

英国における退職給付会計の展開

—新たな財務報告の枠組みを手掛かりとして—

渡 邊 貴 士

目次

- I はじめに
- II 英国における財務報告の枠組み
- III FRSSEの退職給付に関する規定
- IV むすびにかえて

I はじめに

周知のとおり、英国では2005年以降、IAS規則（EU Regulation 1606/2002）第4条に基づき、EU上場企業の連結財務諸表にEU-IFRS（EU-adopted IFRS）による作成義務が課されている。こうした状況のもと、英国財務報告評議会（FRC）から、2012年11月にFRS第100号「財務報告要求の適用」¹およびFRS第101号「開示減免の枠組み」²が公表された。FRS 100によれば、36の会計基準（会計実務基準書（SSAP³）は8基準、FRSは28基準）と31のUITF Abstract（緊急問題専門委員会要約書）が2015年1月1日以降開始する事業年度から廃止されることとなり（FRS 100, par.14）、また財務報告原

¹ Financial Reporting Council (FRC), Financial Reporting Standard (FRS) 100, Application of Financial Reporting Requirements, November 2012.

² FRC, FRS 101, Reduced Disclosure Framework-Disclosure exemptions from EU-adopted IFRS for qualifying entities, November 2012. FRS 101は、EU-IFRSの認識、測定および開示の規定を適用している子会社（中間親会社を含む）および最終的な親会社の個別財務諸表に対する、開示免除（開示減免の枠組み）を規定しており（FRS 101, par.1）、資産、負債、財政状態および損益に関する真実かつ公正な概観を示そうとする適格エンティティの個別財務諸表に適用することができる（FRS 101, par.2）。本稿では、FRS 101は、直接的に退職給付会計に関連しないため、触れないこととする。

³ Statement of Standard Accounting Practice (SSAP)

則書や報告意見書「退職給付一開示」も廃止されることになった（FRS 100, par.15）⁴。これまで英国の退職給付会計基準であった FRS 第 17 号「退職給付」⁵も例外ではなく、今後は、新たな枠組みのもとで、その後、2013 年 3 月に公表された FRS 第 102 号「英国およびアイルランド共和国において適用可能な財務報告基準」⁶や 2013 年 7 月に公表された小会社向け財務報告基準（FRSSE⁷）の規定に基づき、退職給付は会計処理されることになる。本稿では、新たな財務報告の枠組みについて触れた上で、退職給付に関する規定について検討したい。

II 英国における財務報告の枠組み

1. FRS 100 および FRS 102 の規定

FRS 100 では、目的、範囲および財務諸表の作成の基礎を次のように示す。

本 FRS の目的は、英国およびアイルランド共和国において適用可能な法令、規則または会計基準に準拠して財務諸表を作成するエンティティに対する適用可能な財務報告の枠組みを規定することであり（FRS 100, par.1）、本 FRS は資産、負債、財政状態および損益に関する真実かつ公正な概観を示そうとする財務諸表に適用する（FRS 100, par.2）。

本 FRS の範囲内にある財務諸表（連結財務諸表/個別財務諸表を問わない）および IAS 規則またはその他の法令あるいは規則によって、EU-IFRS に準拠して作成するよう要求されない財務諸表は、次の規定に準拠して作成しなければならない。

(a) 仮に財務諸表が FRSSE を適用するのに適格なエンティティの財務諸表で

⁴ 廃止される会計基準等については、付録を参照。

⁵ Accounting Standards Board (ASB), FRS No.17, Retirement Benefits, November 2000.

⁶ FRC, FRS 102, The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland, March 2013

⁷ FRC, Financial Reporting Standard for Small Entities (Effective January 2015) (FRSSE), July 2013.

ある場合には、FRSSE に準拠して作成することができる。

(b) 仮に財務諸表が FRSSE を適用するのに適格ではないエンティティ、または FRSSE を適用するのに適格ではあるが、FRSSE を選択しないエンティティの財務諸表である場合には、FRS 102, EU-IFRS⁸, 適格なエンティティの個別財務諸表の場合には FRS 101 に準拠して作成しなければならない (FRS 100, par.4)⁹。

