

平成20年2月4日

企業会計基準委員会 御中

株式会社プロネクサス  
プロネクサス総合研究所

## 「資産除去債務に関する会計基準（案）」及び 「資産除去債務に関する会計基準の適用指針（案）」に対する意見

平成19年12月27日に公表されました標記会計基準（案）ならびに適用指針（案）について、当研究所内に設置されている「ディスクロージャー基本問題研究会」で取りまとめた意見等を提出致しますので、宜しくお願い申し上げます。

記

### 1. 用語の定義

#### 会計基準案第3、26項

（意見1）

企業の自発的な計画によって行われる有形固定資産の除去のうち、禁反言の原則に基づき当事者間での清算が要請されるものも、法律上の義務に準ずるものとして資産除去債務に含むべきであると考えます。

（理由）

会計基準案では、法律上の義務に準ずるものを「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。」としており、限定的に取り扱っていると考えられる。

一方、米国会計基準における法的債務には、禁反言原則に基づく契約の法律上の解釈により当事者間での清算が要請される義務が含まれている。

我が国においても、企業の自発的な計画により有形固定資産を除去する旨の声明を記者会見で公表した場合や、物理的耐用年数経過後、放置すると他者に対して危害が及ぶ可能性があり取り壊すことが社会的に期待される建物・構築物のように、資産の除去を要求する法律や文書による契約は存在しないが、禁反言原則に基づく法律上の解釈により、資産除去債務の履行を免れることがほぼ不可避である場合には、法律上の義務に準ずるものとして、資産除去債務に含む必要があると考えます。

（意見2）

会計基準案第3項（1）に規定のとおり『法律上の義務に準ずるもの』の定義がなされているが、「有形固定資産の除却が企業の自発的な計画」と「法律上の義務とほぼ同等の不

可避的な支出が義務付けられるもの」の区分を、適用指針にて例示を基に明確にする必要があると考える。

(理由)

適用範囲が明確でない場合、決算時に会計監査人との見解の相違が生じ、決算修正等の必要が生じる可能性がある。決算早期化の観点から、適用範囲は明確に示した方がよいと考える。

また現在、実務で行われている小売業の店舗の閉鎖に伴う撤退（閉店）損失引当金には、資産除去債務に該当するものと、該当しないものが含まれるので、例示で示した方がよいのではないかと考える。

(確認)

会計基準案第 3 項の定義を満たした場合、建設仮勘定も資産除去債務計上の適用範囲に含まれるのか。

(理由)

会計基準案第 3 項に適用範囲の定義が示されているが、資産としての建設仮勘定も適用範囲に含まれるとの明確な文言が無いため判断ができない。

## 2. 会計処理

### (特別の法令等により除去に係る費用を適切に計上する方法がある場合)

#### **適用指針案第 8、26 項**

(意見)

特別の法令等により除去に係る費用が適切に計上する方法がある場合の処理について、より具体的に記述されたい。

(理由)

(特別の法令等により除去に係る費用を適切に計上する方法がある場合)の『適切な費用計上』とは何か、『合理的な費用配分』と考えられる根拠が何かについて、これら 2 項(適用指針案第 8 項及び第 26 項)だけの記述ではわからない。

また、特別な方法を採用した場合、負債計上額は、割引された現在価値になっているのか、時の経過による資産除去債務の調整額はどのように計上されるのかなど、具体的な処理方法が不明である。

### (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)

#### **会計基準案第 8 項**

(意見)

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(会計基準案第 8 項)につい

ては、除去費用を各期に資産計上し、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方法を原則とするが、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同一の金額を費用処理する方法も認めることに賛成である。

(理由)

資産除去債務に対応する費用は、資産除去債務を負債として計上した時に、負債計上額と同額を、関連する有形固定資産の帳簿価額に加えることが原則とされている（会計基準案第 7 項）が、資産除去債務が使用の都度発生する場合には、むしろ、各期で費用計上しないと、後の年度になるほど費用負担が大きくなる結果となり妥当でない場合も生じることから、2つの方法を認めることが適切と考える。

### **(建物等賃貸借契約に関連して敷金を支出している場合)**

#### **適用指針案第 9、27 項**

(意見)

