

連載

IFRS及びIASの解説



第27回

IAS第19号「従業員給付」

ほしの まさひろ
公認会計士 星野 正博

現行のIAS第19号「従業員給付」(以下「IAS第19号」という。)は、平成10年2月に国際会計基準委員会(IASC)から公表された従業員給付に関する包括的な基準である。我が国においても、平成9年6月に、企業会計審議会から「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」が公表され、翌年の平成10年6月に、いわゆる会計ビックバンの象徴的な会計基準として、同審議会から、「退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書」が公表され、IAS第19号の中の1つの区分である「退職後給付」と類似した「退職給付に係る会計基準」が、IAS第19号とほぼ同時期に導入されている。本稿の読者におかれては、退職給付会計には既に馴染みがあるものと思われる。したがって、本稿においては、IAS第19号における退職後給付の基本的事項を確認するとともに、特徴的な点を中心に説明することにしたい。また、現在、国際会計基準審議会(IASB)は、IAS第19号を見直すプロジェクトを進行させており、平成20年3月に、ディスカッション・ペーパー「IAS第19号『従業員給付』の改訂に係る予備的見解」を公表し、平成22年4月には、ディスカッション・ペーパーの中で提案された項目のうち、比較的意見がまとまっている回廊アプローチの削除と包括利益計算書における数理計算上の差異の表示を重要な改訂事項として提案するとともに、現行基準の実務上の問題の明確化と開示内容の充実を提案する公開草案「確定給付型制度－IAS第19号の改訂案」(以下「公開草案」という。)を公表していることから、公開草案の内容についても説明することにしたい¹。なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私的見解であることにご留意いただきたい。

1 IAS第19号の適用範囲と処理区分

(1) 適用範囲

IAS第19号は、IFRS第2号「株式報酬」が適用される従業員給付を除く、すべての従業員給付に対する事業主の会計処理に適用される。年金制度自体の事業主への報告基準は、IAS第26号「退職給付制度の会計及び報告」で取り扱われている。IAS第19号において、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と定義されている。つまり、従業員の職務提供のあらゆる形態の対価である。ここでの従業員には、役員及びその

他の経営幹部も含まれ、役務提供した直接の従業員に対する給付のみならず、当該従業員の配偶者、扶養者に対する給付も含まれる。また、対価には、現金給付のみならず、退職後医療給付といった現物給付も含まれる。

(2) 処理区分

IAS第19号は、会計処理の対象となる従業員給付を次の4つの区分に分けて、それぞれ会計処理を規定している。対象となる従業員給付が、この中の4つの区分のどれに該当するかで、会計処理が異なることに留意する必要がある。

1 短期従業員給付

- 2 退職後給付
- 3 その他の従業員給付
- 4 解雇給付

我が国における「退職給付に係る会計基準」は、退職給付に焦点を当て、IAS第19号のうち、上記「2 退職後給付」を取り扱った基準であるが、IAS第19号は、従業員給付を対象にしており広範囲となっている。(公開草案)

公開草案においては、現行のIAS第19号が、上記の4つの区分に分けて規定されているのに対して、次の3つの区分に変更する提案がされている。つまり、現行基準における退職後給付とその他の従業員給付につ

いて、長期従業員給付として統合する提案がなされている。この結果、公開草案における処理区分は、次の3つになる。

- 1 短期従業員給付
- 2 長期従業員給付
- 3 解雇給付

この処理区分の変更により、現行基準におけるその他の従業員給付の処理に影響が及ぶことになるが、その詳細は次の「2 退職後給付以外の従業員給付」にて説明したい。また、短期従業員給付と長期従業員給付の区分については、従業員が関連するサービスを提供する報告期間の終了後12か月以内で、かつ、雇用が終了する前に、負債が決済される時期に関する経営者の期待に基づく分類とすることが提案されている。

2 退職後給付以外の従業員給付

退職後給付については、次の章から詳細に説明することとし、ここでは、退職後給付以外の従業員給付について簡単に説明することにしたい。

(1) 短期従業員給付

現行のIAS第19号において、短期従業員給付とは、従業員が関連するサービスを提供する期間の終了後12か月以内に決済される解雇給付以外の従業員給付をいう。通常の賃金、給料、賞与、有給休暇等が短期従業員給付の対象となり、報告期間中に提供されたサービスに対して、支払われるであろうと期待される金額を割引計算せずに認識する。

(2) その他の長期従業員給付

その他の長期従業員給付とは、従業員が関連するサービスを提供する期間の終了後12か月以内に決済され

ない退職後給付及び解雇給付以外の従業員給付をいう。長期勤務休暇、その他の長期勤続給付等がその他の長期従業員給付の対象となり、その他の長期従業員給付に対する負債は、後述する退職後給付と同様であるが、数理計算上の差異及び過去勤務費用は即時認識される点で異なっている。

(公開草案)

現行基準におけるその他の長期従業員給付が、公開草案においては、長期従業員給付に統合される結果、次のように処理が変更されることになる。数理計算上の差異を即時認識することに変更はないが、現行基準においては、損益に即時認識されるのに対して、公開草案においては、現行の退職後給付の数理計算上の差異の回廊アプローチを削除して、その他の包括利益に即時認識することになるために、長期従業員給付の区分に統合される現行のその他の長期従業員給付に関する数理計算上の差異が、損益ではなく、その他の包括利益として即時に認識されることになる。

(3) 解雇給付²

解雇給付とは、通常の退職日の前に、従業員の雇用を終了するという企業の決定又は当該給付と交換に自発的退職を受け入れるという従業員の決定のいずれかの結果として支払われる従業員給付である。解雇給付の債務を生じさせる事象は、従業員の勤務ではなく解雇である。現行のIAS第19号では、従業員又は従業員グループの雇用を通常の退職日前に終了すること、又は、自発的退職を奨励するための募集の結果として、解雇給付を支給することのいずれかについて、企業が確約していることを実証できる場合のみ、解雇給付

を負債及び費用として認識する。ここで確約が実証される場合とは、最低限の項目を含む詳細な公式計画があり、撤回の現実的な可能性がない場合のみとなる。解雇給付の期日が、報告期間後12か月を超える場合には、割引率を使用して割り引かれなければならない、自発的退職を奨励するための募集の場合、解雇給付の測定には、当該募集を受けると予想される従業員数に基づく必要がある。

3 退職後給付

(1) IAS第19号の基本原則と退職後給付の区分

従業員給付の定義から、従業員給付の対価となる勤務が提供された時点で従業員給付は認識される。また、IAS第19号において、退職後給付は、確定拠出型制度又は確定給付型制度のいずれかに分類され、処理されることになる。

(2) 確定拠出型制度

確定拠出型制度とは、企業が他の事業体（基金）に確定した掛金を支払い、当該基金が、当期及び過年度の従業員の勤務に関連するすべての従業員給付を支払う十分な資産がない場合でも、追加の掛金を支払う法的又は推定的な義務を負わない退職後給付制度である。会計期間において、従業員が勤務を提供した場合、当該勤務と交換に、確定拠出制度に支払うべき掛金を次のように認識する。

- (a) 既に支払った掛金を控除した後の負債、もし、既に支払った掛金が報告期間の終了前の勤務に対する掛金を超える場合、当該超過額は、将来の支払額の減少又は返還となる範囲で資産と

