

資産除却の会計に関する一考察

A Study on Accounting for Asset Retirement

大塚 浩 記

OTSUKA, Hironori

Event of asset retirement is future event. We have two methods to account for this event. One is based on revenue-expense view and the other is asset-liability view. Though the former recognizes expense of asset retirement at when it accrue, the latter recognizes obligation as liability.

Deference of two methods is whether obligation for asset retirement is recognized or not. Statement of Financial Accounting Standard No.143(SFAS.143) recognizes the obligation as liability and measures it fair value. This statement describes that accounting for asset retirement obligation is based FASB's framework (Statement of Financial Accounting Concept No.7(SFAC.7)). If asset retirement obligation is recognized, asset retirement cost is capitalized and depreciation. The purpose of these treatments are fair value measurement. I think that the view depends on significance of information about asset retirement. In Japan, accounting for asset retirement is based on revenue-expense view. Recently, We are interested in those off-balance obligations. So, we should be considered those obligations.

キーワード：資産除却義務、資産除却コスト、将来事象

Key words : Asset Retirement Obligation, Asset Retirement Cost, Future Events

I はじめに

近年、退職後の一時給付・年金や環境問題といった企業の過去・現在の経済活動に付随する将来事象の会計処理に関する関心が高まっている。将来事象の認識¹⁾に関する問題は、事象自体の生起や事象が生起した場合の金額が未確定なだけに見積りに関連する要素が必ず含まれ、いつ生起するかといった時期やいくら支出するのかといった金額について必ず不確実性を伴う。この不確実性を伴うことが特徴である将来事象の1つとして固定資産の

除却²⁾の問題がある。固定資産はその使用を通じて企業に経済便益をもたらすものであるが、使用後にはどのような形で除却することになる。環境問題に関する関心の高まりと共に、その除却に要するコストは高額になり、企業に影響を与えるようになると考えられる。

当期以前の企業の経済活動に起因する将来事象の会計処理には、収益費用中心観に基づく処理と資産負債中心観に基づく処理がみられる。そこで、本稿は前者を現在日本で行われている処理、後者を2001年6月に公表されたアメリカ財務会計基準書第143号「資産除

却義務の会計」³⁾ (Statement of Financial Accounting Standards No.143 “Accounting for Assets Retirement Obligations.” June.2001.以下、SFAS.143とする。)に示されている処理と位置付け、資産除却義務に関する会計処理を考察することを目的としている。そして、SFAS.143が示している処理に関する論点について考察することにする。

II 資産除却コストの会計処理

(1) 収益費用中心観に基づく処理

我が国における固定資産の除却コストを処理する方法には2つあると考えられる。

1つは連続意見書第三「有形固定資産の減価償却について」にみられるような資産除却コストを減価償却に考慮する方法(以後、第1法とする)である。この第1法は、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を残存価額とした場合、「解体、撤去、処分等のために費用を要するときには、これを売却価格又は利用価格から控除した額をもって残存価額とする」⁴⁾すなわち結果として、減価償却の計算要素の1つである残存価額に除却コストを反映させるので、その影響は毎期の減価償却費に考慮されることになる。

いま1つは企業会計原則注解18に基づいて、発生の原因が当期以前に生起しており、その事象の発生の可能性が高く、その金額が合理的に見積ることができることを条件に、将来の特定の費用または損失のうち当期の負担に属するものは当期の費用または損失として引当金に繰り入れる方法(以後、第2法とする)である。この方法によれば、将来に行われる固定資産の除却コストについても、上記の条件を満たせば当期の費用として認識しなけれ

ばならない。例えば、帝国石油株式会社の連結貸借対照表には廃鉦費用引当金が計上され、その重要な会計方針には「生産最終時における生産設備の撤去等の廃鉦費用の支出に備えるため、廃鉦計画に基づき、当該費用見積額を期間を基準に計上している。」⁵⁾と示されている。

また、業種は限定されるが、正常に固定資産を使用した後に、高額に及ぶ資産除却コストを負担しなければならない事例がある。それは原子力発電施設であり、例えば、東京電力株式会社の連結貸借対照表には原子力発電解体引当金が計上されている。同社の重要な会計方針によれば、原子力発電施設解体引当金は「原子量発電施設の解体に要する費用に充てるため、解体費の総見積額を基準とする額を原子力の発電実績に応じて計上する方法」⁶⁾で計上されている。この方法は「原子力発電施設解体引当金に関する省令」によって規定されている内容に基づいている。その規定によれば、解体に要する全費用の見積額である総見積額を算定し⁷⁾、その総見積額を基準に積立限度額を算出した後、引当額を算出することになっている⁸⁾。

