HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	資産除去債務基準における資産負債の両建処理
Author(s)	久保, 淳司
Citation	經濟學研究, 59(3), 199-213
Issue Date	2009-12-10
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/40128
Type	departmental bulletin paper
File Information	ES59-3_017.pdf

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

経済学研究 59−3
北海道大学 2009. 12

資産除去債務基準における資産負債の両建処理

久 保 淳 司

I はじめに

資産除去債務に関する会計基準（企業会計基準委員会[2008a]）および資産除去債務に関する会計基準の適用指針（企業会計基準委員会[2008b]）が平成20年3月31日付けで公表された[1)]。資産除去債務基準等の強制適用は平成22年4月1日以後開始する事業年度からであるが，早期適用も可能であり（資産除去債務基準，第17項），日鉄鉱業株式会社が2009年3月期決算から適用を開始している[2)3)]。

資産除去債務基準等は，企業会計基準委員会とIASB（International Accounting Standards Board，国際会計基準理事会）との短期プロジェクト項目の1つとして公表に至ったものであるが（資産除去債務基準，第22項），内容はFASB（Financial Accounting Standards Board，財務会計基準審議会）のSFAS143の影響を強く受けている[4)]。SFAS143に基づく会計処理方法はリスク事象の財務諸表への計上における新たな会計処理方法として位置づけられることから（久保[2009]），資産除去債務基準等もリスク事象に関する会計基準として位置づけることができる。

久保[2009]は，「リスク事象を財務諸表に計上するには当初認識・当初測定に関する理論の精緻化だけではなく，計上したリスク事象の事後における期間損益計算との関連についての理論を精緻化しなければならない」（久保[2009] p.305）との課題を示している。本稿は，久保[2009]の提示した課題に関連する以下の検討を行う。まず，資産除去債務基準等の会計処理方法を概観する。資産除去債務基準等が以前の会計処理から改善した点を確認すると共に，資産の取得原価と減価償却の概念を変容させて，他の会計基準との齟齬をきたすという資産除去債務基準等に対して指摘される問題点を明らかにする。そして，この問題点が資産除去債務基準等で使用されている概念の名称と内容の乖離によって生じていること，資産除去債務の会計処理が伝統的な引当金会計に貸借対照表の情報提

1）以下，資産除去債務に関する会計基準を「資産除去債務基準」，資産除去債務に関する会計基準の適用指針を「資産除去債務指針」，両者を併せて「資産除去債務基準等」という。

2）日鉄鉱業株式会社は第95期（平成20年4月1日－平成21年3月31日）に，連結貸借対照表で「資産除去債務」3,093百万円，連結損益計算書で「資産除去債務会計基準の適用に伴う影響額」2,437百万円を計上した。資産除去債務の内訳は，「鉱山保安法等に基づく鉱害防止義務等」，「借地契約に基づく原状回復義務」，「チリ国鉱業令に基づく鉱山閉山費用」の3項目である。

3）非上場企業ではあるが，静岡鉄道株式会社も第145期（平成20年4月1日－平成21年3月31日）に資産除去債務基準等を早期適用し，連結損益計算書で「資産除去費用」299,943千円を計上している。資産除去債務は連結貸借対照表には計上されていないが，個別貸借対照表には流動負債に69,603千円，固定負債に434,883千円，それぞれ計上されている。その内訳は，資産除去債務明細表を「当連結会計年度末における資産除去債務の金額が，負債及び純資産の合計額の100分の1以下であるため，作成を省略して」いるため不明であるが，個別引当金明細表中に，新静岡再開発事業引当金から資産除去債務に32,603千円の振り替えを行った旨の記載がある。

4）SFAS143については，久保[2009]を参照。

供を組み込んだ会計処理であるという解釈を提示する。これらにより，資産除去債務基準等で採用された＜資産負債の両建処理＞[5]がリスク事象の計上のために援用可能な会計処理方法であることを示す。

Ⅱ　資産除去債務基準等による会計処理の概要

1．当初認識・当初測定

資産除去債務[6]に対応する除去費用は，有形固定資産の取得，建設，開発または通常の使用によって資産除去債務が発生した時に負債として計上する（資産除去債務基準，第4項）。ただし，決算日現在入手可能なすべての証拠を勘案し，最善の見積りを行ってもなお，資産除去債務の履行時期を予測することや将来の最終的な除去費用を見積ることが困難であるために，合理的に金額を算定できない場合（資産除去債務基準，第35項および資産除去債務指針，第２項）のように，資産除去債務の発生時に当該債務の金額を合理的に見積ることができないときには，当該債務額を合理的に見積ることができるようになった時点で負債として計上する（資産除去債務基準，第5項）[7]。

また，資産除去債務に対応する除去費用は，資産除去債務を負債として計上した時に，負債と同額を関連する＜有形固定資産の帳簿価額＞に加える（資産除去債務基準，第7項）。

負債および＜有形固定資産の帳簿価額＞として計上する金額は，以下により，有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローを見積り，割引後の金額（割引価値）で算定する（資産除去債務基準，第6項）。

割引前の将来キャッシュ・フロー

割引前の将来キャッシュ・フローは，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りによる。具体的には，企業は，①対象になる有形固定資産の除去に必要な平均的な処理作業に対する価格の見積り（詳細は資産除去債務指針，第19項），②対象になる有形固定資産を取得した際に，取引価額から控除された当該資産に係る除去費用の算定の基礎になった数値（詳細は資産除去債務指針，第20項），③過去において類似の資産について発生した除去費用の実績（詳細は資産除去債務指針，第21項），④当該有形固定資産への投資の意思決定を行う際に見積られた除去費用，⑤有形固定資産の除去に係る用役（除去サービス）を行う業者など第三者からの情報，を基礎にして，インフレ率や見積値から乖離するリスクを勘案し，自己の支出見積りとしての有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローを見積る（資産除去債務指針，第３項）。

見積金額は，資産除去について想定されるいくつかのシナリオのうち，生起確率の最も高いシナリオに係る帰結としての単一の金額（最頻値）または生起し得る複数のシナリオに係る帰結としての将来キャッシュ・フローをそれぞれの生起確率で加重平均した金額（期待値）とする。将来キャッシュ・フローには，有形固定資産の除去に係る作業のために直接要する支出のほか，処分に至るまでの支出（保管や管理のための支出など）も含める（資産除去債務基準，第6項）。法人税等の影響額は含めない（資産除去債務指針，第4項）。

