

負債概念の再検討

—— 負債の認識規準としての「債務性」の後退 ——

長 束 航

目 次

- I はじめに
- II 負債概念における「債務性」——「拡張」傾向からの転換
- III 負債の認識規準としての「債務性」の後退
 - 1 SFAS 第143号に対する SFAC 第7号の影響
 - 2 解釈指針公開草案の検討
- IV おわりに

I はじめに

負債概念において、「債務性」は本質的特徴であり^①、近年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、リース負債の問題、資産解体撤去債務の会計処理の問題など、負債概念に係る会計問題においても、議論の中心は、債務の存在または不存在を検討することや、債務とはどのような意味をもつのかを明らかにすることにあると考えられてきたように思われる。

しかし、最近のアメリカにおける会計基準設定を観察してみると、負債に関する会計問題であっても、むしろ「債務性」という問題を中心的課題としては取り扱わなくてもすむような方向に、負債概念自体、または負債概念における「債務性」自体を変更していく傾向があるように感じられる。

本稿は、アメリカ財務会計基準審議会（FASB）の公表する会計基準にお

いて、負債概念における「債務性」がどのように変化しつつあるかを明確にしたうえで、上述した傾向が生じていると思われる理由を考察し、それをもってわが国における概念フレームワークの形成論議⁽²⁾に資することを目的としている。

Ⅱ 負債概念における「債務性」——「拡張」傾向からの転換

最近までの負債概念、特に債務性に関する議論を振り返ってみると、基本的には、負債概念における「債務性」の範囲に関する考え方は、原初的な形態である法的債務から「拡張」される傾向にあったといってもよいように思われる。

例えば、徳賀教授は、負債概念の変化について分析を行い、「法的概念規定から経済的概念規定へ」と負債概念の変化を整理されたうえで、経済的負債概念は、「法律上の金銭債務のすべてをその一部として包摂する⁽³⁾」と述べられているし、カーも、最近の文献における負債の定義を調査したうえで、「……法的強行権のある債務は、疑いもなく負債である。しかし、法的強行権は負債の本質の特徴とみなされるべきではない。……負債の存在は、……資源を引き渡す、または特定の目的のために資源を使用することに関して当該企業に自由裁量の余地がほとんどないような債務の存在に依存する⁽⁴⁾」と述べ、「負債概念には、法的強行権のある契約、法的に権威ある集団によって課せられたもの、制定法によって課せられたもの、または不法行為によって生じるものと同様に、公平もしくは公正という観念、慣習もしくは通常のビジネス慣行によって課せられる財務的債務が含まれなければならない⁽⁵⁾」と結論付けている。

それを端的に示す具体例が、国際会計基準審議会（IASB）やFASBの概念フレームワーク⁽⁶⁾における負債の概念規定であろう。すなわち、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、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れば、法的債務によって生じたものでなくとも、それは債務性を有するものと考えているように思われる⁽⁷⁾。

しかし、最近になって、概念フレームワークに基づいて設定されているはずの具体的な会計基準においては、その様相が異なってきたように思われる。確かにIASBは、国際会計基準（IAS）第37号「引当金、偶発債務および偶発資産⁽⁸⁾」やIAS第19号「従業員給付⁽⁹⁾」などにおいて、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と考えられる⁽¹⁰⁾。これに対してFASBは、最近設定された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⁽¹¹⁾」において、債務の範囲を法的債務と約束手続による債務に限定するなど、法的債務性に立ち返ってきているように思われる⁽¹²⁾。これは、現在までの負債概念における債務性の「拡張」傾向が、むしろ「縮小」傾向に転じているか、または少なくともその傾向に歯止めがかかったと捉えられるように思われる。

この傾向は、具体的な会計基準における「債務性」の範囲にとどまらないように思われる。FASBは、2002年1月28日に公表した「新審議議題プロジェクトに係る提案 収益および負債の認識に関連する諸問題⁽¹³⁾」の中で、「特定の項目が、負債の定義を満たすかどうかに関する諸問題が次第に生じてきている。FASBは、例えば3つのプロジェクト（資産の減損および除却問題、資産の解体撤去債務ならびに金融商品——負債および資本）において、結論に到達するのが困難になっている。なぜならば、見なし債務や負債を発生させる過去事象の識別の問題があるからである⁽¹⁴⁾」と述べ、負債についての「取り組むべき問題の例」として、次の6つを挙げていた⁽¹⁵⁾。

