

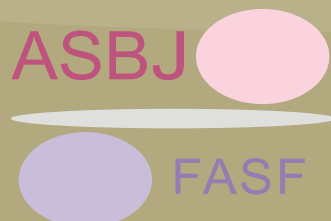
2010年4月

公開草案 ED/2010/3

確定給付制度

IAS第19号の修正提案

コメント募集期限：2010年9月6日



International
Accounting Standards
Committee Foundation®

確定給付制度
(IAS第19号の修正提案)

コメント期限：2010年9月6日

ED/2010/3

This exposure draft *Defined Benefit Plans* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposal may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments on the exposure draft and the Basis for Conclusions should be submitted in writing so as to be received by **6 September 2010**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB website (www.iasb.org), using the 'Open to Comment' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2010 IASCF®

All rights reserved. Copies of the draft amendments and the accompanying documents may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IASCF's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

This Japanese translation of the IASB's draft IFRS and its accompanying documents contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IASCF. The Japanese translation is copyright of the IASCF.



The IASB logo/the IASCF logo/'Hexagon Device', the IASC Foundation Education logo, 'IASC Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASC', 'IASCF', 'IASS', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IASCF.

Additional copies of this publication may be obtained from:

IASC Foundation Publications Department,

1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

確定給付制度
(IAS第19号の修正提案)

コメント期限：2010年9月6日

ED/2010/3

Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

目 次

確定給付制度（IAS 第 19 号の修正提案）

はじめに

コメントのお願い

国際会計基準第 19 号「従業員給付」の修正案

他の IFRS の修正案

設例（案）

他の IFRS に関するガイダンスの修正案

当審議会による「確定給付制度」の承認

結論の根拠

代替的見解

はじめに

国際会計基準審議会は、IAS 第 19 号「従業員給付」の修正を提案する本公開草案を、従業員給付の会計処理を改善するプロジェクトの一部として公表した。当審議会は、2008 年 3 月に公表したディスカッション・ペーパー「IAS 第 19 号の改訂に係る予備的見解」に対する回答を考慮しながら、この提案を作成した。

当審議会の目的は、短期のものとして確定給付制度の会計処理の改善をターゲットとし、2011 年半ばまでにこれを最終化することにある。

認識及び表示

本公開草案は、企業が確定給付制度債務及び制度資産の公正価値の変動のすべてを、それらが生じた時点で認識しなければならないことを提案している。IAS 第 19 号は企業に対してすでに、利得及び損失のすべてについて、それらが生じた時点で認識することを認めているが、「回廊」¹の範囲内にある数理計算上の差異を認識せず、また、回廊を超過する数理計算上の差異を遅延認識するという、もう 1 つの選択肢を認めている。本提案は、この選択肢を削除する。

本公開草案はまた、確定給付制度債務及び制度資産の公正価値の変動について、新たな表示のアプローチを提案している。企業は確定給付制度債務及び制度資産の公正価値の変動を勤務費用、財務費用及び再測定に分けて、次のように表示する。

- (a) 勤務費用部分を純損益に表示。
- (b) 財務費用部分、すなわち、確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額を、財務費用の一部として純損益に表示。
- (c) 再測定部分をその他の包括利益に表示。

この結果、本公開草案は、確定給付制度債務の変動及び制度資産の公正価値の変動のすべてを純損益に認識するという選択肢を、IAS 第 19 号から削除することとなる。

当審議会から近日公表される、その他の包括利益の項目の表示に関する公開草案の文脈において、当審議会は、確定給付負債（資産）の純額に係る再測定の最も明確な表示方法は、その他の包括利益での表示であると考えている。当審議会は、この公開草案の結果として生じる修正と併せて、再測定部分の表示についての修正を最終化する予定であり、再測定部分の表示をその後に見直す予定はない。

¹ 制度資産の 10%と制度負債の 10%の大きい方。

これらの提案が承認されたならば、企業の財務諸表の利用者は確定給付制度がどのように当該企業の財政状態及び財務業績に影響を及ぼし、また、確定給付制度が将来キャッシュ・フローにどのように影響を及ぼすかについての理解が、より容易になるだろう。

開 示

本公開草案は、次についての開示を含めた特定の目的に焦点を当てることで、開示を改善している。

- (a) 企業の確定給付制度の特徴及び当該制度から生じた財務諸表上の金額
- (b) 人口統計上のリスクの変化の感応度分析を含む、確定給付制度から生じたリスク
- (c) 複数事業主制度への参加

数理計算上の差異の即時認識を求める提案は、当審議会に対して、それらの項目の遅延認識に係る開示を削除することを可能にするであろう。

その他の論点

コメント・レターで求められた点に応じて、本公開草案は次の実務上の論点を扱う提案を含んでいる。

- (a) 将来の昇給が各期の給付の帰属に及ぼす影響
- (b) リスク・シェアリング及び条件付きの指数が確定給付制度債務の測定に及ぼす影響
- (c) 確定給付制度債務の測定が税金と管理費用を含む場合
- (d) 従業員給付の長期と短期の分類

本公開草案は、次の提案も行っている。

- (a) IFRIC 第 14 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」の規定を、実質的な変更を伴うことなく、IAS 第 19 号に組み込む。
- (b) 国際財務報告解釈指針委員会が受け取った一部の質問に対応した明確化

公開草案におけるテキストの表示

本公開草案は、IAS 第 19 号に対して広範な追加と削除を提案している。参照しやすいように、現行 IAS 第 19 号の項番号をそのまま使用し、新たな項については項の後ろに英字を

添える方法が採られている。しかしながら、本公開草案から生じる修正を当審議会が最終化する時点で、項番号を振り直す予定である。

次の段階

当審議会は、本公開草案に対する回答をレビューし、提案内容を修正又は確認する予定である。当審議会はその後、IAS 第 19 号の修正を進める予定である。

「IAS 第 19 号の改訂に係る予備的見解」は、拠出ベース約定の会計処理についての提案も含んでいた。当審議会は、本公開草案で提案された修正を完了した後に、予備的見解の提案をさらに進めるかどうかについて、検討を行う予定である。当審議会は、これを従業員給付の会計の包括的な見直しの一部として行うかもしれない。当審議会は、そうした包括的な見直しについて、2011 年半ばよりも前に開始する予定はない。

コメントのお願い

当審議会は、本公開草案中で提案されている IAS 第 19 号の修正に関し、特に以下に示した質問に対するコメントを求めている。コメントは次のようなものであれば最も有用である。

- (a) 示した質問に対するコメントである。
- (b) コメントに関係する具体的な項を明示している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 該当する場合、当審議会が検討すべき代替案を説明している。

コメント提供者は、すべての質問に対してコメントする必要はなく、追加の論点（コメント提供者の考えによれば、コメントすることが正当化されるもの）に対してコメントを行うことは推奨される。

当審議会は、本公開草案で扱っていない IAS 第 19 号の事項についてはコメントを求めている。

コメントは文書で 2010 年 9 月 6 日までに到着するように提出されたい。

認 識

質問 1

本公開草案は、企業に対し、確定給付制度債務の現在価値及び制度資産の公正価値の変動のすべてを、それらが生じた時点で認識しなければならないと提案している。（第 54 項、第 61 項及び BC9 項から BC12 項）これに同意するか？その理由は何か？

質問 2

企業は、権利が未確定の過去勤務費用について、関連する制度変更が生じた時点で認識すべきか？（第 54 項、第 61 項及び BC13 項）その理由は何か？

分 解

質問 3

企業は、確定給付費用を 3 つの部分（勤務費用、財務費用及び再測定）に分解すべきか？

(第 119A 項及び BC14 項から BC18 項) その理由は何か？

勤務費用部分の定義

質問 4

勤務費用部分は、人口統計上の仮定の変化から生じる確定給付制度債務の変動を除外すべきか？(第 7 項及び BC19 項から BC23 項) その理由は何か？

財務費用部分の定義

質問 5

本公開草案は、財務費用部分は、第 78 項で定める割引率を確定給付負債（資産）の純額に適用して算定される、確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額から構成されなければならないと提案している。この結果、制度資産に係る期待収益を純損益に表示するという規定は、IAS 第 19 号から削除されることとなる。

確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額は、第 78 項で定める割引率を確定給付負債（資産）の純額に適用して算定されるべきか？その理由は何か？そのように算定されるべきではないならば、財務費用部分をどのように定義すべきか？その理由は何か？(第 7 項、第 119B 項、第 119C 項及び BC23 項から BC32 項)

表 示

質問 6

企業は、次のような表示を行うべきか？

- (a) 勤務費用を純損益に表示。
- (b) 確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額を、財務費用の一部として純損益に表示。
- (c) 再測定をその他の包括利益に表示。

(第 119A 項及び BC35 項から BC45 項) その理由は何か？

清算及び縮小

質問 7

- (a) 通常の清算及び通常ではない清算に係る利得及び損失は数理計算上の差異であり、したがって、再測定部分に含めるべきということに同意するか？（第 119D 項及び BC47 項）その理由は何か？
- (b) 縮小は制度変更と同様に処理し、利得及び損失は純損益に表示しなければならないということに同意するか？（第 98A 項、第 119A 項(a) 及び BC48 項）
- (c) 企業は、(i) 制度変更、縮小及び通常ではない清算の記述的な説明及び(ii) それらの包括利益計算書への影響を開示しなければならないか？（第 125C 項(c)、第 125E 項、BC49 項及び BC78 項）その理由は何か？

開 示

確定給付制度

質問 8

本公開草案は、企業の確定給付制度についての情報を開示する目的は、次のものであると述べている。

- (a) 企業の確定給付制度の特徴を説明する。
- (b) 企業の確定給付制度から生じた財務諸表上の金額を識別し説明する。
- (c) 確定給付制度が企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び変動性にどのように影響する可能性があるかを記述する。（第 125A 項及び BC52 項～BC59 項）
これらの目的は適切であるか？その理由は何か？適切でない場合、どのように目的を変更すべきか？その理由は何か？

質問 9

開示の目的を達成するために、本公開草案は、次のものを含む新たな開示規定を提案している。

- (a) 感応度分析を含む、リスクについての情報（第 125C 項(b)、第 125I 項、BC60 項(a)、BC62 項(a) 及び BC63 項から BC66 項）
- (b) 人口統計上の数理計算上の仮定を決定するのに使用した手続についての情報（第 125G 項(b) 並びに BC60 項(d) 及び(e)）
- (c) 昇給の予測の影響を除外して調整した、確定給付制度債務の現在価値（第 125H 項及

び BC60 項(f))

- (d) 資産・負債マッチング戦略についての情報（第 125J 項及び BC62 項(b)）
- (e) 勤務費用と拠出が異なる原因となる可能性のある要因についての情報（第 125K 項及び BC62 項(c)）

提案された新たな開示規定は適切であるか？その理由は何か？適切ではない場合、開示の目的を達成するためにどのような開示を提案するか？

複数事業主制度

質問 10

本公開草案は、複数事業主制度への参加について、追加の開示を提案している。当審議会がこれらの規定について追加すべき、修正すべき、あるいは削除すべきものがあるか？（第 33A 項及び BC67 項から BC69 項）その理由は何か？

公的制度及び共通支配下にある複数の企業の間でリスクを分担する確定給付制度

質問 11

本公開草案は、公的制度又は共通支配下にある複数の企業の間でリスクを分担する確定給付制度に参加する企業に対する開示規定について、第 125A 項から第 125K 項の開示と整合するように、追加の検討を行うことなく更新を行っている。当審議会がこれらの規定について追加すべき、修正すべき、あるいは削除すべきものがあるか？（第 34B 項、第 36 項、第 38 項及び BC70 項）その理由は何か？

その他のコメント

質問 12

提案された開示規定に対して、その他のコメントがあるか？（第 125A 項から第 125K 項及び BC50 項から BC70 項）

その他の論点

質問 13

本公開草案はまた、次に要約された IAS 第 19 号の修正を行うことを提案している。

- (a) IFRIC 第 14 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」（2009 年 11 月改正）の規定を、実質的な変更を伴うことなく組み込んでいる。（第 115A 項か

ら第 115K 項及び BC73 項)

- (b) 「最低積立要件」は、退職後給付又は他の長期確定給付制度に対する積立のための拠出を企業に求める、あらゆる強制力のある要求として定義されている。(第 7 項及び BC80 項)
- (c) 制度による未払税金は、当該税金の性質に従い、制度資産に係る収益又は確定給付制度債務の測定値に含めなければならない。(第 7 項、第 73 項(b)、BC82 項及び BC83 項)
- (d) 制度資産に係る収益は、管理費用が制度資産の管理に関連するものである場合にのみ、当該管理費用によって減額されなければならない。(第 7 項、第 73 項(b)、BC82 項及び BC84 項から BC86 項)
- (e) 予想される将来の昇給は、現在給与で表現される給付算定式が後期の年度に著しく高水準の給付を配分させるか否かの判断にあたって考慮されなければならない。(第 71A 項及び BC87 項から BC90 項)
- (f) 確定給付制度債務の算定に使用される死亡率は、制度加入者の雇用中と雇用後の双方の予想死亡率の現在の見積りである。(第 73 項(a)(i)及び BC91 項)
- (g) リスク・シェアリング及び条件付きの指数の特徴は、確定給付制度債務の最善の見積りを算定する際に、考慮されなければならない。(第 64A 項、第 85 項(c)及び BC92 項から BC96 項)

提案された修正に同意するか？その理由は何か？同意しない場合、どのような代替案を提案するか？その理由は何か？

複数事業主制度

質問 14

IAS 第 19 号は、確定給付型の複数事業主制度が加入企業を他の企業の現在の及び前従業員に関連する数理計算上のリスクに晒しており、その結果、制度に加入している個々の企業に債務、制度資産及び費用を分配するための首尾一貫した信頼性のある基礎がない場合には、企業に対し、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ことを求めている。当審議会の見解では、これは確定給付型の複数事業主制度の定義を満たす制度の多くに適用されることになる。(第 32 項(a)及び BC75 項(b))

確定給付型の複数事業主制度が、制度に加入している個々の企業に債務、制度資産及び費用を分配するための首尾一貫した信頼性のある基礎を有するような状況について、説明をしてください。そのような複数事業主制度への参加者は、確定給付制度の会計処理を適用しなければならないか？その理由は何か？

経過措置

質問 15

企業は、提案された修正を遡及的に適用しなければならないか？（第 162 項及び BC97 項から BC101 項）その理由は何か？

ベネフィットとコスト

質問 16

当審議会の評価によれば、

- (a) 本提案の主要なベネフィットは次のとおり。
 - (i) 確定給付制度債務の帳簿価額の変動及び制度資産の公正価値の変動を、より理解しやすい方法で報告する。
 - (ii) IAS 第 19 号で現在認められている表示に係る選択肢の一部を削除することにより比較可能性を改善する。
 - (iii) 実務においてばらつきを生んでいる規定について明確化する。
 - (iv) 企業が確定給付制度に関与することによって生じるリスクについての情報を改善する。
- (b) 企業は、現行 IAS 第 19 号を適用する時点で、本修正案の適用で必要となる情報の大半の入手がすでに求められていることから、本提案のコストは最小限であるはずである。

上記の当審議会の評価に同意するか？（BC103 項から BC107 項）その理由は何か？

その他のコメント

質問 17

提案に対してその他にコメントはあるか？

国際会計基準第 19 号「従業員給付」の修正案

修正が提案されている項は、挿入部分に下線、削除部分に取消線を付して示している。

「退職後給付」という用語は、下記で別段の記述がない限り、「長期従業員給付」に置き換えられる。

範 囲

第4項を修正する（挿入部分に下線、削除部分に取消線を付している）。

- 4 従業員給付には、次に掲げるものを含む。
- (a) 短期従業員給付－賃金、給料及び社会保障のための拠出、年次有給休暇及び有給疾病休暇、利益分配及び賞与（期末報告期間の末日後12か月以内に支払われる清算の期限が到来すると予想される場合）並びに現在の従業員に対する非貨幣性給付（医療給付、住宅、自動車及び無償又は補助金付きの財又はサービス等）など
 - (b) 長期従業員給付~~退職後給付－退職給付（例えば、年金）、その他の退職給付、退職後生命保険及び、退職後医療給付など、~~
 - ~~(c) —その他の長期従業員給付—長期勤続休暇又は研究休暇、記念日又はその他の長期勤続給付、長期障害給付—及び期末報告期間の末日~~後12か月以内に全額が支払われないの清算の期限が到来すると予想されない場合の長期障害給付、利益分配、賞与及び繰延報奨を含む。など
 - (~~c~~) 解雇給付

上記(a)から(~~c~~)で識別された各分類はそれぞれ異なる特性を有するため、本基準は、それぞれの分類について別個の定めを設けている。

定 義

第7項を修正する（挿入部分に下線、削除部分に取消線を付している）。

- 7 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

従業員給付の定義

従業員給付とは、従業員が提供した勤務と交換に、企業が与えるあらゆる形態の対価をいう。

短期従業員給付とは、従業員が関連する勤務を提供した報告期間の末日後12か月以内に、かつ雇用関係が終了する前に、清算の期限が到来すると企業が予想する従業員給付（解雇給付を除く）をいう。

退職後長期従業員給付とは、雇用関係の終了後に支払われる従業員給付（解雇給付を除く）のうち、次のいずれかの時期に清算の期限が到来すると企業が予想しているものをいう。

(a) 従業員が関連する勤務を提供した報告期間の末日後12か月よりも後

(b) 雇用関係の終了後

解雇給付とは、次のいずれかの結果として支払うべき従業員給付をいう。

(a) 通常の退職日前に従業員の雇用を終了するという企業の決定

(b) 当該給付を見返りに自発的退職を受け入れるという従業員の決定

長期従業員給付制度の分類に関連した定義

退職後長期従業員給付制度とは、企業が1名以上の従業員に対し退職後長期従業員給付を支給する正式又は非公式の取決めをいう。

確定拠出制度とは、退職後長期従業員給付制度のうち、企業が一定の掛金を別個の事業体（基金）に支払い、たとえ基金が従業員の当期及び過去の期間の勤務に関連するすべての従業員給付を支払うために十分な資産を保有しない場合でも、企業がさらに掛金を支払うべき法的債務又は推定的債務を有しないものをいう。

