

2017 年度テーマ研究論文

| | |
|----|-------|
| 主査 | 秋葉 賢一 |
| 副査 | 川村 義則 |
| 副査 | 勝尾 裕子 |

| | | |
|----------|----|--------------|
| 論文 題目 | 主題 | 会計上の認識対象 |
| | 副題 | 除去費用の資産性について |

| | |
|-----|----------|
| 研究科 | 大学院会計研究科 |
| 専攻 | 会計専攻 |

| | |
|------|----------|
| 学籍番号 | 48160023 |
| 氏名 | 岡村 晋太郎 |

概要書

本稿では、除去費用が会計上の認識対象であるかという問題意識のもと、我が国における概念フレームワークの資産の定義を充足するかを検討している。概念フレームワークを用いるのは、少なくとも財務諸表に開示されるものは定義を充足する必要があるからである（「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第3章第3項参照、以下、概念フレームワーク）。

定義の充足には①過去の取引、②経済的資源、③支配、を全て充足する必要がある。ただし、③支配について、先行研究において解約不能あるいはそれと実質的に同様である未履行契約は、支配の要件を充足するという見解で一致しているため(Wojdak1969、浦崎1993等)、差し当たり立ち入らないこととしている。

まず、過去の取引については、未履行契約である除去費用が過去の取引の要件を充足しない可能性があるため、これを第2章で検討した。

第2章第1節では、未履行契約の認識を否定する根拠は、認識対象不在説が有力であり(醍醐1995)、取引概念の解釈が論点になることを示している。

これを受けて、第2章第2節では、現行制度を説明する適当な取引概念を明らかにするため、伝統的な取引概念、契約会計、それらの中間的な見解である西澤(1992)を検討している。その結果、西澤(1992)の考えに加え、現行制度において将来の除去義務が認識されていることを勘案し、履行可能性によって認識対象が規定されていると捉えるほうが説得的であるとして、当該見解を採用した。ただし、履行可能性が高いことが求められているのは支配の要件であるという見解を示している。

しかし、会計上の認識対象が履行可能性によって規定されていたとしても、未履行契約を認識するためには契約締結時点において取引が成立している必要がある。そこで、これを第2章第3節で検討している。その結果、先行研究において、契約締結時点に権利・義務が発生している場合、取引が成立していると考えられていることを確認した。

これらのことから、未履行契約は過去の取引の要件を充足すると考えられた。

次に、経済的資源について、除去費用が経済的便益を有さないという多数の見解から(菊谷2007,佐藤2007等)、経済的資源の要件を充足しない可能性がある。そこで、これを第3章で検討した。

第3章第1節では、未履行契約における権利に経済的便益が存在するかを明らかにする

ため、契約締結時点におけるその存在を検討している。その結果、未履行契約における権利が財貨を消費・使用、変換、譲渡できる権利である場合(Rouse1994)、当該権利に経済的便益が存在すると考えられた。ただし、履行可能性が全く存在しない場合には、報告主体にとって経済的便益が存在するとは言い難いため、その場合には否定されると考えられる。

これを踏まえ第3章第2節では、除去費用に経済的便益が存在するかについて、否定する見解と肯定する見解(黒川 2009)を Beaver(1998)の理想的状況と理想的でない状況を前提に検討した。

理想的な状況について、否定する見解では、正味将来キャッシュ・フローが減少するため、経済的便益が存在しないと解しており、肯定する見解では、資産価額と市場価格の差額は相殺されていた有形固定資産の将来キャッシュ・インフローの割引現在価値であるため、経済的便益が存在すると解していると考えられた。

また、理想的でない状況においても理想的状況と同様に経済的便益が認められた。しかし、不確実性下において除去費用の実際発生額が期待値を上回る場合と、不完全市場において当初において想定できなかった除去費用について、経済的便益の存在は否定された。

さらに、除去費用の経済的便益を否定する見解を、単に付随費用とは異なり、有形固定資産の廃棄にかかる支出からはそれ以上のキャッシュを生み出さないため、経済的便益を否定していると解釈した場合についても検討した。その結果、付随費用と同様に除去費用についてもその義務を負わない限り使用可能とならないため、論理が成立しないと考えられた。

これらのことから、第3章第1節で示した条件に該当する未履行契約は経済的便益を有するといえ、少なくとも事前に予想し得る除去費用については、除去の履行が義務付けられているため、経済的資源の要件を充足すると考えられた。

なお、支配の要件については先行研究の見解の一致をもって差し当たり立ち入らないこととしていたが、会計上の認識対象が履行可能性によって規定されていると考えられた。そこで、先行研究の見解と履行可能性との関係について整理した結果、少なくとも履行可能性が履行時点程度に高いものに限り支配の要件を充足することとし、どの程度の履行可能性があれば支配の要件を充足するかについては今後の課題とした。

以上のことから、以下の3点を充足する未履行契約は、概念フレームワークにおける資産の定義を充足し、会計上の認識対象になると考えられた。

- (1) 会計上の認識対象は、履行可能性によって規定されていることから、会計上の認識対象は未履行契約まで広がり、契約締結時点において取引当事者に権利・義務が生じている場合、取引が成立していると考えられるため、未履行契約は過去の取引の要件を充足する。
- (2) 契約締結によって得た権利が財貨を消費・使用、変換、譲渡できる権利であり、かつ、契約の履行可能性がゼロより高い場合、報告主体にとっての経済的便益となるため、これに該当する未履行契約は経済的資源の要件を充足する。
- (3) 契約締結によって得た権利が経済的便益を有しており、かつ、契約の履行可能性が少なくとも履行時点程度に高い場合、報告主体は経済的便益に接近することについて、否定または制御できるといえるため、未履行契約は支配の要件を充足する。

これを現行制度における除去費用に当てはめると以下のように考えられる。

- (1) 少なくとも事前に予想し得る資産除去債務の計上によって借方に計上されるのは、相殺されていた有形固定資産の将来キャッシュ・インフローの割引現在価値であるため、有形固定資産の契約締結において除去に係る契約を締結した場合、あるいは契約を締結していない場合において法律によって所有者に除去することが求められている場合、取引当事者に権利・義務が発生しているといえる。そのため、取引は成立していると考えられるので、除去費用は過去の取引の要件を充足する。
- (2) 除去費用は相殺されていた有形固定資産の将来キャッシュ・インフローであるため、その権利は財貨を消費・使用できる権利であると考えられる。また、資産の除去は義務付けられているため、履行可能性がゼロより高いといえ、除去費用は経済的資源の要件を充足する。
- (3) 除去費用は経済的便益を有しており、かつ、その履行が義務付けられていることから、報告主体は除去費用の経済的便益に接近することについて、否定または制御できるといえ、除去費用は支配の要件を充足する。

以上のことから、少なくとも事前に予想し得るものである場合、資産の定義を充足すると考えられ、当該部分に係る除去費用は会計上の認識対象であると考えられる。

ただし、ウィンドフォールに該当する除去費用の取り扱いと支配の要件を充足する履行可能性の程度については、十分に検討できていないため今後の課題とする。また、これら

を明らかにした場合においても直ちに認識が認められるものではなく、他の事項についても検討する必要がある。

目次

| | |
|--------------------------|----|
| 第1章 概念フレームワークにおける資産の定義 | 10 |
| 第1節 資産の定義における過去の取引 | 10 |
| 第2節 資産の定義における経済的資源 | 12 |
| 第3節 資産の定義における支配 | 12 |
| 第2章 過去の取引 | 16 |
| 第1節 未履行契約と企業会計 | 16 |
| 第1項 履行不確実説 | 17 |
| 第2項 資産・負債相殺説 | 18 |
| 第3項 即時利用可能性説 | 19 |
| 第4項 認識対象不在説 | 20 |
| 第2節 会計上の取引 | 21 |
| 第1項 伝統的な取引概念－狭義の見解 | 21 |
| 第2項 契約会計－広義の見解 | 22 |
| 第3項 履行可能性による区分－中間的な見解 | 23 |
| 第4項 現行制度を説明する適当な取引概念 | 25 |
| 第3節 取引の成立 | 28 |
| 第1項 契約締結時点における取引 | 28 |
| 第2項 除去に関する契約締結時点 | 29 |
| 第4節 小括 | 30 |
| 第3章 経済的資源 | 32 |
| 第1節 未履行契約における権利の経済的便益 | 32 |
| 第2節 除去費用と経済的便益 | 33 |
| 第1項 経済的便益を有さないという見解 | 33 |
| 第2項 経済的便益を有するという見解 | 35 |
| 第3項 理想的な状況を前提にした検討 | 36 |
| 第4項 理想的ではない状況を前提にした検討 | 37 |
| 第5項 除去費用と付随費用の性質的相違による検討 | 39 |
| 第3節 小括 | 40 |
| 第4章 結論 | 42 |

| | | |
|-----|------------------------------|----|
| 第1節 | 概念フレームワークにおける資産の定義とその充足..... | 42 |
| 第1項 | 過去の取引について | 42 |
| 第2項 | 経済的資源について | 43 |
| 第3項 | 支配について | 44 |
| 第4項 | 総括 | 45 |
| 第2節 | 本稿における限界と今後の課題 | 47 |

はじめに

本稿では、企業会計基準第 18 号「資産除去債務に関する会計基準」(以下、基準第 18 号)における除去費用が、会計上の認識対象であるかを明らかにすることを目的としている。ここでいう会計上の認識対象とは、「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」(以下、概念フレームワーク)が要求する構成要素の定義を充足したものをいうが、それをもって直ちに認識されるものではなく、他の認識要件や認識時点について検討する必要がある。

概念フレームワークにおける資産の定義は、「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」(概念フレームワーク第 3 章第 4 項)であり、認識にあたっては定義の充足を求めている。これは、概念フレームワークの財務報告の目的が「投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような、企業の財務状況の開示」(概念フレームワーク第 1 章序文)にあり、財務状況を表す貸借対照表と損益計算書の構成要素の定義について、「財務報告の目的と財務諸表の役割に適合するかぎりで意味を持つのであり、そうした役割を果たさないものは、…定義を充足しても、財務諸表の構成要素とはならない」(概念フレームワーク第 3 章第 3 項)とされているところに起因する。言い換えれば、少なくとも財務諸表に計上されるものについては、定義の充足を要求しているのである。したがって、現行制度上、資産として計上する除去費用(基準第 18 号第 7 項参照)は、概念フレームワークの資産の定義を充足する必要がある。しかし、以下の 2 点から、除去費用が資産の定義を充足するかは疑問である。

1 つ目は、概念フレームワークの資産の定義における「過去の取引」の要件を満たさない可能性である。企業会計では、仕入取引に代表されるように、基本的に財・役務の提供と対価の受渡しが発生した時点で認識をしている。しかし、基準第 18 号では、「有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって(除去義務が)発生した時に」(第 4 項、括弧は筆者)資産除去債務を計上し、「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、当該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」(第 7 項)とされている。また、「有形固定資産の「除去」とは、有形固定資産を用役提供から除外することをいう(一時的に除外する場合を除く)。除去の具体的な態様としては、売却、廃棄、リサイクルその他の方法による処分等が含まれるが、転用や用途変更は含まれない。また、当該有形固定資産が遊休状態になる場合は除外に該当しない」(第 3 項(2))とされている。

つまり、伝統的な取引概念によれば、有形固定資産の取引によって生じる除去義務は除去に係る取引時点にて認識されるが、基準第 18 号における除去費用と資産除去債務は、有形固定資産の取引時点で認識される。そのため、双務未履行の段階にあるとして、受渡しを認識の基準としている企業会計の基本的な考え方において、未だ取引が成立しているとはいえず、資産の定義における「過去の取引」の要件を満たさない可能性があるのである。

2 つ目は、資産の定義における「経済的資源」の要件を満たさない可能性である。除去費用が経済的便益を有しているかについて、先行研究では、「資産廃棄時点の支出が、将来の経済的便益を獲得する能力に寄与できたとは言い難い」（菊谷 2007, p. 35）という指摘や、「将来経済便益であるためには、キャッシュ・インフローを将来企業にもたらすことが必要であるが、この借方項目は資産除去債務という将来キャッシュ・アウトフローの割引価値を負債計上した結果として現れたものであるから、将来キャッシュ・インフローと結び付けて説明することは困難であるといわざるを得ない」（佐藤 2007, p. 1255）という指摘がある。また、久保(2009)は菊谷(2007)の見解に、小嶋・田中(2015)は佐藤(2007)と久保(2009)の見解に賛同しており、除去費用に経済的便益は存在しないという見解が多数派となっている。このようなことから、除去費用が資産の定義の「経済的資源」の要件を満たさない可能性があると考えられる。

