

米国会計における期間衡平性概念

— 規則的かつ合理的な配分への影響 —

栗城 綾子

要 旨

GASB (Governmental Accounting Standards Board) の概念フレームワークにおいては、期間衡平性概念という FASB (Financial Accounting Standards Board) の概念フレームワークにおいては用いられていない概念を用いることによって、財務諸表の構成要素を定義している。このような GASB と FASB の概念的な違いを踏まえ、本稿は、原価配分の視点から GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較することにより、期間衡平性概念が両基準間にどのような具体的な違いを生じさせているのかを検討している。検討の結果、本稿は、GASB の会計基準が、規則的かつ合理的な配分の対象となる原価の範囲を広くする、または、規則的かつ合理的に原価を配分する期間を長くすることによって、FASB の会計基準に比べて費用平準化の度合いを大きくしていることを指摘している。

1. はじめに

財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) は、1970 年代後半より、財務会計の概念フレームワークを作成し公表してきた。政府会計基準審議会 (Governmental Accounting Standards Board: GASB)⁽¹⁾ もまた、1980 年代後半より財務会計の概念フレームワークを作成し公表してきた。

FASB と GASB はともに、概念フレームワークにおいて財務諸表の構成要素を定義して

(1) GASB は、州および地方政府に適用される会計基準の設定機関として、前任の全米政府会計審議会 (National Council on Governmental Accounting: NCGA) の任務を継承する形で財務会計財団 (Financial Accounting Foundation: FAF) のもとに設置された (藤井監訳 2003, p. 2)。GASB と FASB は姉妹組織の関係にあり、GASB が州および地方政府に適用される会計基準を設定し、FASB はそれ以外の実体 (主として営利企業および非営利組織) に適用される会計基準を設定するという役割分担がなされている (藤井監訳 2003, pp. 2-3)。なお、本稿における「公会計」は、GASB が会計基準を設定する州および地方政府の会計を対象とし、連邦政府の会計を対象としていない。連邦政府に適用される会計基準の設定は、連邦会計基準諮問審議会 (Federal Accounting Standards Advisory Board: FASAB) により行われている。

いるが、次の相違がみられる。FASB の概念フレームワークにおいては、財務諸表における構成要素のうち、「資産と負債をまず定義し、それらを基軸に据えてその他の構成要素を定義して」（川村 2014, p. 49）いる。これに対して、GASB の概念フレームワークにおいては、期間衡平性概念を用いて財務諸表の構成要素を定義している。すなわち、GASB は、概念フレームワークにおいて、期間衡平性概念という FASB の概念フレームワークにおいては用いられていない概念を用いることによって、財務諸表の構成要素を定義している。しかし、このような概念的な違いが GASB の会計基準と FASB の会計基準の間にどのような具体的な違いを生じさせているのかについては、必ずしも明らかにされていない。

そこで、本稿は、原価配分の視点から GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較することにより、期間衡平性概念が両会計基準間にどのような違いを生じさせているのかを明らかにすることを目的としている。

本稿の構成は次のとおりである。第 2 節では、GASB の概念フレームワークと FASB の概念フレームワークを概観した上で、GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較する視点を示す。第 3 節では、規則的かつ合理的な配分の対象となる原価を対象として、それらに適用される GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較し、両会計基準間の違いを明らかにする。第 4 節では、本稿を総括するとともに今後の課題を述べる。

2. 財務会計の概念フレームワーク

本節では、GASB の概念フレームワークと FASB の概念フレームワークを概観した上で、GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較する視点を示す。本節で示した視点を踏まえ、第 3 節では、GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較する。

2.1. GASB の概念フレームワーク

GASB は、2007 年に公表した概念書第 4 号「財務諸表の構成要素」（以下では、「GASB 概念書第 4 号」という。）において、州および地方政府における基本的な財務諸表の構成要素を、資産、負債、繰延資源アウトフロー（deferred outflow of resources）、繰延資源インフロー（deferred inflow of resources）、純持高（net position）、資源アウトフロー（outflow of resources）および資源インフロー（inflow of resources）と定めている（paras. 8, 17, 24, 28, 32, 34 and 36）。このうち、資産、負債、繰延資源アウトフロー、繰延資源インフローおよび純持高は、財政状態報告書（statements of financial position）の構成要素であり、資源アウトフローおよび資源インフローは、資源フロー報告書（resource flows statements）の構成要素である（GASB 概念書第 4 号, para. 2）。純持高は、資産および繰延資源アウトフローと負債および繰延資源インフローとの差額によって測定される（GASB 概念書第 4 号,

para. 37)。ある期間から次の期間までの純持高の増加または減少が、当該期間の資源フロー報告書で報告されるすべての活動フローの純額と等しい関係にあるため（GASB 概念書第4号, para. 37）、財政状態報告書と資源フロー報告書は、「連繫（articulation）」（GASB 概念書第4号, para. 49）の関係にある。

GASBは、概念フレームワークにおいて、期間衡平性概念を用いて財務諸表の構成要素を定義している。このことを以下に示していく。

財務諸表の構成要素を定義するにあたり、GASBは次の考え方を示している。

資産、負債、繰延資源アウトフロー、繰延資源インフロー、資源アウトフローおよび資源インフローは、可能な限り互いに独立的に定義された。資産および負債は、他の構成要素の影響を受けることなく明確に定義される。繰延資源アウトフロー、繰延資源インフロー、資源アウトフローおよび資源インフローは、ある程度（in part）、純資産（資産と負債の差額と定義される。）の変動として定義される。しかし、これら 繰延資源アウトフロー、繰延資源インフロー、資源アウトフローおよび資源インフロー の定義には、追加的に必要不可欠な特徴、すなわち、現在の報告期間または将来の報告期間のいずれの期間に帰属させるべきであるかという特徴がある。このような期間帰属に関する追加的な特徴は、これらの定義が、単に資産および負債から派生するものではないことを認め、資源フロー報告書が、単に財政状態報告書において報告される資産および負債の変動から派生するものではないことを認めている。

（GASB 概念書第4号, para. 50, 下線および角括弧内は筆者）

当該考え方の下、繰延資源アウトフロー、繰延資源インフロー、資源アウトフローおよび資源インフローは、次のとおり定義されている。

- ・繰延資源アウトフローとは、将来の報告期間に帰属させる政府による純資産の消費である（GASB 概念書第4号, para. 32）。
- ・繰延資源インフローとは、将来の報告期間に帰属させる政府による純資産の獲得である（GASB 概念書第4号, para. 34）。
- ・資源アウトフローとは、その報告期間に帰属させる政府による純資産の消費である（GASB 概念書第4号, para. 24）。
- ・資源インフローとは、その報告期間に帰属させる政府による純資産の獲得である（GASB 概念書第4号, para. 28）。

このように、財務諸表の構成要素の定義に期間帰属に関する追加的な特徴が含まれている

ことから、米国会計においてはより幅広く配分の会計処理を行なう可能性があるように思われる。

ここで、繰延資源アウトフロー、繰延資源インフロー、資源アウトフローおよび資源インフローの定義に含まれる「現在の報告期間または将来の報告期間のいずれの期間に帰属させるべきであるか」という追加的に必要不可欠な特徴は、期間衡平性概念 (concept of inter-period equity) に関連する。なぜなら、GASB は、「経済的資源を測定の対象⁽²⁾として作成される資源フロー報告書において、資源アウトフロー (またはインフロー) を帰属させる期間は、期間衡平性概念を用いて決定される。」(GASB 概念書第 4 号, para. 27) と記述しているためである。当該記述は、経済的資源を測定の対象とし発生主義会計を用いて作成される活動報告書⁽³⁾において、資源アウトフローたる費用および損失、または資源インフローたる収益および利得を帰属させる期間は、期間衡平性概念を用いて決定されるということを意味している。このように、GASB は、概念フレームワークにおいて、期間衡平性概念を用いて財務諸表の構成要素を定義している。

ここで、GASB は、政府の財務報告において期間衡平性概念に重要な位置づけを与えている⁽⁴⁾。GASB が 1987 年に公表した概念書第 1 号「財務報告の目的」によれば、期間衡平性概念は、「ある年度の収益が当該年度に提供されたサービスを賄うために十分であるかどうか、また、過年度に提供されたサービスにかかる負担 (burdens) を将来の納税者に負わせる必要があるかどうか」(para. 61)⁽⁵⁾を評価する概念である。GASB は、概念書第 1 号において、「説明責任 (accountability)⁽⁶⁾は、政府が市民に回答することを求めている。つまりそれは、公的資源の調達および用途目的が正当であることを証明することである」(para.