確定給付制度とは、確定拠出制度以外の退職後長期従業員給付制度をいう。

複数事業主制度とは、次のような確定拠出制度（公的制度を除く）又は確定給付制度（公的制度を除く）をいう。

(a) 共通支配下でない種々の企業による拠出資産をプールし、かつ

(b) 当該資産を複数の企業の従業員に給付するために使用し、掛金及び給付水準が、関係する当該従業員を雇用する企業を識別することなく決定されるもの

その他の長期従業員給付とは、従業員が関連する勤務を提供した期間の末日後12

~~か月以内に清算の期限が到来しない従業員給付（退職後給付及び解雇給付を除く）をいう。~~

~~解雇給付とは、次のいずれかの結果として支払うべき従業員給付をいう。~~

~~(a) 通常の退職直前に従業員の雇用を終了するという企業の決定~~

~~(b) 当該給付を見返りに自発的退職を受け入れるという従業員の決定~~

~~権利の確定した従業員給付とは、将来の雇用を条件としない従業員給付をいう。~~

長期従業員給付制度の認識及び測定に関連した定義

確定給付制度債務の現在価値とは、当期及び過去の期間の従業員の勤務により生じる債務を清算するために必要な将来の予想支払額の現在価値（制度資産控除前）をいう。

当期勤務費用とは、当期中の従業員の勤務により生じる確定給付制度債務の現在価値の増加をいう。

利息費用とは、給付が清算に1期近づくために生じる、確定給付制度債務の現在価値の期中における増加をいう。

公正価値とは、独立第三者間取引において、取引の知識がある自発的な当事者の間で、資産が交換され得る又は負債が清算され得る価額をいう。

制度資産は、次のものからなる。

(a) 長期の従業員給付基金が保有している資産

(b) 適格な保険証券

長期の従業員給付基金が保有している資産とは、次の資産（報告企業が発行した譲渡不能な金融商品を除く）をいう。

(a) 報告企業から法的に分離され、従業員給付の支払又は積立てを行うためだけに存在している事業体（又は基金）によって保有されており、かつ

(b) 従業員給付の支払又は積立てを行うためだけに利用可能なものであり、報告企業自身の債権者には（破産の場合であっても）利用できず、かつ、次のいずれかの場合を除いて報告企業に返還できないもの

(i) 基金の残りの資産が、制度又は報告企業の関連する従業員給付債務のすべてを支払うのに十分である場合

- (ii) 当該資産が、報告企業がすでに支払った従業員給付の補填のために報告企業に返還される場合

適格な保険証券とは、報告企業の関連当事者（IAS 第24号「関連当事者についての開示」で定義）ではない保険会社の発行した保険証券*で、当該保険証券の保険金金が次に該当するものをいう。

- (a) 確定給付制度による従業員給付の支払又は積立てのためだけに使用でき、かつ
- (b) 報告企業自身の債権者には（破産の場合であっても）利用できず、かつ、次のいずれかの場合を除いて報告企業に支払われないもの

- (i) 当該保険金が、関連する従業員給付債務のすべてを支払うのには必要ない剰余資産を表している場合

- (ii) 当該保険金が、報告企業がすでに支払った従業員給付の補填のために報告企業に返還される場合

公正価値とは、独立第三者間取引において、取引の知識がある自発的な当事者の間で、資産が交換され得る又は負債が清算され得る価額をいう。

勤務費用は、次のものからなる。

- (a) 当期勤務費用（当期の従業員の勤務により生じた、確定給付制度債務の現在価値の増加）
- (b) 過去勤務費用（長期従業員給付の導入又は変更により生じた、過去の期間の従業員の勤務に係る確定給付制度債務の現在価値の変動）

確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額とは、当期中における確定給付負債（資産）の純額の変動のうち、貨幣の時間価値から生じたものをいう。

確定給付負債（資産）の純額とは、次の金額の合計額をいう。

- (a) 積立不足又は積立超過
- (b) 第115B 項の上限の影響額

確定給付制度の積立不足又は積立超過とは、次の(a)から(b)を控除したものをいう。

- (a) 確定給付制度債務の現在価値

* 適格な保険証券とは、IFRS 第4号「保険契約」で定義付けされるように、必ずしも保険契約ではない。

(b) 制度資産の公正価値（もしあれば）

確定給付負債（資産）の再測定は、次のものからなる。

(a) 確定給付制度債務に係る数理計算上の差異

(b) 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ている金額を除く）

(c) 第115B 項で説明している上限の影響額の変動（確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額に含まれている金額を除く）

制度資産に係る収益とは、次の(a)から(b)を控除したものをいう。

(a) 制度資産からの利息、配当及びその他の収益（revenue）収益（income）（制度資産に係る実現及び未実現の利得又は損失を含む）から、

(b) 制度資産の管理費用（確定給付制度債務の測定に使用されている数理計算上の仮定に含まれているものを除く）及び当該制度自体による未払税金（当該報告期間前の勤務に関連した拠出又は当該勤務により生じた給付に係る税金を除く）をすべて控除したものをいう。

数理計算上の差異とは、次のものから生じる確定給付制度債務の変動をいうなる。

(a) 実績による修正（すなわち、事前の数理計算上の仮定と実際の結果との差異の影響）

(b) 数理計算上の仮定の変化の影響

過去勤務費用とは、過去の期間における従業員の勤務に関して、当期中における退職後給付又は他の長期従業員給付の導入又は変更により生じた、確定給付制度債務の現在価値の変動額をいう。過去勤務費用は、正（確定給付制度債務の現在価値を増加させるように給付が導入又は変更された場合）又は負（確定給付制度債務の現在価値を減少させるように既存の給付が変更された場合）のいずれの値にもなり得る。

最低積立要件とは、長期従業員給付制度の積立teを行うことを求める、あらゆる強制力のある要求をいう。

縮小とは、次のいずれかをいう。

(a) 制度の対象とされる従業員の数の大幅な削減

(b) 確定給付制度の規約の変更のうち、現在の従業員による将来の勤務の相当部

分がもはや給付に適格でなくなるか、又は減額された給付にしか適格でなくなるもの

通常ではない清算とは、確定給付制度で提供される給付の一部又は全部について、それ以上の法的債務又は推定的債務がすべてなくなる取引（従業員に対する、又は従業員に代わっての通常の給付の支払を除く）をいう。

短期従業員給付

第8項及び第22項を修正する（挿入部分に下線、削除部分に取消線を付している）。

- 8 短期従業員給付には、次に掲げるような項目を含む。
- (a) 賃金、給料及び社会保障のための掛金
 - (b) 従業員が関連する従業員の勤務を提供した期間の末日後12か月以内に、休暇に対する報酬の清算の期限が到来すると予想する（年次有給休暇及び有給疾病休暇のような）短期有給休暇
 - (c) 従業員が関連する勤務を提供した期間の末日後12か月以内に支払うべき清算の期限が到来すると予想される利益分配及び賞与
 - (d) 現在の従業員に対する（医療給付、住宅、自動車及び無償又は補助金付きの財又はサービス等の）非貨幣性給付
- 22 利益分配及び賞与の支払が、従業員が関連する勤務を提供した期間の末日後12か月以内にその全額の期日が到来すると予想されないことにはならない場合には、当該支払はその他の長期従業員給付となる（第124126項から第125K131項参照）。

長期従業員退職後給付：確定拠出制度と確定給付制度との区別

複数事業主制度

第29項、第30項及び第32項を修正する（挿入部分に下線、削除部分に取消線を付している）。
第29A 項及び見出しと第33A 項を次のとおり追加する。

- 29 企業は、（正式な規約を超える推定的債務があればそれを含めて）制度の規約に従って、複数事業主制度を確定拠出制度又は確定給付制度として分類しなければならない。複数事業主制度が確定給付制度である場合には、企業は、—

29A 企業が確定給付型の複数事業主制度に加入している場合、企業は、

- ~~(a) 当該制度に関連する確定給付制度債務、制度資産及び費用に対する企業の比例的持分を、他の確定給付制度と同様の方法で会計処理しなければならない。
ただし、第30項が適用される場合を除く。も、かつ~~
- ~~(b) 第120A項によって要求される情報を開示しなければならない。~~

30 確定給付型の制度である複数事業主制度について、確定給付の会計処理を行うために十分な情報を入手できない場合には、企業は、

- ~~(a) 確定拠出制度であるかのように第44項から第46項に従って会計処理しなければならない。~~
- ~~(b) 次の開示を行う。~~
 - ~~(i) 当該制度が確定給付制度である旨~~
 - ~~(ii) 企業が当該制度を確定給付制度として会計処理するための十分な情報を入手できない理由~~
- ~~(c) 当該制度の積立超過又は積立不足が将来の掛金額に影響する範囲で、次の追加的開示を行う。~~
 - ~~(i) 当該積立超過又は積立不足に関して入手可能な情報~~
 - ~~(ii) 当該積立超過又は積立不足を算定するために使用した基礎~~
 - ~~(iii) 企業への影響（もしあれば）~~

32 確定給付型の制度である複数事業主制度について十分な情報を入手できる場合には、企業は、当該制度に関連する確定給付制度債務、制度資産及び退職後長期従業員給付費用に対する企業の比例持分を、他の確定給付制度と同様の方法で会計処理する。しかし、場合によっては、企業は基礎となる当該制度の財政状態及び運用成績に対する持分を、会計目的上、十分な信頼性をもって識別できないことがあろう。このようなことは、次のいずれかの場合に起こり得る。

- ~~(a) 企業が、制度に関して本基準の要求を満たす情報にアクセスできない場合~~
- ~~(ba) 制度が加入企業を他の企業の現在の及び前従業員に関連する数値計算上のリスクに晒しており、その結果、制度に加入している個々の企業に債務、制度資産及び費用を分配するための首尾一貫した信頼性のある基礎がない場合~~
- (b) 企業が当該制度に関して本基準の要求を満たす情報にアクセスできない場合

このような場合には、企業は当該制度を確定拠出制度であるかのように会計処理し、第3033A 項(f)により要求される追加情報を開示する。

開 示

33A 企業が確定給付型の複数事業主制度に加入している場合には、次の事項を開示しなければならない。

- (a) 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）
- (b) 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
- (c) 現役の加入者、退職した加入者、及び受給権を得ている元加入者の総数及び当該企業の占める割合（情報が利用可能な場合）
- (d) 当該制度の解散時における積立不足又は積立超過の配分についての合意の詳細、又は企業が制度から脱退する場合に支払う必要のある金額
- (e) 企業が、当該制度に関連する確定給付制度債務、制度資産及び費用に対する比例的持分を、第29A 項に従って会計処理している場合には、その比例的持分について第125A 項から第125K 項までで求められているすべての情報
- (f) 企業が、当該制度を第30項に従って確定拠出制度であるかのように会計処理している場合には、次の事項
 - (i) 当該制度が確定給付制度である事実
 - (ii) 当該制度を確定給付制度として会計処理できるようにするのに十分な情報が入手できない理由
 - (iii) 今後5年分の当該制度への予想拠出額、及びその予想拠出額を算定するのに使用した契約又はその他の基礎の記述
 - (iv) 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又は積立超過に関する情報（その積立不足又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）

共通支配下にある複数の企業の間でリスクを分担する確定給付制度

第34B 項を次のように修正する（挿入部分に下線、削除部分に取消線を付している）。

34B 当該制度への加入は、個々のグループ企業のそれぞれにとっては、関連当事者取

引となる。したがって、企業は個別財務諸表に次の開示を行わなければならない。

- (a) 確定給付制度費用の純額の負担に関する契約上の合意若しくは確定している方針、又はそうした方針は存在しないとする事実
- (b) 企業が支払うべき拠出を決定するための方針
- (c) 企業が第34A 項に従って確定給付制度費用の純額の配分の会計処理を行う場合には、第125A+120項から第125K+121項に従ったで求められている制度全体に関するすべての情報
- (d) 企業が第34A 項に従って当期に支払うべき拠出の会計処理を行う場合には、第125A 項から第125C 項、第125F 項、第125G 項及び第125K 項+20A 項(b)から (e)、(j)、(n)、(o)、(q)と第121項に従ったで求められている制度全体に関する情報。
~~第120A 項で要求されるその他の開示は適用しない。~~

公的制度

第36項及び第38項を次のように修正する（挿入部分に下線、削除部分に取消線を付している）。

- 36 企業は、公的制度について複数事業主制度と同様の方法で会計処理しなければならない（第29項及びから第30項参照）、第33A 項で求められている情報を開示しなければならない。
- 38 公的制度は、当該制度の下での企業の債務に基づいた性質により、確定給付又は確定拠出の特徴を有する。多くの公的制度は現金払方式で積み立てられ、掛金を同一期間中に期日の到来する必要な給付を支払うのに十分と予想される水準に設定し、当期中に稼得された将来の給付は、将来の掛金から支払われると見込まれる。それにもかかわらず、大多数の公的制度においては、企業は将来の給付を支払うべき法的債務又は推定的債務を有しない。その唯一の債務は、期日の到来した掛金を支払うことであり、企業が公的制度の加入者の雇用を終了させた場合、企業は、過年度に企業自身の従業員が稼得した給付を支払う義務を有しない。この理由から、公的制度は通常、確定拠出制度である。しかし、稀ではあるが、公的制度が確定給付制度である場合には、企業は、第29項及びから第30項で示す取扱いを適用し、第33A 項で求められている情報を開示する。

退職後長期従業員給付—確定給付制度

第49項の上の見出しを削除し、第50項を次のように修正する（挿入部分に下線、削除部分に取消線を付している）。第56項と第57項を移動し、項番号を第50A 項と第50B 項に変更するとともに、次のように修正する（挿入部分に下線、削除部分に取消線を付している）。

50 確定給付制度に関する企業の会計処理は、次の手順を踏む。

(a) 積立不足又は積立超過を算定する。これには以下が必要となる。

(i) 数理計算上の技法を使用して、当期及び過去の期間の勤務の対価として従業員が稼得した給付の信頼性のある見積額を求める。これには、企業が、いくらの給付を当期及び過去の期間に帰属させるかを決定し（第67項から第71A 項参照）、給付費用に影響する人口統計上の変数（従業員の離職率及び死亡率等）並びに財務上の変数（将来の給与及び医療費の増加等）についての見積り（数理計算上の仮定）を行うことを要する（第72項から第91項参照）。

(bii) 確定給付制度債務の現在価値及び当期勤務費用を算定するために、予測単位積増方式を使用して給付を割り引く（第64項から第66項参照）。確定給付制度債務の現在価値は、制度資産の公正価値の控除前、又は第115B 項の上限の影響額の調整前の債務の総額である。

~~(c) 制度資産があれば、その公正価値を算定する（第102項から第104項参照）。~~

~~(d) 数理計算上の差異の合計額及びその数理計算上の差異のうち認識すべき金額を算定する（第92項から第95項参照）。~~

~~(iiie) 制度を導入、又は変更又は縮小した場合には、それにより生じた過去勤務費用及び縮小に係る利得又は損失の算定（第96A 項から第98A-101項参照）。~~

(iv) 制度資産の公正価値の算定（第102項から第104項参照）。

(b) 確定給付負債（資産）の純額を積立不足又は積立超過の金額から算定する。これには以下が必要となる。

(i) 制度からの返還又は制度への将来掛金の減額という形で利用可能な経済的便益の現在価値の評価（第115A 項から第115J 項参照）

(ii) 最低積立要件と第115B 項の上限との相互関係による追加的な負債が

必要かどうかの評価（第115A 項及び第115K 項参照）

(c) 包括利益計算書に表示される金額を算定する。これには以下が必要となる。

(i) 確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額の算定（第119B 項及び第119C 項参照）

(ii) 数理計算上の差異の金額の算定（第119D 項参照）

~~(f) 制度を縮小又は清算した場合には、それにより生じた利得又は損失を算定する（第109項から第115項参照）。~~

企業が複数の確定給付制度を有する場合には、当該企業は、これらの手続を個々の重要な制度について個別に適用する。

50A56 企業は、財務諸表で認識される金額が、報告期間の末日現在で算定されたであろう金額と著しくは異ならないよう十分な定期性をもって、確定給付負債（資産）の純額確定給付制度債務の現在価値及び制度資産の公正価値を算定しなければならない。

50B57 本基準は、すべての重要な退職後確定給付制度債務の測定にあたり、資格を有する保険数理人に関与させることを企業に奨励するが要求はしない。実務上の理由から、企業は、資格を有する保険数理人に、報告期間の末日前に当該債務の詳細な評価の実施を求めることもあろう。その場合でも、当該評価の結果は、報告期間の末日現在までの重要な取引及び他の重要な状況の変化（市場価格及び利率の変動を含む）があれば、それについて更新される。

第54項の上の見出しを修正する（挿入部分に下線、削除部分に取消線を付している）。第54A 項を追加する。第54項、第55項、第58A 項から第60項及び第60項の後の設例を削除し、第56項と第57項を修正して第50A 項と第50B 項に移動し、第58項を修正して第115B 項に移動する。

認識：財政状態計算書

54A 企業は、確定給付負債（資産）の純額を財政状態計算書に認識しなければならない。

第61項の上の見出しと第61項を次のように修正する（挿入部分に下線、削除部分に取消線を付している）。第62項を削除する。

純損益認識：包括利益計算書

61 企業は、確定給付負債（資産）の純額の変動次の金額の差引合計を包括利益計算書純損益に認識しなければならない。ただし、他の基準が当該給付を資産の原価に含めることを要求又は許容している範囲を除く。

~~(a) 当期勤務費用（第63項から第91項参照）~~

~~(b) 利息費用（第82項参照）~~

~~(c) 制度資産（第105項から第107項参照）や補填の権利（第104A 項参照）があれば、それらに係る期待収益~~

~~(d) 数理計算上の差異（企業の会計方針に従って要求されたもの）（第92項から第93D 項参照）~~

~~(e) 過去勤務費用（第96項参照）~~

~~(f) 縮小又は清算（第109項及び第110項参照）があれば、その影響額~~

~~(g) 第93C 項に従って純損益の外で認識する場合を除き、第58項(b)に定められる上限の影響~~

第63項(b)及び第65項において、「第67項から第71項」への参照を「第67項から第71A 項」に改める。第68項を説明する設例2と第71項を説明する設例において、回答の最初の語「給付」を「第71A 項が適用される場合を除き、給付」に置き換える。第63項と第96項の上の見出し、並びに第69項、第73項、第83項、第85項、第97項及び第98項を次のように修正し（挿入部分に下線、削除部分に取消線を付している）、第92項の上の見出し、第82項、第92項から第95項、第96項、第97項の後の設例及び第99項から第101項を削除する。第64A 項、第71A 項、第96A 項、第97A 項及び第98A 項を追加する。

認識及び測定：確定給付制度債務の現在価値及び当期勤務費用

64A 制度の継続的費用に対する従業員の拠出は、企業が費用として認識する当期勤務費用の金額を減少させる。当期勤務費用又は過去勤務費用に関して従業員から受け取る拠出の現在価値は、確定給付制度債務の算定に含まれる。確定給付制度債務の測定には、従業員が既存の積立不足を減らすか又は解消するという要求の影響額が

含まれる。

- 69 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債務を発生させる。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債務を生じさせる。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特定の退職後一部の長期従業員給付は、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債務は創出される。特定の事象が発生する確率は、当該債務の測定に影響するが、債務が存在するか否かを決定するものではない。

第69項を説明する設例

1. ある制度は、各年の勤務に対して 100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。

100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 100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。100の給付を後の各年に帰属させる。

3. ある制度は、各年度の勤務ごとに増加する長期障害給付を支払う。

この債務は勤務が提供された時に認識される。当該債務の測定には、支払が必要となる確率と支払が行われると予想される期間の長さを反映する。

4. ある制度は、勤務期間にかかわらず、すべての障害者に同額の長期障害給付を支払う。

当該給付の予想コストは、長期的障害を生じさせた事象が発生した時に認識される。

71A 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かどうか（第67項参照）を判定する際に、企業は、給付の水準に影響を与えるすべての要因の見積りを考慮しなければならない。これには、予想される昇給、及び将来の業績目標を条件とする給付の最善の見積りが含まれる。

