

資産定義中の「支配」概念を巡る混乱

— IFRS15及びIFRS16の「支配」定義及び用語法についての問題提起 — (その1)

内 倉 滋

第 I 章 はじめに

[1] IFRS16における「支配」というタームの用いられ方に端を発した疑問点

「IFRS16 リース」を読んでいて、「支配 (control)」[←資産の定義中に出て来る「支配」という概念のもの；詳しくは後述] というタームの用いられ方に関して 非常に気になってしまった点があった。そのことをコメントすることから、本稿をスタートさせたい。

2018年3月に改訂されたIASBの「概念フレームワーク」(以下2018年概念フレームワークと言う；なお2018年概念フレームワーク自身、「2018 *Conceptual Framework*」(par.BC0.8) と略記している。)における「支配」定義では、「支配」の客体(対象)である経済的資源を何らかの「権利(a right)」(par.4.4)あるいは「権利のセット(the set of rights)」(par.4.12 [私的訳出；以下私訳と言う。])としている。そのことを前提とすると[←ただし、2018年概念フレームワークを前提としてIFRS16の用語法を考察していくべきなのかどうかは、後に詳述する。]、リースの借手が「支配」しているのはリース物件の「使用権」という権利のはずである。IFRS16に出てくる「使用の権利」とか「使用権資産」という表現は、「使用権」という権利を表していると解せるので、2018年概念フレームワークの観点からすると妥当な表現だと言えよう[←とは言え、そうした妥当な表現にも色々なパターンの言い回しがあることは、気になる点ではあるが···]。

問題は、2018年概念フレームワークの観点からすると妥当とは言いがたい表現が、IFRS16において数多く使われていることである。「資産の使用」というものを「支配」の客体(対象)とした“資産の使用を支配”といった表現は、その悪しき典型である。さらには、「資産を使用する権利」を言い

表すために「資産」、「支配」、「使用」、「権利」というタームをそれぞれ好き勝手に並べ、あるときは“資産の使用を支配する権利”と言ったり、またあるときは“資産を支配し使用する権利”と表現したりしていることも、基準の読者を混乱させてしまおう。

セール アンド リースバック取引の説明箇所を読み進めていくと、上述したものは別種の混乱に陥ってしまう；と言うか、大きな戸惑いを感じてしまう。なぜならば、突然にそこでは、物的な財貨自体を「支配」の客体(対象)としたところの「財貨の売買取引のときの「支配」」のような意味でもっばら「支配」というタームが用いられるようになり、それまで出て来た“使用権資産を支配”のような言い回しは、極力控えるか、あるいは別の表現に巧妙に置き換えられているからである。

このような事態を前にして、いったいIFRS16は「支配」をどのように定義しているのだろうかと思ひ規定を読み進めていくと、「付録B 適用指針」の中に「支配」の定義らしきものを発見する。その中身は、残念ながら基準の読者をますます混乱させるようなものであった。[←本「支配」定義の唯一の救いは、「支配」の客体(対象)を、物的な財貨それ自体ではなくそれに係る権利[のセット]としている、ということぐらいであろうか···] その一方で当該箇所には、“IFRS16の本指針は、2018年概念フレームワークとIFRS15の2つの「支配」定義をお手本にしている”とのコメントが付されており、[ア]「IFRS15 顧客との契約から生じる収益」が、2018年概念フレームワークとは別に 独自の「支配」の定義をしていること；[イ] これら2つの「支配」定義は、IFRS16にとりお手本になるべきものであること；を知ることとなる。

そのことは、新たな疑問点を生じさせることになった。その1つは、IFRS15は(何らかの「権利[のセット]」ではなく)物的な財貨等を「支配」の

客体（対象）とした「支配」の定義をしているのであるが、そうした姿勢は 2018年概念フレームワーク「支配」定義の基本的枠組みからするとおかしいのではないかと、という疑問である。そしてもう一つ、そもそも2018年概念フレームワーク「支配」定義とIFRS15「支配」定義とはどのような関係にあるのか、という点である。

[2] 本稿における論の進め方

本稿では、“IFRS16における「支配」というタームの用いられ方に端を発した疑問点”を説明した以上の流れを180度逆転させて、今直前に言及した最後の疑問点の整理から始めて 最初の疑問点に至る、という形で、論を進めていこうと考えている。すなわち、まずは「支配」定義として、IFRS16にとり お手本になるべきものである 2018年概念フレームワークとIFRS15の2つの「支配」定義を取り上げ、それらはそれぞれどのような中身のものでありそして両者はどういう関係にあるのかという点を明らかにしておくことから、本論における議論を出発させたい。その際、2018年概念フレームワーク「支配」定義とIFRS15「支配」定義の位置関係から見たときに感じるIFRS15「支配」定義の問題点を、いくつか指摘したい。次いで、そこまで論を進めて来た際に得られた知見を前提に、IFRS16「支配」定義があまりにも脆弱なものであることを示したい。そして最後に、IFRS16では、terminologyの首尾一貫性の無さも手伝って、「支配」というタームの用いられ方がいかに大きな混乱状態にあるのかを、つぶさに見ていくこととしたい。

なお、以上に述べて来た「支配」というタームは、資産の定義中に出て来る「支配」という概念（以下 資産定義中の「支配」概念 と述べる。）のものである。例えば2018年概念フレームワークは、資産を、「過去の諸事象の結果として事業体に支配されている現在の経済的資源」（2018年概念フレームワーク, par.4.3 [私訳]）と定義している；本稿における「支配」というタームは、この資産定義中に出て来る「支配」という概念のものである。

ただし、企業会計上の「支配」概念としては、上述の資産定義中の「支配」概念とは別に、「連結の基礎としての支配」（IFRS10, par.2 (b) [ASBJ訳]）概念も存在する。例えば2018年概念フレームワーク

は、次のように述べている：

「2018年概念フレームワークは支配の概念（the concept of control）を、資産の定義において（in the definition of an asset）のみならず、親会社による その子会社に対する支配についての それ [=2018年概念フレームワーク] の記述においても、用いている。」（2018年概念フレームワーク, par.BC4.40 [私訳]；なお、引用文中の [] 括弧内は引用者の補足（以下同様））。

同様にIFRS16も、「IFRS10……における支配の考え方」に言及している（IFRS16, par.BC117 [私訳]；なお、引用文中の …… は引用を飛ばした箇所を示す（以下同様））。

しかしながら本稿では、問題意識が上記してきた点にあるため、そうした連結上の「支配」概念は考察の対象外としたい。

第II章 資産定義中の「支配」についての2つの概念

第1節 2018年概念フレームワークにおける「支配」概念

[1] 前提的／準備的 コメント

上述したように、「支配」定義として、IFRS16にとり お手本になるべきものである 2018年概念フレームワークとIFRS15の2つの「支配」定義を取り上げ、それらはそれぞれどのような中身のものでありそして両者はどういう関係にあるのかという点を明らかにしておくことから、本論における議論を出発させたい。

まずは、2018年概念フレームワークにおける「支配」定義を取り上げる。

[2] 2018年概念フレームワークにおける「支配」定義

〈1〉資産定義について

本稿が対象としているのは、資産定義中の「支配」概念である。

その資産定義であるが、2018年概念フレームワークは、前述もしたが、「資産とは、過去の諸事象の結果として事業体に支配されている（controlled）現在の（present）経済的資源（economic resource）である。」（2018年概念フレームワーク, par.4.3 [私訳]）と定義している。そしてそこにおける

「経済的資源」を、「経済的資源とは、経済的便益 (economic benefits) を生み出す潜在能力 (the potential) を有している権利 (a right) である。」(2018年概念フレームワーク, par.4.4 [私訳]) と定義している。[← なお2018年概念フレームワークからの引用は、以下 本節において 単にpar.ナンバーのみを示す。また、特に断らない限りは、ASBJ訳の引用ではなく私訳であり、以下では [私訳] との注記は省略する。]

〈2〉「支配」定義について

その資産定義中の「支配」であるが、par.4.20と「付録 定義された諸用語」で、次のように定義されている：

[ア] Par.4.20:「事業体は経済的資源を支配している (controls) …、もしもそれ [=事業体] が、当該経済的資源の使用 (the use of the economic resource) を指図し (direct) かつ [and; なお、公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」(2015年5月28日) (以下 ED/2015/3 と言う。), par.BC4.44 (d) ではこの「and」をあえてイタリックにしている (ED/2015/3, par.4.18の方は、非イタリック。)] それから流出することになりうる [may; なお ED/2015/3, par.4.18にはこの「may」は無い。] 経済的便益を獲得する (obtain) [ことのできる] 現在の能力を有している (has) ならば。」(par.4.20)。

[イ]「付録 定義された諸用語」:「経済的資源に対する支配 (control of an economic resource) その [=事業体の] 経済的資源の使用を指図して (direct) それから流出することになりうる (may) 経済的便益を獲得する [ことのできる] 現在の能力」(付録定義された諸用語)。

このpar.4.20定義規定を多少ラフに述べると、「事業体は、経済的資源の使用を指図してそれから流出する経済的便益を獲得する現在の能力を有している場合には、経済的資源を支配している」ということになる。言い換えると、「経済的資源に対する支配とは、経済的資源の使用を指図してそれから流出する経済的便益を獲得する現在の能力を有していること」と定義していることになる。

[3] 2018年概念フレームワーク「支配」定義における「支配」の客体 (対象)

