HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	FASB概念フレームワークプロジェクトフェーズBにおける不確実性の取り扱いに関する審議内容の整理
Author(s)	久保, 淳司
Citation	經濟學研究, 66(1), 33-57
Issue Date	2016-06-09
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/62337
Type	departmental bulletin paper
File Information	ES_66(1)_033-057.pdf

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

経済学研究 66−1
北海道大学 2016.6

＜研究ノート＞

FASB概念フレームワークプロジェクトフェーズBにおける不確実性の取り扱いに関する審議内容の整理

久保淳司

Ⅰ はじめに

不確実性に関係する会計処理について，会計基準レベルの理論的検討はある程度まで深化しているが（たとえば，久保［2016］），概念フレームワークレベルの検討は十分には行われていない。本ノートの目的は，不確実性に関係する会計処理を概念フレームワークレベルで検討する際の手掛かりを探ることであり，具体的には，FASB（Financial Accounting Standards Board，財務会計基準審議会）の概念フレームワークプロジェクト（Conceptual Framework Project）のフェーズB「財務諸表の構成要素，認識と消滅の認識および測定属性の定義（Phase B: Elements of Financial Statements, Recognition and Derecognition, and Defining Measurement Attributes）」の審議のうち，不確実性の取り扱いに関する審議内容を中心に整理することである。

Ⅱ FASB概念フレームワークプロジェクトフェーズBにおける不確実性の取り扱いに関する審議内容

FASB概念フレームワークプロジェクトフェーズBは，資産および負債の定義の改定と明瞭化，要素間における定義の相違の解消，認識要件の概念修正を通じた概念フレームワークの洗煉と共通化を目的として，IASB（International Accounting Standards Board，国際会計基準理事会）と合同で進められた[1)]。具体的な審議は，コメント要請資料（ITC）「不確実

1）概念フレームワークプロジェクトは，フェーズAからフェーズGまでの7つのフェーズに分割して作業が進められる計画が立てられた（FASB［2005c］p.2）。

フェーズA「財務報告の目的および会計情報の質的特性（Objectives of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Accounting Information）」は，共同作業が進展し，2010年9月28日付けでSFAC 8「財務報告に関する概念フレームワーク（Conceptual Framework for Financial Reporting）」の公表に到り，第1章「一般目的財務報告の目的（The Objective of General Purpose Financial Reporting）」および第3章「有用な財務情報の質的特性（Qualitative Characteristics of Useful Financial Information）」が，それぞれSFAC 1「営利企業の財務報告の目的（Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises）」（1978年11月公表）およびSFAC 2「会計情報の質的特性（Qualitative Characteristics of Accounting Information）」（1980年5月公表）と交替した（http://www.fasb.org/project/cf_phase-a.shtmlを参照（最終閲覧2016年3月21日））。

フェーズC「当初測定および爾後測定（Initial and Subsequent Measurement）」は，財務報告の目的と質的特徴とを満足する測定基礎の選択に対する指針提供を目的としていた。2007年の1月と2月には関係者との円卓会議が開催され，その分析結果を踏まえた審議も進行したが，予備的見解（Preliminary Views）の公表には到らずに休止された（http://www.fasb.org/project/cf_phase-c.shtmlを参照（最終閲覧2016年3月21日））。

フェーズD「報告主体（Reporting Entity）」

性を伴う資産および負債に関連する選定問題」（FASB[2005 b]）の公表準備の 2005 年 9 月 21 日会議から始まり（FASB[2005d]），17 回の会議を経て，資産と負債の作業定義（working definition）の構築まで進行した[2]。

以下，ITC および ITC に対するコメントレターの内容，議事録および会議資料に基づく各会議の審議内容を順次確認していくこととする。

1. フェーズ B の開始－ITC の公表－

概念フレームワークプロジェクトフェーズ B は ITC の公表準備から始まった。

ITC の内容は，大きく① 2005 年時点における確率と不確実性に関連する諸問題，② IAS 37 改定公開草案「IAS 37 引当金，偶発負債および偶発資産ならびに IAS 19 従業員給付の改定」（IASB[2005]）の内容紹介，③コメント要請の 3 つに分けられる[3]。

1.1. 2005 年時点における確率と不確実性に関連する諸問題

ITC では，関係者に対するインプットの要請にあたって，確率と不確実性に関連する諸問題を指摘している（FASB[2005b]paras. 2-4）。これらの指摘を筆者なりに整理すると，（1）定義における役割の不明確さ，（2）概念フレームワーク内および概念フレームワーク間の不整合，（3）会計基準間の相違，（4）概念フレームワークと会計基準との不整合，（5）会計基準における取り扱いの変化という 5 つの問題に分類できる。

は，財務報告の目的に対する報告主体の決定を目的とし，連結財務諸表の必要性，連結財務諸表における支配概念や連結の範囲を具体的な検討事項としていた。2010 年 3 月 11 日付け（コメント期限 2010 年 7 月 16 日）で，公開草案（Exposure Draft）「財務報告に関する概念フレームワーク－報告主体（Conceptual Framework for Financial Reporting: the reporting entity）」を公表する段階まで作業は進んだが，コメントレターにおいて解決に重大な時間を要する問題が指摘され，他のプロジェクトとの優先順位が検討された結果，審議は休止された（http://www.fasb.org/project/cf_phase-d.shtml を参照（最終閲覧 2016 年 3 月 21 日））。

フェーズ E「報告および開示（Reporting and Disclosure）」は，一般目的財務報告の目的を達成するために，財務情報と非財務情報との線引きを含む，表示の基礎概念および財務情報の開示の決定を目的としていた。フェーズ F「概念フレームワークの目的および位置づけ（Purpose and Status）」は，FASB と IASB における概念フレームワークの正式な地位を検討し，会計基準の設定過程で比較可能な地位の概念フレームワークの開発を目的としていた。フェーズ G「非営利セクターへの適用可能性（Applicability to the Not-for-Profit Sector）」は，フェーズ A からフェーズ F までの内容について，民間非営利組織体への適用可能性を検討することを目的としていた。これら 3 つのフェーズについては，短期優先プロジェクトおよびフェーズ A からフェーズ D までの作業に集中することとされ，審議は開始されず，何らの決定も行われないまま休止された（http://www.fasb.org/project/cf_phase-e.shtml，http://www.fasb.org/project/cf_phase-f.shtml，http://www.fasb.org/project/cf_phase-g.shtml を参照（すべて最終閲覧 2016 年 3 月 21 日））。

以上に加えて，7 つのフェーズが終了した後に，これら 7 つのフェーズで扱わなかった問題を扱うフェーズ H「その他の問題（Remaining Issues）」も想定されていた（http://www.fasb.org/project/cf_phase-g.shtml を参照（最終閲覧 2016 年 3 月 21 日））。

なお，測定に関するプロジェクトは，2014 年 1 月 29 日に FASB の単独プロジェクトとして再開し，精力的に作業が進められている。再開後のプロジェクトについては，http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/ProjectUpdatePage&cid=1176164182288 を参照（最終閲覧 2016 年 3 月 21 日）。

2) http://www.fasb.org/project/cf_phase-b.shtml（最終閲覧 2016 年 3 月 21 日）を参照。

3) ITC は，形式的には，「序（Introduction）」，「背景説明（Background）」，「コメント要請（Invitation to Comment）」，「不確実性を伴う資産および負債に関係する諸問題（Issues Relating to Assets and Liabilities with Uncertainties）」の本文 4 節および Appendix A「IAS 37 改定案の結論に対する背景説明からの抜粋（Excerpts from Basis for Conclusions on Proposed Amendments to IAS 37）」から構成されている。

（1）定義における役割の不明確さ

第1の定義における役割の不明確さとは，現行概念フレームワークの資産と負債の定義には確率または不確実性が関係するにもかかわらず，その関係の仕方が必ずしも明確ではないことを意味する（FASB[2005b]para. 8）。

SFAC 6「財務諸表の構成要素」（FASB[1985]）は，負債を「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し得る経済的便益の犠牲である」と定義しており（SFAC6, para. 35），将来の経済的便益の流出について生起「し得る（probable）」という語で表現している[4]。この表現は，負債の定義に将来の観点が含まれていることを意味しており，将来に関わる以上，負債の定義には不確実性が織り込まれていることも意味している。

しかし，SFAC 6では，“probable”の意味について，特別の会計的または専門的な意味ではなく[5]，事業その他の経済的活動は結果が不確実性によって特徴付けられる環境で行われるといった意味であることを*Webster's New World Dictionary*に依拠して説明する（SFAC 6，fn. 21）に止めている。このため，どの程度の水準であれば生起し得ることになるのかが不明瞭なままになっている。この結果，資産や負債としての定義を充足するために必要な確率の水準も不明瞭になり，多くの誤解を招いてきたとの問題点が指摘されているのである。

（2）概念フレームワーク内および概念フレームワーク間の不整合

第2の概念フレームワーク内および概念フレームワーク間の不整合とは，確率または不確実性の役割がFASBの概念フレームワーク内およびFASBとIASBの概念フレームワーク間で首尾一貫していないことを意味する（FASB[2005b]para. 9）。

FASBの概念フレームワークでは，財務諸表へのある項目の認識について，SFAC 5「営利企業の財務諸表における認識と測定」（FASB[1984]）がコスト/ベネフィットの制約と重要性の閾値の充足を前提として，定義，測定可能性，目的適合性，信頼性の4つの要件を示すのみであり（SFAC 5，para. 63），蓋然性要件を含めていないのである。確率および不確実性と認識との関りについては，収益，利得，費用，損失に対する認識の追加指針（SFAC 5，paras. 83-87）が「不確実性に対処するため，伝統的に費用および損失の認識よりも収益および費用の認識に比較的厳密な要件が課されてきた」ため，「稼得利益の内訳要素に対して認識要件を適用するための指針も保守的な影響を受けている」（SFAC 5，para. 81）と指摘するに止まっているのである。

したがって，SFAC 6が，負債の定義に関連する生起し得ることやその金額の合理的な見積もりに関する水準は認識や測定の問題であると記述しているにもかかわらず（SFAC 6，para. 47），SFAC 5が認識における不確実性の水準に言及していないため，SFAC 5とSFAC 6との間に不整合が存在すると指摘されているのである[6]。

4）同様に，IASBの概念フレームワークは，負債を「過去の事象から生成された企業の現在の債務で，その決済によって，経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが期待されるもの」（International Accounting Standards Committee（IASC）[1989]para. 49）と定義しており，将来の経済的便益の流出について「期待される（expected）」という語で表現している。

なお，IASBは設立直後の2001年に，IASCから公表されたIASC[1989]を概念フレームワークとして継承することを決定し，2010年公表の概念フレームワークに交替するまで適用されていたため，ITCで言及されているIASBの概念フレームワークとはIASC[1989]を意味する。

5）“probable”の「特別の会計的または専門的な意味」はSFAS 5「偶発事象に関する会計」（FASB[1975]）における用法を指している。SFAS 5における用法については，本稿にて後述している。

また，ある項目の財務諸表への認識について，IASBの概念フレームワークは，「(a)当該項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入または企業から流出する確率が高く（probable），かつ，(b)当該項目が信頼性をもって測定できる原価または価値を有している場合に，構成要素の定義を満たす項目を認識しなければならない」（IASC[1989]para.91）としており，IASBの概念フレームワークには認識要件として「確率が高い」ことが含まれている。概念フレームワークにおける認識要件として，FASBは蓋然性要件を採用していない一方で，IASBは蓋然性要件を採用しているという不整合も指摘されているのである。