して認識する、かつ

- (b) 他の基準で資産の原価の中にも含めることを要求しているか、又は、許容している場合を除いて、費用として認識する。また、確定拠出型制度に関する費用として認識した金額を開示する。

(3) 確定給付型制度

確定給付型制度とは、確定拠出型制度以外の退職後給付制度をいう。つまり、現行のIAS第19号において、従業員給付が退職後給付に該当する場合、まずは、確定拠出型制度に該当するか否か検討し、該当しない場合の退職後給付制度は、確定給付型制度になる。確定給付型制度に該当した場合、以下に示す複雑な処理が求められることになる。

1 確定給付債務の現在価値の測定

確定給付債務の現在価値及び当期の勤務費用を測定するためには、保険数理計算による評価方法を適用し、保険数理計算上の仮定を設定して、勤務期間に給付額を帰属させる複雑な手続が必要となる。IAS第19号では、確定給付債務の現在価値の測定に当たっては、年金数理人の関与を強制してはいないが、複雑な計算手続となることから、通常、年金数理人の関与が必要となるものと考えられる。

(a) 保険数理計算に基づく評価方法の適用

保険数理計算に基づく評価方法として、予測単位積み増し方式を用いて、確定給付債務の現在価値及び当期の勤務費用を決定し、場合によっては、過去勤務費用を決定する。予測単位積み増し方式とは、各勤務期間を追加一単位の給付受給権とみなして、最終の債務を積み上げるために、各単位を個別に測定する方法で

ある。

(公開草案)

公開草案においては、当期及び過去勤務費用に関して、従業員から受領する予定の掛金の現在価値は、確定給付債務の決定に含まれ、また、現存する積立不足を減少させるか、又は、解消させるという従業員に対する負担の要求の影響（リスク・シェアリング）は、確定給付債務の測定に含まれることが明確にされた。

(b) 保険数理計算上の仮定

現行のIAS第19号においては、保険数理計算上の仮定について、次の2つの区分に分けて規定されている。まず、人口統計上の仮定としては、雇用中及び退職後の死亡率、従業員の退職、身体障害及び早期退職の比率、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及び医療給付制度による支払請求率がある。次に、財務上の仮定としては、確定給付債務を割り引くために使用される割引率、将来の給与及び給付水準、医療給付の場合における将来の医療費及び制度資産の期待収益率がある。なお、財務上の仮定については、報告日現在において、債務を決済する期間にわたる市場の予測に基づいて行わなければならない。IAS第19号は、医療給付も対象としていることから、我が国では馴染みのない基礎率も保険数理計算上の仮定の例示に含まれているが、ここでは、昇給率、死亡率、割引率について、簡単に説明することにした。期待収益率については、後述することにする。

(i) 昇給率

IAS第19号における昇給率については、インフレーションの影響を加味することが必要となる。また、昇進や雇用市場における需要

と供給のようなその他の関連する要素も考慮することが必要となる。

(ii) 死亡率

現行のIAS第19号においては、人口統計上の仮定として、雇用中及び雇用後の死亡率と規定しているのみである。

(iii) 割引率

確定給付債務を割り引くために使用する割引率は、報告期間末における格付けの高い優良社債の市場利回りを参照して決定しなければならない。当該社債について、厚みのある市場が存在しない国においては、国債の市場利回りを使用しなければならない。割引率には、数理計算上のリスク、投資リスク又は当該企業の信用から生じる企業固有の信用リスクは反映させてはならず、時間的価値を反映させる。IFRSにおいては、随所に割引の概念を使用することが求められているが、IAS第19号における確定給付債務を割り引くために使用する割引率は、IAS第17号「リース」において、借手が最低リース料総額の現在価値を算定する場合に使用され得る借手の追加借入利率やIAS第36号「資産の減損」において、使用価値の算定において、将来キャッシュ・フローの見積りの現在価値を計算する場合の考慮要素として認められている当該企業の加重平均資本コスト（IAS第36号においても直接的に使用することはできない）とは異なり、企業固有の信用リスクやデフォルトリスクを反映させることはできない。また、割引率は、給付支払の時期の予想に応じた複数の割引率を使用することを原則とするが、実務上は、給付支払の時

期と金額の予想及び給付が支払われる通貨を反映した単一の加重平均割引率を適用することも同一の結果となることが規定されている。
(公開草案)

公開草案においては、人口統計上の仮定の例示として、制度の規約において、選択可能な決済の各オプションを選ぶ制度加入者の比率が追加されている。また、人口統計上の仮定の変動から生じた確定給付債務の変動は、勤務費用ではなく、確定給付債務における数理計算上の差異として再測定要素とする提案がされている。さらに、死亡率については、雇用中及び雇用後の制度加入者の予想死亡率の現在の見積りであるという明確化がされている。

(c) 保険数理計算上の仮定の整合性

相互に関連する要素間においては(例えば、インフレ率、昇給率、割引率及び期待収益率において)、偏りのない、相互に整合する仮定を使用する必要がある。つまり、インフレ率の影響は、昇給率の見積りに考慮されることから、考慮したインフレ率の影響は、要素間において経済的な関係を反映する場合には、割引率及び期待収益率にも反映させる必要があることに留意す

る。

(d) 確定給付債務の期間帰属方法

IAS第19号においては、確定給付債務の現在価値を決定するために、制度の給付算定式に基づいて、勤務期間に給付を帰属させる。ただし、後期の年度における従業員の勤務が、初期の年度よりも、著しく高い水準の給付を生じさせる場合には、従業員による勤務が制度における給付を最初に生じさせる日から(当該給付が将来の勤務による条件付きか否かに関わらず)、従業員によるそれ以降の勤務が、昇給を除いて、制度における重要な追加の給付金額を生じなくなる日まで、定額法で給付を帰属させる必要がある。なお、我が国における現行の退職給付に係る会計基準においては、退職給付見込額を全勤務期間にわたり、一定額帰属させる期間定額基準による方法が原則となっており、IAS第19号の給付算定式、定額法のいずれとも異なっている(期間帰属方法のイメージについては、図1を参照されたい)。なお、平成22年3月に、企業会計基準委員会から公表された公開草案「退職給付に関する会計基準(案)」においては、コンバージェンスの観点から、期間定額基準と給付算定式に

よる方法の選択適用を認めることが提案されている。

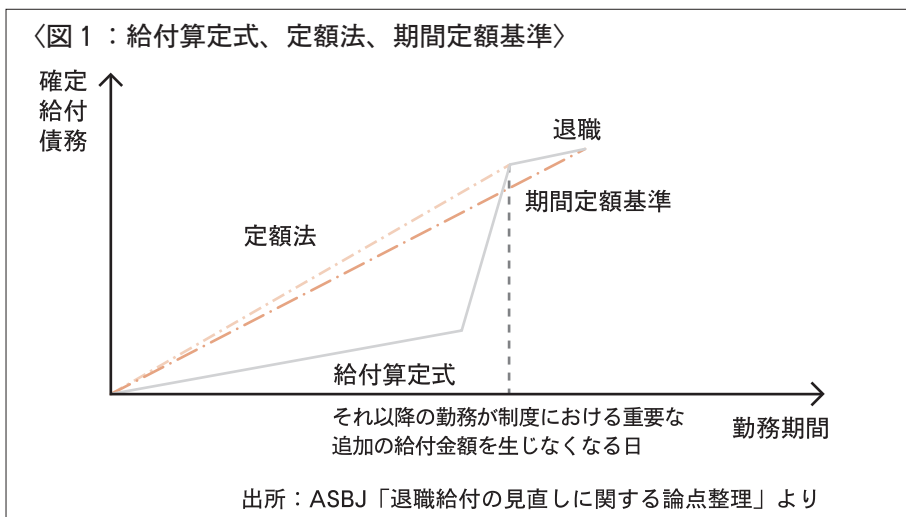
(公開草案)