〈1〉概要説明

上記par.4.20は、「事業体は経済的資源を支配している……」(par.4.20) という言い方をしている。つまり2018年概念フレームワークは、何らかの「権利 [のセット]」である「経済的資源」という包括的なものを「支配」の客体 (対象) [← 何を「支配」しているのか、ということ。] として、「支配」の定義をしていることになる。これは、2018年概念フレームワーク「支配」定義が、後述するIFRS15「支配」定義などとは異なり、「過去の諸事象の結果として事業体に支配されている現在の経済的資源」という資産定義に出て来る「支配」そのものを定義しようとしたものだからである。

ところで2018年概念フレームワークでは、「サービスに対する直接的物権的な権利も瞬間的には存在する」と説明し (par.4.8)、「サービスに対する直接的物権的な権利」も経済的資源であり「支配」の客体 (対象) に含まれる、と考えている [← このことについてはここではこれ以上詳述しないこととしたい。]。この「サービス」も「支配」の客体 (対象) に含まれる」ということは、IFRS15でも同様である (後述)。

〈2〉場合により 特定の「経済的資源の認識を伴う取引」のときだけの「支配」定義が必要になってくる可能性があること

何らかの「経済的資源」[← その中身は2018年概念フレームワークの立場からすると何らかの「権利 [のセット]」であるが、ここではそのことには拘泥しないで論を進めていくこととする。] を会計上認識するためには、それを「支配」していなければならない。「経済的資源の認識を伴う取引」が存在する場合には、必ず「支配」の有無が問題となり、そのためには何らかの「支配」定義が前提とされなければならない。

ところで2018年概念フレームワーク「支配」定義は、上述したように「経済的資源」という包括的なものを「支配」の客体 (対象) としたものである。しかしながら、会計上認識の対象となりうる経済的資源は千差万別であり、また、後述するが、何を「単一の会計 [処理] 単位 (a single unit

of account)」（par.BC4.43, (c)）とするかの判断により、2018年概念フレームワーク「支配」定義の「支配」の要件（後述）のままでは不都合な事態が生じてしまう可能性がある。したがって、必ずというわけではないが〔←2018年概念フレームワーク「支配」定義で十分 という場合がほとんどであろう…〕、場合により 特定の“経済的資源の認識を伴う取引”のときだけの「支配」定義（具体的に言うと、特定の「経済的資源」を「支配」の客体（対象）とし それに対する特定の要件を「支配」の要件とした「支配」定義）が必要になってくる可能性がある。

後述する 財貨又はサービスの売買取引のときのIFRS15「支配」定義が、その例である。詳しくは後述するが、IFRS15では、物的な財貨等（「約束の財貨又はサービス」）自体を「単一の会計〔処理〕単位」としたため、2018年概念フレームワーク「支配」定義の「支配」の客体（対象）と「支配」の要件のままでは不都合な事態が生じてしまうこととなり、そのために独自の「支配」の客体（対象）及び「支配」の要件を中身にした独自の「支配」定義を規定している。

なお、ある“経済的資源の認識を伴う取引”につき、そうした独自の「支配」定義が規定されていなかったとすると、当該取引については、そうする必要が無かったということである。その場合は、2018年概念フレームワーク「支配」定義で十分だということであり、同「支配」定義ののっとして「支配」に関する規定を 制定していく／読んでいくことになる。

[4] 2018年概念フレームワーク「支配」定義における「支配」の要件

〈1〉概要説明

a. 前提的／準備的 コメント

ここに言う「支配」の要件とは、「支配」の客体（対象）に対し どのようなことができるときにそれ（＝「支配」の客体（対象））を「支配」していると見なすのか、ということである。支配自体の概念と言うこともできよう。

b. 結論

前述のように 2018年概念フレームワークは、“経

済的資源に対する支配とは、経済的資源の使用を指図して それから流出する経済的便益を獲得する現在の能力を有していること”と定義している。故に“使用を指図して それから流出する経済的便益を獲得する現在の能力を有していること”を「支配」の要件としている、と言える。

c. 2018年概念フレームワークの「支配」の要件には「事実上すべて」という閾値はない

なお、後述するが、IFRS15「支配」定義の「支配」の要件には、「事実上すべて（substantially all）」〔←ASBJ訳では「ほとんどすべて」〕という閾値が付けられている〔←“それから流出する経済的便益の事実上すべてを獲得する能力を有していること”を「支配」の要件としている（後述）。〕。それに対し 2018年概念フレームワーク「支配」定義の「支配」の要件には、「事実上すべて」というような閾値は付けられていない。

このことにつき 2018年概念フレームワークは、次の2点のコメントをしている：

[ア]「事実上すべて」のような閾値は基本的には不要である

「本審議会は指摘した…、'事実上すべての（substantially all）' 経済的便益 と言及することは、冗長的で、そして場合によっては混乱的であることになろう…、事業体が、単に それが支配している権利を認識しているにすぎないときにはいつも（if）…、と〔指摘した〕。」（par.BC4.43, (c)）。

権利の1つ1つを単一の会計〔処理〕単位として会計処理していくときには、「支配」の要件に「事実上すべて」というような閾値を付けることは、冗長的であり不要だ、ということである。

[イ] ただし基準レベルでは「事実上すべて」のような閾値を（「支配」の要件に）含めるべきか否かという問題が生じうる

「'事実上すべての' のような閾値を〔「支配」の要件に〕含めるかどうかという検討事項は、基準を考察しているときに…、例えば、ある基準が 事業体に〔←ASBJ訳では この「事業体に」を訳出していない。〕ある権利のグループを単一の資産（単一の会計〔処理〕単位（a single unit of account））として会計処理することを要請している、という場合に

は、生じるかもしれない。」(par.BC4.43, (c))。

Par.BC4.43, (c) のこのコメントは、IFRS15を念頭に置いたものと思われる。これについては、IFRS15が「支配」の要件に閾値を付けている理由として後述したい。

〈2〉“経済的資源の使用を指図（して それから 流出する経済的便益を獲得）する”の意味について

a. 2018年概念フレームワークによる説明

2018年概念フレームワークは、「経済的資源の使用を指図する現在の能力」の意味を説明している箇所、次の [ア], [イ] のような説明をしている：

[ア]「事業体は、経済的資源の使用を指図する現在の能力を有している…、もしもそれが、当該経済的資源を自らの活動に配置させる権利 (the right)、あるいは別の者が当該経済的資源を当該他の者の活動に配置させることを許容する権利を有しているならば。」(par.4.21)。

なおここでは、「経済的資源の使用を指図する現在の能力」としているが、正確には、“(経済的資源の) 使用を指図してそれから流出する経済的便益を獲得する現在の能力”と述べるべきだと思われる。

また、ここでは、「配置させる権利」とか「許容する権利」というように、「権利」というタームを使っている。しかしながら、経済的資源自体が権利なので、ここでの「権利」というタームは「～できる能力」といった意味合いのものとして理解していくべきであろう。[← この点、IFRS15はより明確で、「使用の指図」の意味を説明している箇所において、「能力」というタームを「権利」というタームに言い換えている (後述)]。

[イ]「支配は、他の者を、経済的資源の使用を指図することから、そしてそれから流出することになりうる経済的便益を獲得することから 阻止するところの、現在の能力を含んでいる。」(par.4.20)。

なおここでは、「支配は」が主語であるが、内容的には、「支配」の要件である“(経済的資源の) 使用を指図してそれから流出する経済的便益を獲得する現在の能力”を主語にした説明として読んでいける。

b. 以上の説明に対するコメント

Par.4.21は、“事業体は～のような能力を有していれば 経済的資源の使用を指図（して それから流出する経済的便益を獲得）する現在の能力を有している”という構文である。それゆえ同par.は、2018年概念フレームワークにおける“経済的資源の使用を指図（して それから流出する経済的便益を獲得）する”ということの意味を説明していることになる。また par.4.20は、そこに言及されている能力が、「支配」の要件である“(経済的資源の) 使用を指図してそれから流出する経済的便益を獲得する現在の能力”に含まれる、という言い方をしている。

そのことを含めて要約すると、“経済的資源の使用を指図（してそれから流出する経済的便益を獲得）する”とは、「経済的資源を」“自らの活動に活用する”ことや“他の者が活用することを認める”ことを言い、そこには“他の者が「経済的資源の」使用を指図して経済的便益を得ることを妨げる”ことも含まれる、ということの説明していることになる。

なお、IFRS15における“資産 [= 約束の財貨又はサービス] の使用を指図する”の意味 (後述) も、説明の仕方は異なるが、ほぼ同内容である。

[5] 以上の要約

以上の整理から明らかなように 2018年概念フレームワーク「支配」定義は、何らかの「権利 [のセット]」である「経済的資源」という包括的なものを「支配」の客体 (対象) とし、“使用を指図してそれから流出する経済的便益を獲得する現在の能力を有していること”を「支配」の要件とした、資産定義中の「支配」というものを一般的に定義したものである。

そこに言う“経済的資源の使用を指図（してそれから流出する経済的便益を獲得）する”とは、「経済的資源を」“自らの活動に活用する”ことや“他の者が活用することを認める”ことを言い、そこには“他の者が「経済的資源の」使用を指図して経済的便益を得ることを妨げる”ことも含まれる。