（3）会計基準間の相違

第3の会計基準間の相違とは，FASBとIASBの会計基準において，資産と負債の認識および測定における確率と不確実性の使い方に相違があることを意味する（FASB[2005b]paras.12-17）。

アメリカの偶発事象全般に関する会計基準は1975年に公表されたSFAS 5である。SFAS 5では，(a)財務諸表の公表前に利用可能な情報が貸借対照表日前に資産の毀損または負債の発生が既に生じていることがほとんど確実である（probable）ことを示しており，かつ，(b)損失額を合理的に見積もることができる場合に損失を計上し（SFAS 5，para.8），相手勘定として資産の減少または負債の発生を認識することを規定している。

SFAS 5の対応基準とされる（FASB[2005b] para.12）1998年公表のIAS 37「引当金，偶発負債および偶発資産」（IASC[1998]）では，(a)企業が過去の事象の結果として現在の債務を有しており，(b)当該債務の清算のために経済的便益を有する資源の流出が必要となる確率が不要となる確率よりも高く（probable），かつ，当該債務の金額を信頼性のある見積もりが可能な場合に引当金[7]を認識しなければならないとしている（IAS 37，para.14）。

SFAS 5とIAS 37について，ITCでは以下の2つを重要な相違として指摘している（FASB[2005b]paras.12-17）[8]。

第1に認識の閾値の相違である。SFAS 5とIAS 37は，共に“probable”を基礎とした蓋然性要件を採用している。しかし，両会計基準における“probable”の意味は，SFAS 5では「将来事象は高い確率で生起する（the future event or events are likely occur）」（SFAS 5，para.3）という意味であり，70%程度の生起確率を表す相当に高い確からしさと解釈されている一方[9]，IAS 37では「生起する確率の方が生起しない確率よりも高い（more likely than not）」（IAS 37，para.14(b)）という意味であり，50%超の確率を意味すると解釈されている[10]。このため，認識の閾値が相違することとなっているのである。

第2に測定規定の有無である。SFAS 5では，合理的に見積もられた損失額を計上すべきとしており，測定においては確率と不確実性を考慮しないものと解釈されている[11]。つまり，

6）生起し得ることやその金額の合理的な見積もりに関する水準に関して，測定の観点から記述した現行概念フレームワークも存在しない。

7）IAS 37では，引当金を「時期または金額が不確実な負債」と定義している（IAS 37, para.10）。

8）これらの他，IAS 37が引当金，すなわち負債を中心に記述しているのに対して，SFAS 5は負債を偶発損失の相手勘定として間接的に扱っているという相違も指摘されている。このことは，SFAS 5の「旧さ」の現れと解釈されている。

9）たとえば，Botosan, *et al.*[2005]は，先行研究のサーベイの結果として，“probable”の範囲について監査人が67－70%という比較的狭い範囲と判断していると述べている（Botosan, *et al.*[2005]p.162）。

10）前述のように，SFAC 6では“probable”を単に「確実ではない」という程度の水準で用いており，これはSFAS 5とIAS 37のいずれとも異なった意味である。

11）SFAS 5の測定に関する解釈を示したFIN 14「損失額の合理的な見積もり」（FASB[1976]）が，ある偶発損失事象について一定の分布範囲として損失額の合理的な見積もりが行われる場合にも単一の金額が損失として計上されなければならず，分布範囲内の他の金額よりも善い見積値が

SFAS 5では確率と不確実性は認識局面でのみ考慮されているのである。他方，IAS 37では引当金の測定に関して，引当金が大母集団の項目に関係する場合に[12]，あり得る帰結にその確率を加重して期待値を計上するとしているため（IAS 37，para. 39），認識要件における確率と不確実性の考慮に加えて，測定においても確率と不確実性とを考慮するのである[13]。

（4）概念フレームワークと会計基準との不整合

第4の概念フレームワークと会計基準との不整合とは，SFAS 5の公表が概念フレームワークの公表よりも早かったために，SFAS 5と概念フレームワークとの間に首尾一致していない部分が存在することを意味する（FASB［2005b］paras. 10-11）[14][15]。

SFAS 5の公表から25年後に公表されたSFAC 7「会計測定におけるキャッシュフロー情報および現在価値の利用」（FASB［2000］）では確率と不確実性とを明示的に論じている。その議論に拠れば，SFAS 5とSFAC 7とでは不確実性を扱う局面が異なるという（SFAC 7，paras. 55-61）[16]。すなわち，SFAS 5では，前述のように，偶発損失を認識すべき時期を決定するための要件を規定しており，損失が発生したか否かに関する不確実性を取り扱っているのに対して，SFAC 7では，負債の清算に必要な将来キャッシュフローの金額と時期に関する不確実性を扱うための測定技法を中心に負債の測定を取り上げているというのである。

（5）会計基準における取り扱いの変化

第5の会計基準における取り扱いの変化とは，新たに公表された会計基準において確率と不確実性の取り扱いに変化が生じたことを意味する（FASB［2005b］paras. 18-21）。

SFAC 7公表の翌年に，SFAS 143「資産除去債務に関する会計」（FASB［2001］）が公表された。SFAS 143では，資産除去債務の公正価値を合理的に見積もることが可能な場合，企業は資産除去債務に係る負債の公正価値を当該債務の発生した期間に認識しなければならないとした上で（SFAS 143，para. 3），測定目的が公正価値である負債にはSFAS 5の指針を適用しないことを明示したのである（SFAS 143，para. 6）。これらの規定によって，資産除去債務に関しては，確率と不確実性の役割が負債認識から負債測定へと変化したことになるという（FASB［2005b］para. 18）。

さらに，2005年のFIN 47「条件付資産除去

あるときには当該金額を計上し，分布範囲内により善い見積値がない場合には分布範囲の最低額を計上すべきである」（FIN 14, para.3）と規定している。

12）単一の債務に係る負債については，（見積もりの分布に偏りがある場合を除き）「単独の最も確率の高い結果が当該負債の最善の見積もりとなる」（IAS 37, para.40）としている。

13）より明示的に，「多くの事象および状況に必然的に関連するリスクと不確実性は，引当金の最善の見積もりに到達する過程で考慮に入れなければならない」との記述もされている（IAS 37, para.42）。

14）IAS 37は1998年9月に公表されており，1989年7月の概念フレームワークの公表から十分な期間が経過していたため，ここで述べられた問題はIASBには生じていないとされている（FASB［2005b］para.3）。

15）SFAS 5では，負債の定義としてAccounting Principles Board Statement（APBS）4（AICPA［1970］）における「将来において他の実体に経済的資源の移転あるいは用役の提供をしなければならない現在の債務」（APBS 4, para.58）に言及している（SFAS 5, para.70）。

しかし，この定義は，APBS 4における負債の定義ではなく，経済的債務の定義として言及されていることに留意が必要である。「一般に認められた会計原則に準拠して認識，測定される企業の経済的債務である。負債には，債務ではないが，一般に認められた会計原則に従って認識，測定されるある種の繰延収益も含まれる。」（APBS 4, para.132，原文の注は割愛）がAPBS 4における負債の定義であり，経済的債務以外も負債の定義に含まれている。

16）なお，SFAS 5公表から10年後のSFAC 6公表時点では，「SFAS 5と概念フレームワークとの間の不整合は言及されていなかった」とされている（FASAC［2005］p.3）。

債務の会計」（FASB[2005a]）の公表によって，企業のコントロール下であるか否かを問わず将来事象について時期または履行の方法に条件付である資産除去債務（条件付資産除去債務）を含む，すべての資産除去債務がSFAS 143の適用対象であることが明確化された（FIN 47，para. 3）。これによって，条件付資産除去債務が資産除去活動を遂行すべき条件付債務と，条件付債務の遂行のために待機状態にあるべき無条件債務の両方から構成される現在の債務であることが強調されたのである（FASB[2005b]para. 21）。

また，2002年に公表されたFIN 45「他者の負債の間接的保証を含む保証に関する保証提供者の会計処理および開示」（FASB[2002]）は，債務者がデフォルトした場合に債務の履行を行うべき条件付債務に含まれる保証債務と，条件付債務の履行のために待機状態にあるべき無条件債務とを区別し[17]，条件付債務の履行の確率が一定の水準に達する時ではなく，2つの債務を生成する事象の生起時に負債を認識すべきことを要求し（FIN 45，para. 9），保証負債の当初測定に公正価値を要求することで条件付債務の履行の金額と時期に係る不確実性とを測定に反映させることとしたため，SFAS 143における確率と不確実性の役割を拡張しているという。資産除去債務が法的債務に限定されているのに対して，保証は契約負債を含む推定債務であることから，より広いカテゴリーに確率と不確実性の役割が拡張されたことになるからである（FASB[2005b]para. 19）。

1. 2. IAS 37改定公開草案の分析

ITCは確率と不確実性に関連する諸問題をまとめた上で，IAS 37改定公開草案について記述している。

IAS 37改定公開草案とは，短期統合プロジェクトおよび企業結合プロジェクトの第2フェーズで公表された公開草案であり（IASB[2005]paras. 1 and BC 2），短期統合プロジェクトの「解雇給付に関するIAS 19の規定の補足的な修正および2002年に公表されたSFAS 146についてのIASBの検討結果」（IASB[2005]para. 3）と，企業結合プロジェクトの「広範な再検討」のうちの一部として「被買収企業の偶発事象についての企業結合における取り扱いの再検討」が反映された内容になっている（IASB[2005]para. 4）。

IAS 37改定公開草案で提案された主な内容は大きく9つの項目に要約されているが（IASB[2005]Summary），それらのうち，ITCでは，①「IAS 37の範囲および語彙（Scope of IAS 37 and Terminology）」，②「偶発資産（Contingent Assets）」，③「偶発負債（Contingent Liabilities）」，④「蓋然性認識要件（Probability Recognition Criterion）」，⑤「測定（Measurement）」の5項目に注目している[18]。

（1）IAS 37の範囲および語彙

IAS 37の対象が引当金とされているため，時期や金額に関する不確実性がほとんどない負債はIAS 37の適用対象ではないかのようにも考えられたという（IASB[2005]para. BC 74）。そこで，IAS 37改定公開草案は，一定の場合を除き，他の基準の対象[19]ではないすべての非金融負債に適用することの明示を提案したのである（IASB[2005]para. 2）。このことを強調するために，IAS 37改定公開草案では，適用対象とする負債を定義する際に，これまでの引当金（provision）という語の使用を止め

17）FIN45では「条件付（conditional）」と「無条件（unconditional）」という語を用いているが，これらは「偶発的（contingent）」と「非偶発的（uncontingent）」と同じ意味であるという（FASB[2005b]para.19）。

18）残りの4項目は，「推定債務（Constructive Obligations）」，「補填（Reimbursements）」，「不利な契約（Onerous Contracts）」，「リストラクチャリング引当金（Restructuring Provisions）」である。

19）工事契約，法人所得税，従業員給付，保険契約などが該当する（IASB[2005]para.4）

て[20]，「IAS 32『金融商品：開示および表示』で定義されている金融負債[21]以外の負債」と定義した上で非金融負債（non-financial liability）という語を使用するよう提案したのである（IASB[2005]paras. 10 and BC 75）。

