

## 資産除去債務の論点の検討について

【論点1】資産除去債務とその除去費用をどのように会計処理するか。

資産除去債務とその除去費用の会計処理として、以下の2つの会計処理が考えられる。

A 案：有形固定資産の解体、撤去又は原状回復のサービスは、それが除去されたときに提供される。保守のような同様のサービス取引<sup>1</sup>についての現在の会計処理から考えた場合、提供されるサービス(つまり、有形固定資産の除去サービス)はその使用に比例して各期間で「費用」計上し、それに対応する金額を「引当金」として認識する。

現在の日本の実務では、A 案のような方法が特定の業種で用いられている。例えば、電力業界が原子力発電施設の解体費用につき発電実績に応じて引当金を計上している。

B 案：有形固定資産の除去は当初取得時の支出ではなく、当該有形固定資産の除去時の支出を構成すると考えられるが、たとえその支払いが後日であっても、債務として負担している金額を「負債」計上し、同額を「有形固定資産の取得原価」に反映させる処理をする<sup>2</sup>。

B 案においても、費用計上を通じて A 案と同様に行うことが可能である場合、P/L への影響は限定的である(次頁[設例]参照)。ただし、B 案を採用することにより、費用計上が A 案と異なる場合には、その影響を勘案すべきとの意見もある。



資産除去債務の負債計上が不十分であるという指摘も考慮すると B 案を採用すべきということになるが、さしあたりいずれの案を採用するか結論は出さずに、仮に B 案を採用した場合の会計処理について検討していくことでどうか。

毎期、操業に応じて除去債務を資産計上し、残存期間にわたり償却する場合、A 案と異なる結果となるのではないか。

【論点4】参照

<sup>1</sup> サービスを費消する他の同様な取引の例としては、以下のようなものが挙げられる。

- ・ 給付建制度の下で年金給付として事後的に支払われる労働サービス
- ・ ストックオプション(株式報酬)で支払われる労働サービス
- ・ 解約不能及び解約可能なオペレーティング・リースにおける資産貸与サービス

<sup>2</sup> その他、資産除去債務の除去費用を有形固定資産の一部として資産に計上するのではなく、有形固定資産の残存価額から控除する処理も考えられる。しかしながら、この方法は資産除去債務の除去費用が残存価額を超える場合には、実際に使用することができない。

(参考)[設例]<sup>3</sup> ある機械の撤去費用の計上について

ある機械の除去時の支出見込みが 1,000,000 であり、当該機械の総稼働時間の見積りを 10,000 時間とする(1 時間当たり 100)。

A 案: 当該機械の稼働時間に応じて計上する。当期 1,000 時間稼働したものとすると、100,000 の費用を計上する。

(借)	費用	100,000	(貸)	引当金	100,000
-----	----	---------	-----	-----	---------

B 案: 当該機械の除去時の支出見込み 1,000,000 により負債計上する。また、当該機械の稼働時間に応じて費用計上する。当期 1,000 時間稼働したものとすると、100,000 の費用を計上する。

(借)	機械	1,000,000	(貸)	資産除去債務	1,000,000
	費用	100,000		機械	100,000

【論点 2】資産除去債務の範囲について、どのように考えるか。

1. 資産除去債務の対象となる事象

資産除去債務の対象となる「有形固定資産の除去<sup>4</sup>」には、以下のようなものが考えられるかどうか。

- ・ 有形固定資産の解体、撤去による処分
- ・ 敷地の原状回復
- ・ (遊休状態にある場合は含まれない)

2. 資産除去債務の発生原因

資産除去債務は、有形固定資産の「取得」「建設」「開発」又は「使用」により生じると考えられるかどうか。この場合の「使用」は、資産の通常の稼働によるものかどうかで判断するこ

<sup>3</sup> 時間価値の考慮(割引)はしていない。

<sup>4</sup> 米国基準において、「除去(retirement)」とは、長期性資産のサービスからの一時的でない除去と定義されており、売却、廃棄、再利用又はある種的手段による処分を含むが、長期性資産の一時的な遊休は含まない。(SFAS143 note.2)

とが適当ではないか<sup>5</sup>。

資産の不適切な稼働の結果生じる債務に係る除去費用は、有形固定資産の取得原価に含めるべきではないのではないか。

### 3. 資産除去債務の具体的範囲

負債<sup>6</sup>としての資産除去債務の具体的な範囲としては、以下のような案が考えられる。

- 1 案：有形固定資産の除去の義務が法令又は契約で要求される場合（法的債務）に限定する。
- 2 案：1 案に、法律上の義務に準じるもの（有形固定資産の除去の義務があると推定されるもの（推定的債務））を加える。（米国基準<sup>7</sup>及び IFRS<sup>8</sup>と同様）
- 3 案：2 案に、有形固定資産の除去が企業の自発的な計画のみから生じる場合（例えば、企業が有形固定資産の解体又は撤去等の処分をしなくてもペナルティーがないもの）を加える。

