

Title	資産負債観の説明能力：資産除去債務(2)
Sub Title	Significance of asset and liability view: asset retirement obligations(2)
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2013
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.55, No.6 (2013. 2) ,p.1- 20
JaLC DOI	
Abstract	<p>前号においては、資産除去債務に関する資産負債両建方式を採用した場合、計算対象を合理的に説明できないことを明らかにした。つまり、まず第1に、資産除去債務勘定については、①そのオンバランス化の根拠、②当初入帳額を割引現在価値で評価することの根拠、そして③当初入帳時以降における「支払利息」計上の根拠が、存在しないのである。</p> <p>第2に、資産負債両建方式を援用した場合、制度的には、資産除去債務勘定の当初入帳額を購入した設備資産の取得原価に算入しなければならないが、この設備資産勘定についてみれば、④設備資産の取得原価に算入することの根拠、そして⑤取得原価算入部分につき、減価償却を計上できる根拠(価値移転現象が認められることの根拠)が、やはり存在しないのである。</p> <p>そして最後に第3として、有害物質の除去を行なった時期における除去労働用役の購入・費消の事実(さらには有害物質を生ぜしめたという事実)が、合理的に説明されていないのである。これらの事実は、資産負債両建方式における計算対象の把握の仕方が妥当ではない、ということを示唆しているのである。</p> <p>本号では、その結果を承けて、資産負債両建方式が、計算目的の側面に及ぼす影響を検討することとしたい。資産負債両建方式は、今日、一般的には、負債の全貌表示(さらには、資産・負債のリスク・実態表示)を指標にして、現行会計に導入されてきたとみてよいであろう(もつとも、資産負債両建方式を、収益費用利益観と資産負債利益観との混合利益観とみる考え方もあるようであるが、そうした主張については、改めてVIIで取り上げることとしたい)。その場合、現行会計の計算目的は、言うまでもなく処分可能利益という損益計算であるから、そうした資産負債両建方式を現行会計に導入することなど可能なであろうか。資産除去債務事象に関してだけ資産負債両建方式の導入を強行した場合、現行会計の全体としての計算目的は、どのように考えられるべきなのであろうか。今日、一般的には、資産除去債務に関する資産負債両建方式は、現行会計の枠組に当然のごとくに収まり得るとみなされてしまっている、と言ってよいのではないだろうか。しかし、本当に、そうなのであろうか。資産除去債務に関する資産負債両建方式の導入によって、現行会計の損益計算という計算目的が崩壊している、といった事態が生じていることなど、絶対にはないであろうか。少なくとも、そうした事態の生起にまで目配りした議論を、筆者は寡聞にして知らない。そこで、ここに、検討しなくてはならないが、その点をIVにて行なう。</p> <p>結論的には、資産除去債務勘定に関して生じた「支払利息」が合理的に説明できないこと、および資産除去債務相当額の設備資産の取得原価への算入部分に関する減価償却(価値移転額)を合理的に説明できないこと、の2点により、</p>

	<p>資産除去債務に関する資産負債両建方式は、現行会計における損益計算という計算目的を毀損している、というのが筆者の考えである。</p> <p>前号での計算対象についての検討、および今号での計算目的についての検討によれば、資産除去債務にかかわる一連の事象を合理的に処理するためには、次のような考え方をとらなくてはならない。すなわち、前者の計算対象の側面からは、有害物質の除去にではなく、有害物質の生成に関心をもつこと、そして後者の計算目的の側面からは、負債の全貌表示(資産・負債のリスク・実態表示)にではなく、損益計算に関心をもつことが、必要になるのである。そこで、あくまで試論ではあるが、Vにおいて、そうしたスタンスに基づいた処理方法を、バツズという概念を形成することによって提示したい。</p>
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20130200-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

資産負債観の説明能力

—資産除去債務（2）—

笠井昭次

<要約>

前号においては、資産除去債務に関する資産負債両建方式を採用した場合、計算対象を合理的に説明できないことを明らかにした。つまり、まず第1に、資産除去債務勘定については、①そのオンバランス化の根拠、②当初入帳額を割引現在価値で評価することの根拠、そして③当初入帳時以降における「支払利息」計上の根拠が、存在しないのである。

第2に、資産負債両建方式を援用した場合、制度的には、資産除去債務勘定の当初入帳額を購入した設備資産の取得原価に算入しなければならないが、この設備資産勘定についてみれば、④設備資産の取得原価に算入することの根拠、そして⑤取得原価算入部分につき、減価償却を計上できる根拠（価値移転現象が認められること根拠）が、やはり存在しないのである。

そして最後に第3として、有害物質の除去を行なった時期における除去労働用役の購入・費消の事実（さらには有害物質を生ぜしめたという事実）が、合理的に説明されていないのである。これらの事実は、資産負債両建方式における計算対象の把握の仕方が妥当ではない、ということを示唆しているのである。

本号では、その結果を承けて、資産負債両建方式が、計算目的の側面に及ぼす影響を検討することとしたい。資産負債両建方式は、今日、一般的には、負債の全貌表示（さらには、資産・負債のリスク・実態表示）を指標にして、現行会計に導入されてきたとみてよいであろう（もっとも、資産負債両建方式を、収益費用利益観と資産負債利益観との混合利益観とみる考え方もあるようであるが、そうした主張については、改めてⅦで取り上げることとしたい）。その場合、現行会計の計算目的は、言うまでもなく処分可能利益という損益計算であるから、そうした資産負債両建方式を現行会計に導入することなど可能なのであろうか。資産除去債務事象に関してだけ資産負債両建方式の導入を強行した場合、現行会計の全体としての計算目的は、どのように考えられるべきなのであろうか。

今日、一般的には、資産除去債務に関する資産負債両建方式は、現行会計の枠組に当然のごとくに収まり得るとみなされてしまっている、と言ってよいのではないだろうか。しかし、本当に、そうなのであろうか。

資産除去債務に関する資産負債両建方式の導入によって、現行会計の損益計算という計算目的が崩壊している、といった事態が生じていることなど、絶対にはないものであろうか。少なくとも、そうした事態の生起にまで目配りした議論を、筆者は寡聞にして知らない。そこで、ここに、検討しなくてはならないが、その点をⅣにて行なう。

結論的には、資産除去債務勘定に関して生じた「支払利息」が合理的に説明できないこと、および資産除去債務相当額の設備資産の取得原価への算入部分に関する減価償却（価値移転額）を合理的に説明できないこと、の2点により、資産除去債務に関する資産負債両建方式は、現行会計における損益計算という計算目的を毀損している、というのが筆者の考えである。

前号での計算対象についての検討、および今号での計算目的についての検討によれば、資産除去債務にかかわる一連の事象を合理的に処理するためには、次のような考え方をとらなくてはならない。すなわち、前者の計算対象の側面からは、有害物質の除去にではなく、有害物質の生成に関心をもつこと、そして後者の計算目的の側面からは、負債の全貌表示（資産・負債のリスク・実態表示）にではなく、損益計算に関心をもつことが、必要になるのである。そこで、あくまで試論ではあるが、Vにおいて、そうしたスタンスに基づいた処理方法を、バズという概念を形成することによって提示したい。

<キーワード>

支払利息計上の根拠、買掛金、特別修繕引当金、退職給付引当金、製品保証引当金、減価償却費計上の根拠、資産負債両建方式、負債の全貌表示、資産・負債のリスク・実態表示、説明理論、規範理論、バズ概念

IV 資産負債両建方式の理論的問題点——計算目的の変容を巡って——

以上においては、資産負債両建方式の処理が、損益計算という現行会計の計算目的に抵触するかどうかという点は差し当たり顧慮せずに、もっぱら、有害物質の排出事象を無視してその排出された有害物質の除去事象だけにかかわっていた、という資産負債両建方式における計算対象の構成の在り方に焦点を当てて検討してきたのであった。

