

AZ Insight

AZSA / KPMG Newsletter
July 2012

Volume 52

Featuring:

- ・平成24年改正退職給付会計基準の解説

KPMG
cutting through complexity



平成24年改正退職給付会計基準の解説

有限責任 あずさ監査法人

IFRS 本部 シニアマネジャー 中根 正文

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という）は、平成24年5月17日に企業会計基準26号「退職給付に関する会計基準」（以下「平成24年会計基準」という）および企業会計基準適用指針25号「退職給付に関する会計基準の適用指針」（以下「平成24年適用指針」という。また平成24年会計基準と平成24年適用指針を合わせて、以下「平成24年会計基準・適用指針」という）を公表しました。現行の退職給付に係る会計基準は平成10年に公表されたものですが、今回の平成24年会計基準・適用指針は、これを14年ぶりに大幅に見直す内容となっています。

例えば、平成24年会計基準・適用指針の下では、これまでは負債として認識されていなかった未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用が負債として認識されるため、企業の財政状態に大きな影響を及ぼす可能性があります。また、退職給付債務の算定方法についても見直しを行っており、その結果として退職給付債務の額が変動することで、貸借対照表上の負債がさらに増加または減少する可能性もあります。

本稿では、平成24年会計基準・適用指針の概要を紹介しますが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であること、紙幅の関係上、連結財務諸表を作成する会社を想定して説明することをあらかじめお断りします。



なかね まさふみ
中根 正文

有限責任 あずさ監査法人
IFRS 本部
シニアマネジャー

【ポイント】

- 従来は未認識であった、未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用を負債として認識することが求められる。負債が増加（または減少）する結果として、純資産も減少（または増加）する（税効果の影響を考慮する）。一方、費用処理額については従来のものから変更されない。この取扱いは、連結財務諸表だけに適用され、個別財務諸表には当面適用されない。多くの連結子会社がある場合、連結決算手続を見直す余地が生じ得る。
- 注記事項について、拡充が図られている。注記に必要な情報の検討が必要となる。
- 退職給付見込額の期間帰属方法の選択肢が見直されている（個別財務諸表にも適用される）。期間帰属方法を変更する場合、負債の額（および純資産の額）が変動することがある。今回の見直しに合わせて選択肢を変更する場合には、変更のための正当な理由も遡及適用も不要である。
- 割引率の考え方が変更される（個別財務諸表にも適用される）。多くの場合、負債の額が影響を受けるが、重要性基準を適用しているならば、影響を受けないことも考えられる。

I. 平成24年会計基準・適用指針の公表

1. 公表の経緯

ASBJは、平成19年8月に国際会計基準審議会（以下「IASB」という）と合意した、「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）に基づき、退職給付について、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て中長期的に取り組むこととしました。平成24年会計基準・適用指針は、この取組みの一環として公表されたものとなります。

ASBJはこの取組みにおいて、平成21年1月に「退職給付会計の見直しに関する論点の整理」（論点整理）を公表し、プロジェクトをどのように進めるべきかについて広く意見を求めました。そして、寄せられたコメントを分析して検討を重ねた結果、退職給付に関する会計基準等の見直しのプロジェクトを2つのステップに分け、今回の見直しでは、主に以下のもののみを取り扱うこととしました。

- (1) 未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用の処理方法の見直し
- (2) 退職給付債務および勤務費用の計算方法の見直し
- (3) 開示の拡充

この結果、平成24年会計基準・適用指針には、従来の国際会計基準（IAS）19号「従業員給付」と整合的な取扱い（上記（1）の一部を除いた部分）が多く導入された一方で、ASBJと同時期にIASBが行った検討結果（IAS19号が2011年6月に改訂される際に取り入れた、遅延認識の廃止を含む会計処理や開示の見直し）の多くは含まれていません。

