

議題 テーマ提言について

項目 今回の基準諮問会議における新規テーマの提案<実務対応レベル>

提案者：監査人

(テーマ)

総合型厚生年金基金の特例解散における会計処理

(提案理由)

平成 25 年 6 月の厚生年金保険法の改正によって一定の総合型厚生年金基金に関する特例解散制度の見直しが行われたことに伴い、総合型厚生年金基金の「自主解散」の事例が出てきている。これらの基金に関しては、基本的にいわゆる「代行割れ」の状態にあり、最低責任準備金に対する積立不足額を各事業主が負担することとなるが、事業主が複数事業主制度の例外処理（拠出時費用処理）を採用している場合に、この負担部分に関する引当計上のタイミングが論点となる。具体的には、基金（代議員会）における解散議決のタイミングであるのか、又はそれよりも前のタイミング（例えば、基金（代議員会）における解散方針の議決の時点など）で引当計上すべきであるのかにより、会計処理に大きな影響を及ぼす可能性があるため、実務対応レベルの新規テーマとして提案を行うものである。

(具体的内容)

総合型厚生年金基金の解散に際して、事業主が複数事業主制度の例外処理（企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」第 33 項 (2)）を適用している場合、解散に伴って追加的な拠出が求められるときには、当該要拠出額を費用として処理することとなる。このとき、基金における代議員会で解散が決議された場合（自主解散の場合）には、翌期以降に解散による損失の発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当該損失見積額を当期の損失として計上することとされている（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」Q10 の A）。

この引当計上のタイミングに関して、前述のように基金における代議員会で解散が決議された場合には議論の余地がないものの、例えば、代議員会における解散の方針に係る決議の時点などで引当計上すべきか（あるいは引当計上できるか）という点については、現行の会計基準等において明確に定めが設けられておらず、明確化が必要と考えられる。

また、上記のような「自主解散」ではなく「清算型解散」の場合には代議員の議決を経ずに解散することも可能であるが、この場合についても、厚生労働大臣による清算計画の承認のタイミングで引当計上すべきか、それよりも前のタイミング（例えば、厚生労働大臣への清算計画の提出の時点など）で引当計上すべきかについてあわせて明確化が必要と考えられる。

(事務局対応案)

事業主が複数事業主制度の例外処理を適用して拠出時に費用処理しているケースにおいて、総合型厚生年金基金が積立不足分を負担することになった場合における費用計上時点の明確化を要望するものである。

関連する制度及び会計基準等との関係を整理し、技術的な評価を行うために、実務対応専門委員会に新規テーマの評価を依頼してはどうか。

提案者：監査人

(テーマ)

厚生年金基金の代行部分に関する前納の会計処理

(提案理由)

平成 25 年 6 月の厚生年金保険法の改正によって、厚生年金基金に関する制度の見直しが行われたことに伴い、平成 26 年 4 月より、厚生年金基金は将来分返上認可を受けることにより、最低責任準備金の全部または一部を国に前納することが可能とされている。

前納した場合には、前納額は原則として厚生年金基金に返還されないものの、一方で、前納額に係る前納日から解散日までの利息相当額の国への納付は不要になり、厚生年金基金には過去分返上認可までに利回りが達成できなかった場合のリスク（義務）がなくなるという経済的効果がある。

この場合、退職給付会計基準において、どのように前納の経済的効果を会計処理に反映すべきかが不明確であるため、取扱いを明確化するべきと考えられる。

(具体的内容)

厚生年金基金の代行部分に関しては、「退職給付に関する会計基準の適用指針」第 46 項や「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」に退職給付会計上の取扱いが規定されている。

まず、「退職給付に関する会計基準の適用指針」第 46 項（1）では、将来分返上認可を受けたときの会計処理は明示されているものの、その後の前納に係る会計処理については明示されていない。また、「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」Q2 では、国から交付金を受け取る場合の会計処理が明示されているが、国に前納額を支払う場合の会計処理は明示されていない。

したがって、いずれの会計基準についても、今回の前納の場合を想定しておらず、前納額部分に対応する退職給付債務や年金資産の認識及び測定について、その経済的な効果（前納額は原則として厚生年金基金に返還されないものの、一方で、前納額に係る前納日から解散日までの利息相当額の国への納付は不要）をどのように会計処理に反映させるべきかを明確化する必要があるものと考えられる。

なお、厚生年金基金が過去分返上認可を受けていない場合には「退職給付に関する会計基準の適用指針」第 46 項（2）及び（3）の規定は適用されないこととされているが、今回の前納をした場合であっても過去分返上認可を受けるまでは「退職給付に関する会計基準の適用指針」第 46 項（2）及び（3）に基づく会計処理を行う必要がないのかどうかについてもあわせて明確化が必要と考えられる。

(事務局対応案)

平成 25 年 6 月の厚生年金保険法の改正を受けて可能となった厚生年金基金の代行部分の前納に関する会計処理の明確化を求めるものである。具体的には、前納が行われた場合、(1)前納額が年金資産の範囲に入るか、(2)前納額について退職給付債務の消滅処理を行うべきか、(3)前納額に関連する利息をどのように会計処理すべきかについて検討を求めるものである。

