

国際会計基準における退職給付会計の変遷

—1993年IAS第19号まで—

藤 田 直 樹

1. 序

本稿の目的は、国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee、以下 IASC）が 1993 年に改正して公表した国際会計基準（International Accounting Standards、以下 IAS）第 19 号「退職給付費用」（Retirement Benefit Costs、以下 1993 年 IAS 第 19 号）までの IAS における退職給付会計の制度化と改正を考察することである。会計基準は各国の政治や経済事象等の時代背景の影響を受ける。このため、同一の経済事象に関する会計処理は各国により異なる可能性がある。このような場合に海外と共通の会計基準があれば、財務諸表利用者は海外企業の財務諸表を理解し、自国企業と比較することができる。IAS は、海外企業の財務諸表に関する理解や自国企業との比較に役立つように公表された会計基準である。1993 年 IAS 第 19 号は、「発生給付評価方式」（Accrued Benefit Valuation Methods）を保険数理計算方法の「標準処理」（Benchmark Treatment）に採用したこと、保険数理計算上の仮定に将来の昇給部分を含めたこと、各会計期間構成要素に関する財務諸表本体への反映方法、制度資産に関する注記情報の追加、の 4 点の特徴である。これらの重要な論点は時代背景の影響を受けた。そこで、本稿は 1993 年 IAS 第 19 号までの IAS における退職給付会計基準が

公表された時代背景や論点分析を行うことにより、残された問題点を明らかにする。

2. 1983 年 IAS 第 19 号の論点分析

2.1 IASC 設立

会計基準には各国の政治、経済、社会的環境等の時代背景が反映される¹⁾。このため、同一の経済事象であっても、その会計処理方法は各国で異なる。1960 年代以降、企業は資金調達等の経済活動を自国だけではなく、海外でも行うようになった²⁾。企業の経済活動が国際化するにつれて、財務諸表利用者は海外企業の財務諸表を理解する点で障壁を抱えた³⁾。また、自国の会計基準と海外の会計基準とで会計処理が異なる場合、自国企業と海外企業との財務諸表における会計情報を比較するのが困難である。このような障壁を改善するために、海外企業と共通の会計基準が必要とされた。そこで、IASC が 1973 年、9 ヶ国の職業会計士団体の合意により設立された⁴⁾。IASC は各国から広範な支持を獲得しようとした⁵⁾。しかしながら、設立当初の IASC は、各国に IAS を遵守させる法的強制力を持っていなかった⁶⁾。その理由として、① IASC が主要国の会計士団体の合意により設立された民間組織であること、② IAS の効力の拠り所が署名された合意書であること、の 2 点

1) 橋本 (2007)、18 ページ。

2) 杉本 (2017)、42 ページ。

3) 橋本・山田 (2017)、2 ページ。

4) IASC (1998), par. 1.

5) Gernon, Purvis and Diamond (1990), p. 1.

6) 橋本 (2007)、71 ページ。

が挙げられる⁷⁾。このため、IASCは類似した経済事象に複数の代替的な会計処理を容認した。つまり、IASC設立当初のIASの位置づけは各国で異なっていたと考えられる。また、IASは財務諸表利用者が海外企業の財務諸表を理解し、自国企業と比較するのに役立つ会計基準とは言えなかった。

2.2 1983年IAS第19号の論点分析

(1) 1983年IAS第19号の概要

IASC設立以降、IASCは各国独自の政治や経済、社会環境により発展した退職給付会計基準を整備する必要があった⁸⁾。そこで、IASCは1983年にIAS第19号「事業主の財務諸表における退職給付に関する会計」(Accounting for Retirement Benefits in the Financial Statements of Employers、以下1983年IAS第19号)を公表した。1983年IAS第19号は、IASにおける最初の退職給付会計基準である。IASを導入した国の中には、退職給付制度を非公式で企業の慣習として位置づけている国と、法律で定めている国とがある⁹⁾。しかしながら、退職給付制度が企業に制度の解散を認めている場合でも、企業が従業員を雇用している場合に退職給付制度を取り消すことは難しい¹⁰⁾。