また、ASBJが平成22年3月に公開草案を公表した後に、公益財団法人財務会計基準機構（FASB、ASBJの母体財団）内に設置された「単体財務諸表に関する検討会議」において、未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用の負債計上に係る個別財務諸表の取扱いが議論されています。ASBJはこれを踏まえて公開草案の内容を一部修正し、個別財務諸表上の

当面の取扱いを取り入れた上で、最終基準の公表に至っています（図表1参照）。

2. 従来の会計基準などとの関係

平成24年会計基準・適用指針は、これまでに存在していた退職給付に関連する多くの会計基準（改正前会計基準・指針）などを整理した上で改正するものです。

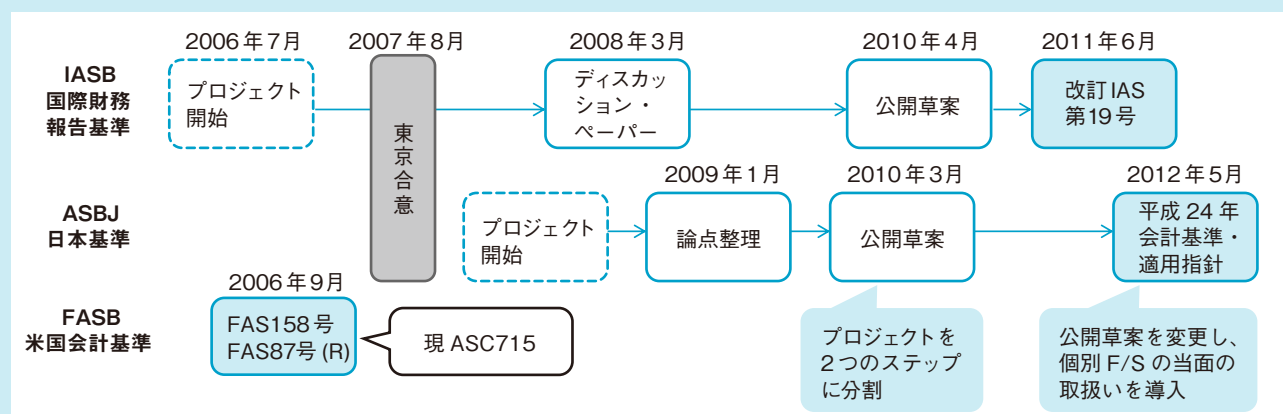
すなわち、平成24年会計基準・適用指針は、これらの会計基準等を置き換えるものといえます（図表2参照）。

II. 適用時期

1. 2つの適用時期

本稿では、はじめに適用時期について説明を行います。これは、平成24年会計基準・適用指針は2つの部分に分けて適用されることから（会計基準34項から38項）、本稿でも2つに分けて

図表1 ■ 平成24年会計基準・適用指針の公表と背景



図表2 ■ 改正対象となる会計基準等（改正前会計基準等）

平成24年会計基準	● 企業会計審議会「退職給付に係る会計基準・同注解」 ● 企業会計審議会「退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書」 ● 企業会計基準3号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正」 ● 企業会計基準19号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正（その3）」
平成24年適用指針	● 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告13号「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）」 ● 企業会計基準14号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正（その2）」 ● 日本公認会計士協会「退職給付会計に関するQ&A」

説明をした方がわかりやすいと考えられるためです。

2つの部分とは、平成24年会計基準35項および平成24年適用指針67項に掲げられた定め（以下「35項関係」という）と、それ以外の定め（以下「34項関係」という）です。

なお、図表3にあるように、34項関係の定めのうち、未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用の処理方法については、個別財務諸表には当面適用されません（後掲Ⅲ1.(4)参照）。

2. 34項関係と35項関係の適用時期

34項関係と35項関係の適用時期は図表4のとおりです。いずれも、早期適用が認められています。

このように34項関係と35項関係の適用時期が分けられているのは、35項関係の定めについては、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ためです（会計基準80項）。

