



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	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 : SFAS143公表前のSFAS143型の会計基準
Author(s)	久保, 淳司
Citation	経済學研究, 63(1), 65-85
Issue Date	2013-06-11
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/52842
Type	departmental bulletin paper
File Information	ES_63(1)_065.pdf



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——

久 保 淳 司

I. はじめに

本稿は、リストラクチャリング¹⁾負債に関するアメリカ会計基準を題材として、久保 [2009 a] [2009 b] [2010] [2011] および久保他 [2012] で提示した内容を前提に、支出の有無、金額または時期に不確実性のある将来の支出（将来支出）に係る会計処理についての検討を深めることを目的とする。

久保 [2009 a] [2009 b] [2010] [2011] および久保他 [2012] では、将来支出について大要次のような内容を提示した。今日の将来支出に関する会計処理としては、SFAS 5 型の会計基準と SFAS 143 型の会計基準が並存している。SFAS 5 型の会計基準としては貸倒引当金 (SFAS 114, SFAS 116)、環境修復負債 (SOP 96-1)、税務不確実性 (FIN 48)、さらに偶発事象全般を扱った SFAS 5「偶発事象に関する会計」(FASB [1975])が挙げられ、SFAS 143 型の会計基準としては資産除去債務に係る負債 (SFAS 143, FIN 47)、リストラクチャリング負債 (SFAS 146)、債務保証 (FIN 45) が挙げ

られる。SFAS 5 型の会計基準は、①当初認識に蓋然性要件を採用すること、②当初測定値として見積支出額を採用すること、③受動的に被る性質の将来支出を対象にすること、④偶発支出の認識早期化として機能すること、⑤一事象観最終犠牲説を基礎とすることが主要な特徴である。他方、SFAS 143 型の会計基準は、①当初認識に債務性要件を採用すること、②当初測定値として期待値を採用すること、③能動的に負う性質の将来支出を対象にすること、④不確定支出の認識早期化として機能すること、⑤一事象観犠牲派生説を基礎とすることが主要な特徴である。

これらの内容は、今日における現に並存している SFAS 5 型の会計基準と SFAS 143 型の会計基準との比較から導かれている。しかし、SFAS 143 型の会計基準は 2002 年公表の SFAS 143 を嚆矢とするため²⁾、SFAS 143 公表前の状況は今日と異なっていたものと推測される。本稿の課題は、SFAS 143 型に該当する SFAS 146 の前身会計基準である APBO 30 および EITF 94-3 の検討により、SFAS 143 公表前における将来支出に係る会計基準の状況の一端を明らかにすることであり³⁾、これまでに提示した SFAS

1) 本稿では「リストラクチャリング」を厳密に定義せずに用いる。これは、本稿で扱う APBO 30 と EITF 94-3 でもリストラクチャリングを厳密に定義せずに用いていることと同様である。ただし、Lennard & Thompson [1995] における「経営者が計画および監督する (a) 企業の事業範囲の重要な変更または (b) 経営される事業方法の重要な変更のプログラム」(Lennard & Thompson [1995] par.1.17) としての定義を参照。

2) 2000 年公表の 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 [2000 b])による期待現在価値手法の導入によって SFAS 143 型の会計基準の可能性が拓かれ、2002 年に SFAS 143 が最初の SFAS 143 型の会計基準として公表された。

3) SFAS 143 には前身の会計基準がないため、SFAS

143 型の会計基準の特徴を再確認し、あるいは新たな特徴を発見することである。

以下、リストラクチャリング負債に関する会計基準について、APBO 30「経営成績の報告」(AICPA [1973 a])までを「前史」(第Ⅱ節)、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退職給付その他の支出に係る負債の認識」(EITF [1995 a])を「萌芽」(第Ⅲ節)と位置づけて⁴⁾、歴史的変遷として内容の検討を行う。これらの検討から、EITF 94-3は「SFAS 143 型の会計基準の原形」として位置づけられること、そして、SFAS 143 公表前にも SFAS 5 型の会計基準と「SFAS 143 型の会計基準の原形」が並存するという今日の将来支出の枠組みと類似した状態が成立していたことを結論として提示する。

Ⅱ. リストラクチャリング負債会計基準の前史

1. APBO 30 公表までのリストラクチャリング関連支出

アメリカ会計基準には、リストラクチャリング負債に関する規定は永く存在してこなかった。未完了のリストラクチャリングは利益剰余金で処理することが求められていたし、完了したリストラクチャリングに関連する支出も当期業績主義 (current operating performance concept) の下で利益剰余金を直接減少する処理が要求されていたからである。リストラクチャリ

ングに関連する支出は費用／損失⁵⁾や負債、すなわち損益計算書や貸借対照表の構成要素とはされていなかったのである。

1966 年 12 月公表の APBO 9「経営成績の報告」が包括主義 (all inclusive concept) 損益計算書を採用したことで⁶⁾、「工場設備または重要な事業セグメントの売却または廃棄」(APBO 9, par. 21)に係る収支は特別項目 (extraordinary items) として損益計算の範囲に含まれるようになった (APBO 9, par. 20)。しかし、APBO 9 においても、「売却または廃棄を決定する以前の経営成績は特別項目の要素と考えるべきではない」(APBO 9, fn. 2) とされていたので、リストラクチャリング負債が貸借対照表に計上されることはなかった。

リストラクチャリング負債の認識が拓かれたのは、1973 年 6 月の APBO 30 の公表による。APBO 30 が、「事業セグメントの処分についての会計と報告を明定する」(APBO 30, par. 3) ことを目的として⁷⁾、特別項目の表示を細分し⁸⁾、非継続事業損益 (income from discontinued operations) を継続事業の期間損益から分離して表示することを規定したからである (APBO 30, par. 8)。この規定によって、一部の活動に対する特定の支出に限られるもののリストラクチャリングに関連する支出が「事業セグメント処分損失引当金」として負債の部に表示されることになったのである⁹⁾。

143 の対象である資産除去債務を用いた検討はできない。

4) 会計基準の歴史的変遷の「前史」「萌芽」「確立」「完成」という 4 段階による説明は、久保 [2007] を踏襲している。2002 年 6 月公表の SFAS 146 がリストラクチャリング負債会計基準の「確立」と「完成」を同時に果たしたものと想定している。

5) 本稿では、文脈から明らかな場合を除いて狭義の費用と損失とを区別して記述する。狭義の収益と利得も同様に区別して記述する。

6) APBO 9 が包括主義を採用したことの意義については、久保 [2007] を参照。

7) APBO 30 は、①現存の定義と要件を明確化し、ある程度の修正を施すことによって、特別項目について明確に定義された要件を提示すること、②特別項目の開示規定を明記すること、③特別項目には該当しないその他の異常または非反復的な事象および取引の開示規定を明記することも目的としていた (APBO 30, par. 3)。

8) APBO 20「会計変更」によって、会計方針の変更に係る累積影響額 (cumulative effect of the accounting change) は特別項目から分離していた。

9) 事業セグメント処分損失引当金が「負債の部に

表1 事業セグメントの処分に該当する事例および該当しない事例

事業セグメントの処分に該当する事例	事業セグメントの処分に該当しない事例
<p>(1) 主要事業が多角化された企業において、内部財務報告目的上、資産や経営成績が当該企業の他の資産や経営成績から明確に区別されている電子機器部門を売却する場合。</p> <p>(2) 他の事業はすべて食肉加工業である食肉加工会社が、持分法を適用してきたプロフットボールチームの25% 持分を売却する場合。</p> <p>(3) 残る事業が3 テレビ局と1 出版会社となる通信事業会社が、総収益の30% 相当を上げ、資産や経営成績は物理的にも、事業上も、財務報告の目的上でも明確に区別される全ラジオ局を売却する場合。</p> <p>(4) 食品流通会社が、一方の事業部門が主としてスーパーマーケットチェーンに対する卸事業であり、もう一方の事業部門がフランチャイズ店と直営店から成るファストフードチェーンを通じて食品販売を行っているような2つの事業部門のうちの1つを処分する場合。ただし、両事業部門とも食品流通事業であるが、ファストフード店を通じた食品販売とスーパーマーケットチェーンに対する食品卸とは性質が大きく異なり、2つの主要な顧客層を有することから、2つの事業部門は異なる事業セグメントと考えられる場合である。</p>	<p>(5) ある採鉱会社が、特定の国における当該企業の実質的な全活動を行っている銀採鉱従事の主要な海外子会社を売却する場合。この場合、売却子会社が連結総売上高の重要な割合で、しかも、当該国における全売上高を計上しているとしても、当該企業が他国で銀採鉱活動に従事し続ける事実が一事業部門の売却であることを示す。</p> <p>(6) 石油化学会社が、持分法適用共同支配会社として会計処理を適用してきた石油化学工場の25% 持分を売却する場合。企業の残る活動が売却した25% 持分の事業と同じ系列であることから、主要な事業系列の売却ではなく、事業系列の一部の売却に該当する。</p> <p>(7) イタリア市場の子供服のデザインと販売のために設立された子供服工場のイタリアにおける稼働をすべて停止する場合。事業セグメントを顧客層によって決定するという背景から、特定層にアピールするための製品系列という観点では顧客の国籍はわずかな影響しかなく決定要素とはならないからである。</p> <p>(8) 多角化した企業が複数有する家具製造子会社のうちのある家具製造子会社を売却する場合。この子会社の処分は事業セグメントの処分ではなく、一事業系列の一部の処分となる。このような処分は企業の事業展開に付きものである。</p> <p>(9) アパレル製造会社が、合成繊維の紳士スーツ製造活動に集中するために、紳士毛織スーツの製造に関連する全資産（工場を含む）を売却する場合。製品系列の処分となり、主要な事業系列の処分とは区別される。</p>

出所：AIN-APBO 30 (AICPA [1973 b]), #1.