73 数理計算上の仮定は、退職後長期従業員給付を支給する最終的な費用を算定する変数についての企業の最善の見積りである。数理計算上の仮定は、次のものから構成される。

(a) 受給資格のある現在及び以前の従業員（及びその被扶養者）の将来の特性に関する人口統計上の仮定。人口統計上の仮定は、次のような事項を扱う。

- (i) 雇用中及び退職後のにおける制度加入者の予想死亡率の現在の見積り
- (ii) 従業員の離職、身体障害及び早期退職の比率
- (iii) 受給資格を得るであろう被扶養者を有する制度加入者の比率
- (iv) 制度の規約で利用可能な各清算方法の選択肢を選ぶ制度加入者の比率
- (ivv) 医療給付制度における支払請求率

(b) 財務上の仮定。ここでは次のような事項を扱う。

- (i) 割引率（第78項から第812項参照）
- (ii) 将来の給与及び給付水準（第83項から第87項参照）
- (iii) 医療給付の場合には将来の医療費（第88項から第91項参照）、~~並びに重要性がある場合には請求及び給付支払の管理費用~~
- ~~(iv) 制度資産に係る期待収益率（第105項から第107項参照）~~
- (iv) 報告日前の勤務に関連した拠出又は当該勤務により生じた給付に関する制度による未払税金
- (v) 報告期間前の勤務に関連した請求及び給付支払の管理費用

数理計算上の仮定—給与、給付及び医療費

83 退職後長期従業員給付債務は、次の点を反映した基礎により測定しなければならない。

~~(a) 将来の昇給の見積り~~

(ba) 報告期間の末日現在の制度の規約の中に示された（又は当該規約を超える

推定的債務があればそれから生じる）給付

(b) 支払うべき給付に影響する将来の昇給の見積り

(c) 確定給付制度の下で支払うべき給付に影響する公的給付水準の変更があれば、次のいずれかの場合にのみ、その将来の変更の見積り

(i) 当該変更が報告期間の末日前に実施された場合

(ii) 過去の歴史又は他の信頼できる証拠が、例えば将来の一般物価水準又は一般給与水準の将来の変動と一致するような予測可能な方法により、公的給付が変更されることを示している場合

85 制度の正式な規約（又は当該規約を超える推定的債務）が企業に将来の期間において給付を変更することを要求している場合には、債務の測定には当該変更を反映させる。例えば、次のような場合がそれにあたる。

(a) 例えばインフレーションの影響を緩和するために、企業が給付を増加させてきた実績を有し、その慣行が将来変更される徴候がない場合

(b) ~~すでに数理計算上の差益が財務諸表で認識されており、~~制度の正式な規約（若しくは当該規約を超える推定的債務）又は法律のいずれかにより、企業が、その制度の積立超過を制度加入者の給付のために使用する義務がある場合（第98項(c)参照）

(c) 給付が業績目標又は他の要件に応じて変動する場合。例えば、制度の規約で、制度資産が不十分な場合には給付を減額するか、従業員からの追加的な拠出を求めると定めていることがある。債務の測定には、業績目標又は他の要件の影響の最善の見積りを反映させる。

過去勤務費用及び縮小

96A 第61項に従って、企業は次のように認識を行う。

(a) 過去勤務費用を制度変更の期間に。

(b) 縮小に係る利得及び損失を縮小が発生した期間に（第98A項参照）。

97 過去勤務費用が発生するのは、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とき又は既存の確定給付制度の下で支払うべき給付を変更する場合である。~~当該変更は、関連する給付が権利確定するまでの期間にわたる従業員の勤務への対価である。したがって、企業は、当該費用が従業員の過去の期間の勤務に帰するという事実にかかわらず、上記の期間にわたって過去勤務費用を認識する。~~

~~企業は過去勤務費用を、(制度) 変更により生じる負債の変動額として測定する (第64項参照)。負の過去勤務費用は、企業が過去の勤務に帰属する給付を、確定給付制度債務の現在価値を減少させるように変更した場合に発生する。~~

97A 過去勤務費用は、正の場合（確定給付制度債務の現在価値が増加するように給付が導入又は変更された場合）も負の場合（確定給付制度債務の現在価値が減少するように既存の給付が変更された場合）もあり得る。

98 過去勤務費用には、次の項目は含まれない。

(a) 過年度の勤務に対する給付を支払う債務に関する、昇給についての実績と以前の仮定との間の差異による影響（数理計算上の仮定で予測給与を考慮しているため、過去勤務費用はない）

(b) 企業が裁量により年金の増加を付与する推定的債務を有する場合の、当該増加額の過小又は過大見積り（数理計算上の仮定で当該増加を考慮しているため、過去勤務費用はない）

(c) ~~たとえ給付の増加がまだ正式に付与されていなくても、制度の正式な規約（又は当該規約を超える推定的債務）又は法律のいずれかにより、その制度の積立超過を制度加入者の給付に使用する義務が企業にある場合の、財務諸表に認識されている数理計算上の差益から生じる給付の改善の見積り。このような債務は、法令、制度の正式な規約又は当該規約を超える推定的債務により生じる場合がある。（その結果として生じる債務の増加は数理計算上の差損であり、~~ため、過去勤務費用ではない。 第85項(b) 参照)

(d) 新たな給付又は給付の改善がない場合における、従業員が権利の確定の要件をすべて満たした際の権利確定した給付の増加（すなわち、将来の雇用が条件となっていない給付。第69項参照。）（勤務が提供される際に、企業は給付の見積費用を企業が当期勤務費用として認識するので、過去勤務費用はない）

(e) 将来の勤務に対する給付を減額する制度の変更（縮小）の影響

98A 縮小が発生するのは、企業が制度の対象となる従業員の数を大幅に削減した場合、又は確定給付制度の規約を変更して現在の従業員の将来の勤務がもはや給付に適格とならなくなるか、若しくは減額された給付にしか適格でなくなる場合である。縮小は、工場の閉鎖や、事業の廃止又は制度の終了若しくは停止、あるいは将来の昇給が過去の勤務に対して支払われる給付と連動する範囲での引下げといった、独立した事象から発生するかもしれない。縮小はリストラクチャリングと関連していることが多い。この場合には、企業は関連するリストラクチャリングと同時に縮小を

会計処理する。

第101項の後の、見出し並びに第102項、第104項、第104A項、第104C項及び第104D項を修正し（挿入部分に下線、削除部分に取消線を付している）、第104C項及び第115項の設例並びに第105項から第115項を削除し、第58項を修正して項番号を第115B項に変更して挿入するとともに、第115A項、第115B項及び第115K項の上の見出し並びに第115A項及び第115C項から第115K項を追加する。

認識及び測定：制度資産

制度資産の公正価値

102 ~~第54項に基づいて財政状態計算書に認識する金額積立不足又は積立超過~~を算定する際に、制度資産の公正価値を、確定給付制度債務の現在価値から減額する。市場価格を入手できない場合には、例えば、制度資産に関連するリスク及び当該資産の満期日又は予想される処分日（満期日のない場合には、関連する債務の清算までの予想される期間）の双方を反映した割引率を使用して、予想される将来のキャッシュ・フローを割り引くことによって制度資産の公正価値を見積る。

104 制度資産に制度の下で支払うべき給付の一部又は全部について金額と時期が完全に一致した適格な保険証券を含む場合には、~~第54項で述べられたように、~~当該保険証券の公正価値は、関連する債務の現在価値とみなされる（保険証券に基づいて回収可能な金額が、完全には回収できない場合には、減額が求められるという制約がある）。

補 填

104A 他の当事者が確定給付制度債務の清算のために必要とされる一部又はすべての支出を補填するであろうことがほぼ確実である場合に、かつ、その場合にのみ、企業は別個の資産として補填の権利を認識しなければならない。企業は当該資産を公正価値で測定しなければならない。企業は、補填の権利の変動を制度資産の変動と同じ方法で分解しなければならない（第119C項参照）。第119A項に従って包括利益計算書に表示される金額は、補填の権利の帳簿価額の変動に関連する金額と相殺して表示することができる。その他のすべての面においては、企業は当該資産を制度資産と同様に扱わなければならない。包括利益計算書において、確定給付制度に関連する費用は、補填について認識された金額と相殺して表示することができる。

104C 保険証券が適格保険証券でない場合は、当該保険証券は制度資産ではない。第104A項は、このような場合を扱っている。企業は、当該保険証券による補填の権利を、積立不足又は積立超過~~第54項に基づいて認識される確定給付負債~~を算定する

際の控除としてではなく、別個の資産として認識する。~~その他のすべての面において、企業は当該資産を制度資産と同様の方法で扱う。特に、第54項に基づいて認識された確定給付負債は、確定給付制度債務及び関連する補填の権利に係る数理計算上の差益（損）の正味累積額が第92項及び第93項に基づいて未認識となっている範囲で増額（減額）される。第125D 項(b)第120A 項(f)(iv)は、補填の権利と関連する義務との関係について簡潔な説明を開示することを企業に求めている。~~

- 104D 確定給付制度の下で支払うべき給付の一部又は全部について金額と時期が完全に一致した保険証券に基づいて補填の権利が生ずる場合、当該補填の公正価値は第54項で説明したように、関連する債務の現在価値とみなされる（補填が完全には回収できない場合には、減額が求められるという制約がある）。

測定：経済的便益の利用可能性

- 115A 確定給付資産の純額は、企業にとって利用可能な経済的便益の現在価値を超えない（第115B 項から第115J 項参照）。同様に、最低積立要件により、企業が報告期間の末日前の従業員の勤務に係る拠出を行うことが強制され、その結果として生じる積立超過が企業にとって利用可能な経済的便益を上回る場合には、企業は追加的な負債を認識し、これにより確定給付負債の純額が増加するか、又は確定給付資産の純額が減少する（第115K 項参照）。

確定給付資産の純額の減額

- 58115B ~~第54項により算定された金額が負の金額（資産）となることもあり得る。企業は、その結果として生じる資産を、企業に確定給付制度の積立超過がある場合には、企業は確定給付資産の純額を次のいずれか低い方の金額で測定しなければならない。~~

(a) 確定給付制度の積立超過第54項により算定した金額

(b) 次の合計額

~~(i) 未認識の正味数理計算上の差損及び過去勤務費用の累積額（第92項、第93項及び第96項参照）~~

~~(ii) 制度からの返還又は制度への将来掛金の減額の形で利用可能な経済的便益があればその現在価値（第115C 項から第115J 項参照）。当該経済的便益の現在価値は、第78項で定める割引率を使用して算定しなければならない。~~

- 115C 企業は、利用可能な将来の経済的便益の金額を、以下により算定する。

(a) 返還、将来掛金の減額又は両者の組合せにより利用可能な最大限の経済的便

益（企業がどのように積立超過を利用しようとしているかを問わない）を考慮する。企業は、返還と将来掛金の減額の組合せによる経済的便益を、相互に排他的な仮定に基づいて認識してはならない。

(b) 報告期間の末日現在で契約されているか又は実質的に施行されている、制度の規約及び条件並びに当該制度の法域の法的要求に従う。

(c) 以下のことと整合的な仮定を用いる。

(i) 確定給付制度債務の算定に使用されている仮定

(ii) 報告期間の末日現在で存在している状況

(iii) 将来における安定的な労働力（ただし、報告期間の末日現在で、企業が制度の対象となる従業員数を削減することを明確にコミットしている場合を除く）

115D 経済的便益が企業にとって返還として利用可能であるのは、制度の存続期間中又は制度負債の清算時（一定期間にわたって徐々に、又は終了時のいずれかで）に、企業が返還を受ける無条件の権利を有する場合のみである。返還に対する権利が、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、無条件ではない。返還に対する無条件の権利は、報告期間の末日現在の制度の積立水準に関係なく存在し得る。

115E 返還として利用可能な経済的便益は、報告期間の末日現在の積立超過のうち、企業が返還として受け取る権利を有している金額から、返還の獲得に関連した費用を控除した金額である。例えば、返還が法人所得税以外の税金の対象となる場合には、企業は返還の額を税金控除後で測定しなければならない。

115F 企業が制度の終了時にのみ返還の権利を有している場合には、返還として利用可能な経済的便益には、制度が制度負債を清算して返還を行うための費用が含まれる。例えば、専門家の報酬を企業ではなく制度が支払う場合の当該報酬や、終了時の負債の保証のために必要となるかもしれない保険料のコストを、企業は控除しなければならない。

115G 返還の金額が、固定額ではなく、積立超過の全額又は積立超過の一定割合として算定される場合には、たとえ返還が将来の日にしか実現可能でない場合であっても、企業は貨幣の時間価値についての調整をしてはならない。

115H 将来掛金の減額として利用可能な経済的便益は、次の(a)に(b)を加え、(c)を控除した額である。

- (a) 企業が前払をした（すなわち、要求される前に当該金額を支払った）ことにより、将来の勤務に係る将来の最低積立掛金が減少する金額
- (b) 制度の予想存続期間と企業の予想存続期間のいずれか短い方の将来の期間にわたる、企業にとっての当期勤務費用の見積額（すなわち、従業員が負担する金額を除く）
- (c) 上記(a)の前払がなかったとした場合に、将来の勤務について必要となったであろう最低積立掛金の見積額

115I 企業は、第115H 項(c)に示した金額を、以下を考慮に入れて見積らなければならない。

- (a) 最低積立基準と整合的な仮定。その基準で特定されていない要因については、企業は第115C 項(c)に従った仮定を使用しなければならない。
- (b) 既存の積立超過の影響（最低積立基準を使用するが、第115H 項(a)の前払を除いて算定）
- (c) 企業が期限到来時に最低掛金を支払う結果として予想される仮定の変化

115J 企業が第115H 項に示した金額を算定する際に、将来の勤務に係る最低積立掛金の見積額が、将来の期間に係る企業にとっての当期勤務費用の見積額を上回る場合には、その超過額は、将来掛金の減額として利用可能な経済的便益の金額を減少させる。しかし、最低積立掛金の見積額の合計（すなわち、第115H 項(c)の金額）は、将来の期間に係る企業にとっての当期勤務費用の見積額の合計（すなわち、第115H 項(b)の金額）を超えることはない。

最低積立要件により生じる追加的な負債

115K 企業が最低積立要件により、当期又は過去の勤務に係る掛金を支払う義務を有している場合には、企業は、それらの掛金を支払う時に第115B 項の上限の影響があるかどうかを判断する。その上限の影響がある場合には、企業は確定給付負債（資産）の純額を調整し、掛金の支払時に第115B 項を適用することにより生じると予想される利得又は損失がないようにする。

表 示

「財政状態計算書」という見出しを「表示」の見出しの後に挿入する。第119項の上の見出しを次のように修正し（挿入部分に下線、削除部分に取消線を付している）、第119項を削除し、第119A 項から第119D 項を追加する。

包括利益計算書退職後給付費用の財務部分

- 119A 企業は、次のように表示しなければならない。
- (a) 勤務費用（第63項から第91項及び第96A 項から第98項参照）及び縮小により生じる利得又は損失（第98A 項参照）を、純損益に。
 - (b) 確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額を、財務費用の一部として純損益に（第119B 項及び第119C 項参照）。
 - (c) 確定給付負債（資産）の純額の再測定を、その他の包括利益に（第115A 項から第115K 項、第119C 項及び第119D 項参照）。それらの再測定は、利益剰余金に直ちに振り替えなければならない。それらをその後の期間において純損益に振り替えてはならない。
- 119B 確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額は、通期の確定給付負債（資産）の純額に（当該負債（資産）の純額の重要な変動を考慮に入れて）、期首現在で算定された第78項で定める割引率を乗じ、算定しなければならない。
- 119C 確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額は、制度資産に係る利息収益、確定給付制度債務に係る利息費用、及び第115B 項の上限の影響額に分解できる。制度資産に係る利息収益は、制度資産に係る収益の構成要素であり、通期の制度資産に（制度資産の重要な変動を考慮に入れて）、期首現在で算定された第78項で定める割引率を乗じ、算定される。制度資産に係る残りの収益は、確定給付負債（資産）の純額の再測定である。
- 119D 確定給付負債（資産）の純額の再測定には、確定給付制度で提供される給付の一部又は全部について、それ以上の法的債務又は推定的債務がすべてなくなる取引（清算）を企業が行った時に生じる利得又は損失が含まれる。清算の影響額を算定する前に、企業は、確定給付負債（資産）の純額を、現在の数理計算上の仮定（現在の市場金利及びその他の現在の市場価格を含む）を用いて再測定する。清算時の利得又は損失は、取引日現在で再測定した確定給付負債（資産）の純額と、清算価格との間の差額である。

開 示

第120項から第125項を削除し、第125A 項から第125K 項を追加する。

125A 企業は、次のような情報を開示しなければならない。

- (a) 確定給付制度の特徴の説明（第125C 項参照）
- (b) 確定給付制度から生じた財務諸表上の金額の識別と説明（第125D 項から第125H 項参照）
- (c) 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どのように影響する可能性があるかの記述（第125I 項から第125K 項参照）

125B 企業は、重要な別個のリスクを有する制度又は制度のグループを区別するために、開示の全部又は一部を分解すべきかどうかを検討しなければならない。例えば、企業は次の特徴の1つ又はそれ以上を示すことにより、制度に関する開示を分解することができる。

- (a) 異なる地域
- (b) 異なる特徴（定額給与比例年金制度、最終給与比例年金制度、退職後医療制度、長期勤続休暇又は長期障害給付など）
- (c) 異なる規制環境
- (d) 異なる積立の取決め（すなわち、積立てを全くしないもの、又は全部若しくは一部の積立てをするもの）

確定給付制度の特徴

125C 企業は、次の事項を開示しなければならない。

- (a) 確定給付制度の特徴に関する情報。これには次のようなものが含まれる。
 - (i) 制度が提供する給付の内容（例えば、最終給与比例確定給付制度又は保証付きの拠出ベース制度）
 - (ii) 制度が運営されている規制の枠組みの影響（例えば、最低積立要件の影響）
 - (iii) 制度のガバナンスに対する他の事業体の責任の記述（例えば、受託者の責任）
 - (iv) 第115B 項に従って確定給付資産の純額として認識された金額に係る制

限。企業は、利用可能な最大限の経済的便益をどのように算定したか、すなわち、当該便益が返還、将来掛金の減額又はその両者の組合せのいずれの形としたのかについても開示しなければならない。

- (b) 制度が企業をどの程度のリスクに晒しているのか、及びリスクの集中度合いの記述的な説明。例えば、制度資産が主として1つの種類の投資（例えば、不動産）に投資されている場合には、その制度は企業を集中的に不動産市場リスクに晒している可能性がある。
- (c) 制度変更、縮小及び通常ではない清算の記述的な説明。

財務諸表上の金額の説明

125D 企業は、次のそれぞれについて該当があれば、期首残高から期末残高への調整表を示さなければならない。

- (a) 確定給付負債（資産）の純額（以下についての調整を別々に示す）
 - (i) 制度資産
 - (ii) 確定給付制度債務の現在価値
 - (iii) 第115B 項の上限の影響額
- (b) 補填の権利。企業は、補填の権利と関連する債務との間の関係も記述しなければならない。

