

平成26年3月決算の会計処理に関する留意事項

公認会計士 ^{さ せ た け し} 佐瀬 剛

本稿では、平成26年3月決算の会計処理に関する主な留意事項について解説を行う。また、次号の本誌（『会計情報』2014年5月号）において有価証券報告書の開示について解説を行う予定である。

退職給付に関する会計基準（企業会計基準第26号）（以下「退職給付会計基準」という。）及び「退職給付に関する会計基準の適用指針（企業会計基準適用指針第25号）」（「退職給付適用指針」という。）を公表している。

退職給付会計基準及び退職給付適用指針（以下「退職給付会計基準等」という。）の主な変更点及び適用時期等は以下のとおりである。

I 退職給付

1 退職給付に関する会計基準

企業会計基準委員会は、平成24年5月17日に「退

主な変更点	適用時期	適用方法
① ●名称等の変更 ●未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の処理方法 ●開示の拡充 など下記②を除く項目	●平成25年4月1日以後開始する事業年度の年度末に係る財務諸表から適用する。 ●早期適用として、平成25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できる。 (退職給付会計基準34項)	●過去の期間の財務諸表に対して遡及処理しない。 ●適用に伴って生じる会計方針の変更の影響額については、純資産の部における退職給付に係る調整累計額（その他の包括利益累計額）に加減する（退職給付会計基準37項）。
② ●退職給付債務及び勤務費用の計算方法 ●複数事業主制度の取扱いの見直し	●平成26年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用する。なお、当該期首からの適用が実務上困難な場合には、所定の注記を条件に、平成27年4月1日以後開始する事業年度から適用することができる。 ●早期適用として、平成25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できる。 (退職給付会計基準35項)	●過去の期間の財務諸表に対して遡及処理しない。 ●適用に伴って生じる会計方針の変更の影響額については、期首の利益剰余金に加減する（退職給付会計基準37項）。

2 平成25年4月1日以後開始する事業年度の年度末から適用される主な変更点

(1) 名称等の変更

退職給付会計基準等では、改正前会計基準等の名称等が変更されている。

個別財務諸表においては、当面の間、「退職給付に係る負債」「退職給付に係る資産」ではなく、「退職給付引当金」「前払年金費用」等の改正前会計基準等の名称を使用することとされている（退職給付会計基準39項（3））。

改正前会計基準等	退職給付会計基準等
退職給付引当金	退職給付に係る負債
前払年金費用	退職給付に係る資産
過去勤務債務	過去勤務費用
期待運用収益率	長期期待運用収益率
未積立退職給付債務	積立状況を示す額

(2) 未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の処理方法

① 貸借対照表での取扱い（連結のみ）

未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用については税効果を調整したうえで貸借対照表の純資産の部（その他の包括利益累計額）で認識し、退職給付債務と年金資産の差額（積立状況を示す額）を退職給付に係る負債（又は退職給付に係る資産）として計上する（退職給付会計基準13項、24項及び25項）。

② 損益計算書及び包括利益計算書（又は損益及び包括利益計算書）上での取扱い

(ア) 費用処理

退職給付会計基準等においては、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の費用処理方法の変更はなく、改正前会計基準等と同様に平均残存勤務期間以内の一定の年数で規則的に費用処理する。

(イ) その他の包括利益（連結のみ）

退職給付会計基準等においては、数理計算上の差異及び過去勤務費用の当期発生額のうち、費用処理されない部分（未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用となる。）についてはその他の包括利益に含めて計上する。

その他の包括利益累計額に計上されている未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用のうち、当期に費用処理された部分についてはその他の包括利益の調整（組替調整）を行うこととなる（退職給付会計基準15項）。

