

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会計処理の調査・検討(ASBJ からの報告)

---

1. 本資料は、基準諮問会議から ASBJ に依頼した「リストラクチャリングに関連する会計処理の調査・検討」に関する、ASBJ からの報告書である。

平成 26 年 7 月 10 日

基準諮問会議

議長 野崎 邦夫 殿

企業会計基準委員会

委員長 小野 行雄

平成 25 年 7 月 25 日に開催された第 269 回企業会計基準委員会においてご依頼された「リストラクチャリングに関連する会計処理の調査・検討」について、以下のとおりご報告致しますので、宜しくお願い致します。

## 目次

I. 依頼された調査の内容.....	3
II. リストラクチャリングに関連する引当金.....	4
II-1. リストラクチャリングに関連する引当金の会計処理.....	4
II-2. リストラクチャリングに伴い発生する費用の実態調査.....	11
II-3. リストラクチャリング関連の費用の認識時点に関する実務の分析.....	13
II-4. リストラクチャリング関連の引当金に関する会計基準の開発の可能性に 関する考察.....	15
III. 早期割増退職金.....	17
III-1. 早期割増退職金に関する論点の所在.....	17
III-2. 早期割増退職金に関する国際的な会計基準の取り扱い.....	19
III-3. 早期割増退職金の開示例の調査.....	21
III-4. 早期割増退職金の会計基準の開発の可能性に関する考察.....	22

## I. 依頼された調査の内容

1. 依頼された調査の内容は以下のとおりである。

平成 25 年 3 月 11 日に開催された第 17 回基準諮問会議において「リストラクチャリングに関連する引当金」について、実務における取扱いでばらつきがみられるとの理由で新規テーマの提案を受けた。その後、平成 25 年 7 月 16 日に開催された第 18 回基準諮問会議において審議を行った。

第 18 回の基準諮問会議においては、引当金全体のコンバージェンスの議論と関連づけて検討を行うことは IASB の検討状況を考えると難しいという点では一致したものの、ばらつきをおさえることの実務上の強いニーズからこの問題に対応すべきとの意見が聞かれる一方で、引当金全体の中で議論すべき問題であり現状で着手すべきではない、企業によって実態が異なるため必ずしも会計処理がばらついているとは言えない、会計基準等を開発する優先度は低いのではないかなど、現状で会計基準等の開発に着手することについての強い懸念も聞かれた。

また、リストラクチャリング関連の引当金との関係を整理し、引き続き検討することとされていた「早期割増退職金の会計処理」についても、ばらつきを抑えるニーズが多く聞かれるものの、一方で、現状の規定内容で国際的に見ても十分ではないかとの意見が聞かれた。

したがって、リストラクチャリングに関連する引当金及び早期割増退職金の会計処理のいずれについても、会計基準等の開発が可能であるか否かについて調査・検討することとされたい。

2. 本資料は、平成 25 年 7 月 16 日に開催された第 18 回基準諮問会議において実務対応専門委員会より報告された評価の結果を基礎に、基準諮問会議で聞かれた意見に関して、以下を加えて作成している。
  - (1) 国際的な会計基準における引当金の取扱いの動向
  - (2) リストラクチャリングに伴い発生する費用の実態調査
  - (3) 早期割増退職金に関する日本基準と国際的な会計基準の比較
  - (4) 早期割増退職金に関する開示例の調査

## II. リストラクチャリングに関連する引当金

### II-1. リストラクチャリングに関連する引当金の会計処理

#### リストラクチャリングに伴い発生する費用

3. 企業がいわゆるリストラクチャリング（事業再構築）を行う場合の手段としては、(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考えられる。
4. 前項のような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。

(1) 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
(2) 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
(3) 従業員の配置転換、子会社への転籍	早期割増退職金

#### リストラクチャリングに伴い発生する費用の会計処理の規定

5. 前項にあげたリストラクチャリングに伴い発生する費用については、以下のように会計基準等に個別の規定が存在するものがある。これらの費用はそれぞれの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。

リストラクチャリング関連費用	関連する会計基準等
固定資産減損損失	「固定資産の減損に係る会計基準」
子会社株式評価損	「金融商品に関する会計基準」
棚卸資産評価損	「棚卸資産の評価に関する会計基準」
早期割増退職金	「退職給付に関する会計基準の適用指針」 (以下「退職給付適用指針」という)

6. 一方、前項のような個別の規定がない費用については、実務上、以下の「企業会計原則」注解18（以下「注解18」という。）の要件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。
  - (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