つぎに FRS 102 の規定についてみる。

FRS 102 では、範囲および財務諸表の作成の基礎を次のように示す¹⁰。

本 FRS は、資産、負債、財政状態および損益に関する真実かつ公正な概観を示そうとする財務諸表に適用する (FRS 102, par.1.1)。

FRS 100 で述べられているように、エンティティは、IAS 規則 (またはその他の法令あるいは規則) によって、EU-IFRS に準拠して連結財務諸表を作成するよう要求されているエンティティは、EU-IFRS に準拠して作成しなければならない。そのようなエンティティの個別財務諸表、または FRS 100 の範囲内にあるその他のエンティティの個別財務諸表または連結財務諸表は、次の規定に準拠して作成されなければならない。

(a) 仮に財務諸表が FRSSE を適用するのに適格なエンティティの財務諸表である場合には、FRSSE に準拠して作成することができる。

(b) 仮に財務諸表が FRSSE を適用するのに適格ではないエンティティ、または FRSSE を適用するのに適格ではあるが、FRSSE を選択しないエンティティ

⁸ エンティティのなかには、EU-IFRS を適用することを禁止されているエンティティがある。たとえば、2006 年会社法の第 395 条 (2) では、「チャリティである会社の個別計算書類は会社法適用個別計算書類でなければならない」とされており、また、2006 年会社法の第 403 条 (3) でも、チャリティである親会社のグループ計算書類に対して、これを反映している (FRS 100, footnote 4)。

⁹ FRS 101 または FRS 102 に準拠して会社によって作成される個別計算書類は、会社法適用個別計算書類 (2006 年会社法第 395 条 (1) (a)) であり、EU-IFRS に準拠して会社によって作成される個別計算書類は、国際会計基準適用個別計算書類 (2006 年会社法第 395 条 (1) (b)) である (FRS 100, footnote 5)。

¹⁰ FRS 102 には、子会社 (および最終的親会社) に対する減免開示があるが、本稿では、退職給付会計に直接関連しないため、触れないこととする。

の財務諸表である場合には、本FRS, EU-IFRS, FRS 101に準拠して作成しなければならない (FRS 102, par.1.3).

FRS 102の規定は、FRS 100の規定に基づいているため、単なる言いかえにすぎないが、いずれにせよ、まとめてみると、新たな制度のもとで財務諸表を作成するのに利用可能な選択肢は次のようになるであろう¹¹.

	FRSSE	FRS 102	FRS 101	EU-IFRS
小会社制度に適格なエンティティ	○	○	○	○
小会社ではなく、EU-IFRSの適用を要求されないエンティティ	×	○	○	○
EU-IFRSの適用を要求されるエンティティ	×	×	×	◎ (強制適用)

(出所) ICAEWのHPより、筆者が一部修正した。

重要なのは、① EU-IFRSに準拠した財務諸表作成義務があるか否か、② FRSSEを適用する適格なエンティティであるか否かであると考えられる。次にFRSSEの規定についてみる。

2. FRSSEの規定

本FRSSEの目的は、受託責任や経済的意思決定に関して、他の報告エンティティとは異なる、より小さいエンティティに対する利用者のニーズとのバランスを認識し、経営者の受託責任を査定し、経済的意思決定をすることに対して、利用者にとって有用な、エンティティの財政状態、業績および財務的適合性について、FRSSEの範囲内に入る報告エンティティが財務諸表情報において提供することを保証することである (FRSSE, Objective)。

本FRSSEは、次のような、すべてのエンティティの財政状態および損益 (または収支) に関する真実かつ公正な概観を示そうとするすべての財務諸表に適

¹¹ 次を参照。イングランド・ウェールズ勅許会計士協会 (The Institute of Chartered Accounting in England and Wales) (ICAEW) のHP

<http://www.icaew.com/en/technical/financial-reporting/other-reporting-issues/other-uk-regulation/frs-100-application-of-financial-reporting-requirements> (2013年12月12日アクセス)

用することができる。

(a) 会社法個別計算書類またはグループ計算書を作成している、会社法に定義されている小会社または小グループ；あるいは

(b) 会社法のもとで法人格を与えられている場合には、上記 (a) の条件に適合であるエンティティ。ただし、住宅金融組合を除く (FRSSE, par.8)。

したがって、FRSSE は次のものに適用しない。

(a) 大規模または中規模の会社、グループおよびその他のエンティティ

(b) 公開会社 (public companies)

(c) 国際会計基準に準拠して個別またはグループ計算書類を作成している会社

(d) 2006 年会社法の規則 2008/409 の別表 1 のセクション D に示されているある特定の資産および負債に対して公正価値会計ルールに準拠して個別またはグループ計算書類を作成している会社