以上のことから、除去費用は、概念フレームワークの資産の定義における「過去の取引」と「経済的資源」の要件を満たさない可能性がある。そこで、本稿では、除去費用の資産性を明らかにするため、概念フレームワークにおける資産の定義を充足するかを検討する。このため、第 1 章では、概念フレームワークの資産の定義に触れ、第 2 章では、除去費用が「過去の取引」の要件を充足するかどうかについて検討する。第 3 章では、除去費用が「経済的資源」の要件を充足するかについて検討する。第 4 章では、これまでの検討結果をまとめ、結論付ける。

第2章 概念フレームワークにおける資産の定義

本章では、除去費用の資産性を明らかにするために用いる概念フレームワークの資産の定義について触れる。概念フレームワークにおける資産の定義は、「過去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」（概念フレームワーク第3章第4項）とされており、①過去の取引、②経済的資源、③（報告主体の）支配の要件をすべて充足したとき、はじめて除去費用に資産性が認められる。

なお、資産の定義における「事象の結果」については、取引ではないため未履行段階での認識といった問題は生じない。そこで、本稿では「事象の結果」を取り扱わないこととする。

第1節 資産の定義における過去の取引

資産の定義における「過去の取引」について、何をもって取引とするかについては、概念フレームワークに記載されていない。「はじめに」で述べたように、基準第18号において除去費用が計上されるのは有形固定資産の取引時点であるが、実際に除去が行われるのは有形固定資産が廃棄されたり処分されたりするときであるため、その認識は双務未履行の段階にあり、資産の定義における「過去の取引」の要件を満たさない可能性がある¹。現状、未履行契約は原則として認識されていないため²、本節では、この関係もあわせて検討する。

未履行契約を検討するにあたっては、交換取引をその対象とする³。これには、以下のように履行と履行との交換取引、約束と履行との交換取引、約束と約束との交換取引があるとされる。

「現行会計においてオフバランス取引となる契約は、どのような種類の契約なのであろうか。法律上、契約となる各種の交換取引につき、各々検討してみると次のようになる。①履

¹ 何をもって履行とするかの判断は解釈によって異なるため、除去に係る契約が有形固定資産の取引時点において履行されていると解した場合、「過去の取引」の要件を満たしていると考えられる。そのため、本来的には「履行」について検討すべきであるが、本稿では時間的制約から、除去に係る契約の履行は有形固定資産の除去時点であるとしている。

² ただし、例えば、金融資産の契約上の権利又は金融負債の契約上の義務を生じさせる契約を締結したときには、当該金融資産又は金融負債の発生を認識する（企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」第7項）など、未履行契約であっても認識される場合がある。

³ 取引には、交換以外に一方的な取引（例えば、不法行為や寄付）などもあるが、それぞれの取引について検討することは本稿の目的ではないため、交換取引に限定している。

行と履行との交換取引、…②約束と履行との交換取引、…③約束と約束との交換取引」（西澤 1992, p. 146）

「未履行契約を論ずる際に、契約の中身を明確にしておく必要がある。一般的に、法律上契約を構成するものとして、履行と履行との交換取引、約束と履行との交換取引、約束と約束との交換取引の3つの取引形態が指摘されている。」（茅根 1998, p. 188）

菱山(2011)では、「一般に契約は、その履行程度の状況に応じて、完全未履行契約、部分履行契約、完全履行契約とに分類される」（p. 109）としており、西澤(1992)と茅根(1998)と表現が異なる。しかし、その内容は、「完全未履行契約とは、契約当事者の双方が契約内容をまったく履行していない契約をいう。また、部分未履行契約とは、契約当事者のいずれか、あるいは双方が契約内容をいまだ完全には履行していない契約をいう」とされており、内容が異なるわけではないと考えられる。なお、完全履行契約については説明されていないが、他の二つの内容から、契約当事者の双方が契約内容を完全に履行している契約であると推察される。

また、それぞれの交換取引の内容は、西澤（1992, p. 146）によれば、[図表 1]のとおりである。

[図表 1]

| 交換取引の種類 | 概要 |
|---------------|---|
| ① 履行と履行との交換取引 | 当事者間で合意が成立すると同時に財とその対価との交換が行われる取引 |
| ② 約束と履行との交換取引 | 契約締結時点で、一方の当事者は将来において契約内容を履行することを約束するのに対し、他方の当事者はその時点で契約内容を履行する取引 |
| ③ 約束と約束との交換取引 | 契約締結時では、双方の当事者とも財の引渡しやその対価の支払いという約束事項は履行していない取引 |

企業会計の認識要件を厳格に捉えると、①履行と履行との交換取引のみが認識対象と考えられるが、西澤(1992)や茅根(1998)がいうように、慣行により①履行と履行との交換取引と②約束と履行との交換取引を認識対象とし、③約束と約束の交換取引を認識対象外としている。

「現行会計においては、財の引渡しが行われる契約の一部履行時点で初めて契約上の権

利・義務を認識する慣習が存在する」(西澤 1992, p. 148)。

「一方の当事者が契約内容を履行した場合(部分履行段階)には、会計上の認識対象とするが(掛取引、割賦購入取引)、双方の当事者ともに契約内容を履行していない場合には、認識対象としないという会計慣行によるものと考えられる」(茅根 1998, p. 188)。

では、企業会計が、③約束と約束との交換取引である未履行契約を認識の対象外としているのはなぜか。また、認識の対象外であるならば、なぜ、除去費用は有形固定資産の取引時に認識されているのか。これらについて、第2章「過去の取引」にて扱うこととする。

第2節 資産の定義における経済的資源

資産の定義における経済的資源は、「キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉」(概念フレームワーク第3章第4項注(2))を意味している。なお、経済的便益は、「経済的資源を利用し、そこから生み出される便益」(概念フレームワーク第3章第4項注(2))であり、経済的資源から生み出される価値を意味する。

そのため、除去費用が経済的便益を生み出すものであれば、経済的資源を充足するといえるが、多くの論者が除去費用の経済的便益の存在を否定している。そこで、第3章「経済的資源」にて除去費用の経済的便益の存在について検討する。

第3節 資産の定義における支配

支配は、「報告主体ではない他者が、その経済的資源からの便益に接近することについて、否定または制御できる」(齋藤 2007, p. 87)ことを意味する。しかし、支配の要件については、例えば以下の先行研究のように、未履行契約であったとしても解約不能あるいはそれと実質的に等しい契約である場合、契約締結時に支配の要件を充足していると考えられるため、差し当たり立ち入らないこととする。

「リース期間において中途解約のできないリース契約の場合、契約締結により契約期間にわたるリース債務が確定するとともに、リース物件を独占的に利用する権利を取得することになる」(浦崎 1993, p. 534)。

「未履行契約は解約不能の確定契約という意味で特定の企業によって支配」(茅根 1998, p. 191)されている。

また、支配の要件について検討は不要と明示されていないものの、論文の中で検討されていないことから、検討せずとも充足していると考えている文献も存在する。例えば西澤

(1994)では、会計上の取引を「企業活動のうち、資産、負債、資本、費用、収益の5つの財務諸表の構成要素に影響を及ぼす事象」(p. 702)とし、「企業活動のうち財貨の交換という事象のみが取引に限定されるのではなく、未履行契約に係る権利および義務も、財務諸表の構成要素に影響を及ぼすことが認められれば会計上の取引概念を満たし認識対象となりうる」(p. 702)と考えている。会計上の取引をこのように捉えた場合、未履行契約も「過去の取引」に該当し、資産や負債の定義を満たし得るため、これについて「経済的実質が資産および負債の要件を満たしていることを示すことにより」(p. 702)、未履行契約が認識対象といえるか検討している。

西澤(1994)では、資産と負債の定義として FASB の概念報告書第 6 号「財務諸表の構成要素」を用いている。

- (1) 資産とは、過去の取引または事象の結果として、ある特定の実体により取得または支配されている、発生の可能性の高い将来の経済的便益である(FASB,1985,par. 25, 訳書)。⁴
- (2) 負債とは、過去の取引または事象の結果として、特定の実体が、他の実体に対して、将来、資産を譲渡しまたは用役を提供しなければならない現在の債務から生じる、発生の可能性が高い将来の経済的便益の犠牲である(FASB,1985,par 35,訳書)。

西澤(1994)では、説明にあたってテイク・オア・ペイ契約⁵を取り上げ、この契約は商品受領時に「資産として「商品」勘定、そして負債として「未払金(買掛金)」勘定により認識され」(p. 702)、「「商品」勘定は「販売活動を通じて収益を獲得する能力」という経済的便益を表し、「未払金」勘定は「商品の対価の支払義務」という将来における経済的便益の犠牲」(p. 702)を表しているとしている。そして、これが「商品購入契約を締結した時点であっても、商品購入権としての経済的便益と商品対価の支払義務としての将来におけ

⁴ FASB の概念報告書第 6 号「財務諸表の構成要素」では、資産の特徴について以下のように記載されている。

「(a)資産は、単独でまたは他の資産と結びついて直接的または間接的に将来の正味キャッシュ・インフローに貢献する能力を有する、発生の可能性の高い将来の便益であること、(b)特定の実体はその経済的便益を獲得することができ、その便益に他の実体が接近するのを支配することができること、(c)その便益に対する実体の権利または支配を付与する取引その他の事象がすでに発生していること、である。」(FASB,1985,par 26,訳書)

このことから、日本の概念フレームワークにおける資産の定義と概ね内容が一致しているため、FASB の資産の定義を用いた検討結果については、日本の概念フレームワークにおける資産の定義の要件について検討したものと同等ものとして扱う。

⁵ 「契約の両当事者は、一方が他方に契約上予め定められた価格で、長期的に商品を提供することに合意する契約をいう。」(鳥飼 2003)。

る経済的便益の犠牲が発生している」(p. 702)と考えている。これは、テイク・オア・ペイ契約のように、最低購入量の商品を購入しなかった場合においても最低購入量までの差額を支払う義務がある契約においては、「契約に解約不能条項が存在するかそれと実質的に等しいとみなすことができる状況が存在する」(p. 702)といえ、契約に確定性がある場合、契約締結時点における権利・義務は履行時点における資産・負債とほぼ等しいと考えているからである。したがって、「契約に解約不能条項が存在するかそれと実質的に等しいとみなすことができる…契約条項が設定されている場合には、契約締結段階においても、その契約に係る権利および義務の履行可能性は高いと考え、そのため資産および負債の定義における「将来において発生する可能性が高い」という基準を満たすことができる」(pp. 702-703)と述べている。

このように、まず、財務諸表に影響を及ぼすものを認識対象とすることにより、契約の締結により過去の取引の要件を充足し、次に、契約締結によって得た権利が経済的便益の要件を充足し、最後に、契約に解約不能条項あるいはそれと実質的に等しい条項がある場合には将来において発生する可能性が高いという要件を充足すると考えているのである。そして、「このような検討により、未履行契約も会計上の取引概念を満たすことができ、その種の契約に係る権利および義務も会計上の認識対象となる」(p. 703)と述べている。したがって、「支配」の要件については検討をするまでもなく充足すると考えていることが推察される。

また、醍醐(1995)では、「未履行段階にある確定契約の権利・義務の貸借対照表能力を肯定するとしたら、それはどのような論拠で正当化できるのか」(p. 6)について、これまでの研究において「未履行契約の権利・義務がアメリカの財務会計基準審議会がまとめた財務会計概念ステートメント(以下、概念ステートメントという)で示された資産、負債の認識基準を満たすことを論証する」(p. 6)という手法を使っていることから、ここでもこの方法によって明らかにすることとしている。なお、FASB の概念報告書第 6 号「財務諸表の構成要素」による資産・負債の定義については、前述のとおりである。

まず、経済的効益⁶について、「未履行契約にもとづく権利が将来の経済的効益(例えば、資産を利用する権利)を表し、未履行契約にもとづく義務が将来の経済的効益の犠牲(例えば、資産の利用に見合う対価を支払う義務)を表すことは疑問の余地がない」(pp. 6-7)とし

⁶ 醍醐(1995)では、FASB 概念報告書第 6 号の資産・負債の定義における「経済的便益」(economic benefits)を「経済的効益」と訳している。

て、当該要件について充足するとしている。

次に、発生可能性が高いという点について、「実質的に中途解約不可能な契約であれば、契約に係る権利・義務が「発生の可能性の高い」将来の経済的効益(の犠牲)を表す」(p. 7)として、当該要件についても充足するとしている。

そして、最後に、「となると残る問題は、未履行契約がここでいう「過去取引または事象」にあたるのかどうかである」(p. 7)と述べている。これについては、以下のように「過去取引または事象」の要件を充足しないと主張している。

