

資産除去債務専門委員会における検討状況

（2007.9.21 現在）

各論点についての現時点での検討状況および方向性は、以下のとおりである。

論点1 資産除去債務の範囲について

1-1 資産除去債務の対象となる事象及び発生原因

【現時点の方向性】

米国会計基準（SFAS 143）と同様、「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」を対象とする方向で考えられている。

1-2 有形固定資産の「除去」の意味

【現時点の方向性】

米国基準と同様、資産を用益提供から一時的でなく除外することを指し、具体的な態様としては、売却、廃棄、リサイクリング、その他の方法による処分が含まれるものとする方向で考えられている。

【関連する議論】

専門委員会では、有姿除却が含まれるのかどうかという議論があったが、負債計上の対象となるのはキャッシュ・アウトフローを生じさせる法的債務であり、有姿除却そのものは資産除去債務の対象ではないと考えられる。また、有姿除却により除去費用の支出が確実となった場合に、資産除去債務の対象となるかどうかという点については、別途、引当金の対象となりうる余地はあるものの、資産を取得した時点あるいは使用中の時点において法的債務が存在していないものは資産除去債務の対象ではないと考えられる。

転用や用途変更は除去に含まれないのかという点については、転用や用途変更は企業が自ら使用を継続するものであり、用益提供からの除外にはならないという点で除去とは区別されるものと考えられる。転用や用途変更のための支出は、その後の期間において回収が予定されているものであり、それ以前の期間に配分すべきものではないと考えられる。ただし、設備を社内の別の場所に移転する際に、汚染除去等の義務を実行する必

要があるような場合の取扱いについては議論の余地がある。

資産除去債務の対象を「資産を除去する義務がある場合」に限定するか、「除去する場合には原状回復の義務が生じる場合」も含まれるかについて議論がある。例えば、アスベストを使用した資産の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いう法律の要求がある場合、除去の義務そのものは規定されていないので不要とする見方と、資産に一定の寿命がある以上、必然的に除去が発生するのであれば義務が存在しているという見方がある（米国基準では、資産除去債務の対象とされている）。

1-3 資産除去債務の具体的な範囲（法律上の義務に限定するかどうか、準じるものを含める場合の具体的な範囲等）

【現時点の方向性】

法律上の義務に準じるもの（例えば、契約、過去の判例、行政当局の指導・通達、自主規制機関による規制等）を含め、企業の自発的計画のみから生じるものは対象としない方向で考えられている。

「準じるもの」の内容については、適用指針で例示することを検討する。

1-4 「通常の稼働によるもの」と「通常の稼働によるものではないもの」との区分

【現時点の方向性】

「通常の稼働によるもの」とは、通常の稼働により不可避免的に発生し、合理的に予測可能なものを意味すると考えられる。通常の稼働によるものでないものは、不適切な操業等の異常な原因によるものであり、資産除去債務の対象ではなく、引当金計上や減損会計の対象とすべきものと考えられる。

1-5 「重要性が乏しいもの」の具体的な範囲

【現時点の方向性】

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困難であり、「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。」といった言及しかできないのではないかと。

適用上の混乱の回避については、重要性基準よりも、範囲の明確化や、敷金がある場合の簡便的処理の導入（論点 8-3）などで対応することとなると思われる。

論点2 資産除去債務と対応する除去費用の会計処理

論点3 資産除去債務の全額を負債として計上する理由

資産除去債務を総額計上とするか、一部の業界で行われている引当金方式を認めるかの論点は、今後検討することとしている。

論点4 資産除去債務の負債としての計上時期

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

【現時点での方向性】

通常は、有形固定資産の取得または建設の時点で資産除去債務が発生するものと考えられ、「使用のつど発生する場合」は極めて例外的なケースと考えられる。

「使用のつど発生する場合」に該当する要件あるいは例示の記載を検討する。

4-2 決済時期が不確定の資産除去債務の取扱い

【現時点での方向性】

決済の時期が不確定であっても、発生が確実で、決済時期の範囲およ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場合には、「金額を合理的に見積ることができないもの」には該当しないと考えられる。

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

【現時点での方向性】

資産除去債務を認識しないケースは、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、「合理的に金額を見積れないため計上しない」という選択肢が安易に採られないようにすることが必要と考えられる。

論点５ 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

5-1 資産除去債務に対応する除去費用の資産計上（論点整理第41項の方法1か方法2か）

【現時点での方向性】

方法2（関連する有形固定資産の帳簿価額を増加させる方法）を採用する方向で考えられている。方法1（関連する有形固定資産とは別の資産として計上する方法）は、当該部分についての独立したキャッシュ・インフローがないと考えられるため、資産性の説明に困難が生じる。したがって、概念的には、有形固定資産取得の付随費用として整理する方法2を採用することが適当と考えられる。

ただし、実務上の便宜（特に税務処理との調整）や、資産の使用権の維持のための支出という側面も認められる場合があること等を考慮して、償却計算のレベルでは、費用の合理的な期間配分が確保される範囲内で、ある程度の柔軟性を認めることを検討する。