期間帰属方法として、勤務の後期に著しく高い水準の給付を生じさせるかの判断、つまり、定額法が適用されるか否かの判断について、現行のIAS第19号においては明確ではなかったが、公開草案では、この判断をするに当たっては、すべての給付の水準に影響を与えるすべての要素を考慮する必要があり、期待される将来の昇給の増加率や業績目標における偶発的給付の最善の見積りについても考慮することが明確にされた。この結果、昇給率については、インフレ率の影響も考慮することになるため、インフレ率の影響についても、定額法が適用されるか否かの判断に含められるものと考えられる。

2 制度資産

(1) 定義及び処理

制度資産とは、長期従業員給付基金が保有する資産及び適格な保険証券をいう。IAS第19号は、制度資産の定義について、主に、当該制度の従業員給付の支払いと拠出のために存在し、企業が倒産しても当該企業の債権者に利用されることがない等の要件を長期従業員給付基金が保有する資産及び適格な保険証券のそれぞれに定めている。制度資産は、報告日の公正価値で評価され、財政状態計算書において確定給付負債の金額を決定する場合、確定給付債務の現在価値から控除される。制度資産の市場価格が入手できない場合、制度資産の公正価値は、例えば、制度資産に関連するリスクと当該資産の満期日又は処分が予想される日の両方を反映する割引率を使用して、期



待将来キャッシュ・フローを割り引くことによって見積もる必要がある。制度資産の定義を満たさない保険証券については、確定給付債務を決済するために要求される支出のすべて又は一部を他の企業が補填することがほぼ確実である場合のみにおいて、償還権として、当該資産を公正価値で測定し、別個の資産として認識する。したがって、制度資産に該当する場合と異なり、確定給付債務の現在価値と相殺することはできない。その他のすべての点については、制度資産と同様に扱われる。

(2) 期待収益

期待収益とは、確定給付債務を測定するために保険数理計算に含めて使用したもの以外の管理費用及び当該制度により支払う税金を控除した後の制度資産における利息、配当、実現及び未実現の利得又は損失を含むその他の収益である。期待収益は、損益の中で認識される項目の1つであり、実際収益との差額は、数理計算上の差異となる。期待収益は、関連する債務の全期間に及ぶ収益として、報告期間の期首における市場の予測に基づいて決定する。期待収益には、報告期間中における基金への掛金の支払い及び基金からの給付額の支払いの結果として、制度資産の公正価値の変動を反映させる。

(公開草案)

公開草案においては、現行基準における制度資産に対する期待収益は、損益として認識しないことが提案されている。期待収益を廃止する一方で、期中の重要な変動を考慮した純額の確定給付負債（資産）に、確定給付債務を割り引くために使用した割引率を乗じて、純額の利息収益（費用）を財務収益（費用）として

損益の区分に計上することが提案されている。損益の区分に計上した財務収益（費用）と実際収益との差額は、再測定要素として、その他の包括利益に計上されることになる。期待収益を損益に計上することを廃止した理由として、IASBは、経営者の主観によることが多い期待収益率の問題を排除できることや、割引率の使用により、貨幣の時間的価値を反映した損益が計上される利点があるとしている。この改訂の提案により、一般的には、期待収益率は、割引率よりも高く設定されることから、現行基準と比較して、純利益が減少することが予想される。期待収益の廃止に伴い、制度資産の期待収益率は、財務上の仮定から削除される提案がされている。

また、管理費用について、現行の基準においては、期待収益の定義から、保険数理計算の仮定に含めること、又は、制度資産の期待収益から控除することのいずれかの処理ができたが、公開草案においては、管理費用について、その性質に応じて、制度資産の管理に関するものと給付の支払いと請求に関するものを分けて、前者は制度資産の収益から控除し、後者は保険数理計算の仮定に反映することの明確化がされ、財務上の仮定の例示の1つとして追加されている。

3 過去勤務費用

(1) 定義

過去勤務費用とは、退職後給付又はその他の長期従業員給付の導入又は変更から生じる過去の従業員の勤務に関する確定給付債務の現在価値の当期における変動をいう。過去勤務費用は、正の値（制度が導入された場合、確定給付債務の現在価値が

増加する変更がされた場合）又は負の値（確定給付債務の現在価値が減少する変更がされた場合）となる。

(2) 処理

現行のIAS第19号において、過去勤務費用は、当該給付の権利が確定するまでの平均期間にわたり定額法によって費用として認識する。ただし、制度の導入又は変更の直後に既に権利が確定している給付の範囲においては、即時に認識する。現行のIAS第19号においては、正の過去勤務費用又は負の過去勤務費用に関わらず、受給権未確定分については、受給権確定までの平均期間にわたり定額法で処理する遅延認識の方法が規定されている。また、将来の勤務に対する給付を減額する制度の改定の影響は、過去勤務費用ではなく、後に説明する縮小に該当することに留意する必要がある。

(公開草案)

公開草案においては、純額の確定給付負債（資産）の変動を即時認識することから、すべての過去勤務費用を即時に認識することが提案されている。したがって、現行基準における受給権未確定分について、受給権確定までの平均期間にわたり定額法で遅延認識することを廃止する提案がされている。この改訂の提案に合わせて、現行基準において、定義の中で示されていた当期勤務費用と過去勤務費用は、公開草案においては、勤務費用に含まれる概念として定義されている³。

4 数理計算上の差異

数理計算上の差異は、実績による修正（事前の保険数理計算上の仮定と実際の発生による差異の影響）及び保険数理計算上の仮定の変更による影響から生じる。この数理計算上

の差異の処理について、現行のIAS第19号は、大きく分けると、次の3つの方法を規定しており、企業はどの方法を採用するかについて、選択することが認められている。

- 1 回廊(コリドール)アプローチ
- 2 回廊アプローチよりも、より早期に認識することになる規則的な方法
- 3 発生した期間において、その他の包括利益として認識する方法

(1) 回廊(コリドール)アプローチ

回廊とは、前報告期間末における(制度資産を控除する前の)確定給付債務の現在価値の10%、又は、当該日における制度資産の公正価値の10%のいずれか大きい方である。前報告期間末における未認識の数理計算上の差異の正味累積額のうち、当該回廊を超過する部分について、当該制度に参加している従業員の予想平均残存勤務期間で除した額を認識する方法が回廊(コリドール)アプローチである。すなわち、現行のIAS第19号において回廊アプローチを採用した場合、回廊という範囲内にある数理計算上の差異については、認識する必要はなく、回廊を超えた部分について、従業員の予想平均残存勤務期間で除した額を遅延認識するアプローチを採用することができる。なお、回廊は、前報告期間末における確定給付債務の現在価値の10%、又は、制度資産の公正価値の10%のいずれか大きい方であるため、每期一定額とは限らず、期間ごとにその範囲が変動する可能性があり、未認識の数理計算上の差異の正味累積額が回廊の範囲内にある限りにおいて、認識する必要はない。また、回廊は、確定給付型制度ごとに個別

