

負債概念の再検討

—— 債務性を中心として ——

長 束 航

目 次

- I はじめに
- II 負債に関する概念規定の方法と「債務性」
- III FASB および IASB の負債概念における「債務性」の意義
 - 1 FASB 諸概念ステートメント (SFAC) の検討
 - 2 SFAS 第143号「資産解体撤去債務に係る会計」の検討
 - 3 IASB の概念フレームワークと具体的基準の検討
- IV 結びにかえて

I はじめに

近年、負債概念をめぐるのは、様々な視点から検討が行われているが、いずれの視点から負債概念を検討する場合にも、避けて通れないのが負債の債務⁽¹⁾性という問題であるように思われる。例えば、最近活発に議論が行われている負債と資本の両方の性質をもつ金融商品の会計処理の問題⁽²⁾、リース負債の問題、本稿でも取り上げている固定資産解体撤去債務の会計処理の問題など、いずれも負債概念における債務とはどのような意味をもつのかを検討することが不可欠の問題であると考えられる。さらに最近では、収益認識基準の再検討⁽³⁾においても、負債概念のうち特に債務性（強制力）に関する検討が行われているようである。

本稿では、アメリカ財務会計基準審議会（FASB）や国際会計基準審議会

(IASB)の負債の概念規定において、「債務性」という性質がいかなる意義を有しているのかを考察することを中心として、負債概念を再検討して行くことにする。

Ⅱ 負債に関する概念規定の方法と「債務性」

負債概念に関する議論は、アメリカにおいては、1960年のムーニッツ教授の論文⁽⁴⁾が契機となって、活発に行われるようになったといわれている⁽⁵⁾。また、わが国においては、1960年に法務省民事局が公表した「株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱民事局試案」を契機とした引当金論争により、負債概念が考察されるようになったといわれている⁽⁶⁾。

負債概念に関する考え方をまとめてみると、おもに(1)消極財産説、(2)他人資本説および(3)法的債務説に分類することができるように思われる⁽⁷⁾。

このうち、消極財産説および他人資本説は、負債の経済的性質に着目した考え方であるといえるであろう。すなわちまず、消極財産説とは、「資産を積極財産と考え、それから控除されるべき財産額(消極財産)を負債とみる考え方⁽⁸⁾」である。ここで、財産を「企業主体を中心として企業目的のもとに結合している経済的価値を有するもの⁽⁹⁾」、すなわち企業に将来の経済的便益をもたらすもの(インフロー)であるとするならば、この説は、負債を将来の経済的価値の犠牲、すなわち将来企業から出て行くもの(アウトフロー)であるとみる考え方であるといえよう。次に、他人資本説とは、資金の調達源泉のうち、企業主以外のもの(第三者)からの調達資金を負債とみる考え方⁽¹⁰⁾である。ここでは、負債は過去に企業に入ってきたもの(インフロー)とみられているといえよう。この2つの考え方を具体的な負債項目に照らして考えれば、例えば借入金などは、過去に資金を受け入れたこと(インフロー)により発生し、将来の資金の流出(アウトフロー)が見込まれることから、いずれの見方によっても説明はできるように思われる。しかし、未

払法人税などは、通常、インフローはなくてもアウトフローが生じるものである⁽⁴¹⁾ので、消極財産説でなければ説明できないと考えられる。

したがって、消極財産説は、会計学において古くからあった考え方ではあるが⁽⁴²⁾、他人資本説よりも妥当性を有していると考えられる。また、資産概念の本質について、将来の経済的便益、すなわちインフローであるとの説が有力である⁽⁴³⁾現在においては、資本等式（資産－負債＝資本）における加法性の観点⁽⁴⁴⁾からしても、負債は経済的便益の犠牲、すなわちアウトフローとみるべきであると考えられる。

しかし、消極財産説または他人資本説のいずれに立とうとも、すなわち負債を将来のアウトフローまたは過去のインフローのいずれとみようとも、これらの性質は負債とともに貸借対照表の貸方科目である資本にもあてはまる場合があるといえよう。例えば、資本のうち稼得資本すなわち利益は、将来、配当という形でのアウトフローが見込まれ、また、払込資本は過去のインフローである。このように負債と資本の区別がなされない状況においては、資本（＝資産－負債）の増加として定義される利益⁽⁴⁵⁾が計算できないように思われる。

したがって、資本と負債を厳密に区別する規準が必要になると考えられるわけであるが、その規準として、最も一般的であるのが「債務性」という規準であり、この規準の1つが、債務を法的債務に限定する考え方、すなわち法的債務説であろう。法的債務説は、主に商法学において採用されてきた考え方であるといわれており⁽⁴⁶⁾、負債を法律または契約上の債務すなわち「他人をして将来財貨または労務を給付させることを目的とする権利⁽⁴⁷⁾」である債権に対応する義務であるとみる考え方⁽⁴⁸⁾である。

現在、FASB や IASB などのように会計基準設定ための概念フレームワークを形成している設定主体は数多いが、それらの概念フレームワークにおける負債概念も、基本的には上述の「将来の経済的便益の犠牲」と「資本と負

