

## プロジェクト IFRS 解釈指針委員会

## 項目 【審議事項】IAS 第 19 号「従業員給付」給付の勤務期間への帰属

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、2020 年 12 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、給付の勤務期間への帰属（IAS 第 19 号「従業員給付」（以下「IAS 第 19 号」という。））の要望書に関するアジェンダ・ペーパーをご説明すること及び当委員会の対応（案）についてご意見をいただくことを目的としている。
2. なお、IASB スタッフによるアジェンダ・ペーパーの抄訳は別紙 1 に、「アジェンダ決定案」（仮訳）は別紙 2 に、関連する IFRS 基準（抜粋）は別紙 3 に、それぞれ示している。

## II. 背景情報

3. IFRS-IC は特定の条件の退職後確定給付制度を提供する企業における従業員の退職給付の勤務期間への帰属方法について、要望書の提出を受けた。
4. 例示として、以下の条件が示されている。
  - (1) 企業 X の従業員は、特定の退職年齢（62 歳）に達した時点で同社に雇用されている場合に限り、退職給付を受け取ることができる。
  - (2) 退職給付の額は、退職直前の各年の勤続年数 1 年ごとに最終給与の 1 ヶ月分として計算され、退職直前の継続勤務年数のみで計算される（つまり、企業 X を退職し、後に再入社した場合は再入社時以降の勤務期間が対象となる。）。
  - (3) 退職給付は勤続期間 16 年で上限となる（つまり、従業員が受けることができる退職給付の上限は最終給与の 16 ヶ月分である。）。
5. IASB スタッフがアウトリーチを行った結果、ヨーロッパの一部の法域（フランス、ギリシャ、オーストリア等）でこのような制度がみられるとの回答があり、このような制度における従業員の退職給付の勤務期間への帰属方法に関する会計処理はアウトリーチの結果、ばらつきがあることを確認している。

### III. IASB スタッフの分析

6. IAS 第 19 号第 70 項（別紙 3 参照）では、「制度の給付算定式に基づいて勤務期間に給付を帰属」させることを要求している。また、「後期の年度における従業員の勤務が、初期の年度よりも著しく高い水準の給付を生じさせる場合には、(a)従業員による勤務が、制度の下での給付を最初に生じさせた日（当該給付が将来の勤務を条件としているかどうかにかかわらず）から、(b)従業員によるそれ以降の勤務が、それ以降の昇給を除けば、制度の下での重要な追加の給付を生じさせなくなる日まで、の期間に給付を定額法によって帰属させる」ことを要求している。このため、IASB スタッフは給付を帰属させる勤務期間の開始と終わりについて、それぞれ分析している。

#### いつから給付を帰属させるか（退職後給付を提供する義務が最初に発生したのはいつか）

7. IASB スタッフは、以下の理由により、46 歳より前に入社した従業員に対する企業 X の義務は、従業員が企業 X に入社した日から発生するのではなく、従業員が 46 歳に達した時（その結果、62 歳の退職年齢まで 16 年しか残されない時）から生じるとの見解を示している。
- (1) 46 歳より前に提供される勤務は支給される退職給付に影響を与えないが、従業員が 46 歳に達すると、IAS 第 19 号第 72 項（別紙 3 参照）に示す「給付が将来の雇用を条件としている（言い換えれば、給付が権利確定していない）場合であっても、従業員の勤務は確定給付制度に基づく義務を発生させる」場合に該当し、46 歳以降の勤務は、従業員が退職給付を受け取る権利を将来得るために提供しなければならない勤務の量は減少するため、推定的義務が発生する。
- (2) 類似する設例として、IAS 第 19 号第 73 項を説明する設例 2（別紙 3 参照）では、「20 年間の勤務の後に 55 歳でなお雇用されている場合には、35 歳から 55 歳までの期間に給付を帰属させる」と示しており、IAS 第 19 号第 72 項を説明する設例 2（別紙 3 参照）では、「25 歳より前の勤務を除き、各年の勤務に対して給付を支払う場合は、25 歳より前の勤務から給付は生じないため、25 歳より後の期間に帰属させる」と示している。
8. 給付を帰属させる勤務期間の開始に関するその他の見解に対して、IASB スタッフは以下のように説明している。
- (1) 企業 X の退職給付を提供する推定的義務は、従業員は企業 X に入社した日から

将来の給付と引き換えに勤務を提供するものであり、最後の 16 年間の勤務だけではないとの見解、また、退職給付額を決定する算定式は退職時の支給額のみを決定するものであり、(a) 退職給付を受け取るために必要な従業員の勤続年数、または(b) 勤務の初年度から将来の給付と引き換えに勤続していないことを示すものではないとの見解があるが、前項の通り、退職給付の額を決定する算定式は、46 歳より前の従業員の勤務は、退職給付の時期及び金額のいずれにも影響を与えず、従業員の退職給付との引き換えにはならない。

- (2) 46 歳よりも何年も前に企業 X に入社した従業員の場合、その従業員の後期の年度の勤務は、初期の年度より著しく高い水準の給付を生じさせることになるため、IAS 第 19 号第 70 項（別紙 3 参照）を適用し、企業 X は退職給付を雇用期間全体で定額法により帰属させるべき、との見解があるが、このような場合であっても、帰属させるべき期間は、従業員による勤務が制度の下での給付を最初に生じさせた日（IAS 第 19 号第 70 項）からであり、それは前項の通り、従業員が 46 歳に達したときからである。