第2節 IFRS15における「支配」概念

[1] IFRS15における「支配」定義

〈1〉独自の「支配」定義の必要性：概要説明

IFRS15では 物的な財貨等 (「約束の財貨又はサー

ビス) 自体を「単一の会計〔処理〕単位」としたため〔←下記要参照〕、2018年概念フレームワーク「支配」定義の「支配」の客体(対象)と「支配」の要件のままでは不都合な事態が生じてしまうこととなり〔←下記で詳説〕、そのためにIFRS15は、独自の「支配」の客体(対象)及び「支配」の要件を中身にした独自の「支配」定義を規定している。

まずは、そのIFRS15「支配」定義の概要を紹介していきたい。

なお上で「2018年概念フレームワーク「支配」定義」と書いたが、2014年5月のIFRS15公表時に有効な概念フレームワークは、2010年9月に公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下2010年概念フレームワークと言う；なお2018年概念フレームワークにおいても、「2010 *Conceptual Framework*」(par.BC0.3)と略記されている。)である。ただしその時点ではIASBはすでにその改訂作業に着手しており、2013年7月に「討議資料」(DP/2013/1；コメント期限2014年1月14日)を公表し更なる検討を続けていた。その成果が2015年5月に公開草案(ED/2015/3)としてまとめられ、その中身が2018年概念フレームワークに引き継がれている。そのような経緯があるためここでは、共時性のずれがあるが、IFRS15と2018年概念フレームワークを(場合によってはED/2015/3を)対照させて議論していくこととした。

〈2〉Par.33等の規定

IFRS15は、2018年概念フレームワークの資産定義を無視していることになるが、「財貨又はサービス」を「資産」と言い換えている；「約束の財貨又はサービス(a promised good or service)(すなわち資産)」(IFRS15, par.31〔私訳〕；以下本節及び次章においてIFRS15からの引用は、単にpar.ナンバーのみを示す。)。Pars.BC120, BC122でも、まったく同様に、「約束した財又はサービス(すなわち、資産)」(ASBJ訳)との言換えをしている。その意図であるが、IFRS15は、これまでの会計慣行を尊重して、「約束の財貨又はサービス」を〔←2018年概念フレームワークの立場からは、(「サービス」の問題を捨象したコメントになるが、)「約束の財貨」の所有に係る権能』という「権利のグループ」をひとまとめにして、とすべきであるが…〕あえて

「単一の会計〔処理〕単位」としている、ということである。

その上で par.33, 柱書(の2文)で、「支配」についての次のような定義をしている：

「資産〔＝約束の財貨又はサービス〕に対する支配は、当該資産の使用を指図し、そしてそれからの残留便益の事実上すべて(substantially all)を獲得する能力を指している。」(par.33, 柱書〔私訳〕)。

Par.BC120でも、同様に次のように述べている：「両審議会は、約束した財又はサービス(すなわち、資産)の支配とは、顧客が当該資産の使用を指図して当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを得る能力であると決定した。」(par.BC120〔ASBJ訳〕)。

すなわちIFRS15は、2018年概念フレームワークの規定ぶりに合わせると、「約束の財貨又はサービス」に対する支配とは、「約束の財貨又はサービスの使用を指図して それから流出する経済的便益の事実上すべてを獲得する能力を有していること」との「支配」定義をしている。主語を「顧客は」にして2018年概念フレームワーク, par.4.20の規定文言に合わせると、次のようになる：「顧客は、「約束の財貨又はサービス」の使用を指図してそれから流出する経済的便益の事実上すべてを獲得する能力を有している場合には、「約束の財貨又はサービス」を支配している”。

なおIFRS15では、2018年概念フレームワーク「支配」定義のように「能力」に「現在の」という形容詞を付してはいない。

〈3〉IFRS15は「サービス」をも「資産」に含めて理解している

上述のようにIFRS15は、「約束の財貨又はサービス」を「資産」と言い換えているので、IFRS15の「資産」には「サービス」も含まれる。そのことを前提にIFRS15は、「サービス資産」というタームも用いている(「多くのサービス契約ではサービス資産が創出されると同時に消費されるため、……」(par.BC122〔ASBJ訳〕))。

なぜそのような取扱いをしているのかについては、「IFRS15「支配」定義の問題点」として後述したい。

[2] IFRS15「支配」定義における「支配」の 客体（対象）

〈1〉前提的／準備的 コメント

上述のIFRS15「支配」定義では、「支配」の客体（対象）は、「約束の財貨又はサービス」とされている。それは、どのような理由からであろうか。

〈2〉IFRS15が「約束の財貨又はサービス」を 「支配」の客体（対象）とした「支配」の 定義をしている理由

それは、IFRS15が、（これまでの会計慣行を尊重して）あえて「単一の会計〔処理〕単位」としている「約束の財貨又はサービス」を顧客が「支配」したときに、（「約束の財貨又はサービス」の顧客への移転に係る）収益を認識すべきだ、と規定しているためである。そのためIFRS15は、それに合わせて、「約束の財貨又はサービス」を「支配」の客体（対象）とした「支配」の定義をしているわけである。

なおIFRS15は、“「約束の財貨又はサービス」を顧客が「支配」したときに、（「約束の財貨又はサービス」の顧客への移転に係る）収益を認識すべきだ”、とストレートに規定しているわけではない。次の par.31, 1文, 2文 の内容をつなぎ合わせての理解である：

「事業体は、当該事業体が、約束の財貨又はサービス（すなわち資産）を顧客へ移転することによって履行義務を充足させるときに（あるいは〔充足させる〕につれて）、収益を認識するものとする。資産〔＝約束の財貨又はサービス〕は、顧客がその資産に対する支配を獲得するとき（あるいは〔獲得する〕につれて）、〔顧客へ〕移転される。」（par.31〔私訳〕）。

[3] IFRS15「支配」定義における「支配」の 要件

〈1〉前提的／準備的 コメント

上述のIFRS15「支配」定義では、独自の「支配」の要件を規定している。独自の「支配」の要件とは、“使用を指図してそれから流出する経済的便益の事実上すべてを獲得する能力を有していること”を「支配」の要件としている点である。

では、IFRS15「支配」定義の「支配」の要件に「事実上すべて」という閾値が付せられているのは、

どのような理由からであろうか。

〈2〉「支配」の要件に「事実上すべて」という 閾値が付せられている理由

IFRS15は、どのような理由から「事実上すべて」という閾値が必要なのかについての説明を、一切していない。しかしながら、その理由は明白である。それは、IFRS15が、「単一の会計〔処理〕単位」としている「約束の財貨又はサービス」を顧客が「支配」したときに収益を認識すべきだ、と規定していることに合わせて、「約束の財貨又はサービス」を「支配」の客体（対象）とした「支配」の定義をしているからである。「約束の財貨又はサービス」を「支配」の客体（対象）とした場合には、「支配」の要件に「事実上すべて」という閾値を付しておかないと、まずいことになってしまう、ということである。

具体的な例で補足しよう。例えば、「使用権」から流出する経済的便益を企業が獲得できないような場合、例えば原資産に係るリース取引の貸手の場合に、もしもそのような閾値がなかったとすると、貸手は原資産を もはや単一の会計〔処理〕単位として会計処理することができなくなってしまう、ということである [←かと言って借手が原資産から流出する経済的便益のすべてを獲得する能力を有しているわけではないので、借手が原資産を単一の会計〔処理〕単位として会計処理できるわけでもない。]

2018年概念フレームワークが、基準レベルでは「事実上すべて」のような閾値を（「支配」の要件に）含めるべきか否かという問題が、「ある権利のグループを単一の資産（単一の会計〔処理〕単位）として会計処理することを要請している、という場合」（2018年概念フレームワーク, par.BC4.43, (c)）には生じうると考えていることは、前述したとおりである。ここでのIFRS15のケースは、まさにその事例だと言えよう。

なお、蛇足になるが、上で例に挙げた貸手が「使用権」から流出する経済的便益を獲得できないという状況は、「支配」の客体（対象）から「使用権」が欠落していることと、結果的には同じである。したがって、「事実上すべて」というような閾値は、「支配」の要件の側に付けても「支配」の客体（対象）の側に付けても、事実上 同じことになろう。

すなわち、「約束の財貨」の所有に係る権能（のすべて）から経済的便益を「事実上すべて」獲得できる”≡ “「約束の財貨」の所有に係る権能の「事実上すべて」から経済的便益を（すべて）獲得できる”、ということである。ただしIFRS15の場合は、「権利のグループ」ではなく物的な財貨等を「支配」の客体（対象）としてしまっているため、「事実上すべて」のような閾値は「支配」の要件の側にしか付けられないことになる。

〈3〉「資産の使用を指図し」の意味について

a. Par.BC120, (b) 規定

IFRS15は、「使用の指図」の意味を説明している箇所、次のような説明をしている：

「顧客が資産 [=約束の財貨又はサービス] の使用を指図する能力とは、顧客が当該資産を自らの活動に利用するか、当該資産を他の企業が活動に利用することを認めるか、又は他の企業による当該資産の利用を制限する権利を指す。」(par.BC120, (b) [ASBJ訳])。本規定は、けっきょく“資産 [=約束の財貨又はサービス] の使用を指図する”とはどういうことかを、説明してることになる。要約するとそれは、当該資産を“自らの活動に利用する”こと、“他の企業が活動に利用することを認める”こと、及び“他の企業による当該資産の利用を制限する”こと、ということになる。2018年概念フレームワークにおける“経済的資源の使用を指図（してそれから流出する経済的便益を獲得）する”の意味（前述）も、説明の仕方は異なるが、ほぼ同内容である。

