

# 退職後給付(年金)に係るリサーチプロジェクト及び解釈指針委員会の動向

IASB 客員研究員 みうら あけみ  
三浦 朱美

前号までに記載のとおり、退職後給付（年金）に係るリサーチプロジェクト（以下「リサーチ」という。）と、IFRS 解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という。）関連の業務を継続している。

リサーチについては12月の会計基準アドバイザリー・フォーラム（ASAF）会議において、スタッフプレゼンテーションを行い、議論いただいた。

前号までにご紹介した解釈指針委員会における年金関連のプロジェクト2つを統合するかたちで、IAS 第19号とIFRIC 第14号の狭い範囲の改訂を提案することについて、2015年1月の国際会計基準審議会（IASB）にて説明を行い、IASBの同意を得た。

また、前号に頭出ししたIAS 第12号「法人所得税」：税務上のポジションに関する不確実性の会計処理のプロジェクトについては、11月議論を受けた解釈指針案を起草し、1月の解釈指針委員会に諮ったところ、1月議論も踏まえた上での解釈指針を開発することに委員からの反対無しということで同意を得られた。

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。

## 1. 退職後給付（年金）に係るリサーチプロジェクト

本リサーチについてのプロジェクトページを作成したため、今後の公開議論の状況はそちらもご参照いただきたい<sup>1</sup>。

12月ASAF会議においてはリサーチ計画について説明を行うとともに、アプローチ等へのフィードバックを求め、有益なコメントを多々いただいた。

ASAFメンバーの間でも、ハイブリッド型プランの増加（及び伝統的な確定給付制度の減少）というトレンドについては明確に同意を得られた。また、全体的にプロジェクト実施についてサポートする立場からのコメントをいくつかいただいた。

具体的な提案コメントとしては、「広範な概念的問題は後回しにし、まずはハイブリッド型の制度に関する測定の問題にフォーカスすべき」といったような意見も見られた。一方で、前号の記事でも述べたとおり、本論点の検討の歴史は、本質的な検討をしないままに、ルールベースでの狭い幅の改訂やブライトラインを設定することが困難であることも示唆している。

1 <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Research-post-employment-benefits-including-pensions/Pages/Home.aspx>

また、ハイブリッド型の問題にフォーカスするとしても、改訂提案するにあたってモデルの健全性を主張するのであれば、測定を中心とした本質的な問題の議論も回避できないのではとも思っている。

会計単位やリサイクル・表示に関する論点の重要性は非常によく認識しており、内部では議論していきたいと思っている。概念全体の議論や情報要請 (RFI) や適用後レビュー (PIR) を待って検討するような可能性も高いと思うが、測定を議論するにあたって、表示の検討等は必要になるとは考えている (なお、既に改訂後の課題が明らかなのであれば PIR を実施しなくても RFI を行いながらリサーチの一部として論点を取り込む方が効率的な可能性もある。これは将来アセスすることになるだろう)。

いずれにせよ調査実施自体について全体的にサポートを得たことや、ハイブリッド型プランの増加 (及び伝統的な確定給付制度の減少) というトレンドが ASAF 会議でも支持されたことは収穫ではあった。

具体的な改訂提案については、アプローチやタイミングも含めて慎重でありたいと思うが、ハイブリッド型を含めた制度に対応できる健全な測定モデルを模索していく点や、そのために必要な情報収集・分析等を行う点において、当面の調査の方向性は変わらないため、前号で説明した計画に沿った作業を行っている。

今年前半にはスタッフペーパーをもとに IASB にて公開議論いただくことを想定している。ASAF 会議における議論も踏まえつつ、アプローチ、モデルに関して初期的なスタッフ分析・提案を提示するつもりである。

