

【会計・税制分野】

◆ 優 秀

「資産除去債務における両建処理に関する研究」

西村 好文（元大阪国税局職員）

資産除去債務（Asset Retirement Obligation）は、いわゆる環境会計と称されている。企業の活動の中で発生したアスベストの除去や、電力会社の保有する原子力発電所内から放出された汚染物質の除去などにみられる環境問題に関わりを持つからである。一方、例えば、コンビニエンスストア経営で借地上に店舗を建設し、契約期間満了後に店舗を取り壊す原状回復義務についても、資産除去債務の範囲に含まれる。資産除去債務の会計基準は、内外の各基準設定団体で開発されている。国際会計基準委員会（International Accounting Standards;IAS）第16号「有形固定資産」およびIAS第37号「引当金、偶発債務及び偶発資産」、米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board;FASB）の米国財務会計基準書（Statement of Financial Accounting Standards;SFAS）第143号「資産除去債務に関する会計」、わが国の企業会計基準委員会の企業会計基準18号「資産除去債務に関する会計基準」（以下、「本会計基準」という）などが挙げられよう。

これら会計基準の会計処理方法として両建処理が採用されている（本会計基準7項、同34項、同41項、企業会計基準適用指針21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（以下、「本適用指針」という）6項、同24項、同26項）。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ある場合、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、両建処理が採用されている。従前の引当金処理による会計処理と異なり、本会計基準が公表された前後では、会計処理に相違がみられる。

資産除去債務は、将来の「有形固定資産の除却」時点における除去を行うための支出を意味しており、有形固定資産の取得時点において、除去の具体的な行為や支出も行われていない。このような会計処理にも関わらず、例えば、IAS第16号、同第37号、FASB第143号の各基準では、資産除去債務の両建処理を求めており、わが国の会計基準においても両建処理が採用されている。両建処理による会計処理を行った場合、財務情報には適正に反映されているのかどうか、また、投資者にとって有用な財務情報となるのかどうかについての関心を視座に置きながら、本論文の問題提起を行った。

併せて、本論文の論旨の展開として、資産除去債務の会計処理は両建処理ではなく、引

当金処理に回帰すなわち収益・費用アプローチを改めて再検討すべきものとして、展開することにした。

第 1 章では、引当金処理によれば、資産除去債務の負債計上が不十分である点が問題とされていた。企業会計原則注解 18 の引当金についての要件にある「合理的に見積もる」ときは、資産・負債の両建処理が引当金処理よりも、具体性や実務の観点から理由に採用されたのではないかと筆者は考える。引当金の場合、「合理的に見積もること」に関する基本的な考え方が定められているわけではなく、実務に委ねられているからである。

第 2 章では、有形固定資産の「除去」の定義でみる除去の具体的な態様に、リサイクルが含まれるため、建設リサイクル法によるリサイクルの仕組みを中心にみていくことにした。また、コンビニエンスストア経営で借地上に店舗を建設し、契約期間満了後に店舗を取り壊す原状回復義務についても、資産除去債務の範囲に含まれることに着目し、具体的事例の検討を行った。

第 3 章では、除去費用を資産の原価に計上する論拠や、資産・負債の両建処理における問題点を中心に明らかにすることを試みた。

第 4 章では、IFRS や FASB の新リース会計基準とわが国のリース会計基準において、リース取引と資産除去債務における両建処理の会計処理とは類似性があったので、検討を深めた。

以上の検討から、収益・費用アプローチすなわち、引当金処理に回帰すべき結論を得た。