

会計・監査をめぐる 最近の動向と対応課題

中 島 康 晴

目 次

1. 収益認識基準
2. 長文式監査報告書
3. 有償ストック・オプション
4. IFRS
5. 不適切会計・過年度訂正
6. 減損会計
7. 監査法人のガバナンス・コード
8. 税効果会計
9. 仮想通貨に関する会計処理

収益認識基準

・企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成 29 年 7 月 20 日に企業会計基準公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」を公表した。ASBJ は日本基準を高品質で国際的に整合性のとれたものとして維持・向上を図ることを方針として掲げている。収益認識基準は国際財務報告基準（IFRS）第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の内容を出発点に開発されたものであり、IFRS 第 15 号とほぼ同様の内容となっている。

・我が国においては、企業会計原則の損益計算書原則に、「売上高は実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」とされているものの、収益認識に関する包括的な会計基準がこれまで開発されていなかった。

・一方、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）は共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、平成 26 年 5 月に「顧客との契約から生じる収益」（IASB においては IFRS 第 15 号、FASB においては Topic606）を公表している。この IFRS 第 15 号は平成 30 年（2018 年）1 月 1 日以後開始する事業年度から、また Topic606 は平成 29 年（2017 年）12 月 15 日より後に開始する事業年度から適用されている。

・収益認識のステップは次の 5 段階で

ステップ 1：契約の識別

ステップ 2：別個の履行義務の識別

ステップ 3：取引価格の算定

ステップ 4：別個の履行義務に対する取引価格の配分

ステップ 5：履行義務の充足時に収益認識

・履行義務の充足時に収益認識

財又はサービスの「支配」を顧客が獲得した時に（又は充足するにつれて）、財またはサービスは移転され、履行義務が充足され→収益認識する。

履行義務の充足＝約束した財、サービスの「顧客への移転」＝顧客による支配の獲得
顧客への支配の移転を示す指標として以下の4つが提示（あくまで例示）

- ①顧客が無条件の支払義務を有する場合
- ②顧客が法的所有権を有する場合
- ③顧客が物理的に保有する場合
- ④顧客が財やサービスのデザインや機能を特定している場合（特定仕様が該当）

・義務の分析と各義務への収益の配分並びに義務履行時期の特定化

- (留意すべき取引)
- ・コンサルティング付きの顧客へのソフトライセンス供与
 - ・備え付け義務を負った機器販売
 - ・保守管理サービス義務を負った機器販売

一体契約でそれぞれの代金の内訳が明示されていない契約であっても、売上代金を分解して、機器は納入時点で売上計上して、保守サービスはその履行に応じて売上を計上していく。

・本人か代理人化の区分

	本人	代理人
履行義務	顧客に財又はサービスを提供する	財又はサービスが他の当事者によって提供されるように手配する
財又はサービスの支配の有無	顧客提供前の財又はサービスを支配している ・履行の主たる責任 ・在庫リスク ・価格設定裁量権	顧客提供前の財又はサービスを支配していない
収益として認識する額	対価の総額(総額)	受け取る報酬又は手数料の額(純額)

・有償支給取引について

- ① 支給先への部品支給は収益認識できない
実質的に買戻契約に該当し、財の支配は移転していないと判断
- ② よって、支給時に在庫がオフバランスされない
(仕訳) 未収入金×××/有償支給取引に係る負債×××

長文式監査報告書

・監査報告書において、財務諸表の適正性についての意見表明に加え、監査人が着目した会計監査上のリスクなどを記載する「監査報告書の透明化」については、監査報告書の情報価値の向上を目的として、国際監査・保証基準審議会（IAASB）の定める国際監査基準に導入されたことなどを受けて、欧州やアジアの主要国等において導入が進められており、米国でも、公開会社会計監督委員会（PCAOB）が「透明化」のための監査基準を公表した。

・我が国においても、「会計監査の在り方に関する懇談会」提言（平成28年3月8日公表）において、株主等に対する会計監査の内容等に関する情報提供を充実させる観点から検討を進めるべきとされたことを踏まえ、平成28年9月から5回にわたり、日本経済団体連合会、日本監査役協会、日本証券アナリスト協会、日本公認会計士協会、金融庁による意見交換を行った。

