

# 四半期決算の会計処理に関する留意事項

公認会計士 ながぬま ようすけ 長沼 洋佑  
 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1四半期決算（平成26年4月1日から同年6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。

（なお、「I 退職給付」の1、2及び4の一部は、「旬刊経理情報」2014年6月20日号（中央経済社）に掲載の記事（「退職給付会計基準に関する実務ポイント②」）を一部改稿の上、転載している。）

## 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）」（「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"> <li>● 名称等の変更</li> <li>● 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</li> <li>● 開示の拡充 など下記②を除く項目</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 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。</li> <li>● 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）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 過去の期間の財務諸表に対して遡及処理しない。</li> <li>● 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）。</li> </ul>
②	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 退職給付債務及び勤務費用の計算方法</li> <li>● 複数事業主制度の取扱いの見直し</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 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。</li> <li>● 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）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 過去の期間の財務諸表に対して遡及処理しない。</li> <li>● 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）。</li> </ul>

退職給付会計基準等では、図表1のとおりに変更点の適用時期を分けている。原則的な取扱い（早期適用を行わない）に従った場合の3月期決算会社では、主な変更点の①は平成26年3月期の期末からすでに適用されており、②が平成27年3月期の期首から適用となる。

本稿では、平成27年3月期決算会社の第1四半期決算（平成26年4月1日から同年6月30日まで）を前提に、

- 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
  - 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
- に分けて解説を行う。

## 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	
A	退職給付見込額の期間帰属方法	A-1	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。
		A-2	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。
B	割引率の設定方法	B-1	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。
		B-2	参照する債券の種類を決定する。
C	重要性基準の取扱い	重要性基準を継続するか否かを決定する。	

\*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) A 退職給付見込額の期間帰属方法

- ① A-1 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。

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、毎期継続して適用する必要がある。

- ② A-2 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。

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）。

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にあたっての具体的な考え方は示されておらず、個々の事情を踏まえて検討を行う必要があるとされている（退職給付適用指針75項）。

#### (2) B 割引率の設定方法

- ① B-1 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。

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おり、実務上は、各アプローチの特徴を理解した上で選択することになる。

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

- ② B-2 参照する債券の種類を決定する。

退職給付債務の計算における割引率は、安全性の高い債券の利回りを基礎として決定し、割引率の基礎とする安全性の高い債券の利回りとは、期末における国債、政府機関債及び優良社債の利回りをいうとされている（退職給付会計基準20項、(注6)）。

適用初年度において、「安全性の高い債券」として、

例えば、国債を参照するのか、優良社債を参照するのかを決定することが考えられる。

### (3) C 重要性基準の取扱い

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、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。

- 退職給付会計基準等の適用初年度における取扱い  
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、適用初年度の期末において、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（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』の脚注4に記載が追加されている）。

## 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。

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。

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1四半期決算（平成26年4月1日から同年6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

- ・掛金拋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 6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)		(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) 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。

なお、開始仕訳は説明の便宜上、下記(2)②(イ)に記載している。

(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6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（ $30 \times 35\% = 10.5$ ）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（ $20 \times 35\% = 7$ ）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	1,050	(貸) 退職給付に係る負債	1,050
-------------	-------	---------------	-------

※ 個別財務諸表上、平成26年6月30日に計上される退職給付引当金1,150のうち、上記（1）②の平成26年4月1日の振替仕訳の100を除いた1,050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（ $= 200 \times 35\%$ ）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（ $= (200 - 70) \times 20\%$ ）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（ $= 20 \times 35\%$ ）を調整する。

(イ) 少数株主持分への振替

(借) 少数株主持分	6.5	(貸) 少数株主損益	6.5
(借) 少数株主損益	2.6	(貸) 少数株主持分	2.6
(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

