



一般社団法人

原状回復費・適正化協会
Restoration Cost Assessment Association

presents by 株式会社スリーエー・コーポレーション

地球環境に
やさしいハート

サステナビリティ
がベスト

RCAAのミッション

地球環境のサステナビリティを損なわない
オフィス移転を実現する。

資産除去債務、環境債務の 公正価格調査・査定 コンサルティング資料



東京都千代田区内神田
2-5-3 児谷ビル2階



03-5298-2733



info@rcaa.or.jp

<https://rcaa.or.jp>

特別顧問 柳田 和己

法務担当弁護士

首都圏 野間 啓 (東京山手法律事務所)
阪神 吉岡 康博 (なにわ総合法律事務所)
中京 金森 将也 (弁護士法人アクシス)

代表理事 池田 文夫

理事	萩原 大巳	理事	小寺 圭
理事	平内 優	理事	中條 透
理事	桐生 信也	理事	砂川 治彦
理事	小川 友幸	監事	小田 哲生

— 賃貸借や借地利用の企業にも影響 —

資産除去債務

* 本稿は、『週刊エコノミスト』2009年11月3日号（発行：毎日新聞社）に掲載されたものを、同編集部の承諾のもと掲載しております。

みずほ情報総研 環境・資源エネルギー部 チーフコンサルタント 光成 美樹

固定資産関連で、比較的事務負担の大きいIFRSへのコンバージェンス（収斂）項目の1つが、日本で2010年4月から適用が義務付けられる「資産除去債務」である。

資産除去債務とは、有形固定資産の解体や売却、廃棄などにおいて法令や契約で求められる費用をあらかじめ債務として認識するもの。貸借対照表の資産・負債に両建て処理し、損益計算書に資産の耐用年数に応じて減価償却費として費用化することを求める会計処理である。建物や施設を除去する際に求められる法令としては、環境関連の法令が多いことから、環境債務に関する会計処理であるという認識もある。国内では、アスベスト除去費用、PCB（ポリ塩化ビフェニル）含有機器の廃棄費用、土壌調査費用などが該当するが、資産の所在する現地法令に準拠するため、海外を含めて一定の調査が必要になる。契約上の義務には、原状回復義務のある定期借地に建った建物の撤去費用や賃貸借契約での造作撤去などが該当する。

シェブロンは93.9億ドル計上

米国では、同様の会計基準が02年から適用されている。開示事例をみると、米大手石油会社のシェブロンが93.9億ドル（約9,000億円）、BPが84.2億ドル（約8,400億円、英企業だが、ニューヨーク市場にも上場しているため開示義務あり）などエネルギー関連企業では総資産の5%前後の資産除去債務を計上。また、アスベストなど環境債務に該当する資産除去債務だけを計上している企業でも、フォードが3.6億ドル（約360億円）など100億円以上計上するケースもある。

影響を受けるのは、多数の固定資産を保有する重厚・インフラ業界だけでなく、賃貸借や借地等を多用している小売業や新興企業に及ぶ可能性もある。日本国内で09年度に早期適用した日鉄鉱業や静岡鉄道は該当法令のほか、賃貸借契約終了時の原状回復費用などを計上している。

IFRSでは、こうした資産除去債務に関する会計処理は主に「固定資産に関する会計処理」（IAS16号）等として、ほぼ同様の会計処理が行われる。

相違点としては、IFRSでは毎年の見直しが求められるほか、割引率や利息調整費の科目が異なるうえ、将来費用の見積もりにおいても、原則として公正価値（期待値等）で求めることとしている。

また、作業ベースの相違では、対象となる固定資産の範囲や区分が広がる可能性がある。IFRSで固定資産の計上に適用されるコンポーネント・アプローチ（注）によって、設備の躯体と付属設備など、耐用年数が異なる重要な資産について個別に資産除去債務を計上する可能性もあるためである。

