

# 資産除去債務の会計処理に関する一考察

野手裕之

## 1. はじめに

企業会計基準委員会（以下、ASBJという。）は、平成19年5月に、「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」という。）を公表し、そして、平成20年3月に、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、基準第18号という。）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」（以下、適用指針第21号という。）を公表した。ASBJは、この会計基準を設定した理由として、有形固定資産の除去に関する将来の負担を財務諸表に反映することが投資情報として有用であるということと、更に、会計基準のコンバージェンスを挙げている（基準第18号、第22項）。

この会計基準の適用によって、有形固定資産を除去する際に企業が負担することが不可避な支出を貸借対照表に負債（資産除去債務）として計上することになった。また、それと同時に、有形固定資産の取得原価の構成要素として、資産除去債務の計上額が含まれることになった。即ち、有形固定資産の取得原価の範囲が拡大したといえるであろう。

そこで、本稿では、まず、従来の会計処理について確認し、その上で、基準第18号における会計処理の概要を確認する。そして、基準第18号に係る問題点、特に、取得原価に係る問題点を指摘することとしたい。

## 2. 資産除去に係る将来の支出に対する従来の会計処理

資産除去に係る将来の支出に対しての従来の取扱について、まず、みていくことにする。

企業会計審議会が、昭和35年に公表した「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第三『有形固定資産の減価償却について』」（以下、連続意見書第三という。）において、有形固定資産の減価償却にあたって、基本的に、取得原価から残存価額を控除した額を減価償却総額として各会計期間に費用配分し、ここでの、残存価額は、固定資産の耐用年数到来時点における有形固定資産の売却価格または利用価格から、解体、撤去、処分等のための費用を控除した額とされていた。

この点について、「残存価額の測定にあたって、当該減価償却資産の除却時に要する解体、撤去、処分等に要する費用を見積もる必要がある場合は、取毀費として、見積売却価格より差し引いた金額となる。なお、取毀費が売却価格を上回るときは、マイナス残存価額となることもある。」<sup>(1)</sup>、あるいは、「理論的には、残存価額は固定資産を廃棄したときに、その資産を売却することによって得られる手取額から、その売却処理のために要する諸支出額を控除した正味手取額である。それゆえ鉄筋コンクリートの建物等は、その取り

(1) 黒澤清編集代表『会計学辞典』東洋経済新報社、1982年、404頁。

こわし除去のために多額の費用を要するので、ときには残存価額はマイナスとすべき筋合いのものである。」<sup>(2)</sup>という見解がある。

このように、連続意見書第三に従えば、残存価額＝見積売却価格等－見積処分費用として計算されることから、定額法の計算式で減価償却総額を示せば、 $\{取得原価 - (見積売却価格等 - 見積処分費用)\}$ となるので、結果として、取得原価＋見積処分費用から見積売却時価を控除した金額が減価償却総額となるため、資産除去債務に相当する額を減価償却の中で取り扱うことは可能であったといえる。例えば、取得原価100,000,000円の有形固定資産（耐用年数40年）について、見積売却価格が0円で、見積処分費用が10,000,000円であった場合、定額法を用いれば、各会計期間における減価償却額は $100,000,000円 - (0円 - 10,000,000円)$ を40年で除した2,750,000円で、減価償却総額は110,000,000円となる。

それ故、資産除去債務に係る将来の支出の計上に関しては、減価償却を通じて（費用）計上することが可能であったといえなくはない。しかしながら、わが国の財務会計の実務では、一般的に、そのような会計処理は行われてこなかったと考えられる。

日本公認会計士協会の監査第一委員会報告第3号「減価償却に関する会計処理及び監査上の取扱い」（昭和59年最終改正）において、「法人税法に規定する普通償却限度額（耐用年数の短縮による場合及び通常の使用時間を超えて使用する場合の増加償却額を含む。）を正規の減価償却費として処理する場合においては、企業の状況に照らし、耐用年数又は残存価額に不合理と認められる事情のない限り、当面、監査上妥当なものとして取り扱うことができる。」（Ⅲ-1）と示されていた。そして、平成19年に同報告書の廃止に伴って公表された、監査・保証実務委員会報告第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」（2-3）においては、「耐用年数及び残存価額に関しては、本来であれば各企業が独自の状況を考慮して自主的に決定すべきものである。したがって、資産を取得する際には、原則として適切な耐用年数及び残存価額を見積もり、当該見積もりに従って每期定期的に減価償却を実施することが必要である。しかし、多くの企業が法人税法に定められた耐用年数を用いており、また同様に残存価額の設定についても、多くの企業が法人税法の規定に従っているのが現状である。」と示されており、更に、「このような事情に鑑み、普通償却限度額（耐用年数の短縮による場合及び通常の使用時間を超えて使用する場合の増加償却額を含む。）を正規の減価償却費として処理する場合においては、企業の状況に照らし、耐用年数又は残存価額に不合理と認められる事情のない限り、当面、監査上妥当なものとして取り扱うことができる。」と示されている。

