

IASB「2018年概念フレームワーク」と引当金会計（1）
—経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における
現在の債務の識別に及ぼす影響について—

赤塚尚之

目次

1. はじめに
 2. 見解の多様性と適用の首尾一貫性
 - 2.1 基準間の首尾一貫性
 - 2.2 基準内（IAS 第 37 号内）の首尾一貫性
 - 2.2.1 2つの見解
 - 2.2.2 見解 A（＝見解 1）
 - 2.2.3 見解 B（＝見解 2）
 - 2.3 IFRIC 第 21 号に対する批判
 - 2.3.1 借方側の会計問題
 - 2.3.2 他の項目の解釈との首尾一貫性
 3. 2018 年概念フレームワークによる負債の定義
 - 3.1 負債の定義とその特徴
 - 3.2 負債が存在するための 3 要件
 - 3.2.1 要件（a）：債務
 - 3.2.2 要件（b）：経済的資源の移転
 - 3.2.3 要件（c）：過去の事象の結果として存在する現在の債務
 4. 2018 年概念フレームワークの適用①
 - 4.1 賦課金（IFRIC 第 21 号）
 - 4.1.1 収益の計上と同時に賦課金の全額が発生する場合
 - 4.1.2 所定の日に銀行として営業すれば賦課金の全額が発生する場合
 - 4.1.3 一定額を超える収益を計上すれば賦課金が発生する場合
 - 4.2 電気・電子機器廃棄物処理負債（IFRIC 第 6 号）
 - 4.3 リストラクチャリング（IAS 第 37 号）
 5. 2018 年概念フレームワークの適用②
 - 5.1 土壌汚染（推定的債務）
 - 5.2 法に基づく排煙濾過装置の設置
 - 5.3 航空機の法定点検整備
 6. おわりに
- 参考文献

1. はじめに

2018年3月、IASBは、概念フレームワークの改訂を完了した。これを機に、「リサーチパイプライン」に分類されている「引当金プロジェクト」¹を近々に再開することが示唆されている（IASB 2018b, p. 12）。本稿は、改訂された概念フレームワーク（以下、「2018年概念フレームワーク」）がIAS第37号「引当金、偶発負債、および偶発資産」に及ぼす影響を詳らかにすることを目的としている。なかでも、本稿は、「2018年概念フレームワーク」による負債の定義とそれに基づく負債の「3要件」が、負債たる引当金の「識別」²、より具体的には、経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における現在の債務の存在の判定に及ぼす影響に焦点を当てている。

これに関しては、「負債プロジェクト」³が休止された後の「調査プロジェクト」⁴の一環として、論点整理と「公開草案」（2015年5月）の定義案に基づく分析が行われている（2015年7月および2016年4月）。また、WSS会議を活用した定義案の運用テストが行われている（2016年9月～10月）。運用テストにおいては、IAS第37号の適用対象となる多くの項目がテスト項目となっており、とくに法形式に即した賦課金（IFRIC第21号）の債務発生事象の解釈が変化することが確認されている。「2018年概念フレームワーク」は、当該テストの実施について「結論の基礎」において言及しており（IASB 2018d, pars. BC0.24, BC0.25, and BC4.19-BC4.22）、テストの重要性が窺える。ちなみに、「公開草案」と「2018年概念フレームワーク」の負債の定義（案）は、同一の文言となっている⁵。そこで、これまでに蓄積された資料を丹念に渉猟すれば、「2018年概念フレームワーク」が現在の債務の存在を判定するプロセスと判定結果に及ぼす影響を、具体的に把握（予測）することができる。

なお、概念フレームワークは、会計基準ではなく、それに優先するものではない（IASB 2018c, par. SP1.2）。また、概念フレームワークが現行基準の改訂を自動的に促すことはない（IASB 2018d, pars. BC0.24 and BC0.25）。さらに注目すべきは、IAS第37号は、2020年1月1日以降も引き続き旧概念フレームワーク（以下、「2010年概念フレームワーク」）による負債の定義を参照することとされている⁶。

もっとも、本稿が詳らかにする内容は、「2018年概念フレームワーク」と整合的な引当金会計のモデル（の一部）であり、いまだ決着をみない引当金会計の再構築に際したベンチマークとしての意義を有するはずである。

¹ <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/research-programme/#pipeline>

なお、本稿の脱稿時点において、プロジェクトは再開されていない。

² 本稿は、「認識（recognition）」ではなく、「識別（identification）」に焦点を当てている。

³ <http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Liabilities/Pages/Liabilities.aspx>

「負債プロジェクト」の全容については、赤塚（2017）を参照。

⁴ <http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Provisions-Contingent-Liabilities-and-Contingent-Assets/Pages/default.aspx>

⁵ さらにいえば、「討議資料」（2013年7月）の定義案も、同一の文言である。

⁶ IAS第37号は、「2010年概念フレームワーク」による負債の定義をパラグラフ10に転載している。IASB（2018e, p. 17）は、これに「当基準における負債の定義は、2018年に公表された『財務報告の概念フレームワーク』により改訂された負債の定義を反映するよう修正しない。」という脚注を付すこととしている。

2. 見解の多様性と適用の首尾一貫性

2.1 基準間の首尾一貫性

文言は相違するものの、新旧の概念フレームワークにおいて、負債は、過去の事象の結果として生じる「現在の債務 (present obligation)」⁷であると定義されている。

これに関して、報告主体 (entity) に経済的資源の移転をもたらさうる事象が過去に発生しているものの、将来行動をつうじて移転を回避する何らかの (少なくとも理論上の) 能力を有する、つまり、経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなることがある。この場合における現在の債務の識別について、次に示す3つの見解⁸が、基準 (解釈指針) レベルで適用されている (IASB 2013, pars. 3.72-3.89; IASB 2015b, pars. BC4.52-4.55; IASB 2018c, par. BC4.51)。つまり、現状、すべての基準 (解釈指針) がひとつの見解を統一的に適用しているわけではない。

見解 1: 報告主体は、将来の移転を回避するいかなる能力も有してはならない。つまり、現在の債務は、「厳密に無条件 (strictly unconditional)」でなければならない。

見解 2: 報告主体は、将来の移転を回避する「実質的な能力 (practical ability)」を有してはならない。つまり、現在の債務は、「実質的に無条件 (practically unconditional)」でなければならない。

見解 3: 報告主体が将来の移転を回避する能力について、特段制限しなくともよい。つまり、現在の債務が無条件であるかを問わない。

見解 1 は、現在の債務は過去の事象の結果として生じ、かつ、厳密に無条件であることを求めるものである。見解 1 によれば、たとえ理論上のものであっても、将来の移転を回避する何らかの能力を有すれば、現在の債務は存在しないことになる。見解 1 は、IAS 第 37 号、より具体的にはその解釈指針である IFRIC 第 6 号および IFRIC 第 21 号にみられる (詳細は 2.2.2 および 2.3.1 (表 1) を参照)。債務が「厳密に」無条件であることを求める見解 1 は、比較可能性の向上に資することが最大の利点とあってよいであろう (IASB 2015b, par. BC4.57)。しかし、例えば、付帯条件のように、資源の移転が無条件に求められる以前に要する一連の行動のなかで、報告主体が回避する実質的な能力を有しない最終行動の重要性が相対的に低いことがある。この場合、最終行動をメルクマールとする見解 1 は、必ずしも報告主体の財務状況を忠実に表現するとはいえない (IASB 2013, pars. 3.77 and 3.78)。

そこで、見解 2 は、報告主体が将来に資源の移転を回避する「実質的な能力」を有していなければ、(最終行動以前の時点において) 現在の債務が存在すると解する。つまり、見解 2 は、現在の債務は過去の事象の結果として生じ、かつ、「実質的に」無条件であることを求めるものである。見解 2 は、IAS 第 34 号「期中財務報告」にみられる。IAS 第 34 号は、

⁷ 近年、企業会計基準委員会 (ASBJ) は、IASB が公表する各種資料の翻訳に際し、“obligation”を「義務」と訳出する傾向にある。その一方で、IASB 基準の「IFRS 財団公認日本語版」(IFRS 財団編・企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 2018) は、「債務」と訳出している。本稿は、一律に「債務」と訳出する。

