

IAS 第 19 号「従業員給付」の改訂の解説

ASBJ 専門研究員 まえだ けい
前田 啓

はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は 2011 年 6 月 16 日に、国際会計基準（IAS）第 19 号「従業員給付」の改訂（以下「改訂 IAS 第 19 号」という。）を公表した。今回の改訂は、従業員給付の財務報告を短期的に改善するため、対象を主に確定給付制度に関する認識、表示及び開示に限定した上で見直している。測定に関する重要な見直しは行われていない。

以下では、改訂 IAS 第 19 号により従来への取扱いから変更された点について解説を行うが、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く。

1 改訂 IAS 第 19 号公表の経緯

IASB 及び米国財務会計基準審議会（FASB）は、2006 年 2 月に公表した覚書（MoU）の中で、退職給付に係る会計をコンバージェンス項目の 1 つとし、FASB は 2005 年 11 月に、IASB は 2006 年 7 月に退職給付に関するプロジェクトを立ち上げた。ただし、スタッフなどの資源の制約から当面はそれぞれ独立してプロジェクトを進めることとし、プロジェクトの作業が進

捗するに従い、コンバージェンスの機会を判断することとした。

IASB は、退職給付会計のあらゆる領域を包括的に見直すことと完成までに長い年数を要する可能性があることに留意しつつも、財務諸表利用者に対してより良い情報を早急に提供する必要性を認識した。そこで、プロジェクトの対象範囲を限定し、2008 年 3 月にディスカッション・ペーパー「IAS 第 19 号『従業員給付』の改訂に係る予備的見解」（以下「予備的見解」という。）を公表した。予備的見解には、次の点が含まれていた。

- 確定給付制度から生じる利得及び損失の遅延認識の廃止
- 確定給付負債（資産）の純額の変動に係る表示
- 拠出及び約定リターンに基づく従業員給付の会計処理

その後、受け取ったコメントを踏まえ、拠出ベース約定の見直しは将来的な検討へ先送りすることとし、開示の見直しを追加論点に加えて、2010 年 4 月に公開草案「確定給付制度（Defined benefit plans）－IAS 第 19 号の修正提案」（以下「公開草案」という。）を公表した。IASB は公開草案に対するコメントの検討に加えて、公開期間中に広範囲のアウトリーチ活動を行い、多くの関係者から意見を聴取のうえ、改訂 IAS

第 19 号を本年 6 月に公表するに至った。

2 確定給付負債（資産）の純額の認識

改訂 IAS 第 19 号では、下記①と②の差額（積立不足又は積立超過）に③を調整したものを確定給付負債（資産）の純額（net defined benefit liability (asset)）として（8 項）、財政状態計算書に認識することとしている（63 項）。

- ① 確定給付制度債務（defined benefit obligation）の現在価値
- ② 制度資産（plan assets）の公正価値
- ③ 資産上限額（asset ceiling）¹に制限することによる影響

また、これらの変動は確定給付費用（defined benefit cost）として、3つの項目に分解の上、即時認識することとしている（120 項）。この結果、遅延認識が認められてきた数理計算上の差異（actuarial gains and losses）と過去勤務費用（past service cost）の取扱いについて、現行の IAS 第 19 号から変更されている。

(1) 回廊アプローチの廃止

現行の IAS 第 19 号では、数理計算上の差異の認識について 3つの選択肢を認めていた。

- (a) 前期末における未認識の数理計算上の差異（累積額）が、確定給付制度債務の現在価値の 10%又は制度資産の公正価値の 10%のいずれか大きい方の金額（回廊）を超過する場合、超過額を平均残存勤務期間以内の一定の年数で定期的に純損益に認識する処理（いわゆる回廊アプローチ）
- (b) 純損益（profit or loss）で、（即時認識

を含む。）早期償却する処理

- (c) その他の包括利益（other comprehensive income ; OCI）での即時認識（その後の期間に純損益に振り替えることはできず、利益剰余金に直ちに振り替える。）

改訂 IAS 第 19 号では、上記の(a)と(b)の選択肢を削除している。(a)の回廊アプローチを廃止した理由としては、以下を挙げている（BC70 項、BC71 項）。(b)の削除理由は、後述の「3 確定給付費用の表示」の「(3)再測定」を参照されたい。