2. APBO 30 における「リストラクチャリング負債」

2.1. 事業セグメント処分損失引当金の内容

APBO 30 は、当該会計期間に処分または処分計画の対象になった事業セグメント (business segment) に関する利得と損失 (非継続事業損益) の会計処理を扱っている。事業セグメントとは、「独立した主要な事業ラインまたは顧客層に対する活動を行う企業の一部」をいい、「子会社、部門 (division) や部 (depart-

ment)、共同支配会社や関連会社など形態を問わず、資産、経営成績および活動を物理的にも、事業上も、さらに財務報告目的上でも当該企業の他の資産、経営成績および活動と明瞭に区別できるもの」(APBO 30, par.13) を指す(表1 参照)。したがって、APBO 30 はリストラクチャリング全般ではなく、事業セグメントの処分という限定された対象を扱っていたことになる。

APBO 30 は「経営成績の報告」という名称にも現れているように、直接的に扱っているのは損益であり、負債に関する規定は間接的なものに過ぎない。APBO 30 が直接的に規定している非継続事業損益から確認しよう。

表示される」ことに異論はないが、後述のように「負債である」ことには議論の余地がある。本節2.2を参照。ただし、注61も併せて参照。

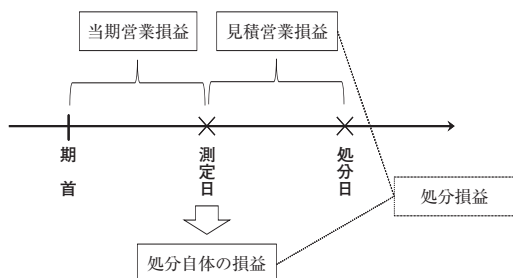


図1 非継続事業損益の構成要素

非継続事業損益は、処分される事業セグメント（非継続事業（discontinued operations））に関係する複数の損益を合算した金額である。すなわち、当期営業損益に、処分自体の損益と見積営業損益の合計である処分損益を加えて算定される金額である。

非継続事業損益の各要素は、処分日（disposal date）と測定日（measurement date）という2つの時点に密接に関わる（図1参照）。処分日とは、売却処分の場合は売渡完了日、廃止（abandonment）処分の場合は営業停止日を行い（APBO 30, par. 14）、事業セグメントを実際に処分する日である。他方、測定日とは、行為を承認する権限を有する経営者が事業セグメントの処分に関する正式な計画（formal plan）にコミットした¹⁰⁾日をいう（APBO 30, par. 14）。正式な計画とは、処分される主要な資産の明示、処分方法、処分の完了までに要する予定期間、売却の場合には買い手を見つけるための積極の方策、測定日から処分日までの当該セグメントの経営成績の見積もり、処分による受取額の見積額または実現可能な廃棄価額を

含む内容の具体化された計画をいう（APBO 30, par. 14）。したがって、測定日とは「具体化された計画」と「経営者のコミット」が揃った時点を指す。

非継続事業損益の要素の1つである処分される事業セグメントの営業損益（当期営業損益）は、測定日を基礎に算定される損益であり、測定日を含む会計期間の期首から測定日までの当該事業セグメントにおける営業損益である（APBO 30, par. 13）。

もう1つの非継続事業損益の要素である処分の実施または計画の確定に伴う処分損益（処分損益）の算定には、測定日と処分日の両方が関係する。まず、測定日における正味実現可能価額と帳簿価額との差額としての処分損益（処分自体の損益）を算定する¹¹⁾。算定の際には解雇¹²⁾給付、追加年金原価、従業員の配置転換費用、サブリース料を限度とした長期リース契約に係る将来の賃借料などの処分に直接関係する原価および費用を考慮する（APBO 30, pars. 15-17）。次に、測定日から処分日までの見積営業損益を算定する（APBO 30, par. 15）。事業セグメントが処分日まで事業を継続する場合における測定日から処分日までの期間のうちの1年以内¹³⁾の営業損益の見積額である。そして、処分自体の損益と見積営業損益を基礎にして次のように処分損益を算定する。処分自体の損益と見積営業損益が共に損失の場合には、その合計額を非継続事業損失として測定日に引当計上しなければならない（should be

10) 原語は“commit”という動詞である。APBO 30における意味は、「腹をくくる」が日本語として最も表現できるように思われる。また、本稿では語感の問題から「コミットメントする」ではなく、「コミットする」と表現する。

11) 測定日における正味実現可能価額の開示によって、企業側の状況が交渉先に把握され、売却や処分に不利な影響を及ぼすとの実務上の問題が生じていた。たとえば、FASB [1973] letters # 10 and # 51を参照。

12) 本稿では、従業員が当該企業を辞めることの総称を「退職」と呼び、退職のうち、従業員の自発的な退職（voluntary termination）を「辞職」、従業員の非自発的な退職（involuntary termination）を「解雇」と呼んで区別する。

13) 1年以内に制限されるのは、「通常の状態においては、処分計画は測定日から1年以内に行われるので、1年を超えるような期間について営業損益の見積もりは行わないものと期待される」（APBO 30, par. 15）からである。

provided)。処分自体は損失であって、見積営業利益の場合には処分自体の損失の額を限度として両者を相殺する。相殺の結果が損失であれば非継続事業損失として測定日に引当計上しなければならないが、相殺の結果が利得の場合には当該利得の実現時に認識しなければならない。一般に、利得は処分日に実現するので、非継続事業利益は処分日に認識されることになる。処分自体から利得が生じる一方で見積営業損失の場合も同様に、相殺の結果が損失のときは測定日に損失を引当計上し、利得のときは実現時に利得として認識する。処分自体からも将来の営業からも利益となる場合には、両者の合計を実現時に認識する。

以上の当期営業損益と処分損益の合計額が、非継続事業損益という1つの科目として損益計算書に表示されるのである。APBO 30では、継続事業損益と非継続事業損益との分離によって、損益計算書における企業の正常な収益力の表示を涵養しているのである¹⁴⁾。

非継続事業損益の算定が損益計算書における正常な期間損益の表示を目的とするため、APBO 30には非継続事業損益の相手勘定に関する直接的な記述はない。しかし、ここまでの非継続事業損益の構成要素の内容から、相手勘定のうちに「リストラクチャリング負債」に該当するものが見出せる。当期営業損益の相手勘定は利益剰余金である。処分利得の借方相手勘定は実現時に認識することから現金等¹⁵⁾となる。処分損失の貸方相手勘定は、測定日と処分日の属する会計期間が同じか否かで扱いが異なる。測定日と処分日が同じ会計期間に属する場合の貸方相手勘定は実質的に現金等となる¹⁶⁾。

そして、測定日と処分日が異なる会計期間に属する場合の貸方相手勘定が事業セグメント処分損失引当金¹⁷⁾といった流動負債になる¹⁸⁾。この事業セグメント処分損失引当金が「リストラクチャリング負債」に該当するのである。

2. 2. 事業セグメント処分損失引当金の性質

前目から、事業セグメントの処分損失が生じる場合で、処分日が測定日の翌会計期間に属するときの貸方相手勘定である事業セグメント処分損失引当金が「リストラクチャリング負債」になることが確認された。本目では、事業セグメント処分損失引当金の性質を検討する。

事業セグメントの処分利得の認識が実現基準を採るという APBO 30 の記述 (APBO 30, par. 15) が糸口になる。

APBO 30 公表当時は、一般に、(1) 稼得過程の完了または実質的な完了、および、(2) 交換が行われたことの両方の要件を満たした時に収益を認識する実現基準を採っていたので (APBS 4 (AICPA [1970]), par. 150), 処分日における処分利得の認識は、APBO 30 の記

16) 測定日に以下の仕訳 (1) を行い、処分日に仕訳 (2) を行う。当該会計期間を通じれば、仕訳 (3) が行われたことになる。

(1) (処分損失) $\times \times \times /$
(事業セグメント処分損失引当金) $\times \times \times$

(2) (事業セグメント処分損失引当金) $\times \times \times /$
(現金等) $\times \times \times$

(3) (処分損失) $\times \times \times /$ (現金等) $\times \times \times$

17) 実務上は、さまざまな名称が用いられており、非継続事業関連負債 (accrued costs related to discontinued operations), 非継続事業の営業費用および損失 (costs and losses from operations of discontinued operations), リストラクチャリング負債 (accrued restructuring costs), リストラクチャリング関連負債 (accrued liabilities related to restructuring) などの科目が使用されていた (AICPA [1993] pp. 205-206)。

18) 翌年度において引当計上した金額を修正する場合は、新たな損失の発生と捉えて当初の項目と同様に区分表示することになる (APBO 30, par. 25)。

14) アメリカの会計基準設定主体が正常な収益力の表示に注力していることについては、久保 [2007] を参照。

15) 実際の収入があれば現金や当座預金などであり、収入が先送りされる場合には未収金などになる。損失の場合も同様に現金や当座預金、未払金などになる。

述通り、実現基準の適用である。

APBO 30 公表当時の一般的な費用認識は、「原因と効果との関連づけ」、「組織的かつ合理的な配分」、「即時認識」の3つの基準に基づいていた (APBS 4, par.156)。「原因と効果との関連づけ」は費用収益対応原則に基づく直接費の認識¹⁹⁾に、「組織的かつ合理的な配分」は期間対応に基づく間接費の認識²⁰⁾に、そして、「即時認識」は将来便益の認められない支出の損失としての認識²¹⁾をそれぞれ表す。

