

中小企業の原状回復義務における問題点の検討

—— 敷金計上における測定の検討から ——

生島 和樹*

要 旨

本稿では、引当処理と両建処理について両処理の相違点を明らかにすることを目的に検討を行い、引当処理は費用総額に対してなんらかの費用の発生原因に基づいた配賦により費用計上を行い支出に備えるという会計処理であることを、一方、両建処理は将来の支出額の見積り計上のみを行う会計処理方法であることを明らかにする。

次に相違を基に原状回復義務の会計処理における問題点を測定方法の観点から検討する。そこでは、認識後の測定における困難性を指摘するとともに、合理的な見積りの算定は上場企業においても難しいという現状を有価証券報告書の財務諸表からも明らかにしている。このような状況で原状回復義務を中小企業の敷金会計で計上することの問題点を検討する。

キーワード

原状回復義務、敷金、中小企業、資産除去債務

1. はじめに

将来の支出については様々な性格のものが存在しており、その会計処理方法も様々な処理方法が採用されている。特に、将来の支出について支出額や、期日、支払相手方に対して条件が付される不確実な項目についての会計処理は様々な方法が考えられる。例えば、退職給付に関する会計処理では毎期の費用を計上する引当処理により計上され損益計算が行われ、資産除去債務に関する会計処理では取得時に将来の支出額を一括で負債計上するとともに同額を取得原価に含める両建処理が採用されている。

原状回復義務にかかる資産除去債務を例にとっても基準が設定される以前に、原子力発電所の解体費用については引当金計上を行っていたという事実があり、東日本大震災の福島原子力発電所の災害を受けて、資産除去債務とは別に原子力発電所の解体費用に関連した新たな勘定を設定するといった議論も出ている。

将来の不確実な支出に関する会計処理が存在しているが、当該会計処理の論拠については様々な

考え方が存在している。資産除去債務を引当金とする立場では、用役提供という観点から、資産除去債務が付された資産の取得時には資産を除去するという用役を得ておらず、支出も行われていないため、双務未履行契約であるとし取得原価に含めることはその後の配分における利益計算を不正確にすると述べられることもある¹⁾。

会計基準においては資産除去債務の会計処理は、固定資産の取得時点において原状回復義務にかかる支出を負債計上し同額を資産とする両建処理が採用されている。両建処理が引当処理と同じ論拠により計上がなされるとの検討や法律上の義務による事象の確実化等様々な根拠付けがなされているが、資産除去債務が引当処理とは異なる費用計上を行っており根拠は異なることもでき、その根拠の検討は十分ではない。これら異なる費用計算には測定における問題点が関連していると考えられる。

また、平成29年3月9日に公表された「中小企業の会計に関する指針」では、資産除去債務項目について、従来は「今後の検討事項」として掲げ、

*岩手県立大学総合政策学部 〒020-0693 岩手県滝沢市菓子152-52

今後の我が国における企業会計慣行の成熟を踏まえつつ、引き続き検討すると述べられていたが、今回、当該記述を削除している。これは、資産除去債務の全面適用を中小企業では直ちに行わずに、敷金に関してのみ資産除去債務の考え方を原状回復義務の計上に用いることを決定したことを意味している。敷金に含まれる原状回復義務の合理的な算定は資産除去債務の合理的な算定と同じく測定の問題が潜んでいると考えられる。

そのため、本稿では、まず引当処理と両建処理について費用計上の方法から両処理の相違点を明らかにする。そこでの相違を基に原状回復義務の会計処理における問題点を測定方法の観点から検討し、その問題点を検討する。このことは、両建処理が求められている資産除去債務の負債計上の根拠について引当処理を行う他の将来事象と区分し、それぞれの会計処理の相違を明らかにすることを意味している。その後、中小企業の敷金計上における問題点を検討する。本稿の目的は、資産除去債務の測定に焦点を当て、合理的な金額の算定についての検討を行い、当該測定思考を援用している中小企業会計の敷金における問題を明らかにすることであり、このことは、災害復興時にも必要となる原状回復義務の会計的な捉え方を検討するうえでも必要となると考える。

なお、本稿では、資産除去債務の会計処理の検討において原子力発電所の事例を用いているが、これは、資産除去債務の会計基準適用前に原子力発電所の解体費用は引当処理を行っており、その後、両建処理を行っているという事実に着眼し、会計処理の説明に用いているためであり、資産除去債務という項目を原子力発電所の会計処理と捉えるものではなく、将来の資産の撤去時に発生する原状回復義務を資産除去債務として捉えていることをここで説明しておく。

