

# 我が国の負債概念に内在する論理的な不整合

栗原正樹

## 1. はじめに

会計は社会が有する文化の発現の一形態である。そのため、会計はそれぞれの国が有する文化や法制度を反映した形で異なる会計観を持って発達してきた。しかし、このことは会計の閉鎖性を表すことではない。会計は社会システムを構成する要素の一つとして、文化や他の法制度など、他の要素との相互作用を経て、制度化し構造として位置付けられていくのである。例えば、我が国の経緯を紐解けば、債権者保護を重視した旧ドイツ商法を基調とした商法会計（現在の会社法の前身）、アメリカの証券二法（証券法・証券所法）を模して昭和23年に日本に導入された証券取引法（現在の金融商品取引法の前身）における投資者保護を重視した会計といったように、他の国々の会計観を受け入れつつ発達してきている。すなわち、我が国の会計は、他の国々の会計観を、日本という社会システムの要素の一つとして、調整しながら体系化し、日本独自の会計観を構築するに至ったのである。

上記のように考えると、現在世界的に行われている国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards, 以下「IFRS」という。）による統一された会計ルールの確立・導入を意図したIASC財団（The International Accounting Standards Committee Foundation）の動き<sup>1</sup>も、それほど特殊なことではないといえる。しかし、問題はその影響の大きさと制度上の混乱である。日本を含め、世界の資本市場が連携して動いている以上、我が国の会計が国際的な会計の動向から影響を受けるのは当然である。しかし、現在のIFRSが体現しようとしている会計観は、かつて世界的な会計の潮流として静態論から動態論へと変遷した会計観に次ぐ新たな会計観であり、すなわち、それは会計におけるパラダイムシフトである。既に述べたように、今までも我が国の会計は、他の国々の会計観を体系化し、制度化し、構造としてシステムの中に位置付けてきた。ここで構造とは、システムの中で恒常性を持つ安定した部分を意味し、社会に安定と秩序をもたらすものである。それは一度構造としてシステムの中に位置付けられた要素が外部からの影響によって揺らいだときには、他の要素がそれを抑え、元の性質を維持しようと働くからである。しかし、このことは逆説的に構造化された制度は硬直化し易いという性格を持っているともいえる。つまり、国際的に会計のパラダイムシフトが起こり、新たな会計のルールが制定されようとも、我が国の高度に構造化した社会システムにおいては、容易にその要素たる会計の変化が受け入れられることはないのである。具体的には、制度会計を運用するための企業会計原則や企業会計基準といった一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の中において、古いパラダイムと新しいパラダイムに基づく概念やルールが混在・対立し、体系的な理解に基づいた会計処理が難しくなってしまうのである。

本稿では、負債概念の検討を通じて現実界における同様の事実が、異なる会計観においてどのように認識され、処理されるのかを明らかにし、我が国の会計と国際的な会計の質的な違いを明確にしたいと考えている。この質的な違いが明確になることにより、国際的な会計との対立のみならず、我が国の会計自体にも論理的な不整合が内在していることが明らかになるであろう。会計に内在する論理的な不整合と向き合い、負債概念を整理していくことで、我が国の会計の現状がより良く理解できるはずである。なお、本稿では、負債概念を検討するにあたり、主として資産除去債務会計を取り上げていくこととする。

## 2. 貸借対照表の位置付けと概念の比較

本稿のテーマは負債概念を整理することである。しかし、負債概念そのものを直接的に検討することでは本稿の目的である負債概念に内在する論理的な不整合を明らかにすることは出来ない。何故ならば、負債は貸借対照表という財務諸表の一構成要素に過ぎず、その意味を本質的に捉えるためには、より階層的に負債を把握しなければならないからである。この階層をどの程度引き上げるかによって、論証の程度は高まるが、本稿の目的を鑑みれば、会計目的のレベルから階層的に検討すれば十分であろう。そのため、まずここでは、我が国の会計と国際的な会計における貸借対照表の位置付けを会計目的と照らして検討していくこととする。