しかし、その視点からする資産負債両建方式の理論的問題点もほぼ明らかになったので、次に、そうした資産負債両建方式の処理が、現行会計の計算目的にどのような影響を与えたのか、という点の検討に移りたい。

資産除去債務は、資産負債観における負債の全貌表示という問題意識のもとでオンバランス化が促進されたと言ってよいであろう。しかし、その場合、問題なのは、現行会計理論の前提となっている投下資本回収計算という形態での損益計算への影響の有無である。既に取り上げた負債性引当金の場合には、本質的には、計算対象についての理解の仕方の是正にすぎないので、費用額の数値（したがって利益数値）そのものには影響しない。そのかぎりにおいて、投下資本回収計算という形態での損益計算そのものには、何ら影響しないとみてよいであろう。したがって、説明理論という範疇で論じることが、可能である。正確には、説明理論の改良という理念で語ってよいのである。

その点、資産除去債務のオンバランス化の場合には、どうであろうか。資産負債観に基づく負債の全貌表示という問題意識からすれば、負債の全貌表示という計算目的の意義についての検討が、不可欠であるように筆者には思われるのである。しかしながら、その点を本格的に検討した

文献を、筆者は寡聞にして知らない。むしろ、現行会計理論の枠組に当然のごとく収まるものとして（したがって、損益計算を計算目的とする現行会計の説明理論に収まることはいわば自明の理として）、資産除去債務のオンバランス化が論じられている、というのが現状なのではないだろうか。そのかぎりでは、資産除去債務の導入により、現行会計上の損益計算が歪められた（極言すれば、否定された）という問題意識などない、と言ってよいのではないだろうか。その点で、資産除去債務のわが国における論調について、筆者は強い違和感を覚えているのである。そこで、ここでは、資産除去債務に支払利息が計上されている点、および資産除去債務に対応する数値が設備資産の取得原価に含められ減価償却される点の2点を取り上げ、損益計算に対する影響の問題を検討することにしよう。

（1）支払利息計上の根拠の問題

まず前者の、資産除去債務に関する支払利息計上の問題であるが、資産負債両建方式によれば、排出された有害物質の除去のために将来必要とされる支出額を、一定の利子率で割引いた数値が、資産除去債務の当初入帳額とされている。そこでは、将来必要とされる支出額と当初入帳額とに、差額が生じるが、それについては、いわゆる利息法によって処理される。すなわち、時間の経過に従って、利子率に相応する金額だけ、資産除去債務額が増額させられるとともに、支払利息が計上されるのである。

貸方の負債の計上に随伴して、支払利息が計上されるのは、一見、何の問題もないように思われるであろうが、しかし、本当に、そのように考えてしまってよいのであろうか。その点、筆者は否定的である。

（i）買掛金と支払利息

ある種の債務が生じたからと言って、そのことが、直ちに、支払利息の生起と結びつくわけのものではない。例えば借入金に対して支払利息が計上されるのは、貸主がある企業に現金の引渡しを履行し、当該企業がその現金を自由に使用できたからに他ならない。仮に貸借契約を結んだだけで、現金の引渡しを受けていなければ（つまり、貸主が未履行の場合には）、それは、貸主の現金引渡しを条件とする条件付債務にすぎず、したがって、ある種の債務ではあるにしても、支払利息は発生しない。支払利息が、現金貸与に関する時間的報酬であるいじょう、支払利息が発生するためには、貸主の現金引渡しが行われていなければならないのである。

もっとも、その履行とは、必ずしも現金の現実の引渡しに限定されるものではない。例えば現金買いであれば100、掛買いであれば110の商品を掛けて仕入れたとしよう。その場合、一般的には、次の図表における [A] のような仕訳になると理解されている。

図表 8

[A]	[B]
購入時：商品 110, 買掛金 110	購入時：商品 100, 買掛金 100
支払時：買掛金 110, 現金 110	支払時：支払利息 10, 買掛金 10 買掛金 110, 現金 110

しかし、[A]の仕訳は、商品の数値110にしても買掛金の数値110にしても、理論的には誤りである。すなわち、もし現金で購入すれば、商品の入帳価格は110ではなく、100になる。しかし、掛けで買うか現金で買うかは、支払形態の相違にしかすぎず、商品の価値そのものには、関係ないはずである。掛買いか現金買いかで、商品の入帳価格が異なるのは、理論的に妥当とは言えない。純理論的には、商品の価値は、正味現金支出額で測定されるべきであろう。

他方の買掛金の入帳価格にしても、購入時点では100のはずである。すなわち、もし掛けで購入したが、資金繰りがついたので直ちに支払ったとしよう。その場合、何らかのペナルティを支払わなければならないことはあり得るにしても、それは、買掛金の債務価値そのものとは関係のないことである。したがって、そうしたペナルティを別にすれば、純経済的には、資金を利用させてもらっていないのであるから、現金買いの金額100だけを支払えばよいはずである。つまり、購入時における買掛金の債務価値は、100に他ならない。

以上のように考えれば、[B]の仕訳のほうが、純理論的には妥当なのである。すなわち、購入時において、現実の現金の授受はないが、しかし、現金買いであれば、当該企業では、その現金支出額だけの資金が減少していたはずである。しかるに、掛けで購入することによって、その現金支出額に相当する資金を、当該企業は保有し何らかの用途に充てられたわけである。そのことは、実質的に、購入先より信用を受け、利用可能な資金を獲得したことを含意している。したがって、購入時から支払時まで、当然、そうした資金利用に対する時間的報酬を負担しなければならない。それが、支払時における支払利息の計上に他ならない。

このように、(借入金のような)資本信用であれ、(商品の掛買いにおける買掛金のような)流通信用であれ、実質的にみて資金の融通を受けたこと(当該企業に対する貸主の実質的な資金提供が履行されたこと)を条件として、支払利息の計上が認められるのである。

もっとも、資金の引渡しがあったら、必ず、利息を付けなければならないというわけのものではない。例えば契約履行の保証を狙いとする前受金のように、特定の契約条件により、あるいは何らかの商慣習によって、一般に利息を付けない場合も、もちろんあり得る。その意味では、契約条件等を含み、その現金授受の経済的実相を正しく把握しなければならない。

(ii) いわゆる負債性引当金と支払利息

以上で述べたことは、負債性引当金にも、そのまま妥当する。まず製品保証引当金であるが、この引当金を、筆者は製品保証付きの販売に関する前受金と理解している。その場合、利息を付けないという一般的な商慣習があれば、製品販売時の製品保証にかかわる収入額は、将来の修繕の実施時(つまり、修繕用役の提供に関する収益の発生時)における収入額と同額であるとみてよいであろう。したがって、この場合には、割引く必要はないわけである。

次に、特別「修繕」引当金であるが、この引当金の本質を、筆者は特別損傷引当金という設備資産に対する評価勘定と考えている。ただし、損傷の額は、それ自体としては算出できないので、将来の要修繕額によって推定せざるを得ない。いずれにせよ、当該設備資産自体に生じた損傷であるいじょう、その損傷額は、特別「修繕」引当金の計上時においても、将来の要修繕額と同額のはずであって、それを割引くことは、意味のないことである。

このように、特別「修繕」引当金のように、資金の借入れには無関係であったり、あるいは製品保証引当金のように、資金の獲得に関係していたとしても、法律、契約あるいは商慣習によって支払利息の授受が必要なかったりする場合には、負債性引当金項目の数値を割引現在価値で評価する必然性は、ないのである。

