

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—

小 嶋 成 司
田 中 弘

目 次

序 章	資産除去債務会計基準の課題
第 1 章	資産除去債務会計基準の導入経緯
第 1 節	日本会計基準の導入経緯
第 2 節	引当金処理と資産負債の両建処理
第 3 節	会計観の変化と資産負債観への変化
第 2 章	資産除去債務の範囲と会計処理
第 1 節	資産除去債務の範囲
第 2 節	資産除去債務の会計処理
第 3 章	資産除去債務会計基準の問題点
第 1 節	除去費用の資産性
第 2 節	資産除去債務の測定
第 3 節	資産負債の両建処理の問題点
第 4 節	引当金処理の有効性
終 章	

序 章 資産除去債務会計基準の課題

現代の社会においては、環境問題に大きな関心が寄せられている。例えば、原子力発電施設の解体のための費用のように、資産の使用を終えた後に発生すると見積られる除去の費用が巨額になると予想される。それにも関わらず、その資産を使用した後に発生する除去の費用（将来的にみると債務）が必ずしも貸借対照表に十分表現されていない。

わが国でも家電リサイクル法が導入されたが、ここでも家電リサイクル法が端的に示すように、モノを購入することは、同時にそのモノを使用し終わった時に適切に処分する義務をも負うことになる。つまり、資産を使用し終わった後に除去・廃棄するための支出は、資産を購入すると不可避免的に発生する支出と考えることができる。除去・廃棄する資産によってはその将来支出が巨額に上るものもあり、経営者にとっても投資家にとっても、除去・廃棄に係る費用は大きな関心事となっている（西谷順平，2001，96頁参照）。

このような状況にも関わらず、これまでわが国では、資産除去・廃棄に係る債務を負債として計上するような会計処理は行われてこなかった。わが国の会計基準を設定してきた企業会計基準

委員会は、有形固定資産の上に係る除去・廃棄のための将来の負担額を財務諸表に反映させることが、経営者にとっても投資家にとっても役立つという指摘を受け、また、国際会計基準審議会 (IASB) との間で、日本の会計基準と国際会計基準 (IFRS) とのコンバージェンスを進めてきたこともあって、この資産除去・廃棄に係る債務の額に関する会計処理を検討してきた (企業会計基準第 18 号 22 項参照)。

その結果、企業会計基準委員会は平成 20 (2008) 年 3 月 31 日に「企業会計基準第 18 号資産除去債務に関する会計基準」(以下、基準という) および「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」(以下、適用指針という) を公表し、平成 22 (2010) 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から各企業に強制適用することになった。

資産除去債務とは、基準によれば、「有形固定資産の取得、建設、開発又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をいう」(基準第 3 項(1)) とされる。法令が要求する資産除去の具体的な例は、建物内に残された吹き付けアスベストの除去などであり、契約によって除去することが義務付けられている例としては、賃貸建物の原状回復などがある。

こうした将来に発生する資産除去の債務は、「将来の特定の費用または損失」で、「その発生が当期以前の事象に起因」するものであり、「発生 (の可能性)」は確実であるため、この費用を合理的に見積ることができる場合には「資産除去引当金」を設定するというのが、従来の会計処理であった (田中弘, 2011a, 62 頁)。

ところが基準は、資産除去債務が発生し、その金額を合理的に見積ることができる場合には、これを負債として計上 (基準第 4 項) 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 (基準第 7 項) としている。これが資産負債の両建処理と呼ばれる会計方法である。

このように資産除去債務については、伝統的な引当金の概念を適用して会計処理する方法 (引当金処理) と、基準が示すような除去債務を負債として認識し、それに対する借方科目として資産を計上する会計処理 (資産負債の両建処理) という 2 つの方法が考えられる。

定期借地権を例にしてこの引当金処理と資産負債の両建処理とを比較してみると次のとおりである。例えば、30 年の定期借地権契約で土地を借りて工場を建設し、30 年後に土地を更地で返還する契約になっているとしよう。土地を返還する時の建物の解体費用や汚染物質の除去費用が資産除去債務に該当する。この土地に 1,000 億円をかけて工場を建設したとしよう。30 年後に返還するときの解体および汚染物質の除去費用等 (資産除去債務) が 100 億円と見積られているとしよう。

これまでの伝統的な会計処理では、土地を借りる費用は毎期の損益計算書に計上され、工場の建設費用 1,000 億円は固定資産に計上される。30 年後に支出が予定される資産除去に係る費用 100 億円は、每期その期の負担分 (100 億円の 30 分の 1) が費用として損益計算書に計上され、

同額の引当金が貸借対照表の貸方に積まれることになる。こうした会計処理をするのは、30年後に発生する資産除去費用の発生原因がその資産を每期使用することにあるため、その費用も土地を利用する各期に配分し、その額を引当金として積み立てておき、実際の支払いに備えるのである。これが伝統的な会計処理（引当金処理）であった（田中弘，2011a，63頁参照）。

ところが基準では、30年後に発生すると予想される資産除去債務に係る費用（100億円）を負債として計上するとともに、その同額（100億円）をこの工場の取得原価（1,000億円）に上乘せして貸借対照表に1,100億円として記載するのである。

基準は、次のような理由から伝統的な引当金処理ではなく、資産負債の両建処理を採用したという（基準第34項）。

- ①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。
- ②資産負債の両建処理の場合には、有形固定資産に対応する除去費用は、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、引当金処理を包摂するものといえる。
- ③資産負債の両建処理は、国際的な会計基準とのコンバージェンスに資するものである。

このように資産負債の両建処理を採用すれば、①で指摘したような従来からの会計処理の問題点は解消されるかもしれないが、次のような新たな問題点が発生してくると考えられる。

資産負債の両建処理の問題点は、1つは、将来の除去費用を資産の取得原価に加えて資産計上する点である。資産の本質とされる将来経済便益という点からみて、この除去費用が資産の要件を満たしているのかどうか問題となる。もう1つは、測定の問題である。資産除去債務は将来の除去時のキャッシュ・フローを見積りによって算定するのであるが、この見積り方法が確立しているとはいえない。そのため、企業の恣意的な解釈を許し、計上する金額が主観的に決められるおそれが高いということである。

こうしたことから、本稿では、「資産除去債務に関する会計基準」において採用された資産負債の両建処理について、理論面と実務面から問題点を洗い出し、解決策を考えることにしたい。

第1章 資産除去債務会計基準の導入経緯

第1節 日本会計基準の導入経緯

現代の社会においては、環境問題に大きな関心が寄せられている。すでに述べたように、例えば、原子力発電施設の解体のための費用のように、資産の使用を終えた後に発生すると見積られる除去の費用が巨額になると予想される。それにも関わらず、その資産を使用した後に発生する除去の費用（将来的にみると債務）が必ずしも貸借対照表に十分表現されていない。