・平成29年6月26日金融庁が意見の取りまとめを行い公表した。それによると、監査報告書において監査人が着目した会計監査上のリスク等（「監査上の主要な事項（Key Audit Matters: KAM）」）に関する情報が示されることが、監査報告書の情報価値を高め、会計監査についての財務諸表利用者の理解を深める意義がある。また、上記のような監査報告書の情報価値の向上に加え、監査報告書におけるKAMの記載が、企業と財務諸表利用者の対話の充実を促すこと、また監査報告書におけるKAMの記載が監査計画の前提として組み込まれることが、企業と監査人のコミュニケーションの更なる充実、ひいては監査品質の向上につながるということが期待されるといった意見がまとめられている。

・一方で、財務諸表利用者にとって有用な情報とするためには、KAMとして記載すべき項目をどのように選択し、どのような記載内容とすべきか。また、それらの情報はそもそも財務諸表利用者にとってどこまで有用な情報となり得るのか、あるいは、KAMを含む監査報告書が円滑に作成、開示されるためには、監査人と企業のそれぞれ、また、両者の間で、どのような手続が必要となるか。KAMに記載された事項について株主総会等で質問を受けた場合の説明責任をどのように果たすのか、監査報告書におけるKAMの開示と企業による開示との関係をどのように整理すべきか、仮に監査人と企業との間で調整が必要となる場合、どのような手続などが必要となるか、上記のような手続を踏むことについて、どの程度の追加的な時間を要するのかといった実務上の課題が提示された。

有償ストック・オプション

・企業会計基準委員会（ASBJ）は実務対応報告公開草案第 52 号「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い（案）」に寄せられたコメントを公表した。実務対応報告公開草案第 52 号は、権利確定条件付き有償新株予約権の会計処理を定めるための実務対応報告案で、ASBJ が 5 月 10 日に公表し、7 月 10 日までパブコメを募集していた。

・当該実務対応報告案には反対意見が多数寄せられた。具体的には次のとおり。

「有償新株予約権の付与制度の導入の目的は投資であり、企業会計基準適用指針第 17 号（払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理）の適用が妥当である」

「有償新株予約権の付与には報酬としての性格はないよ考える」

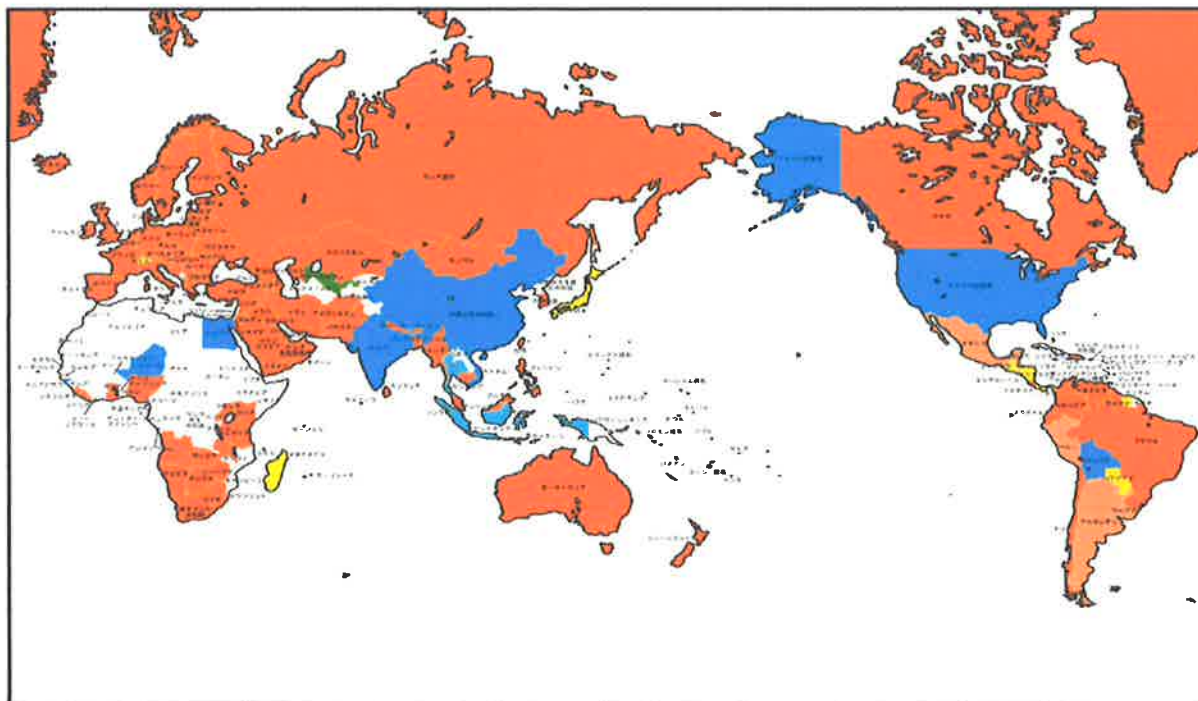
「未上場企業については、ストック・オプションに係る会計基準における未公開企業における取扱い（13 項）が適用され、ストック・オプションの公正な評価単価に代えて、ストック・オプションの単位当たりの本源的価値の見積りに基づいて会計処理を行う方法を選択適用することができる旨を、明示的に記載する必要がある」