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

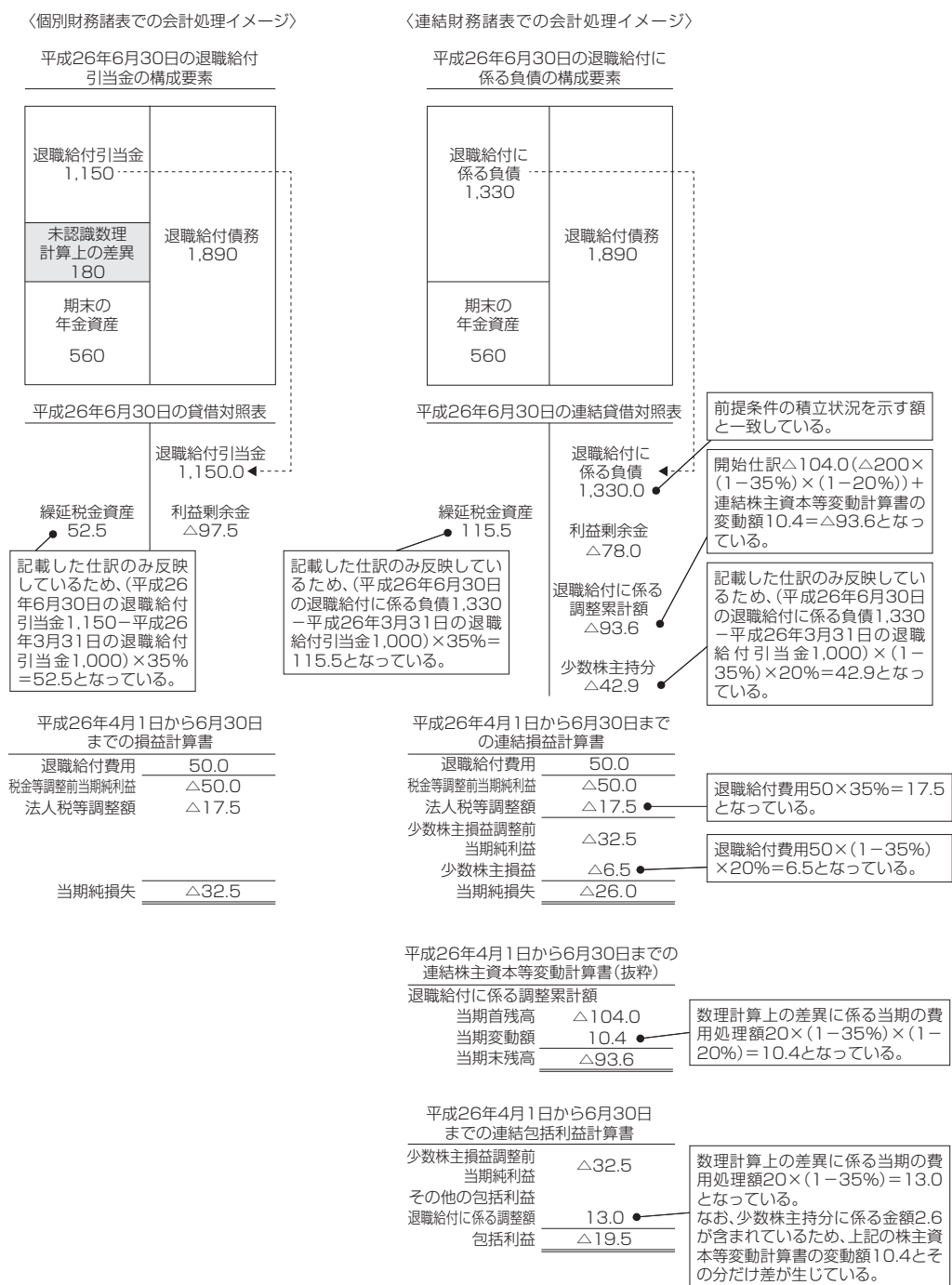
退職給付費用50のうち、数理計算上の差異に係る当期の費用処理額20について、少数株主持分へ振り替え

る仕訳の振戻しの処理（ $2.6 = (20 - 7) \times 20\%$ ）をした上で、その他の包括利益の調整（組替調整）を行う。

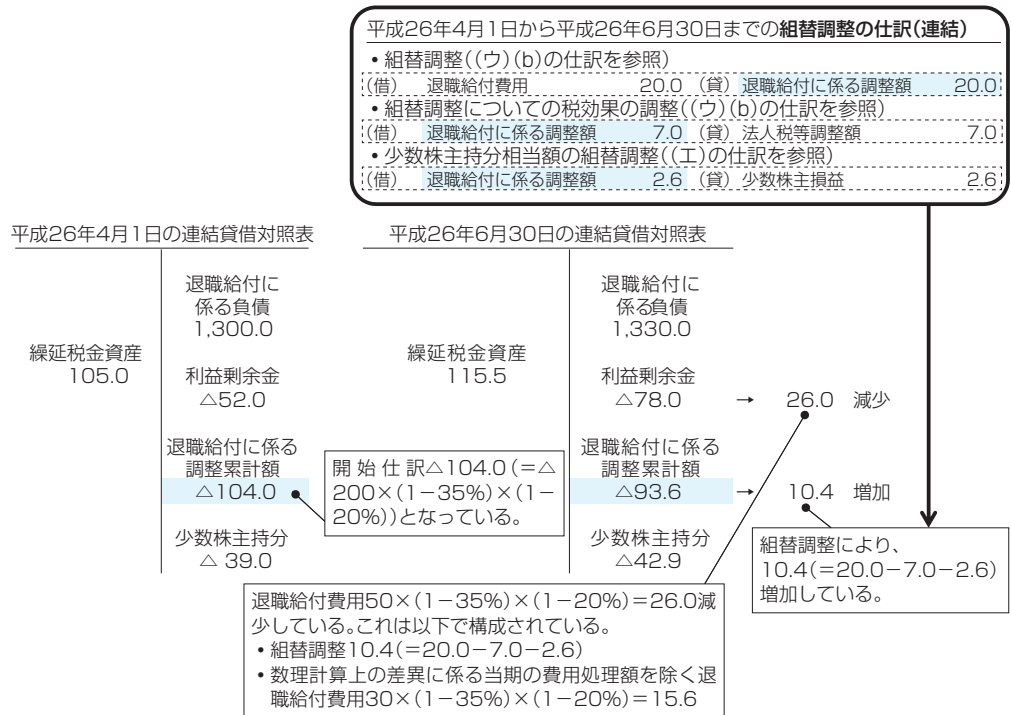
以上の仕訳により、個別財務諸表及び連結財務諸表は図表4のようなになる。また、組替調整のイメージを図表5に記載している。