125E 第125D 項に列挙した各調整表では、該当があれば、次のそれぞれを示さなければならない。

- (a) 勤務費用（当期勤務費用と過去勤務費用を区分して示す）
- (b) 利息収益又は利息費用（第119B 項及び第119C 項参照）
- (c) 確定給付負債（資産）の純額の再測定（以下を区分して示す）
 - (i) 制度資産に係る収益（上記 (b) で利息収益に表示されている金額を除く）
 - (ii) 人口統計上の仮定の変化により生じた数理計算上の差異（通常ではない清算の影響額を区分して示す）
 - (iii) 財務上の仮定の変化により生じた数理計算上の差異（通常ではない清算の影響額を区分して示す）
 - (iv) 第115B 項の上限の影響額（利息収益又は利息費用に含まれている金額

を除く)

- (d) 縮小により生じた利得及び損失
- (e) 企業の表示通貨と異なる通貨で測定されている制度に関する外国為替レートの変動
- (f) 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)
- (g) 制度からの支払(通常ではない清算の影響額を区分して示す)
- (h) 企業結合及び処分の影響額

財務諸表に認識された金額に関するその他の情報

125F 企業は、制度資産の公正価値を、それらの資産のリスク及び流動性の特徴で区分した種類に分解しなければならない。最小限、企業は次のものを区別し、さらに債券と資本性金融商品の各種類を活発な市場での市場価格があるものとなないものとに分けなければならない。

- (a) 不動産
- (b) 政府の債券
- (c) その他の債券
- (d) 企業自身の資本性金融商品
- (e) その他の資本性金融商品

125G 企業は次の事項を開示しなければならない。

- (a) 確定給付制度債務を算定するのに使用された数理計算上の仮定に関する定量的な情報(第73項参照)。このような開示は絶対値でなければならない(例えば、百分率又は他の変数どうしの差としてではなく、百分率の絶対値として)。企業が制度のグループについて合計額で開示を行う場合には、加重平均又は比較的狭い幅の形で開示を行わなければならない。
- (b) 人口統計上の数理計算上の仮定を決定するのに使用した手続の簡潔な記述(上記(a)に従った開示を補足するため)

125H 企業は、昇給の予測の影響を除外して調整した、確定給付制度債務の現在価値を開示しなければならない。

将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性

- 125I 企業は次の事項を開示しなければならない。
- (a) 重要な数理計算上の仮定のそれぞれの変化がどのように影響するか
 - (i) 報告期間の末日現在で合理的に考え得る変化が生じたならば、報告期間の末日現在の確定給付制度債務にどのように影響するか
 - (ii) 報告期間の期首現在で合理的に考え得る変化が生じたならば、当該報告期間について算定された当期勤務費用にどのように影響するか
 - (b) 上記(a)で求められている感応度分析の作成に使用した方法及び仮定、並びに当該方法の限界
 - (c) 前期に感応度分析の作成に使用した方法及び仮定からの変更、並びに当該変更の理由
- 125J 企業は、制度が採用している資産・負債マッチング戦略の詳細（年金制度及び長寿リスクを管理するための他の技法（長寿スワップなど）の利用を含む）を開示しなければならない。
- 125K 企業は、今後5期間の拠出が当該期間の当期勤務費用と大きく異なる原因となる可能性のある要因の記述的な検討を示さなければならない。例えば、企業は、積立超過又は積立不足が今後5年間の拠出の水準及び時期にどのように影響すると予想しているか、及びその積立超過又は積立不足が解消すると予想する期間を開示しなければならない。

第126項、第128項、第131項、第153項及び第157項の上の見出し、並びに第126項から第131項及び第153項から第161項を削除する。第138項において、「第109項」への参照を「第98A項」に改める。見出し及び第162項、並びに見出し及び第163項を次のとおり追加する。

経過措置及び発効日

- 162 企業は、本基準（案）を〔公開後に日付を挿入〕以後に開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が本基準（案）を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

IFRIC 第 14 号の廃止

- 163 本基準（案）により、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」は廃止される。

他の IFRS の修正

当審議会は、IAS 第19号の修正案を最終確定する際には、下記の修正を行う予定である。

基 準

修正の内容

IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」	・付録 D の中の IAS 第19号に関する免除規定が不要となるので削除。
IFRS 第4号「保険契約」	・「従業員給付制度における事業主の資産及び負債」についての範囲除外を、「IAS 第19号『従業員給付』の範囲内の事業主の資産及び負債」に修正し、IFRIC の2005年11月の却下通知「従業員長期勤続休暇」の結論と整合させる。
IFRS 第7号「金融商品」	
IAS 第32号「金融商品：表示」	
IAS 第39号「金融商品：認識及び測定」	
IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」	・「清算」の言及を「通常ではない清算」に置換え。
IAS 第1号「財務諸表の表示」	・「数理計算上の差異」の言及を本公開草案の提案と整合するように修正
IAS 第24号「関連当事者に関する開示」	・「報酬」の定義を本公開草案で提案している「長期従業員給付」と「短期従業員給付」の定義の変更と整合するように修正。

設 例

この付録は、IAS 第19号修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

IAS 第19号の適用ガイダンスを削除し、設例に置き換える。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」に付属している設例の1から4を、設例2から5に番号を変更し、一部修正して挿入する（挿入部分に下線、削除部分に取消線を付している）。設例1と6を追加する。

設例1－勤務費用、財務費用及び再測定の各部分の表示

この設例は、企業が確定給付負債の純額の変動を第119A 項に従って表示できる可能な方法の1つを例示している。IAS 第1号は他の表示を認めている。

純損益	2011	2010
収益	3,083	2,945
売上原価 ^(a)	(1,918)	(1,799)
売上総利益	1,165	1,146
その他の事業費用 ^(b)	(760)	(811)
営業利益	405	335
財務費用 ^(c)	(91)	(94)
税引前利益	314	241
税金費用	(129)	(82)
純損益	185	159
その他の包括利益		
不動産の再評価による利得	22	—
年金資産の積立不足の再測定による損失	(55)	(36)
その他の包括利益	(33)	(36)
包括利益	152	123

(a) 製造部門の従業員に係る年金の勤務費用部分を含んでいる。

(b) その他の従業員に係る年金の勤務費用部分を含んでいる。

(c) 年金の財務費用部分を含んでいる。

設例1 2—IAS 第19号の積立超過があり、支払うべき最低積立掛金が企業に全額返還可能である場合の最低積立要件の影響

背景

- IE1 企業の、制度 A についての積立水準は最低積立要件基準（IAS 第19号で要求されるものとは異なる基礎で測定される）の82%となっている。最低積立要件により、企業はその積立水準を直ちに95%まで増加させることが要求されている。この結果、企業は制度 A に200を直ちに拠出する法的義務を報告期間の末日時点で有している。制度の規則は、制度の終了時に積立超過があれば全額を企業へ返還することを認めている。年度末における制度 A の評価額は次に示すとおりである。

資産の市場価値	1,200
IAS第19号による確定給付制度債務の現在価値	(1,100)
積立超過	<u>100</u>
確定給付資産（最低積立要件の考慮前） ^(a)	<u>100</u>

~~(a) 単純化のため、未認識の金額はないものと仮定している。~~

規定の適用

- IE2 IAS 第19号 IFRIC 第14号の第115K24項は、支払うべき追加的な掛金が完全には利用できない範囲で負債を認識することを企業に要求している。掛金200の支払は IAS 第19号の積立超過を100から300へ増加させる。制度の規則によれば、この金額は関連する費用なしに全額が企業へ返還され得る。したがって、掛金を支払う義務について負債は認識されない、確定給付資産の純額は100である。

設例2 3—IAS 第19号の積立不足があり、支払うべき最低積立掛金が完全には利用可能とならない場合の最低積立要件の影響

背景

- IE3 企業の、制度 B についての積立水準は最低積立要件基準（IAS 第19号で要求されるものとは異なる基礎で測定される）の77%となっている。最低積立要件により、企業はその積立水準を直ちに100%まで増加させることが要求されている。この結果、企業は制度 B に追加の掛金300を支払う法的義務を報告期間の末日時点で有している。制度の規則は、IAS 第19号の積立超過のうち最大60%を企業に返還することを認めており、掛金を一定水準（たまたま IAS 第19号による勤務費用と同額である）以下に減額

DEFINED BENEFIT PLANS

することを認めていない。年度末における制度 B の評価額は次に示すとおりである。

資産の市場価値	1, 000
IAS第19号による確定給付制度債務の現在価値	<u>(1, 100)</u>
積立不足	<u>(100)</u>
確定給付制度負債（最低積立要件の考慮前） ^(a)	<u><u>(100)</u></u>

~~(a) 単純化のため、未認識の金額はないものと仮定している。~~

規定の適用

- IE4 300の支払により、IAS 第19号の積立不足100が積立超過200に変わる。この200のうち、60%（120）が返還可能である。
- IE5 したがって、300の拠出のうち、100は IAS 第19号の積立不足を解消し、120（200の60%）は経済的便益として利用可能となる。支払った掛金のうち残りの80（200の40%）は企業にとって利用可能ではない。
- IE6 IAS 第19号 IFRIC 第14号の第115K24項は、支払うべき追加の掛金が利用可能でない範囲で負債を認識することを企業に要求している。
- IE7 したがって、確定給付負債の純額は180であり、その内訳は積立不足100と第115K項の規定により生じた追加的な負債80である。企業は確定給付制度負債を80だけ増加させる。~~IFRIC 第14号の第26項で要求されているとおり、第58項の上限による影響の認識について企業が採用している方針に従って80が直ちに認識され、企業は財政状態計算書に正味の負債180を認識する。掛金300を支払う法的義務に関して、他の負債は認識されない。~~

要 約

資産の市場価値	1, 000
IAS第19号による確定給付制度債務の現在価値	<u>(1, 100)</u>
積立不足	(100)
確定給付制度負債（最低積立要件の考慮前） ^(a)	<u>(100)</u>
最低積立要件に関する調整	<u>(80)</u>
第115K項に従った追加的な負債	<u>(80)</u>
確定給付財政状態計算書に認識される負債の純額	<u><u>(180)</u></u>

~~(a) 単純化のため、未認識の金額はないものと仮定している。~~

- IE8 掛金300が支払われた場合、財政状態計算書に認識される確定給付資産の純額は120となる。

設例3 4—支払うべき掛金が完全には利用可能とならない場合の最低積立要件の影響及び将来掛金の減額として利用可能な経済的便益に対する影響

背 景

- IE9 企業の、制度Cについての積立水準は最低積立基準（IAS 第19号で要求されるものとは異なる基礎で測定される）の95%となっている。最低積立要件により、企業はその積立水準を今後3年間で100%まで増加させることが要求されている。その拠出は、最低積立要件ベースの積立不足（不足額）を補填し、将来の勤務をカバーすることが要求されている。
- IE10 制度Cには報告期間の末日時点でIAS 第19号の積立超過50もあるが、これはいかなる状況においても企業に返還されない。~~未認識の金額は存在しない。~~
- IE11 不足額に関する最低積立要件と今後3年間の将来の勤務を満たすために要求される掛金の名目金額は、次に示すとおりである。

年	最低積立要件のための掛金の合計	不足額を補填するために要求される掛金	将来の勤務をカバーするために要求される掛金
1	135	120	15
2	125	112	13
3	115	104	11

規定の適用

- IE12 すでに受けた勤務に関する企業の現在の債務には、不足額を補うために要求される掛金が含まれるが、将来の勤務をカバーするために要求される掛金は含まれない。
- IE13 企業の債務の現在価値は、割引率を年6%と仮定すると、次のように約300と計算される。
- $[120/(1.06) + 112/(1.06)^2 + 104/(1.06)^3]$
- IE14 これらの掛金が制度に支払われた場合、IAS 第19号の積立超過（すなわち、制度資産の公正価値から確定給付制度債務の現在価値を控除した金額）は、他の事項が同じであれば、50から350（300+50）に増加する。

DEFINED BENEFIT PLANS

IE15 しかし、資産は将来掛金の減額としては利用可能であるが、当該積立超過は返還可能ではない。

IE16 IAS 第19号 IFRIC 第14号の第115H20項に従って、将来掛金の減額として利用可能な経済的便益は、次の差引合計金額である。

(a) 企業が前払をした（すなわち、支払を強制される前に当該金額を支払った）ことにより、将来の勤務に関する将来の最低積立要件掛金が減少する金額；及びこれに加え、

(b) 制度の予想存続期間と企業の予想存続期間のいずれか短い方の将来の期間にわたる、企業にとっての（すなわち、従業員が負担する金額を除く）当期勤務費用の見積額；これから次を控除

(bc) 第16項及び第17項に従った各期間の見積将来勤務費用から、(a)に記載した前払がなかったとした場合に当該期間において将来の勤務に関して要求される見積最低積立要件掛金を控除した額

IE17 この設例では、第20(a)-115H 項(a)に記載した前払はない。第20(b)-115H 項を適用する際に将来掛金の減額として利用可能な金額は、次のとおりである。

年	IAS第19号の 勤務費用	将来の勤務をカバー するのに必要な最低 掛金	掛金の減額として 利用可能な金額
1	13	15	(2)
2	13	13	0
3	13	11	2
4+	13	9	4

IE18 6%の割引率を仮定すると、将来掛金の減額として利用可能な経済的便益の現在価値は次に等しい。

$$(2)/(1.06) + 0/(1.06)^2 + 2/(1.06)^3 + 4/(1.06)^4 + \dots = 56$$

IAS 第19号の第58115B 項(b)に従って、将来の掛金減額により利用可能な経済的便益の現在価値は56に限られる。

IE19 IAS 第19号 IFRIC 第14号の第115K24項は、支払うべき追加の掛金が完全には利用できない範囲で負債を認識することを企業に要求している。したがって、企業は確定給付資産を第115B 項の上限の影響は294（50+300-56）であるだけ減少させる。

- IE20 ~~IFRIC 第14号の第26項で要求されているように、この294は第58項の上限による影響の認識について企業が採用している方針に従って直ちに認識され、企業は財政状態計算書に確定給付負債の純額244を認識する。最低積立基準の不足額を積み立てるために拠出を行う義務に関して、他の負債は認識されない。~~

要 約

積立超過	<u>(50)</u>
確定給付資産（最低積立要件の考慮前）	50
第115B項の上限の影響 最低積立要件に関する調整	<u>(294)</u>
財政状態計算書に認識される確定給付負債の純額 ^(a)	<u>(244)</u>

~~(a) 単純化のため、未認識の金額はないものと仮定している。~~

- IE21 掛金300が制度に支払われた場合、財政状態計算書に認識される確定給付資産の純額は56（300－244）となる。

設例4 5—最低積立要件掛金が、予想される将来勤務の費用を超過する場合の前払の影響

背 景

- IE22 企業は、最低積立基準で積立不足が生じないように制度 D に積立てを行うことを要求されている。企業は、最低積立基準で算定された各期間の勤務費用をカバーするように最低積立要件掛金を支払うことを要求されている。
- IE23 制度 D は、20X1年度の期首現在で IAS 第19号の積立超過35がある。~~未認識の数理計算上の正味差損や過去勤務費用の累積額はない。~~この設例では、割引率と資産の期待収益率は0%で、この制度はいかなる状況でも積立超過を企業に返還することはできず、将来の掛金の減額に使用できただけであると仮定する。
- IE24 将来の勤務をカバーするために要求される最低掛金は、今後5年間の各年度について15である。IAS 第19号の予想勤務費用は、各年度において10である。
- IE25 企業は、20X1年度の期首に、20X1年と20X2年について前払を行い、20X1年度の期首現在の積立超過を65に増加させる。その前払により、企業が次の2年間に行うと予想する将来の拠出は、次のように減少する。

DEFINED BENEFIT PLANS

年	IAS第19号の 勤務費用	前払を行う前の 最低積立要件掛金	前払を行った後の 最低積立要件掛金
20X1	10	15	0
20X2	10	15	0
20X3	10	15	15
20X4	10	15	15
20X5	10	15	15
合計	50	75	45

規定の適用

IE26 ~~IAS 第19号 IFRIC 第14号の第115H 項及び第115J 項第24項及び第22項に従って、20X1~~
年度の期首現在の、将来の掛金の減額に利用可能な経済的便益は、次の合計である。

- (a) 30（最低積立要件掛金の前払）
- (b) ゼロ。前払がなかった場合には、将来の勤務に関して要求される見積最低積立要件掛金は、75となる。当該掛金は、将来の期間に係る将来当期勤務費用の見積額（50）を超過している。したがって、企業は IE23項に述べた35の積立超過のどの部分も使用できない（第115J~~22~~項参照）。

IE27 割引率を0%と仮定すると、将来の掛金の減額として利用可能な経済的便益の現在価値は、30に等しい。このため、IAS 第19号の第58~~115B~~ 項に従って、企業は30の資産を認識する（これは IAS 第19号の積立超過65よりも低いので）。

設例6―第125D 項及び第125E 項の規定の例示

設例6は、提案されている第125D 項及び第125E 項の規定に企業が準拠する方法を例示している。

確定給付負債の純額	単位：百万	
	20X7	20X8
1月1日現在	(1, 097)	(156)
当期勤務費用	(255)	(246)
過去勤務費用	6	(11)
利息費用の純額	(29)	(47)
再測定		
資産に係る収益の純額	314	(2, 304)
人口統計上の仮定の変化による数理計算上の差異	259	561
財務上の仮定の変化による数理計算上の差異	127	250
通常ではない清算の影響	22	30
積立超過に対する制限	—	(5)
外国為替レートの変動	(7)	(210)
拠出	504	443
12月31日現在	(156)	(1, 695)

DEFINED BENEFIT PLANS

確定給付制度債務	単位：百万			
	英国	米国	その他の地域	グループ
20X7年1月1日現在	(7,444)	(1,949)	(952)	(10,345)
当期勤務費用	(138)	(60)	(57)	(255)
過去勤務費用	—	7	(1)	6
利息費用の純額	(335)	(107)	(41)	(483)
再測定				
人口統計上の仮定の変化による数理計算上の差異	205	13	41	259
財務上の仮定の変化による数理計算上の差異	100	7	20	127
通常ではない清算	26	(5)	4	25
外国為替レートの変動	—	34	(80)	(46)
給付支払	215	115	44	374
20X7年12月31日現在	(7,371)	(1,945)	(1,022)	(10,338)
当期勤務費用	(126)	(61)	(59)	(246)
過去勤務費用	—	(10)	(1)	(11)
利息費用の純額	(377)	(121)	(53)	(551)
再測定				
人口統計上の仮定の変化による数理計算上の差異	505	26	30	561
財務上の仮定の変化による数理計算上の差異	210	12	28	250
通常ではない清算	25	(12)	19	32
外国為替レートの変動	—	(753)	(353)	(1,106)
給付支払	249	126	55	430
20X8年12月31日現在	(6,885)	(2,738)	(1,356)	(10,979)