に計算され、適用されなければならない。

(2) より早期に認識することになる規則的な方法

企業は、回廊アプローチよりも、より早期に認識することになる規則的な方法を継続的に適用することができる。例えば、回廊を超過した金額を即時に認識する規則的な方法や、たとえ回廊の範囲内にある金額であっても認識する規則的な方法、また、発生時に即時に損益として認識する規則的な方法も採用することもできる。

(3) その他の包括利益として認識する方法

企業は、すべての確定給付型制度及びすべての数理計算上の差異に適用することを条件として、発生した期間において、その他の包括利益として認識する方法を選択することもできる。この方法を選択した企業については、パラグラフ第58(b)項の資産の上限(詳細は5(2)参照)により生じる調整額についても、その他の包括利益として認識する。この場合、その他の包括利益に認識された数理計算上の差異及びパラグラフ第58(b)項の資産の上限により生じる調整額は、即時に利益剰余金に認識され、その後の期間においては、損益にリサイクルされることはない。

(公開草案)

公開草案においては、純額の確定給付負債(資産)の変動を即時認識することから、回廊アプローチは廃止され、すべての数理計算上の差異について、再測定 of 要素として、その他の包括利益として即時に認識することが提案されている。また、その他の包括利益に認識された後は、直ちに利益剰余金に振替えられ、そ

の後の期間においては、損益にリサイクルされることはない^{3・4}。

現行の基準においては、数理計算上の差異について、回廊アプローチよりも早期に認識できる方法も採用することができることから、数理計算上の差異について、発生時に損益として即時に認識することもできるオプションが認められているが、公開草案においては、これが削除される結果となる。また、現行の基準においては、数理計算上の差異は、確定給付債務に関する数理計算上の差異と制度資産に関する数理計算上の差異があるが、公開草案においては、制度資産の期待収益が廃止されたことから、数理計算上の差異は、確定給付債務に関するもののみとなり、数理計算上の差異とは、実績修正及び保険数理計算上の仮定の変動の影響から生じる確定給付債務の変動として定義し直されている。

5 確定給付負債(資産)の認識

(1) 財政状態計算書

現行のIAS第19号においては、財政状態計算書における確定給付負債(資産)は、次の①から④の純額として認識される(パラグラフ第54項)。

- ① 確定給付債務の現在価値
- ② 未認識の数理計算上の差損益(控除/加算)
- ③ 未認識の過去勤務費用(控除)
- ④ 制度資産の公正価値(控除)

①から④の金額の純額が、正の値となる場合には、確定給付負債が認識され、負の値となる場合には、確定給付資産となる。ただし、確定給付資産となる場合には、IAS第19号の特徴であるパラグラフ第58項の資産の上限(アセットシーリング)の規定が適用となるので留意が必要と

なる。なお、現行のIAS第19号においては、脚注にて、未認識項目を除いて、制度資産の公正価値が確定給付債務の現在価値を超過する額を積立超過として定義している。

(公開草案)

公開草案においては、純額の確定給付負債(資産)の変動を即時認識することから、数理計算上の差異に関する回廊アプローチの削除やすべての過去勤務費用の即時認識が提案されている。すべての変動を発生時に認識することにより、現行基準において認められている未認識項目がなくなることになる。IASBは、これにより、財政状態計算書に計上される金額の理解が容易になることや比較可能性が高まると考えている。以上の結果、財政状態計算書における純額の確定給付負債(資産)は、次のように認識されることが提案されている。

- ① 確定給付債務の現在価値
- ② 制度資産の公正価値(控除)
- ③ アセットシーリングテスト及び最低積立要件の影響を考慮

また、公開草案においては、①から②を控除したものについて、確定給付型制度における積立不足又は積立超過として定義の中で追加している。

(2) 資産の上限(アセットシーリング)(パラグラフ第58項)

資産の上限について、パラグラフ第58項は、次のように規定している。

- パラグラフ第54項で決定される金額が、負の値(確定給付資産)となる場合、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) パラグラフ第54項の金額

- (b) 次の金額の合計額
 - (i) 未認識の正味保険数理差損の累積額及び過去勤務費用
 - (ii) 制度からの返還又は制度への掛金減少の形式で入手可能な経済的便益の現在価値(経済的便益の現在価値は、確定給付債務を割り引くために使用した割引率を使用して決定する)

フレームワークに記述されている資産の定義、すなわち、過去の事象の結果として、企業により支配され、将来の経済的便益が流入することが期待される資源ということからすれば、本来ならば、資産の上限は、(b)(ii)のみとなるはずであるが、現行のIAS第19号は、未認識項目の遅延認識を認めていることから、それを考慮して、資産の上限は、経済的便益の現在価値と未認識項目の合計額という複雑な規定になっている。つまり、未認識項目はフレームワークの資産の定義と整合しないが、現行のIAS第19号が遅延認識を認めているために、これを資産の上限に加味しないと、未認識項目を認識するといった論理矛盾が生じることを回避するためである。また、IAS第19号の基準本文の中には、ここにいう経済的便益の内容について、詳細な記述はないことから、経済的便益のより具体的な内容について、IFRIC第14号「IAS第19号－確定給付資産の制限、最低積立要件及びそれらの相互関係」において、解釈されている。これについては後述することにする。

(3) パラグラフ第58A項

現行のIAS第19号においては、未認識項目を認めていることから、資産の上限は、経済的便益の現在価値

と未認識項目の合計額と規定しているが、その一方において、次のような不合理な結果をもたらす可能性がある。つまり、本来の経済的便益の増加がないのにも関わらず、未認識の差損項目の発生により、パラグラフ第58(b)項の合計額が増加し、利益を認識するという不合理な結果をもたらす場合がある。また、反対に、経済的便益の増加があるのにも関わらず、未認識の数理計算上の差益の発生により、パラグラフ第58(b)項の合計額が減少し、損失を認識することから、パラグラフ第58A項により、これらの不合理の発生を防止する規定が置かれている。すなわち、報告期間の期首又は期末に積立超過があり、かつ、返還又は将来掛金の減少で回収されない場合、パラグラフ第58項の適用により、当期の保険数理計算上の差損又は過去勤務費用の結果、利益の認識となってはならず、また、当期の数理計算上の差益の結果、損失の認識となってはならない。

この場合、パラグラフ第54項において、次のものを即時に認識する。

- － パラグラフ第58(b)(ii)項における経済的便益の現在価値の減少を超える範囲で、当期の保険数理計算上の差損及び過去勤務費用を認識する。
- － パラグラフ第58(b)(ii)項における経済的便益の現在価値の増加を超える範囲で、当期の過去勤務費用を控除した後の当期の保険数理計算上の差益を認識する。なお、このパラグラフ第58A項の規定は、平成14年の改訂により追加されたものである。

(4) IFRIC第14号「IAS第19号－確

定給付資産の制限、最低積立要件及びそれらの相互関係」

IFRIC第14号は、IAS第19号の paragraph 58項における「経済的便益」の内容と最低積立要件の取り扱いに関する解釈指針である。前述したように、IAS第19号の paragraph 58項においては、資産の上限として、「制度からの返還又は制度への掛金減少の形式で入手可能な経済的便益の現在価値」という規定がなされているが、経済的便益の具体的内容については、IAS第19号で取り扱われていない。このため、経済的便益について、具体的な解釈の取り扱いを明示しているのが、IFRIC第14号である。

