

FASB 概念フレームワークにおける 「財務諸表の諸要素」再定義の本質的機能

志 賀 理

- I FASB 概念フレームワーク改訂プロジェクトの経緯
- II 第4章公開草案の目的
- III 資産の定義
- IV 負債の定義
- V 持分（純資産）の定義
- VI 所有主による投資と所有主への分配
- VII 包括利益とその構成要素の定義
- VIII 第4章公開草案の本質的機能

I FASB 概念フレームワーク改訂プロジェクトの経緯

FASB と IASB は、2004 年にそれぞれの概念フレームワークを改訂し、コンバージェンスするための共同プロジェクトに着手した。その共同プロジェクトの結果、FASB は 2010 年に、財務会計概念ステイメント第 8 号『財務報告のための概念フレームワーク「第 1 章 一般目的財務報告の目的」と「第 3 章 有用な財務情報の質的特徴』』を公表した。この概念ステイメント第 8 号によって、FASB 財務会計概念ステイメント第 1 号と第 2 号は置き替えられることになった。

しかし、同年に両審議会は、他の主要なプロジェクトが完了するまで、概念フレームワーク改訂プロジェクトの作業を延期することを決定した。IASB は 2012 年に概念フレームワーク改訂プロジェクトを単独で再開し、2018 年に改訂版「財務報告のための概念フレームワーク」を公表し、当該プロジェクトを完了させている。

他方、FASB は、すべての諸概念を包括的に再検討することは効率的ではないとして、既存の概念フレームワークの改善に焦点を絞り、近い将来に基準設定活動に便益をもたらす問題点を優先的に検討するというアプローチをとることを決定し、2014 年に概念フレームワーク改訂プロジェクトを再開させた (FASB, 2014, P 5)。これまでの当該プロジェクトの進行状況を整理すれば次のようになる。

1 FASB による概念フレームワーク改訂プロジェクトにおいて公表された「第 1 章 一般目的財務報告の目的」と「第 3 章 有用な財務情報の質的特徴」(概念ステイメント第 8 号)の内容については、志賀理「FASB『財務会計概念ステイメント第 8 号』の本質的意味」『同志社商学』第 62 巻第 5・6 号、2011 年 3 月、34-45 頁、「第 7 章 表示」(公開草案)については、志賀理「FASB 概念フレームワー

(概念フレームワークの想定される構成)	(進行状況)
第1章 一般目的財務報告の目的	→ 2010年9月 概念ステイトメント第8号として公表
第2章 報告実体	→ 2010年3月 公開草案公表
第3章 有用な財務情報の質的特徴	→ 2010年9月 概念ステイトメント第8号として公表 (2018年8月一部改訂)
第4章 財務諸表の諸要素	→ 2020年7月 公開草案公表
第5章 } 認識・測定	→ 審議中
第6章 }	
第7章 表示	→ 2016年8月 公開草案公表
第8章 財務諸表の注記	→ 2018年8月 概念ステイトメント第8号として公表

そこで本稿では、2020年に公開草案として公表された財務会計概念ステイトメント第8号『財務報告のための概念フレームワーク「第4章 財務諸表の諸要素」』（以下、「第4章公開草案」と略称する）の内容と、現行の財務会計概念ステイトメント第6号『財務諸表の諸要素』（以下、「概念ステイトメント第6号」と略称する）からの変更点を考察することにより、その本質的機能を明らかにする。

II 第4章公開草案の目的

1. 第4章公開草案公表の目的

第4章公開草案は、概念ステイトメント第6号公表以降の実務と基準の変化を反映し、将来の基準の基礎を提供するという目的で、概念ステイトメント第6号における諸要素の定義の再検討を行ったものである。その再検討の主な内容は、以下の四点であるとしている（FASB, 2020, BC 4.3）。

- a. 資産もしくは負債を生じさせる権利もしくは義務を明確に確認すること
- b. 資産と負債の定義を理解し、適用するのを困難にする専門用語を取り除くこと
- c. 負債と持分との区別、収益および利得と費用および損失との区別を明確にすること
- d. 非営利組織の持分の区別を修正すること

第4章公開草案は、上記の再検討の方針にもとづき、営利企業と非営利組織における10個の財務諸表の諸要素、すなわち、資産、負債、持分（純資産）、収益、費用、利得、損失、所有主による投資、所有主への分配、および包括利益を定義する。営利企業と非営利組織における財務諸表の諸要素の定義では、とりわけ持分（純資産）の定義が

ㄨ ク改訂プロジェクトにおける『財務諸表の表示』『会計』第194巻第2号、2018年8月、97-110頁、「第8章 財務諸表の注記」（公開草案）については、志賀 理「FASB 概念フレームワーク改訂プロジェクト」『ディスクロージャー&IR』Vol.7、2018年11月、21-28頁を参照されたい。

