

解 説

国際公会計基準（IPSAS）第 39 号「従業員給付」

2016 年 11 月 1 日

IPSASB ボードメンバー 公認会計士 伊澤 賢司

IPSASB テクニカル・アドバイザー 公認会計士 諸谷 竹生

1. IPSAS 第 39 号（以下、本基準）の構成と目的

(1) 本基準の検討経緯

国際公会計基準審議会（IPSASB）は、2016 年 1 月に公開草案（ED）第 56 号『IPSAS 第 25 号『従業員給付』の修正』を公表した。2016 年 6 月の IPSASB 会議では、当該 ED に寄せられたコメントを検討し、本基準の公表を承認した。その後、微細な修正を加えて、2016 年 7 月に本基準が公表された。

ED 第 56 号の段階では、現行の IPSAS 第 25 号の条項の過半に修正を加え、巻末の設例（IE）を削除する等、全面的な改訂を行うことが提案されていた。しかし、修正箇所が多すぎて理解可能性が損なわれているとのコメントが多く寄せられたため、最終文書の作成過程で、現行の IPSAS 第 25 号を修正するのではなく、現行の国際会計基準（IAS）第 19 号『従業員給付』をベースとして、公的部門特有の修正を加える、という起草方法に変更した。ED 第 56 号では理解が難しかった「結論の根拠」も、この修正の過程でかなり簡素で平易な記載に変更された。

(2) 本基準の目的

本基準の最大の目的は、IAS 第 19 号『従業員給付』と IPSAS とのコンバージェンスを維持するために、新しい IPSAS を発行することである。

現行の IPSAS 第 25 号は、2004 年版の IAS 第 19 号を元に作成されている。2004 年以降、IAS 第 19 号には以下のように数々の修正が施されている。

- 確定給付制度における「確定給付負債の純額」の変動額を遅延認識する「回廊アプローチ」を廃止し即時認識を求める（2011 年）
- 確定給付制度における「確定給付費用」の内訳項目である「利息純額」を、確定給付制度債務の測定に用いたのと同じ割引率で計算する「利息純額アプローチ」の導入（2011 年）
- 確定給付制度の特徴及び財務諸表上の金額に係る開示の修正（2011 年）
- 複数事業主の確定給付制度に対する開示の修正（2011 年）
- 確定給付制度に対する「従業員又は第三者からの拠出」に係る要求事項の簡素化（それらの拠出が、勤務に関連する拠出制度に適用される場合）（2013 年）

2. IPSASB がこのプロジェクトを実施した理由

本基準は、IPSASB による「従業員給付プロジェクト」の成果物である。IPSASB が当該プロジェクトを実施した理由は、以下の3点である。

(1) 公的部門における年金負債の重要性

現行 IPSAS 第 25 号で最も重要な内容は、確定給付年金制度に関する要求事項である。公的部門における年金負債は非常に重要であり、本基準はその認識、表示及び開示に係る要求事項を定めている。本基準によって、確定給付制度の負債に関する有用で明瞭な情報が、財務諸表を通じて提供可能になる。

(2) 国際財務報告基準 (IFRS) とのコンバージェンス

IPSASB は、公的部門に係る国際基準設定主体として、IPSAS 開発の際には IFRSs を公的部門に適合するように修正することで、IPSASs と IFRSs とのコンバージェンスを図っている。IPSAS 第 25 号を発行した 2008 年以降も、国際会計基準審議会 (IASB) は 1. (2) で上述したように IAS 第 19 号に様々な修正を行っているため、本基準ではそれらを取り込んだ。

(3) 財務報告の目的

IPSASB の『概念フレームワーク』第 2.1 項は、「公的部門の主体による財務報告の目的は、説明責任目的及び意思決定目的に向けて一般目的財務報告書の利用者に有用となる、主体に関する情報を提供することにある」と定めている。本基準における従業員給付の会計は、上記の財務報告の目的を達成するものである。