なお、35項関係の定めについては特に、数理計算の準備状況（適用上の判断に係る準備も含む）等により平成

26年4月1日以後開始する事業年度の期首からの適用が困難となる場合も懸念されるという意見があったことを踏まえ、その時点からの適用が実務上困難な場合には、次の所定の注記を行うことを条件に、平成27年4月1日以後開始する事業年度の期首からの適用が認められています（会計基準35項ただし書き）。

- 四半期財務諸表においては、35項関係の定めを適用していない旨およびその理由
- 事業年度末に係る財務諸表においては、当該定めを適用していない旨、その理由ならびに35項関係の定め（具体的には会計基準16項から21項）に基づき算定した当該事業年度末の退職給付債務の概算額

ここで説明したように35項関係の定め適用には高度な年金数理の知識が求められる場合が多々あり、適用の準備のために多くの時間を要することがあり得る点に特に注意が必要です。

Ⅲ. 34項関係の定め

1. 未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用の処理方法

(1) 改正の背景と概要

改正前会計基準等は、数理計算上の差異および過去勤務費用（※1）を平均残存勤務期間以内の一定の年数で規則的に処理し、未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用（数理計算上の差異および過去勤務費用のうち費用処理されていない部分）については貸借対照表に計上せず、退職給付債務と年金資産の差額（以下「積立状況を示す額」という）からこれに対応する部分を除いたものを負債（または資産）として計上することとしていました（図表5中央の「退職給付引当金100」）。

しかし、このように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

図表3 ■ 34項関係と35項関係の内容

	主な内容	当面の扱い
34項関係	未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用の処理方法（後掲Ⅲ1.参照） 開示の拡充（後掲Ⅲ3.参照） その他、下記の35項関係を除くすべての定め	連結のみ — —
35項関係	退職給付見込額の期間帰属方法の見直し（後掲Ⅳ1.参照） 計算基礎の定め（後掲Ⅳ2.参照） 複数事業主制度の定め（後掲Ⅳ3.参照） 過去勤務費用の表示（後掲Ⅳ4.参照）	— — — —

図表4 ■ 34項関係と35項関係の適用時期

	原則（強制適用の時期）	早期適用
34項関係	34項本文による場合	34項ただし書きによる場合
	平成25年4月1日以後開始する事業年度の年度末から適用	平成25年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用
35項関係	35項本文による場合	35項なお書きによる場合
	平成26年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用	平成25年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用

（※1）改正前会計基準等における「過去勤務債務」を、平成24年会計基準等では「過去勤務費用」という名称に改めていますが、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って、その内容の変更を意図したものではありません（会計基準52項）。

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りました(会計基準55項)。そのため、平成24年会計基準・適用指針は、積立状況を示す額をそのまま負債(または資産)として計上する(図表5中央の「退職給付に係る負債200」)こととしています(会計基準13項、24項また書きおよび25項また書き)。

なお、数理計算上の差異および過去勤務費用の費用処理方法については変更されておらず、従来どおり平均残存勤務期間以内の一定の年数で定期的に費用処理されます。数理計算上の差異およ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(未認識項目)については、連結包括利益計算書(または連結損益および包括利益計算書)に税効果を調整の上、その他の包括利益に含めて計上し、純資産の部のその他の包括利益累計額に計上されている未認識項目のうち、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)

を行うことになります(会計基準15項)。

(2) 具体的な会計処理

(1) で掲げた処理を具体的に説明すると、次のようになります(適用指針33項)。

- ① 当期に発生した数理計算上の差異および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、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(連結財務諸表および個別財務諸表とも共通)。
- ② 当期に発生した数理計算上の差異および過去勤務費用のうち、当期に費用処理されない部分(未認識項目となる)については、連結包括利益計算書(または連結損益および包括利益計算書)上、税効果を調整の上、その他の包括利益で認識し、連結貸借対照表上、純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する。
- ③ 連結貸借対照表のその他の包