- なお、四半期決算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は通常発生しないため、それら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



図表5 組替調整のイメージ



## II 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。

## III 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6のとおり変更される。

図表6 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）。

## IV 改正企業結合会計基準の早期適用への対応

### 1 主な改正点

ASBJは、平成25年9月13日に企業結合ステ

ップ2として「企業結合に関する会計基準」及び関連する他の会計基準等（以下「改正企業結合会計基準」という）を公表した。また、平成26年2月24日、日本公認会計士協会（JICPA）は、企業結合ステップ2に対応するため、「連結財務諸表における資本連結に関する実務指針」、「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」等関連する実務指針（以下「JICPA改正実務指針等」）の改正を行っている。

改正企業結合会計基準における主な改正点は以下のとおりである。

- ① 子会社株式の追加取得等：支配関係継続の場合における親会社の持分変動による差額を資本剰余金処理
- ② 取得関連費用の取扱い：発生時費用処理
- ③ 当期純利益の表示及び少数株主持分から非支配株主持分への変更
- ④ 暫定的な会計処理の取扱い：企業結合年度に確定が行われたかのように会計処理

上記の改正に対応したJICPA改正実務指針等における主な改正点は以下のとおりである。



- ① 子会社株式の追加取得等に関連する改正点
- (a) 子会社株式の一部売却に係る親会社の持分変動による差額としての資本剰余金に関連する法人税等の処理
- (b) 子会社株式の追加取得や子会社の時価発行増資等に係る親会社の持分変動による差額としての資本剰余金（一時差異）と税効果会計
- (c) 追加取得又は一部売却が行われ、その後、子会社株式の一部を売却し、持分法適用関連会社となった場合ののれんの取扱い
- (d) 子会社の支配を喪失して連結範囲から除外する場合における親会社の持分変動の差額として過去に計上した資本剰余金の処理
- (e) 子会社株式の一部売却に伴う為替換算調整勘定の処理
- ② 取得関連費用の取扱いに関連する改正点
- (a) 子会社株式を売却し持分法適用関連会社又はその他有価証券となった場合における付随費用の処理

- (b) 持分法適用非連結子会社の会計処理
- ③ その他の改正点
- (a) 複数の取引が一つの企業結合等を構成している場合の取扱い
- (b) 連結範囲の変動を伴わない子会社株式の追加取得又は一部売却に関するキャッシュ・フローの区分

なお、改正の概要については、本誌2013年12月号（Vol.448）『「企業結合に関する会計基準」及び関連する他の会計基準等の公表について』及び2014年6月号（Vol.454）『「企業結合ステップ2」に関連するJICPA実務指針等の改正について①・概要』にてそれぞれ解説を行っている。

## 2 適用時期等

改正企業結合会計基準は、平成26年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から早期適用することができる。適用時期等をまとめると図表7ようになる。