## 2. 解釈指針委員会関連プロジェクト

解釈指針委員会関連の公開議論については、すべてウェブで公開しているため、ご紹介したプロジェクト以外にも興味のある方はご参照いただきたい<sup>2</sup>。

### ① IAS 第 19 号「従業員給付」及び IFRIC 第 14 号「IAS 第 19 号—給付建資産の制限、最低積立要件及びそれらの相互関係」の狭い範囲の改訂

下記に記載する 2 つのプロジェクトを統合した上、2015 年第 2 四半期での公開草案の公表を目指している (ワークプランの Implementation のタブを参照。IASB でのデュープロセスの公開議論後、公開草案が公表される予定である<sup>3</sup>)。

いずれも新しい見積りを要求する提案ではないことから、IAS 第 8 号の原則に沿った遡及適用を前提としているが原価計算に影響する場合の緩和措置 (2011 年の IAS 第 19 号改訂時の例外措置に類似したもの) を入れる方向で提案を行い、2015 年 1 月に IASB の同意を得た。

IASB での決定を含む過去の詳細議論は各プロジェクトページを参照いただきたい<sup>4</sup>。

### 制度改訂、縮小又は清算における再測定

本改訂の趣旨や背景は公開草案が出た後、もう少しご説明の機会があればと思うが、簡単に決定された提案の方向性を中心に説明する。

改訂提案では、IAS 第 19 号第 99 項に基づいて制度改訂、縮小又は清算時に再測定を行った場合、それ以降の勤務費用と純利息について、

2 <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IFRIC-Projects/Pages/IFRIC-activities.aspx>

3 <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/IASB-Work-Plan.aspx>

4 <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/IAS-19-Remeasurement-amendment-curtailement/Pages/Home.aspx>

<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/IFRIC-14-IAS-19/Pages/Home.aspx>

制度改訂、縮小又は清算後の制度に使用した数値（割引率を含む基礎率、制度資産の公正価値、確定給付負債（資産）の純額）をもとに計算することになる。

具体的にはIAS第19号第123項の改訂提案の他、いくつかのパラグラフを改訂・追加することになる。これにより、IAS第19号第123項やBC64項等をそのまま適用すると、期中に清算等を行い、債務等が激減した状況でも、期末まで勤務費用や純利息が認識されるといった問題が解決され、最新の見積りに即した勤務費用・純利息が表示される。

なお、本改訂提案は新たな基礎率や公正価値等の情報取得を要求したり、再測定の頻度を追加したりする趣旨ではない。IAS第19号第99項の計算過程で既に取得される情報を基礎に計算してもらうものである。

制度改訂、縮小又は清算時より前の勤務費用や純利息は本改訂に影響を受けない。また、IAS第19号第57項の最後の一文や第99項をもとに、再測定は「制度単位」で行う原則であること等もあらためて確認している（つまり、自企業のある制度だけが清算を行って、再測定をしたとしても、その再計算や仮定変更は他の制度には影響しない。）。

また、一時、解釈指針委員会で議論された「重要な市場変動」は、影響・範囲が大きすぎることから今回の改訂対象として取り扱っていない。

ボードにおいても本提案は同意された。小規模な清算のときにまで適用することへの懸念を一人のボードメンバーが提示し、実務的には共感している。しかし、解釈指針委員会としては、清算等の事象は制度の再測定をトリガーする事象であり、IAS第19号第99項の文言が、既に制度資産の公正価値や割引率の更新を求めていると考えている。そもそもIAS第8号の重要性が適用されることから実務上は必ずしも厳密な第99項の文言どおりに適用されていな

いことは承知しており、今回改訂後も、当然、重要性は適用されると考えている。

### 返還に対する権利の利用可能性

英国を中心とした一部の年金制度では、信託契約上の受託者が、（企業の同意なしに一方的権限で）加入者への給付を増額したり制度を閉鎖・清算したりできる場合がある。この場合の、IFRIC第14号における「返還に対する権利（無条件の権利）」の有無に関連した論点である。

結論としては、①加入者への給付を増額する一方的な権限が企業以外にある部分は返還に対する無条件の権利があるとはいえない、②企業以外が一方的に制度を閉鎖・清算できる場合は、第11項(b)の「すべての加入者が制度を離れるまで制度負債が徐々に清算されることを前提とした」返還の権利があるとはいえない、ということとなった。

