

「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について  
(通知)」に関する実務指針

平成 23 年 5 月 17 日  
改正 平成 25 年 1 月 15 日  
最終改正 平成 26 年 12 月 2 日  
日本公認会計士協会

目 次

はじめに .....	1
退職給与引当金の計上基準 .....	1
1 - 1 退職給与引当金繰入額の計算 .....	1
1 - 1 - 2 退職給与引当金繰入れの調整計算 .....	3
1 - 1 - 3 私大退職金財団からの交付金等の会計処理及び表示 .....	3
1 - 1 - 4 私学退職金団体からの交付金等の会計処理及び表示 .....	4
1 - 2 変更時差異の計算 .....	4
1 - 3 私大退職金財団又は私学退職金団体に加入していない場合 .....	5
1 - 4 退職給与引当金の戻入れ .....	5
1 - 5 経過措置を適用した場合の変更時差異の端数処理 .....	6
1 - 6 部門が複数ある場合の退職給与引当金特別繰入額の計上 .....	6
1 - 7 部門により異なる退職金団体に加入している場合の変更時差異の繰入年数 .....	6
1 - 8 平成 22 年度以前に定めた繰入計画がある場合 .....	7
1 - 9 変更時差異の繰入期間の見直し .....	7
1 - 10 通知が発出されたことに伴う注記 .....	7
1 - 11 退職給与引当金特別繰入額の注記 .....	8
1 - 12 変更時差異の繰入期間の短縮の注記 .....	8
デリバティブ取引に係る損失 .....	9
2 - 1 デリバティブ運用損に係る処理科目 .....	9
適用 .....	9

はじめに

学校法人の財務状況についての関心が高まる中、学校法人における財務情報等の公開の進展、会計処理等の取扱いが各学校法人によって異なることによる不明確さや分かりにくさの解消等の観点から、文部科学省は、平成 23 年 2 月 17 日付で「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について(通知)」(22 高私参第 11 号。以下「通知」という。)を発出した。

当該通知を受け、日本公認会計士協会は通知を実務に適用するに当たっての具体的な指針を取りまとめた。

その後、公益財団法人私立大学退職金財団(以下「私大退職金財団」という。)や私学退職金団体に対する退職給与引当金等の会計処理に関する委員会報告を当該実務指針に統合するなど、必要な改正を行った。

また、平成 25 年の学校法人会計基準(昭和 46 年 4 月 1 日文部省令第 18 号)の改正(以下「平成 25 年基準改正」という。)に伴い、見直しを行ったものである。なお、通知中の消費収支計算書は、事業活動収支計算書と読み替えている。

## 退職給与引当金の計上基準

### 1 - 1 退職給与引当金繰入額の計算

Q 通知の発出に伴い、平成23年度から退職給与引当金の計上基準を、退職金の期末要支給額の50%を基に計算する基準(以下「いわゆる50%基準」という。)から、退職金の期末要支給額の100%を基に計算する基準(以下「いわゆる100%基準」という。)に変更しました。平成23年度以降の退職給与引当金繰入額又は戻入額はどのように計算するのでしょうか。

A 平成 23 年度の退職給与引当金繰入額又は戻入額は、平成 22 年度末における退職金の期末要支給額の 100%を基にして計算した退職給与引当金の額から平成 23 年度中の退職に伴う退職給与引当金取崩額を控除した額と、平成 23 年度末における退職金の期末要支給額の 100%を基にして計算した額との差額となる。また、平成 24 年度以降も、同様に計算した額が繰入額又は戻入額となる。この退職金の期末要支給額の 100%を基にして計算した額とは、私大退職金財団に加入している場合には、期末要支給額に掛金の累積額と交付金の累積額(財源が掛金であること。)の差額である繰入調整額を加減した額であることに留意する。また、いわゆる積立方式を採用している私学退職金団体に加入している場合には、退職金の期末要支給額の 100%から私学退職金団体からの交付金の額を控除した、学校負担要支給額であることに留意する。

