

# 資産除去債務会計における取得原価と会計処理の検討

生 島 和 樹

## 1. 問題の所在

資産除去債務の会計処理は両建処理により、負債の計上とその同額を固定資産の取得時の取得原価として資産の計上が行われる。

両建処理による負債計上については、引当処理と比較して、将来の義務に関する支出の総額が負債として計上されること、測定では公正価値による測定を求めていることが特徴といえる。引当処理では、将来の資産の除却時において、当該支出を発生させる原因を把握できるかどうかに加えて、収益との対応関係を把握できるかという問題が存在しており、これらの問題を解決するために会計基準では総額計上による両建処理が規定されている。結果として、借方に計上される資産の取得原価においては、負債として認識および測定された資産除去債務の金額と同額を、資産の取得時点において取得原価に含める会計処理が行われる。

本稿では、会計基準の処理と代替的処理での経済事象の捉え方に焦点を当て、各処理法が考えている費用の配分について検討する。資産除去債務に関する会計基準における会計処理方法と、それを設定する上で考慮されたとされる代替的な会計処理との比較を通じて、資産除去債務会計における借方計上項目、特に除去費用をいかなる性格として捉えるかについてまずは検討を行う。

その後、将来の支出額をいかに捉えるかについて、特に、固定資産と関連する項目であるか否かの検討を中心に、資産の稼働に必要かどうかを明らかにする。

これらの検討を通じて、資産除去債務会計の目的および既存の資産の取得原価との相違を明らかにする。

## 2. 基準における会計処理と代替的処理方法の整理

資産除去債務に関する会計基準の認識と測定についての会計処理と代替的な会計処理の整理をまずは行う。ここでの代替的処理とは、財務諸表上に資産除去債務を認識し計上するという意味での代替であり、主に他国の基準や、日本基準設定にあたり考慮された会計処理を取り上げている。以下の表は、資産除去債務会計における、①認識時の考え方、②当初認識時の測定、③当初認識後の測定、④当初認識後の修正に区分して整理を行った表である。

表1 各処理における会計処理方法

	認識時の考え方	当初認識時の測定	当初認識後の測定	当初認識後の修正
基準の処理	投資について 回収すべき額	除去費用の未払の 債務	減価償却	取得原価の修正
代替的処理 (IAS16)	資産の取得原価	公正価値として一体 の資産	原価モデル or 再評価モデル	取得原価の修正 or 公正価値の変動
代替的処理 (引当処理)	既発生の費用の 認識	固定資産の取得原価	減価償却 + 引当による費用認識	引当額の修正
代替的処理 (SFAS19)	残存価額のマイナス	固定資産の取得原価	減価償却	残存価額の修正

基準における会計処理は、資産除去債務を固定資産の除去に関わるものと定義するとともに、「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の意味する」（基準第18号、第41項）という考え方のもと処理が行われている。将来の資産除去に関わる支出の義務を総額で負債として計上し、同額を固定資産の減価償却を通じて、費用として回収しようという考え方と解釈することができる。当該解釈は、利息費用を減価償却として費用認識し、退職給付の費用と同様の認識を行うという点からも明らかで、資産の稼働により発生すると考えられる将来の支出を認識する方法であるといえる<sup>1</sup>。

次に、国際会計基準における資産除去債務の考え方である。固定資産の取得原価の構成要素として、付随費用と同様に計上すべき項目として定義されている（IAS16, par.16）<sup>2</sup>。また、当初認識後の測定においては減価償却と同じ方法である原価モデルが認められているほか、毎期末に再評価を行う再評価モデルも認められている。原価モデルは日本基準と同様の処理方法と考えられる。一方、取得原価の再評価モデルは固定資産を期末において公正価値で評価を行う方法であると考えられる。さらに、割引現在価値による測定を行った結果、でてくる利息要素については財務費用としており、資産の評価額の変化と利息による財務的効果の区分を行っていることも特徴である。

固定資産の取得原価と将来の支出である資産除去債務を区分して考える方法も存在している。

<sup>1</sup> 将来の支出額の割引計算を行う退職給付債務の計上においても、将来の給付額を1期間の労働の対価に配分し、期間的な利息の発生を当該労働の対価部分で認識している。これらの利息費用は独立した金利要素ではなく、あくまでも退職給付費用の一部として考えられており、資産除去債務会計における利息も同様の考え方が採用されている。

<sup>2</sup> IAS16, par.16は、直接付随費用として、製造・据付のための人件費、整地費用、引取運賃、組立費用、試用運転費用および専門家報酬などを定義している。

また、資産除去債務は、資産の設置や使用等に起因して生じる、将来の資産の解体、除去、敷地の原状回復の義務と定義されている。

かつての日本の原子力発電所の解体費用の会計処理では、稼働に応じて費用が発生するという考え方が採られており、引当処理が採用されていた。引当処理では、将来の支出の最頻値による見積りおよび将来の損失に関連した事象の認識が必要であり、稼働実績によっては将来の支出の引当ができないといった問題が生じたという事実もある。固定資産の取得原価を既支出という事実に基づいた評価を行っている点と将来支出の見積り変更が行われた際にも固定資産の取得原価の修正を行わない点を特徴として指摘できる。

