

## IFRSをめぐる動向 第20回 確定給付制度(公開草案公表後の動向)

### 1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会(IASB)月次会議等での討議内容に基づき、最新のIFRSをめぐる動向を伝えることを目的としています。今回は、IAS第19号「従業員給付」の一部を改訂する公開草案「確定給付制度」(以下、ED)に対するコメント締め切り後の動向について、主に10月から12月にかけてIASB月次会議で仮決定された主な事項に基づいて解説します。なお、12月の月次会議の正式な議事録が現時点では未公開のため、12月の仮決定項目は議事傍聴に基づくものであること、また、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お断りしておきます。

### 2. 公開草案からの変更が仮決定されている項目

#### (1)再測定項目—純損益での表示の選択肢追加

EDでは、確定給付制度の費用を、勤務費用、財務費用、再測定の3つの項目に分け、勤務費用と財務費用は純損益に、再測定はその他の包括利益(リサイクルなし)で表示することが提案されていました。しかし、11月の月次会議では、再測定項目をその他の包括利益または純損益のいずれかで表示することを選択できるようにすることが仮決定されました。選択肢の導入により、比較可能性は損なわれるものの、小規模確定給付制度における会計処理がよりシンプルになること、また、IAS第19号の制度資産の要件を満たさない資産を有する確定給付制度において当該資産の公正価値変動が純損益で認識される場合には、会計上のミスマッチを除外することができるという利点があります。もし、その他の包括利益で認識することを選択する場合は、その後の会計期間に純損益への組替え(いわゆる、リサイクル)は認められません。また、再測定項目をその他の包括利益で表示することを選択した場合、その累積額を資本の内訳項目間で組み替えることは要求されませんが、そのような組替(利益剰余金への組替)を認めることが仮決定されています。なお、現行IAS第19号においても、数理計算上の差異をその他の包括利益に認識することを選択する場合は、直ちに利益剰余金に認識しなければならないとされています。

勤務費用と財務費用については、EDからの変更はありません。これらの費用を純損益の中のどの項目に表示するかに関する規定はなく、他のIFRSで資産の取得原価に含めることを要求されているか、または認められている場合を除き、包括利益計算書上の損益で表示しなければなりません。

#### (2)分類

現行のIAS第19号では、①短期従業員給付、②退職後給付、③その他の長期従業員給付、④解雇給付の4つに分類されていますが、EDでは②と③を統合し長期従業員給付とすること

が提案されていました。しかし、数多くの反対コメントを受け、11月の月次会議において、長期従業員給付への統合は取りやめ、現行基準通り4つの分類とすることが仮決定されました。その結果、短期従業員給付の定義に修正が加えられるものの、その他の長期従業員給付の認識と開示規定は、現行IAS第19号から変更されることはありません。

### (3) 清算と縮小

#### ① 清算と縮小の定義の明確化

EDでは、縮小(curtailment)の定義を、(a)制度の対象とされる従業員の数の大幅な削減、または、(b)確定給付制度の規約の変更のうち、現在の従業員による将来の勤務の相当部分がもはや給付に適格でなくなるか、または減額された給付にしか適格でなくなるものとしています。12月の会議では、このうち(b)の部分は縮小ではなくむしろ制度変更時の過去勤務費用に該当するため、制度の縮小の定義から削除することが仮決定されました。また、清算(settlement)の定義から、縮小及び制度変更による過去勤務費用の定義に該当する部分を除外することにより、定義の重複を整理することも仮決定されました。

さらに、リストラクチャリングに関連した解雇給付と制度の縮小、清算及び過去勤務費用との関係が不明確であるというコメントに対応するため、これらをどのようなタイミングで認識すべきかについては、2011年1月の月次会議で検討されることになりました。

#### ② 清算と縮小及び過去勤務費用の会計処理

EDでは、制度の清算を、通常の清算(routine settlement)と通常ではない清算(non-routine settlement)に区別し、通常ではない清算についてその概要を開示することを要求しています。また、清算が通常であるか否かにかかわらず清算に係る利得または損失は再測定部分に、そして制度の縮小に係る利得または損失は純損益に表示しなければならないことが提案されていました。

12月の月次会議では、まず、清算と制度の縮小の定義を見直した上で、通常ではない清算及び縮小に係る利得または損失を勤務費用の一部として純損益に表示すること、さらに、通常の清算に係る利得または損失は、再測定の一部として表示することが仮決定されました。これは、結果として現行IAS第19号の会計処理に戻ったこととなります(図表1)。

〈図表1〉

	現行IAS第19号	EDでの提案	12月月次会議
制度変更による過去勤務費用	勤務費用 (権利確定のみ)	勤務費用	勤務費用

制度の縮小による利得または損失	勤務費用	勤務費用	勤務費用
制度の <u>通常</u> の 清算による利得または損失	再測定 **	OCI * 再測定	OCI * または純損 益 再測定
制度の <u>通常ではない</u> 清算による利得または 損失	勤務費用	OCI * 再測定	勤務費用

\* : OCI (Other Comprehensive Income = その他の包括利益)

\*\* : 現行 IAS 第 19 号では、清算を通常と通常ではない清算に区別していないが、実質的に ED における「通常ではない清算」に近い意味で解釈されていると判断されることによる分類。

