

有形固定資産シリーズ (7)

資産除去債務②

みさき ひろし
公認会計士 御前 洋至

1. はじめに

資産除去債務に関しては、以下の点が実務上論点となる。

- ▶ 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

前稿では「資産除去債務の定義」及び「資産除去債務の算定」について取り上げた。

本稿では「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」を中心に解説を行う。

2. 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

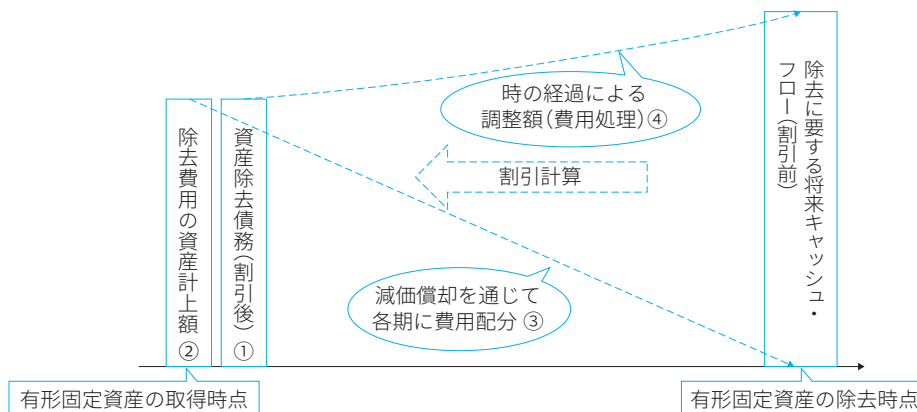
資産除去債務を負債として計上する際、当該除去債務に対応する除去費用をどのように会計処理するかという論点があるが、資産除去債務に関する会計基準（以下「資産除去債務会計基準」という。）では、債務として負担している金額を負債計上し、同額を有形固定資産の取得原価に反映させる処理を行うこととしている。このような会計処理（資産負債の両建処理）は、有形固定資産の取得に付随して生じる除去費用の未払の債務を負債とし

て計上すると同時に、対応する除去費用を当該有形固定資産の取得原価に含めることにより、当該資産への投資について回収すべき額を引き上げることの意味する。すなわち、有形固定資産の除去時に不可避免的に生じる支出額を付随費用と同様に取得原価に加えた上で費用配分を行い、さらに、資産効率の観点からも有用と考えられる情報を提供するものである（資産除去債務会計基準41項）。

（会計処理イメージ）

- ① 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、割引後の金額で算定する（図表1の①）（資産除去債務会計基準6項）。
- ② 資産除去債務に対応する除去費用は、資産除去債務を負債として計上した時に、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に加える（図表1の②）（資産除去債務会計基準7項）
- ③ 減価償却を通じて、当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用配分する（図表1の③）（資産除去債務会計基準7項）。
- ④ 時の経過による資産除去債務の調整額は、その発生時の費用として処理する（図表1の④）。当該調整額は、期首の負債の帳簿価額に当初負債計上時の割引率を乗じて算定する（資産除去債務会計基準9項）。

図表1 資産除去債務の処理イメージ



また、資産除去債務に係る一連の会計処理の仕訳は、以下のとおりとなる。

(設例) 資産除去債務の会計処理

【前提条件】

3月決算のA社が20X1年4月1日に設備Bを取得し、使用を開始した。当該設備の取得原価は20,000、耐用年数は5年であり、A社には当該設備を使用後に除去する法的義務がある。A社が当該設備を除去するときの支出は2,000と見積られている。

その後、20X6年3月31日に設備Bが除去され、当該設備の除去に係る支出は2,050であった。

資産除去債務は取得時にのみ発生するものとし、A社は当該設備について残存価額0で定額法により減価償却を行っている。なお、割引率は5.0%とする。

【会計処理】

- (1) 20X1年4月1日(固定資産取得時)の会計処理

設備Bの取得と関連する資産除去債務の計上

(借)	有形固定資産	21,567	(貸)	現預金	20,000
				資産除去債務(*1)	1,567

(*1) 除去に要する将来キャッシュ・フロー2,000を、その発生見込み時期5年及び割引率5.0%を用い、現在価値に割引く。

将来キャッシュ・フロー見積額2,000/ (1.05)⁵ = 1,567

- (2) 20X2年3月31日(決算期)の会計処理

時の経過による資産除去債務の調整額

(借)	利息費用	78	(貸)	資産除去債務(*2)	78
-----	------	----	-----	------------	----

(*2) 20X1年4月1日における資産除去債務1,567×5.0%=78

設備Bと資産計上した除去費用の減価償却

(借)	減価償却費(*3)	4,313	(貸)	減価償却累計額	4,313
-----	-----------	-------	-----	---------	-------

