HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	リストラクチャリング負債会計基準の確立 ： SFAS143型としてのSFAS146
Author(s)	久保, 淳司
Citation	經濟學研究, 65(1), 33-65
Issue Date	2015-06-11
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/59486
Type	departmental bulletin paper
File Information	ES65(1)_033.pdf

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

経 済 学 研 究　*65－1*
北 海 道 大 学　2015. 6

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――

久　保　淳　司

Ⅰ．はじめに

本稿の目的は，筆者の一連の研究（久保［2009a］［2009b］［2010］［2011］［2013］［2014］，久 保・檜山［2012］）就中久保［2013］を基礎に，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）の会計処理としての SFAS 143 型の特徴を浮き彫りにすることである。

筆者は一連の研究を通じて，将来支出について大要次のような内容を明らかにしてきた（**表 1** 参照）。今日の将来支出に関する会計処理は，SFAS 5 型と SFAS 143 型とが並存している。SFAS 5 型の会計処理は，認識要件として蓋然性要件を採用すること，当初測定値として見積損失額を採用すること，爾後測定を見積もりの変更として扱うことと定義され，認識の論理として必要的因果関係を基礎としていること，受動的に被る性質の将来支出，すなわち危険（Gefahr, danger）を対象にすることを特徴としている。アメリカの会計基準では，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］）で採用されている[1)]。他方，SFAS 143 型の会計処理は，認識要件として債務性要件を採用すること，当初測定値として支出の期待値を採用すること，爾後測定を負債の簿価修正として扱うことと定義され，認識の論理として寄与的因果関係を基礎としていること，能動的に負う性質の将来支出，すなわちリスク（Risiko, risk）を対象にすることを特徴としている。アメリカの会計基準では，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）で採用されている。

将来支出の会計処理の検討の一環として，久

表 1　SFAS 5 型と SFAS 143 型の比較

		SFAS 5 型	SFAS 143 型
定義	認識要件	蓋然性要件	債務性要件
	当初測定値	見積損失額	支出の期待値
	爾後測定	見積もりの変更	負債の簿価修正
特徴	認識の論理	必要的因果関係	寄与的因果関係
	対象	危険（Gefahr, danger）	リスク（Risiko, risk）
	経営者の関与	受動的	能動的
主な会計基準		偶発事象（SFAS 5） 貸倒引当金（SFAS 114, 116） 環境修復負債（SOP 96-1） 税務不確実性（FIN 48）	資産除去債務（SFAS 143, FIN 47） リストラクチャリング負債（SFAS 146） 債務保証（FIN 45）

1）それぞれ *Accounting Standards Codification®*（ASC）に直接的に受け継がれているという意味である。

保[2013]では，APBO 30「経営成績の報告」および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]）の検討を行った。この検討によって，EITF 94-3は「SFAS 143型の原形」に位置づけられる会計基準であり，SFAS 143型の会計処理はSFAS 5型とは異なる出自であることが明らかになった。また，EITF 94-3からSFAS 146の改正において，当初測定値が見積支出額から期待値に置換したことでSFAS 146はSFAS 143型の会計処理として成立したという会計基準の発展が示唆されていた。

本稿は，久保[2013]の検討を引き継ぎ，「SFAS 143型の原形」であるEITF 94-3から，SFAS 143型の会計処理を採るSFAS 146「撤退活動または処分活動に関係する支出に関する会計処理」（FASB[2002]）への交替の過程就中FASB（Financial Accounting Standards Board，財務会計基準審議会）の審議過程の分析を行うことで，SFAS 143型の会計処理の特徴のうち，これまでに明らかになっていない特徴を浮き彫りにすることを課題とする。

この課題に対して，以下，第Ⅱ節ではSFAS 146における会計処理の内容を確認し，第Ⅲ節においてEITF 94-3との比較におけるSFAS 146の特徴を明らかにする。第Ⅳ節では，SFAS 146の公表に至るFASBの審議内容の分析を通じて，EITF 94-3からSFAS 146で変更された会計処理について，FASBが変更を行った根拠を明らかにする。これらの検討に基づいて，第Ⅴ節において，これまでに明らかになっていなかったSFAS 143型の会計処理の特徴として，①SFAS 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[2000g]）に依拠していること，②SFAS 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，③SFAS 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の3つを提示する。

Ⅱ．SFAS 146における会計処理

本節では，本稿の対象であるSFAS 146における会計処理[2]を確認する。

1．SFAS 146の対象

SFAS 146は，2002年に公表され，2002年12月31日後に開始する撤退活動または処分活動から適用されていた[3][4]（SFAS 146, para. 21）。

SFAS 146は撤退活動（exit activity）に関係する支出に適用する（SFAS 146, paras. 2 and B 10）[5]。SFAS 146における撤退活動は，IAS 37「引当金，偶発負債および偶発資産」（IASC[1998b]）に定義されるリストラクチャリング[6]

2）本稿では認識と測定のみを扱い，注記事項の規定（開示規定）は扱わない。
3）ただし，早期適用が推奨されていた（SFAS 146, para. 21）。
4）2009年7月1日のASCの発効により，SFAS 146は廃止されている。しかし，現行のASC 420「撤退または処分の支出の債務（Exit or Disposal Cost Obligations）」は，SFAS 146を直接的に継承した内容になっているため，SFAS 146の内容は実質的に現行会計基準に位置づけられる。
5）ただし，①企業結合により新たに取得される企業に関連するもの，②SFAS 144「長期資産の減損または処分に関する会計」の対象とする処分活動に関係するもの，③SFAS 143「資産除去債務に関する会計」の対象とされる長期資産の除去に関する支出には適用しない。
6）IAS 37におけるリストラクチャリングは，「経営者によって計画され，制御され，そして，（a）企業の企てる事業の範囲または（b）経営される事業の方法のいずれかを大きく変化させるプログラム」（IAS 37, para. 10）と定義され，「事業ラインの売却もしくは撤退，特定地域における事業活動の閉鎖，ある地域から別の地域への事業活動の移転，経営構造の変更および事業の性質と焦点に影響を及ぼす根本的な組織再編が含まれている」（IAS 37, para. 70）。

よりも広い概念であり（SFAS 146，fn.1），例として次の支出が該当する。

a．その実質が，継続的な給付契約や個別の繰延報酬契約ではない給付契約の約定に基づいて解雇[7]される現在の従業員に給付される解雇給付（1回限りの従業員解雇給付（one-time employee termination benefit））[8]

b．キャピタルリース以外の契約を終了させるための支出[9]

c．設備の整理統合または従業員の配置転換の支出

2. 認識および測定に関する全般的規定

撤退活動または処分活動に関係する支出に係る負債は，後述する長期間に亘って発生する1回限りの解雇給付に係る負債を除き，当該負債の発生した期間において認識し，公正価値により測定する（SFAS 146，para. 3）[10]。この場合の負債は，SFAC 6「財務諸表の構成要素」（FASB［1985］）における負債の定義を充足する時に発生することから（SFAS 146, paras. 4 and B 18），［負債の定義充足時点＝負債の発生時点＝負債の認識時点］と規定されていることになる。

SFAC 6において，「負債は過去の取引または事象の結果として，将来において特定の企業が資産の移転または用役の提供を他者にしなければならない現在の債務から生起する蓋然性の高い[11]経済的便益の犠牲である」（SFAC 6, para. 35，原注省略）と定義されている。この定義においては，他者に対する現在の債務（present obligation）のみが負債となる。そして，企業が負債を清算するために将来の資産の移転や使用を避ける余地がほとんどまたはまったくない取引または経済事象が生じた時に，債務は現在の債務になるため，撤退または処分を計画すること自体は，当該計画下で発生すると予測される支出について他者に対する現在の債務を生成しないとされる（SFAS 146, para. 4）。

負債の公正価値は，類似の信用状態の自発的第三者が義務，不確実性および利益要素またはリスクプレミアムを含む債務の移転における固有のリスクのすべてを前提として受領することを要求および可能と期待する金額を意味する（SFAS 146，para.A 2）。活発な市場における市場価格は公正価値の最善の証拠であり，利用可能な場合には測定の基礎として使用されるべきとされるが，市場価格が利用可能でない場合の公正価値の見積もりは類似した負債の価格その他の評価手法を用いた結果を含む，利用可能な最善の情報に基づくべきとされる（SFAS

7）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。

8）従業員への給付に関する会計処理は，SFAS 87「従業員の年金給付に関する会計処理」，SFAS 88「給付建年金制度の清算および縮小ならびに雇用終了時給付に係る雇用主の会計」，SFAS 106「年金以外の離職後給付に関する雇用主の会計」およびSFAS 112「従業員の離職後給付に関する会計処理」で扱われている。

9）キャピタルリースの停止に関する会計処理は，SFAS 13「リースに関する会計」（FASB［1976］）において，「キャピタルリースの停止は，資産および債務の除却，差額を利得または損失として会計処理する」と規定されている（SFAS 13, para. 14(c)）。

10）ただし，公正価値を合理的に見積もることができない異常な状況においては，当該負債は公正価値を合理的に見積もることが可能になった最初の期間に認識する（SFAS 146, para. 3）。

11）「蓋然性の高い（probable）」という語について以下の原注がある（SFAC 6，fn. 21）。「（SFAS 5のパラグラフ3のような）特定の会計あるいは専門的な意味ではなく，日常における一般的な意味で使われており，利用可能な証拠や論理を基礎にして合理的に期待することができるまたは信じることができるという意味で用いるが，確実であるとか証明されたとかいう意味では用いていない（*Webster's New World Dictionary,* p. 1132）。定義の内容は，事業その他の経済活動は結果が確実ではない不確実性によって特徴づけられる環境で行われるということを認めることを意図している（pars.（ママ）44-48）。」

なお，SFAS 5における“probable”の意味は久保［2009a］290-291頁を参照。

146, paras. 5 and A 3）。

負債の公正価値を見積もるために利用可能な最善の評価手法として，一般に現在価値手法が挙げられる（SFAS 146, para.A 4）。そして，SFAC 7 に掲げられている 2 つの現在価値手法のうち（FASC 7, paras. 42-54），利子率にキャッシュフローの金額と時期の不確実性を含む期待現在価値手法はキャッシュフローの見積もりにおいて不確実性と関連するため，撤退活動または処分活動に関係する支出に係る負債のように見積キャッシュフローの金額と時期の両方に不確実性がある場合，期待現在価値手法が一般に適切な評価手法[12]とされる（SFAS 146, para.A 4）。また，現在価値手法を使用する場合には，情報が過度のコストおよび労力なしに利用可能であれば，将来キャッシュフローの見積もりには市場参加者が公正価値の見積もりに用いる仮定を含めるべきとされる（SFAS 146, para.A 5）。

負債を認識する際の相手勘定については，撤退活動または処分活動に関係する支出が廃止事業と関連しない場合には損益計算書の税引前当期純利益の前の継続事業からの損益区分に含め，廃止事業に関連する場合には損益計算書の廃止事業損益に含めなければならない（SFAS 146, para. 18）。

当初測定後の期間における負債の修正は，当該負債の当初測定に用いた信用度調整済みリスクフリー利子率（Credit-Adjusted Risk Free Rate, CARFR）によって測定する。見積キャッシュフローの期間または金額の改定から生じる修正の累積的影響額は，修正を行った会計期間において負債の調整として認識し，損益計算書では当初認識に用いた区分と同一の区分で報告する。時の経過による修正は当該負債の帳簿価額の増加および費用として認識する（SFAS 146, para. 6）。

また，過年度に認識した撤退活動または処分活動に関係する支出に係る負債の清算に対する企業の責任を解除または解放する事象や状況が生じた場合には，当該負債を戻し入れ，相手勘定は損益計算書において当初認識に用いた区分に戻し入れる（SFAS 146, para. 19）。

3. 認識および測定に関する追加的指針

SFAS 146 では以上の全般的な規定に加えて，①1 回限りの解雇給付，②契約終了支出，③その他関連支出についての追加的な指針が提供されている。

3.1. 1 回限りの解雇給付

1 回限りの解雇給付は，1 回限りの給付協定における約定下で解雇される現在の従業員に支給される手当である[13]。1 回限りの給付協定

12）公正価値測定から重要な相違のない場合には，公正価値測定の目的に整合する見積もりや計算上の簡便法を使用することも認められる（SFAS 146, para.A 6）。

13）解雇計画が，解雇給付および従業員の退職と引き換えで短期的に提示される退職給付の両方を含む場合には，解雇給付に係る負債は SFAS 146 に準拠し，退職給付の限界増加分に係る負債は SFAS 88 に準拠しなければならない（SFAS 146, para. 13）。

具体的には，以下のような会計処理になる（SFAS 146, para.A 10）。

ある企業は，一定の場所での操業を合理化するための転換を開始し，その結果として，当該場所で現在勤務中の 100 人の従業員が不要になると決定した。解雇計画では，退職給付と解雇給付の両方を現金による支払いで提供する。とくに，退職に対しては退職日から 30 日以内に 10,000 ドルの退職給付を支払うと各従業員（最高 100 人）に提案する。その後（目標の 100 人に達するまで）解雇される各従業員は，解雇日に解雇給付 6,000 ドルを受給する。企業は，100 人の従業員すべてが法令解雇予告期間内に（自発的または非自発的に）離職するものと期待している。

この場合，解雇給付に係る負債（従業員毎に 6,000 ドル）は告知日に認識され，告知日の公正価値で測定される。割引期間が短いことから，600,000 ドルは告知日における負債の公正価値と重要な差異はないと考えられる。他方，退職給付としての増分に係る負債（従業員毎に 4,000 ドル）は，SFAS 88 に従って認識されるので，従業員が提案を受け容れた時点に認識する。

は，事前に指定された解雇事象または指定された将来の期間に適用される解雇計画によって確立される取り決めである[14]。

1回限りの給付協定は，以下のすべての条件を当該計画が満たし，かつ，従業員に告知された時点（告知日（communication date））において存在するとされる（SFAS 146, para. 8）。

a．行為を承認する権限を有する経営者が解雇計画をコミットメントすること。
b．計画において解雇される従業員数，職務分類または職能および配置ならびに予想完了日が特定されていること。
c．従業員の解雇にあたって支給する給付の種類と金額を，従業員が決定するのに十分に詳細な，従業員が解雇にあたって受給する給付（現金支払いを含むが限定はされない）を含む，給付協定の約定を計画が確立すること。
d．計画の完遂のために必要とされる行動が計画に対する重要な変更または計画の撤回がなさそうなことを示していること。

