

＜実務指針第2号＞

資産除去債務に関する実務指針

平成22年3月17日制定

第1章 総 則

（目的）

第1 この資産除去債務に関する実務指針（以下、「本指針」という。）は、資産除去債務に係る会計処理に関し必要な事項を定めることを目的とする。

＜注解1＞ 本指針の制定の背景について

企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」が平成20年3月31日に公表され、平成22年度4月1日以後開始する事業年度から適用されることとなった。

公社会計基準委員会は、当会計基準の公社会計への適用について検討したが、公社会計では当会計基準が適用となる事案は極めて稀であることから、公社会計基準本文の改正は行わず、本指針を制定することとしたものである。

（定義）

第2 本指針における用語の定義は、次のとおりとする。

(1) 「資産除去債務」とは、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をいう。

この場合の法律上の義務及びそれに準ずるものには、固定資産を除去する義務のほか、固定資産の除去そのものは義務でなくとも、固定資産を除去する際に当該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去するという義務も含まれる。

(2) ここでの固定資産とは、固定資産のうち有形の固定資産をいう。したがって、その他の固定資産に含まれるリース資産や投資不動産などについても、資産除去債務が存在している場合には、本基準の対象となる

(3) 固定資産の「除去」とは、固定資産を用役提供から除外することをいう（一時的に除外する場合を除く。）。

＜注解2＞ 具体的な対象の範囲等について

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。

したがって、固定資産の除去が公社の経営計画に基づいて行われる賃貸住宅建替事業に係る既存住宅の除却は、本指針の「除去」に該当しない。

- 2 固定資産の「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。また、当該固定資産が遊休状態になる場合は除去に該当しない。
- 3 公社会計において具体的に対象となる「除去する義務」には次のようなものが想定される。
 - (1) 賃借している土地の上に建設した建物等を除去する義務

公社が借手側となる定期借地権契約において、当該借地の上に公社が建物を建設し、その原状回復の義務を負っている場合など。
 - (2) 有害物質等（アスベストやPCBなど）を除去する義務
 - ・ アスベスト対策（封じ込め処理）は終了しているが、当該建物の建替時等においてその有害物質の除去のため建物除却に多額の費用が生じる場合など。
 - ・ 有害物質が埋設されている敷地で、その処分又は施設の建替時に多額の土壤改良費などが生じる場合など

第2章 会計処理

（資産除去債務の負債計上）

第3 資産除去債務は、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。

ただし、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もることができない場合には、これを計上せず、当該債務を合理的に見積も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。

＜注解3＞ 債務の金額を合理的に見積もることができない場合について

資産除去債務を合理的に見積もることができない場合とは、決算日現在入手可能なすべての証拠を勘案し、最善の見積もりを行ってもなお、資産除去債務の履行時期を予測することや、将来の最終的な除去費用を見積もることが困難であるため、合理的に金額を算定できない場合をいう。

（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）

第4 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ときに、当該負債の計上額と同額を、関連する固定資産の帳簿価額に加える。

資産計上された除去費用は、減価償却を通じて、当該固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用配分する。

(資産除去債務の算定)

第5 資産除去債務はそれが発生したときに、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。

<注解4> 割引前の将来キャッシュ・フローの算定について

1 割引前の将来キャッシュ・フローは、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などをもとに算出した金額に、合理的な説明可能な仮定及び予測に基づき見積る。

将来キャッシュ・フローには、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）も含まれる。

なお、多数の固定資産について同種の資産除去債務が生じている場合には、個々の固定資産に係る資産除去債務の重要性の判断に基づき、固定資産をその種類や場所等に基づいて集約し、概括的に見積もることができる。

2 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。資産除去債務が法令の改正等により発生した場合も、見積りの変更と同様に取り扱う。

<注解5> 割引率について

1 割引前将来キャッシュ・フローの算定に使用される割引率は、貨幣の時間価値を反映した無リスクの割引率とする。したがって、この場合には、原則として将来のキャッシュ・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。

2 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。

なお、過去に割引前将来キャッシュ・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。

(時の経過による資産除去債務の調整額の処理)