例えば、私大退職金財団に加入し、従来、退職給与引当金をいわゆる 50%基準により計上し、変更時差異 5,000 は経過措置により 10 年間で毎年度均等額を繰り入れることとした法人の場合、平成 22 年度末の期末要支給額を 10,000、退職給与引当金の残高を 4,900 ( $10,000 \times 50\% - (\text{掛金累積額 } 200 - \text{交付金累積額}$

100) )とすると以下のとおりである。

退職給与引当金繰入額又は退職給与引当金戻入額の計算例

(1) 前年度末と当年度末の計算

	平成 22 年度	平成 23 年度	平成 24 年度	平成 25 年度
前期末退職給与引当金(調整計算後)	× × ×	9,900	10,950	10,400
- 当年度退職等に基づく取崩額	×	* 100	* 500	100
差 引 (A)	×	9,800	10,450	10,300
期末要支給額	10,000	11,000	10,500	9,950
- 掛金累積額	200	250	350	400
+ 交付金累積額	100	200	250	300
繰入調整額加減後の額 (B)	9,900	10,950	10,400	9,850

(2) 繰入額又は戻入額の計算(A) - (B)

(A) < (B) 退職給与引当金繰入額	-	* 1,150	-	-
(A) > (B) 退職給与引当金戻入額	-	-	* 50	450

参考：退職給与引当金(B/S)の金額等

期首退職給与引当金(B/S)	× × ×	4,900	6,450	6,400
- 当年度退職等に基づく取崩額	×	100	500	100
+ 当期退職給与引当金繰入額	×	1,150	-	-
- 当期退職給与引当金戻入額	-	-	50	450
+ 退職給与引当金特別繰入額	-	* 500	* 500	500
期末退職給与引当金(B/S)	4,900	6,450	6,400	6,350
変更時差異の未繰入額	5,000	4,500	4,000	3,500

以上のとおり、平成 23 年度は以下の処理となり、退職給与引当金の残高は 6,450 となる。

- \* 年度中に退職した者の退職金支給に基づく取崩し  
 (借) 退職給与引当金 100 / (貸) 退職金 100
- \* 年度末の退職給与引当金の繰入れ  
 (借) 退職給与引当金繰入額 1,150 / (貸) 退職給与引当金 1,150
- \* 変更時差異の当年度繰入れ  
 (借) 退職給与引当金特別繰入額 500 / (貸) 退職給与引当金 500

また、平成 24 年度は以下の処理となり、退職給与引当金の残高は 6,400 となる。

* (借) 退職給与引当金	500	/	(貸) 退職金	500
* (借) 退職給与引当金	50	/	(貸) 退職給与引当金戻入額	50
* (借) 退職給与引当金特別繰入額	500	/	(貸) 退職給与引当金	500

平成 25 年度においても、平成 24 年度と同様に処理し、退職給与引当金の残高は 6,350 となる。

#### 1 - 1 - 2 退職給与引当金繰入れの調整計算

Q 私大退職金財団に加入している場合、退職金の期末要支給額の100%を基にして計算した引当金の額については、1 - 1において、期末要支給額に掛金の累積額と交付金の累積額（財源が掛金であること。）の差額である繰入調整額を加減した額であることに留意するとしていますが、退職給与引当金繰入額の算出に当たって留意する事項はありますか。

A 私大退職金財団に対する掛金の累積額が交付金の累積額を上回る場合には、当該繰入調整額を、引当金要繰入額から控除して退職給与引当金繰入額を算出する。この場合、控除する当該繰入調整額が引当金要繰入額を上回る場合には、当該額を退職給与引当金戻入額として処理する。

一方、掛金の累積額が交付金の累積額を下回る場合には、当該繰入調整額を引当金要繰入額に加算して調整後の退職給与引当金繰入額を算出する。

なお、引当金要繰入額とは、前年度末における退職金の期末要支給額の100%を基にして計算した退職給与引当金の額から当年度中の退職に伴う退職給与引当金取崩額を控除した額と当年度末における退職金の期末要支給額の100%を基にして計算した額との差額である。