これらから，割引前の将来キャッシュ・フロー

5）＜　＞は名称と内容が不一致な概念を指している。詳細は，第Ⅳ節を参照。

6）資産除去債務は，「有形固定資産の取得，建設，開発又は通常の使用によって生じ，当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるもの」（資産除去債務基準，第３項）と定義されている。具体例や詳細については，魚住[2008]，藤井[2008]，弥永[2009]を参照。

7）この点，以下のような問題点が指摘されている（ダイヤモンド[2009]p.52）。「ただ，そもそも資産除去債務はそれほど恐れることはないという見方もある。除去する時期が未定であるか除去費用が合理的に見積もれない場合は，注記などの措置で逃げられるからだ。」

は以下のように表される（CF：除去に関する将来キャッシュ・フロー，L_m：資産除去債務に係る債務額の最頻値，L_i：シナリオiにおける資産除去債務に係る債務額，P_i：シナリオiの生起確率，$i = \{1, 2, 3, \cdots, n\}$）。

$$CF = L_m \quad \text{または} \quad CF = \sum_{i=1}^{n} (L_i \cdot P_i)$$

割引率

割引率は，将来キャッシュ・フローが発生すると予想される時点までの期間に対応する貨幣の時間価値を反映した無リスクの税引前の利率とする（資産除去債務基準，第６項および資産除去債務指針，第５項）。具体的には，割引率は将来キャッシュ・フローが発生するまでの期間に対応した利付国債の流通利廻りなどを参考に決定することになる。また，割引率も税引前の数値を用いる（資産除去債務指針，第23項）。

以上の割引前の将来キャッシュ・フローおよび割引率から，負債および＜有形固定資産の帳簿価額＞として計上する金額は$\frac{CF}{(1+RFR)^t}$になる（RFR：無リスク利子率，t：資産除去債務の発生から履行までの期間）。したがって，資産除去債務の発生時に以下の仕訳を行うことになる。

（＜有形固定資産＞［B/S］）$\frac{CF}{(1+RFR)^t}$

（資産除去債務［B/S］）$\frac{CF}{(1+RFR)^t}$

仕訳から明らかなように，借方と貸方の両方が貸借対照表項目であるため，総資産額と総負債額には影響するが，純資産額と期間損益への影響はない。「資産除去債務の現在価値を資産と負債に両建て計上するという会計処理の下では，貸借対照表における純資産額や損益計算書における利益計算には影響しない」（鈴木［2009］p.36）のである。このように，資産除去債務基準等では貸借対照表項目を両建処理することにより，期間損益計算に影響することなく貸借対照表の情報を増加させているのである[8]。

２．爾後の会計処理

（1）＜減価償却＞の適用

借方に計上された資産除去債務に対応する除去費用は，＜減価償却＞を通じて，当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり，各期に費用配分する（資産除去債務基準，第７項）。つまり，除去費用として＜有形固定資産の帳簿価額＞に加えられた金額は，＜減価償却＞を通じて，毎決算期に以下の処理により，費用計上されるのである（直線法の場合）。

（＜減価償却費＞［P/L］）$\frac{CF}{(1+RFR)^t \cdot t}$

（＜減価償却累計額＞［B/S］）$\frac{CF}{(1+RFR)^t \cdot t}$

（2）利息配分法の適用

時の経過による資産除去債務の調整額（以下，調整額）は発生時の費用として処理する[9]。調整額は期首の負債の帳簿価額に当初計上時の割

8）貸借対照表の情報が増加するのではなく，貸借対照表の機能を破壊するという考え方もあり得る。たとえば，May［1943］は以下のように述べている（May［1943］pp.213-214，訳書 p.209）。「多くの場合において，ある偶発債務が強制されるようになれば，同時に，一つの資産が創設されるであろう。したがって，偶発債務が記録されるとすれば，資産も記録することが必要になり，その結果，貸借対照表の貸方を潜在的な債務で，借方を潜在的な資産で膨張させてしまい，貸借対照表の意味を損なうに至るであろう。」（ただし，訳は本文にあわせて久保が修正した。）

9）割引前の将来キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が生じた場合の見積りの変更による調整額は，資産除去債務の帳簿価額および関連する有形固定資産の帳簿価額に加減して処理する（資産除去債務基準，第10項）。資産除去債務が法令の改正等により新たに発生した場合も，会計処理の対象となる新たな事実の発生であるが（資産除去債務基準，第52項），見積りの変更と同様に取り扱う（資産除去債務基準，第10項）。

引率を乗じて算定する（資産除去債務基準，第９項）。割引率は決算期ごとには変更せず，負債計上時の割引率を用いる。「公正価値会計のように債務の増加（による純資産の減少）をそのまま損失として認識するわけではない」（松本[2006]p.52）のである。また，調整額は，損益計算書では「資産除去債務に関連する有形固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて計上する」（資産除去債務基準，第14項）ことになる。

具体的には，毎決算（第 n 期）において，以下の仕訳を行い，調整額を損益計算書に計上すると共に，資産除去債務を $\frac{CF}{(1+RFR)^{t-n}}$ まで増価させることになる。

（調整額[P/L]）　$\frac{CF\cdot RFR}{(1+RFR)^{t-n+1}}$

（資産除去債務[B/S]）　$\frac{CF\cdot RFR}{(1+RFR)^{t-n+1}}$

資産除去債務の当初測定を期待値による場合，時の経過による資産除去債務の調整（以下，「利息配分法」）によって，資産除去債務の解消時までに資産除去債務に係る負債は規則的に $\sum_{i=1}^{n}(L_i\cdot P_i)$ まで増価する。一方，資産除去債務の当初測定を最頻値による場合，利息配分法によって，資産除去債務の解消時までに資産除去債務に係る負債は規則的に L_m まで増価する。利息配分法による当初測定額から CF までの増価は規則的なものであることから，「除却債務に対して発生する利子費用は債務の認識時点（計算開始時点）で確定し」ており，「支出額を規則的に費用配分することで費用の安定化を可能にするものになっている」（松本[2006]p.54）のである。

