

資産除去債務の会計処理に関する論点の整理

平成 19 年 5 月 30 日
企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
背 景	2
論 点	6
【論点 1】 資産除去債務の範囲	
検討事項	6
国際的な会計基準における取扱い	7
資産除去債務の対象となる事象及び発生原因	9
資産除去債務の具体的範囲	11
【論点 2】 資産除去債務と対応する除去費用の会計処理	
検討事項	14
国際的な会計基準における取扱い	15
現行の会計基準における取扱い	17
資産除去債務とその除去費用の会計処理の考え方	20
【論点 3】 資産除去債務の全額を負債として計上する理由	
検討事項	24
資産除去債務の全額を負債として計上する理由	25
引当金との関係	29
修繕引当金との関係	32
【論点 4】 資産除去債務の負債としての計上時期	
検討事項	34
国際的な会計基準における取扱い	35
資産除去債務の負債としての計上時期	38
資産除去債務が使用の都度発生する場合の取扱い	39
【論点 5】 資産除去債務に対応する除去費用の資産計上と費用配分	
検討事項	40
資産除去債務に対応する除去費用の資産計上	41

資産計上額の費用配分方法	43
資産除去債務が使用の都度発生する場合の費用配分の方法	46
【論点 6】 資産除去債務の割引価値の算定における将来キャッシュ・フローと割引率の関係	
検討事項	47
国際的な会計基準における取扱い	48
将来キャッシュ・フローの見積りと割引率の算定において考慮すべき事項	51
資産除去債務の割引価値	53
【論点 7】 資産除去債務の負債計上後における将来キャッシュ・フローの見積り及び割引率の変更	
検討事項	59
国際的な会計基準における取扱い	60
資産除去債務の見積りの変更	64
【論点 8】 リース物件（賃借資産）における資産除去債務と対応する除去費用の処理	
検討事項	69
国際的な会計基準における取扱い	70
ファイナンス・リース取引の場合	72
オペレーティング・リース取引の場合	73
【論点 9】 資産除去債務と対応する除去費用に関する開示	
検討事項	76
国際的な会計基準における取扱い	77
開示項目	80

設 例

- [設例 1] 修繕費について
- [設例 2] 資産計上後の費用配分
- [設例 3] 資産除去債務が使用の都度発生する場合の費用配分の簡便的な方法
- [設例 4] 資産除去債務の見積りの変更－割引率の変更（1）
- [設例 5] 資産除去債務の見積りの変更－割引率の変更（2）
- [設例 6] 賃借建物に係る原状回復費用の処理

目 的

1. 本論点整理は、資産除去債務に係る会計処理を検討するにあたり、資産除去債務とこれに対応する除去費用をどのように会計処理するかという論点をはじめとして、資産除去債務の範囲、資産除去債務を負債として計上した場合の具体的な会計処理、算定方法などの論点を示し、議論の整理を図ることを目的としている。企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）では、本論点整理に寄せられる意見も参考に、今後、資産除去債務の会計処理に関する会計基準等の取りまとめに向けた検討を続けていく予定である。

背 景

2. 我が国においては、国際的な会計基準で見られるような、資産除去債務を負債として計上するとともに、これに対応する除去費用を有形固定資産に計上する会計処理は行われていない。現行の実務では、例えば、電力業界で原子力発電施設の解体費用につき発電実績に応じた解体引当金を計上しているような特定の事例は見られるものの、一般的には、資産除去債務についての会計処理は行われてこなかった。今般、当委員会は、将来の負担を財務諸表に反映することは投資情報として役立つという指摘などから、資産除去債務の会計処理を検討プロジェクトとして取り上げることとした。
3. 資産除去債務の会計処理については、テーマ協議会において直接的な提言が行われているわけではないが、固定資産会計については、短期のレベル1（比較的優先順位の高いグループ）の項目として、また、引当金の会計処理については、中長期のレベル2（比較的優先順位の高いグループであるレベル1以外のグループ）の項目とした提言がなされている。
4. なお、当委員会では、平成16年9月以降、国際会計基準審議会（IASB）との間で、日本の会計基準と国際財務報告基準（IFRSs）との差異を縮小することを目的とした両会計基準のコンバージェンスに向けた作業を取り進めている。その中で、資産除去債務は、検討すべき項目の1つとして、共同プロジェクトの第3回会合（平成18年3月開催）において短期プロジェクト項目に追加されている。
5. このような状況に鑑み、当委員会では、学識経験者を中心として平成18年7月に立ち上げたワーキンググループでの検討を踏まえ、平成18年11月に資産除去債務専門委員会を設置し、学識経験者を含む専門委員による討議など幅広い審議を経て、資産除去債務に関する論点について検討を重ねてきた。今般、当委員会では、これまでの議論を論点整理として公表し、今後、資産除去債務の会計処理に関する会計基準等の取りまとめに資するよう、広く意見を求めることとした。

論 点

【論点 1】資産除去債務の範囲

検討事項

6. 資産除去債務については、その対象となる事象及び発生原因としてどのようなものが考えられるのかという論点がある。さらに、資産除去債務の具体的な範囲としてはどのようなものが含まれるのかという論点もある。

国際的な会計基準における取扱い

7. 米国会計基準においては、財務会計基準審議会（FASB）から平成 13 年 8 月に公表された財務会計基準書（SFAS）第 143 号「資産除去債務に関する会計処理」¹がある。固定資産の取得、建設又は通常の操業から生じる有形固定資産の除去に関連する法的債務（ただし、SFAS 第 13 号「リースの会計処理」に規定される賃借資産の借手の特定の債務に関するものを除く（第 70 項参照））に対して SFAS 第 143 号が適用される。

(1) この場合の「除去」とは、固定資産をその提供されるサービスから一時的ではなく取り除くこととされ、それには、売却、廃棄、再利用又はある種の手段による処分を含むが、固定資産の一時的な遊休は含まれない。なお、資産の不適切な操業から生じる債務は SFAS 第 143 号の対象外である。

(2) 米国会計基準における「法的債務」とは、法令若しくは契約の結果又は禁反言原則²に基づく契約の法律上の解釈により、当事者間で決済することが要請される債務をいう。すなわち、米国会計基準の法的債務の範囲は、法令若しくは契約の結果によるものと比べて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清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。なお、SFAS 第 144 号「長期性資産の減損又は処分の会計処理」に規定されている有形固定資産の処分計画のみから生じる債務は適用対象とならない。

8. 国際財務報告基準においては、米国会計基準とは異なり、資産除去債務について個別の基準書はない。しかしながら、国際会計基準（IAS）第 16 号「有形固定資産」において、有形

¹ SFAS 第 143 号の測定の規定の一部については、平成 18 年 9 月に公表された SFAS 第 157 号「公正価値による測定」により改正が行われている。

² SFAS 第 143 号では、禁反言原則を、いったんなされた約束に基づくことが合理的に期待されるべき場合で、かつ、損害がその約束に実際に依存する場合には、たとえ無償でなされた約束であっても、不正な結果を回避するために、その約束は強制され得るという原則であるとしている（これは、無償の約束により契約的な保障を受けることはないが、不法行為による保護ともいえないような救済を受ける考え方として慣習化した英米法での原則と考えられる。）。

固定資産の取得原価には、当該資産項目の解体や撤去の費用、敷地の原状回復費用の当初見積額も含まれるとされており、その中には、当該資産項目の取得時に生じる債務に伴うもののほか、特定の期間に棚卸資産を生産する以外の目的で当該資産項目を使用した結果生じる債務に関する費用の見積額も含まれる。また、IAS 第 37 号「引当金、偶発債務及び偶発資産」において、IAS 第 37 号の負債は、過去の事象の結果としての現在の債務であるとされており、それには法的債務だけでなく推定的債務³も含まれる。

資産除去債務の対象となる事象及び発生原因

9. 本論点整理においては、国際的な会計基準に照らして、資産除去債務の対象となる事象は、有形固定資産の解体、撤去等の処分、原状回復であり、それには、有形固定資産が遊休状態にある場合は含まれないものとするのが考えられる。また、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ものとするのが考えられる。なお、この場合の使用は、有形固定資産の通常の稼働によるものかどうかで判断することが適当であると考えられる。
10. 本論点整理においては、資産除去債務の対象となる事象を有形固定資産の解体、撤去等の処分、原状回復としていることから、これらに該当しないもの、例えば、有形固定資産の使用期間中に実施する汚染浄化等の環境修復や修繕は対象としていない（修繕については第 32 項及び第 33 項参照）。また、有形固定資産を除去する債務であっても、通常の稼働によるものではないものは、ここでの対象とはしていない。

資産除去債務の具体的範囲

11. 資産除去債務の具体的な範囲に関しては、有形固定資産の除去に関連する債務を法令若しくは契約で要求される法律上の義務に限定するかどうか、又はこれに有形固定資産の除去に関連する債務があると考えられる法律上の義務に準じるものを加えるかどうかという論点がある。さらに、例えば、企業が有形固定資産の解体、撤去等の処分をしなくてもペナルティがないなど、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を加えるかどうかも議論のあるところである。
12. これまで、貸借対照表上で区分されてきた負債の定義は必ずしも明示されていないが、

³ 例えば、IAS 第 37 号では、推定的債務とは次のような企業の行動から発生した義務であると定義されている。

- (a) 確立されている過去の実務慣行、公表されている政策又は極めて明確な最近の文書によって、企業が外部者に対しある責務を受諾することを表明しており、かつ、
- (b) その結果、企業はこれらの責務を遂行することについての妥当な期待を外部者の側に惹起している。

