

資産除去債務の論点整理

制度調査部
吉井 一洋

取得資産の将来の除去費用を負債計上

【要約】

A S B J (企業会計基準委員会)は、平成 19 (2007) 年 5 月 30 日、「資産除去債務の会計処理に関する論点の整理」を公表した。

米国基準や I F R S (国際財務報告基準)では、有形固定資産の解体、撤去等の処分及び原状回復といった除去サービスに係る費用を、資産除去債務として負債計上する会計処理を採用している。

論点整理では、わが国で資産除去債務の会計処理を定めるに当たっての論点を整理し、方向性を示している。A S B Jは7月9日までコメントを集め、早期の基準設定を目指していく。

1. 会計基準の公表

A S B J (企業会計基準委員会)は、平成 19 (2007) 年 5 月 30 日、「資産除去債務の会計処理に関する論点の整理」を公表した。

「資産除去債務」の会計処理については、米国の S F A S (財務会計基準書)第 143 号「資産除去債務に関する会計処理」や I F R S (国際財務報告基準)のうちの I A S 第 16 号「有形固定資産」などに規定がある。米国の S F A S 第 143 号では「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」と定義されている。例えば、有休状態で無い有形固定資産の解体・除去等の処分、原状回復に関連する債務が挙げられる。

米国基準や I F R S (国際財務報告基準)では、資産除去債務を負債に計上している。論点整理では、わが国における資産除去債務の会計処理を定めるにあたっての論点を整理し、方向性を示している。

A S B Jは、論点整理へのコメントを平成 19 (2007) 年 7 月 9 日まで集める。今後は公開草案の公表し、その後基準を設定することになる。資産除去債務は A S B J と I A S B とのコンバージョンのための共同プロジェクトのうち、短期で調整を行うこととしている項目であり、A S B Jは早期の基準設定を目指していく。

2. 具体的な論点

論点整理では次のような論点を挙げている。

論点 1 資産除去債務の範囲

○論点整理では、資産除去債務の対象となる事象を「有形固定資産の解体、撤去等の処分及び原状回復であり、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」としている。通常の稼働によらないもの、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から除外している。



- 資産除去債務は上記の事象に関連する債務である。論点整理では、上記の事象に関連して法令又は契約で要求される法律上の義務だけではなく、それらとほぼ同等の法律上の義務に準じるものを含むという考えを示している。具体的な範囲についてはさらに検討をすることとしている。

論点 2 資産除去債務と対応する除去費用の会計処理

- 論点整理では、除去サービス（有形固定資産の解体、撤去等の処分又は原状回復のサービス）に係る費用について、次の二通りの会計処理を示している。

引当金方式：除去サービスに係る費用を、対象となる有形固定資産の使用に応じて期間配分（費用処理）し、それに対応する金額を負債として計上する。

資産負債の両建処理：有形固定資産の除去に係る支払は当該資産の取得時ではなく、除去時に行われる。このように除去サービスに係る支払が後日であっても、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。即ち、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計上すると同時に、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。

- 米国基準や I F R S では、 の方法を適用している。

○なお、以下の論点 3～論点 9 は の資産負債の両建処理を行った場合の論点である。

論点 3 資産除去債務の全額を負債として計上する理由

- 論点整理では、除去サービスの支払が法律上の義務により不可避免的に生じる場合は、資産除去債務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でも、割引前の将来キャッシュ・フローを見積もり、割引後の金額（割引価値）で負債に計上するとの考えを示している。

- 論点整理では、このような会計処理を行う理由として、環境問題を背景に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に対応できることなどを挙げている。

論点 4 資産除去債務の計上時期

- 論点整理では、資産除去債務の金額を合理的に見積もることができない場合は、合理的に見積もることができるようになったときに負債に計上することとしている。

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

- 論点整理では、論点 2 の の会計処理方法を採用した場合、資産除去債務に対応する除去費用を関連する有形固定資産の取得に関する付随費用的にとらえ、関連する有形固定資産の帳簿価額を増加させることが適当としている。これにより資産計上された金額は減価償却を通じて各期に費用配分される。

- ただし、土地に係る除去費用は、土地が減価償却資産ではないため、土地の処分時まで費用計上されないことになる。論点整理では、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に、その除去費用を費用計上しないことは適当ではないとの考え方を示している。

- 論点整理では、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、除去費用の処理方法として按分する方法を示しつつ、複数の有形固定資産が一体として使用する場合には一括で処理する方法も認めるべきとの考え方を示している。

- 論点整理では、費用配分の簡便的な方法として、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の考え方を示している。

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・フローの見積り及び割引率の変更

- 論点整理では、資産除去債務の割引前の将来キャッシュ・フローの見積り方法として、生起する複数のキャッシュ・フローをそれぞれの発生確率で加重平均した金額(期待値)を用いる方法と、生起する可能性が最も高い単一の金額(最頻値)を用いることが考えられるとしている。
- 将来キャッシュ・フローが見積り値から乖離するリスクについては、将来キャッシュ・フローの見積り値と割引率のいずれかに反映する必要があることとしている。
- 割引率の算定に関しては、債務者である企業自身の信用リスク(債務不履行リスク)を反映するかどうかという論点を挙げている。
- 資産除去債務の割引価値として、市場の評価を反映した割引価値(時価)によるか、自己の評価を反映した支出の見積り値の現在価値によるかといった論点も挙げている。

論点7 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・フローの見積り及び割引率の変更

- 資産除去債務の見積りの変更から生じる調整をどのように会計処理するかについて、論点整理では、次の三つの会計処理方法を挙げた上で、のプロスペクティブ・アプローチが妥当であるとしている。
 - 資産除去債務にかかる負債及び関連する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
 - 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)
 - 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)
- 割引率に関しては、論点整理では、以下の二つの方法を挙げており、いずれによるか引き続き検討することとしている。
 - ・米国基準のように割引率の変更は行わず当初の割引率を継続して用いる方法
 - ・IFRSのように毎期末に見直すことにより、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

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

- ファイナンス・リース取引には、通常、支払リース料に賃借資産を除去するための支出(残か保証等を含む)が含まれている。論点整理では、この場合には、借手は資産除去債務を計上する必要は無く、貸手が資産除去債務の計上を考慮することとしている。
- 一方、オペレーティング・リース取引の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ついて、論点整理では、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含まれるという見方がある旨を述べている。
 - 前者は、オペレーティング・リース取引の場合、賃借処理によるため、借手は賃借資産自体を計上しないため、その原状回復等も資産除去債務の対象となる事象には含まれないとの考え方による。論点整理では、この場合は、原状回復等の除去費用は各期間で費用計上し、対応する金額を負債として認識することとしている。
 - 後者は、オペレーティング・リース資産を借手は資産計上しなくても、その使用によって関連する資産除去債務が生じることがあるため、資産除去債務の対象となる事象に含まれるという考え方による。論点整理では、この場合は、原状回復等のための資産除去債務を負債として計上すると共に、これに対応する除去費用を有形固定資産として計上する方法による。

論点9 資産除去債務と対応する除去費用に関する開示リース物件(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

- 論点整理では、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、以下の項目を開示するか引き続き検討することとしている。

-
- (1)資産除去債務と関連する有形固定資産の概要の開示
 - (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
例：減債基金のような資産の内容、帳簿価額、時価に関する情報

 - (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・フローの見積も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もることができず、負債を計上していない場合には、その旨と理由の開示