

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2 ; 完)

内 倉 滋

【付 記】本稿は、『獨協経済』第108号の以下の
内容に続くものである：

第1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

〔2〕本稿における論の進め方

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

〔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

〈2〉「支配」定義について

〔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

〈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

〔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

b. 結論

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

〈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

b. 以上の説明に対するコメント

〔5〕以上の要約

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

〈2〉Par.33等の規定

〈3〉IFRS15は「サービス」をも「資産」に含めて理解し

ている

〔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

〈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

〔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

〈2〉「支配」の要件に「事実上すべて」という閾値が付けられている理由

〈3〉「資産の使用を指図し」の意味について

a. Par.BC120, (b) 規定

b. ‘収益’ や ‘処分’ 等の行為は含まれないこと

〈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

〔4〕以上の要約：IFRS15における「支配」の具体的な意味内容

第3節 2つの「支配」定義の 関係/位置付け

第III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

〔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

〈2〉私見コメント

〔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）

〔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

〈2〉上記主張の一部についての限定ないし修正

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

[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

[3] ではどうすべきか

<1> 前提的／準備的 コメント

<2> 「支配」の客体（対象）をどう考えるべきか

a. 概要説明

b. 本提案のもたらす効果

<3> 「支配」の要件はどうすべきか

<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

[4] 前述した問題の解決可能性

<1> 前提的／準備的 コメント

<2> 「問題点その2」について

<3> 「問題点その3」について

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

[2] IFRS16における2種類の“経済的資源の認識を伴う取引”

[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

[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

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

<2> Par.BC117規定（par.B9規定に対する「結論の根拠」）

[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

<2> 「支配」の客体（対象）が両規定で異なること

<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

<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

<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

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

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

前章において、IFRS16「支配」定義の規定ぶりにつき、そこまで論を進めて来た際に得られた知見を前提とした整理及びコメントを試みた。もうこれ自体で、大きな混乱状態に陥ってしまっていることを、十分に見て取っていただけたのではないだろうか。

しかしながらIFRS16の場合、そうした「支配」定義に係る混乱もさることながら、「支配」というタームの用いられ方に係る混乱の方により多く目を奪われてしまう。

本章では、そうした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くこととしたい。

[2] ‘財貨の売買取引のときの「支配」の意味の「支配」というタームを巡る混乱

IFRS16においても、セール アンド リースバック取引 [←前述もしたが、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。]の箇所においては、物的な財貨の総体を「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’のような意味でもっぱら「支配」というタームが用いられている。これについては、次のような2つのことを（‘財貨の売買取引のときの「支配」の’の意味の「支配」というタームを巡る混乱として）指摘／コメントできる。

[ア] 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、そうなっていないこと

この点については、前章において‘IFRS16の「支配」定義に係る規定ぶりに対するコメント’として問題提起した。

[イ] 基準の読者は、そのような事例の多くを目の当たりにして、大きな戸惑いを感じてしまうこと

戸惑いを感じてしまう理由は、前述もしたが、突然にそこでは、物的な財貨それ自体を「支配」の客体（対象）とした「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、極力控えられるか、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。その最たる例は、次のように述べるpar.BC140である：「IFRS16は、原資産を一定期間使用する権利を移転させる契約に適用され、原資産〔の総体〕に対する支配をある事業体に移転する取引には適用されない」（par.BC140）。「原資産〔の総体〕に対する支配」の「移転」を言うのなら、「原資産を一定期間使用する権利」に対する「支配」の「移転」を語るべきなのに、もはや後者の方の「支配」は、どこかに消えてしまっている。[←もっとも、両者の「支配」にバランス良く言及し妥当な説明をする箇所もあるので（par.BC22, (c), ラスト2文）、以上のことをあまり強調しすぎるのはフェアではないのだが…]

[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

上述した問題を仮に除外したとしても、IFRS16における「支配」というタームを巡る混乱を引き起こしてしまっている原因は他にも存在する。それは、‘リース取引のときの「支配」というターム’のIFRS16での用いられ方を眺めていった場合、一見する限りでも妥当とは言い難いものも含め様々なパターンの表現が数多く見て取れる、という点である。

後に見るように多くの表現は、それ自体は（2018年概念フレームワークの観点からすると；なお、この点については後述。）妥当なものである。しかしながら、いかんせんその多様性は、もうそれだけで言語上の混乱状態にあると言ってもよからう。

[4] ここでの問題意識と作業手順

筆者は、以上のような問題意識から、IFRS16に出てくるすべての「支配」というターム（具体的には「control」という単語）をすべてチェックし、上述した混乱状態を実際のデータで確認することとした。

まずは、そのことを通じ、‘財貨の売買取引のときの「支配」’の意味の「支配」というタームを巡る混乱として上で挙げた2つのことを、実際のデータで確認することとした。

次いで、‘リース取引のときの「支配」というター

ム’のIFRS16での用いられ方に係るいわば用語法上の混乱を実際のデータで確認するために、そうした用例をすべてチェックしてパターン別に類型化し、一定の分析を試みる、という作業をしていくこととした。

以下において、以上の分析結果の詳細を報告していきたい。

[参考データ]：IFRS16における「control」の出現回数

IFRS16 Leases 基準本文（「付録C 発効日及び経過措置」及び「付録D 他の基準の修正」の箇所は除く）：計11回（タイトルでの使用 0回）。なお「付録D 他の基準の修正」の箇所では、計4回ほど「control」というタームが現れている。

IFRS16 Leases「結論の根拠」：計68回（うち、タイトルでの使用 1回 [←目次にも現れることになるが、それはcount外とした。]、「反対意見」の箇所での使用 1回）。

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）

〈1〉前提的/準備的 コメント

まずは、‘財貨の売買取引のときの「支配」というターム’の用例（すなわち、物的な財貨の総体を「支配」の客体（対象）としている用例）と言える事例をすべてリストアップし、一定の分析を試みる作業に着手したい。

IFRS16におけるそうした事例の大部分は、「支配」の客体（対象）を「資産」/「原資産」等としている、例えば‘資産/原資産に対する支配’とか“資産/原資産を支配する”という用例である。

〈2〉「資産」というタームの意味についての1つの推測

そこにいる「資産」というタームの意味につき、1つの推測をしておきたい。IFRS16はここでは、（2018年概念フレームワーク「支配」定義を無視して、）物的な財貨の意味で「資産」というタームを使っている、との推測である。

なお上で「2018年概念フレームワーク「支配」定義」と書いたが、2016年1月のIFRS16公表時に有効な概念フレームワークは、2010年概念フレームワークである。ただしその時点ではIASBはすでにその改訂作業を進め、2015年5月に公開草案(ED/2015/3)を公表しており、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、IFRS16と2018年概念フレームワークを対照させて議論していくこととした。

論を「1つの推測」の話に戻すが、そのような推測を前提とすると、その結果としてここに出て来る「原資産」という語もまた、以下に説明するように物的な財貨を意味していることになる。

IFRS16は「原資産」を、次のように定義している：「原資産 (underlying asset) リース (契約) (a lease)、それにより (for which) 当該資産を使用する権利 (the right to use that asset) が貸手により借手に与えられているところの…、の対象物 (the subject) である資産。」(IFRS16, 付録A 定義された諸用語)。蛇足になるが、ASBJは次のように訳出している：「原資産 (underlying asset) リースの対象である資産で、貸手によって借手に当該資産を使用する権利が移転されているもの。」(IFRS16, 付録A 用語の定義 [ASBJ訳])。この訳だと、「for which」の意味が(=「移転されているもの」の「もの」が何を指すのか)不明である[←「移転されているもの」の「もの」が定義冒頭の「リース」を指しているとは、とても読み取れない。]

