



リストラクチャリングに関連する引当金



企業会計ナビチーム 公認会計士 齋藤祐介

▶ Yusuke Saito

主に消費者製品製造業、卸売業、不動産業、IPO関連業務等の監査を担当。監査法人ウェブサイト「企業会計ナビ」の企画運営や、書籍の執筆・編集などに従事。共著に「スポーツの可能性とインテグリティ」(同文館出版)など。

企業会計ナビチームでは当法人のウェブサイトで、会計・税務に関するさまざまなナレッジを発信しています。

今回は「解説シリーズ『引当金』第5回：リストラクチャリングに関連する引当金」を紹介します。

▶ 企業会計ナビURL

www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting

I 概要

リストラクチャリングの手段として、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)、人員整理等が行われることがあります。そのような事業構造の改善に関連して発生する費用又は損失のうち、引当金の要件を満たすものについては、リストラクチャリングに関連する引当金を計上する必要があります。

このような引当金は、総称して事業構造改善引当金という名称を用いて計上する事例が多く見受けられます。

また、リストラクチャリングの一環で、本社・事業所・工場・店舗等の移転又は閉鎖等を行うことがあります。この場合に発生する建物等の賃貸借契約の解約違約金等についても、引当金の要件を満たす場合には、引当金を計上する必要があります。このような引当金は、具体的な内容を明らかにするため、店舗閉鎖損失引当金や事務所移転費用引当金等の名称を用いて計上する事例が多く見受けられます。

II 範囲

リストラクチャリングに伴い発生する費用又は損失のうち、各々の会計基準で直接規定されている項目については、それぞれ関連する会計基準が適用されます(<表1>参照)。各々の会計基準では直接規定されていない費用又は損失については、引当金の要件を満たすか否かを個別に検討する必要があります。

▶ 表1

各々の会計基準で直接規定されている項目の例

項目	会計基準
棚卸資産の評価損又は廃棄損	棚卸資産の評価に関する会計基準
固定資産の減損	固定資産の減損に係る会計基準
子会社株式の減損	金融商品に関する会計基準
原状回復費用	資産除去債務に関する会計基準
割増退職金	退職給付に関する会計基準

各々の会計基準で直接規定されていない項目の例

項目
事務所の賃貸借契約を中途解約した場合に発生する解約違約金
解約不能期間の賃借料
引越等の移転費用
入居しているテナントに対する営業補償費用

III 引当金の計上

企業会計原則 注解18における引当金の計上要件に事業構造改善引当金を当てはめると<表2>のようになります。

引当金の計上要件を満たす時期としては、取締役会等の決議など会社としての意思決定がなされた時点となることが多いと考えられますが、実務上は個々の費

▶表2 事業構造改善引当金の場合

注解18の要件	事業構造改善引当金
将来の特定の費用又は損失である	将来において事業・子会社等の整理等が実行されることで生じるものであり、左記を満たす
その発生が当期以前の事象に起因する	当期以前に生じた経営状況の悪化を改善するために行われるものについて、左記を満たすか検討する
発生の可能性が高い	リストラチャリング計画が取締役会等の意思決定機関で決議される場合に、発生可能性が高いか検討する
金額を合理的に見積もることが可能	リストラチャリング計画で具体的な金額が明示されているような場合に、金額を見積もることができるか検討する

用又は損失の性質を考慮して判断することになります。

また、発生主義の観点から、費用は実際の役務提供を受けた時点で計上するものと考えられ、その債務は通常は確定債務として未払金になると考えられます。

例えば、引越等の移転費用について、期末日までに実際の移転が行われている場合には確定債務として未払金等として計上されます。しかし、移転等の方針を決定したのみで期末日までに実際の移転が行われていない場合には、費用は当期以前の事象に起因して発生しているとは判断されないため、通常は引当金の計上要件を満たさない場合が多いと考えられます。

程に従って要支出額を見積もることになると考えられます。ただし、期末日でいまだ希望退職制度の募集期間中である場合等、対象者が特定できない場合もあり、その見積りが困難なことも考えられます。その場合であっても期末日時点で入手可能な情報を関連部署等から網羅的に入手すること等により、金額を合理的に見積もることが可能か検討することが必要です。

なお、早期退職の募集期間が終了し退職者が確定した場合には、割増退職金は債務として確定していますので、引当金の取崩しが行われ、未払退職金等に振り替えられることとなります。

IV 引当金の測定

引当金の網羅性という観点から、リストラチャリングの対象となる拠点及び発生が見込まれるコストが網羅的に把握されているかどうかを慎重に検討する必要があります。ここでは代表的なリストラチャリングに関連する費用・損失である事務所移転費用（解約違約金等）や割増退職金の見積り方法について紹介します。

1. 解約違約金等

賃貸借契約を中途解約した場合に発生する解約違約金や解約不能期間の賃借料等で注解18の要件を満たすものについては、個別の契約書に基づいて金額を見積もることになると考えられます。

2. 割増退職金

事業又は子会社等の整理に伴い従業員の早期退職の募集が行われる場合、その割増退職金は、従業員が早期退職制度に応募し、当該金額を合理的に見積もることができる時点で費用処理するとされています（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」第10項、実務対応報告第2号「退職給付制度間の移行等の会計処理に関する実務上の取扱い」Q3 A なお書き）。

割増退職金の金額は、設定された希望退職制度の規

V 他の会計基準との関係

1. 固定資産の耐用年数等の見積変更

リストラチャリング計画に、固定資産の除売却が含まれている場合があります。当該リストラチャリング計画が取締役会の承認決議がされた場合には、固定資産の減損の兆候に該当することになりますが（固定資産減損会計適用指針13項(1)）、承認決議後も当該固定資産を一定期間継続して使用する場合には、耐用年数や残存価額の見積の変更を検討する必要もあります。仮に減損損失の認識・測定にまで至らなくても、耐用年数等の短縮等を実施しなくてはならないケースが多くなると考えられます。

2. 後発事象

決算日前にリストラチャリング計画が決定された一方で、実際の計画実行が決算日後になった場合、後発事象の検討が必要となります。

例えば、従業員に対する早期退職制度を募集する場合には、労働組合との関係等から計画通りに進まないこともあり、また、決算日をまたいで早期退職制度の募集が行われることも想定されます。決算日前に始まった募集期間が会計監査人の監査報告書日前までに終了する場合、財務諸表を修正する必要があるような修正後発事象に該当するか慎重に検討する必要があります。