

I 資産除去債務の割引価値の算定における将来キャッシュ・フローと割引率【論点6】

6-1 資産除去債務の測定値の属性とそれに見合う割引率

1. 資産除去債務の測定値の属性

論点整理[図表3]

	貸借対照表価額	将来キャッシュ・フロー	割引率
案1	市場の評価を反映した割引価値（時価）	市場の評価を反映した複数のキャッシュ・フロー（見積値から乖離するリスクを反映）	無リスクの割引率に、信用リスクを調整したもの （無リスクの割引率より高くなる。）
案2	自己の評価を反映した支出の見積りの割引価値①	自己の評価を反映した複数のキャッシュ・フロー（見積値から乖離するリスクを反映）	無リスクの割引率
案3	自己の評価を反映した支出の見積りの割引価値②	自己の評価を反映した複数のキャッシュ・フロー（見積値から乖離するリスクを反映）	無リスクの割引率に、信用リスクを調整したもの （無リスクの割引率より高くなる。）
案4	退職給付債務(PBO)	単一のキャッシュ・フロー	無リスクの割引率
案5	借入金相当額	単一のキャッシュ・フロー （確定している場合（【論点3】参照）	追加借入利率 （無リスクの割引率に信用リスクを調整したもの）

論点整理第53項～第54項

資産除去債務の割引価値としては、市場の評価を反映した割引価値（時価）による見方と、自己の評価を反映した支出の見積りの割引価値による見方が考えられる。

資産除去債務について、市場価格を観察することができる場合には、それに基づく価額を時価として用いることも考えられるが、通常、その市場価格を観察することはできない。したがって、市場価格に準ずるものとして、合理的に算定された価額を時価として用いることとし、市場の評価を反映して算定された割引価値を見積ることが考えられる。時価による場合、一般的に市場の評価による将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクは将来キャッシュ・フローの見積りに反映され、割引率は無リスクの割引率に信用リスクを調整したものが用いられる。したがってこの場合には、将来キャッシュ・フローはそれが見積値から乖離するリスクを反映していないときよりも大きくなり、割引率は無リスクの割引率よりも高くなることとなる（[図表3] 案1参照）。

（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。

論点整理第55項～第57項

自己の評価を反映した支出の見積りの割引価値による場合も、自己の評価による将来キャッシュ・フローが見積りから乖離するリスクは、通常、将来キャッシュ・フローの見積りに反映される。この場合も将来キャッシュ・フローは、それが見積りから乖離するリスクを反映していないときよりも大きくなるが、割引率は、無リスクの割引率が用いられる場合（〔図表3〕案2参照）と無リスクの割引率に信用リスクを調整した場合（〔図表3〕案3参照）が考えられる。

前者の考え方（〔図表3〕案2参照）は、自己の評価が継続企業を前提としたものであるため、債務者自身の信用リスクを調整しないことを適当とみるものである。これは、資産除去債務の市場が事実上、存在しないものとみれば、資産除去債務の履行は自ら行うほかはなく、自己の評価を反映した場合の将来キャッシュ・フローにより算定された割引価値は、資産における回収可能価額（時価に基づく正味売却価額と利用に基づく使用価値のいずれか高い方の金額）と対照的に、義務から解放されるのに必要な金額を示すものとも考えられる。

後者の考え方（〔図表3〕案3参照）は、自己の評価を反映した支出の見積りの割引価値による場合でも、当該割引価値により負債を計上した期以降に、資金調達と同様に利息費用の計上を重視するものと考えられる。また、市場の評価を反映して算定された割引価値を見積ること（〔図表3〕案1参照）としても、資産除去債務の市場が事実上、存在しない場合、資産除去債務の履行を行う者は自己以外に存在せず、負債の時価（市場価格に準ずるものとして合理的に算定された価額）と実質的に相違しないことになるのではないかという意見もある。この場合、無リスクの割引率に信用リスクを調整したものが用いられる案3は、案1による見方に含めて検討することが考えられる。