負債は一般に、過去の取引又は事象の結果として、報告主体の資産やサービス等の経済的資源を放棄したり引き渡したりする義務という特徴を有すると考えられている。このような理解を踏まえて、近年、返済義務のあるものを負債の部に記載する傾向が強くなってきている。このため、発生の可能性が見込まれても、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を資産除去債務の具体的範囲に加える必要はないと考えられる。しかし、企業が負う将来の負担を財務諸表に反映することが投資情報として有用であるとすれば、それは法令又は契約で要求される法律上の義務だけに限定されない。資産除去債務は、国際的な会計基準においても必ずしも法律上の義務に限定されていないことから、本論点整理では、資産除去債務の範囲として法律上の義務に準じるものも含むことが適当であると考えられる⁴。

13. この際、法律上の義務に準じるものとしては、国際的な会計基準においても議論されているように、債務の決済を免れることがほとんどできない義務のようなものが想定される。したがって、法律上の義務に準じるものであっても、その範囲に含まれるものはかなりの確実なレベルによるものであり、それは法令又は契約で要求される法律上の義務とほぼ同等の不可欠な支出が義務付けられているもののみが該当すると考えられる（第 25 項参照）。ただし、法律上の義務に準じるものとして、具体的にどのようなケースが該当するかについては、今後さらに検討する。また、資産除去債務の具体的な範囲には含まれても、実務上の観点から、重要性の乏しいものや金額を合理的に見積ることができないものは会計処理の対象とはならない（第 38 項参照）が、どの程度のものまで対象となるのかといった点についてもさらに整理が必要であり、引き続き検討する。

【論点 2】資産除去債務と対応する除去費用の会計処理

検討事項

14. 【論点 1】の資産除去債務の範囲に含まれる項目の会計処理について、どのような方法が考えられるか、国際的な会計基準における取扱いを踏まえて検討する。

国際的な会計基準における取扱い

15. 米国会計基準においては、SFAS 第 143 号により資産除去債務の公正価値を見積って負債として計上し、また、同額を対応する除去費用として有形固定資産に含めて計上し、当該有形固定資産の耐用年数にわたって費用処理することとされている。

⁴ なお、平成 18 年 12 月 28 日に公表されている討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第 3 章第 5 項では、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。

16. 国際財務報告基準においても米国会計基準と同様に処理されるが、資産除去債務については IAS 第 37 号により負債に計上され、また、これに対応する除去費用は IAS 第 16 号により有形固定資産に計上されることになる。

現行の会計基準における取扱い

17. 我が国においては、国際的な会計基準に見られるような、資産除去債務を負債として計上し、対応する除去費用を有形固定資産の取得価額に計上する会計処理は行われていない。すなわち、「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」（昭和 35 年 6 月大蔵省企業会計審議会）第三「有形固定資産の減価償却について」にあるとおり、有形固定資産の取得原価には、その購入代金に加えて買入手数料等の付随費用が含まれるとされているものの、除去費用を算入することとはされていない。また、有形固定資産の耐用年数到来時に、解体、撤去、処分等のために費用を要するときには、その残存価額に反映することとされているが、有形固定資産の減価償却はこれまで取得原価の範囲内で行われてきたこともあり、残存価額がマイナス（負の値）になるような処理は想定されず、実際に適用されていないと考えられる。
18. 有形固定資産の取得後、資産除去債務に係る費用（除去費用）が企業会計原則注解（注 18）を満たす場合には、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り入れることとなる。しかし、このような引当金処理は、計上する必要があるかどうかの判断規準や、将来において発生する金額の合理的な見積方法が必ずしも明確ではなかったことなどから、これまで広くは行われてこなかったのではないかと考えられる。
19. なお、第 17 項で示したように、有形固定資産の耐用年数到来時に解体、撤去、処分等のために費用を要するときには、その残存価額に反映することとされており、当該費用の発生が当該残存価額の設定にあたって予見できなかった機能的原因等により著しく不合理になったことなどにより残存価額を修正することとなった場合には、臨時償却として処理することも考えられるが、残存価額をマイナスにしてこのような会計処理を行うことはなかったと考えられる。

資産除去債務とその除去費用の会計処理の考え方

20. 資産除去債務とこれに係る除去費用については、大きく 2 つの考え方がある。1 つは、有形固定資産の解体、撤去等の処分、原状回復のサービス（除去サービス）はそれが除去されたときに受けるが、その有形固定資産の除去サービスを使用に応じて各期間で費用計上し、それに対応する金額を負債として認識する考え方である。このような考え方に基づく会計処理（引当金処理）は、資産の保守のようなサービス取引についての現在の会計処理から考えた

場合に採用される処理である。他の同様のサービス取引の例としては、次のようなものが挙げられる。

- (1) 確定給付型の退職給付制度の下で退職給付として事後的に支払われる労働サービス
- (2) オペレーティング・リース取引における資産賃借サービス

なお、引当金処理を行った場合には、資産除去債務の金額を注記事項として別途開示し、将来の負担を明示する必要があると考えられる。

21. 一方、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、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行う考え方がある。このような会計処理（資産負債の両建処理）は、有形固定資産の取得に付随して生じる除去費用の未払いの債務を負債として計上するものであり、同時に、対応する除去費用を当該有形固定資産の取得原価に含めることで、当該資産への投資について回収すべき額を引き上げることを意味する。すなわち、有形固定資産の除去時に不可避免的に生じる支出額を付随費用と同様に帳簿価額に加えた上で費用配分を行い、もって適切に回収ができないときには減損処理の対象とし、さらに、資産効率の観点からも有用と考えられる情報を提供するものである。また、このような考え方に基づく会計処理は、国際的な会計基準による会計処理とも整合し、資産除去債務の負債計上が不十分であるとする指摘にも対応するものと考えられる。
22. いずれの会計処理であっても、費用計上の観点から検討すると、資産負債の両建処理においても有形固定資産の減価償却費の計上により引当金処理と同様の費用計上を行うことができる場合には、損益計算書への影響は限定的である。しかし減価償却は、合理的に決定された一定の方式に従い、每期計画的、規則的に実施されるものであるため、有形固定資産の除去サービスをその使用に応じて適切に各期に費用計上するという引当金処理の結果と異なる可能性があり、その影響を勘案すべきとの意見がある。また、すでに引当金処理を採用し、引当金計上の実績がある場合に、今後、資産負債の両建処理を採用しなければならないのかということについて十分に議論すべきではないかとの意見もある。
23. 資産除去債務の負債計上が不十分であるという指摘や国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点も考慮すると資産負債の両建処理を採用すべきということになるが、本論点整理では、前項で掲げた意見を踏まえつつ、さしあたり、いずれの会計処理を採用するかの方性を示していない。しかし、資産負債の両建処理は我が国において新しい考え方によるものであることから、以下では、資産除去債務と対応する除去費用について仮に資産負債の両建処理を採用するとした場合の論点（【論点3】から【論点9】）を掲げている。したがって、引当金処理を採用するか、あるいは資産負債の両建処理を採用するかの結論は、これらに対するコメント等も踏まえて決定する。

【論点3】資産除去債務の全額を負債として計上する理由

検討事項

24. 資産除去債務の全額を負債として計上する理由について検討する。

資産除去債務の全額を負債として計上する理由

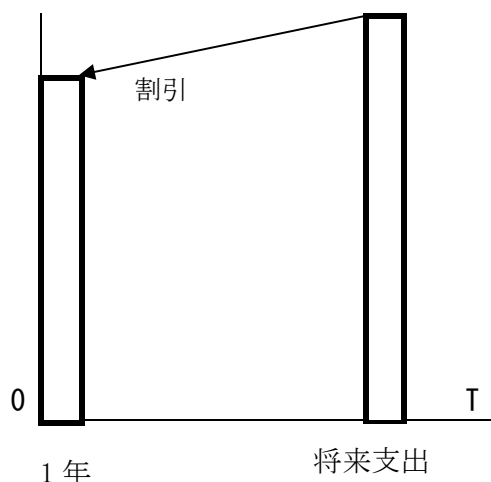
25. 有形固定資産の除去といった将来に履行されるサービスについて、その支払いが将来において履行される場合、当該債務は通常、双務未履行と考えられ、認識されることはない。しかし、有形固定資産の解体、撤去等の処分、原状回復に要するサービスに係る支払いが法律上の義務に基づく場合など、有形固定資産の除去時に不可避免的に生じる場合がある。このような場合には、たとえその支払いが後日であっても、債務として負担している金額を合理的に見積られることを条件に、資産除去債務の全額を負債として計上することが考えられる。
26. 本論点整理では、このような取扱いを、資産除去債務の将来の支払金額や支払時期が確定しているかどうかにより整理する。まず、資産除去債務の将来の支払金額が固定され、かつ、支払時期が確定している場合（以下「状況1」という。）には、割引前の将来キャッシュ・フローを見積り、割引後の金額（割引価値）で負債を計上する（〔図表1〕参照）。これは、例えば、ファイナンス・リース取引の借手において、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ことから、リース債務がリース料総額からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除して算定されることと類似していると考えられる。この場合には、資産除去債務に対応する除去費用についても、リース物件に係るリース資産の取得価額の算定と同様、割引後の金額（割引価値）で資産計上することとなり、他の会計基準等との関係においても整合的な処理となる。
27. しかしながら、資産除去債務については状況1の場合は多くなく、将来の支払金額が固定されない場合、又は、支払時期が確定していない場合（以下「状況2」という。）が通常であると考えられる。この場合には、2つの方法が考えられる。第一には、将来キャッシュ・フローの見積額のうち、その時点までに発生していると認められる額をもって、負債を計上することが考えられる（〔図表2〕参照）。この方法は、引当金処理に相当するものであり、例えば、退職給付債務の支払いは将来の役務提供が条件となっていることから資産除去債務とは必ずしも同じではないが、退職給付債務の算定と類似していると考えられる。退職給付債務は、将来支出が予定されている退職給付見込額のうち、期末までに発生していると認められる額を一定の割引率及び残存勤務期間に基づき割引いて計算される。また、資産の保守のようなサービス取引を費用計上することや、オペレーティング・リース取引は、解約不能のものであっても、ファイナンス・リース取引のようにリース債務とリース資産が計上されるので

