

環境コスト（環境関連コスト）の資産計上

—資産の定義における「将来の経済的便益に対する『権利』（access）」との関係性に着目して—

赤塚尚之

1. はじめに

企業をはじめとする経済主体にとって、地球環境問題に対処するために必要となる費用は、一般に「環境コスト」とよばれる。環境コストは、その項目と金額の双方の重要性から、制度会計（財務会計）の領域にあっても看過できなくなってきたようである。もっとも、本文で言及するように、そもそも環境コストの定義や範囲を一様に定めることは容易ではなく、制度会計の枠内において「環境コスト」という用語をコンセンサスの得られた用語として用いることを逡巡してしまう。定義上の混乱を避けてより厳密さを求めるならば、論題に付したように「環境関連コスト」と表記するにとどめるべきかもしれない。

そのような定義上の問題もさることながら、いわゆる環境コストについては、ひとたび計上されるとその金額が多額にのぼることもあってからか、即時に費用計上する代わりに、一定の要件を充足すれば貸借対照表能力を付与すべきという意見も根強い。これは、費用をただちに損益計算書に計上するかそれともいったん貸借対照表に計上するかを決するという、極めて基本的な会計問題である。本稿は、この環境コストの資産計上（capitalization）をめぐる会計問題に焦点を当てている。

環境コストに該当するかに関係なく、ある費用をいったん資産として貸借対照表に計上し、その後の会計期間にわたり配分計算つまり減価償却を行うには、資産計上を行う段階で資産の定義を充足することが前提となる。とくに、国

際会計基準審議会（IASB）や米国の財務会計基準審議会（FASB）の現行の資産の定義に照らせば、将来の経済的便益の増加に直結するかが、資産計上の可否を判定するうえで決定的な意味をもつ。もっとも、現行制度下では、現存資産からもたらされると当初予想した経済的便益の獲得水準を維持するために追加的に必要となる環境関連コストについても、一定の条件下で資産計上が容認されている。さらには、資産除去債務の当初認識に伴い、借方側にあっては初期費用として将来の資産除去費用を関連資産の取得時点において、その取得原価に算入する会計処理が考案され適用されている。そこで、これらの現実を整理する作業を、本稿の第1の目的としたい。具体的には、まず環境コストの定義の策定状況について言及したうえで、その資産計上に対する考え方について、FASBとIASBの資産の定義と認識要件、さらには現行の会計規定をもとに、期中に発生する追加費用と資産の取得時点に発生する初期費用のケースとに分けて言及する。

また、本稿では、英国の枠組みにも注目している。英国の会計基準審議会（ASB）の財務報告原則書にあつては、資産を「将来の経済的便益に対する法的権利またはそれに代わる権利（rights or other access）」と定義している。資産が「権利」と定義されることによって、FRS第12号「引当金、偶発負債、および偶発資産」に具現化されているように、資産除去にかかる引当金の認識に伴い借方側で初期費用を資産計上することに関するASBの思考プロセスは、すでにイングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）が指摘していたようにFASBや

IASBのそれとは多少異なっている。また、最近の概念フレームワークプロジェクトで提案されている資産の定義案では、「将来の経済的便益」という表現が影を潜めている。そこで、英国の枠組みを取り上げることによって、環境コストを含む種々の費用の資産計上にかかる要件設定に関する今後のゆくえを占ううえでのいくばくかの示唆を得られるかもしれない。

本稿の第2の目的は、ASBの資産の定義における「権利」という表現に着目し、そこから導かれる資産計上の要件について、FRS第12号やFRS第15号「有形固定資産」に反映された「権利」に着目する初期費用の資産計上に関する考え方を取り上げ、それをふまえて、将来の経済的便益の獲得水準を維持するために不可欠な追加費用の資産計上に対する考え方を新たに模索し、さらには追加費用を翻って初期費用として取り扱うことが可能であるか検討を行うことである。

2. 環境コストと資産の定義

2.1 環境コストの分類と定義

まず、環境コストは、私的(private)コストに属するものと、社会的(social)コストに属するものに分けられる。そして、White et al.(1993, figure 1)を加筆修正したEPA(1995, Exhibit 4)は、環境コストを「私的」環境コストと「社会的」環境コストの2つに分類している。経済主体が負担すべきは私的環境コスト(private environmental costs)であり、社会的環境コストはいわゆる外部不経済となる。

私的コストと社会的コストについて、EPA(1995, 16)は、事業活動が環境や社会に及ぼす影響への対処に必要なコストのうち企業(business)が法的責任を負わない(not legally accountable)コストを社会的コスト、事業活動により生じるかまたは法的責任を伴って当該企業の損益計算に直接影響を及ぼしうるコストを

私的コストとそれぞれ定義している。これからも明らかなように、EPA(1995)は、私的コストの範囲を画定するために、法的債務の有無をよりどころとしているわけである。そこで、法的債務に準じる債務の取扱いは、私的環境コストと社会的環境コストとの線引きを行ううえでの重要な論点となるであろう。具体的には、FASBやIASBの現行の負債の定義にみられるように、みなし債務(constructive obligation)や衡平法上の債務(equitable obligation)を法的債務と同等に位置づければ(FAC6, fn. 22 and para. 40; Framework, para. 60)、私的環境コストの範囲はおのずと拡大するし、それとは逆に法的債務に限定すればその範囲は狭まることとなる。

次に、経済主体に帰属する私的環境コスト(以下、環境コスト¹⁾)の定義とその範囲であるが、表1に示すように種々の機関が検討を試み一定の成果を挙げているものの、統一的な定義は確立されていないし、それらに代わって会計基準設定主体が外部報告を目的とした定義を策定しようとする表立った動きもみられない。

環境コストの定義をめぐる論点は、罰金・科料や損害賠償金といったいわばペナルティに該当する費用項目を環境コストに含めるべきかという、範囲の画定問題に収束するといっても過言ではない。なかでも、UNCTAD(1999b)が言及しているように、カナダ勅許会計士協会(CICA)と欧州の会計諮問フォーラム(AAF)の見解の相違は際立っている。具体的には、表1に示したように、CICA(1993)が環境損失を環境コストに含める一方で、AAF(1995)は罰金・科料や第三者への損害賠償等を環境支出から除外した。つまり、AAFのほうが、CICAよりも環境コスト(AAFは環境支出)を狭義に捉えているわけである。この点について、AAF(1995, para. 10)は、パブリシティ対策を目的とした

1) 本稿では、「環境コスト」という用語を私的環境コストの意味合いで用いる。

表1 環境コストの定義

	定 義
CICA (1993)	<p>環境コストには、環境対策 (environmental measures) コストと環境損失 (environmental losses) を含む (p. v)。</p> <p>環境対策とは、環境に対する影響を抑止 (prevent)、軽減 (abate)、修復 (remediate) するか、または再生可能 (renewable) 資源および再生不能 (non-renewable) 資源の保護のため、経済主体またはそれに代わる第三者によってとられる措置をいう (p. v)。</p> <p>環境損失とは、環境規制不遵守による罰金・科料 (fines or penalties) や環境破壊による第三者への損害賠償、さらには環境問題に端を発する資産の回収可能性への懸念による回収不能相当額の消却といった、見返り (return) や便益 (benefit) を伴うことなく経済主体に発生するコストをいう (p. v)。</p>
AAF (1995)	<p>環境支出 (environmental expenditure) には、営業活動によって生じる環境汚染の抑止 (prevent)、軽減 (reduce)、修復 (repair)、または再生可能資源および再生不能資源の保護のため、経済主体またはその他の第三者によってとられる措置にかかるコストが含まれる (para. 9)。</p> <p>環境規制不遵守による罰金・科料 (fines or penalties) や過去の汚染により生じた損失・損害に対する第三者への補償額 (compensation) とこれに類するコストは、環境支出に含めない (para. 9)。</p>
ICAEW (1996)	<p>独自の定義はない。CICA の定義が議論の出発点となるとしている (para. 1.5)。</p>
UNCTAD (1999a)	<p>環境コストは、環境的に責任をもつ (environmentally responsible) 手法によって企業 (enterprise) の経営活動が環境に与える影響に対処するために生じるかまたは必要となる措置にかかるコストと、企業の環境に対する目標または要求事項から必要となるその他のコストからなる (para. 9)。</p> <p>罰金・科料および補償額について、環境関連コスト (environmentally related costs) に該当しうが、環境コストの定義には含めない (fn. 1)。</p>
FEE (1999)	<p>環境コストは、企業 (enterprise) の経営活動が環境に与える影響に対処するために生じるかまたは必要となるコストと、当該企業の環境に対する目標を遂行するために生じるかまたは必要となるコストからなる (fn. 1)。</p>
EC (2001)	<p>環境支出とは、営業活動によって生じる環境汚染の抑止 (prevent)、軽減 (reduce)、修復 (repair) のため、経済主体またはその他の第三者によってとられる措置にかかるコストをいう (Annex2, para. 1)。</p> <p>環境規制不遵守による罰金・科料 (fines or penalties) や過去の汚染により生じた損失・損傷 (injury) に対する第三者への支払額とこれに類するコストは、環境支出に含めない (Annex2, para. 3)。</p>

(CICA (1993), AAF (1995), ICAEW (1996), UNCTAD (1999a), FEE (1999), EC (2001) をもとに筆者作成)

環境支出額の水増し (overstate) に対する懸念を表明している²⁾。ちなみに、国連貿易開発会議 (UNCTAD) や欧州委員会 (EC) も、ペナルティに相当するコストを除外して環境コスト (環境支出) を定義している (UNCTAD 1999a, fn. 1; EC 2001, Annex2, para. 3)。

また、環境コストが単独で識別できない場合、それをあえて識別する必要があるのかと

いう判断を迫られる³⁾。例えば、AAF (1995, para. 10) は、研究開発や健康安全、さらには工場設備や生産工程への新規投資といった種々の目的を有した支出のケースについて言及している。環境コストを抽出する場合、技術的な制約やコストベネフィットの制約も課されよう⁴⁾。これに関連して、ICAEW (1996, paras. 1.7-1.8) は、複数の目的を有するコストを詳細に分解して環境コストを把握する包括的配分 (comprehensive allocation) よりも、環

2) ICAEW (1996, para. 1.15) は、環境パフォーマンス (environmental performance) 評価の観点からは環境コストを狭義に捉えた AAF の定義に難点があるとしている。

3) 環境コストの具体的な把握方法については、阪 (2001, 73-75) をみよ。

4) UNCTAD (1999c, 110) は、予測可能な財務的便益 (financial benefit) が見込めない限り、詳細に環境コストを記録することに意義を見出しえないとしている。

環境対策にもっぱらかつ排他的に貢献するコストを環境コストとするアプローチ (wholly and exclusively approach) のほうが、よりのぞましいとしている⁵⁾。