3. 認識、表示、開示の修正の方向性

(1) 認識 (recognition) の方向性

現行の IPSAS 第 25 号は、公的部門の主体に、確定給付制度から生じる数理計算上の差異の認識を遅延させる「回廊アプローチ」を認めている。このアプローチを採用した場合、資産又は負債の認識が、制度の余剰又は欠損に対応しない可能性があるため、本基準では回廊アプローチを廃止した。

(2) 表示 (presentation) の方向性

現行の IPSAS 第 25 号では、数理計算上の差異に係る表示上の選択肢が認められている。本基準では、当該選択肢を削除することで、公的部門の主体間における比較可能性を促進している。

(3) 開示 (disclosure) の方向性

本基準における確定給付制度の開示は、確定給付制度の特徴、当該制度に付随するリスク、及び当該制度と主体の財務諸表との関係を説明するという開示の目的に従うように策定されている。

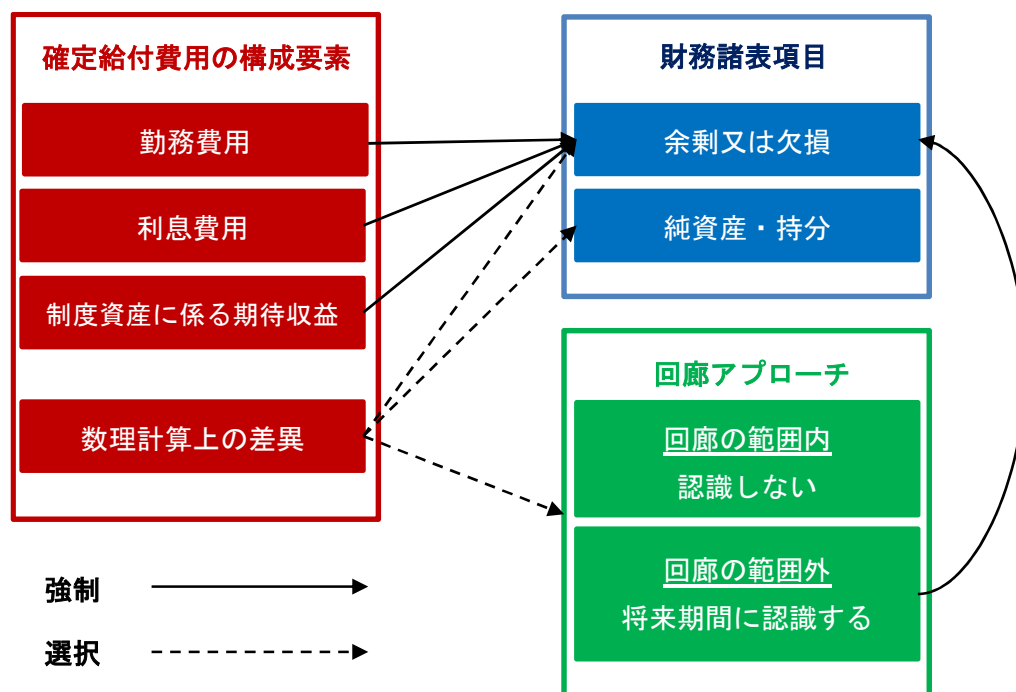
4. 回廊アプローチの廃止

(1) 現行の IPSAS 第 25 号

現行の IPSAS 第 25 号では、数理計算上の差異の認識について、以下の 3 つの方法からの選択が認められている（下図の点線部を参照）。（IPSAS 第 25 号第 105 項から第 109 項）

- ① 発生した期間における余剰 (surplus) 又は欠損 (deficit) として認識する
- ② 発生した期間における純資産・持分として認識する
- ③ 将来の期間に認識する (回廊アプローチ)

上記の③ 回廊アプローチを選択した場合には、欠損が資産として繰延計上されること、及び余剰が負債として繰延計上されることがそれぞれ可能であり、他の方法を選択した主体との間での比較が困難となっている。