### いつまで給付を帰属させるか（それ以降の勤務が重要な追加の給付を生じさせなくなるのはいつか）

9. IASB スタッフは、以下の理由により、従業員が 62 歳の退職年齢に達した時までを給付を帰属させる期間とする見解を示している。
  - (1) IAS 第 19 号第 73 項を説明する設例 2（別紙ご参照）において示される考え方と同様に、今回の設例では、従業員が 62 歳の退職年齢に達した時に、それ以降の勤務は重要な追加の給付を生じない。
  - (2) 従業員は、給付の権利を得るために退職年齢まで勤務を提供しなければならず、従業員が退職年齢に達する前に従業員の退職給付の帰属を停止する根拠はない。
10. 給付を帰属させる勤務期間の終わりに関するその他の見解に対して、IASB スタッフは以下のように説明している。
  - (1) 46 歳より前に入社した従業員の場合、退職給付の額を決定する算定式では、最初の 16 年を超える従業員の勤務はそれ以降の重要な追加の給付を生じさせないため、企業 X は従業員の最初の 16 年間の勤務で退職給付の全額を認識すべきであり、46 歳から退職給付を認識した場合、企業の認識する債務は少なくなる可能性があるという見解があるが、前述の通り、46 歳より前の従業員の勤務は、退職給付の時期及び金額のいずれにも影響を与えないため、従業員が企業

Xに入社した時点で退職給付を提供する（推定的）義務が最初に生じるとの見解には同意できない。

- (2) 従業員が退職年齢（62歳）に達したときにのみ退職給付を受ける権利を有するという事実は、企業Xが退職年齢まで給付を帰属させる必要があることを意味するものではなく、権利確定条件は、企業の確定給付債務を測定する際に考慮され、退職給付が帰属する期間を決定する際には考慮されないとの見解があるが、企業が権利確定条件を満たさない可能性を考慮して確定給付債務を測定することには同意できるが、退職給付を生じさせるのは、企業Xの義務が最初に発生した日から退職日までの従業員の勤務であり、それは前述の通り、46歳から62歳までの期間である。

### IASB スタッフの結論

11. 要望書に記載されている確定給付制度では、企業Xは、46歳から62歳までの各年（46歳以降に雇用が開始された場合には、最初に勤務した日から62歳までの各年）に退職給付を帰属させる。

### IFRS-IC 会議での議論の結果

12. 本論点を基準設定アジェンダに追加せず、IASB スタッフが提案したアジェンダ決定案に対し、IFRS-IC の結論はIAS 第19号第73項の設例2と合致する旨等の修正を加えたうえでアジェンダ決定案を公表することについて、決定された。

以 上

## 別紙1 IASB スタッフによるアジェンダ・ペーパーの抄訳

### I. 要望書の内容及び背景情報

#### 背景情報

1. 要望書の提出者は、企業が従業員のために退職後確定給付制度を提供しているという事実パターンを説明している。この制度の条件では、従業員は、定年退職日に企業に雇用されていることを条件に、退職時に退職一時金の支払を受け取る権利を有している。従業員が受け取ることができる退職給付の額は、退職前の従業員の勤続期間に応じて決まり、特定の勤続年数の上限が設定されている。
1. 説明のため<sup>1</sup>、以下の条件の退職後確定給付制度を提供していると仮定する。
  - (1) 従業員は、特定の退職年齢（62歳）に達した時点で企業Xに雇用されている場合に限り、退職給付を受け取ることができる。
  - (2) 退職給付の額は、退職日前の各年の勤続年数1年ごとに最終給与の1ヶ月分として計算される。
  - (3) 退職給付は勤続年数16年を上限としている。（つまり、従業員が受けることができる退職給付の上限は最終給与の16ヶ月分である。）
  - (4) 退職給付は、退職直前の継続勤務年数のみで計算される。
2. したがって、次の従業員の退職給付は、次のように計算される。
  - (1) 定年直前まで5年連続して勤務した従業員A — 最終給与の5か月分
  - (2) 定年直前まで16年連続して勤務した従業員B — 最終給与の16か月分
  - (3) 定年直前まで20年連続して勤務した従業員C — 最終給与の16か月分
3. 従業員が企業Xに4年間勤務した後、企業Xを退職し、その後企業Xに再入社して定年までさらに3年間勤務した場合、その従業員は、最終給与の7か月分ではなく、最終給与の3か月分のみ給付を受ける権利がある。
4. 要望書の質問は、企業Xが退職給付を帰属させる勤務期間についてである。IAS第

---

<sup>1</sup> IASB スタッフは、説明のため、要望書に記載されている事実パターンを簡略化している。

19号第70項から第74項を適用して、企業Xは、

- (1) 従業員が企業に勤務し始めた日から退職日まで（この期間が16年を超えるかどうかを問わず）、退職給付を帰属させるべきか（見解A）、
- (2) 従業員が提供した最初の16年間の勤務期間のみ（従業員が退職までの残存期間が16年未満で企業に入社した場合は、そのより短い期間）にわたって、退職給付を帰属させるべきか（見解B）、又は、
- (3) 従業員が提供した最後の16年間の勤務期間のみ（従業員が退職までの残存期間が16年未満で企業に入社した場合は、そのより短い期間）にわたって、退職給付を帰属させるべきか（見解C）。