ここで注目すべきは、ICAEW (1996, para. 1.8) が、環境コストを環境に対する損傷を抑止 (preventing), 軽減 (reducing), または修復 (repairing) することにもっぱらかつ排他的に貢献するものに限定し、環境対策に端を発するものであっても操業停止後の閉鎖 (closure) およびその後 (post-closure) の諸活動にかかるコストを除外すべきという見解を取り上げたことである⁶⁾。これに従えば、FASBの基準書第143号「資産除去債務の会計」に代表される資産除去債務の当初認識に伴い初期費用として発生する資産除去費用に閉鎖関連のコストが含まれていても、当該コストは環境コストに該当しないこととなる⁷⁾。つまり、閉鎖コストを資産除去費用として資産計上しても、それは環境コストと位置づけたいうでの会計処理ではないということになる。すると、環境コストの特質を出発点にその資産計上を論じようとする試みは、たちまち行き詰ってしまう。

このように、本稿でも環境コスト(環境支出)の資産計上にかかる会計問題を論じようとしているが、実のところその定義や範囲について確固たるコンセンサスが得られているわけではな

い⁸⁾。また、表1で取り上げた諸機関は、情報利用者を誤導しないためにも、環境コスト(環境支出)の範囲を明示する必要性について、横並びで強調している。ここからも、厳密に環境コストを定義し把握したうえで環境コストに固有の資産計上の要件を論じていくことは、個々の経済主体によって環境コストに該当すると判定される項目の範囲にバラツキが生じることともあいまって、絵空事に終わってしまう可能性が極めて高いことが推察されよう。もっとも、このことは悲観すべき類のものではないはずである。他の項目と同様の要件をつうじて環境コストの資産計上を論じていけばよいのであって、むしろ、環境コストを特別視せずに検討を進めたほうが、他の項目との整合性からすればよりのぞましいように思われる。

2.2 資産の定義と認識要件

FASBは、概念書第6号「財務諸表の構成要素」において、資産を「過去の取引または事象の結果として、特定の経済主体 (entity) により取得または支配されている蓋然性の高い (probable) 将来における経済的便益 (economic benefits)」(FAC6, para. 25) と定義している。FASBの資産の定義の特徴は、(a)単独または他の資産とあいまって将来の正味キャッシュインフローの獲得に直接的または間接的に貢献する能力を有する蓋然性の高い将来の経済的便益であり、(b)特定の経済主体が当該便益を獲得でき、かつ、それ以外の主体が当該便益を享受することを制限でき、(c)当該便益に対する経済主体の権利または支配を付与する取引その他の事象がすでに発生していることとされる (FAC6, para. 26)。

また、IASBは、IASC時代の1989年に公表した「財務諸表の作成表示に関するフレームワー

5) EC (2001, Annex 2, para. 2) も、環境に好ましくとも環境改善を支出することの第1の目的としていなければ、当該支出は環境支出に該当しないとしている。

6) ちなみに、EPA (1995, Exhibit 2) は、閉鎖コストを、潜在的に潜む (potentially hidden) 環境コストのうちの事後 (back-end) コストに分類している。

7) FASBの基準書第143号は、資産の除去 (retirement) を、長期性資産について用役提供からの一時的ではない撤去 (other-than-temporary removal) を行うこととしており (FAS143, fn. 2), 語句自体の使用はみられないが、その後の記述や基準書第143号が公表されるに至るまでの公開草案の段階での検討も加味すれば、閉鎖活動にかかる債務も資産除去債務に含まれると解してよいであろう (paras. A8, A11, B9, and B14)。

8) そこで、種々の文献を渉猟する際には、何はともあれ環境コストの用法についてははじめに確認しておく必要があるといえよう。

ク」において、資産を「過去の事象の結果として経済主体(entity)⁹⁾が支配し、かつ、将来における経済的便益が当該主体に流入することが予想される(expected)資源(resource)」(Framework, para. 49(a))と定義している。IASBの資産の定義の特徴は、①経済主体へのキャッシュフローの流入に直接的または間接的に貢献する潜在能力である経済的便益であり、②当該主体が法律上の権利に基づき、または時としてそれが無い場合であっても当該便益を支配でき、③過去の取引またはその他の過去の事象から生じることとされる(Framework, paras. 53, 57, and 58)。

以上のFASBとIASB双方の資産の定義とそれに続く資産の特徴に関する記述を加味したうえで共通して導かれる資産の特徴は、①経済主体の過去の取引または事象の結果として生じていること、②当該主体が取得または支配していること、および③将来に経済的便益の流入を伴うことの3点である。より厳密には、本質的な特徴ではないにせよ、FASBが資産の定義に蓋然性を盛り込んでいるのに対してIASBはそうではないといった差異もあるとはいえ¹⁰⁾、誤解をおそれずにいえば決定的な差異はないと言ってよいであろう。

次に、資産を含む財務諸表の構成要素の認識について、FASBの概念書第5号「営利企業の財務諸表における認識および測定」は、①定義(財務諸表の構成要素の定義を充足すること)、②測定可能性(信頼に足る測定が可能であり、かつ、目的適合的な属性を有すること)、③目的適合性(当該項目に関する情報が情報利用者の意思決定に影響を及ぼしうること)、および④信頼性(当該情報が表現上忠実であり、検証可能であり、さらに中立であること)の4つを認識要件としている(FAC5, para. 63)。また、

IASBの「フレームワーク」は、各構成要素の定義を充足することを前提として、(a)当該項目に関連する将来の経済的便益が経済主体に流入するか流出する蓋然性が高いことと、(b)当該項目が信頼に足る測定可能な原価または価値を有していることの2つを認識要件としている(Framework, para. 83)。そのうえで、「フレームワーク」は、資産の認識要件を別途明示している。それは、①当該資産に関連する将来の経済的便益が経済主体に流入する蓋然性が高く、かつ、②当該資産が信頼に足る原価または価値を有する場合に資産を認識すべしというものであり(para. 89)、これは要するに上記第83項の認識要件から負債の認識に関連する記述を取り除いたものである。

そこで、川村(2003, 42)が指摘するようにFASBの概念書第5号における要件③(目的適合性)および要件④(信頼性)が、原価または時価といった測定属性を判定する次元の問題であり、IASBの「フレームワーク」における要件(b)(または第89項の要件②)がFASBの概念書第5号の要件②(測定可能性)と同様であるとすれば、資産の認識要件は次の3要件に集約される。なお、蓋然性に関する要件を定義に含めるかそれとも認識要件に明示するかによって、双方の枠組みのあいだに定義を充足する項目にズレが生じたとしても、それを直接的な引き金として資産として認識される項目の範囲にまで影響が及ぶことはないはずである¹¹⁾。

- ①資産の定義を充足していること
- ②(FASBの場合には定義に含まれており明示されていないが)蓋然性が高いこと
- ③信頼に足る測定が可能であること

さらに、上記の3要件①について、資産の定義を分解して細分化することにより、資産の認

9) 周知のとおり、かつては企業(enterprise)と表記されていた。

10) これについては、Storey and Storey(1998, 131-132)をみよ。

11) “probable”の意味について、概念書第6号は、Webster's New World Dictionary of American Language(2nd college edition), p. 1132を参照している(FAC6, fn. 18)。

識要件は次の5要件となる¹²⁾。

- ①過去の取引または事象に起因すること
- ②当該経済主体による支配が及ぶこと
- ③将来に経済的便益の流入があること
- ④蓋然性が高いこと
- ⑤信頼に足りる測定が可能であること

ここに示した5要件は、いかなる資産項目に対しても適用されるべきであり、環境関連コストであっても資産として計上するならば当然に充足しなければならない要件である。そこで、要件②より経済主体の支配が及ばない資産に対するものや、要件③より将来に経済的便益の流入を想定できない過年度や当期の経済的便益の増加に関連するもの、さらには経済的便益の増加を見込めない原状回復やペナルティ関連のものについて、資産計上を認める余地は、少なくともこの段階には存在しないはずである。

3. 追加費用の資産計上

— IFB アプローチと ACOFB アプローチ —

3.1 将来便益の増加 (IFB) アプローチ

前節第2項において導出した資産の認識要件に照らせば、追加的に生じる環境関連コストのうち資産計上が認められるのは、経済主体の「支配」が及ぶ資産の「将来」における「経済的便益の『増加』」に貢献するものに限られる。とりわけ、追加的に費用を計上することによって、現存する資産からもたらされる将来の経済的便益の増加が認められるかが、資産計上を決定するうえでの重要なメルクマールとなる。

このように、当該資産からもたらされると期待される将来の経済的便益の増加を絶対条件と

して追加費用の資産計上を判定すべしとする考え方を、CICA (1993, 28) は、将来便益の増加 (increased-future-benefits) アプローチとよぶ (以下、IFBアプローチ)。ちなみに、1998年改訂 IAS 第16号「有形固定資産」には、IFBアプローチを反映した認識要件が明文化されていた (IAS16 revised 1998, para. 23)。1998年改訂 IAS 第16号は、将来の経済的便益を増加させる追加費用 (subsequent expenditure) について、次の3つを例に挙げていた (para. 24)。

- (a)耐用年数を延長させる (生産能力の拡大を含む) 設備の改良 (modification) にかかるもの
- (b)製造される製品の品質向上を目的とした製造機械部品の性能向上 (upgrading) にかかるもの
- (c)操業費用の大幅な削減を可能とする新規の生産工程の採用にかかるもの

なお、現行の IAS 第16号 (2003年改訂) に規定される認識要件は次のとおりであり (IAS16 revised 2003, para. 7)、認識要件を一本化した現行規定も将来の経済的便益の流入 (増加) に着目していることに変わりない。

- ①当該項目に関連する将来の経済的便益が経済主体に流入する可能性が高いこと
- ②当該項目について信頼に足りる測定が可能であること

将来の経済的便益の増加が認められる場合に資産計上が可能であるとすれば、すでに喪失され、会計処理に反映された経済的便益の回復にかかる追加費用についても、資産計上が可能となるはずである。つまり、1998年改訂 IAS 第16号第26項や EC (2001, Annex 3, para. 21) が言及しているように、資産簿価がすでに将来の経済的便益の喪失を加味して切り下げられている場合、当該資産からもたらされる将来の経済的便益の獲得水準を回復すると認められる追加費用については、回収可能性に照らしたうえで資

12) 資産と負債は対照関係 (mirror image) にあるといわれることから (Storey and Storey 1998, 129)、本稿では、川村 (2003, 43-44) が示した負債の認識要件と対照性を有するように、いわば逆説的に資産の認識要件を導出した。なお、FASB の資産と負債の定義において観察される「若干の非対称な関係」については、川村 (2004, 72) をみよ。

産計上することは可能なはずである。もちろん、当該処理はすでに切り下げられた簿価を回復することを意味しているから簿価を取得原価以上に増額する処理ではないし、簿価の増額に際して具体的な支出(または確定した支払義務)を伴う点において、戻入益を計上するという減損損失の戻入れとは異なる処理である。

