



Title	SFAS143の確立 : FIN47の設定過程を通じた検討
Author(s)	久保, 淳司
Citation	経済學研究, 66(2), 49-66
Issue Date	2016-12-08
Doc URL	http://hdl.handle.net/2115/64296
Type	bulletin (article)
File Information	ES_66(2)_049-066.pdf



[Instructions for use](#)

SFAS 143 の確立

——FIN 47 の設定過程を通じた検討——

久保 淳 司

I. はじめに

筆者は、これまでに将来支出（支出¹⁾の有無または金額，時期もしくは支出先に不確実性のある将来の支出）に係る会計処理方法について，SFAS (Statement of Financial Accounting Standards) 5 型と SFAS 143 型に 2 分類した上で種々の検討を行ってきた（久保 2009, 2010, 2013, 2014, 2015a, 2015b, 2016b, 久保・檜山 2012）。本稿は，これら一連の検討に引き続くものであり，具体的には FIN (FASB (Financial Accounting Standards Board) Interpretation) 47 「条件付資産除去債務に関する会計」(FASB 2005a) の設定過程の検討を通じて，SFAS 143 「資産除去債務に関する会計」(FASB 2001) における不確実性の取り扱い方の特徴を明らかにすることを目的とする。

SFAS 143 は，SFAS 143 型の端緒に位置づけられる会計基準である²⁾。SFAS 143 は一定の「リース債務を除く，長期資産の取得，建設もしくは開発および（または）通常の操業の結果として生じる有形固定資産の除去に関する法的債務」(SFAS 143, para. 2) を対象として，「公正価値を合理的に見積もることができる場合に，当該負債が発生した会計期間に資産除去債務に係る負債の公正価値を認識しなけれ

ばならない」(SFAS 143, para. 3) という会計処理を規定している。端的には「法的債務の発生時に負債の公正価値の認識を行う」という規定であり，必ずしも将来支出の会計処理を規定する外形を採っていない。このため，SFAS 143 の公表後に不確実性の取り扱いに関する実務的な問題が指摘されるようになり³⁾，この不確実性の取り扱いの明確化を目的として FIN 47 が公表されたのである。したがって，FIN 47 の公表によって，SFAS 143 は将来支出の会計処理方法として完成したと位置づけられるのである。

本稿では，以上の前提の下で設定過程に遡って FIN 47 の内容について検討し，SFAS 143 における不確実性の取り扱い方の特徴を明らかにする。以下，FIN 47 を成果とする「SFAS 143 解釈 (Interpretation FAS 143) プロジェクト」と，このプロジェクトと密接に関係する 2003 年公表の FSP (FASB Staff Position) 案 (2003 年 FSP 案) について時系列に沿って確認していく。具体的には，第 II 節において 2003 年 FSP 案とそのコメントラーの内容，第 III 節において SFAS 143 解釈プロジェクトの公開草案公表前の審議および公開草案とそのコメントラーの内容，第 IV 節において公開草案公表

1) 本稿における支出は「直接または間接の支出または収入の減少」を意味する。

2) ただし，「SFAS 143 型の原形」に位置づけられる会計基準は，SFAS 143 の公表前に既に存在していた。詳細は，久保 (2013) を参照。

3) 負債の公正価値に関係する除去の時期や方法についての不確実性にかかわらず除去前に負債の公正価値を認識している企業，資産を特定の時点で特定の時期に除去する蓋然性が高まったときまたは資産を実際に除去したときに負債の公正価値を認識している企業など多様な実務が発展していたという (FIN 47, para. 1)。

後から FIN 47 の公表までの審議の内容をそれぞれ確認し、最後の第 V 節で FIN 47 の内容を概観した上で、本稿の結論としての SFAS 143 における不確実性の取り扱いの特徴を指摘する。

II. 2003 年 FSP 案

SFAS 143 公表の 2 年後の 2003 年 6 月 1 日付けで、2003 年 FSP 案「アスベストまたはアスベスト含有物の刈除または処分のための不動産所有者に対する法的要求への SFAS 143『資産除去債務に関する会計』の適用可能性」(FASB 2003)が公表された。この 2003 年 FSP 案は SFAS 143 解釈プロジェクトと密接に関わるため、SFAS 143 解釈プロジェクトの検討に先立って、本節において 2003 年 FSP 案およびそのコメントレターの内容を確認する。

1. 2003 年 FSP 案の概要

2003 年 FSP 案の表題中の「不動産所有者に対する法的要求」とは、具体的には NESHAP (National Emission Standards for Hazardous Air Pollutants, 有害大気汚染物質排出基準) による規制を指している。

NESHAP とは CAA (Clean Air Act, 1970 年大気浄化法) を根拠として EPA (Environmental Protection Agency, 環境保護庁) が策定した規制であり⁴⁾、アスベスト繊維の拡散の最小化を目的として、一定量以上の RACM (regulated asbestos-containing material, 規制対象アスベスト含有資材) を含む建物の所有者 (owner of building) に適用される規制である。この規制によって、建物の所有者は、建物の改修や取り壊し、廃棄物の密閉、輸送および

処分 (改修等) の際に、アスベスト繊維の拡散を最小化する方法によるアスベストの刈除 (removing) が要求される⁵⁾。つまり、建物の所有者は、NESHAP の規制によって、建物の改修等を条件とするアスベストの刈除の義務が課されるのである。

2003 年 FSP 案は、この NESHAP の規制によって課される条件付債務が SFAS 143 の対象となるか否かという会計問題を扱っていた⁶⁾。

2003 年 FSP 案は、「この法的債務は SFAS 143 に従って負債認識されるべき資産除去債務の構成要素に該当する」との見解を示した。そして、この見解の根拠は、「建物または建物の一部の改修または取り壊しの際に、一定の方法で RACM の刈除または処分をしなければならないという法的債務は [負債の] 3 つの特徴⁷⁾

- 5) これらの他、建物の所有者は、綿密な調査、届け出、現場監督者の訓練が必要とされる。
- 6) アスベストの刈除コストに関する会計処理は、EITF 89-13「アスベスト刈除コストに関する会計」(FASB 1989)が「連邦、州その他地方自治体の法令によるアスベスト処理のために発生するコスト」について次のように規定している。
 - ① アスベスト含有が既知である不動産の取得時には、アスベスト処理のコストのうち、合理的な期間内に発生するものは当該不動産に対する減損テストの対象となる不動産の帳簿価額に算入すべきこと。
 - ② 既存不動産のアスベスト処理のコストは、当該不動産に対する減損テストの対象となる資本的支出として帳簿価額に算入すべきこと。ただし、このコストが不動産の売却予定から発生する場合には繰り延べた上で、見積売却価格から取り戻しが可能であるときには売却の会計期間に認識すべきこと。
 - ③ アスベスト処理のコストを費用計上する場合には、この費用は APBO 30「経営成績の報告」における異常項目として扱わないこと。
- 7) 負債の 3 つの特徴とは、SFAC (Statement of Financial Accounting Concepts) 6「財務諸表の構成要素」(FASB 1985)に示されている「負債の 3 つの本質的特徴」(SFAC 6, para.35)、すなわち、①義務または責任を具現化する、②債務弁済のための将来における資産の移転または使用を回避する裁量がほとんどあるいはまったくなく、③債務生成の事象が既に起きている、の 3 つの特徴を指す。

4) NESHAP は、1973 年設定後に何回かの改正を重ね、1990 年の包括的な改正によって現行の内容になったという。本稿における現行 NESHAP に関する記述は、EPA の“Asbestos NESHAP” (<http://www2.epa.gov/asbestos/asbestos-neshap>, 2016 年 8 月 31 日閲覧) に基づいている。

のすべてを充足し、したがって負債に該当する」(〔〕内は久保)と説明されている。この根拠は、さらに、RACMを含む建物の所有者が採り得る選択肢⁸⁾において、いずれを選択しても支出の時期と金額は不確実ではあっても、支出そのものは回避不能であり、確実であるという分析を基礎にしている。また、建物の所有者は密封包装などによってRACMの長期保管が可能であるという反論も考えられるが、火災、ボイラー爆発、水害、自然災害など所有者のコントロール外の事象が生じた場合にはRACMの刈除が要求され得るため、支出が回避不能であることに変わりはないとしている。