(2) 1983年IAS第19号の論点分析

1983年IAS第19号の特徴は、①発生主義、②保険数理計算方法の採用、③予測給付債務(Projected Benefit Obligation、以下PBO)の容認、④過去勤務費用(Past Service Cost)と数理計算上の差異(Changes In Actuarial Assumptions)の財務諸表本体への反映方法、⑤注記情報の規定、の5点である。

①の発生主義は、企業の退職給付に関する費用が従業員の勤労の結果として生じると捉えられている¹¹⁾。このため、IASにおける退職給付の考え

方は最初から従業員の勤労を条件とした「賃金後払説」に基づいている。退職給付会計を最初に制度化したのは米国である。米国における退職給付の考え方は、1974年のエリサ法(The Employee Retirement Income Security Act、以下ERISA)制定後に「賃金後払説」へと変化した¹²⁾。米国では、その後の退職給付会計基準においても「賃金後払説」が採用されている。また、IASCが1983年IAS第19号を公表する前に、米国の財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board、以下FASB)は費用計上基準に現金主義と発生主義のうちどちらを採用するかを検討した。その結果、FASBは財務会計基準書(Statement of Financial Accounting Standards、以下SFAS)第35号「確定給付年金制度による会計と報告」(Accounting and Reporting by Defined Benefit Pension Plans)において発生主義を費用計上基準として採用した¹³⁾。その理由は次の2点である¹⁴⁾。

- A) 発生主義が企業年金制度の取引すべてを記録する計上基準であること。
- B) 発生主義が企業年金制度の財務諸表の比較可能性を高めること。

FASBにおける決定事項はIASCの1983年IAS第19号で採用されている。このため、IASCは1983年IAS第19号を公表するにあたり、世界で最初に高度に発展した米国の退職給付会計基準を参考にしたと思われる。

②の保険数理計算方法は、当期勤務費用(current service costs)に関する各会計期間発生額の算定方法が異なる。1983年IAS第19号で規定されている保険数理計算方法は、「発生給付評価方式」と「予測給付評価方式」(Projected Benefit Valuation Methods)の2つに大きく区別できる。「発生給付評価方式」は、当期会計期間における従業員の勤労により発生した退職給付額の現在価値を当期勤

7) 杉本(2017)、58ページ。

8) 辰巳(1980)、24ページ。

9) IASC(1983)、par. 7.

10) IASC(1983)、par. 7.

11) IASC(1983)、par. 12.

12) 藤田(2016)。

13) FASB(1980)、par. 88.

14) FASB(1975)、pars. 131-140.

務費用として財務諸表本体に反映する¹⁵⁾。このため、「発生給付評価方式」では、従業員の勤労による発生額が財務諸表本体に反映される。一方、「予測給付評価方式」は、従業員の退職時までの勤労による発生額を予測して全勤務期間に割り当てる¹⁶⁾。このため、「予測給付評価方式」により算定された当期勤務費用は、各会計期間における従業員の勤労による発生額が財務諸表本体にそのまま反映されているわけではない。

③のPBO容認は、「発生給付評価方式」もしくは「予測給付評価方式」で算定される退職給付額に関する保険数理計算上の仮定に関連する。1983年IAS第19号は、保険数理計算上の仮定に国や産業の一般生産性水準（general level of productivity in a country or an industry）、従業員の価値の増加（individual merit increases）、一般消費者物価水準（general level of consumer-prices）を含むことを容認している¹⁷⁾。このため、1983年IAS第19号における確定給付制度債務には将来の昇給部分を含むPBOが容認されていると考えられる。将来の昇給部分は昇給方法の違いに基づいて定期昇給部分とベースアップの2つに区別できる。定期昇給部分は、従業員の勤続年数、年齢、仕事内容、能力等により企業独自の賃金表に沿って昇給する部分である¹⁸⁾。つまり、定期昇給部分は企業独自の制