さらに、回収可能性とも関連してここで留意すべきは、過度のコスト(excessive costs)の取扱いである。CICA(1993, 28-29)は、Skinner(1987)の特別コスト(extraordinary costs)、Hendriksen(1982)およびDavidson and Weil(1977)の慎重なコスト概念(prudent cost concept)に言及し、相当程度に慎重な経営者(reasonably prudent management)によって支払われる額を上回る額までも資産計上してはならないと注意喚起している。つまり、追加費用を計上することによって獲得が期待される経済的便益の増加を上回る部分は過度のコストに該当し、費用計上されることとなる。また、CICA(1993, 30)は、追加費用がいわゆる修繕(repair)と改良(betterment)の双方の性質をもちあわせている場合には、経済的便益の増加(すなわち改良)に係る額のみを資産計上すべきとしているが、これについては資本的支出と収益的支出の区分に関する伝統的な議論をそのまま当てはめればよい¹³⁾。

なお、資産計上される追加費用は、すでに事業の用に供している資産に関連する経済的便益の増加に貢献するものであるから、一定期間ごとに取替更新される要素にかかるものでない限り、UNCTAD(1999a, paras. 17-18)も指摘するように、貸借対照表上、独立の資産項目として表示せずに現存資産の簿価に算入すべきである。

IFBアプローチは、経済的便益の増加を嚴格に求める立場にあるから、その意味においては「原則」と位置づけるにふさわしい明快な判定

基準である。

3.2 将来便益の追加コスト(ACOFB)アプローチ

追加費用の資産計上については、もうひとつの考え方が存在する。CICA(1993, 29)は、それを将来便益の追加コスト(additional-cost-of-future-benefits)アプローチとよぶ(以下、ACOFBアプローチ)。ACOFBアプローチは、現存資産からもたらされると予想される将来の経済的便益にかかる追加コストの資産計上を認める考え方をいい、IFBアプローチとは異なり、資産計上に際して将来の経済的便益の正味の増加を必ずしも要求するものではない(CICA 1993, 29)。つまり、追加費用を抜きにして当初予想していた将来の経済的便益の獲得水準を維持できない状況下において、そこで必要となる追加費用の資産計上を認めるべく編み出されたのが、このACOFBアプローチである。もちろん、このような特質を有するACOFBアプローチを採用すれば、資産計上される追加費用の範囲は、IFBアプローチと比べて拡大する。なお、ACOFBアプローチにあっても、当該資産の「将来の」経済的便益の獲得水準の維持にかかる追加費用のみを資産計上の対象とすべきである。

CICA(1993)がACOFBアプローチの存在を明確にした背景には、FASBの緊急問題検討委員会(EITF)が1990年にとりまとめたEITF90-8「環境汚染対処費用の資産化」の存在がある¹⁴⁾。EITF90-8は、費用計上を原則としつつも、回収可能性が確保され、かつ、次の3つの要件のうちいずれかを充足した場合には資産計上を容認している(EITF90-8, EITF Discussion)。表2は、EITF90-8に示される適用事例を網羅したものである。

1. 保有する資産について、耐用年数の延長、

13) もっとも、実際の線引きは、一筋縄ではいかないであろう。

14) 基準書第162号「一般に公正妥当と認められた会計原則の階層」において、EITFの指針はカテゴリーCに位置づけられる(FAS162, para. 3)。また、EITF90-8に先駆けて、1989年にEITF89-13「アスベスト除去費用の会計」が公表されている。

生産性の増加，安全性または効率性の改善のいずれかをもたらす費用であること。ただし，追加費用発生後の当該資産の状況が，当初の建設または取得時点の状況と比較して改善される必要がある。

2. 未発生ではあるが将来の操業により生じるおそれのある環境汚染の軽減または抑制に資する費用であること。ただし，追加費用発生後の当該資産の状況が，当初の建設または取得時点の状況と比較して改善される必要がある。
3. 売却予定で保有する資産の売却準備に際して生じた費用であること。

ここで目を引くのは，当該資産の安全性または効率性を改善するか，当該資産の操業による将来の汚染の軽減または抑制に資する追加費用について，「将来の経済的便益の増加」が必ずしも認められなくとも資産計上を容認した要件1と要件2である。ここに資産計上の要件が緩和されている事実を確認でき，CICA (1993) の言葉を借りれば ACOFBアプローチが表れている部分である。なお，要件3は近い将来における当該資産の売却を想定した回収可能性に照らした要件と思われるが¹⁵⁾，CICA (1993, 36) は売却予定の資産に限定して設定された要件3について懐疑的である。

また，IASBのIAS第16号も，将来の経済的便益を直接増加させるわけではないものの，現存する有形固定資産から経済的便益を獲得するために不可欠な追加費用の資産計上について言及している。例えば，化学製造業にあっては，危険を伴う化学製品の製造保管に関する環境保全基準の遵守を目的として新規に化学処理装置

の設置を義務づけられることがあり，この場合，当該企業は当該装置なくしては化学製品の製造販売が続行不可能となるため，当該装置にかかる追加支出額の資産計上を認めるとしている (IAS16 revised 2003, para. 11)。つまり，追加資産の取得にかかる支出が行われなかったとした場合の喪失分を差し引いた経済的便益¹⁶⁾を上回る便益を獲得できるのであれば (para. 11)，そのために必要な追加費用については当該資産にかかる将来の経済的便益が純増しなくとも資産計上を認めるというのが，ここでの資産計上に対する考え方である。これは，IASBの「フレームワーク」を敷衍して設定されたとしてもいうべき先に示したIAS第16号の原則的な認識要件とは明らかに異質である。また，当該資産について経済的便益の喪失を加味して加速的に減価償却を行ったうえで，喪失された経済的便益の回復にかかる追加費用を資産計上して簿価を回復したという，IFBアプローチによっても解釈可能な処理というわけでもない。

このように，将来の経済的便益の増加を厳格に要求せずに資産計上を認めた点に鑑みれば，EITF90-8とIAS第16号は少なくとも純然たるIFBアプローチを採用しているとはいえない¹⁷⁾。この点について，EITF90-8の原文に“may be”と明記されているように資産計上はあくまでも容認される処理であるし，IAS第16号も原則的な認識要件として経済的便益の増加を要求している。貸借対照表における会計情報の拡大という観点からはIFBアプローチとACOFBアプローチを対立軸で捉えることもできようが，資産の特徴として「将来の経済的便益が流入すること」が挙げられている限り，IFBアプローチ

15) FASBの枠組みにあっては，基準書第144号「長期性資産の減損または処分会計」によって，売却による処分予定の長期性資産については，減価償却を取りやめたうえで，簿価と売却費用控除後の公正価値のいずれか低いほうを貸借対照表価額とする (FAS144, para. 34)。

16) Shaltegger and Burrit (2000, 171) は，資産価値が強制売却価額 (forced sale value) まで下落する可能性を指摘している。

17) 例えば，CICA (1993, 27) はEITF90-8をACOFBアプローチに属すると位置づけていることが窺えるが，阪 (2001, 108, 注25) はEITF90-8の要件1と2をIFBアプローチに属すると解しており，論者によって見解に相違が生じるようである。

を原則処理とし、ACOFBアプローチはそれを補完する例外処理と位置づけられればよいと思う。つまり、EITF90-8やIAS第16号は、原則としてIFBアプローチを採用しているが、一部それを補完するためにACOFBアプローチを取り入れた「修正IFBアプローチ」とよぶべき性質を帯びているのかもしれない。

いずれにせよ、現行制度下において、一定の条件下で経済的便益の増加に必ずしも直結しなくとも、追加費用として環境関連コストが資産計上される状況が存在していることが明らかとなった¹⁸⁾。ちなみに、表1で取り上げた諸機関にあっても、ACOFBアプローチは概ね好意的に受け入れられているようである。また、Shaltegger and Burrit (2000, 172) は、費用額をいったん資産計上してその後減価償却によって当該費用が各期に配分されることの利点について、Williams and Phillips (1994, 32) に言及して指摘している。これは、設備投資の促進に加えて、費用の平準化による利益の平準化、ひいては利益の質(QOE)に関する議論へとつな

がっていくのであろう。もっとも、ACOFBアプローチに依拠して際限なく資産計上してもよいわけではなく、回収可能性という制約条件が付され(EITF90-8, EITF Discussion; IAS16 revised 2003, para. 11), これに抵触すればすみやかに減損会計の適用を受けることとなる。

ちなみに、EITF90-8およびIAS第16号においては、資産計上の対象となる環境関連コストの定義とその範囲について明確にされているわけではない。環境コストの定義と範囲の画定問題は、環境関連の追加費用の資産計上を検討するに際して大きな問題とはならないようである。いいかえれば、ACOFBアプローチの考え方自体は、獲得が予想される将来の経済的便益の維持に必要となるあらゆる追加費用項目にも適用可能な考え方たりうるということである。

18) もちろん、ACOFBアプローチにあっても、資産計上額は関連する現存資産の簿価に算入すべきであるし、ペナルティに該当する追加費用について資産計上を認める余地はない。

表2 EITF90-8の適用事例

環境汚染とその対処法	要件の当てはめ
1. タンカーからの重油流出	
A. 航路と海岸の修復	要件1: 航路と海岸は、石油会社が所有しているわけではない。 要件2: 航路と海岸の修復は、タンカーの航行によって将来に生じるおそれがある重油流出の予防を目的とした措置ではない。 要件3: 航路と海岸は石油会社の所有地ではなく、売却を想定できない。
	結 論: 費用計上される(ただし、特定の汚染を修復するために取得した有形資産について、直ちに費用計上が強制的なわけではない。当該資産が将来にわたって使用されるならば資産計上し、耐用期間にわたって償却してもよい)。
B. 船体の強化	要件1: 船体強化により、取得または完成時点と比較してタンカーの安全性が向上している。 要件2: 船体強化により、将来生じる可能性のある重油流出リスクが減少し、かつ、取得または完成時点と比較してタンカーの安全性が向上している。
	結 論: 要件1または2から、船体強化費用を資産計上できる。
2. 化学物質貯蔵タンクの錆	
A. 錆の除去	要件1: 錆の除去によって、建設時または取得時点と比較してタンクの性質が向上したわけではない。 要件2: 錆の除去により、将来の漏出しリスクは軽減されている。しかし、建設時または取得時点と比較して、タンクの状態が改善されたわけではない。
	結 論: 錆の除去にかかる費用は、売却または売却準備に際して発生する場合を除き、費用計上する。

