

「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

KIKUYA, Masato / 菊谷, 正人

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

経営志林 / The Hosei journal of business

(巻 / Volume)

45

(号 / Number)

2

(開始ページ / Start Page)

41

(終了ページ / End Page)

58

(発行年 / Year)

2008-07

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00007891>

〔論 文〕

「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 —

菊 谷 正 人

I 開 題

わが国の会計基準設定機関として2001年7月26日に創設された「企業会計基準委員会」(Accounting Standards Board of Japan: 以下, ASBJ と略す) は, 国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee: 以下, IASC と略す) が作成した「国際会計基準」(以下, IAS という) および会計基準の国際的収斂 (international convergence) のために IASC を改組・改称して2001年4月に設置された国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: 以下, IASB と略す) が作成・公表している「国際財務報告基準」(International Financial Reporting Standard: 以下, IFRS と略す) に調整する形で新会計基準を矢継早に設定している。

ASBJ は, 2004年9月以降, IASB との間で日本の会計基準と IAS/IFRS とのコンバージェンスに向けた作業を進めており, 共同プロジェクトの第3回会合 (2006年3月開催) において, 資産除去債務 (asset retirement obligation) を検討すべき項目の一つとして, 短期プロジェクト項目 (比較的優先順位の高い項目) に追加した。そのために 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, 11月には資産除去債務専門委員会を設置し, 検討を重ねた。それまでの議論を踏えて, 「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」と略す) が2007年5月30日に ASBJ から公表されている (吉田 [2007] 35頁)。

「論点整理」は, IASC の IAS 16 (1998年改訂) 「有形固定資産」(*Property, Plant and Equipment*) を IASB が2003年12月に改訂し, 2004年3月に公表した IAS 16 (2003年改訂) 「有形固定資産」: 以下, IAS 16 という), IAS 37 「引当金, 偶発債務および偶発資産」(*Provisions, Contingent Liabilities*

and Contingent Assets) とともに, 米国の財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: 以下, FASB と略す) が2001年6月に公表した財務会計基準書第143号「資産除去債務の会計処理」(*Statement of Financial Accounting Standards No. 143 "Accounting for Asset Retirement Obligations"*: 以下, FAS 143と略す) の内容を紹介しながら, 資産除去債務およびそれと対応する資産除去費用 (asset retirement cost) に係る会計処理法を解説している。つまり, 下記のような会計処理法が列挙されていた。

- (a) 有形固定資産の解体・撤去・原状回復のサービス (以下, 資産除去サービスという) に係る支払いが将来の資産除去時点であっても現在の債務 (present obligation) として割引価値 (discounted value) で負債計上するとともに, 同額を付随費用として当該資産の取得原価 (または帳簿価額) に算入する「資産負債の両建処理」(本稿では, 「現在価値資産化法」と呼ぶ)
- (b) 資産除去サービスに係る費用を有形固定資産の使用に応じて適切に各期に費用計上し, それに対応する金額を負債として計上する「引当金処理」(本稿では, 「引当金設定法」と呼ぶ)
- (c) 資産除去サービスを受ける時点に発生している費用を計上する「費用処理」(本稿では, 「期間費用算入法」と呼ぶ)

「論点整理」(26-28項) では, 次の3つのケースに分けて資産除去債務 (および資産除去費用) の会計処理法が提案されていた。

- (1) 資産除去債務の将来の支払金額と支払時期が法律上の義務等で確定している場合には, 割引前の将来キャッシュ・フローを見積もり, 割引後の金額 (割引価値) で負債計上するとともに, リース物件に係るリース資産の取得価額の算定と同様に, 資産除去債務と対応す

る資産除去費用についても同額の割引価値で資産計上する「現在価値資産化法」（「資産負債の両建処理」）が採用される。

- (2) 将来の支払金額が固定されない場合、または、支払時期が確定していない場合には、将来キャッシュ・フローの見積額のうち、その時点までに発生していると認められる額を負債計上する「引当金設定法」（「引当処理」）または期末までに発生している費用を計上する「期間費用算入法」（「費用処理」）が考えられる。
- (3) 将来の支払金額や支払時期が確定していない場合であっても、資産除去が法律上の義務等に基づく場合には、「現在価値資産化法」が採択される。資産除去債務の全額の負債計上は、環境問題を背景とした資産除去債務の早期認識・不可避免的隠れ債務の把握による投資意思決定の促進に役立つ。

上記のような提案が開陳されているが、「論点整理」（23項）では、「現在価値資産化法」、「引当金設定法」のいずれを採用するのかの結論については、コメント等を斟酌して決定するとしていた。2007年12月に公開草案が公表され、これに対して寄せられた意見等を参考にして、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、「会計基準」と略す）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」と略す）が2008年3月31日に ASBJ から公表された（2010年4月1日以後開始する事業年度から適用されるが、早期適用も認められている）。

「会計基準」は米国の FAS 143、IAS 16と同様に、資産除去債務に関する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効であるとの見解に立ち、資産除去債務に対する会計処理法として「現在価値資産化法」を採択した。本稿では、わが国の「会計基準」（および「適用指針」）における会計処理法を FAS 143・IAS 16と比較・検討しながら、その問題点を指摘したい。

II 資産除去債務の意義・範囲

米国の FAS 143 (para. 2) の規定に従えば、長期性資産の取得、建設または開発および（または）通常の営業活動（acquisition, construction, or

development and (or) the normal operation of a long-lived asset）から発生する有形長期性資産の除去に係る法的債務（legal obligations associated with the retirement of a tangible long-lived asset）に対しては、「現在価値資産化法」が適用されなければならない。ここに「除去」とは、長期性資産を事業から除外すること（removal of a long-lived asset from service）であり、売却、廃棄、リサイクルまたはその他の方法による処分（sale, abandonment, recycling, or disposal in some other manner）を含む。また、「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（FAS 143, paras. 2 and A2）。

- (a) 法律、政令または条例のような政府の決議（a government action, such as a law, statute, or ordinance）
- (b) 書面契約または口頭契約のような企業間の合意（an agreement between entities, such as a written or oral contract）
- (c) 約束的禁反言の原則⁽¹⁾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 promise conveyed to a third party that imposes a reasonable expectation of performance upon the promisor under the doctrine of promissory estoppel）

上記 (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であろう。ただし、(c) は約束的禁反言の原則に基づく「推定的債務」（constructive obligation）であり、法的債務に含むべきではない。

IAS 37 (para. 10) によれば、法的債務とは、契約、法律の制定または法律のその他の運用から発生した債務であり、「推定的債務」とは、次のような企業活動から発生した債務である⁽²⁾。

- (i) 確立されている過去の実務パターン、公表されている政策または十分に明確な最近の文書によって、企業が外部者に対してある責任（responsibilities）と受け入れることを示している。
- (ii) その結果、当該企業は、これらの責任が履行されるであろう妥当な期待を外部者側にもたらしている。

FASBが上記 (c) を「法的債務」に含めた理由

は、果たして如何なるものであろうか。この点に関して FASB は、FAS 143の改訂草案 (revised Exposure Draft) を作成する際には、第一次公開草案における推定的債務の識別 (identification) の困難性およびその存在決定の判断に対する反論を考慮に入れて、法的債務と推定的債務との区別よりも、1985年に公表された財務会計概念書第6号『財務諸表の構成要素』(Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 “Elements of Financial Statements”: 以下、SFAC 6と略す) における負債の三つの特徴 (three characteristics of a liability) に着目した (FAS 143, para. B16)。

