
歴史的原価の再検討

－原価配分と価値評価の間で揺らぐ意義－

西谷 順平[※]

1. 問題提起 ー原価配分と価値評価の間で揺らぐ歴史的原価ー

かつて資産簿価は、収益を実現した時点で捉え、そこから期間配分された投資支出を差し引いて損益を確定するという動態論的損益計算システムのもとで、未だ費用化されていない投資支出額を表していたに過ぎなかった。いわゆる歴史的原価評価である。そのため「固定資産と称せられるものは一種の繰延費用と本質上なんら異なるものではない¹⁾」、あるいは損益計算の「残り滓」であるとさえも考えられていた。機械や建物といった償却性資産の未償却原価だけでなく、非償却性資産である土地の簿価でさえ、時価と乖離しており、そればかりか将来に回収可能なかどうかさえ不明であるのがむしろ当たり前とされていたのである。

しかし、近年における会計基準設定の国際的な動向として、これまでの損益計算を機軸に捉えた動態論的な「原価配分」から、貸借対照表に表される資産・負債の評価を重視し、その評価額の変動を損益発生の基因と捉える「価値評価」への転換が指摘されている²⁾。金融商品への時価会計の導入がその顕著な例とされることはいうまでもないが、繰延資産である研究開発費に対する即時費用化処理の導入や、有形固定資産に対しても減損会計の導入という形で進められてきている。売買目的の金融商品については損益発生の起因が売却行為ではなく市場価格の推移に求められることとなり、研究開発費については資産としての価値が不明瞭であるなどとして貸借対照表能力そのものが否定された。そして、減損の生じている有形固定資産についても、簿価のうち公正価値あるいは使用価値を超える金額には意味がないとして切り下げが要求されるようになったのである。

このように、原価以外の価値尺度にほとんどさらされることのなかった資産簿価に対して、その是非はともかく、何らかの価値を求めようとする動きを近年の会計基準設定に確かに見て取ることができる。そして、こういった一連の動きは収益費用アプローチから資産負債アプローチへの移行などと呼ばれているようである。ただし、ここで注意しておきたいのは、だからといって「原価配分」が消えてなくなったわけでもないという点である。なぜなら、減価償却は厳然と損益計算の中で重要な役割を担い続けており、そればかりか

1) 太田哲三『固定資産会計』中央経済社、1951年、p.30。

2) 醍醐聰『会計学講義（第2版）』東京大学出版会、2002年、p.149。

減損会計導入後も、除却債務会計のような「原価配分」を行うための新しい会計基準が国際会計基準と米国会計基準に導入されているからである³⁾。

除却債務会計では、工場設備や建物といった有形固定資産の使用終了後に発生する将来の除却支出を（割り引いた上で）予め負債として貸借対照表上で認識することが要求される。資産簿価にとって問題となるのは、除却負債の借方相手項目である。なぜなら、それが除却コストとして有形固定資産の簿価に算入されてしまうからである。その結果、暖簾が存在しているにもかかわらず、取得原価の段階でそもそも簿価がその資産の（付随費用が算入されていることを前提にすれば売却時価を上回することは当然のこととして）使用価値さえ上回るケースが原理上容認されることとなったのである⁴⁾。このことは、自ら進めてきた「価値評価」への動きに相反するものであろう。

除却債務会計を導入する理由のひとつとして、FASBは使用終了後に発生する除却費用を予め原価として認識し期間配分を行うためであると説明している⁵⁾。結局、減損会計導入によって一旦は「価値評価」への転換を進められたかに見えた資産簿価が、除却債務会計の導入により再び「原価配分」へと引き戻された格好になってしまっているのである。資産簿価が「原価配分」と「価値評価」の間で揺らいでいるかのようである。すなわち、金融資産は歴史的な原価評価から時価評価へ移行し、研究開発費は資産性そのものが否定されそもそも評価対象ではなくなったと言えるだろう。ところが、有形固定資産は歴史的な原価評価のままなのか、それとも新たな評価軸が形成されたのかがいまひとつ明瞭ではないのである。むしろ、歴史的な原価の意義を場当たりに変容させながら、会計ルール体系が形成されてきているようにも見える。