### 2.1 我が国の会計における貸借対照表の伝統的な位置付け

#### 2.1.1 我が国の財務会計の目的と会計体系

我が国の会計を考える上で有用な手がかりを与えてくれるのは、企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan, 以下「ASBJ」という) が討議資料として取り纏めた財務会計の概念フレームワーク (以下「ASBJ概念フレームワーク」という) であろう。ASBJが概念フレームワークを取り纏めたのは2006年であるが、「概念フレームワークは、現行の会計基準の基礎にある前提や概念を出発点としており、財務報告を取り巻く現在の制約要因を反映している」と前文で述べられている通り、その時点までの経緯を踏まえ、日本の会計観がどのようなものであるかを公的に示した資料であるため、検討資料として有用である。

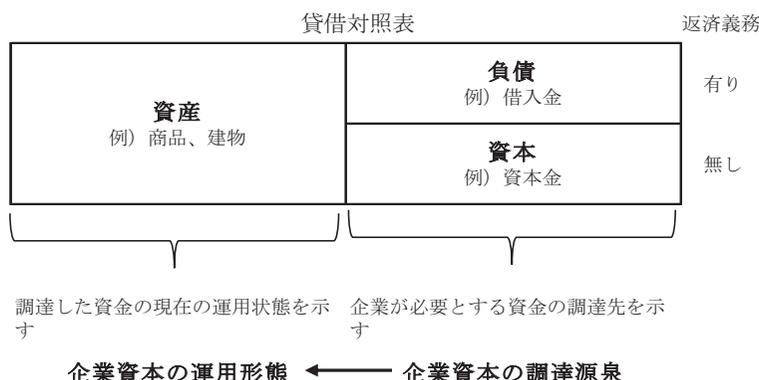
ASBJ概念フレームワークにおいて、我が国の会計目的は投資者の意思決定に資する情報の提供とされており、そのためには重要なのは純利益情報<sup>2</sup>だとされている。ここで純利益情報の重視とは、会計情報につき利益の源泉となった企業活動のプロセスの開示に重点を置き、現実界における企業の行動による経済的な成果と努力を損益計算書上の収益と費用とに適正に表現し、その差額としての純利益計算を重視することを意味するものである。これはいわゆる発生主義会計の採用を意味している。また、ASBJ概念フレームワークでは、上記の投資者向けの情報提供以外にも財務情報が副次的に利用されることへの配慮にも言及しており、その中には伝統的にいわれてきた株主への受託責任遂行状況の報告という利害調整機能も含まれている。受託責任遂行状況の開示のためには、株主から受託した資金のフローを記録し、その管理運用の過程を明らかにし、その結果として貨幣量の増加たる利益、いわゆる分配可能利益の計算が必要となる。すなわち、会計情報の副次的

な利用を考慮すると損益計算上の利益は分配可能利益でなければならないということになるのであるが、利益が貨幣量の増加として計算されるのであれば、当然その計算要素たる収益・費用も貨幣量の増加・減少として把握されることになるのである。これはいわゆる現金主義会計の採用を意味している。

このように、我が国の会計は投資者に対する意思決定に有用な情報と受託責任遂行状況を明らかにする情報という、質的に異なる情報要求に応えるために、分配可能利益の計算という制約下において発生主義会計で開示し得る情報と同等な情報を開示することを目指す形で制度化し、構造として位置付けられてきたのである。このことは、企業会計原則・損益計算書原則一Aの「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない」という文言から確認できる。つまり、経済的価値の増加・費消を、過去・現在・将来という広義の現金収支を配分することによって表現し、利益を計算する会計体系を採用したのである<sup>3</sup>。

### 2.1.2 貸借対照表の位置付け

企業会計原則において、貸借対照表は企業の財政状態<sup>4</sup>を明らかにするためのものであることが明記されている。ここで財政状態とは、企業が経済活動を行うために必要となる資金（資本）の調達源泉と運用形態の釣合の状態を示すものであるが、この貸借対照表の定義は決して積極的なものではなく、会計目的により期間損益計算の適正性を重視した結果生じた消極的な定義であるに過ぎない。分配可能利益の計算という制約下において発生主義会計で開示し得る情報と同等な情報を開示するためには、現金収支を複式簿記によって記録し、それら記録された金額のうち、発生主義の観点から当期の損益計算に属さない部分の金額、いわゆる収入・支出の未解消項目を、適正な期間の損益計算に繰越すことが必要となる。この連続する期間損益計算をつなぐ「連結環」としての役割に応えるための手段として、貸借対照表が必要とされるのである。このように、我が国の伝統的な会計は、適正な期間損益計算を行うことによって、損益計算書による業績利益の算定・表示に重点を置き、貸借対照表は損益計算書に対して補完的な役割を与えてきたのである。



