



Title	FASB 公開草案「長期資産の減損または処分に関する会計および処分活動に関連する債務に関する会計」の内容および外部者の評価
Author(s)	久保, 淳司
Citation	経済學研究, 65(1), 184-199
Issue Date	2015-06-11
Doc URL	<a href="http://hdl.handle.net/2115/59494">http://hdl.handle.net/2115/59494</a>
Type	bulletin (article)
File Information	ES65(1)_183.pdf



[Instructions for use](#)

<研究ノート>

## FASB 公開草案「長期資産の減損または処分に関する会計および処分活動に関連する債務に関する会計」の内容および外部者の評価

久保 淳 司

### I. はじめに

本稿の目的は、久保 [2015] の補完である。

久保 [2015] では、SFAS 146「撤退活動または処分活動に係る支出に関する会計」(FASB [2002c])の内容と設定過程の分析を通じて、SFAS 143型の会計処理の特徴として以下の3つを提示した。

- ① SFAS 143型の会計処理における測定局面はもっぱらSFAC 7「会計測定におけるキャッシュフロー情報および現在価値の利用」(FASB [2000e])に依拠していること。
- ② SFAS 143型の会計処理における負債認識では「選択可能な状況下で企業が新たな約束を締結すること」を基礎的な概念としていること。
- ③ SFAS 143型の会計処理は負債を「より早く」「より大きく」「より広く」計上するという伝統的な保守主義の観点からは説明できない会計処理であること。

これらの特徴を導出するにあたっては、公開草案「長期資産の減損または処分に関する会計および処分活動に関連する債務に関する会計」(FASB [2000c])におけるリース停止支出と受給権未獲得従業員解雇給付の扱いに対するコメントレーターや公聴会における多くの反対意見に対するFASB (Financial Accounting Stan-

dards Board)の対応が根拠の1つとなっていた。しかし、久保 [2015] では、コメントレーターや公聴会で表明された反対意見の具体的内容を詳細には述べられなかった。そこで、本稿では、公開草案におけるリース停止支出と受給権未獲得従業員解雇給付の扱いに対する反対意見の内容を中心に、久保 [2015] で不十分だった点を補足することとする。

以下、第II節において、SFAS 146の公開草案<sup>1)</sup>の内容と、前身の会計基準であるEITF 94-3「(リストラクチャリングから生じる一定の支出を含む)撤退活動に対する一定の従業員離職給付その他の支出に係る負債の認識」(FASB [1995])からの変更点を確認する。第III節では、公開草案に対するコメントレーターの回答と円卓討論における議論(以下、コメント等という)の内容を確認する。第IV節では、公開草案の公表後の審議で変更された内容を検討し、コメント等の影響の程度を確認する。最後に、第

---

1) SFAS 146は「減損関連 (Impairment Issues) プロジェクト」の成果として公表された会計基準である。減損関連プロジェクトの成果として、SFAS 144「長期資産の減損または処分に関する会計」も公表されている。両者に関する設定作業は公開草案の公表後に分離されたため、公開草案の段階では「長期資産の減損または処分」と「処分活動に関連する債務」の2つの内容を扱っていた。本稿では、公開草案のうち、後にSFAS 146として成立した「処分活動に関連する債務」に関係する部分のみを扱うこととする。

V節において、第Ⅱ節から第Ⅳ節に基づき、久保[2015]の補完内容を提示する。

## Ⅱ. 公開草案の概要

### 1. 公開草案の内容

#### 1.1. 公開草案の対象

公開草案では、「企業の (a) 資産 (グループ) の処分および (b) 資産 (グループ) の処分を伴うか否かにかかわらず、既存の活動を継続しない計画に企業がコミットメントすることに関係して生じる処分活動に関連する債務に適用する」(FASB[2000c]para. 8)と提案していた。

ただし、①オペレーティングリース以外の既存の契約約定下で発生する支出に係る債務<sup>2)</sup>、②会計処理にパーチェス法を適用した企業結合において新規に取得された企業の活動の非継続に関する債務<sup>3)</sup>、③長期資産の取得、製造または正常の稼働の結果として生じる、回避することのできない資産除去債務には適用しないとされていた (FASB[2000c]para. 9)。

#### 1.2. 認識および測定に関する全般的規定

公開草案では、対象となる処分活動に関連する債務は以下のすべての条件を充足した会計期間に負債として認識しなければならないとされていた (FASB[2000c]para. 49)<sup>4)</sup>。

- 2) オペレーティングリース以外の契約約定を独立して取り扱うことは、本プロジェクトの範囲を超える未履行契約に関連する認識と測定の問題を取り扱う必要があるため、公開草案の範囲から除外するとされた (FASB[2000c]para. 113)。
- 3) これらの債務の取り扱い、本プロジェクトの範囲を超える APBO 16「企業結合」におけるパーチェス法会計処理の適用に関連する問題に対処する必要があるため、公開草案の範囲から除外するとされた (FASB[2000c]para. 114)。
- 4) 条件 a と条件 b を満たしているが、条件 c を満たしていないことによって負債を認識しない場合には当該事実を開示しなければならないとされていた (FASB[2000c]para. 49)。

- a. SFAC 6「財務諸表の構成要素」(FASB[1985])パラグラフ 35における負債の定義を満たすような将来における資産の移転または用役の提供を行う債務を生成する事象が生じたこと。
- b. 将来における資産の移転あるいは用役の提供がほとんど確実 (probable)<sup>5)</sup>であること。
- c. 金額を合理的に見積もることができること。

また、ある計画に対する企業のコミットメント自体は、資産の移転によって満たされる将来の支出を企業に負わせることをほとんど確実にするとしても、他者への現在債務を生成しないので負債の認識に十分ではないとしていた (FASB[2000c]paras. 50 and 233)。

処分活動に関連する債務の測定については、後述する従業員の勤務終了日後に確定される負債を除き、処分完了日時点における公正価値で測定されなければならないとされていた。また、負債が長期に亘って発生する場合、処分完了日における見積公正価値は他の会計基準において特定の方法が規定されているときを除き、処分完了日前の会計期間に亘って規則的かつ合理的な基準によって配分されなければならないとされていた (FASB[2000c]paras. 51 and 259)。

#### 1.3. 認識および測定に関する追加的指針

公開草案では、全般的な規定の他に追加的な指針を提供する形式が採られていた。具体的には、①従業員解雇給付、②既存のオペレーティングリース下で発生するリース停止支出、③その他の関連づけられたコスト、④将来の期待営

- 5) ここでの「ほとんど確実」は、SFAS 5「偶発事象に関する会計」(FASB[1975])における「将来の事象が生じそうである (the future event or events are likely to occur)」という意味で用いられている (SFAS 5, para. 3)。詳細は、久保[2009]290-292頁を参照。

業損失についての追加的な指針が提供されていた。

### 1.3.1. 従業員解雇給付

公開草案の対象とする従業員解雇給付は、現金の支出および就職斡旋その他の解雇される従業員に提供される関連サービスを含むが、これらに限られるものではないとされていた。そして、以下の要件のすべてが満たされ、かつ、給付協定において従業員が解雇される際に受け取る給付の種類と金額を従業員が決定するのに十分な詳細が従業員に告知されているときには解雇給付に係る 1 回限りの解雇給付協定が存在するものとされていた (FASB[2000c]para. 53)。