債を区別する規準」の2本立てで規定されており、後者の規準としては「債務性」という規準を採用しているように思われる。

例えば、FASBは、負債について「過去の取引または事象の結果として、特定の実体が、他の実体に対して、将来、資産を譲渡しまたは用役を提供しなければならない現在の債務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲である⁽¹⁹⁾」と定義しており、「将来の経済的便益の犠牲」という性質と「債務性」という性質の2つを負債に要求しているし、またIASBも、負債を「過去の事象から生じる企業の現在の債務で、その決済に当たっては経済的便益を意味する資源の企業からの流出を伴うと予想されるものをいう⁽²⁰⁾」と定義し、同様に2つの性質を求めている。

ただし、FASBおよびIASBの「債務性」は、後述するように法的債務と同義ではないように思われる。それではどのような相違があるのであろうか。それを明らかにすることが、「債務性」という規準が負債の概念規定においてどのような意義を有するかを明らかにすることにつながると思われるので、次節以降で検討してゆくことにするが、その前に、法的債務というものがどのような性質をもったものであるかを考察しておこう。

上述したように、法律上、債権とは「他人をして将来財貨または労務を給付させることを目的とする権利」であるから、債務とは「他人に対して将来財貨または労務を給付することを内容とする義務」であるということができるといえる⁽²¹⁾。ここから考えるに、法的債務の本質は、次の3点にまとめることができるであろう。

- (1) 他人に対するものであること（対他人性）。
- (2) 将来財貨または労務を給付することを内容とするものであること（要給付性）。
- (3) 義務であること（拘束性）。

この中で、特に重要なのは(3)であるように思われる。法的債務の場合、債

務者が給付を行わないときは、債権者が債務者に対して給付をなすべきことを請求することができるだけでなく、①道徳・宗教・慣習その他の非法律規範に加え、②国家の裁判をもって債務者に対して給付を命じさせること（判決）により、債務の履行が強制される。さらに、③裁判に従わない債務者を国家権力をもって強制して給付内容を実現させること（強制執行）も可能であるという⁽²²⁾。一般的な意味における「債務⁽²³⁾」と、「法的債務」との相違は、まさにここにあるといってもよいように思われる。つまり、債務は債権者による債務者への強制、拘束という性質を有するが、法的債務の場合には特にそれが国家権力により保証されていると考えられる。

Ⅲ FASB および IASB の負債概念における「債務性」の意義

1 FASB 諸概念ステートメント (SFAC) の検討

FASB は、上述の負債の概念規定に続けて、負債の特徴を次のように説明している。

「(a)負債は……現在の義務または責任を具体化している。(b)その義務または責任は、将来の犠牲を避ける自由裁量の余地をほとんど残さないか全く残さずに、ある特定実体に債務を負わせる。(c)……⁽²⁴⁾」

ここから明らかなことは、ある実体が債務を負っている状態というのが、将来の犠牲を避ける自由裁量の余地をほとんど残さないか全く残していない状態であるということであろう。犠牲を避ける自由裁量の余地がほとんど残っていないならば、犠牲が発生する可能性は高いが、その逆は成立しないことから、犠牲を避ける自由裁量の余地がほとんど残っていないことは、犠牲が発生する可能性が高いことは同値ではないと考えられる。そうであるとすれば、FASB は少なくとも、負債に債務性を要求することを、「発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲」であることとは異なる性質を求めるものとしてとらえていることになるように思われるが、はたしてどうなのであ

ろうか。さらに詳しく検討してみよう。

FASB はまた、上記の負債の概念規定の脚注において、債務という用語について次のように説明している。

「この定義にある債務という用語は、法律上の債務よりも広い意味で使われている。それは法的または社会的に課せられる義務のこと、すなわちある人が契約、約束、道徳上の責任などによってしなければならないこと……をいうために、通常の一般的意味で用いられているのである。それには、法的債務と同様に、衡平法上の債務および見なし債務が含まれる。⁽²⁵⁾」

法律上の債務を負っている場合には、将来の犠牲を避ける自由裁量の余地をほとんど残さないか全く残していない状態であることは明らかであろう。しかし、FASB のいう債務には、法律上の債務だけでなく、衡平法上の債務⁽²⁶⁾ および見なし債務⁽²⁷⁾ も含まれるという。ここで問題としたいのは、後者の見なし債務である。

FASB によれば、見なし債務とは、「他の実体との契約によって結ばれたり政府によって課せられたりするのではなく、ある特定の状態における事実から生み出され、推定され、解釈される⁽²⁸⁾」債務であるという。この見なし債務は、負債の概念規定における債務性の意義を考える際には、きわめて重大な問題をはらんでいるように思われる。なぜならば、「ある特定の状態」の解釈如何によって、債務性の意義が異なってくると考えられるからである。例えば、「将来の経済的便益の犠牲が発生する可能性が高い状態」が、「ある特定の状態」の1つとして解釈しうるのであれば、負債の概念規定において、債務性を要求することと将来の経済的便益の犠牲が発生する可能性の高さを要求することとは、ほとんど同じこととなり、そもそも負債に「債務性」を要求すること自体の意味もなくなってしまうかねない。

