

I 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5】

5-1 資産除去債務に対応する除去費用の資産計上（方法1、方法2のどちらとするか）

論点整理第41項（抜粋）

・・・資産計上の方法には、資産除去債務に関連する有形固定資産とは区別して把握し、別の資産として計上する方法（以下「方法1」という。）と、関連する有形固定資産の帳簿価額を増加させる方法（以下「方法2」という。）が考えられる。

（論点整理へのコメント）

資産除去債務は将来キャッシュ・フローの見積りや割引率の変更等により、その金額が変動する可能性がある。実務上、本体との一体管理は困難であることや、資産除去債務に対応する資産を費用計上した場合に、税務上、損金として認められないときの申告調整などの点においても、方法1の方が、対応が容易であることなどから方法2に加え、方法1についても認めることとすべきである。

（事務局コメント）

- ・ 方法2によることとしてはどうか。
- ・ 資産除去債務に対応する除去費用は、資産除去債務の負債の計上時に当該負債の計上額と同額を、関連する有形固定資産の帳簿価額を増加させる方法で資産として計上する。

論点整理では、2つの方法を示しているが資産除去債務に対応する除去費用は有形固定資産の稼働等にとって不可欠であり、その前提となるものであるため、有形固定資産の取得に関する付随費用的なものとして、方法2によることが適当であるとしている。

また、SFAS第143号¹においても、資産除去債務に対応する除去費用は、有形固定資産の稼働等にとって不可欠なコスト（付随費用）であり、当該有形固定資産の一部であるとしている。そのうえで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から区分して計算するのではなく一体として計算すべきものであるとしている。

また、論点整理に寄せられた「実務上対応を考慮した場合、方法1についても認めるべき」と

¹SFAS143号B43では資産除却コストを別個に識別できる無形資産として認識すべきかどうかについても検討をしている。「ある状況のもとでは、資産除却コストに関する債務を負う時に、長期性資産を操業するための権利などのような無形資産を取得するであろうことを認める。しかし、その無形資産は、その長期性資産から分離できず、建築及び地域免許などのような類似の無形資産は、一般に取得し又は建設した長期性資産の取得原価に含まれる。それより更に、すべての状況のもとで、資産除却コストを負う契約と交換に無形資産の取得が発生するわけではない。」とし、区分して計算しないこととしている。

(財)財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

いう点については、後述の「一括法」により対応できるものと考えられる。

（参考）

米国会計基準 SFAS 第 143 号 11

資産除却債務に関する負債の当初認識時に、企業は関連する長期性資産の帳簿価額を負債として認識したものと同一金額を増加させることにより、資産除却コストを資産化しなければならない。……

米国会計基準 SFAS 第 143 号 B42

本基準書は、負債の当初認識時に企業が資産除去コストを関連する長期性資産の帳簿価額を増加することによって資産化することを要求している。当審議会は、当該資産除去コストは長期性資産の操業に不可欠な、又はその前提になるものだと考え、現在の会計実務は資産の歴史的原価の基礎に、その意図した使用のために当該資産を準備するのに必要な全てのコストを含むことに注目した。資産化したコストは、別個の資産ではない。言い換えれば、そのコストの将来の経済的便益は、企業の操業に使用する生産用資産に位置する。

5-2 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の処理（按分法、一括法のどちらにするか）

論点整理第 44 項

また、方法 2 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の処理も論点となるのではないかという意見もある。この場合、資産除去債務に対応する除去費用を合理的な方法により按分し、それぞれの有形固定資産の帳簿価額に加える方法（以下「按分法」という。）が考えられるが、資産除去債務の対象となった複数の有形固定資産が一体として使用されている場合には、当該複数の有形固定資産全体に対し一括して処理する方法（以下「一括法」という。）も認めるべきではないかと考えられる。

（事務局コメント）

- ・ 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、一括法によることもできるとしてはどうか。

(1) 按分法（原則法）

資産除去債務に対応する除去費用を合理的な方法により按分し、それぞれの有形固定

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

資産の帳簿価額に加える方法

(2) 一括法（簡便法）

資産除去債務の対象となった複数の有形固定資産が一体として使用されている場合には、当該複数の有形固定資産全体に対し資産除去債務を見積り、対応する除去費用を勘定処理上又は表示上、主たる資産の帳簿価額に加える方法