- a. 活動を承認する権限を有する経営者が、現在の従業員が解雇に際して受け取るであろう給付を含む給付協定の条件を確定する解雇計画にコミットメントすること。
- b. 当該計画が、解雇される従業員の人数、その従業員の職務分類あるいは職能および所在地を明らかにしていること。
- c. 計画を完了するために必要とされる活動が、計画の変更ないし撤回はありそうにないことを示していること。

公開草案では、解雇給付の受給のために従業員が解雇まで勤務する必要があるか否かによって、異なる会計処理を採ることが提案されていた (FASB[2000c]para. 241)。

解雇給付の受給のために解雇までの勤務が不要な場合、これらの解雇給付に係る負債は企業の給付協定の告知日に認識しなければならないとされた。この場合、従業員が、いつ辞めるか、離職<sup>6)</sup>が自発的であるか非自発的であるかにかかわらず、従業員に受給権が与えられてい

るため、従業員が勤務しない場合であっても、企業は約束により解雇給付を支払わなければならないからである (FASB[2000c]paras. 54 and 242)。他方、給付協定が、解雇給付の受給のために解雇までの勤務を要求している (受給権未獲得従業員解雇給付) 場合、この解雇給付に係る負債は、従業員の解雇給付の計算に用いる算定式が企業による給付協定の告知より前の勤務期間を含む勤続期間を基礎とする場合であっても、企業の給付協定の告知から後の期間における従業員の勤務期間に応じて認識しなければならないとされていた (FASB[2000c]paras. 54 and 243)。

負債の測定にあたっては、企業が解雇従業員に支払うと期待する解雇給付の金額に基づくとされていた。また、負債が従業員の勤務終了日後に確定する場合、負債は将来の勤務期間に亘って、従業員の勤務終了日における見積公正価値に等しい額を計上しなければならないとされていた (FASB[2000c]paras. 55 and 260)。ただし、公開草案の対象とする 1 回限りの従業員解雇給付が、SFAS 87「年金に関する雇用主の会計」、SFAS 106「年金以外の離職後給付に関する雇用主の会計」または SFAS 112「離職後給付に関する雇用主の会計」の対象となる継続的給付制度の拡張の形式で附与される場合には、従業員の勤務終了日における測定および離職後の負債に関する会計処理は、SFAS 112に従った場合には容認される負債の非割引を除き、これらの会計基準の規定に整合しなければならないとされていた (FASB[2000c]paras. 55 and 261)。

### 1.3.2. 既存のオペレーティングリース下で発生するリース停止支出

既存のオペレーティングリース下で発生し得るリース停止支出には、(a) 約定期間の末日前にリースを停止するための違約金および (b) 企業に対する経済的便益なしに処分活動の完了後にもリース協定下で継続する支払リース料が含まれるとされていた。

6) 本稿では、従業員が会社を辞めることを「離職」、離職が非自発的な場合を「解雇」、離職が自発的な場合を「退職」と、それぞれ区別して用いる。

企業が計画を告知することによって、リース期間終了前にリース資産の使用を停止することがほとんど確実になる場合、オペレーティングリースに係るリース停止支出は使用期間に亘って比例的に配分しなければならないとされた。したがって、計画期日前の使用期間に割り当てられる支出の対応部分の負債は計画日に認識しなければならないとされ、計画日後の使用期間に割り当てられる支出の対応部分の負債は当該期間に亘って比例的に認識されなければならないとされたのである (FASB[2000c] paras. 56 and 252-254)。

企業がリース資産の使用を停止する日の後に負債が清算される場合、負債は企業がリース資産の使用を停止する日における見積公正価値と同額を使用期間に亘って計上しなければならないとされた。企業がサブリースを行う意図があるか否かにかかわらず、サブリースからの収入があり得る場合には、リース資産から獲得できる見積サブリース料をゼロを下限として控除しなければならないとされていた。見積サブリース料が残余のリース料を超える場合でも、その超過額に対する資産を認識してはならないとされた (FASB[2000c] paras. 262, 263 and fn. 24)。

### 1.3.3. その他の関連づけられたコスト

処分活動に関連するその他の支出には、売却目的で保有している資産 (グループ) の補修および保全費用、工場施設の閉鎖の支出および生産施設もしくは従業員の配置換えのための支出などが含まれるとされていた (FASB[2000c] para. 255)。これらの支出に係る負債は、その支出が (a) 企業の計画の告知後に生じる収益に関係しないものあるいは対応して発生しないものであり、さらに、(b) 従前の活動の遂行上企業に発生するその他の支出を増加させ、かつ、当該計画の直接の結果として発生するものであったとしても、第三者の関連する用役の提供または企業が関連する財貨の受領をした時に認識しなければならないとされた (FASB[2000c] paras. 57 and 255)<sup>7)</sup>。

### 1.3.4. 将来の期待営業損失

売却予定保有に分類される資産 (グループ) の使用または処分予定の既存の活動における処分前の使用の結果として将来の期待営業損失がある場合、この損失は負債として認識する資格を有しないとされた。したがって、将来の期待営業損失は、その損失が発生した期間に認識されなければならないとされた。また、市場参加者が資産 (グループ) の公正価値の見積もりの際に考慮している将来の期待営業損失について、そのような損失がある場合においてのみ、資産 (グループ) の現在の公正価値 (から売却のための支出を控除した金額) の測定に織り込むことができるとしていた。このため、市場参加者が資産 (グループ) の公正価値の見積もりの際に考慮していない将来の期待営業損失は、当該資産 (グループ) の帳簿価額から現在の公正価値 (から売却のための支出を控除した金額) に満たない金額を差し引くことによって、処分に係る期待損失の一部として間接的に認識してはならないとされていた (FASB[2000c] paras. 58 and 257)。

## 2. 公開草案の EITF 94-3 からの変更点

公開草案の会計処理について、前身の会計基準に該る EITF 94-3 の会計処理<sup>8)</sup>からの変更点を確認しておこう。

### 2.1. 対象

それぞれの対象は、公開草案の対象が処分活

7) 公開草案では、SFAC 6 における次の文章を参照していた (FASB[2000c] para. 255)。「負債の最も明白な証拠は、交換取引から生じる契約その他の協定および準拠のために資産の費消を要求する法または政府の規則である。代金の受領は負債が発生したことの決定的な証拠ではないが、現金の支払いを伴わない現金その他の資産または用役の受領は、しばしば、負債が発生したことの証拠である。」(SFAC 6, para. 194, 原文中の括弧内は省略。)

8) EITF 94-3 の会計処理については、久保[2013]を参照。



動に関連する債務、EITF 94-3 の対象が撤退支出 (exit cost) である。公開草案における処分活動に関連する債務の範囲は、EITF 94-3 の撤退支出とほとんど重複するが、オペレーティングリース契約以外の契約終了支出が公開草案の対象から外れており (FASB[2000c]p.132)、公開草案の対象は EITF 94-3 よりも狭い<sup>9)</sup>。

## 2.2. 認識および測定に関する全般的規定

### 2.2.1. 認識要件

公開草案における認識要件は、将来支出の会計処理としての観点から EITF 94-3 と比較すると極めて特徴的である。

公開草案における認識要件である負債の定義充足は、回避不能性を重視した現在の債務を基礎としているため債務性要件を採っていると理解できる。したがって、公開草案の認識要件は、端的には「債務性要件+蓋然性要件」という2要件から成立していることになる<sup>10)</sup>。この認識要件を、債務性要件のみを認識要件とする EITF 94-3 と比較すると、公開草案では蓋然性要件が付け加わった形になっている<sup>11)</sup>。