これらのうち、即時認識が測定日における処分損失の認識と密接に関連していることを看取できる。将来において継続しない事業への既支出額は、将来便益の認められない損失として即時認識の対象であり、そして、測定日とは当該支出が将来便益を生み出さないことを企業が意思決定する日だからである。処分損失を認識する測定日とは、当時の一般的な発生基準 (即時認識) の適用における処分損失の発生を具体的に把握するトリガー事象の生起と理解できるのであり、処分損失とは一般的な費用の認識基準である発生基準 (即時認識) で認識される損失の一種なのである。

ここで貸方相手勘定に目を向けよう。APBO

30 公表当時の負債の一般的な定義は、「一般に認められた会計原則に準拠して認識および測定される企業の経済的債務」 (APBS 4, par.132) であった。「一般に認められた会計原則に準拠して認識および測定される」という形容句が重要な意味を持つ。「これらの原則は、特に利益を強調する修正的な慣行に関連して」おり、「債務ではない負債と関連する費用の会計処理は詳述された原則に従う」 (APBS 4, par.186) というように、経済的債務以外の項目を負債とすることを妨げていないからである。ある項目が期間損益計算の観点の下で費用認識される場合、期間損益計算を悖らないためであれば、貸方相手勘定を負債として認識することが容認されていたのである²²⁾。

処分損失が一般的な発生基準に従って認識される損失であること、費用が会計基準に従って認識される場合には貸方相手勘定が債務性の有無にかかわらず負債認識され得るという一般的な費用と負債との関係、そして、前目で確認した APBO 30 が損益計算書における企業の正常な収益力の表示を涵養していることを併せて考えると、事業セグメント処分損失引当金の内包は「発生基準で認識される損失の単なる貸方相手勘定」と理解される²³⁾。

リストラクチャリング負債の認識を間接的に規定した APBO 30 は、リストラクチャリング負債会計基準の「前史」と位置づけられる。

19) 原因と効果との関連づけとは、「特定の収益との仮構的な直接の関連性を基礎にした費用認識」 (APBS 4, par.157) をいう。

20) 組織的かつ合理的な配分とは、「原因と効果とを関連づける直接の方法がない場合、便益のもたらされる諸会計期間について組織的かつ合理的な方法で支出を配分する企図に基づいて、特定の期間の費用として支出を関連づける」 (APBS 4, par.159) ことをいう。

21) 即時認識とは、次のような考えに基づく費用認識をいう (APBS 4, par.160)。「(1) 当該会計期間中に発生した支出が知覚され得る将来便益を何ら提供しない、(2) 過年度に資産計上した支出が知覚され得る便益を提供しなくなってしまった、(3) 収益との関連性を基礎にした原価配分または複数会計期間に対する原価配分によって有益な目的を何ら果たさないため、支出のうちには費用として当該会計期間に結びつけられるものがある。」

22) ただし、APBS 4 では、*Accounting Terminology Bulletin No.1* における「帳簿の締め切りによって繰り越される貸方残高」という負債の定義よりも、「主として債務の観点から負債を定義している」 (APBS 4, fn.29) と主張している。

23) ただし、次節の検討で明らかになるように、処分自体の損失の相手勘定部分には経済的債務性が認められ得るため (注 61 参照)、外延には債務性が含まれている。

Ⅲ. リストラクチャリング負債会計基準の萌芽

1980年代から90年代前半にかけて、アメリカではリストラクチャリングが隆盛であり、会計利益の操作にも利用されることも多かった²⁴⁾。APBO 30は事業セグメントの処分のみを対象にしており、事業セグメントの処分を伴わないリストラクチャリング²⁵⁾に関する会計基準が存在しないことが一因とされた。そこで、「企業がリストラクチャリングに関連する支出についての費用をいつ認識すべきか」(EITF [1994 b] par.4, 傍点久保)を主要な問題とするEITFのプロジェクトが開始されたのである²⁶⁾。最終的にリストラクチャリング負債を直接的に規定したEITF 94-3は、リストラクチャリング負債会計基準の萌芽である。

本節では、1994年3月の第1回会議から1995年1月の第6回会議までで最終合意に至ったEITF 94-3²⁷⁾におけるリストラクチャリ

ング負債の内容と性質を検討する。

1. EITF 94-3におけるリストラクチャリング負債

EITF 94-3は、「A. 従業員解雇給付 (Employee Termination Benefits)」と「B. 従業員解雇給付以外のある活動からの撤退のための支出 (Other Costs to Exit an Activity)」の2部構成になっている。

1. 1. 従業員解雇給付の会計処理

EITF 94-3の前半部「A. 従業員解雇給付」では、従業員への退職給付のうち、(a) 事業セグメントの処分に関係するAPBO 30に準拠して会計処理される解雇給付、(b) 既存の従業員解雇給付制度または新設の継続従業員解雇給付制度の約定に従って支給する解雇給付²⁸⁾、

24) 解雇給付、生産ラインの撤去や削減に関する支出、生産設備の統合や再配置の支出、新システムの開発や取得のための支出、新規開発システム使用のために従業員を再教育するための支出、資産の減損損失や資産の廃棄損失などさまざまな損失が、リストラクチャリング費用 (restructuring charge) として計上されていたという (EITF [1994 b] par.1)。

25) EITFでは、プロジェクト当初から「リストラクチャリング」や「リストラクチャリング費用」の定義は与えず、個々の支出の内容を検討していた (EITF [1994 b] par.5)。プロジェクトでは、実務において計上されていた、(1) 退職従業員または使用停止資産に関係して生じる支出 (従業員退職給付、従業員の年金その他の退職後給付の削減による利得損失、施設閉鎖の支出、遊休施設の支出、重複間接費、環境浄化支出、従業員への超過報酬および医療保険請求支出、営業損失、リース停止支出、超過リース支出、契約債務)、(2) 維持される従業員や資産に関係して生じる支出 (従業員の配置転換支出、設備の移動支出、訓練支出・再訓練支出、新規雇用の支出、事業再構築関連支出、情報システム強化支出、在庫処分)、(3) その他の支出 (外部コンサルタント報酬、訴訟関連支出)といった支出が検討された (EITF [1994 b] Appendix A)。

26) 「リストラクチャリング費用について、どのような追加的開示を財務諸表で行うか」(EITF [1994 b] par.4) が副次的な問題とされていた。

27) EITF 94-3はEITF会議で合意された内容を指すため、厳密には第1回から第6回までの会議の度に内容が変更されたことになる。本稿では最終合意である第6回会議議事録に指示された内容のみをEITF 94-3と呼び、第5回会議以前の合意内容は「第○回会議議事録」と呼ぶことにする。

28) これらの解雇給付は、SFAS 88「確定給付型年金制度の解散および縮小に関する事業主の会計」およびSFAS 106「年金以外の退職後給付に関する事業主の会計」またはSFAS 112「退職後給付に関する事業主の会計」(FASB [1992])、SFAS 43「有給休暇に関する会計」およびSFAS 5の対象とされていた。

SFAS 88では特別辞職給付 (special termination benefits) と契約解雇給付 (contractual termination benefits) という2種類の退職給付を対象にしている。特別辞職給付は、従業員の辞職を促すために支給されるのが一般的である (注31の例を参照)。特別辞職給付に係る負債は、従業員が特別辞職給付を受諾した時のみ認識される。他方、契約解雇給付は、特定の事象を原因として支給される解雇給付である。契約解雇給付は、従業員が給付権を獲得することがほとんど確実であり、かつ、金額を合理的

(c) 個別の繰延報酬契約の約定により支払われる解雇給付²⁹⁾を除く、解雇給付を対象にしている (EITF 94-3, par.8)。「当該ストラクチャリングにおける解雇従業員のみに支給される解雇給付」を対象にしているのである。

EITF 94-3 の対象となる解雇給付に係る債務生成時点を検討した結果 (EITF [1994 c] par.19), 以下の (a) から (d) のすべての要件を満たす場合 (告知日) に解雇従業員に対する債務が生成され、したがって経営者が解雇計画を承認した会計期間に負債として認識すべき³⁰⁾とされた (EITF 94-3, par.9, 傍点久保)³¹⁾。

- (a) 貸借対照表日前に、従業員を解雇するのに適格な権限を有する経営者が解雇計画を承認し、当該企業がコミットし、現役従業員が解雇により受給する給付金を設

定すること

- (b) 貸借対照表日前において、給付協定が従業員に告知 (communicate) されていること
給付協定の告知には、解雇の際に受給する給付の種類と金額を従業員が算定するのに十分な詳細が含まれるものとする
(c) 解雇計画が、解雇従業員の人数、職務分類または職務機能および地域を明確に特定していること
(d) 解雇計画完了までに解雇計画の重要な変更がありそうにないことを示していること³²⁾

「具体化された計画」((c), (d))と「経営者のコミット」((a))に加えて、「従業員への告知」((b))という実際の行動を含めた負債の認識要件になっている (告知日要件)。APBO 30

に見積もることができる時に認識される (EITF [1994 c] par.15)。また、年金以外の特別辞職給付または契約解雇給付として提示された退職後給付についても、SFAS 88 に準拠して認識すべきことが SFAS 106 に規定されている (EITF [1994 c] par.16)。

SFAS 112 は解雇給付を含む退職後給付の会計処理を SFAS 43 と SFAS 5 に基づいて規定している (EITF [1994 c] par.17, 詳細は本節第2項参照)。

- 29) この解雇給付は APBO 12 「1967 年オムニバス意見」の対象とされていた。個別の繰延報酬契約の約定に従って解雇給付として支払われる繰延報酬の支出を負債として認識すべき時点は、給付を受けるために必須の勤務を従業員が従事したか否か、および、解雇することがほとんど確実であるか否かに依拠すると規定されている (EITF [1994 c] par.14)。
- 30) EITF 94-3 には借方相手勘定に関する具体的な記述はない。最終合意に至るまでの各回の議事録から、損失を含まない狭義の費用を借方相手勘定として暗黙裡に想定していたことが推測される。
- 31) これらの条件を満たす解雇計画および解雇計画の一部としての退職給付に対する会計処理は、EITF 94-3 と SFAS 88 の両方の規定に従う (EITF 94-3, par.11)。