B. 防錆剤の吹付け	<p>要件1：防錆剤の吹付けにより、建設時または取得時点と比較してタンクの状態が改善されている。</p> <p>要件2：防錆剤の吹付けにより、錆による化学物質の漏出リスクが軽減され、建設時または取得時点と比較してタンクの状況が改善されている。</p> <p>結論：要件1または2から、防錆剤の吹付費用を資産計上できる。</p>
3. 製造活動による大気汚染	
A. 汚染防止装置の購入および設置	<p>要件1：汚染防止装置を設置したことにより、関連設備の建設時または取得時点と比較して製造活動における安全性が向上している。</p> <p>要件2：汚染防止装置を設置したことにより、未発生ではあるが将来発生する可能性のある大気汚染リスクを軽減している。</p> <p>結論：要件1または2から、汚染防止装置の購入および設置費用を資産計上できる。</p>
B. 大気汚染防止法に基づく罰金の支払い	<p>要件1：罰金の支払いは、設備の能力を増強したり当該設備の効率性や安全性を向上させたりするわけではない。</p> <p>要件2：罰金の支払いにより、未発生ではあるが将来発生する可能性のある大気汚染リスクが軽減されるわけではない。</p> <p>結論：費用計上する（当該設備が売却予定であっても、罰金は当該資産を売却するために必要な費用ではないため、費用計上する）。</p>
4. オフィスビルの鉛管による飲用水の汚染	
A. 銅管との取替え	<p>要件1：銅管との取替えにより、ビルの水道システムの安全性はビル建設時または取得時と比較して向上している。</p> <p>要件2：鉛管除去により、ビル所有者は目前の問題を解決し、鉛管による新たな汚染リスクを排除している。しかし、ビル所有者は、未発生ではあるが将来発生する可能性のある汚染リスクを軽減または排除しえたわけではない。</p> <p>結論：要件1から、鉛管から銅管への取替費用は資産計上できる。なお、取り替えられた鉛管の簿価は、除去時に費用計上する。</p>
5. 廃棄物処理場の操業により発生した土壌汚染	
A. 土地の修復	<p>要件1：土地の修復により、廃棄物処理場の耐用年数が延長されることはない。また、修復後の土地は、廃棄物処理場を建設・取得した当初の水準以上に改善されていない。有害廃棄物の除去は、単に汚染前の状態に回復する措置である。</p> <p>要件2：土地から有害廃棄物を除去する措置は、すでに生じた環境問題への対応である。また、これにより、将来有害廃棄物が漏出することも予防される。しかし、有害廃棄物を除去することによって、将来の操業による有害廃棄物の発生を予防するわけではない。現時点では、いくら土地が修復されようとも、有害廃棄物が発生するリスクを排除しえたわけではない。</p> <p>結論：土地の修復費用は、廃棄物処理場が売却予定となるかまたは売却準備に際して発生したものを除き、費用計上する。</p>
B. ライナー設置	<p>要件1：ライナー設置による遮断によって、廃棄物処理場の生産性や効率性が向上し、耐用年数が延長されることはない。しかし、建設または取得時と比較して、廃棄物処理場の安全性が当初よりも向上しているといえる。</p> <p>要件2：ライナー設置は、現在および将来における潜在的な汚染に対する対応である。過去の操業により廃棄物処理場で有害廃棄物が発生し、将来の操業によっても有害廃棄物が発生する可能性がある。そこで、ライナー設置は、将来の土壌汚染を予防することによって、現在の環境問題に対処しているともいえる。また、ライナー設置により廃棄物処理場の将来の汚染を緩和または予防し、廃棄物処理場の建設または取得時と比較して、その安全性は当初よりも向上しているといえる。</p> <p>結論：要件1または2から、ライナー設置費用を資産計上できる。</p>
6. 化学物質混入によるビル製造用水源の汚染	
A. 水源の中和化	<p>要件1：中和化処理によって、水源の耐用年数が延長され、生産量が増加し、または効率性が向上するわけではない。また、中和化処理により、当初と比べて安全性が向上したわけではない。</p> <p>要件2：中和化処理により、将来の水源汚染リスクが軽減または排除されたわけではない。</p> <p>結論：中和化処理にかかる費用は、水源が売却予定であるか売却準備に際して生じたものを除いて費用計上する。</p>

B. 浄水装置の設置	要件1: 浄水装置を設置したことにより、水源の開発または取得時点の状態と比較して安全性が向上している。 要件2: 浄水装置の設置は、将来の操業により生じる可能性のある将来の問題への対応である。浄水装置は水質汚濁に効果的であり、将来の操業において汚染物質が混入するリスクを軽減する。さらに、浄水装置の設置により、設置前と比較して水源が改善されると認められる。 結 論: 要件1または2から、浄水装置設置にかかる費用を資産計上できる。
7. 地下埋設石油タンクからのガソリン漏出による汚染	
A. 土地の修復	要件1: 土地の修復によって取得時点と比較して土地の耐用年数が延長されたり、生産能力が向上したり、または安全性や効率性が向上したりすることはない。 要件2: 石油会社は土地の修復を実施することにより対応しているが、将来の操業によるガソリンの漏出について予防措置を講じたわけではない。 結 論: 土地の修復費用は、地下石油タンクが売却予定となるか、または売却準備に際して発生したものを除き、費用計上する。
B. 外殻補強	要件1: タンクの外殻補強によって、腐食・漏出耐性を強化することからタンクの耐用年数が延長されることもあるが、耐用年数が延長されない場合もある。しかし、外殻補強により、タンクの建設または取得時と比較してその安全性は向上している。 要件2: 外殻補強は、将来の操業により生じるかもしれないガソリンの漏出や汚染を予防する措置である。さらに、補強によって、タンクの建設または取得時と比較して安全性が向上している。 結 論: 要件1または2から、外殻補強にかかる費用を資産計上できる。
8. アスベストによるオフィスの空気汚染	
A. アスベストの除去	要件1: アスベストの除去により、ビルの建設時または取得時点にアスベストによる環境汚染が存在していたため、初期状態と比べてビルの安全性が向上する。 要件2: アスベスト除去により、ビル所有者は直面する環境問題を解決し、アスベストによる汚染リスクを排除している。しかし、アスベスト除去により、ビル所有者は将来における新規の環境汚染リスクを軽減または除去しえたわけではない。 結 論: 要件1から、アスベスト除去費用は改良に該当する費用として資産計上できる。

(EITF90-8, Exhibit 90-8A をもとに筆者作成。)

4. 初期費用の資産計上

一 資産の取得時点における負債認識に伴う取得原価への算入一

4.1 資産除去債務

現行制度下において、初期費用として資産計上される項目が存在する。それは、耐用年数到来時点における資産の除去にかかる費用である。資産除去にかかる債務の当初認識に伴い、資産除去費用について、初期費用として関連資産を取得した段階でその取得原価に算入するという会計処理が行われる¹⁹⁾。負債を認識することにより借方側で費用が発生し、それを関連資産

の取得原価に算入するしくみとなっていることから、ここではまず、貸方側の負債認識について概観しておく。

FASBの基準書第143号「資産除去債務の会計」は、資産除去債務を「長期性有形資産の除去に関連して発生する債務」と定義している(FAS143, fn. 1)。また、資産除去債務は、約束的禁反言(promissory estoppel)の原則に基づくくみなし債務を含みうるが²⁰⁾、原則として法的債務である(paras. 2 and A2)。資産除去債務は、概念書第6号の「過去の取引または事象の結果として特定の経済主体に対して、将来、資産を譲渡するかまたは用役を提供しなければならぬ現在の債務から生じる蓋然性の高い将来の経済的便益の犠牲」(FAC6, para. 35)という負債の定義を充足することを前提に、公正価値(fair value)の測定可能性を唯一の認識要

19) 本稿では、長期性資産、有形固定資産、固定資産という3つの用語を特に区別していない。

件として認識される (FAS143, para. 3)。なお、解釈指針第47号「条件付資産除去債務の会計」は、時期および(または)決済方法が将来事象に依存する条件付 (conditional) 資産除去債務について、基準書第143号と同様の認識要件を適用すべきことを明確にした (FIN47, para. 3)。

基準書第143号の認識要件で特徴的なことといえば、資産除去債務の認識に際して基準書第5号「偶発事象の会計」のように、高度の蓋然性 (FAS5, para. 8a) が明示されていない点である。これは、不確実性を有する負債を条件付 (conditional) 債務と無条件 (unconditional) 債務とに分解し、無条件債務を当初認識の対象とする考え方の表れといえる²¹⁾。つまり、無条件債務の存在自体は確定的であり、それに焦点を当てれば当初認識に際してすでに要件を充足していると考えられるため、高度の蓋然性が認識要件に明示されることはない。ちなみに、この考え方に立脚すれば、資産除去債務は、①除去活動の着手を義務づける条件付債務と、②除去活動の着手を待機する (stand ready) ことを義務づける無条件債務から構成され (FASB 2005b, para. 21)、後者が認識の対象となる。

また、IASBのIAS第37号「引当金、偶発負債、および偶発資産」は、「時期または決済金額に不確実性が介入する負債²²⁾」 (IAS37, para. 10) たる引当金の認識要件について、次のとお

り定めている (para. 14)。

- (a)過去の事象の結果として現在の債務(法的債務またはみなし債務)を有すること
- (b)当該債務を決済するために経済的便益を意味する資源の流出を伴う蓋然性が高い (probable) こと²³⁾
- (c)当該債務の金額について信頼に足りる見積りが可能であること²⁴⁾

基準書第143号の資産除去債務とIAS第37号の引当金の認識要件とを比べてみれば、高度の蓋然性を認識要件に含めるかという取扱いが大きな相違点となっている。もっとも、資産の取得(建設等を含む)時点において将来の資産除去にかかる現在の債務が発生するならば、債務発生事象 (obligating event; IAS37, para. 17) は当該資産の「取得」となることに変わらないから、負債を認識するタイミングに差異は生じないはずである。ちなみに、IAS第37号については、引当金を含む非金融負債 (non-financial liability) の会計を規定すべく改訂が予定されているところであり (IASB 2005)、いずれ双方の認識要件は形式的にも収斂するであろう。

貸方側の負債認識についてひととおり概観したところで、借方側の会計処理に立ち戻ってみると、すでに資産の取得時点で貸方側において負債が認識されることから、それに対応して借方側では同時に費用または資産を認識する必要がある。すでに言及したように、現行制度上、負債認識相当額は資産として計上し、関連

20) 約束的禁反言とは、「契約者 (promisor) が受約者 (promisee) に対して契約を合理的に信頼するに足る期待をもたせ、そのうえで受約者が実際に当該契約を信用して損害を被った場合には、約因 (consideration) なく結ばれていても不公正を回避するために当該契約を強制しうる原則」 (FAS143, fn. 3) をいう。なお、これは、Black's Law Dictionary, seventh edition, pp.571-572からの引用である。

21) この考え方は、解釈指針第45号「間接保証を含む保証人の保証に関する会計および開示規定」をつうじて保証債務に対して初めて適用された。

22) IASBの「フレームワーク」において、負債は「過去の事象から生じる経済主体の現在の債務であり、当該債務の決済に際して経済的便益を意味する資源が当該主体から流出すると予想されるもの」と定義されている (Framework, para. 49 (b))。

23) IAS第37号にいう“probable”とは、「発生しない蓋然性よりも発生する蓋然性のほうが高い (more likely than not)」 (para. 23) ことを意味し、確率水準でいえば50%超に設定されている。ちなみに、基準書第5号にいう“probable”とは、「将来事象が発生する蓋然性が高い (likely to occur)」 (para. 3a) ことを意味しており、Botosan et al. (2005, 161) は基準書第5号の要求水準はIAS第37号よりも高いと指摘している。