それでは、退職給付引当金の場合は、どうであろうか。この引当金の性格についても諸説あるが、後払い賃金説が妥当であろう。以下、この説にそって、退職給付引当金の処理を考えてみよう。その労働用役の価格が300である従業員に働いてもらい、そのうち、200は作業時に支払い、残りの100は退職時に支払うことになっているとしよう。この場合、当該企業は、退職時に支払う現金100については、退職時まで資金的に利用可能になったわけである。もし作業時に現金100を支払ってれば、資金はその分だけ減少したはずであるから、銀行等からの借入れなどの方策を考えなければならず、その場合には、当然、支払利息を負担しなければならなかったはずである。

このように、作業時に提供してもらった労働用役のうちの100について、その支払を退職時まで延引することは、実質的にみて、従業員から、資金の融通を受けたことを意味している。そうであれば、そうした支払の延引に対して、何らかの時間的報酬が随伴しなければならない。いまその利率が5%であるとすれば、作業時から退職時までの時間的報酬5(=100×0.05)が、退職時に支払利息として支払われなければならないはずである。したがって、次のような仕訳となる。

図表 9

作業時：労務費300,	現金200 退職給付引当金100
退職時：支払利息5, 退職給付引当金105,	退職給付引当金5 現金105

退職給付引当金の場合には、既に労働用役の提供を受け、何らかの資金借入れという実質が随伴しているし、さらに、その資金借入れに対して、支払利息の授受が、法律・契約・商慣習などによって否定されているわけではない。したがって、退職給付引当金は、未払金そのものなのである。その意味では、(i)で述べた買掛金に類した「無条件債務」と言ってもよいであろう。⁶⁾上記の仕訳は、そうした理解を表現しているのである。

その場合、作業時からみれば、退職時には5%の支払利息が加算されるので、作業時の100から退職時の105になるのであるが、退職時からみれば、その支払額105を5%の利率で割引くこ

6) ただし、現実の支払には、通常、勤務年数等の条件が付いているので、厳密に言えば、法的意味での無条件債務とは言えない。「」を付した所以である。しかし、会計的には、買掛金と同じカテゴリーの負債とみてよい。そのために、あえて無条件債務という用語を用いたのである。

と(105/1.05)により、作業時の数値100を求めなければならない。そのことによって、(支払利息を含んだ)退職時の支払額105を、(支払利息を除いた)労働用役それ自体の価格100に転換するわけである。つまり、割引くというのは、退職時の支払額に含まれる支払利息を控除して、労働用役そのものの価格にするための手段に他ならない。その結果として、割引現在価値は、労働用役の作業時の価格を意味することになるのである。

(iii) 割引現在価値で評価することの意味

債務を割引現在価値で評価するという事は、実は、そうした作業を含意しているのである。それを纏めれば、①労働用役の提供が既にあったこと(相手方の何らかの提供義務は既に履行されていること)、それに随伴して、②実質的にみて資金借入れ活動があったこと、そして③その利息の授受が法律・契約・商慣習などによって否定されていないこと、のみつつの要件に要約できよう。こうしたみつつの要件が充たされた場合には、負債を、将来時点の支払額を一定の利子率で割引いた割引現在価値で評価することが、したがって入帳時以後に支払利息を計上することが、理論的に可能となるのである。損益が企業によって現実になされた経済活動によって産み出されるということを前提にして、会計実践の計算目的を、投下資本回収形態としての損益計算(事後的ないわゆる処分可能利益の算出)とみるかぎり、さらには、そうした会計実践の説明理論の構築を企図するかぎり、そのように考えざるを得ないのである。

(iv) 資産除去債務と割引現在価値

しかしながら、資産除去債務の場合、有害物質の除去労働用役にかかわる債務とみるかぎり、その除去労働用役を受入れるのは、当該設備資産の撤去という将来時点においてなのである。したがって、その設備資産の購入時における資産除去債務に関する仕訳は、[将来受入れの除去労働用役××, 将来現金支出××]となり、その両項目に「将来」という字が冠されることから明らかかなように、いわゆる双方未履行の状態にある。つまり、①の要件が、充たされていないのである。そして、そのことは、さらに、②の要件も充たされていないことを意味している。そうであれば、資産除去債務の場合、入帳時に割引現在価値で評価することに、どんな意味があるのだろうか。そして、その後、逐次、資産除去債務を増価させることによって計上された「支払利息」に、どんな意味があるのだろうか。

どんな貸方項目であろうと、入帳時に割引現在価値で評価しさえすれば、その後、当該貸方項目を増価させるかぎり、借方側に、何らかの損費項目が生ずる。しかし、その場合、割引現在価値で評価することの根拠、およびその損費項目の実質的内容が明らかにされていなければならない。それを説明することが、会計理論の役割なのではないだろうか。

しかし、資産除去債務については、単に割引現在価値で評価することのみが声高に主張されるだけで、その根拠やその損費項目が支払利息であることの根拠は、まったく提示されていない。つまり、負債の全貌表示(あるいはリスク・実態表示目的)という計算目的を掲げて強引にオンバランス化された資産除去債務については、「支払利息」なる項目が計上される根拠も不明であるし、それが「支払利息」と言い得る項目なのかどうかということすらも不明なのである。

それとも、この支払利息は、代替案の比較検討のさいに使われるような内部的な計算利子に類

したものなのであろうか。しかし、それは、事前の経営計画の索出にかかわる発想（いわば意思決定会計的发想）であり、とうてい、既になされた企業の経済活動に関する投下資本回収計算という形態での損益計算に適合するものではない（つまり財務会計的发想ではない）。

× × × × ×

いずれにしても、資産除去債務については、未だ現実の契約が存在していないので、実質的にみて資金を借入れているという状況にはないでしょう。支払利息の計上根拠など、あり得るとは筆者には思われないのである。つまり、現行会計制度は、資産除去債務について、合理的な根拠なしに、支払利息を計上していると言わざるを得ない。

そうであれば、負債の全貌表示（あるいはリスク・実態表示目的）という問題意識のもとに主張されている資産除去債務の割引現在価値評価および利息法による評価増は、少なくとも結果的には、損益計算を歪めている、ひいては損益計算という計算目的を否定している、ということになるのではないだろうか。つまり、負債の全貌開示（実態表示）という考え方は、処分可能利益の算出という損益計算の論理に抵触してしまうのである。したがって、突き詰めれば、会計の目的として、損益計算をとるのか、負債（および資産）の全貌開示（実態表示）をとるのか、という二者択一を迫られるのである。この場合、処分可能利益の算出という損益計算の理念を放棄しないかぎり、負債の全貌開示（実態表示）は遂行し得ないと筆者は考えている。この点、現行会計の説明理論という視点からは、会計の目的は、あくまで現に生じた企業の経済活動に基づく処分可能利益の算出にあるというのが筆者の考えなので、この場合、負債の全貌開示（実態表示）は、会計においては論理的に不可能であるということになる。

そのこと（損益計算の歪みさらには否定）は、負債の全貌表示（あるいはリスク・実態表示目的）という計算目的を掲げたことのひとつの論理的帰結に他ならない。そうであれば、資産除去債務をオンバランス化した段階で、もちろん意識的にではなくあくまで結果的にではあるにせよ、計算目的としては、損益計算を放棄して、負債の全貌表示（あるいはリスク・実態表示目的）に転換したということになるのではないだろうか。

（2） 設備資産に算入された取得原価部分の減価償却の根拠の問題

（i） 問題の所在

次に、設備資産の入帳時に資産除去債務をオンバランス化することによって、それに相当する数値が、当該設備資産の取得原価に加算され、以後減価償却費として費用化される点を検討しよう。なお、以下の論述において、この資産除去債務の計上に対応して設備資産の取得原価に加算される部分を、便宜、「除去債務対応資産⁷⁾」と表記する。