この2つの方法を設例によって確認してみると以下ようになる(次頁の表参照)。

<設例1>

- 取得原価：¥1,000,000
- 使用計画に基づく当該固定資産を除却するため資産除却コストは¥50,000と見込まれる。
- 耐用年数(10年)の定額法(資産除却コスト控除前の残存価額¥100,000)で減価償却を行う。
- 10年使用して予定通り¥100,000で売却し、¥50,000をかけて除却した。

資産除却の会計に関する一考察

減価償却に考慮する方法 (第1法)				引当金に繰り入れる方法 (第2法)			
取 得 時							
有形固定資産	1,000,000	現金預金	1,000,000	有形固定資産	1,000,000	現金預金	1,000,000
毎 期 末							
減価償却費	95,000	減価償却累計額	95,000	減価償却費	90,000	減価償却累計額	90,000
				除却引当金繰入	5,000	除却引当金	5,000
10年経過後の除却時							
減価償却累計額	950,000	有形固定資産	1,000,000	減価償却累計額	900,000	有形固定資産	1,000,000
現金預金	100,000	売却益	50,000	現金預金	50,000		
除却費	50,000	現金預金	50,000	除却引当金	50,000	現金預金	50,000

いずれの方法によっても、毎期末と除却時の損益に与える影響は結果的に同じである。しかし、第1法によれば、除却時に売却益と除却費が計上され、それが相殺されて損益が0になると考えられるが、そもそも毎期の減価償却費に除却コストを含めて処理していたことが原因で売却益が生じ、改めて除却費が計上されるところに特徴がある⁹⁾。

また、固定資産が正常に稼働中の毎期末の処理では、費用の発生額は同じであるが、第1法の場合には、除却コストが毎期の減価償却費に含まれ、その分が減価償却累計額を増すので、残存価額に除却コストを考慮しない第2法とでは当該固定資産の帳簿価額が異なることになる。また、減価償却は過去の支出額を計画的・規則的に期間配分する手続きであるが、第1法の場合には、除却コストという将来の支出額が過去の支出額を配分する減価償却に影響を及ぼす処理となっている。

さらに、除却コストが将来の売却価格や利用価格を上回った場合、第1法の減価償却計算においては残存価額がマイナスになる。このことによって、定額法を例に採れば、除却時に減価償却累計額が当該固定資産の帳簿価額を超えることになる。また、減価償却計算の基礎価額が過去の支出額のみで構成される

のではなく、将来の支出額が加算されてしまうことになる。このような除却コストが高額に及ぶ場合、過去の支出額である取得原価を配分する減価償却という手続きになじまないと考えられる。

第2法を採用していると考えられる事例をさきに示したが、その事例の特徴は、まず、廃鉱や解体といった固定資産の使用に関する将来の計画が明確であるまたは電気事業者のように法令で規定されていることにある。除却という将来事象は不確実性を伴うが、この公表されている使用計画や法令の存在が固定資産の除却に関連する事象の発生の可能性の高いものとしており、引当金の計上要件を満たすことになる。また、とりわけ、原子力施設の場合、解体費用の総見積額は通商産業大臣に承認を受けなければならない¹⁰⁾ので、合理的な見積額が算定される。第2法のように減価償却とは別に処理すれば、個別に財務諸表表示がなされるので、情報を開示する点で優れている。また、除却コストの発生の原因を当該固定資産の取得あるいは使用とみれば、使用期間や総利用量が想定されているので、除却コストがその使用期間や総利用量に応じて配分されることは合理的であると考えられる。しかし、上記のような事例はみられ

るものの、現在の財務諸表上でこの種類の費用を認識し、引当金を計上している企業や業種は限られているようである。

(2) 資産負債中心観に基づく処理

固定資産の除却という将来事象を負債の認識という観点から説明しようとしている基準がSFAS.143である。SFAS.143は、除却コストを将来に支出しなければならない負債であると捉え、資産除却義務を認識する。資産除却義務は「有形長期資産の除却に関連する義務」、その際に認識される資産除却コストは「資産除却義務に対する負債が認識される際に長期資産の帳簿価額を増すことになる資本化額」と定義されている¹¹⁾ (para.1脚注)。資産除却義務という負債の認識と同時に、資産除却コストが除却の対象となっている資産の一部として認識されるのである。さらに、金額は公正価値の合理的な見積りが可能であれば、資産除却義務の公正価値によって測定しなければならない (para.3)。したがって、資産除却義務と資産除却コストは、将来支出すると期待される見積額を割引いて算出される。

