慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	収益費用観・資産負債観に関するふたつの検討課題(2)
Sub Title	Two tasks of revenue-expense view and asset-liability view (2)
Author	笠井, 昭次(Kasai, Shoji)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2018
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.60, No.6 (2018. 2) ,p.29- 42
JaLC DOI	
Abstract	今日, 会計の議論は, 収益費用観と資産負債観とを座標軸としてなされていると言ってよいであろう。この収益費用観・資産負債観という枠組が, 脚光を浴びるに至ったのは, 制度的には, 我が国の場合, 売買目的有価証券について売却時価評価が取り入れられたことに淵源している。しかし, この概念は, その内容が曖昧模糊としているし, かつ, 多様な概念と結び付き得るので, 会計のどの領域にも援用可能であるかのようにみなされている。つまり, 売買目的有価証券の時価評価のような貸借対照表評価の領域についてのみならず, いわゆる負債性引当金のような擬制負債にかかわる貸借対照表能力の領域についても, さらには, 資産除去債務のようにリスク・実態表示目的への計算目的の転換が必要な領域についても, 収益費用観・資産負債観という枠組で説明されているのである。しかし, それらの領域は, 本当に, この枠組によって, 合理的に説明できるのであろうか。その点, 筆者は大きな疑問を覚えている。そこで, 収益費用観・資産負債観という枠組を援用できる領域を限定する, という作業がどうしても必要になる。この点が, 収益費用観・資産負債観の研究に関する第1の課題になる。 結論的には, 収益費用観・資産負債観は, 売買目的有価証券の時価評価にみられるように, フローとストックとの関係にかかわる計算方式として, 会計上の評価規約の規定に関して, 重要な一翼を担っていると筆者は考えている。もっとも, 評価規約の規定要因については, 諸学説によってさまざまであろう。したがって, そうした考え方を整理することによって諸学説を比較する枠組を構築しつつ, 各学説において収益費用観・資産負債観が果たしている役割を明らかにすることが, 収益費用観・資産負債観に関する第2の研究課題になる。 本稿は, このふたつの研究課題について, 4回に分けて, 筆者の考えの概要を述べることとしたい。前号では, 特別修繕引当金を検討したので, 本号では, 資産除去債務を取り上げて, 計算目的の変更を含むこの領域にも, 収益費用観・資産負債観という枠組が関与しない, ということを明らかにしたい。 資産除去債務については, 一般に, 収益費用観に属するとされる引当金方式と資産負債観に属するとされる資産負債両建方式というふたつの処理方式があるとみなされている。しかし, 引当金方式では, 負債の全貌表示が不可能であることから, 今日, 制度的には, 資産負債両建方式が採用されている。この方式には, リスク・実態表示目的という計算目的にかかわる資産負債観が, 組込まれている(その結果, さらに, ストック主導方式という計算方式としての資産負債観も, 組込まれている)。そのため, 資産除去債務の割引現在価値額が計上されるとともに, それに対応する額が付随費用として資産に付加されることになる。しかし,

	その論理必然的結果として, 資産除去債務に発生する支払利息および資産の減価償却費(価値移転現象)を合理的に説明できなくなってしまうのである。つまり, 損益計算という計算目的の視点からすると, 理論的に破綻してしまったわけである。 これまで, 会計は, 経済的便益をもつものとしてのグッズだけを計算対象としてきたが, 損益計算にかかわる現行会計を合理的に説明するためには, 有害物質そのものを, 計算対象として認識すべきである, というのが筆者の考えである。いま, これをバッズとよべば, このバッズは, 価値生産活動に関する企業の損益産出活動に伴って生じたものに他ならない。それが, 企業の損益産出活動にかかわっているいじょう, 計算目的レベルで言えば, 損益計算としての収益費用観が妥当するはずである。他方, それが, 価値生産活動にかかわっているいじょう, 計算方式レベルで言えば, フロー主導方式としての収益費用観が妥当するはずなのである。 こうした筆者の見方によれば, 資産除去債務事象は, 計算目的および計算方式としての収益費用観を資産負債観に転換することによって解決できる問題ではない。(依然として, 損益計算という計算目的としての収益費用観, およびフロー主導方式という計算方式としての収益費用観を保持したまま)バッズ概念の導入という計算対象の再構成によってのみ, 解決が可能なのである。その意味において, 資産除去債務事象は, 収益費用観・ 資産負債観という枠組に関与する問題ではないと筆者は考えている。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20180200-0029

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.

三田商学研究
第60巻第６号
2018 年 2 月

2017年12月26日掲載承認

収益費用観・資産負債観に関する ふたつの検討課題（２）

笠　井　昭　次

＜要　　約＞

今日，会計の議論は，収益費用観と資産負債観とを座標軸としてなされていると言ってよいであろう。この収益費用観・資産負債観という枠組が，脚光を浴びるに至ったのは，制度的には，我が国の場合，売買目的有価証券について売却時価評価が取り入れられたことに淵源している。しかし，この概念は，その内容が曖昧模糊としているし，かつ，多様な概念と結び付き得るので，会計のどの領域にも援用可能であるかのようにみなされている。つまり，売買目的有価証券の時価評価のような貸借対照表評価の領域についてのみならず，いわゆる負債性引当金のような擬制負債にかかわる貸借対照表能力の領域についても，さらには，資産除去債務のようにリスク・実態表示目的への計算目的の転換が必要な領域についても，収益費用観・資産負債観という枠組で説明されているのである。しかし，それらの領域は，本当に，この枠組によって，合理的に説明できるのであろうか。その点，筆者は大きな疑問を覚えている。そこで，収益費用観・資産負債観という枠組を援用できる領域を限定する，という作業がどうしても必要になる。この点が，収益費用観・資産負債観の研究に関する第１の課題になる。