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

【現時点での方向性】

論点整理では、按分法と一括法のいずれの処理によるかという形で検討されていたが、その後の検討の結果、次の2つのケースに分けて考える必要があるとの考えが示された。

- (1) 主たる資産（資産B）のみに資産除去債務があり、それと一体となっている構成部分（資産A）が、資産Bの除去に伴って除去されることとなる場合

この場合、資産Aの除去費用は、あくまで資産Bの除去の義務によって生じるものであるため、資産Bに係る資産除去債務として処理すべきものと考えられる。資産Bを除去するまでの間に資産Aの更新が行われる場合、その更新に係る除去費用は資産除去債務の対象とはせず、資産Bの除去と同時に行われる資産Aの除去の費用を資産除去債務に含める。

- (2) 主たる資産（資産B）およびその構成部分となっている資産Aの両方にそれぞれ資産除去債務がある場合

原則的には、資産Aと資産Bのそれぞれについて資産除去債務を計上することとなるが、両者を一体として見積るほうが容易と考えられる場合については、簡便法として按分法あるいは一括法の適用を認めることを考慮する。（ただし、両者の耐用年数が異なる場合、特に一括法では費用配分が不合理となるのではないかという疑問が提起されている。）

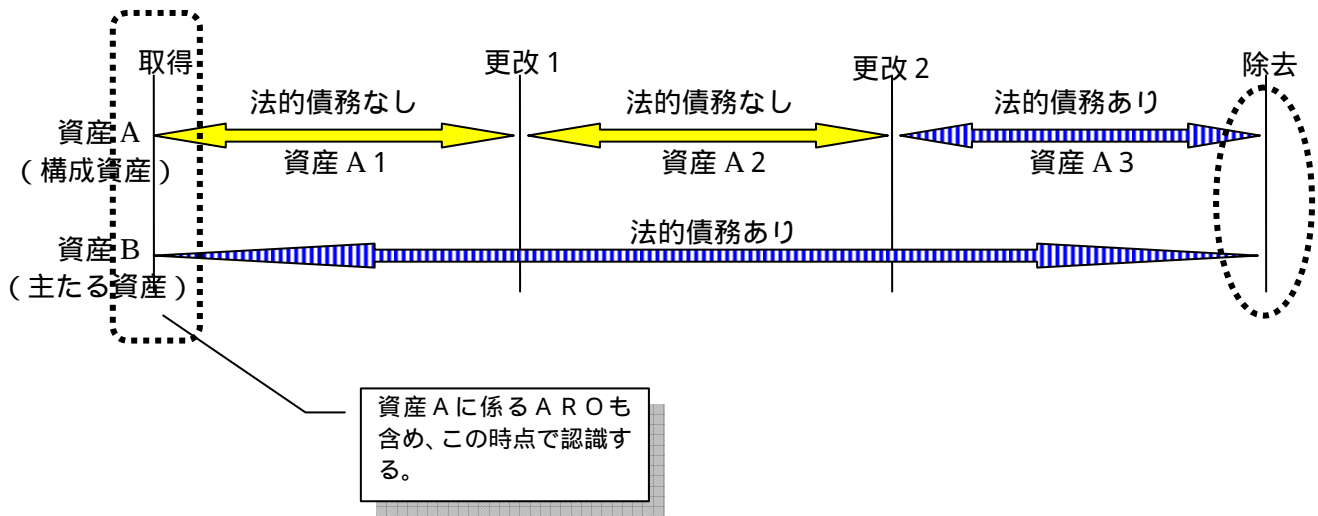
資産除去債務が複数の資産から構成されるケースの図解

(1) のケース

〔前提〕

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。

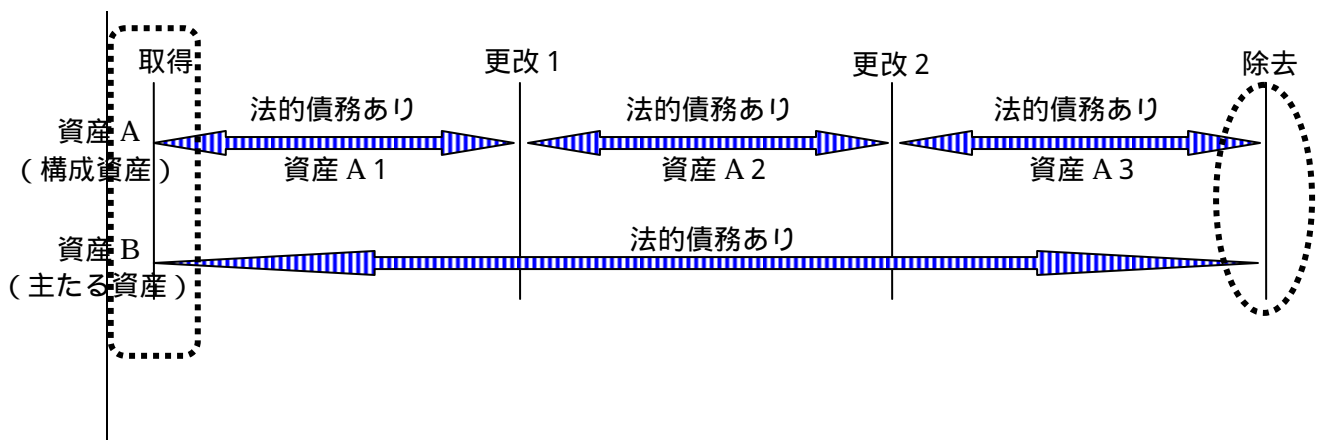


(2) のケース

〔前提〕

資産 A と B は一体として使用されている。

資産 A、資産 B にはそれぞれ除去についての法的債務がある。



5-3 一括法により資産計上された除去費用の費用配分

【現時点での方向性】

規則的かつ合理的な方法で費用配分する。主たる資産の耐用年数で償却するなどの方法が考えられる。

（ただし、論点 5-2 の議論で、一括法の合理性について疑問が生じており、その検討結果によっては、会計処理の柔軟性確保の手段として従来の一括法の議論とは別のアプローチの検討が必要となる可能性もある。）

5-4 土地に係る除去費用の会計処理

【現時点での方向性】

基本的には、土地の上に設置された固定資産の除去費用として整理し、減価償却の対象とする。

5-5 使用の都度発生する場合の費用配分方法

【現時点での方向性】

原則的には、毎期、発生のとど固定資産の帳簿価額に加算した上で減価償却により費用配分することとなるが、除去費用を資産計上したのと同じの期間に、資産の追加計上額と同額を費用処理することもできるものとする。（この場合、費用計上額は割引後の現在価値である。）

論点6 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・フローの見積りと割引率の関係

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

【現時点での方向性】

今回は下表の中の案3を提案したが、再度検討した結果、案2の方向となっている。

一般的に市場価格がないと考えられるため、案1は採りにくく、案2と案3との間の選択については、「自己の評価を反映した支出」に信用リスクが加味されない（将来支出額の予想において自己の信用リスクを考慮しない）実務が想定されることから、割引率についても信用リスクを加味しない案2が適当と考えられた。

	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	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	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）