## 国際的な会計基準における取扱い

### 現行の IFRS の取扱い

7. 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
  - ・ 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ふ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

8. 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ト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) リストラクチャリング計画の実施を開始している。
- (b) リストラクチャリングによって影響を受ける人々に、企業はリスト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トラクチャリング計画の主要な特徴を公表している。

9. また、リストラクチャリング関連の引当金は、リスト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が、当該支出は、リスト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るとしている。従って、例えば以下のような支出はリストラクチャリング引当金

には含まれず、リスト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

10. 概念フレームワークでは、「負債とは、過去の事象から発生した現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が企業から流出する結果となることが予想されるもの」をいうと定義している（概念フレームワーク 4.4 項）。これを受けて、IAS 第 37 号は負債を同じ文言で定義しており、また、引当金の認識規準を第 7 項に記載した通りにしている。
11. このように、IFRS では引当金の認識基準について、債務性に基づいた認識の観点を重視したものとなっていると考えられる。なお、リストラクチャリングに関して推定的債務が発生する時点を上記の通りに設定した理由については、結論の根拠では記載されていない。

## 見直しの状況

### IAS 第 37 号の改正

12. 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。公開草案においては、以下のような点が提案されていた。
- 推定的債務の定義の範囲を狭める方向で見直す。
  - IAS 第 37 号の負債の認識要件「債務を決済するために経済的便益を有する資源の流出する可能性が高い」（いわゆる蓋然性要件）を削除し、資源の流出可能性は負債の測定にあたって期待値を用いる差異に考慮する。
  - リストラクチャリングに関する規定を変更し、企業で実際にリストラクチャリング費用が発生した時点で負債を認識する。
  - 負債を期待値（起こり得る複数の将来キャッシュ・フローのシナリオにつき、それぞれの発生確率で加重平均した金額）で測定する（2005 年の公開草案における提案）。
  - 負債を企業が債務から解放されるために合理的に支払う金額で測定し、これは以下のうち最も小さい金額を使用する（2010 年の再公開草案における提案）。
    - 債務を履行するために必要な資源の現在価値
    - 債務をキャンセルするために必要な支出額

➤ 債務を第3者に移転するために必要な支出額

13. 前項の提案に対しては多くの反対するコメントが寄せられた。IASB は、他の優先的なプロジェクトを先に完了させるために2010年11月以降当該改正作業は中断している。

### 概念フレームワークの見直し

14. IASB は2013年7月にディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」(以下「DP」という。)を公表しており、その中では負債の定義、認識及び測定が議論されている。現行の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。

15. DP では、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つの見解が議論されている。DP では見解1を棄却しているが、見解2又は見解3を支持する予備的見解には至っていない。

見解1—現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、厳密に無条件のものでなければならない。企業は、少なくとも理論上、将来の行動を通じて資源の移転を回避し得る場合には、現在の義務を有していない。

見解2—現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、実質的に無条件のものでなければならない。企業が将来の行動を通じて移転を回避する実質上の能力を有していない場合には、義務は実質的に無条件である。

見解3—現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならないが、企業の将来の行動を条件としてもよい。

これらの議論は、リストラ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。

16. また、DP では、経済的強制<sup>1</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。

<sup>1</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。



17. DP に寄せられたコメントを受けて、IASB は再審議を行っているが、2014 年 6 月時点では、負債の定義に関する追加的ガイダンスに関して暫定決定は行われていない。

概念フレームワークの最終化は 2015 年に予定されており、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

18. 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されている。

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第 46 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、契約条件に基づき契約を解除した時 (例えば、契約で指定された通知期間内に取引相手に書面により通知するか、他の方法で取引相手と解約を取り決めた時) 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。

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。

19. 米国会計基準において、上記の取扱いとなった経緯は以下の通りである。

- (1) 1973 年に公表された旧 APB 意見書第 30 号「営業の結果の報告－事業セグメントの処分及び異常かつ臨時的な事象の影響の報告」において、処分対象の事業セグメントは帳簿価額と正味実現可能価値のいずれか低い金額で計画 (測定) 日に測定される。処分による損失が予想される場合は、それら (予想される将来の営業上の損失及び処分に関連する費用) は将来の損益とせず、同日 (計画