⁸ 「討議資料」は、7つのシナリオを用いて3つの見解を比較している (表 16~表 20 を参照)。

所定の年次売上水準の達成を条件とする変動リース料について、条件の達成が予想される場合には借手が将来にリース料を支払うこと以外に現実的な選択肢を有しないことから、条件を達成する以前の期中報告日に債務（法的債務または「経済的強制（economic compulsion）」に基づく推定的債務⁹⁾が発生しうるとしている（IAS 34, par. B7）。また、後述するように、見解 2 は、IAS 第 37 号（リストラクチャリングによって生じる推定的債務）にもみられる（詳細は 2.2.3 を参照）。

見解 1 および見解 2 によれば、過去に経済的資源を受け取るかまたは将来可能性のある移転額が決定されるように行動しただけでは、債務の範囲を画定することができても¹⁰⁾、現在の債務が存在するには十分であるとは認められない。また、債務は、厳密または実質的に無条件である必要がある。

それに対し、見解 3 は、現在の債務は、過去の事象の結果として生じる必要があるものの、将来行動によって条件付きとなってもよいとする。つまり、債務が無条件であるかを問わず、過去の事象の結果として所定の追加条件を充足し、①過去の受取りまたは行動がなければ求められなかったであろう経済的資源の移転が求められるか、または②過去の受取りまたは行動がなければ求められたであろう条件よりも不利な条件によって他の主体と経済的資源を交換することが求められれば、債務が存在すると解する。当該債務は、過去の事象の結果として生じる現在の債務である（IASB 2013, pars. 3.85 and 3.86）。見解 3 は、IAS 第 19 号「従業員給付」にみられる。権利未確定の従業員給付（将来の雇用を条件とする給付）について、報告期間の終了日ごとに従業員が給付に対する権利を獲得するために要する将来の労働力の提供量は減少していくこととなる。そこで、IAS 第 19 号は、権利確定日以前に従業員が労働力を提供することによって、雇用主に確定給付制度に基づく推定的債務が生じるとしている（IAS 19, par. 72）。

2.2 基準内（IAS 第 37 号内）の首尾一貫性

2.2.1 2 つの見解

IAS 第 37 号は、時期または金額に不確実性を有する「負債」を「引当金（provision）」と定義し、過去の事象の結果として現在の債務（法的債務または推定的債務）が存在することを引当金の認識要件のひとつとしている（IAS 37, pars. 10 and 14 (a)）。

IAS 第 37 号は、現在の債務を発生させる過去の原因事象を、債務発生事象とよぶ。ここに「債務発生事象（obligating event）」とは、「報告主体を、債務を決済する以外に現実的な選択肢を有しない状況に置く法的債務または推定的債務を発生させる事象」（傍点筆者）を

⁹⁾ リース債務は、契約に基づく法的債務である。したがって、本来、リース契約から推定的債務が発生するはずはない。そうすると、IAS 第 34 号は、契約に基づく債務が無条件となる以前に負債を認識することを正当化すべく、推定的債務という用語を用いていると解される（IASB 2013, par. 3.47）。

¹⁰⁾ 「公開草案」は、過去の事象が将来移転を求められる可能性のある資源の金額またはそれを算定する基礎の決定要因となるのであれば、当該事象は債務の範囲を画定するとしている（IASB 2015a, par. 4.36）。

いう (IAS 37, par. 10)。また、引当金として認識すべきは、過去の事象の結果として生じ、報告主体の将来行動とは無関係に存在する債務である (IAS 37, par. 19)。

そうすると、表現は紛らわしくなるものの、IAS 第 37 号は、次に示すとおり、経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における現在の債務の識別について、明らかに異なる 2 つの見解を併記していることが分かる (IASB 2015e, par. 1.1; IASB 2015f, par. 1.1)。

見解 A : 経済的資源の移転を回避するための将来行動が非現実的であっても、理論上回避する能力を有すれば、債務は存在しない (パラグラフ 19)。

見解 B : 経済的資源の移転を回避するための将来行動が非現実的であれば、実質的に回避する能力を有しないから、債務は存在する (パラグラフ 10)。

ちなみに、前項において言及した 3 つの見解との関係でいえば、見解 A は見解 1 に、見解 B は見解 2¹¹にそれぞれ該当するといつてよい。そこで、このように基準内に異なる見解が併記された状況において、IAS 第 37 号の適用対象となる諸項目にいずれの見解を適用すべきかが問題となる。

2.2.2 見解 A (=見解 1)

IAS 第 37 号の解釈指針である IFRIC 第 6 号と IFRIC 第 21 号は、見解 A (パラグラフ 19) (=見解 1) に即した解釈を提示している。

IFRIC 第 6 号「特定の市場への参加によって生じる負債—電気・電子機器廃棄物」は、一般家庭からの過去廃棄物処理負債について、「測定期間における市場への参入」¹²を債務発生事象とする解釈を示している¹³。つまり、単に将来の測定期間に市場に参入するという明確な意思のみを有する時点においては、「家庭用機器の製造や販売」という過去の事実があったとしても、将来の廃棄物処理に関する推定的債務は発生しない (債務は将来行動によってのみ発生する) ということである (IFRIC 6, pars. 9, BC6, BC9, and BC10)。

¹¹ IAS 第 34 号と IAS 第 37 号 (債務発生事象の定義) は、共通して「現実的な選択肢を有しない (no realistic alternative)」と表現している。かかる文言は、「回避する実質的な能力を有しない (no practical ability to avoid)」と同義とされる (IASB 2015b, pars. BC4.70 and BC4.71)。

¹² 「電気・電子機器廃棄物指令 (WEEE 指令)」は、2005 年 8 月 13 日以前に市場に投入された電気・電子機器廃棄物のうち、一般家庭から生じるもの (「一般家庭からの過去廃棄物」) について、廃棄費用の発生時点に市場に参入している生産者が個々の市場占有率に応じて費用を比例的に負担するよう規定している (第 8 条第 3 項)。市場占有率を決定するための期間は、「測定期間」とよばれる。WEEE 指令および電気・電子機器廃棄物処理負債の会計処理の詳細については、赤塚 (2010, pp. 109-127) を参照。

¹³ 例えば、2004 年に 4% の市場占有率を有するメーカーが市場から撤退し、測定期間に設定された 2007 年の市場占有率が 0% であれば、当該メーカーに債務は発生しない。他方、2004 年の市場占有率が 0%、つまり、測定期間以前に市場に参入していなかった生産者が 2007 年に 3% の市場占有率を有していれば、当該メーカーには債務 (廃棄費用総額の 3% 相当) が発生する (IFRIC 6, par. BC5)。

IFRIC 第 21 号「賦課金」は、賦課金¹⁴の支払いに関する負債について、「法によって定められた賦課金を支払う契機となる行動」を債務発生事象とする解釈を示している。例えば、法が当該行動を当期における収益の計上と定め、前期に計上した収益を基礎として賦課金額を算定する場合、債務発生事象は、法に即して「当期における収益の計上」となる（具体例は、2.3.1（表 1）を参照）。つまり、前期における収益の計上は、現在の債務が存在するための必要条件ではあるものの、十分条件ではないということである。また、IFRIC 第 21 号は、将来に事業を継続することを経済的に強制されることによって、将来の事業活動を支払いの契機とする賦課金にかかる推定的債務は発生しないと明記している（IFRIC 21, pars. 8, 9, and BC15-19）。

2.2.3 見解 B（＝見解 2）

他方、IAS 第 37 号は、リストラクチャリングについて、見解 B（パラグラフ 10）（＝見解 2）に即した解釈を提示している。IAS 第 37 号は、リストラクチャリングに関する推定的債務は¹⁵、次の 2 要件を充足する場合に発生するとしている（IAS 37, par. 72）。

- (a) 少なくとも、リストラクチャリングに関連する次の諸事項について、詳細かつ正式な計画を有すること。
 - (i) 関連する事業または事業の一部
 - (ii) 影響を受ける主たる事業所
 - (iii) 補償対象となる従業員の勤務地、職種、おおよその人数
 - (iv) 支出額
 - (v) 計画の実行時期
- (b) 計画を実行するかまたは計画の要諦を通達することによって、リストラクチャリングが実行されるであろうという妥当な期待を、影響を受ける関係者が抱くこと。

