

**【論点４】耐用年数を確定できない無形資産の取扱い（償却を行わない無形資産の減損の検討を含む）**

< 検討事項 >

国際的な会計基準では、無形資産の耐用年数が有限か確定できないかを査定し、有限であればその耐用年数の期間等にわたって償却を行うものの、耐用年数を確定できない場合には、当該無形資産の償却は行わないという取扱いとなっている。

一方、我が国における現行の会計基準では、無形資産については、当該資産の有効期間にわたり、一定の償却方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない（企業会計原則第三五）とされているのみであり、耐用年数が確定できない場合の取り扱いは明示されていない。

ここでは、無形資産の会計基準を開発するうえで、下記< 検討事項の整理 >に掲げた論点を中心に検討を行う。

< 論点整理における今後の方向性 >

159. 無形資産は、原則として償却を行うこととするが、耐用年数を確定できないと判断される限りにおいては償却を行わないことが考えられる。ただし、そのような場合であっても、償却期間の上限を定めるなどして償却を行うべきであるという考え方もあることに考慮して引き続き検討を行う。

160. また、単純に耐用年数の見積りが困難であるとの理由では、耐用年数を確定できないものとはならない点を誤解のないように示す必要があることを踏まえ、「企業経営に関連する法的、経済的又はその他の要因の分析の結果、正味キャッシュ・インフローを伴う期間に予見可能な限度がない場合」などの耐用年数を確定できない無形資産である場合の追加的な規準を定めることが考えられる。

< 論点整理に対する主なコメント >

- ✓ 償却を行うことが適切でない無形資産があることに同意する。
- ✓ 耐用年数を確定できない場合において、償却を行うことが適切でない無形資産はありとされるが、原則は償却すべきであり慎重な検討が必要である。
- ✓ 耐用年数が確定できない要因毎に処理規定を設けることが適正である。
- ✓ 原則償却すべきだが、地上権等は例外とすべきである。
- ✓ 借地権などは検討を要する。
- ✓ 耐用年数を確定できない無形資産のガイダンスが必要である。
- ✓ のれんの償却との関係を検討すべきである。

< 検討事項の整理 >

1案：「耐用年数を確定できない無形資産」の概念を取り入れる。

◇ 検討事項 1：IAS38 号の「耐用年数を確定できない無形資産」に相当する資産とは何か。

検討事項 1-1：耐用年数を確定できない無形資産を償却するか否か。

A案：耐用年数を確定できない無形資産を償却しない（国際的な会計基準における考え方）

B案：耐用年数を確定できない無形資産であっても、償却期間の上限を定めるなどして償却する。

検討事項 1-2：耐用年数を確定できない無形資産を非償却とした場合に、関連する減損をどのように取り扱うか。

◇ 検討事項 2：我が国の実務上、非償却と考えられてきた無形資産の中に、借地権がある。借地権については、どのように整理するか。

2案：「耐用年数を確定できない無形資産」の概念を取り入れない。（現行基準の踏襲）

【検討事項 1】：IAS38 号の「耐用年数を確定できない無形資産」に相当する資産とは何か。

IFRS における「耐用年数を確定できない無形資産」に関する定め

- ✓ 関連するすべての要因の分析に基づいて、無形資産が企業に対して正味のキャッシュ・インフローをもたらすと期待される期間について予見可能な限度がない場合、企業は、当該無形資産の耐用年数は確定できないものとみなさなければならない。（IAS38 88 項）
- ✓ 契約その他の法的権利が、更新可能である限定された期間にわたって移転される場合には、多額の費用なしに企業が更新できるという証拠がある場合に限って、無形資産の耐用年数に含めなければならない。（IAS38 94 項）
- ✓ 耐用年数を確定できない無形資産は、償却してはならない。（IAS38 107 項）
- ✓ IAS36 号に従い、企業は、耐用年数を確定できない無形資産について、当該資産の帳簿価額と回収可能価額とを比較することにより、(a) 毎年、(b) 当該無形資産に減損の兆候がある場合はいつでも、減損テストを行う必要がある。（IAS38 108 項）
- ✓ 耐用年数を確定できない無形資産は、償却されることがなく、その帳簿価額が回収可能価額を超えていないことを保証するため、これらの資産の減損の検討への依存度が更に高くなることを再確認した。（IAS36 BC123(a)）

米国会計基準における取扱い（関連箇所を一部抜粋）

- ✓ 法的、規制的、契約上、競争上、経済上、又は他の要素が報告企業にとっての無形資産の耐用年数を制限しない場合には、当該資産の耐用年数は確定できないとみなさなければならない。「確定できない」という用語は無限を意味しない。
- ✓ 無形資産が確定できない耐用年数を有すると決定された場合には、その耐用年数がもはや確定できない状態ではないと決定されるまで償却してはならない。企業は、事象及び状況が確定できない耐用年数を継続して支持するかどうかを決定するために、各報告期間に償却していない無形資産の残存耐用年数を評価しなければならない。
- ✓ 耐用年数が確定できないということを表明できるのは、非償却を正当化できる証拠による高いハードルを満たしたときであり、そのハードルとは、当該無形資産が確定できない期間にわたってキャッシュ・フローを生み出し、またそれについて観察可能な市場がある場合のみであろうとされている。また、そのような無形資産の例として、空港路線権、特定のトレードマーク、及びタクシー免許証<sup>1</sup>が挙げられている。当審議会は、当初有限の耐用年数を有するとみなされた無形資産が、例えば法的な規制の変更により、後に確定できない耐用年数を有すると決定した場合には、償却を停止すべきであることに合意した。



「耐用年数を確定できない無形資産」の具体例<sup>2</sup>（P22 以降参照）

- ✓ 設例 4（ほとんど費用をかけずに無期限に更新できる放送免許）
- ✓ 設例 6（最低費用で更新でき、法令や規則を遵守する限り更新されると考えられる空路権）
- ✓ 設例 7（ほとんど費用なしに更新可能な商標）
- ✓ 設例 8（競争相手の出現で減りはするものの、無期限にキャッシュ・インフローを生み出すと予測される商標）



論点整理における「耐用年数を確定できない無形資産」の考え方

- ✓ ほとんどコストをかけずに法律上の権利が更新できるなどにより予見可能な長期間にわたって、将来の正味キャッシュ・インフローに寄与し続けることが期待できること

<sup>1</sup> 当該資産に関連する権利は、わずかな費用又は費用なしで確定できない期間にわたって更新できるため、確定できない耐用年数を有するとみなすことができるとされている。

<sup>2</sup> ASBJ が、欧州の大手企業 100 社を対象に耐用年数を確定できない無形資産を計上しているか否か、また計上している場合その項目は何かを調査した結果、100 社のうち、重要な会計方針に耐用年数が不確定のものについての記述があり、また実際に一定の金額が計上されているのが確認でき、かつ内容も分かる開示が 36 社存在した。その項目としては、主にブランド、ブランドネーム、商標権、トレードネーム等が挙げられていた。

