

*SuperStream*

## 第一部

# 資産除去債務の会計基準について (企業会計基準第18号)

エス・エス・ジェイ株式会社  
マーケティング企画部  
公認会計士  
長谷川 孝至

## 資産除去債務の定義

国際会計基準へのコンバージェンスの一貫として、2008年3月31日付で「資産除去債務に関する会計基準」「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」が公表された

「**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。

(有形固定資産の将来の除去債務を財務諸表において、**オンバランス化**することが目的)

### < 参考: 除去費用の現況 >

取得価格の合計額(3兆2,221億円)の除却時の“処分費用”の合計額は1,056億円(取得価格合計の**3.3%**)であり、スクラップ価格の合計(109億円同**0.34%**)の10倍の費用を要している

(2005年8月製造業を中心とした1,011社、設備96万台の調査(経済産業省資料による))

## 定義の補足説明(「有形固定資産」「通常の使用」「除去」)

## (1) 対象となる有形固定資産

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のほか、それに準ずる有形の資産も含む(例: 建設仮勘定、リース資産、投資不動産)

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も含まれる(有害物質の除去に直接関わる費用が対象)

・「リース資産」にはオペレーティング・リースも含むのか？

## (2) 通常の使用とは

意図した目的のために正常に稼働させること

不適切な操業等の異常な原因による除去債務は引当金計上や減損会計の対象

## (3) 除去とは

売却、廃棄、リサイクルなどの用役提供からの除外(一時的な除外は除く)のこと。

転用、用途変更、遊休状態は含まない

## 定義の補足説明(「法令又は契約」、除去債務の例)

## (4) 法令又は契約などの法律上の義務等に限定

有形固定資産の除去が**企業の自発的な計画のみ**によって行われるものは該当しない

## 資産除去債務の典型例

原子力発電設備の解体に伴う債務      アスベスト      土壌汚染

P C B (ポリ塩化ビフェニル)

**定期借地権契約で賃借した土地の上に建設した建物等を除去する義務**

鉱山等の現状回復義務      **賃借建物の原状回復**

## 資産除去債務の計上時期

### 債務の計上時期

有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって**発生した時**に負債として計上する(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)

### 合理的に資産除去債務を算定できない場合

- ・資産除去債務の**履行時期**を予測することや、将来の最終的な**除去費用**を見積ることが困難
- ・**決算日現在入手可能なすべての証拠**を勘案し、最善の見積りを行ってもなお、合理的に金額を算定できない
- ・資産除去債務の履行時期や除去の方法が明確にならないことなどにより、**その金額が確定しない場合でも、履行時期の範囲及び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ときは、資産除去債務を合理的に見積ることができる場合に該当する。**  
(例えばキャッシュ・フローの発生額は確定していないが、キャッシュ・フローの**発生確率の分布**が推定可能であるために当該発生額の見積りが可能な場合には、資産除去債務を合理的に見積って、負債として計上することが必要)

## 資産除去債務の算定方法

### 債務の算定方法

- (1) 有形固定資産の除去に要する**割引前の将来キャッシュ・フロー**を見積る
- (2) 割引後の金額( = **現在価値 = 割引価値**)で算定  
(このときの割引率は、将来キャッシュ・フローが発生するまでの期間に対応した「**利付国債の流通利回り**」などを参考)

- ・割引前の将来キャッシュ・フローは、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**  
( 市場評価)による
- ・その見積り金額は、**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将来キャッシュ・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
- ・将来キャッシュ・フローには、除去に係る作業のために直接要する支出のほか、処分に至るまでの支出(**保管や管理のための支出**)も含む
- ・割引率は、貨幣の時間価値を反映した無リスクの税引前の利率とする(原則として**将来キャッシュ・フローが発生するまでの期間に対応した「利付国債の流通利回り」**などを参考に決定)

## 資産除去債務等の会計処理(次ページの仕訳参照)

将来キャッシュ・フロー(資産除去のための費用)の**現在価値**を計算する

「**資産除去費用**」は「**資産除去債務**」の負債計上時に、当該負債計上額と同額を  
関連する有形固定資産の**帳簿価額に加える**

(実務上、関連する有形固定資産と区分して別の資産として管理してもよいが、財務諸表上は  
有形固定資産として表示する)

資産計上された除去費用は、**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

「**時の経過による資産除去債務の調整額**」(利息費用)は、その発生時の費用として処理する  
当該調整額は、**期首の負債の帳簿価額に当初負債計上時の割引率を乗じて算定する**