わが国でも家電リサイクル法が導入されたが、ここでも家電リサイクル法が端的に示すよう

に、モノを購入することは、同時にそのモノを使用し終わった時に適切に処分する義務をも負うことになる。つまり、資産を使用し終わった後に除去・廃棄するための支出は、資産を購入すると不可避免的に発生する支出と考えることができる。除去・廃棄する資産によってはその将来支出が巨額に上るものもあり、経営者にとっても投資家にとっても、除去・廃棄に係る費用は大きな関心事となっている（西谷順平，2001，96頁参照）。

このような状況にも関わらず、これまでわが国では、国際的な会計基準で見られるような、資産除去債務を負債として計上する会計処理は行われていなかった。

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成16（2004）年9月以降、国際会計基準審議会（IASB）との間で、国際会計基準と日本の会計基準のコンバージェンスに向けた作業を進めており、資産除去債務についても、検討すべき項目の1つとして挙げていた。そのため、共同プロジェクトの第3回会合（平成18（2006）年3月開催）において、資産除去債務が短期プロジェクト項目に追加された。こうしたことから、ASBJは、2006年7月に学識経験者を中心としたワーキング・グループを立ち上げて、この問題の検討を開始し、その後、平成18（2006）年11月に資産除去債務専門委員会を設置し、この問題に関する論点を検討し、これまでの議論を「資産除去債務の会計処理に関する論点の整理」（以下、論点整理という）として公表した。

論点整理では、資産除去債務の会計処理について、「どのような会計処理が考えられるか、国際的な会計基準における取扱いを踏まえて検討する」（論点整理第14項）としている。

アメリカ会計基準においては、財務会計基準書（SFAS）143号「資産除去債務に関する会計処理」により資産除去債務の公正価値を見積って負債として計上し、また、同額を対応する除去費用として有形固定資産に含めて計上し、当該有形固定資産の耐用年数にわたって費用処理することとされている（論点整理第15項）。

国際財務報告基準（IFRS）においてもアメリカ会計基準と同様に処理されるが、資産除去については国際会計基準（IAS）第37号「引当金、偶発債務及び偶発資産」により負債に計上され、また、これに対応する除去費用は国際会計基準（IAS）第16号「有形固定資産」により有形固定資産に計上されることになる（論点整理第16号）。

論点整理では、会計処理の方法として、引当金処理と資産負債の両建処理の2つを示している。資産負債の両建処理については、「有形固定資産の除去時に不可避免的に生じる支出額を付随費用と同様に帳簿価額に加えた上で費用配分を行い、もって適切に回収ができないときには減損処理の対象とし、さらに、資産効率の観点からも有用と考えられる情報を提供するものである。また、このような考え方に基づく会計処理は、国際的な会計基準による会計処理とも整合し、資産除去債務の負債計上が不十分であるとする指摘にも対応するものと考えられる」（論点整理第21項）として、この考え方が引当金処理よりも優れているものと認めている。つまり、論点整理においては、引当金処理によれば、計上すべき負債の一部しか認識されない点が問題とされている。

しかしながら、論点整理では、いずれの会計処理を採用するかは示していない。資産負債の両建処理は新しい考え方によるものであるから、資産負債の両建処理を採用するとした場合の次に挙げる【論点3】から【論点9】までに対して各界から寄せられたコメントを含めて再検討したうえで、どちらの会計処理を採用するか決定する（論点整理第23項）としている。

【論点3】 資産除去債務の全額を負債として計上する理由

【論点4】 資産除去債務の負債としての計上時期

【論点5】 資産除去債務に対応する除去費用の資産計上と費用配分

【論点6】 資産除去債務の割引価値の算定における将来キャッシュ・フローと割引率の関係

【論点7】 資産除去債務の負債計上後における将来キャッシュ・フローの見積り及び割引率の変更

【論点8】 リース物件（賃貸資産）における資産除去債務と対応する除去費用の処理

【論点9】 資産除去債務と対応する除去費用に関する開示

これらを検討した結果、平成19（2007）年12月に「企業会計基準公開草案第23号資産除去債務に関する会計基準（案）」が公表され、これに対して寄せられた各界のコメント等を検討して「企業会計基準第18号資産除去債務に関する会計基準」（以下、基準という）および「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」（以下、適用指針という）が2008年3月31日にASBJから公表された。

基準はアメリカの財務会計基準書（SFAS）第143号「資産除去債務に関する会計処理」、国際会計基準（IAS）第16号「有形固定資産」と同様に、資産除去債務を財務諸表に反映させることが投資家に対する情報として有効であるとの見解に立って、その会計処理方法として資産負債の両建処理を採択した。

第2節 引当金処理と資産負債の両建処理

論点整理では、引当金処理か資産負債の両建処理のいずれの会計処理を採用するかの方性を示していない。しかし、資産負債の両建処理はわが国において新しい考え方によるものであることから、仮に資産負債の両建処理を採用するとした場合の論点（【論点3】から【論点9】）を掲げている。したがって、引当金処理を採用するか、あるいは資産負債の両建処理を採用するかの結論は、これらに対するコメント等も踏まえて決定するとしている（論点整理第23項）。

そこで、本節では、引当金処理と資産負債の両建処理にはどのような違いがあるかを比較しながら、その特徴について述べる。

引当金処理と資産負債の両建処理を仕訳で比較すると次のようになる。なお、当該仕訳は、（新日本有限責任監査法人，2010，213-214頁）による。

引当金処理

資産供用中の毎期の処理

(借) 引当金繰入額	×××	(貸) 引当金	×××
------------	-----	---------	-----

資産負債の両建処理

当初認識時

(借) 有形固定資産	×××	(貸) 資産除去債務	×××
------------	-----	------------	-----

資産供用中の毎期の処理

(借) 減価償却費	×××	(貸) 有形固定資産	×××
-----------	-----	------------	-----

(借) 利息費用	×××	(貸) 資産除去債務	×××
----------	-----	------------	-----

両者の違いは、引当金処理では資産の使用に従って、徐々に負債残高が増加していくのに対し、資産負債の両建処理では債務の発生時から全額で資産除去債務が計上される（新日本有限責任監査法人，2010，213-214頁参照）。

引当金処理

論点整理では、引当金処理について次のように説明している。「有形固定資産の解体、撤去等の処分、原状回復のサービス（除去サービス）はそれが除去されたときに受けるが、その有形固定資産の除去サービスを使用に応じて各期間で費用計上し、それに対応する金額を負債として認識する考え方（論点整理第20項）」をいう。

引当金処理の特徴について、谷保廣教授は、次のように述べている。「わが国の引当金会計とは、第一義的には『将来の特定の費用又は損失』を『当期の費用又は損失』に計上するための損益会計に他ならない。その相手勘定が負債項目（負債性引当金）となるか、マイナスの資産項目（評価性引当金）となるかは、第二義的な問題とされる。繰り返すならば、引当金会計とは取りも直さず損益会計である。そこに機能しているのは、『いかに合理的に費用と収益の期間的対応を図るか』という費用収益対応の原則であり、『いかに合理的に費用と収益をその発生期間に帰属させるか』という発生主義の原則である。この背景にある会計パラダイムは『期間損益計算の適正化』『分配可能利益の算定』に重きをおく動態的会計観である」（谷保廣，2009，3頁）。