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

- 日)に負債として認識されることとされていた。当時の概念フレームワークに相当する旧 APB 基準書第 4 号「企業の財務諸表における基本概念及び会計原則」における負債の定義において、費用収益対応の考え方が取り入れられており、債務性はないが GAAP に従って認識及び測定されるいくつかの繰延負債も負債の定義に含められていたこともあり、負債の認識に関して債務性は必ずしも求められていなかった。
- (2) その後、1985 年に公表された FASB 財務会計概念書 (SFAC) 第 6 号「財務諸表の構成要素」において負債の定義が定められた。負債の定義の重要な特徴の一つが、負債は第三社に対する現在の債務 (present obligation to others) であるというものである。当該概念書開発時の議論の過程で、計画は当該企業の意図を反映したものにすぎず、それだけでは他社に対する現在の債務を発生させないという点を FASB は認識していた。したがって、APB 意見書第 30 号に基づき計上された負債には、SFAC 第 6 号における負債の定義を満たさないものが含まれる可能性があった。
- (3) 1995 年に公表された旧 EITF 94-3 では、事業撤退費用の定義を満たす費用のみが計画 (契約) 日に負債として認識することとされた。事業撤退費用の定義からは将来の営業上の損失は除外されたが、APB 意見書第 30 号における「計画日」という考え方を維持しており、依然として負債の計上に関して債務性は必ずしも求められていなかった。
- (4) FASB は 1996 年に旧 SFAS121 号に関連するプロジェクトをアジェンダに追加し、2002 年に旧 SFAS 第 146 号を公表した。SFAS 第 146 号の基本的な考え方は、撤退及び処分活動に関連する費用に関する負債は発生時に公正価値で認識及び測定するというものである。なお、負債は SFAC 第 6 号における負債の定義を満たした時点で発生するとされており、旧 SFAS 第 146 号において、負債計上の要件として従来は求められていなかった債務性が求められることとなった。この旧 SFAS 第 146 号の基本的な考え方は現行の米国会計基準における取扱いに引き継がれている。

### 日本基準と国際的な会計基準の取扱いの比較

20. 第 7 項に記載のとおり、現行の IAS 第 37 号では引当金の計上要件として、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) を有していることを求めている。また、米国会計基準においても、IAS 第 37 号と同様に、引当金の計上要件として債務性が求められている。

21. 一方、日本基準においては、第6項に記載のとおり、第5項のような個別の規定がないものについては、注解18の要件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が、注解18においては、厳密な債務性は要求されていないものと考えられる。

## II-2. リストラクチャリングに伴い発生する費用の実態調査

22. リストラクチャリングに伴い発生する費用について実態調査を行うために、(1)開示事例の分析と(2)ヒアリングを行った。

### 開示事例の分析

23. 具体的な開示例を調査するために、2012年4月1日から2014年3月31日に提出された有価証券報告書を対象に、「事業構造改善費用」、「事業構造改革費用」、「リストラクチャリング費用」を開示している企業の抽出を行った結果、163社が抽出された。この抽出された企業の有価証券報告書を入手し、連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項及び連結損益計算書の注記における開示状況を検討した。
24. 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項においては、事業構造改善引当金の計上基準について以下の通りの開示している例が見受けられたが、いずれも具体的な計上のタイミングについて言及されていなかった。
- 工場統合に伴い連結子会社において導入した早期退職優遇制度において、特別加算金及び再就職支援費用の損失見込額を合理的に算出して計上している。
  - 当社及び一部の連結子会社の構造改善に伴い発生する費用および損失に備えるため、その発生の見込額を計上している。
  - 生産拠点等の閉鎖・移転等に伴い見込まれる費用に備えるため、合理的な見積額を計上している。
  - 希望退職者の割増退職金等の支給に備えるため、支給見込額のうち当連結会計年度負担額を計上している。
  - 一部の連結子会社の構造改善に伴い発生する費用および損失に備えるため、その発生の見込額を計上している。
  - 製造拠点統合等の事業構造改善に伴い発生する損失に備えるため、見積額を計上している。
25. また、連結損益計算書の注記においてリストラクチャリングに関連する費用の内容として、以下の項目と金額を開示している事例がみられるが、具体的な計上のタイミングについて言及されているものは見受けられなかった。なお、早期割増退職金については、第48項から第51項において記載している。
- 有形固定資産の減損損失
  - 賃貸借契約解約違約金、リース設備解約損
  - 解体・撤去費用、移転費用