公表された会計基準における認識要件は、例外なく、SFAS 143 型では債務性要件のみを採り、SFAS 5 型では蓋然性要件のみを採っているため<sup>12)</sup>、債務性要件と蓋然性要件とは認識要件として相容れない関係になっている。したがって、公開草案において、債務性要件と蓋然性要件の両方を採っていたことは、将来支出の

会計処理としては異例の提案をしていたことと理解されるのである<sup>13)</sup>。

### 2.2.2. 測定

当初測定値は公開草案と EITF 94-3 とで異なっている。公開草案では期待現在価値手法で算定することを想定した公正価値を採っているのに対して、EITF 94-3 では見積支出額を採っていたからである。他方、爾後測定については、公開草案と EITF 94-3 の両方が扱っていないという点で共通している。

公開草案の段階では、当初測定値が見積支出額から期待値 (公正価値) に移行したことで SFAS 143 型の会計処理に近づいているものの、爾後測定に対する指示がない点では公開草案も SFAS 143 型の会計処理として不十分な点があることを意味している。このため、公開草案後における爾後測定の規定に関する審議内容は、将来支出に関する会計処理を理解する上で重要な示唆に富むことが期待される<sup>14)</sup>。

## 2.3. 認識および測定に関する追加的な指針

### 2.3.1. 従業員解雇給付

従業員解雇給付の認識については、公開草案と EITF 94-3 は共に告知日を基礎にしていることから大枠では同じ規定と考えられる。ただし、解雇給付の受給のために従業員が告知日後も勤務を必要とする場合、すなわち受給権未獲得従業員解雇給付の扱いは異なる。公開草案では将来の勤務期間に亘って認識することを要求しているのに対して、EITF 94-3 では撤退支出

9) このため、公開草案の段階では EITF 94-3 の全面廃止は予定されていなかった。

10) 測定可能性要件は本稿で扱うすべての会計基準で採用しているため、冗長さを防ぐために記述を割愛する。

11) ただし、同じ債務性要件ではあっても、SFAS 146 および公開草案の債務性要件と、EITF 94-3 の債務性要件の具体的内容は異なる。詳細は、久保[2015]Ⅲ.1.を参照。

12) 公開草案の段階では、再公開草案「長期資産の除去に関する債務に関する会計」(FASB[2000d])のように、債務性要件と蓋然性要件の両方を要求していたものも存在する。

13) このため、SFAS 146 の成案化の際に蓋然性要件が削除された理由の分析は重要な示唆に富むことが期待される。しかし、SFAS 146 に関する減損関連プロジェクトでは、もっぱら SFAC 7 への依拠を理由としているため (久保[2015]Ⅳ.4.1.1.)、SFAC 7 および SFAC 7 の公表に至るまでの現在価値 (Present Value) プロジェクトの審議過程に関する分析が必要となる。

14) 残念ながら、実際の審議では、注 13 で示した蓋然性要件の削除と同様に、SFAC 7 への依拠が述べられるだけであった。詳細は、久保[2015]Ⅳ.4.1.2.を参照。

に該当する<sup>15)</sup>解雇給付は告知日に一括して負債認識すべきことを要求していたからである。

### 2.3.2. リース停止支出

オペレーティングリース下で発生するリース停止支出は、公開草案と EITF 94-3 とで認識時点が異なっている。公開草案では停止支出を使用期間に亘って比例的に配分しなければならないとしているのに対して、EITF 94-3 では使用停止を経営者がコミットメントした日に負債認識を要求していたからである。

また、リース停止支出については、測定に関しても相違している。計上すべき金額として、公開草案では見積サブリース料を控除すべきとしているのに対して、EITF 94-3 では見積サブリース料を見積リース料から控除することを禁止していたからである<sup>16)</sup>。

### 2.3.3. その他の支出

その他の支出についても、公開草案と EITF 94-3 とで認識時点が異なっている。公開草案が「第三者の関連する用役の提供または企業が関連する財貨の受領をした時」を指示しているのに対して、EITF 94-3 ではコミットメント日に認識することを要求していたからである。

### 2.3.4. 将来の期待営業損失

将来の期待営業損失については公開草案と EITF 94-3 とで同じ扱いであり、EITF 94-3 からの変更は提案されていない。

## Ⅲ. 公開草案に対する関係者の反応

### 1. コメントの募集

FASB は公開草案で提示した会計処理案に対して、6 つの質問事項を掲げてコメントを募集した。質問のうちの 1 つが処分活動に関連

する債務に関する以下のものであった<sup>17)</sup>。

質問 5 : 本基準案では、(a) 資産 (資産グループ) の処分および (b) 資産 (グループ) の処分に関係するか否かにかかわらず、既存の活動の非継続を計画する企業の約束から生じる処分活動に関連する債務に係る負債の認識に関する指針を提供している。オペレーティングリース以外の既存契約の約定下で発生する支出に関する債務を除き、本基準案では、処分活動に関連する債務は当該債務が負債の定義を満たし、かつ、パラグラフ 49 における他の要件<sup>18)</sup>を満たす時に認識すべきことを要求している。

パラグラフ 53 から 57 では、処分活動に関連して、通常、(a) 1 回限りの給付協定に従って支給する従業員の解雇手当、

(b) 既存のオペレーティングリースに関連するリースの停止支出、(c) その他の支出を含む特定の債務に係る負債の認識に関する指針を提供している。補遺 A の例 11 および例 12 では、その指針の適用を説明している。

処分活動に関連する債務に関する本基準案の認識規定に同意するか。同意しないのであれば、その理由は何か。

公開草案は 2000 年 6 月 30 日付けで公表され、10 月 13 日を締め切りにコメントレーターが募集された。

15) ただし、配置転換後の教育のための勤務など、従業員の勤務が撤退支出に該当しない場合には勤務に応じた負債認識を行うとしていた。

16) EITF 94-3 が見積サブリース料の控除を禁止していたのは、コミットメント日後の収益認識を實現基準に依るとしていたためである。

17) 質問 1 から質問 4 は長期資産の減損に関する内容であり、質問 6 は手続きに関する以下の内容であった。「質問 6 : FASB は公聴会その他のフォーラムを開催する必要性を未だ決定していない。FASB はコメントレーターに基づいて決定する予定である。公聴会その他のフォーラムが開催される場合に、参加希望である回答者はその旨を示されたい。」

18) 全般的規定における 3 つの認識要件を指している。

## 2. コメントレーターにおける回答

コメントレーターの締め切りまでに、53 通<sup>19)</sup>のコメントレーターが提出された。スタッフに拠れば、これらのコメントレーターの回答は公開草案の全体に及んでいるが、とくに検討すべき論点は、①見積キャッシュフローの回復、②売却計画の規準、③売却計画の変更、④非継続事業の表示、⑤処分活動に関連する債務の 5 項目に整理されるという (FASB[2000b]p. 2)。

処分活動に関連する債務に関する質問 5 に対しては、41 通 (77%) のコメントレーターが回答を記述している。これらのうちの過半数が一般企業 (金融機関等を含む) から寄せられており (図 1 参照)、公開草案に対する広い関心を看取できる。