以上のように，爾後の会計期間には決算時に＜減価償却費＞と調整額の合計額を費用として計上することになる。同時に，調整額相当額の資産除去債務の増価，＜減価償却費＞相当額分の＜有形固定資産＞の減価を計上する。爾後の会計処理は伝統的な期間配分思考を基礎にしているのである。

３．解消時の会計処理

資産除去債務の履行時に認識される資産除去債務残高と資産除去債務の決済のために実際に支払われる額との差額は，損益計算書上，当該資産除去債務に対応する除去費用に係る費用配分額と同じ区分に含めて計上する（資産除去債務基準，第15項）。つまり，履行差額について，以下の仕訳を行い，損益計算書の＜減価償却費＞および調整額と同じ区分に計上するのである（CO ：現金流出額）。

（資産除去債務[B/S]）　CF

（現金等[B/S]）　CO

（履行差額[P/L]）　$|CF-CO|$

資産除去債務の当初測定を期待値による場合，「将来キャッシュフローの不確実性を反映できるという長所がある反面，生起しうるシナリオが少ない場合には，現実には起こりえない金額が見積値として採用されるという問題がある」（鈴木[2009]p.33）と指摘されるように，履行差額の発生が想定されている。一方，資産除去債務の当初測定を最頻値による場合，解消時点における実際の支払額との差異は想定されず，理想的には差異が生じない[10]。

以上，資産除去債務基準等による会計処理方法を概観した。特徴として，①資産除去債務の発生時に将来の除去費用について＜資産負債の両建処理＞を行い，②負債と資産を貸借対照表に表示するが，③期間損益計算に対する当初計上時の影響はなく，しかも，④爾後の会計処理では期間配分の思考を基礎にしていることを指摘できる。これらの特徴は，資産除去債務基準

10）期待値測定には現時点決済概念，最頻値測定には究極決済概念がそれぞれ背後にある。詳細は，企業会計基準委員会[2009]，第54項-第67項を参照。

等では，当初計上時には貸借対照表に債務情報を表示することを，爾後の会計処理では配分思考に基づく期間損益計算の適正化を，それぞれ重視しているものとして理解できる。

資産除去債務基準等における当初計上時の貸借対照表の重視と爾後処理における損益計算書の重視という非連繋システムの導入(松本[2006])は，両財務表の機能がそれぞれ円滑に果たされれば利用者にとって高い有用性を有すると想定される。一方，非連繋システムを「公正価値会計への中途半端な転換」（高寺[2003]）として捉えた場合には，財務諸表情報を劣化させるものとして評価される。以下，資産除去債務基準等による会計処理が以前の会計処理から改善した点および資産除去債務基準等に対して指摘される問題点の確認を通じて，資産除去債務基準等における非連繋システムを評価しよう。

Ⅲ　資産除去債務基準等の問題点

(1) 従来の会計処理の問題点

購入した固定資産の取得原価は，「購入代金に買入手数料，運送費，荷役費，据付費，試運転費等の付随費用を加え」た金額とされている（「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」第三 有形固定資産の減価償却について，第一，四，1）[11]。付随費用は，「引取るために要する支出と当該資産を企業に搬入または製造した後に通常の営業の用に供しうる状態に置くまでに要する支出」であり，「資産の購入活動にともなって生じる」（森田他[1996] p.925）ものである。一方，「解体，撤去，処分等のために費用を要するときには，これを売却価格又は利用価格から控除した額をもって残存価額とする」（「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」第三 有形固定資産の減価償却について，第一，四）とされていた。以上から，資産除去債務基準等公表以前，すなわち，企業会計原則では資産除去のための支出は固定資産の取得原価に算入するのではなく，残存価額の要素としていたことが理解できる。つまり，除去費用は残存価額の負の要素として取得原価から残存価額を控除した金額である要償却額を増加させる要素とされていたのである。

企業会計原則に従った場合の会計処理を以下の数値例で確認しよう。

> 当社は，20X1 年初に有形固定資産を 100UN で取得し，直ちに稼働した。当該有形固定資産は 5 年間稼働し，20X5 年末に除去する。除去時点で当該有形固定資産の売却価格は 0UN であるが，除去にあたって 50UN の費用が必要と見積られている（20X1 年初の現在価値は 40UN）。有形固定資産の減価償却には定額法を適用する。利子率は 5％であり，今後 5 年間は安定すると考えられる。調整額の計算にあたっては単位未満を四捨五入するものとする。

11）購入以外の場合の取得原価は以下のようである（「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」第三 有形固定資産の減価償却について，第一，四，1）。

自家建設：固定資産を自家建設した場合には，適正な原価計算基準に従って製造原価を計算し，これに基づいて取得原価を計算する。建設に要する借入資本の利子で稼働前の期間に属するものは，これを取得原価に算入することができる。

現物出資：株式を発行しその対価として固定資産を受け入れた場合には，出資者に対して交付された株式の発行価額（商法第 168 条および第 280 条の 2 にいわゆる現物出資の目的たる財産の価格に当たる額）をもって取得原価とする。

交換：自己所有の固定資産と交換に固定資産を取得した場合には，交換に供された自己資産の適正な簿価をもって取得原価とする。自己所有の株式ないし社債等と固定資産を交換した場合には，当該有価証券の時価又は適正な簿価をもって取得原価とする。

贈与：固定資産を贈与された場合には，時価等を基準として公正に評価した額をもって取得原価とする。

企業会計原則に従う場合，除去に係る将来の支出は残存価額の要素として減価償却費を算定する。したがって，各期の減価償却費は，取得原価（100UN）から残存価額（0＋△50UN＝△50UN）を控除した要償却額（150UN）を5年で除した30UNになる。取得時（20X1年初），各年の決算（20X1年末から20X5年末①），除去時（20X5年末②）の仕訳および20X1年初，20X5年末①時点の貸借対照表の関係箇所を示すと以下のようになる。

20X1年初
（有形固定資産）　100　（現金等）　100
20X1年末
（減価償却費）　30　（減価償却累計額）30
20X2年末
（減価償却費）　30　（減価償却累計額）30
20X3年末
（減価償却費）　30　（減価償却累計額）30
20X4年末
（減価償却費）　30　（減価償却累計額）30
20X5年末①
（減価償却費）　30　（減価償却累計額）30
20X5年末②
（減価償却累計額）150　（有形固定資産）　100
　　（現金等）　50

