

【査読論文】

除去費用の当初認識における会計処理の考察

岡村晋太郎
学習院大学大学院

要 旨

会計基準における除去費用の当初認識の会計処理は、従来の取得原価の測定方法と整合しないこと、また資産廃棄時点の支出には将来の経済的便益を生み出す能力が欠如していることから、多くの先行研究で除去費用を有形固定資産の取得原価に含めて資産として認識することに対して否定的な見解が示されている。しかし、そこでは会計基準における除去費用の当初認識の会計処理の論拠が明らかにされないまま批判されており、十分な検討がされているとはいえない。そこで、本稿では、会計基準における除去費用の当初認識の会計処理の論拠を検討した。検討に際しては、会計基準における除去費用の当初認識の会計処理では認識の契機、測定方法、構成要素の分類が規定されており、各規定を一般化した認識要件、測定要件、分類要件が当該会計処理の論拠となるため、各要件を検討対象とした。

各要件の検討は、除去費用の当初認識の会計処理に関する先行研究のレビューと除去費用に関する会計基準を整理することで行った。

本稿の貢献は、第 1 に、会計基準における除去費用の当初認識の会計処理の論拠である認識要件、測定要件、分類要件を明らかにしたことである。第 2 に、明らかにした各要件が除去費用以外の当初認識の会計処理においても有効に機能するか検討した結果、認識要件と測定要件の有効性は確認できるものの、分類要件の有効性は確認できないことを明らかにしたことである。第 3 に、分類要件の有効性を確認できない原因を検討した結果、将来の経済的便益の有無の判定において、会計基準内に異なる判定基準が混在していることを明らかにしたことである。

(2022 年 3 月 30 日審査受付 2022 年 8 月 2 日掲載決定)

I はじめに

資産除去債務に対応する除去費用の当初認識の会計処理は、国際会計基準、米国会計基準、日本会計基準の各会計基準において、有形固定資産を除去する義務が発生し、支出見積額の割引現在価値で測定可能な時点で有形固定資産に含めて資産として認識している⁽¹⁾。しかし、当該会計処理は、従来の取得原価の測定方法と整合しないこと（菊谷 [2007], 35 頁）⁽²⁾、また、資産廃棄時点の支出には将来の経済的便益を生み出す能力が欠如していることから（菊谷 [2007], 35 頁）⁽³⁾、当該会計処理に対して多くの先行研究で否定的な見解が示されている。

一方で、各会計基準における除去費用の当初認識の会計処理の論拠を検討している先行研究は乏しく、その論拠が明らかにされないまま批判されており、十分な検討がされているとはいえない。そこで、本稿では、各会計基準における除去費用の当初認識の会計処理の論拠を明らかにする。除去費用は将来に履行義務のある予定取引⁽⁴⁾であるため、当該論拠を明らかにすることで、解約不能なオペレーティング・リース取引やテイク・オア・ペイ契約などの類似する取引の認識の議論にも資すると考えられる。

検討に際しては、上述のとおり、各会計基準における除去費用の当初認識の会計処理では認識の契機、測定方法、構成要素の分類が規定されており、各規定を一般化したものを認識要件、測定要件、分類要件とした場合、各要件が当該論拠になるため、各要件を検討対象とする。ただし、検討する各要件は除去費用の当初認識の会計処理を説明するものであるため、除去費用以外を説明できない場合、各要件は当該論拠として適切でない可能性や除去費用以外の会計処理が適切でない可能性などが考えら

れる。そこで、これらの可能性が生じるかを確認するため、各要件を有形固定資産のライフサイクルコストにあてはめ、各会計基準と整合的であるかを検討することで⁽⁵⁾、各要件の有効性を確認する⁽⁶⁾。

本稿では、まず、第2節で除去費用の当初認識の会計処理を説明する各要件の検討課題を特定する。次に、第3節において第2節で特定した認識要件と測定要件の検討課題を検討し、認識要件と測定要件を明らかにしたうえで、それらの要件の有効性を検討する。また、第4節において第2節で特定した分類要件の検討課題を検討し、分類要件を明らかにしたうえで、分類要件の有効性を検討する。最後に、第5節において第2節から第4節の検討結果から本稿で明らかにしたことを示す。

II 検討課題の特定

本節では、除去費用の当初認識の会計処理を説明する各要件の検討課題を特定する。検討課題の特定は、国際会計基準審議会（IASB）、米国財務会計基準審議会（FASB）、企業会計基準委員会（ASBJ）の各概念フレームワークにおける認識要件、測定要件、分類要件を各会計基準における除去費用の認識の契機、測定方法、構成要素の分類にあてはめ、整合しない部分を抽出することで行う。そのため、最初に各概念フレームワークの各要件と各会計基準の除去費用の当初認識の会計処理を整理する。また、あてはめにおいて概念フレームワークの各要件を用いるのは、概念フレームワークが会計基準の基礎概念を整理したものであり（ASBJ [2006], 前文 5 頁, FASB [2021b], preamble p. 5, IASB [2018], para. SP1.1）、通常、当該各要件は会計基準の各項目の認識の契機、測定方法、構成要素の分類と整合的であると考

られるためである。

各概念フレームワークにおける認識要件、測定要件、分類要件の整理は、各要件について次の内容を整理することで行う。認識要件は、除去費用の認識の契機が適切であるかを判定するものであるため、各概念フレームワークにおける会計上の取引の認識の契機を整理する。測定要件は、有形固定資産の取得原価の構成要素⁷⁾である除去費用の測定方法が適切であるかを判定するものであるため、各概念フレームワークにおける取得原価の測定方法を整理する。分類要件は、除去費用を資産に分類することが適切かを判定するものであるため、各概念フレームワークにおける資産の定義⁸⁾を整理する。

まず、各概念フレームワークにおける会計上の取引の認識の契機を確認する。IASBでは、当事者のいずれか一方が契約を履行した時点で認識するとしている（IASB [2018], paras. 4.56, 4.58, BC4.87）。FASBでは、発生主義会計に基づいて、取引当事者間で将来の経済的便益の譲渡を行う取引その他の事象および環境要因が発生した時点で認識するとしている（FASB [1985], paras. 134, 137, 139）。ASBJでは、誤解を招く情報が生み出されることを避けるため、契約の一方の履行が契機になるとしている（ASBJ [2006], 4章 3-4項）。このように、各概念フレームワークにおける会計上の取引の認識の契機は、当事者のいずれか一方が契約を履行した時点という点で共通していると考えられる。