## 2.2 国際的な会計における貸借対照表の位置付け

### 2.2.1 国際的な会計の財務会計の目的と会計体系

IASB<sup>5</sup>の概念フレームワーク（以下「IASB概念フレームワーク」）において、財務諸表の目的は「広範な利用者が経済的意思決定を行うに当たり、企業の財政状態、経営成績及び財政状態の変動に関する有用な情報を提供すること<sup>6</sup>」にあるとされている。さらに「財務諸表の利用者が行う経済的意思決定には、企業が現金及び現金同等物を発生させる能力を評価し、それらの発生時期および確実性を評価することが要求される<sup>7</sup>」とされており、会計情報はこれらの要求に応える必要があることを述べているのである。

ASBJ概念フレームワークとの大きな相違点として、我が国では純利益を重視する、すなわち発生主義会計に基づく企業の経済活動の開示を通じて、投資者自らが企業価値を予測するための基礎情報を提供しようと考えているのに対し、IASB概念フレームワークではより積極的に企業価値そのものを情報として提供しようと考えている点が挙げられる。国際的な会計の基調となる会計体系を時価会計というが、ここでは制度を離れ、その時価会計について理論的に明らかにしておこう。時価会計は投資者の投資意思決定に有用な企業価値に関する情報を提供することを目的とする会計である。具体的には、時価会計では、企業を経済的な資源の集合体であると捉えており、企業価値、より具体的には継続を前提とした経済的価値を、企業を構成要素に分解し、その価値測定時点において、それらの要素をもれなく集計・評価することによって、明らかにする会計体系であるといえる。

### 2.2.2 貸借対照表の位置付け

前述の通り、国際的な会計の基調となる時価会計では、企業を経済的な資源の集合体であると捉え、継続を前提とした経済的価値を、企業を構成要素に分解、集計、評価することによって明らかにすることを重視している。ここでの経済的価値とはキャッシュフロー獲得能力の貨幣的評価額であり、時価会計では、ストックの情報を表現し得る貸借対照表が情報開示上重要な財務諸表として位置付けられる。我が国の会計が、損益計算書にどのような情報を表現しようかと考え、企業会計原則や会計基準を整備してきたのに対し、時価会計では貸借対照表にどのような情報を表現しようかを考え、会計基準等を整備していくことになるのである。貸借対照表と損益計算書は、それぞれが連携しているため、損益計算書の定義を優先し、貸借対照表の定義を従属的に考えるか、それとは逆に貸借対照表の定義を優先し、損益計算書の定義を従属的に考えるかという優先順位の決定が通常必要となる。前者の損益計算書を優先して定義付けていく方法を収益費用アプローチといい、後者の貸借対照表を優先して定義付けていく方法を資産負債アプローチという。日本は伝

貸借対照表

<b>資産＝経済的資源</b> 将来キャッシュ・フローを獲得出来るもの	<b>負債</b> 経済的資源のマイナス
	<b>純資産</b>

差額

純資産が企業価値を示すように資産・負債を定義し、その発生・消滅・評価を正しく行うことが必要となる。

統的に収益費用アプローチに基づく理論構築を行ってきたが、時価会計を基調とする国際的な会計では資産負債アプローチに基づいて理論構築を行っており、積極的に貸借対照表に意味を与えているのである。貸借対照表の位置付けという点では、日本と国際的な会計では主従が全くの逆となる点に留意しなければならない。日本の会計と国際的な会計の違いをアプローチの違いで説明する意見もあるが、本質的にはアプローチ自体の差ではなく、アプローチに組み込まれる財務会計の目的の相違や副次的利用の考慮の有無などが、大きく影響するといえる。

