

会計理論学会第 31 回大会・自由論題

資産除去債務と減価償却  
－何が矛盾か、その出所は－

駒澤大学教授 石川純治

現代の会計をとりわけ伝統的な会計と比較するとき、1つの課題はその全体整合性、すなわち現代的な新基準と従来基準との整合性を問うことだろう。仮にそこに何らかの矛盾があるなら、何が矛盾か、そしてその出どころまで明らかにする必要がある。このことは、とりわけアカデミズムの仕事といえる。

本報告では、後述する現代会計のハイブリッド性（現代型と伝統型との異種併存性）という特徴をみるのに格好の素材ともいえる資産除去債務の会計を取り上げる。そこでは何が矛盾か、さらにはその出所はどこかを探ることで、その基礎に横たわる現代会計のハイブリッド性、およびその矛盾と調整のあり方を解き明かしてみたい。

周知のとおり、資産除去債務の全額計上（両建処理）では貸方の資産除去債務全額の適正開示が先で、それに伴い借方側の問題が浮上する。すなわち、借方債務と同額の資産計上、そしてその減価償却の問題である。以下、いくつかの論点を示しながら議論してみたい。

- 1) 将来支出がなぜ減価償却－付随費用説の問題点
- 2) OCI 現象と現代会計－矛盾を内包
- 3) 利益計算と財務実態の適正開示－P/L 目的と B/S 目的の矛盾・不一致
- 4) 債務実態の開示とOCI－改定退職給付会計のケース
- 5) 資産除去債務とOCI／リサイクリング－矛盾の出所の共通性の観点から

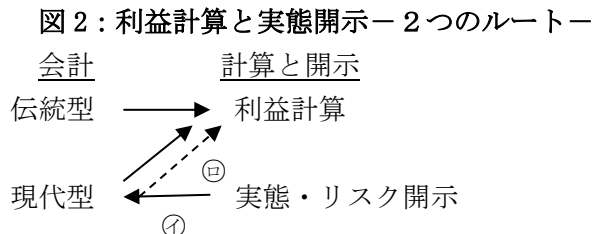
資産除去債務の全額計上（現行の両建処理方式）の問題性を探っていくと、本報告でみるように、現代会計に基礎に横たわる矛盾、すなわち P/L と B/S の伝統的關係（連結環という形で矛盾なし）からの脱却、そして P/L 目的と B/S 目的との乖離・不一致に起因する矛盾が見えてくる。本報告の目的は、その矛盾の出所が同じであれば、現に存在しない OCI／リサイクリング方式の会計処理を示すことで現行方式自体を相対化すること、そしてその問題性をその別方式の観点から明らかにすることである。

重要なことは、①財務実態の適正開示 (B/S) →②OCI →③リサイクリング (費用計上) →純利益計算 (P/L) という順序であり、ここに、OCI とリサイクリングを媒介にした実態開示 (B/S) と利益計算 (P/L) との矛盾およびその調整の形、つまり矛盾の解決を OCI とリサイクリングでもって図るという形を見ることができる。この形は、退職給付会計のケースに端的に見て取れるが、本報告で取り上げる資産除去債務の会計にも、実は共通して同じ形を見出すことができるのである。

さらに言えば、より大きくは、その矛盾の解決の仕方、すなわち OCI／リサイクリング方式それ自体を相対化するためにも、その矛盾の解決の別のあり方をみることは一層重要といえる。

〈参考〉

図 1：異種なる減価償却の併存－“ハイブリッド減価償却”－  
「費用 (P/L) → 資産・負債 (B/S)」(伝統型) + 「資産・負債 (B/S) → 費用 (P/L)」(現代型)



### ● 改定退職給付会計

〈数値例〉①年金資産 1,000 (万円)、②退職給付債務 (見積) 1,500、③実績 1,700、④数理計算上の差異 200、⑤平均残存勤務期間 10 年。

〈改定基準の仕訳〉

- ①差異の即時認識(オンバランス)の仕訳：
  - (借) その他の包括利益累計額(OCI) 200 / (貸) 退職給付に係る負債 200(オンバランス化)
- ②差異の費用処理の仕訳：
  - (借) 退職給付費用 20 / (貸) その他の包括利益累計額(OCI) 20

