

プロジェクト 概念フレームワーク

項目 負債の定義を支える概念

本資料の目的

1. 2016年7月のASAF会議では、IASB公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下「公開草案」という。)の負債の定義を支える概念について議論される予定である。本資料では、当該審議のためのスタッフ・ペーパー(Agenda Paper 1A)の提案内容とASBJによる気付事項を説明し、これらに関するご意見をいただくことを目的としている。

スタッフ・ペーパーの概要

(公開草案の提案)

2. 公開草案の4.24-4.39項で、負債の定義を支える概念を提案している。主な提案の1つは「現在の義務」の用語の説明である。

4.31 企業は、次の両方に該当する場合には、経済的資源を移転する現在の義務を有している。

(a) 企業が移転を回避する実際上の能力を有していない。

(b) 義務が過去の事象から生じている。すなわち、企業は自らの義務の範囲を設定する経済的便益の受取り又は活動を行った。

3. 公開草案では、この説明への追加としてガイダンスを提案している。例えば、「移転を回避する実際上の能力を有していない」の意味について、移転が法的に強制可能であるか、又は、移転を回避するために必要な行動が重大な事業上の混乱を生じたり移転そのものよりも著しく不利な経済的帰結を生じたりする場合を指すとされ、企業の経営者が移転を行うことを意図していることや移転の可能性が高いことでは十分ではないとされている。
4. また、結論の根拠では、負債の現行の定義の不明確な部分(経済的資源の移転を生じる可能性のある事象が過去にあったが、たとえ理論的にせよ、企業が将来の移転を回避する能力を有している場合に、過去の事象が義務を創出するのに十分かどうか)を明らかにするために、2013年7月公表のIASBディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」で示した以下の3つの見解のう

ち、公開草案では見解2を採用したことを説明している。

- (1) 見解1：企業が将来の移転を回避する能力を有してはならない。
- (2) 見解2：企業が将来の移転を回避する実際上の能力を有してはならない。
- (3) 見解3：企業が将来の移転を回避する能力に制限を設ける必要はない。過去の事象の結果として、追加的な条件を満たせば企業が経済的資源を移転しなければならない可能性があることで十分である。

(回答者からのフィードバック)

- 5. 多数の回答者から現在の義務の説明についてコメントがあった。全般的な見解を示した回答者の中の多数の回答者は、公開草案の提案に概ね同意したが、少数の回答者は前項の見解1、見解3に基づいて現在の義務を説明することを主張した。
- 6. 銀行及び銀行を代表する組織は、負債を識別する際の「移転を回避する実際上の能力がない」との用語の意味について懸念を示した。特に、金融商品の負債又は資本に分類に対する影響について言及し、例えば、発行者が償還権を有する商品又はステップアップ条項がある商品の分類に対して経済的強制が影響を与える可能性があることに懸念を示した。

公開草案の結論の根拠では、経済的強制について次のように述べている。

BC4.74 本公開草案では、「経済的強制」という用語を使用していない。企業が負債を有しているのかどうかを評価する際には、本公開草案の4.31項に列挙している規準(*)の両方を考慮することが必要となる。

BC4.75 IASB は、これらの規準は次のことを明確にすると考えている。

- (a) 経済的強制は、企業が将来の移転を回避する実際上の能力を減少させる要因となるかもしれない—そのため、当該規準が満たされているかどうかを評価する際に考慮が必要となる。しかし、
- (b) 経済的強制そのものは現在の義務を創出しない—義務が過去の事象（企業の義務の範囲を設定する経済的便益の受取り又は活動の実施）から生じているという要求もある。

(*) 本資料第2項参照

- 7. 銀行と対照的に、バーゼル銀行監督委員会は、経済的強制が分類の決定に役割を果たすことを支持した。

8. 一部の回答者（オーストラリア、ニュージーランドの回答者）は、負債が企業の資産に対する現在の請求権でなければならないこと、即ち、経済的資源が将来移転される又は便益を享受する権利を有する他の当事者（これが一般大衆となることもある）が存在しなければならないことを提案していた。これらの回答者は、公開草案の提案が企業の将来の移転を回避する実際上の能力に焦点を当てているため、将来の固定資産の維持コストや従業員に対する給与など、営業を継続することに伴って回避することができない将来の資源の流出が義務に包含されると解釈される可能性があるとして、現在の請求権と将来発生する請求権を区別すべきとコメントしている。このため、次を提案している。

