



# 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、そしてその出所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1つの格好の素材といえる資産除去債務(asset retirement obligations)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何処かを探ることで、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<sup>①</sup>。

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、貸方債務と同額の借方資産計上、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。

## 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必要であり、その観点から、つまりそこが先にあって(ここが「主役」)、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(費用の積み上げ方式)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何らか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、その積極的な努力は必ずしもみえない。

ちなみに、日本基準(2008年)のベースにあるとみられるSFAS143(2001年)やIFRSの関連基準(有形固定資産のIAS16、引当金・偶発債務のIAS37)を見ても、新たな減価償却論とでもいえる議論は見受けられない。回収すべき額の引き上げ(日本基準34, 41)といった点も、財務政策上の見地であつて、本来の利益計算(発生主義をベースにおく期間損益計算)としての会計学の見地がみられない<sup>③</sup>。

こうして、そこには①もとの取得原価に関する(伝統的な)減価償却に加えて、②付随費用として加算される部分の(伝統型とは異なる)減価償却という、性格の異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①と②の“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(合算)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。

図1：異種なる減価償却の併存  
—“ハイブリッド減価償却”—

①「費用(P/L) → 資産・負債(B/S)」(伝統型)  
+②「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」がここでの議論と密接にかかわるからである。

さて、現代会計を特徴づけるものを1つあげよと問われれば、躊躇なく「包括利益(CI)」なんかなく「その他の包括利益(OCI)」と答える。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の1つ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目的とB/S目的との関係(矛盾・乖離)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詞といえる。「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

- 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)の説明は、拙著『変貌する現代会計』(日本評論社、2008年)5-9頁参照。特に、現代型との比較において、費用・収益(フロー)と資産・負債(ストック)の2者関係だけでなく、その基礎にある収支(もう1つのフロー)を見逃してはいけない。同書90-91頁の収支配分型利益計算の構造(CAAモデル)参照。
- 財務政策の観点と発生主義による期間損益計算のための費用計上とは区別される必要がある。会計と財務の交錯は、拙著『揺れる現代会計』111-112頁参照。

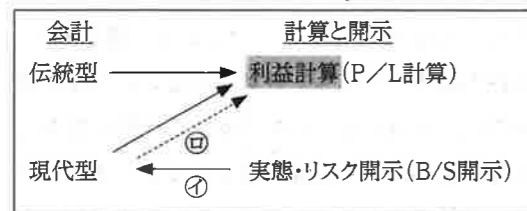
① 拙著『揺れる現代会計』(日本評論社、2014年)はそのサブタイトル「ハイブリッド構造とその矛盾」に表されているように、1つの重要なテーマ設定がほかならぬこの現代会計のハイブリッド性である。同書Ⅱの「制度会計のハイブリッド性」、Ⅲの「ハイブリッドの矛盾性」を参照。

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)での重要な論点であった<sup>①</sup>。

強調したいのは、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(後掲の※参考1)。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(①から②のルート)。

図2：利益計算と実態開示  
—2つのルート—



一般に、伝統型=収益・費用アプローチ、現代型=資産・負債アプローチと対比されることが多いが、両者は純然たる利益観(利益の捉え方)の相違といった単純なものではない。特に現代型には本来の利益計算とは別の要請、すなわち①が作用しているからである(②はその反射、反作用)。矛盾の出所だけに、この別ルート的作用・反作用を見逃してはならない。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>②</sup>。

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(後掲の※補足1)。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>③</sup>(後掲の※参考2)。そして、実は、この退職給付会計のケースが、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 —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目的との矛盾・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退職給付債務(見積)1,500(百万円)、②同(実績)1,700、③数理計算上の差異200、④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差異の毎期費用処理の仕訳：	
(借)退職給付費用	20/
(貸)その他の包括利益累計額(OCI)	20

この②の処理がリサイクリングである。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、①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とをみればよい<sup>④</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)<sup>⑤</sup>。

第2は、フロー(費用)はストック(負債)の適正開示の後であること、つまり②の借方でもって処理され、その費用部分20を先に①で計上した借方OCIの全額200(ストック)から10年間にわたって毎期差し引く形をとる。これがリサイクリングである。これにより、改訂前(オフバランス)での定額法による費用計上と同じになる。