**履行差額の処理**

資産除去債務の履行時の当該債務残高と当該債務の決済のために**実際に支払われた額との  
差額**は、原則として、当該債務に対応する**除去費用に係る費用配分額と同じ区分**に含めて計上  
する(但し、当初の除去予定時期よりも著しく早期に除去することとなった場合等、**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**として処理する)

## 資産除去債務等の仕訳例

例) 資産除去債務が5年後に1,000見込まれる。

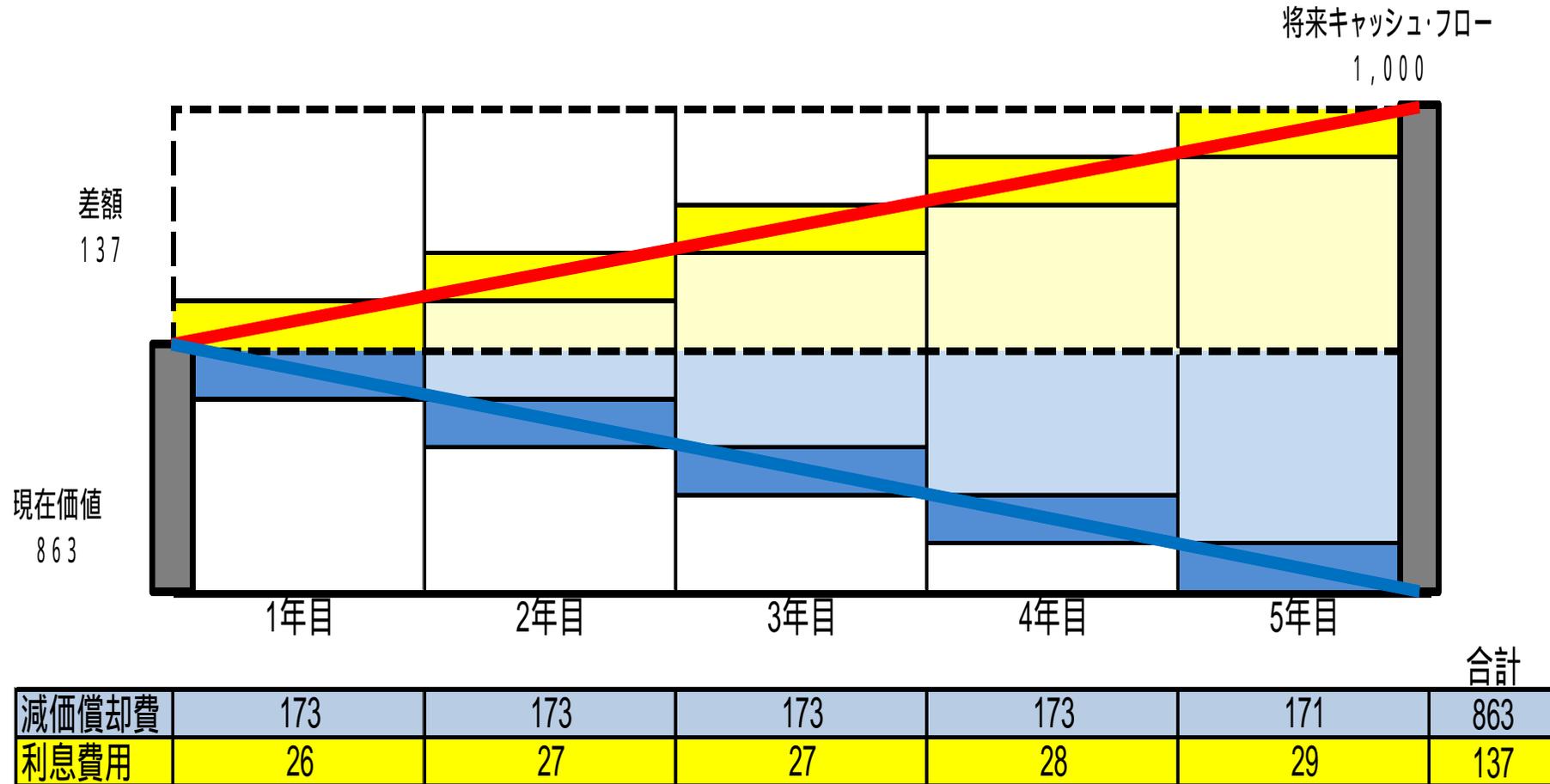
将来キャッシュ・フローを現在価値法により計算。割引率3%  
 本体有形固定資産の耐用年数5年、定額法償却。