- (1) 提案される要件を、現在の義務の特性の議論に置き換えるべきである。
- (2) 将来の資源の移転を回避可能かどうかには焦点を当てるよりも、他の当事者が企業の資産に現在の請求権を有するかを決定することに焦点を当てるべきである。

⇒ コメント者の懸念と(2)の提案の関係は分かりにくいですが、負債が現在の請求権であることを強調する結果、他の当事者が企業の資産に対して請求権を有することになるとして、上記の提案をしているものと考えられる。

ASBJ コメントの概要

ASBJ コメントでは、公開草案の提案に基本的に同意している。ただし、公開草案 4.31 項(b)（本資料第 2 項参照）の「経済的便益」を「経済的資源」に代えるべきとコメントしている。

（その後の IASB の議論）

9. 2016 年 4 月の IASB ボード会議では、負債の定義の開発、負債と資本の区分の開発のアプローチについて議論を行い、次の暫定決定を行った。
- (1) 負債と資本の両方の特性を有する金融商品の分類に関する問題に対応する概念の開発を概念フレームワーク・プロジェクトとして行わず、資本の特徴を有する金融商品のリサーチ・プロジェクトとして継続し、その結果が概念フレームワークの見直しにつながる可能性があることを認識する。
 - (2) 負債の識別にあたってのその他の問題（「現在の義務」の説明など）に対応する概念の開発を継続する。
 - (3) 金融商品の分類に関する将来の決定の結果として、再検討の必要の可能性のある新たな概念を概念フレームワークに追加するリスクを低減するため、公開草

案の提案の見直しを検討する。

- (4) 再審議の全体的なアプローチを議論して、スタッフが資産、負債の定義の提案が現在のプロジェクトに対して与える影響の広範な分析を実施することを決定した。

(スタッフ・ペーパーでの提案)

10. IASB では、負債の定義を支える概念の提案について、幅広く肯定的なフィードバックを受領したため、公開草案の提案を根本的に変更するのではなく、提案を洗練させる方向で提案を行うようにフィードバックを活用することとしている。スタッフ・ペーパーでは、次の2つの目的に焦点を当てて修正を提案している。
 - (1) 現在の請求権が他者から企業に対するものでなければならないことを明確にする
 - (2) 金融商品の分類に関する将来の意思決定の結果、ボードが取り下げる又は重大な修正を行う必要がある可能性のある新たな概念を「概念フレームワーク」に追加するリスクを低減する
11. 以下の提案がすべて受け入れられた場合の具体的な修正案は付録のとおりである。

企業に対する現在の請求権

12. 本資料第8項にあるように、一部の回答者は、負債の定義を支える説明として、他者が企業に対する現在の請求権を有しているか否かに焦点を当てるべきと提案しており、IASB スタッフは、概念を根本的に変更せずに、企業に対する現在の義務が存在するとの要求事項を追加する方向で提案を行っている。

将来の変更のリスクを低減する

13. 本資料第10項(2)の目的のため、3つの修正が提案されている。
 - (1) 負債に必須の特性の識別

公開草案 4.31 項で提案される現在の義務の説明（「移転を回避する実際上の能力がない」「義務は過去の事象から生じる」）は、現在の義務が生じる時点の識別に役立つように開発されている。これに対して、「必須の特性」の要件では、負債の識別にあたり、これらの特性が存在することを要求している。
 - (2) 分類に対してのみ適用される概念の削除

請求権をどのように分類するか、の問題に対してのみ適用される概念を削除することを提案している。例えば、次の削除を提案している。

- ① 企業自身の持分請求権を他者に移転する義務は、経済的資源を移転する義務ではない。(公開草案 4.30 項)
- ② 企業が継続企業的前提下で財務諸表を作成している場合、当該企業の清算時又は営業停止時にしか要求されない移転を回避する実際上の能力を有している。(公開草案 4.33 項(b))