たとえば、辞職従業員に 10,000 ドルを支給し、自発的に応諾する従業員数が目標退職従業員数に達しない場合には、追加の従業員が目標達成数まで解雇され、各解雇従業員には 6,000 ドルの給付金が支給されるような撤退計画を仮定する。このような状況においては、退職する全従業員について解雇給付に係る負債を認識すべきとされる。解雇計画の全体で 100 人の従業員の解雇が目標である場合、告知日を含む会計期間に 600,000 ドル (従業員 100 人 × 6,000 ドル) 認識すべきことになる。他方、退職給付の増分 (辞職給付の申し出を受け容れた従業員 1 人につき 4,000 ドル) は、SFAS 88 に従って従業員の申し出の応諾時に認識しなければならない。

- 32) (d) の要件は、第 2 回会議議事録では「解雇日の延期をもたらし得る企業のコントロール外の事情 (既存の労働協約または従業員の解雇に必要な解雇予告期間に関する制定法上の制約など) を除いて、解雇計画が経営者の承認の日から 1 年以内に実行されるであろうこと」(EITF [1994 k] par.7) という要件であった。第 5 回会議議事録において、解雇給付以外の支出について支出の範囲を 1 年以内に限定しないことが合意されたため、歩を合わせて第 5 回会議議事録以降は修正された内容になっている。

(および後述の解雇給付以外の支出)が「具体化された計画」と「経営者のコミット」のみを認識要件としているよりも厳格な認識要件になっている。

また、測定日後の見積営業損失を処分損失に含めていた APBO 30 と比較すると、EITF 94-3 では告知日後に生じる支出を認識対象としないことも相違として指摘できる³³⁾。負債として認識されるのは、APBO 30 における処分自体からの損失に対応する支出であり、告知日に生成される解雇給付に係る金額不確定の支出のみである(図2参照)。

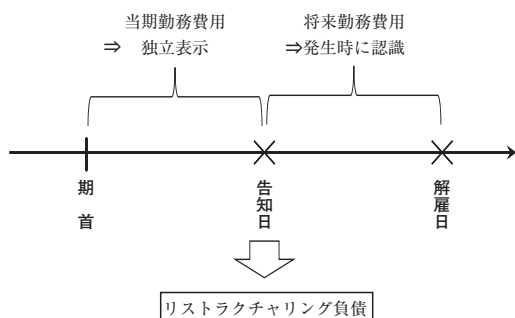


図2 従業員解雇給付の会計処理

1.2. 解雇給付以外の支出の会計処理

従業員解雇給付以外のある活動からの撤退のための支出(解雇給付以外の支出)についても他者に対する債務生成が負債の認識要件とされた。具体的には、撤退計画(exit plan)の実行を当該企業の経営者が決定することが債務生成事象(obligating event)とされ(EITF 94-3,

par.20)、撤退支出(exit cost)に係る負債をコミット日(commitment date)に認識すべきとされた(コミット日要件)³⁴⁾。撤退支出に該当しない支出はコミット日に負債認識してはならず、現金の支払いなどの債務生成の時点で負債認識しなければならないとされた(EITF 94-3, par.25)。

コミット日とは、以下の(a)から(c)のすべての要件を充足する時をいう(EITF 94-3, par.21)。

- (a) 貸借対照表日前に、適切な水準の権限を有する経営者が企業の撤退計画を承認し、そして、コミットしていること
- (b) 撤退計画は、完遂のために執る重要な行動、処分方法や活動の所在地などの非継続活動および完遂予定日をすべて明確に特定していること
- (c) 当該日後のできるだけ早い時期に撤退計画に必要な活動が開始され、撤退計画の完遂期日までの期間には撤退計画の重要な変更はなさそうなことを示していること

「具体化された計画」((b),(c))への「経営者のコミット」((a))を基礎にした認識要件であり、APBO 30の測定日要件と軌を一にする認識要件を採っている³⁵⁾。

撤退支出は、リストラクチャリングに関連する支出のうち、撤退計画のコミット日後の収益獲得に関係せず、また、生じるものではない支出で、以下の(a)または(b)のいずれかの要件を満たす支出である(EITF 94-3, pars.22-23)。

33) たとえば、解雇給付の受給権を獲得するために一定期間の勤務従事が要求される場合、そのような解雇給付は告知日後の勤務に対する支払いであるから、勤務のあった会計期間に認識すべきとされていた(EITF 94-3, par.14)。

34) リストラクチャリング計画には多様な構成要素が含まれるため、撤退計画に関係するすべての支出をコミット日に認識する必要はなく、測定可能な構成要素のみ認識することを容認している。このため、測定可能になった要素を随時認識することになる(EITF 94-3, par.23)。

35) EITF 94-3のコミット日要件は負債の認識要件であるのに対して、APBO 30の測定日要件は損失の認識要件であるという相違には留意が必要である。

- (a) 当該支出が、コミット日前に実行した活動で当該企業に発生した他の支出に伴って増加し、かつ、当該撤退計画の直接の結果として発生すること
- (b) 当該支出が、コミット日前に存在した契約債務によって企業に発生する金額を表し、かつ、撤退計画の完遂後に、企業に何らの経済的便益も生じさせないことが継続するか、または、契約債務を取り消すためのペナルティが生じるかのいずれかであること

これらの要件から、リストラクチャリングに関連する支出であっても、リストラクチャリングの対象となった事業のコミット日後の見積営業損失やリストラクチャリングで処分される資産の売却費用は撤退支出には該当しないことになる (EITF 94-3, par.24)。見積営業損失はコミット日後に生じるものであり³⁶⁾、資産の売却費用は売却収入という経済的便益に伴うものだからである³⁷⁾。したがって、解雇給付以外の

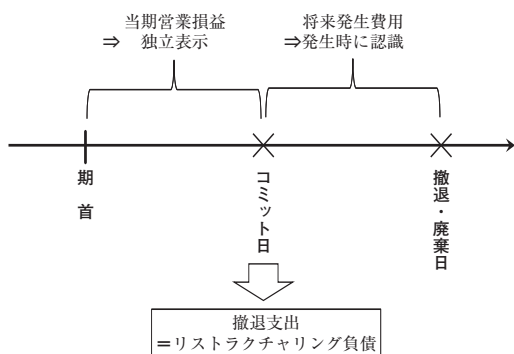


図3 従業員解雇給付以外の支出の会計処理

- 36) 見積営業損失は、第3回会議議事録では撤退支出に含まれていたが (EITF [1994 i] par.13)、第4回会議議事録以降は撤退支出に含めないことで修正合意された (EITF [1994 j] par.18)。
- 37) なお、当期営業損失は、APBO 30に基づき非継続事業損益に独立表示される (EITF [1994 k] par.29)。

支出のうち負債として認識されるのは、従業員解雇給付と同様に、APBO 30における処分自体からの損失に対応する金額不確定の支出に限られるのである (図3 参照)。

他方、EITF 94-3では従業員解雇給付以外の支出はコミット日から1年超の支出も撤退支出に含めるため³⁸⁾、測定日から1年以内の支出に限定するAPBO 30よりも一概に認識の範囲が狭められているわけではない。

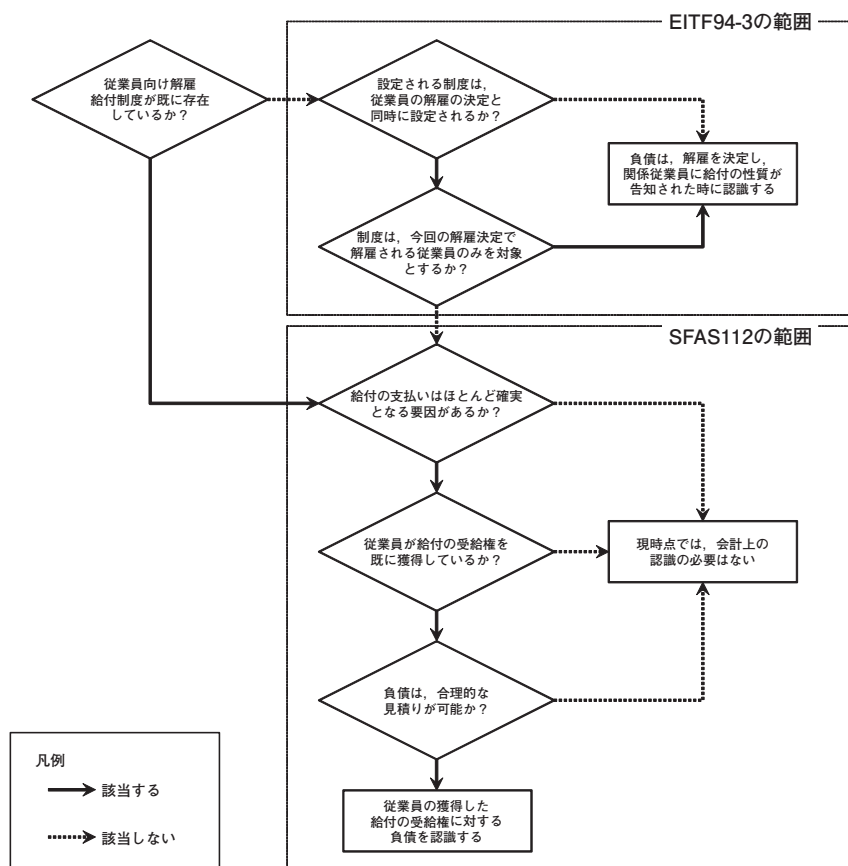
2. 従業員解雇給付に係るリストラクチャリング負債の特徴—従業員解雇給付に関するSFAS 112との整合性—