2003年FSP案では、支出の時期と金額に関する不確実性の存在は認めているため、これらの不確実性を測定で取り扱うことを明記した上で、NESHAPに基づく負債は公正価値を決定する基礎となる市場価格または類似の資産と負債の価格が多くの場合に存在しないため、現在価値技法が公正価値の測定に利用可能な最善の技法であることも示している。

以上、2003年FSP案では、NESHAPの規制によってRACMを含む建物の所有者に課される条件付債務が、支出の回避不能な債務であるためSFAS 143の対象となり、現在価値技法によって測定される公正価値を負債認識する必要があると提案したのである。

2. コメントレターに見るFSP案への反応

2003年FSP案では個別の質問を設定せずに、内容の全般に対するコメント募集を行っ

8) 2003年FSP案では、①RACMの刈除と処分の債務の対象である建物を売却する(この場合、所有者は債務を引き受ける買い手に対して、その引き換えとして、より安い価格を受諾しなければならない)、②建物を①の場合より高い価格で売却するが、RACMの刈除と処分のコストを買い手に補償することを約束する、③建物の売却前に、RACMの刈除と処分を行う、④耐用年数末まで建物を保持し、その後にRACMの刈除と処分を行うという4つの選択肢を挙げていた。

表1 2003年FSP案に対するコメントレター提出者と提案への賛否

	提出者	所属	賛否
1	KPMG LLP	KPMG LLP	賛成
3	Frank H. Brod	The Dow Chemical Company	反対
4	Robert P. Rozek	Eastman Kodak Company	反対
5	Ernst Young LLP	Ernst Young LLP	反対
6	Jeffrey R. Hoops	NYSSCPA	反対
7	William H. Hernandez	PRG Industries Inc.	反対
8	Mathan E. Langston	Entergy Corporation	反対
9	David L. Wozny	Cinergy	反対
10	James A. Bell	The Boeing Company	反対
11		PricewaterhouseCoopers	反対
12		Deloitte & Touche LLP	賛成

出所：提出者および所属は[http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage&cid=1218220137090&project_id=FSP 143](http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage&cid=1218220137090&project_id=FSP%20143) (2016年8月31日閲覧)、賛否は筆者の分析による。

た。2003年8月13日までの74日間のコメント募集期間に12通⁹⁾のコメントが寄せられた(表1参照)。

表1に示したとおり、2003年FSP案に対するコメントレターは、賛成2通と反対9通という反対多数であった。反対の根拠は概ね一致しており¹⁰⁾、次のように整理できる。

建物の所有者が採り得る選択肢として2003年FSP案が挙げた選択肢(注8参照)には不足がある。建物の所有者は、耐用年数の経過後もRACMを含む建物を遊休資産として保有し続けることが可能だからである。そして、建物の改修等を行わずに遊休資産として建物を保有し続ける場合には、NESHAPの適用を受けないため、常に支出が回避不能ということにはならない。したがって、RACMを含む建物の実際の改修等までは、債務生成事象は生起しておらず負債も発生していないことになる。また、RACMを含む建物を保有し続ける場合に、火災など所有者のコントロール外の事象でRACMが拡散するとしても、これは通常の操業の結果ではないのでSFAS 143の対象とはな

9) レター番号2番が欠番になっているため(欠番の理由は不明)、現在は11通のみ入手可能である。

10) 賛成の2通は2003年FSP案への同意表明であり、追加の根拠等は示されていない。

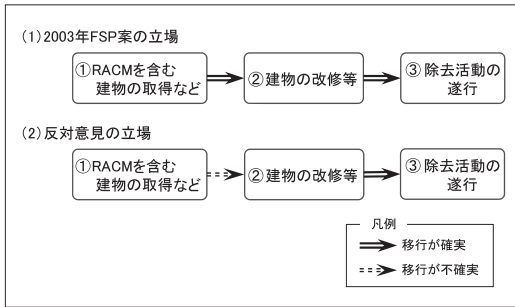


図1 2003年FSP案と反対者の立場

らない¹¹⁾。これらのことは、NESHAPの規制によって課される債務が改修等の有無に依存する偶発債務であることを示しており¹²⁾、実際の改修等まではSFAS 143の適用対象ではなく、SFAS 5「偶発事象に関する会計」(FASB 1975)の適用対象であることを示している。

以上に整理した2003年FSP案に対する反対意見と2003年FSP案(および賛成意見)との相違の原因について整理すると図1のように図示できる。この図は、①RACMを含む建物の取得などの当初事象、②建物の改修等による条件成就、③除去活動の遂行による支出の確定という3段階の関係の捉え方の相違を表現している。つまり、3段階の関係について、(1)2003年FSP案の立場は、①は確実に②に結びつき、②は確実に③に結びつく、故に①は確実に③に結びつくという関係で捉えているのに対して¹³⁾、(2)2003年FSP案への反対意見の立場では、①と②との結びつきに不確実性がある、

表2 2003年FSP案に対する賛否意見の比較

	賛同意見	反対意見
債務生成事象	建物の取得など	建物の改修等
NESHAPの適用	条件成就前：回避不能 条件成就後：回避不能	条件成就前：回避可能 条件成就後：回避不能
債務の性質	条件成就前：条件付債務 条件成就後：法的債務	条件成就前：偶発債務 条件成就後：法的債務
会計処理	条件成就前：SFAS 143 条件成就後：SFAS 143	条件成就前：SFAS 5 条件成就後：SFAS 143

故に、①と③の結びつきも不確実性のある関係であると捉えていることを表している。このように整理すると、2003年FSP案と反対意見との相違はRACMを含む建物の取得などの当初事象と建物の改修等による条件成就との関係を確実に捉えるか不確実に捉えるかの相違が根幹にあり、この相違から表2のような種々の相違が派生しているものとまとめられる。

3. 小括

本節では、SFAS 143解釈プロジェクトと密接に関わる2003年FSP案を確認した。2003年FSP案では、NESHAPの規制によって課される条件付債務について、RACMを含む建物の所有者にとって支出は回避不能であるという分析を基礎にして、この条件付債務はSFAS 143の対象になるとした。他方、2003年FSP案に対するコメントレーターの多くは2003年FSP案に反対意見を表明していた。これらの意見の根拠は、建物の改修等という条件付債務における条件成就までは支出を回避する途があ

11) SFAS 143の適用対象については、本稿の「Iはじめに」に引用したように「通常の操業」のものに限定されている。なお、RACMの拡散が不適当な操業(improper operation)に起因する場合には、SOP(Statement of Position) 96-1「環境回復負債」の適用対象となる。
 12) SFAS 5では偶発事象を「将来の事象が生じるまたは将来の事象が生じないことに対する企業の最終的な解決における、利得の可能性または損失の可能性に関わる既存の状態、状況、環境の結合」と定義されている(SFAS 5, para.1)。
 13) 2003年FSP案の内容はFIN 47の事例3(paras. A9-A10)に反映されており、そこでは次のよう

に根拠が説明されている(FIN 47, para. B24)。
 「FASBは資産の改修または取り壊しに際して、現行の法令、規則または契約が企業に資産除去活動の遂行を要求する場合には、その活動が無期限に延期できるものであったとしても除去活動を遂行するための要求は明瞭であると信じている。(土地を除く)すべての有形資産は永久には存在しないので、ある時点において、その繰り延べが不可能になるだろう。したがって、履行の時期および(または)方法についての不確実性が存在しているとしても、資産除去活動を遂行することの債務は無条件である。」

そのため、建物の改修等までは SFAS 143 の対象ではないというものであった。両者の相違は、RACM を含む建物の取得などの当初事象と建物の改修等による条件成就との関係を確実に捉えるか不確実に捉えるかの相違が根幹にあり、この相違から種々の相違が派生しているものと理解された。

Ⅲ. SFAS 143 解釈プロジェクトの開始と公開草案

2003 年 FSP 案の公表後、SFAS 143 解釈プロジェクトが開始された。SFAS 143 解釈プロジェクトの審議は、2004 年 4 月 7 日、2004 年 8 月 25 日、2005 年 1 月 26 日の 3 回の FASB 会議で行われた。これらのうち、本節では公開草案の大意が決まった 2004 年 4 月 7 日会議における審議および公開草案とそのコメントレターの内容を確認する。