「公正価値での発行であるため、付与対象者の税務について、権利行使時の給与等課税事由が生じないとされており、税務上、給与所得（報酬）ではないという取扱いになっている。」

「その付与に伴い従業員等が一定の額の金銭を企業に払い込むという特徴を除けばストックオプションと同様であるという解釈であるようだが、公正価値分の金銭の払い込みによる投資という有償新株予約権の一番の特徴を除いてしまい、その他の点で類似しているからという理由で、報酬性があると判断するのはあまりに強引である。」

批判は 200 件超寄せられていた。実務対応報告の公開草案に対し、これだけ多数の反対が寄せられるのは珍しい。ASBJ が反対案にどのように配慮していくのか、今後の ASBJ の舵取りが注目されたが、平成 30 年 1 月 12 日、そのまま確定した。「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い」（実務対応報告第 36 号）。

IFRS



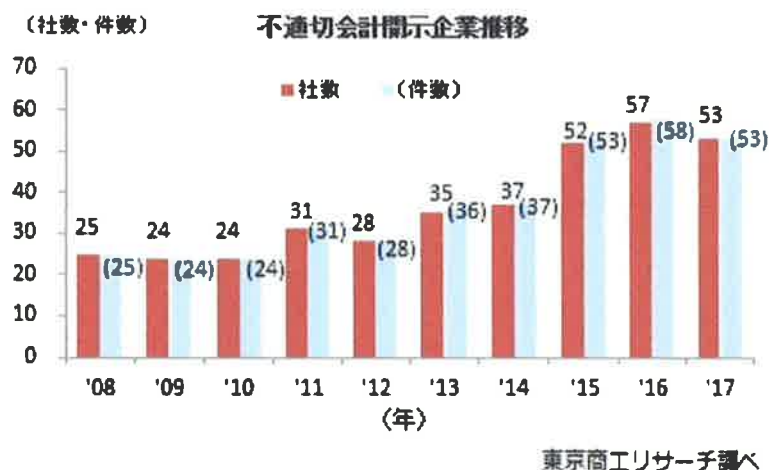
平成28年6月2日閣議決定での記載は次のとおり。

会計基準の品質向上：我が国において使用される会計基準の品質向上を図るため、財務会計基準機構、企業会計基準委員会、日本公認会計士協会、日本取引所グループ、企業等と連携して、以下の取組を推進する。

- ・IFRSの任意適用企業の拡大促進：関係機関等と連携して、IFRSに移行した企業の経験を共有する機会を設けるとともに、IFRSに係る解釈について発信・周知することにより、IFRS適用企業やIFRSへの移行を検討している企業等の実務の円滑化を図り、IFRSの任意適用企業の拡大を促進する。
- ・IFRSに関する国際的な意見発信の強化：のれんの会計処理やリサイクリング（その他の包括利益に計上した項目を、純利益に振り替える会計処理）等に関して、我が国の考える、あるべきIFRSについての国際的な意見発信を更に強力に行う。
- ・日本基準の高品質化：企業会計基準委員会における我が国の収益認識基準の高品質化に向けた検討が加速されるよう、必要な支援を行う。
- ・国際会計人材の育成：関係機関等と連携して、IFRSに関して国際的な場で意見発信できる人材のプールを構築する。また、日本公認会計士協会を通じて、IFRSに基づく会計監査の実務を担える人材やその育成に係る監査法人の状況について把握し、監査法人に対して適切な取組を促す。