論点整理では、方法 2 により計上された資産除去債務に対応する除去費用が、複数の有形固定資産から構成される場合の処理として 2 つの方法を挙げている。

1 つは複数の固定資産に対し除去費用を按分し計上する方法である。この方法における合理的な按分方法とは、例えば、帳簿価額に基づいて比例配分する方法が考えられる。また、当該複数の有形固定資産の帳簿価額の合計に占める割合の大きい複数の資産にのみ帳簿価額に基づく比例配分を行う方法も考えられる。

もう 1 つは、資産除去債務の対象となった複数の有形固定資産が一体として使用されている場合、当該複数の有形固定資産全体に対し資産除去債務を見積り、対応する除去費用を勘定処理上又は表示上、主たる資産の帳簿価額に加える方法である。

SFAS 第 143 号では、複数の有形固定資産から構成される場合、簡便法による会計処理を認めている。ここでの簡便法が具体的にどのような方法であるかは明らかではないが、複数の資産それぞれに係る資産除去債務を見積り、集計する方法（集計技法）に対する簡便法と考えるならば、(2) のような一括法であると考えられる。

(参考)

固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（企業会計基準適用指針第 6 号）第 26 項

資産グループについて認識された減損損失は、帳簿価額に基づいて比例配分する方法のほか、各構成資産の時価を考慮した配分等合理的であると認められる方法により、当該資産グループの各構成資産に配分する。

同第 106 項（抜粋）

・・・当該資産グループの帳簿価額のほとんどが主要な資産の帳簿価額である場合のように、帳簿価額に基づく比例配分を行っても、前述したような資産グループ全体において処理する方法によっても、その後の会計処理の結果が大きく相違しないと想定されるときには、実務上、資産グループ全体において処理する方法も考えられる。また、帳簿価額に基づく比例配分を行っても、当該資産グループの帳簿価額のうち、その帳簿価額が大きな割合を占めることとなる複数の資産にのみ帳簿価額に基づく比例配分を行っても、その後の会計処理の結果が大きく相違しないと想

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

定されるときには、実務上、その帳簿価額が大きな割合を占めることとなる複数の資産にのみ帳簿価額に基づく比例配分を行う方法も考えられる。

米国会計基準 SFAS 第 143 号 A22

資産除去債務を有する資産が大きな資産グループの構成部分である場合には、集合的な資産除去債務を得るために集計技法を必要とするであろう。本基準書は、大きな資産グループの構成部分である資産に関する資産除去債務総額を計算する時に、公正価値測定目的に整合する見積り及び計算上の簡便法の使用を妨げない。

5-3 一括法により資産計上された除去費用の費用配分

論点整理 第 45 項（抜粋）

一括法の場合、資産計上された金額は他の規則的、合理的な方法（例えば、各資産の減価償却は除去費用を加える前の帳簿価額に基づいて行い、当該資産全体としての除去費用の資産計上額の減価償却は、除去の対象となる主たる資産（最も耐用年数の長い償却性の有形固定資産）の耐用年数に基づき行う方法）により每期費用計上される。……いずれにしても、資産除去債務に対応する除去費用をどのように資産計上するか、また、資産計上された金額をどのように費用配分するかなどの論点については、引き続き検討する。

（事務局コメント）

一括法により資産計上された除去費用は規則的、合理的な方法により各期に費用配分される。

費用配分の方法としては、各資産の減価償却は除去費用を加える前の帳簿価額に基づいて行い、当該資産全体としての除去費用の資産計上額は、除去の対象となる主たる資産（最も耐用年数の長い償却性の有形固定資産）の耐用年数により減価償却を行うなどが考えられるがどうか²。

² 論点整理では、「関連する有形固定資産の使用に応じて費用配分する方法」が示されている。この方法は、引当金処理であれば、有形固定資産の除去費用をその使用に応じて各期間に適切に費用計上できるにもかかわらず、資産ごとの毎期計画的、規則的な減価償却によって、むしろ適正な期間損益計算を妨げるといった指摘にも対応できるものとしている。

