

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——

生 島 和 樹

I. 問題提起

資産除去債務の会計基準は、米国ではFASB ASC 410「資産除却および環境保護の義務 (*Asset Retirement and Environmental Obligations*)」において求められており、そこでは2001年に公表されたSFAS第143号「資産除去債務に関する会計処理 (*Accounting for Asset Retirement Obligations*)」(以下SFAS第143号)を用いることが規定されている。その後、国際的なコンバージェンスによりIASBやASBJにおいても基準化がなされておりこれらの基準では、いずれも両建処理法が採用されている点では共通している。そのため、本稿では資産除去債務会計が世界に先駆けて導入されている米国における資産除去債務会計を検討の対象とする。

SFAS第143号で採用された両建処理法とは、資産除去債務を負債として認識し、財務諸表上に計上するとともに同額を資産除去債務が付され则认为される資産の取得原価に含め計上し、その後資産の減価償却を通じて費用化を行うという処理である。それまでの実務では、SFAS第5号「偶発事象の会計 (*Accounting for Contingencies*)」(以下SFAS第5号)の除去債務を偶発債務と見なして、発生の可能性の高いものを引当金として認識する引当金計上処理(引当処理法)やSFAS第19号「オイルおよびガスの製造会社の会計処理と財務報告 (*Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing*

Companies)」(以下SFAS第19号)の資産のマイナスの残存価額として、減価償却を通じて各期に費用を配分する処理方法が行われていた。

各会計処理方法を比べた場合、SFAS第143号で採用された両建処理法では、負債の認識方法が、資産除去債務に関連する有形固定資産の取得時に認識される点で、大きく異なる処理といえる。SFAS第143号では、基準書を発行する理由として、資産除去債務が認識された場合において一貫した処理がされなかったことが挙げられているが、このことに関して負債の認識のタイミングを変更するような会計処理方法の変更は関係がないと考えられる。にもかかわらず、基準では、それまでの会計処理方法とは大きく異なる会計処理方法が採用されている。

このような会計情報の変化について、投資家の意思決定に資する情報を提供するという前提に立てば、会計情報が写像している会計事象の明確な区分が必要であると考えられる。しかしながら、アメリカにおいては当初予定されていた原子力発電所の汚染除去義務とはかけ離れた、フランチャイズが借用していた建物に対する撤去時の費用等も資産除去債務として計上されているため¹⁾、会計事象の区分が必ずしも十

1) 例えば、McDonald's Corporationは、2003年のAnnual Reportにおいて、賃貸借契約に対する法律上の義務に関連した資産除去債務を\$3700万計上している。

分であるとはいえない。したがって、資産除去債務の会計処理について負債の認識における計上要件の検討が必要である。

そこで本稿では、SFAS第143号における資産除去債務の会計処理を対象とし、負債計上の要件についての検討を行うために、次のような流れに沿って検討を行う。まず、Ⅱにおいて、資産除去債務の会計処理方法について、SFAS第143号へ到る基準設定の経緯からSFAS第143号が基準公表以前の会計処理方法と異なる点は法律上の義務であることを明らかにする。そのうえで、SFAS第143号において、資産除去債務の範囲を法律上の義務に限定したことについて、その必要性をFASBの主張および米国の文献による主張から明らかにする。次にⅢでは、法律上の義務とはいかなる性格を有しているか、および、資産除去債務において法律上の義務による区分は負債の認識において計上要件となりうるかについての検討を行う。その後、Ⅳとして、資産除去債務の計上要件についての検討を行う。ここでは、Ⅲの検討を踏まえ、法律上の義務だけでは負債の計上要件としては不十分であることを、資産除去債務と同じく法律上の義務を取り扱っている特別修繕費との比較において明らかにする。最後に、これらの検討結果を踏まえて、本稿では資産除去債務の認識について、両建処理方法による負債の認識を可能ならしめる計上要件を明らかにする。

Ⅱ. 資産除去債務における負債計上の背景

1. 資産除去債務に関する会計基準設定の背景

米国において民間の電力会社の業界団体であるEdison Electric Institute (EEI) が、1994年に原子力発電所の解体コストを対象にした会計処理を扱うプロジェクトをFinancial Accounting Standards Advisory Council (FASAC) に要求したことから資産除去債務に関する会計基準の設定が始まっている。EEIは当初、原子力発電所の原子炉の廃棄にかかる除去費用の計上を求めていた。

このことを受けてFASACでは、①原子炉廃棄のコストに対する会計処理、②原子炉廃棄だけでなく類似の事象も含んだ会計処理、③環境費用全般の会計処理の3つのプロジェクトのいずれかをFASBのアジェンダに加えるとした。①と②の違いは、①が原子炉廃棄のみの会計処理に対して、②では大気汚染や土壌汚染など原子炉だけでなく企業の営業活動により発生した環境汚染の浄化に対してもその負担額を、会計処理を通じて財務諸表に計上するという相違がある。これに対して③は、①および②とは異なり環境費用全般を対象としている。ここにいる環境費用とは環境の汚染に対する費用を指し、大きく分けると次の4つの費用が存在しているとされている²⁾。

(1) 伝統的費用

原材料や水道光熱費など既存の財務諸表項目として計上されている費用。

(2) 隠れている可能性のある費用

(a) 規制対応費用

当局への通知費用や環境保険などにかかった費用。

(b) 事前対応費用

設備設置費、許可取得などにかかる費用。

(c) 事後対応費用

設備閉鎖などにより発生すると考えられる費用。

(d) 自主対応費用

企業による環境保護や近隣住民に対する保障、環境報告書の作成など企業が自ら行っている活動に対する費用。

(3) 偶発費用

将来の法令変更による費用、訴訟により発生する費用など。

(4) 企業イメージ/環境構築費用

企業イメージや顧客との関係、近隣地域と

2) US EPA, *An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool: Key Concepts And Terms*, 1995, pp. 7-11.

