

2018年1月10日 全8頁

2018年以降の制度改革予定（会計・開示・監査編）

金融調査部
制度調査担当部長
吉井 一洋

[要約]

- 2018年以降にも様々な制度改革が予定されている。本稿では、そのうち会計・監査に関連する主な動きをまとめ、特に重要なものについて、簡単な解説を加えた。
- 会計については、収益認識、税効果会計、マイナス金利（退職給付）、仮想通貨、有償新株予約権、金融商品、リースなどを取り上げている。
- 開示に関しては、ASBJ（企業会計基準委員会）の適用後レビューの他、政府による企業情報開示の見直し（事業報告等と有価証券報告書の一体的開示、企業と投資家の対話促進に向けた見直しなど）を取り上げている。
- 監査に関しては監査報告書の透明化、違法行為への対応を取り上げている。

1. 2018年以降の制度改革スケジュール（会計・開示・監査関連）

2018年以降に予定／予想される主な制度改革のうち、会計（開示を含む）・監査に関連する事項を年表形式でまとめたのが次頁以降の図表である。2021年までまとめているが、内容や実施時期などについては、予定ベース、予想ベースのものも含まれている。

図表 主な制度改正の見通し（会計・開示・監査関連）

時期	事項	
	施行、適用	改正の動き
2018年		
1月		<ul style="list-style-type: none"> ◎権利確定条件付きで従業員等に有償で発行される新株予約権の企業における会計処理公表予定 ◎税効果会計に係る会計基準の一部改正公表予定
～3月		<ul style="list-style-type: none"> ◎収益認識に関する会計基準公表、関連する改正法人税法成立の予定 ◎仮想通貨に係る会計上の取扱い公表予定 ◎事業報告・計算書類と有価証券報告書の一体的開示に向け、企業からの指摘事項にひな型で対応
～3月？		◎企業情報の開示・提供のあり方に関する検討（金融審議会）
3月31日以後終了事業年度	<ul style="list-style-type: none"> ◎事業報告等と有価証券報告書等での開示の合理化に向けた開示内容の見直しの予定 ◎当面の間は、実務対応報告第34号「債券の利回りがマイナスとなる場合の退職給付債務等の計算における割引率に関する当面の取扱い」の適用延長予定 	
4月1日以後開始事業年度	<ul style="list-style-type: none"> ◎収益認識に関する会計基準の早期適用開始及び関連する改正法人税法施行見込み ◎権利確定条件付きで従業員等に有償で発行される新株予約権の企業における会計処理適用開始（早期適用可能）予定 ◎税効果会計に係る会計基準の一部改正適用開始予定 ◎仮想通貨に係る会計上の取扱い適用開始（早期適用可能）予定 	
3～4月？		（◎四半期開示の見直しの検討？）
夏まで		◎一体的開示の促進に向けた株主総会日程・基準日の合理的な設定のための環境整備等や、投資家と企業の間での建設的な対話を促進するための検討を行い結論を得る。

時期	事項	
	施行、適用	改正の動き
2018 年		
年内？	◎IFRS 第 9 号「金融商品」などのエンドースメントが終了した JMIS（修正国際基準）の発効	<p>◎IFRS 第 16 号「リース会計」の JMIS（修正国際基準）でのエンドースメントの検討本格化（2017 年 10 月から検討開始）</p> <p>◎IFRS 第 13 号「公正価値測定」について、わが国の会計基準への導入に向けた基準開発に着手するか否かの検討本格化（2017 年 11 月から検討開始）</p> <p>◎IFRS 第 9 号「金融商品」について、わが国の会計基準への導入に向けた基準開発に着手するか否かの検討開始・本格化？</p> <p>◎下記の検討？</p> <p>◆実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」、24号「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い」の見直し（2017年12月から検討開始）</p> <p>◆一括取得型による自社株式取得取引（ASR）に係る会計処理に関する指針（2015年1月から検討開始）</p> <p>◆企業結合会計基準における条件付取得対価の取扱い（2017年10月から検討開始）</p> <p>◆子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係（2017年10月から検討開始）</p> <p>◎開示に関するレビュー実施</p> <p>◎監査報告書の透明化決定？</p>
年度内		◎株主総会資料の一つとして、事業報告等の内容を含む有価証券報告書の EDINET 開示許容
2019 年		
4 月 1 日	◎違法行為への対応に関する倫理規則及び改正監査基準委員会報告書 250「財務諸表監査における法令の検討」の適用開始予定	