このようなことから、備忘記録の1円を残して減価償却を行うという現行の税制となる前（平成19年度の税制改正前）まで、税法上の規定（改正前の法人税法施行令第56条、減価償却資産の耐用年数に関する省令第5条）に基づいて、上場企業を含む多くの企業が、残存価額を取得原価の10%として減価償却を行ってきたと考えられる<sup>(3)</sup>。

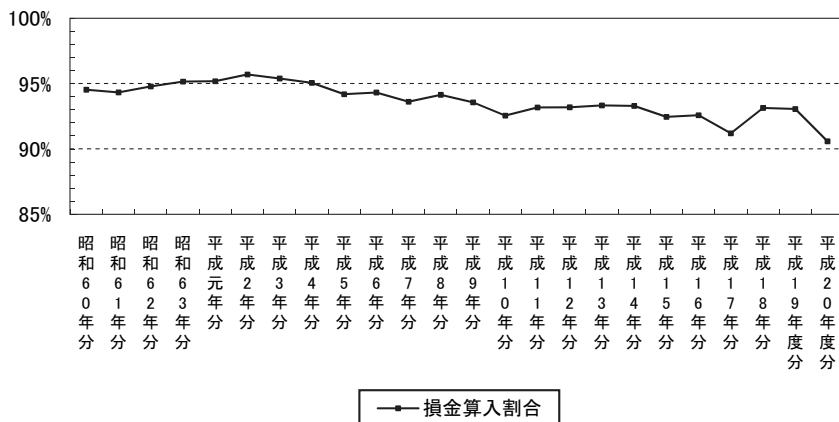
例えば、国税庁の公表している「会社標本調査」によれば、以下のとおり、減価償却の損金算入割合（損金算入額を損金算入限度額で除した割合）は、昭和60年以降、90%以上で、かつ、100%を超えることはなかった。このことは、損金算入限度額を超えて損金算入している法人がないことを意味するわけではないけれども、わが国における多くの法人

(2) 會田義雄著『新版会計学』国元書房、1984年、124頁。

(3) ただし、平成19年度税制改正において残存簿価を1円と改定された。

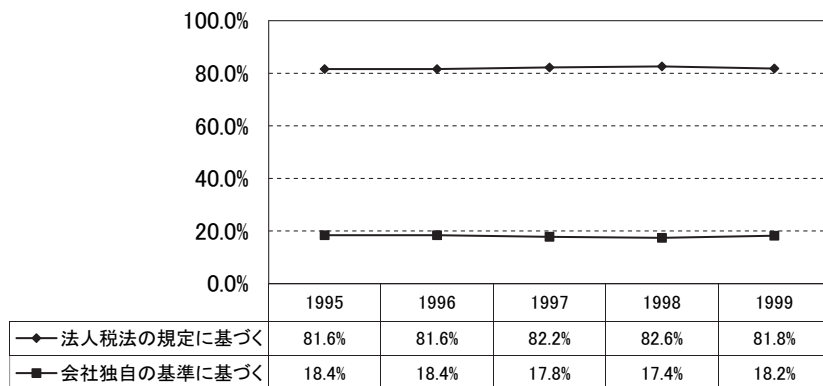
が、減価償却費の計上にあたって、法人税法の規定に準拠していることをあらわしていると考えられる。

表1 減価償却費の損金算入割合の推移<sup>(4)</sup>



また、日本公認会計士協会が発行している『決算開示トレンド』によれば、わが国では、耐用年数及び見積残存価額について、以下のように、有価証券報告書を提出している法人においてさえ、法人税法に基づいて処理している法人が圧倒的に多いことが分かる。

表2 耐用年数及び見積残存価額<sup>(5)</sup>



これらのことから、税法上の規定に基づいて、残存価額を取得原価の10%とした減価償却が行われていることが分かる。

そして、「固定資産はその本来の用には耐え得なくなっても、他の目的への廃物利用とか、いわゆるスクラップ値とか、なにがしかの価値があるのが通例とされている。残存価額は、この事実を減価償却計算に反映させたものにはかならない。ただし、無形固定資産等はゼ

(4) 国税庁「会社標本調査」(<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm>) の長期時系列のデータをもとに作成。

(5) 日本公認会計士協会編『決算開示トレンド』中央経済社、2000年、216頁をもとに作成。

口、大多数の普通の有形固定資産は取得原価の10%と一律に決定されているが、この法定率は、残存価値の経済的な取引予想価額をそのまま採用したものではない。」<sup>(6)</sup>といわれるように、税法上の残存価額は見積売却価額等から処分費用等を控除したものとはいえない。