SFAC 6 (para. 35) では、負債は「過去の取引または事象の結果として、ある企業が将来において他の企業に対して資産を引き渡す、あるいは用役を提供する現在の義務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的使益の犠牲 (probable future sacrifices of economic benefits arising from present obligations)」と定義されている。この定義における「発生の可能性が高い」(probable) は、高度な期待 (a high degree of expectation) を必要とする (FAS 143, para. 5)。つまり、企業が資産の引渡しの意思決定を遂行するであろう高度な期待があり、現実的にそれを撤回できないならば、そこには発生の可能性の高い義務が生じることになる。SFAC 6でいう「発生の可能性が高い」という特徴を具備できるならば、推定的債務も FAS 143における法的債務として認識されるのである。要するに、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高く期待される場合においても資産除去債務 (負債) が生じることになる。ただし、推定債務の特定は主観的であるので、約束的禁反言の原則によるものを含めた上で、資産除去債務の範囲を「法的債務」に限定している (川西 [2007] 42頁。)

わが国の「会計基準」(3項 (1)) が定義する「資産除去債務」とは、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またはそれに準ずるものをいう⁽³⁾。「法

律上の義務に準ずるもの」には、有形固定資産の除去そのものは義務ではなくとも、有形固定資産を除去する際に当該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。「会計基準」の定義は、FAS 143の定義とほぼ同じである。

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ならば、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。「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。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、過去の判例・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ているものがそれに該当する。したがって、企業の自発的な計画のみによって行われる資産除去は、「法律上の義務に準ずるもの」には該当しない (「会計基準」28項)。

資産除去債務の典型例としては、原子力発電施設の解体に伴う債務がある。有形固定資産を除去する義務として、たとえば、鉱山等の原状回復義務、定期借地権契約で賃借した土地の上に建設した建物・構築物を除去する義務、賃借建物の原状回復義務などが考えられる。有害物質等を特別の方法で除去する義務としては、たとえば、アスベスト・PCBの除去の義務などが考えられる。(吉田 [2008] 58頁)。

資産除去債務は有形固定資産の除去に関連するものに限定されているため、有形固定資産の使用期間中に実施する環境修復や修繕は資産除去債務の対象とはならない (「会計基準」24項)。

なお、有形固定資産には、建設仮勘定、リース資産、投資不動産も含まれる (「会計基準」23項)。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をいい、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は含まれるが、転用や用途変更は企業が自らの使用を継続し、当該資産を用役提供から除外していないので、含まれない (「会計基準」3項 (2)、30項)。

「会計基準」でいう資産除去債務の意義・範囲は、

米国の FAS 143を踏襲する形で規定されたと言えるであろう。ただし、FAS143が約束手続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。

III 資産除去債務の算定方法

1 資産除去債務の当初認識・測定における問題点

米国の FAS 143 (para. 3) によれば、資産除去債務の公正価値を合理的に見積もることができる場合には、その発生期に当該債務に対する負債の公正価値が認識されなければならない。つまり、資産除去債務を当初から伴う長期性有形固定資産 (a tangible long-lived asset with an existing asset retirement obligation) が取得された場合には、当該債務に対する負債は当該資産取得日 (the asset's acquisition date) に発生したかのように認識されなければならない (資産取得時に資産除去債務が公正価値で負債計上されるとともに、同額で資産化が行われなければならない)。ただし、資産除去債務が発生した期 (長期性有形固定資産を取得した期) に公正価値を合理的に見積もることができない場合には、公正価値を合理的に見積もることができるようになった時点で負債を認識する。

資産除去債務に対する負債の公正価値 (fair value of a liability for an asset retirement obligation) とは、強制取引または清算取引ではなく、自発的な当事者間の通例の取引 (current transaction between willing parties) で決済される金額であり、最良の公正価値である市場価格 (quoted market prices) を入手できない場合には、類似負債の価格や現在価値 (その他の評価) 技法の結果等に基づいて見積もられる。資産除去債務を取引する市場は存在しないので、多くの場合、負債の公正価値を見積もるためには現在価値技法 (present value technique) が最も利用可能な技法となる (FAS 143, paras. 7-8)。要するに、資産除去債務に対する負債の公正

価値としては、当初認識時には、将来における資産除去サービスに係る支出額を割引計算した「現在価値」が計上される。

わが国の「会計基準」は FAS 143をモデルにして作成されているので、資産除去債務の当初認識・測定 (initial recognition and measurement) に関してほぼ同じ内容が示されている。すなわち、資産除去債務は、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発生した時に負債として計上する。資産除去債務の発生時に、当該債務額を合理的に見積もることができない場合には、これを計上せず、合理的に見積も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⁽⁴⁾。資産除去債務は、有形固定資産の除去に要する割引前の将来のキャッシュ・フローを見積もり、割引後の金額 (割引価値) で算定する (「会計基準」4-6項)。

ここで問題となるのは、(1) 資産取得時において将来の資産除去サービスに係る支出額 (有形固定資産の除去に要する割引前の期待キャッシュ・フロー) をどのように算出するのか、(2) 負債の公正価値 (割引価値) の見積りに適用する割引率をどのように決定するのかという点である。以下において、割引前のキャッシュ・フローと割引率に関する問題点について検討を加える。

2 将来の資産除去費用の見積り — 割引前の将来キャッシュ・フローの計算 —

FAS 143 (para. A20) の要求によれば、可能な範囲内で、必要となる除去活動を遂行するための費用と支払時期 (cost and timing of performing the required retirement activities) について市場の評価 (marketplace assessment) を反映するキャッシュ・フローが見積もられ、下記事項のすべてに関して明確な仮定を盛り込むことが配慮されなければならない。

- (a) 資産除去に必要な作業を遂行する場合に、第三者が負担するであろう費用
- (b) たとえば、インフレ・固定費・設備費・利益幅・技術進歩に対して決める価格を算定する際に、第三者が計上するであろう上記 (a) 以外の金額
- (c) 将来の異なる計画の下で第三者の費用またはその費用の支払時期が変わる程度、および当該計画の相対的確率 (relative probabilities)
- (d) 資産除去債務に固有の不確実性と予測不可能

な状況(uncertainties and unforeseeable circumstances)を被るために第三者が要求するであろうし、受け取ると期待できるであろう価格(市場リスク・プレミアムと通称されている)

上記 (a)・(b)・(d) は金額数値の見積りであり、(c) は確率性の判断である。これらの推定的・主観的な数値・判断に基づいて、将来における資産除去費用の支出見積総額(割引前の将来キャッシュ・フロー)が決定されることになる。法的債務である「資産除去債務」の当初測定に際しては、資産除去費用の総額が当該資産の取得時に明確な仮定に従って見積もられる。

たとえば、2003年1月1日に海底油田設備の建設・開発を行うA社は、10年間と見込まれる耐用年数の終了時に当該資産を解体・撤去しなければならない法律上の義務を負うため、下記のような見積要素に基づいて当該負債の当初公正価値(initial fair value of the liability)を期待現在価値法(expected present value technique)により見積もることとした(FAS 143, para. C3)。

(a) 解体業者(B社)が解体・撤去に支払う労務費は、現在における市場の賃金(current marketplace wage)に基づいており、A社は、キャッシュ・フロー見積額に発生確率を乗じた期待キャッシュ・フロー(expected cash flows)を次のように見積もる。

キャッシュ・フロー 見 積 額	確率の評価	期 待 キャッシュ・フロー
\$ 100,000	25%	\$ 25,000
125,000	50%	62,500
175,000	25%	43,750
		<u>\$ 131,250</u>

(b) A社は、B社が労務費の80%を間接費と設備費(overhead and equipment charges)に配分すると見積る。

(c) B社は労務費・間接費等に利益幅(profit margin)を加えるが、A社は、解体・撤去から稼得する利益を労務費・間接費等の20%であると仮定する。

(d) B社が要求する市場リスク・プレミアムは、インフレ修正後の見積キャッシュ・フロー(estimated inflation-adjusted cash flows)の5%である。