24) 貸借対照表日において、現在の債務を決済するために必要な支出の最善の見積額である (IAS37, para. 36)。

する資産の取得原価に算入する。つまり、基準書第143号にあっては、資産除去債務を認識するとともに資産除去債務相当額を資産除去費用として取得時点において長期性資産の取得原価へと算入する(para. 11)。また、IASBの枠組みにあっては、IAS第37号に基づき引当金を認識するとともに、IAS第16号において解体(dismantling)および撤去(removing)ならびに用地の原状回復(restoring)費用は取得原価に算入する費用とされており(para. 16(c))、基準書第143号と同様、関連資産の取得原価に算入する。その後、資産計上された費用は、減価償却をつうじて将来の期間にわたり配分され、回収可能性が問われて、時に減損会計が適用される。

このように、将来の資産除去にかかる費用は、初期費用として取得原価を構成することとなる。これには、本項でも言及した負債の早期認識が多大な影響を及ぼしている²⁵⁾。特に米国では、割引現在価値が公正価値の代替的測定値(surrogate)として用いられるようになり、FASBの概念書第7号「会計測定におけるキャッシュフロー情報および現在価値の使用」の期待キャッシュフローアプローチ、さらには基準書第157号「公正価値測定」の期待現在価値法といった現在価値の測定技法が整備されたことが、負債を早期に認識するに至った要因である。

4.2 付随費用としての取得原価への算入

資産の取得時点において将来の資産除去にかかる負債を認識することに伴い、借方側では負債相当額を関連資産の取得原価に算入するという会計処理が実践されていることは、前項で言及したとおりである。しかも、現行規定によれば、一定の要件さえ充足すれば必ず取得原価に算入される²⁶⁾。このような会計処理を説明可能な会計処理とするには、取得原価の定義との整合性も問われよう。

25) これについては、加藤(2006, 111-151)をみよ。

取得原価について言及したFASBの概念書第5号とIASBのIAS第16号をひもといてみると、まず、FASBの概念書第5号において、資産の取得原価(historical cost)とは、「当該資産を取得するために(to acquire an asset)支払った現金または現金同等額」(FAC5, para. 67a)とされている。つまり、ある費用が取得原価を構成するというのであれば、それは当該資産の購入代価または付随費用のいずれかということになる。基準書第143号は、資産除去費用は長期性資産の操業に必要なまたは前提となる要素であり、現行の会計実務において資産を当初の目的どおりの使用方法で使用するための準備に必要なあらゆる費用が取得原価に含まれることについて言及している(FAS143, para. B42)。結論をいえば、基準書第143号は、資産除去費用を当該資産の取得に不可欠な付随費用の一種としている。概念書第5号にいう取得原価には、購入代価のほか付随費用も含めてよいであろうから、「資産の取得」と「資産除去債務の負担」を一体不可分の取引とみなすことによって²⁷⁾、資産除去費用を付随費用とするわけである。

ちなみに、資産除去債務の負担と引換えに長

26) なお、事後測定において、負債認識に伴う利息費用は資産計上されない。また、IASBの枠組みでは、事後測定について、国際財務報告解釈委員会(IFRIC)の解釈指針第1号「廃棄、原状回復および類似する負債の変動」が別途その方法を取りまとめている。

27) 佐藤(2007, 31-32)は、外貨建取引の換算における「一取引基準」と「二取引基準」を引き合いに出して資産と負債の両建処理の解釈を試みている。ちなみに、佐藤(2007)にいう一取引基準によれば、資産の取得と債務の引受けを一体不可分の取引として捉え、資産の取得時に資産除去債務を全額認識し、債務相当額は関連資産の取得原価を構成する。一方、二取引基準によれば、資産の取得と資産除去債務の引受けは別個の事象となり、債務相当額を資産計上しえても取得原価への算入を正当化することまではできなくなる。なお、佐藤(2007)のほか、松本(2006)や田中(2008)にもみられるように、資産除去債務の会計処理は会計観(いわゆる資産負債アプローチと収益費用アプローチ)に基づいて検討されることが多い。

期性資産の「操業権」といった無形資産を取得することもあり、資産除去債務の認識に伴い識別可能な無形資産を認識しうるか、FASBはその可能性を探っていた(FAS143, para. B43)。もっとも、操業権たる無形資産を関連資産から分離することは不可能であり、他の類似する無形資産も取得または建設時点において当該資産の取得原価に算入される点、および資産除去債務の負担が必ずしも無形資産の取得を伴わない点において、現行制度上、資産除去費用全般について別個の無形資産として認識することはない(para. B43)。つまり、資産計上された資産除去費用にかかる将来の経済的便益は、経済主体の事業活動に用いられる生産用資産(productive assets)に存在し(para. B42)、このことも資産の取得原価への算入という会計処理を下支えている。

他方、IASBのIAS第16号は、取得原価(cost)を「資産の取得または建設時において、当該資産を取得するために支払った現金または現金同等物の金額またはその他の引き渡した対価(consideration)の公正価値」(IAS16 revised 2003, para. 6)と定義している²⁸⁾。この文言をみる限り、FASBの概念書第5号の定義と大きな相違はないといってよい。さらに、IAS第16号は、取得原価の構成要素として²⁹⁾、(a) 値引や割戻額控除後の購入代価と(b)直接付随(directly attributable)費用のほか、(c)当該資産項目の解体および撤去ならびに用地の原状回復費用を明示している(para. 16)。(c)については、直接付随費用とされてはいないが、広い意味での付随費用と位置づけてよいであろう。

このように、基準書第143号もIAS第16号も、資産取得にかかる付随費用の一種として、将来の資産除去費用を関連資産の取得時点に資産計

上することを説明可能な会計処理としている³⁰⁾。まとめれば、資産を事業の用に供するためには資産の取得時点においてその将来の除去にかかる債務の引受けが不可欠となり、「資産の取得」と「債務の引受け」をひとつの取引とし、債務引受けにより発生する除去費用相当額を当該資産の取得にかかる付随費用として購入代価に上乗せし、回収すべき投下資本とするのである³¹⁾。

資産除去費用相当額は貸方側において認識される負債相当額に対応するものであり、その額が借方側では資産の取得原価に算入される。このことが、論者たちの言葉を借りれば、取得原価や取得原価主義会計の「変容」や「揺らぎ」といった類の問題を惹起する³²⁾。また、これによって種々の財務指標に影響が生じることも、看過してはならない事実である³³⁾。

資産除去費用を関連資産の取得にかかる付随費用と位置づけた限りにおいて、いみじくも長東(2007, 161)が言い得たように、これはもはや新たな資産の認識問題ではなく、すでに認識されている資産の測定問題として扱われる。そこで、将来の経済的便益であることを本質的特

30) そうすると、購入代価に資産除去費用を含む付随費用を上乗せした額が当該資産の公正価値すなわち取得原価ということになる。この点について、西谷(2001, 100-101)は、当該資産の測定属性は使用価値に近似しているとしている。

31) 当該処理は、後に実施する減価償却の解釈にも影響を及ぼす。これについては、田中(2008, 35)をみよ。

32) 長東(2007, 163-164)は、いわゆる「原価即事実説」と「原価即価値説」(新井・加古 2003, 72)をつうじて取得原価主義会計の枠組みから逸脱しないように解する試みを示している。

33) 具体的には、植田(2008, 124-125)が参照したWhite et al.(2003, 281-282)が指摘するように、負債の発生とともに資産簿価が増加するとともに、減価償却費が増加し、さらに事後測定においては利息費用の発生により純利益が減少する。そこで、資産回転率(asset turnover)、負債株主資本比率(debt-to-equity ratio)、総資産利益率(return on assets; ROA)、およびインタレストカバレッジレシオの低下に留意する必要がある。

28) このほか、IFRS第2号「株式報酬」等のIFRSの規定によって当初認識された資産に帰属する価額も含まれる(para.6)。

29) 田中(2008, 33)は、IAS第16号は取得原価の構成要素を定めているわけではないとしている。

徴のひとつと掲げる現行のIASBやFASBの資産の定義との整合性を問うことが、半ば宙に浮いてしまっている。もっとも、資産除去にかかる費用は、将来キャッシュアウトフローまたはその割引現在価値を貸方側で認識したことに対応する借方項目である。つまり、将来キャッシュインフローをもたらす要因ではないから、資産除去費用は資産としての特徴を欠いている。佐藤(2007, 31)が指摘するように、このアウトフローとインフローの相違は決定的な相違であり、結局のところ、資産取得にかかる付随費用の項目とするかたちでしか、将来の資産除去費用を取得原価へ算入することを説明しえないということである。

5. 経済的便益に対する「権利」の獲得に関連する追加費用・初期費用の資産計上

5.1 引当金計上に対応する借方項目としての初期費用の資産計上

英国ASBの財務報告原則書において、資産は「過去の取引または事象の結果として経済主体(entity)が支配する将来の経済的便益に対する法的権利またはそれに代わる権利(rights or other access to future economic benefits)」(SPFR, para. 4.6)と定義されている。資産の本質はその形態にかかわらず将来の経済的便益を獲得する能力にあるとされるが、将来の経済的便益の獲得が確実(certain)である必要はない³⁴⁾とされる(paras. 4.13-4.14)。財務報告原則書における資産の定義とその特徴に関する記述を勘案すれば(paras. 4.13-4.22)、ASBの資産の定義も、FASBやIASBのそれと同様に、①過去の取引または事象の結果として生じていること、②当該経済主体が支配していること、およ

び③将来に経済的便益の流入を伴うことの3つを本質的な特徴としているといつてよい。

また、財務報告原則書において、資産または負債の認識要件は、(a)新たに資産または負債が生じたか、現存する資産または負債が増加したという十分な証拠(sufficient evidence)が存在することと、(b)新規または現存する資産または負債が十分に信頼に足る貨幣額をもって測定可能であることの2つである(Chapter 5, Principles)。この認識要件から負債に関する記述を取り除けば、次のとおり資産の認識要件が浮かび上がる。

- (a)新たに資産が生じたか現存する資産が増加したという十分な証拠が存在すること
- (b)新規または現存する資産が十分に信頼に足る貨幣額をもって測定可能であること

以上の文言からも明らかのように、要件(a)の「十分な証拠」³⁵⁾が蓋然性に関する要件に該当し、要件(b)が測定可能性に関する要件に該当する。そこで、財務諸表の構成要素の定義を充足することを与件とすれば、先にFASBの概念書やIASBの「フレームワーク」をもとに導出した5つの認識要件と比べてみても、定義や蓋然性に関する表現上の相違を除けば、際立った差異はないという見方もできる。

ASBの資産の定義や認識要件も、FASBやIASBのそれと似かよってはいるものの、本稿で焦点を当てようとしている重要な差異が見え隠れしている。それは、資産が、財産項目によってもたらされる将来の経済的便益の全体または一部を享受する「法的権利またはそれに代わる権利」(rights or other access)とされている点である(SPFR, para. 4.8)。将来の経済的便益とは当該経済主体に正味のキャッシュインフローをもたらすものとされるが、資産は必ずし

34) 当初認識に際して、財務諸表の構成要素の定義の充足に関して構成要素の不確実性(element uncertainty)が介入する(SPFR, para. 5.12)。

