

プロジェクト リース

項目 資産除去債務に関する会計基準及び資産除去債務に関する会計基準の適用指針の改正案（ASBJ 基準等の改正案）

I. 本資料の目的

1. 本資料は、現在審議中のリース会計基準及びリース適用指針（以下「リース会計基準等」という。）の改正が、以下の項目に与える影響を検討することを目的としている。なお、リース会計基準等の改正が影響を与え得るため検討対象とする会計基準等の一覧は、審議事項(1)-4 参考資料「改正又は修正の検討が必要となる可能性がある基準等の一覧」にお示ししている。

- (1) 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「資産除去債務会計基準」という。）
- (2) 企業会計基準適用指針第 21 号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（以下「資産除去債務適用指針」という。）

以下、(1)と(2)を合わせて「資産除去債務会計基準等」という。

II. リース会計基準等の改正が資産除去債務会計基準等に与える影響

2. 以下ではリース会計基準等の改正が資産除去債務会計基準等に与える影響を示している。具体的な文案については本資料の 8 頁以降で検討している。

（リース会計基準等の改正に伴う形式的な変更）

3. 現在検討中のリース会計基準等の改正案では、次の用語の変更を検討している。

現行の用語	変更案
リース取引 リース契約	リースの定義において「取引」を「契約」に変えることを提案しており、これと平仄をとり、「リース取引」及び「リース契約」という用語を「リース」へと変更することを提案している。
リース資産	使用権資産
リース債務	リース負債
リース物件	原資産
割安購入選択権	購入オプション

4. また、リースの定義について、「特定の物件の所有者たる貸手（レッサー）が、当該物件の借手（レシー）に対し、合意された期間（リース期間）にわたりこれを使用収益す

る権利を与え、借手は、合意された使用料（リース料）を貸手に支払う取引」から「原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部」と変更することを提案している。

5. 前項までの変更にあわせて、資産除去債務会計基準等の内容を置き換えることが考えられるかどうか。

(資産除去債務に対応する除去費用の資産計上)

我が国における現行の定め

6. 資産除去債務会計基準等は、以下のとおり定めている。
 - (1) 資産除去債務に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（資産除去債務会計基準第7項）。
 - (2) リース資産について資産除去債務が存在している場合には、資産除去債務会計基準等の対象となる（資産除去債務会計基準第23項）。
 - (3) 土地の原状回復等が法令又は契約で要求されている場合の支出は、一般に当該土地に建てられている建物や構築物等の有形固定資産に関連する資産除去債務であると考えられる。このため、土地の原状回復費用等は、当該有形固定資産の減価償却を通じて各期に費用配分されることとなる（資産除去債務会計基準第45項）。
7. 一方で、リース会計基準等には、資産除去債務に対応する除去費用についての定めは存在しない。

IFRSの定め

8. IFRS第16号第24項(d)では、リースの契約条件で要求されている原資産の解体及び撤去、原資産の敷地の原状回復又は原資産の原状回復の際に借手に生じるコストの見積りは、使用権資産の取得原価を構成するとされている。
9. 一方で、IAS第16号「有形固定資産」（以下「IAS第16号」という。）第16項(c)では、資産の解体及び除去並びに敷地の原状回復のコストの当初見積額のうち、それらに係る義務が、当該資産の取得時に、又は特定の期間中に当該資産を当該期間中に棚卸資産を生産する以外の目的で使用した結果として、発生するものは、有形固定資産の取得原価を構成するとされている。