- ①「発生可能性が高い」という用語を負債の定義から削除すべきかどうか。
- ②負債の定義は、「将来の経済的便益の犠牲」に着目すべきかどうか。
- ③負債は「法的」債務からのみ生じるものとして（「衡平法上の」債務および「見なし」債務から生じるものも含むのではなく）定義されるべきかどうか。「約束的禁反言」の法理は定義の中に直接的または間接的に取り込まれるべきかどうか。
- ④負債の定義には、条件付債務または偶発債務を含むべきかどうか。
- ⑤負債の定義には、準備段階にある実体の債務を含むべきかどうか。
- ⑥負債の定義には、実体の不作為債務（不競争協定から生じるものなど）を含むべきかどうか。

この中でも注目すべきであるのは、③であろう。すでに述べたように、FASBはその概念フレームワークにおいて、法的債務性ではなく拘束性という性質を重視した負債概念を規定していると考えられるが、この③を「負債の認識に関連する諸問題」の中の「取り組むべき問題の例」に挙げたということは、すでにFASBが債務性の範囲を法的債務と約束的禁反言法理による債務に限定する方向で検討を行いつつある証左であるとも考えられなくもない。

前稿において、筆者は、「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、……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⁽⁶⁾」と述べた。これは誤りではない可能性が高いように思われるが、さらに続けて、「概念フレームワークのレベルでは、FASBもIASBも債務を

法的債務と約束手続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⁽¹⁷⁾とも述べた。しかし、上記のような推論を行ってみると、実は FASB はすでに、概念フレームワークのレベルにおいても、債務を法的債務と約束手続による債務に限定するべきであると考えているのかもしれない。実際、FASB は、上記の「収益および負債の認識に関連する諸問題」プロジェクトに関する説明において、「FASB 諸概念ステートメントの一部を改訂する⁽¹⁸⁾」可能性を示唆している。当然、この概念フレームワークのレベルでの議論は、具体的な会計基準のレベルでの議論よりも影響が大きいように思われる。

FASB は、なぜ概念フレームワークの改訂までをも視野に入れた「債務性」の範囲の再検討を行いつつあるのであろうか。卑見によれば、それは財務会計諸概念ステートメント（SFAC）第7号「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⁽¹⁹⁾」の公表と関係があるように思われる。次節においては、この点について検討していくことにする。

Ⅲ 負債の認識規準としての「債務性」の後退

1 SFAS 第143号に対する SFAC 第7号の影響

SFAS 第143号では、資産解体撤去債務に係る負債の原初認識および測定について、次のように規定している。

「実体は、公正価値の合理的な見積りが可能である場合には、資産解体撤去債務が発生した期間において当該債務に係る負債の公正価値を認識しなければならない。資産解体撤去債務が発生した期間において公正価値の合理的な見積りが可能でない場合には、負債は公正価値の合理的な見積りが可能となったときに認識されなければならない⁽²⁰⁾。」

この公正価値の見積もりについては、さらに「資産解体撤去債務については、通常、期待キャッシュ・フロー・アプローチが唯一の適切な手法である

う⁽²¹⁾」と規定している。

これらについては、FASBも、SFAS第143号の「背景説明および結論の根拠」において、次のように説明し、SFAC第7号の影響であることを明示的に認めている。

「当初の公開草案では、資産解体撤去債務に係る負債は、除去債務または閉鎖債務を履行するために必要とされる見積り将来キャッシュ・フローの現在価値を反映した金額により原初測定するように求められていた。FASBは、当初の公開草案の公表後に、諸概念ステートメント第7号を公表した。……その結果として、FASBは、公開草案改訂版を作成するための審議において、資産解体撤去債務に係る負債の原初測定の基本目的は公正価値であり、その公正価値は、競売による決済以外の状況における通常取引において、資産解体撤去債務を決済するために、実体が活発な市場において支払う必要があるであろう金額であるという結論に達した。……⁽²²⁾」