はなく、期末までに発生している費用を計上することとも整合的である。

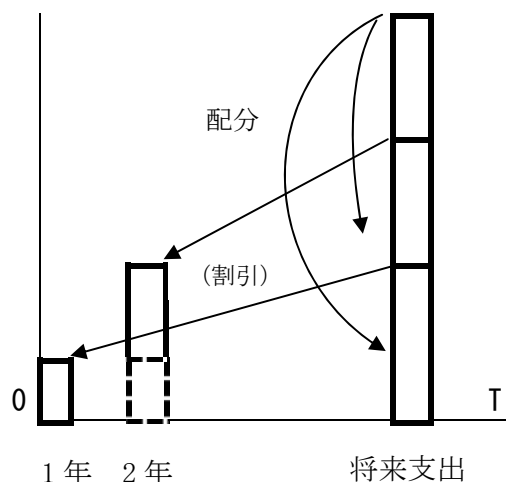
28. これに対して、状況 2 のように、資産除去債務の将来の支払金額や支払時期が確定していない場合でも、法律上の義務に基づく場合など、【論点 1】の資産除去債務の範囲に該当する場合には、有形固定資産の除去サービスの支払いが不可避免的に生じることとなる。このため、状況 1 と同様に割引前の将来キャッシュ・フローを見積り、割引後の金額（割引価値）で負債を計上することが考えられる（[図表 1] 参照）。この方法は、資産負債の両建処理に相当するものであり、環境問題を背景とした資産除去債務の早期認識に対する関心が高まりつつあることや、将来の負担を財務諸表に反映することは投資情報として役立つといった、負債計上に対する情報ニーズ⁵に、より一層対応する形で支持されると考えられる。また、資産除去債務の負債計上は、企業にとっても不可避免的な債務の把握を踏まえた投資意思決定を促進するものであるから、意義のあるものであるという意見もある。さらに、資産負債の両建処理であっても当該資産の費用配分（減価償却費の計上）により、第 20 項で示した方法と同様の費用計上を行うことができる場合には、費用計上の観点においても相違のない方法と考えられる。このような理由により、資産除去債務は返済義務のあるものとして負債に該当するものとし、貸借対照表に計上されることとなる。

⁵ 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第 2 章第 1 項及び第 2 項では、財務報告の目的を達成するにあたり、会計情報が備えるべき最も重要な特性は意思決定有用性であるが、それを支える下位の諸特性として意思決定との関連性と信頼性を挙げている。このうち意思決定との関連性は、会計情報により投資家の予測や行動が当該情報の入手によって改善されるかどうか（情報価値を有しているか否か）と関わっているが、それは不確かな場合も多いとして、そのケースでは投資家による情報ニーズの存在が情報価値を期待させるため、これを充足させるよう会計基準の設定や改廃が行われることもあるとしている。

[図表 1]



[図表 2]



例:

- ファイナンス・リース取引

例:

- 資産の保守サービス
- 確定給付型の退職給付制度の下で退職給付として事後的に支払われる労働サービス
- オペレーティング・リース取引における資産賃借サービス

引当金との関係

29. 【論点 2】の第 21 項で示されている資産負債の両建処理によって資産除去債務を負債に計上する場合、当該負債と企業会計原則注解（注 18）の引当金との関係を整理する必要があるのではないかと意見がある。この場合、企業会計原則注解（注 18）にいう引当金は、収益費用の対応概念を根拠として、将来的に発生する可能性が高い支出が当期以前の事象に起因している場合における各期の負担に属する額の繰入残高である。
30. 第 26 項でも示したように、ファイナンス・リース取引の場合には、その経済的実態がリース物件を売買したときと同様の状態にあると認められるとすると、それは当期の負担に属する繰入額に対応する貸方項目である引当金とはすでに区別されていると考えられる。したがって、状況 1 で計上される負債は、引当金とは切り離して整理されている。
31. 一方、状況 2 において資産除去債務の負債計上を行う場合、それは費用性の観点から計上される引当金に代えて、情報ニーズに対応した負債性の観点から当該資産除去債務が負債に計上されるものであるため、引当金とは区別されると考えられる。したがって、状況 2 で計上される負債も、引当金とは切り離して整理されることになる（なお、対応する除去費用の処理については、【論点 5】参照）。

修繕引当金との関係

32. 企業会計原則注解（注 18）で例示されているように、修繕に関する引当金として、工場設備などに継続的な修繕を行う企業が将来の修繕に備える引当金（修繕引当金）や、船舶、溶鉱炉など一定周期的に大規模な修繕が必要とされる特定の固定資産について計上される引当金（特別修繕引当金）がある。いずれも有形固定資産の修繕が実際に行われるのは将来においてであるが、修繕引当金は収益との対応を図るために当期の負担に属する金額を計上するための貸方項目であり、債務でない引当金として整理されてきた。
33. このような修繕引当金については、資産除去債務と類似の性格を有することから、修繕引当金と資産除去債務の関係を整理すべきとの意見もある。しかしながら、修繕引当金については、そもそも負債性を有するかどうかという論点がある。また、国際的な会計基準においては、資産除去債務は不可避免的に生じるが、修繕の場合は操業停止や廃棄などにより将来の負担を回避することができることもあることなどから、資産除去債務の対象となる事象は明確に定められ、修繕引当金とは区別して取り扱われている。これらを考慮して、本論点整理では、資産除去債務に焦点をあてることを優先し、有形固定資産の修繕については対象外としている。[設例 1]

【論点 4】資産除去債務の負債としての計上時期

検討事項

34. 資産除去債務の負債としての計上時期について、国際的な会計基準における取扱いを踏まえて検討する。

国際的な会計基準における取扱い

35. 米国会計基準においては、SFAS 第 143 号によって、公正価値を合理的に見積ることができる場合には、資産除去債務が発生した期（現存する資産除去債務に関連する有形固定資産を取得した場合には、当該取得した期）に、当該債務に対する負債を当初認識しなければならないとされている。ただし、債務発生時に公正価値を合理的に見積ることができない場合には、見積ることができるようになったときに負債を当初認識することとされている。
36. また、SFAS 第 143 号の解釈指針として、FASB 解釈指針（FIN）第 47 号「条件付資産除去債務の会計処理—SFAS 第 143 号の解釈」が平成 17 年 3 月に公表され、条件付資産除去債務の会計処理の明確化などが図られている。この FIN 第 47 号によって、条件付資産除去債務、すなわち、資産除去債務の決済の時期や方法が不確実であっても、資産の除去活動自体を行う義務は条件付ではなく、無条件であるという債務について、負債の公正価値を合理的に見積ることができる場合には、条件付資産除去債務の公正価値で負債を当初認識することを求めて

いる。

なお、次のいずれかを満たす場合には、負債の公正価値を合理的に見積るための十分な情報を有しているとされている。

- (a) 資産除去債務の公正価値が資産の取得価額に反映されていることが明らかである。
- (b) 資産除去債務を移転するための活発な市場が存在する。
- (c) 期待現在価値技法⁶を適用するための十分な情報が存在する。

他者によって債務の決済日及び決済方法が特定されている場合には、不確実性は債務の決済が実行されるかどうかのみであり、資産除去活動を行う待機状態にある法的な債務は存在するため、期待現在価値技法を適用するための十分な情報は存在するものとされている。また、決済日又は決済の可能性のある日の範囲、決済方法又は決済の可能性のある方法、並びに決済の可能性のある日及び決済の可能性のある方法に関する蓋然性について、合理的に見積るための情報が入手可能な場合においても、期待現在価値技法を適用するための十分な情報は存在するものとされている。

37. 国際財務報告基準においては、IAS 第 37 号による負債の認識条件は次のとおりとされており、資産除去債務についてもこれらの条件がすべて満たされる場合に認識することになる。
- (a) 企業が過去の事象の結果としての現在の債務（法的又は推定的）を有している。
 - (b) 当該債務を決済するために経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高い。
 - (c) 当該金額について信頼できる見積りができる。

