

平成 28 年 6 月 2 日

企業会計基準適用指針公開草案第 56 号「退職給付制度間の移行等に関する会計処理（案）」

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」（平成 14 年 1 月 31 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

公開草案	現行
<p>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」 平成 14 年 1 月 31 日 改正平成 XX 年 XX 月 XX 日 企業会計基準委員会</p>	<p>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」 平成 14 年 1 月 31 日 企業会計基準委員会</p> <p>本企業会計基準適用指針は、平成 24 年 5 月 17 日までに公表された次の会計基準等による修正が反映されている。</p> <ul style="list-style-type: none">・ <u>企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」（平成 24 年 5 月 17 日公表）</u>
<p>目 的</p> <p>1. <u>本適用指針は、企業会計基準第 26 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。）を踏まえ、退職給付制度（注）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を定めることを目的とする。</u></p> <p>（注） 確定給付型の退職給付制度には、厚生年金基金制度、規約型確定給付企業年金制度、基金型確定給付企業年金制度及び退職一時金制度が含まれ、以下、退職一時金制度を除</p>	<p>目 的</p> <p>1. <u>確定給付企業年金法（平成 13 年法律第 50 号、平成 14 年 4 月 1 日施行）及び確定拠出年金法（平成 13 年法律第 88 号、平成 13 年 10 月 1 日施行）が制定され、従来の厚生年金基金制度や税制適格退職年金制度を含めた確定給付型の退職給付制度（注）間での移行や、確定給付型の退職給付制度から確定拠出年金制度への移行等が可能となった。</u></p> <p><u>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」及び「退職給付に係る会計基準」（平成 24</u></p>

公開草案	現行
<p>いて「<u>確定給付年金制度</u>」という。また、<u>確定拠出型の退職給付制度には、確定拠出年金制度や退職給付会計基準第4項に定める確定拠出制度に分類されるリスク分担型企業年金（実務対応報告第XX号「リスク分担型企業年金の会計処理等に関する実務上の取扱い」（以下「実務対応報告第XX号」という。）第3項）が含まれる。</u></p>	<p>年5月に企業会計基準第26号「<u>退職給付に関する会計基準</u>」（以下「<u>退職給付会計基準</u>」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「<u>退職給付会計に関する実務指針（中間報告）</u>」（平成24年5月に企業会計基準適用指針第25号「<u>退職給付に関する会計基準の適用指針</u>」（以下「<u>適用指針第25号</u>」という。）に改正されている。）がある。</p> <p><u>しかしながら、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、必ずしも明確ではないため、企業会計基準委員会において、検討を重ねた結果、我が国の現状において、当面必要と思われる範囲について、本適用指針を公表することとした。</u></p> <p>（注） 確定給付型の退職給付制度には、厚生年金基金制度、<u>税制適格退職年金制度、規約型確定給付企業年金制度、基金型確定給付企業年金制度及び退職一時金制度があり</u>、以下、退職一時金制度を除いて「<u>確定給付年金制度</u>」という。</p>
<p>適用指針 範囲</p> <p>2. 本適用指針は、<u>確定給付型の退職給付制度について、退職給付制度間の移行等により退職給付債務が増加又は減少した場合</u></p>	<p>適用指針 範囲</p> <p>2. 本適用指針は、<u>退職給付会計基準が前提とする確定給付型の退職給付制度について、退職給付制度間の移行等により退職給付債</u></p>

