



cutting through complexity

IFRS

First Impressions: Employee benefits

IFRS最新基準書の初見分析：
従業員給付

2011年7月



目次

退職後給付に関する改訂	1
1. 概要	2
2. 改訂後のIAS第19号の影響	3
3. 退職後給付－認識	4
3.1 数理計算上の差異の認識に関する 回廊アプローチの廃止	4
3.2 過去勤務費用を生じさせる制度変更	5
3.3 即時認識のその他の影響	6
3.4 過去勤務費用を生じさせる縮小	7
3.5 清算	8
3.6 要約	9
4. 退職後給付－測定	11
4.1 制度の未払税金	11
4.2 管理費用	13
4.3 リスク・シェアリングの特徴と従業員または 第三者からの拠出	14
4.4 制度で定められている選択肢	16
4.5 要約	16
5. 退職後給付－表示	17
5.1 勤務費用	18
5.2 利息の純額	19
5.3 再測定	22
5.4 IAS第19号(2011年版)に基づく表示例	24
6. その他の論点	30
6.1 期中報告の明確化	30
6.2 複数事業主制度	30
6.2 IFRIC解釈指針第14号：アセット・シーリングのテスト	31
7. 開示	32
7.1 確定給付制度	32
7.2 複数事業主制度	35
7.3 グループ制度	36
7.4 その他の退職後給付制度の開示	37
8. 短期従業員給付とその他の長期従業員給付	38
9. その他の長期従業員給付	40
10. 解雇給付	41
9.1 認識	41
9.2 測定	42
11. 適用日及び移行措置	44
本冊子について	45

退職後給付に関する改訂

IASBは長年にわたる退職後給付会計の検討の結果として、2011年6月16日にIAS第19号「従業員給付」(2011年版)を公表しました。IAS第19号(2011年版)は、2013年1月1日以後開始する会計年度から適用されます。

IAS第19号(2011年版)における重要な変更の1つが、数理計算上の差異の認識の遅延を認める「回廊アプローチ」の廃止です。IAS第19号(2011年版)では、すべての数理計算上の差異はその他の包括利益(OCI)で即時に認識されます。この変更により、現在回廊アプローチを採用している企業に重要な影響が生じるものと予想されます。また、企業が現在回廊アプローチを採用していない場合でも、積立型の確定給付制度を有する場合は、IAS第19号(2011年版)によって重要な影響が生じることがあります。これは主として、確定給付負債(資産)の純額に係る利息収益または利息費用という、新たな計算及び表示のアプローチを導入するためです。この額は、確定給付制度債務の測定に用いる割引率に基づき、利息を単一の項目として純額計算されます。この改訂の結果、企業は実際に保有している制度資産に係る長期期待収益を用いて純損益で認識できなくなるため、多くの企業にとっては、純利益が現行のIAS第19号に基づいて報告される額よりも減少することになります。

IASBは2006年に、退職後給付会計のすべての点を抜本的に見直すプロジェクトをアジェンダに追加しました。IASBは2008年3月に、(制度ではなく)「約定」に基づく従業員給付の提案、特定の従業員給付約定に関する負債については公正価値で測定する提案、キャッシュ・バランス・プランの会計処理に対する新たなアプローチの提案を行うディスカッション・ペーパー「IAS第19号『従業員給付』の改訂に係る予備的見解」を公表しました。また、ディスカッション・ペーパーの公表後、IASBは、確定給付制度会計のすべての影響を損益で認識するという提案についても検討しました。しかしIASBは、2010年3月に公表した公開草案「確定給付制度—IAS第19号の改訂案」において、回廊アプローチの廃止案については維持したものの、上記の提案についてはいずれも含めませんでした。その代わりに公開草案では、勤務費用、利息収益(利息費用)の純額のように毎期発生する費用を損益で認識し、再測定をその他の包括利益で認識するという、表示面に焦点が当てられました。公開草案の段階で先送りされたこのプロジェクトのその他の論点(上記参照)は、IASBが今年の後半に公表を見込む、3年ごとのアジェンダ・コンサルテーションの中で明らかになる可能性があります。

上記の公開草案とは別に、IASBは2005年6月に、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を改訂する公開草案と併せて、解雇給付の会計処理を扱う、IAS第19号の改訂に関する公開草案を公表しています。IAS第37号に関するプロジェクトが中断されたため、IASBは上記の2010年の公開草案の改訂を完了させる際に、解雇給付に関する改訂についても完了させることを決定しました。

IAS第19号(2011年版)の影響を考慮すると、例えば、負債の財務制限条項や重要な業績評価基準など、より幅広い実務上の影響がある可能性があり、企業にとって焦点となる場合があります。IAS第19号(2011年版)は、確定給付負債(資産)の純額の変動の認識時期と表示区分を変更しており、各企業はそれが置かれた状況を踏まえて、この影響を評価する必要があります。

KPMGは本冊子が、IAS第19号(2011年版)を適用するために行うべきことを企業が理解するのに役立ち、また、企業がIAS第19号(2011年版)に従って期中財務諸表や年次財務諸表で報告を始めた際に(2013年下半期から2014年にかけて)、その中で公表される財務情報がどのように変貌しているかを投資家が理解するのに役立つものと考えています。

Lynn Pearcy (Leader)

Annie Mersereau (Deputy leader)

Mary Tokar

KPMG's global IFRS Employee Benefits leadership team

KPMG International Standards Group

本冊子は、KPMG IFRG Limitedが2011年7月に発行した"First Impressions : Employee benefits"を翻訳したものです。
翻訳と英語原文間に齟齬がある場合は、当該英語原文が優先するものとします。

1. 概要

- IAS 19R.2* 本基準の適用範囲に変更はない。本基準は、IFRS第2号「株式報酬」が適用される従業員給付を除く、すべての従業員給付の会計処理に適用される。
- IAS 19R.6, 8* 「従業員給付」とは、従業員が提供する勤務と交換に、または解雇に対して企業が給付する、あらゆる形態の対価をいう。従業員給付には、従業員に直接支給される給付や、扶養家族または受益者に支給される給付も含まれる。
- IFRIC 14.4, 6* IAS第19号以外に、IFRIC解釈指針第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」も、引き続き退職後確定給付制度及びその他の長期従業員確定給付制度に適用される。この解釈指針は、アセット・シーリングのテストの影響(資産として認識できる積立超過の額の上限や、過去勤務に関する最低積立要件に関連した追加負債の認識)に関するガイダンスを提供するものである。
- IAS 19R.5* 従業員給付は、これまでと同様、認識、測定及び開示の規定を異にする4つの区分に分類される。しかし、IAS第19号(2011年版)では、これらの区分の境界が以下のように変更されている。
- 短期従業員給付—従業員が関連する勤務を提供した年次報告期間の末日後12ヶ月以内に、給付のすべてが決済されると予想されるもの
 - 退職後給付一年金、退職一時金、退職後医療給付など
 - 解雇給付
 - その他の長期従業員給付—上記3区分に分類されないすべての給付
- 今回のIASBのプロジェクトの初期の段階では、(IAS第19号の)退職後給付の基礎となる測定方法の変更が提案されていたが、IAS第19号(2011年版)では、この点に関する変更はない。企業はこれまでどおり、給付を制度の給付計算式に基づいて各勤務期間に帰属させる。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著しく高い水準の給付となる場合(すなわち、後加重(back-end loaded)である場合)は、給付を定額法で各勤務期間に帰属させる。
- IAS 19R.8* なお、IAS第19号(2011年版)で使用されている用語の一部(例えば清算)は、定義が変更されている。
- IAS 19R.135* IAS第19号(2011年版)では、確定給付制度の開示規定も変更されている。IAS第19号(2011年版)での開示内容は、以下の3つに分類される。
- 確定給付制度の特徴及び関連するリスク
 - 確定給付制度から生じる財務諸表上の金額の識別及び説明
 - 確定給付制度が将来キャッシュフローの金額、タイミング及び不確実性にどのような影響を与えるかについての説明
- IAS 19R.165* 解雇給付は、以下のいずれか早い時点で認識する。
- IAS第37号の適用対象となる、解雇給付の支払いを含むリストラ費用を企業が認識した時点
 - 企業が解雇給付の申し出を取り下げることができなくなった時点
- IAS 8.30, 19R.172* IAS第19号(2011年版)は、2013年1月1日以後開始する会計年度から適用される。早期適用した旨の開示を条件として、早期適用も認められる。早期適用を選択しない企業は、早期適用を行わない旨、IAS第19号(2011年版)の適用による企業の財務諸表への影響に関連する、既知の、または合理的に見積り可能な情報の開示が義務付けられている。

2.

改訂後のIAS第19号の影響

現行のIAS第19号からの主な変更点、及び関連する潜在的な影響は以下のとおりである。

現行のIAS第19号 からの主な変更点	潜在的な影響
すべての数理 計算上の差異を その他の 包括利益で即時に 認識する。	<p>すべての数理計算上の差異を即時に認識することを義務付ける変更是、現行のIAS第19号に従い(今回廃止される)回廊アプローチを採用している企業の財政状態計算書に影響を及ぼし、より大きなボラティリティをもたらすことになる。また、即時認識をその他の包括利益で行うことは、現在、回廊アプローチを採用している企業だけでなく、数理計算上の差異を即時に損益(profit or loss)で認識している企業の損益にも影響を及ぼすことになる。</p> <p>現在、回廊アプローチを採用している企業は、借入契約に含まれる財務制限条項の内容の改訂について、貸手と交渉する必要が生じる可能性がある。</p>
財務費用— 計算方法の改訂	<p>利息の純額は、確定給付負債(または資産)の純額(net defined benefit liability (asset))に対し、確定給付制度債務(defined benefit obligation)の測定に用いる割引率を乗じて計算することになるため、所有する制度資産の内容(例えば、株式であるか債券であるかなど)は、財務費用(収益)の純額に影響しないことになる。制度資産に係る期待收益率と債務の割引に用いる割引率との差が大きければ大きいほど、この変更による影響も大きくなる。このため、この変更により投資のポートフォリオの見直しが必要となる可能性がある。</p> <p>IAS第19号(2011年版)が、財務制限条項の判定にどのような影響を及ぼすかについて、再検討することが必要になる可能性もある。例えば、これによる財務費用の変動は、利息負担の計算に影響を及ぼしうる。また、例えば、従業員報酬契約において、どのような業績評価基準を用いるかを再検討することが必要となる可能性もある。</p>
確定給付制度の 追加開示	<p>多数の退職後確定給付制度を有する企業は、開示の必要性の評価方法及び最も適切な集約方法について、慎重に計画することが必要となる。</p> <p>従業員給付が多くの国の従業員に確定給付を支給している場合、各国から首尾一貫した方法で必要な情報を得るために、詳細で早期の計画策定が重要となる。</p>
短期及び 長期従業員給付の 定義の改訂	<p>短期従業員給付とその他の長期従業員給付との区別は、長短の分類のみならず、債務の測定にも影響を及ぼす。改訂後は従来と比較して、より多くの給付がその他の長期従業員給付に該当する可能性がある。</p> <p>すべての従業員給付について、従来の長期短期分類を再検討することが必要となる。また、決済時期の予想の一時的でない変更に備えて、分類の妥当性を継続して検討する必要がある。</p>
解雇給付の 認識時期の変更の 可能性	<p>大幅なリストラチャーリングの一環として解雇給付を支給する企業は、解雇の内容によって、給付の認識時期に変更が生じる可能性がある。これにより、企業が解雇給付を「明確にコミット(demonstrably committed)」する時期よりも早い時期に認識する結果となる可能性がある。</p> <p>従来、このような給付は、企業が強制的に雇用を終了することや、自発的退職に対して解雇給付を支給することを明確にコミットしている場合に認識していた。改訂後の基準書では、このような給付の申し出を取り下げることができなくなった時点と、関連するリストラ費用を認識した時点のうち、いずれか早い時点で認識する。</p>

3. 退職後給付－認識

IAS 19R 8, 63

IAS第19号(2011年版)では、以下の項目から構成される確定給付負債(資産)の純額が、財政状態計算書上で認識される。

- 確定給付制度債務の現在価値から、
- (該当する場合には)制度資産の公正価値を控除し(控除後の額を、確定給付制度の積立不足額または積立超過額という)、
- (該当する場合には)アセット・シーリングによる確定給付資産の純額の上限の影響を調整する。

IFRIC 14.26

アセット・シーリングによる確定給付資産の純額の上限の影響には、過去勤務に関連する最低積立要件に基づく負債の追加認識の影響を含む。

IAS第19号(2011年版)では事実上、確定給付制度債務の(現在)価値の変動、制度資産の(公正)価値の変動及びアセット・シーリングの影響による変動のすべてが、財政状態計算書及び包括利益計算書の両方で即時に認識される。すなわち、以下の改訂が行われている。

- 数理計算上の差異の即時認識を義務付け、回廊アプローチを廃止する。
- 権利未確定の金額を含め、すべての過去勤務費用を即時認識する。

また、リストラの一部として生じる、または解雇給付に関連する制度変更及び縮小(curtailment)から生じる確定給付負債(資産)の純額の変動の認識時期についても、これまでとは異なる場合がある。

3.1 数理計算上の差異の認識に関する回廊アプローチの廃止

IAS 19.7

現行のIAS第19号における数理計算上の差異は、実績修正と、確定給付制度債務及び制度資産の両方に関連する数理計算上の仮定の変化の影響から生じる。

IAS 19.7

現行のIAS第19号では、企業は数理計算上の差異を損益で認識する会計方針と、数理計算上の差異をその他の包括利益で即時に認識する会計方針のいずれかを選択可能である。数理計算上の差異を損益で認識する場合には、数理計算上の差異の認識の繰延べを容認する、回廊アプローチを用いることが可能である。

IAS 19.92, 93

回廊アプローチでは、未認識の数理計算上の差異の累積額が期首時点の「回廊」を超過する場合に、数理計算上の差異が認識される。回廊は確定給付制度債務の現在価値と制度資産の公正価値のいずれか大きい方の10パーセントであり、期首時点で測定される。期首時点における未認識の数理計算上の差異の正味累積額が回廊を超過する場合には、当該超過部分を制度に加入している従業員の予想平均残存勤務期間にわたって定額法で償却する。この償却額は、数理計算上の差異の累積額のうち認識すべき最低金額であり、企業は数理計算上の差異をより早期に認識する結果となる方法も使用できる。