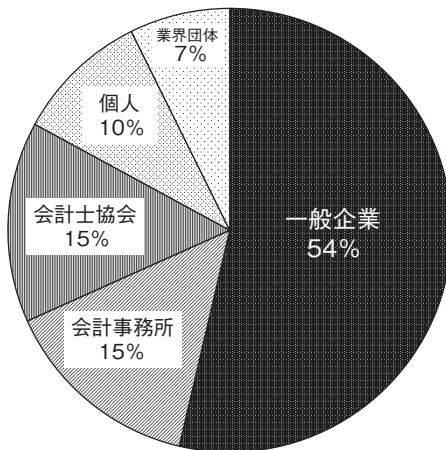


図1 コメントレーター提出者の属性

寄せられたコメントレーターを見ると、41 通のうち 35 通 (85%) が公開草案に何らかの反対・不満を示しており、公開草案を支持したものは 6 通 (15%) に過ぎない (表 1 参照)。そして、表 1 から看取できるように、反対意見は受給権未獲得従業員解雇給付とリース停止支出

の扱いに集中している<sup>20)</sup>。

受給権未獲得従業員解雇給付の扱いに対する反対意見は、おおそ①解雇給付の支給が従業員の過去勤務に帰属するものであること、②他の会計基準等と不整合であること、③過去の使用期間にも帰属させるリース停止支出と不整合であることのいずれか 1 つ以上を根拠として示している。

過去勤務に帰属するという根拠は、企業が解雇予告後にも勤務を要求する理由に関連する。アメリカでは、「労働者調整および再訓練予告法 (Worker Adjustment and Retraining Notification Act, WARN)」による保護など少数の例外を除き、随意雇用 (employment at will) が原則的な雇用形態とされる (宮坂[2003], 藤原[2002])。「随意」という通り、雇用者の「解雇したい」、従業員の「退職したい」という意思が尊重されるのである<sup>21)</sup>。随意雇用の原則の下、企業は即時に従業員の解雇が可能であるにもかかわらず、従業員に解雇予告後の勤務を要求するのは相応の理由が存在すると推測されることになる。この相応の理由として最も考えられるのが、過去の勤務に対する報奨としての勤務賞与 (stay bonus) の支給である。たとえば、Morgan Stanley が述べるように、「解雇給付の獲得のために将来の勤務が要求されていた

20) スタッフは、① EITF 94-3 の再考の必要性、② 1 回限りの解雇給付、③ リース停止支出の 3 項目に多くの回答者がコメントを寄せていると分析している (FASB[2000b] p. 6)。

しかし、① EITF 94-3 の再考の必要性は、受給権未獲得従業員解雇給付とリース停止支出の扱いに対する反対者が、EITF 94-3 を改正する必要はないと主張しているものがほとんどであり、独立して記述している回答者は少ない。少数の意見は、EITF 94-3 および EITF 94-3 を前提とした SAB 100 の公表・適用から間もないことを理由として挙げているに過ぎない。

21) 「意に反する労働」が奴隷制を惹起するという、アメリカの歴史的経緯に由来するようである。わが国における「整理解雇の四要件」を軸とする労働基準法・労働契約法下での解雇制度とは相当に異なる。

19) 締切後にも 2 通の回答が寄せられ、最終的には 55 通のコメントレーターが提出された。ただし、この 2 通には処分活動に関連する債務に関するコメントは含まれていない。



表1 質問5に対する回答の概要

提出者		全般的意見	UVETB	リース停止支出	その他
氏名/名称	属性				
University of Georgia	個人	反対	反対		
IMC Global	一般企業	同意			
NYSSCPA	会計士協会	概ね同意		S	
Individual?	個人			S	
Illinois CPA Society	会計士協会	反対			期待営業損失に関する指針の追加希望
Financial Executives Institute	業界団体	反対	反対	C	
Arthur Andersen	会計事務所	概ね同意	反対	C	推定債務の範囲に関する指針要求 期待営業損失の明確化要求
Texaco	一般企業		反対		
Ford Motor	一般企業	反対	反対		
R.G. Associates	一般企業	完全に賛同			
Montana Society of CPA	会計士協会	同意			
CIGNA	一般企業	反対	反対		
PCPS	会計士協会	概ね同意		S	
Individual (Waseda University)	個人				公正価値の意味の明確化要求
CocaCola	一般企業	反対	反対		キャッチアップ方式に反対
PG&E	一般企業	同意			
Phzer	一般企業		反対		
McDonalds	一般企業		反対	C	
Merrill Lynch	一般企業		反対		
Aetna	一般企業		反対		期待営業損失に関する変更要求
GE	一般企業		反対	S C	
PriceWaterhouseCoopers	会計事務所		反対		
Morgan Stanley	一般企業		反対		
Air Products	一般企業		反対		
Wells Fargo	一般企業		反対	S	
American Electric Power	一般企業	概ね同意	反対		
Ernst&Young	会計事務所	反対	反対	S	キャッチアップ方式に反対
Grant Thornton	会計事務所	反対	反対		指針の追加希望
Deloitte&Touche	会計事務所	同意			
IBM	一般企業	反対	反対	S C	
EEL	業界団体	概ね同意	反対		
KeyCorp	一般企業		反対		
CITIGroup	一般企業		反対	S C	
AcSEC	会計士協会		反対		範囲の明確化を要求
CMS Energy	一般企業	概ね同意			例示の追加要求
Individual	個人		反対		
AIMR	業界団体	同意			
CS CPA	会計士協会		反対		
EMERSON ELECTRIC	一般企業		反対	C	
KPMG	会計事務所		反対		文言の整理要求
Eli Lilly & Co.	一般企業		反対		短期の限定の解除要求

注：氏名／名称はFASBの表記に基づく。他の欄は筆者がまとめたものであり、UVETBは受給権未獲得従業員解雇給付（unvested employee terminate benefit）を意味し、リース停止支出欄における「S」はサブリースの扱いに対する反対意見を、「C」はリース期間に亘る認識に対する反対意見を表す。

としても、そのような給付は常に過去勤務によって全額が形成されている」（FASB[2001b] #31, p.3）ということになるのである。このような理解に拠れば、解雇給付は告知という事象に基づいて会計上の認識を行うべきとされるのである。

他の会計基準等との不整合という意見は、公

開草案の内容がSFAS 5, SFAS 88「確定給付型年金制度の解散および縮小に関する雇用主の会計」、SFAS 112, SFAC 6と不整合であるとの指摘である。

SFAS 5とSFAS 112との不整合の指摘は、ほぼ同じ内容の指摘である。SFAS 112は継続的な解雇給付協定に従って従業員に支給する解

雇給付に適用する<sup>22)</sup>。この SFAS 112 を適用する場合、従業員に対する解雇給付の支給が SFAS 5 の意味でほとんど確実となった時に負債認識すべきことが要求される。したがって、SFAS 112 が継続的な解雇給付協定から生じる受給権未獲得従業員解雇給付に対する認識要件として蓋然性要件を採っているのに対して、公開草案では 1 回限りの解雇給付協定から生じる受給権未獲得従業員解雇給付に対する認識要件として債務性要件を採っていることになる。このため、たとえば、Arthur Andersen は「われわれは、両制度が極めて類似しているにもかかわらず、継続的給付制度（新規設定を含む）の会計処理方法（ほとんどの場合、SFAS 5 の下で負債を即時認識する方法）と新規創設の 1 回限りの給付制度の会計処理方法（勤務期間に亘る発生）が異なる理由がわからない」（FASB[2001b] #10, p.11）といった疑問が提起されるのである。

同様に、SFAS 88 も従業員に対する離職給付を扱っており、SFAS 88 では従業員が企業からの退職勧奨提案を受け容れた時に負債認識すべきとしている。このため、たとえば、PricewaterhouseCoopers は、従業員の離職給付制度をこれまでに整備してきた企業とそうではない企業との負債の認識時期が異なるだけでなく、整備してきた企業の方が負債認識が早まる結果になると批判している（FASB[2001b] #30, p.4）。

