

# 資産除去債務に関する一考察

——資産負債の両建処理による会計基準の問題点を中心に——

勝 又 均

人文・社会科学研究 東京国際大学大学院 第3号 抜刷  
2018年（平成30年）9月20日



# 資産除去債務に関する一考察

——資産負債の両建処理による会計基準の問題点を中心に——

勝 又 均

## A Study on Accounting for Assets Retirement Obligations —From the Perspective of Liability On-Balanced—

Hitoshi Katsumata

### Abstract

Historically, many entities have accounted for retirement obligation costs as a part of depreciation. However, after the accounting for the Assets retirement obligations (ARO) is published, entities must recognize ARO liability in the period in which it was incurred. And an asset equal to the initial liability is added to the balance sheet, and depreciated over the life of the asset. The result is an increase in both assets and liabilities. We studied the difference between these accounting methods.

キーワード：資産負債アプローチ，減価償却，分配可能利益計算，取得原価概念，将来キャッシュ・アウトフロー，期間損益計算

### 目 次

- はじめに
- I. 資産除去債務会計基準の概要と論点
  - 1. 資産除去債務の定義および認識範囲
  - 2. 資産除去債務の会計処理
  - 3. 資産除去債務の国際比較
- II. 資産除去債務の負債性分析
  - 1. 法的債務と推定的債務分析
  - 2. 資産除去債務と負債概念の拡大
- III. 資産除去費用の資産性分析
  - 1. 除去費用と付随費用の整合性分析
  - 2. 各国の取得原価概念と取得原価概念の変容
  - 3. リース会計基準との比較
- IV. 資産負債の両建処理以外の会計処理の検討
  - 1. 基準第18号で検討された会計処理
  - 2. 会計処理に関する先行研究の検証と提案
- おわりに

## はじめに

企業が負っている環境リスクや環境負債は、それが財務諸表に明確に開示されていなければ、投資家に誤った意思決定をさせてしまう可能性がある。環境負債に関しては、資産除去債務に関する会計基準が制定される以前も様々な引当金を設定することで、企業は将来発生する債務に備えることができ、またその債務を財務諸表に計上することで外部利害関係者に対しても情報提供を行うことはできた。しかし、基準制定以前における環境負債は、資産除去債務のように認識範囲の限定はされていなかった。そのため、環境負債は、その範囲は広いうえ、不確実性が大きく左右し、引当金設定に至ることができず、財務諸表に反映させることができないこともあった。

資産除去債務は、資産除去債務会計基準において法令又は契約により義務づけられるものに限定されるため、環境負債全体からすれば範囲は小さいものになる。それでも、業種や企業規模によっては、多額の除去費用を除去債務として負債に計上しなくてはならない場合もあるため、財務諸表に極めて重要な影響を及ぼすものである。

これらの問題を会計上で明確に認識し、顕在化させることは、利害関係者に対しても有用な情報になると同時に、将来発生する費用を事前に把握して財務諸表に明示し、その対応を促進させ対策を導いていくことは、企業にとってもゴーイングコンサーンの観点から必要なものと考えられる。

日本の資産除去債務会計基準は、国際的な会計基準のコンバージェンスの影響を受け、資産除去債務に対応する除去費用の会計処理として、引当金処理ではなく、資産負債の両建処理を採用した。この資産除去債務の会計処理として採用された資産負債の両建処理は、資産除去債務について発生時にその全額を負債として認識し、かつ、資産除去債務に対応する除去費用

を資産計上し、減価償却により費用配分するものである。

1990年代以降、各国の会計思考もその利益観は、収益費用アプローチから資産負債アプローチに移っており、資産負債の両建処理も資産負債アプローチの観点から採用されたものといえる。しかし、資産負債の両建処理についていえば、負債をストックで捉えているものの、借方資産については減価償却を通じて費用配分を行う。これは、収益費用アプローチの観点における損益計算であり、それゆえ、資産負債の両建処理は混合会計（混合アプローチ）であるとの指摘もある。今後も新たな会計基準が制定される際には、資産除去債務の会計基準が抱えているのと同じような問題を考え、構築していかなくてはならないことが想定される。その意味で、資産除去債務の会計基準を考察することは重要であると考えられる。

以上の問題意識から、資産除去債務の会計処理及び開示方法として、資産負債の両建処理が最善なものであるのか、論理的矛盾を内包していないか、という考えに基づき資産除去債務を考察していきたい。

この「資産負債の両建処理」という会計処理方法の採用に関しては、資産除去債務自体の負債性及び資産除去債務に対応する除去費用の資産性を検討する必要があると考える。特に、除去費用という将来支出する費用を付随費用との同質性から資産性があるとし、資産として処理することから生じる問題点を考察していく。

そして、資産負債の両建処理に替わる会計処理方法が存在しないか検証を行っていく。

## I. 資産除去債務会計基準の概要と論点

### 1. 資産除去債務の定義および認識範囲

資産除去債務の定義は「資産除去債務に関する会計基準」（企業会計基準第18号、以下基準第18号という）において「有形固定資産の取得、建設、開発または通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令または契約

で要求される法律上の義務およびそれに準ずるものをいう」とされている。

松本徹氏によれば、この定義について、認識範囲に関し3つの視点から考察することができるとし、以下のように分析している。<sup>1)</sup>

一つ目は「法律上の義務およびそれに準ずるもの」である。「法律上の義務に準ずるもの」とは、債務の履行を免れることがほぼ不可能な義務を指し、法令または契約で要求される法律上の義務とほぼ同等の不可避的な義務が該当する（基準第28項）。

二つ目は、「通常の使用」である。「通常の使用」とは、有形固定資産を意図した目的のために正常に稼働させることをいい、有形固定資産を除去する義務が、不適切な操業等の異常な原因によって発生した場合には、資産除去債務として使用期間にわたって費用配分すべきものではなく、引当金の計上や「固定資産の減損に係る会計基準」の適用対象とすべきものと考えられる。

三つ目は、「除去」である。この場合、「除去」には、売却、廃棄、リサイクルその他の方法による処分等が含まれるが、転用や用途変更は企業が自ら使用を継続するものであり、当該有形固定資産を用役提供から除外することにはならないため、具体的な態様には含めないものとされ、遊休状態になる場合は、資産除去債務としてではなく、必要に応じて減損処理が行われることになる（基準第3項（2））。

資産除去債務の認識範囲については、後述するⅡ章 資産除去債務の負債性分析の中でも、法的債務と推定的債務の観点から考察する。

## 2. 資産除去債務の会計処理

### i. 資産負債の両建処理と引当金処理

基準第4項及び同第7項における規定は、資産除去債務を「発生した時に負債として計上」し「当該負債の計上額と同額を、関連する有形固定資産の帳簿価額に加える」という2点から資産除去債務の会計処理を「資産負債の両建処

理」により行うことを求めている。

松本氏によれば、上記2点に関して、以下に説明を加えることができる。<sup>2)</sup>

まず「発生した時に負債として計上」とは、それまで類似する除去費用に適用されていた「引当金処理」は、「その時点までに発生していると見積もられる額を計上」するものであった。これに対し、「資産負債の両建処理」は、資産除去債務の全額を「発生した時に負債として計上」する。そのため「資産負債の両建処理」を採用する根拠であることを指す。

基準第7項における「資産除去債務に対応する除去費用」は、同第41項において、「当該有形固定資産の取得原価に含めることにより、当該資産への投資について回収すべき額を引き上げることの意味する」と規定される。すなわち、資産負債の両建処理により資産除去債務に対応する除去費用を取得原価として資産に含めることで、より回収可能額の算定を明確に示すことができる。よって、投資家への有用な情報を提供することが可能であるとしている。

しかし一方で、基準第33項においては、「引当金処理に関しては、有形固定資産に対応する除去費用が、当該有形固定資産の使用に応じて各期に適切な形で費用配分されるという点では、資産負債の両建処理と同様であり、また、資産負債の両建処理の場合に計上される借方項目が資産としての性格を有しているのかどうかという指摘も考慮すると、引当金処理を採用した上で、資産除去債務の金額等を注記情報として開示することが適切ではないかという意見もある」としている。このことは、まさに企業会計基準審議会（Accounting Standards Board of Japan以下ASBJという）が資産負債の両建処理における除去費用の資産性に疑義を有しながらも採用に踏み切ったことを明確に示すものである。またこれに関連して除去費用の配分方法として減価償却が引当計上などと比較して、果たして適切なのかという点も検討すべき事項である。

## ii. 資産負債の両建処理の根拠

「資産・負債の両建計上を正当化する論拠は、除去債務を資産取得にかかる未払いの付随費用と解釈し、投資活動とくに資産活動に不可欠なライフサイクルコストを資産計上すること」<sup>3)</sup>という指摘があるように、ライフサイクルコストの考え方が取得原価に対して適用されたとみることができる。

引当金処理と資産負債の両建処理という2つの会計処理による差異は、期間損益計算への影響という点では大きくない。有形固定資産の当初測定時に、除去債務の全額を貸借対照表に計上するか否かという点で、貸借対照表に大きな影響がある。資産・負債の両建て計上を正当化する論拠は、除去債務を資産取得にかかる未払いの付随費用と解釈し、投資活動とくに生産活動に不可欠なライフサイクルコストを資産計上することで、投資規模を明示すること、および資産除去時に必要な除去費用を、事業活動当初より負債に計上することで経営者の社会的義務を明示することとなり、当該会社への投資意思決定に役立つ情報が提供されるとするものである。<sup>4)</sup>

資産負債の両建処理においては、資産除去債務に対応する除去費用は、資産除去債務を負債として計上したときに、当該負債の計上額と同額を、関連する有形固定資産の帳簿価額に加えることになっている。一方、資産負債を両建することに関しては、負債の定義に基づいて負債の発生が認識されることから、負債の認識アプローチとして、ストックの認識方法がとられていると言える。

このことから、資産負債の両建処理は、環境負債の情報開示の観点から評価することができる。資産除去債務の発生時に将来の除去費用について資産負債の両建処理を行うことで、負債と資産を貸借対照表に表示するが、当初計上時には期間損益計算に対する影響はない。その後の会計処理において期間損益計算の観点から期間配分の思考を取り入れ各期に費用配分するのである。これは、資産効率の観点からも有用と

考えられる情報を提供できるものであり、費用配分を通じて期間損益を適正に算定できることが特徴である。これらの特徴から、資産負債の両建処理は、損益計算書における期間損益計算と貸借対照表における情報提供との両立を図っているものと理解することができる。

## iii. 資産負債の両建処理の問題点

### ——資産負債アプローチと収益費用アプローチから——

資産負債の両建処理は「負債性の観点から当該資産除去債務が負債に計上され」、その負債と同額を関連する有形固定資産の帳簿価額に加えて資産計上することから、資産負債アプローチを採用しているものと考えられる。引当金処理は「当期の負担に属する繰入額に対応する貸方項目」「費用性の観点から計上される」と解される。さらに除去費用もその都度見積もって費用計上されることから、収益費用アプローチとして捉えられていることがわかる。

佐藤氏によれば、資産負債の両建処理は「負債計上の側面では、資産負債利益観の観点から支出義務というストックの認識を求めながら、損益計算の側面では、収益費用利益観の観点から資産除去費用を有形固定資産の使用期間全体へ配分するという配分原理が働いている混合利益観である」<sup>5)</sup>とし、これが資産負債の両建処理の最大の特徴であると指摘している。