## アウトリーチ

5. IASB スタッフは、会計基準設定主体国際フォーラムのメンバー、証券規制当局、大手会計事務所等に情報提供要請を行い、提出された要望書はIASBのウェブサイトでも公開された。

### （一般性）

6. 回答者は、類似した確定給付制度の一般性について、以下のような意見を寄せた。
  - (1) フランスでは、このような制度が一般的であるとの回答が多かった。フランスのすべての確定給付制度に、一定の継続勤続年数に基づく退職給付の上限があるわけではないが、上限が設けられている場合には、一般的に長期（例えば、勤続年数30年など）の制度となっている。
  - (2) このような制度はギリシャとオーストリアでは一般的であるとの回答があった。オーストリアでは、2003年以前に雇用を開始し、現在も同じ企業に雇用されている従業員にのみ、このような制度は適用されるとの回答があった。
  - (3) このような制度はカナダに存在するが、一般的ではない可能性があるとの回答があった。このような制度は、退職後の医療給付に関連して存在し、退職直前に一定の連続した年数の勤務を完了していなければ受給できない。
  - (4) ブラジル、チリ、台湾では、このような確定給付制度が存在すると回答があった。
7. その他、オーストラリア、ドイツ、香港、イスラエル、日本、オランダ、ノルウェーではそのようなプランは一般的ではないとの回答があった。一方で、オーストラリア、日本、オランダではそのようなプランが存在すると回答した人は少数であっ

た。

### (会計処理の適用)

8. 適用される会計処理について、回答者から、以下のような意見が寄せられた。
  - (1) フランス、ブラジル、チリ、台湾では、企業は一般的に見解 A（従業員が企業で勤務開始した日から退職日までの期間にわたって退職給付を帰属させる方法）を適用している。
  - (2) オーストリアとギリシャでは、企業は見解 A 又は見解 B（上限を前提に算定された最初の勤務期間のみに給付を帰属させる方法）のいずれかを適用している。ただし、ギリシャでは、企業は通常、見解 B 又は見解 C（上限を前提に算定された最後の勤務期間のみに給付を帰属させる方法）を適用しているとの回答もあった。
  - (3) カナダでは、大多数の企業が見解 A を適用しているとの回答があった一方で、見解 C を適用している企業がみられるとの意見もあった。
9. その他、見解 A を支持する回答、見解 B を支持する回答、見解 C を支持する回答が混在していた。

## II. IASB スタッフの分析

10. IAS 第 19 号第 70 項から第 74 項は、退職給付を勤務期間に帰属させる場合に適用される要求事項を規定している。第 70 項は、勤務期間に退職給付を帰属させるための原則を規定しており、第 71 項から第 74 項は、企業がどのようにその原則を適用するかを規定する要求事項を含んでいる。
11. 第 71 項では、退職後給付を支給する義務が発生した期間に、給付を帰属させることを要求している。第 73 項では、すべての給付を、従業員によるそれ以降の勤務が重要な追加の給付を生じさせなくなる日以前に終了する期間に帰属させることを規定している。
12. したがって、企業は給付を帰属させる期間を決定するため、以下を決定する必要がある。
  - (1) 確定給付制度において、退職後給付を提供する義務が最初に発生した時点
  - (2) 退職給付制度において、従業員によるそれ以降の勤務が重要な追加の給付を生

じさせなくなる時点

**(いつ退職後給付を提供する義務が最初に発生したか)**

**IAS 第 19 号の適用要件**

13. IAS 第 19 号第 71 項及び第 72 項は、以下のように述べている。

71. … (略) 企業は、退職後給付を支給する義務が発生する期間に給付を帰属させる。当該義務は、企業が将来の報告期間に支払うと予想する退職後給付の対価として、従業員が勤務を提供するに従って発生する。(略) …

72. 給付が将来の雇用を条件としている（言い換えれば、給付が権利確定していない）場合であっても、従業員の勤務は確定給付制度に基づく義務を発生させる。その後の各報告期間の末日において、従業員が給付の権利を得るために将来の勤務を提供しなければならない量は減少するので、権利確定日前の従業員の勤務は推定的義務を生じさせる。(略) …

**本事例への適用**

14. 本事例で説明された確定給付制度では、

- (1) 従業員が 62 歳の特定の退職年齢に達したときにのみ退職給付を受け取ることができる。
- (2) 退職給付の額は、従業員が勤務を提供するにつれて増加し、連続する各年ごとに退職日直前の最終給与の 1 ヶ月分として計算される。
- (3) 退職給付の額は、退職日直前の継続勤続年数 16 年を上限としている。

15. 退職給付は、従業員が 62 歳の退職年齢に達した時点でのみ権利が確定する（すなわち、その年齢まで勤続することを条件としている）が、それ以前の従業員の勤務は、企業に退職給付を提供する推定的義務を生じさせる。以下では、46 歳より前に入社した従業員と、46 歳以降に入社した従業員に分けて分析する。