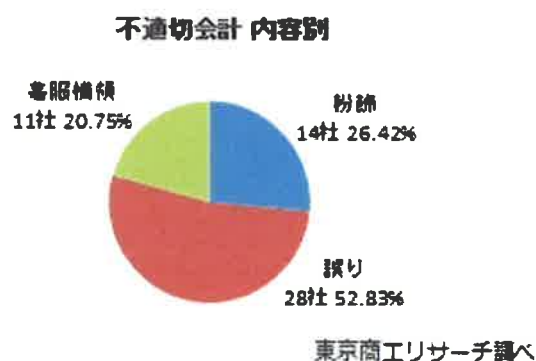
不適切会計・過年度訂正

東証リサーチも調査によると 2017 年（1-12 月）に「不適切な会計・経理（以下、不適切会計）」を開示した上場企業は 53 社で、2016 年の 57 社から社数は 4 社減少（前年比 7.0%減）した。



内容別では、経理や会計処理ミスなどの「誤り」が 28 社（構成比 52.8%）で最多だった。次いで、「架空売上の計上」や「水増し発注」など、営業ノルマの達成を推測させる「粉飾」が 14 社（同 26.4%）と続く。

また、子会社・関係会社の役員や従業員による着服横領は 11 社（同 20.7%）で、「会社資金の私的流用」、「商品の不正転売」など、個人の不祥事についても監査法人が厳格な監査を求めた結果が表れているようだ。



発生当事者別では、最多は「子会社・関係会社」の23社（構成比43.3%）で、2016年の24社から1社減少した。子会社による売上原価の過少計上や架空取引など、見せかけの売上増や利益捻出のための不正経理が目立つ。

「会社」は21社（同39.6%）だったが、会計処理手続きの誤りや事業部門で売上の前倒し計上などのケースがあった。「会社」と「子会社・関係会社」を合わせると44社で、社数全体の83.0%と圧倒的多数を占めた。

不適切会計企業 発生当事者別

（単位：社数は社、件数は件）

発生当事者		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
会社	社数	11	5	5	10	8	13	16	11	27	21
	件数	11	5	5	10	8	13	16	12	27	21
従業員	社数	5	9	4	7	5	5	7	9	4	4
	件数	5	9	4	7	5	5	7	9	4	4
役員	社数	4	2	5	6	4	6	5	4	2	5
	件数	4	2	5	6	4	7	5	4	2	5
子会社・関係会社	社数	5	8	10	8	11	11	9	28	24	23
	件数	5	8	10	8	11	11	9	28	25	23
合計	社数	25	24	24	31	28	35	37	52	57	53
	件数	25	24	24	31	28	36	37	53	58	53

東京商工リサーチ調べ

また、企業の相次ぐ不祥事で、公認会計士の職業倫理に関する規則が2019年4月から厳格化される。会計士は監査を請負う企業で違法行為を発見した場合、監督官庁などへの通報が義務化される。ただ、会計士側のローテーション制や職業倫理に関する規則ができて、企業側の会計倫理が向上しないと絵に描いた餅になりかねない。

不適正会計の分類

	着 服 ・ 横 領	粉 飾
上 層 部 ・ 幹 部	型	型
従 業 員	型	型

不適正会計の防止策

	着 服 ・ 横 領	粉 飾
上 層 部 ・ 幹 部	関連当事者間取引の チェック 取締役会の適切なる運営 (ガバナンスの強化)	経営者の見識・人格 (ガバナンスの強化)
従 業 員	内部管理・内部牽制 (内部統制の強化)	統制環境・組織風土 (内部統制の強化)

(東京商工リサーチより)

「てるみくらぶの決算数値」(画像添付)は、同社の破産申立書に添付された資料から作成した。2015年9月期～2016年9月期の修正前貸借対照表・損益計算書(簿価)、修正後貸借対照表(実際額)、回収見込み額を並べた。

2016年9月30日の修正前貸借対照表の「純資産額」は4億5,900万円だが、同年の修正後貸借対照表では74億5,200万円の債務超過。さらに破産を申請した2017年3月23日の修正後貸借対照表では債務超過額は125億5,200万円まで膨れあがっていた。

(図表)てるみくらぶの決算数値

(単位:百万円、端数処理の関係で合計値が若干異なる)

