

I 資産除去債務の範囲について（論点 1）

1-1 資産除去債務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。

論点整理第 7 項（抜粋）

米国会計基準においては、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に対して SFAS143 号が適用される。

（事務局コメント）

資産除去債務の範囲の検討にあたってのキーワードは、「除去」及び「法的債務」であると考えられることから、以下ではそれぞれについて検討する。

1-2 有形固定資産の「除去」とは何か。

論点整理第 7 項（抜粋）

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。

論点整理第 10 項（抜粋）

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

米国会計基準 FIN47 Par. 2

略) 基準書第 143 号は、長期資産の買収、建設、又は開発及び（又は）通常の運営により生じる有形の長期資産の除去に関連する法的債務に適用する。用語「除去」には、売却、廃棄、リサイクル又はそれ以外の方法による処分も包含されている。

除去 (retirement) : サービス提供を（一時的ではなく）行うことができなくすること

2 - In this Statement, the term *retirement* is defined as the other-than-temporary removal of a long-lived asset from service. That term encompasses sale, abandonment, recycling, or disposal in some other manner. However, it does not encompass the temporary idling of a long-lived asset.

| 事象(*2)(*5) | 収支(*4) | 備考 |
|-------------------------|---------------|---|
| 売却 (sale) | 受取対価はあるが、マイナス | 当初から意図していないため、「販売」とは異なる |
| 廃棄 (abandonment) | 受取対価は殆どない | 「解体、撤去」にあたるか(*1) |
| 再利用 (recycling) (*3) | 受取対価なしか | ・外部に対し追加負担を行って譲渡か ・相手が引き続き利用することが「廃棄」と異なるか |
| 他の方法による処分 | | これはバスケットの意味合いか（返還も入るか）。売却、廃棄を総称して「処分」という場合が多いため、妥当か |

(*1) 「除去」は、「解体、撤去等の処分」で十分か。

(*2) 「原状回復」は、「ある事情によってもたらされた現在の状態を、本来の状態に戻すこと」であり、「除去」という事象によって、本来の状態に戻す義務の内容を指すのではないか。（例 廃棄－廃棄費用がかかる。売却や返還－原状回復費用がかかる。）

(*3) FAS143では、「転用や用途変更」は含まれない（FAS143 A6では、Activities necessary to prepare an asset for an alternative use are not associated with the retirement of the asset and are not within the scope of this Statement.とされている。）が、「再利用」との相違は、内部利用か外部利用かの相違か。あるいは再利用の場合は（ペットボトルのリサイクルのように）、元の形状を維持していないのに対し、転用や用途変更の場合は元の形状を維持している点で違う、と整理するか。

(*4) 収支は必ずマイナスとなる（追加負担あり（収支マイナス）でなければAROはない）

(*5) 「除去」の事象（売却、廃棄、再利用等）にはいずれも企業側の積極的な意図が介在しているが、この「積極的な意図」を「除去」に該当するための要件の一つと考えてよいか。

（事務局コメント）

- 資産除去債務の計上を要するケースは、「資産を除去することそのものが義務であるケース」であって、「資産の除去そのものは義務ではなく、資産を除去することによってはじめて何らかの法的義務が発生するようなケース（＝除去の方法について法的な規制や制限があるもの）」は対象外と考えてよいか。

例えば有形固定資産にアスベストが使用されていて、解体撤去時には必ず飛散防止の措置を取らなければならない、と法律に定められている場合（除却そのものが法律で義務付けられているわけではない）、当該有形固定資産は、経済的耐用年数（寿命）が尽きれば必ず除却が必要であると考えて、当初（または合理的な見積りが可能となった時点）から資産除去債務の計上を求めるか。

⇒ FIN47 号の記述に基づけば、このような場合でも ①資産除去債務は存在する ②資産除去債務額を見積るのに十分な情報を有していない場合には開示を行う ③十分な情報を有することとなった時点で資産除去債務を認識・計上する ということになると考えられる。

このような「資産の除去そのものは義務ではないが、資産を除去することによって初めて何らかの法的義務が発生するようなケース」が資産除去債務の計上対象となると、（開示も含め）資産除去債務の計上対象となる範囲が相当広がるのではないかと。

（参考）

FIN47号 A11（抜粋）

ある企業がアスベストが含まれる工場を買収する。買収日時点で、工場が大きな改修工事を行う。または工場が解体される場合には、企業は特殊な方法でこの種のアスベストを扱い処分しなければならないとする規定が発効する。そうでなければ、企業は工場からアスベストを除去することを要求されることはない。工場の「除去」には、解体、売却又は廃棄など、いくつかの選択肢が企業にはある。買収日時点では、工場の買収価格に債務の公正価値が含まれているかどうかは明らかになっていない。工場の売手も買手も、決済日は中期的なものになると考えており、債務の移転に係る活発な市場が存在しておらず、予測現在価値技法を適用するための十分な情報が存在していないからだ。（以下略）