度である。一方、ベースアップは、物価、生活水準、生産性等により労働組合が賃金の増額を求めて企業と交渉し、企業の賃金表が改訂されることにより発生する昇給部分である¹⁹⁾。つまり、ベースアップは企業の制度ではなく、インフレの経済状況で発生しない場合もある。1983年IAS第19号は定期昇給部分とベースアップを両方とも将来の昇給部分に含んでいる。会計期間期末現在の給与水準に基づけば、従業員の勤労による発生額に等しい確定給付制度債務は累積給付債務（Accumulated Benefit Obligation、以下ABO）である。米国においては、1980年のSFAS第35号で従業員の勤労の対価に等しい債務がABOであると表明された²⁰⁾。しかしながら、1970－1980年代の米国ではインフレの影響が大きかった²¹⁾。インフレが発生すると、その影響を緩和するために退職給付額を変更する企業もある。FASBはこのような状況を考慮して、確定給付制度債務概念に将来の昇給部分を含むPBOを容認した²²⁾。

第1図はIASC設立時から加盟している国のインフレ率を示している。対象期間はIASC設立時から1983年IAS第19号公表時までである。IASC加盟国の中にはインフレ率が10%以上の国があり、世界各国でインフレが激しかった。このため、IASCは米国と同様にインフレを考慮した

| IASC設立時の加盟国 | 1973年 | 1974年 | 1975年 | 1976年 | 1977年 | 1978年 | 1979年 | 1980年 | 1981年 | 1982年 | 1983年 |
|-------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| オーストラリア | 9.2 | 15.3 | 15.2 | 13.4 | 12.3 | 8 | 6.4 | 9 | 9.5 | 10.4 | 8.6 |
| カナダ | 7.6 | 10.9 | 10.7 | 7.5 | 8 | 9 | 9.1 | 10.2 | 12.5 | 10.7 | 5.9 |
| フランス | 7.3 | 13.7 | 11.8 | 9.6 | 9.4 | 9.1 | 10.8 | 13.1 | 13.3 | 12 | 9.5 |
| ドイツ | 7 | 7 | 5.9 | 4.3 | 3.7 | 2.7 | 4.1 | 5.4 | 6.3 | 5.3 | 3.3 |
| 日本 | 11.7 | 23.1 | 11.7 | 9.4 | 8.2 | 4.2 | 3.7 | 7.8 | 4.9 | 2.7 | 1.9 |
| メキシコ | 12 | 23.7 | 15.1 | 15.8 | 29 | 17.5 | 18.1 | 26.5 | 28 | 58.9 | 101.9 |
| オランダ | 8 | 9.6 | 10.2 | 9.1 | 6.5 | 4.1 | 4.2 | 6.5 | 6.8 | 5.9 | 2.9 |
| 英国 | 9.2 | 15.9 | 24.3 | 16.7 | 15.8 | 6.6 | 14.8 | 18.6 | 10.6 | 8.5 | 5.2 |
| 米国 | 6.3 | 11 | 9.1 | 5.8 | 6.5 | 7.6 | 11.3 | 13.5 | 10.4 | 4 | 5.3 |

第1図 IASC設立時から加盟している国のインフレ率（単位：%、1973年～1983年）

出所：International Monetary Fund (2001)

15) IASC (1983), Appendix.

16) IASC (1983), Appendix.

17) IASC (1983), footnote 1.

18) 楠田 (2010)、166-168 ページ。

19) 楠田 (2010)、166-168 ページ。

20) FASB (1980), par. 153.

21) International Monetary Fund (2001).

藤田 (2016) が詳しい。

22) FASB (1982), par. 28.

ベースアップ等の将来の昇給部分を確定給付制度債務の算定に含めることを容認したと考えられる。しかしながら、1983年IAS第19号において、将来の昇給部分が負債として財務諸表本体に計上される根拠は示されていない。

このように、②と③から、1983年IAS第19号において各会計期間の従業員の勤労による発生額と対応しない会計処理が存在していたと考えられる。このような複数の会計処理が認められていた理由には、IASCに会計基準遵守に関する法的強制力がなかったことが挙げられる。また、将来の昇給部分を会計期間期末現在の負債として財務諸表本体に反映する理論的な根拠が示されていない。