貸借対照表(抜粋)	修正前貸借対照表(簿価)		修正後貸借対照表(実際額)		回収見込み額
科目	2015年9月30日	2016年9月30日	2016年9月30日	2017年3月23日	2017年3月27日
【資産の部】					
現預金	1,255	1,367	1,400	200	109
未収収益	1,750	→ 2,224	200	200	不明
未収入金	280	845	800	800	0
仮払金	8	8	8	8	0
短期貸付金	932	823	800	800	0
前払金・前払費用	126	339	300	300	不明
仮払法人税等	7	19	20	20	0
未収消費税	121	207	200	200	0
その他	200	-	-	-	不明
固定資産	160	334	230	230	
資産計	4,842	6,171	3,958	2,758	170
【負債の部】					
買掛金	987	1,586	1,600	1,600	
借入金	1,490	2,276	2,300	3,200	
未払金・未払費用	215	85	500	500	
前受金	1,733	1,759	→ 7,000	→ 10,000	
預り金	3	3	10	10	
負債計	4,430	5,711	11,410	15,310	
純資産額	412	459	▲ 7,452	▲ 12,552	

損益計算書(抜粋)

売上高	13,030	→ 19,569	売上高50.1%増
広告宣伝費	976	→ 2,003	広告関連費が2倍に
販売促進費	20	70	
当期純利益	50	47	

※てるみくらぶ破産申立書を基に東京商工リサーチ作成

減損会計

減損会計のルール

I 資産のグルーピング

減損処理を行う際には 1 資産グループを基準とするべきである。また、ここで 1 資産グループとは概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位のことをいう。

II 減損の兆候

減損の兆候としては、次の事象が考えられる。

- ① 資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなっているか、あるいは、継続してマイナスとなる見込みであること。
- ② 資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、あるいは、生ずる見込みであること。
- ③ 資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、あるいは、悪化する見込みであること。
- ④ 資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したこと。

III 減損損失の認識

当該資産又は資産グループに減損の兆候がみられる場合には減損損失の認識を行うかどうかの判定を行う。当該資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合には減損損失を認識する。ただし、当該資産が半永久的にキャッシュ・フローを生み出す場合などには、キャッシュ・フローの見積もり期間は資産の経済的耐用年数と 20 年のうち短い方を用いる。

IV 減損損失の測定

減損損失の認識を行うと判定された資産又は資産グループについて、その帳簿価額を回収可能価額まで減額する。帳簿価額と回収可能価額との差額を当期の損失（減損損失）として処理する。なお、回収可能価額とは次のうちいずれか大きい方のことである。

使用価値：資産又は資産グループから得られる将来キャッシュ・フローの割引現在価値

正味売却価額：資産又は資産グループを現時点において売却した場合における売却価額

リサーチ・ペーパー第3号「のれんを巡る財務情報に関するアナリストの見解」

企業会計基準委員会は、のれんの会計処理に関する国際的な議論に貢献するため、リサーチ・ペーパー第3号「のれんを巡る財務情報に関するアナリストの見解」を公表した。

当委員会は、のれん及び減損を巡るアナリストの現在の見解をより深く理解することを目的として、11名の日本のアナリストに対する詳細なインタビューを実施しその結果を要約している。

本リサーチ・ペーパーの、主な調査結果は以下のとおり

1. アナリストの分析手法は様々であり、企業結合に関する財務情報を分析するために、キャッシュ・フロー情報に基づく分析を重視するアナリストもいれば、会計上の利益及び純資産情報に基づく分析をキャッシュ・フロー情報に基づく分析とともに重視するアナリストもいた。
2. のれんの事後の会計処理（償却の是非）に関するアナリストの見解は様々であり、償却及び減損アプローチを支持する見解を述べたアナリストもいれば、非償却アプローチを支持する見解を述べたアナリストもいた。また、キャッシュ・フロー情報に基づく分析を実施する観点からは、のれんの償却と非償却の違いは特段の意味を持たないと考えるアナリストもいた。
3. アナリストの一部は、企業結合により将来キャッシュ・フローが増加する期間についての経営者の見積りに関する情報が有用であると考えていた。
4. 多くのアナリストが、のれんの減損損失は、彼らが考えるのれんの価値の下落の発生時期よりも遅く認識されると感じており、のれんの減損損失が認識されるよりも前に、のれんの価値の下落を分析に織り込んでいた。

