

議題	実務対応レベルの新規テーマの評価
項目	リストラクチャリングに関連する引当金(実務対応専門委員会による評価)

### 基準諮問会議への検討の要望の内容

(テーマ)
リストラクチャリングに関連する引当金
(提案理由)
<ul style="list-style-type: none"> <li>・いわゆるリストラクチャリング（事業の再構築）等の手段として、①事業の整理（譲渡、統合、撤退等）や子会社等の整理（売却、清算等）、②事業所の統廃合、工場の閉鎖及び縮小、不採算店舗の閉鎖、③従業員の配置転換、子会社等への転籍、希望退職者の募集等が行われることがある。これらは、リストラクチャリング等という目的に関連付けて、様々な名称で引当金が計上されているが、企業会計原則注解 18 に照らして会計処理が行われていることから、実務においてばらつきが生じている。</li> <li>・本来的には、引当金に関する包括的な会計基準の検討が必要かもしれないが、引当金は、経済環境の変化や企業の事業内容の多様化・複雑化などに依存して、多様な実務が存在することから、個別具体的に取扱いを検討することが実務に資するものと考えらる。</li> </ul>
(具体的内容)
<ul style="list-style-type: none"> <li>・リストラクチャリング等の計画の決定・公表・実施のどの時点で引当金を認識すべきか。</li> <li>・リストラクチャリング等に伴い発生する費用又は損失のうち、引当金の認識が必要となる対象はどのようなものか。</li> </ul>

### 論点の整理

1. 企業がいわゆるリストラクチャリング（事業再構築）の手段として、①事業の整理（譲渡、統合、撤退等）や子会社等の整理（売却、清算等）、②事業所の統廃合、工場の閉鎖及び縮小、不採算店舗の閉鎖、③従業員の配置転換、子会社等への転籍、希望退職者の募集等を行う場合、それらに伴い一時的に費用が発生する。
2. 現行の日本の会計基準では、リストラクチャリングに関連した一時的な費用の会計処理について網羅的に規定したものは無く、個別に規定があるもの以外は、「企業会計原則」注解 18（以下「注解 18」という）により、「構造改革費用」等様々な名称でリストラクチャリングに関連した引当金を計上する実務が行われている。

3. リストラクチャリングの施策の多くは、機関決定後、取引先や労使の合意、外部公表等のプロセスを経た後に実施されるため、どの時点で注解 18 における引当金の計上要件を充足するかの判断についてばらつきが生じている可能性がある。また、リストラクチャリングの明確な定義が無いため、その実施に関連して発生する費用又は損失のうちどのようなものがリストラクチャリング関連費用として引当金の対象となるかの判断について企業によりばらつきが生じている可能性もある。

## 論点の分析

### 現行の会計基準等との関係

4. リストラクチャリングの施策が実施される場合、これらに伴い発生する費用は、以下が例として考えられる。

事業の整理、子会社等の整理	固定資産減損損失、棚卸資産評価損、子会社株式評価損、早期割増退職金、諸契約の解約違約金
事業所の統廃合、工場の閉鎖及び縮小	固定資産減損損失、固定資産撤去費用、リース物件の中途解約費用、移転費用
従業員の配置転換、子会社への転籍	早期割増退職金

5. 上記のうち、固定資産減損損失や棚卸資産評価損などの、資産の測定に関連する損失は「固定資産の減損に係る会計基準」、「棚卸資産の評価に関する会計基準」「金融商品に関する会計基準」等の該当する規定に基づいて会計処理が行われる。また、工場や店舗の資産除去債務が存在する場合については「資産除去債務に関する会計基準」に基づいて会計処理が行われる。よって、これらは引当金の対象とはならない。
6. また、希望退職の募集等に伴う早期割増退職金については、『退職給付に関する会計基準の適用指針』第 10 項（旧『退職給付に関する Q & A』Q18）（以下「適用指針第 10 項」という。）において規定されており、この規定に基づいて会計処理が行われる。
7. 第 5 項や第 6 項のような個別の規定がないその他の費用については、実務上、注解