④の過去勤務費用と数理計算上の差異の財務諸表本体への反映方法は、2つの会計処理から選択適用することとされた。それは、過去勤務費用と数理計算上の差異が発生した会計期間に全額反映する即時認識と、過去勤務費用と数理計算上の差異を予測される従業員の残存勤務期間以内の会計期間で配分する遅延認識、の2つである²³⁾。過去勤務費用と数理計算上の差異の捉え方は、即時認識と遅延認識でそれぞれ異なる。過去勤務費用の即時認識は、過去勤務費用を当期以前の会計期間までの従業員によりもたらされる構成要素として捉える²⁴⁾。一方、過去勤務費用の遅延認識は、過去勤務費用を将来の従業員への勤労の見返りとして捉える²⁵⁾。数理計算上の差異に即時認識と遅延認識を両方とも認める理由として、退職給付に関する見積りの誤差が退職給付制度における長期間の変動によるものかどうかを知るのが難しいことが挙げられる²⁶⁾。

⑤の注記情報は、企業の退職給付に関する評価方法等の情報開示が規定されている²⁷⁾。しかしながら、1983年IAS第19号では外部積立機関の積立状況が企業の財務諸表本体に反映されなかつ

た。1983年IAS第19号では、外部積立機関への年金積立の目的として、退職給付に備えて利用可能な原資を増やすことが挙げられている²⁸⁾。外部積立機関に積み立てられた年金積立額は市場で運用される。また、この年金積立額は従業員への退職給付を目的として積み立てられており、企業が退職給付を負担する。このため、企業の負担すべき退職給付に関する積立状況を利害関係者へ報告するには、外部積立機関の積立状況も財務諸表本体へ反映する必要がある。米国では、財務報告のエンティティーを企業年金制度と外部積立機関のうちどちらに基づくかで議論が行われ、SFAS第35号において企業年金制度に基づく財務報告が規定された²⁹⁾。しかしながら、1983年IAS第19号では企業の財務諸表本体に外部積立機関を含めた退職給付の積立状況が反映されなかった。財務諸表本体への反映方法は、財務報告のエンティティーにどちらを採用するかで変わる。この時期のIASでは、財務報告のエンティティーに関しては議論されていない。

このように、1983年IAS第19号の会計処理に関する問題点として、A：各会計期間の従業員の勤労による発生額と対応しない会計処理が存在したこと、B：外部積立機関の捉え方、の2点が問題点であった。

3. 1993年IAS第19号の論点分析

3.1 IOSCOのIASC支持

設立当初のIASCには会計基準遵守の法的強制力が欠けていた。このため、IASの位置づけは各国で異なっていた。IASは、1つの経済事象に対して複数の代替的な会計処理を容認していた。このため、IASには財務諸表利用者が海外企業の財務諸表を理解したり、自国企業と比較したりする点で障壁が残っていた。IASCはこの障壁の改善を目的として、1987年に財務諸表の比較可能性

23) IASC (1983), par. 45.

24) IASC (1983), par. 21.

25) IASC (1983), par. 22.

26) IASC (1983), par. 32.

27) IASC (1983), par. 50.

28) IASC (1983), par. 14.

29) FASB (1980), pars. 44-47.

改善プロジェクトを開始した。このプロジェクトは後に推進されることになるが、それは証券監督者国際機構（International Organization of Securities Commissions、以下 IOSCO）の支援が大きい。IOSCO は 1980 年代から IAS に関する意見を聴取する諮問グループに参加した³⁰⁾。IOSCO は、公正で、効率的で健全な市場の育成・維持のため、各国各証券市場規制者間で情報交換し、調整・協力し合うことを目的とし、証券規制に関する原則や基準の設定を中心とした活動を行ってきたが、特に米国を中心とした主要国側からは、各国証券市場規制におけるグローバル・スタンダードの確立、証券市場のグローバル化の促進、そして公正、効率的で健全な市場主義経済のグローバルな確立が意図されていた³¹⁾。そして、IOSCO は 1988 年 11 月に IASC の活動を支持した³²⁾。IASC は IOSCO の支持を得たことにより、IAS を遵守させる法的強制力を持つようになった³³⁾。また、IOSCO による IASC 支持は、IASC が代替的処理の削減により会計基準のハーモナイゼーション（harmonization）を進めていく契機となった。証券市場のグローバル化を進めていた IOSCO が IASC の活動を支持したことにより、IAS が国際的な資本市場で利用される可能性が高くなる³⁴⁾。このため、IOSCO は、IASC が世界を対象にした会計基準を設定していく上で欠かすことができない存在となった。