異なるが、本稿においては、営利企業における財務諸表の諸要素の定義に焦点を絞って考察する。

2. 財務諸表の諸要素の定義の目的

第4章公開草案は、まず、財務諸表の諸要素の定義は、財務諸表の内容を決定づける重要な要因であるが、諸要素のうちの一つの基本的な特徴を有していることは、実体の財務諸表で認識される項目に関する必要条件であるが、十分条件ではないという。財務諸表で認識されるためには、その項目はコスト・便益の拘束とともに、基本的な認識規準を満たさなければならない。そのような認識、測定の問題は、概念フレームワークの別の章で検討される。第4章公開草案の目的は、あくまでも、財務諸表の諸要素の基本的な特徴を明確にすることであるとしている（FASB, 2020, E 2-E 3）。

その財務諸表の諸要素のなかでも、第4章公開草案は、資産と負債が、概念的にも定義的にも優先性を有しているという。なぜなら、他の諸要素がそれらの二つの諸要素あるいはそれらの諸要素の変動に依拠しているからであるという。したがって、ある項目を財務諸表で認識するためには、資産もしくは負債の定義に合致しなければならない。資産と負債、およびそれらの変動のみを認識することによって、概念にもとづかない項目の認識は防止され、それゆえに、財務諸表の完全性は維持されるとしている（FASB, 2020, BC 4.6）。

このように第4章公開草案は、概念ステートメント第6号では明示されていなかった資産と負債の定義の優先性を明確にし、資産と負債を中心に財務諸表の諸要素の定義づけを行う。

Ⅲ 資産の定義

1. 第4章公開草案における資産の定義

第4章公開草案は、資産の定義と特徴を次のように示している（FASB, 2020, E 16-E 17）。

資産とは、経済的便益に対する実体の現在の権利である。

資産は次の二つの基本的な特徴を有している。

- a. 現在の権利である。
- b. その権利は経済的便益に対するものである。

①現在の権利

まず一つ目の資産の特徴である「権利」は、その保有者に、何かを保有する、もしくは

は取得する、あるいはある様式で行動する資格を与えるという。権利は様々な方法で取得される。たとえば、権利は、ビルを所有することのように、法的所有権によって取得される。法的所有権は、所有者に次のような経済的便益に対する接近を与える。すなわち、その権利を所有し、使用し、そこから利益を得る能力、その権利を売却したり、贈与したり、あるいは交換したりする能力、その権利の価値を、たとえば、借り入れのためにそれを証券として担保に差し入れたりして利用する能力であるという (FASB, 2020, E 22)。つまり、ビルそのものが資産というのではなく、ビルを使用したり、売却したりすることができる権利が資産の特徴であるというのである。

第4章公開草案は、その権利という概念を無形資産にも適用する。無形の項目は分割できない、もしくは交換できないかもしれないが、それらは財もしくは用役を生産あるいは供給するさいに、実体によって利用可能である。たとえば、ライセンスは移転可能ではないために、交換可能ではないが、経済的に便益のある活動に従事する権利を提供するという (FASB, 2020, E 27)。

資産の定義に合致するためには、権利は「現在の」権利でなければならないという。すなわち、その権利は財務諸表日に存在していることになる。財務諸表日に現在の権利が存在していることは、その権利、それによっての資産が過去の取引もしくは他の過去の事象から生じていることになる。それゆえに、将来に発生すると期待される取引もしくはその他の事象は、それ自体では今の資産を生じさせないという。たとえば、次年度に取得される設備は、今、その設備に対する現在の権利ではない。当該実体もしくは相手方のいずれかによる行動もしくは履行の予期ということだけで期待される便益は、現在の権利ではない。しかし、設備を購入するという現存の契約（設備を購入する権利）は、その設備自体に具現化されている便益とは異なる経済的便益を生じさせるかもしれないという (FASB, 2020, E 28-E 29)。つまり、設備を購入しようとする意思だけでは、権利は存在しないが、契約によって設備を購入する権利が存在する場合は、それが資産になりうるということになる。

②経済的便益に対する権利

もう一つの資産の基本的な特徴は、実体の権利が経済的便益に対するものでなければならないということである。実体の資産は、特定の財産に対する権利（たとえば、一区画の土地を所有し、使用し、そこから利益を得る権利）によって、あるいはその財産から引き出されるすべてもしくは幾分かの経済的便益に対する権利によって表されるという (FASB, 2020, E 31)。

貨幣（銀行預金も含む現金）は、それでもって買うことができるものがあるために、価値がある。それは、実質的に利用可能な財と用役と交換することができる。あるいは、それは貯蓄されて、将来に財と用役と交換することができる。貨幣の「資源に対す

