

資産除去債務の実務

公認会計士 伊藤恵子

I はじめに

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、会計基準）およ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、適用指針）が平成20年3月31日に公表され、平成22年4月1日以後開始する事業年度から原則適用となっています。

会計基準は、国際会計基準（IFRS）とのコンバージェンスの観点などから整備されましたが、日本ではあまり取り扱ってこなかったテーマであり、経営者による見積りや判断を必要とすることからも、対応に迷う状況が多いと考えられます。そこで、本稿では、会計基準を適用するに当たり、実務上の論点になるとと思われる事項について解説します。

なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であり、実務上の対応について新たな方向性が出てくる可能性がある旨をお断りします。また、経済環境や各企業の実情などに応じた適用が必要なため、実際の検討に当たっては、担当会計士との協議をお願いします。

II 実務上の留意事項

1. 適用範囲

(1) リース取引

次のリース取引に係るリース資産の原状回復等に要する支出について、会計基準の適用範囲に含まれますか。

- ① オペレーティング・リース取引に係るリース資産の原状回復等に要する支出
- ② 現行の企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」（以下、リース会計基準）適用前に契約締結した所有権移転外ファイナンス・リース取引について、リース会計基準適用後も継続して賃貸借処理に係る方法に準じた会計処理（以下、賃貸借処理）を採用している場合、当該リース資産の原状回復等に要する支出

- ① 資産除去債務は有形固定資産の取得、建設、開発または通常の使用によって生じる債務であり、その計上は、除去対象となる資産の計上前提となっています。従って、オペレーティング・リース取引のように資産計上されていない場合、リース資産の原状回復

等に要する支出については会計基準の適用範囲に含まれないと考えられます。

- ② 経過措置で賃貸借処理を採用した所有権移転外ファイナンス・リース取引は、リース会計基準適用前でも資産計上が原則的な処理であること、および資産計上した場合の会計処理を把握できる詳細な注記が行われていることから、資産計上されている場合と同様の扱いとするのが妥当と考えられます。また、資産除去債務を計上するか否かで損益に与える影響額が異なってくるため、経過措置で資産計上とオフバランスのどちらの会計処理を選択したかにより結果が異ならないようにするのが適当と思われます。従って、会計基準の適用範囲に含まれると考えられます。

(2) 自発的な計画により資産を除去する場合

建物等について法律や契約による取り壊しは求められていないものの、環境に与える影響や周辺住民の要望などを考慮すると取り壊さざるを得ないと想定される場合に、法律上の義務に準ずるものとして資産除去債務を計上する必要がありますか。

資産除去債務は、法律上の義務および、これに準ずるものであり、法律上の義務に準ずるものとは、債務の履行を免れることが、ほぼ不可避な義務であるとされています。従って、法的義務ではないものの、取り壊しに対する社会的な要望を考慮し、有形固定資産の除去を企業の自発的な計画によって行う場合は、原則として法律上の義務に準ずるものには該当しないため、適用対象とはならないと考えられます。

ただし、除去費用の発生の可能性が高くなった場合には、減損会計基準のほか、引当金計上の対象となることがあります。

(3) アスベストの除去（処理）費用

「石綿障害予防規則」などに基づき、アスベスト（石綿）飛散の可能性が高い場合には建物等の解体前に飛散防止措置を取る必要があります。

また建物解体時には事前調査や該当場所の隔離など、通常の解体工事以上の費用がかかるものと想定されます。これらの費用のうち、何が資産除去債務に該当しますか。

石綿障害予防規則などによるアスベストの除去（処理）については、除去費用以外に、飛散防止措置などが想定されます。建物等の解体前に発生する飛散防止措置などに係る費用は、環境修復や修繕に当たるものに含まれる可能性があります。また、有形固定資産の使用期間中に実施する環境修復や修繕は、資産除去債務の対象にはなりません（会計基準第24項）。

一方、建物等の解体時に発生するアスベストの除去費用については、法律上で処理が義務付けられるようになった時点で資産除去債務を計上することになります。

(4) PCBの処分費用

「ポリ塩化ビフェニル廃棄物の適正な処理の推進に関する特別措置法」に基づき、平成28年までにポリ塩化ビフェニル（PCB）の処分が義務付けられています。一般的な現状として、倉庫などにPCBを保管して処分待ちの状況か、定められた期限までに調査し、PCBを含有する物品を撤去することが想定されます。すでに除去され、倉庫などに保管されているPCBや、除去はされていないものの法令等で早期（耐用年数到来前）の撤去時期が定められている場合の除去義務については資産除去債務に該当しますか。

PCBの処分は、法令で要求される法律上の義務になるため、有形固定資産の除去時に発生する費用については、法律上で処理が義務付けられるようになった時点で資産除去債務を計上することになります。

