

平成26年3月期 決算上の留意事項

会計監理部 公認会計士 目黒幸二 公認会計士 井澤依子 公認会計士 吉田 剛

▶ Koji Meguro・Yoriko Izawa・Takeshi Yoshida

品質管理本部会計監理部において、会計処理および開示に関して相談を受ける業務ならびに研修・セミナー講師を含む会計に関する当法人内外への情報提供等の業務に従事。主な著書（共著）に「経理の状況」作成マニュアル』『会計処理アドバンスQ&A』（いずれも中央経済社）などがある。

I はじめに

平成26年3月期より、企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」が原則適用となります。また、本決算では、開示面において単体開示の簡素化が図られる他、平成26年度税制改正が税効果会計に与える影響も考慮する必要があります。

本稿では、これら平成26年3月期決算に当たっての留意事項を解説します。なお、文中意見に係る部分は筆者の私見である旨をあらかじめお断りします。

II 退職給付に関する留意事項

退職給付に関する会計基準のうち表示及び開示に関する改正部分が、当期末の財務諸表から原則適用されます。次では、表示及び開示に関する決算上の留意事項をまとめています。また、厚生年金基金の解散を促進するための制度改正が平成26年4月から適用される予定*であることを踏まえて解散等を予定されている場合の当期の決算における留意事項も記載しています。

1. 未認識項目の連結貸借対照表における認識について

(1) 退職給付に係る調整累計額

① 原則法を適用している連結子会社及び持分法適用会社の取扱い

親会社の他、連結子会社及び持分法適用会社についても、期末の未認識項目（未認識数理計算上の差異、未認識過去勤務費用、会計基準変更時差異の未処理額の合計額をいいます。以下、未認識項目）を連結貸借対照表で認識することになります。この際の相手勘定は、連結子会社では「退職給付に係る負債」又は「退職給付に係る資産」となり、持分法適用会社では「投資有価証券」等の投資勘定です。なお、税効果分は繰延税金資産又は負債を計上する必要があります。

連結子会社に少数株主が存在する場合には、税効果分は「繰延税金資産（又は負債）」とし、税効果控除後の金額は「退職給付に係る調整累計額」（親会社帰属分）及び「少数株主持分」（少数株主帰属分）に区分して連結貸借対照表に計上します。持分法適用会社の場合には、税効果控除後の連結会社持分のみを「退職給付に係る調整累計額」に計上します。

なお、改正基準を当期末から原則適用する場合には、連結包括利益計算書（1計算書方式であれば連結損益及び包括利益計算書です。以下では2計算書方式を前提とします）を通さず、それぞれ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及び少数株主持分

* 「公的年金制度の健全性及び信頼性の確保のための厚生年金保険法等の一部を改正する法律」に関連する政省令で本稿執筆時点では未確定であるため、政省令の公表にご留意ください。

の当期変動額の記載を経て、連結貸借対照表に計上します。

② 支配獲得時の処理をパーチェス法による原則法適用連結子会社の未認識項目の場合

子会社の支配獲得時には「取得」(パーチェス法)の処理が行われ、退職給付債務と年金資産の正味の価額の差額が、すでに連結上認識されています。すなわち、支配獲得時の未認識項目は全面時価評価法による評価差額等とされ、投資と資本の相殺消去の対象となっているため連結上改めて認識する必要はなく、支配獲得後の未認識項目のみを連結上認識します。

前記の①・②をまとめると<表1>の通りです。

(2) 未認識項目に係る税効果—繰延税金資産の回収可能性の判断

税効果会計に関するQ&AのQ15により、未認識項目は連結修正で生じた将来減算一時差異(又は将来加算一時差異)と考えられるため、他の連結修正項目により生じた一時差異と同様に、親会社及び連結子会社の納税主体ごとに繰延税金資産の回収可能性を判断します。持分法適用会社についても同様と考えられます。また、各主体の課税所得の見積りは変わらないため、回収可能性の判断は個別と連結で同じになり、会社分類(例示区分)は変わらないと考えられます。なお、退職給付引当金に係る将来減算一時差異に係る解消年