⁽²⁾ 測定の対象 (measurement focus) とは、ある実体の財務業績および財政状態の報告において、何を表現するかということである (GASB 基準書第 11 号, p. i; PSC 1991, para. 012)。特定の測定の対象は、どの資源を測定し、当該資源を伴う取引および事象の効果をいつ認識するのかを決定することによって遂行される (GASB 基準書第 11 号, p. i; PSC 1991, para. 012)。

⁽³⁾ 発生主義会計を用いて作成される政府全体財務諸表のうち、資源フロー報告書に該当する報告書を「活動報告書」という (GASB 基準書第 34 号, para. 12)。

⁽⁴⁾ GASB 概念書第 1 号と FASB 概念フレームワークの比較から、米国会計の基礎概念を研究する藤井 (2005) は、米国会計における期間衡平性の考え方を「説明責任概念の基底にある考え方」(p. 8) と指摘している。

また、McCrae and Aiken (2000) は、米国および英国で発達した財務負担および価格負担の配分 (distribution) における期間衡平性は、政府の会計および財務報告により提供される重層化された財務的説明責任の土台 (financial accountability matrix) にとって不可欠であるという提案が多くの論者によってなされていることを指摘している (p. 271)。

⁽⁵⁾ その後、GASB 概念書第 4 号において、「期間衡平な状態は、現在の報告期間における資源インフローと現在の報告期間におけるサービス原価が等しい状態である」(GASB 概念書第 4 号, para. 27) と示されている。

56) とし、「政府が財務報告において公的説明責任を果たす義務は、営利企業における当該義務よりも重要である」(para. 76) と記述している。また、GASB は、「期間衡平性は、説明責任の重要な一部を構成すると同時に行政運営の基礎をなす」(para. 61) ため、「財務報告の基本目的を設定する際に考慮されるべきである」(para. 61) としている。これに従い、GASB は実際に、GASB 概念書第 1 号において、期間衡平性を評価するための情報提供を財務報告の下位目的の最初に記述している (para. 77a)。

2.2. FASB の概念フレームワーク

FASB は、1976 年に公表した討議資料「財務会計および財務報告の概念フレームワークに関する諸問題の分析—財務諸表の要素およびその測定—」(以下では、「FASB 討議資料」という。) において、連繋した財務諸表における 2 つの利益測定アプローチを「資産負債アプローチ (asset and liability view)」(p. 38) と「収益費用アプローチ (revenue and expense view)」(p. 39) と呼ぶこととし、当該 2 つの利益測定アプローチを説明している。

FASB 討議資料において、資産負債アプローチは、次のように説明されている。利益は「1 期間における営利企業の正味資源の増分の測定値である」(para. 34; 津守監訳 1997⁽⁷⁾, p. 53)。したがって、「正の利益要素—すなわち収益—は当該期間における資産の増加および負債の減少にもとづいて定義される。そして、負の利益要素—すなわち費用—は当該期間における資産の減少および負債の増加にもとづいて定義される」(para. 34)。ここでは、「資産・負債—前者は企業の経済的資源の財務的表現であり、後者は将来他の実体 (個人を含む) に資源を引き渡す義務の財務的表現である—は、このアプローチの鍵概念である」(para. 34)。資産負債アプローチでは、「資産・負債の属性およびそれらの変動を測定することが、財務会計における基本的な測定プロセスとなる。その他の財務諸表の構成要素—すなわち、所有者持分または資本、利益、収益、費用、利得、損失—はすべて、資産・負債の属性の測定値相互間の差額、あるいは当該各測定値の変動額として測定される」(para. 34)。このように、資産負債アプローチにおいては、資産と負債が鍵概念とされ、財務諸表のその他の構成要素は資産と負債との関連で定義されている。

これに対して、FASB 討議資料において、収益費用アプローチ⁽⁸⁾は、次のように説明され

(6) 我が国において、accountability は一般に「説明責任」と訳されているため (藤井監訳 2003, 広瀬 2012 など)、本稿においても当該単語の訳語として「説明責任」を用いることとする。

(7) 2.2 節では、FASB 討議資料からの引用に津守監訳 (1997) を用いている。2.2 節においては、これ以降、津守監訳 (1997) の引用箇所の記載を省略する。

(8) Storey and Storey (1998) によれば、「FASB が 1970 年代に収益費用アプローチを詳細に検討した時点で、このアプローチはすでに 40 年以上にわたって、会計実務およびほとんどすべての会計に関する権威ある公式見解の基礎をなしていた」(p. 81; (財) 企業財務制度研究会訳 2001, p. 112) とされている。

ている。利益は、「儲けをえてアウトプットを獲得し販売するためにインプットを活用する企業の効率の測定値である」(para. 38)。したがって、「利益を1期間の収益と費用との差額にもとづいて定義する」(para. 38)。ここでは、「収益・費用—すなわち、企業の収益獲得活動からのアウトプットと当該活動へのインプットとの財務的表現—は、このアプローチの鍵概念である」(para. 38)。収益費用アプローチでは、「収益・費用認識の時点決定の結果、期間収益を稼得するためのコスト(費用)が当該収益から控除されるならば、利益は適切に測定されることになる」(para. 39)。したがって、「収益・費用の測定、ならびに1期間における努力(費用)と成果(収益)とを関連づけるための収益・費用認識の時点決定が、財務会計における基本的な測定プロセスである」(para. 39)。収益費用アプローチによれば、「通常、財務会計、とりわけ利益測定を、収益と費用の対応プロセス(process of matching costs with revenues)として説明」(para. 39)される。当該収益と費用の対応プロセスのもとでは、「収益・費用が支配的概念となるので、資産・負債の測定は、一般に、利益測定プロセスの必要性によって規定される。したがって、収益費用アプローチにもとづく貸借対照表には企業の経済的資源を表さない項目、あるいは他の実体に資源を引き渡す義務を表さない項目が、資産・負債またはその他の構成要素として記載されることがある」(para. 42)。このように、収益費用アプローチにおいては、収益と費用が鍵概念とされる。また、利益の測定が、収益と費用の対応プロセスとして説明されている。

ここで、当該収益と費用の対応プロセスは、概念的に、費用の収益への対応と収益の費用への対応のいずれによっても測定されるが、費用の収益への対応が伝統的な方法とされている(para. 39)。FASBは、FASB討議資料において、収益費用アプローチにおける「費用の認識—時には対応と呼ばれている」(para. 40)は、「現在のところ、費用を収益に関連付ける主たる方法として3つの方法を含んでいる」(para. 40)とし、具体的には、会計原則審議会(Accounting Principles Board: APB)が1970年に公表したステートメント第4号「営利企業の財務諸表における基礎概念および会計原則」(以下では、「APBステートメント第4号」という。)において示した一般的な費用認識の3原則(principle)を挙げている。APBステートメント第4号で示された一般的な費用認識の3原則は、次の3つである(APBステートメント第4号, para. 156)。

1. 原因と結果の関連づけ (associating cause and effect) (para. 157)⁽⁹⁾

特定の収益との直接的な関連づけの仮定を基礎として、ある原価が費用として認識される。

⁽⁹⁾ 対応という言葉は、多くの場合、原因と結果の関連づけの過程において適用される (APBステートメント第4号, fn. 47)。

2. 規則的かつ合理的な配分 (systematic and rational allocation) (para. 159)

原因と結果という直接的な意味での関連づけができない場合、原価を便益 (benefit) が提供される期間にわたって規則的かつ合理的な方法で配分する試みを基礎として、特定の会計期間に、ある原価が費用として関連づけられる。

3. 即時的認識 (immediate recognition) (para. 160)