また、私大退職金財団からの退職資金の交付金は、原則として掛金のみを財源としているが、掛金を財源としない交付金が支給される場合がある。この掛金を財源としない交付金については、繰入調整額の計算(掛金の累積額と交付金の累積額の差額)において、交付金の累積額には含めない。したがって、調整計算上、交付金の累積額は、財源が掛金部分のみによることになる。

#### 1 - 1 - 3 私大退職金財団からの交付金等の会計処理及び表示

Q 私大退職金財団に加入している場合、退職金の期末要支給額の100%を基にして計算した引当金の額については、1 - 1において、期末要支給額に掛金の累積額と交付金の累積額（財源が掛金であること。）の差額である繰入調整額を加減した額であることに留意するとしていますが、私大退職金財団からの交付金及び負担金についてはどのように会計処理し表示したらよいでしょうか。

A 学校法人が私大退職金財団から受け取る交付金は、「(大科目)雑収入」のうち適当な小科目(例えば、「私立大学退職金財団交付金収入」等)を設けて処理する。なお、事業活動収支計算書上、退職金と交付金とは相殺せずに両建表示する。

学校法人が私大退職金財団に支払う負担金(加入金(財団設立当初において支出した加入金相当額の寄付金を含む。)、登録料、掛金及び特別納付金をいう。)は、「(大科目)人件費支出」に属する小科目のうち適当な細分科目、例えば、「私立大学退職金財団負担金支出」等を設けて処理する。

#### 1 - 1 - 4 私学退職金団体からの交付金等の会計処理及び表示

Q いわゆる積立方式を採用している私学退職金団体に加入している場合、退職金の期末要支給額の100%を基にして計算した引当金の額については、1 - 1において、退職金の期末要支給額の100%から私学退職金団体からの交付金の額を控除した、学校負担要支給額であることに留意するとしていますが、私学退職金団体からの交付金についてはどのように会計処理し表示したらよいでしょうか。また、私学退職金団体に対する負担金の会計処理及び表示はどのようにしたらよいでしょうか。

A 教職員の退職時に学校法人が私学退職金団体から受け取る交付金は、「(大科目)雑収入」のうち適当な小科目(例えば、「私学退職金社団交付金収入」等)を設けて処理する。なお、いわゆる積立方式を採用している私学退職金団体に加入している場合には、事業活動収支計算書において、当該教職員に係る退職金と交付金の額とを相殺して表示することができる。

学校法人が負担する私学退職金団体に対する入会金、登録料及び教職員の標準給与に対する負担金(出資金、会費又は掛金等の名称のものも含む。)等の支出については、「(大科目)人件費支出」に属する小科目のうち、例えば、「所定福利費支出」、「私学退職金社団掛金支出」等の細分科目を設けて処理する。

#### 1 - 2 変更時差異の計算

Q 当法人は、従来、いわゆる50%基準により退職給与引当金を計上してきましたが、通知に基づき、今年度(平成23年度)にいわゆる100%基準により退職給与引当金を計上することに変更しました。変更時差異はどのように計算するのでしょうか。

A 通知によると、変更時差異は平成22年度末における退職金の期末要支給額の100%を基にして計算した額と、平成22年度末における退職給与引当金残高との差額であるとされている。

私大退職金財団に加入している場合には、平成22年度における退職金の期末要支給額の100%の額に当該私大退職金財団に対する掛金の累積額と交付金の累

積額との繰入調整額を加減した金額から、同年度末の貸借対照表における退職給与引当金残高を控除した額が変更時差異となる。

また、いわゆる積立方式を採用している私学退職金団体に加入している場合には、平成 22 年度における退職金の期末要支給額の 100%の額から当該私学退職金団体からの交付金相当額を差し引いた額である学校負担要支給額から、同年度末の貸借対照表における退職給与引当金残高を控除した額が変更時差異となる。

例えば、私大退職金財団に加入している法人で平成 22 年度の退職金の期末要支給額が 10,000、同年度の貸借対照表の退職給与引当金の残高が 4,900 の場合の変更時差異は、以下のとおりである。