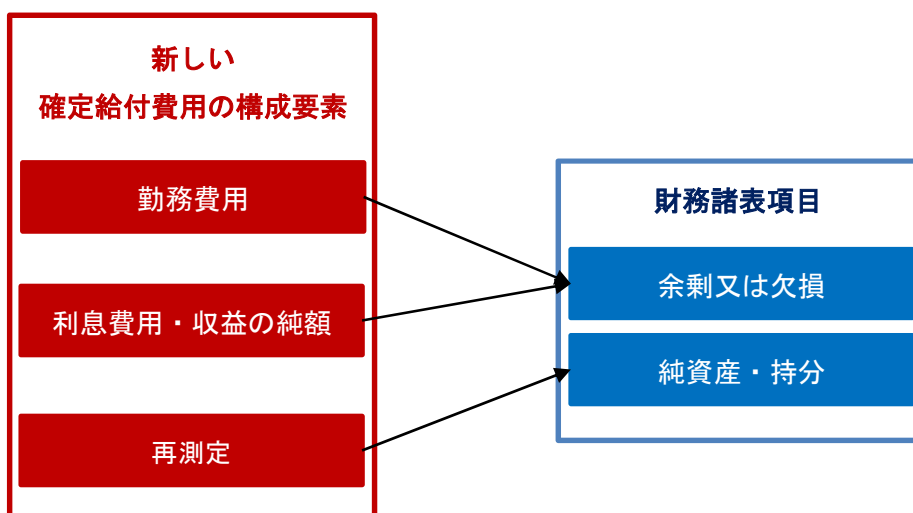


(2) 本基準

本基準では、確定給付費用について以下の新しいアプローチを定めている。

- ① 「勤務費用」及び「利息費用・収益の純額」が正の場合は、その発生した期間における「余剰」として認識し、負の場合は「欠損」として認識する（第8項の確定給付負債（資産）の純額の定義、第59項(c)など）
- ② 「再測定（Remeasurement）」を、発生した期間における純資産・持分として認識する（第59項(d)、第122項(c)）。(1)では3種類の選択肢が認められていた数理計算上の差異は、再測定に含まれる（第8項の再測定の定義、第129項）。

現行の IPSAS 第 25 号で認められている選択肢、特に回廊アプローチを本基準では廃止するとともに、主体に数理計算上の差異を純資産・持分として即時認識するよう求めている。この修正により、報告期間における確定給付制度に関する情報の比較可能性と理解可能性が改善された。