要件 (b) を充足すれば、報告主体は、リストラクチャリング計画を実行すること以外に現実的な選択肢を有しないということになる。

このように、経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における現在の債務の識別について、IAS 第 37 号（とその解釈指針）内の首尾一貫性は担保されていない。また、IAS 第 37 号の適用対象となるその他の多様な諸項目に対していずれの見解を適用すべきか、定かではない（IASB 2015e, par. 1.2 (a) ; IASB 2015f, par. 1.2）。

¹⁴ IFRIC 第 21 号は、「賦課金 (levy)」について、「政府が法令（法または規制）に即して課す、経済的便益を意味する資源の流出をいう（他の基準の適用対象となるもの（IAS 第 12 号「法人所得税」の適用対象となる法人所得税）や法令違反によって課される罰金等を除く）」としている（IFRIC 21, par. 4）。

¹⁵ IAS 第 37 号は、「推定的債務 (constructive obligation)」を、次に示す報告主体の行動により生じる債務と定義している（IAS 37, par. 10）。

- (a) 確立された過去の慣習、公表済の方針、または十分に明確な最新の声明により、他の主体に対して特定の責任を果たすであろうことを示唆しており、
- (b) その結果、責任を履行するであろうという妥当な期待を他の主体が抱くに至ったこと。

2.3 IFRIC 第 21 号に対する批判

法形式に即した IFRIC 第 21 号の解釈は、財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人、さらには各国の基準設定主体から批判を受けてきた。

2.3.1 借方側の会計問題

IFRIC 第 21 号は、次に示すとおり、収益の計上と同時に賦課金の全額が発生する設例を用意している。

表 1 賦課金の設例（収益の計上と同時に賦課金の全額が発生するケース）

【前提条件】 報告主体の年次報告期間の終了日は、12月31日である。法によって、20X1年に最初に収益を計上することをもって、賦課金の全額が課される。賦課金額は、20X0年に計上した収益を基礎として算定する。20X0年には収益を計上しており、20X1年は1月3日から収益を計上する。
【判定】 法によって、20X1年に最初に収益を計上することが債務発生事象となることが明確にされており、 <u>20X1年1月3日に負債の全額を認識する</u> 。現在の債務の存在について、20X0年における収益の計上は、必要条件であるものの、十分条件であるとはいえない。20X1年1月3日以前において、現在の債務は存在しない。20X0年における収益の計上は、賦課金の支払いの契機となる活動には該当しない。20X0年に計上した収益額は、負債の測定額にのみ影響を及ぼすこととなる。
【期中報告】 負債は、20X1年1月3日に全額認識する。したがって、負債は、 <u>20X1年の最初の期中報告期間に全額認識する</u> 。

(IFRIC 21, Example 2)

IFRIC 第 21 号によれば、表中に波線を付したとおり、20X1年1月3日に債務が発生し、その時点において負債の全額が認識される¹⁶。そうすると、とくに期中報告における損益計算に及ぼす影響から、負債相当額を借方側において費用処理すべきか、それとも資産処理すべきかが問題となる。これについて、IFRIC 第 21 号は、借方側の会計処理は他の諸基準を参照することとして¹⁷、明確にしていない (IFRIC 21, pars. 3 and BC11)。また、IFRIC 第 21 号の公表後、IFRS-IC は、「上申書」を受けて製造用有形固定資産に課される賦課金の借方側の会計処理の明確化について検討を行ったものの、2015年1月にアジェンダ却下を決定した (IFRS-IC 2015, pp. 8 and 9)。

ちなみに、賦課金の支払いと引換えに何らかの資産を識別し、他の諸基準を適用してそれを認識することは、実務上不可能とされる (IASB 2015f, par. 1.11)。したがって、設例においては、賦課金の全額に相当する額を、一時点 (20X1年1月3日) に費用認識することとなる。しかし、「特定の日にける収益の計上」という法形式ではなく、「対象期間中に事業活動を遂行するために支払いを要する」という反復的に発生する賦課金の経済的実質を優先すれば、特定の時点ではなく、対象期間 (20X1年度中) にわたって費用処理すべき

¹⁶ 当該設例は、IAS 第 37 号の引当金の認識要件のすべてを充足すると認められる。

¹⁷ 資産処理の方法としては、賦課金の性質に即して、①棚卸資産の一部 (IAS 第 2 号「棚卸資産」)、②前払費用、③固定資産の購入価格の一部 (IAS 第 16 号「有形固定資産」)、④固定資産の稼働に要する費用の一部 (IAS 第 16 号)、または⑤無形資産の一部 (IAS 第 38 号「無形資産」)とすることが考えられる (IFRS-IC 2014, par. 27)。

である。そうすると、法形式に即した処理を求める IFRIC 第 21 号は、「忠実な表現」に適合する情報を提供しないという批判を受けることとなる (IFRIC 21, par. BC14 ; IASB 2015e, par. 1.2 (b) ; IASB 2015f, par. 1.12 (a))。

2.3.2 他の項目の解釈との首尾一貫性

先述のとおり、IAS 第 37 号には経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における現在の債務の識別について、明らかに異なる 2 つの見解が併記されており、賦課金とリストラクチャリングに異なる見解が適用されている (基準内の首尾一貫性の問題) (IASB 2015e, par. 1.2 (a) ; IASB 2015f, par. 1.12 (c))。

また、IFRIC 第 21 号の解釈は、「現金決済型株式報酬取引」¹⁸から生じる負債の認識を規定する IFRS 第 2 号「株式報酬」の解釈と相違することが指摘されている (基準間の首尾一貫性の問題)。IFRS 第 2 号は、株式報酬取引によって財または用役を獲得した時点において当該財または用役を認識し、現金決済型株式報酬取引によって財または用役を獲得した場合、それに伴う貸方増加分を負債として認識するよう規定している (IFRS 2, par. 7)。これは、所定の「業績条件」¹⁹を充足していない権利未確定の状況 (少なくとも理論上、将来の支払いを回避することができる状況) にあっても現在の債務が存在すると解し、負債の認識を求めるものである (IASB 2015e, par. 1.2 (c) ; IASB 2015f, par. 1.12 (b))。

3. 2018 年概念フレームワークによる負債の定義

3.1 負債の定義とその特徴

「2018 年概念フレームワーク」は、負債を「過去の事象の結果として経済的資源を移転する、報告主体の現在の債務 (present obligation of the entity to transfer an economic resource as a result of past events)」と定義している (IASB 2018c, par. 4.26)。

「過去の事象の結果として生じる現在の債務であり、決済に際し経済的便益を意味する資源の流出が予想されるもの」 (IASB 2010, par. 4.4 (b)) という「2010 年概念フレームワーク」の定義と比較すると、「2018 年概念フレームワーク」の定義は、①「経済的便益を意味する資源」が「経済的資源 (economic resource)」に置き換えられ、「経済的資源」が「経済的便益を創出する潜在能力を有する権利 (a right that has the potential to produce economic benefits)」と別個に定義されていること²⁰、および②「予想される (expected)」という文言

¹⁸ 「現金決済型株式報酬 (cash-settled share-based payment transaction)」とは、自己または自己のグループの持分金融商品 (株式またはストックオプションを含む) の価格 (または価値) を基礎とする額によって財または用役の提供者に現金その他の資産を移転する負債と引換えに、財または用役を獲得する株式報酬取引をいう (IFRS 2, Appendix A)。

¹⁹ 「業績条件 (performance condition)」とは、(a) 所定期間の用役提供 (勤務条件) を完了すること、および (b) 当該期間中に所定の業績目標を達成することを求める権利確定条件をいう (IFRS 2, Appendix A)。

²⁰ これは、「債務」と「債務から生じる経済的便益の流出」との区別が明確ではないという「2010 年概念フレームワーク」の定義に対する指摘に対処すべく、「負債は債務である」ことを強調することを目的としている。また、経済的資源を別個に定義して負債の定義本体を簡素化することにより、資産の定義との

が削除されていることが²¹、大きな特徴²²となっている (IASB 2018d, par. BC4.44)。ちなみに、「予想される」という文言を削除しても、「2010年概念フレームワーク」の定義と比べて負債の範囲は広くも狭くもならないとされる (IASB 2015b, par. BC4.17)。

3.2 負債が存在するための3要件

「2018年概念フレームワーク」は、負債となる項目が次に示す3要件のすべてを充足することを求めている (IASB 2018c, par. 4.27)。この3要件を明示したことも、「2018年概念フレームワーク」の特徴とあってよい。