(3) 「回避する実際上の能力がない」の意味について断定的な表現を弱める

公開草案 4.32 項では、移転を回避する実際上の能力を有していないのは、移転を回避するために必要な行動が重大な事業上の混乱を生じたり移転そのものよりも著しく不利な経済的帰結を生じたりする場合であるとしている。しかし、すべての場合にこれで十分とは言い切れない可能性があり、また、「回避する実際上の能力がない」については基準を開発する特定の取引の文脈で解釈する必要がある。このため、「重大な事業上の混乱」、「著しく不利な経済的帰結」の要因が存在することで十分とならないように表現を改める。

ASAF メンバーへの質問及び ASBJ スタッフの気付事項

14. ASAF メンバーへの質問及びそれに対する ASBJ スタッフの気付事項は以下のとおりである。

ASAF メンバーへの質問
(1) 負債の定義を支える概念において、企業に対する現在の請求権が他者に向けたものであることの必要性を示すべきと考えるか。

(ASBJ スタッフの気付事項)

15. 我々は、次の理由から、企業に対する現在の請求権が他者に向けたものであることを示すことは、公開草案の提案の改善につながっていないと考える。このため、当該提案を中心として負債の必須の特性の説明を 4.24A 項に設けて公開草案の提案を大きく変更することに反対する。

- (1) 公開草案で提案される現在の義務の要件の 1 つである「移転を回避する実際上の能力がない」は、不確実性がある状況において、どのような状況において負債を認識すべきかを判定することを目的に開発されたものであり、請求権を保有する他者が存在するか否かを明確にすることは、当該目的に沿う対応になっていないと考えること。また、4.25 項に現在の請求権の保有者である他者につ

いて特定する必要がないことを追加していることに鑑みれば、当該他者の存在を必須の特性に位置付けることが公開草案の改善になっているとは考えられないこと。

- (2) 請求権の保有者との関係を明示することを通じて、義務を負担する企業と請求権の保有者との間で対称的な会計処理が必要であるかのように受け取られる懸念があること。
- (3) スタッフ・ペーパーで説明される課題である現在の請求権と将来発生する請求権の区別の明確化（本資料第8項参照）への直接の対応になっていないと考えられること。この課題については、負債の要件として示される「過去の事象の結果として」で対応されていると考える。

ASAF メンバーへの質問
(2) 金融商品の分類に関する将来の意思決定の結果、ボードが取り下げる又は重大な修正を行う必要がある可能性のある新たな概念を「概念フレームワーク」に追加するリスクを低減するための修正提案に同意するか。

(ASBJ スタッフの気付事項)

16. 金融商品の分類に関する将来の意思決定の影響を勘案して、3つの修正を提案している。それぞれについて次のように考えている。

- (1) 負債の「必須の特性」を識別する

我々は、前項のとおり、企業に対する現在の請求権が他者に向けたものであることを示す提案は、公開草案の改善につながっていないと考えている。このため、当該提案を中心として負債の必須の特性を識別して公開草案の提案を大きく変更することに反対する。

- (2) 分類のみに適用される概念を削除する

本資料第15項(2)にあるとおり、①自社株式 (its own equity claims) の移転の義務、②清算時にのみ要求される移転の義務に関する説明の削除が提案されている。我々は、これら①、②について、負債の定義の理解に役立っており、削除する必要はないと考える。新たな概念を「概念フレームワーク」に追加する際に、必要な修正を同時に行えばよいのではないかと考える。

- (3) 「移転を回避する実際上の能力がない」の意味について断定を弱める

特段の反対はない。

ASAF メンバーへの質問
(3) スタッフ・ペーパーの付録にある修正案に関してコメントはあるか。

(ASBJ スタッフの気付事項)

17. 4.36 項に表れる経済的便益 (economic benefits) を経済的資源 (economic resources) に変更すべきである。一般的に、負債が発生するのは、経済的便益を生じさせる能力のある経済的資源を受領した段階と考えられる。例えば、生産用の設備を購入した際には、当該経済的資源の使用に応じて企業は経済的便益を受領していくが、これに伴う支払義務は、経済的資源の取得の時点ですでに生じていると考えられ、経済的便益の受領に応じて徐々に発生するものと考えられないためである。公開草案 4.14 項(c)でも、そのような例が示されている。
18. 銀行及び銀行を代表する団体から示された経済的強制への懸念について、現在の負債の定義とそれを支える概念でどのような対応することを考えているのかが明確でないとする。