- ✓ その無形資産を利用し続ける意図があり、その利用が現実的に可能であること



追加検討事項

論点整理においては、「耐用年数を確定できない無形資産」を上記のように整理したが、今後、公開草案にむけて更に下記を追加で検討する必要があるかどうか。

案：論点整理における記載を行う。

→ 1案：論点整理における記載に、基本的に IAS38 号で記載されている設例を加える。

- メリット：設例のエッセンスを抽出し文章化する過程で、我が国独自の解釈が入らない。
- デメリット：設例のみでは、実務上「耐用年数を確定できない無形資産」を解釈するのは難しい。

→ 2案：論点整理における記載に、IAS38 号の設例で記載されているエッセンスを抽出し、文章化したものを加える。

- メリット：文章化することにより、実務上解釈がしやすくなる。その場合、以下のような内容を盛り込むべきかどうか。
  - ✓ 当該無形資産の経済的価値が予見可能な将来には失われないと見込まれる
  - ✓ 当該無形資産がほとんどコストをかけずに法律上の権利が更新可能なこと等により、予見可能な将来にわたって存続し得る
  - ✓ 当該無形資産を予見可能な将来にわたって利用し続ける意図があり、その利用が現実的に可能な状況にある
- デメリット：設例のエッセンスを抽出し文章化する過程で、我が国独自の解釈が入る恐れがある。

【検討事項 1-1】耐用年数を確定できない無形資産について、償却するか否か。

**A案**：償却しない。

- ✓ すべての適切な要因を分析することで、特定の資産が企業に対し、キャッシュ・インフローを創出することが予測される期間に対し、予見される限度は存在しないと結論付けることが可能となる（IAS38号 BC61）。
- ✓ 無形資産の中には、有限の期間ではなく、永久に譲渡される法的権利に基づくものもある。そうした資産は、無期限の期間について継続することが予測されるキャッシュ・フローを伴うかもしれない（IAS38号 BC62）。
- ✓ 耐用年数は、無形資産、有形資産を問わず、企業に正味キャッシュ・インフローをもたらすと予想される期間に関係して決まるが、土地以外の有形資産の場合には、企業に対する資産の予測される物理的効用について予見される限度が常に存在するため、物理的な限界が存在しない無形資産とは、同列に論じられない（IAS38号 BC65）。
- ✓ 企業が資産に包含されている将来の経済的便益を費消することを期待する期間について、予見できる限度が存在しない場合、当該資産を恣意的に算定した期間にわたって償却することは、表示上忠実とはならない（IAS38号 BC74）。

**B案**：償却を行う。

- ✓ 物理的実質がない多額の無形資産を、長期にわたって資産に計上し続けることは、保守主義の観点からも望ましくない。減損処理は、償却に代わる手段とはなりえない。
- ✓ 耐用年数が確定できない無形資産も当期の収益に貢献しているのであるから、償却を行うことによって取得原価が各事業年度に配分され、収益と費用の対応が図られる。
- ✓ 仮にのれんが非償却となった場合であっても、様々な要素の残余の差額として算定されるのれんと、明確に対象を識別できる無形資産とは性格が異なるため、同列には論じられない。
- ✓ 放送免許などを国が保証しているようなごく稀な場合を除いては、無形資産の価値がまったく減らずに保たれるという想定は、実態とかい離している。

【検討事項 1-2】耐用年数を確定できない無形資産を非償却とした場合に、関連する減損をどのように取扱うか。

< 論点整理における今後の方向性 >

170. 耐用年数を確定できない無形資産の判断規準を定めた場合を含めて、耐用年数を確定できない無形資産は償却を行わないとしたときには、固定資産の減損に関する我が国の会計基準と国際的な会計基準との間の相違について、見直しの必要性を検討することが考えられる。

< 論点整理に対する主なコメント >

- ✓ 減損会計を見直すべきである。
- ✓ 減損会計全般が見直されるまでの間は現行基準に従うべきである。
- ✓ 重要性がない資産に、より高頻度の減損テストは不要である。
- ✓ 借地権等はより高頻度の減損テストは不要である。
- ✓ 減損テストの頻度を増やし国際的な会計基準に近づけることに賛成である。
- ✓ 耐用年数が解らなくても年を経るうちに減価することは明確なので、推定耐用年数を定めて償却するべきである。
- ✓ 早期適用を含め適用時期に配慮すべきである。
- ✓ のれんの償却との関係を考慮すべきである。
- ✓ （現行の減損基準を準拠するのか論ずべきである。）

のれんの償却及び減損処理との関連（企業結合専門委員会における検討状況）

- 仮にコンバージェンスの観点からのれんの償却をしない方法に見直す場合、のれんの会計処理全体が国際的な会計基準と大きく異ならないようにするために、のれんの減損の会計処理も見直す必要があると考えられる。
- ただし、固定資産の減損については、IASB と FASB の覚書（MoU）において短期 10 項目の 1 つに列挙されていたが、両審議会での間では議論が開始されていないため、我が国においても議論を進められていない状況にある。このような状況の下では、既存の減損会計基準の体系を大きく変える必要性は乏しいと考えられるため、必要な部分についてのみ見直しを行う必要がある。
- 日本の減損会計基準と IFRS の減損基準（IAS36）では、基本的な構造の差異があるため、コンバージェンスが難しい部分もあるが、現在提案している内容の概要は、以下のとおりである。

	我が国の会計基準における取扱い	国際財務報告基準における取扱い	方向性の提案
のれんをさらに分割するか否か	のれんを含む、より大きな単位での判定が原則 資金生成単位にのれんの簿価を配分する方法も認められる。	資金生成単位にのれんの簿価を配分する方法が原則	IAS 第 36 号と同様とする。（我が国の会計基準の容認規定を原則とする。）
減損損失の認識の判定（減損テスト）	のれんを含む、より大きな単位におい	各資産グループの帳簿価額にのれんの	現状の日本基準を変更しない。

	我が国の会計基準における取扱い	国際財務報告基準における取扱い	方向性の提案
	て、のれんを含まない各資産グループにおいて算定された減損損失控除前の簿価にのれんの簿価を加えた金額と、割引前将来キャッシュ・フローの総額とを比較する。（２段階方式）	帳簿価額を配分した額を加えた金額と、回収可能価額とを比較する。（１段階方式）	
減損テストの頻度	減損の兆候がある場合	毎年 + 減損の兆候がある場合	IAS 第 36 号と同様とする。

< 公開草案に向けての考え方（案） >

**【減損損失の認識の判定（減損テストの頻度）】**

減損の兆候があるときに行う減損損失の認識の判定（減損テスト）は、より頻度を上げるために、国際的な会計基準と同様に、減損の兆候がある場合に加えて、毎年、減損テストを行う取扱いとするかどうか。

