

2015年6月

公開草案 ED/2015/5

制度改訂、縮小又は清算時の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性  
IAS第19号及びIFRIC第14号の修正案

コメント期限:2015年10月19日

# 制度改訂、縮小又は清算時の再測定／ 確定給付制度からの返還の利用可能性

(IAS第19号及びIFRIC第14号の修正案)

コメント期限：2015年10月19日

Exposure Draft ED/2015/5 *Remeasurement on a Plan Amendment, Curtailment or Settlement/Availability of a Refund from a Defined Benefit Plan* (Proposed Amendments to IAS 19 and IFRIC 14) is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **19 October 2015** and should be submitted in writing to the address below, by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

All comments will be on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

**Disclaimer:** The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

**Copyright © 2015 IFRS Foundation®**

ISBN: 978-1-909704-89-3

**All rights reserved.** Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used 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 IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department,  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

The Japanese translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'IFRS Taxonomy', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the Licensor on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number FC023235) with its principal office as above.

# 制度改訂、縮小又は清算時の再測定／ 確定給付制度からの返還の利用可能性

(IAS第19号及びIFRIC第14号の修正案)

コメント期限 : 2015 年 10 月 19 日

## 公開草案——2015年6月

公開草案 ED/2015/5「制度改訂、縮小又は清算時の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性」(IAS 第19号及びIFRIC第14号の修正案)は、コメントを求めることだけを目的に、国際会計基準審議会 (IASB) が公表したものである。この提案は、最終の形となる前に、寄せられたコメントを考慮して修正されることがある。コメントは、**2015年10月19日**までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか、[commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) への電子メール又は我々の 'Comment on a proposal' のページを用いて電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とする。そうした要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

**注意書き：**IASB、IFRS 財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控えることによって生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

国際財務報告基準 (国際会計基準並びに SIC 及び IFRIC の解釈指針を含む)、公開草案、及び他の IASB ないしは IFRS 財団の公表物は、IFRS 財団の著作物である。

**コピーライト ©2015 IFRS Foundation®**

**不許複製・禁無断転載：**本公開草案のコピーは、IASB へのコメントを作成する目的でのみ作成できる。そうしたコピーは、個人用又は内部用で、販売又は他の方法で配布せず、IFRS 財団の著作権を明記し、かつ、IASB のアドレスを完全に表示することを条件とする。

上記により許可された場合を除き、本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法 (現在知られているものも今後発明されるものも) であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団からの書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

国際財務報告基準及び他の IASB 公表物の承認されたテキストは、IASB が英語で公表したものである。コピーは IFRS 財団から入手できる。公表物及び著作権については下記に照会のこと。

IFRS Foundation Publications Department,  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は、IFRS 財団の著作物である。



IFRS 財団ロゴ／IASB ロゴ／IFRS for SMEs ロゴ／'Hexagon Device'、'IFRS Foundation'、'IFRS Taxonomy'、'eIFRS'、'IASB'、'IFRS for SMEs'、'IAS'、'IASs'、'IFRIC'、'IFRS'、'IFRSs'、'SIC'、'International Accounting Standards' 及び 'International Financial Reporting Standards' は、IFRS 財団の商標である。

商標についてのより詳細な情報 (商標が登録又は適用されている国々の詳細など) は、要求に応じて許諾権者から利用可能である。

IFRS 財団は、米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、主たる事務所を上記に置いて海外会社としてイングランド及びウェールズで活動している (会社番号：FC023235)。

## IAS 第 19 号及び IFRIC 第 14 号の修正案

### 目 次

	開始ページ
イントロダクション	6
コメント募集	7
[案] IFRIC 第 14 号「IAS 第 19 号——確定給付資産の上限、最低積立要件及びそれらの相互関係」の修正	10
[案] 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」に関する結論の根拠の修正	12
[案] IAS 第 19 号「従業員給付」の修正	14
[案] IAS 第 19 号「従業員給付」に関する結論の根拠の修正	17
審議会による 2015 年 6 月公表の公開草案「制度改訂、縮小又は清算時の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性」（IAS 第 19 号及び IFRIC 第 14 号の修正案）の承認	19
公開草案「制度改訂、縮小又は清算時の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性」（IAS 第 19 号及び IFRIC 第 14 号の修正案）に関する結論の根拠	20

## イントロダクション

---

国際会計基準審議会（IASB）は、IAS 第 19 号「従業員給付」及び IFRIC 第 14 号「IAS 第 19 号——確定給付資産の上限、最低積立要件及びそれらの相互関係」の修正案の本公開草案を公表した。本修正案は、IFRS 解釈指針委員会（「解釈指針委員会」）への 2 件の要望に対応したものである。

### 確定給付制度からの返還の利用可能性

IAS 第 19 号では、積立超過の算定を、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として行うことを企業に要求している。財務諸表に認識すべき確定給付資産の純額は、積立超過と資産上限額（すなわち、IFRIC 第 14 号に従って、返還若しくは将来掛金の減額又は両者の組合せという形で利用可能な経済的便益）のいずれか低い方である。