の関係のために支出される費用。

上記のうち、(1)については、現在財務諸表に費用計上されているものである。(2)については、資産除去債務に相当するものである。(3)については、将来の事象の発生により生じるかもしれない債務である³⁾。(4)については、企業の社会的責任の普及に伴って増加すると考えられる費用である。具体的には、環境NGOへの支援や、従業員の環境ボランティア支援などの費用が考えられる。これらは法律上の義務に基づいたものではないため既存の会計基準では財務諸表に計上することはできない。

これらの環境費用のうち、(2)については、上記①および②が対象としているものである。原子炉に限定した場合①となり原子炉以外の浄化費用を含むと②となる。これに対して③の環境費用全般の会計処理とは、既に計上されている(1)以外の(2)~(4)について財務諸表への計上を求めるものである。

現在公表されているSFAS第143号では、FASACのメンバーが②の原子炉廃棄とそれに類似した除去に対する会計処理および③の環境コスト全般の会計処理に対するプロジェクトのいずれかに取り掛かるように提案したとしている(SFAS第143号、第2項)。

FASACの提案を受け、FASBは、1994年6月に、EEI、石油ガス産業、採掘産業そしてAICPA環境タスクフォースの各代表者との会議を経て、同月に原子炉廃棄コストの会計処理に関するプロジェクトをアジェンダに加えている。その後、FASBは、他の産業において原子炉廃棄に類似する設備の閉鎖を含む②の企業の営業活動により生じた除去コストについての議論を重ね1996年2月に公開草案として「有

形固定資産の除去や閉鎖に係る現在の義務の会計 (*Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets*)」(以下1996年公開草案)を公表するに至る。この1996年公開草案は、先述したとおり①および②を対象としている。

1996年当時において環境負債に関連した基準は、アメリカ公認会計士協会(AICPA)が公表した実務指針であるStatement of Position 96-1「環境改善負債 (*Environmental Remediation Liabilities*)」(以下SOP96-1)を公表している。SOP96-1では、主に過去の活動からの汚染に対する環境改善・回復・汚染浄化等に関する企業債務に焦点を当て、環境関連の負債を認識・測定することを目的としていた。しかしながら、将来の環境汚染に関する債務の認識は対象としておらず、財務諸表において将来の環境汚染に対する対策費などが載らない状況であった。

この点をカバーするため、原子炉廃棄およびそれに類する取引を対象とした会計基準の作成が行われ公表されたものが1996年公開草案である。1996年公開草案の次は2000年に公表された公開草案であり、その後、米国財務会計基準書第143号「資産除去債務の会計」が公表されている。

2. 資産除去債務における認識の変遷

米国では実務において、資産除去債務の会計処理について様々な処理方法が考えられ、用いられてきた。ここでは実際に使われた会計処理方法について、設例を用いて概説するとともにSFAS第143号公表に至る経緯を概観し、資産除去債務の認識の変遷について明らかにする。設例は次のとおりとする。

[設例]

- ・資産の取得原価5,000
- ・耐用年数10年
- ・残存価額ゼロ
- ・償却方法は定額法
- ・資産除去のための支出見積額1,000

3) 法律上の義務としての資産除去債務と異なる点として、資産除去債務が通常の営業活動を対象としていることに対して、偶発債務は通常の営業とは違う異常な原因により発生した債務を対象としていることがあげられる。

・割引計算は行わない

(1) SFAS 第5号 (1975年)

SFAS 第5号では、除去債務を偶発債務と見なして、引当金として認識するとしている。SFAS 第5号は、将来の偶発事象を「ある企業にとって利得または損失が発生する可能性に関する不確実性をともなう、既存の条件、状態又は一連の環境が存在し、究極的には、1つまたはそれ以上の将来事象の発生又は不発生によって解消される事態をいう。この不確実性の解消は資産の取得、負債の減少、資産の減損もしくは損失、又は負債の発生により確かめられる」(SFAS 第5号、第1項)と規定している。

本基準は、可能性の高い、合理的に考えて可能性がある、可能性がほとんどない、という用語を用いて、資産の損失もしくは減損または負債の発生を確かなものとする将来の事象の結果についての確率の幅の中に3つの領域を区分している。

偶発損失から見積損失が発生するための基準は、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という負債の特徴を持つかどうかの判断と類似している。

監査人への調査で、可能性の高いものとして負債計上を行う領域は71%以上の発生可能性が必要であると考えられている⁴⁾。

また当該会計処理方法は、SFAS 第143号公表後においても、前述のSOP96-1に則った会計処理方法として現在も用いられることがある。

この方法による会計処理は、設例を用いると以下のとおりである。

①資産の取得時における会計処理

(借) 資産	5,000
(貸) 現金預金	5,000

4) Aharony, Joseph. and Amihud Dotan, "A comparative analysis of auditor, manager, and financial analysts' interpretations of SFAS5," *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 31 No. 3 and 4, May 2004, p. 489.

②各期決算時における会計処理

(借) 減価償却費	500
(貸) 減価償却累計額	500
(借) 資産除去債務引当金繰入	100
(貸) 資産除去債務引当金	100

③除却時における会計処理

(借) 減価償却費累計額	5,000
(貸) 資産	5,000
(借) 資産除去債務引当金	1,000
(貸) 現金預金	1,000

(2) SAS 第19号 (1977年)

SFAS 第19号による会計処理方法は、SFAS 第143号が公表されるまで、石油やガス産業の廃止コストの計上方法であったとされる。当該方法とは、残存価値のマイナスを表すことからこの方法はマイナスの残存価額測定法とも呼ばれている⁵⁾。この残存価値のマイナスは原子力発電所が廃棄される時に必要となる追加的な費用を示している。

この方法では、将来の資産の除却時における汚染除去の費用は資産除去債務といったような負債項目ではなく、減価償却累計額として財務諸表に計上されることとなっている⁶⁾。

このような処理方法は、SFAS 第19号で「配分と減価償却率を決定することにおいて、推定的な解体、修復と放棄コストおよび推定残余の

5) Schroeder, Richard, Suzanne Sevin, and Kathryn Yarbrough, "Reporting Effects of SFAS 143 on Nuclear Decommissioning Costs," *International Advances in Economic Research*, May 2005, p. 451.

