

四半期決算（第2四半期）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27年3月期決算会社の第2四半期決算（平成26年4月1日から同年9月30日まで）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11月号）において四半期報告書の開示について解説を行う予定である。

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（ASBJ）は、平成24年5月17日に「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）」（以下「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図表1のとおりである。

図表1 主な変更点及び適用時期等

	主な変更点	適用時期	適用方法
①	<ul style="list-style-type: none"> ●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	<ul style="list-style-type: none"> ●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） 	<ul style="list-style-type: none"> ●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	<ul style="list-style-type: none"> ●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 	<ul style="list-style-type: none"> ●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） 	<ul style="list-style-type: none"> ●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27年3月期の期首から適用となる主な変更点②に係る適用初年度の対応 — 退職給付債務及び勤務費用の計算方法

主要な検討ポイントを整理すると、図表2のようになると考えられる。

図表2 検討ポイント

検討ポイント	具体的な検討事項
退職給付見込額の期間帰属方法	期間定額基準と給付算定式基準のいずれを適用するか決定する。
	給付算定式基準による場合、給付算定式に従う給付が著しく後加重であるかどうかの判断をする。
割引率の設定方法	数理実務ガイダンス※で例示されている4つのアプローチのいずれによるかを決定する。
	参照する債券の種類を決定する。

※公益社団法人日本年金数理人会、公益社団法人日本アクチュアリー会では、年金数理計算の専門家が退職給付会計の実務を行うにあたり、「退職給付会計に関する数理実務ガイダンス（以下「数理実務ガイダンス」という）」を公表している。

(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（退職給付見込額について全勤務期間で除した額を各期の発生額とする方法）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（退職給付会計基準19項）。

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。

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(2) なお書き）。

(2) 割引率の設定方法

退職給付会計基準等では、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とされている。

割引率の具体的な設定方法として、数理実務ガイダンスにおいて、図表3の4つのアプローチが例示されている。

図表3 数理実務ガイダンスで例示されている4つのアプローチ

数理実務ガイダンスで例示されている4つのアプローチ
① イールドカーブ直接アプローチ
② イールドカーブ等価アプローチ
③ デュレーションアプローチ
④ 加重平均期間アプローチ

3 平成26年3月期の期末から適用されている主な変更点①に係る2年目の対応 — 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

① 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定期的に費用処理する。

② 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。

▶未認識項目を全額費用処理する場合の会計処理
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に含めて計上するとされているため、未認識項目を発生時に全額費用処理する場合にはその他の包括利益に含めて計上する

処理は行われない。

なお、連結財務諸表に関する変更に伴い、連結財務諸表を作成する会社については、個別財務諸表において未認識項目の貸借対照表における取扱いが連結財務諸表と異なる旨の注記を求めることとされている（退職給付会計基準39項（4））が、未認識項目を発生時に全額費用処理する場合には、連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理が異なることにはならないため、当該注記は不要であると考えられる（退職給付会計基準88項）。

▶ 過去勤務費用の認識時点

退職金規程等の改訂が行われた場合、通常、改訂日以後、最初に到来する決算日現在における退職給付債務は、施行日前の退職者については改訂前の規程による給付、施行日後の退職者については改訂後の規程による給付に基づいて計算されることとなる。

退職給付債務の増額となる過去勤務費用の発生は、従業員の勤労意欲が将来にわたって向上すると期待のもとに、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こととされている（退職給付会計基準67項（1））ことを踏まえると、退職金規程等の改訂が当期に行われ、その施行日が翌期である場合でも、過去勤務費用は改訂日（労使の合意の結果、規程や規約の変更が決定され周知された日）現在で認識・測定され、改訂日が事業年度の途中であるときには、会社の採用する費用処理方法に従って改訂日から期末までの月数等に応じた額を当期に費用処理することが合理的な方法と考えられる。

なお、退職金規程等の改訂により、退職給付債務の減額となる過去勤務費用が発生した場合にも、原則として、改訂日から、平均残存勤務期間以内の一定の年数で按分した額を費用から減額処理することになる（退職給付適用指針105項）。