いずれにしてもコンバージェンスとしての資産除去債務の準備と体制整備がスタートラインとなる作業といえるだろう。

参考文献（みずほ情報総研 より抜粋）

資産除去債務はスタートライン

* 本稿は、『日経エコロジー』 2010年4月号（発行：日経BP社）に掲載されたものを、同編集部の承諾のもと掲載しております。

みずほ情報総研 環境・資源エネルギー部 チーフコンサルタント 光成 美樹

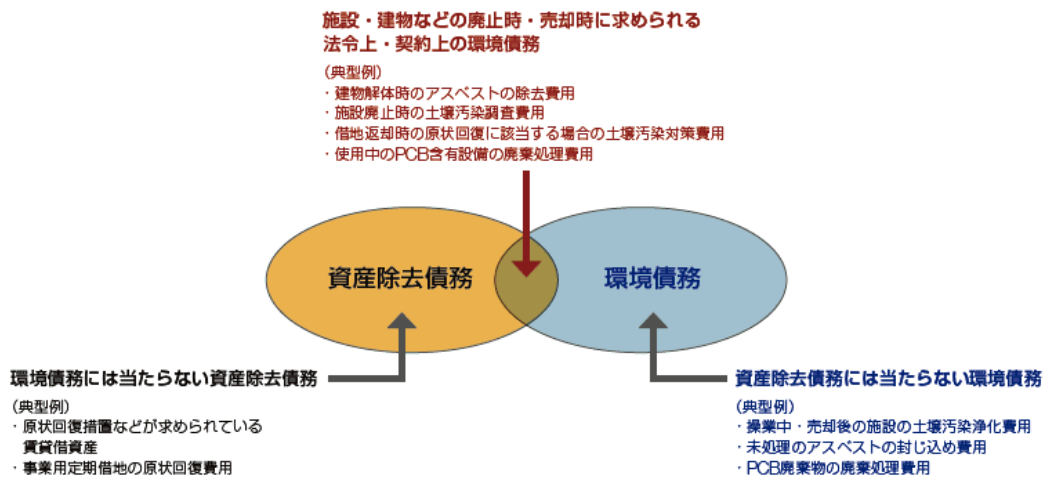
2010年度から資産除去債務の会計基準が適用される。だが、企業によって差が出るのはその後だ。2015～16年度に予想される国際会計基準（IFRS）の適用などによって開示姿勢の違いなどが顕著になる。

2010年度から資産除去債務に関する会計基準が強制適用されるのに合わせて、上場企業ではその対応が進められている。

資産除去債務は、国際会計基準とのコンバージェンス（収れん）として導入される新たな会計基準である。将来、建物や施設などの固定資産を除去するときに法令や契約で求められる対策費用を、あらかじめ債務として認識することを義務づける。建物内に残された吹き付けアスベストの除去費用や使用中のPCB含有設備の処理費用、土壌汚染の調査費用などが該当する。

国内外を問わず、資産除去時に対策を義務づけている環境関連法が多いために、環境債務に関する会計基準という認識もある。だが、契約で原状回復を定めている賃貸借資産など、環境以外の債務も含まれる。

図1 資産除去債務と環境債務



出所：みずほ情報総研が各種資料を基に作成

事務負担大きい債務の計上

会計処理の方法としては、資産除去債務と同額の除去費用を有形固定資産の帳簿価額に上乗せし、使用期間に応じて一定額を減価償却していく。過去に償却すべき費用は、初年度に特別損失として処理する。

これまでの会計基準には、固定資産の除去に関する費用をあらかじめ認識する考え方はなかった。企業にとっては、財務部門と環境部門が協力してグループの保有資産を包括的に調べなければならず、初めて収集する情報が多いために、事務的な作業負担は非常に大きい。

しかしながら、特定の業種を除き、財務的な影響は限定的だと予想される。資産除去債務の対象がかなり限られるからだ。例えば、工場を廃止する際に土壌汚染対策法が求めているのは汚染の調査なので、浄化費用まで計上する必要はない。また、減価償却をする建物や設備が対象となり、更地は対象にならない。