FASB は、「ある特定の状態」について、「実体は、……実体自体を拘束する行為または環境要因によって拘束されていることを知ることによって、…

…見なし債務を発生させるであろう。実体は、大きな金額の罰金なしに自由裁量の余地内において将来の犠牲を避けうるならば、将来において資産を犠牲にする義務を負わない⁽²⁹⁾」と説明し、本節の冒頭に述べた「将来の犠牲を避ける自由裁量の余地をほとんど残さないか全く残していない状態」すなわち「拘束性」という性質を強調している。しかし、どのような状態が「拘束」されているといえるのかというそれ以上の具体的な基準については、概念ステートメントでは取り扱わずに、次のような警告だけを記している。

「……見なし債務とならば債務のない状態との間に境界線を引くことは、しばしばより困難である。なぜなら、法的強制力のないときに、ある実体が第三者に対する債務を現実には負わされているかどうかを決定することは、しばしば極端に困難だからである。このように、……見なし債務の概念はかなり注意して適用されなければならない。……見なし債務を狭く解釈しすぎると、現実に存在する実体の重要な債務を除外することになりがちであるし、……見なし債務を広く解釈しすぎると、負債の本質的な特徴を欠く項目を含めることになり、定義を実質的に価値のないものにする。⁽³⁰⁾」

以上のことから、FASBは、概念ステートメントにおいては、負債に債務性を要求することによって、「発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲」であることのほかに、ある別の性質を負債に具備させようとしていると一応考えることができよう。その性質とは、「将来の犠牲を避ける自由裁量の余地をほとんど残さないか全く残していない状態」または「拘束性」という性質であり、それが必ずしも国家権力により強制されていなくてもよいとするところに特徴がある。すなわち、FASBは、前節で述べた法的債務の3つの本質のうち、国家権力による「拘束性」という性質と同程度の「拘束性」をもつものであれば、それを負債として認める可能性があると考えているように思われる。しかし、どのような状態がそのような性質を具備しているのかという具体的な基準については個別の基準にまかされているので、最終的

には個別基準の規定如何によって債務の意義が決定されてくると考えられる。したがって、FASBが負債の概念規定における債務性の意義についてどのように考えているのかについては、見なし債務の具体的な識別基準を取り扱っている基準を検討することが必要であるように思われるので、以下、最近公表され、見なし債務について比較的詳細に取り扱っている財務会計基準に関するステートメント（SFAS）第143号「資産解体撤去債務に係る会計⁽³¹⁾」について検討することにしよう。

2 SFAS 第143号「資産解体撤去債務に係る会計」の検討

FASBは、2001年6月に、SFAS 第143号「資産解体撤去債務に係る会計」を公表した。この会計基準は、1996年に公表された公開草案「固定資産の閉鎖または撤去に関連するある種の負債に係る会計⁽³²⁾」および2000年2月に公表された公開草案改訂版「固定資産の解体撤去に関連する債務に係る会計⁽³³⁾」に基づいて審議が行われた結果として公表されたものである。

この会計基準の設定過程においては、「見なし債務」の取り扱いが当初の公開草案と確定した会計基準では相当に変化したように思われる。以下、その変化について検討してみよう。

当初の公開草案および公開草案改訂版においては、その適用範囲に法的債務と見なし債務の両方が含まれていた。しかし、当初の公開草案に対する回答者の多くは、見なし債務の識別に関してもっと多くの指針が必要であると回答したために、FASBは、公開草案改訂版において、SFAC 第6号「財務諸表の構成要素」第36パラグラフにおける負債の3つの特徴に焦点を当て、次のような基準を設けた⁽³⁴⁾。

まず、ある実体は、ある行動をとることができない場合に、その行動をとることを信頼していた他の実体が訴訟を起こし、かつその訴訟の判決によって実体が当該行動をとらざるをえなくなる可能性が高いときには、固定資産

解体撤去債務を負っていると解釈されるという⁽⁶⁵⁾。また、法的な債務についてはこの基準を適用することが比較的容易であるが、見なし債務の場合には、次のような評価を必要とするので、より高度な判断が必要となるという⁽⁶⁶⁾。

(a) 行動を起こさないことによって、他の実体が訴訟を起こすかどうか。

(b) その訴訟の判決が、実体に当該行動を強制するものであるかどうか。

したがって、FASBは、概念ステートメントにおいては法的債務以外の債務として見なし債務を説明していたのにもかかわらず、この固定資産解体撤去債務に関する公開草案改訂版においては、結局は裁判という法的な視点に立ち戻っているように思われる。

さらに、最終的に確定したSFAS第143号では、次のように規定が変化する。

「それでもやはり、公開草案に対する回答者の多くが、見なし債務という概念を問題視していた。これらの回答者の多くが、見なし債務が存在するかどうかを決定するための指針が改善されなければ、本ステートメントは首尾一貫して適用される可能性が低くなるであろうと述べた。FASBは、公開草案改訂版に関する審議において、見なし債務が存在する場合を決定することはきわめて主観的であると認めた。FASBは、本ステートメントのより首尾一貫した適用を達成するために、約束的禁反言の法理に基づく法的債務を含む現在の法的債務のみを本ステートメントの適用範囲に含めることとした。本ステートメントにおいて用いられる法的債務という用語には、諸概念ステートメント第6号において用いられている法的債務という用語と同様に、法的に強制力をもつ債務および見なし債務の両方が含まれる⁽⁶⁷⁾」