そこで、本稿では、とくに有形固定資産に関わる米国の会計ルールのうち重要だと考えられるものを時系列に4つピックアップし、歴史的な原価の意義について改めて整理検討することにしたい。まず第2節で、概念フレームワークを取り上げ、「経済的便益」と歴史的な原価の関連について再検討する。第3節では、減損会計を取り上げ、「回収可能性」と歴史的な原価の関連について再検討する。第4節では、除却債務会計を取り上げ、それによる歴史的な原価の変容と減損会計との整合性について再検討する。第5節では、2001年6月に公表されたFASB公開草案『有形固定資産に関連する特定の原価および活動に関する中間及び年次財務諸表中の会計』を検討する。ただし、具体的な検討対象となるのは、FASB公開

3) Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standards No.143, *Accounting for Asset Retirement Obligations*, June 2001. 除却債務会計の問題点を総合的に論じたものとして、拙稿「将来除却支出の原価算入とその問題点 - FASB公開草案『長期保有資産の除却に伴う債務に関する会計』の検討 -」『青森公立大学経営経済学研究』第7巻第1号（2001年9月）、加藤盛弘「長期資産除却債務の会計 - 除却コスト・負債の認識・測定と将来予測 -」『会計』第160巻第5号がある。

4) 期首に100を投資して固定資産を取得・使用開始し、期末に使用終了と同時に160のキャッシュインフローと50の除却キャッシュアウトフローを伴う単純な投資を想定する。割引率を5%として除却債務会計を適用すると、取得原価は148となる。一方、使用価値は、ネットキャッシュインフロー $160-50=110$ を5%で割り引いた現在価値105となる。

5) Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standards No.143, *Accounting for Obligations Associated with the Retirement of Long-Lived Assets*, February 2000, para.41.

草案と同時に公表され、FASB公開草案の中身を実質的に構成しているAICPAの会計基準執行委員会(AcSEC)によるSOP草案『有形固定資産関連の原価と活動の会計』⁶⁾となる。この草案は、有形固定資産の取得原価およびその後の帳簿価額の測定を主題に据えた初めての会計基準であるという意味で、有形固定資産簿価について検討する際には重要な素材になると考えられるが、ここでは簡潔にポイントだけを取り上げることにする。

2. 概念フレームワークと歴史的な原価 — 「経済的便益」の機能 —

有形固定資産の簿価について考える上でまず確認しておかなければならないのは、やはり概念基準書である。SFACNo.6においては、貸借対照表で認識される資産は「将来の経済的便益」を有していなければならないとされている。この認識要件が採用されることにより、それまでGAAPにおいて資産として繰り延べられていた会計的資産を貸借対照表から排除することが正当化されるようになったことは周知の通りである。冒頭で挙げた研究開発費の即時費用化の背景にも、この認識要件の存在があったとされている。となると、測定属性だけでなく認識要件もまた「原価配分」から「価値評価」への転換を促進するドライバーとなっていたと考えることができる。

しかし、だからといって、すべての繰延資産が貸借対照表から排除されたわけではないことには注意すべきである。むしろ、社債発行費や研究開発費の一部であったソフトウェアは資産計上され続けながら、スタートアップコストは即時費用化する(SOP98-5)といったような帰結に鑑みれば、繰延資産といえども償却すべき有効年数や収益とのより経験的な対応関係が明らかであれば、資産計上を許容するという傾向も見て取れる。この傾向を前提にすれば、研究開発費の資産計上が否定されたのは、単純に将来の経済的便益が不明であるという点だけでなく、償却すべき有効年数さえも合理的に見積もれないという点こそが問題視されたのだと見ることもできよう。このように考えると、認識要件が「原価配分」から「価値評価」への転換を促しているとは単純に言えなくなる。