1. 2004 年 4 月 7 日会議

2003 年 FSP 案の公表後に行われた関係者に対する質問票調査において実務の多様性が確認され、また、「表明された多様な意見と関係者による FSP 案で取り上げられた問題の基礎になっている広範囲にわたる論点が存在」(FIN 47, para. B4) するため、2003 年 FSP 案は撤回された。ただし、反対多数に鑑みでの撤回ではなく、資産除去債務の履行の時期および（または）方法が企業のコントロール下にあるか否かにかかわらず将来事象に条件付きである場合にも、SFAS 143 は資産除去活動を遂行すべき法的債務に係る負債認識を企業に要求しているか否か、そして、要求しているものとした場合の認識時点についての問題を扱うための SFAS 143 解釈プロジェクトに継承するための発展的な撤回に位置づけられる。つまり、NESHAP の規制によって課される条件付債務という限定された対象を扱っていた 2003 年 FSP 案を発展的に解消して、より広く条件付資産除去債務の

全般を扱う新たなプロジェクトとして SFAS 143 解釈プロジェクトが開始されたのである。

SFAS 143 解釈プロジェクトの審議は、2004 年 4 月 7 日会議から始まった。この会議では、①資産の除去が将来事象に条件付きである場合にも、SFAS 143 は資産除去活動を遂行すべき法的債務に係る負債の認識を企業に要求しているか否かの明確化、および、②SFAS 143 が負債認識を要求しているものと決定した場合には、発効日、移行措置、公開草案のコメント期間に関する審議を行うことが目的とされた (FASB 2004b, p.3)。

会議は、2003 年 FSP 案に対して寄せられた 2 つの見解の紹介から始められた (FASB 2004b, pp. 3-4)。

見解 A 資産の除去が将来事象に条件付きである場合にも、SFAS 143 は資産除去活動を遂行すべき法的債務に係る負債の認識を企業に要求している。資産の除去が実際に行われるか否かに関する不確実性や除去の時期に関する不確実性は、当該負債の公正価値を測定する際の考慮事項とすべきである。

見解 B 資産の除去が将来事象に条件付きである場合には、SFAS 143 は資産除去活動を遂行すべき法的債務に係る負債の認識を企業に対して要求していない。

2 つの見解に対して、スタッフ¹⁴⁾は SFAS 143 の解釈として見解 A がより適切であるとして、見解 A の採用を提案した。そして、FASB は、見解 A が SFAS 143 公表時の FASB の意図をより正確に反映しているとして見解 A の採用を決定した (FASB 2004b, p. 4)。

この決定を受けて、公開草案における発効日と移行措置についての審議に移った。スタッフ

14) 本プロジェクトの担当スタッフは Randall S. Sogoloff 氏である。

から提案された4つの選択肢¹⁵⁾のうち、初度適用の年次財務諸表への限定によって企業に十分な準備時間が確保できることを理由に2005年12月15日より後(暦年企業の場合は2005年12月31日以後)に終了する会計年度の財務諸表からの発効が決定された(FASB 2004b, p. 5)。

次いで、スタッフから、移行措置をSFAS 143(パラグラフ25)と一貫すべきこと、すなわち初度適用時の測定はその時点の情報、その時点の仮定およびその時点の利子率を基礎にすべきことが提案された。また、累積的堆積費用および減価償却累計額は、このFINの規定が発効していたならば負債が認識されていたであろう期間にわたって計上すべきこと、さらに、初度適用時の会計処理はAPBO 20「会計変更」の規定における会計原則の変更として扱うべきことも提案された。FASBは、これらの提案への同意を決定した(FASB 2004b, p. 5)。

最後に、スタッフは公開草案のコメント期間を45日間に限定すべきことを提案し、FASBは提案への同意を決定した(FASB 2004b, pp. 5-6)。

2. 公開草案「条件付資産除去債務—SFAS 143の解釈—」

2.1. 公開草案の内容

公開草案「条件付資産除去債務—SFAS 143の解釈—」(FASB 2004a)は2004年6月17日付けで公表された。

公開草案は、SFAS 143(パラグラフ3)の規定にもかかわらず、資産除去活動の遂行が将来事象に条件付きである場合に有形の長期資産

の除去に関連する法的債務に係る負債認識の時期について多様な会計実務が発達したことを指摘した(FASB 2004a, paras. 1 and B2)。そして、この指摘に鑑みて、公開草案では、将来事象に条件付きの資産除去活動を遂行すべき法的債務はSFAS 143の対象であり、負債の公正価値を合理的に見積もることが可能な場合、すべての企業は将来事象に条件付きの資産除去債務の公正価値に係る負債を認識すべきであることと、履行の時期および方法に関わる不確実性は負債の測定要素とすべきであることの明示を提案した(FASB 2004a, paras. 3, B5 and B7)。ただし、SFAS 143では資産除去債務の公正価値を見積もるために十分な情報が無い場合があることを認めており、このような場合には、企業が負債の公正価値を合理的に見積もるために十分な情報が利用可能になった会計期間において負債を当初認識することも再確認した(FASB 2004a, paras. 4 and B6)。

公開草案では、2005年12月15日後に終了する会計年度以前の発効を予定し、発効日を含む四半期または第1四半期に初度適用する場合の四半期財務情報の再表示は認めず、これら以外の四半期に初度適用する場合には四半期財務情報の再表示を要求することを提案した(FASB 2004a, para. 5)。そして、初度適用時の測定は、その時点の情報、その時点の仮定およびその時点の利子率を基礎にすべきとし、累積的堆積費用および減価償却累計額はこのFINの規定が発効していたならば負債が認識されていたであろう期間にわたって計上すべきことも提案した(FASB 2004a, para. 6)。さらに、初度適用時の会計処理はAPBO 20の規定における会計原則の変更として扱い(FASB 2004a, para. 8)、修正の累積的影響額およびプロフォーマ情報の注記開示の要求も提案した(FASB 2004a, paras. 9 and B19)。

以上の提案に関して¹⁶⁾、公開草案では次の2つの質問を中心に関係者からのコメントを要請

15) スタッフからは、2004年9月のFIN公表を前提として、①2004年12月15日より後(暦年企業の場合は2005年1月1日以後)に開始する会計年度の財務諸表、②2004年12月15日より後(暦年企業の場合は2004年12月31日以後)に終了する会計年度の財務諸表、③2005年12月15日より後(暦年企業の場合は2006年1月1日以後)に開始する会計年度の財務諸表、④2005年12月15日より後(暦年企業の場合は2005年12月31日以後)に終了する会計年度の財務諸表、の4つの発効日案が提示された(FASB 2004b, pp. 4-5)。

16) この他、公開草案では、補遺A「事例による説明—報告規定—」(Appendix A, Illustrative

した。

(質問 1) FASB は、履行の時期および方法に関する不確実性は条件付資産除去債務に係る負債の公正価値を認識すべきか否かに影響させるのではなく、負債の測定要素とすべきと結論づけた。FASB の結論に同意するか。同意しないのであれば、代替的な意見およびその基礎を提示されたい。

(質問 2) FASB は、SFAC 6 における負債の定義に合致する SFAS 143 の対象となるすべての資産除去債務を負債として認識すべきと結論づけた。SFAC 6 では、負債には 3 つの不可欠な特徴があると述べており、その第 2 の特徴として義務または責任により、企業が将来の犠牲を避ける余地がほとんどまたはまったくないことを挙げている。FASB は、資産除去債務の履行を無期限に延長可能であることや、資産の売却が可能であることは、企業が将来の犠牲を避ける余地を与えるものではないため、企業を債務から解放するものではないと決定した。法令によって企業が資産除去活動の遂行が義務づけられるにもかかわらず、永久に債務の履行を避けることが許されるような事例はあるだろうか。事例があるならば、その具体的な事例を提示されたい。

2.2. 公開草案に対するコメントレーター

公開草案に対しては、2004 年 8 月 1 日までのコメント募集期間に 34 の個人および組織から延べ 35 通¹⁷⁾のコメントレーターが寄せられた(表 3 参照)。

公開草案で要請された 2 つの質問に対するコ

Examples: Recognition Provisions) において認識規定を示す 4 つの事例が提示されている。

なお、アスベストの処理を扱った事例 1 は、2003 年 FSP 案の内容を直接的に反映したものである。

17) Ferguson Associates がコメントレーターを 2 回送っている (レター番号 1 および 1A)。

メントは、両方に回答したものが 35 通中 13 通、いずれか一方だけにでも回答したものを含めても 35 通中 15 通というように回答自体が半数に達していない。回答したコメントレーターでは、問 2 に対する反対がやや多いように見えるが、内容的には無回答に位置づけられるコメントレーターがほとんどであり¹⁸⁾、問 2 に対する実質的な反対が多いわけではない。質問に回答したコメントレーターの実質的な賛否は概ね同数になっており、公開草案で要請された質問に対するコメントレーターの意見には大勢を占めるような意見は見られない。

