

太陽ASG Report

— 会計・監査 —

July 2014

vol. 3

2015年3月期第1四半期決算における会計上及び開示上の留意事項

2015年3月期第1四半期決算においては、既に2014年3月期期末から適用されている改正退職給付会計基準について、退職給付債務等の計算方法の変更等が当期首からの適用となります。

また、いわゆる日本版ESOPに関する会計処理について、実務対応報告第30号が当第1四半期から強制適用となるため、該当する会社にあっては留意が必要です。さらに、日本再興戦略(2013年6月14日閣議決定)に基づき実施する施策として、新たなスキームによるリース取引が導入されました。これを受けて、実務対応報告第31号が2014年6月26日に公表されたため、こちらも該当する会社にあっては留意が必要です。

なお、企業結合に関する会計基準等が改正され、当期首より早期適用が可能となっています。当該改正内容については、損益に及ぼす影響が大きいことも考えられることから、最後に簡単に取り上げることとします。

本稿の意見に関する部分は、筆者の個人的な見解であることをあらかじめ申し添えます。

1. 改正退職給付会計基準の適用

(1) 改正内容

改正退職給付会計基準の内容については、Monthly Reportでも2回 (Vol.44～45) にわたり解説しており、太陽ASG Report－会計・監査－Vol.1においても同じ表を掲載していますが、あらためて主な改正内容と適用時期を示すと以下のとおりです。

| 主な改正内容 | 個別 | 連結 | 強制適用 |
|-------------------|-----|----|------------|
| ① 名称変更等 | ×※2 | ○ | 2014年3月期期末 |
| ② 長期期待運用収益率の明確化 | ○ | ○ | 2014年3月期期末 |
| ③ 未認識項目※1のオンバランス化 | × | ○ | 2014年3月期期末 |
| ④ 開示の拡充 | ○ | ○ | 2014年3月期期末 |
| ⑤ 退職給付債務等の計算方法変更 | ○ | ○ | 2015年3月期期首 |
| ⑥ 過去勤務費用処理額の表示 | ○ | ○ | 2015年3月期期首 |
| ⑦ 複数事業主制度 | ○ | ○ | 2015年3月期期首 |

※1 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ていない部分をいいます。

※2 一部、個別にも適用となるものがあります。

①～④が既に前期末において適用されている項目ですが、当第1四半期より、⑤～⑦が適用されることとなります。以下、簡単に概要をおさらいします。

⑤ 退職給付債務等の計算方法変更

(i) 退職給付見込額の期間帰属方法の変更

退職給付見込額のうち期末に発生したと認められる額は、改正前は、原則として(ア)の方法を適用することとされていましたが、改正後は、次のいずれかの方法を選択適用して計算することとなりました。この場合、いったん採用した方法は、原則として、継続して適用しなければなりません。

(ア) 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

(イ) 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。なお、この方法による場合、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。

(ii) 割引率の変更

改正前は、割引率決定の基礎となる期間について、退職給付の支払見込日までの平均期間を原則としつつも、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おり、当該平均残存勤務期間に近似した年数における安全性の高い債券の利回りを採用している会社が多かったと思われまます。

しかしながら、今回の改正により、割引期間については、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ことが明確にされ、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ました。

⑥ 過去勤務費用処理額の表示

改正前は、過去勤務債務を定期的に費用処理する場合であっても、その費用処理額が重要な場合には、当該費用処理額を特別損失として処理することが可能とされていましたが、過去勤務費用を発生時に全額費用処理する場合などにおいて、当該金額が重要な場合に、特別損益に計

上が可能とされました。これは、過去勤務費用の規則的な費用処理額が特別損益に計上され続けることは適当ではないとの考えに基づくものです。

⑦ 複数事業主制度の取扱いの見直し

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として、改正前は、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、自社の拠出に対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には当てはまらなるとみなす規定が置かれていましたが、当該みなし規定は削除され、類似した制度を有しているからといって、直ちに合理的な計算ができるとはいえないため、一律な取扱いせず、制度の内容を勘案して判断することとされました。