この引当金処理は、資産除去に係る費用をその資産の利用に応じて各期に配分し、それと同額を負債として計上する方法であるから、わが国における引当金の設定要件を充足できる場合には、この引当金処理も採用することができると考えられている。ただし、「この方法では将来における資産除去債務の全額（またはその割引価値）を把握できない」（菊谷正人，2008a，27頁）とされる。

資産負債の両建処理

論点整理では、資産負債の両建処理について次のように説明している。「有形固定資産の除去に係る支払いは、当初取得時ではなく、当該有形固定資産の除去時に行われるが、たとえその支払いが後日であっても、債務として負担している金額を負債計上し、同額を有形固定資産の取得原価に反映させる処理を行う考え方」（論点整理第21項）をいう。

資産負債の両建処理の特徴について、岡野知子准教授は、次のように述べている。「従来の日本基準にはなかった将来キャッシュ・フローを債務計上に使用すること、またわが国の会計基準が従来採用してきた費用・収益アプローチでなく、将来費用を資産・負債に両建て処理する資産・負債アプローチを採用している」（岡野知子，2010，12頁）。

この資産負債の両建処理は、「資産除去サービスに対する支出を現在の債務（資産除去債務）として捉え、ファイナンス・リースに係るリース資産の取得価額の算定と同様に、資産負債の両建処理を行う。ただし、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」（菊谷正人，2008a，26頁）とされる。また、「取得原価概念の変容を招き、他の会計基準との齟齬をきたす」（久保淳司，2009，206頁）という指摘もある。

このような考え方をする資産負債の両建処理が生まれてきたのは、会計の考え方が、収益費用観から資産負債観にシフトしてきたことにあると考えられる。そこで、節を変えて会計観の変化について検討することにする。

第3節 会計観の変化と資産負債観への変化

歴史に基づいて会計を見ると、財産を計算する手段としてその役割を考えていた時代がある。1920年代のアメリカでは、企業が銀行からお金を借りようとする場合、財産目録に近い貸借対照表を提出することを求められた。つまり、この時代における会計の役割は、財産を計算することであった（田中弘，2007，36頁参照）。この時代の貸借対照表は、期末に残った財産を計算し、それを表示するものであった。「スチール写真のように、静止した状態の企業財産」を示しているのである。このように主要な財務諸表が、動きのない企業財産を示していることから、この時代の会計は、「静態論」とか「静的観」として考えられ、そこで作られる貸借対照表は「静的貸借対照表」と呼ばれているのである（田中弘，2007，36頁参照）。

しかし、この静態論は、学問としての会計からみると、2つの大きな欠陥があったといわれている。1つは、こうした静的な貸借対照表をつくるには、期首と期末の財産の棚卸さえすれば良いのであるから、専門的な会計の知識も複式簿記による継続的な記録もいらぬ。つまり、学問としての会計は必要ないという欠陥である。もう1つは、このような貸借対照表からは、企業の

収益性を読むことができないという重大な欠陥であった(田中弘, 2007, 38頁参照)。

1930年代から, アメリカの産業では飛躍的に一般の株主が増え, 会計は, その一般投資家に企業の収益力がどのくらいあるのかを知らせることが必要となってきた。企業の収益力を示すのは損益計算書である。損益計算書とは, 期首から期末までの一定期間の収益と費用の流れを比較表示し, その期間の収益力を示すものである。損益計算書はその期間中の活動量(フロー)を表しており, その動き, つまりダイナミズムの意味も含めて「動態論」あるいは「動的観」と呼ばれている(田中弘, 2007, 38頁参照)。最近では, 収益費用観とも呼ばれる。

現在の会計はこの動態論に基づいているといわれている。それは, 収益と費用の差額としての利益を計算すること, 資産を, 原則として, 再評価しないこと, 原価配分により費用と資産の貸借対照表価格を決めること, 繰延資産のような擬制資産を認めていることなど, いたるところに発見できる(田中弘, 2007, 42頁)。

しかし最近では, 会計の役割が, 利益を計算すること以上に, 財産を計算することや, 投資をするために必要な情報を提供することを強く求められるようになってきたといわれている。特にアメリカではその傾向が強いようである(田中弘, 2010, 3頁参照)。この考え方は, 資産負債観と呼ばれ, 貸借対照表を重視する点で静態観とほぼ同じであるといえる。

アメリカの会計が静態化してきた理由として, 次の3点を指摘することができる(田中弘, 2010, 178-182頁参照)。

①アメリカ証券取引委員会(SEC)の監督会計

SECは, 監督官庁であるから, 産業界や企業をモニタリング(監督・監視)する道具として会計を使う。そうした目的で行われる会計を「監督会計」という。SECは監督会計を行う必要から, 短期的な情報, 特に時価情報が必要だと考えている。そうしたSECの意向を受けて, アメリカ財務会計基準審議会(FASB)は企業に対して, 時価情報, 現在情報を要求しているのである。FASBは, こうしたSECの監督会計を背景に, 次第に貸借対照表重視・時価情報重視の会計に変わってきたのである。

②アメリカ資本が物づくり企業から金融へシフトしてきたこと

最近のアメリカ企業は, 物づくりによるまっとうな利益をあきらめ「ビックバス会計」「クリエーティブ会計」を駆使した手法や「手品まがいの金融工学」を使って, 利益のかさ上げを繰り返すようになった。

アメリカ企業にとっては「収益から費用を差し引いて利益を計算するという公式」(収益費用法)は, 次第に邪魔になってきたのである。

③四半期報告

アメリカ企業が, 四半期(3カ月)ごとの短期的目標によって経営され, 成果が四半期ごとに計算・報告されるようになった。本来, 3カ月前後では営業利益の額が大きく変更することはない。短期的に変わるとすれば, 財産の金額, 特に価格変動にさらされている金融商品や売却益を

出せる資産の価値である。アメリカの四半期報告で最も重視されるのは、保有資産の時価である。

世界の会計が大きく変わり始めたのは2000年頃からである。それまでは各国が自国の経済状況や企業環境、法律、証券市場、税制などの状況を見ながら、それぞれに会計基準を決めてきていた。アメリカ・イギリス・日本など会計の進歩している国では、投資家と企業が直接的なつながりを持つ直接金融を踏まえた「投資家のための会計」「資金調達と資金運用結果を報告するための会計」が行われ、一方ドイツやフランスでは、経営者のための会計が行われてきた（田中弘，2010，13頁参照）。

しかし、大規模企業の活動やその資金は、これまでのように国内だけではなく、世界規模で活発に動くようになり、会計も国によって違う制度や基準では新しい市場の動きに対応できないと考えられるようになった。投資家にとって大きな妨げとなるのは、財務諸表がそれぞれの国の会計基準にそって作られているため、比較するのが難しいということである。世界の会計基準を1つにして、各国で作られる財務諸表を比較できるようにしようという「世界標準としての会計基準」が提案され、それぞれの国の会計基準の調和を保つための「会計基準のハーモナイゼーション（調和化）」が模索されている。最近ではそれを一層推し進めるため、国際会計基準と各国基準の差異を減らすための「コンバージェンス（収斂）」が推進されてきた（田中弘，2010，13頁参照）。