貸借対照表
20X1年初

有形固定資産	100		

貸借対照表
20X5年末①

有形固定資産	100	減価償却累計額	150

企業会計原則に従った会計処理に対しては，当初計上時に生じる問題点と耐用年数後期に生じる問題点の2つの問題点が指摘される（大日方[2007]pp.101-102）。

前者の当初計上時に生じる問題とは，取得時点に除去債務の情報が貸借対照表に表示されないことである。将来の除去に関する支出の情報が貸借対照表に表示されないため，取得時点では有形固定資産に係る正味の投資額が明瞭に表示されないという問題の指摘である。この問題は，資産除去債務を貸借対照表に表示することで解消している。

後者の耐用年数後期に生じる問題とは，耐用年数後期に減価償却累計額が取得原価を超過してしまうことである。20X5年末①の貸借対照表のように，実質的に有形固定資産が貸記されてしまうという問題の指摘である。理論的には，解体，撤去，処分等の費用が巨額である場合，「固定資産の種類や状態によっては，残存価額がゼロまたはマイナスになることもある」（飯野[1993]p.7-8）[12]。しかし，わが国の実務では，「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」（昭和40年3月31日大蔵省令第15号）に依拠して残存価額を決定することが一般的なため，「残存価額がマイナス（負の値）になるような処理は想定されず，実際に適用されてきてはいなかったと考えられる」（資産除去債務基準，第31項）のである。このような実務慣行も考慮して，資産除去債務基準等では，除去費用が「有形固定資産の稼動に不可欠なものであるため」（資産除去債務基準，第42項），「有形固定資産の除去時に不可避的に生じる支出額を付随費用と同様に取得原価に加え」（資産除去債務基準，第41項）ることにしたのである。この会計処理に従えば，企業会計原則に従った場合と要償却額が同額になりながら，耐用年数後期に実質的に有形固定資産が貸記される問題が解消するのである。

このように，資産除去債務基準等における＜資産負債の両建処理＞によって，企業会計原則の考え方に従った場合に指摘される2つの問

12）Gilman[1939]pp.505-506，訳書pp.610-612も参照。

題点が解消されるのである。

この点を，先の数値例で確認してみよう。資産除去債務基準等では，除去に係る将来の支出は現在価値に割り引いた上で取得時に負債として計上するとともに，同額を＜有形固定資産の帳簿価額＞に加える。したがって，取得時に資産除去債務として 40UN を貸方に表示すると共に，＜有形固定資産の帳簿価額＞に 40UN を加える。各期の＜減価償却費＞は 140UN を＜要償却額＞として，５年で除した 28UN になる。また，資産除去債務について毎期末に調整額を計上する。たとえば，20X1 年末には 40UN の５％である ２UN を計上し，20X2 年末には期首資産除去債務 42UN（40UN＋２UN）の５％である ２UN を計上することになる。取得時（20X1 年初），各年の決算（20X1 年末から 20X5 年末①），除去時（20X5 年末②）の仕訳および 20X1 年初，20X5 年末①時点の貸借対照表の関係箇所を示すと以下のようになる。

20X1 年初

（有形固定資産）	140	（現金等）	100
		（資産除去債務）	40

20X1 年末

（＜減価償却費＞）	28	（＜減価償却累計額＞）	28
（調整額）	2	（資産除去債務）	2

20X2 年末

（＜減価償却費＞）	28	（＜減価償却累計額＞）	28
（調整額）	2	（資産除去債務）	2

20X3 年末

（＜減価償却費＞）	28	（＜減価償却累計額＞）	28
（調整額）	2	（資産除去債務）	2

20X4 年末

（＜減価償却費＞）	28	（＜減価償却累計額＞）	28
（調整額）	2	（資産除去債務）	2

20X5 年末①

（＜減価償却費＞）	28	（＜減価償却累計額＞）	28
（調整額）	2	（資産除去債務）	2

20X5 年末②

（＜減価償却累計額＞）	140	（有形固定資産）	140
（資産除去債務）	50	（現金等）	50

貸借対照表

20X1 年初

有形固定資産	140	資産除去債務	40

貸借対照表

20X5 年末①

有形固定資産	140	減価償却累計額	140
		資産除去債務	50

資産除去債務基準等に従うことで，企業会計原則に従った場合に指摘される２つの問題点が解消されていることを看取できる。20X1 年初の貸借対照表において資産除去債務 40UN が貸方に表示されていることで取得時点で将来の支出に関する情報が提供されると共に，20X5 年末①の貸借対照表において実質的に有形固定資産が貸記される不自然な事態は回避されているからである。

（2）資産除去債務基準等による会計処理の問題点

企業会計原則に従う場合に指摘される問題点は資産除去債務基準等によって解消するが，資産除去債務基準等に従うことによって別の問題が新たに指摘される。それは，「当該資産の取得の結果として付随的に生じる資産除去費用も，取得原価の算定要因となった」（菊谷[2007]p. 36）ことから生じる問題である。すなわち「除去費用を取得に関連する付随費用とみなすのは，従来の解釈を超えるものといわざるを得ない」（田中[2008]p.33）ことであり[13]，「当該資産の

13）ただし，田中[2008]は公開草案（企業会計基準委員会[2007b]，[2007c]）に対する指摘である。

ために支出した現金価格相当額とは異なる取得原価概念が登場したと言える」（菊谷[2007]p.36）と指摘されるのである。

資産除去債務基準等に従う会計処理で生じる取得原価概念の変容は，いわゆる収益費用観といわゆる資産負債観の両方から確認できる。

いわゆる収益費用観における有形固定資産の取得原価概念の変容は以下のように説明される。

長束[2007]は[14]，「有形固定資産の帳簿価額に資産撤去義務の公正価値を加算した後の金額が真の公正価値を表すとすれば，SFAS 第 143 号の会計処理は，取得時における公正価値が取得原価であるという取得原価主義会計の枠組みにそった処理であることになり，いわゆる原価即事実説よりも原価即価値説をより追求した会計処理であることになろう」（長束[2007]pp. 163-164）と指摘している[15]。また，菊谷[2007]は[16]，「『資産負債の両建処理』は，有形固定資産の取得に付随して生じる除去費用の未払いの債務を負債として計上し，同時に，対応する除去費用を当該資産の取得原価に算入することにより，当該資産への投資について回収すべき額を引き上げることを意味する」（菊谷[2007]p. 36）と指摘している。これらのように，いわゆる収益費用観における取得原価の概念が原価即事実説による回収可能額から原価即価値説による回収必要額を重視したものへの変容として指摘されている（西谷[2001]p.103 も参照）。