しかし、卑見によれば、SFAS第143号に対するSFAC第7号の影響は、これに留まるものではないように思われる。

すでに述べたように、FASBは、資産解体撤去債務の会計基準を設定するためのネックになっている問題点として、見なし債務や負債を発生させる過去事象の識別の問題を挙げていた。また、「発生可能性が高い」という用語を負債の定義から削除すべきかどうかについても検討していたようである。これらの問題は、いずれも「見なし債務」、「負債を発生させる過去事象」、「発生可能性が高い」という用語が、多様に解釈することが可能であることから生じる問題であるように思われる⁽²³⁾。

この資産解体撤去債務に関するプロジェクトが開始される以前においては、一般的な偶発債務に関する会計基準はSFAS第5号「偶発事象に係る会計⁽²⁴⁾」であった。SFAS第5号によれば、偶発債務を認識するための規準は「発生可能性が高い (probable)」であり、「発生可能性が高い」という用語の

解釈が負債を認識するかどうかを決定付けていたが、その解釈においては、通常、高い程度の期待が要求されていた⁽²⁵⁾。

一方、資産解体撤去債務に関するプロジェクトが開始された当初、FASBは、SFAC第6号の負債概念に依拠して基準を設定しようとしていた⁽²⁶⁾。SFAC第6号の負債概念にも「発生可能性が高い」という表現が含まれているが、この「発生可能性が高い」の意味は、SFAC第6号の脚注において述べられているように、「利用できる証拠または論理に基づいて合理的に期待または確信されうるが、確かではなく立証もされていないもの⁽²⁷⁾」をいうので、SFAS第5号における意味ほどに高い程度の期待が要求されるわけではない。

ここで問題となったのは、「発生可能性が高い」の解釈ではなく、「見なし債務」の解釈である。「見なし債務」を債務に含めるということは、法的債務ではないものの、法的債務と同等程度の拘束性を有するものであればそれを債務と見なし、負債の発生原因とするということの意味するが、その際には、どのような状況であれば（すなわち、どのような過去の事象が生じていれば）法的債務と同等程度の拘束性が存在すると認められるのかが、負債を認識するかどうかを決定付けることになる。しかし、資産解体撤去債務に関するプロジェクトは、この「見なし債務」の解釈およびその解釈に準拠して行われる会計処理を首尾一貫したものにするための指針を作成できずに、頓挫してしまっていたのである⁽²⁸⁾。

この2つの負債認識規準には、解消しがたいジレンマがあるように思われる。すなわち、SFAS第5号のように「発生可能性が高い」ことを負債の認識規準として採用した場合には、資産解体撤去債務のような債務については負債として認識されないケースが多く存在する可能性が高く、企業の財務状況を適正に表示できない可能性があるように思われる。一方、資産解体撤去債務に関するプロジェクトにおける当初案のように、「債務性」の存在を負債の認識規準として採用した場合には、首尾一貫した会計処理を可能ならし

める「見なし債務」に関する指針を作成することが困難であり、比較可能性に問題を生じる可能性があると考えられる。

このジレンマを解決したのが、SFAC第7号によって導入された期待キャッシュ・フロー・アプローチではなかろうか。期待キャッシュ・フロー・アプローチによれば、「発生可能性」という不確実性は、すべて測定値の中に織り込まれる。すなわち、「SFAS第5号において、不確実性は負債を認識するかどうかを決定するために用いられているが、SFAC第7号においては、決済の金額および時期に関する不確実性は、認識される負債の公正価値測定の中に織り込まれる⁽²⁹⁾」のである。したがって、「債務性」の範囲を「見なし債務」にまで拡張せずに法的債務と約束的禁反言法理による債務のみに限定しても、SFAS第5号においては「発生可能性が高い」という認識規準により認識されなかった偶発債務のうち、かなりの部分が負債として捕捉されるように思われる⁽³⁰⁾。