また、松本氏は、資産負債の両建処理は資産除去債務という負債について「資産負債中心観の本来あるべき公正価値会計に忠実に計上することを求めながらも、そのまま損失として認識せず除却費用を資産計上し減価償却により費用配分するという損益計算における期間費用の変動回避をもつ混合会計である。」<sup>6)</sup>とし、総じて「財政状態計算（資産負債アプローチ）と費用配分思考に基づく損益計算（収益費用アプローチ）の「混合会計」に陥っている。」<sup>7)</sup>と指摘している。

両者の指摘は、資産除去債務の負債計上についてのものでなく、除去費用を資産計上し減

価償却により費用配分することに、資産負債アプローチとしての一貫性が欠如していることを指摘するものである。

「資産負債アプローチに基づく資産負債の両建処理を行うことは、金額的にも概念的にも不確実な負債が計上されることになり、また、その負債の相手項目を資産に上乘せすることから、資産の概念も変質しかねず、金額的にも不確実なものが計上されることになる。さらに、その資産を減価償却するとすれば、費用の金額も不確実なものになる。」<sup>8)</sup>との指摘がある。この指摘は、資産負債の両建処理を行うと、これまで会計が作り上げてきた資産概念、負債概念、さらに費用概念をも崩しかねないと危惧するものと受け取れる。

### 3. 資産除去債務の国際比較

#### i. 米国会計基準との比較

米国の財務会計基準書（Statement of Financial Accounting Standards 以下SFASという）第143号（para.2）の規定によれば、長期性資産の取得、建設または開発および通常の営業活動から発生する有形長期性資産の除去に係る法的債務に対して、同規定を適用する。ただし、SFAS第143号は約束的禁反言の原則<sup>9)</sup>に基づく約束、すなわち推定的債務も積極的に法的債務として位置付けているのに対し、日本基準における「法律上の義務に準ずるもの」は、法律上の義務とほぼ同等の不可避的な債務等に制限されているため、資産除去債務の範囲は、米国基準の方が若干広く適用されるといえる。

また、SFAS第143号では、将来キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が生じた場合には、その調整額に適用する割引率は、キャッシュ・フローが増加する場合には、増加部分については新たな負債の発生と同様のものとして、その時点の割引率を適用し、反対にキャッシュ・フローが減少する場合には、負債計上時の割引率を適用することとしている。

資産除去債務の当初測定後の測定（事後測定）では、時の経過による変動と、当初見積

もった割引前キャッシュ・フローの時期・及び金額の改訂による変動がある。企業は、見積キャッシュ・フローの時期又は金額の双方の改訂から生じる変動を測定する前に、時の経過による変動を当該負債の帳簿価額に反映させる。期首の負債金額に利息法を採用し、時の経過による変動（増加）は、営業費用として認識する（SFAS143 para.14）。この場合、当該変動額を測定するために使用する利率は、負債が当初測定されたときのリスクフリーレートに信用リスクを調整した利率とされている。

当初見積もった割引前キャッシュ・フローの時期又は金額の改訂から生じる変動額は、資産除去債務の帳簿価額を増減させ、同時に、関連する長期性資産の帳簿価額の一部として資産化された資産除去コストを増減させる（SFAS143 para.15）。<sup>10)</sup>

将来キャッシュ・フローの見積りに変更から生じる調整を資産除去債務に係る負債及び関連する有形固定資産の帳簿価額に加減して、減価償却を通じて残存耐用年数にわたり費用配分を行う方法をプロスペクティブ・アプローチ<sup>11)</sup>といい、日本基準においても採用されている。

#### ii. 国際会計基準との比較

国際会計基準では、資産除去債務は国際会計基準（International Accounting Standards 以下IASという）第16号（固定資産に関する会計基準）に規定されている。資産除去債務の日本基準は、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards 以下IFRSという）をベースにして策定されているため、IFRSとの大きな乖離が生じるはずはないが、差異はいくつか見られ、その差異は無視できるほど小さくはない。以下五つの相違点を挙げてみる。

まず、資産除去債務の範囲について、日本基準では、「法令または契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるもの」となっているため、法的債務と契約上の義務までがその範囲と解されるが、IFRSでは法定債務などのほか推定的債務（Constructive Obligation）も含むと

されている。推定的債務とは、企業が外部者に対し、ある債務を受託することを表明している場合などを指す。

これに対し、IFRSが適用されると、企業が何らかの形で耐用年数到来時に解体撤去を明示し、外部に公表している場合には、推定的債務に該当し、資産除去債務の追加計上が必要となる可能性がある。

次に、資産除去債務の見直しについて差異が見られる。日本基準では、資産除去債務の見直しについては重要な見積りの変更時のみとなっている。これに対し、IFRSでは毎期最善の見積りを行う必要がある。国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board 以下IASBという）は、期待キャッシュ・フローとともに、割引率も毎期変更する「フレッシュ・スタート法」を採用している。

3点目は、割引率の差異。割引率については日本基準では、「貨幣の時間価値を反映した無リスクの税引き前の利率とする」としている。無リスクはリスクフリーレートといわれ、元利金の支払いが保証された預貯金や国債などの金融商品の利回りのことをいう。これに対

しIFRSでは直近の市場金利を反映した割引率、すなわち信用リスク調整後割引率を用いる必要がある。

また、割引率の見直しについても日本基準では、将来キャッシュフローの見直しを行った際に割引率の見直しが必要とされている。

これに対し、IFRSでは毎期見直しを行う必要がある。つまりIFRSでは、資産除去債務に適用される割引率は直近の市場を基礎とするため、割引率は毎期見直すことが求められている。（フレッシュ・スタート法）

4点目は、調整額（利息費用に相当）の損益計算書での表示の相違である。日本基準では、資産除去債務に関連する有形固定資産の減価償却費（営業費用）と同じ区分に含めて表示する。これに対し、IFRSでは財務費用（営業外費用）として表示する。

最後の相違点としては、日本基準では電力会社のような公共性の強い企業に対し、例外的な措置を適用する規定が設けられているが、IFRSではこうした規定は見られないことが挙げられる。<sup>12)</sup>

図表 1-1 資産除去債務の日本基準・国際会計基準・米国会計基準の主な違い

	日本基準	国際会計基準	米国会計基準
資産除去債務の範囲 (詳細な分析はII章参照)	法的債務 (法律上の義務) 契約上の義務 (法律上の義務に準ずるもの)	法定債務, 推定的債務 (約束的禁反言の原則に基づく債務も含む)	法的債務, 推定的債務 (約束的禁反言の原則に基づく債務も含む)
資産除去債務の見積りと見直し	割引前将来キャッシュフローに重要な見積りの変更が生じた場合	毎期、最善の見積りを行う（フレッシュ・スタート法）	割引前将来キャッシュフローに重要な見積りの変更が生じた場合
割引率	リスク・フリー・レート (無リスク割引率)	信用リスク調整後割引率 (直近の市場金利を反映した割引率)	信用リスク調整後リスク・フリー・レート
割引率の見直し	将来キャッシュフローの見直しを行ったとき	毎期見直し（フレッシュ・スタート法）	将来キャッシュフローの見直しを行ったとき
時の経過による調整費の損益計算書の表示	減価償却費（営業費用）	財務費用（営業外費用）	営業費用

(出所) 筆者作成

## II. 資産除去債務の負債性分析

### 1. 法的債務と推定的債務分析

#### i. 負債の定義と債務の範囲

アメリカ財務会計基準審議会（Financial Accounting Standard Board以下FASBという）概念書によれば、負債とは「過去の取引または事象の結果、特定の経済主体が他の経済主体に対して、将来、資産を移転するかまたは用役を提供するという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」と定義されている。

IASBの概念フレームワークでは、負債とは、「過去の事象の結果、経済主体に生じる現在の債務であり、当該債務の決済に際して経済的便益に相当する資源が当該主体から流出すると予想されるものをいう」と定義されている。

日本においては「財務会計の概念フレームワーク」（ASBJ, 2006a）のなかでは、負債とは「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物をいう」と定義されている。

上記の負債の定義に共通することは、①過去の取引または事象に起因すること、②特定の主体が負担する債務であること、③現在の債務を負担することにより将来に経済的便益・経済的資源が外部に流出することであり、この3つが、負債の主な特徴であるといえる。

そして、上記②の債務の範囲が重要であり、債務の概念をどこまで捉えるかによって、資産の範囲が決まってくる。

IASBによれば、債務とは「特定の方法によって実行または履行する義務または責任であり、債務は、通常取引慣行、慣習及び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」としていることから、法定債務<sup>13)</sup>だけでなく、推定的債務<sup>14)</sup>も含まれると考えられる。

また、FASBにおいては、債務とは「契約、

約束、道徳上の責任等によって法的または社会的に課せられた義務」をいう。約束、道徳上の責任とあることから、債務には、法的債務のほか、推定的債務や衡平法上の債務<sup>15)</sup>も該当することが窺える。

したがって、負債の範囲は、法的債務だけに限定されないことになるが、3者の負債の認識範囲について相違をみると、日本は法的債務（法律上の義務に準ずるものを含む）のみを負債の認識範囲としている。それに対し、FASBは法的債務に加えて、推定的債務及び衡平法上の債務も認識範囲としており、IASBにおいては、法的債務に加えて、推定的債務までその認識範囲としているため、日本における負債の定義が国際的にみて非常に狭いことがわかる。

#### ii. 資産除去債務の範囲に関する考察

米国のSFAS第143号によれば、資産除去債務会計の認識対象となる負債の範囲は、「長期資産の取得、建設、開発および通常の運転から生ずる長期資産除去に係わる法律的債務（Legal Obligation）である」としている。このようにSFAS第143号は負債の範囲を法的義務のある債務に限定している。しかし、この法的義務には約束的禁反言の原則による約束を含むとしている。<sup>16)</sup>

SFAS第143号では、法的債務とは、次のような事象の結果として当事者が決済することを要求される義務である、とされている。

- (a) 法律、政令または条例のような政府の決議
- (b) 書面契約または口頭契約のような企業間の合意
- (c) 約束的禁反言の原則に基づき、約束者の実行を合理的に期待させるために第三者に伝達された約束

(a) は、法令上の義務であり、正に法的債務である。(b) は契約上の義務であり、(a) に準ずる法的債務であると言える。しかし、(c) は約束的禁反言の原則に基づく推定的債務であると考えられ、本来、法的債務に含むべきではない。

負債の定義の中で「発生の可能性の高い将来

の経済的使益の犠牲」と定義されており、「発生の可能性が高い」という要件を満たすのであれば、推定的債務もSFAS第143号における法的債務として認識されるのである。その結果、推定的債務も法的債務として資産除去債務の範囲に含まれることになった。

したがって、有形固定資産の資産除去が法律により義務づけられている場合だけではなく、資産除去の発生可能性が高いと期待される場合においても資産除去債務が生じることになる。ただし、推定的債務の特定は主観的となるため、約束的禁反言の原則に基づく推定的債務を含めた上で、資産除去債務の範囲を法的債務に限定しているのである。言い換えれば、SFAS第143号では、資産除去債務の範囲を法的債務としているが、約束的禁反言の原則によるものも含まれるとしているため、法律上の債務より広い概念を想定していると考えられる。

IASBの資産除去債務の範囲には、法的債務に加えて推定的債務も含まれている。

日本の会計基準における「法律上の義務に準ずるもの」は、債務の履行を免れることがほぼ不可能な義務（すなわち、発生の可能性が高い債務）であり、法律上の義務とほぼ同等の不可避的な義務を指す。企業が負う将来の負担を財務諸表に反映させることが投資情報として有用であるとみなされるのであれば、資産除去債務は法令・契約で要求される法律上の義務だけに限定されないのである。以上のことから、わが国の会計基準の定義は、SFAS第143号の定義とほぼ同じである。