周知のように、動態論的損益計算では収益と費用の対応関係を重視した損益計算が行われていたわけだが、そこでの対応関係が経験的なものであることはほとんどなく、石油試掘費に関する論争で顕著になったように、むしろ便宜的な約束事（フィクション）に過ぎないことが通例であった。それに対して、SFACNo.6の資産認識要件は、それまでの動態論的損益計算そのものを否定するというよりも、実質的には費用収益の対応関係に対して一歩厳しく経験的に説明可能な関係（合理的な有効年数やキャッシュインフローとの関連性）を求める消極的役割を担っていると考えられるのである。

6) Financial Accounting Standards Board, Proposed Statement of Financial Accounting Standards, *Accounting in Interim and Annual Financial Statements for Certain Costs and Activities Related to Property, Plant, and Equipment*, June 2001. American Institute of Certified Public Accountants, PROPOSED STATEMENT OF POSITION, *ACCOUNTING FOR CERTAIN COSTS AND ACTIVITIES RELATED TO PROPERTY, PLANT, AND EQUIPMENT*, JUNE 2001.

以上の議論から、有形固定資産の認識については次のような興味深い示唆がある。つまり、当たり前のように資産認識されている有形固定資産ではあるが、本社ビルのようにたとえ将来キャッシュインフローとの対応関係が不明瞭であったとしても耐用年数が経験的に説明可能であるため、あるいは少なくとも売却を通してのキャッシュインフローが見込めるため、資産計上が否定されなかつただけのものもありうる。つまり、有形固定資産であっても、資産認識の理由が必ずしも積極的な将来の経済的便益ではない場合もありうるのである。

改めて考えれば、上述の有形固定資産の認識論理からもわかるように、たとえば資産認識要件として将来の経済的便益を持ち出したとしても、原価 - 実現主義システムを残したままでは、そのキーワードが十分に機能するはずがない。将来のキャッシュインフローと現在のキャッシュアウトフローの対応関係が便宜的にならざるをえない以上、ブランドといった無形資産のように将来キャッシュインフローそのもので資産認識をすべて行わないでもない限り、キャッシュアウトフローのうち何を資産とし何を資産としないかもやはり便宜的にならざるをえないからである。逆にいえば、それゆえに、SFACNo.6の資産認識要件が費用収益の対応関係に対して一步厳しく経験的に説明可能な関係を求めるに留まっているとも考えられるのである。

上記のことは認識の問題であると同時に測定の問題でもある。それは、将来の経済的便益というキーワードは認識要件ばかりか、測定属性としても十分に機能しないことを意味している。このことは、SFACNo.5において多様な測定属性が紹介されていることから明らかであろう。有形固定資産についていえば、結局、それまでに用いられてきた測定属性を利用し続けることになったのである。つまり、資本財に対する投資支出（＝公正価値）に運送費や据付費などといった付随費用を加えた金額によって評価し、減価償却を行う場合にはその後未償却残高を繰り越すという歴史的な原価評価が行われることになったのである。このように、有形固定資産は、資産化が許された一部の繰延資産同様に、必ずしも経済的便益の積極的な裏づけをもって認識されているものばかりでもないし、その簿価である歴史的な原価も将来の経済的便益から導き出されたものではないのである。

そのことは、歴史的な原価に算入される付随費用について考えても明らかである。付随費用は消費されてしまったサービスに過ぎない以上、それ自体が「将来の経済的便益」を有するわけではない。そこでは、研究開発費同様単独であれば認識要件を満たさないような項目が、他の資本財の取得原価に算入されることによって資産認識されている。つまり、「建物」などといった勘定科目となるようなコアの資本財の資産認識要件充足を前提とした上で、そのコアの資本財との関連性（付随性）を担保することによって資産認識要件の適用を免れているのである。認識要件と測定属性が「認識された後、測定される」といった順序で単純に位置づけられているわけではないことが改めてわかる。やはり、歴史的な原価と経済的便益は無関係と考えたほうがよさそうである。

