

取得原価における将来支出の検討 —資産除去債務の会計処理に基づいて—

生島 和樹*

要 旨 本稿では、資産除去債務として計上する項目と同額が取得原価として計上されるという基準の両建処理に焦点を当て、取得原価に含まれる資産除去債務の性格付けおよびその論拠を検討する。加えて、資産除去債務の取得後における修正に焦点を当て、資産除去債務の再評価と取得原価の配分との関係性を検討することを第二の目的としている。以上の検討により、負債として認識された資産除去債務と同額を、有形固定資産購入時の取得原価に含めることの影響を明らかにする。

キーワード 資産除去債務、両建処理、取得原価、配分

1. はじめに

会計基準における資産除去債務計上の考え方としては、引当処理での計上から、資産の取得時に将来の支出の全額を計上する両建処理へと会計処理の変更が起きた。つまり計算構造的には、なんらかの費用発生原因の把握により段階的に将来の支出額を引き当てていた会計処理方法を、費用発生原因の把握をやめ将来支出の金額の直接的な認識を行う会計処理への変化が指摘できる¹⁾。このことは、資産除去債務という将来支出の総額を現在価値で認識することを意味しており、「有形固定資産のこのような除去に関する将来の負担を財務諸表に反映させることは投資情報として役立つという指摘などを踏まえ、資産除去債務とこれに対応する除去費用に関する会計基準の検討を行ってまいりました。」(「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」の公表」公表にあたって) とするように投資意思決定に役立つ情報の提供という観点から基準が設定されていることが確認できる²⁾。

将来の支出額の総額の表示は引当処理に比して、有形固定資産の取得時点において将来の支出義務が確定しているならそれを把握し、投資家へ情報提供することは投資情報として有用である(企業会計基準第18号、第28項)と述べられている。しかしながら、負債の計上額と同額を有形固定資産の取得原価に含めることは取得原価との関係では問題になるように思える。先行研究においても、加藤[2001]は、「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)、「将来経済利益」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。」(加藤[2001] 11頁) という主張や、

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

大日方 [2013] は、「SFASNo.143 では、除去債務の負債計上が重視される一方、その相手勘定の資産性についての検討が犠牲にされてしまった。」(大日方 [2013] 143 頁) といった主張をしているが、有形固定資産の取得原価とすることやその配分についての検討は十分でないと考えられる。

本稿では資産除去債務として計上する項目と同額が取得原価として計上されるという基準の両建処理に焦点を当て、取得原価に含まれる資産除去債務の性格付けおよびその論拠を明らかにすることが第一の目的である。その後、資産除去債務の取得後における修正に焦点を当て、資産除去債務の再評価と取得原価の配分との関係性を検討することを第二の目的としている。以上の検討により、負債として認識された資産除去債務と同額を、有形固定資産購入時の取得原価に含めることの影響を明らかにする。

2. 基準における資産除去債務計上とその論拠

資産除去債務の会計基準は、日本基準だけでなく米国会計基準³⁾や国際会計基準にも存在している。すなわち、企業会計基準 18 号「資産除去債務に関する会計基準」(以下、企業会計基準 18 号とする。)、SFAS 第 143 号「資産除去債務に関する会計 (Accounting for Assets Retirement Obligations)」(以下、SFAS 第 143 号とする。)、IASB の IAS 第 16 号「不動産、設備、装置 (Property, Plant and Equipment)」(以下、IAS 第 16 号とする。))および IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産 (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)」(以下、IAS 第 37 号とする。))が挙げられる。そこでは、一様に資産除去債務の計上時に、同額を資産の取得原価に含めることを規定している。先述した通り、資産除去債務として認識される項目は基準公表以前では引当処理により認識されており、基準公表後に両建処理へと変更がなされている。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、負債の総額が把握できることおよび有形固定資産の取得原価に含めることが特徴といえる。このような特徴を有する処理方法への変更は、将来の支出義務から逃れられないことを論拠として考えることができる⁴⁾。引当処理では将来の汚染の除却において、除却行為に対する支出と当該支出を発生させる原因が把握できるかどうか、それが収益との対応関係で把握できるかという問題が存在している。これに対して、両建処理では、費用発生原因の決定について、有形固定資産の取得時点において費用の発生原因が何であるかは問題としていない。したがって、将来の支出に関する義務を負債として直接把握することを求めていると考えられる。