このことから、耐用年数経過時点における見積売却価額から解体や撤去費用を控除した価額として残存価額の算定がされてこなかったといえるので、資産除去に係る将来の支出に対して、財務会計上、一部の企業<sup>(7)</sup>を除いては、負債計上はもとより、費用計上もされていなかったといえる。

それ故、会計情報の有用性の観点から何らかの処理の必要性があったといえる。

### 3. 会計基準における資産除去債務の会計処理の概要

次に、基準第18号及び適用指針第21号に基づいて、わが国における資産除去債務の会計処理の概要を示すことにする。

#### ①資産除去債務の意義

まず、基準第18号によれば、「『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。」(第3項(1))と定義している。

なお、有形固定資産には、建設仮勘定やリース資産に加えて、投資不動産が含まれる(第18号、第23項)。

また、この定義における「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による特別の方法で除去するという義務も含まれる。」(基準第18号、第3項(1))ことになる。つまり、有形固定資産自体ないしそこで使用される有害物質等の除去について、法律上の義務やそれと同等に不可避的な義務が該当することになるが、企業の自発的な計画に基づく有形固定資産等の除去に係わるものは、この定義から除外されることになる(基準第18号、第28項)。

そして、「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う(一時的に除外する場合を除く)。除去の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が含まれるが、転用や用途変更は含まれない。」(基準第18号、第3項(2))とされている。

#### ②資産除去債務の認識

基本的に、「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。」(基準第18号、第4項)が、「資産除去債務の発生時に、当該債務の金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、当該債務額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として計上する。」(基準第18号、第5項)ことになる。

#### ③資産除去債務ないし対応する除去費用等の処理

「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

(6) 新井隆一監修『税務用語事典(八訂版)』ぎょうせい、2003年、432頁。

(7) 「原子力発電施設解体引当金に関する省令」の対象となる原子炉設置者である電気事業者における「原子力発電施設解体引当金」など。

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。」（基準第18号、第6項）ことになる。この際の割引前の将来キャッシュ・フローについては、将来の資産除去に係わる支出（除去が完了するまでの保管などの支出も含まれる。）の見積額となるが、それは、生起する可能性の最も高い単一の金額であっても、また、複数の見積額を発生確率で加重平均した金額のいずれかを採用することができる（基準第18号、第6項(1)）。また、割引価値の算定にあたっての割引率は無リスクの税引前の利率を用いることになる（基準第18号、第6項(2)）。

そして、「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。」（基準第18号、第7項）と規定した上で、「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渡り、各期に費用配分する。」（基準第18号、第7項）と規定している。このことから、資産除去債務を伴う有形固定資産の取得原価には、購入対価に据付費等の付随費用に加え、資産除去債務の測定額が含まれることになる。

なお、資産除去債務が使用の都度発生するような場合には、「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18号、第8項）方法、つまり、減価償却を通じて費用計上する方法と、資産計上した額を当該計上期間に、費用処理する方法も認められている（基準18号、第8項）。

#### ④時の経過による資産除去債務の調整額の処理（利息費用の計上）

資産除去債務の当初認識時点（当初負債計上時点）において、資産除去債務の測定額は将来の当該資産の除去に要する支出額の割引現在価値で計上されることになるため、決算にあたって、期首の資産除去債務の帳簿価額に当初負債計上時点での割引率を乗じた金額を利息費用として計上することになる（基準18号、第9項）。

#### ⑤基準18号における会計処理（適用指針第21号における設例1に基づいて）

以上のことから、基準18号における資産除去債務の会計処理は、有形固定資産を取得や建設等をした際に、当該資産の除去が将来において不可避免的に必要な場合に、当該資産の取得時点等（当初負債計上時点）に、当該資産の除去にあたって要する将来の支出額の割引価値を、資産除去債務として負債計上するとともに、同額を当該資産の取得原価に加算し、減価償却を通じて費用化するものである。

資産除去債務に係る一連の会計処理について、適用指針第21号における設例を用いて、以下に説明する。

##### 【設例】

Y社は、20×1年4月1日に設備Aを取得し、使用を開始した。当該設備の取得原価は10,000、耐用年数は5年であり、Y社には当該設備を使用後に除去する法的義務がある。Y社が当該設備を除去するときの支出は1,000と見積もられている。

20×6年3月31日に設備Aが除去された。当該設備の除去に係る支出は1,050であった。

資産除去債務は取得時のみ発生するものとして、Y社は当該設備について残存価額0で定額法により減価償却を行っている。割引率は3.0%とする。Y社の決算日は3月31日である。