最後にSFAS19による会計処理方法である。減価償却を行う際に将来の解体費用や除却額を含めて減価償却を行い、資産の取得原価を超えて計上された減価償却累計額を資産除去債務として認識する方法である。将来の資産の除却時における汚染除去の費用は資産除去債務といったような負債項目ではなく、減価償却累計額として財務諸表に計上されることとなっている。

これらの会計処理方法はそれぞれが資産除去債務を異なる視点から捉えていると考えられる。異なる視点の優劣や情報価値としての有用性については本稿では触れずに、それぞれの会計処理が資産除去債務をいかなる視点から捉えているかを検討していく。

### 3. IFRSにおける会計処理とその考え方

代替的処理として説明を行ったIFRSにおける固定資産の会計処理方法は、(a) 購入価格、(b) 直接付随費用、(c) 当該資産の解体および撤去、ならびに当該資産が設置されている場所の原状回復にかかる費用の当初見積額、の3つの要素を取得原価として定義している（IAS16, par.16）。それらの項目についての測定値は公正価値が用いられ、期末においては次の2つの評価方法により評価が行われる。すなわち、原価モデルと再評価モデルの2つである<sup>3</sup>。

原価モデルは取得原価から減価償却累計額と減損損失累計額を固定資産の帳簿価額から差し引いた金額を期末の資産評価とする方法（IAS16, par.30）で、資産除去債務に相当する金額の修正を行った場合、当該金額の修正に伴い取得原価を修正する。

一方、再評価モデルでは、固定資産の帳簿価額を定期的に公正価値へ再評価する方法である（IAS16, par.31）。再評価モデルの会計処理としては、(a) 帳簿価額の総額を資産の帳簿価額の再評価と整合する方法で調整する方法、(b) 減価償却累計額を資産の帳簿価額の総額から相殺する方法の2つの方法が規定されている（IAS16, par.35）。(a)を採用すると、評価時点の公正価値となるように固定資産の取得原価の修正が行われ、再評価された金額の固定資産を取得して保有していたかのように修正を行うこととなる。また、(b)では、再評価により固定資産の簿価が引き下げられる場合は損失を、再評価により固定資産の簿価が引き上げられる場合は再評価余剰金としてその他の包括利益が計上される。再評価モデルの場合、下落時は減損損失累計額、増加時は再評価余剰金を用いた処理が行われ、再評価時の固定資産の評価額は市場における公正価値と同額となるよう修正されることとなる<sup>4</sup>。

<sup>3</sup> Fasan and Marcon (2018) は、原価モデルと再評価モデルを適用した企業を分析しているが、ほとんどの企業で再評価モデルによる公正価値測定が行われておらず、原価モデルによる計上が行われていることを明らかにしている。しかしながら、Cenap (2021) はインフレに対応するためには再評価モデルを評価手法として残すべきだと主張している。

<sup>4</sup> 例えば、取得原価110,000、残存価額0、耐用年数20年の固定資産を取得した場合、1年後の減価償却費は5,500となり、(a) 法では以下の仕訳が導かれる。

資産除去債務を取得原価の構成要素と考えると、将来における支出の見積り計算が必要となり、取得後の見積り修正においては支出額の変動が資産評価に影響を与えることとなる。換言すると、固定資産本体の公正価値と将来の支出額の公正価値が資産として計上されていることを意味しており、再評価を行う場合であっても資産価値を表しているわけではないということである。固定資産の公正価値と資産除去債務の公正価値を再評価剰余金で相殺し公正価値の合計を固定資産の評価額とすることは、期末の測定日における回収額の計算を行っていると考えることができる<sup>5</sup>。したがって、IFRSにおいても投資額の回収計算が行われていることを指摘することができる。

投資の回収計算であることを確認するために、リース会計の会計処理と比較を行う。リース会計では、借手はリースの開始日に使用権資産とリース負債を認識することとなる (IFRS16,

(借) 減価償却費	5,500	(貸) 資産	5,500
その後、資産の公正価値への再評価が行われる。資産の公正価値が115,000の場合、以下の仕訳となる。			
(借) 資産	10,500	(貸) 再評価剰余金	10,500
2年目の減価償却費の計算は、5,500となる。			
次に、(b) 法では、以下の仕訳となる。			
(借) 減価償却費	5,500	(貸) 減価償却累計額	5,500
再評価の仕訳は以下の通りとなる。			
(借) 減価償却累計額	5,500	(貸) 再評価剰余金	10,500
資産	5,000		

どちらの方法であっても、再評価時点の公正価値が固定資産の評価額となるが、その考え方には、当初取得時における資産の価値評価の修正と再評価時における固定資産の再購入の擬制という相違がみられる。