ある原価は、次の3つの理由により現在の会計期間に費用として関連づけられる。(1) その期間に負担した原価が識別可能な将来便益 (discernible future benefits) を提供しない。(2) 前期以前の会計期間に資産として記録した原価がもはや識別可能な便益を提供しない。(3) 収益との関連づけを基礎とした原価配分または複数会計期間への原価配分が有用ではない。

このように、FASBは、FASB 討議資料において、APB ステートメント第4号で示された費用認識の3原則を収益費用アプローチに含まれる原則として位置付けている。

その後、1978年以降、FASBは概念フレームワークの公表を行ってきた。FASBは、「通説的には、FASBの概念フレームワークにおいて、財務諸表における構成要素は、資産と負債をまず定義し、それらを基軸に据えてその他の構成要素を定義しており、少なくとも財務諸表の構成要素の定義の局面では、資産負債アプローチを採用しているといわれている」(川村 2014, p. 49)⁽¹⁰⁾⁽¹¹⁾⁽¹²⁾。FASBは、1985年に公表した概念書第6号「財務諸表の要素—FASB 概念書第3号の改訂 (FASB 概念書第2号の改正を含む。)」(以下では、「FASB 概念書第6号」という。)において、営利企業における財務諸表の構成要素を、資産、負債、持分または純資産、収益、費用、利得および損失と定めている (paras. 25, 35, 49, 78, 80, 82 and 83)。FASBは、財務諸表の構成要素を定義するにあたり、まず、資産と負債を定義

⁽¹⁰⁾ 藤井 (2011) は、「FASBは、概念フレームワークの基礎として資産負債アプローチを選択したにもかかわらず、その経緯や理由を公式的には一切明らかにしなかった」(p. 21)としている。その上で、Storey and Storey (1998) を分析し、「付加的な批判の材料を与えないようにするための配慮 (換言すれば、Storey and Storey [1998] で示されたような資産負債アプローチ選択の経緯と理由をFASBの公式見解としてとりまとめることができないほど、資産負債アプローチへの反発が強かった当時の会計規制環境への配慮) を反映したものではなかったかと推測されるのである。」と述べている (p. 24)。

⁽¹¹⁾ Storey and Storey (1998) は、「概念書第3号の財務諸表の構成要素の定義の中でも資産および負債が強調されていることは、FASBが資産負債アプローチを採用し、収益費用アプローチを否定したことを示すものである。／資産および (若干程度は落ちるが) 負債は概念的優位性をもつのに対し、利益およびその構成要素—収益、費用、利得および損失—はこれをもたない。」(p. 79; (財)企業財務制度研究会誌 2001, p. 109) と述べている。

⁽¹²⁾ Dichev (2017) は、FASBとIASBの両者が概念的基礎として資産負債アプローチをより好んでいるといっても過言ではないと述べている (p. 618)。

し (paras. 25 and 35)、資産と負債の差額として持分または純資産を定義している (para. 49)。その上で、持分の変動を伴う資産または負債のすべての変動として、収益、費用、利得および損失を定義している (paras. 78, 80, 82 and 83)。したがって、FASB の概念フレームワークにおいては、少なくとも財務諸表の構成要素の定義の局面では、資産負債アプローチを採用しているといわれるのである。

しかし、FASB が収益費用アプローチに含まれる考え方を完全に排除しているとは言えない。なぜなら、収益費用アプローチに含まれると位置付けられている APB ステートメント第 4 号で示された費用認識の 3 原則は、FASB の現行の会計基準においてもなお確認することができるためである⁽¹³⁾。例えば、APB ステートメント第 4 号が例として挙げている製品の売上原価などの「原因と結果の関連づけ」による費用認識 (para. 157)、有形固定資産の減価償却や無形資産の償却などの「規則的かつ合理的な配分」による費用認識 (para. 159)、多くの販売費や訴訟解決のための支払額などの「即時的認識」⁽¹⁴⁾による費用認識 (para. 160) は、FASB の現行の会計基準においても確認することができる。また、この点について、GASB は明確に述べている。すなわち、GASB によれば、APB ステートメント第 4 号で示された費用認識の 3 原則は、FASB 概念書第 6 号に本質的に包含されているという (GASB 解釈指針第 6 号, paras. 50 and 51)。

2.3. GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較する視点

GASB と FASB は、財務諸表の構成要素を定義するにあたり、次の相違がみられる。GASB の概念フレームワークにおいては、期間衡平性概念を用いて財務諸表の構成要素を定義している。これに対して、FASB の概念フレームワークにおいては、財務諸表における構成要素のうち、資産と負債をまず定義し、それらを基軸に据えてその他の構成要素を定義している。すなわち、GASB の概念フレームワークにおいては、期間衡平性概念という FASB の概念フレームワークにおいては用いられていない概念を用いることによって、財務諸表の構成要素を定義している。そこで、続く第 3 節においては、GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較することにより、期間衡平性概念が、両会計基準間にどのような具体的な違いを生じさせているのかを明らかにする。

GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較するにあたり、APB ステートメント第 4 号で示された費用認識の 3 原則を用いることにより、比較対象を決定することとする。その理由は、先述したように、APB ステートメント第 4 号で示された費用認識の 3 原則は、資産

⁽¹³⁾ Dichev (2017) は、資産負債アプローチが基準設定主体に支持されているが、実際には、現在も実務において継続的に適用されている伝統的な収益費用アプローチを重要な要素とする混合モデル (mixed model) が採用されている点を指摘している (p. 7)。

⁽¹⁴⁾ もっとも、当該項目は、資産の定義を満たさないために即時的に費用として認識されているともいえる。

負債アプローチを採用しているとされる FASB の現行の会計基準においてもなお確認することができるためである。そこで、以下では、当該費用認識の 3 原則のそれぞれについて、公会計における汎用性を確認し、GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較する対象を決定することとする。

第 1 の原則たる「原因と結果の関連づけ」による費用認識の例としては、製品の売上原価などが挙げられている。当該費用認識は、多くの場合、公会計における費用認識には当てはまらないと考えられる。理由は次のとおりである。企業会計においては、多くの場合、収益と費用が直接的な関係にあるため、特定の収益との直接的な関連づけの仮定を基礎として、ある原価を費用として認識することができる。しかし、公会計においては、多くの場合、特定の収益との直接的な関連づけの仮定を基礎として、サービス原価を費用として認識することができない。なぜなら、政府が受け取る収益の多くは、納税者に対して様々な課税をすることによって得られているが、当該納税者は、必ずしも納税額に直接的に比例したサービスを受けていないためである (Surdick 2002, p. 53)。また、公会計においては、しばしば、収益とサービスは、同一の取引から生じておらず、特定の課税から得られた収益が様々なサービスの支払いに充てられる場合もあるためである (Surdick 2002, p. 53)。このように、公会計においては、多くの場合、収益と費用が直接的な関係にないため、特定の収益との直接的な関連づけの仮定を基礎として、サービス原価を費用として認識することができない。

第 2 の原則たる「規則的かつ合理的な配分」による費用認識の例としては、有形固定資産の減価償却や無形資産の償却などが挙げられている。当該費用認識は、公会計においても一般的に適用されている。

第 3 の原則たる「即時的認識」による費用認識の例としては、多くの販売費や訴訟解決のための支払額などが挙げられている。企業会計において販売費に含まれる給与などは、公会計においても発生し、即時的認識により原価が費用認識されている。したがって、当該費用認識は、公会計においても一般的に適用されている。

以上から、公会計においては、APB ステートメント第 4 号で示された費用認識の 3 原則のうち「原因と結果の関連づけ」の汎用性が低いのに対して、「規則的かつ合理的な配分」および「即時的認識」の汎用性は高いと考えられる。もっとも、「規則的かつ合理的な配分」と「即時的認識」の区別は、対象とする原価の範囲に関係する。なぜなら、例えば、無形資産の原価を「規則的かつ合理的な配分」の対象としなければ、当該原価を「即時的認識」の対象とするためである。すなわち、「規則的かつ合理的な配分」の対象となる原価の範囲を広くすれば、「即時的認識」の対象となる原価の範囲は狭くなる。そこで、「規則的かつ合理的な配分」の対象となる原価の範囲が決まれば、「即時的認識」の対象となる原価の範囲も決まるという関係を踏まえ、第 3 節では、「規則的かつ合理的な配分」の対象となる原価を対象として、それらに適用される GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較することと

