

平成 22 年 3 月 18 日

企業会計基準公開草案第 39 号

退職給付に関する会計基準（案）

〔平成 10 年 6 月 16 日〕
企業会計審議会

改正平成 XX 年 XX 月 XX 日
企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
会計基準	3
範 囲	3
用語の定義	4
確定給付制度の会計処理	13
貸借対照表	13
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）	14
退職給付債務及び勤務費用	16
年金資産	22
数理計算上の差異	24
過去勤務費用	25
小規模企業等における簡便な方法	26
確定給付制度の開示	27
表 示	27
注記事項	30
確定拠出制度の会計処理及び開示	31
複数事業主制度の会計処理及び開示	33
適用時期等	34
結論の背景	40
経 緯	40
平成 10 年会計基準の公表とその後の改正	40
平成 XX 年改正会計基準の公表	44
範 囲	47

用語の定義	48
確定給付制度の会計処理	50
基本的な考え方	50
貸借対照表、損益計算書及び包括利益計算書での取扱い	52
退職給付債務及び勤務費用	54
数理計算上の差異及び過去勤務費用の処理	65
年金資産	67
小規模企業等における簡便な方法	71
確定給付制度の開示	72
表示	72
注記事項	75
確定拠出制度の会計処理及び開示	76
複数事業主制度の会計処理及び開示	77
適用時期等	78
本会計基準の公表による他の会計基準等についての修正	83

目 的

1. 本会計基準は、退職給付に関する会計処理及び開示を定めることを目的とする。
2. 本会計基準の適用にあたっては、企業会計基準適用指針第 1 号「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」及び企業会計基準適用指針第 XX 号「退職給付に関する会計基準の適用指針」も参照する必要がある。

会計基準

範 囲

3. 本会計基準は、一定の期間にわたり労働を提供したこと等の事由に基づいて、退職以後に支給される給付（退職給付）の会計処理に適用する。
ただし、株主総会の承認又は委員会設置会社における報酬委員会の決定が必要となる、取締役、会計参与、監査役及び執行役（以下合わせて「役員」という。）の退職慰労金については、本会計基準の適用範囲には含めない。

用語の定義

4. 「確定拠出制度」とは、一定の掛金を外部に積み立て、事業主である企業が、当該掛金以外に退職給付に係る追加的な拠出義務を負わない退職給付制度をいう。
5. 「確定給付制度」とは、確定拠出制度以外の退職給付制度をいう。
6. 「退職給付債務」とは、退職給付のうち、認識時点までに発生していると認められる部分を割り引いたものをいう。
7. 「年金資産」とは、特定の退職給付制度のために、その制度について企業と従業員との契約（退職金規程等）に基づき積み立てられた、以下のすべてを満たす特定の資産をいう。
 - (1) 退職給付以外に使用できないこと
 - (2) 事業主及び事業主の債権者から法的に分離されていること
 - (3) 積立超過分を除き、事業主への返還、事業主からの解約・目的外の払出し等が禁止されていること
 - (4) 資産を事業主の資産と交換できないこと
8. 「勤務費用」とは、1 期間の労働の対価として発生したと認められる退職給付をいう。
9. 「利息費用」とは、割引計算により算定された期首時点における退職給付債務について、期末までの時の経過により発生する計算上の利息をいう。
10. 「期待運用収益」とは、年金資産の運用により生じると合理的に期待される計算上の収益をいう。

11. 「数理計算上の差異」とは、年金資産の期待運用収益と実際の運用成果との差異、退職給付債務の数理計算に用いた見積数値と実績との差異及び見積数値の変更等により発生した差異をいう。なお、このうち当期純利益を構成する項目として費用処理（費用の減額処理又は費用を超過して減額した場合の利益処理を含む。以下同じ。）されていないものを「未認識数理計算上の差異」という（第 24 項参照）。
12. 「過去勤務費用」とは、退職給付水準の改訂等に起因して発生した退職給付債務の増加又は減少部分をいう。なお、このうち当期純利益を構成する項目として費用処理されていないものを「未認識過去勤務費用」という（第 25 項参照）。

確定給付制度の会計処理

貸借対照表

13. 退職給付債務（第 16 項参照）から年金資産の額（第 22 項参照）を控除した額（以下「積立状況を示す額」という。）を負債として計上する。
ただし、年金資産の額が退職給付債務を超える場合には、資産として計上する^(注1)。

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）

14. 次の項目の当期に係る額は、退職給付費用として、当期純利益を構成する項目に含めて計上する^(注2)。
 - (1) 勤務費用（第 17 項参照）
 - (2) 利息費用（第 21 項参照）
 - (3) 期待運用収益（第 23 項参照）
 - (4) 数理計算上の差異に係る当期の費用処理額（第 24 項参照）
 - (5) 過去勤務費用に係る当期の費用処理額（第 25 項参照）
15. 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、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。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（第 24 項及び第 25 項参照）。

(注1) 複数の退職給付制度を採用している場合において、1つの退職給付制度に係る年金資産が当該退職給付制度に係る退職給付債務を超えるときは、当該年金資産の超過額を他の退職給付制度に係る退職給付債務から控除してはならない。

(注2) 臨時に支給される退職給付であって予め予測できないもの及び退職給付債務の計算にあたって考慮されていたもの以外の退職給付の支給については、支払時の退職給付費用として処理する。

退職給付債務及び勤務費用

(退職給付債務の計算)

16. 退職給付債務は、退職により見込まれる退職給付の総額（以下「退職給付見込額」という。）のうち、期末までに発生していると認められる額を割り引いて計算する^(注3)。

(勤務費用の計算)

17. 勤務費用は、退職給付見込額のうち当期に発生したと認められる額を割り引いて計算する^(注4)。

(退職給付見込額の見積り)

18. 退職給付見込額は、合理的に見込まれる退職給付の変動要因を考慮して見積る^(注5)。

(退職給付見込額の期間帰属)

19. 退職給付見込額のうち期末までに発生したと認められる額は、次のいずれかの方法を選択適用して計算する。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らない。

(1) 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（以下「期間定額基準」という。）

(2) 退職給付見込額について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額を、各期の発生額とする方法（以下「給付算定式に従う方法」という。）

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額が、初期よりも著しく高い水準となるときには、当該期間の給付額が定額で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。

(割引率)

20. 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する^(注6)。

21. 利息費用は、期首の退職給付債務に割引率を乗じて計算する。

(注3) 退職給付債務は、原則として個々の従業員ごとに計算する。ただし、勤続年数、残存勤務期間、退職給付見込額等について標準的な数値を用いて加重平均等により合理的な計算ができると認められる場合には、当該合理的な計算方法を用いることができる。

(注4) 従業員からの拠出がある企業年金制度を採用している場合には、勤務費用の計算にあたり、従業員からの拠出額を勤務費用から差し引く。

(注5) 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。また、臨時に支給される退職給付等であって予め予測できないものは、退職給付見込額に含まれない。

(注6) 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。

年金資産

22. 年金資産の額は、期末における時価（公正な評価額）により計算する。
23. 期待運用収益は、期首の年金資産の額に合理的に期待される収益率（長期期待運用収益率）を乗じて計算する。

数理計算上の差異

24. 数理計算上の差異は、原則として各期の発生額について、予想される退職時から現在までの平均的な期間（以下「平均残存勤務期間」という。）以内の一定の年数で按分した額を毎期費用処理する^{(注7)(注8)}。
未認識数理計算上の差異は税効果を調整の上、その他の包括利益を通じて純資産の部に計上する。

過去勤務費用

25. 過去勤務費用は、原則として各期の発生額について、平均残存勤務期間以内の一定の年数で按分した額を毎期費用処理する^{(注9)(注10)}。
未認識過去勤務費用は税効果を調整の上、その他の包括利益を通じて純資産の部に計上する。

小規模企業等における簡便な方法

26. 従業員数が比較的少ない小規模な企業等において、高い信頼性をもって数理計算上の見積りを行うことが困難である場合又は退職給付に係る財務諸表項目に重要性が乏しい場合には、期末の退職給付の要支給額を用いた見積計算を行う等の簡便な方法を用いて、退職給付に係る負債及び退職給付費用を計算することができる。

確定給付制度の開示

表 示

27. 積立状況を示す額（第 13 項参照）については、「退職給付に係る負債」又は「退職

(注7)数理計算上の差異については、未認識数理計算上の差異の残高の一定割合を費用処理する方法によることができる。この場合の一定割合は、数理計算上の差異の発生額が平均残存勤務期間以内に概ね費用処理される割合としなければならない。

数理計算上の差異の発生額については、当期の発生額を翌期から費用処理する方法を用いることができる。

(注8)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。

(注9)過去勤務費用については、未認識過去勤務費用の残高の一定割合を費用処理する方法によることができる。この場合の一定割合は、過去勤務費用の発生額が平均残存勤務期間以内に概ね費用処理される割合としなければならない。

(注10)退職従業員に係る過去勤務費用は、他の過去勤務費用と区分して発生時に全額を費用処理することができる。

給付に係る資産」等の適当な科目をもって、固定負債又は固定資産に計上する。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、税効果を調整の上、その他の包括利益累計額に「退職給付に係る調整額」等の適当な科目をもって計上する。

28. 退職給付費用（第 14 項参照）については、原則として売上原価又は販売費及び一般管理費に計上する。

ただし、新たに退職給付制度を採用したとき又は給付水準の重要な改訂を行ったときに発生する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、その金額が重要であると認められるときには、当該金額を特別損益として計上することができる。

29. その他の包括利益に計上される数理計算上の差異及び過去勤務費用並びに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に係る組替調整（第 15 項参照）は、「退職給付に係る調整額」等の適当な科目をもって、一括して表示する。

注記事項

30. 確定給付制度に係る次の事項について注記する。

- (1) 退職給付の会計処理基準に関する事項
- (2) 企業の採用する退職給付制度の概要
- (3) 退職給付債務の期首残高と期末残高の調整表
- (4) 年金資産の期首残高と期末残高の調整表
- (5) 退職給付債務及び年金資産と貸借対照表で計上された退職給付に係る負債及び資産への調整表
- (6) 退職給付に関連する損益
- (7) その他の包括利益で計上された数理計算上の差異及び過去勤務費用の内訳
- (8) 貸借対照表のその他の包括利益累計額に計上された未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の内訳
- (9) 年金資産に関する事項（年金資産の主な内訳を含む）
- (10) 数理計算上の計算基礎に関する事項
- (11) その他の退職給付に関する事項

確定拠出制度の会計処理及び開示

31. 確定拠出制度においては、当該制度に基づく要拠出額をもって費用処理する。

32. 当該費用は、第 28 項の退職給付費用に含めて計上し、確定拠出制度に係る退職給付費用として注記する。また、当該制度に基づく要拠出額をもって費用処理するため、未拠出の額は未払金として計上する。

複数事業主制度の会計処理及び開示

33. 複数の事業主により設立された確定給付型企业年金制度を採用している場合においては、次のように会計処理及び開示を行う。
- (1) 退職給付債務の比率その他合理的な基準により自社の負担に属する年金資産等の計算をした上で、第 13 項から第 30 項の確定給付制度の会計処理及び開示を行う。
 - (2) 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ときには、第 31 項及び第 32 項の確定拠出制度に準じた会計処理及び開示を行う。この場合、当該年金制度全体の直近の積立状況等についても注記する。

