

「企業会計基準適用指針公開草案第3号
退職給付制度間の移行等に関する会計処理(案)」の公表

朝日監査法人 野坂 和夫

- 2 - ページ

別紙

1. 確定拠出年金制度へ資産を移換する場合の特例措置の要否について(第21項)

「確定拠出年金制度への移行の場合、その影響のすべてを一時的損益として認識することを強制するべきであると考えます。

確定給付年金制度から確定拠出年金制度への移行の場合、たいてい、確定給付年金制度に生じている積立不足を解消しなければなりません。(従業員(加入員)の既得権保護のため。)したがって、この場合、一時に、企業の負っている退職給付債務が顕在化します。したがって、このような企業の財政状態等を適正開示するためには、制度間移行の影響をすべて一時的損益として認識することが適切であると考えます。

また、繰延処理するにあたって、「確定拠出年金制度への移行の阻害」の防止だけではなく、適切な会計理論を基礎とした根拠が必要と考えられます。」

2. 減額の会計処理について

「この場合、本適用指針における「原則案」以外の処理は適切ではないと考えられます。

なぜならば、退職給付債務(PBO)は、従業員一人一人ごとに計算されます。そのため、過去勤務債務も従業員一人一人ごとに認識されるものであり、「未認識」の過去勤務債務は、従業員一人一人に帰属しております。したがって、「未認識過去勤務債務を当期の損益に認識する」という処理は、従業員が退職給付制度から切り離された場合のみ、その正当性が担保されます。(すなわち、各従業員に帰属している未認識過去勤務債務は、当該従業員が当該退職給付制度から存在しなくなった時点で、未認識として処理する必要性がなくなるのです。)

以上から、退職給付制度の終了の場合は、退職給付制度と従業員が引き離されるため、該当する未認識過去勤務債務を当期の損益として認識することが必要になります。しかし、退職給付制度の大幅な改訂等では、退職給付制度と従業員は引き離されていないため、当期の損益として認識するのは妥当ではありません。したがって、これまでの会計処理を踏襲するべきであると考えます。

また、未認識数理計算上の差異及び未認識会計基準変更時差異についても、同様のことがいえます。」

「企業会計基準適用指針公開草案第3号
退職給付間の移行等に関する会計処理(案)」

2 ページ

退職給付制度の終了

6 .

「移行前の制度が移行後の制度に名目的にしか引き継がれていない場合には」とありますが、ここでいう「名目的」の意味するところが不明確であり、例示列挙が必要であると考えます。

この規定に関連した「用語の定義 退職給付型の退職給付制度間の移行 第 22 項」(6 ページ)及び「会計処理 確定給付型の退職給付制度間の移行に係る会計処理 第 30 項」(9 ページ)においても、「名目的」の意味するところが明確ではありませんので、例示列挙が必要であると考えます。」

7 ページ

退職給付債務の大幅な減額

25 .

「退職給付制度の改訂に伴い退職給付債務が大幅に減額された場合」は、未認識数理計算上の差異について、「もはや一時の費用としない理由(意見書 四 3 参照)が失われているものと考えられる」とありますが、妥当ではないと考えます。

数理計算上の差異は、そもそも、昇給率や退職率などの基礎率の見積りと実績とのズレや変更によって生じるものであります。このため、もし、基礎率の大幅な変動によって、退職給付債務の測定額が大幅に変動する場合には、「もはや一時の費用としない理由」となり得ると考えられます。したがって、退職給付制度の改訂による退職給付債務の大幅な減額は、「もはや一時の費用としない理由」ではありません。

これらのことを受けて、ここでは、未認識数理計算上の差異を一時には費用認識しないものと取扱う理由として、「このような処理はすくなく実務上の複雑さを招くことなど」を挙げています。しかし、ここでの場合には、そもそも、数理計算上の差異は、一時の費用として認識するべきではないのです。したがって、ここでの未認識数理計算上の差異に対する会計処理の理由付けが、非常に適切ではない論理展開となっております。」

9 ページ

将来勤務に係る部分の減額改訂の取り扱い

31 .

「確定給付型の退職給付制度における将来勤務に係る部分を減額改訂した場合」ですが、「過去部分に係る部分を減額改訂しなくとも、退職給付水準の改訂等に起因する退職給付債務の減少が発生することとなる」とありますが、当然のことであり、それが、「退職給付の発生額の見積りにおいて期間定額基準を原則とすることとされている」こととは、関係がないと思われます。

また、「支給倍率基準を採用した場合」には、「当該減少部分は数理計算上の差異と考えるべきではないかとの見解がある」としてはいますが、数理計算上の差異とは、あくまでも、基礎率の見積りと実績とのズレ、もしくは、基礎率の変更に起因して生じるものであります。また、この場合、「見解がある」と述べているのみで、その結論が明確にされていません。

したがって、ここでの表現は、すべて見直す必要があると考えられます。」

以上であります。

ここで取上げたもの以外は、特に問題はないと考えたものであります。