

平成30年3月決算会社での有価証券報告書最終チェック

会計監理部 公認会計士 加藤圭介

▶ Keisuke Kato

品質管理本部 会計監理部において、会計処理および開示に関して相談を受ける業務、ならびに研修・セミナー講師を含む会計に関する当法人内外への情報提供などの業務に従事。主な著書（共著）に『連結手続における未実現利益・取引消去の実務』（中央経済社）、『業種別会計シリーズ 自動車産業』（第一法規）などがあるほか、雑誌への寄稿も行っている。

I はじめに

本稿では、平成30年3月期の有価証券報告書の作成に当たり、開示規則や会計基準等の主な改正による開示への影響、金融庁による有価証券報告書レビュー（以下、有報レビュー）の審査項目を踏まえた留意事項を解説します。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添えます。

II 有価証券報告書の開示内容の共通化・合理化等

わが国では金融商品取引法と会社法による二つの法定開示制度が併存しています。平成26年に閣議決定された『日本再興戦略』改訂2014』において企業と投資家の対話の促進が具体的施策として掲げられたことを受け、経済産業省が一体的・統合的な企業情報開示の実現に向けた方策等の提言を行いました。その後、関連省庁や公益財団法人 財務会計基準機構（FASF）、日本公認会計士協会等が個々に又は連携して、有価証券報告書と会社法による事業報告（以下、事業報告）等との一体的な開示に向けての検討が行われています。それらの検討により公表されたもののうち、平成30年3月期の有価証券報告書における開示内容に影響を及ぼすものについて、その背景を含め解説します。

1. 開示府令の改正

平成30年1月26日に「企業内容等の開示に関する内閣府令」（以下、開示府令）の改正が公布・施行されています。これは、平成28年4月に公表された金融審議会「ディスクロージャーワーキング・グループ」報告における、事業報告等と有価証券報告書の開示内容の共通化・合理化や非財務情報の開示充実に向けた提言を踏まえ、有価証券報告書等の記載内容の改正を行うものであり、平成30年3月31日以後に終了する事業年度の有価証券報告書から適用されます。

(1) 「大株主の状況」開示内容の共通化

有価証券報告書等の「大株主の状況」における株式所有割合の算定の基礎となる発行済株式について自己株式を控除することとし、事業報告の記載内容との共通化が図られます（開示府令 第二号様式、第三号様式等）。この改正に関する開示例は＜図1＞をご参照ください。

また、有価証券報告書における「大株主の状況」等の記載時点について、株主総会日程の柔軟化のために事業年度末から原則として議決権行使基準日に変更されますが（開示府令 第三号様式 記載上の注意（25））、これについても事業報告との共通化が図られることとなります。

(2) 「新株予約権等の状況」等 記載の合理化

新株予約権等の記載の合理化を図るために、以下の改正が行われました（開示府令 第二号様式 記載上の注意（39）（40）（41）、第三号様式 記載上の注意

▶ 図1 「大株主の状況」の改正 開示例

改正前				改正後			
(7)【大株主の状況】(抜粋)				(6)【大株主の状況】(抜粋)			
氏名又は名称	住所	所有株式数	発行済株式総数に対する所有株式数の割合(%)	氏名又は名称	住所	所有株式数	発行済株式(自己株式を除く。)の総数に対する所有株式数の割合(%)
(株)A社		100	8.33%*1	(株)A社		100	10.00%*2
××				××			

当社の発行済株式総数1,200株、自己株式数 200株

*1 $100 \div 1,200 = 8.33\%$

*2 $100 \div (1,200 - 200) = 10.00\%$

▶ 図2 「新株予約権等の状況」等 記載の合理化 開示例

改正前			改正後		
1【株式等の状況】			1【株式等の状況】		
(1)【株式の総数等】			(1)【株式の総数等】		
(2)【新株予約権等の状況】			(2)【新株予約権等の状況】(表は削除)		
	事業年度末現在 (年 月 日)	提出日の前月末現在 (年 月 日)	①【ストックオプション制度の内容】		
新株予約権の数			②【ライツプランの内容】(表は削除)		
新株予約権のうち自己 新株予約権の数			③【その他の新株予約権の状況】		
(以下略)			(3)【行使価額修正条項付新株予約権付社債券等の行使状況等】		
(3)【行使価額修正条項付新株予約権付社債券等の行使状況等】			(4)【発行済株式総数、資本金等の推移】		
(4)【ライツプランの内容】			(5)【所有者別状況】		
決議年月日					
付与対象者					
(以下略)					
(5)【発行済株式総数、資本金等の推移】					
(6)【所有者別状況】					