### ● 資産除去債務会計

〈数値例〉①解体、撤去、処分等の費用 1,000 (万円)、②固定資産の耐用年数 10 年、なお③貨幣の時間価値は考慮しない (利息費用は度外視)。

〈仕訳 A：両建て方式〉

- ①資産除去債務の全額計上 (オンバランス) の仕訳：
  - (借) 固定資産 1,000 / (貸) 資産除去債務 1,000
- ②費用処理の仕訳：
  - (借) 減価償却費 100 / (貸) 減価償却累計額 100

〈仕訳 B：OCI / リサイクリング方式〉

- ①資産除去債務の全額計上 (オンバランス) の仕訳：
  - (借) その他の包括利益累計額 (OCI) 1,000 / (貸) 資産除去債務 1,000 (オンバランス化)
- ②費用処理の仕訳：
  - (借) 資産除去費用 100 / (貸) その他の包括利益累計額 (OCI) 100。

## 資産除去債務と減価償却 －何が矛盾、その出所は－

石川純治

### 現代会計のハイブリッド性

現代の会計をとりわけ伝統的な会計と比較するとき、1つの課題はその全体整合性、すなわち現代的な新基準と従来の基準との整合性を問うことだろう。仮にそこに何らかの矛盾があるなら、何が矛盾か、そしてその出どころまで明らかにする必要がある。このことは、とりわけアカデミズムの仕事といえる。

本稿では、後述する現代会計のハイブリッド性（現代型と伝統型との異種併存性）という特徴をみるのに格好の素材ともいえる資産除去債務の会計を取り上げる。ここでは何が矛盾か、さらにはその出所はどこかを探ることで、その基礎に横たわる現代会計のハイブリッド性、およびその矛盾と調整のあり方を解き明かしてみたい。

周知のとおり、資産除去債務の全額計上（両建処理）では貸方の資産除去債務全額の適正開示が先で、それに伴い借方側の問題が浮上する。すなわち、借方債務と同額の資産計上、そしてその減価償却の問題である。以下、いくつかの論点を示しながら議論してみたい。みよう。

### 将来支出がなぜ減価償却

#### －付随費用説の問題点

取得した資産の除去が法令や契約により法律上の義務として要求されている場合、その将来支出額の割引現在価値を、「付随費用」（副費）に準ずるものとして、取得原価に加算（資産計上）する。これが現行のいわゆる両建処理である。

だが、ここで借方側に先立つ貸方側の債務状況の適正開示という観点が重要であり、その観

点から、つまりそこが先にあつて、その反対側を付随費用に準じるものとして原価加算（資産計上）する。その意味で付随費用説は、後付け説のようにもみえる。というのも、伝統型の引当金方式（積み上げ方式）であれば、むしろ借方の費用計上が先で、その毎期費用額の累計が貸方側の（負債性）引当金を構成するからである。

次に、かりに資産計上を前提にしても、そもそも将来支出がなぜ減価償却か、そこでは何が減価か、という素朴な疑問がでてくる。少なくとも伝統型では過去支出の原価配分としての減価償却であり、資産簿価は未償却残高（資産＝将来費用のかたまり）となる。

ここにP/L（費用）とB/S（資産）との典型的な関係、つまり動態論（連結環）思考がある<sup>2</sup>。だが、資産除去債務にあつては（過去ではなく）将来の支出を資産計上し、しかもそれを減価償却する。そこにかりに減価償却の拡張解釈がありうるなら、より本質面から減価償却を説く必要がある（新減価償却論）。だが、その努力はみえないし、筆者にはそもそも無理があるように思える。

こうして、そこにはもとの取得原価に関する（伝統的な）減価償却に加えて、付随費用として加算される部分の（伝統型とは異質な）減価償却という、異種なる減価償却が併存している。もし過去支出のみならず将来支出も減価償却の範疇と言うなら、あえて言えば“ハイブリッド減価償却”、つまり異なる会計思考の減価償却の併存となる（図1参照）。