（2）偶発資産

IAS 37 改定公開草案では，偶発資産について認識や測定ではなく，資産の定義に関連した議論が行われている。そして，IAS 37 改定公開草案では，偶発資産について，現在支配されている資源ではなく，単なる起こり得る資産に過ぎず，また，企業によって支配された資源になるか否かが，過去の取引または事象ではなく，将来の事象の結果に依存するため，資産の定義を充足しないと指摘した。その上で，契約の締結に関して，資産は無条件権利からのみ生成され，条件付権利からは生成されないと結論づけている（IASB[2005]para. BC 17）。そして，IAS 37 改定公開草案は契約締結に関連しない状況についても[22]，無条件権利と条件付権利を基礎とする資産の定義の適用を行うべきと提案したのである。さらに，これらの提案に基づいて，偶発資産という語は紛らわしく誤導的であるため，削除すべきであり（IASB[2005]para. BC 17），無条件権利と条件付権利の両方から構成される資産はIAS 38「無形資産（Intangible Assets）」の対象とされるべきであると提案したのである（IASB[2005]para. BC 18）。

（3）偶発負債

IAS 37 改定公開草案では，決済に必要な金額が単一または複数の不確実な将来事象を条件とする事象について，資産と同様に，無条件債務と条件付債務という 2 つの債務から成るとしている（IASB[2005]paras. 22 and BC 19）。

無条件債務から生成される負債は待機債務（stand ready obligations）と呼ばれ，不確実な将来事象の生起（または非生起）に係る条件付債務の履行のために待機すべき無条件債務を有しているとされる（IASB[2005]para. 24）。このような無条件債務としての性質から，不確実な将来の事象の生起（または非生起）の蓋然性にかかわらず認識し，将来の事象に関する不確実性は認識される負債の測定において反映すると提案されている（IASB[2005]para. 23）。

さらに，企業の現在の債務のみが負債を生成し，負債が無条件債務から生じることを明確にするために，偶発負債という語の削除も提案されている。そして，負債の存否に関する不確実性ではなく，負債の決済に必要な金額に関する不確実性への言及に「偶発」という語を用いるとしたのである（IASB[2005]paras.BC 22-BC 23）。

（4）蓋然性要件

IAS 37 改定公開草案は，「(a)負債の定義を満たしており，かつ，(b)当該非金融負債について信頼できる見積もりが可能な場合に，非金融負債を認識しなければならない」と提案している（IASB[2005]para. 11）。とくに，「概念フレームワークの負債の定義を充足する場合に限り，IAS 37 に従って非金融負債を認識する」ことが強調されている（IASB[2005]para. 12）。

概念フレームワークにおける認識は構成要素としての定義を充足する項目を財務諸表に計上する過程を指すため（IASC[1989]para. 82），認識の前段階で当該構成要素の存在が確認されていなければならない。それにもかかわらず，IAS 37 の適用にあたって，条件付債務が経済的便益を有する資源を流出する結果になる可能性が高いか否かの検討を行い，条件付債務，す

20）ただし，IAS 37 改定公開草案は，「企業が非金融負債をどのように表示するかを規定するものではない」ため，「ある種の非金融負債を『引当金』として表示することは可能である」としている（IASB[2005]paras.9 and BC 76）。

21）金融負債の定義については，IAS 32「金融商品－表示（Financial Instruments: presentation）」のパラグラフ 11 を参照。

22）IAS 37 改定公開草案では，損害賠償請求訴訟の提訴，事業ライセンスの申請，新規顧客との契約交渉を例に分析を行っている（IASB[2005]paras.BC 8-BC 16）。

なわち「誤った債務（wrong obligation）」に蓋然性要件を適用する企業が見受けられたという（IASB［2005］para. BC 40）。したがって，存否に不確実性を有する項目の認識の要否を検討する蓋然性要件の適用は概念フレームワークと不整合であると指摘した上で（IASB［2005］para. BC 41），条件付債務を伴う無条件債務に係る非金融負債への蓋然性要件の適用は無条件債務を対象とするが，無条件債務は蓋然性認識要件を常に充足するので，当該要件を廃止するよう提案したのである（IASB［2005］para. BC 47）。

（5）測定

IAS 37 改定公開草案では，企業が貸借対照表日において，現在の債務の決済または第三者への移転のために合理的に支払う金額で非金融負債を測定するよう提案している（IASB［2005］para. 29）。しかし，多くの場合，この合理的な金額に関する観察可能な市場の証拠が存在しないため，見積もりが必要とされることも指摘している（IASB［2005］paras. 30 and BC 80）。そして，この見積もりとして，「同種の複数の債務に係る負債と単一の債務に係る負債の両方に適する方法」として「起こりうる帰結の分布幅を反映した複数のキャッシュフローに関するシナリオを，それらの生起確率によって加重平均する」期待キャッシュフローアプローチを基礎とするとしているのである（IASB［2005］paras. 31 and BC 80）。

これらの内容自体は IAS 37 からの大幅な修正提案ではない（IASB［2005］para. BC 78）。IAS 37 でも大母集団の債務に係る負債については，期待値ベースの測定が行われていたからである。単一の債務に係る負債に対しても期待キャッシュフローアプローチを採用すべきと明示したことが IAS 37 からの測定面での修正になっているというのである（IASB［2005］para. BC 83）。

1. 3. コメント募集およびコメントレター

1. 3. 1. コメント募集

ITC では，ここまでに見た 2005 年時点における確率と不確実性に関連する諸問題および IAS 37 改定公開草案の分析を示した上で，概念フレームワークプロジェクトにおいて FASB が行う審議に役立たせるためのコメントを募集している。具体的には，9 つの設問から構成される以下の 4 つの論点についてのコメントが募集された[23]。

（1）論点 1「偶発資産」

論点 1 では，偶発資産という語の削除とその前提としての無条件権利と条件付権利の概念について，次の 4 つの質問が提示された（FASB［2005b］para. 37）。

（質問 1）偶発資産の概念の撤廃に同意するか。同意しないのであれば，その理由は何か。

（質問 2）ITC パラグラフ 30，31 および IAS 37 改定公開草案パラグラフ BC 10-BC 13 に要約されているような[24]，契約締結における無条件権利と条件付権利という IASB の分析に同意するか。同意しないのであれば，その理由は何か。

（質問 3）質問 2 に対して同意するのであれば，IASB は ITC パラグラフ 33-35 の数値例 1- 3[25]の分析で言及された概念と理由付けとを適切に適用したことに同意するか。同意しないのであれば，その理由は何か。

23）IAS 37 改定公開草案においても 2005 年 10 月 28 日を期限としたコメント募集を行っていた。IAS 37 改定公開草案の質問項目には，ITC の質問項目と類似したものも含まれているが，両コメント募集はそれぞれ独立したものである。

24）ITC の本文中には，保険契約を締結している企業は，（a）保険適用の無条件権利および（b）将来において保険損害が起きた場合に払い戻しを受ける条件付権利の 2 つの権利を有するとして，保険適用の無条件権利は現在の資産であるが，払い戻しを受ける条件付権利は現在の資産ではなく，起こり得る将来の資産に過ぎないという IAS 37 改定公開草案に示された保険契約の例証が示されている（FASB［2005b］paras.30-31）。

25）ITC の本文中には，IAS 37 改定公開草案に示された次の 3 つの例が示されている（FASB［2005b］paras.33-35）。

（質問4）条件付権利を取り巻く不確実性の考慮を認識から測定へと移行するのではなく，条件付権利に関係させ，そして資産の定義を充足する無条件権利を無形資産として分類するIASBの提案に同意するか。

（2）論点2「偶発負債」

論点2では，引当金という語の削除とその前提しての無条件債務と条件付債務の概念について，次の3つの質問が提示された（FASB［2005b］para. 44）。

（質問5）偶発負債の概念撤廃に同意するか。同意しないのであれば，その理由は何か。

（質問6）ITCのパラグラフ39と40[26]およびIAS 37改定公開草案パラグラフBC 24-BC 28に要約されているような，契約締結に関する無条件債務および条件付債務のIASBの分析に同意するか。同意しないのであれば，その理由は何か。

（質問7）質問5に同意した場合，ITCパラグラフ41[27]における数値例の分析で言及された概念と支持する根拠をIASBが適用したことにも同意するか。同意しないのであれば，その理由は何か。

（3）論点3「蓋然性要件」

論点3では，蓋然性要件の廃止について，次の質問が提示された（FASB［2005b］para. 49）。

（質問8）非金融負債の認識のための蓋然性要件を廃止することに同意するか。同意しないのであれば，その理由は何か。

（4）論点4「測定」

論点4では，すべての非金融負債に対する期待キャッシュフローアプローチに基づく測定の導入について，次の質問が提示された（FASB［2005b］para. 55）。

（質問9）非金融負債に対する測定要求案に同意するか。同意しないのであれば，その理由は何か。

1.3.2. コメントレターの内容

ITCのコメント要請期間（2005年9月30日から2006年1月3日までの95日間）に，34人/団体から延35通のコメントが寄せられた。これらのコメントレターについて筆者の整理を示すと**表1**のようになる。表1では，個別の質問に明示的な回答を行っているものについては賛否その他を示す一方，個別の質問への明示的な回答ではなく，ITCあるいはIAS 37改定公開草案に対する総括的な回答を行っているもの

例1：企業が損害賠償請求訴訟を提訴した。IASBは，訴訟によって，法廷で原告として主張する無条件権利と，法廷の決定に応じて被告から補償を受け取る条件付権利とを識別する。無条件権利は資産とみなされるが，条件付権利は資産とはみなされない。

例2：企業が事業ライセンスを申請した。IASBは，権限を受ける決定に依存する条件付権利として事業ライセンスを分類し，これは資産として認めない。他方，ライセンス申請過程に参加する無条件権利は資産として認められるものと考える。

例3：企業が新規顧客と契約交渉を行う。IASBは，実行されていない契約は資産として認められない条件付権利とみなす。他方，顧客との間で進展している契約関係の経済価値に対する基礎にある無条件権利は資産として認められるものと考える。

26）ITCの本文中には，企業が欠陥製品の修理や交換を保証することの債務は，その製品が故障し，顧客が保証により修理や交換を求めるか否かに依存するため単に負債の履行に必要とされる金額にのみ影響を及ぼす条件付債務である一方，欠陥製品の修理や交換に対して待機状態にあるべき無条件債務は，経済的資源の流出を示す保証サービスを提供しているので負債の定義を充足するという例を提示している（FASB［2005b］para.40）。

27）ITCの本文中には，IAS 37改定公開草案に示された次の例が示されている（FASB［2005b］para.41）。

企業が訴訟の被告である場合，裁判所から命じられた場合に罰課金を支払わなければならないことが，その企業にとっての条件付債務となる。IASBの考えでは，この条件付債務は負債の定義を満たさないが，現在の負債としての資格を有する無条件債務（裁判所からの命令を実行する待機状態にあること）の存在は示されている。