すなわち、「原資産」とは「リース (契約) ……の対象物である資産」であり、そこに言う「資産」が物的な財貨を指しているのであれば、「原資産」とは“リース (契約) の対象物である物的な財貨”ということになるわけである。

なお、以上の推測を前提に、ここでの用例には、「土地に対する支配」のような「資産」を具体的な財貨名で示した表現も含めることとした。[←それらを含めるとすると、ここでの用例が、結果的には、物的な財貨の総体を「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」の意味で「支配」というタームが用いられている事例のすべて、ということになる。]

〈3〉ここでは物的な財貨の意味で「資産」というタームを使っているとの推測：追加コメント

“IFRS16はここでは物的な財貨の意味で「資産」というタームを使っている”との推測につき、いくつか追加コメントをしておきたい。

[ア] これはあくまでも推測であり IFRS16に明確な論拠が示されているわけではないこと

ここで挙げている用例を読む限り そのようにしか解せないが、IFRS16に明確な論拠が示されているわけではない。例えばIFRS15は、「約束の財貨又はサービス」を「すなわち資産」と言い換えている (IFRS15, par.31 [私訳]) のであるが、そうした言換え (ここでは「サービス」は無関係だが…) が IFRS16にあるわけではない。あくまでも、1つの推測にすぎない。

IFRS15のような言換え規定がIFRS16には無いのは、IFRS16に出て来る「資産」はすべて物的な財貨の意味の「資産」ではないため もともとそのような言換えをするわけにはいかない、という事情もある。物的な財貨の意味の「資産」ではないものの典型例は、「使用権資産」で言う「資産」である。IFRS16は「使用権資産 (right-of-use asset)」を、「ある原資産をリース期間中に使用する借手の権利を内容としている資産。(An asset that represents a lessee's right to use an underlying asset for the lease term.)」(IFRS16, 付録A 定義された諸用語) と定義しているのだが、この「An asset」は「借手の権利を内容としている」ものなので [←2018年概念フレームワークの資産定義ののっつたものである。]、物的な財貨を意味していないことは明らかである。

[イ] 「資産」のどのような用例のときに物的な財貨の意味になるのかが明確にはわからないこと

‘財貨の売買取引のときの「支配」というターム’の用例での「資産」が物的な財貨の意味のものであることは、ほぼ断言できよう。しかしながら、後に取り上げる ‘リース取引のときの「支配」というターム’の用例での「資産」も、上記の「使用権資産」で言う「資産」を除く大部分の「資産」が、物的な財貨の意味のものだと解釈せざるをえない。例えば“「資産の使用」を支配”という用例や“資産の使用を支配する権利”という用例のとき等の「資

産」である。さらには、「支配」というタームとは無関係な表現ながら、「ある資産を使用する権利 (the right to use an asset)」（IFRS16, par.BC51, (b), par.BC105) というような用例のときの「資産」も、物的な財貨の意味だと解釈せざるをえない。

では、「資産」のどのような用例のときに、物的な財貨の意味になり、また、どのような用例のときに、2018年概念フレームワークの資産定義にのっとった意味になるのであろうか？ IFRS16には、それについての明確な規定／言及が無い。

[ウ] 概括的コメント

このように筆者としても曖昧なコメントしかできないのであるが、IFRS16が「資産」というタームを、何の断りもなく、2018年概念フレームワークの資産定義にのっとった意味で使ったり、のっとっていない意味で使ったりしていることは事実である。仮に「会計基準」には そうすることの能力／資格があるのだとしても、やはり基準自体が、何らかの方法で用語法の明確化を図るべきであろう。

「2018年7月」のIASB会議で、「開示に関する取組み」に関連してではあるが、次のような暫定決定がなされている：

「IASBは、文言の使用に関して……次のようにすることを暫定的に決定した。……同じ用語について異なる意味が不可避である場合には、その用語の異なる用法を説明してその用語の各用法を適切な説明と明確に関連付けるための追加的なガイダンスの文案作成を考慮する。」(林 良生 [2018]、p.62)。

この精神は、IFRS16が 将来改訂される際には、ぜひとも活かしていただきたい。

〈4〉事例のリストアップ

Par.B46：「もしも借手が、原資産 [の総体] を当該資産が貸手に移転される (transferred) 前に支配 (あるいはそれに対する支配を獲得 [← “支配を獲得する” という表現については後述]) していた (controls (or obtains control of)) ならば、その取引は……セール アンド リースバック取引だ。」

Par.B47：「もしも借手が、原資産 [の総体] に対する支配 (control of the underlying asset) を当該資産が貸手に移転される前に獲得していなかったならば、その取引はセール アンド リースバック

取引ではない。」；「もしも借手が、原資産の法的所有権を獲得しているがしかし当該資産 [の総体] に対する支配を獲得していないならば…、それ [← “当該資産”] が貸手に移転される前に…、その取引はセール アンド リースバック取引としては会計処理されない……」。

Par.BC22, (c)：「リースされた資産 (leased assets) と同様に 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 [の総体] を支配しえないことになるわけではない……」。

Par.BC34：「典型的なサービス契約では、顧客は、彼が支配している [ことになるような] 資産を 契約の開始日に獲得しはしない。」

Par.BC78, (a)：「もしもその契約が、当該土地 [の総体] に対する支配を借手に移転せず、……」。
[←Par.BC78, (a) やpar.BC140等でIFRS16は、'支配の移転' という言い回しをしているが、厳密に言えば「移転」するのは「支配」ではなく、「支配」の対象である。顧客が約束の財貨等 [の総体] に対する支配をするようになったことにより、「支配」の対象である '約束の財貨等 [の総体]' が顧客へ「移転」する、と理解すべきだ。]

Par.BC78, (b)：「もしも借手が土地 [の総体] に対する支配を獲得しているならば、彼はその契約を土地の購入として会計処理することとなる…、IFRS16 ではなく IAS16有形固定資産 を適用することによって。」。

Par.BC125, (c)：「そのようなアプローチは、ある資産 [の総体] に対する支配を判定する場合のIFRSにおける他の箇所、有形固定資産項目の購入のような…、では使われていない。」((c), (i))。

Par.BC140：「IFRS16は、原資産を一定期間使用する権利を移転させる契約に適用され、原資産 [の総体] に対する支配を ある事業体に移転する取引には適用されない……」。

Par.BC233, (a)：「ヘッドの [=ヘッドリースの] 貸手によって支配されている原資産……」。

Par.BC262, (a)：「リース (契約) (a lease) は原資産 [の総体] に対する支配を借手に移転しない」；「[セール アンド リースバック取引の] 買手である貸手は、原資産 [の総体] に対する支配を獲

得し、そして即座に、当該資産の使用を支配する権利を「セール アンド リースバック取引」の売手である借手に リース期間中移転する、と見なされる。」；「買手である貸手が原資産を、その後のリースバックにおいて借手になる事業者から購入するという事実は、買手である貸手の原資産〔の総体〕に対する支配を獲得する能力を変化させはしない。」。

Par.BC262, (b)：「買手である貸手は、原資産の物理的占有を、セール アンド リースバック取引においては リース期間の終了まで 得ないかもしれない。……IASBは、〔買手である〕貸手は 契約開始日が始まる瞬間に (immediately before) 当該資産〔の総体〕を支配すると見なされることは適切である、と結論付けた。」。