一方，いわゆる資産負債観における有形固定資産の取得原価概念の変容は以下のように説明される。

IASB では，1998 年 IAS16 から 2003 年 IAS16 への改訂において，「当該資産項目の解体および除去の費用，敷地の原状回復の費用，取得時または特定の期間に棚卸資産を生産する以外の目的で当該有形資産項目を使用した結果生ずる債務の当初見積り額」を有形固定資産の取得原価の構成要素に加えた（IAS16，par. 16，pars.BC13-BC15 も参照）。この点について，菊谷[2007]は，「将来の解体・撤去時における支出（現金価格相当額）を取得時点（当初認識時点）の取得原価に含めることは，IAS16（2003 年改訂）が定義する『当該資産取得のために支出した現金価格相当額』とは異なる取得原価概念であり，内部矛盾している」し，「当該資産廃棄時点の支出が，将来の経済的便益を稼得する能力に寄与できたとは言い難い」ので，「資産概念そのものが理論的に変容したと言わざるを得ない」（菊谷[2007]p.35）と指摘している。つまり，いわゆる資産負債観に立った場合，除去費用を取得原価に加えることは経済的便益を表す将来キャッシュ・フローとしての取得原価概念とは整合しないと考えられるのである。

以上のように，有形固定資産の取得原価に加算される除去費用は，いわゆる収益費用観における取得原価とされてきた「原価即事実説による回収可能額」としての性質も有していなし，いわゆる資産負債観における取得原価とされてきた「経済的便益を表す将来キャッシュ・フロー」としての性質も有していないのである。したがって，資産除去債務基準等に従った場合，取得原価概念の変容を招き，他の会計基準との齟齬をきたすという問題が指摘されるのである。

さらに，有形固定資産の取得原価概念の変容は，以下のような減価償却の概念の変容にも結びつく。

減価償却とは，「企業会計原則」における「有形固定資産は，その取得原価を当該固定資産の耐用期間にわたり，一定の減価償却方法によって各事業年度に配分」しなければならない（貸借対照表原則五の２項）という考え方に基づき，「費用配分の原則に基づいて有形固定資産の取得原価をその耐用期間における各事業年度に配分することである」とされる（「企業会

14）ただし，長束[2007]は SFAS143 に対する指摘である。
15）政岡[2008]p.144 も参照。
16）ただし，菊谷[2007]は論点整理（企業会計基準委員会[2007a]）に対する指摘である。

計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」第三 有形固定資産の減価償却について，第一，一)。そして，「固定資産の取得原価から耐用年数到来時におけるその残存価額を控除した額が，各期間にわたって配分されるべき減価償却総額である」(「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」第三 有形固定資産の減価償却について，第一，四）とされている。したがって，資産除去債務基準等により，除去費用を取得原価に加えた場合，「資産の取得に要したコストを配分するという従来の減価償却の方法とは異なり，取得原価だけでなく資産の除去に要するであろうコストも資産の利用期間にわたって配分することを意味する」（田中[2008]p.35）のであり，未支出部分に対して＜減価償却＞を行うことになり，従来の減価償却の概念の変容に結びつくのである。

以上のように，資産除去債務基準等に従うことで，企業会計原則による会計処理に対する問題点が解消される一方で，資産の取得原価や減価償却概念の変容を招き，他の会計基準と齟齬をきたすと考えられるのである。

しかし，資産除去債務基準等は必ずしもこれらの概念の変容を意図したのではなく，これらの概念の変容は企業会計原則に従う場合の問題点を解消する副作用として生じている。したがって，企業会計原則の考え方による問題点を解消した上で，重要な概念の変容をもたらさないように資産除去債務基準等の会計処理を解釈することができれば，その解釈がより資産除去債務基準等の意図に合致することになると考えられる。次節では，資産除去債務基準等の会計処理について，伝統的な会計の考え方に即した解釈を試みる。

Ⅳ　＜資産負債の両建処理＞の意味

(1) 減価償却引当金

減価償却累計額は，昭和57年の「企業会計原則」の修正で生じた勘定科目である。修正前の昭和49年「企業会計原則」では，減価償却費の相手勘定は評価性引当金として表示されるべき減価償却引当金であった。これが，昭和57年修正において，「減価償却費の累計額を『減価償却引当金』としていたが，当該累計額の性格・概念は，修正後の企業会計原則注解18に定める引当金に該当しないと考えられるので，減価償却引当金を『減価償却累計額』に修正した」(「負債性引当金等に係る企業会計原則注解の修正に関する解釈指針」，一，①）と説明される[17]。つまり，「引当金は専ら将来発生する費用又は損失を当期に計上する場合の貸方項目として用いることにし，既発生の費用を当期の費用に計上する場合には，その測定に予定・見積の要素がいかに多く入りこんでも，貸方項目を引当金とはしないことにしたのである」（番場[1983]p.3）との考えに基づき[18]，減価償却引当金は引当金の範疇から外され，減価償却累計額とされたのである。減価償却累計額は既支出の費用に対する勘定科目であるため，未支出の費用に関連する引当金には該当しないとされたのである。

除去費用は将来の支出であるから[19]，昭和57

17)「企業会計原則注解18に定める引当金」は，「将来の特定の費用又は損失であって，その発生が当期以前の事象に起因し，発生の可能性が高く，かつ，その金額を合理的に見積ることができる場合には，当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ，当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする」である。

18) ただし，阪本[1984]も参照。

19) 佐藤[2007](ただし，論点整理に対する指摘である)は，有形固定資産の取得と資産除去債務の負担という2つの事象について，「一体のものとして捉えるか，それとも別個独立の事象と捉えるか」という観点を導入する。従前の会計処理では資産の取得と資産の処分とは別個独立の事象，すなわち，二取引と考えるのに対して，資産除去債務基準では一体のものとして捉えるという。このように，資産の取得と将来の支出とを一つの取引とみなす（一取引基準に拠る）ことで，除去費用を有形固定資産の帳簿価額に算入することの説明可能性を提示している（佐藤[2007]p.