退職金規程等の改訂日において、過去勤務費用の会計処理が必要となるため、実務上、過去勤務費用の算定スケジュールに留意が必要と考えられる。

これに対し、退職給付制度の終了の場合には、改訂規程等の施行により、事業主と従業員の権利関係が明確に変わることになるため、当該終了の時点は施行日となる。

ただし、施行日が翌期となる場合であっても、規程等の改訂日が当期中であり、終了損失の発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当該終了損失の額を当期の退職給付費用として計上し退職給付

に係る負債を増加させる処理を行う必要がある（退職給付適用指針105項、実務対応報告第2号「退職給付制度間の移行等の会計処理に関する実務上の取扱い」Q1）。

また、退職金規程等の改訂により支給開始時期の変更を行った場合に、その結果生じた退職給付債務の増減額は、過去勤務費用の発生となることに留意が必要である（退職給付適用指針105項）。

- 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）②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（持分法会計に関する実務指針10-2項）。

なお、当該増減額は連結包括利益計算書又は連結損益及び包括利益計算書上のその他の包括利益においては、持分法を適用する被投資会社のその他の包括利益に対する投資会社の持分相当額として一括して区分表示する。

ただし、連結貸借対照表上のその他の包括利益累計額においては、退職給付に係る調整累計額に当該持分相当額を含めて表示することに留意する。

4 設例（仕訳イメージ）

以下では、設例として、仕訳イメージを記載する。

- 平成27年3月期の期首から適用となる図表1の主な変更点②に係る適用初年度の対応として、退職給付債務の計算方法、割引率の計算方

法の変更に伴う影響額を個別財務諸表の期首の利益剰余金に加減する点がポイントである。

●平成26年3月期の期末から適用されている図表1の主な変更点①に係る2年目の対応として、3(2)②に記載の組替調整がポイントと

なる。

なお、対象の会社としては、少数株主持分が存在する連結子会社を想定しており、少数株主持分への振替仕訳も含んでいる。

設例 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。
- 図表1の主な変更点①の定めを平成26年3月31日（平成26年3月期の期末）から適用しており、主な変更点②の定めを平成26年4月1日（平成27年3月期の期首）から適用している。
- 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。
- 簡便化のため繰延税金資産の回収可能性に問題はないものとする。なお、平成26年3月31日に個別財務諸表上で計上されている退職給付引当金に係る税効果の仕訳は省略する。
- 法定実効税率は35%とする。
- 退職給付費用（第2四半期決算（平成26年4月1日から同年9月30日まで））は下表のとおりとする。

退職給付費用の内訳	金額	
勤務費用	35	40
利息費用	5	
期待運用収益		△10
数理計算上の差異に係る当期の費用処理額		20
合計		50

- 掛金拠出時における処理は省略する。

連結子会社S	平成26年 3月31日	退職給付債務 及び勤務費用の 計算方法の変更 による差異	平成26年 4月1日	退職給付費用	平成26年 9月30日
	実績		改正会計基準		
退職給付債務 (①)	(1,750)	(100)	(1,850)	(40)	(1,890)
年金資産 (②)	550	—	550	10	560
未積立退職給付債務 (積立状況を示す額) (③=①+②)	(1,200)	(100)	(1,300)	(30)	(1,330)
未認識数理計算上の 差異 (④)	200	—	200	(20)	180
退職給付引当金 (⑤=③+④)	(1,000)	(100)	(1,100)	(50)	(1,150)

(1) 退職給付債務及び勤務費用の計算方法などの変更（平成27年3月期の期首から適用となる主な変更点②に係る適用初年度の対応）に係る仕訳は以下の通りとなる。

(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、退職給付債務及び勤務費用の計算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) 少数株主持分	13	(貸) 利益剰余金	13
------------	----	-----------	----

※ 個別財務諸表の期首の利益剰余金に加減した退職給付債務及び勤務費用の計算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。

(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などの変更(平成26年3月期の期末から適用されている主な変更点①に係る2年目の対応)に係る仕訳は以下の通りとなる。

(平成26年9月30日)