Par.BC262, (c)：「IFRS15は次のように述べている…、すなわち、もしも事業者が 資産を買い戻す権利 (コールオプション) を有していたならば、顧客は当該資産〔の総体〕に対する支配を獲得していない…、なぜなら顧客は、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を獲得する 彼の能力 (its ability to direct the use of, and obtain substantially all of the remaining benefits from the asset) が制限されているので…、たとえ顧客が当該資産の物理的占有を得ている可能性があるとしても。」。〔←ここではIFRS15を引用しながら説明しているため、あえて IFRS15,par.33,柱書の「the ability to direct the use of, and obtain substantially all of the remaining benefits from, the asset.」というフレーズを引用している。なお、「from, the」のカンマが BC262, (c) では抜け落ちてしまっている。〕

〈5〉“支配を獲得する”という表現について

IFRS16では、上記にリストアップした箇所を始めたとして、“～を支配する”ではなく“～に対する支配を獲得する (obtain control of)”という表現が多用されている。特筆すべきは、上記のpar.B46である；そこでは、「支配する」と「支配を獲得する」とが、両表現の違い等の説明抜きで、「or」という接続詞を介して 並列されている。

IFRS16のこの“支配を獲得する”という表現は、IFRS15が、「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に (あるいは [獲得する] につれて)、〔顧客へ〕 移転され

る。」(IFRS15,par.31 [私訳]；なお、引用文中の波線下線は引用者による (以下同様)) と規定していること [←わが国の「収益認識に関する会計基準」(2018年3月30日 企業会計基準第29号；企業会計基準委員会) も、まったく同じ表現を使い、「資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時 又は獲得するにつれてである。」(第35項) と規定している。] を意識してのことかもしれない。実際「支配を獲得する」との表現が出てくるのは、「支配」の客体 (対象) を「使用権資産」とした「使用権資産に対する支配を獲得している」という用例 (par.BC125, (a), (i)) を除くと、すべて「財貨の売買取引のときの「支配」という文脈においてである。

しかしながら、“支配する”も“支配を獲得する”も、意味に相違があるとは考えられない。それゆえ「支配を獲得する」は、まったくの冗長的な表現のように思えるのであるが…。〔←そうであるなら、余計「支配」と「支配を獲得」とを あえて並列させている意味がわからなくなってしまう…。〕

〈6〉リストアップ事例に対するコメント

以上、物的な財貨の総体を「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」の意味で「支配」というタームが用いられている事例を、すべてリストしてきた。

これらのうち、par.B46, par.B47, par.BC262, (a), par.BC262, (b), par.BC262, (c) 以外の事例は、セール アンド リースバック取引の事例ではない。「財貨の売買取引のときの「支配」というターム」の用例 (すなわち、物的な財貨の総体を「支配」の客体 (対象) としている用例) がセール アンド リースバック取引以外の箇所にも数多く存在することは、新たな発見であった。

〔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)

〈1〉概要説明

IFRS16には、たった1例だけであるが、「結論の根拠」の箇所、財貨の売買取引のときの「支配」というタームの用例 (すなわち、物的な財貨の総体を「支配」の客体 (対象) としている用例) であ

りながら、「支配」の客体（対象）を、物的な財貨それ自体ではなく それに対する「権利」としている事例がある。「支配」の客体（対象）を「原資産の中に留保している権利」としている、下記のような用例である。

〈2〉事例のリストアップ

Par.BC38：「貸手は、彼が原資産の中に留保している権利（the rights that it retains in the underlying asset）を支配している。」。

〈3〉リストアップ事例に対するコメント

ここに言う“貸手が原資産の中に留保している権利”は、端的に言えば、所有権の3権能である 使用权、収益権、処分権 のうちの 収益権、処分権 を指していよう。先に IFRS15「支配」定義の改善の方向性として、“「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 使用权、収益権、処分権）の事実上すべて、と考えていく”という提案を試みたが、本用例の「支配」の客体（対象）は、それに沿ったものになっている [←3権能のうち2つをもって「事実上すべて」と言えるかは、多少微妙であるが…]。

このような本用例は、「支配」の客体（対象）を何らかの「権利 [のセット]」と考える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、しごく妥当なものと言えよう。それに対し、本用例以外のすべての「財貨の売買取引のときの「支配」というターム」の用例（次に紹介する用例も含めて。）は、同「支配」定義の基本的枠組みからすると、いわば誤った用例である。“大部分の誤った用例の中に たった1例だけ妥当な用例がある”、というこの首尾一貫性の無さは、いったい何なんだろうか…。

[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）

〈1〉概要説明

IFRS16には、やはりたった1例だけであるが、「結論の根拠」の箇所、で、「財貨の売買取引のときの「支配」というターム」の用例（すなわち、物的な財貨の総体を「支配」の客体（対象）としている用

例）でありながら、「支配」の客体（対象）を、物的な財貨それ自体ではなく「経済的便益」としている事例がある。「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、下記のような用例である。

〈2〉事例のリストアップ

Par.BC29：「借手から経済的便益が流出すること（付随的なコストは除く。）は、彼がリース物件（leased item）を返すときには、生じない…、なぜなら借手は、貸手に彼が返す資産と結び付いた経済的便益を支配していないので。」。

〈3〉リストアップ事例に対するコメント

ここに言う「貸手に彼が返す資産と結び付いた経済的便益」とは、「なお残っている 原資産と結び付いた経済的便益」（par.BC29）のことであり、端的に言えば、所有権の3権能である 使用权、収益権、処分権 のうちの 収益権、処分権 からもたらされる経済的便益を意味していることになろう。そうした「経済的便益を支配していない」とは、内容的に言えば、“そうした経済的便益を獲得する権利 [←収益権、処分権] を支配していない”、ということである。

かように本用例の「支配」の客体（対象）は、内容的には、直前の用例の“貸手が原資産の中に留保している権利”と全く同じことになる。ただし本用例の「支配」の客体（対象）は、形式的には、（2018年概念フレームワーク「支配」定義に従った）何らかの「権利 [のセット]」でも（IFRS15「支配」定義に従った）物的な財貨それ自体でもなく、「経済的便益」という抽象的なものである。この点は、「支配」の客体（対象）に直接関わる まったく新たな混乱を引き起こしてしまっていると言えよう。

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

次に、「リース取引のときの「支配」というターム」の用例と言える事例の整理をしていきたい。

IFRS16では、「リース取引のときの「支配」というターム」の用例における「支配」の客体（対象）として、様々なタームが使われている。整理の仕

方も色々と考えられるが、本稿では、まずここで、‘リース取引のときの「支配」というターム’の用例を「支配」の客体（対象）の観点から3つ（大きく分けると2つ）のパターンに類型化し、それに当てはまる事例を集約整理することとした。その際、別種の問題をはらんだ特殊な用例はとりあえず除外し、次節でまとめて整理することとした。

なお、IFRS16では通常のリース取引についての独自の「支配」定義らしき規定が一応は存在する。それゆえ本来ならば、ここで類型化した3つのパターンの用例が par.B9（及びpar.BC117）「支配」定義と首尾一貫したものなのかどうかのコメントをしても然るべきであろう。しかしながら、同定義の前述した（ほとんどその存在を認められないほどの）脆弱性[←なお前号において、「脆弱」の「脆」の字を、多くの箇所ですべて「漸」としてしまっていた。ここに訂正しておきたい。]のために、とてもそのような作業をすることができない。そのためここではそれに代えて、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かどうかのコメントをしておきたい。詳しくは後述するが、ここで類型化した3つのパターンの用例のうち2つのものは、同「支配」定義の基本的枠組みにのっとったものであり、残り1つは、そのようには解せないものである。

[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

a. 概要説明

‘リース取引のときの「支配」というターム’における「支配」の客体（対象）の類型化としてまず取り上げるべきものは、「支配」の客体（対象）を何らかの「権利」としている用例であろう。その代表は、「支配」の客体（対象）を「原資産を使用する権利」/「使用の権利」としている、下記のような用例である。