IAS 19R.8, 127

IAS第19号(2011年版)では、「再測定」は以下の項目から構成される。

- 数理計算上の差異
- 制度資産に係る収益(確定給付負債(資産)の純額に係る利息の純額に含まれる額を除く)
- (該当する場合には)アセット・シーリングの影響に関する変動(確定給付負債(資産)の純額に係る利息の純額に含まれる額を除く)

<i>IAS 19R.8, 128</i>	IAS第19号(2011年版)では、「数理計算上の差異」は、実績修正または数理計算上の仮定の変化から生じる、確定給付制度債務の現在価値の変動とされている。
<i>IAS 19R.120(c)</i>	すべての再測定は、その他の包括利益で同時に認識される(5.3を参照)。このため、現行のIAS第19号で認められていた、回廊アプローチ及び数理計算上の差異を損益で同時に認識する会計方針の選択肢は、いずれも廃止される。
<i>IAS 19.BC70–BC72</i>	IASBはIAS第19号(2011年版)の結論の根拠において、即時認識は財務諸表の利用者により関連性のある情報を提供し、確定給付制度の財務上の影響に関してより忠実な表現を提供すると考えていると説明している。即時認識により現行のIAS第19号が認める選択肢が廃止されることで、比較可能性も改善される。IASBは、損益の外のその他の包括利益で再測定を認識する規定について、現在回廊アプローチを適用している企業にボラティリティが生じてしまうことを、再測定として報告することで回避していると説明している(5.3を参照)。

考察—回廊の廃止

<i>IAS 19.BC38–BC48</i>	数理計算上の差異の即時認識は、現行のIAS第19号の結論の根拠で示されているように、「財務報告に関する概念フレームワーク」と整合する。国際会計基準委員会(IASC。IASBの前身)は、1998年に本基準を改訂した際に即時認識が適当であると考えたが、業績報告に関する重要な論点が解決するまでは、この方法を義務付けることは実現可能ではないと考えた。しかし、回廊アプローチによって認められる繰延べは度重なる批判の対象となつたため、今回、IASBは繰延べを廃止した。
-------------------------	---

考察—この変更による影響

数理計算上の差異の認識に関する変更は、現行のIAS第19号に従い回廊アプローチを採用している企業の財政状態計算書に影響を及ぼし、より大きなボラティリティをもたらすことになる。回廊アプローチを採用している企業については、回廊を超える金額を損益で徐々に認識することができなくなる点で影響がある。さらに、そのような企業に加え、現在、数理計算上の差異を損益で即時認識している企業についても、数理計算上の差異の額がその他の包括利益で認識されることとなるため、損益に影響が及ぶことになる。

現在、回廊アプローチを採用している企業は、借入契約に含まれる財務制限条項の内容の改訂について、貸手と交渉する必要が生じるか、または短期的には、借入契約条項からこの会計基準の変更による影響を除外する措置を図る必要が生じる可能性がある。

3.2 過去勤務費用を生じさせる制度変更

<i>IAS 19R.8, 102, 106</i>	IAS第19号(2011年版)では、「過去勤務費用」は、制度変更または縮小の結果として生じる、過去の期間の従業員の勤務に関する確定給付制度債務の現在価値の変動とされる。過去勤務費用は、確定給付制度債務の現在価値の増加または減少であって、正または負のいずれの値も取りうる。このセクションでは、過去勤務費用を生じさせる制度変更について検討し、3.4では、過去勤務費用を生じさせる縮小に関して追加的な検討を行っている。
<i>IAS 19R.8, 104</i>	IAS第19号(2011年版)によれば、「制度変更」とは、退職後給付制度の導入、退職後給付制度からの脱退または退職後給付制度の変更とされる。
<i>IAS 19.97</i>	現行のIAS第19号では、以下の場合に制度変更により過去勤務費用が生じる。

- 企業が、過去の勤務に給付を帰属させる確定給付制度を導入する場合
- 企業が、既存の確定給付制度における過去の勤務に対して支払うべき給付を変更する場合

考察—制度からの脱退は制度変更とされる

現行のIAS第19号では、制度からの脱退や、現在の従業員による将来の勤務の重要な要素がもはや給付の条件とはならないか、減額された給付の条件にしかならないような確定給付制度の規約の変更は、縮小となる(3.4を参照)。IAS第19号(2011年版)は、制度からの脱退とすべての制度変更(今回、従来よりも狭く定義された縮小を除く)を、過去勤務費用を生じさせる制度変更としている。ただし、IAS第19号(2011年版)においては、制度変更及び縮小は過去勤務費用の一部として同様に会計処理され、併せて開示されるため、この変更による実務上の影響はない。

IAS 19.96

現行のIAS第19号では、企業は過去勤務費用を、給付が権利確定するまでの平均期間にわたって定額法により費用として認識する。権利確定している過去勤務費用は、給付の変更が生じた時点で即時に認識される。

IAS 19R.103

IAS第19号(2011年版)では、過去勤務費用は以下のいずれか最も早い時点で即時に認識される。

- ・関連するリストラ費用を認識した時点—リストラの一部として制度変更が生じる場合
- ・関連する解雇給付を認識した時点—制度変更が解雇給付に関連する場合
- ・制度変更が発生した場合(3.4を参照)

考察—制度変更、リストラ及び解雇給付の関係

IAS第19号(2011年版)は、過去勤務費用を生じさせる制度変更是、多くの場合、リストラ取引またはその他の解雇給付に経済的に関連するという認識をしており、そのため、これらの関連する要素を同時に認識することを義務付けている。

IAS 19R.107, 19.100

現行のIAS第19号とIAS第19号(2011年版)はいずれも、既存の確定給付制度における、ある特定の給付の減少は、当該制度における同じ従業員に対するその他の給付の支払いの増加と関連していると認識している。したがって、これらは単一の正味変動として会計処理しなければならない。ただし、現行のIAS第19号は、これを解雇給付やリストラ費用といったその他の給付との関連にまでは拡張していない(縮小を除く—3.4を参照)。

3.3

即時認識のその他の影響

IAS 19R.8, 19.108, 109

再測定と過去勤務費用を即時認識するという規定による直接的な影響は、以下のとおりである。

- ・アセット・シーリングの計算は単純化され、制度からの返還の形、または制度への将来掛金の減額の形で利用可能な便益だけを考慮することになる。未認識の数理計算上の損失及び未認識の過去勤務費用は、考慮する必要がなくなる。
- ・縮小及び清算に係る利得または損失の計算は、関連する未認識の数理計算上の差異を計算に含める必要がなくなるため、単純化される。
- ・企業結合における退職後給付から生じる資産及び負債の認識に関するガイダンスは、数理計算上の差異に関する回廊アプローチ及び権利未確定の過去勤務費用の繰延べが、IAS第19号(2011年版)によって廃止され、不必要となつたため、削除された。

IAS 19.108

現行のIAS第19号では、企業結合における取得企業は、被取得企業が数理計算上の差異及び過去勤務費用に関する金額の認識を遅延認識していたとしても、退職後給付から生じる資産及び負債を、確定給付制度債務の現在価値から制度資産の公正価値を控除した額(アセット・シーリングのテストの実施後の額)で認識する。

3.4 過去勤務費用を生じさせる縮小

IAS 19.111

現行のIAS第19号では、縮小は以下のいずれかの場合に発生する。

- 企業が、制度の対象となる従業員数の大幅な削減を行うことを明確にコミットしている場合
- 企業が、現在の従業員による将来の勤務の重要な要素が、もはや給付の条件とはならないか、または減額された給付の条件にしかならないように確定給付制度の規約を変更する場合

IAS 19.109, 111

現行のIAS第19号では、企業は縮小を発生時に認識する。ただし、縮小がリストラに関連する場合には、関連するリストラと同時に会計処理を行う。

IAS 19R.105

IAS第19号(2011年版)では、縮小は制度の対象となる従業員数に大幅な減少がある場合に生じるとされている。縮小は、工場の閉鎖、営業の廃止または制度の終了もしくは中断といった独立した事象から発生する場合がある。

IAS 19R.8, 103

IAS第19号(2011年版)では、縮小は過去勤務費用を生じさせ(3.2を参照)、下記のいずれか早い時点で認識される。

- 関連するリストラ費用を認識した時点—リストラの一部として縮小が生じた場合
- 関連する解雇給付を認識した時点—縮小が解雇給付に関連する場合
- 縮小が発生した時点

IAS 19R.BC158

IAS第19号(2011年版)は、制度変更(3.2を参照)及び縮小が「発生する」時点に言及している。IASBは、この「発生」が、変更が公表される時点、施行される時点、発効する時点のいずれを意味するかについて質問を受けた。IASBは、制度変更または縮小が発生する時点の決定は判断の問題であり、個々の事実及び状況や、それらがIAS第19号(2011年版)の推定的債務の規定とどのように相互作用するかによるであろうと述べている。IASBは、この論点に関するさらなるガイダンスを提供することは、今回の限定的なプロジェクトの範囲を超えていると結論付けた。

考察—縮小の定義の変更

縮小は、制度の対象となる従業員数の大幅な削減を企業が行う場合のみに限定された。この結果、確定給付制度の規約の改訂は制度変更となり、過去勤務費用として会計処理されることとなる(3.2を参照)。これは注記の記載のみに影響し、表示区分には影響せず、(それ自体では)認識時点にも影響しない。

考察—認識時点の変更

第1に、IAS第19号(2011年版)は縮小を発生時に認識することを義務付けることとし、縮小の認識時点を、企業が制度の対象となる従業員数の重要な削減を「明確にコミットした時点」とする、現在の記述を削除している。KPMGの初見分析では、この変更により、リストラや解雇給付に関連しない縮小は、現行のIAS第19号による認識時期よりも遅くに、すなわち、制度の対象となる従業員数の大幅な削減を企業が明確にコミットした時点ではなく、実際に削減を実行した時点で認識されることになる。

第2に、IAS第19号(2011年版)は、縮小がリストラと同時に生じた場合の認識の規定を若干改訂している。現行のIAS第19号では、リストラに関連する縮小はリストラと同時に認識される。IAS第19号(2011年版)では、これをリストラが縮小の発生前に生じた場合のみに限定している。したがって、リストラ費用の認識前に縮小が発生する場合、これらは一緒に関連付けられず、関連する過去勤務費用は縮小が発生した時点で認識されることになる。さらにIAS第19号(2011年版)は、関連する解雇が縮小の発生前に生じた場合には、関連する過去勤務費用を解雇給付と同時に認識することを義務付けている。

考察—実務上の論点

IAS 19.113

2008年にIASBの「年次改善」で変更が導入されたにも関わらず、現行のIAS第19号に従う場合、過去勤務費用(特に負の過去勤務費用)と縮小に係る利得または損失を区分することが困難なケースがあった。IAS第19号(2011年版)は、制度変更と縮小を過去勤務費用として一緒にグルーピングし、かつ、これらが同時に発生した場合に内訳の開示を義務付けない(7.1を参照)ことにより、この問題を解消している。

3.5 清算

解釈指針委員会(従前のIFRIC)は、2008年5月の「IFRICアップデート」において、制度で認められている選択肢の処理に関する論点をアジェンダに追加しないという決定を公表した。解釈指針委員会は、制度が、年金の代わりに退職時点で一時金を受け取るという選択肢を制度加入者に与える場合、当該選択肢は確定給付制度債務の測定に用いられる数理計算上の仮定に反映されるのであって、一時金支払いをIAS第19号の清算として取り扱うわけではないとした。

IAS 19R.8, 76

IAS第19号(2011年版)は、清算と再測定とを区別するために、清算の定義を変更している。「清算」とは、確定給付制度により提供される給付の一部またはすべてに対する、すべての追加的な法的債務または推定的債務を消滅させる取引(制度の規約で定められており、かつ、数理計算上の仮定に含まれている、従業員またはその(配偶者等の)代理人への給付の支払いを除く)である。IAS第19号(2011年版)は、制度加入者が制度の規約の中で利用可能な決済方法の各選択肢を選択する割合についての仮定を、数理計算上の仮定に含めている。

IAS 19R.8, 76, 111

確定給付制度の下で提供される給付の一部またはすべてに対する、すべての追加的な法的債務または推定的債務を消滅させるために、従業員またはその(配偶者等の)代理人に支払われる給付は、一般的には清算になる。しかし、そうした支払いが制度の規約で認められた方法でなされるものであり、それに関する数理計算上の仮定が考慮されている場合には、(清算ではなく)再測定として認識される。

例えば、制度の規約が毎年一定の退職後給付の支払いを受ける権利に代えて、退職一時金の選択を制度加入者に認める場合、確定給付制度債務の計算に際し、企業は数理計算上の仮定に、どれだけの制度加入者が一時金を選択するかを織り込むこととなる。したがって、制度の規約に基づく制度参加者への一時金の支払いによって、年金の支払いに関する企業の債務が消滅するにも関わらず、この支払いは清算にならない。ただし、従業員による選択が企業の想定したものと異なる場合、数理計算上の差異が生じる(4.4を参照)。

IAS 19R.110

清算に関する認識については、IAS第19号(2011年版)による変更はない。

考察—改訂による影響

KPMGの出版物である「Insights into IFRS(第7版)」(4.4.280.40)にあるように、KPMGの経験では、従業員が年金と退職一時金のいずれの受取りを選択するかに関する企業の予想は、通常、確定給付制度債務の測定の基礎となる数理計算上の仮定に含められる。ただしKPMGは、現行のIAS第19号においては、清算の会計処理を探る方がより適切な場合があることを指摘している。例えば、割増一時金の支給の打診といった企業の行動に関連して、多数の従業員が一時金支払いを同時に選ぶような場合である。

KPMGの初見分析では、こうした支払いがIAS第19号(2011年版)において制度の規約に定められているといえるか否かについて、慎重な検討が必要である。そのようにいえる場合、当該支払いは清算とはみなされず、数理計算上の差異を生じさせることとなる。ただし、支払いが制度の規約の範囲を超える場合は、少なくとも費用総額の一部に対し、清算の会計処理が適用される可能性がある。

清算は損益で認識され、数理計算上の差異はその他の包括利益で認識されるため、どちらの分類が適用されるかという決定が重要となる。(認識)時期の観点からいえば、IAS第19号(2011年版)では、数理計算上の差異と清算の両方が発生時に認識されるため、これらを区別する重要性は低くなる。

3.6 要約

IAS第19号(2011年版)により、認識に関しては以下の2点の重要な変更が行われている。

- 確定給付負債(資産)のすべての変動の即時認識
- 縮小及びその他の制度変更について、その発生時点よりも前に関連するリストラまたは関連する解雇給付を認識した場合、当該リストラまたは解雇給付の認識と同時にこれらを認識する。