**A案**：減損テストの頻度は、減損の兆候がある場合のみで足り、毎年実施する必要はない。

（理由）

- 償却されない無形資産は、物理的な一つの資産として、当該資産自体がグルーピングの単位となることは通常想定しづらく、また他の資産とともに、グルーピングされたとしても、主要な資産となることは想定しづらい。こうした資産を含む資産グループについて、頻度を上げて減損テストを実施したとしても、費用対効果が低いと考えられる。
- 減損の兆候がある場合に、減損テストを実施すれば、少なくとも当該資産があるべき価値より過大に評価されるリスクは回避しうると考えられる。
- 毎年の減損テストの実施は、財務諸表作成者に過度の負担を強いる可能性がある。

**B案**：IAS 第 36 号と同様に、減損の兆候がある場合に加えて、毎年減損テストを実施する。

（理由）

- ✓ IAS 第 36 号では、耐用年数を確定できない無形資産は償却されることがないため、その帳簿価額が回収可能価額を超えていないことを確実にするためには、これらの資産の減損の検討への依存度がさらに高くならざるを得ないことから、減損の兆候がある

場合に加えて、さらに年次の減損テストを求めたとされている。仮に、我が国において耐用年数が確定できない無形資産を非償却とするのであれば、IFRS と同様、よりきめ細やかな減損処理を行うために、減損テストの頻度を上げる必要がある。

（参考）IAS36 号における減損テストの頻度とその考え方

項目	減損テストの頻度	頻度を上げる理由
耐用年数を確定できない無形資産 今回のペーパーで検討	毎年 + 減損の兆候	定期的に償却されないため、企業は当該資産が帳簿価額を上回る経済的便益を創出するかを慎重に検討する必要がある。（IAS36.10）
のれん 企業結合専門委員会で検討	毎年 + 減損の兆候	創出するかを慎重に検討する必要がある。（IAS36.10）
使用に供していない無形資産 （例：企業結合で取得され、資産化された仕掛研究開発 前回の委員会(4/9)で検討）	毎年 + 減損の兆候	将来の経済的便益の創出能力が不確実であるため （IAS36.11）
上記以外の項目	減損の兆候がある 場合のみ	

**【減損損失の認識・測定】**

我が国の会計基準では、減損損失の認識は、回収可能価額の見積りを実施する前に、割引前キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較し、割引前キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合には、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として測定するという２段階方式を採る。一方、IAS 第 36 号では、減損の兆候が存在する場合には、資産の帳簿価額がその回収可能価額を上回る金額を減損損失として認識・測定するという１段階方式を採る。

減損損失を、早期（かつきめ細やか）に認識・測定するために、IAS 第 36 号と同様、耐用年数が確定できない無形資産が配分されている資産グループについては、１段階方式を採るべきかどうか。

**A 案**：現行の減損会計基準を踏襲する（２段階方式を採用）。

（理由）

- 減損損失の測定は、将来キャッシュ・フローの見積りに大きく依存するため、将来キャッシュ・フローが約定されている場合の金融資産とは異なり、測定が主観的にならざるを得ない。したがって、その点を考慮すると、減損の存在が相当程度に確実な場合に限って減損損失を認識することが適当であると考えられる。（減損会計基準意見書 四 2.(2) 参照）



- 減損会計の考え方は、単に期末の簿価を将来の回収可能性に照らして見直すものではない（固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書三三）。
- ビッグバスによる恣意的な操作を回避することができる。
- 耐用年数が確定できない無形資産が配分されているか否かによって、資産グループを構成する他の固定資産の減損損失の認識・測定方法が異なることになり、会計処理の一貫性が保てず、また実務上の管理が難しくなるおそれがある。

**B案**：IAS第36号と同様、1段階方式を採用する。

（理由）

- 国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、仮に耐用年数が確定できない無形資産を非償却とするのであれば、関連する減損についても、より早期に、かつきめ細やかに減損損失を認識・測定するべきである。

#### 【減損損失の戻入】

我が国の会計基準では、減損損失の戻入は認められていないが、IAS第36号では、のれんを除き、過年度に認識された減損が減少している兆候がある場合には、回収可能価額を再計算したうえで、当該価額までの戻入が行われることとされている。減損の戻入についてどのように取り扱うべきか。

**A案**：減損損失の戻入は認めない。

- 減損損失の戻入は、減損損失の認識・測定方法について、1段階方式を採用した場合にのみ採り得る方法である。また、耐用年数が確定できない無形資産についてのみ、減損損失の戻入を行うこととすれば、戻入を行わない他の資産の会計処理との整合性が図れない。

**B案**：IAS第36号と同様、減損損失の戻入を行う。

- 国際的な会計基準とのコンバージェンスを図る観点から、減損損失の認識・測定について、1段階方式を採用した場合には、減損損失の戻入についても適時に実施するべきである。

【検討事項２】

我が国では、IAS38号に定められている「耐用年数を確定できない無形資産」という概念は存在しないものの、借地権<sup>3</sup>については償却が行われていないという実務がある。これらの資産をどのように考えるべきか。

<論点整理に対する主なコメント>

- ✓ （現行の減損基準を準拠するの論ずべきである。）法律上で権利が保護されている無形資産（電話加入権、借地権等）など、償却を行うことが適切でない無形資産があるということには同意する。
- ✓ 償却を行うことが適切でない無形資産の我が国における事例として、借地権が挙げられるが、借地権でもその契約内容によっては償却しなければならないものがあり、むしろ償却を行うことが適切でない無形資産は、非常に限定されるものとする。したがって、耐用年数が確定できない場合に関しては、その理由が明確に立証できる場合に限り認めべきであり、会計基準の開発に当たっては、償却を行うことが適切でない無形資産に該当する要件を厳格に規定すべきである。
- ✓ 従来一般的に償却を行わない会計処理が行われてきた借地権などについても、個別に検討されることが望まれる。
- ✓ 土地に係る地上権等は、土地に類するため、現行実施している土地の減損判定の頻度及び方法と同様とすべきであるとする。

<借地権><sup>4</sup>

- 借地権（広義）：経営目的のために所有・使用している、他人の土地を利用するための地上権及び賃借権をいう。（⇒「耐用年数が確定できない無形資産」に該当するかどうかについては次回以降検討）
  - ◇ 地上権：民法上認められた物権であり、地代を払って建物その他の建造物や竹林を所有する権利であり、他人に自由に譲渡できる。
  - ◇ 賃借権：賃貸借契約から生ずる債権であり、自由に他人に譲渡できない。
- 借地権（狭義）：借地法上の借地権をいい、建物の所有を目的とする地上権及び賃借権をいう。

<sup>3</sup> 直近1年間の有報でBSに借地権の計上金額があった約1000社の計上金額の単純平均は718百万円（最高86,076百万円）であった(ASBJ調べ)。