制度資産	単位：百万			
	英国	米国	その他 の地域	グループ
20X7年1月1日現在	6,544	1,953	741	9,248
利息収益	319	98	37	454
再測定				
制度資産に係る収益の純額	286	46	(18)	314
通常ではない清算	(5)	—	2	(3)
外国為替レートの変動	—	(29)	68	39
抛出	397	8	99	504
給付支払	(215)	(115)	(44)	(374)
20X7年12月31日現在	7,336	1,961	885	10,182
利息収益	364	96	43	503
再測定				
制度資産に係る収益の純額	(1,556)	(614)	(134)	(2,304)
通常ではない清算	(5)	—	3	(2)
外国為替レートの変動	—	598	298	896
抛出	340	10	93	443
給付支払	(249)	(126)	(55)	(430)
20X7年12月31日現在	6,230	1,925	1,133	9,288

積立超過に対する制限	単位：百万	
	その他 の地域	グループ
20X7年1月1日及び20X8年1月1日現在	24	24
利息の純額	1	1
積立超過に対する制限の再測定	(5)	(5)
20X8年12月31日現在	20	20

他の IFRS に関するガイダンスの修正案

他の IFRS のガイダンスに係る以下の修正案は、IAS 第19号の修正案との整合性のために提案されたものである。修正された項では、挿入部分に下線、削除部分に取消線が付されている。

IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」

IGA1 IFRS 第1号に付属する適用ガイダンス中の、IG18項を削除する。

IAS 第1号「財務諸表の表示」

IGA2 財務諸表の表示例の中の、「確定給付制度資産に係る数理計算上の差益（損）」への言及を「確定給付制度資産の再測定」に置き換える。

IAS 第34号「中間財務報告」

IGA3 付録 B（認識及び測定の原則の適用例）の中の、B9項を次のように修正する。

年 金

B9 中間期間の年金コストは、前事業年度末に保険数理的に決定された年金コストの率を使用して年初からの累積基準で計算されるが、前年度末後の重要な市場変動及び重要な縮小、清算又はその他の重要な一時的な事象 (制度変更、縮小及び通常ではない清算など) に関しては修正が行われる。

2010 年 4 月公表の「確定給付制度」の審議会による承認

公開草案「確定給付制度」は国際会計基準審議会の 15 名の理事のうち 14 名により公表が承認された。山田氏は公表に反対した。彼の代替的見解は結論の根拠の後に述べられている。

デイビッド・トゥイーディー卿 議長

スティーブン・クーパー

フィリップ・ダンジョウ

ヤン・エングストローム

パトリック・フィネガン

ロバート・P・ガーネット

ジルベール・ジェラル

アマロ・ルイ・ド・オリベイラ・ゴメス

プラブハカル・カラバチェラ

ジェームズ・J・ライゼンリング

パトリシア・マコーネル

ウォーレン・J・マグレガー

ジョン・T・スミス

山田 辰己

張 為国

結論の根拠

この結論の根拠は、IAS 第 19 号の修正提案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

はじめに

-
- BC1 本結論の根拠は、公開草案「確定給付制度」の結論に至るまでの、国際会計基準審議会の検討事項をまとめている。議論での重点の置き方は、各審議会メンバーにより異なるものであった。
- BC2 2008 年 3 月に当審議会は、ディスカッション・ペーパー「IAS 第 19 号の改訂に係る予備的見解」を公表し、IAS 第 19 号に対する限定的な改善を提案した。当審議会は、本公開草案を開発するにあたり、ディスカッション・ペーパーに対して寄せられた 150 のコメント・レターだけでなく、審議会の従業員給付ワーキング・グループ、利用者、作成者、規制当局及びその他の従業員給付の財務報告の関係者との会合から得られた意見も考慮している。
- BC3 ディスカッション・ペーパーにコメントを寄せた一部のコメント提出者は、審議会が従業員給付をいくつかのフェーズに分けて取り扱うことについて疑問を呈し、数段階に分けて変更が行われることにより混乱を生じる可能性があるとの懸念を示した。
- BC4 長期従業員給付の会計処理を包括的に見直すには完了までに何年も要する。しかし、当審議会は、財務諸表の利用者が、より有用で理解しやすい情報を受け取ることができるように、長期従業員給付の財務報告を至急改善する必要があると考えている。本公開草案の公表後に本提案内容が確定されれば、以下により財務報告は改善されることになる。
- (a) 確定給付制度債務の帳簿価額の変動及び制度資産の公正価値の変動を、より理解しやすい方法で報告する。
 - (b) IAS 第 19 号で現在認められている表示に係る選択肢の一部を削除することにより比較可能性を改善する。
 - (c) 実務においてばらつきを生んでいる規定について明確化する。
 - (d) 企業が確定給付制度に関与することによって生じるリスクについての情報を改善する。

- BC5 当審議会は、会計の規定が度々改訂されれば混乱が生じるということを認識している。当審議会は、2011 年半ばまで、このプロジェクトの今後のフェーズに関する作業を始める予定はない。さらに、当審議会は、そうした今後のフェーズの範囲や方向性についていかなる暫定合意も下していない。したがって、本プロジェクトのこのフェーズで下した決定は、数年は維持されることになる。
- BC6 当審議会は、従業員給付の会計処理に関する基準書のすべての規定を再検討することは意図していなかったため、本結論の根拠では審議会が再検討していない IAS 第 19 号の規定については取り上げていない。

提案している修正

- BC7 本公開草案では、下記の分野において IAS 第 19 号を改善することを提案している。
- (a) 確定給付制度債務及び制度資産の変動の認識（第 54 項、第 61 項及び BC9 項から BC13 項参照）
 - (b) 確定給付制度債務及び制度資産の変動の分解及び表示（第 119A 項及び BC14 項から BC45 項参照）
 - (c) 確定給付制度に関する開示（第 33A 項、第 34B 項、第 36 項、第 38 項、第 125A 項から第 125K 項及び BC50 項から BC70 項参照）
 - (d) 下記のようなさまざまな論点
 - (i) 従業員給付を長期に分類するか短期に分類するか（第 7 項及び BC79 項参照）
 - (ii) 確定給付制度債務の測定に含まれる税金及び管理費用（第 7 項、第 73 項(b)及び BC82 項から BC86 項参照）
 - (iii) 予想される将来の昇給が給付の帰属に与える影響（第 71A 項及び BC87 項から BC90 項参照）
 - (iv) 確定給付制度債務を算定する際に使われる死亡率に関する仮定（第 73 項(a)(i)及び BC91 項参照）
 - (v) リスク・シェアリング及び条件付の指数の特徴（第 64A 項、第 85 項(c)及び BC92 項から BC96 項参照）
- BC8 また、本公開草案では、国際財務報告基準解釈指針委員会（IFRIC）が公表した結論を IAS 第 19 号の本文に含めることを提案している（BC73 項参照）。

回廊アプローチ及び遅延認識の削除（第 54 項及び第 61 項）

- BC9 ディスカッション・ペーパーでは、制度資産の価値及び退職後給付債務の変動のすべてを、その変動が生じた期間に財務諸表で認識しなければならないと提案していた。本公開草案では、その予備的見解を確定している。
- BC10 当審議会は、以下の理由から、即時認識が財務諸表の利用者に最も有用な情報を提供するものと考えている。
- (a) 即時認識により、財政状態計算書及び包括利益計算書に計上されることになる金額は、財務諸表の利用者にとって目的適合性があり、理解がより容易である。これに対し、遅延認識では、例えば下記のような、誤解を招くおそれのある金額が生じる可能性がある。
 - (i) 制度が積立不足である場合であっても、財政状態計算書に資産が認識される場合がある。
 - (ii) 包括利益計算書に、過去の期間に発生した経済事象から生じた利得及び損失が含まれる場合がある。
 - (b) IAS 第 19 号で認められている選択肢を削除することで、企業間の比較可能性が改善する。
- BC11 ディスカッション・ペーパーにコメントを寄せたコメント提供者は、即時認識について次のような懸念を表明した。
- (a) *測定モデルはさらに検討を重ねる必要がある*：コメント提供者は、測定モデルは十分見直す必要があり、現行 IAS 第 19 号に定められている測定モデルを使って報告される変動を即時認識すると混乱が生じると主張した。一部の人は、見直しが行われるまでは、確定給付制度債務の長期的な性質を考慮するために現行の回廊アプローチが必要であると考えている。当審議会は、測定モデルのいくつかの側面には調査を必要とするものがあり、その調査によっては測定の変更が生じる可能性があるという点に同意している。しかし、当審議会は、確定給付制度の現行の測定モデルにおいて、遅延認識は必要な要素ではないと考えている。さらに、期中に生じたすべての利得及び損失が認識されない場合、確定給付負債（資産）の純額として報告される金額は企業の債務を忠実に表現しなくなってしまう。また、当審議会は、将来どのような見直しが行われたとしても、企業は従業員がすでに提供した勤務の結果として給付を提供する債務を会計処理しなければならないという基本的な結論は変わらないと考えている。したがって当審議会は、即時認識に関する提案を、測定モデルのさらなる検討作業が完了するまで遅らせる必要はないと考える。
 - (b) *情報の目的適合性*：一部のコメント提供者は、期中に生じる確定給付負債の

純額の変動の一部は、長期性の負債の測定に目的適合性がないとの見解を表明した。これは、過去の利得又は損失が将来の損失又は利得と相殺される可能性があるためである。しかし、将来の利得又は損失が発生し、かつ過去の損失又は利得を相殺することが、必ず起こるわけではない。実際に、報告期間の期末時点での数理計算上の仮定が妥当であるならば、将来の変動は互いに相殺し合うことになるが、過去の変動を相殺することはない。

- (c) **ボラティリティ**：多くのコメント提供者は、企業が確定給付負債（資産）の純額の変動のすべてを各期間に報告する場合、報告損益にボラティリティが生じることになり、このボラティリティにより年度間の比較可能性が損なわれ、企業の中核事業の収益性が曖昧になってしまうと懸念していた。しかし、当審議会は、それ自体に変動性がある取引や事象を忠実に表現するということは、測定値が変動するということであり、財務諸表からそうした情報を排除すべきではないと考えている。当審議会は、財務諸表の利用者にとって最も有用となる方法で情報を表示すべきであるという点に同意している。そのため、当審議会は、財務諸表の利用者が企業の確定給付負債（資産）の純額の再測定を分離できるような表示を求めることを提案している（BC35 項から BC44 項参照）。
- (d) **行動上及び社会的影響**：一部のコメント提供者は、審議会が確定給付制度債務及び制度資産の変動のすべての認識を求めることにより、行動上及び社会的にマイナスの影響が及ぶ可能性があるとの懸念を表明している。例えば、企業は、制度資産の配分に関して長期的に見れば経済的に非効率な意思決定を行ったり、制度の規約に対して社会的に望ましくない変更を行ったりすることにより、短期的な変動性を排除しようとするかもしれない。当審議会は、特定の行動を推奨したり阻止したりすることは、会計基準設定主体の責任ではないと考えている。会計基準設定主体は、情報の利用者が十分に情報を得たうえで意思決定を行うことができるように、企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローを忠実に表す目的適合性のある情報の提供につながる基準を設定することに責任を負っている。
- (e) **財務制限条項への潜在的影響**：一部のコメント提供者は、即時認識により、利益又は純資産に基づく財務制限条項に問題が生じ、財務諸表の金額に基づく法的な規制により企業が配当を支払えなくなる場合があると懸念していた。しかし、当審議会は、財務制限条項が将来公表される IFRS による影響を受けないようにするかどうかや、報告方法の変更による変動ではなく根底にある財政状態の変動のみを反映するためにどのように既存の財務制限条項を再交渉するかを判断することは、企業及び制限条項における債権者の裁量によるものであると考えている。

- BC12 当審議会は、企業が制度資産の公正価値及び長期従業員給付債務のすべての変動をその変動が生じた期間に認識すれば、財務報告が著しく改善されと考えている。したがって、本公開草案では、第 92 項から第 93D 項、及び第 95 項に定められる数理計算上の差異の遅延認識を企業が行うことを認める選択肢を IAS 第 19 号から削除することを提案している。

即時認識一権利が未確定の過去勤務費用（第 54 項及び第 61 項）

- BC13 ディスカッション・ペーパーでは、権利が未確定の給付を過去の勤務に帰属させることにより IAS 第 19 号に定義される負債が生じることになるため、権利が未確定の過去勤務費用を制度変更が生じた期間に認識すべきであるとの審議会の予備的見解を示した。ディスカッション・ペーパーにコメントを寄せたほとんどのコメント提供者は、この見解に同意した。本公開草案では、この予備的見解を確定し、その適用を提案している。

確定給付負債（資産）の純額の変動の分解

- BC14 多くのコメント提供者は、確定給付費用を各部分に分解して示す情報は財務諸表の利用者にとって有用であると述べた。ほとんどのコメント提供者は、確定給付費用の各部分が異なる予測価値を有しているという点に同意した。そうしたコメント提供者は、確定給付制度債務及び制度資産が期中に変動した理由を正しく理解するうえで、分解は必須であると述べた。彼らはまた、IAS 第 19 号の下での確定給付費用の各部分の表示方法がいかに比較可能性に欠けているかを指摘した。
- BC15 多くのコメント提供者は、確定給付費用について以下の各部分を識別した。
- (a) 提供された勤務の費用を直接的に表す勤務費用。そうした費用は、同等の勤務と引換えに賃金や給料などの他の形式で支払われる金額と比較可能でなければならない。
 - (b) 勤務費用の支払を繰り延べることによる財務費用を表す利息費用
 - (c) 確定給付制度債務及び制度資産の長期的価値の毎期の変動を表す再測定
- BC16 また、多くのコメント提供者は、制度資産の増加が、時の経過による確定給付制度債務の増加を補填すると考えている。そのため、そうしたコメント提供者は、時の経過から生じる制度資産の変動の一部は、確定給付制度債務が満期に 1 期近づいたために生じる利息費用を相殺するものであると考えている。
- BC17 勤務費用と利息費用のどちらも、財務諸表の利用者が将来キャッシュ・フローの起こり得る金額及び時期を評価するうえで有用な情報となる。対照的に、再測定に関する情報は将来キャッシュ・フローの不確実性を示唆するものであるが、起

こり得る金額及び時期に関する情報はほとんど含まれていない。

BC18 当審議会は、予測するうえで異なる影響を有する項目を区別して表示することは有用であるという点に同意している。したがって、当審議会は、確定給付費用の変動を次の3つの部分に分解しなければならないことを提案する。

(a) 当期勤務費用と過去勤務費用からなる勤務費用。なお、勤務費用を測定する際に使用された仮定の変化から生じる利得及び損失は含まれない（BC19 項から BC22 項を参照）

(b) 確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額からなる財務費用（BC23 項から BC32 項を参照）

(c) 再測定（BC33 項及び BC34 項を参照）

勤務費用部分

BC19 勤務費用部分には過去勤務費用及び当期勤務費用が含まれる。

BC20 当審議会は、人口統計上の仮定の変化から生じる確定給付制度債務の変動を、勤務費用部分に表示すべきかどうかを検討した。

BC21 ディスカッション・ペーパーでは、人口統計上の仮定の変化により、勤務費用を再度見積る必要性が生じるが、勤務費用と同じように取り扱わなければ、会計上の結果を達成することを目的とした勤務費用の不正な見積りを助長してしまうと述べていた。

BC22 しかし、コメント・レターをレビューした際、当審議会は、勤務費用の予測価値は勤務費用に係る見積りの変更の予測価値とは異なるという点に納得した。したがって、勤務費用部分には、勤務費用の過去の見積りに関する当期の変更を一緒に含めない方が、企業の継続的な事業費用を評価する際の目的適合性が高くなるであろう。

財務費用部分

BC23 ディスカッション・ペーパーでは、積立型制度の重要な経済的影響は、制度資産の変動の一部が時の経過から生じ、その部分が確定給付制度債務から生じる利息費用を相殺することであるとの見解が広く行き渡っていることを認識していた。この見解を有する人々は、制度資産に係る収益を、貨幣の時間価値の影響から生じる金額とそれ以外の公正価値の変動から生じる金額とに区分している。

BC24 当審議会は、原則として、どのような資産であってもその価値の変動を時の経過から生じた金額と他の変動から生じた金額とに区分することができると結論付けた。同様に、確定給付制度債務に係る利息費用も時の経過から生じる。したがっ

て、当審議会は、財務費用部分に、確定給付制度債務に係る利息費用だけでなく、時の経過から生じる変動を表す制度資産に係る収益の一部も含めなければならないと提案している。

BC25 さらに、時の経過から生じる金額は、将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を予測するうえで、時の経過以外によるすべての制度資産の公正価値の変動を表す金額と影響が同じではない。したがって、予測するうえで異なる影響を有する確定給付費用部分は区別して表示するという当審議会の提案との整合性を図るため（BC14 項から BC18 項参照）、当審議会は、時の経過から生じるものではない制度資産に係る収益の部分を財務費用部分に含めるべきではないと提案している。

BC26 当審議会は、特に明示的な利息を生じない資産に関して、時の経過から生じる制度資産の公正価値の変動を識別するための実際的な方法を見つけることが困難であると考えた。当審議会は、以下を使ってこの金額の近似値を計算する方法を棄却した。

(a) （現行 IAS 第 19 号で要求されているような）制度資産の期待収益。客観的な方法で算定することができず（BC41 項参照）、時の経過だけによらない収益も含まれる可能性があるため。

(b) 株式で構成される制度資産について受領した配当（キャピタル・ゲインは含めない）及び債券で構成される制度資産について稼得した利息（市場参加者が同等の資産に対して要求するであろう現時点の利率を用いる）。当審議会は、配当は貨幣の時間価値を忠実に表すものではないと考えている。

BC27 制度資産に係る利息収益を計算するにあたり、本公開草案では、確定給付制度債務を割り引く際に使われる割引率を企業が適用することを提案している。

BC28 このアプローチにより、確定給付負債（資産）の純額に係る財務費用の純額を算定するのと同じ結果となる利息収益が計算される。当審議会の考えでは、財務費用の純額の方が、合算されて確定給付負債（資産）の純額となる資産及び負債について個別に財務収益及び費用を算定するよりも、理解しやすい情報を提供する。

BC29 確定給付負債の純額は、報告企業が制度又は従業員に支払うべき資金調達金額と同額である。資金調達の経済的費用は利息費用であり、第 78 項に示される利率を使って計算される。同様に、確定給付資産の純額とは、制度が報告企業に支払うべき金額である。報告企業は、将来掛金の減額や返還の形で制度から受領すると予想する経済的便益の現在価値について会計処理を行う。報告企業は、そのような経済的便益を、第 78 項に示される利率を使って割り引く。