資産除去債務の具体的な範囲としては、2 案で検討していくことが適当か。

少額のものなど、どのレベルまで対象となるのかを示す必要があるのではないか。

<sup>5</sup> 米国基準についても同様の規定があり（SFAS143 pars.2, A10-A13）、長期性資産の稼働期間中に発生した資産除去債務に等しく適用されることとされている（SFAS143 par. B12）。また、IFRS についても棚卸資産を生産する以外の目的で、取得時又は特定の期間に有形固定資産を使用した結果生じる債務が対象とされている（IAS16 pars. 16, BC15）。

<sup>6</sup> 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」では、負債とは、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を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物であり、その義務の同等物には、法律上の義務に準じるものが含まれるとされている。

<sup>7</sup> ただし、米国基準の法的債務の範囲は多少、幅広いものであり、禁反言原則に基づく契約の法律上の解釈により、当事者間での精算が要請される義務、すなわち企業による履行を第三者に合理的に期待させるような約束に基づく義務も法的債務に含まれる（SFAS143 pars.2, A2）。

<sup>8</sup> 例えば、IAS 第 37 号公開草案では、法的強制力がない場合、現在の債務の決済を免れることがほとんどできない推定的債務は、以下のようなケースに限定されている。（IAS37ED par. 15）

- (a) 企業が相手方に対し、特定の責務を負うことを受け入れることを過去に示したことがあること
- (b) 企業がこれらの責務を遂行することについて、相手方が合理的に期待することができること
- (c) 相手方が企業の債務の履行から便益を得るか、又は不履行から損害を被るかのいずれかであること

【論点3】仮に資産除去債務の除去費用を資産に計上する場合(【論点1】B案) その全額を資産及び負債として当初認識する理由はなぜか。

将来サービスとその債務は大抵、双務未履行と考え、認識されない。しかし、有形固定資産を解体、撤去又は原状回復するサービスの費消が、(1)有形固定資産の除去時に不可避に生じ、かつ、(2)その金額を合理的に見積もることができる場合、資産除去債務が発生したとき<sup>9</sup>に、当初認識しなければならないと考えるか。

具体的には、以下の(a)、(b)それぞれのケースについて、会計処理を検討することになるのではないか。

(a) 将来の支払金額が固定され、かつ、時期が確定している場合

資産と負債ともに割引後の金額で計上し、費用配分する(図表1参照)。

(これは、ファイナンス・リースが将来の確定支出全額を表す最低リース料総額と同額で測定されることと類似しているといえるのではないか。)

(b) 将来の支払金額、又は、時期が固定されない場合

期日までの債務と費用を配分し、その後割り引いて処理する(図表2参照)。

(これは、退職給付の給付建制度の会計と類似しているといえるのではないか。)