なお、前述したように、「原資産」とは“リース（契約）の対象物である物的な財貨”のことである。

b. 事例のリストアップ

Par.BC22, (a) : 「借手は、リース期間の全期間にわたって原資産を使用する権利 (right to use the

underlying asset) を支配している。」。

Par.BC22, (b) : 「この能力は、[原資産の] 使用の権利 (right of use) を借手が支配していることを証明している。」。

Par.BC22, (d) : 「[原資産の] 使用の権利の借手による支配は、……」。

Par.BC33 : 「借手は、そのときにその [原資産の] 使用の権利を支配する。」。

Par.BC35 : 「借手は [原資産の] 使用の権利を支配する。」。

Par.BC122 : 「顧客は [特定資産の] 使用の権利を支配している……」。[←なお、この「使用の権利 (right of use)」をASBJは、「使用権資産」と誤認してしまっている。誤訳とまでは言えないが…。]

Par.BC142 : 「借手は、原資産を使用する彼の権利を、契約開始日までは獲得 (obtain) も支配もしていない [←「獲得も支配もしていない」という表現については後述]。』。

c. リストアップ事例に対するコメント

本用例は、IFRS16における ‘リース取引のときの「支配」というターム’の用例としては、(2018年概念フレームワークの観点からすると) もっとも妥当な表現だと言える。なぜならば、「支配」の客体（対象）を何らかの ‘権利 [のセット]’ と考える2018年概念フレームワーク「支配」定義の基本的枠組みに、もっとも分かりやすい形で沿ったものだからである。[←そうした「もっとも妥当な表現」がすべて「結論の根拠」の箇所のものであることは、少し残念な点ではあるが…。]

その意味では本用例は、‘支配」というタームを巡る混乱’とは基本的には無関係な用例であるかもしれない。ただし、それ以外の用例、特に「支配」の客体（対象）に直接関わる混乱を引き起こしてしまっていると思われる用例との対比の必要もあるため、事例のリストアップはしておくこととした。

〈2〉“「使用権資産」を支配”という用例

a. 概要説明

IFRS16には、数多くはないが、「支配」の客体（対象）を「使用権資産」としている用例もある。下記にリストする“「使用権資産」を支配”というような用例である。

b. 事例のリストアップ

Par.BC22, (c) : 「そのような制約は、借手が使用権資産を支配することを妨げない。」。

Par.BC32 : 「借手は 原資産が借手による使用目的で利用可能になるときに使用権資産を獲得し支配する (obtains and controls) [←「獲得し支配する」という表現については後述] ……」。

Par.BC125, (a) : 「顧客が使用権資産に対する支配を獲得している……」 ((a), (i))。

Par.BC233, (a) : 「[サブリースの] 中間の貸手……は、原資産を所有 (own) していない……。IASBの見解によれば、[サブリースの] 中間の貸手の会計処理は、[サブリースの] 中間の貸手が支配している資産 (すなわち使用権資産) に基づかれるべきであり、……」。

c. 「獲得し支配する」という表現について

上記のpar.BC32には、「獲得し支配する (obtains and controls)」という表現が出て来る。‘獲得する (obtain)’ は、現実的に自分のものにするといったニュアンスの語と思われるが、あえてその語を 厳密に定義されている (はずの) ‘支配する (control)’ という語に並べてここで使用することに 何がしかの意味があるのかは、不明である。

‘獲得する’ は ‘占有する (possess)’ の意味に近いので、‘獲得する’ 対象が もしも物的な財貨であるならば、当該の物的な財貨を “占有し (possess) かつ支配している” ということを述べていることになる。しかしながら「使用権資産」は、物的な財貨ではない。

なお、par.BC142にも、「獲得も支配もしていない」という類似表現があるが (前述)、それらを除くと IFRS16の他の箇所でも そうした表現をしている所は無い [←前述した「支配を獲得」は別。]。

d. リストアップ事例に対するコメント

「使用権資産」とは、前述もしたが、「ある原資産をリース期間中に使用する借手の権利を内容としている資産。」 (IFRS16, 付録A 定義された諸用語) である。“ある原資産を使用する権利” を「内容として」借手が認識した資産が「使用権資産」なので、「内容」的には “ある原資産を使用する権利” を指すことになる。[←IFRS16は、「ある原資産」ではなく

単に「ある資産」という言い回しであるが、「ある資産を使用する権利 (使用権資産) (the right to use an asset (the right-of-use asset))」 (par.BC105) という言換えをしている。] それゆえ “使用権資産” を支配” という表現は、先の “原資産を使用する権利” を支配” という表現と、事実上同じことになる。したがって、(2018年概念フレームワークの観点からすると) やはり妥当な表現だと言えることになる。[←そうした「妥当な表現」がすべて「結論の根拠」の箇所のものであることは、少し残念な点ではあるが…。]

かように 本用例も、「支配」というタームを巡る混乱」とは 基本的には無関係な用例であるかもしれない。ただし、それ以外の用例との対比の必要もあるため、事例のリストアップはしておくこととした。

[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)

〈1〉 概要説明

IFRS16には、下記にリストする “資産 (「特定資産」, 「原資産」を含む。) の使用” を支配” というような用例が、比較的多く出てくる。この用例のときの「資産」は 物的な財貨の意味だと解釈せざるをえないことは、前述したとおりである。

なおIFRS16では、“資産の使用を支配する権利” という 類似した用例も、たくさん出て来る。ただし別種の問題をはらんだ特殊な用例なので、それらは後でまとめてとりあげたい。

〈2〉 事例のリストアップ

Par.B21 : 「[顧客が] 特定資産の使用 (use) を支配するためには……」。

Par.BC28 : 「借手は、リース期間中 原資産の使用を支配しており、……」。

Par.BC105 : 「顧客が 一定の期間……特定資産の使用を支配しているか否か、……」 ; 「もしも顧客が一定の期間 特定資産の使用を支配しているならば、……」 ; 「サービス契約においては、サービスを提供するために使用されるあらゆる資産の使用を、[資産] 提供側 (supplier) が支配している。」 [←サービス契約の顧客は使用権を支配していない、ということ。]。

Par.BC111：「顧客がある特定資産の使用を支配するであろう……」。

Par.BC112：「[資産] 提供側（顧客ではなく…）が資産の使用を支配している……」。

Par.BC113, (a)：「[資産] 提供側（顧客ではなく…）が資産の使用を支配している……」。

Par.BC117：「[顧客]がある資産の使用を支配するためには……」；「そのような意思決定権が無かったならば、資産の使用についての（over）支配を顧客が有している（have）[←“支配を有している”という表現については後述]かどうかは、消耗品やサービスを購入するあらゆる顧客[がそうでない]と変わりがなくなろう。もしもそういうことであったならば、顧客は資産の使用を支配していないことになろう。」。

Par.BC120：「資産がどのようにそしてどんな目的で使用されるのかに関する意思決定[内容]（the decisions）は、資産の使用に対する（of）支配[の存在]を確定する（determining）上でより重要だ……」。

Par.BC123：「もしも顧客がある資産からの受領便益を……[自ら]指定しており……、そしてその指定を 使用の期間中 変更できないならば、彼は通常 資産の使用を支配していない。」。

Par.BC125, (c)：「IASBは、以下のように明定すべきかどうかを検討した…、資産が顧客に対して単独での[=それ単独で発揮できる]有用性を有している（has）ときのみ 顧客は資産の使用を支配していると、……」；「この追加的な判定基準は、顧客がある資産の使用を支配しているかどうかを適切に決定するためには必要ではない。」（(c), (i)）。