(e) 認可保険会社、銀行、電子マネー発行会社、Mifld¹² 投資業者または UCITS¹³ 管理会社である会社もしくは保険市場活動を行う会社

(f) 2000 年金融サービス・市場法の第 4 編に基づいて規制事業を行うことを許可されている者 (小会社を除く)

(g) 不適格グループのメンバー

(i) 公開会社

(ii) 持分が欧州経済領域参加国 (EEA State) の規制市場における取引を認められている法人 (会社を除く)

(iii) 2000 年金融サービス・市場法の第 4 編に基づいて規制事業を行うことを許可されている者

(iv) 認可保険会社、銀行、電子マネー発行会社、Mifld 投資業者または UCITS 管理会社である小会社；もしくは

(v) 保険市場活動を行う者 (FRSSE, par.9)

¹² The Market in Financial Instrument Directive (金融商品市場指令)

¹³ Undertaking for a Collective Investment in Transferable Securities (譲渡可能証券への集合投資事業に関する欧州委員会指令を満たしているファンド)

資産、負債、財政状態および損益に関する真実かつ公正な概観を示そうとする財務諸表を作成する場合には、FRSSEを適用するのに適格ではあるが、FRSSEを選択しない報告エンティティは、FRS 100に準拠して、EU-IFRS、(適格なエンティティの個別財務諸表の場合には) FRS 101、またはFRS 102を適用することが要求される(FRSSE, par.10)。

ここで、小会社および小グループの定義について触れておく。

小会社および小グループの定義は、基本的には、2006年会社法の第15編「計算書類および報告書」(Accounts and Reports)の第1章にある第382条と第383条に基づくが、2006年会社法の条文は、2008年の改訂によって要件が変更されており(2008/393)、次のように、小会社および小グループの要件を示している。

会社がある年度において、以下に掲げる要件のうち、2つ以上を充たすときは、小会社となる。

- (a) 売上が650万ポンドを超えないこと
- (b) 貸借対照表上の総資産額が326万ポンドを超えないこと
- (c) 平均の従業員数が50人を超えないこと((FRSSE, Appendix 1, par.1, 第382条第3項)

小グループについては、第383条第1項に「親会社は、当該親会社によって率いられる企業グループが小グループと認定されるときに限り、事業年度に関連して小会社として認定される」と規定されており、第383条第4項には、次のように、小グループの要件が示されている。

会社がある年度において、以下に掲げる要件のうち、2つ以上を充たすときは、小グループとなる。

- (a) 売上高合計が純額で650万ポンドを超えないこと(または総額で780万ポンド)
- (b) 貸借対照表上の総資産額合計が純額で326万ポンドを超えないこと(または総額で390万ポンド)
- (c) 従業員数の合計が50人を超えないこと((FRSSE, Appendix 1, par.4, 第

383 条第 4 項)

ここでいう「純額」とは、2008 年小会社および小グループ（計算書類および取締役報告書）（Accounts and Director's Reports）規則の別表 6 によって要求された相殺およびその他の調整の後の金額を意味し、「総額」とは、そうした相殺およびその他の調整がない金額を意味する。会社は、純額または総額のいずれに基づいても関連する要件を充足することができる（FRSSE, Appendix 1, par.4）。

上述の別表 6 では、グループ取引の消去を次のように示す。

- (1) 連結に含まれる企業間の債務および債権とそうした企業間の取引に関連する収入と支出は、グループ計算書類を作成する際に消去しなければならない。
- (2) 連結に含まれる企業間の取引から生じる損益が資産の簿価に含まれる場合には、グループ計算書類を作成する際に消去しなければならない。
- (3) (2) に要求される消去は、企業の株式のグループ持分の比例部分に影響を与えうる。
- (4) (1) および (2) は、関連する金額が真実かつ公正な概観を示す目的上重要ではない場合には、遵守する必要はない（2008/409）。

Ⅲ FRSSE の退職給付に関する規定

上述の財務報告の枠組みにより、退職給付に関しては、EU-IFRS, FRS 102, FRSSE のいずれかを適用することになるだろう。このうち、EU-IFRS に関しては、国際会計基準審議会（IASB）から国際会計基準第 19 号「従業員給付」¹⁴ が公表されており、2011 年 6 月に改訂され、欧州委員会により、2012 年 6 月に採択されている。その内容に関しては、IAS 19 と特に差異はない。また、FRS 102 は、基本的には、国際会計基準審議会（IASB）が公表している中小