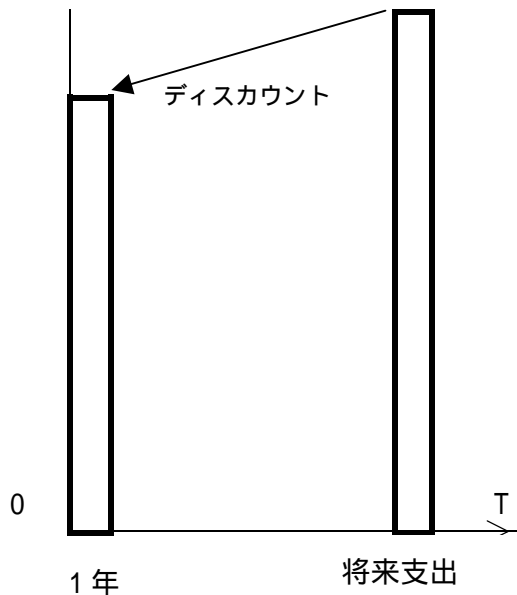
資産と負債ともに割引後の金額で計上し、費用配分する(図表1参照)。

【論点2】の資産除去債務の範囲に該当すれば、支払金額や時期を見積もって計上する。

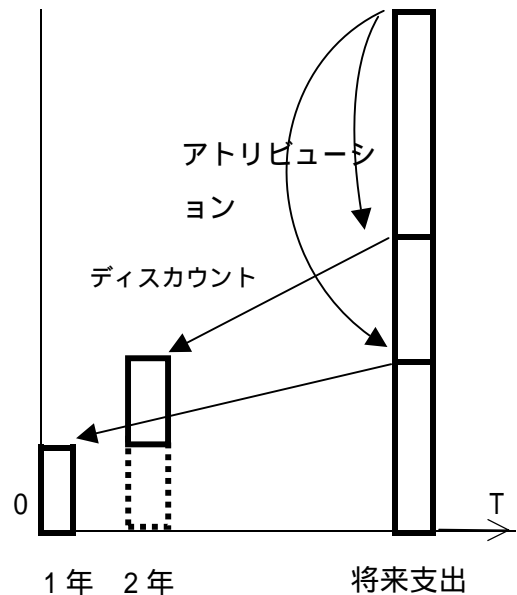
(a)、(b) のいずれにおいても、当該負債の性格は企業会計原則注解18にいう引当金とは切り離して整理することが必要となるか。

<sup>9</sup> 【論点2】にあるとおり、資産除去債務は、有形固定資産の「取得」「建設」「開発」又は「使用」により発生すると考えられる。

図表 1



図表 2



例:

- ファイナンス・リース

例:

- 給付建制度の下での労働サービス
- ストックオプション（株式報酬）

(参考) 企業会計原則注解〔注 18〕 引当金について

将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金等がこれに該当する。発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない。

(a) ファイナンス・リースにおいては、その経済的実態がリース物件を売買した場合と同様の状態にあると認められる。

引当金（当期の負担に属する繰入額に対応する貸方項目）とは切り離して整理されている。

(b) 情報ニーズに対応して、費用性（費用収益観）に基づく計上<sup>10</sup>に代えて、負債性から計上を行う（この場合、借方が費用とは限らない）。

将来支出のうち、どこまでが注解 18 にいう引当金に代えて、負債として計上する範囲となるか（【論点 2】参照）。

### 【追加論点】修繕引当金との関係

資産除去債務に関する負債は、定期的な修繕が法的に強制される場合に計上される引当金（特別修繕引当金）との関係も論点になると考えられるが、修繕引当金については海外においても対象外とされているところであり、今回の検討の範囲外とすることでどうか。

### 【追加論点】資産除去債務が使用の都度、発生する場合の取扱い

資産除去債務が有形固定資産の稼働等、その使用の都度、発生する場合、各期において資産除去債務に関する負債の増加分を認識することになると考えるか。（なお、対応する除去費用の資産計上及び費用配分については【追加論点】参照）

---

<sup>10</sup> 注解 18 にいう引当金は、収益費用の対応概念を根拠として、将来的に発生することが予想される費用/支出が当期の収益に貢献しているということによって計上される貸方項目である。

- 将来の費用又は損失の見越計上の相手科目（中村忠「新訂現代会計学」（白桃書房）p120）
- 将来の資産減少に備えて、当期の負担に属する額を費用又は損失として計上するために設定される貸方項目（新井清光「新版財務会計論」（中央経済社）p119）

【論点 4】仮に資産除去債務の除去費用を資産に計上する場合（【論点 1】B 案） 資産除去債務の除去費用の資産計上とその費用配分についてどのように考えるか。

資産除去債務に関する負債が当初認識されるときに、負債計上と同一の金額を有形固定資産の取得原価に追加することにより、対応する除去費用を資産計上することになる。

資産計上された除去費用は、対象となった有形固定資産の耐用年数にわたり、規則的、合理的な方法によって各期に配分しなければならない。

【追加論点】 使用の都度、発生する除去費用の費用配分方法

資産除去債務が有形固定資産の稼働等、その使用の都度、発生する場合、資産計上された除去費用を資産計上したのと同一期間に、同一金額を費用配分することは、規則的、合理的な方法として認められると考えるか<sup>11</sup>。

【追加論点】

資産計上された除去費用は、対象となった有形固定資産として区別して、規則的、合理的な方法によって各期に配分することができるか。（ B 案を採用することにより、費用計上が A 案と異なるようにするため）