結論的には，収益費用観・資産負債観は，売買目的有価証券の時価評価にみられるように，フローとストックとの関係にかかわる計算方式として，会計上の評価規約の規定に関して，重要な一翼を担っていると筆者は考えている。もっとも，評価規約の規定要因については，諸学説によってさまざまであろう。したがって，そうした考え方を整理することによって諸学説を比較する枠組を構築しつつ，各学説において収益費用観・資産負債観が果たしている役割を明らかにすることが，収益費用観・資産負債観に関する第２の研究課題になる。

本稿は，このふたつの研究課題について，４回に分けて，筆者の考えの概要を述べることとしたい。前号では，特別修繕引当金を検討したので，本号では，資産除去債務を取り上げて，計算目的の変更を含むこの領域にも，収益費用観・資産負債観という枠組が関与しない，ということを明らかにしたい。

資産除去債務については，一般に，収益費用観に属するとされる引当金方式と資産負債観に属するとされる資産負債両建方式というふたつの処理方式があるとみなされている。しかし，引当金方式では，負債の全貌表示が不可能であることから，今日，制度的には，資産負債両建方式が採用されている。この方式には，リスク・実態表示目的という計算目的にかかわる資産負債観が，組込まれている（その結果，さらに，ストック主導方式という計算方式としての資産負債観も，組込まれている）。そのため，資産除去債務の割引現在価値額が計上されるとともに，それ

に対応する額が付随費用として資産に付加されることになる。しかし，その論理必然的結果として，資産除去債務に発生する支払利息および資産の減価償却費（価値移転現象）を合理的に説明できなくなってしまうのである。つまり，損益計算という計算目的の視点からすると，理論的に破綻してしまったわけである。

これまで，会計は，経済的便益をもつものとしてのグッズだけを計算対象としてきたが，損益計算にかかわる現行会計を合理的に説明するためには，有害物質そのものを，計算対象として認識すべきである，というのが筆者の考えである。いま，これをバッズとよべば，このバッズは，価値生産活動に関する企業の損益産出活動に伴って生じたものに他ならない。それが，企業の損益産出活動にかかわっているいじょう，計算目的レベルで言えば，損益計算としての収益費用観が妥当するはずである。他方，それが，価値生産活動にかかわっているいじょう，計算方式レベルで言えば，フロー主導方式としての収益費用観が妥当するはずなのである。

こうした筆者の見方によれば，資産除去債務事象は，計算目的および計算方式としての収益費用観を資産負債観に転換することによって解決できる問題ではない。（依然として，損益計算という計算目的としての収益費用観，およびフロー主導方式という計算方式としての収益費用観を保持したまま）バッズ概念の導入という計算対象の再構成によってのみ，解決が可能なのである。その意味において，資産除去債務事象は，収益費用観・資産負債観という枠組に関与する問題ではないと筆者は考えている。

＜キーワード＞
引当金方式，資産負債両建方式，損益計算目的，リスク・実態表示目的，フロー主導方式，ストック主導方式，資産除去債務，支払利息，無条件原則，借入金，買掛金，改良費，グッズ，バッズ

（3） 資産除去債務計上の問題

次に③資産除去債務であるが，今日，特定の生産設備（例えば原子力発電）は，その稼働に伴って必然的に放射性廃棄物等の有害物質を排出してしまうので，その除去が法律等によって強制される，という事態が生じている。それが，資産除去債務と言われるものであるが，それは，しかし，将来発生する有害物質を将来除去する義務にすぎないのであるから，当該設備資産を購入した時点からすれば，あくまで将来事象に他ならない。したがって，既に生じた経済事象を描写するものとしての取得原価主義会計（収益費用観）のもとでは，貸借対照表に計上される根拠は認められず，オフバランス項目とみなされていたのである。

しかしながら，この資産除去債務は，将来生起する債務であるとは言え，法律等によって，その生起が確実であり，当該企業が不可避的に負担しなければならない債務に他ならない。そうであれば，これをオフバランスのままにしておいてよいのか，という批判が当然のごとく提起されていたのである。

（i） 資産除去債務に関するふたつの処理方法

この資産除去債務の処理方法としては，一般に，引当金方式と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。このうち前者の引当金方式というのは，将来発生する可能性の高い支出をその原因の発生に即して費用として期間配分しつつ，他方，その配分され

た費用に相当する額を負債として留保する処理方法である。したがって，これは，前述の特別修繕引当金の処理方式の発想と軌を一にしているので，一般に収益費用観に属しているとみなされているようである。すなわち，この処理方法を採用した場合，当期にその原因が発生した分だけの費用が計上されるのであるから，費用の側面に関しては，処分可能利益の算出という意味での損益計算（現実になされた企業の経済活動の結果として生ずる利益の算出という意味での損益計算）には適っていると言えなくもない。つまり，引当金方式は，損益計算という計算目的を重視する思考の系譜に属しているとみなされているわけである。収益費用観に帰属するとされる所以であろう。