BC30 したがって、報告企業は、制度が積立超過となっている場合に利息収益を認識し、積立不足となっている場合に利息費用を認識する。

- BC31 一部のコメント提供者は、IAS 第 19 号の既存モデルでは BC28 項から BC30 項で説明している種類の利息の純額アプローチに対応することはできないと述べた。IAS 第 19 号の下での財政状態計算書の表示の基礎は、企業は積立不足又は積立超過の純額を有するというものであるが、上記の見解を有する者は、一般的に、積立超過又は積立不足は、異なる経済的ドライバーを有し、異なる明示的又は黙示的割引率を有し、かつ異なる基礎で測定される 2 つの項目の組合せによって生じていると考えている。
- BC32 当審議会は、利息の純額アプローチの限界、すなわち制度資産がさまざまな種類の投資で構成されている場合があり、優良社債の利回りは恣意的で、投資家が資産の各種類に要求する又は期待する利回りを忠実に表すものではないという点を認識している。しかし、負債を割り引く際に使われる割引率と同じ利率を使うことは実務上の便宜的手法であり、以下の結果となる。
- (a) 企業は、制度資産の収益を利息部分と再測定部分に区分するうえで、主観的な判断を行う必要がない。
 - (b) 確定給付制度債務と制度資産の両方に対する貨幣の時間価値の影響を反映する金額が純損益に認識される。したがって、純損益に認識される金額は、積立型制度と非積立型制度との差額を反映する。

再測定部分

- BC33 勤務費用及び財務費用の部分に関する当審議会の決定の結果、本公開草案では、再測定部分は以下で構成されると定義している。
- (a) 確定給付制度債務に係る数理計算上の差異
 - (b) 制度資産に係る収益（確定給付負債（資産）の純額に対する利息の純額に含まれる金額を除く）
 - (c) 第 115B 項で説明している上限の影響額の変動（確定給付負債（資産）の純額に対する利息の純額に含まれる金額を除く）
- BC34 提案されている確定給付負債（資産）の純額の再測定の定義は、財務諸表の表示に関するプロジェクトで当審議会が開発した再測定の定義と整合するものである。

確定給付負債（資産）の純額の変動の表示（第 119A 項）

- BC35 当審議会は、企業が勤務費用、財務費用及び再測定の各部分をどのように表示すべきかについて検討した。
- BC36 ディスカッション・ペーパーでは、このトピックについて予備的見解を示していなかったが、これらの各部分に関する情報の表示について 3 つのアプローチの可

能性を示していた。1つのアプローチでは、すべての利得及び損失を純損益で表示すべきであると提案していた。他の2つのアプローチでは、一部の利得及び損失をその他の包括利益で表示すべきであると提案していた。

BC37 ディスカッション・ペーパーに寄せられたコメントからは、当該ペーパーで示したアプローチのどれが、他のアプローチより有用な情報を提供するといった明確な意見の一致は見られなかったものの、多くのコメント提供者は、一部の利得及び損失をその他の包括利益に表示するという規定を維持すべきであるとの見解を表明していた。その理由には次のようなものがあった。

- (a) すべての利得及び損失を純損益に表示することは、予測価値の異なる項目を合算することになる。
- (b) 確定給付費用の一部の部分は、純損益の他の項目と概念上異なっているため、明確に区分すべきである。
- (c) この表示により、リスクを明確に反映することができる。制度資産及び確定給付負債を時価で測定することによる見掛け上のリスクの増加は、他の資産及び負債と比べ、リスクの忠実な表現ではない。したがって、制度資産及び確定給付負債の変動の表示に関しては、特別な考慮をしなければならない。
- (d) 確定給付費用の変動のすべてを純損益に計上すると、企業の基本的な営業活動に関係しないボラティリティの高い変動が純損益に生じることになる。こうした純損益の変動は、通常の営業循環期間内の短期間に実行される取引から生じる収益及び費用と同じ性質を持つものではない。

BC38 当該提案のすべての側面についての審議を行った後、当審議会は、確定給付制度債務及び制度資産の変動を、勤務費用部分、財務費用部分、再測定部分に分解しなければならないと結論付けた。これは、こうした各部分が異なる特性を有していることから、区別する必要があるためである。さらに、再測定部分に含まれる変動額は、将来キャッシュ・フローの不確実性を評価するうえで役立つ情報を提供する可能性があるものの、そうした変動額は将来キャッシュ・フローの起こり得る金額及び時期に関して有用な情報を提供しないと多くの人々が考えている。近日中に当審議会が公表する、その他の包括利益の項目の表示に関する公開草案を踏まえ、また、有用な情報が提供されるように再測定部分を勤務費用及び財務費用と区別するために、本公開草案「確定給付制度」では、企業が再測定部分をその他の包括利益として表示しなければならないことを提案している。これにより、確定給付制度債務及び制度資産の公正価値の変動のすべてを純損益に認識する選択肢がIAS第19号から削除されることになる。

BC39 ディスカッション・ペーパーでは、財務費用をその他の包括利益で表示するというアプローチについて論じていた。しかし、コメント提供者は、長期従業員給付

の財務費用を包括利益計算書のあるセクションで表示し、他の負債の財務費用を当該計算書の別のセクションで表示する根拠は存在しないとした。当審議会は、この見解に同意し、財務費用部分を包括利益計算書の純損益のセクションで表示しなければならないと提案している。

表示に関するその他のアプローチ

即時認識と整合した IAS 第 19 号の表示に係る選択肢

- BC40 ディスカッション・ペーパーにコメントを寄せた多くのコメント提供者は、審議会はこのプロジェクトでは認識のみを取り上げ、即時認識と整合する現行 IAS 第 19 号の 2 つの表示の選択肢は維持すべきであると提案していた。このアプローチによれば、企業は、IAS 第 19 号に定められる数理計算上の差異を、純損益又はその他の包括利益のどちらかに認識することができる。
- BC41 しかし、IAS 第 19 号に規定された表示の選択肢によれば、企業は資産の期待収益を純損益に認識することが求められる。資産に係る実際収益と期待収益との差額は、現行では企業が純損益又はその他の包括利益に認識している数理計算上の差異の一部を構成している。当審議会は、制度資産の収益に関する企業の予想は、制度資産の実際収益と比べて目的適合性が劣ると考えている。また、当審議会は、期待収益率の算定には主観性が内在することから、純損益を操作する機会を企業に与えるおそれがあると考えている。したがって、当審議会は、資産に係る収益を、期待収益と数理計算上の差異に区分すべきではないと結論付けた (BC26 項(a) 参照)。IAS 第 19 号に規定された表示の選択肢の一部は、この結論と整合しない。また、IAS 第 19 号の選択肢を恒久化することは財務報告の改善にはならない。

すべての部分を純損益に表示

- BC42 当審議会は、異なる予測価値又はリスク・プロファイルを有する部分について、その一部の項目にその他の包括利益を使うのではなく、純損益の中で区別すべきかどうかを検討した。一部のコメント提出者は、その長期的性質ゆえに異なる項目は、その他の包括利益に表示すべきであると主張している。しかし、「フレームワーク」及び IAS 第 1 号「財務諸表の表示」には、純損益ではなくその他の包括利益に認識すべき項目を識別する原則が定められていない。現在、企業はそうした長期性項目の帳簿価額の変動について、一部を純損益に表示している場合もあれば一部を純損益の外に表示している場合もある。
- BC43 再測定をその他の包括利益に表示しないで確定給付費用の各部分を分解することは、例えば、純損益に追加的な表示科目を用いることにより、可能である。そうした表示を行えば、当初その他の包括利益に表示されていた項目を、将来のどこかの日にその他の包括利益から純損益に「リサイクル」すべきかどうかを考慮す

る必要がなくなる。しかし、当審議会は、近日中に当審議会が公表する公開草案で提案される、その他の包括利益の項目の表示の改善を踏まえ、確定給付費用を異なる予測価値を有する各部分に分解する際に、最も有用な情報が提供される方法は、再測定部分をその他の包括利益に表示することであると結論付けた。そのような表示は、再測定部分は将来キャッシュ・フローの不確実性を評価するうえで有用となる情報を提供する可能性があるものの、そうした変動額は将来キャッシュ・フローの起こり得る金額及び時期に関して有用な情報を提供するものではないという見解と整合している。

- BC44 財務諸表の表示に関するプロジェクトにより、将来的にその他の包括利益の項目の表示が改善される可能性はあるものの、当審議会は、再測定部分をその他の包括利益に認識しなければならないという結論を再考するつもりはない。

その他の包括利益に表示された金額の純損益へのリサイクリング（第119A項(c)）

- BC45 提案されているアプローチに従うと、長期従業員給付費用の一部は純損益の外で表示される。この場合、そうした金額を後の期間に純損益に振り替える、すなわち「リサイクル」すべきかという問題が生じる。IAS 第19号では、リサイクリングは認められていない。IAS 第19号の結論の根拠において、当審議会は、「IFRSにはリサイクリングに関する首尾一貫した方針は存在しておらず」、「リサイクリングの問題はIFRSでは今も答えが出て」おらず、また、「(IAS 第19号の) 修正を行う中でこの問題については一般的な決定をすべきではないと考えている」ことに留意している。「適切な方法を特定することは実践的には不可能であるため、リサイクルしないとする（中略）決定」が下されている。当審議会は、引き続きこの論理が妥当であると考えている。

清算及び縮小（第96A項、第98A項、第119A項(a)、第119D項、第125C項(c)及び第125E項）

- BC46 現行IAS 第19号では、清算及び縮小が生じた場合に、それまで未認識だった利得及び損失を認識することとしている。
- BC47 本公開草案での提案により、利得及び損失が未認識のままとなる可能性が排除される。取引日に再測定された確定給付制度債務と清算価格との差額から、利得及び損失が清算時点で生じる。よって、これは期中に生じた実績による修正である。したがって、本公開草案では、清算による当該利得及び損失を数理計算上の差異と同じ方法で処理し、再測定部分の中に表示することを提案している。

- BC48 さらに、本公開草案では、権利が未確定の過去勤務費用を制度変更が生じた期間に認識しなければならないと提案している。すなわち、縮小から生じる利得及び損失は、負の過去勤務費用と同じ方法で認識されるということである。これは、制度から従業員に支払われる給付を減額する措置を企業が講じるときに縮小が生じることから、縮小は制度変更と類似しているという審議会の見解と整合している。したがって、本公開草案では、縮小を制度変更と同じ方法で処理し、利得及び損失を純損益に表示しなければならないと提案している。
- BC49 現行 IAS 第 19 号では、縮小及び清算から生じる利得及び損失を個別に開示することが求められている。当審議会は、そうした利得及び損失について、特に下記のような同様の開示規定を維持することを提案する。
- (a) 制度変更、縮小及び通常ではない清算に関する記述的な説明（第 125C 項(c) 参照）
- (b) そのような制度変更、縮小及び通常ではない清算が包括利益計算書に与える影響（第 125E 項参照）

開 示

長期確定給付制度（第 125A 項から第 125K 項）

- BC50 ディスカッション・ペーパーにおいて、審議会は、確定給付約定について求められる開示を見直すつもりであると述べた。コメント提供者はおおむね、そうした見直しが有益であることに同意した。
- BC51 見直しを行うにあたり、当審議会は以下を検討した。
- (a) ディスカッション・ペーパーに対して寄せられたコメント・レター。
- (b) 財務報告に関係があるその他の機関の出版物。特に欧州での事前の会計活動（PAAinE）のディスカッション・ペーパー「年金の財務報告」、英国会計基準審議会（ASB）の報告意見書「退職給付－開示」、及び FASB スタッフ意見書 No. 132(R)「退職後給付制度資産についての事業主の開示」（FSP FAS 132(R)-1）。
- (c) 米国の財務会計基準審議会（FASB）の投資家技術諮問委員会（ITAC）による、「原則主義」の開示フレームワークに関する提案、及びカナダ会計基準審議会（AcSB）のスタッフが作成した財務諸表における情報の開示に関するディスカッション・ペーパーのドラフト。
- (d) 当審議会のアナリスト・リサーチ・グループ、グローバル・プリペアラーズ・

フォーラム及び従業員給付ワーキング・グループからの助言。

- (e) 特に IFRS 第 7 号「金融商品：開示」及び審議会が公表した公開草案「公正価値測定」で提案されている開示など、開示に関する IFRS の進展を反映するために IAS 第 19 号の開示規定をアップデートする必要性。

確定給付制度に関する開示に対する当審議会のアプローチ

BC52 当審議会は、以下の点に留意した。

- (a) 場合によっては、確定給付制度は企業の財務諸表に対して重要である。例えば、制度資産又は確定給付制度債務が、事業のための営業用資産及び負債と同じ規模となる場合もある。しかし、制度が財務諸表に対して重要でない企業も多い。
- (b) 多くのコメント提供者は、IAS 第 19 号の規定には、確定給付制度から生じる負債及び資産が財務諸表全体に与える財務上の影響を財務諸表の利用者が理解できるような適切な基礎が定められていないと述べた。
- (c) また、多くのコメント提供者は、多くの財務諸表において確定給付制度に関する開示の分量が多いことから、重要な情報が曖昧になってしまい、理解可能性及び有用性が損なわれていると述べた。これは、特に多くの法域でさまざまな制度を有する多国籍企業に当てはまる。したがって、これらのコメント提供者は、追加的な要求が課されることについて懸念している。

BC53 当審議会は、次のようなアプローチを検討した。

- (a) 確定給付制度が企業の営業活動に重要な影響を及ぼす場合に、当該制度に関して十分な開示を提供するアプローチ。
- (b) 過度に詳細にすることで情報を曖昧にすることなく目的適切的な情報を財務諸表の利用者に提供するアプローチ。

BC54 当審議会は、これに関連して、重要性の一般的な概念をどのように適用すればよいかについて特定の指針を定めるべきかどうかを検討した。しかし、企業は特に以下の IAS 第 1 号の一般規定に準拠しなければならない。

- (a) 第 31 項：「情報に重要性がない場合には、企業は IFRS に定められた特定の開示を要しない」
- (b) 第 17 項(c)：「適正な表示は・・・企業に次のことを要求する。・・・国際財務報告基準の特定の定めに従うだけでは特定の取引及びその他の事象や状況が企業の財政状態や財務業績に与える影響を利用者が理解するには不十

分となるときには、追加の開示を行う」

- BC55 したがって、当審議会は、重要性に関して IAS 第 19 号に指針を定めず、また、確定給付制度を有するすべての企業に起こり得るすべての状況を対象とした開示も求めないことを提案する。それよりも、当審議会は、確定給付制度の開示目的を明確に示すことを提案する。このアプローチにより、企業は、財務諸表の利用者が異なる特徴を有する情報を統合しなくても全体像を理解できるような適切な開示水準を、柔軟に決定できるようになる。

開示目的の選択（第 125A 項）

- BC56 開示目的を選択するにあたり、当審議会は以下を検討した。
- (a) 確定給付制度債務は一部の長期金融商品及び長期保険契約と類似の特徴を有している。どちらについても、負債を清算するための最終的な費用が見積った金額と異なるリスクや負債の測定に係る複雑性から生じるリスクなどと同様のリスクに企業が晒されている。
 - (b) 制度資産は、企業が直接保有する資産とすべての面において同じではない。さらに言えば、企業は制度資産について限定的な情報しか有していない場合がある。
- BC57 当審議会は、確定給付制度に関して、長期金融商品及び保険契約と同じ開示目的を求めるべきかどうかを検討した。多くのコメント提供者は、IAS 第 19 号の開示では、他の資産及び負債については提供されているリスクに関する情報が財務諸表の利用者に提供されていないと述べた。しかし、当審議会は、以下のような理由から、IFRS 第 7 号及び IFRS 第 4 号「保険契約」で資産について求められる情報のほとんどは、企業の確定給付制度への関与を説明する際に必要ないと結論付けた。
- (a) 企業は、制度資産を直接管理していない場合や、制度資産からの経済的便益を自由にアクセスする能力を有しない場合がある。よって、制度資産の市場リスク及び信用リスクに関する開示は、企業が当該資産を直接有している場合よりも目的適合性が低い。
 - (b) 流動性リスクは、企業が制度に対して行わなければならない拋出の時期及び金額から生じるものであり、確定給付制度債務により必要となる支払いを直接行う必要性から生じるのではない。
- BC58 また、確定給付制度では、IFRS 第 7 号では取り扱われていない人口統計上のリスクなど、一部のリスクへのエクスポージャーがより大きくなる。

BC59 したがって、当審議会は、IAS 第 19 号の開示目的を、事業主の財務諸表の利用者にとって最も目的適合的となる事項、すなわち以下のような情報に絞ることとした。

- (a) 確定給付制度の特徴を説明する情報
- (b) 確定給付制度から生じた財務諸表の金額を識別し、説明する情報
- (c) 確定給付制度への関与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影響を説明した情報

確定給付制度の特徴及び財務諸表上の金額（第 125C 項から第 125H 項）

BC60 確定給付制度の特徴に関する開示及び確定給付制度から生じる財務諸表上の金額に関する開示は、現行 IAS 第 19 号の開示規定に基づいている。また、当審議会は、ディスカッション・ペーパーに寄せられたコメント・レターで提起されていた下記の論点を検討した。

- (a) リスクへのエクスポージャー（第 125C 項(b)）：本公開草案では、企業の制度への関与によって生じるリスクへのエクスポージャーについて、記述的な説明を開示しなければならないと提案している。これは、企業は確定給付制度に固有のリスク及び給付の積立のために保有する制度資産に関連するリスクに関して、より多くの開示を行うべきであるとのコメント・レターの要請に対応するものである。
- (b) 人口統計上及び財務上の仮定から生じる数理計算上の差異(第 125E 項(c) (ii) 及び(iii))：本公開草案では、勤務費用の再見積りに関連する数理計算上の差異を、それ以外の数理計算上の差異と区別して開示しなければならないと提案している。一部のコメント提供者は、数理計算上の仮定の変化は互いに関係していることから、一部の数理計算上の仮定の変化の影響を分離することは恣意的であると述べた。とりわけ、例えば割引率などの財務上の仮定の変化は、例えばインフレ率などの他の財務上の仮定の変化と相互に関連することが多い。しかし、当審議会は、一般的にいて人口統計上の仮定と財務上の仮定との結びつきは弱い点に留意した。したがって、第 125E 項(c) (ii) 及び(iii)において、当審議会は、人口統計上の仮定の変化の影響と財務上の仮定の変化の影響とを別々に開示しなければならないと提案している。
- (c) 制度資産（第 125F 項）：企業はどのように制度資産が投資されているかについて情報を分解して開示すべきであると考えている者もいる。しかし、当審議会は、細かく分解した制度資産に関する情報は、企業がそうした資産を直

接保有しているわけではないため、事業主の財務諸表の利用者にとって必要ではないと結論付けた。同様に、当審議会は、制度資産の公正価値に関して、2009 年に公表した公開草案「公正価値測定」で提案したような公正価値に関する開示は目的適合的とはならないと結論付けた。