本提案は、他の者（例えば、年金受託者）が制度加入者への給付を増大させたり制度を解散したりするパワーが返還の利用可能性に影響を与えるかどうかを扱っている。

IASB は、資産上限額と過去勤務費用又は清算損益との相互関係を扱うことも提案している。

### 制度改訂、縮小又は清算時の再測定

本提案は、ある期間中に制度改訂、縮小又は清算が生じた場合の会計処理を、次のようなガイダンス案で扱っている。

- (a) 確定給付負債（資産）の純額を、IAS 第 19 号の第 99 項に従って（すなわち、制度改訂、縮小又は清算が生じた時に）再測定する際に、
  - (i) 再測定後の当期に係る当期勤務費用及び利息純額は、再測定に用いた仮定を使用して算定される。
  - (ii) 企業は、残りの期間に係る利息純額を、再測定後の確定給付負債（資産）の純額に基づいて算定する。
- (b) 制度改訂、縮小又は清算の前の当報告期間における当期勤務費用及び利息純額は、過去勤務費用や清算損益の影響は受けず、また、それらに含まれない。

IASB は、これらの修正を遡及適用すべきであると提案しているが、2011 年の IAS 第 19 号の修正に関して与えられた免除と同様となる免除を設けることを提案している。当該免除は、IAS 第 19 号の範囲に含まれない資産（例えば、棚卸資産に含められた従業員給付費用）の帳簿価額の修正に関するものである（IAS 第 19 号の第 173 項(a)参照）。

## コメント募集

IASB は、本公開草案における修正案、特に下記の質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問にコメントしている。
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 該当のある場合、IASB が考慮すべき代替案を含んでいる。

IASB は、IAS 第 19 号及び IFRIC 第 14 号のいずれかにおける事項のうち本公開草案で扱っていない事項についてのコメントは求めている。

コメントは、**2015 年 10 月 19 日**までに到着するよう書面で提出されたい。

## コメント提出者への質問

### 質問 1——他の者が企業の同意なしに制度を解散したり制度加入者への給付に影響を与えたりすることができる場合の会計処理

IASB は、企業が確定給付制度からの返還の利用可能性を判定する際に、次のことを要求するように IFRIC 第 14 号を修正することを提案している。

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

この修正案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

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

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

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

**質問3——資産上限額と過去勤務費用又は清算損益との相互関係**

IASBは、次のことを明確化するためにIAS第19号を修正することを提案している。

- (a) 過去勤務費用又は清算損益は、IAS第19号の現行の要求事項に従って測定され純損益に認識される。
- (b) 資産上限額の影響の変動は、IAS第19号の第57項(d)(iii)で要求しているように、その他の包括利益に認識される。これは更新後の積立超過（これ自体は過去勤務費用又は清算損益の認識後に算定する）に基づく資産上限額の再評価の結果として行う。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

**質問4——制度改訂、縮小又は清算が生じた場合の会計処理**

IASBは、次のことを明示するためにIAS第19号を修正することを提案している。

- (a) 確定給付負債（資産）の純額を、IAS第19号の第99項に従って再測定する際に、
  - (i) 再測定後の当期勤務費用及び利息純額は、再測定に用いた仮定を使用して算定される。
  - (ii) 企業は、再測定後の利息純額を、再測定後の確定給付負債（資産）の純額に基づいて算定する。
- (b) 制度改訂、縮小又は清算の前の当報告期間における当期勤務費用及び利息純額は、過去勤務費用や清算損益の影響は受けず、また、それらに含まれない。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

**質問5——経過措置**

IASBは、これらの修正を遡及適用すべきであると提案しているが、2011年のIAS第19号の修正に関して与えられた免除と同様となる免除を設けることを提案している。当該免除は、IAS第19号の範囲に含まれない資産（例えば、棚卸資産に含められた従業員給付費用）の帳簿価額の修正に関するものである（IAS第19号の第173項(a)参照）。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

## IAS 第 19 号及び IFRIC 第 14 号の修正案

### コメントの方法

コメントは次のいずれかの方法で提出のこと。

**電子的に**            ‘Comment on a proposal page’ ([go.ifrs.org/comment](http://go.ifrs.org/comment) にある) にアクセス  
(推奨している方法)

**電子メール**        電子メールでのコメントの送付先 : [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

**郵 送**                IFRS Foundation  
                          30 Cannon Street  
                          London EC4M 6XH  
                          United Kingdom

すべてのコメントは公開の記録に記載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とする。そうした要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

## 【案】IFRIC第14号「IAS第19号——確定給付資産の上限、最低積立要件及びそれらの相互関係」の修正

第7項を修正し、第12A項から第12C項及び第27D項を追加する。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。第9項及び第11項から第15項は修正されていないが、参照の便宜のために記載している。