FIN47号 A12（抜粋）

資産除去活動の実行の時期は、工場が大きな改修を行うか、あるいは解体されるかが条件となるが、現行の規定により、企業には特殊な方法でアスベストを除去し処分しなければならない義務あるいは責任が存在し、当該規定が発効する時点で債務発生事由が生じる。企業は工場を破棄することを決め、予見可能な将来においては債務の決済を繰り延べることができるかもしれないが、決済を繰り延べることができるからといって、企業の債務が免除されるわけではない。アスベストは最終的には特殊な方法で除去し処分しなければならない。というのも、建物が永久的に存続することはないからだ。さらに企業が工場を売却することができるからといって、企業の債務を決済するという現在の義務または責任が免除されることにはならない。資産の売却により債務は別の企業に移転することになり、移転により売却価格に影響がでるであろう。したがって、資産除去活動を実行する債務は、決済の時期及び方法に不確実性が存在するとしても、無条件に存在することになる。

FIN47号 A13（抜粋）

この例では、企業は工場を取得する時点では資産除去債務は認識されない。企業は債務の公正価値を見積るのに十分となる情報を有していないからだ。その場合企業は、(a) 債務の内容 (b) 公正価値を合理的に見積ることができないので、負債を認識することができないとする事実 及び(c) 公正価値を合理的に見積ることができない理由 を開示しなければならない。そして、企業は資産除去債務の公正価値を見積るのに十分となる情報を有することとなった時点で、資産除去債務を認識することとなる。

1-3 資産除去債務の具体的な範囲は、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、あるいは、法律上の義務に準じるものを加えるか。法律上の義務に準じるものとしては、具体的にどのようなケースが該当するのか。

論点整理第7項（抜粋）

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。

論点整理第13項（抜粋）

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事がほとんど出来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避的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。

（論点整理へのコメント）

- ⇒ 資産除去債務に関しては、原則として法的債務に限定すべきである。法律上の義務に準ずるものを対象とする場合、個々のケースが該当するかどうかの判断が非常に困難であり、恣意性が働く恐れも生ずる。
- ⇒ 資産除去債務の範囲として、法令又は契約で要求される法律上の義務だけでなく、法律上の義務に準ずるものも含むことが適当である。ただし、「法律上の義務とほぼ同等の不可避的な支出が義務付けられているもの」の具体例を示すべきである。
- ⇒ 企業の自発的な計画のみから生じるものであっても、一定の条件のもとに範囲に含まれるべきである。
- ⇒ 資産除去債務の具体的な範囲について、実務上の混乱を避けるためより具体的な説明・例（開示例を含む）を適用指針等において記載することを願いたい。

（事務局コメント）

- ・ 論点整理第13項に記述されているように、法的債務及びそれに準ずるものを資産除去債務の計上対象とするが、「法律上の義務に準ずるもの」については、むやみに範囲を広げるのではなく、**契約や過去の判例など、事実上法的な拘束に極めて近いもののみを対象とするという方向で検討してよい**か。**あるいは推定的債務も含めて、幅広く対象とする方向で検討すべ**

きか。

- 行政当局の指導や通達、自主規制機関による規制や、業界団体の慣例等、違反した場合には何らかの制裁が課され、社会通念上、実質的に拘束力があると考えられるようなものは、「法律上の義務に準ずるもの」に該当するか。
- 適用指針においては、「法律上の義務とほぼ同等の不可避免的な支出が義務付けられているもの」の典型例をいくつか列挙したうえで、各社に判断を任せることとしてよいか。

<「除去」と「法的な債務」のまとめ>

| 事象 | 義務 | 例示（有形固定資産の除去に関連する法的な債務） |
|-----------------|---|--|
| 有形固定資産の除去 | 法令、契約で要求される法律上の義務（及び法律上の義務とほぼ同等の不可避免的な義務） | <ul style="list-style-type: none"> • 売買契約により原状回復させる義務 • 法律により廃棄させる義務 • 法律により売却又は返還する際に原状回復させる義務 • 法律により再利用させるために原状回復させる義務？ |
| 売却（sale） | | |
| 廃棄（abandonment） | | |
| 再利用（recycling） | | |
| 他の方法による処分 | | |

1-4 「重要性が乏しいもの」の具体的な範囲は、どのように考えたらよいか。

論点整理第13項（抜粋）

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にはならないが、どの程度のものまで対象に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。

（論点整理へのコメント）

⇒ 資産除去債務の具体的な範囲について、判定の際の要件、重要性の考え方、合理的な見積り方法等のより明確な定義を設定するとともに、実務上の混乱を避けるためより具体的な説明・開示例等を実務指針、Q&Aなどで記載することをお願いしたい。