ただし、有形固定資産がすでに除去済みで、倉庫などにPCBを保管して処分待ちとなっている場合などについては資産除去債務に該当しません。このようなときには、将来の廃棄物処理に係る負担見込額を引当金等として計上することが考えられます。

2. 会計処理

(1) 除去時期の見積りの変更をした場合

当初想定よりも早期に除去するなど、除去時期に関する見積りの変更があった場合、早期の除去を判断した時点での会計処理はどのようになりますか。

会計基準では、除去時期の見積りが変わった場合についての定めはありませんが、見積りの変更は将来に向かって修正する考え方（プロスペクティブ・アプローチ）が採用されています。従って、割引率を早期除去決定時点から変更後の除去時点までの期間に応じたものに変更し、その割引率で翌期以降の資産除去債務の調整額を算定する方法が適当と考えられます。

会計基準第49項では割引率を変動させないとしていますが、同項の趣旨は、割引率の見直しによって、見直し時点の資産除去債務および対応する資産の残高が調整されるのは望ましくないという考えに基づくものです。また、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」において、耐用年数の変更に関してプロスペクティブ・アプローチへの収斂が定められたことにも整合すると考えられます。

なお、対象となる有形固定資産の耐用年数の見積りを変更することも併せて検討する必要がありますので、留意が必要です。

(2) 割引率の割引期間

耐用年数到来時期の異なる複数の資産を、使用終了後の一定の時期にまとめて除去する計画がある状況など、経済的耐用年数と除去に要する支出までの予測期間が異なる場合、資産除去債務の算定に際し、どの期間で割り引くべきですか。

資産除去債務の算定に際しては、将来キャッシュ・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を用いるとされています。従って、耐用年数経過（使用終了）後、一定期間を経た後に除去を実施する状況におい

ては、除去に要する支出までの予測期間で割り引くことになると考えられます。

(3) 除去費用の減価償却方法

関連する有形固定資産の減価償却方法が税務上の旧定率法である場合、残存価額を10%として計算していますが、このときの除去費用の減価償却方法は、どのように考えたらよいですか。

資産除去債務に対応する除去費用は、関連する有形固定資産の減価償却方法および残存耐用年数により、各期に配分することになりますが、残存価値がないため、残存価額はゼロとして減価償却計算を行うと考えられます。

従って、関連する有形固定資産の減価償却方法が税務上の旧定率法である場合も、残存価額はゼロとして処理することになります。なお、残存価額を10%として計算した旧定率法による減価償却費相当額に、簡便的に9分の10を乗じた額を各期の減価償却費相当額とする方法も認められると考えられます（企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」第112項参照）。

(4) 建物等賃借契約に関連して敷金を支出している場合

適用指針第9項によると、建物等の賃借契約において原状回復義務が定められている場合、敷金が差し入れられ資産計上されているときは、資産除去債務の負債計上および、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もり、当期の負担に属する金額を費用計上できるとされています。敷金の回収が見込めない金額の算定に当たり、割引計算する必要がありますか。

適用指針第9項の処理は、多数存在すると考えられる賃借不動産に関する実務上の負荷を考慮して設けられた簡便的な取扱いであり、敷金のうち原状回復費用に充当されると見込まれる金額について現在価値に割り引く必要はないと考えられます。

(5) 資産除去債務の発生時点

資産除去債務は発生した時に負債として計上しますが、発生時点の考え方はどのようになりますか。

資産除去債務は、有形固定資産を取得したことにより発生する場合だけでなく、法令の改正などにより新たに発生する場合があります。

有形固定資産の取得時点で生じたものは、取得時点を発生時点とします。法令の改正などにより生じたものは、一般的には法令等の効力の発生が広く周知される公布日を発生時点にすると考えられます。

3. 適用初年度における取扱い

(1) 減価償却済みの資産に対する資産除去債務

減価償却期間が終了した後も使用している有形固定資産について、資産除去債務の会計処理をどのようにすべきですか。

減価償却済みの有形固定資産に対する資産除去債務については、過年度に計上および除去費用の減価償却が済んでいる状態と見なせることから、適用初年度の期首に、除去費用を一時的費用として特別損失に計上すると考えられます。

(2) 引当金を計上している場合

従来、引当金を計上していますが、法律上の義務および、それに準ずるものに該当しないものも含めて見積もっています。この場合の適用初年度の取扱いは、どのようになりますか。

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る場合、前期末における引当金の残高を資産除去債務の一部として引き継ぎます（会計基準第19項）。

従って、引当金の残高のうち、法律上の義務および、それに準ずるもので資産除去債務の対象となる部分については、資産除去債務の一部として引き継ぎますが、その他の部分については、通常は引き続き引当金を計上することになります。

III おわりに

当該会計基準の適用に当たっては、見積りの要素が強く、検討すべき実務上の論点は、本質的に多岐にわたると考えられます。資産除去債務の対象を網羅的に把握し、適切に見積もるには、相当の準備作業が必要になるものと思われるので、ご留意ください。