図表7 適用時期等のまとめ

項目	早期適用しない場合	早期適用する場合
① 子会社株式の追加取得等	<ul style="list-style-type: none"> <li>●平成27年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。</li> <li>●適用にあたっては、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を適用初年度の期首の資本剰余金及び利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する。</li> <li>●ただし、本会計基準等が定める新たな会計方針を、適用初年度の期首から将来にわたって適用することができる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>●平成26年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。</li> <li>●適用にあたっては、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を適用初年度の期首の資本剰余金及び利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する。</li> <li>●ただし、本会計基準等が定める新たな会計方針を、適用初年度の期首から将来にわたって適用することができる。</li> </ul>
② 取得関連費用の取扱い	<ul style="list-style-type: none"> <li>●平成27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。</li> <li>●当期の連結財務諸表に併せて表示されている過去の連結財務諸表の組替えを行う。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>●早期適用不可。</li> </ul>
③ 当期純利益の表示及び少数株主持分から非支配株主持分への変更	<ul style="list-style-type: none"> <li>●平成27年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首以後実施される企業結合から適用する。</li> <li>●平成27年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首より前に実施された企業結合の暫定的な会計処理が、平成27年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度において確定したときの損益影響額は、従前の取扱いにより特別損益に計上する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>●平成26年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首以後実施される企業結合から適用する。</li> <li>●平成26年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首より前に実施された企業結合の暫定的な会計処理が、平成26年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度において確定したときの損益影響額は、従前の取扱いにより特別損益に計上する。</li> </ul>

※ 早期適用する場合には、上記③の取扱いを除いてすべてを同時に適用する必要がある。

### 3 実務上の留意点

改正企業結合会計基準の主な改正点は図表7の4項目であるが、関連する適用指針や実務指針等について多くの改正が行われているため、各社の会計処理に与える影響について留意が必要である。

例えば、子会社株式の追加取得又は一部売却の場合（支配継続）における親会社の持分変動による差額について、従来の「のれん又は損益処理」から「資本剰余金処理」へと変更されている。この改正に関連し「追加取得に係る親会社の持分変動差額（資本剰余金）」が一時差異に該当することから「税効果会計の対象」となり、また、「一部売却に係る持分

変動差額（資本剰余金）」については「関連する法人税等の会計処理」が行われるなど、従来の取扱いから変更されている。その他、「資本剰余金が負の値となる場合の処理」や「子会社の支配を喪失して連結範囲から除外する場合における親会社の持分変動の差額として過去に計上した資本剰余金の処理」についても改正が行われている。

早期適用や遡及適用にあたっては、改正企業結合会計基準やJICPA改正実務指針等の改正内容について十分に確認されたい。

以上

## トーマツ メールマガジンのご案内

トーマツグループでは、専門性と総合力を活かしたナレッジやニュースをWebサイトに掲載するとともに、その更新情報を中心に「トーマツメールマガジン」として無料で配信しています。www.tohatsu.com/mmlにアクセスし、トーマツメールマガジンにご登録くださいますようお願い申し上げます。

### トーマツ総合メールマガジン

監査・ファイナンシャル アドバイザリー・コンサルティング・税務の4つの分野のサービスに関連する内容を中心に、それぞれの分野の最新情報やセミナー情報などを配信しています。（毎月発行）

### トーマツIFRSメールマガジン

IFRS/国際財務報告基準（国際会計基準）の最新動向、解説記事を定期的に配信しています。また、特に重要なIFRS関連情報が発表されたときには、即時に、当該情報やその解説記事を配信しています。（概ね毎週発行）

### デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリーメールマガジン

M&Aの実務の観点より、新聞や経済誌等とは異なる視点で、財務・会計・経営戦略・業界動向などの話題を中心に、タイムリーかつ実務に即して充実した情報を提供しています。M&Aに関する身近な情報ソースとしてご活用ください。（毎月発行）

### コンシューマービジネスメールマガジン

日用消費財、小売などのコンシューマービジネス業界におけるトピックスを配信します。ASEANをはじめとする新興国における市場動向レポート、企業動向ニュースサマリー、業界特有の会計情報などを提供します。（毎月発行）

### ライフサイエンス ニュースレター

ライフサイエンス業界における最新トピックを配信します。業界専門コンサルタントが、製薬・医療機器企業が直面する課題や、押さえるべきトレンドなどについて解説します。（原則、隔月発行）

### トーマツ チャイナニュース

中国ビジネスを展開している日本企業及び在中国の日系企業向けのニュースレターです。会計税務の専門的な立場より中国の会計税務投資情報についてタイムリーにわかりやすい解説を配信しています。（毎月発行）

### ヒューマン キャピタル ニュースレター Initiative

組織・人事に関する国内外の最新動向、解説記事やセミナー情報を、ヒューマンキャピタル（HC）グローバル発行の内容も交えて配信します。企業の「人」「組織」にまつわる課題解決に向けて、是非ご活用ください。（毎月発行）

### グロース エンタープライズサービス メールマガジン Next-

「成長企業」の創出に向けて、日本経済再生への戦略的視点を含めた政策提言と、成長企業が取り組むべき経営課題について、グロースエンタープライズサービスのコンサルタントが執筆した記事・インタビュー等を配信しています。（原則、毎月発行）

■お問合せ先 トーマツ メールマガジン事務局 info\_magazine\_jp@tohatsu.co.jp