ただ、資産除去債務に該当しない場合でも、今後の会計基準の変更によって、環境債務の計上や情報開示は拡大していくと予想される（図2）。国内では引当金の改訂作業が進められており、環境修復引当金が導入され

可能性がある。さらに、2015～16年度に強制適用が予定されている国際会計基準では、偶発債務として環境債務を認識・計上することになると見込まれている。

会計基準の変更だけでなく、国内では改正土壤汚染対策法が2010年4月から施行され、法律の対象になる調査が増える予想されている。これに加え、EU（欧州連合）の土壤保全指令や、米国の土壤汚染債務の財務証明制度の改正などが日本企業に影響を及ぼす可能性もある。

特に、土壤汚染関係の環境債務は、財務面での影響が最も大きな環境問題の1つである。このため、環境債務を適切に管理し、情報開示するような制度変更が検討されている。

固定資産については今後、国際会計基準の適用に向けた様々な会計処理の変更もあり、多くの要素を考慮する必要が出てくる。

図2 国際会計基準にむけた環境債務にかかわる主な会計処理

*黒字は確定、青字は今後決定されるもの

	2009年度	2010年度	2011年度	2012年度	2013年度	2014年度	2015年度	2016年度
国際会計基準	コンバーゼンスプロジェクト (2011年6月まで)			国際会計基準適用・時期の決定など	(3年分開示の時期)		適用義務付け (2015～16年度予定)	
			→		←			→
賃貸等不動産の時価開示 (遊休資産など)	年度末から 遊休資産について土壌汚染などによる減損がある場合				2015年適用の場合は、 3年分開示として 2013年度からの情報が必要に			
資産除去債務		4月1日～	資産除去時の環境債務(アスベストなど)					
その他の環境債務(環境修復引当金)			(予定) その他の環境債務など(未定)					

出所:みずほ情報総研が各種資料を基に作成

2015年以降の環境債務

既に世界100カ国以上の企業に国際会計基準が適用され、米国と日本だけが主要市場として取り残された形になっている。米国では2014年からの適用が予定され、日本でも昨年6月に金融庁が適用予定時期を公表し、2015年度または16年度からの適用を2012年中に正式決定するとしている。国際会計基準の導入後の環境債務に関連する資産除去債務や偶発債務（引当金など）について、今後の主な動向を紹介したい。

まず資産除去債務については、有形固定資産の除去時に該当する費用をあらかじめ債務として認識する処理は変わらず、2010年度に向けて計上するアスベスト費用などの環境債務はそのまま引き継がれる方向である。細かな会計処理の変更としては、資産除去債務という項目名はなくなり、有形固定資産の科目に含まれることになる。また見積もりの方法や見積りの見直し頻度など、いくつかの技術的な変更があるものの、除去時に必要な費用を債務として認識し、資産・負債の両建て処理をすることとされている。

続いて、現在国内で改訂中である引当金については、環境対策が必要になった時点で費用として計上する環境修復引当金の創設が検討されている。

国際会計基準では、「引当金、偶発負債および偶発資産」に関する基準書「IAS37号」の草案が2005年に公表された。その後、今年2月に再び作業草案が公表されている。

今回の作業草案では、引当金という表現は否定しないとしながら、「債務」として文言に統一されている。その上で、(1)過去の事象に起因し、(2)その処理に資金流出を伴うものと定義し、資金流出の可能性が50%を超える場合には、債務として認識することが記載されている。

さらに、作業草案には「多国籍企業が環境法令のない地域で操業した際に発生した汚染浄化費用について、同社の環境方針には汚染浄化責任が示されていることから汚染浄化義務を債務として認識する」という事例案が添付されている。いわば、自主的な土壤汚染対策であっても過去の実績や企業方針を踏まえて、債務として認識することが求められる可能性があるということだ。この事例案は2005年時点でも記載され、今回も採用の方向で維持された。2010年第3四半期に予定されている基準書の公開までに変更の可能性はあるが、注目すべきポイントだろう。