¹⁴ IASB, International Accounting Standard 19 (IAS 19), Employee Benefits. 翻訳については、企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳（2013）を参照した。

規模企業向け国際財務報告基準¹⁵をベースに作成されており、FRS 102 のなかにある退職給付に関する規定については、拙稿¹⁶を参照して頂きたい。

ここでは、FRSSE の退職給付に関する規定について、詳解したい。FRSSE の退職給付に関する規定は、第 10 章に示されており、その内容は、以下の通りである。

10 年金

10.1 拠出建制度の費用は、会計期間に制度に対して支払可能となる拠出金と同額である。当該費用は、損益計算書の営業利益内に認識されなければならない。

10.2 会社の貸借対照表に表示されている引当金に含まれる年金約定および引当がなされていない年金約定がもしあれば、明細が示されなければならない。そのような約定が会社の過去の取締役を支払可能となる年金に全体または部分的に関連する場合には、そうした年金に関連しているかぎりにおいて、その約定に対して別の明細が示されなければならない。

10.3 次の開示が拠出建制度に関してなされなければならない。

- (a) 制度の性質（すなわち拠出建制度であること）
- (b) 当期の費用
- (c) 貸借対照表日での未払または前払の拠出金（もしあれば）

10.4 給付建制度に参加している事業主は、付録Ⅱ「退職給付の会計処理：給付建制度」を参照しなければならない。

第 10.4 項にある付録Ⅱは、以下の通りである。

付録Ⅱ「退職給付の会計処理：給付建制度」

1 次の要求が基準と見なされなければならない。

- (a) 給付建制度における資産は、貸借対照表日の公正価値で測定されなければならない。
- (b) 給付建制度負債は、予測単位法を用いて保険数理的基礎に基づいて測定されなければならない。当該制度負債は、正式の制度の規約のもとで約束された給付

¹⁵ International Accounting Standards Board (IASB), The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs), July 2009.

¹⁶ 渡邊貴士稿「(研究ノート) 英国における退職給付会計基準の基礎的検討—FRS 第 102 号第 28 章を中心として—」『経営学紀要』第 21 巻第 1 号, 2013 年 10 月, pp.45-59.

とさらなる給付に対する推定的債務の両者からなる。

(c) 評価の基礎にある仮定は、お互いに矛盾なく、制度負債のもとで生じる将来キャッシュ・フローの最善の見積もりを導かなければならない。仮定は、最終的には、取締役（または同等の地位の人）に責任があるが、アクチュアリーによる助言に目を向けなければならない。経済的状況に影響を与える仮定（財務上の仮定）がある場合には、貸借対照表日の市場の期待を反映しなければならない。

(d) 給付建制度負債は、同等の流動性と期間を持つ優良社債に基づいた現在収益率で割り引かなければならない。

(e) 専門的に資格を与えられたアクチュアリーによる詳細な保険数理的評価が3年を超えない間隔で給付建制度に対して得られなければならない。当該アクチュアリーは貸借対照表日で最も新しい保険数理的評価を再検討し、現在の状況を反映するために保険数理的評価を更新しなければならない。

(f) 給付建制度における「剰余金/不足金」は、制度負債の現在価値を「超える/下回る」制度における資産価値の「超過/不足」である。事業主は将来において拠出金を減少させることを通じてまたは制度からの返還を通じてのどちらかで剰余金を取り戻すことができる範囲内で資産を認識しなければならない。事業主は事業主の法的または推定的債務を反映する範囲内で負債を認識しなければならない。

(g) 制度に対するいかなる未払費用でも、一年以内に支払期限となる貸方として貸借対照表に表示されなければならない。給付建資産または負債は別々に貸借対照表上に表示されなければならない。：

