

DPのコメント締切後のIASBの動向

国際会計基準審議会（IASB）は、2008年3月に公表したディスカッション・ペーパー「IAS第19号『従業員給付』の改訂に関する予備的見解」（以下「IASBのDP」という。）のコメント受付を2008年9月26日に締め切り、同年11月から審議を再開している。以下では、再開後の2009年4月までのIASBの審議の概要について、簡単に要約している。

1. プロジェクトの分割

2009年1月のIASB会議において、IASBのスタッフからプロジェクトを3つのパート¹に分けた上で、先行して認識と表示に係る部分だけを2009年の春に公開草案として公表するという提案がなされた。審議の結果、この提案は修正され、①認識と表示（後掲2.）、②その他の論点（後掲3.）及び③開示（後掲4.）を取り扱うパート1と、拠出ベース約定を取り扱うパート2の2つに分けることとし、当面はパート1のみを扱うこととされた。

現在、IASBの作業計画等の中では、パート1だけが取り上げられており、公開草案を2009年下半期に、最終基準を2011年に公表する予定とされている（後掲5.も参照のこと）。

2. 認識と表示（遅延認識の廃止）に係る論点

(1) 3つの代替的なアプローチの選択

IASBのDPの中では、遅延認識の廃止が提案されており、その場合の認識と表示方法として、次の3つの代替的な方法が示されていた（予備的見解は示されていない）。

| | |
|--------|---|
| アプローチ1 | これらのすべてを、純利益に含めて費用として（即時に）認識する。 |
| アプローチ2 | （当年度の）勤務費用と、過去勤務債務及び割引率以外の基礎率の変更によって生じた勤務費用の変動とを、純利益に含め費用として（即時に）認識し、これらを除いたものについてはその他の包括利益で認識する。 |
| アプローチ3 | 年金資産の公正価値の変動額及び割引率の変更によって生じた数理計算上の差異をその他の包括利益で認識し、これらを除いたものについては純利益に含めて費用として（即時に）認識する。 |

IASBの2008年11月会議では、IASBのスタッフからIASBのDPに寄せられたコメントの概要が示され、上記の代替的な方法についてのコメント提出者の各アプローチに対する支持状況については、次のようなものであったことが紹介された。

¹ IASBのスタッフから提案された3つのパートとは、①認識と表示、②その他の論点及び開示（後掲3.及び4.参照）、③拠出ベース約定であった。

| |
|---------------------------------------|
| ①アプローチ1 12%、②アプローチ2 5%、③アプローチ3 18% |
| ④即時認識は支持しない 12% |
| ⑤現行のOCIに計上する方法（IAS第19号第93D項）だけを支持 12% |
| ⑥現行の、OCI又はP/L（現行IAS第19号が認める選択肢） 26% |
| ⑦FASB（SFAS第158号） 8%、⑨その他 7% |

IASBの2009年1月会議では、アプローチ1から3のいずれを採るべきかが議論され、コメントの多くが退職後給付費用の分解は利用者にとって有用と言及した点に関し、アプローチ1による場合でも退職後給付費用の分解表示はできるのであり、必ずしも（アプローチ2、3のように）OCIを用いる必要はない等という理由から、アプローチ1を採用することが暫定的に合意された（採決に参加したボード・メンバー14名中、11名が支持）。

(2) 退職後給付費用の分解表示と期待運用収益の廃止

IASBの2009年1月から3月の会議では、アプローチ1の採用を前提とし、退職後給付費用を純利益の中で分解表示すべきかが検討された²。議論の結果、退職後給付費用を次の表のように3つの構成要素に分解することが暫定合意された。また、期待運用収益についてもその取扱いを廃止し、下記の「再測定」の構成要素に含めて処理されることが暫定合意された。

| 構成要素 | これに含まれる、IAS第19号における退職後給付費用 |
|------|--|
| 勤務費用 | 勤務費用（過去勤務費用を含む。）、縮小に係る利得又は損失 |
| 利息費用 | 利息費用 |
| 再測定 | 給付建債務及び制度資産のその他の変動（期待運用収益を含む。） 清算に係る利得又は損失 アセット・シーリングの影響 |