〈3〉“支配を有している”という表現について

上記のpar.BC117には、“使用を支配する”という表現に混じって“使用についての支配を有している”という表現が出てくる（IFRS16の他の箇所ですらそうした表現をしている所は無い）。あえてここにだけ‘有している（have）’という語を加えている理由は、不明である。

しかしながら、‘支配している’も“支配を有している”も、意味に相違があるとは考えられない。それゆえ“支配を有している”は、まったくの冗長的な表現のように思えるのであるが…。

〈4〉リストアップ事例に対するコメント

「支配」の客体（対象）を何らかの‘権利 [のセット]’と考える2018年概念フレームワーク「支配」定義の基本的枠組みから言うならば、この“「資産の使用」を支配”といった表現は、明らかにおかしなことになる。ちょっと意地悪なコメントになってしまうが、そもそも「支配」の要件に‘使用する’ということが含まれているので[←2018年概念フレームワークは“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。]、「資産の使用」を支配する”の意味内容は“「資産の使用」の使用を指図して……”という中身になってしまう。

ただし、「使用（use）」というタームが「使用の権利（right of use）」（par.8）すなわち「使用権（right-of-use）」（par.3）を意味して使われていると無理を承知で善意に解釈したならば、“「資産の使用」を支配”といった表現は、“資産の「使用の権利」を支配”といった（2018年概念フレームワークの観点からすると）妥当な表現と、事実上同じことになる。むろん そのような善意な解釈が広く承認を得るとは、ほとんど考えられないのであるが。

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

前節では、‘リース取引のときの「支配」というターム’の用例を「支配」の客体（対象）の観点からパターン別に類型化して、それに当てはまる事例を集約整理する作業を試みた。とりあえずそこでは除外した‘リース取引のときの「支配」というターム’の残りの用例を本節で取り上げ、一定の整理をしておきたい。

ここで整理した用例は 下記の2用例なのであるが、いずれも、少なくとも一見する限りでは「権利」が‘「支配」の主体 [←「支配」の客体（対象）を誰が／何が 支配しているのか、ということ。]’となっているような特殊な用例である。

〔2〕“資産の使用を支配する権利”という用例 〈1〉概要説明

IFRS16には、“資産を使用する権利”という表現が頻出している。そこにおける‘～を使用する’を“～の使用を支配する”に入れ替えたような、“資産（「特定資産」、「原資産」を含む。）の使用を支配する権利”といった表現が、随所に出て来る。

本用例は、主として「リースの識別」というタイトルの箇所に出て来ているものであり、また本用例のときの「支配」の客体（対象）は‘資産の使用’である。したがってこの場合の「支配」は、‘リース取引のときの「支配」というターム’の用例ということになろう。[←ただし、後述するが、本用例には資産定義中の「支配」というタームが欠落している、と見ることもできる。そうであれば本用例は、もはや本稿の対象ですらない、と言えよう（詳細は後述）。]

ところで、この用例の場合、当該の「支配」の客体（対象）を“誰が／何が支配している”ことになるのか。“資産の使用を支配する権利”という表現を純粹に構文論的に解釈すれば、資産の使用を支配しているのは「権利」だ、ということに（それゆえ「権利」が「支配」の主体となっていることに）、少なくとも一見する限りではなってしまう[←このことについては下記でコメントしたい。]。

なお、この“資産の使用を支配する権利”という用例のときの「資産」は物的な財貨の意味だと解釈せざるをえないことは、前述したとおりである。それゆえここでの用例には、「土地の使用を支配する権利」のような「資産」を具体的な財貨名で示した表現も含めることとした。

〈2〉事例のリストアップ

Par.9：「……、もしもその契約が、特定資産の一定期間の使用を支配する権利（the right to control the use）を代価と交換で移転させているのならば。」

Par.B9：「ある契約が、特定資産……の一定期間の使用を支配する権利を移転させているのかどうかを判定するためには、……」。

Par.B10：「もしも顧客が、特定資産の使用を支配する権利を……有している（has）ならば、……」。

Par.B11：「事業体は、使用の期間の全期間にわたる特定資産の使用を支配する権利を合併協約（事

業）（joint arrangement）が有しているかどうか、を判定するものとする。」。

Par.BC69：「なぜならば、サービス譲与契約（a service concession arrangement）における被譲与者〔operator；ASBJ訳：「営業者」〕は原資産の使用を支配する権利を有していないからである。」

Par.BC78, (a)：「もしもその契約が、……リース期間の全期間にわたるその土地の使用を支配する権利を〔借手に〕付与しているならば、その契約はリース（契約）（a lease）であり……」。

Par.BC111：「顧客がその資産〔←ここでは「特定資産」〕の使用を支配する権利を有しているかどうかを判定するためには……」。

Par.BC116：「IASBは結論付けた…、顧客が比較的大きな資産〔a larger asset；ASBJ訳：「より大きな資産」〕の一定の大きさの部分〔a capacity portion；ASBJ訳：「稼働能力部分」〕の使用を支配する権利を有している（have）、ということは起こりそうにないことを…、もしもその〔一定の大きさの〕部分（that portion）が物理的に識別可能でないならば……；「顧客がそれ〔＝比較的大きな資産〕の〔一定の〕部分（its portion）の使用を支配する権利を有している、ということは起こりそうにない……」。

Par.BC117, タイトル：「特定資産の使用を支配する権利」。

Par.BC117：「IFRS16は、ある資産の使用を支配する権利を有しているということがどのようなことを意味しているのか、に関しての適用指針を含んでいる。」。

Par.BC126：「もしも合併協約（事業）の当事者たちが……特定資産の使用を 使用の期間の全期間にわたって支配する権利を 全体として有しているならば、その契約はリース（契約）（a lease）を含んでいる。」。

Par.BC262, (a)：「それ〔←リース（契約）〕は、原資産の使用を支配する権利を、リース（契約）（the lease）の期間中移転する。」[←ASBJ訳では「原資産の使用をリース期間にわたり支配する権利を移転するものである。」；「リース期間にわたり」が「支配する」にかかってしまっている。]；「セールアンドリースバック取引の」買手である貸手は、原資産〔の総体〕に対する支配を獲得し、そして即座に、当該資産の使用を支配する権利を〔セールア

ンドリースバック取引の] 売手である借手にリース期間中移転する、と見なされる。』[←ASBJ訳では「当該資産の使用をリース期間にわたり支配する権利を売手である借手に直ちに移転すると……」；「リース期間にわたり」が「支配する」にかかってしまっている。]

〈3〉リストアップ事例に対するコメント

この“資産の使用を支配する権利 (the right to control the use of an asset)” という表現に関しては、次の3点のコメントをすることができる：

[ア] 一見する限りでは「権利」が「支配」の主体となっているように思える点

上述したように、この表現を一見する限りでは、「資産の使用」が「支配」の客体（対象）でありそれを「支配」している主体は「権利」だ、というようにも読めてしまい、本来「支配」の客体（対象）であるはずの「権利」があたかも「支配」の主体になっているかのように思えてしまう。もしそうであるならば、「支配」というタームに関連した新たな混乱を引き起こしてしまっているように思える。

しかしながら、そのような見方は、あまりにもうがった見方かもしれない。なぜならば、「資産の使用を支配する (to control the use of an asset)” には‘借手が (for a lessee)’ という隠れた意味上の主語があり、“資産の使用を支配する権利 (the right to control the use of an asset)” という表現は“借手が資産の使用を支配することのできる権利 (the right for a lessee to control the use of an asset)” の意味だと考えることができるからである。したがって、「支配」の主体は「権利」ではなく「借手」だということになる。

