

〔研究ノート〕

資産除去債務会計にみるキャッシュ・フロー計算書の役割

—わが国に導入された会計基準を分析して—

豊岡 博

はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2008（平成20）年3月31日に企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（以下、本基準とする）および企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（以下、本適用指針とする）を公表した。その結果、わが国において資産除去債務に関する会計基準が新たに導入されることとなり、2010（平成22）年4月1日以後開始する事業年度から原則適用されることとなった。これまでは、電力業界で原子力発電施設の解体費用に関して、発電実績に応じて解体引当金を計上しているような特定の事例を除き、固定資産の除去に関する会計処理規定はなかった。しかし、近年、環境問題を背景とする債務の早期認識、測定への関心の高まり¹⁾や当該債務を財務諸表に反映させることは、国際的潮流である²⁾、といった理由からわが国においても資産除去債務会計基準が公表されることとなったのである。この度の資産除去債務会計の導入は、適用対象の範囲が特定産業から一般企業へと拡大されることとなった。そのため資産除去債務会計の影響は、多くの企業に反映されることとなる。

資産除去債務とは、有形固定資産に生じる将来の解体・撤去等による処分および原状回復に関する義務のことである。そのため資産除去債務会計導入における本基準および本適用指針の特徴として、貸借対照表および損益計算書に資産除去債務および費用に関する将来キャッシュ・フローが計上されるようになったこと、そしてキャッシュ・フロー計算書にもその影響が反映されるようになったことがあげられる。そこで本稿では、本基準および本適用指針についての内容の検討を中心に、資産除去債務会計とはいかなるものか、資産除去債務会計導入のもたらす意味、および資産除去債務会計におけるキャッシュ・フロー計算書の機能を考察することを目的とする。

1) 吉田健太郎、「資産除去債務の会計処理に関する検討の方向性」『季刊 会計基準』第16号、2007年3月、44ページ。

2) 企業会計基準委員会、企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」、平成20年3月、第22項。

I 資産除去債務会計基準の内容

1. 資産除去債務の定義

- 「資産除去債務」とは、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。(本基準：第3項(1))
- 有形固定資産の「除去」とは、有形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)。(本基準：第3項(2))
- 本会計基準でいう有形固定資産には、財務諸表等規則において有形固定資産に区分される資産のほか、それに準じる有形の資産も含む。したがって、建設仮勘定やリース資産のほか、財務諸表等規則において「投資その他の資産」に分類されている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、本会計基準の対象となることに留意する必要がある。(本基準：第23項)



- ・資産除去債務の対象となる有形固定資産³⁾

| 財務諸表等規則の区分 | 勘定科目 |
|------------|--|
| 有形固定資産 | 建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及びその他の陸上運搬具、工具・器具及び備品、リース資産、建設仮勘定 |
| 投資その他の資産 | 投資不動産 |

- ・有形固定資産の除去の範囲⁴⁾

| 除去として認められるもの | 除去として認められないもの |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ・売却 ・廃棄 ・リサイクル ・その他の方法による処分等 | <ul style="list-style-type: none"> ・用益提供からの一時的な除外 ・転用や用途変更 ・遊休状態になる場合 ・使用期間中に実施する環境修復や修繕 |



資産除去債務とは、取得、建設、開発等によって貸借対照表に計上されている有形固定資産について、将来それを使用しなくなり、売却、解体、廃棄などによって除去する際に、法令や契約で負担が求められる債務のことをいう。

3) 内閣府令第80号「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」, 昭和38年11月(最終改正平成20年12月), 第23条および第33条。

4) 企業会計基準委員会, 企業会計基準第18号, 第3項(2)および第24項。

2. 資産除去債務の算定

- 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。（本基準：第6項）

3. 資産除去債務の負債計上

- 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。（本基準：第4項）
- 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ることができない場合には、これを計上せず、当該債務額を合理的に見積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。（本基準：第5項）
- 資産除去債務の履行時期や除去の方法が明確にならないことなどにより、その金額が確定しない場合でも、履行時期の範囲及び蓋然性について合理的に見積るための情報が入手可能なときは、資産除去を合理的に見積ることができる場合に該当する。（本適用指針：第17項）