「見なし債務」も、時間の経過につれてそれほど遠くない将来に法的債務（または約束的禁反言法理による債務）に移行するものも多いであろう。SFAS第5号のように「発生可能性が高い」ことが負債の認識規準であった場合には、その法的債務（または約束的禁反言法理による債務）が条件付債務すなわち偶発債務であるかぎり、負債としては認識されにくいように思われる。しかし、期待キャッシュ・アプローチを導入し、不確実性を認識される負債の公正価値測定の中に織り込んで、条件付債務であっても負債として認識するようにすれば、「見なし債務」という考え方を放棄して「債務性」の範囲を法的債務と約束的禁反言法理による債務に限定しても、生じる影響は限定的であるように思われる⁽³¹⁾。むしろ、オペレーショナルな指針を作成することが困難な「見なし債務」という考え方にこだわるほうが、比較可能性の確保という観点から問題が大きいとも考えられる。

以上のように考えると、SFAS第143号が、「債務性」の範囲を法的債務と

約束的禁反言法理による債務に限定する基準を設けることができたのは、SFAS 第7号の期待キャッシュ・フロー・アプローチを導入し、資産解体撤去債務に係る負債を公正価値で測定することにしたことと密接な関係があるといえるように思われる。

このように、「債務性」の範囲を法的債務と約束的禁反言法理による債務に限定する基準を設けたことにより、「見なし債務」を債務の1つとした場合に設定されていたであろう基準と比較して、債務の存在を識別することがきわめて容易になったと考えられる。しかしこれは、次のような理由で、負債の認識基準としては「債務性」という規準が後退したことを意味しているように思われる。

SFAS 第5号においては、発生可能性がかなり高くなった段階において負債が認識されていたために、測定可能性という規準を満たさないという理由で負債として認識されないような項目は比較的少なかったと考えられる。また、債務の範囲に「見なし債務」を含めた基準を設定していた場合には、測定可能性という規準を満たさないことにより負債として認識されないものも少なくはなかったと思われるが、それよりもこの場合には「債務と見なせるかどうか」が負債の認識のための規準として重要な役割を果たしていたはずであると考えられる。しかし、SFAS 第143号の場合には、とりわけ条件付債務についてはその条件が成立する可能性が低いかなり早期の段階において負債が認識されることが予想されるので、その公正価値の測定可能性という規準が、負債の認識基準として相当大きな意味をもってくる可能性が高いように思われる。

実際、上述した SFAS 第143号における資産解体撤去債務に係る負債の原初認識規準は、主として公正価値の合理的な見積りが可能であるかどうかにかつ焦点を当てており、債務の存在は前提条件となっていると考えられる。

最近公表された SFAS 第143号に関する解釈指針の公開草案は、資産解体

撤去債務の中でも特に条件付債務の会計処理に関する指針を提供するものであり、この負債の認識規準における「債務性」の後退が、より明確に観察できるように思われる。そこで次に、この解釈指針公開草案についても検討を行ってみることにする。

2 解釈指針公開草案の検討

FASB は、本年6月17日に、解釈指針公開草案「条件付資産解体撤去債務に係る会計 FASB ステートメント第143号の解釈指針⁽³²⁾」を公表した。FASB は、これより前の昨年7月に、アメリカにおけるアスベスト規制運動の活発化⁽³³⁾を受け、FASB スタッフによる立場表明 (FSP) 公開草案 FAS 143-x 「不動産所有者にアスベストまたはアスベスト含有材の除去および処分を要求する法的規制に対する FASB ステートメント第143号『資産解体撤去債務に係る会計』の適用」を公表していたが⁽³⁴⁾、この FSP 公開草案に関して受け取ったコメント・レターを検討したところ、「多種多様な見解が表明されていたこと、また関係者の関心がアスベスト問題にとどまらず広範な問題に及んでいたことなどにより⁽³⁵⁾」、FSP 公開草案は廃案になり、代わりに解釈指針の公開草案が公表されたのである。FSP 公開草案は、次のように結論を述べていた⁽³⁶⁾。

- a. アスベスト法の施行または存在が、アスベストの除去および処分に対する義務または責任を生じさせる。
- b. アスベスト法がすでに存在する場合には、債務発生事象は当該資産の取得（または自家建設）であり、アスベスト法施行時に資産を所有していた場合には、アスベスト法施行が債務発生事象である。
- c. 債務発生事象が生じた場合には、実体は当該債務に係る負債を認識しなければならない。