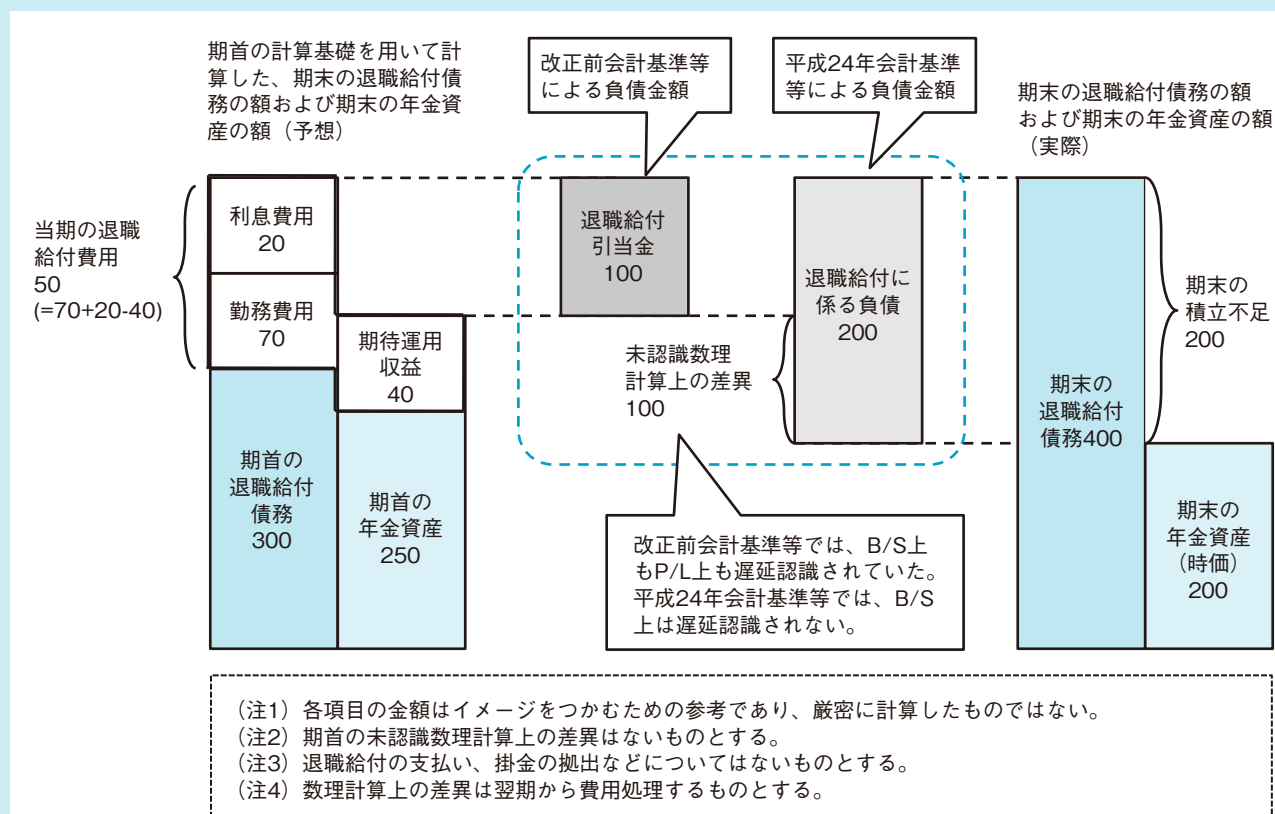
括利益累計額に計上されている未認識項目のうち、当期に費用処理された部分について、連結包括利益計算書(または連結損益および包括利益計算書)上、その他の包括利益の調整(組替調整)を行う。

