

## 無形資産に係る個別論点の方向性について

無形資産論点整理に寄せられたコメントを踏まえ、個別に検討すべきとされた以下の論点について、順次審議いただいている。本日は、そのうち、論点 2、論点 4-1 及び論点 4-2 に関する方向性案を示すので、ご確認いただきたい。

【論点 1】開発費の資産計上の可否(3/25)

【論点 2】借地権等の取扱い

【論点 3】研究開発の成果を自社の研究活動に利用する場合の取扱い(4/9,5/17)

【論点 4-1】耐用年数が確定できない無形資産の判断要件及び償却に関する検討(4/22)

【論点 4-2】耐用年数が確定できない無形資産に関する減損の検討(4/22)

【論点 5】適用時期、経過的な取扱い等(4/22)

### 【論点 4-1】耐用年数を確定できない無形資産の判断要件及び償却に関する検討

< 検討事項の整理 >

検討事項		方向性
(1)耐用年数を確定できない無形資産		
判断基準	耐用年数を確定できない無形資産の判断基準をどのように定めるか。	<p>1 案：論点整理における考え方を基礎として、基本的に IAS38 号で記載されている設例を加えた定め方をする。</p> <p>2 案：論点整理における考え方を基礎として、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。</p>
償却の有無	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。	<p>1 案：償却しない。</p> <p>2 案：償却する。</p>

#### 【検討事項(1)- 】判断基準

耐用年数を確定できない無形資産の判断基準をどのように定めるか。

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
- ✓ 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

**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。

**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。

#### 委員会での意見

- 耐用年数を確定できない無形資産の概念は分かるが、確定できないことの立証に関する実務上の負担、耐用年数を確定できない無形資産とされるものの範囲の拡大、及び税務上の繰延資産との整合性等に関する懸念を踏まえると、大きく取り上げて議論すべきか悩ましい。
- 欧州の実務を踏まえ、耐用年数を確定できない無形資産として考え得るブランドやトレードマークでも、その内容は様々であるため、それらが形式的に耐用年数を確定できない無形資産と解されることにならず、可能な限り償却されるように定めるべきである。

#### 方向性案（２案）

コンバージェンスの観点から耐用年数を確定できない無形資産の取扱いは定めることかどうか。ただし、その範囲は限定的であることを明確にして厳格な取扱いとなるよう、また、設例により特定の資産であることをもって耐用年数は確定できないと形式的に判断されることのないよう、IAS38 号の設例で記載されているエッセンスを抽出し、耐用年数を確定できない無形資産の特質について文章化したものを加えることかどうか。

#### < 方向性案に基づく公開草案に向けての考え方（案） >

- ✓ 耐用年数を確定できないとは、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ことをいう。
- ✓ 実際に、国際財務報告基準を適用した財務報告においても、耐用年数を確定できない無形資産として取り扱われている例が存在することを踏まえると、これに該当するケースは限られるとはいえ、我が国の会計基準においても、このような場合に対応するための定めを置いておく必要があると考えられる。そのため、本会計基準では、無形資産について耐用年数を確定できない場合には、償却を行わないこととするともに、「耐用年数を確定できない場合」とはどのような場合をいうのか、その意味を明らかにすることとした。

- ✓ 償却を行うのが適切でない場合は、当該無形資産について、耐用年数に予見可能な限度がない場合であり、「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」場合であるとしている。これに該当するのは、当該無形資産やそれを利用する企業について、たとえば、次のような点をすべて満たすような状況が存在する場合であると思われる。
  - ・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。
- ✓ 前述のように、有形の資産の場合に比べ、無形資産については、耐用年数の見積りは難しい場合が多い。しかし、無形資産について耐用年数を確定できないというのは、前項のような条件に合致する限られた場合をいうのであって、単に耐用年数の見積りが困難であるというだけでは、償却を行わないことを正当化する理由とはならない点に留意する必要がある。そのような場合には、なお耐用年数の最善の見積り期間にもとづいて償却を行うことになる。

**【検討事項(1)- 】償却の有無**

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。

**1案**：償却しない。

2案：償却を行う。

**方向性案（1案）**

耐用年数を確定できない無形資産は、その範囲は限定的で厳格な取扱いとする一方、償却を行うか否かについては、国際的な会計基準と同様に、償却しないことかどうか。

< 方向性案に基づく公開草案に向けての考え方（案） >

- ✓ 無形資産は、耐用年数を確定できない場合を除き、当該資産が使用可能となったときからその耐用年数にわたり、当該無形資産に関する経済的便益について企業が消費すると予想されるパターンを反映した償却方法を選択することにより計画的、規則的に償却を行わなければならない。
- ✓ 耐用年数を確定できない無形資産は償却を行わない。耐用年数を確定できないとは、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ことをいう。