次に、各概念フレームワークにおける取得原価の測定方法を確認する。IASBでは、取得原価は資産の取得にあたり発生した原価の価値であり、取引時点の公正価値に類似するとしている（IASB [2018], paras. 6.5, 6.78）。FASBでは、取得原価は資産の取得にあたり支払った現金額または現金同等物であるとしている

（FASB [2021a], para. 67a）。ASBJでは、取得原価は資産の取得にあたり支払われた現金もしくは現金同等物の金額、または、取得のために犠牲にされた財やサービスの公正な金額としている（ASBJ [2006], 4章 8項）。このように、各概念フレームワークにおける取得原価の測定方法は、当該資産を取得するために要した取引時点の金額という点で共通していると考えられる。

最後に、各概念フレームワークにおける資産の定義を確認する。IASBでは、資産は現在の経済的資源であり、経済的資源は経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利であるとしている（IASB [2018], paras. 4.3, 4.4）。FASBでは、資産は発生可能性の高い将来の経済的便益であるとしている（FASB[1985], para. 25）。ASBJでは、資産は現在の経済的資源であり、経済的資源はキャッシュの獲得に貢献する便益の源泉であるとしている（ASBJ [2006], 3章 4項, 3章 4項 (2)）。このように、各概念フレームワークにおける資産の定義は、将来の経済的便益を得るための能力を有しているという点で共通していると考えられる。

ここまでの各概念フレームワークにおける会計上の取引の認識の契機、取得原価の測定方法、資産の定義を確認した結果から、概念フレームワークにおける認識要件、測定要件、分類要件は次のように整理できる。

認識要件：当事者のいずれか一方が契約を履行しているか

測定要件：当該資産を取得するために要した取引時点の金額で測定できるか

分類要件：将来の経済的便益を得るための能力を有しているか

続いて、各会計基準における除去費用の当初認識の会計処理を整理する。除去費用の当初認識の会計処理を整理するためには、資産除去債

務の当初認識の会計処理を確認する必要があるため、各会計基準における資産除去債務の当初認識の会計処理についても整理する。

国際会計基準における資産除去債務は、有形固定資産の解体や除去等に関する現在の義務（法的または推定的）であり、当該義務が発生し、それを決済するために必要な支出の最善の見積りによって測定可能な時点で負債として認識している（IASB [2020a], para. 16, IASB [2020b], paras. 14, 36）。これに対応する除去費用は、資産除去債務の認識時に同額を関連する有形固定資産に含めて資産として認識している（IASB [2020a], para. 16）。

米国会計基準における資産除去債務は、有形固定資産の除去に関連する約束手続の法理を含む法的義務であり、当該義務が発生し、公正価値の合理的な見積りによって測定可能な時点で負債として認識している（FASB [2018], paras. 20-15-2, 20-20, 20-25-4）。これに対応する除去費用は、資産除去債務の認識時に同額を関連する有形固定資産に含めて資産として認識している（FASB [2018], para. 20-25-5）。なお、資産除去債務の公正価値の合理的な見積りは、通常、期待現在価値法であるとしている（FASB [2018], paras. 20-25-6, 20-30-1）。

日本会計基準における資産除去債務は、有形固定資産の除去に関する法律上の義務およびそれに準ずるものであり、当該義務が発生し、合理的で説明可能な仮定および予測に基づく自己の支出見積額の割引現在価値によって測定可能な時点で負債として認識している（ASBJ [2012], 3-6 項）。これに対応する除去費用は、資産除去債務の認識時に同額を関連する有形固定資産に含めて資産として認識している（ASBJ [2012], 7 項）。

このように、各会計基準における資産除去債

務は、有形固定資産を除去する義務であり、当該義務が発生し、支出見積額の割引現在価値によって測定可能な時点で負債として認識する点で共通している。また、これに対応する除去費用の会計処理は、資産除去債務の認識時に同額を関連する有形固定資産に含めて資産として認識しており、各会計基準で一致している。このことから、除去費用の当初認識の会計処理を説明する各要件の検討課題の特定において、各会計基準における除去費用の当初認識の会計処理で規定されている認識の契機、測定方法、構成要素の分類を同一のものとして扱う。

これまでの概念フレームワークにおける認識要件、測定要件、分類要件と会計基準における除去費用の認識の契機、測定方法、構成要素の分類を整理した結果を用いて、除去費用の当初認識の会計処理を説明する各要件の検討課題を特定する。検討課題の特定は、概念フレームワークの認識要件、測定要件、分類要件を会計基準における除去費用の認識の契機、測定方法、構成要素の分類にあてはめ、整合しない部分を抽出することで行う。ただし、会計上の取引は、認識要件と測定要件を充足することで認識対象となり、分類要件を充足することで資産に分類される。そのため、まず、認識要件と測定要件を除去費用の認識の契機、測定方法にあてはめ、次に、分類要件を除去費用の構成要素の分類にあてはめる。

概念フレームワークにおける認識要件と測定要件を充足するように除去費用の認識の契機と測定方法を考えた場合、有形固定資産の除去に関する契約を当事者のいずれか一方が履行し、除去に係る実際発生額で測定可能な時点で認識することになる。一方、会計基準では、除去費用は有形固定資産を除去する義務が発生し、支出見積額の割引現在価値によって測定可能な時点で認識している。したがって、会計

基準における除去費用は、除去に関する契約締結以前の予定取引の段階で、見積りによる測定で認識しているため、概念フレームワークにおける認識要件と測定要件を充足しないといえる。

このように、概念フレームワークにおける認識要件と測定要件を充足しない除去費用が認識可能であるならば、例えば、修繕費も有形固定資産の取得時に将来実施することが予想され、過去の実績や業者による見積りなどによって測定可能であるため、除去費用と同様に認識可能と考えられるが⁹⁾、現行の会計基準では認識していない。このことから、除去費用の当初認識の会計処理を説明する認識要件と測定要件を明らかにするためには、除去費用と同様に認識可能な取引があるにも関わらず除去費用だけが認識されている論拠を検討する必要がある。したがって、これを認識要件と測定要件の検討課題として特定する。