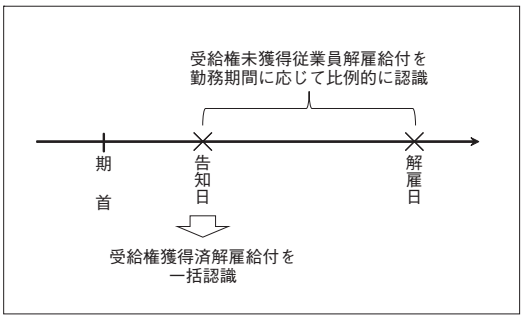


図1　従業員解雇給付の認識時点

1回限りの解雇給付に係る負債の認識時期および関連する測定は，従業員が解雇給付を受けるために解雇日までの勤務が必要であるか否か，必要である場合には従業員が法令解雇予告期間（legal notification period）[15]を超えて勤務を継続するか否かに依拠する（**図1**参照）。

（1）受給権獲得済従業員解雇給付の場合（SFAS 146, para. 10）

従業員が解雇給付の受給のために解雇日までの勤務が必要とされない場合（従業員が解雇給付の受給権を獲得している場合（受給権獲得済従業員解雇給付））または従業員が法令解雇予告期間を超えては勤務を継続しない場合には，解雇給付に係る負債は告知日に認識し，告知日の公正価値で測定する[16]。爾後測定については，全般的規定を告知日後の期間に適用する。

（2）受給権未獲得従業員解雇給付の場合（SFAS 146, para. 11）

従業員が解雇給付の受給のために解雇日までの勤務が必要とされ，かつ，法令解雇予告期間

14）企業が類似する解雇給付を支給した実績があるときは継続中の給付協定が存在するものと推測する（SFAS 146, fn. 7）。解雇給付協定が1回限りであるか継続的であるかの区別の詳細については，FSP FAS 146-1（FASB［2003］）を参照。

15）法令解雇予告期間は法律上の予告期間である60日以内とされる（SFAS 146, para. 9）。法律上の予告期間とは，現行の法，令または契約の結果として企業が特定の解雇事象に先行して従業員に対して行うことが要求される予告期間を意味する（SFAS 146, fn. 8）。

アメリカの場合，「労働者調整および再訓練予告法（Worker Adjustment and Retraining Notification Act, WARN）」が100人以上の従業員を雇用している企業に対して，別段の定めのない限り，対象工場の閉鎖の60日前に従業員に予告すべきことを要求している。団体交渉その他の労働協約が異なった予告期間を要求することもある。

なお，アメリカの従業員解雇については，藤原［2002］および宮坂［2003］を参照。

16）具体的には，以下のような会計処理になる（SFAS 146, para. A 8）。

ある企業が，特定の場所における操業の停止を計画しており，当該場所で現在勤務している100人の従業員が不要になると決定する。当該企業は，従業員に対して90日で解雇する旨を予告する。各従業員には解雇給付として，90日間の勤務を終えた日に現金で6,000ドルを支給する。このような場合，負債は告知日に認識し，公正価値で測定される。割引期間が短いことから，600,000（6,000ドル×100人）ドルは告知日における負債の公正価値と重要な差異はないだろう。

を超えて職務従事を継続する場合（受給権未獲得従業員解雇給付）には，解雇給付に係る負債は解雇日における負債の公正価値を基礎にして告知日に当初測定する。負債は将来の勤務期間に亘って比例的に認識する。将来の勤務期間に亘る見積キャッシュフローの時期または金額の改定から生じる修正は，負債の当初測定に用いたCARFRを使って測定し，修正の累積的影響額は修正期間における負債の調整として認識しなければならない。爾後測定については，全般的規定を解雇日後の期間に適用する。

（3）解雇計画の変更の場合（SFAS 146, para. 12）

解雇計画が変更され，法令解雇予告期間内に離職すると予測されていた従業員が当該期間を超えて勤務を継続する場合には，告知日に認識された負債は，前記（2）の規定が告知日後のすべての会計期間に適用されていたものとしたときに認識される金額に調整しなければならない。修正の累積的影響額は修正期間における負債の調整として認識しなければならない[17]。爾後測定については（2）の爾後測定の規定を適用しなければならない。

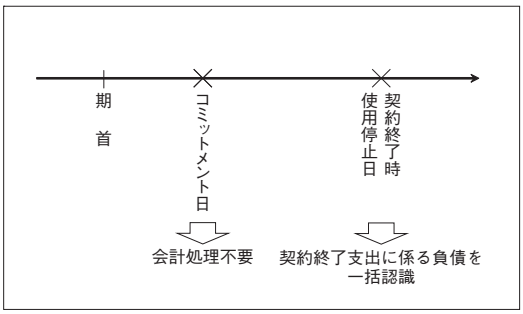


図2　契約終了支出の認識時点

3.2. 契約終了支出

SFAS 146におけるオペレーティングリースその他の契約終了支出とは，契約期間満了前に契約を終了させるための支出または企業に対する経済的便益なしに契約の残余期間について発生し続ける支出をいう（SFAS 146, para. 14）。

前者の契約期間満了前に契約を終了させるための支出に係る負債は，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

17）具体的には，以下のような会計処理になる（SFAS 146, para.A 9）。

ある企業は今後16箇月で製造工場を閉鎖して，同時に当該工場の従業員全員の解雇を計画している。工場の閉鎖まで従業員の勤務継続を誘引するために，企業は1回限りの勤続賞与協定を設定する。16箇月間の全期間の勤務をした従業員には，解雇日から6箇月後に現金で10,000ドルを支給する。工場の閉鎖前に退職する従業員には解雇給付の受給権は一切与えられない。

このような場合，解雇給付に係る負債は解雇日における負債の公正価値を基礎に告知日で当初測定され，将来の勤務期間に亘って比例的に認識される（下記a）。解雇日における負債の公正価値は，負債の当初測定に使用したCARFRを用いて測定し，将来の勤務期間に亘る見積キャッシュフローの改定から生じる修正として累積的に調整する（下記b）。

a．期待現在価値手法を用いて告知日に見積もった，解雇日における負債の公正価値は962,240ドルである。この金額は，解雇日の6箇月後に支払われる見積キャッシュフロー100万ドルを，工場の閉鎖前に退職する従業員がいる確率を考慮して，CARFR 8%で6箇月分の割り引きを行った結果である。このため，60,140ドル（962,240ドル÷16箇月）の負債および費用が将来の勤務期間である16箇月間に亘って毎月認識される。

b．8箇月後，最初に見積もったよりも多くの従業員が退職したものとする。企業は改定した期待キャッシュフロー（解雇日後6箇月に支払われる）800,000ドルを，当初測定に用いたCARFR 8%で6箇月分の割り引きを反映して，解雇日の負債の公正価値を769,792ドルに調整する。改定した見積もりに基づく場合，48,112ドル（769,792ドル÷16箇月）の負債および費用が将来の勤務期間に亘って毎月認識されていたことになる。このため，当該日までに認識された481,120ドル（60,140ドル×8箇月）は，この修正の累積的影響を反映して384,896ドル（48,112ドル×8箇月）まで96,224ドル切り下げる。切り下げ後は，48,112ドルの負債および費用が残余の将来の勤務期間（8箇月）に亘って毎月認識される。

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）に認識し（**図2**参照），公正価値で測定しなければならない。爾後測定については，全般的規定を当該日後の会計期間に適用する（SFAS 146, para. 15）。

後者の企業に対する経済的便益なしに契約の残余期間について発生し続ける支出に係る負債は，たとえばリース物件の使用権や将来における財貨・用役の受領権といった，当該企業が契約に基づく権利の使用を停止した時点（使用停止日（cease-use date））に認識し（**図2**参照），公正価値で測定しなければならない。終了する契約がオペレーティングリース契約の場合には，使用停止日における負債の公正価値は，企業がサブリースを始める意図の有無にかかわらず，当該資産から合理的に獲得される見積サブリース料を控除した残余の見積リース料[18]を基礎にして決定する。ただし，残余の見積リース料をゼロ未満まで控除してはならない[19]。

爾後測定については，全般的規定を当該日後の会計期間に適用する（SFAS 146, para. 16）。

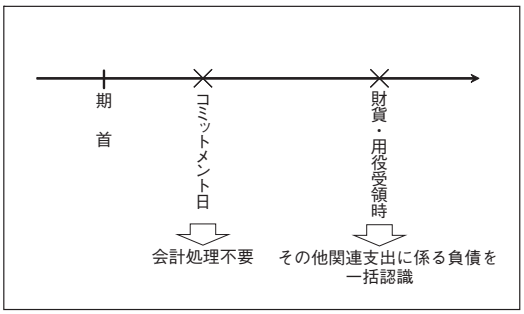


図3　その他関連支出の認識時点

3.3. その他関連支出

撤退活動または処分活動に関係するその他の支出の一例としては，施設の統合または閉鎖および従業員の配置換えのための支出などが挙げられる。撤退活動または処分活動に関係するその他の支出に係る負債は，当該負債の発生した会計期間（一般に，活動に関連する財貨・用役を受領した時）に認識し（**図3**参照），公正価値で測定する。当該支出が他の営業経費に従って増加し，計画の直接の帰結として発生する場合であっても，当該負債が発生するまでは認識

18）残余の見積リース料は，リースについて認識されたすべての前払分および繰延分の影響額を調整しなければならない（SFAS 146, fn. 11）。

19）具体的には，以下のような会計処理になる（SFAS 146, para. A 11）。

ある企業は，年額100,000ドルで10年間のリース料支払いのオペレーティングリースによって，工場をリースしている。工場を5年間操業した時点で，企業は撤退計画をコミットメントした。当該計画に関連して，企業は1年間の使用後（工場操業後6年後）に工場の操業を停止し，その時点で残余のリース料は400,000ドル（残余の4年間に年額100,000ドル）になる。

この場合，実際または見積もりのサブリース料控除後の残余の見積リース料に係る負債は，使用停止日において認識し，当該日の公正価値で測定する（下記a）。また，負債の当初測定に用いたCARFRを使用した測定により，当該負債は使用停止日後の見積キャッシュフローの改定から生じる変更に関する調整を行う（下記b）。

a．サブリースを希望する場合には，類似するリース物件の市場のリース料に基づいて，企業は当該工場をサブリースし，サブリース料として300,000ドル（残余の4年間に年額75,000ドル）を受け取ることができる。しかし，競争的な理由から，企業は使用停止日において工場のサブリースを行わないと決定した。使用停止日における負債の公正価値は，期待現在価値手法を用いて見積もると89,427ドルである。100,000ドル（リース期間の残余4年間に年額25,000ドル）の見積キャッシュフローにCARFR 8%を用いて割り引く。このため，89,427ドルの負債および費用が使用停止日に認識される。堆積費用は使用停止日後に認識される。

b．その年の年末に，上述の競争的な要因が解消したものとする。このため，企業は工場をサブリースすることを決定し，実際にサブリースを行った。企業は，サブリース日における類似したリース工場の市場リース料に基づきサブリース料を250,000ドル（残余のリース期間3年間に年額83,333ドル）を受け取る。当該企業は，改定された見積キャッシュフロー50,000ドル（残余のリース期間3年間に年額16,667ドル）を反映して，負債の当初測定に用いたCARFR 8%を使用して割り引き，サブリース日における負債の帳簿価額を46,388ドルに調整する。堆積費用はサブリース日後に認識する。

してはならない（SFAS 146, para. 17）。

4. 小括

以上，本節ではSFAS 146の会計処理を概観した[20]。このSFAS 146の会計処理について，SFAS 143型の会計処理の観点でまとめておこう。

認識要件について，SFAS 146では，直接には「負債の発生」を認識の基礎としている。内容としては，SFAC 6における負債定義の充足を認識要件としており，より具体的には現在の債務の存在を認識要件にしているのであった。現在の債務の存在を認識要件とすることは，債務性要件を採っていることを意味するため，認識要件として債務性要件を採るSFAS 143型の会計処理と合致している。

当初測定値について，SFAS 146では，直接には「公正価値」を指示している。SFAS 146における公正価値は，期待現在価値手法で算定することが想定されている。期待現在価値は期待値が基礎になっており，当初測定値として期待値を採るSFAS 143型の会計処理と合致していることになる。

爾後測定について，SFAS 146では負債の簿価修正を指示しており，これも爾後測定に負債の簿価修正を採るSFAS 143型の会計処理と合致している。

SFAS 146の会計処理は，認識要件，当初測定値，爾後測定という会計過程全体において，SFAS 143型の会計処理の定義と合致しており，SFAS 146はSFAS 143型の会計処理を採っていることが確認された。

Ⅲ．EITF 94-3との比較におけるSFAS 146の特徴

前節で確認したSFAS 146の会計処理について，EITF 94-3の会計処理[21]との比較の下での特徴を確認していこう。

1. SFAS 146とEITF 94-3の同異

それぞれの対象は，SFAS 146の対象が処分負債（disposal liability），EITF 94-3の対象が撤退支出（exit cost）という異なる表現でまとめられているが，指し示す内容や範囲はほとんど同じである。このことは，SFAS 146が，EITF 94-3を直接的に継承した会計基準と位置づけられていることからも確認できる（SFAS 146, Summary）。

認識要件については，両会計基準ともに債務性基準を採用している点では共通している。しかし，債務生成を把握するトリガー事象（triggering event）は異なっている。SFAS 146の認識要件は，SFAC 6における負債の定義充足を基礎にしており，とくに現在の債務としての支出の回避不能性が重視されている。他方，EITF 94-3では，従業員解雇給付についてはSFAS 146と同様の回避不能性を重視していた（告知日要件）ものの，全体的には経営者によるコミットメントを債務生成のトリガー事象としていた（コミットメント日要件）。SFAS 146による負債認識は，EITF 94-3による負債認識よりも遅延する規定になっており，同じ債務性要件ではあってもSFAS 146は，EITF 94-3よりも「厳格」な認識要件を採るように改正されたことになる[22]。

当初測定値は，両会計基準で明らかに異なる。SFAS 146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。爾後測定に関しても両会計基準は明