① 個別財務諸表(連結子会社S)

(ア) 退職給付費用(数理計算上の差異に係る当期の費用処理額を除く)の計上

(借) 退職給付費用	30	(貸) 退職給付引当金	30
(借) 繰延税金資産	10.5	(貸) 法人税等調整額	10.5

※ 説明の便宜上、退職給付費用計上の仕訳を(ア)と(イ)に分け、税効果(30×35%=10.5)の仕訳も示している。

(イ) 数理計算上の差異に係る当期の費用処理額の計上

(借) 退職給付費用	20	(貸) 退職給付引当金	20
(借) 繰延税金資産	7	(貸) 法人税等調整額	7

※ (ア)と同様、税効果(20×35%=7)の仕訳も示している。

② 連結財務諸表

(ア) 勘定科目の振替

(借) 退職給付引当金	1,150	(貸) 退職給付に係る負債	1,150
-------------	-------	---------------	-------

※ 個別財務諸表上平成26年9月30日に計上される退職給付引当金1,150を振り替えている。

(イ) 開始仕訳

(借) 退職給付に係る調整累計額 (その他の包括利益累計額)	200	(貸) 退職給付に係る負債	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

※ 平成26年3月31日に、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 × 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」として計上している。また、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) × 20%) を少数株主持分へ振り替えている。

(ウ) 未認識数理計算上の差異の費用処理(組替調整)

(a) 個別財務諸表上の処理の振戻し

(借) 退職給付に係る負債	20	(貸) 退職給付費用	20
(借) 法人税等調整額	7	(貸) 繰延税金資産	7

※ 退職給付費用50のうち、数理計算上の差異に係る当期の費用処理額20(上記個別財務諸表の仕訳①(イ))について振戻しの処理を行う。

(b) 組替調整の処理

(借) 退職給付費用	20	(貸) 退職給付に係る調整額 (その他の包括利益)	20
(借) 退職給付に係る調整額 (その他の包括利益)	7	(貸) 法人税等調整額	7

※ 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のうち、当期に当期純利益を構成する項目として費用処理された部分(20)については、その他の包括利益の調整(組替調整)を行う。また、組替調整額20について、税効果7 (= 20 × 35%) を調整する。

なお、(a)、(b) の仕訳を合算すると、以下のような仕訳となる。

(借) 退職給付に係る負債	20	(貸) 退職給付に係る調整額 (その他の包括利益)	20
(借) 退職給付に係る調整額 (その他の包括利益)	7	(貸) 繰延税金資産	7

(工) 少数株主持分への振替

(a) 少数株主損益の計上

(借) 少数株主持分	6.5	(貸) 少数株主損益	6.5
------------	-----	------------	-----

※ 退職給付費用50のうち、少数株主持分相当額6.5 ($=50 \times (1-35\%) \times 20\%$) を少数株主持分に振り替える。

(b) 少数株主損益の計上処理の振戻し

(借) 少数株主損益	2.6	(貸) 少数株主持分	2.6
------------	-----	------------	-----

※ 退職給付費用50のうち、数理計算上の差異に係る当期の費用処理額20について、少数株主持分に振り替える仕訳の振戻しの処理 ($2.6 (=20 \times (1-35\%) \times 20\%)$) をする。

(c) 組替調整の処理

(借) 退職給付に係る調整額 (その他の包括利益)	2.6	(貸) 少数株主損益	2.6
------------------------------	-----	------------	-----