・20×1年4月1日（取得時）

設備 A	10,863	現金預金 資産除去債務	10,000 863
<p>* 将来キャッシュ・フロー見積額 <math>1,000 \div (1.03)^5 \approx 863</math>  ・ 20×2年3月31日（決算時）</p>			
利息費用	26	資産除去債務	26
<p>* <math>863 \times 3.0\% \approx 26</math></p>			
減価償却費	2,173	減価償却累計額	2,173
<p>・ 20×3年3月31日（決算時）</p>			
利息費用	27	資産除去債務	27
<p>* <math>(863 + 26) \times 3.0\% \approx 27</math></p>			
減価償却費	2,173	減価償却累計額	2,173
<p>・ 20×4年3月31日（決算時）</p>			
利息費用	27	資産除去債務	27
<p>* <math>(863 + 26 + 27) \times 3.0\% \approx 27</math></p>			
減価償却費	2,173	減価償却累計額	2,173
<p>・ 20×5年3月31日（決算時）</p>			
利息費用	28	資産除去債務	28
<p>* <math>(863 + 26 + 27 + 27) \times 3.0\% \approx 28</math></p>			
減価償却費	2,173	減価償却累計額	2,173
<p>・ 20×6年3月31日（決算時）</p>			
利息費用	29	資産除去債務	29
<p>* <math>(863 + 26 + 27 + 27 + 28) \times 3.0\% \approx 29</math></p>			
減価償却費	2,173	減価償却累計額	2,173
<p>・ 設備 A の除去時</p>			
減価償却費累計額	10,863	設備 A	10,863
資産除去債務	1,000	現金預金	1,050
履行差額	50		

#### ⑥各国の資産除去債務の会計処理

上記のように、わが国では、資産除去債務の会計処理について、いわゆる、資産負債両建処理を採用しているが、その他の会計基準における資産除去債務の会計処理は以下のとおりである。

・ 国際会計基準審議会（以下、IASB という。）

IASB は、国際会計基準第16号「有形固定資産」（以下、IAS16 という。）において、「取得原価は、資産の取得時または建設時にある資産を取得するために支払った現金額ないし現金等価額、あるいは、引渡した対価の公正価値で、IFRS2『株式報酬』等の他のIFRSの別段の定めに従って当初認識される際の資産に帰属する金額をいう。」(par.6.) と定義

し、取得原価には、(a)値引きや割戻控除後の輸入関税及び還付されない取得税を含む購入価格、(b)設置及び経営者が意図した方法で操業することができるような状態にするための直接的な付随費用、(c)資産を解体及び除去費用や設置場所の原状回復費用の当初見積額、更に、有形固定資産の取得時、あるいは、棚卸資産の生産以外の目的で有形固定資産を使用した結果として、エンティティーが負うことになった負債の当初見積額を含むとされている (par.16.)。

・アメリカ

アメリカの財務会計基準審議会 (以下、FASB という。) が公表している Accounting Standards Codification (以下、ASC という。) によれば、「資産除去債務とは、有形固定資産の除去に結びつく債務をいう。」(ASC, Topic.410-20-20.) と規定され、「資産除去費用は、資産除去債務が認識された際に、有形固定資産の帳簿価額に含められ資本化された金額をいう。」(ASC, Topic.410-20-20.) と規定されている。

・イギリス

イギリスの会計基準審議会 (以下、ASB という。) が公表している「財務報告基準書 第15号『有形固定資産』」(以下、FRS15という。) によれば、「有形固定資産は、当初、その原価によって測定しなければならない。」(par.6.) と規定し、資産の原価には、「FRS12の下で引当金 (provision) として認識される範囲で、資産の解体 (dismantling) や除却 (removing) 及び敷地の原状回復に係る見積原価」(par.10.) が含まれることを規定している。

・カナダ

カナダ勅許会計士協会 (以下、CICA という。) の CICA ハンドブックによれば、「取得原価は、有形固定資産を取得、建設、開発、あるいは、改善するために犠牲になった対価の額であり、設置及び意図した利用に必要な状態にするための導入を含む資産の取得、建設、開発、あるいは、改善に直接帰属するすべての原価を含む。取得原価には、資産除去債務に関連して計上される資産除去費用も含まれる。」(Section 3061. par.05.) と規定し、「資産除去債務は、既存のないし制定された法律 (law)、規則 (statute)、条例 (ordinance)、または、書面ないし口頭による契約の結果として、あるいは、禁反言の原理の下で契約の法的な構造によって、企業が決済しなければならない有形固定資産の除去に関連する法的義務をいう。」(Section 3110. par.03.) と規定している。

このように、各会計基準において、資産除去債務の会計処理として、基準第18号と同様に、資産負債両建処理が用いられているといえる。従って、基準第18号の設定理由である国際的な会計基準とのコンバージェンスは達成されたといえることができる<sup>(8)</sup>。