以下の表は、財政状態計算書における確定給付制度負債(資産)の純額に関する、IAS第19号(2011年版)の認識の規定の影響を要約したものである。

現行のIAS 第19号における 会計方針	数理計算上の差異を、回廊アプローチを適用して繰り延べた上で、損益で認識する	数理計算上の差異を、損益またはその他の包括利益で即時に認識する
IAS第19号(2011年版)	権利未確定の過去勤務費用は繰り延べられる	
数理計算上の差異の即時認識	確定給付負債(資産)の純額の金額を変更させる	確定給付負債(資産)の純額には影響なし
過去勤務費用の即時認識	確定給付負債(資産)の純額の金額を変更させる	

考察—改訂による影響

現在回廊アプローチを適用している企業は、通常、IAS第19号(2011年版)により重要な影響を受ける。KPMGは、即時認識アプローチの適用について、測定に関する実務上の問題は存在しないと予想している。これは、回廊アプローチの計算及び開示のため、必要な情報の作成がすでに求められているためである。ただし、この改訂により、財政状態計算書で認識される確定給付負債(資産)の純額と、包括利益計算書で認識される金額は大きく変更されることになる。

さらに、この改訂により、報告される純資産に高水準のボラティリティが生じる可能性がある。その一方で、再測定をその他の包括利益で報告するという規定によって、現行のIAS第19号で時々発生していた、回廊を超えた数理計算上の差異の認識から生じる損益のボラティリティはなくなることになる。数理計算上の差異を損益の外で表示することにより、包括利益計算書の「その他」の区分がこれまで以上に注目され、その結果として、財政状態または経営成績の評価に用いる財務比率を変更する企業が出てくる可能性がある。

考察—財務制限条項に関する潜在的な影響

企業は、財務制限条項を満たす能力を含め、改訂が財務上の取り決めに及ぼす影響を考慮しなければならない場合があり、貸手と改訂による影響を討議する必要が生じる可能性がある。

配当支払能力に関して、財務諸表上で認識される金額に基づいた法規制が存在する国では、IAS第19号(2011年版)による変更が企業の配当支払能力に影響を与える場合がある。また、IAS第19号(2011年版)で認識される金額を、配当支払能力の決定の際に考慮しない場合も考えられ、企業はこうした金額を識別する必要がある。

4. 退職後給付一測定

IAS第19号(2011年版)により、確定給付制度債務の測定については、以下に関する変更が行われている。

- 制度の未払税金(4.1を参照)
- 管理費用(4.2を参照)
- リスク・シェアリングの特徴及び従業員または第三者からの拠出(4.3を参照)
- 制度が認める選択肢(4.4を参照)

*IAS 19R.81, 82, 90,
19.73, BC142*

IAS第19号(2011年版)は、現行の実務に重要な変更をもたらさないと考えられる、その他の数理計算上の仮定に対する限定的な変更も行っている。その1つに、死亡率の仮定に関するものがある。IAS第19号(2011年版)では、企業は死亡率の仮定の変動(改善等)についての現時点での予想を考慮に入れることになるが、このことは、IASBの見解によれば、現在の死亡率表に対し、予想される死亡率の変動を調整しなければならない場合があることを意味している。現行のIAS第19号は、雇用中と雇用後のいずれの死亡率についても数理計算上の仮定を設定することを求めているが、予想される死亡率の変動を考慮しなければならないか否かについては明らかにしていない。その他の限定的な変更として、IAS第19号(2011年版)は、インフレーション、昇進、雇用市場での需給といった、昇給率の見積りに考慮しなければならない多様な要因に言及している。

IAS 19R.91

もう1つの変更点は、企業に求められる拠出に対する制限の影響に関するものである。IAS第19号(2011年版)では、このような制限は、企業の予想存続期間または制度の予想存続期間のいずれか短い方の期間にわたって、給付に関する最終的な費用の計算に含めることが義務付けられる。現行のIAS第19号には、このような特定の規定はない。

IAS 19R.8, 123

IAS第19号(2011年版)は、利息費用の計算方法も変更している。この変更は、制度資産に係る収益総額の、損益とその他の包括利益への配分方法の変更から生じるものであるため、制度に関する費用の表示方法の変更と考えられているものの、その内容からすれば、測定に影響する変更である可能性がある。さらなる説明については5.2を参照。

IFRS 13.D62,

IAS 19R.8, 113, A6

制度資産の公正価値測定に関する規定は、直接的には変更されていない。ただし、現行のIAS第19号の用語は、2011年5月に公表されたIFRS第13号「公正価値測定」(KPMGの出版物である「初見分析:公正価値測定」を参照)に付随する他の基準の修正の一部として若干修正されており、これと同じ修正が、IAS第19号(2011年版)に対しても行われている。

4.1 制度の未払税金

IAS 19.7

制度資産に係る収益の改訂前の定義では、制度の未払税金を控除することとされている。

IAS 19R.8, BC124

IAS第19号(2011年版)は、報告日前の勤務に関する拠出または当該勤務から生じる給付に係る制度の未払税金と、その他のすべての制度の未払税金とを区別している。IASBは、年金費用に関する未払税金には、企業と制度自体の両方によるものを含め、様々なものが存在するが、IASBは今回のプロジェクトでは、制度の未払税金の検討のみを行っている。

IAS 19R.76(b)(iv)

拠出または給付に係る制度の未払税金は、数理計算上の仮定に含める。その結果、これらは当期勤務費用や確定給付制度債務の測定に反映されることになる。これは、IASBがこれらの税金を、給付を提供するための費用の一部としてみているためである。

例示一 報告日前の勤務に関する拠出に係る未払税金

制度は、受領したすべての拠出について10パーセントの税金－「拠出税」を支払うことが義務付けられている。将来の給付のために積み立てている投資収益の影響を考慮しなければ、90の給付を支払うために十分な税引後制度資産を維持するため、制度は100の拠出を受け取らなければならないことから、(10の税金は)事業主の「費用」を実質的に増加させることとなる。IAS第19号(2011年版)は、こうした種類の税金を、各報告日での確定給付制度債務の測定に含めることを求めており、拠出税に係る未払税金の予想時期または予想金額の変動は、数理計算上の差異となり、その他の包括利益で認識される。

考察一 拠出及び給付に係る税金の見積り

確定給付制度債務の計算に含まれる拠出にかかる未払税金の金額の見積りに際しては、以下の例のような仮定を設定することになる。

- 雇用期間にわたって定期的に発生する拠出にかかる税金の予想支払時期
- 追加的な拠出及び関連する税金の必要性を減少させる、制度がすでに保有している制度資産の水準

投資収益に係る税金などの、制度に係るその他のすべての未払税金は、制度資産に係る収益から減額される。その結果、これらの金額は、制度資産に係る収益の総額が、確定給付負債(資産)の純額(5.3を参照)に係る利息の純額に含まれる金額を超える、または不足する額の一部として、その他の包括利益に計上される。

例示二 制度資産に係る収益から控除される税金

期首の制度資産の公正価値	2,000
利息収益(実績)	200
その他の公正価値の変動(実績)	100
制度資産に係る収益の総額	300
収益の総額に係る未払税金(収益の総額の15%)	(45)
制度資産の公正価値の変動(未払税金の純額を控除後)	255
期末の制度資産の公正価値	2,255
利息の純額の一部として損益で認識された公正価値の正味変動額の一部 (2,000 × 6% (確定給付制度債務に用いられる割引率－数理計算上の仮定))	120
再測定の一部としてその他の包括利益で認識された正味変動額の一部	135
	255

考察—性質に基づいた、制度の未払税金に関する会計処理

KPMGの出版物である「*Insights into IFRS(第7版)*」(4.4.480)において、KPMGは、制度の未払税金の論点を検討し、そうした税金は通常、制度資産に係る期待収益から控除されるが、制度資産に係る期待収益から減額するよりも、当該税金を確定給付制度債務の測定に含める方がより適切となるか否かを決定するために、制度の未払税金の性質を考慮しなければならないと指摘している。

IAS第19号(2011年版)に基づく制度の未払税金の会計処理は、税金の性質に基づいて制度の未払税金を会計処理するという、上記のKPMGの見解と整合している。

考察—税金の分類の一貫性

KPMGの初見分析では、制度の未払税金の取扱いが明確化されたことにより以下の帰結が生じる。

- 拠出に係る税金は、一貫して確定給付制度債務及び当期勤務費用の計算に含まれる。未払税金の予想金額が変動する場合や税金の予想支払額と実際支払額とに差額が生じる場合には、数理計算上の差異をその他の包括利益で認識する結果となる。
- その他の税金は、一貫して確定給付制度債務の計算には考慮されず、税金が支払われる際に、その他の包括利益で認識される再測定の一部に含まれることになる。

考察—税金の分類の一貫性

制度の未払税金の会計処理に従うために、企業によっては実務の変更を余儀なくされるケースもあるであろう。これにより、確定給付制度債務及び当期勤務費用が増加する可能性がある。

KPMGの初見分析では、制度の利息収益に係る未払税金は、そもそも報告日前の勤務に関連する拠出や当該勤務から生じる給付に係る制度の未払税金ではないため、制度資産の収益から控除される。したがって、制度の利息収益に係る未払税金は、制度資産に係る収益の総額が、確定給付負債(資産)の純額に係る利息の純額に含まれる金額を超過するまたは不足する額の一部として、その他の包括利益に計上される。

4.2 管理費用

IAS 19.7, 73, BC75

現行のIAS第19号では、制度の管理費用(投資の管理費用だけではない)は、確定給付制度債務の測定に用いる数理計算上の仮定にこれらの費用が織り込まれている場合を除き、制度資産に係る収益から控除する。現行のIAS第19号は、確定給付制度債務を測定する際に考慮する数理計算上の仮定の例として、医療給付に関連する支払請求や給付支払いの費用も含めている。このため、(関連する)確定給付制度債務の測定に際し、その他の種類の管理費用の見積りについても含めている企業もあれば、そうした費用を制度資産に係る期待収益の見積時に考慮する結果、管理費用の見積額と実績額との差額が数理計算上の差異の一部を構成している企業もある。

IAS 19R.8, 76(b)(iii), 130

IAS第19号(2011年版)では、制度資産の運用管理に係る費用(cost of managing plan assets)は、制度資産に係る収益から控除する(5.3を参照)。このことは、その他の管理費用(administration costs)について、制度資産に係る収益から控除しないことと、引き続き医療給付の請求処理の費用に言及する点を除き、その会計処理に関して何ら特定の規定を提供するものではない。

IAS 19R.BC125, 127 ただし、結論の根拠によれば、今後、管理費用は管理サービスの提供時に認識されることが求められていることは明らかである。したがって、これまで認められてきた、管理費用を数理計算上の仮定に含め、確定給付制度債務の測定に含める処理は、IAS第19号(2011年版)の下では認められないとなる。

考察—制度資産の運営管理に係る費用

IAS第19号(2011年版)は、現行のIAS第19号で默示的に認められていた、制度資産の運営管理に係る費用の会計処理の選択肢を削除しており、その結果、制度資産の運営管理に係る費用は、確定給付制度債務の算定に含めることができなくなった。今後は、制度資産に係る収益に含められることとなり、結果的に再測定の一部としてその他の包括利益に計上されることとなる。

考察—制度資産の運営管理に係る費用以外の管理費用

IAS 1.88

IAS第19号(2011年版)では、管理サービスの提供時に管理費用を認識することが求められている。したがって、他のIFRSが(その他の包括利益での認識を)義務付けている／認めている場合を除き、すべての費用を損益で認識することを求めるIAS第1号「財務諸表の表示」の規定を踏まえると、KPMGの初見では、制度資産の運営管理に係る費用以外の管理費用は、損益に計上されることになる。

考察—改訂による影響

制度資産の管理に係る費用の会計処理は、現在こうした費用を確定給付制度債務の測定に含めている企業の実務に変更を求めることとなる。これにより、確定給付制度債務と当期勤務費用が減少する可能性がある。現在こうした費用の見積りを制度資産の期待収益に含めている企業は、IAS第19号(2011年版)におけるこれらの費用の分類を検討する必要がある。

企業は、その他の制度の管理費用の会計処理方法も変更する必要がある。

4.3

リスク・シェアリングの特徴と従業員または第三者からの拠出

IAS 19.91, 104A

現行のIAS第19号は、補填の権利に関連する第三者からの拠出及び制度対象の医療費用に対して従業員に掛け金の支払いを求める雇用後医療制度を除き、従業員または第三者からの拠出及びリスク・シェアリングの特徴をどのように処理すべきかを明確に述べていない。

IAS 19R.87(d)

IAS第19号(2011年版)では、確定給付制度債務の測定に際し、以下で説明する2点を考慮する。

4.3.1

従業員または第三者からの拠出

IAS 19R.87, 92-94

IAS第19号(2011年版)は、任意の拠出と、制度の正式な規約による拠出とを区別しており、以下のように、これらの会計処理に関するガイダンスを提供している。

- 従業員または第三者からの任意の拠出は、制度への拠出の支払いに係る勤務費用を減少させる。すなわち、制度資産の増加は、勤務費用の減少として処理される。

- 制度の正式な規約による拠出は、以下のいずれかにより会計処理される。
 - 当該拠出が勤務に関連する場合、負の給付として勤務期間に帰属させることにより、勤務費用を減少させる(すなわち、給付の純額を勤務期間に帰属させる)。
 - 制度資産の損失または数理計算上の損失から生じた積立不足を補填するために拠出が求められている場合、確定給付負債(資産)の純額の再測定を減額する。

IAS 19R.BC150

結論の根拠では、将来の従業員による拠出の一部は、確定給付制度債務の測定に反映されている昇給と連動する場合があるとされている。そのような場合は、不整合が生じることを防ぐため、将来の従業員による拠出と将来の昇給に対して、同じ帰属方法を適用しなければならない。

IAS 19R.92

IAS第19号(2011年版)は、第三者からの拠出が、企業の給付に係る費用を減少させるか、または補填の権利(reimbursement right)となるかの検討を、明確に企業に求めている。

考察—従業員または第三者からの拠出

現行のIAS第19号は、一般に、従業員または第三者からの拠出の取扱いを明確にしていないため、現行実務上の取扱いは統一されていない可能性がある。KPMGの初見分析では、IAS第19号(2011年版)に従いこれらの拠出の最も適切な処理を決める際にも、引き続き判断が重要になる。

4.3.2

業績目標またはその他の規準

IAS 19R.88(c)

