

「IAS 第 19 号の修正—制度改訂、縮小又は清算」の解説

ASBJ 専門研究員 しまだ ようこ
鳥田 謡子

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2018 年 2 月 7 日に、「制度改訂、縮小又は清算 (IAS 第 19 号の修正)」を公表した。本稿では、本改訂が公表された背景及び概要について解説する。

なお、文中の意見にわたる部分はすべて筆者の個人的見解であることをあらかじめ申し添える。

II. 本改訂の背景

IASB は 2015 年 6 月に、公開草案「制度改訂、縮小又は清算時の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性 (IAS 第 19 号及び IFRIC 解釈指針第 14 号の修正案)」を公表し、同年 10 月までコメントを求めた。その結果、78 通のコメント・レターが IASB に寄せられた。

公開草案では、IAS 第 19 号「従業員給付」(以下「IAS 第 19 号」という。)の修正案と IFRIC 解釈指針第 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」(以下「IFRIC 第 14 号」という。)の修正案が提案されていたが、IFRIC 第 14 号の修正については、

その後の IASB 会議において別途審議されることとなったため、今回の修正においては、IAS 第 19 号の修正のみが対象とされた。

III. IAS 第 19 号の修正の概要

1. 制度改訂等が行われた場合における当期の勤務費用と利息純額の測定

現行の IAS 第 19 号は、制度改訂、縮小又は清算 (以下「制度改訂等」という。)が生じた場合、過去勤務費用又は清算損益を算定する前に、確定給付負債 (資産) の純額を、制度資産の現在の公正価値及び現在の数理計算上の仮定を用いて再測定することを求めている (IAS 第 19 号第 99 項)。一方、IAS 第 19 号第 123 項及び BC64 項は、制度改訂等において、確定給付負債 (資産) を再測定する場合においても、制度改訂等の後の当期の勤務費用及び確定給付負債 (資産) の利息純額の計算についての仮定を更新すべきではない (期首からの仮定に基づいて引き続き計算する) ことを示唆していると読める。

ただし、期中に制度改訂等が行われた場合、当期勤務費用及び利息純額を算定する際に、このような制度改訂等の事象が生じた場合の影響を無視することは、有用な情報をもたらさなく

なることから、IAS 第 19 号の定めを変更すべきではないかという意見が多く聞かれていた。

これを受けて、本改訂では、財務諸表の有用性及び理解可能性を向上させる観点から、期中に制度改訂等が生じ、確定給付負債（資産）の純額を再測定する場合、次の取扱いとするよう、IAS 第 19 号の定めを修正することとされた。

- (1) 年次報告期間における残余の当期勤務費用及び利息純額は、再測定に用いた仮定に基づいて算定する。
- (2) 年次報告期間における残余の利息純額は、再測定後の確定給付負債（資産）の純額に基づいて算定する。

IAS 第 19 号改訂による影響

公開草案の段階では、今回の改訂により、制度事象が生じた場合に IAS 第 19 号第 99 項により要求される確定給付負債（資産）の純額の再測定の頻度が高まる可能性が懸念された。

軽微な制度事象が生じた場合、従前の IAS 第 19 号では、それにより生じる過去勤務費用又は清算損益が重要ではないと判断されれば、一般的な重要性の原則¹に基づき、企業は第 99 項で要求される再測定を行う必要性はないと考えられる。一方、改訂後の IAS 第 19 号では、第 99 項に基づく再測定が行われた場合にはその後の報告期間の当期勤務費用及び利息純額の金額にも修正が要求されるため、一般的な重要性の原則の判断にあたっては、現行の過去勤務費用又は清算損益の重要性だけでなく、付随的に生じる事後的な当期勤務費用及び利息純額の修正額の影響も考慮する必要性が生じ、その結果、前者の重要性は低い場合でも、後者の重要性が高い場合（典型的には割引率が期首より大きく変動した場合）には、第 99 項の再測定が

要求されることになる懸念が示された。

IASB は、IAS 第 19 号第 99 項に従って、確定給付負債（資産）の純額を再測定すべきか否かの判断及び状況が異なる可能性がある結論づけたものの、第 99 項の適用が、財務諸表に重要な影響を与える場合には、財務諸表利用者により目的適合性のある情報を提供することとなり、今回の修正の目的とも整合しているため、適切であると判断している。

2. 資産上限額と過去勤務費用又は清算損益との相互関係

制度改訂等の影響により、積立超過の減額又は解消が生じる可能性があり、これにより資産上限額の影響も変動する可能性が生じる。IAS 第 19 号においては、制度改訂等の影響に伴う資産上限額の影響の会計処理が明確ではなかったため、本改訂において、次の明確化が図られた。

- (1) 制度改訂等においては、過去勤務費用又は清算損益は、IAS 第 19 号の定めに従って測定し、純損益に含めて認識する。この場合、資産上限額の影響は考慮しない。
- (2) 資産上限額の影響は、制度改訂等後に算定し、その変動の影響は、IAS 第 19 号第 57 項 (d)に従って、その他の包括利益に含めて認識する。

IASB は、本改訂による会計処理は、次の点において、IAS 第 19 号の他の定めと整合的であると結論づけている。

- (1) 資産上限額の影響の再測定に関してその他の包括利益に含めて認識した金額を、純損益に振り替えないこととなる。この会計処理の根拠は、過去勤務費用又は清算損益の測定は、資産上限額の影響の算定とは異なる会計処理であるとの考えに基づくものである。

1 IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第 9 項参照。

- (2) 過去に未認識であった積立超過の減少に伴う、過去勤務費用又は清算損益を認識することとなる。積立超過は実質的に、確定給付制度債務の変動又は清算を通じて利用可能となるため、このような状況では、過去勤務費用又は清算損益を認識することが取引の忠実な表現となる。
- (3) 清算の一環として、企業が清算直前に制度に支払いを行うか、従業員に直接支払うかにかかわらず、類似した結果となる。

3. 経過措置及び発効日

本改訂は、2019年1月1日以後開始する最初の年次報告期間の期首以降に生じた制度改訂等に適用される。早期適用も認められる。早期適用を行った場合は、その旨を記載することが求められる。