第2章 資産除去債務の範囲と会計処理

第1節 資産除去債務の範囲

基準によれば資産除去債務とは、「有形固定資産の取得、建設、開発又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」をいう。この場合の法律上の義務およびそれに準ずるものには、「有形固定資産を除去する義務のほか、有形固定資産の除去そのものは義務でなくとも、有形固定資産を除去する際に当該有形固定資産に使用されている有害物質等を法律等の要求による特別の方法で除去するという義務」も含まれる（基準第3項(1)）。

また、有形固定資産の「除去」とは、「有形固定資産を用役提供から除外すること」（一時的に除外する場合を除く）とされ、除去の具体的な態様としては、「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」は含まれない。また、「当該有形固定資産が遊休状態になる場合」は除去に該当しない（基準第3項(2)）。

基準でいう有形固定資産には、「財務諸表等規則において有形固定資産に区分される資産のほか、それに準じる有形の資産」も含む。したがって、「建設仮勘定やリース資産のほか、財務諸表等規則において『投資その他の資産』に分類されている投資不動産など」についても、資産除

去債務が存在している場合には、基準の対象となる（基準第23項）。

ここで通常の使用とは、「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」とされる（基準第26項）。

基準における「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、法令又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。具体的には、「法律上の解釈により当事者間での清算が要請される債務に加え、過去の判例や行政当局の通達等のうち、法律上の義務とほぼ同等の不可避的な支出が義務付けられるもの」が該当すると考えられる。したがって、「有形固定資産の除去が企業の自発的な計画のみによって行われる場合」は、法律上の義務に準ずるものには該当しないこととなる（基準第28項）。

要するに、基準が対象とする有形固定資産には、建設仮勘定、リース資産、投資不動産等も含まれ、それらの有形固定資産が通常目的で正常に使用されることを想定し、それらを売却、廃棄、リサイクルその他の方法によって除去するものが該当する。なお、基準では、有形固定資産を除去する際に有害物質等を特別の方法で除去する法律又は法律上の義務に準ずるものによって、その履行義務があるものに限定している。

第2節 資産除去債務の会計処理

1 資産除去債務の負債計上

有形固定資産を取得したり、建設したり、開発又は通常の使用をするときに資産除去債務が発生することがある。この場合には資産除去債務を負債に計上する（基準第4項）。ただし、決算日現在入手可能なすべての証拠を勘案し、最善の見積りを行ってもなお、合理的に金額を算定できない場合がある（適用指針第2項）。このような場合は、これを計上せずに、合理的に見積ることができるようになった時点で負債として計上する（基準第5項）。

資産除去債務を負債に計上する会計処理としては、基準で採用している資産負債の両建処理のほか、引当金処理もある。引当金処理は、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ほうが適切ではないかとの意見もあった（基準第33項）。

しかしながら、引当金処理で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見方がある。また、資産負債の両建処理は、除去費用を有形固定資産の取得原価に含めることで、有形固定資産に対応する除去費用が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、損益計算の観点

からは引当金処理を包摂するものといえる。さらに、資産負債の両建処理は、国際的な会計基準とのコンバージェンスにも資するものであるため、基準では、資産負債の両建処理を求めることとした（基準第34項）。

黒川行治教授は、資産負債の両建処理を正当化する論拠として次のように説明している。「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（投資に必要な資本規模）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」（黒川行治，2009，28頁）。

2 資産除去債務の算定

基準によれば、「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」（基準第6項）。

①割引前の将来キャッシュ・フロー

割引前の将来キャッシュ・フローは、「合理的で説明可能な仮定及び予測に基づく自己の支出見積り」による。その見積金額は、「生起する可能性の最も高い単一の金額又は生起しうる複数の将来キャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額」とする。将来キャッシュ・フローには、「有形固定資産の除去に係る作業のために直接要する支出のほか、処分に至るまでの支出（例えば、保管や管理のための支出）」も含める（基準第6項(1)）。

適用指針では、企業は、「次の情報を基礎として、自己の支出見積りとしての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」を見積る（適用指針第3項）。

- (1) 対象となる有形固定資産の除去に必要な平均的な処理作業に対する価格の見積り
- (2) 対象となる有形固定資産を取得した際に、取引価額から控除された当該資産に係る除去費用の算定の基礎となった数値
- (3) 過去において類似の資産について発生した除去費用の実績
- (4) 当該有形固定資産への投資の意思決定を行う際に見積られた除去費用
- (5) 有形固定資産の除去に係るサービス（除去サービス）を行う業者など第三者からの情報

企業は、「(1)から(5)により見積られた金額に、インフレ率や見積値から乖離するリスクを反映させ、また、合理的で説明可能な仮定及び予測に基づき、技術革新などによる影響額を見積ることができる場合」には、これを反映させる（適用指針第3項）。

②割引率

割引率は、「貨幣の時間価値を反映した無リスクの税引前の利率」とする（基準第6項(2)）。

割引前の将来キャッシュ・フローとして、自己の信用リスクの影響が含まれていない支出見積額を用いる場合に、無リスクの割引率を用いるか、信用リスクを反映させた割引率を用いるかに

については、「割引前の将来キャッシュ・フローに信用リスクによる加算が含まれていない以上、割引率も無リスクの割引率とすることが整合的である」という考え方がある。この考え方は、「退職給付債務の算定においても無リスクの割引率が使用されていること、同一の内容の債務について信用リスクの高い企業の方が高い割引率を用いることにより負債計上額が少なくなるという結果は、財政状態を適切に示さないと考えられること、資産除去債務の性格上、自らの不履行の可能性を前提とする会計処理は、適当ではないこと」などの観点から支持されている（基準第40項）。

3 資産除去債務に対応する除去費用の資産計上と費用配分

基準によれば、「資産除去債務を負債として計上した時に、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。資産計上された資産除去債務に対応する除去費用は、減価償却を通じて、当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用配分する」（基準第7項）とされる。

このような資産負債の両建処理は、「有形固定資産の取得に付随して生じる除去費用の未払の債務を負債として計上すると同時に、対応する除去費用を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を意味する。すなわち、有形固定資産の除去時に不可避的に生じる支出額を付随費用と同様に取得原価に加えた上で費用配分を行い、さらに、資産効率の観点からも有用と考えられる情報を提供するもの」（基準第41項）である。

なお、資産除去債務に対応する除去費用を資産として計上する方法は、「当該除去費用の資産計上額が有形固定資産の稼働等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。しかし、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や、独立して収益獲得に貢献するものではない」ことから、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（基準第42項）。

第3章 資産除去債務会計基準の問題点

第1節 除去費用の資産性

基準によれば、「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時に、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。資産計上された資産除去債務に対応する除去費用は、減価償却を通じて、当該有形固定資産の残存耐用年数にわた

り、各期に費用配分する」(基準第7項) ことになっている。

つまり、基準の考え方は、「将来支出を伴う債務の認識を行うことによって、その債務額と同額を当該資産の取得原価に加算し、減価償却に結び付けようとするもの」(木下徳明, 2008, 133頁)である。