そして、認識された除却コストは負債と同額まで当該長期資産の帳簿価額を増額することによって資本化されなければならないが、当該長期資産の耐用年数にわたって組織的かつ規則的な方法でその資産除却コストを費用に配分しなければならない (para.11) と示されているように、当該資産の減価償却に考慮される。

この方法を設例によって確認してみると以下のようなになる (次頁の表参照)。

〈設例2〉¹²⁾

- 取得原価－資本化される除却コスト以外－

\$ 1,000,000。

- 会社を取り付けた資産を除却するための義務を負う。
- 耐用年数 (10年) にわたって定額法で減価償却を行う。
- 除却時点での無リスク利率、信用修正後 10%。
- その義務を決済するための (10年間の) 市場での見積キャッシュアウトフローの3つのシナリオ

シナリオ	10年間のキャッシュアウトフロー [※]	蓋然性	加重平均
A	\$ 250,000	25%	\$ 62,500
B	\$ 450,000	45%	\$ 202,500
C	\$ 525,000	30%	\$ 157,500
期待キャッシュアウトフロー			\$ 422,500
10%で割り引いた取得時点の現在価値			\$ 162,892

※インフレ、技術その他に関する仮定を組み込んでいる。

表中の仕訳のように、資産取得時に義務を負っていれば、貸方に資産除却義務を認識し、公正価値で測定されていること、借方の資産除却コストは資本化され、減価償却を通じて配分されることが特徴となっている。

Ⅲ SFAS.143が提起した論点

(1) 資産除却義務の認識

SFAS.143はすべての企業に対して効力を有する基準であるが、その公表に至る出発点は、1994年2月にEdison Electric Instituteが原子力施設の撤去に関連する現行の実務への注目とその実務の産業間での一貫性のなさを指摘し、問題提起したことにある¹³⁾。そして、1994年6月にFASBは正式にこの問題をプロジェクトに加え、そのプロジェクトは原子力施設の撤去に対する負債が認識されるか否かまたいつ認識されるのか、その場合には

資産除却の会計に関する一考察

SFAS.143による処理			
取 得 時			
長期資産	1,162,829	現金預金	1,000,000
		資産除却義務	162,829
第 1 期 末			
減価償却費	116,289	減価償却累計額	116,289
利子費用	16,289	資産除却義務	16,289
第 2 期 末			
減価償却費	116,289	減価償却累計額	116,289
利子費用	17,918	資産除却義務	17,918
:			
除 却 時			
減価償却累計額	1,162,892	長期資産	1,162,829
資産除却義務	422,500	現金預金	422,500

どのように測定され、そのコストが損益計算書に配分されるのかを決定することを目的としていた¹⁴⁾。その後、1996年2月に公開草案「長期資産の閉鎖または除去に関連する特定の負債の会計」(Exposure Draft, Proposed Statement of Financial Accounting Standards “Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets.”)が公表された。この公開草案は、財務会計基準書第19号「石油・ガス会社の財務会計と報告」(Statement of Financial Accounting Standards No.19 “Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies” Dec.1977.)等を改訂するものであり、例えば、原子力施設、海上石油・ガス施設、採鉱施設などといった取得、建設、開発または初期の操業で義務が生ずる特定のケースを想定しているものだった¹⁵⁾。

その後、2000年2月に公表された改訂の公開草案「長期資産の除却に関連する義務の会計」(Exposure Draft (Revised), Proposed Statement of Financial Accounting Standards “Accounting for Obligations Associ-

ated with the Retirement of Long-Lived Assets.”)では、固定資産の初期の操業に限らず、操業中に生ずる義務とし、また義務の決済の時期を当初認識に関連させないこととした¹⁶⁾。