当委員会は、詳細なインタビューの結果の基準開発の文脈における含意として、のれんの事後の会計処理については、償却及び減損アプローチを支持するアナリストの見解に、より重要性を与えることにより、より多くの利用者にとっての財務情報の目的適合性の向上に繋がり得ると考えており、その旨の考察を本リサーチ・ペーパーに記載している。当委員会は、本リサーチ・ペーパーが、のれんの会計処理に関する国際的な議論を促進することを期待している。

監査法人のガバナンス・コード

平成 29 年 3 月 31 日、金融庁の「監査法人のガバナンス・コードに関する有識者検討会」（座長 関哲夫（株）みずほフィナンシャルグループ取締役）は、「監査法人の組織的な運営に関する原則」（監査法人のガバナンス・コード）を公表した。

これは、「会計監査の在り方に関する懇談会」の提言において、監査法人の組織的な運営において確保されるべき原則の策定が述べられたことにより検討がされていたものである。

同日、公認会計士・監査審査会は「監査法人のガバナンス・コードの公表を受けて」を公表し、「大手監査法人を中心に、すでにコードの趣旨を踏まえた態勢強化に向けた取組が進められていると承知しているが、公認会計士・監査審査会としては、今後、各監査法人が構築・強化した態勢の実効性を検証する」とのことである。また、このようなモニタリングで得られた情報については、モニタリングレポート等を通じ、市場関係者にも広く提供してゆくなど、投資者の資本市場に対する信頼の向上等に取り組んでいくとのことである。

さらに同日、日本公認会計士協会は「会長声明」を公表し、「コードの公表は、監査法人のガバナンスの更なる向上の契機であり、本原則を適用する監査法人の真摯な取組と実践は、監査に対する資本市場からの信頼性の維持向上に資するものとなる」とし、資本市場の関係者への協力についても述べている。

1 概要

コードは、5つの原則とそれを適切に履行するための指針によって構成されており、次のことなどが述べられている。

- ① 監査法人がその公益的な役割を果たすため、トップがリーダーシップを発揮すること
- ② 監査法人が、会計監査に対する社会の期待に応え、実効的な組織運営を行うため、経営陣の役割を明確化すること
- ③ 監査法人が、監督・評価機能を強化し、そこにおいて外部の第三者の知見を十分に活用すること
- ④ 監査法人の業務運営において、法人内外との積極的な意見交換や議論を行うとともに、構成員の職業的専門家としての能力が適切に発揮されるような人材育成や人事管理・評価を行うこと

- ⑤ これらの取組みについて、分かりやすい外部への説明と積極的な意見交換を行うこと

コードは、コーポレートガバナンス・コードと同様に、コンプライ・オア・エクスプレイン（原則を実施するか、実施しない場合には、その理由を説明する）の手法が想定されている。

2 コード指針の具体的な主な内容

- ① 監査法人は、法人の業務における非監査業務（グループ内を含む）の位置づけについての考え方を明らかにすべきである（[1-5](#)）
- ② 内部及び外部からの通報に関する方針や手続の整備状況や、伝えられた情報の検証及び活用状況の評価への関与（[3-3](#)）
- ③ 法人の構成員に対し、例えば、非監査業務の経験や事業会社等への出向などを含め、会計監査に関連する幅広い知見や経験を獲得する機会が与えられること（[4-3](#)）
- ④ 監査法人は、内部及び外部からの通報に関する方針や手続を整備するとともにこれを公表し、伝えられた情報を適切に活用すべきである。その際、通報者が、不利益を被る危険を懸念することがないように留意すべきである（[4-5](#)）。
- ⑤ 監査法人は、被監査会社、株主、その他の資本市場の参加者等が評価できるよう、本原則の適用の状況や、会計監査の品質の向上に向けた取組みについて、一般に閲覧可能な文書、例えば「透明性報告書」といった形で、わかりやすく説明すべきである（[5-1](#)）。
- ⑥ 監査法人は、会計監査の品質の向上に向けた取組みなどについて、被監査会社、株主、その他の資本市場の参加者等との積極的な意見交換に努めるべきである。その際、監督・評価機関の構成員に選任された独立性を有する第三者の知見を活用すべきである（[5-3](#)）。