この国際会計基準が適用された場合の国内での影響としては、有害物質の使用履歴がある土地における土壌汚染対策費がある。国内では有害物質の使用履歴がある土地における土壌汚染の発生確率は、これまで50%を超えている。従って資産除去債務の対象となる特定施設の場合、対策済みの場合を除いて、過半の確率で何らかの対策の必要性があることが統計的には示されている。近い将来の国際会計を見ずして、資産除去債務における開示の影響を検討することが重要になるだろう。

米国で検討進む財務証明制度

米国では、土壌汚染環境債務にかかる財務証明制度の具体的な検討が始まっている。

2008年後半の金融危機に伴う景気後退などにより、企業の破綻や経営状況の悪化に伴う再編などが重なったが、デューデリジェンス（資産査定）において環境債務が顕在化し、再編計画に影響が出ているケースがいくつも報告されている。

2009年1月に破産法を申請した化学メーカー、トロノックスでは、500億円強の環境債務があることがわかり、当初の再生計画が見直しになっている。また史上最も複雑な環境破産といわれた鉱山のアサルコは、総額7,000億円強の環境債務を抱えていたが、州当局との債務調整により数千億円を減額し、一部の環境債務を専門事業者へ移転するなどの処理が進められている。

こうした破綻企業の環境債務について、税金による処理を回避するため、米国では1980年以来運用されていなかったスーパーファンド法の財務証明制度が、鉱業をはじめ電力などの業種で策定される予定で、2009年12月に連邦官報が公表されている。

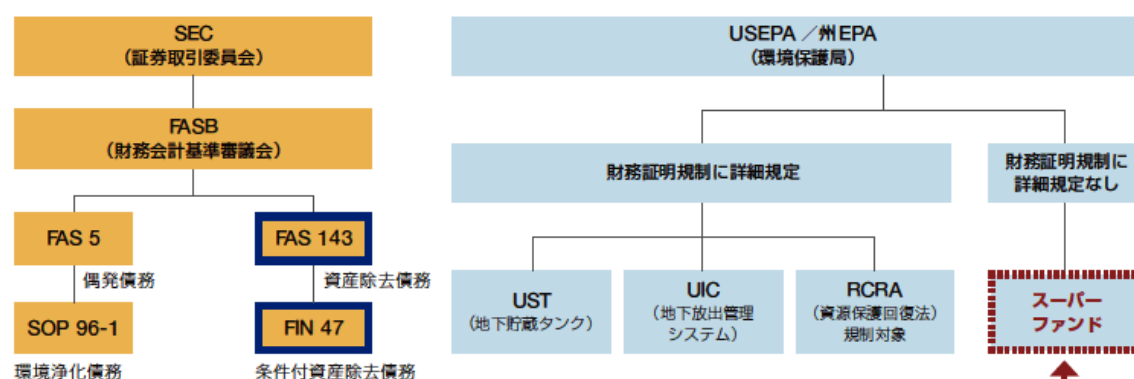
財務証明制度は、資源保護回復法（RCRA）で一部運用されている制度で、有害物質を取り扱う施設を運営する企業などがその施設の廃止などに伴う費用を確保するためにあらかじめ準備金や保険などを確保するものである。いわば、企業の環境債務管理を確保するための財務面での管理・情報開示制度であり、会計基準と並んで影響の大きな制度である。施設の財務証明を策定するには多数の情報分析などが必要になり、企業には大きな負担になることが指摘されている。

こうした制度変更の背景として、過去の破綻企業の環境債務について適正管理を求める多方面からの声がある。シェラクラブなどの環境NGOがカリフォルニア州に対して、財務証明制度の取り組み推進を求め、裁判所は制度見直しの意見を出している。その後、米会計検査院（GAO）は過去5年間で20万件以上の倒産企業に関連する環境債務が適切に管理されていないと指摘し、環境保護局（EPA）に制度改正を勧告している。