度が長期となる将来減算一時差異としての取扱いも、未認識項目に当てはまります。

2. 退職給付に関する注記における取扱い

(1) 当期末における開示の拡充

連結財務諸表規則等の改正により、当期末から退職給付に関する注記内容が改正されています。退職給付債務等の計算に係る改正は、翌期首から原則適用されるため、当期末の注記は改正前の基準(期間定額基準等及び割引率等)で算定された退職給付債務等の項目の金額をもとに行う点に留意が必要です。

(2) 未認識項目の注記金額は税効果控除前と控除後のいずれとするか

① 貸借対照表項目に関連する注記

退職給付債務や年金資産に係る増減内容の調整表や内訳の注記については、連結貸借対照表に計上される退職給付に係る負債(及び資産)との関係を前提としたものであるため、未認識項目に関連する注記についても、少数株主分を含めた金額かつ税効果控除前の総額により記載するものと考えられます。

② 損益計算書及び包括利益計算書に関連する注記

退職給付費用、退職給付に係る調整額についても、当期純利益を構成する項目に計上された退職給付費用の項目やそれに関連した額を前提としたものであるた

▶表1 連結貸借対照表で認識される未認識項目の範囲と計上される科目の関係

会社	原則法又は簡便法	当期末の未認識項目の発生時点による区分(支配獲得等の前か後か)	連結会社持分		外部株主持分	
			税効果を除く部分	税効果額(*)	税効果を除く部分	税効果額(*)
親会社	原則法	未認識項目全て	退職給付に係る調整累計額	繰延税金資産(又は負債)	—	—
	簡便法	会計基準変更時差異の未償却残高のみ				
連結子会社	原則法	支配獲得時に存在していた未認識項目の未償却残高	N/A(パーチェス法により認識済み)			
	簡便法	支配獲得後に発生した未認識項目の未償却残高	退職給付に係る調整累計額	繰延税金資産(又は負債)	少数株主持分	繰延税金資産(又は負債)
持分法適用会社	原則法	部分時価評価適用時に存在していた未認識項目の未償却残高	N/A(部分時価評価法により認識済み)			
		部分時価評価適用後に発生した未認識項目の未償却残高	退職給付に係る調整累計額	—	—	—
	簡便法	会計基準変更時差異の未償却残高のみ		—	—	—

*繰延税金資産については回収可能性がある場合に計上される。

(注)簡便法の連結子会社又は持分法適用会社については、支配獲得時又は部分時価評価適用時に存在していた会計基準変更時差異の未償却残高は原則法の場合と同様にすでに認識済みである。

め、少数株主分及び税効果分を含めた総額が記載金額になると考えられます。

③ 持分法適用会社分の取扱い

前記①及び②の注記は、連結会社（親会社及び連結子会社）における退職給付債務等について開示するものと考えられることから、持分法適用会社分は含める必要はないものと考えられます。

3. 未適用の会計基準等に関する注記

退職給付債務等の計算に係る改正については翌期首から原則適用されるため、期首利益剰余金に関して重要な増減がある場合等には注記することが考えられます。

すなわち、当期末において、翌期からの退職給付債務及び勤務費用等に係る改正基準を適用すると退職給付債務が大幅に変動することで期首利益剰余金に重要な増減が予想される場合があります。そのような場合には、期末時点で影響額が算定できるのであれば、未適用の会計基準の注記において当該影響額を記載することが考えられます。

4. 総合型の厚生年金基金の解散や脱退の予定に伴う損失について

運用の悪化した厚生年金基金の早期の自主的な解散を促す措置が翌期から適用されることから、親会社ないし子会社が加入する総合型厚生年金基金の解散決議が4月以降予定されている場合があります。また、解散ではなく、参加企業が脱退を予定している場合もあります。

総合型厚生年金基金に関しては、いわゆる複数事業主制度で認められている例外処理を採用していても、運用が悪化している場合には、解散や脱退に伴い追加的な支払等が企業に生じるなど企業側に損失が予測されることが多くあると考えられます。

年金基金の解散や脱退に伴う損失については、代議員会において解散や脱退の議決（基金型の場合）、又は従業員の同意（規約型の場合）の事実があり、損失額を合理的に見積もることができる場合に損失見積額を計上することになります。ただし、解散や脱退を承認する議決等がない場合でも解散や脱退に伴う損失の発生の可能性が高いか、又は、可能性がある程度予見される場合には、翌期以降の財務諸表に与える影響、又は、見積りが不可能な場合には損失が予想される旨を当期の財務諸表に注記する必要があることに留意が