EITF 94-3が「従業員解雇給付」と「従業員解雇給付以外の支出」の2部構成になったのは、SEC オブザーバーからSFAS 112との整合性を要求されたことに由る。SFAS 112の適用に関するSEC オブザーバーとFASBスタッフとの検討の際に、EITF 94-3がSFAS 112と整合する必要があるが見出されたのである³⁹⁾。以下、SEC オブザーバーの指摘とSFAS 112との整合性を図るための審議内容から、EITF 94-3における従業員解雇給付に係るリストラクチャリング負債の特徴を検討する。

SFAS 112は、「雇用後かつ退職前の元従業員または待機従業員に対して事業主から支給される給付の見積支出 (退職後給付⁴⁰⁾) に関する

38) 1年に拘泥する必要のない理由として、事業セグメントの処分と異なり、リストラクチャリングに関連する支出では非継続事業分と継続事業分とを分離することが困難であることや、1年を超える見積もりに関して事業セグメントの処分は企業外部の影響が大きく情報の信頼性を毀損するが、リストラクチャリングに関連する支出は企業がコントロール可能な部分が大きいため情報の信頼性を確保できるといった理由が審議の初期のうちに示されている (EITF [1994 b] par.16)。

39) SEC オブザーバーとFASBスタッフの検討は第1回会議後に行われたが、SEC オブザーバーの意見が第1回会議議事録に追加的に採録されている (EITF [1994 g] par.6)。



出所：EITF [1994 c] Exhibit 2 を一部改訂。

図4 EITF 94-3 と SFAS 112 の対象の関係

財務会計および報告の基準を確立する」ための会計基準であり、雇用後で退職前の元従業員や待機従業員、その受益者および扶養対象被扶養者に支給されるすべての退職後給付⁴¹⁾を扱う会

計基準である（SFAS 112, par.1）。リストラクチャリング前から解雇給付制度が存在する場合の解雇給付にも適用されるので、EITF 94-3の対象であるリストラクチャリング時に新設される解雇給付制度に基づく解雇給付と対象が近

40) 退職後給付とは、元従業員（事業主への勤務を現在行っていないが、退職はしていない者）もしくは待機従業員（実働状態への復帰が期待されているか否かにかかわらず、レイオフ中の従業員と障碍休業中の従業員を含む者）、その受益者および扶養対象被扶養者に支給されるすべての種類の給付をいい、一例として、給料継続支払保険、補足失業給付、中途退職手当、障碍関連給付（労働者災害補償を含む）、職業訓練およびカウンセリング手当、医療給付や生命保険補償のような継続給付がある（SFAS 112, par.1）。

41) ただし、以下には適用しない（SFAS 112,

par.5）。

- (a) 年金または退職後給付制度を通じて支給される退職後給付（これらの支出の会計処理は、SFAS 87「年金に関する事業主の会計」、SFAS 88およびSFAS 106が指示している。）
- (b) SFAS 106により改正されたAPBO 12の扱っている個別の繰延報酬制度
- (c) SFAS 88およびSFAS 106の対象である特別または契約の退職給付
- (d) APBO 25「従業員に交付した株式に関する会計」によって扱われる株式報酬制度

傍しているのである (図 4 参照)。このため、SEC オブザーバーから、EITF 94-3 と SFAS 112 との認識要件の整合を指示されたのである。

SFAS 112 では⁴²⁾、以下のすべての要件を満たす場合に、事業主は将来に欠勤する従業員報酬に係る負債を認識しなければならないとしている (SFAS 112, par. 6)⁴³⁾。

- (a) 将来欠勤に対する報酬の従業員の受給権に関する事業主の債務が既に従事された従業員の勤務に帰因すること
- (b) 当該債務が確定 (vested) または累積 (accumulate) された権利に関係すること
- (c) 報酬の支払いがほとんど確実であること
- (d) 当該金額を合理的に見積ることができること

SFAS 112 が要件にしている受給権が確定または累積した解雇給付 ((b)) で、従業員が既に勤務従事を終えていること ((a)) は、従業員に対する債務生成の要件 (債務性要件) を表している (EITF [1994 g] par. 6)。債務性要件

に、蓋然性要件 ((c)) を加えた要件が SFAS 112 の負債の認識要件ということである⁴⁴⁾。

このような SFAS 112 の負債の認識要件に鑑みて、SEC オブザーバーは、従業員解雇給付について、「経営者が不特定の従業員を解雇すると決定し、その決定を公に報せるだけでは負債の認識に不十分」であり、「契約外の解雇給付に係る負債は、自身が解雇され、その結果として受領する給付内容を各従業員が知るために解雇給付の約定が告知される」ことが必要である (EITF [1994 g] par. 6) と指示したのである⁴⁵⁾。蓋然性要件は等閑視され、専ら債務性要件の厳格化が指示されたのである。

EITF は、解雇給付に関係する他の会計基準の内容も精査した上で ([図 5] 参照)、「当該リストラクチャリングで解雇される従業員のみを支給される解雇給付」については、第 2 回会議で告知日要件を負債の認識要件とすることで合意に達した⁴⁶⁾。第 3 回会議と第 4 回会議では対象を拡大する検討も行われたが⁴⁷⁾、結局、EITF 94-3 は「当該リストラクチャリングにおける解雇従業員のみを支給される解雇給付」だけを対象とし、負債の認識要件として告知日要件を採用することで最終合意に至ったのである。

42) SFAS 112 の規定は、「SFAS 43 パラグラフ 6 の要件を満たす退職後給付は SFAS 43 に準拠して会計処理しなければならない」(SFAS 112, par. 6) と述べているだけで、本文の要件は厳密には SFAS 43 パラグラフ 6 の規定である。

43) 要件を満たさない退職後給付は、SFAS 5 に準拠して会計処理しなければならないとしている (SFAS 112, par. 6)。したがって、未確定または未累積の退職後給付についても、負債の発生がほとんど確実であり、かつ、金額を合理的に見積もることができる時に認識される (EITF [1994 c] par. 17)。

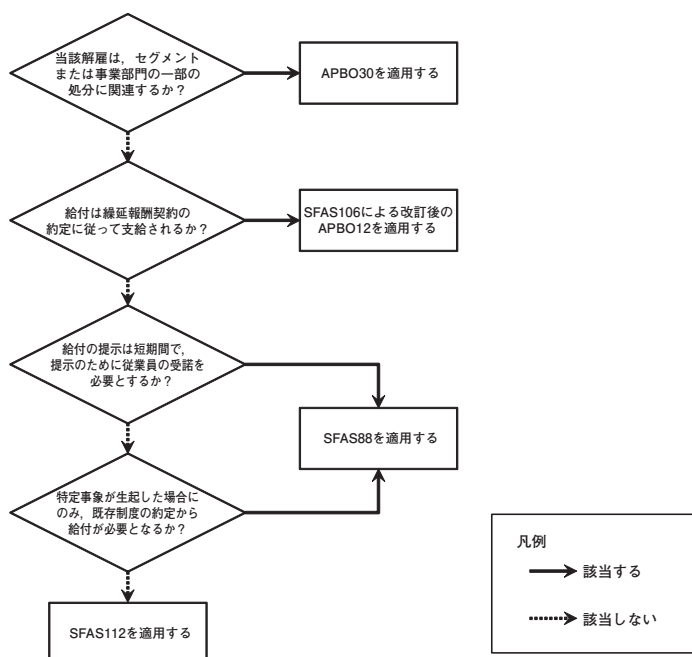
44) (d) の測定可能性要件は、以下のすべての認識要件に共通しており、煩雑さを避けるために言及を割愛する。

45) SEC オブザーバーの見解に対して、負債認識を実質的に法的債務に限定するとのコメントレターが寄せられた。SFAC 6「財務諸表の構成要素」(FASB [1985])の負債の定義に整合しないといった理由 (EITF [1995 b] letter 2) の

他、アメリカ以外の法域では受給権の獲得が必ずしも法的債務の生成要因ではないことに由る多国籍企業の実務上の懸念も示されていた (EITF [1995 b] letter 3)。

46) ただし、合意内容は第 5 回会議で変更された (EITF [1994 k] par. 14)。変更内容については注 32 を参照。

47) 第 3 回会議では、(1) 既存解雇給付協約はないが、当該リストラクチャリング実施後にも協約が継続される場合、(2) 解雇給付協約は既存するが、従業員が受給権未獲得の場合、(3) 解雇給付協約が既存し、従業員が受給権を一部獲得している場合、(4) 経営者の承認から 18 ヶ月後の解雇の場合についての審議が行われた (EITF [1994 d] pars. 8-15, EITF [1994 i] par. 11)。また、第 4 回会議では、(1) 従業員が受給権を獲得するために将来的な勤務を必要とするか否か、(2) 既存の解雇給付協約の有無、(3) 解雇給付の支給が過去の勤務従事に基づくか否



出所：EITF [1994 c] Exhibit 1.

