

## 資産除去債務と減価償却 —何が矛盾、その出所は—

石川純治

現代の会計をとりわけ伝統的な会計（近代会計）と比較するとき、1つの重要な見方はその全体整合性、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、そしてさらにその出どこ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というあり方）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会計を取り上げる。ここでは何が矛盾か、さらに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。

### 【論点】

#### 1) 付随費用説の問題点：資産性と原価性の問題

資産計上をあたかも付随費用：決定的相違は何か、有形固定資産の「取得原価の決定問題」  
将来支出がそもそもなぜ減価償却か→何が減価か？

過去支出（既支出）と将来支出（未支出）の相違をどう見る

そもそも付随費用を資産に含める、その要件（付随費用の定義、副費）：現金支出をとまなう

→ならば、将来支出がなぜ付随費用？

↓整合する？→ハイブリッド減価償却

※2つのルート

ルート1：まず貸方の債務状況の適正開示が先→付随費用に準じる（後付け説？）

ルート2：引当金方式→まず借方費用計上→貸方の費用性引当金→付随費用説不要

2) ハイブリッド減価償却：異種なる減価償却の併存、もし将来支出もDPと言うなら、あえて言えば“ハイブリッドDP”：異なる会計思考のハイブリッド

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

「過去支出→資産→費用（P/L）→資産（B/S）」（伝統型）

+「将来支出→負債（B/S）→資産→費用（P/L）」（現代型）

※伝統型での資産＝「未償却残高」：資産＝将来費用のかたまり、P/L（費用）とB/S（資産）の関係（連結環思考）

資産除去債務→将来支出を資産計上する？（それは負債？）、しかもそれを減価償却する  
→そのときの未償却残高とは？

### 3) OCI / リサイクリング問題との共通性

※6 / 3 : 先に借方の資産性の問題性を問うたが、貸方の負債性も問わねばならない。その適正開示をかりにOKとしても、その負債性の根拠は費用→負債(引当金)なる伝統思考に根ざすものではない。積み上げ方式(引当金)ではなく、全額計上(債務実態の適正開示)。

問題は借方側→ここをOCIにしてみると、共通性がでてくる(改訂退職給付会計のオンバランス化:あとの参考1)。

→つまり適正開示(B/S)と利益計算(P/L)の矛盾→(実際に除去が発生するまで)OCI+各期リサイクリング(費用化)→その仕訳を!

〈数値例〉①解体、撤去、処分等の費用1千万、②固定資産の耐用年数10年、③貨幣の時間価値は考慮しない(利息費用は度外視)。

#### ①両建て方式

イ) 固定資産 1千万 / 資産除去債務 1千万

ロ) 減価償却費 百万 / 減価償却累計額 百万

→※伝統的な費用計上(引当金)と同じ、異なるのは費用計上に先立ち、債務全額(負債)が先に計上、

→ただ、付随費用説による減価償却費は既述のように無理がある。

(かりに無理がないというなら→減価償却の拡張解釈、だがより本質面から再定義する必要があるが、できるのか? やはり無理)

#### ②OCI・リサイクリング方式

イ) その他の包括利益累計額(OCI)1千万 / 資産除去債務 1千万(オンバランス化)

ロ) 資産除去費用 百万 / OCI 百万

→問題は②の仕訳の意味、特にイの借方の意味あい

→参考1の赤字箇所、四角枠との共通性 ←ここが big point !

※5 / 28 : 資産除去債務会計はハイブリッド会計をみる格好の素材  
ハイブリッド会計のハイブリッド性をどこに見る→様々なレベル (cf. 大木の喩え)  
→具体的な目に見える会計ルール(枝葉)のなか→目に見えない思考レベル(根)

↓

- 引当金と減価償却: 伝統的会計の中核にある発生主義、費用配分(収支→益費→資産・負債)の2大柱

→補足1参照

※資産除去債務会計→伝統的会計の中核にある両者が合体した形での現代的問題性、これをあぶり出す

- 後入先出法の廃止との類似性: 在庫価値(=“時価”)の重視思考(評価損益思考)