だが、そのストックから差し引く形での費用計上は、伝統枠での費用配分ないし償却(費用の積み上げ→負債：フロー配分→ストック評価)と同じではない。フローとストックの規定関係が逆になるからである。この現代型にみられる逆規定性(逆転性)、およびその出所が重要なところである。

だが、そのストックから差し引く形での費用計上は、伝統枠での費用配分ないし償却(費用の積み上げ→負債：フロー配分→ストック評価)と同じではない。フローとストックの規定関係が逆になるからである。この現代型にみられる逆規定性(逆転性)、およびその出所が重要なところである。

### 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—

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)。

まず、現行の両建方式では次のように会計処理される。

① 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基礎—OCIの役割—」参照。

② 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(伝統型の決算整理仕訳と再測定など現代型の開示仕訳)に注意されたい。

③ 以上、より詳しくは拙著『揺れる現代会計』の8「OCIは何処から来るか」参照。

④ 詳しくは、拙著『揺れる現代会計』70頁注(2)参照。

⑤ 主役といわば“仮置き場”としてのOCI(脇役)については、拙著『揺れる現代会計』62-64頁参照。

## 〈仕訳A：両建方式〉

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毎期の費用処理の仕訳：  
 (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)と金額は同じになる。異なるのは費用計上に先立ち、債務全額(負債)1,000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。少なくとも、そこには伝統型とは異質なものが侵入しているといえる。

さて、次は現実にはない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見てもらいたい。

## 〈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毎期の費用処理の仕訳：  
 (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(後掲の※補足2)。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

④ 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での「収支の枠」ないし「収支の制約」からの脱却にほかならない。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。端的には、「資産=将来費用のかたまり」(伝統枠での動態論的資産観、本稿注2の支出・費用・資産の3者関係参照)と「資産=将来キャッシュフローのかたまり(割引現在価値)」(現代型の資産観)、この対比をみればよい。

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(※補足1参照)。主張したいのは、何が矛盾で、その出所は何処か、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。

ともかくも、現実にはないものを見せることは何も突拍子もないといったことではない。それどころか、読者にはそのことの重要性を読み取ってもらえればと思う。

## 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、貸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の基礎に横たわる矛盾、すなわち現代型にあっては端的にまずP/LとB/Sの伝統的関係(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>④</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)→④純利益計算(P/L)、という順序(道筋)であり①と②のB/S→③と④のP/L、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、本稿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(その形は端的に後掲の※参考2)。先にも述べたが、現にあるものを、現にないものから見せることの意義である。

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<sup>⑤</sup>。その点を最後に指摘しておきたい。

※補足1：矛盾の原形とその解き方  
—OCI/リサイクリングの相対化

本文でその他有価証券に矛盾の原形を見てみると記したが、その出所からして、矛盾の解き方のごく自然(素朴)な形は、時価開示をB/S本体ではなく注記事項とすることである<sup>⑥</sup>。この点は、「引当金処理を採用した上で、資産除

去債務の金額等を注記事項として開示する」(資産除去債務基準33)との意見にも通じる。

引当金処理+除去債務全額の注記開示、という別方式の会計処理だが、少なくとも伝統的会計の枠組みの観点からすれば、これが2つの目的を同時に達成しながら矛盾を回避できる手取り早い方法といえる。除去債務金額の開示が投資情報としての役立ちにあるなら(同基準22)、なおさらである。投資情報への役立ちは必ずしも利益計算に直結しないからである。

※補足2：借方OCIの意味  
—債務のオンバランスとOCI

包括利益=純資産の増加額、つまりCI=ΔNA=Δ(A-L)=ΔA-ΔL…(1)より(A=資産、L=負債、NA=純資産、Δ=増加)、貸方負債の増加(ΔL)は、CIの観点からは借方CI、すなわち包括利益のマイナス=包括損失となる。その包括損失を伝統枠での純利益計算に調整(費用化)するのがリサイクリングといえる<sup>⑦</sup>。ここに、なぜOCIの借方か(仕訳①)、そしてなぜその費用化か(仕訳②)の意味がある。

ちなみに、その他有価証券のケースでの時価開示の仕訳は(借)ΔA/(貸)OCIとなり、売却時の売却益の計算(洗替法)は、洗い替え(翌期首に取得原価に戻す)ゆえに結果的に伝統型(原価主義会計)でのP/L計算と同じ形(売却時価-取得原価)になる<sup>⑧</sup>。