6) SFAS 第19号において、有形固定資産の取得原価を越える部分については、その性格についての記載はなく、残存価額としての性格付けを行っている。また、Alexander and Hinerにおいても当該会計処理方法が、設例を用いて記載されているが、マイナスとなった残存価額の性格付けは行われていない。本稿の検討では、この点について検討の対象外としているが、資産除去債務の両建処理における資産側の検討とあわせて今後の検討課題として捉えている。

残存価額が考慮されるべきである」(SFAS 第 19 号, 第 37 項) と記載されていることから導かれている。

SFAS 第 19 号により求められていた汚染の除去に関する債務の認識方法には、資産除去債務を残存価額のマイナスとして認識し、それを含めて減価償却することで、各期に費用および減価償却累計額を計上し資産の耐用年数の終了と同時に資産除却時における支出を認識するという処理方法である。

なお、当該会計処理方法は、SFAS 第 143 号の公表により、FASB 第 19 号第 37 項は次のように変更された。「除却、修復および廃棄コストに関する義務は、FASB 基準書第 143 号「資産除去債務に関する会計処理」の規定に従って会計処理しなければならない。償却および減価償却率を決定するに当たっては、見積残存価額を考慮しなければならない」⁷⁾。

この方法による会計処理は、設例を用いると以下のとおりである。

①資産の取得時における会計処理

(借) 資産	5,000
(貸) 現金預金	5,000

②各期決算時における会計処理

(借) 減価償却費	600
(貸) 減価償却累計額	600

③除却時における会計処理

(借) 減価償却費累計額	6,000*
(貸) 資産	5,000
現金預金	1,000

※うち資産除去債務相当額 1,000

(3) 1996 年公開草案

1996 年公開草案は、有形固定資産について操業や使用を中止した時に、当該資産の閉鎖ないし除去に際して発生する特定の義務について

会計処理を規定することを目的としている。ここでは当該義務の範囲について概括する。

公開草案は、資産の閉鎖または除却時において発生する特定の債務に対する会計処理を規定することを目的としているため、特定の義務には、分解、除去、敷地の再生、浄化などが含まれるとされている⁸⁾。またこれらの義務のうち、公開草案が対象としているものは以下の特徴をすべて満たす必要がある。(1996 年公開草案, 第 4 項)

「a. 義務が有形固定資産の取得、建設、開発、当初の操業により発生する。

b. 義務が有形固定資産の閉鎖または除却に関わり、資産の現在の操業および利用が終わるまで義務が生じない。

c. 資産が通常の営業活動のために利用されるのであれば、義務が現実には避けられない。」

また当該義務には「法律上の義務」ならびに、企業が現実的に回避することができず、当該企業が義務を負うことが他者においても推定することができる「推定上の義務 (constructive obligation)」が含まれることとなる。1996 年公開草案では「法律上の義務」および「推定上の義務」という 2 種類の義務が対象とされている点に特徴がある。

(4) 2000 年公開草案

2000 年の公開草案では 1996 年公開草案のコメント・レターを反映する形で改訂され公表されるに至っている。改訂されるにあたってプロジェクトのタイトルが、「有形固定資産の除却に関する義務の会計 (Accounting for Obligations Associated with the Retirement of Long-Lived Assets)」(以下 2000 年公開草案) に変更されている。以下において 2000 年公開草案での義務の範囲における特徴を明らかにする。

企業は以下のすべての条件を満たした場合、

7) FASB, Statements of Financial Accounting Standards No. 143, Accounting for Asset Retirement Obligations, June 2001, para. 23.

8) FASB, Exposure Draft, Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets, April 1996, para. 1.

次の条件を満たした期間に資産除去債務を負債として認識することとしている(2000年公開草案, 第5項)。

「a. 債務が Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 「財務諸表の構成要素 (Elements of Financial Statements)」(以下 SFAC 第6号) における負債の定義を満たしている。

b. 当該義務にかかわる資産の将来における移転の蓋然性が高い。

c. 負債の金額が合理的に見積もることができる。」

当該公開草案では、資産除去債務が負債の定義を満たしているかどうか新たに範囲の決定に含まれているが、資産除去債務が SFAC 第6号における負債の定義が満たされているかどうかについては以下の点より判断しなければならないとしている(2000年公開草案, 第6項)。

「a. 蓋然性が高い、資産の将来の移転や利用により決済の義務が生じる、他の企業に対しての現在の義務や責任を持つ。

b. 資産の将来の移転や利用を回避する裁量がほとんど、もしくは全くない。

c. 義務を負う事象がすでに発生している。」

以上のことから、2000年公開草案における資産除去債務の範囲は、負債の定義との合致、蓋然性の有無、合理的な金額の見積りの3点が挙げられる。したがって、大きく変更された点は、1996年公開草案においては SFAC 第6号の負債の定義との合致は求められていないのに対して、2000年公開草案においては SFAC 第6号における負債の定義と合致するかどうか重要となっている点である。この変更点を考慮したうえで現在基準として公表されている SFAS 第143号についての概要を検討し、特徴を挙げたい。

(5) SFAS 第143号 (2001年)

SFAS 第143号により採用されている会計処理方法は、1996年公開草案から考えられていたものと同じであり、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

発生するものに対して、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支出を見積もって、負債として計上するとともに、関連する固定資産の取得原価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(両建処理法)である。また、その後の期間においては、減価償却により費用化される。

この方法による会計処理は、設例を用いると以下のとおりである。

①資産の取得時における会計処理

(借) 資産	6,000
(貸) 資産	5,000
資産除去債務	1,000

②各期決算時における会計処理

(借) 減価償却費	600
(貸) 減価償却累計額	600

③除却時における会計処理

(借) 減価償却費累計額	6,000
(貸) 資産	6,000
(借) 資産除去債務	1,000
(貸) 現金預金	1,000

SFAS 第143号において、公開草案から変更となっているのは、資産除去債務の範囲である。これは、2000年公開草案に対して、FASBは、50のコメント・レターを受け取り、当該プロジェクトに対して、既存の情報に基づき議論がなされたためである。ここでは、基準の概要について触れるとともにこれまでの基準設定の変遷により影響を受けた点を明らかにする。

有形固定資産の除去に関連する義務については、会計実務の発達により多様な会計処理が行われていたとされる。ある企業は、減価償却費(減価償却累計額)の1構成要素として計上していた。また、ある企業では負債として、関連する資産の耐用年数にわたりこれらの債務を比例的に引当金として見越計上していた。他方、企業においては資産が実際に除去されるまで、

これらの義務を認識していないこともある。本基準はこれら多様な処理について負債との関連に焦点を当て、負債の認識と測定について記載されているものである。

債務の範囲について、本基準によると以下のとおりである。範囲は、「取得、建設または開発によって生じ、そして固定資産の正常な稼働により生じた固定資産の除去に関連する法律上の義務に適用される」（SFAS 第 143 号、第 2 項）としている。ここでの法律上の義務というのは、現存または新設の法律、法令、指令、または書面または口頭の契約の結果として、あるいは禁反言の原則（doctrine of promissory estoppel）の下での契約によって、ある当事者が弁済を要求される義務をいう。ここで、禁反言の原則とは、SFAS 第 143 号が公表された時点における法律の辞書である Black's Law Dictionary, 7th edition の定義によると、「法律上の義務で正式に法律がなくとも、一方の自己の言動（または表示）により他方がその事実を信用し、その事実を前提として行動（地位、利害関係を変更）した他方に対し、それと矛盾した事実を主張することを禁ぜられる、という法である」とされている。当該原則については、現在の Black's Law Dictionary, 9th edition においても同様に定義されている。また、資産の不適切な稼働を原因とする義務については、本基準の範囲内にはなく、このケースは AICPA における SOP96-1 の規定の対象とされている。

