

学位論文及び審査結果の要旨

横浜国立大学

氏名	生島 和樹
学位の種類	博士(経営学)
学位記番号	国社博甲第284号
学位授与年月日	平成28年9月16日
学位授与の根拠	学位規則(昭和28年4月1日文部省令第9号)第4条第1項及び 横浜国立大学学位規則第5条第1項
研究科(学府)・専攻名	国際社会科学研究科 企業システム専攻
学位論文題目	資産除去債務の両建処理の研究 A Study of Asset Liability Method for Asset Retirement Obligations
論文審査委員	主査 横浜国立大学 齋藤 真哉 教授 横浜国立大学 八木 裕之 教授 横浜国立大学 泉 宏之 教授 横浜国立大学 原 俊雄 教授 横浜国立大学 大森 明 教授

論文の要旨

財務諸表に将来の支出に関する情報を載せるという情報ニーズの高まりを受けて、企業の保有する有形固定資産の通常の活動により発生した環境汚染を除去する義務である、資産除去債務を財務諸表上に認識するための会計基準が、各基準設定団体で開発されている。具体的には、米国財務会計基準委員会(Financial Accounting Standards Board: 以下、FASB)のStatement of Financial Accounting Standards(以下、SFAS) No.143「資産除去債務に関する会計(Accounting for Asset Retirement Obligations)」(以下、SFASNo.143)、国際会計基準委員会(International Accounting Standards Board: 以下、IASB)のInternational Accounting Standards(以下、IAS) No.16「不動産、設備、装置(Property, Plant and Equipment,)」(以下、IASNo.16)およびIASNo.37「引当金、偶発負債および偶発資産(Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)」(以下、IASNo.37)、企業会計基準委員会の企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」(以下、企業会計基準第18号)である。

各基準では、資産除去債務を負債として財務諸表に計上することが求められているが、その会計処理方法として両建処理が採用されている。両建処理は、有形固定資産の取得時点において資産除去債務が付されている場合、当該債務を負債に計上し、同額を資産の取得原価を構成する付随費用として資産計上する方法である。資産除去債務における会計処理方法は、従来からの会計処理方法である、引当処理やマイナスの減価償却費として処理する方法と異なっており、会計処理が対象とする経済事象について、基準が公表された前後では相違が存在している。会計処理における相違とは、資産除去債務が付された資産の取得時点における負債計上および資産計上、割引計算、およびそれに伴う損益計算の相違である。

ある経済事象に対して、会計システムは会計情報を導き出すために、基準設定団体の目的に基づいた記録システムを構築しているといえる。したがって会計では、取引に基づいた経済事象に対して記録システムを用いて会計情報を作成することを意味しており、換言すれば、企業の経済活動を記録し、集約して、情報として外部の利害関係者に伝達する過程であるといえる。これにより導かれた会計情報が投資家の意思決定に資する情報になると考えられている。

資産除去債務に関する基準設定以前においても資産除去債務の会計処理が存在しているが、ここでは様々な会計処理方法があり、一部の経済事象について未だに両建処理によらない会計処理方法が認められている。しかしながら、両建処理を採用した資産除去債務という経済事象はそれ

までの会計処理と異なるため、他の経済事象と区別していることが明らかであるが、それについての説明は不十分である。したがって、資産除去債務の会計処理では、両建処理を採用したという事実を踏まえれば、資産除去債務という経済事象を明確に区分していることを意味しており、そこでの区分要件を明らかにするため両建処理の計上要件の検討を行う。

検討にあたって、多くの先行研究が、会計処理の対象としている経済事象の変化について法律上の義務の存在が負債の認識に影響を与えているという主張に対して、それが機能するか否かについての検討をはじめに行っている。そのため、負債の認識から資産除去債務の両建処理と他の処理を区分する要件を明らかにできない根拠を検討するために先行研究と同じく、法律上の義務の存在から負債の計算構造を検討することの限界をまず明らかにする。その後、両建処理の計上要件を明らかにするため、他の類似の事象との比較から、その本質はいかなるものかについて検討を行う。

