

退職給付会計基準の改正に伴う 過去勤務費用の会計処理の変更が 財務報告の透明性に与える影響の 定性的評価

菅野 浩 勢

1 はじめに

透明性 (transparency) は、財務報告の望ましい特性の一つとみなされ、実際の会計基準の新設や改廃の根拠としてしばしば利用されてきた。たとえば、米国の証券取引委員会 (SEC) が 2005 年 6 月に公表したオフバランス取引に関する報告書 (SEC [2005]) は、財務報告の透明性を改善するための様々な勧告を行い、その後の米国の財務会計基準審議会 (FASB) による会計基準設定に大きな影響を与えた¹⁾。しかしながら、財務報告の透明性には明確な定義がなかったため、これまでの会計基準設定における財務報告の透明性の評価は必ずしも首尾一貫した方法で行われてきたとはいえない。これに対して、Barth and Schipper [2008] は、財務報告の透明性を「財務報告書において、企業の基礎的経済事象が、利用者が容易に理解できる方法で明らかにされる程度」と定義することを提案したが、財務報告の透明性を評価するための具体的な方法を提示するまでには至っていない。

そこで、菅野 [2012] は、Barth and Schipper [2008] による財務報告の透明性の概念を敷衍し、収益・費用の会計処理が財務報告の透明性に与える影響を首尾一貫した基準で評価する方法を開発した。そして、菅野 [2013] では、その評価方法の適用範囲を拡張するとともに、透明性の評価基準を精緻化している。菅野 [2013] では、まず、現行実務で用いられている収益・費用の会計処理を 21 通りに分類し、そのうえで、それらの各種の会計処理が財務報告の透明性に与える影響を 4 つの定性的基準により評価した。菅野

1) SEC [2005] における勧告は、本稿で検討する 2006 年 9 月の財務会計基準書第 158 号『確定給付年金その他の退職後給付制度に関する事業主の会計処理』(SFAS158) の公表にも影響を与えている (SFAS158, pars. B12–B13)。

[2013] の評価方法は、具体的な収益・費用の会計処理をこの 21 通りの分類にあてはめることにより、その会計処理の透明性を評価するというものである。

菅野 [2013] の評価方法には、次のような様々な長所があるため、会計基準設定主体が会計基準の新設や改廃を行う際の極めて有益なツールになると考えられる。第一に、この評価方法では、いかなる収益・費用の会計処理についても、前述の 21 通りの分類に当てはめることができる限り、それが財務報告の透明性に与える影響を評価することができるので、適用範囲が極めて広い。第二に、会計情報の投資意思決定有用性の実証研究では、会計基準の新設や改廃が実際に行われ、企業がそれに基づいて会計情報を作成・開示した後にしか（すなわち、事後的にしか）その会計基準の質を評価できないのに対して、この評価方法では、会計基準の質（の一側面である財務報告の透明性）を事前に評価することができる。第三に、我が国の会計学界では、収益・費用の会計処理の優劣を評価する際に、利益（純損益）計算に与える影響のみが過度に重視されてきたのに対して、この評価方法では、収益・費用の会計処理が、純損益だけでなく、その他の包括利益（OCI）や貸借対照表も含む、より広い範囲の財務報告の透明性に与える影響を首尾一貫した基準で評価することができる。第四に、収益・費用の会計処理は最初に収益・費用が発生してから最終的に貸借対照表で資本の部の利益剰余金に振り替えられるまでの複数の会計期間にわたって行われるが、この評価方法では、収益・費用の会計処理が複数の会計期間の財務報告の透明性に与える長期的な影響を首尾一貫した基準で評価することができる。

菅野 [2013] は、この評価方法を用いて、日本基準、米国基準及び国際会計基準（IFRS）の各会計基準における最近の退職給付会計基準の改正等に伴う数理計算上の差異の会計処理の変更が、いずれも財務報告の透明性を改善するものであることを明らかにした。これに対して、本稿では、この同じ評価方法を用いて、過去勤務費用の会計処理の変更が財務報告の透明性に与える影響を評価する。改正前の退職給付会計基準では、数理計算上の差異と同様に、過去勤務費用についても遅延認識が要求又は許容されてきたため、貸借対照表に計上される退職給付に係る負債の一部がオフバランスとなってきた。したがって、最近の退職給付会計基準の改正により、過去勤務費用の会計処理がどのように変更され、その変更が財務報告の透明性にどのような影響を与えるかを確認することは有意義であると思われる。

本稿の残りの部分の構成は、次のとおりである。第 2 節から第 4 節では、本稿で用いる菅野 [2013] の評価方法の概要を説明する。第 2 節では、菅野 [2013] の評価方法が前提とする財務諸表の構成要素の定義を示す。そして、第 3 節では、現行実務で用いられている収益・費用の会計処理を 21 通りに分類し、第 4 節では、それらの各種の会計処理が財務報告の透明性に与える影響を 4 つの定性的基準により評価する。そして、この評価方法を用いて、第 5 節では日本基準、第 6 節では米国基準、第 7 節では IFRS における最近の

退職給付会計基準の改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更が財務報告の透明性に与える影響を評価する。さらに、第8節では、我が国におけるIFRSの適用に伴う過去勤務費用の会計処理の変更が財務報告の透明性に与える影響を評価する。最後に、第9節では、本稿の結論と今後の課題を述べる。

2 財務諸表の構成要素の定義

財務諸表の構成要素とは、財務諸表における認識の対象となる企業の基礎的経済事象の大分類であり、資産・負債・資本・収益・費用がその典型である²⁾。本節では、本稿で用いる菅野 [2013] の評価方法が前提とする財務諸表の構成要素の定義を示す。

2-1 資産・負債・資本・収益・費用

菅野 [2013] は、次のような主要な会計基準設定主体の概念フレームワークで示されている財務諸表の構成要素の定義を比較検討した。

- ・『財務報告の概念フレームワーク』(IASB [2010]) …IFRSを設定する国際会計基準審議会 (IASB) から2010年9月に公表された。従来の『財務諸表の作成及び表示のフレームワーク』(IASB [1989]) における「財務諸表の構成要素」の部分を第4章の一部として引き継いでいる。
- ・財務会計概念書第6号『財務諸表の構成要素』(SFAC6) …米国の財務会計基準審議会 (FASB) から1985年12月に公表された。
- ・討議資料『財務会計の概念フレームワーク』(ASBJ 討議資料) …我が国の企業会計基準委員会 (ASBJ) から2006年12月に公表された。第3章で財務諸表の構成要素を定義している。

その結果、菅野 [2013] の評価方法では、IASB [2010] に基づき、次のような財務諸表の構成要素の定義を採用することとした³⁾。

- ・資産とは、過去の事象の結果として企業が支配する資源のうち、そこから将来の経済的便益が当該企業に流入すると予想されるものをいう。
- ・負債とは、過去の事象から生じる企業の現在の債務のうち、それを決済することによって、経済的便益を含む資源が当該企業から流出すると予想されるものをいう。
- ・資本とは、すべての負債を控除した後の企業の資産に対する残余請求権をいう。

2) ASBJ 討議資料のように、純利益や包括利益のような利益を財務諸表の構成要素として位置づける見解もあるが、利益は財務諸表において認識された収益・費用の合計又は小計であり、財務諸表における認識の対象となる企業の基礎的経済事象そのものではないので、財務諸表の構成要素として位置づけるべきではない。

3) そのような結論に至った根拠については、菅野 [2013] の第2節を参照のこと。

- ・収益とは、資本参加者による出資に関するものを除く、資本の増加を伴う資産の流入若しくは増価又は負債の減少という形での当該会計期間中の経済的便益の増加をいう。
- ・費用とは、資本参加者への分配に関するものを除く、資本の減少を伴う資産の流出若しくは減価又は負債の発生という形での当該会計期間中の経済的便益の減少をいう。

2-2 繰延損益

菅野 [2013] の評価方法が前提とする IASB [2010] の収益・費用の定義は、利益観として資産負債アプローチに基づいたものであるといえる。しかしながら、定義と認識規準は別の問題であるから、資産負債アプローチに基づく収益・費用の定義を採用したからといって、収益・費用の認識規準として、その発生時に認識する発生主義を採用しなければならないことには必ずしもならない⁴⁾。そこで、菅野 [2013] の評価方法では、収益・費用を発生時に認識せず、次期以降に繰り延べる会計処理についても説明できるように、そうした会計処理を適用した場合に計上される繰延費用・繰延収益についても、次のように定義している（なお、繰延費用と繰延収益を総称して、繰延損益という）。

- ・繰延費用とは、過去に発生した費用のうち、貸借対照表で資本の部の利益剰余金に振り替えられずに、他の項目（の一部）として繰り越されている借方残高をいう。
- ・繰延収益とは、過去に発生した収益のうち、貸借対照表で資本の部の利益剰余金に振り替えられずに、他の項目（の一部）として繰り越されている貸方残高をいう。

過去に発生した収益・費用の累計額は資本の一部であり、本来であれば、発生時に貸借対照表の資本の部の利益剰余金に振り替えられるべきものである。それにもかかわらず、貸借対照表で他の項目（の一部）として繰り越されているものが繰延損益である。

繰延損益の代表例は、資産の部に計上される繰延資産であるが、繰延損益は必ずしも独立の項目として計上されるとは限らない。繰延損益は、棚卸資産や有形固定資産等の他の資産の取得原価に算入される場合もあるし、その収益・費用の発生原因となった資産・負債の帳簿価額と相殺される場合もある。また、繰延損益の貸借対照表における計上場所は、資産の部や負債の部に限らず、資本の部や中間区分（たとえば、純資産の部の株主資本以外の項目）である場合もある。したがって、これらの場所に、その他の包括利益累計額や評価・換算差額等として計上される項目も繰延損益に該当する。

4) これに対して、ASBJ 討議資料では、収益・費用を投資のリスクから解放された部分に限定する形で定義しているため、収益・費用に適用される認識規準も必然的に投資のリスクからの解放に限定されてしまうという問題がある。そのため、菅野 [2013] では、ASBJ 討議資料における収益・費用の定義を却下している (pp. 588-589)。

2-3 繰延損益の取崩額

繰延損益は、会計基準で規定される何らかの決定的事象の発生時に取崩される。本稿では、繰延損益が取崩される契機となるそのような決定的事象の発生時を「実現時」と呼ぶ⁵⁾。この実現時に生じる繰延損益の取崩額の会計処理としては、次の3通りの方法がある。

- ・A (リサイクル又は遅延認識) …損益計算書等で純損益に認識するとともに、貸借対照表では資本の部の利益剰余金に振り替える方法。
- ・B (原価算入) …損益計算書等では認識せずに、貸借対照表でその収益・費用の発生原因となったものとは別の資産・負債の帳簿価額に加減する方法。
- ・C (直接振替) …損益計算書等では認識せずに、貸借対照表で資本の部の利益剰余金に直接振り替える方法。

このうち、Aの方法によって純損益に認識される額は、当期中の資産・負債の増減額ではなく、資本の一部である繰延損益の取崩額であるから、当期中に発生した収益・費用だけではなく、前期以前に発生した収益・費用も含まれる。OCIのリサイクル(リサイクリングともいう)は、このAの方法に該当するため、これによって純損益に認識される金額にも前期以前に発生した収益・費用が含まれる。

3 収益・費用の会計処理の分類

本節では、菅野 [2013] に基づき、現行実務で用いられている収益・費用の会計処理の分類を行う。

3-1 分類の手順

収益・費用の会計処理は、収益・費用が損益計算書等(PL)⁶⁾に認識されるか否かにかかわらず、最初に収益・費用が発生してから最終的に貸借対照表(BS)で資本の部の利益剰余金に振り替えられるまでの一連の手続きに着目することにより、表1に示すような21通りに分類することができる。

具体的な分類の手順は、次の通りである。まず、収益・費用の発生時の会計処理のみに

5) 現行の会計基準では、繰延損益が取崩される決定的事象として、たとえば、関連する資産の処分や負債の決済、対応する収益や費用の純損益での認識、時間の経過、継続的な稼得過程の進捗等が規定されている。本稿でいう「実現」には、これらのすべての事象の発生が該当する。したがって、本稿でいう「実現」は、伝統的な実現概念とは意味が異なることに注意されたい。

6) PLは“Profit and Loss statement”の略号であり、本来は損益計算書のみを指すが、本稿では、純損益をボトムラインとする損益計算書に加えて、包括利益を表示する損益及び包括利益計算書(一計算書方式の場合)及び包括利益計算書(二計算書方式の場合)をも含む広義の財務業績報告書を指すものとして用いている。なお、株主持分変動計算書(日本基準でいう株主資本等変動計算書)は、PLには該当しない。

表1 収益・費用の会計処理の分類

	発生時計上区分		実現時計上区分	
	PL	BS	PL	BS
① 純損益剰余金振替法	純損益	資本（利益剰余金）	—	—
② OCI 剰余金振替法	OCI	資本（利益剰余金）	—	—
③ OCI 資本振替法 A		資本（独立項目）	純損益	資本（利益剰余金）
④ OCI 資本振替法 B			—	資産・負債 （非原因項目）
⑤ OCI 資本振替法 C			—	資本（利益剰余金）
⑥ OCI 中間区分振替法 A		中間区分 （独立項目）	純損益	資本（利益剰余金）
⑦ OCI 中間区分振替法 B			—	資産・負債 （非原因項目）
⑧ OCI 中間区分振替法 C			—	資本（利益剰余金）
⑨ 剰余金直入法		—	資本（利益剰余金）	—
⑩ 資本直入法 A	—	資本（独立項目）	純損益	資本（利益剰余金）
⑪ 資本直入法 B		—	資産・負債 （非原因項目）	
⑫ 資本直入法 C		—	資本（利益剰余金）	
⑬ 中間区分直入法 A	—	中間区分 （独立項目）	純損益	資本（利益剰余金）
⑭ 中間区分直入法 B		—	資産・負債 （非原因項目）	
⑮ 中間区分直入法 C		—	資本（利益剰余金）	
⑯ 独立項目計上法 A	—	資産・負債 （独立項目）	純損益	資本（利益剰余金）
⑰ 独立項目計上法 B		—	資産・負債 （非原因項目）	
⑱ 原価算入法 A	—	資産・負債 （非原因項目）	純損益	資本（利益剰余金）
⑲ 原価算入法 B		—	資産・負債 （非原因項目）	
⑳ 原因項目相殺法 A	—	資産・負債 （原因項目）	純損益	資本（利益剰余金）
㉑ 原因項目相殺法 B		—	資産・負債 （非原因項目）	

着目し、後述する（1）から（10）までの10通りの方法に分類する。そして、これらのうち、収益・費用を発生時にBSで繰延損益として計上する7通りの方法については、その後の実現時における繰延損益の取崩額の会計処理にも着目し、取崩される繰延損益が資本の部又は中間区分に計上されている場合にはA（リサイクル又は遅延認識）・B（原価算入）・C（直接振替）の3通り、資産の部又は負債の部に計上されている場合にはA（遅延認識）・B（原価算入）の2通りに分類することにより、①から㉑までの合計21通りに分類することができる⁷⁾。

7) 現行実務において、資産・負債の帳簿価額を利益剰余金に直接振り替える方法は、筆者が知る限り適用例はないので、資本の部や中間区分に計上された繰延損益の取崩額の会計処理について識別され

3-2 分類の結果

以下では、収益・費用の会計処理を、前述の手順に従って分類した結果を示す。

(1) 純損益剰余金振替法

純損益剰余金振替法とは、収益・費用を発生時に PL で純損益に即時認識し、BS で資本の部の利益剰余金に振り替える会計処理である (①)。現行実務における収益・費用の最も標準的な会計処理である。

(2) OCI 剰余金振替法

OCI 剰余金振替法とは、収益・費用を発生時に PL でその他の包括利益 (OCI) に即時認識し、BS で資本の部の利益剰余金に振り替える会計処理である (②)。IFRS では、一部の収益・費用について、この方法の適用が許容されている。

(3) OCI 資本振替法

OCI 資本振替法とは、収益・費用を発生時に PL で OCI に即時認識し、BS で資本の部の独立項目に振り替える会計処理である。米国基準や IFRS では、一部の収益・費用について、この方法が要求又は許容されている。

この方法により BS で資本の部の独立項目に振り替えられた金額は繰延損益であり、その後の実現に伴って取崩されることになる。この場合の繰延損益の取崩額の会計処理としては、次の3通りの方法がある。

- ・ A (リサイクル) …PL で純損益に認識するとともに、BS では資本の部の利益剰余金に振り替える方法 (③)⁸⁾⁹⁾。
- ・ B (原価算入) …PL では認識せずに、BS でその収益・費用の発生原因となったも

た C (直接振替) の方法は、資産の部や負債の部に計上された繰延損益の取崩額の会計処理については識別していない。

- 8) この③ OCI 資本振替法 A は、後述する⑥ OCI 中間区分振替法 A とともに、秋葉 [2013] における「狭義のリサイクリング」(p. 394) に相当すると考えられる。なお、秋葉 [2013] では、広義のリサイクリングを、クリーン・サープラス関係を保った2つの利益を1組の財務諸表で示すため、当期又は過年度における2つの利益のズレの部分 (OCI) を組み替えることを指すとし、狭義のリサイクリングを、当期又は過年度において認識された OCI を当期純利益に組み替えることを指すとしている (p. 394)。
- 9) 秋葉 [2013] では、「広義のリサイクリングには含まれるが、OCI を当期純利益に明示的に組み替えていないため、狭義のリサイクリングには含まれないもの」(p. 395) として、保有株式に関わる受取配当金やナチュラル・リバースを例示している (pp. 403-406)。しかしながら、これらの会計処理は、保有株式の受取配当金と評価損のような、同一の資産・負債から同時に発生する収益と費用を純損益と OCI に即時認識しているに過ぎないため、いかなる意味でもリサイクリングとして解釈すべきではない。なお、菅野 [2013] の分類によれば、これらの会計処理により純損益に即時認識される収益 (又は費用) には①純損益剰余金振替法が適用されており、OCI に即時認識される費用 (又は収益) には② OCI 剰余金振替法、⑤ OCI 資本振替法 C 又は⑧ OCI 中間区分振替法 C のいずれかが適用されていると解釈できる。

のとは別の資産・負債の帳簿価額に加減する方法 (④)¹⁰⁾。

- ・C (直接振替) …PL では認識せずに、BS で資本の部の利益剰余金に直接振り替える方法 (⑤)。

これらのうち、A (リサイクル) と C (直接振替) の方法では、実現時に BS で資本の部の利益剰余金に振り替えられて会計処理が完結する。それに対して、B (原価算入) の方法では、実現時には会計処理が完結しないが、その後のいずれかの時点で、原価算入された収益・費用の残高が PL で純損益に認識されるとともに、BS で資本の部の利益剰余金に振り替えられることにより、会計処理が完結することになる¹¹⁾。

(4) OCI 中間区分振替法

OCI 中間区分振替法とは、収益・費用を発生時に PL で OCI に即時認識し、BS で負債でも資本でもない中間区分の独立項目に振り替える会計処理である。日本基準の連結財務諸表では、一部の収益・費用について、この方法の適用が要求又は許容されている。

この方法により BS で中間区分 (たとえば、日本基準の連結 BS における純資産の部のその他の包括利益累計額) の独立項目に振り替えられた金額は繰延損益であり、その後の実現に伴って取崩されることになる。この場合の繰延損益の取崩額の会計処理としては、次の3通りの方法がある。

- ・A (リサイクル) …PL で純損益に認識するとともに、BS では資本の部の利益剰余金に振り替える方法 (⑥)。
- ・B (原価算入) …PL では認識せずに、BS でその収益・費用の発生原因となったものとは別の資産・負債の帳簿価額に加減する方法 (⑦)。
- ・C (直接振替) …PL では認識せずに、BS で資本の部の利益剰余金に直接振り替える方法 (⑧)。

(5) 剰余金直入法

剰余金直入法とは、収益・費用を発生時に PL で認識せず、BS で資本の部の利益剰余金に直接計上する会計処理である (⑨)。

10) この④ OCI 資本振替法 B は、後述する⑦ OCI 中間区分振替法 B とともに、秋葉 [2013] における「広義のリサイクリングには含まれるが、OCI から資産・負債に振り替えられ当期純利益に直接反映されないため、狭義のリサイクリングには含まれないもの」(p. 395) に相当すると考えられる。秋葉 [2013] は、そのような会計処理として、ベースス・アジャストメントと数理計算上の差異の資産化を例示している (pp. 395-403)。

11) 同様のことは、収益・費用を発生時に BS で繰延損益として計上する他の方法における、その後の実現時の繰延損益の取崩額の会計処理 A・B・C についても言えることであるが、繰り返しを避けるために、以降は説明を省略する。

(6) 資本直入法

資本直入法とは、収益・費用を発生時に PL で認識せず、BS で資本の部の独立項目として直接計上する会計処理である。純資産の部の表示が導入される前の日本基準では、一部の収益・費用について、この方法の適用が要求又は許容されていた。

この方法により BS で資本の部の独立項目として直接計上された金額は繰延損益であり、その後の実現に伴って取崩されることになる。この場合の繰延損益の取崩額の会計処理としては、次の3通りの方法がある。

- ・A (遅延認識) …PL で純損益に認識するとともに、BS では資本の部の利益剰余金に振り替える方法 (⑩)。
- ・B (原価算入) …PL では認識せずに、BS でその収益・費用の発生原因となったものとは別の資産・負債の帳簿価額に加減する方法 (⑪)。
- ・C (直接振替) …PL では認識せずに、BS で資本の部の利益剰余金に直接振り替える方法 (⑫)。

(7) 中間区分直入法

中間区分直入法とは、収益・費用を発生時に PL で認識せず、BS で負債でも資本でもない中間区分の独立項目として直接計上する会計処理である。日本基準の個別財務諸表では、一部の収益・費用について、この方法の適用が要求又は許容されている。

この方法により BS で中間区分 (たとえば、日本基準の個別 BS における純資産の部の評価・換算差額等) の独立項目として直接計上された金額は繰延損益であり、その後の実現に伴って取崩されることになる。この場合の繰延損益の取崩額の会計処理としては、次の3通りの方法がある。

- ・A (遅延認識) …PL で純損益に認識するとともに、BS では資本の部の利益剰余金に振り替える方法 (⑬)。
- ・B (原価算入) …PL では認識せずに、BS でその収益・費用の発生原因となったものとは別の資産・負債の帳簿価額に加減する方法 (⑭)。
- ・C (直接振替) …PL では認識せずに、BS で資本の部の利益剰余金に直接振り替える方法 (⑮)。

(8) 独立項目計上法

独立項目計上法とは、収益・費用を発生時に PL で認識せず、BS で資産の部又は負債の部の独立項目として直接計上する会計処理である。たとえば、日本基準で繰延資産として資産計上が認められている費用には、この方法が適用されている。

この方法により BS で資産の部又は負債の部の独立項目として直接計上された金額は繰

延損益であり、その後の実現に伴って取崩されることになる。この場合の繰延損益の取崩額の会計処理としては、次の2通りの方法がある。

- ・A（遅延認識） …PLで純損益に認識するとともに、BSでは資本の部の利益剰余金に振り替える方法（⑯）。
- ・B（原価算入） …PLでは認識せずに、BSでその収益・費用の発生原因となったものとは別の資産・負債の帳簿価額に加減する方法（⑰）。

(9) 原価算入法

原価算入法とは、収益・費用を発生時にPLで認識せず、BSでその収益・費用の発生原因となったものとは別の資産・負債（非原因項目）の帳簿価額に加減する方法である。たとえば、発生時に棚卸資産や有形固定資産の取得原価に算入される収益・費用には、この方法が適用されている。資産除去債務に対応する除去費用を関連する有形固定資産の帳簿価額に加える会計処理も、この方法に該当する。

この方法によりBSで資産・負債の帳簿価額に加減された金額は繰延損益であり、その後の実現に伴って取崩されることになる。この場合の繰延損益の取崩額の会計処理としては、次の2通りの方法がある。

- ・A（遅延認識） …PLで純損益に認識するとともに、BSでは資本の部の利益剰余金に振り替える方法（⑱）。
- ・B（原価算入） …PLでは認識せずに、BSでその収益・費用の発生原因となったものとは別の資産・負債の帳簿価額に加減する方法（⑲）。

(10) 原因項目相殺法

原因項目相殺法とは、収益・費用を発生時にPLで認識せず、BSでその収益・費用の発生原因となった資産・負債（原因項目）の帳簿価額と相殺する方法である。たとえば、活発な市場のある金融資産を取得原価で評価することは、その時価の変動によって生じる含み損益を当該金融資産の時価と相殺しているに等しいので、この場合の含み損益には実質的にこの方法が適用されているといえる。

この方法によりBSで資産・負債の帳簿価額と相殺された金額は繰延損益であり、その後の実現に伴って取崩されることになる。この場合の繰延損益の取崩額の会計処理としては、次の2通りの方法がある。

- ・A（遅延認識） …PLで純損益に認識するとともに、BSでは資本の部の利益剰余金に振り替える方法（⑳）。
- ・B（原価算入） …PLでは認識せずに、BSでその収益・費用の発生原因となったものとは別の資産・負債の帳簿価額に加減する方法（㉑）。

4 財務報告の透明性の定性的評価

本節では、前節で示した21通りの収益・費用の会計処理が財務報告の透明性に与える影響（会計処理の透明性）を4つの定性的基準により評価する。

4-1 財務報告の透明性の定性的基準

Barth and Schipper [2008] は、財務報告の透明性を「財務報告書において、企業の基礎的経済事象が、利用者が容易に理解できる方法で明らかにされる程度」と定義することを提案した。そして、ここでいう企業の基礎的経済事象には、当該企業の資源（資産）及び請求権（負債・資本）、資源及び請求権の変動（収益・費用等）、並びにキャッシュ・フロー等が含まれるとした。

そこで、菅野 [2013] では、Barth and Schipper [2008] による財務報告の透明性の概念を敷衍して、このような企業の基礎的経済事象を利用者が容易に理解できるようにするために財務報告書が充足すべき定性的基準のうち、収益・費用の会計処理が直接関係するものとして、次の4つを提案している¹²⁾。

- (a) 貸借対照表の網羅性 …貸借対照表（BS）に、すべての重要な資産・負債が漏れなく表示されること。
- (b) 貸借対照表の純粋性 …貸借対照表（BS）で資産・負債・資本を適切に分類し、各構成要素の定義を満たさない項目が混入しないこと。
- (c) 損益計算書の網羅性 …損益計算書等（PL）に、当期中に発生したすべての収益・費用が漏れなく表示されること。
- (d) 損益計算書の純粋性 …損益計算書等（PL）に、当期中に発生した収益・費用以外の項目が混入しないこと。

4-2 定性的基準による評価

以下では、前節で示した21通りの会計処理の透明性を、上記の4つの定性的基準の充足度によって評価する。その評価結果の概要は、表2に示す通りである。

(a) 貸借対照表の網羅性

利用者が報告企業の財政状態を正確に理解するためには、貸借対照表にすべての重要な

12) 企業の基礎的経済事象を利用者が容易に理解できるようにするために財務報告書が充足すべき定性的基準としては、菅野 [2013] で示された4つ以外にも、たとえば、企業が採用する重要な会計方針が開示されているか否か、又は主な資産及び負債の内容が開示されているか否か等、様々なものが考えられる。しかしながら、そうした基準は、21通りの収益・費用の会計処理のうちいずれを採用するかとは直接関係しないので除外している。

表2 収益・費用の会計処理の透明性の評価

	財務報告の透明性の定性的基準			
	(a)BSの 網羅性	(b)BSの 純粋性	(c)PLの 網羅性	(d)PLの 純粋性
① 純損益剰余金振替法	○	○	○	○
② OCI 剰余金振替法	○	○	▲	○
③ OCI 資本振替法 A	○	○	▲	×
④ OCI 資本振替法 B	○	×	▲	×
⑤ OCI 資本振替法 C	○	○	▲	○
⑥ OCI 中間区分振替法 A	○	×	▲	×
⑦ OCI 中間区分振替法 B	○	×	▲	×
⑧ OCI 中間区分振替法 C	○	×	▲	○
⑨ 剰余金直入法	○	○	×	○
⑩ 資本直入法 A	○	○	×	×
⑪ 資本直入法 B	○	×	×	×
⑫ 資本直入法 C	○	○	×	○
⑬ 中間区分直入法 A	○	×	×	×
⑭ 中間区分直入法 B	○	×	×	×
⑮ 中間区分直入法 C	○	×	×	○
⑯ 独立項目計上法 A	○	×	×	×
⑰ 独立項目計上法 B	○	×	×	×
⑱ 原価算入法 A	○	×	×	×
⑲ 原価算入法 B	○	×	×	×
⑳ 原因項目相殺法 A	×	×	×	×
㉑ 原因項目相殺法 B	×	×	×	×

資産・負債が漏れなく表示されていないなければならない。たとえば、企業の現在の債務を不当にオフバランスにする会計処理は、当該企業の財政状態が実際よりも健全であると利用者に誤解させてしまうので、明らかに不透明である。

前節で示した21通りの会計処理のうち、原因項目相殺法(⑳㉑)は、資産・負債の増減を同額の繰延損益の計上によって相殺することにより、結果的に資産・負債の一部をオフバランスにしてしまう効果がある(×)。それ以外の会計処理(①～⑱)は、貸借対照表の網羅性を損なうものではない(○)。

(b) 貸借対照表の純粋性

利用者が報告企業の財政状態を正確に理解するためには、貸借対照表で資産・負債・資本を適切に分類し、各構成要素の定義を満たさない項目を混入させてはならない。したがって、負債の定義を満たさない非債務性引当金を負債の部に計上したり、本来は資本の一部であるはずの繰延損益を資本の部以外の場所(資産の部、負債の部、中間区分等)に計

上したりしてはならない。たとえば、経済的資源ではない繰延費用を資産として計上する会計処理は、当該企業の財政状態が実際よりも健全であると利用者に誤解させてしまうので、明らかに不透明である。

前節で示した 21 通りの会計処理のうち、収益・費用を発生時に BS で資本の部以外の場所に繰延損益として計上する方法（⑥～⑧、⑬～⑳）は、貸借対照表の純粋性を損なうことになる（×）。また、収益・費用の発生時の BS での繰延損益の計上場所が資本の部であるものについても、実現時に繰延損益の取崩額を他の資産・負債に原価算入する方法（④⑪）では、やはり純粋性を損なうことになる（×）。他方で、繰延損益を計上しないか、計上しても計上場所が資本の部であるような残りの会計処理（①②③⑤⑨⑩⑫）は、貸借対照表の純粋性を損なうことはない（○）。

(c) 損益計算書の網羅性

利用者が報告企業の当期の財務業績を正確に理解するためには、損益計算書等（PL）に当期中に発生したすべての収益・費用が漏れなく表示されていなければならない。たとえば、当期中に発生した損失の純損益での認識を次期以降に繰り延べる会計処理（いわゆる損失の先送り）は、当期の財務業績が実際よりも良好であると利用者に誤解させてしまうので、明らかに不透明である。

前節で示した 21 通りの会計処理のうち、収益・費用を発生時に PL で純損益に即時認識する会計処理（①）は損益計算書の網羅性を損なうことはない（○）。しかしながら、現行の会計基準では、包括利益を 2 計算書方式で表示することが認められており、OCI が損益計算書とは別個の第 2 の計算書に表示され、目立たなくなってしまう場合があるので、PL で OCI に即時認識する会計処理（②～⑧）はあまり望ましくない（▲）。発生時に PL で認識しないその他の会計処理（⑨～㉑）が全く望ましくないのはいうまでもない（×）。

(d) 損益計算書の純粋性

利用者が報告企業の当期の財務業績を正確に理解するためには、損益計算書等（PL）に当期中に発生した収益・費用以外の項目（たとえば、繰延損益の取崩額（OCI のリサイクルによるものを含む）、組替調整額、非債務性引当金の繰入・戻入額等）が混入してはならない。たとえば、当期の損失を穴埋めするために、長期にわたり累積した過去の含み益を実現時に一括して計上することになる OCI のリサイクルは、当期の財務業績が実際よりも良好であると利用者に誤解させてしまうので、明らかに不透明である。

前節で示した 21 通りの会計処理のうち、収益・費用の発生時に BS で繰延損益として計上しない方法（①②⑨）と、発生時に繰延損益として計上しても、実現時に繰延損益の

取崩額をBSで資本の部の利益剰余金に直接振り替える方法（⑤⑧⑫⑮）は、損益計算書に収益・費用の定義を満たさない項目を混入させないので、損益計算書の純粋性を損なうことはない（○）。他方で、収益・費用の発生時にBSで繰延損益として計上する方法のうち、実現時に繰延損益の取崩額をBSで資本の部の利益剰余金に直接振り替える方法以外のもの（③④⑥⑦⑩⑪⑬⑭、⑯～㉑）は、いずれ繰延損益の取崩額をPLで純損益に認識することになるので、損益計算書の純粋性を損なうことになる（×）。

4-3 小括

本節では、Barth and Schipper [2008] による財務報告の透明性の概念を敷衍して、企業の基礎的経済事象を利用者が容易に理解できるようにするために財務報告書が充足すべき定性的基準のうち、収益・費用の会計処理が直接関係するものを4つ提案した。そして、前節で示した21通りの会計処理が財務報告の透明性に与える影響（会計処理の透明性）を、これらの4つの定性的基準の充足度によって評価した。

表2から分かるように、2つの会計処理の間で、ある定性的基準では優れているが、別の定性的基準では劣っているというような場合があるため、21通りの会計処理のすべてに客観的な方法で順位を付けることは不可能である。しかしながら、最も透明性が高いのは4つの定性的基準をすべて充足する①純損益剰余金振替法であり、次に透明性が高いのは、②OCI剰余金振替法と⑤OCI資本振替法Cであることは指摘できる。これらの方法は、いずれも収益・費用の発生時にPLで純損益又はOCIで即時認識し、OCIのリサイクルは行わないという特徴がある。他方で、最も透明性が低いのは4つの定性的基準をすべて充足しない原因項目相殺法（㉑㉒）であり、次に透明性が低いのは、⑪⑬⑭及び⑯～㉑の方法である。これらの方法は、いずれも収益・費用の発生時にPLでは認識せず、BSで繰延損益を計上し、その後の実現時に繰延損益の取崩額を純損益で認識するか、又は他の資産・負債に原価算入するという特徴がある。

5 日本基準

本節では、我が国における最近の退職給付会計基準の改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更が財務報告の透明性に与える影響を評価する。

我が国の企業会計審議会が1998年6月に公表した『退職給付に係る会計基準』（審議会基準）及び『退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書』（意見書）等は、ASBJが2012年5月に公表した企業会計基準第26号『退職給付に関する会計基準』（基準第26号）により改正された。

改正後の基準第26号における過去勤務費用は、退職給付水準の改訂等に起因して発生

した退職給付債務の増加又は減少部分と定義される（第12項）。これは、改正前の審議会基準における過去勤務債務（一5）を名称変更したものであり、その内容に変更はない。過去勤務費用は、資本参加者との取引によらない負債（退職給付債務）の増加又は減少であるため、費用又は収益に該当する。

ここでは、菅野〔2013〕の評価方法を用いて、我が国における審議会基準から基準第26号への改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更が財務報告の透明性に与える影響を評価する。そのために、まず、第3節で示した方法により、改正前後の基準による会計処理を分類する。その後、改正前後の基準による会計処理の透明性を、第4節で示した4つの定性的基準の充足度で比較する。

5-1 審議会基準による会計処理の分類

審議会基準では、過去勤務債務は、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定期的に費用処理しなければならないとされる（三2（4））。ただし、退職従業員に係る過去勤務債務は、他の過去勤務債務と区分して発生時に全額を費用処理することが認められる（注11）。

過去勤務債務に係る費用処理額は、退職給付費用に含まれるものとされる（三1）。ただし、退職給付費用の一部が棚卸資産や有形固定資産の取得原価に算入されることに伴い、過去勤務費用に係る当期の費用処理額の一部が原価算入される場合もある。また、過去勤務債務に係る当期の費用処理額が重要であると認められる場合には、当該費用処理額を特別損失として計上することができるとされる（四2）。

他方で、過去勤務債務のうち費用処理されていない部分（未認識過去勤務債務）は、BSで積立状況を示す額（退職給付債務から年金資産を控除した額）に加減（相殺）し、負債の部の退職給付引当金又は資産の部の前払年金費用の一部として計上することとされる（二1）。

したがって、審議会基準では、過去勤務債務の会計処理について、次の6つの方法からの選択適用が認められていたことになる。

(1) 第1の方法

第1の方法は、過去勤務債務の全額を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し、当該費用処理額を退職給付費用として計上する方法である。

この方法により発生した期に費用処理される部分は、さらに、PLで純損益に認識される部分と、PLで認識されず、BSで棚卸資産や有形固定資産の取得原価に算入される部分とに分けられる。前者の場合の会計処理は①純損益剰余金振替法に該当し、後者の場合の会計処理は⑧原価算入法A又は⑨原価算入法Bに該当する。

これに対して、この方法により発生した期に費用処理されない部分は、BSで積立状況を示す額（退職給付債務から年金資産を控除した額）に加減（相殺）され、負債の部の退職給付引当金又は資産の部の前払年金費用の一部として計上されることになる（二1）。過去勤務債務の発生原因は退職給付債務の増減であるから、この会計処理は原因項目相殺法に該当する。また、この方法によりBSで積立状況を示す額と相殺される未認識過去勤務債務は、繰延損益に該当する。この未認識過去勤務債務の次期以降の費用処理額もまた、PLで純損益に認識される部分と、PLで認識されず、BSで棚卸資産や有形固定資産の取得原価に算入される部分とに分けられる。このうち、前者の部分に適用される会計処理は⑳原因項目相殺法Aに該当し、後者の部分に適用される会計処理は㉑原因項目相殺法Bに該当する。

(2) 第2の方法

第2の方法は、過去勤務債務の全額を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し、当該費用処理額を特別損失として計上する方法である。

退職給付費用として計上される通常の費用処理額は一部が原価算入されるのに対して、特別損失として計上された費用処理額はすべて純損益に認識されることになるため、この方法により発生した期に費用処理される部分に適用される会計処理は、①純損益剰余金振替法のみとなる。これに対して、発生した期に費用処理されない部分には、第1の方法の場合と同様、⑳原因項目相殺法A又は㉑原因項目相殺法Bが適用される。

(3) 第3の方法

第3の方法は、退職従業員に係る過去勤務債務の全額を発生時に費用処理し、その他の部分（現役従業員に係る過去勤務債務）を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とともに、これらの費用処理額を退職給付費用として計上する方法である。

この方法により発生した期に費用処理される部分は、さらに、PLで純損益に認識される部分と、PLで認識されず、BSで棚卸資産や有形固定資産の取得原価に算入される部分とに分けられる。前者の場合の会計処理は①純損益剰余金振替法に該当し、後者の場合の会計処理は⑱原価算入法A又は⑲原価算入法Bに該当する。

これに対して、発生した期に費用処理されない部分には、第1の方法の場合と同様、⑳原因項目相殺法A又は㉑原因項目相殺法Bが適用される。

(4) 第4の方法

第4の方法は、退職従業員に係る過去勤務債務の全額を発生時に費用処理し、その他の部分（現役従業員に係る過去勤務債務）を平均残存勤務期間以内の一定の年数で定期的に

費用処理するとともに、これらの費用処理額を特別損失として計上する方法である。

前述のとおり、特別損失として計上された費用処理額はすべて純損益に認識されることになるため、この方法により発生した期に費用処理される部分に適用される会計処理は、①純損益剰余金振替法のみとなる。これに対して、発生した期に費用処理されない部分には、第1の方法の場合と同様、⑳原因項目相殺法 A 又は㉑原因項目相殺法 B が適用される。

(5) 第5の方法

第5の方法は、過去勤務債務の全額を発生時に費用処理し、当該金額を退職給付費用として計上する方法である¹³⁾。

この方法による費用処理額は、PLで純損益に認識される部分と、PLでは認識されず、BSで棚卸資産や有形固定資産の取得原価に算入される部分とに分けられる。このうち、前者の部分に適用される会計処理は①純損益剰余金振替法に該当し、後者の部分に適用される会計処理は⑱原価算入法 A 又は⑲原価算入法 B に該当する。

(6) 第6の方法

第6の方法は、過去勤務債務の全額を発生時に費用処理し、当該金額を特別損失として計上する方法である。

前述のとおり、特別損失として計上された費用処理額はすべて純損益に認識されることになるため、この方法による費用処理額に適用される会計処理は、①純損益剰余金振替法のみとなる。

5-2 基準第26号による会計処理の分類

基準第26号では、過去勤務費用は、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定期的に費用処理しなければならない(第25項)。ただし、退職従業員に係る過去勤務費用は、他の過去勤務費用と区分して発生時に全額を費用処理することが認められる(注10)。

過去勤務費用の当期発生額のうち、当期の費用処理額は、退職給付費用として、当期純損益を構成する項目に含めて計上する(第14項)。ただし、退職給付費用の一部が棚卸資産や有形固定資産の取得原価に算入されることに伴い、過去勤務費用に係る当期の費用処理額の一部が原価算入される場合もある。また、過去勤務費用を発生時に全額費用処理する場合などにおいて、その金額が重要であると認められるときには、当該金額を特別損益

13) 過去勤務債務の一定の年数での規則的な費用処理には、発生した期に全額を費用処理する方法を継続して採用することも含まれることから、この方法も認められると考えられる(意見書四3)。

として計上することができる¹⁴⁾(第28項)。

他方で、過去勤務費用の当期発生額のうち、費用処理されない部分(未認識過去勤務費用)については、その他の包括利益に含めて計上し、その他の包括利益累計額に計上されている未認識過去勤務費用のうち、当期に費用処理された部分については、その他の包括利益の調整(組替調整)を行わなければならない(第15項)¹⁵⁾。

したがって、基準第26号では、過去勤務費用の会計処理について、次の4つの方法からの選択適用が認められていることになる。

(1) 第1の方法

第1の方法は、過去勤務費用の全額を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し、当該費用処理額を退職給付費用として計上する方法である。

この方法により発生した期に費用処理される部分は、さらに、PLで純損益に認識される部分と、PLで認識されず、BSで棚卸資産や有形固定資産の取得原価に算入される部分とに分けられる。前者の場合の会計処理は①純損益剰余金振替法に該当し、後者の場合の会計処理は⑱原価算入法A又は⑲原価算入法Bに該当する。

これに対して、この方法により発生した期に費用処理されない部分は、発生時にPLでOCIに即時認識され、BSで純資産の部のその他の包括利益累計額(中間区分)に振り替えられることになる。この方法はOCI中間区分振替法に該当する。また、この方法によりBSで中間区分に計上される未認識過去勤務費用は、繰延損益に該当する。この未認識過去勤務費用の次期以降の費用処理額もまた、PLで純損益に認識される部分と、PLで認識されず、BSで棚卸資産や有形固定資産の取得原価に算入される部分とに分けられる。このうち、前者の部分に適用される会計処理は⑥OCI中間区分振替法Aに該当し、後者の部分に適用される会計処理は⑦OCI中間区分振替法Bに該当する。

(2) 第2の方法

第2の方法は、退職従業員に係る過去勤務費用の全額を発生時に費用処理し、その他の部分(現役従業員に係る過去勤務費用)を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とともに、これらの費用処理額を退職給付費用として計上する方法である。

14) 審議会基準では、過去勤務債務を発生時に全額費用処理する場合に限らず、一定の年数で定期的に費用処理する場合であっても、その費用処理額が重要である場合には特別損失として処理することが認められていた。しかしながら、基準第26号では、規則的な費用処理額が特別損益に計上されることは適当でないと考えられたことから、特別損益として計上することができるのは、過去勤務費用を発生時に全額費用処理する場合などにおいて、その金額が重要であるときに限られることとなった(第75項)。

15) ただし、個別財務諸表上は、当面の間、引き続き従来の審議会基準における会計処理を適用することとされている(第39項)。

この方法により発生した期に費用処理される部分は、さらに、PLで純損益に認識される部分と、PLで認識されず、BSで棚卸資産や有形固定資産の取得原価に算入される部分とに分けられる。前者の場合の会計処理は①純損益剰余金振替法に該当し、後者の場合の会計処理は⑱原価算入法 A 又は⑲原価算入法 B に該当する。

これに対して、発生した期に費用処理されない部分には、第 1 の方法の場合と同様、⑥ OCI 中間区分振替法 A 又は⑦ OCI 中間区分振替法 B が適用される。

(3) 第 3 の方法

第 3 の方法は、過去勤務費用の全額を発生時に費用処理し、当該金額を退職給付費用として計上する方法である¹⁶⁾。

この方法による費用処理額も退職給付費用に含まれ、PLで純損益に認識される部分と、PLでは認識されず、BSで棚卸資産や有形固定資産の取得原価に算入される部分とに分けられる。このうち、前者の部分に適用される会計処理は①純損益剰余金振替法に該当し、後者の部分に適用される会計処理は⑱原価算入法 A 又は⑲原価算入法 B に該当する。

(4) 第 4 の方法

第 4 の方法は、過去勤務費用の全額を発生時に費用処理し、当該金額を特別損益として計上する方法である。

前述のとおり、特別損益として計上された費用処理額はすべて純損益に認識されることになるため、この方法による費用処理額に適用される会計処理は、①純損益剰余金振替法のみとなる。

5-3 基準第 26 号の適用に伴う会計処理の変更が透明性に与える影響

以上の検討に基づき、表 3 には、改正前の審議会基準による過去勤務債務の会計処理を分類した結果を、表 4 には、改正後の基準第 26 号による過去勤務費用の会計処理を分類した結果をそれぞれ示している。

さらに、図 1 には、審議会基準から基準第 26 号への改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更内容を示している。

ここでは、第 4 節で示した 4 つの定性的基準の充足度に基づき、審議会基準から基準第 26 号への改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更が財務報告の透明性に与える影響を評価する。

16) 過去勤務費用の一定の年数での規則的な費用処理には、発生した期に全額を費用処理する方法を継続して採用することも含まれることから、この方法も認められると考えられる（第 67 項 (3)）。

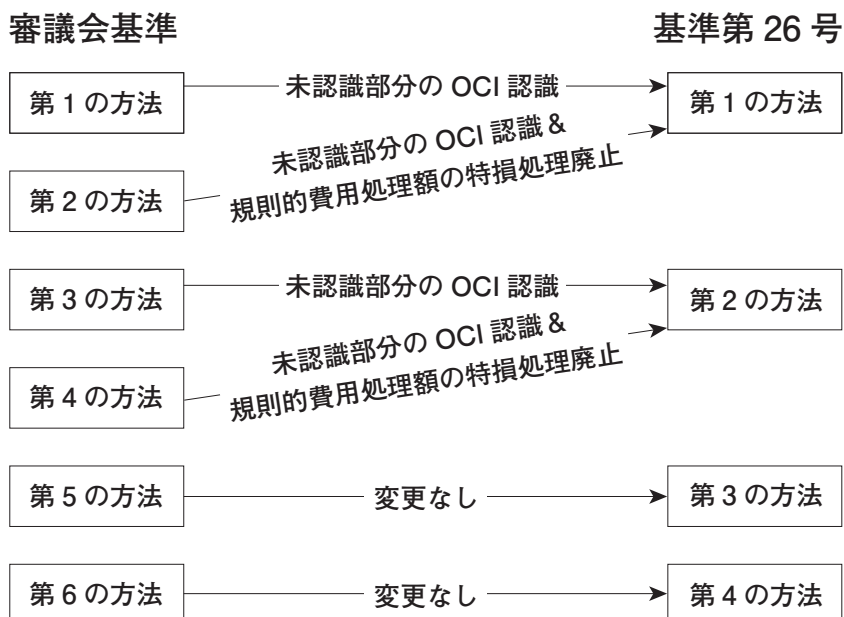
表3 審議会基準による過去勤務債務の会計処理の分類

	現役従業員			退職従業員		
	①	⑱⑲	⑳㉑	①	⑱⑲	⑳㉑
第1の方法	①	⑱⑲	⑳㉑	①	⑱⑲	⑳㉑
第2の方法	① (特損)		⑳㉑	① (特損)		⑳㉑
第3の方法	①	⑱⑲	⑳㉑	①	⑱⑲	
第4の方法	① (特損)		⑳㉑	① (特損)		
第5の方法	①		⑱⑲	①	⑱⑲	
第6の方法	① (特損)					

表4 基準第26号による過去勤務費用の会計処理の分類

	現役従業員			退職従業員		
	①	⑱⑲	⑥⑦	①	⑱⑲	⑥⑦
第1の方法	①	⑱⑲	⑥⑦	①	⑱⑲	⑥⑦
第2の方法	①	⑱⑲	⑥⑦	①	⑱⑲	
第3の方法	①		⑱⑲	①	⑱⑲	
第4の方法	① (特損)					

図1 日本基準の改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更



(1) 審議会基準の第1の方法を採用していた場合

基準第26号では、過去勤務費用の遅延認識が廃止される。そのため、審議会基準の第1の方法を採用していた場合には、基準第26号の第1の方法に変更しなければならない。

まず、発生した期に費用処理される部分に適用される会計処理は、改正前後の基準で違いはない。

これに対して、改正前は発生した期に費用処理されず未認識とされていた部分は、改正後はOCIに即時認識されることになるため、この部分に適用される会計処理は、改正前の原因項目相殺法(⑳㉑)から、改正後にはOCI中間区分振替法(⑥⑦)に変更される。そこで、表2を用いて、この変更部分の会計処理の透明性を4つの定性的基準の充足度で比較すると、改正前に適用されていた原因項目相殺法(⑳㉑)よりも、改正後に適用されるOCI中間区分振替法(⑥⑦)の方が、(a)貸借対照表の網羅性及び(c)損益計算書の網羅性の2つの定性的基準の充足度で優れていることが分かる。

したがって、この場合、未認識とされていた部分がOCIに即時認識されることにより、財務報告の透明性が改善する。

(2) 審議会基準の第2の方法を採用していた場合

基準第26号では、過去勤務費用の遅延認識が廃止されるとともに、規則的費用処理額の特別損失としての計上が禁止される。そのため、審議会基準の第2の方法を採用していた場合には、基準第26号の第1の方法に変更しなければならない。

まず、発生した期に費用処理される部分は、改正前は①純損益剰余金振替法のみが適用されていたのに対して、改正後は、引き続き①純損益剰余金振替法が適用される部分と、原価算入法(⑱⑲)に変更される部分とに分けられる。そこで、表2を用いて、この変更部分の会計処理の透明性を4つの定性的基準の充足度で比較すると、改正前に適用されていた①純損益剰余金振替法よりも、改正後に適用される原価算入法(⑱⑲)の方が、(a)貸借対照表の網羅性、(b)貸借対照表の純粋性及び(c)損益計算書の網羅性の3つの定性的基準の充足度で劣っていることが分かる。

これに対して、改正前は発生した期に費用処理されず未認識とされていた部分は、改正後はOCIに即時認識されることになるため、この部分に適用される会計処理は、改正前の原因項目相殺法(⑳㉑)から、改正後にはOCI中間区分振替法(⑥⑦)に変更される。そこで、表2を用いて、この変更部分の会計処理の透明性を4つの定性的基準の充足度で比較すると、改正前に適用されていた原因項目相殺法(⑳㉑)よりも、改正後に適用されるOCI中間区分振替法(⑥⑦)の方が、(a)貸借対照表の網羅性及び(c)損益計算書の網羅性の2つの定性的基準の充足度で優れていることが分かる。

したがって、この場合、財務報告の透明性が改善するか否かは、特別損失として純損益

に認識されていた規則的費用処理額の一部が原価算入されることによる透明性の悪化と、未認識とされていた部分がOCIに即時認識されることによる透明性の改善のどちらの影響が大きいかによる。

(3) 審議会基準の第3の方法を採用していた場合

基準第26号では、過去勤務費用の遅延認識が廃止される。そのため、審議会基準の第3の方法を採用していた場合には、基準第26号の第2の方法に変更しなければならない。

まず、発生した期に費用処理される部分に適用される会計処理は、改正前後の基準で違いはない。

これに対して、改正前は発生した期に費用処理されず未認識とされていた部分は、改正後はOCIに即時認識されることになるため、この部分に適用される会計処理は、改正前の原因項目相殺法(⑳㉑)から、改正後にはOCI中間区分振替法(⑥⑦)に変更される。そこで、表2を用いて、この変更部分の会計処理の透明性を4つの定性的基準の充足度で比較すると、改正前に適用されていた原因項目相殺法(⑳㉑)よりも、改正後に適用されるOCI中間区分振替法(⑥⑦)の方が、(a)貸借対照表の網羅性及び(c)損益計算書の網羅性の2つの定性的基準の充足度で優れていることが分かる。

したがって、この場合、未認識とされていた部分がOCIに即時認識されることにより、財務報告の透明性が改善する。

(4) 審議会基準の第4の方法を採用していた場合

基準第26号では、過去勤務費用の遅延認識が廃止されるとともに、規則的費用処理額の特別損失としての計上が禁止される。そのため、審議会基準の第4の方法を採用していた場合には、基準第26号の第2の方法に変更しなければならない。

まず、発生した期に費用処理される部分は、改正前は①純損益剰余金振替法のみが適用されていたのに対して、改正後は、引き続き①純損益剰余金振替法が適用される部分と、原価算入法(⑱⑲)に変更される部分とに分けられる。そこで、表2を用いて、この変更部分の会計処理の透明性を4つの定性的基準の充足度で比較すると、改正前に適用されていた①純損益剰余金振替法よりも、改正後に適用される原価算入法(⑱⑲)の方が、(a)貸借対照表の網羅性、(b)貸借対照表の純粋性及び(c)損益計算書の網羅性の3つの定性的基準の充足度で劣っていることが分かる。

これに対して、改正前は発生した期に費用処理されず未認識とされていた部分は、改正後はOCIに即時認識されることになるため、この部分に適用される会計処理は、改正前の原因項目相殺法(⑳㉑)から、改正後にはOCI中間区分振替法(⑥⑦)に変更される。そこで、表2を用いて、この変更部分の会計処理の透明性を4つの定性的基準の充足度で

比較すると、改正前に適用されていた原因項目相殺法（⑳㉑）よりも、改正後に適用される OCI 中間区分振替法（⑥⑦）の方が、(a) 貸借対照表の網羅性及び (c) 損益計算書の網羅性の 2 つの定性的基準の充足度で優れていることが分かる。

したがって、この場合、財務報告の透明性が改善するか否かは、特別損失として純損益に認識されていた規則的費用処理額の一部が原価算入されることによる透明性の悪化と、未認識とされていた部分が OCI に即時認識されることによる透明性の改善のどちらの影響が大きいかによる。

(5) 審議会基準の第 5 の方法を採用していた場合

審議会基準の第 5 の方法を採用していた場合には、引き続き同じ方法が基準第 26 号の第 3 の方法として認められる。したがって、この場合、基準第 26 号を適用しても会計処理の変更は不要であり、財務報告の透明性に影響はない。

(6) 審議会基準の第 6 の方法を採用していた場合

審議会基準の第 6 の方法を採用していた場合には、引き続き同じ方法が基準第 26 号の第 4 の方法として認められる。したがって、この場合、基準第 26 号を適用しても会計処理の変更は不要であり、財務報告の透明性に影響はない。

(7) 小括

以上の検討結果をまとめると、審議会基準から基準第 26 号への改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更によって財務報告の透明性が改善するか否かは、次の (i) の改善要因と (ii) の悪化要因のどちらの影響が大きいかによるということになる。

- (i) 審議会基準の第 1 から第 4 の方法を採用していた場合において未認識とされていた部分が、基準第 26 号では OCI に即時認識されることによる透明性の改善
- (ii) 審議会基準の第 2 及び第 4 の方法を採用していた場合において特別損失として純損益に認識されていた規則的費用処理額の一部が、基準第 26 号では原価算入されることによる透明性の悪化

最近の実証的調査によれば、審議会基準に基づき日本企業が計上する過去勤務債務の平均償却年数は約 9 年であったことから¹⁷⁾、定額法による償却を前提とするならば、過去勤務債務の毎年の発生額の約 9 分の 8 は未認識とされていると推測される。したがって、(i) の改善要因の影響は非常に大きいと考えられる。

17) 澤田 [2012] が 2010 年 6 月時点の上場全社を対象とし、2003～2010 年の期間に過去勤務債務が発生した企業・年のサンプルを調査したところ、過去勤務債務の平均償却年数は 9.13 年であったことを報告している。

これに対して、過去勤務債務の規則的費用処理額のうち、特別損失として純損益に認識されている部分で、基準第26号への改正に伴い原価算入される部分は、毎年の発生額全体と比べると極めて僅かであると考えられる。したがって、(ii)の悪化要因の影響は非常に小さいと考えられる。

以上より、(i)の改善要因の影響は(ii)の悪化要因の影響を十分に上回ると考えられるため、審議会基準から基準第26号への改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更は財務報告の透明性を改善するものと評価される。

6 米国基準

本節では、米国における最近の退職給付会計基準の改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更が財務報告の透明性に与える影響を評価する。

米国の財務会計基準審議会(FASB)が1985年に公表した財務会計基準書第87号『年金に関する事業主の会計処理』(改正前SFAS87)は、2006年9月の財務会計基準書第158号『確定給付年金その他の退職後給付制度に関する事業主の会計処理』(SFAS158)の公表に伴い改正された。

改正前後のSFAS87では、過去勤務費用(prior service cost)は、制度改訂時に付与される遡及的給付の費用として定義される(par. 264)。ここで、遡及的給付(retroactive benefits)とは、制度改訂(又は導入)時に付与される給付のうち、年金給付算定式に基づき、当該改訂前の期間に提供された従業員の勤務に帰属させられた額をいう(par. 264)。過去勤務費用は、資本参加者との取引によらない負債(予測給付債務)の増加又は減少であるため、費用又は収益に該当する。

ここでは、菅野[2013]の評価方法を用いて、米国におけるSFAS87の改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更が財務報告の透明性に与える影響を評価する。そのために、まず、第3節で示した方法により、改正前後の基準による会計処理を分類する。その後、改正前後の基準による会計処理の透明性を、第4節で示した4つの定性的基準の充足度で比較する。

6-1 改正前SFAS87による会計処理の分類

改正前SFAS87では、過去勤務費用の会計処理として、次のような単一の方法が要求されていた。

すなわち、過去勤務費用は、当該制度の下で給付を受け取ると予想される、制度改訂時点の現役従業員の将来の勤務期間(制度加入者の大半が非現役の場合には、当該非現役加入者の平均余命期間)にわたり費用処理しなければならない¹⁸⁾(pars. 24-28)。ここで、過

去勤務費用に係る費用処理額は、純期間年金費用に含まれるものとされる (par. 24)。そして、純期間年金費用は、他の基準がそれらを資産の取得原価に算入することを要求又は許容する場合を除き、純損益で認識されることになる。

他方で、過去勤務費用のうち費用処理されていない部分（未認識過去勤務費用）は、結果的に、BSで積立状況を示す額（予測給付債務から制度資産を控除した額）に加減（相殺）され、負債の部の未払年金費用又は資産の部の前払年金費用の一部として計上されることになる (par. 35, 54c)。

上記の会計処理は、第3節で示した方法によれば、次のように分類される。

まず、発生した期に費用処理される部分は、さらに、PLで純損益に認識される部分と、PLで認識されず、BSで棚卸資産や有形固定資産の取得原価に算入される部分とに分けられる。前者の場合の会計処理は①純損益剰余金振替法に該当し、後者の場合の会計処理は⑱原価算入法 A 又は⑲原価算入法 B に該当する。

これに対して、発生した期に費用処理されない部分は、結果的に、BSで積立状況を示す額（予測給付債務から制度資産を控除した額）に加減（相殺）され、負債の部の未払年金費用又は資産の部の前払年金費用の一部として計上されることになる。過去勤務費用の発生原因は予測給付債務の増減であるから、この方法は原因項目相殺法に該当する。また、この方法によりBSで積立状況を示す額と相殺される未認識過去勤務費用は、繰延損益に該当する。この未認識過去勤務費用の次期以降の費用処理額もまた、PLで純損益に認識される部分と、PLで認識されず、BSで棚卸資産や有形固定資産の取得原価に算入される部分とに分けられる。このうち、前者の部分に適用される会計処理は⑳原因項目相殺法 A に該当し、後者の部分に適用される会計処理は㉑原因項目相殺法 B に該当する。

6-2 改正後 SFAS87 による会計処理の分類

改正後 SFAS87 では、過去勤務費用の会計処理として、次のような単一の方法が要求されている。

すなわち、過去勤務費用は、当該制度の下で給付を受け取ると予想される、制度改訂時点の現役従業員の将来の勤務期間（制度加入者の大半が非現役の場合には、当該非現役加入者の平均余命期間）にわたり費用処理しなければならない¹⁹⁾ (pars. 24-28)。ここで、過去勤務費用に係る費用処理額は、純期間年金費用に含まれるものとされる (par. 24)。そして、純期間年金費用は、他の基準がそれらを資産の取得原価に算入することを要求又は許容する場合を除き、純損益で認識されることになる。

18) 日本基準とは異なり、改正前 SFAS87 では、過去勤務費用の全額を発生時に費用処理する会計方針は認められていない (Amble and Cassel [1986], par. E19)。

19) 改正後 SFAS87 においても、過去勤務費用の全額を発生時に費用処理する会計方針は認められていない (FASB [2007], par. E19)。

他方で、過去勤務費用の当期発生額のうち、費用処理されない部分（未認識過去勤務費用）については、その他の包括利益に含めて計上し（pars. 25, 28）、その他の包括利益累計額に計上されている未認識過去勤務費用のうち、当期に費用処理された部分については、その他の包括利益の調整（組替調整）を行わなければならない（par. 25）。

上記の会計処理は、第3節で示した方法によれば、次のように分類される。

まず、発生した期に費用処理される部分は、さらに、PLで純損益に認識される部分と、PLで認識されず、BSで棚卸資産や有形固定資産の取得原価に算入される部分とに分けられる。前者の場合の会計処理は①純損益剰余金振替法に該当し、後者の場合の会計処理は⑱原価算入法A又は⑲原価算入法Bに該当する。

これに対して、発生した期に費用処理されない部分は、発生時にPLでOCIに即時認識され、BSで資本の部のその他の包括利益累計額に振り替えられることになる。この方法はOCI資本振替法に該当する。また、この方法によりBSで資本の部に計上される未認識過去勤務費用は、繰延損益に該当する。この未認識過去勤務費用の次期以降の費用処理額もまた、PLで純損益に認識される部分と、PLで認識されず、BSで資産の取得原価に算入される部分とに分けられる。このうち、前者の部分に適用される会計処理は③OCI資本振替法Aに該当し、後者の部分に適用される会計処理は④OCI資本振替法Bに該当する。

6-3 SFAS87の改正に伴う会計処理の変更が透明性に与える影響

以上の検討に基づき、表5には、改正前後のSFAS87による過去勤務費用の会計処理を分類した結果を示している。

さらに、図2には、SFAS87の改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更内容を示している。

ここでは、第4節で示した4つの定性的基準の充足度に基づき、SFAS87の改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更が財務報告の透明性に与える影響を評価する。

まず、改正前に発生した期に費用処理されていた部分の会計処理に変更はない。

これに対して、改正前は発生した期に費用処理されず未認識とされていた部分は、改正後はOCIに即時認識されることになるため、この部分に適用される会計処理は、原因項目相殺法（⑳㉑）からOCI資本振替法（③④）に変更される。そこで、表2を用いて、この変更部分の会計処理の透明性を4つの定性的基準の充足度で比較すると、次のことが分かる。まず、改正前の⑳原因項目相殺法Aよりも、改正後の③OCI資本振替法Aの方が、(a)貸借対照表の網羅性、(b)貸借対照表の純粋性及び(c)損益計算書の網羅性の3つの定性的基準の充足度で優れている。また、改正前の㉑原因項目相殺法Bよりも、改正後の④OCI資本振替法Bの方が、(a)貸借対照表の網羅性及び(c)損益計算書の網羅

表 5 改正前後の米国基準による過去勤務費用の会計処理の分類

改正前 SFAS87	①	②③	④⑤
改正後 SFAS87	①	③④	⑤⑥

図 2 米国基準の改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更



性の2つの定性的基準の充足度で優れている。

以上より、SFAS87の改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更は、従来は未認識とされていた部分をOCIに即時認識することにより、財務報告の透明性を改善するものと評価される。

7 国際会計基準 (IFRS)

本節では、国際会計基準 (IFRS) における最近の退職給付会計基準の改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更が財務報告の透明性に与える影響を評価する。

国際会計基準委員会 (IASB) が1998年2月に公表した国際会計基準第19号『従業員給付』(IAS19)は、2001年4月にIASBによって採択された後、2011年6月に最終改正されている。

ここでは、菅野 [2013] の評価方法を用いて、2011年6月のIAS19の改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更が財務報告の透明性に与える影響を評価する。そのために、まず、第3節で示した方法により、改正前後の基準による会計処理を分類する。その後、改正前後の基準による会計処理の透明性を、第4節で示した4つの定性的基準の充足度で比較する。

7-1 改正前 IAS19 による会計処理の分類

改正前 IAS19 では、過去勤務費用 (past service cost) は、当期における退職後給付その他の長期従業員給付の導入又は変更に伴う、過去の期間の従業員の勤務に係る確定給付債務の現在価値の変動として定義されていた (par. 7)。