### 返還又は将来掛金の減額の利用可能性

- 7 企業は、返還又は将来掛金の減額の利用可能性を、契約で合意された制度の契約条件、推定的債務及び制度が存在する法域での報告期間の末日現在で実質的に制定されている法的要求に従って判定しなければならない。制度改訂、縮小又は清算が生じ、IAS第19号の第64A項で要求している資産上限額の影響の変動を企業が算定する際には、返還又は将来掛金の減額の利用可能性を、契約で合意された制度の契約条件、推定的債務及びこの判定の日現在で実質的に制定されている法的要求に従って判定しなければならない。

…

- 9 利用可能な経済的便益は、企業が意図している積立超過の使用方法には左右されない。企業は、返還、将来の掛金の減額又はその両方の組合せによって利用可能な最大限の経済的便益を算定しなければならない。企業は、返還と将来の掛金の減額と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。

…

#### 返還に対する権利

- 11 返還が企業にとって利用可能であるのは、次のいずれかの前提で、企業が返還に対する無条件の権利を有している場合のみである。
- (a) 制度の存続中に、返還を得るために制度負債を清算しなければならないことを前提とせずに（例えば、一部の法域では、制度負債が清算されるかどうかに関係なく、企業が制度の存続期間中に返還を受ける権利を有する場合もある）
  - (b) すべての加入者が制度を離れるまで制度負債が徐々に清算されることを前提として
  - (c) 単一の事象（すなわち、制度の終了）で制度負債が清算されることを前提として

返還に対する無条件の権利は、報告期間の末日における制度の積立水準がどのようなものであろうと存在し得る。

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

## IAS 第 19 号及び IFRIC 第 14 号の修正案

- 12A 企業は、他の者（例えば、制度受託者）が企業の同意なしに制度を解散できる場合には、第 11 項(b)に記述している段階的清算の前提に基づく積立超過の返還に対する無条件の権利を有していない。他の者は、制度を解散するパワーが当該他の者の統制が全面的には及ばない 1 つ又は複数の不確実な将来事象の発生又は不発生を条件としている場合には、企業の同意なしに制度を解散するパワーを有していない。
- 12B 企業が将来の返還に基づいて資産として認識する積立超過の金額には、他の者が企業の同意なしに、制度加入者への給付に影響を与える他の目的で（例えば、制度加入者への給付を増大させるために）使用できる金額を含めてはならない。他の者は、制度加入者への給付に影響を与えるパワーが当該他の者の統制が全面的には及ばない 1 つ又は複数の不確実な将来事象の発生又は不発生を条件としている場合には、企業の同意なしに制度加入者への給付に影響を与えるパワーを有していない。
- 12C 他の者が年金契約を制度資産として購入するパワー又は制度加入者への給付を変更せずに他の投資意思決定を行うパワーは、返還の利用可能性に影響させてはならない。

### 経済的便益の測定

- 13 企業は、返還として利用可能な経済的便益を、報告期間の末日における積立超過の金額（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もの）のうち企業が返還として受け取る権利を有する金額から、関連する費用を控除した金額として測定しなければならない。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、企業は返還の金額をその税金を控除した後の金額で測定しなければならない。
- 14 制度の解散時（第 11 項(c)）に利用可能な返還の金額を測定する際に、企業は制度負債の清算と返還を行うことによる制度にとっての費用を考慮に入れなければならない。例えば、企業ではなく制度によって支払われる場合の専門家報酬や終了に係る負債を保証するのに必要となる保険料のコストを控除しなければならない。
- 15 返還の金額が固定金額ではなく積立超過の全額又は一定割合として算定される場合には、企業は、返還が将来のある日においてのみ実現可能な場合であっても、貨幣の時間価値についての調整を行ってはならない。

...

### 経過措置及び発効日

- 27D [日付] 公表の [案] 「制度改訂、縮小又は清算時の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性」（IAS 第 19 号及び IFRIC 第 14 号の修正）により、第 7 項が修正され、第 12A 項から第 12C 項が追加された。企業は、当該修正を IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って [日付] 以後に開始する事業年度に遡及適用しなければならない。ただし、企業は IAS 第 19 号の範囲に含まれない資産の帳簿価額を、これらの修正が最初に適用される財務諸表において表示する最も古い比較対象期間の期首よりも前に当該資産の帳簿価額に含めた従業員給付費用の変動について修正する必要はない。早期適用は認められる。企業が当該修正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。

## 【案】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」に関する結論の根拠の修正

下記の脚注をBC10項に追加する。新規の文言に下線を付している。BC11項からBC15項は修正されていないが、参照の便宜のために記載している。

BC10 D19号に対するコメントの中で、企業は積立超過を給付の改善に使用することを見込む場合もあるという主張が一部にあった。他のコメントで、将来の数理計算上の差損により積立超過が減少又は消滅するかもしれないという指摘があった。いずれの場合も、返還や将来掛金の減額はないことになる。IFRICは、報告期間の末日における資産の存在は、返還又は将来掛金の減額を得る権利が企業にあるかどうかに関係なく、企業は当該資産を支配しているという結論を下した。その権利が第三者の行為に左右される場合には、企業は無条件の権利を有していない。

