

2008年11月12日 全10頁

資産除去債務の会計処理 (コンバージョン)

制度調査部
鈴木 利光

資産除去債務は負債計上、対応する除去費用は資産計上のうえ費用配分（資産負債の両建処理）

[要約]

- 企業会計基準委員会（ASBJ）は、2008年3月31日付にて、企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」及び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」を公表した。
- 「資産除去債務」とは、有形固定資産の取得等によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務（及びそれに準ずるもの）をいう。
- 会計基準等は、2010年4月1日以後開始する事業年度から適用する（2010年3月31日以前に開始する事業年度からの早期適用も可）。
- 本稿では、本会計基準等の要点を概説するものとする。

【目次】

- I. はじめに (P1)
- II. 会計処理 (P2)
- III. 開示 (P8)
- IV. 適用時期等 (P9)

I. はじめに

- 企業会計基準委員会（ASBJ）は、2008年3月31日付にて、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「本会計基準」という）及び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「本適用指針」という）を公表した。
- 「資産除去債務」とは、有形固定資産の取得等によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務（及びそれに準ずるもの）をいう。
- 本会計基準及び本適用指針（以下、総称して「本会計基準等」という）の目的は、現行の日本基準では明らかにされていない資産除去債務の定義、会計処理及び開示について新たに基準を定めることにある。
- 資産除去債務の会計処理については、2006年3月に開催された国際会計基準審議会（IASB）との会計

基準のコンバージェンス¹に向けた共同プロジェクトの第3回会合において「短期プロジェクト」として位置づけられており（※1）、ASBJは2006年12月から2008年3月まで19回の専門委員会を設け、検討を行ってきた²。

（※1）資産除去債務の会計処理は、欧州証券規制当局委員会（CESR）による、わが国等の会計基準がEUで用いられる国際財務報告基準（IFRS）と同等であるか否かの評価に関する技術的助言（いわゆる「同等性助言」）において、わが国の会計基準のうち補正措置が必要とされていた26項目のうちの一つに挙げられていた。

- 本会計基準等は、2010年4月1日以後開始する事業年度から適用される（2010年3月31日以前に開始する事業年度からの早期適用も可）。
- 本稿では、本会計基準等の要点を概説するものとする。

Ⅱ. 会計処理

1. 資産除去債務とは（適用範囲）

（1）定義

- 資産除去債務とは、「有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該**有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるもの**」（本会計基準第3項）をいう。
- 「有形固定資産」には、以下のものが含まれる（本会計基準第23項参照）。
 - 財務諸表等規則において「有形固定資産」に区分される資産（土地、リース資産、建設仮勘定等）
 - 上記に準ずる有形の資産（財務諸表等規則において「投資その他の資産」に分類される投資不動産等）
- 「除去」とは、「有形固定資産を**用役提供から除外**すること」（本会計基準第3項）をいう（一時的な除外を除く）。具体的には、以下のような態様をいう（当該有形固定資産が遊休状態になる場合は除去に該当しない）。
 - 売却
 - 廃棄
 - リサイクル
 - その他の方法による処分等（転用、用途変更は含まれない）
- 「法律上の義務及びそれに準ずるもの」とは、以下のようなものをいう（本会計基準第3項参照）。
 - 有形固定資産を除去する義務
 - （有形固定資産の除去そのものは義務でなくとも、）有形固定資産を除去する際に当該有形固定

¹ 概要については、大和総研制度調査部情報「会計基準のコンバージェンスの概要 その1」「会計基準のコンバージェンスの概要その2」（吉井一洋）を参照されたい。

「その1」 (<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07092802accounting.pdf>)

「その2」 (<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07092803accounting.pdf>)

² 2007年5月30日に公表された「資産除去債務の論点に関する整理」の概要については、大和総研制度調査部情報「資産除去債務の論点整理」（吉井一洋）を参照されたい。(<http://www.dir.co.jp/souken/research/report/law-research/accounting/07062901accounting.pdf>)