欧州でも、環境債務指令において財政基盤確保（Financial Security）の規定が取り入れられている。汚染や有害物質を取り扱う企業に対する管理として財政基盤を確保させるための制度が広がりつつある。

今回、資産除去債務を認識するための作業において収集した環境リスク情報を精査、活用し、今後の対策を検討することが重要であると考えられる。

図3 米国の環境債務に関連する規制構造



米国では、2つの当局が環境債務を規制している。企業会計基準では現在、「偶発債務」および「資産除去債務」として規定され、それぞれ解釈指針や詳細規定が発行されており、証券取引委員会が監督している。環境保護局の規制には、企業が施設を閉鎖する際に必要な費用などを財務保証する規定があり、一部の州では財務保証違反の罰金事例も出ている

現在、検討が進められている財務証明制度

出所：みずほ情報総研が各種資料を基に作成

資産除去債務の算定

6. 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。

(1) 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る。その見積金額は、生起する可能性の最も高い単一の金額又は生起し得る複数の将来キャッシュ・フローをそれぞれの発生確率で加重平均した金額とする。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。

(2) 割引率は、貨幣の時間価値を反映した無リスクの税引前の利率とする。

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

7. 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。

資産計上された資産除去債務に対応する除去費用は、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。

（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）

8. 資産除去債務が有形固定資産の稼動等に従って、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。

なお、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。

（時の経過による資産除去債務の調整額の処理）

9. 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。

資産除去債務の見積りの変更

（割引前将来キャッシュ・フローの見積りの変更）

10. 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新たに発生した場合も、見積りの変更と同様に取り扱う。

(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)

11. 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。

25. 有形固定資産の使用期間中に実施する環境修復や修繕も、資産の使用開始前から予想されている将来の支出であり、資産除去債務と同様に扱わないことは整合性に欠けるのではないかとの見方がある。しかし、修繕引当金は、収益との対応を図るために当期の負担に属する金額を計上するための貸方項目であり、債務ではない引当金と整理されている場合が多いことや、操業停止や対象設備の廃棄をした場合には不要となるという点で資産除去債務と異なる面があることから、本会計基準では取り扱わないものとした。

26. 本会計基準では、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り生じるものとしている（第 3 項 (1) 参照）。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い、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」（平成14 年 8 月 企業会計審議会）（以下「減損会計基準」という。）の適用対象とすべきものと考えられる。

なお、土地の汚染除去の義務が通常の使用によって生じた場合で、それが当該土地に建てられている建物や構築物等の資産除去債務と考えられるとき（第 45 項参照）には、本会計基準の対象となる。

27. 有形固定資産の使用を終了する前後において、当該資産の除去の方針の公表や、有姿除却の実施により、除去費用の発生の可能性が高くなった場合に、資産除去債務の対象となるのかという議論が行われたが、有形固定資産を取得した時点又は通常の使用を行っている時点において法律上の義務又はそれに準ずるものが存在していない場合は、有形固定資産の取掲、建設、開発又は通常の使用により生じるものには該当しないと考えられる。ただし、このような場合には、減損会計基準の対象となるほか、引当金計上の対象となる余地もあるものと考えられる。

28. 本会計基準では、資産除去債務を法令又は契約で要求される法律上の義務及びこれに準ずるものと定義している（第 3 項 (1) 参照）。企業が負う将来の負担を財務諸表に反映させることが投資情報として有用であるとすれば、それは法令又は契約で要求される法律上の義務だけに限定されない。また、資産除去債務は、国際的な会計基準においても必ずしも法律上の義務に限定されていないことから、本会計基準

では、資産除去債務の定義として、法律上の義務に準ずるものも含むこととした。

本会計基準における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的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。