<sup>4</sup> 畠村剛雄・山上一夫編著「新勘定科目全書」(第2版)を参照

< 借地権の会計処理 >

( 現行では、法人税法の規定に準拠して会計処理を行っている場合が多いと考えられる<sup>5)</sup>。)

		根拠条文	具体的な会計処理			
(1)取得原価	通常取得	法基通 7-3-8	<p>・借地権の取得価額は、借地権の設定に伴い、借地権の対価として土地の所有者又は借地権者に支払った金額のほか、次に掲げる金額を含むものとする。ただし に掲げる金額が建物等の購入代価の概ね 10%以下の金額であるときは、しいてこれを区分しないで、建物等の取得価額に含めることができる<sup>6)</sup>。</p> <p>土地の上に存する建物等を取得した場合における、その建物等の購入代価のうち借地権の対価と認められる部分の金額</p> <p>賃借した土地の改良のためにした地盛、地ならし、埋立等の整地に要した費用の額</p> <p>借地契約に当たり支出した手数料その他の費用の額</p> <p>建物を増改築するに当たり、その土地の所有者等に対して支出した費用の額</p>			
(2)更新料の支払い		法令 139	<p>更新料を支払った場合、次の算式により借地権の帳簿価額を損金の額に算入するとともに、支払った更新料を借地権の帳簿価額に加算する。</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="padding: 5px;">更新前の借地 権の帳簿価額</td> <td style="padding: 5px;">×</td> <td style="padding: 5px;"> <math display="block">\frac{\text{支払更新料}}{\text{更新時における借地権の価額}}</math> </td> </tr> </table>	更新前の借地 権の帳簿価額	×	$\frac{\text{支払更新料}}{\text{更新時における借地権の価額}}$
更新前の借地 権の帳簿価額	×	$\frac{\text{支払更新料}}{\text{更新時における借地権の価額}}$				
(3)償却の有無			<p>償却は認められていない ( 非減価償却資産 )。</p> <p>( 理由 )</p> <p>・法人税法では、その利用が 30 年から 60 年の長期にわたって行われ、従来、土地・借地権の価額が年々上がり続けており、契約期限到来後も時価に比し比較的低い更新料で更改できる慣習があったためとされている<sup>7)</sup>。</p> <p>・土地の専用に使用する権利であることから、土地と同様に減価しないと考えるため<sup>8)</sup>とされている。</p>			

<sup>5)</sup> 法人税法上は、借地権の設定等を行った場合に、権利金の収受の慣行があるにも拘わらず権利金の収受がない、あるいは一般の例に比べて低額の権利金の収受しかない場合には、当事者間において対価相当額の贈与が行われたとみなされる場合がある ( 権利金の認定課税 )。

<sup>6)</sup> 会計上、取得に要した費用については、取得原価に含めることとされているため、基本的には税務上の取得原価の範囲と同様と考えられる。

<sup>7)</sup> 吉野昌年編著「[平成 21 年 7 月改訂]最新・会計処理ガイドブック」を参照

<sup>8)</sup> 監査法人トーマツ「勘定科目ハンドブック」(第 2 版)を参照

審議事項 ( 5 ) - 2

借地契約の更新がなく、契約期間満了により確定的に借地権が消滅する。  
 →更新が予定されていないため、定期借地権については、権利期間にわたって償却すべきではないか。

< 借地権の種類と分類 ><sup>9</sup> ( 大蔵財務協会刊「定期借地権の税務」を一部)

項目	旧借地法		借地借家法		
	借地権	普通借地権	定期借地権		
			一般定期借地権 (法 22)	建物譲渡特約付借地権(法 23)	事業用借地権 (法 24)
利用目的	制限なし	制限なし	制限なし	制限なし	専ら事業の用に供する建物(居住の用に供するものを除く)の所有を目的とするものに限定
存続期間	堅固 30年以上 その他 20年以上	30年以上	50年以上	30年以上	10年以上 20年以下
約定事項	終了に関する特約は無効	終了に関する特約は無効 (法 5,9)	借地契約において次の事項を特約 契約の更新(法 5の排除) 再築による期間延長(法 7の排除) 建物買取請求権(法 13の排除)	借地契約と同時に設定後30年経過後に建物を地主に譲渡するという特約を締結 *建物譲渡契約の方式としては期限付売買契約、売買予約等	次の事項に関する規定が自動的に排除 契約の更新 再築による期間の延長 建物買取請求権
更新後の存続期間	法定更新 堅固 30年、 その他 20年	法定更新 最初の更新 20年、 2回目以降の更新 10年	なし(終了)	なし(終了)	なし(終了)
終了事由	正当事由	正当事由(次の事由を考慮) ・当事者の土地の使用を必要とする事情 ・借地に関する従前の経過	期間満了	建物譲渡 (注)借地権消滅後の建物の利用状態の維持を保証(建物を継続使用する者からの地主への請求により期間の	期間満了

<sup>9</sup> 吉野昌年編著「[平成 21 年 7 月改訂]最新・会計処理ガイドブック」を参照

項目	類型	旧借地法	借地借家法			
		借地権	普通借地権	定期借地権		
				一般定期借地権 (法 22)	建物譲渡特約付 借地権(法 23)	事業用借地権(法 24)
		・土地の利用状況 ・地主が提供する財産上の給付 (法 6)		定めのない賃貸借 契約が成立したも のとみなされる) (法 23 )		
第三者への譲渡	賃貸人の承諾がある場合には、譲渡できる。	賃借人の承諾又は裁判所の許可により譲渡・転貸できる。	賃借人の承諾又は裁判所の許可により譲渡・転貸できる。			

考え方のポイント

- 現行の会計実務において償却が行われていないと考えられる無形資産の一つに借地権がある。
- 借地権の中には、その契約内容如何によって償却しなければならないものと、そうではないものがある可能性がある。したがって、当該資産が、償却を行うことが適切でない無形資産に該当するかどうかについては、法的権利の性質、契約上当該権利が維持される期間、当該借地権の利用によって期待されるキャッシュ・フローの見込みの程度等を勘案し慎重に検討する必要がある。
- 少なくとも、借地契約の更新がなく、契約期間満了により確定的に借地権が消滅することとされている定期借地権については、その権利期間にわたって償却すべきと考えられるため、償却を行うことが適切でない無形資産に該当することは稀であると考えられるのではないか。

借地権に関する検討は、次回以降行う予定である。

【参考１】論点整理に対するコメント(抜粋)