資産除去債務の負債としての計上時期

38. 【論点 1】で整理されたように、資産除去債務の範囲に含まれる項目は、有形固定資産の取得、建設、開発又は使用により生じるものと考えられる（第 9 項参照）。そのため、資産除去債務の発生時に負債を計上することが考えられる。ただし、当該義務が法令又は契約で要求される法律上の義務及びこれに準じるものであり、有形固定資産の除去時に不可避免的に生じるものであっても、当該負債の計上にあたっては、その金額を合理的に見積ることができることが必要となる。したがって、当該義務の金額を合理的に見積ることができない場合には負債を計上しないことになるが、この場合には、当該義務の金額を合理的に見積ることができるようになったときに負債を計上することが考えられる（第 41 項 脚注 7 参照）。（資産除去債務が発生しているにもかかわらず、当該義務の金額を合理的に見積ることができずに負債を計上していない場合には、別途開示を行う必要があると考えられる（第 80 項 (4) 参照）。

⁶ 期待現在価値技法とは、FASB 概念基準書第 7 号「会計測定におけるキャッシュ・フロー情報及び現在価値の使用」の第 39 項から第 54 項及び第 75 項から第 88 項において議論されている現在価値技法をいう。

資産除去債務が使用の都度発生する場合の取扱い

39. 【論点 1】にあるとおり、資産除去債務は、有形固定資産の取得時にのみ発生するのではなく、その稼働等にいたがって、使用の都度発生する場合も考えられる（第 9 項参照）。例えば、一度でも使用すれば汚染等が発生し、将来、原状回復のための除去の支出が生じるというケースではなく、使用に応じて汚染等が発生し、将来、原状回復のための除去の支出が生じると考えられるときのように、取得時にすべての債務が発生するとはいえない場合もある。したがって、このような場合には、有形固定資産に係る資産除去債務を各期において負債の増加分として区別して認識することになると考えられる。

【論点 5】 資産除去債務に対応する除去費用の資産計上と費用配分

検討事項

40. 資産除去債務に対応する除去費用をどのように資産計上するか、また、資産計上された金額をどのように費用配分するかという論点がある。

資産除去債務に対応する除去費用の資産計上

41. 【論点 2】にあるとおり、資産負債の両建処理を採用した場合、対応する除去費用は、当該負債の計上額と同額を資産として計上することになる⁷。この場合の資産計上の方法には、資産除去債務に関連する有形固定資産とは区別して把握し、別の資産として計上する方法（以下「方法 1」という。）と、関連する有形固定資産の帳簿価額を増加させる方法（以下「方法 2」という。）とが考えられる。
42. 方法 1 は、当該除去費用の資産計上額が有形固定資産の稼働等にとって必要な除去サービスの享受等の何らかの権利に相当するという考え方や、将来提供されるサービスの前払い（長期前払費用）としての性格を有するという考え方によるものである。しかしながら、資産除去債務に対応する除去費用は有形固定資産の稼働等にとって不可欠であり、その前提となるものであるため、有形固定資産の取得に関する付随費用的な性格によるものとして、方法 2 によることが適当ではないかと考えられる。

資産計上額の費用配分方法

43. 方法 2 により資産計上された金額は、減価償却を通じて、当該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費用配分されることになる。なお、資産計上

⁷ ただし、資産除去債務の発生後にその金額を合理的に見積ることができるようになったため負債を計上する場合（第 38 項参照）には、対応する除去費用のうち、過去の期間に対応する金額は損失として計上し、その後の期間に対応する金額は有形固定資産の帳簿価額に反映させることになる。

された除去費用を有形固定資産の減価償却を通じて各期に費用配分を行うとすると、土地に係る除去費用は当該土地が処分されるまでの間、費用計上されないことになるのではないかという意見もあるが、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、当該除去費用を永続的な利用が前提とされている土地の一部とし、償却しないことは、一般的に適當ではないと考えられる。

44. また、方法 2 では、資産除去債務の対象が複数の有形固定資産から構成される場合の処理も論点となるのではないかという意見もある。この場合、資産除去債務に対応する除去費用を合理的な方法により按分し、それぞれの有形固定資産の帳簿価額に加える方法（以下「按分法」という。）が考えられるが、資産除去債務の対象となった複数の有形固定資産が一体として使用されている場合には、当該複数の有形固定資産全体に対し一括して処理する方法（以下「一括法」という。）も認めるべきではないかと考えられる。
45. 一括法の場合、資産計上された金額は他の規則的、合理的な方法（例えば、各資産の減価償却は除去費用を加える前の帳簿価額に基づいて行い、当該資産全体としての除去費用の資産計上額の減価償却は、除去の対象となる主たる資産（最も耐用年数の長い償却性の有形固定資産）の耐用年数に基づき行う方法）により每期費用計上される。特に、関連する有形固定資産の除去サービスをその使用に応じて各期間に適切に費用計上するという立場であれば、当該除去サービスの使用に応じて費用配分することになる。ただしそれは、簡便的な方法という意味だけではなく、引当金処理であれば、有形固定資産の除去費用をその使用に応じて各期間に適切に費用計上できるにもかかわらず、資産ごとに一定の方式に従い每期計画的、規則的に実施される減価償却を通じて費用計上することは、むしろ適正な期間損益計算を妨げるといった費用計上の観点からの指摘にも対応できるものと考えられる。いずれにしても、資産除去債務に対応する除去費用をどのように資産計上するか、また、資産計上された金額をどのように費用配分するかなどの論点については、引き続き検討する。[設例 2]

資産除去債務が使用の都度発生する場合の費用配分の方法

46. 【論点 4】の第 39 項で示したとおり、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、有形固定資産に係る資産除去債務は各期において負債の増加分として区別して認識される。この場合、資産除去債務に対応する除去費用も各期においてそれぞれ資産計上し、関連する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費用配分することが考えられる。ただし、当該規則的、合理的な費用配分の簡便的な方法として、国際的な会計基準と同様に、除去費用を資産計上したのと同じの期間に、資産計上額と同一の金額を費用処理することも認められるとすることが考えられる。[設例 3]

【論点 6】資産除去債務の割引価値の算定における将来キャッシュ・フローと割引率の関係

検討事項

47. 資産除去債務の割引前の将来キャッシュ・フローを見積り、割引後の金額（割引価値）を算定する場合の将来キャッシュ・フローと割引率の関係を整理する必要がある。

国際的な会計基準における取扱い

48. 米国会計基準においては、SFAS 第 143 号によって、資産除去債務に対する負債を公正価値で当初認識することとされている。その場合の公正価値は、自発的な当事者間で現時点の取引において決済することができる金額であり、強制された又は清算取引で決済される金額ではない。活発な市場における市場価格が公正価値の最良の証拠であり、それが入手可能な場合には測定基準として用いられるが、市場価格が入手可能でない場合には、公正価値の見積りは類似の負債の価格や現在価値等の評価技法の結果など、その状況において入手可能な最良の情報に基づき行われるとされている。
49. 期待現在価値技法は、負債の公正価値を見積るに際して、多くの場合、最良の利用可能な技法となるが、当該技法に用いられる将来キャッシュ・フローの見積りや割引率は、公正価値測定の目的に合ったものでなければならず、通常、複数のキャッシュ・フロー・シナリオ及び無リスクの割引率に信用リスクを調整したものをを用いるアプローチが適切とされている。これは、資産除去債務について、類似のキャッシュ・フローを有する負債に対する観察可能な割引率が存在することはほとんどなく、決済の時期と金額のいずれの不確実性も期待キャッシュ・フローに反映させ、企業自身の信用リスクの調整は割引率に反映させる方が容易であると考えられていることによる。
50. 国際財務報告基準においては、IAS 第 37 号による負債の金額は貸借対照表日における現在の債務を決済するために要する支出の最善の見積り、つまり、貸借対照表日の債務を決済又は第三者に移転するために企業が合理的に支払う金額でなければならぬとされている。そして、その見積りにおいては、すべての起こり得る結果をそれぞれの関連する確率により加重平均して見積られるもの（期待値）や、見積られた個々の結果のうち最も起こりそうなもの（最頻値）を修正して用いる。また、当該負債の金額は、貨幣の時間的価値の影響が重要な場合、債務の決済に必要な見込まれる支出の現在価値としなければならず、そこで用いられる割引率は、貨幣の時間的価値とその負債に特有のリスクに関する現時点での市場評価を反映した税引前の割引率を用いることとされ、将来キャッシュ・フローの見積りの中で修正されているリスクは反映してはならないとされている。

将来キャッシュ・フローの見積りと割引率の算定において考慮すべき事項

51. 将来キャッシュ・フローの見積金額には、生起し得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）を用いるが、生起する可能性の最も高い単一の金額（最頻値）を用いることも考えられる。いずれの場合でも、割引価値の算定においては、将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクについて、将来キャッシュ・フローの見積りと割引率の算定のいずれかに反映させる必要がある。一般的に、将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクは好まれないため、こうしたリスクを反映した場合には、反映しない場合に比べて、負債である資産除去債務の割引価値は大きくなる。その結果、対象となる有形固定資産の取得原価も大きくなり、減価償却を通じて利息費用の一部が費用に振り替えられることになる。
52. また、割引率の算定において、債務者である企業自身の信用リスク、すなわち債務不履行のリスクを反映させるかどうかという論点もある。なお、債務者自身の信用リスクを反映する場合には、信用リスクを反映しない場合に比べて割引率が高くなるため、計算される資産除去債務の割引価値は小さくなる。

