

【公開草案】確定給付制度：従業員 拠出—IAS 第 19 号の修正案—

さかぐち かずひろ
IASB 客員研究員 坂口 和宏

国際会計基準審議会（IASB）は 2013 年 3 月 25 日に公開草案「確定給付制度：従業員拠出—IAS 第 19 号の修正案—」を公表した。本論点は、2012 年 5 月及び 9 月の 2 回にわたって IFRS 解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という）に提出された。その後、解釈指針委員会での数回の議論を経て、2013 年 2 月と 3 月に IASB にて審議され、公開草案の公表に至った。

公開草案公表時のプレスリリースは以下から参照できる。

<http://www.ifrs.org/Alerts/ProjectUpdate/Pages/IASB-publishes-proposals-for-amendments-to-IAS-19-Defined-Benefit-Plans-Employee-Contributions-March-2013.aspx>

今回、本論点に関与してきた IASB スタッフとして、公開草案の概要をお伝えしたいと思います。なお、文中にわたる意見の部分は筆者の個人的見解であることを予めお断りしておく。

論 点

- IAS 第 19 号の第 93 項では以下のように定められている。
 - ・ 確定給付制度において制度の正式な規約に示されている従業員または第三者からの拠

出（以下「従業員拠出」という。）が勤務と関連する場合、従業員拠出は第 70 項に従って負の給付として勤務期間に帰属させる（すなわち、正味の給付を当該条項に従って帰属させる）。

- すなわち、第 93 項は、従業員拠出を確定給付債務（DBO）の計算に織り込むということの意味している。この第 93 項の要求は、IASB が IAS 第 19 号を 2011 年に改訂した際に追加された。
- これに対し 2012 年 5 月に提出されたコメントでは以下が指摘された。
 - ・ 現行実務の多くでは従業員拠出は受領時に DBO 計算後の勤務費用から控除しており、第 93 項の適用によって企業は DBO の測定方法の変更を余儀なくされる。しかし、この測定方法の変更は、IASB が IAS 第 19 号を 2011 年に改訂した際、測定については当該改訂の中ではなく将来取り扱うとしていたことと整合していない。これは、2011 年改訂の意図しない結果である。
 - ・ 従業員拠出を DBO の計算に織り込むことは、給付と拠出が給与の一定比率であるような非常に単純な制度の場合においても、昇給率が割引率よりも低い場合、正味の給付の後加重を招く結果となる。さらに、昇給率と割引率が変更になった際、会計処理

が複雑になってしまう。

- ・測定方法が現行実務から変更となるが、第93項の要求を遡及適用するにあたって過去のデータが存在しない可能性がある。
- 2012年9月に提出されたコメントでは以下が指摘された。
 - ・(従業員拠出を受領時にDBO計算後の勤務費用から控除するという現行実務を前提とした場合)従業員拠出が給与の一定比率であり、昇給率と割引率の変動が同じでない場合、実際に受領する金額と当期の勤務費用の減額とが一致しなくなる。この表示の問題について解釈指針委員会は明確化すべきである。

議論の経緯

- 2012年9月
 - ・解釈指針委員会は、従業員拠出の会計処理について、IASBが2010年4月に公表した公開草案、2011年2月会議でのIASBの決定、及びIAS第19号第93項の要求はすべて一貫しており(すなわち意図しない結果は存在せず)、第93項は従業員拠出をDBOの計算に織り込むことを要求している、とした。
 - ・しかし、解釈指針委員会は、実務を複雑にするという懸念を踏まえ、第93項の要求を適用した場合の具体的な事例を検討するようスタッフへ指示した。
- 2012年11月
 - ・解釈指針委員会は、スタッフが用意した事例について議論し、それらが第93項の要求を適切に反映しているものであることは認めたが、従業員拠出が給与の一定比率であるような非常に単純な制度においても、事例のような複雑な計算を行わなければな