- 即時認識は、遅延認識よりも目的適合性の高い情報を財務諸表利用者に提供する。
- 即時認識は、確定給付制度の財務的影響をより忠実に表現し、財務諸表利用者の理解を容易にする。
- 回廊アプローチによる遅延認識は、誤解を招く情報を作り出す可能性がある。例えば、制度が積立不足の場合でも財政状態計算書に資産が認識される可能性がある。また、包括利益計算書に、過去の期間に発生した経済事象から生じた利得又は損失が含まれる可能性がある。
- 選択肢の削除により、財務諸表利用者の企業間比較が容易になる。

(2) 過去勤務費用

現行の IAS 第 19 号では、権利が確定した過去勤務費用は直ちに認識し、権利が未確定のものは権利が確定するまでの期間にわたって定額法により認識することとしていた。

改訂 IAS 第 19 号では、すべての過去勤務費用について即時に純損益に認識することを求めており、下記のいずれか早い方の時点で認識することとしている（103 項）。

1 資産上限額とは、制度からの返還又は制度への将来掛金の減額という形で利用可能な経済的便益の現在価値をいい（8 項）、確定給付制度が積立超過の場合、確定給付資産の純額は、積立超過と資産上限額のいずれか低い方で測定する（64 項）。

- (a) 制度改訂 (plan amendment) 又は縮小 (curtailment) が発生したとき
- (b) 関連するリストラクチャリング費用又は解雇給付 (termination benefits) を認識したとき

改訂の理由として、IAS 第 19 号では、給付が将来の勤務を条件としている場合 (すなわち、権利が未確定の場合) であっても、給付算定式に従って給付を各勤務期間に帰属させ当期勤務費用を認識することを求めており (72 項)、権利が未確定の過去勤務費用を直ちに認識することは、72 項における権利が未確定の当期勤務費用の認識と整合的であるとしている (BC156 項)²。

(3) リサイクリングの禁止

改訂 IAS 第 19 号において、確定給付費用は 3 つの項目に分解され、後述のとおり、このうちの再測定は従前の数理計算上の差異を含んでいる。また、再測定はその他の包括利益で認識し、その後の期間において純損益に振り替えてはならない、すなわち、リサイクリングしないとしている (122 項)。これは、現行の取扱い (前述の 2 (1)(c) 参照) と同じであり、その理由としては、現行の IAS 第 19 号で示されている考え方 (例えば、BC48P 項などを参照) と同じく、IFRS においては純損益への振替に関する首尾一貫した方針は存在していなく、改訂 IAS 第 19 号でこの問題を扱うのは時期尚早である点や、振替の時期及び金額を決定する適切

な基礎を識別することは難しい点を挙げている (BC99 項)³。

(4) 資本における取扱い

その他の包括利益に認識した再測定の金額は、資本の中で振り替えることができる (122 項)。公開草案では、その他の包括利益に認識した金額については、現行の取扱い (前述の 2 (1)(c) 参照) と同様に利益剰余金に直ちに振り替えなければならないと提案していたが、IFRS には利益剰余金の定義がなく、それが何を意味するのかを議論していないことに加えて、資本の内訳項目は法域固有の制限が存在するため、再測定の累計額を資本の中で振り替えることを認めている (BC100 項)⁴。

3 確定給付費用の表示

改訂 IAS 第 19 号では、確定給付負債 (資産) の純額のすべての変動を、その変動が発生した期間に認識するとともに、確定給付費用を 3 つの項目に分解する (【図表 1】参照)。そして、勤務費用と確定給付負債 (資産) の純額に係る利息純額を純損益に認識し、再測定をその他の包括利益に認識することとしている (120 項)。

2 過去勤務費用が即時認識されることに伴い、現行の IAS 第 19 号における縮小の定義の一部については過去勤務費用と区別する必要がなくなるため (BC161 項)、縮小の定義を、「制度の対象となる従業員数を大幅に削減する場合に発生する」(105 項)、と見直している。

3 もっとも、多くのコメント提出者が、どの項目をその他の包括利益に認識すべきなのか、認識したその他の包括利益をその後に純損益に振り替えるべきかどうかを識別するためのプロジェクトを進めるよう要望しており、IASB は、こうしたプロジェクトを進める場合、再測定の認識に関する決定を再検討する必要があるかもしれないとしている (BC96 項)。

4 これは、IFRS 第 9 号「金融商品」における、資本性金融商品への投資の公正価値評価差額をその他の包括利益に認識した場合 (いわゆる OCI オプション) の取扱いと平仄を合わせたものと考えられる。