(*3) 設備Bの減価償却費20,000/5年+除去費用資産計上額1,567/5年=4,313

- (3) 20X3年3月31日(決算期)の会計処理

時の経過による資産除去債務の調整額

(借)	利息費用	82	(貸)	資産除去債務(*4)	82
-----	------	----	-----	------------	----

(*4) 20X2年3月31日における資産除去債務(1,567+78)×5.0%=82

設備Bと資産計上した除去費用の減価償却

(借)	減価償却費(*5)	4,313	(貸)	減価償却累計額	4,313
-----	-----------	-------	-----	---------	-------

(*5) 20X2年3月31日と同様

- (4) 20X4年3月31日(決算期)の会計処理

時の経過による資産除去債務の調整額

(借)	利息費用	86	(貸)	資産除去債務(*6)	86
-----	------	----	-----	------------	----

(*6) 20X3年3月31日における資産除去債務(1,567+78+82)×5.0%=86

設備Bと資産計上した除去費用の減価償却

(借)	減価償却費(*7)	4,313	(貸)	減価償却累計額	4,313
-----	-----------	-------	-----	---------	-------

(*7) 20X2年3月31日と同様

- (5) 20X5年3月31日(決算期)の会計処理

時の経過による資産除去債務の調整額

(借)	利息費用	91	(貸)	資産除去債務(*8)	91
-----	------	----	-----	------------	----

(*8) 20X4年3月31日における資産除去債務(1,567+78+82+86)×5.0%=91

設備Bと資産計上した除去費用の減価償却

(借) 減価償却費 (*9)	4,313	(貸) 減価償却累計額	4,313
(*9) 20X2年3月31日と同様			
(6) 20X6年3月31日 (決算期) の会計処理時の経過による資産除去債務の調整額			
(借) 利息費用	96	(貸) 資産除去債務 (*10)	96
(*10) 除去に要する将来キャッシュフロー-2,000-20X5年3月31日における資産除去債務 (1,567+78+82+86+91) =96 設備Bと資産計上した除去費用の減価償却			
(借) 減価償却費 (*11)	4,315	(貸) 減価償却累計額	4,315
(*11) 有形固定資産計上額21,567-20X5年3月31日までの減価償却累計額17,252=4,315 設備Bの除去及び資産除去債務の履行			
(借) 減価償却累計額	21,567	(貸) 有形固定資産	21,567
資産除去債務 (*12)	2,000	現金預金	2,050
費用 (履行差額) (*13)	50		
(*12) 20X6年3月31日における資産除去債務残高2,000 (*13) 資産除去債務残高2,000と実際の支出額2,050との差額			

以下では、資産除去債務に対応する除去費用の資産計上及び費用配分方法における実務上留意すべき点を解説する。

(1) 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

資産除去債務が有形固定資産の稼働等に従って、使用の都度発生する場合には、資産除去債務に対応する除去費用を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残存耐用年数にわたり、各期に費用配分する(資産除去債務会計基準8項)。この場合には、上記の処理のほか、除去費用をいったん資産に計上し、当該計上時期と同一の期間に、資産計上額と同一の金額を費用処理することもできるとされている(資産除去債務会計基準8項なお書き)。

なお、通常、資産除去債務は有形固定資産の取得、建設又は開発の時点で発生するものであり、このように使用の都度発生する場合は極めて例外的と考えられる(資産除去債務会計基準46項)とされている。

(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

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、そのうち一部の資産については全体の除去以前により短い周期で除去され、再び取得される場合、除去に係る法律上の義務等を有し資産除去債務の対象となる主たる資産の除去に伴い当該構成資産が除去されるものとみて、複数の有形固定資産の資産除去債務を一括して見積り、対応する除去費用を主たる資産の帳簿価額に加えることとされている(資産除去債務適用指針6項)。主た

る資産は全体の除去以前に除去される周期などを勘案し、各社の実態に応じて判断することとなる。

なお、主たる資産の帳簿価額の増加額として資産計上された当該構成資産の除去費用は、減価償却を通じて、当該主たる資産の耐用年数にわたり各期に費用配分するとされている(資産除去債務適用指針7項)。