次に、概念フレームワークにおける分類要件を充足するように除去費用の構成要素の分類を考えた場合、将来の経済的便益を得るための能力を有している場合に資産に分類されるが、有形固定資産を除去するための支出が将来の経済的便益を得るための能力を有しているとは考えられないため、除去支出は資産に分類されないことになる。一方、会計基準では、除去支出を資産に分類しているため、概念フレームワークにおける分類要件を充足しないといえる。このことから、除去費用の当初認識の会計処理を説明する分類要件を明らかにするためには、将来の経済的便益を得るための能力を有していない除去支出を資産に分類している論拠を検討する必要がある。したがって、これを分類要件の検討課題として特定する。

Ⅲ 認識要件と測定要件に関する検討

本節では、前節で特定した認識要件と測定要件の検討課題である、除去費用と同様に認識可能な取引があるにも関わらず除去費用だけが認識されている論拠を検討する。当該論拠の検討は先行研究をもとに行い、検討した論拠を有形固定資産のライフサイクルコストにあてはめ、各会計基準における有形固定資産のライフサイクルコストを財務諸表に認識するタイミングと整合的であるかを検討し、その有効性を確認する。ただし、検討の都合上、最初に各会計基準における有形固定資産のライフサイクルコストの会計処理を整理し、次に先行研究をもとに当該論拠の検討を行い、最後にその有効性を確認する。

国際会計基準では、有形固定資産は取得原価で測定され、取得原価は取得のために支出した現金もしくは現金同等物の金額、または引き渡した対価の公正価値であるとされている (IASB [2020a], paras. 6, 15)。また、有形固定資産の取得原価の構成要素は、購入費用、付随費用、改良費、特別修繕費、除去費用であり、各項目の発生時に資産として認識され、それ以外の修繕費、維持費などのライフサイクルコストは、各項目の発生時に費用として認識される (IASB [2020a], paras. 10, 12, 14, 16, 20)。

米国会計基準では、有形固定資産は取得原価で測定され、取得原価は取得のために交換した貨幣または他の資源であるとされている (AICPA [1970], paras. 70-1, 179)。また、有形固定資産の取得原価の構成要素は、購入費用、付随費用、改良費、特別修繕費、除去費用であり、各項目の発生時に資産として認識され、それ以外の修繕費などのライフサイクルコ

ストは、各項目の発生時に費用として認識される (AICPA [1970], paras. 162, 179, FASB [2006], para. 8, FASB [2016a], para. 20-05-1, FASB[2016b], para. 360-25-2, FASB [2018], para. 20-25-5)。

日本会計基準では、資産の原価は取得原価で測定されている (企業会計審議会 [1982a], 第三・五)。有形固定資産の取得原価の構成要素は、購入費用、付随費用、改良費⁽¹⁰⁾、除去費用であり、各項目の発生時に資産として認識され、それ以外の修繕費⁽¹⁰⁾などのライフサイクルコストは、各項目の発生時に費用として認識される (ASBJ [2012], 7 項, 企業会計審議会 [1982a], 第三・五・D, 国税庁, 7-8-1, 7-8-2)。ただし、修繕費と特別修繕費のうち、企業会計原則注解注 18 の要件を充足するものは、引当金処理している (企業会計審議会 [1982b], 注 18)。

このように、各会計基準における有形固定資産のライフサイクルコストの会計処理は、日本会計基準における修繕費と特別修繕費の引当金処理を除いて一致している。日本会計基準とそれ以外の各会計基準で修繕費と特別修繕費の引当金処理に不整合がある点について、本節の目的は、除去費用と同様に認識可能な取引が認識されていない論拠を検討し、その有効性を有形固定資産のライフサイクルコストにあてはめて確認することであり、各会計基準における引当金について議論することではない。そのため、日本会計基準における修繕費と特別修繕費の引当金処理は検討の対象外とし、各会計基準における有形固定資産のライフサイクルコストの会計処理を同一のものとして扱う。

続いて、除去費用と同様に認識可能な取引があるにも関わらず除去費用だけが認識されている論拠を先行研究をもとに検討する。当該論拠を扱う先行研究として、田中 [2008] と黒川

[2009] がある⁽¹¹⁾。田中 [2008] では、除去費用を予定取引の段階で認識するのは、有形固定資産の取得時における取得原価を「資産の取得から除去に至るまでのライフサイクル全般にわたるコストを含むと解釈」(田中 [2008], 33 頁) するためであるとしている。しかし、「利用期間中に不可避免的に生じる修繕改良に係るコストも有形固定資産の原価に含めなければならなくなる」(田中 [2008], 33 頁) ため、会計基準の認識時点と不整合が生じるとしており、当該解釈の問題点を指摘している。

この問題点について、黒川 [2009] は義務に着目して説明を試みている。黒川 [2009] は、除去費用を資産として認識する論拠は、資産除去債務を資産取得に係る未払いの付随費用と解釈し、生産活動に不可避なライフサイクルコストを資産として認識することで、投資規模を明示し、投資意思決定に役立つ情報を提供するためであるとしている (黒川 [2009], 28 頁)。そして、生産活動に不可避なライフサイクルコストを認識対象とするのは、経営計画上、修繕が耐用年数の間に発生すると想定されるものの、それが経営者の自主的な計画であるかぎり、修繕の義務に関して、法的な債務は資産取得時に存在していないためであるとしている (黒川 [2009], 20 頁)。

このように、黒川 [2009] は、有形固定資産の取得時にライフサイクルコストを資産として認識することで投資意思決定に役立つ情報を提供できるとしているが、計画段階にある将来の修繕は有形固定資産の取得時に修繕を行う義務が存在していないため、認識すべきでないとしている。つまり、除去費用は資産除去債務が発生した時点で除去を行う義務が存在するため、その時点で認識されるが、修繕費は契約が履行されるまで修繕を行う義務は存在していないため、契約の履行時点まで認識されな

いのである。

したがって、除去費用と同様に認識可能な取引があるにも関わらず除去費用だけが認識されている論拠は、黒川[2009]の主張によれば、有形固定資産のライフサイクルコストのうち当該取引の履行義務が発生しているものについて、有形固定資産の取得時に支出見積額の割引現在価値を含む取得原価で測定して認識しているためであるといえる。このことから、除去費用の当初認識の会計処理を説明する認識要件と測定要件は、次のように考えられる。

