

有形固定資産シリーズ (6)

資産除去債務①

みさき ひろし
公認会計士 御前 洋至

1. はじめに

資産除去債務の定義、会計処理及び開示等は、企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（以下「資産除去債務会計基準」という。）及び企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（以下「資産除去債務適用指針」という。）において定められている。

資産除去債務会計基準及び資産除去債務適用指針が設定される以前、我が国においては、例えば、電力業界で原子力発電施設の解体費用につき発電実績に応じて解体引当金を計上しているような特定の事例は見られるものの、国際的な会計基準で見られるような、資産除去債務を負債として計上するとともに、これに対応する除去費用を有形固定資産に計上する会計処理は行われていなかった（資産除去債務会計基準22項）。

このような状況の下、日本の会計基準と国際財務報告基準（IFRS）との差異を縮小することを目的とした両会計基準のコンバージェンスに向けた作業において、資産除去債務が検討すべき項目の1つとして取り上げられたことを契機に、有形固定資産の除去に関する将来の負担を財務諸表に反映させることは投資情報として役立つという指摘などから、資産除去債務に関する会計基準が設定されることとなった（資産除去債務会計基準22項）。

資産除去債務に関しては、以下の点を実務上論点となる。

- ▶資産除去債務の定義
- ▶資産除去債務の算定
- ▶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
- ▶資産除去債務の見積りの変更の際の会計処理

本稿では、「資産除去債務の定義」及び「資産除去債務の算定」について焦点を当てて取り上げることとし、「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」及び「資産除去債務の見積りの変更の際の会計処理」については、次稿で解説を行う。

なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であり、有限責任監査法人トーマツの見解ではないことをあらかじめお断りしておく。

2. 資産除去債務の定義

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とされている（資産除去債務会計基準3項（1））。

定義を構成するそれぞれの要素について、以下解説する。

(1) 有形固定資産の範囲

有形固定資産には、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、それに準じる有形の資産も含み、建設仮勘定やリース資産のほか、財務諸表等規則において「投資その他の資産」に分類されている投資不動産なども対象となるとされている（資産除去債務会計基準23項）。

なお、オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うこととなるため、通常資産除去債務は計上されないものと考えられる。ただし、契約内容などを慎重に検討し、引当金の計上の要否などについて、慎重に判断する必要がある（「企業会計原則」注解18）。

(2) 通常の使用

通常の使用とは、有形固定資産を意図した目的のために正常に稼働させることをいう。有形固定資産を除去する義務が、不適切な操業等の異常な原因によって発生した場合には、資産除去債務として使用期間にわたって費用配分すべきものではなく、引当金の計上や「固定資産の減損に係る会計基準」の適用対象とすべきものと考えられる（資産除去債務会計基準26項）。

(3) 有形固定資産の除去

有形固定資産の除去とは、有形固定資産を用役提供から除外することをいい（一時的に除外する場合を除く）、除去の具体的な態様としては、売却、廃棄、リサイクルその他の方法による処分等が含まれるが、転用や用途変更は含まれないとされている（資産除去債務会計基準3項（2））。また、当該有形固定資産が遊休状態にある場合は除去に該当しないとされている（資産除去債務会計基準3項（2））。

資産除去債務会計基準は、資産除去債務を有形固定資産の除去に関わるものと定義しており、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環境修復や修繕は資産除去債務の計上対象とはならないとされている（資産除去債務会計基準24項）。この場合は、状況に応じて引当金の計上の要否を検討することになる（「企業会計原則」注解18）。

(4) 法律上の義務及びそれに準ずるもの

法律上の義務及びそれに準ずるものには、有形固定資産を除去する義務のほか、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外するという義務も含まれるとされている（資産除去債務会計基準3項（1））。

法律上の義務に準ずるものとは債務の履行を免れることがほぼ不可能な義務を指し、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義務が該当する。具体的には法律上の解釈により当事者間での清算が要請される債務に加え、過去の判例や行政当局の通達等

のうち、法律上の義務とほぼ同等の不可避な支出が義務付けられるものが該当すると考えられる。したがって、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場合は、法律上の義務に準ずるものには該当しないこととなるとされている（資産除去債務会計基準28項）。

資産除去債務会計基準及び資産除去債務適用指針において、具体的な法令や法律上の義務について、規定はしていない。そのため、会社が保有又は使用する有形固定資産とその除去に関して、どのような法令又は契約で要求される義務等があるのかを整理することが必要となる。なお、一般に資産除去債務に関連すると考えられる国の法令には図表1記載のものが挙げられる。

また、資産除去に関連する契約で要求される義務の主なものとして、土地や建物等の賃貸借契約に基づく原状回復義務がある。原状回復義務は通常、賃貸借契約書において、その有無が判断されるが、その際は過去実績を考慮するなど、形式的な判断とならないよう留意が必要である。