(3) 建物等賃借契約に関連して敷金を支出している場合

賃借建物等に係る有形固定資産(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しなければならない場合がある。この場合において、当該賃借契約に関連する敷金が資産計上されているときは、当該計上額に関連する部分について、資産除去債務の負債計上及びこれに対応する除去費用の資産計上に代えて、当該敷金の回収が最終的に見込めないと認められる金額を合理的に見積り、そのうち当期の負担に属する金額を費用に計上する方法によることができる(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。)9項)とされている。

敷金の償却方法については、資産除去が実施される時期との整合性を考えて、各社の実態にあった合理的な方法を選択することになると考えられる。敷金を償却する方法は資産除去債務の負債計上及びこれに対応する除去費用の資産計上に代えて行う簡便法と考えられるので、割引現在価値の計算は不要と考えられる。

(4) 損益計算書上の表示

資産計上された資産除去債務に対応する除去費用に係

る費用配分額並びに時の経過による資産除去債務の調整額は、損益計算書上、当該資産除去債務に関連する有形固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて計上するとされている（資産除去債務会計基準13項及び14項）。

また、資産除去債務の履行時に認識される資産除去債務残高と資産除去債務の決済のために実際に支払われた額との差額は、損益計算書上、原則として、当該資産除去債務に対応する除去費用に係る費用配分額と同じ区分に含めて計上するとされている（資産除去債務会計基準15項）。

なお、当初の除去予定時期よりも著しく早期に除去することとなった場合等、当該差額が異常な原因により生じたものである場合には、特別損益として処理する（資産除去債務会計基準58項）とされている。

3. 資産除去債務の見積りの変更

有形固定資産の耐用年数は長期間にわたるものが多いため、有形固定資産の除去に要するキャッシュ・フローや履行時期について、当初見積り時点から変更が生じることも考えられる。

(1) 割引前将来キャッシュ・フローの見積りの変更

割引前の将来キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が生じた場合の当該見積りの変更による調整額は、資産除去債務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（資産除去債務会計基準10項）とされており、将来に向かって修正する方法（プロスペクティブアプローチ）が採用されている。

資産除去債務が法令の改正等により新たに発生した場合も、見積りの変更と同様に取り扱うこととされている（資産除去債務会計基準10項）が、この場合、影響が特に重要であれば、重要な法律改正又は規制強化による法的環境の著しい悪化（企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」14項（3））として、減損の兆候に該当することとなるため、留意が

必要である。

また、これまで合理的に見積ることができなかった資産除去債務の金額を合理的に見積ることができるようになった場合についても、将来キャッシュ・フローの見積りの変更と同様に処理するとされている（資産除去債務会計基準5項）が、この場合も、資産に係る将来キャッシュ・フローに関する不利な予想が明確になったものであることから、減損の兆候として扱うべきものと考えられるため留意が必要である（資産除去債務会計基準52項）。

(2) 割引前将来キャッシュ・フローの見積りの変更による調整額に適用する割引率

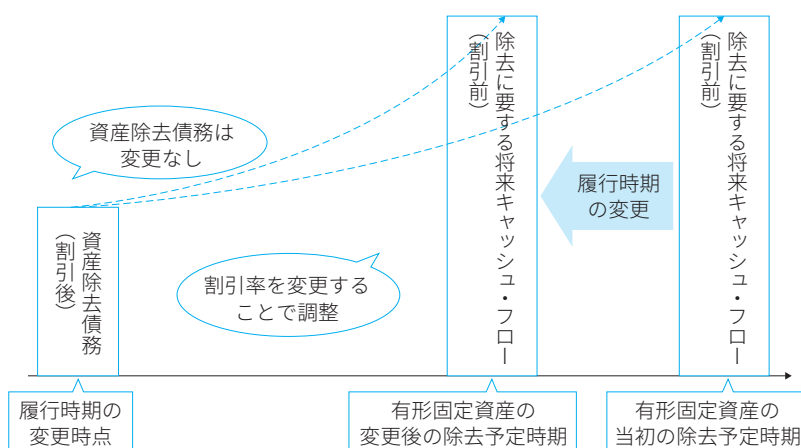
割引前の将来キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が生じ、当該キャッシュ・フローが増加する場合、その時点の割引率を適用する。これに対し、当該キャッシュ・フローが減少する場合には、負債計上時の割引率を適用するとされている（資産除去債務会計基準11項）。なお、過去に割引前の将来キャッシュ・フローの見積りが増加した場合で、減少部分に適用すべき割引率を特定できないときは、加重平均した割引率を適用する（資産除去債務会計基準11項）。