資産に使用されている有害物質等を法律等の要求による特別の方法で除去する義務（アスベストの除去義務等）

(2) 現行の日本基準における処理の状況

- 本会計基準等は、後述（P3・4 参照）するように、有形固定資産の**資産除去債務を負債に計上**し、それに対応する**同額の除去費用を当該有形固定資産に含めて計上（費用配分）**するという**資産負債の両建処理**を定めている。これは、国際会計基準（IAS 第 37 号・第 16 号）及び米国会計基準（SFAS 第 143 号）の処理方法を踏襲したものである（コンバージェンス）。このような会計処理の基礎には、不可避的な義務は負債として認識する必要があるという考え方があると言われている。
- このように資産除去債務を資産負債の両建てで処理するという会計処理は、現行の日本基準においては行われていない。現行の日本基準においては、有形固定資産の取得後、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。しかし、判断基準や将来発生する金額の合理的な見積方法が不明確であることから、広くは行われていないと考えられている（本会計基準第 31 項参照）。特定の事例としては、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て解体引当金を計上している例が挙げられている（本会計基準第 22 項、「原子力発電施設解体引当金に関する省令」参照）。

2. 資産除去債務の負債計上

(1) 将来の不可避的な義務の負債計上

- 資産除去債務は、以下のような態様によって**発生した時点で、負債に計上**する（本会計基準第 4 項、本適用指針設例 1 参照）。
 - 有形固定資産の取得
 - 有形固定資産の建設
 - 有形固定資産の開発
 - その他有形固定資産の通常の使用
- 上記のような会計処理の基礎には、以下のような考え方がある（本会計基準第 22 項・第 34 項等参照）。
 - 不可避的な義務は、例え将来の支出であっても現時点で財務諸表に反映させることが投資情報として有益である。
 - 引当金処理では、有形固定資産の除去に必要な金額が貸借対照表に計上されないことから、投資情報として不十分である。
 - コンバージェンス

(2) 資産除去債務の算定

- 資産除去債務は、発生した時点で、
 - ①有形固定資産の除去に要する**割引前の将来（支払）キャッシュ・フローを見積り（※2）**、
 - ②割引後の金額（**割引価値**）で**算定**する（※3）（本会計基準第 6 項、本適用指針第 3 項乃至第 5 項・設例 2 参照）。

- (※2) 割引前の将来（支払）キャッシュ・フローは、（市場の評価を反映した金額によるのではなく、）合理的で説明可能な仮定及び予測に基づく**自己の支出見積り**によって見積る。見積金額は、生起する可能性の最も高い単一の金額又は生起し得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とする。なお、見積りには法人税等の影響額は含めない（本適用指針第4項参照）。
- (※3) 割引率は、（信用リスクを反映させた割引率ではなく、）将来（支払）キャッシュ・フローが発生すると予想される時点までの期間に対応する貨幣の時間価値を反映した無リスクの税引前の割引率とする（本適用指針第5項参照）。

(3) 資産除去債務を合理的に見積ることができない場合

- 当然、資産除去債務の金額を発生時には合理的に見積ることができない場合が想定される。このような場合は、当該債務額を**合理的に見積ることができるようになった時点で負債として計上**する（本会計基準第5項、本適用指針第2項参照）。
- この場合の負債計上は、後述（P6参照）する資産除去債務の見積りの変更に合わせて取り扱う（本会計基準第5項参照）。
- なお、後述（P8参照）するように、資産除去債務を合理的に見積ることができないため負債計上していない場合は、その旨及びその理由等を**注記**する必要がある（本会計基準第35項・第16項（5）、本適用指針第2項・第10項・設例8参照）。

3. 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

(1) 帳簿価額への加算と減価償却

- 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、同額を関連する有形固定資産の帳簿価額（取得原価）に加算（資産計上）**する（本会計基準第7項参照）。
資産計上された当該除去費用は、**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（※4）（本会計基準第7項参照）。

- (※4) 減損会計基準の適用にあたっては、資産除去債務が負債に計上されている場合には、将来（支払）キャッシュ・フローの見積りに除去費用部分を含めない。除去費用部分の影響を二重に認識しないためである（本会計基準第44項参照）。

(2) 時の経過による資産除去債務の調整額の処理

- 時の経過による資産除去債務の調整額（退職給付会計における利息費用と同様の性格）は、その発生時の費用として処理する。当該調整額は、以下のように算定する（本会計基準第9項・第48項・第49項参照）。