しかし，いわばその論理必然的結果として，債務の側面に関しては，その原因が発生した費用に見合う分だけの資産除去債務の額しか表示されない。逆に言えば，必要とされる資産除去債務額の全額は，表示されないのであるから，負債の全額表示は，不可能であり，リスク・実態表示という計算目的はついに達成できない，ということにならざるを得ない。

今日，意思決定有用性の観点から，この負債の全額表示（リスク・実態表示目的）が必要不可欠であるという立場が有力であるが，そうした立場からすれば，負債の全額表示の欠落は，重大な欠陥であり，その是正が必要となる。資産負債両建方式は，正にその要請を充たす処理方法に他ならない。したがって，この資産負債両建方式は，負債の全額表示を充たしているが，そのことは，計算方式の観点からすれば，ストック主導方式に準拠しているということになろうし，他方，計算目的の観点からすれば，リスク・実態表示という計算目的に適っているわけである。かくして，資産負債両建方式は，一般に，資産負債観の系譜に属しているとみなされているようである（したがって，この資産負債観の定義には，ストック主導方式という計算方式観と，リスク・実態表示目的という計算目的観とが含まれているということになろう）。

今日，制度的には，資産負債両建方式が採用されているので，ここでも，この処理方法を中心にして考えてゆくことにしたい。そこで，まず具体例によって，資産負債両建方式の処理を概観しておこう。いま，ある機械1,000を第Ⅰ期期首に購入したが，その耐用年数は2年，残存価額は0であり，減価償却は定額法で行なう（会計期間は1年）。なお，この機械は，有害物質を排出するが，それを除去するコストは121であることが，購入時点で判明している（その割引率は10%）。そして第Ⅱ期期末に，有害物質の除去労働用役を購入し（その実際額も，予測どおり121であった），有害物質を除去したとしよう。

その場合，資産負債両建方式によれば，図表6のような仕訳になる。

この仕訳については，次の2点に留意すべきである。まず第1に，貸方項目に関しては，資産除去債務の当初入帳額（第Ⅰ期期首額）が，有害物質の除去に必要な額そのもの（121）ではなく，その割引現在価値（100）になっていること，および，その結果として，第Ⅱ期期末の現実の支払額121に対して，差額21（＝121－100）が生じるが，それは，「支払利息」として期間配分されていることである。そして第2に，借方項目に関しては，貸方の資産除去債務の当初入帳額に相当する額（100）が，借方の費用性資産（機械）の取得原価に加算されていること，および，その

＜図表６＞

第Ⅰ期期首	機　械	1,000,	現　金	1,000
（機械購入時）	「機械」	100,	資産除去債務	100（＊1）
第Ⅰ期期末	減価償却費	500,	機　械	500
	（製　品	500,	減価償却費	500）
	「減価償却費」	50,	「機械」	50
	（製　品	50,	「減価償却費」	50）
	「支払利息」	10,	資産除去債務	10（＊2）
第Ⅱ期期末	減価償却費	500,	機　械	500
	（製　品	500,	減価償却費	500）
	「減価償却費」	50,	機　械	50
	（製　品	50,	「減価償却費」	50）
	「支払利息」	11,	資産除去債務	11（＊3）
	資産除去債務	121,	現　金	121

（＊1）$100 = 121 / 1.1^2$
（＊2）$10 = 121 / 1.1 - 121 / 1.1^2$
（＊3）$11 = 121 / 1.1^0 - 121 / 1.1$

結果として，その加算額だけ，減価償却費が増えていることにも，留意しなければならない。

そこで，次に，このような特質をもつ資産負債両建方式の理論的問題点を，（ⅱ）で検討することにしよう。

（ⅱ）　資産負債両建方式の理論的問題点

今日，制度的には，この資産負債両建方式が採用されているが，ここでは，筆者の視点から，若干検討しておこう。

筆者の関心は，あくまで，現行会計実践を合理的に説明する論理の探求，つまり説明理論の構築にあるが，その場合，今日の会計実践の根底には，損益計算の論理が潜んでいると仮定してもよいであろう。つまり，その計算目的は，損益計算にあると仮定するのである。この損益（利益）というのは，そもそも，企業の経済活動によって産出されるのであるから，本稿で言う損益計算とは，けっして，将来期待される利益の算出とか資金性を帯びた利益の算出とかではなく，現実に発生した企業の経済活動に基づく処分可能利益の算出を含意しているのである。この点にはくれぐれも留意されたい。

そうした筆者の立場からすれば，資産負債両建方式の処理方法が，上記したような損益計算の論理に適っているのかどうか，つまり，資産負債両建方式の処理方法を，損益計算の論理に規定された現行会計に組込むことができるのかどうか，ということが問題になる。ここでは，そうした視点から，もっぱら資産負債両建方式の損益計算上の問題点に焦点を当てて，検討することにしたい。