### 積立超過の返還として利用可能な資産

- BC11 IFRICは、積立超過の返還は3つの方法で獲得される可能性があることに留意した。
- (a) 制度の存続中に、返還を得るために制度負債を清算しなければならないことを前提とせずに（例えば、一部の法域では、制度負債が清算されるかどうかに関係なく、企業が制度の存続期間中に返還を受ける権利を有する場合もある）
  - (b) すべての加入者が制度を離れるまで制度負債が徐々に清算されることを前提として
  - (c) 単一の事象（すなわち、制度の終了）で制度負債が清算されることを前提として
- BC12 IFRICは、経済的便益が企業にとって利用可能かどうかを判定する際には、3つの方法すべてを考慮すべきであるという結論を下した。D19号に対するコメント提出者の一部は、返還が利用可能であることから生じる資産を企業はいつ支配するのか、特に、第三者（例えば、制度の受託者）が承認する場合にのみ返還が利用可能である場合について疑問を示した。IFRICは、企業が返還に対する無条件の権利を有している場合にのみ、企業は当該資産を支配しているという結論を下した。その権利が第三者の行為に左右される場合には、企業は無条件の権利を有していない。

<sup>1</sup> 【日付】公表の【案】「制度改訂、縮小又は清算時の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性」(IAS第19号及びIFRIC第14号の修正)により、他の者（例えば、受託者）が企業の同意なしに制度加入者への給付を変更するパワーを有している場合についてのガイダンスが追加された。BC10項は、これらの修正が対象としている状況を扱うことを意図していなかった。詳細についてはBC11項からBC15項「最終確定する場合には今後決定」参照。

## IAS 第 19 号及び IFRIC 第 14 号の修正案

- BC13 制度負債が即時の終了によって清算される場合、その終了に関係する費用が多額になることもある。これの1つの理由は、市場で利用可能な年金の費用が IAS 第19号の計算基準で暗黙に想定されているものよりも著しく高いと予想されることであるかもしれない。その他の費用には、終了の過程で発生すると予想される弁護士費用その他の専門家報酬が含まれる。したがって、積立超過があるように見える制度でも、終了時にその積立超過を回収できないことがあるかもしれない。
- BC14 IFRIC は、利用可能な積立超過は企業が制度から受け取ることができる金額で測定すべきであることに留意した。IFRIC は、制度の終了時に利用可能な返還の金額を算定する際には、清算及び返還に関連する費用が制度から控除される場合にはその費用を控除すべきであると決定した。
- BC15 IFRIC は、制度負債を清算するコストは制度の事実関係と状況により異なることに留意し、この点に関しての具体的な指針は公表しないことを決定した。

## [案] IAS 第19号「従業員給付」の修正

第99項、第123項及び第125項から第126項を修正し、第64A項、第67A項、第99A項及び第178項を追加する。新規の文言に下線、削除する文言に取消線を付している。第64項、第67項及び第124項は修正されていないが、参照の便宜のために記載している。

### 財政状態計算書

...

64 確定給付制度が積立超過である場合には、企業は、確定給付資産の純額を次のいずれか低い方で測定しなければならない。

(a) 当該確定給付制度の積立超過

(b) 資産上限額（第83項で定める割引率により算定）

64A 制度改訂、縮小又は清算が生じた場合には、過去勤務費用又は清算損益は第99項から第112項で要求しているように測定して純損益に認識しなければならない。資産上限額はこの測定とこの認識のいずれにも影響させてはならない。過去勤務費用又は清算損益を認識した後は、企業は、資産上限額の影響の変動を、更新後の積立超過に基づいて、第99項で要求しているように、制度改訂、縮小又は清算の後の確定給付負債（資産）の純額を再測定するために用いた制度資産の公正価値及び割引率を用いて算定しなければならない。確定給付負債（資産）の純額の再測定には、資産上限額の影響の変動が含まれ、第57項(d)(iii)で要求しているようにその他の包括利益に認識しなければならない。

...

### 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

...

#### 数理計算上の評価方法

67 企業は、予測単位積増方式を用いて、その確定給付制度債務の現在価値及び関連する当期勤務費用並びに過去勤務費用（該当がある場合）を算定しなければならない。

67A 通常は、当期勤務費用は事業年度の開始時における仮定を用いて算定しなければならない。しかし、確定給付負債（資産）の純額が第99項で要求されているように再測定される場合には、当事業年度のうち再測定後の残りの部分に係る当期勤務費用は、制度改訂、縮小又は清算の後に提供される給付を反映する確定給付制度債務を測定するために使用した仮定を用いて算定しなければならない。第99項で要求されている再測定は、この再測定の前期間に係る当期勤務費用に影響させてはならない。

...