③ 個別財務諸表上における当面の取扱い

個別財務諸表においては、当面の間、上記①及び②（イ）の改正を適用せず、改正前会計基準等の取扱いを継続する（退職給付会計基準39項）。

④ 持分法適用会社における留意点

上記①、③に記載のとおり、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用については税効果を調整したうえで貸借対照表の純資産の部（その他の包括利益累計額）で認識する（「退職給付に係る調整累計額」等の適当な科目をもって計上する）が、当面の間、個別財務諸表上は計上されない。

このため、持分法適用会社の個別財務諸表において退職給付に係る調整累計額は計上されないが、投資会社が持分法適用会社に対する投資について持分法を適用する際には、投資の日（持分法適用日）以降における持分法適用会社の退職給付に係る調整累計額の変動額のうち投資会社の持分又は負担に見合う額を算定して投資の額を増額又は減額する必要がある点に留意する。

(3) 開示の拡充

退職給付会計基準等では、財務諸表の有用性を高めるため、また国際的な会計基準とのコンバージェンスを進めるために、国際的な会計基準で採用されている項目を中心に開示項目が拡充されている（退職給付会計基準30項、77項、退職給付適用指針52項から60項）。

3 平成26年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用される主な変更点

(1) 退職給付債務及び勤務費用の算定方法

① 退職給付見込額の期間帰属方法

退職給付見込額の期間帰属方法として、期間定額基準と給付算定式基準（退職給付制度の給付算定式に従って各勤務期間に帰属させた給付に基づき見積った額を退職給付見込額の各期の発生額とする方法）の選択適用が認められている。

なお、給付算定式基準による場合、勤務期間の後期における給付算定式に従った給付が、初期よりも著しく高い水準となるとときには、当該期間の給付が均等に生じるとみなして補正した給付算定式に従わなければならないとされている（退職給付会計基準19項）。

退職給付会計基準等の適用にあたっては、その適用前に期間定額基準を採用していた場合でも、適用初年度の期首において、給付算定式基準を選択することができる。

退職給付見込額の期間帰属方法は会計方針であることから、正当な理由により変更を行う場合を除き、每期継続して適用する必要がある。

② 割引率

割引率は、退職給付支払ごとの支払見込期間を反映するものでなければならない。

当該割引率としては、例えば、退職給付の支払見込期間及び支払見込期間ごとの金額を反映した単一の加重平均割引率を使用する方法や、退職給付の支払見込期間ごとに設定された複数の割引率を使用する方法が含まれるとされている（退職給付適用指針24項、93項）。

③ 予想昇給率

退職給付見込額の見積りに関して合理的に見込まれる退職給付の変動要因には「予想される」昇給等が含まれるものとされている（退職給付会計基準（注5）、57項）。

【設例1 少数株主持分が存在する連結子会社の場合の仕訳イメージ】

【前提条件】

- 連結財務諸表作成会社は、連結子会社Sの株式の80%を取得しているとする。
- 退職給付見込額の期間帰属方法について、期間定額基準（改正前会計基準等）から給付算定式基準（退職給付会計基準等）への変更を行うものとする。
- 重要性基準を適用しており、当該変更時において割引率の変更はないものとする。
- 簡便化のため繰延税金資産の回収可能性に問題は無いものとする。
- 法定実効税率は35%とする。
- 数理計算上の差異は発生した期の翌期から平均残存勤務期間以内の一定の年数（10年）で償却する。
- 平成26年3月31日（平成26年3月期の期末）から退職給付会計基準等を適用する（早期適用はしない）。

連結子会社S	平成26年3月31日			期間帰属方法の変更による差異	平成26年4月1日
	予定	数理計算上の差異	実績		新会計基準個別財務諸表
退職給付債務 (①)	(1,550)	(200)	(1,750)	(100)	(1,850)
年金資産 (②)	500	50	550	-	550
未積立退職給付債務（積立状況を示す額） (③=①+②)	(1,050)	(150)	(1,200)	(100)	(1,300)
未認識数理計算上の差異 (④)	50	150	200	-	200
退職給付引当金 (⑤=③+④)	(1,000)	-	(1,000)	(100)	(1,100)

