

四半期決算の会計処理に関する留意事項

ながぬま ようすけ
公認会計士 長沼 洋佑

本稿では、平成26年3月期決算会社の第1四半期決算（平成25年4月1日から同年6月30日まで）の会計処理に関する留意事項について解説を行う。また、次号の本紙（『会計情報』2013年8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

平成24年5月17日付け、企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）より「退職給付に関する会計基準（企業会計基準第26号）」（I. においては以下「本会計基準」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）」（I. においては以下「本適用指針」という。）が公表されている。

本会計基準及び本適用指針（I. においては以下「本会計基準等」という。）の適用時期については本稿7. に記載のとおりであるが、平成25年4月1日以後開始する事業年度の期首（平成26年3月決算期会社の第1四半期の期首）から早期適用することができる。以下、本会計基準等の概要について解説する。

1. 名称等の変更

本会計基準等では、改正前会計基準等の名称等が変更されている。ただし、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（本会計基準39項（3））。

改正前会計基準等	本会計基準等
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

① 改正前会計基準等

未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務債務については貸借対照表に計上せず、退職給付債務と年金資産の差額（未積立退職給付債務）から未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務債務を除いた部分を退職給付引当金（又は前払年金費用）として計上していた。

② 本会計基準等

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（本会計基準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

本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

本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うち、当期に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。

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（本会計基準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（本会計基準39項）。

3. 退職給付債務及び勤務費用の算定方法

会計基準（注5）。

(1) 退職給付見込額の期間帰属方法

① 改正前会計基準等

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）を原則とし、一定の場合において給与基準、支給倍率基準、ポイント基準が認められている。

② 本会計基準等

本会計基準等においては、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（本会計基準19項）。

本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。

(2) 割引率

① 改正前会計基準等

割引率の基礎となる期間について、原則として退職給付の見込支払日までの平均期間とするものの、実務上は従業員の平均残存勤務期間に近似した年数とすることもできるとされていた。

② 本会計基準等

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（本適用指針24項）。

(3) 予定昇給率

① 改正前会計基準等

退職給付見込額の見積りにおいて合理的に見込まれる退職給付の変動要因には「確実に見込まれる」昇給等が含まれるものとされていた。

② 本会計基準等

退職給付見込額の見積りにおい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（本

4. 複数事業主制度の取扱い

複数事業主制度のうち、自社の拠出に対応する年金資産の額を合理的に計算することができないケースでは、要拠出額をもって費用処理される。改正前会計基準等は、複数事業主間において類似した退職給付制度を有している場合について、上記のケースにあたらないものとみなしていた。本会計基準等においては、一律にあたらないものとはみなさず、制度の内容を勘案して判断することとされている（本適用指針64項及び121項）。

5. 長期期待運用収益率の考え方

長期期待運用収益率の設定の際に考慮すべき事項は、改正前会計基準等における取扱いを引き継いでいるものの、長期期待運用収益率の算定にあたっては、退職給付の支払に充てられるまでの期間などを考慮して設定することが明確化されている（本適用指針25項）。

6. 重要性基準

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（本会計基準（注8））として、重要性基準が規定されている（本適用指針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（本適用指針30項）。

重要性基準の考え方について、本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（本会計基準67項及び68項）。このため、改正前会計基準等において重要性基準を採用している企業については、本会計基準等の適用にあたって重要性基準は継続適用されるものと考えられる。

なお、割引率の決定にあたり、重要性基準を適用している企業が、割引率の変更を必要としない範囲に収まっている期末時点の割引率をそのままある決算期において採用できるかどうかという論点がある（例：前期末に採用した割引率は1.5%、当期末時点の割引率は1.2%。当期末において割引率の変更を必要としない範囲は0.9～2.2%と仮定する。この場合に、重要性基準を適用している企業が重要性基準に基づく1.5%ではなく、期末の割引率1.2%を採用できるかどうかという論点）。この点、重要性基準はあくまで退職給付債務が10%以上変動すると見込まれる場合に割引率を変更することを要求するものであるため、割引率の変更を必要としない範囲に