る支配」（すなわち、購買力）は、その価値と経済的便益の基本である。現金以外の資産は、現金や他の財もしくは用役と交換されることによって、財もしくは用役を生産するために使用されることによって、あるいは負債を決済したり、所有主に配当を支払うために用いられることによって、実体に便益を与えるという（FASB, 2020, E 32-E 33）。

さらに、契約もしくは他の法的手段によって譲渡される権利から生じないある種の無形の項目においても、その項目が実体から分離され、価値のあるものと交換できる場合、それは権利が存在し、その権利が経済的便益に対するものであるという証拠になるという（FASB, 2020, E 36）。

つまり、有形か無形かに関わらず、また法的権利や契約上の権利かに関わらず、実体はその権利を使用したり、交換したり、売却することができる場合、経済的便益に対する権利が現在存在していることになり、それは資産としての特徴を有することになるのである。

2. 概念ステイトメント第6号からの変更点

概念ステイトメント第6号は、資産を次のように定義している（FASB, 1985, 25）。

資産とは、過去の取引もしくは事象の結果として、特定の実体が取得もしくは支配する発生の可能性の高い将来の経済的便益である。

①「発生の可能性の高い」という用語の削除

概念ステイトメント第6号における資産の定義には、上記のように「発生の可能性の高い」という用語が含まれている。第4章公開草案は、「発生の可能性の高い」という用語には、将来の経済的便益が、資産の定義が満たされる以前に、ある種の識域に対して発生の可能性が高くなければならないという意味を暗に含んでいると、誤った理解がなされてきたという。換言すれば、将来の経済的便益の発生の可能性が低い場合は、資産の定義は、この解釈のもとでは満たされないことになるという。そこで、第4章公開草案は、「発生の可能性の高い」という用語を削除することを決定したとしている（FASB, 2020, BC 4.10）。

②「将来の」という用語の削除

概念ステイトメント第6号の定義において、「将来の」という用語は、資産が最終的な将来のインフローであることを意味すると、誤った理解がなされていたという。たとえば、売上債権の場合、資産が将来にその売上債権の成功する回収であることを示すと、誤った理解がなされうる。しかし、その定義を適切に適用する場合、資産は回収に対する現在の権利であるということになる。したがって、第4章公開草案は、資産が存在することを説明するために、「現在の権利」という用語を含めたとしている（FASB,

2020, BC 4.11)。

③「過去の取引もしくは事象」という用語の削除

概念ステイトメント第6号における資産の定義には、「過去の取引もしくは事象」という文言が含まれていたが、実体が現在の権利を有している場合、それがあつた種の過去の取引もしくは事象から取得されたと、誰もが合理的に仮定しようとして、第4章公開草案はその文言を削除している (FASB, 2020, BC 4.12)。

④「支配」という用語の削除

概念ステイトメント第6号の資産の定義は、「支配」という用語を含めることによって、資産を特定の実体に関係づけようとした。支配は、便益を取得するか接近するために、あるいはそれらの便益を増加、維持、もしくは保護するために、何かに対して指図したり、管理したり、あるいは権限を持ったりする能力を意味するという (FASB, 2020, BC 4.15)。しかし、概念ステイトメント第6号における資産の定義を適用するさいに、支配の概念が誤って理解されていたという。たとえば、売上債権の場合、その定義は、支配されるものが、将来にその売上債権の成功した回収であることを示すと、誤った理解がなされうる。しかし、その定義を適切に適用する場合、回収に対する現在の権利が支配されるものであるということになる。したがって、支配は、経済的便益、もしくは潜在的な経済的便益を生み出す能力と、それらの経済的便益に他者が接近することを制限する能力を有する現存の権利に表されているとして、「支配」という用語を削除している (FASB, 2020, BC 4.16)。

⑤「経済的便益」という用語の使用

第4章公開草案は、「経済的資源」もしくは「経済的便益」という用語を資産の定義で使用するかどうかを検討したが、「経済的資源」という用語が物理的資源に限定されるように思われるために、「経済的資源」よりも「経済的便益」のほうが幅広く、より一貫した適用をもたらすとして、「経済的便益」という用語を、その定義で用いることを決定したという (FASB, 2020, BC 4.19)。

IV 負債の定義

1. 第4章公開草案における負債の定義

第4章公開草案は、負債の定義と特徴を次のように示している (FASB, 2020, E 37-E 38)。

負債とは、経済的便益を移転する実体の現在の義務である。

負債は次の二つの基本的な特徴を有している。

a. 現在の義務である。

- b. その義務は実体が他者に経済的便益を移転する、あるいは提供することを要求する。

①現在の義務

負債は、実体がある種の方法で履行もしくは行動することを義務づけられることを要求する。たいていの負債は、法的に強制力がある（FASB, 2020, E 41）。しかし、ある種の負債は、交換取引で生ずる義務を含む、衡平のあるいは推定的な義務にもとづく場合もあるという（FASB, 2020, E 50）。