[イ] 本用例中の「支配」は冗長的であり基本的には不要である点

仮に「支配」の主体は「権利」ではなく「借手」だとしても、この“資産の使用を支配する権利” という表現は、とてもお勧めできるものではない。その言い表したいことは“資産を使用する (ことのできる) 権利” と述べればそれで済むはずであり、「支配する」という文言は、基本的には不要である。それがあつて、いたずらに「支配」概念を混乱させてしまっている。

[ウ] 本来の資産定義中の「支配」というタームが欠落して点

もう1点 指摘しておきたいことがある。“資産の使用を支配する権利” は、それ自体「支配」の客体（対象）になりうる経済的資源であるので、当該経済的資源が企業の資産となるためには、企業がそれを「支配」している必要がある。その結果、“資産の使用を支配する権利を支配する” という回りくどい言い方をすべきことになってしまう。しかしながら、ここで挙げた事例には、そのような表現は見当たらない。その代わりに“資産の使用を支配する権利を有している (have)” といった表現が散見される。

ひよっとすると、「支配」というタームの重複を避けるために 資産定義中の「支配」というタームを‘有している (have)’ に言い換えたのかもしれない。しかしながら、その結果として、資産とは（“事業体が「有している」現在の経済的資源”ではなく）“事業体に「支配されている」現在の経済的資源である。”（2018年概念フレームワーク, par.4.3）という資産定義の根本的な部分が、勝手にないがしろにされてしまっていると言えよう。

いずれにせよ本用例の場合、「支配」というタームが使われてはいても、資産定義中の「支配」というタームの方は欠落しているわけである。もはや本用例は、本稿の対象ですらないことになってしまおう。

〔3〕“資産を支配し使用する権利” という用例 〈1〉概要説明

IFRS16には、“資産を使用する権利” という表現が頻出している。それに‘(資産を) 支配し’ という表現を加味した“資産を支配し使用する権利” という表現も、わずか1例ながら IFRS16（「結論の根拠」の箇所）はしている。

IFRS16における‘資産を支配’ という表現（「支配」の客体（対象）を「資産」としている用例）は、基本的には‘財貨の売買取引のときの「支配」というターム’ の用例である。それに対し 本用例は、‘原資産を使用する権利 (Right to use an underlying asset)’ というタイトルの箇所に出て来ているものであり、したがってこの場合の「支配」は、それがどのような中身のものであれ、‘リース取引のときの「支配」というターム’ の用例と考えざるをえないことになろう。[←ただし、後述するが、本用例には 資産定義中

の「支配」というタームが欠落している、と見ることもできる。そうであれば本用例は、もはや本稿の対象ですらない、と言えよう（詳細は後述）。]

ところで、この用例の場合、当該の「支配」の客体（対象）である資産を“誰が／何が支配している”ことになるのか。“資産を支配し使用する権利”という表現を純粋に構文論的に解釈すれば、資産を支配し使用しているのは「権利」だ、ということに（それゆえ「権利」が「支配」の主体となっていることに）、少なくとも一見する限りではなってしまう[←このことについては下記でコメントしたい。]。

なお、上述のように本用例は「原資産を使用する権利」というタイトルの箇所に出て来ているものであり、本用例の「資産」は「原資産」を指していると考えられる。したがってそれは、物的な財貨の意味の「資産」である。

〈2〉事例のリストアップ

Par.BC22, (c) : 「資産 [←ここでは「原資産」のこと；上述] を支配し使用する権利 (the right to control and use the asset) は、資産を使用する借手の権利 (a lessee's right to use an asset) がその使用についての一定の制約を たとえ含んでいたときでも、存在する。制約は、資産を使用する借手の権利の 価値や範囲に（したがって、その使用の権利 (the right of use) に対してなされる支払額に）影響を与えるかもしれないが、それは使用権資産の存在には影響を与えない。」[←「資産を支配し使用する権利」というタームは、「資産を使用する借手の権利」、「その使用の権利」、「使用権資産」というタームに次々と置き換えられている。]

〈3〉リストアップ事例に対するコメント

この“資産を支配し使用する権利 (the right to control and use the asset)”という表現に関しても、直前の用例と基本同内容の次の3点のコメントをすることができる：

[ア] 一見する限りでは「権利」が「支配」の主体となっているように思える点

上述したように、この表現を一見する限りでは、「資産」が「支配」の客体（対象）でありそれを「支配」している主体は「権利」だ、というようにも読めてしまう。もしそうであるならば、「支配」

というタームに関連した新たな混乱を引き起こしてしまっている。

しかしながら、そのような見方は、あまりにもうがった見方かもしれない。なぜならば、“資産を支配し使用する (to control and use the asset)”には‘借手が (for a lessee)’ という隠れた意味上の主語があり、“資産を支配し使用する権利 (the right to control and use the asset)”という表現は“借手が資産を支配し使用する”ことのできる権利 (the right for a lessee to control and use the asset)”の意味だと考えられる [←そのことは、直後に「資産を使用する借手の権利」と述べていることから、うかがい知れる。]。したがってこの用例の場合も、「支配」の主体は「権利」ではなく「借手」だということになる。[←なお、IFRS16に頻出している“資産を使用する権利”という表現についても、同様のことが言える。この場合も、「使用」の主体は「権利」ではなく、隠れた意味上の主語である「借手」である。]

[イ] 本用例中の「支配」は冗長的であり基本的には不要である点

仮に「支配」の主体は「権利」ではなく「借手」だとしても、この“資産を支配し使用する権利”という表現は、とてもお勧めできるものではない。その言い表したいことは“資産を使用する（ことのできる）権利”と述べればそれで済むはずであり [←そのことは、本用例が「原資産を使用する権利」というタイトルの箇所に出て来ているものであることや、「資産を使用する借手の権利」というタームで置き換えられていることから、明らかである。]、‘支配し’ という文言は、基本的には不要である。それがあつて、いたずらに「支配」概念を混乱させてしまっている。

[ウ] 本来の資産定義中の「支配」というタームが欠落している点

もう1点 指摘しておきたいことがある。“資産を支配し使用する権利”は、それ自体「支配」の客体（対象）になりうる経済的資源であるので、当該経済的資源が企業の資産となるためには、企業がそれを「支配」している必要がある。その結果、“資産を支配し使用する権利を支配する”という回りくどい言い方をすべきことになってしまう。しかしなが

ら、ここで挙げた事例には、そのような表現は見当たらない[←経済的資源の「支配」には言及していないことによる。]

いずれにせよ本用例の場合、「支配」というタームが使われてはいても、資産定義中の「支配」というタームの方は欠落しているわけである。もはや本用例は、本稿の対象ですらないことになってしまおう。

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

IFRS16では、以上にリストしてきた箇所以外においても、「支配 (control)」というタームが現れている。

資産定義中の「支配」というタームの用例であっても、[ア]「支配」の客体 (対象) を「リース債権」としている用例は、特殊な事例のため、以上のリストからは外してある。[イ]「支配 (control)」というタームが単独で (=「支配」の客体 (対象) 抜きで) 使われている事例も、同様にリストから除いてある。

また、そもそも資産定義中の「支配」というタームの用例とはまったく異なった用例や、更には、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、という事例もある。それらもやはり、以上のリストから外してある。

これらの事例は、「IFRS16における「支配」というタームを巡る混乱」とは直接の関係を持たないものなのであるが、参考までに (と言うよりも、IFRS16に出現する「支配 (control)」というタームをすべてチェックしたことの証左として)、以下においてそれらのリストアップをしておくこととしたい。

