
プロジェクト	リース
項目	借地権の取扱い

本資料の目的

1. 第 490 回企業会計基準委員会（2022 年 11 月 7 日開催）及び第 122 回リース会計専門委員会（2022 年 10 月 24 日開催）（以下「専門委員会」という。）において、借地権に係る会計処理及び表示について検討を行った。本資料は、リース会計専門委員会及び企業会計基準委員会で聞かれた意見を踏まえて、再度、借地権に係る会計処理及び表示について検討を行うことを目的としている。
2. 本資料で検討を行う借地権には、次のものがある。
 - (1) 旧借地権（借地法（大正 10 年法律第 49 号）第 2 条。借地借家法施行前（1992 年 8 月 1 日より前）に設定された借地権）
 - (2) 普通借地権（借地借家法（平成 3 年法律第 90 条）第 3 条。借地借家法施行後（1992 年 8 月 1 日以後）に設定された借地権）
 - (3) 定期借地権（一般定期借地権（借地借家法第 22 条）、事業用定期借地権及び事業用借地権（同法第 23 条）、建物譲渡特約付借地権（同法第 24 条））

今回の事務局提案の要約

（会計処理）

3. 借地権の設定に係る権利金等は、原則として、使用权資産の取得原価に含め、リース期間で償却する（本資料第 31 項参照）[前回の提案と同じ]。

ただし、旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等については、使用权資産の取得原価に含めた上で、次のいずれかの方法により会計処理を行うことができる。

- (1) 改正前のリース会計基準において旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等を償却していなかった場合、改正リース会計基準の適用初年度の期首に存在する権利金等及び改正後に発生する権利金等について償却をしない（本資料第 34 項参照）[前回の提案から変更]。
- (2) 改正前のリース会計基準において旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等を償却していなかった場合、改正リース会計基準の適用初年度の期首に存在する権利

金等については償却せず、改正後に発生する権利金等については、原則どおり、使用権資産の取得原価に含め、リース期間で償却する（経過措置）（本資料第 40 項参照）[前回の提案と同じ]。

(表示)

4. 借地権の設定に係る権利金等は、比較年度の財務諸表における表示も含め、企業が選択する使用権資産の表示方法に従って表示する[前回の提案から変更]（本資料第 43 項から第 45 項参照）。これに関連して、借地権の設定に係る権利金等の開示に関する「企業会計原則」における定めについて、改正リース会計基準が優先して適用される旨を会計基準の目的に追加する（本資料第 46 項参照）[前回の提案から変更]。

(注記事項)

5. 償却を行わない旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等については、貸借対照表において区分して表示するか、又は、期末における当該権利金等が含まれる科目及び当該権利金の残高を注記する（本資料第 51 項参照）[前回の提案から変更]。
6. また、当該権利金等については、現行の企業会計基準第 20 号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」（以下「賃貸等不動産時価開示会計基準」という。）で求められている賃貸等不動産に関する注記事項の開示を引き続き求めることとする（本資料第 52 項参照）[前回の提案から変更]。

なお、当該開示の提案については、資料(3)『賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準』等の改正案（ASBJ が公表している会計基準等の改正案）」で説明している。

(リース会計基準の改正前に計上された権利金等を償却する場合の経過措置)

7. リース会計基準の適用時において、リース会計基準の改正前に計上した旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等については、当該権利金等の計上日から償却したかのように帳簿価額で算定することができる。

ただし、リース開始日又は算定された権利金等の計上日から償却したかのように算定した帳簿価額が適用初年度の前年度末における帳簿価額を上回る場合には、適用初年度の前年度末における帳簿価額を適用初年度の期首における当該権利金等の帳簿価額とする（本資料第 57 項及び第 58 項参照）[前回の提案から変更]。

8. なお、前回の提案では、リース会計基準の改正前に計上された定期借地権については、リース会計基準の適用時において、借地契約の契約期間を耐用年数として、帳簿価額を算定することとしていたが、会計処理についての事務局提案を見直したことにより（本資料第 3 項参照）、リース期間で償却することに変更する。

企業会計基準委員会及び専門委員会で聞かれた意見

9. 第490回企業会計基準委員会及び第122回専門委員会では、主に、次の意見が聞かれた。

(原則的な会計処理)