**46 歳より前に入社した従業員**

16. 46 歳より前に企業 X に入社した従業員については、IASB スタッフの見解では、企業 X の義務は、従業員が企業 X に入社した日から発生するのではなく、従業員が 46 歳に達した時（その結果、62 歳の退職年齢まで 16 年しか残されない時）から生じる。これは、従業員がその日までに提供する勤務は、従業員が退職給付の権利を得る前に各報告期間において提供しなければならない将来の勤務の量を減少させる



ものではないためである。つまり、46歳より前に提供される勤務は、退職給付の時期や金額に影響を与えない。しかし、従業員が46歳に達すると、退職給付の権利を得るために従業員が提供しなければならない将来の勤務の量は、その後の各報告期間の末日において減少する。IAS第19号第72項は、「その後の各報告期間の末日において、従業員が給付の権利を得るために将来の勤務を提供しなければならない量は減少するので」権利確定日前に推定的義務が生じると説明している。

17. 例えば、従業員が40歳で企業Xに入社したとする。この場合、従業員が退職給付の権利を得るために将来の勤務を提供しなければならない量は、減少しない。40歳から46歳までの各報告期間の末日において、従業員は、退職給付の権利を得るために16年間の将来の勤務を提供しなければならない。従業員が46歳に達した後のみ、従業員が退職給付の権利を得るために提供しなければならない将来の勤務年数は、各報告期間の末日において減少する。
18. 従業員は、企業Xで数年間働き、46歳になる前に退職して再入社することができる。この場合、従業員は、46歳で最初に企業で働き始める別の従業員と同じ退職給付を受ける権利がある。したがって、IASBスタッフの見解では、従業員の勤務が、制度の下での給付を最初に生じさせるのは46歳の時点である。
19. 本事例で示された事実パターンと上記の分析は、IAS第19号第73項を説明する設例<sup>2</sup>と類似し、一致している。この例では、次のように述べている。

ある制度は、20年間の勤務の後に55歳でなお雇用されているすべての従業員にCU2,000の一時金での退職給付を支払う。(略) …

*35歳前に入社した従業員にとって、当該制度の下での給付を生じさせる最初の勤務は、35歳の時である(従業員は30歳で退職し、33歳で復職しても、給付の金額又は時期には影響がない)。当該給付はそれ以上の勤務を条件とする。また、55歳を超えて勤務しても、重要なそれ以上の給付を生じさせない。企業は当該従業員に、35歳から55歳までの各年にCU100 (CU2,000÷20)の給付を帰属させる。(略) …*

20. 同様に、IAS第19号第72項を説明する設例2では、次のように述べている。

ある制度は、25歳より前の勤務を除き、各年の勤務に対してCU100の給付を支払う。当該給付は直ちに権利確定する。

---

<sup>2</sup> IAS第19号の特定の段落を説明する設例は、基準の一部であり、基準に付随するものではない。したがって、例えば、IAS第19号第73項を例示したこの設例は、基準の第73項に従っている。

(条件付か無条件かを問わず) その日より前の勤務から給付は生じないため、給付を 25 歳より前の勤務には帰属させない。CU100 の給付を後の各年に帰属させる。

#### **46 歳以降に入社した従業員**

21. 46 歳以降に企業 X に入社した従業員については、IASB スタッフの見解では、企業 X の義務は雇用開始日から発生する。これは、従業員が退職給付の権利を得るために将来の勤務を提供しなければならない量が、各報告期間の末日において減少するためである。
22. 例えば、従業員が 50 歳で企業 X に入社したとする。この場合、従業員は 62 歳の退職年齢まで企業 X に雇用されていれば、最終給与の 12 ヶ月分の退職給付を受け取る権利がある。従業員が退職給付の権利を得るために将来の勤務を提供しなければならない量は、50 歳から 62 歳までの各報告期間の末日において減少する。
23. したがって、46 歳以降に入社した従業員については、企業 X は、雇用開始日から退職給付を帰属させる。

#### **(いつ従業員によるそれ以降の勤務が重要な追加の給付を生じさせなくなるか)**

24. IAS 第 19 号第 73 項は、次のように述べている。

従業員によるそれ以降の勤務が重要な追加の給付を生じさせなくなる日まで、債務は増加する。したがって、すべての給付をその日以前に終了する期間に帰属させる。(略) …

25. 本事例の確定給付制度において、IASB スタッフの見解では、従業員が 62 歳の退職年齢に達した時に、それ以降の勤務は重要な追加の給付を生じない。これは、従業員が 46 歳より前に入社したか、46 歳以降に入社したかによらない。この見解は、IAS 第 19 号第 73 項を説明する設例 2 (本資料第 19 項を参照) によって裏付けされる。
26. 従業員が退職年齢に達する前に従業員の退職給付の帰属を停止する根拠はない。これは、退職給付を生じさせるのは、義務が最初に生じた日 (本資料第 14 項から第 23 項を参照) から退職年齢までの間の従業員の勤務だからである。従業員は、給付の権利を得るために、退職年齢まで勤務を提供しなければならない。