適用時期等

34. 本会計基準は、平成 23 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。ただし、平成 23 年 3 月 31 日以前に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ことができる。
35. 退職給付債務及び勤務費用の定め（第 16 項から第 21 項参照）並びに特別損益における表示の定め（第 28 項ただし書き参照）については、第 34 項にかかわらず、平成 24 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から適用する。ただし、平成 24 年 3 月 31 日以前に開始する事業年度の期首から適用することができる。
36. 第 34 項の適用後、前項を適用しない期間がある場合、当該期間については、企業会計審議会「退職給付に係る会計基準」（以下「平成 10 年会計基準」という。）における退職給付債務及び勤務費用に関する定め（同基準 二 2、三 2(1)及び(2)）並びに特別損益における表示の定め（同基準 四 2）に従う。
37. 第 34 項及び第 35 項に従って本会計基準を適用するにあたり、過去の期間の財務諸表に対しては遡及処理しない。本会計基準の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、第 34 項の適用に伴うものは退職給付に係る調整額（その他の包括利益累計額）に、第 35 項の適用に伴うものは期首の利益剰余金に加減する。
38. 第 35 項に従って本会計基準を適用するにあたっては、その適用前に第 19 項(1)に定める期間定額基準を採用していた場合であっても、適用初年度の期首において、第 19 項(2)に定める給付算定式に従う方法を選択することができる。
39. 第 34 項の適用により、以下の企業会計基準及び企業会計基準適用指針は廃止する。
- (1) 企業会計基準第 3 号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正」（以下「企業会計基準第 3 号」という。）
 - (2) 企業会計基準第 14 号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正（その 2）」（以下「企業会計基準第 14 号」という。）
 - (3) 企業会計基準適用指針第 7 号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正に関する適用指針」

また、第 35 項の適用により、企業会計基準第 19 号『退職給付に係る会計基準』の一部改正（その 3）（以下「企業会計基準第 19 号」という。）は廃止する。

結論の背景

経緯

平成 10 年会計基準の公表とその後の改正

40. 企業会計審議会が昭和 43 年に公表した個別意見書「退職給与引当金の設定について」においては、退職給付のうち企業が直接給付を行う形態に関する会計基準は明らかにされていたが、企業年金制度が我が国に導入されて間もなかったことから、企業年金制度に基づく退職給付の会計処理については明確な基準が示されていなかった。この結果、企業が直接給付を行う退職給付の一部を企業年金制度による給付に移行し両者を併用するケースが多くなった後でも、企業年金制度については拠出金を支払時の費目として処理する実務が行われていた。しかし、退職給付の支給方法（一時金支給、年金支給）や退職給付の積立方法（内部引当、外部積立）が異なっていると看做しても、いずれも退職給付であることに違いはないため、企業会計審議会では企業年金制度を含め退職給付について包括的に検討を行い、平成 10 年 6 月に「退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下「退職給付意見書」という。）及び平成 10 年会計基準として公表した。
41. その後、退職給付を巡る環境は著しく変化し、厚生年金基金の代行返上が可能とされたことや厚生年金基金（確定給付企業年金を含む。）における掛金の減額等の制限が緩和されたことなど、平成 10 年会計基準の設定時には予測しえなかった大幅な変化が生じたことから、当委員会は平成 17 年 3 月に、積立超過（年金資産が退職給付債務を超えること）の会計処理について、平成 10 年会計基準の一部を改正する企業会計基準第 3 号を公表した（第 69 項参照）。
42. また、当委員会では、「国民年金法等の一部を改正する法律」（平成 16 年法律第 104 号）による制度改正も踏まえ、複数事業主制度の企業年金の取扱いについて検討し、平成 19 年 5 月に、平成 10 年会計基準の一部を改正する企業会計基準第 14 号を公表した。
43. さらに、欧州連合（EU）における第三国会計基準の同等性評価に関連して提案された欧州証券規制当局委員会（CESR）による「技術的助言」（平成 17 年 7 月）では、退職給付債務の計算における割引率の取扱いその他の点が国際財務報告基準（IFRS）と我が国の会計基準の相違点として指摘された。当委員会は、会計基準の国際的なコンバージェンスを進める観点から、平成 20 年 7 月に、平成 10 年会計基準の一部を改正する企業会計基準第 19 号を公表した（第 63 項参照）。

平成 XX 年改正会計基準の公表

44. 当委員会と国際会計基準審議会（IASB）は、平成 19 年 8 月に「東京合意」（会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意）を公表した。当委員会では、

国際的な会計基準における見直しの議論と歩調を合わせ、退職給付に関する会計基準の見直しについて、中長期的に取り組むこととしている。

45. 平成 21 年 1 月には、今後の取組みの中で、退職給付に関する会計基準等をどのように見直していくかについての検討に資するよう、「退職給付会計の見直しに関する論点の整理」（以下「論点整理」という。）を公表し、広く意見を求めた。当委員会は、論点整理に寄せられたコメントを分析し検討を重ねた結果、我が国における退職給付に関する会計基準の見直しを 2 つのステップに分け、ステップ 1 においては、以下を取り扱うこととした。

- (1) 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の見直し（第 52 項及び第 53 項参照）
- (2) 退職給付債務及び勤務費用の計算方法の見直し（第 54 項、第 57 項から第 60 項及び第 64 項参照）
- (3) 開示の拡充（第 75 項参照）

今般、平成 10 年会計基準を改正する「退職給付に関する会計基準（案）」（以下「平成 XX 年改正会計基準」という。なお、第 41 項から第 43 項に掲げた平成 10 年会計基準の一部を改正する 3 つの企業会計基準も、これに統合している。）を公開草案（以下「本公開草案」という。）として公表し、広く意見を求めることとした。

46. 本公開草案は、当委員会が平成 21 年 12 月に公表した、企業会計基準公開草案第 35 号「包括利益の表示に関する会計基準（案）」（以下「公開草案第 35 号」という。）の取扱いを前提としている。なお、公開草案第 35 号を前提としない場合、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用は、純資産の部の評価・換算差額等に直接計上されることとなる。

範 囲

47. 退職給付意見書及び平成 10 年会計基準は、役員の退職慰労金について、労働の対価との関係が必ずしも明確でないことを理由に、直接対象とするものではないとしていた。平成 XX 年改正会計基準でも基本的にこうした取扱いを踏襲している（第 3 項ただし書き参照）。

用語の定義

48. 平成 XX 年改正会計基準では、国際的な会計基準も参考に、確定拠出制度と確定給付制度の定義を明示したが、これまでの考え方を定めるものではない（第 4 項及び第 5 項参照）。
49. 平成 10 年会計基準における「過去勤務債務」を、平成 XX 年改正会計基準では「過去勤務費用」という呼称に改めているが、これは、年金財政計算上の「過去勤務債務」とは異なることを明瞭にするためであり、その内容の変更を意図したものではない。

確定給付制度の会計処理

基本的な考え方

50. 平成10年会計基準は退職給付について、その支給方法や積立方法が異なっているとしても、労働の対価として支払われる賃金の後払いであることに違いはなく、基本的に勤務期間を通じた労働の提供に伴って発生するものと捉えていた。このような捉え方に立てば、退職給付は、その発生が当期以前の事象に起因する将来の特定の費用的支出であり、当期の負担に属すべき金額は、その支出の事実に基づくことなく、その支出の原因又は効果の期間帰属に基づいて費用として認識するという企業会計における考え方が企業年金制度による退職給付にも当てはまる。したがって、退職給付はその発生した期間に費用として認識することとなる。
51. 平成XX年改正会計基準においても、将来の退職給付のうち当期の負担に属する額を当期の費用として計上するとともに負債の部に計上するという基本的な会計処理の考え方を引き継いでいる。さらに、平成10年会計基準が採用していた次のような退職給付に係る会計処理に特有の事象についての考え方についても踏襲している。
- (1) 負債の計上にあたって外部に積み立てられた年金資産を差し引くとともに、年金資産の運用により生じると期待される収益を、退職給付費用の計算において差し引くこと
 - (2) 退職給付の水準の改訂及び退職給付の見積りの基礎となる計算要素の変更等により過去勤務費用及び数理計算上の差異が生じるが、これらは、原則として、一定の期間にわたって規則的に、費用処理すること

貸借対照表、損益計算書及び包括利益計算書での取扱い

52. 平成10年会計基準は、数理計算上の差異及び過去勤務費用を平均残存勤務期間以内の一定の年数で規則的に処理することとし、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）については貸借対照表に計上せず、これに対応する部分を除いた、積立状況を示す額を負債（又は資産）として計上することとしていた。しかし、一部が除かれた積立状況を示す額を貸借対照表に計上する場合、積立超過のときに負債（退職給付引当金）が計上されたり、積立不足のときに資産（前払年金費用）が計上されたりすることがあり得るなど、退職給付制度に係る状況について財務諸表利用者の理解を妨げているのではないかという指摘があった。

このため、平成XX年改正会計基準では、国際的な会計基準も参考にしつつ検討を行い、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用を、税効果を調整の上、純資産の部（その他の包括利益累計額）に計上することとし、積立状況を示す額をそのまま負債（又は資産）として計上することとした（第13項、第24項及び第25項参照）。

53. 一方、数理計算上の差異及び過去勤務費用の費用処理方法については変更しておらず、従来どおり平均残存勤務期間以内の一定の年数で規則的に費用処理されることと

なる（第 24 項及び第 25 項参照）。この結果、平成 XX 年改正会計基準では、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、当期に費用処理されない部分をその他の包括利益を通じてその他の包括利益累計額に計上し、その後の期間に当期純利益を構成する項目として費用処理する際に、その他の包括利益の調整（組替調整）を行うこととした（第 15 項参照）。

退職給付債務及び勤務費用

（退職給付見込額の見積り）

54. 平成 10 年会計基準は、退職給付見込額に考慮すべき、合理的に見込まれる退職給付の変動要因（第 18 項参照）として、確実に見込まれる昇給等を挙げていた。しかしながら、退職給付債務及び勤務費用の計算基礎の 1 つである予想昇給率について、確実なものだけを考慮する場合、割引率等の他の計算基礎との整合性を欠く結果になると考えられることや、国際的な会計基準では確実性までは求められていないことを勘案し、平成 XX 年改正会計基準では、確実に見込まれる昇給等ではなく、予想される昇給等を考慮すべきこととした（(注 5)参照）。

（平成 10 年会計基準における退職給付見込額の期間帰属方法）

55. 平成 10 年会計基準及び退職給付意見書は、労働の対価として退職給付の発生額を見積る観点からは、勤務期間を基準とする方法が国際的にも合理的で簡便な方法であると考えられているとし、第 19 項(1)に定める期間定額基準を退職給付見込額の期間帰属方法の原則的な方法としていた。しかしながら、平成 10 年会計基準の公表直前に改正された国際会計基準（IAS）第 19 号「従業員給付」では、その公開草案の段階で期間定額基準に類似した方法が提案されたものの、最終的には第 19 項(2)に定める給付算定式に従う方法が採用されている。また、昭和 60 年（1985 年）に公表された米国財務会計基準書（SFAS）第 87 号「事業主の年金会計」（現在は、FASB Accounting Standards Codification™（FASB による会計基準のコード化体系）の Topic715「労働対価－退職給付」に含まれている。）に基づく実務では、勤務期間を基準とした退職給付見込額の期間帰属が広く行われているが、これは、同基準により求められる給付算定式に従う方法を、米国で一般的な退職給付制度に当てはめた結果であると考えられる。
56. 平成 10 年会計基準及び退職給付意見書は、期間定額基準以外の期間帰属方法として、給与基準と支給倍率基準を挙げていたが、これらの方法は一定の場合にのみ認められるとしていた。また、日本公認会計士協会が公表した会計制度委員会報告第 13 号「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）」（以下「退職給付実務指針」という。）では、一定の場合に限り、ポイント基準が認められていた。

