

国際関連情報 Report from IASB

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

IASB 客員研究員 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。）会議にスタッフ・ペーパーを提出した、IFRIC 第 14 号「IAS 第 19 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。

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。

本稿では、冒頭でも記載のとおり、当該公開草案のうち、IFRIC 第 14 号の修正案についてのみ説明し、IAS 第 19 号の修正案については、別途、次回以降に説明させていただきます。

背景

国際会計基準審議会（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「従業員給付」の修正案と IFRIC 第 14 号の修正案は元々、別々の関係者

IFRIC 第 14 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 1¹—他の者が企業の同意なしに制度を解散したり制度加入者への給付に影響を与えたりすることができる場合の会計処理

IASB は、企業が確定給付制度からの返還の利用可能性を判定する際に、次のことを要求するように IFRIC 第 14 号第 12 項にガイダンスを追加することを提案した。

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）。

- (a) 企業が将来の返還に基づいて資産として認識する積立超過の金額には、他の者（例えば、制度受託者）が企業の同意なしに他の目的で（例えば、制度加入者への給付を増大させるために）使用できる金額を含めるべきではない。
- (b) 企業は、他の者が企業の同意なしに制度を解散できる場合には、制度の段階的な清算（IFRIC 第 14 号第 11 項(b)を参照）を資産の認識の正当化として仮定すべきではない。
- (c) 他の者が年金契約を制度資産として購入するパワー又は制度加入者への給付を変更せずに他の投資意思決定を行うパワーは、返還の利用可能性に影響を与えない。

質問 2—企業が経済的な便益の利用可能性を判定する際に考慮すべき法的要求事項

IASB は、企業が返還及び将来掛金の減額の利用可能性を判定する際に、企業は実質的に制定されている法的要求事項を、契約で合意された条件や推定的債務とともに、考慮に入れるべきである旨を確認するために、IFRIC 第 14 号第 7 項を修正することを提案した。

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、棚卸資産に含めら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 2 と質問 5 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 会議でも議論の中心となった質問 1

の論点に絞って説明させていただきます。

なお、質問 5 の経過措置は既に IFRS を適用している企業に対するものであり、公開草案では、初度適用企業に対しては特段の遡及免除規定の追加は提案されませんでした。2016 年 9 月の会議において IFRS-IC は、既に IFRS を適用している企業とは異なり、初度適用企業は当該修正（IAS 第 19 号の範囲に含まれない資産の帳簿価額の遡及修正も含まれる。）を完全遡及適用することを支持しました。主な理由としては、初度適用企業は一部の例外を除き IAS 第 19 号の要求事項を遡及適用することが求められており、この限定的範囲の修正に関してのみ遡及修正の一部免除を認める必要はないと考えられたためです。

質問 1 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 1 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、修正案により現状の実務のばらつきが解消され、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)現行 IAS 第 19 号及び IFRIC 第 14 号との潜在的な不整合（論点 1）と(b)確定給付制度に関する経済的実態の不適切な描写（論点 2）でした。

特に論点 1は 2016年9月のIFRS-IC会議において、複数のメンバーからコメント提供者の懸念を支持する意見が聞かれたことから、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と、

積立超過の金額に関して、制度受託者が企業の同意なしに制度加入者への給付を増大させるために当該金額を使用できる場合には、企業は当該積立超過の金額を資産として認識してはならない（アセット・シーリングの適用を受ける）ことを修正案は明確にしています。しかしながら、一部のコメント提供者は、仮に制度受託者がそのような権利を有していたとしても、実際にその権利を行使しない可能性も実務上は高く、そのような場合までも一律に資産の認識を制限することは制度の経済的実態を適切に描写しないと主張しました。したがって、それらのコメント提供者の一部からは、制度受託者がそのような権利を有し、かつ実際に権利を行使する可能性が高い（例えば50%超）と判断される場合のみ、資産の認識を制限することが適切との意見が寄せられました。

しかしながら、現行のIFRIC第14号は、積立超過の金額に関して、返還²によって利用可能な経済的便益は、企業が返還に対する無条件の権利を有している場合のみであることを明確にしています（第11項）。したがって、重要な点は企業が無条件の権利を有しているか否かであり、他の者が有する権利の行使可能性を考慮するという概念は存在しません。