そのため、まずは本章において資産除去債務の会計処理について当初認識後の測定および配分について概説する。測定においては、議論の対象となる取得時の測定および、その後の修正があった場合のみを対象に整理を行う。

日本基準においては、資産除去債務が認識され合理的な測定が可能な場合、資産除去債務が負債として計上される。ここでの合理的な測定として、公正価値だけでなく自己による支出額の見積りを用いることができることが特徴である (企業会計基準第 18 号、第 6 項)。資産除去債務相当額は、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こととし、付随費用と同様の扱いとして説明がなされている (企業会計基準第 18 号、第 7 項、第 41 項)。

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。また、見積りの変更による調整額は、資産除去債務の帳簿価額及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。

また、米国基準においても公正価値の合理的見積りがなされうるならば、企業は資産除去債務の負債の公正価値を、それが発生した期間に

において認識しなければならないとされる（SFAS 第 143 号、第 3 項）。また、関連する有形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しなければならない（SFAS 第 143 号、第 11 項）と規定されている。日本基準との相違点は測定において公正価値測定しか認めていない点である。その後の期間において資産除去費用を体系的で合理的な方法によって、耐用年数にわたって費用に配分しなければならない。

見積りの変更は、当初認識後における将来キャッシュ・フローの変更による負債の変動について、毎期再評価を行うのではなく、法律の改定や重大な見積りの変更があったときに行われ、負債の帳簿価額および有形固定資産それぞれの増減として認識されるとしており、見積りの変更時に限って評価を直すということ（SFAS 第 143 号、第 15 項）が規定されている。

国際会計基準では、資産除去債務が構成要素の一部として認識されるためには IAS 第 37 号における引当金の認識を満たす必要がある。引当金の認識について、過去の事象の結果として現在の債務（法的または推定的）を有しており、当該債務を決済するために経済的便益を持つ資源の流出が必要となる可能性が高く、当該債務の金額について信頼性のある見積りができる場合である（IAS 第 37 号、第 14 項）。当該債務が引当金として認識された場合、IAS 第 16 号の資産の取得時の原価を決定する構成要素のうちの一つである付随費用として資産に上乗せされる

（IAS 第 16 号、第 16 項）として負債の計上と資産計上を行う両建処理が求められる。付随費用として計上された費用は、当該債務が付された資産の減価償却を通じて各期に費用配分される（IAS 第 16 号、第 43 項）。また、IAS 第 16 号における固定資産の再評価は資産除去債務においても対象となる。そこでの再評価は毎期末行われるとされ 2 つの方法がある（IAS 第 16 号、第 35 項）。第 1 法は再評価した価額に対して取得原価と減価償却累計額の金額を比例的に変動

させる方法であり、第 2 法は減価償却累計額を相殺し、資産評価を行う方法である。

以上、会計基準の整理から異同点をまとめると次の通りとなる。

図表 1 資産除去債務の会計処理の国際比較

	日本基準	米国基準	国際基準
会計処理	両建処理	両建処理	両建処理
算定方法	公正価値 自己の支出見積り	公正価値	公正価値
取得後修正 タイミング	重大な変更	法律の改定 重大な変更	毎期末
取得後修正 方法	取得原価に減算	取得原価に減算	(1) 取得原価 (2) 再評価モデル

（出所）筆者作成

有形固定資産の取得時点において資産除去債務と同額をその取得原価に含めることの論拠は、「対応する除去費用をその取得原価に含めることで、当該有形固定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」（企業会計基準第 18 号、第 34 項）との記載や、「資産除去に対する支出の反対項目は有形固定資産の操業に不可欠、およびその前提となると考え、現在の会計実務は資産の取得原価の基礎に、その使用のために当該資産を準備することに必要なすべてのコストを含むことに注目」（SFAS 第 143 号、第 B42 項）した結果であるとの記載がなされている。この点について、本稿では取得原価となること、および、その後の配分を基準が求めていることに従い、取得原価と資産除去債務の関係を検討する。

3. 資産除去債務会計における取得原価の検討

会計基準において資産除去債務を負債に計上し、同額を資産として計上することは確認をした。そこでの性格付けは、投資について回収すべ

き額ということが基準からは読み取れるが、有形固定資産の取得時における資産計上との関係では、現時点では行われていない将来の支出を取得原価とすることといった問題が生じる。ここでは取得原価主義における支出額の意味とその配分について検討を行う。