このように、FSP 公開草案では、アスベスト法と債務発生事象との関係を規定しているだけであり、条件付債務においてその公正価値を見積もるために必要な情報を十分に得られない場合についての指針が示されていないように思われる。これに対して、解釈指針公開草案は、「資産解体撤去活動を実施しなければならない法的債務のうち、将来事象に関する条件が付くものも、SFAS 第143号の適用範囲に含まれる。したがって、実体は、将来事象に関する条件が付く資産解体撤去債務に関する負債を、公正価値で認識しなければならない⁽³⁷⁾」として、資産解体撤去債務のうち条件付のものについてもSFAS 第143号が適用される旨を明らかにしたうえで、次の2点が特に確認されている。

まず、「決済の時期および方法には、将来生じる事象に関する条件が付く可能性があるが、その決済の時期および方法をめぐる不確実性は、負債の認識ではなく負債の測定のための考慮要因としなければならない⁽³⁸⁾」という点である。これにより、SFAS 第5号とは異なり「発生可能性が高い」ことが負債の認識規準ではないことが確認されていると考えられる。

次に確認されているのは、「SFAS 第143号は、資産解体撤去債務の公正価値を見積もるために必要な情報を十分に得られない場合もあるということを考慮に入れている。例えば、耐用年数が不定な資産の資産解体撤去債務については、決済が行われる可能性がある期日の範囲を見積もるために必要な情報を十分に入手できないかもしれない。このような場合には、負債は、その公正価値を見積もるために必要な情報を十分に入手できた期間に原初認識されなければならない⁽³⁹⁾」という点である。この確認事項がFSP 公開草案に対して追加される一方、債務の存在は前提条件とみなされ、資産解体撤去債務のうち条件付のものについてもSFAS 第143号が適用される旨のみが確認されているのは、負債の認識規準が、主として公正価値の合理的な見積りが可能であるかどうかによって依拠しつつあることを象徴しているように思われる。

IV おわりに

以上をまとめると、次のとおりである。

最近の FASB 基準においては、負債概念における「債務性」の「拡張」傾向には歯止めがかかり、むしろ「債務性」の範囲を法的債務と約束手続による債務に限定する会計基準 SFAS 第143号が設定された。それは、SFAC 第7号で導入された期待キャッシュ・フロー・アプローチにより可能となったものであると考えられ、「見なし債務」、「発生可能性が高い」などの負債の概念規定に見られる用語の解釈を必要としない会計基準であるといえるように思われる。また、この会計基準においては、「債務性」よりも「測定可能性」のほうが、負債の中心的認識基準として機能していると考えられる。

したがって、FASB が、今後も同じような考え方で、負債に関する会計基準の設定または概念フレームワークの改訂を行っていくと仮定した場合には、「債務性」の範囲は法的債務と約束手続による債務に限定されるわけであるから、「債務性」という問題は中心的課題としては取り扱う必要がなくなるように思われる。

しかし、その場合には、「会計的債務（または経済的債務）⁽⁴⁰⁾」という考え方を捨て去ってしまうことにもなりかねないように思えるが、それでよいのであろうか。会計学上、拘束性という性質を具備したものとして出現し、長きにわたり検討が行われてきた「会計的債務（または経済的債務）」という考え方を放棄し、「債務性」に関しては全面的に法に依拠することになると考えられるが、それでよいのであろうか。

もちろん、法における債権債務の意義も時代を超えて普遍的なものではないと考えられるので、負債概念における「債務性」を法的債務と約束手続による債務に限定したとしても、負債概念が一定のものになるわけで

はないように思われる。特に近年、法における債権債務の意義が変化しつつあるという指摘がなされることが少なくない⁽⁴¹⁾。この変化が負債概念に及ぼす影響については、稿を改めて検討を行いたいと考えている。