[論点 5-3] 償却を行うことが適切でない無形資産	
償却を行うことが適切でない無形資産があることに同意	<ul style="list-style-type: none"> <li>・法律上で権利が保護されている無形資産（電話加入権、借地権等）など、償却を行うことが適切でない無形資産があるということには同意する。耐用年数が確定できないものを無理に一定の期間で償却させることは好ましくないと考える。論点整理にあるブランドなどの耐用年数は場合によっては確定が難しいと考える。</li> <li>・基本的には同意する。</li> <li>・耐用年数を確定できないと判断される限り、償却を行わない方向で検討を進めることに同意する。</li> <li>・償却を行うことが適切でない無形資産があるということに同意する。</li> </ul>
原則は償却すべきであり慎重な検討が必要	耐用年数を確定できない場合において、償却を行うことが適切でない無形資産はあると考えられる。しかし、そのような場合であっても、原則は、耐用年数を定めて定期的に償却を行うべきとの考えもあることから、引き続き慎重な検討をお願いしたい。
耐用年数が確定できない要因毎に処理規定を設けることが適正	<p>無形資産が物理的実体を持たないこと等を踏まえれば、耐用年数を確定できない無形資産の存在を排除しないべきではあるが、適正な費用配分により投資の回収余剰の意味における利益算定を行うべきとする立場から考えれば、耐用年数を確定できない無形資産であっても、何らかの形で可能な限り償却を行ってゆくことが望まれる。その上で、耐用年数が確定できない無形資産の取扱いについて、耐用年数が確定できない要因毎に以下のような処理規定を設けることが適正であると考ええる。</p> <p>第一に、例えばヨーロッパ２都市間の空路権の様な、格安のコストで利用期間の延長が可能となる為に耐用年数が確定できないケースについて、ある企業が、五年毎に最少のコストでの更新が可能な権利を取得した場合、その取得に要した支出額は「当初五年間の権利」に係る取得原価部分と「五年毎の手続をとることを条件に、それ以降の権利を安価に入手する権利」に係る取得価額部分とから構成されることが考えられ、それら２つの資産に識別して認識することが望まれる。認識後、当初五年間の権利に係る部分については五年償却を行うことが適切であると考えられる。更新に当たっては、当初取得時の「当初五年間の権利」に係る取得原価(通常、これは更新料を上回るものと考えられる)を認識し、支出した更新料との差額部分について、以降の権利を安価に入手する権利を取り崩す会計処理を行うべきと考える。「以降の権利を安価に入手する権利」は、更新によって初めてその効果を発現するものであるから、更新時の会計処理以外に償却の処理を行うことは不適正である。取得に要した支出額を当初五年間の権利に係る取得原価部分と、以降の権利を安価に入手する権利に係る取得価額部分とに按分する計算については、以降の権利を格安に入手する権利の取崩による更新処理の回数に一定の上限を設けることで算定可能になると考える。</p> <p>第二に、企業を取り巻く環境や企業戦略等に不確定要素が多いことにより、耐</p>

	<p>耐用年数を確定できないようなケースについては、耐用年数に上限を設けて償却を行ってゆくことが、投資の回収余剰の意味における分配可能利益の算定を重視する観点から適切であると考ええる。</p> <p>第三に、当該無形資産を事業のように供する期間が余りにも長期にわたるために、耐用年数を確定することが出来ないケースに関しては、超長期にわたって償却を行うことが、計算上、一会計年度に属する額をゼロに近づけることを意味することを踏まえ、償却を行わずに減損のみとすることが、収益費用対応の観点からも望まれる。</p>
<p>原則償却すべきだが、地上権等は例外。</p>	<p>原則は、耐用年数の確定は困難であっても、耐用年数を定め定期的に償却を行うべきであると考ええる。但し、資産の劣化がない土地のような非償却資産に係る地上権等は、例外として償却を行うことは適切ではないと考ええる。</p>
<p>借地権など要検討</p>	<p>従来一般的に償却を行わない会計処理が行われてきた借地権などについても、個別に検討されることが望まれる。</p>
<p>耐用年数を確定できない無形資産のガイダンスが必要</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・単に耐用年数の見積もりが困難であるとの理由で耐用年数が確定できないということが認められることになれば、恣意性が排除できず、信頼性や比較可能性が低下する懸念があることから、どのように努力しても耐用年数が確定できない無形資産に限り償却を行わないとするべきであり、そのために、我が国の実状を踏まえた具体的な例示を行うなど客観的な基準を設定することが必要と考える。</li> <li>・この取扱いが定められたことによって、無形資産の償却を行わないという取扱いが安易に適用されてしまうということは適切ではないと考える。有形資産であっても、無形資産であっても、その経済的な価値は時間の経過と共に低下していく、というのが通常の見積もりであると考えられる。このため、無形資産の償却を行わないという取扱いは、限定的なケースにのみ適用されるような取扱いとすることが適切と考えられる。このケースを限定的にすべきという観点から、耐用年数を確定できない無形資産である場合の追加的な基準を定めることが考えられるという論点整理の方向性に賛成する。</li> <li>・我々も、無形資産は償却を原則とすべきと考えている。ただし、「論点整理」が例に挙げた放送免許、空路権、商標、ブランドの他にも、特許や実用新案などを取得していない技術・製法、有効期間の明示がなく自動更新される免許・権益など、耐用年数を確定できない無形資産は少なくないであろう。このため、耐用年数の確定の可否を判断する追加的な規定の検討が必要と考える委員がいた。</li> <li>・実務上は、耐用年数の見積もりが困難な例が多々あると思われる。耐用年数の「見積もりが困難」と「確定できない」とが明確に区別できるようにすべきである。また、耐用年数が「確定できない」との判断及びその正当性の検証はどのように行うのかも示す必要があると考える。（新日本有限責任監査法人）</li> <li>・国際財務報告基準と同様に、「企業経営に関連する法的、経済的又はその他の要因の分析の結果、正味キャッシュ・インフローを伴う期間に予見可能な限度がない場合」などの耐用年数を確定できない無形資産である場合の追加的な基準を定めることに同意する。</li> <li>・償却を行うことが適切でない無形資産の我が国における事例として、借地権が挙げられるが、借地権でもその契約内容によっては償却しなければならないものがあり、むしろ償却を行うことが適切でない無形資産は、非常に限定されるものとする。したがって、耐用年数が確定できない場合に関しては、その理</li> </ul>