関連する制度及び会計基準等との関係を整理し、技術的な評価を行うために、実務対応専門委員会に新規テーマの評価を依頼してはどうか。

提案者：監査人

(テーマ)

権利確定条件付きで従業員等に有償で発行される新株予約権の企業における会計処理

(提案理由)

従業員及び役員に対して有償で発行される勤務条件及び業績条件等の権利確定条件が付された新株予約権を発行した企業における会計上の取扱いが、企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」(以下、ストック・オプション会計基準)において明確ではないため、新規テーマとして提案を行うものである。

(具体的内容)

従業員及び役員(以下、従業員等)に対して、勤務条件及び業績条件等の権利確定条件が付された新株予約権を、権利確定条件を反映させた公正価値を金銭で従業員等が払い込み、有償で発行する事例が最近見られる。当該新株予約権については、以下の会計上の論点があると考えられるが、企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」(以下、ストック・オプション会計基準)においては、これらの論点が必ずしも明確でないと考えられる。

① スtock・オプション会計基準の対象となるか否か

ストック・オプション会計基準において、権利確定条件付きで従業員等に有償で発行された新株予約権がその範囲に含まれるか否かが明確ではない。

ストック・オプション会計基準が適用されると考える場合には、付与されたストック・オプションを対価として従業員が追加的に提供したサービスについて、費用処理が必要になると考えられる。他方、ストック・オプション会計基準が適用されないと考える場合には、資金調達目的であり、付与後の費用処理は必要にならないと考えられる。

ストック・オプション会計基準の対象となるか否かで、費用処理の要否が変わり得るため、その考え方を明確化することが望まれる。

② スtock・オプション会計基準の対象となる場合の具体的な会計処理

権利確定条件付きで従業員等に有償で発行された新株予約権がストック・オプション会計基準の対象となる場合、その会計処理が明確ではない。

特に費用計上額の算定のもととなるストック・オプションの公正な評価単価の算定にあたり、業績条件を考慮するか否かにより費用計上額が大きく異なることも想定される。

上記の論点も含め、ストック・オプション会計基準の対象となる場合の具体的な会計処理について、その考え方を明確化することが望まれる。

なお、明確化にあたっては、既に当該新株予約権を発行している企業に対する経過措置についても併せて定めることが望まれる。

(参考)

従業員及び役員(以下、従業員等)に対して、勤務条件及び業績条件等の権利確定条件が付された新株予約権は、例えば以下のとおりに発行される。

<発行条件>

- 会社が従業員等に対して金銭を対価として、新株予約権を発行する。
- 当該新株予約権には権利確定条件として、勤務条件と業績条件が付されている。
- 従業員から受け取る新株予約権の対価は、上記の勤務条件と業績条件を反映させた「公正価値」とされている。
- 権利確定日は付与日から一定年数経過後である。

(事務局対応案)

従業員等が企業に勤務条件及び業績条件等の権利確定条件を反映した新株予約権の公正価値を支払うスキーム（有償ストック・オプション）について、ストック・オプション会計基準との適用関係について明確化を求める提案である。

関連する会計基準等との関係を整理し、技術的な評価を行うために、実務対応専門委員会に新規テーマの評価を依頼してはどうか。

提案者：作成者

(テーマ) 金融商品会計における上場関係会社株式の減損の取り扱いについて
(提案理由) 上場株式の減損における回復可能性の検討に際しては、市場株価による判定が主体となっているが、個別財務諸表において検討対象が子会社・関連会社株式の場合は、基本的に株式売却を予定しておらず、親会社ないし主要株主として投資先の企業価値の向上に向けた検討を主導ないしサポートすることも多いことから、こうした場合の回復可能性の検討内容・方法について、連結財務諸表との整合性の観点も含めて、より明確にする必要があると考えられる。
(具体的内容) 継続保有を前提とする子会社・関連会社株式の場合は、金融資本市場の動向等により短期的に変動が大きくなることもある市場株価よりも、投資先の将来事業計画に基づく本源的価値等の方が回復可能性の判断において質的に重要と考えられ、また、連結財務諸表ともより整合的ではないかと考えられる。ついては、実務指針の記載にこうした考え方を適切に追記し、市場株価のみが判断基準ではない点をより明確にした方が実務に資するものとする。

(事務局対応案)

子会社・関連会社を上場している場合には、金融商品会計上、時価が著しく下落した場合には、回復する見込みがあると認められる場合を除き、評価差額を当期の損失として処理することが求められる。ここで回復する見込みがあると認められるかどうかの判断は、上場株式に関する判断と同様に市場株価をベースとして行われる。

この点に関し、子会社株式・関連会社株式は事業投資としての性質があるにもかかわらず、金融商品であることを理由に、市場株価のみを判断材料としていることについての問題提起であると考えられる。

しかしながら、金融商品会計は、金融商品の形式に基づいて様々な規定を設けていることから、その基準の構造を変更するのは困難な可能性がある。

実務対応レベルのテーマとして提案されているが、子会社、関連会社株式の会計処理の考え方に及ぶものであり、会計基準レベルのテーマと考えられる。したがって、今後、事務局において整理を行い、次回の基準諮問会議において事務局の整理について審議することとしてはどうか。

以上