

議題	実務対応レベルのテーマ評価
項目	早期割増退職金の費用の認識時点の明確化（第 17 回基準諮問会議に提出された実務対応専門委員会による評価）

I. 基準諮問会議への検討の要望の内容

(テーマ)
早期割増退職金の費用の認識時点の明確化
(提案理由)
・ 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』Q 18）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、現状において、この判断をどの時点（例. 期末日時点、会社法監査報告書日時点）で行うべきか不明確であるため、多様な実務が存在しているのではないか。
(具体的内容)
・ 期末日時点では早期退職金制度の応募期間が完了していない場合、例えば、以下の場合には、早期割増退職金の認識時点はどのように考えるべきか明確化する必要があると考えられる。
① 期末日前に早期退職金制度の実施を取締役会等で機関決定したものの、期末日までに従業員の応募が開始されていない場合（ただし、会社法監査報告書日時点では早期退職金制度の応募期間が終了）
② 期末日前に従業員の応募が開始されたものの、期末日までには応募期間が未了の場合（ただし、会社法監査報告書日時点では早期退職金制度の応募期間が終了）

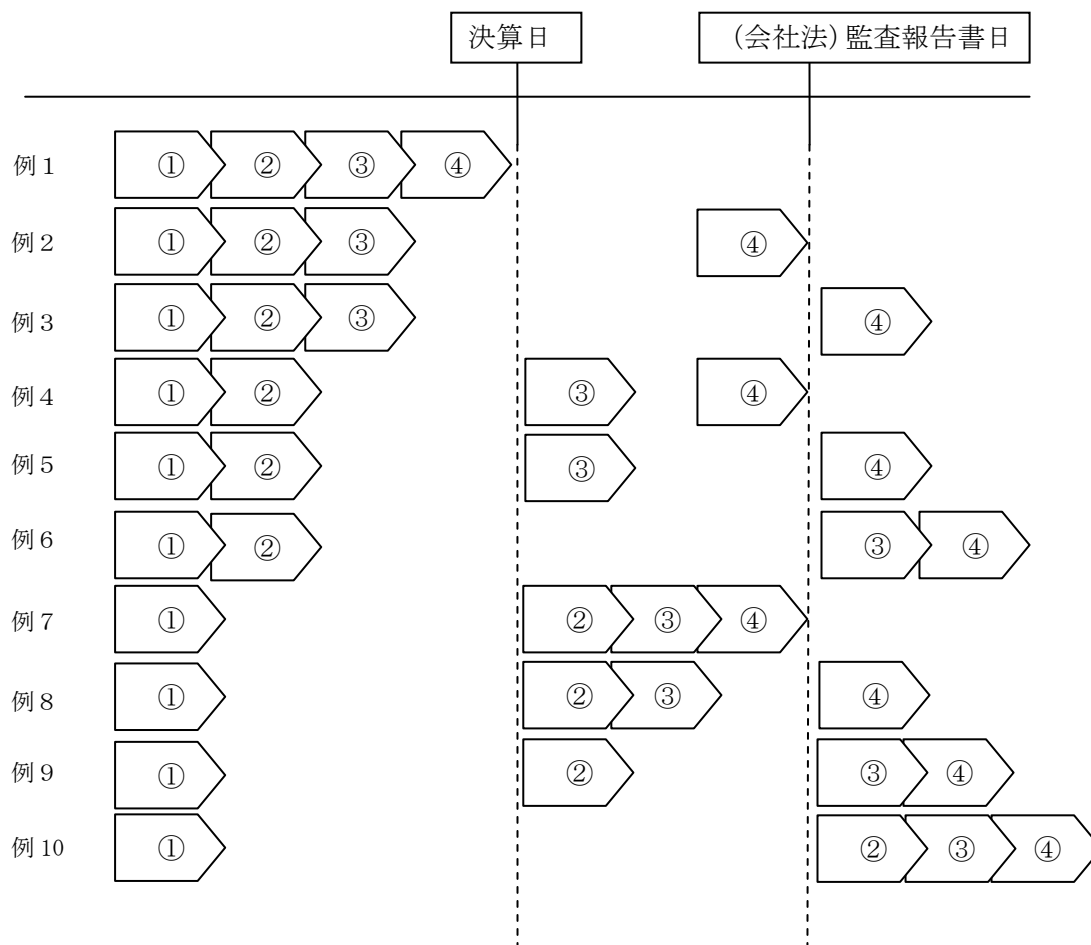
II. 論点の整理

1. 本提案は、企業会計基準適用指針第 25 号「退職給付に関する会計基準の適用指針」（以下、「適用指針」という。）第 10 項の定めによる場合、早期割増退職金に対する費用の認識を具体的にどの時点で行うべきかという論点である。

III. 論点の分析

現行の会計基準等との関係

2. 適用指針第 10 項では、早期割増退職金の認識について、「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」と定められている。
3. 早期割増退職金の認識に関連する事象の発生パターンとしては次のような例が考えられる。



- ①：機関決定
- ②：労使間の合意（従業員への周知）
- ③：募集開始
- ④：募集完了（募集人員の充足による打切、あるいは募集期間の終了）（注）

(注) 募集完了後、企業による応募の承認等の手続により金額が確定すると考えられるが、ここでは簡便化のために募集完了により金額が算定可能であるとしている。

4. 本論点は、適用指針第10項の「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」の実務上の解釈の問題である。
5. 「従業員が早期退職金制度に応募し」については、適用指針第10項では、決算日までに募集が開始されている（前ページの図表における例1、例2、例3）ことが想定されていると考えられるが、決算日後、会社法監査報告書日までに募集が開始されている場合（同図表例4、例5、例7、例8）は、含まれるか否かが論点となりうる¹。