そして、最終的にSFAS.143に示されている基準公表の背景には、一貫していない実務の多様性と従来費用認識に基づく処理と概念的枠組との矛盾があげられている(paras.B7,B21)。また、このような義務あるいはコストの処理の不統一に関心が寄せられるようになっている理由は、環境問題への関心の増大も起因していると考えられる。それは、法律や様々な規制が企業活動を制約したり、企業に多額の負担をもたらす可能性があるため、そのリスク管理に対する会計の対応と指摘される場所である¹⁷⁾。

このようなSFAS.143の特徴は、資産除却に関する義務を認識し、その義務を公正価値で測定することと認識された資産除却コストは当該固定資産に加算され、配分されることにある。

まず、SFAS.143の定義に含まれている義務は法的義務に限定され、現行の法律、法令、

条例、または書面や口頭での契約、あるいは、支払契約エストップル（禁反言）の原則（the doctrine of promissory estoppel）¹⁸⁾に基づく契約の法的解釈（legal construction）によって、ある主体が決済することを要求されている義務である（para.2）。FASBの概念書における負債の定義には推定的義務や衡平法上の義務が含まれているが、この基準書では法的義務に限定されていると考えられる。

この定義に合致した義務は次の認識規準に従って認識される。その規準とは「公正価値の合理的な見積りが可能であれば、実体はその発生した期間に資産除却義務に対する負債の公正価値を認識しなければならず、資産除却義務が生じた期間に公正価値の合理的な見積りが不可能な場合、その負債は、公正価値の合理的な見積りが可能となるときに認識しなければならない」（para.3）である。この認識規準の特徴は2000年の改訂公開草案との違いで明らかになる。その改訂公開草案では、次の規準すべてが満たされた期間に資産除却義務に対する負債を認識しなければならないと提案していた。

- a. 義務が概念報告書第6号の負債の定義を満たす。
- b. 義務に関連する資産の将来の移転の可能性が高い。
- c. 金額を合理的に見積もることができる。

この3つのうちのb.の蓋然性の規準を除き、測定属性を公正価値としたものがSFAS.143の認識規準であり、資産除却義務を公正価値で測定することが目的となっている。これは概念書第7号「会計測定におけるキャッシュフロー情報と現在価値の利用」（Statement of Financial Accounting Concepts No.7 “Using Cash flow Information

and Present Values in Accounting Measurement.” Feb.2000、以下、SFAC.7とする）¹⁹⁾が影響している。蓋然性と関連して、偶発事象の認識に考慮される基準は財務会計基準書第5号「偶発事象の会計処理」（Statement of Financial Accounting Statement No.5 “Accounting for Contingency.” Feb.1975、以下、SFAS.5とする）である。SFAS.143では、SFAS.5は損失が発生しているか否かに関する不確実性を取り扱い、SFAC.7は負債の測定を示し、負債を決済するために必要な将来キャッシュフローの金額と時期についての不確実性を取り扱う測定技術を規定している（para.6, para.B35）と示している²⁰⁾。SFAS.143は蓋然性の規準をなくし、公正価値による測定を規準としているので、後者との関連から導かれている規準であるといえる。

その関連性は「資産除却義務の公正価値を認識する目的は0以上であるけれども、将来における義務の決済の可能性がSFAS.5の見方から判断するprobableより低いいくつかの資産除却義務を認識することにある。将来の犠牲の可能性がprobableより低い場合でも、第三者は不確実な負債を引き受けるための価格を変更するだろう。同様に、将来の犠牲の可能性がprobableな場合、第三者が義務を引き受けるために課すであろう価格は、probableより可能性が低いいくつかの将来事象についての期待を組み込んでいる。」（para.B36）と示されている。これは、資産の除却という将来事象について提供しなければならない情報がSFAS.5で示されている事象の蓋然性にあるのではなく、公正価値による測定に置かれていることを示していると考えられる。そして、その公正価値の算出過程

に蓋然性が考慮されているあるいは取り込まれているということができだろう²⁰⁾。

このように考えると、将来の偶発事象として資産除却義務が存在するか否か、またはその義務が生起するか否かよりも、資産除却義務は存在するまたは生起することを前提として、その影響についての情報を提供することが意図されていると考えられる。この場合に重要なことは、前提となっている義務が存在していることである。さきにもたように、資産除却義務を解釈に基づく推定的義務を含めずに法的義務との関連で定義していることは、義務の存在について解釈の余地を減らす意味があったものと考えられる。