この定義の見直しには、通常ではない清算に係る利得または損失は、通常の清算による影響額を除外した部分に限定されることを強調することが含まれ、そのように定義が明確にされた場合には、通常ではない清算に係る利得または損失は、純損益で認識することが妥当であると判断されたことによります。

また、清算、縮小、過去勤務費用にかかる開示は、これらが当時に発生する場合については分けて開示する必要がないことが仮決定されました。

#### (4) 管理費用

現行 IAS 第 19 号では、管理費用の取り扱いについて具体的な規定はなく期待運用収益の控除として計算されている設例が示されているのみです。ED では、管理費用の会計処理をより明確にするため、管理費用が制度資産の管理に関連するものである場合にのみ、制度資産に係る運用収益から減額することが提案されました。また、給付の支払い管理業務など、直接的に制度資産の管理に関連しない管理費用は、将来の管理費用が当期または過去の勤務に帰属する給付の管理に関係している範囲において、確定給付制度債務の現在価値に含まれるべきであるとしていました。しかし、この ED の提案に対しては、実務上の運用が困難であるというコメントが多数寄せられていました。

管理費用の取り扱いについて、12 月の討議では、次の3つの案が検討された結果、発生時に費用とする案への賛成が多数であったものの、この案は ED では提案されていなかったモデルであるため引き続きワーキング・グループで検討することになりました。

- ① ED での提案と同じ
- ② 現行 IAS 第 19 号と同じ
- ③ 発生時に費用とする

なお、制度による未払税金は、当該税金の性質に従い、制度資産に係る収益または確定給付制度債務の測定値に含めるという ED の提案から変更がないことが再確認されています。

### (5) 開示

以下、図表2に示したとおり、全般的に ED での開示規定よりも簡便的な開示となる見通しです。

#### 〈図表2〉

ED で提案された新規開示項目	その後の仮決定
確定給付制度が企業をどの程度のリスクに晒しているのか、及びリスクの集中度の記述的説明	一般的なリスク情報は不要。企業に特有または一般的ではないリスク情報に限定した開示を要求
重要な数理計算上の仮定の期首における変化に伴う当期勤務費用への影響	削除
人口統計上の数理計算上の仮定を決定するための手続きの情報	削除
昇給予測の影響を除外して調整した確定給付制度債務の現在価値	削除。代わりに確定給付債務を分割して開示することを要求するがどのように分割するかは未定
資産・負債マッチング戦略についての情報	変更なし
勤務費用と向こう5カ年間の将来拠出額が異なる原因となる可能性のある要因についての情報	削除
制度資産の公正価値をリスク及び流動性の特徴別に区分して最低限5つのカテゴリーに分けて開示	最低限区分すべきカテゴリーを要求することは取りやめ、カテゴリーの事例にとどめる
—	(追加開示項目) ・拠出に関する取り決め及び拠出方針の記述的説明 ・翌年度の拠出見込額 ・給付債務の満期日情報

### (6) 複数事業主制度の追加開示

12月の会議では以下の項目について仮決定されました。

①脱退時の債務の開示: 定性的情報のみを開示すること, また, 脱退時の債務は, IAS 第 37 号に従って認識と開示をする。

②将来の拠出: 将来の拠出予定額の開示は, 向こう5カ年ではなく1カ年に短縮する。

③制度加入者の割合: 企業の複数事業主制度における相対的な割合は, 加入者の比率または拠出額の比率でもって開示する。

### (7)IFRIC 第 14 号の取扱い

ED では, IFRIC 第 14 号「確定給付資産の上限, 最低積立要件及びそれらの相互関係」を新基準に修正することなく取り込み IFRIC 第 14 号を廃止することが提案されていますが, 12 月の会議では IFRIC 第 14 号自体について追加の検討を加える必要があることから, 新基準には組み込まれないことが仮決定されました。

## 3. 公開草案での提案に変更がないことが仮決定されている項目

### (1)回廊アプローチ及び遅延認識の削除

ED で提案された, 確定給付制度債務の現在価値及び制度資産の公正価値の変動のすべてを発生した期間に認識する案に変更がないことが再確認されました。

### (2)即時認識—権利が未確定の過去勤務費用

現行 IAS 第 19 号では, 権利が未確定の過去勤務費用は, 給付の権利が確定するまでの平均期間にわたり定額法で費用として認識しなければならないとされていますが, ED では, 関連する制度に変更が生じた時点で認識することが提案されています。

### (3)勤務費用・財務費用・再測定の3分類

#### ①勤務費用

ED での提案の通り, 人口統計上の仮定の変化から生じる確定給付制度債務の変動を勤務費用から除外することが再確認されました。

#### ②財務費用

現行 IAS 第 19 号では, 期待運用収益率を制度資産に乗じて期待収益を算定していますが, ED ではこれを削除し, 期末日における優良社債の市場利回りを参照して決定される割引率を確定給付負債(資産)の純額に乗じることによって財務費用を算定することが提案されましたが, この提案に変更がないことが再確認されました。

## 4. 今後の予定

2011 年 1 月の月次会議でのアジェンダは, 制度の清算と縮小の認識, リスク・シェアリングの特徴をもつ場合の会計処理及び経過措置とすることが予定されています。最終基準は, 予定通り

2011年3月までに公表予定となっています。なお、IASB月次会議での仮決定事項は、あくまでも「仮決定」であり、必ずしも最終基準にすべてそのまま反映されるわけではないことについて留意が必要です。