- 棚卸資産処分損及び評価損
- 操業停止に伴う損失

### ヒアリング

26. 事務局がリストラクチャリング関連の引当金の計上時期についてヒアリングを行った結果、以下の意見が聞かれた。
- 例えば、工場や店舗の撤退時におけるリース解約損を計上するタイミングについては、リストラクチャリングの取締役会の決定時から実際の解除契約の締結時まで、様々な実務が行われているのではないか。
  - 機関決定時において、雇用を継続する従業員の再教育又は配置転換に係る費用、移転費用、新たなシステムへの投資について引当計上できるかどうか議論がある。
27. 開示事例からはリストラクチャリング関連の引当金の計上時期のばらつきについて情報を得られなかったが、ヒアリング結果からはリストラクチャリング関連の引当金の計上のタイミングについてばらつきが生じている可能性があることが示唆されていると考えられる。

**Ⅱ-3. リストラクチャリング関連の費用の認識時点に関する実務の分析**

28. 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、具体的な項目ごとに検討を行う。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

(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、機関決定時に減損損失が計上されると考えられる。

(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、機関決定時に減損損失が計上されると考えられる。

(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。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、機関決定のみでは引当金を計上できない可能性がある。一方、日本基準では注解 18 において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、機関決定時に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、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、別途第 37 項以降において検討を行っている。

29. 前項のとおり、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ことが考えられるため、解釈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24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実務があり得ると考えられる。

## Ⅱ-4. リストラクチャリング関連の引当金に関する会計基準の開発の可能性に関する考察

30. 実態調査のヒアリング結果にあるように、リストラクチャリング関連の引当金の計上時期についてばらつきが生じている可能性があるため、会計基準の開発に対する一般的なニーズがあるものと考えられる。
31. リストラクチャリング関連の引当金の計上時期に関するばらつきを抑えるために会計基準を開発する場合には、以下の2つのアプローチが考えられる。
  - (1) 個別の項目ごとに範囲を限定して基準を開発する。
  - (2) 引当金に関する一般的な原則を定めるように基準を開発する。
32. 第31項(1)のアプローチにおいては、個別の項目ごとに引当金を計上する時期を特定して基準を開発することになる。例えば、工場や店舗の閉鎖に係るリース解約損について、閉鎖に関する機関決定時なのか、解約の通知時なのかなどを個別に規定していくことが考えられる。
33. このアプローチを採用して基準を開発すること自体は可能と考えられるが、その場合、基準を開発する範囲をどのように設定するかが問題となる。どの項目までを抽出して基準開発すれば、市場関係者のニーズを満たすことができるかを見極めるのは困難と考えられる。また、個別の項目ごとに基準を開発した場合、全体として整合性が取れない可能性がある。
34. 第31項(2)のアプローチにおいては、注解18の「その発生が当期以前の事象に起因する」という要件だけでは、どの事象と関連して引当計上すべきかが明確でないため、ばらつきが生じている可能性があることを踏まえると、注解18の要件を見直して引当金の計上時期をより明確にする方法が考えられる。
35. このような対応を行う場合には、抜本的な引当金の見直しにつながるため、基本的には、IFRSとのコンバージェンスを念頭に置いて検討を行うことになると考えられる。ただし、現時点で引当金のコンバージェンスの議論を行うことについては、以下の懸念がある。
  - IFRSでは、概念フレームワークにおいて負債の定義を行っており、そこでは債務性を求めている。それを受けて、引当金の認識規準においても債務性が求められている。仮にコンバージェンスを行うのであれば、この債務性の考え方を検討する必要が生じる。