20）SFAS 146の本文には「将来の期待営業損失」の記述はないが，これらの損失は発生した会計期間に認識することを要求しているようである。詳細は，久保［2015］Ⅳ. 1. 3. 3. を参照。

21）EITF 94-3の会計処理については，久保［2013］を参照。

22）解雇給付に対するさまざまな債務生成事象の考え方はJohnson［1994］を，負債の定義充足による負債認識がコミットメント日要件よりも一般に遅延することについてはLennrad and Thompson［1995］をそれぞれ参照。

らかに異なっている。SFAS 146 が負債の簿価修正を行う旨を明示しているのに対して，EITF 94-3 には爾後測定に関する規定がなかったからである。

従業員解雇給付については，EITF 94-3 でも告知日要件を採っていたことから，大枠では SFAS 146 と EITF 94-3 とは同じ規定になっている。ただし，受給権未獲得従業員解雇給付の扱いは異なっている。SFAS 146 では告知日後の勤務に応じた比例的認識を要求しているのに対して，EITF 94-3 では撤退支出に該当する[23]解雇給付の全額を告知日に負債認識すべきと要求していたからである（**図 1** 参照）。受給権未獲得従業員解雇給付についても，SFAS 146 の負債認識は EITF 94-3 による負債認識よりも遅延するようになったことになる。

契約終了支出についても両会計基準で認識時点が異なっている。SFAS 146 では契約を終了させた日や使用を停止した日に負債認識を行うのに対して，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（**図 2** 参照）。契約終了支出についても，負債の認識時点が遅延するように改正されていることになる。

また，契約終了支出のうち，オペレーティングリース契約の終了支出については，測定に関しても相違している。計上すべき金額として，SFAS 146 では合理的な見積サブリース料を見積リース料から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してはならないとしていたからである[24]。SFAS 146 の下で計上される負債額は，控除される見積サブリース料の分，EITF 94-3 の下で計上される負債額よりも小さく，場合によっては負債のオフバランスにつながるように改正されたのである[25]。

その他関連支出についても，両会計基準で認識時点が異なっている。SFAS 146 が「負債の発生」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での認識を要求していたからである（**図 3** 参照）。負債の発生は「一般に，活動に関連する財貨・用役を受領した時」とされることから，SFAS 146 で認識される負債の実質は未払金であり，EITF 94-3 で認識される負債よりも認識時点は遅延することになる。

2. 小括

本節における両会計基準の比較によって（**表 2** 参照），大きく 2 つのことが確認できた。

第 1 に，両会計基準では，測定局面に明らかな相違が見られることである。当初測定値は EITF 94-3 の見積支出額から，SFAS 146 の期待現在価値手法を前提とする公正価値へと変更され，爾後測定を規定していなかった EITF 94-3 から，SFAS 146 では爾後測定でも公正価値を測定目的として明示した上で，各決算期に負債の簿価修正を規定しているという顕著な相違が確認できた。久保[2013]で示唆されていた，「SFAS 143 型の原形」と SFAS 143 型との相違が改めて確認できたことになる。

第 2 に，SFAS 146 による負債認識は，全般に EITF 94-3 による負債認識よりも遅延し，金額も少額になることである[26]。負債認識の遅延化は，同じ債務性要件ではありながら，債務生成を認識するトリガー事象が異なっていることに由来し，契約終了支出に係る負債として計上

23）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。

24）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実現基準に拠るとしていたためである。

25）控除する見積サブリース料が見積リース料以上の場合，測定値がゼロになるためである。

26）当初測定値として，EITF 94-3 が見積支出額を採り，SFAS 146 が期待値を採るため，厳密には SFAS 146 に従った測定値が大きくなることもあり得る。しかし，リストラクチャリング関連支出については，見積キャッシュアウトフローが極端な確率分布になることは想定されないため，同じ対象について，実際上は，常に SFAS 146 による負債額が EITF 94-3 による負債額以下になる。

表２ SFAS 146 と EITF 94-3 における会計処理の比較と改正の影響

		SFAS 146	EITF 94-3	改正の影響
全体的規定	対象	処分負債	撤退支出	実質的な変更なし
	認識要件	債務性要件（負債の発生基準）	債務性要件（コミットメント基準）	認識遅延化
	当初測定値	公正価値（期待現在価値）	見積支出額	期待値の採用
	爾後測定	負債の簿価修正	規定なし	規定の新設
追加的指針	受給権獲得済従業員解雇給付	告知日認識	告知日認識	変更なし
	受給権未獲得従業員解雇給付	勤務期間に亘る比例認識	告知日認識	認識遅延化
	契約終了支出	契約終了・使用停止日認識	コミットメント日認識	認識遅延化
	見積サブリース料	負債から控除	実現時に収益認識	負債の減額
	その他関連支出	財貨・用役の受領日認識	コミットメント日認識	認識遅延化

される金額は公正価値測定の採用と見積サブリース料の控除の規定によって減額されることになったのである。EITF 94-3 から SFAS 146 への改正は，負債は「早く」「多めに」計上すべしとする伝統的な保守主義とは反する方向への改正ということになる。

本稿は,「Ⅰ．はじめに」で述べたように,久保[2013]の議論を引き継いでいる。久保[2013]では，EITF 94-3 から SFAS 146 への改正について，もっぱら測定面の相違に注目しており，実際に，SFAS 146 が当初測定値における期待値および爾後測定における負債の簿価修正を採用したことが確認された。これに加えて，認識面においても，トリガー事象の変更に伴う負債認識の遅延化，さらに公正価値測定の採用と見積サブリース料の控除に伴う負債の減額化という重要な相違が存在することが明らかになったことになる。

Ⅳ．EITF 94-3 から SFAS 146 への改正

本節では，FASB の審議過程の分析によって，EITF 94-3 から SFAS 146 への変更が，いかなる理由で行われたのか FASB の意図を確認する。

1．プロジェクトの全体像

1.1．プロジェクト導入の経緯

具体的な審議内容を確認する前に,SFAS 146 の公表に至る FASB の正規の手続き（due process）を確認しておこう。

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は，1996 年 8 月 21 日の FASB 会議でアジェンダ入りが決定された（FASB[1996a]）。アジェンダ入り決定時は，「処分予定資産（asset to be disposed of）に関する一定の実務問題の取り扱い，処分予定資産のすべてに対する単一モデルの確立および SFAS 121 における保有かつ使用資産（assets held and used）に係るのれんの減損の認識と測定の適用」（FASB[1996b]p. 12）を目的とする「技術的アジェンダとしての限定的プロジェクト」（FASB[1996b]p. 13）に位置づけられていた。もっぱら SFAS 121「長期資産の減損に関する会計および処分予定長期資産に関する会計」の実務上の問題解決を主たる内容とする限定的なプロジェクトとして開始されたのである。

アジェンダでの位置づけの通り，プロジェクトの初期段階では長期資産の減損を主題として進行し，負債に関する議論はまったく行われていなかった。また，このプロジェクトに負債の問題は関係しないことも，FASB 理事間で意識されていた。たとえば，1997 年 6 月 25 日会議では，減損損失を一定の蓋然性で認識すべきか否かに関する審議が行われ，その際に次のような議論がなされている。すなわち，減損損失の

認識にあたって，スタッフから提案された指針がEITF 94-3の負債認識の指針と整合しないことへの懸念がCope理事から示されたが，「2つの問題は別の問題」（Leisenring理事）であって，「本基準の結論として，…負債の発生と…資産の減損とは別問題とすべきである」（Foster理事）との意見が採用されているのである（FASB［1997a］pp. 3-4）。

長期資産の減損を扱っていたプロジェクトにおいて，負債の認識が関係することになったのは1997年9月17日会議の審議に端を発する。この会議では，資産の減損と処分予定資産に関するいくつかの論点の審議が行われ，そのうちの1つとして論点4.1（Issue 4.1）「操業を停止し，撤去（abandoned）したものとして会計処理されている資産の公正価値から控除すべき支出は何か」が審議された。この審議の際に，控除すべき金額が資産の帳簿価額を超える場合の取り扱いも論点として挙げられた。この論点自体は簡単な議論によって[27]，撤去のための直接増分支出は公正価値を限度として控除し，公正価値を超過する場合には負債として認識すべきと合意された（FASB［1997b］p. 7）。この合意に至った後，負債として認識すべき時期を巡る議論も行われた。議論は「操業停止時」とする案（4.1C）と「負債の発生時」とする案（4.1D）とで対立した。議論の結果，「経営者による資産の撤去計画は過去事象（past event）を構成」せず，「かかる支出は負債の定義を満たさない」として，負債の発生時に認識すべきことで，Larson理事1名を除く6名の理事による賛成多数[28]で合意に達した（FASB［1997b］pp. 7-8）。

そして，この合意の後，Leisenring理事からプロジェクトの範囲拡張に関する提案が行われた。すなわち，減損処理において控除すべき支出という狭い範囲の支出だけではなく，EITF 94-3およびAPBO 30の対象とされているより広い範囲の支出についても整合させる必要がある旨の提案が行われたのである。この提案が他の理事にも受け容れられ，「本プロジェクトにおいて，EITF 94-3およびAPBO 30の会計処理を再考し，撤去に係る支出の定義を明示する」ことになったのである（FASB［1997b］p. 9）。

処分負債の会計処理がプロジェクトで審議されることになったのは，この経緯から明らかなように，EITF 94-3やAPBO 30における処分負債に関する会計処理に何らかの問題点が指摘されたり，改正の必要性が指摘されたりしたからではなかったのである。長期資産の処分活動という減損処理が必要になるような状況下で認識すべき，資産の処分に関係する支出に係る負債の認識問題が俎上に載せられたに過ぎなかったのである。言い換えれば，処分負債に関するFASBの議論は，特定の実務上の問題や政治的問題などの「外圧」の影響を受けずにFASB自身の必要で開始した審議において，FASBの「理念」を発揮しやすい状況で行われたということである。

1.2. プロジェクトの進行

処分負債に関するプロジェクトは，アジェンダ入りの後，1998年3月4日に初回の会議が開催され，その後9回の会議を経て，2000年6月30日付けで公開草案が公表された。公開草案に対するコメントレターの分析および関係者

27）スタッフからは，4つの案（4.1A（撤去のための全支出を控除し，その額が資産の公正価値を超える場合には負の公正価値（negative fair value）を持つ資産を計上する），4.2B（撤去のための直接増分支出のみを控除し，その額が資産の公正価値を超える場合には負の公正価値を持つ資産を計上する），4.3C（撤去のための直接増分支出を公正価値を限度に控除し，公正価値を超過する場合には操業停止時に負債として認識する），4.1D（撤去のための直接増分支出を公正価値を限度に控除し，公正価値を超過する場合には負債発生時に負債として認識する））が提示された。

28）FASBの議事録におけるある案の採択は，「～に反対はしない（not object to...）」という慎重な言い回しで表現されている。

表 3　SFAS 146 の審議状況

開催日	推定債務	全般的規定	追加的指針				その他
			契約終了支出	解雇給付	その他の支出	将来営業損失	
1998 年 3 月 4 日	●						
1998 年 4 月 1 日	●						
1998 年 4 月 29 日		●	●	●	●	●	●
1998 年 7 月 1 日	●						
1998 年 10 月 14 日	●			●			
1999 年 6 月 23 日							●
1999 年 7 月 21 日			●	●			
2000 年 2 月 1 日							●
2000 年 3 月 1 日							●
2000 年 5 月 2 日		●					
2002 年 2 月 13 日		●	●				
2002 年 3 月 20 日				●			
2002 年 4 月 17 日		●					
2002 年 5 月 15 日				●			●

注 1）●印が，当該項目について審議されたことを表す。
注 2）1998 年 3 月 4 日会議，1998 年 4 月 1 日会議，1998 年 7 月 1 日会議は，ARO プロジェクトとの合同会議である。
注 3）1999 年 6 月 23 日会議，2000 年 2 月 1 日会議，2000 年 3 月 1 日会議，2000 年 5 月 2 日会議は，「長期資産の減損または処分」に関する会議の一部としての開催である。

との円卓討論（2001 年 1 月 16 日）の開催，その後に 4 回の会議が開催され，2002 年 6 月の SFAS 146 の公表をもって終了している[29)30)]。

以上のように，処分負債を主題とした会議に関する議事録は 14 回分の会議について記録されている[31)]。この 14 回の会議は大きく 3 つの進行に分けられる（**表 3** 参照）。第 1 にアジェンダ入り直後の推定債務（constructive obligation）に関連する 4 回の会議，第 2 に全体的な骨格が決まった 1998 年 4 月 29 日会議，第 3 に骨格への肉付けを行った 1998 年 10 月 14 日以降 10 回の会議である。

アジェンダ入りが決まった 1997 年 9 月 17 日会議の審議の経緯から明らかなように，資産の処分に関係する支出に係る負債は発生時に認識すべきとの方向性は早々に決まっていたため，審議は個別事項に関する内容を中心に行われたのである。以下，推定債務に関連する審議，1998 年 4 月 29 日会議の審議，その後の 10 回の会議の審議の順に，それぞれの内容を確認していこう。

2. 対象とする推定債務の範囲・定義・存在要件

2.1. ARO プロジェクトとの関係

処分負債の会計処理に関する審議は，1998 年 3 月 4 日会議において，資産を除去（retirement）するための支出（処分支出）につい

29）減損関連プロジェクトは，公開草案公表後に，「長期資産の減損または処分」を扱う第 1 グループと，処分負債を扱う第 2 グループに分割され，「長期資産の減損または処分」に関する本基準は 2001 年第 3 四半期に公表すると決定され（FASB［2001b］p. 2），2001 年 8 月 の SFAS 144 の公表をもって第 1 グループの作業は終了した。

30）プロジェクトの全体像の俯瞰のために，ここで公開草案の内容および関係者の評価を確認することが望ましいが，本稿全体のバランスの関係で，これらは別稿（久保［2015］）に譲っている。

31）これらの会議に関する議事録とは別に，3 報の議事録も記録されている。すなわち，スタッフによるコメントレターの分析報告を行った 2000 年 11 月 22 日会議（FASB［2000d］），関係者との円卓討論（Round Table Discussion）の開催決定を行った 2000 年 12 月 13 日会議（FASB［2000e］）および 2001 年 1 月 26 日に開催された円卓討論の議事録（FASB［2001a］）である。これらの詳細は，久保［2015］で検討している。