表1 ITC に対するコメントレターの概要

	提出者	文責者	質問 1	質問 2	質問 3	質問 4	質問 5	質問 6	質問 7	質問 8	質問 9	全般意見
1		Dennis R. Beresford										反対
2		John S. Ferguson										反対
3		Alfred M. King										事例要望
4		Rosanna O"Guynn	○	×		×						
5	Fitch Ratings	Raja Akram	×								×	開示要望
6	Florida Institute of CPAS/APASC	Richard G. Edsall										事例要求
7	SAP AG	Christoph Hutten										反対
8		Humphrey Nash	×	×	×	×	×	×		○	△	独自案の提案
9		Don Bjerke	×	×	×	×	○	○	×	○	×	独自案の提案
10	Deloitte Touche LLP		×	×	×	×	×	×	×	×	△	反対
11	Royal Dutch Shell PLC	Bob Deere	○	□	×	×	○	□	□	×	○	反対
12	Gazimmermann Associates, LLC	G. Alan Zimmermann										賛成
13	UBS AG	John Gallagher										反対
14	Mercer Human Resource Consulting	Ethan E. Kra										賛成
15		David B. Elsbree, JR.										反対
16	INTEL Corporation	Leslie Culbertson										反対
17	Pricewaterhouse Coopers LLP		×	△	×	○	×	○	×	×	×	反対
18	Sustainability Special Internet Group	Wendy McGuinness										提案
19	MICROSOFT Corporation	Bob Laux	○	×	×	×	○	×	×	×	×	反対
20	Group of North American Insurance Enterprises	Douglas WM. Barnert	×	×		×	×	×		×	×	反対
21		Donald Brock	○	○	○	○	×	○		×	○	
22	CITIGROUP	Robert Traficanti										反対
23	AICPA/PCPS/TIC	Edward J. Knauf										反対
24	Institute of Mnanagement Accountants	Teri L. List	×	×	×	×	×	×	×	×	×	反対
25		Linda L. Griggs					×				×	反対
26	United States Government Accountability Office	David M. Walker										反対
27	ALTRIA GROUP, INC.	Joseph A. Tiesi										反対
28	EMERSON	Richard J. Schlueter										反対
29	NYSSCPA	Stephen F. Langowski	×	×	×	×	×	×	×	×	×	反対
30	KPMG LLP		×	×	×	×	×	×	×	×	×	反対
31	Credit Suisse Group	Rudolf Bless	○	○	×	×	○	○	○	○	×	反対
32	PEPSICO	Peter A. Bridgman	×	×		×	×	×		×	×	反対
33	American Academy of Actuaries	Henry Siegel	×	×	×					×	○	賛成
34		Dennis W. Monson	×	○	×	○	×	○	×	×	×	反対
35	Credit Suisse Group	Rudolf Bless	×	×	×	×	×	×	×	×	×	反対

注）各質問について，○は賛成，×は反対，△は条件付の賛成，□は賛否とは別の観点からのコメントを表している。
出所：提出者および文責者は，http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage&cid=1218220137090&project_id=1235－001（2016 年 3 月 21 日最終閲覧），その他は筆者が独自に作成。

についてはコメントの主旨を「全般意見」に示している。

他方，FASB のスタッフは，コメントレターの内容について，次のような分析を示している（FASB[2006d]p. 7）。

（1）質問 1

この質問に対する回答は賛否が割れている。賛成意見は，一般に，偶発資産という概念は曖昧で，紛らわしく，直感に反すると指摘している。反対意見は，一般に，①偶発資産概念は紛らわしくはないこと，②偶発資産概念の撤廃では財務報告を改善しないこと，③偶発資産概念は現在理解されていること，④望ましい結果を達成するより効果的な方法は資産の定義を変更

することであるといった根拠を挙げていた。

（2）質問 2

この質問に対する回答は反対意見が大多数であり，①適切な単位での勘定設定が難しい場合があること，②契約締結前の項目には適用不能であること，③提案されたモデルでは経営者に認識時期に関する大きな裁量を与え得ること，④非金融偶発資産へのモデル適用は実行が難しいこと，⑤SFAS 5 のアプローチの方がより善い財務報告をもたらすことといった根拠を挙げていた。

（3）質問 3

この質問に対する回答も賛否が割れている。賛成意見は，一般に，資産の定義を充足する項目は IASB の無形資産の定義も充足するという根拠を挙げていた。反対意見は，①偶発資産と無形資産とはまったく性質が異なっていること，②類似の根拠に基づくにもかかわらず，資産の認識要件と貸借対照表分類との間に重大な不整合が存在すること，③提案されたモデルの下での IAS 38 の具体的な実行方法が不明瞭であることといった根拠を挙げていた。

（4）質問 4

この質問に対する回答は少数であり，根拠を示したものもほとんどなかった。

（5）質問 5

この質問に対する回答者は質問 1 にも回答している者が多く，質問 1 と同様に賛否が割れており，提示された根拠も類似していた。

（6）質問 6

この質問に対する回答も反対意見が大多数であり，①適切な単位での勘定設定が難しい場合があること，②もたらされる情報が有用ではなくなること，③指針が不明瞭であること，④無条件債務と条件付債務との分離はほとんどの場合にできないことを根拠として挙げていた。

（7）質問 7

質問 5 に対して賛成意見を述べた回答者の大多数が，この質問に対しては反対し，① ITC のパラグラフ 41 と 42 で記述されるシナリオ間に実質的な相違がないこと，②分析が混乱しており，経済的に相違する事象を同じように扱う会計情報をもたらすこと，③より多くの濫用の潜在性があることを根拠として挙げていた。

（8）質問 8

この質問に対する回答は反対意見が大多数であり，①測定と同様に，負債の認識においても確率要素が必要であること，②財務諸表の表現の忠実性，信頼性，目的適合性を喪失する場合があること，③要件の廃止が契約以外の債務で適用可能なのかは不明瞭であること，④より多くの項目の認識が要求されることになること，⑤現行指針は実務的に適用されており，提供される情報は利用者に理解可能であることを根拠として挙げていた。

（9）質問 9

この質問に対する回答も反対意見が大多数であり，①市場価格が存在しなければ，偶発事象の市場価値見積もりは非常に独断的で，複雑かつ非常に時間を費やすこと，②現行の SFAS 5 の規定は適切であること，③負債が全くありそうにない場合や生起確率が非常に低い場合に顕著なように，経営者が実際に負債をもたらすことはないと確信している偶発事象の帰結に関する情報は目的適合性をほとんど有さないこと，④単一負債に対する測定は仮定の主観性のために統計学的な信頼性を有さないこと，⑤経営者が利益平準化を行う潜在性を有すること，⑥ほとんどの非金融負債は公正価値ベースでは管理されていないこと，⑦第三者が債務を引き受けるために支払いを請求するであろう金額は貸借対照表日に存在する負債の代理値ではないことを根拠として挙げていた。

ただし，賛成意見も存在しており，①対価の交換は，その存在と公正価値の証拠を提供すること，②市場価格測定の要求は負債の測定において判断の局面を排除すること，③全体的なキャッシュフローの見積もりは，類似の債務のクラスに対する現実を表す可能性が高いことを根拠として挙げていた。

（10）その他のコメント

各質問に対するコメントの他に，①指針適用のコストが財務諸表利用者への便益よりもはるかに大きいとの懸念を回答者のおよそ4分の1が表明したこと，②特定の開示の提供を提案した回答もあったことが紹介されている。

そして，スタッフは，多くのコメントは既知の意見を表明したものであり，また，概念フレームワークレベルではなく，会計基準レベルの問題に焦点を合わせていたと総括している。ただし，質問2，質問3，質問6，質問7に対するコメントのうちには，FASBの審議を実りあるものにし得るコメントがあったとも指摘している[28]。

以上のスタッフによる分析は質問ごとに記述されているため，全体的な傾向が隠れているように思われる。表1から明らかなように，ほぼ半数の17通は個別の質問には回答しておらず，また，個別の質問に回答したコメントレターのうちにも個別の質問とは別に総括的な意見を述べているものが多数あり，それらのほとんどが全体としての反対を表明していたからである。

これら全体としての反対を表明した意見の論理はほぼ一致している。その論理とは，訴訟，とくにスラップ訴訟に関連する損失のオンバランスへの懸念から発せられたものである。IAS 37改定公開草案では，製品保証や保険契約を例にして，非金融負債は無条件債務と条件付債務から構成されることを主張している。これに対して，複数のコメントレターにおいて，訴訟に備えることには反対給付が存在せず，無条件債務も存在し得ないと主張されている。また，IAS 37改定公開草案の提案する蓋然性要件の廃止によって，訴訟自体への悪影響[29]や，個々には些末な訴訟損失が累積して多額になった場合の財務諸表情報の劣化への懸念も示されている。そして，（質問9に対するスタッフの分析にも示されているように，）測定に関して，訴訟のような単一の債務に対する期待現在価値測定は信頼性を欠くことも指摘されている。

このように，反対意見の論理は，概念面，認識，測定の各観点において，IAS 37改定公開草案の提案に真っ向から反対する内容になっているのである。

ITCに拠れば，IAS 37改定公開草案の提案は，①資産や負債の認識および測定の考慮前に資産や負債の存在が確立されなければならないことと，②資産や負債に関係する確率および不確実性の影響は，資産や負債の認識ではなく，測定で反映されなければならないという2つが基礎概念になっているという（FASB［2005b］para.23）。これを敷衍すれば，反対意見の論理は，①資産や負債の存否と認識および測定とは同時的に考慮されなければならないこと，②資産や負債に関係する確率および不確実性の影響は，資産や負債の認識に（も）反映しなければならないことという2つの基礎概念から形成しているとまとめられるだろう。そして，この2つの基礎概念とは，現行会計基準であるSFAS 5の会計処理の基礎概念に他ならない。コメントレターにおける多くの意見は，概念フレームワークプロジェクトに対するコメントであるにもかかわらず，SFAS 5の会計処理方法の継続を期待する意見と位置づけられるのである[30]。

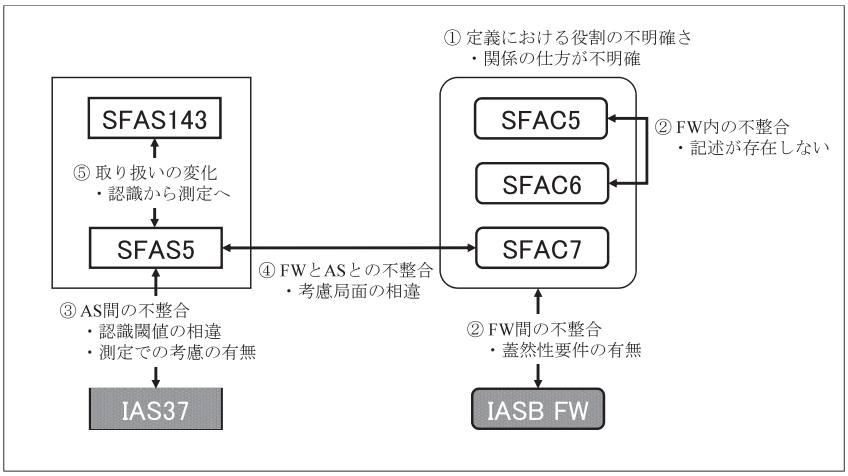
1.4. 小括

ITCは，確率と不確実性に関連する諸問題を示しており，それらは5つの問題にまとめられた。確率と不確実性の機能（認識と測定），

28）それらのコメントの内容は特定されていない。

29）訴訟に関する情報の公開によって相手陣営を利することに対する懸念である。

30）コメントレターにおいて，実際に，Dennis R. Bresford教授（元FASB議長），Institute of Management Accountants，Government Accountability Office，EMERSON，Credit Suisse Group，Dennis W. Monson氏（前FASAC委員）がSFAS 5の会計処理が適切であることを明示的に指摘している。