公開草案	現行
に適用される。	務が増加又は減少した場合に適用される。
<p>用語の定義</p> <p>退職給付制度間の移行又は退職給付制度の改訂</p> <p>3. 退職給付制度間の移行には、<u>ある</u>確定給付型の退職給付制度から他の確定給付型の退職給付制度への移行や、確定給付型の退職給付制度から<u>確定拠出型</u>の退職給付制度への移行がある。また、退職給付制度の改訂には、退職金規程や年金規約等の改訂がある。このような退職給付制度間の移行等により、退職給付債務は増加又は減少するが、これには支払等を伴う場合（第4項から第8項参照）と伴わない場合（第9項参照）とがある。</p>	<p>用語の定義</p> <p>退職給付制度間の移行又は退職給付制度の改訂</p> <p>3. 退職給付制度間の移行には、確定給付型の退職給付制度から他の確定給付型の退職給付制度への移行や、確定給付型の退職給付制度から<u>確定拠出年金</u>制度への移行がある。また、退職給付制度の改訂には、退職金規程や年金規約等の改訂がある。このような退職給付制度間の移行等により、退職給付債務は増加又は減少するが、これには支払等を伴う場合（第4項～第8項参照）と伴わない場合（第9項参照）とがある。</p>
<p>退職給付制度の終了</p> <p>4. 退職給付制度の「終了」とは、退職金規程の廃止、厚生年金基金の解散、<u>基金型確定給付企業年金の解散又は規約型確定給付企業年金の終了</u>のように退職給付制度が廃止される場合や、退職給付制度間の移行又は制度の改訂により退職給付債務がその減少分相当額の支払等を伴って減少する場合をいう。なお、「支払等」には、以下のものが該当する。</p> <p>(1) 年金資産からの支給又は分配（第21項参照）</p> <p>(2) 事業主からの支払又は現金拠出額の確定</p> <p>(3) <u>退職給付会計基準第4項に定める確定拠出制度に分類さ</u></p>	<p>退職給付制度の終了</p> <p>4. 退職給付制度の「終了」とは、退職金規程の廃止、厚生年金基金の解散又は<u>税制適格退職年金制度の全部解除</u>のように退職給付制度が廃止される場合や、退職給付制度間の移行又は制度の改訂により退職給付債務がその減少分相当額の支払等を伴って減少する場合をいう。なお、「支払等」には、以下のものが該当する。</p> <p>(1) 年金資産からの支給又は分配（第21項参照）</p> <p>(2) 事業主からの支払又は現金拠出額の確定</p> <p>(3) <u>確定拠出年金制度への資産の移換</u>（第22項、第23項参照）</p>

公開草案	現行
<p>れる退職給付制度への資産の移換（<u>第 19-2 項、第 22 項及び第 23 項</u>参照）</p>	
<p>会計処理 退職給付制度の終了の会計処理</p> <p>11. 退職給付制度の終了の会計処理が適用される具体例としては、次のようなものが考えられる。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 退職金規程を廃止する場合 (2) 厚生年金基金又は基金型確定給付企業年金を解散する場合（第 21 項参照） (3) <u>規約型確定給付企業年金を終了</u>する場合（第 21 項参照） (4) 確定給付年金制度の給付減額を行い、年金資産からの分配が行われる場合（第 21 項参照）〔設例 B-1〕 (5) 確定給付年金制度の全部又は一部について確定拠出年金制度へ資産を移換する場合（第 22 項参照）〔設例 A-1〕 (6) 退職一時金制度の全部又は一部について確定拠出年金制度へ資産を移換する場合（第 22 項、第 23 項参照）〔設例 A-2〕 (7) 退職一時金制度の全部又は一部を給与として支払う方法への変更等に伴って、過去勤務期間分の全部又は一部を支払う場合 (8) 大量退職（第 8 項、第 25 項参照）〔設例 C〕 (9) <u>退職給付会計基準第 5 項に定める確定給付制度から退職</u> 	<p>会計処理 退職給付制度の終了の会計処理</p> <p>11. 退職給付制度の終了の会計処理が適用される具体例としては、次のようなものが考えられる。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 退職金規程を廃止する場合 (2) 厚生年金基金制度を解散する場合（第 21 項参照） (3) <u>税制適格退職年金制度を全部解除</u>する場合（第 21 項参照） (4) 確定給付年金制度の給付減額を行い、年金資産からの分配が行われる場合（第 21 項参照）〔設例 B-1〕 (5) 確定給付年金制度の全部又は一部について確定拠出年金制度へ資産を移換する場合（第 22 項参照）〔設例 A-1〕 (6) 退職一時金制度の全部又は一部について確定拠出年金制度へ資産を移換する場合（第 22 項、第 23 項参照）〔設例 A-2〕 (7) 退職一時金制度の全部又は一部を給与として支払う方法への変更等に伴って、過去勤務期間分の全部又は一部を支払う場合 (8) 大量退職（第 8 項、第 25 項参照）〔設例 C〕