4. 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。（本基準：第7項）

5. 時の経過による資産除去債務調整額の処理

- 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。（本基準：第9項）

6. 貸借対照表上の表示

- 資産除去債務は、貸借対照表日後1年以内にその履行が見込まれる場合を除き、固定負債の区分に資産除去債務等の適切な科目名で表示する。貸借対照表日後1年以内に資産除去債務の履行が見込まれる場合には、流動負債の区分に表示する。（本基準：第12項）

7. 損益計算書上の表示

- 資産計上された資産除去債務に対応する除去費用に係る費用配分額は、損益計算書上、当該資産除去債務に関連する有形固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて計上する。（本基準：第13項）
- 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有形固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて計上する。（本基準：第14項）
- 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て計上する。(本基準：第15項)

8. 資産除去債務のキャッシュ・フロー計算書上の取扱い

- 資産除去債務を実際に履行した場合、その支出額についてはキャッシュ・フロー計算書上「投資活動によるキャッシュ・フロー」の項目として取り扱う。(本適用指針：第12項)
- 重要な資産除去債務を計上したときは、キャッシュ・フロー計算書に「重要な非資金取引」として注記を行う。(本適用指針：第13項)

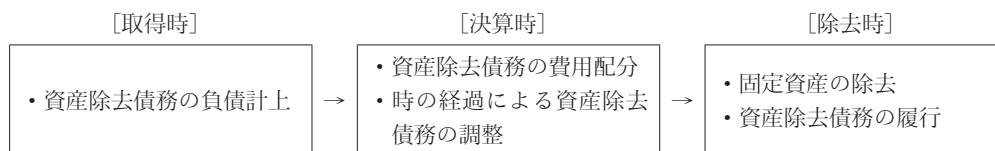
↓

上述より以下の特徴があげられる。

- ①有形固定資産の除去時に支出されるであろう将来の除去費用を当該資産の取得時、およびその後の除去債務発生時に予測、見積計上する⁵⁾。その見積額は、割引価値によって算出される。その数値は、除去債務取得時の際には、資産除去債務の負債計上額と同額の資産（有形固定資産）を計上する方法で示される。そのため貸借対照表の資産および負債には、将来キャッシュ・フローの見積額という多くの見積、予測、判断⁶⁾を伴う数字が計上される。
- ②時の経過による資産除去債務の調整額の算定には、利子配分法が適用され、その仕訳は、借方：利息費用 / 貸方：負債 によってなされる⁷⁾。
そのため、損益計算書の費用にも将来キャッシュ・フローの見積額が反映される。
- ③キャッシュ・フロー計算書についても、将来キャッシュ・フローの見積額と関係づけられている。それはとりわけ、注記表示において顕著である。

II 資産除去債務の会計処理

1. 資産除去債務の会計処理における一連の流れ



5) 加藤盛弘、『負債拡大の現代会計』森山書店、2006年、125ページ。

6) 同書、112ページ。

7) 同書、126ページ。

2. 財務諸表の表示

| 財務表 | 項目 | 区分 | 要件 |
|-------|-----------------|----------------|--------------------------|
| 貸借対照表 | 資産除去債務 | 流動負債 | 貸借対照表日後1年以内にその履行が見込まれる場合 |
| | | 固定負債 | 上記以外 |
| | 資産除去債務に対応する除去費用 | 固定資産 有形固定資産 | 関連する有形固定資産の帳簿価額に加える |

| 財務表 | 項目 | 区分 |
|-------|--|---|
| 損益計算書 | 資産除去債務に対応する除去費用に係る費用配分額 | 資産除去債務に関連する有形固定資産の減価償却費と同じ区分 |
| | 時の経過による資産除去債務の調整額 | |
| | 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決済のための実際支払額との差額 | <ul style="list-style-type: none"> 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 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(本基準:第58項) |

| 財務表 | 区分 | 要件 |
|--------------|------------------|------------------------------|
| キャッシュ・フロー計算書 | 投資活動によるキャッシュ・フロー | 資産除去債務の履行時 |
| | 注記事項 重要な非資金取引 | 資産除去債務の未履行時かつ当該債務の重要性が認められた時 |