- (d) *開示が必要な数理計算上の仮定の特定*：当審議会は、すべてのケースにおいて基本的な目的を満たすために、特定の開示を定めることは必要ではないことから、開示が必要な特定の仮定を詳細に定めないことを決定した。そうした開示を行うと、情報が詳しすぎることによって、重要な情報が曖昧になってしまう可能性がある。したがって本公開草案では、どの数理計算上の仮定を開示すべきかを決定するにあたり、企業の判断を求めるアプローチを提案している。特に、当審議会は死亡率について特定の開示を求めないことを提案する。代わりに、企業は死亡率に関する仮定を開示する必要があるかどうかについて判断することになる。
- (e) *数理計算上の仮定及び数理計算上の仮定を決定するのに使用した手続（第 125G 項）*：当審議会は、数理計算上の仮定に関する定量的開示を行うことを求めた IAS 第 19 号の規定を維持することを提案している（第 125G 項(a)）。しかし、当審議会は、そうした定量的開示は、開示が実務上不可能な詳細な補足情報なしには解釈が困難な場合があることを承知している。例えば、死亡率に関する開示は、補足情報がないと誤解を招く可能性があり、死亡率の開示が提供する情報について意味のある評価をするために必要な、制度に関する人口統計上のデータについての詳細な情報を利用者に提供することは実務上不可能である。したがって、本公開草案では、そうした状況において、数理計算上の仮定をどのように決定したかを企業は説明しなければならないことも提案している（第 125G 項(b)）。例えば、企業が死亡率に関する仮定を標準生命表を使って作成している場合、その表の入手先及び作成時期を開示することができる。同様に、企業は制度加入者の予想死亡率の現時点での見積りを開示することができる。
- (f) *長期従業員給付負債の代替的測定値（第 125H 項）*：当審議会は、企業は昇給の予測を除いた、確定給付制度債務（累積給付制度債務と呼ばれることもある）を開示しなければならないと提案している。一定の状況では、この金額は、制度が終了したと仮定した場合の企業の債務の金額と類似しており、これを目的適合的な追加情報であると考ええる利用者もいる。さらに、こうした負債の測定において昇給の予測を除くべきと考える者にとって、この金額は目的適合的である。制度資産に係る期待収益率の表示を求める規定が削除される結果、純損益に計上する金額を算定するにあたって内在していた主観性

が減少することから、この開示の有用性は低下する。したがって、この情報には確定給付制度債務を算定するために必要なインプットを使っていることから、当審議会はこの情報の提供にはコストがかからないと考えている。

- BC61 当審議会はまた、財政状態計算書の金額に関する過去の情報及び実績による修正を開示することを求めた IAS 第 19 号の第 120A 項(p)の規定を削除することを提案している。制度資産に係る期待収益率の表示を求める規定の削除により、この開示の有用性は低下する。純損益に計上する金額の算定に内在していた主観性が減少するからである。したがって、当審議会は、この規定は、確定給付制度に関して公表財務諸表で入手できない情報を提供するものではないと結論付けた。

将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性（第 125I 項から第 125K 項）

- BC62 当審議会は、制度資産から生じる将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に関する情報を改善してほしいとの要請に、次のように対応した。

- (a) *数理計算上のリスクに関する定量的開示（第 125I 項）*：数理計算上のリスクは、確定給付制度を有するすべての企業にとって重大なリスクである。第 125C 項(b)で提案されているリスクへのエクスポージャーに関する開示を補足するために、本公開草案では、確定給付制度債務を算定するために使われる数理計算上の仮定に関し、感応度分析（BC63 項から BC66 項参照）をはじめとする定量的開示を提供しなければならないと提案している。
- (b) *資産・負債マッチング戦略（第 125J 項）*：コメント提供者は、企業は制度資産と制度負債をマッチングさせるための投資戦略に関する情報を開示することを提案していた。当審議会は、確定給付制度を有するすべての企業に対し、確定給付制度から生じるリスクを軽減するための戦略を説明することを求めるようにこの規定の範囲を拡大することを検討した。しかし、多くの企業は企業の投資戦略を通して確定給付制度から生じるリスクを軽減していることから、そうした規定を設ければ、財務諸表の利用者にとって有用となる詳細な情報が十分提供されない一般的な開示になってしまうと当審議会は結論付けた。それにもかかわらず、当審議会は、企業の資産・負債マッチング投資戦略の使用、又は長寿リスクを管理するための年金もしくは長寿スワップなどの技法の使用に関する情報は有用であると考えている。したがって、本公開草案ではこうした項目に関する情報の開示を求める規定を提案している。
- (c) *拠出と勤務費用との相違を生じさせる可能性のある要因（第 125K 項）*：コメント・レターでは、企業が翌年に制度へ支払うことを予想する拠出の企業の最善の見積りに関する情報を、必要とされる拠出、裁量による拠出及び非現

金抛出とに区別して開示することが提案されていた。しかし、当審議会は、近い将来生じる可能性のある、当期勤務費用と現金抛出との差額を目立たせれば、情報は有用になると考えている。これは、積立超過又は積立不足が企業の抛出の水準及び時期に影響を及ぼす場合などに有用であると考えられる。したがって、本公開草案では、今後 5 年間の抛出と当期勤務費用との相違を生じさせる可能性のある要因を開示することを提案している。当審議会は、こうした開示の方が予想される翌年の支払を単に開示するよりも有用であると考えている。というのも、そうした支払は見積勤務費用に部分的に左右されるものであり、また、翌年の金額をただ開示するだけでは翌年以降の起こりうる傾向を示すことにならないからである。

感応度分析 (第 125I 項)

- BC63 本公開草案では、重要な数理計算上の仮定の合理的に考え得る変化が、確定給付制度債務及び勤務費用にどのような影響を及ぼすかを開示することを提案している。財務諸表の利用者は、財務諸表に含まれる金額に内在するリスクを理解するうえでの、感応度分析の基本的な重要性を一貫して強調してきた。
- BC64 当審議会は、数理計算上の仮定の変化が確定給付負債（資産）の純額に及ぼす影響について感応度分析を行うことを企業に求めるかどうかを検討した。しかし、当審議会は以下のような理由からそれは困難であると結論付けた。
- (a) 市場金利の変動を制度資産にどのように適用するかが明確ではない。制度資産が株式及び債券の両方に投資されている場合、市場金利の変動の直接的な影響のみを示した分析は債券に対する影響しか示さないことになり、株式に対する影響は示されないことになる。これでは、あまり意味のある情報が提供されないかもしれない。一方で、金利、インフレ率、そして株価の相互関係を見積るための合理的な基礎が存在しない場合があることから、株式投資に対する金利の変動の影響を示した、より複雑な感応度分析を行うことは困難である。
 - (b) 確定給付負債（資産）の純額には、アセット・シーリングの影響額が含まれる。仮定の変化により、アセット・シーリングの影響額がどのように変更されるのかを判断することは困難である。
- BC65 こうした論点は、公正価値で測定される制度資産に関係していることから、本公開草案では、確定給付制度債務についてのみ感応度分析を求め、確定給付負債（資産）の純額については求めないことを提案している。
- BC66 当審議会は、勤務費用に関する感応度分析では、包括利益計算書で認識される勤

務費用の変動性の指標が示されるべきであると考えている。しかし、勤務費用は期首時点で算定される。そのため、期末時点での仮定の変化により受ける影響はないと考える者がいるかもしれない。したがって、本公開草案では、報告期間の期首時点で合理的に考え得る仮定の変化を使って、勤務費用についての感応度分析を行うことを提案している。

複数事業主制度（第 33A 項）

- BC67 IAS 第 19 号は、確定給付型の複数事業主制度を確定拠出制度であるかのように会計処理するという、第 30 項の免除規定を企業が使っている場合を除き、確定給付型の複数事業主制度に関して追加の開示を求めている。
- BC68 ディスカッション・ペーパーにコメントを寄せた一部のコメント提供者は、確定給付型の複数事業主制度に参加している企業は、当該制度に参加している他の企業の行動から生じるリスクなど、複数事業主制度に参加していない企業よりも大きなリスクに晒されていると考えている。そうしたコメント提供者は、IAS 第 19 号の開示では、特に複数事業主制度への参加に係るリスクや将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に与える潜在的な影響など、確定給付型の複数事業主制度に参加している企業について十分な情報が財務諸表の利用者に提供されないと述べた。したがって、本公開草案では、複数事業主制度への参加について追加の開示を提案している。
- BC69 2010 年 3 月に、米国財務会計基準審議会（FASB）は、複数事業主制度への参加についての開示を見直し、企業が複数事業主制度に参加することにより晒されるリスクに関してより良い情報が提供されることになる開示規定を開発する新しいプロジェクトを追加すると発表した。FASB のスタッフは、FASB が Accounting Standards Update 案を 2010 年の第 2 四半期に公表し、最終的な Update を 2010 年第 4 四半期の初めに公表すると予想している。IASB は、本公開草案に対するコメントをレビューする際に、複数事業主制度に関する開示についての FASB の作業を検討する予定にしている。

公的制度及び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（第 34B 項、第 36 項及び第 38 項）

- BC70 当審議会は、公的制度又は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に参加する企業についての開示規定を再検討することなく修正している。これは、第 125A 項から第 125K 項の開示規定と整合性を保つための修正である。

本公開草案で提案されているその他の修正

BC71 本プロジェクトの範囲は限定的である。現時点で、当審議会も当審議会の提案へのコメント提供者のどちらも、従業員給付会計の包括的な見直しで取り扱った方がよい論点について検討するための資源を有していない。しかし、一部のコメント提供者は、ディスカッション・ペーパーで取り扱われなかった論点を取り上げるよう審議会に要請した。当審議会は、そうした論点のうち次のようなものについて IAS 第 19 号を修正することを提案している。

- (a) 迅速に対応することができる論点
- (b) 確定給付制度債務の測定を根本的に見直す必要がない論点
- (c) 確定給付制度の報告に価値のある改善がもたらされる論点

BC72 したがって、当審議会は下記の論点を取り扱うことを決定した。

- (a) 従業員給付を長期に分類するか短期に分類するか（第 7 項及び BC79 項参照）
- (b) 税金及び管理費用がどのような場合に確定給付制度債務の測定に含まれるか（第 7 項、第 73 項 (b) 及び BC82 項から BC86 項参照）
- (c) 予想される将来の昇給が給付の帰属に与える影響（第 71A 項及び BC87 項から BC90 項参照）
- (d) 制度加入者の予想死亡率の現在の見積りが確定給付制度債務の測定に与える影響（第 73 項 (a) (i) 及び BC91 項参照）
- (e) リスク・シェアリング及び条件付の指数の特徴を確定給付制度債務の測定にどのように含めるか（第 64A 項、第 85 項 (c) 及び BC92 項から BC96 項参照）

BC73 また、当審議会は、国際財務報告解釈指針委員会（IFRIC）が下した結論のうち関連性があるものを組み込むことを提案している。本公開草案では、2009 年 11 月改訂の 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」の規定を、大きな変更を行うことなく IAS 第 19 号に組み込むべきであると提案している（第 115A 項から第 115K 項参照）。また、本公開草案では、IFRIC に寄せられた下記の質問に対応するために、明確化を行っている。

- (a) IFRIC の 2005 年 11 月の却下通知「従業員長期勤続休暇」（他の IFRS の修正案を参照）
- (b) IFRIC の 2007 年 3 月の却下通知「特別賃金税」（第 73 項 (b) (iv) 及び BC83 項）
- (c) IFRIC の 2007 年 9 月の却下通知「退職後給付—確定給付制度の給付の配分」

(第 71A 項及び BC87 項から BC90 項参照)

(d) IFRIC の 2007 年 11 月の却下通知「従業員掛金の処理」(第 64A 項及び BC92 項から BC96 項参照)

(e) IFRIC の 2008 年 1 月の却下通知「業績目標に基づく年金の約定」(第 85 項(c)及び BC92 項から BC96 項参照)

(f) IFRIC の 2008 年 5 月の却下通知「清算」(第 73 項(a)(iv)参照)

取り上げなかった論点

BC74 当審議会は、コメント提供者が提起した事項のうち、本プロジェクトの範囲外であった論点(確定給付制度債務の測定など)又は当審議会が迅速に対応できない論点については詳しく検討しなかった。

BC75 取り扱う論点を選択するにあたり、当審議会は下記の論点について審議したが、現時点では何も行わないことを提案している。

(a) *拠出ベース約定*。ディスカッション・ペーパーでは、IAS 第 19 号の測定規定を適用することが困難な拠出ベースの約定を捕捉するため、拠出ベース約定という新しいカテゴリーを定義していた。ほとんどのコメント提供者は、この新しいカテゴリーの範囲が広すぎると感じており、ディスカッション・ペーパーで提案されている測定が困難である可能性を指摘していた。当審議会は、本公開草案で提案している修正を完了した後に、拠出ベース約定に関する提案をさらに開発するかどうかを検討する予定にしている。当審議会は、従業員給付会計の包括的な見直しの一部としていずれこれを行うかもしれない。

(b) *確定給付型の複数事業主制度に参加している企業に対する免除規定*。当審議会は、複数事業主制度に参加している企業の全部が、当該制度が確定拠出制度であるかのように会計処理することは認めないことを決定した。IAS 第 19 号では、確定給付型の複数事業主制度が加入企業を他の企業の現在又は前従業員に関連した数理計算上のリスクに晒しており、その結果、制度に加入している個々の企業に債務、制度資産及び費用を分配するための首尾一貫した信頼性のある基礎が得られない場合には、当該制度を確定拠出制度として会計処理することを求めている。当審議会の見解では、これは複数事業主制度の定義を満たす多くの制度に適用されることになる。当審議会は、当該免除規定を拡張することは不必要であり、免除規定の適用を限定していくという審議会の一般的なアプローチに反していると結論付けた。当審議会はまた、

そうした免除規定は複数事業主制度の全部について適切なわけではないと考えている。例えば、企業が、他の加入企業が制度から脱退するなどの理由から複数事業主制度において支配的な加入企業となった場合、当該制度を確定給付制度として会計処理することを免除すべきではないと当審議会は結論付けた。

- (c) 従業員給付に係る割引率。IAS 第 19 号は、優良社債に厚みのある市場が存在しない場合に、国債の利回りを使って従業員給付を割り引くことを企業に対して求めている。一部のコメント提供者は、本規定により、法域間の比較可能性が低減していると述べた。そのため、当審議会は 2009 年 8 月に公開草案「従業員給付の割引率」を公表した。当該公開草案では、優良社債に厚みのある市場が存在しない場合に、国債の利回りを使うことを求めた規定を削除することが提案された。しかし、当該公開草案に寄せられたコメントから、この提案された修正が予想以上に複雑な論点を引き起こすことが示唆された。したがって、2009 年 10 月に、当審議会はこの修正を進めないことを決定した。当審議会は、根本的な見直しにおいてのみ割引率に関するその他の論点を取り扱うことを決定した。

BC76 当審議会はまた、IFRIC に寄せられた下記の質問を検討したが、現時点では IAS 第 19 号を修正しないと結論付けた。

- (a) IFRIC の 2002 年 2 月の却下通知「従業員給付－割引率の計算」(BC75 項(c) 参照)
- (b) IFRIC の 2002 年 4 月の却下通知「従業員給付－権利が確定した従業員給付の非割引」。IAS 第 19 号は、権利が確定した給付に関する負債の測定には、従業員の予想離職日を反映しなければならず、当該負債は現在価値に割り引かれると明示されている。
- (c) IFRIC の 2002 年 8 月の却下通知「従業員給付－保険が付された制度の分類」。この質問の範囲は狭すぎて、確定給付制度の報告の著しい改善にはつながらない。
- (d) IFRIC の 2003 年 4 月の却下通知「日本政府に移転した従業員年金基金負債の代行部分の会計処理」。この質問の範囲は狭すぎて、確定給付制度の報告の著しい改善にはつながらない。
- (e) IFRIC の 2005 年 6 月の却下通知「退職後給付制度債務を割り引くための適切な利率の決定」(BC75 項(c) 参照)

- (f) IFRIC の 2007 年 5 月の却下通知「縮小及び負の過去勤務費用」。認識及び表示に関して提案されている修正により、本質問の重要性が低下した。
- (g) IFRIC の 2007 年 11 月の却下通知「政府による制度の変更」。認識に関して提案されている修正により、本質問の重要性が低下した。
- (h) IFRIC の 2008 年 1 月の却下通知「制度資産の定義」。この質問の範囲は狭すぎて、確定給付制度の報告の著しい改善にはつながらない。
- (i) IFRIC の 2008 年 1 月の却下通知「勤務期間中の死亡に対する給付」。これについての指針は、確定給付制度債務の測定の根本的な見直しにおいて検討するのが最善である。

定義の変更（第 7 項）

長期従業員給付

- BC77 当審議会の提案により、退職後給付の会計処理とその他の長期従業員給付の会計処理との相違はすべて取り除かれることになる。したがって、当審議会は、退職後給付とその他の長期従業員給付を、単一のカテゴリーである「長期従業員給付」に統一することを提案している。その結果、第 125A 項から第 125K 項で提案されている開示は、従前「その他の長期従業員給付」に分類されていた給付にも適用されることになる。

通常ではない清算

- BC78 BC46 項から BC49 項で説明しているように、当審議会は、清算についての情報の開示を求める IAS 第 19 号の規定を維持することを提案している。同時に、IFRIC に寄せられた質問への対応として、当審議会は、通常ではない清算が制度の規約から想定される給付の選択肢ではなく、通常ではない取引のみについて参照していることを強調するように、「通常ではない清算」という用語を使うことを提案している。

長期及び短期従業員給付

- BC79 当審議会は、短期従業員給付と長期従業員給付の区分は（雇用の終了後に支払われるものを除き）、従業員が給付を発生させる勤務を提供した日から、給付が清算されると企業が予想する日までの期間に依存する。例えば、ある従業員が報告期間中に権利が確定した給付に対する権利（長期勤続休暇など）を得たものの、報告日から 12 か月以内に当該給付の清算を求める（すなわちその休暇を取る）ことが予想されないと仮定する。企業は、当該従業員が関連する勤務を提供した報告

期間の期末日から 12 か月よりも後に当該給付が清算されると予想しているため、当該給付を長期従業員給付に分類する。その結果、従前は「その他の長期従業員給付」に分類されていた給付にも、第 125A 項から第 125K 項で提案されている開示が適用されることになる。

最低積立要件

- BC80 2009 年 5 月に、当審議会は IFRIC 第 14 号の修正の公開草案である「最低積立要件の前払い」を公表した。当該公開草案に寄せられたコメントは、IFRIC 第 14 号の「最低積立要件」の定義に対する企業の解釈方法の実務が様々であることを示唆した。当審議会は、最低積立要件とは退職後給付又は他の長期確定給付制度に対する積立のための拠出を企業に求める、あらゆる強制力のある要求であると明確にすることにより、このばらつきを解消することを提案している。

定義のその他の変更

- BC81 また、本公開草案では、
- (a) 以下の新しい定義を導入している。
 - (i) 「勤務費用」は、当期勤務費用と過去勤務費用からなるという定義（BC19 項から BC22 項参照）
 - (ii) 再測定の定義（BC33 項及び BC34 項参照）
 - (iii) 従前 IAS 第 19 号の第 111 項に定められていた定義に基づく「縮小」の定義
 - (iv) 明確性を高めるために、確定給付制度における「積立不足又は積立超過」及び「確定給付負債（資産）の純額」の定義
 - (v) 確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額の定義（BC23 項から BC32 項参照）
 - (b) 「利息費用」及び「権利が確定した従業員給付」の定義は必要ではないため削除している。
 - (c) 確定給付制度債務に係る利得及び損失を含め、制度資産に係る利得及び損失を含めないように「数理計算上の差異」の定義を改訂している。
 - (d) 「制度資産に係る収益」の定義を改訂している（BC82 項から BC86 項参照）。