2. 引当処理による解体費用計上の根拠

まず、両建処理による負債計上をする資産除去債務と、基準公表以前の解体費の会計処理方法である引当処理を導く根拠について検討する必要がある。

ある。なぜなら、現行の企業活動において将来の支出を財務諸表上で認識する必要がある項目は多く、資産除去債務という経済事象と同様の、将来の支出に関して法律上の義務かつ合理的な数値の算定が可能という理由で引当処理により計上が行なわれている項目が少なからず存在するからである。このような項目と区分を明確にしない限り、将来の支出に関する会計処理の選択の必然性は明らかにすることはできない。したがって、引当処理の論拠を明らかにする。

引当処理においては、将来の経済的犠牲の発生の可能性が一定の基準値を超えた場合に負債の定義または認識要件が満たされたと考えられ、一件の負債のみを考慮する場合、認識の基準値を超えなければ負債はゼロであり、基準値を超えれば合理的な金額として測定されることが考えられる。このような負債の計上方法は、負債を直接その公正価値で測定するという観点から行われているのではなく、将来の経済的犠牲を十分に補てんする金額であるかという観点から行われている。当該会計処理は各国の基準にも存在している。例えば、FASBのSFAS第5号「偶発事象の会計 (*Accounting for Contingencies*)」(以下、SFAS第5号)やIASBのIAS第37号「引当金、偶発負債および偶発資産 (*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*)」、企業会計審議会「企業会計原則注解」が挙げられる。

引当処理における費用計上額については、将来発生すると考えられる支出のうち、当期に発生したと考えられる部分についてのみを計上していることがわかる。これは、引当処理において収益と費用の対応原則が重視されているためである(SFAS第5号、第77項)。

引当処理においては、その目的は、偶発事象の発生または不発生により利得または損失が起きるときに財務諸表に資産の取得、負債の減少、資産の減損あるいは負債の発生を認識することである。

この偶発事象の会計では、偶発事象は偶発資産、偶発負債ではなく偶発利得および偶発損失から構

成されるものとみなされている。また、偶発損失が不確実な場合に、その不確実性の解消は負債の発生により表れるとされている。

SFAS第5号では、将来の損失の認識を第一に考えている。SFAS第5号による将来の偶発損失の見積りは、負債が存在し、負債の決済において経済的便益の犠牲が生じる可能性が高い、承認できる正確性を持って量的に表現できる場合のみである。

引当金を設定する場合、その計上要件として次のものが挙げられる。

「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載する。」²⁾とされる。

また、この定義より引当金の要件は以下のように規定されている³⁾。

- ①将来の特定の費用又は損失であること
- ②その発生が当期以前の事象に起因するものであること
- ③その発生の可能性が高いこと
- ④その金額を合理的に見積もることができること

上記の項目について、引当金として計上する考え方では、発生主義に基づく考え方がその根底にあるといえる。太田哲三教授は、「現金主義から発生主義への推移は根本理念の変化を意味する。…(筆者中略)…けれども収益費用配分の結果繰越されるものと通常の意味における財産(資産と負債)とは全然一致させることは困難である。その最も顕著なる物は、ここにいう引当金と繰延資産とである。」⁴⁾とし、発生主義への転換の結果から引当金が生じるとしている。したがって、引当金の計上においては事象の発生とそれによる費用の認識が行われなければならないといえる。

また、経済価値の費消における貨幣の流れや財貨・用役の流れについては岩田巖教授が詳解して

いる。それによれば、「貨幣収支の事実にかかわらしめて収支費用を計上することを抛棄した損益法は、これに代わるに何をもってしたか。あくまでも収支計算を母体とする点においては変わらないのであるが、収支費用の認識および測定を貨幣動態からはなれて、財貨動態に求めるにいたったのである。すわち原則として可能なるかぎり、生産要素の費消および生産物の給付の事実を持って収益費用の発生とみとめ、費消量と給付量にかかわらしめて収益費用の額を決定するということである」⁵⁾とある。したがって、損益計算では、現金の出入りといった事象を確定させるものがないため、その代替物として財貨の価値の流れを追求しており、物量計算に基礎をおくことにより事象の把握をしているといえる。加えて、損益には収益費用計算と給付費消計算の二種があるとし、貨幣動態については、収支の事実による、「単純な収支の比較」⁶⁾のみに用いられるとし、現金主義がこれにあたりと論じている⁷⁾。

