

IAS 第 19 号の修正案—制度改訂、縮小又は清算時の再測定—に関する再審議の状況

IASB 客員研究員 **はら かん
原 寛**

今回は、私が他のスタッフと共同で 2016 年 7 月及び 9 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議及び 2016 年 12 月の国際会計基準審議会（IASB）会議にスタッフ・ペーパーを提出した、IAS 第 19 号「従業員給付」の修正案に関する再審議の状況についてご報告申し上げたいと思います。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ます。

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 第 14 号の修正案）」を公表し、同年 10 月までコメントを求めました。その結果、78 通のコメント・レターが IASB に寄せられました。

IAS 第 19 号の修正案と 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」の修正案は元々、別々の関係者から

提出された別個の論点であり、IFRS-IC において個別に議論されたものですが、共に年金会計に関する提案であり、公開草案の公表予定時期も近かったことから、IASB は両者を単一の公開草案として公表することを決定しました。

今回は IFRIC 第 14 号の修正案について説明させていただきますので、本稿では IAS 第 19 号の修正案についてご説明いたします。なお、IFRIC 第 14 号の修正案については、2016 年 12 月の IASB 会議において、IFRS-IC の提案どおり、一部の文言修正を除き、修正案どおりに最終基準化することが暫定決定されております。

IAS 第 19 号の修正案の概要

修正案の概要は、以下のとおりです。

質問 3¹—資産上限額と過去勤務費用又は清算損益との相互関係

IASB は、次のことを明確化するために IAS 第

1 公開草案におけるコメント提供者への質問番号（以下同様）。

19号を修正することを提案している。

(a)過去勤務費用又は清算損益は、IAS第19号の現行の要求事項に従って測定され純損益に認識される。

(b)資産上限額の影響の変動は、IAS第19号の第57項(d)(iii)で要求しているように、その他の包括利益に認識される。これは更新後の積立超過（これ自体は過去勤務費用又は清算損益の認識後に算定する）に基づく資産上限額の再評価の結果として行う。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

質問4—制度改訂、縮小又は清算が生じた場合の会計処理

IASBは、次のことを明示するためにIAS第19号を修正することを提案している。

(a)確定給付負債（資産）の純額を、IAS第19号の第99項に従って再測定する際に、

(i)再測定後の当期勤務費用及び利息純額は、再測定に用いた仮定を使用して算定される。

(ii)企業は、再測定後の利息純額を、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。

(b)制度改訂、縮小又は清算の前の当報告期間における当期勤務費用及び利息純額は、過去勤務費用や清算損益の影響は受けず、また、それらに含まれない。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

質問5—経過措置

IASBは、これらの修正を遡及適用すべきであると提案しているが、2011年のIAS第19号の修正に関して与えられた免除と同様となる免除を設けることを提案した。当該免除は、IAS第19号の範囲に含まれない資産（例えば、棚卸資産に含まれた従業員給付費用）の帳簿価額の修正に関するものである（IAS第19号第173項(a)参照）。

質問3に関しては、コメント提供者から広範囲の支持が得られ、2016年9月のIFRS-IC会議及び12月のIASB会議でも公開草案の提案が再度支持されました。したがって、以下では、コメント提供者から反対意見が比較的多く寄せられ、IFRS-IC及びIASB会議でも議論の中心となった質問4の論点に絞って説明させていただきます。

なお、質問5の経過措置に関しては、複数のコメント提供者からIAS第19号の修正案の遡及適用に伴うコストがそれによるベネフィットに見合わない懸念が示されました。また、一部のコメント提供者は、制度改訂、縮小、又は清算（以下、総称して「制度事象」という。）は継続的に生じる取引ではなく、通常、例外的かつ単発的に生じるものなので、その取引の性質から遡及適用は必ずしも有用な情報を提供するものではないと主張しました。2016年9月の会議においてIFRS-ICは、これらのコメント提供者の懸念に同意し、公開草案の提案を変更してIAS第19号の修正案は発効日以降に生じた制度事象について将来にわたって適用することをIASBに対して提案する暫定決定を行いました。2016年12月のIASB会議では、後述する質問4の論点に関して、再度、IFRS-ICで議論が必要との暫定決定が行われたため、質問5の経過措置に関する審議は行われず、将来の会議に持ち越しとなりました。

質問4に関するコメント提供者のフィードバックの概要

75通のコメント・レターにおいて、当該質問4に関するコメントが提供されました。そのうち、約半数が修正案の内容を支持し、残りは修正案に反対か、修正案の特定の内容に関して懸念を表明しました。

修正案を支持したコメント提供者の主な理由

は、重要な追加的なコストが生じることなく、修正案により現状の実務のばらつきが解消され、利用者にとってより有用な情報が提供されるというものでした。

一方、提供された懸念のうち、特に多かったものとしては、(a)「軽微な制度事象」²が生じた場合の影響（論点1）と(b)IAS第34号「期中財務報告」の要求事項との不整合（論点2）でした。