推定的義務は、別の実体との取決めによって契約されるよりもむしろ、特定の状況における事実から創出されるか、推定されるか、解釈される。実体は、慣例的なビジネスの実務をつうじて推定的に義務づけられる場合がある。たとえば、売上戻りに関する方針と実務、さらには契約がない場合の保証に関する方針と実務は、現在の義務を創出するという（FASB, 2020, E 51）。

衡平の義務もまた、法律、契約、あるいは類似する制限以外の、倫理的もしくは道徳的な束縛から生ずる。衡平の義務は、たとえ行動する法的な義務がないとしても、正義についての普通の良心や感覚が、その環境において公正、公平、および正当であると思われることを行う義務から生ずる。たとえば、実体は、他の供給源がない顧客に対して、製品を引き渡すことができない場合に、法的には顧客の手付金を返金しなければならないとしても、製品を完成し、引き渡す衡平の義務があるという（FASB, 2020, E 53）。

しかし、第4章公開草案は、上記のような推定的義務もしくは衡平の義務とは異なり、ビジネス上のリスクは現在の義務ではないという。ある種のビジネスは、事業活動の結果として現在の義務を創出する潜在性を有しているが、義務づける事象が現時点では発生していないが、義務づける事象が発生するのが事実上確実な場合でさえ、現在の義務は存在しないという。つまり、ビジネス上のリスクと負債を区別する本質は、実体が現在の義務を有する時点を決定的にすることであるとしている。たとえば、航空会社は、負債を創出するような、飛行機が墜落するというビジネス上のリスクを有しているが、それらのビジネス上のリスクは、まだ発生していない航空機の墜落という結果に関して、現在の義務を生じさせないという（FASB, 2020, E 47）。

したがって、負債を有するためには、実体は現在の義務を有していなければならないことになる。つまり、負債の決済日は、将来に発生するかもしれないが、その義務は財務諸表日に存在していなければならない。将来に発生すると期待される取引もしくは他の事象は、それだけでは、今、義務を生じさせないというのである（FASB, 2020, E 45）。

②経済的便益を移転（提供）する義務

負債の第二の基本的な特徴は、その義務が他者に経済的便益を移転もしくは提供すること、あるいはいつでもそのようにする準備ができていない状態にすることを実体に要求することであるという（FASB, 2020, E 56）。

決定可能な金額もしくは明確にされた金額の義務を満たすために十分な数の株式の移転は、経済的便益の移転である。取決めが実体自体の株式の不定数を発行することによって義務を決済することを認めている場合、あるいは要求している場合、それらの株式は基本的には、負債を決済するために、資産の代わりに用いられており、それゆえに、負債の定義に合致するとして（FASB, 2020, E 58）、不定数の株式を発行する義務が、経済的便益を移転することであるから、負債であるというのである。

現在の義務に関連する決済もしくは履行の金額とタイミングが不確実な場合がある。それらの状況の多くは共通して、待機状態の義務として言及されてきた。待機状態の義務の場合、実体の決済もしくは履行のタイミング、実体が移転する経済的便益の金額、あるいはその双方は、財務報告日時点ではわからないという（FASB, 2020, E 59）。

たとえば、製品保証のような、契約上の義務や法的な義務のある種の形態は、待機状態の義務の例である。製品保証の場合、その保証の発行者は、当該製品が故障した場合、製品を修理もしくは交換する現在の義務を有している。発行者は、保証範囲を提供する義務から生ずる負債を認識する。その保証の条件を満たすために要求される金額は、保証期間中に故障する製品、すなわち、将来の不確実な事象に依拠するのであって、保証範囲を提供する現在の義務に影響するのではない。むしろ、その不確実性は、負債の測定において反映されるという（FASB, 2020, E 61）。つまり、経済的便益を移転するタイミングや金額が不確実であっても、経済的便益を移転する義務が現在存在していれば、その義務は負債としての特徴を有することになるのである。

2. 概念ステイトメント第6号からの変更点

概念ステイトメント第6号は、負債を次のように定義している（FASB, 1985, 35）。

負債とは、過去の取引もしくは事象の結果として、将来に他の実体に資産を移転するか、あるいは用役を提供する特定の実体の現在の義務から生ずる発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲である。

①「発生の可能性の高い」「将来の」「過去の取引もしくは事象」という用語の削除

第4章公開草案は、資産の定義と同様に、概念ステイトメント第6号における負債の定義から、「発生の可能性の高い」、「将来の」、「過去の取引もしくは事象」という用語を削除している。この理由については、前述の資産の定義と同じであるが、とりわけ、

負債については、それらの用語を削除して、「現在の義務」という用語を強調することによって、負債が存在することを説明するためであるとしている（FASB, 2020, BC 4.11）。

