

Feature of Accounting for Asset Retirement Obligations in Japan

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2017-07-28 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 大塚, 浩記 メールアドレス: 所属:
URL	https://saigaku.repo.nii.ac.jp/records/822

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 International License.



我が国の資産除去債務会計の特徴

Feature of Accounting for Asset Retirement Obligations in Japan

大塚 浩 記

OTSUKA, Hironori

I はじめに

2008年3月31日に「資産除去債務に関する会計基準」(以下、ASBJ [2008] とする。)が公表され、我が国でも資産除去債務を負債として計上し、それに対する資産除去費用を有形固定資産に含めて処理する会計処理が行われることになった。

ASBJ [2008] の結論の背景にも示されているように、原子力発電施設の解体費用のような特定の事例以外では行われていなかった会計処理を採用し、実施することになった契機は、国際会計基準審議会(以下、IASBとする。)との会計基準のコンバージェンスの過程で取り上げられたことが挙げられる(ASBJ [2008] 第22項)。

我が国では、引当金を計上することで将来の支出に対する会計処理を行ってきた。今回のASBJ [2008] を公表する前段階の2007年5月に公表された「資産除去債務の会計処理に関する論点の整理」(以下、ASBJ [2007] とする。)では、引当金処理を採用するか、資産負債の両建処理を採用するかに関する結論は示されておらず、ASBJ [2007] に対するコメント等も踏まえて決定することが示されていた(ASBJ [2007] 第23項)。

そして、最終的に公表されたASBJ [2008] は、資産負債の両建処理を採用している。そこで、まず、資産除去債務について、我が国の従来からの会計処理である引当金処理ではなく、今回の資産除去債務を計上する資産負債の両建処理を採用する際の見解、具体的には、定義、引当金処理と資産負債の両建処理および測定に関する内容を概観する。

次に、現在、我が国の会計基準と国際財務報告基準ないし国際会計基準とのコンバージェンスが求められているところから、偶発事象に関連する現行の国際会計基準第37号「引当金、偶発義務および偶発資産」(以下、IASC [1998] とする。)および2001年に先行して公表されているアメリカ財務基準審議会の基準書第143号「資産除去義務の会計」(以下、FASB [2001] とする)と比較する。また、IASC [1998] は、2005年に改訂案が公表されているが、いまだその改訂案が検討されており、承認されるにいたっていない¹⁾。改訂の内容が将来事象に関するものに限定するのではなく、(非金融)負債という広範にわたる内容であることもあり、多様なコメントが寄せられたため、IASBは多方面からの意見聴取を目的とするラウンドテーブルを2006年から開催し、諸問題についての議論が継続的に

キーワード：資産除去債務、引当金、現在の義務

Key words: asset retirement obligations, provisions, present obligations

なされている。その内容は、資産除去債務に関する会計処理はもちろん、他の我が国で引当金処理してきた事象についても影響を与えると考えられるため、IASB [2005] の公表後の議論を参照することによって、我が国の資産除去債務会計の特徴ならびに従来から行われている引当金処理への影響を検討する。

Ⅱ ASBJ [2008] の概要

1 資産除去債務の範囲

資産除去債務とは「有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものをいう。この場合の法律上の義務及びそれに準ずるものには、有形固定資産を除去する義務のほか、有形固定資産の除去そのものは義務でなくとも、有形固定資産を除去する際に当該有形固定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。」(ASBJ [2008] 第3項 (1))と定義され、法律上の義務およびそれに準ずるものであることを明確にしている。

そして、環境修復や修繕に関する将来の支出については資産除去債務と異なるため、ASBJ [2008] では取り扱わないことを示している。とりわけ、修繕引当金については「収益との対応を図るために当期の負担に属する金額を計上するための貸方項目であり、債務ではない引当金と整理されている場合が多いことや、操業停止や対象設備の廃棄をした場合には不要となる点」(ASBJ [2008] 第25項)がその理由として指摘されている。つまり、計上根拠が収益との対応を重視した結果であり、それに関わる将来の支出が経営者の判断