以上、引当処理により計上されている負債項目については、現金の収支という経済事象の確認が不可能な項目について、実際に認識可能な生産要素の費消等を用いて測定する手段であるといえる。これは、適正な期間損益計算の観点から妥当性が支持され、将来における財貨の流出を流出時の損益にのみ反映させるのではなく各期の費用に負担さすべく毎期の費用計上が行われているのである。ここでは解体費用の測定方法を用いて確認を行う。

原子炉等の解体費用は、電気事業法による原子力発電施設解体引当金に関する省令によると、①解体費用が多額であり、発電時点と廃止措置時点との間に相当のタイムラグがあること、②解体が発電を行うことによって生ずる費用であること、③解体の標準工程が総合エネルギー調査会原子力部会により示され、合理的費用見積りが可能であること、等から解体時点で費用計上するのではなく、収益・費用対応原則に基づいて発電時点の費用として取り扱うことが世代間負担の公平を図る上で適切であることから、積立を命じているもの

である⁸⁾。

その計算方法は、解体費用の総見積額を発電実績に応じて積み立てる制度（生産高比例法）である。原子力発電所の解体に必要な費用を、原子力発電所の運転開始から停止に至るまでに生み出す想定総発電電力量に対する実際の累積発電電力量に応じて積み立てを行い、累積発電電力量が想定総発電電力量に達した時点で、所要の額が全額積み立てられる仕組みであり、算式を示すと次のとおりである。

$$\text{積立金} = \left(\text{総見積額} \times 90\% \times \frac{\text{累積発電電力量}}{\text{想定総発電電力量}} \right) - \text{前年度積立額}$$

ここで、既述の発生主義会計に則した考え方をを用いると、当期に発生した費用とは当期に発電した電力量に応じて変化することがわかる。すなわち、発電量により費用額を決定することは、発電施設の設備の減耗に応じて解体費用が発生するという考え方に等しいことが指摘できる。

このような考え方は、資産除去債務の両建処理における考え方とは大きく異なるといえる。次では両建処理における考え方を会計処理の計上方法から検討を行う。

3. 両建処理による資産除去債務計上の根拠

両建処理とは、有形固定資産の撤去時点において汚染物質の除去や浄化等により費用が発生する事象に対して、当該資産の取得時に将来の資産の除却にかかると考えられる費用を見積り負債として計上するとともに、関連する固定資産の帳簿価額を負債と同一の金額だけ増加させることによって、資産除去費用を資産化する処理方法である。資産除去債務では、両建処理が求められている範囲は基準より、法的な義務の存在またはそれに準ずる義務の存在が挙げられている。したがって、資産除去債務が法律等で付された有形固定資産を取得した場合、支払いの事実がない状態であっても、有形固定資産の取得原価に将来の支出額を含めて取得原価とし、その後の減価償却手続きを経ることにより費用計上が行われる会計処理方法で

あるといえる。このような会計処理方法では、資産除去債務の計上のタイミングが既述の引当処理とは大きく異なる。

両建処理においては、会計処理に則してその考え方を検討すると、稼働率や発電量といった実際に費消した財の減少は問題としていないことが指摘できる。10年間の使用期間において1年目に計上される費用と10年目に計上される費用では、時の経過に応じた割引を行わない限り同じ金額であり、これは固定資産の減価償却と修繕引当金との相違と同様の相違であるといえる。換言すると、資産除去債務の両建処理では、財の費消に基づいた費用計上を行わないことを認めているといえ、引当処理による計上法とは大きく異なる。

このことは、原子力発電所の汚染除去費用の性格から説明すると、「原子力はそのすべての廃棄物に対する全責任をとって、そしてプロダクトへと完全にこの費用がかかる唯一の大規模なエネルギーを生み出すテクノロジーである。…（中略）…中古の核燃料がリソースとしてあるいは廃棄物として処理される」⁹⁾としており、低レベルの放射性物質と高レベルの放射性物質に分類され、廃棄物を処分することにおける主な目的は人々と環境を守ることから、それに伴う支出が発生する。これは、一度稼働を行うとその稼働の多寡により費用が変動するような性格ではなく、その汚染除去には多額の費用が掛かることを意味しており、かつ、一度でも施設を稼働すると必ず発生する費用といった性格であるといえる。

このような性格の汚染除去責任については、環境関連法に着目すると、国際的な汚染対策の必要から汚染者責任が徹底されており、汚染除去の義務から逃れることは不可能である。したがって、両建処理で負債計上されている資産除去債務の区分要件は、将来の支出に対する裁量がないということであり、将来の支出から逃れられないという意味での確実さを有しているといえることを論拠に引当処理とは異なる会計処理を採用することは一定の妥当性が存在するかのようには思える。