(2) 会計上の留意事項

① 適用初年度の影響額の会計処理

改正退職給付会計基準の適用にあたっては、過去の期間の財務諸表に対しては遡及処理しないこととなります。したがって、退職給付債務及び勤務費用の計算方法の変更に伴って生じる影響額については、期首の利益剰余金に加減算する(税効果を加味する)こととなる点には十分留意する必要があります。

② 重要性の基準について

退職給付債務に係る重要性基準、いわゆる10%ルールが改正退職給付会計基準においても認められていますが、これに伴い、当期首において重要性基準の採用を取りやめて、割引率を変更した場合の取扱いに留意が必要です。これについては、太陽ASG Report -会計・監査- vol.1 「2014年3月期の決算留意事項」で触れていますので、そちらをご参照ください。

(3) 開示上の留意事項

① 四半期連結貸借対照表

四半期連結貸借対照表上、退職給付債務から年金資産の額を控除した額が負債となる場合は「退職給付に係る負債」として固定負債に、資産となる場合は「退職給付に係る資産」として投資その他の資産に計上するとともに、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用に相当する額を「退職給付に係る調整累計額」としてその他の包括利益累計額に計上します。ただし、「退職給付に係る調整累計額」には税効果を調整した後の金額を計上します。

四半期連結貸借対照表の記載事例は以下のとおりです。

| | 前連結会計年度 (平成26年3月31日) | 当第1四半期連結会計期間 (平成26年6月30日) |
|--------------|-------------------------|------------------------------|
| 負債の部 | | |
| 固定負債 | | |
| (略) | | |
| 退職給付に係る負債 | × × × | × × × |
| 純資産の部 | | |
| 株主資本 | | |
| (略) | | |
| その他の包括利益累計額 | | |
| (略) | | |
| 退職給付に係る調整累計額 | × × × | × × × |

「退職給付に係る負債」及び「退職給付に係る調整累計額」は2014年3月期の連結貸借対照表でも計上されているため、比較情報である前連結会計年度の列にも金額を記載します。

② 四半期連結損益計算書

連結財務諸表規則と同様、四半期連結財務諸表規則においても、販売費及び一般管理費の表示方法が以下のとおり変更されています。

(四半期連結財務諸表規則第55条)

| 新 | 旧 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| (別掲が必要とされている) 主要な費目とは、 <u>退職給付費用及び引当金繰入額(略)並びにこれら以外の費目</u> でその金額が販売費及び一般管理費の合計額の百分の十を超える費用をいう。 | (別掲が必要とされている) 主要な費目とは、 <u>引当金繰入額(略)及びこれ以外の費目</u> でその金額が販売費及び一般管理費の合計額の百分の十を超える費用をいう。 |

これは、従来、退職給付費用は退職給付引当金の繰入のための費用であり引当金繰入額に含まれると整理されていた一方、改正後は、四半期連結貸借対照表に計上される項目は「退職給付引当金」ではなく「退職給付に係る負債」に変更となり、その負債を増減させるための費用項目である退職給付費用は引当金繰入額とは性質を異にすると整理されたことによる技術的な変更です。よって従来からも、そして今後も、退職給付費用は原則として別掲が必要とされている点に変更はないと考えられます。

③ 四半期連結包括利益計算書

当第1四半期より、組替調整額の算定が必要となるため、留意が必要です。

四半期連結包括利益計算書において、未認識数理計算上の差異と未認識過去勤務費用の当期発生額と当期に費用処理された金額の純額、すなわち「退職給付における調整累計額」の期首と当四半期末との差額を「退職給付に係る調整額」としてその他の包括利益に計上します。ただし、「退職給付に係る調整額」は他のその他の包括利益項目と同様、税効果を調整の上、少数株主持分に配分する前の金額を記載します。