従来の会計処理と平成24年会計基準・適用指針を比較すれば、図表6のようになります(図表5を前提とする)。

この図からわかるように、平成24年会計基準・適用指針に基づく場合、X1年度末は積立状況を示す額▲200(貸方)がそのまま「退職給付に係る負債」となり、未認識数理計算上の差異▲100(借方)はその他の包括利益で認識され、純資産の部のその他の包括利益累計額に計上されます。

一方、X2年度およびX3年度の退職給付費用50(借方)及び当期純利益▲50(借方)は、従来の会計処理と変わりません。

図表5 ■ 平成24年会計基準・適用指針の下での負債計上額



図表 6 ■ 従来の会計処理と平成24年会計基準・適用指針の下での会計処理との比較

従来の会計処理と平成24年会計基準・適用指針による会計処理について、数理計算上の差異が生じた後の3年間の仕訳と連結貸借対照表を用いて、比較したイメージを以下に示す（説明の便宜上、簡略化した前提条件を設定している）。

【前提条件】

1. 図表5に示したように、X1年度末において、数理計算上の差異100が生じた。
期首に数理計算上の差異はないものとする。
2. 数理計算上の差異は、発生年度の翌年から2年にわたり定額法で費用処理する。
3. 税効果については考慮しない。

① 従来の会計処理

X1年度の仕訳		X2年度の仕訳		X3年度の仕訳	
(借方)	(貸方)	(借方)	(貸方)	(借方)	(貸方)
(仕訳なし)		退職給付 費用 50	退職給付 引当金 50	退職給付 費用 50	退職給付 引当金 50

X1年度末の、退職給付引当金の構成要素		X1年度末の連結貸借対照表	X2年度末の連結貸借対照表	X3年度末の連結貸借対照表
期末の年金 資産200	期末の 退職給付 債務 400	退職給付 引当金 100	退職給付 引当金 150	退職給付 引当金 200
未認識数理 計算上の差異 100		利益剰余金 0	利益剰余金 △ 50	利益剰余金 △ 100
退職給付 引当金 100				

② 平成24年会計基準・適用指針による会計処理

X1年度の仕訳（連結）		X2年度の仕訳（連結）		X3年度の仕訳（連結）	
(借方)	(貸方)	(借方)	(貸方)	(借方)	(貸方)
その他の包括 利益 100	退職給付に 係る負債 100	退職給付 費用 50	その他の 包括利益 50	退職給付 費用 50	その他の 包括利益 50

組 替 調 整

X1年度末の、退職給付に係る負債の構成要素		X1年度末の連結貸借対照表	X2年度末の連結貸借対照表	X3年度末の連結貸借対照表
期末の年金 資産200	期末の 退職給付 債務 400	退職給付に 係る負債 200	退職給付に 係る負債 200	退職給付に 係る負債 200
		利益剰余金 0	利益剰余金 △ 50	利益剰余金 △ 100
退職給付 に係る負債 200		その他の包括 利益累計額 △ 100	その他の包括 利益累計額 △ 50	その他の包括 利益累計額 0

(3) 税効果の影響

なお、ここまでは簡略化のために税効果の影響を度外視して説明を行いましたが、厳密に税効果の影響まで加味すれば、図表6の仕訳は図表7のようになります(ここでは、法定実効税率は40%であり、繰延税金資産の回収可能性に問題はないものとします)。

(4) 個別財務諸表における当面の取扱い

(1) から (3) に掲げた未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用の負債計上に係る取扱いについては、当面の間、個別財務諸表には適用されず、改正前会計基準・指針の取扱いを継続することとされています(会計基準39項(1)、(2)および86項から88項)。

これは、市場関係者の合意形成が十分に図られていない状況を踏まえ、今後議論を継続することとし、現時点における対応とされたものです。

なお、連結財務諸表を作成する会社については、個別財務諸表において未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用の貸借対照表における取扱いが連結財務諸表と異なる旨の注記を行う必要があります(会計基準39項(4))。