### 2.3 ASBJ概念フレームワークにおける貸借対照表の位置付け

2.1でも述べた通り、伝統的に日本では、企業会計原則を中心とした会計を展開してきたが、国際的な調整の必要性からIFRSとのコンバージョンが進められており、現在の日本の会計は、単純に企業会計原則のみで説明出来るほど単純なものではなくなっている。会計の国際的調整が進む中で、時価会計が採用する借対照表重視の会計観（資産負債アプローチ）のもと、貸借対照表は企業の価値を表現することを目的として作成されるべきという考え方が我が国の会計にも大きな影響を及ぼすようになってきた。そのため、現行の我が国の貸借対照表は、伝統的な企業会計原則に基づく解釈と国際的な調和の観点から見た解釈の2つが成り立つように定義付けられている。このことから貸借対照表を構成する資産・負債・資本（純資産）についても、それぞれの解釈に基づく定義が存在している点に注意が必要である。なお、ASBJ概念フレームワークには資産負債アプローチ、すなわち時価会計に基づく資産・負債・資本（純資産）の定義が示されている。企業会計原則に基づく貸借対照表における定義とASBJ概念フレームワークにおける定義<sup>8</sup>を比較すると以下のようなになる。

	企業会計原則	ASBJ概念フレームワーク
資 産	企業資本の運用形態	資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう
負 債	企業資本の調達源泉のうち、弁済義務のあるもの	負債とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物をいう。
資本／純資産	企業資本の調達源泉のうち、弁済義務のないもの	純資産とは、資産と負債の差額をいう。

上記のうち、ASBJ概念フレームワークの定義から、貸借対照表で開示する主たる情報が、従来の財政状態に見られる企業資本の調達源泉と運用形態のバランスではなく、資産と負債の差額である純資産そのものであることが見て取れる。これらの定義の中で用いられる経済的資源が「キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉」を意味するため、貸借対照表は、資産で企業が支配するキャッシュ獲得能力を表し、負債でキャッシュ獲得能力のマイナスを示し、差額たる純資産において、実質的に企業がキャッシュ獲得能力をどれだけ持っているのかを示していることになる。このキャッシュ獲得能力こそが、その企業の経

済的な価値であり、国際的な調和の観点から貸借対照表において示すことを求められている情報なのである。

### 3. 我が国の会計における負債概念と引当金

#### 3-1 我が国における負債概念

前述の通り、我が国では伝統的に負債は企業資本の観点から、その調達源泉を示すものとして定義されてきた。この定義は、企業会計が期間損益計算を重視する立場を採ってきたことから、負債自体を直接定義することができず、結果としてそのように定義付けられたという事後的なものであるにすぎない。企業会計原則における負債の定義は、現在問題となっている国際的な会計との対立以前にも、古く我が国に定着していた商法会計における負債の定義と対立することとなった。商法会計の立場は、負債とは法的債務であり、法的債務性がないものは、貸借対照表・負債の部に計上することはできないというものであったが、損益計算を重視する会計の中で、貸借対照表が連結環としての機能を果たした結果、法的債務性を持たない負債項目が計算上生じてしまったのである。法的債務性のない負債を純会計的負債（計算擬制負債）といい、未払費用や修繕引当金などが該当する。我が国の会計学における負債の伝統的な論点は、この商法会計上の負債と企業会計原則上の負債との定義（概念）の対立であった。しかし、負債に関する論点は、伝統的な論点から現在では国際的な会計における負債概念との対立へと移行している。

#### 3-2 我が国における引当金概念

引当金は我が国の負債会計上の重要論点であるが、それ自体は企業会計原則等に積極的に定義されていない。企業会計原則注解注18において、「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。」として、引当金繰入額という費用項目の定義と合わせて、間接的に定義されているのみである。それは、我が国が収益費用アプローチを採用しているからに他ならない。

引当金繰入額の計上根拠は、費用収益対応の原則である。我が国の会計は企業の経済活動の状況を損益計算書に忠実に表現することで、会計目的が達成できると考えてきた。経済活動が、社会の希少な資源を費消し、より多くの価値ある資源に変形させる活動であるから、これを表現する損益計算書においても、費消した資源の価値を表現する費用と生み出した価値を表現する収益は対応させることが必要となる。ここでいう費用収益対応の原則とは、会計の全体を統べる概念的な原則であり、現在において未だ資源の価値の費消が生じていなくとも、その価値費消の原因事実が発生していれば、発生主義会計における発生概念を拡張し、その原因事実の発生を以って費用を認識することが必要になるのである。