時期	事項	
	施行、適用	改正の動き
2019年～2021年		
		◎IFRS 第9号「金融商品」、IFRS 第16号「リース会計」の導入の検討本格化？ ◎IFRS 第17号「保険契約」の導入の検討？
2021年		
4月1日以後開始事業年度	◎収益認識に関する会計基準の強制適用開始	

【凡例】

(予定)・・・実施・取りまとめなどの「予定」について、公表、発言、報道などがあるもの

?・・・公表、発言、報道などの「予定」を踏まえた場合に想定される事項、時期

太字・・・「2. 事項解説」で取り上げている項目

○月～・・・○月以降

～○月・・・○月まで

(出所) 大和総研金融調査部制度調査課作成

2. 事項解説

(1) 収益認識に関する会計基準

2017年7月20日に、ASBJ（企業会計基準委員会）は、「収益認識に関する会計基準（案）」と同適用指針案を公表した。収益認識については、既にIASB（国際会計基準審議会）と米国のFASB（財務会計基準審議会）が共同で包括的な会計基準を開発し、IASBではIFRS（国際財務報告基準）第15号、FASBではTopic 606を公表している。このような動きを受けて、ASBJでも、IFRS第15号のわが国への受け入れに向けた検討を行い、今回の公開草案の公表に至った。最終的な基準の公表は2018年3月までを予定している。

公開草案では、顧客との契約から生じる収益に適用される（金融商品、リースや保険契約などは除く）。顧客との契約の識別（ステップ1）、契約における履行義務の識別（ステップ2）、取引価格の算定（ステップ3）、履行義務への取引価格の配分（ステップ4）、履行義務を充足した時又は充足するにつれて収益を認識（ステップ5）の5つのステップで、収益を認識する。同一の顧客とほぼ同時に締結した複数の契約などはステップ1において単一の契約とみなす（契約の結合）場合もある。逆に同じ契約でも商品の販売とアフターケアなどは別の履行義務として識別する。取引価格は、変動対価（値引き・リベート・価格の後決め等）を合理的に見積り反映することとしている。収益は顧客が資産（財やサービス）に対する支配を獲得した時又は、一定の要件を満たす場合は、獲得するにつれて計上する。

製品保証、自社ポイントの付与、割賦販売、商品券（発行）、ソフトウェア・特許権のライセンス供与、買戻契約、委託販売、請求済未出荷契約、売上リベート、返品権付き商品販売などは、収益計上時期が変わる可能性がある。商社的販売・百貨店の売上額は純額ベース、消費税等は税抜き方式になり、売上額が大きく変わる。他方で出荷基準や工事完成基準など、一定の

場合に引き続き適用が認められる処理もある。

新基準は、2021年4月1日以後開始事業年度から適用開始の予定だが、2018年4月1日以後開始事業年度からの早期適用が可能（12月決算の場合は2018年12月31日終了事業年度の年度末からの早期適用が可能）である。連結財務諸表のみならず、単体の財務諸表にも適用される予定であり、早期適用に備え、平成30（2018）年度税制改正においても、新基準に対応した法人税法の改正が予定されている。

(2) 税効果会計

2017年6月6日にASBJは、「税効果会計に係る会計基準」の一部改正（案）など、4つの改正基準・適用指針の公開草案を公表している。公開草案では、①繰延税金資産・負債を、全て投資その他の資産・固定負債とする、②繰越欠損金とその評価性引当額の注記を拡充する（繰越期限別の税務上の繰越欠損金、評価性引当額、繰延税金資産の開示など）、③子会社株式に関連した見直しなどが盛り込まれている。2018年4月1日以後開始連結会計年度及び事業年度の期首から適用予定である。