#### **(IASB スタッフの結論)**

27. 上記の分析に基づき、企業 X は、46 歳から 62 歳までの各年 (46 歳以降に雇用が開

始された場合には、最初に勤務した日から 62 歳までの各年) に退職給付を帰属させると結論付ける。この結論は見解 C と一致する。

**(他の見解に同意できない理由)**

**見解 A**

28. 見解 A (従業員が企業に勤務し始めた日から退職日までの期間、16 年を超えるかどうかにかかわらず、退職給付を帰属させる見解) は、企業 X が従業員の 62 歳の退職年齢に達するまでの期間に退職給付を帰属させるとする IASB スタッフの結論と一致する。一方で、企業の義務が最初に発生する時期について、見解 A は IASB スタッフの結論と異なる。
29. 見解 A の論拠は以下の通りである。
- (1) 企業 X の退職給付を提供する推定的義務は、従業員が企業 X に入社した時点で、その日が従業員の退職年齢の 16 年以上前であるかどうかにかかわらず、最初に発生する。従業員は、企業 X に入社した日から将来の給付と引き換えに勤務を提供するものであり、最後の 16 年間の勤務だけではない。40 歳で企業 X に入社した従業員は、退職給付の全額を受け取る権利を得るまでに 22 年間勤務しなければならないが、従業員の勤務年数が増えるごとに、退職給付の権利を得るために従業員が提供しなければならない将来の勤務の量は減少する。
  - (2) 退職給付の額 (勤続年数 16 年の上限を含む) を決定する算定式は、退職時の支給額のみを決定するものであり、(a) 退職給付を受け取るために必要な従業員の勤続年数、または、(b) 勤務の初年度から将来の給付と引き換えに勤続していないことを示すものではない。
  - (3) 46 歳よりも何年も前に企業 X に入社した従業員の場合、その従業員の後期の年度の勤務は、初期の年度より著しく高い水準の給付を生じさせることになる。したがって、IAS 第 19 号第 70 項を適用し、企業 X は、退職給付を雇用期間全体で定額法により帰属させる。
30. IASB スタッフは特に以下の点から見解 A に同意しない。
- (1) 本資料第 14 項から第 23 項で説明したように、企業 X の退職給付の推定的義務は、従業員が 46 歳に達した場合にのみ最初に発生し、46 歳より前の従業員の勤務は退職給付と引き換えにはならない。
  - (2) 退職給付の額を決定する算定式は、46 歳より前の従業員の勤務は、従業員が給付の権利を得るために将来の勤務を提供しなければならない量を減少させな

い。46歳より前の従業員の勤務は、退職給付の時期及び金額のいずれにも影響を与えない。したがって、46歳より前の従業員の勤務は、退職給付と引き換えにはならない。

- (3) 後期の年度における従業員の勤務が、初期の年度より著しく高い水準の給付を生じさせる場合であっても、IAS 第 19 号第 70 項は、従業員による勤務が、制度の下での給付を最初に生じさせた日から定額法により給付を帰属させることを企業に要求している。本資料第 14 項から第 23 項で説明した理由から、IASB スタッフの見解では、従業員が 46 歳に達したときにのみ、従業員による勤務が制度の下での給付を最初に生じさせる。

### **見解 B**

31. 見解 A と同様に、見解 B（従業員が提供した最初の 16 年間の勤務期間のみに退職給付を帰属させる見解）は、従業員が企業 X に入社したとき、それが従業員の退職年齢の 16 年以上前であるかどうかに関わらず、退職給付を提供する企業 X の推定的義務が最初に発生すると考えている。一方で、見解 B は、従業員によるそれ以降の勤務が重要な追加の給付を生じさせなくなる時期について、見解 A や見解 C と異なっている。
32. 見解 B の論拠は以下の通りである。
- (1) 46 歳より前に入社した従業員の場合、退職給付の額を決定する算定式は、最初の 16 年を超える従業員の勤務は、それ以降の重要な追加の給付を生じさせない。したがって、企業 X は、従業員の最初の 16 年間の勤務で退職給付の全額を認識することになる。見解 A または見解 C を適用すると、退職給付の決定に使用された算定式に基づいて決定された場合と比較して、債務は少なくなる可能性があり、これは第 70 項の原則および BC114 項の設例と整合しない<sup>3</sup>。
- (2) 従業員が退職年齢（62 歳）に達したときにのみ退職給付を受ける権利を有するという事実は、企業 X が退職年齢まで給付を帰属させる必要があることを意味するものではない。権利確定条件は、企業の確定給付債務を測定する際に考慮され、退職給付が帰属する期間を決定する際には考慮されない。IAS 第 19 号第 72 項は次のように述べている。

給付が将来の雇用を条件としている（言い換えれば、給付が権利確定してい

<sup>3</sup> BC114 項では、国際会計基準委員会（IASB）の、企業がどのように給付を勤務期間に帰属させるか、に関する結論の根拠が説明されているが、企業が給付を帰属させる勤務期間の決定については説明されていない。

ない) 場合であっても、従業員の勤務は確定給付制度に基づく義務を発生させる。(略) … 確定給付制度債務を測定するにあたり、企業は、ある従業員が権利確定のための要件を満たさない確率を考慮に入れる。(略) …

33. IASB スタッフは見解 B に同意しない。本資料第 14 項から第 23 項で説明したように、IASB スタッフの見解では、企業 X に推定的義務を生じさせるのは、退職直前の 16 年間の従業員の勤務 (最初の 16 年間の勤務ではなく) である。加えて、

(1) 本資料第 30 項に記載された理由から、従業員の退職年齢の 16 年以上前であるかどうかにかかわらず、従業員が企業 X に入社した時点で退職給付を提供する推定的義務が最初に生じるとの見解には同意できない。