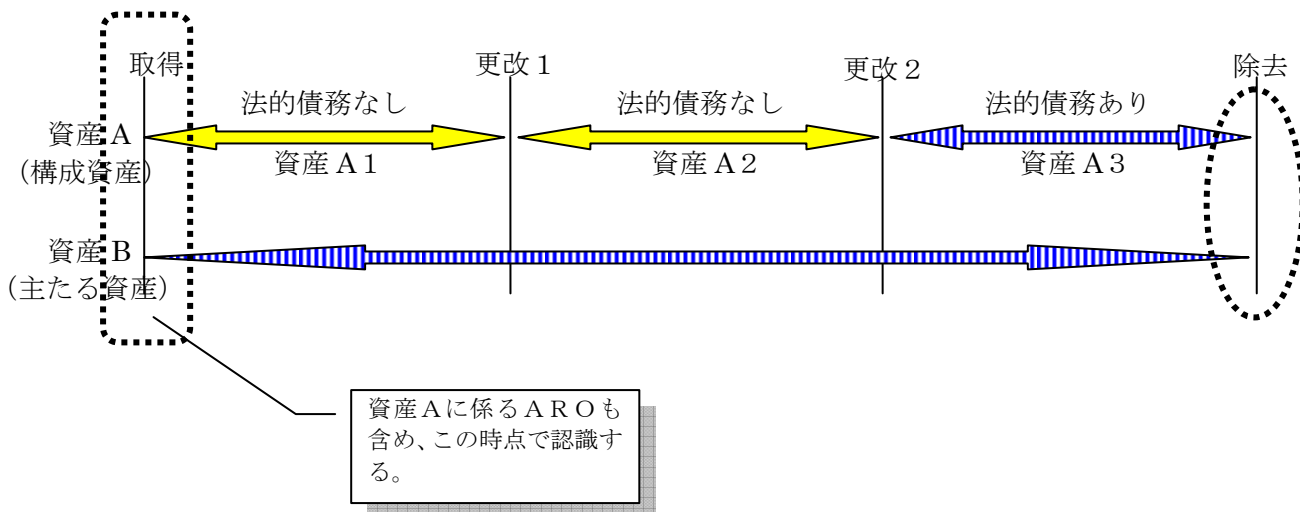
したがって、このような費用計上の方法を採用することにより、すでに引当金計上の実績がある場合においても、引当金処理と同様の費用計上を行うことができるため、資産負債の両建処理を採用することに対する損益計算書への影響は限定的となるとしている。

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

5-4 複数の有形固定資産から構成される場合、全体の除去以前により短い周期で除去される構成資産があるとき、当該構成部分に有形固定資産の除去に係る法的な債務がないものの、最も耐用年数の長い主たる資産の除去に伴い同時に除去されるため、資産除去債務を認識する必要がある場合の会計処理はどのように行うか。

（事務局コメント）

- ※ 資産AとBは一体として使用されている。
- ※ 資産Aには除去に関する法的な債務はないものの、資産Bの除去に伴い除去される。



- ・ 構成資産（資産A）に係る資産除去債務は主たる資産（資産B）の除去に伴い発生するものであることから、主たる資産（資産B）に係る資産除去債務の当初認識時に構成資産に係る資産除去債務（資産A3に係る資産除去債務）を認識することでどうか。
- ・ 対応する除去費用についても主たる資産（資産B）の帳簿価額を増加させる方法で計上することでどうか。

（財）財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

5-5 土地に係る除去費用の会計処理

論点整理 第43項（抜粋）

・・・なお、資産計上された除去費用を有形固定資産の減価償却を通じて各期に費用配分を行うとすると、土地に係る除去費用は当該土地が処分されるまでの間、費用計上されないことにならないのではないかという意見もあるが、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、当該除去費用を永続的な利用が前提とされている土地の一部とし、償却しないことは、一般的に適當ではないと考えられる。

（論点整理へのコメント）

「当該除去費用を永続的な利用が前提とされている土地の一部とし、償却しないことは、一般的に適當ではないと考えられる。」とあるが、具体的な処理科目、費用処理方法について検討願いたい。

（事務局コメント案）

- ・ 一般的には、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の支出は、当該土地に立地する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。
- ・ この場合、当該資産除去債務に対応する除去費用は有形固定資産の帳簿価額を増加させる方法により計上されることとなると考えられるがどうか³。