評価損益思考→まるで有価証券の時価評価損益のような見方、扱い

→伝統枠(費用配分)への“時価”会計の浸透・侵食

参考1：拙著『揺れる現代会計』8「OCIは何処から来るか」より

### 債務実態の開示とOCI－改定退職給付会計

その他有価証券ほどシンプルではないが、改定退職給付会計基準（平成24年5月、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）の会計処理にも共通する点がある。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適正開示）→OCI→リサイクリング→純利益計算」である。

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（ここでは10年とする）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。

例えば、年金資産1000、退職給付債務（見積）1500、実績1700で、数理計算上の差異が200のとき、改定基準では、差異の即時認識（オンバランス）の仕訳は①（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）、そして差異の費用処理は②（借）退職給付費用20 /（貸）その他の包括利益累計額(OCI) 20となる。この②の処理がリサイクルである。ここでも、先のその他有価証券と同様に、P/L計算は従来と同じことになる。

ここで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（その他有価証券のケースでは借方の資産評価が先であった）。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でていることをみればよい（注2）。そして、ここでも、その他有価証券と同様、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②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、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）と同じとはいえない（補注3）。

### 補注3：資産除去債務の全額計上との類似性－ストックが先、フローが後

ここで資産除去債務の全額計上（両建処理）との類似性にふれておくと、そこでの両建処理（現代型）は伝統型の引当金処理（積み増し）でのフロー（費用計上）とストック（負債計上）とは逆になる（ストックが先、フローが後）。すなわち、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（資産計上と減価償却で対処）。資産除去債務の全額計上と、ここでの退職給付債務の全額計上というあり方に共通点がある。

ちなみに、（連結での）勘定科目が引当金から負債（「退職給付に係る負債」）に変わっているが、（単なる形式ではなく）その意味合いを探ってみれば、「引当金」は先に費用（フロー）計上となるが、「負債」となると逆に先に負債（ストック）の計上、それも全額計上となる。

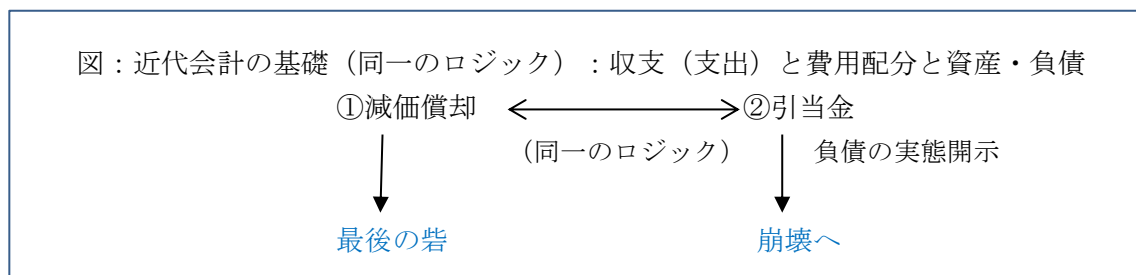
重要なことは、①財務実態の適正開示 (B/S) →②OCI →③リサイクリング (費用計上) →純利益計算 (P/L)、という順序 (あとさき) であり、ここに、OCIとリサイクリングを媒介にした実態開示(B/S)と利益計算(P/L)との矛盾の形——矛盾の解決をOCIとリサイクリングでもって図る——を見ることができる。先のその他有価証券との共通性 (同形性) に注意されたい (図表8-2参照)。なお、その矛盾の解決の仕方 (現行方式) それ自体を相対化するためにも、解決の別のあり方をみることは重要である (補注4)。

### 補足1：近代会計の崩壊のかたち

－減価償却（資産）と引当金（負債）－

報告目的のなかで、「それを端的に言えば、従来型（近代会計）のB/S観の崩壊であり、資産・負債中心観の確立である」と記したが、近代会計の基礎が完全に崩壊したわけではない。

→その点は、費用配分という同一のロジックを基礎におく減価償却と（費用性）引当金を取り上げてみるとわかりやすいだろう。



①減価償却：拙著『揺れる現代会計』135－36 ページ、変容の最後の砦

②引当金：拙稿「純損益、包括利益、OCIの論点」2 ページ及び脚注14

### 補足2：西川郁夫「『のれん』処理、日本型は妥当」

（日経「経済教室」1月15日）へのコメント

補足1の拙稿②1ページ冒頭では、「…とりわけ重要に思えるのは、エンドースメントの抛り所とされる『会計基準に係る基本的な考え方』であり、それが何であるかである」と述べた。

i) この点は、西川論考での「財務会計の根幹」と「投資回収計算」の考え方という点と密接に係わっているが、それとは対照的に非償却支持者の「償却は投資の意思決定とは関連がない」は会計情報の価値関連性の観点。