(a) 経済的便益

返還又は将来掛金の減少という経済的便益は、制度が存在する地域における制度の契約条件及び法的要求によって、その利用可能性を決定する。

(i) 返還という形式の経済的便益

返還に対する無条件の権利を有している場合のみ利用可能として認識し、返還として利用可能な経済的便益は、返還として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する。

(ii) 将来掛金の減少という形式の経済的便益

将来の勤務に関連する最低積立要件がない場合、将来掛金の減少として利用可能な経済的便益は、制度の予想存続期間又は当該企業の予想存続期間の短い方の期間における各期間の将来勤務費用となる。なお、将来の勤務に対する最低積立要件がある場合については、次の最低積立要件の中で説明する。

(b) 最低積立要件

最低積立要件は、制度の安全性を高めるために、一定の期間にわたって制度に支払わなければならない掛金の最低限の金額又は水準のことである。この最低積立要件は、確定給付資産の減少又は追加の負債を生じさせる可能性があるため留意が必要である。つまり、最低積立要件が不利な状態になっている場合、フレームワークに記述されている負債の定義、すなわち、過去の事象の結果として生じた企業の現在の債務であり、経済的便益の流出する結果となるものについて、IAS第37号の不利な契約の原則に従って、確定給付資産の減少又は追加の負債を認識することになる。

(i) 最低積立要件が負債を生じさせる場合

最低積立要件によって、支払わなければならない掛金は、将来の勤務に関連する最低積立要件と過去の勤務に関連する最低積立要件に分かれるが、負債の定義から、追加の負債を生じさせる可能性があるものは、過去の勤務に関連する最低積立要件である。したがって、過去に提供された勤務に関連する最低積立要件による既存の不足額を補う掛金支払い義務を有している場合、支払い後に利用可能とならない範囲で負債を認識することになる。ここで、支払い後に利用可能とならない範囲と規定しているのは、最低積立要件による掛金の支払いにより、将来掛金減少による経済的便益が発生する場合は、それを除くということの意味している。

(ii) 最低積立要件が将来掛金の減少という経済的便益に与える影響

将来の勤務に関連する最低積立

要件がある場合には、経済的便益は、次の合計となる。

- － 前払いにより、将来の勤務に関連する最低積立要件の金額を減額した金額
- － 上記の前払いがなかったと仮定した場合、制度の予想存続期間又は当該企業の予想存続期間の短い方の期間における将来勤務費用から将来の勤務に関連する最低積立要件による掛金を控除した金額。ただし、ゼロ未満にはならない。

なお、IFRIC第14号の当初の指針化時において、企業が最低積立要件の前払いを行うケースが考慮されておらず、IASBが意図していない結果を生じることから、最低積立要件がある場合における制度への前払いは、上記のように、費用ではなく、資産として認識する改訂が平成21年11月になされ、平成23年1月1日以後開始する事業年度から適用されることになった。

(公開草案)

公開草案においては、IFRIC第14号について、実質的な内容の変更をせず、公開草案の中に統合されている。これにより、IFRIC第14号は、廃止されることが提案されている。また、最低積立要件について、その定義が明確にされ、長期従業員給付制度に拠出するあらゆる強制力のある要求であるとして、公開草案の定義の中で明らかにされている。

6 包括利益計算書における表示

現行のIAS第19号においては、他の基準において、資産の原価に含めることが要求され、又は、許容されているものではない限り、次の項目

を損益に認識する。

- ① 当期の勤務費用
- ② 利息費用
- ③ 制度資産及び求償権の期待収益
- ④ 企業の会計方針に従い要求される数理計算上の差異
- ⑤ 過去勤務費用
- ⑥ 縮小又は清算の影響
- ⑦ 損益の外で認識されるものではない限り、パラグラフ第58(b)項の資産の上限による影響

数理計算上の差異については、4(3)で記述しているように、その他の包括利益として認識する方法を適用している場合、損益では認識されず、また、それに加えて、パラグラフ第58項(b)の資産の上限による影響についても、その他の包括利益として認識する必要がある。また、現行のIAS第19号においては、上記の損益に認識する項目について、包括利益計算書の中において、単一の収益又は費用項目として、表示することを特定していない。IAS第1号「財務諸表の表示」においては、営業損益の区分表示は企業の任意であるが、営業損益の区分を表示している企業の包括利益計算書においては、例えば、利息費用や期待収益を財務費用として、営業損益の区分とは別に分類表示している実務がみられる等、企業間の比較可能性が損なわれているともいわれている(図2参照)。我が国においては、これらの項目は退職給付費用として一括して、営業損益の区分に表示することが一般的と考えられる。なお、IAS第19号における確定給付債務の現在価値の期中における増加額である利息費用と類似したものとして、廃棄、現状回復及びそれらに類似する既存の負債

の時の経過を反映した変動額(時の経過による資産除去債務の調整額)があるが、この変動額の処理については、IFRIC第1号「廃棄、現状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」において、財務費用として損益に認識することが明確にされている⁵。

(公開草案)

現行のIAS第19号においては、各費用項目の表示区分は、上記のように特定されておらず、比較可能性が問題視されており、また、回廊アプローチによる遅延認識が認められていることから、過去の期間における損益が当期以降に認識されるか、又は、認識されないといったことが生じる。公開草案においては、長期従業員給付費用については、回廊アプローチによる遅延認識を廃止して、当期に発生した費用の遅延認識を認めず、発生費用については、次の3つの区分に分類して、表示区分を特定する提案がなされている(図3参照)。

- ① 勤務費用(当期及び過去の勤務費用は、雇用費用として損益に認識する。)
- ② 純額の利息収益(費用)(財務費用として損益に認識する。)
- ③ 再測定(その他の包括利益に認識し、損益には認識されない。)

(1) 勤務費用

過去勤務費用が発生した場合でも、すべて発生時に認識されることから、当期の勤務費用と一緒に、勤務費用として損益に認識する。

(2) 純額の利息収益(費用)

制度資産に対する期待収益の考え方を廃止して、貨幣の時間的価値から生じる純額の確定給付負債(資産)

の当期における変動額について、純額の利息収益(費用)を財務費用として損益に認識する。

(3) 再測定

再測定の定義においては、次の3つの要素が、純額の確定給付負債(資産)の再測定に含まれる。

- ① 確定給付債務における数理計算上の差異
- ② 制度資産の収益(純額の確定給付負債(資産)における純額の利息に含まれた金額を除く)
- ③ アセットシーリングテストの影響額(純額の確定給付負債(資産)における純額の利息に含まれた金額を除く)

これらの再測定の要素は、その他の包括利益に計上され、直ちに利益剰余金に振り替えられる。その後は損益にリサイクリングされることはない。また、制度資産の実際収益のすべてが、再測定としてその他の包括利益に認識されるのではなく、制度資産の実際収益のうち、純額の確定給付負債(資産)に割引率を乗じて財務費用として損益に含められたものを控除したものが、再測定として、その他の包括利益に認識されることに留意が必要である。繰り返になるが、再測定をその他の包括利益に認識する提案がされている結果として、現行のIAS第19号において認められている数理計算上の差異を発生時に損益として認識できるオプションが削除されていることにも留意が必要である。