<sup>5</sup> IFRIC1の再評価モデルでは以下の仕訳が行われている。

設例：取得原価110,000、廃棄負債10,000 (40年後70,400、割引率5%)

3年度期末：資産評価115,000、廃棄負債11,000 (利息要素による増加)

4年度期末：資産評価107,000、廃棄負債7,200 (技術革新による廃棄費用減少)

3年度末

(借) 減価償却費	3,000	(貸) 資産評価額	3,000
(借) 利息費用	600	(貸) 廃棄負債	600
$11,025 \times 0.05 = 551 \approx 600$ (IFRIC上では600)			

ここで資産の期末評価は  $115,000 + (11,000 + 600) = 126,600$

帳簿価額は  $(120,000 - 9,000) = 111,000$  のため、差額を再評価剰余金として認識

再評価剰余金の金額：15,600

4年度末

(借) 減価償却費	3,420	(貸) 資産評価額	3,420
$(126,600 \div 37) = 3,420$			
(借) 利息費用	600	(貸) 廃棄負債	600
$11,576 \times 0.05 = 579 \approx 600$ (IFRIC上では600)			

廃棄負債の金額12,200から7,200に修正

(借) 廃棄負債	5,000	(貸) 再評価剰余金	5,000
----------	-------	------------	-------

ここで資産の期末評価は  $107,000 + 7,200 = 114,200$

帳簿価額は  $(126,600 - 3,420) = 123,180$  のため、差額を再評価剰余金で認識

(借) 再評価剰余金	8,980	(貸) 資産評価額	8,980
------------	-------	-----------	-------

資産評価額：114,200 (廃棄費用7,200含む)

再評価剰余金の金額：15,600 + 5,000 - 8,980 = 11,620

このような処理を見ても資産の公正価値とは別に、除去費用相当額が加算されていることがわかる。再評価時点では減価償却累計額を資産評価額と相殺するため新たな資産の取得が行われていると考えられるが、どのタイミングにおいても除去費用を加算することは変わらない。



par.22). 使用权資産の認識では、未払リース料の現在価値に前払リース料および当初直接コストを加えた金額が計上される (IFRS16, par.24). その後の測定においては、固定資産の原価モデルによる測定を求めているが、リースの使用权資産と同様のクラスの固定資産を再評価モデルにより評価している場合に限り再評価モデルも認められている (IFRS16, par.30). さらに、リース負債に関連する利息費用については、元本返済部分と利息部分は区分して認識することが求められている (IFRS16, par.BC217(b)).

リース会計においては、使用权資産という概念を用いて会計処理が行われている。この点について菱山 (2018) は、「概念フレームワークとIFRS16ではいずれも借手が取得する資産を「権利」としてとらえ、定義が整合的に構築されていることが確認された」こと、「認識のレベルでは、使用权資産を認識する前提として特定の資産が存在していなければならないこと、測定のレベルではとくに二次測定時に「物」の測定と整合する会計処理が規定されていること、表示のレベルでは無形の「権利」としてではなく、「物」としての表示が求められていること」を指摘している (9頁)。また、菱山は、これらの会計処理から使用权資産は「権利」と「物」が混在している勘定であることを指摘している。

以上、将来の支出に関して使用权資産を認識し、かつ、IAS16に規定された期末評価を行うリース会計を確認してきたが、リース会計では権利自体を認識し、その権利を固定資産という「物」として期末評価を行っていることが確認できる。そこでは使用权という権利を将来にわたる利用額から公正価値で測定しており、当該金額を取得原価としているといえる。

一方、資産除去債務会計であるが、期末評価において市場評価額による測定を行ったとしても、そこでの考え方は固定資産の評価額の変動と当該資産の取得および解体に関連した支出額の公正価値を合計している金額である。したがって、資産除去債務を含む固定資産では、将来の支出を含めた測定値が固定資産の評価額となる。そこでの考え方は減価償却を通じた評価額の配分であるといえ、資産除去債務を取得原価と定義したとしてもリース会計における取得原価とは異なる概念であるといえる。

これらの考え方の相違は、負債額の変動と資産計上額の変動が連動しているか否かにも表れている。リースの場合、使用权資産の評価はあくまでも権利自体の評価となっており、リース負債の利息要素および支払い、金額の修正による変動はリース負債の修正にのみ影響を与えることとなる。

資産除去債務の変動については、利息費用は負債の変動として費用の変動で処理されるが、原価モデルでは除去費用部分の見積り修正は、取得原価の修正を伴うこととなる<sup>6</sup>。また、再評価モデルにおいても除去費用の修正は、固定資産の評価額に除去債務の金額を含んだ金額を資産評価額として計上する点は同じである。ただし、再評価にあたり減価償却累計額を固定資産から控除し、評価額との差額を再評価剰余金に計上する点、資産除去債務の修正について再評価剰余金を用いる点は異なっている。したがって、再評価モデルでも、期末時点における回収すべき金額の測定が行われていると解することができる。