「将来の経済的便益を使用・享受する権利の交換を意味する確定契約は、たとえ未履行であっても会計上の取引にあたる(契約の履行は無形の権利を有形の財に変換させるにすぎない)とか、財の引き渡しを受ける権利は、財を手元にもっていることと同じであるといった議論がされてきた。しかし、こうした議論は、会計認識を財もしくは対価の受け渡しベースから契約ベースへ繰り上げる契約会計の着想の説明ではあるが、会計認識を繰り上げる理由の説明になるかどうかはなお不明である。それを確かめるとしたら、権利の交換がなぜ取引といえるのか、未履行の段階と部分履行の段階では財の利用可能性に違いがあるのに、それを考慮しないのはなぜか、といった無限連鎖の問答を続けるか、循環論に陥るほかないだろう。」(p. 7)

以上のことから、醍醐(1995)では、実質的に中途解約不能な契約であれば、未履行契約の権利は発生の可能性の高い将来の経済的効益であることを認めており、また、残る問題として「過去取引または事象」としていることから、「(獲得されたか)支配されたか」については検討するまでもなく充足していると考えていることが推察される。

第3章 過去の取引

本章では、概念フレームワークの資産の定義における「過去の取引」について検討する。

まず第1節にて、未履行契約とは何かを確認し、未履行契約が会計上の認識対象外とされている理由を整理する。

次に第2節では、未履行契約の認識を否定する根拠として有力である認識対象不在説について、会計上の取引概念が論点となるため、これについて、伝統的な取引概念、契約会計、これらの中間的な見解に触れ、本稿の立場を示す。

また、第3節では、会計上の取引を価値の交換と広義に解した場合、未履行契約は会計上の認識対象となる可能性があるが、その際に、当該会計上の取引が成立していなければ、それは過去の取引とはいえないため、契約締結時点において取引が成立しているといえるかについて検討する。

第1節 未履行契約と企業会計

「はじめに」において述べたように、除去義務の発生は有形固定資産の取引時であるが、実際に除去が行われるのは有形固定資産が除去されるときであるため、除去費用の認識は双務未履行の段階にあるとして、資産の定義における「過去の取引」の要件を満たさない可能性がある。このため、本節では、まず未履行契約を確認し、未履行契約が原則として会計上の認識対象とされていない理由を整理する。

未履行契約は、以下のように説明されている。

「未履行契約とは、その契約による当事者の約束が全く履行されていないもの」(Ijiri1980, p. 6)。

「未履行契約とは、契約の締結から終了までの内部プロセスにおいて、財の引渡しや対価の支払といった約束事項の履行が行われる以前の段階にある契約を指す概念である」(西澤1992, p. 147)。

「未履行契約とは、リース契約、購買契約、雇用契約、年金契約等にみられるように、将来一定の支払いを行い、これに対して一定の給付(財貨・用役)を受領することを約束する契

約であって、「その契約による当事者の約束が全く履行されていないもの」⁷と規定しておきたい」(浦崎 1993, p. 531)。

「会計上は将来一定の財またはサービスを定められた価格で受け渡しをする契約であって、契約当事者双方が契約内容を全く履行していない状態のものをいう」(醍醐 1995, p. 5)。

「未履行契約とは、会計上は「将来一定の財またはサービスを定められた価格で受け渡しをする契約であって、契約当事者双方が契約内容を全く履行していない状態のものをいう」⁸と定義され、契約当事者による履行が双方とも完成していない約定を意味している」(茅根 1998, p. 188)。

このように、未履行契約は、取引当事者で締結されている契約が全く履行されていない状態を指すという解釈で一致している。

では、なぜ未履行契約は認識の対象とされないのか。以降の各項では、未履行契約を認識しない論拠とされる履行不確実説、資産・負債相殺説、即時利用可能性説、認識対象不在説について触れる。

なお、現在において財産を利用可能な状態にあることをいう「即時利用可能性」については、Myers(1962)のようにこれを求める見解がある一方、Wojdak(1969)や茅根(1998)などの先行研究において即時利用可能性を求めないとする見解が占めている。ただ、これは契約会計を前提としている議論である。つまり、契約会計は、契約締結時点において経済的便益のある権利の交換が成立し、その対価として支払義務が生じている場合、その時点において認識を求める会計思考であるため、即時利用可能性が不要なのである。

しかし、本稿では、企業会計の枠組みの中で未履行契約である除去費用に資産性があるか否かを明らかにすることを目的としているため、現在の企業会計における考え方とは異なる契約会計を前提とした見解をそのまま踏襲することは適当ではない。そこで、即時利用可能性説についても取り上げることとする。

第1項 履行不確実説

履行不確実説について、Cramer and Charles(1979)は、「契約に係る権利および義務は

⁷ 浦崎(1993)では、この部分を Yuji Ijiri(1980), "Recognition of contractual rights and obligations - an exploratory study of conceptual issue," *Research Report*, FASB, p. 6 から引用している。

⁸ 茅根(1998)では、この部分を醍醐(1995)「未履行契約の貸借対照表」『税経セミナー』第8号、5頁から引用している。

必ずしも履行されると限らないので、履行が不確実な権利および義務は、資産および負債とはならない」(p. 140)と述べている。

これに対し、西澤(1994)は「履行不確実説の論拠に対する反論としては、未履行契約はその履行可能性が不確実であるという前提を置いているから、履行が確実と考えられる要件を満たす未履行契約に対しては、この主張はあてはまらない」(西澤 1994, p. 125)としている。

Cramer and Charles(1979)の主張は、わが国の概念フレームワークでも以下のように記載されている。

「「財務諸表の構成要素」の定義を充足した各種項目の認識は、基礎となる契約の原則として少なくとも一方の履行が契機となる。さらに、いったん認識した資産・負債に生じた価値の変動も、新たな構成要素を認識する契機となる」(概念フレームワーク第4章第3項)。これは、「双務契約であって、双方が未履行の段階にとどまるものは、原則として、財務諸表上で認識しないことを述べている。履行の見込みが不確実な契約から各種の構成要素を認識すれば、誤解を招く情報が生み出されてしまうとみるのが通念である」(同第4項)。

このように、Cramer and Charles(1979)や概念フレームワークが未履行契約を認識すべきでないとする見解にも一理あるが、解約不能あるいは実質的にそれと同等とみなせるリース契約や雇用契約、テイク・オア・ペイ契約などは、履行が確実であると考えられるため、西澤(1994)がいうように、これをもって認識しないものとするのは、根拠に欠けると考えられる。したがって、履行不確実説は、一部の未履行契約が認識の対象とされないことの理由にはなるが、すべての未履行契約の認識を否定する根拠にはなり得ないと考える。

第2項 資産・負債相殺説

資産・負債相殺説について、長束(2008)は「債権を資産計上して債務を負債計上し、資産・負債を両建てしても自己資本の金額は変わらないのだから、相殺してもかまわないとする考え方である」(p. 175)と述べている。

これに対して、西澤(1994)は以下のように反論をしている。

「第1に、会計上の認識対象は経済事象であって、自己資本に影響を及ぼす事象に限定されるものではない。たとえば、当事者で相互に債権と債務を有する場合でも、商法における交互計算を行わない限り、現行会計においても相殺消去することはない。そして第2に、資産および負債の認識時点以降では、それらの期間配分を通じて次年度以降の期間利益に影響

を及ぼすため、自己資本には影響がないとすることには問題があるといえる。たとえば、資産計上した権利をどのように償却するかによって、資産計上せずに年々費用として処理した場合とは違った期間利益が計算される。また負債の側でも、その償還分と利子費用とにどう配分するかによって、期間利益に影響を与えるため、自己資本には影響がないとする主張には問題がある。」(p. 125)

概念フレームワークにおいても、財務報告の目的は「投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような、企業の財務状況の開示にある」(第1章序文)としており、未履行契約における権利・義務を財務諸表に反映することが投資家の意思決定に有用かどうかは別途検討が必要ではあるものの、自己資本に影響がなければ認識対象にならないというのは根拠に乏しいと考えられる。また、未履行契約における権利・義務を認識した場合、西澤(1994)がいうように期間配分を通じて次年度以降の期間利益に影響を及ぼすと考えられるため、自己資本に影響がないとする主張には問題があるとするのはもっともである⁹。

以上のことから、会計上の認識対象が自己資本に影響を及ぼすものに限定するという主張は否定されるべきであり、また、一部の未履行契約における権利・義務については、認識時点以降に期間配分を通じて自己資本に影響を与えるため、資産・負債相殺説は未履行契約の認識を否定する根拠にはなり得ないとする。

第3項 即時利用可能性説

即時利用可能性とは、前述したように、現在において財産を利用可能な状態にあることをいい、これは Myers(1962)が「財産の利用可能性が多くリースの唯一の特質である」(p. 41)として、リース取引の認識時点において用いる判断規準である。つまり、「借手がリース物件を利用できる状況にない未履行段階のリース契約に貸借対照表能力を明確に否定している」(醍醐 1995, p. 6)のである。

Myers(1962)は、リース取引はリース物件を使用する権利の交換であるとしており、貸手が履行した時点で認識すべきと述べている。つまり、現行制度と同様にリース取引開始日で認識すべきということである。しかし、即時利用可能性が資産を認識する判断規準の必要条件とした場合、次のような問題が生じる。

⁹ ただし、例えば、テイク・オア・ペイ契約における商品購入権のように、すべての未履行契約における権利・義務が期間配分を行うわけではない点に留意する必要がある。

資産として認識する場合に利用可能でなければならないとすると(つまり、資産の定義の経済的資源や支配の構成要素として即時利用可能性が求められた場合)、繰延税金資産やのれんなどの「利用する」という概念が当てはまらないものについては、即時利用可能性による認識時点の識別が不能となる。また、概念フレームワークでは、「構成要素の定義は、財務報告の目的と財務諸表の役割に適合するかぎりで意味を持つものであり、そうした役割を果たさないものは、…定義を充足しても、財務諸表の構成要素とはならない」(概念フレームワーク第3章第3項)としており、定義によって厳密に財務諸表の構成要素を識別しているのではなく、あくまでも満たすべき最低条件として定義を設けていると考えられる。

さらに、醍醐(1995)が「たいていのリース契約の場合は、契約日と部分履行日(物件引き渡し日)がさほど隔たっていないはずだから、契約の未履行と部分履行の時点差を強調し、物件の利用可能性にこだわる意味はあまりないかもしれない。しかし、これまで、未履行契約の隠れた債務が問題になった…ケースはどれも、オフバランスにされていた未履行期間が長い確定契約の債務が累増した例である。このような事実を考えると、未履行段階にある確定契約の権利・義務(特に義務)の認識と開示を問題にする意味は決して小さくないと思われる。」(醍醐 1995, p. 6)と述べているように、将来の支出が確定しているのにも関わらずそのリスクが表示されないことは、概念フレームワークの財務報告の目的に反するといえる。

したがって、即時利用可能性を認識要件とすることは、認識時点の識別が一部で不能になること、定義の設定趣旨や財務報告の目的に反することから、即時利用可能性説は未履行契約の認識を否定する根拠にはなり得ないと考ええる。

第4項 認識対象不在説

認識対象不在説について、醍醐(1995)は以下のように述べている。

「履行が確定的な未履行契約の貸借対照表能力を肯定または否定する論拠はなにかであるが、否定説の論拠としてこれまで広く受け容れられてきたのは認識対象不在説である。つまり、なんらの財、サービスもその対価も交換していない未履行状態の契約はたんなる約束の交換であって価値の交換ではない。そうした約束の交換は当事者の資産と持分の状態になんらの変化ももたらさない。よって、双方未履行の段階の契約は会計上の取引に該当せず、その段階の権利・義務には資産性、負債性はないという論法である。」(pp. 5-6)

このように、認識対象不在説は、「会計上の取引」に該当しないとして、未履行契約の認識を否定する説であり、現在、未履行契約を認識しない論拠として有力な説となっている。また、認識対象不在説は、会計上の取引を取引当事者の(少なくとも一方の)履行が必要であることを前提とし、すべての未履行契約を認識の対象外とする会計上の取引を狭義に捉える伝統的な取引概念であるが、それが現行制度を説明する適当な取引概念かどうかについては検討する必要がある。

そこでこの点を明らかにするため、第2節では、会計上の取引を狭義に解する伝統的な取引概念のほか、広義に解する契約会計、さらに狭義と広義に解する間の見解について検討する。

第2節 会計上の取引

会計上の取引をどのように解釈するかによって認識対象の範囲が異なる。本節では、第1項で伝統的な取引概念、第2項で未履行契約の認識をするために取引概念の拡張を行う契約会計、そして、第3項で伝統的な取引概念に基づく企業会計の認識規準に疑問を呈する西澤(1992)の見解をそれぞれ概観し、第4項で現行制度を説明する適当な取引概念の解釈について検討する。

第1項 伝統的な取引概念—狭義の見解

第1章第1節で述べたように、企業会計では、①履行と履行との交換取引と、②約束と履行との交換取引を認識対象としている。つまり、会計上認識するためには、取引当事者の少なくとも一方の履行が必要となるのである。これが伝統的な取引概念であり、先行研究においては以下のように説明されている。