将来キャッシュ・フロー現在価値： $1,000 / (1+0.03)^5 = 863$

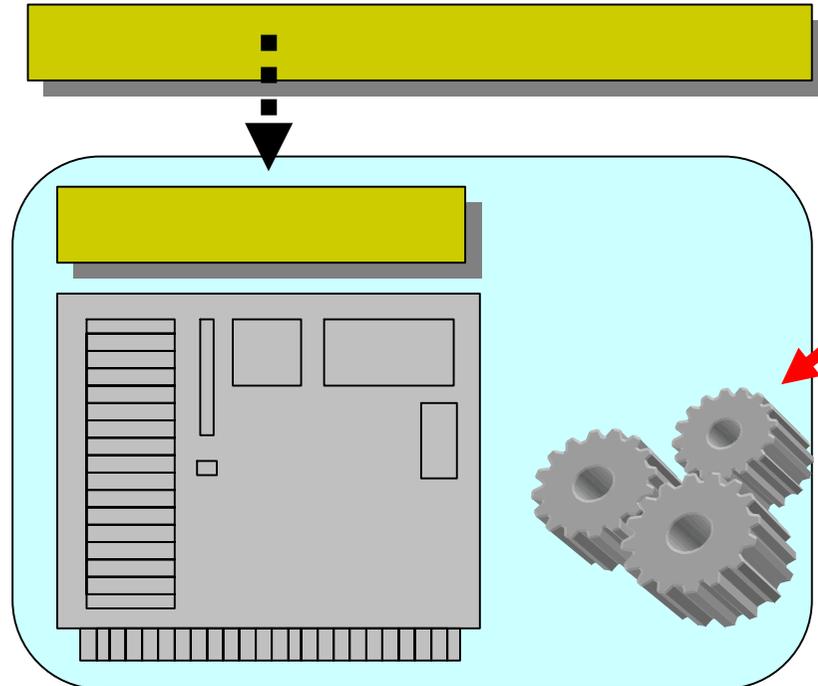
資産除去債務計上：(借) **有形固定資産** (資産除去費用) 863 / (貸) 資産除去債務863

- 資産除去費用は除去されるまで費用配分(利息法により資産除去債務が増加)
  - (借) **費用(減価償却費)** 173 (863 / 5) / (貸) **減価償却累計額** 173
  - 費用(利息費用)** 26 (863 × 3%) / **資産除去債務** 26
  - (第2年目は (863 + 26) × 3% = 27、第3年目は (863 + 26 + 27) × 3% = 27)
- 5年後に1,050で除去された
  - (借) 資産除去債務 1,000 / (貸) 現金1,050
  - (借) **費用(履行差額)** 50 /

資産除去債務等の会計処理の図解



## 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



資産除去債務の対象が**複数**の固定資産から構成され、そのうち一部の資産が**全体の除去以前より短い周期で除去され再び取得**される場合

主たる**資産の除去**に伴い  
当該構成資産が**同時に除去**されるものとみて

複数の有形固定資産の資産除去債務を  
**一括して見積り**  
対応する除去費用を**主たる資産**の帳簿価額に加える

しかし

“個々の資産”が除去に係る法的義務等を有するときには、当該複数の有形固定資産に対し一括して資産除去債務を見積るのではなく、“個々の有形固定資産について見積り”、対応する除去費用を“個々の有形固定資産の帳簿価額に加える”必要がある。