事務局の分析及び提案

10. IFRS第16号及びIAS第16号の定めによると、契約で要求されているリースの原資産の除去又は原状回復に係るコストは、使用権資産の取得原価を構成することもあれば、使

用権資産の上に建設又は設置された有形固定資産の取得原価を構成することもあると考えられる。

11. 現行の資産除去債務会計基準等では、資産除去債務に対応する除去費用について、関連する有形固定資産の帳簿価額に加えるとしており、例えば、土地の賃貸借契約において原状回復が要求されている場合の土地の原状回復費用は、当該土地に建てた建物に関連する資産除去債務として当該建物の帳簿価額に加えることになる。同様に、建物の賃貸借契約において原状回復が要求されている場合の建物の原状回復費用は、当該建物に設置した建物付属設備に関連する資産除去債務として当該建物付属設備の帳簿価額に加えることになる。そのため、IFRSと同様に、資産除去債務に対応する除去費用は、リース資産の取得原価を構成することあれば、リース資産の上に建設又は設置された有形固定資産の取得原価を構成することもあると考えられる。
12. 上述のとおり、資産除去債務に対応する除去費用の資産計上について、現行の資産除去債務会計基準等の定めとIFRS第16号の定めには差異はないと考えられるため、現行の資産除去債務会計基準等の定めを改正しないことが考えられるがどうか。
13. なお、現行のリース会計基準等には、資産除去債務に対応する除去費用の資産計上に関する定めは存在しない。会計処理を明確にするため、以下の内容をリース会計基準の本文に記載することが考えられるがどうか。

XX. 資産除去債務に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（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「資産除去債務会計基準」という。）第7項）。当該関連する有形固定資産には、使用権資産が含まれる。

（資産除去債務に対応する除去費用の費用配分）

我が国における現行の定め

14. 資産計上された資産除去債務に対応する除去費用は、減価償却を通じて、当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用配分する（資産除去債務会計基準第7項）。

事務局による分析及び提案

15. 前項に引用する現行の定めにおける「当該有形固定資産」にはリース資産も含まれ、リース資産の場合も残存耐用年数にわたり、各期に費用配分することとなる。リース資産が使用権資産となった場合にも、この会計処理は変わらないため、当該定めを改正しないことが考えられるがどうか。

(リース期間と関連する賃借設備の改良の耐用年数の関係)

16. 不動産の賃貸借契約において、当該不動産に係る賃借設備の改良（建物や内部造作を含む。）の除去などの原状回復が契約で要求されていることから、当該賃借設備の改良に関連する資産除去債務を計上する場合がある。当該賃貸借契約が改正リース会計基準におけるリースの定義に該当する場合、リース期間と賃借設備の改良の耐用年数との関係が論点となる。

リース期間と耐用年数の決定方法

17. 改正リース会計基準等では、IFRS 第 16 号との整合性を図り、借手のリース期間は、解約不能期間に行使又は非行使が合理的に確実な延長又は解約オプションの対象期間を加えることを提案している。また、延長又は解約オプションの行使又は非行使の可能性が、合理的に確実であるかどうかを判定する際の考慮要因の一つとして、大幅な賃借設備の改良の有無を例示に含めることを提案している。
18. 一方で、固定資産の耐用年数について、我が国における会計基準に明確な定めは存在しない。日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会実務指針第 81 号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」（以下「監査・保証実務委員会実務指針第 81 号」という。）では、以下のとおりとされている。
- (1) 耐用年数は、「資産」の物理的使用可能期間ではなく経済的使用可能予測期間に見合ったものである（監査・保証実務委員会実務指針第 81 号第 12 項）。
 - (2) 耐用年数は、対象となる「資産」の材質・構造・用途等のほか、使用上の環境、技術の革新、経済事情の変化による陳腐化の危険の程度、その他当該企業の特殊的条件も考慮して、各企業が自己の「資産」につき、経済的使用可能予測期間を見積もって自主的に決定する（監査・保証実務委員会実務指針第 81 号第 13 項）。
 - (3) 企業の状況に照らし、不合理と認められる事情のない限り、法人税法に定められた耐用年数を用いた場合も、当面、監査上妥当なものとして取り扱うことができる（監査・保証実務委員会実務指針第 81 号第 24 項）。

事務局の分析及び提案

19. 上述のとおり、リース期間及び固定資産の耐用年数は、相互に影響を及ぼす可能性があるが、それぞれの決定における判断及びその閾値は異なる。賃借設備の改良について、リース期間中の除去及びリース期間後に使用することを見込んでいない場合、賃借設備の改良の耐用年数は、リース期間と整合する可能性があると考えられるが、それ以外の場合には、リース期間と賃借設備の改良の耐用年数は、必ずしも整合する必要はないと考えられる。したがって、この点を明確にするために、以下の内容をリース適用指針の結論の背景に記載することが考えられるがどうか。

リース期間**(借 手)**

91-10. (略)