(平成 XX 年改正会計基準による退職給付見込額の期間帰属方法の見直し)

57. 当委員会は、平成 21 年 1 月に公表した論点整理の中で、我が国の会計基準における退職給付見込額の期間帰属方法を、国際的な会計基準と同様に、第 19 項(2)に定める給付算定式に従う方法に変更すべきかを論点として示し、論点整理に寄せられたコメントも踏まえて検討を行った。検討の過程では、給付算定式に従う方法を導入すべきとされたものの、期間定額基準については廃止すべきか、あるいは両者の選択適用とすべきかについて意見が分かれた。
58. 期間定額基準を選択適用で認めるべきという意見は、我が国の退職給付会計では退職給付見込額の期間帰属方法を費用配分の方法として捉えており（第 50 項参照）、直接観察できない労働サービスの費消態様に合理的な仮定を置かざるを得ないことを踏まえれば、労働サービスに係る費用配分の方法は一義的に決まらず、勤務期間を基礎とする費用配分の方法（期間定額基準）についても、これを否定する根拠は乏しいという考え方に基づいている。また、給付算定式に従う方法では、勤務期間の後期における給付算定式に従った給付額が、初期よりも著しく高い水準となる場合（給付算定式に従う給付額が著しく後加重である場合）、その部分について定額で補正すべきとされているが、これは、勤務期間を基礎とする配分に一定の合理性を認めていることを示唆している、という意見もある。
59. 一方、期間定額基準を廃止すべきという意見は、この方法の採用の経緯（第 55 項参照）を踏まえれば、これを改めて支持する根拠を欠くという考え方に基づいている。また、勤続年数の増加に応じた労働サービスの向上を踏まえれば、毎期の費用を定額とする期間定額基準よりも、給付算定式に従って費用が増加する方が実態をより表わすものであり、勤務をしても給付が増額されない状況（定年直前に給付額が頭打ちになる場合や、将来給付すべての減額の場合など）でも費用を認識する点で期間定額基準は妥当でないという考え方や、給付算定式に従う給付額が著しく後加重である場合など、勤務期間を基礎とする費用配分が適当な状況があるとしても、すべての勤務期間について配分する必要はないという考え方にも基づいている。このほか、退職給付債務の計算は給付算定式を基礎とすべきであり、これと直接関連しない測定値となる期間定額基準は妥当でないという考え方もある。
60. 検討の結果、期間定額基準が最適とはいえない状況があったとしても、これを一律に否定するまでの根拠はないことや、また、国際的な会計基準では、キャッシュ・バランス・プランを含めた一部の制度に対する給付算定式に従った方法の適用が不明確なため、この方法の見直しが検討されていることを踏まえ、適用の明確さでより優れていると考えられる期間定額基準についても、給付算定式に従う方法との選択適用という形で認めることとした（第 19 項参照）。

(厚生年金基金の代行部分)

61. 厚生年金基金制度は、給付算定式や計算基礎が異なり得る、加算部分及び代行部分から構成される。すなわち、加算部分については、最終給与比例制度やポイント制度など、企業が独自に給付設計できるのに対して、代行部分については平均標準報酬月額に基づく、一種の平均給与比例制度として給付額が算定される。

平成 10 年会計基準は、当該制度は実態として、1 つの運営主体によって、資産が一体として運用され一括して給付が行われており、区分計算することが難しいこと、母体企業が制度の運営及び維持に実質的に関与しており、過去勤務債務等が発生したときには、通常、全額を母体企業が負担している場合が多いことなどを理由に、企業会計においては、それぞれの部分を区分せずこれを全体として 1 つの退職給付制度とみなした上で、財政計算上の計算方法にかかわらず同一の会計処理を適用することとしていた。

62. 平成 XX 年改正会計基準でも、原則としてこの考え方を踏襲することとしている。なお、加算部分と代行部分とでは給付算定式や計算基礎が異なり得るため（前項参照）、例えば、給付算定式に従う方法によって制度全体の退職給付債務を計算する場合には、加算部分と代行部分について、それぞれの給付算定式及び計算基礎に基づいた金額の合計とすることが適当と考えられる。

(割引率)

63. 平成 10 年会計基準では、同注解(注 6)なお書きにより、「割引率は、一定期間の債券の利回りの変動を考慮して決定することができる」こととされていた。これは、期末における利回りを基礎とすることを原則的な考え方としながらも、相当長期間にわたって割り引かれる性質を持つ退職給付債務に関して、期末一時点の市場利回りで割り引くことが必ずしも適切とはいえない場合があることが考慮されていたためと考えられる。

しかしながら、一定期間の利回りの変動を考慮して決定される割引率が期末における市場利回りを基礎として決定される割引率よりも信頼性があると合理的に説明することは通常困難であると考えられることなどから、国際的な会計基準とのコンバージェンスを推進する観点も踏まえ、平成 20 年 7 月に公表した企業会計基準第 19 号では、平成 10 年会計基準注解(注 6)の定めについてなお書きを削除し、また、割引率は期末における利回りを基礎とすることを明示するよう改正をした。平成 XX 年改正会計基準(注 6)も、この改正後の定めを引き継いでいる。

なお、退職給付債務や勤務費用の計算にあたっては、割引率のみ異なる複数の結果をもとに、合理的な補正方法によって、期末の割引率による計算結果を求めることができるものと考えられる。

64. 退職給付債務や勤務費用の割引計算にあたっては、支給時期と金額が異なる退職給

付ごとに異なる割引率（又はこれらを考慮した加重平均割引率）を使用する必要がある。平成10年会計基準は、必ずしもこれらを考慮しない単一の割引率の使用を前提とした定めを置いていたことから、平成XX年改正会計基準ではこうした部分の記載を削除している。

数理計算上の差異及び過去勤務費用の処理

（退職給付意見書及び平成10年会計基準による考え方）

65. 退職給付意見書及び平成10年会計基準は、過去勤務費用及び数理計算上の差異について、次の(1)から(3)に掲げる考え方を採っていた。

(1) 過去勤務費用及び数理計算上の差異については、その発生した時点において費用とする考え方があるが、国際的な会計基準では一時の費用とはせず一定の期間にわたって一部ずつ費用とする、又は、数理計算上の差異については一定の範囲内は認識しないという処理（回廊アプローチ）が行われている。

こうした会計処理については、過去勤務費用の発生要因である給付水準の改訂等が従業員の勤労意欲が将来にわたって向上するとの期待のもとに行われる面があること、また、数理計算上の差異には予測と実績の乖離のみならず予測数値の修正も反映されることから各期に生じる差異を直ちに費用として計上することが退職給付に係る債務の状態を忠実に表現するとはいえない面があること等の考え方が示されている。このように、過去勤務費用や数理計算上の差異の性格を一時の費用とすべきものとして一義的に決定づけることは難しいと考えられる。

(2) 数理計算上の差異の取扱いについては、退職給付債務の数値を毎期末時点において厳密に計算し、その結果生じた計算差異に一定の許容範囲（回廊）を設ける方法と、基礎率等の計算基礎に重要な変動が生じない場合には計算基礎を変更しない等計算基礎の決定にあたって合理的な範囲で重要性による判断を認める方法（重要性基準）が考えられる。退職給付費用が長期的な見積計算であることから、このような重要性による判断を認めることが適切と考え、数理計算上の差異の取扱いについては、重要性基準（注8参照）の考え方によることとした。

また、計算基礎にこのような重要性による判断を認めた上で回廊を設けることとする場合、実質的な許容範囲の幅が極めて大きくなることから、重要性基準に加えてさらに回廊を設けることとはしないこととした。

(3) 基礎率等の計算基礎に重要な変動が生じた場合において計算基礎の見直しを行ったときなどに生じる数理計算上の差異については、過去勤務費用と同じく、平均残存勤務期間以内の一定の年数で規則的に処理することとしている。この場合、一定の年数での規則的処理には、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まれる。

(平成 XX 年改正会計基準の考え方)

66. 当委員会が公表した企業会計基準第 19 号の審議の過程では、第 63 項に掲げた平成 10 年会計基準注解(注 6)なお書きの削除に合わせ、回廊アプローチ(前項(1)参照)の導入と重要性基準(前項(2)参照)の廃止を検討対象に含めるべきかが審議されたが、現在 IASB が進めている退職給付会計の見直しの中では、回廊アプローチを含めたいわゆる遅延認識の廃止の議論がなされている途中であることも考慮し、これらを含めないこととした。

したがって、平成 XX 年改正会計基準は数理計算上の差異及び過去勤務費用の費用処理に対する第 65 項の考え方をそのまま踏襲しているが、この論点については、国際的な議論の動向に留意しつつ、引き続き検討をしていくことが考えられる。

年金資産

67. 企業年金制度を採用している企業などでは、退職給付に充てるため外部に積み立てられている年金資産が存在する。この年金資産は退職給付の支払のためのみに使用されることが制度的に担保されていることなどから、これを収益獲得のために保有する一般の資産と同様に企業の貸借対照表に計上することには問題があり、かえって、財務諸表の利用者に誤解を与えるおそれがあると考えられる。また国際的な会計基準においても年金資産を直接貸借対照表に計上せず、退職給付債務からこれを控除することが一般的である。したがって、年金資産の額は退職給付に係る負債の計上額の計算にあたって差し引くこととしている。この場合、年金資産の額が退職給付債務の額を上回る場合には、退職給付に係る資産として貸借対照表に計上することになる(第 13 項ただし書き及び第 27 項参照)。

(退職給付に係る資産の上限)

68. 平成 10 年会計基準注解(注 1)では、次のような考え方に基づき、「実際運用収益が期待運用収益を超過したこと等による数理計算上の差異の発生又は給付水準を引き下げたことによる過去勤務債務の発生により、年金資産が企業年金制度に係る退職給付債務を超えることとなった場合には、当該超過額を資産及び利益として認識してはならない」とする資産の上限の定めを設けていた。

- (1) 外部に積み立てられている年金資産を企業の資産として認識することは適当でないこと
- (2) 当該超過額が将来退職給付費用の減少につながるとしても、一般的に年金資産の払戻しには制限があることから、企業への当該超過額の払戻しが行われな限り、これを利益として認識することは適当でないこと

69. しかし、その後に厚生年金基金の代行返上が可能とされたことや、厚生年金基金(確定給付企業年金を含む。)における掛金の減額等の制限が緩和されたことなど、平成 10

年会計基準の上限の定め的前提となる制約（前項(1)及び(2)参照）が概ね解消したことから、平成17年3月に公表された企業会計基準第3号によって、上記の資産の上限の定めを廃止した。