四半期連結包括利益計算書の記載事例は、以下のとおりです。

| | 前第1四半期連結累計期間 (自 平成25年4月1日 至 平成25年6月30日) | 当第1四半期連結累計期間 (自 平成26年4月1日 至 平成26年6月30日) |
|-------------------|-----------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| 少数株主損益調整前四半期純利益 | × × × | × × × |
| その他の包括利益 (略) | | |
| 退職給付に係る調整額 (略) | — | × × × |
| その他の包括利益合計 | × × × | × × × |
| 四半期包括利益 | × × × | × × × |

「退職給付に係る調整額」は前第1四半期連結累計期間に係る四半期連結包括利益計算書には計上されていませんでした。そのため、比較情報である前第1四半期連結累計期間に係る「退職給付に係る調整額」は「—」と記載します。

④ 注記

(i) 会計方針の変更に関する注記

退職給付債務及び勤務費用の計算方法の変更は、会計方針の変更に該当するため、当第1四半期において改正退職給付会計基準を適用し、退職給付債務及び勤務費用の計算方法を変更した場合には、会計方針の変更に関する注記が必要となります。

会計方針の変更に関する注記としては、以下の事項を記載することが考えられます。

- (ア) 退給付会計基準等を、退職給付会計基準第35項本文及び退職給付適用指針第67項本文に掲げられた定めについて当第1四半期(連結)会計期間より適用している旨
 - (イ) 退職給付債務及び勤務費用の計算方法を見直した旨
 - (ウ) 退職給付債務及び勤務費用の計算方法の見直しの内容(※)
 - (エ) 退職給付会計基準等の適用については、退職給付会計基準第37項に定める経過的な取扱いに従って、当第1四半期(連結)会計期間の期首において、退職給付債務及び勤務費用の計算方法の変更に伴う影響額を利益剰余金に加減している旨
 - (オ) 当第1四半期(連結)会計期間の期首の退職給付に係る負債(もしくは退職給付引当金)及び利益剰余金に与える影響額
 - (カ) 当第1四半期(連結)会計期間の税金等調整前四半期純損益(もしくは税引前四半期純損益)等に与える影響額
- (※) 退職給付見込額の期間帰属方法や数値計算に用いる計算基礎の設定方法の変更などがこれに該当します。

退職給付債務及び勤務費用の計算方法の変更をどのように行ったのかは各社により異なると考えられるため、各社の実情に合った開示を行うことが求められます。

(ii) 追加情報

改正退職給付会計基準では、退職給付債務及び勤務費用の計算方法の変更並びに特別損益における表示の定め((1)⑥参照)を当第1四半期から適用することが実務上困難な場合は、翌年度の四半期(3月決算会社の場合は2016年3月期第1四半期)から適用することが認められています。

この場合は、追加情報として、改正退職給付会計基準の退職給付債務及び勤務費用の計算方法の変更並びに特別損益における表示の定めを当第1四半期から適用することが困難な場合の注記を行う必要があります。

追加情報として注記する必要がある事項は、以下のとおりと考えられます。

- (ア) 退職給付会計基準の退職給付債務及び勤務費用の定め(退職給付会計基準第16項から第21項)並びに特別損益における表示の定め(退職給付会計基準第28項ただし書き)について、当第1四半期(連結)会計期間の期首から適用することが実務上困難であり、当該定めを適用していない旨
- (イ) 当該定めを当第1四半期(連結)会計期間の期首から適用することが実務上困難な理由

2. 日本版ESOPに関する実務対応報告の適用

日本版ESOPとは、従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引をいいます。最近、従業員の福利厚生の一環として導入する企業が増えているものの、当該会計処理については長らく会計基準が制定されず、どのような会計処理を行うかは、各社の判断に委ねられていましたが、2013年12月25日に企業会計基準委員会より、「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)が公表され、統一的な会計処理が示されています。