35) 川村(2003, 43)は、FASBとIASBが要求する蓋然性とASBが要求する十分な証拠はほぼ同義であると解している。

も直接的にキャッシュフローに結び付くわけではなく、将来キャッシュフローを創出するかまたはそれを創出するために用いられる法的権利またはそれに代わる権利とされる (para. 4.15)。表現上、FASBは資産を「経済的便益」とし、IASBは資産を「資源」としていたが³⁶⁾、ASBにあっては資産を「法的権利またはそれに代わる権利」³⁷⁾としており、ここから資産計上に際して注目すべき特質がもたらされる。

ASBの資産の定義の特徴が浮き彫りとなっているのは、FRS第12号「引当金、偶発負債、および偶発資産」における引当金の認識に伴う借方側の取扱いに関する規定である。まず、貸方側の引当金の定義と認識要件について確認しておく、引当金は「時期または決済金額に不確実性が介入する負債³⁸⁾」(FRS12, para. 2)とされる。そして、(a)過去の事象の結果として現在の債務(法的債務またはみなし債務)を有すること、(b)当該債務を決済するために経済的便益の移転を要求される蓋然性が高い (probable) こと、および(c)当該債務の金額について信頼に足る見積りが可能であることの3つが、引当金の認識要件である (para. 14)。

引当金の定義と認識要件はIAS第37号とほぼ同様であるが、FRS第12号は、引当金を認識する根拠となる現在の債務を引き受けることによって、将来の経済的便益に対する権利を享受できる (gives access to future economic

benefits) 場合には、借方側において引当金相当額を資産計上する³⁹⁾よう規定している (para. 66)。いいかえれば、将来の期間にわたり享受される経済的便益に対する法的権利またはそれに代わる権利を獲得するために生じる現在の債務を引当金として認識する場合、借方側では引当金相当額を資産計上するということである (para. 67)。このFRS第12号の資産計上に対する考え方と財務報告原則書の資産の定義を結び付けることは、容易である。IAS第37号に「フレームワーク」の資産の定義に関連した同様の記述が見当たらないことも、そのことを裏づける証左となろう。経済的便益に対する法的権利またはそれに代わる権利の獲得という点に着目すると、除去費用単独でも資産の定義との相応の整合性を見出しうるのである⁴⁰⁾。

借方側の会計処理についてより詳しく見てみると、FRS第15号「有形固定資産」⁴¹⁾は、資産の取得原価 (cost) が値引や割戻額控除後の購入代価と直接付随費用 (directory attributable costs) から構成されるとしたうえで (FRS15, paras. 7-8)、直接付随費用としてFRS第12号により引当金を認識することに対応して発生する解体および撤去ならびに用地の原状回復費用を挙げている (para. 10)。このFRS第15号の規定をもって、資産の取得時点において、将来の資産除去にかかる現在の債務を引当金として認識することに伴い発生する除去費用の見積額が、付随費用として当該資産の取得原価に算入されるしくみとなっている⁴²⁾。

このように、FRS第15号でも除去費用は結

36) FASBが資産を「経済的便益」と定義していることに対して、Miller and Islam (1988, paras. 2.56-2.57) は、Sorter and Ingberman (1987, 112) の批判を取り上げている。なお、FASBとIASBの表現上の差異について、伊東 (2006, 84-90) は差異を強調するが、企業財務制度研究会 (2001, 485) はFASBの概念書が資産を「資源の財務的表現」と説明していることから両者は相違しないとしている。

37) ちなみに、“access”について、可見島 (2001) は「機会」、菊谷 (2002) および齊野 (2006) は「手段」と訳出している。

38) 財務報告原則書において、負債は「過去の取引または事象の結果として生じる経済的便益を移転する経済主体の債務」(para. 4.23)と定義されている。

39) もちろん、そうでない場合には費用計上される (FRS12, para. 66)。

40) もっとも、将来キャッシュアウトフロー相当額を取得原価に算入していることに変わりない。

41) FRS第15号の全容については、岡崎 (2001) をみよ。

42) なお、法律等の改正により資産の取得後しばらく経過してから発生が見込まれる場合であっても、資産計上が妨げられることはない (FRS15, para. 10)。

果的には付随費用として資産の取得原価に算入され、すでに認識された資産の測定問題として取り扱われているが、FRS第12号をひもといてみると、その結論に至るまでには付随費用に押し込むことしかできなかつたFASBとIASBの枠組みとは異なる看過できない思考プロセスが存在していることが分かる。

5.2 追加費用への当てはめと初期費用への転化の可能性

資産を将来の経済的便益に対する「権利」とし、それに基づき引当金計上に伴う借方での初期費用の資産計上を規定するFRS第12号の考え方をいれば、追加費用の資産計上に際してCICA(1993)にいうACOFBアプローチを持ち出すことなく、将来の経済的便益の正味の増加に直結しない追加費用についても、資産計上を受入可能な会計処理と位置づけることができるかもしれない。

追加費用の会計処理について、FRS第15号は、事前に評価された有形固定資産の能力水準(standard of performance)の維持を目的とした支出については、発生時に費用計上するとしている(FRS15, para. 34)。より具体的には、将来の経済的便益の増加に直接的に貢献せず、当該資産の経済的耐用年数や残存価額の減少による減価償却費の増加を食い止めるために必要な修繕維持(repairs and maintenance)にかかる費用は、費用計上される(para. 35)。要するに、追加費用のうち資産計上されるのは、事前に評価された水準を上回る経済的便益の増加(enhancement)を伴うものである(paras. 36(a))。例えば、耐用年数の延長や生産能力の増加を目的とした設備の改良、または製造される製品の品質向上を目的とした製造機械部品の性能向上にかかる追加支出が、資産計上の対象となる(para. 37)。このことから明らかなように、FRS第15号は追加費用の資産計上について、CICA(1993)にいうところのIFBアプローチに

基づいている。

もっとも、修繕維持費用も、時として資産計上の対象となる。それは、すでに減価償却に反映された将来の経済的便益の喪失を回復するための主要検査(major inspection)やオーバーホール(overhaul)にかかる追加費用である(FRS15, para. 36(c))。FRS第15号に例として挙げられているのは、航空機の主要検査とオーバーホールのケースである。航空機について、法律によって主要検査とオーバーホールを定期的に(例えば3年ごと)実施しなければフライトの許可が下りない場合、航空会社は次の検査までの期間(3年ごとに要求されるならば3年)にわたって検査およびオーバーホール費用の見積額を航空機の減価償却費として計上することにより、当該機の簿価をさしあたり減額する。その後、検査およびオーバーホール費用を支出した段階で当該費用を経済的便益の回復に貢献する追加費用として、当該機の簿価に算入する(para. 39)。これは、喪失された経済的便益の回復にかかる1998年改訂IAS第16号やEC(2001)の議論と変わらない。つまり、繰り返しの加速的に減価償却を実施して経済的便益の喪失を反映したうえで簿価の回復を目的とした会計処理であり、簿価を切り下げることなく取得原価以上に簿価を追加的に増額したうえで減価償却を行う処理を指向しているわけではない。

このように、追加費用の資産計上について、FRS第15号は、将来の経済的便益の増加に忠実な規定を設けている⁴³⁾。そこで、将来の経済的便益の獲得維持に不可欠な追加費用を資産計上する余地を見出すためには、ここでもACOFBアプローチの考え方を借りてくることがひとつの方策となる。もっとも、FRS第15

43) ちなみに、有形固定資産の主要な構成要素の取替更新にかかる支出額も、資産計上される(paras. 36(b) and 38)。

号には、EITF90-8やIAS第16号に具現化されているような環境関連の項目に関する規定は存在しない。

ここでひとつ可能性を探りたいことは、追加的に発生する修繕維持費用を、ACOFBアプローチを用いるのではなく、ASBの資産の定義にある「権利」という表現に着目することによって資産計上する余地を見出せないかということである。ICAEW (1996, para. 2.9) は、自身が1995年に公表した「ディスカッションペーパー」(FRAG 12/95)を取り上げ、追加費用の資産計上はIFBアプローチによるべきとしつつ、「便益」(benefits)が意味するところを拡大解釈し、資産の継続操業(continued operation)にかかる支出額の資産計上についてもIFBアプローチの枠内で説明可能な処理とする可能性に言及していた。これは、直接的にはFRS第12号の設定に際して検討されたものであるが、経済的便益の増加ではなく経済的便益に対する権利に着目して初期費用の資産計上を行う考え方を⁴⁴⁾、引当金の認識の有無にかかわらず追加費用にも当てはめることができないのかということが、本稿の最大の関心事である。

ここで財務報告原則書に差し戻すと、そこでの資産の本質は経済的便益とされてはいるが、必ずしも直接的にキャッシュフローの存在を示唆するわけではなく、資産とは将来キャッシュフローを創出するかまたは創出するために用いられる法的権利またはそれに代わる権利とされる(SPFR, paras. 4.13 and 4.15)。そして、ある項目が資産であるためには、法的権利またはそれに代わる権利が経済的便益を創出する必要があるとされている(para. 4.13)。

これに基づいて、FRS第12号は将来の経済的便益に対する権利との関係性に着目して初期費用の資産計上を説明可能な会計処理とし

(FRS12, para. 66)、他方FRS第15号は将来の経済的便益の増加に着目して追加費用の資産計上を規定している(FRS15, para. 36(a))。つまり、資産計上については、将来の経済的便益の増加と、将来の経済的便益に対する権利の獲得という、2つの要件が内在していることになる。そこで、初期費用と追加費用でその発生時期は異なるが、ある追加費用を資産計上するに際しても将来の経済的便益に対する権利との関係性を明確にしさえすれば、回収可能性を制約条件としたうえで、経済的便益そのものの増加を明示することなく資産計上を認める余地もなきにしもあらずといえよう⁴⁵⁾。FRS第12号における初期費用の取扱いを所与として、必ずしも債務引受けを伴わないものの、将来の経済的便益に対する権利との関係性が明確にされれば、それを根拠として追加費用を資産計上することを妨げる大きな障壁は見当たらないように思われる。また、IFBアプローチは将来便益の増加に着目しているのであって、将来の「経済的」便益の増加に着目していないという見方もできる。つまり、当初予想した将来の経済的便益を維持することも「便益」であるとしてキャッシュフローの存在を度外視すれば、ACOFBアプローチのもとで容認されてきた追加費用の資産計上を、翻ってIFBアプローチのもとで解釈可能な会計処理と位置づけることもできよう。

財務報告原則書の資産の定義に「権利」という用語が盛り込まれていることによって、これまではACOFBアプローチを持ち出してようやく容認されてきた環境関連コストの資産計上を、IFBアプローチによって説明可能な会計処理とする余地はありそうである。当該資産からもたらされる将来の経済的便益に対する権利を享受しうる追加費用であるならば、それにかかる追加費用を資産計上してその後償却することについて、財務報告原則書の資産の定義との整合性