資産除去債務の割引価値

53. 資産除去債務の割引価値としては、市場の評価を反映した割引価値（時価）による見方と、自己の評価を反映した支出の見積りの割引価値による見方が考えられる。
54. 資産除去債務について、市場価格を観察することができる場合には、それに基づく価額を時価として用いることも考えられるが、通常、その市場価格を観察することはできない。したがって、市場価格に準ずるものとして、合理的に算定された価額を時価として用いることとし、市場の評価を反映して算定された割引価値を見積ることが考えられる。時価による場合、一般的に市場の評価による将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクは将来キャッシュ・フローの見積りに反映され、割引率は無リスクの割引率に信用リスクを調整したものが用いられる。したがってこの場合には、将来キャッシュ・フローはそれが見積値から乖離するリスクを反映していないときよりも大きくなり、割引率は無リスクの割引率よりも高くなることとなる（〔図表 3〕 案 1 参照）。
55. 自己の評価を反映した支出の見積りの割引価値による場合も、自己の評価による将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクは、通常、将来キャッシュ・フローの見積りに反映される。この場合も将来キャッシュ・フローは、それが見積値から乖離するリスクを反映していないときよりも大きくなるが、割引率は、無リスクの割引率が用いられる場合（〔図表 3〕 案 2 参照）と無リスクの割引率に信用リスクを調整した場合（〔図表 3〕 案 3 参照）が考えられる。

56. 前者の考え方（〔図表 3〕 案 2 参照）は、自己の評価が継続企業を前提としたものであるため、債務者自身の信用リスクを調整しないことを適当とみるものである。これは、資産除去債務の市場が事実上、存在しないものとみれば、資産除去債務の履行は自ら行うほかはなく、自己の評価を反映した場合の将来キャッシュ・フローにより算定された割引価値は、資産における回収可能価額（時価に基づく正味売却価額と利用に基づく使用価値のいずれか高い方の金額）と対照的に、義務から解放されるのに必要な金額を示すものとも考えられる。
57. 後者の考え方（〔図表 3〕 案 3 参照）は、自己の評価を反映した支出の見積りの割引価値による場合でも、当該割引価値により負債を計上した期以降に、資金調達と同様に利息費用の計上を重視するものと考えられる。また、市場の評価を反映して算定された割引価値を見積ること（〔図表 3〕 案 1 参照）としても、資産除去債務の市場が事実上、存在しない場合、資産除去債務の履行を行う者は自己以外に存在せず、負債の時価（市場価格に準ずるものとして合理的に算定された価額）と実質的に相違しないことになるのではないかという意見もある。この場合、無リスクの割引率に信用リスクを調整したものが用いられる案 3 は、案 1 による見方に含めて検討することが考えられる。
58. この他、資産除去債務の割引価値としては、退職給付債務のように、単一のキャッシュ・フローに基づき将来キャッシュ・フローを見積り、無リスクの割引率を用いて割引計算を行う見方（〔図表 3〕 案 4 参照）があるが、それは自らの評価を反映した最頻値によるものとみると案 2 と同様の見方とも考えられる。また、ファイナンス・リースのように、単一のキャッシュ・フローに基づき将来キャッシュ・フローを見積り、追加借入利子率等を用いて割引計算を行う見方（〔図表 3〕 案 5 参照）もあるが、これも単一のキャッシュ・フローに基づき将来キャッシュ・フローが確定している場合であり、割引率に信用リスクを調整することから案 1 に含まれるとも考えられる。このため、これらの見方は、案 1 及び案 2 による見方に含めて検討することが適当と考えられる。

[図表 3]

	貸借対照表価額	将来キャッシュ・フロー	割引率
案 1	市場の評価を反映した割引価値（時価）	市場の評価を反映した複数のキャッシュ・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。）
案 2	自己の評価を反映した支出の見積りの割引価値①	自己の評価を反映した複数のキャッシュ・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
案 3	自己の評価を反映した支出の見積りの割引価値②	自己の評価を反映した複数のキャッシュ・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。）
案 4	退職給付債務(PBO)	単一のキャッシュ・フロー	無リスクの割引率
案 5	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）

【論点 7】 資産除去債務の負債計上後における将来キャッシュ・フローの見積り及び割引率の変更

検討事項

59. 資産除去債務の割引価値について、割引前の将来キャッシュ・フローの見積りや割引率といった資産除去債務の見積りが事後的に変更された場合、どのように会計処理を行うかという論点がある。

国際的な会計基準における取扱い

60. 米国会計基準においては、資産除去債務に対する負債の変動額のうち、当初見積った割引前の将来キャッシュ・フローの時期及び金額の変更から生じる変動額は、(a) 資産除去債務に対する負債の帳簿価額及び(b) 関連する長期性資産の帳簿価額の一部として資産計上された除去費用の増加又は減少として認識する。割引前の将来キャッシュ・フローの増加はその時点の無リスクの割引率に信用リスクを調整したものをを用いて割り引き、減少は当初の負債が認識されたときの割引率で割り引くが、減少に係る割引率が特定できない場合には、加重平均されたものを使用することもできる。このようにして計算された変動額は、SFAS 第 154 号「会計上の変更及び誤謬の訂正」における会計上の見積りの変更の取扱いに従って処理される。

すなわち、その期のみに影響する場合は当該期間の費用とし、その期以降複数の年度に影響する場合には、その期と将来の期の費用とに按分することになる。

61. また、資産除去債務に対する負債の変動額のうち、時の経過による変動額は、期首の負債金額に利息法を適用して測定し、負債の帳簿価額を増加させるとともに、損益計算書の営業項目に費用計上される。この場合の変動の測定に使用する割引率は、負債を当初見積った時点の無リスクの割引率に信用リスクを調整したものをを用いることとされており、当初見積った時点からの割引率の変更は行われない。
62. 国際財務報告基準においては、国際財務報告解釈指針委員会（IFRIC）解釈指針書第1号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」によって、資産除去債務に対する負債の変動額は、キャッシュ・フローの見積りの変更だけでなく、直近の市場ベースの割引率を用いた現在の割引率の変更から生じる修正についても、関連する有形固定資産の取得原価に加減し、修正後の資産の減価償却可能額は資産の耐用年数の残存期間にわたり将来に向かって償却しなければならないとされている。
63. なお、資産除去債務に係る負債の変動額のうち、割引の振戻し（時の経過による変動額）は、米国会計基準とは異なり、財務費用として損益計算書に計上される。

資産除去債務の見積りの変更

64. 資産除去債務の見積りの変更から生じる調整を会計上、どのように処理するかについては、資産除去債務に係る負債及び関連する有形固定資産の取得原価に加減し、減価償却を通じて残存償却期間にわたり費用配分を行う方法（プロスペクティブ・アプローチ）、資産除去債務に係る負債及び有形固定資産の残高の調整として、その調整の効果を一時の損益とする方法（キャッチアップ・アプローチ）又は資産除去債務に係る負債及び有形固定資産の残高を過年度に遡及して修正する方法（レトロスペクティブ・アプローチ）の3つの方法が考えられる。
65. このような会計上の見積りの変更は、現行、我が国では遡及して修正する会計基準等が整備されていないこと及び前述したような国際的な会計基準においては、将来に向かって修正する方法が採用されていることから、プロスペクティブ・アプローチにより処理することが考えられる。この場合、割引前の将来キャッシュ・フローの見積りの変更による調整額は、資産除去債務に係る負債の帳簿価額及び関連する有形固定資産の帳簿価額に加減して処理することになる。
66. 一方、割引率の変更⁸については、米国会計基準のように割引率の変更は行わず、当初の割

⁸ ここでは、金利水準を反映する無リスクの割引率又は当該企業の信用力を反映する信用リスクの調整分を指し、将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクが将来キャッシュ・フローの見積り

引率を用いる方法と、国際財務報告基準のように、毎期貸借対照表日現在で見直すことにより、割引前の将来キャッシュ・フローの見積りの変更と同様に、その調整額を資産除去債務に係る負債の帳簿価額及び関連する有形固定資産の帳簿価額に加減して処理する方法がある。

[設例 4] 及び [設例 5]

67. 割引率を毎期見直す場合、毎期末において変更後の負債額を貸借対照表に反映させることになるが、その変動の差額をどのように処理するか⁹、また、このような負債の計上に割引率の変更を反映するかどうかは、他の負債との関係も含めて検討すべきではないかとの意見がある。また、割引率を固定する場合、それは時の経過によって一定の利息相当額を配分するものであり、関連する有形固定資産が減価償却という費用配分が行われることともなじむのではないかとの意見もある¹⁰。いずれの方法が適当かについては、引き続き検討する。
68. なお、割引率の変更をいずれの方法による場合であっても、時の経過による資産除去債務に係る負債の調整額は、その発生時の費用として処理することに留意する。例えば、割引率の変更を行わず、当初の割引率を用いる場合には、期首現在の負債の帳簿価額に利息法を適用して当該調整額を算定することが必要となる。

【論点 8】リース物件（賃借資産）における資産除去債務と対応する除去費用の処理 検討事項

69. 賃借資産の借手が貸手との契約に基づき、賃借資産の除去を行う義務を負う場合、資産除去債務と対応する除去費用の処理をどのように行うかという論点がある。

に反映されていない場合において、当該リスクを割引率に反映させているときの当該リスクを反映するための調整分は含まない。

⁹ 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第 4 章第 37 項及び 38 項では、将来キャッシュ・フローを継続的に見積り直すとともに、リスクを調整した割引率も改訂する場合、その測定値の変動額には、「期待キャッシュ・アウトフローの増減、時の経過や、リスクフリー・レートの変化に加えて、報告主体の信用リスクの変化も反映される。ただし、報告主体の契約上の支払義務が変わらない状況では、その変動額を投資成果とみなすことはできない。」としている。本論点整理では、割引率を毎期見直す場合でも、国際財務報告基準のように、その変動額のうち、時の経過に見合う分は費用に計上する（第 68 項参照）ものの、その他については資産に計上し費用配分する（第 66 項参照）ことを想定しているため、信用リスクの変化を直ちに投資成果とみなすわけではない。

