

資産除去債務の見積りの変更

企業会計ナビチーム 公認会計士 伊藤 毅



▶ Takeshi Ito

国内監査部に製造業や情報通信サービス業等を中心とした上場企業の会計監査の他、IPO支援業務やJ-SOX支援業務等を経験。FAAS事業部では財務報告業務改善支援・IFRS導入支援・クロスボーダーIPO支援・会計研修サービス等の財務会計アドバイザー業務を中心に従事している。

当法人ウェブサイト内の「企業会計ナビ」が発信しているナレッジのうち、アクセス数の多いトピックスを取り上げ、紹介します。今回は「解説シリーズ『資産除去債務の会計処理』第3回：見積りの変更」を紹介します。

I はじめに

資産除去債務に関する会計基準（企業会計基準第18号）が平成22年4月1日以後開始する事業年度から原則適用となり、すでに10年以上の時間が経過しています。

資産除去債務は、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローの見積りをもとに計算するため、当初計上した時点で見積もったキャッシュ・フローと実際に有形固定資産を除去した際に要した支出額との間に差異が生じる可能性があります。

その差異が僅少である場合には、資産の除去を行ったタイミングで会計処理することが想定されますが、金額的に重要である場合は、過去の見積りの誤りによるものであると考えられることもあります。

もちろん、将来事象の見積りは、あくまで見積りをする時点において入手できる限られた情報をもとに行われるため、合理的な範囲で実施されていれば、過去の見積りの方法がその見積りの時点で合理的なものであり、それ以降の見積りの変更も合理的な方法に基づく場合、当該変更は過去の誤謬の訂正には該当しません。

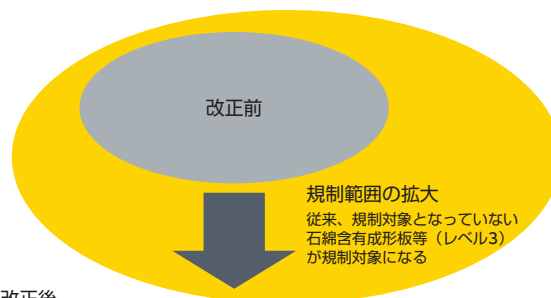
合理的な見積りをするためには、状況の変化に応じて適時に見積りの変更を行い、それを会計処理に反映

させる必要があります。また、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必要があります。

例えば、アスベストのレベル3建材まで規制対象を拡大した「大気汚染防止法の一部を改正する法律（令和2年法律第39号）」が令和2年6月5日に公布され、令和3年4月1日から施行することとされています（＜図1＞参照）。新たな法令の改正等に伴う資産除去債務の発生時点は、法令等の公布日と考えられることから、資産除去債務の対象範囲や合理的な見積りがどの時点から可能になるかについて、慎重な検討が必要になっていると考えられます。

また、過去の資産除去の実績をもとに将来キャッシュ・フローの見積りを実施している場合があります。見積りと実績の乖離が重要であることが明らかになっているような場合は、見積り方法自体を改善する必要も想定されるため、留意が必要です。

▶ 図1 大気汚染防止法の一部を改正する法律



改正後

- ▶ 全ての石綿含有建材への規制対象の拡大、都道府県等への事前調査結果報告の義務付け及び作業基準遵守の徹底のための直接罰の創設等、対策を一層強化する（現状の規制対象の除去作業（約1万6千件）の5～20倍増）
- ▶ 令和2年6月5日公布 公布の日から起算して一年を超えない範囲内において政令で定める日から施行

出典：環境省「大気汚染防止法の一部を改正する法律案の概要」より

▶ 表1 見積り変更時に用いる割引率

分類			割引率
【増加時】 重要な見積りの変更が生じ、キャッシュ・フローが増加する場合			その時点の割引率
【減少時】 重要な見積りの変更が生じ、キャッシュ・フローが減少する場合	【過去に増加なし】 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ていない場合		負債計上時の割引率
	【過去に増加あり】 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	減少部分に適用すべき割引率を特定できる とき	負債計上時の割引率
		減少部分に適用すべき割引率を特定できない とき	加重平均した割引率

資産除去債務の見積りの変更について以下で詳細に解説します。

II 見積りの変更が生じた場合の会計処理

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され、減価償却を通じて将来の期間に費用配分されることになります。

これは、国際的な会計基準において、将来に向かって修正する方法が採用されていることや、国内の会計慣行においても以前から耐用年数の変更については影響額を変更後の残存耐用年数で処理する方法が一般的であることなどが理由です。

また、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扱います（会計基準10、51）。

III 見積りの変更を検討する場合の例

有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローは、次の情報を基礎として、自己の支出見積りとして見積もります（適用指針3）。

- ① 対象となる有形固定資産の除去に必要な平均的な処理作業に対する価格の見積り
- ② 対象となる有形固定資産を取得した際に、取引価額から控除された当該資産に係る除去費用の算定の基礎となった数値
- ③ 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
- ④ 当該有形固定資産への投資の意思決定を行う際に見積られた除去費用
- ⑤ 有形固定資産の除去に係る用役（除去サービス）を行う業者など第三者からの情報

そして、①から⑤により見積もられた金額に、インフレ率や見積値から乖離するリスクを勘案します。また、合理的で説明可能な仮定及び予測に基づき、技術革新などによる影響額を見積もることができる場合に

は、これを反映させます。これらの将来キャッシュ・フローの見積りの前提に変化が生じた場合には、見積りの変更を検討する必要があると想定されます。

例えば、原状回復義務のある土地の定期借地権契約を締結し、設備を建設して事業を行う場合、契約期間満了時に設備の解体作業を専門業者に発注する予定であれば、業者に支払う人件費やインフレ率を見積もって将来キャッシュ・フローを計算する必要があります（資産除去債務に関する会計基準の適用指針 設例2）。

このようなケースでは、人件費やインフレ率の見積りに重要な変化が生じる場合、将来キャッシュ・フローの見積りを変更するか検討する必要があると想定されます。

▶ 図2

有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローを見積る際の基礎となる情報	変更がある場合には見積りの変更の可能性を検討
除去に必要な平均的な処理作業に対する価格の見積り	
除去費用の算定の基礎となった数値	
類似の資産について発生した除去費用の実績	
投資の意思決定を行う際に見積られた除去費用	
除去を行う業者など第三者からの情報	

IV 割引率

見積りの変更を行う場合にどの時点の割引率を適用するのが問題となります。見積りの変更をすることで当該キャッシュ・フローが増加する場合、その時点の割引率を適用します。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します。

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します（会計基準11）（＜表1＞参照）。

▶ 企業会計ナビURL

www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting

