

改訂 IAS19 の会計学的課題

宮川 昭 義

1 はじめに

日本の会計基準作りを担っている企業会計基準審議会（Accounting Standards Board of Japan, ASBJ）は、2011年8月に制度資産の積立金不足を一時に負債として計上する新たな退職給付会計基準の強制適応を延期すると発表した。2012年3月期末としていた強制適応日について1年を目処に先送りすることとした。

昨年のASBJが公表した公開草案に対する企業側の異論が多く、強制適用に対する企業側の理解が得られないと判断したためである。現在も当該会計基準の適用範囲や会計処理をめぐって議論が継続している。

企業側の当該会計基準の強制適用に対する異論の多くは、企業が直接的あるいは間接的に管理運営する企業年金制度について、当該加入者への企業年金給付の原資となる制度資産が、当該負債に比して少ない状態、すなわち積立不足を一時に負債として計上することに対してである。とくに、当該会計基準の適用により、積立不足を一時に負債として計上することで、単体ベースにおける自己資本が目減りし、結果として株主に対する配当金の支払いなど利益配分の判断に大きく影響するとの懸念が寄せられていたからである。

企業側の指摘を受けてASBJでは、当該積立不足を一時に負債として計上する公開草案の一部を修正し、当該積立不足を負債として計上するために一定の猶予期間を設けるか、配当原資の計算への影響を緩和するため、単体ベースにおいて一時に負債として計上しない、という二案を軸に調整している。

積立不足を一時に負債として計上するという当該会計基準の骨子は、すでに米国において米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board, FASB）により、2005年公表の財務会計基準書第158号（Statement of Financial Accounting Standard No.158, SFAS158）において適用済みであり、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board, IASB）においても、2011年6月に公表した国際会計基準第19号（International Accounting Standard No.19 revised 2011, 改訂IAS19）を公表し、2013年1月からの導入を予定している。

周知のようにFASBとIASBでは2002年のノーウォーク合意に基づいて、各々の会計基準のコンバージェンス（convergence）へ向けた共同作業をおこなっているが、日本における当該会計基準は、改訂IAS19を意識したものとなっている¹。したがって、ASBJが公表した新たな退職給付にかかる会計基準については、改訂IAS19における会計学的な課題を検討することが、その理解に有益

であると思われる。したがって、本稿ではIASBが公表した改訂IAS19が提起する会計学的問題点を検討することとする。

2 改訂IAS19公表までの経緯

今日の国際会計基準としての退職給付会計のフレームワークは、IASBの前身である国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee, IASC)が1998年に公表した国際会計基準第19号(International Accounting Standard No.19 revised 1998, 改訂前IAS19)がベースとなっている。当該改訂前IAS19はそれ以前の同基準が、予測給付評価方式を前提とする、いわゆる収益費用アプローチであったものから、予測単位積増方式と呼ばれる発生給付評価方式の一つ、いわゆる資産負債アプローチへと大きな会計観の転換を図ったことで注目を集めた。

しかし、当該会計領域における資産負債アプローチへの移行は、すでに1985年にFASBによって公表された財務会計基準書第87号(Statement of Financial Accounting Standard No.87, SFAS87)でなされており、会計学者および会計実務家においては、実効性をともなう会計基準としてすでに大きく耳目を集めていた。またIASC自体が国際会計基準設定機関としての実効性をともなわなかったため、今後の当該会計領域にかかる会計基準の方向性を見るうえでの会計指針のような位置づけであった。

IASCによる改訂前IAS19が大いに注目されるに至った主な理由は、証券監督者国際機構(International Organization of Securities Commissions, IOSCO)が、2000年5月17日の年次総会で、国際会計基準(International Accounting Standards, IAS)として30の基準を財務諸表の作成・表示の基礎となるコア・スタンダードとして承認し、外国企業の各国での上場にIASを使用することを認めるよう勧告したことにある。その後、2000年10月の制度資産にかかる定義の改訂以後、IASCはIASBへと改組された。2004年12月には、数理計算上差異の利得または損失の即時認識の選択適用などの部分改訂がおこなわれている。さらに、2005年からEU域内の上場企業に対しては国際財務報告基準及び解釈指針のうち欧州委員会が認めたもの(EU会計基準)が強制適用とされている。

そもそも、SFAS87にしても改訂前IAS19にしても、基本となる会計フレームワークは当該領域にかかる会計処理について、「市場性」に目を向けた会計情報の提示を目指していることである。しかし、現実には発生給付評価方式において当該発生負債はもちろんのこと当該制度資産についても市場価値を測定することは不可能である。結果として前者は最善の見積もりによる予測割引率を用いた退職給付債務および退職給付費用の測定を、後者についても市場性のない制度資産についてはその公正価値を数学的に計算し測定することとした。

それら市場価値に準ずるそれぞれの計算価値を公正価値と一括りにするならば、当該公正価値(予測値)と実績値が乖離することもまた不可避である。結果として、その不可避性を緩衝するための手段として、コリダー・アプローチ(回廊方式)による数理計算上差異の遅延認識を選択的に規定していたのであった。これらの規定は、その後、多くの国々の当該会計領域における実務上のフレームワークを構成してきた。

ただし、当該会計領域に公正価値という会計概念を持ち込んだ真の目的は、今日の会計目的観の

主目的とされている、情報利用者の意思決定に有用な会計情報の提供という視点から、当該制度に係る企業責任の明示化や、当該会計領域にかかる他社の会計情報との比較可能性にあったと言える。その意味では、従前の当該会計基準は、いくつかの問題点が指摘されつづけてきた。

米国では、当該会計基準に関するいくつかの実証研究がおこなわれてきているが、その結論の多くが、情報利用者にとって当該会計基準が複雑であり、そこから得られた会計情報の意味に対する十分な理解が得られていないというものであった。情報利用者の会計処理にかかる理解可能性を考慮しない会計基準から得られた情報には比較可能性に問題があるという指摘がなされていたのである²。そのような指摘を受けて、SFAS158 が公表され、よりシンプルな会計処理へと収斂する方向性が生まれ、FASB と IASB との共同作業による改訂 IAS19 の公表へと至るのである³。

さて、改訂 IAS19 では、上述のような経緯を経て、主に確定給付制度における従業員給付を対象とする会計処理を規定している。改訂 IAS19 公表に至るまでの過程において明らかにされた 2008 年 3 月の討議資料(Discussion Memorandum, DM)では、確定給付約定(Defined Benefit Promises, DBP) および拠出ベース約定(Contribution-Based Promise, CBP) と、それまでの確定給付制度および確定拠出制度と言われてきた中身を検討し直し、再分類を試みている。

これは、それまで確定給付制度の一つとして扱ってきたキャッシュ・バランス・プランのように、従業員に対して支払われる退職給付額が退職時給与に連動しない制度を、改めて拠出ベース約定へ分類し、拠出ベース約定による退職給付債務を公正価値により認識測定しようとするものである。その上で DM は、以下の主要な論点を提示していた。

- (1) DBP から生じる数理計算上差異の即時認識
- (2) DBP から計算される勤務費用、利息費用および数理計算上差異の認識方法
- (3) DBP の表示方法
- (4) 拠出と約定利回りをベースとする給付(キャッシュ・バランス・プラン)の会計
- (5) いずれか高い方の額を受取るオプション付給付約定の会計

しかし、FASB と IASB との間で、平行して公正価値の会計概念について検討がおこなわれていたこともあって、上記(4)および(5)については、第 2 フェーズへ向けて継続して検討することとなった。したがって、改訂 IAS19 では、DBP に特化した会計基準となった。

3 改訂 IAS19 の主な改訂点

DM から、CBP にかかる会計基準の検討が第 2 フェーズへ移されたことで、改訂 IAS19 の主な改訂ポイントは、上記(1)DBP から生じる数理計算上差異の即時認識、(2)DBP から計算される勤務費用、利息費用および数理計算上差異の認識方法、および(3)DBP の表示方法の変更にあったと言える。

まず、(1)について改訂前 IAS19 では、数理計算上差異にかかる会計処理について、以下のいずれかを選択することが認められてきた。

- (ア) コリダー・アプローチによる遅延認識
- (イ) 純損益における即時認識を含めた早期償却
- (ウ) その他の包括利益 (Other Comprehensive Income; OCI) での即時認識

これに対し、改訂 IAS19 では上記 (ア) および (イ) を選択肢から削除している。その理由として、(ア) コリダー・アプローチによる遅延認識については、

- ① 即時認識が遅延認識に比べ目的適合性の高い会計情報を提供できること
- ② 即時認識の方が DBP の財務変動をより忠実に表現し、情報利用者の理解を容易にすること
- ③ コリダー・アプローチは、制度資産が積立不足であっても、財政状態計算書に資産が認識される可能性があり、情報利用者に誤謬を生じさせる可能性があること

などを挙げている。

また、上記 (イ) 純損益における即時認識を含めた早期償却に含まれていた数理計算上差異について、改訂 IAS19 では再測定 (remeasurement) の項目とし、これを見直している。これは数理計算上差異が、将来キャッシュ・フローの金額やタイミングにかかる情報を提供するものではないことを理由としている。そのため、これまで勤務費用や利息費用など同様に扱うのではなく、OCI の一部として認識すべきであるとの結論により排除しているのである⁴。このことをやや詳しく説明すると以下のとおりである。

表1 改訂 IAS19 における確定給付費用の分解

項目	要素	認識
勤務費用	① 当期勤務費用 ② 過去勤務費用 ③ 清算損益	純損益 (包括利益計算書)
利息費用	① 確定給付債務の利息費用 ② 期首制度資産にかかる利息収益	
再測定	① 数理計算上差異 ② 期首制度資産にかかる利息収益と実際収益との差額 ③ 資産の上限規定 (アセット・シーリング) にかかる影響	その他の包括利益 (財政状態計算書)

上記(2) DBP から計算される勤務費用、利息費用および数理計算上差異の認識方法にも関係のあることだが、改訂 IAS19 において、DBP にかかる確定給付費用は表1のとおり3つに分解されている。このうち勤務費用には、当期勤務費用および過去勤務費用に加え清算損益 (gains and losses on settlement) が含まれる。

勤務費用および過去勤務費用は、事業継続上のコスト (人件費および労務費) としての関連性が高いことから、これまでどおり純損益の計算中に含まれることとなった。清算損益については、当初、その他の包括利益で認識することが提案されていたが、解雇給付や制度改変にかかる費用な

どが純損益で認識されることと整合させるために、勤務費用の一部として加えられることとなった⁵。

利息費用については、改訂前 IAS19 において、確定給付債務に予測割引率を乗じたものとして認識してきた。また制度資産については、長期期待収益率を乗じたものを期待収益と認識していた。両者は呼称が異なるものの、基本的には正負の利息費用と理解することが可能である。

ただし、期待収益に関しては保有する制度資産の長期にわたる運用成果の市場予測に基づくものであった。そのため、期末時点における制度資産にかかる実際収益と、期待収益とは大きな数理計算上差異を生じさせる原因ともなっていた。

改訂 IAS19 では、期首時点における制度資産に当該確定給付債務を求めるために用いた予測割引率と同じものを用いて算定された利息収益が、確定給付債務にかかる利息費用と同じ計算概念によるものであるとして、これを純損益の計算要素とすることとした。そのうえで期末時点における制度資産にかかる実際収益と当該利息収益との差額をこれまでの数理計算上差異と同様のものとして、確定給付債務にかかる数理計算上差異ともども再測定の要素として、OCI へ即時認識することとしたのである。

こうした確定給付費用の認識にかかる改訂前 IAS19 と改訂 IAS19 との変更点を示したものが図 1 および図 2 である。

そのほか、上記(1)および(2)に関連することとしては、改訂 IAS19 では、過去勤務費用の認識方法にも変更が見られる。改訂前 IAS19 において、過去勤務費用の認識については、権利が確定した部分については即時認識をおこない、権利が未確定な部分については権利が確定するまでの期間にわたって定額法により認識することとされてきた。これに対し、改訂 IAS19 では権利が未確定の部分についても、制度変更などがおこなわれたタイミングで即時に純損益に認識することを要求している。

その理由としては、勤務費用についても予測単位積増方式の下で、将来の勤務を前提として当該期間までに帰属する未確定部分を含めている。過去勤務費用についても同様に認識することが会計概念として整合的であるとしている⁶。

また、再測定され OCI へ計上された数理計算上差異は、当該期間に純損益に振り替える処理(いわゆるリサイクリング)を不採用とし、資本内における振り替えのみを認めている。これについて、改訂前 IAS19 では、利益剰余金に振り返ることとされていたが、IASB では利益剰余金に関する定

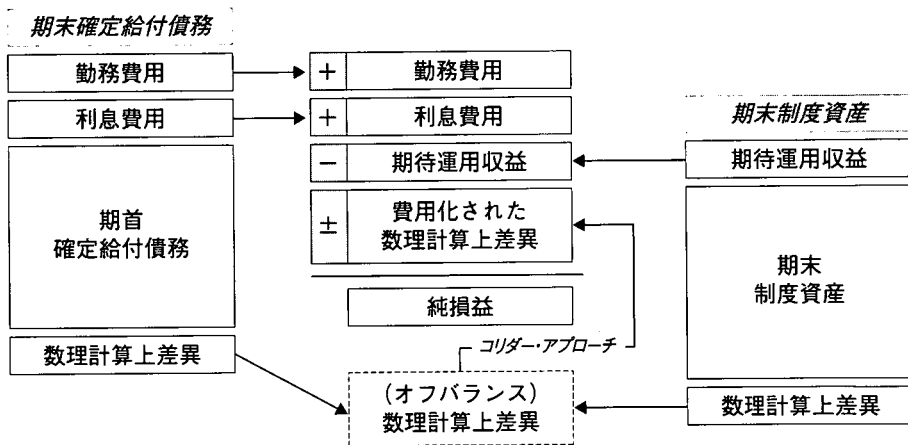
表 2 改訂 IAS19 の主な表示項目

- I. DBP の特徴の説明
 - DBP の特徴に関する情報
 - DBP が企業にもたらすリスク
- II. 財務諸表上に認識された金額の説明
 - 制度資産の分類 (資産クラス別)
 - ▶ 不動産
 - ▶ 政府の債券 (国債)
 - ▶ その他の債券

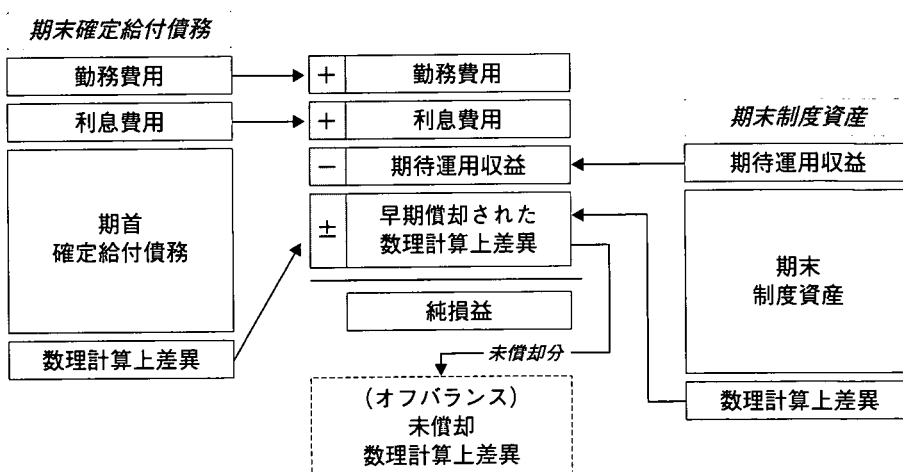
- ▶ 企業自身の資本性金融商品
 - ▶ その他の資本性金融商品
 - 確定給付債務を測定するために用いた数理計算上の仮定（定量的な情報）
 - 昇給の予測の影響を除外した確定給付債務の現在価値
- III. 将来キャッシュ・フローの金額，時期および不確実性
- 重要な数理計算上の仮定のそれぞれの変化がもたらす影響
 - 制度が採用している資産・負債マッチング戦略の詳細
 - 今後5年間の拠出費用と当該期間の当期勤務費用に大きな差異が生じている場合の原因やその可能性
 - 確定給付債務の満期情報

図1 改訂前IAS19の会計処理

(ア) コリダー・アプローチによる遅延認識



(イ) 純損益における即時認識を含めた早期償却認識



(ウ) その他の包括利益 (Other Comprehensive Income; OCI) での即時認識

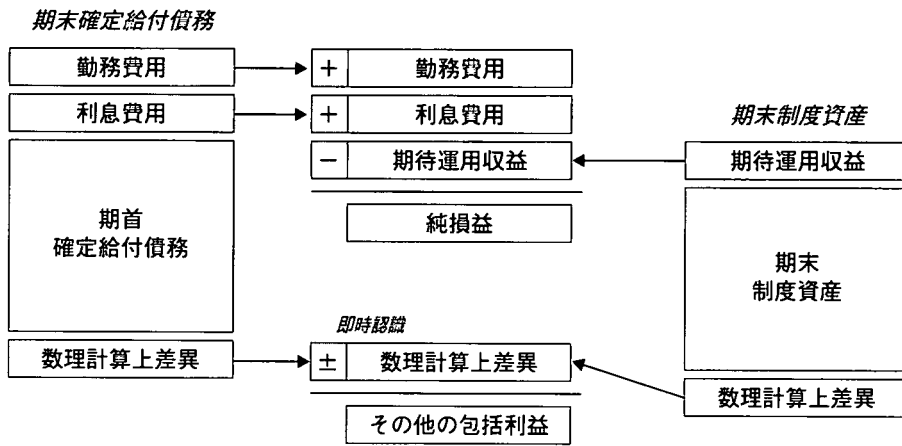
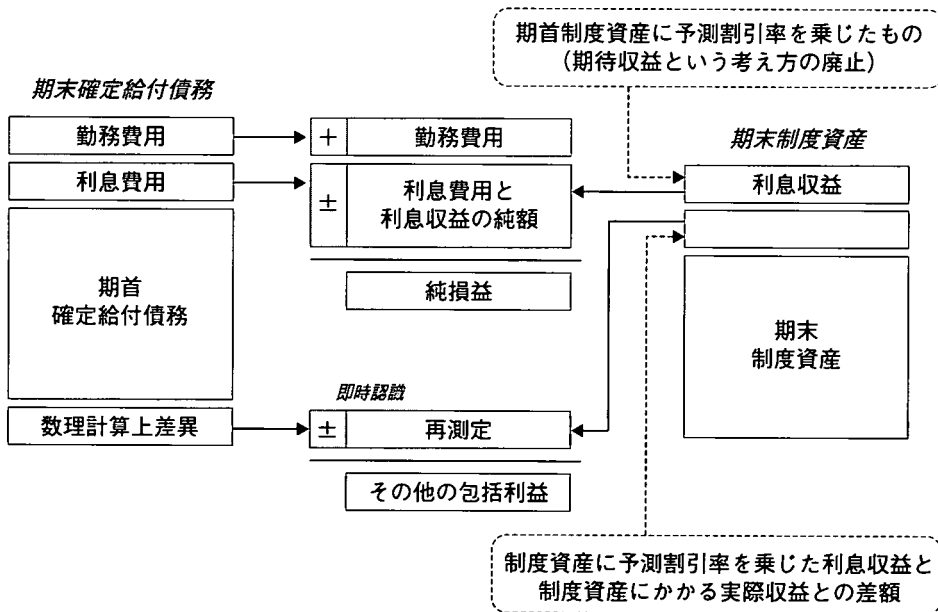


図2 改訂 IAS19 の会計処理

改訂 IAS19 における勤務費用、利息費用および数理計算上差異の認識



義について十分議論されていないことから、資本へ振り返ることとなったのである⁷。

さて、(3) DBP の表示方法の改訂点については、その主なものを表 2 に示してみよう。

表 2 においてとくに重要なのは、II 財務諸表上に認識された金額の説明に関する情報である。これはすでに FASB において SFAS158 が公表される以前に、公正価値 (市場価格を含む) の測定難度ごとに分類した財務報告基準書第 157 号「公正価値の測定」(Statement of Financial Accounting Standards No.157, SFAS157) を踏襲したものとなっている⁸。改訂 IAS19 が財務情報に対する目的適合性について、いかに公正価値情報の提供にシフトしたかを明示的に特徴づける表示項目であ

る。

4 改訂IAS19の会計学的論点

さて、このように見てくると、改訂前IAS19から改訂IAS19へと改訂されるにあたり、いくつかの会計学的論点の存在が見えてくる。主な論点は以下のとおりである。

- イ) 確定給付費用の認識にかかる期待運用収益から純利息損益計算への変更
- ロ) 純損益とその他包括利益への分類
- ハ) リサイクリングの不採用と資本への振り替え

まず、イ) 確定給付費用の認識にかかる期待運用収益から純利息損益計算への変更について考えてみよう。すでに見てきたように、コリダー・アプローチによる遅延認識を廃止し、当該数理計算上差異は即時認識することとしたように、改訂前IAS19と改訂IAS19とでは、公正価値に対する会計情報としての価値の重さが異なる。

コリダー・アプローチを採用している限りにおいて、会計学的な意味における公正価値情報の信頼性に少なからず疑問符がついていたと言える。しかしながら、改訂IAS19では数理計算上差異については再測定の要素として即時認識しかできないこととなっている。

これは、公正価値にもとづく会計処理とそこから生起する会計情報は、情報利用者にとって目的適格的であるとする明確なスタンスへの変化である。情報利用者の意思決定にとって有用な会計情報を提供するためには、目的適格的な経済事象を抽出し、それを忠実に表現することが、基本的特性であるとの考え方にしたがえば⁹、公正価値という情報の信頼性をもはや云々する余地は残されていないのである。

そのような前提があるからこそ、期待運用収益という考え方を捨て、公正価値概念をより大きく取り入れた利息収益こそを勤務費用の一部とし、これと実績値との乖離を一種のアノマリー(anomaly)としているのである。つまり、改訂前IAS19において数理計算上差異の発生は不可避なものとしてきた。これに対して、改訂IAS19では公正価値をこれまで以上に重要な情報であると位置づけ、あえて長期的な期待運用収益率ではなく、確定給付債務から生じる利息費用の対称概念(symmetrical notion)として利息収益の測定に特化したのである。

こうした概念変化を理解すれば、期待運用収益から利息収益への確定給付費用としての構成要素の変化は、考え方としては理解できなくもない。しかし、以下の点で疑問が残される。

本来、今日見られるDBPにかかる会計基準の目的は、従業員が長期間にわたる役務提供の対価として受け取る確定給付金(主に退職金や企業年金)について、制度設立主たる企業の責任が、現時点においてどの程度担保されているかを会計情報として明示することにあつたはずである。その意味において、今日のDBPにかかる会計基準は、負債会計の一部として広く認識されてきたはずである。そうであるからこそ、貸借対照表上に当該制度にかかる積立不足を負債の純額として認識するための方法が模索されてきたのである。

したがって、制度資産については、ある一定の条件がそろった時点ではじめて企業資産としてカ

ウントされるものであって、制度資産の運用とその成果は長期的な投資戦略によって運用されるものである。さらには、当該投資戦略は、制度資産の運用を任されている証券・保険会社の能力によって差異が生じると共に、運用を委託する企業との運用方針（ポートフォリオ）によっても違いが生じるはずである。

とするなら、確定給付債務の測定に用いられた予測割引率と、制度資産の運用収益たる利息収益の測定に用いられた予測割引率とが同値であることは、それこそがアノマリー (anomaly) である。当該会計基準が DBP にかかる企業責任の一層の可視化を大目的とする以上、かかる会計処理の対称性に必要以上にこだわる必要がないと理解すべきである。IASB はかかる改訂について、さまざまな理論的整合性を盾にして説明を試みているが、むしろ本質的には期待運用収益率の設定に対して、企業経営者の主観が少なからず含まれているとの指摘を回避するためのものと見て間違いないものと判断される。

このように考えると、ロ) 純損益とその他包括利益への分類についても、そもそも無理があるように思われる。IASB では、図 2 に見られるような純損益と OCI への分類については、前者が事業継続にかかるコストと関連性のあるものを含め、それ以外を OCI へと分類させることとしている。

たとえば改訂 IAS19 では、人口統計上の仮定の変化については、数理計算上差異として再測定の項目とされる。しかし、人口統計上の仮定とは、簡単に言うと離職率（制度にとっては脱退率）といった、各企業固有の事情によるものであり、これを一括りに数理計算上差異として再測定し、OCI に即時認識させることにどれほどの意味があるのか疑問である。

そもそも、OCI が会計学的にどのような意味をもつのか、いまだに説が定まらない時点で、純損益と OCI を峻別するための決め手を欠いているように思える。確定給付債務にかかる利息費用および制度資産にかかる利息収益にしても、その測定に用いられる予測割引率の変化は、事業継続上のコストとして直接的には関連性がないかもしれない。利息費用や利息収益が、金融費用あるいは金融収益であるにもかかわらず、その純額を確定給付費用の一部とすることについてもしっかりとした説明が必要であろう。

つぎに、ハ) リサイクリングの不採用と資本への振り替えについて考えてみよう。改訂前 IAS19 では、図 1 にあるとおり、数理計算上差異を OCI で即時認識することが可能であった。改訂 IAS19 ではこれを再測定 (remesurement) の要素へと置き換えている。ただし、これについても以下の点に留意が必要である。

改訂 IAS19 では、前述のとおり、確定給付費用を勤務費用、利息費用および再測定への 3 つに分解している。そして、勤務費用および利息費用を純損益へ、再測定を OCI へと分類している。その理由として、再測定に含まれる項目が、将来キャッシュ・フローの不確実性やリスクに関する情報としての価値が乏しいためであるとし、これを OCI へ分類するものとしている。

ただし、この分類については、IASB が自ら説明しているように、何をもって OCI に認識すべきかについての原則がない¹⁰。しかも、再測定の項目とされた数理計算上差異が他の財務報告基準書 (International Financial Reporting Standards, IFRS) が要求する場合には、棚卸資産または有形固定資産のような資産の原価に含められることがあると説明している¹¹。これでは、不採用としたはずのリサイクリングが、実質的にはリサイクリングされることと同じである。

前述のとおり、改訂 IAS19 では公正価値情報を改訂前 IAS19 以上に重視していることから、資産

負債アプローチへ一層特化したものと言える。したがって、会計情報の将来キャッシュ・フロー情報への特化であると言える。その意味で、考えようによっては過去の成績としての当期純利益（過去の純損益計算）に、再測定によるOCIをリサイクリングすることに、本質的な意味がないとも言える。

そのほか、IASBがリサイクリングを不採用とする理由として考えられるのは、期間損益計算に対するリサイクリングについて一貫した会計方針をもっていないためである。これは、上記のようにリサイクリングの不採用と実質的なリサイクリングとの混在からも明らかである。結果として、仮にリサイクリングを採用しようにも、そのタイミングや金額についての処理が簡単には結論を得ないということも挙げられよう。つまり、ここでリサイクリングの是非を検討するだけの時間を要するよりも、まずは当該会計基準作りを優先したものと言えるのである。

5 おわりに

IASBが公表するIFRS(IASを含む)は、一般に原則主義的な会計基準であると言われる。逆に、FASBが公表するSFASは細則主義的な会計基準であると言われる。改訂IAS19の公表により、DBPに関する会計情報はこれまでの以上に拡充および詳細になったと言えるが、当該会計情報の元となる個々の会計処理については、本稿で指摘したような会計学的課題がまだまだ残されている。

本来、DBPは、個々の企業に特異な制度であって、これを一律的な会計処理に収斂することは長い時間を要するものである。FASBがこれまで当該会計領域に採用してきた会計基準としての方向性は、一律的な会計基準を模索しながらも、どこかケース・バイ・ケースであったように思われる。

たとえば、それまでの取得原価から公正価値にかかる情報価値に、より軸足を移してきていながら¹²、SFAS158ではOCIのリサイクリングを認めている。これは、SFAS158が、完全には公正価値会計の一部として含まれず、依然として企業収益の期間損益情報の重要性を捨てきれないことを物語っている。

つまり、FASBでは、OCIが会計学上どのような意味を持つのかしっかりと定まっていなくてもかかわらず、OCIを企業収益の期間損益計算へ取り込もうとする意図が読み取れる。これに対し、IASBは自らの方向性を、将来キャッシュ・フローを見据えた公正価値にこそ情報価値を認める会計に舵を切っているがために、そうしたケース・バイ・ケースの幅を狭めているかのようなのである。改訂IAS19とSFAS158は、会計観において似て非なるものであると言えよう。

原則主義が細則主義に比して理論的に優れているかどうかは別として、それを会計基準作成の明確なスタンスとするなら、理論的な矛盾や綻びは最小限に留めなければ、自らの存在意義を危うくするものとなる。そうした意味では、今回、本稿で見てきたような改訂IAS19に見られる原則と実務との間におこりうる矛盾や、理論的な綻びに目をつむって、DBPにかかる会計基準のコンバージェンスを終了とするのは時期尚早であると言わざるを得ない。

注

- 1 米国あるいは日本といった独自に会計基準設定主体を国は、IASBが公表する国際会計基準および国際財務報告基準書とのコンバージェンス（収斂）に向けた交渉あるいは検討をおこなっている。これに

対して、主な会計基準設定主体を有しない国々では、IASB が公表する上記基準をそのままアドプション（適用）する方向にある。ただし、各国の経済環境や政治環境などにはさまざまな異同があることから、上記基準のうち自国にとって都合のよい基準を適用する、いわゆるカーブ・アウト（curve out）が問題視されるようになってきている。

- 2 たとえば、会計情報に公正価値という会計概念を持ち込むにあたり、その変動が著しいことが、当初、情報利用者の意思決定に有益なものとなるか否かについても議論があった。それと同時に、それが企業の利益計算に対しても大きな変動要因となることから、激変緩和策としてコリダー・アプローチが採用されたという背景がある。しかし、今度はこれが、会計情報の比較可能性を阻害する要因として指摘されるに至っている。コリダー・アプローチの会計学的意味については、拙稿「退職給付会計におけるコリダー方式の意義」『会計理論学会年報』No.17, 2003年, 74-83頁を参照されたい。
- 3 当該共同作業は、当初、退職給付会計を含めた従業員給付会計全般の抜本的な見直しをおこなう予定であった。しかし、従業員給付にかかるあらゆる会計処理を改訂するには、膨大な時間を必要とすると判断され、当該作業は2段階に分けることとされた。
- 4 IASB では、OCI として表示すべき項目に関する原則的な取り決めについて検討しているが、再測定にともなう予測価値の変動については、OCI において認識する方が有益であるとしている。改訂 IAS19, par. BC88-BC90. を参照されたい。
- 5 改訂 IAS19, par. BC169.
- 6 改訂 IAS19, par. BC156.
- 7 改訂 IAS19, par. BC100. ただし、資本そのものが各国固有の法的制限の影響を受けることから、当該再測定値（数理計算上差異）を資本へ振り返ることの是非については今後も議論の対象となろう。
- 8 有価証券の時価評価（SFAS115）、デリバティブの時価評価（SFAS133）、金融商品の時価の開示（SFAS107）、企業結合の際の資産・負債の時価評価（SFAS141, SFAS142）、固定資産の減損（SFAS144）などの際に公正価値を算定していた。しかし、公正価値の定義は、それぞれの会計基準ごとに規定されており、統一性がとれていなかった。そのため SFAS157 は、この公正価値の統一的な定義や算定方法を定めることを目的として公表された。
- 9 拙稿「会計情報に関する質的特徴の変化」札幌大学『札幌大学総合研究』, 第3号, 2012年, 1-14頁。
- 10 改訂 IAS19, par. BC90.
- 11 改訂 IAS19. Par. 61-62.
- 12 拙稿「取得原価・公正価値共存型会計から公正価値会計への傾斜——米国退職給付会計をめぐるトレンド——」札幌大学『経済と経営』, 第39巻第2号, 2009年, 121-135頁。