要件 (a) : 報告主体が債務を有すること。

要件 (b) : 経済的資源を移転する債務であること。

要件 (c) : 過去の事象の結果として存在する現在の債務であること。

3.2.1 要件 (a) : 債務

要件 (a) について、「2018年概念フレームワーク」は、債務を「報告主体が回避する実質的な能力を有しない義務または責任 (a duty or responsibility that an entity has no practical ability to avoid)」(傍点筆者) としている (IASB 2018c, par. 4.29)。つまり、「2018年概念フレームワーク」は、債務の識別について見解2 (見解B) を採用している²³。

要件 (a) は、例えば、次のとおり運用する (IASB 2018c, pars. 4.31-4.34)。

- (i) 自身の商慣習、公表済の方針、または明確な声明に反する手法によって行動する実質的な能力を有しなければ、債務が発生する (推定的債務)。
- (ii) 経済的資源を移転する義務または責任が、自身の将来行動 (将来時点における特定の事業の遂行、将来における市場への参入、契約に基づくオプションの行使) に

対称性 (資産は経済的資源であり、負債は債務であること) をより明確にしている (IASB 2018d, pars. BC4.3 (b), BC4.6, and BC4.7)。

²¹ これは、「予想される」という文言が蓋然性の閾値と解されること、および蓋然性の認識要件 (probable) (IASB 2010, par. 4.38 (a)) との関係が明確ではないという「2010年概念フレームワーク」の定義に対する指摘に対処すべく、当該文言を削除し、「負債は債務である」とする定義をより適切に運用することを目的としている。これにより、保険負債や不確実な将来事象を条件として経済的資源を移転する債務 (待機債務) が負債の定義を充足することが明確となる。また、(存在および結果の) 不確実性を、認識または測定において扱うことがより明確となる。(IASB 2015b, par. BC4.14 (b); IASB 2018d, pars. BC4.3 (a) and BC4.9)。

²² なお、「過去の事象の結果として」および「現在の」という2つの文言は、削除されていない (IASB 2018d, pars. BC4.15-BC4.18)。

²³ 見解1と見解3の棄却理由は、それぞれ次のとおりである (IASB 2015b, par. BC4.61; IASB 2018d, par. BC4.52)。

(a) 経済的資源の移転を回避する理論上の能力を有するものの、実質的な能力を有しない場合、将来における移転要求を報告主体の債務のリストから除外すると、財務諸表利用者にとって有用な情報が除外されてしまう。また、法形式を過度に強調し、法と同等の強制力を有するという債務の実質を忠実に表現できない (見解1の棄却理由)。

(b) 「債務」という用語は、報告主体が経済的資源の移転を回避する能力に相応の制限があることを意味する (見解3の棄却理由)。

よって条件付きとなっている場合、当該行動を回避する実質的な能力を有しなければ、債務が発生する（将来行動に依存する債務）。

(iii) 経済的資源の移転を回避することができたとしても、そうすることによって著しく不利な経済的帰結がもたらされるならば、経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しない可能性がある（経済的強制に基づく債務）。ただし、単に経済的資源を移転するという意思を有することや移転する蓋然性が高いだけでは、実質的な能力を有しないと結論づけるには十分ではない²⁴。

(iv) 「ゴーイングコンサーン」を前提とすると、清算するかまたは取引を停止することによってしか経済的資源の移転を回避することができないのであれば、報告主体は移転を回避する実質的な能力を有しない。

なお、「2018年概念フレームワーク」は、「推定的債務」と「経済的強制」を用いないこととした（IASB 2018d, par. BC4.58）。

3.2.2 要件 (b) : 経済的資源の移転

要件 (b) について、「2018年概念フレームワーク」は、「債務は、他の主体に経済的資源を移転することを報告主体に求める潜在能力 (potential) を有していなければならない」としている。「潜在能力」については、経済的資源を移転することが確実である (certain) 必要も、また、起こりうる (likely) 必要もない。すでに債務が存在し、少なくともあるひとつの状況において経済的資源の移転が求められれば足りる。つまり、たとえ経済的資源の移転が求められる蓋然性が低くとも、要件 (b) を充足する。蓋然性が低いことについては、認識または測定において勘案する（IASB 2018c, pars. 4.37 and 4.38）。

要件 (b) に関連して、経済的資源を移転する債務の例として、次のものが挙げられている（IASB 2018c, par. 4.39）。

- (i) 現金を支払う債務
- (ii) 財を移転するかまたは用役を提供する債務
- (iii) 不利な条件によって他の主体と経済的資源を交換する債務
- (iv) 将来の不確実な事象の発生によって経済的資源の移転を求められる債務
- (v) 金融商品を発行する債務

(iii) は、他の主体と不利な条件によって経済的資源を交換することに注目する必要がある。(iv) は、いわゆる「待機債務 (stand-ready obligation)」であり、これも経済的資源の移転を求める潜在能力を有することが明示された。なお、「2018年概念フレームワーク」は、「待機債務」を用いないこととした（IASB 2018d, par. BC4.63）。

²⁴ 要するに、経済的強制は、将来の移転を回避する実質的な能力を減じる要因となりうるが、現在の債務を創出する直接的な要因となるわけではないということである（IASB 2015b, par. BC4.75）。

3.2.3 要件 (c) : 過去の事象の結果として存在する現在の債務

「2018年概念フレームワーク」は、債務の識別について見解2を採る。つまり、債務は、「実質的に」無条件であればよい。そうすると、一連の行動によって債務が発生する場合、いずれの行動をもって「過去の事象の結果として」現在の債務が発生した（報告主体が経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しない）と解するかが問題となる（IASB 2018d, par. BC4.66 and BC4.67）。

これについて、「2018年概念フレームワーク」は、次の2要件を充足する場合にのみ、過去の事象の結果として現在の債務が発生するということを明示した（IASB 2018c, par. 4.43）。

- (a) すでに経済的便益を獲得するかまたは行動していること。
- (b) (a) の結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性があること。

(a) について、獲得する経済的便益としては、例えば、財または用役が該当する。また、行動としては、例えば、特定の事業活動または特定の市場における事業活動が該当する。なお、経済的便益の受取りや行動が一定期間にわたり継続する場合、それによって生じる現在の債務は、当該期間にわたって累積していく（IASB 2018c, par. 4.44）。

上記2要件は、例えば、次のとおり運用する（IASB 2018c, pars. 4.45-4.47）。

- (i) 新法が成立した場合、当該法を適用して経済的便益を受け取るかまたは行動した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転が求められる可能性がある場合、現在の債務が発生する。なお、法が成立しただけでは、現在の債務が存在するに十分とはいえない（新法の制定）。
- (ii) 自身の商慣習、公表済の方針、明確な声明によって経済的便益を受け取るかまたは行動した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転が求められる可能性がある場合、現在の債務が発生する（推定的債務）。

また、契約上、将来の一定時点まで相手方から経済的資源の移転（現金の支払いや用役の提供）を求められなくとも、契約に基づく債務は存在しうる。さらに、従業員から労働力の提供を受けるまで、給与の支払いにかかる債務は生じない（未履行契約）。

4. 2018年概念フレームワークの適用①

本節および次節において、負債の定義とそれに基づく3要件が、経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における現在の債務の識別に及ぼす影響について、「2018年概念フレームワーク」の公表前に行われた運用テスト（3要件に基づく負債の存在の判定テスト）に即して確認していく。本節は、賦課金、電気・電子機器廃棄物処理負債（一般家庭からの過去廃棄物に関するもの）、およびリストラクチャリングを取り上げる。

なお、要件 (c) については、テストにおいて明示的に判定が行われていないため²⁵、筆者が判定を行っている。また、電気・電子機器廃棄物処理負債 (4.2) は、テスト項目ではないため²⁶、IASB (2015f, pars. 1.31-1.34) を参照したうえで筆者が判定を行っている (表 7)。

4.1 賦課金 (IFRIC 第 21 号)

4.1.1 収益の計上と同時に賦課金の全額が発生する場合

すでに言及したとおり、IFRIC 第 21 号は、最初に収益を計上すると同時に賦課金の全額が発生する設例を用意している。ここで、表 1 を再掲する。

表 1 賦課金の設例 (収益の計上と同時に賦課金の全額が発生するケース)