問題は、資産除去債務の計上にさいして、それと同額を設備資産の取得原価に算入する根拠で

7) 資産除去債務に対応する借方項目として、前払費用を措定する考え方もあるようである。しかし、この前払費用というのは、本質的には、「将来受取用役」を意味しているのであるから、その「将来受取用役」が具体的に何を指しているのか、ということが明らかにされなければならない。したがって、結局のところ、本文で述べたような、除去債務対応資産の実体を明らかにする作業が、不可欠なのである。

ある。そのことは、除去債務対応資産の実体は何なのか、という問題提起に通底していると言ってもよいであろう。しかしながら、その点についての納得し得る説明は、まったくなされていない。それは、単なる制度の解説書においてのみならず、いわゆる会計理論書と称される文献においてすら、同断なのである。

もっとも、その根拠らしいことが述べられていないわけではない。すなわち、一般的に言われていることは、法律等により資産除去債務の計上がいわば強制されている、という事実である。しかしながら、設備資産の廃棄時に有害物質の除去が法律等によって強制されているからと言って、それを設備資産の取得時に負債として計上しなければならないことについても、筆者は釈然としないが、ましてや、それに対応する数値を設備資産の取得原価に算入してよいといった無茶苦茶な議論が、会計理論的にみて、本当に成立するのであるか。筆者にはどうも理解しがたい。そこで、この除去債務対応資産にかかわる処理について、若干の考察を試みておこう。

価値生産活動における設備資産の機能は、言うまでもなく、仕掛品・製品等を生産することにある。具体的にみれば、設備資産が、製造プロセスにおいて費消され、その価値が仕掛品・製品等に移転すると考えられるので、この製造活動は、一般に価値移転現象とよばれている。端的に言えば、設備資産に含まれている労働用役が、仕掛品・製品等に移転し、その実体を形成するわけである。会計处理的に言えば、いわゆる原価計算のプロセスに他ならない。ここでは、この価値移転現象を手掛かりにして、除去債務対応資産に関する処理を究明することとしたい。

この除去債務対応資産の実体と言え、この資産が、有害物質の除去債務との対応関係により形成されたものであるいじょう、ごく素朴に考えれば、「将来受取りの有害物質除去労働用役」（もっとも、一般的には、設備資産それ自体の取得にかかわる付随費用とみなされているのかもしれないが、その点については、Ⅵでふれることにしたい）ということになる。もっとも、残念ながら、既述のように、こうした考え方が明示されているわけではないが、この点をはっきりさせないと、議論が一步も進まないで、ここでは、こうした見方を前提にして論を進めることにしよう。結論的には、資産除去債務対応資産の実体を、「将来受取りの有害物質除去労働用役」とみるかぎり、そこで問題になっているのが、その質的内容に関して「有害物質除去労働用役」であること、およびその労働用役の受取り時期が「将来受取り」であることというふたつの点から、価値移転現象を合理的に説明することができず、理論的に破綻していると言わざるを得ないと筆者は考えている。

(ii) 質的内容の問題

まずその対象となる財が「有害物質除去労働用役」であるという前者の論点を取り上げよう。価値生産活動における設備資産は、既述のように、減価償却を通して、その価値が仕掛品・製品等に移転する。したがって、設備資産の実体は、製品等を生産し得る用役でなければならない。設備資産の購入時のいわゆる取得原価というのは、この設備資産が製品等の生産能力を具えるために必要とされた生産価格であるから、その取得原価部分の減価償却費は、製品等に移転しているとみてよいであろう。また、いわゆる改良費として設備資産の取得原価に追加された部分も、それが当該設備資産の生産能力の増強のために投下された労働用役であるいじょう、同じ論理が

適用できると考えられる。したがって、改良費に相当する部分の減価償却費も、製品等に移転しているはずである。それを仕訳で示せば、次の(イ)のようになる。

図表10

(イ) 改良費の場合

改良時の仕訳

生産能力増強労働用役××, 未払金××
改良費××, 生産能力増強労働用役××
設備資産××, 改良費××

生産時の仕訳

減価償却費××, 設備資産××
製品××, 減価償却費××

(ロ) 除去労働用役の場合

購入時の仕訳

有害物質除去労働用役××, 資産除去債務××
除去費××, 有害物質除去労働用役×× (*1)
設備資産××, 除去費×× (*2)

減価償却費××, 設備資産××
製品××, 減価償却費××

しかし、ここで問題になっている除去債務対応資産の場合は、どうであろうか。その実体がここで推定したように、(将来受取りの)有害物質を除去するための労働用役と考えるかぎり、除去債務対応資産は、有害物質を除去する(あるいは有害物質の有害性を無害化する)という便益を具えているにすぎない。それは、製品等を生産するという便益とは、まったくかわりがないのである。そうであれば、その労働用役の費消により発生した除去費を設備資産の取得原価に含めたとしても(実は、この(*1)(*2)の仕訳は理論的には成立し得ないのであるが、その点は、次の(iii)で述べるが、当面、それを無視して)、そして形式的に減価償却を行なったとしても(その結果として製品原価に含めたとしても)、実質的には、価値移転現象が生じたことにはならないのである。

ごく素朴に考えて、仮に有害物質を無害化するための労働用役にかかわる「減価償却」が発生したからと言って、どうして、それが製品等に移転し、製品等の価値を担うことができるのだろうか(上記の「減価償却」に「」を付したのは、減価償却費というのは、本来、価値移転が予定された、設備資産の減価を意味するものはずであり、有害物質を除去する便益を具えているにすぎない資産の減価は、厳密には減価償却費とは言えないからである)。除去債務対応資産の実体が有害物質除去労働用役であるかぎり、原価計算は、計算の質的内容の側面において、理論的に破綻している。そのことは、仕掛品原価・製品原価ひいては製品売上原価の有意性の喪失を通して、損益計算の崩壊ひいては否定を意味することになろう。

以上のように考えれば、除去債務対応資産の実体が(将来受取りの)有害物質除去労働用役であるかぎり、仮にそれを設備資産の取得原価に算入したとしても、そして、形式的には減価償却の処理を行なったとしても、価値移転現象を説明したことにはならないのである。したがって、製品等に含めることはできない。つまり、原価計算が、ひいては損益計算そのものが、理論的に破綻してしまうのである。

(iii) 受取り時期の問題

次に、その有害物質除去労働用役の受取りが、設備資産の廃棄という将来時点であることを問

題にしなければならない。つまり、設備資産の購入時点では、有害物質除去労働用役は、未だ受取っていないのである。(ii)においては、有害物質除去労働用役という質的内容を問題にし、それが製品等への価値移転に相応しくないことを問題にしたのであるが、しかし、そうした質的内容は当面さて措いたとしても、受取り時期の点からみて、未だ受取っていない労働用役を、どのようにして、製品等に移転させることができるのであろうか。除去債務対応資産の実体が有害物質除去労働用役であるとするならば、それが未だ流入していないという意味でも、除去債務対応資産は、減価償却によって、その価値を製品等に移転させることなど、およそ不可能なのである。