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

【現時点での方向性】

期待値と最頻値のいずれの使用も認めるものとする。

自己の支出の見積りの基礎となる金額の例示（実績、業者の情報、投資時の見積額等）や、インフレ率、見積との乖離のリスク、技術革新等を反映する方法などについて、適用指針に記載する。

論点7 資産除去債務の負債計上後における将来キャッシュ・フローの見積り及び割引率の変更

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

【現時点での方向性】

固定資産の帳簿価額を増減させて将来の損益で処理していくプロスペクティブ・アプローチを採用する。

ただし、支払金額の見積額が大幅に増加したような場合は、減損会計の対象となることにより結果的にキャッチアップ・アプローチと同様となることはありうると考えられる。

7-2 割引率を毎期見直すこととするか。

【現時点での方向性】

借入金等の時価を財務諸表本体には反映させていないこととの整合性や、割引率の変動で固定資産の取得原価を修正することが減価償却の性質になじむかなどの観点から、当初の割引率で固定することが適当という方向で考えられている。

（もっとも、国際会計基準で採用されている割引率見直しの処理は、変動額を固定資産の帳簿価額に加減するものであり、退職給付債務の割引率を見直してその結果生じる数理計算上の差異を遅延認識する処理と同様との見方もありうる。）

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

【現時点での方向性】

割引率の見直しを行わないことを前提にすれば、米国基準と同様に、増加分については追加計上時の割引率を適用し、減少分については当初認識時の割引率を適用する（紐付けが困難な場合は加重平均の使用も認める）のが適当と考えられる。

7-4 資産除去債務の時の経過による変動額の処理

【現時点での方向性】

利息法により処理し、時の経過による変動額は財務費用とする。

論点8 リース物件（賃借資産）における資産除去債務と対応する除去費用の処理

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。

【現時点での方向性】

自社所有資産と同様に資産除去債務の処理を行うこととなると考えられる。

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。

【現時点での方向性】

論点整理では、賃借資産自体の除去義務がある場合について、資産除去債務の対象に含める案と含めない案の両案を示し、含めない場合も引当金計上の対象とすべきものとしていいる。ただし、賃借資産自体を除去する義務の存在は、現実にはかなり稀と思われる。

賃借資産の原状回復義務が存在するケースの多くは、賃借資産に設置された自社保有資産（特に賃借建物に設置された内部造作等）を除去する義務があるケースであり、この場合は、原則的にはその自社保有資産の資産除去債務としての処理を行うことが考えられる。ただし、敷金がある場合について、簡便的な処理を考慮する（下記の論点8-3）。

【関連する議論】

内部造作等の資産除去債務を認識するとした場合、償却期間をどのようにするか（対象年数か残存賃借年数か）の問題がある。

8-3 敷金がある場合、どのように取り扱うか。

【現時点での方向性】

原則論としては、内部造作等の資産除去債務は敷金とは別個の問題となる。しかし、実務上の煩雑性等を考慮して簡便的な処理を認めることを検討する。

具体的には、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、それが原状回復に係る支出の見積額以上であるときは、敷金を償却することができることとしてはどうか。