ここで問題となるのは、①将来の除去費用を有形固定資産の取得原価に含めること、②将来の除去費用を有形固定資産の取得原価に含めて減価償却することである。

①有形固定資産の取得原価に含める問題点

この問題点について佐藤信彦教授は、キャッシュ・フローとの関係で次のように述べている。「資産の定義の観点から、これらの項目が『将来経済便益である』という要件を満たしているのが疑問である。将来経済便益であるためには、キャッシュ・インフローを将来企業にもたらすことが必要であるが、この借方項目は資産除去債務という将来キャッシュ・アウトフローの割引価値を負債計上した結果として現れたものであるから、将来キャッシュ・インフローと結び付けて説明することは困難であると言わざるを得ない」(佐藤信彦, 2007, 31頁)。要するに佐藤信彦教授が指摘するところは、資産というのは将来の経済的便益であり、キャッシュ・インフローを伴うものであるにも関わらず、この除去費用は将来のキャッシュ・インフローと結び付かないということである。

また、基準では測定対価という観点から、付随費用としての性格を持っているとして、有形固定資産の取得原価に算入するという会計処理を合理化しているようであるが、佐藤信彦教授は次のように指摘している。「本来、有形固定資産を購入して、使用可能な状態にするために有形固定資産の使用開始前に負担するコストである付随費用と、最終時点である除去に際して負担するコストとを同様に処理できるかは疑問である」(佐藤信彦, 2007, 31頁)。

久保淳司准教授も除去費用の資産計上について2つの点を指摘している。1つは、有形固定資産の取得原価に加算される除去費用は、これまで収益費用観において取得原価とされてきた「原価即事実説による回収可能額」としての性質も有していない点である。もう1つは、資産負債観において取得原価とされてきた「経済的便益を表す将来キャッシュ・フロー」としての性質も有していない点である。そこで久保淳司准教授は、資産除去債務会計基準等に従った場合には取得原価概念の変容を招くということ、また、他の会計基準との齟齬をきたすという問題点を指摘している(久保淳司, 2009, 206頁参照)。

結局のところ久保淳司准教授がいうように、除去費用を取得した資産の原価に加算して表示するようになったのは、貸借対照表の情報提供の観点からであって、除去費用の資産性を認めて貸借対照表に計上するというのではない(久保淳司, 2009, 209頁参照)。

②将来の除去費用を有形固定資産の取得原価に含めて減価償却する問題点

減価償却は、有形固定資産の取得に要した原価をその利用期間にわたって期間配分する手続である。したがって、上に紹介したような取得原価だけではなく将来の除去費用も資産の原価に含

めて減価償却するというのは、これまでの減価償却の概念が当てはまらない。

田中建二教授も指摘するように、「取得に要したコストだけでなく、除去に要するコストも資産の原価に含めて減価償却の対象とするのは、これまでの減価償却の概念を拡張するものといえる」(田中建二, 2008, 35頁)。

第2節 資産除去債務の測定

資産除去債務については測定上の問題がある。合理的な見積りができるケースもあれば、合理的な見積りができないケースもある。

1 合理的な見積りができる場合

第2章でも紹介したように、基準によれば資産除去債務は、資産除去債務が発生したときに、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。割引前の将来キャッシュ・フローは、合理的で説明可能な仮定及び予測に基づく自己の支出見積りによる。その見積金額は、生起する可能性の最も高い単一の金額(最頻値)又は生起し得る複数の将来キャッシュ・フロー(期待値)をそれぞれの発生確率で加重平均した金額とする(基準第6項(1))ことにしている。自己の支出見積りによる場合には、原状回復における過去の実績や、有害物質等に汚染された有形固定資産の処理作業の標準的な料金の見積りなどを基礎とする(基準第38項)ことにしている。

しかしながら、一般に、資産除去債務は履行までの期間が長期にわたる場合が多いことから、その金額や履行の時期について不確実性を伴うことが多い(河野明史, 2008, 25頁参照)。

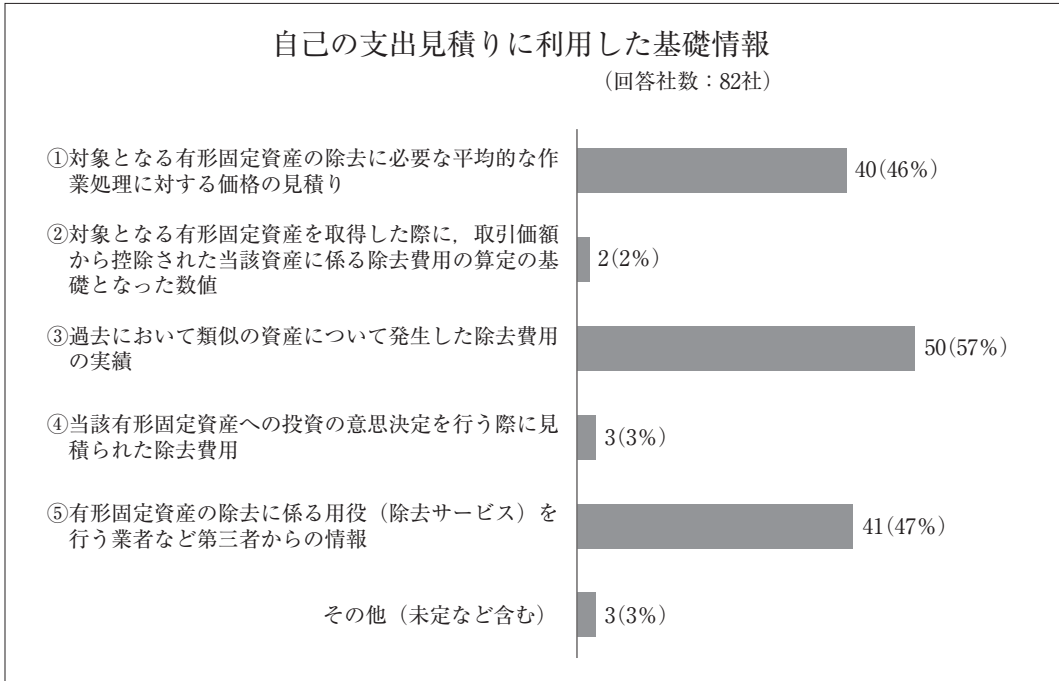
鈴木一水教授がいうように「資産除去債務のための活発な市場は存在しないので、その測定は将来の除去に要する見積支出の割引現在価値計算によって行われる。したがって、将来の除去支出の見積りと割引率が、資産除去債務の測定要素となる」(鈴木一水, 2009, 37頁)。

かくして、菊谷正人教授が指摘するように「見積りの精度が低い場合には、財務報告にとって信用性の乏しい測定値が計上され、利害関係者の意思決定にとって有用な情報は提供されない。たとえば、履行までにきわめて長い期間を要する資産除去債務に対する割引率がわずかに異なっても、その差額は巨額となり、財務諸表の企業間比較あるいは国際比較は致命的に損なわれる」(菊谷正人, 2008b, 56頁)。