※ その他の包括利益の調整(組替調整)を行う。

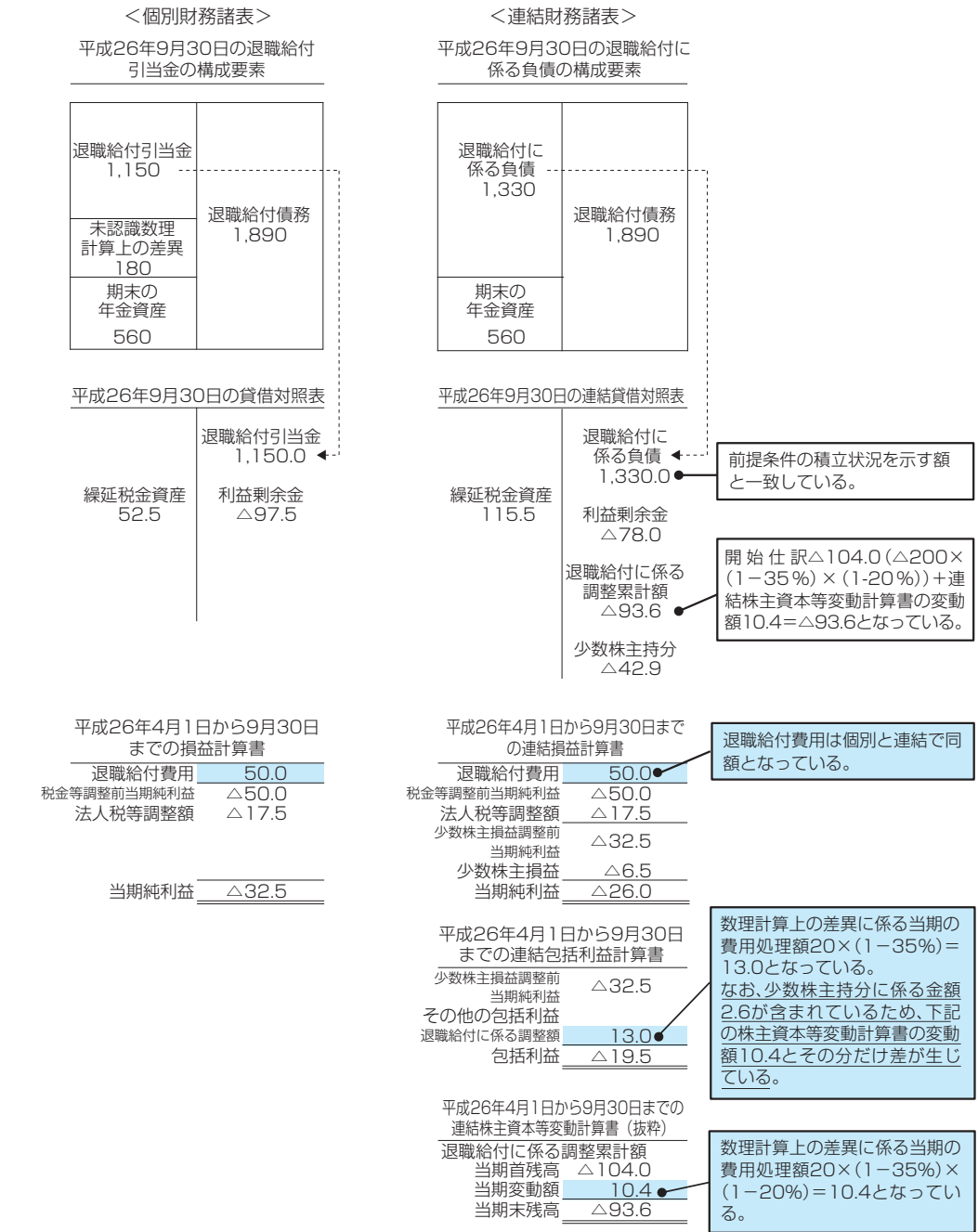
なお、(b)、(c) の仕訳を合算すると、以下のような仕訳となる。

(借) 退職給付に係る調整額 (その他の包括利益)	2.6	(貸) 少数株主持分	2.6
------------------------------	-----	------------	-----

以上の仕訳により、個別財務諸表及び連結財務諸表は図表4のようになる。

なお、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用をその他の包括利益に含めて計上する会計処理(3(2)②参照)は行っていない。

図表4 会計処理イメージ



[退職給付に係る調整累計額の増減内訳] (貸方が正の金額)