だが、そもそもそのようなことが存立しうるのであろうか。

1 拙著『揺れる現代会計』（日本評論社、2014年）はそのサブタイトル「ハイブリッド構造とその矛盾」に表されているように、1つの重要なテーマ設定がほかならぬこの現代会計のハイブリッド性である。同書Ⅱの「制度会計のハイブリッド性」、Ⅲの「ハイブリッドの矛盾性」を参照。

2 伝統型会計での「資産」とは何かに関する議論、とりわけ動態論思考（支出と費用と資産の3者関係3つの関係）に根ざした説明は、拙著『変貌する現代会計』（日本評論社、2008年）5－9頁参照。

図1：異種なる減価償却の併存

－ “ハイブリッド減価償却” －

「費用 (P/L) → 資産・負債 (B/S)」(伝統型)  
＋ 「資産・負債 (B/S) → 費用 (P/L)」(現代型)

### OCI現象と現代会計－矛盾を内包

ここで唐突のように思えるかもしれないが、話をOCI／リサイクリング、とりわけそれが何処から来るかの議論を少ししてみたい。というのも、後述するように、その「何処から」がここでの議論に密接に関わるからである。

さて、現代会計を特徴づけるものを1つだけあげよと問われれば、躊躇なく「包括利益(CI)」なかんずく「その他の包括利益(OCI)」と答えたい。それが、とりわけ伝統的会計の基礎との比較において、今日もっとも特徴的な会計現象といえるからである。理論的には、後述するように、端的にP/LとB/Sの関係にかかわる論点である。

ここで、「OCI」のO(other)は意味ありげな形容句といえる。「その他」といっても、うしろにしっかり「利益」がついている。要するに、包括利益であっても、純利益でない。包括利益一本化から見れば、いわば妥協の産物的な存在ともいえる。またOCI現象としているのは、そういう現れ方をする、せざるをえない何かがある。その点を示唆するためである。OCIとして具現化させているものが何であるか。先にOCIを意味ありげなタームだと述べたが、その名称自体に何らかの矛盾が内包されている。では、その矛盾とはいかなる矛盾か。

### 利益計算と財務実態の適正開示

#### －異なる目的間の矛盾・不一致

その矛盾とは、端的に利益計算(P/L)と財務実態の適正開示(B/S)という異なる目的に起因する矛盾である。この点は、実は拙稿「純損益、包括利益、OCIの論点」(本誌2015年2月2日号、No.3198)での重要な論点であった<sup>3</sup>。強

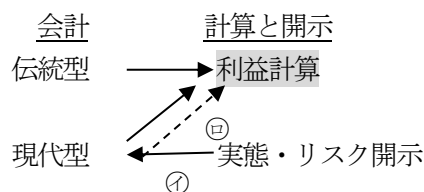
<sup>3</sup> 特にその2つの異なる目的とOCIとの関連は、端的に同稿の図表1「2つの目的適合性と測定

調したいのは、B/S本体での実態開示あるいはリスク開示は利益計算に直結するものではないという点である。そこに、つまり異なる目的を同時に達成しようとする点(幾分“欲張り”な要請)にそもそも両者(P/LとB/S)の矛盾の発端がある。

この点は、伝統的会計でのP/LとB/Sとの関係(連結環という連携構造)をみればよい。そこには連結環という形で矛盾はない(P/L中心思考)。現代型は、図2に端的に示すように、伝統型のように純然たる利益計算という1つのルート、一本道ではない(㊸から㊹のルート)。この点は、同時に「取引」概念の変容、それも量的拡大ではなく質的変容として捉えることができる<sup>4</sup>。

図2：利益計算と実態開示

－2つのルート－



拙著『揺れる現代会計』では、その矛盾の具体例として2つの会計基準、すなわち「その他有価証券」のケースと退職給付会計のケースを取り上げたが、筆者は前者のケースにまずもって矛盾の原型、端緒をみている。端的にB/S本体での(持合株式の)時価開示とP/Lでの利益計算の矛盾である(同書 図表8-1)。また、退職給付会計のケースでは財務実態のB/S開示と利益計算の矛盾となる(同書 図表8-2)。

重要なことは、その他有価証券での時価開示とOCI、退職給付会計での債務実態の開示とOCI、この両者が同じ形(同形性)をとっていることである<sup>5</sup>。そして、実は、この退職給付会計のケ