(2) 公正価値による測定

SFAS.143の審議過程では、公正価値と費用累積価値による測定が問題になっており、その多くが費用累積価値を採用する意見であったようである²¹⁾。その理由として以下の2点が示されている (para.B39)。

- ほとんどの場合、実体は第三者との契約ではなく内部資源で資産除却義務を決済し、それゆえ、公正価値測定目的は実体が資産除却義務を決済するために負うと予測しているコストの合理的な見積を提供しない。
- 公正価値測定目的が実体の資産と負債を誇張し、義務の決済に基づいて報告される利得を生む結果となる。

これに対し、FASBは以下の問題点を指摘している (para.B40)。

- 費用累積測定は、会計的仮定 (accounting convention) であり、市場取引を模写 (replicate) しようしていない。結果として、測定目的を見分ける (discern) ことが困難である。

- 費用累積測定は恣意的であり (intent-driven)、比較可能性を欠いている。ある実体は内部資源を用いてすべての資産除却義務を決済すると予想するかもしれない。別の実体は、内部と外部委託の資源を用いると予想するかもしれない。また別の実体は、すべての義務の決済を外部委託すると予想するかもしれない。3者すべてが結果としての測定を「費用累積」と示しうが、その結果はまったく比較可能ではない—各実体は同じ負債に対して異なる測定目的をもっている。

- 費用累積測定は、実体が交換取引で受け入れられないであろう貸借対照表上の「価値」を表している。第三者は費用累積測定と等しい価格で資産除却義務を自発的に引き受けないであろう。

確かに、費用累積価値に賛成する見解にみられたように、資産の除却が行われる方法は様々あるだろうし、結果的にその方法いかんによって利得を生ずることもあるかもしれない。それに対して、その指摘に対する問題点は資産の除却という事象に関する処理の比較可能性が強調されている。そして、結果的にその比較可能性をもつためには市場で取引されている価格に焦点をあてている。これは義務を認識することが影響していると考えられる。というのも、負債を認識する際には義務の存在が確認されるが、それが資産負債中心観の特徴と考えられる。さきにもたSFAS.143の義務の認識でも、資産負債中心観を採っている国際会計基準第37号の引当金の認識にしても、負債である義務は将来の決済、この場合には除却コストを負担することを回避できないことが強調される²²⁾。それに対して、除却が行われる方法は外部に委託す

るか、内部で行うか、また除却が必要な資産を耐用年数の途中で売却するかも含めて最初に資産除却義務を測定する時点で想定していた事象が必ず起こると決まっているわけではなく、別の方法で回避することが可能である。この意味で、同じ除却という事象に対して比較可能な情報を提供する測定値として公正価

値が採用されていると考えられる。そして、その公正価値測定は、期待キャッシュフローアプローチに基づくものである。それは、以下の表の手続き²⁰⁾に示されるとおり、上記の蓋然性はまず将来のキャッシュフローを見積る際に考慮される。

伝統的現在価値測定		期待キャッシュフロー・アプローチ	
1.	将来キャッシュフローの時期と金額の最善で（最も起こりうる）単一の見積を決定する。	1.	生起しうるキャッシュフローの結果の範囲とその個々の蓋然性の分布を規定する。
		1 a.	段階1で算出された平均（期待）キャッシュフローを決定する。
		1 b.	生起しうるキャッシュフローの結果に固有の変動性（リスク）を規定する。
2.	測定目的と結び付ける。目的は公正価値を見積もることかもしれないし、何か他の測定値を算出することであるかもしれない。	2.	期待キャッシュフローとは別のキャッシュフローの変動性にあるリスクの性質とそのための修正を規定する。
2 a.	上記の目的と一致する利率を決定する。利率は通常、別個に算出されるのではなく他の取引から観察される。		
3.	段階2 a. で決定した利率を用いて見積将来キャッシュフローを割り引く。	3.	債務不履行リスクのない利率を用いて最終的なリスク修正後期待キャッシュフローを割り引く。

(3) 資産除却コストの資本化と配分

上記のように、認識された資産除却義務の借方としての資産除却コストは資本化される。将来に支出しなければならないコストをいつどのように認識するか、とりわけ、まだ支出していないコストを取得原価に含める点が従来の処理との比較上で問題となる。この点について、「資産除却コストが長期資産を操業するために絶対に必要（integral）か前もって必要であり（prerequisite）、現行の会計実務が意図した使用目的での資産を準備するために必要なすべてのコストを資産の歴史的な原価基礎に含めることに注目した。」（para.B42）と指摘されるように、ここで強調される点は取得原価とする金額を支出の有無に基づいて理解しようとしているのではな