SFAC 6 との不整合の指摘も、大部分は受給権未獲得従業員解雇給付の扱いと関連したものである。SFAC 6 における負債の定義には明らかに推定債務が含まれている。そして、企業は、従業員に対する解雇予告と解雇給付支給の約束を行った以上、約束の取り消しは実質的に不可能なので、たとえば、Ford Motor Company が「われわれは、経営者による解雇計画

へのコミットメントは従業員との交換取引から生じるものではないが、少なくとも推定債務に関係するものと信じる」（FASB[2001b] #12, p.2）と主張するように、企業には推定債務が生起していると考えられるのである。したがって、SFAC 6 への依拠を謳うのであれば、告知日に発生する負債を認識すべきということになるのである。

これら会計基準間の不整合の指摘とは別に、たとえば、Wells Fargo による「リース停止支出と従業員解雇給付との公開草案における会計処理の提案との不整合のせいで、公開草案における指針は混乱している」（FASB[2001b] #34, p.6）のように、会計基準内部の不整合を指摘するのがリース停止支出との不整合を指摘する意見である。オペレーティングリースの停止支出は、リース期間に亘って配分することが提案されているのに対して、受給権未獲得従業員解雇給付は、告知日後の期間にのみ配分されることが提案されているからである。つまり、リース停止支出はコミットメント日間の期間にも費用が配分されるのに対して、受給権未獲得従業員解雇給付は告知日前の期間には費用が配分されないという相違が指摘されるのである。

しかし、たとえば、IBM が表明した、「リース停止支出はリース期間に亘る配分はできない」のであり、「違約金は期間満了前にリースを停止させるという経営者の意思決定に帰因する」ことを理由として、「EITF 94-3 における会計処理のように、リース停止支出は違約金が課されることがほとんど確実となるコミットメント日に認識すべきである」との意見（FASB[2001b] #40, p.3）に顕著なように、オペレーティングリースの停止支出をリース期間に亘って配分するという提案にも多くの反対が寄せられていた（表 1 参照）。受給権未獲得従業員解雇給付の扱いと、オペレーティングリースの停止支出の扱いが不整合であるとの指摘は、両者をどちらか一方に揃えるべきとの指摘ではなく、「従業員解雇給付とリース停止支出につ

22) SFAS 112 の詳細は、久保[2013]76-78 頁を参照。

表2 円卓討論の参加者一覧

外部参加者		FASB関係者	
氏名	所属	氏名	役職
Philip Ameen	General Electric	Ron Bossio	FASB Staff
Carl Bass	Arthur Andersen LLP	Jules Cassel	FASB Staff
Thomas Czysz	Air Products	Zack Christensen	FASB Staff
Jackson Day	Securities and Exchange Commission	Tony Cope	FASB Member
Lawrence Dodyk	PricewaterhouseCoopers LLP	Mike Crooch	FASB Member
Dennis Monson	KPMG LLP	Ed Jenkins	Chairman FASB
Louis Perroni	Edison Electric Institute	Gaylen Larson	FASB Member
George Schleier	Citigroup	Tim Lucas	FASB Staff
Mark Sever	AICPA/AcSEC	Linda MacDonald	FASB Staff
John Smith	Deloitte & Touche LLP	Gary Mueller	FASB Member
Ashwinpaul Sondhi	Association for Investment Management and Research	Ed Trott	FASB Member
Richard Stock	Financial Executives Institute		
Norman Strauss	Ernst & Young LLP		
George Yungmann	National Association of Real Estate Investment Trusts		

出所：FASB[2001a] Attachment Bを基に作成。

いては、公開草案の指針は両者ともにSFAC 6と首尾一貫しない」(FASB[2001b] #44, p. 3)と主張するCITIGroupのように、両者ともにコミットメント日(告知日)に負債認識するように修正すべきという主張の現れなのである。

リース停止支出については、認識時点の変更の他、将来の見積リース料から企業がサブリースを実施する意図の有無にかかわらず、見積サブリース料を控除することに反対が寄せられている(表1参照)。たとえば、IBMは「仮想的(hypothetical)あるいは期待できない(unexpected)サブリース収入を負債から控除する要求」は「明らかに、負債の清算価値や実際の経済的損失を過小表示する」(FASB[2001b] #40, pp.3-4)ので反対であると主張している。

### 3. 円卓討論

FASBは、2000年11月22日会議において、公聴会(Public Hearing)開催の可否を審議した。スタッフは、多くの回答者が処分活動に関連する債務に対する認識要求など4つの問題に対して重点的に回答していると分析して

いる(FASB[2000a] pp.2-3)。これらの問題自体には多くの回答が寄せられた一方、公聴会の開催あるいは開催された場合に参加することにはさほどの関心を寄せていない<sup>23)</sup>。この分析を受けて、Jenkins議長は「FASBが選んだ少数の関係者」とFASB理事・スタッフとの間で、1日で結論を得られるよう「限定した論点」についての円卓討論(roundtable discussion)を開催することを決定した(FASB[2000a] p.4)。そして、「限定した論点」として、①負債認識、②期待キャッシュフロー、③主要資産、④非継続事業の表示、⑤その他の5つとすることが2000年12月13日会議において決定された(FASB[2000b] pp.8-9)。

円卓討論は、15組織の代表者およびSEC職員(オブザーバー)の参加の下で(表2参照)、2001年1月16日に開催された。この円卓討論では上述の5つの論点を対象とし、とくに「負債の認識(liability recognition)」が第

23) 公開草案における質問6(注17参照)に対する回答に基づく、スタッフの分析結果(FASB[2000a] p.2)である。

1 の論点として議論された<sup>24)</sup>。負債の認識を最初に議論するのは、「この論点に重要な (significant) コメントが寄せられたから」(FASB[2001a] p.2) である。この重要なコメントとは、従業員が将来の勤務を必要とする 1 回限りの解雇給付 (受給権未獲得従業員解雇給付) に関する会計処理に関わるものである (FASB[2001a] p.2)。

討論の開始にあたって、スタッフから、受給権未獲得従業員解雇給付の金額に過去勤務が含まれていることの客観的な証拠はあるか、また、過去勤務が含まれていることが告知日に認識を行う根拠となる理由は何かが参加者に質された (FASB[2001a] p.2)。

Ameen 氏は、EITF 94-3 の処理は過去勤務部分を「負債の発生がほとんど確実」の時に負債を認識すべきとする SFAS 112 の規定とも整合的であり、合理的である旨主張した。これに対して、Trott 理事は、公開草案の対象が新規に創設された 1 回限りの制度である点で、継続的な解雇給付制度を対象とする SFAS 112 とは異なると説明した。従業員の勤務が給付の基礎になるのは解雇給付制度の存在が不可欠であり、解雇給付制度が存在していない期間の勤務は企業との交換取引の基礎とならないからであるという (FASB[2001a] p.3)<sup>25)</sup>。

Trott 理事の説明に対して、5 人の参加者から、以下のような反対意見が示された (FASB[2001a] pp.3-4)。

Ameen 氏 解雇給付の支給がほとんど確実に  
なった時点以降の負債認識によって、リス  
トラクチャリング実行期間の経営情報とし

ての有用性を欠く。

Dodyk 氏 従業員が企業の提示を応諾した時点で負債を認識する SFAS 88 と不整合である。

Strauss 氏 EITF 94-3 の規定は、作成者、利用者、監査人から「よく理解されている (well understood)」だけでなく、資産の減損損失を認識する会計期間と同一会計期間に負債発生を認識することも適切である。また、EITF 94-3 の審議の際に、この問題は挙げられておらず、概念的な問題があるとは考えられない。