(1) 未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の処理方法などの変更（退職給付会計基準34項の適用に伴うもの）に係る仕訳イメージ

(平成26年3月31日)

① 個別財務諸表（連結子会社S）

仕訳なし

② 連結財務諸表

(借) 退職給付引当金	1,000	(貸) 退職給付に係る負債	1,200
退職給付に係る調整累計額（その他の包括利益累計額）	200		
(借) 繰延税金資産	70	(貸) 退職給付に係る調整累計額（その他の包括利益累計額）	70
(借) 少数株主持分	26	(貸) 退職給付に係る調整累計額（その他の包括利益累計額）	26

※連結財務諸表上、積立状況を示す額1,200を退職給付に係る負債として計上する。

未認識数理計算上の差異200について、連結貸借対照表上は税効果70（ $=200 \times 35\%$ ）を調整の上、純資産の部におけるその他の包括利益累計額に「退職給付に係る調整累計額」として計上する。

退職給付に係る調整累計額に係る少数株主持分相当額26（ $= (200 - 70) \times 20\%$ ）を少数株主持分へ振り替える。

- 会計方針の変更に伴って生じる退職給付に係る調整累計額は、その他の包括利益を通さず、直接、純資産の部におけるその他の包括利益累計額に計上される。
- 早期適用（平成25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できる）している場合は、平成25年4月1日以後開始する事業年度の年度末に係る財務諸表において、数理計算上の差異及び過去勤務費用の当期発生額のうち、費用処理されない部分については、その他の包括利益を通じてその他の包括利益累計額に計上される点が、原則適用と異なる。

(2) 退職給付債務及び勤務費用の計算方法などの変更（退職給付会計基準35項の適用に伴うもの）に係る仕訳イメージ

(平成26年4月1日)

① 個別財務諸表（連結子会社S）

(借) 利益剰余金	100	(貸) 退職給付引当金	100
(借) 繰延税金資産	35	(貸) 利益剰余金	35

※本設例では期間帰属方法の変更による差異100について、税効果35（＝100×35%）を調整の上、個別財務諸表の期首の利益剰余金に加減することとなる。

② 連結財務諸表

(借) 退職給付引当金	100	(貸) 退職給付に係る負債	100
(借) 少数株主持分	13	(貸) 利益剰余金	13

※連結財務諸表と個別財務諸表の勘定科目の振替を行う。

個別財務諸表の期首の利益剰余金に加減した期間帰属方法の変更による差異に係る少数株主持分相当額13（＝（100－35）×20%）を少数株主持分へ振り替える。

4 重要性基準

退職給付会計基準における割引率の重要性基準の取扱いの考え方は以下のとおりに整理される。

(1) 退職給付会計基準における割引率の重要性基準の取扱いについて

割引率等の計算基礎に重要な変動が生じていない場合にはこれを見直さないことができる（退職給付会計基準（注8））として、重要性基準が定められている（退職給付適用指針29項）。

重要な影響の有無の判断にあたっては、前期末に用いた割引率により計算した場合の退職給付債務と期末の割引率により計算した退職給付債務とを比較し10%以上変動すると推定されるときには、重要な影響を及ぼすものとして期末の割引率を用いて退職給付債務を再計算しなければならないものとされている（退職給付適用指針30項）。

重要性基準の考え方について、退職給付会計基準等は改正前会計基準等を踏襲していると考えられる（退職給付会計基準67項及び68項）。

(2) 重要性基準の適用を取り止める場合の基本的な取扱い

割引率の決定にあたり重要性基準を適用していた企業が、ある決算期から、重要性基準を適用しないことは認められると考えられる。

ただし、いったん重要性基準の適用を取り止めた場合において、それ以降の決算期において、継続的に重要性基準の適用はせずに、再度重要性基準を適用することは認められないものと考えられる。