(2) 企業が、一部の従業員は権利確定条件を満たさない可能性を考慮して確定給付債務を測定することには同意するが、従業員が退職年齢に達する前に、企業 X が退職給付の帰属を停止することを意味するものではない。本資料第 26 項で説明したように、退職給付を生じさせるのは、企業 X の義務が最初に発生した日 (本資料第 14 項から第 23 項参照) から退職日までの従業員の勤務である。46 歳から 62 歳までの各年の勤務は、従業員が退職給付の権利を得るために将来の勤務を提供しなければならない量を減少させるため、追加の給付を生じさせる。

#### **(IASB スタッフの結論)**

34. 要望書に記載されている確定給付制度では、企業 X は、46 歳から 62 歳までの各年 (46 歳以降に雇用が開始された場合には、最初に勤務した日から 62 歳までの各年) に退職給付を帰属させる。

**(IFRS-ICは基準設定プロジェクトを作業計画に加えるべきであるか)****財務報告を改善するために IFRS 基準の要求事項に追加又は変更が必要であるか**

35. IASB スタッフは分析に基づき、IFRS 基準の原則及び要求事項は、企業が要望書に記載された確定給付制度の退職給付を帰属させる勤務期間を決定するための適切な基礎を提供していると結論を下している。

**IASB スタッフの提案**

36. デュー・プロセス・ハンドブックの第 5.16 項の作業計画の規準に関する IASB スタッフの分析（本資料の第 35 項参照）に基づき、IASB スタッフは、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを提案している。その代わりに、IASB スタッフは、要望書に記述されている確定給付制度の退職給付を帰属させる勤務期間を決定する際に、企業が IAS 第 19 号をどのように適用するかを説明するアジェンダ決定案を公表することを提案する。
37. 本資料の別紙 2 に、アジェンダ決定案について提案した文言を記述している。IASB スタッフの見解では、提案されたアジェンダ決定（その中に記載してある説明的資料を含む）は、IFRS 基準の要求事項を追加又は変更するものではない。

**IASB スタッフから IFRS-IC への質問**

38. IASB スタッフから IFRS-IC に対する質問は以下のとおりである。
- (1) IFRS-IC は、要望書に記述されている退職給付制度に関する IFRS 基準の要求事項の適用に関する IASB スタッフの分析に同意するか。
  - (2) IFRS-IC は、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないとする IASB スタッフの提案に同意するか。
  - (3) IFRS-IC は、本資料の別紙 2 のアジェンダ決定案に提案する文言に関してコメントあるか。

以 上

## 別紙2 「アジェンダ決定案」(仮訳)

### 給付の勤務期間への帰属 (IAS 第19号「従業員給付」)

委員会は、特定の確定給付制度について企業が給付を帰属させる勤務期間に関する要望を受けた。その制度の条件では、

- a. 従業員は、特定の退職年齢への到達時に企業に雇用されていることを条件として、当該退職年齢への到達時に退職一時金を受け取る権利を得る。
- b. 従業員が権利を得る退職給付の金額は、退職年齢前の従業員の勤務の長さに応じて決まり、所定の継続勤務年数で上限となる。

要望書に記載された事実パターンを例示するため、企業が従業員のための確定給付制度を運営していると仮定する。その制度の条件では、

- a. 従業員は、62歳の退職年齢への到達時に企業に雇用されていることを条件として、当該退職年齢への到達時にのみ退職給付を受け取る権利を得る。
- b. 退職給付の金額は、退職年齢前の勤務期間の1年ごとについて最終給与1か月分として計算される。
- c. 退職給付は勤続期間16年で上限となる(すなわち、従業員が権利を得る退職給付の最大額は、最終給与の16か月分である)。
- d. 退職給付は、退職年齢前の従業員の継続勤務年数のみを使用して計算される。

IAS 第19号の第70項は給付の勤務期間への帰属についての原則を定めており、IAS 第19号の第71項から第74項は、企業が当該原則をどのように適用するのかを定める要求事項を含んでいる。第71項は、退職給付を支給する義務が発生する期間に給付を帰属させることを企業に要求している。同項はまた、当該義務は、企業が将来の報告期間に支払うと予想する退職給付の対価として、従業員が勤務を提供するに従って発生すると定めている。第72項は、連続する各報告期間の末日において、従業員が給付の権利を得るために提供しなければならない将来の勤務の量は減少していくので、権利確定日前の従業員の勤務は推定的義務を生じさせると定めている。

このアジェンダ決定で例示している確定給付制度については、

- a. 従業員が46歳よりも前に企業に入社する(すなわち、従業員の退職年齢までに16年以上ある)場合には、46歳よりも前に従業員が提供する勤務は、従業員が退職給付に対する権利を得るまでに連続する各報告期間において提供しなければならない将来の勤務の量を減少させない。46歳よりも前の従業員の勤務は、退職給付

の時期にも金額にも影響を与えない。したがって、企業が退職給付を提供する義務は、46歳以後からしか発生しない。

- b. 従業員が46歳以後に企業に入社する場合には、従業員が退職給付に対する権利を得るまでに連続する各報告期間において提供しなければならない将来の勤務の量は、連続する各報告期間の末日において減少していく。したがって、企業が退職給付を提供する義務は、従業員が最初に勤務を提供した日から発生する。