- (1) 旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金（借地権の設定対価）は、減価しない性質があり、償却が適さない場合もあり得るため、すべてに償却を求めるのであれば慎重な検討が必要と考える。例えば、リースの中で権利金はリースと別の要素として捉えて、残価の程度によって、償却の要否を決めることも考えられる。（企業会計基準委員会）
- (2) 我が国と欧州では、借地の捉え方に違いがあると考えられるため、欧州と同じような処理を採り入れるかを早急に決めるのではなく、実際の我が国の借地の取扱い、事例を踏まえて慎重に検討すべきと考える。（企業会計基準委員会）
- (3) 借地権の中には価値が減価せず、売買できるものもあると思われるため、使用権資産の取得原価に含めて償却することに違和感がある。（専門委員会）
- (4) 旧借地権や普通借地権の設定に係る権利金は土地を占有し続けることができるという権利に対する対価として支払うものであり、使用の対価として支払うものではないという考え方もあることを踏まえると、権利金の価値が毀損するものではないという点で、無形固定資産として会計処理する選択肢を残すべきではないか。（専門委員会）

(会計処理方法に関する経過措置)

経過措置の適用

- (5) 旧借地権と普通借地権の設定に係る権利金の会計処理において、償却しない方法を認めた場合、原則的な償却する方法と異なる会計処理が残り続けるため、慎重な検討が必要ではないか。（専門委員会）

借地権の表示

- (6) 旧借地権と普通借地権の設定に係る権利金の表示において、無形固定資産の表示を認める場合、原則的な使用権資産の表示と異なる状況が長期間続く可能性があるため慎重な検討が必要ではないか。（企業会計基準委員会、専門委員会）

借地権の開示

- (7) 旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金を償却しない場合で、その金額に重要性があるときに償却費相当額の定量開示を求めることも検討の余地がある。(企業会計基準委員会)

本資料での検討事項

10. 前項の意見を踏まえ、次の点について検討を行う。
- (1) 旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等の会計処理（経過措置を含む。）
 - (2) 借地権の設定に係る権利金等の表示
 - (3) 借地権の設定に係る権利金等の開示
11. また、改正リース会計基準の適用初年度における経過措置について追加で検討を行っている。

旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等の会計処理

(聞かれた意見の整理)

12. 本資料の第9項に記載した、借地権の設定に係る権利金等の原則的な会計処理に関する意見を踏まえると、使用权資産の取得原価に含めて償却することが適切ではない場合の前提として、以下が想定されているものと考えられる。
- (1) 土地を占有し続けることに対して支払うものであり、土地の使用に対する対価とは異なる。
 - (2) 借地権は、土地の時価に連動する借地権割合¹が存在しており、借地権の設定対価は減価しない、又は、将来に借地権を譲渡する際に資産の譲渡価格がある（すなわち、残存価額がある。）。

(借地権の設定に係る権利金の性質)

借地権の設定に係る権利金に関する見方

¹ 税法上、財産評価基本通達 27 でいう借地権割合をいう。東京国税局管内では、地域区分（A～G）ごとに借地権割合が90%から30%まで定められている。

13. 第 490 回企業会計基準委員会及び第 122 回専門委員会の審議資料に記載のとおり、借地権の設定に係る権利金の性質は、次のとおり様々である。

借地契約の締結時に、権利金が授受されることがある。当該権利金の名目で授受される金銭の性質は、その時の事情によって様々であり、賃借権設定の対価、場所的利益の対価、賃借権譲渡の承諾料、前払地代などであるといわれている。当該権利金については、判例ではおおむね賃貸借契約終了後における賃借人からの返還請求は認められていない。²

14. また、同資料において、借地権の設定に係る権利金に関する見方として次の 2 つがあるとしていた。

- (1) 旧借地権及び普通借地権は、法定更新や正当事由制度により借手の権利が強く保護されていることから、借地権の設定対価は、減価しない土地の一部取得に準ずるという見方
- (2) 旧借地権及び普通借地権とも、建物を再築する場合も含めて賃借期間が仮に長期間にわたるとしても無期限にはならない中で、借地権の設定対価も賃借期間に要するコストであるとの見方

不動産鑑定評価基準における借地権の価格の算定方法

15. ここで、不動産鑑定評価基準（国土交通省 平成 26 年 5 月）においては、借地権の価格の算定方法に関して次のとおり記載されている。

借地権の価格は、借地権者に帰属する経済的利益とは、土地を使用収益することによる広範な諸利益を基礎とするものであるが、特に次に掲げるものが中心となる。

ア 土地を長期間占有し、独占的に使用収益し得る借地権者の安定的利益

イ 借地権の付着している宅地の経済価値に即応した適正な賃料と実際支払賃料との乖離（以下「賃料差額」という。）及びその乖離の持続する期間を基礎にして成り立つ経済的利益の現在価値のうち、慣行的に取引の対象となっている部分