環境関連法の整備がなされていない時代や初期の環境汚染の規制から、整備された時代の法規制を整理し、資産除去債務を、資産の除却時において発生している汚染等を解消する義務であり、金額や支払い相手等は確定してしない性格であるとした。その後、当該概念の記録方法として考えられる会計処理の整理、および、資産除去債務に関する会計基準における範囲を概観している。そこでは、法律上の債務を重視しており、多くの先行研究においても取り上げられていることから、債務性による区分の観点から負債計上の検討を行っている。法律上の義務の存在を資産除去債務の両建処理の根拠とすることは、条件付債務の中での区分から導くことができないといえる。したがって、法律上の義務の存在についてその変化から会計処理方法を引当処理と両建処理とに区分する論理展開では将来の支出に対する会計処理における整合性を説明できず齟齬が生じることとなる。

資産除去債務は法律上の債務の概念と明らかに異なっており、資産除去債務の債務性はないといえる。そのため、債務性のない負債項目との比較から、負債計上は、将来の支出であってもその性格から当該支出が確実に生起する。このように類似の経済事象から区別できることからその支出額を関連する資産の取得時に計上すると考えられる。したがって、債務性のない引当金項目との比較では、将来の支出が確定しているという点で異なる経済事象として捉えることができ、両建処理による負債計上はそれを反映した会計処理となっていることが指摘できる。

しかしながら、資産除去債務という経済事象のうち両建処理が求められる部分については、稼働という原因の発生により将来の支出が確定することをその特徴とする場合、類似の経済事象と区分するという観点から負債計上が可能であることを説明できず、引当金処理と両建処理によって処理が行われる経済事象についての混同が起きることとなる。

また、どの要素を確実かとする問題において、条件付債務とされる債務性のある負債項目に属する引当金について、様々な条件が契約により付されることが推測されるが、それらに対する問題にいかにして体系だった区分を行うかは疑問である。両建処理による負債計上すべき経済事象について検討をしてきたが、法律上の義務による区分は、負債側において両建処理をしなければならない根拠はなく、負債側から両建処理とする区分要件は説明できない。一方、現行の会計制度における負債概念の観点から、将来支出を負債計上することについては、計上すべき原因とそれに対応する記録方法が必要であるといえる。そのため、法律的な視点による検討ではなく将来の未支出の計上を行っている未払金との同質性からその要件を明らかにしている。

次に、資産計上について様々な主張が行われていることについて負債計上額の反対項目とするこの問題を指摘するとともに、取得原価とする考え方は可能か否かを検討している。両建処理における付随費用としての資産計上は、取得原価の算入時点において支出が確定しているような経済事象であることから説明が可能であるといえるが、負債の計上額と同額を資産計上することについての必然性が説明されておらず、資産除去債務が付された有形固定資産に関連しているかは不明であることを明らかとしている。

また、取得原価に含めないとする考え方にも問題点が存在している。取得原価としない主張について、負債の反対項目について実際に支出が行われていない項目であることをその根拠としているわけであるが、取得原価とする見解と同様に負債の支出額の決定を出発点としており、2つの考え方について本質的な相違はなく、当該支出についての確実性についての議論により2つの考え方に起因していることを明らかにした。

両建処理の損益計算における検討では、資産除去債務の会計処理では割引計算を考慮した場合、各会計処理間において相違が現れる。資産除去債務は、将来の汚染除去という行為を行うという義務であり、資産除去債務が付された資産を取得した時点で、汚染除去という行為が行われていないし、汚染の浄化にかかわる支出は行われておらず、支出先についても決定されていない。このような場合、当該支出については、取得原価主義の枠内で処理することが可能であるとした。当該支出の性質については、毎期段階的に時の経過に伴った発生部分を計上する、退職給付会計のような引当処理を行う支出の捉え方をしていることが指摘できる。当該支出は取得原価主義に則して損益計算に供されることとなるため、同じような営業活動をしているのであれば、毎期、平準化した損益計算が行われるべきであり、このような損益計算に照らしても両建処理による会計処理は区分要件により限定された両建処理すべき資産除去債務の性格を表しているといえる。

最後に、資産除去債務の測定についての検討を行った。既述の検討のとおり、両建処理において損益計算に相違が出るのは割引計算を行った時である。したがって、割引計算を行う根拠を明らかにするのが目的であった。市場が観察されない資産除去債務の測定を対象とし、SFASNo.143と企業会計基準第18号の資産除去債務の測定が、いかなる考え方に基づいているかを検討している。