認識要件：当該取引の履行義務が発生しているか

測定要件：支出見積額の割引現在価値を含む取得原価によって測定可能か

ただし、黒川[2009]では、上記の認識要件と測定要件が除去費用と修繕費以外の有形固定資産のライフサイクルコストに対して有効に機能するか検討していないため、両要件を有形固定資産のライフサイクルコストにあてはめ、会計基準における有形固定資産のライフサイクルコストを財務諸表に認識するタイミングと整合的であるかを検討する。あてはめにおいては、有形固定資産を購入した場合を例とし、本節で確認した会計基準が想定する有形固定資産のライフサイクルコストがすべて発生することとする。なお、有形固定資産の購入によって発生する項目を時系列順であてはめ、黒川[2009]で検討されている除去費用と修繕費へのあてはめは省略する。

有形固定資産を購入した場合、取得時点には購入費用、付随費用が発生する。これらに認識要件と測定要件をあてはめると、購入費用と付随費用はともに契約が履行されるまで当該取引の履行義務が発生しないため、契約の履行時点に実際発生額で測定して認識される。また、有形固定資産の取得後には改良費、特別修繕

費、維持費などのライフサイクルコストが発生する。これらに認識要件と測定要件をあてはめると、取得時点に発生する項目と同様に、各項目は契約が履行されるまで当該取引の履行義務が発生しないため、契約の履行時点に実際発生額で測定して認識される。

他方、本節で確認したように、会計基準が想定する有形固定資産のライフサイクルコストの各項目の認識の契機と測定方法は、上記の認識要件と測定要件をあてはめた結果と一致している。したがって、認識要件と測定要件を有形固定資産のライフサイクルコストにあてはめた結果、各項目の認識の契機と測定方法が会計基準のそれと一致しているため、認識要件と測定要件は会計基準における有形固定資産のライフサイクルコストに対して有効に機能するといえる。

IV 分類要件に関する検討

本節では、第2節で特定した分類要件の検討課題である、将来の経済的便益を得るための能力を有していない除去支出を資産に分類している論拠を検討する。当該論拠の検討は、先行研究が乏しいため除去費用に関する各会計基準をもとに行い、検討した論拠を有形固定資産のライフサイクルコストにあてはめ、各会計基準における有形固定資産のライフサイクルコストの構成要素の分類と整合的であるかを検討し、その有効性を確認する⁽¹²⁾。なお、後述するが、除去費用には有形固定資産の取得時に発生するものと使用に応じて発生するものがあるため、将来の経済的便益を得るための能力を有していない除去支出が資産に分類されている論拠をそれぞれの場合に分けて検討する。

まず、有形固定資産の取得時に発生する除去費用を資産に分類する各会計基準の論拠を整

理する。国際会計基準では、有形固定資産に関連する支出を資産に分類する要件として、将来の経済的便益を得るための能力を有していることを求めている（IASB [2020a], para. 7）。ただし、有形固定資産に関連する支出には、有形固定資産の取得または建設のために当初に発生するコストおよび取得後に追加、取替えまたは保守のために発生するコストが含まれる（IASB [2020a], para. 10）。つまり、国際会計基準では、当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出す場合だけでなく、有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出す場合も資産に分類しており、除去費用は後者の場合に該当するため、資産に分類しているのである。

米国会計基準では、資産に分類する要件として、当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出すか、有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出すことを要求しており、当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出す場合は、別個の資産として認識するが、除去費用のように有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出す場合は、関連する有形固定資産に含めて資産として認識するとしている（FASB [2001], para. B42⁽¹³⁾）。

日本会計基準では、除去費用それ自体には法律上の権利がなく財産的価値もないこと、また、独立して収益獲得に貢献するものでもないため、別個の資産として認識する方法を採用していない（ASBJ [2012], 42 項）。その一方で、除去費用は有形固定資産を稼働するために必要なものであるため、付随費用と同様に関連する有形固定資産に含めて資産として認識するとしている（ASBJ [2012], 42 項）。

このように、各会計基準では、当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出すか、あるいは有形固定資産と一体となって将来に経済的

便益を生み出す場合に資産に分類している点で共通している。また、有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出す場合に資産に分類するのは、当該支出を行わなければ有形固定資産を稼働することができないためであるとしている⁽¹⁴⁾。つまり、除去費用を資産に分類するのは、除去支出を負担しなければ有形固定資産を稼働することができないことから、除去費用は有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出すといえるためである。

次に、有形固定資産の取得後に発生する除去費用を資産に分類する各会計基準の論拠を整理する。国際会計基準では、棚卸資産を生産する以外の目的で有形固定資産の使用に応じて資産除去債務が発生する場合、それに対応する除去費用を関連する有形固定資産に含めて資産として認識している（IASB [2020a], para. 16）。その理由として、「債務が資産項目の取得時に生じるものであろうと、使用される間に生じるものであろうと、その根本的な性質および当該資産との関連は同じである」（IASB [2020a], para. BC15）ためとしている。

米国会計基準では、有形固定資産の使用に応じて資産除去債務が発生する場合、それに対応する除去費用を関連する有形固定資産に含めて資産として認識している（FASB [2018], paras. 20-15-2, 20-25-5）。その理由として、除去費用を資産と費用のいずれに分類すべきか理論的な根拠を得ることはできなかったものの、資産除去債務の発生時点によってその根本的な性質と資産との関連性は変化しないと結論づけ、発生時点に関わらず除去費用を関連する有形固定資産に含めて資産として認識するとしている（FASB [2001], para. B46）。

日本会計基準では、有形固定資産の使用に応じて資産除去債務が発生する場合、それに対応する除去費用を関連する有形固定資産に含め

て資産として認識している（ASBJ [2012], 8項）。その理由は、他の会計基準のように個別に説明が記載されていないため、取得時に発生する除去費用と同様の理由であると考えられる。

このように、各会計基準では、資産除去債務の発生時点によってその性質と資産との関連で変化がないため、取得時に発生する除去費用と同様の理由で関連する有形固定資産に含めて資産として認識している。したがって、将来の経済的便益を得るための能力を有していない除去支出を資産に分類している論拠は、会計基準では当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出す場合だけでなく、有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出す場合も資産としているためであるといえる。このことから、除去費用の当初認識の会計処理を説明する分類要件は、次のように考えられる。

分類要件：当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出すか、あるいは有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出すか