先行研究において様々な研究者が取得原価についての検討を行っているが、桜井 [2019] は、「購買市場で資産が取得された過去の時点での支出額である。」(桜井 [2019] 82 頁) と定義し、取得原価額は、「契約書・送り状・支払い記録などの証拠に基づき、客観的に測定することができる」(桜井 [2019] 82 頁) ことから、客観的に測定できるとしている⁵⁾。

また、斎藤 [2013] は、「ひとくちに原価主義といわれてきたものには、原価(コスト)を対象とみたキャッシュフローの期間配分と、原価をいわば尺度にした資産価値の評価との、2つの意味があることがわかる。前者は資産評価と利益認識の関係を定める枠組みの問題であり、後者は資産のストックに具体的な数値(金額)を割り当てる測定の問題である」(斎藤 [2013] 81 頁) としている。このうち本稿においては、原価を対象とみたキャッシュ・フローの期間配分に焦点を当てる。したがって、配分を含めた取得原価の意義を整理する必要があるといえる。

支出原価の配分について武田 [2009] は、有形固定資産を物的属性および貨幣的属性に分けて説明を行っている。そこでは、物的属性を事実関係システムとして給付能力および給付能力の減少を挙げ、これが貨幣的属性の数関係システムにおける取得原価と減価償却費の関係と一致とみなすことにより減価現象と減価償却費の関係を説明している(武田 [2009] 397-398 頁)。したがって、取得原価とその配分については、客観的な証拠を伴う過去の支出額を、物的属性と貨幣的属性の関連性から配分を行っていると考えることができる。

このような取得原価と配分の関係性を資産除去債務の両建処理に当てはめて考えてみると、

支出が行われていない資産除去債務相当額を取得原価とすること、また、その取得原価を配分していることが取得原価と配分の関係から問題となる。換言すると、資産除去債務会計基準が意図する投資について回収すべき額の計算⁶⁾とは、一見すると取得原価の配分と同じ意味で捉えることを意図していると考えられるが、法的な義務に限定をしたとしても支出するという事実の確定しか行われておらず⁷⁾客観的な過去の支出といえるかが問題となることを意味している。

そこで取得原価について支出が行われていない未払金による有形固定資産の取得を考慮して取得原価と配分の関係を検討したい。未払金による有形固定資産の取得は、実際の支出が取得時点でなされていない取引だが、それに伴う確定債務の金額を取得原価としている。これは、資産が取得された過去の時点での支出額であるとも考えられるが、支出が行われていないという事実焦点を当てると未払金が支出額を構成する論拠を考える必要がある。

この点について、森田 [1979] は、「貸借対照表上の非貨幣資産をその取得原価を基準にして評価するという点に特徴があり、それらは時価主義会計に対立する会計体系を意味する。」(森田 [1979] 49 頁) とし、そこでの原価については、「期首資本を構成している棚卸資産や固定資産のごとき非貨幣性資産をその取得原価で評価しているということは、それが具現する貨幣資本を自由選択性資金とみているのではなく、かつて自由選択性資金であった貨幣がこれらの資産に投下され、拘束された状態にあることを前提とした処理にほかならない。」(森田 [1979] 59 頁) と主張しており、実際の支出額ではなく、取得原価の決定時点における自由選択性資金の拘束を原価として取り扱っている。また利益計算との関係については、「実現主義とは、いったん何らかの財に投下され拘束された貨幣資本についてはそれが消滅し、その対価として自由選択性資金の形で貨幣資本が流入した場合に、初めて利益を認識するという基準である」(森田

[1979] 61 頁) とし、先述した拘束性に基いて利益計算を主張している。

未払金により取得した有形固定資産の取得原価を検討すると、確定債務たる未払金が正常に取引されたなら未払金の消滅が起きるだけであるが、未払金の金額の修正が行われた場合、その修正により発生する損益をどのようにとらえるかの検討が必要である。