まず貸方側であるが，この事例においては，有害物質の除去に必要な労働用役の予定額は121

であるが，有害物質の除去それ自体は，２年後の第Ⅱ期期末に実施されるということから，機械購入時の第Ⅰ期期首における資産除去債務の金額は，その予定額121を利子率10％で割引いた割引現在価値100（＝121/1.1²）で評価されている。しかし，資産除去債務額は，第Ⅱ期期末には，除去に必要な金額121になっていなければならないので，その差額21だけ，第Ⅱ期期末までの各期間に配分されなければならない。その場合，その費用項目としては，一般に，支払利息という勘定科目が用いられているようである。しかし，資産除去債務に，本当に利息が付いてよいのであろうか。資産除去債務という勘定科目に債務という用語が付されているからといって，当然のごとく利子が付くとみるのは，いわば常識論にしかすぎない。はたして，支払利息という勘定科目の使用に，何らかの学理的根拠が，あるのであろうか。ここでは，その点を，筆者なりに考えることにしよう。

例えばお金を借入れれば，支払利息がつくのは，当然のことであるが，しかし，お金を借りるという約束をした場合は，どうであろうか。この点を考えるために，ここでは，「１か月後に100の借入れを行なうという約束をし，１か月後に実際に入金したが，その１年後に105を返済した」（利率５％）という事例を想定し，その約定時，１か月後の借入時（現金受入時），そしてその１年後の返済時の仕訳を示せば，次のようになろう。

＜図表７＞

（イ）約　定　時：	将来受入現金	100，	将来借入金	100
				→条件付き債務
（ロ）現金受入時：	現　金	100，	将来受入現金	100
	将来借入金	100，	借入金	100
				→無条件債務
（ハ）返　済　時：	支払利息	5，	借入金	5
	借入金	105，	現　金	105

借入れの約定時においては，今日の会計の考え方からすれば，仕訳されないが，あえて仕訳を行なえば，上の図表の（イ）のようなものになろう。その借方勘定および貸方勘定には，共に将来という用語が冠されていることから明らかなように，この時点では，借り手および貸し手の双方が，義務を履行していない。つまり双方未履行の状態にある。

その貸方項目（将来借入金）についてみれば，貸し手の現金引渡しの履行を条件とした債務であるから，いわゆる条件付き債務に他ならない。借り手にとってみれば，現金100を受取っていないいじょう，その現金100の効用を利用すること（その現金100を利用して利益産出活動を行なうこと）はできないのであるから，計算目的が，現実に発生した企業の経済活動に基づく処分可能利益の算出にあるかぎり，企業が保有する資産・負債（経済財）には，何の変動も生じていないということになろう。つまり，会計の認識対象になっていないのである。条件付き債務としての「将来借入金」勘定を会計の認識対象とはみない，というそうした現行会計の考え方には，会計の計算目的が損益計算にあるとみるかぎり，十分な合理性が認められるのである。

さて，次に，１か月後に，貸し手が現金引渡し義務を履行すれば，借り手の仕訳は，（ロ）のようになる。つまり，この時点で，将来借入金勘定は，借入金勘定に振替えられるが，他方において，貸し手は現金の引渡し義務を履行したのであるから（つまり，借り手側では，将来受入現金勘定が現金勘定になったのであるから），借り手は，借入金という債務について，将来，無条件に返済しなければならなくなる。つまり，この借入金勘定は，いわゆる無条件債務に他ならない。この段階において，借り手は，現金100の効用を利用すること（その現金100を企業の利益産出活動に利用すること）が可能になったのであるから，借り手の資産・負債に変動があったわけである。したがって，一般的には，［現金100，借入金100］という仕訳がなされ，ここに，借入金も，会計上，認識すべき対象となるのである。

現行会計におけるこうした考え方は，井尻によって，無条件原則と定式化されているが，現行会計の計算目的を損益計算に求めるかぎり，この無条件原則には十分な合理性がある，と筆者は理解している。[10)]

以上のように，この無条件債務としての借入金勘定が成立したとき，借り手企業は，現金100を当該企業の意志に従って自由に運用できるようになったのであるから，そこに，何らかの報酬が随伴しても，しかるべきであろう。一般論として言えば，経済社会において，何らかの経済的利得なしに，そうした資金の貸借が行なわれることは，あり得ないと言ってよい。このことを逆に言えば，支払利息が生ずるためには，その以前に，こうした資金の貸借という経済関係が，成立していなければならないということである。

割引現在価値で評価すれば，あたかも自動的に支払利息が生ずるかのようにみなされがちであるが，闇雲に割引現在価値をつけてよいものではないし，また，そのことによって，支払利息が自動的に発生する，というわけのものでもない。支払利息が発生するためには，当然のことながら，上記のように，まずもって資金の貸借という経済関係が実質的に先行していなければならないのである。

しかし，ここでは，資金の貸借関係の実質的な成立という点に留意しなければならない。すなわち，そこにおける貸借関係には，上記で説明した借入金等の資本信用のみならず，商品販売等に伴う流通信用も含まれているからである。もっとも，この流通信用に関する現行会計の処理方法には問題があるので，ここで，少し寄り道しておこう。いま例えば，現金売りなら100，掛売りなら120の商品を掛けで購入したとしよう。この場合，現在一般になされている処理は，次の（イ）であるが，そこでは，買掛金には，支払利息が生じていないのである。

＜図表８＞

（イ）一般的な処理方法	（ロ）妥当な処理方法
購入日：商　品 120，買掛金 120	商　品　100，買掛金 100
支払日：買掛金 120，現　金 120	支払利息　20，買掛金　20
	買掛金　120，現　金 120