IAS第19号(2011年版)では、数理計算上の仮定に、業績目標やその他の規準の影響に関する最善の見積りを含めている。例えば、制度資産が不十分な場合には、給付の減額や従業員からの追加拠出を求めることが制度の規約に規定されている場合がある。このような規準については、当該規準を満たすか否かによって生じる給付の変動が、企業、従業員または第三者(制度の受託者や管理者など)の意思決定を条件とするか、あるいは自動的に決まるのかに関係なく、確定給付制度債務の測定に反映される。

IAS 19R.BC144, 145

IASBは、業績目標のようなリスク・シェアリングの特徴を、確定給付制度債務の最善の見積りの算定に織り込まなければならない点を明確化しようとしている。IASBの見解によれば、企業と制度加入者間でリスクを共有するような制度の特徴(例えば、積立超過の便益または積立不足の費用の共有)は、制度が確定給付制度であるという事実を変更するものではない。すなわち、企業がリスクにさらされていることから、確定拠出制度には当たらない。共有されたリスク(shared-risk)の特徴(条件付き指数の特徴を含む)は、確定給付制度債務の最善の見積りの決定の際に考慮されることとなる。

考察—契約の実質に関する慎重な検討

リスクの共有を反映させて企業の確定給付制度債務を減少させる前に、リスク・シェアリング契約が実質的なものであることを確かめることが重要である。

解釈指針委員会は2007年11月の「IFRICアップデート」において、給付を支給するための費用を企業と従業員が共同で負担している場合の、従業員からの拠出の処理に関する論点をアジェンダに追加しないという決定を公表した。IAS第19号(2011年版)は、このアップデートの中での解釈委員会のコメントを実質的に取り込んだものとなっている。KPMGは、KPMGの出版物である「Insights into IFRS(第7版)」(4.4.325.10)の中で、制度の規約のもとで積立超過が共有される場合に適用すべき会計処理について論じており、同様の結論に達している。

設例

制度の運営企業Aは、下記の特徴を有する、リスク共有型の年金制度を従業員に提供している。

- 従業員に支給される給付は、積立水準（制度資産を確定給付制度債務で割ったもの）に依存する。積立水準が100パーセントを超える場合には給付が増加する。他方、積立水準が100パーセントを下回る場合には給付が減少する（ただし、所定の最低水準は下回らない）。
- 新規従業員は、付与される給付が積立水準に依存することについて通知を受ける。

確定給付制度債務の測定に用いられる数理計算上の仮定は、積立の規準の影響に関する最善の見積りを含む。

4.4**制度で定められている選択肢**

ここでいう「選択肢」とは、制度の規約により加入者が利用可能な決済の選択肢のことをいう。現行のIAS第19号は、制度で認められる選択肢の処理方法について明示していない。

*IAS 19R.8, 76(a)(iv),
111*

3.5の説明のとおり、IAS第19号（2011年版）においては、制度加入者が制度の規約のもとで利用可能な決済方法の各選択肢を選択する割合についての仮定を、数理計算上の仮定に含めている。したがって、例えば、一時金の支払いと年金のように、従業員が給付の形式を選択可能な場合、企業は各選択肢の割合に関する数理計算上の仮定を設定することとなる。結果として、企業が選択すると予想した決済の選択肢を従業員が選択しなかった場合は、数理計算上の差異が生じる。

考察——一時金の支払いを選択する従業員がいないと予想した場合

企業が制度の規約に従い提供される一時金の支払いを選択する従業員がいないと予想し、ゼロと見積ったものの、最終的に一時金の支払いを選択する従業員が存在した場合について説明する。このゼロという仮定は、企業が取決めの規約に基づいて見積ることが求められる仮定であるため、これらの一時金の支払いは清算にはならない。その代わりに、数理計算上の差異として処理される。

4.5**要約**

IAS第19号（2011年版）は、測定に関して現行のIAS第19号に対して多くの変更を行っている。最も重要な変更は、制度の未払税金及び制度の管理費用の会計処理に関する変更である。

IAS 19R.BC272

IASBは、（2010年4月の）公開草案の中で、給付計算式が後加重であるか否かの判定に際し、予想される将来の昇給や、業績によって左右される給付の最善の見積りを含めた、給付水準に影響するすべての要因を考慮しなければならないと提案した。この論点は、KPMGの出版物である「Insights into IFRS（第7版）」（4.4.270.80）で説明されている。しかし、IASBは、退職後給付プロジェクトの再審議の結果、この提案を（IAS第19号（2011年版）では）取り下げた。この結果、KPMGの初見分析は、この論点について、企業は現行の方法を適用し続けることになると考えている。

5. 退職後給付－表示

IAS 19R.120

IAS第19号(2011年版)では、確定給付制度の費用には以下の構成要素が含まれる。

- 勤務費用－損益で認識する(5.1を参照)
- 確定給付負債(資産)の純額に関する利息の純額－損益で認識する(5.2を参照)
- 確定給付負債(資産)の純額の再測定－その他の包括利益で認識する(5.3を参照)

IAS 19R.134, 19.61

現行のIAS第19号においては、勤務費用、確定給付制度債務に係る利息費用及び制度資産に係る期待収益は、損益に表示される(ただし、それらを単一の収益または費用項目として表示すべきか否かは明示されていない)。同様に、IAS第19号(2011年版)においても、勤務費用及び利息の純額が表示場所は明示されておらず、また、それらを別々に表示すべきか、あるいは単一の収益または費用項目として表示すべきかについても明示されていない。

*IAS 2.12, 16.16, 17,
19R.120, 121, 19.62*

他の基準で資産の原価に含めることができるが義務付けられている、または認められている場合を除き、IAS第19号(2011年版)では、確定給付費用の構成要素は損益またはその他の包括利益で認識される。例えば、IAS第16号「有形固定資産」では、一部の従業員給付費用は、有形固定資産の原価として資産計上される。このような資産の原価に含まれる退職後給付費用は、費用のすべての構成要素の適切な比率を含んだものである。現行のIAS第19号にも同様の規定があるが、資産の原価に含まれる費用の構成要素の金額は、改訂後のIAS第19号の基準で評価されることとなる。同様に、費用はIAS第2号「棚卸資産」に基づいて、棚卸資産の原価にも含まれる。

考察－資産計上される費用の金額

IAS 16.16, 17

IAS第16号において有形固定資産項目の原価に含まれる直接付随費用の例は、建設または取得から直接生じる従業員給付費用である。この規定と、勤務費用、利息の純額及び再測定のそれぞれの「適切な比率」のみを資産計上するというIAS第19号(2011年版)の規定との関係は、費用全体を構成する要素間の比率が様々であることから、複雑になる可能性がある。現行のIAS第19号も同様の規定を含んでいるため、これは新しい論点ではないが、KPMGの初見分析によれば、これまで数理計算上の差異を回廊アプローチに基づいて遅延認識しており、今後は数理計算上の差異のすべてをその他の包括利益で即時認識する企業は、資産計上する数理計算上の差異の適切な比率について、慎重に検討する必要があるかもしれない。

IAS第19号(2011年版)は、費用全体の、損益とその他の包括利益との間の配分について変更している。特に、多くの企業にとって、制度資産に係る収益の配分に関する改訂の結果生じる表示の変更は、損益に重要な測定の変更の影響を及ぼす。

次ページの表は、現行のIAS第19号と比較した、IAS第19号(2011年版)の表示の規定の要約である。

確定給付負債(資産)の 変動要因	現行のIAS第19号	IAS第19号(2011年版)
勤務費用	損益	損益
債務に係る利息費用	損益(財務または営業)	確定給付負債(資産)の純額に係る利息収益(または利息費用)の純額を損益で認識
制度資産に係る期待収益	損益(財務または営業)	従来とは異なる基礎で計算される (5.2を参照)
過去勤務費用、縮小及び清算	損益(権利未確定の過去勤務費用を除く)	勤務費用の一部として、損益(今後は、権利未確定の過去勤務費用も含む)
数理計算上の差異または再測定 (制度資産に係る実際の収益と損益 で認識された額との差異を含む)	選択した会計方針により、回廊アプローチに基づく損益での認識、それよりも早期での損益での認識またはその他の包括利益での即時認識	その他の包括利益での即時認識 (5.3を参照)
アセット・シーリングの影響(過去勤務に関する最低積立要件を含む)	数理計算上の差異に関する会計方針の選択により、損益またはその他の包括利益で認識	一部は利息の純額として即時認識、残余部分は再測定の一部としてその他の包括利益で認識(5.2を参照)

5.1 勤務費用

IAS 19R.8

勤務費用は以下の項目から構成される。

- 当期勤務費用—当期の従業員の勤務から生じる確定給付制度債務の現在価値の増加
- 過去勤務費用—制度変更または縮小(3.2及び3.4を参照)から生じる、過去の期間に提供された従業員の勤務に対する確定給付制度債務の現在価値の変動
- 清算に関する損益(3.5を参照)

IAS 19R.120

IAS第19号(2011年版)においては、勤務費用の表示についての変更はない。勤務費用は、他の基準が資産計上を義務付けていない限り(例えばIAS第16号)、引き続き損益で認識される。

考察—改訂による影響

IAS第19号(2011年版)においては、勤務費用の表示についての変更はない。ただし、特定の期間においては、損益で認識される勤務費用の額は、他の改訂に起因し、現行のIAS第19号に基づく額とは異なる場合がある。今後、勤務費用については以下のような変更がある。

- 当該期間中の勤務に対する拠出及び給付に関する、数理計算上で仮定される制度の未払税金の金額が、常に当期勤務費用に反映される(4.1を参照)。
- 管理費用の会計処理方法の変更が反映される(4.2を参照)。

- 確定給付制度債務の測定に関するその他の変更を反映するための調整が行われる(セクション4を参照)。
- 現行のIAS第19号のように権利確定した過去勤務費用だけを認識するのではなく、IAS第19号(2011年版)に従い、すべての過去勤務費用を即時に認識する(3.2を参照)。
- これまで、異なる会計期間に認識されていた縮小を含める、または除く(3.4を参照)。

5.2 利息の純額

IAS 19.61, 82

現行のIAS第19号では、企業は確定給付制度債務の現在価値の割引の振戻し(unwinding)である利息費用を損益で認識する。

IAS 19.106

また、企業は現在、関連する(確定給付制度)債務の存続期間全体にわたって予想される市場予測に基づいた、制度資産に係る期待収益を損益で認識している。資産に係る実際収益と期待収益との差異は、上述のセクションで説明のとおり、企業の会計方針の選択に従って会計処理される数理計算上の差異の一部を構成する。

IAS第19号(2011年版)による財務費用の表示の変更はなく、企業は引き続き財務費用を損益で認識する。ただし、IAS第19号(2011年版)により、財務費用の計算方法が変更されている。

IAS 19R.8, 123

IAS第19号(2011年版)においては、「確定給付負債(資産)の純額に係る利息の純額」とは、時の経過から生じる、確定給付負債(資産)の純額の会計期間中の変動をいう。具体的には、IAS第19号(2011年版)では、確定給付負債(資産)の純額に係る利息収益(または利息費用)の純額は、期首の確定給付制度債務の測定に用いられる割引率を、期首の確定給付負債(資産)の純額(会計期間中の拠出及び給付の支払いの結果として生じる変動を考慮する)に乗じることで算定される。

利息の純額の計算基礎となる確定給付負債(資産)の純額には、アセット・シーリングの影響が含まれる。当該アセット・シーリングの変動残高は、その他の包括利益で表示される。現行のIAS第19号では、アセット・シーリングの影響額の変動に係る利息要素を、別個には計算していない。そのため、当該利息要素は、アセット・シーリングの影響額に関する変動の一部となり、数理計算上の差異の認識に関する企業の会計方針に従って、その他の包括利益または損益で認識される。

IAS 19R.124

確定給付負債(資産)の純額に係る利息の純額は、以下の項目に分解できる。

- 確定給付制度債務に係る利息費用
- 制度資産に係る利息収益
- アセット・シーリングの影響額に係る利息

IAS 19R.125

制度資産に係る収益と制度資産に係る利息収益との差額は、確定給付負債(資産)の純額の再測定の要素に含まれる(5.3を参照)。

ED.BC23-32

利息収益(または利息費用)の純額の認識及び測定に関する改訂後のアプローチは、制度資産の増加は確定給付制度債務の増加を時の経過とともに相殺し、時の経過から生じる制度資産の変動の一部は、時の経過から生じる確定給付制度債務に係る利息費用を相殺する、というIASBのロジックに基づいている。

IAS 19R.BC77

このアプローチは、制度資産の価値の変動を2つに分割している。

- 時の経過から生じる変動、損益で認識される。

- その他のすべての変動、その他の包括利益で認識される。

IAS 19R.BC81

なお、「時の経過」の要素は、優良社債の市場利回りを用いることが多い、確定給付制度債務の割引に用いられる率を用いて計算することが求められている。これは、確定給付制度に関する「ネット」したポジション（財政状態計算書上の額）を、あたかも企業が制度または従業員に対して負っている負債であるかのように捉えた上で、利息費用を計算しなければならないというIASBの見解に基づいている。IASBの見解によると、このアプローチは、簡易で実用的な計算を用いて、どのように制度の資金調達を行うかについての企業の決定に関する経済的側面を表す。

例3—アセット・シーリングの影響—5.4では、現行のIAS第19号に基づく利息費用と数理計算上の差異の計算方法と比較して、IAS第19号（2011年版）における利息の純額と再測定の詳細な計算方法を説明している。

考察—改訂による影響

純額アプローチの適用は、（制度資産を有しない）非積立型確定給付制度（unfunded defined benefit plans）を有する企業には影響がない。報告される、制度資産に係る収益がないためである。

しかし、この適用は、（制度資産を有する）積立型確定給付制度（funded defined benefit plans）を通じて従業員に給付を提供する、ほぼすべての企業に影響を与える。これは、制度資産から得られるであろう長期的な収益に対する経営者の予想は、IAS第19号（2011年版）においては損益に反映されないことから、投資ポートフォリオの中で保有している資産の内容が、損益で利息の純額の一部として認識される金額に影響を与えないからである。この長期期待収益は、株式を保有している場合などでは債務の割引に用いる割引率よりも高い場合があり、国債を保有している場合などでは、債務の割引に用いる割引率よりも低い場合がある。