個別の質問に回答していないコメントレーターは、公開草案の全体に対しての回答を行っている。これらのコメントレーターでは公開草案に対する反対が目立ち、その論旨は大きく 2 つに整理できる。

1 つは補遺 A で示された事例の内容に反対し、そこから公開草案の全体を反対するという

18) 「実例があるならば、その具体的な事例を提示されたい」という要請に応えたものは、地下貯蔵タンクに対する Minnesota 州規則 7150.0400 「一時的閉鎖 (Temporary Closure)」と Minnesota 州規則 6115.0390 「操業停止および永久的維持 (Termination of Operations and Perpetual Maintenance)」を挙げた 1 通のみである (Otter Tail Power 社 (レター番号 9))。この他の回答は、たとえば、American Electric Power 社 (レター番号 19) の「当社は永久に回避できる法律上の除去債務の特定の事例を把握していないが、多くの場合、履行を無期限に延期可能な場合は (SFAS 143 パラグラフ A 16 が規定するように) 公正価値の見積もりはできず、当該債務は SFAS 143 パラグラフ 22 の要求するように開示されるであろう。当社は、公正価値の見積もりに十分な情報利用可能であるか否かは、それぞれの事例の事実と状況に基づいて報告企業によって決定されるべきであると信じる。」(下線は久保) といったものである。

なお、筆者の調査した限り、Otter Tail Power 社の挙げた例は公開草案の質問 2 で要請された内容には該当していない (Minnesota 州規則については、<https://www.revisor.mn.gov/rules/> (2016 年 9 月 18 日閲覧) に依拠した)。

表 3 公開草案に対するコメントレーター提出者と提案への賛否

	提出者	所属	質問 1	質問 2
1	John S. Ferguson	Ferguson Associates	-	-
1 A	John S. Ferguson	Ferguson Associates	-	-
2	Robert Lipscomb		-	-
3	Raymond E. Winborne, Jr.	BellSouth Corporation	-	-
4	Kay Means	Florida Institute of CPAs/APASC	賛成	賛成
5	Dennis R. Beresford		-	-
6	Mitchell A. Danaher	Institute of Management Accountants/FRC	-	-
7		KPMG LLP	-	-
8		Deloitte & Touche LLP	-	-
9	Bob Hansen	Otter Tail Power Company	賛成	反対
10	Greg Swalwell		-	-
11	John J. Kearney	NYSSCPA	賛成	賛成
12	Looretta V. Cangialosi	Pfizer, Inc.	反対	反対
13	James L. Fuehrmeyer	Illinois CPA Society/APC	賛成	賛成
14	Rudlf Bless	Credit Suisse Group	-	-
15	Rajeev Bhalla	Lockheed Martin Corporation	反対	賛成
16	James M. Redwine		-	-
17	Sharilyn S. Gasaway	ALLTEL Corporation	-	-
18	K. Michael Davis	FPL Group, Inc.	-	-
19	Joseph M. Buonaiuto	American Electric Power Company, Inc.	賛成	反対
20	Mark D. Woods	PPL Corporation	反対	反対
21	Richard G. Brown, Jr.	Eastman Kodak Company	-	-
22	Kenneth M. Ackerman	Rural Utilities Service	-	-
23	Arnold C. Hanish	Eli Lilly and Company	反対	反対
24		PricewaterhouseCoopers LLP	-	-
25	William H. Hernandez	PPG Industries, Inc.	反対	反対
26	Stephen M. McEachern	AICPA/PCPS	一部賛成	反対
27	Frank H. Brod	Financial Executives International/CCR	反対	反対
28	Joseph L. Sclafani	JP Morgan Chase & Co.	反対	-
29		Ernst Young LLP	-	-
30	John J. Stephens	SBC Communications, Inc.	-	-
31	Mark M. Bielstein	AICPA/ACSEC	-	-
32	David K. Owens	Edison Electric Institute	反対	反対
33	Richard A. Walker	Tampa Electric Company	-	反対
34	W. Dean Hudson	Southern Company	-	-

出所：提出者および所属は http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage&cid=1218220137090&project_id=1099-001 (2016年8月31日閲覧)、賛否は筆者の分析による。

ものである(反対意見①)。ここで展開される論理は、事例1に対してはRACMを含む建物の改修等までは支出が回避可能なので、建物の改修等までは債務生成事象は生じていないため

SFAS 143の対象にならないというものであり、事例2と事例3に対しても木柱やレンガは資産全体に対する部分でしかなく、資産全体の取り替えまでは支出が回避可能なので、資産全

体の取り替えまでは債務生成事象は生じていないため SFAS 143 の対象にならないという同様の論理が展開されている。これら反対意見①の論拠の基底には、当初事象と条件付債務の条件成就との結びつきは不確実であり、故に、当初事象と支出の結びつきも不確実であるという考え方、すなわち 2003 年 FSP 案に対する反対意見と軌を一にする考え方がることを指摘できる¹⁹⁾。

公開草案に対する反対のもう 1 つの論理は、SFAS 143 の規定に対して反対し²⁰⁾、そこから公開草案にも反対するというものである（反対意見②）。この反対意見②は、次のように低確率事象への公正価値測定の適用に対する反対を根拠にしているものと整理できる。資産除去債務は、仮に公開草案が前提とするように永久的な延期は不可能であるとしても、具体的な資産除去活動計画が策定されるまでは²¹⁾、その遂行の確率は必ずしも高くはない（すなわち不確実性を伴う）。このため、遂行の確率が低い段階

では負債の定義を充足しない²²⁾。そして、SFAS 143 が依拠する SFAC 7「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利用」における期待キャッシュフローアプローチに関する記述は、公正価値測定を行う場合に適用すべきアプローチを説明しているのであって、期待キャッシュフローアプローチによる公正価値測定の適用を要求するものではない。したがって、負債の定義を充足していない資産除去債務に対する負債認識は、SFAC 7 を根拠にした公正価値測定を基礎にすべきではなく、SFAS 5 のアプローチを基礎にすべきであるというのである。

以上の整理から明らかなように、この反対意見②においても支出が確実ではないことが念頭に置かれている。しかし、ここでの不確実性は公開草案における不確実性と異なるだけでなく、反対意見①における不確実性とも異なる。反対意見②における不確実性は、除去活動の開始時点を負務生成事象に位置づけ、その時点までは支出に不確実性が存在すると捉えており、最終的な支出の存否に関する不確実性を意味しているからである。SFAS 143 は法的債務を対象とするので、支出の存否に関する不確実性は存在しないという FASB の立場と真っ向から対立する立場ということになる²³⁾。

3. 小括

SFAS 143 解釈プロジェクトの審議は、2004 年 4 月 7 日会議から始まった。そして、この 1

19) 事例 4 については、「事例 1, 2, 3 は取得、建設または資産の通常の操業から生じる条件付資産除去債務の当初認識を示しており、事例 4 は履行日不特定の条件付資産除去債務の当初認識を示している」(FASB 2004a, para.A1) とされているため、反対の論拠としては挙げられていない。ただし、事例 4 と他の 3 つの事例との相違が何に由来するのか不明であるとの批判的な意見はコメントレーターにおいて散見された。

20) SFAS 143 に対する反対は根強く、たとえば、2005 年に開始された概念フレームワークプロジェクト (Conceptual Framework Project) のフェーズ B「財務諸表の構成要素、認識と消滅の認識および測定属性の定義 (Phase B: Elements of Financial Statements, Recognition and Derecognition, and Defining Measurement Attributes)」に関連して公表された FASB (2005b) に対するコメントレーターにも多く見られた。FASB (2005b) およびそのコメントレーターを含む、フェーズ B の概要については、久保 (2016a) を参照。

21) この条件は、SFAS 146「撤退または廃棄活動に係る支出に関する会計処理」(FASB 2002) における従業員解雇給付に係る負債の発生要件 (para.8) が意識されている。

22) SFAC 6 において、負債が「過去の取引または事象の結果として、将来において特定の企業が資産の移転または用役の提供を他者にしなければならぬ現在の債務から生起する蓋然性の高い経済的便益の犠牲である」(para.35, 下線は久保) と定義されていることを根拠としている。