このように適正な期間損益計算の見地から、引当金繰入額の計上が必要となるが、当該引当金繰入額は、当期に支出を伴わない費用であるから、減価償却費の計上と同様に資金留保効果をもたらす。資金留保効果は、減価償却費による場合は、過去の投資額の回収という意味を持つものに対して、引当金繰入額による場合は新たな資金の調達（支出を伴わ

ない費用によって利益の減額効果が生じ、当該効果による分配可能利益の減少) という意味を持っており、企業資本の調達源泉という負債の定義の前提を満たすものである。

#### 4. 国際的な会計における負債概念と引当金

##### 4-1 国際的な会計における負債概念

IASB概念フレームワークにおいて、「負債とは、過去の事象から発生した当該企業の現在の義務であり、これを決済することにより経済的便益を包含する資源が当該企業から流出する結果になると予想されるものをいう」とされている。しかし、「資源が当該企業から流出する」という定義の文言を見ても分かる通り、負債の定義それ自体が独立して存在するものではなく、あくまで資産との関わりで解釈すべきものである。IASB概念フレームワークにおいて、「資産とは、過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源をいう」とされており、資産として貸借対照表に計上するためには、いかに経済的資源であっても、報告主体の支配下になければならないということである。また、これは資産という用語の定義であることから「資産」のみならず「純資産」にも適用される概念であることになるのである。国際的な会計の基調となる時価会計において、貸借対照表は企業価値を表現するものとして積極的に定義される。ここで企業価値とは、当該企業が現在において支配をしている経済的資源の総額である。企業価値は当該企業自身の経済上の価値(企業を一個の経済的資源とみる)であるから、本来はそれ自体の価値(将来キャッシュ・フロー獲得能力)を測るはずである。しかし、企業自体の価値を直接測ることは出来ないため、企業の支配下にある経済的資源を集計・評価し、かつそこから、将来失われる経済的資源の量を差し引くことによって、間接的に当該企業の経済上の価値を測らざるを得ないのである。

時価会計における貸借対照表の意味を背景として負債の定義を解釈すると、その本質は、当期までに生じた事象の結果として、現在、企業の支配下にある経済的資源を将来失わせることを確定させる回避できない義務(法的義務=債務、推定的義務)が生じた場合の、当該義務を表現するものということになる。将来の資源流出が企業的意思によって回避できない状態は、当該義務相当分だけ資産への企業の支配が断たれているということであり、資産計上の支配という要件に反することになる。しかし、将来において当該義務が決済された場合において、どの資産が失われるかが特定できない以上、現時点において具体的な資産を減額することは出来ない。よって、貸借対照表上、資産の控除項目として負債に計上し、実質的な資産の額(純資産)の額を算定することが必要となるのである。このような立場からは、仮に推定的義務が生じていたとしても、企業的意思によって当該義務の履行が回避可能である場合には、その義務の履行によって生ずる資産の流出が現在において資産の支配を断つものであるとはいえず、負債計上もまた認められないのである。

##### 4-2 国際的な会計における引当金概念

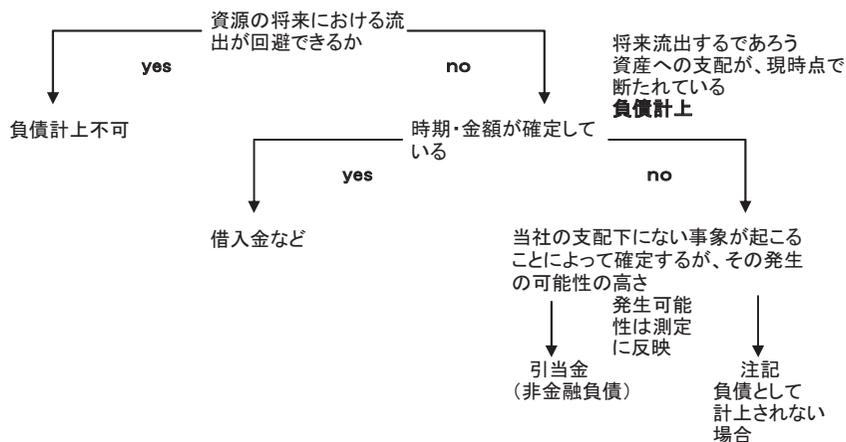
国際的な会計において引当金は、「引当金とは、時期又は金額が不確実な負債」として定義されている(IAS37号)。また旧IAS37号において、以下の引当金の認識要件が示されている。