負債の定義を支える概念の修正案

以下は公開草案の文面からの修正である。項の順序を変更しているが、当初の項番号を維持している。

負債の定義

4.24 負債とは、企業が過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務である。

現在の義務

~~4.31 企業は、次の両方に該当する場合には、経済的資源を移転する現在の義務を有している。~~

~~(a) 企業が移転を回避する実際上の能力を有していない。~~

~~(b) 義務が過去の事象から生じている。すなわち、企業は自らの義務の範囲を設定する経済的便益の受取り又は活動を行った。~~

4.24A 負債は、3つの必須の特性を有する。

(a) 他者に対する義務を具体化するものである

(b) 過去の事象の結果として存在する現在の義務である

(c) 他者に対して、又は、他者の代理として、経済的資源を移転することを企業に要請する潜在能力のある (potential) 義務である

他者に対する義務

4.24B 負債の必須の特性の1つは、それが他者に対する義務を具体化するというものである。

4.25 4.4項に示されるように、負債は企業に対する請求権の一形態である。負債はある者が経済的資源を移転する義務 (負債) を有している場合には、その請求権を保有する他の者が当該経済的資源を受け取る権利 (資産) を有していることになるに対する義務を具体化する。その者は、具体的な人物又は企業、人々又は企業の集団、あるいは社会全体である場合がある。その者を特定する必要はない。

移転を回避する実際上の能力がない

- 4.34 義務は、企業が回避する実際上の能力を有しない責務又は責任である。多くの義務は、契約、法律又は類似の手段の結果として法的に強制可能である。しかし、企業の慣行又は公表した方針若しくは具体的な声明で経済的資源の移転を要求するものからも生じる可能性がある。企業がそれらの慣行、方針又は声明と整合しない方法で行動する実際上の能力を有していない場合には、企業は義務を有している。こうした状況で生じる義務は、推定的義務と呼ばれることが多い。
- 4.35 状況によっては、企業が経済的資源を移転するという要求が責務又は責任が、企業の特定の将来の行動（特定の活動の実施又は契約の中の特定のオプションの使用など）を条件としていると表現されることがある。企業は、当該行動を回避する実際上の能力を有していない場合には、義務を有している。
- 4.32 企業が経済的資源を移転する責務又は責任を回避する実際上の能力を有していないか、それはどのような状況かを決定するにあたり判断が必要となる可能性がある。企業は、例えば、~~移転が法的に強制可能であるか、又は移転を回避するために必要な行動が重大な事業上の混乱を生じたり移転そのものよりも著しく不利な経済的帰結を生じたりする場合には、移転を回避する実際上の能力を有していない~~可能性がある。しかし、企業の経営者が移転を行うことを意図していることや移転の可能性が高いことでは十分ではない。
- 4.33 企業が財務諸表を継続企業の前提で作成する場合には、企業は、~~(a) 当該企業の清算又は営業停止によってしか回避できない移転責務又は責任を回避する実際上の能力を有していない。しかし、(b) 当該企業の清算時又は営業停止時にしか要求されない移転を回避する実際上の能力を有している（したがって、当該移転に係る負債を有していない）。~~
- 4.26 企業に対する請求権は請求権を保有する者の経済的資源である。しかし、ある者企業が負債（又は資産）を認識してそれを所定の金額で測定するという要求は、他の請求権の保有者がそれに対応する資産（又は負債）を認識したり、それその資産を同一の金額で測定したりしなければならないことを含意するものではない。請求権の保有者が財務諸表を作成しない可能性もある。さらに、ある当事者の負債（又は資産）とそれに対応する他の者の資産（又は負債）とに異なる認識規準又は測定の実務事項を適用することが、財務報告の目的を満たすことを意図した決定の結果である場合がある。