基準における範囲については、法律上の義務に限定されている点が公開草案との相違点である。1996 年公開草案では法律上の義務および推定的債務が範囲に含まれていたが、2000 年公開草案では SFAC 第 6 号の負債の定義を満たすものとなっており、公表された SFAS 第 143 号においては法律上の義務に限定されている。

SFAS 第 143 号が、このような処理を求めている要因としては、SFAS 第 143 号以前の会計処理が大きな影響を与えていると考えられる。SFAS 第 143 号公表以前の会計実務の目的は、

有形固定資産の除却に関連する債務を認識し、測定を行うことではなかったとされる。これは、SFAS 第 5 号および SFAS 第 19 号における会計処理を指しているが、前述したとおりそのどちらの処理方法においても費用と収益の対応を前提に将来の支出のために準備するものであり、資産の除却時点において資産の残存価額でその支出額を表すものであった。このどちらの処理方法においても、貸借対照表に認識する負債または減価償却累計額の金額は、通常企業が実際に負う金額とは異なっていたという事実があるとされる（SFAS 第 143 号、第 B.21 項）。このため、FASB 概念書の認識および測定要求の無視や、これにあてはまらない会計実務が発展したとされる。このことは、負債の定義に含まれないものを含めての計上が問題視されていたことを明らかにしている。引当処理法における収益と費用の対応について、将来の発生可能性の高い事象において、それに関連する費用を引当金として計上する方法であったが、将来の支出とは異なる資産の除却に関係のないものが含まれることを意味する。また、資産の残存価額のマイナスとして処理する方法においても減価償却率を決めるに当たり意図的に除却に関連しない費用を含めることが可能であり、実際にも行われていたとされる。このため FASB は、これらの処理について SFAS 第 143 号の認識要件を満たさないものを資産除去債務として認識しないことを明らかにしている。

これらの点については、米国の文献でも、SFAS 第 143 号公表以前においては、資産除去債務の認識については収益と費用の対応の結果をもって、その費用計上額と同額が将来の費用に関連する引当金として計上されていることや、資産のマイナスの残存価額として計上されていることから、資産除去債務を負債として直接認識することは考えられていなかったこと⁹⁾が主張されている。このことに対して、1996 年公開草案から負債計上についての議論は、資産除去債務を負債として把握したいとい

う考えのもと、いかなるものを基準の範囲として負債認識を行うかという議論である¹⁰⁾といえる。上記の検討は、すべて負債の認識についての判断基準であるため、負債の認識にはいかなる要件が必要であるかを検討する必要がある。この点を明らかにすることにより、両建処理へと会計処理方法を変更した本質を捉えることができると考えられる。そのため、次では資産除去債務の計上要件の根拠について基準公表に到るまでに検討が加えられていた義務の範囲に焦点をあて、特に法律上の義務の観点から検討を加える。

Ⅲ. 資産除去債務の計上要件の検討 —法律上の義務からの検討—

1. 法律上の義務の検討

法律上の義務とは、Black's Law Dictionary, 9th editionによると、「法廷によって実施される義務あるいは責任である、それは法律により求められた債務や実行すべき法的な責任である」とされる。会計において法的な責任が発生するのは契約においてである。特に資産除去債務会計においては契約の存在を大きな焦点にしている¹¹⁾。また、資産除去債務の認識に当たっては法律上の義務の有無が計上の要件となっているが、これは負債認識のために企業が負った

約束をもとに他の者が行動することを根拠としているためであり、このことは、米国において契約法により保護されている¹²⁾。したがって、資産除去債務の認識において法律上の義務を根拠として用いるのは、契約法により当該契約が守られているためであると解釈することができる。そこで米国の契約法における法律上の義務の確定時はいかなるタイミングであるかをまずは検討する。

米国の契約法 (Restatement (Second) of Contracts) における契約の定義は、「1個または1組の約束であって、その違反に対して法が救済を与え、または何らかの形でその履行を義務として認めるもの」¹³⁾である。この定義から契約には2つの要件が必要であることがわかる。1つ目は、1個または1組の約束であることで、2つ目はその違反に対して法が救済を与えることおよび何らかの形でその履行を義務として認めることである。Farnsworthは、すべての約束が契約とはかぎらないとし、それに基づく訴えを裁判所が認めてくれるわけではないことに留意すべき¹⁴⁾であるとしている。ここで問題となるのがいかなるものに法が救済や履行の義務を与えるかである。

結論から言うと、契約に対してアメリカの裁判所が法による保障を与えてきたのは交換取引である。言い換えれば、ある約束が破られたとしても、その約束に何らかの対価(約因)が存在するような取引でない限り、当該約束を法的保護に値しないとみてきた¹⁵⁾とされる。この約因については英米法の大きな特徴とされるため、実際の判例をもとにみていきたい。

12) 契約法に則った契約にもかかわらず、売主または買主の契約違反に際して相手方当事者がとれる救済手段には、契約解除がある(アメリカ統一商事法典, § 2-703(f), 2-711(1))。

13) Restatement (Second) of Contracts § 1.

14) Farnsworth, E. Allan "Contracts 3rd ed." Aspen Law & Business, 1999, p. 3.

15) 樋口範雄『アメリカ契約法(第2版)』弘文堂, 2010年, 82頁。

9) Eugene G. Chewning Jr. and Anita McKie, "Accounting for Asset Retirement Obligations", The CPA Journal, Vol. 72 No. 5, May 2000, p. 56.

10) Alexander and Hiner では、長期にわたるビジネスにおいて、会計の焦点が貸借対照表指向へ変わってきている傾向で、企業が、どのように有形固定資産の除却と結び付けられる義務を所有しているかについて、FASBがその問題を見直した、と主張されている。また、Eugene and McKieにおいても、資産除去債務に関しての公表が一様性に欠けていたとし、引当処理法やマイナスの残存価額での認識が問題であると主張している。

11) KPMG, *GUIDE TO ACCOUNTING FOR ASSET RETIREMENT OBLIGATIONS An Analysis of FASB Statement No. 143*, p. 4.