■ 時の経過による資産除去債務の調整額

$$= \text{期首時点における負債（資産除去債務）の帳簿価額} \times \text{割引率（当初負債計上時）}$$

(3) 会計処理例

- 上記（1）（2）の会計処理を、本適用指針設例1の内容をそのまま用いて例示するものとする。

<前提条件>

- Y社は、20X1年4月1日に設備Aを取得し、使用を開始した（当該設備を使用後に除去する法的義務あり。資産除去債務は取得時にのみ発生するものとする）。
- 取得原価は10,000
- 耐用年数は5年
- 設備Aの除去費用の見積りは1,000
- Y社は設備A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。
- 割引率は3.0%
- Y社の決算日は3月31日

20X1年4月1日**◆設備Aの取得と関連する資産除去債務の計上**

有形固定資産（設備A）	10,863	現金預金	10,000
		資産除去債務（*1）	863

（*1）将来（支払）キャッシュ・フロー見積額 $1,000 / (1.03)^5 = 863$ （P3参照）

20X2年3月31日**◆時の経過による資産除去債務の増加**

費用（利息費用）	26	資産除去債務（*2）	26
----------	----	------------	----

（*2）期首（20X1年4月1日）時点における資産除去債務 $863 \times \text{割引率} 3.0\% = 26$ （P4参照）

◆設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

費用（減価償却費）（*3）	2,173	減価償却累計額	2,173
---------------	-------	---------	-------

（*3）設備Aの減価償却費 $10,000 / 5 \text{年} + \text{除去費用資産計上額} 863 / 5 \text{年} = 2,173$

(4) 資産除去債務が複数の有形固定資産から構成される場合

- 資産除去債務が複数の有形固定資産から構成されている場合は、資産除去債務を一括して見積り、主たる資産の帳簿価額に除去費用を加算することとされている（本適用指針第6項・第24項参照）。

(5) 特別の法令等により除去に係る費用を適切に計上する方法がある場合

- 特別の法令等（例えば、P3で挙げた「原子力発電施設解体引当金に関する省令」がこれに該当しよう）により、有形固定資産の除去に係るサービス（除去サービス）の費消を当該有形固定資産の使用に応じて各期間で適切に費用計上する方法がある場合には、当該費用計上方法を用いることができる。ただし、この場合でも、資産負債の両建処理の根拠（P3参照）が否定されるものではないため、本会計基準等に基づき資産除去債務を負債計上し、対応する除去費用を関連する有形固定資産の帳簿価額に加える方法で資産計上しなければならない。また、当該費用計上方法を注記する必要がある（本適用指針第8項・第26項参照）。

(6) 建物等賃借契約に敷金を支出している場合

- 建物等賃借契約に関連して敷金を資産計上しているときは、（賃借物件に係る原状回復費用等の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）敷金の回収が最終的に見込めない額を合理的に見積り、そのうち当期の費用に属する金額を費用計上することができる（本適用指針第9項・第27項・設例6参照）。

4. 資産除去債務の見積りの変更

(1) 割引前将来（支払）キャッシュ・フローの見積りの変更による調整額

- 割引前の将来（支払）キャッシュ・フローの見積り（P3参照）に重要な変更が生じた場合、その変更による調整額は、資産除去債務に係る負債及び関連する有形固定資産の帳簿価額に加減して、減価償却を通じて残存耐用年数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）（※5）により処理をする（本会計基準第10項・第50項・第51項、本適用指針設例5参照）。

（※5）ここでプロスペクティブ・アプローチとは、資産除去債務の見積りの変更から生じる調整を、「資産除去債務に係る負債及び関連する有形固定資産の帳簿価額に加減して、減価償却を通じて残存耐用年数にわたり費用配分を行う方法」（本会計基準第50項）により処理をすることをいう。

- 参考に、プロスペクティブ・アプローチによる資産除去債務の見積りの変更の会計処理を、本適用指針設例5を参考にして説明するものとする（理解を容易にするため、設備の取得に関連する資産除去債務の会計処理のみを示している）。