(e) A社は、10年間にわたるインフレ率を4%と仮定する。

(f) 2003年1月1日のリスク・フリー利子率(risk-free rate of interest)は5%であるが、信用状況を考慮に入れて期待現在価値を算定するためには、信用リスク調整後リスク・フリー・レート(credit-adjusted risk-free rate)を8.5%とする。

上記のようなA社自体による見積計算要素に基づいて、2003年1月1日に当初測定における資産除去債務の割引前キャッシュ・フロー(市場リスク修正後期待キャッシュ・フロー)は次のように見積もられる。

	期待キャッシュ・フロー
期待労務費	\$ 131,250
間接費・設備費の配分額 (\$ 131,250 × 80%)	105,000
解体業者の利益 [(\$ 131,250 + \$ 105,000) × 20%]	<u>47,250</u>
インフレ修正前期待キャッシュ・フロー	283,500
10年間(4%)のインフレ影響率	<u>× 1.4802</u>
インフレ修正後期待キャッシュ・フロー	419,637
市場リスク・プレミアム (\$ 419,637 × 5%)	<u>20,982</u>
市場リスク修正後期待キャッシュ・フロー	<u>\$ 440,619</u>
((8.5%(10年間)の信用リスク調 整後リスク・フリー・レートを 適用した現在価値))	<u>\$ 194,879</u>

FAS 143では、割引前のキャッシュ・フローを見積もる際に、すべての起こり得る結果をそれぞれの関連する発生確率により加重平均した「期待値」(expected value)が利用されている。わが国の「会計基準」(6項(1))は、割引前キャッシュ・フローの見積金額に対して「期待値」のほかに、生起する可能性の最も高い単一の金額(最頻値)も認めている⁽⁵⁾。単一の最頻値(most likely outcome)を用いる場合、他の生起可能性は一切無視されるので、資産除去債務の見積金額が広く分布しているときは、加重平均値を用いる「期待値」が適切な見積金額になると思われる。

自己の支出見積りとして割引前の将来キャッシュ・フローを計算する際には、わが国の「適用指針」(3項)も、次のような情報を基礎とする。

- (イ) 有形固定資産の除去に必要な平均的処理作業に対する価格の見積り
- (ロ) 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
- (ハ) 過去において類似資産に発生した除去費用の実績
- (ニ) 有形固定資産への投資の意思決定を行う際に見積もられた除去費用
- (ホ) 資産除去サービス業者など第三者からの情報

上記情報により見積もられた金額は、インフレ率や見積値から乖離するリスクにより修正される。また、合理的で説明可能な仮定・予測に基づいて、技術革新などによる影響額を見積る場合には、これを反映させる（「適用指針」3項）。

わが国の「適用指針」も、割引前期待キャッシュ・フローにインフレ率・市場リスクを反映させる点では、米国の FAS 143 と類似している。

3 割引率の決定

前記例（FAS 143, para. C3）で示されているように、FASB は、期待キャッシュ・フローの割引計算に利用する割引率（discount rate）として「信用リスク調整後リスク・フリー・レート」を採用している。信用リスクを反映させた割引率は、割引前の将来キャッシュ・フローに自己の信用リスクの影響を反映させている場合には整合的であ

る。割引前の将来キャッシュ・フローに信用リスクの影響を反映させていない場合であっても、翌期以降に利息費用を計上するので、当該企業の信用状態に合わせて調整した「信用リスク調整後リスク・フリー・レート」が用いられるべきであろう。将来のキャッシュ・フローが信用リスクに関わりなく生じる支出額であるときには、信用リスクを反映させた割引率で割り引いた現在価値が負債の時価になると考えられる（「会計基準」40項）。

ところが、わが国の「会計基準」（6項（2））は、割引率として、貨幣の時間価値を反映した無リスクの税引前の利率を採用する。有利子負債やリース債務と異なり、明示的な金利キャッシュ・フローを含まない資産除去債務については、（1）退職給付債務と同様に無リスクの割引率の利用が会計基準全体の体系と整合的であること、（2）同一内容の資産除去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結果は財政状態を適切に示さないこと、（3）資産除去債務の性格上、自己の不履行の可能性を前提とする会計処理は適当でないことなどの理由により、無リスクの割引率が用いられる（「会計基準」40項）。

なお、図1は割引前の将来キャッシュ・フロー（インフレ修正・市場リスク修正後期待キャッシュ・フロー）と割引計算された資産除去債務の関係を示している。

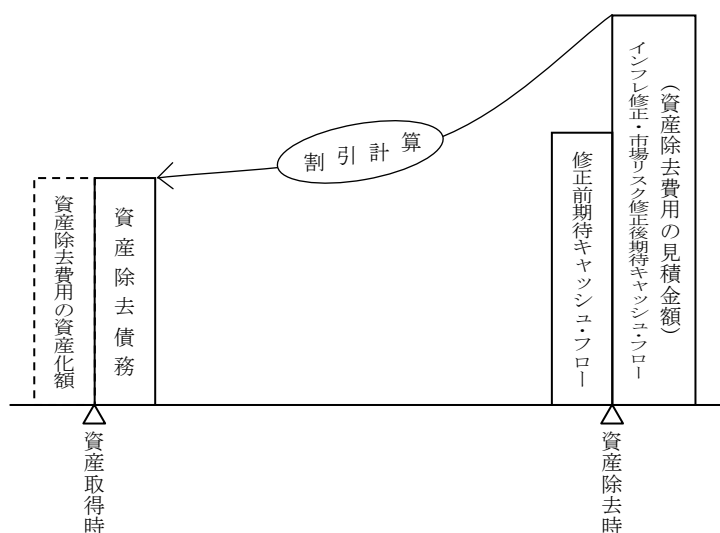


図1 割引前の将来キャッシュ・フローと資産除去債務の関係

IV 資産除去費用の会計処理

1 資産除去債務に対応する資産除去費用の資産化と配分

FASB の見解によれば、資産除去費用は長期性資産とは一体であり、あるいは、長期性資産を稼働するためには前提条件であり (are integral to or are a prerequisite for operating the long-lived asset)、現行会計実務においても、当該資産を意図した利用に供するために必要なすべての費用は資産の取得原価に算入されている。資産除去費用の経済的便益が、当該企業の営業活動において生産的資産 (productive asset) の中に内在している (FAS 143, para. B42)。つまり、将来の資産除去時に回避できない資産除去費用は、長期性資産の稼働のために前もって必要となる費用であり、付随費用として取得原価に算入されることになる。

IAS 16 (para. 16) も、有形固定資産の取得原価の構成要素に当該資産の解体・除去費用 (cost of dismantling and removing the assets) や敷地の原状回復費用 (cost of restoring the site) を含めている。このような資産除去は、有形固定資産を設置 (取得) した結果として企業に生じた債務 (obligation) であるとみなされ、資産除去時に不可避免的に生じる支出額は付随費用と同様に取得原価に算入される (IAS 16, paras. IN7 and BC13-BC15)。有形固定資産の取得に付随して生じた資産除去費用の未払いの債務が資産除去債務として計上され、同時に、当該債務に対応する資産除去費用は当該資産の取得原価に含まれる。

資産除去サービスに係る支払いが後日であっても現在の債務として資産除去債務を計上するとともに、同額を当該資産の取得原価に算入する「資産除去費用資産化法」 (capitalization of asset retirement cost method) は、取得時の投資支出額のほかに資産除去支出額も取得原価に加えた上で、減価償却を通じて回収すべき金額を引き上げる方法である。つまり、資産除去費用は減価償却費の追加費用として取り扱われている。資産除去取引を資産取得取引と一体のものとして捉え、取得時点ばかりではなく除去時点に必要な費用も取得原価に算入することによって、当該資産の総費用 (総