(3) 退職後給付費用の具体的な表示方法

IASBの2009年3月会議では、上記の構成要素を純利益の中でどのように表示すべきかが検討され、審議の結果、次のように表示することが暫定合意された。

² 2009年1月以降のIASBの退職後給付での表示に係る議論は、IASBと米国財務会計基準審議会（FASB）が検討を進めている、財務諸表の表示プロジェクトについては考慮せず、現在の表示方法（現行IAS第1号）を前提として進めることとされているため、この点に留意が必要である。

- (a) 企業は、再測定の構成要素を税効果考慮後の金額により、損益計算書上で（その他の退職後給付費用とは）分けて表示しなければならない。
- (b) 企業は、給付建債務に係る利息費用を、他の財務費用と同様の方法で表示しなければならない。

上記について、一例を示せば、次のような表示になるものと考えられる。

| | |
|------------------------------|----------|
| 収 益 | X |
| 営業費用（勤務費用を含む） | X |
| 財務費用（利息費用を含む） | X |
| 税金及び年金の再測定前、継続事業からの利益 | X |
| （以下の項目に含まれる税金を除く）税金費用 | X |
| 年金の再測定前、継続事業からの利益 | X |
| 再測定の純額（税効果後） ³ | X |
| 廃止事業からの純利益 | X |
| 純利益 | X |
| その他の包括利益の構成要素 | X |
| 包括利益 合計 | X |

(4) 4月会議における、ここまでの暫定合意の確認

IASBの2009年4月会議では、前述した1月から3月までの暫定合意を前提とし、IASBのDPの中で示されていた遅延認識の廃止に係る予備的見解が再度確認された。一部のボード・メンバーはこれに反対する意向を示したものの（部分的な反対も含む）、大半のメンバーが同意した結果、IASBのスタッフに対し、認識と表示に関する部分について、公開草案のドラフティングに取り掛かるよう指示がなされた。

3. その他の会計処理に係る論点

IASBのDPに対しては、その中で取り扱われていなかった会計処理についても、IASBの今後の審議の中で取り上げるべきとするコメントが寄せられたため、公開草案に向けての作業の中でこれらを取り上げるべきかが、IASBの1月及び3月及び4月の会議で審議された。その内容と顛末については次ページの表のとおりである。

³ ここには、従来 of 期待運用収益を含む。

| 論 点 | 検討事項とその顛末（IASBの3月、4月会議の暫定合意） |
|------------------|--|
| 割引率についての追加的ガイダンス | 適切な割引率を決定するためのガイダンスを追加するか、「厚みのある市場（Deep market）」が存在するかどうかを決定するためのガイダンスを追加するかが検討されたが、審議の結果、追加を行わないことが暫定合意された。ただし、「公正価値測定」プロジェクトにおいて「活発な市場」の定義が最終化された際に、「厚みのある市場」をこれに置き換え、関連するガイダンスを導入することもできる、とされた。 |
| 複数事業主の除外規定 | 給付建てとして会計処理することを求める規定について、複数事業主制度に参加する企業に対して包括的な除外規定を導入すべきかどうかについて検討がなされ、審議の結果、これを導入しないことが暫定合意された。 |
| 勤務期間への帰属 | 給付算定式が後半の年度に著しく高水準の給付を帰属させているかの判定に、予想される将来の昇給を含めなければならないかが検討され、審議の結果、これを含めなければならない、このことを明確化するようにIAS第19号を改訂することが暫定合意された。 |
| リスクシェアリングを伴う制度 | 給付建債務の最善の見積りを算定する際に、制度における条件付きの指数及びリスクシェアリングの特徴を考慮すべきかが検討され、これを考慮することを明確化するように、IAS第19号を改訂することが暫定合意された。 |
| 短期及び長期の定義 | 短期従業員給付とその他の長期従業員給付の定義について、異なる解釈があり得ると考えられたことから、これらは給付が「due to be settled」になると企業が予想するタイミングに基づくということが明確になるよう、IAS第19号の結論の根拠の改訂を行うことが暫定合意された。 |
| 年金費用に関連する税金 | 給付建債務の測定に使用される保険数理上の仮定には含まれていない未払税金について、制度資産に係る収益に含まれるように、この定義を改訂することが暫定合意された。 |
| 管理費用の取扱い | 管理費用について、制度資産の運用収益と退職後給付債務のいずれに反映させるべきかが検討され、「制度資産の（投資の）管理費用であり、かつ、制度資産の収益に依拠する給付約定でない場合」を除き、退職後給付債務に含めるべきということが暫定合意された。 |