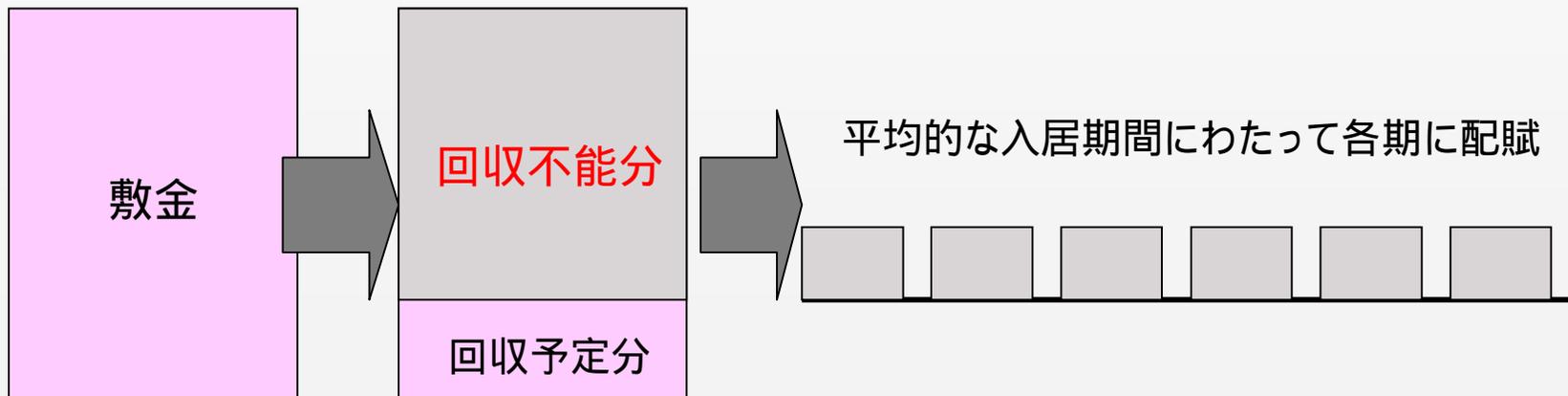
## 建物等賃借契約に関連して敷金を支出している場合

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**現状回復**が契約で要求され、当該賃借契約に関連する**敷金が資産計上**されている場合



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

**注**:この処理による場合、当期の負担に属する金額は、同種の賃借建物等への**平均的な入居期間**など合理的な償却期間に基づいて算定することが適当



## 資産除去債務の見積りの変更

### 割引前将来キャッシュ・フローの見積りの変更

当該見積りの重要な変更による調整額は、**資産除去債務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。

資産除去債務が法令の改正等により新たに発生した場合も、見積りの変更と同様に取り扱う。

### 見積り変更の際に適用する割引率は

- ・キャッシュ・フローが**増加**する場合 = **その時点**の割引率
  - ・キャッシュ・フローが**減少**する場合 = **負債計上時**の割引率
- ・過去に割引前の将来キャッシュ・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

## 資産除去債務等の開示方法

## (1) 貸借対照表上の表示

- ・資産除去債務は**固定負債**の区分(「資産除去債務」等の適切な科目名で表示)
- ・**貸借対照表日後1年以内**に資産除去債務の履行が見込まれる場合には、**流動負債**の区分に表示

## (2) 損益計算書上の表示

資産除去費用の費用配賦額

時の経過による資産除去債務の調整額

実際に支払われた額との差額(履行差額)

ただし、当該差額が異常な原因(予定時期より著しく早期に除去など)

有形固定資産の減価償却費と同じ区分  
(製造費用、販売費および一般管理費)

特別損益

## 資産除去債務に係る注記事項

資産除去債務の会計処理に関連して、重要性が乏しい場合を除き、次の事項を注記する

- (1) 資産除去債務の内容についての簡潔な説明
- (2) 支出発生までの見込期間、適用した割引率等の前提条件
- (3) 資産除去債務の総額の期中における増減内容
- (4) 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
- (5) 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

## 資産除去債務に係る会計基準の適用時期等

### (1) 適用時期

2010年4月1日以後開始する事業年度から適用(早期適用可能)(四半期会計期間にも適用)