て，資産除去債務（ARO）プロジェクトの対象とすべき支出と減損関連プロジェクトの対象とすべき支出との区別の方法から始まった。

区別の方法について，スタッフから，①債務源泉アプローチ，②事象アプローチ，③混合アプローチという3つの案が提示された（FASB［1998a］Attachment）。

①債務源泉アプローチ（Source of Obligation Approach）

このアプローチは除去支出を次の3つに分類し，第1分類と第2分類の支出をAROプロジェクトの対象とし，第3分類の支出を減損関連プロジェクトの対象とするアプローチである。

第1分類（Category 1）：推定債務とは関係しない法的債務（legal obligation）

第2分類（Category 2）：法的債務から直接的に導かれる推定債務

第3分類（Category 3）：法的債務から直接的には導かれない推定債務

②事象アプローチ（Event Approach）

このアプローチは除去支出を特定すべき事象について，その事象が資産の取得または操業に係る経営者の意思決定に関係していればAROプロジェクトの対象とし，資産の処分に係る経営者の意思決定に関係していれば減損関連プロジェクトの対象とするアプローチである。

③混合アプローチ（Combined Source of Obligation/Event Approach）

このアプローチは債務源泉アプローチと事象アプローチを組み合わせるアプローチであり，第1分類と第2分類かつ資産の取得または操業に係る経営者の意思決定に関係する除去支出をAROプロジェクトの対象とし，第3分類かつ資産の処分に係る経営者の意思決定に関係する除去支出を減損関連プロジェクトの対象とするアプローチである。

これらのアプローチのうち，スタッフは混合アプローチを理事会に提案したが(FASB［1998a］p. 3)，AROプロジェクトでは第1分類と第2分類だけでなく，第3分類の債務を対象にする必要があること，また，事象アプローチに拠れば推定債務を細分する必要がないことの2つの理由から，理事会では事象アプローチを採用することに決定した（FASB［1998a］pp. 3-4）。

この決定を受けて，Jenkins議長は両プロジェクトのスタッフに対して，「両プロジェクトで適用可能な推定債務の定義の開発」を合同で当たるよう指示した。

2.2. 推定債務の存否および本質

1998年3月4日会議におけるJenkins議長の指示を受けて，1998年4月1日会議では，以下の3つの要件のすべてを充足する場合に推定債務は存在するという提案がスタッフからなされた（FASB［1998b］p. 2 and Attachment）[32]。

要件1：企業が過去に確立された実務パターンに沿って行動したり，将来もその行動をとることを表明したり，これらのいずれかないし両方であること。

要件2：企業の過去の行動や表明あるいは両方への合理的な依拠の結果として，他者が行動をするか否かを決定すること。

要件3：企業の過去の行動や表明あるいは両方を他者が信頼した結果として，企業が過去の実務を中止したり，表明に背いたり，これらのいずれかないし両方である場合には，ほとんどまたはまったく回避不能な経済的犠牲をもたらす重大な経済的悪影響が企業に生じることがほとんど確実（probable）であること。将来の犠牲とは，企業に将来の全

32）これらの要件は，1998年5月19日に開催されたAAA財務会計基準委員会（Financial Accounting Standards Committee of the American Accounting Association）とのリエゾン会議において「適当かつ合理的である」と評価された（FASB［1998d］p. 2）。

経済的便益よりも大きい支出が発生する場合に生じる。

これらの要件の各々は他の会計基準や公開草案で明示的または暗黙的に使用されてきたが，これらを組み合わせて使用するのは初めての試みとされた（FASB[1998b]p. 2）。3つの要件を組み合わせて使用することは，スタッフが「推定債務としての資格を与えるのに高い閾値を確立すること」を意図したからである（FASB[1998b]p. 3）。

若干の議論の後，全会一致でスタッフの提案は採択され，減損関連プロジェクトとAROプロジェクトにおいて，例示を用いてこの要件をテストする必要性が確認された（FASB[1998b]p. 4）。

1998年7月1日会議もAROプロジェクトとの合同で開催され，推定債務の性質に関して審議された。推定債務の存在要件は，前述のように，1998年4月1日会議で合意されていたが，その後の作業を通じて推定債務の本質的性質（core features）と存在要件の審議が必要になったのである。

スタッフから，SFAC 6における負債の定義との関連に基づき，推定債務の本質として次の2つが挙げられた（FASB[1998e]Attachment）。

①企業が，（a）法的に課されたか，または，（b）過去に確立した実務パターンとしてとってきた行動ないし将来的にその行動をとるとの表明の結果として，義務（duty）または責任（responsibility）を有すること。
②企業外部の他者が，企業の遂行に対して依拠することが正当化されること。

推定債務の本質を巡っては，とくに②の内容について，SFAC 6における負債の性質（SFAC 6, paras. 36-39）との関連で議論された。議論において，SFAC 6の定義および性質を考慮する場合，他者による依拠の正当化という観点ではなく，当該企業に回避の余地がないという観点（回避不能性）が必要であることが確認された。この確認を受けて，Jenkins議長は，本質の②を「遂行を回避する余地がほとんどまたはまったくない」旨に置き換えることを提案し，この修正案が全会一致で採択された（FASB[1998e]pp. 2-4）。

次いで，推定債務の存在要件が議論された。スタッフは，1998年4月1日会議で合意された要件の明瞭化のために，次のような修正を提案した（FASB[1998e]Attachment）。

①企業は，過去において実務パターンを確立する行動をとるか，あるいは，将来において行動をとることを他者に表明している。
②企業外部者は，企業の実行への依拠が正当化される。
　a．他者は，企業と直接または間接の関係を有している。
　b．他者とは，個人から広く大衆まで及び得る。
　c．他者は，企業に知られている必要はない。しかし，企業に知られていなくとも，企業は一般に他者を説明する特徴の特定が可能でなければならない。
　d．企業が過去の行動を止める表明をした場合には，他者は企業の遂行について依拠することが正当化されなくなる。
③企業の遂行について他者が依拠する結果として，企業は将来の犠牲を回避する裁量をほとんどまたはまったく有さない。遂行しないことが企業に対する不利な経済的帰結をもたらすことがほとんど確実な場合に，将来の犠牲を回避する余地はほとんどまたはまったくない。
　a．ほとんど確実とはSFAS 5で用いられている意味であり，生じる確率が高いことを意味する。
　b．不利な経済的帰結とは，

（i）定量的でも定性的（たとえば，従業員，顧客，供給元または地域共同体との関係悪化など）でもあり得る。
（ii）遂行しないことの不利な影響は，遂行しないことの便益よりも大きい場合に存在する。不利な影響には，遂行すべき企業に依拠する他者にとって利用可能な法律上の救済策を含むが，これに限定されない。
（iii）債務額の測定には使われないが，企業が将来の犠牲を回避する余地がほとんどまたはまったくないか否かを決定することに用いられる。

文言調整の結果，③における「資産の犠牲（sacrifice of assets）」を「債務の履行（fulfilling the obligation）」に置き換え，③b(iii)を削除することで暫定的に合意された（FASB[1998e] pp. 4-5）。この結果，推定債務の存在要件は，次のように整理されたのである（FASB[1998g] Attachment）。

a．企業は，過去に実際の行動をとった慣行がある，あるいは，他者に対して行動をとることを表明した。
b．過去の慣行または表明で具体化された行動を企業がとることを合理的に依拠している他者が，企業に便益を享受する方法で実行してきた。
c．実行しないことを阻止するのに十分なほどに，実行しないという意思決定に関連する直接的な経済的不利益を企業が被ることがほとんど確実である。経済的不利益は以下のようなものから生じる。
（i）企業が損害を与えた他者による行動。
（ii）実行を回避するためのあらゆる努力にもかかわらず取り得る唯一の選択肢としての企業自身の行動の帰結。

1998年10月14日会議では，法的債務に該当しない解雇給付について，1998年7月1日会議で合意された推定債務の存在要件への当てはまりが審議された。

スタッフの提案に対する理事間の議論は，減損関連プロジェクトのみを検討対象とするのであれば概ね合意に達する模様であった。しかし，資本および負債プロジェクト，AROプロジェクトと本プロジェクトの3つのプロジェクトを統合的に見た場合には不整合が生じるとの懸念が強く示された（FASB[1998g] pp. 5-8）。この懸念を受けて[33]，Jenkins議長は，翌週開催予定のAROプロジェクトの審議まで本プロジェクトの審議の先送りを決定した（FASB[1998g] p. 8）。

翌週（1998年10月21日）開催されたAROプロジェクトの会議においても，推定債務の要件をより深く検討することと，減損関連プロジェクトと負債および資本プロジェクトとの整合性を図る旨の指示されるにとどまり，具体的な決定は行われなかった（FASB[1998h] p. 3）。

その後，1999年1月13日会議において，「減損および資産処分プロジェクト」，「金融商品：負債および資本プロジェクト」，「AROプロジェクト」の合同で，推定債務が負債の定義を充足する時点を巡る審議が予定されていたが（FASB[1999a] p. 1），実際の審議は行われなかった（FASB[1999b] pp. 2-3）。結局，推定債務の存在要件あるいは推定債務が負債の定義を充足する要件などの審議は立ち消えとなり，SFAS 146では推定債務に関する明示的な記述は行われていない。

以上のように，推定債務の存在要件あるいは本質に関する詳細な議論が，プロジェクトの序盤の中心的な論点であった。しかし，プロジェ

33）ただし，1998年9月23日に開催された負債および資本プロジェクトに関する会議において，必ずしも3プロジェクトで整合的な作業は必要ない旨Jenkins議長から指示されていた（FASB[1998f] p. 5）。

クトの最後に至るまで，具体的な内容の合意には至らず，SFAS 146 は明示的には推定債務を対象としないまま公表に至ったのである。プロジェクト当初には「第 3 分類：法的債務から直接的には導かれない推定債務」がスタッフから提案される程に広い範囲の債務を対象にすることが意図されていたものの，徐々に債務の範囲が狭められ，最終的には法的債務と極めて限定された推定債務のみに債務の範囲は限定されたのである。認識要件については SFAC 6 の負債の定義充足を基礎にしながら，対象については SFAC 6 よりも「高い閾値」の採用が意図されており，SFAC と SFAS との間の「捻れ」が見られるのである。

3. 1998 年 4 月 29 日会議における審議内容

1998 年 4 月 29 日会議は，初めて減損関連プロジェクト単独で開催された会議であると同時に，SFAS 146 の規定の骨格が決定した重要な会議である。

この会議では，まず，資産を売却または撤去する計画から生じる将来費用を現在の負債として認識するには，負債の定義を充足しなければならず，売却または撤去を計画すること自体は将来費用の債務生成事象（obligating　event）とはならないという全体的な方針がスタッフから提案された。企業のコミットメントを負債認識の基礎とする EITF 94-3 からの変更を意味することも説明されている（FASB［1998c］p. 2）。

その後，①既存リース関連費用，②従業員解雇給付関連費用，③資産の売却計画または撤去計画から生じるその他の費用，④将来の営業損失のそれぞれについて数値例に基づいて全般的な方針の当てはめが議論された。順次，議論の内容を確認しておこう。

3. 1. 既存リース関連費用

既存リース関連費用について，次の［数値例 1］（FASB［1998c］Attachment）に基づいて 2 つの問題が審議された。

［数値例 1］ある企業は，オペレーティングリース処理しているリース資産を使用している。リース期間は 6 年間である。この企業は，リース資産を現在までに 4 年間（過去占有期間）使用している。事業部門の売却計画に拠れば，この企業はリース資産をあと 1 年間（将来期待占有期間）使用する予定である。

3. 1. 1. 違約金の扱い

第 1 に，「リース契約の約定に拠れば，この場合の企業はリース契約を解約すると 50,000 ドルの違約金を支払うことになる」という［条件 1A］に基づく議論が行われた。

スタッフは，違約金のうち，過去占有期間に対応する金額（50,000 ドル×4 年／5 年＝40,000 ドル）は事業部門売却の計画をコミットメントした時点で負債として認識する一方，将来期待占有期間に対応する金額（50,000 ドル×1 年／5 年＝10,000 ドル）はリース期間に亘って比例的に（ratably over that period）認識することを提案した（FASB［1998c］p. 3）。提案の理由として，①法的債務の存在，②過去事象の生起，③SFAS 5 に従って負債発生がほとんど確実であること，④リース会計の全般的処理に合致していることの 4 つの理由が挙げられている（FASB［1998c］p. 4）。また，スタッフは，この［条件 1A］を EITF 94-3 に従って会計処理する場合，リース資産を将来的に使用するか否かに関わりなく，当該企業が撤退計画をコミットメントした時点で違約金の全額を負債として認識することになるため（FASB［1998c］p. 4），EITF 94-3 からの変更になる旨説明した。

スタッフの提案に対して，Larson 理事，Leisenring 理事，Foster 理事が，リース契約に係る債務生成事象に関連づけて賛意を表明した。すなわち，リース契約に係る債務生成事象は「リースを止めること」ではなく「リースを開始すること」であるから，当初の契約に含まれていた違約金はリース期間の全期間に亘って

認識すべきことが正当化されるというのである。このような考え方は，リースに対する会計全般とも整合的であると指摘され(Jenkins 議長, Lucas 理事)，全会一致でスタッフの提案が採択された（FASB[1998c]p. 5)。

3. 1. 2. 収益貢献のない支出の扱い

第 2 に，「リース契約の約定に拠れば，このリースは解約不能である。したがって，この企業は残余リース期間に亘って，毎年 60,000 ドルのリース料を支払わなければならない。また，この設備はカスタマイズされたものなので，企業（レシー）と地主（レサー）の双方において，使用停止後のサブリースは不可能である」という[条件 1B]に基づく議論が行われた。

スタッフは，[条件 1B]についても[条件 1A]と同様の処理を採ること，すなわち使用を停止する 6 年目に支払う 60,000 ドルもリース総額に含めて測定を行うべきと提案した（FASB[1998c]p. 5)。この提案は，企業が撤退計画をコミットメントした時点（5 年目）で 6 年目の支払リース料を負債として認識すべきとする EITF 94-3 からの変更であることも説明された。