70. 国際会計基準（IAS）第19号「従業員給付」では、積立状況を示す額が負の値となる場合、退職給付制度からの返還又は将来掛金の減額による経済的便益がないと判断される部分については、資産計上を認めないとしている。本会計基準の審議の過程では、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、資産に上限を定める考え方を再び我が国の会計基準にも導入すべきかについて検討を行ったが、退職給付制度を巡る環境の相違などを踏まえ、今後の国際財務報告基準（IFRS）の動向を見極める必要性もあることなどから、平成XX年改正会計基準では取り扱わないこととした。

小規模企業等における簡便な方法

71. 退職給付意見書では、従業員数が比較的少ない小規模な企業などにおいて、合理的に数理計算上の見積りを行うことが困難である場合や退職給付の重要性が乏しい場合には、退職給付費用を原則的な方法で計算せず簡便な方法での計算が認められると考えられる、とされていたが、これを見直して国際的な会計基準と同様に、重要性が乏しい場合にのみ簡便な方法を認めるようにすべきとする意見があった。

しかしながら、小規模な企業などでは、年齢や勤務期間に偏りがあることなどにより数理計算結果に一定の高い水準の信頼性が得られないと判断される場合があり得ると考えられ、費用対効果の観点に基づいた簡便な方法の認容の必要性は、退職給付意見書の公表後も変わらないと考えたことから、見直しを行わないこととした。

なお、退職給付意見書における上記の「合理的に」を、平成XX年改正会計基準では「高い信頼性をもって」に変更しているが（第26項参照）、これは内容の変更ではなく、退職給付実務指針に存在した従来の簡便な方法の具体的な定め（企業会計基準適用指針第XX号「退職給付に関する会計基準の適用指針」に引き継がれている。）に平仄を合わせたものである。

確定給付制度の開示

表 示

72. 退職給付に係る負債（又は資産）及び退職給付費用の表示については、平成10年会計基準の取扱いを踏襲しているが、将来の退職給付のうち当期の負担に属する額を当期の費用として引当金に繰り入れ、当該引当金の残高を負債計上額としていた従来の方法から、これらにその他の包括利益を通じて認識される、未認識数理計算上の差異や未認識過去勤務費用に対応する額も負債計上額に加える方法に変更した（第52項参照）ことに伴い、「退職給付引当金」及び「前払年金費用」という名称を、それぞれ「退職給付に係る負債」及び「退職給付に係る資産」に変更している（第27項参照）。

73. 新たに退職給付制度を採用したとき又は給付水準の重要な改訂を行ったときに発生する過去勤務費用について、平成 10 年会計基準は、これに係る当期の費用処理額が重要である場合、当該費用処理額を特別損失として計上することを認めていた一方で、退職給付意見書では、その発生時に全額費用処理する場合などにおいて、その金額が重要であるときに、特別損失として計上することを認めていた。

平成 XX 年改正会計基準では、規則的な費用処理額が特別損益に計上されることは適当ではないと考えたことから、上記の 2 つの考え方のうち、退職給付意見書のものを引き継ぐこととした（第 28 項参照）。

74. その他の包括利益に計上される数理計算上の差異及び過去勤務費用並びに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に係る組替調整については、その内訳の注記が求められる（第 30 項(7)参照）ことと、企業会計基準第 XX 号「包括利益の表示に関する会計基準」第 XX 項において、その他の包括利益の内訳項目ごとに組替調整額の注記が求められることを踏まえ、包括利益計算書（又は損益及び包括利益計算書）上は区分表示を求めず、それらを一括して表示することとした（第 29 項参照）。

注記事項

75. 注記事項については、論点整理に対し、財務諸表の有用性をさらに高めるよう、その拡充を求める意見が多く寄せられたことや、より多くの項目を注記している国際的な会計基準とのコンバージェンスを進める観点から、退職給付債務や年金資産の増減の内訳など、現在の国際的な会計基準で採用されている項目を中心に追加している。

確定拠出制度の会計処理及び開示

76. 確定拠出制度の会計処理については、平成 10 年会計基準では明示されていなかったものの、退職給付意見書の中でその考え方が示され、また、その後公表された企業会計基準適用指針第 1 号「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」などの中で取扱いが定められていた。平成 XX 年改正会計基準での定義（第 4 項参照）、会計処理及び開示（第 31 項及び第 32 項参照）は、こうした従来の方針や取扱いを踏襲したものである。

複数事業主制度の会計処理及び開示

77. 複数事業主制度の会計処理及び開示（第 33 項参照）については、基本的に、平成 10 年会計基準の取扱い及びこれを改正する企業会計基準第 14 号の取扱いを踏襲している。

適用時期等

78. 本会計基準の適用によって生じ得る会計方針の変更には、次のものがある。

(1) 未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の会計処理（第 52 項及び第 53

項参照)

(2) 退職給付見込額の期間帰属方法(第19項参照)を含む退職給付債務及び勤務費用の計算方法(第54項、第57項から第60項及び第64項参照)

(3) 特別損益に計上できる過去勤務費用(第73項参照)

このうち、(2)の変更には、新たな年金数理計算のために一定の準備期間を要するという意見があったことから適用時期を分け、(2)に関連する定めについては適用時期を遅らせることとした(第35項参照)。

79. 前項に示した本会計基準の適用により生じ得る会計方針の変更のうち、(1)については原則として当期純利益及び利益剰余金に影響を与えないことから(第53項参照)、年度末の財務諸表からの適用とする一方で、(2)はこれらに影響を与えることを踏まえ、期首からの適用とした。また、(3)についても当期純利益に影響を与え得ることから、(2)と併せて適用することとした(第34項及び第35項参照)。

80. 過去の財務諸表に対して、本会計基準が定める新たな会計処理の遡及適用(企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(以下「企業会計基準第24号」という。)第4項(9))を求める場合、変更後の未認識数理計算上の差異の残高を算定するために、平成10年会計基準の適用と制度の開始のいずれか新しい方の時点以後の各事業年度の退職給付債務をすべて再計算するという過度な負担が生じることになるため、過去の財務諸表への遡及適用は求めないこととした(第37項参照)。

なお、本会計基準の適用初年度後において、正当な理由により退職給付見込額の期間帰属方法を変更する場合には、原則として、企業会計基準第24号第6項(2)の定めに従って遡及適用することになる。

81. 退職給付見込額の期間帰属方法の変更によって生じる退職給付債務の変動は、見積数値と実績との差異又は見積数値の変更等により発生した差異という、数理計算上の差異の定義(第11項参照)とは必ずしも整合しないことから、当該変動を含めた第35項の適用によって生じる退職給付債務の変動については、期首の数理計算上の差異に加減するのではなく、期首の利益剰余金に加減するものとした。

82. 本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する遡及処理は行われない(第37項参照)。したがって、本会計基準が定める新たな注記事項(第30項参照)についても、過去の期間に対する財務諸表の組替え(企業会計基準第24号第4項(10))を行わないことに留意が必要である。

本会計基準の公表による他の会計基準等についての修正

83. 平成XX年改正会計基準により、当委員会が公表した会計基準等については、(1)から(10)の修正を行う(下線は追加部分、取消線は削除部分を示す)。

(1) **企業会計基準第 18 号「資産除去債務に関する会計基準」**

第 63 項 第 3 段落

将来の一定期間にわたって費用処理する方法は、「退職給付に係る会計基準」（平成 10 年 6 月 企業会計審議会。平成 XX 年 XX 月に企業会計基準第 XX 号「退職給付に関する会計基準」に改正されている。）の適用時に採用された方法であるが、その後公表された減損会計基準が適用時の影響額の分割計上を容認しなかった経緯などを考慮すると、本会計基準において採用することは適当でないと考えられる。

(2) **企業会計基準適用指針第 1 号「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」**

① 第 1 項 第 2 段落

退職給付に係る会計基準等については、平成 10 年 6 月 16 日に企業会計審議会から公表されている「退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書」(以下「意見書」という。)及び「退職給付に係る会計基準」（平成 XX 年 XX 月に企業会計基準第 XX 号「退職給付に関する会計基準」（以下「退職給付会計基準」という。）に改正されている。）並びに日本公認会計士協会から公表されている平成 13 年 12 月 10 日改正の会計制度委員会報告第 13 号「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）」（平成 XX 年 XX 月に企業会計基準適用指針第 XX 号「退職給付に関する会計基準の適用指針」（以下「適用指針第 XX 号」という。）に改正されている。）がある。

② 第 12 項 第 1 段落

退職給付債務の増額又は減額は、退職給付会計基準上の過去勤務債務費用に該当するため、原則として、各期の発生額について、平均残存勤務期間以内の一定の年数で按分した額を每期費用処理する（退職給付会計基準三-2(4)第 25 項）こととなる（なお、第 32 項参照）。

③ 第 18 項

厚生年金基金制度の代行部分を返上する場合の会計処理については、実務指針適用指針第 XX 号第 44-246 項以下による。

④ 第 19 項

本適用指針は、移行前の退職給付制度が確定拠出型である場合には適用されない。なお、確定拠出年金制度の会計処理は、将来の退職給付について拠出以後に追加的な負担が生じないため、当該制度に基づく要拠出額をもって費用処理することになるが適当であると考えられる（意見書三-3(2) 退職給付会計基準第 31 項参照）。

⑤ 第 24 項 第 2 段落

これに対し、複数の退職給付制度を採用している場合、退職給付会計基準は退職給付制度ごとに適用されると考えられる（退職給付会計基準 注解 2(注 1)参照）ため、確定給付型の退職給付制度間の移行は、会計処理上も、移行前の制度の終

了と移行後の制度の導入という異なる制度に生じた別個の事象として取り扱うべきであるという見解がある。

⑥ 第 25 項

大量退職は、退職給付制度間の移行又は制度の改訂に起因するものではないが、退職給付債務に相当する額の支払等により退職給付債務を著しく減少させるため、退職給付制度の終了と会計上、類似の事象と考えられる。退職給付債務の減少部分と支払の額との差は、通常の退職の場合、数理計算上の差異として一定の期間にわたり規則的に費用として処理されるが、通常の退職率をはるかに超える大量退職があった場合には、数理計算上の差異として一時の費用としない理由（意見書四-3-退職給付会計基準第 65 項参照）が失われているものと考えられるため、退職給付制度の終了に準じて、当該部分について退職給付債務の消滅を認識することが適当である〔設例 C〕。

（中 略）

また、大量退職の結果、平均残存勤務期間が短縮又は延長し、これに伴って従来の費用処理期間を短縮又は延長する必要が生じた場合には、実務適用指針第 XX 号第 30 40 項に従って会計処理することに留意する。

⑦ 第 26 項

本適用指針では、退職給付制度が廃止された場合には、たとえ退職給付債務がその減少分相当額の支払等を伴わずに減少した場合であっても、退職給付制度の終了に該当するものとしている（第 4 項参照）。一方、本適用指針では、退職給付制度間の移行又は制度の改訂による退職給付債務の支払等を伴わない増加部分又は減少部分は、退職給付債務の増額又は減額として退職給付会計基準上の過去勤務債務費用に該当する（退職給付会計基準—5 第 12 項参照）ことを明示している（第 9 項参照）。

⑧ 第 27 項

退職給付会計基準は、退職給付制度が廃止された場合や退職給付制度に係る退職給付債務に相当する額がすべて支払われた場合の会計処理について特段明示していないが、このような場合には退職給付債務の消滅を認識することが適切と考えられる。また、未認識過去勤務債務費用及び未認識数理計算上の差異についても、一時の費用としない理由（意見書四-3-退職給付会計基準第 65 項参照）は失われているものと考えられることから、その時点で損益として認識すべきものと解される。本適用指針では、このような考え方を踏まえて、退職給付制度間の移行等により退職給付債務が減少する退職給付制度の終了の会計処理を示すこととした。