②「現在の義務」の存在の決定

第4章公開草案は、「現在の義務」を強調することによって、その「現在の義務」が存在しているかどうかを評価することが、負債の適格性を判断する主要な規準であるとする。

たいていの現在の義務は、拘束力のある契約、取決め、法令、その他の法的もしくは契約的な手段を含む、法的に強制可能であるため、現在の義務の存在は明確であるという。しかし、現在の義務の法的もしくは契約的な証拠がないという状況は、現在の義務が存在するかどうかを識別するのを困難にさせるという（FASB, 2020, BC 4.23）。

そこで、第4章公開草案は、「ビジネス上のリスク」、「推定的義務」、「待機中の義務」について、現在の義務が存在するかどうかを明確にしている。「ビジネス上のリスク」は、ビジネスの性質や、実体はそのビジネスを、どこで、いつ、どのように行っているかということから生ずる。ある種のビジネスは、経済的便益の移転を引き起こす将来に発生する事象のリスクもたらずが、潜在的にネガティブな結果に晒されることは、現在の義務を構成しないため、リスク自体は現在の義務ではなく、ビジネス上のリスクが現在の義務を創出することを論証する事象が発生した後にのみ、現在の義務を有しているとしている（FASB, 2020, BC 4.24）。

「推定的義務」の場合、明示的な取決めよりもむしろ、環境によって創出されるのであれば、現在の義務が存在するかどうかは不明確になりうるという。その場合、概念ステートメント第6号のパラグラフ36で記述されているように、「将来の犠牲を避ける裁量がまったくないか、ほとんどない」という規準が、推定的義務が存在するかどうかを評価するさいに考慮すべき役に立つ概念になりうるとしている（FASB, 2020, BC 4.26）。

「待機中の義務」とは、現在の義務が存在していることを決定する時に、その金額とタイミングに関して、不確実な結果を有している形態の義務のことをいう。待機中の義務の金額とタイミングを評価することは、測定の問題であり、不確実な結果を有する義務であっても、実体が現在義務づけられていることが、負債を識別することにとって重要であると（FASB, 2020, BC 4.27）、現在の義務が存在するかどうかを決定することを強調している。

③負債項目の拡大（株式で決済される現在の義務）

概念ステートメント第6号における負債の定義のもとでは、実体の持分証券を将来に移転することを要求する義務は、負債ではない。現行のGAAPと実務は、その定義と矛盾する。概念フレームワークの適用におけるそのような矛盾は、その場しのぎの基準

設定をもたらし、それは負債と持分の両方の特徴を有する金融商品に関して、複雑な会計モデルを生じさせてしまうという。基準レベルで負債と持分の区別を解決するためには、まず概念的にしっかりとした負債の定義をする必要があるという (FASB, 2020, BC 4.28)。そこで、第4章公開草案は、資産もしくは実体自体の株式の不定数のいずれかを移転する義務が、負債の定義に合致すると結論づけている。

第4章公開草案は、負債と持分の両方の特徴を有する金融商品について、実体の現在の株主ではないが、その証券の保有者が潜在的に実体の株主になる経路に注目する。証券の価値が発行済株式の価値とともに (実体の株式に連動して) 変動し、実体の固定数の株式で決済される証券、たとえば、実体の株式について発行されたコール・オプションは、持分の定義において記述されているように、その保有者は普通株主と同じように、実体の事業活動の報酬とリスクに参加するという。しかし、証券が発行された時の特定の価値に等しい株式数を発行することを要求する証券の場合、受領者 (当該証券の保有者) にとっての価値は固定されており、持分株主のリターンや報酬のようなものを引き渡さないため (FASB, 2020, BC 4.31)、固定された価値に等しい株式数 (不定数) を発行する義務は、負債の特徴に合致するというのである。

V 持分 (純資産) の定義

第4章公開草案は、持分 (純資産) を次のように定義する (FASB, 2020, E 65)。

持分もしくは純資産は、負債控除後に残る実体の資産における残余持分である。

第4章公開草案における持分 (純資産) の定義は、概念ステイトメント第6号からの変更はないが、第4章公開草案は、実体の持分を表す持分証券を二つのクラスに区分している。

まず一つのクラスは、普通株主と優先株主であり、彼らは実体の持分を表す証券を保有しているという。実体の持分と見なされる第二のクラスの証券は、実体の持分証券を固定数取得することを保有者に認める契約もしくは取決めである。この形態の証券の保有者は、発行者の事業活動の結果には参加するが、発行済株式の保有者が行うのと同じ方法ではないという。たとえば、発行者の普通株式について発行されたコール・オプションの保有者は、普通株主が行うのと同じ方法で、株価上昇の可能性に参加するが、異なる株価下落リスク、すなわち、当該証券に対して支払われたプレミアムの損失のみを負うとして、普通株主や優先株主とは異なるという (FASB, 2020, E 67)。