（論点整理へのコメント）

- ⇒ 第49項にあるように資産除去債務については、類似のキャッシュ・フローを有する負債に対する観察可能な割引率が存在することはほとんど無いことから、決済の時期と金額のいずれの不確実性も期待キャッシュ・フローに反映させ、企業自身の信用リスクの調整は割引率に反映させる方が容易であるため、理論上も、実務上の観点からも米国会計基準の考え方が現実的であり、今後は米国会計基準の考え方を前提に議論を進めていただきたい（案1）。
- ⇒ 資産除去債務の市場がないことを前提とするならば、案2か案3のいずれかを採用することになる。その場合の両案の違いは、自己の信用リスクを考慮するかしないかということであるが、第56項で説明されているとおり、本会計処理が継続企業を前提としている以上、自己の信用リスクを考慮する必要はないものとする。

（事務局コメント）

- ・ 市場が存在しない以上、案2または案3が妥当と思われるが、信用リスクを割引率に反映（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。

させることで、負債の時価と実質的に同様のものが得られるという点において案3が適当ではないか。

2. 測定値の属性に見合う割引率

論点整理第49項

（米国会計基準において）期待現在価値技法は、負債の公正価値を見積るに際して、多くの場合、最良の利用可能な技法となるが、当該技法に用いられる将来キャッシュ・フローの見積りや割引率は、公正価値測定の目的に合ったものでなければならず、通常、複数のキャッシュ・フロー・シナリオ及び無リスクの割引率に信用リスクを調整したものをを用いるアプローチが適切とされている。これは、資産除去債務について、類似のキャッシュ・フローを有する負債に対する観察可能な割引率が存在することはほとんどなく、決済の時期と金額のいずれの不確実性も期待キャッシュ・フローに反映させ、企業自身の信用リスクの調整は割引率に反映させる方が容易であると考えられていることによる。

論点整理第52項

また、割引率の算定において、債務者である企業自身の信用リスク、すなわち債務不履行のリスクを反映させるかどうかという論点もある。なお、債務者自身の信用リスクを反映する場合には、信用リスクを反映しない場合に比べて割引率が高くなるため、計算される資産除去債務の割引価値は小さくなる。

FASB 財務会計諸概念に関するステートメント（SFAC）第7号第78項（SFAS 第143号付録F）

負債の最も目的に適合した測定値には、支払うことを義務づけられた企業の信用度を常に反映する。企業の債務を資産として保有するものは、彼らが自発的に支払う価格を決定するに当たり、当該企業の信用度を組み込む。企業が現金と交換に負債を負う時には、その信用度の役割は容易に観察できる。強い信用度を有する企業は、支払う確定した約束に関連して、弱い信用度を有する企業より多くの現金を受け取るであろう。（…中略…）各企業は、そのそれぞれの負債を受け取った対価である公正価値—当該企業の信用度を組み込んだ金額—により当初記録する。

SFAC 第7号第82項（SFAS 第143号付録F）

企業の負債の測定へのその信用度の影響は、上に説明したように、通常利率の修正により捕捉される。これは資産の測定に当たりリスク及び不確実性を組み込む伝統的アプローチに類似しており、契約によるキャッシュ・フローを有する負債によく適している。予測キャッシュ・フローアプローチは、他の負債に対する信用度の影響を測定する時に、より有効であろう。例えば、ある負債が、非常に低い金額から非常に高いところまでの、可能性のある現金流出額の幅を有する

（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。

企業を表現する場合である。金額が低い場合には、債務不履行の機会はほとんどないであろうが、金額が高い場合には、債務不履行の機会は大い。このような状況の場合には、信用度の影響を予測キャッシュ・フローの計算により有効に組み込むことができるであろう。

（論点整理へのコメント）

⇒ 減損会計において使用価値を算定する割引率、退職給付債務を算定する割引率、リース料総額の現在価値を算定する割引率、資産除去債務を算定する割引率のそれぞれが異なることになるが、会計基準を使用する関係者が、必ずしも投資理論に通暁した者ばかりではない点を踏まえ、割引率選定の一般的な考え方をもう少し加筆した方がよいように思う。