III 設例にみる会計処理

● 設例⁸⁾

1. 前提条件

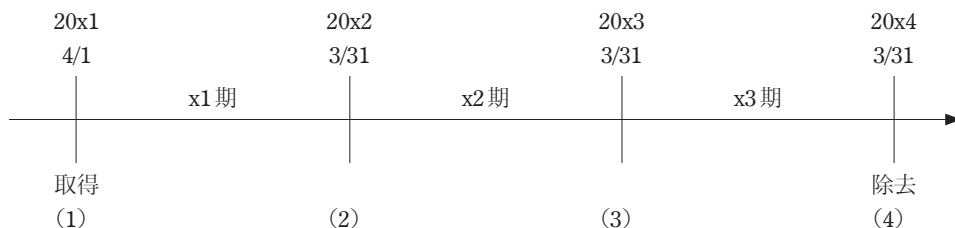
Y社は、20x1年4月1日に設備Aを取得し、使用を開始した。当該設備の取得原価は9,000、耐用年数は3年であり、Y社には当該設備を使用後に除去する法的義務がある。Y社が当該設備を除去するときの支出は1,000と見積られている。

20x4年3月31日に設備Aが除去された。当該設備の除去に係る支出は1,050であった。

8) 企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」の〔説例1〕に修正を加えたものである。なおキャッシュ・フロー計算書の作成仕訳については、会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」Ⅲ 設例 3. 個別キャッシュ・フロー計算書(間接法)の作成 にもとづいて行っている。

資産除去債務は取得時にのみ発生するものとし、Y社は当該設備について残存価額0で定額法により減価償却を行っている。資産除去債務の算定に用いられる割引率は5.0%とする。Y社の決算日は3月31日であるものとする。なお資産除去債務に関する取引は、Y社にとって重要な取引であるとする。また計算上端数が生じた場合は、計算の都度その最後で小数第1位を四捨五入することとする。

2. タイムテーブル



3. 会計処理

(1) 20x1年4月1日（取得時）

設備Aの取得と関連する資産除去債務の計上

| 借方 | | 貸方 | |
|-------------|-------|--------|-------|
| 有形固定資産（設備A） | 9,864 | 現金預金 | 9,000 |
| | | 資産除去債務 | 864 |

将来キャッシュ・フロー見積額 $1,000 / (1.05)^3 \approx 864$

決算整理前残高試算表 （一部）

| | | | |
|-----|-------|--------|-----|
| 設備A | 9,864 | 資産除去債務 | 864 |
|-----|-------|--------|-----|

(2) 20x2年3月31日（x1期決算時）

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

| 借方 | | 貸方 | |
|---------------------|-------|---------|-------|
| 設備A部分 費用（減価償却費） | 3,000 | 減価償却累計額 | 3,000 |
| 除去費用部分 費用（減価償却費） | 288 | 減価償却累計額 | 288 |

設備Aの減価償却費 $9,000 / 3年 = 3,000$

除去費用資産計上額 $864 / 3年 = 288$

資産除去債務会計にみるキャッシュ・フロー計算書の役割

時の経過による資産除去債務の増加

| 借方 | | 貸方 | |
|----------|----|--------|----|
| 費用（利息費用） | 43 | 資産除去債務 | 43 |

20x1年4月1日における資産除去債務 $864 \times 5.0\% = 43$

キャッシュ・フロー計算書の作成仕訳（間接法）

| 借方 | | 貸方 | |
|---------|-------|-----------|-------|
| 減価償却累計額 | 3,288 | 費用（減価償却費） | 3,288 |
| 資産除去債務 | 43 | 費用（利息費用） | 43 |

↑

「営業活動によるキャッシュ・フロー」の増加
非資金項目の加算

貸借対照表

20x2年3月31日現在

| | | | |
|---------|---------------|--------|-----|
| 有形固定資産 | | 固定負債 | |
| 設備A | 9,864 | 資産除去債務 | 907 |
| 減価償却累計額 | <u>△3,288</u> | | |
| | 6,576 | | |

損益計算書

自20x1年4月1日 至20x2年3月31日

| | | |
|------------|-------|--|
| 販売費及び一般管理費 | | |
| 減価償却費 | 3,288 | |
| 利息費用 | 43 | |

キャッシュ・フロー計算書

自20x1年4月1日 至20x2年3月31日

営業活動によるキャッシュ・フロー

| | |
|----------|-------|
| 税引前当期純利益 | xxx |
| 減価償却費 | 3,288 |
| 利息費用 | 43 |

注記

重要な非資金取引の内容

当（連結）会計年度に新たに計上した資産除去債務の額は、907千円である。

(3) 20x3年3月31日 (x2期決算時)