図5 解雇給付に関する会計基準の関係

第2回会議議事録の内容（告知日要件の採用）によって、SEC オブザーバーは、EITF 94-3 と SFAS 112 の負債の認識要件が整合するものと納得した（EITF [1994 h] par. 11）⁴⁸⁾。SEC オブザーバーは、EITF 94-3 が SFAS 112 と整合する必要性を指示した上で、告知日要件の採用によって指示が達成されると判断したのである。この経緯から、次の3つのことが確認できる。

第1に、SEC オブザーバーの指示からも明らかなように、告知日要件とは従業員解雇給付

に対する債務生成を把握し、その債務を負債認識するための要件であることである。第2に、EITF 94-3 と SFAS 112 とは負債の認識要件のうちに「従業員への債務生成」を含めているものの、債務生成を把握する具体的なトリガー事象は同一ではないことである。言い換えれば、債務生成を把握する具体的なトリガー事象は画一ではなく、極めて近傍する対象においても異なる事象を採ることがあるのである。第3に、SFAS 112 の認識要件には蓋然性要件が含まれているにもかかわらず、蓋然性要件を含まない EITF 94-3 が SFAS 112 と整合したとされたことである。EITF 94-3 の審議を通じて蓋然性要件を含める十分な機会があったにもかかわらず、蓋然性要件は採られなかったのである⁴⁹⁾。

かといった観点に基づく審議が行われた（EITF [1994 f] par. 7）。これらの審議において、

（a）経営者による解雇給付協約の承認、（b）告知日、（c）決定日、（d）公表日（notification date）、（e）従業員の勤務従事のすべての条件が満たされた支出は負債として認識されていなければならないとの合意までは得られたが、どの時点まで認識を早めるかの合意に達しなかった（EITF [1994 j] par. 23）。

48) SEC は、1999 年に EITF 94-3 を前提とする SAB 100（SEC [1999]）を公表している。

49) 蓋然性要件の有無について、後の SFAS 146 に係

ここまでの検討から、従業員解雇給付に係るリストラクチャリング負債について、将来支出としての次の特徴を指摘できる。すなわち、①認識要件として債務生成要件を採り、その具体的なトリガー事象として「具体化された計画」「経営者のコミット」「従業員への告知」から成る告知日要件を採用していること、また、蓋然性要件は機会が十分にあったにもかかわらず採用されなかったこと、②解雇給付の見積支出額を当初測定値としていること、③経営者の意思決定に帰因する能動的な将来支出を対象にしていること、そして、④金額不確定の段階の支出を認識するように機能していることである。

3. 従業員解雇給付以外の支出に係るリストラクチャリング負債の特徴—測定日アプローチと蓋然性アプローチ—

従業員解雇給付を分離する前から、EITFはリストラクチャリングに関連する支出の会計処

理の検討にあたって、既存会計基準との整合性を図るために2つのアプローチを検討していた。APBO 30における事業セグメントの処分に関する認識要件をリストラクチャリング全般へと適用対象を拡張する測定日アプローチとSFAS 5の対象である偶発事象に関する認識要件⁵⁰⁾をリストラクチャリングに関連する支出にも適用する蓋然性アプローチである⁵¹⁾。本項では、2つのアプローチを巡る議論の内容の確認を通じて、従業員解雇給付以外の支出に係るリストラクチャリング負債の特徴を検討する。

2つのアプローチはリストラクチャリングに関連する収益を実現時に認識し、費用を発生時に認識することでは共通する⁵²⁾。相違は費用の発生を把握する要件であり、この相違はリストラクチャリング活動に関連する支出の性質、さらにはリストラクチャリング活動それ自体の捉

る公開草案 (FASB [2000 a])は、「一回限りの給付協定が告知されるまでは従業員の勤務従事との交換にはなり得ないため、企業が給付協定を告知する前の期間に、いかなる部分であっても債務を帰属させることは不相当である」のに対して、「継続的給付制度は一般に告知されているものであり、従業員の勤務従事との交換による条件付報酬補償を意味することから、そのような報酬が支給されるであろうことをほとんど確実にする事象が生起した時には条件付報酬を記録することは適当である」と説明している (FASB [2000 a] par. 249)。

- 50) SFAS 5における偶発事象の認識は大要次のようである (詳細は、久保 [2009 a] pp. 290-292を参照)。

SFAS 5の対象である偶発事象とは「将来の事象の生起または非生起に対する企業の最終的な解決における利得の可能性 (『偶発利得』) または損失の可能性 (『偶発損失』) に関わる既存の状態、状況、環境の結合」(SFAS 5, par. 1)を指す。

偶発利得は未実現利益の計上を避ける観点から、収益 (利得) としての認識を行わない (SFAS 5, par. 17)。他方、偶発損失は損失、資産の毀損または負債の発生によって裏付けられる将来事象が生起する蓋然性に基づいた会計手続が規

定されている (SFAS 5, pars. 8-12)。具体的には、生起する蓋然性を「ほとんど確実 (probable)」、「合理的に起こり得る (reasonably possible)」、「ありそうにない (remote)」に3区分してそれぞれの会計処理を規定している (SFAS 5, par. 3)。

偶発損失は、以下の2条件の両方を充足する場合には利益に賦課すべきとされる。

- (a) 財務諸表の公表前に利用可能な情報が、貸借対照表日前に既に資産の毀損または負債の発生が生じていることがほとんど確実であることを示していること (蓋然性要件)
- (b) 損失額を合理的に見積もることができること

上記の2条件のうち的一方のみを満たしている場合には注記での開示になる。また、損失の生起する蓋然性が合理的に起こり得ると判断される場合にも注記での開示になる。損失の生起する蓋然性がありそうにない場合には開示も行わない。

- 51) EITF では、APBO 30 に依拠するアプローチを「APBO 30 アプローチ (Opinion 30 Approach)」, SFAS 5 に依拠するアプローチを「SFAS 5 アプローチ (Statement 5 Approach)」と呼んでいた。
- 52) ただし、EITF 94-3 ではリストラクチャリングに関連する支出の借方勘定として暗黙裡に狭義の費用を想定しているようであるが (注 30 参照), APBO 30 と SFAS 5 では損失を認識対象にしている点で相違する。

え方の相違に由来する。

EITF は審議において、リストラクチャリングに関連する支出を性質に応じて⁵³⁾、第1種の支出 (category (1))と第2種の支出 (category (2))の2種類に分類した (EITF [1994 a] par.4)。第1種の支出はリストラクチャリングの結果として以後の収益獲得が見込まれない活動や資産に関わる支出であり、退職給付、設備閉鎖支出、営業損失、リース停止支出、超過リース支出、資産処分計画の損失、特定の契約債務などが該当する。第2種の支出はリストラクチャリングの結果として以後の収益獲得に貢献し得る活動や資産に関わる支出であり、従業員の再配置、一時的遊休設備、施設の再配置、教育訓練、事業リエンジニアリング、情報システム強化、棚卸資産の評価損、資産の減損などが該当する⁵⁴⁾。

測定日アプローチは、リストラクチャリングと事業セグメントの処分との類似性に着目し (EITF [1994 a] par.19)、リストラクチャリングに関連する支出を資産の処分損失、従業員の退職給付、従業員の再配置費用といった非継続的な事業に関わる費用と類似した性質と捉え

る (EITF [1994 a] par.12)。つまり、測定日アプローチはリストラクチャリング活動を非継続かつ臨時の活動と捉えた上で、第1種の支出のように企業から切り離される部分の支出を会計処理の対象にするアプローチである⁵⁵⁾。

他方、蓋然性アプローチは、リストラクチャリング活動と事業セグメントの処分との相違を強調する。蓋然性アプローチでは、リストラクチャリングに関連する支出は雇用の継続する従業員や継続保有する資産に関連する支出と捉える (EITF [1994 a] par.21)。蓋然性アプローチは、リストラクチャリング活動を企業が断えず実行している通常の事業活動の一環として捉え (EITF [1994 a] par.26)、第2種の支出のように財務報告や事業目的において他の事業と明瞭には区分のできない支出を会計処理の対象にするアプローチである (EITF [1994 a] par.21)⁵⁶⁾。

蓋然性アプローチの見解では、蓋然性アプローチを採れば、発生要件を満たした費用認識と負債の定義を充足する負債を認識できるとされる。しかし、測定日アプローチを採った場合、リストラクチャリングの計画段階における費用認識によって、将来の会計期間に認識すべき費用を先取りしてしまい (EITF [1994 a]

53) この分類はリストラクチャリングに関連する支出の検討のための分類であり、他の会計基準にも拡張されるフレームワークを意図したものではない (EITF [1994 a] par.5)。

また、リストラクチャリングのための直接的な支出でなくとも、リストラクチャリングに伴う増分支出 (資本取引に該当する支出を除く) はリストラクチャリングに関連する支出であり、性質が異なることはないという見解も示されている (EITF [1994 a] pars.10-11)。

54) 測定日アプローチと蓋然性アプローチとは、APBO 30 が損失の見積期間を1年に限定していたことに関する意見の対立もあった。測定日アプローチでは APBO 30 への準拠のために1年以内の支出に限定するが、蓋然性アプローチではリストラクチャリング計画は日常的な経営努力の顕れであるから1年を超える支出を含めるべきと主張される。EITF 94-3 は、基本的には測定日アプローチを採っているが、1年超の支出も対象にしているように測定日アプローチに全面的に依拠しているわけではない。

55) プロジェクト当初の測定日アプローチでは、「リストラクチャリングに関連するすべての支出」をリストラクチャリング費用として認識することを図っていたが (注53 後段参照)、最終合意では第1種の支出のみを対象にしている。本稿では、最終合意までの経緯を見据えた「あと知恵」を意図的に含めて記述している箇所がある。

56) EITF 94-3 合意後にも、リストラクチャリングにおける解雇給付、工場閉鎖、資産の切り下げといった活動は、事業活動における定期的な活動に過ぎず、リストラクチャリング費用は通常の費用に他ならないとの指摘があった (Ciesielski [1998] p.70)。