年修正後の「企業会計原則」に従えば，＜減価償却＞の相手勘定は未支出の費用に関連する貸方科目である引当金に該当し，減価償却累計額には該当しない。つまり，未支出である除去費用を基礎にした帳簿価額に対する＜減価償却＞手続によって計上される貸方項目は減価償却引当金として解釈される内容の勘定になる[20]。

そして，貸方科目の性質が減価償却累計額ではないことと同じく，＜減価償却＞によって借方に計上される勘定も＜減価償却費＞と称されているが実質は異なるものとして解釈される。

引当金は，動態的思考において「今期の費用・将来の支出」として貸借対照表の貸方に計上される[21][22]。そして，引当金に対する相手勘定は損益計算書における費用勘定である[23]。したがって，＜減価償却費＞と称せられている部分の性質は，減価償却引当金を繰り入れる減価償却引当金繰入額としての性質を有する費用勘定である。つまり，＜減価償却費＞の実質は，既支出額の繰延費用である減価償却費ではなく，未支出額の見越費用である引当金繰入額である。畢竟，資産除去債務基準等における＜減価償却＞の手続きの実質は引当金の繰入処理，＜減価償却費＞は減価償却引当金繰入額，＜減価償却累計額＞は減価償却引当金として，それぞれ解釈できるのである。

（2）調整額

＜減価償却＞が引当金の繰入処理であるとの解釈を行った。次に，利息配分法によって計上される調整額の性質を検討してみよう。

資産除去債務基準等では，調整額を発生時の費用として処理する。調整額は，期首の負債の帳簿価額に当初負債計上時の割引率を乗じて算定し，「この調整額は，退職給付会計における利息費用と同様の性格を有するものといえる」（資産除去債務基準，第 48 項）とされている。したがって，本来は，調整額，すなわち，「この『負の』取得原価にかかる費用は，純然たる財務費用であるから，利息費用として処理される」（今福[2000]p.153）べきである。

しかし，第Ⅱ節で確認したように，調整額は確定した支出額の規則的な期間配分手続により算定されるものであり，公正価値会計の本質である毎期の再評価差額とは性質を異にするものである。資産除去債務基準等でも，「損益計算書上，当該資産除去債務に関連する有形固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて計上する」（資産除去債務基準，第 14 項）としており，調整額を財務費用とは捉えていないのである[24][25]。

---

31)。このような見解においては支出が過去であるか将来であるかという時点の相違は問題にならないと考えられる。

20）ここでの減価償却引当金は昭和 57 年以前の減価償却引当金とは異なるものであり，除去引当金といった名称がより内容に適合的なものである。

21）たとえば，Schmalenbach[1956]S.58 訳書p.54.

22）ただし，IASBが中心になって資産負債アプローチによる非金融負債としての引当金論が展開されている。詳細は，企業会計基準委員会[2009]を参照。

23）たとえば，Schmalenbach[1956]S.80-81 訳書pp.79-81.

24）資産除去債務基準では，「実際の資金調達活動による費用ではないこと，また，同種の計算により費用を認識している退職給付会計における利息費用が退職給付費用の一部を構成するものとして整理されていること」（資産除去債務基準，第 55 項）を理由にしている。

25）資産除去債務基準等の原型でもあるSFAS143の公表までの経緯からも確認できる。アメリカでは改訂公開草案（FASB[2000]）段階までは，「調整額は利息費用（interest expense）として記述されることが最も適当である」（FASB[2000]par.101）との理由により，「調整額は，負債の帳簿価額の増加および財務諸表において利息費用として分類される期間費用として認識しなければならない」（FASB[2000]par.22）と提案されていた。このような提案に対して，調整額を利息費用とすることへの多くの反対が寄せられた。財務諸表利用者は伝統的に利息費用を借り入れに係るコストと捉えており，直接の借り入れではない調整額を利息費用に混入することは誤導，あるいは，財務諸表分析上の指標を破壊すると懸念されたからである（FASB[2002]）。これらを受けて，SFAS143 では，「調整額は，負債の帳簿価額の増分として認識されなければならず，

より具体的には，調整額は，利息費用ではなく，＜減価償却費＞と同じ区分の科目とされており，＜減価償却費＞と同等な性質として扱われている[26)]。

調整額が，財務費用ではなく，＜減価償却費＞と同等の性質を有するのであれば，前項で示した解釈に基づいて，調整額を減価償却引当金繰入額と同等の性質を有すると解釈できる。畢竟，利息配分法による調整額の計上も，その名称にかかわらず，実質は引当金の繰入処理，調整額は減価償却引当金繰入額として，それぞれ解釈できるのである。

（3）＜資産負債の両建処理＞

資産除去基準における＜減価償却＞と利息配分法の実質が引当金の繰入処理であるとの解釈を示した。この解釈に基づいて，貸借対照表の借方に表示される除去費用の性質を解釈してみよう。

第Ⅲ節で確認したとおり，資産除去債務基準等と企業会計原則による会計処理が異なるのは，除去債務が貸借対照表に表示されないことと，実質的に有形固定資産が貸記されるという企業会計原則に従った場合の２つの問題点に由来する。資産除去債務基準等は貸借対照表の観点から，会計処理方法を改訂しているのである。企業会計原則における期間損益計算の重視姿勢を否定するための改訂ではないのである。つまり，除去費用が貸借対照表の借方に表示されるようになったのは貸借対照表の情報の観点からであって，財務諸表の構成要素たる資産性に依拠して貸借対照表能力が認められたのではないのである。したがって，除去費用として借方に表示されている金額を財務諸表の構成要素ではないものとして解釈することも可能である。すなわち，最終的に引当金として計上される金額を示す情報として，言い換えれば，評価勘定として貸借対照表に表示されていると解釈できるのである。

資産除去債務基準が指摘するように，＜資産負債の両建処理＞は引当金会計と同じ範疇の会計処理ではある[27)]。ただし，資産除去債務基準の指摘する＜資産負債の両建処理＞が引当金会計を包摂するという関係ではない。＜資産負債の両建処理＞は，期間損益計算を重視する従来からの引当金会計に貸借対照表の情報提供を付加する関係なのである[28)]。このような解釈の下においては，資産除去債務基準等における非連繋システムは，期間損益計算と貸借対照表の情報との両立を可能にする会計処理方法として評価することができる。