資産の取得時点における確定した支出額を投下した資本の拘束と考えるのであれば、その後の修繕や未払金の修正はそれぞれ有形固定資産とは別の取引として考えられる。現行の会計制度では、外貨建取引の未払金に対する為替差損のみを認識し取得原価の修正は行われていないため、未払金と資産の取得は別の取引として考えられている。この点について、石田[2015]は、「為替差損益は貴社の購入した機械装置の円換算により生じたものではなく、貴社から納入先への購入代金の支払債務（未払金）である 100,000 米国ドルの支払により生じたもの」（石田[2015] 38 頁）とし、取得原価の修正は行わないことを明らかにしている。また、柴[1983]は、「歴史的事実としての外貨取引をその時点における経済的事実としての為替レート（取引レート）に基づいて換算するので、換算額は歴史的事実を示す。」（柴健次[1983] 178 頁）としており、支払い時の金額についての差額は取得原価に影響を与えないと主張している。したがって、投下資本における自由選択性資金の拘束性については、資産の取得時点における拘束性を原価としていることを現行の会計制度においては確認することができる。

また、自由選択性資金の拘束の観点から、現行の会計制度において取得原価に含まれていない特別修繕引当金等の費用について区分を考えると、特別修繕引当金においては修繕をするか否かの選択権が資産の所有者にあるため、資産除去債務のような義務とは性格が異なるといえる。資産除去債務は資産の稼働により、計画期間にわたって使用を中止しても汚染除去や環境修復

が求められており、計画途中での売却や除却が考えられる特別修繕引当金が求められる資産とは義務の性格が異なるのである。したがって、投資について回収すべき額の計上を行うという基準の説明は、過去において支出した金額の回収ではなく、取得時点における逃れられない義務による自由選択性資金の拘束を意味するといえる。

以上の検討から、資産除去債務を取得原価とすることは、資産の取得時点における自由選択性資金の拘束をその評価額としていることを意味しており、実際の支出額とは別の拘束された部分について支払い時に修正が起きた場合は、支払いによる損益計算として取得原価とは別の損益が認識されることとなる。

4. 資産除去債務における取得後の再評価についての検討

各国の基準で求められている資産除去債務の両建計上について論拠を検討したが、有形固定資産に自由選択性資金であった貨幣が資産に投下され拘束された状態と同じと考えられており、当該拘束性を表す勘定として資産除去債務を性格づけることで両建処理を説明されているとした。当該拘束性については、取得原価への未払金の算入や将来支出である修繕引当金、借入金等の金利を含めていない現行制度においては、有形固定資産の取得時点での拘束性を意味していることも明らかにした。

資産除去債務の測定については、将来の支出先、支出時期、支出金額が確定していない条件付債務であり、かつ、実際に汚染の除去は取得時においてなされていないため合理的な見積りである。そのため、資産除去債務においては、取得時の当初認識だけでなく、取得後の修正も規定が存在している。したがって、本節においては、取得後の修正と取得原価について設例を用いて、取得後の修正と取得原価の配分過程を検討したい。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」における「設例

5]を用いて検討を行う。なお、[設例 5]では時の経過による利息を考慮しているが本稿では時の経過を考慮しないこととする。

設例

- ・X1 年期首に資産除去債務が付された設備を 10,000 で購入
 - ・残存価額 0、耐用年数 5 年
 - ・取得時の資産除去債務は 1,200 と見積られた
 - ・X2 年度決算時 (X3/3/31) に資産除去債務の見積り金額が 1,500 となった
 - ・X3 年度決算時 (X4/3/31) に資産除去債務の見積り金額が 1,000 となった
- ※設備部分について減価償却を行うが毎期 2,000 が計上されるのみなので仕訳からは除外

適用指針で説明されている現行基準の会計処理は次の通りとなる。

(1) 20X1 年 4 月 1 日

- ・設備の取得と関連する資産除去債務の計上
- | | | |
|--------|------------|-------|
| (借) 設備 | 1,200 | |
| | (貸) 資産除去債務 | 1,200 |

(2) 20X2 年 3 月 31 日

- ・資産計上した除去費用の減価償却
- | | | |
|----------------|-------------|-----|
| (借) 費用 (減価償却費) | 240 | |
| | (貸) 減価償却累計額 | 240 |

※20X1 年 4 月 1 日における除去費用資産計上額 $1,200 / 5 \text{ 年} = 240$

(3) 20X3 年 3 月 31 日

- ・資産計上した除去費用の減価償却
- | | | |
|----------------|-------------|-----|
| (借) 費用 (減価償却費) | 240 | |
| | (貸) 減価償却累計額 | 240 |