結局、「見なし債務」に含まれるのは、約束的禁反言の法理に基づく債務だけという規定に落ち着いたことになる。ここで、アメリカの有名な法律用語辞典によれば、約束的禁反言とは、「約束者が約束の相手方にその約束を信頼させるだけの合理的期待を抱かせ、かつ相手方がその約束を実際に信頼して損害を蒙った場合には、その約束が、約因なしに結ばれたにもかかわらず

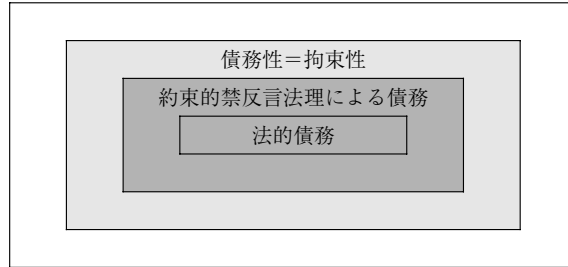
ず、正義に反することを回避するために強制される可能性があるという法理⁽³⁸⁾」のことである。当事者間の意思の合致により契約が成立するとされるわが国の契約法と異なり、アメリカ契約法においては約因が存在しない約束は契約とはならないため、コモン・ロー上の救済を受けることができない⁽³⁹⁾。そこで、衡平法的見地から、約束の相手方が約束を信頼し、それによって何らかの不利益を蒙ったこと、約束者もそれを十分予期していたことなどを条件として、約因が存在しない約束についても救済を図る判例法が発展してきたという⁽⁴⁰⁾。

この約束的禁反言の法理は、約因法理に代替するものではなく、救済が認められる例は必ずしも広範でないために⁽⁴¹⁾、アメリカ契約法における「約束的禁反言の法理に基づく法的債務を含む現在の法的債務」は、わが国の契約法における「法的債務」の範囲と比較しても、むしろ概念的にはせまいと考えられる。したがって、この SFAS 第143号において規定された債務の範囲は、「拘束性」という性質を具備したものについてはそれが国家権力によるものではなくとも債務であると見なすという概念フレームワークにおける考え方を具体化したものではなく、むしろ負債概念における「債務」を「法的債務」に限定するという考え方に近いと思われる。

負債概念における債務をほぼ法的債務と一致させるような基準を設けた結果、確かに、負債に債務性を要求することが、「発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲」であることのほかに、「将来の犠牲を避ける自由裁量の余地をほとんど残さないか全く残していない状態」または「拘束性」という性質を負債に具備させることにつながってはいるが、反対に、見なし債務が法的債務とほとんど同じ意味を表すことになってしまい、法的債務以外の債務として見なし債務という概念を導入した意義が薄れているように思われる。

以上をまとめると、FASB は、概念フレームワークにおいては、債務性について、「法的債務」とは異なったものであると考え、「拘束性」という性質

図1 FASBの負債概念における債務性



薄アミカケ：概念フレームワークに基づく債務性の範囲
 濃アミカケ：実際の会計基準に基づく債務性の範囲

を具備していれば債務であると見なすとしておきながら、実際の会計基準においては、法的債務のみを債務性があるものとして扱っているということができると考えられる（図1）。

3 IASBの概念フレームワークと具体的基準の検討

一方、IASBは、すでに述べた負債の概念規定に続けて、負債の特徴を次のように説明している。

「負債の基本的な特徴は、企業が現在の債務を負っていることである。債務とは、ある一定の方法で実行または遂行する義務もしくは責任である。債務は、拘束的契約または法的要請の結果として、法的に強制される場合がある。これが通常であって、例えば、受領した財貨および役務の支払債務の場合に該当する。しかし、債務は、通常取引慣行、慣習もしくは良好な取引関係を維持し、または公正とみなされるよう行動したいという要望からも生じる……⁽⁴²⁾」

ここから、IASBも、概念フレームワーク上は明らかに、法的債務以外から生ずるものであっても負債として認める余地があると考えているというこ

とが読み取れるように思われる。法的債務ではなく、「通常の取引慣行、慣習もしくは良好な取引関係を維持し、または公正とみなされるように行動したいという要望からも生じる」ものであっても、債務であるとみなす（推定する）というわけであるから、IASBは、法的債務が具備している性質と同様の性質をもつものであれば、それを負債として認める可能性があると考えているように思われる。それではどのような条件が満たされれば、債務が具備している性質と同様の性質をもち、債務であるとみなされるのであろうか。IASBも、FASBの場合と同様に、その条件については概念フレームワークの中では明らかにしていないので、具体的な会計基準を検討してみることにする。