¹⁰ 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第 4 章第 40 項では、負債の測定において割引価値を用いており、将来キャッシュ・フローのみを見直す場合、その測定値の変動額には、①負債発生当初に用いた割引率に見合う利息費用の要素と、②期待キャッシュ・アウトフローが変化したことに伴う損益の要素の 2 つが含まれるとしている。本論点整理では、①は費用に計上する（第 68 項参照）が、②については資産に計上し費用配分する（第 65 項参照）ことを想定している。

国際的な会計基準における取扱い

70. 米国会計基準においては、賃借資産の借手の債務については、SFAS 第 13 号「リースの会計処理」に規定される最低リース料支払額及び偶発レンタル料に該当する場合は SFAS 第 143 号の対象外となるが、それらに該当しない場合で SFAS 第 143 号の資産除去債務の範囲に含まれるときには、SFAS 第 143 号の対象となる。一方、賃借資産の貸手の債務についても、SFAS 第 143 号の資産除去債務の範囲に含まれる場合には、SFAS 第 143 号の対象となる。(第 7 項参照)
71. 国際財務報告基準においては、賃借資産の除去を行う義務について、IAS 第 37 号の認識規程を満たすかどうかは明示されていない。

ファイナンス・リース取引の場合

72. ファイナンス・リース取引の場合、賃借資産は借手の原則としてリース資産としてオンバランス処理されることから、自己所有の資産と同様に、その解体や撤去なども資産除去債務の対象となる事象に含まれると考えられる。したがって、賃借資産の借手が、賃借資産の除去を行う義務を負う場合には、資産除去債務の計上の対象になると考えられる。ただし、ファイナンス・リース取引においては、通常、支払リース料に賃借資産を除去するための支出（残価保証等を含む。）が含まれており、借手が賃借資産の除去を行う義務を負うことはないため、この場合には、改めて借手は資産除去債務を計上する必要はなく、賃借資産の除去を行う義務を負う貸手が、資産除去債務の計上を考慮することになる。

オペレーティング・リース取引の場合

73. オペレーティング・リース取引の場合、借手は通常、賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うが、支払リース料に賃借資産の原状回復等に要する支出が含まれていない場合には、賃借資産の原状回復等は資産除去債務の対象となる事象に含まれないという見方と、当該事象に含まれるという見方がある。前者の見方は、オペレーティング・リース取引の対象となる賃借資産自体がオフバランス処理されるため、当該賃借資産の原状回復等も対象となる事象に含まれないという考え方によるものであり、この場合には、原状回復等の除去費用を各期間で費用に計上し、対応する金額を負債として認識する。[設例 6] A 案
74. 一方、後者の見方（オペレーティング・リース取引の対象となる賃借資産の原状回復等も対象となる事象に含まれるという見方）は、オペレーティング・リース取引の対象となる賃借資産自体はオフバランス処理されるが、その使用によって関連する資産除去債務が生じることもあるため、当該賃借資産の原状回復等は対象となる事象に含まれるという考え方によるものであり、この場合には、資産除去債務に係る負債と対応する除去費用を有形固定資産として計上することになる。[設例 6] B 案

75. なお、後者の見方において借手が賃借に関連して敷金を支出している場合、当該敷金と負債で計上される資産除去債務との関係から、現行の取得原価で認識されている敷金の処理に影響させるかどうかという論点もある。敷金と資産除去債務が資産及び負債として両建処理になるため、当初に資産除去債務の支払を行ったとして債務の返済に充当するという意見があるが、敷金の差入れにより資産除去債務の消滅の認識要件を満たすのかという意見もあり、この点については、引き続き検討する。〔設例 6〕 B 案及び C 案

【論点 9】 資産除去債務と対応する除去費用に関する開示

検討事項

76. 資産除去債務と対応する除去費用に関する開示について、どのように考えるかという論点がある。

国際的な会計基準における取扱い

77. 米国会計基準においては、資産除去債務についての次の情報を開示する必要があるとされている。

- (a) 資産除去債務と関連する有形固定資産についての概要
- (b) 資産除去債務を決済するために法的に制約されている資産の公正価値
- (c) 次の 4 つの事項のうち 1 つ以上に重要な変動があった期においては、それらの変動を原因別に区分して示した、資産除去債務の帳簿価額の期首と期末の調整
 - ・ 当期発生した負債
 - ・ 当期決済された負債
 - ・ 増価費用
 - ・ 見積キャッシュ・フローの変更
- (d) 資産除去債務の公正価値を合理的に見積ることができない場合にはその旨と理由

78. 国際財務報告基準においては、資産除去債務についての個別の基準書はないため、IAS 第 37 号に従って、負債の種類ごとに次の事項を開示する必要があるとされている。なお、比較情報は要求されない。

- (a) 期首と期末における負債の計上金額
- (b) 既存の負債の増加を含む、期中に追加された金額
- (c) 期中に使用された金額（発生し、当該負債と相殺された金額）
- (d) 期中に未使用で振り戻された金額
- (e) 現在価値で計上されている負債につき、時間の経過によって発生した期中増加額及び割引率の変更による影響額

79. さらに、負債の種類ごとに、次の事項の開示が求められている。
- (a) 債務の内容についての簡潔な説明及び結果として生じる経済的便益の流出が予測される時期
 - (b) これらの流出の金額又は時期についての不確実性の内容、適切な情報を提供するために必要な場合には、将来の事象に関連する重大な仮定
 - (c) 予想されている補填金額及び予想されている補填について認識されている資産の金額

開示項目

80. 資産除去債務と対応する除去費用に関する開示については、国際的な会計基準における開示項目を参考に、以下の項目の開示を求めるかどうか、引き続き検討する。
- (1) 資産除去債務と関連する有形固定資産についての概要の開示。これには次の項目が含まれる。
 - (a) 債務の内容についての簡潔な説明及び支払が予測される時期
 - (b) 支払金額又は時期についての不確実性の内容
 - (c) 将来の事象に関する重要な仮定
 - (2) 資産除去債務を決済するために法的に制限された資産に関する情報の開示。これには、例えば、減債基金のような資産の内容並びにその帳簿価額及び時価に関する情報の開示が該当することが考えられる。
 - (3) 資産除去債務の帳簿価額に重要な変動があった場合には、次のような当該変動の原因別の内訳の開示
 - (a) 当期発生した金額
 - (b) 当期決済した金額
 - (c) 当期戻し入れた未使用の金額
 - (d) 時間の経過によって発生した期中増加額（利息費用相当額）
 - (e) 将来キャッシュ・フローの見積りの変更による金額
 - (f) 割引率の変更による影響額（割引率の変更を反映させる場合）
 - (4) 資産除去債務を合理的に見積ることができず、負債を計上していない場合（第38項参照）には、その旨と理由の開示

設 例

〔設例 1〕 修繕費について（第 33 項参照）

(1) 前提条件

取得原価 100 の固定資産（耐用年数 10 年、残存価額 0）について、4 年後、8 年後に各 20 の修繕が行われるものとする。

	Timeline (0 to 10 years)										修繕計	減価償却費計
A 案	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	40	100
B 案					5	5	5	5	10	10	40	100
C 案					5	5	5	5	10	10	40	100
D 案	4	4	4	4	5	5	5	5	10	10	56	84

(2) 修繕費についての考え方

修繕費については、実際に修繕が行われるのは将来であるにもかかわらず、修繕の原因が当期の設備の利用にあると考え、負債性引当金とする（A 案）ほか、さまざまな考え方がある。

A 案：修繕引当金を「負債性引当金」（債務ではない引当金）と考える

これは、修繕を要する分の固定資産の価値は減じていないものとみて、収益的支出である修繕費を支出期間前に配分する考え方である。

B 案：修繕費を効果の発現する期間にわたって繰り延べるものとする

これは、修繕を要する分の固定資産の価値は減じていないものとみて、収益的支出であるが、（当該修繕がなければその後使用できないため）支出期間後に配分する考え方である。

C 案：修繕費を支出後の耐用年数にわたって配分すると考える

これは、修繕を要する分の固定資産の価値は減じているものとみて、資本的支出である修繕費を支出期間後に配分する考え方である。

D 案：修繕引当金を「評価性引当金」又は要修繕減価累計額と考える

これは、修繕を要する分の固定資産の価値は減じているものとみて、固定資産の価値の減少額を費用として計上し、「修繕引当金」（要修繕減価累計額）とする考え方である。本設例においては、取得原価 100 のうち、例えば 16 部分が修繕にて取り替えられるも

のとする、4年後、8年後に各20の資本的支出である修繕費を、支出期間後に配分する考え方である。

【設例 2】 資産計上後の費用配分（第 44 項及び第 45 項参照）

(1) 前提条件

資産除去債務 200 の対象が一体として使用されている複数の有形固定資産 A（建物）、B（土地）から構成され、それぞれの有形固定資産の帳簿価額は 500、300 であった。また、建物 A の耐用年数は 40 年である。当社は、土地を除くすべての有形固定資産について、残存価額 0、定額法で減価償却を行っている。なお、ここでは簡便化のため、時間価値の考慮（割引）はしていない。