しかしながら、第14項から第17項に記載の通り、現在IASBは概念フ



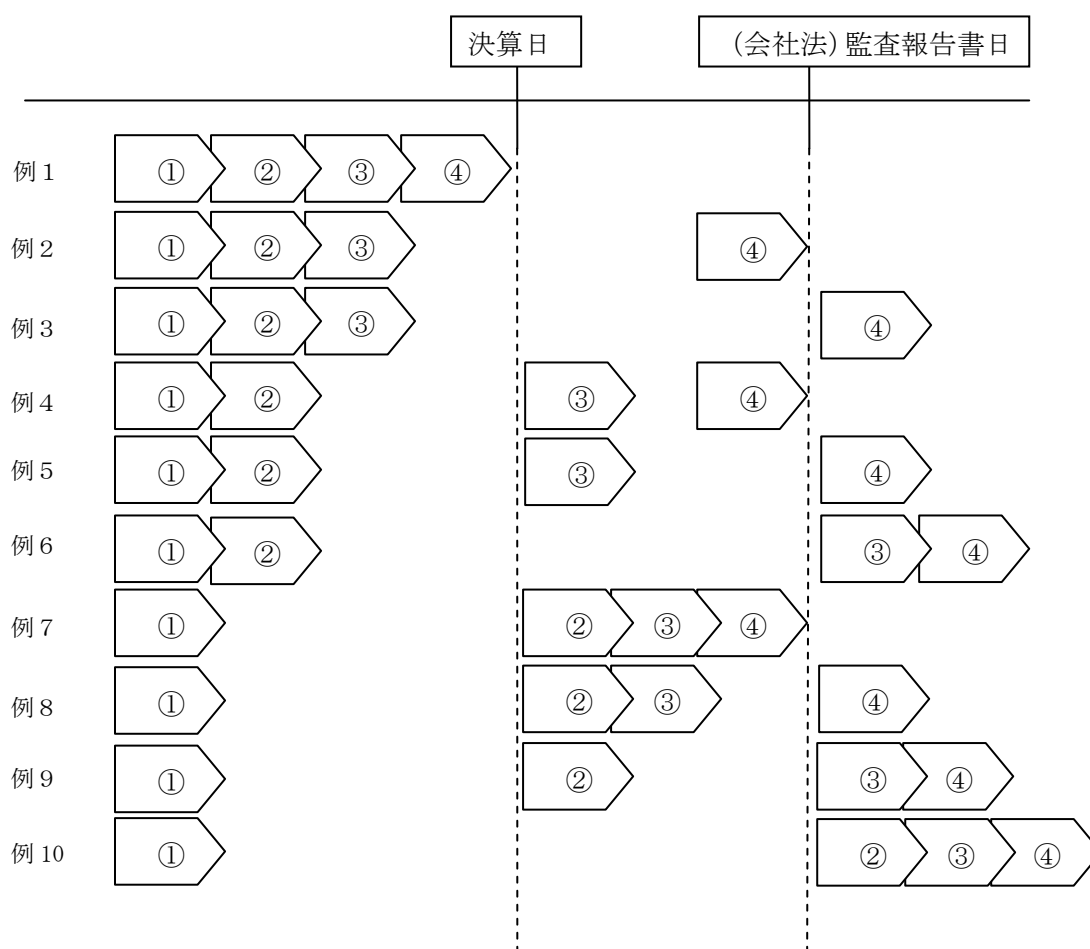
レームワークの見直しに関する議論を進めているところであり、将来的にはこの債務性に関する取扱いが変更になる可能性がある。このような状況で IFRS とのコンバージェンスを念頭においた基準の開発を行うのは適切でない可能性がある。

36. 上記の検討の通り、第 31 項(1)及び(2)のいずれのアプローチにおいても基準開発を行ううえでの懸念が見受けられ、新規テーマとして取り上げた場合、基準開発が円滑に行われない可能性があると考えられる。

### Ⅲ. 早期割増退職金

#### Ⅲ-1. 早期割増退職金に関する論点の所在

37. 退職給付適用指針第10項では、早期割増退職金に関する費用の認識について、「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。
38. 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：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。

39. 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。
40. 具体的には、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、早期割増退職金に関する費用の認識時点はどのように考えるべきかが明確でないとの意見が聞かれている。
- (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）
41. ここで、第 40 項(1)の「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）」については、修正後発事象との関係が論点となり得る。
- 一般的には、期末日前に事象が発生しており、後発事象期間中に金額が確定した場合には、修正後発事象として引当計上することが求められる。ここで、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（同図表例 4、例 5、例 7、例 8）は、適用指針第 10 項の「従業員が早期退職金制度に応募し」との要件にはあたらないものの、会社法監査報告書日時点で早期退職金制度の応募期間が終了しているようなケースについては、別途、注解 18 及び修正後発事象の要件を満たすものとして引当金を計上すべきであるかが論点となり得る。
42. また、第 40 項(2)の「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）」については、期末前に応募した従業員に係る早期割増退職金について引当計上することにばらつきはないと考えられるが、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）において、別途、注解 18 及び修正後発事象の要件を満たすものとして引当金を計上すべきであるかが論点となり得る。

## Ⅲ-2. 早期割増退職金に関する国際的な会計基準の取り扱い

### IFRS

43. IFRS では、IAS 第 19 号「従業員給付」（以下「IAS 第 19 号」という。）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（IAS 第 19 号第 165 項）。

- (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

上記の (b) の要件については、第 7 項から第 9 項に記載しているため、ここでは重複して記載しない。

44. ここで、雇用の終了と交換に給付の申し出を受け入れるという従業員の決定の結果として支払われる解雇給付について、企業が解雇給付の申し出を撤回できなくなるのは、次のいずれか早い方の時点とされている（IAS 第 19 号第 166 項）。