・将来キャッシュ・フロー見積額の増加による資産除去債務の調整

- | | | |
|--------|------------|-----|
| (借) 設備 | 300 | |
| | (貸) 資産除去債務 | 300 |

(4) 20X4 年 3 月 31 日

- ・資産計上した除去費用の減価償却
- | | | |
|----------------|-------------|-----|
| (借) 費用 (減価償却費) | 340 | |
| | (貸) 減価償却累計額 | 340 |

※20X1 年 4 月 1 日における除去費用資産計上

額 $1,200 / 5 \text{ 年} + 20X3 \text{ 年に資産計上した除去費用 } 300 / 3 \text{ 年} = 340$

・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

- | | | |
|------------|--------|-----|
| (借) 資産除去債務 | 500 | |
| | (貸) 設備 | 500 |

※期末時点の設備 1,000、減価償却累計額 820

(5) 20X5 年 3 月 31 日

- ・資産計上した除去費用の減価償却
- | | | |
|----------------|-------------|----|
| (借) 費用 (減価償却費) | 90 | |
| | (貸) 減価償却累計額 | 90 |

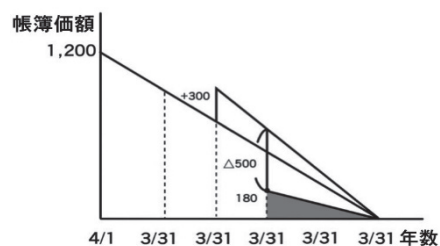
(6) 20X6 年 3 月 31 日

- ・資産計上した除去費用の減価償却
- | | | |
|----------------|-------------|----|
| (借) 費用 (減価償却費) | 90 | |
| | (貸) 減価償却累計額 | 90 |

・資産除去債務の履行

- | | | |
|------------|--------|-------|
| (借) 資産除去債務 | 1,000 | |
| | (貸) 現金 | 1,000 |

図表 2 全期間における費用配分 (日本基準および米国基準)



(出所) 筆者作成

適用指針における会計処理を検討すると、20X6 年 3 月 31 日までの全期間における資産除去債務部分に係る減価償却累計額の総額は 1,000 となっており、これは将来の支出時点における資産除去債務の支出額と一致している。したがって、当初の自由選択性資金の拘束として捉えられた金額 1,200 が将来の支出額の修正時に変動していることを意味しており、設備勘定を既支出の勘定ととらえているのではなく、将

来の支出額と同額になるように修正しているといえる。つまり、取得原価の意義が将来の支出額の変動に影響を受けていることが修正を含めた配分からは明らかとなる。

上記の会計処理方法は日本基準および米国基準では同じであり、結果として、2つの基準の会計処理は、将来の支出額と同額を配分しようとする考え方を採っていることがわかる。