FASB基準の「見なし債務」に関する規定と比較検討するためには、FASB基準の場合と同様に固定資産解体撤去債務に関する会計基準を検討するのが最適であると思われる。IASB基準における該当基準は、国際会計基準（IAS）第35号「廃止事業⁽⁴³⁾」であると思われるが、IASBはこの基準において、「廃止事業はリストラクチャリングの1つであり、リストラクチャリングについてはIAS第37号『引当金、偶発債務および偶発資産⁽⁴⁴⁾』において定義されている。IAS第37号は、本基準書中の一定の規定に関して、次の指針をはじめとする指針を示している……⁽⁴⁵⁾」と述べ、固定資産解体撤去に関わる債務の会計についてはIAS第37号において規定を置いている。また、IASB基準においては、IAS第19号「従業員給付⁽⁴⁶⁾」にも「見なし債務」についての規定がある。そこで本稿では、IAS第19号とIAS第37号の両方について検討してみることにはしたい。まず、第19号には、次のような規定がある。

「本基準書は、次により規定されるものを含めて、すべての従業員給付に適用される。……(c)見なし債務を生じさせる非公式の慣習によるもの。非公式の慣行は、企業が従業員給付を支払う以外に現実的な選択肢を有しない場合には見なし債務を発生させる。見なし債務の例としては、企業の非公式の

慣習を変更すると従業員と企業との関係に受け入れ難い悪影響が生じるであろう場合がある⁽⁴⁷⁾」

法的債務でなくとも、「支払う以外に現実的な選択肢を有しない場合」には債務であると見なすというわけであるから、やはり「拘束性」を重視していると考えられるが、さらにどのような場合に「選択肢を有しない」と考えるのかについては「受け入れ難い悪影響が生じる」という一例しか挙げられていないので、このIAS第19号の規定は、相当に解釈の幅が広いように思われる。それはすなわちIASBが、負債概念における債務性の意義を、相当に広義に解釈してもよいと考えている表れかもしれない。

次に、IAS第37号「引当金、偶発債務および偶発資産」の規定を検討してみよう。IAS第37号は、引当金の認識要件の1つとして、債務発生事象の存在をあげている⁽⁴⁸⁾。ここで、債務発生事象とは、「法的債務またはみなし債務を負う原因となる事象で、債務を決済する以外に現実的な選択肢をもたないものである⁽⁴⁹⁾」とされている。問題となるのは、やはり、この「見なし債務」であろう。「見なし債務」について、IAS第37号は、次のように規定している。

「見なし債務とは、次のような企業の行動から生じた債務をいう。(a)確立されている過去の実務慣行、公表されている政策またはきわめて明確な最近の文書によって、企業が外部者に対しある責任を受諾することを表明しており、かつ(b)その結果、企業はこれらの責任を果たすであろうという妥当な期待を外部者の側に惹起している⁽⁵⁰⁾」

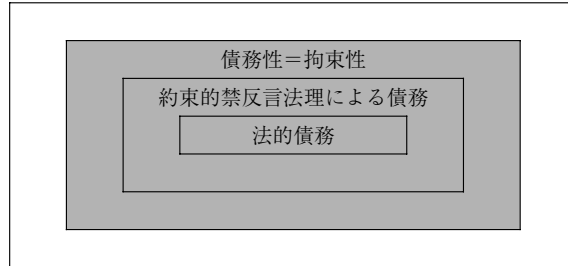
さらに、IAS第37号は、「見なし債務」の存在により引当金が設定される典型例として、リストラクチャリング（「経営者によって企画され統制される計画」）であって、①企業が着手している事業範囲の大幅な変更、または②事業経営形態の大幅な変更を伴うもの⁽⁵¹⁾費用に関する引当金をあげ、より詳細な適用指針を定めている。その指針によれば、リストラクチャリング費

用に関する引当金が認識されるためには、次の2要件が満たされていなければならない⁽⁵²⁾。

- (a)企業がリストラクチャリングに係る詳細な計画を有している。これが認められるためには、少なくとも、(1)リストラクチャリングに関連する事業または事業の一部、(2)影響が及ぶ主要な地域、(3)解雇されるかまたは任務が変更される雇用者の地域、役職およびおおよその人数、(4)支出予定額および(5)実施時期が明らかにされていなければならない。
- (b)企業が現実的には取り止めることができないと考えられるリストラクチャリングをせざるを得ないことが明らかである。これが認められるためには、企業は、リストラクチャリングが遂行されるであろうという基本的認識のもとで第三者が行動しうる特定の行動をすでに行っていないなければならない。かかる行動の例としては、(1)計画を実行し始めていること、(2)計画についての詳細な公表などがあげられる。貸借対照表日前にこの事象に係る取締役会決議があっただけでは不十分である。

これらの要件は、①約束者が約束の相手方にその約束を信頼させるだけの合理的期待を抱かせ、かつ②相手方がその約束を実際に信頼して損害を蒙った場合に、その相手方を救済するという約束的禁反言の法理を意識して設けられているようにも思われるが、約束的禁反言の法理が適用可能になるためには、明らかに、②の「約束（リストラクチャリング計画の公表）の相手方が、その計画を信頼して何らかの行動を起こしたことにより損害を蒙った」という要件が欠けているように思われる。さらにいえば、すでに述べたように、約束的禁反言の法理は、一定の要件を満たせば必ず適用され救済が行われるというものではないという。したがって、IAS第37号による債務の範囲は、「約束的禁反言の法理に基づく法的債務を含む現在の法的債務」よりもかなり広いといえるように思われ、これもやはり、IASBが、負債概念における債務性の意義を、相当に広義に解釈してもよいと考えている証左である