なお、ここでは、「能力」というタームを「権利」というタームに言い換えている。しかしながら、ここでの「権利」というタームは「～できる能力」といった意味合いのものとして理解していくべきであろう[←前述したが、2018年概念フレームワークの場合も、同様に、「経済的資源の使用を指図する現在の能力」の意味を説明している箇所における「権利」というタームは「～できる能力」といった意味合いのものとして理解していくべきであろう。]

また、話しが末節に至ってしまうが、1つだけ気になることがある。上記説明の箇所が、「結論の根拠」の箇所であることである。IFRS15の基準本文の方の説明はとてども中途半端なもので、資産を「自

らの活動に利用する”ことや“他の企業が活動に利用することを認める”こと の言及は無く、“他の企業による当該資産の利用を制限する”ことについてのみ、次のように規定している：「支配は、他の事業体を、資産の使用を指図することから、そしてそれからの便益を獲得することから 排除する能力を含んでいる。」(par.33, 柱書 [私訳])。

b. ‘収益’ や ‘処分’ 等の行為は含まれないこと

前述のようにIFRS15は、「約束の財貨又はサービス」という物的な財貨等自体を「支配」の客体（対象）とした「支配」の定義をしている。ここで「サービス」の問題を捨象するなら、「約束の財貨」という物的な財貨自体を「支配」の客体（対象）としていることになる。その場合、物的な財貨を「支配」している者は、所有権の3権能である 使用権、収益権、処分権 を基本的にはすべて保持してしかなるべきである。したがって、‘使用’、‘収益’、‘処分’ の行為が 基本的にはすべて / 「事実上すべて」できる、ということが「支配」の要件に含まれていなければならないこととなる。

しかるに、上記の par.BC120, (b) 規定からすると、「資産の使用を指図し」の「使用」には、‘収益’ や ‘処分’ 等の行為は含まれないように読み取れる。すなわち、par.BC120, (b) 規定では「資産 [=約束の財貨又はサービス] の使用を指図する能力」の第一に「顧客が当該資産を自らの活動に利用する」ことを挙げているが、これが ‘収益’ や ‘処分’ 等の行為を含まないことは、この規定文言を素直に読んでいく限りは 明らかである。ただ par.BC120, (b) は、第二に「他の企業が活動に利用することを認める」ことも挙げている。この記述からすると、一見 ‘収益’ 行為をも含んでいるようにも見える。しかしながらその記述は、‘収益’ という積極的な行為を意味してののではなく ‘使用’ の1特殊ケースと理解していった方がベターであろう。

そんなおかしなことになっている原因は、物的な財貨等（「約束の財貨又はサービス」）自体を「支配」の客体（対象）とした「支配」の定義をしているIFRS15が、「支配」の要件については、何らかの ‘権利 [のセット]’ である「経済的資源」という包括的なものを「支配」の客体（対象）として「支配」の定義をしている2018年概念フレームワーク

の“使用を指図してそれから流出する経済的便益を獲得する現在の能力を有していること”という「支配」の要件を踏襲してしまったことにあると思われる。「収益権」や「処分権」の「使用」であれば、それは「収益」や「処分」の行為を指すことになるが、物的な財貨の「使用」と言えば「収益」や「処分」の行為は含まないことになってしまう、ということである。

〈4〉「資産の使用を指図し」の意味についての別の見解の可能性

それに対し、“資産 [= 約束の財貨又はサービス] の使用を指図する”の「使用」には「収益」や「処分」等の行為も含むとIFRS15は考えている、と解釈する余地もある。

なぜならばIFRS15は、「資産 [= 約束の財貨又はサービス] の使用を指図し、……獲得する」ところの「当該資産……からの残留便益」(par.33, 柱書 [私訳]) を説明している箇所、その場合の「資産の便益は、以下のような多くの手段によって直接的にあるいは間接的に獲得されうるところの潜在的なキャッシュフロー（インフローあるいはアウトフローの節約額）である」(par.33, 柱書 [私訳]) として、「財貨を生産するあるいはサービス（電気、運輸等の）公益事業（public services）を含む。）を提供するために、当該資産を使用する」(par.33, (a) [私訳]；なおASBJ訳は「公益事業」を「公共事業」と事実上誤訳。）との狭義の「使用」に加え、「当該資産を販売あるいは交換する」(par.33, (d) [私訳]) ことや「当該資産を担保差入れする」(par.33, (e) [私訳]) こと等を挙げている。この記述からすると、“資産 [= 約束の財貨又はサービス] の使用を指図する”の「使用」には狭義の「使用」に加え「売却」や「担保差入れ」等の行為も含むとIFRS15は考えている、と解釈する余地もあることになる。

実際IFRS15は、そのように考えているのではないだろうか。上述のpar.BC120, (b) 規定からするとそうは見えないわけであるが、それは、(前述もしたが、)IFRS15が、「支配」の要件については、2018年概念フレームワークの“使用を指図してそれから流出する経済的便益を獲得する現在の能力を有していること”という「支配」の要件を踏襲してしまっ

たことにあると思われる。つまり、基準の規定しようとした中身が間違っているのではない。言語上の、文言上の問題なのだ。しかしそれが、後に見るように、多くの混乱を引き起こしてしまっている。

[4] 以上の要約：IFRS15における「支配」の具体的な意味内容

以上の整理から明らかなようにIFRS15の「支配」定義は、「約束の財貨又はサービス」という物的な財貨等自体を「支配」の客体（対象）とし、“使用を指図してそれから流出する経済的便益の事実上すべてを獲得する能力を有していること”を「支配」の要件とした、財貨又はサービスの売買取引のときだけの「支配」定義である。

そこに言う「使用を指図し」の「使用」とは、当該資産を“自らの活動に利用する”こと、“他の企業が活動に利用することを認める”こと、及び“他の企業による当該資産の利用を制限する”ことを言う。「収益」や「処分」等の行為は含まれず、純粹に「使用」の行為のみが含まれる（と規定文言上は解せざるをえない）。

第3節 2つの「支配」定義の関係/位置付け

以上 内容紹介してきた2018年概念フレームワークにおける「支配」定義とIFRS15における「支配」定義には、どのような関係があるのであろうか。

前述したように、2018年概念フレームワーク「支配」定義は、“資産定義中の「支配」というものを一般的に定義したもの”である。他方IFRS15における「支配」定義は、「財貨又はサービス」の売買取引という特定の取引のときだけの「支配」定義である。すなわち2つの「支配」定義は、「一般」と「特定」の関係にあるとすることができよう。

ところで、もし2018年概念フレームワーク「支配」定義とIFRS15「支配」定義が「一般」と「特定」の関係にあるならば、IFRS15「支配」定義は、2018年概念フレームワーク「支配」定義の基本的枠組みから大きく外れるべきものではないと言える。果たして実際には、どうなのであろうか？ こうした点を含め、以下において、IFRS15「支配」定義の問題点の検討をしていきたい。

第三章 IFRS15「支配」定義の問題点

第1節 問題点の提起

[1] 前提的／準備的 コメント

上でIFRS15における「支配」定義の内容紹介をしてきたわけであるが、そこで説明してきた内容には、疑問を感じざるをえない点がいくつか含まれていた。ここでそれらを「IFRS15「支配」定義の問題点」としてまとめておくこととしたい。

[2] 問題点その1：IFRS15では「サービス」も「支配」の客体（対象）に含めて「支配」定義をしていること

〈1〉概要説明

IFRS15は「サービス」をも「資産」に含めて理解している（前述）ため、「支配」の客体（対象）には「サービス」も含まれていることになる。その結果、顧客が約束のサービスの“使用を指図してそれから流出する経済的便益の事実上すべてを獲得する能力を有している”という要件を満たし、顧客が約束のサービスに対する「支配」を獲得するときに（あるいは〔獲得する〕につれて）、当該サービスが顧客に移転される という扱いをしていくことになる。「移転（transfer）」とは、現に存在するあるものが他に移ることを言うわけであり、サービスについて そのような理解をしていくことは、善意に理解していったとしても、違和感を感じざるをえない。

なぜそのような取扱いをしているのか につき、IFRS15は次のように述べている：

「財貨及びサービス（Goods and services）は、それらが受け取られそれと同時に（and）使用される（多くのサービスの場合のように…）ときに、たとえ単に瞬間的にすぎないとしても、資産（assets）である。」（par.33, 柱書〔私訳〕）。

このコメントは、2018年概念フレームワークの見解にのっとったものだ と推察することも不可能ではない。前述したように2018年概念フレームワークは、“サービスに対する直接的物権的な権利も瞬間的には存在する”と説明し（par.4.8）、“サービスに対する直接的物権的な権利”も経済的資源であり「支配」の客体（対象）に含まれる、と考えている。しかしながら、IFRS15の上記した根拠は「権利」レベルの抽象的な話をしているのではないので、説

得力がまったく無いと言えよう。[←「権利」であるならば、「移転」ということを思念することも不可能ではない、ということ。]

そのことを自ら露呈していることになるのであるが、そもそも IFRS15が「サービス」をも「資産」に含めて理解していることの理由を述べているpar.33, 柱書 のセンテンス [←「財貨及びサービスは、それらが受け取られ それと同時に使用される（多くのサービスの場合のように…）ときに、たとえ単に瞬間的にすぎないとしても、資産である。」（par.33, 柱書〔私訳〕；前述）] 自体、まったく意味をなしていない。なぜならば、その2つ前のセンテンスで「財貨又はサービス」を「資産」と言い換えている（前述）ので、このpar.33, 柱書〔私訳〕のセンテンスは“財貨及びサービスは、それらが受け取られ それと同時に使用される（多くのサービスの場合のように…）ときに、たとえ単に瞬間的にすぎないとしても、財貨又はサービスである。”と述べていることになり、何の説明もしていない [←「及び」と「又は」の違いはあるが…] ことになる。