23) Dennis R. Beresford 氏 (レーター番号 5) のコメントレーターが典型的である。

Beresford 氏は 1987 年 1 月から 1997 年 6 月まで FASB 議長であった。Beresford 氏が議長であった 1994 年 6 月に SFAS 143 に関するプロジェクトが始まり、Beresford 氏の議長退任ま

表4 公開草案に対する賛否意見の比較

	公開草案	反対意見①	反対意見②
債務生成事象	資産の取得など	条件成就	資産除去活動の遂行開始
最終的な支出	条件成就前：回避不能 条件成就後：回避不能	条件成就前：回避可能 条件成就後：回避不能	条件成就前：回避可能 条件成就後：回避可能
債務の性質	条件成就前：条件付債務 条件成就後：法的債務	条件成就前：偶発債務 条件成就後：法的債務	条件成就前：偶発債務 条件成就後：偶発債務
会計処理	条件成就前：SFAS 143 条件成就後：SFAS 143	条件成就前：SFAS 5 条件成就後：SFAS 143	条件成就前：SFAS 5 条件成就後：SFAS 5

回の会議で公開草案の内容は固まっている。

公開草案の内容の基礎になったのは、「資産の除去が将来事象に条件付きである場合にも、SFAS 143 は資産除去活動を遂行すべき法的債務に係る負債の認識を企業に要求している。資産の除去が実際に行われるか否かに関する不確実性や除去の時期に関する不確実性は、当該負債の公正価値を測定する際の考慮事項とすべきである。」という 2003 年 FSP 案でも見られた考え方（見解 A）であった。

公開草案に対しては反対意見が多く、その根拠は主に 2 つに整理できた。1 つは 2003 年 FSP 案に対する反対意見と軌を一にする見解、すなわち条件付債務の当初事象と支出の結びつきを不確実とみる見解（反対意見①）であり、もう 1 つは最終的な支出を不確実と見て、SFAS 143 自体に否定的な見解（反対意見②）である。不確実性の意味を巡る齟齬が、条件付資産除去債務に関する会計処理の評価の相違に結びついているものと理解されるのである（表 4 参照）。

での 22 回の審議で SFAS 143 の規定の骨格が定まっている。また、Beresford 氏は、FASB (2005 b) に対するコメントレターにおいても、本公開草案に対する反対の論拠と同様の論拠によって、SFAS 143 に反対だった旨を表明している。

これらのことから、FASB の見解と真っ向から対立する反対意見②について、SFAS 143 に対する無知や基準解釈の誤解に基づくといった理由で切り捨てることはできず、SFAS 143 あるいは将来支出に係る会計基準の本質に関連づけて理解する必要があるものと考えられる。

Ⅳ. 公開草案公表後の SFAS 143 解釈プロジェクト

本節では、SFAS 143 解釈プロジェクトの 3 回の審議のうち、公開草案のコメントレターの締切後に開催された 2004 年 8 月 25 日と 2005 年 1 月 26 日の 2 回の FASB 会議における審議内容を確認する。

1. 2004 年 8 月 25 日会議

この会議は、コメントレター回答者が重大な懸念事項として指摘したとスタッフが分析した論点について、これらに関する既決定事項を再審議するために開催された (FASB 2004c, p. 3)。具体的には、①履行の時期と方法に関する不確実性の取り扱い、②法令や規則が企業に対して処分活動の遂行を義務づける一方で、企業が当該債務の履行を永久に回避することを認めるような例が存在するか否か、③この FIN を公表すべきか否か、④発効日および移行措置の 4 つの論点が審議された。

第 1 の論点として、履行の時期と方法に関する不確実性の取り扱いが審議された。スタッフは、この問題について、公開草案に対する反対意見が複数の回答者から寄せられたことを説明した。そして、これらの反対意見は SFAS 5 の方法が適当であることを論拠としているが、SFAS 143 と SFAC 6 との整合性のためにこれらの不確実性は測定で考慮すべきという既決定を再確認するよう提案した (FASB 2004c, p. 3)。

スタッフの提案に対して、Seidman 理事と

Batavick 理事は公開草案の基本的結論を支持しつつ、条件付資産除去債務の公正価値の合理的な見積もりが困難な場合が多いことから、公正価値の合理的な見積もりに必要な情報の詳細や企業が資産除去債務の当初認識を行わないような事例の追加を主張した。ここでは、とくに将来キャッシュフローに関する金額と時期に関する不確実性を原因として公正価値の合理的な見積もりができない場合があることが指摘された (FASB 2004c, pp. 3-4)。

他方、Trott 理事は、企業が有する情報に基づく合理的な見積もりとしての公正価値を計上し、新情報の入手の度に測定値を洗煉することが財務報告の品質向上につながるとの信念に基づき、企業が認識を行わないことを正当化しかねない Seidman 理事の意見に反対した。そして、SFAS 143 の規定では (SFAS 5 のアプローチとは異なり) 確率概念が当初認識時には無関係なことは明らかであるから、新たな問題として取り上げるのではなく、啓蒙に力を注ぐべきと主張した (FASB 2004c, pp. 4-5)。

審議の結果²⁴⁾、履行に関する時期と方法に関する不確実性は条件付資産除去債務を認識すべきか否かの決定ではなく、測定の要素として織り込むべきことが全会一致で再確認された (FASB 2004c, p. 2)。

この再確認を受けて、第 2 の論点として、法令や規則が企業に対して処分活動の遂行を義務づける一方で、企業が当該債務の履行を永久に回避することを認めるような例が存在するか否かの議論が行われた。スタッフは、そのような

例は存在せず、そのことの明示は誤った理解の解消に役立つとの考えを示した (FASB 2004c, p. 5)。

Trott 理事は、SFAS 143 の審議の際にもこの問題は扱われており、その審議において他者への所有権の移転によって企業が債務の履行を回避できるという主張は間違った理解であるとされたことを説明し、スタッフへの賛同を表明した (FASB 2004c, p. 6)。Herz 議長は SFAS 143 が売却を除去に含めるとしているのでスタッフの提案には同意するが、売却が除去活動であるという見解自体には反対であり、資産の売却によって企業は債務の履行を永久に回避できるとの考えを表明した (FASB 2004c, p. 6)。しかし、法令や規則が企業に対して処分活動の遂行を義務づける一方で、企業が当該債務の履行を永久に回避することを認めるような例が存在しないことは Herz 議長を含む全会一致で確認された (FASB 2004c, p. 2)。この確認によって、条件付資産除去債務を有する企業は、資産の取得などの時点において有限の期間内に条件成就および資産除去活動の遂行が確実、すなわち支出を回避する余地が存在しないことが明確化されたことになり、条件成就まで支出を回避する途が存在するという反対意見①や資産除去活動の遂行まで支出を回避する途が存在するという反対意見②の解釈は否定されることになった。

第 3 の論点として、この FIN を公表すべきか否かの審議が行われた。スタッフは、この FIN の公表が条件付資産除去債務に関する SFAS 143 の首尾一貫した適用をもたらし、財務報告を改善する便益が期待されるため公表すべきと提案した (FASB 2004c, p. 6)。この提案に対して、Herz 議長が測定の困難性および資産の売却に関する問題があるため、財務報告の改善には疑義があると述べたが (FASB 2004c, pp. 6-7)、最終的には全会一致でこの FIN の公表を決定した (FASB 2004c, p. 2)。

最後の第 4 の論点として、FIN の発効日と

24) これらの他、Schieneman 理事から公開草案に対する反対意見は SFAS 143 自体への反対に由来するとの考えの表明、Herz 議長から SFAS 5 および負債の認識閾値としての蓋然性要件は本プロジェクトではなく、概念フレームワークプロジェクトで検討すべきであるとの主張、Linsmeier 理事から反対意見の解消を意図して、FIN 45「他者の債務の間接保証を含む保証に関する保証人の会計および開示規定」の規定の類推適用である旨を追加することで負債全体の整合性を明確化する提案があった (FASB 2004c, p.5)。

移行措置が審議された。スタッフは、遅くとも2005年12月15日後に終了する会計年度末には発効することを提案すると共に、初度適用の四半期財務情報の再表示を容認はしても強制すべきではないこと、さらに、FINにおいて会計変更に係る累積的影響額の認識およびプロフィール情報の開示を要求することも提案した(FASB 2004c, p.7)。この提案は、特段の審議なしに全会一致で同意された(FASB 2004c, p.2)。