支出額) は利用期間にわたり減価償却を通じて回収されている (菊谷 [2007] 36頁)。

FAS 143 (para. 11) は、資産除去債務に対する負債の当初認識に際して、当該負債の同額を関連する長期性資産の帳簿価額 (carrying amount of the related long-lived asset) に加算することによって、資産除去費用を資産化する。資産化額 (すなわち資産除去費用) は、組織的・合理的な方法によりその耐用年数にわたって配分される。将来における資産除去時の期待キャッシュ・フローを割り引いた資産除去債務と同額が、資産取得時の取得原価に含まれることになる。前述したように、この資産除去費用資産化法を「現在価値資産化法」と名付けた。

わが国の「会計基準」も、割引率の差異 (信用リスク調整後リスク・フリー・レートと無リスク・レートの相違) を別にしても、割引率を利用した「現在価値資産化法」を採用している⁽⁶⁾。すなわち、無リスク・レートにより算定された資産除去債務に対応する資産除去費用は、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。資産化された資産除去費用は、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される (「会計基準」7項)。

なお、時の経過による資産除去債務の調整額は、その発生時の費用として処理される。当該調整額は、期首の負債の帳簿価額に当初負債計上時点の割引率を乗じて算定される (「会計基準」9項)。

たとえば、使用後に資産除去の法的義務があるアスベスト含有の構築物 (取得原価300,000, 耐用年数3年, 残存価額0, 定額法による) を t_1 期首に取得し、使用後に支出する資産除去費用を30,000と見積もっていたが、 t_4 期中における実際の支出額は30,200であり、当初認識時における割引率が3%であると仮定した場合、資産計上額・負債計上額、減価償却費および増加費用 (利息費用) に関する仕訳処理は下記のとおりである (「適用指針」[設例1] 大幅修正)。

t_1 期首 (資産取得時) :

(借)	構 築 物	27,454
(貸)	現 金	300,000
	資 産 除 去 債 務	27,454 ^{*1}

※1 : $30,000 \div 1.03^3 = 27,454$

t₁期末（減価償却時、時の経過による資産除去債務の増加時）：

（借）	減価償却費	109,151 ^{※2}
	利息費用	824
（貸）	減価償却累計額	109,151
	資産除去債務	824 ^{※3}
※2：27,454÷3年＝109,151		
※3：27,454×3%＝824		

t₄期中（資産除去と資産除去債務の履行）：

（借）	減価償却累計額	27,454
	資産除去債務	30,000 ^{※6}
	資産除去債務履行差損	200
（貸）	構 築 物	327,454
	現 金 預 金	30,200
※6：27,454＋824＋848＋874＝30,000		

t₂期末（減価償却、資産除去債務の増加）：

（借）	減価償却費	109,151
	利息費用	848
（貸）	減価償却累計額	109,151
	資産除去債務	848 ^{※4}
※4：(27,454＋824)×3%＝848		

図2は、資産除去債務と時の経過による調整（増加費用）の推移を示している。表1では、現在価値資産化法による資産・負債計上額および総費用額（減価償却費と増加費用の合計額）が示されている。図3～図6では、資産計上額と減価償却費の推移および資産除去債務（負債）計上額とその調整額（増加費用）の推移が図形化されている。

t₃期末（減価償却、資産除去債務の増加）：

（借）	減価償却費	109,152
	利息費用	874
（貸）	減価償却累計額	109,152
	資産除去債務	874 ^{※5}
※5：(27,454＋824＋848)×3%＝874		

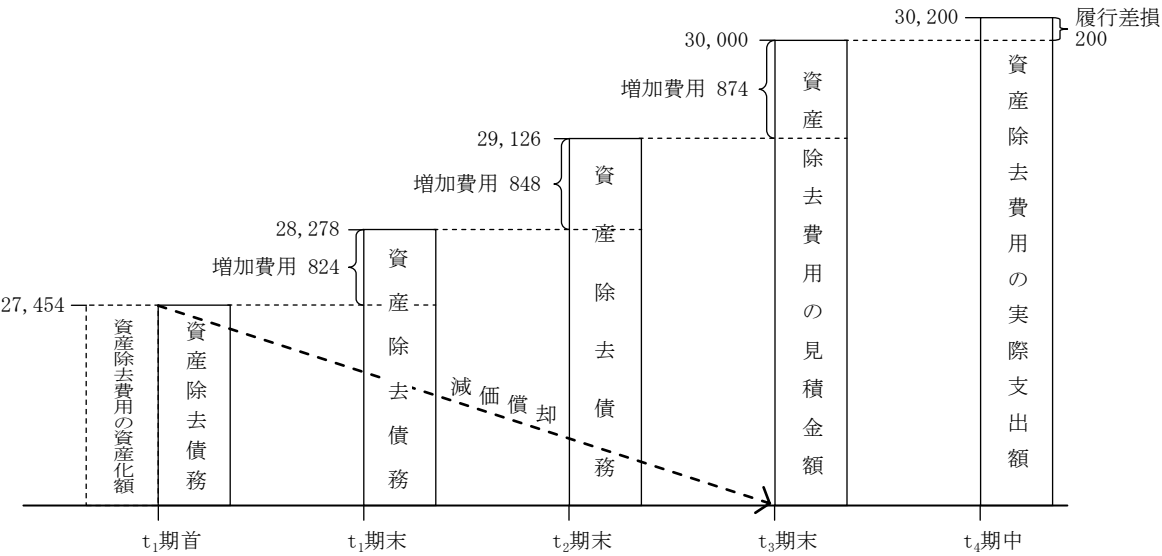


図2 資産除去債務と時の経過による調整（増加費用）

表1 資産・負債計上額と減価償却費・増加費用

計上額 年 度	資産計上額	負債計上額	減価償却費	増加費用	総費用額
t ₁ 期 首	327,454	27,454	—	—	—
t ₁ 期 末	218,303	28,278	109,151	824	109,975
t ₂ 期 末	109,152	29,162	109,151	848	109,999
t ₃ 期 末	0	30,000	109,152	874	110,026

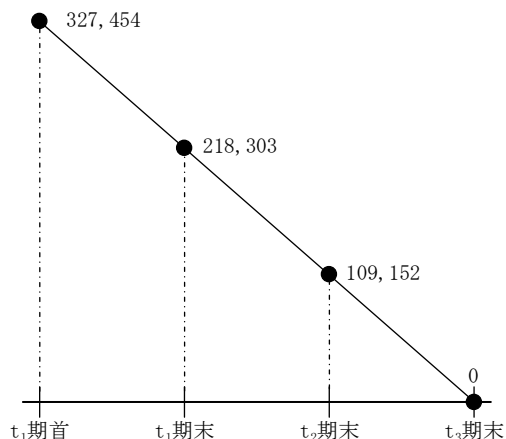


図3 資産計上額の推移

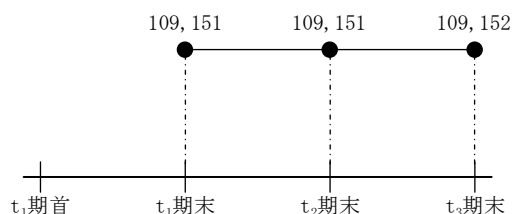


図4 減価償却費の推移

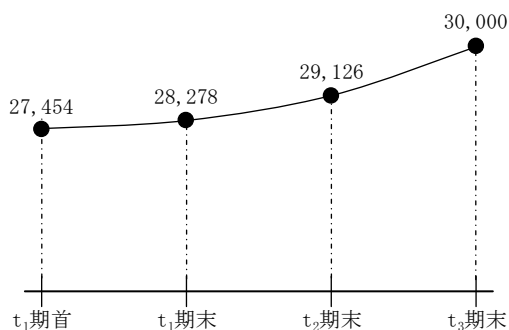


図5 負債（資産除去債務）計上額の推移

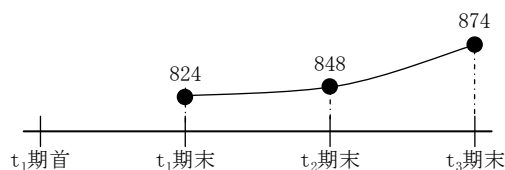


図6 増加費用（利息費用）の推移

時の経過による資産除去債務に対する負債の変動額は、利息配分法（interest method of allocation）を適用することによって当該負債に配分されている。FAS 143 (para. 14) は、当該負債の帳簿価額の増加額（increase in the carrying amount of the liability）を増加費用（accretion expense）として営業損益項目（operating item）に分類した。公開