〈2〉私見コメント

ではIFRS15は、なぜこんなに無理をしてまで「サービス」も「資産」だと主張し、そして「支配」の客体（対象）に「サービス」も含めて扱おうとしているのであろうか？ これは1つの解釈にすぎないが、「約束の財貨又はサービス」の顧客への移転に係る収益の認識基準を取り扱うIFRS15としては、「財貨又はサービス」をひとまとめに「1つの「支配」の客体（対象）」としたときの「支配」の定義をしようとしたためではないだろうか。秋葉賢一〔2019〕も、次のようなコメントをしている：

「IFRS第15号における収益認識は……支配の移転によって判断されているが、財はともかく、サービスについては支配の移転を観念することが難しい。このため、サービスの場合でも受け取って使用する時点では資産であり（33項）、資産として支配するといった記述（例えば、BC118項（a）、BC120項、BC122項）によって違和感を少なくしているものと思われる。」（秋葉賢一〔2019〕、p.48左中）。

しかしながら、“顧客が約束のサービスに対する「支配」を獲得するときに（あるいは〔獲得する〕につれて）”当該サービスが顧客に「移転」される

ととらえていくアプローチは、「支配」の要件の規定をどのように工夫したとしても、「違和感を少なく」できるわけではなく、大きな無理があるように思われる。もしも“顧客が「支配」を獲得した時点を受益認識時点とする”というスタンス自体は変えたくないのであれば、それを原則的なルールという扱いとし、サービスについては例外的扱いをする（すなわち、サービスについては「支配」以外の尺度による まったく別のルールを新たに策定していく）、というアプローチを採るべきではないかと考えるが、いかがであろうか。

[3] 問題点その2：IFRS15では 物的な財貨等を「支配」の客体（対象）とした「支配」定義をしていること（2018年概念フレームワーク「支配」定義との乖離 という問題）

前述したように、IFRS15は、物的な財貨等（「約束の財貨又はサービス」）自体を「支配」の客体（対象）とした「支配」の定義をしている。他方2018年概念フレームワークは、何らかの‘権利 [のセット]’である「経済的資源」という包括的なものを「支配」の客体（対象）とした「支配」の定義をしている。

それにもかかわらずIFRS15は、「両審議会の支配」についての記述は、両審議会のそれぞれの概念フレームワークでの資産の定義における支配の意味に基づいている。(par.BC120, 柱書 [ASBJ訳]) と述べている。たしかに、2018年概念フレームワーク「支配」定義とIFRS15「支配」定義が‘一般’と‘特定’の関係にあるならば、IFRS15「支配」定義は、2018年概念フレームワーク「支配」定義の基本的枠組みから大きく外れるべきものではないと言えよう。

しかしながら、物的な財貨等（「約束の財貨又はサービス」）自体と“何らかの‘権利 [のセット]’である「経済的資源」という「支配」の客体（対象）の相違は、のびきならないほどの大きな違いではないだろうか。その点だけを取っても、IFRS15「支配」定義が2018年概念フレームワーク「支配」定義の基本的枠組みにのっとったものであるとは、とうてい言うことができない。

なお、全くの蛇足になるが、2018年概念フレームワークにも、物的な財貨自体を「支配」の客体（対象）としたような記述をしてしまっている箇所があ

る。例えばpar.4.25で、「本人が、本人によって支配されている財貨の販売を手配してもらう目的で、代理人を雇うことがある。」(par.4.25) と述べている。ついうっかり、ということであろうか。

[4] 問題点その3：IFRS15「支配」定義では 場合によっては使用権の移転だけで（「約束の財貨」の顧客への移転に係る）収益を認識すべきことになってしまうこと

〈1〉 概要説明

前述したように、IFRS15は、“「約束の財貨又はサービス」に対する支配とは、「約束の財貨又はサービス」の使用を指図して それから流出する経済的便益の事実上すべてを獲得する能力を有していること”との「支配」定義をしている。そこに言う「使用を指図し」の「使用」には、‘収益’や‘処分’等の行為は含まれず、純粋に‘使用’の行為のみが含まれる（と規定文言上は解せざるをえない）。だとすると、「約束の財貨又はサービス」に対する支配とは、（すなわち「約束の財貨又はサービス」に対する支配における「支配」の要件は、）けっきよくのところ“「約束の財貨又はサービス」の使用から流出する経済的便益の事実上すべてを獲得できるような使用権を保持していること”ということと、事実上同じことになってしまおう。財貨の場合で言い換えると、“ほぼ全耐用年数にわたる使用権を保持していること”というような中身のものになってしまう。

この結果は、重大な問題をはらむことになる。なぜなら、このような「支配」概念に従うなら、財貨の場合で言うと、「約束の財貨に対する ほぼ全耐用年数にわたる使用権が顧客に移転された時点で（「約束の財貨」の顧客への移転に係る）収益を認識すべきだ”ということになってしまうからである。

容易に想像できることであるが、このような「支配」概念に従うなら、「約束の財貨」を顧客にリースした場合でも（すなわち、顧客に「約束の財貨」の処分権等が無くても）、場合によっては（＝耐用年数に占める「リース期間」の割合次第では）、IFRS16ではなくIFRS15の対象取引となり [←ただしこの点については、このあとコメントしたい。]「約束の財貨」の顧客への移転に係る収益を認識すべきことになってしまう。つまり、売買とリースの

識別（具体的には、売買取引の売り主とリース取引の貸手の識別）が、理論上も実務上もできないことになってしまうわけである。

このような収益認識の基準が妥当性を欠くことは、述べるまでもないであろう。

〈2〉上記主張の一部についての限定ないし修正

売買とリースの識別ができなくなってしまう旨、上記で述べたが、そのことによる現場での混乱は、具体的にはリース取引の貸手側にIFRS15が適用されてしまうのではないか、という懸念であろう。

しかしながらこの点に関しては、現実的な問題には至らないものと思われる。なぜならば、幸いなことに、「IFRS16 グループの対象範囲に含まれるリース契約（lease contracts）」にはIFRS15は適用されないことになっている（cf.par.5, (a) [私訳]）からである。

第2節 IFRS15「支配」定義の改善の方向性

〔1〕前提的／準備的 コメント

本稿は、IFRS15及びIFRS16の「支配」定義及び用語法を題材にして、資産定義中の「支配」概念を巡る混乱というテーマの考察を試みようというものである。ここまでの考察から明らかなように、IFRS15は、問題のある「支配」定義によりIFRS15の読者を混乱させてしまっていると言える。本稿ではこのあと、ここまで論を進めて来た際に得られた知見を前提にIFRS16「支配」定義の問題点を考察し、さらには、次号の本誌（『獨協経済』第109号）において、IFRS16における「支配」というタームを巡る混乱ぶりをつぶさに観察していきたいと考えている。

しかしながらその前に、IFRS15「支配」定義の改善の方向性を検討することで、IFRS15「支配」定義によりもたらされた混乱状態を少しでも整理しておきたいと思う。本稿の場合問題提起それ自体に目的があり、改善提言を試みることは二の次である。しかしながら、ここで一旦IFRS15「支配」定義の改善の方向性を検討しておくことは、本稿におけるこのあとの議論を展開していく際の考察の視座をより有効性の高いものにしてくれるのではないかと考えている。

なお「サービス」の取扱いであるが、ここでは、

“サービスについては「支配」以外の尺度によるまったく別のルールを新たに策定していく”との前述の主張を前提に、「支配」の客体（対象）から除外して論を進めていくこととしたい。

〔2〕2018年概念フレームワーク「支配」定義をそのまま援用するという方向性

IFRS15「支配」定義の改善の方向性としてまずもって考えられることは、IFRS15の現行の「支配」定義に替えて、IFRS15においても2018年概念フレームワーク「支配」定義をそのまま援用する、という方向性かもしれない。

しかしながらそのような方向性は、IFRS15が物的な財貨等（「約束の財貨又はサービス」）自体を（これまでの会計慣行を尊重して）あえて「単一の会計〔処理〕単位」としている限りは、問題の解決にはならない。すなわち、前述したように、IFRS15では、物的な財貨等（「約束の財貨又はサービス」）自体を「単一の会計〔処理〕単位」としたため、2018年概念フレームワーク「支配」定義の「支配」の客体（対象）と「支配」の要件のままでは不都合な事態が生じてしまうこととなり、そのために独自の「支配」の客体（対象）及び「支配」の要件を中身にした独自の「支配」定義を規定しているからである。

〔3〕ではどうすべきか

〈1〉前提的／準備的 コメント

では、IFRS15ではどのような「支配」定義を置くべきであろうか。

最も現実的で、かつ妥当性がありそうなのは、2018年概念フレームワーク「支配」定義の基本的枠組みは変えずにその中身をIFRS15にとって意味あるものに変えていく、という方向であろう。