基礎－OCIの役割－」参照。

<sup>4</sup> 拙著『揺れる現代会計』69頁図表8-3の「会計基準の3つの場」参照。特に、期末固有の仕訳での2つの立て分け(伝統型と再測定に典型的な現代型)に注意されたい。

<sup>5</sup> 以上、より詳しくは拙著『揺れる現代会計』の

ースが、またここでの資産除去債務の会計を同じ形で捉えることを可能にする。なぜなら、矛盾の出所（2つの異なる目的間の矛盾）を共有しているからである。ここが重要なところである。そこで、まずもって退職給付会計のケースを見ておきたい。

## 債務実態の開示とOCI

### 一 改定退職給付会計のケース

その他有価証券ほどシンプルではないが、2012年に改定された退職給付会計基準（以下改定基準）における数理計算上の差異（および過去勤務費用）の会計処理にはその他有価証券と共通する点がある。一見複雑そうにみえても、その基礎にシンプルな形を見せることが重要であり、その形とは「オンバランス化（ここでは債務状況のB/S適正開示）→OCI→リサイクリング→純利益計算（P/L）」である。ここで強調したい点は、B/S目的とP/L目的の矛盾・不一致を、両者の間にOCI／リサイクリングを介在させることで矛盾の1つの解決（調整）を図っている、その形（B/S目的→OCI／リサイクリング→P/L目的）である。

さて、周知のとおり、数理計算上の差異は、従来は即時認識せず、発生年度の翌年から平均残存勤務期間以内（以下の数値例では10年）で定額法により費用処理されていたが、改定基準ではその全額がオンバランス化されることになった。簡単な数値例で確認しておこう。

（数値例）①年金資産1,000（万円）、②退職給付債務（見積）1,500、③実績1,700、④数理計算上の差異200、⑤平均残存勤務期間10年。

#### （改定基準の仕訳）

④差異の即時認識（オンバランス）の仕訳： （借）その他の包括利益累計額（OCI）200 / （貸）退職給付に係る負債200（オンバランス化）
⑤差異の費用処理の仕訳： （借）退職給付費用20 / （貸）その他の包括利益累計額（OCI）20

この⑤の処理がリサイクルである。ここでも、

その他有価証券のケースと同様に、P/L計算は従来と同じことになる。ここで、あとの資産除去債務での議論のため、2点指摘しておこう。

第1は、④の仕訳において、貸方の負債評価（報告時点の割引現在価値）が先であること、つまりここが主役であること。そして、それが債務（ストック）のオンバランス化、つまり債務状況の適正開示（財務の透明性）にあるという点である（その点で、従来型の未認識はオフバランス）。この点は、端的には改定基準の結論の背景に財務実態の適正開示の観点があるのである（これをみればよい<sup>6</sup>）。そして、ここでも、その他有価証券のケースと同様、その相手先がOCIとなる（先の主役に対する脇役）。

第2は、フロー（費用）はストックの適正開示の後であること、つまり⑤の借方でもって処理され、同時にその費用部分20を先に計上した貸方OCIの全額200（ストック）から差し引く形をとる。これがリサイクリングであるが、そのストックから差し引く形での費用計上は、費用金額は同じでも、伝統的な意味での費用配分ないし償却（フロー配分→ストック評価）と同じではない。

## 資産除去債務とOCI／リサイクリング

### 一 矛盾の出所の共通性の観点から

次に、退職給付会計との共通性という観点から、先の2点の指摘をふまえて、資産除去債務の会計処理をみてみよう。特に、現行方式とは違うが、引当金方式とも異なるいわば“第3の方式”（OCI／リサイクリング方式）を見せることで、どういうことが見えてくるか。簡単な数値例と仕訳でもって説明してみよう。

（数値例）①解体、撤去、処分等の費用1000（万円）、②固定資産の耐用年数10年、なお③貨幣の時間価値は考慮しない（利息費用は度外視）。

まず、現行の両建て方式では次のように会計処理される。

<sup>6</sup> 詳しくは、拙著『揺れる現代会計』70頁注(2)参照、

8 「OCIは何処から来るか」参照。

### 〈仕訳A：両建て方式〉

①資産除去債務の即時認識(オンバランス)の仕訳:

(借) 固定資産 1,000/  
(貸) 資産除去債務 1,000

②費用処理の仕訳:

(借) 減価償却費 100/  
(貸) 減価償却累計額 100

②の費用計上は、減価償却の問題点はともかく、伝統的な費用計上(引当金)と同じになる。異なるのは費用計上に先立ち、債務全額(負債)10,000が先に計上されるという点である。ただ、付随費用説による減価償却は既述のように、新たな減価償却論でも展開されない限り、無理があるといえる。

さて、次はいよいよ現実にはないOCI/リサイクリング方式による会計処理であるが、読者には、ここで先の退職給付会計のケースとの共通点をみてもらいたい。

### 〈仕訳B：OCI/リサイクリング方式〉

①資産除去債務の即時認識(オンバランス)の仕訳:

(借) その他の包括利益累計額 (OCI) 1,000/  
(貸) 資産除去債務 1,000 (オンバランス化)

②費用処理の仕訳:

(借) 資産除去費用 100/  
(貸) その他の包括利益累計額 (OCI) 100

まず①の借方の意味であるが、先の退職給付会計のケースで指摘した第1点との共通性、すなわち貸方債務のオンバランス化を受けた形のOCIとなる。また、②の費用計上(資産除去費用)の仕訳も、第2点の指摘との共通性を確認されたい。ここでもP/L計算(費用計上)は現行方式と同じになるが、そこにはもはや資産性と減価償却の問題はでてこない。

ここで、だからと言って、筆者はこの第3の方式を採るべきだと主張しているわけではない。主張したいのは、何が矛盾で、その出所はどこか、そこが共通するなら退職給付会計でのOCI/リサイクリング方式が採れるだろうということである。そして、そのことで、より広くは現代会計に横たわる矛盾が何であり、それが何処にどういう形で現れているか、そのことを明らかにすることである。

### むすび—現代会計の矛盾と調整の形

冒頭で述べたように、資産除去債務の全額計上(現行の両建て処理方式)では貸方の資産除去債務全額の適正開示が先で、それに伴い借方側の問題が浮上する。すなわち、借方債務と同額の資産計上、そしてその減価償却の問題である。その問題性を探っていくと、本稿でみてきたように、現代会計に基礎に横たわる矛盾、すなわち端的にP/LとB/Sの伝統的關係(連結環—矛盾なし)からの脱却、そしてP/L目的とB/S目的との乖離に起因する矛盾が見えてくる<sup>7</sup>。

本稿の狙いは、その矛盾の出所が同じであれば、現に存在しないOCI/リサイクリング方式の会計処理を示すことで現行方式自体を相対化すること、そしてその問題性をその別方式の観点から明らかにすることであった。

重要なことは、①財務実態の適正開示(B/S)→②OCI→③リサイクリング(費用計上)→純利益計算(P/L)、という順序であり、ここに、OCIとリサイクリングを媒介にした実態開示(B/S)と利益計算(P/L)との矛盾およびその調整の形、つまり矛盾の解決をOCIとリサイクリングでもって図るという形を見ることができるといえる。この形は、退職給付会計のケースに端的に見て取れるが、本報告で取り上げた資産除去債務の会計にも、実は共通して同じ形を見出すことができるのである。

さらに言えば、より大きくは、その矛盾の解決の仕方、すなわちOCI/リサイクリング方式それ自体を相対化するためにも、その矛盾の解決の別のあり方をみることは一層重要である。その点を最後に指摘しておきたい<sup>8</sup>。

<sup>7</sup> その伝統枠(収支を基礎におく期間損益計算)からの脱却は、とりもなおさずそこの「収支の制約」からの脱却にはかならない。拙稿「アクルーアルと『利益の質』」(本誌2015年8月31日号)32頁参照。

<sup>8</sup> OCIの出所と性格の議論からすれば、その矛盾の解決の別のあり方も考えられる。この点は、拙著『揺れる現代会計』65-66頁の「補注4 矛盾の解き方—そのあり方」を参照されたい。