ただし、菊谷氏は「SFAS143が約束的禁反言の原則に基づく約束（推定的債務）も積極的に法的債務として位置付けているのに対し、会計基準における「法律上の義務に準ずるもの」は、法律上の解釈により清算が要求される債務、法律上の義務とほぼ同等の不可避的な債務等に制限されているため、資産除去債務の範囲は若干狭く、厳格に限定されているように思われる。」<sup>17)</sup>と米国基準と日本基準との認識範囲について多少の相違があることを指摘している。

以上から、資産除去債務の適用範囲において、日本基準、FASB、IASBとも、法的債務が含まれること及び資産除去債務を法律上の義務に限定しないということは同じであり、3社とも相違はないが、最終的な適用範囲は多少異なるものとなっている。IASBの資産除去債務の範囲には、法的債務に加えて推定的債務も含まれていること、米国における法的債務は、約束的禁反言の原則の法理に基づく推定的債務を含むため、日本の契約法における法的債務は、比較すると概念的に狭いことがわかる。日本、FASBはその範囲を法的債務に限定しているが、FASBは日本よりその認識範囲が広い、また、IASBは法的債務に加えて、推定的債務まで負債の認識範囲としていることから、IASBはFASBや日本と比べて資産除去債務の認識範囲が広いことがわかる。

## 2. 資産除去債務と負債概念の拡大

### i. 債務の拘束性と蓋然性<sup>18)</sup>

資産負債の両建処理で処理すると、資産の取得当初から、認識された債務の全額が負債として計上され、かつ、その同額が資産にも計上される。つまり、債務の認識範囲を定めることは、負債だけでなく資産の計上額も定めているといえる。池田教授によれば、この債務の認識範囲に大きな影響を及ぼしているものは、債務の拘束性と蓋然性基準という2つの認識要件であるとして、債務の拘束性と蓋然性について以下のように説明している。<sup>19)</sup>

債務の拘束性とは、企業が免れることのできない義務の強さを表すものであり、この拘束性を認識要件として強く求めるに従って、債務の認識範囲は狭くなるという特徴がある。債務の拘束性の観点から比較すると、IAS第37号、SFAS第143号、そして、企業会計基準第18号の順に拘束性が強くなっていることがわかる。そのため、債務の認識範囲は、これらの順に狭くなっている。

次に蓋然性基準とは、一定の蓋然性を有する債務を認識するための要件であり、測定におけ

る信頼性を担保することを目的とするものである。但し、これを認識要件とすることは、債務の早期計上を妨げ、認識の判断に恣意性が介入するといった問題がある。

これらの問題を回避するため、SFAS第143号および企業会計基準第18号において、蓋然性基準は認識要件とされておらず、測定の実算過程に組み込まれている。なお、IAS第37号においては、認識要件としての蓋然性基準が定められている。そのため、発生の可能性が50%に満たない債務はその認識の対象から除外されており、債務の認識範囲が他の会計基準とは大きく異なっている。しかし、第37号の修正案では、債務の拘束性の程度をより厳格にするとともに、蓋然性基準を削除する提案がなされていることから、国際会計基準は、今後、米国の会計基準および我が国の会計基準に近づくことが予想される。

債務の早期計上を促すために、債務の認識要件から蓋然性基準を削除したことは、計上された金額の正確性を低下させることとなった。特に発生の可能性がかなり低い場合には、根拠となるデータも少なく、合理的な見積りを求めることは難しい要求となる。また、蓋然性が測定の実算過程に組み込まれたことで、蓋然性の数値化が必要となった。

一方、資産除去債務の会計基準に限っていえば、負債概念は必ずしも拡大してきたとはいえない。むしろ、一定の歯止めがかかったことがわかる。具体的には、債務を認識するか否かの判断において恣意性が介入することを防ぐために、債務の認識要件として要求される拘束性の程度が、以前よりも強く求められるようになったのである。そのため、債務の認識範囲が縮小することになった。資産除去債務は、比較可能性を維持すべく負債の範囲を縮小する論理を他の項目に先駆けて適用した項目とみなされ、負債拡大に歯止めをかけたといえる。

資産除去債務の認識範囲に大きな影響を及ぼすものは、債務の拘束性および蓋然性基準という2つの認識要件である。ところが、蓋然性が

認識要件ではなく測定計算に反映されるようになると、資産除去債務の認識要件は、主に債務の拘束性の程度によって定まることになる。この債務の拘束性の程度は、いずれの会計基準においても、比較可能性の向上および認識範囲の拡大というトレードオフの関係にある2つの目的によって定まっているが、測定にかかわる問題の改善を試みるのであれば、債務の認識要件として要求される債務の拘束性の程度はより強くなると予想される。つまり、SFAS第143号およびIAS第37号が規定する債務の拘束性の程度は、企業会計基準第18号が規定する拘束性の程度へと近づくことになる。

上記のように、資産除去債務の認識範囲は、債務の拘束性と蓋然性基準により委ねられる。しかし、蓋然性基準が削除されたとしても、計算過程において蓋然性の数値化が必要になること、そして債務の拘束性はより強く求められることから、資産除去債務についていえば、負債概念の拡大に一定の歯止めがかかっていると言える。

## ii. 損益計算と負債の全貌表示

昨今、意思決定有用性の観点から、利害関係者の意思決定に役立つものであれば出来る限り、会計情報に取り込むことが流行になっているが、貸借対照表・損益計算書等の財務諸表によって会計情報を開示するという形式をとっている以上、会計情報というのは、種々に存在する情報の一形態であり、複式簿記から導き出された特殊な情報にすぎない。したがって、その意思決定への役立ちに対しても自ずと限界がある。それにもかかわらず、意思決定への役立ちという目的によって、あらゆる事象を無制限に取り込むならば、会計情報それ自体の有意義性が喪失してしまうことにもなりかねないのである。例えば、損益計算に規定された現行会計に負債の全貌表示という計算目的を持ち込めば、現在事象と将来事象とが混在することになり、会計情報は、統一的な意味付けを喪失してしまうことになる。

そうだとすれば、財務諸表本体は、あくまで、損益計算の論理によって統一的な構成を保持し、どうしても将来事象にかかわる負債の表示が必要とされる場合には、注記・付属明細表において公開すればよいのではないか。仮に負債の全貌表示に関する情報が必要だとしても、財務諸表本体において、すべての負債が計上されなければならないということにはならない。負債の全貌表示という計算目的をとった上で、注記・付属明細表において表示する、ということと問題ないように思える。

損益計算と負債の全貌表示とは、少なくとも有害物質の排出・除去にかかわる事象については、トレードオフの関係にあると思われる。すなわち、少なくとも資産除去債務に関する限り、負債の全貌表示ということは、会計に将来事象を取り込むことを想定せざるを得ないからである。

損益計算というのは、最終的に処分可能利益の算出に繋がるものであるため、現実になされた企業の経済活動に基づいて遂行されなければならない。それゆえ、損益計算（処分可能利益の算出）の計算対象は、現在事象だけのはずである。一方、資産除去債務の計算対象は、将来事象である。このように計算対象の相違がある以上、損益計算と負債の全貌表示とは、ひとつの体系に両立できないということになる。<sup>20)</sup>

### iii. 修繕引当金及び特別修繕費との比較

基準第18号第25項においても、「資産の使用開始前から予想されている将来の支出であり、資産除去債務と同様に扱わないことには整合性にかけるのではないかとの見方がある。」と指摘している。購入から廃棄に至るまでの支出額を負債計上し、設備の稼働に応じて不可避免的に生じる費用項目についても負債計上すべきとする考え方である。

資産除去債務の会計基準によれば、当初取得時点で将来の廃棄処分時点の現金価格相当額を資産除去債務として負債計上される。資産除去費用を将来の債務として負債に計上するのであ

れば、修繕・管理維持という行為も当該資産の取得の結果として生じる債務であるので、将来における修繕費・管理費も取得時点で認識すべき債務として負債に計上しなければならないという論理が成り立つのではなからうか。

特別修繕費の会計処理では、将来の修繕については経営者の意図で回避が可能であることに加え、操業停止や対象資産の廃棄をした場合には修繕は不要となり、法律上の義務を履行しなくてもよい場合が出てくるのである。

以上のことを踏まえると、資産除去債務の会計事象とは異なっていることがわかる。つまり、特別修繕費は、資産の取得時において、法律上の義務は存在するが、当該義務の性格は、回数が決まっていない点など資産除去債務の法律上の義務とは異なっている。特別修繕費は、その行為が法律上の義務であると捉えられるものの、その債務の性格は推定的債務に留まるといえる。

それに対し、資産除去債務の会計事象は、資産の取得稼働と同時に当該義務の履行を逃れられないことが大きな特徴であるため、法的債務の括りに入ることになる。資産除去債務会計においては汚染除去という義務を負ったこと自体を負債として認識しているのである。言い換えれば、将来の除去時点の行為は関係なく、有形固定資産の取得時点で義務を負っているか否かを重要とする会計処理であるといえる。

特別修繕費についての認識が行為自体の認識であるため、その将来の行為の不明瞭さから負債計上を行っていないことを明らかにしている。言い換えれば、将来の行為が確定していることが資産除去債務の両建処理における負債計上を導いており、このような限定こそが資産除去債務の負債認識において両建処理を導く根拠となると考える。<sup>21)</sup>

負債計上するか否かは、将来の行為が確定しているかどうかによって依存する。そして、負債計上する貸方項目をどのように処理するかによって、借方項目も決まってくる。貸方が引当金であれば、借方は費用となる。また、資産負債の

両建処理が成り立つとすれば、貸方が確定債務として負債計上されるのであるから、借方の除去費用は取得原価に含めるとの論理からであろう。貸方負債計上をどのように処理するかによって、会計処理が導き出されるのである。

### Ⅲ. 資産除去費用の資産性分析

#### 1. 除去費用と付随費用の整合性分析

##### i. 資産の定義と付随費用

ASBJの「討議資料財務会計の概念フレームワーク」によると、資産とは「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源」と定義されている。「経済的資源」であり、将来のキャッシュの獲得に貢献するものと解される。また、IASB「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」における資産とは、「過去事象の結果として特定の企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源」と定義される。「経済的便益」であり、企業への現金および現金同等物の流入に直接的または間接的に貢献する潜在能力をいい、当該企業への正味キャッシュ・インフローをもたらすものと解される。ASBJ・IASBのどちらの視点をとっても、将来の「経済的資源」・「経済的便益」を獲得する能力があるものが資産として定義できる。

一方、有形固定資産の取得原価は、通常取得に要する対価を表すと考えられている。それゆえ、取得原価は、当該資産の取得に要した対価によって測定される。取得に要した対価とは、通常、有形固定資産そのものの代金である購入代金に、有形固定資産を使用可能な状態にするために必要となる付随費用を加えたものとされている。このように、我が国において有形固定資産の取得原価の構成要素とされる項目は、有形固定資産の使用に際して、実際に支出した項目に限られている。したがって、取得原価に加えられる付随費用も、有形固定資産の取得に関連するコストのうち、既に支出したコストから成り立っている。

##### ii. 資産の定義と除去費用との整合性

IAS第16号は、その変遷において取得原価の概念を変容させ、二度の改訂を通じて、資産除去債務の除去費用を取得原価の付随費用として構成することを可能にした。しかし、そのようにした結果「IASB『財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク』の資産の定義である「過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入されることが期待される資源」と内部矛盾を抱えることになった<sup>22)</sup>と松本氏は指摘している。