〈2〉「支配」の客体（対象）をどう考えるべきか

a. 概要説明

まずは、（「財貨の売買取引のときの「支配」における）「支配」の客体（対象）の問題を考察している。

もしも2018年概念フレームワーク「支配」定義の基本的枠組みにのっって「支配」定義を設けるとするならば、「支配」の客体（対象）は、物的な

財貨それ自体ではなく、それに係る権利〔のセット〕、より正確に言えば何らかの直接的物権的な権利〔のセット〕とすべきことになる。ここでは「サービス」を「支配」の客体（対象）から除外し財貨の売買取引のときに限定して考察を進めていくこととしているので、端的に言えば「約束の財貨」の所有権という直接的物権的な権利を、まずは念頭に置くべきこととなる。

ただし、「財貨の売買取引のときの「支配」のときに所有権自体を「支配」の客体（対象）としての経済的資源（としての権利〔のセット〕）と考えた場合、事実上所有権の移転が収益認識のポイントとなってしまう。このため、経済的実態からの乖離という誹りを免れないこととなる。

では、それに代わり「支配」の客体（対象）としてどのような直接的物権的な権利〔のセット〕を考慮すべきであろうか？ それに対する答えは容易には見つからないため、ここでは一種の苦し紛れから、「支配」の客体（対象）を、「約束の財貨」の所有に係る権能（すなわち、所有権の3権能である使用権、収益権、処分権）の事実上すべて、と考えていくこととしたい。この場合、「支配」の客体（対象）の方に「事実上すべて」という閾値を付けていることになるが、このような閾値は「支配」の要件の側に付けても「支配」の客体（対象）の側に付けても、事実上同じことになる（前述）。ここでは、このあとの「支配」の要件の側の議論を単純化するために、「支配」の客体（対象）の方に「事実上すべて」という閾値を付けることとした。

なお、1点、やや気になることがある。IFRS15は「約束の財貨又はサービス」を顧客が「支配」したときに収益を認識すべきだと規定しているわけであるが、それに係る「支配」定義の「支配」の客体（対象）は、物的な財貨等（「約束の財貨又はサービス」）自体ではなくなってしまう点である。「「約束の財貨」の所有に係る権能の事実上すべてを「支配」しているときに、「約束の財貨」を「支配」していると考えよう」、という1つの約束事しておく必要があることになる。「支配」定義だけをいじることの限界かもしれない。

b. 本提案のもたらす効果

「支配」の客体（対象）を上記のように考えた場

合、「約束の財貨」の所有に係る権能の事実上すべてを顧客が「支配」していれば、仮に法的には所有権が売主側に残っていたとしても、「約束の財貨」が顧客に移転したと判断することとなる。

例えば、「事業体が法的所有権をもつばら顧客の支払いの不履行に対する防御として留保している」（par.38, (b) [私訳]）ような場合が、それに該当しよう。IFRS15は、「事業体 [=売主側] のそうした権利は、顧客を資産に対する支配を獲得することからたぶん排除しないであろう。」（par.38, (b) [私訳]）、と述べている。こうした場合の所有権は、IFRS10の言う「防御的な権利」（IFRS10, par.14 [ASBJ訳]）、すなわち、「当該権利が関係する企業に対するパワーを与えることなく、当該権利を有する当事者の利益を保護するように設計された権利」（IFRS10, 付録A 用語の定義 [ASBJ訳]）に相当すると言える。

他方、逆に、法的には所有権が顧客に移転していても、所有に係る権能の事実上すべてを顧客が「支配」していなければ、「約束の財貨」はまだ顧客に移転していないと判断することとなる。

本提案をリース取引に適用した場合も、妥当な結果となる。リース取引の場合には、使用権が借手に移転ただけで貸手には収益権、処分権が残っており（＝所有に係る権能の事実上すべてを借手が支配するに至ったわけではなく）、財貨の売買取引のときの「支配」を貸手は依然として有しているため〔←ただし借手は、「リース取引のときの「支配」は獲得しているが…」、借手に「売買」をしたという処理はしないことになる。IFRS16の次の言及は、リース取引のことを指しているのではないが、しかしながら同じような状況を説明している：「所有されている資産の使用（use）に対して制約が課されることは、まれではない。……これらの制約は、必ずしもそれら資産の所有者がそれらの資産を支配しえないことになるわけではない……」（IFRS16, par.BC22, (c)）。

〈3〉「支配」の要件はどうすべきか

次いで、顧客が当該「支配」の客体（対象）に対しどのようなことができるときに「約束の財貨……を顧客へ移転」したことになるかと考えるべきか、という「支配」の要件の問題を考察していきたい。

ここでは、「支配」の要件の側の議論を単純化するために、「支配」の客体（対象）の方に「事実上すべて」という閾値を付けることとした（前述）。すなわち、「支配」の要件の方では、閾値のことを考える必要がなくなった。であるならば、2018年概念フレームワーク「支配」定義の「支配」の要件、すなわち“使用を指図してそれから流出する経済的便益を獲得する現在の能力を有していること”との要件を、そのまま援用することが可能であろう。[←ただし、IFRS15では、2018年概念フレームワーク「支配」定義のように「能力」に「現在の」という形容詞を付してはいない（前述）ため、ここでも「現在の」という形容詞を付さないこととした。]

〈4〉以上のことを反映させると どのような「支配」定義をすべきことになるか

以上のことを反映させると、IFRS15における「支配」定義は どのようなものであるべきことになるのであろうか？

「支配」の要件の規定を2018年概念フレームワークのものから変更しないのであれば、先に明確化した「支配」の客体（対象）に対して、2018年概念フレームワーク「支配」定義の「支配」の要件を付したような定義規定にすればよいこととなる。

すなわち、先に par.33, 柱書 の規定を「2018年概念フレームワークの規定ぶりに合わせると」と紹介したときの表現に合わせると、“「約束の財貨」 [←ここでの私見では「約束の財貨」のみとなる。]に対する支配とは、それらの所有に係る権能の事実上すべての使用を指図してそれから流出する経済的便益を獲得する能力を有していること”といった「支配」定義規定をしていくべきことになろう。主語を「顧客は」にして2018年概念フレームワーク, par.4.20 の規定文言に合わせると、次のようになろう：“顧客は、「約束の財貨」の所有に係る権能の事実上すべての使用を指図してそれから流出する経済的便益を獲得する能力を有している場合には、「約束の財貨」を支配している。”

なお、「支配」の客体（対象）を「約束の財貨」の所有に係る権能の事実上すべて」としながら、「約束の財貨」に対する支配とは」とか「約束の財貨」を支配している」という表現をしていること

については、先に「1点、やや気になること」として述べたところである。

〔4〕 前述した問題の解決可能性

〈1〉 前提的／準備的 コメント

このような「支配」定義を前提とするならば、前述した諸問題（ただし、「問題点その1：IFRS15では「サービス」も「支配」の客体（対象）に含めて「支配」定義をしていること」を除く。）は、自ずと氷解することになろう。

〈2〉 「問題点その2」について

IFRS15「支配」定義は、2018年概念フレームワーク「支配」定義の基本的枠組みから大きく外れるべきものではないと言えるが、“IFRS15では 物的な財貨等を「支配」の客体（対象）とした「支配」定義をしている”点で両者には大きな乖離がある、ということを「問題点その2」として挙げた。ここでの提案では、「支配」の客体（対象）を「約束の財貨」の所有に係る権能の事実上すべて」とすることで、この問題の解消を図っている。

〈3〉 「問題点その3」について

「問題点その3」、すなわち“IFRS15の「支配」定義では 場合によっては使用権の移転だけで（「約束の財貨」の顧客への移転に係る）収益を認識すべきことになってしまう”という問題も、必然的に解決されることになる。

前述のようにIFRS15は、“「約束の財貨又はサービス」を顧客が「支配」したときに、（「約束の財貨又はサービス」の顧客への移転に係る）収益を認識すべきだ”と規定している。この規定はそのままに、ここで提案しているような「支配」定義をこの規定に当てはめた場合、「約束の財貨」の顧客への移転に係る収益の具体的な認識時点は、顧客が“「約束の財貨」の所有に係る権能の事実上すべての使用を指図してそれから流出する経済的便益を獲得する能力を有している”に至った時点、ということとなる。使用権の移転だけで収益を認識すべきことにならないことは、言を俟たない。

第IV章 IFRS16「支配」定義の問題点

第1節 概要説明

[1] 前提的／準備的 コメント

本稿の問題意識のきっかけは、IFRS16における「支配」というタームを巡る混乱を 目の当たりにしたことである。その混乱状況は 次号の本誌においてつぶさに報告していくとして、ここでは IFRS16「支配」定義自体に係る問題点を（ここまで論を進めて来た際に得られた知見を前提に）整理しておくこととし、「支配」というタームを巡る混乱状況の報告をする際の土台の1つとすることとしたい。

[2] IFRS16における2種類の“経済的資源の認識を伴う取引”

前述したように、“経済的資源の認識を伴う取引”が存在する場合には、必ず「支配」の有無が問題となり、そのためには何らかの「支配」定義が前提とされていなければならない。IFRS16においても、リース取引（正確には、借手側の処理；以下同様。）は、借手側が「原資産」の使用権を資産計上することから、“経済的資源の認識を伴う取引”である。この場合は、「原資産」の使用権に対する借手側の「支配」の有無が問題となり、そのためには（このような取引に適用できる）何らかの「支配」定義が前提とされていなければならない。

ただしIFRS16においても、セール アンド リースバック取引の場合には、財貨の売買取引のときと同内容の“経済的資源の認識を伴う取引”をも 対象とすることとなる。この場合は、「原資産」に対する「財貨の売買取引のときと同内容の「支配」が、当初借手側にあり、その後 貸手側にあるのかどうか問題となり、そのためには（このような取引に適用できる）何らかの「支配」定義が前提とされていなければならない。