によっては回避可能である点が資産除去債務との違いである。

次に、資産除去債務が有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用から生じることに関連して、「有形固定資産を除去する義務が、不適切な操業等の異常な原因によって発生した場合には、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ものではなく、引当金の計上や『固定資産の減損に係る会計基準』の適用対象とすべきものとの考えられる。」(ASBJ [2008] 第26項)とされる。資産除去債務と引当金はいずれも貸方に計上するが、借方の費用が使用期間にわたって配分する性質のものではないことで資産除去債務としてではなく、引当金として計上すべきことが説明されている。これは当期のみの費用とすべきか、それとも有形固定資産の耐用年数とともに配分すべきかという借方項目の性質の違いが資産除去債務とするか、引当金とするかに影響を与えていると考えられる。

このように、資産除去債務について、その範囲が法律上の義務およびそれに準ずるものである点、その範囲から収益との対応を重視した結果に基づいて支出が回避可能であるものを除いている点およびその借方項目が有形固定資産の耐用年数にわたって配分されることが適切な費用配分と考えられている点が引当金との違いという観点から資産除去債務の特徴として指摘できる。

2 資産除去に関する資産負債の両建処理

ASBJ [2007] の段階では資産負債の両建処理することを前提に論点がまとめられていたものの、引当金処理と資産負債の両建処理のうちいずれを採用するかに関する結論は示されていなかった²⁾。しかし、資産除去債務

は「有形固定資産の取得、建設、開発又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。」(ASBJ [2008] 第4項)、資産除去債務に対応する除去費用は「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。…その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、各期に配分する。」(ASBJ [2008] 第7項)とされているように、資産負債の両建処理が採用され、従来から我が国で行われていた引当金処理を選択しなかった。

従来、この資産除去債務について当期の負担に属する金額を当期の費用または損失として繰り入れる引当金として計上してこなかった理由は、(仮にある事象が企業会計原則注解(注18)の要件を満たしても)「計上する必要があるかどうかの判断基準や、将来において発生する金額の合理的な見積り方法が必ずしも明確ではなかったこと」(ASBJ [2008] 第31項)と推測している。

これは資産除去債務に関連して、実務上、認識基準や測定に関する判断について合意が形成されていなかったという現実である。現在も引当金の認識要件として企業会計原則注解(注18)は有効であるが、資産除去という事象についての重要性の高まり³⁾と共に、実務上の具体的な適用指針を開発する必要性が生じ、さらには国際的な会計基準とのコンバージェンスということが最終的に資産負債の両建処理を選択した背景となるだろう。

3 測定における期待値と割引現在価値の採用

測定についても、企業会計原則の注解(注18)では、金額が合理的に見積もり可能であ

るという要件のみが示され、それ以上の具体的な記述はないが、ASBJ [2008] では次のように示している。

資産除去債務は発生時に、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(ASBJ [2008] 第6項)。そして、「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。その金額は、生起する可能性の最も高い単一の金額又は生起しうる複数の将来キャッシュ・フローをそれぞれの発生確率で加重平均した金額とする。」(ASBJ [2008] 第6項(1))というように、割引前の将来キャッシュ・フローの見積りには、自己の支出見積りを採用し、さらにその見積りは生起する可能性の最も高い単一の金額である最頻値と、生起しうる複数の将来キャッシュ・フローをそれぞれの発生確率で加重平均した金額である期待値から選択することになっている。

割引現在価値による測定は退職給付債務でも採用されていたが、割引前の将来キャッシュ・フローの見積金額に期待値を採用する選択肢を新たに明示している。発生の可能性の高いことが引当金の認識要件の1つであり、従来は最頻値が採用されていた。そこに期待値が採用されると、いくつかの結果が予測される場合には、発生の可能性の低い場合も測定に反映されたり、また発生しない可能性の方が高くても発生した場合の金額が測定に考慮されたりするために、金額のズレやこれまで認識されなかったものも計上される可能性が生じる。ASBJ [2008] では、将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクが減損会計基準注解(注6)で示されているもの同じ