草案の段階では、増加費用は「利息費用」（interest expense）として計上されていたが、利息費用が借入から生じる財務費用の増加とみなされ、財務比率を歪めたり、将来の資金調達に対する阻害要因になるとの批判が起り、営業損益項目に算入されることになった（FAS 143, para. A25）。そのため FAS 143 (para. 14) は、増加費用の本源的性質

(underlying nature) を表現する限り、いかなる用語 (any descriptor) を用いてもよいと規定しているが、米国の標準的なテキスト (Kieso, Weygandt and Warfield [2007] p. 640) では、財務費用を示す「利息費用」なる勘定科目が使われている。

時の経過による資産除去債務に対する変動額は、資産除去債務に対する利息分を意味するので、わが国の「会計基準」(48項)も、この調整額を退職給付会計における利息費用と同様の性格として捉えている。ただし、営業費用として計上されるのであれば、減価償却費または資産除去費用見積額とすべきではなからうか (菊谷 [2008a] 22頁)。資産除去費用が取得原価の構成要素に含まれるのであれば、資産除去費用も含めて利用コストを配分する減価償却費として計上されるべきである。

2 複数の有形固定資産から構成される 資産除去費用

資産除去債務が複数の有形固定資産から構成される場合、資産除去債務の対象となる主たる資産のほかに、単独では資産除去に係る法的義務等を有さず、「より短い周期で更新される資産」(以下、短期更新資産という) も含まれる。短期更新資産は、資産全体の除去時点よりも短い周期で除去され、同様の資産が再取得されることにより、有形固定資産全体としての機能を維持することになる。主たる資産の除去時点では、短期更新資産も含めた有形固定資産全体を一括して除去することが必要となるが、主たる資産の除去時点に存在する短期更新資産の帳簿価額には、主たる資産の当初取得時点において、資産除去債務に対応する資産除去費用は計上されていない。このため、複数の有形固定資産から構成される場合、当初取得時に一括して見積もられた資産除去債務とそれに対応する資産除去費用には、短期更新資産に係る資産除去費用も含め、主たる資産の除去に係る支出とみて、主たる資産の帳簿価額に加えられる(「適用指針」24項)。

つまり、資産除去債務の対象が複数の有形固定資産から構成され、そのうち一部の資産については全体の除去以前により短い周期で除去され、再び取得する場合、この短期除去資産について資産除去の法的義務等がなければ資産除去債務に該当

しないが、主たる資産の除去に伴い同時に除去される場合には、複数の有形固定資産の資産除去債務を一括して見積もり、対応する資産除去費用を主たる資産の帳簿価額に加えなければならない(「適用指針」6項)。このとき、主たる資産が除去するまでの間に行われる、より短い周期で実施される資産の除去および再取得に係る支出は資産除去債務の対象としないが、主たる資産の除去と同時にされる短期更新資産の除去に係る支出を対象とする(「適用指針」24項)。

なお、主たる資産の帳簿価額に加算された当該資産除去費用は減価償却を通じて、主たる資産の耐用年数にわたり各期に費用配分される(「適用指針」7項)。

たとえば、×1年4月1日に主たる資産A(取得原価15,000、耐用年数9年、残存価額0、定額法による)および短期更新資産B₁(取得原価9,000、耐用年数3年、残存価額0、定額法による)を取得し、一体として使用するが、3年ごとに短期更新資産B₂・B₃を再取得し、Aを除去するときの支出を700、B₃を除去するときの支出を300と見積もったと仮定した場合、資産取得時、減価償却時、資産更新時および資産除去時に関する仕訳処理は次のとおりである。なお、簡便化のため、時間価値の考慮(割引)を行っていない(「適用指針」[設例3] 一部修正)。

×1年4月1日(資産取得時)：

(借)	資 産 A	16,000 ^{※1}
	資 産 B ₁	9,000
(貸)	現 金 預 金	24,000
	資 産 除 去 債 務	1,000 ^{※2}

※1：資産Aの取得原価15,000+資産Aの除去費用700+資産B₃の除去費用300=16,000

※2：資産Aの除去費用700+資産B₃の除去費用300=1,000

×2年3月31日(減価償却時)：

(借)	減 価 償 却 費	4,778 ^{※3}
(貸)	減価償却累計額	4,778

※3：16,000÷9年+9,000÷3年=4,778

×4年3月31日（資産B₂の更新時）：

（借）	減価償却累計額	9,000	
	資産B ₁ 除去損	300	
	資産B ₂	9,000	
（貸）	資産B ₁	9,000	
	現金預金	9,300	

×7年3月31日（資産B₃の更新時）：

（借）	減価償却累計額	9,000	
	資産B ₂ 除去損	300	
	資産B ₃	9,000	
（貸）	資産B ₂	9,000	
	現金預金	9,300	

×10年3月31日（資産除去時）：

（借）	減価償却累計額	16,000	
	減価償却累計額	9,000	
	資産除去債務	1,000	
（貸）	資産A	16,000	
	資産B ₃	9,000	
	現金預金	1,000	

上記仕訳から判明するように、主たる資産Aが除去される前に取得・除去された短期更新資産（資産B₁と資産B₂）の除去時には、通常の固定資産除去損が計上されることになる。主たる資産Aとともに除去される資産B₃の資産除去費用は、当初認識時（×1年4月1日）において資産除去債務に含まれている。

なお、図7では、複数の資産から構成される資産除去費用の資産化およびその減価償却に示されている。

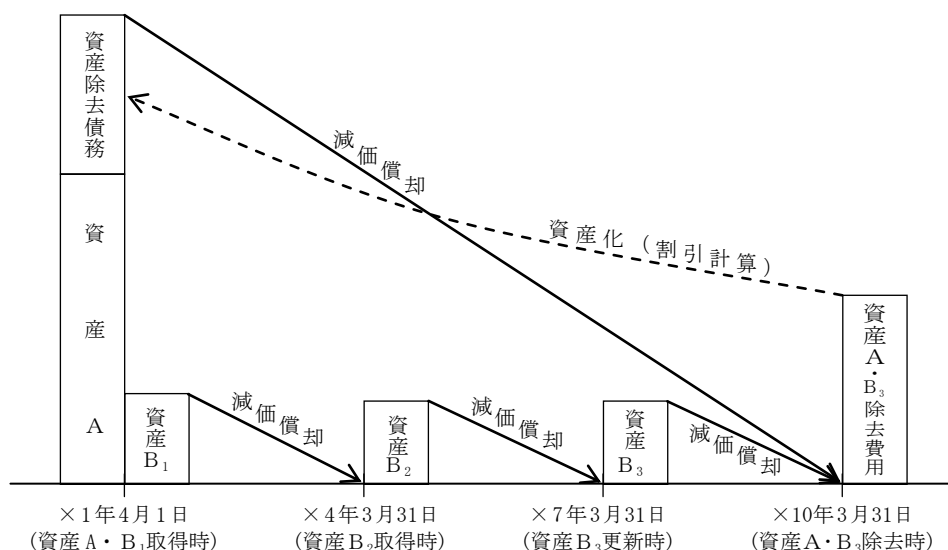


図7 複数の資産から構成される資産除去費用の資産化と減価償却

V 資産除去債務の再測定時における見積変更

1 見積変更に関する計算要素の問題点

当初認識時において資産除去債務（および資産除去費用の資産化額）の公正価値を測定するためには、(1) 有形固定資産の除去に要する割引前の

期待キャッシュ・フローおよび(2) 公正価値の算定に適用する割引率の2つの計算要素が必要であった。ただし、これらの計算要素の算定には、多くの見積りと仮定を前提とする。その前提が何らかの理由により崩れ、資産除去債務の見積りを変更しなければならない状況に遭遇する場合もある。

