

賃貸住宅建替事業に係る諸費用に関する 論点の整理について

公社会計基準は、賃貸住宅建替事業において、既存住宅に係る諸費用を「原価計算要素分類」に基づき、新たな建築物の建設に係る付随費用として「建設工事原価」として処理している。

この公社会計における会計処理について、この度の企業会計の「資産除去債務に関する会計基準」との関係やその原価性等について、一部の公社での外部監査等において公認会計士から疑義がだされておきその対応を求められている。

公社会計基準委員会は、こうした諸費用の性格や原価性等について検討した結果、下記のとおり、公社会計基準としての見解をまとめた。

記

I 建替事業に係る諸費用の定義

建替事業に係る諸費用とは、次に掲げる費用をいう。

- ① 既存建物（住宅等）の除却費
- ② 既存住宅居住者への移転料及び移転補償費
- ③ 店舗等への営業補償費など
- ④ その他の付随費用（埋蔵文化財発掘調査等）

II 論点の整理

- (1) 賃貸住宅の除却費の「資産除去債務会計基準」の適用について
- (2) 既存賃貸住宅の除却費について
- (3) 建替事業に係る諸費用の原価性について
- (4) その他

III 論点とその見解

1 賃貸住宅の除却費は「資産除去債務会計基準」における除却債務ではない

- 資産除去債務会計基準では、資産除去債務について「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。」と定義している。
- また、当会計基準第22項においては、「～前略～、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。」との記述もある。
- こうしたことから、賃貸住宅の除却は、公社自らの計画に基づく新たな再生プロジェクト等の推進に伴い行われるものであり、「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」ではないと解釈できる。

したがって、賃貸住宅建替事業に係る既存住宅の除却は、当会計基準には該当しないものといえる。

2 既存賃貸住宅の除却費について

(1) 一般企業における既存建物の除却費の取扱い

➤ これまで、建物の除却費用は、将来の発生費用であることから建物の原価要素として構成されないため、その発生時点の費用として処理されている。

しかしながら、こうした費用が多額に発生する場合には、将来の負債（損失）の先送りになるとの観点から、従来は、大所の原子力発電等の施設については「引当金」計上などが行われていた。しかしながら、多額の除去債務が先送りされる実態があることから、新たに「資産除去債務会計基準」が制定されたものである。

➤ 一般企業は、一定の自己資本等をベースに利益を求め経営活動が行われる。

したがって、こうした費用を「当期の費用」とすることは、納税上、利益上からも有利に働くことなどから、通常、当期の費用として会計処理が行われている。

(2) 公社賃貸住宅の経営スキーム

➤ 一方、公的企業体は、基本的には収支均衡の財務体質であり、その事業の財源は、他人資本（借入金）を元手として、その事業活動によりその投資額を回収する経営であり、そこに回収し得ない部分について、財政支援や公的資金の使用がなされるものとする。

➤ 公社は、基本的に自己資本がないことから、賃貸住宅経営は、公的資金の借入金により事業投資が行われ、賃貸住宅の収益によりその投資額（借入金）を回収する事業スキームであり、特に、既存賃貸住宅にあつては、その時代背景の中で、公的賃貸住宅として収支均衡の経営体質であった。

➤ したがって、建物の除却費用は、将来の発生費用であることから、その投資経費として想定していない。また、その後、引当金等の会計的処理も行っていない。

➤ 公社の賃貸住宅は、全体戸数約 13.2 万戸のうち約 7 割の 9.3 万戸が昭和 30 年代から 40 年代に建設されていることから、近い将来、既存住宅ストックの更新が本格的に到来する段階において、その除却費用を当期の費用とする会計処理は、公的賃貸住宅事業経営スキームとして適切な会計処理とはいえない。

(3) 公的賃貸住宅の供給主体としての公社

➤ 公社は、公的住宅供給機関として賃貸住宅等の供給を継続的に推進する責務を負っている。したがって、その建物を老朽等により除却し、新たな建物へと更新する一連の行為は、賃貸住宅を継続使用するための維持更新費ともいえる。

➤ すなわち、賃貸住宅の除却は、新たな賃貸住宅への更新のための除去であり、新たな賃貸住宅の更新のための投資経費として、新たな借入金により事業投資が行われ、その賃貸住宅経営の中で回収されるといった事業スキームが公的賃貸住宅事業経営に即した会計処理といえる。

3 建替事業に係る諸費用の原価性について

- 通常、新たなプロジェクトは、その事業目的に沿って事業敷地を求め、そこに賃貸住宅、分譲住宅や店舗等の事業施設を建設する。

したがって、その取得した事業敷地を意図した使用目的に稼働可能な状態にするために発生する既存住宅や店舗等の除却費用及び権利者に対する移転補償費等の事業敷地の取得に要した付随費用については、当該プロジェクトの投下経費の一部として新たな事業施設等の事業原価に算入されることとなる。

- 公社賃貸住宅の建替事業は、その時代が要請する高齢者施設や街づくりなど新たな施策を踏まえた再生プロジェクトとして展開される。

したがって、その事業実施に当たっては、既存の賃貸住宅や店舗等の除却費及び移転補償等の諸費用は、当該プロジェクトの投下経費として新たな賃貸住宅やその他の施設等のそれぞれの事業原価に配分される。

- 次に、こうした資産取得に要する付随費用は、非償却資産（土地価額）又は償却資産（建築物価額）のいずれに算入すべきかが検討課題となる。

通常、その土地の利用が複数の事業体による場合には、こうした土地の取得に要した直接付随費用は「土地取得原価」として、それぞれの事業体の非償却資産に配分される。

また、土地の取得が完了した後に生じる付随費用は、土地に係るものとして直課できるものは非償却資産に直課し、その後の建物の建設に係るものとして直課できるものは償却資産に直課することが行われている。

- 公社の建替事業の場合には、公社賃貸住宅に配分されるこうした付随費用は、その事業土地が公社所有土地であり、新たな土地取得ではないことから、建物の建設のために要する付随費用として捉え、償却資産に付加されるものとする。

なお、付随費用の償却資産への配賦経費は、「その他関連経費」や「事務経費」と同様に、償却年次の異なる資産のそれぞれに配賦されることとなる。

4 その他

① 賃貸住宅資産がその使用目的を終了した場合

当然ながら、既存の賃貸住宅資産の使用が終了し新たな使用の予定がなく、当該資産を売却等により処分する場合においては、当該建物資産の除却費は、当期の費用として処理することとなる。

② 減損処理を行う場合の「除却費」取り扱い

減損会計処理の実務において、将来キャッシュ・フローの算定に「除却費」を含めて算出するかの課題であるが、除却費の算入は、先に述べた既存住宅の除却費を新たな建物の原価として捉えることと矛盾するとの意見もあったが、減損会計は当該資産の使用を終了し、当該資産を処分することを前提として、その資産の回収可能性を帳簿価額に反映する会計処理でもあることから、その算定に当たって「除却費」を含めることとする現行の算定方法で良いと考える。

IV 結 論

以上の論点を踏まえ、公社会計基準においては、賃貸住宅建替事業に係る諸費用は、既存住宅に係る除却費等も含め、新たな再生プロジェクトに係る投下経費の一部として捉え、新たな賃貸住宅建設に係る「付随費用」として「建設工事原価」とする現行の会計処理を維持するものとする。