一方で、国際基準による会計処理では、見積りの修正を毎期末行うこととし、その処理は第1法、第2法と存在し、設例を用いると次の通りとなる。

第1法

(1) 20X1年4月1日

・設備の取得と関連する資産除去債務の計上

(借) 設備	1,200	
	(貸) 資産除去債務	1,200

(2) 20X2年3月31日

・資産計上した除去費用の減価償却

(借) 費用 (減価償却費)	240	
	(貸) 減価償却累計額	240

※20X1年4月1日における除去費用資産計上額 $1,200 / 5 \text{年} = 240$

(3) 20X3年3月31日

・資産計上した除去費用の減価償却

(借) 費用 (減価償却費)	240	
	(貸) 減価償却累計額	240

・将来キャッシュ・フロー見積額の増加による資産除去債務の調整

(借) 設備	500	
	(貸) 減価償却累計額	200
	資産除去債務	300

※期末時点の設備 1,700、減価償却累計額 680

(4) 20X4年3月31日

・資産計上した除去費用の減価償却

(借) 費用 (減価償却費)	340	
	(貸) 減価償却累計額	340

※20X3年3月31日における除去費用資産計上額 $1,020 / 3 \text{年} = 340$

・将来キャッシュ・フロー見積額の減少による資

資産除去債務の調整

(借) 減価償却累計額	750	
	資産除去債務	500
	(貸) 設備	1,250

※期末時点の設備 450、減価償却累計額 270

(5) 20X5年3月31日

・資産計上した除去費用の減価償却

(借) 費用 (減価償却費)	90	
	(貸) 減価償却累計額	90

(6) 20X6年3月31日

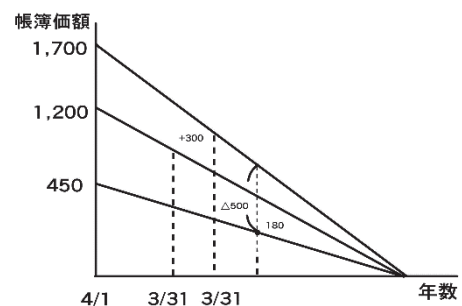
・資産計上した除去費用の減価償却

(借) 費用 (減価償却費)	90	
	(貸) 減価償却累計額	90

・資産除去債務の履行

(借) 資産除去債務	1,000	
	(貸) 現金	1,000

図表 3 全期間における費用配分 (国際基準第1法)



(出所) 筆者作成

このように、国際基準の資産除去債務の修正における第1法では、期末設備の評価額に影響がある場合に、当該評価額を取得時点の帳簿価額から配分が行われたと擬制し、取得時点における帳簿価額の修正として捉えている。したがって、資産除去債務の見積りの修正があった場合であっても、それが直ちに同額を修正時点の帳簿価額に影響させない方法を採用していることが指摘できる。

また、第 2 法による会計処理は設例を用いると次の通りとなる。

第 2 法

(1) 20X1 年 4 月 1 日

・設備の取得と関連する資産除去債務の計上	
(借) 設備	1,200
(貸) 資産除去債務	1,200

(2) 20X2 年 3 月 31 日

・資産計上した除去費用の減価償却	
(借) 費用 (減価償却費)	240
(貸) 減価償却累計額	240

※20X1 年 4 月 1 日における除去費用資産計上額 $1,200 / 5 \text{ 年} = 240$

(3) 20X3 年 3 月 31 日

・資産計上した除去費用の減価償却	
(借) 費用 (減価償却費)	240
(貸) 減価償却累計額	240

・将来キャッシュ・フロー見積額の増加による資産除去債務の調整

(借) 減価償却累計額	480
(貸) 設備	180
資産除去債務	300

※期末時点の設備 1,020、減価償却累計額 0

(4) 20X4 年 3 月 31 日

・資産計上した除去費用の減価償却	
(借) 費用 (減価償却費)	340
(貸) 減価償却累計額	340

※20X3 年 3 月 31 日における除去費用資産計上額 $1,020 / 3 \text{ 年} = 340$

・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

(借) 減価償却累計額	340
資産除去債務	500
(貸) 設備	840

※期末時点の建物 180、減価償却累計額 0

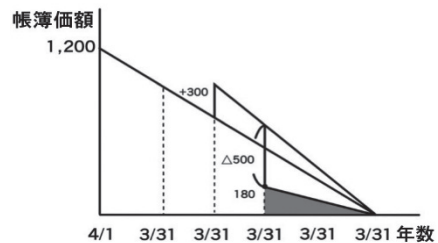
(5) 20X5 年 3 月 31 日

・資産計上した除去費用の減価償却	
(借) 費用 (減価償却費)	90
(貸) 減価償却累計額	90

(6) 20X6 年 3 月 31 日

・資産計上した除去費用の減価償却	
(借) 費用 (減価償却費)	90
(貸) 減価償却累計額	90
・資産除去債務の履行	
(借) 資産除去債務	1,000
(貸) 現金	1,000

図表 4 全期間における費用配分 (国際基準第 2 法)



(出所) 筆者作成

第 2 法における再評価では、減価償却累計額の減算を設備の帳簿価額の修正時に行い、見積り修正時における当該資産の再購入を擬制していると考えられる。このような考え方を採ると、再購入時における支出額をその評価額とすることについて、将来の支出額とは異なる帳簿価額を付すことが可能となっている。

以上の検討から、資産除去債務の見積りの修正を含めた取得原価の捉え方を整理すると、日本基準および米国基準においては将来の支出額の配分を前提に帳簿価額を修正していることが指摘できる。このことは、取得に要して準備した借入金や未払金での支払いについて、当該支払いに要する金額の修正が加えられた場合、それらの修正を帳簿価額にも反映することと同義であるといえる。