原則として、適用指針案第 9 項の資産除去債務と敷金との相殺処理は認められるべきではないと考える。

(理由)

適用指針案第 9 項では、敷金を支出している場合に、敷金の計上をもって資産除去費用の計上に代えることを認めているが、これは金融資産と事業資産を混同してしまうことにつながるのではないかと考える。

敷金は通常、賃貸借契約によって生じる賃貸人の債権を担保する目的で差し入れられたものであり、金銭債権としての性格を有するものと考えられる。取引慣行上、原状回復費用を敷金と相殺することが行われているのは事実であるとしても、それは金銭債権債務の相殺という事象であり、敷金に原状回復費用の先払いという性格を持たせるものではないと考えられる。

適用指針案第 27 項では、敷金の計上と除去費用の計上が二重計上に当たるという見方を挙げているが、除去費用の性格はあいまいではあるものの金融資産ではないと考えられる。有形固定資産に加算し、減価償却により費用配分することとされているのはその証左であろう。したがって、二重計上とする見方は当たらないと考えられる。

また、この処理は当該資産に減損を適用しなければならなくなった際に、敷金に減損処理を要請する結果となりかねない。しかし、減損が生じたという事実と敷金が返還されるか否かという問題はまったく別個の問題であると考えられる。

さらに、敷金は金銭債権であるため、もし差入先の信用状態が悪化した場合には、貸倒引当金設定対象となるべき資産であると考えられるが、提案されている方法ではそのような事態に対処できなくなってしまう。

## **(割引前将来キャッシュ・フローの見積りの変更)**

### **会計基準案第 10 項・適用指針案第 2 項**

(確認)

会計基準案第 10 項にある『法令の改正等』は、期末日時点で公布されているものということによいか。

(理由)

適用指針案第 2 項では、合理的に見積もることは、決算日の証拠を勘案するとなっている。

## **3. 開示**

### **(損益計算書上の表示)**

#### **会計基準案第 13、14、53 項**

(意見)

投資不動産に関する資産除去債務に係る費用の配分額等については、営業外費用に計上されることもあるのではないかと考えられる。

(理由)

資産除去債務に係る費用の配分額(利息を含む)は、減価償却費と同じ区分に含めて表示することになっている。そこで、賃貸資産の収益を営業外収益に計上し、その減価償却費を営業外費用に計上している場合には、会計基準案第 53 項で要求する営業費用が適切とは言えないと考えられる。

#### **会計基準案第 15、55、56 項・適用指針案[設例 1]の最後の仕訳**

(意見)

資産除却債務の計上額と決済額に差が生じた場合、利益が計上されることもあるため、必ずしも営業損益の区分だけが適正とは言えないのではないかと考える。

(理由)

資産除却債務の計上額と決済額に差が生じ、利益が計上された場合、どのように表示するのか不明である。

## **4. 適用時期等**

### **(貸借対照表上の表示)**

#### **会計基準案第 12、19 項**

(意見)

適用初年度においては以下の二つの方法のどちらかを採用すべきではないかと考える。

- ① 資産除去債務発生時点から適用初年度までの減価償却費相当額を直接控除せず、有形固定資産と減価償却累計額を両建てで追加計上する方法
- ② 本基準の適用をもって、資産除去債務が合理的に算定できるようになったものとみなし、適用初年度において資産除去債務をはじめて認識すると考える方法

(理由)

資産除去費用の貸借対照表への計上に当たっては、有形固定資産の帳簿価額に加える(会計基準案第7項)とされていることから、除去費用のみを個別的に計上することは想定されていないものと考えられる。これを前提として会計基準案第19項(2)の経過措置を適用した場合、貸借対照表には、有形固定資産の取得価額として計上される金額のうちに、除却対象となる有形固定資産の総額ベースの取得価額と、減価償却累計額を控除した純額ベースの帳簿価額が混在することになる。この結果、貸借対照表計上額が償却実施率を適正に示さなくなってしまうという問題が生じると考えられる。

## 5. その他

### **適用指針案[設例3]**

(意見)

適用指針案〔設例3〕の前提条件2行目にある義務という言葉は、単なる『義務』ではなく、『法的義務』と書くべきではないかと考える。

(理由)

適用指針案〔設例1、2、5〕では、『法的義務』と記載されている。

以上