たとえば、当初認識時点には予測できなかった

技術革新や価格変動により、割引前の将来キャッシュ・フローに関する見積りに変更を加えざるを得ない事態も生ずる。当初認識時における法律では法的義務等に該当しなかったが、法律の制定・改正等が行われたことにより、資産除去債務の履行が義務づけられ、将来キャッシュ・フローが新たに生じることもある。想定外の理由・原因等により、当初認識後には割引前の将来キャッシュ・フローの見積変更が行われる可能性は高い。また、割引率が市場利子率等の変動によって変更を余儀なくされる事態も生ずる。資産除去債務の算定にとって決定的な計算要素である期待キャッシュ・フローと割引率が変動した場合、当初認識時における見積りは修正・変更する必要がある。

その場合、当初認識時に見積もった期待キャッシュ・フローの変更分には当初認識時の割引率を、新規に見積もった債務には新しい割引率を適用することが考えられる。FASB の見解では、当初認識した債務の見積りに対する修正に帰属するキャッシュ・フローの変動額と新規の債務から生じるキャッシュ・フローの変動額を区分することは困難であり、実務上の理由から、割引前のキャッシュ・フローの増額変更 (upward revisions in the undiscounted cash flows) には変更時の割引率が適用され、減額変更 (downward revisions) には当初認識時の割引率が適用される。なお、キャッシュ・フローを見積もった期間を特定できない場合には、減額変更によるキャッシュ・フローの変動分を測定するためには加重平均割引率を使うことができる (FAS 143, para. B54)。

FASB は基本的な会計上の慣行を採用し、各期間における負債の変動は、時の経過による変動とキャッシュ・フローの見積りの変更による変動としてそれぞれ認識される。原則として、当初認識時の割引率が資産除去債務の消滅時まで使用されるので、資産除去債務が発生した会計期間ごとに異なる割引率が使用される (川西 [2007] 46頁)。この方法は「利息法」による配分であるが、IASB では「フレッシュ・スタート法」(fresh start method) が採られている。

IASB の国際財務報告解釈指針委員会が2004年5月に作成・公表した国際財務報告解釈指針第1号「廃棄、原状回復およびそれらに類似する負債の変動」(International Financial Reporting Interpretation 1

“Change in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities”:以下、IFRI 1 と略す) は、資産除去債務の再測定に関する見積変更を下記のように列挙した (IFRI 1, para. 3)。

- (a) 資産除去債務の履行に要する経済的便益の見積流出額に関する変更
- (b) 市場割引率の変更
- (c) 時の経過を反映した増加

上記 (a) と (b) は資産化され、(c) の「割引振戻し」は損益として認識される。つまり、IASB は、期待キャッシュ・フローとともに割引率も每期変更する「フレッシュ・スタート法」を採用している。フレッシュ・スタート法は、負債の金額を毎期の公正価値で再測定するために、毎期の期待キャッシュ・フローを毎期の割引率で割り引く方法である。期待キャッシュ・フローの見積りを每期修正する点では利息配分法と共通するが、期待キャッシュ・フローを必ず見積時点の割引率を使用する点で異なる。

FASB は、フレッシュ・スタート法に対する下記のような産業界からの反論により、この方法の採用を時期尚早であると判断し、利息配分法の採用を決定した (FAS 143, paras. B51-B52)。

- (a) 利息配分法と比較して、割引率の変動に伴い認識される費用のボラティリティが大きく変動する。
- (b) 割引率が上昇している期間において、マイナスの費用 (negative expense) を認識する可能性がある。
- (c) 資産除去債務の再測定によって生じる利得または損失 (gains or losses) が、経常的な営業損益 (income from continuing operations) に比べて巨額になる可能性がある。

FASB が、産業界の反対により「フレッシュ・スタート法」の採用を断念したのに対し、IASB は、期待キャッシュ・フローと割引率に関する時間的整合性および毎期の資産除去債務の公正価値による再測定という長所を優先させ、「フレッシュ・スタート法」を採用している。

2 割引前将来キャッシュ・フローの見積りの変更およびその変更による調整額に適用する割引率

資産除去債務の見積りから生じる調整額に対す

る会計処理として、次のような方法が考えられる（「会計基準」46項）。

- (イ) 資産除去債務に係る負債および関連する有形固定資産の帳簿価額に加減し、減価償却を通じて残存耐用年数にわたり費用配分する「プロスペクティブ・アプローチ」
- (ロ) 資産除去債務に係る負債・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「キャッチアップ・アプローチ」
- (ハ) 資産除去債務に係る負債・資産の残高を過年度に遡及して修正する「レトロスペクティブ・アプローチ」

会計上の見積りの変更については、国際的な会計基準では将来に向かって修正する方法が採用され、わが国の会計慣行においても耐用年数の変更に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ので、「プロスペクティブ・アプローチ」により処理することとされた（「会計基準」51項）。

つまり、わが国の「会計基準」（10項）によれば、割引前の将来キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が生じた場合の当該見積りの変更による調整額は、資産除去債務の帳簿価額および関連する有形固定資産の帳簿価額に加減して処理する。資産除去債務が法令の改正等により新たに発生した場合も、見積りの変更と同様に取り扱う。

割引前の将来キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が生じ、当該キャッシュ・フローが増加する場合、その時点の割引率を適用する。これに対し、当該キャッシュ・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。なお、過去に割引前の将来キャッシュ・フローの見積りが増加した場合で、減少部分に適用すべき割引率を特定できないときは、加重平均した割引率を適用する（「会計基準」11項）。この取扱いは、米国の FAS 143の会計処理とほぼ同様であり、「利息配分法」に基づいている。

たとえば、使用後に除去する法的義務がある構築物（耐用年数5年、残存価額0、定額法による）を×1年4月1日に取得し、使用を開始したが、将来キャッシュ・フローと割引率の見積りが下記の表2のように変更した場合、構築物の取得に関連する資産除去債務のみの仕訳処理（簡便化のために構築物本体に係る減価償却を除く）は次のように示すことができる（「適用指針」[設例5]）。

表2 資産除去に必要な将来キャッシュ・フローの見積額と割引率の変更

割引要素 年 月 日	資産除去 キャッシュ・ フローの 見積額	割引率の 見積り
×1年4月1日 (取得日)	1,200	3.0%
×2年3月31日 (第1回決算日)	1,200	3.0%
×3年3月31日 (第2回決算日)	1,500	2.5%
×4年3月31日 (第3回決算日)	1,000	3.5%
×5年3月31日 (第4回決算日)	1,000	3.2%
×6年3月31日 (第5回決算日・除去日)	1,000	—