個別財務諸表における当面の取扱いがあるため、連結財務諸表を作成する際に、連結財務諸表作成会社と連結子会社等は、連結修正仕訳によって、上記の(1)から(3)の会計処理に合わせる必要があります。連結子会社が多くある会社の場合では、連結決算手続上で効率的かつ効果的な対応が図れるよう、プロセスを見直す余地があるかもしれません。

2. 表示方法

連結貸借対照表上、積立状況を示す額が負債となる場合は「退職給付に係る負債」等の適当な科目をもって固定負債に計上し、資産となる場合は「退職給付に係る資産」等の適当な科目をもって固定資産に計上します(会計基準27項)。

未認識項目については、連結貸借対照表上、税効果を調整の上、純資産の部におけるその他の包括利益累計額に「退職給付に係る調整累計額」等の適当な科目をもって計上します(会計基準27項)。また、当期に発生した未認識項目ならびに当期に費用処理された組替調整額については、連結包括利益計算書(または連結損益および包括利益計算書)上、その他の包括利益に「退職給付に係る調整額」等の適当な科目をもって、一括して計上することと

されています(会計基準29項)(※2)。

このため、図表6および図表7の仕訳における「その他の包括利益」は、実際には「退職給付に係る調整額」となります。

3. 開示の拡充

平成24年会計基準・適用指針は、財務諸表の有用性をさらに高めるように開示の拡充を求める意見が論点整理に対して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、国際的な会計基準で採用されているものを中心に開示項目を拡充しています。

年金資産の主な内訳(株式・債券などの種類ごと)の割合または金額の注記などの一部を除き、求められる注記の多くは改正前会計基準・指針の下で開示されていた項目と重複しています。そのため、新たな負担はそれほど大きくないという見方もあります。

しかし、平成24年会計基準・適用指針が求める退職給付債務と年金資産の期首から期末への変動の内訳を注記する際に、改正前会計基準・指針が注記を求めていなかった(金額的重要性が高い)事項の開示を行うことが必要になる場合も考えられます。このため、連結子会社が

図表7 ■ 税効果の影響を加味した仕訳

X1年度における未認識数理計算上の差異の発生の処理

(借) その他の包括利益	100	(貸) 退職給付に係る負債	100
(借) 繰延税金資産	40	(貸) その他の包括利益	40

X2年度、X3年度における未認識数理計算上の差異の費用処理(組替調整)

(借) 退職給付費用	50	(貸) その他の包括利益	50
(借) その他の包括利益	20	(貸) 法人税等調整額	20

(※2) 改正前会計基準・指針は、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ましたが、平成24年会計基準・適用指針は、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ことに伴い、従来の「退職給付引当金」および「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」および「退職給付に係る資産」に変更しています(会計基準74項)。なお、個別財務諸表においては、当面の間、この取扱いを適用せず、従来の名称を使用することに留意が必要です(会計基準39項(3))。

らどのような情報を集める必要があるか、事前に検討を行うことが適当と考えられます。

なお、簡便法を適用した退職給付制度がある場合には、別途の開示が求められます（ただし、重要性が乏しい場合には、原則法による注記事項に含めて開示することができるものと考えられます（適用指針117項））。

4. 適用初年度の取扱い

34項関係の定めを適用する結果、従来は連結貸借対照表で認識されていなかった未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用が、連結貸借対照表の純資産の部におけるその他の包括利益累計額に計上されることとなります。平成24年会計基準・適用指針は過去の期間の連結財務諸表に対しては遡及適用しないこととし、適用初年度において、その他の包括利益を通じることなく、その他の包括利益累計額に直接計上することとしています（会計基準37項）。

なお、この際に退職給付に係る負債（または資産）の金額が変動する結果として、繰延税金資産または繰延税金負債も変動することがありますが、これに伴う税効果の影響額についても、その他の包括利益累計額に加減することになります（適用指針69項および128項）。