IAS第19号の第73項は、従業員によるそれ以降の勤務が、当該制度における重要性がある金額の追加の給付を生じさせなくなる日まで、企業の義務は増加すると定めている。委員会は次のように考えた。

- a. 46歳から62歳までの各勤務年度は、追加の給付を生じさせる。それらの各年度に提供された勤務は、従業員が退職給付に対する権利を得るまでに提供しなければならない将来の勤務の量を減少させるからである。
- b. 従業員は、企業に入社した年齢に関係なく、62歳からは重要性がある金額の追加の給付を受けない。したがって、企業は退職給付を62歳までにのみ帰属させる。

したがって、このアジェンダ決定で例示している退職給付制度について、委員会は、従業員が46歳から62歳まで（又は、雇用が46歳以後に開始する場合には、従業員が最初に勤務を提供する日から62歳まで）に勤務を提供する各年度に企業は給付を帰属させると結論を下した。委員会の結論は、第73項の設例2（IAS第19号の一部を構成する）に示された結果と合致する。

委員会は、IFRS基準における諸原則及び要求事項が、要望書に記載された事実パターンにおいて退職給付が帰属する期間を企業が決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会は作業計画に基準設定プロジェクトを追加しないことを〔決定した〕。

以 上



## 別紙3 関連する IFRS 基準（抜粋）

### 国際会計基準第19号

#### 従業員給付

#### 退職後給付：確定給付制度

**【参照：結論の根拠BC114項からBC120項及びBC150項(a)】**

- 70 確定給付制度債務の現在価値及び関連する当期勤務費用（並びに該当する場合には過去勤務費用）を算定するにあたり、企業は、制度の給付算定式に基づいて勤務期間に給付を帰属させなければならない。しかし、後期の年度における従業員の勤務が、初期の年度より著しく高い水準の給付を生じさせる場合には、企業は、給付を定額法により次の期間に帰属させなければならない。
- (a) 従業員による勤務が、制度の下での給付を最初に生じさせた日（当該給付が将来の勤務を条件としているかどうかにかかわらず）から、
- (b) 従業員によるそれ以降の勤務が、それ以降の昇給を除けば、制度の下での重要な追加の給付を生じさせなくなる日まで。 **【参照：第74項(a)】**
- 71 予測単位積増方式 **【参照：第67項】** は、企業に給付を当期（当期勤務費用の算定のため）並びに、当期及び過去の期間（確定給付制度債務の現在価値の算定のため）に帰属させることを要求する。企業は、退職後給付を支給する義務が発生する期間に給付を帰属させる。当該義務は、企業が将来の報告期間に支払うと予想する退職後給付の対価として、従業員が勤務を提供するに従って発生する。数理計算上の技法により、負債の認識を正当化するのに十分な信頼性をもって、企業が当該義務を測定することが可能になっている。

#### 第71項を説明する設例

- 1 ある確定給付制度は、各年の勤務に対してCU100の一時金給付を退職時に支払うべきことを規定している。
- CU100の給付を各年に帰属させる。当期勤務費用は、CU100の現在価値である。確定給付制度債務の現在価値は、CU100の現在価値に報告期間の末日までの勤続年数を乗じたものである。
- 当該給付を従業員が企業を離職すると同時に支払う場合には、当期勤務費用及び確定給付制度債務の現在価値には、従業員が離職すると

予想される日を反映させる。したがって、割引の影響があるために、その金額は、従業員が報告期間の末日において離職する場合に決定されるはずの金額より少ない。

2 ある制度は、各年の勤務に対して最終給与の0.2%の月額年金を支給する。当該年金は、65歳から支払われる。

予想退職日における、予想退職日から予想死亡日までにわたり支払うべき、見積退職時の最終給与の0.2%の月額年金の現在価値に等しい給付を、勤続中の各年に帰属させる。当期勤務費用は、当該給付額の現在価値である。確定給付制度債務の現在価値は、最終給与の0.2%の月次年金支払額に報告期間の末日までの勤続年数を乗じた金額の現在価値である。年金の支払は65歳から開始するため、当期勤務費用及び確定給付制度債務の現在価値を割り引く。

- 72 給付が将来の雇用を条件としている（言い換えれば、給付が権利確定していない）場合であっても、従業員の勤務は確定給付制度に基づく義務を発生させる。その後の各報告期間の末日において、従業員が給付の権利を得るために将来の勤務を提供しなければならない量は減少するので、権利確定日前の従業員の勤務は推定的義務を生じさせる。確定給付制度債務を測定するにあたり、企業は、ある従業員が権利確定のための要件を満たさない確率を考慮に入れる。同様に、例えば退職後医療給付のような一部の退職後給付は、従業員がもはや雇用されていない際の、特定の事象が発生した場合にのみ支払うべきことになるが、特定の事象が発生した場合に給付を受けるという権利を生じさせる勤務を、従業員が提供した時に義務は創出される。特定の事象が発生する確率は、当該義務の測定に影響するが、義務が存在するか否かを決定するものではない。