ただそうすると、ある資本財の取得原価に含まれるか否かを決定する費用と資本財の関

連性は、資産認識要件とは別に重要にならざるをえないが、その関連性にしてもどこまで経験的に説明できるというのであろうか。支払利息の原価算入についての論争を思い起こすまでもなく、それが非常に困難であることは想像に難くない⁷⁾。実際、支払利息の原価算入や石油試掘費のように重要な問題として認識された項目以外については、SOP草案『有形固定資産関連の原価と活動の会計』が提出されるまで、とくに会計基準としては設定されてこなかったようである。そのため、経営者がコアとなる資本財と同じパターンで期間配分されるべきである、場合によってはワールドコム社のように即時費用化するよりも期間配分したいと考える費用が、取得原価に裁量的に（ときには野放図に）算入されてきたようである。

最後に、付随費用を算入することからも明らかなように、勘定科目こそコアとなる資本財の名称が用いられているものの、歴史的原価評価はもはや資本財そのものの価値評価という枠を越えてしまっていることに注意しておきたい⁸⁾。もとより資本財の取得は多くの場合、投資プロジェクトそのものではなく、投資プロジェクトに含まれる投資活動のひとつに過ぎない。そして、先に述べたように収益と費用の対応関係は経験的には不明なことがほとんどである。それにもかかわらず、利益の意義を対応関係にある収益と費用の差額にしか見出せない以上、損益計算を行う上では棚卸評価や減価償却といったフィクションが必要とされる。同様に、100万円で購入した資本財本体に、20万円あるいは資本財と同額の100万円の付随費用を算入し、その資本財を120万円あるいは200万円として当初評価を行う歴史的原価もフィクションなのである。そして、当初認識後は、収益との対応関係が経営者も含めて誰にもわからないがゆえに、規則的な減価償却というさらなるフィクションを通して期間配分が行われてきたのである。このように、歴史的原価はSFACの経済的便益とは直接関係ないものであり、資本財が「価値評価」されているわけではなくあくまで「原価配分」というフィクションを支える道具だったのである。

3. 減損会計の再検討 一回収可能性というキーワードの巧妙さ一

さて、減損会計は、前節のような基本的な枠組みに対してどのようなインパクトを与えたのだろうか。「原価配分」から「価値評価」への移行は、経験的に意味のない評価から経験的に意味のある評価への移行であると考えられる。ただし、金融資産のように評価システムごと移行するのならともかく、資産使用中にワンショットで「価値評価」が行われる減損会計では、そこでの評価の連続性の断絶が当然問題となってくる。それに対して、アメリカの減損会計基準は、歴史的原価に「回収可能性」という意義を付与することによって、その問題をクリアしようとしているように見える。ただし、この「回収可能性」というキーワードが、認識要件でしか問題にされなかった将来キャッシュインフローとの関連

7) 太田、前掲書、pp.66-72も参照のこと。

8) 文脈によっては取得原価＝取得時の公正価値であると言い切られることも多いようだが、それはあくまで議論の簡便化のためにそういった想定をしていたに過ぎない。

性を、歴史的原価という測定属性に対して明示的に、そしてなおかつ巧妙に持ち込んでいる点には注意すべきである。

この回収可能性というキーワードの巧妙な点は、第一に、付随費用のようにそれ自体は消費されてしまったサービスであるがゆえに経済的便益などまったくないものについても歴史的原価の一部を構成することを許容することで、前節で述べた基本的枠組みと整合している点である。経済的便益があることと、回収可能であることは似て非なるものだからである。回収可能性というキーワードによって、認識要件の軸である経済的便益とは別の観点から歴史的原価に経験的な意味づけが行われたわけである。いいかえれば、表面的には歴史的原価を維持しつつも、その意義を変容させてしまうのである。