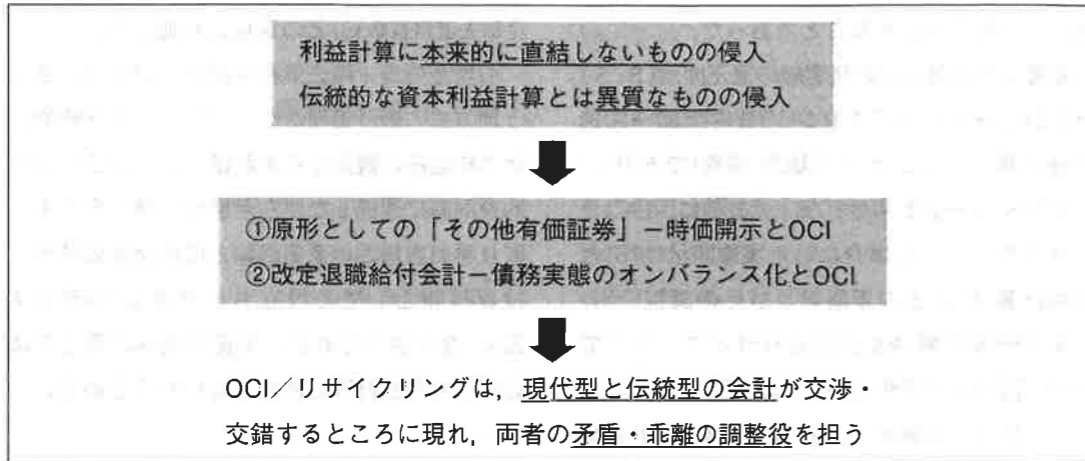
④ OCIの出所と性格の議論からすれば、その矛盾の解決の別のあり方も考えられる。この点は、拙著『揺れる現代会計』65-66頁の「補注4 矛盾の解き方—そのあり方」を参照されたい。

⑤ 「最もシンプルな形だが、その他有価証券でも述べたように、B/S本体化をやめることである(注記にとどめる)」(拙著『揺れる現代会計』66頁)。

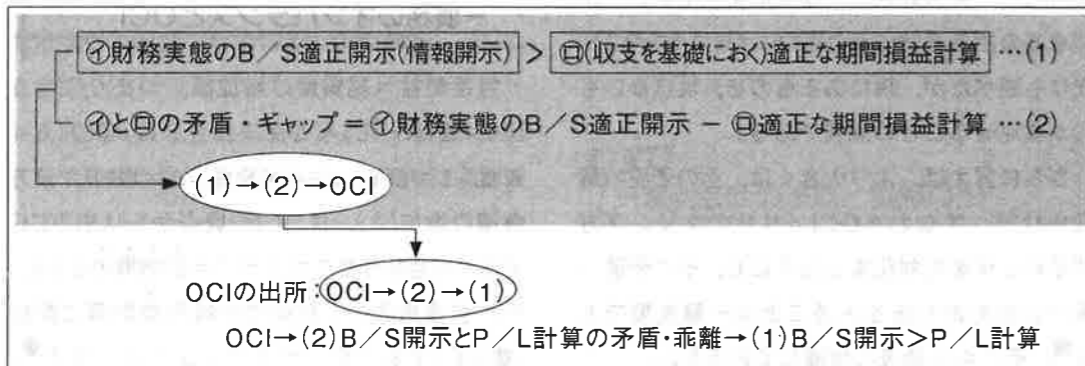
⑥ 包括利益一本化の見地からは、ΔLは(相手先の借方がΔAでないかぎり)包括損失となるだけで、その後のリサイクリングは不要となる。

⑦ 現行基準ではないが、切放法だとリサイクリング処理がでてくる。洗替法の問題点とあわせて、詳しくは拙著『揺れる現代会計』61-62頁参照。

※参考1：OCIは何処から来るか



※参考2：B/S開示とP/L計算の矛盾・乖離の形



(以上は、会計理論学会第28回大会統一論題報告(2013年)のスライドより)

※参考2の解説：

現代会計におけるB/S中心型連携ではむしろ財務実態や財務リスクの情報開示志向が、本来それが利益計算に直結する性格でないにもかかわらず、その優位性のもとB/S開示を通して利益計算のなかに侵入してくる(開示から計算への規定：本文の図2参照)<sup>14</sup>。