(3) 仮想通貨の会計処理

2017年12月6日にASBJは「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）」を公表した。仮想通貨交換業者又は仮想通貨利用者が保有する仮想通貨について、活発な市場が存在する場合は市場価格で評価し、価格の変動を当期の損益として計上することとしている。活発な市場が存在しない場合は、原則として、取得原価で評価する。仮想通貨の売却損益は、売買の合意が成立した時点、即ち約定日ベースで計上する。仮想通貨交換業者が預託者から預かった仮想通貨は、その時の時価で資産・負債に同額計上し、活発な市場が存在する場合は、ともに市場価格で期末評価する。この新実務対応報告は、2018年4月1日以後開始事業年度の期首からの適用を予定している。

（主な関連レポート等）

小林 章子「仮想通貨の会計処理案」（2017年12月18日大和総研レポート）

http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/20171218_012571.html

(4) 金融商品会計

2017年10月31日にIFRS第9号「金融商品」（2014年版）を、一部修正して、受け入れる「修正国際基準（JMIS）」の公開草案が公表された（コメント期限2018年1月4日）。IFRS第9号からの一部修正の内容は、企業が時価の変動をその他の包括利益に計上すると指定した株式等について、リサイクリングを行う（売却した際に売却損益を計上する）よう修正するというものである。改正後のJMISは最終確定・発効した時から適用が開始される。ASBJでは、今後はさら

に、IFRS 第 9 号の導入に向けてわが国の会計基準改訂に着手するか否かの検討に取り掛かる予定である。関連する基準である IFRS 第 13 号「公正価値測定」の受け入れの可否については、既に 2017 年 11 月から検討を開始している。

(5) リース会計

JMIS に関しては、ASBJ で、IFRS 第 16 号「リース会計」の受け入れについても検討が開始されている。この検討を行った後、IFRS 第 16 号と調整を図るためのわが国の会計基準の改訂の必要性、懸念を検討し、改訂に着手するか否かを検討する予定である。

(6) 権利確定条件付きで従業員等に有償で発行される新株予約権

2017 年 5 月に実務対応報告の公開草案を公表し、有償新株予約権について、ストック・オプションの会計基準等に準拠した会計処理や注記を提案している。当該有償新株予約権を投資ではなく報酬と位置付け、付与日の公正価値から払込金額を控除した金額のうち当期分を費用計上（付与日の公正価値＝払込金額なら 0）。その後、業績条件の達成可能性が高まり、権利確定見込み数が大幅に増加した場合は、追加費用計上が必要となる。同案には 200 件を超えるコメントが寄せられたが、2018 年 1 月に最終の実務対応報告が公表され、同 4 月 1 日から適用が開始される予定である（早期適用は可能）。

(7) 企業結合会計基準における条件付取得対価の取扱い

現行の企業結合会計基準では、条件付取得対価の一部が返還される場合の取扱いが明確でないため、その会計処理について検討を行っている。条件付取得対価とは「企業結合契約締結後の将来の特定の事象又は取引の結果に依存して、企業結合日後に追加的に交付又は引き渡される取得対価」をいう。このうち将来の業績に依存する条件付取得対価の一部返還について検討している。

(8) 開示のレビュー

ASBJ は、理事会が定める適正手続規則により、新規の企業会計基準等の適用後、2 年後から、投資家、財務諸表作成者、監査人に与えた影響を評価する目的で、適用後レビューを実施することとされている。2017 年 12 月 26 日に、ASBJ は、開示（表示と注記）に関する適用後レビューの実施計画を公表した。今後、財務諸表利用者（投資家・アナリスト等）、財務諸表作成者、監査人に対する意見聴取を行い、適用後レビューの結果を報告書に取りまとめる予定である。報告書では短期的な基準開発により対応すべき事項の有無及び将来的な課題の有無を識別することとしている。

(9) 企業の情報開示の見直し

2017年10月24日に「企業内容等の開示に関する内閣府令」（開示府令）等の改正案が公表され、上場企業の事業報告・計算書類（事業報告等）と有価証券報告書等の一体的開示を進めるため「大株主の状況」の記載を共通化することや株主総会日程柔軟化のための開示の見直しを行うこと、MD&A情報の拡充、「新株予約権等の記載の合理化」などの改正内容が示された。改正後の内容は2018年3月31日以後終了する事業年度から適用される予定である。