3.2 公開草案第 32 号による財務諸表比較可能性の改善

IASC は IOSCO の支持を得て、1989 年に公開草案（Exposure Draft）第 32 号「財務諸表の比較可能性」（Comparability of Financial Statements）を公表した。公開草案第 32 号の目的は（a）代替的な会計処理が類似の取引や事象に関する自由な選択とされる

場合に 1 つの会計処理を除いて他の会計処理をすべて除去すること、（b）代替的な会計処理が異なる状況において採用すべき異なる会計処理である場合に適切な会計処理が採用されることを確かめること、の 2 点であった³⁵⁾。

公開草案第 32 号では、1983 年 IAS 第 19 号も改正の対象とされた。公開草案第 32 号は、①保険数理計算方法、②将来の昇給部分、③過去勤務費用と数理計算上の差異に関する財務諸表本体への反映方法、の 3 点を取り扱った。

①の保険数理計算方法は、「発生給付評価方式」と「予測給付評価方式」のうちどちらを採用すべきかで検討された。この 2 つの保険数理計算方法を支持する理由はそれぞれ異なる。「発生給付評価方式」を支持する理由は、「従業員個人の活動により生み出される収益と退職給付費用の調和をより良く達成する」³⁶⁾ことが挙げられる。一方、「予測給付評価方式」を支持する理由は、（a）退職給付制度が通常従業員個人ではなく、従業員集団により運営されていること、（b）「発生給付評価方式」よりも費用の平準化を可能にすること、が挙げられる³⁷⁾。最終的に、公開草案第 32 号では、「発生給付評価方式」が給付対象の従業員の勤労から得られる収益と退職給付費用の調和をよりよく提供する見込みがあることを理由に、「発生給付評価方式」が望ましい会計処理と考えられた³⁸⁾。一方、「予測給付評価方式」は代替的処理として認められたが、それは「発生給付評価方式」による退職給付費用の注記開示を可能な範囲で行うことを条件とするものであった³⁹⁾。このように、公開草案第 32 号では「発生給付評価方式」が原則として採用される方向性が示された。

②の将来の昇給部分は、保険数理計算上の仮定に将来の昇給部分が含まれている。公開草案第 32

30) 桜井編（2001）、4 ページ。

31) 小川（2009）、14 ページ。

32) 李（2011）、13 ページ。

33) 橋本（2007）、77 ページ。

34) 小川（2009）、21 ページ。

35) IASC（1990）、par. 3.

36) IASC（1989a）、par. 92.

37) IASC（1989a）、pars. 94-95.

38) IASC（1989a）、pars. 96 and 99.

39) IASC（1989a）、pars. 97 and 99.

号は、退職給付制度に加入している従業員への給付額が将来の昇給部分により確定することを指摘し、将来の昇給部分に関する仮定を含むことは多くの国で広く認められる慣行であるという見解を示した⁴⁰⁾。このため、公開草案第32号では、将来の昇給部分を保険数理計算上の仮定に含むことが提案された⁴¹⁾。