(3) 資産除去債務の履行時期の見積りの変更

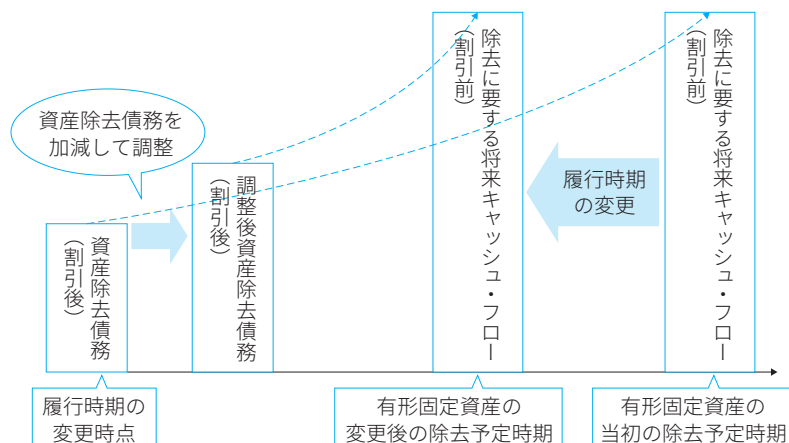
資産除去債務の対象資産を当初の除去予定時期よりも早期に除去することとなった場合など、資産除去債務の履行時期の見積りの変更が生じた場合の処理方法について、資産除去債務会計基準等では明記されていない。

この場合、①資産除去債務の帳簿価額及び関連する有形固定資産の帳簿価額の見直しを行わず、割引率を変更することで、変更後の履行時期に応じた時の経過による資産除去債務の調整額を算定する方法（図表2）と、②変更後の履行時期を前提とした資産除去債務を算定し、変更が生じた時点の資産除去債務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（図表3）が考えられる。

図表2 履行時期の見積りの変更処理イメージ①（割引率で調整する方法）



図表3 履行時期の見積りの変更処理イメージ②（資産除去債務残高を加減する方法）



割引率は利付国債の流通利回りなどを参考に決定する（資産除去債務適用指針23項）とされているが、①の方法では変更後の割引率が国債の流通利回りなどから乖離することから、②の方法が適切であると考えられる。

また、②の方法においては、履行時期の変更が生じた時点の割引率を用いる方法と当初の負債計上時の割引率を適用する方法が考えられるが、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローが減少する場合には負債計上時の割引率を適用する（資産除去債務会計基準11項）とされていることから、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローに変更が生じていない前提では当初の負債計上時の割引率を用いる方法が適切であると考えられる。

なお、履行時期に関する見積りの変更が生じた場合には、一般に、有形固定資産の除去に要する将来キャッシュ・フローの見直しを伴うことが多いと考えられるため、このような場合には上記（1）及び（2）によることになる点に留意が必要である。

4. 資産除去債務と税効果会計との関係

資産除去債務の計上により、資産サイドと負債サイドのそれぞれで一時差異が生じる場合には税効果会計の対象となる。具体的には、税効果会計は資産負債法により

会計処理する方法であるので（「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」三）、資産除去債務は会計上の負債ではあるが、課税所得計算上の負債に該当しないことから将来減算一時差異となる。また、有形固定資産の帳簿価額に加えられる額（資産計上された資産除去債務に対応する除去費用）は、会計上の資産ではあるが、課税所得計算上の資産には該当しないことから将来加算一時差異となる。

将来加算一時差異は減価償却を通じて解消されていくが、将来減算一時差異は除去費用の支出時に減算認容されるので、両者の解消するスケジュールが異なることから、それぞれについて繰延税金資産と繰延税金負債を認識することとなる。

このため、有形固定資産の帳簿価額に加えられる額（資産計上された資産除去債務に対応する除去費用）に係る将来加算一時差異に対しては、繰延税金負債を計上することとなり、資産除去債務に係る将来減算一時差異については、企業分類（（企業会計基準適用指針第26号）「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」）を踏まえ、繰延税金資産の回収可能性の判断を行った上で、回収可能と認められる部分について、繰延税金資産を計上することとなる。

以上