ただし、分類要件は除去費用に関する会計基準を整理したものであるため、分類要件が除去費用以外の有形固定資産のライフサイクルコストに対して有効に機能するか検討する必要がある。そのため、分類要件を有形固定資産のライフサイクルコストにあてはめ、会計基準における有形固定資産のライフサイクルコストの構成要素の分類と整合的であるかを検討する。あてはめにおいては、有形固定資産を購入した場合を例とし、第3節で確認した会計基準が想定する有形固定資産のライフサイクルコストがすべて発生することとする。なお、有形固定資産の購入によって発生する項目を時系列順であてはめ、除去費用へのあてはめは省略する。

有形固定資産を購入した場合、取得時点には購入費用、付随費用が認識対象となる。これらに分類要件をあてはめると、購入費用は、有形固定資産を購入するための支出であり、それ自体が将来に経済的便益を生み出すため、資産に分類される。また、付随費用は、有形固定資産を経営者が意図した方法で稼働させるまでに発生する支出であり（ASBJ [2012], 42項, FASB [2016a], para. 20-05-1, IASB [2020a], para. 20）、当該支出がなければ有形固定資産を稼働することができないことから、有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出すといえるため、資産に分類される。

有形固定資産の取得後には改良費、修繕費、特別修繕費、維持費などのライフサイクルコストが認識対象となる。これらに分類要件をあてはめると、改良費は、有形固定資産の耐用年数を増加させるなど将来の経済的便益を得るための能力を増加させる支出であり（FASB [2006], para. 8, IASB [2020a], paras. 7, 10, 国税庁, 7-8-1）、それ自体が将来に経済的便益を生み出すため、資産に分類される。他方、修繕費は、「有形固定資産が物理的に損傷した場合の修復工作」（神戸大学会計学研究室編 [2007], 22頁）に要する支出であり⁽¹⁵⁾、修繕を行わなければ有形固定資産を稼働することができないことから、有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出すといえるため、資産に分類される。

また、特別修繕費は、有形固定資産を継続して稼働する条件として、定期的で大規模な検査等の実施が求められている場合に発生するものであり（FASB [2016b], para. 360-05-1, IASB [2020a], para. 14）、これを実施しなければ有形固定資産を稼働することができないことから、有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出すといえるため、資産に分

類される。上記以外の維持費⁽¹⁶⁾などの毎期継続的に発生するライフサイクルコスト⁽¹⁷⁾は、有形固定資産が稼働可能な状態において、当該会計期間に有形固定資産から経済的便益を得るために必要な支出であり、将来の経済的便益を増加させる支出ではない。そのため、維持費などの毎期継続的に発生するライフサイクルコストは、有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出すものではないため、費用に分類される。

このように、分類要件を有形固定資産のライフサイクルコストにあてはめた結果、資産に分類されるものは、購入費用、付随費用、改良費、修繕費、特別修繕費であり、それ以外は費用に分類された。一方で、会計基準において資産に分類される項目は、第3節で確認したように、購入費用、付随費用、改良費、特別修繕費である。したがって、分類要件から考えられる修繕費の構成要素の分類と会計基準における修繕費の構成要素の分類に不整合が生じているため、分類要件は会計基準における有形固定資産のライフサイクルコストに対して有効に機能しないと見える。

修繕費の構成要素の分類について、除去費用に関する会計基準を整理した分類要件では、当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出すか、あるいは有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出す場合のいずれかに該当するかによって構成要素の分類を判定しており、修繕を行わなければ有形固定資産を稼働することができないことから、修繕費は有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出すといえるため、資産に分類される。一方で、修繕費に関する会計基準では、当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出すか否かによって構成要素の分類を判定しており（FASB [2006], para. 8, IASB [2020a],

paras. 7, 10, 12, 国税庁, 7-8-1, 7-8-2), 修繕それ自体が将来に経済的便益を生み出す能力がないため、費用に分類している。

このように、将来の経済的便益の有無について、除去費用に関する会計基準では、当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出すか、あるいは有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出す場合のいずれかに該当するかによって判定しているのに対し、修繕費に関する会計基準では、当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出すか否かによって判定している。つまり、将来の経済的便益の有無の判定基準が異なることから、除去費用に関する会計基準から考えられる修繕費の構成要素の分類と修繕費に関する会計基準の構成要素の分類に不整合が生じているのである⁽¹⁸⁾。このことから、将来の経済的便益の有無の判定において、会計基準内に異なる判定基準が混在しているといえる。

V 当初認識における会計処理の論拠とその有効性

本稿では、第2節で除去費用の当初認識の会計処理を説明する各要件の検討課題を特定し、第3節で認識要件と測定要件、第4節で分類要件についてそれぞれ検討課題を検討して各要件を明らかにしたうえで、各要件の有効性を検討した。そこで、本節では、これまでの検討結果を整理し、本稿で明らかにしたことを示す。検討結果の整理は、会計基準における除去費用の当初認識の会計処理を説明する各要件の検討課題の特定、各要件の検討課題の検討、各要件の有効性の検討の順番で行う。

会計基準における除去費用の当初認識の会計処理を説明する各要件の検討課題の特定は、各概念フレームワークの認識要件、測定要件、

分類要件を各会計基準の除去費用の認識の契機、測定方法、構成要素の分類にあてはめ、整合しない部分を抽出することで行った。そのため、最初に各概念フレームワークの各要件と各会計基準の除去費用の当初認識の会計処理を整理した。各概念フレームワークの各要件を整理した結果は、次のとおりであった。

認識要件：当事者のいずれか一方が契約を履行しているか

測定要件：当該資産を取得するために要した取引時点の金額で測定できるか

分類要件：将来の経済的便益を得るための能力を有しているか

また、各会計基準の除去費用の当初認識の会計処理を整理した結果、各会計基準ともに、有形固定資産を除去する義務が発生し、支出見積額の割引現在価値で測定可能な時点で関連する有形固定資産に含めて資産として認識しており、各会計基準における除去費用の認識の契機、測定方法、構成要素の分類は同一であった。

次に、概念フレームワークにおける各要件を会計基準における除去費用の認識の契機、測定方法、構成要素の分類にあてはめ、整合しない部分を抽出することで検討課題を特定した。その結果、概念フレームワークにおける認識要件と測定要件を充足するように除去費用の認識の契機と測定方法を考えた場合、有形固定資産の除去に関する契約を当事者のいずれか一方が履行し、除去に係る実際発生額で測定可能な時点で認識することになるが、会計基準では、予定取引の段階において支出見積額の割引現在価値によって測定可能な時点で認識しており、概念フレームワークにおける認識要件と測定要件を充足していなかった。