[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

a. 概要説明

IFRS16には、「支配」の客体 (対象) を「リース債権」としている用例 [←「支配」の客体 (対象) を「権利」としており、(2018年概念フレームワークの観点からすると) 妥当な表現である。] が、1例だけある。「貸手が「リース債権」を支配している」という用例である。

b. 事例のリストアップ

Par.BC35:「貸手は、リース料支払額 (lease payments) を受け取る無条件の権利 (リース債権) を手に入れる。貸手は当該権利を支配している [それゆえ] 例えば彼は、当該権利を譲渡したり証券化することを決定できる。」

c. リストアップ事例に対するコメント

金銭債権も、「支配」の客体 (対象) になりうる経済的資源であるので、当該経済的資源が企業の資産となるためには、それを「支配」している必要がある。

ところで、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」定義で十分だということであり、同「支配」定義ののっつて「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。本事例はそれに該当すると言え、したがって par.BC35の上記引用箇所では、貸手が「リース料支払額を受け取る無条件の権利を手に入れる」ならば、貸手は当該「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」(2018年概念フレームワーク) と言えるので、「貸手は当該権利を支配している」、と述べていることになる。

<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

a. 概要説明

IFRS16には、「支配 (control)」というタームが単独で (=「支配」の客体 (対象) 抜きで) 使われている事例が、2例ほどある。いずれも「リース取引のときの「支配」というターム」の用例であるが、これらにはパターン別類型化 という整理ができないので、事例のリストアップだけをしておくこととする。

b. 事例のリストアップ

Par.BC123:「IFRS16はまた明確にしている…、支配の判定の際には [資産の] 使用の期間中になされた (それゆえ使用の期間の前でなく…) 意思決定

[内容] のみが「顧客が資産の使用の権利を「支配」しているかどうかを判断するために」考察されるべきことを…、……」。

Par.BC125, (b) : 「IASBは考えている…、支配は、この決定 [←リースとサービスを分解して会計処理すべきか否かの] をするための より適切な基礎であると。」(b), (i))。

[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

a. 概要説明

IFRS16には、ごくわずかであるが、「支配 (control)」というタームを ‘事業体に対する支配’ といった意味合いで用いている事例がある。本稿では 連結上の「支配」概念は 考察の対象外としている (前述) が、リストアップだけはしておくこととした。

なお、IFRS10の支配概念へ言及している用例は、後述する。

b. 事例のリストアップ

Par.BC120 : 「IASBは気付いた、資産が どのようにそしてどんな目的で使用されるのかに関する意思決定 [内容] を [資産を支配しているかの判断の際に] 考察することは、取締役会によってなされる意思決定 [内容] を その事業体に対する支配を判定するときに考察することと類似していると見なされうること。ある事業体の事業及び財務活動に関する 取締役会によってなされる意思決定 [内容] [←plural] は、通常は、それらの意思決定 [内容] を実行に移す際に 個々人の諸活動にとって (in) 重要性がある (matter [Vi]) 意思決定 [内容] であるとともに、場合によりそれ以上に その支配の判定 (control assessment) にとって (in) [考察対象としての] 重要性がある意思決定 [内容] だ。」。

Par.BC126 : 「それによって (of which) 彼らが、IFRS11 合弁協約 (事業) において定義されている共同支配 (joint control) を獲得しているところの、……」; 「もしも合弁協約 (事業) の当事者たちが、その協約 (事業) (arrangement) による (of) 彼らの共同支配を通じて、特定資産の使用を 使用の期間の全期間にわたって支配する権利を 総体とし

て有しているならば、その契約はリースを含んでいる。」[←「特定資産の使用を 使用の期間の全期間にわたって支配する権利」の部分は 前の箇所です でにリストアップ済み。]

〈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

a. 概要説明

IFRS16には、同じ「control」というタームでも、ごく一般的な 統制とかコントロールといった意味で「control」というタームが使われている用例が、少数ながら 存在する。

b. 事例のリストアップ

Par.20 : 「借手は、延長オプションを行使すること……が 相当程度確実であるかどうかを、以下のような 重要な出来事あるいは重要な状況変化 のどちらかが発生した際に、再判定するものとする : (a) 借手のコントロール (control) の枠内にあるところの [重要な出来事あるいは重要な状況変化] ; そして……」。

Par.B41 : 「借手はリース期間を、以下のような 重要な出来事あるいは重要な状況変化が発生した際に再判定することを明定している…、すなわち、借手のコントロールの枠内にあり、そして、……」。

Par.BC185 : 「当グループ [It ; 「The IASB」] は、以下のことによって [コストとの] 適切なバランスが達成されるであろうと考えた : …… (b) 当該の重要な出来事あるいは重要な状況変化が [←ASBJ訳は「当該の (the)」を訳出していない。]、借手のコントロールの枠内にあるときのみ、[オプションに対する] 再判定を要請すること。」。

Par.DO6 : 「[リース会計上の] 資産及び負債を認識することのコストは、たぶん緩和されるであろう…、事業体は、低価額資産のリースの記録 [←ASBJ訳では「少額資産の記録」と誤訳してしまっている。] を内部統制 (internal control) 目的で持っているであろうから。」。

[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

〈1〉概要説明

「支配 (control)」というタームは、IFRS16が他

の基準類を引用ないし言及する際にも、頻繁に現れている。これらは、他の基準類の引用等によるものため 考察の対象外としたが、前述した理由からリストすることだけはしておくこととした。

〈2〉事例のリストアップ

Par.BC22 (2010年概念フレームワークの引用)：「IASBの財務報告のための概念フレームワーク(概念フレームワーク) [=2010年概念フレームワーク] は、資産を次のように定義している…、資産は、以下のような資源だ…、[すなわち] 過去の諸事象の結果として当該事業体により支配されており、かつ、将来においての経済的便益がそこ [=資源] から当該事業体に流入する ということが見込まれているところの」。

Par.BC23 (ED/2015/3 の引用)：「本公開草案 [=ED/2015/3] は、資産を「過去の諸事象の結果として当該事業体により支配されている現在の経済的資源」と定義することを、……提案している。」

Par.BC106 (IFRIC4やIFRS10の支配概念への言及)：「コメント提出者たちは……疑問を投げかけた…、リースを定義するために IFRIC4 で用いられている支配 [についての] 判定基準 (the control criteria) は、収益認識の場面の枠内においてその当時展開されてきていた支配についての提案内容や、IFRS10 連結財務諸表 における支配についての原則と なぜ異なっているのか、と。」

Par.BC107 (「公開草案 ED/2013/6 リース (Exposure Draft ED/2013/6 Leases)」への言及)：「2013年公開草案 (The 2013 Exposure Draft) は提案した…、サービスとリースを区別する手段として支配 [という] 原則 (a control principle) を用いることを……」。

Par.BC117 (IFRS10,IFRS15,ED/2015/3 の支配概念への言及)：「この [IFRS16における] 指針は、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。IFRS10 及びIFRS15は、支配を、「便益」の基本要素と「パワー」の基本要素の両方を要求することを通じて定義している。」

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

IFRS16における「支配」というタームを巡る混乱が いかほどのものであるのかは、以上において整理してきた中身から、見て取ることができたであろう。最後に、それらを簡単に要約し、若干のコメントをしておきたい。

〔2〕「財貨の売買取引のときの「支配」の意味の「支配」というタームを巡る混乱

〈1〉本章冒頭でのコメントに対するコメント

本章の冒頭で、セール アンド リースバック取引においては、物的な財貨の総体を「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ぱら「支配」というタームが用いられていることにつき、次のような2つのことを(「財貨の売買取引のときの「支配」の意味の「支配」というタームを巡る混乱として) 指摘／コメントした：