また、後述の論点1の詳細でも述べますが、制度受託者が企業の同意なしに制度加入者への給付を増大させることができる場合には、仮に実際にその権利が行使された場合、積立超過の金額はすべて制度加入者の給付に充当され、企業に返還される金額がなくなる可能性があるため、企業が返還に対する無条件の権利を有するとはいえないと考えられます。したがって、

2016年9月のIFRS-IC会議において、この論点に関して、公開草案の内容を修正する必要性がない点が確認されました。

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、積立超過の金額に関して、制度受託者が企業の同意なしに制度加入者への給付を増大させるために当該金額を使用できる場合であっても、企業は資産の認識を制限されるべきではないと主張しました。挙げられた主な理由としては、確かに将来に制度受託者がそのような権利を実際に行使した場合には、企業に返還される金額が減少することになります。報告期間の末日時点では実際にそのような権利は行使されておらず、企業は報告期間の末日時点において積立超過の金額に関して無条件の権利を有するため、資産を認識すべきというものです。

また、これらのコメント提供者は、IFRIC第14号BC10項において、報告期間の末日時点での資産の存在は、積立超過の金額について生じ得る将来の事象には影響されず、積立超過の金額を変えるような将来の事象が発生した場合には、その影響は発生時に認識される³、と規定されており、修正案はこの内容と矛盾すると主張しました。

論点1の詳細—2016年9月のIFRS-IC会議における議論

一部のIFRS-ICメンバーは、上述のコメン

2 IFRIC第14号は、返還又は将来掛金の減額の利用可能性を評価し、いずれかを満たす場合には積立超過の金額を資産として認識することを要求していますが、公開草案は「返還」により利用可能な経済的便益に関する規定に限って、修正を提案しています。

3 具体的には、企業が給付の改善を決定したり、将来の損失により積立超過が減少した場合には、その結果はその決定が行われた時又は損失が発生した時に認識されると記載されています。

ト提供者の主張に同意し、修正案に反対の意見を表明しました。聞かれた理由としては、制度受託者がそのような権利を実際に行使した場合でも、その後はまだ超過資産の金額の一部が存在する場合には、企業は当該金額を受け取れる可能性があることから、あくまで資産として認識すべき金額の測定が問題となるのであって、資産の認識そのものが完全に否定されるべきではないというものでした。

一方、残りの大多数の IFRS-IC メンバーはコメント提供者の主張に反対し、修正案の維持を支持しました。これは、制度受託者がそのような権利を有している場合には、企業の返還に対する権利は、制度受託者が当該権利を行使するか否かに依存しており、企業は返還に対する無条件の権利を有していないと考えられるためです⁴。

また、IFRIC 第 14 号 BC10 項は、制度受託者がそのような権利を有している場合を想定した記述ではなく、企業自身の意思や将来に発生する外部事象のみを扱っているものであることから、修正案は BC10 項と矛盾するものではないと考えられました。

したがって、最終的に IFRS-IC はこの論点に関して、公開草案の内容を修正する必要性が

ない点を確認しました。

筆者個人の見解としても、制度受託者が有するそのような権利は、報告期間の末日時点において実際に行使されていないものの、受託者は権利を行使する実質的な能力を当該時点で有していることから、企業自身の意思や将来に発生する外部事象と同様に扱い、アセット・シーリングの判定においてこれを度外視するのは適切ではないと考えています。

IFRS-IC の IASB への提案内容

2016 年 9 月の会議で、IFRS-IC は最終的に IASB に対して、一部の形式的な文言修正を加えた上で、IFRIC 第 14 号の修正案を最終基準化することを提案する決定を行いました。これを受けて、スタッフは将来の IASB 会議で、当該 IFRS-IC の提案を報告し、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 年上半年と予定しており、2019 年 1 月 1 日以降開始事業年度からの適用を想定しています（ただし、早期適用も可）。

4 IFRIC 第 14 号第 12 項は、「積立超過の返還に対する企業の権利が、完全には企業の支配下でない 1 つ又は複数の不確実な将来事象の発生又は不発生に左右される場合には、企業は無条件の権利を有しておらず、資産を認識してはならない。」と規定しています。