5. 確定給付費用の構成要素

(1) 現行の IPSAS 第 25 号

現行の IPSAS 第 25 号における確定給付費用の構成要素は、下図のとおり。うち、本基準で修正されている構成要素は、以下の 3 つである。

① 利息費用

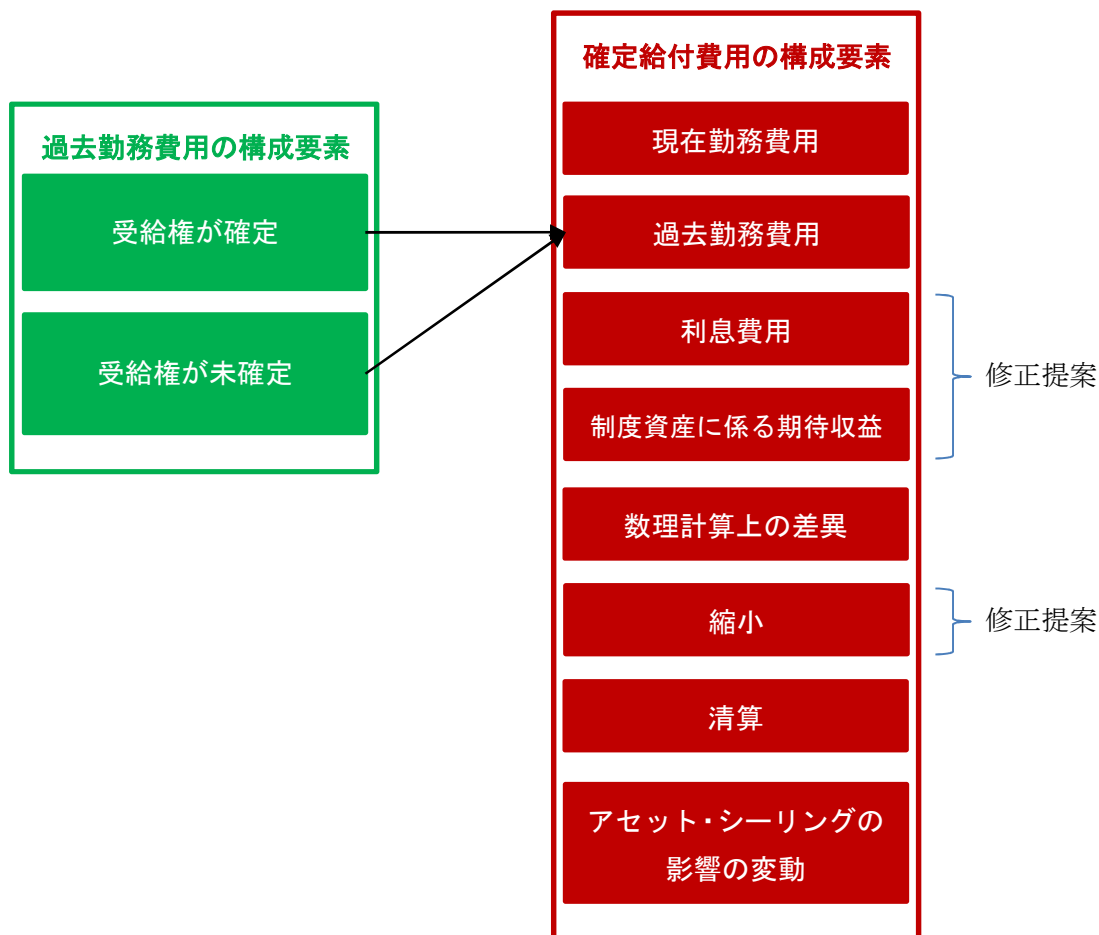
利息費用は、確定給付制度債務の現在価値に割引率（貨幣の時間価値を反映）を乗じて計算している（IPSAS 第 25 号第 95 項）。

② 制度資産に係る期待収益

制度資産に係る期待収益は、期首における関連する債務の全期間にわたる収益に対する市場の予測に基づいて計算している（IPSAS 第 25 号第 125 項）。

③ 縮小

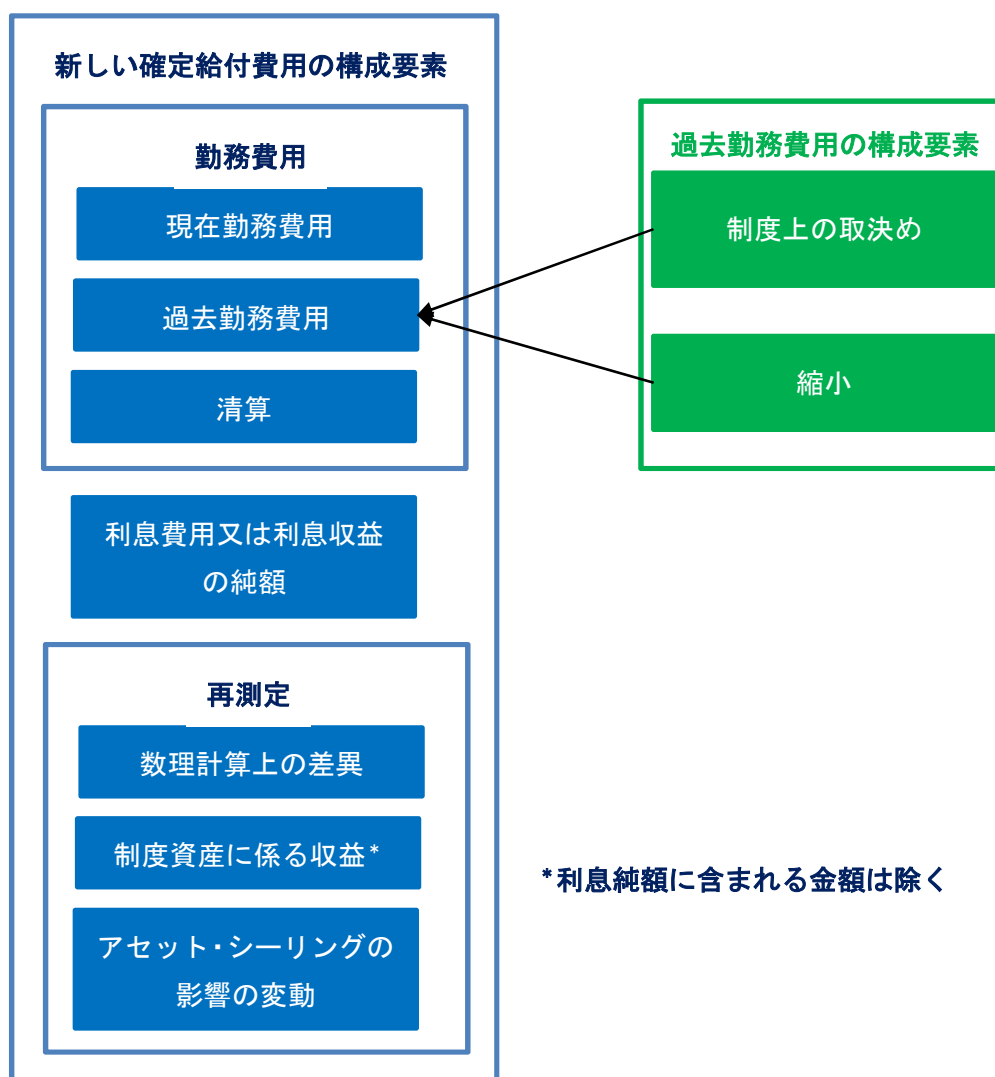
縮小は、次のいずれかの場合に発生する。(a)主体が制度の対象となる従業員数の大幅な削減を行うことを明白に確約している場合、又は(b)主体が、現在の従業員による将来の勤務の重要な要素がもはや給付に適格とはならないか、又は減額された給付にしか適格でないように確定給付制度の規約を変更した場合（IPSAS 第 25 号第 131 項）。