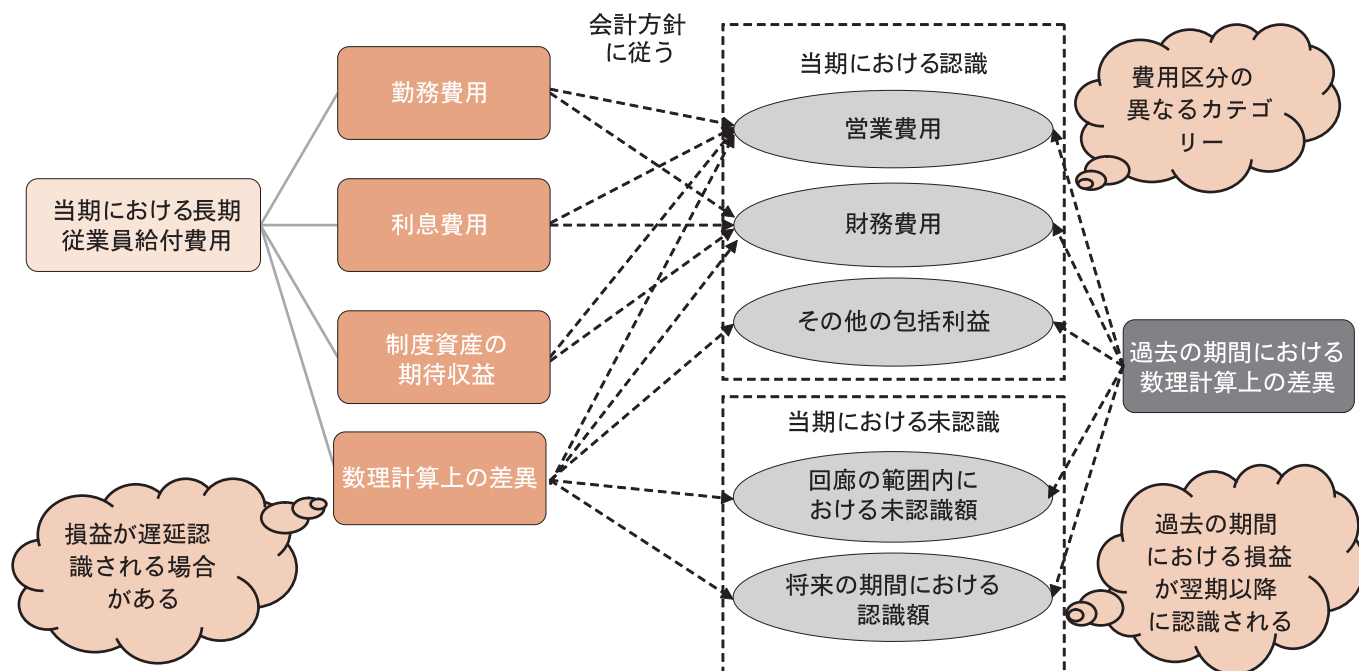
7 縮小及び清算

(1) 定義

縮小は、次のいずれかの場合に発生する。

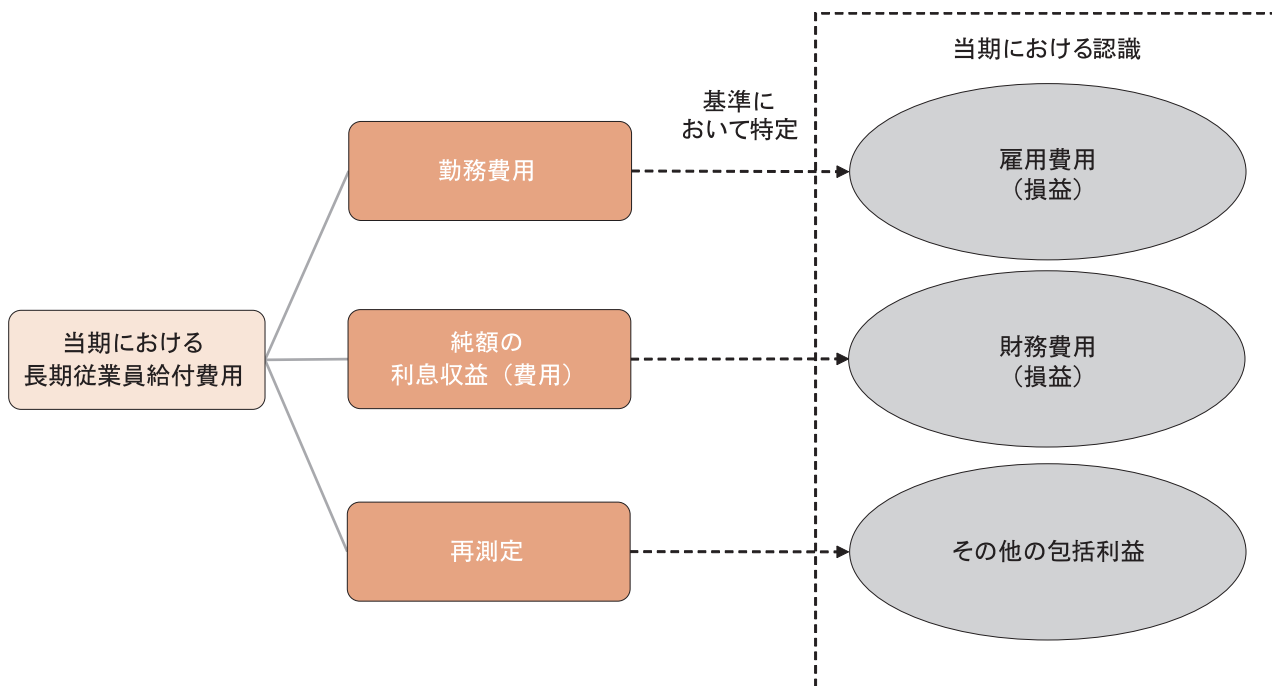
- 企業が制度の対象となる従業員

〈図 2 : 現行のIAS第19号〉



出所 : IASB 「Snapshot : Defined Benefit Plans: proposed amendments to IAS 19」

〈図 3 : 公開草案における提案〉



出所 : IASB 「Snapshot : Defined Benefit Plans: proposed amendments to IAS 19」

数の重要な削減を行うことを明確に確約している場合、又は

- 一 企業が現在の従業員による将来の勤務による重要な要素がもはや給付として適格とはならず、又は、減額された給付のみが適格であるように確定給付型制度の条件を改定した場合

清算は、企業が確定給付債務の下で支給する給付の一部又は全部について将来の法的債務又は推定的債務を解除する取引を結んだ時に発生する。

特定の場合には、縮小と清算は、同時に発生することがある。現行のIAS第19号においては、縮小と清算の処理については、次に述べるように同じあるが、影響を個別に開示することが要求されていることから、それぞれ把握する必要がある。また、縮小と過去勤務費用については、どちらかに該当するかによって、処理が異なることから、両者を区別することに留意する必要がある。IAS第19号においては、将来の従業員の勤務に関する減額の影響は縮小であり、過去の従業員の勤務に関する変動は過去勤務費用となることから、特に、給付を減額する退職給付制度の改訂が行われた場合には、どちらか一方に該当するのか、又は、両方の要素を含んでいるのか、つまり、負の過去勤務費用の発生なのか、縮小による将来の勤務の減額の発生なのか、それとも、両者による複合的な影響が発生しているのかについて区別する必要がある。