（事務局コメント）

- ・ 案 3 により、資産除去債務の測定値の属性を「自己の評価を反映した支出の見積りの割引価値」とし、当該割引価値により負債を計上した期以降に、資金調達と同様に利息費用の計上を重視することからすれば、無リスクの割引率に信用リスクを調整したものをを用いるのが適当ではないか。
- ・ 減損会計における割引率は、資産の使用価値の算定を目的とするものであり、経営計画等と関連性を有することから企業固有の事情を反映したものをを使用することとされ、リース会計においては、貸手が使用する割引率は約定されたキャッシュ・フローと購入価額等との調整を行うものであり、借手は貸手のリース債権と対をなすものとして貸手と同じものを使用するか、もしくは貸手との関係において借手の信用リスクを反映した追加借入利率を使用することとされている。退職給付債務の計算に用いられる割引率は、貸借対照表日現在の退職給付債務を求めるために用いるものであるから、金銭的時間価値のみを反映させるべきであり、したがって、信用リスクフリーレートに近い「安全性の高い長期の債券の利回り」を用いることとされている。

6-2 将来キャッシュ・フローの見積りにあたっての留意点

1. 期待値と最頻値

論点整理第 51 項／IAS 第 37 号第 37 項～第 40 項

将来キャッシュ・フローの見積金額には、生起し得る複数のキャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額（期待値）を用いるが、生起する可能性の最も高い単一の金額（最頻値）を用いることも考えられる。

SFAS 第 143 号第 9 項

（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。

公正価値の見積りに使用されるキャッシュ・フローは、過度な費用及び努力によらずに情報を利用できる時には常に、市場参加者がその公正価値の見積りに使用するであろう仮定を組み込まなければならない。その他の場合には、企業は、それ自身の仮定を使用することができる。それらの見積りは、妥当で支持できる仮定に基づかなければならず、またすべての利用できる証拠を考慮しなければならない。証拠に与える重要度は、その証拠を客観的に検証し得る範囲に相応したものでなければならない。キャッシュ・フローの可能性の時期又は金額に幅が見積もられる場合には、結果の可能性の見込みを考慮しなければならない。

減損会計適用指針第 120 項

将来キャッシュ・フローの見積りの方法には、最頻値法（生起する可能性の最も高い単一の金額を見積る方法）と、期待値法（生起し得る複数の将来キャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額を見積る方法）がある。期待値法は、不確実性のある将来キャッシュ・フローの生起する金額とその確率によって、その期待値を見積るため、確率分布を考慮しているという点で最頻値法よりも理論的には優れている。特に、企業が固定資産の使用や処分に関して、いくつかの選択肢を検討している場合や、生じ得る将来キャッシュ・フローの幅を考慮する必要がある場合には、期待値法は有用であると考えられる。しかし、実務上は、不確実性を確率として捉えることは困難であり、最頻値法により企業の合理的な使用計画等に基づいて単一の金額を見積ることが一般的であると考えられるため、いずれの方法も適用できるとされている（減損会計意見書 四 2. (4)③参照）。

（事務局コメント）

- ・ 最頻値と期待値のいずれも採用することができることでよい。

2. 割引前将来キャッシュ・フローの見積り

SFAS 第 143 号 A20 項

予測現在価値技法を使用して資産除却債務に関する負債の公正価値を見積もるに当たり、企業は、要求される除却活動を実施するためのコスト及び時期の市場評価を反映したキャッシュ・フローを可能な範囲で見積もることから始めなければならない。測定目的は、当該債務を引き受けるために第三者が要求するであろう金額を決定することにある。そのキャッシュ・フローを見積もる際の考慮には、次のすべてについて、可能な範囲で明確な仮定を策定して組み込むことを含む。

- 当該資産を除却するために必要な作業を実施するために第三者が負うであろうコスト
- 第三者が決済価格を決定する際に含めるであろう他の金額、例えば、インフレーション、間接費、設備使用料、利鞘、及び技術の進歩を含む