税効果会計

「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」

旧基準		現行基準	
分類	分類	分類の要件	留意事項
1	1	過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、 期末将来減算一時差異を十分に上回る課税所得 が発生	
2	2	過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、 臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得 が、期末将来減算一時差異を下回るものの、安定 的に発生	回収可能性を合理的に説明可能であ る場合には、繰延税金資産の計上も 可。
3	3	過去(3年)及び当期において、臨時的な原因によ り生じたものを除いた課税所得が大きく増減	回収可能性を合理的に説明可能であ る場合には、5年超の見積可能期間 に係る繰延税金資産の計上も可。
4但書			
4	4	過去(3年)又は当期において、重要な税務上の欠 損金が発生、又は重要な税務上の欠損金の繰越期 限切れの事実又は見込あり	将来にわたる安定的な課税所得の発 生を合理的に説明可能である場合に は(分類2)又は(分類3)に区分され ることがある。
5	5	過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、 重要な税務上の欠損金が発生し、翌期も重要な欠 損金が発生する見込あり	

「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する適用指針」(企業会計基準適用指針26号)より

ランク	会社の状態 (原則)	会社の状態 (但し書き)	繰延税金資産限度	
			右記以外	退職給付引当金 減価償却限度超 過額
1	・将来減算一時差異を十分に上 回る課税所得を毎期計上 ・将来大きな変化は見込まれない		全額	全額
2	・課税所得安定、将来大きな変化 は見込まれない ・過去3年来、重要な欠損金なし		ｽﾗｼﾞｰﾙの範囲	全額
3	・課税所得が大きく変動 ・過去3年来、重要な欠損金なし		ｽﾗｼﾞｰﾙ可能な 範囲 (5年内)	解消見込み額
4	・重要な欠損金あり ・欠損金の繰越期限切れが見込 まれる	①将来5年間、安定的に 課税所得の発生が見込ま れる→2へ ②将来5年程度は、課税 所得の発生が見込まれる →3へ	ｽﾗｼﾞｰﾙ可能な 範囲 (1年内)	ｽﾗｼﾞｰﾙ可能な 範囲 (1年内)
5	・過去連続で重要な欠損金発生		計上不可	計上不可

子会社の留保利益に係る税効果

1 将来加算一時差異

留保利益は、連結手続上、子会社の資本の親会社持分額及び利益剰余金に含まれる。

一方、留保利益は親会社の個別貸借対照表上の投資簿価には含まれていないため、子会社の資本の親会社持分額と投資の個別貸借対照表上の投資簿価との間に差額が存在する。この差額が将来加算一時差異となり、税効果会計の対象となる（連結税効果実務指針 34 項）。

2 繰延税金負債の計上

留保利益に係る将来加算一時差異については、次のいずれかの場合に該当すると見込まれるときには、繰延税金負債を計上するとされている（連結税効果実務指針 34 項）。

- ① 親会社が在外子会社の利益を配当金として受け入れるときに、当該配当等のうち税務上益金不算入として取り扱われない部分（配当等の額の 5 %）及び当該配当等に対する外国源泉所得税が損金不算入となることにより追加納付税金が発生するケース
- ② 親会社が国内子会社から配当送金を受けるときに、当該配当金の一部又は全部が税務上益金不算入として取り扱われないケース
- ③ 親会社が保有する投資を売却するケース

3 留保利益の配当

会計処理は次のように行われる（連結税効果実務指針 35 項）。

- ① 投資後、子会社が利益を計上した場合、留保利益のうち、将来の配当により親会社において追加納付が発生すると見込まれる税金額を各連結会計期末において親会社の繰延税金負債として計上する。

- ② ただし、配当に係る課税関係が生じない可能性が高い場合は除かれる。

連結税効果実務指針 35 項では、上記②の「配当に係る課税関係が生じない可能性が高い場合」として、親会社が当該子会社の利益を配当しない方針をとっている場合又は子会社の利益を配当しないという他の株主等との間に合意がある場合について例示されている。

4 在外子会社からの配当送金

在外子会社からの配当送金により解消されると見込まれる将来加算一時差異は、当該子会社の外貨表示財務諸表に示された留保利益のうち、将来、在外子会社から確実に配当されないと見込まれる金額を除いて、当該子会社の決算日（仮決算日）における為替相場を用いて換算した円貨額とする（連結税効果実務指針 35 項）。