借地権の鑑定評価額は、借地権及び借地権を含む複合不動産の取引事例に基づく比準価格、土地残余法による収益価格、当該借地権の設定契約に基づく賃料差額のうち取引の対象となっている部分を還元して得た価格及び借地権取引が慣行として成熟し

² 我妻榮・有泉亨・清水誠・田山輝明「第 7 版 コンメンタール民法―総則・物権・債権―」日本評論社、2021 年

ている場合における当該地域の借地権割合により求めた価格を関連づけて決定するものとする。

16. 前項の借地権の価格の算定方法を踏まえると、借地権の価格を本資料第15項のアやイに基づき算定する場合、借地権の価格には借地に係る賃料対価の要素が含まれていると考えられる。したがって、本資料第12項(1)の「土地を占有し続けることに対する支払」であるという点に関しては、前項アに該当するとも考えられるが、前項イの要素も含まれるため、借地権の設定に係る権利金のすべてが「土地を占有し続けることに対する支払」に該当するとは限らないと考えられる。
17. また、「地域の借地権割合により求めた価格」は、土地の更地価格に地域の借地権割合を乗じて算定される価格であり、仮に土地の更地価格が一定であり、かつ、地域の借地権割合が一定であれば、当該価格は、土地に対する一定の価格となる。しかしながら、借地権の価格が「地域の借地権割合により求めた価格」のみによって決定するとは限らず、借地権割合も常に一定であるとは限らないと考えられる。

借地権と賃料の関係

18. 借地権の設定に係る権利金の支払がある場合、底地に対する賃料が設定され、当該賃料は、借地権の価格が高く設定されれば低くなり、借地権の価格が低く設定されれば高くなる相関関係にあると考えられる。前項を踏まえると、借地権の設定に係る権利金には、賃料の要素が含まれていると考えられる。

(原則的な会計処理に関する再検討)

借地権の設定に係る権利金等の支払が使用権資産の取得原価に含まれるか

19. 改正リース会計基準案では、「借手が原資産を使用する権利に対して借手のリース期間にわたり貸手に対して行う支払」については、使用権資産の取得原価を構成するリース料に含めることとしている。
20. この点、貸手に対して支払う借地権の設定に係る権利金は、土地を使用する権利に対する支払である点で毎月支払われる賃料と相違はないと考えられる。
21. また、貸手に対する借地権の設定に係る権利金の支払は、通常、借地契約と同時又はほぼ同時になされるものであり、本資料第18項に記載の権利金と毎月支払われる賃料の関係を踏まえると、権利金と毎月支払われる賃料はパッケージとして交渉され、毎月支

払われる賃料の額が権利金の額の影響を受けることから、一体として会計処理するものである³と考えられる。

22. なお、借地契約においては、地上権又は賃借権は、リースしながら当該権利を譲渡することはできないと考えられるため、IAS 第 38 号「無形資産」における分離可能である場合、すなわち、「企業から分離又は分割して、単独で又は関連する契約、識別可能な資産若しくは負債とともに、売却、移転、ライセンス供与、賃貸又は交換することができる場合」に該当するようなケースも見出すことが出来ておらず、無形固定資産に該当する権利金もないものと考えられる。
23. したがって、土地の使用権を使用権資産として計上するうえで、当該権利金と当該賃料は一体で使用権資産の取得原価を構成するものと考えられる。
24. ここで、本資料第 21 項とは別に、借手が前の賃借人から借地権（地上権又は賃借権）の譲渡を受け、土地の所有者と借手との間で借地契約がなされる場合、前の賃借人に対して当該借地権に係る譲渡対価を支払うことがある。当該支払は、通常、借手が借地契約を締結することに伴い生じるコストであると考えられるため、使用権資産の付随費用（借手に発生した当初直接コスト）に該当するものと考えられる。また、借地権が設定されている土地については、底地に対する賃料が設定されるため、借地権の取引慣行がある場合には、本資料第 18 項に記載と同様の相関関係が成り立つと考えられる。
25. 貸手に対する借地権の設定に係る権利金の支払と前の賃借人に対する借地権の譲渡対価の支払が借地権の設定対価として取り扱われていると考えられることから、以下では両者を合わせて「借地権の設定に係る権利金等」として検討を行うこととする。