第二点目は、投資支出以上のネットキャッシュインフローを獲得しても、それを回収とはいわないことからわかるように、回収可能性というキーワード自体が簿価の切り下げの可能性だけをそもそも念頭においている点である。歴史的原価 - 実現主義のシステムにおいては、一部の金融商品を除き資産の切り上げは許されないことになっている。その一方でしばしば収益実現以前に資産簿価を切り下げることが、健全な会計処理であるとして許容されてきた。回収可能性というキーワードは、そういったこれまでの会計慣習に抵触しないわけである。

しかし、先にも述べたように、規則的な減価償却は、収益と資産の価値減耗の対応関係が経営者も含めて誰にもわからないがゆえに行われるフィクションだったはずである。それゆえに、同じ資産を同じように利用していても定額法を採用する場合と定率法を採用する場合で、資産帳簿価額たる未償却原価の金額が異なることが容認されてきたのである。また、収益と個々の資産の対応関係についても不明なことが多い。それゆえに、いったん減損会計を適用することになっても、結局資産のグルーピングに関してフィクションをおかざるをえないのである。つまり、フィクションを通して算定されている未償却原価額に回収可能性などといった経験的な意味づけを求めることは重要な問題を孕んでいるのである。いうまでもなく、それが本来的にフィクションであった規則的な減価償却にまで経験的な意味づけを求めることになってしまうからである⁹⁾。

このように、回収可能性をキーワードとして説明される減損会計は重要な問題を孕んでいる。第2節で取り上げた「将来の経済的便益」にも同じ問題点はあった。ただし、それが資産認識要件にしか適用されなかったのに対して、回収可能性は測定属性に適用されている。それが問題なのである。同じことは回収可能性をキーワードとして説明される低価法にもいえよう¹⁰⁾。定額法や定率法といった減価償却法と同様に、先入先出法や後入先出法、平均法といった棚卸資産評価法も、原価配分上のフィクションだからである。企業会計に対してしばしば「投資の回収計算を描いている」などと表現することもあるが、企業会計はあくまで損益計算を主目的に行っているのであって、そこでは投資の回収計算はフィ

9) この点を重視したものとして、齋藤静樹「会計上の評価と事業用資産の減損」『会計』第159巻第4号がある。

10) 低価法と回収可能性の関連については、醍醐聰「原価配分原則で低価基準を合理化できるか」『会計』第148巻第6号を参照。

クションとして扱われているのである。減損会計は、回収可能性というキーワードによって本来損益計算とは関係のない概念を持ち込み、会計基準体系を無意味に複雑化しているのである。

ただし、会計基準体系の中に位置づける説明理論に問題があるからといって、減損会計や低価法といった簿価を切り下げる会計処理自体まで否定してしまうのは早まった結論である。そもそも会計基準研究は、社会的慣行として行われてきた会計処理群をGAAPとしてとらえ、それらを体系化する試みであったことに鑑みれば、減損会計はともかく説明理論より先に実務に根強く存在してきた低価法を否定するのは本末転倒である。低価法はしばしば保守主義に基づいた例外的処理として取り扱われるが、それは現在の会計基準体系を説明する概念なり説明論理なりに、低価法や保守主義を取り込むだけの力がなかつただけのことである。逆にみれば、減損会計を回収可能性という巧妙なキーワードによってしか現在の会計基準体系に取り込めなかつたこと自体が、限界事例であることの証左であるように思われる。

