

公表基準等の解説

企業会計基準適用指針公開草案第52号（企業会計基準適用指針第25号の改正案）「退職給付に関する会計基準の適用指針（案）」の概要

ASBJ 専門研究員 きたむら さちこ
北村 幸子

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成26年12月24日に、企業会計基準適用指針公開草案第52号（企業会計基準適用指針第25号の改正案）「退職給付に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「本公開草案」という。）を公表し¹、平成27年2月24日までコメントを募集した。本稿では、本公開草案の概要を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

II. 改正の概要

1. 改正の経緯

平成24年1月31日付で厚生労働省から、厚生労働省通知「厚生年金基金の財政運営について等の一部改正及び特例的扱いについて」及び「『確定給付企業年金の規約の承認及び認可の基準等について』及び『厚生年金基金から確定給付企業年金に移行（代行返上）する際の手続及び物納に係る要件・手続等について』の一部改

正について」（以下合わせて「厚生労働省通知」という。）が発出され、厚生年金基金及び確定給付企業年金の財務諸表の表示方法の変更が行われた。ASBJにおいては、これらの表示方法の変更に伴い、必要と考えられる改正を行ったものである。

2. 厚生年金基金及び確定給付企業年金における財務諸表の表示方法の変更の概要

厚生労働省通知により、厚生年金基金及び確定給付企業年金の貸借対照表について、変更前は、「数理債務」（負債）及び「未償却過去勤務債務残高」（資産）が表示されていたが、変更後は、「数理債務」から「未償却過去勤務債務残高」を控除した純額が、厚生年金基金の場合は「責任準備金（プラスアルファ部分）」（負債）として、確定給付企業年金の場合は「責任準備金」（負債）として表示されることとなった。「数理債務」の額と「未償却過去勤務債務残高」の額は、原則として、貸借対照表の欄外に注記されることとなった²。

また、厚生年金基金の場合は、変更前は、「数理債務」（負債）と代行部分に該当する「最低責任準備金（継続基準）」（負債）を合計した

1 本公開草案の全文はASBJのウェブサイト（https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/exposure_draft/taikyuu2014/）を参照のこと。

2 貸借対照表の欄外に、数理債務と未償却過去勤務債務残高が注記されていない場合には、基金又は制度の受託者がそれらの数値を把握しているものと考えられる。

額が貸借対照表に「給付債務」(負債)として表示されていたが、上記の変更に伴い、「給付債務」(負債)は貸借対照表には表示されず、「責任準備金(プラスアルファ部分)」(負債)と「最低責任準備金」(負債)を合計した額が「責任準備金」(負債)として表示されることとなった。

厚生年金基金及び確定給付企業年金の変更後の表示方法における貸借対照表の表示科目と欄外注記との関係は、次のとおりである。

(1) 厚生年金基金の場合

- ① 「責任準備金(プラスアルファ部分)」(負債) = 「数理債務」(欄外注記の額) - 「未償却過去勤務債務残高」(欄外注記の額)
- ② 「責任準備金」(負債) = 「責任準備金(プラスアルファ部分)」(負債) + 「最低責任準備金」(負債)

(2) 確定給付企業年金の場合

「責任準備金」(負債) = 「数理債務」(欄外注記の額) - 「未償却過去勤務債務残高」(欄外注記の額)

変更前と変更後の厚生年金基金及び確定給付企業年金の貸借対照表のイメージはそれぞれ【図表1】及び【図表2】のとおりである。

3. 退職給付に関する会計基準の適用指針の改正の概要

上記の厚生年金基金及び確定給付企業年金の貸借対照表の表示方法の変更を踏まえ、本公開草案においては、以下の点について改正の提案を行っている。

(1) 複数事業主制度の会計処理及び開示(確定拠出制度に準じた場合の開示)

複数事業主制度を採用している場合において、確定拠出制度に準じた会計処理及び開示を行うときの注記事項である「直近の積立状況等」の内訳として、従来は「年金財政計算上の給付債務の額」の注記が求められていた。厚生

【図表1】 厚生年金基金の貸借対照表の改正のイメージ図

(改正前)

純資産(資産)	純資産(負債)	
未償却過去勤務債務残高(B)	給付債務	数理債務(A)
基本金(不足金)		最低責任準備金(継続基準)

(改正後)

純資産(資産)	責任準備金	純資産(負債)
基本金(不足金)		責任準備金(プラスアルファ部分)(A)-(B)
		最低責任準備金

(注記) 数理債務 XXX 未償却過去勤務債務残高 XXX

【図表2】 確定給付企業年金の貸借対照表の改正のイメージ図

(改正前)