公開草案	現行
<p><u>給付会計基準第 4 項に定める確定拠出制度に分類されるリスク分担型企業年金への移行（実務対応報告第 XX 号第 9 項）</u></p>	
<p>退職給付債務の増額又は減額の会計処理</p> <p>13. 退職給付債務の増額又は減額の会計処理が適用される具体例としては、次のような場合が考えられる。</p> <p>(1) 確定給付型の退職給付制度の将来勤務に係る部分を改訂し、将来勤務に係る部分を確定拠出年金制度へ移行する場合 [設例 A-3]</p> <p>(2) 確定給付型の退職給付制度を改訂し、他の確定給付型の退職給付制度へ移行する場合 [設例 B-2]</p>	<p>退職給付債務の増額又は減額の会計処理</p> <p>13. 退職給付債務の増額又は減額の会計処理が適用される具体例としては、次のような場合が考えられる。</p> <p>(1) 確定給付型の退職給付制度の将来勤務に係る部分を改訂し、将来勤務に係る部分を確定拠出年金制度へ移行する場合 [設例 A-3]</p> <p>(2) 確定給付型の退職給付<u>年金</u>制度を改訂し、他の確定給付型の退職給付<u>年金</u>制度へ移行する場合 [設例 B-2]</p>
<p>適用時期</p> <p>14. <u>平成 14 年公表の本適用指針</u>（以下「平成 14 年適用指針」という。）は、平成 14 年 4 月 1 日以後に生じた本適用指針の対象とする事象について適用する。ただし、平成 14 年 4 月 1 日より前に生じた事象についても、本適用指針によることができ、特に確定拠出型の退職給付制度への移行については、本適用指針を適用することが望ましい。</p>	<p>適用時期</p> <p>14. 本適用指針は、平成 14 年 4 月 1 日以後に生じた本適用指針の対象とする事象について適用する。ただし、平成 14 年 4 月 1 日より前に生じた事象についても、本適用指針によることができ、特に確定拠出型の退職給付制度への移行については、本適用指針を適用することが望ましい。</p>

公開草案	現行
<p>14-2. <u>平成 XX 年改正の本適用指針（以下「平成 XX 年改正適用指針」という。）は、公表日以後適用する。</u></p>	<p>（新 設）</p>
<p>議 決</p> <p>16. <u>平成 14 年適用指針は、第 8 回企業会計基準委員会に出席した委員 13 名全員の賛成により承認された。</u></p>	<p>議 決</p> <p>16. <u>本適用指針は、第 8 回企業会計基準委員会に出席した委員 13 名全員の賛成により承認された。</u></p>
<p>結論の背景</p> <p>経 緯</p> <p>16-2. <u>確定給付企業年金法（平成 13 年法律第 50 号）及び確定拠出年金法（平成 13 年法律第 88 号）が制定され、従来の厚生年金基金制度などの確定給付型の退職給付制度間での移行や、確定給付型の退職給付制度から確定拠出年金制度への移行等が可能となった。これに伴い、平成 14 年適用指針が公表されている。</u></p>	<p>結論の背景</p> <p>（新 設）</p>

公開草案	現行
<p>16-3. <u>平成 XX 年改正適用指針は、実務対応報告第 XX 号においてリスク分担型企業年金の会計処理及び開示を明らかにしたことに伴い、所要の改正を行ったものである。</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p>範 囲 厚生年金基金制度の代行部分の返上</p> <p>18. 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、<u>企業会計基準適用指針第 25 号「退職給付に関する会計基準の適用指針」</u>（以下「<u>適用指針第 25 号</u>」という。）第 46 項による。</p>	<p>範 囲 厚生年金基金制度の代行部分の返上</p> <p>18. 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、適用指針第 25 号第 46 項による。</p>
<p>確定拠出型の退職給付制度</p> <p>19. 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、<u>確定拠出型の退職給付制度</u>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（退職給付会計基準第 31 項）。</p>	<p>確定拠出型の退職給付制度</p> <p>19. 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、<u>確定拠出年金制度</u>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（退職給付会計基準第 31 項参照）。</p>
<p>退職給付会計基準第 4 項に定める確定拠出制度に分類されるリスク分担型企業年金への移行</p> <p>19-2. <u>退職給付会計基準第 5 項に定める確定給付制度から退職給付会計基準第 4 項に定める確定拠出制度に分類されるリスク分担型企業年金への移行の会計処理については、第 10 項による</u>（具</p>	<p>(新 設)</p>