特に、通常は株式の期待収益率の方が優良社債の期待収益率よりも高いことを踏まえると、制度が高い比率で株式を保有している企業にとっては、損益に与える影響が重要な場合がある。現行のIAS第19号が長期の「株式のプレミアム」の収益を純損益に含めてきたことについては、（プレミアムの）便益が実現するよりも前に、リスクの高い資産を保有することで便益を得ているという見解に立つ者や、見積られた期待収益は過度に楽観的な場合があると考える立場の者の、双方からの批判の対象となってきた。

利息収益の計算方法を変更した結果として、報告する利益水準に重要な変動が生じる企業は、従業員報酬契約において、どのような業績評価基準を用いるかなどの再検討が必要となる可能性もある。

IAS 19.61

現行のIAS第19号においては、確定給付制度債務に係る利息費用及び制度資産に係る期待収益を、单一の収益または費用項目として表示すべきか否かが明確ではない。KPMGは、KPMGの出版物「Insights into IFRS（第7版）」（4.4.1130.10）において、利息費用と制度資産に係る期待収益は、それぞれ支払利息とその他の財務収益に含めるか、あるいはその純額を人件費として表示するという見解を説明している。

IAS 19R.134

IASBは（2010年4月の）公開草案において、利息の純額の要素を財務費用の一部として表示しなければならないと提案した。しかし、この提案は公開草案へのコメント提出者からの反対を受けたため、最終基準（IAS第19号（2011年版））では、勤務費用及び利息の純額をどの区分に表示すべきかを明示されていない。IAS第19号（2011年版）は、企業がこれらを別々に表示するか、あるいは単一の収益または費用項目として表示しなければならないかについても、明確にしていない。

考察—利息の純額の分類

KPMGの初見分析では、利息の純額を財務項目や人件費に分類している現行実務での多様性は、今後も続くと考えている。

現行のIAS第19号に従い、(期待収益が利息費用を上回ることによる)負の利息費用を人件費で認識している、確定給付負債の純額を有する企業は、IAS第19号(2011年版)によれば、(期待収益が利息収益に変わることによって)正の利息費用を認識することとなるため、当該分類を見直す可能性がある。

考察—考えられる影響の要約

以下の表は、変更により考えられる影響の要約である。この表は、現行のIAS第19号及びIAS第19号(2011年版)において、利息費用、期待収益、利息の純額を人件費の一部としては表示せず、財務費用の一部として表示することを前提としている。

包括利益計算書に与える影響	考えられる影響
財務費用—計算方法の改訂	制度資産に係る期待收益率と債務の割引に用いる割引率との差が大きければ大きいほど、企業の財務費用の純額に及ぼす影響は大きくなる。影響度合いは、確定給付制度の制度資産のリスク・レベル及び期待収益により異なる。 制度資産の大部分が、低リスク・低リターンで、收益率が優良社債や国債の利回りと近似する投資である場合、優良社債と国債のいずれが負債の割引率として使用されても、財務費用の純額に対する変更の影響は小さくなる。これは、利息収益または利息費用の純額の計算方法が、現行のIAS第19号で求められている割引率に基づくためである。資産に係る期待收益率が割引率と近似しているほど、IAS第19号に対する変更の影響はより小さくなる。
財務費用—2行で表示されてきた項目	利息費用と制度資産に係る期待収益を、それぞれ支払利息とその他の財務収益に含めることを認める現行の表示とは異なり、利息収益または利息費用の純額は、1つの項目で表示される。
損益の金額	利息費用の計算と、現行のIAS第19号の下で適用されていた数理計算上の差異の会計方針の選択次第で、重要な影響が生じる可能性がある。

例1—退職後給付に関する回廊アプローチの廃止—5.4でこれらの変更が及ぼす影響を示している。

5.3

再測定

IAS 19R.8, 127

IAS第19号(2011年版)の下では、確定給付負債(資産)の純額の再測定は、その他の包括利益で認識される。その要素には、以下の金額が含まれる。

- 確定給付制度債務に係る数理計算上の差異
- 制度資産に係る収益(確定給付負債(資産)の純額に係る利息の純額に含まれる部分を除く)
- アセット・シーリングによる影響の変動(確定給付負債(資産)の純額に係る利息の純額に含まれる部分を除く)

考察—数理計算上の差異の内容の変更

IAS 19R.127, 19.94

現行のIAS第19号においては、数理計算上の差異は、確定給付制度債務の算定基礎となる数理計算上の仮定と、制度資産に係る期待収益と実際収益との差額の両方から生じる。IAS第19号(2011年版)に従う場合は、数理計算上の差異は前者からしか生じない。

制度資産に係る収益総額と損益で認識される額(利息の純額に含まれる)との差額は、今後は数理計算上の差異とは呼ばれないものの、その他の包括利益で表示される再測定の一部となるため、引き続き数理計算上の差異と同様の方法で表示される。

IAS 19.92–94

現行のIAS第19号においては、数理計算上の差異の表示は、企業が採用した会計方針に従う(3.1を参照)。数理計算上の差異の認識及び表示について、選択可能な選択肢は以下のとおりとなっている。

- その他の包括利益での即時認識
- 回廊アプローチを用いた、損益での遅延認識
- 損益でのより早期での認識となる方法(例えば、損益での即時認識)

IFRIC 14.26

(現行のIAS第19号においては、)追加負債の金額を含むアセット・シーリングの影響の変動額は、数理計算上の差異について企業が採用している会計方針に従って、その他の包括利益または損益で同時に認識する。IAS第19号(2011年版)においては、アセット・シーリングの影響の変動額は、アセット・シーリングの変動に係る利息(5.2を参照)の部分は利息の純額に含めて損益で表示し、残りの部分は再測定の一部としてその他の包括利益で表示する。例3—アセット・シーリングの影響—5.4でこの表示の影響について例示している。

IAS 19R.8

IAS第19号(2011年版)は、制度資産に係る収益を以下のように定義している。

- 制度資産から生じる利息、配当及びその他の収益(実現損益と未実現損益の合計)から、
- 制度資産の管理に係る費用(4.2を参照)を控除し、
- 制度の未払税金(確定給付制度債務の測定に用いる数理計算上の仮定に含まれている税金を除く)を控除する(4.1を参照)。

考察—制度の未払税金に関する処理の変更

*IAS 19R.8, 19.7, 76(b)
(iv)*

現行のIAS第19号における制度資産に係る収益の現在の定義では、「すべての」制度の未払税金が控除される。一方、IAS第19号(2011年版)では、報告日前の勤務に関する拠出または当該勤務から生じる給付に係る未払税金と、その他のすべての税金とが区別されている。そして、数理計算上の仮定には、前者の未払税金だけが含まれ、当期勤務費用及び確定給付制度債務の測定に反映される。その他のすべての制度の未払税金は、制度資産に係る収益から控除される。制度の未払税金に関する詳細については4.1を参照。

考察—管理費用の処理の変更

IAS 19R.8, 19.7, 130

現行のIAS第19号においては、制度資産に係る収益から、確定給付制度債務の計算に含まれない制度の管理費用が減額される。今後、制度資産に係る収益に関して考慮される管理費用は、制度資産の運営管理に係る費用だけとなる。管理費用の詳細については4.2を参照。

*IAS 19R.120, 122,
19.93D*

再測定はその他の包括利益で即時に認識され、その後に損益に再分類されることはない。IAS第19号(2011年版)は、その他の包括利益で認識された(再測定)累積額について、資本間での振替えを認めており、義務付けてはいない。現行のIAS第19号にも、その他の包括利益で認識された数理計算上の差異及びアセット・シーリングの影響額について、損益への再分類を禁じる同様の規定がある。ただし、資本内での振替えは認めておらず、利益剰余金で認識することを義務付けている。

IAS 19R.BC88, BC90

IASBの見解では、再測定として分類した確定給付負債(資産)の純額の変動は、将来キャッシュフローの不確実性やリスクについてより多くの情報を提供する場合がある一方で、発生しうるキャッシュフローの金額及び時期については、より少ない情報しか提供しない。IASBは、再測定をその他の包括利益に含めることは、確定給付費用の異なる要素を異なった予測価値ごとに分解するための、最も有益な方法であると結論付けている。

考察—損益を通じた再分類の禁止

確定給付の支給を従業員に提供するための「すべての」費用は、いずれかの時点で損益に認識されなければならないと考えているため、再分類ができないことに違和感を覚える者もいるであろう。他方、異なる予測価値を有し、より変動性の大きい金額を、給付を提供する費用全体の中の他の要素から分離することを、歓迎する者もいるであろう。

考察—改訂による影響

数理計算上の差異及び再測定のその他の要素に関する会計処理の変更により、2種類の影響があると考えられる。

- **再測定の表示の変更。**これは、これまで数理計算上の差異を損益で(即時にまたは回廊アプローチで)認識していた企業に影響を与えることとなる。これらの企業にとって、数理計算上の差異から生じていたボラティリティは、今後は損益から除かれることとなる。
- **再測定の金額の変更。**IAS第19号(2011年版)における再測定の金額は、現行のIAS第19号に従い計算されている金額とは異なる。これは積立型制度(funded plans)を有するすべての企業に影響する。再測定の金額における上記の差額は、主に財務費用の計算基礎が改訂されたことから生じている(5.2を参照)。また、再測定の要素に、アセット・シーリングの影響(確定給付資産の純額の上限と追加負債の認識の両方)の変動額(アセット・シーリングの影響額に係る利息の純額に関する変動を除く)を含めることも、再測定の金額が異なる要因となりうる。正確な影響は、アセット・シーリングの変動を、現在どのように表示しているかに依存する(上記を参照)。

5.4

IAS第19号(2011年版)に基づく表示例

例示1—退職後給付に関する回廊アプローチの廃止

この例示は、現在回廊アプローチを適用している企業について考えられる影響を示したものであり、W社の確定給付制度に係る2011年12月31日時点の数理計算上の差異の累積額の計算と、IAS第19号(2011年版)に従った再測定の計算の差異を示すものである(W社は回廊アプローチを適用しており、また、この例示においては、2010年12月31日時点で未認識の数理計算上の差異はゼロであると仮定している)¹。

制度資産	現行の IAS第19号 (2011年版)
2010年12月31日時点の公正価値(2010年12月31日時点の実際市場価値)	14,000 14,000
期待収益(2011年1月1日時点の市場価値と長期期待收益率に基づく; 7% × 14,000)	980 N/A
制度資産に係る収益の計算額(2011年1月1日時点の市場価値と確定給付制度債務の測定に用いた割引率に基づく; 6% × 14,000)	N/A 840 ²
当期の拠出(基金が受け取った実際の金額)	1,050 1,050
当期中に支払われた従業員給付(基金が支払った実際の給付)	(1,500) (1,500)
2011年12月31日時点の制度資産の公正価値の予測値	14,530 14,390
2011年12月31日時点の制度資産の公正価値の実績値(2011年12月31日時点の実際の市場価値)	14,920 14,920
2011年12月31日時点の制度資産に係る(未認識の)数理計算上の差異の累積額	390 N/A
2011年12月31日時点の制度資産に関してOCI ³ で認識した再測定	N/A 530

確定給付制度債務	現行の IAS第19号 IAS第19号 (2011年版)
2010年12月31日時点の確定給付制度債務(2010年12月31日時点の数理計算に基づく)	15,000 15,000
利息費用(2011年1月1日時点 ² の利率と債務に基づく; $6\% \times 15,000$)	900 900
当期勤務費用(2011年1月1日の数理計算に基づく)	800 800
当期中に支払った従業員給付(基金から支払った実際の給付)	(1,500) (1,500)
2011年12月31日時点の債務の予測値	15,200 15,200
2011年12月31日時点の債務(2011年12月31日時点の数理計算に基づく)	17,410 17,410
2011年12月31日時点の確定給付制度債務に係る(未認識の)数理計算上の損失の累積額	2,210 N/A
2011年12月31日時点の確定給付制度債務に関してOCIで認識した再測定	N/A 2,210
1 税金の影響と管理コストは無視する。	
2 利息費用は、期首時点の確定給付制度債務に基づいて計算する(期中の変動は生じないと仮定する)。この例示上、制度資産に係る期待収益は期首の制度資産のみに基づいて計算し、当期中に行われた拠出及び支払われた制度の給付は考慮しない。	
3 その他の包括利益	

現行のIAS第19号では、W社は制度資産に関する財務収益980を認識し、数理計算上の差異を純損益及び包括利益のいずれにおいても認識しない。IAS第19号(2011年版)では、確定給付制度債務と制度資産の両方にに対するものとして、W社は(利息費用の純額60の一部として)財務収益840を認識するとともに、再測定による損失1,680(2,210 - 530)を、その他の包括利益で認識する。

この例示では、2010年12月31日時点での未認識の数理計算上の差異はゼロであると仮定している。現行のIAS第19号の場合で、2010年12月31日時点で未認識の数理計算上の差異が存在するならば、その一部を回廊アプローチに従って2011年に認識する可能性がある(すなわち、回廊を超える場合)。

現行のIAS第19号

財政状態計算書への影響は以下のとおりである。

	2011	2010
制度資産	14,920	14,000
確定給付制度債務	(17,410)	(15,000)
制度の積立不足	(2,490)	(1,000)
未認識の数理計算上の利得(損失)の累積額ーオフバランス	(1,820)	-
財政状態計算書上で認識される負債の額	(670)	(1,000)

IAS第19号(2011年版)

財政状態計算書への影響は以下のとおりである。

	2011	2010
制度資産	14,920	14,000
確定給付制度債務	(17,410)	(15,000)
制度の積立不足	(2,490)	(1,000)
未認識の数理計算上の利得(損失)の累積額—オフバランス	—	—
財政状態計算書上で認識される負債の額	(2,490)	(1,000)

例示2—過去勤務費用がある確定給付制度の会計処理

以下はK社の年金制度に関する情報である¹。

2011年1月1日時点の制度資産	95,000
2011年1月1日時点の確定給付制度債務	100,000
2011年1月1日時点の未認識の数理計算上の損失の純額	20,000
2011年1月1日時点の従業員の平均残存勤務期間	10年
2011年の勤務費用	9,000
2011年1月1日時点の割引率	10%
2011年1月1日時点の制度資産に係る期待収益	10,000
2011年に発生した数理計算上の損失の純額(現行のIAS第19号)	2,000
2011年に発生した再測定による損失(IAS第19号(2011年版)) ²	1,500
2011年1月1日に発生した過去勤務費用	3,000
過去勤務費用の権利確定までの期間	3年