借地権の設定に係る権利金等がリース期間のコストであるか

26. 旧借地権及び普通借地権は、法定更新や正当事由制度により借手の権利が強く保護されているが、契約が存続する期間は、建物の再築を含めたとしても、無期限とはならず、一定のリース期間があるものと考えられる。そのため、毎月支払われる賃料は有限の期間で見積られる一方で、借地権の設定に係る権利金等を無期限の対価として償却しない場合、本資料第 21 項に記載しているとおりの一体的な関係にある双方の対価について異

³ IFRS 第 16 号 B2 項において契約の結合に関する定めがある。

B2 本基準書を適用するにあたり、企業は、下記の要件のいずれかに該当する場合には、同一の相手方（又は相手方の関連当事者）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理しなければならない。

- (a) 当該諸契約が、当該諸契約を一体として考慮しないと理解できない全体的な商業上の目的でパッケージとして交渉されている。
- (b) ある契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に左右される。
- (c) 当該諸契約で移転される原資産の使用権（又は契約のそれぞれで移転される原資産の使用権）が、B32 項に記述する単一のリース構成部分を構成する。

なる処理を行うことになり一貫性に欠けることになる。したがって、借地権の設定に係る権利金等もリース期間に要するコストであると考えられる。

残存価額の見積り

27. ここで、本資料第9項(1)で聞かれている意見のとおり、借地権の設定に係る権利金等について残存価額を考慮するのかが論点となる。
28. この点、まず、借地権は、あくまで、貸手と借手の借地契約関係の中で設定される権利であり、借手は当該権利を貸手に対して有することになるため、仮に、ある借手が借地契約を終了する際に借地権の対価の全部又は一部を回収できたとしても、当該回収は貸手との契約の中で必然的に生じるものではないため、将来の借地権の譲受人に対する借地権の売却に伴う収入は、当該借地契約とは別の取引により生じるものであると考えられる。借手が前の賃借人に対する借地権に係る譲渡対価についても同様に、借地契約を終了する際に借地権の譲受人から借地権の対価の全部又は一部を回収できたとしても、当該回収は貸手との契約の中で必然的に生じるものではないため、将来の借地権の譲受人に対する借地権の売却に伴う収入は、当該借地契約とは別の取引により生じるものであると考えられる。
29. また、本資料第13項に記載のとおり、貸手に対して支払う借地権の設定に係る権利金は、貸手からの返還は基本的に認められておらず（すなわち、貸手からの返還が保証されていない。）、前の賃借人に対する借地権に係る譲渡対価は貸手から返還されるものではないことから、借地契約が終了した時点での使用権に対する残存価額は権利金の額にはならず、また、借地契約が終了した時点での借地権の時価もまた残存価額ではないため、残存価額を見出すことは困難であると考えられる。
30. さらに、仮に、取引慣行上、第三者に借地権を譲渡できる場合に借地権の設定に係る権利金等の譲渡可能額を残存価額とするとしても、当該残存価額は每期見直しが必要となる。本資料第15項に記載している借地権の価格の算定方法を踏まえると、当該譲渡可能額は每期異なるため、当該権利金等の償却額も每期変動することになる。当該変動は、時価の変動の影響を受けているものであり、このような変動的な償却額を計上することは、借地契約に関して生じる権利金等の費用配分額としては適切ではないと考えられる。
31. したがって、本資料第14項(2)の見方（借地権の設定対価は賃借期間に要するコストであるとの見方）に基づき、借地権の設定に係る権利金等は、毎月支払われる賃料と同様に使用権資産の取得原価に含めリース期間にわたり償却することが適切であると考えられる。

(例外的な会計処理に関する検討)

32. 前項に示した会計処理が原則的な会計処理方法になると考えられるが、旧借地権及び普通借地権については、定期借地権と異なり、借手が借地契約を更新する権利が強く保護されていることから、本資料第14項(1)の見方（すなわち、これらの借地権の設定対価は、減価しない土地の一部取得に準ずるという見方）を支持する意見も強く聞かれている。
33. 本資料第14項(1)の見方を重視すると、これらの借地権の設定に係る権利金等を償却しないことも考えられる。仮に、これらの借地権の設定に係る権利金等を償却しないとしても、固定資産の減損会計の適用はなされるため、権利金等が生じている物件を含む資産又は資産グループについて、減損損失を認識すべきであると判定される場合には、権利金の一部又は全部が費用計上されることになるため、資産の過大計上にはつながらないと考えられる。
34. したがって、改正前のリース会計基準において旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等を償却していなかった場合、改正リース会計基準の適用初年度の期首に存在する権利金等及び改正後に発生する権利金等について償却しないものとして取り扱うことができる例外を認めることとしてはどうか。