以上の検討から、将来の解体に関連する支出に

ついて2つの会計処理方法における相違は、引当処理が稼働実績という事実に応じてその費用額を算定していることに対して、両建処理では、支出の事実を擬制することにより稼働実績に応じない費用計算の方法を採用している点である。このような相違は、費用計算において時の経過を考慮した割引計算をすると差が出ることとなるが、両建処理による費用計算のほうが期間費用の差がなだらかなり安定的な費用配分方法であるともいえる。

負債計上額の相違から、費用発生のスキームの相違が他の引当処理を行う項目と違うことを指摘でき、費用計算の相違からはより安定的な配分が可能となるといった、2つの側面からの有利性が明らかとなったが、両建処理の本質は、将来支出として表れる費用の発生を期間対応以外の原因と対応させることができない点にあるといえる。

航空機の車輪に対する特別修繕費の会計処理を例にとると、特別修繕引当金として計上できる1期間の費用は、車輪の修繕が必要とされるフライト数（制動距離）に対する当期のフライト数部分のみである。これは、フライトを行わなければ修繕の必要がないためであり、法律により定められている修繕が起きるかは未定であることに起因している。このような性格の費用について、計画があるからという論拠を持って、修繕費を取得時に資産計上し費用配分することは誤った利益計算を行うこととなる。

一方、原子力発電所の如き費用については、使用済核燃料の廃棄に対する費用や使用済設備や土地の汚染浄化が主であり、その設備や土地の除染費用は1年の使用や10年の使用に応じて大きく変わる性格のものではない。したがって、発電量や核燃料の使用量に応じて毎期の費用を決定するような処理方法で不適切であるといえる。このような実際の費消に応じた会計処理を行うことは、将来の支出額総計をなんらかのモデルを使って配分するだけの手法と同義である¹⁰⁾。そのため、より設備等に関連する形での配分方法が採用され、減価償却手続きに含められたのではないかと考えら

れる。

4. 資産除去債務の計上要件とその問題

引当処理における負債計上方法は、見積りによる将来支出の総額×当期の費用発生量/総費用発生量である。このような引当処理による計上は、費用の見越計上であり、「当期の収益ないし利益の一部を予想せられる将来の費用ないし損失に備えて次期以降に繰り延べるための振替手続」¹¹⁾であると述べられる通り、将来の解体や汚染除去、修繕に備えて計上される性質があるといえる。

対して、両建処理による計上方法は、支出額/耐用年数という減価償却手続きを行い費用計算が行われる。そこでの負債項目は未払金としての性格付けが行われると考えられる。これは、有形固定資産の取得原価とすることにより、一旦費用額が確定したもとして把握するとともに期間対応により費用化されない部分を資産として計上する繰延経理そのものであるといえる。

本稿で問題とする点は両建処理による計上を可能ならしめる要件であるから、引当処理と両建処理の比較から、①支出という行為の確実性、②費用発生量の把握の困難性、の2点であるといえる。基準においては、資産除去債務の両建処理における負債計上の根拠として、(1) 自身の意思や裁量により当該取引を変更できないこと、(2) 金額が合理的に算定できること、の2点であり、特にこれらの根拠は、①の要件にとって重要であるといえる。したがって、法律上の義務の存在や法律上の義務に準ずる義務の存在は、自身の意思や裁量により将来の支出が逃れられないことの一種の担保であり、範囲における重要な定義であるが、法律の存在が必要ではなくその本質は裁量がない義務の存在の確定であると考えられているといえる。このような性格は、将来の支出という行為が確実に起きるといことが指摘できる。また、両建処理を採用した場合、各国の基準では取得した有形固定資産の取得原価とすることとなっている。結果として、有形固定資産の減価償却手続きを経て、每期費用化といった処理が行われている。

まず、①支出の確実性であるが、引当処理の将来支出の総額×当期の費用発生量/総費用発生量は換言すると、将来の支出がほぼ起きるといった場合であっても使用頻度に応じた修繕に見られるように支出が生じない場合が存在する。これは、航空機の車輪の場合と同じで、使用に応じて発生する費用に応じた負債計上のことである。これに対して、両建処理は支出額/耐用年数であり、その支出額が確実であることが相違点である。記述の航空機の車輪とは異なり、原子力発電所のような設備の場合は当該設備の汚染除去を行うという契約を結ばないと設備を稼働することができないため、ここでの確実性は大きく異なる。しかしながら、汚染除去という行為の確実性は引当処理を行っている事象、たとえば修繕引当金や退職給付引当金とは異なっているが、測定の確実性についてはそれらの引当処理を行う項目と同じ見積りであり、原子力発電所の解体といった行為の見積りは人類がほとんど直面していない行為のためより金額の測定に関しては困難であるといえる¹²⁾。ここでの測定の不確実性については、敷金計上することとも関連するため後述する。