(i) 2008年小会社およびグループ（財務諸表および取締役報告書）規則による英国における小会社に対して規定された種類の貸借対照表に対しては、
形式1：

項目J「Accruals and deferred income」の後

項目K「Capital and reserves」の前

(ii) 2008年小会社およびグループ（財務諸表および取締役報告書）規則による英国における小会社に対して規定された種類の貸借対照表に対しては、
形式2：

資産項目D「Prepayments and accrued income」の後

負債項目D「Accruals and deferred income」の後

(h) 給付建資産または負債に関連している繰延税金は給付建資産または負債と相殺されなければならない。その他の繰延税金資産または負債に含めてはならない。

(i) 給付建資産または負債における変動（制度への拠出から生じる変動以外）は、業績報告書に次のように別々に表示しなければならない。：

(i) 当期勤務費用は、損益計算書における営業利益内に含めなければならない

(ii) 利息費用と資産の期待収益の純額は、利息の直後のその他の財務費用（収益）に含めなければならない。

(iii) 数理計算上の差異は、総認識利得損失計算書に認識されなければならない。

(iv) 過去勤務費用は、給付増加が確定していく期間にわたって損益計算書に認識されなければならない。

(v) 清算および縮小に基づいて生じる損失は、事業主が明白に当該取引に義務づけられるようになるときに損益計算書に認識されなければならない（利得は、同意が要求されているすべての利害関係者がひとたび取消不能で義務づけられる場合にのみ、損益計算書に認識されなければならない。）。

(j) 次の開示が、給付建制度について、なされなければならない：

(i) 制度の性質（すなわち給付建制度であること）；

(ii) 財務諸表上の金額が基づいている直近の詳細な保険数理的評価日。仮にアクチュアリーが報告エンティティの従業員または役員である場合、または構成員であるグループの従業員または役員である場合には、この事実が開示されなければならない；

(iii) 当該会計期間に関してなされた拠出金および将来年度に対して同意された拠出率

(iv) 閉鎖される制度および現役構成員の年齢プロファイルが著しく上昇している制度に対しては、予測単位法（プロジェクト・ユニット法）のもとで、当期勤務費用が当該制度の構成員が退職に近づくにつれて増加するという事実。

(k) 制度資産の公正価値、会計的諸仮定に基づいた制度負債の現在価値およびその結果としての剰余金および不足金は、財務諸表の注記に開示されなければならない。貸借対照表における資産または負債が制度における剰余金または不足金と異なる場合には、その差額の説明がなされなければならない。制度における当該剰余金または不足金の当該期間の動向の分析がなされなければならない。

また、付録Ⅲには、以下のように、開示例が示されている。

例：開示—拠出建制度

会社は、拠出建制度を運営している。当該制度の資産は、独立して管理されたファンドに会社の資産とは別に保有されている。年金費用負担は会社によってファンドに支払われる拠出金として表示され、50,000 ポンドを計上されている（2001年は45,000 ポンド）。総計2,500 ポンド（2001年は1,500 ポンド）が期末にファンドに支払われ、貸方に含まれる。

例：開示—給付建制度

会社は、最終給与に基づいた給付を提供する年金制度を運営している。当該制度の資産は、保険会社に授けられ、会社の資産とは別に保有されている。

拠出金は、予測単位法を用いて3年ごとの評価に基づいて、資格のあるアクチュアリーによって決定されている。最新の評価は、2005年12月31日に、貸借対照表日での状況を反映し更新された。評価の結果に最も大きな影響を与える仮定は、投資収益率や給与増加率および年金増加率に関連するものである。投資収益は、年6%、給与増加は年4%、現在および将来の年金は、年3%で増加すると仮

定されている。

当期の年金負担は、46,000 ポンド（2005 年は 25,000 ポンド）であった。これには、過去勤務費用に関する 12,000 ポンド（2005 年は nil（ゼロ））が含まれる。会社および従業員の拠出率は、それぞれ、稼ぎの 10% および 5% を維持することになる。

給付建制度は、新たなメンバーには、閉鎖されているため、予測単位法のもとでは、当該制度のメンバーが退職に近づくにつれて、現在勤務費用が増加すると予想される。

制度資産および制度負債の価値	2006	2007
	£	£
資産の市場価値	1,488,000	962,000
制度負債の現在価値	(1,009,000)	(758,000)
年金制度剰余（不足）	479,000	204,000
関連した繰延税金資産（負債）	(144,000)	(61,000)
年金制度資産（負債）の純額	335,000	143,000
当期の動向	2006	2007
	£	£
期首年金制度剰余/(不足)	204,000	92,000
当期勤務費用	(34,000)	(25,000)
現金拠出	25,000	35,000
過去勤務費用	(12,000)	0
その他の財務収益	20,000	11,000
数理計算上の利得	276,000	91,000
期末年金制度剰余/(不足)	479,000	204,000