と考え、資産除去債務の見積りを増加させる要素であり、将来キャッシュ・フローの見積りに反映される（ASBJ [2008] 第39項）。

さらに、資産除去債務の見積りを変更する場合、割引前の将来キャッシュ・フローについての変更は資産除去債務と当該有形固定資産の帳簿価額に加減し、その結果将来キャッシュ・フローが増加する場合にはその時点の割引率を、減少する場合には負債計上時の割引率を適用する（ASBJ [2008] 第10、11項）。このように、割引率には信用リスクを調整しない無リスク割引率を使用し、見積り変更時には将来キャッシュ・フローの増減により認識当初の割引率が見積り変更時点の割引率かを使い分けている。

Ⅲ 国際的な会計基準との比較

1 現行IAS37とSFAS143の比較

国際的な会計基準とのコンバージェンスという点では、IASC [1998]（現行IAS37）とFASB [2001]（SFAS143）との関係でASBJ [2008] の特徴が指摘できる⁴⁾。

（1）資産除却債務の範囲

FASB [2001] では、資産除去義務の範囲を有形固定資産の購入、建設あるいは開発および（あるいは）正常操業から生ずる有形固定資産の除却に関連する法的義務に適用され、その法的義務は、ある主体が現行のまたは施行されている法律、法令、条例、あるいは書面または口頭での契約あるいは、約束禁反言の原則（the doctrine of promissory estoppel）の下での契約の法的解釈によって、決済することを要求されている義務としている（FASB [2001] para.1）。IASC [1998] では、現在の義務とした上で、法的義務と推定的義務があげられている。

ASBJ [2008] でも、法律上の義務及びそれに準ずるものは「債務の履行を免れることがほぼ不可能な義務を指し、法令又は契約で要求される法律上の義務とほぼ同等の不可避免的な義務が該当する。」（ASBJ [2008] 第28項）というように、義務という定義および法律上の義務に限定されないという範囲は国際的な会計基準と同等である。ただし、約束禁反言の原則や推定的義務が国際的にどのように理解されているのか、またそれをどのように理解するかという点は必ずしも明確ではないと考えられる。したがって、認識対象となる義務が確実に存在することの根拠を示そうという意味で定義や範囲が規定されている点は共通しているが、その内容には解釈の余地が生まれる可能性があるだろう。

（2）資産負債の両建処理

次に、FASB [2001] やIASC [1998] と同様に、ASBJ [2008] は資産除去債務を負債として処理するので、この点では同一の会計処理方法であるといえる。また、借方に計上される資産除去費用については、IASC [1998] が引当金に関する包括的な規定であるために具体的な規定はないが、Appendixの設例にある海中油田の石油掘削装置の撤去と海底の原状回復に対する義務を認識する際の費用が石油掘削装置の原価部分に含まれることが示されているので（IASC [1998] paras.8, AppendixC example3）、資産負債の両建処理を行うことについても三者ともに相違していないと考えられる。

我が国の場合、特に引当金処理との関係が指摘されるが、ASBJ [2007] では次のように論点を整理している（ASBJ [2007] 第25－28項）。

将来に履行されるサービスの支払いが将来において履行される場合の債務は、通常、双務未履行と考えられ、認識されない。しかし、資産除去債務のような法律上の義務に基づく場合などのように不可避的な場合には、その支払いが後日であっても、債務として負担している金額を合理的に見積られる。それを条件に、その全額を負債として計上すれば、資産除去債務の将来の支払金額が固定され、かつ、支払時期が確定している場合には、資産負債の両建処理がファイナンス・リースと同様に他の会計処理とも整合的な会計処理である。また、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もって負債とする引当金処理と、この場合でも有形固定資産の除去サービスの支払いが不可避的に生ずることから割引前の将来キャッシュ・フローを見積もり、割引後の金額で負債を計上する資産負債の両建処理とが考えられるとしている。