※×6年3月31日に実際の除去費用1,000を現金で支払った。

×1年4月1日（資産取得時）には、資産取得と関連する資産除去債務は、割引前の将来キャッシュ・フロー1,200を3%の割引率により割り引いて、割引価値で計上される。

(借) 構 築 物 1,035
(貸) 資 産 除 去 債 務 1,035^{※1}
※1：1,200÷1.03⁵=1,035

第1回目の決算日（×2年3月31日）には、時の経過による資産除去債務の増加および資産計上した除去費用の減価償却が必要である。

(借) 利 息 費 用 31
減 価 償 却 費 207^{※2}
(貸) 資 産 除 去 債 務 31^{※3}
減 価 償 却 累 計 額 207
※2：1,035÷5年=207
※3：1,035×3%=31

第2回目の決算日（×3年3月31日）には、時の経過による資産除去債務の増加・資産計上した除去費用の減価償却のほかに、将来キャッシュ・フロー見積額の増加（1,500－1,200=300）による資産除去債務の調整が必要となる。当該キャッシュ・フローの増加には、その時点の割引率（2.5%）が利用される。

(借)	利 息 費 用	32
	減 価 償 却 費	207
	構 築 物	279
(貸)	資 産 除 去 債 務	32 ^{※4}
	減価償却累計額	207
	資 産 除 去 債 務	279 ^{※5}
※4 : (1, 035 + 31) × 3% = 32		
※5 : (1, 500 - 1, 200) ÷ 1. 025 ³ = 279		

第3回目の決算日（×4年3月31日）には、過去に将来キャッシュ・フローの見積りが増加したが、当期の見積額の減少分に割引率を特定できないと想定したので、加重平均割引率を適用して、時の経過による資産除去債務の増加を計算する。加重平均割引率は、下記算式で示すように、当初期待キャッシュ・フロー（1, 200）に対する割引率3%と×3年3月31日の増加額（300）に対する割引率2. 5%を加重して算出する。

$$\frac{1, 200}{1, 500} \times 3\% + \frac{300}{1, 500} \times 2. 5\% = 2. 9\%$$

資産計上した除去費用の減価償却は、×3年3月31日に資産計上した除去費用（279）を残存耐用年数（3年）で除去した金額も加える必要がある。さらに、将来キャッシュ・フロー見積額の減少による資産除去債務の調整を行う。この調整額は、将来キャッシュ・フロー（1, 000）を加重平均割引率（2. 9%）を用いて割り引いた金額から資産除去債務の帳簿価額を控除して求める。

(借)	利 息 費 用	40
	減 価 償 却 費	300 ^{※6}
	資 産 除 去 債 務	473 ^{※7}
(貸)	資 産 除 去 債 務	40 ^{※8}
	減価償却累計額	300
	構 築 物	473
※6 : 1, 035 ÷ 5年 + 279 ÷ 3年 = 300		
※7 : 1, 000 ÷ 1. 029 ² - (1, 035 + 31 + 32 + 279 + 40) = △473		
※8 : (1, 035 + 31 + 32 + 27) × 2. 9% = 40		

第4回目（×5年3月31日）と第5回目（×6年

3月31日）の決算日における資産除去債務の増加および資産計上した除去費用の減価償却については、下記の仕訳が行われる。

×5年3月31日 :		
(借)	利 息 費 用	28
	減 価 償 却 費	64 ^{※9}
(貸)	資 産 除 去 債 務	28 ^{※10}
	減価償却累計額	64
※9 : 1, 035 ÷ 5年 + 279 ÷ 3年 - 473 ÷ 2年 = 64		
※10 : (1, 035 + 31 + 32 + 279 + 40 - 473) × 2. 9% = 28		

×6年3月31日 :		
(借)	利 息 費 用	28
	減 価 償 却 費	63 ^{※11}
(貸)	資 産 除 去 債 務	28 ^{※12}
	減価償却累計額	63
※11 : 端数処理により63とする。		
※12 : (1, 035 + 31 + 32 + 279 + 40 - 473 + 28) × 2. 9% = 28		

実際に資産除去債務を履行した日（×6年3月31日）には、下記仕訳が必要である。

(借)	資 産 除 去 債 務	1, 000
(貸)	現 金 預 金	1, 000

図8～図11では、負債（資産除去債務）の計上額、利息費用、資産計上額（資産除去債務に係る計上額に限定する）および減価償却費（資産計上した除去費用分の減価償却に限定する）の推移が示されている。