②費用発生量の把握の困難性についても、引当処理の当期の費用発生量/総費用発生量において総費用発生量は将来の使用に対する見積りである。引当処理が採用される修繕費の場合、当該設備を何年間使用するかの判断は経営者の判断に任せられる部分が多いが、特別修繕費に見受けられるように修繕を行うまでに一定の期間や総量が決まっており、その期間や総量に対して、当期の発生量が費用として計算される。これは、修繕等の事象が起き支出が確実となるタイミングが見積られた総費用発生量に達した時点であることに起因していることが特徴であるといえる。一方、両建処理の支出額/耐用年数については、汚染に対する当期の原因を紐づけることが困難な場合が想定されている。原子力発電所の場合、建屋などに対する汚染は多寡に関係なく法律のより定められた方法で汚染除去が実行されなければならない。これは原子力発電所の特殊な性格を他の事象から区

分するという観点からは有効であるといえ、同じく化学工場や石油掘削設備にも当てはまるといえる¹³⁾。したがって、引当処理をすべき事象とは異なり、その費用発生量に応じた計上が行われず稼働等の事由が直接汚染除去を生起することが特徴である。汚染除去についてある一定の閾値が設定されておりそれを超えた場合に初めて汚染除去の義務が発生するような事象については引当処理をするほかなく、両建処理をすべき事象と性格が異なるため、この要件は両建処理と引当処理を区分する要件であるといえる。

以上のことから、引当処理は費用総額に対してなんらかの費用の発生原因に基づいた配賦により費用計上を行い支出に備えるという会計処理であるといえ、一方、両建処理は将来の支出額の見積り計上のみを行う会計処理方法であることがわかる。またこのように認識後の測定においていかなる項目に応じて費用を計上していくかについて、両建処理は使用期間に対応させ配分を行っているため、使用量等に応じて配分する方法との相違を問題とし、検討する必要があるといえる。

5. 中小企業に対する適用可能性

日本の基準においては資産除去債務に対する測定が行われ、資産除去債務の合理的な金額が見積られたときに負債として計上されることとなる。資産除去債務の履行時期を予測することや、将来の最終的な除去費用を見積ることが困難であるため、合理的に資産除去債務を算定できない場合もある。当該債務の金額を合理的に見積ることができない場合は注記を行うことになる。ここで合理的な金額の算定とは、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)で算定することを意味する。

原状回復義務は中小企業であってもその計上が求められている¹⁴⁾が、その測定にあたってはいかなる性格が合理的な算定を満たすのかは不明である。したがって、本節では中小企業の資産除去債務の計上可能性について、日本企業の計上状況か

ら問題点を検討したい。

まずは、見積りについて国の機関の承認が必要な原子力発電所の解体費用についてであるが、資産除去債務として計上されている項目として原子力解体費用引当金と同額の金額を計上している中国電力のような企業も存在しており¹⁵⁾、資産除去債務の両建処理で求められた見積りの合理的な算定よりも引当処理の計上方法を用いる企業があるように見積りには様々な方法が存在している。また、株式会社ファーストエスコのように資産除去債務を見積ることができないため資産除去債務を計上しないと記載も見受けられ¹⁶⁾、資産除去債務の存在だけを注記で公表する企業も存在する。したがって、資産除去債務の測定には上場企業であっても計上が困難であることがわかる。

当該測定の困難性については、資産除去債務の会計基準を世界で初めて設定した米国でも問題になっており、Wiley GAAP 2017によると、「資産除去債務の見積りに関して、情報作成者自身のリスクを調整した割引率を用いる現在価値手法による予測は、観測可能性が欠落している」¹⁷⁾とし、当該理由を「レベル3のインプット」であるからとしている。ここで米国のAccounting Standards Codification（以下、ASC）のTopic820-10-35-37によると、公正価値による見積りには高い階層と低い階層が存在しており、最も高い階層は固有の資産および負債に活発な市場が存在している場合の公正価値（レベル1インプット）であり、最も低い階層は市場が存在しないレベル3インプットである、としている。このような考え方はSFAS第157号における公正価値のレベル1から3の考え方と近く、レベル1では、「インプットは、報告事業体が測定日現在において入手し得る同一の資産または負債の活発な市場における公表価格（非修正）である」（SFAS第157号、第24項）と規定されている。また、レベル3についても、「インプットは、当該資産又は負債の観察不能なインプットをいう。観察不能なインプットは、観察可能なインプットが入手不能な範囲で公正価値を測定するために使用しなければならない。それによ