(2) 毎年の減価償却費の計算

土地 B の除去費用を土地の一部とすることは適当ではないと考えられる。土地 B が建物 A と一体として使用されている場合、一括法により、当該資産全体としての除去費用の資産計上額は、主たる資産である建物 A の耐用年数に基づき減価償却を行うことが考えられ、次のようになる。

各有形固定資産の毎年の減価償却費	
建物 A	$(500 + 200) \div 40 = 17.5$
土地 B	—

【設例 3】 資産除去債務が使用の都度発生する場合の費用配分の簡便的な方法（第 46 項参照）

(1) 前提条件

X社は20X1年4月1日に設備Aを取得し、使用を開始した。当該設備の取得原価は10,000,000、耐用年数は10年であり、X社には当該設備の使用後に撤去する義務がある。X社が当該設備を撤去するときの支出は1,000,000と見積られているが、資産除去債務は当該設備の使用の都度毎期10分の1（100,000）ずつ発生する。X社は、当該設備について残存価額0で定額法により減価償却を行っている。なお、ここでは簡便化のため、時間価値の考慮（割引）はしていない。X社の決算日は3月31日である。

(2) 考えられる会計処理

① 20X1年4月1日

設備Aの取得原価10,000,000に基づき、資産計上を行う。なお、当該設備を撤去するときの支出は1,000,000と見積られるが、これは資産の使用の都度発生するため、当該設備の取得時には資産除去債務を負債に計上しない。

有形固定資産	10,000,000	／	現金預金	10,000,000
--------	------------	---	------	------------

② 20X2年3月31日

設備Aを撤去するときの支出100,000は資産の使用の都度発生するため、当該設備に係る資産除去債務を各期において負債の増加分として区別して認識する。

有形固定資産	100,000	／	資産除去債務	100,000
--------	---------	---	--------	---------

また、資産計上された除去費用の費用配分の規則的、合理的な方法として、資産計上された除去費用100,000を資産計上したのと同じの期間に、資産計上額と同一の金額を費用処理する方法によれば、設備Aの費用計上額は、次のようになる。

費用（減価償却費）	1,000,000	／	減価償却累計額	1,000,000
-----------	-----------	---	---------	-----------

費用（減価償却費）	100,000	／	有形固定資産	100,000
-----------	---------	---	--------	---------

③ 20X3年3月31日

20X2年3月31日と同様、設備Aに係る資産除去債務を各期において負債の増加分として区

別して認識する。

有形固定資産	100,000	／	資産除去債務	100,000
--------	---------	---	--------	---------

また、設備 A について、除去費用 100,000 を資産計上したのと同じの期間に、資産計上額と同一の金額を費用配分する場合の費用計上額は、次のようになる。

費用（減価償却費）	1,000,000	／	減価償却累計額	1,000,000
-----------	-----------	---	---------	-----------

費用（減価償却費）	100,000	／	有形固定資産	100,000
-----------	---------	---	--------	---------

〔設例 4〕 資産除去債務の見積りの変更－割引率の変更（1）（第 65 項及び第 66 項参照）

(1) 前提条件

Y社は、20X1年4月1日に設備を取得し、使用を開始した。当該設備の耐用年数は5年であり、Y社には当該設備を使用後に撤去する義務がある。Y社は、20X1年4月1日に資産除去債務として負担している金額を負債に計上し、有形固定資産の帳簿価額を同額増加させる処理を行う。Y社は将来キャッシュ・フローの見積りと割引率を用いて、資産除去債務の割引価値を算定する。資産除去債務は、取得時にのみ発生し、取得後の増減は見積りの変更によるものである。Y社は、当該設備について残存価額0で定額法により減価償却を行っている。Y社の決算日は3月31日である。

	<u>年 月 日</u>	<u>設備の撤去に必要な将来キャッシュ・フローの見積額</u>	<u>割引率</u>
①	20X1年4月1日	5年後の見積額は1,200であった。	5.0%
②	20X2年3月31日	4年後の見積額に変更はない。	5.0%
③	20X3年3月31日	3年後の見積額は1,500に増加した。	4.0%
④	20X4年3月31日	2年後の見積額は1,000に減少した。	6.0%
⑤	20X5年3月31日	1年後の見積額は1,000で変更はない。	5.5%
⑥	20X6年3月31日	設備の使用が終了し、撤去された。実際の除去費用1,050を現金で支払った。	—

(2) 毎期末の資産除去債務に割引率の変更を反映させず、当初割引率を用いる場合の会計処理

①20X1年4月1日

設備取得時の資産除去債務の計上

有形固定資産	940 /	資産除去債務(*1)	940
--------	-------	------------	-----

(*1) 将来キャッシュ・フロー見積額 $1,200 / (1.05)^5 = 940$

②20X2年3月31日

資産除去債務の時の経過による増加

費用（利息費用）	47 /	資産除去債務(*2)	47
----------	------	------------	----

(*2) 20X1年4月1日における資産除去債務 $940 \times 5.0\% = 47$

資産計上した資産除去費用の減価償却

費用（減価償却費）(*3)	188 /	減価償却累計額	188
---------------	-------	---------	-----

(*3) 20X1年4月1日における資産除去費用資産計上額 $940 / 5 \text{年} = 188$

③20X3年3月31日

資産除去債務の時の経過による増加

費用（利息費用）	49 /	資産除去債務 (*4)	49
----------	------	-------------	----

(*4) 20X2年3月31日における資産除去債務 $(940 + 47) \times 5.0\% = 49$

資産計上した資産除去費用の減価償却

費用（減価償却費） (*5)	188 /	減価償却累計額	188
----------------	-------	---------	-----

(*5) 20X2年3月31日における資産除去費用資産計上額 $(940 - 188) / 4 \text{年} = 188$

将来キャッシュ・フロー見積額の増加による資産除去債務の変動

有形固定資産	267 /	資産除去債務 (*6)	267
--------	-------	-------------	-----

(*6) 将来キャッシュ・フロー見積額の増加 $300 / (1.04)^3 = 267$

④20X4年3月31日

資産除去債務の時の経過による増加

費用（利息費用）	63 /	資産除去債務 (*7)	63
----------	------	-------------	----

(*7) 20X3年3月31日における資産除去債務 $(987 + 49 + 267) \times \text{加重平均割引率 } 4.8\% = 63$

* 加重平均割引率 $4.8\% = (\text{当初予測キャッシュ・フロー } 1,200 / 1,500) \times 5.0\% + (20X3 \text{年 } 3 \text{月 } 31 \text{日予測キャッシュ・フロー増加額 } 300 / 1,500) \times 4.0\%$

資産計上した資産除去費用の減価償却

費用（減価償却費） (*8)	277 /	減価償却累計額	277
----------------	-------	---------	-----

(*8) 20X3年3月31日における資産除去費用資産計上額 $(752 - 188 + 267) / 3 \text{年} = 277$

将来キャッシュ・フロー見積額の減少、割引率変更による資産除去債務の変動

資産除去債務 (*9)	455 /	有形固定資産	455
-------------	-------	--------	-----

(*9) 将来キャッシュ・フロー見積額 1,000 / 加重平均割引率 $(1.048)^2 - 1,303 - 63 = -455$

⑤20X5年3月31日

資産除去債務の時の経過による増加

費用（利息費用）	43 /	資産除去債務 (*10)	43
----------	------	--------------	----

(*10) 20X4年3月31日における資産除去債務 911 × 加重平均割引率 4.8% = 43

資産計上した資産除去費用の減価償却

費用（減価償却費） (*11)	50 /	減価償却累計額	50
-----------------	------	---------	----

(*11) 20X4年3月31日における資産除去費用資産計上額 $(831 - 277 - 455) / 2 \text{年} = 50$

⑥20X6年3月31日

資産除去債務の時の経過による増加

費用（利息費用）	46 /	資産除去債務 (*12)	46
----------	------	--------------	----

(*12) 20X5年3月31日における資産除去債務 $(911 + 43) \times \text{加重平均割引率 } 4.8\% = 46$

資産計上した資産除去費用の減価償却

費用（減価償却費） (*13)	49 /	減価償却累計額	49
-----------------	------	---------	----

(*13) 20X5年3月31日における資産除去費用資産計上額 $(99 - 50) / 1 \text{年} = 49$

資産除去債務の決済

資産除去債務 (*14)	1,000 /	現金預金	1,050
決済損失	50 /		

(*14) 20X6年3月31日における資産除去債務 $954 + 46 = 1,000$

(3) 各期における計上額のまとめ

①20X1年4月1日当初見積り

年月日	将来CF見積額	割引率	年数	資産除去債務 残高 A	利息費用相当 額 B	将来CF見積額 /割引率変更 影響額 C	除去費用資産 計上額 D	減価償却費 E	決済損(益) F	費用合計 B+E+F
20X1年4月 1日	1,200	5.0%	5	940			940			
20X2年3月31日	1,200	5.0%	4	987	47	0	752	188		235
20X3年3月31日	1,200	5.0%	3	1,036	49	0	564	188		237
20X4年3月31日	800	5.0%	2	726	52	△ 362	14	188		240
20X5年3月31日	800	5.0%	1	762	36	0	7	7		43
20X6年3月31日	800	5.0%	0	800	38	0	0	7	40	85
合計					222			578	40	840