たとえば、野球では先攻チームが負けているときには9回裏の攻撃は行われぬ。また、ビリヤードやゴルフ、将棋といった他のゲームにおいても、敗北がほぼ確定したときにはそこで勝負を終えるということが慣行あるいは自然発生的なルールとして存在している。そうなると会計処理もまた社会的慣行であった以上、こういったゲームに関する慣行が、投資というゲームを描写する会計処理に影響を与えてもなんら不思議ではない。だとすると、減損会計や低価法を例外的会計処理としつつも内包することには、一定の意義を見出せよう。反対に、現行の会計基準体系を支える概念で説明できないからといって、そういった例外的処理の存在を否定してしまうのは、野球はどんな場合にでも9回裏まできちんと行うべきであると言明するのと同様に無意味なことになりかねないのである。

以上のことから、減損会計の導入は、これまで低価法という形で現行の会計基準体系が抱えてきた未解決の内部矛盾あるいは例外的処理を改めて抱えなおしただけといえる。だとすれば、減損会計の導入は、現行の会計基準体系が「原価配分」から「価値評価」へと転換している一例とはことさらにいえないことがわかる。減損会計は、現行の会計基準体系における限界事例なのである。歴史的な原価にとっての問題は、その限界事例を無理やり基準体系内に押し込めるために、その意義を変容させられたこととなる。それを虚心に受け止めつつなお、現行の会計基準体系内に位置づけようとするのであれば、再検討されるべきは現在の利益の意義を支えている実現概念の方なのかもしれない。だとすれば、売買目的有価証券の時価評価を内包化したように、切り下げだけを求める低価法や減損会計を実現概念に内包できるかどうかを試金石になるように思われる。

4. 除却債務会計の再検討 ―歴史的な原価の拡張と減損会計との摩擦―

除却債務会計は、工場設備や建物といった有形固定資産の使用終了後に発生する除却費用を（割り引いた上で）予め負債として貸借対照表上で認識し、その借方相手項目を除却コストとして取得原価に算入することを要求している。この会計処理に対して、すでに著

者はいくつかの問題点を指摘しているが、ここでは第2,3節で述べたことと関係する問題点だけを簡潔に取り上げることにしよう¹¹⁾。

まず、除却債務会計は、これまで歴史的原価に含まれるものではなかった除却コストという未発生費用を算入することを要求している。もっとも、未発生費用の認識という問題を別にすれば、この算入自体には問題がないといえる。なぜなら、第2節で指摘したように、勘定科目となるようなコアの資本財の資産認識要件充足を前提とした上で、そのコアの資本財との関連性（付随性）を担保することによって資産認識要件の適用を免れることが可能になっていたからである。ただし、これによって、これまでの歴史的原価の算定意義、つまり「当該資産を取得するために支払った現金額または現金同等額であり、通常は取得後の償却費またはその他の配分額で修正した額（SFACNo.5 para.67）」は変容する。いうまでもなく、除却コストは取得するために支払ったものではないからである。

しかし、この歴史的原価の変容は重要である。なぜなら、冒頭でも述べたように、そのことによって取得原価が使用価値を上回ることが原理的にありうるようになったからである。使用価値を資産取得以降のネットキャッシュインフローの割引現在価値と定義しながら、将来のキャッシュアウトフローの一部だけを先取りして取得原価に算入するのであれば、これは当然の帰結である。もっとも、キャッシュインフローとキャッシュアウトフローをどのように組み合わせようが、投資全体についてのネットキャッシュインフローの割引現在価値である暖簾の金額は変わらない。当たり前のことだが、変容しているのは歴史的原価という会計上の評価であって、投資の実態ではないのである。第2節で指摘したように、歴史的原価評価があくまでフィクションの上に成立していることが改めて確認できよう。