「従来の見解によれば、取引は「観察企業と他の当事者との間の価値の事実上の交換」¹⁰と定義される」(Wojdak1969, p. 564)。

「伝統的には、取引は「特定企業と他の当事者との間における価値の事実上の交換である」

¹¹と定義されている」(嶺 1982, p. 771)。

¹⁰ Wojdak(1969)では、この部分を William J. Schrader(1962), "An Inductive Approach to Accounting Theory," *The Accounting Review* Vol. 37, No. 4, p. 646 から引用している。なお、ここでいう「価値の事実上の交換」は、取引当事者において実際に取引が行われることを指す。つまり、少なくとも一方の履行が必要であるということである。

¹¹ 脚注 10 と同様。

「財務会計が記録の対象としているのは、資産、負債、資本に増減変化を及ぼす事象であり、これが会計上の取引である。契約はこの取引の先行要件ではあるが、すべての契約が会計上の取引となるわけではない。当該期間において契約はなされてもその期間に現実の資産、負債、資本の増減変化を生じないかぎり会計上の取引とはなりえないからである」（井上 1988, p. 20）。

「会計上の取引とは、企業の生起する経済事象のうち貨幣資本利益計算という目的にしたがって識別されたものであって、その識別された法的・経済的事実のなかで、会計的な対象として認識され、計数的な把握が可能な事象である。具体的には、企業活動のなかで、資産・負債・資本・収益・費用という 5 つの財務諸表の構成要素に影響を及ぼす事象であると説明され、「観察対象である実体と他の当事者との間における価値の事実上の交換」¹²であると定義されている」（茅根 1998, p. 190）。

第 2 項 契約会計－広義の見解

契約会計は、未履行契約を認識するために伝統的な取引概念を拡張したものであり、Wojdak(1969)は、「取引は基本的に価値の交換(経済的便益)であり、未履行契約の締結は会計上の取引を構成することが示唆される」(Wojdak1969, p. 564)と説明している。これは、伝統的な取引概念において要件とされていた取引当事者における実際の取引という要件が削除されたことを意味する。つまり、「価値の事実上の交換」から「価値の交換」に要件が緩和されたことによって、取引当事者に経済的便益を有する権利とそれに対する支払義務が発生すれば、その時点で会計上の認識対象となり得るということである。

また、浦崎(1993)では、財貨の流入・流出と収入・支出による取引の類型について、[図表 2]のようにまとめ、以下のように述べている。

[図表 2]

| 購買過程における取引タイプ | | | 販売過程における取引タイプ | | |
|---------------|--------|--------|---------------|--------|--------|
| | 現在財貨流入 | 将来財貨流入 | | 現在財貨流出 | 将来財貨流出 |
| 現在支出 | ○ | ○ | 現在収入 | ○ | ○ |
| 将来支出 | ○ | * 1 | 将来収入 | ○ | * 2 |

(浦崎 1993, p. 532)

¹² 脚注 10 と同様。

「購買過程と販売過程の取引のうち「○」を付したものが、現行会計において处理的記帳のなされているものである。「*1」と「*2」の取引については、貨幣的計量可能性が認められたとしても、確実性および検証可能性という観点および法的所有権をベースとする資産観に照らしてこれまで記帳の対象とはされてこなかったものである。…それらの取引を記帳の対象とすることによって、会計上認識すべき会計事実(取引)の範囲の拡大がもたらされる。具体的に言えば、契約を「原因」として、「結果」として生じる「権利・義務」(将来財貨受領に対する権利・将来支出義務、将来収入に対する権利・将来財貨引渡義務)を資産・負債として認識しようというものである」(浦崎 1993, pp. 532-533)。そして、これによって「未履行契約に係る権利・義務の認識が可能となるのである。」(浦崎 1993, p. 535)。

したがって、浦崎(1993)の見解も Wojdak(1969)の主張と軌を一にするものであると考えられ(茅根 1998)、両者はともに未履行契約を認識するために伝統的な取引概念を拡張した見解といえる。

第3項 履行可能性による区分—中間的な見解

会計上の取引を第1項では狭義に解し、第2項では広義に解したが、本項では、それらの中間的な見解に立つ西澤(1992)について概観する。

第1章第3節で引用したように、西澤(1994)では、会計上の取引を企業活動のうち、資産、負債、資本、費用、収益の5つの財務諸表の構成要素に影響を及ぼす事象と捉え、企業活動のうち財貨の交換という事象のみが取引に限定されるのではないとしている。そして西澤(1992)では、以下の理由から「一律にその時点に限定している現行会計にむしろ問題がある」(p. 149)とし、企業会計の認識規準に問題があるとしている。

「現行会計においては、なぜ無条件原則をとるのであろうか。その理由としては、コミットメント¹³と無条件義務とは、質的に違ったものと解釈していること、財の引渡しによる所有権の移転を会計上の認識における絶対的な条件としていることなどが考えられる。しかし、コミットメントと無条件義務とは質的に違ったものであるとの解釈は、双方とも契約上の義務に対応する概念であることからすれば妥当な解釈とはいえない。また会計上認識が容認されている引当金の中には、製品保証引当金や返品調整引当金のように無条件義務ではない引

¹³ 「コミットメントとは、契約上の権利・義務を条件付と無条件とに区分する際の条件付権利・義務に対応する概念である」(西澤 1992, p. 147)。

当金も存在する。さらに、財の引渡しに伴う所有権の移転が行われていない場合でも（例えば、割賦購入）、会計上認識されることもある」（西澤 1992, p. 148、括弧は筆者）。

取引は契約から始まり、実際に契約が履行されて取引が行われることでコミットメントから無条件義務へと変化するが、企業会計はこれを絶対的な条件とし、認識の可否を明確に線引きしている。しかし、西澤(1992)は、コミットメントと無条件義務は、共に契約上の義務であり、両者を全く違うものとして捉えてしまうのは問題があるとしている。また、現行制度のなかには、製品保証引当金や返品調整引当金のように無条件義務の段階へと移っていないことや、割賦購入のように実際に取引が行われてはいるものの、未だ所有権は売手側にある場合にも認識対象となっていることを指摘している。これらのことから、さらに以下のように述べている。

「この点からすると、現行会計においては、必ずしも無条件義務であること、さらに財の引渡しにより所有権が移転することは、会計上認識する際の不可欠な条件ではないことになる。むしろ、それらの要件が会計上の認識において求められるのは、法的強制力が与えられることにより、契約上の権利・義務が将来履行される可能性が高いことを示したためと考えるほうが妥当である。法的債務性のない引当金の認識が容認されていることも、財の所有権の移転が認識の要件となっていない場合があることや、双方の契約上の権利・義務も、将来履行される可能性が高いから、会計上の認識対象となるのであると考えれば、容易に説明することができる」（西澤 1992, pp. 148-149）。

つまり、引当金や割賦購入が認識対象とされているのは、時の経過によって無条件義務が発生することや所有権の移転が完了するからであり、これまでの少なくとも一方の履行という伝統的な取引概念では説明できないのである。そこで、これを説明しようとするならば、「契約上の権利・義務が将来履行される可能性が高い」（西澤 1992, p. 148）ことによって認識が規定されていると考えるほかないのである。以上のことから、西澤(1992)では、以下のように企業会計の取引概念には問題があると指摘している。

「このように、現行会計における認識規準は、将来履行される可能性が高い権利・義務が認識対象とするものと解釈すれば、会計上の認識は、財の引渡しという事象の発生の有無に拘束される必要はない。財の引渡し以前の段階でも、契約上の義務の履行可能性が引渡し時点程度に高い時点があるならば、その時点で契約上の義務(コミットメント)を認識することも可能となる。つまり、会計上の認識を引渡し時点に限定する必要はなく、一律にその時点に限定している現行会計にむしろ問題があると考えられるのである」（西澤 1992, p. 149）。

したがって、「現行会計においては、未履行契約におけるコミットメントは認識の対象外とし、履行契約におけるコミットメントは認識の対象内とする認識規準」（西澤 1992, pp. 153-154）としているが、会計上の認識対象が履行可能性によって規定されていると考える場合、未履行契約も会計上の認識対象となるのである。

第4項 現行制度を説明する適当な取引概念

本節第1項から第3項では、会計上の取引をどのように解釈するか、各見解についてみてきたが、ここでは、現行制度を説明する適当な取引概念を明らかにする。

まず、伝統的な取引概念は、契約が締結され、当該契約が実際に履行された場合（一部を含む）に会計上の取引になるという見解であった。しかし、西澤（1992）で指摘されているように、引当金や割賦購入の認識について説明できないことを考慮すると、基準第18号を含む現行制度を説明する適当な取引概念とは考えにくい。

次に、契約会計は、未履行契約を認識する目的で伝統的な取引概念を拡張させたものであったが、契約会計を実際に導入するためには以下のような問題がある。

「最も重要な問題点は、解約可能性という問題である。口頭その他の形で非公式におこなわれた発注や受注は、当事者の一方がそれを取り消しても、他の当事者が解約の補償を求めることをしない場合が多い。ときには、一方の当事者だけが解約の権利をもつこともある。」（井尻 1976, pp. 200-201）

このことから、契約会計の導入は、契約によって報告主体が契約から得られる経済的便益を支配しているといえるのかという解決すべき問題があり、また、契約会計は、そもそも現行制度を説明するための取引概念ではないが、現行制度において、未履行契約は全面的に認識されているわけではないため、基準第18号を含む現行制度を説明する適当な取引概念とはいえない。

最後に、西澤（1992）の見解は、現行制度において引当金や割賦購入が認識対象とされていることを指摘し、会計上の認識対象は履行可能性によって規定されているとしている。この見解によれば、履行可能性が高いものであれば、それが未履行の段階にあっても認識の対象となるため、引当金や割賦購入、さらに基準第18号の認識に対する説明が合理的となる¹⁴。

¹⁴ 会計上の認識対象を規定するものが履行可能性であることは、引当金や割賦購入などについて説明可能であるが、例えば、購入契約などが認識対象とされていないことは説明できない。

したがって、現行制度を説明する適当な取引概念は、西澤(1992)が主張する履行可能性であると考えられる。ただし、会計上の認識対象が履行可能性によって規定されているとした場合、西澤(1992)は以下のような問題があるとしている。

「個々の契約におけるコミットメントに関して、具体的に将来履行される可能性を判別するには、相手側が契約を履行する姿勢を示しているかどうかをどのように判断するのか、複雑なペナルティー条項に対しどのような規準を充たせば企業は拘束されているということが出来るのか、といった技術的な問題を解決する必要がある。これらの点は、今後更に検討を要する課題である」(西澤 1994, p. 149)。

つまり、会計上の認識対象は履行可能性によって規定されているとはいえるものの、どの程度の履行可能性があれば認識対象となるかについては、検討する必要性があるとしているのである。

また、本稿は西澤(1992)が主張する履行可能性によって会計上の認識対象が規定されている立場を採用しているが、これは西澤(1992)の主張とは異なり、契約会計ではないことを以下で明らかにしておく。

西澤(1992)は履行可能性と契約会計の関係性について、「コミットメントと無条件義務とは、将来履行される可能性が異なるだけで本質的に異なるものではなく、更に停止条件の充足¹⁵は会計上認識する上で絶対的な条件ではない。従って、将来履行される可能性が高いコミットメントは、無条件義務と同様に会計上認識することができると考えられる」(p. 154)として、履行可能性が高いものが会計上の認識対象であるとしているが、「そのような、未履行契約におけるコミットメントの認識規準を提唱するのが契約会計」(p. 154)であるとしている。確かに、契約会計も西澤(1992)も契約を基礎としたコミットメントの認識規準ではあるが、契約会計の提唱者である井尻(1976)は、契約会計について以下のように述べている。

「「契約会計」(commitment accounting—契約以外の意思表示による公約もふくむが、もっぱら契約が主であるので契約会計とよぶことにする)は、認識規準を現在の受渡しベース

しかし、これは、第2章第2節第3項において、西澤(1992)が「会計上の認識を引渡し時点に限定する必要はなく、一律にその時点に限定している現行会計にむしろ問題があると考えられるのである」(p. 149)と指摘しているように、むしろ、それらが会計上の認識対象とされていないことが問題であるとする。また、なぜ認識されないのかについては、本稿の目的から逸れるため、今後の課題とする。

¹⁵ 停止条件とは、契約上の権利・義務を条件付と無条件とに区分する規準をいい、通常の財の売買契約では、財の引渡しが停止条件となることが多い(西澤 1992)。

から、いわゆる契約ベースへ拡張しようとするものである。すなわち、交換の当事者が財の受渡しを約束したときには、その約束が実現される以前に財の変化を認識するのである。」
(p. 192)

「契約会計はまず第一に解約不能の契約について適用し、それをしだいに他の、より融通のきく契約に拡大していくことが適当であろう」(p. 201)