## 過去勤務費用及び清算損益

99 過去勤務費用又は清算損益を算定する前に、企業は、確定給付負債（資産）の純額を、制度資産の現在の公正価値及び現在の数理計算上の仮定（現在の市場金利及び他の現在の市場価格を含む）を用いて再測定しなければならない。この数理計算上の仮定には、制度改訂、縮小又は清算の前の制度で提供していた給付を反映する。また、企業は、確定給付負債（資産）の純額を、制度改訂、縮小又は清算の後の制度に基づいて提供される給付を反映して再測定しなければならない。

99A 企業は、当期勤務費用及び利息純額を第 67A 項及び第 123 項に従って算定しなければならない。当期勤務費用及び利息純額は、過去勤務費用及び清算損益から除外しなければならない。

...

## 確定給付負債（資産）の純額に係る利息純額

123 確定給付負債（資産）の純額に係る利息純額は、確定給付負債（資産）の純額に第83項に定める割引率を乗じて算定しなければならない。ただし、確定給付負債（資産）の純額が第99項で要求しているように再測定される場合は除く。通常は、確定給付負債（資産）の純額と割引率は両者とも年次報告期間の開始日時点で算定し、する。しかし、企業は、拠出及び給付支払並びに第99項で要求されている再測定による確定給付負債（資産）の純額の期中の変動を考慮に入れる。確定給付負債（資産）の純額が第99項で要求しているように再測定される場合には、事業年度の残りの部分に係る利息純額は、制度改訂、縮小又は清算の後に提供される給付を反映する確定給付負債（資産）の純額を再測定するために使用した割引率を適用して算定しなければならない。第99項で要求されている再測定は、この再測定の前の期間にかかる利息純額に影響させてはならない。

124 確定給付負債（資産）の純額に係る利息純額は、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64項で述べた資産上限額の影響に係る利息から構成されるものとみることができる。

125 制度資産に係る利息収益は、制度資産に係る収益の内訳であり、制度資産の公正価値に第83項に定める割引率を乗じて算定される。通常は、制度資産の公正価値は両者とも年次報告期間の開始日時点で算定し、する。しかし、企業は、拠出及び給付支払並びに第99項で要求されている制度資産の再測定による保有する制度資産の期中の変動を考慮に入れる。企業は第123項に従って適用された割引率を用いなければならない。制度資産に係る利息収益と制度資産に係る収益との差額は、確定給付負債（資産）の純額の再測定に含まれる。

126 資産上限額の影響に係る利息は、資産上限額の影響の変動合計額の一部であり、資産上限額の影響に第83項に定める割引率を乗じて算定される。通常は、資産上限額の影響は両者とも年次報告期間の開始日時点で算定する。しかし、企業は、第64A 項で要求されている会計処理による資産上限額の影響の変動を考慮に入れる。企業は第123項に従って適用された割引率を用いなければならない。この金額と資産上限額の影響の変動合計額との差額は、確定給

付負債（資産）の純額の再測定に含まれる。

...

## 経過措置及び発効日

---

...

- 178 [日付] 公表の [案] 「制度改訂、縮小又は清算時の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性」(IAS 第 19 号及び IFRIC 第 14 号の修正) により、第 99 項、第 123 項及び第 125 項から第 126 項が修正され、第 64A 項、第 67A 項及び第 99A 項が追加された。企業は、当該修正を IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って [日付] 以後に開始する事業年度に遡及適用しなければならない。ただし、企業は本基準の範囲に含まれない資産の帳簿価額を、これらの修正が最初に適用される財務諸表において表示する最も古い比較対象期間の期首よりも前に当該資産の帳簿価額に含めた従業員給付費用の変動について修正する必要はない。早期適用は認められる。企業が当該修正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。