その上で、資産除去債務の将来の支払金額が固定され、かつ、支払時期が確定している場合の負債は経済的実態がファイナンス・リースと同じ状態にあるという点から、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の負債は情報ニーズに対応した負債性の観点から引当金と区別されると示されている（ASBJ [2007] 第31-32項）。

結局、資産負債の両建処理の論点整理（ASBJ [2007] 第28項）で指摘されているように、環境問題を背景とした資産除去債務の早期認識に対する関心の高まり、将来の負担を財務諸表に反映することの投資情報として

の役立ちや企業にとっての不可避的な債務の把握を踏まえた投資意思決定の促進がなされるところといった点、さらに減価償却費を計上することによって費用計上の観点からも引当金処理と相違ないという点が背景にある。

そして、ASBJ [2008] でも同様の指摘がなされ、さらに資産負債の両建処理は引当金処理を包摂するものであり、その採用は国際的な会計基準とのコンバージェンスにも資するという結論（ASBJ [2008] 第34項）から、我が国で行われてきた従来の引当金処理の実務とは別の資産除去債務の会計処理が基準化されたと考えられる。

（３）測定

FASB [2001] では、資産除去債務に関する負債の公正価値は、負債が自発的な当事者間の現在の取引、すなわち強制された取引や清算取引以外で決済されうる金額であり、入手可能であれば活発な市場での市場価格、入手可能でなければ同様の負債の価格や現在価値（あるいはその他の価値）技術の結果を含む（FASB [2001] para.7）。そして、資産除去債務に対して適切な現在価値技術は、起こりうる結果の範囲を反映する複数のキャッシュ・フローのシナリオと信用リスク調整後のリスクフリー・レートを用いて公正価値を見積る期待キャッシュ・フロー・アプローチである（FASB [2001] para.8）。このように、FASB [2001] は公正価値を測定属性とすることと企業の信用リスクを調整した後の無リスクの割引率を用いることが特徴である。

IASC [1998] は、測定値を最善の見積りとした上で、それは現在の義務を決済するために要求される支出または、貸借対照表日時点で企業が第三者に現在の義務を移転するた

めに合理的に支払うことになる金額であることが示され、母集団の大きい項目については期待値を採用する（IASC [1998] paras.36-39）。また、割引率は貨幣の時間価値の現在の市場評価とその負債固有のリスクを反映した税引前割引率である（IASC [1998] para.47）。

ASBJ [2008] は、期待値に基づく将来キャッシュ・フローの見積とその見積額の割引現在価値を導入した点ではFASB [2001] やIASC [1998] と同様の内容になったといえる。しかし、その際に見積る割引前の将来キャッシュ・フローには自己の支出見積りを採用し、信用リスクを調整しない無リスクの割引率を採用している点では、FASB [2001] とIASC [1998] が公正価値またはそれに類するものを測定しようとしている点と必ずしも同一とはいえない。

この将来キャッシュ・フローの見積りと割引率については、次の表が示されている（ASBJ [2007] 論点6 図表3）⁵⁾。

結局、ASBJ [2008] は表中の案2を採用した。

市場の評価を反映した金額については、市場価格が観察できない場合に市場を仮定し、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が、その際、その金額が企業自身の信用リスクによって変化するかが問題となるとしている。具体的には、現時点での処理業者との契約において、将来の支払額は信用リスクの分だけ高い金額が要求されるということだが、現実的な想定とは考えにくいことと、仮にそのような契約を前提としても除去の実行が近づくにつれて実際の支出額に近づいてゆくので、毎期末にその算定を行うことの困難さが指摘されている（ASBJ [2008] 第37項）。

また、自己の信用リスクの議論とは別に、「その相違として市場が想定する支出額（として企業が見積る金額）よりも自ら処理する場合の支出見積額の方が低い場合が考えられるが、現実には市場の想定する支出額というものが客観的に明らかなことが多いため、実務的には大きな相違とはならないことが多いものと考えられる。」（ASBJ [2008] 第38項）と示しているところから、結果的な金額には