【論点２】借地権等の取扱い

【検討事項(1) - 借地権等の取扱い

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>1</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か論ずべきである。）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。
- ✓ 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。

<検討事項の整理>

検討事項		方向性
(1)耐用年数を確定できない無形資産		
借地権等の取扱い	借地権は耐用年数を確定できない無形資産に該当するのか。	要件に照らして、個別のケースごとに、実質的な判断を行うべきと考えることでどうか。

<sup>1</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)。

< 借地権 ><sup>2</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。

◇ **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）**：借地借家法や、旧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。

< 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>3</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	・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>4</sup> 。 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 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 借地契約に当たり支出した手数料その他の費用の額 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
(2)更新料の支払い		法令 139	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

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

<sup>3</sup> 法人税法上は、借地権の設定等を行った場合に、権利金の收受の慣行があるにも拘わらず権利金の收受がない、あるいは一般の例に比べて低額の権利金の收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>4</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。

審議事項 ( 2 ) - 2

		根拠条文	具体的な会計処理			
			簿価額に加算する。 <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td>更新前の借地 権の帳簿価額</td> <td>×</td> <td>支払更新料 更新時における借地権の価額</td> </tr> </table>	更新前の借地 権の帳簿価額	×	支払更新料 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	×	支払更新料 更新時における借地権の価額				
(3)償却の有無			償却は認められていない(非減価償却資産) (理由) <ul style="list-style-type: none"> <li>・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>5</sup>。</li> <li>・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>6</sup>とされている。</li> </ul>			

<借地権の種類と分類><sup>7</sup>(大蔵財務協会刊「定期借地権の税務」を一部加工)

項目	類型	借地借家法				
		旧借地法	普通借地権	定期借地権 <sup>8</sup>		
		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50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	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	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	

<sup>5</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>6</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

<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」を一部加工

<sup>8</sup> 定期借地権は、徐々に普及してきているが、その例は比較的少なく、一般に問題になっているのは、普通借地権のうちの平成4年7月31日までに設定された借地権であり、旧法の大部分が適用される既存借地権であるとされている。(鵜野和夫著「不動産の評価 権利調整と税務」を参照)

審議事項（２） - ２

項目	旧借地法		借地借家法		
	借地権	普通借地権	定期借地権 <sup>8</sup>		
			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)
			延長(法 7 の排 除) 建物買取請求権 (法 13 の排除)	* 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	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 ・土地の利用状 況 ・地主が提供す る財産上の給付 (法 6)	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 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)	期間満了
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。		

**方向性案**

耐用年数が確定できない無形資産に該当するかどうかは、要件に照らして、個別のケー  
スごとに、実質的な判断を行うべきと考えることでどうか。

< 方向性案に基づく公開草案に向けての考え方(案) >

➤ 借地権が計上されている場合、現行の会計実務においては、償却が行われていないケ

ースが多いと考えられる。

- 一般に、借地権とは、建物等の所有などの目的のために設定される、土地を使用する権利を総称するものであるが、借地権勘定には、借地借家法に基づく普通借地権、定期借地権等のほか、税務上の繰延資産である資産を賃借するため又は役務の提供を受けるために支出する権利金など、法的にも、経済的にも比較的多くのものが計上されている。このように、借地権勘定を構成している内容は多様であるため、その中には、本会計基準の要件に照らし、耐用年数が確定できない無形資産に該当し、償却を行うべきでないものが含まれているとも考えられる。
- 例えば、長期にわたり土地を利用し続けるというビジネスモデルが企業側にあり、かつ当該利用期間にわたり、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され、権利更新のための費用（更新料）がほとんどかからないなど、当該借地権が、経済的に非償却とされている土地の一部取得に準ずると見ることができる場合には、耐用年数が確定できない無形資産に分類される可能性がある。
- 他方、定期借地権のように、権利の存続期間が明確に存在し、かつその更新が前提とされていない場合や、企業が意図する利用期間が限られているなど、上記の要件に当てはまらず、償却を行うべき場合もあると考えられる。
- したがって、借地権を一律に、耐用年数が確定できない無形資産に該当すると判断することは適切ではなく、本会計基準の定める要件に照らして、個別のケースにつき、実質的な判断を行うべきである。



【論点 4-2】耐用年数を確定できない無形資産に関する減損の検討

< 検討事項の整理 >

検討事項		方向性
(2) 耐用年数を確定できない無形資産に関する減損の取扱い		
減損テストの頻度	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。	<p>1 案：減損の兆候がある場合のみならず、毎期減損テストを行う。（ただし、耐用年数が確定できない借地権の取扱いについては、 で検討する。）</p> <p>2 案：減損の兆候のある場合のみ行う。</p>
減損の認識・測定	2 段階方式を採用するかどうか。	<p>1 案：2 段階方式を採用する（現行基準の踏襲）</p> <p>2 案：1 段階方式を採用する。</p>
減損の戻入れ	減損の戻入れを行うかどうか。	<p>1 案：戻入れを行わない。</p> <p>2 案：戻入れを行う。</p>
借地権の取扱い	耐用年数が確定できない無形資産に該当する借地権の減損をどのように行うか。	<p>1 案：土地に準ずるものと位置づけ、減損テスト（頻度）は減損の兆候がある場合のみ実施する。（借地権は、耐用年数が確定できない無形資産に関する減損テストの例外として取り扱う。）</p> <p>2 案：他の耐用年数が確定できない無形資産と同様に、減損テスト（頻度）は、減損の兆候がある場合に加えて、毎年実施する。</p>