なお、通常、信託管理人をはじめとした企業以外の第三者が、自由に投資（株式の売買や保険証券の購入）について意思決定する権限があることはよくある。これについては上記のような「一方的に制度自体を変更して債務金額にも影響するような権限」と異なり、「資産運用に関する裁量」であるとして、返還に対する権利を妨げるかどうかの論点には影響しない結論である。

解釈指針委員会での結論を踏まえて、（給付増額等の）制度改訂や清算が起こったときの過去勤務費用や清算損益の取扱いとアセットシーリングとの関係性等も明確化することが決定している（IAS第19号第57項(d)(iii)や現在の過去勤務費用及び清算損益に関する規定を変更するようなものではなく、単なる明確化である。）。

### ② IAS第12号「法人所得税」：法人所得税に関する不確実性がある場合の税金資産・負債の認識・測定

前号で頭出しした11月仮決定を受け、各

ボードメンバーに11月仮決定を説明した際の非公式コメント要約やスタッフ分析とともに解釈指針ドラフトを提出し、1月の解釈指針委員会で議論いただいた（なお、過去のプロジェクト名には「測定」とあったが、認識の論点も含む解釈指針ドラフトであること等から、解釈指針タイトルは当初プロジェクト名とはかなり異なる予定である。別途、昨年7月に最終化された認識の論点に関するアジェンダ決定には特に変更を与えない。この解釈指針ドラフトの方向性はこのアジェンダ決定と整合性がとれたものとなっている。）。

米国財務会計基準審議会（FASB）スタッフともコミュニケーションしつつ、本論点に関する米国基準の分析（PIRレポート分析も含む）も行ったが、11月の仮決定自体に変更はない提案とした。

米国基準について類似点も多く意識したスタッフドラフトとした一方、米国基準でのガイダンスをそのまま取り入れることは困難である理由は結論の背景やペーパー等であらためて説明している。そもそも現行基準の解釈の議論であり、ジョイントプロジェクトではない以上、コンバージェンスを優先した議論はできず、あくまでIFRS適用企業を前提とした議論であるため、委員会の結論も11月からぶれないものとなった。

なお、各ボードメンバーからは有益なコメントをいただいたが、解釈指針の開発自体や委員会仮決定自体への反対は特に受けなかった（全員を対象に説明したものの、集合したかたちでの説明ではなく意思決定等は行っていない。あくまでボードメンバー各個人の非公式コメントである。）。

1月の委員会仮決定にて、いくつか追加事項

（繰延税金資産・負債関連のスコープ追加や移行措置等）はあった。既仮決定に基づく解釈指針の開発については委員からの反対はなかったため、今回議論も反映した解釈指針をドラフトすることになる。

詳細はプロジェクトページにて報告している<sup>5</sup>。具体的な内容についてはまたご紹介できればと思っている。

また、97頁から掲載されている「IFRS 解釈指針委員会の活動状況」でも本論点が紹介されており、そちらもご参照いただきたい。

### （ひとこと）

本年に入ってから、基準の具体的な改訂提案や解釈指針の起草作業なども本格化しており、基準設定主体の仕事の面白さと大変さを嘯みしめております。詳細（論拠など）は本記事では書ききれないところは多いですが、公開草案などが出ましたら、提案詳細が皆様のお目に触れることも機会も増えるかと思えます。

リサーチは息の長い取組みとして粛々と調査分析を進めておりますが、年金は日本の関係者の皆様のご関心が高いため、ご説明の機会などがあればとも思っております。

実作業的にはいずれもほぼ一人で行っており、多忙ではありますが、IASB内外の多くの方にご相談できる恵まれた環境ですので、今後ともさまざまなかたちでサポートいただきながら、進めていければと思います。重要かつ困難なプロジェクトを任せていただいていることは光栄に思っております。2年目も気を引き締めがんばりたいと思っておりますので、何卒ご指導ご鞭撻のほど、よろしくお願い申し上げます。

5 <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/IAS-12-Measurement-income-tax-uncertain-tax-position/Pages/Home.aspx>