「確実に配当されないと見込まれる金額」とされているので、確実性については慎重に判断する必要があると解される。

また、在外子会社からの配当送金に対する追加見積税金額は、配当を受け取ったときに親会社において課される税金の見積額（当該配当等のうち税務上益金不算入として取り扱われない部分（配当等の額の5%）に親会社における実効税率を乗じた金額）と在外子会社において配当等の額に対して課される外国源泉所得税等の額を合算したものである。

5 配当送金されると見込まれるもの以外の留保利益

留保利益のうち、将来、配当送金されると見込まれるもの以外の将来加算一時差異は、将来における投資の売却によって解消する。

このため、原則として当該将来加算一時差異については繰延税金負債を計上することとなる。親会社により投資を売却する意思決定がなされた場合、子会社への投資に係る将来加算一時差異については、各子会社への投資ごとに法定実効税率を乗じて繰延税金負債を計上する（連結税効果実務指針38項）。

ただし、親会社がその投資の売却を親会社自身で決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間に、その売却を行う意思がない場合には、当該将来加算一時差異に対して税効果を認識しないとされている（連結税効果実務指針37項）。

	持分割合	配当の課税計算	その他
内国法人	5%超 1/3 以下	配当額 × 50% × 税率	
	5% 以下	配当額 × 80% × 税率	
外国法人	25% 以上	配当額 × 5% × 税率	源泉税
	25% 未満	配当額 × 100% × 税率	源泉税

持分法適用会社の留保利益に係る税効果について

持分法会計に関する実務指針（最終改正日：平成 26 年 02 月 24 日）によると

株式取得後に生じた留保利益

27. 株式取得後に生じた留保利益の投資会社の持分額（以下「留保利益」という。）については、連結貸借対照表上の投資会社の投資価額は、個別貸借対照表上の投資簿価と比べて留保利益の額だけ多くなるため、投資会社において将来加算一時差異が生じることがある。留保利益は、配当金として受け取ったとき、株式を売却し売却損益として実現したとき、又は清算により清算配当を受け取ったときに投資会社で課税対象となる場合には一時差異に該当し、税効果会計の対象となる。

ただし、投資会社が、その投資の売却を自ら決めることができることを前提として予測可能な将来の期間に売却する意思がない場合には、次項の配当金により回収するものを除き、留保利益について税効果を認識しない。

留保利益に係る税効果会計の適用に当たっては、連結税効果実務指針第 34 項及び第 37 項に基づいて行う。

留保利益のうち配当金による回収

28. 持分法適用会社の留保利益のうち将来の配当により追加納付が発生すると見込まれる税金額を投資会社の繰延税金負債として計上する。すなわち、国内会社の場合には受取配当金の益金不算入として取り扱われない額、また、在外会社の場合には配当予定額に係る追加負担見込税額を繰延税金負債として計上する。

ただし、持分法適用会社に留保利益を半永久的に配当をさせないという投資会社の方針又は株主間の協定がある場合には、税効果を認識しない。

配当金に係る税効果会計の適用に当たっては、連結税効果実務指針第 35 項に基づいて行う。

仮想通貨に関する会計処理

平成 29 年 12 月 6 日、我が国の会計基準を開発する企業会計基準委員会より実務対応報告公開草案第 53 号「資金決済法における仮想通貨の会計処理等に関する当面の取扱い

(案)」が公表された。この公開草案では、仮想通貨の会計処理及び開示に関する当面の取扱いとして、必要最小限の項目について、実務上の取扱いを明らかにすることが提案されている。

- 保有する仮想通貨（仮想通貨交換業者が預託者から預かった仮想通貨を除く。）の期末評価について、活発な市場が存在する場合、市場価格に基づく価額をもって評価し、活発な市場が存在しない場合、取得原価をもって評価する。
- 仮想通貨交換業者が預託者から預かった仮想通貨の期末評価について、資産として認識し、保有する仮想通貨と同様の方法により評価した上で、預託者への返還義務として同額の負債を認識する。
- 仮想通貨の売却損益は、売買の合意が成立した時点において認識する。

本公開草案では、最終的に実務対応報告が公表された場合、平成 30 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から適用することが提案されている。また、公表日以後終了する事業年度及び四半期会計期間から早期適用することを認めることが提案されている。

以 上