③の過去勤務費用と数理計算上の差異に関する財務諸表本体への反映方法は、即時認識と遅延認識で検討された。過去勤務費用の即時認識を支持する理由として、過去勤務費用は従業員が過去に行った勤務と関係することが挙げられる⁴²⁾。一方、過去勤務費用の遅延認識を支持する理由として、長期間の勤務を条件に従業員に報酬を与えるという約束が、従業員に将来も勤務を行うことを促す手段であることが挙げられる⁴³⁾。また、数理計算上の差異は実績の調整（Experience Adjustments）と保険数理計算上の仮定の変更（Changes in Actuarial Assumptions）に分けて検討されている。実績の調整に関する即時認識は、保険数理に関する実績が現在と過去の会計期間にわたる事象であることを理由に支持されている⁴⁴⁾。一方、実績の調整に関する遅延認識は、保険数理に関する事象が保険数理計算上の仮定とは必然的に異なり、アクチュアリーが長期間の視点を伴う仮定を使用することを理由に支持される⁴⁵⁾。保険数理計算上の仮定の変更に関する即時認識は、そのような仮定の変更が過去の見積りの誤差により生じることを理由に支持される⁴⁶⁾。一方、保険数理計算上の仮定の変更に関する遅延認識は、それを新たな情報により生じた会計上の見積りの変更と捉えられることを理由に支持される⁴⁷⁾。このように、過去勤

務費用と数理計算上の差異には即時認識と遅延認識とでそれぞれ捉え方が異なる。公開草案第32号では、過去勤務費用と数理計算上の差異をともに遅延認識することが支持された⁴⁸⁾。

3.3 1993年IAS第19号の論点分析

IASCは1990年に「趣旨書 財務諸表の比較可能性」（Statement of Intent Comparability of Financial Statements、以下1990年趣旨書）で、公開草案第32号の論点に関して「標準処理」と「認められる代替処理」（Allowed Alternative Treatment）を規定した⁴⁹⁾。その後、IASCは1990年趣旨書で確定した内容を基に、1993年IAS第19号を公表した。1993年IAS第19号の特徴は、①「発生給付評価方式」を「標準処理」に採用したこと、②保険数理計算上の仮定に将来の昇給部分を含めたこと、③当期勤務費用以外の各会計期間構成要素に関する財務諸表本体への反映方法、④制度資産に関する注記情報の追加、の4点である。

①の「発生給付評価方式」を「標準処理」に採用したことにより、IASCは優先して採用すべき保険数理計算方法を明確にした。1993年IAS第19号は、約束された退職給付の現在価値が会計期間期末時点で既に勤務を行った現従業員と退職者への退職給付制度による予想支払額の現在価値であるという見解を示している⁵⁰⁾。「発生給付評価方式」による保険数理計算の現在価値は従業員個人の勤務による発生額を当期勤務費用として計上できる⁵¹⁾。このため、1993年IAS第19号では「発生給付原価方式」を優先的に採用することが規定された。一方、「予測給付評価方式」は「認められる代替処理」とされている。

40) IASC (1989a), par. 102.

41) IASC (1989a), pars. 104-105.

42) IASC (1989a), par. 109.

43) IASC (1989a), par. 109.

44) IASC (1989a), par. 111.

45) IASC (1989a), par. 112.

46) IASC (1989a), par. 114.

47) IASC (1989a), par. 114.

48) IASC (1989a), par. 115.

49) IASC (1990).

50) IASC (1993), par. 41.

51) IASC (1993), par. 43.

②保険数理計算上の仮定に将来の昇給部分を含めたことは、不確実性が関わってくる。インフレ率、給与水準、投資収益に関する将来事象を予測する時に備わっている不確実性はインフレ、昇給率、制度資産の投資収益、そして割引率といった長期間にわたる経済的関係を反映して保険数理計算に考慮される⁵²⁾。なお、将来の昇給部分はインフレ、昇進、能力などの価値の増加といった要因を反映する⁵³⁾。つまり、1993年IAS第19号の確定給付制度債務概念は定期昇給部分とベースアップを両方とも考慮したPBOが採用されていたと考えられる。また、1993年IAS第19号では、将来の昇給部分を含んだ「発生給付評価方式」のことを「予測単位積増方式」(Projected Unit Credit Method)と呼んでいる。