将来の「経済的資源」・「経済的便益」を獲得する能力であるためには、将来のキャッシュ・インフローをもたらすものでなければならないが、除去費用は将来のキャッシュ・アウトフローであるため、資産の定義の範囲内にあるものとは考えにくい。

また、廃棄時点の支出が、将来の「経済的資源」・「経済的便益」を獲得する能力に寄与できるとは言い難く、従来のキャッシュ・インフローと結び付けられていた資産の性質である将来の「経済的便益」が、支出額というキャッシュ・アウトフローから計上されている観点を疑問視する声が多方面から上がったのは当然のことである。

「除去コストが確定しており不可避だからといって、その金額が、なぜ機械の取得原価を構成し得るのであろうか。もちろん、特定の「現金支出」あるいは「将来の現金支出義務」により、当該資産の便益を高めたのであれば、その取得原価に含めることは、理論的にも得心し得る。～中略～当該機械が排出する有害物質の除去に必要なコストが、問題になっているのである。この排出物を除去したからといって、その機械の価値生産にかかわる便益をどのように高めたのであろうか。」<sup>23)</sup>と笠井氏は述べており、醍醐氏も「有害物質を排出することによって資産価値が増加するわけではないし、資産の使用可能年限が延長されるわけでもない。このような除去コストに原価性があるかどうか疑問が残る。」<sup>24)</sup>と有害物質の除去に係る支出は資産価

値や使用可能年限といった資産の「経済的便益」を高めるものではないと指摘している。それゆえ、将来支出である除去費用は、資産の定義から逸脱しておりその整合性はとれないものと考えられる。

### iii. 資産負債アプローチと減価償却

減価償却というものは、本来、適正な費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確ならしめる配分計算である。固定資産取得のために投下され固定化されていた資金が、減価償却の手続きにより再び貨幣性資産として回収され流動化するという回収計算の機能も認められるが、それは副次的なものである。このように考えると、将来の有形固定資産の除去に係る支出が取得原価として減価償却されることは適切ではないということになる。

基準第18号は、「投資について回収すべき額」を取得原価が表すことができるとしており、これによって、有形固定資産の取得原価およびその減価償却に関して、回収計算という観点重視されているとみることができる。このような考え方に立つのであれば、資産除去に係る支出のみが取得原価に含められ、有形固定資産を維持するための支出が取得原価に含められないとするならば、整合性に欠けるといえるのではないか。投下資本の回収計算を念頭においた考え方かもしれないが、未投下の資本を回収する、ということはそもそも時系列としてあり得ないことである。

除去費用を資産として処理計上するという点から、資産負債アプローチに基づく負債計上を重視した会計処理を求めながら、一方で減価償却による期間損益計算を意識した計算を含んでいるという矛盾点もある。このような指摘から、除去費用は会計基準が定められたという拘束性と取得原価の付随費用と同様と考えるということ以外、説明がつかないまま取得原価に含められ資産計上しているのである。

除去費用は、有形固定資産の使用後の除去時点で発生する費用であり、有形固定資産の使用

期間におけるその経済的便益を高めるものではない。将来の除去費用の額を示す負債計上は必要かもしれないが、未支出の費用を減価償却するのは期間損益計算を歪める。したがって、資産除去費用は、そもそも減価償却によって費用配分する必要のない費用であり、発生した時点で認識すべき費用であると考えられることもできる。

## 2. 各国の取得原価概念と取得原価概念の変容

### i. 我が国における有形固定資産の取得原価と取得原価主義

企業会計原則では「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得価額を基礎として計上しなければならない。資産の取得価額は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。(以下省略)」(第三-貸借対照表原則五)と規定されている。

つまり、資産は取得原価で計上すること、そして、資産の取得原価は、費用配分の原則によって各会計期間に費用として配分されるという、取得原価主義の基本的な原則が明確に規定されている。

取得原価主義とは、資本循環において、費用性資産は、取得に要した支出額(取得原価)で評価され、貨幣性資産は時価(回収可能価額)で評価される、とする考え方である。これは収益の実現主義の原則を、資産の評価原則として表現したものである。つまり、収益の実現主義の原則は、分配可能利益を測定するための原則であり、資本の投下過程においては利益を認識せず、資本が貨幣性資産として回収された段階で初めて利益を認識する原則である。従って、取得原価主義の下では、投下資本は貨幣性資産となって回収されるまでは、資産の保有中、時価の変動があっても、取得原価で評価し続ける必要がある。

### ii. 取得原価概念と除去費用との矛盾点

資産負債の両建処理を採用した場合、有形固定資産の取得時点の現金価格相当額および資産

除去債務が認識された時点の割引現在価値との合計額に基づく減価償却費は、過去支出額と将来支出額との混合による費用であり、当該期間の収益と同期間的・同価値的な対応は確保できず、適正な期間損益計算を担保できているとは言いがたい。インフレ補正をした除去時点の将来支出額の割引価値に基づいて償却するのであれば、資産取得時点の過去支出額も当期現在の価値水準に修正した価値（基礎価額）に基づいて減価償却すべきである。

取得時点ばかりではなく廃棄（資産除去）時点に必要となる費用も取得原価に算入することは、当該資産に係る総費用額（総支出額）を減価償却により回収するという会計思考であろうが、資産除去サービスに要する支払額の割引価値を加算した取得原価は、従来の取得原価概念（当該資産取得のために支出した現金価格相当額）と異なる。<sup>25)</sup>

それゆえ、菊谷氏は、上述のように取得原価概念および期間損益計算の観点から資産負債の両建処理の矛盾と欠陥を述べた上で「資産除去債務を資産負債の両建処理により会計処理することには、理論的・実践的な欠陥が内在している。法律上の義務等で資産除去が強制されるケース、環境負債のリスクが懸念されるケース等の特殊な場合に限り、資産負債の両建処理が採択されてもよいかもしれないが、一般的な有形固定資産（事業用資産）に対しては、引当金処理が利用されるべきである。」<sup>26)</sup>と指摘し、新たな概念が理論的に構築されるべきであるとしている。

### iii. 国際的な会計基準における有形固定資産の取得原価

国際会計基準において、有形固定資産の取得原価は、資産取得時において、当該資産取得のために支出された現金もしくは現金同等物の価額、またはその他引き渡された対価の公正価値<sup>27)</sup>と定義されている。

資産負債の両建処理を行えば、当初認識時点で将来の廃棄処分時点の現金価格相当額も取得

原価に含まれる。将来の解体・撤去時における支出を取得時点の取得原価に含めることは、IAS第16号が定義する「当該資産取得のために支出した現金価格相当額」とは異なる取得原価概念であり、内部矛盾を起こしていた。また当該資産廃棄時点の支出が、将来の経済的便益を稼得する能力に寄与できたと言いがたい。資産概念そのものが理論的に変容したと言わざるを得ないため、取得原価の定義の解釈にも変更が読み取れる。

そして、国際会計基準では、取得原価の構成要素として、以下の3項目があげられている。

- (a) 値引および割引控除後の購入価格（輸入関税および還付されない購入税を含む）
- (b) 有形固定資産の設置費用、並びに経営者が意図した方法で使用するために必要となる直接付随費用
- (c) 有形固定資産の解体および除去コスト、並びに敷地の原状回復費用、取得時に、または特定の期間に棚卸資産を生産する以外の目的で当該有形固定資産を使用した結果生ずる債務の当初見積額

米国基準では、アメリカ財務会計概念書（Statement of Financial Accounting Concepts 以下SFACという）第5号において、「取得原価とは、当該資産を取得するために支払った現金額または現金同等額」とされていることから、米国基準においても、国際会計基準における構成要素 (a) および (b) は有形固定資産の取得原価の構成要素に含まれると考えられる。そして国際会計基準における取得原価の構成要素 (c) である「有形固定資産の解体および除去コスト等」についても、有形固定資産の構成要素に含めるとされている。<sup>28)</sup>したがって、米国基準における有形固定資産の取得原価の構成要素は、国際会計基準と同様の内容をもつと考えられる。<sup>29)</sup>

前述したように、現行の我が国における有形固定資産の取得原価は、すでに支出したコスト

に基づいて測定されており、将来支出されるコストは取得原価の構成要素とはされていない。しかし、国際的な会計基準における取得原価は、すでに支出した費用と、除去費用という将来支出される費用の双方を含むと考えられる。

政岡氏は、「資産除去債務の会計にみられる取得原価は、「過去に支出したコスト」および「将来支出されるコスト」から構成されている。これらのコストは、支出時点こそ「過去」または「将来」と異なっているものの、ともに、資産の取得に関連する支出という「取引事実」を表すものである。したがって、「過去と将来のコストの双方を含む取得原価」は、資産の取得に関連する取引事実を表す「原価即事実説に基づく取得原価」ということとなり、我が国における現行の取得原価の枠組みに整合すると考えられる。」<sup>30)</sup>と資産除去債務の会計における取得原価は、支出がほぼ確実に生じること、および支出額が合理的に算定されることを前提していることを条件として、将来発生する除去費用を既に発生している過去の支出額と同等に扱っても差し支えないとの考えを示している。

ここから、有形固定資産の取得原価に対する考え方が、資産除去債務の会計に関連して、取得に関連して過去に支出した費用から、取得に関連して過去に支出した費用、および将来支出される費用の合計へと変わってきていることがわかる。しかし、このことは取得原価と資産除去債務の会計基準との整合性を保つための措置を施した結果、生み出されたものとする。

#### iv. 取得原価主義と公正価値

公正価値とは「測定日時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格または負債を移転するために支払うであろう価格」(IFRS par.9)と定義された。

また、SFAS第143号においては測定について、「公正価値の合理的な見積りがされるならば、企業は資産除去債務の負債の公正価値を、それが発生した期間に財務諸表上に計上しなけ

ればならない。」とされている(SFASNo.143, para.3)。資産除去債務の測定は合理的な見積りにより測定されるとされているが、合理的な見積りとは、公正価値により測定することである。この場合の公正価値とは、自発的意思をもった当事者間で行われる現在の取引であり、負債の弁済をなすことができる金額である。活発な市場における相場価格は公正価値の最善の証拠であり、入手可能であるなら、測定的基础として使用されるものである。

一方、基準第18号における測定については、「資産除去債務はそれが発生したときに、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローを見積り、割引後の金額(割引価値)で算定する。」とされている(基準第18号, 第6項)。すなわち、割引現在価値で算定することを意味するが、資産除去債務の算定における割引前将来キャッシュ・フローについては、市場の評価を反映した金額によるという考え方と、自己の支出見積りによるという考え方があり、日本の会計基準では、将来における自己の支出見積りが資産除去債務の測定値の基礎として適当であると判断される場合、自己の支出見積りによる将来キャッシュ・フローの算定も公正価値の合理的な見積りとして扱われている。

IFRSの公正価値の概念は、取得原価主義と整合する部分も少なくはない。しかし、市場に基礎づけられない公正価値で非貨幣性資産を評価し利益計算する場合においては、IFRSの公正価値概念は取得原価主義と整合性がとれないと考えられる。

つまり、取得原価主義とは、収益の実現主義原則を成立されるための資産評価である。運転資本が市場取引によって回収・換金可能な状態になって初めて収益の計上が認められるのである。これは、分配可能利益の算定を目的としてきた伝統的会計基準の基本原則である。IFRSの公正価値概念は市場を基礎とする概念であるが、市場のない場合においても一定の評価技法を用いて市場価値を見積もることが出来るという前提で組み立てられている。従って、