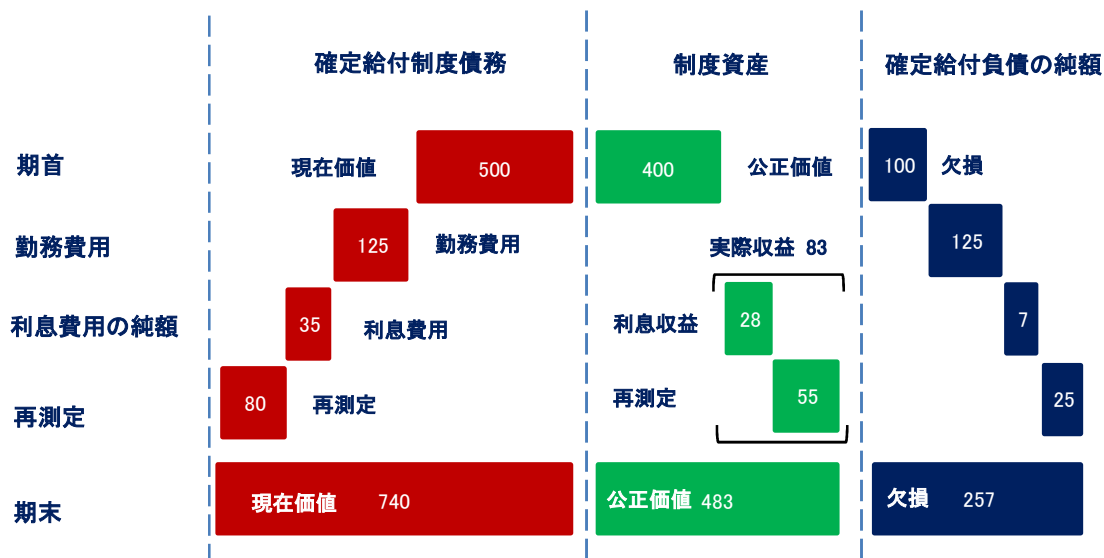
(2) 本基準

本基準では、確定給付費用の構成要素を、次の3区分に刷新している（第122項）。

- ① 勤務費用：当該期間に勤務を提供した従業員から生じる負債
- ② 利息純額：確定給付負債（資産）の純額に係る利息費用又は利息収益
利息純額は、確定給付負債（資産）の純額に割引率を乗じて求める（第125項）。これが「利息純額アプローチ」である。確定給付負債（資産）の純額は、確定給付債務の現在価値から、制度資産の公正価値を控除して求める（第59項(a)）。該当ある場合は、アセット・シーリングも考慮する（第66項）。
- ③ 再測定：確定給付債務の価値のその他の変動、例えば、制度資産の見積り及び他の変動