する。

3. GASB の会計基準と FASB の会計基準における規則的かつ合理的な配分

本節では、第2節で示した視点に基づき、規則的かつ合理的な配分の対象となる原価を対象として、それらに適用される GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較し、両会計基準間の違いを明らかにする。なお、比較対象とする原価は、公会計と企業会計で異なる会計処理が適用されていると思われる、開発原価、資産除去原価、並びにごみ廃棄場の閉鎖および閉鎖後管理にかかる原価の3つである。

3.1. 開発原価

3.1.1. GASB 基準書第 51 号「無形資産の会計および財務報告」

米国の州および地方政府（以下では、「政府」という。）は、地役権、水利権、立木の所有権、特許、商標権およびコンピューターソフトウェアなど、様々な種類の無形資産を所有している（GASB 基準書第 51 号, summary）。政府の所有する無形資産には、購入、使用許可（分割払契約（installment contract）による取得を含む。）、非交換取引または内部創設により取得した無形資産が含まれている（GASB 基準書第 51 号, para. 1）。政府は、無形資産が識別可能である場合、当該資産を資本的資産（capital assets）⁽¹⁵⁾として純持高報告書⁽¹⁶⁾において認識しなければならない（GASB 基準書第 51 号, paras. 5 and 6）。

政府または政府と契約した実体が無形資産を創作または創造した場合、当該無形資産は、内部創設無形資産（internally generated intangible assets）とみなされる（GASB 基準書第 51 号, para. 7）。また、政府が第三者から無形資産を取得した場合で、かつ、政府が当該資産に期待するサービス提供能力の水準を達成するために追加的な労力を必要とする（more than minimal incremental effort）場合も、当該無形資産は、内部創設無形資産とみなされる（GASB 基準書第 51 号, para. 7）。

(15) GASB は、資本的資産について、すべての有形資産または無形資産を含み、当初の見積使用期間が単一の報告期間を超過する資産と定義している（GASB 基準書第 34 号, para. 19）。

(16) 発生主義会計を用いて作成される政府全体財務諸表のうち、財政状態報告書に該当する報告書を「純持高報告書」という（GASB 基準書第 34 号, para. 12; GARSTM, Codification Section. 2200, para. 105）。なお、GARSTM（Government Accounting Research SystemTM）は、州および地方政府に適用される全ての USGAAP および関連する文献を提供するシステムである。このうち、Codification は、州および地方政府に適用される会計および財務報告基準の最新版を総合的に提供するものである。（GASB 2013）

政府は、次の3つの条件をすべて満たす場合、識別可能な内部創設無形資産の開発に関連して負担した支出を、資本化しなければならない（GASB 基準書第 51 号, para. 8）。

- a. プロジェクトの明確な目標に関する決定があること。また、プロジェクト完了によって生じる無形資産によって提供が期待されるサービス提供能力（service capacity）の種類（nature）に関する決定があること。
- b. 無形資産が期待されるサービス提供能力を提供するために、プロジェクト完了の産業技術的または科学技術的な実現可能性に関する証拠があること。
- c. プロジェクト完了のための意思、能力および努力の存在に関する証拠があること。また、複数年度プロジェクトの場合、無形資産の開発を継続するための意思、能力および努力の存在に関する証拠があること。

したがって、政府は、内部創設無形資産の開発に関連して負担した支出のうち、上記の条件を満たす前に負担した支出を費用として認識しなければならないが、上記の基準を満たした後に負担した支出を資本化しなければならない。このように一定の条件の下で内部創設無形資産を認識するという GASB 基準が採るアプローチは、特定条件アプローチ（specific-conditions approach）といわれている（GASB 基準書第 51 号, summary など）。当該特定条件アプローチは、コンピューターソフトウェアのアプリケーション開発段階（application development stage）にも適用されており、上記の基準が満たされる場合、コンピューターソフトウェアのアプリケーション開発段階の活動に関連する支出の資本化が求められている（GASB 基準書第 51 号, paras. 10 and 12）⁽¹⁷⁾。

政府は、無形資産を認識後、原則として見積使用期間にわたって規則的かつ合理的な方法で当該資産を償却しなければならない（GASB 基準書第 34 号, paras. 20 and 22）⁽¹⁸⁾。

3.1.2. ASC Topic. 350「無形資産」、Topic. 730「研究開発費」、Topic. 985「ソフトウェア」

企業は、研究開発において使用した項目（item）の原価を発生時に費用として認識しなければならない（ASC Topics 730-20-25-10 and ASC Topics 730-10-25-1）。企業は、また、コンピューターソフトウェア制作のために負担した研究開発に該当する原価も発生時に費用として認識しなければならない（ASC Topics 985-20-25-1 and ASC Topics 730-20-25-

⁽¹⁷⁾ GASB によれば、内部創設無形資産のうち最も多くの政府に該当すると考えられる無形資産は、コンピューターソフトウェアであるとされている（GASB 基準書第 51 号, para. 57）。

⁽¹⁸⁾ なお、無形資産の使用期間を限定する法律、契約、規制、技術その他の要因がない場合、政府は、当該資産が無限の使用期間（indefinite useful life）をもつとみなし、当該無形資産を償却してはならないとされている（GASB 基準書第 51 号, para. 17）。

10)。ただし、内部利用のコンピューターソフトウェアのアプリケーション開発段階の原価は、資本化が求められている（ASC Topics 350-40-05-1）。また、ウェブサイト開発原価のうち一部の原価は、資本化が求められている（ASC Topics 350-50-25）。

企業は、内部利用のコンピューターソフトウェアの開発または取得にかかった原価を、当該ソフトウェアの使用をよりよく反映する他の規則的かつ合理的な方法が無い限り、定額法により見積使用期間にわたって償却しなければならない（ASC Topics 350-40-35-4 and ASC Topics 350-40-35-5）。また、企業は、ウェブサイト開発原価のうち資本化された一部の原価を、無形資産⁽¹⁹⁾または内部利用のコンピューターソフトウェアの会計基準に従い、見積使用期間にわたって償却しなければならない（ASC Topics 350-50-25）。

3.1.3. GASB の会計基準と FASB の会計基準の比較

GASB は、内部創設無形資産の開発に関連して負担した支出を資本化するにあたり、特定条件アプローチを採用している⁽²⁰⁾。すなわち、GASB は、政府に、内部創設無形資産の開発に関連して負担した支出のうち、一定の基準を満たした後に負担した支出の資本化を求めている。GASB によれば、当該特定条件アプローチは、開発中の無形資産を創設する時期、内部創設となる可能性のある無形資産の範囲および同種の内部創設無形資産の開発段階における違いを決定するにあたり、政府に柔軟性（flexibility）を与えているとされている（GASB 基準書第 51 号, para. 48）。また、当該特定条件アプローチは、「開発段階にある内部創設無形資産を、開発段階のより早い段階で適切に資本化することを可能とし、一方で、プロジェクトが完了しないために将来減損となる可能性のある支出の資本化に対する安全装置を提供している」（GASB 基準書第 51 号, para. 48）とされている⁽²¹⁾。

これに対して、FASB は、内部利用のコンピューターソフトウェアのアプリケーション開発段階の原価など FASB が別途定める原価を除き、原則として、研究開発原価を発生時に費用として認識することを求めている。したがって、企業は、内部利用のコンピューターソフトウェアのアプリケーション開発段階の原価などに該当しない開発原価を資本化することはできない。

(19) インターネットドメインの取得および登録にかかる原価には、無形資産の会計基準が適用される（ASC Topics 350-50-25-7）。

(20) GASB によれば、内部創設無形資産の認識における当該特定条件アプローチは、国際会計基準第 38 号「無形資産」の規定するアプローチと同様のアプローチであるという（GASB 基準書第 51 号, para. 51）。