【図表 1】 確定給付費用の分解

項目	表示箇所
(1) 勤務費用 (service cost) ① 当期勤務費用 ② 過去勤務費用 ③ 清算損益	純損益
(2) 確定給付負債 (資産) の純額に係る利息純額 (net interest)	
(3) 再測定 (remeasurements) ① 数理計算上の差異 ⁵ ② 制度資産に係る収益 (利息純額に含めた金額を除く) ③ 資産上限額に係る影響 (利息純額に含めた金額を除く)	その他の包括利益

現行の IAS 第 19 号では、勤務費用、利息費用及び制度資産に係る期待収益について、包括利益計算書上で単一の項目で表示すべきかを特定していない。改訂 IAS 第 19 号でも、勤務費用及び利息純額をどのように純損益に表示すべきかを特定していない。したがって、それらの表示は IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に従うこととしている (134 項)。

(1) 勤務費用

勤務費用には、当期勤務費用や過去勤務費用のほか清算損益 (gains and losses on settlement) も含まれる (8 項)。清算の定義については基本的な考え方に変更はないが、制度の規約に示され、かつ数理計算上の仮定に含まれる給付支払 (例えば、年金に代えて一時金を受け取るなど) は、清算に含めない点を明確化している。

(2) 利息純額

現行の IAS 第 19 号では、確定給付制度債務に割引率を乗じたものを利息費用 (interest cost) として認識し、また、制度資産に期待収益率を乗じたものを期待収益 (expected return) として認識していた。この期待収益は、関連する債務の全期間にわたる収益に対する市場の予想に基づいていた。

改訂 IAS 第 19 号では、確定給付負債 (資産) の純額に確定給付制度債務の測定に用いる割引率⁶を乗じた金額を利息純額として算定することとし (123 項)、現行の期待収益の考え方は廃止されている。改訂の理由として、確定給付負債の純額は制度又は従業員に対して企業が負っている資金調達額に相当するという見方と整合的であることや、積立超過であれば利息収益 (interest income) を認識し、積立不足であれば利息費用を認識するため、制度資産の財務収益と確定給付制度債務の財務費用を別々に算定するよりも理解可能性の高い情報が提供されることなどを挙げている (BC75 項から BC78 項)。

利息純額は期首時点で算定するが、確定給付負債 (資産) の純額の期中における変動 (拠出や給付支払など) を考慮に入れることとしている (123 項)。また、制度資産に割引率を乗じた利息収益と制度資産に係る実際収益との差額は、再測定に含まれる (125 項)⁷。

(3) 再測定

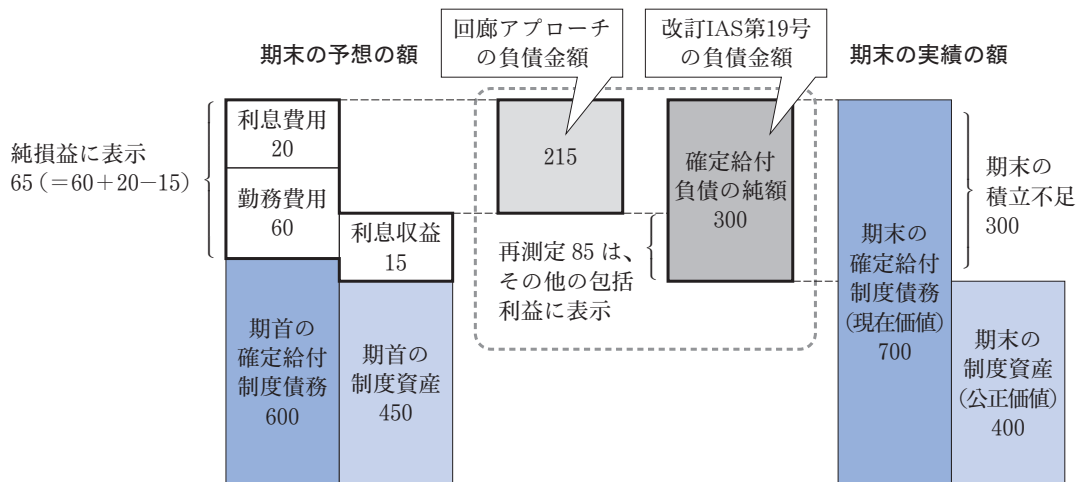
数理計算上の差異など再測定に含まれる項目は、将来キャッシュ・フローの不確実性及びり