・黒字がFASB，白字がIASBのものを表す
・四角枠が会計基準（AS），面取枠が概念フレームワーク（FW）を表す

図1　2005年時点における確率と不確実性を巡る状況

“probable”に関わる認識閾値，記述あるいは解釈の多義性といった問題が指摘されていたのである（**図1**参照）。

ITCは当時の状況を上述のように把握した上で，IAS 37改定公開草案の内容を紹介している。そして，IAS 37改定公開草案の提案について，①資産や負債の認識および測定の考慮前に資産や負債の存在が確立されなければならないことと，②資産や負債に関係する確率および不確実性の影響は，資産や負債の認識ではなく，測定で反映されなければならないという2つが基礎概念になっているとまとめている。

これに対して，ITCに寄せられたコメントレターの多くの意見は，概念フレームワークレベルのコメントが要請されたにもかかわらず，①資産や負債の存否と認識および測定とは同時的に考慮されなければならないこと，②資産や負債に関係する確率および不確実性の影響は，資産や負債の認識に(も)反映しなければならないことという2つの基礎概念，すなわち現行会計基準であるSFAS 5の会計処理モデルへの賛同を示していたのである。

以上のITCおよびコメントレターの内容の分析を通じて，不確実性が資産や負債の存否にあるのか，将来キャッシュフローの帰結にあるのか，そして，その影響を反映すべきは測定局面なのか，認識局面なのかという2つの対立が確認された。

2. 概念フレームワークプロジェクトフェーズBの各会議における審議内容

ITCの公表準備に続いて，フェーズBの具体的な審議も始まった。フェーズBについては，今日までに17回の会議が開催されている（**表2**参照）。以下，これらの会議における審議内容および決定事項を確認していこう。

2.1. 2005年12月14日会議

ITC公表準備後の最初の会議は2005年12月14日に開催され，資産の定義に関する審議が行われた[31]。

スタッフから，以後の審議で用いる資産の作業定義として，「企業の資産とは，当該企業へ

31）この会議では，「質的特性」および「報告主体」に関する審議も行われている。

表2　フェーズBに関連する会議

開催日		議題	備考
2004年	10月20日	概念フレームワーク	IASBと合同
2005年	1月19日	概念フレームワーク初回会合	
	2月23日	プロジェクト計画案	
	9月21日	ITC「不確実性を伴う資産および負債」草案	
	12月14日	構成要素 1	
2006年	3月1日	構成要素 2 構成要素 3	
	4月5日	ITC「不確実性を伴う資産および負債」に対するコメントレターの概要	
	4月28日	構成要素 4	IASBと合同
	6月20日	構成要素 5	
	7月26日	構成要素 6	
	9月27日	構成要素 7	
	10月23日	概念フレームワーク完成までの手続き プロジェクトの現況と計画	IASBと合同
	11月15日	構成要素 8	
2007年	4月11日	構成要素および認識	
	7月11日	構成要素および認識	
	10月17日	構成要素および認識	
	10月22日	構成要素および認識	IASBと合同
	12月19日	構成要素および認識	
2008年	5月7日	構成要素および認識	
	6月25日	構成要素および認識	
	10月20日	構成要素および認識	IASBと合同

注）網掛けの行は，概念フレームワークプロジェクト全体に関わる会議である。
出所：http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/ProjectUpdatePage&cid=900000011077に追加・修正等を施した。

の経済的便益を創成する能力を有する現に存在する経済的資源に対する現在の権利その他の使用権をいう」が示された（FASB[2005e]para. 19）。

「あり得る（probable）」という語の削除がSFAC 6における定義からの最大の変更である旨がSeidman理事から指摘された他（FASB[2005e]para. 20），Schipper理事は「支配（control）」や「あり得る」の削除は望ましいが，「その他の使用権（other access）」という語の不明瞭さも指摘した（FASB[2005e]para. 23）。Herz議長は，「これまでに，『あり得る』，『過去事象（past event）』や『支配』といった表現が偽りの議論を招いてきた」として，スタッフのアプローチを強く支持した（FASB[2005e]para. 25）。

これらの議論を受けて，「その他の使用権」の意味などを洗煉させることで，作業定義を発展させるべきことが同意された（FASB[2005e]Summary of Decision Reached）。

2.2. 2006年 3 月 1 日会議

この会議では，資産の定義と負債の定義に関する審議が行われた。

（1）資産の定義

新たに設定された資産とは，(a)企業に保有される現金，(b)企業の現金に対する現在の権利，(c)直接または間接に，経済的便益を創成する能力としての資源に対する企業の現在の権利その他の現在の特典（present privilege）」という作業定義を基礎に議論が行われ（FASB[2006a]para. 1），「企業のその他の現在の特典」は「その他の使用権」よりも望ましい概念であること，上記(a)と(b)の語句は，(c)に包摂されるので不要であること，「直接または間接に」という語句は定義に含めるのではなく，詳説文（amplifying text）の説明とすることが同意された（FASB[2006a]para. 2）。

（2）負債の定義

今回が負債の定義に関する初回の審議であり，スタッフは負債の作業定義として，「企業における負債とは単数または複数の他者に対する潜在的流出その他の潜在的な経済的便益の犠牲を強いる現在の債務をいう」を提示した（FASB[2006a]para. 15）。

この作業定義を基礎に議論された結果，①負債は，資産に準拠して，直接に定義されるべきであること，②負債とは，将来の犠牲ではなく，現在の債務をいうこと，③キャッシュインフローを差し控える（forgo a cash inflow）あるいは逸らせる（stand aside）債務[32]は負債になり得るが，資産の控除とも考えられること，④単数または複数の他者に対する債務だけが負債になり得ること，⑤「法的または同等の強制力」との交替を念頭に，「将来の犠牲を回避する余地がほとんどまたは全くない」という現行

32）たとえば，企業結合の際の競業避止義務（non-compete agreements）のように，あり得る将来の収益を減額する債務が想定されている。詳細は，FASB[2006b]para.24を参照。

定義の概念は撤廃されるべきこと，⑥あり得る（probable）その他の確率概念は，定義には不要であり，認識要件または測定に属すべきであること，⑦現在の債務は過去事象からのみ生起するので，過去事象に対する明示的な参照は不要であり，冗長であること，の7点が確認された（FASB[2006a]para. 6）。

2. 3. 2006年4月28日会議[33]

この会議では，負債の作業定義と本質的特性が検討された（FASB[2006e]para. 2）[34]。

審議の結果，負債の作業定義と本質的特性として，「負債とは，企業の現在の債務であり，その本質的特性は，(a)当該企業は，特定の方法における行為または実行（またはその中止）によって債務を負う，(b)当該債務は貸借対照表日に存在する，(c)当該債務は，他者に対する経済的資源の提供または提供すべき待機状態にあることを課す経済的なものである」という内容が採用された（FASB[2006e]para. 1）。

スタッフに拠れば，現行概念フレームワークから，蓋然性の概念（probable）と過去の取引その他の事象への明示的な言及が削除されていることに特徴がある（FASB[2006f]para. 86）。また，債務として，法または同等の規則から生じるものに限定し，推定債務や衡平法上の債務，道義上の債務からは負債が生成されないとする現行概念フレムワークからの変更も想定されている（FASB[2006f]para. 88）。他方，「他者に対する資産の移転または用役の提供のための将来の犠牲」という現行概念フレームワークにおける概念は，「経済義務」として作業定義に組み込まれているという（FASB[2006f]para. 87）。

2. 4. 2006年6月20日会議

この会議では，先渡契約と自己株式を題材として，具体的な状況下における資産の作業定義の適用に関する分析が行われた[35]。先渡契約を題材とする審議の結果，この場合の経済的資源は契約中の約束であること，経済的資源によって両契約当事者は結びつけられること，契約期間中には経済的資源と経済的資源に対する権利が共に存在することが確認され，自己株式を題材とする審議の結果，外部者に対する約束が存在しないことから，自己株式は資産としての性質を有さないことが確認された（FASB[2006g]Summary of Decisions Reached）。

2. 5. 2006年7月26日会議

この会議では，資産定義に関する審議が行われ，「経済的資源の意味」と「権利と契約中の約束との関係」を中心に，資産の作業定義のさらなる明瞭化の必要性が確認された（FASB[2006h]Summary of Decisions Reached）。

2. 6. 2006年9月27日会議

この会議では，資産定義に関する審議が行われ[36]，資産に対するオプション（options over assets）は，行使の際に流入する対象ではなく，行使の際に対象を獲得し得る権利が現在の権利に該当することが確認された（FASB[2006i]Summary of Decisions Reached）。

2. 7. 2007年7月11日会議[37]

この会議では，フェーズBの進行計画について審議された[38]。

33）この会議の前，2006年4月5日会議において，本節1. 3. 2. で確認した，スタッフによるITCに対するコメントレターの分析が示されている。

34）この会議では，「測定」に関する審議も行われている。

35）議事録の議題（topics）には，負債の定義に関する3回目の審議が挙げられているが，具体的な審議内容は記載されていない。

36）この会議では，「報告主体」に関する審議も行われている。

37）2006年9月27日会議と2007年7月11日会議の間にもフェーズBに関連して，2006年10月23日会議においてプロジェクトの進行計画に関する審議，2006年11月15日会議と2007年4月11日会議において「資産と持分の区別（Distinguishing Liability from Equity）」に関する審議が行われているが，これらは本ノートの目的と直接に関係しないため記述を省略する。

38）この会議では，「測定」と「報告主体」に関する審議も行われている。

スタッフから，資産と負債の定義に関する多くの作業を進める前に，フェーズBの他の論点，すなわち会計単位（unit of account），認識，消滅の認識といった項目横断的な論点の検討が有益であるとの見解が示された（FASB［2007a］para. 2）。しかし，審議においては，この段階に至っても資産の定義の中核を「権利（right）」とするか「資源（resource）」とするかの決着が付いておらず，この点を決定せずに作業を進行させることへの懸念が表明され，定義に関する検討を先行すべきことが決定された（FASB［2007 a］paras. 3- 7 , 9-10）。

2. 8. 2007 年 10 月 17 日会議

この会議では，資産の定義に関して，論点 1「経済的資源対あり得る経済的資源（Economic Resource versus Probable Economic Resource）」，論点 2「確率（Likelihood）」，論点 3「キャッシュインフローの生成またはキャッシュアウトフローの減少の能力（Capable of Producing Cash Inflows or Reducing Cash Outflows）」，論点 4「過去取引または過去事象（Past Transaction or Event）」，論点 5「支配（Control）」の 5 つの論点が審議された。

審議の結果，①資産の定義は将来の経済的便益ではなく，現在の経済的資源に焦点を合わせること，②現行の資産定義から確率査定の記述を削除すること，③資産の定義は過去の取引や事象ではなく，現在に焦点を合わせること，④支配という語を用いずに，企業と経済的資源との結びつきを明瞭化することが確認された（FASB［2007b］Summary of Decisions Reached）。

ここで，論点 2「確率」の現行の資産定義から確率査定の記述を削除することとは，次のような内容を指している（FASB［2007b］paras. 4 - 5 and FASB［2007c］paras. 26-31）。