さらに、2017年12月28日に内閣官房・金融庁・法務省・経済産業省の連名で「事業報告等と有価証券報告書の一体的開示のための取組について」が公表され、一体的開示に向けて、企業から指摘された15の項目について、金融庁・法務省が連名で公表した「一体的開示をより行いやすくするための環境整備に向けた対応について」に記載された対応を行う旨が示された。うち2項目は上記開示府令の改正で対応し、それ以外の項目は開示府令の改正ではなく、解釈の明確化（公表）や民間関係団体においてひな型¹の修正を行うよう要請して対応することとしている。2018年3月期のひな型から反映される模様である。「事業報告等と有価証券報告書の一体的開示のための取組について」では、今後、下記を実施することとしている。

- ① 国際的に見て最も効果的かつ効率的な開示の実現及び株主総会日程・基準日の合理的な設定²のための環境整備に向け、関係省庁は、投資家と企業との建設的な対話を促進するための検討を行い、2018年の夏までに結論を得る。
- ② 新たな株主総会資料の電子提供の在り方の一つとして、事業報告等の記載事項を含む有価証券報告書のEDINET開示も供することなどについて法制審議会で議論中であり、2018年度中のできるだけ早期に結論を得る。
- ③ 一体的開示の企業実務への浸透を図るため、関係省庁と投資家や企業が一堂に会する場を2018年初めに設ける。

2017年12月11日からは金融審議会のディスクロージャーワーキング・グループ（ディスクロ WG）で、企業情報の開示・提供のあり方に関する検討が開始された。企業と投資家との対話を促進する観点から、経営の戦略やリスクに係る情報の充実、建設的な対話の促進に向けたガバナンス情報（コーポレートガバナンス情報、政策保有株式、役員報酬の決定方針等報酬に関する情報）の提供、提供情報の信頼性・適時性の確保に向けた取り組み（監査法人の継続監査年数の開示など）などが、検討の候補として挙げられている。上述した「事業報告等と有価証券報告書の一体的開示のための取組について」の①は、ディスクロ WG の検討と重なる部分もあるものと思われる。

¹ ASBJ が毎年作成している「有価証券報告書の作成要領」などを指すものと思われる。

² 例えば、3月決算の上場会社が7月に株主総会を開催することなどを想定しているものと思われる。

「未来投資戦略 2017」では「四半期開示については、義務的開示の是非を検証しつつ、企業・投資家を含む幅広い関係者の意見を聞きながら、更なる重複開示の解消や効率化のための課題や方策等について検討を行い、来年春を目途に一定の結論を得る」として、2018 年春までに結論を得るとしているが、ディスクロ WG の検討項目には挙げられていない。四半期決算短信に関して、既に 2017 年 3 月 31 日付で簡素化が実施されているため、まずはその定着動向を見るものと思われる。

(主な関連レポート等)

吉井 一洋「企業情報開示と監査、大規模な見直しへ」(2017 年 10 月 17 日大和総研レポート)

http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/20171017_012373.html

吉井 一洋「決算短信簡素化、サマリーのみ開示も可？」(2017 年 3 月 29 日大和総研レポート)

http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/20170329_011865.html

(9) 監査関連

IAASB (国際監査・保証基準審議会) は、2015 年 1 月に、会計監査人が企業の財務諸表の監査報告書に KAM (Key Audit Matters) を記載するよう求める ISA (国際監査基準) を公表した。KAM とは、会計監査人が監査役・監査委員とコミュニケーションを行った項目の中で最も重要と判断した項目である。新 ISA は、2016 年 12 月 15 日以後終了する事業年度の上場会社の財務諸表の監査報告書から適用することとされており、多くの国で導入済みである。わが国でも、企業会計審議会の監査部会が、2017 年 10 月から、監査報告書への KAM の導入について検討を開始している。

IESBA (国際会計士倫理基準審議会) と IAASB が 2016 年に違法行為への対応に向け倫理規程と ISA を改訂した。わが国でも日本公認会計士協会が、対応する倫理規則や監査基準委員会報告書の改正案を 2017 年 10 月 6 日に公表し、2019 年 4 月 1 日からの適用を予定している。

(主な関連レポート等)

吉井 一洋「監査制度の見直し」(2017 年 12 月 1 日ウェブ掲載 『大和総研調査季報』 2017 年秋季号(vol. 28))

http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/20171201_012500.html