なお、ここで、基準第18号及び他の会計基準において、有形固定資産の取得原価に含まれるのは、資産除去債務の負債計上額である点を確認しておきたい。

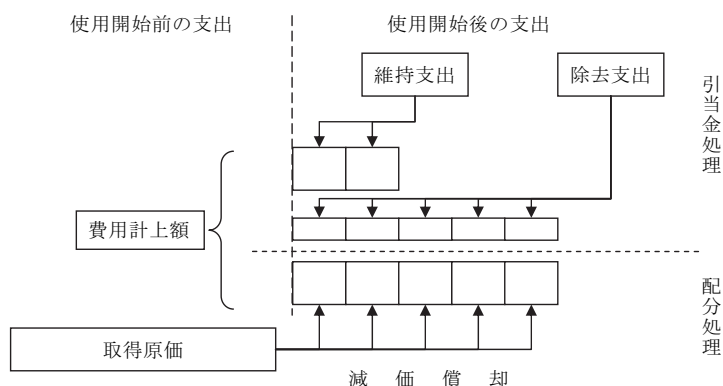
#### 4. 資産負債両建処理の問題点

従来、有形固定資産の取得に係る支出 (有形固定資産を使用するまでに要した支出) は

(8) ただし、わが国の資産除去債務は、法的義務及びそれに準ずるものとしているが、他の会計基準では法的義務の中に推定的な債務が含まれると考えられ、その結果、解釈によっては、資産除去債務の範囲に差異が存在する可能性があるといえる (大塚浩記「我が国の資産除去債務会計の特徴」『埼玉学園大学紀要 (経営学部篇)』第8号、2008年、106頁)。

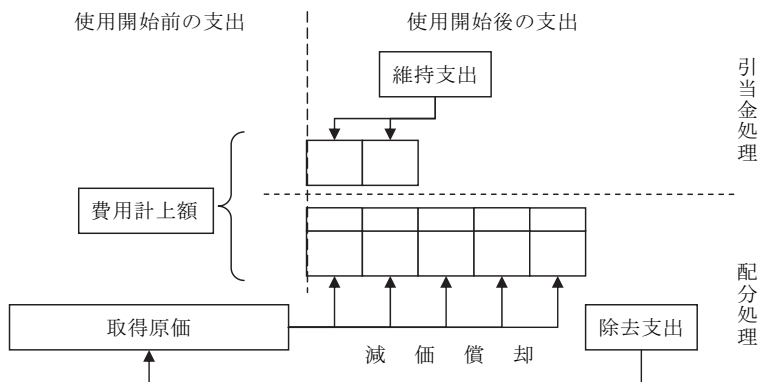
取得原価とされ、耐用年数にわたって費用配分し、使用から廃棄までに係る支出（修繕などに要する支出）は、資本的支出については取得原価に加算するが、それ以外は支出時に費用処理されるか引当金処理が行われ、最終的な除去に係る支出は、一部の企業において引当金処理が行われる場合を除いて、支出時に費用処理されてきた。そして、基準第18号の検討にあたって、基準第18号が採用した資産負債両建処理の他に、将来の資産除去に対する支出の処理に対して、引当金処理があった。いずれの場合においても、有形固定資産の使用を開始した後の支出については、資本的支出を除けば、支出時に費用処理されるか、引当金処理を通じて費用計上されることになる。従って、従来の考え方（使用開始後の支出を支出時に費用計上するか、引当金処理をする）を踏まえれば、有形固定資産に係る支出の会計処理は次のように表すことができる。

図1 従前の有形固定資産に係る支出の会計処理



一方、基準第18号に基づく、使用開始後の支出である資産除去に係る支出のうち負債に計上された額が資産の取得原価に含められ、使用開始前の支出とともに減価償却を通じて費用計上され、有形固定資産の維持修繕に係る支出については、これまで通り、支出時に費用計上されるか、引当金を通じて費用計上される。

図2 基準第18号適用以後の有形固定資産に係る支出の会計処理





上記のとおり、基準第18号の適用によって、取得原価の範囲に変更がもたらされたと考えられる。つまり、取得原価に使用開始後の将来の支出のうち負債計上額が含まれることになったわけである。

この点について、基準第18号によれば、「資産負債の両建て処理は、有形固定資産の取得等に付随して不可避的に生じる除去サービスの債務を負債として計上するとともに、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。」(34項)と示し、更に、「このような会計処理(資産負債の両建て処理)は、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の回収すべき額を引き上げることを意味する。すなわち、有形固定資産の除去時に不可避的に生じる支出額を付随費用と同様に取得原価に加えたうえで費用配分を行い、さらに、資産効率の観点からも有用と考えられる情報を提供するものである。」(41項)と示している。

このことから、「資産・負債の両建て計上を正当化する論拠は、除去債務を資産取得にかかる未払いの付随費用と解釈し、投資活動とくに生産活動に不可避なライフサイクルコストを資産計上すること」<sup>(9)</sup>という指摘があるように、ライフサイクルコストの考え方が取得原価に対して適用されたとみることができる。

しかしながら、基準第18号では、「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対象とはならない。」(第24項)と明示している。それについて、基準第18号では、「修繕引当金は、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、債務でない引当金と整理されている場合が多いこと」(第25項)と指摘している<sup>(10)</sup>。