⑨ 第 28 項

退職給付制度の終了の時点で、終了した部分に係る退職給付債務は、終了前の

基礎率に基づいて数理計算した退職給付債務と、終了後の基礎率に基づいて数理計算した退職給付債務との差額として算定する（第 10 項参照）。なお、年金資産は退職給付制度の終了前において時価（公正な評価額）により計算し、終了前の予測額との差は数理計算上の差異として取り扱われる。

⑩ 第 29 項 第 2 段落

これに対して、退職給付会計基準においては、過去勤務債務費用の発生原因である給付水準の改訂等が将来にわたって従業員の勤労意欲に影響するとの期待のもとに行われる面があることから、一時に費用認識すべきものとはされていない（~~意見書四-3~~ 退職給付会計基準第 65 項参照）。このため、支払等を行わずに退職給付債務を減少させた部分については、退職給付制度が廃止された場合であっても、同様の効果が存在するため、その減少部分については一時に費用認識せず一定の期間にわたり規則的に費用として処理すべきとの見解がある。

⑪ 第 33 項

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、退職給付の発生額の見積りにおいて期間定額基準を採用している原則とすることとされており（~~意見書四-2(2)、実務指針第 2 項(2)参照~~）、その場合には、過去勤務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。このような減少部分は、負の過去勤務債務費用になる（~~退職給付会計基準-5~~ 第 12 項参照）と考えられるが、退職給付の発生額の見積りにおいて支給倍率基準給付算定式に従う方法を採用した場合には、このような退職給付債務の減少は発生しない場合もあるため、当該減少部分は数理計算上の差異に類似しているのではないかとの見解がある。

いずれも平均残存勤務期間以内の一定の年数で按分した額を每期費用処理するものであり、本適用指針では、退職給付会計基準の規定に従って負の過去勤務債務費用として取り扱うものとした〔設例 A-3〕。

⑫ 第 34 項(1)

~~退職給付会計基準-5~~ 第 12 項においては、退職給付水準の改訂等に起因して発生した退職給付債務の増加又は減少部分を過去勤務債務費用としており、改訂部分を過去勤務に係る部分と将来勤務に係る部分に区分していないこと。

⑬ 第 35 項(1)

退職給付制度の終了の時点で、終了した部分に係る退職給付債務と、その減少分相当額の支払等の額との差額を、損益として認識する。終了した部分に係る退職給付債務は、選択された簡便法（~~実務適用指針第 36 50 項~~ 及び第 37 51 項参照）に基づいて計算された終了前の退職給付債務と終了後の退職給付債務との差額として算定する。

⑭ 第 35 項(2)

会計基準変更時差異の未処理額（~~実務適用指針第 40-72 項~~参照）は、終了部分に対応する金額を、終了した時点における退職給付債務の比率その他合理的な方法により算定し、損益として認識する。

⑮ 第 36 項(2)

会計基準変更時差異についての退職給付会計基準上の経過的な措置は、経営成績の期間比較を損なわないための配慮であること（~~意見書五-2 参照~~）を考えると、その発生原因となった退職一時金制度に終了が生じても、引き続き同様の考慮を容認する余地があること。

⑯ その他、以下の項に含まれる「過去勤務債務」を「過去勤務費用」とする。

第 9 項、第 10 項(2)、第 12 項第 2 段落、第 24 項第 4 段落、第 29 項、第 30 項及びその直前の見出し、第 31 項、第 32 項、第 34 項、第 36 項。

（次ページに続く）

⑰ 設 例

[設例 A-1] 確定給付型から確定拠出型への退職給付制度間の移行（過去勤務に係る部分も移行）

1 前提条件

A社は従来、適格退職年金制度を採用していたが、×1年4月1日に適格退職年金制度の一部を確定拠出年金制度へ移行した。移行前の適格退職年金制度の退職給付債務は1,000、移行後の退職給付債務は600と計算された。なお、移行前の適格退職年金制度の年金資産（積立不足はないものとする。）から320が確定拠出年金制度に移換された。
税効果会計については考慮していない。

なお、設例で用いている記号は以下のとおりである。

PSLC：過去勤務債務費用

P：年金又は退職金支払額

A：未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額の費用処理額

<表A-1>

	移行前の制度 (適格年金)						
	実際 (移行前)	退職給付 支払額	予測 (終了後)	終了に伴う 損益	実際 (終了後)	移行に伴う 増額又は減額	実際 (移行後)
退職給付債務	(1,000)	P 320	(680)	損益 80	(600)		(600)
年金資産	700	P (320)	380		380		380
未積立退職給付債務に係る負債	<u>(300)</u>	0	<u>(300)</u>	80	<u>(220)</u>	0	<u>(220)</u>
制度間移行に伴う未認識過去勤務債務費用	0		0		0		0
従前からの遅延処理未認識項目							
会計基準変更時差異	150		150	A (60) (*1)	} (56)	90	90
未認識過去勤務債務費用	50		50	A (20) (*2)		30	30
未認識数理計算上の差異	(60)		(60)	A 24 (*3)		(36)	(36)
前払年金費用/(退職給付引当金)- その他の包括利益累計額	<u>(160)140</u>	0	<u>(160)140</u>	24(56)	<u>(136)84</u>	0	<u>(136)84</u>

(*1) 60 = 150 × (移行前の退職給付債務1,000-移行後の退職給付債務600) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*2) 20 = 50 × (移行前の退職給付債務1,000-移行後の退職給付債務600) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*3) 24 = 60 × (移行前の退職給付債務1,000-移行後の退職給付債務600) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

2 会計処理

退職給付債務の減少に伴う処理

制度間移行に伴う移行前の退職給付制度の終了により、退職給付債務の消滅の認識が行われる（第22項参照）。このため、終了した部分に係る退職給付債務（1,000-600=400）と年金資産の移換額（320）との差（80）を損益として認識する（第10項(1)参照）。

(仕訳)		
退職給付引当金に係る負債	80 /	退職給付費用（終了損益） 80

未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額の移行時の処理
 未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額は、消滅した退職給付債務の比率で損益に認識する（第10項(2)参照）。

(仕訳)			
退職給付費用（終了損益）	56 /	退職給付引当金に係る調整額	56

[設例 A-2] 確定給付型から確定拠出型への退職給付制度間の移行（分割移換）

1 前提条件

B社は従来、退職一時金制度を採用していたが、×1年4月1日に退職一時金制度の一部を確定拠出年金制度へ移行した。移行前の退職一時金制度の退職給付債務は1,000、移行後の退職給付債務は600と計算された。なお、移行に伴い、事業主から確定拠出年金制度へ380の移換額が確定し、これを×1年4月1日から毎年4月1日に95ずつ4回に分けて計380拠出することとなった。

税効果会計については考慮していない。

<表A-2>

	移行前の制度 (退職一時金)		移行前の制度 (退職一時金)		移行前の制度 (退職一時金)	
	実際 (移行前)	退職給付 支払額	予測 (終了後)	終了に伴う 損益	実際 (終了後)	移行に伴う 増額又は減額 (移行後)
退職給付債務	(1,000)	380	(620)	損益 20	(600)	(600)
年金資産	0		0		0	0
未積立退職給付債務に係る負債	<u>(1,000)</u>	380	<u>(620)</u>	20	<u>(600)</u>	0
制度間移行に伴う未認識過去勤務債務費用	0		0		0	0
従前からの遅延処理未認識項目						
会計基準変更時差異	150		150	A (60) (*1)	} (56)	90
未認識過去勤務債務費用	50		50	A (20) (*2)		30
未認識数理計算上の差異	(60)		(60)	A 24 (*3)		(36)
前払年金費用/(退職給付引当金)						
その他の包括利益累計額	<u>(860)140</u>	<u>380</u> 0	<u>(480)140</u>	<u>(36)</u> (56)	<u>(516)84</u>	0

(*1) 60 = 150 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務600) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*2) 20 = 50 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務600) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*3) 24 = 60 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務600) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

2 会計処理

退職給付債務の減少に伴う処理

制度間移行に伴う移行前の退職給付制度の終了（未移換額285を含む）により、退職給付債務の消滅の認識が行われる（第23項参照）。このため、終了した部分に係る退職給付債務（1,000-600=400）と事業主からの移換額（380）の差（20）を損益として認識する（第10項(1)参照）。

(仕訳)			
退職給付引当金に係る負債	380 /	現金預金	95
		未払金	285
退職給付引当金に係る負債	20 /	退職給付費用（終了損益）	20

未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額の移行時の処理
 未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額は、消滅した退職給付債務の比率で損益に認識する（第10項(2)参照）。

(仕訳)			
退職給付費用（終了損益）	56	／	退職給付引当金に係る調整額
			56

[設例 A-3] 確定給付型から確定拠出型への退職給付制度間の移行（将来勤務に係る部分から移行）

1 前提条件

C社は従来、適格退職年金制度を採用していたが、×1年4月1日以降発生分についてのみ確定拠出年金制度へ移行した。移行前の適格退職年金制度の退職給付債務は1,000、移行後の退職給付債務は700と計算された。なお、適格年金制度から確定拠出年金制度へ資産の移換はない。
税効果会計については考慮していない。

<表A-3>

	移行前の制度 (適格年金)						
	実際 (移行前)	退職給付 支払額	予測 (終了後)	終了に伴う 損益	実際 (終了後)	移行に伴う 増額又は減額	実際 (移行後)
退職給付債務	(1,000)		(1,000)		(1,000)	PSLC 300	(700)
年金資産	600		600		600		600
未積立退職給付債務に係る負債	<u>(400)</u>	0	<u>(400)</u>	0	<u>(400)</u>	300	<u>(100)</u>
制度間移行に伴う未認識過去勤務債務費用	0		0		0	PSLC (300)	(300)
従前からの遅延処理未認識項目							
会計基準変更時差異	150		150		150		150
未認識過去勤務債務費用	50		50		50		50
未認識数理計算上の差異	(60)		(60)		(60)		(60)
前払年金費用/(退職給付引当金)							
<u>その他の包括利益累計額</u>	<u>(260)140</u>	0	<u>(260)140</u>	0	<u>(260)140</u>	4(300)	<u>(260)160</u>

2 会計処理

退職給付債務の減少に伴う処理

当該制度間移行は退職給付制度の終了に該当しないため、移行前の制度の退職給付債務の減額は負の過去勤務債務費用として取り扱う（第12項、第34項参照）。

(仕訳)			
仕訳なし			
退職給付に係る負債	300	／	退職給付に係る調整額
			300

未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額の移行時の処理
 未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額は、従来の費用処理方法及び費用処理年数を継続して適用する（第12項、第13項(1)参照）。

(仕訳)	
仕訳なし	

[設例B-1] 確定給付型の退職給付制度間の移行（支払等を伴う場合）

1 前提条件

D社は従来、適格退職年金制度を採用していたが、×1年4月1日に年金資産（積立不足はないものとする。）を全て分配し、適格退職年金制度を退職一時金制度に移行した。これは第6項ただし書以下の「移行前の制度が移行後の制度に名目的に引き継がれていない場合」に該当しないものとする。移行前の適格退職年金制度の退職給付債務は1,000と計算された。また、移行後の退職一時金制度に基づく×1年4月1日における数理計算による退職給付債務は400と計算された。
税効果会計については考慮していない。