44) FRS第12号は1998年、FRS第15号は1999年2月、財務報告原則書は1999年12月にそれぞれ公表されている。

45) もちろん、ここではあらゆる追加費用を資産計上すべきと主張しているわけではない。

に特段の問題は生じないと思われる。

では、これをさらに展開して、使用期間中に不可避免的に発生する修繕維持費用について、資産除去費用と同様に初期費用としたうえで、関連資産の取得原価に算入しうるか検討してみよう。つまり、初期費用としての資産除去費用と追加費用としての修繕維持費用との会計処理の整合性を回復すべく⁴⁶⁾、資産計上が認められる追加費用を初期費用のごとく扱うことが可能かということである⁴⁷⁾。当然ではあるが、修繕維持費用を取得原価に算入した場合、資産の取得原価は、購入代価のほか将来の資産除去費用を含む付随費用に加えて、さらに将来の修繕維持費用から構成されることとなる。

取得原価の概念について再考を迫られることもさることながら、とりわけネックとなるのは貸方側のほうである。具体的には、修繕維持にかかる負債を資産の取得時点または事業の用に供するまでの準備期間⁴⁸⁾に当初認識するための「現在の債務」を特定することが、大きなハードルとなる。現行制度上、仮に法律等によって将来の修繕が義務づけられていたとしても、資産の取得によって修繕にかかる現在の債務が生じるわけではなく(FRS15, Appendix IV, para. 15)、いわば将来の債務と考えられている。そこで、資産の継続操業に際して追加的に不可欠となる修繕維持費用に未支出の段階から資産計上を認め、しかもその時期を期中から取得時点に前倒しし、さらには取得原価に算入する会計処理の適用を支持することは、貸方側にあってはそもそも負債の定義を充足しない項目を負債として計上する⁴⁹⁾可能性を追求していることにもなりかねない。

46) 西谷(2001, 98-100)は、資産除去費用を資産計上するならば、当該資産の修繕費用も資産計上すべきはずであると、かねてから指摘している。

47) 田中(2008, 33)はライフサイクルコストリングを応用するかたちで、また、政岡(2008, 145)は収益的支出と資本的支出の判定が不要となることや費用の平準化が図られることを勘案して、資産除去費用と同等の扱いをすべきことを提案している。

論点は、①期中に不可避免的に生じる修繕についても資産の使用ではなくて取得によって現在の債務が生じうるのか、また、②もしそうでなければ追加費用を債務の引受けを伴わない初期費用として資産を取得した段階で資産計上することが果たして可能であるのかという2点である。前者(①)については、例えば菊谷(2007, 38)は資産を取得することにより修繕に関する現在の債務が生じうることを示唆しており、もちろんそれが可能であるならば追加費用を初期費用として扱うことがより現実味を帯びてくるであろう。また、現在の債務が生じるとすることが可能でない場合、後者(②)については、負債たる引当金を認識するために現在の債務の存在が必要とされる限りにおいて(FRS12, para. 14(a))、肯定することはできないはずである。

すでに資産の取得時点で認識される資産除去債務の会計処理が実践されていることとの整合性をもってしても、少なくとも現行制度上、修繕維持にかかる負債と資産除去債務のあいだには決定的な差異が存在する。したがって、資産の取得時点において修繕費用を資産除去費用と同列に扱うことは、たとえ借方側からその必要性や可能性を引き出しえたとしても、取得により修繕を行う現在の債務が発生するという決り事でもなければ、貸方側にあっては議論が飛躍しすぎてしまうわけである。もっとも、債務性というハードルは⁵⁰⁾、むしろ、貸借対照表上

48) FRS 第12号は、石油掘削装置(oil rig)の試運転(commissioning)によって当該装置の閉鎖(decommissioning)費用にかかる債務が発生した場合、試運転を行うことによって当該装置を操業する将来の数期間にわたって埋蔵石油(oil reserves)に対する権利(access)がもたらされるならば、埋蔵石油に対する将来の権利を表象する資産を認識することが可能としている(FRS12, para. 67)。この場合、掘削装置の取得ではなくて、掘削装置取得後の試運転が債務発生事象となる。

49) 日本の会計実務では、期間損益計算の観点から、(特別)修繕引当金として知られる「純会計的債務」が期中に計上されることがある。

50) これについては、長東(2004)をみよ。

の会計情報が拡大し、会計実務が混乱の渦に巻き込まれることに「待った」をかけてくれるのかもしれない。

6. おわりに

本稿の目的は、環境コストの資産計上をめぐる会計問題について検討することであった。貸借対照表上、ある費用について回収可能性を担保したうえで資産として計上するには、その時点で資産の定義を充足している必要がある。本稿では、(私的)環境コストの画定問題をひとまず棚上げにして、資産除去費用も含めた地球環境問題に関連すると思われる諸費用を想定した。そして、期中に発生する追加費用と資産の取得時点で発生する初期費用とに分けて、その資産計上のための要件と資産計上を認めうる根拠について、FASBとIASBの概念フレームワークや現行諸基準を手がかりに整理した。

まず、期中に発生する追加費用について、FASBやIASBの資産の定義やそれらから導かれる資産の認識要件では、関連資産の将来の経済的便益の増加が認められるかということが決定的な意味を有している。すでに認識されている資産の簿価を増額するに際して、資産の特徴のひとつとされる「将来の経済的便益」に着目し、その増加が認められるかを判定することは至極当然であり、それは原則とすべき揺るぎない要件となるはずである。CICA(1993)は、このような大原則とでもいべき考え方を、IFBアプローチとよぶ。しかしながら、EITF90-8やIAS第16号では、経済的便益の正味の増加がなくとも、当初予想した経済的便益の水準を確保するために必要であれば、それにかかる追加費用の資産計上が容認されている。CICA(1993)は、このような例外的な考え方を、ACOFBアプローチとよんでいる。貸借対照表における会計情報の拡大という観点からは、両者を対立する考え方と捉えられようが、ACOFBアプローチを取り入れた諸基準でも資産計上に際して原

則として将来の経済的便益の増加を求めているはずであり、その補完的な役割に意義を見出しただほうがよいように思う。

次に、資産の取得に際して発生する初期費用について、将来の資産除去にかかる費用を関連資産の取得時点で付随費用として取得原価へと算入するというFASBの基準書第143号に代表される会計処理に言及した。資産除去にかかる費用を資産の取得時点で資産の一部として計上するに至った大きな要因は、むしろ貸方側にある。条件付債務の履行を待機することを義務づける無条件債務の存在が見出され、さらには現在価値測定技法が整備されて、負債を早期に認識しうることから、それに応じて借方側でも負債相当額を計上する必要が生じ、資産取得にかかる付随費用として取得原価に算入されることとなったわけである。もっとも、この会計処理について、資産の定義との整合性を問われると雲行きは怪しくなる。当該費用が将来キャッシュアウトフローを意味している点において、資産の定義を充足するという事は難しいためである。さらには、資産の認識の次元から測定の次元の論点に差し替えたとしてもなお、検討すべき課題は多く残される。従前の枠組みよりも負債を早期に認識するという事で貸方側に目を奪われがちになるが、借方側に生じる現象をおろそかにしてはならないことはいうまでもなからう。

資産として計上するからには、資産の定義との整合性が問われるのは当然である。そこで、資産計上に際して将来の経済的便益の増加が問われ、時として原則を貫徹すれば説明不可能な会計処理を正当化する考え方が半ば強引に編み出されるわけである。しかし、興味深いことに、将来の経済的便益の増加に着目せず資産計上を説明可能な会計処理とする枠組みが存在する。英国ASBの資産の定義にある「権利」(access)という表現に着目すると、経済的便益そのものの増加に着目せずとも資産計上を規定しうるとは、本文でも言及したとおりである。つま

り、FRS第15号に規定されるように将来の経済的便益の増加に着目して追加費用の資産計上の要件を設定することもできるが、これに代えてFRS第12号に規定されているように、現在の債務を引き受ける代わりに将来の経済的便益に対する権利を享受できる場合に初期費用の資産計上を可能とすることもできるのである。

ならば、FRS第12号をもとに、現在 ACOFB アプローチによってでしか資産計上が可能と解することができない追加費用についても、経済的便益に対する権利との関連に着目すると、ACOFBアプローチに頼ることなく資産計上する余地を見出しうるであろう。さらには、初期費用と追加費用の会計処理との整合性を勘案すれば、将来の経済的便益に対する権利に関連する追加費用を初期費用として位置づけることが可能であるかについても、検討を要する課題となる。もっとも、追加費用を翻って初期費用とするには、資産の取得時点で当該費用を資産の一部として認識するための「現在の債務」の存在がネックとなる。資産除去債務と修繕維持にかかる負債を同列に扱うためには、資産の取得によってその段階で修繕維持にかかる現在の債務が発生すると解する必要があるためである。現行制度上、必ずしも修繕に関する現在の債務は資産の取得によって発生すると考えられているわけではなく、借方側のみ着目しただけでは飛躍した議論の域を出ないが、もし仮に資産を取得した段階で修繕にかかる現在の債務が発生するという考え方がひろく受け入れられるようになれば、資産除去債務と修繕維持にかかる負債を同列に扱うことが現実味を帯びてくる。もっとも、それと同時に、取得原価概念や取得原価の構成要素に関する問題や財務指標に与える影響は、さらに大きくなる。これは、借方と貸方の論理のバランスをとることがいかに難しいかということを物語っているようにも思われる。

およそ定義というものは、時代や環境の要求に応じて変化(進化)していくことについて、異を唱える余地はないであろう。IASBや米国

FASBの枠組みのほか、英国 ASBの枠組みをつうじて「将来の経済的便益に対する『権利』」に着目した資産計上の要件設定を取り上げたことには、現在 FASBと IASBによって進行中の概念フレームワークプロジェクトの存在がある。当該プロジェクトのフェーズ Bでは、財務諸表の構成要素と認識が検討され、資産の定義も改訂が検討されている⁵¹⁾。そこで注目すべきは、現行の定義から導かれる資産の特徴について以下の欠点が指摘され、資産の定義について全面的な見直しが行われようとしている点である(FASB, Project Update, As of 29, July 2008)。

1. 「予想される」(expected; IASB)や「蓋然性が高い」(probable; FASB)といった表現が、ひいては経済的便益が流入する蓋然性が低い項目が資産の定義を充足しないという誤解を生むこと。
2. 経済的資源たる項目が現時点で存在するかという点に焦点を当てる代わりに、将来の経済的便益の流入について過度に強調しているきらいがあること。
3. 「支配」(control)という用語が誤解され、連結会計の文脈と同じ意味合いで用いられる場合があること。当該用語は、経済主体が経済的資源に対する何らかの法的権利(rights)またはそれに代わる排他的な権利(access)を有しているかを判定する際に用いられる。
4. 経済主体が貸借対照表日において経済的資源に対する権利(access)を有しているかということよりも、資産が生じることとなった過去の取引または事象が存在することについて過度な強調をしていること。