第6 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。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。

<注解6> 時の経過による資産除去債務の調整額について

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固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて計上する。

(資産除去債務の履行時に認識される差額)

第7 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計上する。

なお、当初の予定時期よりも著しく早期に除却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。

(減損処理を行う場合の留意点)

第8 本会計基準適用後の減損会計基準の適用にあたっては、資産除去債務が負債計上されている場合には、除去費用部分の影響を二重に認識しないようにするため、将来キャッシュ・フローの見積りに除去費用部分を含めないこととする

(注記事項)

第9 資産除去債務の会計処理に関連して、重要性が乏しい場合を除き、次の事項を注記する。

- (1) 資産除去債務の内容についての簡素な説明
 - (2) 支出発生までの見込期間、適用した割引率等の前提条件
 - (3) 資産除去債務の総額の期中における増減内容
 - (4) 資産除去債務の見積りを変更したときは、その変更概要及び影響額
 - (5) 資産除去債務は発生しているが、その債務を合理的に見積ることができないため、貸借対照表に資産除去債務を計上していない場合には、当該資産除去債務の概要合理的に見積ることができない旨及びその理由
- 2** 資産除去債務を合理的に見積ることができない場合の前項(5)「その旨及びその理由」の注記にあたっては、前項(1)と関連付けて記載する必要がある。

附 則

1 適用時期

本指針は、平成22年4月1日以後開始する事業年度から適用する。ただし、平成22年3月31日以前に開始する事業年度から適用することができる。

2 適用初年度における期首残高の算定

適用初年度における期首残高の算定は、次のように行い、両者の差額は適用初年度において、原則として特別損失に計上する。

- (1) 適用初年度の期首における既存資産に関連する資産除去債務は、適用初年度の期首時点における割引前将来キャッシュ・フローの見積り及び割引率により計算する。
- (2) 適用初年度の期首における既存資産の帳簿価額に含まれる除去費用は、資産除去債務の発生時点における割引前キャッシュ・フローの見積り及び割引率が、適用初年度の期首時点と同一であったものとみなして計算した金額から、その後の減価償却額に相当する金額を控除した金額とする。

<注記事項例>

当会社では、〇〇県から一般定期借地契約により土地（〇〇㎡）を借地し、分譲戸建住宅を建設し、その敷地をエンドユーザーに転貸することによる定期借地分譲住宅事業を行っている。

当敷地は、公社が戸建分譲用用地として宅地造成を行ったうえで転貸しているが、〇〇県との契約上、借地期間満了時に原状回復義務が課されている。

したがって、公社会計基準「資産除去債務に関する実務指針」に基づき、以下の会計処理を行っている。

・ 定期借地契約期間	平成〇〇年〇月〇日から平成〇〇年〇月〇日	
・ 将来キャッシュ・フロー	〇〇〇,〇〇〇円	割引率 〇,〇%
・ 当初計上特別損失（過年度減価償却相当額）	〇〇,〇〇〇円	
・ 当初の資産除去債務額及び除去費用	〇〇,〇〇〇円	
・ 本年度期首残高	〇,〇〇〇円	
・ 時の経過による調整額	〇〇〇円	
・ 資産除去債務期末残高	〇,〇〇〇円	

【説例】

<前提条件>

- ・ 一般定期借地契約（20X1年4月1日契約） 契約期間 50年
- ・ 宅地の取得原価 10,000千円
- ・ 過去の実績等から敷地整備費等の割引前将来CF 3,000千円
- ・ 割引率 3%
- ・ 資産除去債務額（割引後将来CF）

$$3,000 / (1.03)^{50} = 684 \text{ 千円}$$

※ 転貸による戸建て分譲住宅の除去債務は、分譲住宅所有者にあることから、この会計処理から除いている。

<会計処理（設例）> （別表「資産除去債務及び費用の算定例」を参照）

(1) 20X1年4月1日（取得時の処理）

賃貸事業資産 ・ 賃貸施設等資産	現金預金	10,000
賃貸宅地	資産除去債務	684
〇〇定期借地資産 10,684		

※ 将来キャッシュ・フロー見積額 $3,000 / (1.03)^{50} = 684$

(2) 20X2年3月31日

① 時の経過による資産除去債務の増加

費用 (利息費用)	20.5	資産除去債務	20.5
-----------	------	--------	------

※ 20X1年4月1日の資産除去債務 684 × 3.0% = 20.5

② 元資産と除去費用の減価償却

費用 (減価償却費)	213.7	減価償却費累計額	213.7
------------	-------	----------	-------

(3) 20x2年度～(別表)