確かに、修繕のための支出は、多くの場合、不可避的であるということができないかもしれないが、資産除去債務と同様に、有形固定資産を使用するために不可避的な維持のための支出がある。この典型的な例といえるのが、道路運送車両法に基づく継続検査<sup>(11)</sup>、船舶安全法における定期検査<sup>(12)</sup>、航空法における定期検査<sup>(13)</sup>などである。このように、法律などによって義務付けられている整備や点検などに係る支出も、資産除去に係る支出と同

(9) 黒川行治稿「資産除去債務を巡る会計上の論点」『企業会計』第61巻第10号、2009年10月、28頁。

(10) ただし、資産負債除去債務について債務性を強調しているのであるから、債務性のある引当金との比較が必要であるという指摘もある(佐藤信彦「資産除去債務の会計を巡る諸問題」『企業会計』第59巻第9号、2007年9月、30頁)。

(11) 道路運送車両法第58条において、有効な自動車検査証の交付を受けた車両以外は運行をできないことになっており、自動車検査証の有効期間満了後も車両を使用するためには、継続検査を行い、同法第3章(第40条から第46条)に規定される安全基準に適合することが必要となっている(同法第61条、第62条)。そのために要する費用が、いわゆる、車検代である。

(12) 船舶安全法では、船舶の所有者は、船体や機関などについて、5年ないし6年の間に定期検査をし、また、定期検査の間に簡易な中間検査をすること(省令によって免除されることがある)が義務付けられている(第5条、第10条)。

(13) 航空法では、有効な耐空証明がなければ航空(第11条)することができないことになっており、その有効期間は1年とされている(第14条)。ただし、航空運送事業者においては、整備体制や品質確保等の要件を満たすことで、連続式耐空証明を取得することができ、耐空証明検査が不要となる(第14条)が、いずれにおいても、航空機の航空のためには、維持のための支出は避けられない。

様、有形固定資産の使用のために不可避免的に生じるものであるから、これらを取得原価に含めることは、基準第18号の観点（資産を使用するために必要な支出を取得原価に含めるという観点）からいえば、整合性があるようにも思われる<sup>(14)</sup>。

更に、修繕などに対する支出について、「操業停止や対象設備の廃棄をした場合には不要となる」（基準第18号、25項）と指摘し、資産除去債務とは違っていると指摘している。しかし、有形固定資産が耐用年数にわたって使用されるというのが減価償却の前提であるのに対して、このような指摘は有形固定資産が耐用年数の途中で除去されることを指摘しているので、減価償却の成立基盤への疑義というように捉えられなくもない。

次に、将来の資産除去に係る支出を取得時などに支出した場合（資産除去債務がない場合）について、基準第18号において明示されていない。

この例として、わが国における、使用済自動車の再資源化等に関する法律、いわゆる、自動車リサイクル法における預託金を挙げることができる。現在、自動車を取得する際に、当該自動車の将来のリサイクル（基準18号ではリサイクルは除去の一形態である。）に係る負担を所有者が行うために、車両の所有者は預託金を資金管理法人に支払うことになっている（使用済自動車の再資源化等に関する法律、第73条）。実際に当該自動車が廃車になった際には、資金管理法人を通じて関係業者にリサイクルのための支出がされることになっている。従って、車両の除去のための支出が、取得時に支払われることになり、この支出部分に対して、資産除去債務が負債として計上されることはない。それでも、リサイクル預託金は車両の取得原価になるのかどうかである。

例えば、自動車2,000,000円を購入し、本体価額とは別に預託金10,000円を合わせて現金で支払ったとすると、以下のような仕訳になるのであろうか。

車両運搬具	2,010,000	現金	2,010,000
-------	-----------	----	-----------

基準第18号は、資産除去債務を負債計上した金額に対して、当該有形固定資産の取得原価に含めるとしているが、一方、このように、資産除去債務について、取得時に支払われた場合も、資産除去に係る将来の支出を有形固定資産の取得原価とするのかどうかまで示されていない。資産除去債務が計上されない場合には、将来の資産除去に係る支出を取得原価に含めないとすれば、資産の取得原価の範囲にやはり違いが生じることになるので、整合的とはいえない。

以上の点は、有形固定資産の取得原価の範囲をどのように考えるのか、特に、有形固定資産に係る支出のうち取得原価になるものとならないものとの差異に関する問題点として指摘できると考えられる。

更に、資産負債両建処理においては、将来の資産除去に係る支出を取得原価に算入して費用配分することで、将来の支出を有形固定資産の利用から生じる収益と対応させることになるが、本来の費用配分という視点からいうと、やはり、問題があると考えられる。かつて、連続意見書第三で、残存価額の計算において、処分費用を控除することが明記された際に、山下勝治が次のように批判している点は、資産除去債務の会計処理についても当てはまるものであろう。