## [案] IAS 第 19 号「従業員給付」に関する結論の根拠の修正

下記の脚注を BC64 項に追加する。新規の文言に下線を付している。BC58 項から BC63 項は修正されていないが、参照の便宜のために記載している。

## 期中財務報告：2011年に公表した修正の影響

- BC58 2010年公開草案では、IAS 第34号「期中財務報告」の要求事項の大きな変更は提案していなかった。2010年公開草案へのコメント提出者は、確定給付負債（資産）の純額の変動に係る即時認識が要求されることにより、企業が確定給付負債（資産）の純額を、期中報告日ごとに再測定すべきであるということが示唆されることを懸念した。
- BC59 当審議会は、IAS 第19号及び IAS 第34号に基づく期中報告の目的上、企業は必ずしも確定給付負債（資産）の純額の再測定を要求されていないことに留意した。両方とも、(期中又は年次) 報告期間の末日時点で確定給付負債（資産）の純額を再測定する必要があるかどうかを決定するにあたって、判断を行う必要があると述べている。
- BC60 2011年に行った修正では、再測定をその発生した期間に認識することを企業に要求している。したがって、再測定により財務諸表に認識される金額に重要な影響が生じる可能性が、修正前よりも高くなっている（企業が数理計算上の差異について遅延認識を選択していた場合）。このため、これまで利得及び損失の一部について遅延認識していた企業は、期中報告のために再測定が必要になると判断する可能性が以前よりも高くなっている。
- BC61 当審議会は、企業が期中報告日において確定給付負債（資産）の純額を再測定すべきかどうかを明示することを検討した。しかし、当審議会の考えでは、このような変更は IAS 第34号の一般的な要求事項の免除となることから、そうした修正は行わないと決定した。当審議会は、従来の IAS 第19号における即時認識の選択肢を適用した企業に関して、期中報告の要求事項の適用に関する懸念は認識していない。
- BC62 2010年公開草案へのコメント提出者の一部は、その後の期中報告期間に係る確定給付費用を算定するために用いる仮定は、前事業年度末で用いた仮定を反映すべきなのか、それとも、確定給付制度債務の直近の測定（例えば、直前の期中報告期間の際又は制度改訂若しくは清算の影響を算定する際の）で用いた仮定を反映すべきなのかを明確にするよう、当審議会に要望した。
- BC63 当審議会は、各期中報告期間についての仮定を直近の期中報告日に更新するとした場合には、企業の年次の金額の測定が、企業が報告を行う頻度（すなわち、企業が四半期報告を行うのか、半期報告を行うのか、あるいは期中報告期間を設けないのか）の影響を受けることに留意した。当審議会の考えでは、これは IAS 第34号の第28項及び第29項の要求事項と整合しない。
- BC64 同様に、当審議会の考えでは、当期勤務費用及び利息純額を算定する際（すなわち、従業員がその日までにどれだけの勤務を提供したのか、及びその日までの貨幣の時間価値の影響を算定する際）に、制度改訂、縮小又は清算の前後の期間を区別する理由はない。制度改訂、縮小又は清算の際に確定給付制度債務の再測定が要求されているのは、過去勤務費用及び清算損益を

## 公開草案——2015年6月

算定するためである。IAS 第 34 号の B9 項に従って、当期勤務費用及び利息純額の計算の基礎となる仮定は、前事業年度末の仮定に基づくこととなる<sup>2</sup>。

---

<sup>2</sup> 〔日付〕公表の〔案〕「制度改訂、縮小又は清算時の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性」(IAS 第 19 号及び IFRIC 第 14 号の修正)により、IAS 第 19 号が修正された。これらの修正は、企業が第 99 項で要求されているように確定給付負債(資産)の純額を再測定する場合の当期勤務費用及び利息純額の計算に関するガイダンスを示している。これらの修正が要求している会計処理は、BC64 項に記述されている会計処理とは異なっている。BC64 項は原則もガイダンスも示していない。

## 審議会による 2015 年 6 月公表の公開草案「制度改訂、縮小又は清算時の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性」(IAS 第 19 号及び IFRIC 第 14 号の修正案) の承認

---

公開草案「制度改訂、縮小又は清算時の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性」は、国際会計基準審議会の14名の審議会メンバーにより公表が承認された。

ハンス・フーガーホースト	議長
イアン・マッキントッシュ	副議長
スティーブン・クーパー	
アマロ・ルイス・デ・オリベイラ・ゴメス	
フィリップ・ダンジョウ	
マルティン・エーデルマン	
パトリック・フィネガン	
ゲイリー・カブレック	
スザンヌ・ロイド	
鶯地 隆継	
ダレル・スコット	
徐 正雨	
メアリー・トーカー	
張 為国	

## 公開草案「制度改訂、縮小又は清算時の再測定／確定給付制度からの返還の利用可能性」(IAS第19号及びIFRIC第14号の修正案)に関する結論の根拠

この結論の根拠は、本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。

### 他の者が企業の同意なしに制度を解散すること又は制度加入者への給付に影響を与えることができる場合の返還の利用可能性 (IFRIC第14号の第7項から第15項)

- BC1 IASBは、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」の要求事項の適用の明確化を求める要望を受けた。独立の受託者がいる確定給付制度からの返還の利用可能性に関してのものである。IASBは、以下の状況において企業が積立超過の返還に対する無条件の権利を有しているのかどうかに関する問題を議論した。
- (a) 受託者が制度加入者の代理として行動しており、雇用主から独立している。
  - (b) 受託者が、制度加入者に支払われる給付を増大させるパワー、制度を解散するパワー、又はその両方を有している。
  - (c) 受託者が、これらのパワーをいつでも、企業の同意又は意図に関係なく使用できるが、受託者は報告期間の末日時点でそうしたパワーを行使していない。
- BC2 経済的便益が、返還若しくは将来掛金の減額又はその両方の形で利用可能である場合がある。提起された論点は、返還の利用可能性だけに関連するものである。
- BC3 IASBは、IFRIC第14号のBC10項では受託者がこのようなパワーを有している状況を扱っていなかったことに留意した。
- BC4 IASBは、企業が将来の返還に基づいて資産として認識する積立超過の金額には、他の者が制度加入者への給付を変更するような他の目的で（例えば、当該給付を増大させるために）企業の同意なしに使用できる金額を含めるべきではないことに着目した。これは、このパワーは、企業が積立超過を企業への将来のキャッシュ・インフローを生み出すために使用する能力を制限するものだからである。
- BC5 IASBは、受託者が企業の同意なしに制度を解散できる場合には、企業が「段階的な清算」を通じて経済的便益を実現させる能力が制限されることにも留意した。これは、すべての加入者が制度を離れるまでの期間にわたる段階的な清算というIFRIC第14号の第11項における仮定は、他の者が「すべての加入者が制度を離れる」前に制度を解散する決定を行うことができ、それにより段階的な清算が妨げられる可能性がある場合には、有効ではないこととなるからである。
- BC6 IASBは、受託者が年金契約を制度資産として購入するパワーや他の投資意思決定を行うパワーは、受託者が積立超過を給付の増大のために使用するパワーや制度を解散するパワーとは異なるという結論を下した。後者の2つの行動は、制度加入者への便益の変動を生じさせる。IASBは、年金契約を制度資産として購入するパワーや他の投資意思決定を行うパワーは、制度資産の将来の金額に関連するものであるが、積立超過の返還に対する権利には関連