いことである。当該資産を取得したり、使用目的どおり正常に操業して行くことに注目し、資産の除却はその過程で義務を生み、当該資産から将来キャッシュフローを獲得するためには回避できないことを考慮しようとしていると考えられる。また、資産除却コストは特定できる独立した将来経済便益がないので、資本化された資産除却コストは独立した資産ではなく、また資産から分離できないので無形資産とは異なる（paras.B42-43）。

これらの検討の結果として、資産への総投資をより詳細に反映するコスト測定値を得ることができることがあげられている（para.B46）。つまり、負債として企業に存在している義務を明らかにすることは、同時に従来の資産に関する情報とは別の情報を提

供していることになる²⁵⁾。確かに、資産除却コストが独立した将来経済便益ではないが、当該資産の正常な操業と切り放せるものではない。そこで資本化されるということは、SFAS.143の公表の背景にあげられていた概念的枠組との整合性があると解釈できるであろう。そして、資産負債中心観から導かれる資産概念の帰結と考えて良いのではないだろうか。

さらに、資産除却義務には資産の全耐用年数にわたって多かれ少なかれ比例して生ずる義務が含まれるので、その種の義務に関連する資産除却コストが資本化されるのではなく期間費用として認識されなければならないか否かについて検討されているが、そのコストが取得に基づいて生ずるのか、資産の耐用年数間に比例して生ずるか否かが資産の根本的な性質と関係を変えない (paras.B45-46) として、すべての資産除却義務を資本化し、配分する規定となっている。

IV 結 び

第Ⅱ章では、収益費用中心観に基づく処理と資産負債中心観に基づく処理を示した。収益費用中心観では資産除却コストを減価償却に考慮する方法と引当金に繰り入れる方法とを示したが、前者は資産除却コストが残存価額を上回ると予想される場合や減価償却計算の基礎価額が過去の支出額のみで構成されるのではなく、将来の支出額が加算されてしまうことに問題があった。そして、後者はその論理の中で一貫性があると考えられた。

資産負債中心観に基づく処理は資産の除却に関連して義務を認識するところに特徴があった。そして、その処理では、資産除却義務を認識すると同時に資産除却コストを資本化

し、その額を規則的に費用化してゆくものであった。その内容は第Ⅲ章でさらに考察してきたが、そこには概念的枠組との整合性をもつような処理を基準化しなければならないという背景と公正価値で測定するという目的があった。そして、その測定は蓋然性の考慮という点で既存の偶発事象の認識を規定しているSFAS.5との関係を論じた。その結果、義務の存在が確認されることが重要性を持ち、その確認は認識規準としての蓋然性への考慮を不要とし、目的適合性を備える測定値を算出する過程に蓋然性が採り込まれていると考えられた。その内容はSFAC.7に示されている期待キャッシュフローアプローチに基づくものである。ここまで、資産除却義務の当初認識について考察してきたが、この内容から導かれる再測定についての基準もSFAS.143には含まれているが、その際の処理の意味するところも今後検討しなければならない課題である。

また、資産除却コストを資本化することについても、資産の取得原価をどのように理解するかという問題を指摘した。SFAS.143が資産除却義務を認識する基準であるがゆえに、除却コストの資本化に資産としての積極的意味を見出せないという側面もあろう。しかし、資産への総投資をより詳細に反映するコスト測定値を得るという情報が提供できるという指摘や、将来の除却を負担しなければ資産の正常な操業を通して期待される将来経済便益をもたらすことができないことを考慮すれば、資産負債中心観から導かれる資産に支出を伴っていないコストが含まれることはそれほど問題視されていないと考えられる。

第Ⅱ章でみた引当金を計上する収益費用中心観に基づく処理やSFAS.143の審議過程で

考察された費用累積測定を採用しないという結果は、資産負債中心観に基づく一貫した処理を基準化しようとしている結果である。そこで何をもっていずれの処理が良いかという結論は出すことができなかつたが、将来事象である資産の除却という事象の情報を提供する際に、何をその事象の特徴とするかによって結果は異なると考えられる。