【前提条件】
年次報告期間の終了日は、12月31日である。法によって、20X1年に最初に収益を計上することをもって、賦課金の全額が課される。賦課金額は、20X0年に計上した収益を基礎として算定する。20X0年には収益を計上しており、20X1年は1月3日から収益を計上する。
【判定】
法によって、20X1年に最初に収益を計上することが債務発生事象となることが明確にされており、 <u>20X1年1月3日に負債の全額を認識する</u> 。現在の債務の存在について、20X0年における収益の計上は、必要条件であるものの、十分条件であるとはいえない。20X1年1月3日以前において、現在の債務は存在しない。20X0年における収益の計上は、賦課金の支払いの契機となる活動には該当しない。20X0年に計上した収益額は、負債の測定額にのみ影響を及ぼすこととなる。
【期中報告】
負債は、20X1年1月3日に全額認識する。したがって、負債は、 <u>20X1年の最初の期中報告期間に全額認識する</u> 。

(IFRIC 21, Example 2)

波線を付したとおり、IFRIC 第 21 号は、20X1 年の賦課金の支払いにかかる負債は、法に即して最初に収益を計上する 20X1 年 1 月 3 日にその全額が発生する (いいかえれば、それまで発生しない) と解釈している。当該設例について、「2018 年概念フレームワーク」における負債の 3 要件を適用して、20X0 年 12 月 31 日時点における負債の存在を判定すれば、次のとおりとなる。

表 2 負債の 3 要件の当てはめ (IFRIC 第 21 号 例 2)

要件	判定	説明
(a)	状況による (おそらく○)	20X1年に収益を一切計上しないことによってでしか、賦課金の支払いを回避することはできない。20X1年に収益を一切計上しなければ、賦課金を支払うことよりも著しく経済的に不利な帰結をもたらされると予想される。
(b)	○	政府に対して現金を移転することを求める潜在能力を有する。
(c)	(i)	○ 20X0年に収益を計上した。
	(ii)	○ 20X0年に収益を計上した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性がある。

(IASB 2016d, p. 20、要件 (c) (i) (ii) の判定は筆者による)

以上より、要件 (a) について、20X1 年に収益を計上することを回避する実質的な能力を有しないと認められれば、20X0 年 12 月 31 日時点において、20X1 年の賦課金の支払いにか

²⁵ 「公開草案」は、3 要件を明示していなかった。

²⁶ IFRIC 第 6 号の解釈は、いずれの見解を採用しても変わらない (表 20 を参照)。

かる負債は存在する。つまり、「2018年概念フレームワーク」を適用すると、IFRIC第21号とは異なる解釈が導かれうる²⁷。

なお、当該負債は、20X0年に収益を計上するにつれ、徐々に認識する（つまり、現在の債務は、収益を計上する期間にわたり累積していく）。このような認識パターンの変化は²⁸、期中報告にも影響を及ぼすこととなる（IASB 2015f, par. 1.19 ; IASB 2016d, p. 20）。また、賦課金額を20X1年の費用として計上するには、負債を認識する20X0年の時点において、賦課金の性質に即して何らかのかたちでいったん資産処理しておく必要がある。

4.1.2 所定の日に銀行として営業すれば賦課金の全額が発生する場合

IFRIC第21号は、次に示すとおり、所定の日に銀行として営業する場合に賦課金の全額が発生する設例を用意している。

表3 賦課金の設例（所定の日に銀行として営業すれば賦課金の全額が発生するケース）

<p>【前提条件】 銀行業である報告主体の年次報告期間の終了日は、12月31日である。法によって、年次報告期間の終了日に銀行として営業する場合にのみ、賦課金の全額が課される。賦課金額は、年次報告期間の終了日に有する負債額に0.1%を乗じて算定する。報告期間が12カ月超または12カ月未満である場合には、月割計算を行う。</p>
<p>【判定】 債務発生事象は「年次報告期間の終了日に銀行として営業すること」であるから、<u>20X1年12月31日に負債の全額を認識する</u>。それ以前の時点において、将来に銀行として営業することを経済的に強制される状況にあっても、現在の債務は存在しない。賦課金を支払う契機となるのは、法が定めるとおり、年次報告期間の終了日に銀行として営業することであり、20X1年12月31日まで行われぬ。かかる結論は、報告期間をもとに賦課金額を算定する場合であっても変わらない。</p>
<p>【期中報告】 <u>20X1年12月31日を含む期中報告期間に負債の全額を認識する。</u></p>

（IFRIC 21, Example 3、賦課金額の算定方法については、IASB 2016d, p.21により追加）

波線を付したとおり、IFRIC第21号は、法に即して20X1年12月31日に賦課金にかかる負債の全額が発生する（いいかえれば、それまで発生しない）と解釈している。当該設例について、負債の3要件を適用して、20X1年6月30日時点における負債の存在を判定すれば、次のとおりとなる。

表4 負債の3要件の当てはめ（IFRIC第21号例3）

要件	判定	説明	
(a)	状況による (おそらく○)	年次報告期間の終了日までに、銀行としての営業を停止するかまたは負債額をゼロにすることによってでしか、賦課金の支払いを回避することはできない。そのような行動を採れば、賦課金を支払うことよりも著しく経済的に不利な経済的帰結がもたらされると予想される。	
(b)	○	政府に対して現金を移転することを求める潜在能力を有する。	
(c)	(i)	○	20X1年6月30日までの6カ月間、銀行として営業した。
	(ii)	○	20X1年6月30日までの6カ月間、銀行として営業した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性がある。

（IASB 2016d, p. 21、要件(c)(i)(ii)の判定は筆者による）

²⁷ かかる結論は、「2018年概念フレームワーク」公表後の検討においても確認されている（IASB 2018i, pp. 10 and 11）。

²⁸ 繰り返しになるが、本稿は、「2018年概念フレームワーク」が引当金の「認識」に及ぼす影響を検討対象とはしていない。

以上より、要件 (a) について、賦課金の支払いを回避する実質的な能力を有しないと認められれば、20X1 年 6 月 30 日時点において、賦課金にかかる負債は存在する。つまり、「2018 年概念フレームワーク」を適用すると、IFRIC 第 21 号とは異なる解釈が導かれうる。また、当該負債は、銀行として営業するにつれ、徐々に認識する。このような認識パターンの変化は、期中報告にも影響を及ぼすこととなる (IASB 2016d, p. 21)。

4.1.3 一定額を超える収益を計上すれば賦課金が発生する場合

IFRIC 第 21 号は、次に示すとおり、一定額 (閾値) を超える収益を計上した場合に賦課金が発生する設例を用意している。

表 5 賦課金の設例 (一定額を超える収益を計上すれば賦課金が発生するケース)

<p>【前提条件】 年次報告期間の終了日は、12 月 31 日である。法によって、20X1 年に CU50 百万 (閾値) を超える収益を計上した場合に賦課金が課される。賦課金額は、CU50 百万を超える収益額に 2% を乗じて算定する。20X1 年 7 月 17 日、収益計上額が CU50 百万に到達した。</p>
<p>【判定】 債務発生事象は、閾値 (CU50 百万) 到達後の収益の計上である。したがって、<u>20X1 年 7 月 17 日から 12 月 31 日にかけて、CU50 百万を超える収益を計上するにつれ、負債を認識する。</u></p>
<p>【期中報告】 <u>20X1 年 7 月 17 日から 12 月 31 日にかけて、CU50 百万を超える収益を計上するにつれ、負債を認識する。</u></p>

(IFRIC 21, Example 4)

波線を付したとおり、IFRIC 第 21 号は、法に即して 20X1 年 7 月 17 日以降に負債が発生する (いいかえれば、それまで発生しない) と解釈している。当該設例について、負債の 3 要件を適用して、20X1 年 6 月 30 日時点における負債の存在を判定すれば、次のとおりとなる。

表 6 負債の 3 要件の当てはめ (IFRIC 第 21 号 例 4)

要件	判定	説明
(a)	状況による (おそらく○)	収益計上額が CU50 百万に到達した以降の期間に収益を一切計上しないことによっては、賦課金の支払いを回避することができない。そのような行動を採れば、賦課金を支払うことよりも著しく経済的に不利な帰結がもたらされると予想される。
(b)	○	政府に対して現金を移転することを求める潜在能力を有する。
(c)	基準 (解釈指針) レベルで決定する	(i) の判定対象 (経済的便益の獲得) を a. 「閾値を超える収益の計上」と b. 「賦課金が課される要因となる収益の計上」のいずれとすべきか、基準 (解釈指針) レベルで決定する必要がある。