（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。

- c. 第三者のコスト金額又はそのコストの時期が、異なる将来のシナリオ及びそれらのシナリオの相対的な確率のもとで変動するであろう範囲
- d. 時として市場リスクプレミアムと呼ぶ、第三者が、当該負債に内在する不確実性及び予測できない状況に耐えるために要求し、受け取れることを予測し得る価格
- 将来キャッシュ・フローの金額及び時期に関する不確実性は、予測キャッシュ・フロー技法を使用することにより適応し得ると予測され、それゆえ、公正価値の合理的な見積りの決定を妨げないであろう。

（事務局コメント）

- 適用指針においては、当該債務の見積りの基礎となる金額として以下を掲げてはどうか。
 - (1) 類似の資産の除去に際し発生した費用の過去の実績
 - (2) 除去を行う業者からの情報
 - (3) 当該資産を取得した際あるいは類似の資産を売却した際に、売却価額から控除されることとなった処分費用
 - (4) 投資の意思決定を行う際に（既存の資産については減損会計において使用価値を算定する際に）、処分時のコストの見積りを行っている場合には、当該見積り。
- 上記の基礎となる金額に、下記について可能な範囲で明確な仮定を置いて見積った金額を考慮することとしてはどうか。
 - (1) インフレ率
 - (2) 技術革新
 - (3) 見積り値から乖離するリスク（割引率に反映させることも可能とする）
- その他、合理的で説明可能な仮定をおいて見積ることができる範囲で、かつ測定目的に適合する限りにおいて、他の要素を反映させることを可能とする。

(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。

II 将来キャッシュ・フローと割引率の変更について【論点7】

7-1 将来キャッシュ・フローの見積り（支払金額、支払時期）が変更された場合の取扱い

論点整理第60項／SFAS143号第15項

米国会計基準においては、資産除去債務に対する負債の変動額のうち、当初見積った割引前の将来キャッシュ・フローの時期及び金額の変更から生じる変動額は、(a) 資産除去債務に対する負債の帳簿価額及び(b) 関連する長期性資産の帳簿価額の一部として資産計上された除去費用の増加又は減少として認識する。(…中略…) このようにして計算された変動額は、SFAS 第154号「会計上の変更及び誤謬の訂正」における会計上の見積りの変更の取扱いに従って処理される。すなわち、その期のみに影響する場合は当該期間の費用とし、その期以降複数の年度に影響する場合には、その期と将来の期の費用とに按分することになる。

論点整理第60項

このようにして計算された変動額は、SFAS 第154号「会計上の変更及び誤謬の訂正」における会計上の見積りの変更の取扱いに従って処理される。すなわち、その期のみに影響する場合は当該期間の費用とし、その期以降複数の年度に影響する場合には、その期と将来の期の費用とに按分することになる。

論点整理第64項

資産除去債務の見積りの変更から生じる調整を会計上、どのように処理するかについては、資産除去債務に係る負債及び関連する有形固定資産の取得原価に加減し、減価償却を通じて残存償却期間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）、資産除去債務に係る負債及び有形固定資産の残高の調整として、その調整の効果を一時の損益とする方法（キャッチアップ・アプローチ）又は資産除去債務に係る負債及び有形固定資産の残高を過年度に遡及して修正する方法（レトロスペクティブ・アプローチ）の3つの方法が考えられる。

論点整理第65項

このような会計上の見積りの変更は、現行、我が国では遡及して修正する会計基準等が整備されていないこと及び前述したような国際的な会計基準においては、将来に向かって修正する方法が採用されていることから、プロスペクティブ・アプローチにより処理することが考えられる。この場合、割引前の将来キャッシュ・フローの見積りの変更による調整額は、資産除去債務に係る負債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ことになる。

(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）

⇒ キャッシュ・フローの見積りが変更となった場合の処理方法については、国際的な会計基準と同様にその時点の固定資産の簿価を増減させて将来に亘って処理してゆく、プロスペクティブ・アプローチの採用を支持したい。これ以外の方法では、作成者の実務負担及び損益管理の観点から望ましくないと考える。

⇒ 第 41 項の注 7 に「資産除去債務の発生後にその金額を合理的に見積ることができるようになったため負債を計上する場合には、対応する除去費用のうち過去の期間に対応する金額は損失として計上し、その後の期間に対応する金額は有形固定資産の帳簿価額に反映させる」とある。