ここに示した解釈に従った場合の会計処理を

費用は積上費用（accretion expense）として損益計算書の営業項目に分類されなければならない」（SFAS143, par.13）として，「損益計算書における営業損益区分の独立項目として分類することのみ」要求したのである（SFAS143, par.B57）。つまり，調整額は「利息費用ではない」という点について明示的に合意されているのである。

26）たとえば，黒川[2009]は以下のように述べている（黒川[2009]p.27）。「資産除去債務の利子費用を減価償却費と同一区分とする処理は，利子費用といっても仮想上の計算であることを強調する（「時の経過による資産除去債務の調整額」という呼び名もこれを示している）。」

27）資産除去債務基準では，以下のように＜資産負債の両建処理＞と引当金処理との関係を説明している（資産除去債務基準，第34項）。「資産負債の両建処理は，有形固定資産の取得等に付随して不可避的に生じる除去サービスの債務を負債として計上するとともに，対応する除去費用をその取得原価に含めることで，当該有形固定資産への投資について回収すべき額を引き上げることを意味する。この結果，有形固定資産に対応する除去費用が，減価償却を通じて，当該有形固定資産の使用に応じて各期に費用配分されるため，資産負債の両建処理は引当金処理を包摂するものといえる。」

28）たとえば，黒川[2009]は以下のように述べている（黒川[2009]p.28）。「[資産負債の両建処理と引当金会計との]２つの会計処理による差異は，期間損益計算への影響という点では大きくない。有形固定資産の当初測定時に，除去債務の全額（割引現在価値であるが）を貸借対照表に計上するか否かという点で，貸借対照表に大きな影響がある。」（[　]内は久保）

先の数値例に適用してみよう。

有形固定資産の取得原価は取得に要した100UN である。また，減価償却は，この100UN を要償却額として耐用年数で除す。したがって，毎年の減価償却費は100UN を５年で除した20UN である[29]。そして，将来の支出に関わる金額は引当金として処理する。５年後に50UN の支出を要するので，各年において10UN（50UN÷５年）を引当金繰入額として計上する。50UN のうち，取得時点の割引現在価値相当額（40UN）は取得時点で計上すると共に，評価勘定を設定しておく。引当金繰入額の相手勘定は，評価勘定の取り崩し（40UN÷５年＝８UN）と，利息相当額と同額になるように計算した金額（２UN）とする。取得時（20X1 年初），各年の決算（20X1 年末から20X5 年末①），除去時（20X5 年末②）の仕訳および 20X1 年初，20X5 年末①時点の貸借対照表の関係箇所を示すと以下のようになる。

20X1 年初

（有形固定資産）	100	（現金等）	100
（評価勘定）	40	（引当金）	40

20X1 年末

（減価償却費）	20	（減価償却累計額）	20
（引当金繰入額）	10	（評価勘定）	8
		（引当金）	2

20X2 年末

（減価償却費）	20	（減価償却累計額）	20
（引当金繰入額）	10	（評価勘定）	8
		（引当金）	2

20X3 年末

（減価償却費）	20	（減価償却累計額）	20
（引当金繰入額）	10	（評価勘定）	8
		（引当金）	2

20X4 年末

（減価償却費）	20	（減価償却累計額）	20
（引当金繰入額）	10	（評価勘定）	8
		（引当金）	2

20X5 年末①

（減価償却費）	20	（減価償却累計額）	20
（引当金繰入額）	10	（評価勘定）	8
		（引当金）	2

20X5 年末②

（減価償却累計額）	100	（有形固定資産）	100
（引当金）	50	（現金等）	50

貸借対照表
20X1 年初

有形固定資産	100	減価償却引当金	40
		（△評価勘定）	40

貸借対照表
20X5 年末①

有形固定資産	100	減価償却累計額	100
		減価償却引当金	50

この解釈においても，企業会計原則に従った会計処理の２つの問題点は解消されていることを看取できる。20X1 年初の貸借対照表において減価償却引当金 40UN が評価勘定△40UN と共に貸方表示されることで取得時点で将来の支出に関する情報が提供されると共に，20X5 年末①の貸借対照表において実質的に有形固定資産が貸記されるような不自然な事態は回避されているからである。そして，除去費用を有形固定資産の取得原価に加えないため，有形固定資産の意味も従来の考え方あるいは他の会計基準と齟齬をきたすとの誤解も避けられる。減価償却費と減価償却累計額の実質も従来から変化せず，有形固定資産全般における概念の整合性が保持されていることも看取できる。

29）＜減価償却費＞，すなわち，減価償却引当金の繰り入れには償却基金法を適用することが適当である。

Ⅴ　結び

本稿では，久保[2009]が提示した「リスク事象を財務諸表に計上するには当初認識・当初測定に関する理論の精緻化だけではなく，計上したリスク事象の事後における期間損益計算との関連についての理論を精緻化しなければならない」との結論に関連して，資産除去債務基準等を検討してきた。

第Ⅱ節では資産除去債務基準等の内容を概観した。この結果，①資産除去債務の発生時に将来の除去費用について＜資産負債の両建処理＞を行い，②負債と資産を貸借対照表に表示するが，③期間損益計算に対する当初計上時の影響はなく，しかも，④爾後の会計処理では期間配分の思考を基礎にしていることを特徴として指摘した。これらの特徴から，資産除去債務基準等が損益計算書における期間損益計算と貸借対照表における情報提供との両立を図っているものとして理解された。

第Ⅲ節では，資産除去債務基準等に従った場合に指摘される問題点を確認した。資産除去債務基準等によれば，企業会計原則による会計処理に対する２つの問題点，すなわち，取得時点において除去に係る債務の情報が貸借対照表に表示されないことおよび耐用年数後期において実質的に有形固定資産が貸記されるという問題点は解消される。しかし，資産除去債務基準等では，将来支出である除去費用を取得原価に加えることで，「原価即事実説による回収可能額」あるいは「経済的便益を表す将来キャッシュ・フロー」としての有形固定資産の取得原価概念の変容，さらには，既支出額の期間配分手続としての減価償却の概念の変容を招き，他の会計基準と齟齬をきたすという問題が指摘されることが明らかになった。