(IASB 2016d, p. 22、要件 (c) (i) (ii) の判定は筆者による)

当該設例は、「2018 年概念フレームワーク」から唯一の解釈を導くことができない。要件 (a) を充足することを前提として、要件 (c) (i) の判定対象について、a を採れば、20X1 年 6 月 30 日時点において (i) を充足しないから、20X1 年 6 月 30 日に負債は存在しない。他方、b を採れば、20X1 年 6 月 30 日時点において (i) を充足し、その結果、(ii) そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性があるから、負債は存在する (IASB 2016d, p. 22)。

4.2 電気・電子機器廃棄物処理負債（IFRIC 第 6 号）

IFRIC 第 6 号は、一般家庭からの過去廃棄物について、WEEE 指令に即して「測定期間における市場への参入」を債務発生事象とする解釈を示している。これについて、負債の 3 要件を適用して、測定期間以前の時点における負債の存在を判定すれば、次のとおりとなる。

表 7 負債の 3 要件の当てはめ（IFRIC 第 6 号）

要件	判定	説明
(a)	状況による	測定期間に市場に参入することを回避する実質的な能力を有するかによる。
(b)	○	廃棄物を処理する（用役を提供する）ことを求める潜在能力を有する。したがって、ひろく社会に用役を提供することを求める潜在能力を有する。
(c)	(i)	測定期間に市場に参入していない。
	(ii)	

(IASB 2015f, par. 1.34 をもとに筆者作成)

WEEE 指令に即して、測定期間に市場に参入しない限り費用負担は求められないから、要件 (c) (i) を明らかに充足しない。したがって、「2018 年概念フレームワーク」を適用しても、IFRIC 第 6 号の解釈と同様、測定期間以前に負債は存在しないと判定される。なお、要件 (b) について、「2018 年概念フレームワーク」は、IAS 第 37 号と同様 (IAS 37, par. 20)、ひろく社会が相手方となる場合があることを明示している (IASB 2018c, par. 4.29)。

4.3 リストラクチャリング（IAS 第 37 号）

IAS 第 37 号によれば、リストラクチャリングに関する次の設例について、リストラクチャリング計画を通達した時点において負債が存在すると判定される。

表 8 リストラクチャリングの設例

<p>【前提条件】 法は、雇用契約を終了するに際し、一度限りの解雇給付の支払いを規定している。従業員への支払額は、個々の勤務期間をもとに算定する。通常、解雇給付の支払いが発生することは、稀である。しかし、雇用主たる報告主体は、直近の買収により過剰生産力を抱え、ある工場を閉鎖して当該工場の従業員全員を解雇することを詳細に計画し、当該計画の要諦を対象となる従業員らに通達した。従業員らは、計画が実行されるであろうと覚悟している。</p>
<p>【判定】 報告主体は、(a) 工場閉鎖に関する詳細な計画を有している。また、(b) 報告主体は解雇の対象となる従業員らに当該計画の要諦を通達し、従業員らは計画が実行されるであろうと覚悟している。したがって、解雇給付に関する推定的債務が存在する。</p>

(IAS 37, par. 72 ; IASB 2015f, par. 1.25 ; IASB 2016d, p. 23 をもとに筆者作成)

これについて、負債の 3 要件を適用して、リストラクチャリング計画を通達した時点における負債の存在を判定すれば、次のとおりとなる。

表9 負債の3要件の当てはめ（リストラクチャリング）

要件	判定	説明
(a)	○	特定の工場の閉鎖計画を従業員に通達するという行為は、買収の結果として雇用主たる報告主体が解雇給付の支払いを回避する実質的な能力を有しないことの証左となる。
(b)	○	従業員に対して現金を支払うことを求める潜在能力を有する。
(c)	(i) ○	従業員から労働力の提供を受けた。
	(ii) ○	従業員から労働力の提供を受けた結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性がある。

(IASB 2016d, p. 23、要件 (c) (i) (ii) の判定は筆者による)

以上より、リストラクチャリング計画を従業員に通達した時点において、負債が存在すると判定される。ちなみに、要件 (b) について、解雇給付と交換に従業員から労働力の提供を受けることはないから、解雇給付にかかる債務は「不利な条件によって他の主体と経済的資源を交換する債務」に該当する。

なお、要件 (c) は、従業員からの労働力の提供に基づき判定される。いいかえれば、「リストラクチャリング計画の通達」は、要件 (c) の判定に用いられない。これは、当該行為が、債務を発生させる「過去の事象」として十分とはいえない（計画を通達しても、それを実行する費用は増加しない）ことを意味する²⁹。そうすると、リストラクチャリングについて「2018年概念フレームワーク」を適用すれば、判定結果を変えることなく、撤退または処分活動の計画それ自体からは現在の債務が生じないと解する FASB 基準（ASC, 420-10-25-2）との整合性を達成することができる（IASB 2015f, par. 1.24）。

ちなみに、解雇給付額を算定すべく労働法を専門とする弁護士を雇用しても、弁護士から助言を受けていなければ（用役提供を受けていなければ）、雇用費用それ自体は負債の定義を充足しない。当該費用は、解雇給付にかかる負債の測定額に反映される（IASB 2016d, p. 24）。

²⁹ 「負債プロジェクト」においては、リストラクチャリングに関する FASB 基準（当時の基準書第 146 号）との短期コンバージェンスの点から、未着手の計画を公表した後であっても最終的に計画を撤回することができることを根拠として、リストラクチャリング計画の通達によって推定的債務は生じないと解することが提案されていた（IASB 2005, pars. 62 and BC68）。

5. 2018 年概念フレームワークの適用②

前節に続き、本節は、IAS 第 37 号にある設例 3 つを取り上げる³⁰。なお、前節と同様、要件 (c) については、筆者が判定を行っている。

5.1 土壌汚染（推定的債務）

土壌汚染（推定的債務）の設例と判定結果は、次のとおりである。

表 10 土壌汚染（推定的債務）の設例

【前提条件】
石油会社は、環境法が制定されていない国において操業し、土壌汚染を発生させている。石油会社は、自身が引き起こしたすべての汚染の浄化を行うという環境保護方針をひろく公表し、これまで当該方針を遵守してきた。
【判定】
土壌汚染が、債務発生事象に該当する。環境保護方針は、汚染による影響を受ける主体に報告主体が浄化を行うであろうという妥当な期待を抱かせる。したがって、推定的債務が発生する。

(IAS 37, Example 2B より抜粋)

これについて、負債の 3 要件を適用して判定すると、要件 (a) を充足すると認められれば、現行 IAS 第 37 号と同様、土壌汚染が発覚した時点において次のとおり負債が存在すると判定される。

表 11 負債の 3 要件の当てはめ（土壌汚染（推定的債務））

要件	判定	説明
(a)	状況による (おそらく○)	自身の環境保護方針に反すれば浄化費用を上回る水準のレピュテーションの毀損が発生する等、環境保護方針に反する行動を採る実質的な能力を有しなければ、移転を回避する実質的な能力を有していない。また、環境保護方針を遵守してきたという実績は、それ以外の行動を採る実質的な能力を有しないことの証左となりうる。
(b)	○	石油会社は、汚染の浄化という用役を提供することが求められる。したがって、ひろく社会に用役を提供することを求める潜在能力を有する。
(c)	(i)	○ 土壌を汚染した。
	(ii)	○ 土壌を汚染した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性がある。

(IASB 2016d, p. 17、要件 (c) (i) (ii) の判定は筆者による)

5.2 法に基づく排煙濾過装置の設置

法に基づく排煙濾過装置の設置の設例と判定結果は、次のとおりである。

表 12 法に基づく排煙濾過装置の設置の設例

【前提条件】
新法は、20X1 年 6 月 30 日までに工場に排煙濾過装置を設置するよう定めている。報告主体は、20X0 年 12 月 31 日時点（報告期間の終了日）において、排煙濾過装置を設置していない。
【判定】
20X0 年 12 月 31 日時点において、排煙濾過装置の設置費用、および法に基づく罰金の支払いに関する債務発生事象のいずれも発生していないから、いかなる債務も存在しない。

(IAS 37, Example 6 より抜粋)

³⁰ なお、製品保証（例 1）と訴訟（例 10）もテスト対象となっているが、経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる例ではないため、割愛した。