(会計処理に関する経過措置)

前回の事務局提案及びこれに対して聞かれた意見

35. 第490回企業会計基準委員会及び第122回専門委員会では、旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金の会計処理において、当該権利金の授受が土地の一部取得に準ずるものであるとの見方もあった中で、借地権の設定において当該考え方も考慮にいたした上で契約がなされている可能性があることを踏まえ、仮に改正リース会計基準の原則的な会計処理を一律に求めた場合には、当初の契約の意図が反映されなくなる可能性があるため、改正リース会計基準の適用前に計上された権利金については、従前の会計処理を認める、すなわち、仮に権利金を償却していない会計処理を採用している場合であっても、当該会計処理を認める提案を行った。
36. これに対して、旧借地権と普通借地権の設定に係る権利金の会計処理において、償却しない方法を認めた場合、原則的な償却する方法と異なる会計処理が残り続けるため、慎重な検討が必要ではないかとの意見が聞かれた。

事務局による再検討

37. まず、前項の意見に対して、本資料第34項に記載のとおり、旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等については、償却しないことを認める事務局提案を行っている。そのため、本資料第14項(1)の見方をとる場合、リース会計基準の改正前も改正後も当

該権利金等を償却しないため、会計方針として一貫した会計処理がなされることになるものと考えられる。

38. 次に、これまで我が国における会計基準等において当該権利金等に係る会計処理が明らかにされてこなかった中で、仮に改正リース会計基準の原則的な会計処理を一律に求めた場合には、当初の契約の意図が反映されなくなる可能性がある。
39. この点、リース会計基準の改正を機に原則的な会計処理に基づいて会計処理を行うことは、改正リース会計基準の適用後も権利金等を非償却とする取扱いを認める中で、改正リース会計基準の適用後に限り権利金等を償却するとしても財務報告の改善が図られる一定の効果があると考えられる。
40. したがって、前回の提案と同様に、改正リース会計基準の適用前に計上された権利金等について償却しない会計処理を選択していた場合、改正リース会計基準の適用初年度の期首に存在する権利金については償却しない経過措置を認めることとしてはどうか（なお、この場合、改正後に発生する権利金については、原則どおり、使用权資産の取得原価に含め、リース期間で償却する。）。

借地権の設定に係る権利金等の表示

（前回の事務局提案及びこれに対して聞かれた意見）

41. 第 490 回企業会計基準委員会及び第 122 回専門委員会では、旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金について従前と同一の会計処理を認める趣旨から、当該権利金の表示についても、無形固定資産の部に属するものとし、借地権などその内容を示す科目をもって表示することを提案していた。
42. これに対して、無形固定資産の部に属するものとする場合、原則的な使用权資産の表示と異なる状況が長期間続く可能性があるため、慎重な検討が必要ではないかとの意見が聞かれた。

（事務局による再検討）

43. まず、本資料第 34 項に記載のとおり、今回の事務局提案では、改正リース会計基準の適用後においても、借地権の設定に係る権利金等を償却しない例外的な取扱いを認めることとしている。この例外的な取扱いを適用する場合においても、次の理由を考慮して、償却しない権利金等を原資産の種類に応じて有形固定資産、無形固定資産又は投資

その他の資産において使用権資産として区分して表示する又は対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目に含めて表示する⁴ことが考えられるがどうか。

- (1) 毎月支払われる賃料部分を使用権資産として資産計上する中で、借地権の設定に係る権利金等は別個に無形固定資産に計上する性格のものではないこと（本資料第 22 項参照）
 - (2) 借地権の設定に係る権利金等について異なる 2 つの見方があるが、権利金等であることには変わりがないため、償却するか否かで表示科目を別のものとするか却って財務諸表の比較可能性が損なわれるのではないかと考えられること
44. 次に、本資料第 40 項に記載した経過措置（リース会計基準の改正前に計上された権利金等で償却しない会計処理を選択していた場合に当該権利金等のみ従前の会計処理を行うこと）を適用する場合について、従来と同様、無形固定資産として表示する（前回の事務局提案）と、前項の提案とが異なることになるため、当該経過措置を適用する場合も、原資産の種類に応じて有形固定資産、無形固定資産又は投資その他の資産において使用権資産として区分して表示する又は対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目に含めて表示することが考えられる。
45. また、リース会計基準の改正前に計上された権利金等のみ償却しない経過措置を適用する場合（本資料第 40 項参照）における表示については、改正リース会計基準の適用時に、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する原則的な取扱いを適用するか、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する経過措置を適用するかに合わせて適用することが考えられる。
46. なお、企業会計原則 第三 四 B においては、地上権が無形固定資産に属するものとされているため、改正リース会計基準の「目的」に、改正リース会計基準の範囲に定める借地権の設定に係る権利金の開示に関する「企業会計原則」における定めについて、改正リース適用指針が優先して適用される旨を記載することが考えられる。