4. 開示に係る検討

IASBのDPの中では、今回の退職後給付に係る見直しの中で、開示についても包括的な見直しを行う予定とされていた。IASBは予定どおり、2009年5月の会議において、開示の検討を行い、これを公開草案に反映する見込みである（4月28日にロンドンで開催された従業員給付ワーキング・グループでも開示に関する論点が幅広く検討されており、この検討も踏まえることとなる）。

5. IASBのプロジェクトの今後の見込み

IASBの退職後給付に係る再審議は、スタッフの提案によれば、5月の会議（5月19日に開催予定）ですべて終了する見込みである⁴。

IASBの2009年4月時点の作業計画によれば、上記の審議結果を踏まえた退職後給付に係る公開草案は、2009年の第3四半期に⁵、最終基準は2011年に公表される予定となっている⁶。

以 上

⁴ 5月のIASB会議のスタッフ・ペーパーでの提案による。なお、5月会議での議題は、①開示一般、②複数事業主の開示、③経過規定、④清算と縮小の4つである。

⁵ 5月のIASB会議のスタッフ・ペーパーによれば、公開草案の文案は6月末に固めたい旨の記載がある（実際の公表までには、その後数ヶ月かかるものと考えられる）。

⁶ なお、IASBの2009年2月会議でのスタッフ・ペーパーによれば、最終基準の公表を2011年上半期、その適用時期を2013年1月1日とすることを（IASBスタッフはこの時点において、）想定しているものと考えられる。

（参考）中小企業向け IFRS での取扱い

2007年2月に公表された公開草案「中小企業（SME）向け IFRS」での退職後給付会計の取扱いが2009年2月に再審議され、次のような取扱いに変更することが暫定的に合意されている。

- (a) 年金費用は従業員の勤務期間に認識する。
- (b) 年金債務は権利が確定したものと未確定のものとの両者を認識する。
- (c) IAS 第19号に基づいた情報（予測単位積増方式など）がすでに入手可能、あるいは過度なコストまたは努力なく入手できる場合には、その方法を使用する（SMEの公開草案で提案されていた方法）。
- (d) IAS 第19号に基づいた情報が入手不可能、あるいは過度なコストまたは努力なく入手できない場合には、SMEは次の原則を使用することができる。
 - i. 給付建制度が政府によって義務付けられたものであり、かつ、取決めが、従業員が退職した場合に支払われる一時金の金額を定めている場合、この一時金で債務を測定する。
 - ii. 制度が数理計算に基づいて（actuarial basis）積み立てられるものであり、かつ、その数理計算が権利が確定したものと未確定の給付の両者を考慮している場合、積立（funding）に基づいて年金費用を測定する。また、あわせて開示も行う。
 - iii. i または ii でカバーされない制度については、貸借対照表日において、すべての従業員が退職したと仮定した場合に、現在給与の情報を用いて、当該日における権利が確定したものと未確定の給付の債務として算定される、期末要支給額。
- (e) 著しい市場の変化や、従業員の人口統計上の大きな変動がない限り、数理計算による評価を3年に1度よりも頻繁には求めないことを明確にする。中間では、従業員の構成や給与をロールフォワードするものの、割引率、死亡率、離職率の仮定は変更しないで評価を行う。