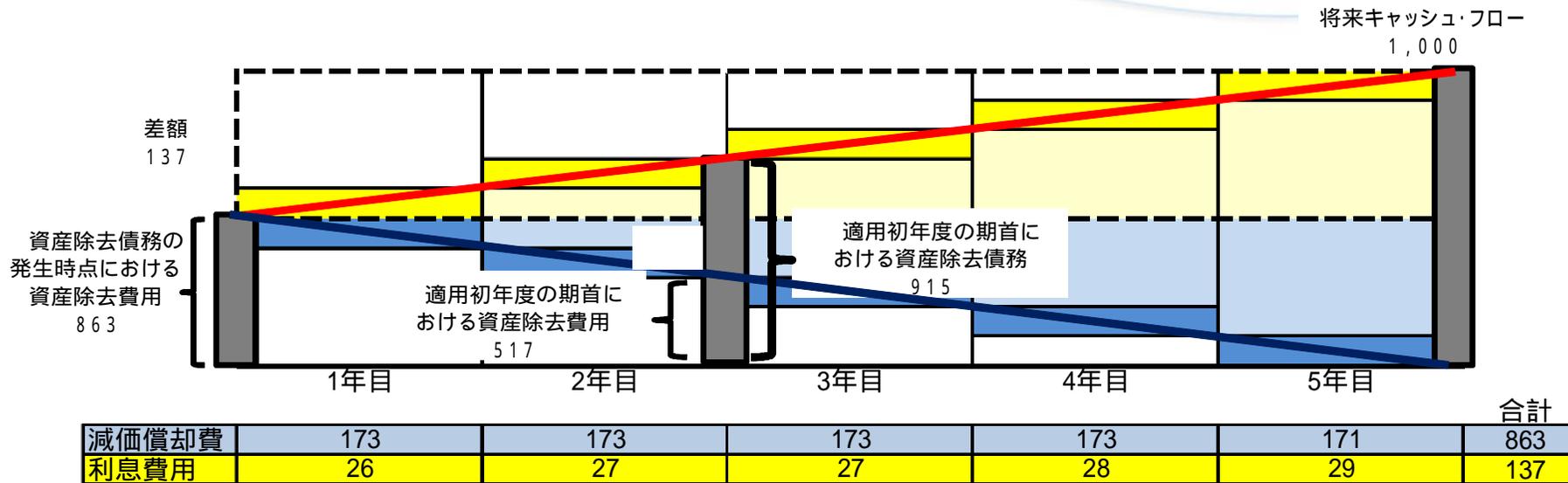
### (2) 適用初年度における期首残高の算定

適用初年度における期首残高の算定は次のように行い、両者の差額は適用初年度において原則として特別損失に計上する

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は、適用初年度の期首時点における割引前将来キャッシュ・フローの見積り及び割引率により計算を行なう

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は、資産除去債務の発生時点における割引前将来キャッシュ・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から、その後の減価償却額に相当する金額を控除した金額とする

# 適用初年度における期首残高の算定(図解)



適用初年度の期首時点における割引前将来キャッシュ・フローの見積額(=1,000)および割引率(=3%)から計算  
 $1,000 / (1 + 0.03)^3 = 915$   
 資産除去債務の発生時点(1年目の期首)における割引前キャッシュ・フローの見積りおよび割引率が適用初年度(3年目)の期首時点と同一であったものとみなして除去費用を計算  $1,000 / (1 + 0.03)^5 = 863$   
 資産除去債務の発生時点(1年目)から適用初年度(3年目)の期首までに行った減価償却額に相当する金額  
 $173 + 173 = 346$   
 適用初年度の期首における資産除去費用  
 $863 - 346 = 517$   
 特別損失額  
 $915 - 517 = 398$   
 仕訳 (借) 有形固定資産(資産除去費用) 517 / (貸) 資産除去債務 915  
           特別損失 398

## その他の事項

### (1) 建物等賃借契約の敷金の適用初年度の扱い

当該敷金について指針第9項の処理を行う場合には、適用初年度の期首において、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のうち前期以前の負担に属する金額を、当期の損失(原則として特別損失)として計上する

### (2) 会計方針の変更

本会計基準の適用については、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱う

### (3) 土地の現状回復等の費用配分

土地の現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ので、土地の現状回復費用等は、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(建物や構築物が存在せず、土地のみの場合で有害物質等の除去義務がある場合一括費用処理すべきか?)

### (4) 親子会社のそれぞれの適用時期

#### < 前提 >

親会社であるP社の決算期は3月末。

子会社であるS社の決算期は12月末。

「資産除去債務に関する会計基準」の適用時期は2010年4月1日以後開始事業年度からと規定されている。(早期適用あり)

#### < 質問 >

P社は2010年4月1日から始まる事業年度から本基準を適用する予定であるが、S社はいつから適用すべきか。

#### < 回答例 >

連結決算について: S社は2010年1月1日に新会計基準を導入したものととして連結決算を行う。

S社の単体決算について: S社自身の個別財務諸表は2011年1月1日から始まる事業年度から新会計基準を適用。

(5) 事業年度の途中で資産除去債務が発生した場合の割引計算

< 前提 >

A社の決算期は3月末。

A社では2010年7月1日に取得した有形固定資産について資産除去債務が発生。

除去履行予定時期は2016年3月末(5年9か月後)

< 質問 >

1年間に満たない端数の月数がある場合にはどのように割引計算するのか

< 回答例 >

1か月の割引率を用いて計算する。

期首または期末に発生あるいは除去するとみなし、1年間の割引率を用いて計算する。

どれが正しいのか？

*SuperStream*

<http://www.ssykk.co.jp/>

ご清聴ありがとうございました