現実の市場社会において特に非貨幣性資産の場合、市場取引は不完全であり、IFRSの公正価値が市場価値の基礎づけがなされない場合が存在する。その時、IFRSの公正価値概念はその前提を失うことになる。つまり、その時、実現主義原則ひいては取得原価主義と、IFRSの公正価値概念は乖離する結果となる。<sup>31)</sup>

### 3. リース会計基準との比較

#### i. リース会計基準の会計処理

我が国におけるリース会計基準は、企業会計基準第13号において公表されている。当基準第10項において、借手の会計処理として「借手は、リース取引開始日に、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理によりリース物件とこれに係る債務をリース資産及びリース債務として計上する。」とされている。ファイナンス・リース取引は、リース取引の借手によるリース物件の割賦購入又は借入資金によるリース物件の購入取引とみることができ、その経済的実態が売買取引と考えられるため、売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うのである。この処理方法は、資産除去債務と同様に資産負債の両建処理である。

リース債務の負債性としては、リース債務はファイナンス・リース取引が中途解約が不能(ノンキャンセラブル)であり、借手は実質的にリース債務の支払義務を負うことになるため、負債性は認められる。リース債務のうち未支出の部分についても中途解約不能であるがゆえ、確定債務として負債計上されるのである。資産除去債務の場合も、その債務の認識範囲は、法令または契約で要求される法律上の義務およびそれに準ずるものに限定されるため、負債性については両者とも同等であると解釈でき、負債計上されることに問題はない。

リース資産の資産性としては、ファイナンス・リース取引により借手が使用収益することとなるリース資産は、借手が支配している経済的資源であることから、その資産性が認められる。つまり、リース資産の所有権は直ちに借手

に移転はしないが、借手はリース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなる(フルペイアウト)。そのため、リース資産の使用によってもたらされるキャッシュ・フロー獲得能力(経済的資源)は、専ら借手に帰属することとなり、経済的利益を実質的に享受することができるから資産性を有するものと考えられる。

#### ii. リース資産と除去費用との相違

IASBにおける資産の定義は、「過去事象の結果として特定の企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該既往に流入すると期待される資源」であった。ファイナンス・リース取引の場合、企業は所有権こそ持たないが、契約が中途解約不能であり、経済的実態が売買取引である。そのため、当該資産を企業が支配し、それから生み出される経済的便益を享受することができるため、リース資産はIASBの資産の定義も充足するものといえる。

一方、資産除去債務における除去費用は、当該有形固定資産を所有しているのであるから、その資産を除去するための「法律上の義務である」費用も企業が支配しているものといえる。しかし、これまでみてきてように、除去費用は将来の経済的便益にはならない。それは、除去費用の具体的内容が、有害物質の除去や原状回復のための解体費用であり、有害物質の除去に係る支出は、資産価値や使用可能年限といった資産の経済的便益を高めるものではないからである。それゆえ、除去費用は資産の定義に該当せず、資産性は否定された。

資産除去債務の会計処理においては、未支出の除去費用を減価償却することによって、適正な期間損益計算が担保されないといった問題が発生する。

リース資産の減価償却方法は、その契約内容により、自己所有の固定資産と同一の方法により行う場合と償却期間をリース期間とし残存価値はゼロとして行う方法の二つがある。リース

図表 3-1 リース資産と資産除去費用の相違

	リース契約	資産除去費用
資産の支配	あり	あり
経済的便益	あり	なし
債務の支払	契約に従い支出	未支出
減価償却による 期間損益計算	適正	不適正
契約の実行	履行される	双務未履行

(出所) 筆者作成

契約を締結した時点では、全額未払いの状態であり負債計上されるが、通常リース料は毎月支払うため、負債額は契約期間が経過するに従って減少していく。そのため、所有権移転外ファイナンス・リース取引は、リース期間で減価償却する方法をとるため、支出と償却が期間的に合致し、未支出のものを償却するという事態にはならない。すなわち、減価償却費は、過去支出額と将来支出額との混合費用とはならず、適正な期間損益計算を担保できる。また、所有権移転ファイナンス・リース取引には、自己所有の固定資産と同一の方法で減価償却を行うが、リース期間と耐用年数が大きく乖離することは想定しにくい。支出と償却の期間的・金額的なずれはあったとしても、許容の範囲内であり、期間損益計算を歪めるものではない。

さらに、リース契約はリース物件の納入という契約は実行されるが、資産除去債務は、除去時点まで契約は双務未履行である点も大きな相違である。

リース契約と資産除去債務の会計基準を比較した場合、当初認識時こそ、双方とも全額未払いの状態であり、会計処理もこれを資産及び負債に同時に計上するという点において同様である。しかし、リース契約の場合には、契約締結以降、契約は実行され、支払は契約に従い多くの場合計画的に行われていくが、資産除去債務の場合には、契約は未履行であり、債務の支払は資産の除去時点まで未支出なのである。

#### IV. 資産負債の両建処理以外の会計処理の検討

##### 1. 基準第18号で検討された会計処理

ASBJは、基準第18号の中で、資産除去債務の会計処理方法として、除去費用を残存価額から控除する方法、引当金処理及び長期前払費用として計上する方法（以下「長期前払費用処理」という）を採用しなかった理由を掲げている。

##### i. 残存価額控除法の検証

資産除去費用を残存価額から差し引き、要償却額に加算する会計処理法を「残存価額控除法」と呼ばれているが、この方法については、基準第31項において言及されている。

$$\text{要償却額} = \text{取得原価} - (\text{残存価額} - \text{資産除去費用})$$

「連続意見書 第三」によれば、「残存価額とは、固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価格または利用価格であり、解体・撤去・処分等のために費用を要するときには、これを売却価格または利用価格から控除した額をもって残存価額としなければならない。」とされており、残存価額控除法は、この連続意見書の残存価額の定義に基づいた処理方法である。

解体・撤去・処分等のための資産除去費用は、「負の残存価額」とみなされている。当初

の残存価額から資産除去費用を控除するということは、当該資産の当初における減価償却費に資産除去費用を加算した金額をもって要償却額とし、減価償却を行うことになる。当該資産の要償却額は、資産除去費用が減価償却費の追加費用として取り扱われる。

この残存価額控除法では、有形固定資産の取得および除去の費用（設置・除去費用）は、当該資産にとって必要な総費用として回収されている。有形固定資産の取得取引と資産除去サービスを一体のものとして捉えている。つまり、当該資産を取得した結果、資産除去サービスを受けるのであり、資産除去取引は資産取得取引と一体のものともみなされ、回収されるコストの中に資産除去費用も算入される。当該資産取得のために支出した現金価額相当額ばかりでなく、資産除去のために支出した現金価格相当額も減価償却を通じて回収される。このような残存価額控除法によれば、資産除去費用は減価償却費の中に混入・計上され、当該資産に係る総費用の回収計算の構成要因となることができるといえる。

ただし、連続意見書第三において「有形固定資産の減価償却はこれまで取得原価の範囲内で行われてきたこともあり、残存価額がマイナス（負の値）になるような処理は想定されず、適用されてきてはいなかった」とある。しかし、減価償却費は資産除去費用の期間配分相当額だけ増加するが、当該資産の帳簿価額は利用期間の途中（耐用年数到来前）でマイナスになる可能性もある。すなわち、貸借対照表上の資産価額の合理性は考えていないといえる。<sup>32)</sup>

このような会計処理上の重大な欠点を抱えているため、この会計処理方法の採用の可能性は非常に低いといえる。

## ii. 引当金処理の検証

基準第33項において、「引当金処理に関しては、有形固定資産に対応する除去費用が、当該有形固定資産の使用に応じて各期に適切な形で費用配分されるという点では、資産負債の両建

処理と同様であり、また、資産負債の両建処理の場合に計上される借方項目が資産としての性格を有しているのかどうかという指摘も考慮すると、引当金処理を採用した上で、資産除去債務の金額等を注記情報として開示することが適切ではないかという意見もある。」と引当金処理について言及しているが、基準第34項において、「引当金処理の場合には、有形固定資産の除去に必要な金額が貸借対照表に計上されないことから、資産除去債務の負債計上が不十分である」との理由により引当金処理は採用していない。さらに、単なる注記における情報開示などでは、資金面での準備が全くなされないことにもなりかねない。将来発生する除去費用のために資金留保をしておくことは必要であるため、それに繋がる会計処理を選択することも重要である。

前述したように債務の認識要件は、主に債務の拘束性の程度によって定まる。資産除去債務の会計基準に限っていえば、その認識範囲が法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものに限定されているため、債務の拘束性は高いものである。国際的な動向を踏まえ資産負債アプローチの観点に立てば、拘束性の高い債務の負債性を重視し、負債計上することの優位性を選択するのは当然のことといえる。ASBJは、現在の世界的なコンバージェンスの流れを汲みとり、資産負債アプローチを重要視したことからの判断といえる。

## iii. 長期前払費用処理の検証

基準第42項においては、「資産除去債務に対応する除去費用を、当該資産除去債務の負債計上額と同額の資産として計上する方法として、当該除去費用の資産計上額が有形固定資産の稼働にとって必要な除去サービスの享受等に関する何らかの権利に相当するという考え方や、将来提供される除去サービスの前払い（長期前払費用）としての性格を有するという考え方から、資産除去債務に関連する有形固定資産とは区別して把握し、別の資産として計上する方法

も考えられた。」と貸借対照表において資産除去債務に対応する借方項目を長期前払費用として計上することも検討したことを明らかにしている。

しかし、同項の中で続けて、「当該除去費用は、法律上の権利ではなく財産的価値もないこと、また、独立して収益獲得に貢献するものではないことから、本会計基準では、別の資産として計上する方法は採用していない。当該除去費用は、有形固定資産の稼働にとって不可欠なものであるため、有形固定資産の取得に関する付随費用と同様に処理することとした。」と長期前払費用として個別表示することを選択しなかった理由を記している。

前払費用とは、経過勘定の1つで、一定の契約に従い継続して役務の提供を受ける際、未だ提供されていない役務に対して支払われた対価のことである。前払費用は、時間の経過とともに時期以降の費用となるものであるから、貸借対照表には経過的に資産として計上される。

資産除去債務の除去費用は、(1) 除去サービスについての契約が締結されているとは限らない。(2) 除去サービスは、継続した役務の提供を前提としたものではない。(3) 除去サービスは、対価も確定しておらず、未支払いである。未だ提供されていない役務に対するものという点についてのみ前払費用と除去費用は共通するが、以上の理由から、除去費用は、前払費用の要件を満たさないため、長期前払費用として資産計上することは難しいと言わざるを得ない。

基準第18号の中では触れられていないが、それでは、資産除去債務の除去費用を長期前払費用ではなく、繰延資産として計上する方法はどうか。繰延資産は、「将来の期間に影響する特定の費用」として、「すでに対価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用」<sup>33)</sup>のことである。

資産除去債務の除去費用は、(1) 対価の支払

が完了し又は支払義務が確定していないこと、(2) 役務の提供は未だ受けていないこと、(3) 効果の発現は不明確である。

財産性の観点からみると、長期前払費用は、未だ役務の提供を受けていない部分に対応する資産であるので、財産性を有するが、繰延資産は、すでに役務の提供を受けているため、財産性を有しないものである。財産性を有しないという点についてのみ、繰延資産と除去費用は共通するが、上記の理由から、繰延資産の定義にも該当しないことから、除去費用を繰延資産として資産計上することは難しい。