平成 22 年度の期末要支給額	10,000
- 掛金累積額	200
+ 交付金累積額	100
繰入調整額加減後の額	9,900
平成 22 年度の退職給与引当金残高	4,900
差引 変更時差異	5,000

#### 1 - 3 私大退職金財団又は私学退職金団体に加入していない場合

Q 当法人は、私大退職金財団又は私学退職金団体に加入せず、独自の退職金制度を採用していますが、通知が発出されたことにより、留意する事項はありますか。

A 通知の 1 (1)において、私大退職金財団又は私学退職金団体に加入している場合以外においても、「通知の趣旨を踏まえ、明瞭かつ適切に処理すること。」とされており、学校法人が独自の退職金制度を採用している場合でも、学校法人が負担する部分については期末要支給額の 100%を退職給与引当金として計上することになる。

したがって、平成 22 年度まで期末要支給額の 100%を退職給与引当金として計上している場合には会計方針を変更する必要はないが、期末要支給額の 100%以外の割合により計上している場合には、会計方針の変更が必要となる。

なお、企業年金制度を採用している場合等については、企業会計の方式に準拠し、一般に公正妥当な会計慣行に基づいた算定方法を採用することも妥当な処理として認められる。

#### 1 - 4 退職給与引当金の戻入れ

Q 退職給与引当金繰入額を計算したところマイナスとなりましたが、この退職給与引当金戻入額と退職給与引当金特別繰入額とを相殺表示してもよいでしょうか。

A 変更時差異を処理する退職給与引当金特別繰入額と、退職給与引当金戻入額と

は性格が異なるため、総額表示の原則により相殺することはできない。

#### 1 - 5 経過措置を適用した場合の変更時差異の端数処理

Q 通知の2では、変更時差異について「10年以内の期間をもって計上することができる」、「毎年度均等額を繰り入れる」とされていますが、一定年数で除した場合に生ずる端数の処理は、どのようにしたらよいでしょうか。

A 変更時差異は、平成23年度において一括計上することが困難な場合には10年以内の期間をもって計上することができることとしている通知の趣旨に鑑み、経過措置を適用した場合に生ずる端数については、平成23年度に繰り入れることとなる。なお、毎年度繰り入れる均等額については、例えば、百万円等の一定単位によることも認められる。

例えば、百万円未満を切り捨てる方法によった場合には以下のとおりである。

変更時差異の額：1,050,500,200円 繰入期間：10年

退職給与引当金特別繰入額：

平成23年度 105,500,200円

平成24年度以降 105,000,000円

なお、変更時差異を平成23年度以降、毎年度均等に繰り入れる措置によっている場合、退職給与引当金特別繰入額は事業活動収支計算書の特別収支に計上される。

#### 1 - 6 部門が複数ある場合の退職給与引当金特別繰入額の計上

Q 当法人には複数の部門がありますが、退職給与引当金特別繰入額は、部門別に計上しなければなりません。

A 退職給与引当金特別繰入額は、平成22年度末の退職給与引当金の不足額であることから、当該年度末の状況を基に、部門別に直接把握すべきであると考えられる。しかし、実務の簡便性及び経済性を考慮し、一定の基準を設けて各部門に配分する方法や学校法人部門に全額計上する方法等も認められる。

#### 1 - 7 部門により異なる退職金団体に加入している場合の変更時差異の繰入年数

Q 当法人は大学と高校を設置していますが、大学は私大退職金財団に加入し、高校は県の私学退職金団体に加入しています。退職給与引当金について、これまで大学はいわゆる50%基準により計上し、高校は学校負担要支給額の70%を計上していました。このたび、変更時差異に関する経過措置を適用するに当たり、大学と高校の繰入年数を別々に定めることは認められるでしょうか。

A 通知の取扱いは、学校種別にかかわらず学校法人に一律に適用されるものであるため、退職給与引当金の繰入率が学校種ごとに異なっていたとしても、変更時差異の繰入期間について異なる年数を用いる合理的な理由はないと考えられる。