(3) 退職給付会計基準適用初年度における取扱い

退職給付会計基準においては、適用初年度にお

ける重要性基準の継続性について、特段の取扱いが明示されていない。

この点、平成25年11月5日に「企業会計基準第26号『退職給付に関する会計基準』及び同適用指針の解説」*1の脚注4の一部に記載が追加された。

退職給付会計基準等の適用初年度の期首において、割引率変更の可否を判定する際に、従前考慮していた重要性基準を考慮しないこととした場合であっても、その後、再度、重要性基準を考慮することも認められるとされている。

5 連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い

「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」（実務対応報告第18号）が改正されている。

この改正は「退職給付に関する会計基準」（企業会計基準第26号。平成24年5月17日公表）の改正を反映したものであるため、当該会計基準等の適用にあわせ、改正後の実務対応報告第18号が適用されるものと考えられる。

改正後の退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理にかかる規定は以下のとおりである。

(2) 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理

在外子会社において、退職給付会計における数理計算上の差異（再測定）をその他の包括利益で認識し、費用処理することなく純資産の部に計上している場合には、連結決算手続上、企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」に従った、当該金額を平均残存勤務期間内の一定の年数で規則的に処理する方法（発生

*1 https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/manual/accounting_standards/manual_taikyuu-4_lmted.pdf参照。なお、閲覧には会員パスワードが必要です。

した期に全額を処理する方法を継続して採用することも含む。)により、当期の損益とするよう修正する。

6 改訂IAS第19号「従業員給付」

改訂IAS第19号は、2013年1月1日以後開始事業年度から適用される(改訂IAS19.172項)。

実務対応報告第18号に従い、在外子会社の財務諸表が国際会計基準に準拠して作成されている場合には、改訂IAS第19号が適用される。

在外子会社の財務諸表において、退職給付会計における数理計算上の差異(再測定)をその他の包括利益で認識し、費用処理することなく純資産の部に計上している場合(改訂IAS19.120項及び122項)、親会社の連結決算上、在外子会社の退職給付会計における数理計算上の差異(再測定)について、当該金額を平均残存勤務期間以内の一定の年数で定期的に処理する方法(発生した期に全額を処理する方法を継続して採用することも含む。)により当期の損益とするよう修正することになる。

また、改訂IAS第19号は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用しなければならないとされている(改訂IAS19.173項)。このため、親会社の連結決算上、在外子会社の遡及適用後の財務諸表に基づき、連結決算手続を行うこととなる(遡及適用に対する連結修正も含めて実務対応報告第18号を適用することとなる)。

7 税効果会計に関するQ&A

「税効果会計に関するQ&A」が改正されている。この改正は「退職給付に関する会計基準」(企業会計基準第26号。平成24年5月17日公表)に対応するためのものであり、当該会計基準等の適用にあわせ、改正後のQ&Aが適用されるものと考えられる。

主な改正内容は次のとおりである(Q15が追加され以下の考え方が示されている)。

- 未認識項目を連結貸借対照表上で退職給付に係る負債(又は資産)として即時認識しても、連結財務諸表における会社分類は、個別財務諸表における会社分類と変わらない。
- 未認識項目を連結貸借対照表上で退職給付に係る負債として即時認識した場合において生じる将来減算一時差異についても、将来解消年度が長期にわたる将来減算一時差異に当てはまる。
- 会社分類が変更となり、連結財務諸表上、退職給付に係る負債に係る繰延税金資産の回収可能性を見直す際には、連結損益計算書や連結包括利益計算書で調整する。

II 税効果会計

1 復興特別法人税が廃止された場合の影響

復興財源確保法においては復興特別法人税が創設され、平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度において、各課税事業年度の基準法人税額に10%の税率を乗じて復興特別法人税が計算されている。