<表B-1>

	移行前の制度 (適格年金)						移行後の制度 (退職一時金)			合計			
	実際 (移行前)	退職給付 支払額	予測 (終了後)	終了に伴う 損益	実際 (終了後)	移行に伴う 増額又は減額	実際 (移行後)	実際 (移行前)	移行に伴う 増額又は減額	実際 (移行後)	実際 (移行前)	移行前後 の差額	実際 (移行後)
退職給付債務	(1,000)	P 700	(300)	損益 (100)	(400)	PSLC 400	0	0	PSLC (400)	(400)	(1,000)	600	(400)
年金資産	700	P (700)	0		0		0	0		0	700	(700)	0
未積立退職給付債務に係る負債	<u>(300)</u>	<u>0</u>	<u>(300)</u>	<u>(100)</u>	<u>(400)</u>	<u>400</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>(400)</u>	<u>(400)</u>	<u>(300)</u>	<u>(100)</u>	<u>(400)</u>
制度間移行に伴う 未認識過去勤務債務費用	0		0		0		0	0	PSLC (400) PSLC 400	0	0	0	0
従前からの遅延処理未認識項目													
会計基準変更時差異	150		150	A (90) (*1)	60	(60)	0	0	60	60	150	(90)	60
未認識過去勤務債務費用	50		50	A (30) (*2)	20	(20)	0	0	20	20	50	(30)	20
未認識数理計算上の差異	(60)		(60)	A 36 (*3)	(24)	24	0	0	(24)	(24)	(60)	36	(24)
前払年金費用/(退職給付引当金)- その他の包括利益累計額	<u>(160)140</u>	<u>0</u>	<u>(160)140</u>	<u>(184)(84)</u>	<u>(344)56</u>	<u>344(56)</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>(344)56</u>	<u>(344)56</u>	<u>(160)140</u>	<u>(184)(84)</u>	<u>(344)56</u>

(*1) 90 = 150 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務400) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*2) 30 = 50 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務400) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*3) 36 = 60 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務400) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

2 会計処理

退職給付債務の減少に伴う処理

年金資産の分配により移行前の退職給付制度の一部終了となり、退職給付債務の消滅の認識が行われる。このため、終了した部分に係る退職給付債務600と年金資産からの分配額700との差を損益として認識する（第10項(1)参照）。ただし、残額部分400は、移行前後の制度を一体のものとするため、移行前の退職給付制度の終了に含めない（第6項、第7項参照）。ここでは制度間移行に際して生じた退職給付債務の正味増減額を、移行後の確定給付型の退職給付制度の過去勤務債務費用として取り扱っている（第12項、第31項参照）。

(仕訳)			
退職給付費用（終了損益）	100	退職給付引当金に係る負債	100

未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額の移行時の処理
 未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額は消滅した退職給付債務の比率で損益に認識する（第10項(2)参照）。また、残額部分の未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額は、従来の費用処理方法及び費用処理年数を継続して適用する。ただし、移行した時点の退職給付債務の比率
 その他合理的な方法により、退職給付制度ごとに区分して把握する（第12項、第31項参照）。

(仕訳)			
退職給付費用（終了損益）	84 /	退職給付引当金に係る調整額	84

[設例B-2] 確定給付型の退職給付制度間の移行（支払等を伴わない場合）

1 前提条件

E社は従来、退職一時金制度を採用していたが、×1年4月1日に退職一時金制度の一部を確定給付企業年金法に基づく確定給付企業年金制度へ移行した。これは、第6項ただし書以下の「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」に該当しないものとする。移行前の退職一時金制度の退職給付債務は1,000、移行後の退職給付債務は600と計算された。また、確定給付企業年金制度に基づく×1年4月1日現在の数理計算による退職給付債務は430と計算された。

税効果会計については考慮していない。

<表B-2>

	移行前の制度 (退職一時金)						移行後の制度 (確定給付企業年金)			合計			
	実際 (移行前)	退職給付 支払額	予測 (終了後)	終了に伴う 損益	実際 (終了後)	移行に伴う 増額又は減額	実際 (移行後)	実際 (移行前)	移行に伴う 増額又は減額	実際 (移行後)	実際 (移行前)	移行前後 の差額	実際 (移行後)
退職給付債務	(1,000)		(1,000)		(1,000)	PSLC 400	(600)	0	PSLC (430)	(430)	(1,000)	(30)	(1,030)
年金資産	0		0		0		0	0		0	0	0	0
未積立退職給付債務に係る負債	<u>(1,000)</u>	0	<u>(1,000)</u>	0	<u>(1,000)</u>	400	<u>(600)</u>	<u>0</u>	<u>(430)</u>	<u>(430)</u>	<u>(1,000)</u>	(30)	<u>(1,030)</u>
制度間移行に伴う 未認識過去勤務債務費用	0		0		0		0	0	PSLC (400) PSLC 430	30	0	30	30
従前からの遅延処理未認識項目													
会計基準変更時差異	150		150		150	(60) (*1)	90	0	60	60	150	0	150
未認識過去勤務債務費用	50		50		50	(20) (*2)	30	0	20	20	50	0	50
未認識数理計算上の差異	(60)		(60)		(60)	24 (*3)	(36)	0	(24)	(24)	(60)	0	(60)
前払年金費用 / (退職給付引当金) - その他の包括利益累計額	<u>(860)140</u>	0	<u>(860)140</u>	0	<u>(860)140</u>	344(56)	<u>(516)84</u>	<u>0</u>	<u>(344)86</u>	<u>(344)86</u>	<u>(860)140</u>	0-30	<u>(860)170</u>

(*1) 60 = 150 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務600) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*2) 20 = 50 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務600) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*3) 24 = 60 × (移行時の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務600) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

2 会計処理

退職給付債務の減少に伴う処理

退職一時金制度の一部を確定給付企業年金制度へ移行したが、当該制度間移行は移行前後の制度を一体のものとみなすため、移行前の退職給付制度の終了に含めない（第6項参照）。ここでは、制度間移行に際して生じた退職給付債務の正味増減額を、移行後の確定給付型の退職給付制度の過去勤務債務費用として取り扱っている（第12項、第31項参照）。

(仕訳)		
仕訳なし		
退職給付に係る調整額	30 /	退職給付に係る負債 30

未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額の移行時の処理

未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額は、従来の費用処理方法及び費用処理年数を継続する。ただし、移行した時点の退職給付債務の比率その他合理的な方法により、退職給付制度ごとに区分して把握する（第12項、第31項参照）。

(仕訳)
仕訳なし

[設例C] 大量退職

1 前提条件

F社は退職一時金制度を採用している。工場の閉鎖に伴い、×1年7月1日に大量退職が生じ、退職一時金320と早期割増退職金30を支払った。大量退職前の退職一時金制度の退職給付債務は1,000、大量退職後の退職給付債務は600となった。
 税効果会計については考慮していない。

<表C>

	退職給付制度 (退職一時金)				
	実際 (終了前)	退職給付 支払額	予測 (終了後)	終了に伴う 損益	実際 (終了後)
退職給付債務	(1,000)	P 320	(680)	損益 80	(600)
年金資産	0		0		0
未積立退職給付債務に係る負債	<u>(1,000)</u>	<u>320</u>	<u>(680)</u>	<u>80</u>	<u>(600)</u>
制度間移行に伴う未認識過去勤務債務費用	0		0		0
従前からの遅延処理未認識項目					
会計基準変更時差異	90		90	A (36) (*1)	} (32) 54
未認識過去勤務債務費用	50		50	A (20) (*2)	
未認識数理計算上の差異	(60)		(60)	A 24 (*3)	
前払年金費用/(退職給付引当金)					
その他の包括利益累計額	<u>(920)80</u>	<u>320-0</u>	<u>(600)80</u>	<u>48(32)</u>	<u>(552)48</u>

(*1) 36 = 90 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務600) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*2) 20 = 50 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務600) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*3) 24 = 60 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務600) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

2 会計処理

退職給付債務の減少に伴う処理

大量退職は、制度間移行・制度の改訂ではないが、退職給付制度の終了に準じて、退職給付債務の消滅の認識が行われる（第8項、第25項参照）。このため、終了した部分に係る退職給付債務（1,000-600=400）と早期割増退職金を除く退職一時金支払額（320）との差（80）を損益として認識する（第10項(1)参照）。

(仕訳)			
退職給付引当金に係る負債	400	現金預金	320
		退職給付費用（終了損益）	80
早期割増退職金	30	現金預金	30

未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額の大量退職時の処理

未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額は、消滅した退職給付債務の比率で損益に認識する（第10項(2)参照）。

(仕訳)			
退職給付費用（終了損益）	32	退職給付引当金に係る調整額	32

[設例D] 退職一時金から確定拠出型への退職給付制度間の移行（経過措置）

1 前提条件

G社は従来、退職一時金制度を採用していたが、×1年4月1日に退職一時金制度の一部を確定拠出年金制度へ移行した。移行前の退職一時金制度の退職給付債務は1,000、移行後の退職給付債務は600と計算された。なお、移行に伴い、事業主から確定拠出年金制度へ380の移換額が確定し、これを×1年4月1日から毎年4月1日に95ずつ4回に分けて計380拠出することとなった。また、G社は会計基準変更時差異を15年で償却しており、前期までに3年経過している。

税効果会計については考慮していない。

<表D>

	移行前の制度 (退職一時金)		移行前の制度 (退職一時金)		移行前の制度 (退職一時金)		移行前の制度 (退職一時金)	
	実際 (移行前)	退職給付 支払額	予測 (終了後)	終了に伴う 損益	実際 (終了後)	移行に伴う 増額又は減額	実際 (移行後)	
退職給付債務	(1,000)	P 380	(620)	損益 20	(600)		(600)	
年金資産	0		0	(20)	(20)	繰延 20	0	
未積立退職給付債務に係る負債	<u>(1,000)</u>	<u>380</u>	<u>(620)</u>	<u>0</u>	<u>(620)</u>	<u>20</u>	<u>(600)</u>	
制度間移行に伴う未認識過去勤務債務費用	0		0		0	繰延 (20)	(20)	40
従前からの遅延処理未認識項目						繰延 60	60	
会計基準変更時差異	150		150	A (60) (*1)	90		90	84
未認識過去勤務債務費用	50		50	A (20) (*2)	60	繰延 (60)	30	
未認識数理計算上の差異	(60)		(60)	A 24 (*3)	(36)		(36)	
前払年金費用/(退職給付引当金)								
その他の包括利益累計額	<u>(860)140</u>	<u>380-0</u>	<u>(480)140</u>	<u>4</u>	<u>(476)144</u>	<u>0(20)</u>	<u>(476)124</u>	

(*1) 60 = 150 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務600) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*2) 20 = 50 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務600) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*3) 24 = 60 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務600) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

2 会計処理

退職給付債務の減少に伴う処理

(仕訳)			
退職給付引当金に係る負債	380	／	現金預金
			95
			未払金
			285

未認識過去勤務債務費用及び未認識数理計算上の差異の移行時の処理
未認識過去勤務債務費用及び未認識数理計算上の差異は、消滅した退職給付債務の比率で損益に認識する。

(仕訳)			
退職給付引当金に係る調整額	4	／	退職給付費用 (終了損益)
			4

会計基準変更時差異の未処理額の移行時の処理

会計基準変更時差異の未処理額は、消滅した退職給付債務の比率その他合理的な方法で按分した額(60)を、終了部分に係る退職給付債務(1,000-600=400)と事業主からの移換額(380)の差額(20)と相殺し、残存の費用処理年数(12年)と分割拠出年数(4年)のいずれか短い期間(この場合4年)で費用処理する(第15項参照)。