→両者の「投資」の主体が誰か、これが問われる。企業経営者か投資家か。

Ex. 「投資のリスクからの解放」というときの投資の主体は誰か：以前からの疑問

（拙稿「情報開示、利益計算、包括利益（Ⅱ）21 ページ、投資の主体と投資の回収、『変わる会計、変わる日本経済』228 ページ注4）

投資の主体を問う⇒資本主義経済の主役（経営者資本主義→株主資本主義→投資家資本主義へ）

ii) 財務会計の根幹とは何か：投下回収余剰計算、収支ベースの名目資本維持会計（HCA）から⇔それとは異質な公正価値会計（FVA）への変容と衝突

cf.名目資本維持と損益の多段階認識観：拙稿「書評：笠井昭次『会計の論理』（『経営研究』第52巻第4号、2002年1月、201 ページ）

iii) 会計情報の価値関連性の観点からの非償却は→拙著『変わる会計、変わる社会』（2006年）：「のれん代」の償却廃止と情報価値（263 ページ）

## 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。

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重要であり、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、資産除去債務にあっては（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

<sup>1</sup> 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。

<sup>2</sup> 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。

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って、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必ずしもみられない<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（伝統型とは異質な）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)」ではなく「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

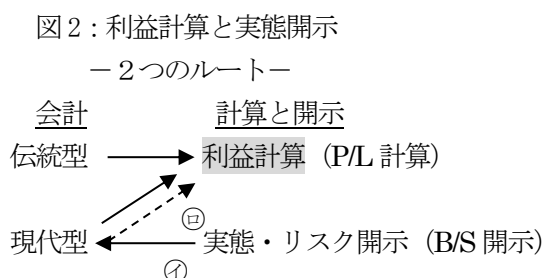
その矛盾とは、端的に利益計算 (P/L) と財務実態の適正開示 (B/S) という異なる目的に起因する矛盾である。この点は、実は拙稿「純損益、包括利益、OCI の論点」(本誌 2015 年 2 月 2 日号) での重要な論点であった<sup>4</sup>。

<sup>3</sup> 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。

<sup>4</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基礎—OCI の役割—」参照。

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（㊸から㊹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㊸が作用しているからである（㊹はその反射、反作用）。矛盾の出所だけに、この別ルートの作用・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>5</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>6</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もの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。

<sup>5</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。

<sup>6</sup> 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。



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差異の每期費用処理の仕訳： （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でていることをみればよい<sup>7</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>8</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年間にわたって每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。

### 資産除去債務とOCI／リサイクリングー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。

<sup>7</sup> 詳しくは、拙著『揺れる現代会計』70頁注(2)参照、

<sup>8</sup> 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〉

④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
⑤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

⑤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みてもらいたい。

〈仕訳B：OCI／リサイクリング方式〉

④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)
⑤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④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、⑤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（※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、それが何処にどのような形で現れているか、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。

**むすびー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性、すなわち現代型にあっては端的にまずP/LとB/Sの伝統的關係（連結

環という形での無矛盾性) 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>9</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(筋道)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。

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>10</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いると記したが、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>11</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 $CI = \Delta NA = \Delta(A - L) = \Delta A - \Delta L$ …(1)より(A=資産、L=負債、NA=純資産、 $\Delta$ =増加)、貸方負債の増加( $\Delta L$ )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>12</sup>。ここに、なぜOCIの借方か(仕訳②)、そしてなぜその費用化か(仕訳③)の意味がある。

<sup>9</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。

<sup>10</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。

<sup>11</sup> 「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)。

<sup>12</sup> 包括利益一本化の見地からは、 $\Delta L$ は(相手先の借方が $\Delta A$ でないかぎり)包括損失となるだけで、

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） $\Delta A$ ／（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>13</sup>。

---

その後のリサイクリングは不要となる。

<sup>13</sup> 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。