平成25年12月24日に「平成26年度税制改正の大綱」が閣議決定され、その中で、復興特別法人税の1年前倒しでの廃止のための税制上の措置を講ずるとされている。

(本稿は平成25年3月3日現在公表されている資料をもとに作成したものであるため、実際の適用に際しては改正条文等の確認が必要である。)

改正税法が決算日までに公布されており、将来の適用税率が確定している場合は改正後の税率を適用する(個別税効果実務指針18項)とされているため、決算日までに公布された場合には、税効果会計上で適用される平成26年4月1日以後の法定実効税率に影響することになる。

税率の変更により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しなければならない(税効果会計に係る会計基準第四 注記事項 3.)。

2 生産性向上設備投資促進税制に係る税効果

平成25年12月24日に閣議決定された「平成26年度税制改正の大綱」では、産業競争力強化法の施行日(平成26年1月20日)から平成29年3月31日までの間に、生産性向上設備等で一定規模以上のものを取得し事業供用した場合には、特別償却又は税額控除を選択適用することができることとされている。

(本稿は平成25年3月3日現在公表されている資料をもとに作成したものであるため、実際の適用に際しては改正条文等の確認が必要である。)

平成26年3月31日以前に終了する事業年度において、産業競争力強化法の施行日(平成26年1月20日)から平成26年3月31日までの間に対象資産の取得等をした場合には、平成26年4月1日を含む事業年度において、特別償却相当額又は税額控除相当額の償却又は控除ができる。

平成26年3月31日までに対象資産を取得等した場合、平成26年3月期における税効果会計上の取扱いは以下のように考えられる。

- 特別償却を選択する場合
特別償却を適用した事業年度において減算され、その後に減価償却を通じて課税が繰延されることになるため、平成26年4月1日を含む事業年度において繰延税金負債を計上する。

なお、「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」（監査・保証実務委員会実務指針第81号）28項において「租税特別措置法に規定する特別償却（一時償却及び割増償却）については、一般に正規の減価償却に該当しない。」と規定されているため、特別償却を選択する場合には、税効果相当額を控除した純額により、純資産の部に特別償却準備金を積み立てることとなる（個別税効果実務指針20項）。

また、いったん純資産の部で積み立てられた特別償却準備金は税務上の加算に対応して取り崩すことになる（個別税効果実務指針38項）。

- 税額控除を選択する場合
「繰越可能な租税特別措置法上の法人税等の特別控除等」（個別税効果実務指針11項）に該当すると考えられるため、平成26年3月期において、

翌期に税額控除の実現が見込まれる額を繰延税金資産として計上する。

3 地方法人税の創設による連結納税制度を適用する場合の税効果会計への影響

平成25年12月24日に閣議決定された「平成26年度税制改正の大綱」では、地方法人課税の偏在是正として以下の措置を講ずるとされており、平成26年10月1日以後開始する事業年度から、住民税20.7%（制限税率）のうち、4.4%の地方法人税は国税として新設されるとされている。

（本稿は平成25年3月3日現在公表されている資料をもとに作成したものであるため、実際の適用に際しては改正条文等の確認が必要である。）

- 法人住民税法人税割の税率の改正
- 地方法人税（国税）（仮称）の創設
これにより、平成26年10月1日以後開始する事業年度から、法人住民税の税率が下表のとおり変更されるため、連結納税制度を適用する場合、税効果会計への影響に留意する。

課税標準：法人税額	標準税率		制限税率		引下げ幅
	現行法	改正案	現行法	改正案	
道府県民税	5.0%	3.2%	6.0%	4.2%	△1.8%
市町村民税	12.3%	9.7%	14.7%	12.1%	△2.6%
合計	17.3%	12.9%	20.7%	16.3%	△4.4%