ミルズの判例——Mills v. Wyman, 20 Mass. 207 (Mass. 1825). ——では、Mills (P) が Levi Wyman を保護し、そして快適な暮らしを与えていた。Levi Wyman の死を彼の父親の Wyman (D) に知らせると、Wyman は Mills に手紙で Wyman が彼の息子のケアに対する出費のすべてを Mills に支払うと言った。しかしながら、Wyman は支払うことを拒否し Mills が訴えたという裁判である。判決は、道義的な義務はそれだけで拘束力がある契約に正当な約因を提供するためには不十分であるため、契約として認められないとした。

この判例から、約因の存在が契約に法律上の保証を与える上で不可欠であることがうかがえる。この判決には2つの考慮が働いており、1つ目は、道義的問題と法の問題の区別、2つ目が、契約上の保護を約因の存在に見出していることである。これら2つに共通していることは、約因の有無という客観的な事実を持って裁判所でも判断されるということである。したがって、米国の契約においては約因の有無が大きな影響を与えるといえる。

次に、何が約因となるかであるが、契約法によると、約因とはある約束と交換されたものであり、反対約束と行為に分かれるとされる。約束と反対約束の交換で成立する契約は双方向的契約による契約と呼ばれ、約束と行為の交換で成立する契約を一方的約束による契約と呼ばれる。義務を負うタイミングについては、双方向的約束による契約では契約の成立時点でどちらも債務を負うことになる。対して、一方的約束による契約では、何かしらの行為が約因であり、それがあり初めて約束に拘束力が生じることとなる。例えば、A が1,000円を支払えば、土地を売ると約束をした場合が一方的約束による契約となる。この場合、B が1,000円を支払うまで契約は成立せず、B が1,000円を支払ったときにその支払いが約因となり契約が成立する。つまり、双方向的契約による約束と比した場合、契約成立による義務の認識が異なる。

それでは、資産除去債務会計において法律上の義務により、両建処理が新たに採用された理由となりうるのかについての検討を行う。

2. SFAS 第143号における法律上の義務の必要性

先述した検討のとおり、SFAS 第143号公表以前の資産除去債務の範囲では、その範囲を法律上の義務については限定しておらず、資産除去債務を負債として計上する際の要件については曖昧であるとされる。そのため、SFAS 第143号では法律上の義務により範囲が決定されるということを主張している (SFAS 第143号、第B.21項)。そこで、法律上の義務が負債計上の要件となりうるのかについての検討を加える。ここで資産除去債務における法律上の義務の検討を行う。資産除去債務は、有形固定資産の取得時点において法律上の義務が存在する場合には資産除去債務を認識することとしている。このことは資産除去債務が義務の存在をもって負債を認識しようとしており、これは約束と反対約束による契約を意図していると考えられる。つまり、契約法上の約因の認識において企業が他の企業に資産の除却に関する金額を支払うということが資産の取得時点において認識されていることと同義であるといえる。したがって、法律上の義務による資産除去債務の計上は約因という客観的な原因の認識ができたタイミングでの負債計上が可能であるといえる。

まず、SFAS 第143号で法律上の義務を負債認識の要件としている背景は、負債の特徴から説明されている。そこでは企業が他の企業に、特定の事象の発生や要求により、将来の資産の移転または決済を引き起こす義務または責任を有することが挙げられており、資産除去債務は、現存する法律、規則または契約により資産の除却時に資産除去債務を決済することが要求される場合には現存する義務を負うこととされる。また、他の者に対する約束を結び、その者がそれを信頼することを正当化されるものにつ

いても義務が創設されるとしている (SFAS 第143号, 第B.25項)。また, FASBによると資産除去債務に関する法律上の義務があるかの評価は, 通常, 非常に明瞭であるとされる。しかしながら, 判断を有するような事例, 例えば, 過去の慣習, 他の企業に行った表明から生じた義務や責任等もあり, それらの判断については, 禁反言の原則の枠組みで行われるべきであるとされる。これらは, 作成者またはその法律顧問により判断, 評価されなければいけないことが明記されている (SFAS 第143号, 第A.3項)。対して, このような義務を負わせる事象が発生していない場合には, 負債の定義を満たさず, 財務諸表に認識するべきではないとされる。

SFAS 第143号が, このような処理を求めている要因としては, SFAS 第143号以前の会計処理が大きな影響を与えていると考えられることは先述している。また, 資産除去債務の範囲を決定することは, 様々な会計処理による不明瞭な資産除去債務の問題についての規制を可能にしていると主張されている¹⁶⁾。引当処理法や残存価額のマイナスにより資産除去債務を把握する場合, 将来の支出額を財務諸表上に表すのは資産の除却時点である。このことは測定不明瞭さについて, 資産除去債務として計上できるものの範囲の不明瞭さとあわせて会計情報のミス・リーディングを導くものになると考えられるとされ, そのため, SFAS 第143号では最終的な支出額の合計を負債として計上することに重きを置いていると捉えることができる。

これらのことから, SFAS 第143号において述べられている目的は, 資産除去債務の会計処理方法では, 資産除去債務の範囲を厳密に定め

ること, 様々な処理方法を画一的に行う処理方法にすることであると捉えることができる。これらの目的から資産除去債務を負債として認識した時点において財務諸表上に計上することが求められていると考えられる。

しかしながら, 様々な処理方法を画一的に行う処理方法にすること, 資産除去債務の範囲を厳密に定めるといった問題は, 基準が求めている両建処理法によらなくても, 解決できる。SFAS 第143号公表以前の会計処理方法において, 資産除去債務以外のものが, あたかも資産除去債務として会計処理されていたことは, 会計処理方法の問題ではない。資産除去債務の範囲を画一的に決定することは, 会計処理方法によるのではなく, その範囲の限定方法に依存しており, 会計処理方法の変更には関係がない。このことは, 引当処理法を例にとるとわかるが, 資産除去債務以外のものが資産除去債務として計上されていることを防ぐことが目的であった場合, 引当処理法に問題があるのではなく, 計上された項目自体に問題があることを意味する。したがって, 引当処理法において計上できる資産除去債務の範囲を見直し, 画一的に限定することで上記の問題は解決できると考えられるため, 両建処理方法を採用した理由とはならないのである。この考え方は, SFAS 第19号による会計処理方法でも同じである。加えて, 負債の総額を計上することが上記の問題を解決する方法であると考えた場合であっても, 負債の総額について, 両建処理方法以外の処理方法においても, 両建処理方法と同じ見積り計算の過程を行い, その見積り計算の過程の公表を行えば, 両建処理方法と同じ情報の提供が可能になると考えられるため, 両建処理方法での計上についての決定的な理由とはならない。

