

論文要旨

申請者名 長瀬なの伽 印

申請学位 修士 (経営学)

論文題目	<p style="text-align: center;">資産除去債務についての一考察 —会計観の異同に焦点を当てて—</p>
<p>論文要旨 (4,000 字以内)</p> <p>近年、現代の社会において環境問題に大きな関心が寄せられている。建物・構築物・機械装置などの資産を使用後に除去し、そこで発生した廃棄物を処理するにあたっては多額の除去費用が発生するケースが多い。それにも関わらず、財務諸表とくに貸借対照表において、その資産を使用したのちに生じる除去費用が十分に表現されていないのは問題であるといった指摘が数多くなされるようになってきた。それは日本企業が抱えている環境リスクや環境負債が財務諸表に明確に開示されていないために、投資家が誤った意思決定を導いてしまう可能性があるということである。さらに近年、日本の会計基準と国際財務報告基準との差異を縮小することを目的としたコンバージェンスが求められてきており、資産の除去費用についての会計処理について検討されるようになった。その結果、資産除去債務会計が 2008 年 3 月 31 日に導入されることになった。</p> <p>第 1 章では、資産除去債務が導入された経緯や資産除去債務の適用範囲、定義について確認した。導入された資産除去債務会計においては資産負債両建て処理という方法がとられているが、基準設定までの議論の過程では引当金処理と資産負債両建て処理の 2 つが検討された。引当金処理とは、有形固定資産を除去するのにかかる費用をその資産の取得時点で見積もり、その除去費用を各期に費用配分するとともに同額を「資産除去引当金」として計上していく会計処理方法である。一方資産負債両建て処理方法とは、有形固定資産取得時に将来の除去費用を全額負債として計上し、その相手として関連する有形固定資産の帳簿価格に加え、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という方法である。ここではこの二つの会計処理について設例を使い検討した。最終的に資産負債の両建て処理が規定されたわけであるが、負債を資産として計上する処理について多くの指摘がされている。</p> <p>第二章では導入された資産負債両建て処理の問題点を中心に取り上げた。両建て処理の導入において、将来の除去債務が貸借対照表上に明示されるという利点がある中で、会計そのものの体系に大きな混乱を招く危険性があるとの指摘があり、それをもとに考察した。</p>	

ここでは、第1節に借方項目の資産性について、第2節に減価償却費の性格についてと二つの観点から資産負債両建て処理の問題点を確認した。

第1節であるが、先述したように両建て処理では、将来支出されるであろう除去費用として貸方に計上された部分に見合う項目を有形固定資産の取得原価に資産として含めるという手続きが採られている。資産除去債務会計基準によると、将来の除去費用は有形固定資産の稼働にとって不可欠なものであるため、有形固定資産の取得に関する不随費用と同様に処理することとしたと規定されている。しかし、果たして将来の除去費用が付随費用としての性格を有し、資産として有形固定資産に追加して計上しているのか、疑問が多く上がっている。「討議資料財務会計の概念フレームワーク」によると、そもそも資産とは経済的資源・経済的便益を内包しているものであることが確認できる。将来支出される除去費用は、将来の資産除去に関して企業が負っている支払義務であり、それ自体が経済的便益を稼得する能力に寄与できたとは言い難いという指摘が多く見受けられた。他にも、有害物質を排出することによって資産価値が増加するわけでもなく、資産の使用可能年月が延長されるわけでもないため、除去費用に原価性があるのか疑義を呈している論者も確認できた。このように資産の定義に入らないものまでも資産として計上している点が大きな問題であるといえる。除去費用が貸借対照表の借方に表示されるようになったのは貸借対照表の“情報”の観点からであって、財務諸表の構成要素たる資産性に依拠して貸借対照表能力が認められたのでないのであるという論者の意見に強く賛成であり、資産除去債務の資産性には大いに疑問があると判断せざる負えない。次に第2節では、減価償却についてである。資産の取得原価に算入された資産除去債務に対応する将来支出は減価償却を通じて、有形固定資産の残存耐用年数にわたり各期に配分される。すなわち将来の除去除去費用は減価償却という形で仕掛品や製品の減価の一部を構成することになる。これに対し、取得に要した費用だけでなく、除去に要する将来の費用までも資産の減価に含めて減価償却の対象とするのはこれまでの原価償却の概念を拡張するものとされ、批判する意見が見受けられた。そこで減価償却の本質について若干の検討を加えた。減価償却の目的としては、固定資産の取得原価をその耐用年数にわたり各事業年度に配分していくという「配分計算」と固定資産取得のために投資された資産を売上高として得られた資金の中から回収するという回収計算の二つである。本来、減価償却は配分計算であり、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。資産除去債務会計は副次的な回収計算を重視しているという点を確認でき、そこに問題が存在する。さらに減価償却の価値移転現象の観点からも検討した。設備資産は製造プロセスにおいて消費され、その価値が減価償却を通して仕掛品や製品等に移転していくものであり、これを価値移転現象という。除去費用として資産に算入された部分を減価償却をとおして仕掛品から製品へと価値移転のように扱うのは不合理であるという指摘があり筆者も納得である。