つまり、契約会計は、まずは導入に際して問題が少ない解約不能なものから適用し、いずれは契約全般の認識を目指しているものであり、履行可能性を規準として認識の可否を判断する会計思考ではないのである。他方、西澤(1992)の見解では、会計上の認識対象は履行可能性によって規定されているとし、「契約上の義務の履行可能性が引渡し時点程度に高い時点があるならば、その時点で契約上の義務(コミットメント)を認識する」(p. 149)と指摘していることから、履行可能性が高いものに認識対象は限定されていると考えられる。

これらのことから、取引は、①契約が締結され、②履行されるが、契約会計は①の時点で認識を行う思考であり、西澤(1992)の見解は②の時点と履行可能性が同等のものである場合、②から①へ認識の対象が広がるという点で、両者は異なっているのである。そのため、未履行契約を認識対象とすることに違いはないが、その範囲については違いがあるのである。

また、本稿は、西澤(1992)のいう会計上の認識対象は履行可能性によって規定されているという立場にあり、履行可能性が高いものが認識対象となる点で考えは一致しているものの、概念フレームワークの資産の定義を3つ(過去の取引、経済的資源、支配)に分け、それぞれについてどのような場合に要件を充足するか考えたとき、履行可能性が高いことが求められているのは支配の要件であると考えている点で、西澤(1992)と異なる。これについては第4章第1節第3項にて扱うこととする。

なお、過去の取引と経済的資源について履行可能性が高いことが求められていないとするのは、以下の考えからである。

会計上の認識対象、すなわち、資産の定義を充足するかどうか、履行可能性によって規定されているとした場合、未履行契約が会計上の認識対象とされ、それについては、まず取引が成立しているといえなければ過去の取引の要件を充足しているとはいえない。過去の取引の要件については、過去において取引が成立したか否かが重要であり、詳しくは第2章第3節で検討するが、取引当事者に権利・義務が発生している場合、取引は成立し

ていると考えられているため、これについて履行可能性の程度は無関係であるとする。

また、経済的資源の要件についても、詳しくは第3章第1節で検討するが、報告主体にとっての経済的便益とは、契約の締結によって獲得した権利について少しでも履行可能性があるならば、報告主体にとって何らかの経済的便益であると考えられるため、履行可能性が高いことまでは求められていないと考える。

第3節 取引の成立

本節では、未履行契約が概念フレームワークにおける資産の定義の「過去の実行」を満たすかどうかについて、契約締結時点において取引が成立しているかについて検討する。第1項「契約締結時点における取引」では、先行研究の見解を確認する。第2項「除去に関する契約締結時点」では、除去費用は未履行以前の段階での認識であるとする笠井(2012)の見解を発展させ、除去費用の契約締結時点について検討する。

第1項 契約締結時点における取引

Wojdak(1969)が「権利が移転されない限り、資産の取得も対応する負債の発生も生じることではない」(p. 565)というように、契約締結時点においても履行時点と同様に取引当事者に権利・義務が発生していなければ、取引が成立しているとはいえず、資産の定義における「過去の実行」は充足されない。そこで、本節では、先行研究において契約締結時点における取引の成立について、どのように考えられているかを確認する。

契約締結時点において取引が成立したといえるかについて、先行研究は以下のように述べている。

「長期購入契約が交渉され、署名されている場合、契約に基づく商品の用役潜在力に対する権利は、購入者に生じ、対価の支払義務を負う。」(Wojdak1969, p. 565)

「リース契約の場合、契約締結により契約期間にわたるリース債務が確定するとともに、リース物件を独占的に利用する権利を取得することになる。」(浦崎 1993, p. 534)

「長期反復的な商品購入について、毎期の最低購入量を定めている契約を取り上げてみよう。現行会計ではこの種の契約は、商品の受領時点で、資産として「商品」勘定、そして負債として「未払金(買掛金)」勘定により認識される。そこでの「商品」勘定は「販売活動を通じて収益を獲得する能力」という経済的便益を表し、「未払金」勘定は「商品の対価の支払義務」という将来における経済的便益の犠牲を表したものである。しかし、商品購入契約

を締結した時点であっても、商品購入権としての経済的便益と商品対価の支払義務としての将来における経済的便益の犠牲が発生していると考えられる。」（西澤 1994, p. 702）

「リース契約に関する権利は、将来において対価の支払いと引き換えにリース財産の使用収益権を一定期間取得することになるので、「将来財貨流入・将来支出」に相当し、「価値（経済的便益）の交換」という取引である」（茅根 1998, p. 196）。

以上のように、契約の履行時点と同様に、契約締結時点において取引当事者に経済的便益のある権利とそれに対する支払義務が生じていれば、取引が成立するという見解で一致していることがわかる。

第2項 除去に関する契約締結時点

これらの見解に対して、笠井(2012)では、除去に関する契約締結時点について、以下のよう述べている。

「除去契約の締結によって、ある種の権利・義務が発生するが、この段階では、双方未履行の状況にある。つまり、除去労働用役の将来の受入れと現金の将来の引渡しとは約束されたが、それらは、いずれも、将来履行される。…機械購入時における資産除去債務の意義を考えてみよう。そこでは、除去労働用役の引渡しを受けていないどころか、未だ有害物質除去にかかわる契約すらも締結されていないのである。契約会計の考え方を援用すれば、…契約締結時まで、会計上の認識を早めることは可能であろうが、…機械購入時は、さらにその以前の段階である。そこでは、常識的には、「契約締結の義務」があるとは言えても、資産除去債務という会計上の負債があるとまで言ってしまってもよいのか、疑念が残る」（pp. 12-13）。

笠井(2012)では、除去に関する契約は除去に関する外部業者との契約であり、時系列で言えば、①機械の購入、②除去業者との除去契約の締結、③除去業者との契約の履行としている。これは、[図表 3] のように示されると考えられる。そして、笠井(2012)では、①の時点に除去に関する資産負債の両建処理を行うのは、未履行契約が生じたとする②の時点よりも前の段階であるとしている。

[図表 3]



しかし、除去に関する契約が生じる時点は、②除去業者との除去契約の締結時点なのであろうか。例えば、所有権移転外ファイナンス・リースの契約を締結し、除去義務を借手が負ったとする¹⁶。とすると、リース資産という有形固定資産に関する契約の締結時点において、除去に関する契約も同時に締結しているといえる。笠井(2012)のいう「有害物質除去に関わる契約」は、除去の履行における外部委託のための契約にすぎず、仮に自社にて除去を行った場合、外部業者との除去契約を結ばないため、どのように会計上の取引を解釈しても契約がないため、「過去の取引」を充足することはないと考えられる。

また、契約を結んでいない場合においても、法律によって所有者に除去することが求められている場合、実質的に契約が存在しているものと同様に考えられる。

以上のことから、除去に関する契約締結時点は、笠井(2012)のいう②除去業者との除去契約の締結時ではなく、また、①機械の購入時点でもなく、それよりもさらに前の段階の機械の購入契約締結時点であり、この時点において、購入する企業に権利と義務が発生しており、取引が成立していると考えられる。

第4節 小括

本章では、除去費用が概念フレームワークの資産の定義における「過去の取引」に該当するかを明らかにするため、第1節では、未履行契約が会計上の認識対象とされない理由を整理した。その結果、認識対象不在説が有力な説であり、会計上の取引をどのように解するかが論点になると考えられた。

そこで、会計上の取引の解釈について、第2節第1項で会計上の取引を狭義に解した伝統的な取引概念、第2項で伝統的な取引概念を拡張した契約会計、第3項で現行会計の認識規準が誤りであると主張する西澤(1992)を取り上げ、第4項でそれぞれの見解について検討し、現行制度を説明する適当な会計上の取引概念は、会計上の認識対象が履行可能性によって規定されているとする西澤(1992)の見解であると考えられた。

しかし、会計上の認識対象、すなわち、資産の定義を充足するかどうかは履行可能性に

¹⁶ ここで、所有権移転外ファイナンス・リース契約を例示したのは、通常、当該契約においては、返還時に原状回復義務など、除去に関する条項が含まれていることによる。当然、法的に撤去義務のある有形固定資産の購入契約においても、議論は変わらない。

よって規定されていたとしても、それは、同時にその資産の定義を構成する 3 つ(過去の取引、経済的資源、支配)の要件をすべて満たしている必要がある。このため、まず、契約締結時点において取引が成立しているといえなければ、未履行契約が認識対象となっていたとしても、1 つ目の要件である過去の取引を充足することはない。そこで、第 3 節第 1 項では、契約締結時点においても取引当事者に権利・義務が生じていれば取引が成立しているという先行研究の見解の一致を確認した。さらに、第 2 項では、除去に関する契約は有形固定資産の購入契約時において存在しているという見解を示した。

以上のことから、会計上の認識対象が履行可能性によって規定されている場合、未履行契約も会計上の認識対象となり、契約締結時点において権利・義務が生じている場合、取引は成立していると考えられるため、これに該当する除去費用は過去の取引の要件を充足するといえる。

第4章 経済的資源

本章では、概念フレームワークの資産の定義における「経済的資源」について検討する。第1節「未履行契約における権利の経済的便益」にて、未履行契約における権利がどのような場合に経済的便益が存在するといえるのかについて検討し、第2節「除去費用と経済的便益」にて、「はじめに」でも示したように、多くの論者で経済的便益が存在しないとする除去費用について、経済的便益が存在するかについて検討する。

第1節 未履行契約における権利の経済的便益

未履行契約における権利がどのような場合に経済的便益を有するといえるのかについて、先行研究では以下のように述べている。

「少なくとも経済的観点からすれば、約束自体は価値を有する。経済的に望ましい設備からの用役を享受する権利は、明らかにそういった設備の使用に対する報酬を表す一連の貨幣的対価を受取る権利と同様に価値を有する」(Alvin1963, p. 42)。

「契約上の権利が売却できるという事実は、記録可能な経済的便益であるということを裏付ける」(Wojdak1969, p. 565)。

「商品購入権とは、「収益獲得能力を有する商品に変換しうる能力」である。この能力は、材料が生産活動を通じて、直接収益獲得能力を有する製品という資産に変換する能力を有するがゆえに資産であるというのと同様の意味で、経済的実質の観点から経済的便益を備えているといえる」(西澤 1994, p. 126)。

「未履行契約にもとづく権利が将来の経済的効益(例えば、資産を利用する権利)を表し、未履行契約にもとづく義務が将来の経済的効益の犠牲(例えば、資産の利用に見合う対価の支払う義務)を表すことは疑問の余地がない」(醍醐 1995, pp. 6-7)。

「リース契約に関する権利は、…企業の利益獲得活動に直接的に貢献し、将来の純キャッシュ・フローを生み出す経済的資源となるので、発生の可能性の高い将来の経済的便益(及びその犠牲)といえる」(茅根 1998, p. 196)。

どのような場合に未履行契約における権利に経済的便益が存在するかについて、先行研究の主張をまとめると、以下のいずれかを満たす場合であることがわかる。

- ①使用可能であること
- ②売却可能であること

③変換できること

このような場合に経済的便益が存在すると考えられ、Rouse(1994)はこれを財貨を消費・使用、変換、譲渡できる権利である場合としている。

しかし、第2章第2節第4項で示したように、会計上の認識対象が履行可能性によって規定されている場合、契約によって得た権利に経済的便益が認められたとしても、それがただちに報告主体にとって経済的便益を有するとはいえない点に留意する必要がある。それは、第2章第2節第1項で示したように、これまでの伝統的な取引概念によれば、実際取引を行う必要があるため、取引によって得たものがただちに報告主体にとっての経済的便益となったからである。

つまり、契約の締結によって得た権利について少しでも履行可能性があれば、報告主体にとって何らかの経済的便益が存在するといえ、履行可能性が高いことまでは求められていないと考えられるが、反対に、契約内容によっては全く履行可能性がない場合も理論的には考えられ、そうしたとき、契約締結によって得た権利がただちに報告主体にとっての経済的便益になるとはいえないため、契約の履行可能性がゼロより高い場合に初めて経済的便益となるのである。

第2節 除去費用と経済的便益

本節では、除去費用に経済的便益が存在するかについて検討する。第1項「経済的便益を有さないという見解」では、多数派である除去費用の経済的便益を否定する見解を確認し、第2項「経済的便益を有するという見解」では、少数派である除去費用の経済的便益を肯定する見解を確認する。第3項「理想的な状況を前提にした検討」では、Beaver(1998 訳書)のいう完全・完備市場と确实性の理想的状況を前提として、除去費用に経済的便益が存在するかについて検討し、第4項「理想的ではない状況を前提にした検討」では、Beaver(1998 訳書)のいう不确实性下における完全・完備市場と不完全・不完備市場を前提として、除去費用に経済的便益が存在するかについて検討する。第5項「除去費用と付随費用の性質的相違による検討」では、除去費用の経済的便益を否定する見解について、付随費用と除去費用の特徴の違いから経済的便益を否定すると捉えた場合における検討を行う。