必要です。

Ⅲ 税効果に関する留意事項

平成23年12月において、法人税法の改正による法人税率引き下げとともに、東日本大震災の復興施策に必要な財源を確保するため、平成24年4月1日以後開始する事業年度から3年間の時限措置として、基準法人税額の10%を課せられる復興特別法人税が創設されました。

そして、平成26年2月4日に国会に提出された「所得税法等の一部を改正する法律案」（以下、改正法律案）においては、この復興特別法人税を1年前倒して廃止する内容が盛り込まれています。

1. 税率変更が税効果に影響するタイミング

繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算されます。また、税率変更が含まれた改正税法が決算日までに公布され、将来の適用税率が確定している場合には当該税率を用いることとされています。

従って、復興特別法人税を1年前倒して廃止する内容の改正税法が平成26年3月31日までに公布された場合は、平成26年3月期決算において、復興特別法人税廃止後の税率で税効果の計算を行います。その場合には、<図1>の通り、平成27年3月期に回収又は支払が行われると見込まれる将来減算一時差異、将来加算一時差異について、法定実効税率を38.01%から、35.64%に下げることになるので、その分、繰延税金資産・繰延税金負債が減額されることとなります。

なお、仮に当該改正税法が平成26年3月31日までに公布されなかった場合は、平成26年3月期決算においては、従来通りの法定実効税率を用いることになります。

2. 会計処理と開示への影響

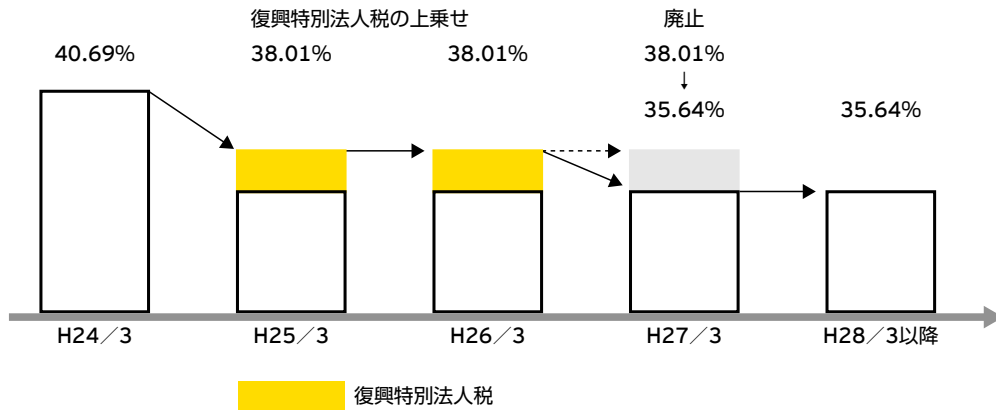
税率変更があった場合には、繰延税金資産及び繰延税金負債を新たな税率により再計算し、その際に生じた修正差額は原則として、（連結）損益計算書上、改正税法が公布された日を含む年度の法人税等調整額に加減します。

ただし、連結財務諸表上、その他の包括利益累計額に計上されている評価差額（土地再評価差額金を含む）



▶ 図1

【法定実効税率の推移（東京都、資本金1億円超のケース）】



【法定実効税率の計算（東京都、資本金1億円超のケース）】

前提：法人税率25.5%、復興特別法人税10%（課税標準：法人税額）、住民税（法人税割）20.7%、事業税率（所得割）3.26%、地方法人特別税148%（課税標準：所得割額（基準税率：2.9%））

【復興特別法人税廃止前】

$$38.01\% = \frac{25.5\% \times \{1 \times (1 + 10\%) + 20.7\%\} + (3.26\% + 2.9\% \times 148\%)}{1 + (3.26\% + 2.9\% \times 148\%)}$$

【復興特別法人税廃止後】

$$35.64\% = \frac{25.5\% \times (1 + 20.7\%) + (3.26\% + 2.9\% \times 148\%)}{1 + (3.26\% + 2.9\% \times 148\%)}$$

に係る繰延税金資産・繰延税金負債の金額が税率変更により修正された場合には、当該修正差額をその他の包括利益として処理することになります。個別財務諸表上、評価・換算差額等に計上されている評価差額（土地再評価差額金を含む）に係る繰延税金資産・繰延税金負債の修正差額は、評価・換算差額等に加減します。

