

赤塚尚之 著『IASB「2018年 概念フレームワーク」と引当金 会計 概念レベル・基準レベル の予備的検討』

(滋賀大学経済学部研究叢書第53号)

滋賀大学経済学部
2020年、284pp.

松本敏史

Toshifumi Matsumoto

早稲田大学商学大学院 / 教授

I はじめに

著者が本書の分析対象としている国際会計基準第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」(“Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”, September 1998.以下、IAS 37)には筆者にも懐かしい思い出がある。20年以上も前のことだが、1999年の春から2000年の秋にかけて、英国のSheffield大学で在外研究をしていた。当時の日本はまさに会計ビッグバンの真っ只中で、それまで「トライアングル体制」(商法、証券取引法、税法が一体化した会計制度)を支えてきた取得原価主義の会計基準が時価評価を随所に織り込んだアングロサクソン(英米)型の会計基準に急速に置き換えられていった時期である。

これに対して英国はまさに無風状態。筆者は古くからの友人であるChristopher Humphrey氏(現Manchester大学ビジネススクール教授)の自宅に遊びに行っていた。そして遅い朝食を取っていたときのことである。Chrisが手渡してくれた郵便物を開けると中身は最新の会計法規集だった。そして何気なくページをめくっていると目に飛び込んできたのが当時筆者も関心を寄せていた「Provisions(引当金)」の文字である。早速冒頭のIAS37を読み始めて驚いた。というのもIAS37

は引当金を「時期あるいは金額が不確実な負債(a liability of uncertain timing or amount)」と定義していたからである。

もちろん引当金自体は貸借対照表の貸方(負債あるいは資産のマイナス)項目である。しかし前世紀に「近代会計学」を学んだ者は、引当金を当期に計上すべき将来発生費用の相手勘定として、すなわち引当金の機能を「期間損益計算⇒引当金の計上」のフレームワークによって理解するはずである。これに対してIAS37は「時期あるいは金額が不確実な負債」の認識を目的としており、その計算構造は「負債の認識と測定⇒期間損益計算」である。

前世紀末から今世紀にかけて主要国の会計基準は期間損益計算を重視する収益費用アプローチから、企業の富(企業価値)の表示を重視する資産負債アプローチへと大きくシフトしてきた。筆者が本書で分析の対象としているIAS37はまさにこの動きを象徴する基準であることを付言しておきたい。

II 本書の目的

IAS37は1998年に公表されたあと(適用は1999年以降)、これまで数度改訂の動きがあった

が実現していない。その間に「財務報告に関する概念フレームワーク（以下、概念FW）」が改訂された。このような状況のもとで筆者は本書の目的を次のように説明している。

「IAS第37号『引当金、偶発負債、および偶発資産』を基礎として、①2018年3月に公表されたIASBの新概念フレームワークと整合的な引当金会計の枠組みを導出することを試み、さらに②それを基準レベルで運用可能なものとするべく検討すべき諸課題を識別し提示することを試みるものである」(P.1)。

この説明を敷衍すると次のようになろう。まずIFRSの基準設定は、会計実務の中から適正な方法を抽出し、それを基準化していく帰納法的なアプローチではない。財務報告の目的から出発し、一定の理論的な枠組みの中で適正と考えられる会計基準を演繹法的に開発していくアプローチである。その際、このアプローチに必要な財務報告の目的や種々の基礎概念について理論的な枠組みを提供してくれるのが概念FWであり、当然のことながら概念FWと個別会計基準は整合していなければならない。

ところが引当金会計を見ると、IAS₃₇ (1998年)と最新の概念FW (2018年)の間には20年のギャップが生じている。そこでこのギャップを埋めるために最新の概念FWと整合的な引当金会計の枠組みを導出しようというのが筆者の立場であり、本書の目的である。