(21) なお、政府においても、研究に関連する支出は費用として認識される。当該特定条件アプローチによれば、資本化される支出の範囲を開発中の特定の無形資産の創作に直接関連する支出に限定し、より一般的な調査または汎用性のある開発の研究に関連する支出を除外することができるかとされている（GASB 基準書第 51 号, paras. 52 and 53）。

したがって、GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較した場合、GASB の会計基準の方が、資本化が可能な開発原価の範囲が広いと考えられる。政府および企業は、資本化した開発原価を無形資産として純持高報告書または貸借対照表において認識し、原則として、見積使用期間にわたって償却することが求められている。したがって、GASB の会計基準は、FASB の会計基準に比べて規則的かつ合理的な配分の対象となる開発原価の範囲を広くしていると考えられる。

3.2. 資産除去原価

3.2.1. GASB 基準書第 83 号「特定の資産除去債務」

政府は、特定の有形固定資産を除去する際、法律その他規制に従って特定の措置を講じなければならない (GASB 基準書第 83 号, para. 1)。例えば、原子炉の閉鎖、風力発電プラントで使用する風力タービンの撤去および廃棄、下水処理場の分解および撤去などにおいて、政府は特定の措置を講じなければならない。

政府は、このような有形固定資産の除去に関連する法的に強制された義務 (Asset Retirement Obligations: ARO) を負っており、かつ、ARO を合理的に見積もることができる場合に、ARO を認識しなければならない (GASB 基準書第 83 号, para. 8)。

ARO の当初測定は、負担が予想される支出の現在価値 (current value)⁽²²⁾ の最善の見積りに基づかなければならない (GASB 基準書第 83 号, para. 15)。ここで、現在価値とは、「[資産除去原価] 見積りに含まれるすべての装置、設備およびサービスを、現在の報告期末において取得した場合に支払う価値 (amount)」 (GASB 基準書第 83 号, para. 15) と定義されている。現在価値の最善の見積りは、すべての利用可能な証拠を使用して決定することが求められている (GASB 基準書第 83 号, para. 16)。政府は、十分な証拠が利用可能な場合、または十分な証拠が合理的な原価で入手可能な場合には、複数の仮定に基づく結果 (potential outcomes) の確率加重平均 (probability weighting) により、現在価値を見積もることが求められている (GASB 基準書第 83 号, para. 16)。もし、合理的な原価で、複数の仮定に基づく結果の確率加重平均により現在価値を見積もることができなければ、政府は、複数の仮定に基づく結果の範囲内で最もありそうな価値 (most likely amount)⁽²³⁾ を現在価値の見積りに使用しなければならない (GASB 基準書第 83 号, para. 16)。なお、最もありそうな価値の決定にあたっては、仮定に基づくより高いまたはより低い結果 (outcomes) の可能性を含めて、合理的な原価で入手可能な他のすべての利用可能な証拠が考慮されなければなら

(22) 企業会計基準委員会 (ASBJ) は、「current value」の訳語として「現在価値」を用いている (IASB 2015, para. 6.19; ASBJ 訳)。

(23) 当該アプローチは、見積可能価値の範囲内で「単一の最もありそうな価値 (single most likely amount)」を採用するアプローチである (GASB 基準書第 83 号, para. B46)。

ない (GASB 基準書第 83 号, para. 16)。

政府は、ARO の当初測定後、一般物価水準の影響を調整するために最低でも年に一度、ARO の現在価額を調整しなければならない (GASB 基準書第 83 号, para. 19)。また、ARO の当初測定後、ARO に関連する要因のうち一つ以上の要因の影響が ARO に関連する支出見込み額 (estimated outlays) を著しく変動させるかどうかを判断するために最低でも年に一度、すべての関連する要因を評価し、当該評価結果が ARO に関連する支出見込み額を著しく変動させることを示した場合に限り、ARO の再測定をしなければならない (GASB 基準書第 83 号, para. 20)。

政府は、ARO を認識する場合、当該 ARO に関連づけられる繰延費用⁽²⁴⁾を認識しなければならない。ARO に関連づけられる繰延費用は、ARO の当初測定価額で測定される (GASB 基準書第 83 号, para. 18)。政府は、一定期間にわたって規則的かつ合理的な方法で、ARO に関連づけられる繰延費用を減少させ、同額を費用として認識しなければならない。すなわち、有形固定資産の見積使用期間の開始時点において認識された繰延費用は、当該資産の見積使用期間全体にわたって費用として認識されなければならない (GASB 基準書第 83 号, para. 23a)。また、有形固定資産の運用開始後で、かつ当該資産の見積使用期間経過前に認識された繰延費用は、繰延費用の認識後、当該資産の残存見積使用期間にわたって費用として認識されなければならない (GASB 基準書第 83 号, para. 23b)。なお、有形固定資産が除去される前の期間において、一般物価水準その他の要因により ARO の変動が生じた場合、政府は、当該 ARO に関連づけられる繰延費用も調整しなければならない (GASB 基準書第 83 号, paras. 21 and B56-57)。

3.2.2. ASC Topic. 410-20 「資産除去債務」

企業もまた、有形固定資産の取得、建設、または開発および通常の運転により生じた当該資産の除去に関連する法的義務 (ARO) を負っている場合がある (ASC Topics 410-20-15-2)。

企業は、ARO の公正価値の合理的な見積りが可能であるならば、ARO を負担した期間に、ARO を公正価値で認識しなければならない (ASC Topics 410-20-25-4)。もし、ARO を負担した期間に、ARO の公正価値の合理的な見積りが可能でなければ、公正価値の合理的な見積りが可能となった時点で ARO を認識しなければならない (ASC Topics 410-20-25-4)。次の 3 つの状況のうちいずれかの状況にあるならば、企業は、ARO の公正価値の合理

(24) 本稿では、発生主義会計を用いて作成される政府全体財務諸表のうち、純持高報告書において認識される繰延資源アウトフローを「繰延費用」、活動報告書において認識される資源アウトフローを「費用」という。

的な見積りに十分な情報を保有しているといえる（ASC Topics 410-20-25-6）。第1に、有形固定資産の取得価格（acquisition price）に ARO の公正価値が含まれることが明らかな状況、第2に、ARO の移転（transfer）をするための活発な市場がある状況、第3に、期待現在価値手法（expected present value technique）を適用するための十分な情報がある状況である。なお、期待現在価値手法を適用するためには、次のいずれかの状況になければならない（ASC Topics 410-20-25-6）。

- a. 債務支払日（settlement date）および債務支払方法が他者により特定されている。
- b. 情報が、次のすべての合理的な見積りに利用可能である。
 1. 債務支払日または可能性のある債務支払日の範囲
 2. 債務支払方法または可能性のある債務支払方法
 3. 可能性のある債務支払日および可能性のある債務支払方法に関する確率（probabilities）

もし、当該資産の使用期間を予測できなければ、可能性のある債務支払日の範囲を見積もるための十分な情報は無いとみなされる（ASC Topics 410-20-25-10）。当該資産の使用期間の予測には、企業の過去の実務、産業的慣行、経営者の意思、当該資産の見積経済的使用期間（estimated economic life）などが用いられる。しかし、企業が当初見積った当該資産の経済的使用期間、それ自体は、可能性のある債務支払日に関する情報を提供しないとされている（ASC Topics 410-20-25-11）。その理由は、企業は当該資産の使用期間を長期化するための改良を行ったり、当初見積経済的使用期間を経過したとしても資産除去債務の支払いを先延ばしにしたりすることができる（ASC Topics 410-20-25-11）ので、このような状況において、ARO の公正価値の見積りに使用する債務支払日または可能性のある債務支払日の範囲は、当初見積経済的使用期間よりも先の将来に設定されなければならない（ASC Topics 410-20-25-11）ためである。

企業は、期待現在価値手法⁽²⁵⁾を用いて ARO の公正価値を見積もる場合に、信用調整後リスクフリーレート（credit-adjusted risk-free rate）で期待キャッシュフローを割り引くことが求められている（ASC Topics 410-20-30-1）。