Ⅳ. 35 項関係の定め

1. 退職給付見込額の期間帰属方法の見直し

(1) 概要

退職給付債務の額の重要な計算過程として、退職給付見込額（退職により見込まれる退職給付の総額）の期間帰属があります。退職給付見込額の期間帰属方法を変更する場合、退職給付債務の額が変動することになります。

改正前会計基準・指針は、退職給付見込額の期間帰属方法について原則として期間定額基準によるものとし、一定の場合に支給倍率基準、ポイント基準および給与基準の採用を容認していました。

平成24年会計基準・適用指針は、退職給付見込額の期間帰属方法として、次の①または②のいずれかの方法の選択適用を求めています（会計基準19項）。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りません。

- ① 期間定額基準（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）
- ② 給付算定式基準（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給付に基づき見積った額を、退職給付見

込額の各期の発生額とする方法）

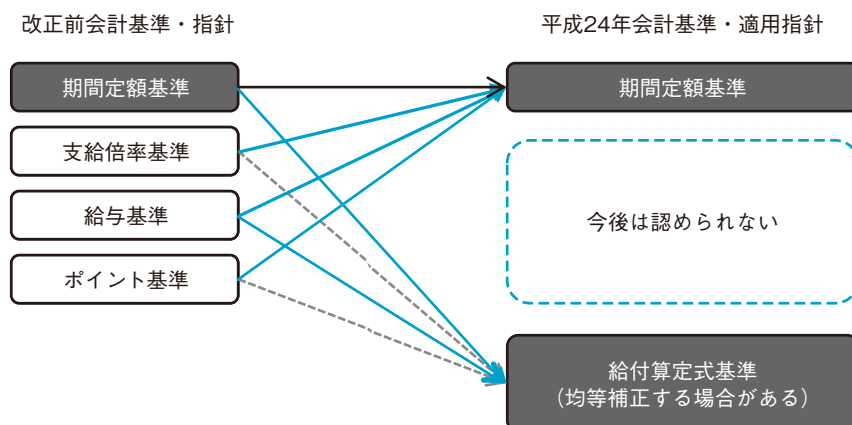
なお、②の方法による場合、勤務期間の後期における給付算定式に従った給付が、初期よりも著しく高い水準となるとき（著しく後加重）には、当該期間の給付が均等に生じるとみなして補正した給付算定式に従わなければならない。

平成24年会計基準・適用指針が新たに給付算定式基準を導入した理由としては、給付算定式基準だけを認めるIFRSとのコンバージェンスを進めることが挙げられますが、その一方で、IFRSが認めていない期間定額基準についても、適用の明確さでより優れていると考えられたことなどから、選択肢として存続させています。

(2) 会計方針の変更

現在、期間定額基準以外の方法を採用している会社は、期間定額基準と給付算定式基準のいずれかを選択しなければなりません（図表8参照）。この場合、会計方針の変更が生じますが、次のような点を踏まえると、ポイント基準・支給倍率基準から給付算定式基準に変更する場合には、会計方針の変更の影響が生じないことがあり得ます。

図表8 ■ 期間帰属方法の見直し



青線と点線は会計方針の変更にあたる。ただし、点線は会計方針の変更の影響が生じない場合があり得る。

- 給付算定式が支給倍率で表現される最終給与比例制度などにおいて、平成24年会計基準・適用指針の給付算定式基準を適用する場合には、結果的に類似した方法になるものと考えられる（適用指針76項）。
- 平成24年会計基準・適用指針の給付算定式基準には、ポイント基準と類似した方法も含まれると考えることが適当である（適用指針76項）。

なお、現在、期間定額基準を採用している企業も、給付算定式基準に変更することができます（会計基準38項および82項）。

会計方針の変更には正当な理由が必要であり、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」6項(2)の定めに従って、遡及適用することが原則として求められますが、平成24年会計基準・適用指針の適用に伴って生じる会計方針の変更については、遡及適用は不要とされています（後掲5.参照）。そのため、平成24年会計基準・適用指針の適用に先だって、いずれの方法を選択すべきか、検討を行うことが適当と考えられます。