10）無条件原則については，笠井［2005］214～215ページおよび416～418ページを参照されたい。

しかしながら，（イ）の処理は，商品価値の点からも買掛金の債務価値の点からも，妥当ではない。まず前者であるが，現金買いか掛買いかは，代金の支払い方の相違であるから，掛けで支払ったからと言って，商品の価値が高くなるわけのものではない。

また後者にしても，いま資金不足のため掛けで購入したが，たまたま資金繰りが付いたので，直ちに現金で支払ったとすれば，違約金をとられることなどはあろうがそれは別にして，当該取引の経済的関係からすれば，実質的には現金買いと同じことになったのであるから，現金買いの場合の100だけ支払えば，よいはずである。したがって，購入時点での買掛金の債務価値は，100なのである。つまり，現金買いなら，購入企業の現金は，100だけ減少したはずであるが，掛買いの場合には，買掛金の支払日まで，現金は減少することなく，購入企業で利用することができたわけである。そのことは，実質的にみて，仕入れ先企業から，融資を受けたことに他ならない。そこには，実質的な貸借関係が発生したのであるから，当然のことに，利息の授受が想定できるのである。したがって，妥当な仕訳は，（ロ）のようになる。つまり，一般的になされている（イ）の仕訳は，純理論的には，誤りなのである。（ロ）の仕訳のように，買掛金にも信用の授受があるいじょう，支払利息が随伴するのは，当然のことと考えなければならない。[11)]

そこで，当面の問題に戻れば，図表6における第Ⅰ期期首（機械購入時）の資産除去債務の性格であるが，その時点では，未だ除去労働用役の購入・費消に関する契約が結ばれているわけではないので，条件付き債務でもない。ましてや，除去労働用役の購入・費消がなされていないのであるから，無条件債務などではあり得ない。そこでは，せいぜい，将来時点における除去労働用役の購入・費消に関する契約の締結が，いわば強要されているにすぎない。したがって，第Ⅰ期期首時点（機械購入時点）の資産除去債務勘定については，信用の授受関係は，まったく存在していないのである。そうであれば，これに，支払利息が発生することなど，あり得ないのではないだろうか。資産除去債務という勘定は，支払利息を産み出せる，というようには概念構成されていない。したがって，資産除去債務勘定という概念では，支払利息の計上は，合理的に説明できないのである。つまり，資産除去債務勘定は，損益計算の論理に適っていないということになる。

次に借方側であるが，資産負債両建方式によれば，図表6に示したように，資産除去債務額に相当する額100が，機械の取得原価に加算されている。したがって，その加算額だけ，減価償却費が増え，その分，製品のコストが高くなっているのであるが，このような処理に，理論的根拠があるのであろうか。資産除去債務という債務を負うことによって，当該企業にどんな財貨・用役が流入したのであろうか。それが，どのような理由で機械の取得原価に加算されたのだろうか。そして，それが，どのような経緯で，減価償却費という形で製品に価値移転したのであろうか。

しかしながら，そうしたプロセスを合理的に説明した文献を，筆者は寡聞にして知らない。そ

11）買掛金の妥当な処理についての詳細は，笠井［2014］を参照されたい。

こで，ここでは，先に取り上げた改良事象と比較しながら，筆者なりに検討することにしよう。すなわち，機械を200で現金購入したが，直ちに，後払いで20の改良を施したとしよう。ただし，ここでは，その改良は，製品の質的向上を図ったものであり，また資産除去債務の事例と揃えるために，機械の耐用年数は２年，残存価額は０であり，減価償却は定額法で行なう（会計期間は１年）ものとする。

この改良事象を仕訳で示せば，次の（イ）のようになろう。

＜図表９＞

（イ）改良事象

購入時：	機　械	200,	現　金	200
改良時：	改良労働用役	20,	未払金	20
	改良費	20,	改良労働用役	20
	機　械	20,	改良費	20
期末時：	減価償却費（購入分）	100,	機　械	100
	減価償却費（改良分）	10,	機　械	10
	製　品	110,	減価償却費（購入分）	100
			減価償却費（改良分）	10

（ロ）有害物除去事象

機　械	1,000,	現　金	1,000
「機械」	100,	資産除去債務	100
減価償却費	500,	機　械	500
「減価償却費」	50,	「機械」	50
製　品	550,	減価償却費	500
		「減価償却費」	50

まず改良事象における購入時および改良時をみてみよう。購入時における機械の200という数値は，この機械の，製品を生産する能力にかかわっている。他方，改良時における改良にさいし，未払金という負債によって当該企業が獲得したのは，言うまでもなく，改良労働用役であるが，それは，機械の生産能力を質的に向上させるためのものに他ならない。したがって，その数値20は，生産能力にかかわっているという点で，取得原価200と同質であるから，取得原価200に加算することができる。つまり，加算した数値220には，製品の生産能力の表示として，有意味性があるのである。さらに，それとのかかわりで，200も20も，共に，その生産能力の取得に要した価格（つまり，犠牲値系統の評価額）に他ならないので，その意味でも，加法性があるとみてよいであろう。