新たな給付が導入される場合、又は確定給付債務の現在価値が増加するように既存の給付が変更される場合には、過去勤務費用は正の値となり、これは費用に該当することにな

る。これに対して、確定給付債務の現在価値が減少するように既存の給付が変更される場合には、過去勤務費用は負の値となり、これは収益に該当することになる。

改正前 IAS19 では、過去勤務費用の会計処理として、次のような単一の方法が要求されていた (par. 96)。

- ・ 確定給付制度の導入又は改訂後、直ちに給付が確定する部分に係る過去勤務費用は、発生時に費用処理する。
- ・ 確定給付制度の導入又は改訂後、直ちに給付が確定しない部分に係る過去勤務費用は、当該給付が確定するまでの平均期間にわたり定額法で費用処理する。

過去勤務費用に係る費用処理額は、退職給付費用に含まれるものとされる。そして、確定給付費用は、原則として、純損益に認識しなければならないが、他の基準の規定により、一部は資産の取得原価に算入される (pars. 61-62)。

他方で、過去勤務費用のうち費用処理されていない部分 (未認識過去勤務費用) は、結果的に、BS で積立状況を示す額 (確定給付債務から制度資産を控除した額) に加減 (相殺) され、負債の部の確定給付負債又は資産の部の確定給付資産の一部として計上されることになる (pars. 54, 58)。

上記の会計処理は、第 3 節で示した方法によれば、次のように分類される。

まず、発生時に費用処理される (a) の直ちに給付が確定する部分は、PL で純損益に認識される部分と、PL で認識されず、BS で資産の取得原価に算入される部分とに分けられる。前者の場合の会計処理は①純損益剰余金振替法に該当し、後者の場合の会計処理は⑱原価算入法 A 又は⑲原価算入法 B に該当する。

これに対して、給付が確定するまでの平均期間にわたり定額法で費用処理される (b) の直ちに給付が確定しない部分は、発生した期に費用処理される部分とされない部分に分けられる。

このうち、前者の「発生した期に費用処理される部分」は、さらに、PL で純損益に認識される部分と、PL で認識されず、BS で資産の取得原価に算入される部分とに分けられる。前者の部分に適用される会計処理は①純損益剰余金振替法に該当し、後者の部分に適用される会計処理は⑱原価算入法 A 又は⑲原価算入法 B に該当する。

他方で、後者の「発生した期に費用処理されない部分」は、BS で積立状況を示す額 (確定給付債務から制度資産を控除した額) に加減 (相殺) され、負債の部の確定給付負債又は資産の部の確定給付資産の一部として計上されることになる。過去勤務費用の発生原因は確定給付債務の増減であるから、この会計処理は原因項目相殺法に該当する。また、この方法により BS で積立状況を示す額と相殺される未認識過去勤務費用は、繰延損益に該当する。この未認識過去勤務費用の次期以降の費用処理額もまた、PL で純損益に認識される部分と、PL で認識されず、BS で資産の取得原価に算入される部分とに分けら

れる。このうち、前者の部分に適用される会計処理は⑳原因項目相殺法 A に該当し、後者の部分に適用される会計処理は㉑原因項目相殺法 B に該当する。

7-2 改正後 IAS19 による会計処理の分類

改正後 IAS19 では、過去勤務費用 (past service cost) は、制度改訂又は縮小により生じる、過去の期間の従業員の勤務に係る確定給付債務の現在価値の変動として定義されている (par. 8)。ここで、制度改訂 (plan amendment) は、企業が確定給付制度を導入若しくは廃止するか、又は既存の確定給付制度の下で支払うべき給付を変更する場合に発生する (par. 104)。また、縮小 (curtailment) は、工場の閉鎖、事業の廃止又は制度の終了や停止等に伴い、企業が制度の対象となる従業員数を大幅に削減する場合に発生する (par. 105)。

新たな給付が導入される場合、又は確定給付債務の現在価値が増加するように既存の給付が変更される場合には、過去勤務費用は正の値となり、これは費用に該当することになる。これに対して、既存の給付が廃止される場合、又は確定給付債務の現在価値が減少するように既存の給付が変更される場合には、過去勤務費用は負の値となり、これは収益に該当することになる。

改正後 IAS19 では、過去勤務費用の会計処理として、次のような単一の方法が要求されている。

すなわち、過去勤務費用は、次のいずれか早い方の日に全額を費用処理しなければならない (par. 103)。

- ・制度改訂又は縮小が発生した日
- ・関連するリストラクチャリング費用又は解雇給付を認識した日

費用処理された過去勤務費用は、当期勤務費用及び清算損益とともに、勤務費用 (service cost) に含まれることになる (par. 8)。そして、勤務費用は、確定給付費用の構成要素の 1 つとして、他の基準がそれらを資産の取得原価に算入することを要求又は許容する場合を除き、純損益に認識しなければならない (par. 120)。

上記の会計処理は、第 3 節で示した方法によれば、次のように分類される。

すなわち、確定給付費用に含まれる過去勤務費用は、PL で純損益に認識される部分と、PL で認識されず、BS で資産の取得原価に算入される部分とに分けられる。このうち、前者の部分に適用される会計処理は①純損益剰余金振替法に該当し、後者の部分に適用される会計処理は⑱原価算入法 A 又は㉒原価算入法 B に該当する。

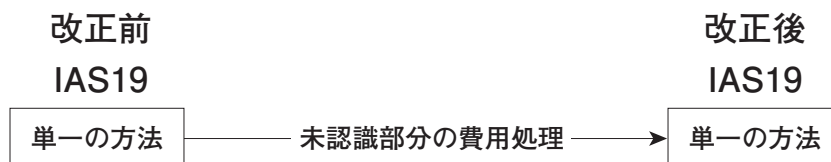
7-3 改正前後の基準による会計処理の透明性の比較

以上の検討に基づき、表 6 には、改正前後の IAS19 による過去勤務費用の会計処理を

表6 改正前後のIFRSによる過去勤務費用の会計処理の分類

改正前 IAS19	①	⑳㉑	⑱⑲
改正後 IAS19	①		⑱⑲

図3 IFRSの改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更



分類した結果を示している。

さらに、図3には、IAS19の改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更内容を示している。

ここでは、第4節で示した4つの定性的基準の充足度に基づき、IAS19の改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更が財務報告の透明性に与える影響を評価する²⁰⁾。

改正後IAS19では、過去勤務費用は発生した期に全額費用処理されることになるため、改正前IAS19により発生した期に費用処理されていた部分の会計処理に変更はない。

これに対して、改正前には発生した期に費用処理されなかった部分も、改正後には費用処理されることになるため、この部分に適用される会計処理は、原因項目相殺法(⑳㉑)から、純損益剰余金振替法(①)又は原価算入法(⑱⑲)のいずれかに変更される。そこで、表2を用いて、この変更部分の会計処理の透明性を4つの定性的基準の充足度で比較すると、次のことが分かる。まず、改正前の原因項目相殺法(⑳㉑)よりも、改正後の①純損益剰余金振替法の方が、4つすべての定性的基準の充足度で優れている。また、改正後の原価算入法(⑱⑲)の方が、(a)貸借対照表の網羅性の充足度で優れている。

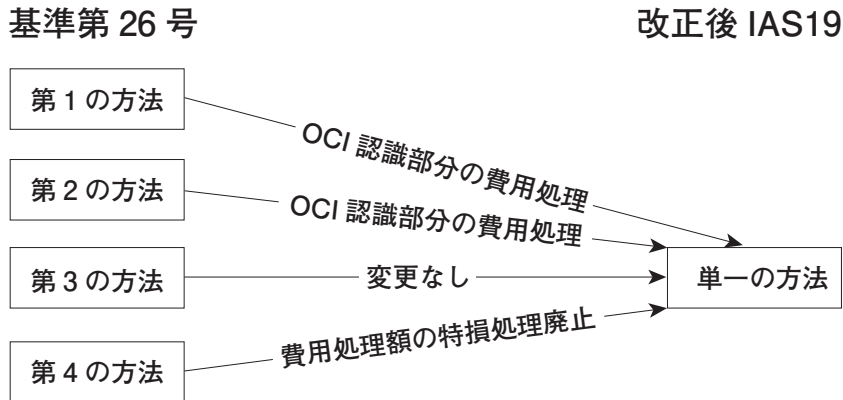
以上より、IAS19の改正に伴う過去勤務費用の会計処理の変更は、従来は未認識とされていた部分を費用処理することにより、財務報告の透明性を改善するものと評価される。

8 我が国におけるIFRSの適用

周知の通り、我が国においても、一定の要件を満たす特定会社の連結財務諸表について、2010年3月期からIFRSの任意適用が認められており、すでに一部の企業が任意適用

20) ただし、改正後IAS19における過去勤務費用には、改正前IAS19とは異なり、縮小により生じる確定給付債務の現在価値の変動が含まれるため、必ずしも厳密な比較になっていないことには注意されたい。

図4 我が国におけるIFRS適用に伴う過去勤務費用の会計処理の変更



を開始している。第5節で説明したように、我が国における退職給付会計基準は2012年5月に審議会基準から基準第26号に改正されたが、今後、日本企業がIFRSを適用する場合には、退職給付会計基準をこの基準第26号からさらに改正後IAS19に変更することになると考えられる。図4には、それに伴う過去勤務費用の会計処理の変更内容を示している。

ここでは、菅野 [2013] の評価方法を用いて、基準第26号から改正後IAS19への変更に伴う過去勤務費用の会計処理の変更が財務報告の透明性に与える影響を評価する²¹⁾。

(1) 基準第26号の第1の方法を採用していた場合

改正後IAS19では、過去勤務費用は発生時に全額費用処理されることになるため、基準第26号の第1の方法により発生した期に費用処理されていた部分の会計処理に変更はない。

これに対して、基準第26号の第1の方法により発生した期に費用処理されない部分の会計処理は、基準第26号のOCI中間区分振替法(⑥⑦)から、改正後IAS19の純損益剰余金振替法(①)又は原価算入法(⑱⑲)のいずれかに変更される。そこで、表2を用いて、この変更部分の会計処理の透明性を4つの定性的基準の充足度で比較すると、次のことが分かる。まず、基準第26号のOCI中間区分振替法(⑥⑦)よりも、改正後IAS19の①純損益剰余金振替法の方が、(b)貸借対照表の純粋性、(c)損益計算書の網羅性及び(d)損益計算書の純粋性の3つの定性的基準の充足度で優れている。他方で、基準第26号のOCI中間区分振替法(⑥⑦)よりも、改正後IAS19の原価算入法(⑱⑲)の方が、

21) ただし、改正後IAS19における過去勤務費用には、基準第26号とは異なり、縮小により生じる確定給付債務の現在価値の変動が含まれるため、必ずしも厳密な比較にはなっていないことには注意されたい。

(c) 損益計算書の網羅性の充足度で劣っている。

したがって、この場合、財務報告の透明性が改善するか否かは、OCIに即時認識されていた部分の費用処理に伴い純損益に認識される部分の透明性の改善と、原価算入される部分の透明性の悪化のどちらの影響が大きいかによる。

(2) 基準第26号の第2の方法を採用していた場合

改正後IAS19では、過去勤務費用は発生時に全額費用処理されることになるため、基準第26号の第2の方法により発生した期に費用処理されていた部分の会計処理に変更はない。