現行のIAS第19号のケースでは、K社は回廊アプローチに基づく数理計算上の差異の最低償却額を認識することを選択している。

現行のIAS第19号

当期に認識する年金費用は以下の金額から構成される。

当期勤務費用	9,000
利息の純額	—
利息費用($10\% \times 100,000$)	10,000
制度資産に係る期待収益	(10,000)
利息の純額	—
過去勤務費用($3,000 / 3$)	1,000
認識される数理計算上の損失($(20,000 - (100,000 \times 10\%)) / 10$)	1,000
当期に損益で認識される費用の純額	11,000

IAS第19号(2011年版)

当期に認識する年金費用は以下の金額から構成される。

当期勤務費用	9,000
利息費用の純額 ³ (10% × 5,000)	500
過去勤務費用	3,000
当期に損益で認識される費用の純額	12,500
OCIで認識される再測定	1,500
当期に包括利益合計で認識される費用の純額	14,000

1 税金の影響は無視する。

2 現行のIAS第19号の下で2011年に発生した数理計算上の損失の純額と、IAS第19号(2011年版)の下で2011年に発生した再測定の損失との差異500が生じているのは、制度資産に係る期待收益率が割引率よりも高いためであり、IAS第19号(2011年版)の下では、損益から除外される制度資産に係る収益の合計がより大きくなることを意味している。

3 当期中に重要な変動がない(100,000—95,000)ことを前提に、利息費用は期首時点の確定給付負債の純額に基づいて計算されている。

以下の例示は、包括利益計算書上で、IAS第19号(2011年版)に基づいて計算した金額を表示する方法として考えられるものの1つである。

損益	2011
収益	XXX
売上原価 ¹	12,000
売上総利益	XXX
その他の営業費用	XXX
営業利益合計	XXX
財務費用	500
税引前純利益	XXX
税金費用	XXX
当期純利益	XXX
その他の包括利益	
確定給付制度の再測定	1,500
再測定に係る税金	XXX
その他の包括利益合計	XXX
包括利益合計	XXX

1 紙付は全額が製造に従事する従業員に帰属し、資産計上する額はないものと仮定する。この金額には、当期勤務費用9,000及び過去勤務費用3,000が含まれている。

例示3—アセット・シーリングの影響

B社は、確定給付制度に基づき従業員に給付を支給している。B社の2010年12月31日及び2011年12月31日時点の連結財務諸表において、制度に関して認識された額及びその調整表は、以下のとおりである。B社は、制度に関連する確定給付資産の純額の認識の上限を、期首と期末のそれぞれにおいて100と算定している。

	確定給付 制度債務	制度資産の 公正価値	アセット・ シーリングの影響	確定給付 資産の純額
2010年12月31日時点で算定された期首残高	(1,000)	1,300	(200)	100
勤務費用	(50)			(50)
割引率10%に基づく利息費用の純額	(100) (1,000 × 10%)	130 (1,300 × 10%)	(20) (200 × 10%)	10 (100 × 10%)
再測定計算前の小計	(1,150)	1,430	(220)	60
再測定	(50) (1,200－1,150)	70 (1,500－1,430)	20 (200－220)	40
2011年12月31日時点で算定された期末残高	(1,200)	1,500	(200)	100

現行のIAS第19号の影響

利息収益の純額30は、以下の金額から構成される。

- 確定給付制度債務に係る利息費用100
- 制度資産に係る利息収益130(制度資産に係る期待収益を10%と仮定する)

IAS第19号(2011年版)

2011年の利息収益の純額は10であり、以下のように分解できる。

- 確定給付制度債務に係る利息費用100
- 制度資産に係る利息収益130
- アセット・シーリングの影響額に係る利息費用20

これらの金額は、現行の基準とIAS第19号(2011年版)のいずれにおいても損益として認識する。これらの金額間の差異は、アセット・シーリングの影響について計算した利息から生じている。IAS第19号(2011年版)のもとではこの金額は利息の純額の一部であるのに対し、現行のIAS第19号のもとでは、数理計算上の差異の一部である。

現行のIAS第19号

数理計算上の利得20は以下の金額から構成され、B社の会計方針の選択に従って認識される。

- 確定給付制度債務に係る数理計算上の損失50
- 制度資産に係る数理計算上の利得70(実際収益200から期待収益130を控除)

IAS第19号(2011年版)

再測定による利益40は以下の金額から構成され、その他の包括利益で認識される。

- 確定給付制度債務に係る数理計算上の損失50
- 確定給付資産の純額に係る利息の純額に含まれる金額を除く、制度資産に係る収益70
- 確定給付資産の純額に係る利息の純額に含まれる金額を除く、アセット・シーリングの影響額の変動20

上記差額も、アセット・シーリングの影響額に関して計算された利息から生じる。現行のIAS第19号で、資産に係る期待收益率が割引率とは異なる場合、新旧の基準において認識される金額の間により大きな差異が生じることに留意が必要である。

6. その他の論点

6.1 期中報告の明確化

公開草案では、確定給付制度に関するIAS第34号「中間財務報告」における期中報告の改訂の提案は行われていなかったが、以下の項目を含むいくつかの論点についてコメントが寄せられた。

- 確定給付負債(資産)の純額の再測定の頻度はどの程度か。各期中報告日において再測定すべきか、または清算や縮小といった重要な事象の発生時にのみ行うのか。
- 期中報告期間中に企業が再測定を行う必要があると判断した場合、またはIAS第34号により期中報告日に再測定が要求される場合、翌期中期間の当期勤務費用及び利息の純額を算定するための仮定は年度の期首時点で確定したものを使用するのか、または期中再測定日のものに更新すべきか。
- 割引率を乗じて利息の純額を決定する基礎(すなわち、確定給付負債(資産)の純額)は、各期中報告日において再測定し、翌期中報告期間の利息の純額の決定に当該再測定値を用いるべきか、または会計年度の期首から報告期間の末日までの期間の平均とすべきか。

IAS 19R.BC58 IASBは、期中報告に関する改訂を行わないことを決定した。

IAS 19R.BC60, BC61 ただし、現行のIAS第19号及びIAS第34号は、上記のような再測定の要否については企業の判断が必要であるとしており、各期中期間において制度資産及び確定給付制度債務の再測定は必ずしも要求されないことが明確にされた。回廊アプローチの廃止に伴い、再測定は発生時に認識されることとなるため、再測定は財務諸表で認識される金額に重要な影響を及ぼす可能性があるが、IASBの見解では、各期中報告期間において確定給付負債(資産)の純額の再測定を要求することは、IAS第34号における一般原則の例外に該当する。

IAS 19R.BC62-64, 34.28, 29 当期勤務費用及び利息の純額を算定するための仮定を年度の期首に確定すべきか、または期中の再測定時に更新すべきであるかという論点について、IASBは期中の再測定時に仮定を更新することはIAS第34号の規定と整合しないと考えた。特にIAS第34号では、報告の頻度によって企業の年次の経営成績が左右されなければならないとしている。

IAS 19R.123 IAS第19号(2011年版)においては、確定給付負債(資産)の純額に対する利息の純額は、それぞれ会計年度の期首において決定された確定給付負債(資産)の純額及び割引率を使用し、これらを乗じることにより算定することが明らかにされている。この計算には、拠出及び給付支払による期中の確定給付負債(資産)の純額の変動を考慮する。

6.2 複数事業主制度

IAS 19R.39, BC39 複数事業主制度に継続して加入している場合の会計処理に変更はない。しかし、IAS第19号(2011年版)は、当該制度への参加を辞める場合の会計処理を新たに定めている。新たな規定では、複数事業主確定給付制度の終了または脱退の際に発生する負債の認識時期及び測定方法は、IAS第37号を適用して決定しなければなら

ない。IAS第19号(2011年版)で新設された複数事業主制度に関する追加開示規定は、セクション7で説明する。

考察—改訂による影響

KPMGの初見分析では、今後は複数事業主制度への加入を辞める時点でIAS第37号の規定が適用されるが、現行のIAS第19号ではこのような場合の会計処理の定めがないため、これにより測定時期及び(または)測定額が現行のIAS第19号によるものと異なる可能性がある。

6.3 IFRIC解釈指針第14号:アセット・シーリング・テスト

ED.BC80

公開草案は、2009年11月に改訂されたIFRIC解釈指針第14号(2009年11月改訂)の規定に実質的な変更を加えることなく、IAS第19号(2011年版)に含めるべきであると提案していた。また、公開草案は、最低積立要件とは、企業に対して長期従業員給付基金への掛金の支払いを強制するあらゆる要求である、と明確に定義することを提案していた。

IAS 19R.BC272

しかし、IASBは最終基準化において、IAS第19号(2011年版)にIFRIC解釈指針第14号を含めることも、また提案されていた最低積立要件の定義の明確化も行わなかった。IASBは、IAS第19号(2011年版)にIFRIC解釈指針第14号を含めるためには文言の変更が必要であるが、それによりIFRIC解釈指針第14号の規定を実質的に変更していると解釈されるおそれがあると結論付けた。これにより想定外の結果を招き、一部の国では多様な解釈を生じさせてしまうおそれがある。したがって、IASBはIFRIC解釈指針第14号を独立した解釈指針として残すべきであると結論付けた。

考察—多様な実務

ED.BC80

最低積立要件の定義の明確化の提案にあたり、IASBはこの用語の解釈に多様な実務が存在するとした。KPMGの初見分析では、定義の明確化を行わなかったため、今後もこの分野において多様な実務が存続する可能性が高い。

7. 開示

7.1 確定給付制度

IAS第19号(2011年版)は、確定給付制度の開示規定を変更している。一部の開示規定は現行の規定と同一、または多少の改訂が行われているのみであるが、多くの開示規定は新たに設けられたものであるか、または相当程度の拡充が図られている([#]参照)。

IAS 19R.33, 34 企業が、複数事業主確定給付制度に加入し、確定給付の会計処理を適用している場合、IAS第19号(2011年版)は現行基準のアプローチに従い、以下のすべての開示を要求している。IAS第19号(2011年版)で設定された追加開示、及び企業が複数事業主確定給付制度に加入し、確定拠出制度の会計処理を適用している場合の拡充された開示については、7.2で説明している。

IAS 19R.149 グループ確定給付制度に加入し、正味確定給付費用を配分することにより会計処理している企業は、7.3に挙げられる免除規定を除き、これらの開示のすべてが要求される。企業が、当該期間に支払うべき掛金を、制度が確定拠出制度であるかのように会計処理を行う場合(7.3参照)には、以下の[*]が付された開示のみが要求される。この開示に関する取扱いは、現行のIAS第19号と同様である。グループ確定給付制度に関する追加開示は、7.3で説明している。

IAS 19R.BC244 IAS第19号(2011年版)は、現行の開示規定の一部を削除している。具体的には、過去5年の財政状態計算書における金額及び実績修正の情報の開示を要求していた、従来の規定を削除している。IASBは、これらの情報は過去の財務諸表で入手可能なため、開示は不要であると結論付けた。

IAS 19R.135 IAS第19号(2011年版)における開示は以下の3つの目的に基づいている。

- 確定給付制度の特徴及び関連するリスク
- 確定給付制度から生じる財務諸表上の金額の識別及び説明
- 確定給付制度が将来キャッシュフローの金額、時期及び不確実性に与える可能性のある影響の記述

IAS 19R.136, 137 IAS第19号(2011年版)における開示規定は、広範囲にわたっている。さらに、基準で定められている開示規定が上記の3つの目的を達成するために不十分な場合、企業はより詳細な開示を行わなければならない。この目的の検討にあたり、企業は、財務諸表の利用者が開示されている定量的な情報を評価するために追加情報を必要とするか否かを考慮する。例えば、IAS第19号(2011年版)は、企業は以下のように区分することにより、債務の性質、特徴、及びリスクごとに識別された確定給付制度債務の現在価値の金額分析の開示ができるとしている。

- 現役の加入者、待機者及び年金受給者に対する債務額
- 権利確定した給付及び権利確定していないが未払計上されている給付、または
- 条件付給付、将来の昇給に帰属する金額及びその他の給付

IAS 19R.139–147 次ページの表は、IAS第19号(2011年版)における重要な開示項目を要約したものである。

	確定給付制度の特徴及び関連するリスク
[#] [*]	<p>以下の項目を含む、企業の確定給付制度の特徴に関する記述的説明</p> <ul style="list-style-type: none"> 制度が支給する給付内容 制度が運営されている規制の枠組みに関する簡潔な説明 制度のガバナンスに対する他の企業の責任に関する詳細(例えば、制度の受託者またはボード・メンバーの責任)
[#][*]	(通常ではないリスク、企業特有または制度特有のリスクに重点をおいた)制度により企業がさらされているリスク、及び重要な集中リスクに関する記述的説明
[#][*]	制度変更、縮小及び清算に関する記述的説明
	確定給付制度から生じる財務諸表上の金額の識別及び説明
[#]	<p>以下の各項目の期首残高から期末残高への調整表</p> <ul style="list-style-type: none"> 確定給付負債(資産)の純額(以下について調整を別々に示す) <ul style="list-style-type: none"> 制度資産 確定給付制度債務の現在価値 アセット・シーリングの影響額 補填の権利(補填の権利と関連する債務との関係の説明も開示する) <p>上記調整表では、以下の項目を示す。</p> <ul style="list-style-type: none"> 当期勤務費用 利息収益または利息費用 確定給付負債(資産)の純額の再測定(以下の項目を区分して示す) <ul style="list-style-type: none"> 制度資産に係る収益(利息収益に表示している金額を除く) 人口統計上の仮定の変更により生じた数理計算上の差異及び実績差異 財務上の仮定の変更により生じた数理計算上の差異及び実績差異 アセット・シーリングの上限が確定給付資産に及ぼす影響(利用可能な最大限の経済的便益の算定方法 一経済的便益は返還、将来掛金の減額またはこれらの組合せであるか、についての開示も行う。) 縮小を含む過去勤務費用及び清算から生じる利得及び損失(同時に発生する場合は区別不要) 外国為替レートの変動による影響 制度への拠出(事業主によるものと制度加入者によるものとを区別して示す) 制度からの支払(清算による支払額を区別して示す) 企業結合及び処分の影響額
[#]	
[#]	
[#]	