		期首	退職給付に係る調整累計額		期末
			組替調整	当期発生額	
未認識数理計算上の差異	税効果(35%)	△200.0	20.0	A	△180.0
	税効果控除後	70.0	△7.0	B	63.0
		△130.0	13.0	C	△117.0
少数株主持分(20%)	税効果控除後	26.0	△2.6		23.4
親会社持分(80%)	税効果控除後	△104.0	10.4		△93.6

※1: (2)②(イ)開始仕訳に対応

※2: (2)②(ウ)(b)組替調整の処理、(工)(c)組替調整の処理に対応

連結株主資本等変動計算書「退職給付に係る調整累計額」の「当期変動額」10.4に該当する。

- 連結包括利益計算書の注記
- その他の包括利益に係る組替調整額及び税効果額

退職給付に係る調整額		
当期発生額	0.0	=D
組替調整額	20.0	=A
税効果調整前	20.0	
税効果額	△7.0	=B+E
退職給付に係る調整額	13.0	=C+F

連結包括利益計算書の「退職給付に係る調整額」13.0と一致する。

- 退職給付に係る注記(抜粋)
- 退職給付に係る調整額(税効果控除前)の内訳

過去勤務費用	0.0	
数理計算上の差異	20.0	=A+D
合計	20.0	

- 退職給付に係る調整累計額(税効果控除前)の内訳

未認識過去勤務費用	0.0	
未認識数理計算上の差異	△180.0	=G
合計	△180.0	

この税効果控除後の金額から少数株主持分を差し引いた金額(親会社持分)が連結株主資本等変動計算書の「退職給付に係る調整累計額」の「当期末残高」となる。
 $\Delta 180 \times (1 - 35\%) \times (1 - 20\%) = \Delta 93.6$

II リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い

ASBJは、平成26年6月30日に、「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い(実務対応報告第31号)」を公表しており、公表日以後適用することとされている。

詳細については、本誌2014年8月号(Vol.456)「ASBJが実務対応報告第31号『リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い』を公表」を参照していただきたい。

III 従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い

ASBJは、平成25年12月25日に「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い(実務対応報告第30号)」を公表して

おり、平成26年4月1日以後開始する事業年度の期首からの適用が原則的取扱いとなる。

詳細については、本誌2014年2月号(Vol.450)「『実務対応報告第30号「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い」の解説」を参照していただきたい。

IV 税効果会計

1 生産性向上設備投資促進税制に係る税効果

平成26年度税制改正により、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た。

特別償却を適用する場合の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、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)。

2 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26年度税制改正により、地方団体の税源の偏在性を是正し、その財源の均衡化を図ることを目的として、①法人住民税法人税割の税率の引下げにあわせて、②地方交付税の財源を確保するための地方法人税(国税)が創設された。

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ており、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図表5のとおり変更される。

図表5 改正前後の税率

①住民税(課税標準は法人税額)

	改正前		改正後		引下げ幅
	標準税率	制限税率	標準税率	制限税率	
道府県民税(法人税割)	5.0%	6.0%	3.2%	4.2%	△1.8%
市町村民税(法人税割)	12.3%	14.7%	9.7%	12.1%	△2.6%
計	17.3%	20.7%	12.9%	16.3%	△4.4%

②地方法人税(課税標準は法人税額)

	改正前	改正後
地方法人税	(新設)	4.4%

本改正は、地方法人税を新設するとともに、地方税法等改正法により法人住民税の標準税率及び制限税率を地方法人税率と同じ率だけ減少させている。

連結納税制度を適用している場合、地方法人税の課税標準である基準法人税額は、連結事業年度の連結所得の金額から計算した法人税の額を基準とすることとされているため、地方法人税の繰延税金資産の回収可能性の判断は法人税と同様に、連結納税主体を一体として判断することになる。

よって、連結納税会社ごとに回収可能性の判断を

行う住民税に係る繰延税金資産と異なり、地方法人税に係る繰延税金資産は法人税と同様に連結所得に基づいて回収可能性を判断することになるため、平成26年10月1日以後開始される事業年度以降に回収すると見込まれる繰延税金資産の金額に影響を与える場合がある(第284回企業会計基準委員会(平成26年3月27日開催)「(4)税制改正への対応について」の議事概要)。

以上