Schleier 氏 解雇計画公表後の従業員の勤務は、労働法規上の制約のためということが多く、企業は勤務自体から価値をほとんど受けない。したがって、勤務期間に亘る認識は不合理である。

Stock 氏 従業員への解雇予告後は、企業には解雇給付を支払うべき債務が存在するので、告知日に負債認識することが、その時点での状態をより反映することになる。

次いで、Larson 理事から、解雇給付に係る負債の認識は負債定義の充足の観点と、従業員への告知の観点のいずれに拠るべきか質された。これに対しても、Ameen 氏から、アナリストの観点では以後も保有する資産の内容を把握できることから、廃棄予定の資産は財務諸表から早い削除が望ましいという意見が示され、Sondhi 氏も同意した (FASB[2001a] p.5)。

Sever 氏は、解雇給付協定にはさまざまな態様があり、それぞれに応じた会計処理が必要であると主張した。たとえば、解雇予告後の期間の勤務に対して、勤続 20 年の従業員が勤続 10 年の従業員の 2 倍の解雇給付を受けるような場合、将来の勤務に係る勤続賞与の存在と、いくらかの過去勤務に対応する金額の存在を示唆するからである (FASB[2001a] p.5)。

Jenkins 議長は次のような例を挙げて Sever 氏の見解を確認した。まず、すべての従業員が

24) 具体的には、①「解雇給付の一部 (または全部) が従業員の過去勤務に帰因する客観的な証拠となるものは何か」と、②「解雇日ではなく、企業の給付協定告知日に債務 (負債) が生成されるとの見解の基礎は何か」が論点として示された (FASB[2001a] Attachment)。

25) この Trott 理事の説明は、久保[2015]の結論に対する重要な証左の 1 つである。



勤続年数に関わりなく同額の解雇給付を受ける場合の負債認識の時期について確認した。Sever氏は、このような解雇給付であれば、公開草案の提案のように将来の勤務期間に亘って認識すべきと答えた。他方、金額算定を勤続年数に基づくような場合など解雇給付が過去勤務に帰因するような場合、過去勤務に対応する部分は告知日に認識すべきと付け加えた。たとえば、告知日までに9.5年間の勤務を行った従業員が、あと半年間の勤務を要求される場合、解雇給付の95%相当は告知日に負債認識し、残り5%相当を半年間で比例的に認識すべきというのである。この方法は、公開草案におけるリース会計のモデルとも整合的であるとBass氏は付け加えた(FASB[2001a] pp.5-6)。

この回答を受けて、Jenkins議長は「将来の勤務の要求がある中で、各従業員が同額を受給するような場合、解雇給付の総額は将来の勤務期間に亘って認識すべき」ことには反対者がいないことを確認した(FASB[2001a] p.6)。

次いで、Dodyk氏から、解雇給付を過去勤務に帰因する部分と将来の勤務に対応する部分との客観的決定方法が何であるかという問題が呈示された。同氏は、1つの要素として、給付式が勤続年数を基礎にしているか否かと、全従業員が同額であることが挙げられると指摘した(FASB[2001a] p.7)。

Jenkins議長は次のような2つの例を挙げてDodyk氏の見解を確認した。すなわち、①従業員に対して解雇予告期間として90日間が与えられ、その間の勤務に対して通常の給与が支給される場合、②従業員に対して90日分の給与相当額を支給し、その従業員を即時に解雇する場合の2つの例である。Dodyk氏は、前者では勤務期間に亘る負債認識、後者では従業員への告知日に負債認識すべきことを回答した。その根拠として、Dodyk氏は、従業員の観点から、前者の解雇給付は受給権未獲得(unvested)であるのに対して、後者の解雇給付が受給権獲得済(vested)であることを指摘し、

受給権獲得済の給付は現行の会計モデルでは稼得日認識すべきであるとしている(FASB[2001a] pp.7-8)。

Jenkins議長は、さらに③解雇予告期間の90日間は出社が必要であるが、出社しても何も仕事がない(just show up at work and not perform any services)場合の負債認識をDodyk氏に確認した。Dodyk氏は、実際の勤務なしに給付を支給するのは過去勤務が存在し、その過去勤務に対して給付が支給されていると考えるべきであるとの根拠の下、告知日に負債認識すべきと回答した(FASB[2001a] p.8)。

さらに、Lucasスタッフから、参加者に対して、解雇給付の算定式の要素について質問され、Bass氏は勤続年数を基礎にした給付式を使っている企業が多い旨を回答した。

次いで、Trott理事が参加者に対して、解雇給付協定は、本公開草案やEITF 94-3の対象である1回限りの解雇給付協定と、SFAS 112の対象である継続的解雇給付協定のどちらが多いか質した。Ameen氏とDodyk氏に拠れば、現在の解雇給付協定ではどちらの形態も存在するという。ただし、これは現行のSFAS 112とEITF 94-3とでは会計処理の差が小さいためであり、公開草案の内容を本基準とすれば、継続的解雇給付協定と1回限りの解雇給付協定との区別は非常に重要になるだろうとも指摘している(FASB[2001a] p.8)。

この後、いくつかの技術的な質問が行われた後(FASB[2001a] pp.9-10)、リース停止その他の支出に関する意見聴取に移行した。

Strauss氏は、新基準がEITF 94-3に加わる形の基準となることで、会計基準が複雑なることを懸念し、新基準はEITF 94-3の全体を交替する形式とすべきと主張した。Jenkins議長は、「FASBはEITF 94-3の規定を再考するか否かを検討することは可能である」と回答した(FASB[2001a] p.10)。

Strauss氏は、さらに、将来のリース料から、企業がサブリースを予定しているか否かに

かわらず、見積サブリース料を控除すべきとしていることについて反対を表明した。これに対して、Cassel スタッフはリース資産をサブリースする能力（利益潜在性）が資産であり、企業は当該能力を資産として計上すべきと説明した。

Bass 氏は、SFAS 13 におけるオペレーティングリース取引の会計変更はプロスペクト方式であるのに対して、公開草案の提案はキャッチアップ方式を適用している点で不整合であると主張した（FASB[2001a] p. 10）<sup>26)</sup>。

#### Ⅳ. 公開草案公表後の変更点

ここまで、公開草案で提案された会計処理の概要と、公開草案に対するコメントレター等における外部者の意見を確認してきた。円卓討論の開催後には、4回の会議が開催され、公開草案における提案からの修正が行われている。本節では、その修正された内容を確認する<sup>27)</sup>。

### 1. 公開草案から SFAS 146 への変更点

#### 1.1. 対象の拡張

公開草案の対象は、企業の (a) 資産（グループ）の処分および (b) 資産（グループ）の処分を伴うか否かにかかわらず、既存の活動を継続しない計画に企業がコミットメントすることに関係して生じる処分活動に関連する債務とされていた。これに対して、SFAS 146 は撤退活動に係る支出に適用するとされた。SFAS 146 における撤退活動は、1 回限りの従業員解雇給付、契約終了支出その他の支出を指し、IAS 37 「引当金、偶発負債および偶発資産」（IASC[1998]）に定義されるリストラクチャリングよりも広い概念とされている。このように、公開草案では資産の処分や活動の非継続に