VI 所有主による投資と所有主への分配

第4章公開草案は、所有主による投資と所有主への分配を次のように説明している（FASB, 2020, E 75-E 76）。

所有主による投資は、実体の持分の増加である。それは、実体の所有主持分（もしくは持分）を取得するか、増加させる何か価値のあるものを他の実体から当該実体に移転させることから生ずる。資産は所有主による投資のもっとも一般的な形態であるあるが、所有主の投資はまた、用役を提供することや、実体の負債を弁済もしくは転換するという形態をとることもある。

所有主への分配は、実体の持分の減少である。それは、所有主に対して実体が資産を移転したり、用役を提供したり、あるいは負債を負ったりすることから生ずる。所有主への分配は、実体における所有主持分（もしくは持分）を減少させる。

第4章公開草案は、概念ステイトメント第6号で明確にされていなかった「所有主」という用語を定義している。すなわち、負債と持分とを区別するために、固定された価値に等しい株式数（不定数）を発行する義務を負債とすることに対して、固定数の株式を発行する義務は持分として分類するとしている。それゆえに、それらの証券の保有者と発行済みの普通株もしくは優先株の保有者が所有主であるということを明確にしている（FASB, 2020, BC 4.34）。

VII 包括利益とその構成要素の定義

1. 包括利益の定義

第4章公開草案における包括利益の定義は、概念ステイトメント第6号の定義を維持している（FASB, 2020, E 79）。

包括利益は、非所有主の源泉からの取引と他の事象、および環境から生ずる、一定期間の実体の持分の変動である。それは、所有主による投資と所有主への分配から生ずる変動を除いた、一定期間の持分のすべての変動を含む。

2. 包括利益の構成要素の定義

包括利益は、収益、費用、利得、および損失から構成される。包括利益は、収益、費用、利得、および損失の区分に関係なく、所有主による投資と所有主への分配以外の、

資産と負債の変動によって決定されるが、包括利益の構成要素の定義は重要であるという。なぜなら、投資家と債権者は、単なる持分の変動額ではなく、持分がどのように、なぜ変動したのかを知る必要があるからであるという (FASB, 2020, E 82-E 83)。つまり、収益、費用、利得、および損失は、包括利益の計算要素としてではなく、包括利益の増減内訳要素として定義されるのである。それらの定義は次のとおりである (FASB, 2020, E 84-E 87)。

収益は、財を引き渡す、もしくは生産すること、用役を提供すること、あるいはその他の活動を遂行することから生ずる、実体の資産のインフローもしくは資産のその他の増大、あるいは負債の決済（もしくはその双方の結合）である。

費用は、財を引き渡す、もしくは生産すること、用役を提供すること、あるいはその他の活動を遂行することから生ずる、実体の資産のアウトフローもしくは資産のその他の費消、あるいは負債の負担（もしくはその双方の結合）である。

利得は、収益もしくは所有主による投資から生ずるものを除く、実体に影響を与える取引とその他の事象、および環境から生ずる持分（純資産）の増加である。

損失は、費用もしくは所有主への分配から生ずるものを除く、実体に影響を与える取引とその他の事象、および環境から生ずる持分（純資産）の減少である。

収益と利得は、包括利益を増加させるという点で類似しており、費用と損失は、包括利益を減少させるという点で類似しているが、第4章公開草案は、包括利益の構成要素を理解するのに有用であるとして、収益・費用と、利得・損失が異なる要素、すなわち、利得・損失を収益・費用以外の持分変動要素として位置づけている。

収益と費用は、財を引き渡す、もしくは生産すること、用役を提供すること、あるいはその他の活動を遂行することから生ずる。また、その他の活動とは、実体の資源を使用することを他者に認める活動であり、それらの活動によって、利息、賃料、使用料、および手数料が生ずるとしている (FASB, 2020, E 88)。

利得と損失は、概して、以下の四つの環境のうちのいずれかから生ずるとしている (FASB, 2020, E 89)。

- a. 自然災害のような非回避的な取引もしくは事象
- b. 報告された資産と負債の見積の修正
- c. 為替取引
- d. 保有利得と損失

概念ステイトメント第6号は、利得と収益、損失と費用を区別するために、収益と費用の定義において、「継続的主要な、もしくは中心的な営業活動」と「その他の活動」という用語を使用していたが、「継続的主要な、もしくは中心的な営業活動」という用語が、すべての収益と費用に言及するように意図されているのか、その他の活動から生ずる収益と費用に係る収益と費用のみに言及するように意図されているのかが不明確であったとして、「継続的主要な、もしくは中心的な営業活動」という用語を削除している。財を生産したり、引き渡したりすること、用役を提供したりすることが、それらが当該実体にとって主要もしくは中心的かにかかわらず、利得と収益、損失と費用を区別するさいの重要な要因であるとしている（FASB, 2020, BC 4.37）。

