

四半期決算（第2四半期）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2四半期決算（平成25年4月1日から同年9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

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

本会計基準等では、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

本会計基準等では、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

本会計基準等では、数理計算上の差異の当期発生額及び過去勤務費用の当期発生額のうち、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

(1) 退職給付見込額の期間帰属方法

本会計基準等では、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

本会計基準等では、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。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

本会計基準等では、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（本会計基準（注5））。

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が、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、重要性基準が定められている（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も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期末の割引率をそのまま使用することになるものと考えられる。

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）。

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定め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号の定めであるが、改正前の実務対応報告第18号を適用している場合でも、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。このため、在外子会社の改訂IAS第19号に基づく数理計算上の差異(再測定)の処理については、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係らず、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

1. 税効果会計に関するQ&Aの改正

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。

2. 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

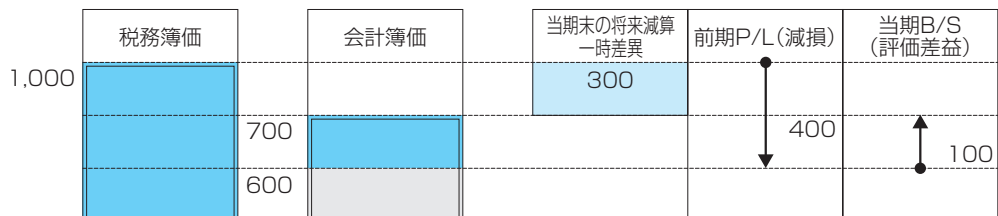
過年度にその他有価証券の減損処理（税務上は有税処理）を実施し、減損処理後に、その銘柄の時価が上昇して、その他有価証券評価差額金（評価差益）が発生した場合には、期末における時価の回復が減損前の価額に達するまでは、例えば、設例1のようになると考えられる（税効果会計Q&A Q3）。

なお、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を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1：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】

【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。
- 当該その他有価証券について繰延税金資産の回収可能性はないものとする。
- 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）。

V. 連結財務諸表

1. 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している。

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))。

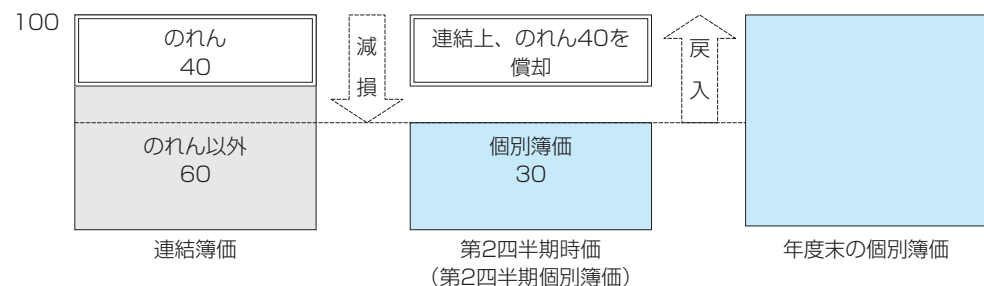
2. 連結財務諸表における子会社・関連会社に係るのれん償却額の見直し

中間期末及び四半期末(年度末を除く。)において、親会社の個別財務諸表上、市場価格のある子会社株式の簿価を減損処理したことに伴い、連結財務諸表上、当該子会社に係るのれんを償却した場合において、親会社の個別財務諸表上、年度決算や年度決算までのその後の四半期決算において、子会社株式の減損の追加計上又は戻入処理が行われたときは、連結財務諸表上、当該追加計上又は戻入処理を考慮後の子会社株式の簿価に基づき、中間期末及び四半期末に行ったのれんの償却を見直すものとされている(資本連結実務指針32項なお書き)。例えば、設例2のようになると考えられる。

【設例2：上場子会社の株価下落によるのれんの償却とその後の会計処理】

【前提条件】

- P社は上場子会社S社を有している(買収により子会社化：買収総額100)。
- 第2四半期末における連結簿価は100、このうち、のれん相当額は40である。
- 第2四半期末において、当該上場子会社の株価が30まで下落した。このため、個別簿価を30まで減損処理し、連結財務諸表上はのれん40を資本連結実務指針第32項により償却した。
- 期末における当該上場子会社の株価は回復し、取得原価とほぼ同水準まで回復したため、個別簿価を100に洗替え処理を行う。
- P社は有価証券の評価方法として、四半期洗替え法を採用している。



- 上記のケースでは、第2四半期の連結財務諸表上、費用処理したのれん償却額について、年度末では個別財務諸表における子会社株式の評価と同様、戻入処理することになる。

VI. 固定資産

1. 減損処理した固定資産の売却

減損損失は、中間期末や年度末のみならず、期中（四半期）において減損処理が行われる場合がある（減損適用指針134項）。

固定資産の減損処理は取得原価を修正する処理なので、減損損失の戻入益は計上されない。そのため、減損損失計上後の簿価に基づいて、固定資産の売却損益が算定されることになる。この考え方は、第2四半期会計期間だけでなく、第2四半期累計期間で会計処理する場合も同様である。

【設例3：減損処理した固定資産の売却】

【前提条件】

- 取得原価1,000の固定資産について、第1四半期で600の減損損失を計上し、帳簿価額を400とした。第2四半期では、当該固定資産を450で売却したとする。この場合、会計処理は次のようになる。

【第1四半期】

減損損失	600	固定資産	600
------	-----	------	-----

【第2四半期】

現金預金	450	固定資産	400
		固定資産売却益	50

以上

トーマツ Webサイト『会計情報』のご案内

<http://www.tohmatsu.com/ek/>

トーマツグループ公式サイト『会計情報』では、創刊以来37年目を迎える月刊誌『会計情報』のWeb版（最新号・バックナンバー）をはじめ、会計・監査の最新情報等を発信しています。

トーマツクライアントの皆様のみならず、広く一般の方々に親しみやすい情報の発信を目指して参りますので、月刊誌『会計情報』とともに、ご利用、ご愛顧くださいますようお願い申し上げます。

〈コンテンツ及びリンク〉

- 会計・監査の最新情報：日本公認会計士協会、企業会計基準委員会、金融庁等からの公表情報にリンク
- 『会計情報』：月刊誌『会計情報』の記事をPDFファイルで掲載
- 会計・監査用語集：実務に必要な会計・監査の専門用語について分かりやすく解説
- セミナー情報：各種セミナー情報、オンラインセミナーへリンク
- 市販の書籍：トーマツグループが執筆した入門書から専門書まで14ジャンルに分類