一方、第 65 項では、資産除去債務の見積りの変更から生じる調整は、その調整の効果を一時の損益とする方法（キャッチアップ・アプローチ）は採らず、以後の残存償却期間にわたり費用配分を行い修正する方法（プロスペクティブ・アプローチ）を原則としている。除去債務の見積りが、初回認識時から大幅に増加した場合等は、第 41 項の注 7 と、実質的に近い、除去債務の大きな追加計上を伴うが、過年度対応分の一括償却を行なうキャッチアップ・アプローチを採る方が適切とも思われるので、十分な検討をお願いしたい。

⇒ 設例 4 について

当該例示は資産除去債務の減少の効果を繰り延べる処理であるが、割引率が大きい場合（当該設例であれば、6%半ばから）、資産除去債務の減少が、有形固定資産等の未償却残額を上回ることが考えられる。すなわち、除去費用資産計上額がマイナス残高となり、減価償却費が利益として計上される場合が考えられる。資産除去債務の減少に対応する有形固定資産等の未償却残額を按分計算で落とす等、他の方法も考えられ、この点についても、米国基準、IFRS と平仄を取ることを基本としつつ、各方法につき比較考量を行って頂きたい。

（事務局コメント）

- ・ 当該資産に係る耐用年数が十分に残存している場合などにおいては、プロスペクティブ・アプローチによる処理を原則としてはどうか。
- ・ 支払時期や支払金額の変更であっても、当該資産の通常の稼働によらないものについては減損会計の対象（利益の場合は特別利益）とすることでよいか。
- ・ 支払時期に関しては算定精度の向上や確定、技術革新が確実視されることとなったことによる支払金額の減少、法令等の改正による支払金額の増減などが見積りの変更の要因か。
- ・ 見積りが可能となったことによる負債の計上の場合、過去の期間に対応する金額は損失とすることと同様に、見積りが大きく変動した場合においても過去の期間に対応する金額を損失とすることでよいか。

IFRIC 第 1 号 BC 第 12 項

（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。

IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積もりの変更および誤謬」により、企業は、会計上の見積もりの変更について、当該変更が発生した年度のみに影響を与える場合には、変更が発生した年度の損益に計上し、将来に向けて認識しなければならない。変更が発生した年度と将来の期間の両方に影響を及ぼす場合には、変更が発生した年度と影響の出る将来の期間の損益に計上し、認識しなければならない。会計上の見積もりの変更により資産または負債に変更が生じる範囲については、または資本項目に関係する範囲については、変更が生じた期間において、資産、負債または資本項目を修正し、かかる変更を認識しなければならない。

IFRIC 第 1 号第 7 項

資産の修正後の減価償却可能価額は、耐用年数にわたり償却される。したがって、いったん関連する資産の耐用年数に達すると、負債の事後の変動はすべて、発生時に損益に認識されなければならない。これは、原価モデル及び再評価モデルの両方において適用される。

IFRIC 第 1 号第 5 項

関連する資産が原価モデルを使用して測定される場合：

- (a) (b)を条件として、負債の変動は当期に関連資産の取得原価に追加されるか、あるいは控除される。
- (b) 資産の取得原価から控除される額は、帳簿価額を超えてはならない。負債の減少が資産の帳簿価額を超える場合、超過額は即時に損益に認識されなければならない。

7-2 割引率を每期見直すこととするか。

論点整理第 66 項

一方、割引率の変更については、米国会計基準のように割引率の変更は行わず、当初の割引率を用いる方法と、国際財務報告基準のように、每期貸借対照表日現在で見直すことにより、割引前の将来キャッシュ・フローの見積りの変更と同様に、その調整額を資産除去債務に係る負債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方法がある。[設例 4] 及び [設例 5]

論点整理第 67 項

割引率を每期見直す場合、毎期末において変更後の負債額を貸借対照表に反映させることとなるが、その変動の差額をどのように処理するか、また、このような負債の計上に割引率の変更を反映するかどうかは、他の負債との関係も含めて検討すべきではないかとの意見がある。また、