会計情報の特質に目的適合性と信頼性の要素があるが、両者は認識時点に影響を及ぼすことがあり、信頼性や情報入手コストに問題があれば認識を遅らせるが、かといって完全な信頼性や最小限の情報入手コストを求めれば目的適合性が失われることから、目的適合性と信頼性との間には認識時点を決定するためのトレード・オフの関係を伴うことがある²⁶⁾。このような関係にある目的適合性と信頼性は、認識規準の1つである測定可能性では、測定属性の目的適合性と測定値の信頼性という形で登場する。トレードオフ関係にある両者は、目的適合性が測定属性と結び付き、信頼性が測定値と結び付いており、認識対象となる事象の特徴が目的適合性と信頼性のいずれかを強調する必要があるかもしれないが、そのバランスをどのように考えるかも今後の検討を必要とする。

最後に、我が国でも土壤汚染防止法が成立したように、正常な操業活動を行うために付随する資産の除却に関する問題に対する関心は高まってくると考えられる。そのような中で、今回の除却に関する処理が必ずしも費用認識されていないまたはなされているか否かが不明な点が問題視されるだろう。さらに、SFAS.143と我が国の処理を比較する場合、その処理の違いは資産負債中心観と収益費用中心観との違いに原因が求められる。その場

合、国際的趨勢とは別に我が国で義務の認識が必要なのか、それとも現在のように配分される費用の認識が必要なのかといったことについて情報提供の目的を含めた検討が必要である。そして、新たな環境問題に対応するための指針を公表している環境会計ガイドラインでも、「引当金繰入額や支払保険料は、事後的にかかる環境損傷対応コストの企業負担を平準化又はリスク転嫁させるための費用であり、直接的には環境負荷の逓減には寄与しない」²⁷⁾といった説明や「Q & A」の中でも引当金を計上することによる処理が紹介されている²⁸⁾。もちろん、これは我が国の財務会計の一般的処理に基づいたものであるが、環境問題といった点からどのように考える必要があるのかといった点はさらに整理が必要であろう。

注

- 1) 「将来事象の認識と測定」とした方が良いのかもしれないが、次に示すように、認識と測定は相互に影響する側面があるため、本稿では「認識」の中に測定の意味も含めて使用することにする。
- 2) 「除却」という用語は、固定資産が企業の想定していた使用目的から除かれるという意味で用い、解体や売却といった具体的な行為に限定していない。
- 3) なお、本基準書からの引用ならびに参照はパラグラフ番号を文中にカッコ書きで示すことにする。
- 4) 企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第三一四。
- 5) 帝国石油株式会社 有価証券報告書総覧2001年12月。
- 6) 東京電力株式会社 有価証券報告書総覧2002年3月。
- 7) 原子力発電施設解体引当金に関する省令 第2条。