本実務対応報告では、従業員への福利厚生を目的として従業員持株会に信託を通じて自社の株式を交付する取引(従業員持株会型)、及び、従業員への福利厚生を目的として自社の株式を受け取ることができる権利(受給権)を付与された従業員に信託を通じて自社の株式を交付する取引(株式給付型)が対象とされています。

(1) 会計上の留意事項

① 自己株式処分差額の認識

各社、自己株式の処分の認識時点が異なることもありましたが、信託に対して企業が自己株式を処分した場合に、信託からの対価の払込期日に自己株式の処分を認識することとされました。

② 期末の会計処理(総額法)

期末においては、信託に残存する自社の株式を、信託における帳簿価額(付随費用を除く)によって自己株式に計上します。信託が保有する自社の株式の帳簿価額は、企業が保有する自己株式の帳簿価額と通算しません。

信託で発生した自社の株式の売却差損益、信託が保有する株式に対する配当金及び信託に関する諸費用の純額を、負債(純額で正の値になる場合)又は資産(純額で負の値になる場合)に計上します。

連結財務諸表においては、個別財務諸表における総額法の処理をそのまま引き継ぎ、信託が企業の子会社又は関連会社に該当するか否かの判定を要しないこととされています。

③ 従業員へのポイント割当等に関する会計処理(株式給付型)

従業員に割り当てられたポイントに応じた株式数に、信託が自社の株式を取得したときの株価を乗じた金額を基礎として、費用及び引当金を計上します。従業員に株式が交付されたときには、当該引当金を取り崩すこととなります。

(2) 開示上の留意事項

① 1株当たり情報

総額法によって計上された自己株式は、期中平均株式数及び期末発行済株式総数の計算において控除します。

② 会計方針の変更に関する注記

当該実務対応報告が当第1四半期より強制適用となるため、会計方針の変更として注記する必要があります。

会計方針の変更として注記すべき事項は、以下のとおりと考えられます。以下では、当該会計方針の変更を遡及適用した場合の例を記載しています。

(ア)「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 平成25年12月25日)を当第1四半期(連結)会計期間より適用している旨

(イ)会社から信託へ自己株式を処分した時点で処分差額を認識し、信託から従業員持株会に売却された株式に係る売却差損益、信託が保有する株式に対する会社からの配当金及び信託に関する諸費用の純額を負債(もしくは資産)に計上している旨

(ウ)当該会計方針の変更は遡及適用され、前第1四半期(連結)累計期間及び前連結会計年度(もしくは前事業年度)については遡及適用後の四半期(連結)財務諸表及び(連結)財務諸表となっている旨

(エ)前連結会計年度末(もしくは前事業年度末)の預り金、資本剰余金及び自己株式に与える影響額

③ 経過措置(従来採用していた方法を継続する場合)

当該実務対応報告の適用初年度の期首より前に締結された信託契約に係る会計処理について、従来採用していた方法を継続することが認められています。

ただし、この場合でも会計方針の変更に該当し、会計方針の変更に関する注記は必要と考えられる点に留意が必要です。

3. 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

日本再興戦略(2013年6月14日閣議決定)に基づき実施する施策として、経済産業省が承認した「リース手法を活用した先端設備等導入促進補償制度推進事業事務取扱要領」(2014年3月3日制定)第3条第7号におけるリース契約に基づくリース取引であり、「リース手法を活用した先端設備等導入促進補償制度推進事業実施要領」(2014年3月3日制定)第4の4に基づき、基金設置法人とリース事業者(貸手)により締結された先端設備等導入支援契約に基づくもの(以下、本リース・スキームという)によるリース取引が導入されました。これを受けて、本リース・スキームによるリース取引について、これまで公表されているリース取引の借手における会計処理等の取扱いを整理するとともに、必要と考えられる借手における会計処理等を明らかにすることを目的として、2014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)が公表されました。本実務対応報告は、公表日以後の適用とされているため、当第1四半期から適用されることとなります。