FRSSE の退職給付に関する規定は、①掛金建制度に関する会計処理は、基準の本文に示されており、給付建制度に関する会計処理は、付録に示されていること、② FRS 17 がベースになっていること、③ FRSSE の旧基準¹⁷と同じであり、そのまま引き継がれていることが特徴点である。

¹⁷ ASB, Financial Reporting Standard for Small Entities (Effective April 2008), June 2008

IV むすびにかえて

ここでは、退職給付に関する規定の主な項目の比較を示してむすびとした。

FRSSEの規定に関しては、重複するが、主な項目についての比較表は表1のとおりである。

表1

	EU-IFRS (IAS 19)	FRS 102	FRSSE
財政状態計算書	エンティティは、財政状態計算書に給付建負債(資産)の純額を認識しなければならない (IAS 19, par.63)。給付建負債(資産)の純額は、(a) 給付建債務の現在価値から (b) 制度資産 (もしあれば) の公正価値を控除した積立不足または積立超過をいう (IAS 19, par.8)。	エンティティは、給付建制度のもとでのその債務に係る給付建負債の純額を、次の金額の正味の合計額で測定しなければならない (FRS 102, 28.15)。 (a) 報告日における給付建制度のもとでの債務 (給付建債務) の現在価値 マイナス (b) 当該債務が決済されるための制度資産 (もしあれば) の報告日の公正価値。	給付建制度における「剰余金/不足金」は、制度負債の現在価値を「超える/下回る」制度における資産価値の「超過/不足」である (FRSSE, Appendix II, par.1, (f))。
給付建費用の表示	エンティティは、給付建費用の構成要素を次のように認識しなければならない (IAS 19, par.120)。 (a) 勤務費用を損益に (b) 給付建負債 (資産) の純額に係る利息の純額を損益に (c) 給付建負債 (資産) の純額の再測定をその他の包括利益に	エンティティは、給付建制度の費用を認識しなければならない (FRS 102, 28.23)。 (a) 報告期間に提供した従業員勤務から生じる給付建負債の純額の変動を損益に (b) 報告期間の給付建負債の純額に係る利息の純額を損益に (c) 制度の導入、給付変更、縮小および清算の費用を損益に (d) 給付建負債の純額の再測定をその他の包括利益に	給付建資産または負債における変動 (制度への拠出から生じる変動以外) は、業績報告書に次のように別々に表示しなければならない： (i) 当期勤務費用は、損益計算書における営業利益内に含めなければならない (ii) 利息費用と資産の期待収益の純額は、利息の直後のその他の財務費用 (収益) に含めなければならない。 (iii) 数理計算上の差異は、総認識利得損失計算書に認識されなければならない。 (iv) 過去勤務費用は、給付増加が確定していく期間にわたって損益計算書に認識されなければならない。 (v) 清算および縮小に基づいて生じる損失は、事業主が明白に当該取引に義務づけられるようになるときに損益計算書に認識されなければならない (利得は、同意が要求されているすべての利害関係者がひとたび取消不能で義務づけられる場合にのみ、損益計算書に認識されなければならない (FRSSE, Appendix II, par.1, (i)))。

再分類	その他の包括利益に認識された給付建負債（資産）の純額の再測定は、その後の期間において損益に再分類してはならない（IAS 19, par122）.	その他の包括利益に認識された給付建負債の純額の再測定は、その後の期間に損益に再分類してはならない（FRS 102,28.25A）.	規定なし.
-----	--	---	-------

財政状態計算書には、負債から資産を差し引いたものが計上されており、いずれの規定においても同じである。給付建費用の表示に関しては、基本的には、いずれの規定もほぼ同じであるが、日本基準¹⁸との比較で特徴的なのは、項目別分類表示を基礎にして、利息に関する項目を純額にして計上している点である。また、再分類に関しては、してはならないとされている。なお、FRSSE に関しては、規定がない。

いずれの規定も、日本基準にあるような連単分離の問題（連結財務諸表に適用し、個別財務諸表には適用しないという問題）はなく、1つの規定を理解できれば他の規定については、おおむね同じであるために、わかりやすいといえる。このことは、国際会計基準とのコンバージェンスを図る1つの方法や方向性を示していると考えられる。

【付録】

廃止される会計基準等は、以下の通り（FRS 100, par.14）.