企業は、ARO の当初測定後、時の経過と割引前キャッシュフローの当初見積額またはタイミングの補正を反映するために ARO の期間ごとの変動を認識しなければならない（ASC Topics 410-20-35-3）。時の経過による ARO の変動の認識には、期首の負債価額に ARO の当初測定時の信用調整後リスクフリーレートを乗じる利息法の適用が求められている（ASC

⁽²⁵⁾ 期待現在価値手法は、ARO の公正価値を見積もるにあたって、通常、唯一の適切な手法であるとされている（ASC Topics 410-20-30-1）。

Topics 410-20-35-5)。当該時の経過による ARO の変動額は、当該 ARO の帳簿価額の増加および増加費用 (accretion expense) に区分される費用として認識される (ASC Topics 410-20-35-5)。

企業は、ARO を認識する場合、関連する固定資産の帳簿価額を増加させることによって、ARO と同額の資産除去原価を資本化し (ASC Topics 410-20-25-5)、当該資産の使用期間にわたって規則的かつ合理的な方法で配分することによって費用として認識しなければならない (ASC Topics 410-20-35-2)。なお、割引前キャッシュフローの当初見積額またはタイミングの補正によって見積りに変動が生じた場合、企業は、ARO の帳簿価額および資本化された資産除去原価を調整しなければならない (ASC Topics 410-20-35-8)。

3.2.3. GASB の会計基準と FASB の会計基準の比較

GASB は、政府が ARO を負担しており、かつ、当該 ARO を合理的に見積もることができる場合に、政府に当該 ARO の認識を求めている。ここで、GASB は、公正価値ではなく、現在価額に基づき、当該 ARO を測定することとしている。ARO は、当初認識してから実際に支払うまでの期間が原子力発電所のように 40 年から 50 年かかる場合もあるといわれている (GASB 基準書第 83 号, para. B112)。このように、ARO の認識から ARO を支払うまでの期間が長期にわたることに鑑みれば、多くの場合、ARO の最終的な支払額および ARO が支払われる時期には不確実性が伴う。このような状況の下、不確実な将来キャッシュフローを割り引いて算出する現在価値は主観性が高まるため、GASB は、ARO の測定にあたり現在価値を使用しない方針を採っている (GASB 基準書第 83 号, para. B40)⁽²⁶⁾。一方で、ARO 認識のタイミングの視点からみれば、ARO にかかる将来キャッシュフローのタイミングを見積もるための十分な情報を保有していない時点においても、現在価額を使用することで、ARO を認識することが可能になっていると考えられる。

これに対して、FASB は、企業が ARO を負担しており、かつ、ARO の公正価値を合理的に見積もることができる場合に、企業に当該 ARO の認識を求めている。具体的には、有形固定資産の取得価格に ARO の公正価値が含まれることが明らかな状況、ARO の移転をするための活発な市場がある状況、または、期待現在価値手法を適用するための十分な情報がある状況にあるならば、企業は、ARO の公正価値の合理的な見積りに十分な情報を保有しているとされる。ただし、FASB が、「期待現在価値手法は、ARO の公正価値を見積もるにあたって、通常、唯一の適切な手法である」(ASC Topics 410-20-30-1) としているように、

⁽²⁶⁾ GASB によれば、現在価額 (current value) は、予想される将来コストを物価上昇率で割り引いた価値と等しいため、現在価値 (present value) が達成しようとする目的の多くを達成するという (GASB 基準書第 83 号, para. B40)。

多くの場合、期待現在価値手法を適用するための十分な情報がある状況において、企業は ARO を認識することになると考えられる。したがって、企業は、ARO にかかる将来キャッシュフローおよびそのタイミングを見積もるための十分な情報を保有していない時点では、ARO を認識することができない。

したがって、GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較した場合、GASB の会計基準の方が、ARO を早期に認識し、したがって、ARO を長期にわたって計上することを可能にしていると考えられる。ARO を認識する場合、政府および企業は、資産除去原価を ARO の当初測定価額と同額で繰延費用または有形固定資産として認識し、関連する有形固定資産の残存見積使用期間にわたって規則的かつ合理的な方法で配分することが求められている。したがって、GASB の会計基準は、FASB の会計基準に比べてより長期にわたって規則的かつ合理的に資産除去原価を配分していると考えられる。

3.3. ごみ廃棄場の閉鎖および閉鎖後管理にかかる原価

3.3.1. GASB 基準書第 18 号「自治体が運営するごみ廃棄場の閉鎖および閉鎖後管理にかかる原価の会計」^{(27) (28)}

1991 年に施行された米国環境保護庁 (Environmental Protection Agency: EPA) の「ごみ廃棄施設基準 (Solid Waste Disposal Facility Criteria)」は、1991 年 10 月 9 日以降にごみを受け入れているすべての自治体が運営するごみ廃棄場 (Municipal Solid Waste Landfills: MSWLFs) の閉鎖および閉鎖後 30 年間にわたる管理について規定している。EPA ルールおよび同様の州法、地方法その他規制は、MSWLF の所有者および運営者に MSWLF の運転権を与える条件として、確実な MSWLF の閉鎖および閉鎖後の維持管理を義務づけている。したがって、MSWLF の所有者および運転者は、ごみ廃棄場の運転期間および閉鎖後期間にわたって、様々な環境保護原価を負担しなければならない。

政府は、MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理にかかる見積総現在原価 (estimated total current cost of MSWLF closure and postclosure care) を、MSWLF がごみを受け入れる期間

⁽²⁷⁾ GASB 基準書第 18 号は、1991 年に施行された米国環境保護庁の「ごみ廃棄施設基準」に基づき、1991 年 10 月 9 日に公表された。

⁽²⁸⁾ GASB 基準書第 83 号「特定の資産除去債務」の目的には、GASB 基準書第 18 号の見直しが含まれなかったため、GASB 第 18 号で対象とされているごみ廃棄場は GASB 基準書第 83 号の適用外とされた (GASB 基準書第 83 号, para. B5)。GASB 基準書第 18 号の対象は、米国環境保護庁および同様の州法、地方法その他規制によって定義されたごみ廃棄場に限定されているため、当該定義に当てはまらない別のごみ廃棄場は、本来、GASB 基準補第 18 号の適用範囲外である。しかし、ごみ廃棄場が一般に同様の性質を持っており、また、多くの政府がこれらのごみ廃棄場に GASB 基準書第 18 号を類推適用している状況に鑑みて、GASB は、これらのごみ処理場を GASB 基準書第 83 号の適用対象とはしなかった (GASB 基準書第 83 号, para. B6)。

にわたって、MSWLF の使用割合に応じて、費用および負債として認識することが求められている (GASB 基準書第 18 号, paras. 7 and GASB 基準書第 34 号, section L10. 110)。なお、見積総現在原価のうち現在期間への配分額の算定式は、次のとおりである (GASB 基準書第 18 号, para. 7 and GASB 基準書第 34 号, section L10. 110)⁽²⁹⁾。

$$\text{現在期間への配分額} = \frac{\text{見積総現在原価} \times \text{累積使用済量 (cumulative capacity used)}}{\text{総見積使用量 (total estimated capacity)}} - \text{既配分額}$$

MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理にかかる見積総現在原価には、適用可能な連邦法、州法または地方法その他規制に基づき、次の 3 つが含まなければならない (GASB 基準書第 18 号, para. 4)。

- a. MSWLF のごみ受入停止日の間近またはその後に導入が予想される装置および建設が予想される設備にかかる原価 (MSWLF 運転計画に基づく。)⁽³⁰⁾
- b. MSWLF のごみ受入停止日の間近またはその後に適用が予想される最終覆土 (キャッピング) にかかる原価
- c. 予想される使用可能 MSWLF 領域 (area)⁽³¹⁾ の閉鎖後期間における監督および維持にかかる原価

このような MSWLF のごみ受入停止日の間近またはその後、および閉鎖後期間に支払うことになる特定の原価は、資本的支出または収益的支出 (capital or operating nature) のいずれかにかかわらず、MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理にかかる見積総現在原価に含まれる (GASB 基準書第 18 号, para. 4)。