VIII 第4章公開草案の本質的機能

以上のように、第4章公開草案は、資産・負債の定義の優先性を明確にし、資産の定義において「現在の権利」、負債の定義においては「現在の義務」を強調している。このような再定義は、資産・負債として計上される項目にどのような機能するのであるか。

1. 資産の再定義の本質的機能

資産の定義において、「現在の権利」ということで、項目そのものではなく、その項目を使用したり、交換したりする経済的便益に対する権利が現在存在することが資産の特徴であるとすることによって、たとえば、リース会計における使用権が資産の定義と整合することになる。

FASB は 2016 年に、新たなリース会計基準となる会計基準最新版「リース（Topic 842）」（以下、「新リース会計基準」と略称する）を公表した。これまでのリース会計基準では、賃借人は、リース取引をキャピタル・リースとオペレーティング・リースに分類し、キャピタル・リースについては、リース資産とリース負債を計上し、オペレーティング・リースは賃貸借処理をするというものである。

新リース会計基準は、原則として、すべてのリース取引をオンバランス処理することを要求するものである。これまでオフバランス処理されていたオペレーティング・リースをもオンバランス処理する論理は何か。それは、「使用権モデル」（a right-of-use model）（FASB, 2016, BC 32）を採用したことにある。つまり、賃借人はリース物件の使用を支配する権利を資産として計上するのである。

新リース会計基準は、この使用権が概念ステイトメント第6号における資産の定義に合致するとしている。その理由は以下である（FASB, 2016, BC 38）。

「賃借人の使用権は、賃借人がリース期間中、資産の使用から生ずるすべての便益を実質的に取得し、リース期間の間、基礎となる資産の使用を支配する権利をつうじて、基礎となる資産に対する他者の接近を支配することを許す。いったん基礎となる資産が賃借人に引き渡されると（すなわち、使用権が譲渡されると）、賃貸人も他の当事者も、賃借人の同意なしに（もしくは、契約違反なしに）、基礎となる資産に接近することはできない」からである。

さらに、「使用権から生ずる資産の賃借人の支配は、基礎となる資産をいつ、どのように使用するか、さらに、使用権から将来の経済的便益をどのように取得するかを決定することができる能力によって証明される。たとえば、賃借人がトラックを4年間、さらに、そのリース期間にわたって最大160,000マイルまでリースすると仮定しよう。賃借人によってトラックが運行される期間にわたって、消費される経済的便益もしくはサービス・ポテンシャルの一定量が、トラックを使用する権利に埋め込まれる。賃借人にトラックが引き渡されると、賃借人は、使用権に埋め込まれている経済的便益を、（契約で明確にされた制限内で）どのように消費するかを決定することができる」からであるという。

このように、新リース会計基準は、これまで資産計上されなかったオペレーティング・リースをも資産計上することを要求するためには、使用権に着目し、それが概念ステイトメント第6号の資産の定義に合致するという点を強調するのである。資産の定義に合致しているという理由は、第4章公開草案における資産の特徴の説明と整合している。つまり、使用権は、「経済的便益に対する現在の権利」なのである。そのため、第4章公開草案は、「経済的便益に対する現在の権利」というように、資産を再定義する必要があったと考えられる。第4章公開草案は、「概念ステイトメント第6号におけるこれまでの資産の定義のもとで含まれていた項目数の変更はない」（FASB, 2020, BC 4.13）としているが、新リース会計基準のように、会計基準レベルですでになされている、資産として計上する項目の拡大を、概念レベルで整合化を果たすことに機能するのである。

2. 負債の再定義の本質的機能

第4章公開草案は、負債に関しては、「経済的便益を移転する実体の現在の義務」というように、「現在の義務」を強調することによって、概念ステイトメント第6号のもとでは負債には分類されなかった実体の株式を発行する、もしくは潜在的に発行するある種の義務を負債であるとした。これにより、「概念ステイトメント第6号におけるこれまでの負債の定義のもとで含まれていた負債の項目数を拡大する」（FASB, 2020, BC 4.13）ことになる。

この負債と持分の区別の問題については、FASB は 1986 年に「金融商品会計プロジェクト」を発足させ、負債証券と持分証券の区別に関する問題を検討してきた。その審議プロセスのなかで、2000 年に FASB 財務会計基準ステイトメント公開草案『負債、持分、もしくは両方の特徴を有する金融商品に関する会計処理』² が公表された。

その公開草案の主な内容は、たとえば、発行した持分株式を将来に資産を譲渡することによって償還する義務を組み込んでいる定時償還優先株や、将来に不定数の持分株式を発行するある種の義務を組み込んでいる金融商品を負債として分類することを要求するものであった。