これらの問題について、『週刊経営財務』、二階堂遼馬氏が行ったアンケート調査の結果は次の通りである。

(1) 自己の支出見積りに利用した基礎情報

『週刊経営財務』のアンケート調査によると、見積りにあたって、どの情報を利用したかを確認したところ、回答は、①、③、⑤に集中した。アスベストの除去費用に関しては、処理業者に見積りを依頼した会社が多く、資産毎に業者に見積りを依頼した会社や主要な建物の一部につい

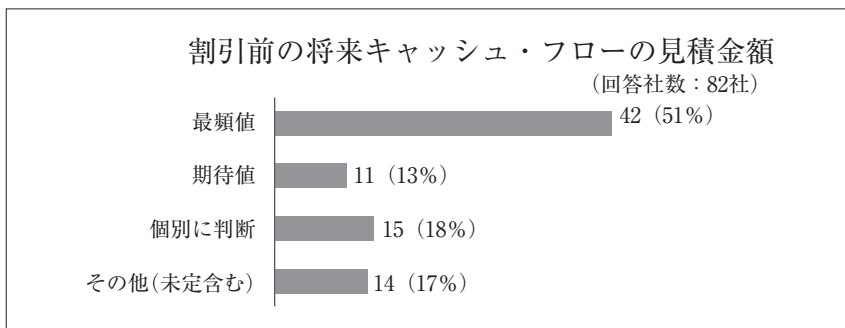


(出所：『週刊経営財務』，2010年6月7日，4頁)

て見積りを入手し、その処理単価を他の資産に利用したという会社があった。業者見積りを利用しなかった会社では、国土交通省が公表している参考数値や類似工事費用を参考にしたという回答があった。賃貸物件等の原状回復費用に関しては、「過去実績に基づき、㎡あたりの平均単価を求めて対象賃貸物件の面積に乗じて算出した」など、過去実績に基づき算定すると回答した会社が多かった（『週刊経営財務』，2010年6月7日，5頁）。

(2) 割引前の将来キャッシュ・フローの見積金額

『週刊経営財務』のアンケート調査によると、最頻値を使用すると回答した会社が42社、期待値を使用する会社が11社であった。また、複数の資産除去債務を計上する予定の会社では、資



(出所：『週刊経営財務』，2010年6月7日，5頁)

産除去債務毎に判断すると回答した（『週刊経営財務』，2010年6月7日，5頁）。

鈴木一水教授が指摘するように，「期待値には，将来キャッシュフローの不確実性を反映できるという長所がある反面，生起しうるシナリオが少ない場合には，現実には起こりえない金額が見積値として採用されるという問題がある」（鈴木一水，2009，33頁）。

(3) 同業種での比較

二階堂遼馬氏の行ったヒアリング調査によると，牛井店の松屋とすき家の比較では，ほぼすべての店舗（9割が普通借家契約）を資産除去債務の対象とした松屋フーズに対して，すき家が主力のゼンショーでは3~4割の店舗のみを対象としている。この違いは，すき家では退去時期が決まっている定期借家契約のみを対象とし，退去時期を任意に選べる普通借家契約は対象外としているためである（二階堂遼馬，2010，21頁）という。



(出所：『週刊東洋経済』，2010年8月7日，21頁)

2 合理的な見積りができない場合

資産除去債務を合理的に見積ることができない場合とは、決算日現在入手可能なすべての証拠を勘案し、最善の見積りを行ってもなお、合理的に金額を算定できない場合をいう。このような場合には、注記を行わなければならない（適用指針第2項）。

合理的に見積りができない場合の注記について、適用指針において、次のような設例が示されている。

[設例8] 合理的な見積りができないため資産除去債務を計上していない場合の注記

前提条件

Y社は、2X00年4月1日に、Z社の有するオフィスビルに本社を移転した。Y社はZ社と不動産賃貸借契約を締結し、契約上、当該賃貸借契約終了時にY社が原状回復を行いZ社に返還する旨の条項が盛り込まれている。なお、当該賃貸借契約の期間は契約締結時から2年間であるが、契約期間満了から6カ月前に契約当事者から契約を更新しない旨が相手方に通知されない限り、賃貸借契約は自動的に更新継続することとなっている。Y社では、今後再度本社を移転する計画はなく、当該賃貸借契約を継続させることを意図している。そのため、当該賃貸借契約の継続期間を合理的に見積ることができない。Y社の決算日は3月31日である。

注記事項

2X01年3月期の財務諸表に関する注記

当社は、本社オフィスの不動産賃貸借契約に基づき、オフィスの退去時における原状回復に係る債務を有しているが、当該債務に関連する賃借資産の使用期間が明確でなく、将来本社を移転する予定もないことから、資産除去債務を合理的に見積ることができない。そのため、当該債務に見合う資産除去債務を計上していない（適用指針第11項）。

この設例が示すように、資産の廃棄・撤去の時期が不確定でその債務金額を合理的に見積ることができない場合には、岡野知子准教授が指摘するように「暗に計上しなくてもよいことを示唆しており、廃棄、撤去時期の不確定さを理由に資産除去債務を計上しない企業が出現することが予想される」（岡野知子，2010，4頁）。

この問題に関して『週刊経営財務』が行ったアンケート調査によると、合理的に見積ることができないケースについては、その解釈を巡って実務上大きな混乱が生じていた。平成23年3月期第1四半期報告書において、合理的に見積ることができない旨の注記を行った会社の中には、直前になって見積りを行うことを会計士に依頼したものの、対応が間に合わなかった企業もあるという。また、特に規模の大きな会社では、相対的に金額の重要性が低くなるため、合理的に見積れないという理由ではなく、金額的重要性がないという理由で計上を見送ったケースもかなりあるという。一方で、重要性がない場合などでも合理的に見積ることができない旨の注記を行っ

た会社もある（『週刊経営財務』，2010年8月30日，2頁）という。

また，資産除去債務を合理的に見積ることができないケースで最も多かったのが，賃貸契約関係の113件，全体の約8割を占める。以下，有害物質（PCB，アスベスト，土壤汚染等）の除去義務と借地権関係の7件，鉱山・石油天然ガス等に係る後処理義務の4件と続く。賃貸借契約関係では，ほとんどのケースで適用指針「設例8」に倣った理由を記載している。しかし，これらの注記では，「設例8」で記載されている「本社オフィス」以外のもの（事務所，支店，営業所，工場，倉庫，土地等）を対象とするケースもかなりの数あった。数は少ないものの賃貸借契約関係において詳細な注記を行う例もいくつか見られた（『週刊経営財務』，2010年8月30日，2-3頁）。

資産除去債務	件数	割合
賃貸借契約関係	113	80.7%
有害物質の除去義務	7	5.0%
借地権関係	7	5.0%
鉱山関係	4	2.9%
その他	9	6.4%
合 計	140	100.0%

（出所：『週刊経営財務』，2010年8月30日，2頁）

3 東京電力の事例

『日本経済新聞』2011年10月13日によれば，東京電力に関する経営・財務調査委員会（委員長・下河辺和彦弁護士）の報告書は福島第1原発1～4号機の廃炉費用を1兆1,510億円と見積った。損失に備えて引き当て済みの分を除くと，東電は4,700億円を追加計上する必要があるとした。