18の要件<sup>1</sup>に合致した場合に引当金の計上が行われていると考えられる。

8. また、リストラクチャリングは、複数の施策を組み合わせて実施される場合が多く、個別に規定がある第5項や第6項の費用も含めて「事業構造改革費用」、「事業再構築費用」等の名目で一括で処理されている事例も多い。

## 国際的な会計基準との関係

### IFRS

9. 早期割増退職金については、IFRSでは、IAS第19号「従業員給付」の中で、解雇給付の定めを置いており、その取扱いは資料(3)-6「早期割増退職金の費用の認識時点の明確化」第8項において記載している。
10. 引当金について、IAS第37号第14項では以下の場合に認識しなければならないとしている。

- (a) 企業が過去の事象の結果として現在の債務（法的又は推定的）を有している。
- (b) 当該債務を決済するために経済的便益を有する資源の流出が必要となる可能性が高い。
- (c) 当該債務の金額について信頼性のある見積りができる。

これらの条件が満たされない場合には、引当金を計上することができない。さらに、同第72項においては、具体的に以下の場合にのみリストラクチャリングについての推定的債務が発生するとしている。

- (a) 企業がリストラクチャリングについて少なくとも次の事項を明確にした詳細な公式計画を有していること
- ・ 関係する事業又は事業の一部
  - ・ 影響を受ける主たる事業所
  - ・ 雇用契約終結により補償されることとなる従業員の勤務地、職種及びその概数
  - ・ 負担する支出

<sup>1</sup> 注解18の引当金の計上要件は、①将来の特定の費用又は損失である、②その発生が当期以前の事象に起因する、③発生の可能性が高い、④金額を合理的に見積もることができるである。

- ・計画が実施される時期

(b) 計画の実施を開始すること、又はリスラクチャリングの特徴をその影響を受ける人々に公表することにより、リスラクチャリングが実行されるという妥当な期待をその影響を受ける人々に惹起していること

11. 同第 75 項においては、企業が報告期間の末日以前に次の事を行っていない限り、報告期間の末日前に行われた経営者又は会社機関のリスラクチャリングの決定は、報告期間の末日における推定的債務を発生させない、としている。

(a) リスラクチャリング計画の実施を開始している。

(b) リスラクチャリングによって影響を受ける人々に、企業はリスラクチャリングを実行するだろうという妥当な期待を惹起するために十分に明確な方法でリスラクチャリング計画の主要な特徴を公表している。

12. また、リスラクチャリング関連引当金は、リスラクチャリングから発生する直接的な支出のみを対象としなければならない、当該支出は、リスラクチャリングに必然的に伴うものであり、かつ、企業の継続的活動には関連しないものに限定されとしている。従って、例えば以下のような支出はリスラクチャリング引当金には含まれず、リスラクチャリングに関係なく発生した時と同じ基準で認識される(同第 80 項、第 81 項)。

- ・雇用を継続する従業員の再教育又は配置転換費用
- ・マーケティング費用
- ・新しいシステム及び流通ネットワークへの投資

13. なお、IASB は 2005 年に IAS 第 37 号を改訂するための公開草案を公表し、2010 年には負債の測定に関する提案を修正した公開草案を再度公表しているが、当該改正作業は中断している。

14. また、IASB は、現在、概念フレームワークの見直しに着手しており、その中には、負債に関する定義、認識及び測定に関する論点が含まれている。概念フレームワークの最終化は 2015 年 9 月が予定されており、将来的には、IAS 第 37 号に影響を与える可能性がある。

### 米国会計基準

15. 米国会計基準<sup>2</sup>では、撤退又は処分活動に関連するコストの負債は、原則として第三者に対する現在の債務 (present obligation to others) が発生した時に、公正価値により認識、測定されなければならないとしている。また、撤退や処分の計画それ自体では現在の債務が発生せず、よって、撤退や処分の計画に対する企業のコミットメント自体は負債を認識するための過去の取引または事象に該当しないとしている。

撤退又は処分活動に関連するコストのうち、従業員解雇給付の取扱いについては考資料(3)-6の第9項において記載している。

また、オペレーティング・リースその他の契約を契約期間中に解除する際には、契約条件に基づき、契約期間終了前に契約を解約するためのコストが必要となるが、このコストに関連する負債は、契約を解除した時の公正価値で認識・測定する。契約を解除しても経済的便益を生まないコストが残存期間にわたって発生し続ける場合には、そのコストに関連する負債は、使用停止時の公正価値によって認識・測定するとされている。