審議では，[条件 1B]には直接的には関係しない見積サブリース料の扱いが議論された。スタッフは，企業が使用停止したリース資産をサブリースする場合，見積サブリース料はリース負債から控除すると説明した。Cassel 理事と Foster 理事もリース契約の観点や法的強制の観点から見積サブリース料の控除は合理的であると指摘し，先の提案と合わせて全会一致でスタッフの提案は採択された(FASB[1998c]pp. 5-6)。

3. 2. 従業員解雇給付関連費用

従業員解雇給付関連費用については，次の数値例 2（FASB[1998c]Attachment and p. 7）に基づいて，2 つの問題が審議された。

[数値例 2] ある企業は，既存の協定ではなく，今後継続する新設制度でもない協定に基づき，（工場閉鎖に関連して）解雇する従業員の各々に解雇給付を支給する。当該企業は従業員に告知済みの解雇計画を策定している。なお，工場閉鎖のために操業停止後も 10 人の従業員が勤務を継続すると仮定する。

3. 2. 1. 解雇給付単独の扱い

第 1 に，以下の[条件 2A]と[条件 2C]に基づく議論が行われた。

[条件 2A] 各解雇従業員（計 50 人）に 6,000 ドルを支給する。この給付は，従業員の解雇日に支給される。

[条件 2C] 企業は，解雇まで雇用を継続し，勤務する全従業員に対する給付の支給を提案した。この給付は，従業員の解雇日に支給され，金額は将来の勤務期間を通じて週給 100 ドルである。企業では 50 人の従業員が勤務を継続し，各従業員に 5,000 ドル程度の支払いを見込んでいる。

[条件 2A]と[条件 2C]とは，[条件 2A]が解雇される各従業員に対する解雇給付の支給提案であるのに対して，[条件 2C]が解雇まで勤務する全従業員に対する将来の勤務期間に基づいて算定される勤続賞与（stay bonus）の形式による解雇給付の支給提案という形式上の相違がある。しかし，支給の形式にかかわらず，「給付の受給のためには，従業員は将来の勤務期間に亘って勤続し，勤務しなければならない」という点で，[条件 2A]と[条件 2C]の実質は同じとされる（FASB[1998c]p. 7)。このため，スタッフは両方の条件に対して「企業の総負債は将来の勤務期間に亘って比例的に認識すべき」という同じ提案を行った。理由として，①企業の給付の提案および従業員の雇用継続と将来の勤務期間に亘る勤務の応諾とによって，解雇従業員に対する給付支給の推定債務または法的債務が生成していること，②本例にお

いては，応諾後に雇用継続と勤務とによって給付する企業の提案を従業員が応諾した時に過去事象が生起していることの2つが挙げられている[34]。この方法は，企業が従業員に対して解雇計画を告知した時に負債の認識を行うEITF 94-3からの変更になることも説明されたが，スタッフの提案は全会一致で採択された（FASB［1998c］pp. 7-8）。

3. 2. 2. 解雇給付と退職給付との混合の扱い

第2に，「企業は，退職する各従業員に4,000ドルの割増金の支給を提示している」という［条件2B］に基づく議論が行われた。

この場合には，解雇給付に上乗せされる割増金は，従業員が企業からの提案に応諾した時に負債として認識すべきとスタッフから提案された。①「給付の提示」と「従業員の応諾」とによって，離職従業員に対する法的債務が生成していること，②従業員が応諾した時に債務生成の過去事象が生起していること，③SFAS 88の会計処理と整合していることの3つを理由としている。この認識時点はEITF 94-3からの変更ではないことも説明され，全会一致でスタッフの提案は採択された（FASB［1998c］pp. 8-9）。

3. 3. 資産の売却計画または撤去計画から生じるその他の費用

資産の売却計画または撤去計画から生じるその他の費用については，次の数値例3（FASB［1998c］Attachment）および後述する数値例4に基づいて，3つの問題が審議された。

［数値例3］ある企業では，資産の売却または撤去に伴うその他の支出の発生を計画している。

3. 3. 1. 保証費用の増分

第1に，「企業は，販売済みの製品に必要な製品保証（warranty）契約の外注契約を締結し，この契約に従って，欠陥製品に対する製品保証作業に対する発生費用の増加が見込まれる」という［条件3A］に基づく議論が行われた。

スタッフは，製品保証費用の増分は，販売済みの製品に対する製品保証請求がSFAS 5の意味でのほとんど確実な場合には，企業が資産の売却計画をコミットメントした時に認識すべきと提案した。この提案は，①販売契約によって，欠陥製品に対する製品保証は法的債務になっていること，②企業が欠陥製品を販売した時点で債務生成の過去事象は生起していること，③外注契約の締結の際に負債の測定に必要な情報が確保されていることという3つの理由を基礎にしている。この認識時点はEITF 94-3からの変更ではないことも説明され，全会一致でスタッフの提案は採択された（FASB［1998c］pp. 9-10）。

3. 3. 2. 工場閉鎖に対する支出

第2に，次の5つの条件に基づく議論が行われた。

［条件3B］企業は，閉鎖工場の操業停止後にも勤続する10人の従業員に対する給料手当（解雇給付を除く）の支払いを計画している。

［条件3C］企業は，工場の操業停止後に柵の設置（緊締）のために外部業者への支払いを計画している。当該企業は，過去に柵の設置（緊締）を行ったことがあった。外部者が被害に遭うことによる潜在的訴訟からの損失リスクおよび企業の評判（reputation）低下を限定する目的で，潜在有毒化学物質を貯蔵するために，その柵（緊締）は撤去した。当該企業では類似する潜在有毒化学物質の工場内への貯蔵を計画していない。

［条件3D］当該企業が潜在有毒化学物質を工場内に貯蔵する計画がある点を除き，［条件3C］と同じ条件。

［条件3E］企業は，操業停止後の工場の保安業務を提供する警備会社への支払いを計画し

34）この会議の時点では，推定債務の存在要件が決定されていなかったため，②の根拠が重視されていた。

ている。

［条件3F］企業は，操業停止後にも解雇しない従業員の雇用継続および配置転換のための費用発生を計画している。

これらの条件は，工場閉鎖のために操業を停止した後に発生すると計画している費用に関係している。これらの費用については，必要な用役が提供された時に負債として認識すべきとスタッフは提案した。この提案は，①提供されていない用役に対する支払いの債務（法的債務および推定債務）は企業に存在しないこと，②用役提供を受けた時に，企業は支払いを回避する余地がなくなり，必要な債務生成の過去事象が生起するという2つの理由を基礎にしている。これらは事業からの撤退計画を企業がコミットメントした時に負債認識するとしていたEITF 94-3からの変更の提案になるが[35]，FASBは全会一致でスタッフの提案を採択した（FASB［1998c］p. 10）。

ただし，［条件3D］について，1998年4月1日会議で合意された推定債務の存在に関する第3の要件との関連が別に議論された。スタッフから，［条件3D］のように，企業内で発生する費用が推定債務に該当するか否かの確認を求められたからである。そして，［条件3D］だけでは推定債務の存在を基礎づけることはできないが，たとえば柵の設置を公に発表しているなどの追加的な条件によっては推定債務の存在を基礎づけられ得ることが指摘された（Leisenring理事）。この意見に基づいて，Jenkins議長は［条件3D］を基礎にして，推定債務の存在要件に関する追加的事例の開発をスタッフに指示した（FASB［1998c］pp. 10-11）[36]。

3.3.3. 資産の売却費用

第3に，「ある資産の売却計画に従って，企業は（SFAS 121に定義される）売却費用の発生を見込んでいる」という［数値例4］（FASB［1998c］Attachment）に基づく議論が行われた。

スタッフから，資産の売却費用は，企業が資産の売却契約の締結時に認識すべきと提案された。この提案は，①企業には売却費用の支払いに関する法的債務が存在していないこと，②他者への債務が生成する契約締結時に，企業は支払いを回避する余地がなくなり，必要な債務生成の過去事象が生起するという2つの理由を基礎にしている。この扱いは，EITF 94-3からの変更ではないことも説明され，全会一致でスタッフの提案は採択された（FASB［1998c］pp. 11-12）。

3.4. 将来の営業損失

最後に，「企業は，売却予定資産に分類されている資産の保有期間に亘って営業損失の発生を見込んでいる」という［数値例5］（FASB［1998c］Attachment）に基づいて，将来の営業損失についての審議が行われた。

スタッフは，将来の営業損失はその損失が発生した会計期間に認識すべきと提案した。この提案は，将来の営業損失は各損益項目の合計に過ぎず，それ自体は負債の源泉とはなり得ないことを基礎にしている。この扱いも，EITF 94-3からの変更ではないことが説明され，全会一致でスタッフの提案は採択された（FASB［1998c］p. 12）。

以上が1998年4月29日会議の審議の概要である。この会議における審議内容から2つのことが指摘できる。

第1に，処分負債の認識要件として「負債の定義充足」を基礎とする債務性要件の採用がこの段階で確認されていることである。同時に，売却計画または撤去計画にコミットメントするだけでは負債の定義は充足しないことも確認さ

35）ただし，［条件3F］の場合は，EITF 94-3においても，撤退支出に該当しないとして，従業員の勤務に応じて認識すべきとされる。

36）前述のように，推定債務に関する議論は立ち消えとなったため，［条件3D］の場合に負債認識をいつ行うのかは，SFAS 146の明文上は明らかではない。おそらくは，柵の設置作業という用役提供の受領時となり，ここでの議論よりも認識は遅延化するものと考えられる。

れている。コミットメントを基礎とする債務性要件を採る EITF 94-3 の規定からの変更がプロジェクトの早い段階で方向付けられていたことを意味する。

第 2 に，EITF 94-3 からの具体的な変更内容も既に示されていることである。1998 年 4 月 29 日会議において，①オペレーティングリース契約の終了支出に該当する違約金および収益貢献のない支出，②従業員が告知日後にも勤務を必要とする解雇給付，③工場閉鎖の支出の大部分について，認識時点の変更が確認されている。それぞれ，①ではコミットメント時点での全額の認識から，残余リース期間にも配分する認識への変更，②ではコミットメント時点での全額の認識から，将来の勤務期間に亘る比例的認識への変更，③でもコミットメント時点の全額の認識から，用役提供を受けた時点での認識への変更といったように，全般に負債の認識時点が遅延するような変更になっている。いずれの変更でも，スタッフの示した根拠から明らかなように，（法的）債務の生成が重視されており，SFAC 6 に依拠しつつ，具体的な規定においては認識が遅延するような内容になっていることを看取できる。

4. 追加的な審議

4.1. 全般的規定の追加的な審議

4.1.1. 認識に関する全般的規定の変更

認識に関する全般的規定は，1998 年 4 月 29 日会議以降はほとんど審議されず，唯一の審議は公開草案の公表後の 2002 年 2 月 13 日会議における審議だけである。

この会議において，スタッフから，公開草案に示された認識要件のうちの蓋然性要件（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であること）の削除が提案された[37]。「この要件は，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首尾一貫しない」ことが理由とされた。理事からは意見なく[38]，この提案は全会一致で採択された（FASB［2002b］pp. 2-3）。

認識要件としての蓋然性要件と当初測定値の算定のための期待現在価値手法とは相容れないという SFAC 7 で示された関係（SFAC 7, paras. 55-61）は，具体的な会計基準のレベルでも採用されているものと理解できる。

4.1.2. 測定に関する全般的規定の変更と追加

認識に関する考え方が早い段階で固まったのと対蹠的に，測定に関する審議は終盤に至るまで行われなかった。すなわち，公開草案公表直前の 2000 年 5 月 2 日会議では，処分完了日後に清算される予定の債務の測定の問題就中割り引きを行うか否か，割り引く場合の測定目的を SFAC 7 に規定する公正価値とするか否かが主題とされ（FASB［2000c］p. 2），測定に関する審議がプロジェクトで初めて行われたのである。

審議にあたって，スタッフからは次の 3 つの方法が提示された（FASB［2000c］Attachment）。

アプローチＡ：将来の見積リース料および見積サブリース料は割り引かない。
アプローチＢ：見積サブリース料控除後の将来の正味支払リース料について，使用停止日（企業がリース資産の使用を停止する日）までの期間で割り引きを行う。
アプローチＣ：見積サブリース料控除後の将来の正味支払リース料について，計画日（企業がリース資産の使用期間がリース全期間よりも短くなることをほとんど確実とするコミットメントを行う日）までの期間で割り引きを行う。

37）公開草案における認識要件については，久保［2015］Ⅱ.1.2.を参照。

38）この問題については，外部者からも特段のコメント等は寄せられていない（久保［2015］Ⅲ.を参照）。

3つの方法のうち，スタッフはアプローチAを提案した。本プロジェクトの主眼が処分負債の認識にあるため，リース会計モデルとの整合性について改めて検討を要する測定上の問題をプロジェクトに含めないことを主たる理由としている（FASB[2000c]pp. 2-3）。

スタッフからの提案に対して，測定目的を公正価値とするSFAC 7との整合性や，APBO 12「1967年オムニバス意見書」，SFAS 87，SFAS 106，SFAS 112および既存のリース会計モデルとの整合性を中心に種々の審議が行われた。審議の結果，Jenkins議長は「アプローチBとは，処分完了日後に清算される債務を処分完了日（たとえば，企業がリース資産の使用を停止した日や従業員が勤務を止めた日）における公正価値で測定する方法」であり，「SFAS 87，SFAS 106，SFAS 112の対象である既存制度の増強を通じて支払われる1回限りの解雇給付については，処分完了日における測定および爾後の会計処理にこれらの基準を適用する」というようにアプローチBの内容を敷衍した上で，アプローチBの可否を問うた。Jenkins議長の提案が全会一致で採択された（FASB[2000c]pp. 3-6）。

爾後測定に関する審議は，さらに遅くプロジェクトの最終審議[39]である2002年5月15日会議で行われた。公開草案の段階では爾後測定が扱われていなかったのに対して，本基準では爾後測定も扱うべきとされたためである。スタッフから，爾後測定につ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と同じ区分に計上すべきと提案された。全会一致でスタッフの提案は採択された（FASB[2002e]pp. 2-3）。

以上のように，測定に関しては，当初測定と爾後測定ともに公正価値測定が採用されることになった。審議の進行から明らかなように，SFAS 146における公正価値測定の採用は，SFAS 146の固有の問題としてではなく，測定目的としての公正価値といった概念レベルから，算定手法としての期待現在価値手法の採用といった具体的レベルに至るまでSFAC 7への全面的な依拠の結果としてもたらされたものと理解されるのである。