国際基準の第 1 法では、資産除去債務の見積りの修正を、取得時における支出の修正として捉えることにより、資産除去債務の修正とともに取得原価の適切的な修正を求めている。この場合、将来における資産除去債務の支出額と取

得原価は乖離することとなるが、資産除去債務とは切り離された支出額を想定したと考えるため取得原価の意義を説明する必要があるといえる。

最後に、国際基準の第2法であるが、この考え方を採ると修正の都度、資産の新たな購入を擬制しており、それぞれの取得時における支出額をその評価額とすることを意味するとともに、将来の支払い義務の支出額とは異なる帳簿価額を付すことが可能となっている。しかしながら、この場合であっても、新たな資産の取得という経済事象の擬制をどのように説明するかという問題が存在することとなる。

5. おわりに

本稿では、負債として認識された資産除去債務と同額を、有形固定資産の購入時に取得原価に含めることの影響を検討した。

資産除去債務として計上する項目と同額が取得原価として計上されるという基準の両建処理に焦点を当て、取得原価に含まれる資産除去債務の性格付けおよびその論拠について検討したが、有形固定資産の取得時点において支出がなされていないにもかかわらず取得原価に算入される点について、自由選択性資金の拘束という考え方が、基準における当該有形固定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論拠になるとしている。

その後、資産除去債務の取得後における修正に着眼し、資産除去債務の再評価と取得原価の配分との関係性について検討を行った。本来、資産の取得原価とそれにより計上される取得後の帳簿価額は取得時点における自由選択性資金の拘束を評価額としているが、期末の修正を行うことにより将来の支出額が評価額となる転換が資産除去債務を含めた資産勘定で起きることを明らかにした。

具体的には、日本基準および米国基準では、将来の支出額の配分を前提に取得原価を修正していることが指摘できる。このことは、取得に要し

て準備した借入金や未払金での支払いについて、当該支払いに要する金額の修正が加えられた場合、それらの修正を取得原価にも反映することと同義であるといえる。また、国際基準においても第1法では取得時点における取得原価の変更を説明する必要があることを、第2法では新たな資産の取得という経済事象の擬制をどのように説明するかといった問題が想定されることを指摘している。

資産除去債務の両建処理において、その義務が新たに生じたという当初認識と、その後の支出額の修正という事象とを同じ勘定のもとで計上されていることにより、結果として、既存の借入金や未払金の修正に対する取得原価への反映とは異なる会計処理が導かれていることが、資産除去債務を取得原価に含めることの影響であるといえる。このような会計基準による会計処理は取得原価の混乱を生み出しているとして本稿の結論とした。

【注】

- 1) 田中 [2008] は、「費用の側からではなく、むしろ負債の側から出発すると、企業が負担している債務を明らかにするために、資産除去債務を当初から全額で負債に計上すべきということになる。」(田中 [2008] 32 頁)としている。
- 2) 資産除去債務の計上において、その要件となっているのは、資産除去債務の認識だけではなく、合理的な金額の算定が求められている。本稿においては、合理的な金額の算定が取得時点でできるという事象を対象に検討を進める。
- 3) ASC410-20 *Asset Retirement Obligations* において資産除去債務の会計処理が規定されている。ここでは、ASC の参考規定として用いられる SFAS 第 143 号を基に会計処理を整理する。
- 4) 資産除去債務の会計処理に両建処理を採用したことは、引当処理による計上で問題となる費用発生原因の決定に関する問題点および負債

の定義との合致を解決するためだといえる。このことは、引当処理が何らかの費消に基づく費用発生原因を認識するという考え方に立てば、各期における費用発生原因の認識よりも将来支出に関する義務の認識に重心を変えたことを意味するといえる。詳しくは、生島 [2014] を参照せよ。