第1項 経済的便益を有さないという見解

除去費用の経済的便益を否定する見解について、先行研究では以下のように述べている。

「資産廃棄時点の支出が、将来の経済的便益を獲得する能力に寄与できたとは言い難い。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）。

「資産の定義の観点から、これらの項目が「将来経済便益である」という要件を満たしているのかが疑問だからである。将来経済便益であるためには、キャッシュ・インフローを将来企業にもたらす必要があるが、この借方項目は資産除去債務という将来キャッシュ・アウトフローの割引価値を負債計上した結果として現れたものであるから、将来キャッシュ・インフローと結び付けて説明することは困難であるといわざるを得ない」（佐藤 2007, p. 1255）。

「菊谷[2007]は、…「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、…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」（久保 2009, p. 526）。また、「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。…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」（久保 2009, p. 529）。

「将来の除去費用を有形固定資産の取得原価に含めること…の問題点について佐藤信彦教授は、…「資産の定義の観点から、これらの項目が「将来経済便益である」という要件を満たしているのかが疑問だからである。将来経済便益であるためには、キャッシュ・インフローを将来企業にもたらす必要があるが、この借方項目は資産除去債務という将来キャッシュ・アウトフローの割引価値を負債計上した結果として現れたものであるから、将来キャッシュ・インフローと結び付けて説明することは困難であるといわざるを得ない」（佐藤信彦，2007，31 頁）。要するに佐藤信彦教授が指摘するところは、資産というのは将来の経済的便益であり、キャッシュ・インフローを伴うものであるにも関わらず、この除去費用は将来のキャッシュ・インフローと結びつかないということである」（小嶋・田中 2015, p. 91）。また、「久保淳司准教授も…有形固定資産の取得原価に加算される除去費用は、「経済的便益を表す将来キャッシュ・フロー」としての性質を有していない」（小嶋・田中 2015, p. 91）とし、「結局のところ久保淳司准教授がいうように、除去費用を取得した資産の原価に加算して表示するようになったのは、貸借対照表の情報提供の観点からであって、除去費用の資産性を認めて貸借対照表に計上するというではない（久保淳司，2009，209 頁参照）」（小嶋・

田中 2015, p. 91) としている。

いずれの主張も、除去費用が将来キャッシュ・インフローをもたらさないため、経済的便益を有さないという点で一致している。これは、菊谷(2007)の「資産廃棄時点の支出」や佐藤(2007)の「借方項目は…負債計上した結果として現れたもの」のように、まず、貸方側である負債から考えが出發しており、除去費用は、小嶋・田中(2015)の「貸借対照表の情報提供の観点からであって、除去費用の資産性を認めて貸借対照表に計上するという事ではない」というように、単なる相手勘定であり、資産性がないことから、現行制度の除去費用を久保(2009)がいうように「評価勘定」と考えられていると推察される。

第2項 経済的便益を有するという見解

除去費用の経済的便益を肯定する見解について、先行研究では以下のように述べている。

「資産・負債の両建て計上を正当化する論拠は、除去債務を資産取得にかかる未払いの付随費用と解釈し、投資活動とくに生産活動に不可欠なライフサイクルコストを資産計上することで、投資規模(投資に必要な資本規模)を明示すること、および資産除去時に必要な除去費用を、事業活動当初より負債に計上することで経営者の社会的義務を明示することとなり、当該会社への投資意思決定に役立つ情報が提供されるところのものである」(黒川 2009, p. 1468)。

黒川(2009)は、「除去費用は、有形固定資産の稼働にとって不可欠なものであるため、有形固定資産の取得に関する付随費用と同様に処理する」(基準第18号第42項)という基準の結論の背景と同様に、除去費用を付随費用と同様に解することができることに除去費用の資産性を求めている。なお、付随費用を取得原価に含める理由は、以下のように述べられている。

「企業が購入に際して一定の対価を支出するのは、物的対象物に対してではなくて、当該対象物の用役を企業において使用可能な状態および場所におくための活動であり、かつその使用価値を高めるための活動でもあるから、これに伴って生ずる付随費用は、これを当該資産用役との関連において把握すべきであり、したがって当該資産用役の構成要素(つまり当該資産原価)として処理すべきである」(加古 1967, p. 94)。

つまり、黒川(2009)は、その義務を引き受けなければ物的対象物を使用することができないため、除去費用も付随費用と同様に当該資産用役の構成要素として処理すべきと考えていることが推察される。

第3項 理想的な状況を前提にした検討

Beaver(1998 訳書)より、完全・完備市場と確実性という理想的状況について整理し、除去費用の経済的便益の存在について検討する。

「完全市場という概念は、(1)商品や請求権の売買が取引費用ゼロで行われ、(2)いかなる企業や個人も投資から異常収益を得るための特別の手段も機会ももっておらず、そして(3)価格は個人の行動によって変化を受けないことを意味する。完備市場という概念は、あらゆる商品や請求権の市場が存在し、したがっていかなる商品や請求権の市場価格も一般公衆が観察可能なことを意味する。確実性の仮定は、あらゆる期待が実現し、また投資家がそうなることを知っていることを意味する。したがって請求権の将来価格は確実に知りうるのである。そしてこうした関係は、周知の現在価値の計算式を導くことになる。完全・完備市場は異時点間請求権のコストとリスクのない裁定を可能とし、それゆえ請求権の価格が現在価値計算式が得られるように動くことを要求するのである」(pp. 57-59)。

例えば、有形固定資産の購入契約を締結し、買手が除去義務を負担したとする。理想的状況を前提としたとき、有形固定資産の市場価格は、有形固定資産からもたらされる将来キャッシュ・インフローの割引現在価値から除去に係る将来キャッシュ・アウトフローを含む有形固定資産の使用に伴って生じる将来キャッシュ・アウトフローの割引現在価値を控除した正味将来キャッシュ・フローとなる。また、これは誰が計算しても同じ値になり、実際に予想通りのキャッシュ・フローが生じるのである。

この理想的状況を前提とし、除去費用に経済的便益が存在する見解と存在しない見解を検討する

まず、除去費用に経済的便益が存在しないとする見解について、ここでは市場に除去義務のある有形固定資産 A と除去義務のない有形固定資産 B が存在し、除去に係る将来キャッシュ・アウトフローを除く A と B の将来キャッシュ・フローは同額であると仮定する。そうしたとき、A と B の理想的状況における市場価格の差は、除去に係る将来キャッシュ・アウトフローとなる。つまり、除去義務を負担した場合、負担しない場合に比べて、除去に係る将来キャッシュ・アウトフローだけ正味将来キャッシュ・フローが減少するため、その部分には、経済的便益が存在しないといえる。除去費用に経済的便益が存在しない見

解を支持するのは、こうした理由からであると考えられる。¹⁷

次に、除去費用に経済的便益が存在するという見解について、ここでは市場に除去義務のある有形固定資産 A のみが存在するとする。貸方に資産除去債務の計上を要請された場合、借方は、A の市場価格に、除去に係る将来キャッシュ・アウトフローの割引現在価値を加算した値となる。つまり、借方に計上される金額と市場価格の差額は、市場価格の算定において相殺されていた有形固定資産の将来キャッシュ・インフローの割引現在価値であるため、貸方の資産除去債務の計上に伴い、同額を市場価格に加算する借方には経済的便益が存在するといえる。除去費用に経済的便益が存在する見解を支持するのは、こうした理由からであると考えられる。

第 4 項 理想的ではない状況を前提にした検討

次に、Beaver (1998 訳書) より、不確実性下における完全・完備市場と不完全・不完備市場について整理し、除去費用の経済的便益の存在について検討する。

まず、不確実性下における完全・完備市場について、Beaver (1998 訳書) は、「完全・完備市場に不確実性を導入することは、前章の分析の簡単な拡張である。完全市場の概念は確実性下と同じである。他方、不確実性下の完備市場については少し詳しく説明する必要がある」(p. 85) とし、不確実性下の完備市場について、以下のように述べている (p. 86)。

確実性下では、請求権の現在価値は次のように定式化できる。

$${}_0PV_t = {}_0P_t C_t$$

ただし ${}_0PV_t$ は、t 時点で将来キャッシュ・フローを受け取る請求権の現時点 (t=0) での現在価値または価格である。 ${}_0P_t$ は t 時点で 1 ドルを受け取る請求権の現時点での価格または現在価値であり、 C_t は t 時点で受け取るキャッシュ・フローである。不確実性下ではあるが完全・完備市場では、請求権の現在価値について同じような定式化が可能である。

¹⁷ 筆者の見解としては、除去費用に経済的便益が存在するという見解は、有形固定資産 A と B を比較した時、A が B よりも将来キャッシュ・フローが少ないことをもって除去費用に経済的便益がないとするのは、単に獲得できる将来キャッシュ・フローが減少していることを示しているに過ぎず、除去費用の経済的便益の存在を否定する根拠にはなり得ないとする。しかし、A が B よりも将来キャッシュ・フローが少ないことをもって除去費用に経済的便益が存在しないと解さない限り、除去費用に経済的便益が存在しないと解している論者の論理は成り立たないと考えられる。

したがって、第 3 章第 4 項では、除去費用に経済的便益が存在するという見解のみを検討することとする。

$${}_0PV_t = \sum_{s=1}^S {}_0P_{st} C_{st}$$

ただし ${}_0PV_t$ は、 t 時点で不確実な将来キャッシュ・フローを受け取る請求権の現時点での現在価値または価格である。 ${}_0P_{st}$ は状態 s が起こるとすれば t 時点に 1 ドル受け取る基本請求権の価格である。それぞれの価格は、(1) 状態 s が起こる場合のキャッシュ・フローに対する投資家の選好で、状態依存消費に対する基礎的な選好から導かれたもの、および (2) 状態 s が起こる確率についての投資家の予想の組合せを表している。すなわち単純な請求権 ${}_0P_{st}$ は、状態 s が起こる確率についての投資家の予想と状態 s が起こり場合に 1 ドルが追加的キャッシュ・フローに対する投資家の選好をいっしょに表わしているのである。 C_{st} は、状態 s が起こるとすれば t 時点で複合証券から受け取るキャッシュ・フローである。したがって、複合証券は基本請求権の集合にすぎないといえる。

不確実性下での評価は確実性下での同様の定式化の簡単な拡張であり、期間と並んで状態を表すようインデックスを追加するだけで足りる。

つまり、「不確実性のケースと確実性のケースでの大きなちがいは、期待利益と実現利益が不確実性下では、必ずしも等しくならないという点にある」(Scott1998 訳書, p. 40) ため、不確実性下においては期待現在価値で表されるということである (Scott1998 訳書, p. 37)。この点について、概念フレームワークにおいては、「市場価格を推定するための割引価値とは、市場で平均的に予想されているキャッシュフローと市場の平均的な割引率を測定時点で見積り、前者を後者で割り引いた測定値をいう」(概念フレームワーク第 4 章第 23 項) と表されている。

このように、不確実性下における完全・完備市場においても将来発生する除去義務は市場に織り込まれるため、理想的状況と同様に除去費用に経済的便益は存在すると考えられる。ただし、市場の平均的な期待によって市場価格が測定されるため、除去に係る実際のキャッシュ・アウトフローと乖離が生じる。このため、除去に係る実際のキャッシュ・アウトフローが除去に係る将来キャッシュ・アウトフローの市場の平均的な期待を上回る場合、その差額分については追加的なキャッシュ・アウトフローであるといえ、当該部分に係る除去費用には経済的便益が存在しないと考えられる。

次に、不確実性下における不完全・不完備市場について検討する。不確実性下における不完全・不完備市場では、第 3 章第 2 節第 3 項で記載した完全・完備市場の仮定が崩れるため、市場には織り込まれていない情報が存在する場合や市場が存在しないことから取引

ができない請求権や請求権の価値を評価することができない場合がある。

しかし、このような状況下においても、有形固定資産の契約締結にあたって除去に係る将来キャッシュ・アウトフローは市場の平均的な期待の見積額で考慮されるため、除去に係る情報がまったく織り込まれないとは考えにくい。そのため、理想的状況と同様に除去費用に経済的便益は存在すると考えられる。ただし、不確実性下における完全・完備市場と同様に期待値によって測定されるため、除去に係る実際のキャッシュ・アウトフローが除去に係る将来キャッシュ・アウトフローの市場の平均的な期待を上回る場合、その差額部分に経済的便益は存在しないと考えられる。加えて、不完全市場では、すべての情報が織り込まれているわけではないため、当初に予想できない除去費用が発生する場合がある。この場合、その部分に係る将来キャッシュ・アウトフローの割引現在価値だけ当初の市場価格が割高であったといえ、単なる追加的なキャッシュ・アウトフローになり、当該追加的なキャッシュ・アウトフローに係る除去費用には経済的便益が存在しないと考えられる。ただし、このようなウィンドフォール¹⁸の問題について十分に検討できていないため、今後の課題とする。