そして、そのことが、わかりやすく不等式の形で示すと、①財務実態のB/S適正開示(情報開示) > ②(収支を基礎におく)適正な期間損益

計算…(1)という点に結びつき(左辺の右辺に対する優位性・規定性)、この両者のギャップ(左辺①-右辺②)、すなわち①財務実態のB/S適正開示-②適正な期間損益計算…(2)が、現代会計の特性の象徴ともいえる「その他の包括利益」の見方(出所)の議論と密接にかかわる。端的に、(1)→(2)→OCIである。そして、その逆向きのOCI→(2)→(1)がOCIの出所(何処から来るか)の視点となる。

<sup>14</sup> B/S中心型連携については拙著『揺れる現代会計』54頁参照。ちなみに、(1)式右辺の(伝統枠での)発生主義による期間損益計算の2大支柱を減価償却(費用/資産)と引当金(費用/負債)といえ(脚注2のCAAモデル参照)、本文でみたように資産除去債務はその両者にかかわっている。冒頭で資産除去債務の会計をして現代会計の変容をみる格好の素材と述べたゆえんである。

・木徳神糧、食肉加工販売子会社をエスフーズへ譲渡～7/26

米穀事業、飼料事業等を行う木徳神糧は、連結子会社で、食肉肉及び各種食肉の加工・販売を行う内外食品(売上高43億円、営業利益4千万円、純資産11億円)の全株式を、食肉等の製造・卸売事業、小売事業、外食事業を行うエスフーズに譲渡する。株式譲渡価額は5億円だが、木徳神糧は、株式譲渡実行日までに、内外食品より8億円の剰余金の配当を受け取る予定。

・リクルートHD、シニア層の宿泊予約情報誌・サイト発行運営会社を202億円で譲渡～7/27

リクルートHDは、同社の完全子会社でシニア層向けの国内宿泊情報誌「ゆこゆこ」、国内宿泊予約サイト「ゆこゆこネット」の発行・運営等を行うゆこゆこ(売上高79億円、営業利益15億円、純資産63億円)の全株式を、ユニゾン・キャピタル等が運用するファンド等ならびに電通が共同出資することを予定しているゆこゆこHDに譲渡する。リクルートHDは、ゆこゆこ社のさらなる成長はリクルートHDグループ以外のパートナー企業との協業が望ましいとの判断に至ったとしている。株式譲渡予定価額は202億円。なお、平成29年3月期の連結予定決算において関係会社株式売却益196億円、個別では関係会社株式売却益195億円をそれぞれ計上する見込み。

・岡部、カナダのホテル事業をアパホテルグループへ譲渡～7/28

建設関連製品事業、自動車関連製品事業、カナダにおけるホテル事業等を展開する岡部は、同社が保有するホテル事業(売上高61億円、

営業利益3億円、純資産107億円)の全株式をアパホテルの完全子会社に譲渡する。岡部は、国内外の設備投資をより一層、積極的に行うことなどにより、企業価値ならびに株式価値の長期的な向上に努めていくとしている。株式譲渡予定価額は163億円。

・ソニー、村田製作所へ電池事業を譲渡する意向確認書を締結～7/28

ソニーは、村田製作所とソニーグループの電池事業を譲渡することを内容とする意向確認書を締結した。対象となるのは、ソニーの子会社が営んでいる電池事業、中国及びシンガポールに有する電池事業の製造拠点、なら

びにソニーグループが国内外に有する販売拠点及び研究開発拠点のうち電池事業に関連する資産や人員を想定している。ソニーと村田製作所は、双方のポートフォリオ戦略上の観点に加え、電池事業の競争力を高め、持続的に成長させること、またそのためには村田製作所グループにおいて投資を実施していくことが適切であると判断したとしている。

・相鉄HD、託児所及び保育所の経営子会社をJPHDへ譲渡～7/29

運輸業、流通業、不動産業、ホテル業、保育・子育て支援事業等を展開する相鉄HDは、完全子会社で託児所及び保育所の経営を行う相鉄アメニティライフ(売上高5億円、営業利益4千万円、純資産1億円)の全株式を子育て支援事業、給食の請負事業等を展開するJPHDに譲渡する。相鉄グループは、今後の保育、子育て支援事業の施設の運営については外部の保育専門事業者に委ね、相鉄グループは「施設の開発」に注力することが適切であるとしている。株式譲渡価額は非公表。

週刊M&Aニュース  
7/23～7/29

※出典：株式会社ストライク M&Aニュース(<http://www.strike.co.jp/>)