〈表〉

	貸借対照表価額	将来キャッシュ・フロー	割引率
案1	市場の評価を反映した割引価値（時価）	市場の評価を反映した複数のキャッシュ・フロー（見積値から乖離するリスクを反映）	無リスクの割引率に、信用リスクを調整したもの （無リスクの割引率より高くなる。）
案2	自己の評価を反映した支出の見積りの割引価値①	自己の評価を反映した複数のキャッシュ・フロー（見積値から乖離するリスクを反映）	無リスクの割引率
案3	自己の評価を反映した支出の見積りの割引価値②	自己の評価を反映した複数のキャッシュ・フロー（見積値から乖離するリスクを反映）	無リスクの割引率に、信用リスクを調整したもの （無リスクの割引率より高くなる。）
案4	退職給付債務（PBO）	単一のキャッシュ・フロー	無リスクの割引率
案5	借入金相当額	単一のキャッシュ・フロー	追加借入利率 （無リスクの割引率に信用リスクを調整したもの）

重要な差がないとみているとも考えられる。

さらに、退職給付債務の算定に使用されていること、同一の内容の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という結果の不適切さ、自らの不履行の可能性を前提とする会計処理の不適切さから、信用リスクを調整しない割引率が採用されている（ASBJ [2008] 第40項）。

このように、資産除去という事象の特徴としての市場価格の現実的な見積りの困難さ、実際に除去を実施する業者との具体的な契約を想定することの困難さ、さらに信用リスクを反映することによる財政状態の適切な表示への疑問が我が国の測定に関する基準作成の根拠となっている。

2 IASC [1998] (IAS37) 改訂の動向と我が国への影響

(1) ビジネスリスクとの区別

IASBでは、IASC [1998] を改訂する作業が続けられている。その作業において、公開草案「IAS37とIAS19への改訂案」（以下、IASB [2005] とする。）を公開し、そこでは「非金融負債（non financial liabilities）」という包括的な負債の認識と測定に関する基準への改訂が提案されている⁶⁾。

IASB [2005] については、様々なコメントが寄せられ、意見聴取のための3回のラウンドテーブルが開催されている。ラウンドテーブル開催後、IASBはいくつかのテーマについて重点的に再検討することになったが⁷⁾、そのうち、ここではビジネスリスクとの区別と最善の見積りを採り上げる。

FASBやIASBのように負債を現在の義務と定義する場合、その義務が確実に存在するこ

とが特に重要である。それは、収益費用の対応概念から将来の支出を当期の費用として計上する引当金計上の論理から生ずる将来発生費用の拡大認識への歯止めをかけるための引当金の負債性を強調することによる（徳賀 [2003] 1-3頁）。義務が存在することをいかに規定するかについては、IASC [1998] でもIASB [2005] およびその公表後の議論でも検討されている。

IASB [2005] では、新たに不確実性を伴う事象に存在する無条件義務として待機義務（stand ready obligation）という概念を導入しているが、ラウンドテーブル以降、企業がある将来事象の生起に対する準備が完了している状態とビジネスリスクとの区別が議論されている。そこでは、最終的に、負債（現在の義務）とビジネスリスクの区別については次のことが強調される（IASB [2008a] para.30）。

- ・ 外部者に対して特定の方法で活動する（act）または行動する（perform）責務（duty）または責任（responsibility）が事業体にある場合に現在の義務が存在する。
- ・ 現在の義務は将来事象から独立して存在する。
- ・ 負債とビジネスリスクのいずれもが経済便益の流出をもたらしうるので経済便益の潜在的な流出はそれらを区別しない。ビジネスリスクは、また、経済便益の流入をもたらすことができる。

ASBJ [2008] は、上記のように、資産除去債務について、その範囲には解釈の相違が生まれる可能性があるものの、負債性から範囲を決定し、負債を測定するという考え方は国際的な会計基準に同調するものである。しかし、依然として我が国で採用されている引

