

第11部 従業員給付 (1)

「従業員給付」の部では、3回にわたってIFRS導入に際して想定される主な実務上の論点を中心に解説していきます。

はじめに

IFRSでは、IFRS第2号「株式報酬」が適用されるものを除き、IAS第19号「従業員給付」が企業の全ての従業員給付に関する会計処理を規定しています。IAS第19号では従業員給付を以下の4つに分類しています。

- ▶ 退職後給付：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等
- ▶ 短期従業員給付：賃金、給料及び社会保障のための掛金、年次有給休暇等
- ▶ その他の長期従業員給付：長期勤続休暇又は研究休暇、その他の長期勤続給付等
- ▶ 解雇給付

今回の従業員給付では、第1回及び第2回において退職後給付について日本基準との差異を中心に説明し、第3回で退職後給付以外の従業員給付についての説明を行います。

退職後給付

退職後給付とは、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)であり、その主要な契約条件に由来する当該制度の経済的実質により、確定拠出制度又は、確定給付制度のいずれかに分類されます。

確定拠出制度

確定拠出制度は、企業が一定の掛金額を基金等の別個の事業体に支払い、たとえ基金等が従業員の当期及び前期以前の勤務に関連する全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、企業がさらに掛金額を支払うべき債務を負わないもの、すなわち数理計算上のリスク等を従業員側が負担するものをいいます。確定拠出制度においては、企業の各期の債務が当該期間にかかる掛金額によって決定することになります。

確定拠出制度においては日本基準とIAS第19号のいずれも、掛金額を毎期費用処理するため、大きな相違はないと考えられています。

確定給付制度

確定給付制度では、確定拠出制度と異なり、契約等により合意した給付を従業員に支給し、数理計算上のリスクや投資リスクを実質的に企業が負担するという特徴があります。確定給付制度の会計処理は、当該債務及び費用を測定するための数理計算上の仮定が必要になり、債務は割引現在価値で測定されます。確定給付制度については、日本基準とIFRSでいくつかの重要な点で相違があり、この相違について説明をしていきます。

確定給付制度債務の計算

IAS第19号では、確定給付制度債務の現在価値の決定は予測単位積増方式によって行われます。予測単位積増方式では、勤務を提供する各期間で給付を受ける権利の追加的な1単位を生じさせるものとし、最終的な債務額を積み上げるための各単位を別個に測定します。確定給付制度債務の現在価値及び現在勤務費用を算定する場合は、制度の給付算定式に基づいて勤務期間に給付額を帰属させなければならぬとされています。

ただし、勤続年数の後半に、前半より著しく高水準の給付を生じさせるような場合には、給付額について、給付を最初に生じさせた日から従業員によるそれ以上の勤務が重要な給付額を生じさせなくなる日までの期間にわたり定額法により帰属させることが必要とされています。

日本基準では、退職給付見込額のうち期末までに発生していると認められる額を計算するのに、期間定額基準を原則としています。これは退職給付見込額を全勤務期間に配分する方法であり、IAS第19号の定額法とは帰属させる期間が異なっています。

このためIFRSの導入にあたっては、定額法を採用する場合には自社の制度が勤続年数の後半に著しく高水準の給付を生じさせる制度に該当するか検討し、給付額を帰属させる期間についての検討が必要になります。

次回も退職後給付について日本基準との相違を中心に説明を行っていきます。

Ernst & Young ShinNihon LLC

アーンスト・アンド・ヤングについて
アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクション・アドバイザー・サービスなどの分野における世界的なリーダーです。全世界の14万4千人の構成員は、共通のバリュー（価値観）に基づいて、品質において徹底した責任を果たします。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。詳しくは、www.ey.com にて紹介しています。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。

新日本有限責任監査法人について
新日本有限責任監査法人は、アーンスト・アンド・ヤングのメンバーファームです。全国に拠点を持ち、日本最大規模の人員を擁する監査法人業界のリーダーです。品質を最優先に、監査および保証業務をはじめ、各種財務関連アドバイザーサービスなどを提供しています。アーンスト・アンド・ヤングのグローバル・ネットワークを通じて、日本を取り巻く世界経済、社会における資本市場への信頼を確保し、その機能を向上するため、可能性の実現を追求します。詳しくは、www.shinnihon.or.jp にて紹介しています。

お問い合わせ先
新日本有限責任監査法人
IFRS推進本部
〒100-0011
東京都千代田区内幸町二丁目2-3
日比谷国際ビル

Email: ifrs@shinnihon.or.jp

© 2010 Ernst & Young ShinNihon LLC
All Rights Reserved.