SFAC 6 の定義における確率への言及（あり得る（probable））は，現実世界において，確実な項目というのはほとんど存在しないので，確実なもの以外も資産としての定義を充足することを意図しているとスタッフは捉えている。この場合に，SFAC 6 におけるあり得る（probable）がほとんど確実（highly likely）との誤った解釈も散見されるため，このような誤解の解消を目的として，資産の定義充足は確率の水準の査定に依存しないことを明瞭化したという。そして，確率に関して考慮すべき問題は，資産の定義ではなく，認識や測定において考慮する要素であると提案したのである。

2. 9. 2007 年 10 月 22 日会議

この会議では，資産の定義に関する審議が行われ[39]，資産の作業定義が「企業の資産とは，強制力ある権利その他の手段を通じて，企業が有する使用権または他者の使用を制限し得る現在の経済的資源である」と改定され，「経済的資源（economic resource）」，「強制力ある権利（enforceable right）」，「その他の手段（other means）」に関する詳説文の設定が決定された（FASB［2007d］Summary of Decisions Reached）。

2. 10. 2007 年 12 月 19 日会議

この会議では，負債の定義に関する審議が行われ，論点 1「定義の収斂化（Converging the Definitions）」，論点 2「確率（Likelihood）」，論点 3「過去取引その他の事象（Past Transaction or Other Event）」，論点 4「資産定義との対称性（Mirror Image of Asset Definition）」，論点 5「経済的資源の反意語（Opposite Term of Economic Resource）」，論点 6「企業と経済的負荷または要求との『結合』の記述方法（Describing How the Entity is “Linked” to the Economic Burden or Requirement）」，論点 7「資産の定義におけるその他の使用権の同等語（Equivalent to Other Means of Access in Definition of an Asset?）」，論点 8「強制力（Enforceability）」の 8 つの論点が審議された。

スタッフから提示された負債の作業定義である「企業の負債とは，企業が有する強制力ある

39）この会議では，「目的および質的特性」に関する審議も行われている。

債務に対する現在の経済的負担または要求である」（FASB[2007f]para. 71）を基礎に審議が行われ，あり得る将来の犠牲（probable future sacrifices）ではなく，経済的債務（economic obligation）に焦点を合わせた定義によってIASBとの収斂化を図ると共に，確率査定の記述の削除と過去取引または過去事象から現在に焦点を合わせるような記述の交替によって改善を図ることを決定した（FASB[2007e]Summary of Decisions Reached）。また，この会議によって，「負債として定義される項目に，持分として定義され得る項目がある」という問題（FASB[2007e]para. 16）を除けば，負債定義の改善の方向性が見えたとの見解がHerz議長から示されている（FASB[2007e]para. 19）。

なお，「確率査定の削除」（論点2「確率」）における決定内容は，2007年10月17日会議における資産の定義に関する議論と整合的な内容であり（FASB[2007f]para. 19），負債定義からの確率査定の記述の削除は確率概念を定義から排除するという意図ではないこと，そして，確率の具体的な取り扱いは認識または測定の局面の問題であることの確認である。

2. 11. 2008年5月7日会議

この会議では，負債の定義に関する審議が行われ，論点1「負債とリスクの区別（Distinguishing between a Liability and a Risk）」と論点2「待機債務の構成要素の特定（Identifying What Constitutes a Stand-Ready Obligation）」の2つの論点が審議された。

第1に，「負債とリスクの区別」では，現在の経済的債務の存在は一般的なビジネスリスクとは異なること，そして，一般論として，①キャッシュアウトフローをもたらす特定の行動に企業が確約し，②企業に対する経済的債務を強制する機構（mechanisms）が存在するときに経済的債務が存在することを決定した。ここでの機構の例として，法令や規則が挙げられるが，これら自体は現在の債務ではないことも確認された（FASB[2008a]Summary of Decisions Reached）。

リスクと負債とはキャッシュアウトフローをもたらすことで共通するが，負債は企業のキャッシュアウトフローを第三者が強制できるのに対して，リスクは企業へのキャッシュアウトフローの強制ができないこと，また，リスクは回避や緩和が可能な場合もあることという相違を根拠として，負債とリスクとは区別されるという（FASB[2008a]paras. 1-2）。

第2に，「待機債務の構成要素の特定」では，契約その他の約束の場合には，非契約シナリオを含めて，企業が現時点で無条件債務と条件付債務を負っているのかを特定することは有益であることが確認された（FASB[2008a]Summary of Decisions Reached）。ここで，無条件債務とはある時点や一定の期間に亘って遂行が要求されるものであるに対して，条件付債務とは不確実な将来事象が生起した場合に遂行が要求されるものを指している（FASB[2008a]para. 18）。そして，条件付債務が特定される状況では，企業が現時点で遂行すべき無条件債務を伴うか否かの査定に有益となり得るというのである（FASB[2008a]para. 20）。

2. 12. 2008年6月25日会議

この会議では，負債の定義に関する審議が行われ，論点1「制定法，法令，規則（Statutes, Laws, and Regulations）」と論点2「不確実性の取り扱い（Dealing with Uncertainty）」の2つの論点が審議された。

2. 12. 1. 制定法，法令，規則

「制定法，法令，規則」では，制定法が公布されていても，規定事象や違反行為が生じるまでは企業には何らの強制執行も行われないので，企業には強制執行に対する無条件債務も存在しないことが確認された。さらに，環境債務（FASB[2008c]paras. 15-20），法定製品保証（FASB[2008c]paras. 21-26），スピード違反チケット（FASB[2008c]paras. 27-34）の事例を基礎にした議論の結果，以下のような決定も行われた（FASB[2008b]Summary of Decisions

Reached）。
・施行前の法律に準拠すべき現在の無条件債務は企業に存在しない。
・企業には，期待ないし意図されてはいるが，強制はされない将来の行為に対する現在の無条件債務は存在しない。
・企業には，法令に準拠すべきことだけを理由とする場合，経済的資源の移転に対する現在の無条件債務は存在しない。
・規則への違反その他の債務生成事象が生じている場合には，企業は現在の無条件債務を有している。
・企業は，制定法が企業に対してリスク保障（risk protection）を要求している場合には，条件付債務に関係する現在の無条件債務（待機債務）を有する。
・企業は，制定法の対象から生起する他者のリスク負担について個々に同意する場合，条件付債務に関係する現在の無条件債務を有する。

2.13.2. 不確実性の取り扱い

不確実性の取り扱いでは，この会議のためにスタッフが作成した会議資料（FASB［2008d］）に基づいて，負債の定義と認識に関連する不確実性の取り扱いに関する審議が行われた[40]。

会議資料は，第Ⅰ節「目的（Objectives）」，第Ⅱ節「定義および描写（Definition & Description）」，第Ⅲ節「不確実な項目を忠実に表現する方法（How to Faithfully Represent Uncertain Items）」，第Ⅳ節「事例（Examples）」の4節から構成されている（FASB［2008d］para. 1）。

第Ⅰ節「目的」では，会議資料の目的について，負債の存在を査定する際の不確実性を取り扱うためのいくつかのアプローチから，最も忠実に不確実性を表現するアプローチの選択を目的としていると説明している（FASB［2008d］para. 4）。この前提として，会議資料は負債定義を充足しているか否かが不明瞭な状況，すなわち現在の債務が存在するか否かあるいは強制的であるか否かの査定が困難な状況が存在することを認める（FASB［2008d］para. 3）。ただし，測定上の不確実性は兎も角として，契約その他の拘束的約束（contractual and other binding arrangements）を中心に，現在の債務の存在を否定するような将来キャッシュアウトフローに関する不確実性は大部分の状況において存在しないことを強調し，このような不確実性は「稀な状況」であることも指摘している（FASB［2008d］para. 2）。つまり，会議資料における不確実性とは，測定に関する不確実性ではなく，稀な状況で生じる，負債の存否が曖昧な状況を指しているというのである。

第Ⅱ節「定義および描写」では，負債の定義と不確実性との関連についての現況が説明されている。SFAC 6 や IASB の概念フレームワークにおける負債の定義が現在の経済的債務を創出する事象等[41]に関心を寄せるのに対して，負債の作業定義は現在の経済的債務そのものの確定を強調するという相違があるという。作業定義では何らかの存在（something）を負債の本質と見ており，事象等は現在の経済的債務の存在を証拠づけるものでしかないと位置づけているからである（FASB［2008d］para. 7）。

不確実性についても，現実世界における経済現象（economic phenomenon）として捉えられ，証拠の欠如または事実の不明瞭な状況において生じるとされている。したがって，①当該項目が経済的債務であるか否か，②当該企業の債務であるか否か，③当該企業の現在の債務であるか否かの査定に関して，負債の定義を充足するか否かについての不確実性が影響するとさ

40）他の会議においても，通常はスタッフ作成の会議資料に基づいて審議が行われている。ここでの審議内容が，本ノートの関心に最も関係するため，特に会議資料の内容まで踏み込んで確認する。

41）原文は“transaction or event”であるが，冗長さを避けるために「事象等」と訳出している。企業会計基準委員会［2015］第29項－第34項の議論を参照。

れるのである（FASB[2008d]para. 8）。これらの影響は，負債定義の全般に対する影響であるため，ある項目が負債定義を充足するか否かを結論づけられない状況の存在を示唆するという（FASB[2008d]para. 8）。このため，現行[42]においては，負債の存否に関する不確実性は認識要件で取り扱われているというのである（FASB[2008d]para. 9）。

第Ⅲ節「不確実な項目を忠実に表現する方法」では，不確実性の取り扱いに関するスタッフの提案が示されている。

負債の作業定義は，負の経済事象のうち，①（貸借対照表日現在への限定によって）将来に関係するもの，②（当該企業への限定によって）他の会計主体に帰属するもの，③（経済的なものへの限定によって）キャッシュアウトフローを伴わないもの，④（債務への限定によって）企業が回避可能なもの，のそれぞれを排除するフィルターとしての役割を担っているという（FASB[2008d]para. 13）。前述のように，会議資料では，不確実性自体は現実世界の経済事象であり，現に存在するものと捉えているため，不確実性は利用者の意思決定に影響を及ぼすものであるから，フィルターを通過した不確実性に関する情報は目的適合的であると位置づけている（FASB[2008d]para. 12）。したがって，残る問題は，貸借対照表日に存否不明な項目の財務諸表への非計上が企業の財政状態の忠実な表現を欠くことになり得る一方，これらの項目の計上が忠実な表現を欠くことに結びつくことにもなるため，存否不明な負債を最も忠実に表現するのはどのような方法かということになるという（FASB[2008d]paras. 13-15）。

スタッフは，会議資料において，不確実性を最も忠実に表現するための概念フレームワークのレベルにおける方法として，次の3つの方法を提示している（FASB[2008d]para. 16）。

①　定義の一部として扱う

この方法は，存否の不確実な項目が負債の定義を充足する時点についての要件を定義に追加する方法である。スタッフは，一般的な状況を扱うという定義の主要な目的から逸脱することや，定義の操作性を低下させることを理由として，この方法を支持しないと説明した（FASB[2008d]para. 17）。

②　定義の適用上の指針において扱う

この方法は，適用方法の例示を通じて，不確実性を伴う事象等の査定を行う追加的指針を提示する方法である。この方法は，実務的な観点での概念適用が可能であることや，誤解の素となってきた「おこりそう（likelihood）」という語を定義に用いずに済むといった長所がある一方，閾値の暗黙の適用をもたらすという問題点があるという。ただし，この問題点は，首尾一貫した適用のために，会計基準において明示的な閾値を設定すれば対処できることも説明されている。また，定義や認識要件の本文中で明示する方法と比較して，目立たないが故に過大視する利用者がいることも懸念されるという（FASB[2008d]paras. 18-20）。