<sup>6</sup> IFRIC1の設例では資産除去債務の減少と取得原価の減少が以下の仕訳で挙げられている (IFRIC1, par.IE3)。

(借) 廃棄負債	8,000	(貸) 資産の取得原価	8,000
----------	-------	-------------	-------

将来の支出が増加する場合にあっては、取得原価の増加と資産除去債務の増加が認識される。

将来の支出を取得原価に含めるか否かについてリース会計での考え方との比較を通じて、資産除去債務会計では将来の支出額の変動までも取得原価に含めることを確認した。このような会計処理方法は、使用权のような資産自体の評価とは異なり、当初認識時において将来の支出額を含めた回収計算を行っていること、当初認識後の測定においても資産の公正価値評価とは異なり測定日における回収すべき金額の測定を行っていると考えられる。したがって、IAS16の会計処理では原価モデルはもちろん、再評価モデルを採用していたとしても資産の公正価値による評価を行うというより、日本基準における固定資産を通じた投資額の回収計算と同様の会計処理が行われていると考えられる。

#### 4. 将来支出の捉え方の選択と論拠

わが国の会計基準の会計処理方法は、将来の支出を固定資産と一体のものと考えて、費用の配分による投資の回収計算を行っている点で、IFRSの処理方法と大きく異なることはないといえる。日本の基準とIFRSによる会計処理の考え方が同等であるとした場合、将来の支出の捉え方は3つの観点から検討できる。すなわち、取得原価、引当処理、マイナスの残存価額である。

取得原価の考え方は先述の通り、将来支出を減価償却の手続きを通じて行う回収可能計算であるとされる。取得原価と考える場合、資産除去債務を固定資産の稼働と一体のものとして捉えることが前提となっている。

他方、資産除去債務を取引の一体性の観点ではなく、既支出か否かの観点から検討を行った先行研究も存在している。平野 (2021) は、取得原価の構成要素である付随費用を固定資産の取得時に「既発生」の費用と定義し、「将来受け入れる除去サービスが、現在の設備勘定に振り替えられる合理的な理屈は本当にあるのか。… (中略) …除去サービスは取得すらしていない」との考え方から、減価償却の意味を問うと同時に、バズ概念による会計処理を提示している<sup>7</sup>。そこではリサイクル料金を対象に支出額を差入保証金と捉え廃棄時には当該保証金とリサイクル用益の交換を行い、これを瞬間的に費消することによりリサイクル費用を認識すると説明し、「リサイクル費用が発生する時点は、自動車の取得時でも使用中 (毎期末) でもなく、自動車の廃棄時である」との観点から付随費用としないことを説明している<sup>8</sup>。

<sup>7</sup> 平野は、バズを先行研究の引用から「負の便益をもつ経済財 (資産控除項目)」(笠井 (2013)) や「どんなに有用であってもそれにプラスの価格をつけて購入しようとする者がなく、しかもそれを処理せず廃棄すると外部不経済を及ぼすもの」(細田 (2012)) を想定しているとされ、設例を用いた仕訳例を次の通り記載している。(180頁)

当期首	：(借) 設備	80,000 (貸) 現金	80,000
毎期末-1	：(借) 減価償却費	80,000 (貸) 減価償却累計額	80,000
毎期末-2	：(借) 有害物質排出損	2,820 (貸) -	
	バズ	△2,820	

毎期末の処理については、貸方に正数で記入することで負債の増加との混同されることを避けるための処理であり、「貸借複記を維持しつつ、貸借対照表には資産の部に掲記する」(180頁) という処理も提案している。

<sup>8</sup> この点について、佐藤 (2023) は、「資産除去費用は不可避であって、除去時に必ず負担しなければならない。これに対して、車検期限前に処分すれば車検費用の負担は回避できるし、たとえ車検切れになったとしても、所有しているだけなら問題はない。」(32-33頁) とし、資産除去債務の一体性を主張している。

最後に、SFAS19によるマイナスの残存価額で把握する方法である。SFAS19の会計処理は期末の再評価は行われずに、減価償却費の計算過程において、将来の支出額を含んだ金額で償却をする処理方法（SFAS19, par.37）であり、固定資産の耐用年数にわたり将来の支出の回収を考えるとという処理方法である。

そこではガスおよびオイルの埋蔵場所の発見や調査にかかる費用と成果を確実とした生産設備が獲得する収益との対応を重視しており（SFAS19, par.101）、結果として当該設備の解体費用までも含んだ費用を取得原価主義における対応を用いて会計処理をすることが求められたと考えられる。SFAS19では時価評価による測定も否定し（SFAS19, par.139-141）、残存価額での処理が求められている<sup>9</sup>。