- (1) 企業が過去の事象の結果として
- (2) 現在の債務（法的又は推定的）を有していること
- (3) 当該債務の決済のために、経済的便益を有する資源の流出が必要となる可能性が高いこと
- (4) 当該債務の金額について信頼性のある見積りができること

上記 (3) から分かるように、負債の認識要件として、経済的資源の流出の発生可能性の程度が問題とされていたのである。既に述べたように、負債とは貸借対照表上に企業価値を表現するために、資産のうち、既に支配が絶たれた部分の金額を差し引くために計上する項目である。引当金とは「時期又は金額」が不確定ではあるが、既に資産のうち、ある程度は金額は、当社の意思によってコントロール出来ない事象によって失われる可能性があり、その意味では支配が断たれているといえる状況がある場合に依りて計上される負債である。問題は、発生可能性が低い場合でもそれを負債として認識し、資産の減少として良いものかという点であったが、IAS37号においては、これを負債の認識要件の問題として整理していたのである。しかし、IAS第37号改訂案では、この問題を測定の問題として切り分けている。

#### 改訂37号の考え方

現在までの行動の結果として生じた、将来における資源流出の可能性について



## 5. 我が国における資産除去債務会計

既に述べたように、現行の我が国の貸借対照表は、伝統的な企業会計原則に基づく解釈と国際的な調和を踏まえたASBJ概念フレームワークの観点から見た解釈の2つが成り立つように定義付けられ、貸借対照表を構成する資産・負債・資本（純資産）についても、同様にそれぞれの解釈に基づく定義が存在している。しかし、このそれぞれの定義は、収益費用アプローチと資産負債アプローチという、概念定義上の優先順位が異なるレベルで違いがあるため、具体的な会計基準においては、どちらの解釈に立って基準を設定するか

を明確にする必要があるのである。それは、どちらの解釈の立場から考えるかで、適正な会計処理の判断が異なるものになってしまうからである。本来であれば、日本の会計と国際的な会計との立場の違いによって生じる問題が、国際的な会計の影響を受けてASBJ概念フレームワークが制定されているため、ASBJ概念フレームワークと企業会計原則を中心とする伝統的な会計の対立にリサイズされている点に注意が必要である。伝統的な企業会計原則を中心とした負債概念とASBJ概念フレームワークの負債概念の対立が見られる事例として、資産除去債務会計を取り上げ、現在の負債会計に内在する論理的な不整合を明らかにしたい。

### 5-1 資産除去債務の定義

資産除去債務とは、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生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令または契約で要求される法律上の義務およびそれに準ずるものである。例えば、原子力発電設備の解体義務、土壌汚染・アスベスト・PCBなどの有害物質の除去が法令によって定められている場合などが該当する。なお、法律上の義務およびそれに準ずるものとは、有形固定資産を除去する義務だけではなく、除去そのものは義務ではなくても、除去する際に当該有形固定資産に使用されている有害物質等を法律等の要求により特別の方法で除去する義務も含まれる。