関係する支出に限定していたのに対して、SFAS 146 ではリストラクチャリングに係る広範な支出を対象とするようになった。

### 1.2. 認識および測定に関する全般的規定

#### 1.2.1. 認識に関する変更

SFAS 146 への成案化にあたって、認識要件のうちの SFAS 5 の規定を反映した条件 b は削除された。「この要件が、SFAC 7 で議論されている期待現在価値手法に基づいて算定される公正価値測定値とは首尾一貫しない」（FASB [2002a] pp. 2-3）とされたからである。

#### 1.2.2. 爾後測定に関する規定の追加

公開草案では、当初測定は扱っていたが、爾後測定は扱っていなかった。これに対して、SFAS 146 では、爾後測定においても測定目的を公正価値とし、再評価差額は損益計算書において当初認識時に計上した区分に計上すべきと明示的に規定した。爾後測定の測定目的を公正価値とすることで、当初測定と爾後測定とで一貫して公正価値を測定目的とすることになった。ここでの公正価値も、SFAC 7 に依拠した期待現在価値手法で算定することが想定されている。

### 1.3. 追加的指針に関する規定の変更

#### 1.3.1. 契約終了支出に関する変更

契約を終了するための支出について、公開草案ではオペレーティングリース契約（リース停止支出）に限定されていたが、SFAS 146 ではキャピタルリース契約以外の契約全般を対象とするように対象を拡張した<sup>28)</sup>。

契約終了支出については、対象の拡張の他にも以下の 2 点の変更が行われている。

#### （1）認識に関する停止日アプローチの採択

公開草案では、リース停止支出は使用期間に亘って比例的に配分しなければならないとし、計画期日後の使用期間に割り当てられる支出の対応部分の負債は、当該期間に亘って認識され

26) Bass 氏の主張に対する FASB の見解は議事録には記述されていない。

27) 修正の詳細は、久保[2015]参照。

28) キャピタルリース契約の終了支出については、久保[2015]注 9 を参照。

なければならぬとしていた。これに対して、SFAS 146 では当該企業が契約の約定に準拠して契約を終了させた時点（たとえば、企業が契約により指定された予告期間内に契約相手に書面で予告した時や契約相手と終了を交渉した時）に認識するとした。

#### （2）控除すべき見積サブリース料の範囲

公開草案では、企業がサブリースを実施する意図の有無にかかわらず、見積サブリース料を見積リース料から控除すべきことを提案していた。見積サブリース料の控除自体はSFAS 146でも採用されたが、控除すべき見積サブリース料は「合理的に得られるもの」に限られることになった。

#### 1. 3. 2. 受給権未獲得従業員解雇給付に関する変更

公開草案では、従業員解雇給付について、解雇給付の受給のために従業員が解雇まで勤務する必要があるか否かによって、異なる会計処理を採ることが提案されていた。これに対して、解雇予告後にも従業員が勤務を要求されるのは、必ずしも受給権の獲得のためとは限らないことが指摘された<sup>29)</sup>。この指摘を受けて、SFAS 146では従業員が解雇まで勤務する要否のみで会計処理を決めるのではなく、勤務を必要とする理由を考慮するように変更された。ただし、実務上の観点から、従業員に将来の勤務が必要となる種々の状況を特定するのではなく、法令最短勤務期間（legal notification period）を基礎に60日間を超えて勤務が必要か否かで会計処理を区別することとされた。

#### 1. 3. 3. 期待営業損失規定の削除

将来の期待営業損失に関する規定が、特段の理由も示されないままSFAS 146の本文から削除された。ただし、「本基準書では…当該損失

が発生した会計期間に認識することを要求している」（SFAS 146, para.B 52）という記述が補遺Bに示されていることから、将来の期待営業損失に関する扱いは実質的には変更されていないものと考えられる。

#### 1. 4. 報告規定の追加

公開草案では、処分活動に関連する支出に関する報告を扱っていなかった。公開草案の公表時には、EITF 94-3からの全面交替は予定されていなかったためである。SFAS 146では、EITF 94-3を全面交替するために報告および開示に関する規定も定められた。SFAS 146では、リストラクチャリング活動は異常でも臨時的でもないことから、処分活動に関連する支出は非継続事業損益には含めないように規定された。

## 2. 公開草案からの変更の重要度

FASBでは、SFAS 146公表に対する最終審議において、以上のような公開草案からの変更点があるため、公開草案の再公表の要否を議論している。

議論において、Foster理事とTrott理事は、これらの変更は公開草案の再公表を必要とする変更であり、本基準規定の適用のために十分な時間的猶予も必要であると主張した。他方、Schipper理事は公開草案の再公表は不要であると述べた。Wulff理事は爾後測定に関する追加が最大の変更点であるが、本基準の対象は一般に短期のものなので公開草案の再公表の必要はないと主張した。結局、Foster理事とTrott理事を除く5名の賛成多数によって公開草案の再公表は不要とされた（FASB[2002 b] p.7）。

## V. 結び—要約と結論—

以上、SFAS 146の公開草案および同公開草案に対するコメント等を確認してきた。ここまで確認した内容を要約した上で、本稿の目的

29) たとえば、PricewaterhouseCoopersはコメントレターで次のように指摘している（FASB[2001b] #30, p.7）。「…、FASBは契約または法令上の予告期間の存在を考慮すべきであるとわれわれは信じる。」

である久保 [2015] を補完する内容を提示しよう。

第Ⅱ節では、公開草案における会計処理を概観し、前身の会計基準に該る EITF 94-3 からの主な変更点を確認した。すなわち、主な変更点として、①オペレーティングリース契約以外の契約終了支出は対象とされないこと、②認識の基礎がコミットメント日から負債の発生になったこと、③認識要件として蓋然性要件が加わったこと、④当初測定値が見積支出額から公正価値になったこと、⑤受給権未獲得従業員解雇給付の認識がコミットメント日から将来の勤務期間に亘る認識に変わったこと、⑥リース停止支出の認識がコミットメント日からリース期間に亘る認識に変わったことの 6 点を確認した。

第Ⅲ節では、公開草案に対するコメント等の内容を確認した。第Ⅱ節で確認した EITF 94-3 からの 6 つの変更点のうち、コメント等は⑤と⑥に集中していた。

受給権未獲得従業員解雇給付の扱いに対する反対は、公開草案に対するコメントレーターへの回答と円卓討論参加者の発言ともに、おおよそ①解雇給付の支給が従業員の過去勤務に帰属するものであること、②他の会計基準等 (SFAS 5, SFAS 88, SFAS 112, SFAC 6) と不整合であること、③過去の使用期間にも帰属させるリース停止支出と不整合であることのいずれか 1 つ以上を根拠としていた。リース停止支出の扱いに対する反対意見も、EITF 94-3 と同様、コミットメント日に負債認識すべきとの意見であった。コミットメント日以降のリースからの収益獲得がない以上、使用停止のコミットメントを以て債務生成事象が生じたとの考えが根拠になっていた。また、見積サブリース料の控除についても企業の実際の行動を重視すべきとの根拠の下、企業の意図していない見積サブリース料を見積リース料から常に控除することにも反対が寄せられた。

いずれも我田引水的な内容ではなく、たとえ

建前であっても会計基準論として正当な理由と認められるように思われる<sup>30)</sup>。しかし、第Ⅳ節で確認した公開草案公表後に変更された内容を見ると、寄せられたコメント等は審議に重要な影響を及ぼしてはいないようである。解雇予告後の勤務要求が必ずしも解雇給付の受給権獲得のためだけではないという主張や、リース停止支出をリース期間に亘って認識することへの反対意見は SFAS 146 にも反映されており、外部者の意見が完全に無視されているわけではない。しかし、公開草案に対する最も重要な反対意見が寄せられ、その反対意見を FASB が重要であると意識していた内容、すなわち受給権未獲得従業員解雇給付を将来の勤務期間に亘って負債認識するという提案は SFAS 146 にほぼそのまま採用されており<sup>31)</sup>、外部者のコメント等の影響は極めて限定的と位置づけられる。