(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。

割引率を固定する場合、それは時の経過によって一定の利息相当額を配分するものであり、関連する有形固定資産が減価償却という費用配分が行われることともなじむのではないかとの意見もある。いずれの方法が適当かについては、引き続き検討する。

（論点整理へのコメント）

⇒ 割引率について、毎期の変更は行わず当初の割引率を使用するのが妥当と考える。割引率を毎期見直し、その調整額を関連する有形固定資産の帳簿価額に加減した場合、減価償却に反映されることになり、毎期計画的、規則的に費用配分を行うという減価償却の性質になじまないと考えられる。また、資産除去債務について、毎期割引率の見直しを求めることは、他の多くの負債の事後の測定が行われていないことと整合せず、過度の負担である。

（事務局コメント）

- ・ 負債の時価評価を行っていないこと、割引率を変更しても損益計算書へ与える影響が小さいことなどを考えれば、負債を当初見積った時点からの割引率の変更は行わないことが適当ではないか。

7-3 割引前将来キャッシュ・フローの時期及び金額の変更から生じる変動額に適用する割引率について

論点整理第 60 項／SFAS143 号第 15 項

米国会計基準においては、（…中略…）割引前の将来キャッシュ・フローの増加はその時点の無リスクの割引率に信用リスクを調整したものをを用いて割り引き、減少は当初の負債が認識されたときの割引率で割り引くが、減少に係る割引率が特定できない場合には、加重平均されたものを使用することもできる。

（論点整理へのコメント）

⇒ 割引前の将来キャッシュ・フローの増加はその時点の割引率をベースに割り引き、割引前の将来キャッシュ・フローの減少は当初認識時の割引率で割り引くことが適当である。

（事務局コメント）

- ・ 論点整理で示している通り、割引前の将来キャッシュ・フローの増加があった場合には、当該変動額をその時点の無リスクの割引率に信用リスクを調整したものをを用いて割り引き、減少の場合には当初の負債の認識時における無リスクの割引率に信用リスクを調整したものをを用いて割り引くこととしてはどうか。なお、減少に係る割引率が特定できない場合には、加(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。

重平均されたものを使用することもできることとする。

7-4 資産除去債務の時の経過による変動額の処理をどのように行うか。

論点整理第 61 項

また、（注：米国会計基準においては）資産除去債務に対する負債の変動額のうち、時の経過による変動額は、期首の負債金額に利息法を適用して測定し、負債の帳簿価額を増加させるとともに、損益計算書の営業項目に費用計上される。この場合の変動の測定に使用する割引率は、負債を当初見積った時点の無リスクの割引率に信用リスクを調整したものをを用いることとされており、当初見積った時点からの割引率の変更は行われない。

論点整理第 63 項

なお、（注：国際財務報告基準においては）資産除去債務に係る負債の変動額のうち、割引の振戻し（時の経過による変動額）は、米国会計基準とは異なり、財務費用として損益計算書に計上される。

IFRIC 第 1 号第 8 項

定期的な割引率の振戻しは、その発生時に損益に財務費用として認識しなければならない。IAS 第 23 号で認められる代替処理である資産化は認められない。

（論点整理へのコメント）

⇒ 資産除去債務の時の経過による変動額は米国会計基準では営業項目の費用、国際財務報告基準では財務費用とされている。わが国ではどのように取扱うのか（損益計上区分）を検討いただきたい。また、資産除去債務の決済時における決済損益の損益計上区分についても検討いただきたい。

（事務局コメント）

- ・ 国際的な会計基準と同様に、資産除去債務に対する負債の変動額のうち、時の経過による変動額は、期首の負債金額に利息法を適用して測定し、負債の帳簿価額を増加させるとともに、損益計算書上、利息費用（財務費用）として計上することとしてはどうか。
- ・ ただし、この場合の変動の測定に使用する割引率は、負債を当初見積った時点の無リスク

（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。

の割引率に信用リスクを調整したものを用い、当初見積った時点からの割引率の変更は行わないこととする。

- ・ なお、損益計上区分に関連し、資産除去債務の決済時の見積りとの差額については、原則として特別損益とし、金額が小さければ営業外損益とする。