このように、①と②から、問題点A「各会計期間の従業員の勤労による発生額と対応しない会計処理が存在したこと」は、「発生給付評価方式」の原則採用により改善したと考えられる。しかしながら、1993年IAS第19号では「予測給付評価方式」も「認められる代替処理」として容認されているため、従業員の勤労による発生額が各会計期間に反映されない場合もある。また、将来の昇給部分は期末現在の従業員の勤労によってすべて発生するわけではない。公開草案第32号において、将来の昇給部分を保険数理計算上の仮定に含める理由として、①退職給付額が将来の昇給部分により確定すること、②将来の昇給部分を保険数理計算上の仮定に含めることが多くの国で認められていること、が挙げられている。一方、将来の昇給部分を会計期間期末の負債として財務諸表本体に反映する根拠は示されていない。各項目を財務諸表本体に反映するには、フレームワークにおける定義を満たし、かつ認識規準を満たす必要がある⁵⁴⁾。1993年IAS第19号では、将来の昇給部分が負債の定義と認識規準を満たすという根拠は

示されていない。また、将来の昇給部分を昇給方法の違いにより分けた検討も行われていない。昇給方法が違えば、将来の昇給部分すべてが会計期間期末の負債に該当するとは限らない。このため、1993年IAS第19号において問題点Aには未解決の部分がある。

③の当期勤務費用以外の各会計期間構成要素に関する財務諸表本体への反映方法は、公開草案第32号による結論が反映されている。現従業員に関する過去勤務費用と数理計算上の差異はともに従業員の予想される残存勤務期間で遅延認識される⁵⁵⁾。一方、確定給付制度の解散や給付額の縮小、清算が行われる可能性が高い場合の現従業員への影響は即時認識が行われる⁵⁶⁾。また、確定給付制度改訂による退職者への影響は即時認識する⁵⁷⁾。

④の制度資産に関する注記情報の追加は、企業が外部積立機関で年金積立を行っている場合に制度資産の公正価値(fair value)を注記情報として開示するよう規定された⁵⁸⁾。外部積立機関へ拠出を行っている場合、企業の負担すべき退職給付に関する積立状況を報告するには外部積立機関を含めた積立状況を報告する必要がある。しかしながら、1993年IAS第19号では、依然として外部積立機関の積立状況が企業の財務諸表本体に反映されない。1993年IAS第19号では外部積立機関を企業の財務諸表本体に反映することについて検討されなかった。このため、1993年IAS第19号においても問題点B「外部積立機関の捉え方」は解決されていない。

4. 結

本稿ではIASにおける退職給付会計の制度化から1993年IAS第19号までを取り上げた。

時代背景では、IASC設立、米国の退職給付会計、IOSCOのIASC支持がIASの退職給付会計に影響を与えた。IASC設立により、IASにおいて退職給

52) IASC (1993), par. 47.

53) IASC (1993), par. 48(c).

54) IASC (1989b).

55) IASC (1993), par. 28.

56) IASC (1993), par. 33.

57) IASC (1993), par. 38.

58) IASC (1993), par. 51(f).

付に関する会計処理を整備する必要があった。設立当初のIASCは会計基準遵守に関する法的強制力を持っておらず、経済事象に対して複数の代替的処理を容認していた。このため、IASの位置づけは各国で異なっていた。1983年IAS第19号においても代替的な会計処理が幅広く認めてられていた。また、1983年IAS第19号は発生主義、保険数理計算方法の採用、PBOの容認等、複数の論点において世界で最初に高度に発展した米国の退職給付会計基準の影響を受けた。その後、IASCがIOSCOの支持を得たことにより、IASCはIAS遵守に関する法的拘束力を持つようになった。また、IASCは公開草案第32号による代替的処理の削減で財務諸表の比較可能性を改善し、会計基準のハーモナイゼーションを進めていった。1993年IAS第19号では「標準処理」と「認められる代替処理」が規定され、財務諸表の比較可能性が改善された。