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はいししないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本有限責任監査法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。

第11部 従業員給付 (2)

今回は、前回に引き続き、退職後給付についてIFRSと日本基準の主要な相違点について解説していきます。

割引率

IAS第19号では、確定給付制度債務を現在価値に割り引く際の割引率については、報告期間の期末日現在の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、と定められています。そのような社債について十分な市場が存在しない国では、国債の市場利回りを使用しなければならないことになっています。日本基準で国債の利回りを使用しているケースも多いかと思いますが、社債について十分な市場が存在するという事になれば、IAS第19号に基づいて優良社債の利回りを参照する必要があります。

また、日本基準においては、重要な変動が生じていない場合には割引率を見直さないことができるとされています。前期末の割引率による確定給付制度債務と比較して、期末の割引率による確定給付制度債務が10%以上変動する場合は重要な変動とされています。IAS第19号ではこのような規定は存在しないため、原則として毎期末日での割引率の見直しが必要になります。

数理計算上の差異

数理計算上の差異とは、事前の数理計算上の仮定と実際の結果との差異、及び数理計算上の仮定の変更によって構成されるものです。数理計算上の差異の処理については、IAS第19号においては以下の3つの方法からの選択ができます。

- ▶ 回廊モデル：前期末の未認識の数理計算上の差異が、前期末の確定給付制度債務の現在価値（制度資産控除前）の10%と前期末の制度資産の公正価値の10%のいずれか大きい金額を超過する場合に、超過額を従業員の予想平均残存勤務期間で定期的に償却し損益として認識
- ▶ 期間償却モデル：従業員の予想平均残存勤務期間内で定期的に償却し、損益として認識
- ▶ 一括償却モデル：発生時に全額をその他包括利益として認識

日本基準では、数理計算上の差異に関して、各期の発生額を平均残存勤務期間以内の一定の年数で定額法または定率法により毎期費用処理することとされ

ています。日本では発生の翌期からの償却が認められていますが、IAS第19号の期間償却モデルでは当期から償却する点で異なっています。

過去勤務費用

過去勤務費用とは、前期以前における従業員の勤務に関して、当期中における確定給付制度の導入または変更により生じた確定給付制度債務の現在価値の変更額をいいます。

過去勤務費用の処理については、退職後給付の権利(受給権)が未確定の部分は、確定するまでの平均期間にわたり定額法により費用認識され、すでに受給権が確定している部分は直ちに認識します。

日本基準では、過去勤務費用に関して、原則として、各期の発生額について平均残存勤務期間以内の一定の年数で按分した額を每期費用処理しなければならないとされていますので、給付の受給権が確定している部分について即時認識するIAS第19号とは異なっています。

小規模企業等の特例

日本基準では従業員数が300人未満の小規模企業等については、簡便な方法により計算した確定給付制度債務を用いて、退職給付引当金及び退職給付費用を計上することが認められていますが、IAS第19号ではこのような特例に関する規定はありません。

現在、当該特例を採用している場合は、原則的な計算方法への変更や重要性の検討が必要になると考えられます。

初度適用

移行日後の数理計算上の差異に回廊アプローチを選択した場合、遡及適用するのが原則ですが、遡及免除規定として、移行日時点での数理計算上の差異の累積額の全額を利益剰余金として認識することが認められています。

今後の方向性

現在IAS第19号の見直しが行われています。2010年4月に公表された公開草案では、企業の確定給付制度が財務諸表に及ぼす影響を容易に理解できるようにするため、確定給付制度に関する認識、表示及び開示の改訂が提案されています。