(2) 処 理

縮小又は清算に該当する事象が生じた場合には、縮小又は清算の影響を決定する前に、企業は現在の数

計算上の仮定を使用して、関連する制度資産とともに、債務を再測定しなければならない。再測定した後において、未認識項目も考慮して、次の項目から構成される縮小又は清算による利得又は損失を認識する。

- ・ 結果として生じるすべての確定給付債務の現在価値の変動
- ・ 結果として生じるすべての制度資産の公正価値の変動、並びに、
- ・ 以前に認識しなかったすべての関連する数理計算上の差異及び過去勤務費用

つまり、過去勤務費用における受給権未確定分についての遅延認識とは異なり、縮小又は清算の処理に関しては、即時に認識されること、また、関連する未認識項目についても考慮する必要がある。これらの点が過去勤務費用の処理と異なっているため、給付の減額を伴う退職給付制度の改訂の処理については留意が必要となる。また、縮小又は清算に該当する場合、以前に認識しなかった関連する未認識項目を利得又は損失に配分する必要があるが、この配分方法について、IAS第19号においては、詳細かつ明確な基準はなく、例示が示されているのみである。すなわち、縮小が、制度の対象となる従業員の一部に関連する場合、又は、債務の一部が清算される場合には、以前に未認識であった過去勤務費用及び数理計算上の差異の比例部分が利得又は損失に含まれ、当該比例部分については、より合理的な他の基準がない限り、縮小又は清算の前後の債務の現在価値を基準として決定する例示がなされている。なお、数理計算上の差異の処理について、回廊アプローチを採用している場合、回廊の範囲内にある部分については、

認識しなくてもよいが、縮小又は清算による利得又は損失の影響を決定する場合には、回廊の範囲に関わらず、すべての未認識の数理計算上の差異を対象にすべきものと考えられる。

(公開草案)

公開草案においては、縮小による利得及び損失については、損益に計上するが、清算について、取引日において、再測定された純額の確定給付負債（資産）と清算価格の差額である清算による利得又は損失は、実績修正と考えられることから、再測定の要素として、その他の包括利益に計上する提案がされている。したがって、縮小と清算の影響の処理について、異なる提案がなされているため、両者の区別は現行基準よりも重要になるものと考えられる。また、縮小と負の過去勤務費用の区別についても、縮小と過去勤務費用の影響を区別して開示することから、引き続き区別することが必要となる。

8 複数事業主制度

(1) 定 義

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

- 一 共通支配下でない種々の企業により拠出された資産をプールし、かつ、
- 一 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。

複数事業主制度においては、1つの年金制度において、複数の事業主が加入していることから、他の事業主の行動により、影響を受ける可能

性があるという特徴がある。複数事業主制度は、制度の条件によって、IAS第19号の基本原則に従い、確定拠出型制度又は確定給付型制度のいずれかに分類される。しかしながら、確定給付型制度の場合について、十分な情報が入手できない場合、次に述べる一定の例外が認められている。

(2) 確定給付型制度

当該制度に関連する確定給付債務、制度資産及び費用に対する企業の比例持分を会計処理するが、確定給付型であるが十分な情報を入手できない場合、確定拠出型制度であるかのように会計処理することが認められている。この場合には、次の「9 開示」における確定給付型制度の開示に加えて、次の情報の開示が必要となる。

- ・ 確定給付型制度である旨
- ・ 確定給付型制度として会計処理するのに十分な情報を入手できない理由、及び、
- ・ 当該制度の積立超過又は積立不足が将来の掛金の金額に影響する範囲において、次の事項を開示する。

- － 積立超過又は積立不足について入手可能な情報
- － 積立超過又は積立不足を決定するのに使用した基準、かつ、
- － (該当する場合) 当該企業への関連事項
(公開草案)

公開草案においては、企業が確定給付型の複数事業主制度に参加している場合、確定給付型制度又は確定拠出型制度のどちらで処理しているか否かに関わらず、加入している複数事業主制度に対する情報の開示を追加する提案がなされている。

9 開示

IAS第19号における確定給付型制度に関する開示事項は、財務諸表の利用者が当該制度の特質及び報告期間における当該制度の変動の影響を評価できるように、広範かつ詳細なものになっている。主要な開示事項及び特徴的な開示事項としては、次のようなものがある。

- ① 数理計算上の差異に関する会計方針
- ② 制度の一般的説明
- ③ 確定給付債務の現在価値及び制度資産の公正価値の期首残高から期末残高への調整表
- ④ 未積立の制度から生じる確定給付債務の金額と積立又は一部の積立の制度から生じる確定給付債務の金額の分析
- ⑤ 次の項目に関して包括利益計算書で認識した合計金額
 - ・ 数理計算上の差異
 - ・ パラグラフ第58(b)項による影響額
- ⑥ 数理計算上の差異をその他の包括利益で認識する企業においては、その他の包括利益において認識した数理計算上の差異の累計額
- ⑦ 持分金融商品、負債性金融商品、不動産及びその他の資産を含む制度資産の主要なカテゴリーごとに、各主要なカテゴリーの制度資産の公正価値に対する割合又は金額
- ⑧ 制度資産の主要なカテゴリーの影響を含む、制度資産の全体的な期待収益率を決定するために使用した基準の説明
- ⑨ 制度資産の実際収益又は資産として認識した償還権に対する実際収益
- ⑩ 報告期間末において使用した主要な保険数理計算上の仮定(次に該当するものを含む)

- ・ 割引率
 - ・ 制度資産の期待収益率及び資産として認識した償還権に対する期待収益率
 - ・ 予想昇給率(将来の給付増加の基礎となる制度の公式又は推定条件に特定された指数又はその他の変数の予想変化率)
 - ・ 医療費の趨勢率
 - ・ その他使用した重要な保険数理計算上の仮定
- ⑪ 次のものに関して、仮定された医療費の趨勢率が1%増加した場合と1%減少した場合の影響
 - ・ 退職後医療費の要素に関する当期の勤務費用及び利息費用の合計額
 - ・ 医療費に関する退職後給付債務の累計額
 - ⑫ 当期及び過去4期間における次の金額
 - ・ 確定給付債務の現在価値、制度資産の公正価値及び制度の積立超過又は積立不足、及び、
 - ・ 制度負債及び制度資産から生じた実績修正
 - ⑬ 報告期間後に開始する年次期間において、制度に支払われると予想される掛金の事業主の最善の見積り
(公開草案)
公開草案においては、確定給付型制度に関する開示事項について、次の3つに区分することが提案されている。

- 1 確定給付型制度の特性に関する説明
- 2 財務諸表における金額の識別及び説明
- 3 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

IFRS第7号「金融商品：開示」においては、現行のIAS第19号における従業員給付制度から生じる従業員の権利及び義務について、IFRS第7号の適用除外としている。しかしながら、公開草案における提案された開示の一部については、IFRS第7号の規定を基礎とした提案がされている。また、新たな追加開示事項を提案するだけでなく、現行のIAS第19号における開示事項のうち、上記の⑫当期及び過去4期間における金額については、削除することも提案されている。

(1) 確定給付型制度の特性に関する説明

これには、確定給付型制度の性質に関する説明（最低積立要件や資産の上限を含む）、制度に関するリスクやリスクの集中に関する簡潔な説明及び制度の改定、縮小及び通常ではない清算に関する簡潔な説明の開示が含まれる。