試算の内訳は，事故をおこしていない通常の状態の廃炉を想定した費用1,867億円と，今回の事故で新たに必要となる8,950億円の追加部分などに分かれる。

追加部分は，事故収束に向けた工程表の第2段階（ステップ2）の終了までの費用が2,650億円。その後，3年程度の「中期的課題」の期間についても，米スマイリー島事故などを参考に，原子炉内の燃料の取り出しなどに6,300億円かかると試算した。

今回の試算は放射能廃棄物の中間貯蔵や最終処分にかかるコストを含んでいない。東電が廃炉の意思決定をしていない福島第1原発の5～6号機，福島第2原発も試算の対象外だ（『日本経済新聞』2011年10月13日）としている。

また，細野祐二氏によれば，東電が計上している資産除去債務は，原子力発電所における標準的な解体費用と放射線廃棄物処理費用を負債計上しているもので，福島第1原発1号機から4号

機については、この標準的費用の概念に当てはまらないという。福島第1原発1号機から4号機の資産除去債務計算においては、110 kW 級原発換算で190 億円と想定されている放射性廃棄物処分コストの49 倍相当の債務が未計上となっている。福島第1原発1号機から4号機の発電量は合計281.2 万 kW なので、そこで出る廃炉ゴミは110 kW 級原発の2.6 倍となり、さらにその廃炉ゴミに含まれる放射性廃棄物は標準廃炉の50 倍となる。したがって、東電が追加計上すべき資産除去債務額は2兆3,782 億円と計算される（細野祐二，2011，21 頁）という。

第3節 資産負債の両建処理の問題点

前節で指摘したような問題は、そもそも資産負債の両建処理を生み出す資産負債観そのものに問題があると考えられる。1つは、静態論的貸借対照表を作成するには、会計の専門的知識も複式簿記による継続的な記録も要らないのである。もう1つの欠陥は、資産負債アプローチにとって致命的である。それは、静態的貸借対照表からは企業の収益力が読めない、ということである。資産負債アプローチの目指すところは、評価論にならざるを得ない。世界の会計界がこれまで避けてきた、会計がもっとも苦手とする「評価」を、核となる手法とせざるを得ないことになった（田中弘，2011b，33 頁）。

資産負債観の下では、負債もキャッシュ・アウトフローという将来の評価をしなければならないが、このような負債の概念変化について、徳賀芳弘教授は次のように述べている。「将来事象の認識に踏み込むことによって、これまで会計上の認識においてタブーとされていたもののいくつかが失われつつある。このような変化は、これまでの会計上の認識規準を根底から動揺させる可能性を秘めている。負債に伴うリスクの測定において貸借対照表の能力を高めることの代償として、会計学は、不確定な将来の状況を扱うという複雑で困難な認識・測定問題への取り組みを余儀なくされることになった」（徳賀芳弘，1994，73 頁）。

資産除去債務についても、資産負債観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なれば、費用の金額も不確実なものになる。

将来キャッシュ・アウトフローが発生する可能性をより実態に近い形で負債に反映させるといふ考え方は、投資家等への情報提供を充実させるものとして評価できる。しかしながら、他方で、従来よりも幅広く債務の認識を行う場合、負債の測定における信頼性の欠如や、負債の変動に伴う損益への影響といった面で、新しい問題が生じてくる可能性も否定できない（鈴木直行・古市峰子・森毅，2004，16 頁参照）。

この問題は、会計の根幹をゆるがすおそれがある。新田忠誓教授は、「キャッシュ・フローの予想に役立つ情報であれば、有用性のみで判断され、あらゆる情報を提供するように求められるようになるかもしれない。この情報は簿記を越えよう」（新田忠誓，2002，12 頁）として、資産負

債観による会計情報の拡大に危惧を表明している。

さらに新田忠誓教授は、資産負債観による計算書が果たして、会計計算書といえるかどうかを問題として、次のように述べている。「そもそも会計の基礎には何らかの形で収支に関わる簿記があり、それにより企業内部を把握するものであると考える。そこでは会計人の判断が重視され、この会計上の判断の意味、合理性を考える点に会計学の存在意味があるのではなかろうか。これが無くなれば、会計学を学ぶ理由がなくなるように思う。そして資産負債アプローチへの転換が求められている今、会計学としてはもちろん会計のフレームワークを作成するためにも、何を無くせば、会計ではなくなるかを検討することが重要になると考えてならない」(新田忠誓, 2002, 12頁)。

第4節 引当金処理の有効性

会計の役割は、意思決定情報の提供にあるのではなく、あくまでも、正しい利益を計算して、これを関係者に報告することであり、その報告された情報を投資家が活用している、ということではなかろうか。

キャッシュ・フロー情報が重視されるのは、安定的な経済・経営の環境が持続することを前提とした原価主義会計・発生主義会計が不適応となるときである。つまり、ちゃんとした経営をしている企業の場合には、キャッシュ・フロー情報はあまり重要ではない(田中弘, 2001, 386頁)。

また、投資意思決定に必要な情報を提供することを会計の仕事とすると、どんな情報でも意思決定に必要な情報だと主張することが簡単にできるため、基準設定主体の思うとおりの基準を設定できるようになる(田中弘, 2001, 396頁参照)。そうなったら、会計基準の合理性とか整合性といったことは問題にもされなくなるであろう。

加藤盛弘教授も、会計の期間計算という観点から、将来キャッシュ・フローを当期に認識することに対して、次のように批判している。「会計はいうまでもなく期間計算である。○年○月○日から×年×月×日の期間の活動を計算し、報告する制度である。それにもかかわらず、当該期間より後に発生すると予測される将来キャッシュ・フローを、当期の計算に含める(認識対象とする)というのでは、当期と将来の区別がなくなり、『期間』の意味がなくなってしまう。将来キャッシュ・フローのすべてを当期の認識対象とすることはできない。認識の視点を過去のキャッシュ・フローから将来のキャッシュ・フローに転換するには、当期の認識対象とされるある種の将来キャッシュ・フローを、他の将来キャッシュ・フローと区別する理論が存在しなければならぬ」(加藤盛弘, 2006, 18頁)。

本稿が取り上げた資産除去債務は、IFRSが採用し、わが国も同調したような資産負債の両建処理をすれば、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破壊するおそれがある。

これまでくり返しに述べてきたように、この資産除去に関する将来の費用を処理するには、引当金を設定する方式の方が優れている。

終章

現代の会計は、収益費用観から資産負債観へ大きく転換しようとしている。この会計観の変化によって、負債の考え方も大きく変わるようになった。資産除去債務もその1つであり、わが国においても、これまでになかった資産負債の両建処理という会計処理が採用された。

本稿は、「資産除去債務に関する会計基準」において採用された資産負債の両建処理の問題点を理論面と実務面から検討した。

資産負債の両建処理の問題点は、1つは、将来の除去費用を資産の取得原価に加えて資産計上する点である。除去費用は、将来キャッシュ・アウトフローであり、資産の本質とされる将来経済便益という点からみて、この除去費用が資産の要件を満たしているのかどうか問題となる。もう1つは、測定の問題である。資産除去債務は将来の除去時のキャッシュ・フローを見積りによって算定するのであるが、この見積り方法が確立しているとはいえない。そのため、企業の恣意的な解釈を許し、計上する金額が主観的に決められるおそれが高いということである。