(19)(20)(21)等)。

- ①「新株予約権等の状況」「ライツプランの内容」及び「ストックオプション制度の内容」の項目の「新株予約権等の状況」への統合
- ②「新株予約権の状況」の現行様式の表の撤廃、ストックオプションについて財務諸表注記(日本基準の場合)の記載の参照を可能とすること
- ③「新株予約権等の状況」において有価証券報告書提出日の前月末現在の記載について、事業年度末の情報から変更がなければ、変更ない旨の記載のみでよいとすること

この改正の開示項目への影響の開示例は、<図2>をご参照ください。

(3) 非財務情報の開示充実

「業績等の概要」及び「生産、受注及び販売の状況」を「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」に統合した上で、記載内容の整理が行われました(開示府令 第二号様式 記載上の注意(30)

(31)(32)、第三号様式 記載上の注意(10)(11)(12)等)。また、経営成績等の状況の分析・検討の記載を充実させる観点から、以下の記載が求められます(開示府令 第二号様式 記載上の注意(32)、第三号様式 記載上の注意(12)等)。

- ▶ 事業全体及びセグメント別の経営成績等に重要な影響を与えた要因についての、経営者の視点による認識及び分析
- ▶ 経営方針・経営戦略等の中長期的な目標に照らした、経営者による経営成績等の分析・評価

この改正による開示項目への具体的な影響については次ページ<図3>をご参照ください。

2. 「有価証券報告書の開示に関する事項－「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」を踏まえた取組－

平成30年3月30日にFASFにより「有価証券報告書の開示に関する事項－「一体的開示をより行いやすく

▶ 図3 非財務情報の開示充実による開示項目への影響

改正前	改正後
第2【事業の状況】 1【業績等の概要】 2【生産、受注及び販売の状況】 3【経営方針、経営環境及び対処すべき課題等】 4【事業等のリスク】 5【経営上の重要な契約等】 6【研究開発活動】 7【財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析】	第2【事業の状況】 1【経営方針、経営環境及び対処すべき課題等】 2【事業等のリスク】 3【経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析】 4【経営上の重要な契約等】 5【研究開発活動】

▶ 表1 「記載の共通化に向けた留意点」の対象項目

有価証券報告書	事業報告等
1 「主要な経営指標等の推移」	「直前三事業年度の財産及び損益の状況」
2 「事業の内容」	「主要な事業内容」
3 「関係会社の状況」	「重要な親会社及び子会社の状況」
4 「従業員の状況」	「使用人の状況」
5 「経営上の重要な契約等」	「事業の譲渡」等
6 「主要な設備の状況」	「主要な営業所及び工場」の状況
7 「ストックオプション制度の内容」	「新株予約権等に関する事項」
8 「大株主の状況」	上位十名の株主に関する事項
9 「役員の状況」	会社役員の「地位及び担当」並びに「重要な兼職の状況」
10 「社外役員等と提出会社との利害関係」	社外役員の重要な兼職に関する事項
11 「社外取締役の選任に代わる体制及び理由」	「社外取締役を置くことが相当でない理由」
12 「役員の報酬等」	「会社役員の報酬等」
13 「監査公認会計士等に対する報酬の内容」	「各会計監査人の報酬等の額」及び「株式会社及びその子会社が支払うべき金銭その他の財産上の利益の合計額」
14	財務諸表及び計算書類の表示科目*
15	財務諸表及び計算書類の1株当たり情報に関する注記