これらの問題を受けて，第Ⅳ節では＜資産負債の両建処理＞の内容についての新たな解釈を提示した。すなわち，爾後の会計処理における＜減価償却＞や利息配分法は，その名称にかかわらず，実質としては引当金の繰入処理として解釈されること，当初計上時において有形固定資産の取得原価に算入されている除去費用は資産ではなく，企業が負っている債務額を情報として提供するための評価勘定として貸借対照表に表示されているとの解釈を提示した。つまり，＜資産負債の両建処理＞は従来からの引当金会計に貸借対照表の情報提供を組み合わせた混合的な会計処理方法として解釈できることを示した。この解釈によれば，資産除去債務基準等における＜資産負債の両建処理＞は，期間損益計算と貸借対照表における情報との両立を可能にする会計処理方法として評価されるのである。

以上の検討結果から，本稿の結論を提示しよう。資産除去債務基準等の会計処理方法は，伝統的な引当金会計に貸借対照表の情報提供を組み込んだものである。＜資産負債の両建処理＞は，引当金に関する理論などの伝統的に精緻化されてきた会計理論を利用した上で，貸借対照表の情報提供を可能にする方法として捉えることが可能である。このような特長は，貸借対照表に評価勘定を計上することによって達成されている。敷衍すれば，現時点でオンバランスされていない事象のオンバランス化の議論においても，必ずしも相手勘定の貸借対照表能力の有無を問わずに貸借対照表に表示することが可能になる。久保[2009]の示したリスク事象を財務諸表に計上するための課題は，本稿における＜資産負債の両建処理＞の解釈を展開することによって解決されるものと考えられる。すなわち，リスク事象の財務諸表への計上では，リスク事象に係る爾後の期間損益計算を重視しながら，リスク事象の相手勘定を評価勘定として貸借対照表に表示するという会計処理方法を採用することになる。この会計処理方法によって，本稿で示した＜資産負債の両建処理＞の特長である貸借対照表の情報提供と期間損益計算とを両立させたリスク事象の財務諸表への計上が可能になると考えられる。ただし，貸借対照表に計上すべきリスク事象の内容，評価勘定として

表示する項目と資産・負債として計上する項目との峻別，表示・計上すべき測定値などの問題は別途解決しなければならない課題として残されている。

付記

本稿は，平成21年度科学研究費補助金（若手B：21730356）による研究成果の一部である。

参考文献

・番場嘉一郎[1983]「企業会計における最近の論点」『税経通信』38(14)：2-7.
・ダイヤモンド[2009]「特集 IFRS 襲来！」『ダイヤモンド』97(29)：30-75.
・FASB[2000] *Exposure Draft(Revised), Proposed Statement of Financial Accounting Standards*, "Accounting for Obligations Associated with the Retirement of Long-Lived Assets: revision of Exposure Draft issued February 7, 1996," FASB.
・FASB[2002] *Public Record, PB243,* "Statement of Financial Accounting Standards No. 143, Accounting for Asset Retirement Obligations," FASB.
・藤井良広[2008]『環境債務の実務 資産除去債務への対処法』中央経済社.
・Gilman, Stephen[1939] *Accounting Concepts of Profit*, Ronald Press（片野一郎監閲・久野光朗訳[1972]『ギルマン会計学』(下巻) 同文舘).
・IAS16（International Accounting Standard）16 [1998], "Property, Plant and Equipment," IASC.
・IAS16（International Accounting Standard）16 [2003], "Property, Plant and Equipment," IASB.
・今福愛志[2000]「閉鎖負債の割引計算の概要と問題点」北村敬子・今福愛志編著『財務報告のためのキャッシュフロー割引計算』中央経済社，第7章.
・飯野利夫[1993]『財務会計論 三訂版』同文舘.
・企業会計基準委員会[2007a]「資産除去債務の会計処理に関する論点の整理」企業会計基準委員会.
・企業会計基準委員会[2007b]企業会計基準公開草案第23号「資産除去債務に関する会計基準（案）」企業会計基準委員会.
・企業会計基準委員会[2007c]企業会計基準適用指針公開草案第27号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針（案）」企業会計基準委員会.
・企業会計基準委員会[2008a]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.
・企業会計基準委員会[2008b]企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」企業会計基準委員会.
・企業会計基準委員会[2009]「引当金に関する論点の整理」企業会計基準委員会.
・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』62(12)：33-40.
・久保淳司[2009]「リスク事象の財務諸表計上への課題」『經濟學研究』58(4)：289-306.
・黒川行治[2009]「資産除去債務を巡る会計上の論点」『企業会計』61(10)：18-30.
・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.
・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−」『會計』169(1)，2006(1)：48-62.
・May, George O.[1943] *Financial Accounting: a distillation of experience*, Macmillan（木村重義訳[1970]『G.O.メイ 財務会計 −経験の蒸留−』同文舘).
・森田哲彌・岡本清・中村忠[1996]『会計学大辞典 第4版』中央経済社.
・長束航[2007]「資産除去義務の会計処理 −SFAS第143号を中心として−」山下寿文編著『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，第16章.
・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」『會計』160(1)：96-107.
・大日方隆[2007]『アドバンスト財務会計 －理論と実証分析－』中央経済社.
・阪本安一[1984]「発生主義会計と引当金の概念」『税経通信』39(3)：2-10.
・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.
・Schmalenbach, Eugen[1956] *Dynamische Bilanz, zwolf Auflage*, Koln und Opladen,（土岐政蔵訳[1959]『十二版・動的貸借対照表論』森山書店).
・SFAS（Statement of Financial Accounting Standards）143[2001], "Accounting for Asset Retirement Obligations," FASB.
・鈴木一水[2009]「資産除去債務の当初測定」『企業会計』61(10)：31-39.
・高寺貞男[2003]「公正価値会計への中途半端な転換」『大阪経大論集』54(4)：203-213.
・田中健二[2008]「資産除去債務の会計」『産業経理』68(1)：30-37.
・魚住隆太[2008]「土壌汚染・アスベスト・PCB 環境負債の計上ポイント」『経理情報』1183：19-22.
・弥永真生[2009]「資産除去債務に関わる法律問題」『企業会計』61(10)：40-45.