したがって、同一学校法人においては同一の期間により繰り入れなければならない。

#### 1 - 8 平成 22 年度以前に定めた繰入計画がある場合

Q 従来、いわゆる50%基準により退職給与引当金を計上していましたが、既に、平成25年度においていわゆる100%基準にすることを計画していましたが、このたび通知が発出されましたが、変更時差異を計画どおり平成25年度に一括計上してもよいでしょうか。

A 変更時差異は、平成 23 年度に一括計上することとされており、平成 25 年度に一括計上することは認められない。また、経過措置においては、変更時差異を平成 23 年度に一括計上することが困難な場合に 10 年以内の期間をもって計上することが認められていることから、質問のケースにおいて経過措置を適用する場合には、平成 25 年度までの 3 年以内の期間を定め、毎年度均等額を繰り入れることとなる。

#### 1 - 9 変更時差異の繰入期間の見直し

Q 当法人では変更時差異について通知の経過措置を適用し、繰入期間を10年間で定めて毎年度均等額を繰り入れてきました。このたび、退職金制度を大幅に改定したところ、退職金の期末要支給額が多額に減少しました。この場合にも変更時差異についてこれまでと同様の繰入期間で均等額を繰り入れなければならないのでしょうか。それとも繰入期間を見直すべきでしょうか。また、退職給与引当金の残高が多額に減少するので、退職給与引当金特別繰入額と退職給与引当金戻入額とを相殺して計上してもよいでしょうか。

A 退職金制度の大幅改定や部門廃止等により期末要支給額が多額に減少するケースでは、変更時差異の未処理額を当該年度に一括計上することが望ましいので、一括計上することを含め、繰入年数を短縮することを検討されたい。なお、一括計上することを含め繰入年数の短縮は会計方針の変更に該当する。

また、繰入年数を短縮した後の年度においては、変更時差異の未処理額について、短縮後の期間で毎年度均等額を繰り入れなければならないこと及び多額の退職給与引当金戻入額が生ずるとしても変更時差異を処理する退職給与引当金特別繰入額と退職給与引当金戻入額とは性格が異なるため、退職給与引当金の残高に影響がないからとして相殺することはできないことに留意しなければならない。

#### 1 - 10 通知が発出されたことに伴う注記

Q 通知が発出されたことに伴い、退職給与引当金の計上基準をいわゆる50%基準からいわゆる100%基準に変更し、経過措置を適用しています。平成23年度は



通知に基づき、「重要な会計方針」「重要な会計方針の変更等」「その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項」のそれぞれに注記を記載しました。また、退職給与引当金特別繰入額については消費収支計算書（平成23年度においては「消費収支計算書」であったが、平成27年度（知事所轄法人については平成28年度）からは「事業活動収支計算書」となる。本設問においては以下同様。）に説明を注記しました。これらの注記は、平成24年度以降も必要ですか。

A 退職給与引当金の計上基準については、学校法人会計基準により、「重要な会計方針」として必ず注記しなければならない事項とされているため、通知の有無にかかわらず、毎年度記載しなければならない。通知が発出されたことに伴う計上基準の変更は、平成23年度には「重要な会計方針の変更等」に該当し注記事項の対象となるが、平成24年度以降は既に変更した会計方針によっており会計方針を変更していないので注記の対象とはならない。ただし、経過措置を適用した場合には、変更時差異の繰入期間中に限り、「その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項」に必要事項を記載することとなる。

また、退職給与引当金特別繰入額については、消費収支計算書に当該科目が記載されている期間の年度において科目の説明を注記しなければならない。

#### 1 - 11 退職給与引当金特別繰入額の注記

Q 通知では、「事業活動収支計算書においては、「退職給与引当金特別繰入額」についての説明を注記すること。」とされていますが、貸借対照表には注記をしなくてよいのでしょうか。

A 事業活動収支計算書においては、退職給与引当金特別繰入額の説明を必ず注記することとなるが、新たな科目の設定について、貸借対照表の末尾の注記事項に記載するかどうかは、学校法人の判断によることとなる。