- (a) 従業員が申し出を受け入れた時
- (b) 企業が申し出を撤回できる能力に対する制限（例えば、法律上、規制上又は契約上の要求若しくは他の制限）の効力が発生した時。これは、その制限が申し出の時点で存在する場合には、申し出が行われた時となる。

45. さらに、従業員の雇用を終了するという企業の決定の結果として支払われる解雇給付について、企業が申し出を撤回できなくなるのは、次の規準のすべてを満たす解雇計画を、影響を受ける従業員に企業が通知した時とされている（IAS 第 19 号第 167 項）。

- (a) その計画を完了するのに必要となる行動が、計画の重大な変更が行われる可能性が低いことを示している。
- (b) その計画が、雇用を終了する従業員の数、職種又は職能及び勤務地（ただし、個々の従業員を特定する必要はない）並びに予想される完了日を特定している。
- (c) その計画が、従業員が受け取る解雇給付を十分に詳細に定めていて、従業員が自らの雇用が終了した場合に受け取る給付の種類と金額を算定できる。

### 米国会計基準

46. 米国会計基準<sup>3</sup>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

<sup>3</sup> FASB Accounting Standards Codification subtopic 420-10-25、712-10-25

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。

なお、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。

#### 日本基準と国際的な会計基準の取扱いの比較

47. 第 37 項に記載のように、退職給付適用指針第 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。

IFRS 及び米国会計基準における「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」した時点は、「従業員が早期退職金制度に応募」した時点の解釈によるが、通常は「従業員が早期退職金制度に応募」した時点よりも早いと考えられるため、日本基準と国際的な会計基準では計上時期が異なる可能性がある。

### Ⅲ-3. 早期割増退職金の開示例の調査

48. 具体的な開示例を調査するために、2012年4月1日から2014年3月31日に提出された有価証券報告書を対象に、早期割増退職金を開示している企業の抽出を行った<sup>4</sup>結果、114社が抽出された。この抽出された企業の有価証券報告書を入手し、連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、連結損益計算書の注記及び後発事象における開示状況を検討した。
49. 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項において、事業構造改善引当金の計上基準に関連して早期割増退職金について以下の通りの開示している例が見受けられたが、いずれも具体的な計上のタイミングについて言及されていなかった。
- 工場統合に伴い連結子会社において導入した早期退職優遇制度において、特別加算金及び再就職支援費用の損失見込額を合理的に算出して計上している。
  - 希望退職者の割増退職金等の支給に備えるため、支給見込額のうち当連結会計年度負担額を計上している。
50. また、連結損益計算書の注記において早期割増退職金の金額を開示している事例は多く見受けられたが、次の1件の事例を除き具体的な計上のタイミングについて言及されているものは見受けられなかった。
- 当社は平成24年2月1日から平成24年2月29日を募集期間として希望退職者の募集を行い、これに応じた退職者に対する退職特別加算金X百万円を計上いたしました（決算日は平成24年2月29日）。
51. また、14社では後発事象における開示において、決算日後に取締役会決議及び早期退職（又は希望退職）の募集が行われ、当期の損益には影響しないが翌期以降の損益に影響する旨が開示されていた。

---

<sup>4</sup> 「希望退職」及び「早期退職」をキーワードとして抽出を行った。

**Ⅲ-4. 早期割増退職金の会計基準の開発の可能性に関する考察**

52. 第 48 項から第 51 項に記載のとおり、開示例からは、早期割増退職金に関する費用の計上時期は判明していないものの、第 42 項に記載した通り、早期割増退職金に関する費用の計上時期についてばらつきが生じている可能性があるとの意見があり、会計基準の開発に対するニーズが認識されている。
53. 一方で、退職給付会計上は、適用指針において第 10 項において早期割増退職金に関する費用計上時期が明確に示されているため、この条項に関しては、ばらつきに関する論点はないと考えられる。
54. よって、仮に基準開発を行う場合には、この適用指針と引当金の要件を定めている注釈 18 の関係を整理することが主要な作業になると考えられる。しかしながら、この整理を行う場合には、第 34 項及び第 35 項に記載したリストラクチャリング関連の引当金と同様に、引当金に関する一般的な原則に関わる議論に及ぶことが考えられ、新規テーマとして取り上げた場合、基準開発が円滑に行われない可能性があると考えられる。

以 上