過去の事象の結果として存在する現在の義務

- 4.36 負債の2番目の必須の特性は、企業がそれが過去の事象の結果として存在する現在の義務を有しているのは、であることである。義務が過去の事象の結果として存

在するのは、企業が他者に対する自らの義務の範囲を設定する経済的便益の受取り又は活動を行った場合だけである。受け取った経済的便益には、例えば、財又はサービスが含まれる可能性がある。行った活動には、例えば、特定の市場における営業が含まれる可能性がある。経済的便益の受取り又は活動が一定期間にわたり行われる場合には、現在企業の他者に対する義務は一定期間にわたり累積することになる。~~(当該期間の全体を通じて、企業が移転を回避する実際上の能力を有していない場合)。~~

- 4.37 ある事象が、~~将来の移転の他者が権利を有する~~金額又は当該金額の算定基礎のいずれかを定める場合には、当該事象は他者に対する義務の範囲を設定するものとなる。例えば、保険会社が単一の保険料と交換に保険カバーを提供する契約を締結する場合がある。~~保険会社は、保険料を受け取った時点で、保険カバーを提供する義務を有している。なぜなら、~~
- ~~(a) 将来の移転の金額は保険事故が発生するかどうかによって依然として左右されるが、保険会社は、保険事故が発生した場合に経済的資源の移転を回避する実際上の能力を有していない。~~
- ~~(b) 保険会社保険料の受領は、保険会社が契約で定められた範囲でカバーを提供しなければならないことを確定する保険料を受け取っておりし、これが将来の移転の保険事象の発生時に保険契約者が権利を有することとなる金額の決定基礎を提供している。したがって、保険料の受領は、保険会社の義務の範囲を確定する事象である。~~
- 4.38 現在の義務は、たとえ経済的資源の移転義務が将来のある時点まで強制できない場合でも、報告期間の末日現在で存在している可能性がある。例えば、金融負債は、将来のある日まで支払を要求していない場合がある。当該支払はその将来の日まで強制できないが、負債は現時点で存在している。同様に、企業が将来のある日に作業を行うという契約上の義務は、その将来の日までは強制できないが、相手方がすでに当該作業について支払を行っている場合には、当該契約から生じた義務が現時点で存在している（4.40 項から4.42 項参照）。
- 4.39 企業は、将来において便益を受け取るか又は活動を行う場合に生じるコスト（例えば、将来の営業のコスト）については、現在の義務を有していない。将来の移転の範囲が、過去に企業が受け取った便益又は行った活動を参照して決定されるわけではないからである。企業が依然として未履行である契約を締結している場合には、企業は将来において経済的資源を交換する現在の権利及び義務を有している可能性がある（4.40 項から4.42 項参照）。

企業に経済的資源を移転する義務ことを要請する潜在能力

- 4.27 負債の三番目の必須の特性は、企業が経済的資源を移転する義務は、企業に対する請求権を有する他者への又は他者の代理人として経済的資源の移転を企業に要求する潜在能力がなければならないあることである。企業が経済的資源の移転を要求されることが確実である必要はなく、可能性が高いことさえも必要ではないが、義務はすでに存在していなければならない。こうした義務の一例は、不確実な将来の事象が発生した場合に経済的資源を移転するために待機する義務である。
- 4.28 経済的資源を移転する ことを企業に要求する潜在能力を有する義務には、例えば、次のことを行う義務が含まれる。
- (a) 現金の支払
 - (b) 他の資産の移転
 - (c) 他者との不利な条件での経済的資源の交換 (4.40 項から4.42 項参照)
 - (d) サービスの提供
 - (e) 企業に経済的資源の移転を義務づけることとなる別の義務の発行
- 4.29 ~~経済的資源を移転する義務を履行する代わりに、企業は次のことを行う場合がある。~~
- (a) 義務からの解放を交渉することによって義務を決済する。
 - (b) 義務を第三者に移転する。
 - (c) 当該義務を ~~経済的資源を移転する別の義務~~ に置き換える。
- ~~4.30 持分請求権は、経済的資源を移転する義務を含んでいない。さらに、持分請求権は発行者にとっての経済的資源ではない。したがって、企業が自己の持分請求権を他者に移転する義務は、経済的資源を移転する義務ではない。~~

以上