公開草案	現行
<p><u>体的には、実務対応報告第 XX 号第 10 項を参照のこと。</u></p>	
<p>用語の定義 年金資産からの支給又は分配</p> <p>21. 厚生年金基金や基金型確定給付企業年金を解散する場合、あるいは規約型確定給付企業年金を<u>終了</u>する場合には、すべての年金資産を従業員に分配することとされている（ただし、厚生年金基金の解散における代行部分に係る分を除く。）。一方、過去勤務期間分の給付減額を行う場合は、厚生年金基金制度、規約型確定給付企業年金制度及び基金型確定給付企業年金制度においては、一定の手続により年金資産の分配を伴わないことができることとされている。年金資産からの分配がある場合には、当該分配部分については、退職給付制度の終了に該当する〔設例 B-1〕。</p>	<p>用語の定義 年金資産からの支給又は分配</p> <p>21. 厚生年金基金<u>制度</u>や基金型確定給付企業年金<u>制度</u>を解散する場合、あるいは<u>税制適格退職年金制度</u>や規約型確定給付企業年金制度を<u>全部解除</u>する場合には、すべての年金資産を従業員に分配することとされている（ただし、厚生年金基金<u>制度</u>の解散における代行部分に係る分を除く。）。一方、過去勤務期間分の給付減額を行う場合は、厚生年金基金制度、規約型確定給付企業年金制度及び基金型確定給付企業年金制度においては、一定の手続により年金資産の分配を伴わないことができるとされており、<u>税制適格退職年金制度</u>においては、原則として、<u>年金財政計算上の債務の減少に見合う額</u>を従業員に分配することとされている。年金資産からの分配がある場合には、当該分配部分については、退職給付制度の終了に該当する〔設例 B-1〕。</p>

(下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。)

[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、適格退職確定給付企業年金制度を採用していたが、×1年4月1日に適格退職確定給付企業年金制度の一部を確定拠出年金制度へ移行した。移行前の適格退職確定給付企業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、移行前の適格退職確定給付企業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。

PSC: 過去勤務費用

P: 年金又は退職金支払額

A: 未認識過去勤務費用、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 (適格確定給付企業年金)						移行に伴う 増額又は減額	実際 (移行後)
	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)	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	
退職給付に係る負債	<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費用	0		0		0		0	
従前からの未認識項目								
会計基準変更時差異	150		150	A (60) (*1)	90		90	
未認識過去勤務費用	50		50	A (20) (*2)	(56) 30		30	
未認識数理計算上の差異	(60)		(60)	A 24 (*3)	(36)		(36)	
未認識項目合計額	<u>140</u>	0	<u>140</u>	(56)	<u>84</u>	0	<u>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)			
退職給付に係る負債	80	退職給付費用 (終了損益)	80

未認識過去勤務費用、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	退職給付に係る調整額

[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、適格退職確定給付企業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。移行前の適格退職確定給付企業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、適格確定給付企業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 (適格確定給付企業年金)						
	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)	PSC 300	(700)
年金資産	600		600		600		600
退職給付に係る負債	<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費用	0		0		0	PSC (300)	(300)
従前からの未認識項目 会計基準変更時差異	150		150		150		150
未認識過去勤務費用	50		50		50		50
未認識数理計算上の差異	<u>(60)</u>		<u>(60)</u>		<u>(60)</u>		<u>(60)</u>
未認識項目合計額	<u>140</u>	0	<u>140</u>	0	<u>140</u>	(300)	<u>(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として取り扱う（第12項、第34項参照）。

(仕訳)
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、適格退職確定給付企業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、適格退職確定給付企業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。移行前の適格退職確定給付企業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 (適格確定給付企業年金)					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)	PSC 400	0	0	PSC (400)	(400)	(1,000)	600	(400)
年金資産	700	P (700)	0		0		0	0		0	700	(700)	0
退職給付に係る負債	(300)	0	(300)	(100)	(400)	400	0	0	(400)	(400)	(300)	(100)	(400)
制度間移行に伴う 未認識過去勤務費用	0		0		0		0	0	PSC (400) PSC 400	0	0	0	0
従前からの未認識項目 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)
未認識項目合計額	140	0	140	(84)	56	(56)	0	0	56	56	140	(84)	56

(*1) $90 = 150 \times (\text{移行前の退職給付債務}1,000 - \text{移行後の退職給付債務}400) \div \text{移行前の退職給付債務}1,000$

(*2) $30 = 50 \times (\text{移行前の退職給付債務}1,000 - \text{移行後の退職給付債務}400) \div \text{移行前の退職給付債務}1,000$

(*3) $36 = 60 \times (\text{移行前の退職給付債務}1,000 - \text{移行後の退職給付債務}400) \div \text{移行前の退職給付債務}1,000$

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 / 退職給付に係る負債 100

未認識過去勤務費用、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 / 退職給付に係る調整額 84

以上