6. 新しい構成要素の設例



7. 確定給付制度に対する他の変更点

本基準は、確定給付制度に関して、以下の各論点も扱っている。

(1) 清算 (settlement)

本基準は、「清算」とは次のものであることを明確化している。(第8項の清算の定義)

- 清算される確定給付制度債務の現在価値と、清算価値との間の差異。及び、制度の条項に定められていない給付の支払い

給付支払額の見積額と実際額との差異は、数理計算上の差異（再測定の内訳項目）である（第8項の再測定の定義）。清算による利得又は損失は、勤務費用の内訳項目なので、両者は異なる（第8項の勤務費用の定義）。

(2) 開示

本基準は、確定給付制度の開示目的を明確に示している（第137項）。

- 確定給付制度の特徴及び関連するリスクの説明
- 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
- 確定給付制度が主体の将来キャッシュ・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

(3) 数理計算上の仮定—死亡率

本基準は、確定給付制度債務を決定するために使用される死亡率の推定値は、雇用期間中及び退職後の双方において、制度加入者の死亡率の「最善の見積り」であることを明確化している（第 83 項）。

(4) 税金及び管理費用

本基準は、以下の事項を明確にしている。

- 報告日前の勤務に関する掛金について又は勤務から生じる給付について、制度によって支払われる税金は、確定給付制度債務の現在価値の見積額に含まれる（第 78 項(b)）。
- その他の税金は、制度資産に係る収益から減額されるべきである（第 132 項）。
- 制度資産の管理に直接関係する管理費用も、制度資産に係る収益から減額されるべきである（第 132 項）。

(5) 確定給付費用に関する変更点

本基準による変更点は以下のとおり。

- 受給権が確定した過去勤務費用と受給権が確定していない過去勤務費用の認識を区別しないこと（現行 IPSAS 第 25 号の第 112 項を削除する）
- 縮小を、過去勤務費用の内訳項目の 1 つとすること（第 104 項）
- 受給権が確定していない過去勤務費用を認識する。その結果として過去勤務費用と縮小の双方が同じ会計処理になること（第 104 項、第 105 項及び第 110 項 (d)）