	<p>由が明確に立証できる場合に限り認めるべきであり、会計基準の開発に当たっては、償却を行うことが適切でない無形資産に該当する要件を厳格に規定すべきである。</p>
のれんの償却との関係	<ul style="list-style-type: none"> <li>・我が国の企業結合会計基準でのれんの償却の有無を検討中であるが、企業結合の取得原価の配分時やその後の減損手続において、無形資産とのれんは一連の会計実務の中で取り扱われるため、償却を行うことが適切でない無形資産について国際的な会計基準と同じ基準を定めるのであれば、我が国の企業結合会計基準においてのれんの償却を無くす改定を同時に行なうことが望ましいと考える。</li> <li>・企業結合によって取得したのれんは、効果の及ぶ期間の見積りが困難な資産であると考えられ、これについて一定の期間にわたっての償却を行うという現行の取扱いを変更せずに、「償却を行うことが適切でない無形資産」の取扱いを定めることは適当ではないと考えられる。このため、[論点5-3]については、企業結合関連のプロジェクトで検討しているのれんの償却の扱いと並行して検討する必要があると考える。</li> </ul>
<p><b>[論点5-4] 償却を行わない無形資産の減損</b></p>	
減損会計を見直すべき	<ul style="list-style-type: none"> <li>・仮に、一定の無形資産について償却を行わないこととした場合、当該無形資産の価値の減少は、減損会計によってのみ認識されることになる。このため、これらの資産については、国際的な会計基準の取扱いと同様、その他の資産に比して、減損テストをより高い頻度で行うことを求めることが適当と考える。</li> <li>・同意する。</li> <li>・耐用年数を確定できないと判断される限り償却を行わない方向で検討を進めた場合には、会計基準のコンバージェンスの観点から、減損の必要性を通常よりも高い頻度、すなわち毎年および当該無形資産に減損の兆候がある場合にはいつでも減損テストを行う必要があると考えられる。</li> <li>・見直すべきと考える。</li> </ul>
減損会計全般が見直されるまでの間は現行基準に従うべき	<ul style="list-style-type: none"> <li>・減損に関する我が国の会計基準をIFRSとの差異を解消すべく見直す方向性には同意する。ただし、減損会計については、第169項記載のような重要な基準差異が存在するため、無形資産についてのみ先に国際的な会計基準に合わせるのではなく、有形固定資産を含めた固定資産全般についての減損会計基準全般の見直しを併せて行うべきであり、減損会計全般が見直されるまでの間は、無形資産についても我が国の固定資産の減損についての会計基準に従うことが適切と考える。</li> </ul>
重要性ない資産により高頻度の減損テストは不要	<ul style="list-style-type: none"> <li>・無形資産の占める割合が低い（重要性がない）資産グループについては、当該無形資産が償却を行わないものである場合でも、その影響から、当該資産グループ全体に対して「減損の必要性を通常よりも高い頻度で検討すること」の必然性には欠けるものと考えられるため、通常どおり「減損の兆候を認識した時点で減損の適用を検討する」との対応となるようご検討いただきたい。</li> <li>・償却を行わない資産について減損テストを每期行うことは実務的に相当な負担となることから、重要性のないものについては年次の減損テストは強制しない等の配慮も必要と考える。</li> </ul>
借地権等は、より高頻度の減損テストは不要	<ul style="list-style-type: none"> <li>・使用による減価がない点など、借地権は、土地そのものと同様の性質を有するものと認められることから、今後、償却を行わない資産として改めて整理された場合でも、土地の取扱いと整合的となる「減損の兆候を認識した時点で減損の適用を検討する」との対応を継続すべきものと考えられる。</li> <li>・土地に係る地上権等は、土地に類するため、現行実施している土地の減損判定の頻度及び方法と同様とすべきであると考えられる。</li> </ul>



審議事項（５） - ２

より高頻度の減損テストは不要	当初、償却を行わないとした無形資産について、その後の状況変更により、償却をすべきかどうかを適宜判断することになっている。そのような取扱いとなっている以上、他の資産よりも減損テストを高頻度で行う必要はないと考える。
両論あり	耐用年数を確定できない無形資産の取扱いに関して、我々の意見は分かれた。減損の実施を支持する委員は、減損テストの頻度を増やし国際的な会計基準に近づけることに賛成している。一方、減損に反対する委員は、耐用年数が解らなくても年を経るうちに減価することは明確なので、推定耐用年数を定めて償却することを主張している。
早期適用を含め適用時期に配慮すべき	本論点整理には、減損後の戻入処理の適用等、従来の処理を大幅に変更する概念も含まれている。減損後の戻入を認めないのは、IFRS との間基準差を残すこととなり理論的には好ましくないが、実務上、米国会計基準による連結財務諸表作成会社にとっては、戻入を認める基準が個別財務諸表において先に適用開始となった場合、IFRS での連結財務諸表作成開始まで、連結 / 個別間での基準差を抱える懸念がある。よって新基準の適用時期について、連結 / 個別の適用時期のずれによる過度の実務負担が発生しないよう、早期適用を含め適用時期に配慮をお願いしたい。
のれんの償却との関係	なお、見直しに当たっては、のれんの償却に関する規定も同様な取扱いになるのであれば、のれんも含めて固定資産の減損に関する規定を見直す必要がある。
現行の減損基準を準拠するのか論ずべき	耐用年数を確定できない無形資産は償却を行わないとした場合において、既存の減損会計基準を準拠するのかどうかについて論ずべきであり、「固定資産の減損に関する我が国の会計基準と国際的な会計基準との間の相違について、見直しの必要性を検討する」(170 項) ことは論点がズレているのではないか。

【参考２】論点整理(抜粋)

**[論点 5-3] 償却を行うことが適切でない無形資産**

**検討事項**

144. 国際的な会計基準では、無形資産について耐用年数を確定できない場合には、償却を行わない取扱いとなっている。ここでは、どのような無形資産が償却を行うことが適切でない無形資産に該当するかを検討する。

**我が国の会計基準における取扱い**

145. 無形固定資産については、企業会計原則や監査・保証実務委員会報告第 81 号において、当該資産の有効期間にわたり一定の減価償却の方法によって取得原価を各事業年度に配分することとされているが（第 116 項及び第 123 項参照）無形資産一般において、国際的な会計基準のような耐用年数を確定できない場合の定めはない。

146. 法人税法において、電話加入権及び土地の上に存する権利（借地権）は減価償却資産に該当しないものとされている。会計実務上も、これらの無形資産については償却を行わない会計処理を採用していることが多いと考えられる。

147. なお、本論点整理の検討対象外である企業結合により計上されるのれんについては、20 年以内の効果の及ぶ期間にわたって償却を行うこととされているが、企業結合論点整理においては、のれんの償却を行わないことも含めて引き続き検討することとされている。

**国際的な会計基準における取扱い**

**（国際財務報告基準における取扱い）**

148. 国際財務報告基準では、IAS 第 38 号において、無形資産の耐用年数が確定できるか又は確定できないかを査定し、関連するすべての要因の分析に基づいて、無形資産が企業に対して正味キャッシュ・インフローをもたらすと期待される期間について予見可能な限度がない場合、当該無形資産の耐用年数は確定できないものとみなされなければならないとされており、このような耐用年数を確定できない無形資産は償却を行ってはならないとされている。IAS 第 38 号に付属する設例では、放送免許、空路権及び商標について、耐用年数を確定できない無形資産とみなされる場合の具体例が紹介されている（本論点整理に添付した「参考」を参照）。

149. なお、当委員会が調査した範囲では、国際財務報告基準を適用する欧州企業において、実務上計上されている耐用年数を確定できない無形資産の内容は、主としてブランドや商標に係るものであった<sup>10</sup>。