図2 IASBの負債概念における債務性



濃アミカケ：概念フレームワークに基づく債務性の範囲
 =実際の会計基準に基づく債務性の範囲

ように思われる。IASBの会計基準における債務性は、概念フレームワークにおける債務性と同様に、法的債務でなくとも、拘束性という性質を具備していればそれを債務性で見なすというものであるといえるであろう（図2）。

Ⅳ 結びにかえて

以上をまとめれば、IASBもFASBも、概念フレームワークにおいては、負債の概念規定における債務性の意義について、法的債務性よりもむしろ拘束性を重視する記述を行っており、法的債務のもつ3つの本質的性質のうち、特に拘束性という性質について、国家権力による拘束という要件を緩和し、国家権力以外による拘束であっても債務性を有するものとされていると考えられる。しかし、具体的な会計基準になると、FASBは法的債務性に立ち返っているのに対して、IASBは概念フレームワークに忠実に従い、法的債務性ではなく、拘束性という性質を重視した基準を設定しているように思われる。この点は、IAS第37号が、FASBとIASBの共同プロジェクト「引当金⁽⁵³⁾」に基づいて設定された基準であり、FASBも概念レベルではIAS第37号のような基準を想定していたことから明らかであろう。

それでは、以上の検討により判明した FASB と IASB の相違は、どのような原因によるものと考えられるであろうか。1つの仮説としては、上述の SFAS 第143号の記述からも読み取れることであるが、すでに現実に利用されている FASB 基準では、恣意的な負債の計上を排除するという要請が強いので、債務を法的債務と約束的禁反言法理による債務に限定せざるを得ないという可能性があるように思われる。そうであるとするならば、今後、IASB も、実際に利用されていく段階においては FASB の考え方に近づいていく可能性があると考えられる。しかし、概念フレームワークのレベルでは、FASB も IASB も債務を法的債務と約束的禁反言法理による債務に限定することをむしろ良しとしていないのも確かであるように思われる。

翻って、上記の負債概念を、現行会計においてきわめて広範な項目を負債として計上しているわが国に適用する場合には、相当な影響が生じるように思われる。わが国における法的債務には、金額不確定債務や条件付債務も含まれ⁽⁵⁴⁾、また制定法によるものだけではなく、道徳規範などの法以外の社会規範のうち、法的確信が得られているものなどの慣習法によるものも含まれると解される（法例第2条および民法第92条参照）が⁽⁵⁵⁾、いかに法的債務という概念を広くとらえようとも、修繕引当金などのいわゆる商法第287条ノ2の引当金が存在する以上、わが国における負債には、法的債務という規準では負債として認められない項目が存在することは確かであるように思われる⁽⁵⁶⁾。

以上の諸問題を解決するためには、負債概念における債務性の意義をもう一度検討しなおす必要があると思われる。負債と資本を区別するための規準として、「債務性」という規準を採用し、その「債務性」を法的債務からいづれかの方向へ拡張してゆくことを前提としても、その「債務性」の本質として「拘束性」を重視する必然性はないかもしれない。そもそも、「拘束性」を重視することについても、次のような問題点もあるように思われる。

- (1)債務であることはすなわち拘束性を具備することではないこと。契約を結ぶということは、契約を履行するか損害賠償を支払って履行をやめるかの選択権をもつことを意味するに過ぎない⁽⁵⁷⁾。
- (2)負債と資本の区別に関する会計問題においては、拘束性よりも、企業と債権者・所有主との関係性（地位）に着目した規準が形成されつつあること⁽⁵⁸⁾。また、わが国における問題ではないが、ニュージーランドでは、毎期々々利益をあげており、確立された配当政策を行っているある会社は、所有主に対して、株主配当への期待から生じる見なし債務を負う旨の判決が出たとされており⁽⁵⁹⁾、債務の本質的性質を拘束性であるとする⁽⁶⁰⁾と利益を負債として計上しなければならないという可能性が指摘されている。

本稿の冒頭でも述べたように、債務の本質は拘束性だけではなく、対他人性や要給付性もあり、また契約上の債務であれば、意思の合致や約因の存在という条件もある⁽⁶⁰⁾。例えば、これはまったくの試論であるが、対他人性を重視して債務性を拡張してゆくことを考える場合には、上述の負債と資本の区別に関する会計問題の最近の議論と整合するとも考えられる。これら負債概念における債務性の意義に関するさらなる検討は、稿を改めて行いたいと考えている。

[付記]

本稿は、日本会計研究学会第73回九州部会（2004年3月27日）における報告原稿に若干の加筆修正を行ったものである。なお、上記部会においては、司会をお引き受けいただいた本学教授太田正博先生をはじめ、多くの先生方よりきわめて有益なコメントをいただいた。この場をかりて篤く御礼申し上げたい。

[注]

