

参考文献

企業会計基準委員会、企業会計基準公開草案第 23 号、「資産除去債務に関する会計基準（案）」（2007（平成 19）年 12 月 27 日）。

FASB, Statement of Financial Accounting Standards No.143, "Accounting for Asset Retirement Obligations," (June 2001).

FASB, Interpretation No.47, "Accounting for Conditional Asset Retirement Obligations, An interpretation of FASB Statement No.143," (March 2005).

1. 資産除去支出、資産除去費用、および資産除去債務

原子力発電所などの設備は、核燃料の使用によって汚染するので、使用後に設備を廃棄する際には、巨額の撤去費用を負担しなければならない。解体・撤去にともなって発生するこのマイナスのキャッシュフローが、固定資産の除去支出である。

建設時からすれば、資産除去支出が発生するのは遠い将来のことで（原子力発電設備の耐用年数は 60 年という）、だれに、いつ、いくら支払うのかはまったく不明のことである。しかし、環境汚染者がその修復義務を負うという考えはいまや常識化しているから、将来の撤去時に、電力会社が、その修復費用の負担を免れるのはもはや困難なことである。とすれば、固定資産の撤去時点に確実に発生するこの資産除去支出を、いかに会計処理するかは、電力会社においては、避けては通れない問題となる。要点は 3 つの関連した問題にまとめることができる。

- (1) 資産除去支出はどの期において、資産除去費用とすべきか。
- (2) 資産除去支出の支払義務は、どの期において資産除去債務として認識されるか。
- (3) 資産除去支出は、負債としての認識に対応して、資産として認識できるか。

固定資産の生涯の全体を概観すると、そのライフサイクルは 3 つのステップに分かれ、設備投資によって発電設備が建設される第 1 ステップ、設備の稼働により発電が行われる第 2 ステップ、稼働を停止して除却する第 3 ステップによって構成されているとみることができる。資産除去支出が直接にかかわってくるのは最後の第 3 ステップであるが、設備を汚染させているのは第 2 ステップの稼働であるし、さらに原因をたぐれば、環境汚染の源となったのは第 1 ステップの設備の建造だったといえる。遠近の違いがあるとはいえ、3 つのすべてのステップが汚染設備に関係しており、いずれもが資産除去費用を発生させたと主張することが可能である。

固定資産の除去費用の会計処理については、これら 3 つのステップのどれかに関係づけることになるが、解体・撤去のキャッシュ・アウトフローとの接近度という点からすれば、第 1 ステップ（取得）は最も遠く、第 2 ステップ（稼働）がそれに次いで遠い。第 3 ステップ（撤去）では資産の除去とキャッシュ・アウトフローの生起とが同期にな

っており、経験的な意味で関連づけが容易といえる。そこで、以下では、第3ステップに関連づける会計処理方法をA法と、第2ステップと第1ステップに関連づける会計処理法をそれぞれB法、C法と呼ぶことにし、時間の流れとは逆行することになるが、A法、B法、C法の順に検討を加えてみることにしよう。

(1) A法：撤去時（第3ステップ）に達してから費用認識する方法

固定資産の除去費用については、いくつかの代替的な会計処理法が考えられるが、その中で最もナィブな見方は、固定資産を廃棄する第3ステップに達してから、資産除去費用を認識するというものである。固定資産を解体・撤去するという意思決定が行われ、実際にその工事が実施されるのは第3ステップに達してからであるし、またキャッシュ・アウトフローが発生するのも、第3ステップの工事施工時後のことになる。この第3ステップになってから、資産除去費用を認識するというのがA法である。

第3ステップでは設備の稼働はすでに停止されており、その解体・撤去の基本計画は策定済みになっている。基本計画の期間はたとえば3年とされており、その間に、入札手順などをへて選ばれた一群の施工業者によって、工事が分担施行されていく。工事管理、工事進行検査は厳密な手順にしたがって実施されるが、所定の完成度に達すると、工事実施状況の検査を実施したうえで工事対価の一部が施工業者に支払われる。この工事対価の支払いは、計画期間の3年の間に、工事進捗度におうじて数回に分割されて行われることになろう。発注者側の電力会社では、每期、この工事対価の支払額を集計して、「資産除去支出」に集約する。