(2) 財務諸表における金額の識別及び説明

この中には、純額の確定給付負債（資産）の期首及び期末残高の調整表が含まれるが、この調整表の中には、純額の確定給付負債（資産）の再測定として、次のものを個別に開示することが求められる。

- ① 利息収益（費用）を除いた制度資産の収益
- ② 人口統計上の仮定の変動から生じた数理計算上の差異（通常でない清算の影響を個別に示して）
- ③ 財務上の仮定の変動から生じた数理計算上の差異（通常でない清算の影響を個別に示して）
- ④ アセットシーリングテストの影

響額（純額の確定給付負債（資産）における純額の利息に含まれた影響額を除く）

これ以外の開示事項としては、制度資産の公正価値について、資産のリスク及び流動性の特性の区分に応じて分解した開示、保険数理計算上の仮定に関する定量的情報や、人口統計上の仮定を決定するために使用した手続の簡潔な説明及び昇給率の影響を除外した確定給付債務の現在価値（ABOともいわれる）の開示を求める提案がされている。

(3) 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

これについては、重要な保険数理計算上の仮定のそれぞれの変動が、報告期間末における確定給付債務及び報告期間における勤務費用に与える影響に関する感応度分析、当該感応度分析における方法と仮定及び前報告期間からの当該方法と仮定の変更、資産・負債のマッチング戦略の詳細及び次の5年間における掛金が、当該期間における勤務費用と大きく異なる可能性を生じさせる要因についての説明を求める新たな開示が提案がされている。

〈注〉

- 1 公開草案に対するコメントの提出期限は、平成22年9月6日までとなっている。公開草案によれば、平成23年6月末までに最終基準化することを目指すことが予定されており、適用時期については、平成25年1月1日以降に開始する年次報告期間より早まることはないことの提案がされている。また、適用に当たっては、遡及適用が予定されている。平成22年10月12日現在のIASBの作業計画表によれば、公開草案における最終基準化の予定は、平成23年第1四半期になされる予定になっている。そして、IASBは、平成22年10月19日に、IASBが平成23年に公表を予定している新しいIFRSの適用に伴う時間と労力及びいつ発効させるべきかについての関係者の意見を集めることを目的とした意見募集「発効日と移行方法」を公表した。この意見募集においては、本稿における公開草案も意見募集の対象となるプロジェクトに含まれており、新しい要求事項への移行の準備、新しい要求事項の発効日と早期適用、国際的コンバージェンスの考慮及びIFRSの初度適用企業に対する考慮の4つの大きな論点について、平成23年1月1日まで意見募集がされている。
- 2 解雇給付については、平成17年6月に、IASBから公表された公開草案「IAS第37号『引当金、偶発負債及び偶発資産』の改訂」と一緒に公表された公開草案「IAS第19号『従業員給付』の改訂」の中において、解雇給付の改訂が既に提案されている。当該解雇給付に関する公開草案では、解雇給付の定義を次のように改訂することが提案されている。すなわち、解雇給付とは、従業員の雇用の終了に関連して提供される従業員給付であり、通常の退職日の前に、従業員の雇を終了するという企業の決定の結果として提供される給付たる強制解雇給付又は雇用の自発的終了を受諾する従業員の決定と交換に短期間に提示された給付たる任意解雇給付のいずれかである。強制解雇給付は、従業員に通知することにより認識され、任意

解雇給付は、従業員が解雇を受け入れた時点で認識することが提案されていた。しかしながら、平成22年1月のIASBの会議において、公開草案に対して受領したコメントを基に、解雇給付は、解雇を契機に支払われるものに限定し、将来の役務提供の対価として支払われる給付は、退職後給付として取り扱うこと、また、解雇給付の認識時点は、企業が解雇給付の提供の提案を撤回できなくなった時点とすることで暫定合意され、平成22年4月のIASBの会議にて、当該変更につき、追加の公開草案の公表の必要はないことを合意していることに留意する必要がある。なお、解雇給付の改訂については、平成22年10月12日現在のIASBの作業計画表によれば、公開草案「確定給付型制度－IAS第19号の改訂案」と一緒に最終化されることが予定されている。


3 平成22年3月に、企業会計基準委員会から公表された公開草案「退職給付に関する会計基準（案）」においては、未認識数理計算上の差異と未認識過去勤務費用については、現行のIAS第19号及び公開草案とも異なる提案がされている。我が国における公開草案においては、当期に発生した数理計算上の差異及び過去勤務費用のうち、当期に費用処理されない部分（未認識数理計算上の差異と未認識過去勤務費用）については、税効果を調整の上、その他の包括利益を通じて純資産の部のその他の包括利益累計額に計上して、その後の期間において、当期純利益を構成する項目として、その他の包括利益の調整（組替調整）を行うことが

提案されている。

4 IFRS第9号「金融商品」においては、当初認識時に、売買目的で保有されている場合を除き、取消不能な選択として、持分金融商品の公正価値の変動について、その他の包括利益に表示することができるオプションが認められている。これについては、公開草案と同様に、その後の期間において、損益にリサイクリングされないことは同じであるが、IFRS第9号では、直ちに利益剰余金に振替えることを要求しておらず、資本の中において、累計の利得又は損失を振替えることができるとしており、この点については、IFRS第9号と公開草案におけるその他の包括利益の取り扱いが整合していない。

5 現在、IASBにおいては、財務諸表の表示プロジェクトを進捗させており、そのうちのIAS第1号「財務諸表の表示」とIAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」を置き換える分野を対象として、平成22年7月に公表された公開草案のスタッフ・ドラフト「財務諸表の表示」において、その中核となる財務諸表の表示原則として、「一体性の原則」という概念を導入して、事業セクションについて、営業カテゴリーと投資カテゴリーに分けて、営業カテゴリーには、キャッシュ・フロー計算書を除いて、営業ファイナンス・サブカテゴリーの区分表示を求める提案がされている。確定給付負債（資産）については、この営業ファイナンス・サブカテゴリーに分類しなければならないが、営業ファイナンス・サブカテゴリーに分類される資産

又は負債のファイナンス面に直接関連する収益及び費用項目（利息費用、期待収益）も、その他の包括利益に表示することが求められている場合を除いて、当該サブカテゴリーに分類することを求める提案がされている。その一方で、営業ファイナンス・サブカテゴリーには、営業ファイナンス負債を生じた取引の一部として企業が発生させた費用を含めてはならないと提案しており、確定給付型制度に関連する勤務費用については、営業カテゴリーに分類することが提案されている。また、包括利益計算書の損益の部については、「営業ファイナンス活動前の営業活動による損益」の表示を求める提案がされており、確定給付型制度に関連する勤務費用と利息費用は「営業ファイナンス活動前の営業活動による損益」により区分される。また、廃棄負債についても、同様に、営業ファイナンス・サブカテゴリーに分類しなければならない負債とされている。なお、当該公開草案のスタッフ・ドラフト「財務諸表の表示」は、現行のIAS第19号を対象にしており、平成22年4月公表の公開草案「確定給付型制度－IAS第19号の改訂案」を直接的に対象としているものではないが、再測定 of 要素をその他の包括利益の項目として表示し、勤務費用、財務費用及び再測定 of 要素を3つに区分する考え方と整合させている。

	教材コード	J 0 2 0 6 0 8
	研修コード	2 1 0 3 1 2
	履修単位	2単位