③　認識要件として扱う

この方法は，貸借対照表日に企業の経済的債務の存否の識別が負債定義の役割であって，忠実な表現のための方法は認識の問題であるという考え方に基づいている。

現行の概念フレームワークでは，認識要件の1つに構成要素としての定義充足が挙げられている。この方法を採用するものとしたときに，現行の認識要件が継続されていれば，定義充足の有無が不確実な項目であっても，定義を充足していると仮定した上で認識の要否を検討することになる。そして，認識の要否を検討する際に，不確実性の高い項目を排除することで，会計基準間や実務においての首尾一貫した適用が可能となる。他方，この方法では，負債定義の

42）IASBの概念フレームワークにおける負債の認識要件（IASC[1989]para.91），SFAS 5における認識要件（SFAS 5，para.8）とIAS 37における認識要件（IAS 37, para.15）を指している（FASB[2008d]paras.10-11）。

役割は負債の存在の確認であり，認識の役割は言葉と数字によって負債を財務諸表に正式に組み込む過程であるという定義と認識の役割を不明瞭にするという懸念がある。さらに，不確実性は，債務の存否だけではなく，債務に係る将来キャッシュフローの金額や時期にも影響するため，この方法では認識の際に，異なる種類の不確実性を同時に考慮しなければならず，有効性を欠くという問題点もあるという。ある不確実な項目の負債としての存否と，不確実な項目の負債としての認識の要否とは異なる意思決定であるため，結果的に財務諸表に報告されないこととなる項目にも認識の要否の分析を必要とするので非効率になる場合もあるという（FASB［2008d］paras. 21-24）。

以上の3つの方法の長所・短所に鑑みて，スタッフは，負債の存否に関する不確実性は負債の定義を充足するか否かの確認の際に扱うべきと考え，FASBに対して，上記②の方法を提案した（FASB［2008d］para. 25）。そして，理事会では，特段の議論なしに，この提案を全員一致で採択したため（FASB［2008b］para. 11），不確実性は「定義の適用上の指針において扱う」ことになった。

会議資料には，次に，「不確実性が存在する場合の定義の適用方法」が記述されている。負債の存否に関する不確実性がある状況について，負債の定義の適用にはさまざまなアプローチが考えられるため，スタッフは次の3つの選択肢を提示し，それぞれの特徴を説明している（FASB［2008d］paras. 27-29）[43]。

① 明確な証拠が存在する場合にのみ，負債が存在すると仮定する厳格（strictly）適用アプローチ

・このアプローチは，不確実性を伴うすべての項目を，基本的に負債としては存在しないものとして会計処理する最も単純なアプローチ

43）会議資料では第4章「事例」において，次の2つの事例を用いて3つのアプローチの適用例を示している。

事例1　ハンバーグ販売店

汚染ハンバーグの販売店に対して，購入者への補償義務が法令で定められている国において，ある販売店がハンバーグを販売するものとする。会計期間末日である200X年12月31日に当該販売店はハンバーグを1個販売した。過去の経験から，この販売店の販売するハンバーグは百万個につき1個の割合で汚染されている。他に考慮すべき情報はないものとする。

この事例は，（汚染ハンバーグの販売の有無にかかわらず），債務生成事象が生起しているか否かが不確実なことを示している（FASB［2008 d］para.37）。

この国の法令によって，汚染ハンバーグを販売した場合には購入者に補償しなければならないため，販売者は一般的なリスクに曝されている（FASB［2008 d］para.38）。このようなリスクについて，販売者は汚染ハンバーグの購入リスクから購入者を保護すべき無条件債務と，補償支払いに関連する条件付債務を有していると主張する論者もいる。しかしながら，FASBスタッフは，このような主張に反対している。汚染ハンバーグが販売された時点で，販売者には購入者への補償支払いの無条件債務が課されるため，現時点では支払期限は到来しておらず，他の事象の生起も条件となっていないので，無条件債務に関連づけられる条件付債務も存在しないからである（FASB［2008d］para.39）。

① 事実または証拠が存在しない場合（FASB［2008d］para.40）

貸借対照表日に，販売者は利用可能な証拠を査定する。汚染ハンバーグの販売や購入者が食後に具合を悪くしたという情報はないものとする。この場合，販売したハンバーグは百万個に1個の割合で汚染されているというのが過去の経験からの判断である。汚染ハンバーグが販売された確率は低いため，販売者は販売したハンバーグは汚染されておらず，負債も存在しないと判断する。

② 事実と証拠が若干存在する場合（FASB［2008d］para.41）

①の例に，未調理のハンバーグを保管してある冷蔵庫が故障していることに販売者が気がついたという条件を加える。ただし，販売者は，冷蔵庫の故障が数時間前からなのか数日前からなのかは分からないものとする。利用可能な証拠は，①の例よりは汚染ハンバーグの販売機会が多かったことを示すが，明確なわけではない。販売者が汚染ハンバーグを販売したと判断できれば購入者への補償支払いの債務が存在するが，ハンバーグが汚染されたとする十分な証拠はないと判断できれば購入者への補償支払い

である。

・利用者にとって目的適合的な情報が財務報告の情報から排除される確率が高まる。
・このアプローチは保守的であり，中立的ではない。
・当該項目が確実であるという閾値の適用を暗黙裏に要求しているが，確実であることを確認する方法に対する疑問が生じる。これは，現行の概念フレームワークにおける確率を示す用語が実務上，誤って適用されてきたため，負債の作業定義では確率を示す用語を一切用いないとしたことと不整合である。
・負債として存在することが後に証明される事象等の認識が必ず遅延する。したがって，負債の認識と，相手勘定である損失の認識はある程度の時間の経過が必要となる。

② 貸借対照表日における事実と状況に基づいて負債の存否を判断する判断（judgementally）適用アプローチ

・このアプローチでは，解釈と適用の際に暗黙の閾値の利用を利用者に委ねる。解釈の範囲を狭めて，より比較可能な適用を行うためには，会計基準における追加の指針の開発において，明示的な閾値の利用に関する指針と検討が行われるだろう。このアプローチでは，類似の項目であっても，企業間で異なる判断をもたらし得る。
・負債が存在するという判断に十分な証拠がある場合，IBNR（incurred but not reported，既発生未報告）負債[44]をもたらすこととな

の債務は存在しないこととなる。

③ 証拠と事実が十分に存在する場合（FASB［2008d］para.42）

②の例に，購入者がハンバーグをレアの焼き加減で調理し，さらに，故障した冷蔵庫に保管しているハンバーグに細菌が繁殖していたことを販売者が知ったという条件を加える。未調理のハンバーグ在庫が汚染されている上，購入者が細菌を死滅するのに十分な調理を行わなかった可能性が既知であるから，販売されたハンバーグが汚染されている確率も高いことを証拠は示唆している。販売者は汚染ハンバーグが販売されたと判断するので，購入者への補償支払いの債務が存在し，したがって負債が存在することになる。

事例2　訴訟

200X年6月30日に，ある企業は損害賠償請求書の送達を受けた。この送達を受けなければ，企業は当該非違行為を感知しなかった。

損害賠償請求が請求実態を有しているか否かにかかわらず，請求書が送達されれば当該請求への抗弁または和解のための行動が必要なことは企業にとって既知である。たとえ訴訟が法的価値を有していなくても，企業には，従業員に対応させる，弁護士などに依頼する，あるいは和解金を支払うといった何らかの行動が必要になる。企業が何も行動しなければ，判事はそれを有罪であることの現れと解釈し，原告勝訴の判決を下すこともあり得るからである。いずれの選択肢においても，請求がキャッシュアウトフローをもたらし得ることを明らかに示している（FASB［2008d］para.44）。

200X年6月30日には，企業は賠償請求に対する対応を何も行っていないため，支払いが不要であり，従業員，弁護士その他に対する無条件債務を有していない。同様に，和解にも同意していないし，支払いが要求される判決も下されていないので，企業は原告への賠償に対する債務も課されていない（FASB［2008d］para.45）。

請求書が送達されたことによって，当該企業が必要な行為を遂行していないことや，要求を過去に破棄したといった問題が生じる。企業は賠償請求の詳細を査定して，その賠償請求が請求実態を有しているか否かを決定する。企業に責任があるものと決定した場合には原告に対する債務を有する。しかし，企業は，要求事項を遂行済みあるいは違反行為ではないと判断して，賠償請求に異議を唱えることもある。この場合には，企業が原告に対する債務を有しているか否か不確実である（FASB［2008d］para.46）。

判断アプローチでは，企業は貸借対照表日における賠償請求に関する事実と状況を査定し，その時点で債務を負っているか否かを判断しなければならない。債務を負っている十分な可能性があると企業が判断すれば当該企業は負債を有している。他方，可能性が十分ではないと判断する場合には，単にキャッシュアウトフローの可能性としてのリスクを有するのみである。企業はリスクの開示を行うべきか否かも検討しなければならない（FASB［2008d］para.47）。その後の，各決算においても，企業は証拠を再査定して，債務を有するか否かを判断しなければならない（FASB［2008d］para.48）。

る。
・債務者が誰なのかに関して不確実性がある場合，このアプローチでは，判断形成に十分な事実があるときには単一の企業が負債の存在を報告する確率が高い一方，事実が不明瞭なときには複数の企業が負債の存否の判定を各々で行うことになる。
・過去の事例の検討は，判断形成の助けとなる。
・不確実性を伴う多数の類似項目の査定は，各項目が負債として存在するか否かの判断方法には影響しない。
・実務上，厳格アプローチよりは排除する項目が少なく，寛大アプローチよりは排除する項目が多い。

③　当該項目が負債として存在するようになる何らかの証拠が存在する場合には負債が存在すると仮定する寛大（leniently）適用アプローチ
・負債となり得る不確実性を有する項目のすべてを存在する負債として報告する観念的なアプローチである。
・すべての項目が負債として存在するとされ得るので，実務的ではなく，適用が困難なアプローチである。
・報告される項目数を減らすためには，その項目の報告に対する便益がコストを超過するか否かや，重要性のない項目を排除するか否かといった他の概念が必要となる。
・ある債務が存在する証拠が僅かに存在する一方，その存在を判断するには不十分な証拠しかない場合にIBNR負債をもたらす。
・債務者が誰なのかに関して不確実性がある場合，このアプローチでは複数の企業が同じ債務に係る負債を報告するという結果をもたらし得る。
・生起し得る（possible）すべての負債を認識するため，将来的に負債にならない項目の計上や，相手勘定の戻し入れに伴う利得の認識の確率を高める。

これらのアプローチのうち，スタッフは判断アプローチをFASBに対して提案した（FASB［2008d］para. 30）。さらに，判断を行う際には，負債の存否に関する査定は中立的に行うべきことと，これらの判断を比較可能な方法で行うために会計基準において追加的な指針が開発されるべきことも合わせて提案した（FASB［2008d］paras. 31 and 32）。

理事会では，Seidman理事が今後公表するディスカッションペーパーにおいて，厳格アプローチと寛大アプローチを記述するか否かをスタッフに質問した。スタッフのおそらく記述するとの回答に対して，Seidman理事は，会議資料には厳格アプローチのみが中立ではないと記述されているが，寛大アプローチも中立ではないとコメントした（FASB［2008b］para. 14）。このやり取りの他には特段の議論なしに，貸借対照表日における事実と状況の理解を基礎にした中立的判断を行うべきことが全員一致で同意された（FASB［2008b］para. 13）。