次に，期末時であるが，そこでは，機械の価値が減価償却費を媒介として製品に移転する。その場合，上記のように，減価償却費（購入分）100にしても，減価償却費（改良分）10にしても，共に，機械の製品生産能力にかかわっているし，さらに，共に，取得にかかわる数値（犠牲値系統の数値）に他ならないのであるから，製品（の製造原価）に移転することが，理論的に可能である。かくして，減価償却費（購入分）100のみならず，減価償却費（改良分）10についても，製品コストの一翼を占め得るのである。

以上のように，改良事象については，改良費の，機械の取得原価への加算，および，その減価償却費を媒介とした，機械から製品への価値移転現象は，合理的に説明することができると筆者は考えている。

その点，（ロ）の有害物除去事象は，どうであろうか。そもそも，購入時において，資産除去債務を負うことによって，はたして，一体，何が流入したのであろうか。実は，それが，まったくはっきりしないのである。一般的には，流入したものの実体が皆目不明なままに，資産除去債務の不可避性に基づき，いわば付随費用として，機械の取得原価に加算されているのではないだろうか。しかし，付随費用というのは，それ自体として特定の費用事象を意味するものではない。資産除去債務を負うことによって流入したものの実体が明らかになったとき，それを，付随的な費用として機械の取得原価に算入してよいかどうか，ということが定まるのである。そもそも，支出の不可避性ということだけで，貸方項目たる資産除去債務の額を，借方項目たる機械に算入してしまうことなど，あまりにも非論理的な処理と言わざるを得ない。

したがって，問題の核心は，資産除去債務の計上によって流入したものの実体である。資産除去債務という用語からすれば，その流入したもの，あるいは，流入すべきものの実体とは，有害物質の除去労働用役ということになるのであろうか。もしそうだとすれば，有害物質の除去労働用役というのは，機械の製品生産能力とは，まったく関係がない。そうであれば，資産除去債務に相当する額100を機械1,000に算入しても，その合計額1,100は，無意味なものになってしまうであろう。したがって，純理論的には，資産除去債務に相当する額100を，機械の取得原価1,000に加算することは，できない。[「機械」100，資産除去債務100］という仕訳における機械勘定に鍵カッコを付した所以である。

そうであれば，機械を製品生産に用いつつ，会計上，「減価償却」50を計上したとしても，それは，除去労働用役にかかわる費用にしかすぎない。そのように，製品生産とは無関係な財貨・用役の費消にかかわっているいじょう，製品のコストを形成することなど，論理的には不可能なのではないだろうか。[「減価償却費」50，「機械」50］という仕訳における減価償却費勘定に鍵カッコを付した所以である。

このように，機械の，製品を生産し得る能力だけが，減価償却費勘定を経由して，その価値を製品に移転することによって製品を産み出すことができ，したがって，製品のコストを構成し得るのである。

以上のように考えれば，資産除去債務に相当する額100を，機械勘定に算入する理論的根拠などないし，したがって，その減価償却費勘定を計上する理論的根拠などもない，ということになる。このように，資産負債両建方式における減価償却費の計上が合理的に説明できないいじょう，資産負債両建方式は，損益計算の論理に適っていないということになる。[12)]

以上の検討結果を纏めれば，資産除去債務にかかわる経済事象に関しては，支払利息にしても

12）資産除去債務の資産負債両建方式に関する理論的問題点の詳細については，笠井［2012］・笠井［2013］を参照されたい。

減価償却費にしても，それを計上できるようには，計算対象が構成されていない。したがって，資産負債両建方式は，損益計算をその計算目的とする現行会計には，組込めないのである。

こうした資産負債両建方式の特質は，次の２点に纏められよう。すなわちまず第１は，その計算目的が，損益計算ではなく，負債の全貌表示，つまりリスク・実態表示になっている点である。つまり，計算目的が変容してしまっているのである。

そして，第２に，そのリスク・実態表示という計算目的の観点から，それに適う項目が計上されている，ということが指摘されなければならない。逆に言えば，企業の利益産出活動の表現という観点，つまり計算対象の論理は，まったく看過されているということである。

ここでは，計算目的の観点から会計上の項目が識別されるような理論構築の在り方を計算目的アプローチ，それに対して，会計上の項目を，企業の利益産出活動を表現するように構成する理論構築の在り方を計算対象アプローチとよんでおけば，資産負債両建方式は，計算目的アプローチに属しているということになる。このように，会計上の項目が企業のどのような利益産出活動によって生じたのか，という計算対象の論理がまったく看過されていることが，資産負債両建方式の第２の特質なのである。

（ⅲ）　資産除去債務の妥当な処理方法

資産除去債務に関する資産負債両建方式の特質は，以上のように，①計算目的が損益計算からリスク・実態表示目的に変容していること，および②会計上の項目が，企業の利益産出活動を表現するようには構成されていないこと，つまり計算対象アプローチがまったく無視されていることの２点に纏められよう。

この①の特質からすれば，資産負債両建方式は，その計算目的が企業の現になされた利益産出活動に基づいた利益額の算出にある，と思われる現行会計の理念に悖っていると言わざるを得ない。したがって，会計の計算目的はリスク・実態表示になければならないという特定の価値判断に基づいて形成された規範的な会計処理と言うべきであろう。つまり，ある会計とは無関係に，ある種の規範としての「あるべき会計」を描こうとしたものであるから，資産負債両建方式は，その意味において，ある種の規範理論に属しており，けっして，「ある会計」（現になされている会計）に関する説明理論ではない。