表 2 測定日アプローチと蓋然性アプローチの比較

	測定日アプローチ	蓋然性アプローチ
依拠する会計基準	APBO 30	SFAS 5
対象とする支出	第 1 種の支出	第 2 種の支出
リストラクチャリングの性質	事業セグメントの処分と類似 臨時的・非反復的な事象	事業セグメントの処分と相違 通常の事業過程
認識時点	利得は実現時 損失は測定日要件による発生時	利得は実現時 損失は蓋然性要件による発生時
貸方勘定の債務性	経営者のコミットによって生成	高い蓋然性によって生成

par. 25), その結果, 負債の定義を満たさない項目を貸借対照表に計上してしまうことになる (EITF [1994 a] par. 28)。そもそも APBO 30 の内容は非継続事業に関する損益計算書の表示 (display) を整備するための規定であって, 通常のコスト認識のために適用すべき内容ではないとも主張された (EITF [1994 a] par. 21)。

他方, 測定日アプローチの見解では, リストラクチャリングの影響を一会計期間にまとめて報告することが可能であるという特長が示された上で (EITF [1994 a] par. 15), 測定日アプローチによっても貸方相手勘定は負債定義を充足すると指摘する (EITF [1994 a] par. 29)。

「いったんリストラクチャリング計画が採用されると関連費用あるいは損失は既知」 (EITF [1994 a] par. 31) となり, 計画の撤回は従業員や取引先などとの関係悪化を招く危険性があるため, SFAC 6 の負債の定義に含まれる推定的債務⁵⁷⁾が生成するからである (EITF [1994 a] par. 30)。つまり, リストラクチャリング

は偶発事象のような企業外部に帰因する経営者のコントロール外の事象ではなく, 経営者の能動的意識決定に基づく企業活動であるから, 経営者のコミットこそが債務生成事象であるというのである (EITF [1994 a] par. 16)⁵⁸⁾。

これらの測定日アプローチと蓋然性アプローチとの相違を比較すると, 表 2 のようにまとめられる。

最終的な EITF 94-3 のうち解雇給付以外の支出の認識要件は「詳細な計画」と「経営者のコミット」から成るコミット日要件であり, 認識対象である撤退支出は将来の経済的便益を生まない第 1 種の支出である。EITF 94-3 の記述の通り⁵⁹⁾, 解雇給付以外の支出については基本的に測定日アプローチを採用していると判断できる。したがって, 解雇給付以外の支出に係る負債は, 測定日アプローチで指摘された特徴を有しており, 就中コミットという経営者の能動的な意思決定に基づいて生成する推定的債務としての性質を有することが確認された。

57) SFAC 6 の負債の定義における債務 (obligation) は, 法的債務 (legal obligations) よりも広い意味で使われており, 衡平法上の債務 (equitable obligations) や推定的債務 (constructive obligations) を含むとされる (SFAC 6, fn. 22)。

58) リストラクチャリング計画は法的強制力に基づく債務を生成しないため, 経済的なペナルティの支払いなしに計画の撤回が可能な「疑似負債 (pseudo-liability)」であるとの指摘もある (Ciesielski [1998] p. 75)。SFAC 6 が負債の本質として挙げる「犠牲が撤回不能 (little or no discretion to avoid the future sacrifice)」 (SFAC 6, par. 36) であることについて, Ci-

esielski [1998] の指摘のような立場が大勢を占め, 後の SFAS 146 公表に結び付いた。

59) 第 4 回会議議事録において, 「リストラクチャリングに関連する支出の認識時点としてのコミット日概念は APBO 30 における測定日概念に基づいているようである」 (EITF [1994 e] par. 5) および「暫定合意に対する概念モデルは SFAS 5 を基礎にしたものではない」 (EITF [1994 e] par. 4) と記述されている。(これらの記述に関する第 4 回会議議事録の内容は, EITF 94-3 と同じ内容である。) また, 「EITF は, SFAS 5 ではなく, APBO 30 がリストラクチャリング負債の認識に適切なフレームワークを提供する立場を採った」 (Weirich [1995]) との指摘も参照。

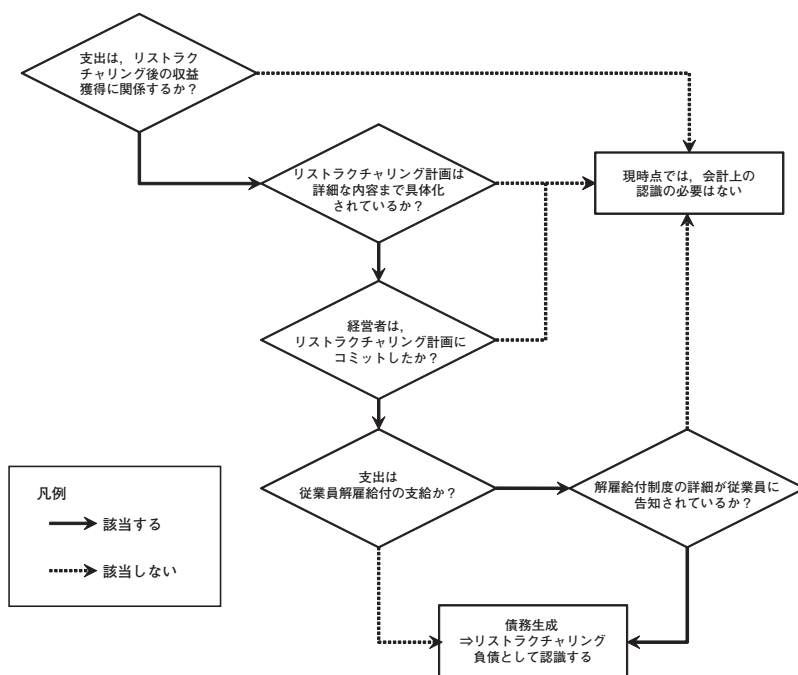


図6 従業員解雇給付と従業員解雇給付以外の支出の認識プロセス

以上のことから、従業員解雇給付以外の支出に係るリストラクチャリング負債について次の特徴を指摘できる。①認識要件として債務性要件を採り、その具体的なトリガー事象として「具体化された計画」への「経営者のコミット」というコミット日要件を採用していること、②撤退支出の見積支出額を当初測定値としていること、③リストラクチャリングに関連する支出を経営者の能動的な意思決定に基づく臨時的で非反復的な活動に係る将来支出と捉えていること、④金額不確定の段階で支出を認識するように機能していることである。さらに、これらの特徴はSFAS5への依拠を詳細に検討した上で、SFAS5のアプローチを明確に否定する立場から採用されたことも指摘される。

4. 従業員解雇給付と従業員解雇給付以外の支出の関係

本節の最後に、従業員解雇給付と従業員解雇給付以外の支出の関係を確認しよう。

第2項の検討により、従業員解雇給付に係る

リストラクチャリング負債について次の特徴が指摘された。①告知日要件を具体的なトリガー事象とする債務性要件を認識要件とすること、②見積支出額を当初測定値としていること、③能動的な将来支出を対象にしていること、④不確定支出の認識を早期化していることである。同様に、第3項の検討により、従業員解雇給付以外の支出に係るリストラクチャリング負債の特徴として、①コミット日要件を具体的なトリガー事象とする債務性要件を認識要件とすること、②見積支出額を当初測定値としていること、③能動的な将来支出を対象にしていること、④不確定支出の認識を早期化していることが指摘された。

①の認識要件以外の特徴が同一であることを看取できる。唯一異なる認識要件についても、それぞれの検討によって、具体的なトリガー事象である告知日要件とコミット日要件は異なるが、債務性要件を負債の認識要件とするという点では相同であることが明らかになっている(図6参照)。告知日要件とコミット日要件と

を「債務の生成の把握」と括れば⁶⁰⁾、従業員解雇給付と従業員解雇給付以外の支出に対する会計処理の特徴は同一であることになる。したがって、EITF 94-3 の全体について、①負債の認識要件として債務性要件を採用していること、②見積支出額を当初測定値としていること、③能動的な将来支出を対象にしていること、④不確定支出の認識を早期化していることを特徴として指摘できる。

Ⅳ. 結論

本稿では、SFAS 143 型に該当する SFAS 146 の前身会計基準である APBO 30 および EITF 94-3 の検討により、SFAS 143 公表前における将来支出に係る会計基準の状況の一端を明らかにし、これまでに提示してきた SFAS 143 型の会計基準の特徴を再確認し、あるいは新たな特徴を発見することを課題として検討を行ってきた。

第Ⅱ節では、リストラクチャリング負債会計基準の前史として、APBO 30 の規定、就中事業セグメント処分損失引当金の内容と性質を検討した。APBO 30 は損益計算書における企業の正常な収益力の表示を涵養するために、事業セグメントの処分に関する利得・損失を非継続事業損益として表示することに主眼を置いた規定になっていた。非継続事業損益は当期営業損益と処分損益（処分自体の損益と見積営業損益

の合計）から成り、測定日と処分日が異なる会計期間に属する場合の処分損失の貸方相手勘定（事業セグメント処分損失引当金）が「リストラクチャリング負債」に該当するのであった。処分損失は、一般的な費用の認識基準である発生基準（即時認識）を前提にして、測定日（「詳細な計画」と「経営者のコミット」）を発生トリガー事象として認識される損失と理解され、事業セグメント処分損失引当金は「発生基準で認識される損失の単なる貸方相手勘定」を内包とする項目と理解されるのであった⁶¹⁾。