り、測定日現在で当該資産又は負債について市場活動が殆どない状況がもしあれば、その状況に関してその使用を許容することになる。しかし、公正価値による測定の目的は同一、すなわち当該資産を保有し又は負債を負う市場参加者の観点からの出口価格にとどまる。それゆえ、観察不能なインプットには、当該資産又は負債の価値を決定するに当たり市場参加者が使用するであろう仮定（リスクに関する仮定を含む）に関する報告事業体自体の過程を反映させなければならない」（SFAS第157号、第30項）とし、市場参加者を仮定することから測定が発算することを認めている。

このように米国において合理的な測定は市場を担保に行うため困難なことがあるとされる。また、日本においても同様に測定が不可能な市場が存在しない取引があり、測定においてこれも求める資産除去債務の会計処理は基準通りに計上が行われるか疑問である。中小企業ではこれらの将来支出を合理的な見積りの算定ができないため計上を行わずに、支出時に一括で費用認識すると、財務基盤の弱いため利益計算に与える影響は大きく利害関係者に様々な問題が出てくることも考えられる。

以上のように、原状回復義務に対する合理的な見積りの算定は、客観的な観測数値の欠落により困難な場合が想定される。この測定の困難性を前提とし、中小企業の会計に関する指針の検討を行いたい。

先述の通り、現在は敷金にかかわる金額を資産除去債務として計上することが「中小企業に関する会計基準」で定められており、資産除去債務の会計基準の適用指針を援用した敷金計上が求められている。すなわち、「敷金は、取得原価で計上する。このうち、建物等の賃貸借契約において返還されないことが明示されている部分の金額については、税法固有の繰延資産に該当し、賃貸借期間にわたって償却する。また、返還されないことが明示されていない部分の金額については、原状回復義務の履行に伴い回収が見込まれない金額を

合理的に見積ることができる場合は、当該金額を減額し、費用に計上する」という記載がある。

敷金の会計処理については、次の通りである（資産除去債務に関する会計基準の適用指針、設例6）。

1. 前提条件

Z社はY社との間でC建物の賃貸借契約を締結し、20X1年4月1日から賃借している。

また、Z社は同日に1,000を、Y社に敷金として支払っている。Z社の決算日は3月31日である。Z社の同種の賃借建物等への平均的な入居期間は5年と見積られている。

2. 会計処理

(1) 20X1年4月1日 Z社はC建物の賃貸借契約に関連してY社に敷金を支払っているため、資産計上を行う。

(借) 敷金 1,000 (貸) 現金預金 1,000

敷金が計上されているため、ここでは、資産除去債務の負債計上及びこれに対応する除去費用の資産計上を行わない方法によることとした。

(2) 20X2年3月31日 敷金のうち500について原状回復費用に充てられるため返還が見込めないと認められたことから、Z社の同種の賃借建物等への平均的な入居期間（5年）で費用配分することとした。

(借) 費用 100 (貸) 敷金 100

(敷金の償却)

敷金の取得額をまずは取得原価で資産計上し、原状回復義務の支出として敷金の返還がないと認められる部分だけを費用として認識する方法が要求されていることがわかる。中小企業の会計に関する指針でも敷金の取り扱いはこれに準ずる処理といえる。当該処理では原状回復義務の見積りを行う必要があるが、先述の通り合理的な見積りが困難な場合が多いと考えられ指針通りの計上が可能かは疑問である。これについては、賃貸借契約の原状回復義務の測定が困難で資産除去債務が計上できないというファーストエスコと同様の問題があるといえる。

資産除去債務の測定において、原子力発電所の

解体費用の総額のように国で定められた方法で算定できる一部の事象を除き、多くの場合は困難であるといえる。それは、原状回復義務は一定金額で義務の解除が確定するような性格ではなく実際に支出を行う必要があることや、賃貸契約においては賃貸を続けることで原状回復義務自体が発生しない状況があるからである。