政府は、MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理にかかる見積総現在原価の当初の計算 (initial calculation) 後、毎年の物価変動の影響を反映するために、毎年、当該見積総現在原価を調整しなければならない (GASB 基準書第 18 号, para. 6)。さらに、MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理計画の変更または MSWLF の運転状況によって、見積原価に変動が生じる場合にも、当該見積総現在原価を調整しなければならない (GASB 基準書第 18 号, para. 6)。見

⁽²⁹⁾ この方法は、GAAP の収益認識で用いられる「進行基準 (percentage-of-completion)」と同じ方法である (GASB 基準書第 18 号, para. 47)。

⁽³⁰⁾ MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理にかかる見積総現在原価に含まれた装置および施設にかかる原価を資本的資産として報告してはならない (GASB 基準書第 18 号, para. 8)。

⁽³¹⁾ 予想される使用可能 MSWLF 領域は、ごみ廃棄場の運転期間にわたってごみの受入が可能な総領域である (GASB 基準書第 18 号, fn. 4)。

積原価に変動が生じる要因には、MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理に使用する装置、施設およびサービスの変更、一般物価水準の変動を超えた価格変動、技術の変化、使用可能 MSWLF 領域の変更、MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理にかかる法律または規制の変更が含まれる (GASB 基準書第 18 号, para. 6)。

3.3.2. ASC Topic. 410-20 「資産除去債務」

企業がごみ廃棄場 (landfill) を所有し運営する場合、当該ごみ廃棄場の閉鎖および閉鎖後管理に関して企業が負う法的義務 (ARO) には、資産除去債務にかかる会計基準が適用される (ASC Topic. 410-20-55-5 and 6)。したがって、企業は、ごみ廃棄場の閉鎖および閉鎖後管理にかかる ARO の公正価値の合理的な見積りが可能であるならば、ARO を負担した期間に、ARO を公正価値で認識しなければならない。もし、ARO を負担した期間に、ARO の公正価値の合理的な見積りが可能でなければ、公正価値の合理的な見積りが可能となった時点で ARO を認識しなければならない (ASC Topics 410-20-25-4)。

3.3.3. GASB の会計基準と FASB の会計基準の比較

GASB は、EPA 基準および同様の州法、地方法その他規制に基づく原価負担を根拠として、政府に、MSWLF がごみを受け入れる期間にわたって、MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理にかかる見積総現在原価を MSWLF の使用割合に応じて費用および負債として認識することを求めている。ここで、GASB は、MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理にかかる見積総原価の測定にあたり、現在価値 (present value)⁽³²⁾ではなく、現在原価を使用することとしている。ここでいう現在原価は、GASB 基準書第 83 号「特定の資産除去債務」における「予想される支出の現在価値 (current value)」(GASB 基準書第 83 号, para. B9) と整合しているとされている (GASB 基準書第 83 号, para. B39)。MSWLF の見積使用期間は 60 年といわれ、さらに MSWLF の閉鎖後管理には 30 年かかるといわれている (GASB 基準書第 18 号, para. 41)。したがって、MSWLF の運転開始から MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理までの期間における物価変動、技術の変化、法律その他規制の改正は、MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理にかかる原価の測定にあたり重要な要因である (GASB 基準書第 18 号, para. 41)。このような状況の下、現在価値の使用よりも現在原価の使用が支持された (GASB 基準書第 18 号, para. 42) ののである。一方で、負債認識のタイミングの視点からみれば、MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理にかかる将来キャッシュフローのタイミングを見積もる

⁽³²⁾ GASB 基準書第 18 号では、「現在価値」という単語は用いず、「見積総原価の決定における割引計算 (discounting in determining estimated total cost)」(GASB 基準書第 18 号, para. 42) という表現を用いている。本稿では、3.2 節で対象とした GASB 基準書第 83 号の記述との表現の整合性を図るため、「現在価値」という単語を用いている。

ための十分な情報を保有していない時点においても、現在原価を使用することで、MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理にかかる原価を負債として認識することが可能になっていると考えられる。

これに対して、FASB は、ごみ廃棄場の閉鎖および閉鎖後管理にかかる ARO を負担しており、かつ、当該 ARO の公正価値を合理的に見積ることができるときに、企業に当該 ARO の認識を求めている。したがって、3.2 節で示したように、企業は、当該 ARO にかかる将来キャッシュフローおよびそのタイミングを見積もるための十分な情報を保有していない時点では、当該 ARO を認識することができない。

したがって、GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較した場合、GASB の会計基準の方が、MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理にかかる負債を早期に認識し、したがって、当該負債を長期にわたって計上することを可能にしていると考えられる。政府は、MSWLF がごみを受け入れる期間にわたって、MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理にかかる見積総原価を MSWLF の使用割合に応じて費用および負債として認識することが求められている。一方で、企業は、ごみ廃棄場の閉鎖および閉鎖後管理にかかる資産除去原価を ARO の当初測定価額と同額で有形固定資産として認識し、関連する有形固定資産の残存見積使用期間にわたって規則的かつ合理的な方法で配分することが求められている。したがって、GASB の会計基準は、FASB の会計基準に比べてより長期にわたって規則的かつ合理的に MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理にかかる原価を配分していると考えられる。

3.4. 小活

本節では、規則的かつ合理的な配分の対象となる原価を対象として、それらに適用される GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較した結果、以下を明らかにした。

GASB の会計基準は、FASB の会計基準に比べてより広範囲の開発原価を規則的かつ合理的に配分することを可能にしていると考えられる。また、GASB の会計基準は、FASB の会計基準に比べてより長期にわたって規則的かつ合理的に資産除去原価並びに MSWLF の閉鎖および閉鎖後管理にかかる原価を配分することを可能にしていると考えられる。したがって、GASB の会計基準は、規則的かつ合理的な配分の対象となる原価の範囲を広くする、または、規則的かつ合理的に原価を配分する期間を長くすることによって、FASB の会計基準に比べて費用平準化の度合いを大きくしていると考えられる。

4. おわりに—総括と今後の課題—

本稿は、原価配分の視点から GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較することにより、期間衡平性概念が両会計基準間にどのような違いを生じさせているのかを明らかにし

た。以下に、本稿を総括する。

第2節では、GASB の概念フレームワークと FASB の概念フレームワークを概観した上で、GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較する視点を示した。

GASB の概念フレームワークにおいては、期間衡平性概念という FASB の概念フレームワークにおいては用いられていない概念を用いることによって、財務諸表の構成要素を定義している。そこで、本稿は、期間衡平性概念が GASB の会計基準と FASB の会計基準間どのような違いを生じさせているのかを明らかにすることを目的としている。

本稿では、GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較するにあたり、APB ステートメント第4号で示された費用認識の3原則のうち規則的かつ合理的な配分の対象となる原価を対象としている。その理由は、収益費用アプローチに含まれると位置付けられている APB ステートメント第4号で示された費用認識の3原則が、通説的に資産負債アプローチを採用しているといわれる FASB の現行の会計基準においてもなお確認することができ、また、公会計においても、当該費用認識の3原則のうち規則的かつ合理的な配分の汎用性が高いと考えられるためである。

第3節では、第2節で示した視点に基づき、規則的かつ合理的な配分の対象となる原価を対象として、それらに適用される GASB の会計基準と FASB の会計基準を比較し、両会計基準間の違いを明らかにした。以下に示すとおり、比較対象とした原価は、開発原価、資産除去原価、並びにごみ廃棄場の閉鎖および閉鎖後管理にかかる原価の3つである。

開発原価に関して、GASB の会計基準は、FASB の会計基準に比べて規則的かつ合理的な配分の対象となる原価の範囲を広くしていると考えられる。理由は次のとおりである。GASB は、政府に、内部創設無形資産の開発に関連して負担した支出のうち、一定の基準を満たした後に負担した支出を資本化し、原則として見積使用期間にわたって償却することを求めている。これに対して、FASB は、内部利用のコンピューターソフトウェアのアプリケーション開発段階の原価など FASB が別途定める原価を除き、原則として、研究開発原価を発生時に費用として認識することを求めているためである。