図表1 資産除去の関連法令とその義務

法令名	資産の除去に関連する義務の概要（抜粋）
土壌汚染対策法	<ul style="list-style-type: none"> 指定調査機関による土壌汚染状況の調査 調査の結果、一定基準を超える汚染が判明した場合には、都道府県知事による除去措置命令が出される
建設工事に係る資材の再資源化等に関する法律（建設リサイクル法）	<ul style="list-style-type: none"> 一定規模以上の解体、新築又は増築工事等における分別解体等及び再資源化等に要する費用の適正な負担
特定製品に係るフロン類の回収及び破壊の実施の確保等に関する法律（フロン回収破壊法）	<ul style="list-style-type: none"> フロン類が充填されている業務用のエアコン、冷蔵機器、冷凍機器の廃棄時のフロン類回収業者への引渡し
PCB特別措置法	<ul style="list-style-type: none"> PCBを含む機器等の適正処理
石綿障害予防規則	<ul style="list-style-type: none"> アスベストの含有調査 アスベストを含有する建物の解体時における適正処理
家電リサイクル法（特定家庭用機器再商品化法）	<ul style="list-style-type: none"> 指定された収集運搬者、再商品化業者への特定家庭用機器の引渡し、処理費用の負担

2. 資産除去債務の算定

会社が保有又は使用する有形固定資産の資産除去債務については、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって発生した時に負債として計上するとされている（資産除去債務会計基準4項）。

また、資産除去債務はそれが発生したときに、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローを見積り、割引後の金額（割引価値）で算定する（資産除去債務会計基準6項）とされており、算定プロセスに

見積りを伴うことから実務上論点となりやすい部分であり、以下で留意点を解説する。

(1) 割引前将来キャッシュ・フローの見積り方法

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により算定するとされている（資産除去債務会計基準6項（1））。

なお、将来キャッシュ・フローには、有形固定資産の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（例えば、保管や管理のための支出）も含める（資産除去債務会計基準6項（1））が、法人税等の影響額は含めないとされている（資産除去債務適用指針4項）ことに留意する必要がある。

割引前将来キャッシュ・フローの見積り方法としては、以下の情報を基礎として見積ることとなる（資産除去債務適用指針3項）。

- ▶対象となる有形固定資産の除去に必要な平均的な処理作業に対する価格の見積り
- ▶対象となる有形固定資産を取得した際に、取引価額から控除された当該資産に係る除去費用の算定の基礎となった数値
- ▶過去において類似の資産について発生した除去費用の実績
- ▶当該有形固定資産への投資の意思決定を行う際に見積られた除去費用
- ▶有形固定資産の除去に係る用役（除去サービス）を行う業者など第三者からの情報

上記のとおり、資産除去債務を自己の支出見積りにより算定するとしたことから、第三者へ見積りを依頼することまでは求められていない。ただし、合理的で説明可能な仮定及び予測を置くに際し、第三者からの情報を適宜利用することが考えられる（資産除去債務適用指針22項）とされており、資産除去に係る支出額の見積りには、専門性が要求されることが多いと考えられるので、実際には見積りの全部あるいは一部について専門業者に依頼することが実務上多くなるものと考えられる。

なお、企業は上記により見積られた金額に、インフレ率や見積値から乖離するリスクを勘案するとされており、また、合理的で説明可能な仮定及び予測に基づき、技術革新などによる影響額を見積ることができる場合には、これを反映させるとされている（資産除去債務適用指針3項）。

(2) 資産除去債務の算定に際して用いられる割引率

将来キャッシュ・フローがその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るため、資産除去債務の算定に際して用いられる割引率は、将来キャッシュ・フローが発生すると予想される時点までの期間に対応する貨幣の時間価値を反映した無リスクの税引前の割引率とされている（資産除去債務会計基準6項（2））。

具体的には、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に割引率を決定することとなると考えられる（資産除去債務適用指針23項）。

(3) 資産除去債務を合理的に見積ることができない場合

資産除去債務の発生時に、当該債務の金額を合理的に

見積ることができない場合には、これを計上せず、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する（資産除去債務会計基準5項）とされており、その場合の計上の処理は後述の資産除去債務の見積りの変更の処理に準じる。資産除去債務を合理的に見積ることができない場合は、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場合をいい（資産除去債務適用指針2項）、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（資産除去債務適用指針17項）とされており、見積ることができない場合は限定的と考えられるので、実務上留意が必要である。

なお、資産除去債務を合理的に見積ることができない場合、重要性が乏しい場合を除き、「資産除去債務の概要」及び「合理的に見積ることができない旨及びその理由」の注記が必要となる（資産除去債務会計基準16項）。