(1) 会計上の留意事項

① ファイナンス・リース取引の判定基準等

ファイナンス・リースかどうかの判断は、本リース・スキームによるリース取引に関して特別な取扱いとはされず、他のリース取引同様に判断することとされています。

再リースに係るリース期間を解約不能のリース期間又はリース料総額に含めるか否かも、他のリース取引同様に判断します。

リース取引開始日後にリース取引の契約内容が変更された場合には、ファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かの判定を再度行うこととされています。

② 変動リース料の取扱い

現行の「リース取引に関する会計基準の適用指針」は、リース料が将来の一定の指標(売上高等)により変動するリース取引など、特殊なリース取引を取り扱っていないため、スキームの実態を踏まえた取扱いの明確化が図られています。

この点、本リース・スキームにおける変動リース料は、第三者である国(指定法人)の関与が想定されているなどしているため、ファイナンス・リース判定等を行う場合のリース料総額に含めることとされています。

4. 企業結合に関する会計基準等の早期適用

企業会計基準委員会より、2013年9月13日に「企業結合に関する会計基準」及び関連する他の改正会計基準等(以下、改正企業結合会計基準等という)が公表されました。企業結合に関する会計基準等の見直しに関するステップ1が2008年12月に完了したのに引き続き、ステップ2として、非支配株主持分の取扱い、取得関連費用の取扱い、及び暫定的な会計処理の確定の取扱いの改正が行われました。

適用時期については留意が必要で、強制適用は、2015年4月1日以降開始する連結会計年度及び事業年度の期首からとなりますが、連結会計基準第39項に掲げられた規定(表示に関する規定)以外の改正をすべて適用する場合に限り、2014年4月1日以降開始する連結会計年度及び事業年度の期首、つまり当第1四半期から早期適用することが可能です。

(1) 会計上の留意事項

① 支配が継続している場合における子会社に対する親会社の持分変動

子会社株式の追加取得や一部売却等によって生じた、子会社に対する親会社の持分変動による差額(支配が継続している場合に限る)は、損益取引として処理(追加取得であれば、のれんとし

て、一部売却であれば、売却損益の修正として処理)されてきましたが、資本剰余金に計上することとなります。なお、子会社株式の一部売却等によって親会社の持分が減少した場合であっても、のれんの未償却額は減額しません。

このように、改正前と改正後では損益に及ぼす影響が全く異なることとなることから、組織再編を検討している会社にとっては、その適用のタイミングに関して慎重に検討する必要があります。

② 取得関連費用

企業結合における取得関連費用は、連結財務諸表上、発生した事業年度の費用として処理します。個別財務諸表上の処理に変わりはありません。

③ 暫定的な会計処理の確定の取扱い

暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合、当該確定が行われたときの影響額を、確定した年度において特別損益で処理することとされていましたが、当該年度の比較情報として表示される企業結合年度の財務諸表に、確定による取得原価の配分額の見直しを反映させる処理をすることとされました。この場合、比較情報として表示される1株当たり情報についても、当該見直しを反映させることとなります。当該改正に伴い、2014年5月16日に「四半期財務諸表に関する会計基準」及び「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」も同様の取扱いとする改正が行われています。

(2) 開示上の留意事項

① 会計方針の変更に関する注記

企業結合会計基準等を、当第1四半期より早期適用する場合、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用する方法と、当期首から将来にわたって適用する方法のいずれかを選択することが認められています。

過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用する方法を選択して改正企業結合会計基準等を当第1四半期から早期適用した場合、会計方針の変更として注記する必要がある事項は、以下のとおりと考えられます。