[#][*]	制度資産の公正価値を、その資産の内容及びリスクで区分した種類に分解し、さらに各制度資産の種類別に活発な市場での公表価格のあるものとないものに区分した金額。例えば、保有するデリバティブの公正価値は、それが関係するリスクの種類で分類し開示することが考えられる。
[#][*]	制度資産として保有する企業自身の譲渡可能な金融商品の公正価値、及び企業が使用する制度資産の公正価値
[*]	確定給付制度債務の算定に使用された重要な数理計算上の仮定(百分率の差や他の変数との差ではなく、絶対値、すなわち絶対百分率で開示)。企業が制度をグループとして合計額を開示する場合は、加重平均または比較的狭い幅で開示する。
確定給付制度が企業の将来キャッシュフローの金額、時期及び不確実性に与える可能性のある影響	
[#]	以下の項目に関する感応度分析を開示する。 <ul style="list-style-type: none"> • 報告期間の末日現在で合理的に考えうる、重要な数理計算上の仮定の変化が、確定給付制度債務に与える影響 • 上記の分析に使用した方法及び仮定、並びに当該方法の限界 • 前期に使用した方法及び仮定からの変更の詳細、並びに当該変更の理由
[#]	制度または企業が使用している資産・負債マッチング戦略に関する記述的説明(リスク管理のための年金その他の技法(長寿スワップなど)の利用を含む)。
確定給付制度が企業の将来キャッシュフローに及ぼす影響を示すために、以下の項目を開示する。	
[#][*]	<ul style="list-style-type: none"> • 将来の拠出額に影響を及ぼす積立契約及び積立方針に関する記述的説明
[*]	<ul style="list-style-type: none"> • 翌年次報告期間における制度への予想拠出額
[#]	<ul style="list-style-type: none"> • 確定給付制度債務の満期分析に関する情報

IAS 19R.136,138

IAS第19号(2011年版)では、企業は開示目的を達成するために、開示の詳細さの程度及び各開示項目にどの程度重きを置くかについて検討する。重要な別個のリスクを有する制度または制度グループを区別するために開示の全部または一部を分解すべきか否かについても検討する。

IAS 19R.BC237

IASBは、確定給付負債(資産)の純額に関する感応度分析がより有用であることを認識しているが、IAS第19号(2011年版)では、確定給付制度債務についての感応度分析のみ要求し、より有用であると考える確定給付負債(資産)の純額に関する感応度分析については要求しないことを決定した。これは、例えば、株式の公正価値と確定給付制度債務の公正価値の測定に使用された仮定との間の影響を示すことは、複雑かつ実施困難であると考えられるためである。

考察—改訂による影響

IAS 19.122

IAS第19号(2011年版)を適用するにあたって、企業は開示目的を達成するために必要な開示の詳細さの程度に加えて、情報の表示方法についても検討する必要がある。開示の集約または分解は、開示目的を達成するものでなければならないため、重要な別個のリスクを有する制度は正確に区別しなければならない。ただし、大量の重要でない詳細な開示や性質の異なる項目を集約した開示のために、有用な情報が不明瞭とならないように注意する必要がある。現行のIAS第19号は、集約または分解は「最も有用」なグループで行うべきであるとのみ規定し、一定のグループの例示を提示している。IAS第19号(2011年版)に従った場合の集約または分解は、これとは異なる場合がある。

IAS第19号(2011年版)における追加開示により、企業はすべての必要な情報を入手するために多くの労力を必要とする場合がある。特に、多くの国の従業員に確定給付を支給している場合、各国から首尾一貫した方法で情報を入手し、グループレベルで取りまとめることは大変な作業になる可能性がある。詳細で早期の計画策定が重要になるであろう。

考察—経過措置

2014年1月1日より前にIAS第19号(2011年版)を適用する企業については、IAS第19号(2011年版)に従って作成される、最初の財務諸表における確定給付制度債務の感応度分析に関する開示の比較情報について、経過措置が設けられている(セクション11を参照)。

7.2 複数事業主制度

IAS 19R.33, 19.29

企業が確定給付型の複数事業主制度に加入し、確定給付の会計処理を行うために十分な情報を入手している場合、7.1で示しているすべての項目の開示が要求される。これは現行のIAS第19号においても同様である。

IAS 19R.148

それに加えて、IAS第19号(2011年版)では、企業は以下の表の最初の3つの項目の開示が要求される。

IAS 19R.34

ただし、企業が複数事業主確定給付制度に加入しているが、当該制度を確定拠出制度であるかのように会計処理する場合は、次ページの表における開示のみが要求される。

IAS 19R.148

IAS第19号(2011年版)では、複数事業主確定給付制度に加入している場合は、以下の項目を開示する。

- 積立契約の記述(企業の拠出率を算定する方法及び最低積立要件を含む)
- 企業が当該複数事業主制度の規約及び条件により、他の企業の債務について責任を負う可能性のある範囲に関する記述
- 当該制度の終了、または企業が当該制度から脱退する場合の、積立不足または積立超過の配分についての合意に関する記述
- 企業が複数事業主確定給付制度に加入し、当該制度を確定拠出制度であるかのように会計処理する場合は、以下の項目を開示する。
 - 当該制度が確定給付制度である事実 [^]
 - 当該制度を確定給付制度として会計処理するのに十分な情報が入手できない理由 [^]
 - 翌年次報告期間における当該制度への予想拠出額
 - 将来の拠出額に影響する可能性のある当該制度の積立不足、または積立超過に関する情報(その積立不足または積立超過の算定に使用した基礎及び(もしあれば)企業への影響を含む) [^]
 - 他の加入企業と比較した、企業の制度への加入度合(IAS第19号(2011年版)は、算定のための複数の方法を示している)

IAS 19.30

[^] これらの開示規定は、現行のIAS第19号において複数事業主確定給付制度に加入し、当該制度を確定拠出制度であるかのように会計処理する場合に含まれる開示規定と同様である。

考察—改訂による影響

複数事業主確定給付制度に加入している企業は、確定給付制度として会計処理を行っているか、確定拠出制度として会計処理を行っているかにより、IAS第19号(2011年版)においてそれぞれ追加開示が求められている。これらの追加開示を行うためにすべての必要な情報を入手するには、多くの労力を必要とする可能性がある。特に、多くの国の従業員に確定給付を支給している場合、各国から首尾一貫した方法で情報を入手し、グループレベルで取りまとめることは大変な作業になる可能性がある。詳細で早期の計画策定が重要になるであろう。

7.3 グループ制度

IAS 19R.40, 41

グループ制度(親会社とその子会社等のように、共通支配下にある複数の企業間でリスクを分担する確定給付制度)の取扱いについては、IAS第19号(2011年版)による変更はない。

また開示規定についても、IAS第19号(2011年版)によって変更された確定給付制度の開示規定のうちグループ制度に対しても適用される規定と、次ページで説明する免除規定を除き、変更はない。

IAS 19R.149

グループ確定給付制度の加入について、以下の項目を開示する。

- 正味確定給付費用の負担に関する契約上の合意もしくは確定している方針、またはそうした方針が存在しない事実
- 企業が支払うべき拠出額を決定するための方針、かつ
- 企業が正味確定給付費用の配分の会計処理を行う場合には、IAS第19号（2011年版）で要求されている制度全体に関するすべての情報（7.1を参照）、または
- 企業が当期に支払うべき掛金の会計処理を、当該制度が確定拠出制度であるかのように行う場合、7.1の【*】で示されているIAS第19号（2011年版）で要求されている制度全体に関する情報の特定の一部

IAS 19R.150

IAS第19号（2011年版）においては、上記の最後の2項目について開示の免除規定が新設されている。この免除規定によれば、以下の両方を満たす場合、他のグループ企業の財務諸表を相互参照する方法で開示を行うことが認められる。

- 制度に関して求められる情報が、当該グループ企業の財務諸表で個別に特定され、開示されている。
- 財務諸表利用者が、当該グループ企業の財務諸表を報告企業の財務諸表と同一の条件、及び同時期またはそれより早い時期に利用可能である。

考察—改訂による影響

KPMGの初見分析では、特定の場合に他のグループ企業の財務諸表を相互参照することを可能にした、新たな実用的な免除規定は、財務諸表間における情報の重複を回避し、財務諸表を多少簡潔にするため、歓迎されるであろう。

ただし、情報を同一条件で利用可能としなければならず、かつ時期についても要件が設けられているため、これらがこの免除規定の実務上の適用の制限となる可能性がある。

7.4 その他の退職後給付制度の開示

他の基準により特定の開示が求められる可能性があるという現行のIAS第19号における注意喚起の規定については、IAS第19号（2011年版）による変更はない。

IAS 19R.151

IAS第24号「関連当事者についての開示」で要求される場合、企業は以下の項目を開示する。

- 退職後給付制度との関連当事者取引
- 経営幹部の退職後給付

IAS 19R.152

IAS第37号で要求される場合、企業は退職後給付債務から生じる偶発債務の情報を開示する。

8.

短期従業員給付とその他の長期従業員給付

IAS 19R.8

IAS第19号(2011年版)は、短期従業員給付及びその他の長期従業員給付の定義を改訂した。これにより、両者は、給付が決済されると企業が予想する時期により区別されることが明確化された。現行のIAS第19号では、「短期従業員給付」とは、従業員が関連する勤務を提供した期間の末日後12ヶ月以内に決済の期限が到来する予定のある従業員給付をいう。

短期従業員給付とその他の長期従業員給付の区別は、財政状態計算書上の分類だけではなく、債務の測定及び認識にも影響を及ぼす。

改訂後の定義は以下のとおりである。

- 「短期従業員給付」とは、従業員が関連する勤務を提供した年次報告期間末日後12ヶ月以内に給付のすべてが決済されると予想される従業員給付である(解雇給付を除く)。
- 「その他の長期従業員給付」とは、短期従業員給付、退職後給付及び解雇給付以外のすべての従業員給付である。

したがって、以下の3点の変更が行われた。

- 長短の分類は、決済期限ではなく、企業の決済時期の予想に基づいて行われる。
- 「(給付の)すべて(wholly)」という要件が加えられた。
- 定義における期間の明確化のために「期間」の前に「年次報告」という用語が加えられた。この用語の追加により、従業員が勤務を通じて給付全体を獲得する全期間の末日後の12ヶ月ではなく、年次報告期間末日後の12ヶ月であることが明確にされた。

IAS 19R.10

IAS第19号(2011年版)は、短期従業員給付及びその他の長期従業員給付の再分類に関する新しいガイドラインを提供している。企業の決済時期の予想の変更が一時的である場合、短期従業員給付をその他の長期従業員給付に振り替える必要はない。

ただし、企業の決済時期の予想の変更が一時的でない場合、振替が必要になる。振替により、給付の測定及び認識が、単純なアプローチからより複雑で長期的なアプローチに変更されることになる。

IAS 19R.10

また、IAS第19号(2011年版)によれば、給付の性質が変更となった場合は、給付の分類を検討しなければならない。このような例として、非累積型給付から累積型給付への変更が挙げられている。給付が短期従業員給付の定義を引き続き満たしているか否かを検討する必要がある。

考察—給付の潜在的再分類

IAS第19号(2011年版)を適用するにあたって、企業は、現行の短期従業員給付またはその他の長期従業員給付の分類を再検討しなければならない。また、一時的でない予想の変更に備えて、分類の妥当性を継続して検討する必要がある。

例えば、ある企業は従業員に対して、ある報告期間から翌報告期間に制限なく繰り越すことができる有給休暇を付与する。従業員は希望した時に当該有給休暇を使用することが可能であり、また実際の使用日数の記録は後入先出法で行われる。したがって、2年目に使用する有給休暇は、当該年度に付与された有給休暇残高を減少させる。当該年度に付与された有給休暇をすべて使用した場合に限り、1年目から繰り越された有給休暇残高が使用される。

現行の基準では、従業員は1年目末日の有給休暇を2年目にすべて使用できるため、1年目末日現在の有給休暇引当金は短期従業員給付として分類される。IAS第19号(2011年版)では、企業が1年目末日の有給休暇残高の一部が2年目に取得されないと予想する場合、この有給休暇はその他の長期従業員給付に分類される(分類は、企業が「(給付の)すべて」をどのように判断するかによって左右される。以下の「考察－会計単位」を参照)。

別の例として、ある企業は1年目の勤務に対して従業員に賞与を支給する。従業員は2年目の期中に支給された賞与を引き出す権利が付与される。ただし、企業の所在地において適用される税法では、従業員が3年目末日以降に賞与を引き出した場合は、それより前に引き出した場合と比べて、賞与に対して支払う税負担額が少なくなる。現行の基準では、従業員は2年目に全額を引き出すことができるため、1年目末日の賞与引当金は短期従業員給付に分類される。IAS第19号(2011年版)では、企業が、2年目に1年目の賞与の全額が引き出されないと予想する場合、1年目末日の賞与引当金はその他の長期従業員給付に分類される(分類は、企業が「(給付の)すべて」をどのように判断するかによって左右される。以下の「考察－会計単位」を参照)。

IAS 1. 69

企業は、IAS第1号における通常の流動・非流動の区分に関する要件を適用して、この引当金の表示が流動負債または非流動負債のいずれになるかを別途検討しなければならない。

分類の判断基準が、給付の決済期限から企業による決済時期の「予想」に変更されたこと、及び短期従業員給付の定義に「(給付の)すべて」という要件が加えられたことを考慮すると、KPMGの初見分析では、企業はこの規定をどの単位に適用するかを検討する必要があるが、IAS第19号(2011年版)を適用することにより、現在は短期従業員給付に分類している一部の給付をその他の長期従業員給付に振替えなければならない場合があると考える。

考察－会計単位

IAS第19号(2011年版)は、給付が「すべてが決済」されると予想される時期を評価する際の会計単位を直接特定していない。考えうる単位には、全従業員に対する給付全体、各従業員に対する個別の給付単位、従業員の特定のサブグループ単位などが挙げられる。

IAS 19R.BC20, BC21

しかしIASBは、IAS第19号(2011年版)の結論の根拠において、分類は、ある時点の人口統計上または財務上の仮定ではなく、給付の特徴を反映すべきであるとしている。また、IASBは、従業員ごとに給付を分類することは実用的ではないと指摘している。したがって、KPMGの初見分析では、分類は全従業員の給付全体で行われるべきである必要がある。

考察－予想の一時的な変更

IAS 19R.10

IAS第19号(2011年版)では、決済時期の予想の変更が単に一時的である場合は、短期従業員給付をその他の長期従業員給付に振り替える必要はない。その他の長期従業員給付から短期従業員給付への振替に関する規定はない。KPMGの初見分析では、逆の場合にもこの規定は適用される。すなわち、決済時期の予想の変更が単に一時的である場合、その他の長期従業員給付を短期従業員給付に振り替える必要はない。

IAS 19R.BC20

ただし、IASBは、その他の長期従業員給付から短期従業員給付への再分類には重大な懸念はないという見解を示している。そのような場合、割引前の給付額と現在価値で測定した給付額には重要な差異がないと考えられるためである。