第5項 除去費用と付随費用の性質的相違による検討

理想的状況や理想的でない状況を前提とした検討をしてきたが、この検討において、付随費用と除去費用は、経済的便益の存在について同じ結論に至ると考えられる。

しかし、菊谷(2007)の「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言い難い」という指摘を単に付随費用とは異なり、有形固定資産の廃棄にかかる支出からはそれ以上のキャッシュを生み出さないため、経済的便益を否定しているとも解釈できる。これに対しては、付随費用と同様に除去費用についてもその義務を負わない限り使用可能とならないため、論理が成立しないと考えられる。

また、佐藤(2007)は「「論点整理¹⁹」では、測定対価という観点から、付随費用として

¹⁸ ウィンドフォールとは、「期首と期末の資本価値の差分、つまり期中における資本価値の変動分のうち、期首と期末での情報の違い、したがって将来に対する見込みの違いから生じた期待外の利得(あるいは損失)」(斎藤 2007,p.456)であり、それは「期中に生じた実際の収入が期首の期待と違った分、および期末から先の将来に関する期末時点の期待が期首時点のそれと違った分の両方を含んでいる」(斎藤 2007,p.457)。

¹⁹ 「資産除去債務の会計処理に関する論点の整理」では、「有形固定資産の除去に係る支払いは、当初取得時ではなく、当該有形固定資産の除去時に行われるが、…有形固定資産の取得に付随して生じる除去費用…を当該有形固定資産の取得価額に含める」(第21項)べきであるとして、取得に係る支出である付随費用と同様に処理すべきという考え方が示されている。

の性質を持っているとして、有形固定資産の取得原価に算入するという会計処理を合理化しているようである。しかし、本来、有形固定資産を購入して、使用可能な状態にするために有形固定資産の使用開始前に負担するコストである付随費用と、最終時点である除去に際して負担するコストとを同様に処理できるかは疑問である」(p. 1255)と述べており、付随費用と除去費用の負担する時点の違いに着目し、除去費用を取得原価に算入することは「従来の取得原価概念(当該資産取得のために支出した現金価格相当額)と異なる」(菊谷 2007, p. 38)ため、資産計上を否定しているとも解釈できる。しかし、除去費用が取得原価に算入可能かどうかについては、除去費用の資産性とは別概念の話であるため、本稿では言及しない。

第3節 小括

本章では、未履行契約における経済的便益について検討をしてきた。第1節では、どのような経済的便益が存在する場合に権利といえるのかについて検討した。その結果、財貨を消費・使用、変換、譲渡できる権利である場合(Rouse1994)、権利に経済的便益が認められると考えられた。しかし、会計上の認識対象、すなわち、資産の定義を充足するかどうか、履行可能性によって規定されている場合、契約の履行可能性が高いことまでは求められないものの、履行可能性が全く存在しない場合には報告主体にとって経済的便益であるとは言い難いため、契約の履行可能性がゼロより高い場合に初めて経済的便益になると考えられた。

第2節では、除去費用に経済的便益が存在しているかについて検討した。第1項では経済的便益を有さないという見解について、第2項では経済的便益を有するという見解について先行研究を確認し、第3項において Beaver(1998 訳書)の理想的状況を前提に除去費用の経済的便益の存在について検討した。

検討の結果、経済的便益を有さないという見解では、除去義務のある有形固定資産と除去義務のない有形固定資産を想定したとき、除去義務のある有形固定資産は、そうでない場合に比べて除去に係る将来キャッシュ・アウトフローだけ正味将来キャッシュ・フローが減少するため、除去費用に経済的便益は存在しないと考えているものと解された。他方、経済的便益を有するという見解では、貸方に資産除去債務の計上を要請されるとき、有形固定資産の取得価額は、市場価格に除去に係る将来キャッシュ・アウトフローの割引現在価値を加算した値となる。このとき、取得価額と市場価格の差は、正味将来キャッシュ・

フローの割引現在価値である市場価格において相殺されていた除去に係る将来キャッシュ・インフローの割引現在価値であるため、除去費用には経済的便益が存在すると考えているものと解された。ただし、将来キャッシュ・フローの減少をもって除去費用に経済的便益が存在しないという見解は、単に獲得できる将来キャッシュ・フローが減少していることを示しているに過ぎず、除去費用に経済的便益が存在しない根拠とはなり得ないと考えられるため、筆者は後者の見解を支持している。

第4項では、不確実性下における完全・完備市場と不完全・不完備市場においても除去費用に経済的便益が存在するかを検討した。検討の結果、理想的状況と同様に除去費用に経済的便益の存在が認められたが、不確実性下においては除去に係る実際のキャッシュ・アウトフローと除去に係る将来キャッシュ・アウトフローの市場の平均的な期待に差が生じるため、その場合には当該差額部分について経済的便益が存在しない可能性があり、また、不完全市場においては当初において想定できない除去費用が存在する場合、その部分について経済的便益が存在しない可能性を示した。ただし、これらのウィンドフォールについては十分に検討できていないため、今後の課題とした。

第5項では、除去費用の経済的便益を否定する見解について、単に付随費用と異なり、有形固定資産の廃棄にかかる支出からはそれ以上のキャッシュを生み出さないため、経済的便益を否定していると解釈した場合についても、除去義務を負担しなければ使用可能とはならないため、論理が成立しない見解を示した。

以上のことから、除去費用は財貨を消費・使用できる権利といえ、ウィンドフォールに該当する部分を除き、経済的便益が存在していると考えられる。また、除去義務は「法律上の義務及びそれに準ずるもの」（基準第18号第3項(1)）であるため、履行可能性は履行時点程度に高いと考えられる。したがって、除去費用は経済的便益を有するものであり、かつ、履行可能性がゼロより高いため、経済的資源の要件を充足すると考えられる。

第5章 結論

第1節 概念フレームワークにおける資産の定義とその充足

本稿では、除去費用が会計上の認識対象であるかという問題意識のもと、概念フレームワークの資産の定義を充足するかを検討した。その結果、結論を先に述べると、現行制度における除去費用は、少なくとも事前に予想し得るものである場合、資産の定義を充足すると考えられ、したがって、その部分については、会計上の認識対象であると考えられた。

概念フレームワークを用いたのは、「はじめに」で記載のとおり、少なくとも財務諸表に開示されるものは、資産の定義を充足する必要があるからである。そのためには、①過去の取引、②経済的資源、③支配の要件をすべて充足する必要がある。

ただし、③支配については、第1章第3節で示したように、先行研究において、解約不能あるいはそれと実質的に同等と考えられる未履行契約は、支配の要件を充足するという見解で一致しており、履行が義務付けられる除去費用はこれを満たすと考えられるため、差し当たり立ち入らないこととした。しかし、第2章第2節第4項において、履行可能性によって会計上の認識対象が規定されているとすることが現行制度を説明する適当な取引概念であると考えられ、さらに、履行可能性が高いことが求められるのは支配の要件であると考えられたため、改めて第3項で整理する。

以下にて、本稿での検討結果を要約する。

第1項 過去の取引について

まず、過去の取引について、除去費用は「契約当事者双方が契約内容を全く履行していない」(醍醐 1995, p. 5) 未履行の段階で認識を行うため、過去の取引を充足しない可能性がある。そこで、これを第2章で検討した。

第2章第1節では、未履行契約の認識を否定する根拠は、未履行契約が会計上の取引に該当しないため認識しないものとする認識対象不在説が有力であり(醍醐 1995)、「会計上の取引」の解釈が論点になることを示した。

これを受けて第2章第2節では、会計上の取引について伝統的な取引概念、契約会計、それらの中間的な西澤(1992)の見解を検討し、現行制度を説明する適当な取引概念の解釈を示した。まず、伝統的な取引概念は、「観察企業と他の当事者との間の価値の事実上の交換」(Schrader 1962, p. 646)であり、少なくとも一方の履行が取引成立の条件となる。そ

のため、未履行契約の認識は認められない。次に、契約会計は、「取引は基本的に価値の交換」(Wojdak1969, p. 564)と捉えることや「権利・義務(将来財貨受領に対する権利・将来支出義務、将来収入に対する権利・将来財貨引渡義務)を資産・負債として認識」(浦崎1993, p. 535)することで、未履行契約を認識するために伝統的な取引概念を拡張したものである。最後に、西澤(1992)の見解は、引当金や割賦購入が認識されていることから、会計上の認識対象は履行可能性によって規定されているとし、会計上の取引を「企業活動のうち、資産、負債、資本、費用、収益の5つの財務諸表の構成要素に影響を及ぼす事象」(西澤1994, p. 126)と捉え、未履行契約も会計上の認識対象であるとしている。

本稿では、西澤(1992)による説明に加え、現行制度において将来の除去義務が認識されていることを勘案し、会計上の認識対象が履行可能性によって規定されていると捉えることがより説得的であるとして、西澤(1992)の見解を採用した。ただし、本稿では履行可能性が高いことは過去の取引で求められる取引の成立とは切り離して考えている点で西澤(1992)の見解とは異なっており、これは支配の要件で要求されるという見解を示した。

しかし、会計上の認識対象が履行可能性によって規定されていたとしても、未履行契約を認識するためには、契約締結時点において取引が成立している必要がある。そこで、これを第2章第3節で検討した。その結果、契約締結時点において取引当事者に権利・義務が発生している場合、取引が成立していると考えられた。

これらのことから、会計上の認識対象は履行可能性によって規定されていると解され、契約締結時点において権利・義務が発生している場合、未履行契約は過去の取引の要件を充足すると考えられる。

第2項 経済的資源について

次に、経済的資源について、除去費用が経済的便益を有さないという多数の見解から、経済的資源を充足しない可能性がある。そこで、これを第3章で検討した。

第3章第1節では、未履行契約における権利に経済的便益が存在するかを明らかにするため、契約締結時点におけるその存在を検討した。その結果、未履行契約における権利が財貨を消費・使用、変換、譲渡できる権利である場合、当該権利には経済的便益が存在すると考えられた。ただし、履行可能性が全く存在しない場合には、報告主体にとって経済的便益が存在するとは言い難いため、その場合には否定されると考えられる。

これを踏まえ、第3章第2節では、除去費用に経済的便益が存在するかを検討した。こ

れについて、除去費用がキャッシュを生み出さないとして否定する見解と、付随費用と同様の性質を有していることから肯定する見解が存在しており、両見解を Beaver (1998) の理想的状況と理想的でない状況を前提にそれぞれ第 3 項と第 4 項で検討した。

まず、理想的な状況について、除去費用に経済的便益が存在することを否定する見解は、除去義務を負う場合、除去に係る将来キャッシュ・アウトフローが生じ、正味将来キャッシュ・フローが減少するとして、除去費用に経済的便益はないとしている。他方、肯定する見解は、市場価格は資産除去債務に伴う将来キャッシュ・アウトフローの割引現在価値だけ既に低下しているため、資産除去債務の計上により、資産価額は将来キャッシュ・アウトフローの割引現在価値となる。このとき、資産除去債務の金額は、相殺されていた有形固定資産の将来キャッシュ・インフローの割引現在価値を意味するため、資産除去債務の計上に伴い、同額を市場価格に加算する借方には、経済的便益の存在が肯定される。

次に、理想的ではない状況について、完全・完備市場と不完全・不完備市場のいずれにおいても理想的状況と同様に除去費用に経済的便益は認められた。しかし、不確実性下において除去に係る実際のキャッシュ・アウトフローが除去に係る将来キャッシュ・アウトフローの市場の平均的な期待を上回る場合と、不完全市場において当初において想定できなかった除去費用については、経済的便益の存在は否定された。ただし、このウィンドフールの問題については、十分に検討できていないため今後の課題とする。

さらに、第 5 項では、除去費用の経済的便益を否定する見解を、単に付随費用とは異なり、有形固定資産の廃棄にかかる支出からはそれ以上のキャッシュを生み出さないため、経済的便益を否定していると解釈した場合についても検討した。その結果、付随費用と同様に除去費用についてもその義務を負わない限り使用可能とならないため、論理が成立しないと考えられた。

これらのことから、未履行契約における権利が財貨を消費・使用、変換、譲渡できる権利である場合で、かつ、履行可能性がゼロより高い場合に経済的便益を有するといえ、少なくとも事前に予想し得る除去費用については、除去の履行が義務付けられているためこれに該当すると考えられる。したがって、除去費用は部分的に経済的資源の要件を充足すると考えられる。

第 3 項 支配について

第 1 章第 3 節にて、支配の要件については、未履行契約であったとしても解約不能ある

いはそれと実質的に等しい契約である場合、契約締結時に支配の要件を充足しているという先行研究の見解の一致をもって差し当たり立ち入らないこととしていた。しかし、第 2 章第 2 節第 4 項において、履行可能性によって会計上の認識対象が規定されているとすることが現行制度を説明する適当な取引概念であると考えられ、さらに、資産の定義を 3 つに(過去の取引、経済的資源、支配)に分けたとき、履行可能性が高いことが求められるのは支配の要件であると考えられたため、先行研究の見解と履行可能性との関係について、ここで整理する。