したがって, 基準や文献¹⁷⁾において説明がなされる, 資産除去債務の画一的な処理という

16) SFAS 第143号において, 「本基準書の変更はどのように財務報告を改善するか」では, 除却債務が発生したときに認識され, 負債として表示されることになることを挙げている。これにより将来のキャッシュ・フロー情報が提供されることになると, 負債に関してより有用な情報を提供できるとしている。

17) Alexander Eric R. and Ronald R. Hiner “Accounting for Asset Retirement Obligation”,

目的のために、新たな会計処理方法を採用したというのは説明として間違っており、実際には他の処理方法でも可能であるにもかかわらず、両建処理方法を採用したと述べていることとなんら変わりのない説明となってしまっている。つまり、法律上の義務を、資産除去債務会計における負債計上の要件であると主張した場合、資産除去債務会計において対象となる事象の範囲についての画一化を行っているのみであり、両建処理採用には直接的には結びつかない。それでは、どのような考え方から資産除去債務の両建処理による負債の認識を求めているのであろうか。この問いについて、資産除去債務と同様に有形固定資産のライフサイクル内における事象かつ両建処理が採用されていない特別修繕費の会計処理との比較から検討を行う。

IV. 法律上の義務を扱う会計処理との比較 —特別修繕費との比較—

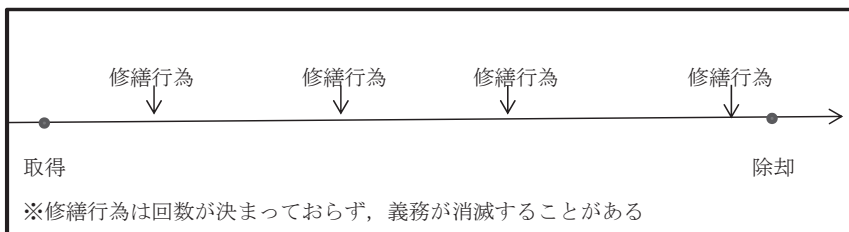
資産除去債務と類似の事象の会計処理と考えられる特別修繕費との比較により、資産除去債務の両建処理による負債認識についての検討を行う。

まず、資産除去債務であるが、将来の汚染の除去という行為についての義務である。資産除去債務を負った企業が汚染の除去を行うという義務での認識であるため、除却時の行為については自社および他社の区分はなく、法律上の義務の存在によりどちらの場合も認識される。また、将来の資産の除却を想定しているため、資産の取得時点から除却時点について未支出の期間が存在することとなる。この点についてFASBは、資産除去債務を負うことにより資産の稼動が可能になると説明している(SFAS第143号、第B.42項)。したがって、資産除去債務の性格を簡潔にまとめると、将来の行為であり法律により拘束されている有形固定資産の取

得時点における義務であるといえる。

対して、修繕費は、将来の定期的な修繕という行為を対象としている。修繕費については、一般的に2つの分類が行われる。一般修繕(ordinary repairs)と特別修繕(major repairまたはextraordinary repair)である。一般修繕は、一般的な修繕に限定されており資産除去債務と異なり法的義務は存在しない。対して、ここで資産除去債務と類似の事象として扱うのは法律により義務付けられた特別修繕である。法律により義務付けられた特別修繕に含まれるものは、例えば、アメリカ連邦航空局(Federal Aviation Administration)によって要求される、所有する飛行機について3年後の計画されたオーバーホールを行わなければ、当該資産の使用が禁じられるといった法的な効力をもった修繕費である。加えて、資産の取得から資産の除却時点において発生すること、および当該義務を負わなければ資産の稼動が行えないことが資産除去債務との類似点として挙げられる。したがって、特別修繕費についても将来の修繕という行為を対象とし、その行為が法律上の義務により担保されているという性格があり、かつ有形固定資産のライフサイクル内の費用である、これらの点をもって資産除去債務と類似の性格を有しているといえることができる。

次にそれぞれの会計処理方法であるが、特別修繕費についての会計処理は、発生した期において費用処理が行われる。しかし、「耐用年数を伸ばすか、能力を増大させるか、あるいは効率を増やすといった修繕の場合は、その耐用年数にかけて資本化されるべきである。歴史的な原価は増加させる」¹⁸⁾といった処理が行われる。それでは、このような処理を考えた場合、何を規準として会計処理が行われているのであろうか。米国における特別修繕費についての会計処理は支出が行われたことを基点としている。つ



出典：筆者作成

図1 特別修繕費の概要

まり、修繕を行ったという事実を会計事象として捉えていることが明らかである。

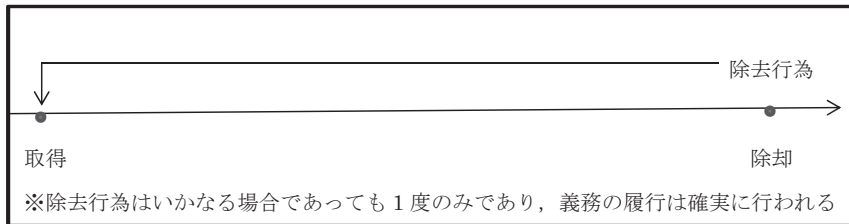
上記の方法以前においては、米国においても特別修繕費は引当金として計上されていたという事実がある。この場合においては、通常の義務の存在はないとされる。理由としては、修繕という事象の発生を基礎として義務が生じるからである。このことは他の企業に対する義務の存在をもって負債認識を行う場合には約因の存在により将来の義務を確認でき負債計上が行われるが、自社の資源を用いて修繕する場合は双方向的約束により契約が形成されていないことと同義である。また、米国における会計処理方法の議論では上記の理論を引き継ぎ、特別修繕費についても負債性がないと判断している。この理由としては、企業が修繕に対して外部へ修繕の支払いを行うという義務を有していないからである¹⁹⁾とされる。したがって、特別修繕費の会計処理については、修繕という行為自体をその認識の対象としていることが明らかである。このことは、結果として負債計上が行われないことを意味している。