それと同時に、持分株式を発行するある種の義務を負債として解釈するために、財務会計概念ステイトメント第 6 号改正公開草案『負債の定義を変更するための FASB 概念ステイトメント第 6 号改正案』を公表し、概念ステイトメント第 6 号でなされている負債の定義そのものを変更するのではなく、その定義に以下のような脚注を新たに付け加えることによって、資産の譲渡による義務には持分株式を発行する義務も含まれているという提案をしたのである。

「ある種の義務、主として、金融商品もしくは複合金融商品の要素は、持分株式の発行による決済を要求する、もしくは認めている。それらの金融商品の要素が発行者と保有者との間に所有主持分関係を構築しない場合、それらの要素は負債である。本概念ステイトメント全体をとおして、資産の譲渡もしくは資産の犠牲を要求するものとして言及される負債には、報告実体の持分株式の発行によって決済することができる、もしくは決済しなければならない義務が所有主持分関係を築かないという状況も含まれている。金融商品の要素は以下のような場合に所有主持分関係を築く。すなわち、(1) 金融商品の要素が、定時償還規定のない発行済株式である場合、もしくは (2) 金融商品の要素が発行者の持分株式の発行によって決済することができるもしくは決済しなければならない義務である場合である。さらに、所有主持分関係にあるものは、満期日にその義務の決済について金融商品の保有者に譲渡しなければならない価値が変動する範囲内で、その価値の変動は発行者の持分株式の公正価値の変動に帰属し、それに等しく、かつ、その変動と同じ方向の場合である。」(FASB, 2000, 13)

このように所有主持分関係を構築しない義務を負債の定義に含めるという提言を行っ

-
- 2 公開草案の内容は、志賀理「FASB 金融商品会計における負債概念の解釈のあり方—FASB 財務会計基準書公開草案『負債、持分、もしくは両方の特徴を有する金融商品に関する会計処理』について」『同志社商学』第 54 巻第 1・2・3 号、2002 年 12 月、362-376 頁を参照されたい。
 - 3 その後に公表された FASB 財務会計基準ステイトメント第 150 号において、所有主持分関係を構築しない義務について、次のように説明している。

「発行者の持分株式を発行することによって決済を要求する義務は、資産の譲渡を義務づけていないため、概念ステイトメント第 6 号における現行の負債の定義に合致しない。それゆえ、それらの金融商品は持分として分類されている。そのような義務はすべて、実体と所有主との間に存在する関係を構築しているとは限らない。たとえば、\$100,000 の価値のある持分株式を発行することによって決済することを要求する金融商品は、所有主持分関係というよりもむしろ、債務者／債権者

ているのである。しかし、FASBは、負債と持分の区別の問題について残っている諸問題の再審議が完了し、さらには、収益認識についてのプロジェクトが、負債概念の他の改正を要求する可能性もあり、国際的な会計基準設定機関がそれらの会計基準と概念ステイトメントを収斂する方向に向かうことを決定していることから、概念ステイトメント第6号の改正を延期するとしていた (FASB, 2003, B 13)。

そのような過程を経て、第4章公開草案は、長年にわたる審議事項であった負債と持分の区別の問題に対して、不定数の株式を発行する義務が経済的便益を移転するものであるために、負債であるとしたのである。すなわち、第4章公開草案による負債の再定義は、負債と持分の両方の特徴を有する金融商品に対して、不定数の株式を発行する義務を組み込んだ金融商品を負債に含めることを概念レベルで論理化することに機能するものと考えられる。

引用文献

- FASB (1985), Statement of Financial Accounting Concepts No.6, *Elements of Financial Statements*, December 1985.
- FASB (2000), Exposure Draft, *Proposed Amendment to FASB Concepts Statement No.6 to Revise the Definition of Liabilities*, October 2000.
- FASB (2003), Statement of Financial Accounting Standards No.150, *Accounting for Certain Financial Instruments With Characteristics of both Liabilities and Equity*, May 2003.
- FASB (2014), Exposure Draft, Proposed Statement of Financial Accounting Concepts, *Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 8: Notes to Financial Statements*, March 2014.
- FASB (2016), Accounting Standards Update No.2016-4, *Leases (Topic 842)*, February 2016.
- FASB (2020), Exposure Draft, Proposed Statement of Financial Accounting Concepts, *Concepts Statement No. 8, Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 4: Elements of Financial Statements*, July 2020.

ㄨ 者関係に類似しているものを構築する。なぜなら、その金融商品は、発行者がその保有者に対して、発行者の持分株式と連動して変動しない価値の固定額を譲渡することを要求するからである。発行者の持分株式についての株式決済プット・オプションは、所有主持分関係の反対(逆の)関係を構築する。なぜなら、それは発行者がその保有者に対して、所有主の持分の価値が減少すれば増加する価値を譲渡することを要求するからである。」(FASB, 2003, B 12-B 13)