当金処理とIASB [2005] のようなより広範な概念とを比較する場合には相違することになるだろう。資産除去債務を負債性から規定したことで、他の引当金との関係を改めて整理する必要がある。

（2）最善の見積り

IASC [1998] の最善の見積りをめぐって次の点が暫定的に決定されている（IASB [2008b]）。

- ・「決済」が貸借対照表日時点で取引相手に支払うことによる決済を意味することを明確にすること。
- ・事業体が義務を決済するために支払わなければならない金額が、第三者に義務を移転するために支払わなければならない金額と異なるならば、合理的に支払う金額は2つの金額の低い方であることを明確にすること。

そして、期待キャッシュ・フロー・アプローチによる測定は、母集団の大きな項目だけでなく、単一の義務に対しても適用しなければならないことを明確にすることになっている（IASB [2005] para.31）。

これらの点に関して、第三者への移転による測定を要求しているならば、将来キャッシュ・フローを見積って行う測定手続を適用するに際して最頻値ではなく、期待値をとることや、対価の有無や単一事象に関わる負債と母集団の大きい事象に関わるポートフォリオ負債の区別の問題も測定とは無関係なると指摘される（川村 [2007] 55頁）。この場合、上記の決済との関係をどのようにとらえ、自己の支出見積りを採用していない点、期待キャッシュ・フロー・アプローチをすべての現在の義務に対して適用するように提案して

いる点は最頻値との選択を認めているASBJ [2008] とは異なる。資産除去債務についてはこの測定値の選択について測定目的を市場の評価あるいは自己の支出見積りかを明確にした上での議論が必要になる。それは割引率に信用リスクを反映するか否かにも関わる。また、その整理の内容は、従来から最頻値で測定されている引当金の測定にも関係させるのか否か、関係させるとすればその影響に基づく相違を検討する必要があるだろう。

また、IASB [2005] は、現在の義務が存在すれば、測定値に将来の不確実性が組み込まれるとして、発生の可能性が高い場合に認識するという蓋然性認識規準を廃止することを明確にしている⁸⁾。

ASBJ [2008] は、資産除去債務が発生した時に負債として計上するように指示し、合理的に見積ることができない場合にはその見積りが可能になった時点で負債を計上することになっている。ここでいう「発生した時」は資産除去債務をあらわす法的義務ないしそれに準ずるものが発生したことを意味すると考えられるが、その時点について解釈の余地が生ずる可能性がある。また、従来からの引当金処理されている項目は、蓋然性が認識規準に含まれているだけに、この規準の廃止の影響は大きいだろう。

IV むすび

ASBJ [2008] は、これまで我が国でその具体的な会計処理の指針が明確でなかった資産除去取引について範囲を示し、引当金処理ではなく、資産負債の両建処理の採用、そして負債の測定に期待値と割引現在価値を導入した点で現行のFASB [2001] やIASC [1998] といった国際的な会計基準と同様の会計処理

を基準化したものであり、国際的な会計基準へのコンバージェンスに貢献するものである。しかし、そのような資産除去債務についての会計処理は、将来の支出を取り扱う従来からの我が国の引当金の会計処理とは異なる内容を持っている。

まず、引当金の計上は企業会計原則の注解(注18)を要件とし、「発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない」(注18)というように、将来の費用又は損失が発生する蓋然性の高さが引当金を認識するための基準として意義を持っていた。負債性から将来の支出についての会計処理を規定するという方向性は、従来の費用性から説明される引当金との範囲の違いが生じることになる。

また、ASBJ [2008] でいう資産除去債務は法的な義務に限定されていないものの、他の将来事象、例えばリストラクチャリングのためのコストを計上する場合、どのような条件を満たせばそのリストラクチャリングに関連して現在の義務が存在するかを明示するためにはIASBでも議論の多いところである。まして、修繕引当金のような債務性のないといわれる従来からの引当金処理で計上された項目を計上するためには貸方をめぐる論理付けが必要になると考えられる。そして、認識してはならないといわれているビジネスリスクの中に、引当金として認識されてしまっている項目があるとすれば我が国の実務に影響を与えることになる。