29. 企業が所有する有形固定資産に特定の有害物質が使用されており、有形固定資産を除去する際に当該有害物質を一定の方法により除去することが、法律等により義務付けられている場合がある。従来の会計処理から考えた場合に採用される処理である。こうした考え方に従うならば、有形固定資産の除去などの将来に履行される用役について、その支払いも将来において履行される場合、当該債務は通常、双務未履行であることから、認識されることはない。

しかし、法律上の義務に基づく場合など、資産除去債務に該当する場合には、有形固定資産の除去サービスに係る支払いが不可避的に生じることに変わりはないため、たとえその支払いが後日であっても、債務として負担している金額が合理的に見積られることを条件に、資産除去債務の全額を負債として計上し、同額を有形固定資産の取得原価に反映させる処理

（資産負債の両建処理）を行うことが考えられる。

33. 引当金処理に関しては、有形固定資産に対応する除去費用が、当該有形固定資産の使用に応じて各期に適切な形で費用配分されるという点では、資産負債の両建処理と同様であり、また、資産負債の両建処理の場合に計上される借方項目が資産としての性格を有しているのかどうかという指摘も考慮すると、引当金処理を採用した上で、資産除去債務の金額等を注記情報として開示することが適切ではないかという意見もある。
34. しかしながら、引当金処理の場合には、有形固定資産の除去に必要な金額が貸借対照表に計上されないことから、資産除去債務の負債計上が不十分であるという意見がある。また、資産負債の両建処理は、有形固定資産の取得等に付随して不可避的に生じる除去サービスの債務を負債として計上するとともに、対応する除去費用をその取得原価に含めることで、当該有形固定資産への投資について回収すべき額を引き上げることを意味する。この結果、有形固定資産に対応する除去費用が、減価償却を通じて、当該有形固定資産の使用に応じて各期に費用配分されるため、資産負債の両建処理は引当金処理を包摂するものといえる。さらに、このような考え方に基づく処理は、国際的な会計基準とのコンバージェンスにも資するものであるため、本会計基準では、資産負債の両建処理を求めることとした（第7項参照）。

(資産除去債務を合理的に見積ることができない場合)

35. 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ることが困難であるため、合理的に資産除去債務を算定できない場合がある。このような場合は、当該債務の金額を合理的に見積ることができない場合（第 5 項参照）に該当し、第 16 項(5)に定める注記を行うことになる。

資産除去債務の算定

(資産除去債務の測定値の属性とそれに見合う割引率)

36. 資産除去債務の算定における割引前将来キャッシュ・フローについては、市場の評価を反映した金額によるという考え方と、自己の支出見積りによるという考え方がある。また、割引率についても、無リスクの割引率が用いられる場合と無リスクの割引率に信用リスクを調整したものが用いられる場合が考えられる。当委員会では、割引前将来キャッシュ・フローの測定値の属性とそれに見合う割引率の組合せについて検討を行った。
40. 割引前の将来キャッシュ・フローとして、自己の信用リスクの影響が含まれていない支出見積額を用いる場合に、無リスクの割引率を用いるか、信用リスクを反映させた割引率を用いるかという点については、割引前の将来キャッシュ・フローに信用リスクによる加算が含まれていない以上、割引率も無リスクの割引率とすることが整合的であるという考え方がある。この考え方は、①退職給付債務の算定においても無リスクの割引率が使用されていること、②同一の内容の債務について信用リスクの高い企業の方が高い割引率を用いることにより負債計上額が少なくなるという結果は、財政状態を適切に示さないと考えられること、③ 資産除去債務の性格上、自らの不履行の可能性を前提とする会計処理は、適当ではないこと、などの観点から支持されている。

一方、信用リスクを反映させた割引率を用いるべきであるという意見は、まず、割引前の将来キャッシュ・フローの見積額に自己の信用リスクの影響を反映させている場合には整合的であるという理由による。また、割引前の将来キャッシュ・フローに信用リスクの影響が含まれていない場合であっても、翌期以降に資金調達と同様に利息費用を計上することを重視する観点からは、信用リスクを反映させた割引率を用いる考え方がある。さらに、それが信用リスクに関わりなく生ずる支出額であるときには、信用リスクを反映させた割引率で割り引いた現在価値が負債の時価になると考えられることを論拠としている。