(14) 例えば、政岡孝宏「資産除去債務の会計にみられる取得原価概念の変容」『企業会計』第60巻第1号、2008年1月、144～145頁を参照。

「要減価償却総額の決定の一要因としての残存価額の算定に関しての考え方には、原理的な問題が残っている。もっとも、その残存価額の決定に関して述べられている同意見書のうち、『残存価額は、固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価格又は利用価格である』という前段の考え方に問題があるということではない。ここでの原理的な問題は、これにつづく次の後段の文章のうちに予定されている考え方にある。曰く、

『この場合、解体、撤去、処分等のために費用を要するときには、これを売却価格または利用価格から控除した額をもって、残存価額とする』と。

まず、この生ずる疑点は、次のようである。周知のように、減価償却は費用配分の思考によって一般に理解されている。そこに、いわゆる配分概念が援用されているということは、原理的に云って、過去の実際取得原価－実際支出原価－に基く要配分額が所定のものとして与えられていることが前提となっているはずのものである。そうでなければ、そこには『配分』という概念は成り立たない。もちろん実際取得原価から控除すべき残存価額は、予見による以外にはこれを決定し得べくもないのではあるが、しかし、そこにあらかじめ要配分額として算出される要減価償却総額は、依然として、過去の実際支出額であるという事実には変化がない。故に、要減価償却総額は、あくまで、過去の実際支出原価に基き、その配分という根本的考え方に立つものであればこそ、そこに配分概念が成立しているのである。

ところが、残存価額の決定に、固定資産の『改訂・撤去などの費用をそこから控除する』という上記意見書の見解のうちには、実質的には、将来において予期せられる解体・撤去費用もまた、これを含めて、正規の減価償却の対象として、予め、これを処理するという考え方に立っている。けだし、通常の予定残存価額が予見できる解体・撤去費だけ減るということは実質的には、それだけ予定の要減価償却総額がふくれ上がることとなるので、結果的には、予定の解体・撤去費が減価償却の対象になることを意味しているからである。それは、実は、いわゆる正規の減価償却から逸脱して、固定資産の使用に直接、間接に関連して発生ないし発生の予期せられる一切の費用まで、これを固定資産原価に含めて、減価償却費として確実にこれを回収しようとする意図をもつものである。〔省略〕減価償却が結果として回収計算という意味をもつことは事実であって、否定できないことではあるが、そうであるからといって、これを価値回収計算として規定づけ、そうした回収計算の立場から、減価償却問題を解くという考え方は根本的に誤っている。〔省略〕

固定資産の解体・撤去などの見積費用まで、これを減価償却計算の対象となることを是認しているかのごとき同意見書は、正に、減価償却を価値回収計算視する考え方に通ずるものであって、強調する自己の立場に明らかに矛盾している。もちろん、残存価額から控除すべき解体・撤去費は、これを予定残存価額の限度内に止めるべきものであるという考え方も可能であろう。しかしながら、そこでは、未だ本質的な問題は少しも解決されていない。すなわち、その方式では、減価償却総額が取得原価の範囲内に止まるという結果に一致することは事実であるが、それはあくまで、形式的な一致であるに過ぎない。事実においては予定残存価額に相当すべき解体・撤去費が予定残存価額を減額することによって、実質的には、減価償却の対策として処理されることになる、という事実には変化がない。すなわち、問題はそうした妥協の道を発見することにあるのではない。将来において予見

できる解体・撤去費用までもこれを含めて、当初からこれを減価償却の対象として処理・回収しようとする考え方、すなわち減価償却を回収計算として意識しようとする考え方のうちにこそ、減価償却の本質から見て問題があることを指摘しようとする。」<sup>(15)</sup>と。

要するに、減価償却というものは、本来、配分計算ということであり、回収計算という機能があったとしても、それは副次的なものであるという考え方によれば、将来の有形固定資産の除去に係る支出が取得原価として減価償却されることは適切ではないということになる<sup>(16)</sup>。

## 5. おわりに

以上のことから、基準第18号によって、有形固定資産の取得原価ないしは減価償却に関して、回収計算という観点が重視されていることができる。

とはいえ、最後に指摘しているように、このような考えに立つのであれば、資産除去に係る支出のみが取得原価に含められ、有形固定資産を維持するための支出が取得原価に含められないとするならば、整合性に欠けるといえるのではないか。また、この基準が資産除去債務を計上する（負債を計上する）ということから設定されたため、資産除去に係る支出が除去よりも前の時点で支払われてしまっているような場合については明示していない。そのため、除去以前になされた資産除去に係る支出の取り扱いについて、取得原価に含めるべきか、あるいは、前払金として処理するべきかということがはっきりしていないのである。