以上に基づいて、久保 [2015] を補完する内容を提示しよう。

第 1 に、「SFAS 143 型の会計処理における測定局面はもっぱら SFAC 7 に依拠している」という特徴に関して次の点が確認された。SFAC 7 への依拠は、具体的には、当初測定および爾後測定における測定目的として公正価値を採ることと、認識要件からの蓋然性要件の削除が挙げられる。これらの点について、コメント等においては特段の言及はなされていないことが確認された。SFAC 7 への依拠は外部者からの特段の影響なしに、FASB の「理念」の下

30) CocaCola の「負債の認識を後日に先送りすることは不適切であるとわれわれは信じる」(FASB [2001b] #22, p.2) という主張に顕著なように、一般企業を含む外部者の多くが保守的な会計処理への選好をコメント等で表明していたことから看取できる。ただし、コミットメントは経営者の意図に基づくため、経営者が裁量的に認識時点を決定する方法を選考したという解釈を採れば、我田引水なコメント等であると解釈することも可能である。

31) 逆に、蓋然性要件の削除や爾後測定の追加のように、コメント等で挙げられていなかった項目の修正や追加も存在する。



で決定されたと理解されるのである。

第2に、SFAS 143型の会計処理における負債認識では「選択可能な状況下で企業が新たな約束を締結すること」を基礎的な概念としているという特徴に関して次の点が確認された。コメント等では、圧倒的多数が従業員解雇給付や契約終了支出（リース停止支出）についてコミットメントを負債認識の基礎と捉えるよう主張していた。この主張は、会計理論の見地や、EITF 94-3の改正が不要というもの、会計基準間・会計基準内の不整合の指摘などを根拠としていた。これらの会計基準論的として相応の根拠にもかかわらず、FASBの審議には影響をほとんど及ぼしていなかった。負債認識の基礎概念としての「選択可能な状況下で企業が新たな約束を締結すること」は、この時点では外部者と共有されていないFASB独特の「理念」と捉えられる。

第3に、SFAS 143型の会計処理は負債を伝統的な保守主義の観点からは説明できない会計処理であるという特徴に関して次の点が確認された。コメント等の主張する告知日やコミットメント日における負債認識は、SFAS 146の負債認識よりも早期の負債認識になる。コメント等では、この点を意識した上で告知日やコミットメント日での早期の負債認識を主張していた。先の「選択可能な状況下で企業が新たな約束を締結すること」を負債認識の基礎概念とすることと同様、外部者との共有なしにFASBの「理念」として伝統的な保守主義から離脱を図ったものと理解されるのである<sup>32)</sup>。

32) 井尻[1999]は次のように述べていた(井尻[1999]p. 8)。「実はこれまでの会計基準は、企業が利益を多くそして早く出したいというインセンティブのあることを多かれ少なかれ前提としてできていた。…。したがって企業のインセンティブができるだけ損を一举に早く出したいというように変われば、会計基準は微力・無力になってしまうことが多いという事態になる。」

これに対して、2000年には、会計基準の前提をFASBは転換したのかもしれない。

SFAS 146 延いては SFAS 143 型の会計処理は、相当に FASB の「理念」が影響していることが指摘できる。この「理念」—必ずしも外部者とは共有していない—がいかなる内容なのかという疑問は当然に湧くが、これについては別稿での課題としたい<sup>33)</sup>。

付記：本稿は、JSPS 科研費 15 K 03759 の助成を受けたものである。

#### 参考文献

- FASB[1975]SFAS (*Statement of Financial Accounting Standards*) 5, "Accounting for Contingencies," FASB.
- [1985]SFAC (*Statement of Financial Accounting Concepts*) 6, "Elements of Financial Statements: a replacement of FASB Concepts Statement No.3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No.2)," FASB.
- [1995]EITF (*Emerging Issue Task Force*) 94-3, "Liability Recognition for Certain Employee Termination Benefits and Other Costs to Exit an Activity (including Certain Costs Incurred in a Restructuring)." Minutes of the January 19, 1995 EITF Meeting," FASB.
- [2000a] *Minutes of the November 22, 2000 Board Meeting*, "Need for a Public Hearing on FASB Exposure Draft, Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets and for Obligations Associated with Disposal Activities," FASB.
- [2000b] *Minutes of the December 13, 2000 Board Meeting*, "Presentation of Comment Letter Analysis on FASB Exposure Draft, Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets and for Obligations Associate with Disposal Activities, and Discussion of Agenda for January 16, 2001 Roundtable Discussion," FASB.

33) 将来支出の会計処理との関係は明らかとはいえないが、久保[2007]が1つの解答を示している。

- FASB[2000c] *Proposed Statement of Financial Accounting Standards*, "Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets and for Obligations Associated with Disposal Activities," FASB.
- [2000d] *Proposed Statement of Financial Accounting Standards (Revised)*, "Accounting for Obligations Associated with the Retirement of Long-Lived Assets: revision of Exposure Draft issued February 7, 1996," FASB.
- [2000e] SFAC 7, "Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements," FASB.
- [2001a] *Minutes of the January 16, 2001 Board Meeting*, "Public Roundtable Discussion," FASB.
- [2001b] *Comment Letters* for "Accounting for the Impairment or Disposal of Long Lived Assets and for Obligations Associated with Disposal Activities," FASB.
- [2002a] *Minutes of the February 13, 2002 Board Meeting*, "Liability Recognition and Measurement Issues: disposal costs other than employee termination benefits," FASB.
- [2002b] *Minutes of the May 15, 2002 Board Meeting*, "Measurement Issues, Effective Date, and Transition," FASB.
- [2002c] SFAS 146, "Accounting for Costs Associated with Exit or Disposal Activities," FASB.
- 藤原清明[2002]「アメリカ企業の解雇の実態（未定稿）」([http://www.uslabormarket.sakura.ne.jp/essays/021011%20us%20discharge%20\(web-site\).pdf](http://www.uslabormarket.sakura.ne.jp/essays/021011%20us%20discharge%20(web-site).pdf), 2015年2月28日最終閲覧)。
- IASC[1998] IAS 37, "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets," IASC.
- 井尻雄士[1999]「アメリカのファイナンシャル・レポートニング—新聞記事からみた最近の諸問題とその動向」『企業会計』第51巻第10号, 4-14頁。
- 久保淳司[2007]『1株当たり利益会計基準の研究』同文館出版。
- [2009]「リスク事象の財務諸表計上への課題」『経済学研究』第58巻第4号, 289-306頁。
- [2013]「リストラクチャリング負債会計基準の前史から萌芽まで—SFAS 143公表前のSFAS 143型の会計基準—」同上誌 第63巻第1号, 65-85頁。
- [2015]「リストラクチャリング負債会計基準の確立—SFAS 143型としてのSFAS 146—」同上誌 第65巻第1号, 33-66頁。
- 宮坂純一[2003]「アメリカの解雇ルール—任意雇用の原則と実態との関連で—」『産業と経済』第18巻第4号, 449-471頁。

※FASBの議事録に関しては、アルファベット順ではなく日付順で記載している。