4.2. 契約終了支出

4.2.1. 公開草案公表前の審議

オペレーティングリース取引の停止支出に関する審議は，1998年4月29日会議の後には1999年7月21日会議で行われた。この会議では，スタッフから，1998年4月29日会議の合意事項である，①増分支出（本節4.4.参照），②1回限りの解雇給付（本節4.3.参照），③オペレーティングリース取引に係る契約債務の発生費用についての再確認が依頼された。

1998年4月29日会議の合意に拠れば，オペレーティングリース取引の契約終了支出はリース期間の全体に配分することになる。これに対して，Foster理事は，オペレーティングリース取引に対する違約金の扱いが解雇給付の扱いと不整合であることを理由に異議を唱えた。そして，Foster理事は，企業がリースを停止する以外に選択肢のない場合には，リース停止時に違約金に係る負債を認識すべきと提案した。この提案は，告知日に負債を認識する解雇給付の扱いとも整合的であると主張する。Foster理事は，さらに，オペレーティングリース取引に対する違約金はリース会計モデルに準拠する一方，従業員解雇給付が従業員給付会計モデルに準拠することが不整合の原因である旨を指摘した上で，他に選択肢がない場合の違約金の支払いはリース料の支払いとは独立しており，し

39）この回の会議で減損関連プロジェクトのすべての審議を終えている（FASB[2002f]。

40）Larson理事はFoster理事の意見に同意しながらも，Foster理事の主張では従業員給付会計モデルと不整合である旨を表明した。また，Leisenring理事は，Foster理事の意見に理解を示しながら，従業員給付会計モデルの特殊性を指摘した（FASB[1999d]pp. 3-4）。

たがって，違約金はリースの停止時に認識すべきと理由を説明した（FASB[1999d]pp. 2-3)。

しかし，他の理事の強い賛同は得られず[40]，6 人中 5 人の賛成多数により，スタッフから依頼された 1998 年 4 月 29 日会議の内容は再度合意された（FASB[1999d]p. 4)。

この合意の後，オペレーティングリース契約以外の既存の契約債務下で発生する支出に関する審議も行われた。これらの支出は，本プロジェクトの当初の目的である資産の処分に必ずしも関連するものではないため，ここまで審議されてこなかったのである。これに対して，スタッフから，従業員給付や未履行契約との関連性および概念的（conceptual）な理由から，本プロジェクトで扱うこと，さらに，EITF 94-3 と同様の会計処理を行うことが提案された（FASB[1999d]p. 5)。

Jenkins 議長は，これらの支出を本プロジェクトで扱うべきではないと主張した。ただし，企業に対して，オペレーティングリース契約以外の契約に対してリース会計モデルの類推適用を認めるべきではなく，EITF 94-3 に基づく会計処理を要求すべきであると述べ，スタッフの提案の後段は全会一致で採択された（FASB[1999d]p. 7)。

さらに，この審議の後，EITF 94-3 の対象ではあるが，資産の処分を含まない撤退活動に関係する支出に対して，どの範囲まで本プロジェクトで扱うかが審議された。スタッフは，先のオペレーティングリース契約以外の契約の終了について EITF 94-3 の適用を認めたことと同様に，EITF 94-3 の範囲ではあるが，資産の処分を含まない撤退活動に関係する支出についても，資産の処分に関係する支出と同様の扱いを提案した（FASB[1999d]pp. 7-8)。スタッフの提案に対して，Jenkins 議長から，その提案に拠れば実質的に EITF 94-3 は廃止（supersede）されることになることの確認がなされた上で，全会一致でスタッフの提案は採択された（FASB[1999d]p. 8)。

この回の会議以降，本プロジェクトの対象は，処分負債の限定が外れて，いわゆるリストラクチャリング全般に係る支出のすべてが含まれることになったのである。

4. 2. 2. 公開草案公表後の審議

公開草案の公表後の審議は 2002 年 2 月 13 日会議で行われた。スタッフから，公開草案における提案に対して，財務報告の特段の改善なしに，現行会計基準を大幅に変更するとして多くの反対が寄せられたと報告された[41]。すなわち，多くの回答者が，①将来のリース期間におけるリース費用を忠実に表現しない，②認識と開示の複雑性を増す，③期間比較可能性を歪めるといった問題を指摘した上で，EITF 94-3 におけるコミットメント日アプローチの継続を求めたというのである（FASB[2002b]p. 4)。

スタッフは，これらのコメントを重視し，再審議のために，コミットメント日アプローチ（狭義コミットメント日アプローチと改良コミットメント日アプローチ）および停止日アプローチ（狭義停止日アプローチと改良停止日アプローチ）を提示した（FASB[2002b]Attachment)。

両アプローチは，過去事象の生起をリースの当初と見ており，概念的には共通する。しかし，負債を認識すべき時点を，コミットメント日アプローチでは処分計画を企業がコミットメントした日とする一方，停止日アプローチではリース資産の使用を企業が停止した日とする点で異なる。回答者の選好は，EITF 94-3 のアプローチの継続であるコミットメント日アプローチであるが，スタッフは，以下のような「主に実務的な理由（largely for practical reasons)」から，リースその他の契約終了支出に対して停止日アプローチ（termination date approach）を提案した（FASB[2002b]pp. 4-5)。

41）公開草案の内容および寄せられたコメントの詳細は，久保[2015]を参照。

・コミットメント日アプローチを採るにはコミットメント日の要件を確定しなければならないが，この要件はSFAS 144や従業員解雇給付に対する要件とは異なり，また，他の会計基準でも採用されていないことから，会計基準の複雑性を増すことになる。
・コミットメント日アプローチを採る場合，新たな指針を策定しなければならない。

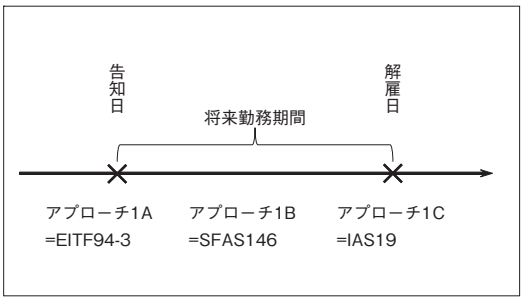


図4　受給権未獲得従業員解雇給付の認識時点

Wulff理事とTrott理事はコミットメント日アプローチを支持した。企業が決定した撤退支出の認識をコミットメント日後に遅延することは効果がないことや，処分計画へのコミットメントは重要な経済事象であり，債務生成事象も生起していることから，コミットメント日での認識が適当であるといった理由を示した（FASB［2002b］pp. 5-6）。他方，Schipper理事とFoster理事は停止日アプローチを支持した。スタッフの示した実務上の問題が重要であることや，コミットメント日の裁量的決定可能性への懸念が理由として示された。同様に，Jenkins議長も，リース会計モデルとの整合性やコミットメント日の概念形成の困難さなどから，停止日アプローチを支持した（FASB［2002b］pp. 6-7）。採決の結果，6名の理事による賛成多数（Wulff理事1名が反対）で，停止日アプローチが採択された（FASB［2002b］p. 7）。

以上の契約終了支出に関する審議は，関係者の意見や実務上の問題に対して，FASBが配慮する余地のあることを示している。契約終了支出に係る負債の認識は，審議の途中でリース期間の全期間への配分から使用停止日における一括認識に変更されている。ここでの認識時点の変更は公開草案に対する反対コメントの重要性が背景にあり，停止日アプローチの採用は主として実務上の問題を根拠にしていたように，関係者の意見や実務上の問題は審議において一定の根拠となり得るのである。ただし，審議でも言及されていたように，契約終了支出に係る負債認識（負債の発生）の債務生成事象は「リースの開始」を基礎としており，概念的な基礎に変更は加えられていないことには注意が必要である。契約終了支出に関する審議の経緯は，関係者の意見や実務上の問題を忖度し得る程に「リースの開始」が基礎概念として重視されていたものと理解される。

4.3. 従業員解雇給付

4.3.1. 公開草案公表前の審議

従業員解雇給付に関する審議は，1998年4月29日の後には，1998年10月14日会議において，1998年7月1日会議で合意された推定債務の存在要件への当てはまりの1例として行われた。この会議で取り上げられたのは，EITF 94-3の対象である資産の処分計画に伴う1回限りの給付協定に従って支給する従業員への解雇給付であり，就中過去勤務要素が明らかに含まれておらず，かつ，従業員が給付の受給のためには解雇日までの勤務継続が必要である旨を企業から告知されているもの（受給権未獲得従業員解雇給付）である（FASB［1998g］pp. 2-3）。

スタッフは，このような解雇給付の認識に関して，告知日に認識するアプローチ1A，将来の勤務期間に亘って認識するアプローチ1B，解雇日に認識するアプローチ1Cの3つの案（**図4**参照）を提示した上で（FASB［1998g］Attachment）[42]，1998年7月1日に会議で合意された推定債務の存在要件（本節2.）に基づく，以下のような理由からアプローチ1Bを提案した。

（1）要件ａと要件ｂとの関連

スタッフに拠れば，要件ａと要件ｂとは，負債の第１の特質として示される現在の義務または責任を証拠づける要件である。そして，解雇される従業員に対して，将来の勤務期間に亘る勤務（将来の経済的便益）と引き換えに給付（報酬）を支給する企業の約束によって，これらの要件は合わせて交換取引の基礎を構成するという。したがって，これらの２つの要件は企業からの提案という行動に合理的に依拠している従業員が将来の勤務を提供し始める時に充足するため，アプローチ１Ｂが適当となる（FASB[1998g]p. 3）。

（2）要件ｃとの関連

スタッフに拠れば，要件ｃは，負債の第２の特質として示される資産の将来的犠牲を回避する裁量が企業にほとんどまたはまったくないか否かを査定する基礎としての企業の実行しない（または解雇される従業員に給付を支払う）という意思決定に関係するほとんど確実な将来の直接的な経済的不利益の概念に支えられているという（FASB[1998g]p. 3）。

要件ｃ(i)は，企業が将来の資産の犠牲を回避する裁量がほとんどまたはまったくないか否かを査定する基礎としての企業がもたらした損害に対する他者の行動を見るものである。企業は，実際の解雇までは従業員を解雇する（そして，解雇給付を支払う）か否かの裁量を保持している。したがって，企業が約束を破棄して，解雇従業員に解雇給付を支払わない場合の経済的不利益がほとんど確実であったとしても，従業員を解雇する意思決定を取り下げることは可能なので，企業が給付を支給しないことのもたらす経済的不利益がほとんど確実とはいえないことになる。従業員の雇用が継続される場合，要件ｃ(i)は，企業が従業員を解雇した時に充足することとなり，アプローチ１Ｃが適当となる（FASB[1998g]p. 4）。

他方，要件ｃ（ii）は，企業が資産の将来の犠牲を回避するための裁量をほとんどまたはまったく有していないか否かを査定する基礎として，実行を避けるべきあらゆる努力にもかかわらず利用可能な唯一の選択肢となる企業自身の行動の帰結に対するものである。要件ｃ（ii）では，企業が解雇すると見込む従業員は資産の処分に直接的に関連し，かつ，企業の他の事業で効率的に使用することができないという仮定を検討することを可能にする。このような事実と状況においては，企業にとって利用可能な唯一の選択肢は，不要ではあっても従業員の雇用を継続することであるから，要件ｃ（ii）は，従業員の将来の勤務期間に亘る勤務に応じて充足するので，アプローチ１Ｂが適当となる（FASB[1998g]p. 4）[43]。

以上の２つの理由に加えて，SFAS 87，SFAS 106，SFAS 112といった従業員給付に関する会計基準との整合性に鑑みて，スタッフはアプローチ１Ｂを提案したのである（FASB

42）これらの方法は，それぞれアプローチ１ＡがEITF 94-3，アプローチ１ＢがSFAS 146，アプローチ１ＣがIAS 19で採用されていた方法に該当する。

なお，IAS 19（IASC[1998a]）では「債務生成事象は従業員の勤務ではなく，解雇である」（para. 132）としていた。ただし，IAS 19は2011年の改正により以下のような認識要件に変更されている。「（ａ）企業が解雇給付の申し出を撤回できなくなったとき，（ｂ）企業がIAS 37の範囲で，解雇給付の支給に関係するリストラクチャリング費用を認識するとき，のいずれか早い日において解雇給付に係る負債および費用を認識しなければならない」（IAS 19（IASB[2011]），para. 165）。

43）スタッフは，アプローチ１Ｂの採用によって経済的不利益の概念を拡張することは，企業自身の行動の帰結の査定に基づいて，企業が一定の将来の支出を負債として認識するのを認め得ることになることを懸念した。このため，スタッフは狭い定義の下で適用する表現のために，要件ｃ（ii）を開発する準備ができている旨を表明した。具体的には，経済的不利益の可能性の記述に当たっては，「合理的に確実である（reasonably assured）」のように，SFAS 5におけるほとんど確実よりも高い認識閾値を検討することも可能であると説明した（FASB[1998g]p. 5）。

［1998g］p.5）。

スタッフの提案に対する理事間の議論は，本プロジェクトのみを検討対象とするのであれば概ね合意に達する様相であった。しかし，前述（本節2.2）のように，この会議の中心的議題であった推定債務に関する審議が先送りされた結果，その1例として検討された従業員解雇給付に関する会計処理も先送りされたのである。

この後，1999年7月21日会議において，1回限りの解雇給付のうち，（a）給付の受給のために，解雇までの勤務が従業員に明示的または黙示的に要求されるもので，（b）勤続期間を基礎に計算されるものが審議された。これらの給付のうち過去勤務に対応する部分について，①EITF 94-3の規定のように告知日に認識する方法と，②これらに類似する過去勤務要素を含まない給付に対する決定と整合するように，勤務に応じて認識する方法のいずれに拠るべきかが論点となった。スタッフは，これらの問題に関する追加の指針が必要である旨の提案を行った（FASB［1999d］p.4）。