具体的には、正味確定給付負債(資産)に関する再測定の影響(現行基準書の数理計算上の差異にほぼ相当)は、発生時に全額をその他包括利益に認識(その後、純損益として認識はしない)し、過去勤務費用は、受給権未確定部分を含め発生時に全額を純損益に認識することとされています。これにより、財政状態計算書には確定給付制度債務の現在価値から制度資産の公正価値を控除した正味確定給付負債(資産)が計上されるため未認識項目は廃止され、ある期間におけるすべての変動が包括利益計算書に認識されることとなります。

今回の公開草案に関する最終の基準書は、2011年第1四半期に公表される予定であり、今後の動向に留意が必要となります。

また、日本基準においても、2010年3月に公開草案が公表され、IFRSとのコンパジェンスの観点から、確定給付制度債務及び勤務費用の計算方法、数理計算上の差異及び過去勤務費用の処理方法等について見直しが行われています。数理計算上の差異及び過去勤務費用については、その他包括利益に計上後、平均残存勤務期間以内の一定の年数で定期的に費用処理することが提案されています。

次回は従業員給付のうち、退職後給付以外の「その他の従業員給付」について説明します。

Ernst & Young ShinNihon LLC

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクション・アドバイザリー・サービスなどの分野における世界的なリーダーです。全世界の14万4千人の構成員は、共通のバリュー(価値観)に基づいて、品質において徹底した責任を果たします。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。詳しくは、www.ey.com にて紹介しています。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。

新日本有限責任監査法人について

新日本有限責任監査法人は、アーンスト・アンド・ヤングのメンバーファームです。全国に拠点をもち、日本最大規模の人員を擁する監査法人業界のリーダーです。品質を最優先に、監査および保証業務をはじめ、各種財務関連アドバイザリーサービスなどを提供しています。アーンスト・アンド・ヤングのグローバル・ネットワークを通じて、日本を取り巻く世界経済、社会における資本市場への信頼を確保し、その機能を向上するため、可能性の実現を追求します。詳しくは、www.shinnihon.or.jp にて紹介しています。

お問い合わせ先

新日本有限責任監査法人

IFRS推進本部

〒100-0011

東京都千代田区内幸町二丁目2-3

日比谷国際ビル

Email: ifrs@shinnihon.or.jp

© 2010 Ernst & Young ShinNihon LLC

All Rights Reserved.

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はいししないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本有限責任監査法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。

第11部 従業員給付 (3)

今回は、IAS第19号が規定している従業員給付のうち、退職後給付以外の従業員給付について解説します。

はじめに

IAS第19号は退職後給付以外に以下のような従業員給付について規定しています。

- ▶ 短期従業員給付
- ▶ その他の長期従業員給付
- ▶ 解雇給付

短期従業員給付 — 概要

短期従業員給付とは、従業員が関連する勤務を提供した期間の終了日から12ヶ月以内に、決済される予定の従業員給付(解雇給付を除く)です。短期従業員給付の債務・費用は、従業員が企業に関連する勤務を提供したときに認識します。通常、期末日後12ヶ月以内に決済されるので割引は実施せず、また数理計算上の仮定を行わないことから、数理計算上の差異の発生がありません。短期従業員給付には、以下が含まれます。

- ▶ 賃金、給料及び社会保障のための掛金
- ▶ 期末日後12ヶ月以内に取得が予測される短期有給休暇
- ▶ 期末日後12ヶ月以内に支払うべき利益分配及び賞与
- ▶ 現在の従業員に対する現物支給(医療給付、住宅、自動車等)

本稿では、このうち短期有給休暇の会計上の取扱いについて説明します。

短期従業員給付 — 短期有給休暇

短期有給休暇には、当期の権利を完全に消化しなかった場合に繰り越すことができ、将来の取得が可能な「累積型」と繰り越されない「非累積型」があります。累積型には退職時に未消化の有給休暇を企業が買取る場合と買い取らない場合がありますが、いずれの場合も、費用及び負債を計上する必要があります。