(6) 表示

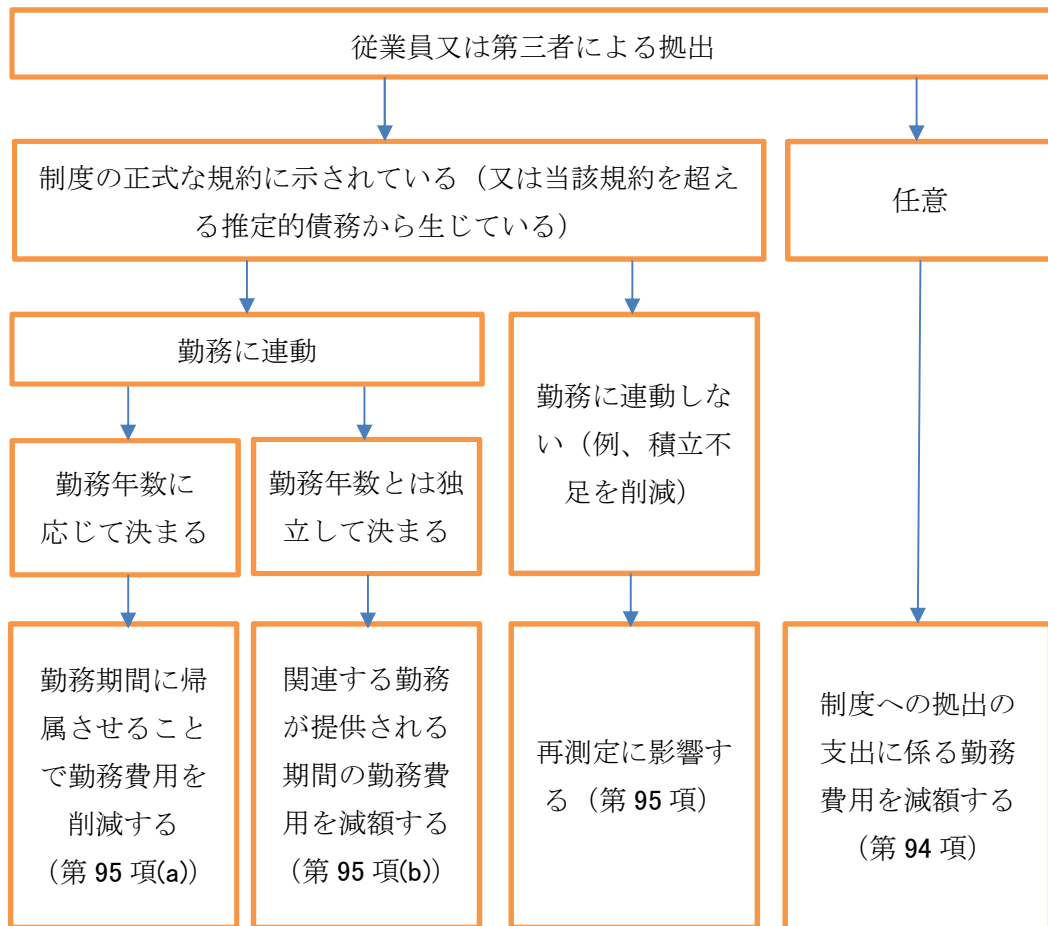
本基準は、「勤務費用」の表示及び「確定給付負債（資産）の純額に係る利息純額」の表示は、IPSAS 第 1 号『財務諸表の表示』に従って行われることを明確化している（第 136 項）。

8. 確定給付制度—リスク分担

本基準は、複数分野における確定給付制度のリスク分担の特徴について、関連する会計処理を明確化することを提案している。

(1) 従業員及び第三者による拠出

本基準は、勤務費用及び再測定に係る、従業員及び第三者による拠出の影響を、以下のフロー図によって明確化している（AG13 項）。



(2) 条件付き指数化 (conditional indexation)

一部の確定給付制度は、制度資産の収益次第で便益を提供する（条件付き指数化）。本基準は、条件付き指数化は、確定給付債務の測定に反映されるべきと明確化している（第90項(c)）。

(3) 雇用主の拠出への制限

本基準は、確定給付債務の測定に当たり、雇用主による拠出の影響を考慮することを明確化している（第 89 項(c)）。このような制限の影響は、主体の見積り存続期間と制度の見積り存続期間のうち短い方にわたるよう決定される。（第 93 項）

(4) 給付の水準の変更

本 ED は、給付の最終的な費用の見積りには、給付水準の変更を要求する又は認められるような制度の条項の影響を反映することを明確化している（第 90 項(c)）。

9. その他の論点

本基準は、公的部門において提起されるその他の論点にも対応している。

(1) 従業員給付の分類

本基準は、短期従業員給付は 従業員が関連する勤務を提供する報告期間の期末後 12 ヶ月未満に、その全額が清算されると予想されることを明確化している（第 8 項の短期従業員給付の定義）。

(2) 複数事業主制度の開示

本基準は、主体に以下を要求することを提案している。

- 制度の解散時又は主体の制度からの退出時における、欠損又は余剰に係る何らかの合意された配分の説明を提供すること（第 150 項(c)）
- 複数事業主制度への参加の水準、及び翌報告期間に係る制度への予想拠出を、該当ある場合は、確定拠出制度であるかのように示すこと（第 150 項(d)）