6. 「当該金額が合理的に見積られる時点」については、決算日までに募集が完了していれば満たしていることは明らかであるが、会社法監査報告書日までに募集が完了しているケース（同図表例2、例4、例7）、会社法監査報告書日までに募集が完了していないケース（同図表例3、例5、例8）をどのように考えるかが、論点となりうる（どのようなケースが修正後発事象にあたるか）。
7. 上記を計上するにあたっての貸借対照表上の勘定科目として、「退職給付引当金」や「構造改革引当金」等が用いられている。

国際的な会計基準との関係

8. 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いる。2011年改訂のIAS第19号における解雇給付の取扱いでは、次のいずれか早い方の日に解雇給付にかかる負債及び費用の認識が求められる²。
 - (a) 企業が当該給付の申し出を撤回できなくなった時
 - (b) 企業がIAS第37号の範囲であり解雇給付の支払を伴うリストラクチャリング費用を認識した時³
9. 米国会計基準⁴では、従業員解雇に関する一回限りの給付にかかる引当金を認識するためには、企業が計画を承認し、影響を受ける従業員に対して計画の詳細を通知することが求められている。通知内容には従業員が給付の種類と受取金額を判断で

¹ なお、会社法の監査報告書日後、金融商品取引法の監査報告書日までに行われる場合には、開示後発事象の検討の対象となると考えられる。

² 2011改訂IAS第19号165項から168項

³ IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」では、リストラクチャリング費用に対する引当金は同基準第14項に記述される引当金の一般的な認識基準を満たした時に認識されるとしており、具体的には(a)企業がリストラクチャリングに関する詳細な公式計画を有し、かつ、(b)計画の実施を開始すること、又はリスト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、リスト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する場合にのみリストラクチャリングに関する推定的債務が発生するとしている。

⁴ FASB Accounting Standards Codification subtopic 420-10-25、712-10-25

きるように給付の種類に関する十分な詳細が含まれていなければならないとされている。

また、従業員の将来勤務と交換で支払われる一時解雇給付は、従業員の将来勤務期間にわたり認識し、自主退職を促すための給付は(1)従業員がその募集に応募し、かつ(2)金額の見積りが可能な場合に認識するとされている。