#### 第72項を説明する設例

1 ある制度は、各年の勤務に対してCU100の給付を支払う。10年間の勤務の後に当該給付の権利は確定する。

CU100の給付を各年に帰属させる。最初の10年の各年における当期勤務費用及び債務の現在価値には、従業員が10年間の勤務を完了しない確率を反映させる。

2 ある制度は、25歳より前の勤務を除き、各年の勤務に対してCU100の給付を支払う。当該給付は直ちに権利確定する。

(条件付か無条件かを問わず) その日より前の勤務から給付は生じないため、給付を25歳より前の勤務には帰属させない。CU100の給付を後の各年に帰属させる。

- 73 従業員によるそれ以降の勤務が重要な追加の給付を生じさせなくなる日まで、債務は増加する。したがって、すべての給付をその日以前に終了する期間に帰

属させる。給付は、制度の給付算定式の下で個々の会計期間に帰属させる【参照：第70項】。しかし、後期の年度における従業員の勤務が初期の年度より著しく高い水準の給付を生じさせる場合には、従業員によるそれ以降の勤務が重要な追加の給付を生じさせなくなる日まで、企業は、定額法により給付を帰属させる。これは、全期間を通じての従業員の勤務が、最終的にそのように高水準の給付を生じさせるからである。

#### 第73項を説明する設例

- 1 ある制度は、10年間の勤務の後に権利確定するCU1,000の一時金給付を支払う。当該制度は、その後の勤務に対して追加の給付は支給しない。

最初の10年間の各年にCU100 ( $CU1,000 \div 10$ ) の給付を帰属させる。最初の10年間の各年の当期勤務費用には、従業員が10年間の勤務を完了しない確率を反映させる。後の年に帰属させる給付はない。

- 2 ある制度は、20年間の勤務の後に55歳でなお雇用されているか、又は勤務期間を問わず、65歳でなお雇用されているすべての従業員にCU2,000の一時金での退職給付を支払う。

35歳前に入社した従業員にとって、当該制度の下での給付を生じさせる最初の勤務は、35歳の時である（従業員は30歳で退職し、33歳で復職しても、給付の金額又は時期には影響がない）。当該給付はそれ以上の勤務を条件とする。また、55歳を超えて勤務しても、重要なそれ以上の給付を生じさせない。企業は当該従業員に、35歳から55歳までの各年にCU100 ( $CU2,000 \div 20$ ) の給付を帰属させる。

35歳から45歳の間に入社した従業員にとって、20年を超えて勤務しても、重要な追加の給付を生じさせない。企業は当該従業員に、最初の20年の各年にCU100 ( $CU2,000 \div 20$ ) の給付を帰属させる。

55歳で入社した従業員にとって、10年を超えて勤務しても、重要な追加の給付を生じさせない。企業はこの従業員に、最初の10年の各年にCU200 ( $CU2,000 \div 10$ ) の給付を帰属させる。

すべての従業員について、当期勤務費用及び債務の現在価値には、従業員が必要な期間の勤務を完了しない確率を反映させる。

- 3 ある退職後医療制度は、従業員が10年超20年未満の勤務の後に離職した場合には従業員退職後医療費の40%、従業員が20年以上の勤務の後に離職した場合には当該費用の50%を補償する。

当該制度の給付算定式の下で、企業は、最初の10年間の各年に予想医療費の現在価値の4% ( $40\% \div 10$ ) を、次の10年間の各年に1% ( $10\% \div 10$ ) を帰属させる。各年の当期勤務費用には、従業員が給付の一部又は全部を稼得するのに必要な期間の勤務を完了しない確率を反映させる。10年以内に退職すると予想される従業員には、給付を帰属させない。

- 4 ある退職後医療制度は、従業員が10年超20年未満の勤務の後に離職した場合には従業員退職後医療費の10%、従業員が20年以上の勤

務の後に離職した場合には当該費用の50%を補償する。

後期の年度の勤務は初期の年度よりも著しく高い水準の給付を生じさせる。したがって、20年後より後に離職すると予想される従業員について、企業は、第71項に基づき定額法により給付を帰属させる。20年を超える勤務は、重要な追加の給付額を生じさせない。したがって、最初の20年間の各年に帰属させる給付は、予想医療費の現在価値の2.5% ( $50\% \div 20$ ) である。

10年から20年の間に離職すると予想される従業員にとっては、最初の10年間の各年に帰属させる給付は、予想医療費の現在価値の1%である。

当該従業員には、10年後と予想離職見積日との間の勤務には、給付を帰属させない。

10年以内に離職すると予想される従業員には、給付を帰属させない。

74 給付の金額が、勤続期間の各年について最終給与の一定割合となる場合には、将来の昇給は、報告期間の末日より前の勤務について存在する義務を決済するのに必要な金額に影響するであろうが、追加的な義務を創出しない。したがって、

- (a) 給付の金額は最終給与に左右されるとしても、第70項(b)の目的上、昇給は追加的な給付を生じさせない。また、
- (b) 各年に帰属させる給付額は、給付が連動する給与の一定比率となる。

#### 第74項を説明する設例

従業員は、55歳前の各年の勤務に対して、最終給与の3%の給付の権利を有する。

55歳に達する日までの各年に、見積最終給与の3%の給付を帰属させる。これは、それ以降の勤務が、当該制度の下で重要な追加の給付を生じさせなくなる日である。当該年齢後の勤務には、給付を帰属させない。

以 上