提案に対して，Foster理事は，従業員が解雇まで勤務を必要とする給付は，同様の会計処理を行うべきであるから，給付式に基づく給付であれ，固定額で計算される給付であれ，受給のためには同じ条件を満たさなくてはならないと述べた。そして，スタッフから説明された給付は，勤務期間に基づく給付式を用いて算定するが，企業の約束は過去ではなく，将来の勤務に対する支払いとしての給付の支給であると指摘した。したがって，説明された解雇給付は過去勤務に関連していないと主張した。給付協定が，解雇計画で指定された条件を満たし，従業員に告知されているときに限り有効になる新しい協定であるからである。Jenkins議長は，Foster理事に同意した上で，給付額にかかわらず，従業員が将来の勤務を行い，解雇されるまではいかなる給付も獲得していないので，この種の給付は同じ会計処理を行うことが論理的であると述べた。

そして，Jenkins議長から，従業員を解雇する以外に現実的な選択肢のない企業に対しては，どのように給付額が算定されるかにかかわらず，従業員に対して給付の受給のために解雇までの勤務を要求するすべての給付については同じ会計処理を要求するという代替案が提示され，Cope，Foster，Jenkins，Leisenring，Mueller各理事が代替案をスタッフの提案より好ましいとした。Larson理事のみスタッフの提案を代替案よりも好ましいが代替案にも反対はしないとした。この結果を受けて，Jenkins議長は，スタッフに対して，より完全に問題を調査することを指示する一方，スタッフの分析が異なった結論を導くのでなければFASBへの再提案は不要であると指示した（FASB［1999d］pp.5-6）。

1999年7月21日会議において，受給権未獲得従業員解雇給付に対するFASBの方針が固まったことになる。すなわち受給権未獲得従業員解雇給付については，給付額の算定式にかかわらず，告知日から解雇日までの期間に亘って比例的に負債認識すべきことが確認されたのである。また，この根拠として，企業の約束が新たに行われたことに着目して，企業の約束が過去の勤務ではなく，将来の勤務に対するものであることも確認されている。先の1998年10月14日会議におけるスタッフの提案も，「将来の勤務期間に亘る勤務（将来の経済的便益）と引き換えに給付（報酬）を支給する企業の約束」を根拠に挙げていたことから，受給権未獲得従業員解雇給付の認識では，選択可能な状況下で企業が約束を行ったという事実が重要な概念になっていることが看取できる[44)]。

4.3.2.　公開草案公表後の審議

従業員解雇給付に関する審議は，公開草案公表後の2002年3月20日会議にも行われた。

まず，スタッフから，対象となる解雇給付協定について，「1回限り（one-time）」の解雇給付協

44）久保［2015］脚注25も参照。

定として，実務上は広く見られるいわゆるリストラクチャリングに関連する解雇給付協定から，対象を厳格化することが提案され，全会一致でスタッフの提案は採択された（FASB［2002c］pp. 2-3）。次いで，スタッフから，1回限りの解雇給付の測定目的として公正価値を採ることの確認を求められ，全会一致で確認された（FASB［2002c］p. 3）。

続いて，1回限りの解雇給付に関する認識の問題が審議された。1回限りの解雇給付に係る負債について，公開草案では従業員が将来の勤務を必要とするか否かで認識要件を区別していた。すなわち従業員が将来の勤務を必要とする場合には，負債は将来の勤務期間に亘って認識し，そうでなければ告知日に認識すべきとされていた。スタッフに拠れば，この相違は，従業員の将来の勤務が不要であれば，企業は解雇給付を支給するという約束はしないであろうという考え方を前提にしている（FASB［2002c］pp. 3-4）。

公開草案に対する何通かのコメントレターにおいて，従業員が将来の勤務を必要とするのは法令に基づく場合などさまざまな理由が考えられ，必ずしも解雇給付の受給権獲得のためだけではないことが指摘された。スタッフは，これらの回答には同意し，規定を修正すべきことを提案した。実務上の観点から，従業員の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，法令最短勤務期間を基礎に60日間を超える勤務が必要か否かで扱いを区分するように提案した（FASB［2002c］pp. 4-5）。

Wulff 理事は，解雇給付は過去勤務対応部分と将来勤務対応部分とを区別すべきであり，区別も可能であることを指摘し，過去勤務対応部分を将来に繰り延べないために告知日に認識すべきと主張した（FASB［2002c］p. 5）[45]。Schipper 理事は告知日認識を選好するが，スタッフの提案に対しても反対ではない旨を特段の理由を述べずに表明した（FASB［2002c］p. 5）。Crooch 理事は，SFAS 143と同様に，負債の発生日（約束を行った日）に認識すべきと主張したが，損益計算上の差異が小さいことから，スタッフの提案に対しても反対ではない旨を表明した（FASB［2002c］pp. 5-6）。Foster 理事は，従業員の勤務は債務生成事象には該当しない旨を主張した。Foster 理事に拠れば，負債の定義充足には，企業が重大な違約金なしに将来の資産の移転あるいは使用を回避する余地がほとんどまたはまったくないことが必要であるが，従業員を実際に解雇するまでは条件付きである。そして，従業員の解雇は企業のコントロール可能な将来事象であるから，従業員の解雇が過去事象であり，したがって，解雇日に負債認識すべきというのである（FASB［2002c］p. 6）。Trott 理事は，継続的な解雇給付契約に適用する SFAS 112では従業員の解雇がほとんど確実になった日に負債を認識することから，従業員給付モデルに鑑みて，1回限りの解雇給付も同様の処理とすべきと主張した。また，従業員が債務生成日以降の勤務が必要な場合には従業員給付モデルの適用は適切である旨を指摘した（FASB［2002c］p. 6）。

これらの意見を受けて，Jenkins 議長は，解雇給付が従業員給付である以上，従業員給付モデルに従うのが適切であると述べた上で，スタッフから提案された将来の勤務の要否を法令最短勤務期間を基礎に決定する方法は合理的であり，実務的なアプローチであることを指摘した（FASB［2002c］pp. 7-8）。最終的に，スタッフの提案は，5名の賛同と2名（Foster 理事と Wulff 理事）の反対により採択された（FASB［2002c］p. 8）。

以上の従業員解雇給付に関する審議内容から，従業員解雇給付に関する負債の認識時点の

45）Wulff 理事の主張は，後述の Trott 理事の意見と共に，公開草案に対するコメントレターの回答者および円卓討論参加者の多くが選好した方法に拠るべきとの主張に類似している。詳細は，久保［2015］を参照。

議論は早い時期に合意され，その後もFASBの姿勢が揺らぐことはほとんどなかったことが看取できる。特に，受給権未獲得従業員解雇給付の扱いは，公開草案に対するコメントレターや円卓討論での数多くの厳しい反対意見にもかかわらず，公開草案からの変更が行われなかったことから，FASBの意図を読み取る上で重要である。

前述のように，受給権未獲得従業員解雇給付の扱いに際して，FASBが重視したのは給付額の算定式にかかわらず，「新たな約束を締結した」という事実であった。そして，単なる約束の締結というだけでなく，「従業員に将来の勤務の必要がない場合に企業が前もって解雇給付金の約束を告知することはないだろう」（FASB［2000f］para. 243）との推論に顕著なように，企業の選択可能な状況下において敢えて約束を締結したという事実をFASBが重視していることと合わせて考えると，FASB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」を負債認識の基礎概念と捉えていたものと理解されるのである。

4.4. その他の内容

ここまでに見た，全般的規定，契約終了支出，従業員解雇給付に関する審議の他，以下のように細かな内容を審議する会議も開催されている。

4.4.1. 1999年6月23日会議

本プロジェクトの結果によって，APBO 30が廃止される（superseded）ことになる。1999年6月23日会議では，APBO 30の廃止に伴って必要となるSFAS 88, SFAS 106, SFAS 112の改正に関する審議が行われた（FASB［1999c］pp. 1-3）。

4.4.2. 1999年7月21日会議

1999年7月21日会議では，処分負債の認識に関する再審議，処分負債に関する追加的指針の要否，処分負債に類似する負債への拡張に加えて，開示項目に関する審議が行われた（FASB［1999d］pp. 8-9）。

4.4.3. 2000年2月1日会議

2000年2月1日会議では，公開草案公表に向けた最終調整のために，主として資産の減損に関する種々の審議が行われた。その中で，処分負債に関して，開示項目のうち，「目的適合性がない」項目として，解雇予定の従業員の数および実際に解雇した従業員の数の2項目の削除が決定された（FASB［2000a］pp. 6-7）。

4.4.4. 2000年3月1日会議

2000年3月1日会議では，EITF 94-3を適用して計上されてきた負債の移行措置について審議された。遡及修正および累積的影響額を要求するには，EITF 94-3の範囲を超える損益に関する議論が必要であることや，本プロジェクトにおいて処分予定保有の資産に対して遡及修正は採らないと決定したことから，処分負債についてもプロスペクト処理による移行が提案され，6名の賛成多数（反対はFoster理事1名）により，プロスペクト処理が採択された（FASB［2000b］pp. 5-7）[46]。

4.4.5. 2002年4月17日会議

2002年4月17日会議では，処分負債に関する報告および開示規定が審議された。当初，FASBはEITF 94-3を全面的に交替する予定ではなかったが，この会議までにEITF 94-3を全面的に交替することになったため，報告および開示の規定を定める必要が生じたのである（FASB［2002d］p. 2）。

EITF 94-3では，リストラクチャリング活動に関係する支出を，損益計算書において，税引前継続事業損益に含めることを要求していた。リストラクチャリング活動は異常でも臨時的でもないからである。スタッフは，同様の理由から，処分活動に関係する支出は非継続事業損益に含めないこと，含めるのであれば，SFAS 144の規定に従って非継続事業損益に含めるべきことを提案した。全会一致でスタッフの提案は採

46）SFAS 146公表直前の2002年5月15日会議でも発効日と移行措置について確認されている（FASB［2002e］pp. 6-7）。

択された（FASB[2002d]pp. 2-3）。開示規定は，おおよそ公開草案で提案された内容を適用することになった（FASB[2002a]）。

5. 小括

本節では，第Ⅲ節で明らかにした，EITF 94-3 から SFAS 146 への 2 つの大きな変更点－測定局面における期待値（公正価値）の導入と認識の遅延化・少額化－を中心に，FASB の意図を確認してきた。

まず，両会計基準における測定局面の明らかな相違は，SFAS 146 に固有の問題としてではなく，SFAC 7 に依拠した結果であることが確認された。すなわち，SFAS 146 における公正価値測定の採用は，SFAS 146 の固有の問題としてではなく，測定目的としての公正価値といった概念レベルから，算定手法としての期待現在価値手法の採用といった具体的レベルに至るまで SFAC 7 への全面的な依拠の結果としてもたらされたものと理解されるのである。他方，認識の遅延化・少額化は，本プロジェクトにおける詳細な議論の結果もたらされたものであり，将来支出に関する会計処理に対する FASB の姿勢の現れと捉えることができる。そして，この姿勢は，特定の実務上の問題や政治的問題などの「外圧」の影響を受けない FASB の「理念」の顕現と捉えられるものであり，その「理念」は契約終了支出と受給権未獲得従業員解雇給付の審議過程の比較から具体的に看取できる。

公開草案における会計処理に対しては，両方ともに多くの反対が寄せられた。契約終了支出（オペレーティングリース取引の中途解約支出）は，その反対の声が重要であったことを理由に公開草案の扱いを実務上の問題を考慮に入れた上で変更を施した。他方，受給権未獲得従業員解雇給付では，より反対の声が多く，また多くの関係者が会計処理の不整合を主張したにもかかわらず，公開草案からの変更を行わなかった。一見すると FASB の姿勢は場当たり的にも見えるが，基礎的な概念の水準から見ると FASB の姿勢は一貫していると考えられる。

受給権未獲得従業員解雇給付については，前述のように「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して FASB は捉えているのであった。この「選択可能な状況下で企業が約束を締結した」ことの重視は，契約終了支出に対する扱いにおいても当てはまることを看取できる。

契約終了支出については，認識基準（期間配分から停止日アプローチ）の変更は行われたが，債務生成事象をリースの開始とする基礎的な概念の変更は行われなかった。リースはレシー＝レサー間の約束（リース契約）の下で始まり，この約束は，借り入れや割賦購入など他の選択肢がある中で，レシーである企業の意思決定によって締結されるものである。したがって，リースの開始を債務生成事象と捉えることは，契約終了支出に係る負債認識の基礎的な概念が，受給権未獲得従業員解雇給付と同様に，「選択可能な状況下で企業が約束を締結した」ことであるものと理解されるのである。

以上から明らかなように，FASB は「理念」として，「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捉えていたのである[47)]。このような理解に拠れば，SFAS 146 における負債認識の遅延化の理由も明らかになる。EITF 94-3 における負債認識の基礎は経営者のコミットメントであり，これは外部者と無関係に経営者が単独で決定できる。これに対して，SFAS 146 が負債認識の基礎とする「選択可能な状況下で企業が新たな約束を締結すること」においては，経営者のコミットメントに加えて，外部者との合意を必要

47）主に SFAS 112 の対象とされる継続的解雇給付協定に基づく受給権未獲得従業員解雇給付の扱いとの相違も，「約束」の存在によって説明されている。たとえば，久保[2015]における Trott 理事の発言（注 25）を参照。

とする。そして，外部者との合意は必然的にコミットメントに後行する。したがって，EITF 94-3 から SFAS 146 への変更における負債認識の遅延化は，コミットメントから「選択可能な状況下で企業が新たな約束を締結すること」への変更の結果として理解されるのである[48]。

本節の検討では，以上に加えて，SFAS 146 の規定には表出していない推定債務に関する審議からの知見も得られた。審議を通じて，本プロジェクトの対象とする債務の範囲は，法的債務から直接的に導かれない推定債務を含む広い範囲から徐々に狭隘化していき，最終的には極めて限定された範囲の債務だけを対象とするまで狭隘化したのである。負債は「早く」「多めに」計上すべきとする伝統的な保守主義とは反する流れが見られたが，これらに加えて，対象について「より広く」とする面から見ても，SFAS 146 の負債認識は伝統的な保守主義とは反する流れが見られるのである。

Ⅴ．結び－要約と結論－

ここまで「SFAS 143 型の原形」としての EITF 94-3 から，SFAS 143 型の会計処理である SFAS 146 への改正理由について，SFAS 146 の審議過程の分析を通じて検討してきた。ここまでの検討結果について，各節の小括を基礎にして要約しよう。

