

資産除去債務会計 — 外食産業を例として —

Accounting for Asset Retirement Obligations — An Example of Food Service Industry —

吉田 洋
Hiroshi YOSHIDA

資産除去債務の会計基準の影響により、企業が抱える潜在的な債務が明らかになった。本稿では外食産業を例にして資産除去債務の会計処理方法の問題点を明らかにする。

資産除去債務は外食産業各社によって費用計上の考え方が大きく異なっている。企業間比較のため、外食産業における資産除去債務の会計処理の統一が課題として必要である。

Potential liabilities held by companies due to the effect of accounting standards for asset retirement obligations were revealed. In this paper, I clarify problems in accounting methods for asset retirement obligations using the food service industry as an example. For asset retirement obligations, the approach to recording expenses differs significantly according to each company in the food service industry. In order to make comparisons between companies, it is necessary to standardize the accounting of asset retirement obligations in the food service industry.

キーワード：資産除去債務会計，外食産業，国際財務報告基準，固定資産，会計監査
accounting for asset retirement obligations, food service industry, International Financial Reporting Standards (IFRS), fixed assets, financial audit

はじめに

資産除去債務の会計基準および資産除去債務摘用指針は、有形固定資産の除去に関して法律上の義務等（これを資産除去債務という）が存在する場合に、その現在価値を負債に計上し、同額の有形固定資産の除去時に不可避的な義務が、貸借対照表に負債として計上を指示するものである。そして、有形固定資産の帳簿価額に加えられた金額は、減価償却を通じて各期に費用配分され、負債に計上されている金額（割引金額）と将来支出額との差額が、各期の利息費用（時の経過

による調整額）として計上されるものである。

本稿の目的は外食産業を例に資産除去債務の会計処理の特徴を明らかにすることである。外食産業がどのような業種・業態を含むかについては、様々な考え方がある。食の安全・安心財団 外食産業総合調査研究センターが公表している外食産業市場規模推移の対象範囲に倣い、一般的な飲食店（食堂・レストラン、そば・うどん店等）、料飲を主体とする店（喫茶店、居酒屋等）に加え、集団給食（学校給食、社員食堂等）、料理品小売業（惣菜屋、弁当屋等。いわゆる「中食」とほぼ

同義)をも含む最も広い定義も考えられる¹⁾。

本稿ではその中でも多店舗展開を行い、食品とサービスの提供がシステム化されている公開企業(主に上場企業)を念頭に置いている。

1. 資産除去債務に関する会計基準と財務報告に与える影響

アメリカにおいては財務会計基準書(SFAS)第143号「資産除去債務に関する会計処理」(現在はSFAS第157号「構成価値による測定」)が公表され、同基準は、資産除去債務の構成価値を見積もって負債に計上し、同額を対応する除去費用として有形固定資産に含め、当該固定資産の耐用年数にわたって費用処理するというものである。また国際財務報告基準(IFRS)においては、アメリカとは異なり別個の基準書は存在しないが、国際会計基準(IAS)第37号「引当金、偶発債務及び偶発資産」により資産除去債務が計上され、IAS第16号「有形固定資産」により、資産の解体・撤去費用・敷地の原状回復費用の当初見積額が有形固定資産の取得原価に含まれており、アメリカの財務会計基準書と同様である²⁾。

これまでわが国においては、引当金を計上することで将来の支出に対する会計処理を行ってきた。例えば、電力業界の原子力発電所施設の解体費用について解体引当金を計上する例などごく一部に見られた。2007年5月に公表された「資産除去債務の会計処理に関する論点整理」では、引当金処理を採用するか資産負債両建処理を採用するかに関して結論を示しておらず、そのコメントを踏まえて決定することとなった³⁾。

しかし、わが国においても有形固定資産に関する将来の負担を財務諸表に反映することは投資情報に役立つことから資産除去債務の会計処理の検討を行い、資産負債両建処理を採用し企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」および「同適用指針」が平成20年3月31日に公表された。

資産除去債務の範囲とは、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⁴⁾。この定義の要素を整理すると①対象となる資産は有形固定資産であること、②資産除去債務の発生原因は取得、建設、開発又は通常の使用であること、③資産除去債務の対象となる事象は有形固定資産の除去であること、④資産除去債務の対象となる義務は法律上の義務又はそれに

準ずるものであること、となる。

このことにより、同基準適用後に資産除去債務を計上した企業の業種は多岐にわたり、固定資産を多数保有する重厚・インフラ企業だけでなく、賃貸借や借地を多用する小売業や外食産業にも開示企業数が増えた。企業会計基準第18号により、企業が抱える潜在的な債務が広範囲に明らかになった⁵⁾。株式を上場している小売業の2011年3月期第1四半期決算の損益計算書において、「資産除去債務会計基準の影響額」として損失を計上した企業は122社で、全体の影響(損失)額は491億6500万円にのぼることが判明している⁶⁾。