なお、前述したように、ある“経済的資源の認識を伴う取引”につき、独自の「支配」定義が規定されていなかったとすると、当該取引については、そうする必要が無かったということである。その場合は、2018年概念フレームワーク「支配」定義で十分に適用できる ということであり、同「支配」定義にのって「支配」に関する規定を 制定していく／読んでいく ことになる。

[3] IFRS16は前提とされていなければならない「支配」定義を どう考えているか

こうした理解に立ってIFRS16規定を見てみると、次のような事実を指摘できる：

[ア] 通常のリース取引について

Par.B9（及びpar.BC117）に「特定資産の使用権」を「支配」の客体（対象）としたような「支配」定義らしき規定がある [←詳細は下記]。通常のリース取引についての独自の「支配」定義が一応は規定されている、ということである。

[イ] セール アンド リースバック取引について

IFRS16には par.B9（及びpar.BC117）「支配」定義以外の「支配」定義は見当たらないので、けっきょくIFRS16では、セール アンド リースバック取引 [←財貨の売買取引のときと同内容の“経済的資源の認識を伴う取引”を問題としている場合を言う；以下同様。] についての独自の「支配」定義は 規定されていないことになる。ということは、セール アンド リースバック取引については、2018年概念フレームワーク「支配」定義にのって「支配」に関する規定を 制定していく／読んでいく ことになる。

[4] このようなIFRS16の「支配」定義に係る規定ぶりに対するコメント

このようなIFRS16の「支配」定義に係る規定ぶりにつき、ここまで論を進めて来た際に得られた知見を前提にコメントするなら、次のような指摘をすることができる：

[ア] Par.B9（及びpar.BC117）「支配」定義の漸弱性

Par.B9（及びpar.BC117）の「支配」定義らしき規定は、このあと詳述するが、あまりにも脆弱なものである。本規定が無ければ2018年概念フレームワーク「支配」定義にのってこととなるわけだが、そうであった方が はるかに混乱を避けられたものと思われる。

本「支配」定義の唯一の救いは、par.B9が「支配」の客体（対象）を、物的な財貨それ自体ではなく それに係る権利 [のセット] としている、ということぐらいであろうか…。[←通常のリース取引についての独自の「支配」定義を設けようとしたら、必然的にそうせざるをえないわけであるが…]

なお、この Par.B9（及びpar.BC117）「支配」定

義の漸弱性」については、第2節において、詳しく見ていくこととしたい。

[イ] セールアンドリースバック取引における「支配」というタームは、本来ならば2018年概念フレームワーク「支配」定義にのっとるべきなのに、そうっていないこと

セールアンドリースバック取引については、2018年概念フレームワーク「支配」定義にのっとって「支配」に関する規定を制定していく／読んでいくことになる(上記)はずである。ところが、セールアンドリースバック取引における「支配」というタームの用例の大部分は、物的な財貨自体を「支配」の客体(対象)としたものである[←その中身については、次号の本誌において詳しく見ていきたい。]。そのためそれらは、2018年概念フレームワーク「支配」定義にのっとったものとして理解していくことができないこととなる。

ではいったい何をベースにした用語法なのであろうか? それらの用例の大部分が物的な財貨自体を「支配」の客体(対象)としたものであるという点から、それらはIFRS15「支配」定義にのっとったような用法だ、と推定することは、合理的なことであろう。もしもそうであるならば、IFRS15「支配」定義を援用するのも1つの手であるが、そうした援用規定はIFRS16には用意されていない。

第2節 Par.B9(及びpar.BC117)「支配」定義の漸弱性

[1] Par.B9(及びpar.BC117)における「支配」定義

〈1〉Par.B9「支配」定義規定

前節の最後に、par.B9(及びpar.BC117)「支配」定義の漸弱性に言及したが、その詳細を本節で詳しく見ていくこととしたい。

上で言及したように、IFRS16は par.B9において「支配」定義らしき規定を置いている。Par.B9は、次のような規定である:

「ある契約が、特定資産(pars.B13-B20を見よ)の一定期間の使用を支配する(control)権利を[顧客に] 移転させている(conveys)のかどうかを判定するためには、事業体[←≒貸手]は、使用の期間の全期間にわたって(throughout)顧客[←≒借

手]が以下の両者を有している(has)かどうかを判定するものとする:

(a) 当該特定資産の使用からの経済的便益の事実上すべてを獲得する権利(the right)(pars.B21-B23で説明されているように);及び

(b) 当該特定資産の使用を指図する(direct)権利(the right)(pars.B24-B30で説明されているように)。(IFRS16, par.B9 [私訳])。[←なおIFRS16からの引用は、以下本節及び次章において単にpar.ナンバーのみを示す。また、特に断らない限りは、ASBJ訳の引用ではなく私訳であり、以下では[私訳]との注記は省略する。]

ここに言う「特定資産」であるが、IFRS16は、「特定資産(Identified asset)」という箇所の冒頭で、「[リースの対象となる]資産は、契約において明示的に指定されていることにより、通常は(typically)特定されている(identified)。」(par.B13)と述べている。したがって「特定資産」とは、契約において明示的に指定されているリースの対象となる資産のことを指し、内容的には「原資産(underlying asset)」と同義の語である。

このpar.B9規定は、「顧客が以下の両者を有しているかどうか」と述べるのみであり、「顧客が以下の両者を有しており特定資産の一定期間の使用を支配する権利を「支配」しているかどうか」を問題としているわけではない。それゆえ厳密には「支配」定義とは言い難いものである。しかしながら、本規定に対する「結論の根拠」を説明した par.BC117規定[←詳細は下記]を見ると、「特定資産の使用を支配する権利」を「支配」の客体(対象)[←「支配」の客体の中に「支配する(control)」という語が入ってしまっていて、非常にわかりづらいのであるが、この点は「使用を支配する権利」というタームの問題点として後述したい。]、par.B9, (a), (b)を「支配」の要件とした、通常のリース取引についての独自の「支配」定義だ、と理解していくことも不可能ではない。少なくとも本稿では、そのように理解していくこととしたい。

なお、「Katheryn Donkersley氏(IASBシニアテクニカルマネージャー)」は、IFRS16の「リースの定義」の説明の際に、「特定資産の使用を支配する権利は、資産の使用を指図する権利とその使用による経済的便益のほとんどすべてを享受する権利の

双方を有している場合に存在する。」(下村昌子 他 [2018]、p.26左上)と述べている。上記のpar.B9を念頭に置いた発言だと推測できる。

〈2〉 Par.BC117規定 (par.B9規定に対する「結論の根拠」)

IFRS16のpar.BC117には、上記par.B9規定に対する次のような「結論の根拠」が示されている：「IASBは次のようなことを決定した…、すなわち、[顧客が] ある資産 (an asset) の使用を支配するためには 顧客は、ある資産 (an asset) の全使用期間にわたる (throughout) 使用 からの経済的便益の事実上すべてを獲得する権利 (the right) (‘便益’の基本要素) ばかりでなく、その資産の使用を指図する (direct) 能力 (the ability) (‘パワー’の基本要素) を有している (have) ことを求められる、ということ [IASBは決定した] ……」(par.BC117)。

本規定は、「ある資産の使用」を「支配」の客体(対象)、「ある資産の…使用 からの経済的便益の事実上すべてを獲得する権利…」ばかりでなく、その資産の使用を指図する能力…を有していること」を「支配」の要件とした、通常のリース取引についての独自の「支配」定義をIASBは念頭に置くこととした、ということ述べている。上記par.B9規定をそのような中身のものとして読むことを促している、と言える。

[2] Par.B9 (及びpar.BC117) 「支配」定義の漸弱性

〈1〉 前提的/準備的 コメント

上記のような par.B9 (及びpar.BC117) 「支配」定義につき、前節では「漸弱性」という形容をした。どのような点で そう言えるのか、その詳細を、以下で内容別に分けて説明しておきたい。

〈2〉 「支配」の客体(対象)が両規定で異なること

Par.B9規定に対する「結論の根拠」を述べているpar.BC117規定は、par.B9規定と首尾一貫した中身のものであるはずである。ところが両規定には、「支配」の客体(対象)が異なる という根本的な齟齬がある。

すなわち、par.B9規定では“特定資産の使用を支

配する権利”を「支配」の客体(対象)としている(との解釈ができる)のに対し、par.BC117規定の「支配」の客体(対象)は、「ある資産の使用」というものである。両者は、表現上の差異以上のまったく異なるものである。

〈3〉 両規定とも「支配」の客体(対象)と「支配」の要件との乖離が見られること

次に問題提起すべきことは、両規定とも、「支配」の客体(対象)としているものと「支配」の要件としているものとの乖離が見られる、ということである。

まずpar.B9規定であるが、“特定資産の使用を支配する権利”を「支配」の客体(対象)としたときの「支配」の要件が、par.B9, (a), (b) に書かれている。しかしながら、「支配」の客体(対象)は「特定資産」自体ではなく“特定資産の使用を支配する権利”なので、par.B9, (a) に言う「特定資産の使用からの経済的便益」は、“特定資産の使用を支配する権利の使用からの経済的便益”に、同様に par.B9, (b) に言う「特定資産の使用を指図する」は、“特定資産の使用を支配する権利の使用を指図する”にしなければ、論理的におかしいことになる。[←ただし、何を言いたいのか、わけがわからないことになってしまおう。]