上記のような問題点がさまざまな視点から指摘される中、なぜ資産除去債務会計が導入されたのか、その背景には、会計観の移行が関係あると考えられる。それは、損益計算書を重視する収益費用アプローチから貸借対照表を重視する資産負債アプローチへの移行である。第3章では会計観の移行を含め現代会計の背景について考察した。

一会計期間における企業の活動成果の捉え方には、大きく分けて二つのタイプがある。その一つは企業の経営活動の成果である収益と、それを得るために犠牲となった費用を対応させて、その差額をもって当該機関の利益と捉える収益費用アプローチ（収益費用観）である。もう一つは、企業価値の増加分（＝資産－負債）をもって利益と認識する資産負債アプローチ（資産負債観）と呼ばれる方法である。第1節ではこの二つのアプローチの特徴について詳しく確認した。現在の投資家の多くは、純資産の時価をもって測定されるころの企業価値を増大させることが企業価値の最大の目的であると考えている。そうであれば、投資家にとって、企業活動の良否を判断するためには、企業が所有するストックの変動をとらえるのが最善であり、いわゆる資産負債アプローチに基づく方法である。これまで支持されてきた収益費用アプローチから資産負債アプローチへと移行するようになった背景について第2節で検討した。移行要因として歴史的背景においては金融商品が主要財になってきたこと、第一次オイルショック後のコストプッシュ型インフレーションにより、原価と時価との価格差が生まれたこと等が挙げられる。さらに、収益費用アプローチは現金主義・発生主義・実現主義など、同一の取引に対して基本思考を異にする複数の収益認識規準が存在し、損益計算書を弾力化させる原因になるという問題がある。実際に、このような収益認識の多様性が会計操作を行う余地を生み出し、それが国際的な会計不信をもたらすことになったのである。こうした背景により資産負債アプローチへと移行したのである。

第3節では、現代会計の特徴である原価と時価の混合するスタイルのハイブリット会計に焦点をあて、ハイブリット会計が生まれた経緯について考察した。経済的性質を直視するかぎり、収益費用アプローチもしくは資産負債アプローチにより全面的に把握しようとすることは不可能であると言わざるを得ず、収益費用アプローチと資産負債アプローチの混合というハイブリット会計はあるべくして確立したことが確認できた。まさにこのハイブリット会計によって資産除去債務のような会計が生まれたといえる。

このハイブリット会計における減価償却をハイブリット減価償却としているが、従来とは異なる減価償却のあり方について検討した。減価償却の特徴といえば、過去支出を原価配分することであるが、資産除去債務においては除去に必要な将来支出分を付随費用として加算し減価償却するのは合理的なのだろうか。この部分についての減価償却は従来の減価償却とは異質なものの確かである。ここでは取得原価を基礎として配分する伝統型を減価償却A、付随費用として加算される部分を配分する現代型を減価償却Bとし、現

代会計ではこのような異なる性格をもつ減価償却が存在するのである。しかし、将来支出分である減価償却Bについては疑義を感じている論者もあり、ハイブリッド減価償却を認めるのであれば、付随費用として加算される部分の減価償却いわゆる減価償却Bについても説明されるべきであるが、あまり研究がされていないように感じる。

このような減価償却Bが存在するのも、将来の除去に対応する部分を資産として有形固定資産の帳簿価格に追加計上したことが原因であり、このような資産を計上しなければならなくなったのも、将来の除去費用を資産除去債務という負債として全貌認識したことが挙げられる。たしかに将来の負債を計上することは投資意思決定に有用であるが、将来経済的便益をもたらさないものを資産として計上し、それをさらに減価償却するという処理は会計理論的に説明がつけづらいのである。減価償却Bが説明できない以上は、資産除去債務をおくのは難しいと筆者は考える。

そうなると二択の発想であれば、引当金処理を採用し、貸借対照表上で見えない将来の除去費用額を注記で表示して補う方法がある。もちろん、投資家なり現代の会計において、注記での表示は貸借対照表に計上することと比べると、重要性が低くなってしまいかもしれないが、会計理論が崩壊する弊害よりはましであると考ええる。