以上、資産除去債務の捉え方を確認してきたが、将来の支出を各期に配分するという考え方は共通していることを指摘することができる。当該支出が資産の稼働に関連している項目と考えるか、独立して認識すべき項目として考えるかの相違である。認識が可能で、かつ、企業が当該義務から逃れられないという将来の支出は、将来の支出時に一括で費用計上することはどの処理方法も考えておらず、費用の配分により利益計算への影響を平準化しようという考え方が採られているといえる。このような共通点に立脚し、固定資産に含めて認識すべきかを検討する必要があるといえる。資産除去債務が付された固定資産の取得では、除去に関する支出は将来の除去時点に行われる。この点について、当該義務に対する支出の取扱いが論点となる。

除去費用の性格は資産の稼働により生じる経営者の判断により逃れられない将来の義務であり、資産の使用や稼働により経営者は除去を行う義務を有していると考えられる。当該義務について契約の履行の視点から検討すると、除去を契約等で約束しないと利用や稼働できない資産について、資産を利用や稼働をした時点で将来の除去を行う義務が生起されるのである。例えば、FIN47では、化学薬品の工場におけるレンガは購入日の時点で、窯はまだ製錬プロセスで使われていないのでレンガはまだ汚染されていないことを理由に義務が存在しないとし資産除去債務を計上しない。レンガが窯に供された時点で、資産に対する汚染除去の義務を負ったとすることを表している（FIN47, par.A.9）。つまり、利用や稼働により除去が確実に起きることが重要であり<sup>10</sup>、そこで認識されるのは除去活動を行う義務ということとなる。そのため、除去活動が行われていなくても特定の費用の存在を契約の履行により認識することが可能だと考えられる<sup>11</sup>。

契約における履行について、Ijiri（1980）は、「契約は3つのステージを通過する：(a) 完全に未履行 (b) 部分的に未履行または部分的に履行 (c) 双方が履行」と区分し、法律の分野では、未履行契約は完全または部分的な未履行を意味するが、会計の分野では、未履行契約は完全に未履行の契約のみが未履行に該当していると指摘しており、実際のリース物件の引渡しによる

<sup>9</sup> 基準設定当時（1977年）では環境汚染の考え方も現代とは異なり解体費用に対する考え方が現代とは異なることにも留意する必要がある。

<sup>10</sup> 資産除去債務が認識される状況では、不確実性はタイミングや処分の方法に存在するが、資産除去活動を行う義務は絶対的であるとしている（FIN47, par.B.6）。

<sup>11</sup> もっとも、資産除去債務が時の経過や事象の発生に応じて生じる場合はこの限りではない。基準では、「資産除去債務が有形固定資産の稼働等に従って、使用の都度発生する場合には、資産除去債務に対応する除去費用を各期においてそれぞれ資産計上し、関連する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18号、第8項）といった処理を採る。

契約の履行により資産、負債の計上は認められていた<sup>12</sup>と主張されている(7頁)。そこでは、会計上の未履行契約にあたる取引として、リースの計上が挙げられているが、資産除去債務に置き換えると、義務を負うという事実は稼働時には生じていると考えられる。この考え方は、資産除去債務の認識として、IAS37では推定的債務の認識が求められていること、日本基準においても法律上の義務だけでなく、それに準ずるものが範囲に含まれていることから明らかである。

さらに、2024年11月にIAS37公開草案「引当金一的を絞った改善」が、現在の義務である認識規準を改善することを目的に公表されている。公開草案内では、「現在の義務という認識規準の修正案は、広範囲の適用可能性がある。この規準は、すべての種類の引当金について認識すべきかどうか及び認識すべき時期に関する決定に影響を与える。賦課金及び類似の政府が課す負担金の対象となっている企業は、修正案の影響を最も大きく受ける可能性のある企業の中に含まれる。」(IN6)と書かれている。

設例を用いたガイダンスにおいては、義務という条件、移転という条件、過去の事象という条件の3つの観点から現在の義務を認識しようとしており、企業の義務が不明確な場合には追加の判定が行われる。設例を確認すると資産除去債務は3つの要件を満たし、引当金として計上されることとなる。

また、佐藤(2023)は、「資産(有形固定資産(設備A))の計上については、負債(資産除去債務)の負担により資産の定義を満たす項目の取得があったか否かが論点となる」(31頁)と指摘しており、資産の定義との合致から資産除去債務の性格を検討している。資産除去債務に関する取引を一取引概念として<sup>13</sup>、それを用いることによって現行の資産除去債務会計基準における資産負債の両建処理の合理性に関する説明は可能となる(32-33頁)と主張している。

以上のことから、固定資産と資産除去債務を一体としての捉えることが可能だと考える。この点については、他の会計処理において、ランニングコストの認識を行っていない点、特別修繕引当金の対象となる項目を資産除去債務としない点からも、当初認識時に一体として認識すべき特殊性があるといえる。経済事象として固定資産との一体性からは、資産除去債務を負うことにより固定資産の稼働が可能となり、そこから得られる収益を獲得することが可能となるのである。したがって、資産の定義を満たすこととなり、固定資産の取得時点で認識すべき事象であるといえる。