以上を踏まえて、わが国の概念フレームワークにおける負債の概念規定の方法を考えてみると、主として次の2つの方向性が考えられるように思われる。

- (1) 従来の国際的傾向に従い、法的債務だけではなく見なし債務も「債務性」の範囲に含めて負債概念を規定する。先日公表された討議資料においても、この方向性が採用されているように思われる⁽⁴²⁾。この場合には、「見なし債務」という考え方の再検討が必要となってくると考えられる。
- (2) FASBの最近の傾向を先取りし、法的債務だけを「債務性」に含めて負債概念を規定する。この場合には、会計基準の国際的調和化を考えると、わが国における法的債務概念⁽⁴³⁾と、世界各国における法的債務概念の比較検討を行う必要があるように思われる。

上記のいずれを採用するにせよ、負債概念については検討すべき課題が山積しているように思われる。今後とも検討を行っていきたい。

[付記]

本稿は、日本会計研究学会第74回九州部会（2004年7月10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佐賀大学教授山下壽文先生をはじめ、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ます。

[注]

- (1) 長束 航「負債概念の再検討——債務性を中心として——」福岡大学商学論叢, 第49巻第1号(2004年7月), 160-162頁。なお、負債概念については定義と認識要件に分けて考察する場合もあるが、貸借対照表への計上(すなわち認識)を問題とする際には、両者を区別する理由はそれほどなく、また両者をどのように区別するのかについても議論のあるところであるように思われるので、本稿においては特に分けて考えてはいない(佐藤信彦「FASBの負債概念と負債の認識」会計, 第154巻第4号(1994年4月), 67-69頁, 石内孔治「借入負債に関する一考察」福岡大学商学論叢, 第42巻第4号(1998年3月), 469-479頁, 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頁などを参照)。
- (2) 先日(7月2日)、企業会計基準委員会から討議資料が公表されたところである(企業会計基準委員会基本概念ワーキング・グループ「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」企業会計基準委員会, 2004年7月)。なお、わが国における概念フレームワークの形成については、広瀬義州「会計基準設定のための日本版概念フレームワーク」商事法務, 第1455号(1997年4月25日), 2-8頁, 広瀬義州「日本版概念フレームワークは必要か」税経通信, 第58巻第1号(2003年1月), 17-25頁などを参照。
- (3) 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), 68頁。
- (4) Jean St. G. Kerr, *The Definition and Recognition of Liabilities*, Australian Accounting Research Foundation, 1984, p.21.(徳賀芳弘訳「負債の定義と認識」九州大学出版会, 1989年, 37-38頁。)
- (5) Ibid.(同上訳書, 38頁。)
- (6) IASB, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB, July 1989.(広瀬義州「IASB概念フレームワーク」(広瀬義州・間島進吾編「コンメンタル国際会計基準Ⅰ」税務経理協会, 1999年, 所収)参照。) FASB, *SFAC No.6, Elements of Financial Statements*, FASB, Dec. 1985.(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。)
- (7) これについては、長束 航, 前掲(1), 163-166頁および169-170頁を参照されたい。
- (8) IASB, *IAS 37, Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Assets*, IASB, 1998. 本基準については太田正博「IAS 37 引当金, 偶発債務および偶発資産」(広瀬義州・間島進吾編「コンメンタル国際会計基準Ⅳ」税務経理協会, 2000年, 所収)も参照。
- (9) IASB, *IAS 19, Retirement Benefit Costs*, IASB, 2000. 本基準については小宮山賢「IAS 19 従業員給付」(広瀬義州・間島進吾編「コンメンタル国際会計基準Ⅴ」税務経理協会, 2000年, 所収)も参照。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。
- (10) 長束 航, 前掲(1), 170-173頁を参照。
- (11) FASB, *SFAS No.143, Accounting for Asset Retirement Obligations*, FASB, June 2001.