本稿で資産除去債務の導入経緯、資産負債の両建処理の問題点を検討して明らかになったことは、資産除去債務の会計処理が抱えているのは、資産負債の両建処理の問題のみに関わらず、資産負債の両建処理を支えている資産負債観に大きな問題があるということである。

将来のキャッシュ・イン、将来のキャッシュ・アウトの金額を貸借対照表に計上しようとする資産負債観は、投資家の意思決定にとって有用であるといわれているが、債務の認識を拡大する結果、負債の測定における信頼性や、負債の変動に伴う損益への影響といった面で、新しい問題が生じてくる可能性がある（鈴木直行・古市峰子・森毅，2004，16頁参照）ことも指摘されている。

資産除去債務についても、資産負債観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。そうすると、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破壊するおそれがある。

資産負債観が立脚しているのは、「投資意思決定に必要な情報を提供することを会計の仕事とする」というものであるが、そういう会計観の下では、どんな情報でも意思決定に必要な情報だと主張することが簡単にできるため、基準設定主体の思うとおりの基準を設定できるようになるであろう（田中弘，2001，396頁参照）。そうなったら、会計基準の合理性とか整合性といったことは問題にもされなくなるおそれがある。この問題は、会計の根幹をゆるがすおそれがあるのである。

会計の第一義的な目的は、適正な期間損益計算であり、それを達成するためには、資産除去費用についても、収益費用観に基づく引当金処理の方が優れていると考える。その場合、将来の債務額が明示されないという批判を受け入れて、除去費用の総額を注記で開示することで、投資家の意思決定にも応えられると考える。

そもそもコンバージェンスの相手である IFRS やアメリカの会計基準が、資産負債観に基づく資産負債の両建処理であったため、わが国が資産負債の両建処理を採用することは、初めから決まっていたのかもしれない。

しかし、理論的にも、実務的にも、会計の適正な損益計算という命題からみても、収益費用観に裏づけられた引当金処理が合理的である。

世界の会計の主流は、収益費用観から資産負債観へとシフトが進んでいる。しかし、このままシフトが進んでいけば、「会計が会計でなくなる」可能性が高い。

参考文献

- 飯野利夫 (1983) 『財務会計論 (改訂版)』同文館出版
- 伊藤邦雄 (1994) 「負債会計の進展にみる現代会計のチャレンジ」『企業会計』(1994年8月)
- 岡野知子 (2010) 「新会計基準 資産除去債務の導入プロセスとその課題」『経営学研究』(2010年12月)
- 大日方隆 (2007) 『アドバンスト財務会計』中央経済社
- 加藤盛弘 (2006) 『負債拡大の現代会計』森山書店
- 監査法人トーマツ (2011) 『資産除去債務の経理入門』中央経済社
- 菊谷正人 (2007) 「有形固定資産の認識・測定の諸問題」『国際会計研究学会報』(2007年度)
- 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』(2007年9月)
- 菊谷正人 (2008 a) 「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』(2008年)
- 菊谷正人 (2008 b) 「資産除去債務に関する会計基準の問題点」『経営志林』(2008年7月)
- 木下徳明 (2008) 「資産除去債務を巡る会計問題 (その1)」『企業会計』(2008年10月)
- 久保淳司 (2009) 「資産除去債務基準における資産負債の両建処理」『経済学研究』(2009年12月)
- 黒川行治 (2009) 「資産除去債務を巡る会計上の論点」『企業会計』(2009年10月)
- 黒木正憲 (1987) 「引当金会計の論点」『番場嘉一郎先生退職記念論文集』(1987年)
- KPMG あずさサステナビリティ株式会社編 (2010) 『Q&A 資産除去債務の実務ガイド』中央経済社
- 河野明史 (2008) 「会計監査人の視点」『季刊企業会計』(2008年6月)
- 河野正男 (2009) 『環境財務会計の国際的動向と展開』森山書店
- 佐藤信彦 (2007) 「資産除去債務の会計を巡る諸問題」『企業会計』(2007年9月)
- 佐藤信彦 (2011) 「環境関連債務に関する企業の会計行動」『経営行動研究学会』(2011年7月)
- 新日本有限責任監査法人・財団法人日本不動産研究所 (2010) 『資産除去債務の実務』中央経済社
- 鈴木一水 (2009) 「資産除去債務の当初測定」『企業会計』(2009年10月)
- 鈴木直行・古市峰子・森毅 (2004) 「負債に関する会計基準を巡る国際的な動向と今後の検討課題」『金融研究』(2004年6月)
- 田中建二 (2008) 「資産除去債務の会計」『産業経理』(2008年4月)
- 田中弘 (2001) 『会計学の座標軸』税務経理協会
- 田中弘 (2007) 『新財務諸表論 (第3版)』税務経理協会

- 田中弘 (2010) 『国際会計基準はどこへ行くのか』時事通信社
- 田中弘 (2011a) 「会計学の黙示録」『税経通信』(2011年1月)
- 田中弘 (2011b) 「会計学の黙示録」『税経通信』(2011年10月)
- 徳賀芳弘 (1994) 「伝統的な負債概念から新しい負債概念へ」『企業会計』(1994年8月)
- 戸田龍介・田中弘・小西範幸・宮川昭義 (2011) 『新会計基準を学ぶ(第4巻)』税務経理協会
- 二階堂遼馬 (2010) 「資産除去債務の襲撃, 国際会計基準で外食業界は大混乱」『週刊東洋経済』(2010年8月7日)
- 西谷順平 (2001) 「将来除去支出の会計処理とその問題点」『会計』(2001年7月)
- 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』(2008年1月)
- 松本敏文 (1987) 「引当金と負債概念」『会計』(1987年8月)
- 新田忠誓 (2002) 「動態論と資産負債アプローチ」『会計』(2002年11月)
- 谷 保廣 (2009) 『IFRSと引当金会計』清文社
- 藤井良広 (2008) 『環境債務の実務』中央経済社
- 細野祐二 (2011) 「東電『震災決算』の憂鬱」『ZAITEN』(2011年7月)
- 光成美樹 (2010) 「環境債務とIFRS-資産除去債務はスタートライン」『日経エコロジー』(2010年4月)
- 山下壽文 (2010) 「収益認識と引当金の論点」『企業会計』(2010年2月)
- 有限責任監査法人トーマツ (2011) 『資産除去債務の経理入門』中央経済社
- 吉田慶太 (2007) 「資産除去債務の会計処理に関する論点の整理」『会計・監査ジャーナル』(2007年8月)
- 日本経済新聞 (2011) 「東電調査委報告書から(5) 廃炉4基のみ, 甘い試算」(2011年10月13日)
- 『週刊経営財務』No.2969 2010年6月7日
- 『週刊経営財務』No.2980 2010年8月30日