9. その他の長期従業員給付

IASBは、退職後給付とその他の長期従業員給付の会計処理及び開示のすべてを同一にするために、公開草案で両者の定義の変更を提案した。すなわち公開草案では、長期従業員給付という1つのカテゴリーに、退職後給付及びその他の長期従業員給付の認識、測定及び開示規定をまとめる提案が行われていた。

現行の基準では、その他の長期従業員給付は退職後確定給付と類似の方法で測定するが、数理計算上の差異及び過去勤務費用のすべてを单一の項目として、損益で即時認識する。

IAS 19R.5(c), 152

最終基準化の際に、IASBは提案した改訂を取り込まないことを決定し、その他の長期従業員給付を従業員給付の個別の分類として残した。その他の長期従業員給付に関する認識、測定及び開示規定は、現行基準のものからほとんど変更されていない。

10. 解雇給付

IAS 19R.159

IAS第19号(2011年版)において、解雇給付は、その支払い義務が、従業員の勤務ではなく雇用の終了により発生するため、引き続き他の従業員給付と別個に分類される。解雇給付は、企業が通常の退職日前に従業員の雇用を終了すると決定した場合、または従業員が雇用の終了の代わりに支給される給付の申し出を受諾することを決定した場合に発生する。

IAS 19R.161

解雇給付は、通常一時金であるが、以下のものを含む場合がある。

- 従業員給付制度を通じた間接の、または直接の、退職後給付の増額
- 従業員が企業に経済的便益をもたらす勤務をもはや提供しない場合の、通知期間の終了までの給与

IAS 19R.162

IAS第19号(2011年版)は、勤務の代わりに従業員給付が付与されることを示す、2つの指標を参考として提供している。

- 給付は、将来の勤務提供を条件としているか(将来の勤務提供を行う場合、給付が増加するか)。
- 給付は、従業員給付制度に従い支給されているか。

IAS 19R.163

例えば、ある企業が短期間を超える給付の申し出を行った場合、または申し出から予想される実際の解雇日までの期間が短期間を超える場合には、当該企業はそれが新たな従業員給付制度の設定に該当するか、またその制度で支給される給付は解雇給付と退職後給付のいずれに該当するかを検討する。企業が従業員の雇用の終了を決定し、従業員の将来の勤務を条件としない給付である場合、従業員給付制度の条件に従って支給される従業員給付は解雇給付に該当する場合がある。

考察—給付の分類

KPMGの初見分析では、IAS第19号(2011年版)におけるこの例示は、解雇給付、退職後給付及び短期従業員給付を適切に分類するのに役に立つであろう。

10.1 認識

IAS 19.133

現行のIAS第19号において、解雇給付の認識は、企業が従業員または従業員グループの雇用を通常の退職日前に終了すること、または自発的退職を奨励するために行った申し出の結果として解雇給付を支給することのいずれかを明確にコミットしている場合に行われる。

IAS第19号(2011年版)は、縮小の場合と同様、解雇給付の認識要件としての明確なコミットメントという概念を削除した(3.4を参照)。

IAS 19R.165

IAS第19号(2011年版)では、企業は以下のいずれか早い時点で解雇給付に関する負債及び費用を認識する。

- 企業がIAS第37号の適用対象となる、解雇給付の支払いを含むリストラ費用を認識した時点
- 企業が解雇給付の申し出を取り下げることができなくなった時点

IAS 19R.167

IAS第19号(2011年版)によれば、企業が従業員の雇用の終了を決定したことにより支給される解雇給付は、影響を受ける従業員に以下のすべての条件を満たす解雇計画を通知した時点で、その申し出を取り下げることができないとされている。

- 計画を完了するために必要な行動により、計画の重要な変更が行われる可能性が低いことが示されている。
- 解雇の対象となる従業員数、職位または職種、勤務地(従業員ごとの特定は不要)及び予想される完了日が特定されている。
- 従業員が雇用の終了時に受領する給付の種類及び金額を把握できるように、解雇給付についての十分な詳細が定められている。

IAS 19R.166

IAS第19号(2011年版)によれば、従業員が雇用の終了の代わりに支給される給付の申し出を受諾することを決定したことにより支給される解雇給付は、以下のいずれか早い時点で、その申し出を取り下げることができないとされている。

- 従業員が申し出を受諾した時点
- 企業の申し出の取り下げに対する制限(例えば、法的、規制上または契約条項における制限)が効力を持った時点

10.2 測定

IAS 19R.169

IAS第19号(2011年版)において、解雇給付は従業員給付の性質に従って、当初認識時の測定、その後の変動の測定及び表示が行われる。

- 解雇給付が退職後給付の増額として支払われる場合、企業は当該解雇給付に退職後給付の規定を適用する。
- 解雇給付が、当該解雇給付を認識した年次報告期間末日後12ヶ月以内にすべて決済されると予想される場合、企業は当該解雇給付に短期従業員給付の規定を適用する。
- 解雇給付が、当該解雇給付を認識した年次報告期間末日後12ヶ月以内にすべて決済されると予想されない場合、企業は当該解雇給付にその他の長期従業員給付の規定を適用する。

現行の基準では、報告期間末日後から12ヶ月よりも後に解雇給付の期限が到来する場合、当該解雇給付は、通常優良社債の市場利回りを使用して割り引かれる。IAS第19号(2011年版)は、解雇給付が報告期間末日後12ヶ月以内に決済されると予想されない場合における測定の規定を拡充し、また退職後給付の増額として支払われる解雇給付に関する規定を新設している。

考察—改訂による影響

解雇給付の認識及び測定に関する規定の変更は、解雇給付が発生するすべての企業に関係するが、解雇はリストラに伴って行われることが多いため、この変更は、リストラを行う企業にとって最も重要である。

現行の基準では、企業が解雇について明確にコミットしている場合に解雇給付を認識する。IAS第19号(2011年版)では、企業が関連するリストラ費用を認識した時点、または解雇給付の申し出を取り下げることができなくなった時点のいずれか早い時点で解雇給付を認識する。解雇の内容によっては、現行基準と比べてより早い、またはより遅い時期での認識となる可能性があり、企業は取り決めに関する事実及び状況について、慎重な検討が必要になるであろう。

例えば、ある企業が、IAS第37号におけるリストラ引当金の認識要件を満たしているが、解雇の影響を受ける従業員に対してリストラに関する通知をまだ行っていないとする。現行のIAS第19号では、企業は解雇費用に関する債務を認識する前に、リストラ費用に関する債務を認識する。IAS第19号(2011年版)では、企業がリストラ引当金の認識要件を満たした時点で両方の債務が認識される。

11. 適用日及び移行措置

IAS 8.30, 19R.172,

IAS第19号(2011年版)は、2013年1月1日以降開始する会計年度から適用される。早期適用の旨の開示を条件として、早期適用が認められる。早期適用を選択しない企業は、早期適用を行わない旨、IAS第19号(2011年版)の適用による企業の財務諸表への影響に関連する、既知のまたは合理的に見積り可能な情報の開示が義務付けられている。

IAS 19R.173

IAS第19号(2011年版)は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従い、原則として遡及適用される。ただし、既にIFRSを適用している企業については、以下の2つの例外規定が設けられている。

- IAS第19号(2011年版)の当初適用日前に、棚卸資産や有形固定資産などIAS第19号の適用範囲外の資産の帳簿価額に含まれていた従業員給付費用については、その帳簿価額を調整する必要はない。IAS第19号(2011年版)の当初適用日とは、企業がIAS第19号(2011年版)を初めて適用した財務諸表に表示されている最も古い比較対象期間の期首である。

この例外規定が設けられたのは、このような遡及修正が困難な場合があるためである。例えば、有形固定資産に関する例外規定がなければ、企業は、当初適用日の有形固定資産の帳簿価額に含まれていた従業員給付費用の減価償却後の金額を算定し、IAS第19号(2011年版)を以前から適用していた場合に資産計上されていたであろう金額との差額を調整する必要がある。これは複雑で時間を要するであろう。

IAS 19R.BC269(b)

- 2014年1月1日よりも前に開始する期間の財務諸表上、確定給付制度債務の感応度分析に関する比較情報を開示する必要はない。この例外規定がなければ、企業は必要な情報を集計するのに十分な準備期間を確保できないおそれがある。

IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の付随的な改訂により、初度適用企業が移行時にIAS第19号(2011年版)の適用を要求される場合またはその適用を選択した場合、初度適用企業も2014年1月1日より前に開始する期間の感応度分析の比較情報に関する例外規定を適用できる。しかし、初度適用時にIAS第19号(2011年版)を適用しない場合、または2014年1月1日以降に開始される期間に初度適用企業となった場合は、この例外規定を適用することはできない。

考察—比較情報の集計

感応度分析の比較情報に関する例外規定を適用できない企業は、IFRSへの移行の手続きの一環であるか否かにかかわらず、IAS第19号(2011年版)の適用に関する計画の一環として必要なデータ入手できるようにしなければならない。

本冊子について

本冊子は、KPMG International Standards Group (KPMG IFRG Limitedの一部。以下、ISG)が作成しました。

内容

KPMGの「IFRS最新基準書の初見分析(First Impressions)」は、新しい基準書や解釈指針が公表された時や、IFRSの規定に重要な改訂があつた時に発行される刊行物で、基準書等の重要論点について解説し、実務の変更が必要となりうる分野を示すとともに、新基準書の導入による影響を検討するのに役立つように設例を含めています。

本冊子は、IAS第19号「従業員給付」(2011年版)に関するものです。本冊子の本文では、IAS第19号(2011年版)、現行のIAS第19号、IFRIC解釈指針第14号及び2011年6月30日時点において公表されている、関連するその他の基準書等を参照し、左欄に関連する基準書のパラグラフ番号を記載しています。

企業が自社の事実、状況及び個々の取引を考慮してIFRSを適用するためには、多くの場合、より詳細な解釈が必要となります。さらに、本冊子の情報の一部は、ISGの初見に基づいていますが、今後実務が確立することによって、これらの初見が変更される可能性があります。

KPMGは、KPMGのIFRS実務ガイド「Insights into IFRS」に解釈ガイダンスを追加することにより、本冊子の解釈ガイダンス及び設例のアップデート及び補足を行う予定です。本冊子のInsights into IFRSへの参照は、Insights into IFRS の2010/2011年度版(第7版)に対するものとなっています。

略語

本冊子においては、以下の略語を用いています。

IASs	International accounting standards
IASB	International Standards Accounting Board
IFRSs	International financial reporting standards (国際財務報告基準)
Interpretations Committee	IFRS Interpretations Committee

KPMG メンバーファームのプロフェッショナルによるその他の支援

IFRSの適用から生じる会計上の論点に関するより詳細な解説は、KPMGの「Insights into IFRS」をご覧ください。

「Insights into IFRS」に加えて、皆様のお役に立てるよう、以下を含む様々な刊行物を取り揃えています。

- IFRSと米国会計基準との比較表(IFRS compared to US GAAP)
- IFRS財務諸表の例示－中間財務諸表及び年度財務諸表、並びに特定業種の財務諸表(Illustrative financial statements for annual and interim periods, and for selected industries)
- IFRSハンドブック(IFRS Handbooks)：基準書の実務への適用に関する詳細な説明、広範な解釈指針及び例示
- IFRS最新提案の解説(New on the Horizon)：公開草案などの協議文書(consultation papers)に関する解説
- ニュースレター：特定分野の最新情報とその解説
- IFRS実務上の論点(IFRS Practice Issue)：特定の規定等 (specific requirements of pronouncements)に関する解説
- IFRS最新基準書の初見分析(First Impressions)：新たな公表物(new pronouncements)に関する解説
- 開示チェックリスト

IFRSに関連するテクニカルな情報(英文)は、www.kpmg.com/ifrsから入手可能です。

広範な会計処理、監査及び財務報告に関するガイダンス及び文献については、KPMGの「Accounting Research Online」で参照可能で

す。大きく変化する現在の環境において最新情報に精通したい方にとって、このウェブベースの会員制サービスは価値あるツールとなります。15日間の無料トライアルwww.aro.kpmg.comをお試しください。

日本語訳の発行にあたって

あずさ監査法人IFRS本部は、国際財務報告基準の改訂や新基準書の導入に際して、適時に情報を提供することを目的として、ISGが公表する英文冊子のうち、日本に与える影響の大きいものについて日本語訳を作成し提供しています。

本冊子は、ISGが2011年7月に発行した「First Impressions: Employee benefits」の日本語訳で、2011年6月に公表されたIAS第19号「従業員給付」(2011年版)の適用に関してその概略を解説するとともに、現時点でKPMGが特定している実務的な適用上の論点を示すことを目的としています。本冊子がIAS第19号(2011年版)の概要及び適用上の論点を明らかにし、分析しようと考えている方々に、少しでもお役に立てれば幸いです。

本冊子の翻訳は、あずさ監査法人IFRS本部のメンバーを中心に行いました。

2011年8月

謝辞

本冊子の出版に携わった主な執筆者であるKPMG ISGのHagit Keren、Lynn Pearcy及びDavid Wardの努力に謝意を表します。

また、本冊子の出版に携わった以下の従業員給付トピック・チーム(Employee Benefit Topic Team)メンバーの貢献にも謝意を表します。

Kees Bergwerff	KPMG in The Netherlands
Kim Bromfield	KPMG in South Africa
Yusuf Hassan	KPMG in MESA
Jeffrey Jones	KPMG in the US
Gale Kelly	KPMG in Canada
Michael Sten Larsen	KPMG in Denmark
Ralph Menschel	KPMG in Mexico
Annie Mersereau	KPMG in France
Takanobu Miwa	KPMG in Japan
Mary Tokar	KPMG in the US
Bruce Zirlen	KPMG in Hong Kong

有限責任 あずさ監査法人

IFRS本部

JP-FMIID@jp.kpmg.com

東京事務所 IFRS事業部

〒100-8172

東京都千代田区大手町1-7-2 東京サンケイビル

TEL:03-3548-5120

大阪事務所 IFRS推進部

〒541-0048

大阪市中央区瓦町3-6-5 銀泉備後町ビル

TEL:06-7731-1309

名古屋事務所 IFRS支援グループ

〒450-8565

名古屋市中村区名駅3-28-12 大名古屋ビル

TEL:052-589-0504

www.azsa.or.jp/serviceline/ifrs/

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めていますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で下す適切なアドバイスに従ってください。

© 2011 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan. 11-1526

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.