2. 外食産業の固定資産の特徴

資産除去債務を計上するためには、資産除去債務計上対象の網羅性を確認する必要がある。したがって、第一に、現状保有している固定資産のうち、資産除去債務計上対象となるものを洗い出す作業が必要になる。次に、資産除去債務を見積もることになる⁷⁾。

しかし、当該債務を合理的に見積もることができないこともあるため、企業会計基準第18号では貸借対照表に資産除去債務を計上していない場合には、当該資産除去債務の概要、合理的に見積もることができない旨及びその理由を注記することになっている⁸⁾。

なお、資産除去債務を合理的に見積もることができない場合は、決算日現在入手可能なすべての証拠を勘案し、最善の見積りを行ってもなお、合理的に金額を算定できない場合をいう⁹⁾。

さて、外食産業で所有する固定資産にはどのような特徴があるのか。新日本有限監査責任法人によれば外食産業は一般消費者を顧客としており、かつ、消費の場所を店舗で提供するという特殊性から、固定資産には次のような特徴があるという¹⁰⁾。

①主な固定資産は店舗及び店舗設備であり、店舗は直接所有する場合、テナントとして物件を賃借する場合がある。

②多店舗展開を特徴としており、各地に点在する。店舗数は数店舗から数千店舗と多岐にわたる。

また、以上のような特徴から、管理面において次のような特徴が生じるという¹¹⁾。

①店舗の所在地はそれぞれ離れており、相互依存関係が薄く、各店舗が投資意思決定の対象や資産管理の対象となる。

②新規出店や退店が頻繁に行われ、常に市場を意識した調査が求められる。

- ③既存店舗において、顧客ニーズに応じた頻繁な店舗内装の改装が求められ、頻度の高い投資意思決定が求められる。
- ④②・③の特徴から店舗は居抜きでの購入や賃借が比較的多く、中古固定資産として適切な計上金額や計上単位の管理が必要となる。
- ⑤テナント賃借による差入れ敷金・保証金が比較的多額となり、総資産の10%~20%と高い割合を占める。外食産業では、前述した固定資産の特徴より、資産除去債務に関しては次章のような会計処理の特徴が生じる。

3. 外食産業の固定資産に関する会計処理の特徴

外食産業では、資産除去債務の会計基準に基づき、テナントの賃借契約や定期借地契約において、当該テナントの内装（造作）や借地上に建設した自己の物件について契約により原状回復義務が要求される場合、資産除去債務の計上を検討する必要がある。資産除去債務を計上する場合、原則的には、当該資産除去債務を負債に計上し、これに対する除去費用の資産（固定資産）を計上する。ただし、賃借契約において敷金が計上されている場合には、当該敷金の回収が見込めないと認められる金額を合理的に見積り、そのうち当期の負担分を費用化するという簡便的な方法も認められている¹²⁾。

外食産業における資産除去債務の会計処理の適用について、資産除去債務に関する適用指針の説例1及び説例6に基づいて説例を再構成した¹²⁾。その際、週刊経営財務シリーズ 業種別会計の基礎 その25 外食産業 No.2987を参考にしている¹³⁾。

説例

【前提条件】

×1年度期首より建物を賃貸借する契約を締結し、×1年度期首より賃借している。当該建物にかかる5年後の原状回復費用を100,000円と見積もった。敷金は200,000円、割引率は3%、償却方法は定額法とする。