## 5. 取得原価に含むことの問題点とその原因についての検討

資産除去債務の測定では公正価値による測定が求められる。そこでは、期待値計算による見積りが要求され、ひとつの最頻値とは異なる複数の経済事象の期待値による計算が行われるこ

<sup>12</sup> Ijiriは、パフォーマンスの発生について確実でない事象の影響を受けるかどうかは条件付きであると述べ、権利または義務は、時間の経過を含むいかなる事象の対象でもない場合、完成していると言及しており、現在の事象により生じることを原則としている。

<sup>13</sup> ここでの一取引概念とは、「ある取引と別の取引の関係をどうとらえるかという観点から、それぞれが別個の取引ではなく、繋がった一つの取引であると捉える考え方と、それぞれ別個の取引であると捉える考え方の二つがあるが、前者が一取引概念であり、後者が二取引概念である。」(17頁)という考え方に基づいており、合成処理と独立処理についての検討ではなく狭義の一取引概念と二取引概念について論じられている(18頁)。



となる。本稿では、このような測定値の相違と計算モデルの正確性については検討の対象としない。減価償却という手続きを通じていかなる性格の支出が回収されることとなるにかついで検討を行う。

資産除去債務会計における取得原価について久保（2020）は、費用と収益の対応関係から、「取得原価の概念が原価即事実説による回収可能額から、原価即価値説による回収必要額を重視するものに変容する」（318頁）としている。また、資産の評価の観点からは、「除去費用を取得原価に加えることは経済的便益を表す将来キャッシュフローとしての取得原価概念とは整合しないと考えられる。」（318頁）とし、借方計上項目に費用収益の対応および資産評価のそれぞれに問題があることを指摘している。そして、除去費用を含んで取得原価とすることが既存の取得原価の考え方とは異なる点から、取得原価を当該固定資産の耐用期間にわたり、一定の減価償却方法により各事業年度に配分するという減価償却にも影響を与えたとしている。

資産除去債務の財務諸表への負債計上により生じる借方計上項目をいかなる性格として捉えるかを問題としており、「除去費用相当分の費用は動的会計観における「当期の費用・将来の支出」として貸借対照表の貸方に計上される引当金に該当する。そして、貸方勘定としての引当金の相手勘定は損益計算書における費用であるから、除去費用相当分に対する減価償却費は引当金の相手勘定である引当金繰入になる。」（320頁）といった主張を行っている<sup>14</sup>。

久保の指摘するとおり、資産除去債務に対する支出は取得時点では行われていない。契約の履行という視点から資産除去債務は稼働を前提とした取得時点ですでに逃れることができない義務を負うこととなるため、当該資産の取得に欠くことができないという費用を含めて獲得したということだけを経済事象として認識している点に特徴がある。このため、取得原価主義における回収すべき金額について検討を加える必要が出てくる。

新井（2003）は、原価の考え方を2つに大別している。「原価即事実説」と「原価即価値説」である。原価即事実説を「対価は、価値を表すからでなく、企業が経験した確定的な事実を表現するからこれを原価」とし、「支払対価こそ当該取得原価の取得事実または企業の経験的・確証的な事実を客観的に示すもの」と定義されている。

原価即価値説においては、「会計が本質的に追及すべきものは価値であって、対価は、通常の市場交換においては、それが取得時の公正な価値にほぼ等しく、したがってその対価にもとづく原価は、価値を表現する一般的な指標として信頼できるから採用される」という考え方による区分が行われている。

取得原価の捉え方について、吉田（2022）は、完全・完備市場における均衡価格で資産を取得する場合、「取得時点に限定して考えれば取得者が実際に犠牲に供した貨幣額と見ることもできるし、取得者が将来獲得できると見込むキャッシュ・インフローの割引現在価値、すなわち将来キャッシュの獲得の能力としての価値と見ることもできよう。」（88頁）とし、付随費用については、貨幣資金投下説からは、「副費が当該商品の獲得のために欠くことができない貨幣資金の投下であるかどうか問題」（92頁）とし、取得有用性評価額説からは、「それらの付随費用が有用性を増加させるかどうかを吟味しなければならない」（92頁）ことを指摘している。し

<sup>14</sup> 久保（2020）は、減価償却累計額の意義を昭和57年修正後の企業会計原則の解釈に従い既支出の項目として捉え、除去費用相当分の貸方科目は、本来的な減価償却累計額とは別のものと規定している。

かしながら、現実の取引を考慮すると、完全・完備市場における均衡価格での資産の取得は困難である。この点について吉田は、資産特殊性に着目し、企業にとって特殊な価値を持つ資産の使用から、「仮に獲得されるものがキャッシュ・フローであるとすれば、使用を通じて獲得できるキャッシュ・フローがその資産の価値と解されるべきことになる」(118頁)とし、この価値はIASの使用価値と呼ばれているものと同義であると指摘している。

これらの指摘では、取得原価における支出である実際の犠牲とは別に価値計算から取得原価を捉える考え方を提示している。経営者は、将来の自己の使用によるキャッシュ・フローの獲得と、その獲得のために支払う必要のある金額を回収すべき金額とし、比較の上、投資を行うと考えられるため、資産除去債務は固定資産の一部を構成すると考えることができるであろう。

資産除去債務の会計基準の処理方法は、先述の通り取得時に生じた義務と同額を回収することが記載されている。その測定方法については日本基準、IFRSともに公正価値測定を行うこととなる。日本基準において、「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」(基準第18号、第6項(1))とされ、自己の支出見積りがその算定に用いられることとなっている。当該算定金額と同額が資産の取得原価に含まれるということは、取得原価に自己の支出見積りが含まれることを意味する。当該金額を自己の使用による収益獲得能力と比較し、経営者が投資を行っていると考えれば、自己創設のれんに対応させた回収可能額の計算を考慮しているといえる。

日本の概念フレームワークでは、財務報告の目的に資するか否かにより計上されるかどうか判断されている。財務報告の目的による制約によれば、構成要素の定義を満たすことだけが強調されると、財務報告に不適合な事象も対象にすべきおそれがある(概念フレームワーク第3章 17項)とされ、脚注で自己創設のれんの計上に触れている。すなわち、「自己創設のれんの計上は、経営者による企業価値の自己評価・自己申告を意味するため、財務報告の目的に反するからである」(概念フレームワーク第3章 脚注14)との考え方から、日本においては自己の見積りによる資産評価は、投資家の意思決定において有用とはならないと考えられているのである。にもかかわらず、資産除去債務を含んだ回収可能額という考え方を採ると資産の取得原価に自己の見積りが含まれており、他の会計基準における資産評価の考え方との相違がでることとなる。

一方、IFRSにおける資産除去債務は同じく公正価値で算定を求められている。IFRSにおける公正価値測定は、リストラクチャリング引当金に見られる<sup>15</sup>ように、推定的義務であっても条件をいずれも満たす場合には引当金として認識、測定され計上される。

さらに測定において、IAS37公開草案「設例2 A 汚染された土地—制定がほぼ確実な法律」は、「経営者は、企業は当該法律に遵守することを回避する実際上の能力を有していないであろうと判断する。」とし、結果として、「汚染の浄化コストの最善の見積りについて引当金を認識

<sup>15</sup> IAS37号においてリストラクチャリングに対する引当金は次の事項をどちらも満たす場合に認識される (para.72)。

- (i) リストラクチャリングについて少なくとも次の事項を明確にした詳細な公式の計画を有していること
- (ii) 企業がリストラクチャリングを実行するであろうという妥当な期待を、影響を受ける人々に惹起していること。これは、当該計画の実施を開始すること、又は影響を受ける人々に対して当該契約の主要な特徴を発表することによって行われる。

する」と結論付けている。

加えて、「設例3 海中油田」では、過去の義務発生事象の結果としての経済的資源を移転する現在の義務として認識することを求めている。そこでの測定は、最終コストの90%は、石油掘削装置の撤去及び石油掘削装置の建設が原因となった損害の回復に関するもので、これに係る最善の見積りについては引当金を認識するとし、石油の採掘によって発生する10%のコストに対する引当金は、石油が採掘されたときに負債として認識されることとなる。

IFRSでは、制定される見込みという将来事象についても、社会に対する責任を認識し、最善の見積りにより測定することが特徴である。さらに、石油掘削装置の建設においては、その建設が原因となった損害の回復というように経営者の逃れられない義務の認識を求められており、固定資産の稼働に関わる将来の支出を不可避の義務として捉えているといえる。IFRSにおける測定では他者や政府に対する義務や計画に対する評価額という特徴を有したとしても、自己の支出見積りには変わりはない。

さらにIFRSにおいて概念フレームワークとの関連を検討すると、日本における財務報告の目的による制約にあたる記述はなく、資産の定義との合致による認識と測定方法の列挙がなされているのみである。自己の支出見積りについての計上を積極的に認めているわけではないが、原状回復の費用については事業が認識する範囲で取得原価に含め、減価償却を行うことが求められており、自己の支出見積りであったとしても資産の取得原価に含めることが可能である点が日本基準との相違といえる。

## 6. おわりに

資産除去債務に関する会計基準における会計処理方法と、それを設定する上で考慮された代替的な会計処理との比較を通じて、資産除去債務会計における借方計上項目、特に除去費用をいかなる性格として捉えるかに焦点を当てて検討を行ってきた。

代替的処理との比較からは、各会計処理の目的は将来の除去費用を認識すること、固定資産を稼働させる各期間に応じて費用を配分することが共通する目的であると指摘した。各処理間の相違は取得原価の定義に含めるか否かの問題であり、固定資産と資産除去債務を一体として捉えるという考え方から取得原価に含める項目であることを明らかにしたことが第一の結論である。そこでは、IFRSの処理のように時価による再評価を行っていたとしても資産本体の評価を行っているわけではないことも明らかにしている。