以上、2004年8月25日会議によって、公開草案における認識と測定の内容の維持が確認され、その内容によるFINの公表が決定されたのである。

2. 2005年1月26日会議

この会議では、①SFAS 143の再考を行うべきか否か、および、②資産除去債務の公正価値の合理的な見積もりに際し十分な情報が利用可能であるかを判断するための指針をFINに含めるべきか否かの2つの論点について審議された。

会議は、SFAS 143を再考するためのアジェンダ要請を受けた旨の報告から始まった(FASB 2005c, para.1)。この報告に対して、Trott, Schipper, Crooch, Seidmanの各理事は、SFAS 143が正規の手続きを通じて公表されており、公表後にも新しい問題は生じていないとして、再考は不要である旨を主張した(FASB 2005c, paras.2-5)。また、Herz議長は、SFAS 143が採っている公正価値測定アプローチに個人としては反対であるが、SFAS 143は関係者から寄せられた問題点を結論の背景で説明しており、全体として巧みに文書化されていることから、SFAS 143の基本的会計処理の改定には反対であると主張した(FASB 2005c, para.8)。審議の結果²⁵⁾、SFAS 143を再考するプロ

ジェクトの発足は見送られた(FASB 2005c, Summary of Decisions Reached)。

ここまでの決定で、本プロジェクトの当初の目的である条件付資産除去債務に関する会計処理の解釈は確認されたことになる。しかし、スタッフは、FASBに対して追加的な質問を行った。すなわち条件付資産除去債務に限定せずに、資産除去債務の全般について公正価値の合理的な見積もりに十分な情報の存在の決定に役立つ指針を含めるために、本プロジェクトの範囲を拡張すべきかを質したのである(FASB 2005c, para.9)。

スタッフの質問に対しては、本プロジェクトの最終段階ということもあって理事の議論は多岐にわたったが、それらは大きく2つの争点に整理できる。1つはスタッフの説明する指針の要否に関する直接的な議論であり、もう1つは「合理的な見積もりに十分な情報」の内容に関する議論である²⁶⁾。

Trott理事は、指針の要否はSFAS 143の設定時にも審議されており、予想される事実と状況の多様性と、この問題が監査人および作成者による判断で十分に対応できるとして追加の指針の提供を止めたとの経緯を説明した。そして、公正価値の合理的な見積もりに十分な情報

が(FASB 2005c, para.6)、Trott理事は合理的な見積もりができない場合には当該事実と理由を開示すべきとされていることと仮定情報の開示は行われていないことを理由に反対し(FASB 2005c, para.7)、Young理事の提案は採用されなかった。

26) これらの他、Young理事が提案した開示の拡張に関しても比較的時間をかけて再び議論された。Young理事は、財務報告書に描写されない未払債務の描写によって、「アナリストに対して何も伝えないよりは何かを伝える(more than not telling the analyst anything)」との観点から、“as if”情報の開示を提案した。しかし、Schipper理事が企業の本質価値計算に役に立たないこと、Trott理事が現在の開示規定で十分であることをそれぞれ理由として反対し、Young理事の提案は採用されなかった(FASB 2005c, paras.50-58)。

25) 審議において、Young理事が資産除去債務の合理的な見積もりができない場合にも債務の履行を仮定した金額の開示を要求すべきと提案した

の存否については、判断に拠るべきことを FIN において強調するよう主張した (FASB 2005c, para. 10)。Trott 理事の主張は、Herz 議長によって手引書指向 (cookbook approach) の否定と整理され (FASB 2005c, para. 11)、この手引書指向の否定は、Crooch 理事、Schipper 理事、Batavick 理事、Herz 議長から同意が得られた (FASB 2005c, paras. 12, 15, 21, 29 and 31)。ただし、判断の明瞭化のための手立ては必要であるとされた²⁷⁾²⁸⁾。そして、この手立ては条件付資産除去債務に限定されるものではないとされ、FIN の範囲は資産除去債務の全般に関連するものへと拡張されたのである (FASB 2005c, p. 2)。

第 2 の「合理的な見積りに十分な情報」に関する議論は、スタッフ (Smith 氏) が議論のために提示した仮想例を中心に行われた。この仮想例は、敷地の浄化のための方法は既知であり、合理的な範囲で今日のドルベースで金額算定が可能という状況における操業中の工場について、短くとも 120 年は操業の継続が可能と考えられる。そして、この工場の除去について、たとえば 20 年から 120 年まで²⁹⁾、各年に 1 パーセントの確率を割り当てることができる

27) 経営者による判断の根拠を開示させる (Schipper 理事)、履行の時期と方法に関する若干の指針の追加 (Batavick 理事)、probable 要件の採用 (Crooch 理事) が主張された。Herz 議長は会計基準の改正と解釈の追加のいずれが適当であるか確固とした意見はない旨を表明した。Seidman 理事は判断に関する意見は述べていないが、手引書指向ではない方法による追加指針の提供には同意した。

28) この議論の際に、資産除去債務の履行についての時期に関する不確実性と方法に関する不確実性との関係も議論された。スタッフ (Sogoloff 氏) は時期に関する不確実性が最大の問題であるとの考えを示したが、Crooch 理事は時期に止まらず、履行の方法や開始日に関する不確実性も重要であると反対した (FASB 2005c, para. 12)。他方、Seidman 理事、Trott 理事、Batavick 理事は時期に関する問題の重要性を指摘し、スタッフ (Westerlund 氏) の同意を得た (FASB 2005c, paras. 13, 16, 17 and 21)。

いう内容である (FASB 2005c, para. 33)。

この仮想例は、点推定が不可能な「見積もりを形成するデータの不存在」と点推定が可能な「測定値について大きな分散をもたらす情報の存在」とを区別すべきとの Schipper 理事の指摘に關係する³⁰⁾ (FASB 2005c, para. 32)。Schipper 理事は、この区別の下、仮想例の状況は一樣分布が想定されており、測定値の分散が大きく、また、その分散を反映するので測定値は少額にはなるが、点推定が可能であるから、合理的な見積りに十分な情報が存在すると主張したのである (FASB 2005c, paras. 33-36)。Trott 理事も、このような状況こそ公正価値測定が力を発揮する状況であると指摘し、資産除去債務に係る負債の認識が必要であると主張した (FASB 2005c, para. 39)。他方、Herz 議長は各年に 1 パーセントの確率を割り当てる基礎が曖昧であることから、また、Batavick 理事は実務的経験の見地から、仮想例では資産除去債務に係る負債の認識を行わないとそれぞれ主張した (FASB 2005c, paras. 37 and 40)。

これらの議論を通じて、履行が 10 年後から 20 年後の期間であることが既知の場合であれば、負債の記録が必要であることには同意できるとされ、さらに、そのような同意にもかかわらず仮想例における認識の是非が分かれるのは履行期間が長くなるにつれて測定値の分散が大きくなるからであることが明らかにされた (FASB 2005c, paras. 43-49)。この結果、合理的な見積りに十分な情報とは、「見積もりを形成するデータの存在」を意味しており、この場合に、その情報に基づく測定値の分散が大きいとしても負債認識を妨げないことが確認されたのである。

29) 正しくは 21 年から 120 年または 20 年から 119 年の 100 年間であろう。

30) Schipper 理事は、「合理的に見積もり可能」という語は、これら測定値に関わる性質の他、項目の性質や利用可能なデータの性質とも關係することを指摘した (FASB 2005c, para. 14)。

ここでの議論から、反対意見②が生じる由来について次のように解釈できる。

先の仮想例について、FASBの見解は、資産除去活動の遂行は確実であり、その100パーセントの確率を20年目から120年目までの各年に1パーセントずつ割り振ると捉えている。つまり、「集合としての資産除去活動」を仮構した上で、資産の取得などこの集合全体との間を寄与的因果関係で結びつけ、その結びつきの確率を100パーセントとしているのである³¹⁾。他方、条件付資産除去債務の負債認識に反対する反対意見②は、資産除去活動の遂行を低確率と捉えている。条件付資産除去債務が法的債務であることに鑑みれば、資産除去活動の遂行が低確率であるとは考えられないはずである。それにもかかわらず、反対意見②が資産除去活動の遂行を低確率と捉えるのは、たとえば21年目の1年間における確率1パーセントに注目するからである。どの年においても資産除去活動を遂行する確率は1パーセントという低確率であるから、特定の資産除去活動のうちに蓋然性の高いものは存在しないと理解しているということである。反対意見②は、各年の資産除去活動という個々の集合要素のそれぞれの確率に目を向け、資産の取得などこの集合要素との間を必要的因果関係で結びつけ、その結びつきを低確率としているのである³²⁾。