さて、問題は減損会計との関係である。歴史的原価が勘定科目こそコアとなる資本財の名称が用いられているものの、もはや資本財そのものの価値評価という枠を越えてしまっていると第2節で指摘したが、除却債務会計はこの点をさらに強化するものである。それに対して、米国の減損会計基準は、減損した有形固定資産簿価を資本財の公正価値まで切り下げるといった点からもわかるように、資本財そのものを軸としていた。そのため、除却債務会計導入後の歴史的原価の意義と、減損会計において切り下げようとする歴史的原価の意義にギャップが明らかに生じるのである。もっとも、除却債務会計が導入される以前から付随費用が算入されていたことを考えると、ギャップが生じたというよりはギャップが大きくなったという方が適切ではあろう。いずれにせよ、このギャップは減損認識前後で損益計算の質を変えてしまう。資本財そのものの公正価値まで切り下げる米国型の減損会計は、減損認識のベンチマークが他に見当たらないというならともかく、歴史的原価の本質を無視した切り下げといわざるをえない。

上記のような歴史的原価に対する認識のギャップは、FASBが減損テストや公正価値算定を行う際に、除却のための将来キャッシュアウトフローを除外するという解決策を採用

11) 拙稿、前掲書を参照のこと。

し、リスタートする資産簿価にも資本財の公正価値に改めて除却コストを加えたものとしたことにも現れている。なぜなら、減損認識がなされるまで除却コストが取得原価に算入され減価償却されてきたことを一切無視しているからである。そこでは、歴史的原価が「原価配分」というフィクションのための道具であることが忘れ去られ、もともと資本財の「価値評価」であったかのように扱われているのである。こうした歴史的原価に対する認識のギャップは、（可能性は低いだろうが）減損を契機として除却コストの既償却分の再算入により資産簿価が切り上げられるケースによって顕在化すると考えられる。減損会計の基準自体が、そのもともとの趣旨とは異なり、過剰な資産簿価を切り下げるのではなく、再評価そのものになってしまっていることが改めてわかる。

以上のことから、除却債務会計導入により歴史的原価が変容するものの、それはこれまでの歴史的原価の意義の延長線上にあることがわかった。その点で、除却債務会計はこれまでの「原価配分」の範疇に位置する会計基準である。ただ同時に、除却債務会計の中の減損規定によって、減損会計が改めて「原価配分」ではなく「価値評価」の範疇にあることが明らかになった。このことは、米国の減損会計が「原価配分」の論理によって説明されるものではないことを意味する点で非常に重要である。つまり、減損を期に資産簿価を「切り下げる」のではなく「再評価する」会計処理だったのである。ただし、「回収可能性」が危ういからといって、資産簿価を「切り下げる」のではなく「再評価する」ことには論理の飛躍があるように思われる¹²⁾。第3節で、減損会計は低価法の抱えなおしであると述べたが、やはり「回収可能性」というキーワードを含めて、その抱えなおしの仕方について再検討されなければならないと考えられる。

5. SOP草案の検討 一付随費用と資本財の関連付けの強化一

第2節において、コアとなる資本財と同じパターンで期間配分されるべきであると経営者が考える費用が、取得原価に裁量的に算入されてきたことを指摘した。日本でもこの点について『固定資産の会計処理に関する論点の整理（企業会計審議会第一部会 平成12年）』の中で検討課題として取り上げられているが、SOP草案もまさにその点を問題視して作成されたものである。

SOP草案は、有形固定資産に関連する原価と活動を、予備段階(preliminary stage)、取得前段階(preacquisition stage)、取得建設段階(acquisition-or-construction stage)、稼働段階(in-service stage)といったように時間的に4つに区切り、予備段階の原価は発生時に費用に賦課し、取得前段階と取得建設段階の原価はコアとなる資本財と直接関連(directly identifiable)するものを除き、発生時に費用に賦課することを要求している。また、4段階を通じて一般管理費と間接費を発生時に費用に賦課するように要求している。さらに、ある資産簿価の中に本来耐用年数の異なる複数の部品原価が算入された上で、コアとなる資本財の耐用

12) 減損会計を適用することによって、逆に資産簿価を切り上げることになるケースが存在しないと切り切れるだろうか。その点を含めて、除却債務会計と減損会計の関係は今後とも検討されなければならない。