累積型では、給付の対象となる勤務を従業員が提供した報告期間の期末日現在で、未消化の有給休暇日数の給与相当額を全て費用及び負債として計上します。ただし、買い取らない場合は、未消化の有給休暇日数のうち翌年に消化されるであろうと予測される日数を計算し、この日数の給与相当額を費用及び負債として計上します。他方、非累積型では期間と従業員が提供した勤務が直接連動するわけではないため、従業員が休暇を取得した時点でのみ認識されます。

日本基準においては有給休暇の会計上の取扱いについての規定はありません。実際には日本では有給休暇が従業員の勤務に応じて付与され、消化されずに繰り越されることが一般的であることから、IAS第19号を適用した場合、将来消化されると見込まれる有給休暇について、期末日時点で測定し、将来の債務として認識する必要が生じます。

その他の長期従業員給付

その他の長期従業員給付は、従業員が関連する勤務を提供した期間の期末後12ヶ月以内に、決済される予定でない従業員給付(退職後給付及び解雇給付を除く)のことです。IAS第19号では、長期従業員給付として、「長期勤務休暇又は研究休暇のような長期有給休暇」、「記念日又は他の長期勤務給付」、「従業員が勤務を提供した期末後12ヶ月以降に支払われる利益分配及び賞与」等を例示し、会計処理を規定しています。

長期従業員給付は、短期従業員給付と異なり、割引後の金額で測定されますが、退職後給付の測定ほど不確実性の問題はなく、その他の長期従業員給付の導入又は変更が、多額の過去勤務費用を発生させることはほとんどないと考えられ、退職後給付の場合と異なり、数理計算上の差異及び全ての過去勤務費用を直ちに認識します。

解雇給付

解雇給付とは、「通常の退職日より前に従業員の雇用を終了するという企業の決定」、または「当該給付の見返りに自主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うべき従業員給付です。負債を生じさせる事象は、従業員による勤務提供ではなく解雇であるため、IAS第19号では、他の従業員給付とは別個に扱っています。

解雇給付は、退職後給付の割増額、従業員が企業に経済的便益をもたらす勤務をもはや提供しない場合の特定の予告期間の末日までの間に支払われる給与等も該当します。解雇給付については期末までに、以下のいずれかを「余儀なくされた」と証明できる場合」にのみ、負債として計上する必要があります。「余儀なくされた」と証明できる」とは、解雇の詳細かつ正式な計画を有し、撤回する現実的な可能性を有しない場合をいいます。

- ▶ 従業員若しく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
- ▶ 自発的退職を勧奨するために行った募集の結果として解雇給付を支給すること

自発的退職の勧奨に係る解雇給付額の場合、勧奨を受け入れると見込まれる従業員数を基礎とし、決算日から12ヶ月後以降に解雇給付の期日が到来する場合には、割引後の金額で計上されます。

日本でもリストラを行うことになった場合、解雇給付に該当する事象が発生する可能性があります。日本の基準では、解雇給付に関する明示的な規定はありません。

今回で、第11部「従業員給付」は終了です。次回は、「収益」です。

Ernst & Young ShinNihon LLC

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクション・アドバイザリー・サービスなどの分野における世界的なリーダーです。全世界の14万4千人の構成員は、共通のバリュー(価値観)に基づいて、品質において徹底した責任を果たします。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。

新日本有限責任監査法人について

新日本有限責任監査法人は、アーンスト・アンド・ヤングのメンバーファームです。全国に拠点を持ち、日本最大規模の人員を擁する監査法人業界のリーダーです。品質を最優先に、監査および保証業務をはじめ、各種財務関連アドバイザリーサービスなどを提供しています。アーンスト・アンド・ヤングのグローバル・ネットワークを通じて、日本を取り巻く世界経済、社会における資本市場への信頼を確保し、その機能を向上するため、可能性の実現を追求します。詳しくは、www.shinnihon.or.jpにて紹介しています。

お問い合わせ先

新日本有限責任監査法人

IFRS推進本部

〒100-0011

東京都千代田区内幸町二丁目2-3

日比谷国際ビル

Email: ifrs@shinnihon.or.jp

© 2010 Ernst & Young ShinNihon LLC

All Rights Reserved.

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本有限責任監査法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。