特に論点1は2016年9月のIFRS-IC会議及び12月のIASB会議において、議論の中心となったことから、この後、詳細に説明いたします。

初めに論点2の内容を簡単に要約します。IAS第34号B9項では、重要な制度事象が生じた場合に加え、前年度末後に重要な市場変動が生じた場合には、年金コストの修正が行われると規定されているのに対し、当該IAS第19号の修正案では、制度事象が生じた場合のみ、その後の報告期間の当期勤務費用及び利息純額を再測定に用いた仮定を用いて修正することを提案しているため、一部の関係者から総合的でない旨の指摘がありました。ただ、この論点は公開草案の公表前にすでにIFRS-IC及びIASBで個別に審議されており、この潜在的な不整合を解決するには、より包括的なプロジェクトが必要であり、今回のIAS第19号の限定的改善プロジェクトで取り扱うテーマとしては大きすぎるとの決定が行われています。コメント提供者からIFRS-IC及びIASBが公開草案公表前に審議した以上の新たな情報が提供されなかったこともあり、2016年9月のIFRS-IC会議及び12月のIASB会議における再審議においても、公開草案と同様、当該論点は取り扱わない暫定決定が行われております。

論点1の詳細—コメント提供者の主な主張

一部のコメント提供者は、修正案が最終基準化された場合、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あり、それがIASBの意図するものではないであろう点を指摘しました。具体的には、軽微な制度事象が生じた場合、現行の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ると、一般的な重要性の原則³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のに対し、修正案では、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ます。そのため、一般的な重要性の原則の判断にあたり、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も考慮する必要性が生じ、その結果、前者の重要性が低くても、後者の重要性が高い場合（典型的には割引率が期首から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という懸念が示されました。

その他に、経営者が軽微な制度事象を恣意的に生じさせ、意図した会計上の取扱いを実現できてしまう懸念（例えば、割引率が期首から大きく増加している場合に、期中で軽微な制度事象を恣意的に生じさせ、その後の報告期間の当期勤務費用の額を減少させる）等も示されました。

2 ここでは、IAS第19号第99項から112項を適用して算定される過去勤務費用又は清算損益が重要ではない制度事象（例えば、一部の従業員に対してのみ制度改訂や清算が行われる場合）を意味します。

3 IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第8項参照。

論点1の詳細—2016年9月の IFRS-IC会議における議論

スタッフとしては、公開草案のBC19項にも記載のとおり、IAS第19号第99項で要求される再測定が頻度が増えることはIASBの意図するものではないと考えられることから、この問題を解決すべく、軽微な制度事象は当該修正案の範囲から除外されるべきであると考えました。具体的には、(1)第99項で要求される再測定が行われ（現行と同様の形で一般的な重要性の原則が適用される）、かつ、(2)当該制度に属する従業員の重要な構成部分に対して制度事象の影響が及ぶ場合に限って、修正案によって要求される事後的な当期勤務費用及び利息純額の修正が行われるように公開草案の内容を修正するスタッフ提案を行いました。一部のIFRS-ICメンバーは当該スタッフ提案に同意したものの、多くのメンバーは新たな判断項目を設けて実務を複雑にするよりも、経営者に重要性の判断を委ねるほうが適切との意見を表明しました。その結果、軽微な制度事象に関して新たな要件を設けることなく、当初の修正案どおりに最終基準化することをIASBに提案することが暫定決定されました。

論点1の詳細—2016年12月の IASB会議における議論

スタッフは、軽微な制度事象に対するコメント提供者の懸念、IFRS-IC会議でのスタッフ提案及び議論、IFRS-ICの提案をIASB会議において説明しました。その際、スタッフ提案にあったような新たな要件を設けない場合に

は、IAS第19号第99項で要求される再測定の頻度が増加すること、及びそれは公開草案公表時のIASBの意図の変更になることから、最終基準の結論の根拠でその旨を明記する必要がある点を説明しました。

IASB会議での議論では、複数のIASBメンバーから第99項で要求される再測定の頻度が増加することに対する懸念や、それを適切に認知した上でIFRS-ICが暫定決定を行ったのかを疑問視する意見が聞かれました。その結果、軽微な制度事象を改訂基準の範囲から除外しない（スタッフ提案にあったような新たな要件を設けない）ことに伴う影響的を絞って、IFRS-ICで再度議論するべきであると、IASBは暫定決定しました。

なお、その他のIAS第19号の修正案に関しては、IFRS-ICの提案どおり、一部の文言修正を除き、修正案どおりに最終基準化することが暫定決定されております。

今後の予定

上述のIASBの暫定決定を受け、2017年3月開催予定のIFRS-IC会議で、軽微な制度事象の論点に限定した審議が行われる予定です。

その後、IASB会議に当該IFRS-IC会議での暫定決定内容を報告し、審議が持ち越しとなった経過措置やデュー・プロセス・ステップの確認と共に修正案の内容に関して了承を受け、最終基準化に向けた投票手続開始の承認を受ける予定です。

なお、現時点ではIASBの承認を前提に、最終基準の公表を2017年中に予定しております。

お詫びと訂正

『季刊会計基準』第55号(2016.12)「IFRIC第14号の修正案『確定給付制度からの返還の利用可能性』に関する再審議の状況」において、編集上の誤りがございました。

お詫びして訂正いたします。

【訂正箇所】(下線部分が訂正箇所です)

		(誤)	(正)
110 頁	左段下から5行目	2015年9月の…	2016年9月の…
110 頁	右段上から5行目		
110 頁	右段下から5行目		
111 頁	右段上から1行目		