【原則的な会計処理】（資産除去債務適用指針説例1）

×1年度期首 敷金の取得と関連する資産除去債務の計上

(借) 敷金	200,000	(貸) 現金	200,000
(借) 建物	86,300	(貸) 資産除去債務	86,300

将来キャッシュ・フロー見積額100,000円÷(1.03)⁵=86,300

×1年度期末

資産計上した除去費用の減価償却

(借) 減価償却費	17,260	(貸) 減価償却累計額	17,260
-----------	--------	-------------	--------

86,300÷5年間=17,260

時の経過による資産除去債務の経過

(借) 支払利息	2,589	(貸) 資産除去債務	2,589
----------	-------	------------	-------

86,300×3.0%=2,589

【簡便的な会計処理】（資産除去債務適用指針説例6）

敷金200,000円のうち100,000円について原状回復費用に充てられるため返還が認められないと見積り、費用配分する。

×1年度期首 敷金を資産計上する。

(借) 敷金	200,000	(貸) 現金	200,000
--------	---------	--------	---------

×1年度期末 敷金の半額は原状回復費用に充てられるため返還が見込めなく、5年で費用配分した。

(借) 敷金償却費	20,000	(貸) 敷金	20,000
-----------	--------	--------	--------

100,000÷5年間=20,000

外食産業では、店舗の内装につき大規模な改装を実施した場合などには、敷金の回収が見込まれない金額（原状回復費用）について、見積りの変更が必要となる可能性があるし、投資意思決定の変更に伴い、賃貸期間に変更が生じた場合、償却年数について、見積りの見直しが必要となる可能性がある。さらに、大手外食企業においては、多店舗展開を図っていることから多数の賃借契約を締結しており、かつ、頻繁に賃借契約の新規締結や更新を行うため、毎期資産除去債務の網羅的な検討を行うことが望ましい¹⁴⁾。

既に資産除去債務の範囲を示したが、さらに外食産業では、資産除去債務の対象範囲とはならない店舗の閉鎖に伴うテナントの賃貸人に対する違約金等の発生が予想される場合、従来からの引当金を計上することで将来の支出に対する会計処理を行うこともある。引当金の計上要件は企業会計原則注解18（以下注解18）によれば、①将来の特定の費用又は損失であること、②当期以前の事象を発生原因とすること、③発生の可能性の高いこと、④金額を合理的に見積もることができることとされている。特に①の要件であるが、引当金の場合、対象となる事象の内容が具体的に限定されているわけではない。資産除去債務の範囲は限定されているので引当金は資産除去債務を包摂した概念となる。両者の適用にあたってはまず資産除去債務の会計基準が適用され、つぎに資産除去債務の会計基準の範

囲から外れるものについては注解18の引当金の計上要件規定が適用される。例えば、閉店を決定した店舗の閉店に伴い発生する損失に備えるため、中途解約違約金及び原状回復費等の閉店関連損失見込額を計上するような場合、店舗閉鎖損失引当金というような勘定科目で引当金を計上することになるであろう。

資産除去債務と引当金では会計処理に大きな相違があるので十分注意しなければならない。資産除去債務は、貸借対照表では資産・負債の総額表示、損益計算書では有形固定資産の減価償却時の経過による調整が行われる。これに対して引当金は、貸借対照表では負債のみの純額表示、損益計算書では各期の負担に属する金額が計上される。

このようなことも含めて、外食産業においては、多店舗展開という特徴から固定資産に対する費用・損失について期末時点での見積りの検討が実務上重要な課題となる。

4. 外食産業と資産除去債務の問題点

外食産業では減益決算が相次いでいる（図表1）。このことは外食から中食に客が流れているとか手頃な価格の弁当を強化するコンビニへの顧客流出などを原因として報道されている¹⁵⁾が、新会計基準の適用による新規出店計画の中止や変更が影響を与えている。

外食企業において、この新会計基準が適用されると、賃借物件から撤退する際、原状回復などにかかる費用を事前に見積もり、財務諸表に反映させなければならない。2011年3月期から強制適用ということで外食各社、特別損失の予定額などが明らかになっているが、各社によって費用計上の考え方が大きく異なっていることを指摘しているケースも見られる。特に対照的なのは、牛丼チェーン大手2社の会計処理であった。その特徴をつぎのようにまとめておく¹⁶⁾。

1) A社

全3,934店のうち3～4割にあたる定期借家のみを資産除去債務の対象としており、普通借家契約（6～7割）は対象外としている。この結果、特別損失はわずかに3億円であった。

2) B社

全791店のうち定期借家（全体の1割）に加え、普通借家（9割）も資産除去債務の対象としているので、特別損失は1.8億円であった。

両社は店舗数に5倍の差があるが、特別損失はA社3億円、B社1.8億円と1.6倍程度である。外食産業の

場合、店舗展開をしている業種について、将来、店舗を閉鎖、移転などをやる際に、店内の装飾品、水周り、照明等を撤去して原状回復する際に発生する費用（損失）を予め、負債として計上することになる。普通借家契約であれば、貸主側から明渡し請求をする場合には正当事由が必要であり、実際には立退料を借主へ支払うことが要求されるので、借主さえ望めば、半永久的にその店舗を使い続けることができる。多少の改装はあるにせよ、現状の店舗数を大きく減らすことはない、という経営方針であり、資産除去債務を店舗の退出時期が決まっている定期借家契約の物件に限って計上するという判断である¹⁷⁾。そのような被監査会社の経営者の主張を受け入れ、会計監査を担当する監査法人は適正意見を出したのではないかと推察される。

図表1 外食産業の減益決算 (単位: 億円)