【参考】 プロスペクティブ・アプローチによる資産除去債務の見積りの変更

<前提条件>

- Y社は、20X1年4月1日に設備Aを取得し、使用を開始した（当該設備を使用後に除去する法的義務あり。資産除去債務は取得時のみ発生し、取得後の増減は見積りの変更によるものである）。
- 耐用年数は5年
- Y社は設備A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。
- 割引率は3.0%
- Y社の決算日は3月31日
- 設備Aの除去費用の見積りは以下のとおりとする。

年月日	設備の除去に必要な将来（支払）キャッシュ・フローの見積額	割引率
20X1年4月1日	5年後の見積額は1,200であった。	3.0%
20X2年3月31日	4年後の見積額は1,500に増加した。	3.0%
20X3年3月31日	3年後の見積額は1,500で変更はない。	3.0%
～（略）		

20X1 年 4 月 1 日**◆設備 A の取得と関連する資産除去債務の計上**

有形固定資産（設備 A）	1,035	資産除去債務（*1）	1,035
--------------	-------	------------	-------

（*1）将来（支払）キャッシュ・フロー見積額 $1,200 / (1.03)^5 = 1,035$ （P3 参照）

20X2 年 3 月 31 日**◆時の経過による資産除去債務の増加**

費用（利息費用）	31	資産除去債務（*2）	31
----------	----	------------	----

（*2）20X1 年 4 月 1 日における資産除去債務 $1,035 \times \text{割引率 } 3.0\% = 31$ （P4 参照）

◆資産計上した除去費用の減価償却

費用（減価償却費）（*3）	207	減価償却累計額	207
---------------	-----	---------	-----

（*3）20X1 年 4 月 1 日における除去費用資産計上額 $1,035 / 5 \text{ 年} = 207$

◆将来（支払）キャッシュ・フロー見積額の増加による資産除去債務の調整

有形固定資産	265	資産除去債務（*4）	265
--------	-----	------------	-----

（*4）将来（支払）キャッシュ・フロー見積額の増加 $300 / (1.03)^4 = 265$

20X3 年 3 月 31 日**◆時の経過による資産除去債務の増加**

費用（利息費用）	40	資産除去債務（*5）	40
----------	----	------------	----

（*5）20X2 年 3 月 31 日時点における資産除去債務 $(1,035 + 31 + 265) \times \text{割引率 } 3.0\% = 40$ （P4 参照）

◆資産計上した除去費用の減価償却

費用（減価償却費）（*6）	273	減価償却累計額	273
---------------	-----	---------	-----

（*6）20X1 年に資産計上した除去費用 $1,035 / 5 \text{ 年} + 20X2 \text{ 年に資産計上した除去費用 } 265 / 4 = 273$

(2) 割引前将来（支払）キャッシュ・フローの見積りの変更による調整額に適用する割引率

- 割引前の将来（支払）キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が生じた場合、キャッシュ・フローの増減により、以下の時点の割引率を適用する（本会計基準第 11 項・第 53 項、本適用指針設例 5 参照）。

◆（支払）キャッシュ・フローが 増加 する場合	増加時点の割引率を適用する。
◆（支払）キャッシュ・フローが 減少 する場合	負債計上時の割引率を適用する。 ただし、過去に割引前の将来（支払）キャッシュ・フローの見積りが増加した場合で、減少部分に適用すべき割引率を特定できないときは、加重平均した割引率を適用する。

Ⅲ. 開示

1. 貸借対照表上の表示

- 資産除去債務は貸借対照表上、履行見込の時期により以下の科目名にて表示する（本会計基準第 12 項参照）。

資産除去債務の履行見込時期	科目名
◆貸借対照日後 1 年以内の履行が見込まれない場合	固定負債
◆貸借対照日後 1 年以内の履行が見込まれる場合	流動負債

2. 損益計算書上の表示

- 資産除去債務関連項目は損益計算書上、以下の区分に含めて計上する（本会計基準第 13 項乃至第 15 項・第 56 項乃至第 58 項参照）。

項目	表示区分
◆資産計上された資産除去債務に対応する除去費用に係る費用配分額（P4 参照）	関連有形固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて計上（営業費用）
◆時の経過による資産除去債務の調整額（P4 参照）	同上
◆資産除去債務の履行時に認識される資産除去債務残高と資産除去債務の決済のために実際に支払われた額との差額	原則として、当該資産除去債務に対応する除去費用に係る費用配分額と同じ区分に含めて計上（営業損益） ただし、（当初の除去予定時期よりも著しく早期に除去することになった場合等、）当該差額が異常な原因により生じたものである場合には、特別損益に含めて計上