6. おわりに

本稿では、まず引当処理と両建処理についての検討を行い両処理の相違点を明らかにすることを目的に検討を進めてきたが、費用計上の方法に焦点を当て引当処理と両建処理の相違を挙げると次の2点を挙げるができる。それは、①支出という行為の確実性、②費用発生量の把握、の捉え方の相違であるといえる。②費用発生量の把握についてであるが、引当処理の当期の費用発生量/総費用発生量において総費用発生量は将来の使用に対する見積りである。引当処理が採用される修繕費の場合、当該設備を何年間使用するかの判断は経営者の判断に任される部分大きい、特別修繕費に見受けられるように修繕を行うまでに一定の期間や総量が決まっており、その期間や総量に対して、当期の発生量が発生した費用として計算される。これは、修繕等の事象が起き支出が確実となるタイミングが見積られた総費用発生量に達した時点であることに起因していることが特徴であるといえる。一方、両建処理の支出額/耐用年数については、汚染に対する当期の原因を紐づけることが困難な場合が想定されている。これは将来の支出額を対応年数で配分しているという会計処理からも明らかである。

以上のことから、引当処理は費用総額に対してなんらかの費用の発生原因に基づいた配賦により費用計上を行い支出に備えるという会計処理であるといえ、一方、両建処理は将来の支出額の見積り計上のみを行う会計処理方法であることがわかる。またこのように認識後の測定においていかなる項目に応じて費用を計上していくかについて、両建処理は使用期間に対応させ配分を行っている

ため、使用量等に応じて配分する方法との相違を問題とし、検討する必要があるといえる。

次に相違を基に原状回復義務の会計処理における問題点を測定方法の観点から検討した。そこでは、認識後の測定における困難性を指摘するとともに、合理的な見積りの算定は上場企業においても難しいという現状を有価証券報告書の財務諸表からも明らかにしている。将来の支出に対して合理的な見積りを行い、敷金から控除する原状回復義務の計上についても同様の困難があることを指摘している。原状回復義務は一定金額で義務が解除されるような性格ではなく実際に支出を行う必要があることや、賃貸契約においては賃貸を続けることで原状回復義務自体が発生しない状況があるなかでこのような性格の義務を、原子力発電所のような汚染除去義務と同様の処理を求めべきかを問題点として今後の検討すべき課題とした。

【注】

- 1) 例えば、内川菊義教授は資産除去債務について、「収益量を問題としない「適用指針」設例Ⅰの「資産除去債務の両建処理」の方法は、明らかに資産負債アプローチにもとづいていると推定できる」とし、資産負債両建処理の中に潜む重大な問題点として、「資産除去債務が法律上の義務であることを理由に、「設備A」の取得時においては、双務未履行の状態にある、資産除去用役の提供とその対価の支払債務のうち、前者の資産除去用役の提供という取引事象の存在をまったく無視して、後者の資産除去の支払債務のみを取り上げ」としている。そして当該資産除去用役は設備の「取得時においては、まだ受け取っていない用役であって、「設備A」の装置運搬などのように、「設備A」の稼働を可能にするために、すでに受け取った用役ではない。」とし、正確な利益を算出する適正な会計処理の方法として、「資産除去債務は、企業会計上の負債ではない。それは引当金である」と結論付けている。
- 2) 企業会計審議会「企業会計原則注解」、1982年7月、第18項。
- 3) 本要件については、日本の企業会計原則だけでなく、米国では、SFAS第5号、IASBでは、IAS第37号において同様の記述が存在しており、各基準設定団体において相違は見受けられない。
- 4) 太田哲三「引当金の理論と実体」『企業会計』第19巻第12号、1967年11月、30-31頁。
- 5) 岩田巖『利潤計算原理』同文館、1956年、140頁。
- 6) 岩田巖『利潤計算原理』同文館、1956年、137頁。
- 7) 岩田巖『利潤計算原理』同文館、1956年、140頁。

- 8) 総合資源エネルギー調査会 電気事業分科会 原子力発電投資環境整備小委員会：「総合資源エネルギー調査会電気事業分科会原子力発電投資環境整備小委員会報告書」経済産業省、2007年5月、15頁。
- 9) World Nuclear Association, Radioactive Waste Management Updated September 2014, September 2014.
- 10) 将来の支出総額に対して1期間の燃料使用の実績を用いた費用配分の計算は可能である。例えば、汚染に対する支払総額1,000に対し、想定される燃料が1,000、当期に使用した燃料が100であるとすると期間費用は100である。
- 11) 杉本典之『引当経理と繰延経理』同文館、1981年、130頁。
- 12) 東京電力の平成27年度の決算報告書によると、資産除去債務の金額は7700億円計上されている。しかしながら、経済産業省は2016年12月9日、東京電力福島第1原子力発電所の廃炉費用総額が約8兆円にのぼるとの見積りを公表しており、その費用の合理的な見積りが行われているとは考え難い。
- 13) SFAS第19号「オイルおよびガスの製造にかかわる企業の会計と報告 (Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies)」は、SFAS第143号が公表された時点で汚染除去に関しては資産除去債務の会計処理に置き換えられた。
- 14) 「中小企業の会計に関する指針」第39項敷金に資産除去債務と関連する項目とする記載があり、返還される見込みが明示されていない項目で合理的な金額の見積りができるものを費用計上することができる」とある。
- 15) 中国電力株式会社「有価証券報告書 平成26年度」、63頁、87頁。
- 16) ファーストエスコの財務諸表によると、「2 連結貸借対照表に計上している以外の資産除去債務 当社及び連結子会社の本社、並びに当社関西事業所のオフィスは、不動産賃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おりますが、当該債務に関連する賃借資産の使用期間が明確でなく、現時点において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ません。そのため、当該債務に見合う資産除去債務を計上しておりません。」という記載があり、資産除去債務の測定ができないため計上を行わない企業も存在している。
- 17) Flood, Joanne M. Wiley GAAP 2017: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles, Wiley, 2016, p.455.