また、年度の決算に際し、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場合には、税効果会計に関する注記において、その旨及び修正額を注記するものとされています。なお、決算日後に税率変更を含む改正税法が公布された場合においても、開示後発事象として、その内容及びその影響を注記するものとされています。

3. その他

今回の改正法律案には、復興特別法人税の廃止に加え、消費の拡大を通じた経済の活性化を図ることを目的に、大企業の交際費について大きな見直しが含まれています。すなわちこれまで損金不算入とされていた大企業の交際費のうち、飲食費の50%部分について

損金算入を認めるという内容です。

当該内容が改正税法に織り込まれた場合、税効果会計上は、繰延税金資産の回収可能性を検討する際の将来の課税所得の見積りに影響するので留意する必要があります。

また、民間投資活性化等のため、生産性向上設備投資促進税制が創設されました。これは、平成26年1月20日より平成29年3月31日までの間に、一定規模の生産性向上設備等を取得、事業供用した場合に、税額控除又は特別償却の選択適用を可能とするものです。

仮に平成26年3月31日まで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、税額控除又は特別償却の税制措置が適用されることとなります。なお、繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除等は一時差異等として取り扱われるので（「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針第11項」）、税額控除を選択する場合には、平成26年3月期に繰延税金資産の計上を検討することとなります。一方、特別償却を選択する場合には、平成27年3月期に繰延税金負債を計上することとなります。

IV 単体開示の簡素化

平成25年6月に企業会計審議会から公表された「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」において、有価証券報告書等における単体開示の簡素化の方針が示されたことを受け、平成26年3月期からの適用を目指して、平成26年1月に財規・開示府令等の改正公開草案が公表されました。本稿執筆時点では、改正後の府令の公布は行われていませんが、公開草案をベースに、次で解説します。なお、本誌刊行時点ですでに改正後府令が公布されていると思われるので、当法人ウェブサイトなどで最新動向をご確認ください。

1. 全ての会社に影響する改正事項

全ての会社に影響する改正事項は次の通りです。

- ▶ 区分掲記の基準の見直し（貸借対照表（その他のうち、資産又は負債純資産総額の1%を超えるものから5%を超えるものへ）、販売費及び一般管理費（販売費及び一般管理費総額の5%を超えるものから10%を超えるものへ））
- ▶ 注記項目の削除（固定資産再評価・配当制限）
- ▶ 合併消滅会社の財務諸表の開示に係る規定の廃止
- ▶ 有価証券明細表の開示免除（別記事業を除く）

2. 連結財務諸表作成会社の開示免除規定

連結財務諸表を作成している場合において開示が免除される（開示を省略できる）事項は次の通りです。

- ▶ 個別財務諸表における注記事項（リース・分離元企業（事業分離）・資産除去債務・評価性引当金・減価償却累計額・減損損失累計額・土地再評価・工事損失引当金（及び棚卸資産）・企業結合に係る特定勘定・1株当たり純資産額・工事損失引当金繰入額・棚卸資産の簿価切下額・研究開発費・減損損失・企業結合に係る特定勘定の取崩益・1株当たり当期純利益金額（潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額を含む）・自己株式）
- ▶ 製造原価明細書（セグメント情報が開示されている場合）
- ▶ 主な資産及び負債の内容

3. 特例財務諸表提出会社における取扱い

今回の改正では、連結財務諸表を作成する会計監査人設置会社が「特例財務諸表提出会社」と定義されます。その上で、当該会社に関し、次の項目について会社法に準じた水準の開示とすることが認められる改正が行われます。

- ▶ 財務諸表本表（貸借対照表・損益計算書・株主資本等変動計算書）
- ▶ 附属明細表（有形固定資産等明細表・引当金明細表）
- ▶ 注記（重要な会計方針・表示方法の変更・会計上の見積りの変更・親会社株式の表示（注記）・関係会社に対する資産及び負債・担保資産・偶発債務・関係会社に対する収益及び費用）

V 日本版ESOP

多様な会計処理が行われていたとされるいわゆる「日本版ESOP」について、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」が公表され、この3月決算における早期適用が認められます。なお、詳細については本誌2月号（vol.90）をご参照ください。