第Ⅱ節では，SFAS 146 の会計処理を概観した。

まず，認識要件について，SFAS 146 では，直接には「負債の発生」を認識の基礎としている。内容としては，SFAC 6 における負債定義の充足を認識要件としており，より具体的には現在の債務の存在を認識要件にしているのであった。現在の債務の存在を認識要件とすることは，債務性要件を採っていることを意味するため，認識要件として債務性要件を採る SFAS 143 型の会計処理と合致している。

次いで，当初測定値について，SFAS 146 では，直接には「公正価値」を指示している。SFAS 146 における公正価値は，期待現在価値手法で算定することが想定されている。期待現在価値は期待値が基礎になっており，当初測定値として期待値を採る SFAS 143 型の会計処理と合致していることになる。

さらに，爾後測定について，SFAS 146 では負債の簿価修正を指示しており，これも爾後測定に負債の簿価修正を採る SFAS 143 型の会計処理と合致している。

以上から，SFAS 146 の会計処理は，認識要件，当初測定値，爾後測定という会計過程全体において，SFAS 143 型の会計処理の定義と合致しており，SFAS 146 は SFAS 143 型の会計処理を採っていることを確認した。

第Ⅲ節では，SFAS 146 と EITF 94-3 との比較を行い，以下の 2 つを確認した。

第 1 に，両会計基準では，測定局面に明らかな相違が見られた。当初測定値は EITF 94-3 の見積支出額から，SFAS 146 の期待現在価値手法を前提とする公正価値へと変更され，爾後測定を規定していなかった EITF 94-3 から，SFAS 146 では爾後測定でも公正価値を測定目的として明示した上で，各決算期に負債の簿価修正を規定しているという顕著な相違を確認した。

第 2 に，SFAS 146 による負債認識は，全般に EITF 94-3 による負債認識よりも遅延し，金額も少額になることである。負債認識の遅延化は，同じ債務性要件ではありながら，債務生成を認識するトリガー事象が異なっていることに由来し，契約終了支出に係る負債として計上される金額は公正価値測定の採用と見積サブリース料の控除の規定によって減額されることになったのであった。EITF 94-3 から SFAS 146 への改正は，負債は「早く」「多めに」計上すべしとする伝統的な保守主義とは反する方向へ

48）負債の減額化は，第Ⅲ節で述べたように，主として測定目的としての公正価値の採用の結果である。

の改正であることを確認した。

そして，第Ⅳ節では，SFAS 146 の設定過程の分析を通じて，第Ⅲ節で明らかにした EITF 94-3 から SFAS 146 への 2 つの変更点を中心に FASB の意図を確認し，以下の 3 点を明らかにした。

第 1 に，両会計基準における測定局面の明らかな相違は，SFAS 146 に固有の問題としてではなく，SFAC 7 に依拠した結果であることを確認した。すなわち，SFAS 146 における公正価値測定の採用は，SFAS 146 の固有の問題としてではなく，測定目的としての公正価値といった概念レベルから，算定手法としての期待現在価値手法の採用といった具体的レベルに至るまで SFAC 7 への全面的な依拠の結果としてもたらされたものと理解されるのであった。

第 2 に，負債認識の遅延化は，コミットメントから「選択可能な状況下で企業が新たな約束を締結すること」への変更の結果であることを確認した。

SFAS 146 の審議では，特定の実務上の問題や政治的問題などの「外圧」の影響を受けない FASB の「理念」が重視されたものであり，この「理念」は契約終了支出と受給権未獲得従業員解雇給付の審議過程の比較から具体的に看取できたのであった。

公開草案における会計処理に対しては，両方ともに多くの反対が寄せられた。契約終了支出（オペレーティングリース取引の中途解約支出）は，その反対の声が重要であったことを理由に公開草案の扱いを実務上の問題を考慮に入れた上で変更を施した。他方，受給権未獲得従業員解雇給付では，より反対の声が多く，また多くの関係者が会計処理の不整合を主張したにもかかわらず，公開草案からの変更を行わなかった。一見すると FASB の姿勢は場当たり的にも見えるが，基礎的な概念の水準から見ると FASB の姿勢は一貫していると考えられた。

受給権未獲得従業員解雇給付については，前述のように「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して FASB は捉えているのであった。この「選択可能な状況下で企業が約束を締結した」ことの重視は，契約終了支出に対する扱いにおいても当てはまることを看取できた。

契約終了支出については，認識基準（期間配分から停止日アプローチ）の変更は行われたが，債務生成事象をリースの開始とする基礎的な概念の変更は行われなかった。リースはレシー＝レサー間の約束（リース契約）の下で始まり，この約束は，借り入れや割賦購入など他の選択肢がある中で，レシーである企業の意思決定によって締結されるものである。したがって，リースの開始を債務生成事象と捉えることは，契約終了支出に係る負債認識の基礎的な概念が，受給権未獲得従業員解雇給付と同様に，「選択可能な状況下で企業が約束を締結した」ことであるものと理解されるのであった。

以上から明らかなように，FASB は「理念」として，「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捉えていたのである。このような理解に拠れば，SFAS 146 における負債認識の遅延化の理由も明らかになる。EITF 94-3 における負債認識の基礎は経営者のコミットメントであり，これは外部者と無関係に経営者が単独で決定できる。これに対して，SFAS 146 が負債認識の基礎とする「選択可能な状況下で企業が新たな約束を締結すること」においては，経営者のコミットメントに加えて，外部者との合意を必要とする。そして，外部者との合意は必然的にコミットメントに後行する。したがって，EITF 94-3 から SFAS 146 への変更における負債認識の遅延化は，コミットメントから「選択可能な状況下で企業が新たな約束を締結すること」への変更の結果として理解されるのであった。

第 3 に，第Ⅲ節までの検討では表出していなかった，推定債務に関する審議からの知見も得られた。審議を通じて，本プロジェクトの対象

とする債務の範囲は，法的債務から直接的に導かれない推定債務を含む広い範囲から徐々に狭隘化していき，最終的には極めて限定された範囲の債務だけを対象とするまで狭隘化したのであった。負債は「早く」「多めに」計上すべきとする伝統的な保守主義とは反する流れが見られたが，これらに加えて，対象について「より広く」とする面から見ても，SFAS 146 の負債認識は伝統的な保守主義とは反する流れが確認されたのであった。

以上の知見に基づいて，次の 3 つの特徴を提示することで，「SFAS 143 型の会計処理の特徴のうち，これまでに明らかになっていないものを浮き彫りにする」という本稿の課題に応えよう。

第 1 に，久保[2013]が示唆した，SFAS 143 型の会計処理の測定面の特徴が提示できる。「SFAS 143 型の原形」である EITF 94-3 から，SFAS 143 型の会計処理である SFAS 146 における見積支出額から期待値への当初測定値の置換は，もっぱら SFAC 7 への依拠によって説明されることが明らかになった。ここから，SFAS 143 型の会計処理について，測定面（当初測定値と爾後測定）を SFAC 7 に依拠する会計処理であるという特徴を指摘できる。測定目的として公正価値を採ることの意味や公正価値測定が蓋然性要件と相容れない理由などは，SFAC 7 の内容および設定過程（現在価値（Present Value）プロジェクト）の詳細な検討が必要であり，別稿で検討すべき課題となる。

第 2 に，SFAS 143 型の会計処理の認識面の特徴が提示できる。SFAS 146 における認識要件は，直接的には SFAC 6 における負債の定義充足が掲げられていた。そして，具体的な内容は，回避不能性を重視した現在の債務に基づく債務性要件であった。この債務性要件を支える基礎概念として，「選択可能な状況下で企業が新たな約束を締結すること」が挙げられることが明らかになった。これにより，SFAS 143 型の会計処理が，企業にとって回避不能な将来の支出のうち，能動的に負う支出（意思決定の結果）のみを対象とすることが理由も説明可能になる。

第 3 に，SFAS 143 型の会計処理の対象面の特徴が提示できる。SFAS 143 型の会計処理の対象は，法的債務および高い閾値の推定債務のみに限定されることが明らかになった。第 2 の特徴と相俟って，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と位置づけられる。

以上の 3 つの特徴は，特定の実務上の問題や政治的問題などの「外圧」の影響を受けない FASB の「理念」が色濃く反映したものと考えられる。そのため，SFAS 146 の内容と審議過程から導出したこれらの特徴は，SFAS 143 型の会計処理の特徴として一般化できる蓋然性は高いだろう[49]。とは言え，上述の SFAC 7 の内容および設定過程の詳細な検討を含む，SFAS 143 型の会計処理の包括的な検討は必要であることを指摘して一先ず擱筆する。

付記：本稿は，JSPS 科研費 15K03759 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.
――――［1976］*SFAS 13*, “Accounting for Lease,” 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 Ter-

49）ここで提示した特徴は明示化には至っていないが，本稿冒頭に掲げた筆者の一連の研究に含まれており，一般化される内容と考えられる。

mination Benefits and Other Costs to Exit an Activity (including Certain Costs Incurred in a Restructuring). Minutes of the January 19, 1995 EITF Meeting," FASB.

FASB [1996a] *FASB Action Alert, No. 96-27*, FASB.

——— [1996b] *Minutes of the August 21, 1996 Board Meeting,* "Agenda Decisions and Reconsideration of FASB Standards," FASB.

——— [1997a] *Revised Minutes of the June 25 ,1997 Board Meeting,* "Impairment Issues," FASB.

——— [1997b] *Revised Minutes of the September 17, 1997 Board Meeting,* "Impairment Issues," FASB.

——— [1998a] *Minutes of the March 4, 1998 Board Meeting,* "Costs Associated with the Retirement of Long Lived Assets, " FASB.

——— [1998b] *Minutes of the April 1, 1998 Board Meeting,* "Constructive Obligations," FASB.

——— [1998c] *Minutes of the April 29, 1998 Board Meeting,* "Impairment Issues," FASB.

——— [1998d] *Minutes of the May 19, 1998 Board Meeting,* "Liaison Meeting with the Financial Accounting Standards Committee of the American Accounting Association (AAA)," FASB.

——— [1998e] *Minutes of the July 1, 1998 Board Meeting,* "Constructive Obligations," FASB.

——— [1998f] *Minutes of the September 23, 1998 Board Meeting,* "Liability and Equity," FASB.

——— [1998g] *Minutes of the October, 14, 1998 Board Meeting,* "Liability Recognition Issues: involuntary termination benefits," FASB.

——— [1998h] *FASB Action Alert, No. 98-40,* FASB.

——— [1999a] *FASB Action Alert, No. 99-01,* FASB.

——— [1999b] *FASB Action Alert, No. 99-03,* FASB.

——— [1999c] *Minutes of the June 23, 1999 Board Meeting,* "Accounting for (a) the Disposal of a Segment of a Business and (b) Subsequent Events," FASB.

——— [1999d] *Minutes of the July 21, 1999 Board Meeting,* "Recognition of Liabilities for Certain Costs Associated with the Disposal of an Asset," FASB.

——— [2000a] *Minutes of the February 1, 2000 Board Meeting,* "Recognition Issues and Proposed Changes to Draft Standard," FASB.

——— [2000b] *Minutes of the March 1, 2000 Board Meeting,* "Effective Date, Termination, and Related Matters," FASB.

——— [2000c] *Minutes of the May 2, 2000 Board Meeting,* "Measurement of Obligations Associated with Disposal Activities," FASB.

——— [2000d] *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.

——— [2000e] *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.

——— [2000f] *Proposed Statement of Financial Accounting Standards,* "Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets and for Obligations Associated with Disposal Activities," FASB.

——— [2000g] *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] *Minutes of the March 28, 2001 Board Meeting,* "Assets Held for Sale: reporting issues," FASB.

——— [2002a] *FASB Action Alert, No. 02-17,* FASB.

——— [2002b] *Minutes of the February 13, 2002 Board Meeting,* "Liability Recognition and Measurement Issues: disposal costs other than employee termination benefits," FASB.

——— [2002c] *Minutes of the March 20, 2002 Board Meeting,* "Liability Recognition and Measurement Issues: employee termination benefits," FASB.

——— [2002d] *Minutes of the April 17, 2002 Board Meeting,* "Reporting Disclosure Requirements,"

FASB.

FASB［2002e］ *Minutes of the May 15, 2002 Board Meeting,* “Measuremental Issues, Effective Date, and Transition,” FASB.

———［2002f］ *FASB Action Alert, No. 02-21,* FASB.

———［2002g］ *SFAS 146,* “Accounting for Costs Associated with Exit or Disposal Activities,” FASB.

———［2003］ *FSP FAS 146-1,* “Determining Whether a One-Time Termination Benefit Offered in Connection with an Exit or Disposal Activity Is, in Substance, an Enhancement to an Ongoing Benefit Arrangement,” 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(website).pdf，2015 年 2 月 28 日最終閲覧）。

IASB［2011］ *IAS (International Accounting Standard) 19,* “Employee Benefits,” IASB.

IASC［1998a］ *IAS 19,* “Employee Benefits,” IASC.

———［1998b］ *IAS 37,* “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets,” IASC.

Johnson, L. Todd［1994］ *Future Events: a conceptual study of their significance for recognition and measurement,* Australian Accounting Standards Board, Canadian Accounting Standards Board, International Accounting Standards Committee, United Kingdom Accounting Standards Board, United States Financial Accounting Standards Board.

久保淳司［2009a］「リスク事象の財務諸表計上への課題」『經濟學研究』第 58 巻第 4 号，289-306 頁。

————［2009b］「資産除去債務基準における資産負債の両建処理」『經濟學研究』第 59 巻第 3 号，199-213 頁。

————［2010］「不確実性事象の認識における蓋然性と債務性の機能」『會計』第 178 巻第 1 号，19-31 頁。

————［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－」『經濟學研究』第 60 巻第 4 号，77-94 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」『經濟學研究』第 63 巻第 1 号，65-85 頁。

久保淳司［2014］「将来支出に係る会計処理の 2 類型」『会計理論学会年報』第 28 号，15-25 頁。

————［2015］「【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」の内容および関係者の評価」『經濟學研究』第 65 巻第 1 号，183-199 頁。

————・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』第 26 号，95-104 頁。

Lennard, Andrew and Sandra Thompson［1995］ *Provisions: their recgnition, measurement, and disclosure in financial statements,* Australian Accounting Standards Board, Canadian Accounting Standards Board, International Accounting Standards Committee, United Kingdom Accounting Standards Board, United States Financial Accounting Standards Board.

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 の議事録は，アルファベット順ではなく日付順で記載している。