純資産(資産)	純資産(負債)
未償却過去勤務債務残高(B)	数理債務(A)
基本金(不足金)	

(改正後)

純資産(資産)	純資産(負債)
基本金(不足金)	責任準備金(A)-(B)

(注記) 数理債務 XXX 未償却過去勤務債務残高 XXX

年金基金の貸借対照表の表示方法の変更により、「給付債務」(負債)は厚生年金基金の貸借対照表に表示されなくなったが、本公開草案では、従来と実質的に同じ内容の注記を求めるこ

とし、名称を「年金財政計算上の数理債務の額と最低責任準備金の額との合計額」と変更して、注記すべき金額を明らかにする提案を行っている（本公開草案第 65 項参照）。

注記の額を計算するにあたっては、年金財政計算上の数理債務の額は、厚生年金基金及び確定給付企業年金の貸借対照表には表示されず欄外に注記されているため、厚生年金基金及び確定給付企業年金の貸借対照表の欄外に注記されている「数理債務」の額と貸借対照表に表示されている「最低責任準備金」（負債）の額に基づき注記の額を計算することに留意する必要がある（本公開草案第 126-2 項参照）。

なお、「年金財政計算上の数理債務の額と最低責任準備金の額との合計額」について、厚生年金基金の場合は両者の合計額となり、確定給付企業年金の場合は代行部分の給付がないため、年金財政計算上の数理債務の額のみとなる。注記対象が確定給付企業年金のみの場合には、注記において使用する名称を「年金財政計算上の数理債務の額」とすることが考えられる（本公開草案第 126-2 項参照）。

本公開草案の提案による、確定拠出制度に準じた場合の開示例は、本公開草案の〔開示例 3〕で示された【図表 3】が参考となる。

(2) 簡便法による退職給付債務の計算

簡便法による退職給付債務の計算にあたり、

年金財政計算上の数理債務の額を用いる場合（本公開草案第 50 項(2)及び同第 51 項(2)参照）、年金財政計算上の数理債務の額は、厚生年金基金及び確定給付企業年金の貸借対照表には表示されず、欄外に注記されることとなったため、厚生年金基金及び確定給付企業年金の貸借対照表の欄外に注記されている「数理債務」の額に基づき退職給付債務を計算することに留意する必要がある（本公開草案第 112-2 項参照）。

(3) 複数事業主制度の会計処理及び開示（自社の負担に属する年金資産等の計算に用いる合理的な基準）

複数事業主制度の会計処理において、自社の負担に属する年金資産等の計算を行うときの合理的な基準として、年金財政計算における数理債務の額及び未償却過去勤務債務の額を用いる場合（本公開草案第 63 項(2)及び(3)参照）、年金財政計算上の数理債務の額及び未償却過去勤務債務残高は、厚生年金基金及び確定給付企業年金の貸借対照表には表示されず、欄外に注記されることとなったため、厚生年金基金及び確定給付企業年金の貸借対照表の欄外に注記されている「数理債務」の額及び「未償却過去勤務債務残高」の額に基づき制度全体の額を算定し、自社の負担に属する年金資産等を計算することに留意する必要がある（本公開草案第 119-2 項参照）。

【図表 3】 確定拠出制度に準じた場合の開示例

要拠出額を退職給付費用として処理している複数事業主制度に関する事項	
(1) 制度全体の積立状況に関する事項（XX 年 X 月 XX 日現在）	
年金資産の額	X,XXX 百万円
年金財政計算上の数理債務と最低責任準備金の額との合計額	X,XXX 百万円
差引額	△XXX 百万円
（以下省略）	

4. 適用時期

厚生年金基金及び確定給付企業年金の財務諸表はすでに変更後の表示方法により作成されていることから、本公開草案は、公表日以後適用することを提案している。なお、本公開草案の適用については、表示方法の変更として取り扱うこととされているため、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」第 14 項の定めに従って、表示する過去の期間における本公開草案第 65 項の注記につ

いても新たな表示方法を適用することとなる。

Ⅲ. おわりに

本公開草案に対するコメントの締切りは、平成 27 年 2 月 24 日であった。ASBJ では、本公開草案に寄せられる意見を参考に、今後、本公開草案の取りまとめに向けた検討を続けていく予定である。引き続き、関係者のご理解とご協力をお願いしたい。