5-6 使用の都度発生する場合の費用配分方法についてはどのように取り扱うのか。

論点整理 第46項（抜粋）

・・・資産除去債務が有形固定資産の稼働等、その使用の都度発生する場合、有形固定資産に係る資産除去債務は各期において負債の増加分として区別して認識される。この場合、資産除去債務に対応する除去費用も各期においてそれぞれ資産計上し、関連する有形固定資産の耐用年数にわたり、規則的、合理的な方法によって各期に費用配分することが考えられる。ただし、当該規則的、合理的な費用配分の簡便的な方法として、国際的な会計基準と同様に、除去費用を資産

³ たとえば、土地に、建物など有形固定資産が立地していない「ゴミ処分場」のような場合であっても、土地の造成のための支出を「ゴミ処分場」や「構築物」などの名目で有形固定資産として計上し、償却することも考えられる。この場合、「ゴミ処分場」や「構築物」として計上されている有形固定資産項目の簿価を増加させる方法により資産除去債務に対応する除去費用を処理することが可能であると考えられる。

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

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することが考えられる。

（事務局コメント）

- ・ 資産除去債務が有形固定資産の稼働等、その使用の都度発生する場合、つまり、取得時に全ての債務が発生しない場合は各期において負債の増加分として区別して認識される。
- ・ この場合、資産除去債務に対応する除去費用も各期においてそれぞれ資産計上し、関連する有形固定資産の耐用年数にわたり、規則的、合理的な方法によって各期に費用配分する。
- ・ ただし、費用配分の簡便的な方法として、国際的な会計基準と同様に、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できることとすることでどうか。

（参考）

米国会計基準 SFAS 第 143 号 11

資産除却債務に関する負債の当初認識時に、企業は関連する長期性資産の帳簿価額を負債として認識したものと同一金額を増加させることにより、資産除却コストを資産化しなければならない。企業は、その後その耐用年数にわたり、系統的かつ合理的な方法を使用して当該資産除却コストを費用に配分しなければならない。系統的かつ合理的な費用配分方法の適用は、企業が資産除却コストの金額を資産化し、同一期間に同一金額を費用に配分することを妨げない（脚注 10）。

（脚注 10）

例えば、企業が 10 年の見積耐用年数の長期性資産を取得すると仮定する。当該資産の操業について、企業は資産除却債務について毎年負債の 10 分の 1 を負う。系統的かつ合理的な方法の適用は、企業が資産除却コストの 10 分の 1 を毎年資産化し、次に費用計上することを妨げないであろう。

米国会計基準 SFAS 第 143 号 B46

当審議会は、どの資産除却コストを資産化するべきで、どれを期間費用として認識するべきかの間を区別するいずれの理論的根拠も開発できなかった。当審議会は、コストが取得時に発生し、又は資産の耐用年数にわたって比例的に発生するかどうか、その基礎になる性格及び当該資産との関連を変えるものではないと結論した。それゆえ、当審議会は、企業は関連する長期性資産の帳簿価額を増加することにより、すべての資産除却コストを資産化するべきだと決定した。当審議会は、企業は関連する資産が便益を提供すると予測される期間にわたり系統的かつ合理的な方法を使用してそのコストを費用に配分する要求を、その規定に結びつけることに決定した。系統的かつ合理的な方法は、同一会計期間にコストの金額を資産化して、等しい金額を費用に配分する影響を有する配分方法を、企業が使用することを妨げない。……

（財）財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

Ⅱ リース物件（賃借資産）に係る除去債務【論点 8】

8-1 ファイナンス・リース取引でリース料にリース物件を除去するための支出が含まれていない場合（借手が義務を負う場合）はどのように会計処理を行うか。

論点整理 第72項（抜粋）

ファイナンス・リース取引の場合、賃借資産は借手の原則としてリース資産としてオンバランス処理されることから、自己所有の資産と同様に、その解体や撤去なども資産除去債務の対象となる事象に含まれると考えられる。したがって、賃借資産の借手が、賃借資産の除去を行う義務を負う場合には、資産除去債務の計上の対象になると考えられる。……