他方 par.BC117規定であるが、「ある資産の使用」を「支配」の客体(対象)としたときの「支配」の要件が、「ある資産の…使用 からの経済的便益の事実上すべてを獲得する権利…」ばかりでなく、その資産の使用を指図する能力…を有していること」と規定されている。しかしながら、「支配」の客体(対象)は「資産」自体ではなく「資産の使用」なので、「支配」の要件は、“資産の使用の使用からの経済的便益の事実上すべてを獲得する権利ばかりでなく、資産の使用の使用を指図する能力を有していること”としなければ、論理的におかしいことになる。[← おかしなことを言っていると思われるかもしれないが、「支配」の客体(対象)である「ある資産の使用」を例えば「使用権」に置き換えてみれば、納得いただけよう。すなわち、「使用権」を「支配」の客体(対象)としたときの「支配」の要件が、“使用権の使用からの経済的便益の事実上すべてを獲得する権利ばかりでなく、使用権の使用を指図する能力を有していること”と規定されてい

たら、しごく順当な規定だと思えることになる。]

「支配」の客体（対象）を、par.B9規定では“特定資産の使用を支配する権利”に、par.BC117規定では「ある資産の使用」というものになしながら、「支配」の要件については、両規定とも（「特定資産」とか「ある資産」といった）物的な財貨それ自体について規定してしまっている、ということである。

〈4〉両規定とも「事実上すべて」という閾値が「支配」の要件に付せられていること

両規定とも、「事実上すべて」という閾値が「支配」の要件に付せられている。あたかも、そういう閾値のあるIFRS15「支配」定義の中身が、ここに入り込んでしまっているかのようである。

この par.B9（及びpar.BC117）「支配」定義は、「ある権利のグループを単一の資産……として会計処理することを要請している、という場合」（2018年概念フレームワーク，par.BC4.43，(c)）ではない。Par.B9規定の場合で言えば、「特定資産……の一定期間の使用を支配する権利」という「権利を認識しているにすぎないとき」（*ibid.*）のものである。したがって、「事実上すべて」という閾値は、「冗長的で、そして場合によっては混乱的である」（*ibid.*）ことになる。それにもかかわらず par.B9（及びpar.BC117）「支配」定義は、「事実上すべて」という閾値を「支配」の要件に加えてしまっているわけである。

Par.BC117には、上記引用箇所より後の部分に、「この指針 [←par.B9（及びpar.BC117）「支配」定義] は、IFRS10及びIFRS15における支配の考え方と…、そして、概念フレームワーク公開草案における支配に関するIASBの提案と、首尾一貫している。」（par.BC117）との言及がある。Par.B9（及びpar.BC117）「支配」定義は、「支配」定義としてお手本になるべきものであるIFRS15と「概念フレームワーク公開草案」（＝ED/2015/3）の2つの「支配」定義にのっとなっている、との趣旨であろう [←IFRS10への言及もしてはいるが…]。ただし、IFRS15「支配」定義には「事実上すべて」という閾値が「支配」の要件にあるが、ED/2015/3における「支配」定義、したがって2018年概念フレームワーク「支配」定義には、そういう閾値が「支配」の要件にはない。Par.B9（及びpar.BC117）「支配」定義には、これ

ら2つの「支配」定義が、注意深さを欠き ぐちゃぐちゃに入り込んでしまっている、と言えようか…。

〈5〉用語法上の諸問題

a. 「支配」の客体（対象）としての「使用を支配する権利」（par.B9）、「ある資産の使用」（par.BC117）というターム

これらのタームの用語法上の問題については、次号の本誌において詳述したい。

b. 「支配」の要件の側の「獲得する権利」（Par.B9，(a)，par.BC117）とか「指図する権利」（par.B9，(b)）というターム

Par.B9は、“特定資産の使用を支配する権利”という「支配」の客体（対象）に対する「支配」の要件を述べているので、ここでは（「獲得する権利」とか「指図する権利」ではなく）‘獲得する能力’とか‘指図する能力’と言うべきであろう。

なおpar.BC117の場合、par.B9，(a)に対応する箇所の方では par.B9，(a) と同じく「獲得する権利」としながら、par.B9，(b)に対応する箇所の方では、「指図する権利」（par.B9，(b)）ではなく「指図する能力（the ability）」という いわば正しいタームを使っている。この首尾一貫性の無さは、いったい何なんだろうか…。

【引用／参照文献一覧】

[直接引用文献]

秋葉賢一 [2019]：秋葉賢一著、「収益認識基準と企業経営への影響（上）」、『会計・監査ジャーナル』（第一法規株式会社），No.762，2019年1月，pp.44-48。

下村昌子 他 [2018]：下村昌子／下村祐太 著、「IFRSセミナー「IASBの最近動向」開催報告」、『会計・監査ジャーナル』（第一法規株式会社），No.751，2018年2月，pp.22-29。

林 良生 [2018]：林 良生 著、「国際会計基準審議会（IASB）会議概要（2018年7月）」、『会計・監査ジャーナル』（第一法規株式会社），No.759，2018年10月，pp.58-63。

〔その他の主な参考文献〕

秋葉賢一著,「収益認識基準と企業経営への影響(下)」,『会計・監査ジャーナル』(第一法規株式会社),No.763,2019年2月,pp.71-75。

呉屋悟空著,「のれんの償却に関する一考察」,『地域産業論叢』,第10号,2012年,pp.37-56。

徳山英邦著,「財務諸表構成要素の定義における経済的資源の含意:IASB概念フレームワークの方向性」,『帝京経済学研究(The teikyo University economic review)』,第49巻第2号,2016年3月,pp.171-184。

徳山英邦著,「会計システムにおける二元性(双対性)原理:IASB概念フレームワークにおける経済的資源」,『帝京経済学研究(The teikyo University economic review)』,第51巻第1号,2017年12月,pp.93-106。

徳山英邦著,「IASB概念フレームワークにおける財政状態計算書:経済的資源と請求権の対置関係」,『会計』,第194巻第3号,2018年9月,pp.282-293。

藤田敬司著,「改訂概念フレームワーク(2018)からみたIFRS15」,『Disclosure & IR(ディスクロージャー & IR)』,第7号,2018年11月,pp.29-37。

尹志煌著,「収益認識に関するIASB/FASBの共同プロジェクトについて—公開草案「顧客との契約から生じる収益」を題材として」,『青山経営論集』,第46巻第1号,2011年7月,pp.107-118。

喬雪氷著,「資産概念の変遷と経済的資源の拡大」,『拓殖大学経営管理研究(Takushoku University, the researches in management and accounting)』,第111号[岡本治雄教授退職記念号],2018年2月,pp.203-212。

【付記】以下、『獨協経済』第109号に続く。

予定内容は、次のとおり：

第V章 IFRS16における「支配」というタームを巡る混乱

第1節 概要説明

- [1] 前提的/準備的コメント
- [2] 「財貨の売買取引のときの「支配」の意味の「支配」というタームの混在
- [3] 「リース取引のときの「支配」というターム」の用語法上の混乱
- [4] ここでの問題意識と作業手順

第2節 「財貨の売買取引のときの「支配」というターム」の用例のリストアップ

- [1] 「支配」の客体(対象)を「資産」/「原資産」等としている用例(「資産/原資産に対する支配」とか「資産/原資産を支配」という用例)
- [2] 「支配」の客体(対象)を「原資産に対する権利」としている用例(「原資産の中に留保している権利を支配」という用例)
- [3] 「支配」の客体(対象)を「資産と結び付いた経済的便益」としている用例(「資産と結び付いた経済的便益を支配」という用例)

第3節 「リース取引のときの「支配」というターム」の用例のパターン別類型化:「支配」の客体(対象)の観点からの整理

- [1] 前提的/準備的コメント
- [2] 「支配」の客体(対象)を「権利」としている用例
 - <1> 「原資産を使用する権利」/「使用の権利」を支配」という用例
 - <2> 「使用権資産」を支配」という用例
- [3] 「支配」の客体(対象)を「資産の使用」としている用例(「資産の使用」を支配」という用例)

第4節 「リース取引のときの「支配」というターム」の用例のパターン別類型化:一見する限りでは「権利」が「支配」の主体となっているような特殊な用例

- [1] 前提的/準備的コメント
- [2] 「資産の使用を支配する権利」という用例
- [3] 「資産を支配し使用する権利」という用例

第5節 「支配」というタームのIFRS16におけるその他の用例

- [1] 前提的/準備的コメント
- [2] 前記リストから除外した「資産定義中の「支配」というタームの用例」
 - <1> 「支配」の客体(対象)を「リース債権」としている用例
 - <2> 「支配(control)」というタームが単独で(=「支配」の客体(対象)抜きで)使われている事例
 - [3] 「資産定義中の「支配」というタームの用例」とはまったく異なった用例
 - <1> 「事業体に対する支配」といった意味合いの用例
 - <2> 「統制/コントロール」といったごく一般的な意味での用例
 - [4] 他の基準類の引用等の際に「支配(control)」というタームが現れる事例

第6節 IFRS16における「支配」というタームを巡る混乱:

まとめ

[1] 前提的／準備的 コメント

[2] ‘財貨の売買取引のときの「支配」’の意味の「支配」
というタームの混在

[3] ‘リース取引のときの「支配」というターム’の用語法
上の混乱

第VI章 結語