#### 1 - 12 変更時差異の繰入期間の短縮の注記

Q 通知が発出されたことに伴い、退職給与引当金の計上基準をいわゆる50%基準からいわゆる100%基準に変更しました。一括計上することが困難だったため、経過措置を適用し10年の期間を定めて毎年度均等額を繰り入れてきましたが、一部門を廃止したことを契機に、未経過処理年数を短縮することとしました。この場合、どのような注記が必要ですか。

A 退職給与引当金の計上基準は、「重要な会計方針」に必ず記載しなければならないので、経過措置を適用している場合には、通知に示された記載例を参考に、変更時差異の繰入年数を変更したことが分かるように記載することとなる。例えば、以下のとおりである。

【重要な会計方針】

退職金の支給に備えるため、期末要支給額×××円の100%を基にして私立大学退職金財団に対する掛金の累積額と交付金の累積額との繰入調整額を加減した金額を計上している。

なお、「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について」(平成23年2月17日付け22高私参第11号文部科学省高等教育局私学部参事官通知)に基づく変更時差異××円については平成23年度から 年で毎年度均等に繰り入れ、平成 年度からは変更時差異の未処理額を 年で毎年度均等に繰り入れている。

また、通知における経過措置を適用した場合の繰入期間の変更は、「重要な会計方針の変更等」に該当するため、変更した旨、変更の理由、影響額を記載することとなる。経過措置適用の各年度においては、「その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項」に変更時差異の額、退職給与引当金特別繰入額の累計額、繰入年数、経過処理年数を記載することとなる。なお、事業活動収支計算書には、退職給与引当金特別繰入額の説明を注記する。

## デリバティブ取引に係る損失

### 2 - 1 デリバティブ運用損に係る処理科目

Q デリバティブ取引に係る損失について、従来、金融派生商品解約損(支出)の科目で処理をしていましたが、通知が発出されたことに伴い、処理科目を変更すべきでしょうか。また、少額な場合には、雑費に含めて処理してもよいでしょうか。

A 通知の1(3)では、デリバティブ取引に係る損失は、「デリバティブ取引による損失であることが明瞭になるよう処理し、表示すること。」とされており、資金収支計算書上、大科目は管理経費支出に区分し、小科目はデリバティブ運用損支出等を設けることとされている。したがって、金額の多寡を問わず、デリバティブ取引に係る損失の処理であることが分かるよう、デリバティブ解約損支出、デリバティブ運用損支出などの科目に変更すべきと考えられる。

なお、平成25年基準改正適用後の事業活動収支計算書上は、デリバティブ取引の解約に伴う損失又は利益については、特別収支として計上することになる。

## 適用

1. 本指針は、平成23年度の計算書類の作成から適用する。ただし、「 デリバティブ取引に係る損失」については、平成22年度の計算書類の作成から適用する。
2. 本指針の適用をもって、学校法人委員会報告第31号「学校法人の退職給与引当金に関する会計処理及び監査上の取扱いについて」は平成23年5月17日付けで廃止する。ただし、本指針の適用前の会計年度の計算書類の作成については、なお従前の例による。

- 3 . 「学校法人委員会実務指針第 44 号 「 「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について(通知) 」に関する実務指針」の改正について」(平成 25 年 1 月 15 日) については、平成 24 年度の計算書類の作成から適用する。
- 4 . 「学校法人委員会実務指針第 44 号 「 「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について(通知) 」に関する実務指針」の改正について」の適用をもって、学校会計委員会報告第 19 号 「私学退職金団体に対する負担金等に関する会計処理及び監査上の取扱いについて」及び学校法人委員会報告第 29 号 「私立大学退職金財団に対する負担金等に関する会計処理及び監査上の取扱いについて」は平成 25 年 1 月 15 日付けで廃止する。ただし、平成 25 年改正の本指針の適用前の会計年度の計算書類の作成については、なお従前の例による。
- 5 . 「学校法人委員会実務指針第 44 号 「 「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について(通知) 」に関する実務指針」の改正について」(平成 26 年 12 月 2 日) については、平成 27 年度 (知事所轄法人については平成 28 年度) の計算書類の作成から適用する。

以 上