(4) 最終年度の除去履行時

減価償却累計額	10,684	有形固定資産	10,684
資産除去債務	3,000	現金預金	3,050
費用	5		

<別表>

資産除去債務及び除去費用の算定例

現資産価額	将来CF見積額	割引率	耐用年数	実際の除去費用
10,000	3,000	3.0%	50年	3,050

年数	残存年数	資産価額						資産除去債務			
		現資産価額	除去費用計上額	計	減価償却額			残額	債務計上額	時の経過による調整額	計
					現資産分	除去費用分	計				
1	50	10,000	684	10,684	△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	10,470.3	684	20.5	704.5
2	49				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	10,256.6		21.1	725.7
3	48				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	10,043.0		21.8	747.4
4	47				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	9,829.3		22.4	769.8
5	46				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	9,615.6		23.1	792.9
6	45				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	9,401.9		23.8	816.7
7	44				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	9,188.2		24.5	841.2
8	43				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	8,974.6		25.2	866.5
9	42				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	8,760.9		26.0	892.5
10	41				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	8,547.2		26.8	919.2
11	40				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	8,333.5		27.6	946.8
12	39				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	8,119.8		28.4	975.2
13	38				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	7,906.2		29.3	1,004.5
14	37				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	7,692.5		30.1	1,034.6
15	36				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	7,478.8		31.0	1,065.6
16	35				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	7,265.1		32.0	1,097.6
17	34				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	7,051.4		32.9	1,130.5
18	33				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	6,837.8		33.9	1,164.5
19	32				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	6,624.1		34.9	1,199.4
20	31				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	6,410.4		36.0	1,235.4
21	30				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	6,196.7		37.1	1,272.4
22	29				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	5,983.0		38.2	1,310.6
23	28				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	5,769.4		39.3	1,349.9
24	27				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	5,555.7		40.5	1,390.4
25	26				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	5,342.0		41.7	1,432.1
26	25				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	5,128.3		43.0	1,475.1
27	24				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	4,914.6		44.3	1,519.4
28	23				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	4,701.0		45.6	1,564.9
29	22				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	4,487.3		46.9	1,611.9
30	21				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	4,273.6		48.4	1,660.2
31	20				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	4,059.9		49.8	1,710.1
32	19				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	3,846.2		51.3	1,761.4
33	18				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	3,632.6		52.8	1,814.2
34	17				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	3,418.9		54.4	1,868.6
35	16				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	3,205.2		56.1	1,924.7
36	15				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	2,991.5		57.7	1,982.4
37	14				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	2,777.8		59.5	2,041.9
38	13				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	2,564.2		61.3	2,103.2
39	12				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	2,350.5		63.1	2,166.2
40	11				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	2,136.8		65.0	2,231.2
41	10				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	1,923.1		66.9	2,298.2
42	9				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	1,709.4		68.9	2,367.1
43	8				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	1,495.8		71.0	2,438.1
44	7				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	1,282.1		73.1	2,511.3
45	6				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	1,068.4		75.3	2,586.6
46	5				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	854.7		77.6	2,664.2
47	4				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	641.0		79.9	2,744.1
48	3				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	427.4		82.3	2,826.5
49	2				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	213.7		84.8	2,911.3
50	1				△ 200.0	△ 13.7	△ 213.7	△ 0.0		87.3	2,998.6
									(計算誤差)	1.4	3,000.0
計	計			—	△ 10,000.0	△ 684.0	△ 10,684.0		684	2,316.0	3,000.0
											実際の除去費用
											3,050
											差額
											△ 50
											費用