

# ARO の会計基準についての論点

岡部 孝好 (Takayoshi Okabe)

国際会計基準は、資産除去債務(ARO)を付随費用として処理する方式がありうると、ほのめかしているだけで、その処理法の詳細を具体的に提示しているわけではない。したがって、国際会計基準は、大筋では（方向性は）日本基準と同じだろうといえても、多方面にわたって、日本基準と国際会計基準とが食い違ってくる可能性がある。しかし、現時点（2008/03/29）では、どこが食違っているのかは不明である。

日本基準は米国基準を下敷きにして、作成されたものである。したがって、日本基準は基本的には米国基準と同じで、そのコピー版といえなくもない。しかし、実際には多数の点において、日本基準は米国基準と異なっている。主要な相違点を列記すると、次のようなことがいえる。

- (1) ARO の金額は、米国基準では公正価値で測定されるが、日本基準は自己の支出見積りによる。米国基準では、Entity-specific measurement(B37)と Cost-accumulation measurement(B38-B41)が検討されているが、いずれも却下されている。
- (2) 米国基準の基本は公正価値評価で、現在価値による測定はその代理測定でしかない。日本基準では、最初から現在価値による測定であり、公正価値というのではでない。
- (3) 将来キャッシュフローの見積りにあたって、米国基準では、不確実性が織り込まれて、見積キャッシュフローに不確実性が反映されている（不確実性に相当する金額に翻訳されている）。
- (4) 米国基準の割引率は信用度調整済み無リスク利子率であるが、日本基準では、単なる無リスク利子率であり、信用度の違いが調整されていない。
- (5) ARO は法律的な債務とされ、「不可避の義務」である点が根拠にされている。しかし、「日本の義務」と「アメリカの義務」は同じではないから、この点にも食い違いがありそうである。

## 【未解決の論点】

ARO の発生は固定資産の「取得、建設又は開発」によるとされ、固定資産の取得時に ARO の全額がただちに負債になると考えられている。その際、「通常の使用によって（発生する）」というのは、ARO は異常事態によって発生するものではなく、ふつうの使用法によって固定資産を運転する場合には必ず発生するとみなされている。しかし、ARO は「ふつうの使用を目指す固定資産なら、取得時に発生する」というだけのことであるから、その根拠は強いものではない。

ARO の弁済の義務を引き受けないことには、固定資産が取得できない（固定資産を取得しても稼働できず、取得は無意味なことになる）。資産を取得する前提をなすのが ARO の引受けであり、ARO の履行を果たす確約が存在して、資産の取得の条件が整う。資産の取得にとっても、資産の稼働にとっても、ARO の履行は不可欠であり、資産の取得と ARO の引受けは一体のものである。だから、ARO を発生させるのは取得であり、取得時に全額が負債になる、というふうに根拠づけられている。

会計学において未払金というのは「いまだ払っていない金額」であり、支払先、支払期日、支払金額が特定されている確定債務である。ARO はこの未払金にはあたらない。資産除去工事は遠い将来のことで、工事の発注はもとより、工事手配もまったくなされていない。法的な確定債務でないことは明確であるが、それでも、取得時点において、将来の支払予想額の全額を「現時点の負債」とみなす点に特徴がある。「法律的にみて支払いを免れえない」とか、「ARO の履行は不可避だ」というのがその根拠になっている。

原子力発電装置などは、核燃料の使用によって汚染が進行するのだから、稼働につれて ARO がじょじょに発生するとみることも可能であろう。この見方による場合には、ARO は一挙に発生するのではなく、部分的に積み上がっていくものとして処理することになる。ARO は最初はゼロであったのに、だんだんと膨れあがって、耐用年数の終わりに満額に達するのである。しかし、この見方を否定して、取得時に ARO の満額について支払義務が一挙に確定するというのであれば、その理由づけがなされなければならない。

ARO に相当する金額は、SFAS143 では、取得原価の一部とされ、固定資産の取得価額に加算される。この会計処理は、国際会計基準だけでなく、米国基準においても、付随費用の会計処理と同じとされている。しかし、付随費用というのは、固定資産の稼働前に発生する費用であって、耐用年数の終了後に発生する費用ではない。固定資産のサービスの供与に先立つ追加の投資が付随費用なのであり、サービスの供与が終了した後の支出をいうのではない。付随費用によく似ているが、別種（新種）のものであり、新しい理由づけが必要とされる。

耐用年数の終了時に必要される追加支出は、理論的にはマイナスの残存価額と解釈される余地はあろう。しかし、この見方は米国基準でも国際基準でも、取り上げられていない。マイナスの残存価額をプラスの残存価額と同じように扱おうとすれば、まず取得原価に残存価額を加算し、これら 2 つの合計を減価償却の対象にすることになる。減価償却の手順は取得価額に加算する会計処理とほぼ同様となるが、その理論づけは容易でない。固定資産の帳簿価額（取得価額マイナス減価償却累計額）が、耐用年数の途上においてプラスからマイナスに転じるが、この意味づけがむづかしい。マイナスの帳簿価額はマイナスの残存

価額の見積額であり、「固定資産除去引当金」に相当するが、負債としてではなく、マイナスの資産として処理している点に難点がある。

SFAS143では、AROの会計処理法の1つとして無形資産を取得し、この無形固定資産を償却するという考え方に言及している。固定資産運営権(right to operate a long-lived asset)、固定資産設置権(building or zoning permits)といった無形固定資産を取得し、その代金が未払いになっているケースを想定するのである[B43]。この無形固定資産取得という会計処理はかなり有望で、検討に値する斬新な考え方である。しかし、この会計処理の展開は、将来の課題に残されたままになっている。