- (ア) 企業結合会計基準、連結会計基準及び事業分離等会計基準等が平成26年4月1日以降開始する連結会計年度(もしくは事業年度)の期首から適用できることになったことに伴い、当第1四半期(連結)会計期間からこれらの会計基準等(ただし、連結会計基準第39項に掲げられた定めを除く)を適用している旨
- (イ) 支配が継続している場合の子会社に対する会社の持分変動による差額を資本剰余金として計上するとともに、取得関連費用を発生した連結会計年度の費用として計上する方法に変更した旨
- (ウ) 当第1四半期(連結)会計期間の期首以後実施される企業結合については、暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しを、企業結合日の属する四半期(連結)会計期間の四半期(連結)財務諸表に反映させる方法に変更する旨
- (エ) 企業結合等会計基準等の適用については、企業結合会計基準第58-2項(3)、連結会計基準第44-5項(3)及び事業分離等会計基準第57-4項(3)に定める経過的な取扱いに従っており、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当第1四半期(連結)会計期間の期首時点の累積的影響額を資本剰余金及び利益剰余金に加減している旨
- (オ) 当第1四半期(連結)会計期間の期首において、のれん、資本剰余金及び利益剰余金に与える影響額
- (カ) 当第1四半期(連結)累計期間の税金等調整前四半期純損益(もしくは税引前四半期純損益)等に与える影響額

一方、新たな会計方針を当期首から将来にわたって適用する方法を選択した場合、会計方針の

変更として上記(エ)から(カ)までの注記は不要となります。代わりに、以下の事項を注記する必要があると考えられます。

- (エ) 企業結合会計基準等の適用については、企業結合会計基準第58-2項(4)、連結会計基準第44-5項(4)及び事業分離等会計基準第57-4項(4)に定める経過的な取扱いに従っており、当第1四半期(連結)会計期間の期首時点から将来にわたって適用している旨
- (オ) 当第1四半期(連結)累計期間の税金等調整前四半期純損益(もしくは税引前四半期純損益)等に与える影響額
- (カ) 当第1四半期(連結)会計期間末の資本剰余金に与える影響額

なお、2015年3月期第1四半期からの早期適用が認められていない連結会計基準第39項に掲げられた規定とは、四半期連結財務諸表の表示において従来の「少数株主持分」を「非支配株主持分」に、「少数株主損益調整前当期純損益」を「当期純損益」に、「少数株主損益」を「非支配株主に帰属する当期純損益」に、「当期純損益」を「親会社株主に帰属する当期純損益」にそれぞれ変更するものです。この変更は、改正企業結合会計基準等の他の規定を早期適用するか否かに関わらず、2016年3月期第1四半期から適用することとなります。

② 企業結合等に関する注記

改正企業結合会計基準等を当第1四半期から早期適用する場合、企業結合等に関する注記項目が以下のとおり変更となります。

(ア) 取得による企業結合が行われた場合の注記

従来は注記項目の一つとして「被取得企業又は取得した事業の取得原価及びその内訳」を記載していましたが、これに代えて「被取得企業又は取得した事業の取得原価及び対価の種類ごとの内訳」を記載します。

(イ) 共通支配下の取引等の注記

従来は注記項目の一つとして「発生したのれんの金額、発生原因、償却方法及び償却期間又は負ののれん発生益の金額及び発生原因」を記載していましたが、当該記載は不要となります。

③ 企業結合に係る暫定的な会計処理が確定した場合の注記

改正企業結合会計基準等を当第1四半期から早期適用する場合で、ある四半期(連結)会計期間に企業結合に係る暫定的な会計処理を行い、翌四半期(連結)会計期間以降に当該暫定的な会計処理が確定して発生したのれんの金額又は負ののれん発生益の金額に重要な見直しが生じた場合には、当該見直し内容及び金額を注記します。この注記は、当第2四半期(連結)会計期間、つまり2015年3月期第2四半期より発生する可能性があります。

以上

太陽ASG有限責任監査法人

公認会計士 杉江 俊志

公認会計士 高野 寛之

text : shunshi sugie

hiroyuki takano