これに対して、基準第26号の第2の方法により発生した期に費用処理されない部分の会計処理は、基準第26号のOCI中間区分振替法(⑥⑦)から、改正後IAS19の純損益剰余金振替法(①)又は原価算入法(⑱⑲)のいずれかに変更される。そこで、表2を用いて、この変更部分の会計処理の透明性を4つの定性的基準の充足度で比較すると、次のことが分かる。まず、基準第26号のOCI中間区分振替法(⑥⑦)よりも、改正後IAS19の①純損益剰余金振替法の方が、(b)貸借対照表の純粋性、(c)損益計算書の網羅性及び(d)損益計算書の純粋性の3つの定性的基準の充足度で優れている。他方で、基準第26号のOCI中間区分振替法(⑥⑦)よりも、改正後IAS19の原価算入法(⑱⑲)の方が、(c)損益計算書の網羅性の充足度で劣っている。

したがって、この場合、財務報告の透明性が改善するか否かは、OCIに即時認識されていた部分の費用処理に伴い純損益に認識される部分の透明性の改善と、原価算入される部分の透明性の悪化のどちらの影響が大きいかによる。

(3) 基準第26号の第3の方法を採用していた場合

基準第26号の第3の方法を採用していた場合には、改正後IAS19でも引き続き同じ方法が認められることになる。したがって、この場合、改正後IAS19を適用しても会計処理の変更は不要であり、財務報告の透明性に影響はない。

(4) 基準第26号の第4の方法を採用していた場合

基準第26号の第4の方法により発生した期に費用処理される部分は、その全額が特別損益として計上されるため、①純損益剰余金振替法のみが適用されていたのに対して、改正後IAS19では、引き続き①純損益剰余金振替法が適用される部分と、原価算入法(⑱⑲)に変更される部分に分けられる。そこで、表2を用いて、この変更部分の会計処理の透明性を4つの定性的基準の充足度で比較すると、基準第26号の①純損益剰余金振替法よりも、改正後IAS19の原価算入法(⑱⑲)の方が、(a)貸借対照表の網羅性、(b)貸

借対照表の純粋性及び(c)損益計算書の網羅性の3つの定性的基準の充足度で劣っていることが分かる。

したがって、この場合、発生した期に全額が特別損益として純損益に認識されていた費用処理額の一部が原価算入されることにより、財務報告の透明性が悪化する。

(5) 小括

以上の検討結果をまとめると、基準第26号から改正後IAS19への変更に伴う過去勤務費用の会計処理の変更が財務報告の透明性が改善するか否かは、次の(i)の改善要因と(ii)及び(iii)の悪化要因のどちらの影響が大きいかによるということになる。

- (i) 基準第26号の第1及び第2の方法を採用していた場合においてOCIに即時認識されていた部分が、改正後IAS19では費用処理され、その一部が純損益に認識されることによる透明性の改善
- (ii) 基準第26号の第1及び第2の方法を採用していた場合においてOCIに即時認識されていた部分が、改正後IAS19では費用処理され、その一部が原価算入されることによる透明性の悪化
- (iii) 基準第26号の第4の方法を採用していた場合において発生した期に全額が特別損益として純損益に認識されていた費用処理額の一部が、改正後IAS19では原価算入されることによる透明性の悪化

本稿の5-3(7)で指摘したように、審議会基準に基づき日本企業が計上する過去勤務債務の毎年の発生額の約9分の8は未認識とされていると推測されるが、基準第26号ではこの部分がそのままOCIに即時認識されることになる。そして、通常は、過去勤務費用の費用処理額のうち純損益に認識される金額は、原価算入される金額よりもかなり多いと考えられるから、基準第26号ではOCIに即時認識されていたが改正後IAS19では費用処理される部分のうち、純損益に認識される金額は、原価算入される金額よりもかなり多いと考えられる。したがって、(i)の改善要因の影響は、(ii)の悪化要因の影響よりもかなり大きいと考えられる。

また、審議会基準に基づき日本企業が計上する過去勤務債務の毎年の発生額のうち、発生した期に費用処理されている残りの約9分の1(これには規則的費用処理額も含まれる)のうち、発生した期に全額を特別損益として純損益に認識している部分に適用される会計処理は、基準第26号でも変わらないが、この部分の金額は、毎年の発生額全体と比べると僅かであると考えられる。そして、このうち、基準第26号から改正後IAS19への変更に伴い原価算入されることになる部分は極めて僅かであると考えられる。したがって、(iii)の悪化要因の影響は非常に小さいと考えられる。

以上より、前述の(i)の改善要因の影響は(ii)及び(iii)の悪化要因の影響を十分

に上回ると考えられるため、基準第 26 号から改正後 IAS19 への変更に伴う過去勤務費用の会計処理の変更は財務報告の透明性を改善するものと評価される。

9 おわりに

本稿では、菅野 [2013] の評価方法を用いて、次のそれぞれの場合の過去勤務費用の会計処理の変更が財務報告の透明性に与える影響を評価した。

- ・我が国における 2012 年 5 月の基準第 26 号の公表（審議会基準から基準第 26 号への改正）
- ・米国における 2006 年 9 月の SFAS158 の公表（SFAS87 の改正）
- ・IFRS における 2011 年 6 月の IAS19 の改正
- ・我が国における IFRS の適用（基準第 26 号から改正後 IAS19 への変更）

その結果、いずれの場合の過去勤務費用の会計処理の変更も財務報告の透明性を改善するものと評価された。たとえば、我が国に関して言えば、審議会基準から基準第 26 号への改正により、過去勤務費用の各期の発生額のうち、従来は未認識とされていた部分が OCI に即時認識されることにより、財務報告の透明性が改善すると評価された。さらに、今後、日本企業が IFRS を適用した場合には、従来は OCI に即時認識されていた部分が費用処理され、その一部が純損益に認識されることにより、財務報告の透明性が改善すると評価された。このように、日本企業の過去勤務費用の会計処理の透明性は、基準第 26 号の公表による IFRS とのコンバージェンスにより一定の改善が行われたが、今後も IFRS のアドプションを推進することによりさらなる改善が見込まれる。

最後に、今後の課題を述べる。本稿で示したように、米国基準及び IFRS では、過去勤務費用の会計処理として単一の方法が要求されていたのに対して、日本基準では、次のような選択肢が認められているため、複数の会計処理方法（審議会基準では 6 つ、基準第 26 号では 4 つ）からの自由選択となっている。

- ・各期の発生額について（「平均残存勤務期間」ではなく）「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しなければならないとしているため、発生時に全額を費用処理することも認められること。
- ・現役従業員に係る過去勤務費用とは区分して、退職従業員に係る過去勤務費用のみ、発生時に全額を費用処理することが認められること。
- ・当期の費用処理額が重要であると認められる場合には、当該費用処理額を特別損失として計上することを認めていること。ただし、基準第 26 号では、発生時に全額を費用処理する場合に限る。

しかしながら、取引の経済的実態とは無関係に、単に複数の会計処理方法からの自由選

択を認めること²²⁾は、経営者に利益操作の手段を与え、会計情報の比較可能性や理解可能性（ひいては財務報告の透明性）を損なうのみであり、望ましくないと思われる。そのため、会計処理方法の自由選択の有無も財務報告の透明性の重要な要素の1つであると考えられるが、本稿で用いた菅野 [2013] の評価方法にはこうした要素を反映していなかったため、こうした要素を財務報告の透明性の評価にどのように反映させるかを検討することは、筆者の今後の課題である。

参考文献

- Amble, J. L. and J. M. Cassel. 1986. FASB Special Report, *A Guide to Implementation of Statement 87 on Employers' Accounting for Pensions: Questions and Answers*. Norwalk, CT: FASB. (三菱信託銀行 FAS 研究会訳. 1997. 『米国の企業年金会計基準と適用指針』白桃書房.)
- Barth, M. E. and K. Schipper. 2008. Financial Reporting Transparency. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 23 (2): 173-190.
- FASB. 1985a. SFAC No. 6. *Elements of Financial Statements*. Norwalk, CT: FASB. (平松一夫・広瀬義州 訳. 2002. 『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社.)
- FASB. 1985b. SFAS No. 87. *Employers' Accounting for Pensions*. Norwalk, CT: FASB. (三菱信託銀行 FAS 研究会訳. 1997. 前掲訳書.)
- FASB. 2006. SFAS No. 158. *Employers' Accounting for Defined Benefit Pension and Other Postretirement Plans*. Norwalk, CT: FASB. (三菱 UFJ 信託銀行 FAS 研究会訳. 2008. 『米国の企業年金会計基準』白桃書房.)
- FASB. 2007. FASB Staff Position (FSP) 158-1. *Conforming Amendments to the Illustrations in FASB Statements No. 87, No. 88, and No. 106 and to the Related Staff Implementation Guides*. Norwalk, CT: FASB. (三菱 UFJ 信託銀行 FAS 研究会訳. 2008. 前掲訳書.)
- FASB. 2010. SFAC No. 8. *Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*. Norwalk, CT: FASB.
- IASB. 2010. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. London, U. K.: IFRS Foundation. (IFRS 財団編・企業会計基準委員会他監訳. 2011. 『国際財務報告基準 (IFRS) 2011』中央経済社.)
- IASB. 2011. IAS No. 19. *Employee Benefits (revised 2011)*. London, U. K.: IFRS Foundation. (IFRS 財団編・企業会計基準委員会他監訳. 2012. 『国際財務報告基準 (IFRS) 2012』中央経済社.)
- IASC. 1989. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. London, U.K.: IASCF. (IASC 財団編・企業会計基準委員会他監訳. 2010. 『国際財務報告基準 (IFRS) 2010』中央経済社.)
- Wolk, H. I., J. L. Dodd and J. J. Rozycki. 2008. *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment, 7th edition*. SAGE Publications. (長谷川哲嘉・中野貴之・成岡浩一・菅野浩勢・松本安司・平賀正剛訳. 2013. 『アメリカ会計学 —理論、制度、実証—』同友館.)
- SEC. 2005. *Report and Recommendations Pursuant to Section 401(c) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 On Arrangements with Off-Balance Sheet Implications, Special Purpose Entities, and Transparency of Filings by Issuers*.
- 秋葉賢一. 2013. 「包括利益と当期純利益の調整 — IFRS におけるリサイクリングの意味と意義—」『早稲田商学』434: 381-410.

22) Wolk et al. [2008] では、これを「弾力性 (flexibility)」と呼び、可能な限り除去すべきものとみなしている (p. 279)。

- 菅野浩勢. 2012. 「財務業績報告の透明性の定性的評価のフレームワーク —包括利益の表示の意義の考察—」『企業会計』64 (3): 94-103.
- 菅野浩勢. 2013. 「退職給付会計基準の改正に伴う数理計算上の差異の会計処理の変更が財務報告の透明性に与える影響の定性的評価」『早稲田商学』434: 577-623.
- 斎藤静樹編著. 2007. 『詳解「討議資料■財務会計の概念フレームワーク」(第2版)』中央経済社.
- 澤田成章. 2012. 「過去勤務債務の償却年数設定における裁量的行動」『会計プロGRESS』13: 125-136.