## 2. 会計処理に関する先行研究の検証と提案

### i. 引当金資本説の検証

内川菊義氏は、資産負債の両建処理の方法は、正確な利益を算出する適正な会計処理の方法ではない、として資産除去債務は引当金資本説によるべきと論じている。引当金資本説とは、資産除去債務は、企業会計上の負債ではなく、引当金であるとし、そして引当金は負債ではなく資本の一項目であるとするものである。この(貸方)引当金に対応する(借方)の引当金繰入額は、資産の評価勘定でもなければ、費用(損失)勘定でもない。それは、売上収益からの控除を示す勘定科目である、という思考である。

内川氏によれば、「企業会計上負債性引当金というものは存在しない。つまり、その負債的性格が認められるものは、引当金ではなく未払費用あるいは未払金等の項目であり、また逆に、その引当金として認められる項目は、負債的性格をもたず、むしろ資本としての性格をもつものである。」<sup>34)</sup>として引当金は負債には該当せず、資本の一項目であると述べている。

また、双務未履行の状態である資産除去債務について、以下のように言及している。「資産除去用役の提供とその対価の支払債務のうち、前者の資産除去用役の提供という取引事象の存在を全く無視して、後者の支払債務のみを取り上げ、それを固定資産の取得時に負債として計

上するとともに、しかも、同額をそれが固定資産の耐用年数終了時に受け取るはずの資産除去用役を、あたかも固定資産の取得時に受け取った用役であるかのように取扱い、これを固定資産の取得原価に加える。」<sup>35)</sup> そのため、双務未履行の取引をオンバランスにする資産負債の両建処理の方法は、収益力のある資産および負債のなかに、収益力のない資産および負債を混在させるものであり、その結果、そこから算出される利益は正確なものとはなりえない、とも指摘している。

基準第34項において、「引当金処理の場合には、有形固定資産の除去に必要な金額が貸借対照表に計上されないことから、資産除去債務の負債計上が不十分であるという意見がある」と引当金処理によった場合には、会計情報として不十分であると述べられていることに対して、この資産除去債務を負債として、その全額を貸借対照表に計上するという事項は、それに対応する資産除去債務の資産計上による利益算出過程を不正確にするという事実を無視してまで、それを貸借対照表に計上しなければならないほど重要な情報内容ではない<sup>36)</sup>と述べ、単に注記で済む事項であるように思われると締め括っている。

内川氏は、この論文の中において、どれほどの収益を獲得したのか、収益量が重要であると述べており、収益費用アプローチを支持する考えを示している。適用指針の資産負債の両建処理の方法は、資産負債アプローチに基づいており、収益量を問題としていないのは重大な欠陥である、と指摘している。

収益費用アプローチの観点に立ち、収益量が重要であるとしても、何故（貸方）資産除去債務に対する（借方）が売上収益の控除項目となるのか。内川氏は、資産除去債務は、負債ではなく引当金であるとし、また引当金は負債ではなく資本の一項目であるとの論拠から、引当金繰入額は、資産の評価勘定でもなければ、費用勘定でもないとして、消去法的に売上収益からの控除項目にしているに過ぎない。むしろ重要

である収益量を不正確なものとする結果になるのではないか、疑問が残る。

ただし、（貸方）資産除去債務をどのように位置付けるのか、つまり、負債と捉えるのか、引当金とするのか、もしくは資本の一項目とするのかによって、借方科目の処理・位置づけも決まってくるという内川氏の論理展開は、借方をどのように捉えて処理すべきか考えるにあたって、ヒントを与えてくれている。

## ii. 包括利益処理法の検証

包括利益処理法とは、有形固定資産の取得時に資産除去債務を計上し、それに対応する資産除去費用を資産除去債務相当額としてその他の包括利益に計上する方法である。その後、資産除去時に資産除去債務相当額をその他の包括利益から資産除去費用として純損益項目に振り替える（リサイクルする）会計処理である。<sup>37)</sup> 立正大学の榊原英夫氏が、現行の会計基準による資産負債の両建処理の問題点を明らかにした上で、その他の包括利益を使用した資産除去債務の会計処理として提案している。

榊原氏によれば、資産除去費用は、有形固定資産を将来除去する時点で発生する費用であり、有形固定資産の取得時において、資産除去費用を認識することは不合理であるとし、資産除去費用を純損益計算から除外することは、純損益計算書の目的適合性を高めることになる、との論理に基づき資産除去費用は、資産除去債務相当額としてその他の包括利益に計上するというものである。

資産除去費用は、有形固定資産の使用後の除去時点で発生する費用であり、有形固定資産の使用期間におけるその経済的便益とは何の関係もない費用であると榊原氏は述べており、したがって、有形固定資産の取得時に計上された資産除去債務相当額（その他の包括利益）は、資産除去費用を純損益計算に含めることがその目的適合性を高める期間に、すなわち、資産除去費用の発生時に、純損益計算書に振り替えられリサイクルされるとしている。

不可避的な資産除去債務を負債として計上することは、企業の財政状態の実態開示の観点から、貸借対照表の有用性を高めるものである。ただし問題となるのは、(貸方)資産除去債務に対応する(借方)資産除去費用の会計処理である。有形固定資産の取得時に将来発生する資産除去債務は負債として計上しておき、それに対応する資産除去債務相当額はその他の包括利益で計上する。資産除去債務を履行するため、財または役務が消費される時点、つまり資産除去費用が発生する時点で資産除去債務相当額をその他の包括利益から資産除去費用として純損益項目に振り替えるべき、とする会計処理である。

榊原氏は、毎期費用化するかどうかに対しては、資産除去債務相当額を有形固定資産の耐用年数にわたり、その他の包括利益から資産除去費用(純損益項目)に振り替える会計処理も考えられるが、そのような会計処理は利益平準化といった政策的な論拠に基づかない限り正当化できない、と述べている。

包括利益処理法によれば、上記に掲げた資産負債の両建処理の問題点を解決することができる。資産負債の両建処理の最も重要な問題点は、(貸方)資産除去債務に対応する(借方)資産除去費用が付随費用として、資産計上されることにある。そして、減価償却することによって有形固定資産の耐用年数の各期に費用配分されることになるが、その減価償却額は、過去に支出した費用と将来支出する予定の費用の混合された金額となるのである。

資産除去債務相当額を純資産の部において、その他の包括利益として処理することについてはどうか。貸借対照表において、まず、資産の部と負債の部に記載すべき事項を積極的に定義して、該当しない項目を純資産の部に記載する。資産・負債の定義に合致しない項目を抽象概念として、その他の包括利益として純資産の部に計上することは、現在の会計思考に基づくものである。その理由は、負債の部に記載すべ

き項目を積極的に定義することにより、報告主体の支払能力や将来予見される損失を適切に示すことができ、財政状態をより適切に表示することが可能となるためである。

例えば、評価・換算差額等が純資産の部に記載される理由も、資産性又は負債性を有するものではないためである。そして、株主資本以外の項目とされる理由も、評価・換算差額等は、払込資本ではなく、かつ、未だ当期純利益に含められていないものだからである。そのように考えれば、包括利益処理法における資産除去債務相当額をその他の包括利益として、純資産の部に記載することは、既にその他の包括利益として計上している他の項目との整合性もとれると言える。

### iii. 仮勘定処理説の提案と検討

将来支出する費用も含めた取得原価を減価償却によって費用配分することが、適正な期間損益計算を歪める結果を招く、という点に着目した場合、建設仮勘定のような減価償却をしない勘定科目で処理することも考えられる。つまり、資産の部に当該資産とは別に資産除去債務に対する除去費用を例えば「資産除去費用仮勘定」という名称で別建て処理をしておくのである。

建設仮勘定は、建設中の建物等の手付金や中間金などすでに支払った金額を計上する勘定科目であり、建物が建設途中であることを示すものである。その後、建物が完成した時点で建物に振り替えられる。建設仮勘定が減価償却しないのは、建物が未 completion のため、まだ使用されていないからである。

基準第32項において「有形固定資産の除去などの将来に履行される用役について、その支払いも将来において履行される場合、当該債務は通常、双務未履行であることから、認識されることはない。」とある。本来、認識されるはずはない双務未履行の取引をオンバランスさせるのであるから、仮勘定項目として計上することは妥当な処理であると考えられる。

資産除去債務の対象である資産が使用中で

あったとしても、資産除去債務に対する除去費用が将来支出されるものであることを理由に減価償却の対象から外す、という理論は成り立たないだろうか。この方法によれば、未支出であるものを費用化することによって起きる期間損益の不適正化は、防ぐことができる。ただし、取得原価の定義に基づき既に支出したコストを、資産計上している他の資産との整合性はとれない。国際的な会計基準における取得原価概念が、過去に支出したコストと将来支出されるコストの合計へと変わってきていることを鑑みれば、検討の余地はあるのではないか。

引当金処理は、資産除去債務の負債計上が不十分であることにより採用されなかったが、この処理によれば、両建処理であるため負債計上はなされる。また、除去費用は、法律上の権利ではなく財産的価値もないこと、また、独立して収益獲得に貢献するものではないとの理由か

ら、長期前払費用説は採用されなかった。しかし、仮勘定項目であれば、将来の「経済的資源」・「経済的便益」を獲得する能力を有するものが資産であるとする資産の定義を満たしていないとしても、除去が行われるまでの備忘としての性格として、個別に資産計上するという理屈は成り立たないであろうか。

除去費用は「将来の経済的資源を獲得する能力があるもの」とまでは言えないが、将来役務を受けられる権利が存在することを明示するものである。基準第42項においても除去費用の性格として「有形固定資産の稼働にとって必要な除去サービスの享受等に関する何らかの権利に相当するという考え方や、将来提供される除去サービスの前払いとしての性格を有するという考え方」があると示し、資産除去債務に関連する有形固定資産とは区別して把握し、別の資産として計上する方法も検討している。将来の

図表 4-1 各会計処理の特徴

会計処理	利益親	将来の除去費用の認識	費用配分	資産除去費用としての認識
資産負債両建処理	資産負債アプローチ	○	○	△※ 1
残存価額控除法	収益費用アプローチ	×※ 2	○	×※ 3
引当金処理	収益費用アプローチ	×※ 4	○	○
長期前払費用処理	資産負債アプローチ	○	△※ 5	△※ 5
引当金資本説	収益費用アプローチ	○	○	×※ 6
包括利益処理法	両者に対応	○	△※ 7	○
仮勘定処理説	資産負債アプローチ	○	×※ 8	○

(出所) 筆者作成

- ※ 1: 減価償却費として計上される
- ※ 2: 残存価額から控除される
- ※ 3: 減価償却費として計上される
- ※ 4: 全額の負債計上はされない
- ※ 5: 独立した資産性がないためそもそも資産として認識できない
- ※ 6: 売上金額の減額となる
- ※ 7: リサイクルの可否が問題となるが、政策的な利益平準化は不要との意見がある
- ※ 8: 費用化は除去時

支出は債務であり負債計上されるが、その支出に対して役務を当然に受けられる権利は存在するのである。資産の取得と除去は独立した別個の取引であるとの意見もあるように、その認識方法を金融商品会計基準で採用されている財務構成要素アプローチ<sup>38)</sup>と同じように考え、その権利を減価償却しない仮勘定項目として個別に資産計上してはどうかとの提案である。