資産除去原価に関して、GASB の会計基準は、FASB の会計基準に比べてより長期にわたって規則的かつ合理的に原価を配分していると考えられる。理由は次のとおりである。GASB は、政府が ARO を負担しており、かつ、現在価値 (current value) を合理的に見積もることができる場合に、政府に対して当該 ARO を認識し関連する有形固定資産の残存見積使用期間にわたって資産除去原価を配分することを求めている。これに対して、FASB は、企業が ARO を負担しており、かつ、ARO の公正価値を合理的に見積もることができる場合に、企業に対して当該 ARO を認識し、関連する有形固定資産の残存見積使用期間にわたって資産除去原価を配分することを求めている。ARO の公正価値を見積もるにあたって、通常、唯一の適切な手法とされる期待現在価値手法が将来キャッシュフローの割引計算を行なうの

に対して、現在価額は将来キャッシュフローの割引計算を行わない。したがって、GASBの会計基準によれば、AROにかかる将来キャッシュフローのタイミングを見積もるための十分な情報を保有していない時点においてAROを認識することが可能であり、FASBの会計基準に比べてAROを早期に認識し資産除去原価の配分を開始できると考えられるためである。

同様に、ごみ廃棄場の閉鎖および閉鎖後管理にかかる原価に関して、GASBの会計基準は、FASBの会計基準に比べてより長期にわたって規則的かつ合理的に原価を配分していると考えられる。理由は次のとおりである。GASBは、EPA基準および同様の州法、地方法その他規制に基づく原価負担を根拠として、政府に、ごみ廃棄場(MSWLF)がごみを受け入れる期間にわたって、MSWLFの閉鎖および閉鎖後管理にかかる見積総現在原価(current cost)をMSWLFの使用割合に応じて費用および負債として認識することを求めている。見積総原価は将来キャッシュフローの割引計算を行わない。これに対して、FASBは、企業が負担するごみ廃棄場の閉鎖および閉鎖後管理にかかる原価に関してAROにかかる会計基準を適用する。したがって、GASBの会計基準によれば、当該負債にかかる将来キャッシュフローのタイミングを見積もるための十分な情報を保有していない時点において当該負債を認識することが可能であり、FASBの会計基準に比べて負債を早期に認識しごみ廃棄場の閉鎖および閉鎖後管理にかかる原価の配分を開始できると考えられるためである。

以上をとおして、本稿は、期間衡平性概念の影響から、GASBの会計基準が、規則的かつ合理的な配分の対象となる原価の範囲を広くする、または、規則的かつ合理的に原価を配分する期間を長くすることによって、FASBの会計基準に比べて費用平準化の度合いを大きくしていることを示している。

しかし、本稿では、期間衡平性概念の影響からGASBの会計基準が費用平準化の度合いを大きくしていることによるストック情報利用者の評価に与える影響を検討できていない。例えば、本稿は、GASBの会計基準は公正価値の代わりに現在価額を使用することにより、FASBの会計基準に比べてAROを早期に認識し資産除去原価の配分を開始できる点を示した。このように公正価値の代わりに現在価額でAROを認識することによる純持高報告書利用者の評価に与える影響も検討する必要がある。また、期間衡平性概念が、なぜ費用平準化の度合いを大きくしているのかという理由を検討できていない。さらに、本稿は、米国会計の中でも、GASBが会計基準を設定する州および地方政府の会計を対象としており、FASBが会計基準を設定する連邦政府の会計を対象としていないため、本稿で示した結論が米国会計全体に適用されているかどうかはわからない。これらの限界については、今後の検討課題としたい。

【参考文献】

- Accounting Principles Board (APB). 1970. Statement of the Accounting Principles Board No. 4, *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*. New York: AICPA. (川口順一訳. 1973. 『アメリカ公認会計士協会 企業会計原則』 同文館出版.)
- Dichev, I. D. 2017. On the conceptual foundations of financial reporting. *Accounting and Business Research*, 47(6), 617-632.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1976. Discussion Memorandum, *An Analysis of Issue Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*. Norwalk, CT: FASB. (津守常弘監訳. 1997. 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』 中央経済社.)
- . 1985. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, *Elements of Financial Statements, a Replacement of FASB Concepts Statements No. 3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statements No. 2)*. Norwalk, CT: FASB.
- . *Asset Retirement Obligations*. Accounting Standards Codification™. (2017年5月5日現在)
- . *General Intangible Other than Goodwill*. Accounting Standards Codification™. (2017年5月6日現在)
- . *Internal-Use Software*. Accounting Standards Codification™. (2017年5月6日現在)
- . *Website Development Costs*. Accounting Standards Codification™. (2017年5月6日現在)
- . *Research and Development*. Accounting Standards Codification™. (2017年5月5日現在)
- . *Costs of Software to Be Sold, Leased, or Marketed*. Accounting Standards Codification™. (2017年5月6日現在)
- Governmental Accounting Standards Board (GASB). 1987. Concepts Statement No. 1, *Objectives of Financial Reporting*. Norwalk, CT: GASB. (藤井秀樹監訳. 2003. 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』 中央経済社.)
- . 1990. Statement No. 11, *Measurement Focus and Basic of Accounting — Governmental Fund Operating Statements*. Norwalk, CT: GASB.
- . 1993. Statement No. 18, *Accounting for Municipal Solid Waste Landfill Closure and Postclosure Care Costs*. Norwalk, CT: GASB.
- . 1999. Statement No. 34, *Basic Financial Statements-and Management's Discussion and Analysis-for State and Local Governments*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2000. Interpretation No. 6, *Recognition and Measurement of Certain Liabilities and Expenditures in Governmental Fund Financial Statements, an interpretation of NCGA Statements 1, 4, and 5; NCGA Interpretation 8; and GASB Statements No. 10, 16, and 18*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2007. Statement No. 51, *Accounting and Financial Reporting for Intangible Assets*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2007. Concepts Statement No. 4, *Elements of Financial Statements*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2011. Statement No. 63, *Financial Reporting of Deferred Outflows of Resources, Deferred Inflows of Resources and Net Position*. Norwalk, CT: GASB.
- . 2013. News Release (03/14/13), *GASB Offers Governmental Accounting Research System™ Online Platform*, http://www.gasb.org/cs/ContentServer?pagename=GASB/GASBContent_C/GASBNewsPage&cid=1176162225537, (2017年8月29日閲覧)
- . 2016. Statement No. 83, *Certain Assets Retirement Obligations*. Norwalk, CT: GASB.

- . *Comprehensive Annual Financial Report*. Governmental Accounting Research System™, Codification Section. 2200. (2017年6月19日現在)
- International Accounting Standards Board (IASB). 2015. Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting*. London, UK: IASB.
- Public Sector Committee (PSC). 1991. Study 1, *Financial Reporting by National Governments*. New York, NY: IFAC.
- Marks, B. R., and Raman, K. K. 1996. The behavior of interperiod equity-related performance measures over time. *Accounting Horizons*, 10(4), 52-66.
- McCrae, M., and Aiken, M. 2000. Accounting for infrastructure service delivery by government: generational issues. *Financial Accountability & Management*, 16(3), 265-287.
- Storey, R. K., and S. Storey. 1998. FASB Special Report, *The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*. Norwalk, CT: FASB. ((財)企業財務制度研究会訳. 2001. 『財務会計の概念および基準のフレームワーク』中央経済社.)
- Surdick, J. J. 2002. Measuring financial performance with interperiod equity. *The Journal of Government Financial Management*, 51(2), 52-54.
- 川村義則. 2014. 「資産負債アプローチをめぐる議論からのインプリケーション」『会計』185(1): 46-62.
- 広瀬義州. 2012. 『財務会計 (第11版)』中央経済社.
- 藤井秀樹. 2005. 「アメリカ公会計の基礎概念— GASB 概念書第1号と FASB 概念フレームワークの比較検討」『産業経理』64(4): 4-14.
- 藤井秀樹. 2011. 「FASB / IASB 改訂概念フレームワークと資産負債アプローチ」『国民経済雑誌』204(1): 17-40.

(付記) 本稿は、2017年度第1回学生研究発表会(早稲田大学)における報告をもとに執筆している。討論者をお受けいただいた早稲田大学の羽根佳祐助教、参加者および匿名査読者のコメントによって本稿を改善することができた。ここに記して深く感謝を申し上げる。