次に、IASB [2005] との関係では、すべての現在の義務について期待キャッシュ・フロー・アプローチによる測定が要求されているので、我が国の資産除去債務について最頻値と期待値の選択肢が設けられている点で相

違が生じる。さらに、従来から期待値を採用していない他の引当金の測定にも影響を与える。

また、我が国の引当金処理への影響ということでは、例えば、将来の費用または損失(収益の控除を含む。)の発生に備えて、その合理的な見積り額のうち当該事業年度の負担に属する金額を費用または損失として繰り入れることにより計上すべき引当金(株主に対して役務を提供する場合において計上すべき引当金を含む。)について事業年度の末日における時価または適正な価格を付すことができる旨の条文(会社計算規則第6条第2項第1号)があるが、その影響もあつて株主優待引当金を計上する企業が増加したことが伝えられている(日本経済新聞 2008年6月10日朝刊16面)。金額は大きくないようだが、引当金処理するか否かについてはまだ経営者の判断の余地が残されている部分があることは否めない。資産除去債務の会計基準を負債性からの計上根拠に求めた場合、現在、引当金処理されている項目については負債性の面からの認識規準に照らして説明可能かどうかを判断することが必要になってくると考えられる。

同様に、収益費用の対応概念を拡大解釈しても、負債性を拡大解釈しても、その計上が正当化されない引当金に共通する点として、現在の経営上の意思決定がもたらす将来の損失の可能性に備えて引当金を設定するという経営者の保守的姿勢が指摘されているが(徳賀 [2003] 6頁)、保守主義ないし慎重性という発想は現在の義務の存在を前提に測定のみ反映されることになるのかといった点も検討課題としてあげられる。

注

- 1) 8月31日現在、IASBのホームページで公表されているアジェンダでは、2010年の基準化が予定されている (<http://www.IASB.org/Current+Projects/IASB+Projects/IASB+Work+Plan.htm>)。
- 2) 有形固定資産の除去サービスはそれが除去されたときに受けるが、その有形固定資産の除去サービスを使用に応じて各期間で費用計上し、それに対応する金額を負債として認識する考え方を引当金処理、有形固定資産の除去にかかる支払いは、当初取得時ではなく、当該有形固定資産の除去時に行われるが、たとえその支払いが後日であっても、債務として負担している金額を負債に計上し、同額を有形固定資産の取得原価に反映される処理を行う考え方を資産負債の両建処理としている (ASBJ [2007] 第20、21項)。
- 3) 実際に、2004年度から2007年度にかけて土壌汚染の改善など環境対策にかかる将来の支出を引当金として計上する動きが広がり、その計上額は3年で13倍となっていることが報じられている (日本経済新聞、2008年9月8日朝刊、1面)。
- 4) なお、IAS37は引当金、偶発債務および偶発資産に関する包括的なものなので、ここではIAS37の範囲内で資産除去債務に関連すると思われる事項を取り上げる。また、ASBJ [2007] ではFASBとIASBとの比較した上での論点が整理されているため、そこで採り上げられている論点を中心に参照する。
- 5) 一部を省略している。

また、次のように説明されている (ASBJ [2007] 第54-58項)。

案1は、市場価格に準ずるものとして、合理的に算定された価額を時価として用いる場合に市場価格を反映して算定された割引価値を見積るという考え方であり、将来キャッシュ・フローはそれが見積値から乖離するリスクを反映していないときよりも大きくなり、割引率は無リスクの割引率よりも高くなる。

案2と案3は、自己の評価を反映した支出の見積りの割引価値による場合であり、将来キャッシュ・フローはそれが見積値から乖離するリスク

は反映されるが、割引率に信用リスクを調整しないか、するかの違いである。案2の場合には自己の評価が継続企業を前提とし、債務者自身の信用リスクを調整しないことを適当とみる。そして、資産除去債務の履行は自ら行うほかはなく、義務から解放されるのに必要な金額を示す。