ただし、費用化及び費用配分に関しては、除去費用を除去発生時に一括費用処理する場合と同様に除去時に計上することとなる。

### おわりに

資産除去債務の会計基準（基準第18号）の成立により、資産除去債務の会計処理として、資産負債の両建処理が採られるようになった。当基準第34項のなかで、引当金処理の場合には、有形固定資産の除去に必要な金額が貸借対照表に計上されないことから、資産除去債務の負債計上が不十分であると指摘している。他方、資産負債の両建処理によれば、有形固定資産の取得等に付随して不可避免的に生じる除去サービスの債務を負債として計上できるとともに、対応する除去費用をその取得原価に含めることで、減価償却を通じて、当該有形固定資産の使用に応じて各期に費用配分されるため、資産負債の両建処理は引当金処理を包摂するものとしている。

引当金処理では負債計上が不十分であるとして、引当金処理の欠缺を補完し、すなわち負債計上した上で、期間損益の観点から費用配分も行える方法が資産負債の両建処理である。資産負債アプローチの観点から生み出されたものであるが、収益費用アプローチの観点からも充足できる処理方法である。資産負債の両建処理は、このような経緯で登場した特殊な処理方法であるため、筆者は当初画期的な会計処理方法であるとの印象を受けた。しかし、この処理方法にも種々の問題が存在し、各種の議論を呼ぶ結果となった。資産負債アプローチ・収益費用

アプローチの双方の立場も充足させようとした結果、論理上の無理があったのではないかと考えざるを得ない。

資産負債の両建処理の最大の特徴は、将来の除去費用を有形固定資産の取得原価に加えて資産計上する点である。将来の経済的便益を獲得する能力があるもの、という資産の定義からみて、将来キャッシュ・アウトフローである除去費用が資産の要件を満たしているかどうかの問題となる。将来発生する除去費用を資産として計上しても良いのかという問題である。そして、資産に計上された結果、減価償却により各期に費用配分されることになるが、その償却費は、過去の支出額と将来の支出額との混合による費用となり、当該期間の収益と同期間的・同価値的な対応は確保できず、適正な期間損益計算を担保できているとは言い難いものである。将来の除去費用の額を示す負債計上は必要であるが、未支出の費用を減価償却するのは期間損益計算を歪める結果となる。分配可能利益の算定においても、適正な金額を示しているとはいえない。さらに、資産除去費用が付随費用に含まれてしまうと、資産除去費用の発生という事実が会計上認識されないことになる。資産除去費用として損益計算書に計上されないのである。

資産負債の両建処理には、以上のような問題が存在するため、本稿では、これらの問題を明らかにした上で、資産負債の両建処理に代替する会計処理方法が存在しないか検討を行った。先行研究の検証と新たな会計処理の提案も行った。資去費用は「将来の経済的便益を獲得できる能力を有するもの」とまではいえないが、資産除去債務という将来の支出に対して、当然に役務を受けられる権利は存在する。その認識できる権利を有形固定資産とは別に減価償却を行わない仮勘定項目として資産計上するというのが新たな提案であった。この方法によれば、未支出の費用を減価償却することは期間損益計算を歪める、との批判は受けない。検討の余地はあるように思える。

しかし、現段階では、包括利益処理法が上記の資産負債の両建処理における問題点を解決するうえで、有効であると考えられる。

不可避的な資産除去債務を負債として計上することは、企業の財政状態の実態開示の観点から、貸借対照表の有用性を高めるものであるため必要である。また、負債として計上されることで、企業は資金面の準備も行っていくことになる。それゆえ、基準第33項において、引当金処理を行ったうえで資産除去債務の金額等は注記として表示するとの意見も紹介されているが、単なる注記では不十分である。負債計上を行う点においては、仮勘定処理説も包括利益処理法も同様である。

包括利益処理法は、負債計上された資産除去債務に対応する除去費用をその他の包括利益として純資産の部に計上する。資産の定義に合致しない除去費用をその他の包括利益とすることによって、資産計上することによって生じる問題は解消できる。貸借対照表において、まず、資産の部と負債の部に記載すべき事項を積極的に定義して、該当しない項目を純資産の部に記

載する。資産・負債の定義に合致しない項目を抽象概念として、その他の包括利益として純資産の部に計上することは、現在の会計思考に基づくものである。この資産負債アプローチの観点にたてば、包括利益処理法の方が論理的矛盾は少ない。

そして、どの時点で費用化するかに関しては、除去費用は有形固定資産の使用後の除去時点で発生する費用であり、有形固定資産の使用期間における経済的便益とは何の関係もない費用であると考えられるため、除去費用の発生時にリサイクルされ純損益計算に振り替える、と考えるのが会計理論的に一貫したものとなる。有形固定資産の耐用年数にわたり除去費用を損益計算に振り替える会計処理も可能であるが、それは利益の平準化を目的とした処理であると考えられる。

しかし、実務上、除去費用の発生時に損益計算に振り替えられ、全額費用化される方法は、期間損益計算の観点から弊害があるとの批判も受けるであろう。これに関しては、さらに研究すべき課題である。

## 注

- 1) 松本 徹 [2008]『非金融負債会計の研究』専修大学出版局 第1版 pp.44-47
- 2) 松本 徹 前掲書, pp.47-49
- 3) 黒川行治 [2009]「資産除去債務を巡る会計上の論点」『企業会計』p.28
- 4) 黒川行治 前掲論文, p.28
- 5) 佐藤信彦 [2007]「資産除去債務の会計を巡る諸問題」『企業会計』第59巻 p.1259
- 6) 松本敏史 [2006]「二つの会計観とキャッシュフロー」『会計』第169巻 p.48
- 7) 松本敏史 [2007]「引当金会計モデルの類型と会計基準」『財務会計研究』p.61
- 8) 小嶋成司, 田中 弘 [2015]「資産除去債務に関する一考察」神奈川大学『商経論叢』p.99
- 9) 約束的禁反言の原則とは、債務を負担する者が、その相手方が約束に依存することを合理的に予測すべき場合で、かつ、実際に相手方が約束に違反し損害を受けた場合には、不公平が生じないように、対価なしに行った約束で

あっても、その履行が強制されうる原則をいう。

- 10) 藤井良広 [2008]『環境債務の実務』中央経済社 第1版 p.33
- 11) 基準第50項では、プロスペクティブ・アプローチのほか、キャッチアップ・アプローチ（資産除去債務に係る負債及び有形固定資産の残高の調整を行い、その調整の効果を一時の損益とする方法）及びレトロスペクティブ・アプローチ（資産除去債務に係る負債及び有形固定資産の残高を過年度に遡及して修正する方法）も検討されたが、国際的な会計基準において、将来に向かって修正する方法が採用されていることに加え、我が国の現行の会計慣行においても、耐用年数の変更については影響額を変更後の残存耐用年数で処理する方法が一般的であることからプロスペクティブ・アプローチによる処理を採用している。

しかし、プロスペクティブ・アプローチに

- よれば、有形固定資産の償却期間満了の直前において莫大な除去費用の必要性が判明するような場合には、実質的にほとんど用役潜在力を有していないにも関わらず、多額の追加的負債と同額の資産計上が必要となる。この場合には、実際的な用役潜在力とかけ離れた資産評価額を計上することとなる可能性もある。
- 12) 「国際会計基準」『税務経理』時事通信社 pp. 5-6
  - 13) 法的債務 (legal obligation) とは、法令、規制、あるいは契約に基づく義務である。
  - 14) 推定的債務 (constructive obligation) とは、企業が自ら方針や声明を公表して特定の責任を受け入れることを表明し、結果として、その責任を遂行するであろうという期待を社会が抱くことから生じる債務である。
  - 15) 衡平法上の債務 (equitable obligation) は、倫理・道徳上の制約、つまり、良心や正義感から正しいと信じる行為を第三者に行う義務感から生じる。以上のことから、それぞれの負債の範囲の大小についてまとめると「法的債務」が最も狭義の負債となり、「推定的債務」、「衡平法上の債務」の順に負債の範囲が広がり広義の負債となる。
  - 16) 加藤盛弘 [2006] 『負債拡大の現代会計』森山書店 初版 p. 9
  - 17) 菊谷正人 [2008a] 「資産除去債務に関する会計基準」の問題点『経営志林』 p. 44
  - 18) 蓋然性とは、ある事柄が起こる確実性や、ある事柄が真実として認められる確実性の度合いを指す。よって高い・低いなどでその度合いを示す。
  - 19) 池田 陽 [2012] 「資産除去債務に関する一考察」龍谷ビジネスレビュー p. 165-166
  - 20) 笠井昭次 [2013] 「資産負債観の説明能力：資産除去債務 (2)」慶應義塾大学出版会 pp. 18-19
  - 21) 生島和樹 [2014] 「資産除去債務の認識についての検討」横浜国際社会科学研究所 pp. 40-43
  - 22) 松本 徹 前掲書, p. 91
  - 23) 笠井昭次 [2012] 「資産負債観の説明能力：資産除去債務 (1)」慶應義塾大学出版会 p. 22
  - 24) 醍醐聰 [2008] 『会計学講義』東京大学出版会 p. 242
  - 25) 菊谷正人 [2007] 「有形固定資産の取得原価と資産除去債務」『税経通信』 p. 38
  - 26) 菊谷正人 前掲論文 [2007] p. 39
  - 27) 公正価値とは、「測定日時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格、または、負債を移転するために支払うであろう価格 (IFRS par.9)」と定義されており、重要なものは、独立当事者間との公正な市場取引で成立した価格による金額であり、取得原価も時価も包摂する広い概念である。
  - 28) FASB, SFAS No.143, par.11
  - 29) 政岡孝宏 [2008] 「資産除去債務の会計にみられる取得原価概念の変容」『企業会計』 Vol. 60 pp. 143
  - 30) 政岡孝宏 前掲論文, p. 144
  - 31) 三宅雅之 [2015] 「取得原価主義から見たIFRSの「公正価値」」慶應商学論集 p. 39
  - 32) 菊谷正人 [2008b] 「資産除去費用の会計処理に関する比較分析」『財務会計研究』 pp. 6-9
  - 33) 「企業会計原則 注解」注15
  - 34) 内川菊義 [2014] 「資産除去債務に関する一考察」『會計』 p. 627
  - 35) 内川菊義 前掲論文, p. 631
  - 36) 内川菊義 前掲論文, p. 639
  - 37) 榊原英夫 [2016] 「資産除去債務の会計処理に関する提案」『会計監査ジャーナル』 p. 91
  - 38) 金融資産の譲渡に係る支配の移転を認識する方法として、リスク・経済価値アプローチと財務構成要素アプローチが存在し、金融商品会計基準では財務構成要素アプローチを採用している。リスク・経済アプローチは、金融資産のリスクと経済価値のほとんどすべてが他に移転して場合に当該金融資産の消滅を認識する方法である。財務構成要素アプローチは、金融資産を構成する財務的要素に対する支配が他に移転した場合に、当該移転した財務構成要素の消滅を認識し、留保される財務構成要素の存続を認識する方法である。