16. また、施設の統合・従業員移転のためのコスト等の撤退・処分活動に関連するその他のコストについて、これらのコストに関連する負債は、負債が発生した時（一般的には撤退・処分の活動に関連するサービス等を受けた時）の公正価値で認識・測定するとされている。

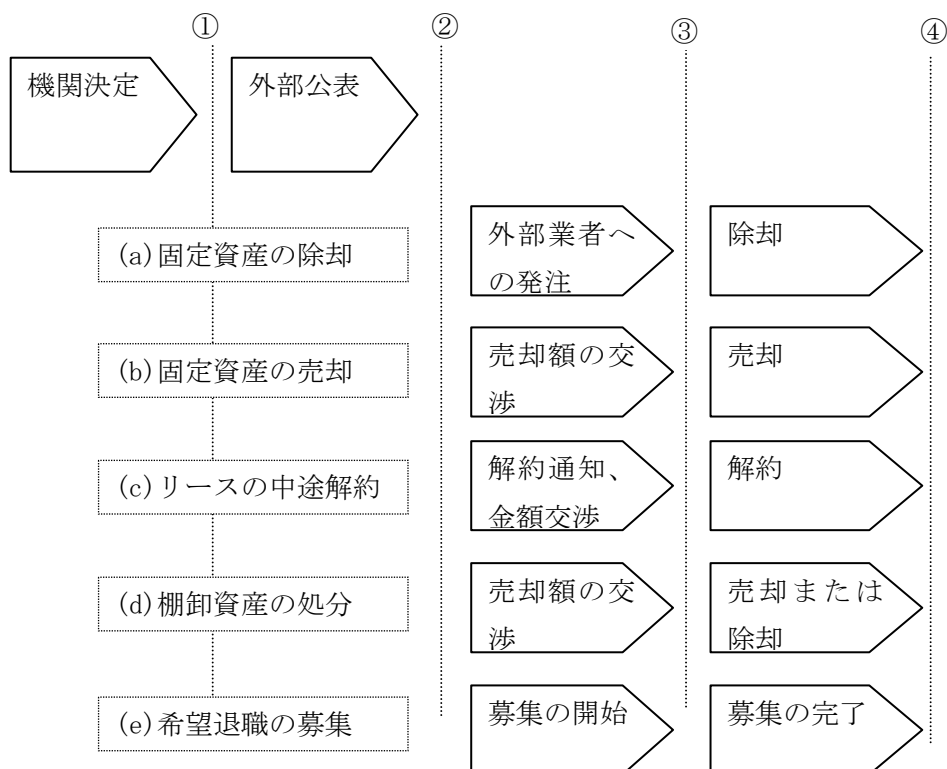
### リストラクチャリング関連の費用の認識時点

17. リストラクチャリング関連の費用について、どのような費用がどのタイミングで計上されるかについて、ある事業を整理するケースを例にあげ検討する。事業の整理の場合、典型的には、以下のような施策が行われることが考えられる。

- (a) 工場や店舗等の固定資産の除却
- (b) 工場や店舗等の固定資産の売却
- (c) リース物件の中途解約
- (d) 棚卸資産の処分
- (e) 希望退職の募集

<sup>2</sup> FASB Accounting Standards Codification 420-10-25、712-10-25

上記の施策は一般的には次のようなプロセスを経て実施される。



(a)の固定資産の除却については、機関決定により「固定資産の減損に係る会計基準」に規定する減損の兆候があると判断され、通常、①の時点で減損損失が計上されることが考えられる。

(b)の固定資産の売却については、(a)と同じく機関決定により減損の兆候があると判断され、正味売却価額が帳簿価額を下回った場合には、通常、①の時点で減損損失が計上されることが考えられる。