【検討事項(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。

**【検討事項(2)- 】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。

**1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。（ただし、耐用年数が確定できない借地権の取扱いについては、【検討事項(2)- 】で検討する）

**2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。

委員会での意見

・耐用年数を確定できない無形資産は、償却でなく減損で対応すべきであり、原則として毎年減損テストすべきである。

・財務諸表の利用者の立場からは、耐用年数を確定できない無形資産については、注記でどれだけ詳細に書かれるかがポイントであり、当該注記と業績を併せて見れば、価値が継続しているか否かは大体分かるため、減損について細かい基準にこだわらなくてもよいのではないかと。

方向性案（1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ことでどうか。ただし、企業結合プロジェクトで検討しているのれんを非償却とした場合の減損の取扱いとの整合性を図る（耐用年数を確定できない無形資産のみ毎年減損テストが求められることを避ける）ことでどうか。

<方向性案に基づく公開草案に向けての考え方（案）>

- ✓ 「無形資産に関する会計基準」では示さず、固定資産の減損に関する定めにおいて減損テストの取扱いを定めるよう文案を検討。
- ✓ 固定資産の減損に関する定めにおいて、非償却となった場合ののれんとともに、毎年減損テストを実施する旨の記載を追加。

**【検討事項(2)- 】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。

**1 案**：現行の減損会計基準を踏襲する（2 段階方式を採用）。

**2 案**：IAS 第 36 号と同様、１段階方式を採用する。

### 方向性案（１案）

無形資産会計基準の開発に関しては、現行の減損会計基準の見直しはせず、毎期の減損テストのみ追加することでどうか。

< 方向性案に基づく公開草案に向けての考え方（案） >

- ✓ 「無形資産に関する会計基準」では示さず、固定資産の減損に関する定めにおいて減損テストの取扱いを定めるよう文案を検討。
- ✓ 固定資産の減損に関する定めにおいて、特段の修正等は不要。

### 【検討事項(2)- 】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。

**1 案**：減損損失の戻入は認めない。

**2 案**：IAS 第 36 号と同様、減損損失の戻入を行う。

### 方向性案(1 案)

無形資産会計基準の開発に関しては、現行の減損会計基準の見直しはせず、毎期の減損テストのみ追加することでどうか。

< 方向性案に基づく公開草案に向けての考え方（案） >

- ✓ 「無形資産に関する会計基準」では示さず、固定資産の減損に関する定めにおいて減損テストの取扱いを定めるよう文案を検討。
- ✓ 固定資産の減損に関する定めにおいて、特段の修正等は不要。

**【検討事項(2)- 】借地権の減損の取扱い**

【検討事項(2)- 】で 1 案を採用した場合、耐用年数が確定できない無形資産については、減損の兆候がある場合に加えて、毎年、減損テストを行うこととなる。【検討事項（１）- 】で検討した通り、仮に、耐用年数が確定できない無形資産に分類される借地権が存在する場合、当該借地権が含まれる（資産又は）資産グループについても毎年、減損テストを実施すべきかどうか。

**1 案**：当該借地権は、土地に準ずるものと位置づけ、減損テスト（頻度）は減損の兆候がある場合のみ実施する。（借地権は、耐用年数が確定できない無形資産に関する減損テストの例外として取り扱う。）

**2 案**：他の耐用年数が確定できない無形資産と同様に、減損テスト（頻度）は、減損の兆候がある場合に加え、毎年実施する。

**方向性案(1 案)**

耐用年数が確定できない無形資産に該当する借地権については、他の耐用年数が確定できない無形資産に関する減損の取扱いとの整合性よりも、土地に準ずるという経済的な側面を重視して、【検討事項(2)- 】の取扱いにかかわらず、減損テスト（頻度）は減損の兆候がある場合のみ実施すると整理することでどうか。

< 方向性案に基づく公開草案に向けての考え方（案） >

- ✓ 無形資産に関する会計基準」では示さず、固定資産の減損に関する定めにおいて減損テストの取扱いを定めるよう文案を検討。
- ✓ 固定資産の減損に関する定めについて、【検討事項(2)- 】に掲げる取扱いとした場合であっても、借地権等は毎年の減損テストの対象から除外される旨を記載。

以 上