資産除却の会計に関する一考察

- 8) 同上省令 第3条。なお、具体的な計算は以下のようになされる。
 積立限度額は、「総見積額×90%× $\frac{\text{累積発電電力量}}{\text{想定総発電電力量}}$ 」と「総見積額×90%」のいずれか少ない額であり、引当金積立額は「当該事業年度の積立限度額－前事業年度に積立限度額」で算定される。
- 9) 売却と除却が同時に行われたものとして両者を一体として処理すれば、以下のようにも考えられるが、除却と当該固定資産のてん末にはタイムラグが生ずるのが通常であろう。
- 第1法 (借)減価償却累計額 950,000
 現金預金 50,000/
 (貸)有形固定資産 1,000,000
- 第2法 (借)減価償却累計額 900,000
 除却引当金 50,000
 現金預金 50,000/
 (貸)有形固定資産 1,000,000
- 10) 前掲省令 第2条。
- 11) なお、「除却」とは、「用役提供 (service) からの一時的以外の除去として定義される。売却、処分、再資源化あるいはその他方法での処分を含む。長期資産の一時的な遊休は含まない」と定義している (SFAS.143 para.2脚注)。
- 12) 本設例の数値は、以下の文献による。ただし、仕訳は筆者による。
 Eric R. Alexander and Ronald R. Hiner, Account for Asset Retirement Obligations, Journal of Accountancy, Dec. 2001.
- 13) FASB, Exposure Draft, Proposed Statement of Financial Accounting Standards "Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets." Feb. 1996, Appendix para. 33.
- 14) Ibid, Appendix para. 35.
- 15) Ibid, paras. 4-6.
- 16) FASB, Exposure Draft (Revised), Proposed Statement of Financial Accounting Standards "Accounting for Obligations Associated with the Retirement of Long-Lived Assets." Feb. 2000, Appendix A paras. 48, 50.
- 17) 今福愛志「リスクヘッジの会計からリスク管理の会計へ」『企業会計』2001年6月号、第53巻第6号、102頁参照。
- 18) SFAS.143の脚注に、Black's Law Dictionary ; 7thがpromissory estoppelを「約束した人が約束された人に約束があると合理的に期待させる場合や、実際には約束された人への損害に対する約束があてにできない場合でも、熟慮なしでなされた約束であるにもかかわらず不正を妨げるのに役立つことになる原則である。」と定義しているという引用が示されている。
- 19) なお、訳出に際しては以下の文献を参照している。
 川村義則「FASB概念書第7号『会計測定におけるキャッシュフロー情報と現在価値の利用』の概要」『COFRIジャーナル』、2000-I、第38号。
- 20) SFAC.7にも同様の記述がある。「SFAS5は偶発損失が認識されるか否かを決定することに視点を置き、損失額が合理的に見積ることができるという要求以上に測定に対して注意をほとんど向けていない。SFAC.7は損失を認識する決定ではなく、測定属性 (公正価値) の選択と測定技術 (現在価値) の適用に焦点をあてている。資産あるいは負債を認識する決定 (あるいは存在している資産あるいは負債の変化) は、目的適的な測定属性に関する決定とは異なる。」 (SFAC.7 para.55)。
- 21) なお、改訂の公開草案についての見解であるが、FASBの負債の定義やSFAS.5が負債を将来発生するであろうキャッシュ・アウトフローに向けて拡大しているという指摘については以下の文献を参照されたい。
 加藤盛弘「長期資産除却債務の会計」『会計』第160巻第5号、2001年12月、14頁。
- 22) 現在価値計算との関係で、公正価値、利用価値 (value in use) または主観価値 (entity-specific measurements)、実質清算価値 (effective-settlement measurements)、費用累積価値 (cost-accumulation measurements) は以下のとおりである (SFAC.7 para.24)。
- 23) なお、この国際会計基準第37号と義務の存在の確認については以下の文献を参照されたい。
 松本敏史「国際会計基準と修繕引当金」『同志社

公正価値	市場参加者が、取引する意思のあるもの間における取引において成立する、資産(または負債)が購入(または負担)または売却(または決済)される金額の決定にあたって適用する見積と期待を用いる。
利用価値 または主観価値	特定の経済主体の観点から資産または負債の価値を把握しようとする測定値。市場参加者の平均的な利用方法を仮定するのではなく、それぞれの経済主体に固有の利用方法を前提に測定される。
実質清算価値	契約上の利率で投資されたならば、将来、特定の負債に係るキャッシュアウトフローに見合うだけのキャッシュ・インフローを生み出すような資産の現在の価額。市場参加者が不確実性に対して要求する価格要素および借手の信用度に起因する価格要素が考慮されていない。
費用累積価値	経済主体が将来の資産の取得または決済のために必要と予想している費用(通常は、追加的費用)を把握しようとする測定値(引当金の設定など、将来の費用を見越計上する場合に用いられる)。公正価値の予測に含まれるようなその他の仮定を含まず、通常は、間接費配賦額、粗利益、リスクプレミアムなど、第三者が当該負債を引き受ける場合には要求するであろう価格要素が含まれない。

28) 環境省「ガイドライン2002年版の理解のために
- 1 ~ Q & A 編 ~」2002年3月、質問46。

商学』第51巻 第5・6号、2000年3月。

- 24) Wayne S. Upton, Jr., Special Report "The FASB Project on Present Value Based Measurements, an Analysis of Deliberations and Techniques", Feb. 1996, p. 55.
- 25) なお、改訂の公開草案についての見解であるが「計上される資産金額は負債の側から理論づけられ(リース資産のように)、「将来経済便益」としての資産概念(概念ステイトメント六号による資産の定義)からの積極的な理論化がなされているわけではない。負債側からの論理化の展開である。」という指摘もある(加藤盛弘、前掲稿、11頁)。
- 26) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.5 "Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises." Dec.1984, paras. 76-77. 平松一夫、広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念 増補版』中央経済社、2002年、247頁参照。
- 27) 環境省「環境会計ガイドライン(2002年版)」2002年3月、3-1-2(6) 解説22。