- (12) 長東 航, 前掲 (1), 166-169 頁を参照。
- (13) FASB, *Proposal for a New Agenda Project, Issues Related to the Recognition of Revenues and Liabilities*, web version (http://www.fasb.org/project/Agenda_Proposal.pdf).
- (14) *Ibid.*, p.4.
- (15) *Ibid.*, p.9.
- (16) 長東 航, 前掲 (1), 174 頁を参照。
- (17) 同上, 同頁を参照。
- (18) FASB, "FASB Focuses on Three New Project—Revenue and Liability Recognition, Disclosure about Intangible Assets, and Codification and Simplification of Accounting Literature," *THE FASB REPORT*, No.229, Feb. 28, 2002, p.4. なお, FASB は, 別の視点からも, 概念フレームワークにおける負債概念の改訂について検討を行っている。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, 長東 航「負債概念の再検討——FASB 諸概念ステートメント第 6 号改定案の公表を契機として——」商学研究科紀要 (早稲田大学), 第 53 号 (2001 年 11 月), 41-50 頁などを参照。
- (19) FASB, *SFAC No.7, Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*, FASB, Feb. 2000. (平松一夫・広瀬義州訳, 前掲 (6)。
- (20) FASB, *op. cit. supra* note (11), par.3.
- (21) *Ibid.*, par.8.
- (22) *Ibid.*, par.B 32.
- (23) この問題について, いわゆる G 4+1 が共同で取り組んだ成果として公表された文献として, 次がある。L. Todd Johnson, *Future Events, A Conceptual Study of Their Significance for Recognition and Measurement*, FASB, 1994.
- (24) FASB, *SFAS No.5, Accounting for Contingencies*, FASB, March 1975. 本基準については, 山下壽文「偶発事象会計の国際的調和化——米国基準・IAS・日本基準の比較——」同文館, 2000 年, 35-45 頁を参照。
- (25) FASB, *op. cit. supra* note (11), par.5.
- (26) この間の経緯については, 長東 航, 前掲 (1), 166-169 頁を参照。
- (27) FASB, *op. cit. supra* note (6), par.35 footnote. (平松一夫・広瀬義州訳, 前掲 (6), 301 頁)。
- (28) 長東 航, 前掲 (1), 166-167 頁。
- (29) FASB, *op. cit. supra* note (11), par.6.
- (30) この点については, SFAS 第 143 号の「背景説明および結論の根拠」においても, 「資産解体撤去債務の公正価値を認識する基本目的は, 将来決済を行わなければならない可能性がゼロよりは大きい^が, ステートメント第 5 号の観点からは『発生可能性が高い』までには達しないいくつかの資産解体撤去債務について, 認識を行うことにある」と述べられている (par.B 36)。
- (31) むしろ, 認識される負債の数および金額という面においては, 増加する可能性のほうが高いようにも思われる。この点については, 実際に調査を行ってみる必要があるだろう。
- (32) FASB, *Exposure Draft, Accounting for Conditional Asset Retirement Obligations, an*

interpretation of FASB Statement No.143, FASB, June 2004.

- (33) 例えば、有力な NPO 法人が、アメリカ環境保護局の委託を受けて、次のような報告書を公表したことなどが挙げられる。Global Environment & Technology Foundation (GETF), *Asbestos Strategies*, GETF, May 2003.
- (34) FASB, *op. cit. supra* note (32), par.B 3.
- (35) *Ibid.*, par.B 4.
- (36) *Ibid.*, par.B 3.
- (37) *Ibid.*, par.3.
- (38) *Ibid.*
- (39) *Ibid.*, par.4.
- (40) ここで「会計的債務（経済的債務）」とは、SFAC 第 6 号における負債の定義に関する記述「……債務という用語は、法的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、道徳的責任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」(FASB, *op. cit. supra* note (6), par.35 footnote.(平松一夫・広瀬義州訳、前掲 (6), 301 頁参照。)) における「債務」を意味する用語として用いている。
- (41) 例えば、内田 貴「契約の時代 日本社会と契約法」岩波書店、2000 年、潮見佳男「第 3 編 債権 前注」(奥田昌道編「新版 注釈民法 (10) I 債権 (1) 債権の目的・効力 (1)」有斐閣、2003 年、所収) など。
- (42) 企業会計基準委員会基本概念ワーキング・グループ、前掲 (2), 16-17 頁。
- (43) わが国における法的債務は、アメリカにおける約束手続法理による債務を含む概念であると考えられる。これについては、長東 航、前掲 (1), 167-168 頁を参照。