しかしながら，筆者の考える会計理論とは，あくまで説明理論であるから，その意味において，資産負債両建方式は，棄却されなければならない。つまり，損益計算の論理に適合する会計処理でなければならず，そうした会計処理が探求されなければならないが，②がその点にかかわっている。資産負債両建方式という会計処理に説明理論として問題が生じた原因は，会計上の項目が，企業のどのような経済活動によって生起したのかを明らかにするような形で形成されていないことにあったのである。つまり，会計は，企業の経済活動を描写するものだという認識が欠如していたことに，問題があったのである。

この点を，当面の問題にかかわらしめて具体的に示せば，まず図表６における有害物質の除去時（第Ⅱ期期末時）の仕訳に，除去労働用役の購入・費消に関する仕訳が欠落していることが，

指摘されなければならない。そして，その淵源を尋ねれば，そもそも，有害物質を除去するとすれば，まずもって，有害物質が発生していなければならないはずであるが，その有害物質の存在がどこにも表現されていない，ということを問題にしなければならない。すなわち，有害物質の排出なくして，有害物質を除去することなど，あり得るのであろうか。

この点で，（2）で取り上げた特別修繕引当金の理論的欠陥と軌を一にしているのである。すなわち，そもそも，損傷なくして修繕することなど，あり得ないのに，一般的には，その損傷費の発生を無視して，理論が構築されてしまった。そのために，将来発生する修繕費を当期にも配分せざるを得なくなってしまった。かくして，将来事象を会計に持ち込むことになり，そのことにより，理論的に破綻するに至ってしまったのである。この資産除去債務にしても，同じ過ちを犯しているのである。すなわち，有害物質の排出がないなら，本来，除去労働用役の購入・費消の必要もなかったはずなのに，その有害物質の排出ということを無視してしまった。そのために，将来生ずる資産除去債務を当期に計上せざるを得なくなったのである。このようにして，将来事象を会計に持ち込むことにより，損益計算の論理に悖ることになり，理論的に破綻してしまったのである。

そうであれば，資産除去債務に関する事象を説明理論として妥当に処理するためには，計算対象の論理を重視して，有害物質の排出を起点として，理論を展開しなければならない理である。しかしながら，これまでの会計理論は，こうした有害物質という概念を認識してこなかった。すなわち，伝統的な会計理論がその計算対象としてきたのは，プラスの便益をもつ経済財（goods）だけであった。もっとも，複式簿記には，借方側と貸方側とがあり，会計は，その二面から，計算対象を把握してきたのであるが，当面の課題との関係からみれば，借方側の資産は，経済財（グッズ）の受取りの権利にかかわっているのに対して，貸方側の負債は，経済財（グッズ）の引渡しの義務にかかわっていると一般的には理解されている。つまり，資産と負債とは，プラスとマイナスとの関係にあるとみなされていたのである。例えば，資本等式［資産－負債＝純財産］といった等式が会計には存在しており，その資産と負債とはプラスとマイナスとの関係とみなされているが，そのプラスとマイナスとの関係とは，受取りの権利と引渡しの義務との関係を意味するものに他ならない。つまり，受取りおよび引渡しの対象は，共に，プラスの便益をもつものとしての経済財（グッズ）なのである。したがって，負債が，資産に対してマイナスの位置づけを有するとしても，そのマイナスとは，けっして，計算対象自体が，マイナスの便益をもつものとしての有害物質などを意味するものではなく，あくまで，プラスの便益をもつ経済財（グッズ）の受取りではなく，引渡しを意味するものに他ならなかったのである。

このようにして，伝統的会計においては，有害物質に関する概念が欠如していたのである。その点に，現行会計理論の根本的な問題点があると筆者は考えている。

前述のように，理論構築の方法として，計算対象アプローチを採用すべきであり，有害物質の把握を理論構築の起点にしなければならないとしたら，まずもって，有害物質の存在を想定しなければならないであろう。

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，仮にバッズとよんでおこう。この概念を用いて，有害物質の生成・処分に関する事象（数値については，図表6の事例を用いている）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）にバッズが生成されたとみなしている。