2008年6月25日会議では，以上の「制定法，法令，規則」と「不確実性の取り扱い」の2つの論点の審議後に，負債の作業定義について全員一致で再確認が行われた（FASB［2008b］para. 16）。その上で，スタッフのVillmann氏から，作業定義の改定箇所として，①経済的債務は必ず無条件債務であることの明示の追加および②経済的債務とは「経済的資源の提供」をもたらす能力を有する何か（something）から，「直接または間接のキャッシュアウトフローまたはキャッシュインフローの減少」をもたらす能力を有する何かへの変更の2箇所があり得ることが示された。FASBは，これらの改定の考慮を含めて，「構成要素と認識」に関す

44）IBNR負債とは，一般に，保険会社において，保険契約に基づいて保険金等の支払義務が発生しているものなどが決算時点に存在する場合において，保険金等の支出として計上していないものをいう（「保険業法」第117条第1項参照）。会議資料が，保険会社以外の一般事業会社におけるIBNR負債の存在を念頭に置いているのか否かは不明である。

るディスカッションペーパーの作成を決定した（FASB[2008b]para. 18）。

2.13. 2008年10月20日会議

この会議では資産の定義と負債の定義について審議され，以下のような資産の定義と負債の定義を暫定的に決定した（FASB[2008e]Summary of Decisions Reached）。

（1）資産の定義

企業の資産は，他者の有していない当該企業の有する権利その他の使用権からの現在の経済的資源である。

この場合に，

・「現在」とは，貸借対照表日において，経済的資源が存在し，かつ，当該企業が他者の有していない権利その他の使用権を有していることを意味する。
・「経済的資源」とは，稀少，かつ，単独または他の経済資源と相俟って，直接的または間接的にキャッシュインフローの生成またはキャッシュアウトフローの減少をもたらす能力を有する何かである。契約から生ずる経済的資源その他の拘束力のある約束は無条件の約束あるいはリスク保障を通じて経済的資源の供給を要求する能力である。
・「権利または他者の有していない使用権」は，企業に経済的資源を使用し，他者の使用を妨害または制限し得るものである。権利または他者が有していない使用権は，法令または衡平法上の手段によって強制力を有さなければならない。

（2）負債の定義

企業の負債は，当該企業を債務者とする現在の経済的債務である。

この場合に，

・「現在」とは，貸借対照表日において，経済的債務が存在し，かつ，当該企業が債務者であることを意味する。
・「経済的債務」とは，リスク保障などの経済的資源の提供または差し控えの無条件の約束その他の要求である。
・当該企業が経済的債務を負い，かつ，その経済的債務の負担が法令等によって強制されている場合に企業は「債務者」である。

2.14. 小括

2010年3月15日に最終更新された概念フレームワークプロジェクトフェーズBに関するProject Update[45]に拠れば，2008年10月20日会議までの結論，すなわち，2008年10月20日会議で決定した「資産の定義」と「負債の定義」，2008年5月7日会議で決定した「待機債務」，2008年6月25日会議で決定した「制定法，法令，規則」および「不確実性の取り扱い」における以下の内容がフェーズBの暫定的な結論とされている[46]。

① 資産の定義　企業の資産は，他者の有していない当該企業の有する権利その他の使用権からの現在の経済的資源である。
② 負債の定義　企業の負債は，当該企業を債務者とする現在の経済的債務である。
③ 待機債務　契約その他の約束の場合には，非契約シナリオを含めて，企業が現時点で無条件債務と条件付債務を負っているのかを特定することは有益である。
④ 制定法，法令，規則　制定法が公布されていても，規定事象や違反行為が生じるまでは企業には何らの強制執行もないの

45）http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FProjectUpdatePage&cid=900000011080（最終閲覧2016年3月21日）

46）フェーズBの次の段階は，「将来の会議において，FASB/IASB両審議会に対して，概念フレームワークプロジェクトフェーズBの再考を依頼するであろう」とされている。これは，収益認識（Revenue Recognition），持分としての性質を有する金融商品（Financial Instruments with Characteristics of Equity），消滅の認識（Derecognition）の各プロジェクトにおいて，定義の適用可能性を試すことを念頭にした表明であり，フェーズBは当初の目標の1つであった認識に関する具体的な作業に入る前の段階で停止したことを表している。

で，企業には強制執行に対する無条件債務も存在しない。

⑤ 不確実性の取り扱い　不確実性は資産と負債の定義の詳説文で扱うこととし，負債の存否について不確実性がある場合，企業は期末における事実と状況の中立的な判断に基づく判断を行う。

これらフェーズＢの５つの暫定的な結論は，ITC が指摘した IAS 37 改定公開草案の２つの基礎概念を反映していることを示している。すなわち，フェーズＢの暫定的な結論は ITC の分析を通じて確認された対立点について，不確実性は資産や負債の存否にあり，その影響を反映すべきは測定局面という IAS 37 改定公開草案が採る基礎概念の下で構成されていることが確認された。

Ⅲ　結び

本稿では，FASB 概念フレームワークプロジェクトフェーズＢの審議のうち，不確実性の取り扱いに関する審議内容を中心に整理を行った。これによって，不確実性に関係する会計処理を概念フレームワークレベルで検討する際の手掛かりを探るという本ノートの目的は達成したと考えられる。

その手掛かりとは，現行概念フレームワークの定義とフェーズＢの作業定義との間の不確実性概念の相違である。フェーズＢの審議において“probable”に関して多くの誤解があると FASB は何度か指摘しており，事実，ITC に対するコメントレターにおいて会計基準レベルと概念フレームワークレベルとの混同が散見された。そして，フェーズＢの暫定的な結論として，帰結に係る不確実性から存否に係る不確実性へと不確実性概念の変更を行っているのである。このように，概念フレームワークレベルの議論は，会計基準レベルの議論とは異なる様相を示しているようであるが，これらの検討は他日の別稿を期したい。

付記：本稿は，JSPS 科研費 15 K 03759 の助成を受けたものである。

参考文献

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

・Botosan, C. A., L. Koonce, S. G. Ryan, M. S. Stone & J. M. Wahlen［2005］“Accounting for Liabilities: conceptual issues, standard setting, and evidence from academic research,”*Accounting Horizons*, 19(3): 159-186.

・FASAC［2005］“Invitation to Comment Selected Issues Relating to Assets and Liabilities with Uncertainty,”*Attachment B for FASAC Meeting of the December 1,* 2005, FASAC.

・FASB［1975］*SFAS 5*,“Accounting for Contingencies,”FASB.

・――［1976］*FIN 14*,“Reasonable Estimation of the Amount of a Loss: an interpretation of FASB Statement No. 5,”FASB.

・――［1984］*SFAC 5*,“Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises,”FASB.

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

・――［2000］*SFAC 7* ,“Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements,”FASB.

・――［2001］*SFAS 143*,“Accounting for Asset Retirement Obligations,”FASB.

・――［2002］*FIN 45*,“Guarantor’s Accounting and Disclosure Requirements for Guarantees, Including Indirect Guarantees of Indebtedness of Others: an interpretation of FASB Statements No. 5, 57, and 107 and rescission of FASB Interpretation No. 34,”FASB.

・――［2005a］*FIN 47*,“Accounting for Conditional Asset Retirement Obligations: an interpretation of FASB Statement No. 143,”FASB.

・――［2005b］*Invitation to Comment*,“Selected Issues Relating to Assets and Liabilities with Uncertain-

ties,"FASB.
・――[2005c]"Conceptual Framework,"*Minutes of the February 23, 2005 Board Meeting*, FASB.
・――[2005d]"Conceptual Framework,"*Minutes of the September 21, 2005 Board Meeting*, FASB.
・――[2005e]"Conceptual Framework,"*Minutes of the December 14, 2005 Board Meeting*, FASB.
・――[2006a]"Conceptual Framework,"*Minutes of the March 1, 2006 Board Meeting*, FASB.
・――[2006b]"Conceptual Framework, Elements 2: Liability Definition,"*FASB Memorandum 22 for the FASB Meeting of March 1, 2006*, FASB.
・――[2006c]"Conceptual Framework,"*Minutes of the April 5, 2006 Board Meeting*, FASB.
・――[2006d]"Conceptual Framework,"*Board Meeting Handout of April 5, 2006*, FASB.
・――[2006e]"Conceptual Framework,"*Minutes of the April 28, 2006 Joint Board Meeting*, FASB.
・――[2006f]"Conceptual Framework, Elements 4: Asset Definition (III) & Liability Definition (II),"*FASB Memorandum 25 for the FASB Meeting of April 19, 2006*, FASB.
・――[2006g]"Conceptual Framework,"*Minutes of the June 20, 2006 Board Meeting*, FASB.
・――[2006h]"Conceptual Framework,"*Minutes of the July 26, 2006 Board Meeting*, FASB.
・――[2006i]"Conceptual Framework,"*Minutes of the September 27, 2006 Board Meeting*, FASB.
・――[2007a]"Conceptual Framework,"*Minutes of the July 11, 2007 Board Meeting*, FASB.
・――[2007b]"Conceptual Framework,"*Minutes of the October 17, 2007 Board Meeting*, FASB.
・――[2007c]"Conceptual Framework, Phase B: Elements & Recognition: asset definition converging and improving the definition,"*FASB Memorandum 66C for the FASB Meeting of October 17, 2007*, FASB.
・――[2007d]"Conceptual Framework,"*Minutes of the October 22, 2007 Board Meeting*, FASB.
・――[2007e]"Conceptual Framework,"*Minutes of the December 19, 2007 Board Meeting*, FASB.
・――[2007f]"Conceptual Framework, Phase B: Elements & Recognition: liability definition converging and improving the definition,"*FASB Memorandum 70A for the FASB Meeting of December 19, 2007*, FASB.
・――[2008a]"Elements and Recognition: Phase B,"*Minutes of the May 7, 2008 Board Meeting*, FASB.
・――[2008b]"Elements and Recognition: Phase B,"*Minutes of the June 25, 2008 Board Meeting*, FASB.
・――[2008c]"Conceptual Framework, Phase B: Elements & Recognition: when do statutes, laws and regulations give rise to a liability,"*FASB Memorandum 74A for the FASB Meeting of June 25, 2008*, FASB.
・――[2008d]"Conceptual Framework, Phase B: Elements & Recognition: dealing with uncertainty about the existence of a liability,"*FASB Memorandum 74B for the FASB Meeting of June 25, 2008*, FASB.
・――[2008e]"Conceptual Framework (Phase B),"*Minutes of the October 20, 2008 Board Meeting*, FASB.
・IASB[2005]*Exposure Draft*, "Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits,"IASB.
・IASC[1989]*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC.
・―― [1998]*IAS 37*, "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets,"IASC.
・企業会計基準委員会[2015]ASBJ ショート・ペーパー・シリーズ第2号「概念フレームワークにおける認識規準」，企業会計基準委員会。
・久保淳司[2016]「将来支出に係る2つの会計処理方法－SFAS 5型とSFAS 143型の対象の明確化－」『会計プログレス』17：頁未定（2016年9月公刊予定，掲載決定済）。

※　全般にアルファベット順に記載しているが，FASBの資料については日程順に記載している。また，内容に直接的に言及していない会計基準は割愛している。