(2) 賃借設備の改良の耐用年数と借手におけるリース期間の関係については、次のような関係になると考えられる。

- ① リース期間の決定について、借手による延長又は解約オプションの行使又は非行使の可能性が、合理的に確実であるかどうかを判定する際の考慮要因の一つとして、大幅な賃借設備の改良の有無を例示に含めている(第20-2項参照)。賃借設備の改良がリース期間の決定に影響を与える「大幅な賃借設備の改良」に該当するか否かは、例えば、賃借設備の改良の金額、移設の可否、資産を除去するための金額等の事実及び状況に基づく総合的な判断が必要になると考えられる。
- ② リース期間及び賃借設備の改良の耐用年数は、相互に影響を及ぼす可能性があるが、それぞれの決定における判断及びその閾値は異なるため、リース期間と賃借設備の改良の耐用年数は、必ずしも整合する必要はないと考えられる。一方、賃借設備の改良についてリース期間中の除去及びリース期間後の使用を見込んでいない場合、賃借設備の改良の耐用年数がリース期間と整合する可能性もあると考えられる。

20. 前項の提案の考え方に基づくと、資産除去債務に対応する除去費用の償却期間に関する定め及び設例については、当該償却期間がリース期間と必ずしも整合する必要はないと考えられるため、リース会計基準等の改正に伴う資産除去債務会計基準等の改正は行わないことが考えられる。

(敷金の回収が最終的に見込めないと認められる金額を合理的に見積り費用計上する便法)**我が国における現行の定め**

21. 資産除去債務適用指針第9項は、建物等の賃借契約において、当該賃借建物等に係る有形固定資産(内部造作等)の除去などの原状回復が契約で要求されている場合に、以下の便法を認めている。

9. 建物等の賃借契約において、当該賃借建物等に係る有形固定資産(内部造作等)の除去などの原状回復が契約で要求されていることから、当該有形固定資産に関連する資産除去債務を計上しなければならない場合がある。この場合において、当該賃借契約に関連する敷金が資産計上されているときは、当該計上額に関連する部分について、当該資産除去債務の負債計上及びこれに対応する除去費用の資産計上に代

えて、当該敷金の回収が最終的に見込めないと認められる金額を合理的に見積り、そのうち当期の負担に属する金額を費用に計上する方法によることができる。

22. なお、原状回復費用の見積額が敷金の額を超過する場合に、当該便法を適用できるかは明記されておらず、原状回復費用の見積額が敷金の額を超過することは想定されていないと考えられる。

IFRS の定め

23. IFRS には、本資料第 21 項のような便法は存在しない。そのため、前項の契約が IFRS 第 16 号のリースの定義に該当する場合には、本資料第 10 項に記載のとおり、契約で要求されているリースの原資産の除去又は原状回復に係るコストは、使用権資産の取得原価又は使用権資産の上に建設又は設置された有形固定資産の取得原価を構成すると考えられる。

事務局の分析及び提案

24. 上述のとおり、我が国における現行の定めにもみ存在する、敷金の回収が最終的に見込めないと認められる金額を合理的に見積り費用計上する便法を用いた場合、IFRS 第 16 号による会計処理を行った場合に比して、使用権資産の金額に差異が生じることとなるため、当該便法を改正することが考えられる。
25. しかし、以下の理由から、敷金の回収が最終的に見込めないと認められる金額を合理的に見積り費用計上する便法を、引き継ぐことが考えられるがどうか。
- (1) 現在検討中のリース会計基準等の改正案では、借手の取扱いに関して、IFRS 第 16 号の単一モデルを基礎として、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分を設けないことを提案しており、一部の不動産取引などこれまでにオンバランス処理されていなかった取引についてもオンバランス処理を要求することとなる。その中で、原則的には資産除去債務の負債計上及び資産除去債務に対応する除去費用の資産計上を要求しており、国際的な比較可能性を著しく損なわない範囲で当該便法を採り入れることで、会計処理の追加的な負担を減らすことができると考えられる。
 - (2) 2008 年に公表された資産除去債務会計基準等は、IFRS との差異を縮小することを目的とした日本の会計基準と IFRS のコンバージェンスが図られており（資産除去債務会計基準第 22 項）、その開発段階ですでに IFRS とのコンバージェンスを踏まえた上で当該便法が採用されたことを鑑みると、引き続き当該便法を採用したとしても、国際的な比較可能性を著しく損なうことにはならないと考えられる。

ディスカッション・ポイント

上記の改正の基本的な考え方及び次頁以降の具体的な改正案についてご質問又はご意見を頂きたい。

以 上

企業会計基準公開草案第●号「資産除去債務に関する会計基準（案）」

(HP では非公表)

以 上