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

| 借方 | | 貸方 | |
|------------|-------|---------|-------|
| 費用 (減価償却費) | 3,288 | 減価償却累計額 | 3,288 |

設備Aの減価償却費 $9,000/3$ 年+除去費用資産計上額 $864/3$ 年=3,288

時の経過による資産除去債務の増加

| 借方 | | 貸方 | |
|-----------|----|--------|----|
| 費用 (利息費用) | 45 | 資産除去債務 | 45 |

20x2年4月1日における資産除去債務 $(864 + 43) \times 5.0\% = 45$

キャッシュ・フロー計算書の作成仕訳 (間接法)

| 借方 | | 貸方 | |
|---------|-------|------------|-------|
| 減価償却累計額 | 3,288 | 費用 (減価償却費) | 3,288 |
| 資産除去債務 | 45 | 費用 (利息費用) | 45 |

↑

「営業活動によるキャッシュ・フロー」の増加
非資金項目の加算

貸借対照表

20x3年3月31日現在

| | | | |
|---------|---------------------|--------|-----|
| 有形固定資産 | | 固定負債 | |
| 設備A | 9,864 | 資産除去債務 | 952 |
| 減価償却累計額 | <u>△6,576</u> 3,288 | | |

損益計算書

自20x2年4月1日 至20x3年3月31日

| | | | |
|------------|-------|--|--|
| 販売費及び一般管理費 | | | |
| 減価償却費 | 3,288 | | |
| 利息費用 | 45 | | |

キャッシュ・フロー計算書

自20x2年4月1日 至20x3年3月31日

| | |
|------------------|-------|
| 営業活動によるキャッシュ・フロー | xxx |
| 税引前当期純利益 | 3,288 |
| 減価償却費 | |
| 利息費用 | 45 |

注記

重要な非資金取引の内容

当（連結）会計年度に計上している資産除去債務の額は952千円であるが、そのうち当（連結）会計年度に新たに計上した額は、45千円である。

(4) 20x4年3月31日（x3期決算時および除去時）

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

| 借方 | | 貸方 | |
|-----------|-------|---------|-------|
| 費用（減価償却費） | 3,288 | 減価償却累計額 | 3,288 |

設備Aの減価償却費9,000/3年+除去費用資産計上額864/3年=3,288

時の経過による資産除去債務の増加

| 借方 | | 貸方 | |
|----------|----|--------|----|
| 費用（利息費用） | 48 | 資産除去債務 | 48 |

20x3年4月1日における資産除去債務（864+43+45）×5.0%≒48

設備Aの除去および資産除去債務の履行

設備Aを使用終了に伴い除去することとする。除去に係る支出が当初の見積りを上回ったため、差額を費用計上する。

| 借方 | | 貸方 | |
|----------|-------|-------------|-------|
| 減価償却累計額 | 9,864 | 有形固定資産（設備A） | 9,864 |
| 資産除去債務 | 1,000 | 現金預金 | 1,050 |
| 費用（履行差額） | 50 | | |

20x4年3月31日における資産除去債務864+43+45+48=1,000

キャッシュ・フロー計算書の作成仕訳（間接法）

| 借方 | | 貸方 | |
|---------|-------|-----------|-------|
| 減価償却累計額 | 3,288 | 費用（減価償却費） | 3,288 |
| 資産除去債務 | 48 | 費用（利息費用） | 48 |

↑

「営業活動によるキャッシュ・フロー」の増加
非資金項目の加算

キャッシュ・フロー計算書の作成仕訳

| 借方 | | 貸方 | |
|----------------|--------|----------|--------|
| 有形固定資産（設備A） | 10,863 | 減価償却累計額 | 10,863 |
| 有形固定資産の除去による支出 | 1,050 | 資産除去債務 | 1,000 |
| | | 費用（履行差額） | 50 |

↑ 「投資活動によるキャッシュ・フロー」の減少

↑ 「営業活動によるキャッシュ・フローの増加（間接法）」

設備Aは除去されてなくなるので、貸借対照表の表示はない。

損益計算書

自20x3年4月1日 至20x4年3月31日

| | | |
|------------|-------|--|
| 販売費及び一般管理費 | | |
| 減価償却費 | 3,288 | |
| 利息費用 | 48 | |
| 履行差額 | 50 | |