この点をさらに明らかにするためには、購入時の「設備資産××、資産除去債務××」という仕訳に遡らなければならない。既に述べたように、資産除去債務により流入する除去債務対応資産の実体を明らかにしないままに、設備資産という勘定科目の取得原価に算入してしまったので、減価償却が当然のごとくに計上されることになり、そのことに、何の疑問も持ち得なくなってしまうのである。したがって、問題の根源は、除去債務対応資産の実体を明らかにしようとなし（意味論的検討を等閑に付している）現代会計理論のスタンスにあるのである。そこで、筆者は、設備資産の実体を明らかにするという作業から出発せざるを得なかったのであるが、もしこの設備資産（資産除去債務対応資産）の実体が、上記のように、設備資産を将来撤去するさいに、有害物質の除去に必要な労働用役であるとするならば、設備資産購入時の資産除去債務に対応する仕訳は、「設備資産××、資産除去債務××」ではなく、「将来受取りの有害物質除去労働用役××、将来の現金支出（資産除去債務）××」というものでなければならない。つまり、設備資産の購入時点では、一方、有害物質除去労働用役にしても、未だ引渡しを受けていないし（相手方も未履行であるし）、他方、現金を支出していない（当方としても、現金支払を履行していない）。したがって、双方未履行なのである。

会計理論は、こうした双方未履行については、会計上の取引とは認めていない。会計的には、どちらか一方が履行し、他方が無条件に履行しなければならなくなった時点で、記録してよいのである。井尻は、これを無条件原則と名付けているが、会計が、直接的には現実に生じた財・用役の変動を表現するものであるいじょう、この無条件原則は既にふれたように、入帳記録の要件としては、理論的な妥当性があると筆者は考えている。したがって、除去債務対応資産の実体を明らかにするというスタンスが会計研究者にあれば、設備資産取得時に、資産除去債務に対応する借方項目を設備資産としたうえで、減価償却費を計上するといった処理のおかしさにも、容易に気付いたはずなのである。

× × × × ×

以上のように考えれば、除去債務対応資産の実体が、有害物質除去労働用役であるとするれば、除去債務対応資産の質的内容および受取り時期のいずれの点からも、図表2において、第I期期首の仕訳「機械100、資産除去債務100」、および第I期期末（ならびに第II期期末）の仕訳「減価償却費50、機械50」・「製品50、減価償却費50」は、理論的に成立しないのである。その結果、こうした原価計算によって算出される製品等の数値、したがって売上原価の数値は、損益計算の視

点からは、何ら意味のないものになってしまうであろう。つまり、損益計算が、理論的には崩壊してしまうのである。そうであれば、資産除去債務の計上により、負債の全貌表示という目的（あるいはリスク・実態表示目的）は達成できたとしても、その論理必然的結果として、損益計算という計算目的が理論的に崩壊し、いわば否定されてしまうことになりそうである。

逆に言えば、資産負債両建方式においては、損益計算という計算目的を損なうことなしに、負債の全貌表示という目的（あるいはリスク・実態表示目的）は、達成できないのではないだろうか。そのかぎりでは、資産除去債務をオンバランス化するという発想のもとでは、計算目的は、損益計算から負債の全貌表示という目的（あるいはリスク・実態表示目的）に変容したと言わざるを得ないのである。

（3） 資産負債両建方式の本質

（i） 計算目的の変容

いま、その撤去時に、排出した有害物質の除去が法律等によって義務付けられている設備資産を購入した場合、資産負債両建方式の資産除去債務にかかわる仕訳を示せば、次のようになろう。

図表11

購入時：	設備資産××，	資産除去債務××
期末時：	支払利息××，	資産除去債務××
	減価償却費××，	設備資産××
	（製品××，減価償却費××	

購入時において、資産除去債務は、撤去時の要支払額の割引現在価値で評価されるので、期末時には、利率に相当する分だけ増価されるとともに、支払利息が計上される。他方、資産除去債務に相当する数値は当該設備資産の取得原価に算入されるので、その分だけ、減価償却費が多くなる。

しかし、上記の検討によれば、この除去債務対応資産（設備資産）の実体が、有害物質除去労働用役であるかぎり、期末時においては、それを現実には受取っていないので、いかなる資金借入活動も存在しない。したがって、「支払利息」を計上する根拠がないし、その項目が支払利息であるとも言えない。他方、将来受取りの有害物質除去労働用役を減価償却により製品等に移転する根拠もないのである。そうした根拠のない費目を、製品等の製造原価に計上すれば、その損益計算の妥当性は、理論的に崩壊してしまうであろう。

結論的に言えば、資産除去債務の計上は、そのことにより、一方、負債の全貌表示という目的（あるいはリスク・実態表示目的）を可能にさせたとしても、そのいわば論理必然的結果として、損益計算という計算目的の遂行を不可能にしてしまったと筆者は考えている。ということは、資産除去債務の計上は、それ自体としては負債という部分領域における処理の変更にすぎないが、しかし、他方で、計算目的のレベルに影響を及ぼし、負債の全貌表示（あるいはリスク・実態表示

目的)を遂行することの代償として、損益計算目的を否定する、という結果を招いてしまったのである。しかも、ここで重要なことは、負債の全貌表示(あるいはリスク・実態表示目的)と損益計算目的とが、少なくとも資産除去債務に関しては、いわば二律背反の関係にあるという点である。そうであれば、もちろん意図したことではないにしても、少なくとも結果的には、資産除去債務の計上は、計算目的を、損益計算目的から負債の全貌表示(あるいはリスク・実態表示目的)に変容せしめたと言わざるを得ない。その点で、既述した負債性引当金とは、まったく様相を異にしているのである。

(ii) 会計理論の性格の変容

いずれにしても、資産除去債務は、損益計算という計算目的に従って導出された項目ではないので、現行会計実践についての説明理論には、位置を占め得ない。別言すれば、資産除去債務を含む処理体系は、損益計算を統一的な計算目的とはしていないことになるので、現行会計実践についての説明理論とは言えなくなるということである。なぜなら、現行会計実践(ある会計)は、言うまでもなく、損益計算という計算目的を想定することによって合理的に説明できると思われるからである。したがって、負債の全貌表示(あるいはリスク・実態表示目的)を計算目的とするということは、ある会計についての説明という立場から離脱して、会計は負債の全貌表示(あるいはリスク・実態表示目的)に役立つなければならないといういわば個人的な規範に基づいて、あるべき会計を構想するというに他ならない。このあるべき会計というのは、ある会計(会計実践)との対比で言えば、ない会計(実践としては存在していない会計)と言ってもよいであろう。つまり、今日のところ未だ、社会的合意を得ていない、そのかぎりで個人的な価値判断に基づき、ある規範(負債の全貌表示(あるいはリスク・実態表示目的))をたて、それに準拠した新たな理論体系を構築するものであるから、ここでは、これを、規範理論とよんでおこう。

つまり、資産負債両建方式における資産除去債務の計上は、損益計算から負債の全貌表示(あるいはリスク・実態表示目的)へという計算目的の変容を通して、その理論的性格を、ある会計(現行会計実践)の合理的説明を企図する説明理論から、あるべき会計の構築を企図する規範理論に変容させてしまったのである。

× × × × ×

資産除去債務を将来の除去労働用役にかかわらしめて構想するかぎり、(損益計算から負債の全貌表示(あるいはリスク・実態表示目的)へという)計算目的の変容をもたらさざるを得ない。したがって、論理必然的に、その処理を、損益計算をその計算目的として形成された、現行会計実践の説明理論には組込めない。現行会計実践(ある会計)の説明とは無関係に、あるべき会計にかかわる規範理論⁸⁾として展開せざるを得ないと筆者は考えている。

8) しかるに、今日の日本の会計学説は、説明理論と規範理論という理論の性格を識別していない。そのため、説明理論として構築された理論体系に、本質的には規範理論に属するものとしての資産除去債務の処理(除去労働用役にかかわらしめて定義された資産除去債務の処理)を無造作に組込んでしまうのである。いわば水と油とを混ぜ合わせたようなものであるから、当該学説に、論理的な首尾一貫性が欠如してしまうのも、きわめて当然のことであろう。日本のほとんどの会計学説に見出せる首尾一貫性の欠如の原因は、上記のような説明理論と規範理論との峻別の欠如に帰せられるのである。