このように、概念フレームワークにおける認識要件と測定要件を充足しない除去費用が認識可能であるならば、例えば修繕費も同様に認

識可能であるが、会計基準では認識していない。このことから、除去費用の当初認識の会計処理を説明する認識要件と測定要件を明らかにするためには、除去費用と同様に認識可能な取引があるにも関わらず除去費用だけが認識されている論拠を検討する必要があるため、これを認識要件と測定要件の検討課題として特定した。

他方、概念フレームワークにおける分類要件を充足するように除去費用の構成要素の分類を考えた場合、有形固定資産を除去するための支出が将来の経済的便益を得るための能力を有しているとは考えられないため、除去支出を資産に分類することはできないが、会計基準では除去支出を資産に分類しており、概念フレームワークにおける分類要件を充足していなかった。このことから、除去費用の当初認識の会計処理を説明する分類要件を明らかにするためには、将来の経済的便益を得るための能力を有していない除去支出を資産に分類している論拠を検討する必要があるため、これを分類要件の検討課題として特定した。

続いて、上記の各要件の検討課題を検討し、除去費用の当初認識の会計処理を説明する各要件を明らかにした。まず、認識要件と測定要件の検討課題である、除去費用と同様に認識可能な取引があるにも関わらず除去費用だけが認識されている論拠を先行研究をもとに検討した。田中 [2008] では、除去費用を予定取引の段階で認識するのは、有形固定資産の取得時における取得原価を資産の取得から除去までのライフサイクルコストを含むと解釈するためであるとしているが、その場合、修繕費も有形固定資産の取得時における取得原価に含まれ、会計基準の認識時点と不整合が生じるため、当該解釈には問題があると指摘されていた。

この問題について、黒川 [2009] では、有形固定資産の取得時にライフサイクルコストを資産として認識することは投資意思決定に有用であるが、計画段階にある将来の修繕は有形固定資産の取得時に修繕を行う義務が存在していないため、認識すべきでないと言われていた。つまり、除去費用は資産除去債務が発生した時点で除去を行う義務が存在するため、その時点で認識されるが、修繕費は契約が履行されるまで修繕を行う義務は存在していないため、契約の履行時点まで認識されないのであった。このことから、除去費用と同様に認識可能な取引があるにも関わらず除去費用だけが認識されている論拠は、有形固定資産のライフサイクルコストのうち当該取引の履行義務があるものについて、有形固定資産の取得時に支出見積額の割引現在価値を含む取得原価で測定して認識しているためであるといえた。

次に、分類要件の検討課題である、将来の経済的便益を得るための能力を有していない除去支出を資産に分類している論拠について、除去費用に関する会計基準をもとに検討した。その結果、会計基準では、当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出すか、あるいは有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出す場合に資産に分類していることが確認された。また、後者の場合に資産に分類するのは、当該支出を行わなければ有形固定資産を稼働することができないためであり、除去支出はこれに該当するため資産に分類されていた。このことから、将来の経済的便益を得るための能力を有していない除去支出を資産に分類している論拠は、会計基準では当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出す場合だけでなく、有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出す場合も資産としているためであった。

ここまで各要件の検討課題を検討した結果、除去費用の当初認識の会計処理を説明する各要件は、次のように考えられた。

認識要件：当該取引の履行義務が発生しているか

測定要件：支出見積額の割引現在価値を含む取得原価によって測定可能か

分類要件：当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出すか、あるいは有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出すか

ただし、これらの各要件は除去費用の当初認識の会計処理を説明するものであり、除去費用以外の当初認識の会計処理にも有効に機能するとは限らない。そこで、各要件を有形固定資産のライフサイクルコストにあてはめ、各会計基準における有形固定資産のライフサイクルコストの会計処理と整合的であるかを検討し、その有効性を確認した。

まず、各会計基準における有形固定資産のライフサイクルコストの会計処理を整理した。その結果、各会計基準では、有形固定資産は取得に要した金額である取得原価で測定され、当該取得原価の構成要素は購入費用、付随費用、改良費、特別修繕費であり、各項目の発生時に資産に分類され、それ以外の修繕費や維持費などのライフサイクルコストは費用に分類されていた。

次に、各要件を有形固定資産のライフサイクルコストにあてはめ、その有効性を確認した。認識要件と測定要件を有形固定資産のライフサイクルコストにあてはめた場合、当該取引の履行義務が発生し、支出見積額の割引現在価値を含む取得原価で測定可能な場合に認識されることになる。そのため、購入費用、付随費用、改良費、修繕費、特別修繕費、維持費などのライフサイクルコストは、契約の履行時点に実際

発生額で測定して認識されると考えられた。一方、会計基準における各項目の認識の契機と測定方法も、上記の認識要件と測定要件をあてはめた結果と一致していた。したがって、認識要件と測定要件は会計基準における有形固定資産のライフサイクルコストに対して有効に機能すると考えられた。

他方、分類要件を有形固定資産のライフサイクルコストにあてはめた場合、当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出すか、あるいは有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出す場合に資産に分類される。そのため、有形固定資産のライフサイクルコストのうち購入費用、付随費用、改良費、修繕費、特別修繕費が資産に分類されると考えられた。一方、会計基準において資産に分類される項目は、購入費用、付随費用、改良費、特別修繕費であった。したがって、修繕費の構成要素の分類に不整合が生じているため、分類要件は会計基準における有形固定資産のライフサイクルコストに対して有効に機能しないと考えられた。

修繕費の会計処理について、除去費用に関する会計基準を整理した分類要件では、当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出すか、あるいは有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出す場合のいずれかに該当するかによって構成要素の分類を判定しており、修繕費は後者に該当するため資産に分類している。一方、修繕費に関する会計基準では、当該支出それ自体が将来に経済的便益を生み出すか否かによって構成要素の分類を判定しており、修繕費はこれを充足しないため費用に分類している。そのため、両方で修繕費の構成要素の分類に不整合が生じているのである。このことから、将来の経済的便益の有無の判定において、会計基準内に異なる判定基準が混在して