②20X3年3月31日見積り変更(増加)額

年月日	将来CF見積額	割引率	年数	資産除去債務 残高 A	利息費用相当 額 B	将来CF見積額 /割引率変更 影響額 C	除去費用資産 計上額 D	減価償却費 E	決済損(益) F	費用合計 B+E+F
20X3年3月31日	300	4.0%	3	267			267			
20X4年3月31日	200	4.0%	2	185	11	△ 93	85	89		100
20X5年3月31日	200	4.0%	1	192	7	0	42	43		50
20X6年3月31日	200	4.0%	0	200	8	0	0	42	10	60
合計					26			174	10	210

③合計額

年月日	将来CF見積額	割引率	年数	資産除去債務 残高 A	利息費用相当 額 B	将来CF見積額 /割引率変更 影響額 C	除去費用資産 計上額 D	減価償却費 E	決済損(益) F	費用合計 B+E+F
20X1年4月 1日	1,200	5.0%	5	940			940			
20X2年3月31日	1,200	5.0%	4	987	47	0	752	188		235
20X3年3月31日	1,500	4.8%	3	1,303	49	0	831	188		237
20X4年3月31日	1,000	4.8%	2	911	63	△ 455	99	277		340
20X5年3月31日	1,000	4.8%	1	954	43	0	49	50		93
20X6年3月31日	1,000	4.8%	0	1,000	46	0	0	49	50	145
合計					248			752	50	1,050

【設例 5】 資産除去債務の見積りの変更－割引率の変更（2）（第 65 項及び第 66 項参照）

(1) 前提条件

[設例 4] の前提条件と同じ。

(2) 毎期末の資産除去債務に割引率の変更を反映する場合の会計処理

①20X1 年 4 月 1 日

設備取得時の資産除去債務の計上

有形固定資産	940 /	資産除去債務 (*1)	940
--------	-------	-------------	-----

(*1) 将来キャッシュ・フロー見積額 $1,200 / (1.05)^5 = 940$

②20X2 年 3 月 31 日

資産除去債務の時の経過による増加

費用（利息費用）	47 /	資産除去債務 (*2)	47
----------	------	-------------	----

(*2) 20X1 年 4 月 1 日における資産除去債務 $940 \times 5.0\% = 47$

資産計上した資産除去費用の減価償却

費用（減価償却費） (*3)	188 /	減価償却累計額	188
----------------	-------	---------	-----

(*3) 20X1 年 4 月 1 日における資産除去費用資産計上額 $940 / 5 \text{年} = 188$

③20X3 年 3 月 31 日

資産除去債務の時の経過による増加

費用（利息費用）	49 /	資産除去債務 (*4)	49
----------	------	-------------	----

(*4) 20X2 年 3 月 31 日における資産除去債務 $(940 + 47) \times 5.0\% = 49$

資産計上した資産除去費用の減価償却

費用（減価償却費） (*5)	188 /	減価償却累計額	188
----------------	-------	---------	-----

(*5) 20X2 年 3 月 31 日における資産除去費用資産計上額 $(940 - 188) / 4 \text{年} = 188$

将来キャッシュ・フロー見積額、割引率変更による資産除去債務の変動

有形固定資産	297 / 資産除去債務 (*6)	297
--------	-------------------	-----

(*6) 将来キャッシュ・フロー見積額 $1,500 / (1.04)^3 - 987 - 49 = 297$

④20X4年3月31日

資産除去債務の時の経過による増加

費用 (利息費用)	53 / 資産除去債務 (*7)	53
-----------	------------------	----

(*7) 20X3年3月31日における資産除去債務 $1,333 \times 4.0\% = 53$

資産計上した資産除去費用の減価償却

費用 (減価償却費) (*8)	287 / 減価償却累計額	287
-----------------	---------------	-----

(*8) 20X3年3月31日における資産除去費用資産計上額 $(752 - 188 + 297) / 3 \text{年} = 287$

将来キャッシュ・フロー見積額、割引率変更による資産除去債務の変動

資産除去債務 (*9)	496 / 有形固定資産	496
-------------	--------------	-----

(*9) 将来キャッシュ・フロー見積額 $1,000 / (1.06)^2 - 1,333 - 53 = -496$

⑤20X5年3月31日

資産除去債務の時の経過による増加

費用 (利息費用)	53 / 資産除去債務 (*10)	53
-----------	-------------------	----

(*10) 20X4年3月31日における資産除去債務 $890 \times 6.0\% = 53$

資産計上した資産除去費用の減価償却

費用 (減価償却費) (*11)	39 / 減価償却累計額	39
------------------	--------------	----

(*11) 20X4年3月31日における資産除去費用資産計上額 $(861 - 287 - 496) / 2 \text{年} = 39$

割引率変更による資産除去債務の変動

有形固定資産	5 / 資産除去債務 (*12)	5
--------	------------------	---

(*12) 将来キャッシュ・フロー見積額 $1,000 / 1.055 - 890 - 53 = 5$

⑥20X6年3月31日

資産除去債務の時の経過による増加

費用（利息費用）	52	／	資産除去債務(*13)	52
----------	----	---	-------------	----

(*13) 20X5年3月31日における資産除去債務 $948 \times 5.5\% = 52$

資産計上した資産除去費用の減価償却

費用（減価償却費）(*14)	44	／	減価償却累計額	44
----------------	----	---	---------	----

(*14) 20X5年3月31日における資産除去費用資産計上額 $(78 - 39 + 5) / 1 \text{年} = 44$

資産除去債務の決済

資産除去債務(*15)	1,000	／	現金預金	1,050
決済損失	50	／		

(*15) 20X5年3月31日における資産除去債務 $948 + 52 = 1,000$

(2) 各期における計上額のまとめ

年月日	将来CF見積額	割引率	年数	資産除去債務 残高 A	利息費用相当 額 B	将来CF見積額 /割引率変更 影響額 C	除去費用資産 計上額 D	減価償却費 E	決済損(益) F	費用合計 B+E+F
20X1年4月1日	1,200	5.0%	5	940			940			
20X2年3月31日	1,200	5.0%	4	987	47	0	752	188		235
20X3年3月31日	1,500	4.0%	3	1,333	49	297	861	188		237
20X4年3月31日	1,000	6.0%	2	890	53	△ 496	78	287		340
20X5年3月31日	1,000	5.5%	1	948	53	5	44	39		92
20X6年3月31日	1,000		0	1,000	52	0	0	44	50	146
合計					254			746	50	1,050

〔設例 6〕 賃借建物に係る原状回復費用の処理（第 73 項から第 75 項参照）

(1) 前提条件

Z社は甲社との間でC建物の賃貸借契約を締結（実質的な賃借期間は10年と見込まれている。）し、20X1年4月1日から賃借している。この賃貸借契約はオペレーティング・リース取引に該当し、Z社は借手として賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っている。Z社がC建物を退去するときの原状回復等に係る支出が400,000と見積られており、また、Z社は20X1年4月1日に1,000,000を、甲社に敷金として支払っている。なお、ここでは簡便化のため、時間価値の考慮（割引）はしていない。Z社の決算日は3月31日である。

(2) 考えられる会計処理

① 20X1年4月1日

Z社はC建物に関連して甲社に敷金を支払っているため、資産計上を行う。

敷金	1,000,000	/	現金預金	1,000,000
----	-----------	---	------	-----------

② 20X2年3月31日

A 案：オペレーティング・リース取引の対象となる賃借資産の原状回復等は資産除去債務の対象となる事象に含まれないという見方

Z社は、C建物の原状回復等の除去費用を各期で費用に計上（ここでは当期40,000の費用と見積られている。）し、対応する金額を負債として計上する。

費用（引当金繰入）	40,000	/	引当金	40,000
-----------	--------	---	-----	--------

B 案：オペレーティング・リース取引の対象となる賃借資産の原状回復等は資産除去債務の対象となる事象に含まれるという見方

Z社は、C建物の原状回復等のための支出見込み400,000を負債に計上し、同額を有形固定資産の取得原価に反映させる処理を行う。当該資産計上額400,000は、その使用によって関連する有形固定資産の減価償却（当期分は40,000とする。）を通じて費用処理が行われる。

有形固定資産 （建物附属設備）	400,000	/	資産除去債務	400,000
--------------------	---------	---	--------	---------

費用（減価償却費）	40,000	/	減価償却累計額	40,000
-----------	--------	---	---------	--------

B' 案：敷金を固定資産に振り替えて費用配分するという見方

Z社は、C建物の原状回復等のための支出見込み400,000を負債計上すべきところ、これに見合う敷金を支払っていることにより、400,000を敷金から建物附属設備に振り替える処理を行う。当該振替額400,000は、その使用によって関連する有形固定資産の減価償却（当期分は40,000とする。）を通じて費用処理が行われる。

有形固定資産 （建物附属設備）	400,000	/	敷金	400,000
--------------------	---------	---	----	---------

費用（減価償却費）	40,000	/	減価償却累計額	40,000
-----------	--------	---	---------	--------

C案：敷金をそのまま償却するという見方

敷金の性格は賃料及び修繕の担保的性格を有し償還期限は賃借契約満了時であることから、返還されない400,000について、実質的な賃借期間にわたって償却する。C建物の賃借期間にわたって償却する場合、当期は40,000の敷金を取り崩し、費用を計上することになる。

費用（敷金償却）	40,000	/	敷金	40,000
----------	--------	---	----	--------

以 上