(c)のリースの中途解約による損失については、注解18の要件、「その発生が当期以前の事象に起因する」を①、②、③のどのタイミングで満たしていると考えられるかが論点となる。なお、IAS第37号では、同第75項において、計画の実施の開始、または影響を受ける人々に計画の主要な特徴を公表が行われていなければ、リストラクチャリングの決定は推定的債務を発生させないとしているため、①のタイミングでは引当金を計上できないと考えられるが、注解18では厳密な債務性は要求されていないため、機関決定のみで引当金を計上できるかが論点となり得る。

(d)の棚卸資産の処分については、機関決定により当該棚卸資産は処分見込みの棚卸資産として、「棚卸資産の評価に関する会計基準」に基づき、通常、①のタイミングで帳簿価額が正味売却価額あるいは処分見込価額を上回る場合、正味売却価額あるいは

処分見込価額まで切り下げることとなると考えられる。

(e)の希望退職の実施による早期割増退職金は、適用指針第10項において、「従業員が早期退職金制度に応募し、かつ、当該金額が合理的に見積られる時点で費用処理する」と規定されているが、①～④のどのタイミングで、費用を計上すべきかが論点と考えられ、別途、当専門委員会で新規テーマとすべきか否かについて評価を行っている。

## 分析

18. 固定資産の減損については機関決定時に費用処理が会計基準上要求され、また、棚卸資産の評価損についても、基本的に機関決定時に費用が認識されると考えられるため、実務上のばらつきは少ないものと考えられる。一方、関連する引当金（第17項の例ではリースの解約損）については、注解18の規定のみでは、認識時点について多様な解釈があり得て実務にばらつきが生じていると考えられる。また、早期割増退職金の認識時点については、別途検討してきたとおり、実務にばらつきがみられる。
19. リストラクチャリング関連の引当金を新規テーマとして採りあげるか否かを検討するうえでは、引当金全体のコンバージェンスと切り離して検討が可能であるかを考慮する必要がある。
20. 第14項に記載の通り、現在、IASBは概念フレームワーク・プロジェクトを進めており、その中では負債の定義、認識及び測定が議論されている。従来、IAS第37号では企業の将来の行動により回避可能な場合には債務性がないため、現在の債務は存在しないとされていたが、今回の概念フレームワークにおける議論では、過去の事象に焦点を当てて負債を識別するという考え方も含めて議論されている<sup>3</sup>。この議論は、リストラ

<sup>3</sup> 2013年4月のIASB会議において、結果が企業の将来の行動に左右される現在の義務を識別するための下記の3つのアプローチを議論し、アプローチ1は支持せず、アプローチ2とアプローチ3の間での選好はないことが暫定決定された。

アプローチ1——義務は無条件でなければならない。企業が将来の行動を通じて資源の移転を回避することができる限り、企業は現在の義務を有していない。

アプローチ2——次の2つの時期のうち早い時点で義務を識別する。

- i. 経済的資源を移転するという無条件の義務が企業に発生する時点
- ii. 経済的資源を移転するという責任を引き受けるのと交換に企業が便益を受ける時点

アプローチ3——企業が、過去の事象の結果として、当該過去の事象がなかったとした場合に要

クチャリング関連の引当金に関して、債務性をどのように求めるかに影響を与えるものである。

21. また、経済的強制<sup>4</sup>と推定的債務の区別を明確にするために、推定的債務の定義に関するガイダンスの作成、又は負債の定義の見直しが議論されている。この議論が整理されると、リストラクチャリングが進捗していく段階（例：意思決定段階、対外公表段階、実施段階）において、各段階における状況が経済的強制または推定的債務のいずれに該当するかが明確になる可能性がある。
22. 引当金については、当初、改正された IAS 第 37 号へのコンバージェンスを検討し論点整理を 2009 年に公表したが、その後、IASB の検討が中断されたので、ASBJ の検討も中断している。重要な論点であり、将来的に、コンバージェンスをするか否かの検討を行う必要がある項目と考えられるが、当面は、概念フレームワークにおける議論を見極めることが必要と考えられる。
23. リストラクチャリング関連の引当金の認識時点を検討する場合、債務性の議論等は避けて通れないものと考えられ、現時点でその検討を行うのは、上記の状況を踏まえると難しいものと考えられる。

#### 専門委員会において聞かれた意見

24. これまで以下のような意見が聞かれている。

(新規テーマとして検討を行うべきとの意見)