## IAS 第 19 号及び IFRIC 第 14 号の修正案

しないと結論を下した。したがって、IASB は、年金契約を制度資産として購入するパワーや他の投資意思決定を行うパワーは、それ自体では、企業が積立超過を資産として認識することを妨げるものとはならないと結論を下した。IASB は、他の者のパワーは、そのパワーが不確実な将来事象を条件としている場合（例えば、企業が予定どおりに給付を支払わないとき又は破産のときにだけ、年金受託者が制度を解散できる場合）には、IFRIC 第 14 号の第 12 項と同様に、返還の利用可能性に影響させるべきではないことも決定した。

- BC7 IASB は、企業が返還の利用可能性を判定する際には、変更が報告期間の末日現在で実質的に制定されている範囲で、規制又は税制を考慮に入れるべきであることに留意した（言い換えると、企業は政府による規制又は税制の将来の考え得る変更を考慮に入れるべきではないことに留意した）。IASB は、「実質的に制定されている」という考え方が IFRIC 第 14 号の第 21 項で使用されていることに留意した。また、IAS 第 12 号「法人所得税」が同様の考え方を使用していることにも留意した。
- BC8 IASB は、給付を増大させるという企業の法的債務又は推定的債務が IAS 第 19 号「従業員給付」の第 61 項に従って生じている場合には、企業は IAS 第 19 号の第 88 項に従って、この義務を確定給付制度債務の測定に反映させるべきであることにも留意した。IASB は、この点に関して IAS 第 19 号の修正は不要であると結論を下した。しかし、この結論を明確化するために IFRIC 第 14 号の第 7 項の修正を提案した。
- BC9 IASB は、これらの結論が最低積立要件の会計処理に与える可能性のある影響を分析し、結論は最低積立要件が存在する場合に整合的な結果を生じるべきであることに留意した。
- BC10 IASB は、これらの結論と IAS 第 19 号の要求事項との整合性も分析した。IASB は、矛盾はないであろうことに留意した。資産上限額の要求事項の適用は、積立超過（積立不足）の算定とは切り離されているからである。IASB は、制度改訂、縮小又は清算が生じた場合の資産上限額及び過去勤務費用又は清算損益の会計処理を明確化するために IAS 第 19 号を修正することも決定した。

### 資産上限額と過去勤務費用又は清算損益との相互関係（IAS 第 19 号の第 64A 項）

- BC11 IASB は、IAS 第 19 号と BC1 項から BC10 項の議論における IFRIC 第 14 号を修正するという結論との相互関係を分析した。IASB は、制度改訂、縮小又は清算の会計処理が積立超過の減額又は解消を生じさせる可能性があり、これは資産上限額の影響も変化することを意味する可能性があることに留意した。制度改訂、縮小又は清算が生じた場合には、次のようにすべきであると IASB は結論を下した。
- (a) 過去勤務費用又は清算損益は、資産上限額の影響の変動を認識する前に、IAS 第 19 号の第 99 項から第 112 項で要求されているように測定し、純損益に認識すべきである。
- (b) 資産上限額の影響の変動は、IAS 第 19 号の第 57 項(d)(iii)で要求しているように、その他の包括利益に認識すべきである。これは更新後の積立超過（これ自体は過去勤務費用又は清算損益の認識後に算定する）に基づく資産上限額の影響の結果として行う。
- BC12 IAS 第 19 号の第 122 項では、その他の包括利益に認識した確定給付負債（資産）の純額の再測定は、その後に期間において純損益に振り替えるべきではないと説明している。IASB

は、この項は本修正案と矛盾しないことに留意した。これは、本修正案における会計処理は「振替」ではないからである。本修正案における会計処理は、過去勤務費用又は清算損益の認識と資産上限額の評価は2つの異なるステップであることを確認するものである。