会計期間	経常利益
2012年4月～9月期 (半期)	
ゼンショー HD	81 (▲31)
王将フードサービス	45 (▲0.4)
松屋フーズ	4 (▲82)
2012年1月～6月期 (半期)	
日本マクドナルド HD	178 (▲16)
2012年3月～8月期 (半期)	
吉野家 HD	18 (▲14)
リンガーハット	3 (▲37)
2012年8月期 (月別)	
サイゼリア	105 (▲12)

出所：日本経済新聞2012年11月13日朝刊を修正 経常利益の括弧内は前年同月比増減率%であって、▲は減である。

むすび

多店舗展開を行う外食産業における経営の最大の特徴は、店舗の出店にあたって、自己の建設による場合よりも、物件の賃貸（リース）が多いことである。資産除去債務は外食産業各社によって費用計上の考え方が大きく異なっていることが問題であることを指摘しておきたい。東日本大震災の影響により、一部の店舗で営業休止が続いているほか、計画停電による営業時間の短縮や自粛ムードなどで売上高の減少を見込み、また、資産除去債務や減損損失などとして多額の特別損失を計上することから、全体として営業損益・純損益ともに前回予想を下回る結果になった。また、この

資産除去債務の会計基準の影響で外食産業においても企業が抱える潜在的な債務が明らかになった。しかし、その会計処理には一貫性がなく企業間比較が困難となるため、外食産業の資産除去債務の会計処理の統一化が課題として必要である。

引用文献

- 1) 「平成23年外食産業市場規模推計について」平成24年6月(財)食の安全・安心財団 附属機関外食産業総合調査研究センター (<http://anan-zaidan.or.jp/data/2012-1-1.pdf>) (平成24年11月24日検索)
- 2) 新日本有限責任監査法人 財団法人 日本不動産研究所 編, 資産除去債務の実際 対象債務の抽出と会計処理, 中央経済社 (2010) 2ページ.
- 3) 財務会計基準委員会「資産除去債務の会計処理に関する論点の整理」第23項, 2007年5月 (2007).
- 4) 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」(2008) 第3項 (1).
- 5) 伊藤邦雄, ゼミナール現代会計入門, 日本経済新聞社 (2012) 31ページ.
- 6) 特別企画: 小売業の資産除去債務の影響調査 (株式会社帝国データバンク) (<http://www.tdb.co.jp/report/watching/press/pdf/p100904.pdf>) (平成24年11月12日検索) (一部修正)
- 7) 有限責任あずさ監査法人, 業種別アカウンティング・シリーズ2 食品業の会計実務, 中央経済社 (2010) 187ページ.
- 8) 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」第16項 (2008).
- 9) 企業会計基準委員会, 企業会計基準適用指針第21号 資産除去財務に関する会計基準の適用指針, 平成20年3月31日, 企業会計基準委員会 (2008) 第2項.
平成20年4月31日企業会計基準委員会
- 10) 北村康行, 長沼徳宏, 吉塚倫明, 堀井秀樹, シリーズ 業種別会計の基礎 その25 外食産業, 週刊経営財務, 平成22年10月18日, 2987, (2010) 48ページ. (一部修正)
- 11) 同上 (一部修正)
- 12) 同上及び前掲8) 第9項
- 13) 前掲8) 説例1及び説例6 参考
- 14) 前掲10) 49ページ.
- 15) 日本経済新聞2012年11月13日朝刊

- 16) 二階堂遼馬, 資産除去債務の襲撃, 国際会計基準で外食業界は大混乱!, 東洋経済オンライン, 2010年8月17日号, (<http://toyokeizai.net/articles/-/4787>) (平成24年11月26日検索).
- 17) 反町雄彦, 経済誌を読む効用 その1~資産除去債務, (http://blogs.yahoo.co.jp/sorimachi_katsuhiko/26283587.html) (平成24年11月26日検索).

参考文献

- 大塚浩記, 我が国の資産除去債務会計の特徴, 埼玉学園大学紀要経営学部編, 8, (2008)103~113ページ.
株式会社ゼンショーホールディングス, 有価証券報告書一第27期 (平成20年4月1日~平成21年3月31日) (2001)
株式会社松屋フーズ, 有価証券報告書一第34期 (平成20年4月1日~平成21年3月31日) (2001)
加藤秀満, 資産除去債務の会計処理と税務, 税経通信, 税務経理協会, 7, (2009), 215~221ページ.
新日本有限責任監査法人, 業種別会計シリーズ 食品製造業, 第一法規 (2012).
有限責任監査法人トーマツ, 資産除去債務の経理入門, 中央経済社 (2011).
IFRS, *IFRS 2012 PART A*, IFRS(2012).
IFRS, *IFRS 2012 PART B*, IFRS(2012).