(4) 資産除去債務の履行時期の見積りに当たっての留意点

① 全般的留意事項

土地や建物等の賃貸借契約に基づく原状回復義務に係る資産除去債務について、その履行時期の見積りに当たっては、以下の点を勘案し、各企業あるいはビジネスの実態を踏まえて判断することが重要である。

- ▶購入ではなく賃借している理由
- ▶賃借している相手先の状況
- ▶賃借契約継続に関する不確実性
- ▶全社あるいは拠点の過去・現在・将来見込みの業績、過去の移転状況
- ▶外部環境が変化する中での移転の可能性等

資産除去債務の合理的な見積りができない場合は非常に限定的であって、以下のいずれのケースにおいても、土地や建物等の賃貸借契約に基づく原状回復義務に係る資産除去債務を計上することに留意が必要である（いずれも契約書において自社が負担することが明記されていることを前提とする）。

- ▶今後、除去する予定のない建物
- ▶経営計画等において、○年後に売却を予定しているが、具体的な売却先については決定されていない建物
- ▶すでに売買契約により○年後の売却が決定されている建物
- ▶借地上的建物であり、○年後に更地にして返却がまっているもの
- ▶借地上的建物であり、○年後に更地返却の契約であるが、更新可能で、かつ経営計画等において、更新を予定しているもの

今後除去する予定が具体的に計画されていないとしても、償却性資産であれば、耐用年数を見積り、減価償却を実施しているので、基本的には、資産除去債務を合理的に見積ることは可能と考えられる。また、耐用年数よりも短い期間の経営計画等において、更新を予定しているものについては、当該経営計画等で予定されている期間に基づいて、基本的には、資産除去債務を合理的に見積ることは可能と考えられる。耐用年数よりも長い期間の経営計画等において、更新を予定しているものについては、当該経営計画等で予定されている期間に基づいて、基本的には、資産除去債務を合理的に見積ることは可能と考えられる。

資産除去債務、特に土地や建物等の賃貸借契約に基づく原状回復義務の履行時期等の見積りについては、各企業の実態を踏まえて判断すべきものであり、実務上論点となりやすい部分であることから、合理的な見積りの可否に関する検討例を2つ紹介する。

(合理的な見積りの可否に関する検討例①)

- ▶当社は小売業であり、多店舗展開している。
- ▶店舗の撤退に際しては、契約書において、当社が原状回復費用を負担することが明記されている。
- ▶ある店舗は業績が好調であり、今後とも営業を継続する予定であるので、当該店舗を撤退することは、経営計画において、予定されていない。
- ▶この場合、店舗撤退の予定がないことから、資産除去債務の履行時期を予測することが困難であり、支出額に係る合理的な見積りができないと判断しているので、資産除去債務を計上することは不要と判断している。
- ▶ただし、店舗全体（あるいは規模やエリア）で平均的な営業期間等を算定することは可能であり、実際に過去のデータを整備している。

(合理的な見積りが出来ない場合に該当するかどうかの検討)

個別の店舗について、具体的な撤退の時期が予定されていなかったとしても、店舗全体（あるいは規模やエリア）で平均的な営業期間が算定しうる場合には、当該データに基づいて、資産除去債務を合理的に見積ることは可能と考えられる。また、店舗などの有形固定資産については減価償却の前提として耐用年数の見積りを行っているので、資産除去債務

を合理的に見積ることは可能と考えられる。

(合理的な見積りの可否に関する検討例②)

- ▶当社は、賃借している土地の上に建物を建設して使用している。
- ▶賃貸借契約終了時には、当社の負担において、建物を解体撤去し、更地にして返還することが契約に明記されている。
- ▶契約期間は10年となっており、契約は自動更新であるため、いつ土地を返還して、ビルを撤去する費用が発生するかについて見積ることができない。
- ▶資産除去債務の履行時期が明確ではないことから、資産除去債務を計上することは不要と判断している。

(合理的な見積りができない場合に該当するかどうかの検討)

契約が自動更新であったとしても、通常は、永久に更新を続けられるものではなく、経営計画等において、今後の当該物件の使用期間等が予定されると考えられる。また、土地の上に建設する建物については、減価償却の前提として耐用年数の見積りを行っているので、資産除去債務を合理的に見積ることは可能と考えられる。

② ファイナンス・リース取引判定との関係

資産除去債務の見積りに当たり、賃貸借契約を終了しない（将来の契約更新時にも必ず賃貸借契約を継続する）のであれば、ファイナンス・リース取引に該当する場合があるので、ファイナンス・リース取引判定との関係も十分に留意することが必要である。

③ クリーニング・引越費用

資産除去債務として計上すべきは、資産を除去することに係る費用のみであって、クリーニング費用や引越費用は含まれない。そのため、本社・支店・営業所等であれば、金額的重要性も踏まえて資産除去債務の計上の要否を判断する場合もあると考えられる。

以上