- 5) この点について井尻 [1968] は資産評価として4つの属性を提唱(「犠牲、効益」に対する「事後、事前」により分類)し、「特定物Gの犠牲値をもとにした評価に主として2と通りの方法を考えることができる。一つはGが実際に取得されるもとなった事実因果網による評価であり、これが歴史的原価による評価(historical cost valuation)にほかならない。」(井尻 [1968] 86頁)と主張するとともに、「実際に経験しており既知の過去に属するものである。これはGに関する可能な多数の因果網の単なる一例ではなく、それが実際に選ばれたものであるという実証性をもっている点において唯一無二の存在なのである」(井尻 [1968] 89頁)として、原価評価の特徴として客観性を挙げている。
- 6) 資産除去債務会計基準では、「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。」(企業会計基準第18号、第41項)としており、投下資本の回収可能計算の基礎となる取得原価に債務額を含めることの説明を行っている。
- 7) 資産除去債務の性格は、将来の支出先、支出時期、支出金額が確定していない条件付債務としての性格であり、このような性格の義務は確定債務とは異なる。この点について、負債計上の論拠では、特別修繕引当金との比較から法的義務の解消に対する経営者の裁量という考え方で両者の相違を導くことができるが、このような考え方で区別をしても、その支出額について確定債務とは異なることが指摘できる。
- 8) 基準によると、「市場の評価を反映した金額と

いう考え方による場合、資産除去債務について、市場価格を観察することができれば、それに基づく価額を時価として用いることが考えられるが、通常、その市場価格を観察することはできないため、市場があるものと仮定して、そこで織り込まれるであろう要因を割引前将来キャッシュ・フローの見積りに反映するという考え方によることになる。」(企業会計基準第18号、第37項)。また、そこでの見積りは、「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。」(企業会計基準第18号、第6項)とされ、将来キャッシュ・フローを割引くことで算定される。

【参考文献】

- ・FASB [2001] Statements of Financial Accounting Standard 143, *Accounting for Asset Retirement Obligations*, FASB.
- ・IASB [2014] International Accounting Standard No.16, *Property, Plant and Equipment*, IASB.
- ・IASB [2016] International Accounting Standards 37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, IASB.
- ・生島和樹 [2014] 「資産除去債務の認識についての検討—米国における特別修繕費との比較から—」『横浜国際社会科学研究所』第19巻第3号、29-44頁。
- ・石田昌朗 [2015] 「外貨建資産の購入に係る未払金の支払時為替差損の取扱い」『国税速報』第6362号、35-39頁。
- ・井尻雄士 [1968] 『会計測定の基礎』東洋経済新報社。
- ・小嶋成司、田中弘 [2015] 「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—」『商経論叢』第50号第3・4号、79-101頁。
- ・大日方隆 [2013] 『アドバンスト財務会計(第

- 2 版)』中央経済社。
- ・加藤盛弘 [2001] 「長期資産除去債務の会計－
除却コスト・負債の認識・測定と将来予測－」
『会計』第 160 巻第 5 号、1-14 頁。
 - ・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」企業
会計基準委員会。
 - ・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」企業会計基準委員会。
 - ・斎藤静樹 [2013] 『会計基準の研究 (増補改訂
版)』中央経済社。
 - ・柴健次 [1983] 「外貨換算会計の論理」『大阪府
立大学経済研究』第 28 巻第 1・2 号、173-
204 頁。
 - ・杉本典之 [1981] 『引当経理と繰延経理』同文
館。
 - ・武田隆二 [2009] 『最新財務諸表論 (第 11 版)』
中央経済社。
 - ・田中建二 [2008] 「資産除去債務の会計」『産業
経理』第 68 巻第 1 号、30-37 頁。
 - ・森田哲彌 [1979] 『価格変動会計論』国元書房。
 - ・山田辰巳 [2015] 「IFRS 規定の背後にあるも
の (第 23 回) 有形固定資産を巡る IFRS(2)
金利の原価算入・資産除去債務及び減損認
識も触れて」『税経通信』第 70 巻第 14 号、
138-158 頁。
 - ・山下寿文編著 [2007] 『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。

(2019 年 7 月 29 日原稿提出)

(2019 年 12 月 5 日受理)

A Study of Future Expenditure on Acquisition Cost -Based on Accounting for Asset Retirement Obligations-

Kazuki Ikushima

Abstract The purpose of this paper is to clarify the effect of including the same amount of Asset Retirement Obligations recognized as liabilities in acquisition costs when purchasing tangible assets.

Investigate the nature of Asset Retirement Obligations included in acquisition costs and the rationale for them, focusing on the change in accounting. In addition, the focus is on post-acquisition corrections for Asset Retirement Obligations, and the relationship between Asset Retirement Obligations revaluation and acquisition cost allocation is considered.

Key words Asset Retirement Obligations, Acquisition Cost, Allocation