【参考文献】

〔参考図書・単行本〕

- 植田敦紀『環境財務会計論』森山書店 初版 2008年
- 加藤盛弘『負債拡大の現代会計』森山書店 2006年
- 菊谷正人『IFRSにおける資産会計の総合的検討』税務経理協会 初版 2008年
- 河野正男・上田俊昭・八木裕之・村井秀樹・阪智香『環境財務会計の国際的動向と展開』森山書店 2009年
- KPMG あずさサステナビリティ『Q&A 資産除去債務の実務ガイド』中央経済社 2010年
- 齋尾浩一郎・光成美樹『実務Q & A 資産除去債務と環境債務』日本経団連出版 2009年
- 齋藤静樹・徳加芳弘『企業会計の基礎概念』中央経済社 第1版 2013年
- 柴田秀樹・梨岡英理子『進化する環境・CSR会計』中央経済社 2014年
- 新日本有限責任監査法人・財団法人日本不動産研究所『資産除去債務の実務』中央経済社 2010年
- 有限責任監査法人トーマツ『資産除去債務の経理入門』中央経済社 2011年
- 平松一夫『国際財務報告論』中央経済社 2007年
- 広瀬義州『財務会計』中央経済社 第13版 2015年
- 藤井良広『環境債務の実務』中央経済社 2008年
- 松本 徹『非金融負債の研究』専修大学出版局 第1版 2014年
- 山田辰己『的確な実務判断を可能にする IFRSの本質 第I巻』税務経理協会 初版 2017年
- 横山和夫『引当金会計制度論』森山書店 初版 2013年

〔参考論文・その他〕

- 赤塚尚之「負債の範囲と財務情報の有用性——比較可能性の追求が及ぼす影響」『彦根論叢』2012年
- 赤塚尚之「環境コスト（環境関連コスト）の資産計上」——資産の定義における「将来の経済的便益に対する『権利』（access）」との関係性に着目して—— 滋賀大学経済学部研究年報 Vol. 15 2008年
- 赤塚尚之「環境財務会計」——制度会計領域における環境関連事象の取扱い—— 滋賀大学環境総合研究センター研究年報 2008年
- 赤塚尚之「環境修復負債の評価方法に関する一試案」戸田俊彦教授退職記念論文集 2007年3月

- 赤塚尚之「非金融負債会計の再構築序説」滋賀大学経済学部附属センター 2011年5月
- 阿部光成「固定資産に関する会計① 減価償却計算・資産除去債務の合理性」『経理情報』No. 1374 2014年
- 池田 陽「資産除去債務に関する一考察」——資産除去債務の会計にみる負債概念拡大の限界—— 龍谷ビジネスレビュー No. 13 2012年
- 生島和樹「資産除去債務の測定についての検討」——米国基準と日本基準の比較から—— 横浜国際社会科学研究所 第19巻 2015年1月
- 生島和樹「資産除去債務の認識についての検討」——米国における特別修繕費との比較から—— 横浜国際社会科学研究所 2014年
- 生島和樹「資産除去債務の両建処理の研究」横浜国立大学 2016年
- 磯貝 明「環境債務の実態と資産除去債務の認識」人間環境大学 2011年
- 井戸一元「非金融負債会計の国際的な動向と日本の対応に関する基礎的研究」名古屋外国語大学現代国際学部紀要 第9号 2013年
- 植田敦紀「米国財務会計基準に基づく環境会計情報」——財務会計基準書143号 資産除去債務の会計—— 横浜国際社会科学研究所 2005年
- 植田敦紀「原子力発電施設の廃炉に関する会計——資産除去債務の会計を基礎として——」『會計』2014年
- 植木敦紀「環境財務会計の基礎概念と展開」——環境財務報告における財務情報と非財務情報—— 『會計』2012年
- 植木敦紀「原発による土壌汚染の会計——土壌汚染を基礎とした持続可能な開発——」『産業経理』Vol. 75 2016年1月
- 植田敦紀「環境財務会計における自然資本の認識」——自然資本コストの内部化による持続的価値創造の翼成—— 『會計』2016年8月
- 内川菊義「資産除去債務に関する一考察」『會計』2014年
- 大塚浩記「我が国の資産除去債務会計の特徴」埼玉学園大学紀要 第8号 2008年
- 小川哲彦「日本の環境負債計上の現状」『企業会計』Vol. 60 No. 7 2009年
- 大坪史治「わが国企業におけるCSR会計の実践と類型」和光経済 2014年8月
- 笠井昭次「資産負債観の説明能力：資産除去債務(1)」慶應義塾大学出版会 2012年

- 笠井昭次「資産負債観の説明能力：資産除去債務(2)」慶應義塾大学出版会 2013年
- 笠井昭次「資産負債観の説明能力：特別修繕引当金(1)」慶應義塾大学出版会 2011年
- 加納慶太「IASBにおける非金融負債の動向」関西学院大学 2014年
- 川原尚子「国際財務報告基準(IFRS)を適用した欧州企業の有価証券報告書における環境開示」商経学叢 第58巻第1号 2011年7月
- 川原尚子「証券制度における財務報告での環境開示」——カナダ証券管理局「環境報告指針」—— 2011年12月
- 川原尚子「有価証券報告所における資産除去債務の環境開示と監査」商経学叢 第58巻第3号 2012年3月
- 川村義則「非金融負債をめぐる会計問題」『金融研究』日本銀行金融研究所 2007年4月
- 川村義則「負債の定義と認識要件」——近接諸概念との比較検討—— 『会計』2003年
- 環境省「環境会計ガイドライン 2005年版」企業会計基準委員会「資産除去債務の会計処理に関する論点の整理」平成19年5月30日
- 企業会計基準委員会「企業会計基準第18号 資産除去債務に関する会計基準」平成20年3月31日
- 企業会計基準委員会「企業会計基準適用指針第21号 資産除去債務に関する会計基準の適用指針」平成23年3月25日
- 菊谷正人「「資産除去債務に関する会計基準」の問題点」——資産除去債務会計の国際比較—— 『経営志林』第45巻2号 2008年7月
- 菊谷正人「有形固定資産の認識・測定の問題」国際会計研究会年報 2007年
- 菊谷正人「有形固定資産の取得原価と資産除去債務」『税経通信』2007年9月
- 菊谷正人「資産除去費用の会計処理法に関する比較分析」財務会計研究 第2号 2008年8月
- 菊谷正人「有形固定資産会計における課題」『税経通信』2014年7月
- 木下徳明「会計実務」『企業会計』Vol. 60 2008年
- 木下徳明「会計実務」『企業会計』Vol. 61 2009年
- 久保淳司「資産除去債務基準における資産負債の両建処理」北海道大学 2009年
- 久保淳司「リスク事象の財務諸表計上への課題」北海道大学 2009年
- 久保淳司「SFAS143の確立：FIN47の設定家庭を通じた検討」北海道大学経済学研究 2016年12月
- 久保淳司「将来支出に係る2つの会計処理方法」——SFAS5型とSFAS143型の対象の明確化—— 『会計プロGRESS』2016年
- 黒川行治「資産除去債務を巡る会計上の論点」『企業会計』Vol. 61 No. 10 2009年
- 「国際会計基準 資産除去債務(上)」時事通信社『税務経理』2013年
- 「国際会計基準 資産除去債務(下)」時事通信社『税務経理』2013年
- 小嶋成司, 田中 弘「資産除去債務に関する一考察」——引当金処理と資産負債の両建処理の考察を中心に—— 神奈川大学商経論叢 2015年
- 五反田屋信明「資産除去債務に関する会計基準等について」『企業会計』Vol. 60 2008年
- 阪 智香「環境資産と環境負債の会計と開示」——アメリカ・IASBにおける会計基準の動向—— 関西学院大学商学論究 2005年
- 阪 智香「資産除去債務の会計」『環境管理』Vol. 45 2009年
- 阪 智香「環境負債の会計上の論点」Journal of policy studies 2008年11月
- 坂口直大, 西崎雅仁「資産評価測定と資産除去債務に関する考察」大同大学紀要 第50巻 2014年
- 神原英夫「資産除去債務の会計処理に関する提案」『会計・監査ジャーナル』No. 731 2016年
- 佐藤信彦「負債の履行義務と消滅の認識」『会計』森山書店 2003年
- 佐藤信彦「環境関連負債に関する企業の会計行動」明治大学社会科学研究所紀要 2012年
- 佐藤信彦「資産除去債務の会計を巡る諸問題」『企業会計』Vol. 59 2007年
- 佐藤信彦「日本における環境負債会計実務」『産業経理』Vol. 67 2007年10月
- 佐藤信彦「会計上の認識範囲の拡大」——未履行契約を題材にして—— 『会計』2014年1月
- 志賀 理「FASBによる収益認識基準の論理」『会計』森山書店 2015年7月
- 新日本有限責任監査法人「第1回：資産除去債務の会計処理の概要」2009年
- 鈴木一水「資産除去債務の当初測定」『企業会計』Vol. 60 No. 7 2009年
- 高井美智明「資産除去債務開示についての一考察」——環境債務開示の意義—— 埼玉工業大学紀要 2008年
- 高橋二郎「資産除去債務に関する会計基準の整合性分析」『オイコノミカ』2010年
- 富増和彦「土壌汚染と会計」——環境負債と資産除

- 去債務について——日本社会関連会計学会  
第22回 2009年
- 豊岡 博「資産除去債務にみるキャッシュ・フロー  
計算書の役割」——わが国に導入された会計  
基準を分析して——名古屋学院大学論集  
2012年
- 中谷和規「第2回 減損会計基準と資産除去債務」  
新日本アーンストアンドヤング税理士法人  
2009年
- 野田昭宏「資産除去債務会計が環境コストに及ぼ  
す影響」環境経済・政策学会編 2011年
- 野手裕之「資産除去債務の会計処理に関する一考  
察」『千葉商大論叢』2012年
- 橋本征二「廃棄物会計といわゆる環境会計の統合  
に向けて」『廃棄物学会誌』2007年
- 平野智久「資産除去債務に関する会計問題」『産業  
経理』Vol. 71 No. 4 2012年
- 藤井良広「環境債務（資産除去債務）の評価につ  
いての考察」上智大学 2008年
- 藤井良広「グローバル化する環境債務と最新の海  
外動向」『企業会計』Vol. 60 No. 7 2009年
- 藤田敬司「拡大する負債概念と収益および株主持  
分への影響」慶應義塾大学出版会 2011年
- 朴 恩芝「資産除去債務の会計と環境負債」香川  
大学経済論叢 2010年
- 政岡孝宏「資産除去債務の会計にみられる取得原  
価概念の変容」『企業会計』Vol. 60 2008年
- 政岡孝宏「IFRS第14号がわが国電力会社に与える  
影響」修道商学 第57巻 2016年
- 松尾敏行「財務報告と環境報告の連携による環境  
情報開示」実践経営学会年次報告書 2012年
- 松尾敏行「環境経営の進化と環境会計における「効  
果」概念」実践経営学会年次報告書 2001年
- 松本 徹「環境負債の会計処理に関する諸問題」  
『会計論叢』第7号 2012年
- 松本 徹「非金融負債の国際的な動向と我が国の  
対応」『會計』2012年
- 松本 徹「資産除去債務の会計処理方法に関する  
一考察」専修社会科学論集 第40号 2011年
- 松本敏史「二つの会計観とキャッシュフロー」『會  
計』第169巻 2006年
- 松本敏史「引当金会計モデルの類型と会計基準」  
『財務会計研究』2007年
- 水口 剛「環境会計におけるガイドライン・アプ  
ローチの限界と制度化議論の必要性」高崎経  
済大学論集 第48巻 2005年
- 三宅雅之「取得原価主義から見たIFRSの「公正価  
値」」慶応商学論集 2015年
- 弥永真生「資産除去債務に関わる法律問題」『企業  
会計』Vol. 60 No. 7 2009年
- 吉田 洋「資産除去債務会計」——外食産業を例と  
して——名古屋文理大学紀要 2013年
- 六車 明「環境と経済(9)：資産除去債務の両建  
処理から」慶應法学 第25号 2013年