- SSAP 4 Accounting for government grants（政府補助金の会計）；
- SSAP 5 Accounting for value added tax（付加価値税の会計）；
- SSAP 9 Stocks and long-term contracts（棚卸資産および長期請負契約）；
- SSAP 13 Accounting for research and development（研究開発費会計）；
- SSAP 19 Accounting for investment properties（投資不動産の会計）；
- SSAP 20 Foreign currency translation（外貨建取引）；
- SSAP 21 Accounting for leases and hire purchase contracts；including the Guidance Notes on SSAP 21（リースおよび買取選択権付賃貸借契約の会計）；
- SSAP 25 Segmental reporting（セグメント報告）；

¹⁸ 企業会計基準委員会（2012）『企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」』企業会計基準委員会。

- FRS 1 Cash flow statements (revised 1996) (キャッシュ・フロー計算書)；
- FRS 2 Accounting for subsidiary undertakings (小企業の会計)；
- FRS 3 Reporting financial performance (財務業績報告)；
- FRS 4 Capital instruments (資本項目)；
- FRS 5 Reporting the substance of transactions (取引の実質の報告)；
- FRS 6 Acquisitions and mergers (企業取得および買収)；
- FRS 7 Fair values in acquisition accounting (企業取得会計における公正価値)；
- FRS 8 Related party disclosures (特別利害関係者に関する開示)；
- FRS 9 Associates and joint ventures (関連会社およびジョイントベンチャー)；
- FRS 10 Goodwill and intangible assets (のれんおよび無形資産)；
- FRS 11 Impairment of fixed assets and goodwill (固定資産とのれんの減損)；
- FRS 12 Provisions, contingent liabilities and contingent assets (引当金, 偶発債務および偶発資産)；
- FRS 13 Derivatives and other financial instruments : disclosures (デリバティブおよびその他の金融資産 : 開示)；
- FRS 15 Tangible fixed assets (有形固定資産)；
- FRS 16 Current tax (カレントタックス)；
- FRS 17 Retirement benefits (退職給付)；
- FRS 18 Accounting policies (会計方針)；
- FRS 19 Deferred tax (繰延税金)；
- FRS 20 (IFRS 2) Share-based payment (株式報酬)；
- FRS 21 (IAS 10) Events after the balance sheet date (偶発事象)；
- FRS 22 (IAS 33) Earnings per share (1株当たり利益)；
- FRS 23 (IAS 21) The effects of changes in foreign exchange rates (外貨レートの変動の影響)；
- FRS 24 (IAS 29) Financial reporting in hyperinflationary economies (ハイパーインフレーション下における財務報告)；
- FRS 25 (IAS 32) Financial instruments : Presentation (金融商品 : 表示)；
- FRS 26 (IAS 39) Financial instruments : Recognition and Measurement (金融商品 : 認識および測定)；
- FRS 28 Corresponding amounts (比較対応数値)；
- FRS 29 (IFRS 7) Financial instruments : Disclosures (金融商品 : 開示)；
- FRS 30 Heritage assets (文化遺産)；
- UITF Abstract 4 : Presentation of long-term debtors in current assets；
- UITF Abstract 5 : Transfers from current assets to fixed assets；
- UITF Abstract 9 : Accounting for operations in hyper-inflationary economies；
- UITF Abstract 11 : Capital instruments : Issuer call options；
- UITF Abstract 15 : Disclosure of substantial acquisitions (Revised 1999)；
- UITF Abstract 19 : Tax on gains and losses on foreign currency borrowings that hedge an investment in a foreign enterprise；
- UITF Abstract 21 : Accounting issues arising from the proposed introduction of the

euro ;