いると考えられた。

以上のことから、本稿で明らかにしたことは次のとおりである。第1に、会計基準における除去費用の当初認識の会計処理の論拠である認識要件、測定要件、分類要件の各要件を明らかにしたことである。第2に、明らかにした各要件が除去費用以外の当初認識の会計処理においても有効に機能するか検討した結果、認識要件と測定要件の有効性は確認できるものの、分類要件の有効性は確認できないことを明らかにしたことである。第3に、分類要件の有効性を確認できない原因を検討した結果、将来の経済的便益の有無の判定において、会計基準内に異なる判定基準が混在していることを明らかにしたことである。

VI おわりに

各会計基準における除去費用の当初認識の会計処理は、多くの先行研究で否定的な見解が示されているが、その論拠が明らかにされないまま批判されており、十分な検討がされているとはいえない状況にあった。そこで、本稿では、各会計基準における除去費用の当初認識の会計処理の論拠である各要件とその有効性を検討した。その結果、認識要件、測定要件、分類要件の各要件を明らかにし、また、認識要件と測定要件の有効性は確認できるものの、分類要件の有効性は確認できないことを明らかにした。さらに、分類要件の有効性を確認できない原因を検討した結果、将来の経済的便益の有無の判定において、会計基準内に異なる判定基準が混在していることを明らかにした。

このことから、先行研究において検討が不十分であった除去費用の当初認識の会計処理について、当該会計処理の論拠を明らかにしたことで、十分な検討を行うことが可能になったと

いえる。また、除去費用の当初認識の会計処理の論拠である各要件は、解約不能なオペレーティング・リース取引やテイク・オア・ペイ契約などの除去費用に類似する取引の認識の議論に資すると期待されるが、分類要件の有効性を確認することができなかつたため、類似する取引が各要件を充足したとしても直ちに認識可能と判断することはできない。そのため、類似する取引の認識の議論を行うためには、将来の経済的便益の有無の判定基準を検討する必要がある。

ただし、本稿の限界として、各会計基準における除去費用の当初認識の会計処理の論拠とその有効性を明らかにすることに焦点をあてていたため、第4節で除去費用に関する会計基準をもとに検討した分類要件について、米国会計基準と日本会計基準において除去費用を資産として認識した会計期間に全額費用処理することが容認されていることについて言及していない(ASBJ [2012], 8項, FASB [2018], para. 20-35-2)。そのため、当該論点の検討によって本稿で明らかにした分類要件に影響を及ぼす可能性がある。

注

- (1) 各会計基準では、当初認識時に資産除去債務と除去費用を認識する資産負債の両建処理を採用しているが、当該会計処理は、「負債の公正価値表示と利益の安定化という二つの要請を同時に達成する」(松本 [2006], 54頁)ものであるとされている。つまり、当初認識において資産除去債務はストックを重視し、除去費用はフローを重視した会計処理となっている。本稿では、資産負債の両建処理について、当該解釈に基づいて議論を行うこととする。
- (2) 久保 ([2009], 206頁)、田中 ([2008], 33頁)等においても同様の指摘がされている。また、従来の取得原価とは、資産を取得するために支出した現金価格相当額による測定を指している(菊谷 [2007], 35頁)。
- (3) 久保 ([2009], 206頁)、佐藤 ([2007], 31

頁)、植田 ([2005], 138頁)等においても同様の指摘がされている。

- (4) 除去行為に関する契約締結の前段階を意味する(西谷 [2001], 99頁)。
- (5) 日本の会計実務では、改良費と修繕費の会計処理は税法の規定を参考に行っている(企業会計審議会 [2000])、本稿では便宜上、会計実務を含めて会計基準と呼ぶこととする。
- (6) 有効性の確認は、特定の項目に限定せず広く検討対象とすべきであるが、本稿では各要件を明らかにすることに主眼を置いているため、除去費用と関連性の高い項目に限定している。
- (7) 有形固定資産の取得原価の構成要素の詳細は、第3節を参照されたい。
- (8) 本稿では、資産の定義のうち経済的資源(将来の経済的便益)に焦点をあてている。これは、資産の本質が経済的便益にあることに加え、多くの先行研究においても経済的便益に焦点をあてて除去費用を資産に分類することを否定しているためである。なお、資産の定義のうち過去の取引については、例えば、有形固定資産の除去に関する取引を有形固定資産の取得時に成立していると捉える場合、過去の取引に該当するといえるが、除去の履行時に成立すると捉える場合、過去の取引を充足しているとはいえない。そのため、有形固定資産の除去に関する取引をどの時点で成立したと捉えるかが議論となる可能性がある。
- (9) 菊谷 ([2007], 38頁)、政岡 ([2008], 144頁)、西谷 ([2001], 99頁)等においても同様の指摘がされている。
- (10) 改良費と修繕費の会計処理は、税法の規定を参考にしており(企業会計審議会 [2000])、法人税基本通達 7-8-1, 7-8-2 に基づいていると考えられる。
- (11) その他の先行研究として、佐藤 [2007] では、有形固定資産の取得と資産除去債務の負担を一体のものとして捉え、有形固定資産の取得時に除去費用を認識する一取引基準という考え方を示しているが(佐藤 [2007], 31頁)、どのような取引に適用されるか明らかではなく、その有効性を検討することは困難である。また、井尻 [1976] や西澤 [1992] などの契約会計は、会計基準を説明しようとするものではない。
- (12) 有形固定資産に関連する支出には、資産に分類すべき部分と費用に分類すべき部分が混在する支出があり、それをどのように切り分けるかという議論がある。しかし、これを明らかにすることは本節の目的ではないため、検討対象としていない。
- (13) ASC410 は SFAS143 と同様の規定であるため、米国会計基準の説明として SFAS143 も用いている。

- (14) 本節では、除去費用に関する会計基準をもとに除去支出を資産に分類している論拠を明らかにすることを目的としているため、除去費用に関する会計基準がこのような資産に分類する判定基準を採用する理由や、有形固定資産と一体となって将来に経済的便益を生み出す支出の範囲を検討の対象としていない。
- (15) 各会計基準では、有形固定資産のライフサイクルコストのうち資産に分類する項目を規定し、それ以外の項目を費用に分類しており、費用に分類する各項目を定義づけていない。一方で、本節では分類要件の有効性を検討するため、各会計基準で費用に分類している各項目がどのような項目であるかを定義づける必要がある。そのため、修繕費に対して定義づけをしている。
- (16) 本稿では、維持費を「有形固定資産の生産性・経済性を維持するための経常的な工作」（神戸大学会計学研究室編 [2007], 22 頁）に要する支出と定義している。
- (17) 例えば、給料や保険料などが挙げられる。
- (18) 仮に、修繕費に関する会計基準の会計処理を資産として認識して即時費用処理したと解釈した場合、修繕費を当初認識時点で瞬間的にも資産に分類するという点において、除去費用に関する会計基準から考えられる修繕費の構成要素の分類と一致する。しかし、除去費用に関する会計基準から考えられる修繕費は、修繕の経済的便益は有形固定資産の耐用年数にわたって発現すると考えられるため、耐用年数にわたって費用が認識されることになる。したがって、この場合においても、当初認識後の配分方法に違いが生じるという意味において、除去費用に関する会計基準から考えられる修繕費の構成要素の分類と修繕費に関する会計基準の構成要素の分類には不整合が生じていると考えられる。