Ⅲ 本書の構成

筆者は上記の目的を達成すべく、以下の章立てのもとに緻密な論理展開を行っている。各章のタイトルと要点は次のとおりである。

第1章 新概念フレームワークと整合的な引当金会計の枠組みを導出することの意義

- ・引当金に関連する複数のプロジェクトを分類整理し、その内容を詳述している。

第2章 IAS第37号の論点整理

- ・負債の定義、引当金の認識要件、引当金の測定、不利な契約、偶発資産(後発事象)、補填(に対する権利)、その他について上記のプロジェクトや概念FWとの関連で多くの論点を提示し、各項目について細かな解説を付している。

第3章 負債の定義(負債の3要件)の適用

- ・概念FWで提示されている負債の3要件をIAS₃₇や関連文書が示している設例に適用することで、概念FWが義務発生事象の解釈さらには負債の認識パターンに及ぼす影響を詳しく分析している。

第4章 認識要件の適用

- ・引当金の認識要件を整理し、概念FWとの整合性を確認している。そしてIAS₃₇の適用対象が有する特性と照合した結果、IAS₃₇が提示している認識要件をすべて維持する必要があると述べている。

第5章 測定基礎の選択

- ・「歴史的原価」「現在原価」「公正価値」「履行価値」について説明したあと、引当金に最適な測定基礎が「履行価値」であることを論証している。

第6章 2018年概念フレームワークと整合的な引当金会計の枠組み

- ・以上の考察を踏まえたうえで、負債の識別、引当金の認識要件、引当金の測定基礎、履行価値の測定の観点から2018年概念FWと整合する引当金会計の基本モデルを提示している。

第7章 IAS第37号の再構築に向けた検討課題

- ・上記の引当金会計モデルを基準レベルで運用可能にするために検討しなければならない35の課題（このうち6項目は根幹にかかわる）を提示している。

補遺1 負債プロジェクト（2010年作業草案以降の検討）

補遺2 負債プロジェクト（測定）

補遺3 CMAC・GPF合同会議（2015年6月）

補遺4 2018年概念フレームワークの適用

IV 総評

IAS₃₇は1998年に公表されて以来、数度にわたって改訂が試みられてきたが、いまだに実現していない。ところがその間に「概念フレームワーク」が改訂されたため、両者の整合性が問われることになる。本書はこの間の改訂作業を時系列で分析し、基礎概念をめぐる両者の錯綜した関係を細かく分析している。この点が本書の貢献の一つである。

上記のように、本書は「最新の概念フレームワークと統合的な引当金会計のモデルを導出すること」を目的としている。この研究は我が国の引当金会計基準の開発に連動しており、実践的な意味をもつ。ちなみに我が国の会計基準設定機関であるASBJも資産負債アプローチのIAS₃₇を意識しながら引当金会計基準の開発作業を行ってきた（ように思われる）。しかし2009年に「引当金に関する論点の整理」を公表したまま作業は止まっている。今後、基準の設定作業が再開されたとき、本書の分析は先行的な研究として参照されることになろう。

我が国の引当金会計基準である企業会計原則注解18は適正な期間損益計算を目的とする収益費用アプローチの会計基準である。この思考を否定して登場したのが資産負債アプローチのIAS₃₇

であり、これを研究対象にしている本書は資産負債アプローチの引当金会計基準を理解するためのテキストになる。その際、70頁に及ぶ「補遺」は資料的価値が高い。

このように多くのメリットをもつ本書だが、難点がないわけではない。本書は徹頭徹尾、理論的な考察で貫かれており、いわゆる「遊び」の部分がない。そのため、本書を読み通すにはかなりの「読書体力」が必要である。仮の話だが、各章の冒頭部分で関連の基礎概念や用語を解説し、自己信用リスクが生み出すパラドックス等、IAS₃₇の計算構造にかかわる興味深い話をサイドストーリーとして紹介すれば、本書はより理解しやすい書物になったように思われる。

それはともかく、本書には引当金会計ないし負債会計の最新情報が詰まっている。この領域に関心がある会計学徒にとって一読の価値がある書物であることに変わりはない。