(仕訳)			
仕訳なし			
退職給付に係る負債	20	／	退職給付に係る調整額
			20

当期末における消滅した退職給付債務の比率で按分した会計基準変更時差異の費用処理(終了部分に係る退職給付債務と事業主からの移換額の差額控除後)

(仕訳)			
退職給付費用	(*)10	／	退職給付引当金に係る調整額
			10

(*) 10 = (60-20) ÷ 4

(次ページに続く)

(3) 企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」

第6項 なお書き

なお、前払年金費用退職給付に係る資産についても、「退職給付に係る会計基準」(平成XX年XX月に企業会計基準第XX号「退職給付に関する会計基準」に改正されている。)において評価に関する定めがあるため、対象資産から除かれる(減損会計意見書 四 1. 参照)。また、長期前払利息など財務活動から生ずる損益に関する経過勘定項目も、対象資産から除かれる。

(4) 企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」

① III. 取得の会計処理 6. (8)の見出し

退職給付引当金に係る負債への取得原価の配分

② 第53項(2)なお書き

なお、金融商品、退職給付引当金に係る負債など個々の識別可能資産及び負債については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準において示されている時価等の算定方法が利用されることとなる。

③ 第67項

確定給付制度による退職給付引当金に係る負債は、企業結合日において、受け入れた制度ごとに企業会計基準第XX号「退職給付に係る会計基準」に基づいて算定した退職給付債務及び年金資産の正味の価額を基礎として取得原価を配分する。したがって、~~被取得企業における未認識項目を取得企業で引き続き未認識項目とすることはできない。~~

退職給付債務については、原則として、企業結合日において受け入れる従業員等の分について、企業結合日の計算基礎により数理計算をするが、企業結合日前の一定日における被取得企業が計算した退職給付債務を基礎に、取得企業が適切に調整して算定した額を用いることができる。

(以下 略)

④ 第84-5項 なお書き

なお、退職給付引当金に係る負債に係る会計基準変更時差異の費用処理年数が吸収合併存続会社と吸収合併消滅会社の間で異なっても、当該差異は「同一の環境下で行われた同一の性質の取引等」には該当せず、会計処理方法の統一は求められないと解される。したがって、企業結合後においても各結合当事企業が採用していた費用処理年数をそのまま引き継ぐものとする。

⑤ 第90項(3)

(3) 退職給付引当金に係る負債

移転する事業に係る退職給付引当金に係る負債は、退職給付制度の終了の例外

として、事業分離が行われないものと仮定した場合の適正な帳簿価額による。

(5) 企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」

① 第 24 項直前の見出し

退職給付引当金に係る負債

② 第 24 項

過去勤務債務費用については、発生時に全額費用処理する方法を採用している場合以外においては、四半期会計期間及び期首からの累計期間の費用処理額は、それぞれ過去勤務債務費用の年間費用処理額を期間按分することにより算定する。

③ 第 98 項直前の見出し

退職給付引当金に係る負債

④ 第 100 項

過去勤務債務費用については、発生時一括費用処理の方針を採用している場合以外においては、発生時点から平均残存勤務期間以内の一定の年数にわたり月割等により定期的に償却することが適当であることから、四半期会計期間及び期首からの累計期間の費用処理額は、それぞれ年間費用処理額を期間按分することにより算定することになる（第 26 項参照）。

(6) 企業会計基準適用指針第 20 号「セグメント情報等の開示に関する会計基準の適用指針」

[開示例 2] セグメント利益と税金等調整前当期純利益の間の差異を調整する場合

4. 報告セグメント合計額と連結財務諸表計上額の差異の調整

(単位：百万円)

負債	金額
報告セグメント計	3,800
その他の負債	100
配分していない全社負債	300
<u>退職給付引当金に係る負債</u> の調整額	540
連結財務諸表の負債合計	4,740

(7) 実務対応報告第 2 号「退職給付制度間の移行等の会計処理に関する実務上の取扱い」

① 目的

退職給付制度間の移行又は退職給付制度の改訂等により退職給付債務が増加又は減少した場合の会計処理については、平成 10 年 6 月 16 日に企業会計審議会から公表されている「退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書」(以下「意見

書」という。)及び「退職給付に係る会計基準」(平成 XX 年 XX 月に企業会計基準第 XX 号「退職給付に関する会計基準」として改正されている。以下「退職給付会計基準」という。)並びに日本公認会計士協会から公表されている平成 13 年 12 月 10 日改正の会計制度委員会報告第 13 号「退職給付会計に関する実務指針(中間報告)」(平成 XX 年 XX 月に企業会計基準適用指針第 XX 号「退職給付に関する会計基準の適用指針」として改正されている。)を踏まえて、平成 14 年 1 月 31 日に企業会計基準委員会(以下「当委員会」という。)から、企業会計基準適用指針第 1 号「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」(以下「適用指針第 1 号」という。)が公表されている。

② Q7 及びその A を削除する。

③ Q9 の A

退職給付会計基準 五 第 33 項(1)では、「複数の事業主により設立された企業年金制度を採用している場合においては、退職給付債務の比率その他合理的な基準により自社の負担に属する年金資産等の計算をした上で、確定給付制度の会計処理を行うこととする。」とされている。一方、退職給付会計基準 注解(注 12)第 33 項(2)では、複数事業主制度の企業年金において、「総合設立の厚生年金基金を採用している場合のように、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ときには、確定拠出制度に準じて会計当該年金基金への要拠出額を退職給付費用として処理する。」こととされている(以下、本実務対応報告では、退職給付会計基準第 33 項(1)における原則的取扱いを「原則法」といい、同項(2)注解(注 12)に基づく取扱いを「例外処理」という。)(以下 略)

(以下 略)

④ その他、この実務対応報告のうち上記を除く部分に含まれる「適用指針」、「過去勤務債務」、「退職給付引当金」及び「前払年金費用」を、それぞれ「適用指針第 1 号」、「過去勤務費用」、「退職給付に係る負債」及び「退職給付に係る資産」とする。

(次ページに続く)

⑤ 設 例

[設例] 退職一時金から確定拠出型への退職給付制度間の移行（経過措置）

1 前提条件

H社は従来、退職一時金制度を採用していたが、×1年4月1日に退職一時金制度の一部を確定拠出年金制度へ移行した。移行前の退職一時金制度の退職給付債務は1,000、移行後の退職給付債務は200と計算された。なお、移行に伴い、事業主から確定拠出年金制度へ760の移換額が確定し、これを×1年4月1日から毎年4月1日に190ずつ4回に分けて計760拠出することとなった。また、H社は会計基準変更時差異を15年で償却しており、前期までに3年経過している。

税効果会計については考慮しない。

	移行前の制度 (退職一時金)			移行前の制度 (退職一時金)			経過措置の適用		
	実際 (移行前)	退職給付 支払額	予測 (終了後)	終了に伴う 損益	実際 (終了後)	移行に伴う 増額又は減額	実際 (移行後)	費用 処理額	残高
退職給付債務	(1,000)	P 760	(240)	損益 40 (40)	(200) (40)	0 繰延 40	(200)		(200)
年金資産			0		0		0		0
未積立退職給付債務に係る負債	<u>(1,000)</u>	<u>760</u>	<u>(240)</u>	<u>0</u>	<u>(240)</u>	<u>40</u>	<u>(200)</u>	<u>0</u>	<u>(200)</u>
経過措置による繰延項目						繰延 (40) 繰延 256	(40) 256	216 (54) (*4)	162
従前からの繰延処理未認識項目									
会計基準変更時差異	320		320	A (256) (*1) 256	64 256	繰延 (256)	64		64
未認識過去勤務債務費用	50		50	A (40) (*2)	10		10	62	10
未認識数理計算上の差異	(60)		(60)	A 48 (*3)	(12)		(12)		(12)
前払年金費用/(退職給付引当金)									
その他の包括利益累計額	<u>(690)310</u>	<u>760-0</u>	<u>70-310</u>	<u>8</u>	<u>78-318</u>	<u>0 (40)</u>	<u>78-278</u>	<u>(54)</u>	<u>24-224</u>

(*1) 256 = 320 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務200) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*2) 40 = 50 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務200) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*3) 48 = 60 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務200) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

2 会計処理

退職給付債務の減少に伴う処理

(仕訳)			
退職給付引当金に係る負債	760	現金預金	190
		未払金	570

未認識過去勤務債務費用及び未認識数理計算上の差異の移行時の処理
 未認識過去勤務債務費用及び未認識数理計算上の差異は、消滅した退職給付債務の比率で損益に認識する。

(仕訳)			
退職給付引当金に係る調整額	8	退職給付費用（終了損益）	8

会計基準変更時差異の未処理額の移行時の処理
 会計基準変更時差異の未処理額は、消滅した退職給付債務の比率その他合理的な方法で按分した額(256)を、終了部分に係る退職給付債務(1,000-200=800)と事業主からの移換額(760)の差額(40)と相殺した216を、残存の費用処理年数(12年)と分割拠出年数(4年)のいずれか短い期間(この場合4年)で費用処理する(第15項参照)。この際、繰延額(216)は退職給付債務等と相殺表示され、借方残高の場合には、当該借方残高(78)を前払年金費用に計上する。

(仕訳)			
前払年金費用	78	退職給付引当金	78
退職給付に係る負債	40	退職給付に係る調整額	40

当期末における消滅した退職給付債務の比率で按分した会計基準変更時差異の費用処理（終了部分に係る退職給付債務と事業主からの移換額の差額控除後）

(仕訳)			
退職給付費用	(*4) 54	前払年金費用	(*4) 54
		退職給付に係る調整額	

(*4) 54 = (256-40) ÷ 4

財務諸表に与える影響額

貸借対照表に与える影響額：前払年金費用が24増加し、退職給付引当金その他の包括利益累計額が198,162減少している。

損益計算書に与える影響額：繰り延べた会計基準変更時差異の費用処理額を含む終了損失が162少ない。

(次ページに続く)

経過措置を適用しない場合	移行前の制度 (退職一時金)						
	実際 (移行前)	退職給付 支払額	予測 (終了後)	終了に伴う 損益	実際 (終了後)	移行に伴う 増額又は減額	実際 (移行後)
退職給付債務	(1,000)	P 760	(240)	損益 40	(200)	0	(200)
年金資産			0		0		0
未積立退職給付債務に係る負債	<u>(1,000)</u>	<u>760</u>	<u>(240)</u>	<u>40</u>	<u>(200)</u>	<u>0</u>	<u>(200)</u>
従前からの遅延処理未認識項目							
会計基準変更時差異	320		320	A (256) (*1)	64		64
未認識過去勤務債務費用	50		50	A (40) (*2)	10		10
未認識数理計算上の差異	(60)		(60)	A 48 (*3)	(12)		(12)
前払年金費用/(退職給付引当金)- その他の包括利益累計額	<u>(690)310</u>	<u>760-0</u>	<u>70-310</u>	<u>(208)(248)</u>	<u>(138)62</u>	<u>0</u>	<u>(138)62</u>