これについて、負債の3要件を適用して判定すれば、現行IAS第37号と同様、20X0年12月31日の時点において、次のとおり負債は存在しないと判定される。

表 13 負債の3要件の当てはめ（法に基づく排煙濾過装置の設置）

要件	判定	説明
(a)	○	20X1年6月30日までに排煙濾過装置を設置しなければ、その設置費用を上回る水準の著しく経済的に不利な帰結がもたらされると予想されるから、期日までに排煙濾過装置を設置することを回避する実質的な能力を有しないと認められる。
(b)	○	法は、罰金を科す潜在能力を有する。また、法は、排煙濾過装置の購入を求める潜在能力を有する。
(c)	(i)	20X0年12月31日時点において、排煙濾過装置を購入していない（経済的便益を受け取っていない）。また、罰金が科されるような行動（20X1年6月30日以降も排煙濾過装置を設置しない）を採っていない。
	(ii)	

(IASB 2016d, p. 26、要件 (c) (i) (ii) の判定は筆者による)

表のとおり、要件 (c) を充足しないことが、負債が存在しない根拠となっている。つまり、新法が成立しただけでは、現在の債務が存在するに十分とはいえないということである。

なお、要件 (b) について、排煙濾過装置の購入は、自身の現金（資産）と排煙濾過装置（資産）との交換取引である。排煙濾過装置は、工場の生産能力（資産価値）の向上に直接寄与するわけではない。したがって、その購入は、不利な条件によって他の主体と経済的資源を交換することを意味し、要件 (b) を充足すると判定される。

5.3 航空機の法定点検整備

航空機の法定点検整備の設例と判定結果は、次のとおりである。

表 14 航空機の法定点検整備費用の設例

【前提条件】
法は、航空会社に対し、航空機を3年ごとに点検整備するよう定めている。前回の点検から、2年を経過している。
【判定】
航空会社の点検整備に関する債務は、将来の行動とは無関係に存在する必要がある。航空会社は、航空機を売却することによって、将来の点検整備にかかる支出を回避することができる。したがって、債務は存在しない。

(IAS 37, Example 11B より抜粋、経過年数に関する前提条件はIASB 2016d, p. 27により追加)

これについて、負債の3要件を適用して判定すれば、現行IAS第37号と同様、前回の点検整備から2年を経過した時点において、次のとおり負債は存在しないと判定される。

表 15 負債の3要件の当てはめ（航空会社の法定点検整備費用）

要件	判定	説明
(a)	状況による	期日までに、対象となる航空機の使用を中止する実質的な能力を有するかによる。
(b)	×	点検整備によって、航空機の向こう3年間の用役提供能力を回復することができ、航空機の資産価値が向上する。したがって、法に基づき、経済的資源の交換を求める債務が発生するとも考えられる。しかし、経済的資源を交換する債務は、不利な条件によって他の主体と経済的資源を交換するものでなければならない。
(c)	(i)	過去2年間にわたり、航空機を使用した。
	(ii)	

(IASB 2016d, p. 27、要件 (c) (i) (ii) の判定は筆者による)

なお、表のとおり、要件 (b)、つまり、経済的資源を移転する債務（不利な条件によって他の主体と経済的資源を交換する債務）の不存在が、負債が存在しないと判定する根拠となっている。

6. おわりに

「2018年概念フレームワーク」の負債の定義とそれに基づく3要件を適用すると、賦課金にかかる債務発生事象の解釈が法形式に即したものではなくなる。それに伴い、負債と費用の認識パターンも変化し、期中報告も変化する。また、リストラクチャリングや電気・電子機器廃棄物処理負債をはじめとするその他の諸項目について、結論に至るプロセスが変化しても、実質的な変化は生じない。

本稿が焦点を当てている、経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる諸項目のうち、「2018年概念フレームワーク」を適用することによって重要な変化が生じるのは、賦課金だけである。これに照らせば、2020年1月1日以降も「2010年概念フレームワーク」の負債の定義を参照するという方策は、一定の合理性を有するといえる。もっとも、「2018年概念フレームワーク」の負債の定義と3要件をIAS第37号に適用すれば、債務の存在をいわゆる見解2に即して統一的に判定することができ、基準内、さらには基準間³¹の整合性の問題の解消に資する。また、リストラクチャリングに関するFASB基準との整合性を担保することもできる。さらに、経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる項目以外の多様な項目についても、見解2に即して債務の存在を統一的に判定できるようになる。

すでに「2010年概念フレームワーク」を引き続き参照することが決定されていること、および基準設定に伴い直面するであろう困難³²や発生するコスト³³を勘案してもなお、「2018年概念フレームワーク」に即してIAS第37号を改訂すればもたらされるであろうベネフィットは、看過することができないように思われる。

³¹ もちろん、基準間の整合性の問題を解消するためには、他の諸基準にも「2018年概念フレームワーク」を適用する必要がある。

³² 2015年の「アジェンダ協議」後の2016年4月時点において、IAS第37号に新しい負債の定義を適用し、さらにIFRIC第21号の見直しを行うことについては、おおむね支持されていた(IASB 2016b, par. 22(a))。反面、定義の運用テストにおいて、IASBスタッフの分析結果とWSS会議(2016年9月)参加者の見解は、必ずしも一致しなかった(IASB 2016c, pp. 13-17)。

³³ 「2018年概念フレームワーク」に即してIAS第37号を改訂するとすれば、例えば、次の諸点に対処する必要があろう(検討課題を網羅しているわけではない)。

- ・参照する負債の定義を更新し、3要件に関連する諸規定を修正する。
- ・「推定的債務」という用語の基準レベルでの取扱い(①用語を用いないか、②用いるとすれば、定義をいかに修正するか)を決定する。
- ・リストラクチャリングのように、結論が変化しなくとも、結論に至るプロセスに変化が生じる設例については、そのことを明確にするよう修正する。条件を追加しなければ適切に3要件を当てはめることができない設例については、条件を追加する。
- ・IFRIC第21号を大幅に修正する。また、例2については借方側の処理方法を検討し、例4については要件(c)の適用対象を決定する。なお、修正に際しては、企業結合会計に及ぼす影響(取得後の‘day 2’損益の発生)も考慮する必要がある(IASB 2016a, pars. 14-22)。

表 16 3つの見解を比較するための7つのシナリオ

シナリオ		前提条件
1	権利確定条件付き 従業員賞与	雇用主は、雇用契約に基づき、5年間勤務した従業員に賞与を支払う。賞与の受給権が確定するまで（従業員が5年間勤務する以前）に雇用契約を終了すれば、賞与を支払う必要はない。従業員は、報告期間の終了日時点において、2年間勤務した。
2	閾値を超える収益 に対する賦課金 (鉄道会社)	政府は、国内に鉄道を敷設して列車を運行する鉄道会社に賦課金を課している。当該賦課金は、各暦年末（12月31日）に課される。賦課金額は、年間にCU500百万を超える収益額に1%を乗じて算定する。鉄道会社は、1月1日から6月30日までにCU450百万の収益を計上している。また、12月31日までにCU900百万の収益を計上し、本年度はCU4百万の賦課金が課されると予想している（(CU900百万-CU500百万)×1%=CU4百万）。 鉄道会社は、6月30日時点の期中財務諸表を作成する。
3	収益に対する賦課金 (電力会社)	政府は、各年の4月1日以降に国内エネルギー市場に電力を供給する電力会社に賦課金を課している。賦課金額は、前年の収益の割合によって算定する。当該年度において、電力会社は、CU100百万の収益を計上した。賦課金は、電力会社が20X1年4月1日において引き続き市場に電力を供給している場合にのみ課される。 電力会社は、20X0年12月31日に終了する年次財務諸表を作成する。
4	報告期間にわたり 累積する賦課金 (銀行)	政府は、銀行に賦課金を課している。当該賦課金は、報告期間の終了日に銀行として営業すれば課される。賦課金額は、当該日に保有する負債に割合を乗じて算定する。20X2年の割合は、1月から6月までは1カ月あたり0.1%、7月から12月までは1カ月あたり0.2%である。銀行の報告期間は、20X2年4月1日に開始する。銀行は、20X2年9月30日時点における期中財務諸表を作成する。
5	市場占有率に基づく 賦課金 (過去廃棄物)	法は、電子機器メーカーに対し、将来における「過去廃棄物」（法の施行前に製造した機器）の処理費用を負担することを求めている。各メーカーは、20X4年における市場占有率に基づく費用額を比例的に負担する。 当該メーカーは、20X3年12月31日時点における年次財務諸表を作成する。
6	変動リース料	小売業者（借手）は、ショッピングモール内の店舗区画のリース契約を締結した。当該契約は、借手の月次売上高の1%を、変動賃借料として貸手に毎月支払う内容となっている。当該リースは、借手の報告期間の終了日に開始する。初回のリース料額は、翌期の最初の月次売上高をもとに算定する。
7	条件付対価	事業の売却契約には、事業の取得者に対し、取得事業が取得後3年以内に所定の利益目標を達成した場合、売手にCU5百万を追加的に支払うことが盛り込まれている。入手可能な証拠によれば、取得事業が利益目標を達成する可能性は極めて高い。取得者は、取得日時点の財務諸表を作成する。