- (1) 英語文献では「obligation」という語に相当する。この訳語には「義務」、「責務」など様々なものが考えられるが、本稿では「債務」で統一することとした。
- (2) これについては、徳賀芳弘「負債と資本の区分」企業会計、第55巻第7号（2003年7月）、18-25頁、長束航「負債概念の再検討—FASB 諸概念ステートメント第6号改訂案の公表を契機として—」商学研究科紀要、第53号（2001年11月）、41-50頁などを参照。
- (3) これについては、津守常弘「収益認識をめぐる問題点とその考え方」企業会計、第55巻第11号（2003年11月）、18-25頁などを参照。
- (4) M. Moonitz, *The Changing Concept of Liabilities*, *The Journal of Accountancy*, May 1960.
- (5) アメリカにおける負債概念に関する議論については、徳賀芳弘「伝統的な負債概念から新しい負債概念へ」企業会計、第46巻第8号（1994年8月）などを参照。
- (6) 中村忠「会計上の負債」会計人コース、1993年1月号、4頁。
- (7) なお、新井教授は、これらの他にも債権者持分説をあげておられる（新井清光「新版財務会計論」中央経済社、1982年、115-117頁）。債権者持分説とは、利害者集団の企業体に対する利害関係として持分（equity）概念を規定し、持分のうち債権者の請求権を表わす債権者持分を負債とみる考え方である（高松和男「債権者持分の会計理論」会計、第79巻第6号（1961年6月）、32-35頁）。この考え方は、負債と資本の経済的同質性を重視しているかにみえるが、最終的には債権債務関係に戻っているので、法的債務説と変わるところはほとんどないと考えられる。
- (8) 新井清光、同上、116頁。
- (9) 大住達雄「株式会社会計の法的考察（改訂版）」白桃書房、1960年、164頁。
- (10) 新井清光、前掲（7）、116頁。
- (11) FASB, *DISCUSSION MEMORANDUM, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurements*, FASB, Dec. 1976, par.157.（津守常弘監訳「FASB 財務会計の概念フレームワーク」中央経済社、1997年、122頁。）
- (12) 中村忠、前掲（6）、4頁。
- (13) 例えば、新井清光、前掲（7）、58-59頁、広瀬義州「財務会計」中央経済社、1998年、136頁。
- (14) 広瀬義州、同上、35頁。
- (15) いわゆる資産負債アプローチによる。いわゆる収益費用アプローチにおいても、収益を資産の増加または負債の減少、費用を資産の減少または負債の増加と定義するならば、同じことである。
- (16) 例えば、田中耕太郎「貸借対照表法の論理」有斐閣、1944年、77頁、上野道輔「新稿貸借対照表論（上巻）」有斐閣、1942年、177頁、味村治「経理処理」（黒澤清他「経理・税務」ダイヤモンド社、1968年、所収）、143頁、庄政志「貸借対照表の特殊項目」（飯野利夫・吉永栄助監修「会計の計算 上巻」商事法務研究会、1974年、所収）、205頁。

- (17) 我妻榮「新訂債権総論」岩波書店，1964年，1頁。
- (18) 新井清光，前掲（7），115頁。
- (19) FASB, *SFAC No.6, Elements of Financial Statements*, FASB, Dec. 1985, par.35.
（平松一夫・広瀬義州訳「FASB 財務会計の諸概念 [増補版]」中央経済社，2002年，301頁。）
- (20) IASB, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB, July 1989, pars.60-64.（広瀬義州「IASC概念フレームワーク」(広瀬義州・間島進吾編「コンメンタール国際会計基準 I」) 税務経理協会，1999年，所収)，83-87頁参照。）
- (21) 内閣法制局法令用語研究会の定義でも，「特定人（債務者）が他の特定人（債権者）に対して一定の行為（給付）をすること内容とする義務」（内閣法制局法令用語研究会「法律用語辞典」有斐閣，1993年，537頁）とされている。また，アメリカにおいても，「何かを行い，または何かを行わない法的義務または道徳的義務。特定人または特定人の集団に対して，一定額を支払うかまたは一定の行為を行う負債（liability）に関する公式かつ拘束力のある同意または承認」（B.A. Garner, *Black's Law Dictionary, 7th ed.*, West Group, 1999, p.1102.）と定義されており，ほぼ債務という用語の概念は変わるところがないと考えられる。
- (22) 我妻榮，前掲（17），5-6頁。
- (23) 広辞苑によれば，債務は「債務者が債権者に対して或る給付をなすべき義務」（新村出編「広辞苑（第3版）」岩波書店，936頁）とされている。
- (24) FASB, *op. cit. supra note* (19), par.36.（平松一夫・広瀬義州，前掲訳書，302頁。）
- (25) *Ibid.*, par.35, footnote.（平松一夫・広瀬義州，同上訳書，301頁。）
- (26) 英米法における衡平法（equity）の意義については，さしあたり，田中英夫「BASIC 英米法辞典」東京大学出版会，1993年，65頁，田中 и夫「英米法概説 [再訂版]」有斐閣，1981年，252頁以下を参照。
- (27) 「見なし」（constructive）の意味については，田中英夫，同上，41頁を参照。
- (28) FASB, *op. cit. supra note* (19), par.40.（平松一夫・広瀬義州，同上訳書，304頁。）
- (29) *Ibid.*, par. 203.（平松一夫・広瀬義州，同上訳書，380頁。）
- (30) *Ibid.*, par.40.（平松一夫・広瀬義州，同上訳書，304頁。）
- (31) FASB, *SFAS No.143, Accounting for Asset Retirement Obligations*, FASB, June 2001. なお，見なし債務についての言及がある SFAS には，他に第43号「有給休暇に係る会計」(FASB, *SFAS No.43, Accounting for Compensated Absences*, FASB, Nov. 1980, par.12.)，第68号「研究開発協定」(FASB, *SFAS No.68, Research and Development Arrangements*, FASB, Oct. 1982, par.31.)，第116号「受取寄付金および支払寄付金に係る会計」(FASB, *SFAS No.116, Accounting for Contributions Received and Contributions Made*, FASB, June 1993, pars.67 and 97) などがあるが，見なし債務について本格的に検討を行っているのは，本 SFAS が初とあってよいと思われる。
- (32) FASB, *Exposure Draft, Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets*, FASB, Feb. 1996.
- (33) FASB, *Exposure Draft, Accounting for Obligations Associated with the Retirement*