- ・ 引当金全体の議論と関連すること及び現状で引当金全体の議論とすることが難しいことは理解できるが、リストラクチャリング関連費用は、金額の影響が大きく、引当金のコンバージェンスの議論が行われるまでの間、計上時期の解釈に幅がある状況が継続するのは望ましくない。引当金全体としての議論をするのではなく、リストラクチャリング関連費用の範囲や計上のタイミングに焦点を絞って、実務上の対応を整理するという方法を検討すべきではないか。
- ・ 注解 18 の解釈によっては、相当先に予定されている事象まで引当金の対象としている事例も見られる。また、リストラクチャリング関連費用を可能な限り同じ会

---

求されていたであろう条件よりも不利な条件で、経済的資源を別の当事者に移転する義務を有している場合には、負債を識別する。

<sup>4</sup>企業が、将来特定の行動をとることが経済的に有利である（あるいは経済的に不利とならない）ことから、当該行動をとらなければならないことが明らかである状況をいう。



計期間に計上する実務上のニーズが見られることもある。現状では、実務にばらつきがみられるため、何らかの整理を行うべきではないか。

(新規テーマとすることは難しいとの意見)

- ・ 債務性をどこまで求めるかで結論が大きく違ってくるため、引当金全体の議論を抜きに進めるのは難しいのではないか。
- ・ 見積りによるものなので、企業による解釈の幅が出るのはある程度はやむを得ないを考える。基本的には、注解 18 に基づいて個々の状況に応じて判断することであり、細かく取扱いを決めるものではないのではないか。

(その他の意見)

- ・ 日本基準において明確な規定がないため、IFRS を採用している企業において、単体でリストラクチャリング費用を計上し、連結では戻入れるということが起こり得る。できるだけ IFRS と差異がないように考え方を整理することが望ましい。

### テーマアップの要否の評価

25. テーマアップの要否に関する分析は次のとおりである。

(1) 広範な影響があるか。

リストラクチャリングによる早期退職の募集や事業等の整理は、一般的にみられる事象であり広範な影響があると考えられる。

(2) 作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。

本件は、監査人から解釈の問題として提案されたものである。実務対応専門委員会では、リストラクチャリング関連費用の範囲や計上のタイミングの明確化に関する強い実務上のニーズが聞かれている。

(3) 会計実務における多様性はあるか。(多様性の解消により比較可能性の改善が見込

まれるか。)

リストラクチャリングに関連する費用のうち、固定資産の除売却や棚卸資産の処分に関する会計処理は、既存の会計基準で手当てされており、実務上のばらつきは少ないものと考えられる。リストラクチャリング関連の引当金については、第18項に記載のとおり、解釈に相当程度のばらつきがあると考えられる。

(4) 会計基準レベルのものではないか。

引当金の会計基準全体の議論に関連する可能性がある。

(5) 適時に実務対応報告等の開発が可能か。

引当金全体の議論に関連させる場合、相当の時間を要するものと考えられる。

なお、早期割増退職金については、退職給付適用指針第10項において費用処理の時点が規定されているため、引当金全体の議論とは別に、機関決定から早期割増退職金の支払いまでの関連事象を整理することにより、現行基準の範囲内でガイダンスを検討することが可能であると考えられる。

### 実務対応専門委員会における評価

26. 上記を踏まえ、実務対応専門委員会におけるテーマアップの評価は以下とする。

- リストラクチャリング関連の引当金については、引当金全体の議論と関連させる場合、IASB で検討途上にあるため、実務対応報告を開発するのは難しいと考えられる。一方で、IASB での検討結果が相当先になることが想定されることを踏まえ、それまでの間、ばらつきをおさえることの実務上の強いニーズが聞かれる。よって、引当金全体に関係させないなど当面の対応の可能性の検討を含め、ASBJ の新規テーマとして提言してはいかがか。
- 早期割増退職金については、資料(3)-6のとおり、ばらつきをおさえるニーズが強く、また、現行基準の範囲内でガイダンスを検討することが可能であると考えられるため、ASBJ に新規テーマ（ガイダンスの開発）として提言してはいかがか。

以上