ところで、今日、負債の計上については、これまで述べてきたように、一般に、当期費用に相当する分だけの負債を計上する引当金方式と、当期費用とは無関係に回避不可能な額を負債として計上するとともに、その額だけの資産を計上する資産負債両建方式というふたつの方式が、あるとみなされているようである。そして、一般に、前者が収益費用観に、後者が資産負債観に属するとみなされているようである（もっとも、資産負債両建方式については、資産負債利益観と収益費用利益観とが混淆した混合利益観とみなす見解もあるようであるが、それについてはⅦで検討するとして、ここでは、当面、資産負債観に属しているという表現を用いておく）。そのうえで、上記のような今日主張されている、将来の除去労働用役にかかわらしめて構成された資産除去債務の計上は、収益費用観（引当金方式）のもとでは不可能であり、資産負債観（資産負債両建方式）に転換することによって可能になった、と一般的には理解されているようである。つまり、資産除去債務の計上の可否が、収益費用観・資産負債観という枠組のもとで論じることができるとみなされているわけである。

しかしながら、上記のような筆者の知見によれば、資産除去債務の依って立つ資産負債観に依拠した資産負債両建方式が、説明理論という性格を喪失し、規範理論と化しているいじょう、首尾一貫した説明理論を構想するという立場からは、資産負債両建方式の処理は、理論的に否定されなければならない。つまり、筆者が関心をもつ、現行会計についての説明理論という視点からするかぎり、収益費用観から資産負債観への転換という図式によっては、有害物質の除去に関する処理は、理論的に解決されていないのである。さらに言えば、収益費用観・資産負債観という枠組によってはついに解決し得ない、というのが筆者の考えなのである。

それでは、説明理論の立場からは、有害物質の除去に関する問題は、どのように考えたらよいのであろうか。その点は、次のⅤで考えることとしたい。

Ⅴ 説明理論としての解決方向

（１）問題点の整理と解決の方向

資産負債観（資産負債両建方式）に依拠した（除去労働用役にかかわるものとしての）資産除去債務の会計処理は、Ⅳ（３）（i）および（ii）で纏めたように、計算目的の変容が生じ、損益計算が否定される結果を招いてしまうのである。つまり、説明理論ではなく、規範理論という性格になってしまうのである。その点、筆者は、あくまで、現行会計実践を合理的に説明する理論体系の構築を企図している。そうした説明理論の視点からするかぎり、資産負債観（資産負債両建方式）に依拠した（除去労働用役にかかわるものとしての）資産除去債務のオンバランス化は、理論的に否定されなければならない。それでは、有害物質の除去に関する経済事象は、説明理論の視点からは、どのように考えたらよいのであろうか。もし今日提起されているような資産負債両建方式の仕訳しか想定できないなら、資産除去債務にかかわる経済事象のオンバランス化は、説明理論としては不可能ということになる。しかし、そのように即断してしまうのは、あまりに早計である。

説明理論というのは、現行会計実践を合理的に説明する理論体系であるが、その現行会計実践においては、処分可能利益が算出されている。それが処分可能利益であるかぎり、言うまでもなく、企業によって既に現実になされた経済活動、あるいは企業に現実^に生じた経済事象に基づいて算出された利益でなければならない。そこでは、その経済活動ないし経済事象が現実^に生じている、ということが重要なのである。したがって、説明理論としては、現時点までに生じた企業の経済活動あるいは経済事象が、すべて把握されていなければならないわけである。その意味において、会計上の利益というのは、現時点的利益（この点については、註2）を参照されたいと言ってよいのである。逆に言えば、将来の経済活動あるいは経済事象を含んではならない、ということである。

そこで、こうした説明理論における会計の現時点的性格という視座から、「資産除去債務」という経済事象を考え直してみよう。その場合、問題になるのは、資産負債両建方式なるものが、排出された有害物質の除去という側面しかみておらず、有害物質の排出という側面には、まったく関心を寄せていないという点である。しかしながら、有害物質の除去というのは、有害物質の排出を前提にしているはずである。すなわち、そもそも、有害物質の排出があったからこそ、その有害物質の除去が必要になったのではないだろうか。しかるに、その有害物質の排出という事実を無視して、有害物質の除去の処理だけに狂奔しているというのが、現在の会計理論の姿なのではないだろうか。これで、有害物質の除去にかかわる一連の事象を、合理的に解決できるであろうか。

このことは、次のように言うこともできよう。時系列的に言えば、有害物質の排出のほうが、有害物質の除去より前に存在しているはずである。したがって、排出時には、その時点で存在している事実は排出事象のはずであるから、会計の現時点的性格からすれば、会計は、本来、その排出事象を把握していなければならない。しかるに、それが無視されているとすれば、除去事象に着目せざるを得ない。しかし、その除去事象は、排出時点からすれば、将来事象に他ならない。このようにして、今日一般に説かれている資産負債両建方式は、会計の中に、将来事象を持込んでしまったのである。かくては、会計に收拾のつかない混乱が生じて、当然のことであろう。ⅢおよびⅣでみた資産除去債務にかかわる混乱が、正にそれなのである。

そして、そうした理論的問題は、実は、特別修繕引当金の理論的破綻と軌を一にしているのである。すなわち、特別修繕引当金にしても、修繕事象を起点にして理論が展開されている。しかしながら、修繕が行なわれるためには、その以前に、何らかの損傷がなければならぬはずである。しかるに、その損傷事実をまったく無視して、損傷時点からすれば将来に生ずる修繕事象を取込んでしまったのである。かくして、企業の現実に生じた経済活動を描写することをその特質とする会計に、将来事象を持込んでしまったのである。ここに、特別修繕引当金を合理的に説明できなかった最大の原因があるのである。特別修繕引当金の説明が理論的に破綻した理由は、正に、修繕を必要ならしめた損傷事象を無視した点にこそ求められるのである。

有害物質の除去にかかわる会計処理は、この特別修繕引当金にかかわる理論的誤りをそのまま踏襲してしまったのである。そうであれば、資産負債両建方式が、理論的に破綻したとしても、

当然のことであろう。そこでは、計算対象の構成の在り方（有害物質の排出という事象を無視して、有害物質の除去という事象だけに着目したこと）こそが問われなければならないのである。

そうであれば、収益費用観か資産負債観かといったことをいくら論じても、解決には至らない。「資産除去債務」という経済事象においては、有害物質の除去という経済活動に先立って、有害物質の排出という経済活動があった、という事実を直視しなければならないのである。

ⅢおよびⅣでの資産負債両建方式の検討結果を踏まえて、その理論的問題点を上記のように整理すれば、おのずと、その解決の方途も見えてくる。それを纏めれば、次のようになろう。

図表12

	資産負債両建方式の問題点の原因	解決の方途
Ⅳ 計算目的	(資産負債観に基づく) 負債の全貌表示の導入 ↓ 損益計算の否定	⇒ 負債の全貌表示の放棄 (資産負債観の否定) ↓ 損益計算の回復
Ⅲ 計算対象	有害物質の除去事象にのみ着眼 ↓ 有害物質の排出事象を無視	⇒ 有害物質の排出事象の取込み

(2) 具体的な処理方法 (試案)

有害物質にかかわる問題は、負債の全貌表示という意味での資産負債観の導入によって、解決できるものではない。現行会計実践の合理的説明という視点からするかぎり、負債の全貌表示という意味での資産負債観を放棄しなければならない。そのうえで、計算対象の把握の仕方にこそ着眼して、有害物質の排出事象を会計に取込まなければならないのである。