第Ⅲ節では、EITF 94-3 におけるリストラクチャリング負債の内容と性質を検討した。プロジェクトはリストラクチャリングに関連する支出を費用として認識する時点の規定する目的で開始されたが、最終的には従業員解雇給付と従業員解雇給付以外の支出に係る負債の認識時点を規定する会計基準となった⁶²⁾。審議では、SFAS 112 や SFAS 5 という蓋然性要件を採用する会計基準への依拠が詳細に検討され、その結果として、EITF 94-3 には蓋然性要件は採用されず、債務性要件のみが負債の認識要件になったのであった。認識要件以外にも、EITF 94-3 の全体として、②見積支出額を当初測定値としていること、③能動的な将来支出を対象にしていること、④不確定支出の認識を早期化していることという特徴が確認された。

これらの知見に基づいて、本稿の課題に対す

60) SFAS 112 と EITF 94-3 の負債の認識要件について、表面的な差異にもかかわらず、整合していると判断された第2項末の議論を想起されたい。

61) EITF 94-3 における従業員解雇給付以外の支出は、コミット日を認識トリガーとして把握される債務に係る負債として認識される。コミット日要件は、APBO 30 における測定日要件と実質が同じ要件であるから、処分自体の損失は従業員解雇給付以外の支出に係る負債の借方相手勘定と同じ実質になる。したがって、事業セグメント損失引当金のうち、処分自体の損失の相手勘定部分には、従業員解雇給付以外の支出に係

る負債の債務性と同様の債務性があることになる。

62) プロジェクトの名称も、第1回会議から第3回会議までは「リストラクチャリング費用に関する会計」という費用に重点を置いていたが、第4回会議で「ある活動からの撤退のための支出に係る負債認識（リストラクチャリングで発生する特定の支出を含む）」と負債認識に重点を移し、第5回会議と第6回会議には「（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解雇給付その他の支出に係る負債の認識」という2種類の負債認識を扱うように変更された。

表 3 将来支出に関する会計基準の比較

	SFAS 5 型	SFAS 143 型	EITF 94-3
①認識要件	蓋然性要件	債務性要件	債務性要件
②当初測定値	見積支出額	公正価値（期待値）	見積支出額
③将来支出の性質	受動的	能動的	能動的
④認識の早期化の対象	偶発支出	不確定支出	不確定支出

る次の結論が提示される。

久保 [2009 a] [2009 b] [2010] [2011] および久保他 [2012] に拠る SFAS 5 型の会計基準と今日の SFAS 143 型の会計基準、そして、本稿で明らかにした EITF 94-3 におけるリストラクチャリング負債の特徴を比較すると、表 3 のようになる。今日の SFAS 143 型の会計基準と EITF 94-3 とでは、負債の認識要件、将来支出の性質、認識の早期化の対象が共通している一方、当初測定値は相違している。また、SFAS 5 型の会計基準と EITF 94-3 とは当初測定値のみ共通している⁶³⁾。

EITF 94-3 と今日の SFAS 143 型の会計基準との共通点、EITF 94-3 の審議における蓋然性アプローチの不採用、さらに、EITF 94-3 が SFAS 143 型の会計基準である SFAS 146 の前身会計基準であることを併せて考えると、EITF 94-3 に顕れた特徴は「SFAS 143 型の会計基準の原形」と位置づけられる。より積極的に、「能動的な将来支出を債務性要件によって認識することで不確定支出の認識を早期化する」という特徴は、SFAS 143 の公表前後で一貫した

特徴であり、SFAS 143 型の会計基準の本源的特徴と位置づけられる。そして、この本源的特徴に加えて、当初測定値として公正価値（期待値）を採る会計基準が今日の SFAS 143 型の会計基準であり、当初測定値に見積支出額を採る EITF 94-3 は「SFAS 143 型の会計基準の原形」に位置づけられるのである。これらの位置づけにおいて、SFAS 143 型の会計基準は、SFAS 5 型の会計基準から派生したのではなく、「SFAS 143 型の会計基準の原形」における見積支出額から期待値へと当初測定値が置換した結果、今日の SFAS 143 型の会計基準として成立したという会計基準の発展が示唆される一方、SFAS 143 の公表前から SFAS 5 型の会計基準と「SFAS 143 型の会計基準の原形」が並存していたという今日の将来支出の枠組みと類似した状態が成立していたと結論づけられる。

これらの示唆・結論は SFAS 146 の前身会計基準という極めて限定された対象から導出されたものであり、一般化するにはより広範な検討を行う必要が当然にある。

63) Johnson [1994] および久保 [2011]、久保他 [2012] に副えば、一事象観最終犠牲説は「蓋然性要件+見積支出額」を採り、一事象観犠牲派生説は「債務性要件+期待値」を採ることになる。EITF 94-3 の「債務性要件+見積支出額」という形態が、どのような会計観から導かれているのかの明示は本稿では保留しておきたい。SFAC 7 公表前には両会計観が分岐していなかったということの他、両会計観の分類メルクマールが認識要件または測定属性のみに依拠する可能性、EITF 94-3 の告知日要件・コミット日要件の別の解釈の可能性などさまざまな問題が関係するからである。

参考文献 (具体的内容に言及していない会計基準は割愛)

AICPA [1970] (*APBS 4*) “Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises,” AICPA.

_____ [1973 a] (*APBO 30*) “Reporting the Results of Operations: reporting the effects of disposal of a segment of a business, and extraordinary, unusual and infrequently occurring events and transactions,” AICPA.

_____ [1973 b] (*AIN-APBO 30*) “Reporting the Results of Operations,” AICPA.

_____ [1993] *Accounting Trends & Techniques, 47th edition*, AICPA.

Ciesielski, Jack T. [1998] “Reviewing Restructuring: why EITF Consensus 94-3 strands financial statement users,” *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 9(2) : 69-77.

EITF [1994 a] *Discussion Paper*, “Accounting for Restructuring Charges,” EITF.

_____ [1994 b] *Issue Summary 1* (for March 24, 1994 EITF Meeting) “Accounting for Restructuring Charges,” EITF.

_____ [1994 c] *Issue Summary B* (for May 19, 1994 EITF Meeting) “Accounting for Restructuring Charges,” EITF.

_____ [1994 d] *Issue Summary, Supplement No.1* (for July 21, 1994 EITF Meeting) “Accounting for Restructuring Charges,” EITF.

_____ [1994 e] *Issue Summary, Supplement No.2* (for September 21 and 22, 1994 EITF Meeting) “Accounting for Restructuring Charges,” EITF.

_____ [1994 f] *Issue Summary, Supplement No.3* (for September 21 and 22, 1994 EITF Meeting) “Accounting for Restructuring Charges,” EITF.

_____ [1994 g] *Minutes of the March 24, 1994 EITF Meeting*, “Accounting for Restructuring Charges,” EITF.

_____ [1994 h] *Minutes of the May 19, 1994 EITF Meeting*, “Accounting for Restructuring Charges,” EITF.

_____ [1994 i] *Minutes of the July 21, 1994 EITF Meeting*, “Accounting for Restructuring Charges,” EITF.

_____ [1994 j] *Minutes of the September 21-22, 1994 EITF Meeting*, “Liability Recognition for Costs to Exit an Activity (including Certain Costs Incurred in a

Restructuring)” EITF.

EITF [1994 k] *Minutes of the November 17, 1994 EITF Meeting*, “Liability Recognition for Certain Employee Termination Benefits and Other Costs to Exit an Activity (including Certain Costs Incurred in a Restructuring)” EITF.

_____ [1995 a] (*EITF 94-3*) *Minutes of the January 19, 1995 EITF Meeting*, “Liability Recognition for Certain Employee Termination Benefits and Other Costs to Exit an Activity (including Certain Costs Incurred in a Restructuring)” EITF.

_____ [1995 b] *Comment Letters for EITF Issue No.94-3*, “Liability Recognition for Certain Employee Termination Benefits and Other Costs to Exit an Activity (including Certain Costs Incurred in a Restructuring)” EITF.

FASB [1973] *Public Record: request for views concerning APB Opinions and Accounting Research Bulletins*, FASB.

_____ [1975] (*SEAS 5*) “Accounting for Contingencies,” FASB.

_____ [1985] (*SEAC 6*) “Elements of Financial Statements: a replacement of FASB Concepts Statement No.3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No.2)” FASB.

_____ [1992] (*SEAS 112*) “Employers’ Accounting for Postemployment Benefits (an amendment of FASB Statement No.5 and 43)” FASB.

_____ [2000 a] *Proposed Statement of Financial Accounting Standards*, “Accounting for the Impairment or Disposal of Long Lived Assets and for Obligations Associated with Disposal Activities,” FASB.

_____ [2000 b] (*SEAC 7*) “Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements,” FASB.

Johnson, L. Todd [1994] *Special Report, Future Events: a conceptual study of their significance for recognition and measurement*, FASB.

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 a] 「リスク事象の財務諸表計上への課題」『経済学研究』58(4) : 289-306.

_____ [2009 b] 「資産除去債務基準における資産負債の両建処理」『同上誌』59(3) : 199-213.

久保淳司 [2010] 「不確実性事象の認識における蓋然性と債務性の機能」『会計』178(1) : 19-31.

_____[2011] 「偶発資産認識の会計処理判断プロセス - Johnson [1994] における "Lottery Ticket ケース" を題材にして -」『経済学研究』60(4) : 77-94.

_____. 檜山純 [2012] 「将来支出に係る会計処理の枠組み」『会計理論学会年報』26 : 95-104.

Lennard, Andrew & Sandra Thompson [1995] *Provisions: their recognition, measurement, and disclosure in*

financial statements, FASB.

SEC [1999] (*SAB 100*) *Release No. SAB 100*, "Restructuring and Impairment Charges," 17 CFR Part 211, SEC.

Weirich, Thomas [1995] "New Guidance in Accounting for Corporate Restructuring: EITF 94-3. (Emerging Issues Task Force of the FASB) (includes related articles)" *CPA Journal*, June 1995 (The CPA Journal Online: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/17285144.htm>).