IV. これまで聞かれている意見

10. これまで以下のような意見が聞かれている。

解釈を明確化することが望ましいとする意見

- ・ リストラクチャリングについては、マネジメントの関心が高く、予算への反映なども考えると、引当金の認識時点の取扱いが明確にされることが望ましい。
- ・ 連結財務諸表を国際的な会計基準で作成している場合、日本基準との差異を明確に把握するため、日本基準における解釈が明らかにされることが望ましい。
- ・ 募集の計画は、労働組合や官庁との関係や急激な環境の変化などから、計画通りに進まないこともあり、期末日をまたぐケースもあり得ると考えられる。そうした場合の会計処理について、基準の定めに対する解釈のバラつきがあるならば、解釈を明確化することが有用と考える。
- ・ 早期割増退職金の費用認識時点は、リストラクチャリングを図る企業の投資判断に、非常に重要と考えられるため、明確化を図るべきである。
- ・ 昨今リストラクチャリングは日常的に発生しており、大規模な早期退職者の募集も含まれること、また、金額的重要性も大きい場合もあるため、解釈にばらつきがあるのであればルールを明確化が有用だと思われる。
- ・ 早期割増退職金の費用認識については、『退職給付に関する会計基準の適用指針』第10項の他に、『企業会計原則』注解18の引当金の一般規定を参照して実務が行われていると考えられるが、費用認識時点は必ずしも明確にはなっていないと考えられる。企業ごとに制度は異なり、一律に費用認識時点を規定することは難しいと考えられるが、前提条件を限定した設例により費用認識時点を指針等として示すことを検討していただきたい。

解釈を明確化する必要性は低いとする意見

- ・ 実務においては、明確に会計処理を行うことができるように、募集完了まで決算期内に収まるように手続きが行われることが多いと考えられるため、明確化をはかる必要性は低いのではないかと。
- ・ 基準の文言から費用認識時点は明確に判断できる。金額の合理的な見積りが問題となるのは、募集が完了していない場合と考えられるが、個々の実態により判断されるべきものであり、会計基準で定めるべきものではないと考えられる。

その他の意見

- ・ 早期割増退職の募集は、リストラクチャリングの一環として実施されるケースが見受けられる。したがって、早期割増退職金の会計処理は、可能な限り、リストラクチャリング全体の会計処理との関係も考慮して行うことが必要である。

V. テーマアップの要否の評価

11. 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は、一般的にみられる事象と考えられる。大規模な早期退職募集の場合などでは、財務情報に相当程度影響を与える可能性もあると考えられる。

なお、人事院の調査によれば、従業員 1,000 人以上の規模の会社（母集団 1,887 社）のうち、約 77%が退職一時金制度を有しており、退職一時金制度を有する会社の約 44%が早期退職優遇制度を有すると推計されている⁵。また、同調査では、平成 18 年 1 月以降の 5 年間に希望退職を募ったことがある企業が、従業員 1,000 人以上の規模の会社の約 16%に上ると述べられている

(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。検討の中では、明確化を図る必要性は低いとの意見も聞かれたが、一方で、作成者、利用者、監査人それぞれの観点で明確化を求める意見も聞かれている。

(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。）

相当程度、解釈にばらつきがあるといわれている。

(4) 会計基準レベルのものではないか。

本件は、特定の会計基準におけるガイダンスに関するものである。

(5) 適時に実務対応報告等の開発が可能か。

ガイダンスの詳細化の論点であり、技術的に時間がかかるものではないが、財務諸表に重要な影響を与える可能性のある会計処理であり、コンセンサスを得るのに時間がかかる可能性がある。

⁵ 平成 23 年度民間企業退職給付調査より。この調査は標本調査であり、従業員 1,000 人以上の規模の会社に関しては、母集団 1,887 社に対して、標本数 1,027 社、回答企業数 700 社のデータが集計され、これを基に各比率が算定されている。

実務対応専門委員会における評価

- リストラクチャリング引当金との関係も整理する必要があり、引き続き検討を続けることが適当であると判断する。

以 上