まず、解約不能あるいはそれと実質的に等しい契約は、契約締結時点において伝統的な取引概念における取引時点と実質的に同視できることを意味している。これを履行可能性に置き換えると、契約締結時点において、当該契約の履行可能性が履行時点（取引時点）程度に高いという履行可能性が極めて高い状況にあるといえる。したがって、先行研究にて一致している解約不能あるいはそれと実質的に等しい契約については、履行可能性が履行時点程度に高いとして、「報告主体ではない他者が、その経済的資源からの便益に接近することについて、否定または制御できる」（齋藤 2007, p. 87）という支配の要件を充足すると考えられる。

また、契約を締結していない場合においても、法律によって所有者に除去することが求められている場合には、解約不能あるいはそれと実質的に等しい契約が存在しているものと同様に考えることができるため、この場合においても支配の要件を充足すると考えられる。

なお、第 2 章第 2 節第 4 項で記載したように、どの程度の履行可能性があれば認識対象となり得るのかについては未解決となっており、支配の要件を充足する履行可能性の程度については別途検討する必要がある。現段階においては、ある条件が生じなければ伝統的な取引概念における取引が発生しない引当金が認識されていることから、履行可能性は履行時点程度に高い場合でなくとも認識対象になり得ると考えているものの、検討が十分でないため、本稿では少なくとも履行可能性が履行時点程度に高いものに限り支配の要件を充足することとし、今後の課題とする。

第 4 項 総括

以上のことから、以下の 3 点を充足する未履行契約は、概念フレームワークにおける資産の定義を充足し、会計上の認識対象になると考えられる。

- (1) 会計上の認識対象は履行可能性によって規定されていると考えられることから、会計上の認識対象は未履行契約まで広がり、このとき、契約締結時点において取引当事者に権利・義務が生じている場合、取引が成立していると考えられるため、これに該当する未履行契約は過去の実行の要件を充足する。
- (2) 契約締結によって得た権利が財貨を消費・使用、変換、譲渡できる権利であり、かつ、契約の履行可能性がゼロより高い場合、報告主体にとっての経済的便益といえるため、これに該当する未履行契約は経済的資源の要件を充足する。
- (3) 契約締結によって得た権利が経済的便益を有しており、かつ、契約の履行可能性が少なくとも履行時点程度に高い場合、報告主体は契約締結によって得た経済的便益に接近することについて、否定または制御できるといえるため、これに該当する未履行契約は支配の要件を充足する。

これを現行制度における除去費用に当てはめると以下のように考えられる。

- (1) 少なくとも事前に予想し得る資産除去債務の計上によって借方に計上されるのは、相殺されていた有形固定資産の将来キャッシュ・インフローの割引現在価値であるため、有形固定資産の契約締結において除去に係る契約を締結した場合、あるいは契約を締結していない場合において法律によって所有者に除去することが求められている場合、取引当事者に権利・義務が発生しているといえる。そのため、取引は成立していると考えられるので、除去費用は過去の実行の要件を充足する。
- (2) 除去費用は相殺されていた有形固定資産の将来キャッシュ・インフローであるため、その権利は財貨を消費・使用できる権利であると考えられる。また、資産の除去は義務付けられているため、履行可能性がゼロより高いことから、除去費用は経済的資源の要件を充足する。
- (3) 除去費用は経済的便益を有しており、かつ、その履行が義務付けられていることから、報告主体は除去費用の経済的便益に接近することについて、否定または制御できるといえる。したがって、除去費用は支配の要件を充足する。

以上のことから、現行制度における除去費用は、少なくとも事前に予想し得るものである場合、資産の定義を充足すると考えられる。したがって、その部分については、会計上の認識対象であると考えられる。

第2節 本稿における限界と今後の課題

本稿における限界については、まず、第3章第2節第4項で記載したように、ウィンドフォールに該当する除去費用について十分な検討を行っていない。そのため、除去費用は資産の定義を充足し会計上の認識対象となるものの、それは有形固定資産の契約締結時点において予想できる除去費用に限定される。

次に、第4章第1節第3項で記載したように、支配の要件を充足する履行可能性の程度については、履行可能性が履行時点程度に高い場合としているが、そうでない場合にも支配の要件を充足する場合が考えられる。その程度を明らかにすることができれば、例えば、解約可能なリース契約やテイク・オア・ペイ契約における最低購入量を上回る商品購入権、一方に解約する権利が認められている雇用契約などの取扱いが明確になると考えられる。

また、上記のウィンドフォールの問題や支配の要件を充足する履行可能性の程度を明確にしたとしても、「はじめに」で述べたように、それは概念フレームワークの資産の定義を充足したに過ぎず、それをもって直ちに認識が認められるものではなく、他の認識要件や認識時点についても検討する必要がある。

一方、今後の課題としては、まず、上記で述べたように、ウィンドフォールに該当する除去費用の取扱い及び支配の要件を充足する履行可能性の程度を検討する必要がある。これに加え、本稿の目的から逸れるため現行制度において購入契約などが認識されていない原因について検討していなかったが、会計上の認識対象が履行可能性によって規定されているのであれば、これについての検討も必要であろう。

参考文献

- Alfred Rappaport(1965), "Lease Capitalization and the Transaction Concept," *The Accounting Review* Vol. 40, No. 2, pp. 373-376.
- FASB, "Elements of Financial Statements," *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC)* No. 6, December 1985 (※平松一夫・広瀬義州(2002)『FASB 財務会計の諸概念 <増補版>』中央経済社).
- Gerald Alvin(1963), "The Execution of the Nonfinancial Lease An Accounting Transaction?," *NAA Bulletin* Vol. 45, No. 3, pp. 39-46.
- John B. Canning(1929), "The economics of accountancy : a critical analysis theory," New York : *The Ronald Press Company*.
- Joe J. Cramer, Jr. and Charles A. Neyhart, Jr. (1979), "A Comprehensive Accounting Framework for Evaluating Executory Contracts," *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, pp. 135-150.
- John H. Myers(1962), "Reporting of leases in financial statements," *An Accounting Research Study*, No. 4, pp. 1-143.
- Joseph. F. Wojdak(1969), "A Theoretical Foundation for Leases and Other Executory Contracts," *The Accounting Review* Vol. 44, No. 3, pp. 562-570.
- L. Todd Johnson and Reed K. Storey(1982), "Recognition of Financial Statements : Underlying Concepts and Practical Convention," *Research Report*, FASB, pp. 1-18.
- Moonitz, Maurice(1961), "The basic postulates of accounting," *Accounting research study* ; No. 1, New York, pp. 38-55.
- Paul Rouse(1994), "The Recognition of Executory Contracts", *Accounting and Business Research* Vol. 25, No. 97, pp. 15-21.
- William H. Beaver(1998), "Financial Reporting ; An Accounting Revolution, *Prentice Hall* (※伊藤邦雄訳(2010)『財務報告革命(第3版)』白桃書房).
- William J. Schrader(1962), "An Inductive Approach to Accounting Theory," *The Accounting Review* Vol. 37, No. 4, pp. 645-649.
- William R. Scott(2006), "Financial Accounting Theory, 4th ed." *Pearson Prentice Hall* (※太田康広・椎葉淳・西谷順平訳(2008)『財務会計の理論と実証』中央経済社).

- Yuji Ijiri(1980), "Recognition of contractual rights and obligations - an exploratory study of conceptual issue," Research Report, FASB, pp. 1-92.
- 井尻雄士(1976)『会計測定 of 理論』東洋経済新報社.
- 井上良二(1988)「契約概念の変遷と資産」『企業会計』第 40 卷, 第 10 号, 1396-1403 頁.
- 浦崎直浩(1993)「取引概念の拡大とその会計的認識ー未履行契約の認識をめぐって」『会計』第 143 卷, 第 4 号, 530-543 頁.
- 加古宜士(1967)「土地・建物・機械設備の購入に伴う付随費用の原価性」『流通経済論集』第 2 卷, 第 1 号, 87-94 頁.
- 笠井昭次(2012)「資産負債観の説明能力ー資産除去債務(1)ー」『三田商学研究』第 55 卷, 第 5 号, 1-26 頁.
- 勝尾裕子(2015)「IASB 概念フレームワークにおける利益概念」『企業会計』第 67 卷, 第 9 号, 1251-1260 頁.
- (2016)「測定の不確実性と目的適合性ーIASB 概念フレームワークにおける質的特性ー」『産業経理』第 75 卷, 第 4 号, 71-80 頁.
- 加藤盛弘(2001)「長期資産除去債務の会計: 除去コスト・負債の認識・測定と将来予測」『會計』第 160 卷, 第 5 号, 1-14 頁.
- 川村義則(2007)「非金融負債をめぐる会計問題」『金融研究』第 26 卷, 第 3 号, 27-67 頁.
- 企業会計基準委員会(2007)「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.
- 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』第 62 卷, 第 12 号, 33-40 頁.
- (2008)「「資産除去債務に関する会計基準」の問題点ー資産除去債務会計の国際比較ー」『経営志林』第 45 卷, 第 2 号, 41-58 頁.
- 久保淳司(2009a)「リスク事象の財務諸表計上への課題」『経済学研究』第 58 卷, 第 4 号, 813-830 頁.
- (2009b)「資産除去債務基準における資産負債の両建処理」『経済学研究』, 第 59 卷, 第 3 号, 519-533 頁.
- 黒川行治(1994)「人的資産の認識・測定ーオフバランス取引の会計問題に関する研究(1)ー」『三田商学研究』第 37 卷, 第 3 号, 1-18 頁.

- (2009)「資産除去債務を巡る会計上の論点」『企業会計』第 61 巻, 第 10 号, 1458-1470 頁.
- 小嶋成司・田中弘(2015)「資産除去債務に関する一考察ー引当金処理と資産負債の両建処理の考察を中心にー」『商経論叢』第 50 巻, 第 3・4 号, 79-101 頁.
- 斎藤静樹(2007)「経済的所得と会計上の利益ーウィンドフォールとリサイクリンダー」『會計』第 172 巻, 第 4 号, 449-464 頁.
- 斎藤真哉(2007)「財務諸表の構成要素」, 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.
- 佐藤信彦(2007)「資産除去債務の会計を巡る諸問題」『企業会計』第 59 巻, 第 9 号, 1249-1259 頁.
- (2014)「会計上の認識範囲の拡大: 未履行契約を題材にして」『會計』第 185 巻, 第 1 号, 63-76 頁.
- 醍醐聡(1995)「未履行契約の貸借対照表」『税経セミナー』第 8 号, 4-10 頁.
- 武田隆二(1988)「オフ・バランスの類型と資産化能力」『企業会計』第 40 巻, 第 12 号, 1692-1702 頁.
- (2008)『最新 財務諸表論<第 11 版>』中央経済社.
- 田中健二(1988)「オフ・バランス取引の認識と測定」『企業会計』第 40 巻, 第 12 号, 1703-1708 頁.
- (2008)「資産除去債務の会計」『産業経理』第 68 巻, 第 1 号, 30-37 頁.
- 茅根聡(1998)「未履行契約とリースの貸借対照表能力」『経営研究所論集』第 21 号, 187-204 頁.
- 鳥飼裕一(2003)「未履行契約の認識についてーIASB, FASB にみられる取引の認識問題についての新たな展開ー」『会計基準』第 3 号, 139-145 頁.
- 長束航(2008)「収益の認識と負債概念ー完全未履行契約の会計問題に関連して」『福岡大学商學論叢』第 53 巻, 第 2 号, 171-187 頁.
- 西澤茂(1992)「契約から生じるコミットメントの会計上の認識ー契約会計による現行会計の拡張ー」『三田商学研究』第 34 巻, 第 6 号, 144-154 頁.
- (1994)「会計上の認識と経済的実質の原則ー契約会計に関連してー」『企業会計』第 46 巻, 第 5 号, 699-704 頁.

- (1995)「未履行契約の経済的実質と会計上の認識－先物契約および先渡契約を例証として－」『会計』第 147 巻, 第 3 号, 384-398 頁.
- 菱山淳(2006)「オペレーティング・リースの資本化」『会計学研究』第 32 号, 65-95 頁.
- (2011)「リース会計における未履行契約認識ルールの展開」『産業経理』第 71 巻, 第 2 号, 109-119 頁.
- 嶺輝子(1982)「リース会計の問題点－特に、リースの貸借対照表能力について－」『会計』第 122 巻, 第 5 号, 762-777 頁.
- 若林憲二(2003)「未履行契約認識説の史的考察」『亜細亜大学経営論集』第 38 巻, 第 2 号, 103-132 頁.