* 会計事象等をより適切に反映するものであれば表示方法の変更が可能とされている。また、共通化された科目は財務諸表等規則に従う必要がある。

するための環境整備に向けた対応について」を踏まえた取組」（以下、本取組）が公表されました。本取組は、様式や内容を拘束するものではありませんが、金融商品取引法と会社法の両方の要請を満たす一つの書類を作成・開示するための参考とすることを目的として作成されたものであり、関係法令の解釈上、問題ない旨が金融庁及び法務省により示されています（『「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」を踏まえた取組について』）。

本取組では、「記載の共通化に向けた留意点」として、平成29年12月28日に公表された「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」（金融庁、法務省）において掲げられた項目を主な対象として、一体的な開示のための「作成にあたってのポイント」及び「記載事例」が示されています。この具体的な項目は＜表1＞のとおりです。

Ⅲ 会計基準等の主な改正による開示への影響

1. 税効果基準一部改正による開示への影響

平成30年2月16日に企業会計基準第28号『「税効果会計に係る会計基準」の一部改正』（以下、税効果基準一部改正）が公表され、平成30年4月1日以後開始する年度の期首から原則適用されます。このうち表示及び注記に関する項目については、平成30年3月31日以後最初に終了する年度の年度末から早期適用できますが、表示又は注記の双方に早期適用する必要があります（「企業会計基準公開草案第60号『税効果会計に係る会計基準』の一部改正（案）に対するコメント」35）コメントへの対応）。

(1) 繰延税金資産及び繰延税金負債の表示（財務諸表等規則第31条第5号、第51条、第54条、連結財務諸表規則第22条、第36条、第45条）

従来の取扱いでは、関連した資産・負債の分類等に基づいて流動区分又は固定区分に表示していましたが、税効果基準一部改正適用後は、繰延税金資産は投



▶ 図4 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳 開示例

		前連結会計年度	当連結会計年度
繰延税金資産	税務上の繰越欠損金	XX百万円	XX百万円
	退職給付に係る負債	XX	XX
	その他	XX	XX
	繰延税金資産小計	XX	XX
	税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額	△XX	△XX
	将来減算一時差異等の合計額に係る評価性引当額	△XX	△XX
	評価性引当額小計	△XX	△XX
	繰延税金資産合計	XX	XX

▶ 図5 税務上の繰越欠損金及びその繰延税金資産の繰越期限別の金額

	X年以内	X年超X年以内	X年超X年以内	X年超X年以内	X年超	合計
税務上の繰越欠損金*	—	—	—	XX百万円	—	XX百万円
評価性引当額	—	—	—	△XX百万円	—	△XX百万円
繰延税金資産	—	—	—	XX百万円	—	XX百万円

* 税務上の繰越欠損金は、法定実効税率を乗じた額

資その他の資産の区分に、繰延税金負債は固定負債の区分に表示し、流動区分への表示はされません。なお、適用初年度においては表示方法の変更該当するため、比較情報を新たな表示方法に従い財務諸表の組替えを行うこととなります。ただし、評価性引当額の合計額を除く注記事項については、比較情報に記載しないことができます。

- (2) 注記（財務諸表等規則第8条の12、連結財務諸表規則第15条の5、財務諸表等規則ガイドライン8の12-2-1、連結財務諸表規則ガイドライン15-5）以下の注記事項が追加されます。

① 評価性引当額（繰延税金資産から控除された額）の内訳に関する情報

- 1) 数値情報（繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として記載された税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、評価性引当額を税務上の繰越欠損金と将来減算一時差異等の合計に区分して記載）（<図4>参照）
- 2) 定性的な情報（評価性引当額（合計）に重要な変動が生じている場合、当該変動の主な内容）

② 税務上の繰越欠損金に関する情報

- 1) 数値情報（税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、繰越期限別に税務上の繰越欠損金の税効果額・評価性引当額・繰延税金資産の額）（<図5>参照）