(*1) 256 = 320 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務200) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*2) 40 = 50 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務200) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

(*3) 48 = 60 × (移行前の退職給付債務1,000 - 移行後の退職給付債務200) ÷ 移行前の退職給付債務1,000

2 会計処理

退職給付債務の減少に伴う処理

制度間移行に伴う移行前の退職給付制度の終了（未移換額285を含む）により、退職給付債務の消滅の認識が行われる（第23項参照）。このため、終了した部分に係る退職給付債務（1,000-600=400）と事業主からの移換額（380）の差（20）を損益として認識する（第10項(1)参照）。

(仕訳)			
退職給付引当金に係る負債	760	/	現金預金 190
			未払金 570
退職給付引当金に係る負債	40	/	退職給付費用（終了損益） 40

未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額の移行時の処理

未認識過去勤務債務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額は、消滅した退職給付債務の比率で損益に認識する（第10項(2)参照）。

(仕訳)			
退職給付費用（終了損益）	248	/	退職給付引当金に係る調整額 248

(8) 実務対応報告第 18 号「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」

① 目的 第 2 段落

しかしながら、監査委員会報告第 56 号の公表後、「退職給付に係る会計基準」(平成 XX 年 XX 月に企業会計基準第 XX 号「退職給付に関する会計基準」として改正されている。)、「金融商品に係る会計基準」 (平成 18 年 8 月に企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」として改正されている。)、「固定資産の減損に係る会計基準」 及び「企業結合に係る会計基準」(平成 20 年 12 月に企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」として改正されている。)が公表されるなど、我が国の会計基準は、国際財務報告基準 (IFRS) や米国会計基準といった国際的な会計基準と同等の水準まで整備がなされてきている。さらに、平成 16 年 10 月以降、当委員会では、国際会計基準審議会 (IASB) との間で会計基準のコンバージェンスに向けた作業に取り組んでいる。

② 連結決算手続における在外子会社の会計処理の統一 当面の取扱い (2)

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利益剰余金に直接計上している場合には、連結決算手続上、企業会計基準第 XX 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こと (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。

③ [設例 2] 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理

P 社の国際財務報告基準 (IFRSs) を適用している在外子会社 B 社は、X2 年 3 月期から国際会計基準第 19 号「従業員給付」で認められている、数理計算上の差異をその他の包括利益で認識し、費用処理することなく利益剰余金に純資産の部で直接計上する方法を採用している。両社の決算日は 3 月 31 日である。

① X2 年 3 月 31 日に、数理計算上の差異 $\text{£}20,000$ をその他の包括利益で認識し、費用処理することなく利益剰余金に純資産の部で直接計上した。本設例においては、X3 年 3 月期以降、数理計算上の差異は発生しなかったものとする

③ 本実務対応報告の適用にあたり、数理計算上の差異は、発生の翌期から平均残存勤務期間以内の 10 年で費用処理することとする。

(中 略)

2 P 社における数理計算上の差異に係る連結修正仕訳

X2 年 3 月 31 日及び X3 年 3 月 31 日

仕訳なし

X4年3月31日（本実務対応報告の適用初年度）

期首の退職給付引当金に係る調整額（その他の包括利益累計額）の修正

退職給付に係る調整額 （その他の包括利益累計額）	£ 18,000	利益剰余金	£ 18,000
退職給付引当金（*1）			

（*1）数理計算上の差異を発生翌期から10年で費用処理した場合、X3年4月1日時点の当該数理計算上の差異の未認識額は£18,000（=£20,000-£20,000/10年×1年）であるため、当該金額を、退職給付引当金に係る調整額（その他の包括利益累計額）の修正とする。

未認識数理計算上の差異の費用処理

退職給付費用（*2）	£ 2,000	退職給付に係る調整額 （その他の包括利益）	£ 2,000
		退職給付引当金	

（*2）£20,000/10年=£2,000

（9） 実務対応報告第22号「厚生年金基金に係る交付金の会計処理に関する当面の取扱い」

（参考）検討にあたって

本実務対応報告の審議の中では、厚生年金基金に関する交付金の会計処理を検討するにあたり、次のように、厚生年金基金制度に対する退職給付会計基準の適用を見直すべきではないかという意見があった（なお、平成XX年XX月に企業会計基準第XX号「退職給付に関する会計基準」が公表され、以下に示された意見中の内容及び用語の一部が変更されている。）。

（10） 実務対応報告第24号「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い」

① 適用時期等（3）②

持分法適用関連会社において、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（利益剰余金）に直接計上しているときには、過年度に純資産の部（利益剰余金）に直接計上された数理計算上の差異については、全額が過年度において、企業会計基準第XX号「退職給付に関する会計基準」に従い、損益として修正されているものとして取り扱う〔設例3〕。

② [設例3]本実務対応報告の適用初年度で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係る修正

P社の国際財務報告基準(IFRS)を適用している在外関連会社C社(持分比率は30%)は、X2年3月期から国際会計基準第19号「従業員給付」で認められている数理計算上の差異を、費用処理することなく純資産の部(利益剰余金)で直接計上する方法を採用している。両社の決算日は3月31日である。

- ① C社が各期に費用処理することなく純資産の部(利益剰余金)で直接計上した数理計算上の差異は次のとおりであった。なお、借方差異(費用処理された場合に退職給付引当金を増額することとなる数理計算上の差異)を、正の金額で表している。

決算期	<u>費用処理することなく 純資産の部(利益剰余金)で 直接計上した数理計算上の差異</u>
X2年3月期	£ 50,000
X3年3月期	£ 80,000
X4年3月期	£ △20,000
X5年3月期	£ 30,000

- ② P社では本実務対応報告をX4年4月1日より適用した。それまで、P社はC社の数理計算上の差異について、修正を行っていない。
- ③ 本実務対応報告の適用にあたり、数理計算上の差異は、発生の翌期から平均残存勤務期間以内の10年で費用処理することとする。
- ④ 数理計算上の差異に係る修正を除き、持分法に関連する仕訳がすでに行われているものとする。また、P社の持分法の適用にあたり、費用処理することなくC社の純資産の部(利益剰余金)に直接計上された数理計算上の差異に対応する持分額については、P社においても、その他の包括利益で認識され、費用処理することなく利益剰余金に計上持分法投資損益として処理されているものとする。

(中 略)

1. 原則的な方法(実務対応報告第18号に定める方法)

P社における数理計算上の差異に係る持分法仕訳

(1) X4年4月1日(本実務対応報告の適用初年度の期首) (単位:千円)

(借)退職給付に係る調整額	5,520	(貸)利益剰余金	5,520
<u>(その他の包括利益累計額)</u>			
投資有価証券			

(*) 上記の仕訳の説明(便宜上、C社の個別財務諸表上で修正した場合の仕訳で示す。)

期首の退職給付に係る調整額（その他の包括利益累計額）引当金の修正

関連会社C社の財務諸表上、X4年3月期以前に生じた数理計算上の差異の合計である£110,000は、退職給付引当金として認識利益剰余金に計上済みである。一方、これらを発生翌期から平均残存勤務期間以内の10年で費用処理した場合、退職給付引当金として認識利益剰余金に計上されるべき数理計算上の差異は£18,000（=£50,000/10年×2年+£80,000/10年）となる。このため、両者の差額である£92,000を退職給付引当金退職給付に係る調整額（その他の包括利益累計額）の修正とする。

(C社の個別財務諸表上で修正する仕訳) (単位：ポンド)

(借) <u>退職給付に係る調整額</u>	92,000	(貸) 利益剰余金	92,000
<u>(その他の包括利益累計額)</u>			
退職給付引当金			

持分法仕訳

上記の修正の結果、C社の利益剰余金が£92,000増加するため、P社の持分額5,520千円（=£92,000×持分比率30%×200円）を期首の利益剰余金に増額する。

(2) X5年3月31日（本実務対応報告の適用初年度の期末） (単位：千円)

(借) <u>退職給付に係る調整額</u>	1,800	(貸) 利益剰余金	1,800
<u>(その他の包括利益累計額)</u>		持分法投資損益	
投資有価証券			
(借) 持分法投資損益	660	(貸) <u>退職給付に係る調整額</u>	660
		<u>(その他の包括利益)</u>	
		投資有価証券	

(*) 上記の仕訳の説明（便宜上、C社の個別財務諸表上で修正した場合の仕訳で示す。）

純資産の部—(費用処理することなく利益剰余金)—での直接計上された額の修正及び未認識数理計算上の差異の費用処理

(C社の個別財務諸表上で修正する仕訳) (単位：ポンド)

(借) <u>退職給付に係る調整額</u>	30,000	(貸) 利益剰余金(*1)	30,000
<u>(その他の包括利益累計額)</u>			
退職給付引当金			
(借) 退職給付費用(*2)	11,000	(貸) <u>退職給付に係る調整額</u>	11,000
		<u>(その他の包括利益)</u>	
		退職給付引当金	

(*1) 関連会社C社の財務諸表上、当期に費用処理されることなく純資産の部—(利益剰余金)—に直接計上された数理計算上の差異£30,000は、翌期

から平均残存勤務期間内の 10 年で費用処理する場合には全額が未認識となるため、~~戻し入れる~~その他の包括利益累計額とする。

- (*)2) 数理計算上の差異を、発生額の翌期から平均残存勤務期間内の 10 年で費用処理する場合、当期に費用処理される額は £ 11,000 (= £ 50,000 / 10 年 + £ 80,000 / 10 年 - £ 20,000 / 10 年) となる。

持分法仕訳

純資産の部（利益剰余金）での直接計上額の修正 1,800 千円 = £ 30,000 × 持分比率 30% × 200 円

なお、P 社の持分法の適用にあたり、C 社の純資産の部（利益剰余金）に直接計上された数理計算上の差異に対応する持分額については、P 社においても持分法投資損益その他の包括利益からそのまま利益剰余金に計上として処理されているため（前提条件④）、上記の修正に係る利益剰余金に対する持分法仕訳もその他の包括利益ではなくその他の包括利益累計額も持分法投資損益で処理される。

(中 略)

2. 原則的な方法による修正のために必要となる過年度の情報を入手することが極めて困難と認められる場合

(中 略)

P 社における数理計算上の差異に係る持分法仕訳

- (1) X4 年 4 月 1 日（本実務対応報告の適用初年度の期首） (単位：千円)

(仕訳なし)

過年度に費用処理することなく純資産の部（利益剰余金）に直接計上された数理計算上の差異については、全額が過年度において損益として修正されているものとして取り扱うため、数理計算上の差異に係る調整は不要である。

- (2) X5 年 3 月 31 日（本実務対応報告の適用初年度の期末） (単位：千円)

(借)退職給付に係る調整額	1,800	(貸)利益剰余金	1,800
<u>(その他の包括利益累計額)</u>		<u>持分法投資損益</u>	
投資有価証券			

関連会社 C 社の財務諸表上、当期に費用処理することなく純資産の部（利益剰余金）に直接計上された数理計算上の差異の修正については、原則的な方法

(1. (2)) と同様となる。

数理計算上の差異を、発生額の翌期から平均残存勤務期間内の 10 年で費用処理する場合、当期に発生した数理計算上の差異 £ 30,000 は全額が未認識となるため、当期の費用処理に関する調整は不要となる（翌期以降は調整が必要となる。）。

以 上