2. 計算基礎の定めの見直し

(1) 割引率の見直し

改正前会計基準・指針は、退職給付の見込支払日までの平均期間（原則）または従業員の平均残存勤務期間に近似した年数（実務上容認）を残存年数とする債券の利回りを、割引率の基礎としていました。

平成24年会計基準・適用指針は、時期や金額が異なる支払から構成される退職給付債務をより適切に割引くべきと考えたことや、国際的な会計基準における考え方との整合性を図るために、割引率は次のような退職給付支払ごとの支払見込期間を反映するものでなければならないとしています（適用指

針24項および93項）。

割引率としては、例えば、退職給付の支払見込期間および支払見込期間ごとの金額を反映した単一の加重平均割引率を使用する方法や、退職給付の支払見込期間ごとに設定された複数の割引率を使用する方法が含まれる（適用指針24項および93項）。

この（会計方針の）変更は、確定給付制度を有するすべての会社に影響します（簡便法を適用する制度を除く）。場合によっては退職給付債務の額が大きく変動するため、あらかじめ検討を行うことが適当と考えられます。

なお、従前から認められている重要性基準を適用する場合には、結果的に変更の影響がまったく生じないことも考えられます。

(2) 予想昇給率の見直し

改正前会計基準・指針は、退職給付見込額の見積りには「確実に見込まれる」昇給等が含まれるとしていましたが、平成24年会計基準・適用指針は、確実なものだけを考慮するならば、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、「予想される」昇給等が含まれるものとしています（会計基準(注5)および57項）。

この会計方針の変更によって、場合によっては退職給付債務の額が変動する可能性があります。

(3) 長期期待運用収益率の明確化

平成24年会計基準・適用指針は、長期期待運用収益率の設定の際に、短期ではなく、退職給付の支払にあてられるまでの長期の期間等を考慮しなければならぬことを明らかにしています（これに伴い、名称を「長期」期待運用収益率としています（会計基準23項））。

これは従来の考え方を改めるものではなく、取扱いの明確化にすぎないため、会計方針の変更には該当しません（適用指針25項および98項）。

3. 複数事業主制度の会計処理

複数事業主制度のうち、自社の拠出に対応する年金資産の額を合理的に計算できないケースでは、要拠出額をもって費用処理されますが、改正前会計基準・指針は、複数事業主間において類似した退職給付制度を有している場合については、このケースにあたらないものとみなしていました。

平成24年会計基準・適用指針は、一律にあたらないものとはみなさず、制度の内容を勘案して判断することとしています（適用指針64項および121項）。

この結果、これまで確定給付制度としての会計処理をとっていた複数事業主制度について、要拠出額をもって費用処理する方法に変更される可能性があります。

4. 過去勤務費用の表示

新たに退職給付制度を採用したときや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、改正前会計基準・指針は、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ましたが、平成24年会計基準・適用指針は、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認められるときに特別損益として計上できることに変更しています（会計基準28項および75項）。

5. 適用初年度の取扱い

35項関係の定めを適用することで生じる、前掲1から4の会計方針の変更については、過去の期間の財務諸表に対しては遡及適用せず、その影響額を

期首の利益剰余金に加減する（数理計算上の差異には加減しない）ことになります（会計基準37項）。

本稿に関するご質問等は、以下までご連絡くださいますようお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人

IFRS 本部

Tel : 03-3548-5112(代表電話)

e-mail : AZSA-IFRS@jp.kpmg.com

有限責任 あずさ監査法人

〒162-8551
東京都新宿区津久戸町1番2号
あずさセンタービル
TEL：03-3266-7500（代表）
FAX：03-3266-7600

www.azsa.or.jp
www.kpmg.or.jp



本書の全部または一部の複写・複製・転記載および磁気また光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供できるよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2012 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.