案3は資金調達と同様に利息費用の計上を重視しているとされている。また、資産除去債務の市場が事実上、存在しない場合には、資産除去債務の履行は自ら行うほかはないので負債の時価と実質的に相違しないことから案1に含められることも考えられるとされる。

案4と案5は、単一のキャッシュ・フローに基づいて将来キャッシュ・フローを見積るものであるが、割引率に信用リスクを調整しないか、するかの違いがある。単一のキャッシュ・フローに基づく場合、それらが自らの評価を反映した最頻値を無リスクの割引率で割り引くのであれば案2に、将来キャッシュ・フローが確定し、信用リスクを調整するのであれば案1に含めて検討可能であるとの見解が示されている。

- 6) その展開については山下 [2006]、大塚 [2006] など参照。なお、「非金融負債 (non-financial liability)」という用語は使用されず、単に「負債」という用語が使用されるという暫定的な決定がなされている (IASB [2008a] para.23)。
- 7) 次の項目が示されている (IASB [2007b])。
 - ・負債とビジネスリスクとを区別する方法
 - ・現在の義務（推定的義務を含む）の存在に関する不確実性の取り扱い方法
 - ・負債を決済するために要求される経済便益の流出についてのすべての不確実性が測定に反映されるかどうか
 - ・期待価値計算の構成要素 (building blocks) について提供される指針
 - ・裁判について必要とされる特別の配慮
 - ・負債の定義を満たさない諸項目についての開示 (すなわち、現在「生起しうる義務 (possible obligation)」と記述される諸項目)
- 8) この蓋然性認識規準の廃止については、コメントレーターでの反対意見が多く、ラウンドテーブル

我が国の資産除去債務会計の特徴

やその後の会議でも議論されているところである。現在は、概念的には同意を得ていても、とりわけ非契約のシナリオにおいてはこの提案を好意的にとらえていないとされているが、この規準を廃止する方向性には変わりはないようである（IASB [2008a] paras.66-68）。

参考文献

FASB [2001] ; Financial Accounting Standards Board, SFAS No.143 “Accounting for Assets Retirement Obligations”, 2001.

IASB [2005] ; International Accounting Standards Board, Exposure Draft “Proposed Amendments to IAS37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS19 Employee Benefits”, 2005.

IASB [2007a] ; International Accounting Standards Board, “IAS37 Round-table Discussions : Summary of outcomes”, January 2007.

IASB [2007b] ; International Accounting Standards Board, “Update”, January 2007.

IASB [2007c] ; International Accounting Standards Board, “Update”, July 2007.

IASB [2008a] ; International Accounting Standards Board, “Liability – Amendments to IAS37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS19 Employee Benefits”, June 2008.

IASB [2008b] ; International Accounting Standards Board, “Update”, February 2008.

IASC [1998] ; International Accounting Standards Committee, IAS No.37 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”, 1998.（企業会計基準委員会『国際財務報告基準書2004』レクシスネクシス・ジャパン、2005年。）

ASBJ [2007] ; 財務会計基準委員会「資産除去債務の会計処理に関する論点の整理」2007年5月。

ASBJ [2008] ; 財務会計基準委員会「資産除去債務に関する会計基準」2008年3月。

大塚 [2006] ; 大塚浩記「国際会計基準における偶発事象会計の展開」埼玉学園大学『埼玉学園大

学紀要 経営学部篇』第6号、2006年12月。

川村 [2007] ; 川村義則「非金融負債をめぐる会計問題」『金融研究』2007年8月。

徳賀 [2003] ; 徳賀芳弘「引当金の認識と評価に関する一考察」（IMES DISCUSSION PAPER SERIES）2003年。

山下 [2006] ; 山下寿文「引当金会計の新展開」『企業会計』2006年2月、Vol.58 No. 2。

鈴木・古市・森 [2004] ; 鈴木直行・古市峰子・森毅「負債に関する会計基準を巡る国際的な動向と今後の検討課題」『金融研究』2004年6月。