会計処理では、1983年IAS第19号における問題点として、A「各会計期間の従業員の勤労による発生額と対応しない会計処理が存在したこと」、B「外部積立機関の捉え方」、の2点を挙げた。1993年IAS第19号では、「発生給付評価方式」が「標準処理」として規定されたため、問題点Aは改善された。しかしながら、1993年IAS第19号では「予測給付評価方式」が代替的処理として認められた。また、1993年IAS第19号では将来の昇給部分を会計期間期末の負債として財務諸表本体に反映する根拠が示されていない。将来の昇給部分は昇給方法の違いにより定期昇給部分とベースアップに分けられるが、1993年IAS第19号では昇給方法の違いにより財務諸表本体に反映すべきかどうかを検討されていない。このため、問題点Aは未解決の部分があり、議論の余地があると考えられる。各項目を財務諸表本体に反映するには、概念フレームワークにおける定義と認識規準を満たすかどうかの検討が必要だと思われる。また、1993年IAS第19号は制度資産に関する注記情報を追加したが、財務諸表本体には外部積立機関も含めた積立状況を報告することはできなかった。このため、問題点Bも未解決である。

参考文献

- Benefits Link (2012), *ERISA in the United States Code*. (http://benefitslink.com/erisa/crossreference_short.html)
- Financial Accounting Standards Board (1975), *FASB Discussion Memorandum: an analysis of issues related to Accounting and Reporting for Employee Benefit Plans*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (1980), *Statement of Financial Accounting Standards No. 35: Accounting and Reporting by Defined Benefit Pension Plans*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (1982), *Preliminary Views of the Financial Accounting Standards Board on major issues related to Employers' Accounting for Pensions and Other Postemployment Benefits*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (1985), *Statement of Financial Accounting Standards No. 87: Employers' Accounting for Pensions*, FASB.
- Gernon, H, S. E. C. Purvis and M. A. Diamond (1990), *TOPICAL ISSUES STUDY NO.3: AN ANALYSIS OF THE IMPLICATIONS OF THE IASC'S COMPARABILITY PROJECT*, School of Accounting University of Southern California. (新井清光訳 (1992)『COFRI 実務研究 書 会計基準の国際的調和』中央経済社。)
- International Accounting Standards Committee (1983), *International Accounting Standard 19: Accounting for Retirement Benefits in the Financial Statements of Employers*, IASC.
- International Accounting Standards Committee (1989a), *Exposure Draft 32: Comparability of Financial Statements: Proposed amendments to International Accounting Standards 2,5,8,9,11,16,17,18,19,21,22,23 and 25*, IASC.
- International Accounting Standards Committee (1989b), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC.
- International Accounting Standards Committee (1990), *Statement of Intent: Comparability of Financial Statements*, IASC. (国際会計基準委員会訳 (1990)『趣旨書 財務諸表の比較可能性』日本公認会計士協会。)
- International Accounting Standards Committee (1993), *International Accounting Standard 19 (revised 1993):*

国際会計基準における退職給付会計の変遷

Retirement Benefit Costs, IASC.

International Accounting Standards Committee (1998),
*DISCUSSION PAPER: SHAPING IASC FOR THE
FUTURE*, IASC.

International Monetary Fund (2001), *The World Economic
Database December 2001*, International Monetary Fund.
(<http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2001/03/data/>
2018年6月20日アクセス)

小川文雄 (2009) 「1980年代後半の国際経済の発展と国際会計の動向」『名古屋学院大学論集 社会科学篇』第45巻第4号、13-25ページ。

楠田丘 (2010) 『賃金テキスト: 労使のための賃金入門 (改訂9版)』産労総合研究所出版部経営書院。

桜井久勝編 (2001) 『テキスト 国際会計基準』白桃書房。

杉本徳栄 (2017) 『国際会計の実像: 会計基準のコンバージェンスとIFRSs アドプション』同文館。

辰巳正三 (1980) 「事業主の財務諸表における退職給付の会計(案)について: 国際会計基準公開草案第一六号の解説」『旬刊商事法務』No. 871、24-32ページ。

橋本尚 (2007) 『2009年国際会計基準の衝撃』日本経済新聞出版社。

橋本尚・山田義隆 (2017) 『IFRS 会計学基本テキスト (第5版)』中央経済社。

藤田直樹 (2016) 「米国における退職給付会計の変遷に関する考察—APB 意見書第8号公表後からSFAS 第87号まで—」『商学論究』第64巻第1号、143-164ページ。

李相和 (2011) 『会計国際化の研究: 国際会計制度の変遷とIFRSの現状分析』白桃書房。