したがって、特別修繕費の考え方を明らかにすると、次のことが考えられる。特別修繕費の会計処理は、実際に修繕を行ったという事実に基づいて会計処理が行われる。このことは、例え

ば飛行機における特別修繕費では、飛行機を所持した時点で3年後のオーバーホールを約束しないと飛行機を所有することはできないとされることから明らかである。しかしながら、特別修繕費として記録されるのは3年後に発生する費用のみであり、3年後以降の修繕においては、経営者の意思によりその内容が変化するため資産除去債務とは異なる。また、特別修繕費の会計処理では、先ほどの例で6年の使用を見込んでいた場合であっても事故等により5年の時点で対象の資産が消滅する場合もある。以上のことを踏まえると、資産除去債務の会計事象とは異なっていることがわかる。つまり、特別修繕費の会計処理では、資産の取得時において、法律上の義務は存在するが、当該義務の性格は回数が決まっていない点や、義務が確実に実行されるかという点において、資産除去債務の法律上の義務とは異なっている。

次に、資産除去債務の会計処理の検討を行う。資産除去債務の会計処理は、資産除去債務の有形固定資産の取得時点において負債を計上する方法であり、特別修繕費の会計処理方法とは異なる。資産除去債務会計においては、企業内部の決済があることを認めつつも、将来の支出について第三者との取引における公正価値を想定している。この結論に至った理由として、「FASBは同一の負債が、異なる企業によって異なる金額で測定されるであろうことを懸念した。負債の価値は（企業が異なる信用度を有しないかぎり）企業がその負債をどのように決済

19) Kieso E. Donald, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield *Intermediate Accounting 15th ed.*, John Wiley & Sons, 2013, p. 559.



出典：筆者作成

図2 資産除去債務の概要

するか意図を問わず同一であり、内部資源を使用して負債を決済する際における企業の利得は、その決済過程で反映されるべきだ」(SFAS第143号、第B.40項)と考えていることが挙げられる。つまり、将来の支出について特別修繕費とは異なりその方法が会計処理に影響がないと主張しているのである。

以上のことから、資産除去債務会計がどのような事象を対象としているかを整理する。まず、資産除去債務が対象としているのは法律上の義務であるといえる。また、負債として認識するために将来の行為の性格を無視していることも明らかである。したがって、資産除去債務会計においては汚染除去という義務を負ったこと自体を負債として認識しているといえる。言い換えれば、将来の除却時点の行為は関係なく、有形固定資産の取得時点で義務を負っているか否かを重要とする会計処理であるといえる。

したがって、資産除去債務の負債計上について、特別修繕費と比した場合、法律上の義務が資産の取得時点において確実に履行されることを異なる点として挙げることができる。特別修繕費の会計事象では、資産の取得時点において、将来の修繕については経営者の意図で回避が可能であることに加え、事故等の事象により法律上の義務を履行しなくてもよい場合が出てくるのである。対して、資産除去債務の会計事象として、資産の稼動と同時に当該義務の履行を逃れられないことが大きな特徴であるといえる。資産除去債務の場合、例えば、EEIが当初求め

ていた原子力発電所の原子炉の廃棄にかかる除去費用を例にした場合、一度、原子力発電所の稼動が行われると核分裂により発生する放射線物質による汚染の除去は、たとえ原子力発電所の稼動を耐用年数の途中でやめたとしても、義務が解消されることはない。

このように資産除去債務として取り扱われる事象は、資産除去債務の汚染を資産の除却時点において除去するという法律上の義務であり、資産の取得時点において現在の義務として確定しているという性格を有することがわかる。一方、特別修繕費の修繕を行うという法律上の義務は、有形固定資産の取得時点において当該義務を履行するかしないかは未だわかっておらず、将来の事象をもって義務が確定するため現在の義務ではない。

したがって、資産除去債務の会計処理において、有形固定資産の取得時点における負債認識を行うという両建処理が採用された要件を明らかにすると、資産除去債務が範囲としている法律上の義務というよりも、むしろ現在において将来の行為が行われることが確定していることが要件であるといえる。このことは、SFAS第143号公表以前の会計処理方法で行われていたものを、将来の行為が行われていることが確定しているということを要件とし、それまで計上できていたものを極めて限定的に扱うことで資産除去債務を、有形固定資産の取得時点において負債として認識することができることを意味している。

表1 資産除去債務と特別修繕費の計上要件

	資産除去債務	特別修繕費
計上方法	負債計上	費用計上
計上の対象	義務の存在	行為の有無
義務の性格	現時点で確定	不明瞭

資産除去債務の会計処理とその対象の性格および特別修繕費の会計処理とその対象の性格をまとめると表1となる。

V. 結 論

本稿では、資産除去債務の会計処理について負債の認識に焦点を当て検討を行った。まず、SFAS第143号が設定された経緯として、SFAS第5号、SFAS第19号、1996年公開草案、2000年公開草案、SFAS第143号における除去債務の計上および認識の範囲の概要を明らかにした。その後、SFAS第143号が主張する目的と法律上の義務の存在の関係を明らかにしている。検討の結果として、SFAS第143号が主張する目的は、資産除去債務の会計処理方法では様々な処理方法を画一的に行う処理方法にすること、資産除去債務の範囲を厳密に定めること、資産除去債務を負債として認識時点において財務諸表上に計上することであるとした。

続く検討では、上記の目的を前提とした場合、資産除去債務の認識において法律上の義務の存在を要件とすることが、資産除去債務の負債計上の要件として機能するか否かの検討を行っている。ここでは法律上の義務が契約を保証しているという点に着眼し、米国における契約法についての検討を行った。米国の契約法において法的な効力を生むのは交換取引であり、交換取引か否かを決定付けるのが約因であることを、判例を用いて明らかにしている。判決では2つの考慮が働いており、1つ目は、道義的問題と法の問題の区別、2つ目が、契約上の保護を約因の存在に見出していることである。これら2つに共通していることは、約因の有無という客