### 制度改訂、縮小又は清算時の再測定 (IAS 第19号の第67項から第126項)

- BC13 IASBは、制度改訂、縮小又は清算の際の確定給付負債（資産）の純額の再測定に関連した論点について、IAS 第19号に従った会計処理を扱うよう要望を受けた。IASBは、2011年に公表した修正の後、IAS 第19号の第123項及びBC64項は、たとえ企業がIAS 第19号の第99項で要求しているように確定給付負債（資産）の純額を再測定する場合であっても、当期中の当期勤務費用及び利息純額の計算についての仮定は改訂すべきではないことを示唆していることに留意した。IASBは、当期勤務費用及び利息純額を計算する際に、このような事象（すなわち、制度改訂、縮小又は清算）の影響を当該事象後の期間において無視すると、有用な情報をもたらさなくなることを懸念している。
- BC14 したがって、IASBは、ある期間中の制度改訂、縮小又は清算について、当該事象の後の期間に係る当期勤務費用及び利息純額を算定する際に、企業は、更新後の仮定を使用し、当該事象についての再測定の結果として生じる可能性のある確定給付負債（資産）の純額の変動を考慮に入れるべきであると結論を下した。この点に対処するために、IAS 第19号の第67A項を追加し、IAS 第19号の第123項及び第125項から第126項を修正することを提案した。
- BC15 IASBは、制度改訂又は縮小が報告期間中に生じた場合の当期勤務費用と過去勤務の分類を扱うことも決定した。実務上の疑問点が提起されたからである。IASBは、IAS 第19号の第102項が、過去勤務費用は制度改訂又は縮小から生じる確定給付制度債務の現在価値の変動であると説明していることに着目した。IAS 第19号の第8号では、当期勤務費用を、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として定義しており、IASBは、当期とは当報告期間を意味していることに留意した。したがって、IASBは、制度改訂又は縮小の前の当報告期間における当期勤務費用は、過去勤務費用に含めるべきではないと結論を下した。
- BC16 再審議の間に、IASBは、確定給付負債（資産）の純額を再測定するという要求は制度ごと（国ごとや企業全体ごとではなく）に決定されることにも留意した。IAS 第19号の第57項の最終文は、退職後給付についての会計単位は制度ごととすべきであることを示唆しており、IAS 第19号の第99項は、計算は「それぞれの制度」に基づいて提供される給付を反映することを示唆している。IASBは、この点に関してIAS 第19号の修正は不要であると結論を下した。
- BC17 IASBは、本修正により見込まれる便益には、制度改訂、縮小又は清算が生じた場合における、目的適合性のより高い情報の提供、理解可能性の向上及び会計処理の不統一の解消などがあると識別した。IASBは、本修正案の適用のコストに関する懸念を検討した。しかし、IASBは、見込まれる便益の方が、修正による追加的なコストを上回るであろうと結論を下した。IAS 第19号の第99項がすでに確定給付負債（資産）の純額を再測定することを要求しているからである。IASBは、IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第8項に記述されている、IFRSは重要性のある項目のみに適用するという要求が、引き

## IAS 第 19 号及び IFRIC 第 14 号の修正案

続き適用されることに着目した。

- BC18 IASB は、IAS 第 34 号「期中財務報告」の B9 項で言及されている「著しい市場変動」が事業年度中に生じた場合の IAS 第 19 号における会計処理を扱うべきかどうかも議論した。IASB は、この論点を扱わないことを決定した。この論点への対処はこの提案に含めるには幅が広すぎることに着目したからである。
- BC19 したがって、本修正は、企業が確定給付負債（資産）の純額を再測定すべきかどうか及びいつ再測定すべきかについての IAS 第 19 号の要求事項を変更していない。第 99 項における現行のガイダンスでは、制度改訂、縮小又は清算が生じた時に、確定給付負債（資産）の純額を再測定することを企業に要求している。本修正の意図は、企業が、当期の残りの部分に係る当期勤務費用及び利息純額を、第 99 項で要求している直近の測定で使用した更新後の仮定を用いて算定すべきであることを確認することである。

### 経過措置及び初度適用

---

- BC20 IASB は、企業は本修正を遡及適用すべきだと決定した。制度改訂、縮小又は清算が生じた場合に、IAS 第 8 号の一般的な要求に従って、期間ごと及び企業間での比較可能性を達成するためである。IASB は、本修正では新たな見積りを行うことを要求していないことにも留意した。
- BC21 したがって、IASB は、企業は IFRIC 第 14 号及び IAS 第 19 号の修正を遡及適用すべきであると提案している。しかし、コストと便益を考慮に入れて、2011 年に公表した IAS 第 19 号の修正に関して与えられた免除（IAS 第 19 号の第 173 項参照）と同様となる免除を設けるべきであることも決定した。したがって、IASB は、IAS 第 19 号の範囲に含まれない資産（例えば、棚卸資産に含められた従業員給付費用）の帳簿価額の修正についての免除を提案した。本修正は確定給付制度債務に影響を与えないので、IASB は確定給付制度債務の感応度に関する開示要求についての免除は提案しなかった。
- BC22 同様の救済措置が、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の E5 項において IFRS の初度適用企業のためにすでに設けられている。IASB は、IFRS 第 1 号の要求事項に対する追加的な免除は必要とされないであろうと結論を下した。
- BC23 IASB は、早期適用を認めるべきであると提案している。