しかし、これについては、資産除去債務の計上額の算定において信用リスクを反映させた割引率を用いるとすることに、前述した②や③の問題を上回るような利点があるのかどうか 疑問がある。有利子負債やそれに準ずるものと考えられるリース債務と異なり、明示的な金利キャッシュ・フローを含まない債務である資産除去債務については、退職給付債務と同様に無リスクの割引率を用いることが現在の会計基準全体の体系と整合的であると考えられる。これらのことから、本会計基準においては、無リスクの割引率を用いるのが適当であ

と考えた（第6 項(2) 参照）。

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

（資産除去債務に対応する除去費用の資産計上）

41. 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。本会計基準では、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た。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を意味する。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。

（資産除去債務が使用の都度発生する場合の費用配分の方法）

46. 有形固定資産の使用に応じて汚染等が発生し、将来、原状回復のための除去の支出が生じると考えられるような場合には、当該有形固定資産に係る資産除去債務は各期において負債の増加分として認識される。この場合、第 7 項に従えば資産除去債務に対応する除去費用も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ことになる（第 8 項参照）。ただし、本会計基準では、当該費用配分の合理的な方法として、米国会計基準と同様に、除去費用を資産計上し、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認められることとした（第8 項なお書き参照）。この場合においても、当該資産除去債務は割引後の金額で計上することとなる。

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。

47. 資産除去債務が使用の都度発生する場合の費用配分に関して、第7項に従った処理方法（第8項参照）は除去費用に係る費用配分が有形固定資産の使用期間の後半に著しく偏ることとなるため妥当とはいえないとして、第8 項なお書きの方法（除去費用をいったん資産計上し、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方法）のみを認めることとすべきであるとの意見があった。また、結果が大きく異なり得る 2 つの方法を認めることは比較可能性を損なうおそれがあるとの意見もあった。しかし、本会計基準における原則的な費用配分方法である第 7 項の考え方の適用を否定すべきではないと考えられるとともに、なお書きの方法が合理的な費用配分となる場合もあると考えられることから、2つの

方法を認めることが適切と判断した。

（時の経過による資産除去債務の調整額の処理）

48. 時の経過による資産除去債務の調整額は、期首現在の負債の帳簿価額に負債計上時の割引率を乗じて算定し、発生時の費用として処理する（第9項参照）。この調照額は、退職給付会計における利息費用と同様の性格を有するものといえる。

（割引率の固定）

49. 割引率については、米国会計基準と同様に、変更を行わずに負債計上時の割引率を用いる方法によることとした。割引率を每期見直すとした場合、毎期末において変更後の負債額を貸借対照表に反映させることになるが、このような負債の計上に割引率の変更を反映させることについては、他の負債の取扱いとの幣合性に問題があるとの意見があった。また、割引率を負債計上時の割引率に固定する方法は、時の経過によって一定の利息相当額を配分するものであり、関連する有形固定資産について減価償却という費用配分が行われることも照合的であると考えられる。

資産除去債務の見積りの変更

（将来キャッシュ・フローの見積りの変更）

50. 資産除去債務の見積りの変更から生じる調整を、会計上どのように処理するかについては、資産除去債務に係る負債及び関連する有形固定資産の帳簿価額に加減して、減価償却を通じて残存耐用年数にわたり費用配分を行う方法（プロスペクティブ・アプローチ）、資産除去債務に係る負債及び有形固定資産の残高の調幣を行い、その調照の効果を一時の損益とする方法（キャッチアップ・アプローチ）又は資産除去債務に係る負債及び有形固定資産の残高を過年度に遡及して修正する方法（レトロスペクティブ・アプローチ）の3つの方法が考えられる。

参考文献（企業会計基準第18号・国際会計基準）