しかし、それ以上に問題となるのが、減価償却の本質ないし費用配分の観点から問題点であろう。減価償却観ないし費用配分観といったようなものが示されないまま、基準第18号は、「投資についての回収すべき額」を取得原価が表すことができると主張しても十分に説明がなされたとは言い難いのではないかと思うのである。

言い換えれば、取得原価の概念や減価償却計算ないし費用配分の概念についての整理が十分でないために、上記のように、有形固定資産に係る支出のうち何が取得原価に含まれるのかについて、整合性がないといわれるのではないかと考えられる。

なお、「論点整理」では、資産除去債務の会計処理について、資産負債両建処理の他に、引当金処理について扱われていたが、負債計上額の開示が十分でないということが示されていた。資産除去債務に対して、資産負債両建処理は取得原価に含め配分処理を通じて費用計上するが、引当金処理は段階的に費用計上を行う。どのような場合に、配分処理を適用し、あるいは、引当金処理を適用することが合理的であるかについては、今後の検討課題としたい。

## 参考文献

Accounting Standards Board, *Financial Reporting Standards No.15.*, “Tangible Fixed

(15) 山下勝治稿「減価償却『意見書』における残存価額について」『産業経理』第20巻第10号、1960年10月、7頁～8頁。

(16) このような残存価額から除去支出を控除することに対する批判は、W.A. Paton & W.A. Paton, Jr., *Asset Accounting*, The Macmillan Company, 1952, pp.242-243. においても見受けられる。

- Assets*”, 1999.
- Canadian Institute of Chartered Accountants, *CICA Handbook*, 2010.
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Standards No.143, “Accounting for Asset Retirement Obligation”*, 2001.
- Financial Accounting Standards Board, *Accounting Standards Codifications*, 2011.
- International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No.16., “Property, Plant and Equipment”*, 1983.
- W.A. Paton & W.A. Paton, Jr., *Asset Accounting*, The Macmillan Company, 1952.
- 會田義雄『新版会計学』国元書房, 1984年。
- 新井隆一『税務用語事典 (八訂版)』ぎょうせい, 2003年。
- 大塚浩記「我が国の資産除去債務会計の特徴」『埼玉学園大学紀要 (経営学部篇)』第8号 (2008年12月)。
- 企業会計基準委員会『資産除去債務の会計処理に関する論点の整理』(2007年)。
- 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)。
- 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)。
- 企業会計審議会『連続意見書第三「有形固定資産の減価償却について」』(1960年)。
- 菊谷正人「『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－」『経営志林』(法政大学) 第45巻第2号 (2008年7月)。
- 黒川行治「資産除去債務を巡る会計上の論点」『企業会計』第61巻第10号 (2009年10月)。
- 黒澤清『会計学辞典』東洋経済新報社, 1982年。
- 佐藤信彦「資産除去債務の会計を巡る諸問題」『企業会計』第59巻第9号 (2007年9月)。
- 田中建二「資産除去債務の会計」『産業経理』第68巻第1号 (2008年4月)。
- 日本公認会計士協会『監査第一委員会報告第3号「減価償却に関する会計処理及び監査上の取扱い」』(1984年)。
- 日本公認会計士協会編『決算開示トレンド』中央経済社, 2000年。
- 日本公認会計士協会『監査・保証実務委員会報告第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」』(2007年)。
- 政岡孝宏「資産除去債務の会計にみられる取得原価概念の変容」『企業会計』第60巻第1号 (2008年1月)。
- 山下勝治「減価償却『意見書』における残存価額について」『産業経理』第20巻第10号 (1960年10月)。

## 〔抄 録〕

平成20年3月に、企業会計基準委員会は、会計基準のコンバージェンスの一環として、将来の資産除去に対する不可避的な支出についての会計処理に係る会計基準を公表した。この「資産除去債務に関する会計基準」によって、資産除去に係る支出を有形固定資産の取得などの時点で負債と計上することになった。それと同時に、資産除去債務の負債計上額が有形固定資産の取得原価を構成することになった。いわゆる、資産負債両建処理を採用したわけである。

このような会計処理の考え方の背景には、取得原価に対して投資についての回収すべき額といった観点があると考えられる。

その一方で、有形固定資産の使用にあたって、法的に要求される維持のための支出については、取得原価を構成しないとしていることは整合性がないのではないか。また、資産除去の前に支払いが行われる場合（資産除去債務の負債計上額がない場合）における会計処理についても明らかにされていない点も1つの問題点であろう。

また、そもそも取得原価が投資に対する回収すべき額を意味するのか、それとともに、減価償却が配分計算ではなく、回収計算であるという思考が妥当であるのかどうか。むしろ、批判的な見解があり、この点について十分な説明がないように思われる。

本稿を通じて、基準第18号の設定に際して、取得原価とは何か、また、減価償却とは何かと検討が不十分であるために、上記のように、取得原価に含まれることになる有形固定資産に係る出の取扱いに整合性が欠けているという指摘がなされるのではないだろうか。