<sup>10</sup> 各業界にわたる合計 100 社の 2008 年度アニュアルレポートのうち、重要な会計方針に耐用年数を確定できないものについての記述があり、実際に一定の金額が計上されていることが確認でき、かつ、内容も分かる 36 社を範囲としている。

**（米国会計基準における取扱い）**

150. 米国会計基準における FASB-ASC Topic350 では、法的、規制的、契約上、競争上、経済上、又は他の要因が報告企業にとっての無形資産の耐用年数を制限しない場合には、当該資産の耐用年数は確定できないとみなさなければならないとされている。
151. 無形資産の耐用年数が確定できないと決定された場合には、その耐用年数がもはや確定できない状態ではないと決定されるまで償却を行ってはならないとされている。

**検 討**

**（償却を行うことが適切でない無形資産の存在）**

152. 我が国においては、適切な期間損益計算を行う観点から、取得した資産について使用期間にわたり適切に費用配分することが重視されるため、時の経過又は使用の程度に応じた価値の減少が想定される以上、耐用年数に予見可能な限度がないことを理由に償却を行わないという取扱いはこれまで行われていなかったと考えられる。
153. また、償却を行わない無形資産となるか否かの判断に企業の恣意性が介入する懸念もあることから、耐用年数に予見可能な限度がない場合であっても償却期間の上限を定めることなどにより償却を行うべきであるという考え方もある。
154. 一方、国際的な会計基準においては、このような耐用年数を確定できない無形資産は減価償却を行わないこととしている。IAS 第 38 号では、当該資産を恣意的に算定した最長期間にわたって償却を行うことは、表現の忠実性が確保されないと説明されている。
155. 無形資産は、耐用年数を見積ることは必ずしも容易ではないものの、その利用又は時の経過により経済的価値は失われていくことが想定されることが一般的である。したがって償却を行うことが適切とされるが、例えば不確定の期間にわたり独占的に認められた免許や権利等については、予見可能な範囲において経済的価値が失われなるともみられる。
156. また、国際財務報告基準を適用する企業の実務（第 149 項参照）において、耐用年数を確定できない無形資産として取り扱っているものがある事実を踏まえると、該当するケースは限られるとはいえ、このような場合に対応する定めを置いておく必要があると考えられる。したがって、国際的な会計基準と同様に、我が国においても耐用年数を確定できない無形資産の存在を排除しないことが考えられる。

**（耐用年数を確定できない無形資産の範囲）**

157. ただし、無形資産が正味キャッシュ・インフローを伴う期間に予見可能な限度がないといえるか否かはその判断が難しいため、耐用年数を確定できない無形資産を特

定するための規準等を追加的に定めるか否かが論点になると考えられる。

158. IAS 第 38 号では、耐用年数を確定できない無形資産に該当する場合の設例が示されている（第 148 項参照）。それらの設例に共通する性質としては、ほとんどコストをかけずに法律上の権利が更新できるなどにより予見可能な長期間にわたって将来の正味キャッシュ・インフローに寄与し続けることが期待できることや、その無形資産を利用し続ける意図があり、その利用が現実的に可能であること等が挙げられる。したがって、これらの要因を整理して規準等として示すことが考えられる。

#### 今後の方向性

159. 無形資産は、原則として償却を行うこととするが、耐用年数を確定できないと判断される限りにおいては償却を行わないことが考えられる。ただし、そのような場合であっても、償却期間の上限を定めるなどして償却を行うべきであるという考え方もあることに考慮して引き続き検討を行う。
160. また、単純に耐用年数の見積りが困難であるとの理由では、耐用年数を確定できないものとはならない点を誤解のないように示す必要があることを踏まえ、「企業経営に関連する法的、経済的又はその他の要因の分析の結果、正味キャッシュ・インフローを伴う期間に予見可能な限度がない場合」などの耐用年数を確定できない無形資産である場合の追加的な規準を定めることが考えられる。

#### [ 論点 5-4 ] 償却を行わない無形資産の減損

##### 検討事項

161. 耐用年数を確定できない無形資産は償却を行わないとした場合、当該資産に関する減損の適用について、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点も踏まえて検討する。

#### 我が国の会計基準における取扱い

162. 「固定資産の減損に係る会計基準」（以下「減損会計基準」という。）及び企業会計基準適用指針第 6 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」は固定資産を対象に適用するとされており、無形固定資産の減損損失計上までの手続は有形固定資産と変わらない。また、減損会計の適用に関して、土地などのような非償却資産に対する追加的な定めはない。
163. 減損会計基準では、減損の兆候が認められた場合には、帳簿価額と割引前将来キャッシュ・インフローを比較することにより、減損の認識の判定が行われる。減損を認識すべきと判定された場合には帳簿価額と回収可能価額（正味売却価額と割引後キャッシュ・インフローのいずれか大きい額）との差額を減損損失として測定する。このように計算された減損損失のその後の戻入処理は認められていない。

## 国際的な会計基準における取扱い

### （国際財務報告基準における取扱い）

164. 国際財務報告基準では、IAS 第 38 号において、耐用年数を確定できない無形資産について、IAS 第 36 号「資産の減損」(以下「IAS 第 36 号」という。)に従い、当該資産の帳簿価額と回収可能価額とを比較することにより、毎年及び当該無形資産に減損の兆候がある場合はいつでも減損テストを行う必要があるとされている。その結果、帳簿価額が回収可能価額より大きい場合、両者の差額が減損損失となる。また、IAS 第 36 号では、のれん以外の資産について認識された減損損失について、減損損失を計上した後の年度において、その損失が存在しないか減少していると認められる場合には戻入処理をしなければならないとされている。

### （米国会計基準における取扱い）

165. 米国会計基準における FASB-ASC Topic350 では、償却対象外の無形資産は、毎年あるいは、当該資産が減損したかもしれないことを示す事象又は状況の変化が起きた場合にはより高い頻度で、減損テストを行わなければならないとされている。減損テストは、無形資産の公正価値と帳簿価額の比較により構成され、無形資産の帳簿価額がその公正価値を超える場合には減損損失は当該超過額に等しい金額として認識される。また、無形資産から計上された減損損失をその後の年度において戻入処理をすることは認められていない。

## 検 討

166. 無形資産について償却を行わない場合には、無形資産の帳簿価額が将来の正味キャッシュ・インフロー獲得能力に比して過大に計上されているのではないかという懸念がより大きくなることが考えられる。
167. 無形資産について償却を行わない場合には、国際的な会計基準のように減損処理をより高い頻度でテストすることの必要性が検討されるが<sup>11</sup>、耐用年数を確定できない無形資産は耐用年数に予見可能な限度がないものであるとすれば、減損の適用にあたり償却を行う資産と同様、減損の兆候を認識した時点で検討すれば足りるのではないかという見方もある。
168. しかし、国際的な会計基準においては、耐用年数を確定できないことは、耐用年数が無限であることを意味するものではないとされ、また、いったん耐用年数を確定