(3) その他の長期従業員給付

確定給付制度の会計処理の変更の結果として、本基準は、その他の長期従業員給付の認識及び測定も変更している（第 158 項）。

(4) 解雇給付

IPSAS 第 25 号は、主体が明らかに解雇給付を提供することを約束している場合には、解雇給付は認識されるべきことを要求している（現行 IPSAS 第 25 号の第 155 項）。IPSASB は、認識のタイミングを決定する要因は、主体が解雇給付の提示を取り下げられないことと考えている。したがって本 ED は、主体がもはや解雇給付の提示を取り下げられないとき（例えば、従業員が提示を受け入れたとき）に、解雇給付は認識されなければならない、と提案している（第 168 項）。

10. IAS 第 19 号との比較

本基準と、そのベースとなる IAS 第 19 号との主な違いは以下のとおりである。

	IAS 第 19 号	IPSAS 第 39 号
賞与制度	—	公的部門の賞与制度について追加ガイダンスあり (第 20 項)。
共通支配下の加入主体を伴う確定給付制度	—	被支配主体は特に定めがなければ確定拠出ベースで会計処理を行う。第 42 項で説明。
退職後給付：公的給付	複数事業主制度と同様に会計処理する	左に同じ。さらに、説明文を追加している (第 45 項～第 47 項)。
退職後給付：割引率	退職後給付債務の通貨と見積り期間に従って、優良社債の利回りに基づく割引率を適用する。	貨幣の時間価値を反映する割引率を適用する (第 85 項)。割引率を決定した基礎を開示する (第 141 項)。
長期障害給付	—	退職後給付に比べれば不確実性の問題がないという反証可能な推定を含む (第 157 項)。
個人が再就職するまで主体が支払う補償	—	長期従業員給付の例として追加 (第 155 項)。
再測定認識	その他の包括利益	純資産・持分
用語	収益 (income) 親会社 (parents) 子会社 (subsidiaries)	収益 (revenue) 支配 (controlling) 被支配主体 (controlled entities)

11. ED 第 59 号からの主な変更点

本基準と、ED 第 59 号との主な違いは以下のとおりである。

	ED 第 59 号	IPSAS 第 39 号
複合社会保障制度	IPSAS 第 25 号の記載と同様	関連する記載を削除

複合社会保障制度とは、法律に定められ、かつ、(a)退職後給付を提供するために複数事業主制度として運営されるだけでなく、(b)従業員によって提供される勤務と交換される対価ではない給付を提供するものをいう。IPSAS 第 25 号の作成時には、複合社会保障制度は公的部門特有とされていた。ED 第 59 号は実例が見当たらないとの理由で削除を提案し、寄せられたコメントには例示が無かったことから、IPSAS 第 39 号では削除された。

12. 参考：我が国の公会計制度

(1) 国（省庁別財務書類）

① 賞与引当金

期末手当・勤勉手当については、会計年度末までの期間に対応する部分を「賞与引当金」として計上し、その計上基準及び算定方法について注記する。

② 退職給付引当金

退職手当に係る退職給付引当金は、期末要支給額方式で計上する。

(2) 地方自治体（総務省統一基準）

① 賞与引当金

賞与等引当金は、基準日時点までの期間に対応する期末手当・勤勉手当及び法定福利費を計上する。

② 退職給付引当金

原則として期末自己都合要支給額により計算する。

(3) 本基準と我が国の基準との主な差異

① 短期従業員給付

本基準では、短期従業員給付の範囲を日本の国・地方自治体よりも幅広くとっている（例：有給休暇引当金）。

② 退職後給付（確定給付制度）

本基準の第 62 項に「場合によっては、見積り、平均及び簡便計算により、本基準で例示した詳細な計算の信頼し得る近似値を求めることができるであろう」という簡便法の記載がある。現行の IPSAS 第 25 号にも同様の条項がある。

日本の政府・地方自治体の現行の会計基準では、退職給付引当金の計算において「期末要支給額」を適用することと定めており、実質的に簡便法の適用を原則としている。

一方、本基準では上記のように簡便計算を認めつつも「信頼し得る近似値」という一文が入っている。簡便計算を採用できる前提として、原則法と結果が近似することが必要である。

以 上