### 5-2 伝統的な負債概念に基づく会計処理

伝統的な負債概念に基づけば、将来の資産除去に関して費やされるサービスについて、当該サービスが企業会計原則注解注18の引当金繰入額の計上要件を満たすのであれば、引当金として計上することとなる。引当金繰入額の計上根拠はあくまで、費用収益対応の原則であり、当期の損益計算書に将来の費用を計上することが適正な期間損益計算の見地から必要である場合に計上されることとなる。そして、当該引当金繰入額の相手科目として、引当金が計上され、その意味は企業資本の調達源泉のうち、弁済義務があるものという消極的なものに過ぎない。資産除去債務に関しては、除去費用として将来の費用が特定され、その発生が取得等と当期以前の事象に起因し、また法律上の義務及びそれに準ずるものであるから発生の可能性も高いため、引当金額が合理的に見積もれる限り、引当金として会計処理を行うべきといえる。また、引当金繰入額は資金留保効果を持つため、新たな資金の調達という意味を持つことから、企業資本の調達源泉という負債の定義の前提を満たすことは前述した通りである。

### 5-3 ASBJ概念フレームワークの負債概念に基づく会計処理

今までも説明してきた通り、ASBJ概念フレームワークや国際的な会計の基調となっている時価会計は、企業を経済的な資源の集合体であると捉え、継続を前提とした経済的価値を、企業を構成要素に分解し、その価値測定時点において、それらの要素をもれなく集計・評価することによって明らかにするものである。このように、時価会計においては、企業が行った事象を将来キャッシュフローの観点から分析し、資産や負債の定義を満たすのであれば、それぞれ貸借対照表に表現することになる。資産除去債務については、有形

固定資産の取得等を起因として、将来の支出の義務が発生した時点で負債として計上することになる。なお、資産除去に伴う支出については、支出の時期又は金額に不確実性があることから、時価会計を基調とするASBJ概念フレームワークの負債の定義を鑑みると、国際的な会計と同様に当該負債は「引当金（非金融負債）」として分類されることになるであろう。しかし、この引当金概念は、日本の伝統的な注解注18に基づく引当金とは明らかに性格が異なる点に注意しなければならない。

また、有形固定資産の取得等することが、取得者に対して将来の支出の義務を引き起こすのであれば、その情報は市場に織り込まれ、当該有形固定資産の価格形成に影響を及ぼすことになる。すなわち、有形固定資産の取得等という事象は、市場参加者に資産の利用による将来キャッシュ・インフローの期待と将来キャッシュ・アウトフローの期待を同時に想起させるため、その期待の差額であるネット・キャッシュ・インフローによって、市場で形成される時価が決定されるのである。そのため、取得した有形固定資産の貸借対照表価額を将来キャッシュ・インフローの観点から見て公正な金額として決定するためには、実際に購入した市場で形成された時価から将来キャッシュ・アウトフローの影響を差し引く、すなわち資産除去債務として負債計上される金額を加算して決定する必要があるのである。

#### 5-4 我が国の資産除去債務に関する会計処理

現行の会計基準では、ASBJ概念フレームワークや国際的な会計の基調となっている時価会計の考え方を背景に、資産除去債務については、有形固定資産の取得、建設、開発または通常の使用により発生した時に負債として計上することとされている。ただ、名称としては資産除去引当金ではなく、資産除去債務という名称を用いていることから、伝統的な負債概念及び引当金概念への配慮があるものと見られる。

また、資産除去債務に対応する除去費用については、一時に費用とすることなく、資産除去債務を負債として計上した時に、その負債の計上額と同額を、関連する有形固定資産の帳簿価額に加えるという資産負債の両建処理を行うこととされている。この点も、ASBJ概念フレームワークとの関係で見れば当然のことであるが、伝統的な企業会計原則における貸借対照表の機能、資産概念、具体的な取得原価主義という点から見ると相反するものであり、他の企業会計原則や会計基準で定められた会計処理と矛盾を生じさせており、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準内において論理的な不整合が生じていると言わざるを得ない。

## 6. おわりに

本稿においては、我が国の会計に内在する論理的な不整合を、負債概念の整理を通じて明らかにしてきた。会計のパラダイムシフトが起きているといわれている現在において、損益計算書重視の日本の伝統的な会計観に固執する必要はないであろう。しかし、日本のように高度に構造化した社会において、制度として構造内で配置された会計を変えることは、構造の性質上極めて難しいことは指摘せざるを得ない。国際的な会計の影響を受け、収益費用アプローチから資産負債アプローチという形式的な移り変わりを超え、財務会計