らないことを危惧した。

- ・また、解釈指針委員会は、当期の勤務と関連する従業員拠出が当期の短期従業員給付の減額として処理される可能性に言及した。
- 2013年1月
 - ・解釈指針委員会は、スタッフが用意した事例をもとに、どのような種類の従業員拠出が短期従業員給付の減額もしくは退職後給付の減額となるかについて議論した。解釈指針委員会は、従業員拠出が、拠出が支払われる期と同じ期に提供される勤務とのみ関連している場合(例えば従業員拠出が勤務期間にわたって給与の一定比率である場合)、当期の短期従業員給付の減額として処理されるべきである、とした。
 - ・この解釈は第93項において明確でなく、かつ、IAS第19号が2013年1月1日以後開始する事業年度に適用されることの2点を踏まえ、IASBに対してIAS第19号の狭い範囲の修正(narrow scope amendment)を行うよう提案することを決定した。
- 2013年2月
 - ・IASBは解釈指針委員会の提案を検討した。IASBは、今回の論点である従業員拠出は確定給付制度における拠出であり、したがって退職後給付の一部を構成するものであるため、従業員拠出を短期従業員給付の減額として処理するという考え方を却下した。
 - ・IASBは、従業員拠出は負の給付として勤務期間に帰属させるべきである、すなわち、第93項は従業員拠出をDBOの計算に織り込むことを要求している、ということを確認した。
 - ・しかし、実務を複雑にするという懸念を踏まえ、以下の実務的な便宜を追加すること

を提案することを決定した。

- ・従業員拠出が、拠出が支払われる期と同じ期に提供される勤務とのみ関連している場合（例えば従業員拠出が勤務期間にわたって給与の一定比率であり、その比率が従業員の勤務期間に依存していないような場合）、当該従業員拠出はその期間の勤務費用の減額として認識できる。
- ・また、もし上記の条件を満たさない場合、従業員拠出を負の給付として勤務期間に帰属させることになるが、その方法として、給付の純額ではなく、IAS 第 19 号第 70 項における給付の総額を勤務期間に帰属させる方法と同じ方法で、負の給付として帰属させることを明確化する提案を行うことも決定した。
- 2013 年 3 月
 - ・IASB は、これまでの議論及び決定が、公開草案の公開にあたって必要となるデュープロセス手続に準拠していることを確認した。
 - ・3月25日、公開草案が公表された。

公開草案における修正案のポイント

- IASB は、2013 年 2 月の会議において、従業員拠出は負の給付として勤務期間に帰属させるべきであることを確認している。これは、DBO の測定においては、従業員の過去の勤務に関連する従業員拠出（過去の勤務に関連して将来拠出される従業員給付を含む）の現在価値が、考慮されるべきだからである。
- また、IAS 第 19 号は 2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用され、早期適用も認められるため、解釈指針委員会及び IASB が本論点を議論していた時点で、既に IAS 第 19 号を適用し、第 93 項に沿って DBO の測定

方法を変更した企業も存在するかもしれない。

- 以上を踏まえ、IASB は、第 93 項が実務を複雑にするという懸念に十分配慮したものの、すべての場合において従業員拠出を DBO の計算に含める代わりに勤務費用から減額するのではなく、一定の条件を満たした場合にのみ「勤務費用の減額として認識できる」という実務的な便宜を導入することを決定した。

なお、過去の会議で使用した資料、公開草案、デュープロセス文書などについては、以下の IASB プロジェクトページより入手可能である。

<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Defined-Benefit-Plans-Employee-Contributions/Pages/IAS-19-Employee-Benefits.aspx>

コメント募集

本公開草案について、IASB は 2013 年 7 月 25 日までコメントを募集している。本原稿執筆時点において、IASB は 2013 年 10 月から 12 月に最終基準化することを予定している。

所感

IASB に赴任して以来 2 つ目の公開草案を出すことになった（1 つ目は、前号でご紹介した「持分法：その他の純資産変動に対する持分－IAS 第 28 号の修正案」）。

上司から you are extremely lucky と言われたように、赴任して 1 年少々という期間、かつ担当する論点の数も限られる中、極めて幸運な

ことだと思う。もちろん、重要度という意味では保険契約や減損のような主要プロジェクトとは比較のしようもないが、小さなプロジェクトであるがために、ペーパーの作成から、公開草案の準備、公表に至るまですべて1人で担当できるという点で非常にやりがいを感じている。

今回の公開草案は実務的な便宜を追加するものであるため、既に各所から歓迎の声が聞こえている。しかし、筆者が想定もしていなかったような確定給付制度が世の中には存在し、そのような制度に対しては今回の提案が却って障害となることもあるかもしれない。いずれにせよ、送られてくるコメントレターを真摯に吟味した上で、最終基準化へ向けて鋭意努力したい。