その他の変更

制度による未払税金及び制度資産の管理費用

BC82 本公開草案では、制度による未払税金及び制度資産の管理に係る管理費用の処理を明確化することを提案している。

BC83 一部の者は、確定給付制度債務の測定から、企業による拠出に係る制度による未払税金は除外されると IAS 第 19 号を解釈している。IAS 第 19 号では、長期従業員給付を支給するための最終的な費用を見積ることを企業に対して求めている。よって、制度が最終的に給付を支給する際に税金を支払うことが求められるのであれば、当該未払税金は最終費用の一部となる。同様に、最終的な費用が制度の積立不足の金額を補うものである場合には、当該金額には、拠出が行われる時点で制度により支払われる税金の控除額が含まれることになる。したがって、当審議会は以下の点を明確にするために IAS 第 19 号を修正することを提案している。

(a) 制度による未払税金が報告日より前の勤務に関係している場合、又は当該税金が当該勤務から生じる給付に課せられる場合、確定給付制度債務の見積りに当該未払税金の現在価値を含める。

(b) これに該当する場合、当該税金を制度資産に係る収益から控除してはならない。従業員が関連する勤務を提供した時点で勤務費用にはそうした税金の現在価値が含まれるため、当該税金が事後的に発生した時点でそれを再度認識することは二重計上となる。

BC84 当審議会は、制度の管理費用は、当該費用の性質によって処理方法を決定すべきであると考えている。当審議会は、制度資産に係る収益を算定する際に控除される唯一の管理費用は、制度資産の管理に係る費用であるべきと考えている。例えば、給付の支払管理に係る費用など、その他の管理費用は制度資産と関係していない。したがって、積立てをする制度でも積立てをしない制度でも、確定給付制度債務は同じ金額で測定される。確定給付制度債務の現在価値には、将来の管理費用が当期又は過去の勤務に帰属する給付の管理に関係している範囲において、そうした費用の現在価値を含めるべきである。

BC85 当審議会は、以下の結論を下した。

(a) 給付約定の最終的な費用が、資産管理費用控除後の制度資産に係る収益によって決まる場合、当該管理費用の現在価値は従業員が関連する勤務を提供した時点で勤務費用及び確定給付制度債務の見積りに含めるべきである。

(b) 確定給付制度債務に含まれるもの以外の費用は、発生した期間に認識され、

よって制度資産に係る収益を算定する際に期間費用として控除できる。

- BC86 したがって、当審議会は、制度管理費用を、制度資産に係る収益の控除とするか、確定給付制度債務の測定で使われる数理計算上の仮定に含めるかの選択肢を IAS 第 19 号から削除することを提案している。制度管理費用が制度資産の管理に関係している場合にのみ、制度資産に係る収益に当該費用を含めなければならない。

将来の昇給及び給付の帰属（第 71A 項）

- BC87 IAS 第 19 号の第 67 項は、後期の年度における従業員の勤務により、初期の年度より著しく高い水準の給付が生じる場合には、給付を定額法により帰属させることを企業に対して求めている。一部のコメント提供者は、この規定が将来の昇給にどのように適用するかが明確ではないと述べた。
- BC88 一部の者は、現在給与で表現される給付算定式により、著しく高い水準の給付が後期の年度に配分されるかどうかを判断するにあたり、予想される将来の昇給は考慮されないと考えている。この見方をすると、現在給与比例制度では、後期の年度における従業員の勤務により、初期の年度の勤務と比べて高い水準の給付がもたらされることはない。これは、どちらのケースでも、給付が現在給与に対する一定比率で表されるためである。
- BC89 しかし、現在給与で表現される給付算定式により、著しく高い水準の給付が後期の年度に配分されるかどうかを判断するにあたり、予想される将来の昇給を考慮しない場合、平均給与比例制度と現在給与比例制度とで異なる帰属規定が存在することになる。そうした給付は経済的には同じである可能性がある。当審議会は、給付算定式において当該給付がどのように表現されるかに関係なく、経済的に同じ給付は同じように測定すべきであると考えている。
- BC90 したがって、本公開草案では、現在給与で表現される給付算定式により、著しく高い水準の給付が後期の年度に配分されるかどうかを判断するにあたり、予想される将来の昇給を考慮すべきであると提案している。

予想死亡率の現在の見積り（第 73 項(a) (i)）

- BC91 本公開草案では、確定給付制度債務を算定する際に使う死亡率に関する仮定は、制度加入者の雇用中と雇用後両方の予想死亡率の現在の見積りであると第 73 項(a) (i) で明確に示すことを提案している。当審議会は、死亡率の現在の見積りは、確定給付制度債務を清算するための最終的な費用を反映する金額の最善の見積りを提供すると考えている。

リスク・シェアリング及び条件付の指数（第 64A 項及び第 85 項(c)）

- BC92 確定給付制度には、積立超過による便益又は積立不足による費用を、事業主と制度加入者で共有する特徴が含まれているものがある。同様に、一部の確定給付制度では、給付の資金として十分な資産が制度に存在することを一定の条件として給付が支給される。そうした特徴では、企業と制度加入者とがリスクを分担する。
- BC93 リスク・シェアリング及び条件付の指数の特徴を有する契約に対する IAS 第 19 号の規定の適用に関して、実務でばらつきが生じているとの情報が当審議会に寄せられていた。
- BC94 IAS 第 19 号では、制度における数理計算上のリスク及び投資リスクのすべてを事業主が負う場合と、そうしたリスクを他の利害関係者と分担することで事業主がリスクを軽減する場合とを区分していないため、IAS 第 19 号はそうした特徴を有する制度を取り扱っていないとの見解を一部の者は表明している。どちらも確定給付制度に分類される。彼らはまた、審議会はリスク・シェアリング及び条件付の指数の会計処理方法について指針を提供すべきであると述べている。
- BC95 IAS 第 19 号では、企業をリスクに晒す制度はすべて確定給付制度であると定義される。また、IAS 第 19 号では、給付を支給する最終的な費用の最善の見積りを使って確定給付制度債務を測定することが求められる。当審議会は、リスク・シェアリング及び条件付の指数の特徴による影響に関する仮定は、最終的な費用に影響を及ぼすと考えている。
- BC96 したがって、本公開草案では、リスク・シェアリング及び条件付の指数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むべきであると明確化することを提案している。また、本公開草案では、IFRIC が 2007 年 11 月に公表した「従業員掛金の処理」により却下された質問に基づき、従業員掛金の会計処理を明確にすることを提案している。

経過措置及び発効日（第 162 項）**経過措置**

- BC97 当審議会は、提案している IAS 第 19 号の変更を遡及的に適用することは企業にとって過度な負担にならないと考えている。提案している一部の修正により、認識された金額が変動するが、企業は、財務諸表に表示する最初の期間の期首よりも前の期間に関して、金額を再計算する必要はない。当該金額は、過去になされた評価ではなく、当該日時点の状況にのみ左右される。

- BC98 したがって、当審議会は、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、IAS 第 19 号の修正案を遡及的に適用しなければならないと提案している。

初度適用企業

- BC99 当審議会は、本公開草案で行っている提案により IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の付録 D の D10 項及び D11 項が不要になることから、当該項を削除することを提案している。
- BC100 D10 項は、IFRS の初度適用企業による回廊アプローチの適用を取り扱っている。D11 項は、現行 IAS 第 19 号の第 120A 項(p)の 5 年間分の開示規定に関係している。
- BC101 当審議会は、移行日における IAS 第 19 号の適用は、過去の日になされた評価ではなく、移行日時点の状況にのみ左右されるため、本提案により従業員給付に関する IFRS 第 1 号の他の規定を改訂する必要はないと考えている。

発効日

- BC102 当審議会は、2011 年 6 月 30 日までに作成を完了する基準書の発効日を統一して検討することを計画しており、IAS 第 19 号への修正を承認した時点で、本公開草案における提案の発効日を設定することになる。当審議会は、IFRS の利用者が、新規定の適用を計画し、準備するにあたり時間が必要であることを認めている。したがって、当審議会は、2009 年 12 月に公表した IASB「アップデート」の以下の一般方針に従うつもりである。

- (a) 新規定は、特定日以後開始する事業年度から適用しなければならない（すなわち、特定日に終了する事業年度からではない）。
- (b) 特定日は、1 月 1 日か 7 月 1 日でなければならない。
- (c) 2011 年に完了する主要プロジェクトの発効日は、通常、2013 年 1 月 1 日より前であってはならない。

コストとベネフィットの検討

- BC103 財務諸表の目的は、企業の財政状態、業績及び財政状態の変動に関して、広範囲の利用者にとって経済的意思決定に有用な情報を提供することにある。この目的を達成するために、当審議会は、IFRS が重要なニーズを満たし、それによりもたらされる情報の全体的な便益がそれを提供するためのコストを正当化するものとなるように、努力している。現行の規定の変更を実施するためのコストは均等に負担されないかもしれないが、財務諸表の利用者は財務報告の改善によりベネフ

ィットを受け、それにより資本及び与信に係る市場の機能と経済の中での資源の効率的な配分とが促進される。

BC104 コストとベネフィットの評価は必然的に主観的なものである。その判断を下すにあたり、当審議会は次のことを考慮した。

- (a) 財務諸表の作成者に生じるコスト
- (b) 情報が入手可能ではない場合に財務諸表の利用者に生じるコスト
- (c) 財務諸表の利用者が代用となる情報を作成するコストと比較して、作成者が情報を作成することの比較優位
- (d) 財務報告の改善の結果としてのより良い経済的意思決定によるベネフィット
- (e) 財務諸表の利用者、作成者及びその他の者にとっての移行のコスト

BC105 本修正案の目的は、利用者が行う企業の確定給付制度の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性の評価に関して、利用者に提供される情報の有用性を改善することにある。しかし、当審議会は、本修正案を導入し、継続的に適用していくコストについても検討した。本修正案の関連コストとベネフィットを評価するにあたり、当審議会は、さまざまな長期従業員給付契約の運営、管理、評価、財務報告、監査及び規制において長年の実務経験を有する専門家グループである従業員給付ワーキング・グループと会議を行い、当該グループの支援を受けた。

BC106 本修正案は、確認された場合には、長期従業員給付に関する財務報告を利用者が理解する能力を、次のことにより向上させるはずである。

- (a) 確定給付制度債務の帳簿価額の変動及び制度資産の公正価値の変動を、より理解しやすい方法で報告する。
- (b) IAS 第 19 号で現在認められている表示に関する選択肢の一部を削除することにより比較可能性を改善する。
- (c) 実務にばらつきを生んでいる規定について明確化する。
- (d) 企業が確定給付制度に関与することによって生じるリスクについての情報を改善する。

BC107 本修正案を導入し、継続的に適用するにはコストが生じる。そうしたコストは、企業が有する確定給付契約の複雑性及び現在企業が適用を選択している IAS 第 19 号の選択肢に左右される。しかし、現行 IAS 第 19 号を適用するために、企業は本公開草案の提案で要求している情報の大半の入手がすでに必要であったことから、

そうしたコストは最小限であるはずである。したがって、当審議会は、本修正案のベネフィットはコストを上回ると考えている。

ディスカッション・ペーパーからの変更の概要

BC108 ディスカッション・ペーパーからの主な変更点は以下のとおりである。

- (a) 本公開草案では、企業は確定給付制度費用の変動を勤務費用、財務費用及び再測定各部分に分解し、以下のように表示しなければならないと提案している。
 - (i) 勤務費用部分は純損益に表示
 - (ii) 財務費用部分は財務費用の一部として純損益に表示
 - (iii) 再測定部分はその他の包括利益に表示
 (第 119A 項)
- (b) 本公開草案では、拠出ベース約定は取り上げていない。当審議会は、本公開草案で提案している修正を完了した後に、拠出ベース約定に関する提案をさらに開発するかどうかを検討する予定にしている。当審議会は、2011 年 6 月より後に、従業員給付会計の包括的な見直しの一部としてこれを行うかもしれない。
- (c) 本公開草案では、確定給付制度に関する開示の改善を提案している（第 125A 項から第 125K 項）
- (d) コメント提供者からの要請を受けて、本公開草案では、実務におけるさまざまな論点に対応するための提案を行っている（BC72 項）
- (e) また、本公開草案では、IFRIC 第 14 号の規定を組み込み（第 115A 項から第 115K 項）、IFRIC が下したその他の決定に基づき明確化すること（BC73 項）を提案している。

山田辰己氏の代替的見解

- AV1 山田氏は、以下の理由から公開草案「確定給付制度」の公表に対して反対票を投じた。

確定給付費用を純損益に認識する選択肢の削除

- AV2 山田氏は、BC12 項に述べられている、制度資産の公正価値及び長期従業員給付債務の変動のすべてをその変動が生じた期間に認識することにより、財務報告が著しく改善されるという審議会の見解に同意している。しかし、(AV4 項で説明しているとおり) すべての確定給付費用は純損益に認識すべきであると山田氏は考えているため、確定給付制度債務及び制度資産の公正価値の変動のすべてを純損益に認識するという第 93 項の選択肢が削除されることに同意していない。

包括利益計算書における分解

- AV3 山田氏は、確定給付費用を 3 つの部分（すなわち勤務費用、財務費用及び再測定）に分解して包括利益計算書に表示するという提案は、財政状態計算書における制度資産及び確定給付制度債務の表示と整合していないと考えている。同氏は、財政状態計算書において確定給付負債（資産）の純額が単一の金額で表示されることと整合性を図るためには、確定給付負債（資産）の純額に係る変動は包括利益計算書において単一の純額で表示すべきであると考えている。同氏は分解して示した情報の有用性について理解しているものの、確定給付費用の各部分に関する情報を提供する適切な方法は、財務諸表の注記に表示することであると考えている。
- AV4 また、山田氏は、審議会が確定給付費用を分解した情報を財務業績計算書で提供することを決定する場合には、各部分を営業利益、財務費用、その他の包括利益など、複数のカテゴリーに分散して表示するのではなく、すべて同じカテゴリー（すなわち営業利益）に表示すべきであると考えている。同氏は、「再測定部分に含まれる変動額は、将来キャッシュ・フローの不確実性を評価するうえで役立つ情報を提供する可能性があるものの、そうした変動額は将来キャッシュ・フローの起こり得る金額及び時期に関して有用な情報を提供しないと多くの人々が考えている」ため、再測定部分はその他の包括利益に表示すべきとした BC38 項の審議会の根拠に同意していない。同氏は、すべての部分は純損益に表示すべきであるとし、AV6 及び AV7 で説明しているように、再測定の金額をその他の包括利益に表示することに明確な根拠は存在しないと考えている。したがって、山田氏は、第

119A 項には同意していない。

確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額の定義及び表示

- AV5 山田氏は、第 119A 項に示される分解（すなわち勤務費用、財務費用及び再測定）の裏付けとなる原則は確認できないとしている。特に、同氏は、確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額のみを純損益に表示することは、財務報告の改善ではないと考えている。
- AV6 山田氏は、純損益に表示される制度資産に係る収益の構成要素を、常に確定給付制度債務に適用される割引率を使って算定すべきことを求める適切な理由は見当たらないと考えている。同氏は、（制度資産に関して、）実務上の便宜的手法として負債を割り引く際に使われる割引率と同じ利率を使うことにより、「企業は、制度資産の収益を利息部分と再測定部分に区分するうえで、主観的な判断を行う必要がない」（BC32 項(a)）と審議会は提案すべきでないと考えている。同氏は、確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額の定義により、制度資産に適用される優良社債の利回りと、制度資産に係る実際収益との差額がその他の包括利益に認識されることになるという点に留意した。その他の包括利益で表示される金額は、その他の包括利益で表示することが正当化されるような、明確に定義された性質を有しているわけではないと同氏は考えている。BC33 項では、再測定部分の性質は、勤務費用部分と財務費用部分を算定した後の残余であると説明されているが、これは第 7 項に定められる再測定の定義に関する記述を単に言い換えたものである。同氏は、これはその他の包括利益で認識すべき金額の性質を明確に説明するものではなく、また、その他の包括利益で表示することが適切である理由を説明するものでもないと考えている。
- AV7 山田氏は、現行 IAS 第 19 号で使われている「制度資産に係る期待収益」の算定には経営者の判断が必要になるという点には同意しているが、そのことが「制度資産に係る期待収益」の信頼性がないということにはならないと考えている。同氏は、「制度資産に係る期待収益」を見積るうえで要する判断は、他の見積りと同程度であると考えている。同氏は、制度資産がさまざまな種類の投資で構成されている場合があり、「優良社債の利回りは恣意的で、投資家が資産の各種類に要求する又は期待する利回りを忠実に表すものではない」という BC32 項の記述に同意している。したがって、同氏は、制度資産に係る期待収益の代わりに優良社債の利回りを使うことにより、さらに有用な情報が提供されることにはならないと考えている。優良社債の利回りを使うことにより、制度資産に係る実際収益と確定給付制度債務に適用される割引率との差異の影響が、純損益から取り除かれることになる。同氏は、こうした差異が取り除かれることにより、ある種の平準化メカ

ニズムが導入されることになってしまうと考えている。したがって、山田氏は、この提案が現行 IAS 第 19 号の改善にはならないと考えている。

制度資産に係る数理計算上の差異の削除

- AV8 山田氏は、確定給付費用はその発生時に純損益で認識すべきであると考えている。しかし、審議会が確定給付費用の一部（すなわち再測定部分）をその他の包括利益で表示することを決定するならば、審議会は制度資産に関して「再測定」の定義（第 7 項の再測定の定義の(b)を参照）を新しく定めるのではなく、第 93A 項から第 93D 項を保持すべきであると同氏は考えている。第 93A 項から第 93D 項は、数理計算上の差異を、当該差異が発生した期間にその他の包括利益に認識する会計方針の採用を企業に対して認めている。制度資産に関していえば、これは制度資産に係る期待収益と制度資産に係る実際収益との差額が、その他の包括利益に認識されるということである。制度資産の期待収益は純損益に認識される。
- AV9 第 93A 項に定められる選択肢により、企業は数理計算上の差異を、当該差異が発生した期間にその他の包括利益に認識する会計方針を採用することができる。同氏は、この選択肢によっても再測定という新しい概念による結果と同じような結果がもたらされると考えている。制度資産に「確定給付負債（資産）の純額に係る利息の純額」の概念を適用すると、「制度資産に係る期待収益」は、制度資産に優良社債の利回りを適用して算定された収益に実質的に置き換わることになる。よって、その他の包括利益の項目として表示される、制度資産に適用される優良社債の利回りと制度資産の実際収益との差額は、「数理計算上の差異」の概念と非常に類似している。したがって、山田氏は、現行 IAS 第 19 号に定められている選択肢（第 93A 項から第 93D 項）を削除し、それに類似しているもののはっきりと改善されているとはいえない新たな概念である「再測定」を導入する必要はないと考えている。