参考文献

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [1970] Statement of the Accounting Principles Board No. 4, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises. (川口順一訳 [1996]『アメリカ公認会計士協会 企業会計原則』同文館。)
- 新井清光 [1973a]「資産の取得原価の決定問題」『産業経理』第 33 巻第 4 号, 14-17 頁。
- 新井清光 [1973b]「取得原価主義会計の再検討」『会計』第 103 巻第 1 号, 15-36 頁。
- 新井清光・加古宜士補訂 [2003]『新版財務会計論 (第 7 版)』中央経済社。
- 茅根聡 [1998]「未履行契約とリースの貸借対照表

- 能力」『経営研究所論集』第 21 号, 187-204 頁。
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [1985], Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Elements of Financial Statements, FASB. (平松一夫・広瀬義州訳 [2010]『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社。)
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [2001], Statement of Financial Accounting Standards No. 143, Accounting for Asset Retirement Obligations, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [2006], Staff Position No. AUG AIR-1, Accounting for Planned Major Maintenance Activities, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [2016a], Accounting Standards Codification (ASC) 835, Interest, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [2016b], Accounting Standards Codification (ASC) 908, Airlines, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [2018], Accounting Standards Codification (ASC) 410, Asset Retirement and Environmental Obligations, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [2021a], Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [2021b], Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, Conceptual Framework for Financial Reporting - Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, FASB.
- Grady, P. [1965], Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises, AICPA Accounting Research Study No. 7, AICPA. (日本公認会計士協会国際委員会訳 [1969]『会計原則総覧』関東図書。)
- 井尻雄士 [1976]『会計測定の理論』東洋経済新報社。
- International Accounting Standards Board (IASB) [2018], Conceptual Framework for Financial Reporting. (企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 [2021]「財務報告に関する概念フレームワーク」『IFRS 基準<注釈付き> Part A』および『同 Part C』中央経済社。)
- International Accounting Standards Board (IASB) [2020a], International Accounting Standard (IAS) 16, Property, Plant and Equipment, IASB. (企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 [2021] 国際会計基準第 16 号「有形固定資産」『IFRS 基準<注釈付き> Part A』および『同 Part C』中央経済社。)

- International Accounting Standards Board (IASB) [2020b], International Accounting Standard (IAS) 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, IASB. (企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 [2021] 国際会計基準第 37 号「引当金, 偶発負債及び偶発資産」『IFRS 基準<注釈付き> Part A』中央経済社。)
- 企業会計基準委員会 (ASBJ) [2006] 「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」。
- 企業会計基準委員会 (ASBJ) [2012] 企業会計基準第 18 号「資産除去債務に関する会計基準」企業会計基準委員会。
- 企業会計審議会 [1982a] 「企業会計原則」企業会計審議会。
- 企業会計審議会 [1982b] 「企業会計原則注解」企業会計審議会。
- 企業会計審議会 [2000] 「企業会計審議会 第一部 議事録 平成 12 年 1 月 28 日」(https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11708448/www.fsa.go.jp/p_mof/singikai/kaikei/gijiroku/b120128.htm) (2022 年 3 月 19 日閲覧)。
- 菊谷正人 [2007] 「有形固定資産の取得原価と資産除去債務」『税経通信』第 62 巻第 12 号, 33-40 頁。
- 国税庁「第 8 節資本的支出と修繕費」(https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/hojin/07/07_08.htm) (2022 年 3 月 19 日閲覧)
- 久保淳司 [2009] 「資産除去債務基準における資産負債の両建処理」『経済学研究』第 59 巻第 3 号, 199-213 頁。
- 黒川行治 [2009] 「資産除去債務を巡る会計上の論点」『企業会計』第 61 巻第 10 号, 18-30 頁。
- 神戸大学会計学研究室編 [2007] 『第六版 会計学辞典』同文館。
- Littleton, A. C. [1953], Structure of Accounting Theory, AAA Monograph No. 5, AAA. (大塚俊郎訳 [1955] 『会計理論の構造』東洋経済新報社。)
- 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』第 60 巻第 1 号, 140-149 頁。
- 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』第 169 巻第 1 号, 48-62 頁。
- 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』第 160 巻第 1 号, 96-107 頁。
- 西澤茂 [1992] 「契約から生じるコミットメントの会計上の認識—契約会計による現行会計の拡張—」『三田商学研究』第 34 巻第 6 号, 144-154 頁。
- Paton, W. A. and Littleton, A. C. [1940], An Introduction to Corporate Accounting Standards, AAA Monograph No. 3, AAA. (中島省吾 [1966] 『会社会計基準序説』森山書店。)
- 佐藤信彦 [2007] 「資産除去債務の会計を巡る諸問題」『企業会計』第 59 巻第 9 号, 25-35 頁。
- Sprouse, R.T. and M. Moonitz [1962], A Tentative set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, AICPA Accounting Research Study No. 3, AICPA. (佐藤孝一・新井清光共訳 [1962] 『会計公準と会計原則』中央経済社。)
- 田中建二 [2008] 「資産除去債務の会計」『産業経理』第 68 巻第 1 号, 30-37 頁。
- 植田敦紀 (2005) 「米国財務会計基準に基づく環境会計情報—財務会計基準書 143 号資産除去債務の会計—」『横浜国際社会科学研究』第 10 巻第 2 号, 131-149 頁。
- Vatter, W. J. [1947], The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports, The University of Chicago Press.

(付記) 本稿は、国際会計研究学会第 1 回カンファレンス (於: 早稲田大学) における報告を修正したものである。本稿の執筆にあたっては、司会者・ディスカッサント・査読者の先生方から有益なコメントを賜りました。心より御礼申し上げます。