（事務局コメント）

- ・ リース物件について「有形固定資産の除去に関連する法的な債務」がある場合、自己所有の有形固定資産における処理と同様に資産除去債務を負債として計上し、それに対応する除去費用をリース資産の帳簿価額に加えた上で、規則的、合理的な費用配分を行うこととなると考えるがどうか。

ファイナンス・リースの場合、借手においてリース物件がリース資産としてオンバランスされることから、自己所有の場合と同様に資産除去債務の対象資産に含まれることになるが、リース料にリース物件を除去するための支出が含まれているときには、改めて資産除去債務を計上する必要はなく、賃借資産の除去を行う義務を負う貸手が、資産除去債務の計上を考慮することとなる。

8-2 オペレーティング・リース取引において、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、賃借資産の原状回復等に要する支出は資産除去債務の対象となる事象に含まれるか、含まれないか。

論点整理 第73項（抜粋）

オペレーティング・リース取引の場合、借手は通常、賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うが、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、当該事象に含まれるという見方がある。……

（財）財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（論点整理へのコメント）

オペレーティング・リース取引の場合は、原則として、原状回復等の除去費用を各期間で費用に計上し、対応する金額を負債として認識する方法が適切であると考えられる。

オペレーティング・リース取引の対象となる賃借資産自体がオフバランス処理されているため、当該賃借資産の原状回復等も資産除去債務の対象となる事象に含まれないと考えられる。

（事務局コメント）

- ・ オペレーティング・リース取引における資産除去債務の認識の要否について検討すべきものとして、主に建物等の賃借取引が考えられる。
- ・ 建物等の賃借取引において、その原状回復等が契約によって要求されている場合の支出は、当該賃借建物に建設された有形固定資産（内部造作等）に関連する資産除去債務であると考えられる⁴。
- ・ この場合、当該資産除去債務に対応する除去費用は有形固定資産の帳簿価額を増加させる方法により計上されることとなると考えられるがどうか。（ただし、敷金を差入れている場合については別途整理とする。）

8-3 敷金をどのように取り扱うか。（第75項）

論点整理 第75項（抜粋）

・・・借手が賃借に関連して敷金を支出している場合、当該敷金と負債で計上される資産除去債務との関係から、**現行の取得原価で認識されている敷金の処理に影響させるかどうかという論点もある。**敷金と資産除去債務が資産及び負債として両建処理になるため、当初に資産除去債務の支払を行ったとして債務の返済に充当するという意見があるが、敷金の差入れにより資産除去債務の消滅の認識要件を満たすのかという意見もあり、この点については、引き続き検討する。

（論点整理へのコメント）

リース資産が不動産の場合、退去後の原状回復費用が保証金・敷金と相殺されることになっている場合は資産除去債務と相殺することも可能だと思うが、保証金・敷金は賃料が滞納したときに充当される可能性もあり、全額資産除去債務と相殺することができるかどうかという問題があると思う。

（事務局コメント）

- ・ 本来、資産除去債務とそれに対応する除去費用の会計処理と敷金の会計処理は個別に行わ

⁴ 前述の5-5土地に係る除去費用の会計処理と同様の考え方

（財）財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

れる必要があるとも考えられる。

- ・ しかし、資産除去債務に係る実務を考慮すると、建物等の賃借において、当該賃借建物等に建設された有形固定資産（内部造作等）の除去などの原状回復が契約で要求されており、当該有形固定資産に関連する資産除去債務を計上する場合で、賃借契約に関連して敷金を支出しており、賃借契約解除後の原状回復に係る支出が当該敷金と相殺されることになっているとき、敷金を償却することができるとしてはどうか。（論点整理[設例 6]C 案）
- ・ ただし、償却できる敷金は資産除去債務に対応し、相当程度確実に返還されないと判断される金額とすることとする。
- ・ 資産除去債務を計上する必要がない場合、敷金を償却することはできない。

借手が賃借に関連して敷金を支出している場合、敷金と資産除去債務が資産及び負債として両建処理になるため、当初に資産除去債務の支払を行ったものとして債務の返済に充当することが考えられる。敷金は原状回復の担保的性格を有し、契約期間満了時（賃借建物からの退去時）に返還されることから、その支出により資産除去債務の消滅を認識するものである。

以 上