<sup>11</sup> IAS 第 36 号では、耐用年数を確定できない無形資産やのれんは償却されることがなく、その帳簿価額が回収可能価額を超えていないことを保証するためのこれらの資産の減損の検討への依存度がさらに高くならざるを得ないため、減損の兆候がある場合に加えて、さらに年次の減損テストを求めたとされている。

できないと判断した後も、その状況が事後的に変わって有限と判断されるに至ってないか再検討が必要であるとされており、会計基準のコンバージェンスの観点からは、償却を行わない無形資産については、減損の必要性を通常よりも高い頻度で検討することが考えられる。

169. なお、これ以外にも、固定資産の減損会計全般の枠組みとして、割引前将来キャッシュ・フローを用いての減損の認識の判定の有無、減損損失の戻入の可否については、国際的な会計基準との間に相違がみられる。

### 今後の方向性

170. [論点 5-3]で整理したように、耐用年数を確定できない無形資産の判断規準を定めた場合を含めて、耐用年数を確定できない無形資産は償却を行わないとしたときには、固定資産の減損に関する我が国の会計基準と国際的な会計基準との間の相違について、見直しの必要性を検討することが考えられる<sup>12</sup>。

### IAS 第 38 号に付属する耐用年数を確定できない無形資産に係る設例

以下は、IAS 第 38 号に付属する設例のうち、耐用年数を確定できない無形資産に係る設例を抜粋したものである。

#### 設例4 5年で期限が切れる放送免許の取得

放送免許は、企業が顧客に標準的な水準のサービスを提供し、該当する法律の規定を遵守する場合には 10 年ごとに更新可能となる。免許はほとんど費用を掛けずに、不確定の期間にわたって更新することができ、直近の更新以前に 2 度、更新されている。取得企業は免許を永久的に更新したいと考え、それが可能となる裏付証拠もある。過去の免許の更新に、重大な課題は存在していない。放送に用いられている技術が、予見できる将来において別の技術に取って代わられるとは予測されていない。したがって、免許は企業の正味キャッシュ・インフローに永久的に寄与すると予測される。

放送免許は、企業の正味キャッシュ・インフローに不確定の期間にわたって寄与すると予測されるので、不確定の耐用年数を有するものとして扱われる。したがって、免許は、その耐用年数が有限であると判断されるまでは、償却されない。免許は、IAS 第 36 号に従って毎年及び減損の兆候が見られる場合にはいつでも減損テストを受ける。

<sup>12</sup> なお、企業結合により計上されるのれんの減損処理の取扱いに関して、企業結合論点整理 [論点 4-1] [追加検討]においても、減損テストの頻度及び減損テストの実施におけるのれんの配分方法について見直すべきかを検討することとしている。償却を行わない無形資産に関する減損の取扱いについては、のれんを非償却とした場合と併せて議論する必要があるものと考えられる。

設例5 設例4の放送免許

免許交付当局はその後、放送免許はもはや更新せずに、ライセンスを競争入札にすることを決定する。免許交付当局の決定が行われる時点で、企業の放送免許の期限が切れるまでに３年ある。企業は、免許は、期限が切れるまで正味キャッシュ・インフローに貢献すると予測する。

放送免許はもはや更新されることがないので、その耐用年数は不確定とはならない。したがって、取得された免許は３年間の残存耐用年数にわたって償却されることになり、IAS第36号に従って即座に減損の判定がなされる。

設例6 3年で期限が切れるヨーロッパ2都市間の空路権の取得

空路権は５年ごとに更新され、取得企業は更新に関する準拠法や規則を遵守する考えである。空路権の更新は通常、最低限の費用で行われ、空路権は航空会社が準拠法や規則を遵守している場合には普通に更新されてきた。取得企業は、ハブ空港から両都市の間のサービスを不確定の期間にわたって提供することを考えており、関連のサービスを提供するためのインフラ（空港ゲート、スロットやターミナル施設のリース）も、空路権を有している限り、空港においてそのまま活用できると予測している。

事実関係及び周囲の状況から、取得企業は両都市の間の航空サービスを不確定の期間にわたって提供できると考えられ、空路権に関連する無形資産は、不確定の耐用年数を有しているとして扱われる。したがって、空路権はIAS第36号に従って毎年及び減損の兆候が見られる場合にはいつでも、減損テストを受けることになる。

設例7 過去8年間にわたり市場シェア首位である目玉商品を識別し区別するために使用される商標の取得

商標の法的残存年数は５年であるが、ほとんど費用なしに１０年ごとに更新可能となっている。取得企業は商標を継続的に更新するつもりであり、裏付となる証拠からそれは可能となる。(1)商品寿命の研究、(2)市場、競争及び市場の趨勢、及び(3)ブランドの拡大機会の分析により、この商標のついた商品は取得企業に対し、不確定の期間にわたり、正味キャッシュ・インフローをもたらすことが分かっている。

商標は、企業の正味キャッシュ・インフローに不確定の期間にわたって寄与すると予測されるので、不確定の耐用年数を有するものとして扱われる。したがって、商標は、その耐用年数が有限であると判断されるまでは、償却されない。免許は、IAS第36号に従って毎年及び減損の兆候が見られる場合にはいつでも減損テストを受けることになる。

設例8 目玉商品を区別する10年前に取得した商標

商標のついた商品は、正味キャッシュ・インフローを不確定の期間にわたって創出すると考えられているので、取得されたときには、商標は不確定の耐用年数を有するとみなされた。しかしながら、最近、予測しない競争相手が市場に参入してきており、商品の売上が低下することになる。経営者は、当該商品により創出される正味キャッシュ・インフローは予見される将来について 20%減となると見積る。しかしながら、経営者は、商品はこうした減額された額で、不確定の期間にわたり、キャッシュ・インフローを生み出すと予測する。

将来の正味キャッシュ・インフローの予測される減少の結果、企業は、商標による回収可能価額の見積りはその帳簿価額を下回ると判断し、減損損失が認識される。商標は不確定の耐用年数を有しているとはみなされるので償却されないが、IAS 第 36 号に従って毎年及び減損の兆候が見られる場合にはいつでも、減損テストを受けることになる。

#### 設例9 企業結合で数年前に取得した商品ラインアップに対する商標

企業結合のとき、被取得企業は、その商標の下で、35 年間にわたりニュー・モデルをはじめとして商品群を生産していた。取得日において、取得企業は商品群をそのまま生産することを考えており、さまざまな経済的要因を分析した結果、商標が正味キャッシュ・インフローに寄与する期間に限度がないことが分かった。その結果、取得企業は商標を償却しなかった。しかしながら、経営者は先日、商品の生産ラインを今後 4 年で廃止することを決定した。

取得された商標の耐用年数は、もはや不確定とは考えられないので、商標の帳簿価額について IAS 第 36 号に従って減損テストが行われ、4 年の残存耐用年数にわたって償却されることになる。