<sup>11</sup> 例えば、米国基準では、耐用年数が 10 年の長期性資産を取得し、その資産の操業に伴い、資産除去債務に対する負債が毎年 10 分の 1 ずつ発生するものとすれば、規則的、合理的な方法として、毎年、資産除去債務の 10 分の 1 ずつを資産計上し、費用計上する計上することを妨げるものではない、とされている（SFAS143, f.n.10）。また、IAS37 においては、海中油田の掘削事業に係る石油掘削装置の撤去及び掘削装置の建設による損害の回復に関しては引当金を認識し、そのコスト（最終コストの 90%）を石油掘削装置の原価に含めるが、石油の掘削によって生じるコスト（最終コストの 10%）は、石油が採掘されたときに負債として認識する、との例示がある（IAS37, Appendix C, Example 3）。

【論点5】仮に資産除去債務の除去費用を資産に計上する場合（【論点1】B案）資産除去債務の現在価値の当初測定における将来キャッシュ・フローと割引率の関係についてどのように考えるか。

資産除去債務の現在価値を算定する場合の将来キャッシュ・フロー<sup>12</sup>と割引率の関係を整理すると以下の図表のようになると考えられる。

将来キャッシュ・フローのリスク（不確実性）:

見積値から乖離するリスク

信用リスク（債務不履行となるリスク）

	B/S 価額	将来キャッシュ・フロー	割引率	備考
案1	公正価値 （市場の評価を反映）	通常は、複数のキャッシュ・フローのみ （見積値から乖離するリスクを反映）	無リスクの割引率に、信用リスクを調整したもの （無リスクの割引率より高くなる。）	米国基準と同様
案2	支出の見積りの現在価値 （自己の評価を反映）	複数のキャッシュ・フロー （見積値から乖離するリスクを反映）	無リスクの割引率 <sup>13</sup>	IFRSと同様か？
案3	PBO	単一のキャッシュ・フロー <sup>14</sup>	無リスクの割引率	
案4	借入金相当額	単一のキャッシュ・フロー （確定している場合（【論点3】参照）	追加借入利率 （無リスクの割引率に信用リスクを調整したもの）	（ファイナンス・リースと同様）

<sup>12</sup> ここでの将来キャッシュ・フローとは、将来キャッシュ・アウト・フローを指す。

<sup>13</sup> 案2において、将来キャッシュ・フローに見積値から乖離するリスクが反映されていない場合、無リスクの割引率に当該リスクを調整したものをを用いることも考えられるが、この場合、割引率は無リスクの割引率よりも低くなる。

<sup>14</sup> PBO測定においては、通常、見積値から乖離するリスクは反映されていない。



【追加論点】

割引率の算定において、債務者自身の信用リスク（債務不履行のリスク）を反映させるか。

方法1：債務者自身の信用リスクを反映しない、無リスクの割引率を用いる。〔案2〕〔案3〕

方法2：債務者自身の信用リスクを反映し、無リスクの割引率に信用リスクを調整する。〔案1〕

（債務者自身の信用リスクを反映させた場合、割引率が高くなるため、負債の金額は小さくなるのではないか。）

<参考>他の会計基準において使用される割引率

(a) 退職給付債務

退職給付債務の計算における割引率は、安全性の高い長期の債券（長期国債、政府機関債及び優良社債）の利回りを基礎として決定する。

（理由）

給付建債務の測定に使用される場合の割引率は、貨幣の時間的価値のみを反映させるべきであり、給付建債務のリスクを反映させるべきではない<sup>15</sup>。

(b) ファイナンス・リース

貸手がリース料総額と見積残存価額の合計額を年金現価の計算式に従って割り引いた現在価値が、リース物件の購入価額等と等しくなるような利率（貸手の計算利率）を用いる。ただし、借手が貸手の計算利率を知り得ない場合は借手の追加借入に適用されると合理的に見積もられる利率を用いる。

（理由）

リース資産の購入に必要な資金の借入を行う場合に支払う借入金の利率を用いる。

(c) 固定資産の減損会計

キャッシュ・フローの見積り<sup>16</sup>において、その見積値が乖離するリスクが反映されていない場合、貨幣の時間価値とキャッシュ・フローの見積りが乖離するリスクを反映した割引率を用いる。

キャッシュ・フローの見積りにおいて、その見積値が乖離するリスクを反映されている場合、貨幣の時間価値だけを反映した無リスクの割引率を用いる。

以上

<sup>15</sup> SFAS87 では、無リスクの割引率に近い利率として、事実上、年金給付が清算可能な利率（清算率）を反映することとされている（par.43）。ただし、現在利用可能であり、年金給付の満期までに利用可能と期待される優良確定利付投資の利回りによってもよいとされている（par.44）。

<sup>16</sup> このキャッシュ・フローの見積りには、生起する可能性の最も高い単一の金額（最頻値）と生起しうる複数のキャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額（期待値）が考えられる。