5 これは、数理計算上の仮定の変更や実績との修正によって生じた確定給付制度債務の現在価値の変動をいい (8 項)、制度資産の公正価値の変動を含まないため、現行の IAS 第 19 号よりも対象が狭くなっているが、改訂 IAS 第 19 号では、別途、「②制度資産に係る収益 (利息純額に含めた金額を除く)」を再測定に含めているため、実質的な範囲は変わらないと考えられる。

6 割引率は、期末時点の優良社債の市場利回り (当該債券について厚みのある市場が存在しない国では国債の市場利回り) を参照して決定しなければならない (83 項)。

7 なお、利息純額には資産上限額の影響に係る利息も含まれる。このため、資産上限額の影響に割引率を乗じた利息と資産上限額の影響との差額も、再測定に含まれることとなる (124 項、126 項)。

【図表2】改訂IAS第19号のイメージ



スクに関する情報を多く提供するものの、将来キャッシュ・フローの可能性の高い金額及び時期に関する情報はあまり提供しないため、勤務費用や利息純額と区別してその他の包括利益に認識することとし⁸、数理計算上の差異を純損益で（即時認識を含む）早期償却するという現行の選択肢（前述の2(1)(b)参照）を削除している（BC88項）。

なお、改訂IAS第19号における確定給付制度に関する認識及び表示をイメージ図で示すと、【図表2】のとおりである。

可能性と有用性を低下させるという懸念があった。これに対処するため、改訂IAS第19号ではまず、3つの開示目的を明示的に定めている（135項、BC203項）。

- ① 確定給付制度の特徴及び関連するリスクの説明
- ② 確定給付制度から生じた財務諸表上の金額の識別と説明
- ③ 確定給付制度が将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性にどのように影響する可能性があるかの記述

これらの目的を達成するために、現行の開示項目を分類したうえで、新たな開示項目を追加している（139項から147項）（【図表3】参照）。

4 開示

(1) 確定給付制度の開示

現行のIAS第19号が求めている開示項目は、確定給付制度が財務諸表全体に与える財務的影響を理解するのに十分ではないという指摘や、開示の分量が重要な情報をあいまいにして理解

(2) 複数事業主制度の開示

確定給付型の複数事業主制度に加入する場合は、より大きなリスクに直面する。しかし、現行のIAS第19号における開示項目は将来キャッ

8 IASBは、概念フレームワーク及びIAS第1号において、その他の包括利益に認識すべき項目を識別する原則が定められていないことを承知しているが、異なる予測価値を持つ確定給付費用の各項目を分解するのに最も有益な方法は、再測定をその他の包括利益に認識することであるとしている（BC90項）。

【図表 3】 確定給付制度の主な開示項目

目的	主な開示項目	備考
確定給付制度の特徴及び関連するリスク	確定給付制度の特徴に関する情報	
	企業が制度によって晒されているリスク（通常ではないもの、又は企業や制度に特有なもの）及び重大な集中リスクの記述	新設
	制度改訂、縮小及び清算の記述	
財務諸表上の金額	確定給付制度債務や制度資産などの、期首残高から期末残高への調整表	
	制度資産の公正価値に関する分解情報	※1
	重要な数値計算上の仮定	
将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に影響する可能性	重要な数値計算上の仮定の感応度分析	新設※2
	資産・負債マッチング戦略	新設
	将来の拠出に影響する積立の取決め及び方針の記述	新設
	翌期における制度への予想拠出額	
	確定給付制度債務の満期分析情報(maturity profile)	新設※3

- ※1 開示原則として、制度資産の性質及びリスクで区分した種類に分解し、さらに活発な市場で公表市場価格があるものとないものに細分化する（142 項）。また、現行の IAS 第 19 号及び公開草案で示していた最低限の区分すべきリスト（資本性金融商品、負債性金融商品など）は、改訂 IAS 第 19 号では例示のリストに位置づけを変更している（BC223 項）⁹。
- ※2 期末日現在で重要な数値計算上の仮定の合理的に考え得る変化により、確定給付制度債務がどのように影響を受けるかなどを開示する（145 項）。
- ※3 確定給付制度の負債が平均的にいつ満期となるかの開示は、当該債務を履行するのに必要となるキャッシュ・フローの特性を財務諸表利用者が理解するのに役立つことから、確定給付制度債務の満期分析情報として当該債務の加重平均デュレーション（duration）などの開示を新たに求めている（147 項(c)、BC243 項）。

