

# IFRS news

## IASBが年金に関する公開草案を公表

July-August 2015

PwCアカウンティング・コンサルティング・サービスのRichard Davisが、IAS第19号およびIFRIC第14号への修正を提案する新しい公開草案(ED)について詳しく説明します。

国際会計基準審議会(IASB)は、報告期間中に生じた変更の認識が損益計算書にどのような影響を与えるかを明確化するため、国際会計基準(IAS)第19号およびIFRIC解釈指針(IFRIC)第14号の狭い範囲の修正を提案しました。また、この提案ではIFRIC第14号のガイダンスを拡充しています。

IFRIC第14号は2007年の公表以来、難解であると考えられてきました。IFRIC第14号をどのように解釈すべきかについてさまざまな見解が展開されており、少なくとも1つの規制当局は、企業がIFRIC第14号をどのように適用してきたかを注視してきました。またそれ以前においても、資産上限額に関するIFRIC第14号の会計処理は、IAS第19号の中でも特に難しい側面の1つでした。2011年にIAS第19号が改訂された際、IFRIC第14号をIAS第19号に組み込むこと(解釈指針は通常そのように扱われる)は「難しすぎる」として棚上げされました。今回の公開草案ではIFRIC第14号をIAS第19号に取り込むのではなく、IFRIC第14号を修正しようとするものです。

### IFRIC第14号の基本原則

IAS第19号の「資産上限額」に関するガイダンスは、年金制度における積立超過について、将来掛金の減額あるいは返還という形で利用可能である場合にのみ認識を認めています。IFRIC第14号は、特に法律または制度の規約により掛金の算定方法が規定されている場合に、IAS第19号の要求事項を実務上どのように適用すべきかについてさらなるガイダンスを提供することを目的として公表されました。

ある資産が特定の方法で使用される場合にのみ資産として認識できるとされることは、あまりないものと考えられます。通常は、それが資産であるか否かが論点となります。資産の使用 방법에制限がある場合、通常、測定を通じてそれをとらえます(例:減損)。年金制度における積立超過については、過去の例では多くの場合、返還あるいは掛金減額以外の形態、例えば追加給付や年金受給者の生活費の増加、または早期退職給付などの支払に使用されていました。

今回の公開草案の「結論の根拠」では、なぜ返還または掛金減額のみを検討し、資産として認識するかどうかを判断するとしていることについての詳細は示されていません。数年前にこの基準に対する修正の可能性が検討された際に、IASBスタッフは、将来の数理計算上の差損の埋め合わせに積立超過を使い切る可能性があるという事実によって、資産として認識することが十分に正当化されるかどうかを調査しましたが、この考えはあまり進展しませんでした。

### 提案

では、本修正案によってIFRIC第14号は分かり易くなるのでしょうか。本修正案は、積立超過が返還として「利用可能である」と考えられる場合の、IFRIC第14号のガイダンスの適用方法を明確にしています。本修正案は、他の当事者(通常は年金制度の受託者)が以下のいずれかのパワーを有している場合について明確にしています。



- 積立超過を給付の増大のために使用するパワーを有している場合、当該積立超過は利用可能でない。
- 制度を解散するパワーを有している場合、企業は、最後の年金受給者の死亡時(すなわち、ラン・オフ)に積立超過が利用可能であるかどうかを検討することはできない。

これは実務においてどのような意味があるのでしょうか。すべての制度について、固有の事実および状況(特に運営上の文書)の検討が非常に重要になることは確かでしょう。小さな文言の差異が、大きな会計処理の差異を生じさせる可能性があります。本修正案以前に要求事項をどのように解釈していたかによって、積立超過が利用可能ではないとみなされるケースが増えるかもしれません。

### 影響を受ける企業は？

昨今、年金受給者の高齢化や割引率の低下により、積立超過を有する制度はごくわずかになっています。しかし多くの地域では、制度への掛金の算定方法を定める最低積立要件が存在します。これらにはさまざまな形態があり、多くの場合、IAS第19号よりも保守的です。こうした最低積立要件により過去勤務に関して掛金を支払われなければならない場合、たとえ実際の掛金の支払いが今後20年にわたるものであっても、企業は貸借対照表日に積立不足が充足されると仮定して積立超過かどうかを検討する必要があります。積立不足の充足により、IAS第19号の積立超過が生じることになるのでしょうか。またその積立超過は利用可能でしょうか。

現時点では積立超過のない制度であっても、将来において積立超過が利用可能か否かという検討の結果によって貸借対照表は大きく変動する可能性があります。積立超過が利用可能である場合、積立超過を発生または増大させる掛金の支払は、単にある資産(現金)と別の資産(前払金)の交換です。積立超過が利用可能でない場合であってもキャッシュ・アウトフローは発生しますが、何かとの交換とはなりません(IFRS解釈指針委員会はこれを不利な契約と呼んでいる)。これにより、費用がその他の包括利益(OCI)に認識されることになります。

企業が積立超過の返還に対する無条件の権利を有しているのかどうかは、依然として、各事例における固有の事実および状況に基づき判断することになるでしょう。しかし本修正案により、積立超過が利用可能でなくなるケースが増加します。その結果、より多くの企業が、年金制度が約束する給付ではなく、当該制度に拠出する義務に基づく負債を認識しなければならなくなります。これを良い会計処理だと考える人もいるでしょうし、そうではないと考える人もいるでしょう。いずれにせよ、これによって会計処理が複雑化するというところに異を唱える人はいないでしょう。

### 次のステップ

本修正案へのコメント募集期間は2015年10月19日までとなっています。IFRIC第14号の修正の影響を受ける財務諸表作成者は比較的少ないかもしれませんが、影響を受ける場合には、貸借対照表上で認識していた資産が追加的な負債の認識へと変更される、非常に重大なものとなる可能性があります。PwCは、財務諸表作成者が潜在的影響について検討し、[IASBのコメント募集](#)に対してコメントを寄せることを推奨します。