(IASB 2013, par. 3.73)

表 17 見解1による判定

	判定	説明
1	×	雇用主は、権利確定日以前に雇用契約を終了することができる。
2	×	鉄道会社は、賦課金が課される以前に事業活動を停止することができる。
3	×	電力会社は、賦課金が課される以前に事業活動を停止することができる。
4	×	銀行は、賦課金が課される以前に事業活動を停止することができる。
5	×	メーカーは、賦課金が課される以前に事業活動を停止することができる。
6	×	借手は、当該区画において売上を一切計上しないことができる。
7	×	取得者は、取得事業が利益目標を達成しないように行動することができる。

(IASB 2013, par. 3.76 (Table 3.1))

表 18 見解 2 による判定

	判定	説明
1	状況に応じて○	賞与は従業員の労働の対価として支払うものであり、その額は提供された労働量に基づき算定する。雇用主は、報告日時点において、2 年分の労働力を提供されている。雇用主は、権利を有する従業員らとの雇用契約を権利が確定する以前に終了することによってでしか、賞与の支払いを回避することができない。雇用主は、そのような実質的な能力を有しないであろう。
2	大多数の状況において○	鉄道会社は、賦課金額を算定する基礎となる便益の受取り（収益の計上）を開始している。賦課金の支払いを回避するためには、鉄道事業を著しく縮小する必要がある。大多数の状況において、鉄道会社は、賦課金の支払いを回避すべくそのように行動する実質的な能力を有しないであろう。
3	大多数の状況において○	電力会社は、賦課金額を算定する基礎となる便益を獲得（収益を計上）している。電力会社は、翌年の 4 月 1 日以前に市場から撤退することによってでしか、賦課金の支払いを回避することができない。大多数の状況において、電力会社は、そのように行動する実質的な能力を有しないであろう。
4	大多数の状況において○	銀行は、賦課金が累積する期間にわたり銀行として営業を行った。大多数の状況において、銀行は、報告期間の終了日以前に銀行としての営業を停止する実質的な能力を有しないであろう。
5	×	債務の発生原因となる過去の事象が存在しない。賦課金の支払いは、20X4 年における市場への参入というひとつの活動のみに基づき求められる。メーカーは、報告日時点において市場に参入していない。
6	借手が将来の売上計上を回避する実質的な能力を有しなければ○	借手は、使用権資産と交換に、リース期間中の売上高の 1%を貸手に支払わなければならない。大半の状況において、借手は、何らかの売上を計上することを回避する実質的な能力を有していない。 なお、これは、借手の使用権と収益の一定割合を移転する債務を、資産・負債として別個に会計処理することを前提としている。
7	おそらく状況に応じて○	取得者は、取得した事業と交換に、当該事業が利益目標を達成した場合に CU5 百万を支払わなければならない。追加的な支払いを回避するためには、利益目標を下回るような措置を講じる必要がある。それが可能であるかは、具体的な事実や状況による。

(IASB 2013, par. 3.81 (Table 3.2))

表 19 見解 3 による判定

	判定	説明
1	○	賞与は従業員の労働の対価として支払うものであり、その額は提供された労働量に基づき算定する。雇用主は、報告日時点において、2 年分の労働力を提供されている。
2	○	鉄道会社は、賦課金額を算定する基礎となる便益の受取り（収益の計上）を開始している。
3	○	電力会社は、賦課金額を算定する基礎となる便益を獲得（収益を計上）している。
4	○	銀行は、賦課金が累積する期間にわたり銀行として営業を行った。
5	×	債務の発生原因となる過去の事象が存在しない。賦課金の支払いは、20X4 年における市場への参入というひとつの活動のみに基づき求められる。メーカーは、報告日時点において市場に参入していない。
6	○	借手は、使用権資産と交換に、リース期間中の売上高の 1%を貸手に支払わなければならない。なお、これは、借手の使用権と収益の一定割合を移転する債務を、資産・負債として別個に会計処理することを前提としている。
7	○	取得者は、取得した事業と交換に、当該事業が利益目標を達成した場合に CU5 百万を支払わなければならない。

(IASB 2013, par. 3.87 (Table 3.3))

表 20 判定結果の比較

	見解 1	見解 2	見解 3
1	×	状況に応じて○	○
2	×	大多数の状況において○	○
3	×	大多数の状況において○	○
4	×	大多数の状況において○	○
5	×	×	×
6	×	借手が将来の売上計上を回避する実質的な能力を有しなければ○	○
7	×	おそらく状況に応じて○	○

(筆者作成)

参考文献

- Brouwer, Arjan., Martin Hoogendoorn, and Ewout Naarding. 2015. Will the Changes Proposed to the Conceptual Framework's Definitions and Recognition Criteria Provide a Better Basis for IASB Standard Setting? *Accounting and Business Research* 45(5): pp. 547-571.
- Ernst & Young. 2014. *Accounting for Levies*. Applying IFRS.
- FASB. 2018. *Exit or Disposal Cost Obligations*. ASC Topic 420. Viewed at 2 November 2018 through "Basic View".
- IASB. 2005. *Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. Exposure Draft.
- . 2010. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- . 2013. *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*. Discussion Paper DP/2013/1.
- . 2015a. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Exposure Draft ED/2015/3.
- . 2015b. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Basis for Conclusions. Exposure Draft ED/2015/3.
- . 2015c. *Purpose of Education Session*. Staff Paper 14.
- . 2015d. *Project Overview*. Staff Paper 14A.
- . 2015e. *Possible Problems with IAS 37*. Staff Paper 14B.
- . 2015f. *Implications of Conceptual Framework Proposals*. Staff Paper 14C.
- . 2015g. *Conceptual Framework Exposure Draft: Implications of Proposals*.
- . 2016a. *Updating References Exposure Draft—Proposed Amendments*. Staff Paper 10E.
- . 2016b. *Agenda Consultation Feedback*. Staff Paper 22.
- . 2016c. *Testing the Proposed Asset and Liability Definitions—Matters Arising*. Staff Paper 10B.
- . 2016d. *Testing the Proposed Asset and Liability Definitions—Illustrative Examples*. Staff Paper 10C.

- . 2018a. *The Annotated Issued IFRS[®] Standards—Standards Issued at 1 January 2018*. Viewed at 2 November 2018 through “eIFRS”.
- . 2018b. *Research Update*. Staff Paper 8.
- . 2018c. *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- . 2018d. *Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- . 2018e. *Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards: Amendments to IFRS Standards*. Part A.
- . 2018f. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Feedback Statement.
- . 2018g. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Project Summary.
- . 2018h. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Fact Sheet.
- . 2018i. *When and How Preparers of Financial Statements Refer to the Conceptual Framework*. Staff Paper 10.
- IFRS Foundation. 2016. *Due Process Handbook*.
- IFRS-IC. 2014. *Levies Raised on Production Property, Plant, and Equipment*. Staff Paper 9.
- . 2015. *IFRIC Update*. January 2015.
- IFRS 財団編・企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳. 2018. 『IFRS[®]基準 2018』中央経済社.
- 赤塚尚之. 2010. 『環境負債会計論』滋賀大学経済学部研究叢書第 46 号.
- . 2012. 「負債の範囲と財務情報の有用性—比較可能性の追求が及ぼす影響—」『彦根論叢』(393): pp. 66-77.
- . 2017. 『IAS 第 37 号改訂プロジェクトの軌跡 「2005 年草案」から「2010 年作業草案」まで』滋賀大学経済学部研究叢書第 50 号.