

# 【最終基準化】確定給付制度： 従業員拠出—IAS 第 19 号の改訂—

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 11 月 21 日に国際会計基準「確定給付制度：従業員拠出（IAS 第 19 号の改訂）」を公表した。

本誌 41 号では、2013 年 3 月に公表された公開草案の概要をご紹介した。今回は、最終基準化に至る審議及び改訂の概要についてお伝えしたいと思う。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あらかじめお断りしておく。

## 論 点

- 2011 年に公表された改訂 IAS 第 19 号の第 93 項では以下の会計処理が要求されている。
  - ・ 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又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）。
- この要求に対し関係者から以下の懸念が示されていた。
  - ・ 現行実務の多くは従業員拠出を受領時に 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。

- ・ 第 93 項の要求に従うことによって、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の会計処理が複雑である。

## 公開草案公表までの経緯

（詳細は本誌 41 号を参照されたい）

- 2013 年 1 月、IFRS 解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という。）は、従業員拠出は、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、という見解を示した。この解釈が IAS 第 19 号第 93 項において明確でないこと、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、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という理由から、解釈指針委員会の提案を却下した。しかし、IASBは、実務の複雑化に対する懸念を踏まえ、一定の条件を満たした場合にのみ以下の実務的便宜を適用することができるという提案を行うことを決定した。
  - ・勤務と関連する従業員拠出が、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。
- IASBは、また、上記の条件を満たさない従業員拠出は、給付の純額ではなく、IAS第19号第70項で定め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。

## 最終基準化に至るまでの審議及び改訂の概要

### [IAS第19号第93項]

- 2013年9月、解釈指針委員会は、公開草案に対するコメントを分析したスタッフ提案を検討した。寄せられた63通のコメントレターのうち、ほとんどすべてが公開草案の提案に賛成したものの、約半数が文言のさらなる明確化もしくは事例の追加を要求していた。検討の結果、解釈指針委員会は、IAS第19号第93項の文言のさらなる明確化を図ることを条件に、公開草案の提案を最終基準化することをIASBに提案することを決定した。
- 2013年9月、IASBは、公開草案に対するコメント及び解釈指針委員会からの提案について検討した。
- 公開草案に対するコメントの中で、提案されている会計処理が、年齢をもとにした従業員拠出（例えば従業員が30歳未満であれば給与の4%、30歳以上であれば6%）に適用可能かどうかを明確にすべきであるという意見があった。公開草案で提案された会計処理は、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に適用できるが、年齢をもとにした従業員拠出は、勤務期間にわたって給与の一定比率ではないが、その比率が従業員の勤務期間に依存していない。
- IASBの見解では、勤務期間と連動した従業員拠出（例えば勤務の最初の10年間は給与の4%、その後は6%）と年齢をもとにした従業員拠出は異なる特徴を有している。すなわち、前者は、制度における毎年の拠出が従業員の勤務期間に依存しているが、後者は依存していない。IASBの見解では、従業員の勤務期間に依存していない拠出は、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と考えられるため、勤務費用の減額として認識できる。
- 上記の検討の結果、IASBは、提案する会計処理の適用は「制度における毎年の拠出が従業員の勤務期間に依存しているか否か」で決定されるべきであることを確認した。この要件を最終基準で明確化することにより、従業員の勤務期間に依存しないその他の従業員拠出（例えば従業員拠出が勤務期間にわたって給与の一定金額である場合）にも提案する会計処理が適用されることが明確化されることになる。
- 以上より、IASBは、IAS第19号第93項を以下のように改訂することを決定した。

- ・勤務と関連する従業員拠出が従業員の勤務期間に依存している場合、企業は、当該従業員拠出を第70項で定め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勤務期間にわたって帰属させなければならない。
- ・勤務と関連する従業員拠出が従業員の勤務期間に依存していない場合、企業は、当該従業員拠出をその期間の勤務費用の減額として認識することができる。

#### [IAS 第19号第94項]

- ・IASBは、IAS第19号の第94項が、従業員拠出の変更に関する会計処理を要求していることに注目した。この要求は、その期間の勤務費用の減額として認識される従業員拠出ではなく、勤務期間にわたって帰属させる従業員拠出に適用されるものである。したがって、IASBは、第93項の改訂に合わせて、第94項の文言の明確化を図ることを決定した。

#### [IAS 第19号BC第143項(b)及びBC第150項(a)]

- ・上記BCには、従業員拠出の正味の給付を第70項に従って勤務期間に帰属させるという趣旨の文言がある。第93項の改訂により、従業員の勤務期間に依存する従業員拠出は第70項で定め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勤務期間にわたって帰属させることになる。したがって、IASBは、その旨の注記を上記BCに付け加えることを決定した。

#### [適用ガイダンス]

- ・IAS第19号では、第93項で制度の正式な規約に示されている従業員拠出に関する会計処理を、第92項で任意の従業員拠出に関する

会計処理を定めている。IASBは、今回の第93項の改訂により従業員拠出に関する会計処理の種類が増えることを踏まえ、第92項と第93項の要求を図式化した適用ガイダンスを最終基準に含めることを決定した。

#### [移行措置]

- ・公開草案に対するコメントの中で、提案されている会計処理を遡及適用することは実務的に困難かもしれないという意見が出された。しかし、現行実務の多くで、従業員拠出は、受領時にDBO計算後の当期の勤務費用から控除（すなわち今回IASBが提案した会計処理と同様の方法で会計処理）されている。したがって、IASBの見解では、提案した会計処理を遡及適用することによる影響は僅少である。以上より、IASBは、最終基準においても遡及適用の要求を残すことを決定した。
- ・また、IASBは、提案の再公開が不要であること、改訂の強制適用日を2014年7月1日（早期適用可）とすることを決定した。

## 所 感

IASBスタッフとして関わった2つの公開草案のうち、IAS第19号について最終基準化することができた（もう1つは、本誌40号で紹介した「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」）。

今回の改訂は狭い範囲の基準の修正であり、収益認識などの主要プロジェクトとは市場に対する重要度が全く異なる。しかし、IAS第19号の従業員拠出に関する会計処理については2011年のIAS第19号改訂時から懸念が出されていたため、今回の改訂は各所から歓迎されており、その意味で大変やりがいのあるプロジェクトであった。

また、小さなプロジェクトであるがゆえに、ペーパーの作成・公開草案の準備・コメント分析・最終基準の準備といった一連の基準設定プロセスに関わるという、非常に得難い経験を得ることができた。そして、何よりも、国際会計基準に自分の足跡を残すことができたことが素直に嬉しい。

私事で恐縮だが、2013年12月末でIASBにおける任期を終え出向元へ帰任する。IAS第28号の改訂や、並行して担当しているIAS第19号の拠出ベース約定のプロジェクトの完了まで付き合えないのは非常に残念ではあるが、今後はIASBの外の立場で国際会計基準の動向を追いかけていきたい。末筆で恐縮だが、私の拙い文章に2年間もお付き合いいただいた読者の皆様に感謝申し上げたいと思う。