＜図表10＞

第Ⅰ期首（購入時）：　機　械　1,000，現　金　1,000

（操業時）：　a［有害物質排出損 121，バッズ △121 ――――］⟹［有害物質排出損 121，バッズ 121］

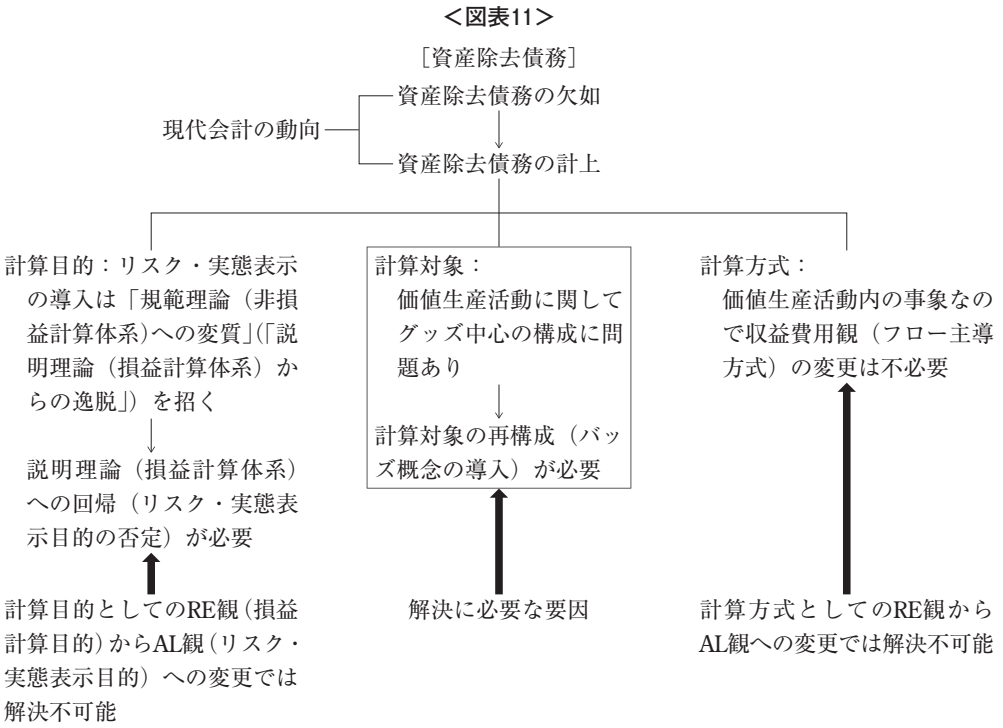
第Ⅰ期期末：　減価償却費　500，機　械　500
（製　品　500，減価償却費　500）

第Ⅱ期期末：　減価償却費　500，機　械　500
（製　品　500，減価償却費　500）

b［除去労働用役 121，現　金　121
除去費　121，除去労働用役 121
バッズ　121，除去費　121］

図表6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ッ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，そのバッズの産出は，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，そのうちのバッズは，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，それがバッズというマイナスの財の評価額であるところから，支払利息が発生することなど，ない。また，バッ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，有害物資の排出損は，原価計算の要素にはならない。こうしたバッ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，そのバッ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。[13)]



（iv）　小括

以上を纏めれば，図表11のようになる。すなわち，バッズという概念を形成すれば，一方，これは，マイナスの便益をもつ財の産出にかかわっているいじょう，資金の借入れ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。このいずれについても，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，計算目的の変更（損益計算からリスク・実態表示目的への変更），つまり，計算目的レベルにおける収益費用観（損益計算目的）の資産負債観（リスク・実態表示目的）への転換は，理論の性格を説明理論から規範理論へと変容せしめてしまい，資産除去債務のオンバランス化は図れたとしても，とうてい，現行会計の全体を合理的に説明する説明理論とは言えなくなってしまう。したがって，説明理論の構築を企図するいじょう，資産除去債務にかかわる経済事象につ

13）バッズ概念を含む筆者の考える資産除去債務に関する妥当な処理の詳細については，笠井［2013］を参照されたい。

いても，計算目的は，損益計算に回帰することが，つまり，計算目的としての資産負債観（リスク・実態表示目的）を計算目的としての収益費用観（損益計算目的）に回帰することが，必要なのである。

さらに，当面の計算方式の問題にしても，バッズが価値生産活動に付随して生じたものであるいじょう，その計算方式は，収益費用観（フロー主導方式）と考えなければならない（この点は，いずれ詳論する予定である）。けっして，計算方式における収益費用観（フロー主導方式）としての引当金方式から，資産負債観（ストック主導方式）としての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。

参 考 文 献

石川［2000］：石川純治著『時価会計の基本問題――金融・証券経済の会計――』中央経済社
石川［2003］：石川純治稿「企業会計のハイブリッド構造――異なる計算系の併存と交錯の構造――」『會計』第163巻第１号
加古［1991］：加古宣士稿「公表財務諸表制度における情報の地位」『會計』第139巻第３号
笠井［2000］：笠井昭次著『会計の論理』税務経理協会
笠井［2005］：笠井昭次著『現代会計論』慶應義塾大学出版会
笠井［2011a］：笠井昭次稿「資産負債観の説明能力――特別修繕引当金（１）――」『三田商学研究』第54巻第２号
笠井［2011b］：笠井昭次稿「資産負債観の説明能力――特別修繕引当金（２）――」『三田商学研究』第54巻第４号
笠井［2012］：笠井昭次稿「資産負債観の説明能力――資産除去債務（１）――」『三田商学研究』第55巻第５号
笠井［2013］：笠井昭次稿「資産負債観の説明能力――資産除去債務（２）――」『三田商学研究』第55巻第６号
笠井［2014］：笠井昭次稿「会計実践の実相」『三田商学研究』第57巻第３号
斎藤［1995］：斎藤静樹稿「金融資産の評価をどう考えるか」『JICPA ジャーナル』No.479
斎藤［1999］：斎藤静樹著『企業会計とディスクロージャー』東京大学出版会
醍醐［1993］：醍醐聰稿「有価証券評価益論争を考える」『會計』第143巻第５号
広瀬［1995］：広瀬義州稿「取得原価主義会計の再検討」『企業会計』第47巻第１号
山桝［1967］：山桝忠恕著『近代会計理論』国元書房