反対意見②が生じる由来を以上のように捉えれば、FASBと反対意見②とは「不確実性」

あるいは「事象の確率」を割り振る対象が相違していることが理解できる。すなわち、FASBは見積もりを形成するデータが存在しない状況下における測定値そのものの不確実性に焦点を合わせているのに対して、反対意見②は測定値について大きな分散がもたらされる状況下における測定値の個々の算定要素に割り振られる確率の低さに焦点を合わせているという相違が見られるということである。したがって、測定値の分散が大きいことが負債認識を妨げないという2005年1月26日会議の決定は、反対意見②を根本において否定するものと位置づけられる。

3. 小括

本節では、2004年8月25日会議と2005年1月26日会議における審議内容を確認した。

これらの会議において、FASBが2003年FSP案以来採ってきた、条件付資産除去債務に関する不確実性は負債を認識すべきか否かの決定ではなく、測定要素として織り込むべきという見解が再確認された。この再確認の根拠は、有形固定資産に関する条件付資産除去債務については履行を永久に先送りすることができないことを基礎にしている³³⁾。したがって、支出を回避する余地が条件成就まで存在するという反対意見①や資産除去活動の遂行まで存在するという反対意見②の解釈は否定されることになったのである。

また、2005年1月26日会議では、測定値の分散が大きいことは負債認識を妨げないことも確認された。この確認に至る審議内容を敷衍す

31) 「集合」、「仮構」、「寄与的因果関係」および後述の「必要的因果関係」の詳細は、久保(2014)を参照。

なお、必要的因果関係はSFAS 5型の基礎となる概念であることから、反対意見②のSFAS 5型への指向は整合的である。

32) 2003年FSP案に対する反対意見にも、公開草案に対する反対意見②と同根のものが含まれている可能性がある。すなわち、企業の採り得る各選択肢のそれぞれの確率を見積もり、その確率が低いという理解による反対である。2003年FSP案に対する反対意見から明示的に読み取ることにはできないが、SFAS 5の適用を指向するコメントレーターなどは該当するかもしれない(注31の後段参照)。

33) FIN 47は条件付資産除去債務に関する会計のみを扱っており、条件付債務一般の会計処理方法を規定しているわけではない。しかし、条件付資産除去債務にSFAS 143を適用する根拠から類推すれば、有形固定資産に係る法的債務である条件付債務については、条件成就前から負債認識が要求される一方、それら以外の条件付債務の負債認識は現行で広く行われているように、SFAS 5に準拠した負債認識が要求されるものと考えられる。

れば、FASB と反対意見②とでは、測定値そのものの不確実性と測定値の個々の算定要素に割り振られる確率の低さというように、「不確実性」あるいは「事象の確率」を割り振る対象が相違していることが明らかになった。この会議の確認によって、反対意見②は根本から否定されたことになる。

V. 結び—FIN 47 と SFAS 143 における不確実性の取り扱い方の特徴—

SFAS 143 解釈プロジェクトは、2005 年 1 月 26 日会議で審議を終え、2005 年 3 月 30 日付けの FIN 47 の公表をもって終了した。本節では、FIN 47 の内容を確認すると共に、前節までの検討に基づいて、本稿の目的である SFAS 143 における不確実性の取り扱い方の特徴を指摘する。

1. FIN 47 「条件付資産除去債務に関する会計」の内容

FIN 47 は、SFAS 143 のパラグラフ 3 の記述³⁴⁾に関する解釈が示すため (FIN 47, para. 1)、具体的には、履行の時期や方法が企業のコントロール下にあるか否かにかかわらず将来事象について条件付きである場合の資産除去活動を遂行すべき法的債務に関して、SFAS 143 で用いられている「条件付資産除去債務」という用語の明確化と、資産除去債務の公正価値を合理的に見積もるために十分な情報を企業が有する状況の明確化のために公表された (FIN 47,

34) SFAS 143 のパラグラフ 3 の記述は次のとおりである。「企業は、公正価値を合理的に見積もることができる場合に、当該負債が発生した会計期間において資産除去債務に係る負債の公正価値を認識しなければならない。資産除去債務が発生した会計期間において、公正価値を合理的に見積もることができない場合には、当該負債は公正価値の合理的な見積もりが可能になった時点で認識しなければならない。」

35) 早期適用の推奨の下、2005 年 12 月 15 日後に終了する年次決算以降の適用とされた (FIN 47,

para. B6)³⁵⁾。

FIN 47 は、主として次の 2 つの解釈を示した^{36) 37)}。

(1) 条件付資産除去債務に対する会計処理

条件付資産除去債務について、「時期や履行の方法が不確実であっても、資産除去の活動を行う債務は無条件である」(FIN 47, para. 3) として、負債の定義を充足することを示した。これは、SFAS 143 で示された「除去活動を行うための準備状態にあるべき (to stand ready) という法律上の債務が存在」(SFAS 143, para. A17) するという考え方を踏襲したものである。

この根拠は、SFAC 6 に示された負債の 3 つの本質的特徴の充足にある。すなわち、負債の第 1 の特徴である「現在の債務」に関して「現在の法または契約によって、企業が資産除去債務の履行を要求される場合、当該要求は現在の債務である」(FIN 47, para. B10)、第 2 の特徴である「回避不能」に関して「いかなる有形資

paras. 8 and B28)。

36) これらの他、既存の資産除去債務に係る負債、資本化した資産除去コスト、当該コストに係る償却累計額の貸借対照表への計上、変更に係る累積的影響額の損益計算書での認識、当初から FIN 47 が適用されていたものとの仮定によるプロフォーマ情報の注記といった初度適用時の処理も示されていた (FIN 47, paras. 9-11)。

37) FIN 47 には、企業が資産除去債務の公正価値の認識に必要とされる場合に関連する 4 つの事例が示されている。事例 1 と事例 2 は資産除去債務の公正価値を企業が合理的に見積もるために十分な情報を債務発生時において有している場合の認識規定、事例 3 は資産除去債務の公正価値を企業が合理的に見積もるために十分な情報を債務発生時には有していない場合のこの FIN の適用、事例 4 は資産除去債務の公正価値を企業が合理的に見積もるために十分な情報を当初は有していなかったが、後に有することになった場合の認識規定を示している。

これらのうち、事例 1, 2, 3 は、公開草案における事例 2, 3, 1 に対して条件の追加などの修正を施したものであり、事例 4 は公開草案には提示されていなかった内容である (公開草案の事例 4 は FIN 47 には記述されなかった)。

産も永久には存続はせず、したがって資産除去活動は最終的には遂行される」(FIN 47, paras. B11 and B24), 第3の特徴である「過去事象の生起」に関して「長期資産の購入, 建設, 開発や通常の操業が債務発生事象」であり, 「資産の最終的な除去には依存しない」(FIN 47, para. B12) として, 条件付資産除去債務が負債の本質的特徴をすべて充足しているというのである。

このように条件付資産除去債務が負債の定義を充足するとした上で, FIN 47 は将来事象の生起確率にかかわらず負債の発生時に認識を行うべきことを明示した。そして, 「除去債務の条件付遂行を取り巻く不確実性は, 遂行が要求される確率の査定を通じて測定値に織り込まれる」(SFAS 143, para. A23) という考え方を踏襲した上で (FIN 47, para. 4), 条件付資産除去債務についても, 「資産除去債務に係る負債が発生した会計期間において, その公正価値を認識しなければならない」(SFAS 143, para. 3) という SFAS 143 の規定が適用されるとの解釈を明示した (FIN 47, para. 3)。

(2) 資産除去債務の公正価値測定

FIN 47 は, SFAS 143 では示されていなかった合理的な見積もりができるか否かの決定の規準として, 以下のいずれかの条件を満たす場合, 企業は期待現在価値計算を適用するのに十分な情報を有しているため, 資産除去債務を合理的に見積もることができるとの解釈を明示した (FIN 47, paras. 5 and B21-B22)。