しかしながら、これまでのところ、有害物質というのは、会計的認識の対象とはされてこなかった。したがって、それを把握するための概念も存在していないというのが、実状である。それは、経済学でも同様であり、経済学の対象とされる経済財は、それが goods の訳語であることから容易に推測できるように、何らかのプラスの便益をもつものに限定されているのである。しかるに、いわゆる公害の発生は、企業が、プラスの便益をもつものだけではなく、マイナスの便益をもつものをも産出している、という事実を明らかにしたのである。しかしながら、そのことに、会計学は対応できていない。これにどう対処してよいのか分からぬままに右往左往している、というのが現状であろう。会計(理論)における上記した資産除去債務の処理に関する混乱は、正にそのことを如実に示していると言ってよいであろう。

したがって、ここでは、あくまで試論であるが、こうした有害物質を、いわゆる財(グッズ)に対して、マイナスの符号をもった財とみなし、仮にバズとよんでおこう。図表2の事例につき、この概念を用いて、有害物質の生成・処分に関する事象を仕訳すれば、次のようになる。ただし、便宜、購入と同時に操業し、かつその操業とともに、有害物質のすべてが排出されたと仮定する。したがって、第Ⅰ期期首(操業時)にバズが生成されたとみなしている。

図表13

第Ⅰ期首（購入時） （操業時）	機械1,000, 現金1,000	
	$a \left[\begin{array}{l} \text{有害物質排出損121, } \text{---} \\ \text{バツズ}\Delta 121 \end{array} \right]$	\Rightarrow [有害物質排出損121, バツズ121]
第Ⅰ期期末	減価償却費500, 機械500 (製品500, 減価償却費500)	
第Ⅱ期期末	減価償却費500, 機械500 (製品500, 減価償却費500)	
	$b \left[\begin{array}{l} \text{除去労働用役121, 現金121} \\ \text{除去費121, 除去労働用役121} \\ \text{バツズ121, 除去費121} \end{array} \right]$	

図表2の資産負債両建方式と比較すると、まず第1に、有害物質の排出事象から出発するので、第Ⅰ期期首において、aという仕訳が追加されたが、その代わりに、[機械100, 資産除去債務100]という仕訳(①・②)が、不要になった。そのために、第Ⅰ期期末および第Ⅱ期期末における[減価償却費50, 機械50]および[[支払利息]10, 資産除去債務10]([支払利息]11, 資産除去債務11)という仕訳(③・④)も削除された。そして有害物質の除去事象については、[資産除去債務121, 現金121]という仕訳(⑤)ではなく、bという仕訳に変更されたのであった。そのことを念頭において、若干の解説を加えておこう。

企業は、その価値生産活動にさいして、プラスの符号をもつグッズ(経済財)のみならず、マイナスの符号をもつバツズをも産出するので、まず、それが借記されなければならない。そして、そのバツズの産出は、企業にとってもまた社会的にも、損費を意味するので、有害物質排出損といった費目で同じく借記されなければならない。それが、aの仕訳である。しかし、そのうちのバツズは、マイナスの符号をもつので、貸方に移記すれば、依然として、貸借複記が成立する。そしてその数値は、将来の要除去額によって推定されるが、それがバツズというマイナスの財の評価額であるから、支払利息が発生することなど、ない。またバツズの生産それ自体が社会的な損費なのであるから、有害物質排出損を資産化することも、また、減価償却費を経由して、仕掛品・製品等の製造原価に算入することも、理論的に不可能である。つまり、有害物質の排出損は、原価計算の要素にはならない。こうしたバツズの存在を前提にすれば、有害物質の除去時における除去労働用役の購入・費消は、bの仕訳のように、そのバツズを無害化することとして、合理的に説明できるのである。

繰返しになるが、以上を纏めれば、次のようになる。すなわち、バツズという概念を形成すれば、一方、バツズの産出事象は、マイナスの財の産出にかかわっているいじょう、資金の借入れ

9) 現代社会における物質文明は、周知のように、高度に発達した生産技術によって支えられている。そして、その生産技術なるものは、人間の欲望を充足するためにプラスの便益をもつものだけを産出すると信じられてきた。それゆえに、いわゆる経済財は、goodsと名付けられたのであろう。経済学にしても会計学も

に関する金融活動とは異質の経済活動（あくまで価値生産活動に随伴する経済活動）であるから、支払利息が計上されることなど、論理的にあり得ない。他方、有害物質排出損は、発生主義の理念によって損費として認識されるものであるから、これも、資産化して減価償却費を計上することなど、およそ不可能である。このいずれにおいても、現行会計の理念に沿っている。有害物質の生成・処分に関する事象は、説明理論としては、このような論理で説明されなければならないと筆者は考えている。

このように考えれば、この問題も、説明理論としては、負債性引当金と同様に、あくまで計算対象についての理解の仕方を変えることによってのみ、解決できるのである。逆に言えば、けっして、収益費用観（引当金方式）から資産負債観（資産負債両建方式）に転換することによって解決される類いの問題ではない、というのが筆者の結論である。

（3）負債の全貌表示の意義

最後に、既上記の議論においてもその都度ふれてきたところではあるが、重要なことなので、負債の全貌表示（資産・負債のリスク・実態表示）ということの現行会計における意義につき、纏めておこう。

図表13に示した筆者の試論においては、有害物質の除去に必要な将来の支出額の総額は、どこにも表示されていない。もっとも、図表13の事例では、第I期期末の貸借対照表において、バズ121が計上されているので、その測定値121により、有害物質を除去する債務の総額が推測できると言えないでもない。しかし、理念的には、バズは、負の便益をもつ経済財（資産控除項目）

ゝにしても、もっぱら、この goods としての経済財を念頭において構成されてきたのである。しかし、今日のいわゆる環境問題は、この生産技術が、実は、マイナスの便益をも産み出している、という事実を突きつけたのである。

残念ながら、今日の科学は、この事実、適切に対処しきれていない。そのことは、このマイナスの便益をもつ経済財に対して、適切な名辞が与えられていないことによっても、推し量れよう。

そうした状況にあって、40年も以前に、慶應義塾大学の教授であった故山榊忠恕は、大学院の講義において、goods に対して、bads という概念を認知することの必要性を説いてやまなかったのである。もちろん、その当時は、環境問題は、現在ほどに深刻ではなく、会計事象としても、それほど重要な位置を占めていなかった。そのため、具体的な処理については、一切言及されなかったが、バズ概念の提唱にみられる先見性には、驚嘆するしかない。本文で述べた会計処理は、山榊のそうしたバズ概念に支えられて、具体化したものである。

もっとも、会計学においても、生産のプロセスからいわば偶然産出される経済財が、ないではなかった。主産物に対する副産物が、それである。しかし、副産物は、売却価値をもっており、あくまで goods に属していた。したがって、主産物の延長線上で処理することが、可能だったのである。しかるに、有害物質の排出は、正に、bads であり、goods の延長線上では、妥当な会計処理とはなり得ないであろう。goods との相違を見極めつつ、goods とは異なる発想で会計処理を構想する、というスタンスが不可欠なのである。

なお、温室効果ガスの処理に関して、黒川 [2003] において、やはり、山榊の提唱に触発されて、バズなる概念が取り上げられている。しかしながら、それは、考え方のレベルにすぎず、仕訳のなかにおいて、勘定科目として具体化しているものではない。すなわち、二酸化炭素を排出したときには、[温室効果ガス排出コスト（費用）××、温室効果ガス消滅義務××] という仕訳が、提示されている。したがって、どこにも、バズという勘定科目は現れていない。ただ、「温室効果ガス排出コスト」という、費用にかかわる勘定科目の背後に、バズという概念を認めようという主張のようである。この仕訳そのものは、いわゆる引当金方式であるから、伝統的処理と異なるところは、なさそうである。