課税標準：法人税額	標準税率		制限税率	
	現行法	改正案	現行法	改正案
地方法人税（新設）（注）	-	4.4%	-	4.4%

（注）地方法人税は国税として創設される。

4 過年度に減損処理を実施したその他有価証券の評価差額に係る税効果

過年度にその他有価証券の減損処理（税務上は有税処理）を実施し、減損処理後に、その銘柄の時価が上昇して、その他有価証券評価差額金（評価差益）が発生した場合には、期末における時価の回復が減損前の価額に達するまでは、例えば、設例2のように取り扱うことになると考えられる（税効果会計Q&A Q3）。

監査委員会報告第70号「その他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失に係る税効果会計の適用における監査上の取扱い」に従い、その他有価証

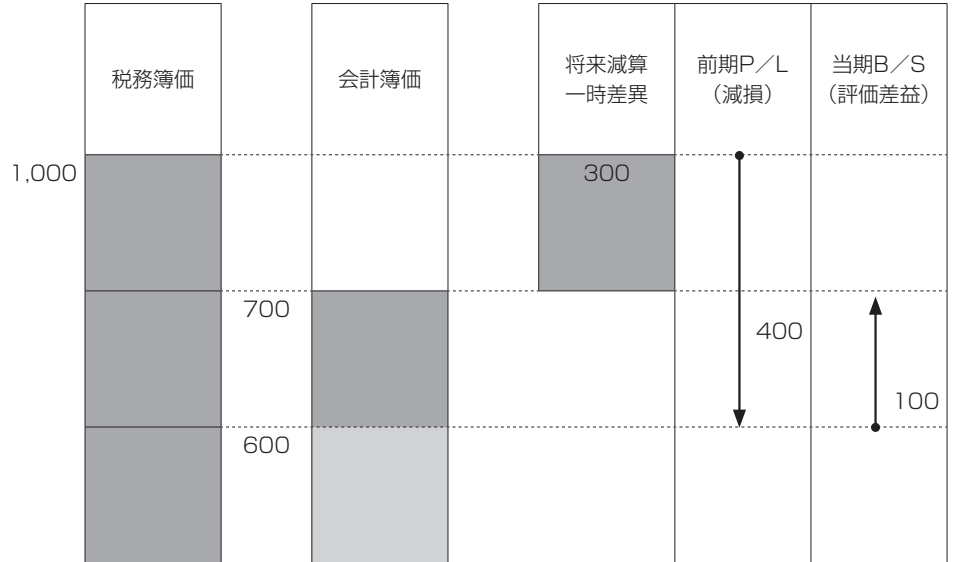
券の評価差額を評価差益と評価差損とに区分せず、各合計額を相殺した後の純額の評価差益又は評価差損について税効果会計を一括して適用することができるが、減損処理したその他有価証券に関しては、個別の銘柄ごとにスケジューリングを行うことが必要になるため、それ以外のその他有価証券に係る評価差額と一括して税効果会計を適用することはできないと考えられる。

このため、前期以前に減損処理したその他有価証券については、原則どおり、減損処理後の株価の変動を踏まえて、個々の銘柄ごとに税効果会計を適用することになる（税効果会計Q&A Q3）。

【設例2 その他有価証券に係る一時差異と会計処理との関係】

(前提条件)

- 前期末において、帳簿価額1,000のその他有価証券（投資有価証券）が、時価600に下落したため、400の減損処理を行った。
- 当期において、当該その他有価証券の時価が700に上昇したため、会計上100のその他有価証券評価差額金（評価差益）が発生した。
- 実効税率は35%とする。



注：前期において、その他有価証券の減損処理に係る将来減算一時差異の回収可能性がないと判断された場合で、当期も繰延税金資産を計上できないと判断されたときは、以下のように処理することになる。

前期末	投資有価証券評価損	400	投資有価証券	400
当期末	投資有価証券	100	その他有価証券評価差額金	100

その他有価証券評価差額金（評価差益）100（将来減算一時差異100の戻入）が発生しているが、取崩すべき繰延税金資産が存在しないため、評価差益に関する税効果の処理は不要となる（繰延税金負債の計上は必要ない）。

以上