【参考文献】

- ・ FASB, Statements of Financial Accounting Standard No.5, Accounting for Contingencies, March 1975.
- ・ FASB, Statements of Financial Accounting Standards No.19, Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies, December 1977.
- ・ FASB, Discussion Memorandum: An analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial

- Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement ,December 1976. (津守常弘監訳『FASB財務会計概念のフレームワーク』中央出版社,1997年.)
- ・ FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.6, Elements of Financial Statements, December 1985.(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,2004年.)
 - ・ FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.7, Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements, February 2000. (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,2004年.)
 - ・ FASB, Exposure Draft, Accounting for obligations associated with the retirement Long-Lived Assets, February 2000.
 - ・ FASB, Statements of Financial Accounting Standard No.143, Accounting for Asset Retirement Obligations, June 2001.
 - ・ FASB, Interpretation No.47, Accounting for Conditional Asset Retirement Obligations, March 2005.
 - ・ FASB, Statement of Financial Accounting Standards No.157, Fair Value Measurements ,September 2006.
 - ・ Flood, Joanne M. Wiley GAAP 2017: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles, Wiley.
 - ・ IASB, International Accounting Standard No.16, Property, Plant and Equipment, May 2008.
 - ・ IASB, International Accounting Standards No.37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, September 2009.
 - ・ Peterson, Raymond H. Accounting for Fixed Assets 2nd ed., John Wiley & Sons, Inc.,March 2002.
 - ・ World Nuclear Association, Radioactive Waste Management Updated September 2014, September 2014.
 - ・ 岩田巖『利潤計算原理』同文館,1956年。
 - ・ 太田哲三「引当金の理論と実体」『企業会計』第19巻第12号、1967年11月、30-36頁。
 - ・ 株式会社ファーストエスコ「有価証券報告書 平成28年度」
http://www.ef-on.co.jp/ir/library/pdf/financial_report/160927001.pdf
 - ・ 企業会計審議会「企業会計原則注解」、1982年7月。
 - ・ 企業会計基準委員会「企業会計基準第18号 資産除去債務に関する会計基準」、2008年3月。
 - ・ 企業会計基準委員会「企業会計基準適用指針第21号 資産除去債務に関する会計基準の適用指針」、2008年3月。
 - ・ 経済産業省「総合資源エネルギー調査会 電気事業分科会 原子力発電投資環境整備小委員会報告書」経済産業省、2007年5月。
 - ・ 経済産業省「総合資源エネルギー調査会 電力・ガス事業分科会 電気料金審査専門小委員会 廃炉に係る会計制度検証ワーキンググループ 原子力発電所の廃炉に係る料金・会計制度の検証結果と 対応策」経済産業省、2013年9月。
 - ・ 経済産業省「総合資源エネルギー調査会 電力・ガス事業分科会 電気料金審査専門小委員会 廃炉に係る会計制度検証ワーキンググループ 廃炉を円滑に進めるための会計関連制度の詳細制度設計について」経済産業省、2014年12月。
 - ・ 経済産業省「東京電力改革・1F問題委員会 東電改革提言」、2016年12月。
 - ・ 杉本典之『引当経理と繰延経理』同文館,1981年。
 - ・ 中国電力株式会社「有価証券報告書 平成26年度」
<http://www.energia.co.jp/ir/pdf/ir13-h26.pdf>
 - ・ 日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、企業会計基準委員会「中小企業の会計に関する指針」平成29年3月。
 - ・ 森田哲彌, 宮本匡章編著『会計学辞典 (第五版)』中央経済社,2008年。
 - ・ 山下寿文編著『偶発事象会計の展開-引当金会計から非金融負債会計へ-』創成社,2007。