キャッシュ・フロー計算書

自20x3年4月1日 至20x4年3月31日

| | |
|------------------|--------|
| 営業活動によるキャッシュ・フロー | |
| 税引前当期純利益 | xxx |
| 減価償却費 | 3,288 |
| 利息費用 | 48 |
| 履行差額 | 50 |
| 投資活動によるキャッシュ・フロー | |
| 有形固定資産の除去による支出 | △1,050 |

4. 従来の会計処理との相違

| 項目 | 負債計上額 | 負債計上の根拠 | 将来の支払金額や支払時期の確定の可否 | 効果 |
|---------|---|-------------------|--------------------|--------------------------------|
| 資産除去債務 | 将来キャッシュ・フローの割引現在価値 + 時間経過に伴う除去債務額 | 将来キャッシュ・フローの発生が確定 | 未確定 | 資産除去という義務が資産取得時に負債計上される |
| 引当金 | その時点に発生していると思われる額 | 費用の対応 | 未確定 | 資産除去という義務が資産の操業期間にわたって一部ずつ発生する |
| 何も計上しない | なし | なし | 未確定 | 将来キャッシュ・フローの計上なし |

IV 資産除去債務会計導入のもたらす意味

1. 資産除去債務の貸借対照表及び損益計算書への認識

資産除去債務の計上

↓

公正価値によって測定された将来キャッシュ・アウトフローを負債として計上

↓

収益費用アプローチから資産負債アプローチへの変更

↓

認識の拡大をもたらし、その結果負債の早期計上

↓

将来キャッシュ・フローの予測に有用

2. 資産除去債務のキャッシュ・フロー計算書への認識

資産除去債務のキャッシュ・フロー計算書への注記

↓

将来キャッシュ・アウトフローを実現キャッシュ・フローに関連するであろう情報として開示

↓

実現キャッシュ・フローと将来キャッシュ・フローを結びつける情報の開示

↓

キャッシュ・フロー計算書は、公正価値によって測定された将来キャッシュ・フローのアンカー（錨）的役割を果たすこととなる。

V キャッシュ・フロー計算書の役割

- 実現キャッシュ・フロー情報を財務諸表の1つとして提供することで、キャッシュ・フローと利益の関連を示す。



利益の質を計る

- キャッシュ・フロー計算書に求める役割の質的变化

補足的役割



アンカー的役割

- キャッシュ・フロー計算書のアンカー的役割

利益とキャッシュ・フロー情報を関連づけることで利益の信頼性の低下を防ぐ



キャッシュ・フロー計算書が将来キャッシュ・フローと実現キャッシュ・フローを結び付けるアンカー的役割を果たす

- そのため、キャッシュ・フロー計算書の役割に変化が見られる。

| 利益情報 | 利益とキャッシュ・フローの関係 | 特徴 | キャッシュ・フロー計算書の役割 |
|----------------|------------------------------|---|-----------------|
| 絶対的な信頼性がある | 利益の総計 = 実際キャッシュ・フローの総計 | 実際キャッシュ・フローよりも認識時期の早い利益情報の方が将来キャッシュ・フローの予測に有用 | 利益情報の補足的役割 |
| 絶対的ではないが信頼性が高い | 利益の総計 ≒ 実際キャッシュ・フローの総計 | | |
| 信頼性が低い | 利益の総計 ≠ 実際キャッシュ・フローの総計 | 将来キャッシュ・フローの予測には利益情報と実際キャッシュ・フロー情報を合わせたものが必要 | 利益情報のアンカー的役割 |

結びにかえて

- ・資産除去債務会計の導入によって、会計情報に将来事象が取り込まれることになった。これは合理的な経済的実態を明らかにすることになり、投資意思決定に役立つ情報といえよう。
- ・また公正価値によって測定された、すなわち不確実で検証不能な将来キャッシュ・フローを実現キャッシュ・フローと結びつける情報として提供することで、キャッシュ・フロー計算書が将来キャッシュ・フローと実現キャッシュ・フローをつなぐアンカー的役割を果たし、公正価値の信頼性を高めようとしているのではなかろうか。

なお、この研究は、更なる整理を重ねたうえで、近いうち論文として報告する予定である。

(本稿は、日本組織会計学会研究会2011年度第3回(2012年3月)で報告したレジュメに加筆修正したものである。)