その後、将来の支出額をいかにして捉えるのかに焦点を当てた検討を行った。契約の履行という観点、固定資産と資産除去債務を一体性という観点から、資産除去債務については資産の取得時に認識すべきであるとした。

しかしながら、取得原価とするか否かについては、自己の支出見積りの考え方が日本基準とIFRS基準において相違していることから、日本における概念フレームワークの資産評価とは異なる資産評価となると考えられる。

本稿の検討に従えば、資産除去債務会計の目的を将来の支出の配分と考え、将来の支出の性格に焦点を当てると、資産除去債務を取得原価に含め計上することは次の等式が導かれる。

$$\text{義務の確定} = \text{支出行為の確定} + \text{金額の確定}$$

原状回復に伴う支出行為は確定しており、さらに固定資産の稼働には不可欠の義務といえる。しかしながら、リースといった経済事象とは異なり金額を取り決めた契約は存在していない。

IFRSでは、認識が可能となれば測定も可能となるため計上が行われている。ここでは、財務報告の目的による制約はなく、コストのみが制約要件となっている。一方、日本の場合、認識されたものに対して測定を行うとしても、その測定においては何らかの事実の描写が求められる。結果として、事実を表していない項目については計上されることはないのである<sup>16</sup>。しかしながら、資産除去債務は固定資産の稼働のためには不可避の義務であることは間違いない。固定資産の稼働においては必須の要素ではあるが、これまでの会計事象とは異なり金額や決済の方法が未確定の取引のため、取得原価とするか否かについて様々な捉え方が存在しているといえる。

この背景には、経済活動に対する将来の解体費用や環境負荷に対する責任といった企業の活動に対する考え方の変化も影響を与えていると考えられる。さらに、公正価値測定により、将来の確定された義務について行為を待たなくても測定および計上が可能となっていることが影響している点も指摘できる。公正価値測定は、資産の評価だけでなく、将来事象のオンバランス問題にも影響を与えており、会計事象の描写と利益計算構造について慎重に検討することが重要になっているとして結論としたい。

## 参 考 文 献

- Ijiri, Y. 1980. "Recognition of contractual rights and obligations: an exploratory study of conceptual issues." Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation.
- Ilter, Cenap. 2021. "The Balance Sheet Treatment of Property, Plant, and Equipment (IAS 16)." *Journal of Taxation of Investments* 39(1):13-25.
- Fasan, Marco, and Carlo Marcon. 2018. "Accounting choice under IFRS: The role of accounting tradition and managerial opportunism." *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences* 8(3): 209-223.
- FASB. 1977. Statements of Financial Accounting Standards No.19, *Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies*, FASB.
- FASB. 2005. Interpretation No.47, *Accounting for Conditional Asset Retirement Obligations*, FASB.
- IASB. 2016. IFRIC 1 *Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities*, IASB.
- IASB. 2020. International Accounting Standard No.16, *Property, Plant and Equipment*, IASB.
- IASB. 2020. International Accounting Standard No.37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, IASB.
- IASB. 2022. International Financial Reporting Standard No.16, *Leases*, IASB.
- IASB. 2024. International Financial Reporting Standard Exposure Draft, *Provisions—Targeted Improvements Proposed amendments to IAS 37*, IASB.
- 勝尾裕子. 2007. 「第2部 第7章 重要論点の補足と検討」 斎藤静樹編著『詳解「討議資料・財務会計の

<sup>16</sup> 討議資料概念フレームワーク第1章 18項。

この点について勝尾(2007)は「討議資料ではそうした理解を前提に、経営者による情報提供をインプット情報として用いられる事実の開示に限定しているのである」(158頁)と指摘している。

また、齋藤(2020)は、「この自己創設のれんの計上は、将来事象に依存した利益を資産として計上することとなり、制度会計上認められていません。理由は、会計情報の利用者である投資家が自己の責任において予想すべき内容を、会計情報の作成者に委ねることとなるため、経営者取る株価誘導の危険も生じて、資本市場の機能障害をもたらすと考えられるため」(199頁)と、経営者が行う自己の見積りについて言及している。



- 概念フレームワーク」(第2版)』中央経済社.
- 久保淳司. 2020. 『危険とリスクの会計 アメリカ会計基準設定過程を通じた理論研究』中央経済社.
- 齋藤真哉. 2020. 『現代の会計』放送大学教育振興会.
- 佐藤信彦. 2023. 「会計基準分析思考としての一取引概念と二取引概念」『東京経大会誌』320: 17-36頁.
- 菱山淳. 2018. 「リース取引における「使用権資産」勘定の特質」『簿記研究』1(2): 1-10頁.
- 平野智久. 2021. 「資産除去債務に係る「資産負債の両建処理」の発展可能性」『産業経理』80(4): 172-183頁.
- 吉田智也. 2022. 「第4章 資産会計」井上良二編著『新版 財務会計論 四訂版』中央経済社.

〔いくしま かずき 福島大学経営学類経営学コース准教授〕

〔2025年7月31日受理〕