の目的の質的な変化が起きている我が国の会計の現在の状況は、極めて概念上や会計処理上の混乱が起きやすい状況にあるといえる。そのため、本稿において負債概念を我が国の伝統的な会計、国際的な会計、ASBJ概念フレームワークにおける会計という異なる会計観を背景として体系的に整理し、具体的にどのような点で概念上や会計処理上の混乱や対立が起こるのかを明らかにすることは重要であるといえるだろう。今後の我が国の会計基準を整備していくにあたって、より一層丁寧かつ慎重な概念の整理が必要となって行くであろう。

## 註

- 1 IASC FOUNDATION, *Revised Constitution*, 2009, para2.  
「公的な利益の発展のため、世界の資本市場参加者及びその他の利用者が適切な経済的意思決定を支援するための、高品質で透明性があり、かつ比較可能性のある財務諸表及びその他の財務報告の情報を要求する、高品質で、理解可能、かつ強制力のある国際的な会計基準の単一セットを開発すること」と、その目的を述べている。なお、本稿においてはIFRS及びIFRSの前身である国際会計基準 (International Accounting Standards, 以下「IAS」という) を合わせて、国際的な会計と呼び、我が国の会計との対比に用いる。
- 2 「純利益の概念を排除し、包括利益で代替させようとする動きもみられるが、この概念フレームワークでは、包括利益が純利益に代替し得るものとは考えていない。現時点までの実証研究の成果によると、包括利益情報は投資家にとって純利益情報を超えるだけの価値を有しているとはいえないからである。これに対し、純利益の情報は長期にわたって投資家に広く利用されており、その有用性を支持する経験的な証拠も確認されている。それゆえ、純利益に従来どおりの独立した地位を与えることとした。」(ASBJ概念フレームワーク第3章21項)
- 3 岩田巖 『利潤計算原理』同文館出版株式会社, 1983, 133, 141頁。岩田先生は、これを「表面上財貨動態を追跡捕捉するにしても、常に財貨の中に貨幣を見、財貨は貨幣の変形物」と見ており、「費用・収益計算においては収支計算が母体であって、物量計算はこれに認識および測定の基準として参加するに過ぎない」と表現している。
- 4 嵩村剛雄 『会計原則コンメンタール』中央経済社, 1979, 222項。企業会計原則上の財政状態の意味について詳しい記述がある。
- 5 The International Accounting Standards Board (以下「IASB」という) IASC財団の傘下にある会計基準設定主体である。
- 6 IASB, op. cit., para12. (訳書243項)
- 7 Ibid., para15. (訳書243項)
- 8 企業会計原則には、資産等の明確な定義は示されていないため、過去の研究の成果として一般に用いられる定義によっている。また、ASBJ概念フレームワークの定義は「第3章 財務諸表の構成要素」に示されている。

## 参考文献

- Ernst Walb, *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe*, Berlin industrieverlag Spaeth & Linde, 1926. 神戸大学会計学研究会編 『シュマーレンバッハ研究<復刻版>』中央経済社, 1980。
- IASB, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 1989.
- IASC FOUNDATION, *Revised Constitution*, 2009
- Parsons, Talcott, and Neil J. Smelser. 1956. *Economy and Society*, Routledge and Kegan Paul.  
富永健一訳 『経済と社会』岩波書店, 1985。
- 井上良二 『会計社会学』中央大学出版部, 1984。
- 井上良二 『新版 財務会計論』2008, 税務経理協会。
- 岩田巖 『利潤計算原理』同文館出版株式会社, 1983。

斎藤静樹編著 『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク〔第2版〕』中央経済社, 2007。  
 畠村剛雄 『会計原則コンメンタール』中央経済社, 1979。  
 富永健一・塩原勉編 『社会学原論』有斐閣, 1975。

## Logical contradiction on concept of liabilities

Masaki, KURIHARA

This paper is the presentation of the study of Logical contradiction on concept of liabilities. A lot of research on the liabilities already exists. However, previous studies have not been systematically interpreted concept of liabilities of the accounting view. Now the Japanese accounting are confused. It is because new accounting view and old accounting view are in conflict exist at the same time. The purpose of this paper is to eliminate the conflict of concept of liabilities, and it is to be the help of correct understanding about accounting standard of japan.