の存在を意味するものに他ならず、いかなる意味でも、負債を表現するものではない。したがって、その数値は、価値生産活動におけるバZZの生成状況によって規定されるものであり、有害物質の除去債務とは無関係なのである。具体的に言えば、図表13の事例では、操業開始とともに、有害物質のすべてが排出された、ということ仮定している。そうしたバZZの生成状況に規定されて、機械の操業開始時に、バZZの測定値として、有害物質の除去に要する資金総額121が割当てられたのである。しかし、もし有害物質が、操業の度合いに従って逐次排出されるような場合には、バZZは、有害物質のそうした生成状況に規定されて、第Ⅰ期および第Ⅱ期に計上されることになる。その場合には、バZZは、その時点までに排出された有害物質を除去するのに必要な資金の累積額を示すとどまり、機械の購入時点で確定している資産除去債務総額を表示するものではない。つまり、図表13の試論においては、負債の全貌表示（資産・負債のリスク・実態表示）の遂行は、本質的に不可能なのである。

そのことは、図表12に示したように、一方、負債の全貌表示（資産・負債のリスク・実態表示）を放棄し、他方、有害物質の排出事象を取込むことによって、価値生産活動にかかわる企業の経済活動の全体を忠実に描写するという発想のもとに、図表13の仕訳を構想したいじょう、きわめて当然のことなのである。

そして、こうした筆者の発想の根底には、損益計算の遂行と負債の全貌表示（資産・負債のリスク・実態表示）とは、少なくともここで取り上げた有害物質の排出・除去にかかわる事象については、二律背反の関係にあるという思考が存在している。すなわち、少なくとも資産除去債務に関するかぎり、負債の全貌表示（資産・負債のリスク・実態表示）ということは、将来事象を会計に取込むことを含意している。しかるに、損益計算というのは、それが処分可能利益の算出を意味するかぎり、現実になされた企業の経済活動に基づいて遂行されなければならない。つまり、損益計算（処分可能利益の算出）の計算対象は、現在事象だけのはずなのである。こうした計算対象の相違があるいじょう、損益計算（処分可能利益の算出）と負債の全貌表示（資産・負債のリスク・実態表示）とは、ひとつの体系に両立できないのである。

そうであれば、計算目的として、そのうちのいずれが選択されるべきなのか、ということが問われざるを得ない。その点については、現行会計の説明理論という視点からすれば、現行会計は、損益計算を計算目的とすることによって合理的に説明できると筆者は考えている。したがって、現行会計の説明理論の形成という視点にたつかぎり、負債の全貌表示（資産・負債のリスク・実態表示）ということは、資産除去債務に関しては、論理的に不可能なのである。

以上のように考えれば、現行会計の説明理論の立場にたつかぎり、負債の全貌表示（資産・負債のリスク・実態表示）が達成できなくても、やむを得ないというのが筆者の考えである。近時、意思決定有用性の観点から、意思決定に役立つかぎり、会計情報に取込むことが流行になっているが、貸借対照表・損益計算書等の財務諸表をもって会計のアウトプットとみるかぎり、会計情報というのは、元来、情報の一種、しかも複式簿記機構に規定された、きわめて特殊な情報にすぎない。したがって、その意思決定への役立ちにしても、おのずと限界がある。それにもかかわらず、意思決定への役立ちというメルクマールによって無制約に取込むならば、会計情報それ自

体の有意性が喪失してしまうことにもなりかねないのである。例えば損益計算に規定された現行会計に負債の全貌表示（資産・負債のリスク・実態表示）という計算目的を持込めば、現在事象と将来事象とが混在することになり、会計情報は、統一的な意味付けを喪失してしまうであろう。

そうだとすれば、財務諸表本体は、あくまで、損益計算の論理によって統一的に構成しつつ、将来事象にかかわる負債の表示が必要とされる場合には、注記・付属明細表において公開すればよい、ということになろう。それが筆者の結論であるが、ここでは、財務諸表本体における公開と、注記・付属明細表における公開との関係について、若干、考えておくことにしよう。

いま、仮に負債の全貌表示（資産・負債のリスク・実態表示）に関する情報が必要だとしても、どうして、財務諸表本体において、すべての負債が計上されなければならないのであろうか。つまり、負債の全貌表示（資産・負債のリスク・実態表示）という計算目的が、どうして、財務諸表本体で達成されなければならないのであろうか。逆に言えば、どうして、注記・付属明細表における表示ではいけないのであろうか。負債の全貌表示（資産・負債のリスク・実態表示）という計算目的にとり、注記・付属明細表における表示では、何か不都合があるのであろうか。その点に関する合理的な説明を、筆者は寡聞にして知らないのである。

もちろん、計算目的によっては、注記・付属明細表では不都合であり、どうしても財務諸表本体に反映されていなければならない、ということもあり得よう。処分可能利益の算出といった形態の損益計算を計算目的とした場合が、それである。この計算目的の場合には、各資産・負債項目は、財務諸表本体において、その損益計算体系において理論的に是認される評価基準によって、評価されなければならない。より具体的に言えば、この損益計算体系においては、理論的にはその保有目的によって評価されなければならない。したがって、価値生産活動に関する棚卸資産・設備資産は、将来、費用として犠牲値を表現しなければならないので、取得原価で、時価差額の獲得を企図する投機目的有価証券は、時価で、また定利の獲得を企図する満期保有目的の金融資産は、契約されたキャッシュインフローを当初の利率で割引いた増価（いわゆる償却原価）で、それぞれ評価されなければならない。しかも、財務諸表本体において、当該評価基準で評価されなければならないのである。いま投機目的有価証券を取り上げれば、財務諸表本体において、時価で評価されなければならないのである。逆に言えば、財務諸表本体では取得原価で評価しつつ付属明細表で時価を公開する、といった方式は、認められないということである。もっとも、損益計算といっても、もっぱら投資家の意思決定への役立ちだけしか考えないのなら、そうした方式であっても、差し支えないであろう。なぜなら、効率的な市場を想定するなら、投機目的有価証券の時価が付属明細表等で公開されているかぎり、（原価評価に基づく投機目的有価証券の損益を含む）利益を、（時価評価に基づく投機目的有価証券の損益を含む）利益に組み替えることも、期待できるからである。

しかしながら、ここで問題になっている処分可能利益の場合には、財務諸表本体で算出された利益に基づいて、株主への配当額、役員への賞与額、あるいは課税額が、具体的に決定され、現金支出として流出してしまうのである。そうであれば、財務諸表とは別に、付属明細表における投機目的有価証券の時価に基づいて、妥当な利益額を算出してみても、無意味であろう。投機目

的有価証券は、財務諸表本体において、時価評価されかつその評価差額が処分可能利益に組込まれなければならないのである。

処分可能利益を計算目的とする場合には、以上のように、各資産・負債項目は、財務諸表本体において、理論的に要請される評価額を反映していなければならないわけである。しかし、負債の全貌表示（資産・負債のリスク・実態表示）の場合には、どうであろうか。その目的のために必要とされる将来事象を財務諸表本体に組込む必然性が、あるのであろうか。財務諸表本体に組込むことによって、会計情報の統一的な意味付けを喪失させてまで、負債の全貌表示（資産・負債のリスク・実態表示）をすることに、どのような意味があるのであろうか。注記・付属明細表で公開し、必要と考える情報利用者が利用可能な状況にしておけば、それで十分なのではないだろうか。

参 考 文 献

黒川 [2003] : 黒川行治稿「バズの認識と温室効果ガス排出枠の会計の論理」『三田商学研究』第46巻第1号