以上を受けて、2007年10月⁵²⁾、「強制可能な権利または他の手段(enforceable right or

51) 負債の定義についても「経済主体に対して強制可能な現在の経済的債務(present economic obligation)」と提案されている(FASB Project Update, As of 29, July 2008)。

other means) をつうじて、経済主体が権利 (access) を有するかまたは第三者の権利行使を排除しうる現在の経済的資源 (present economic resource)」という敲き台としての定義 (working definition) が提案された (IASB 2007a, 5; FASB, Project Update, As of 29, July 2008)。そして、現行の資産の定義にあって資産計上を判定するに際して決定的な意味を有する「将来の経済的便益」という表現は、影を潜めている。定義が改訂されれば、本稿で取り上げた資産計上の要件も再度検討を要する。そして、焦点の当てどころによっては、現行の資産の定義にある「支配」(control) に代わる表現として注目されているところの「権利」(access) という表現が、ともすれば初期費用や追加費用の資産計上を判定するに際しても重要な役割を担うことになるのかもしれない。

参考文献

- Accounting Advisory Forum (AAF). 1995. *Environmental Issues in Financial Reporting*. Brussels: AAF.
- Accounting Standards Board (ASB). 1998. *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. Financial Reporting Standard 12. London, U.K.: ASB.
- . 1999a. *Tangible Fixed Assets*. Financial Reporting Standard 15. London, U.K.: ASB.
- . 1999b. *Statement of Principles for Financial Reporting*. London, U.K.: ASB.
- Botosan, Christine A., Lisa Koonce., Stephen G. Ryan., Mary S. Stone., and James M. Wahlen. 2005. Accounting for Liabilities: Conceptual Issues, Standard Setting, and Evidence from Academic Research. *Accounting Horizons*. 19 (3): 159-186.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA). 1993. *Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues*. Research Report. Toronto, Ontario: CICA. (平松一夫・谷口智香訳. 1995. 『環境会計—環境コストと環境負債—』. 東京経済情報出版).
- Davidson, Sidney., and Roman L. Weil. 1977. *Handbook of Modern Accounting*. second edition. New York: McGraw-Hill.
- European Commission (EC). 2001. *Commission Recommendation of 30 May 2001 on the recognition, measurement and disclosure of environmental issues in the annual accounts and annual reports of companies*. Brussels: EC.
- Environmental Protection Agency (EPA). 1995. *An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts and Terms*. Washington, D.C.: EPA. (日本公認会計士協会編. 2000. 『企業経営のための環境会計』. 日経 BP社: 23-62).
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1975. *Accounting for Contingencies*. Statement of Financial Accounting Standards No. 5. Norwalk, Connecticut: FASB.
- . 1985. *Elements of Financial Statements*. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6. Norwalk, Connecticut: FASB.
- . 2000. *Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*. Statement of Financial Accounting Concepts No.7. Norwalk, Connecticut: FASB.
- . 2001a. *Accounting for Asset Retirement Obligations*. Statement of Financial Accounting Standards No. 143. Norwalk, Connecticut: FASB.
- . 2001b. *Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*. Statement of Financial Accounting Standards No. 144. Norwalk, Connecticut: FASB.
- . 2002. *Guarantor's Accounting and Disclosure Requirements for Guarantees, Including Indirect Guarantees of Indebtedness of Others*. FASB Interpretation No. 45. Norwalk, Connecticut: FASB.
- . 2005a. *Accounting for Conditional Asset Retirement Obligations*. FASB Interpretation No. 47. Norwalk, Connecticut: FASB.
- . 2005b. *Selected Issues Relating to Assets and Liabilities with Uncertainties*. Invitation to Comment. Norwalk, Connecticut: FASB.
- . 2006. *Fair Value Measurements*. Statement of Financial Accounting Standards No. 157. Norwalk, Connecticut: FASB.
- . 2008a. *The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*. Statement of Financial Accounting Standards No. 162. Norwalk, Connecticut: FASB.
- . 2008b. *Conceptual Framework—Phase B: Elements and Recognition Latest revisions: As of 29, July 2008*. Project Update. Norwalk, Connecticut: FASB. Available at: http://www.fasb.org/project/cf_phase-b.shtml
- Financial Accounting Standards Board Emerging Issues Task Force (EITF). 1989. *Accounting for the*

52) その後、同月のIASBとFASBとの合同ミーティングでは、「経済主体が法的強制力のある権利または第三者に侵かされることのない他の権利を有する現在の経済的資源」(IASB 2007b, 4)と修正提案され、種々の検討が今もなお行われているところである。

- Cost of Asbestos Removal*. EITF Issue No. 89-13. Norwalk, Connecticut: FASB.
- . 1990. *Capitalization of Costs to Treat Environmental Contamination*. EITF Issue No. 90-8. Norwalk, Connecticut: FASB.
- Fédération des Experts Comptables Européens (FEE). 1999. *Review of International Accounting Standards for Environmental Issues*. Brussels: FEE.
- Hendriksen, Eldon S. 1982. *Accounting Theory*. fourth edition. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). 1996. *Environmental Issues in Financial Reporting*. London, U.K.: ICAEW.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2003. *Property, Plant, and Equipment*. International Accounting Standard 16 (revised 2003). London, U.K.: IASCF.
- . 2005. *Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits*. Exposure Draft of Proposed. London, U.K.: IASCF.
- . 2007a. *IASB Update October 2007*. London, U.K.: IASCF. Available at: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/3A9C6012-A936-40B9-87CF-C780E6EDAFCC/0/Upd0710.pdf>
- . 2007b. *Conceptual Framework — Phase B: Elements and Recognition — Asset Definition: Cover note*. Agenda paper 4A. London, U.K.: IASCF. Available at: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/B9DD197F-04EB-4F89-9479-3AE0C08B01C8/0/CF0710joint04aobs.pdf>
- International Accounting Standards Board International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC). 2004. *Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities*. IFRIC Interpretation 1. London, U.K.: IASCF.
- International Accounting Standards Committee (IASC). 1989. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. London, U.K.: IASCF.
- . 1998. *Property, Plant, and Equipment*. International Accounting Standard 16 (revised 1998). London, U.K.: IASCF.
- Miller, Malcom C., and Atiqul Islam. 1988. *The Definition and Recognition of Assets*. Accounting Theory Monograph No. 7. Melbourne: Australian Accounting Research Foundation. (太田正博・J. ロック訳. 1992. 『資産の定義と認識』. 中央経済社).
- Shaltegger, Stefan., and Roger Burritt. 2000. *Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice*. Sheffield, U.K.: Greenleaf Publishing. (宮崎修行監訳. 2003. 『現代環境会計 問題・概念・実務』. 五絃舎).
- Skinner, Ross M. 1987. *Accounting Standards in Evolution*. Toronto, Holt: Rinehart and Winston of Canada.
- Sorter, G. H., and M. Ingberman. 1987. The Implicit Criteria for the Recognition, Quantification, and Reporting of Accounting Events. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*. New Series 2 (2): 99-116.
- Storey, Reed K., and Sylvia Storey. 1998. *The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*. FASB Special Report. Norwalk, Connecticut: FASB. (企業財務制度研究会訳. 2001. 『財務会計の概念および基準のフレームワーク』. 中央経済社).
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). 1999a. *Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities*. Position Paper. New York and Geneva: United Nations.
- . 1999b. Accounting and Reporting for Environmental Liabilities and Costs within the Existing Financial Reporting Framework. (UNCTAD ed. *International Accounting and Reporting Issues 1998 Review*. New York and Geneva: United Nations: 15-73).
- . 1999c. Linking Environmental and Financial Performance: A Survey of Best Practice and Techniques. (UNCTAD ed. 1999. *International Accounting and Reporting Issues 1998 Review*. New York and Geneva: United Nations: 75-179).
- White, Allen L., Monica Becker., and Deborah E. Savage. 1993. Environmentally Smart Accounting: Using Total Cost Assessment to Advance Pollution Prevention. *Pollution Prevention Review*. Summer 1993: 247-259.
- White, Gerald I., Ashwinpaul C. Sondhi., and Dov Fried. 2003. *The Analysis and Use of Financial Statements*. third edition. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Williams, G., and T. Phillips. 1994. Cleaning Up Our Act: Accounting for Environmental Liabilities: Current financial reporting doesn't do the job. *Management Accounting*. February 1994: 30-33.
- 新井清光著・加古宜士補訂. 2003. 『新版財務会計論』. 第7版. 中央経済社.
- 伊東良子. 2006. 『IASB及びFASB概念フレームワークにおける資産概念—減損会計研究の一駒として—』. 『成城大学経済研究』. 173: 71-92.
- 植田敦紀. 2008. 『環境財務会計論』. 森山書店.
- 岡崎英一. 2001. 「英国の有形固定資産会計の新展開—FRS15号のレビューを中心として」. 『福井大学教育地域科学部紀要』. 第Ⅲ部社会科学. 57: 1-37.
- 加藤盛弘. 2006. 『負債拡大の現代会計』. 森山書店.
- 可児島達夫. 2001. 「イギリスにおける財務会計概念フレームワークに関する一考察」. 『彦根論叢』. 331: 165-184.
- 川村義則. 2003. 「負債の定義と認識要件—近接諸概念との比較検討—」. 『会計』. 163 (1): 40-55.
- . 2004. 「負債会計とその研究の方法」. (塩原一郎編著. 2004. 『現代会計—継承と変革の狭間

- でー]. 創成社: 69-78).
- 企業財務制度研究会. 2001. 『わが国会計基準と国際会計基準および米国会計基準との比較調査』. 別冊比較表. 企業財務制度研究会.
- 菊谷正人. 2002. 『国際的概念フレームワークの構築—英国会計の概念フレームワークを中心として—』. 同文館.
- . 2007. 「有形固定資産の取得原価と資産除去債務」. 『税経通信』. 62(12): 33-40.
- . 2008. 「資産除去費用の会計処理法に関する比較分析」. 『財務会計研究』. 2: 1-24.
- 齊野純子. 2006. 『イギリス会計基準設定の研究』. 同文館.
- 阪 智香. 2001. 『環境会計論』. 東京経済情報出版.
- 佐藤信彦. 2007. 「資産除去債務の会計を巡る諸問題」. 『企業会計』. 59(9): 25-35.
- 田中建二. 2008. 「資産除去債務の会計」. 『産業経理』. 68(1): 30-37.
- 長束 航. 2004. 「負債概念における『債務性』—アメリカにおける変化—」. 『会計』. 166(5): 51-65.
- . 2007. 「資産撤去義務の会計処理」. (山下寿文編著. 2007. 『偶発事象会計の展開—引当金会計から非金融負債会計へ—』. 創成社: 157-174).
- 松本敏史. 2006. 「二つの会計観とキャッシュフロー—非連携モデルの構造分析—」. 『会計』. 169(1): 48-62.
- 西谷順平. 2001. 「将来除却支出の会計処理とその問題点—FASB公開草案『長期保有資産の除却に伴う債務に関する会計』の批判的検討—」. 『会計』. 160(1): 96-107.
- 日本会計研究学会スタディ・グループ. 2007. 『環境財務会計の国際的動向と基礎概念に関する研究』. 中間報告.
- . 2008. 『環境財務会計の国際的動向と基礎概念に関する研究』. 最終報告.
- 政岡孝宏. 2008. 「資産除去債務の会計にみられる取得原価概念の変容」. 『企業会計』. 60(1): 140-149.
- 渡辺竜介. 2005. 「有形固定資産取得時に認識される将来支出の処理に関する一考察」. 『経理研究』. 2005. Win: 489-500.