of Long-Lived Assets, FASB, Feb. 2000.

- (34) FASB, *SFAS No.143*, *op. cit. supra* note (31), par.B16.
- (35) FASB, *op. cit. supra* note (33), par.71.
- (36) *Ibid.*, par.72.
- (37) FASB, *SFAS No.143*, *op. cit. supra* note (31), par.B16.
- (38) B.A. Garner, *op. cit. supra* note (21), p.571. なお、FASB も法律用語については本辞典を引用している。
- (39) 樋口範雄「アメリカ契約法」弘文堂、1994年、86-87頁。
- (40) 同上、94頁。
- (41) 同上、94-96頁。なお、約束的禁反言法理の適用が認められてきた約束の主要な類型は、①家族内での約束、②寄付の約束、③退職給付の約束、④保険を付けるという約束および⑤契約交渉の決裂の5種類であるという。したがって、「意思の合致」が存在する約束は、わが国においてはすべてが契約となり救済が行われるはずであるのに対して、アメリカにおいては契約法でも禁反言法理でも救済されないものもあるということになると考えられる。
- (42) IASB, *op. cit. supra* note (20), par.20.
- (43) IASB, *IAS35, Discontinuing Operations*, IASB, 1998. 本基準については市川育義「IAS35 廃止事業」(広瀬義州・間島進吾編「コンメンタール国際会計基準Ⅱ」税務経理協会、1999年、所収)も参照。
- (44) IASB, *IAS37, Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Assets*, IASB, 1998. なお、IAS 第19号および第37号における見なし債務概念については、今福愛志「見なし債務概念の意義と展開」産業経理、第59巻第3号(1999年10月)、28-35頁も参照。また、本基準については太田正博「IAS37 引当金、偶発債務および偶発資産」(広瀬義州・間島進吾編「コンメンタール国際会計基準Ⅳ」税務経理協会、2000年、所収)も参照。
- (45) IASB, *op. cit. supra* note (43), par.60.
- (46) IASB, *IAS19, Retirement Benefit Costs*, IASB, 2000. 本基準については小宮山賢「IAS19 従業員給付」(広瀬義州・間島進吾編「コンメンタール国際会計基準Ⅴ」税務経理協会、2000年、所収)も参照。
- (47) IASB, *op. cit. supra* note (46), par.3.
- (48) IASB, *op. cit. supra* note (44), par.17.
- (49) *Ibid.*, par.10.
- (50) *Ibid.*
- (51) *Ibid.*
- (52) *Ibid.*, par.72.
- (53) A. Lennard and S. Thompson, *Provisions: Their Recognition, Measurement, and Disclosure in Financial Statements*, FASB, 1995.
- (54) 例えば、細田末吉「条件付債務」中央経済社、1977年、4頁。
- (55) 新井清光「我が国における会計職能の将来 主として会計規範の領域について」JICPA ジャーナル、第405号(1989年4月)、21-22頁。
- (56) 川村義則「負債の定義と認識要件」会計、第163巻第1号(2003年1月)、40-55頁。さらに、かつてわが国では、法制審議会商法部会において、会計学者により

繰延収益に関する立法化（商法第287条ノ3として、「特定ノ収入デ其ノ営業年度ノ収益ト為スコトヲ相当トスルモノハ之ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルコトヲ得」という規定を設ける）が提案されたが、結局、採用が見送られたという経緯がある。これについては中村忠「繰延資産と繰延負債」企業会計、第41巻第9号（1989年9月）、新井清光「繰延収益に関する包括規定について」企業会計、第41巻第10号（1989年10月）を参照。

- (57) 樋口範雄，前掲（39），51-52頁。
- (58) FASB, *Exposure Draft, an amendment of FASB Concepts Statement No.6*, FASB, Oct. 2000.
- (59) K. Cook, "Concepts and definitions," *Accountancy*, July 1999, p.82.
- (60) これらの条件と、負債の概念規定における「過去原因性」（FASBの負債概念規定における「過去の取引または事象の結果として」という表現，またはIASBの負債概念規定における「過去の事象から生じる」という表現）との関係についても検討してみる必要があるように思われるが，それについても今後の検討課題としたいと考えている。