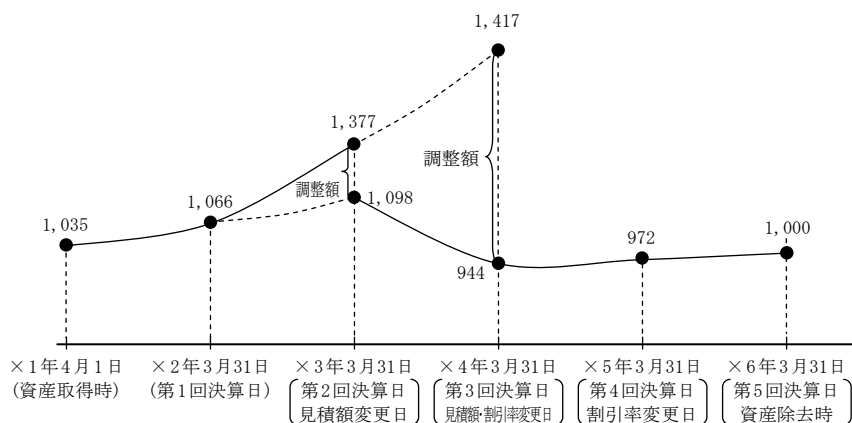


図8 資産除去債務の計上額の推移

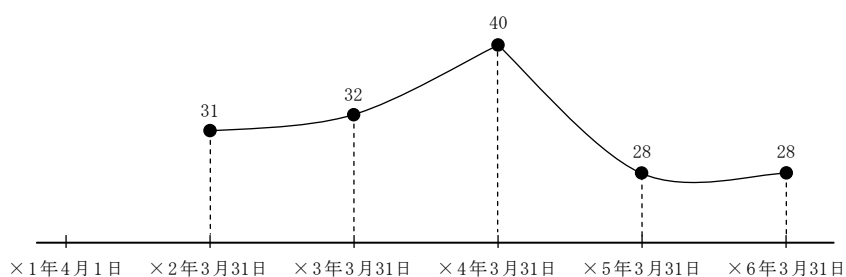


図9 利息費用の推移

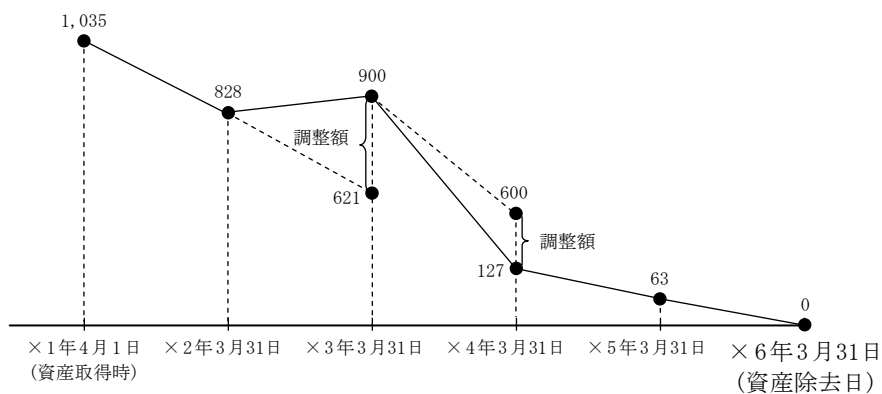


図10 資産計上額の推移

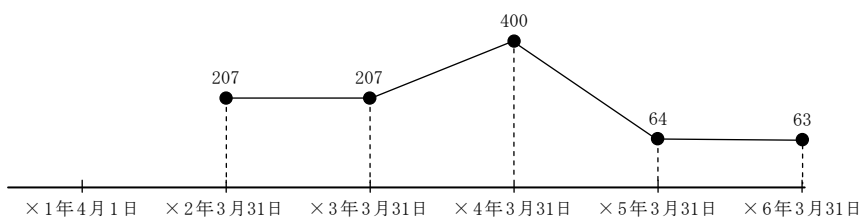


図11 減価償却費の推移

VI 「資産除去債務に関する会計基準」の特徴と課題—むすびに代えて—

わが国の「会計基準」では、資産除去債務の範囲に厳格な要件を設定した上で、基本的には米国の FAS 143と類似する会計処理が提示されていた。すなわち、有形固定資産の取得等に付随して不可避免的に生じる資産除去債務を負債として計上するとともに、その発生時における現在価値を当該資産の取得原価（または帳簿価額）に含め、減価償却を通じて各期に費用配分するとともに、その割引価値と割引前の将来キャッシュ・フローとの差額を時の経過による調整額として「利息配分法」により費用計上する「現在価値資産化法」（資産負債の再建処理）が採用されている。

この現在価値資産化法では、多くの仮定と見積りを前提した「期待キャッシュ・フロー」と「割引率」を利用せざるを得ないので、主観的な見積数値による資産・負債が算出されることになる。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われる。

わが国の「会計基準」も、米国の FAS 143と同様に、割引前の将来キャッシュ・フローを見積もる際には、インフレ率を勘案する。インフレ率補正後の将来キャッシュ・フローに基づいて、利付国債等の流通利回りにより割り引いた現在価値が、当初認識される資産除去債務として計上され、残存耐用年数にわたり減価償却される。ただし、将来の資産除去に係るキャッシュ・フロー（見積支出額）にはインフレ修正を行うに対し、過去の投資支出額（原初取得原価）にはインフレ修正を施さないで当該期間の減価償却費が計算されている。しかも、資産の再評価（再測定）が認められないのに対し、資産除去債務は継続的に再測定されているが、資産と負債の会計処理に整合性が欠けている。

有形固定資産の取得時点における現金価格相当額および資産除去時点における現金相当額（資産

除去債務が認識された時点の現在価値）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（適正な期間利益の算定）は確保できない。インフレ補正後の将来支出額の現在割引価値に基づいて償却するのであれば、過去支出額も当期現在の価格水準に修正した基礎価額（原則として再調達原価）に基づいて減価償却を行うべきである（菊谷 [2007] 38頁）。将来キャッシュ・フローを見積もるよりも、現在の再調達原価を見積もる方が簡単である⁽⁷⁾。

IASB は増加費用を金融費用（financial cost）として損益計算書に計上する（IFRI 1, para. 8）のに対し、FASB は営業費用として計上した。時の経過による資産除去債務の調整額は、資産除去債務の履行に関する資金調達費用（財務費用）と見ることできるが、実際の資金調達活動による費用ではないことなどを考慮して、わが国の「会計基準」（14項）は、資産除去債務に関連する有形固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて計上する。ただし、前記の「適用指針」（[設例5]）で示したように、増加費用には「利息費用」が使われている。前述したように、営業費用として表示するのであれば、減価償却費あるいは資産除去費用見積額として計上されるべきではなかろうか。

[注]

- (1) 「約束的禁反言の原則」（doctrine of promissory estoppel）とは、約束者（promisor）が受約者（promisee）に対して約束（promise）を信頼すると合理的に期待した場合で、かつ、受約者が実際にその約束を信頼して損害（detriment）を被った場合には、対価なしで行われた約束（promise made without consideration）であっても、権利の侵害（injustice）を回避するためにその約束は強制されるという原則である（FAS 143, para. A2）。
- (2) IAS 37 (para. 14) によれば、法的債務ばかりではなく推定的債務に対しても引当金は設定できる。
- (3) 「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う。たとえば、当該資産の除去義務が不適切な操業等の「異常な使用」によって発生した場合、資産除去債務として使用

用期間にわたって費用配分すべきではない。その場合には、引当金の設定または減損会計の適用対象とすべきである。なお、土地の汚染除去の義務が「通常の使用」によって生じ、その汚染原因が当該土地に建てられている建物・構築物等の資産除去債務であると考えられるときには、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である（「会計基準」26項）。

- (4) 「資産除去債務を合理的に見積も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、注記を要する（「適用指針」2項）。なお、資産除去債務の会計処理に関して、重要性が乏しい場合を除き、次の事項を注記しなければならない（「会計基準」16項）。

- (イ) 資産除去債務の内容に関する簡潔な説明
- (ロ) 支出発生までの見込期間、適用した割引率等の前提条件
- (ハ) 資産除去債務の総額の期中における増減内容
- (ニ) 資産除去債務の見積りを変更したときは、その変更の概要と影響額
- (ホ) 資産除去債務額を合理的に見積もることができないため、貸借対照表に負債として計上していない場合には、当該債務の概要、合理的に見積もることができない旨およびその理由

- (5) 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（たとえば、保管や管理のための支出）も含める（「会計基準」6項（1））。

- (6) 通常、資産除去債務は有形固定資産の取得、建設または開発の時点に発生するが、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ような例外的な場合には、資産除去債務に対応する資産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「現在価値資産化法」のほかに、資産除去費用をいったん資産に計上し、当該計上時期と同一の期間に、資産計上額と同一の金額を費用処理する「期間費用算入法」も採用できる。「期間費用算入法」を適用する場合においても、資産除去債務は割引後の現在価値で計上されることになる（「会計基準」8項、46項）。

- (7) 再調達原価に再評価する実践可能性は、経済統計（価格指数）の精緻化、コンピュータ・事務処理機の発達等により革命的に向上している（菊谷〔2008b〕108頁）。

【参考文献】

- Financial Accounting Standards Board [1985], *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 "Elements of Financial Statements"*. SFAC 6.
- Financial Accounting Standards Board [2001], *Statement of Financial Accounting Standards No. 143 "Accounting for Asset Retirement Obligation"*. FAS 143.
- International Accounting Standards Board [2004], *International Accounting Standard 16 "Property, Plant and Equipment"*. IAS 16.
- International Accounting Standards Board [2004], *International Accounting Standard 37 "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets"*. IAS 37.
- International Accounting Standards Board [2004], *International Financial Interpretation 1 "Change in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities"*. IFRI 1.
- 川西安喜〔2007〕「米国における資産除去債務会計検討の経緯」『会計・監査ジャーナル』No. 625。
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J. and Warfield, T. D. [2007], *Intermediate Accounting Twelfth Edition*, John Wiley & Sons.
- 企業会計基準委員会〔2007〕『資産除去債務の会計処理に関する論点の整理』 「論点整理」。
- 企業会計基準委員会〔2008〕『企業会計基準 第18号「資産除去債務に関する会計基準」』 . . . 「会計基準」。
- 企業会計基準委員会〔2008〕『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」』 「適用指針」。
- 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』第62巻第12号。
- 菊谷正人〔2008a〕「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。
- 菊谷正人〔2008b〕「有形固定資産の認識・測定の諸問題」『国際会計研究学会年報—2007年度—』。
- 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』について」『会計・監査ジャーナル』No. 625。

吉田健太郎 [2008] 「企業会計基準第18号『資産除去債務に関する会計基準』及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』」『会計・監査ジャーナル』No. 635。