固定資産の解体・撤去が決定された時点（意思決定時点）では、3年の計画期間全体にわたる資産除去支出の総額（およびキャッシュ・アウトフローのタイミング）は予算化されており、その一部は施工業者との契約価額としてすでに確定している。この予算を執行するプロセスにおいて、工事の進捗とともに工事対価の未払金の金額が順次確定していき、それを追いかける形で未払金の支払いが行われ、最終的には資産除去支出額として集計される。

A法にあつては、固定資産を取得した第1ステップにおいても、固定資産を使用している第2ステップにおいても、除去費用はまったく認識されていない。したがって、第3ステップの開始とともにゼロからのスタートとなるが、計画期間の3年の間で、資産除去費用をどう配分するかについては、いくつか代替的な処理法が存在する。A法の中には、少なくとも次の3つが含まれる。

(A1) 実際の支出発生時まで待って、現金基準により支出額を資産除去費用として処理する。この場合には、毎期の資産除去費用は資産除去支出に等しくなる。

(A2) 現金支払額というよりも、支払義務の確定額をもって資産除去費用とし、債務確定基準により費用認識を行う。毎期の現金支払額に対して、期末に未払金と前払金を調整することになる。

(A3) 解体・撤去の基本計画が策定された初年度に、将来3年間に発生すると見込まれるすべての資産除去支出を見積り、そのまま資産除去費用として認識する。会計処理は「注解 18」にいう引当金方式によるものとし、基本計画の初年度に資産除去費用の全額を引当金繰入額とし、これを特別損失に計上する。なお、貸方項目の引当金は、計画期間の3年間に於いて、工事対価の支払い（または支払義務確定）に於いて、順次取り崩す。

基本計画期間の3年間の全体を通算すれば、A1、A2、A3のいずれによっても、資産除去費用の総額は同じになるが、どの処理法によるかによって、各期における費用負担は異なってくる。

A1の現金基準によると、法律上の確定債務である未払金（と前払金）が無視される（簿外になる）ことになり、不健全な会計処理という非難を受ける可能性が大きい。債務確定基準によるA2にしたがうと、この非難を回避することができるが、このA2も、解体・撤去に要する巨額の損失を簿外に「隠している」と解釈できる点で、なおも問題を含んでいるといえよう。これらの事情を総合的に考慮してみると、A法の3つの処理法の中で最も望ましいのは、A3の引当金処理だといえる。

(2) B法：資産の稼働中（第2ステップ）に除去費用を見越計上する方法

原子力発電装置を稼働する第2ステップにおいては、毎期、通常の運転費用（燃料、人件費、経費）が発生するほかに、固定資産の減価償却費を負担している。B法による場合には、これらの通常の営業費用に加えて、耐用年数終了時における将来の解体・撤去の費用を、特別に考慮に入れる。まず将来に発生する資産除去支出を見積り、その支出総額を第2ステップの稼働期間全体に割り当てることによって、毎期の資産除去費用を認識する。第3ステップにおける資産除去支出の発生原因をなしているのは、第2ステップにおける固定資産の使用だと考え、支出発生の原因となった固定資産の稼働期間において、資産除去費用を引き当てるのである。この場合における引当金繰入額は解体・撤去支出予想額を耐用年数に按分した金額となり、営業費用として処理されるが、他方の引当金は、耐用年数を通じて積み上げられるだけとなる。第3ステップになって、実際に解体・撤去の工事がすすむと、工事対価の支払いに於いて、この引当金を取り崩され、減額される。

第2ステップにおいて資産除去費用を引当計上するのは、時間の経過とともに、単に固定資産が廃棄時点に接近しているという理由によるのではない。通常の減耗による固定資産の価値の下落は、すでに減価償却に織り込まれている。それにもかかわらず、固定資産の稼働期間中に於いて除去費用を引き当てるのは、第2ステップにおける稼働が設備を汚染させ、この設備の汚染が第3ステップになって除去支出を発生させるというもので、除去支出の原因として、第2ステップの稼働が結びつけられている。

(3) C法：資産取得時（第1ステップ）に資産除去債務を認識する処理法

将来にいずれは設備を廃棄しなければならないこと、設備の廃棄時には巨額の廃棄費用が必要になることは、原子力発電所の建設時に予見可能なことである。第3ステップになってから発生する資産除去支出については、第1ステップの設備建設当初から投資意思決定に織り込まれていたことがらであり、資産除去支出は資本予算の一部に含められていたはずである。とすれば、資産除去支出は、第1ステップにおいてすでに「発生していた」とみることができ、資産取得時において会計処理すべきことになってくる。