- UITF Abstract 22 : The acquisition of a Lloyd's business ;
 - UITF Abstract 23 : Application of the transitional rules in FRS 15 ;
 - UITF Abstract 24 : Accounting for start-up costs ;
 - UITF Abstract 25 : National Insurance contributions on share option gains ;
 - UITF Abstract 26 : Barter transactions for advertising ;
 - UITF Abstract 27 : Revision to estimates of the useful economic life of goodwill and intangible assets ;
 - UITF Abstract 28 : Operating lease incentives ;
 - UITF Abstract 29 : Website development costs ;
 - UITF Abstract 31 : Exchanges of businesses or other non-monetary assets for an interest in a subsidiary, joint venture or associate ;
 - UITF Abstract 32 : Employee benefit trusts and other intermediate payment arrangements ;
 - UITF Abstract 34 : Pre-contract costs ;
 - UITF Abstract 35 : Death-in-service and incapacity benefits ;
 - UITF Abstract 36 : Contracts for sales of capacity ;
 - UITF Abstract 38 : Accounting for ESOP trusts ;
 - UITF Abstract 39 : (IFRIC Interpretation 2) Members' shares in co-operative entities and similar instruments ;
 - UITF Abstract 40 : Revenue recognition and service contracts ;
 - UITF Abstract 41 : (IFRIC Interpretation 8) Scope of FRS 20 (IFRS 2) ;
 - UITF Abstract 42 : (IFRIC Interpretation 9) Reassessment of embedded derivatives ;
 - UITF Abstract 43 : The interpretation of equivalence for the purposes of section 228A of the Companies Act 1985 ;
 - UITF Abstract 44 : (IFRIC Interpretation 11) FRS 20 (IFRS 2) Group and Treasury Share Transactions ;
 - UITF Abstract 45 : (IFRIC Interpretation 6) Liabilities arising from participating in a specific market—Waste electrical and electronic equipment ;
 - UITF Abstract 46 : (IFRIC Interpretation 16) Hedges of a net investment in a foreign operation ;
 - UITF Abstract 47 : (IFRIC Interpretation 19) Extinguishing financial liabilities with equity instruments ; and
 - UITF Abstract 48 : Accounting implications of the replacement of the retail prices index with the consumer prices index for retirement benefits.
- また、第 15 項では、次の 3 つの廃止が示されている (FRS 100, par.15).
- Statement of Principles for Financial Reporting ;
 - Statement of Principles for Financial Reporting—Interpretation for public benefit entities ; and
 - Reporting Statement : Retirement Benefits—Disclosures.

【参考文献】

- ASB, Financial Reporting Standard for Small Entities (Effective April 2008), June 2008.
- ASB, FRS No.17, Retirement Benefits, November 2000.
- FRC, FRS 100, Application of Financial Reporting Requirements, November 2012.
- FRC, FRS 101, Reduced Disclosure Framework-Disclosure exemptions from EU-adopted IFRS for qualifying entities, November 2012.
- FRC, FRS 102, The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland, March 2013.
- FRC, Financial Reporting Standard for Small Entities (Effective January 2015), July 2013.
- IASB, The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs), July 2009.
- IASB, International Accounting Standard 19, Employee Benefits, June 2011.
- 企業会計基準委員会（2012）『企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」』企業会計基準委員会。
- 企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳（2013）『国際財務報告基準（IFRS）2013』中央経済社。
- 渡邊貴士稿「(研究ノート) 英国における退職給付会計基準の基礎的検討— FRS 第 102 号第 28 章を中心として—」『経営学紀要』第 21 巻第 1 号 2013 年 10 月 pp.45-59

The development of retirement benefits accounting in the new UK
financial reporting framework

by

Takashi Watanabe

The purpose of this paper is to consider the development of retirement benefits accounting in the UK. The new UK financial reporting framework affords a clue to the development.

In 2012 and 2013 FRC revised financial reporting standards for the UK, replacing almost all extant standards with three Financial Reporting Standards :

FRS 100 Application of Financial Reporting Requirements ;

FRS 101 Reduced Disclosure Framework ; and

FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland.

FRS 100 sets out the financial reporting requirements for UK. Financial statements (whether consolidated financial statements or individual financial statements) must be prepared in accordance with the following requirements :

- (a) If the financial statements are those of an entity that is eligible to apply the FRSSE, they may be prepared in accordance with that standard.
- (b) If the financial statements are those of an entity that is not eligible to apply the FRSSE, or of an entity that is eligible to apply the FRSSE but chooses not to do so, they must be prepared in accordance with FRS 102, EU-IFRS or, if the financial statements are the individual financial statements of a qualifying entity, FRS 101.

FRS 102 applies to the financial statements of entities that are not applying EU-IFRS, FRS 101 or the FRSSE. The requirements in FRS 102 are based on the IASB's IFRS for SMEs issued in 2009. Retirement benefits accounting requirements in the FRS 102 is Section 28 'Employee Benefits'.

The FRSSE sets out the financial reporting requirements for smaller entities as defined by company law and entities which are not companies but would otherwise meet the criteria of a small company. Retirement benefits accounting requirements in the FRSSE is Chapter 10 'Pensions' and Appendix II 'Accounting for retirement benefits : defined benefit schemes'.