資産除去債務の当初認識時点では、フレッシュ・スタート会計測定における現在価値が求められている（フレッシュ・スタート法）が、その後の測定では利息法による配分が行われている点について、割引現在価値の測定目的に焦点を当て、2つの相違を明らかにするとともに、資産除去債務の測定法として2つの混合モデルを用いることの意義を検討する必要がある。そのため、割引現在価値に焦点を当て2つの形態とその理論的な背景の検討を加えている。

以上の検討から、会計基準上の区分を法律上の義務によって規定していることの問題点を指摘した。両建処理の対象となる資産除去債務について、法律上の債務ではないことが特徴として挙げられる。法律上の債務ではないため、債務性により将来の支出かつ引当処理をする類似の経済事象との区分要件の設定ができないといえる。

両建処理の本質は、資産計上項目を付随費用し、対応する貸方計上項目を未払金とする両建で計上が行われている処理とし、そこでの対応関係を取得原価主義の観点から指摘することが妥当であり、これにより他の類似の経済事象とも区別ができると考える。また、このように対応関係があることおよび将来の支出が確定していることが両建処理において会計処理を行うこと的前提となっていることを考慮し、資産除去債務の両建処理における資産および負債計上の根拠を検討する。

審査結果の要旨

当該論文は、有形固定資産を通常の活動により使用することで生じる環境汚染等を、その資産の廃棄時ないしは除去時において取り除く義務にかかわる将来支出（資産除去債務）の会計処理方法の1つである両建処理に着目し、当該処理が会計基準上、適用される根拠を明らかにしようとするものである。資産除去債務の会計処理方法としては、その使用期間に応じて資産除去債務を引当計上していく引当処理や、資産除去債務の金額を帳簿価額には加えないものの償却ベースには加えて減価償却を行っていく原価集積法、そして資産除去債務をその資産の取得時に負債計上するとともにその取得原価に加えてその後の減価償却のベースとする両建処理が考えられる。現在、日本の会計基準を始め、国際財務報告基準やアメリカの会計基準もまた、一定の要件を満たす場合には、両建処理が求めている。当該論文は、各国において従来適用されてきた引当処理に代えて両建処理が適用される合理的根拠を、会計制度上の関連する諸処理との整合性の観点から検討を加えている。すなわち、両建処理の場合、未支出・未費用という未履行契約が記録対象となることへの問題意識である。そしてそうした問題意識に基づいて第1章序論、第2章資産除去債務の概念整理、第3章資産除去債務の性格と会計処理、第4章～第6章両建処理における負債計上の根拠（1）～（3）、第7章～第8章両建処理における資産計上の根拠（1）～（2）、第9章費用計算の観点からの比較検討、第10章資産除去債務の測定についての検討、第11章結論という構成がとられている。

まず資産除去債務の会計処理が強く求められることとなる背景となっている環境保護等に関

する社会の要請を踏まえた法律の観点からその概念を整理されている。それを踏まえて、資産除去債務の負債計上については、法律上の債務には該当しないため、それを根拠にできないこと、むしろ支出額の確実性と支出にかかる企業側の裁量の余地のないことを根拠と考えるべきであると主張される。また資産除去債務の額を資産の取得原価に含めることについては、その資産の使用開始の事実により必然的に生じる付随費用と同様に捉えざるを得ないとの見解が示されている。そして損益計算の観点からは、両建処理が期間利益の平準化に資することの意味が割引計算にあることを証明している。以上の内容のなかで、両建処理の場合に、資産除去債務が法律に依存して負債計上されるわけではないこと、利益の平準化には割引計算を行うことで初めて影響することを明らかにした点は高く評価でき、研究上の貢献を認めるものである。しかし他の会計処理としてリース取引との比較を加えることが必要ではないか、文中における「区分」という概念を整理し説明を加える必要があるのではないか、などの課題も残している。

以上の審査に基づき、審査委員一同は、生島和樹氏の博士学位請求論文「資産除去債務の両建処理の研究」が、博士（経営学）の学位を授与するに相応しいものと判断する。