観的な事実を持って裁判所でも判断されるということを示している。その後、約因とは何かを検討したが、約因は2種類存在しており、1つは約束と反対約束の交換で成立する双方向的契約による契約であり、もう1つは約束と行為の交換で成立する一方的約束による契約であった。これら2つの相違点は契約法により法的担保が与えられるタイミングである。これら約因の種類を含めて資産除去債務の認識要件の検討を行ったが、資産除去債務の認識の特徴としては、資産除去債務の性格からその契約には、双方向的契約による契約と一方的約束による契約が混在しているが、どちらの場合であっても画一的に双方向的契約による契約として義務の存在により法的な担保を与えていると解釈することができる。このことをSFAS第143号の負債計上要件と考えた場合、法律上の義務による資産除去債務の計上は約因という客観的な原因の認識は、資産除去債務の範囲を画一的に限定しているといえる。しかしながら、法律上の義務による範囲の限定は、両建処理以外の会計処理方法においても可能であり、有形固定資産の取得時点において負債を認識する両建処理採用には直接的には結びつかないと考えられる。

そこで次に、資産除去債務の計上要件が米国における他の会計事象の処理方法との比較から資産除去債務の計上要件についての検討を行っている。両者を資産の稼動に不可欠な、取得から除却までの間に発生する支出に対する法律上の義務として捉えた場合、両者は同じ性格を持つといえる。検討の結果として、特別修繕費についての認識が行為自体の認識であるため、その将来の行為の不明瞭さから負債計上を行って

いないことを明らかにしている。加えて、資産除去債務会計では、義務の存在を対象としており、将来の行為については原子力発電所の例を考えてもわかるように、資産除去債務に関連した有形固定資産を取得した時点において義務を行うことが確定しているものに限定をした会計処理方法であるといえる。したがって、SFAS第143号により規定された資産除去債務と特別修繕費として計上される会計事象の類似性から、資産除去債務を負債計上するという要件については現在の確定した義務の存在をあげることができ、これによりそれまでの会計処理方法とは異なる負債計上を行っていると考えられる。

資産除去債務の会計処理では、土壌汚染に対する義務等を、当該土地に建てられている他の有形固定資産に関連させて資産と負債の両建計上が行われるとされる。この処理は、一見するとフランチャイズの賃貸の終了時点における撤去費用と同じ処理とされるかもしれないが、現状のアメリカの会計処理においても実際に資産除去債務が計上されている。これは、法律上の義務であることを理由に計上されている証左であると考えることができる。しかしながら、フランチャイズにおける賃貸に関連する撤去費用に対する法律上の義務については、特別修繕費における法律上の義務と同等の性格しか有しておらず、有形固定資産を取得した現在における義務は確定していないため、資産除去債務として取り扱うことは混乱を招くことが推定できる。

したがって、本稿の結論としては、米国で主張された資産除去債務の画一化された認識による計上という目的からは、直ちに資産除去債務の両建処理法による負債計上が導かれるわけではなく、資産除去債務の負債計上の要件として現在の確定された法律上の義務の存在が必要であるということである。法律上の義務により客観性を重視するだけでは、資産除去債務の範囲を決めているだけで、引当処理法やマイナスの残存価額での処理でも資産除去債務は画一化さ

れた認識が可能であるため、米国で主張される目的が資産除去債務の両建処理による負債計上を導いているわけではない。したがって、更なる要件として考えられる将来の行為が確定していることが資産除去債務の両建処理における負債計上を導いているとし、このような限定こそが資産除去債務の負債認識において両建処理を導く根拠になると考える。

参考文献

- Aharony, Joseph and Amihud Dotan, "A comparative analysis of auditor, manager, and financial analysts interpretations of SFAS 5" *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 31 No. 3 and 4, May 2004, pp. 475-504.
- Alexander Eric R. and Ronald R. Hiner, "Accounting for Asset Retirement Obligation", *Journal of Accountancy*, Vol. 192 No. 6, December 2001, pp. 49-56.
- American Law Institute, *The Restatement (Second) of Contracts*, January 1981.
- Eugene G. Chewning Jr. and Anita McKie, "Accounting for Asset Retirement Obligations", *The CPA Journal*, Vol. 72 No. 5, May 2000, pp. 56-58.
- 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, 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, Exposure Draft, *Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets*, April 1996.
- 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.
- Farnsworth, E. Allan, "Contracts 3rd ed." Aspen Law & Business, 1999.
- Garner, Bryan A., *Black's Law Dictionary, 9th ed.*, West Publishing Company, 2009.
- Kieso E. Donald, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, *Interimmediate Accounting 15th ed.*, John Wiley & Sons, 2013.
- Mazza, Cheri R., "SFAS 143 on Asset Retirement Obligations," *The CPA Journal*, Vol. 73 No. 1, January 2003, pp. 54-55.
- King, Alfred M., *Fair Value for Financial Reporting*, John Wiley & Sons, 2006.
- KPMG, *GUIDE TO ACCOUNTING FOR ASSET RETIREMENT OBLIGATIONS An Analysis of FASB Statement No. 143*, KPMG, March 2003.
- McDonald's Corporation, Annual report which provides a comprehensive overview of the company for the past year, May 2003.
- Peterson, Raymond H., *Accounting for Fixed Assets 2nd ed.*, John Wiley & Sons, 2002
- Schroeder, Richard, Suzanne Sevin, and Kathryn Yarbrough, "Reporting Effects of SFAS 143 on Nuclear Decommissioning Costs" *International Advances in Economic Research*, Vol. 11 No. 2, May 2005, pp. 449-458.
- US EPA, *An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool: Key Concepts And Terms*, 1995.
- Warfield, T. D., Gribble, J., Lang, M. H., Lee, C. M. C., Linsmeier, T. J., Penman, S. H., Stephens, R. G., "Proposed Statement of Financial Accounting Standards-Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets" *Accounting Horizons*, Vol. 10 No. 4, December 1996, pp. 137-142.
- 植田敦紀「米国財務会計基準に基づく環境会計情報—財務会計基準書143号 資産除去債務の会計—」『横浜国際社会科学研究所』第10巻第2号, 2005年8月, 131-149頁.
- 小形健介「米国会計基準設定構造とSFAS第143号の設定過程」『長崎県立大学論集』第41巻第3号, 2007年12月, 77-110頁.
- 加藤盛弘『負債拡大の現代会計』森山書店, 2006年.
- 河野正男, 上田俊昭, 八木裕之, 村井秀樹, 阪智香編著『環境財務会計の国際的動向と展開』森山書店, 2009年.
- 久保淳司「資産除去債務基準における資産負債の両建処理」『北海道大学紀要』第59巻第3号, 2009年12月, 199-213頁.
- 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9号, 2007年9月, 25-35頁.
- 樋口範雄『アメリカ契約法(第2版)』弘文堂, 2010.

[いくしま かずき 横浜国立大学大学院国際社会科学研究所博士課程後期]