3. 注記事項

- 資産除去債務の会計処理に関しては、次の事項を注記するものとされている。ただし、重要性が乏しい場合は注記を省略できる（本会計基準第 16 項・第 59 項・第 60 項、本適用指針設例 7-1・7-2・8 参照）。
- 資産除去債務の内容についての簡潔な説明
 - 支出発生までの見込期間、適用した割引率等の前提条件
 - 資産除去債務の総額の期中における増減内容
 - 資産除去債務の見積りを変更したときは、その変更の概要及び影響額（P6 参照）
 - 資産除去債務は発生しているが、その債務を合理的に見積ることができないため、貸借対照表に資産除去債務を計上していない場合には、当該資産除去債務の概要、合理的に見積ることができない旨及びその理由（P4 参照）

4. 資産除去債務のキャッシュ・フロー計算書上の取扱い

- 資産除去債務を実際に履行した場合、その支出額はキャッシュ・フロー計算書上「投資活動によるキャッシュ・フロー」の項目として取り扱うものとする（本適用指針第 12 項・第 28 項参照）。
- 重要な資産除去債務を計上した場合、キャッシュ・フロー計算書に「重要な非資金項目」として注記する（本適用指針第 13 項・第 29 項参照）。

5. 四半期財務諸表における注記

- 資産除去債務が前年度末と比較して著しく変動している場合、「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要なその他の事項」（企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」第 19 項（21）及び第 25 項（20））として、その簡潔な内容及び変動額の内訳を記載することが考えられる（本適用指針第 30 項参照）。
- 本会計基準等の適用開始による資産除去債務の変動の影響が重要な場合、「重要な会計処理の原則及び手続についての変更」（企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」第 19 項（2）及び第 25 項（1））として注記をする（本適用指針第 30 項）。

IV. 適用時期等

1. 適用時期

- 本会計基準等は、**2010 年 4 月 1 日以後**開始する事業年度から適用される（2010 年 3 月 31 日以前に開始する事業年度からの**早期適用も可**）。
- 具体的には、図表 1 のとおりとなるものと考えられる。

図表 1 適用時期（注 1）

2008 年度(平成 20 年度)				2009 年度(平成 21 年度)				2010 年度(平成 22 年度)			
第 1Q	第 2Q	第 3Q	第 4Q	第 1Q	第 2Q	第 3Q	第 4Q	第 1Q	第 2Q	第 3Q	第 4Q
○	○	○	○	○	○	○	○	◎	◎	◎	◎

（出所）本会計基準等を参考に大和総研制度調査部作成

○は任意適用、◎は強制適用

（注 1）3 月決算の企業を念頭に置くものとする。

2. 適用初年度における期首残高の算定

- 適用初年度の期首残高は次のように算定し、**両者の差額は適用初年度の損失**とし、原則として**特別損失**に計上する（本会計基準第 18 項・第 61 項乃至第 63 項参照）。
 - ① 適用初年度の期首における既存資産に関連する資産除去債務
＝適用初年度の期首時点における割引前将来（支払）キャッシュ・フローの見積り及び割引率により計算
 - ② 適用初年度の期首における既存資産の帳簿価額に含まれる除去費用
＝資産除去債務の発生時点における割引前将来（支払）キャッシュ・フローの見積り及び割引率が適用初年度の期首時点と同一であったものとみなして計算した金額
－ その後の減価償却額に相当する金額
- 適用初年度の期首における既存資産に関連する資産除去債務について引当金を計上していた場合についても、上記計算式により適用初年度の期首残高を算定する。もっとも、前期末における引当金の残高は資産除去債務の一部として引き継ぐものとする（本会計基準第 20 項参照）。

以上