シュ・フローへの潜在的な影響を把握するのに不十分であるとして、改訂 IAS 第 19 号では主に次の項目を追加している（148 項、BC246 項）。

- 複数事業主制度の規約及び条件により、他の企業の債務について責任を負う可能性のある範囲の記述
- 制度の解散又は制度からの脱退の際、積立不足又は積立超過について合意されている配分の記述
- 確定拠出制度であるかのように会計処理している場合には、翌期における制度への予想拠出額、複数事業主制度への加入水準の指標（例えば、当該制度への拠出総額に占める割合や総加入者数に占める割合など）

合や総加入者数に占める割合など）

5 その他の主な改訂事項

(1) 短期従業員給付の定義

改訂 IAS 第 19 号は、短期従業員給付（short-term employee benefits）の定義を見直し、従業員が、関連する勤務を提供した年次報告期間の末日後 12 か月以内に、「決済の期限が到来する」に代えて、「全てが決済されると予想される」従業員給付（解雇給付を除く）としている（8 項）。

9 なお、制度資産は企業が直接保有していないので、制度資産に関する大量の分解情報は財務諸表利用者にとって必要でないとしている。さらに、IFRS 第 13 号「公正価値測定」が求めている開示は、制度資産に関しては目的適合性がないとしている（BC226 項）。

(2) 制度資産に係る収益の範囲

改訂 IAS 第 19 号は、制度資産に係る収益の定義を見直しており、制度資産の運営管理に係る費用は制度資産に係る収益から控除し、その他の管理費用は制度資産に係る収益から控除することができないとしている（130 項）。

また、制度自体による未払税金のうち、報告日前の勤務に関連した拠出又は当該勤務により生じた給付に関する分は、数理計算上の仮定に含め、確定給付制度債務の測定に反映させることとし、その他の未払税金は、制度資産に係る収益から控除することとしている（76 項(b)(iv)、130 項）。

(3) 解雇給付

改訂 IAS 第 19 号は、IASB が 2005 年に公表した公開草案「IAS 第 37 号『引当金、偶発債務及び偶発資産』及び IAS 第 19 号『従業員給付』の修正提案」の解雇給付に関する提案を最終化した。現行の IAS 第 19 号では、企業が一定の事項を明白に確約している場合に解雇給付を認識するとしていたが、改訂 IAS 第 19 号では、下記のいずれか早い方の時点で認識することとしている（165 項）。

- (a) 企業が、給付の申し出を撤回できなくなったとき
- (b) 企業が、IAS 第 37 号の適用範囲内のリストラクチャリング費用（解雇給付の支払を伴う）を認識したとき

6 発効日及び経過措置

改訂 IAS 第 19 号は、2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から適用される。早期適用は認

められる（172 項）。

また、改訂 IAS 第 19 号は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従い、遡及適用する。ただし、経過措置として、下記の 2 点が設けられている（173 項）¹⁰。

- (a) 改訂 IAS 第 19 号の範囲外の資産（例えば、棚卸資産）の帳簿価額に含まれる確定給付費用については、調整する必要はない。
- (b) 2014 年 1 月 1 日より前に開始する期間の財務諸表に、確定給付制度債務の感応度に関する開示の比較情報を表示する必要はない。

おわりに

今回の改訂 IAS 第 19 号で、遅延認識が認められてきた数理計算上の差異及び過去勤務費用の取扱いが見直されて、確定給付負債（資産）の純額のすべての変動をその発生した期間に即時認識することとなったため、財政状態計算書上は米国会計基準の取扱いに大きく接近したといえる。他方、純損益への影響に関しては、以下の相違点が新たに生じている。

- 制度資産に係る収益…米国会計基準は、現行の IAS 第 19 号と同様に、制度資産に係る期待収益を認識する。
- 過去勤務費用…米国会計基準は、発生時にその他の包括利益に認識し、その後の一定期間にわたり純損益に振り替える（リサイクリングする。）。
- 数理計算上の差異の振替（リサイクリング）…米国会計基準は、発生時にその他の包括利益に認識した場合、回廊アプローチによりその後の一定期間にわたり純損益に振り替える（リサイクリングする。）。

10 経過措置のうち (b) は、IFRS の初度適用企業に認められている（A3 項、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」E5 項）。

なお、IASB は、本年 7 月にアジェンダ協議に関する意見募集を公表し、将来の作業計画の戦略的方向性と全体的バランスに関する広範なコメントを求めるための公開協議を開始している。このアジェンダ協議の文書の中では、延期されたプロジェクト及び新規のプロジェクト案に関する優先順位の意見を求めているが、退職後給付も一連のプロジェクトに含まれて紹介されており、今後の IASB の動向に留意する必要がある。