2) 定性的な情報（税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由）

なお、連結財務諸表作成会社の個別財務諸表においては、①1)のみが、追加的に注記が要求される項目となります。

2. 米国税制改革法による開示への影響

平成29年12月22日に米国の税制改革法案が成立し、平成30年1月1日から適用される連邦法人税率の引き下げなどの変更が行われました。

連結子会社において適用される税率の変更により、連結財務諸表上の当期末の繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正されたときは、その旨及び修正額を注記する必要があります（連結財務諸表規則第15条の5第1項第3号、税効果会計基準第四3）。会計処理上、繰延税金資産及び繰延税金負債の金額の修正は、当期首の金額に対して行われますが（個別税効果実務指針第19項）、注記における影響額は、期末時点の一時差異等を基礎に算出することに留意が必要です。

3. 有償ストック・オプション取扱いの適用による開示への影響

平成30年1月12日に、実務対応報告第36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」（以下、有償ストック・オプション取扱い）等が公表され、平成30年4月1日以後開始する年度から原則適用されますが、公表日以後

▶表2 平成30年有報レビューの概要

項目	対象会社	対象項目	平成30年度の対象項目
(1) 法令改正関係審査	全ての有報提出会社	毎年の法令改正事項	開示府令の改正について（詳細は前記Ⅱ1.参照）
(2) 重点テーマ審査	審査対象会社	特定の重点テーマ	▶ 引当金・偶発債務等の会計上の見積り項目 ▶ 繰延税金資産の回収可能性
(3) 情報等活用審査	審査対象会社	適時開示や報道、一般投資家等から提供された情報等	

終了する年度からの早期適用も認められます。有償ストック・オプション取扱いを適用した場合には、企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」等に従った注記を行います（有償ストック・オプション取扱い第9項）。ただし、経過的な取扱いにより有償ストック・オプション取扱いの適用前に付与した取引について従来採用していた会計処理を継続する場合には、次の事項を注記します（有償ストック・オプション取扱い第10項(3)）。

- ▶ 権利確定条件付き有償新株予約権の概要（各会計期間において存在した権利確定条件付き有償新株予約権の内容、規模（付与数等）及びその変動状況（行使数や失効数等））
- ▶ 採用している会計処理の概要

4. 未適用の会計基準等

公表済みかつ未適用の会計基準がある場合には、重要性が乏しいものを除き会計基準の名称及びその概要、適用予定日、財務諸表に与える影響に関する事項を注記することとされています（財務諸表等規則第8条3の3、連結財務諸表規則第14条の4）。当期末においては、税効果基準一部改正、有償ストック・オプション取扱い、実務対応報告第38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」及び企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等について、早期適用されたもの又は重要性が乏しいものを除き注記が必要となります。

Ⅳ 金融庁による有報レビューを踏まえた留意事項

1. 平成30年有報レビューにおける審査項目等

有価証券報告書の記載内容の適正性を確保する目的の下、毎年、金融庁と財務局等との連携により有報レビューが行われています。平成30年度の有報レビューの概要は<表2>のとおりです。

2. 過去の有報レビューにおける指摘事項

過去の有報レビューの重点テーマ項目は<表3>のとおりです。

▶表3 過去（直近3年間）の有報レビューにおける重点テーマ審査項目

対象年度	重点テーマ
平成27年度	① 退職給付 ② セグメント情報
平成28年度	① 工事契約に関する会計処理・開示 ② 棚卸資産に関する会計処理・開示 ③ 包括利益計算書 ④ 1株当たり情報
平成29年度	① 繰延税金資産の回収可能性 ② 企業結合及び事業分離等

有報レビューのうち開示の側面からの審査では、主に注記事項の記載内容が不十分である点や会計基準や開示規則等の適用が誤っている点が指摘されています。平成29年度のレビュー結果においては、企業結合及び事業分離等について開示に関する指摘事項が公表されていますが、その内容を踏まえた留意事項は以下のとおりです。

- ▶ 企業結合が期首に完了したと仮定したときの連結損益計算書に及ぼす影響の概算額について、算定が困難と認められる特段の事情がないにもかかわらず省略しているなど、取得による企業結合が行われた場合の注記の一部が省略されていないか
- ▶ 連結キャッシュ・フロー計算書において、連結範囲の変更を伴わない子会社の投資に係る支出について、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載せず、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載していないか
- ▶ 社内基準により重要性が乏しいとして企業結合等の注記が省略されている場合において、当該社内基準を翌期以降継続することの可否についても検討がされているか