[ア] 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、そうならないこと

[イ] 基準の読者は、そのような事例の多くを目の当たりにして、大きな戸惑いを感じてしまうこと

これら2つのことを実際のデータで確認する作業を、ここでは試みてきたわけである。その結果を、ここで少し言及しておきたい。

まずは [ア] の意味の混乱であるが、これは、前述もしたように、前章において「IFRS16の「支配」定義に係る規定ぶりに対するコメント」として問題提起した事柄である。要約すると、「IFRS16ではセール アンド リースバック取引についての独自の「支配」定義は 規定されていないため、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、物的な財貨それ自体を「支配」の客体(対象)としたものであるため、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。”という問題提起である。本章でリストアップした事例は、この〔ア〕の意味の混乱の実在性を担保していることになろう。

蛇足になるが、この問題の解決の方向性を探ることは、なかなか容易ではない。そもそも、セールアンドリースバック取引における「支配」というタームを、2018年概念フレームワーク「支配」定義にのっとなって取り扱っていくこと自体、ハードルが高い。そのため、次善の策として前章では、“IFRS15「支配」定義を援用するのも1つの手である”と述べたわけだが、しかしながらIFRS15「支配」定義自体が抱える問題点を無視してIFRS15「支配」定義援用規定を置くだけでは問題の解決にならない。最初に検討を開始すべきは、IFRS15「支配」定義の方であろう。

他方〔イ〕の意味の混乱であるが、こうした戸惑いを感じてしまう理由は、前述もしたが、突然にそこでは、物的な財貨それ自体を「支配」の客体（対象）とした「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、極力控えられるか、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。本章でリストアップした事例は、この〔イ〕の意味の混乱の実在性を担保していることになろう。

なお、今回の作業を通じて、そうした‘財貨の売買取引のときの「支配」というターム’の用例（すなわち、物的な財貨の総体を「支配」の客体（対象）としている用例）がセールアンドリースバック取引以外の箇所にも数多く存在することを確認することができた。これは、今回の新たな発見であった。

〈2〉別個の混乱について

ここでの作業を通じ、事前には予測していなかった別個の混乱（財貨の売買取引のときの「支配」の意味の「支配」というタームを巡る混乱）があることが明らかになった。

それは、同じ‘財貨の売買取引のときの「支配」というターム’の用例（すなわち、物的な財貨の総体を「支配」の客体（対象）としている用例）でありながら、「支配」の客体（対象）を、物的な財貨それ自体ではなくそれに対する‘権利’としてい

る用例〔←これは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妥当なものであるが…〕や、物的な財貨それ自体でも権利でもない‘資産と結び付いた経済的便益’としている用例〔←2018年概念フレームワーク「支配」定義にもIFRS15「支配」定義にも従っていないことになる。〕が存在することを、今回の作業を通じて把握するに至ったことである。それぞれ1例ずつなのであるが、「支配」というタームを巡る予想していなかった混乱を作り出してしまっている。〔←前者の用例については、“大部分の誤った用例の中にたった1例だけ妥当な用例がある”という首尾一貫性の無さもまた1つの混乱と言えるのならば、の話してであるが…〕

さらに付言するなら、「支配」というタームを巡る混乱とは無関係であるが、IFRS16における「資産」というタームの用語法の混乱を、今回の作業を通じて把握するに至った。前述したようにIFRS16は、「資産」というタームを、何の断りもなく、2018年概念フレームワークの資産定義にのっつた意味で使ったり、のっつていない意味で使ったりしているわけである。「資産」というタームについても、やはり基準自体が、何らかの方法で用語法の明確化を図るべきであろう。

〔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

〈1〉概要説明

上記の問題を仮に脇に置いておき、‘リース取引のときの「支配」というターム’の意味で使われている用例だけを眺めていった場合でも、多くの混乱を見いだすことができる。

本用例の場合、その多くは、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〔←独自の「支配」定義らしき規定が一応は存在するので、そのような検討は本来ならば不要なのであるが…〕、妥当なものである。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り、それはそれで1つの混乱状態だと言えるかもしれない。

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数多く使われていることである。「資産の使用」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、その典型だと言えよう。さらには、最後に紹介したように、「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、「支配」概念をいたずらに混乱させてしまっている。

〈2〉私見コメント

もしもの話しであるが、2018年概念フレームワーク「支配」定義の基本的枠組みを100%前提として、「リース取引のときの「支配」というターム」を用いていったのならば、上で列記してきたような用語法上の混乱を引き起こしてしまうはずはない。例えば「原資産」の使用権のような「権利 [のセット]」を「支配」の客体(対象)とした用語法で、首尾一貫しているはずある。

IFRS16がIASBで審議されていたとき、同じ組織の中では、資産定義中の「支配」概念の明確化の努力も同時並行的になされていたわけである。IFRS16における「支配」というタームを巡る混乱ぶりを目の当たりにすると、IFRS16と2018年概念フレームワーク(あるいはその公開草案であるED/2015/3)が同じ組織体からさほどの時を経ずに相次いで公表されたものだとは、到底考えることができない。

第VI章 結語

本稿は、資産定義中の「支配」概念を巡る混乱というテーマのもと、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か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、議論を出発させた。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、3つの点に要約して指摘し、かつ改善の方向性を探る試みもした。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の「支配」定義

(らしき規定)が混乱状態に陥ってしまっていることを示した(以上『獨協経済』第108号)。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。

こうした、「支配」定義の問題点、混乱状態をも含めた)もろもろの「資産定義中の「支配」概念を巡る混乱」の、最も根本的な原因は、どこにあるのであろうか。これには色々な観点からの主張が可能かと思われるが、筆者には、2018年概念フレームワーク [←IFRS15/IFRS16 公表時点と言えばED/2015/3] の「支配」定義規定(par.4.20)において、「経済的資源の使用(the use of the economic resource)」[←par.4.21では「the use of an economic resource」]という表現をしていることに、最大の原因があるように思える。物的な財貨を問題としていたときに「経済的資源の使用」と聞いて、まず頭に浮かぶのは、物的な財貨それ自体の「使用」のことであろう[←“物的な財貨に係る「経済的資源の使用」=物的な財貨それ自体の「使用」と思ってしまう、ということ。]。しかしながら、ここに言う「経済的資源」とは、物的な財貨等に係る何らかの「権利 [のセット]」を指すわけである。したがって「物的な財貨それ自体の「使用」は、2018年概念フレームワークの立場からすると、「使用権」という経済的資源たる権利)の「使用」という限定的な中身のものとなる[←“物的な財貨それ自体の「使用」に物的な財貨に係る「経済的資源の使用」ということ。]。このことに端を発する概念上の混乱が、IFRS15「支配」定義の様々な問題点やIFRS16における「支配」というタームを巡る混乱の遠因になっているのではないかと筆者は想像している。

では、いったいどうしたらよいのであろうか。それについての見解を述べて、本稿の論考を閉じることとしたい。あくまでも一私見であるが、「支配」の客体(対象)はここでは「権利 [のセット]」であるので、「支配」定義においては「使用(use)」というタームを避け、より適切な例えば「行使(exercise)」のようなタームに替える、ということはあるか。とりわけ「支配」定義においては、経済的資源が何らかの「権利 [のセット]」であることをより強調し、例えば「権利 [の

セット]である経済的資源の「行使」のように表現すれば、それが“物的な財貨それ自体の「使用」を意味していないことは明らかであり、よりベターだと言えよう。たったこれだけの変更ではあるが、本稿で紹介してきた「資産定義中の「支配」概念を巡る混乱」をそれによって相当程度終息させることができるのではないかと、少なくとも筆者は確信している。

【引用／参考文献一覧】

[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」、『拓殖大学経営経理研究（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。