第1ステップにおいて、資産除去支出に対処する場合には、2つの会計処理法が考えられる。

(C1) 設備投資の時点においては、資産除去支出は将来に支払いが予定されているというだけで、既支出ではない。しかし、将来に支払いが必要とされるのは確実だとすれば、それは既支出と同等なものと考えることができる。そこで、将来に予定される資産除去支出を設備の建設費用とみなして取得原価に加算し、対応する支出予定額を資産除去債務として負債に計上する。設備の減価償却は資産除去支出を加算した取得原価にもとづいて実施する。このため、耐用年数全体を通じて、資産除去支出に相応するだけ、減価償却費が増加する。

(C2) 上のC1と同じ考えによって、設備の調達時において資産除去支出を取得原価に加算し、同額の資産除去負債を認識する。しかし、資産の取得原価に加算する理由だけが異なっていて、C2においては、それは付随費用とみなされる。

なおここでC1の処理法はFASBが提案する方式であり、C2は国際会計基準が提案する方式である。C1は設備の本体への投資、C2は付随費用とみなす点で大きな違いがあるが、共通するのは、①いずれも「支払済み」とみなして、②資産の取得原価を増額し、③減価償却を行うことである。

C法への批判

- ◆ 取得原価というが、資産を取得したときには、支払義務はもとよりとして、支払うのかどうかも、未確定のことである。環境修復の支払いを免れえないという点が確実だというにすぎず、支払済みというわけではない。
- ◆ 付随費用というのは、設備を搬入し、据付け、稼働するにいたるまでの稼働前のトータルの支出である。設計、テストなど、稼働前であれば、すべての支出は、「取得に付随する費用」として取得原価に算入される。この「取得に付随する費用」は稼働前の時点のもので、稼働後のものを含まない。
- ◆ 運転の費用は稼働中の費用であり、「取得」原価には算入されない。修繕の費用や維持の費用も「取得」原価には算入されない。取得後だからである。付随費用というのは、「取得」に付随する費用であって、「稼働」に付随する費用ではない。

解体・撤去の費用も、取得後の費用であって、取得前の費用ではない。

- ◆ 資産除去支出を「長期前払費用」とみなす見解もみられるが、これも正しいとはいえない。撤去費用が支払済みか未払いとなっているのであれば、「前払い」といえるかもしれない。前払いなのであれば、稼働（使用）により固定資産サービスが費消されたといえるから、減価償却に準じて、償却できるであろう。しかし、前払いはなされていないし、未払金でもない。まったく支払われていないのが資産除去支出なのである。
- ◆ リース資産には、資産の「使用权」があるが、「環境汚染権」みたいなものはない。「資産」として処理するには、将来キャッシュフローを生成する性質がなければならない。
- ◆ 資産除去債務も、金額が過大になっている。固定資産の取得の時点に、すべての撤去義務が一挙に発生した（そして確定した）とはいえないであろう。取得最初には漠然といた撤去義務が、資産の使用につれて、徐々にその内容を明確にしていくのだとすれば、最初はゼロで、その後、量的に増長していくとみるべきではないか。あるいは撤去に近づくと、突如として、撤去義務が噴出するとすれば、その時点を特定する必要があるだろう。負債の発生原因、負債の増え方についての「仮定」が導入されなければならない。

【注】資産除去支出をマイナスの残存価額とする会計処理法

この方式による場合には、資産取得時点において、資産除去債務を認識しないばかりでなく、固定資産の取得原価にも加算しない。しかし、減価償却にあたって、資産除去支出に相当する金額を負の残存価額とする。このため、減価償却費は取得原価プラス資産除去支出の金額にもとづいて計算されるから、資産除去支出相当分だけ毎期の減価償却費は過大になる。

この方法による場合には、第2ステップの稼働途中において、固定資産の帳簿価額はマイナスに転じるが、このマイナス金額は資産除去債務（または引当金）に相当するものと解釈できる。耐用年数終了後、固定資産の解体・撤去工事が始まると、工事対価の支払いにより、このマイナスの固定資産帳簿価額は取り崩されていくことになるだろう。