割引率が収まっている場合において、当該割引率を 〇ものと考えられる。採用し決定することは可能であると考えられる。ただし、それ以降の決算においては重要性基準を使用せずに期末の割引率をそのまま使用することになる

7. 適用時期と適用方法

項目		適用時期	適用方法
①	<ul style="list-style-type: none"> ●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（本会計基準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（本会計基準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など 	<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（本会計基準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（本会計基準37項）。

【設例 早期適用時の期首の仕訳イメージ】

【前提条件】

- ・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（本会計基準等）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に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25年4月1日（平成26年3月期の期首）から本会計基準等を早期適用する。

	平成25年3月31日			期間帰属方法の変更による差異	平成25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	(1,550)	(200)	(1,750)	(100)	(1,850)
年金資産	500	50	550	-	550
未積立退職給付債務 (積立状況を示す額)	(1,050)	(150)	(1,200)	(100)	(1,300)
未認識数理計算上の 差異	50	150	200	-	200
退職給付引当金	(1,000)	-	(1,000)	(100)	(1,100)

【早期適用時の期首の仕訳イメージ】

(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（本会計基準34項の適用に伴うもの）に係る仕訳イメージ

①個別財務諸表

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)	130		
繰延税金資産	70		

※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(=200×35%)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。早期適用の場合には、平成25年6月末の第1四半期の期首に未認識項目の振替処理を行うものと考えられる。

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

①個別財務諸表

(借) 利益剰余金	65	(貸) 退職給付引当金	100
繰延税金資産	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
-------------	-----	---------------	-----

※連結財務諸表と個別財務諸表の勘定科目の振替を行う。

II. 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

平成24年5月17日付け、ASBJは「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）を改正している。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。改正後の実務対応報告第18号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。

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。

なお、上記は改正後の実務対応報告第18号の規定であるが、改正前の実務対応報告第18号を適用する場合でも、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を純資産の部に直接計上している場合については連結修正の対象とされているため、在外子会社が改訂IAS第19号「従業員給付」に基づく数理計算上の差異（再測定）の会計処理を行っている場合には、親会社における企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」の早期適用の有無にかかわらず、連結修正の対象になるものと考えられる。

III. 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）、上記IIに記載のとおり、親会社が企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」を早期適用しているか否かにかかわらず、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）。

IV. 税効果会計

平成25年2月7日付け、日本公認会計士協会は「税効果会計に関するQ&A」を改正している。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。

V. 一定の要件を満たす特別目的会社に係る取扱い

次の会計基準等が公表されている。

- ① 「連結財務諸表に関する会計基準」（企業会計基準第22号）
- ② 「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」（企業会計基準適用指針第15号）
- ③ 「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」（企業会計基準適用指針第22号）
- ④ 「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い」（実務対応報告第20号）

「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社

の範囲の見直しに係る具体的な取扱い「三」に定められる特別目的会社の取扱いの一部を見直している。

すなわち、一定の要件を満たす特別目的会社については、当該特別目的会社に対する出資者及び当該特別目的会社に資産を譲渡した会社の子会社に該当しないものと推定するとされているが、当該取扱いを会計基準の中で定めることとし、当該取扱いは資産の譲渡者のみに適用されることとされている。

また、連結の範囲に含めた特別目的会社に関して、当該特別目的会社の資産及び当該資産から生じる収益のみを返済原資とし、他の資産及び収益へ遡及し

ない債務（ノンリコース債務）については、連結貸借対照表上、他の項目と区別して記載することとされている。なお、当該記載に代えて、注記によることもできる（連結会計基準（注11-2））。ノンリコース債務に対応する資産については、当該資産の科目及び金額を注記する（連結会計基準（注16））。

改正会計基準等は、平成25年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から適用する（連結会計基準44-4項（1））。

以 上