（事務局コメント）

- 各企業によって規模や有形固定資産の構成等も異なることから、重要性について画一的な数値基準を設けることは難しい。よって、資産除去債務の重要性は、「金額的側面及び質的側面を勘案して企業ごとに判断するものとする。」としか言及できないのではないかと。

II. 資産除去債務の負債としての計上時期について（論点4）

4-1 資産除去債務の発生時（有形固定資産の取得、建設、開発又は使用により債務が生じる時点）の具体的内容は何か。

論点整理第39項

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、その稼働等にしがたって、使用の都度発生する場合も考えられる。たとえば、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時のように、取得時にすべての債務が発生するとは言いえない場合もある。したがって、このような場合には、有形固定資産にかか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。

（論点整理へのコメント）

⇒ 稼働等にしがたって、使用の都度発生する資産除去債務の例示として、「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」とあるが、10項において、「汚染浄化の環境修復を対象にしていない」と記載されている。おそらく両者は異なる支出を想定していると思われるが、誤解を避けるため、相違を明確にする必要があると思われる。

（事務局コメント）

- ・ 資産除去債務の額が合理的に見積られる限りにおいては、資産除去債務の発生時（当初取得、あるいは使用の都度）＝資産除去債務の計上時となるのではないか。
- ・ 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は、論点整理の設例3で示されていることから、適用指針では新たに、「資産除去債務が使用の都度、発生すると判断される事例や要件」を示せばよいか。

4-2 発生時期が不確定の資産除去債務の取扱いはどうか。

論点整理 第35項

米国会計基準においては、SFAS143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見積もることができない場合には、見積もることができるようになった時に負債を当初認識することとされている。

論点整理 第36項（抜粋）

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。

米国会計基準 SFAS 第 143 号 A17

履行を要求されるかどうかに関する不確実性は除却債務の認識を遅らせるものではなく、むしろその不確実性は、キャッシュ・フローへの確率の割当てを通じて、負債の公正価値の測定への要素となる。条件付債務の履行に関する不確実性は、公正価値の合理的な見積りの決定を妨げるものではない。

（事務局コメント）

- ・ ケース・バイ・ケースではあるが、「貸借対照表日現在における全ての利用可能な証拠を勘案の上、最善の見積りを行って資産除去債務を算定する」ことになるのではないか。
- ・ ①キャッシュ・フローの発生が不確実であるが、見積りはできるもの（各キャッシュ・フローの確率の分布がわかっているもの）と ②それすらわからないもの（合理的見積りができないもの）を峻別し、①のケースであれば、たとえキャッシュ・フローの発生に不確実性があっても、合理的に見積って負債計上することが必要なのではないか。
- ・ 適用指針においては、「資産除去債務を合理的に算定するために十分な情報が存在している」と推定するために具備すべき要件等を列挙することで対応すればよいか。

4-3 金額を合理的に見積ることができないものの具体的な範囲は、どのように考えたらよいか。

論点整理第13項（抜粋）

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にはならないが、どの程度のものまで対象に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。

（論点整理へのコメント）

- ⇒ 合理的に見積ることができる具体的判断基準、資産除去債務が使用の都度、発生すると判断される要件等について、詳細なガイダンスを提供してほしい。
- ⇒ 企業は予測不可能な将来にわたって事業を継続していくため、資産を可能な限り使用していく必要があり、資産除去債務の履行時期を予測することや、遠い将来の解体・撤去・原状回

復費を見積ることは困難である。したがって、実際には解体・撤去・原状回復が実施される直前にならなければ合理的に解体・撤去・原状回復費を算出できない。

（事務局コメント）

- ・ 資産除去債務の金額を具体的に見積れない要因は様々であるが、企業が資産除去債務を認識しないような場合というのは、決算日現在の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ような場合に限定されるべきである。開示の充実とあわせて、企業側が安易に「合理的に見積れないため計上していない」という選択肢を取れないようにすることが必要と考えられる。
- ・ 上記コメントのように、解体・撤去等の直前まで見積りに不確実性があったとしても、そのことは必ずしも合理的な見積りが不可能であることを意味しないため、資産除去債務を計上しない（開示のみ）ということをや安易に認めてしまうと、資産除去債務の会計基準を導入する趣旨が大きく損なわれることになる（結局のところ、現在の実務とほとんど変わらないことになる）。
- ・ 「金額を具体的に見積ることができないものの具体的な範囲」については、論点整理第 35 項及び第 36 項に記載されているように、以下のような考え方で整理してよいか。

論点整理 第 35 項

米国会計基準においては、SFAS143 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見積も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時に負債を当初認識することとされている。

論点整理第 36 項（抜粋）

- ✓ 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、負債の額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額で負債を当初認識する必要がある。
- ✓ 次のいずれかを満たす場合には、負債の額を合理的に見積るための十分な情報を有していると考えられる。
 - (a) 資産除去債務の額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) 期待現在価値技法を適用するための十分な情報が存在する。

以 上