- a. 債務の履行日と履行方法が, 法律, 規則, 契約などによって他者から指定されていること。この場合, 履行日と履行方法は既知であるため, 債務の強制の有無だけが不確実となる。したがって, 除去活動の遂行の準備状態にあるべき法的債務が存在しており, 履行の強制の有無に関する不確実性だけでは公正価値の合理的な見積もりの測定は妨げられないので, 資産除去債務の認識を先送りしてはならない。

- b. (1) 履行日または潜在的な履行期間, (2) 履行方法または潜在的な履行方法³⁸⁾, (3) 潜在的な履行日と潜在的な履行方法に関する確率を合理的に見積もるための情報³⁹⁾が利用可能であること。ただし, 企業が資産除去債務の公正価値を合理的に見積もるための情報を有しているか否かの決定は適切な事実と状況に依存する判断の問題である。

2. 要約と結論

本稿では, 筆者のこれまでの一連の研究に引き続き将来支出に関する検討の一環として, SFAS 143 における不確実性の取り扱い方の特徴を明らかにすることを目的として, FIN 47 の設定過程の検討を行ってきた。

第Ⅱ節では, SFAS 143 解釈プロジェクトと密接に関わる 2003 年 FSP 案を確認した。2003 年 FSP 案では, NESHAP の規制によって課される条件付債務について, RACM を含む建物の所有者にとって支出は回避不能であるという分析を基礎にして, この条件付債務は SFAS 143 の対象になるとした。他方, 2003 年 FSP 案に対するコメントレターの多くは 2003 年 FSP 案に反対意見を表明していた。これらの意見の根拠は, 建物の改修等という条件付債務における条件成就までは支出を回避する途があるため, 建物の改修等までは SFAS 143 の対象ではないというものであった。

第Ⅲ節では, 2003 年 FSP 案を発展的に継承

38) 潜在的な履行方法とは, 企業が現時点で利用可能な債務の履行方法を意味するため, 未開発の将来の方法に関する不確実性は資産除去債務の公正価値の見積もりを妨げないとされる (FIN 47, fn.7 and para. B22)。

39) 見積もりの基礎としての提供が期待される情報としては, 潜在的な履行日, 潜在的な履行方法, 関連する確率の他, 当該企業の過去の実務, 産業実務, 経営者の意図あるいは資産の推定経済耐用年数から得られる情報が該当する (FIN 47, para.5)。

したものと位置づけられる SFAS 143 解釈プロジェクトのうち、2004 年 4 月 7 日会議における審議および公開草案とそのコメントレターの内容を確認した。公開草案の内容は 2003 年 FSP 案に見られた考え方（見解 A）を基礎にするものであった。しかし、公開草案に対しては主に 2 種類の反対意見が寄せられた。1 つは 2003 年 FSP 案に対する反対意見と軌を一にする見解、すなわち条件付債務の当初事象と支出の結びつきを不確実とみる見解（反対意見①）であり、もう 1 つは最終的な支出そのものを不確実と見て、SFAS 143 自体に否定的な見解（反対意見②）であった。

第 IV 節では、2004 年 8 月 25 日会議と 2005 年 1 月 26 日会議における審議内容を確認した。これら 2 回の会議においても、FASB が 2003 年 FSP 案以来採ってきた条件付資産除去債務に関する不確実性は負債を認識すべきか否かの決定ではなく、測定の要素として織り込むべきという見解が再確認された。この再確認は債務の履行を永久に先送りすることができないことを根拠としており、支出を回避する途が条件成就まで存在するという反対意見①や資産除去活動の遂行まで存在するという反対意見②の解釈は否定された。さらに、2005 年 1 月 26 日会議における審議内容を敷衍して、FASB は測定値そのものの不確実性に焦点を合わせており、測定値の個々の算定要素に割り振られる確率の低さに焦点を合わせる反対意見②の解釈は採っていないことが明らかになった。

ここまでの検討結果によって、SFAS 143 における不確実性の取り扱い方の特徴を明らかにするという本稿の目的は達せられたものと考えられる。すなわち SFAS 143 における不確実性の取り扱い方の特徴は次のようにまとめられる。①最終的な支出の選択肢を 1 つの集合として仮構した上で、②当初事象とその集合との関係を寄与的因果関係で結びつけ、③その寄与的因果関係を確実と捉える。ただし、④それぞれ

の選択肢には、最終的な支出あるいは条件付債務の条件成就の時期や金額に関する不確実性が存在するため、⑤それらの不確実性は認識の要否の決定ではなく、測定に織り込むべき要素とする。⑥この際に、見積もりを形成するデータが存在しない場合には合理的な見積もりができないため負債認識の遅延をもたらすが、見積もりを形成するデータが存在する場合にはたとえ測定値の分散が大きいとしても合理的な見積もりが可能であると捉えるため負債認識の遅延はもたらされない。

本稿では SFAS 143 型の会計基準のうち、もっぱら SFAS 143 を対象に検討を行った。本稿で示した SFAS 143 における不確実性の取り扱い方の特徴が、他の SFAS 143 型の会計基準にも該当し、SFAS 143 型の会計基準一般における特徴であることを示す必要があるが、それは別稿での課題としたい。

付記：本稿は、JSPS 科研費 15 K 03759 の助成を受けたものである。

参考文献

FASB (1975) *SFAS 5*, "Accounting for Contingencies," FASB.

—— (1985) *SFAC 6*, "Elements of Financial Statements: a replacement of FASB Concepts Statement No. 3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No. 2)," FASB.

—— (1989) *EITF 89-13*, "Accounting for the Cost of Asbestos Removal," FASB.

—— (2001) *SFAS 143*, "Accounting for Asset Retirement Obligations," FASB.

—— (2002) *SFAS 146*, "Accounting for Costs Associated with Exit or Disposal Activities," FASB.

—— (2003) *Proposed FSP*, "Applicability of FASB Statement No. 143, *Accounting for Asset Retirement Obligations*, to Legislative Requirements on Property Owners to Remove and Dispose of Asbestos or Asbestos-Containing Materials," FASB.

—— (2004a) *Exposure Draft*, "Accounting for Conditional Asset Retirement Obligations: an Interpretation of FASB Statement No.143," FASB.

—— (2004b) *Minutes of the April 7, 2004 Board Meeting*, "Application of FASB Statement No. 143, *Accounting for Asset Retirement Obligations*, to legal obligations to perform asset retirement activities when the retirement of the asset is conditional on a future event, effective date, transition requirements, and comment period," FASB.

—— (2004c) *Minutes of the August 25, 2004 Board Meeting*, "FASB Proposed Interpretation, *Accounting for Conditional Asset Retirement Obligations*," FASB.

—— (2005a) *FIN 47*, "Accounting for Conditional Asset Retirement Obligations: an interpretation of FASB Statement No. 143," FASB.

—— (2005b) *Invitation to Comment*, "Selected Issues

Relating to Assets and Liabilities with Uncertainties," FASB.

—— (2005c) *Minutes of the January 26, 2005 Board Meeting*, "FASB Proposed Interpretation, *Accounting for Conditional Asset Retirement Obligations*," FASB.

久保淳司 (2009) 「リスク事象の財務諸表計上への課題」『経済学研究』(北海道大学) 第58巻第4号, 289-306頁。

—— (2010) 「不確実性事象の認識における蓋然性と債務性の機能」『会計』第178巻第1号, 19-31頁。

—— (2013) 「リストラクチャリング負債会計基準の前史から萌芽まで-SFAS 143公表前のSFAS 143型の会計基準-」『経済学研究』(北海道大学) 第63巻第1号, 65-85頁。

—— (2014) 「将来支出に係る会計処理の2類型」『会計理論学会年報』第28号, 15-25頁。

—— (2015a) 「リストラクチャリング負債会計基準の確立-SFAS 143型としてのSFAS 146-」『経済学研究』(北海道大学) 第65巻第1号, 33-65頁。

—— (2015b) 「FASB 公開草案『長期資産の減損または処分に関する会計および処分活動に関連する債務に関する会計』の内容および外部者の評価」同上誌 第65巻第1号, 184-199頁。

—— (2016a) 「FASB 概念フレームワークプロジェクトフェーズBにおける不確実性の取り扱いに関する審議内容の整理」同上誌 第66巻第1号, 33-57頁。

—— (2016b) 「将来支出に係る2つの会計処理方法-SFAS 5型とSFAS 143型の対象の明確化-」『会計プロGRESS』第17号, 70-83頁。

久保淳司・檜山純 (2012) 「将来支出に係る会計処理の枠組み」『会計理論学会年報』第26号, 95-104頁。