⁴ 使用権資産の表示方法は次のいずれかを選択することになる。

- 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目に含めて表示する方法（この場合、土地に含めて表示する。）
- 原資産の種類に応じて有形固定資産、無形固定資産又は投資その他の資産において使用権資産として区分して表示する方法（この場合、有形固定資産又は投資その他の資産に属する使用権資産として表示する。）

借地権の設定に係る権利金等の開示**(聞かれた意見)**

47. 旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金を償却しない経過措置を認める場合、その金額に重要性があるときに定量的な開示を求める意見が聞かれている。

(事務局による検討)

48. 前項に記載した意見を踏まえると、定量的な開示としては次の2つが考えられる。
- (1) 使用权資産に含まれる償却されない借地権の設定に係る権利金等（以下「償却されない権利金等」という。）の残高
 - (2) 仮に上記(1)の償却されない権利金等を償却した場合の当期の償却費
49. まず、本資料第48項(1)の償却されない権利金等の残高については、本資料第43項及び第44項における事務局提案を採る場合、借地権の設定に係る権利金等を無形固定資産とせず土地又は使用权資産に含めることになるため、財務諸表利用者は償却されない権利金等の残高が把握できないことになる。この点、財務諸表利用者が財務諸表間の比較を行う上で有用な情報と考えられること、また、当該償却されない権利金等（すなわち、償却されない使用权資産）を貸借対照表に区分して表示するか、又は、当該権利金等が含まれている科目及びその残高を注記することが考えられる。
50. 次に、本資料第48項(2)の償却費については、償却されない権利金等の残高と同様、財務諸表利用者が財務諸表間の比較を行う上で有用な情報な情報と考えられるため開示を行うメリットがある一方で、当該開示を行うことにより次のデメリットが生じる。
- (1) 旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等について償却しない場合に、使用权資産を仮に償却したときの償却費を開示することを求めると、会計方針を選択した企業の意図と異なる開示を求める結果となること
 - (2) 償却費を開示するためのみに台帳を整備する必要があり、仮に権利金を減損する場合には当該台帳上で減損処理を反映させるなど償却費を計算するためのプロセスが複雑になる可能性があり、相応のコストが生じ得ること
- 上記のうち特に上記(2)については、財務諸表作成者に2つの会計処理を行うことを求めることとほぼ同義であり、これまでの会計基準等において通常そのようなことを求めていることから、償却費の開示まで求めないことが考えられる。
51. したがって、償却されない権利金等に関する定量的な開示については、本資料第48項(1)の償却されない権利金等の残高のみ開示を求めることとしてはどうか。

52. なお、償却しない権利金等が、賃貸等不動産に該当する場合の借地権の設定に係る権利金であるときには、当該借地権の時価開示も併せて求めることとする（資料(3)『賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準』等の改正案（ASBJ が公表している会計基準等の改正案）」第 31 項参照）。

リース会計基準の改正前に計上された権利金を償却する場合の経過措置

53. 改正リース会計基準案では、適用初年度においては、原則として、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する（以下「原則的な取扱い」という。）が、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用することができること（以下「第 86-2 項ただし書きの方法」）も提案している。
54. 適用前に償却していない権利金等について、改正リース会計基準の適用により償却する場合において、第 86-2 項ただし書きの方法を適用すると、リース開始日からリース期間の終了までの期間で償却するものとして、権利金等の適用初年度の期首残高を権利金の計上日から償却した帳簿価額により算定することとなる。
55. この点、旧借地権又は普通借地権の設定が設定されている借地契約においては、過去に契約の更新がなされていることにより、事後的にリース開始日を捕捉することが実務上困難である可能性がある。
56. ここで、権利金等の計上日については、会計帳簿に記帳されているものと考えられる。当該権利金等の計上日は、通常、リース開始日と近いと考えられるため、当該権利金等の計上日からリース期間の終了までの期間で償却するものとして、権利金の適用初年度の期首残高を権利金等の計上日から償却した帳簿価額で算定したとしても、本資料第 54 項で記載した方法で算定した帳簿価額との重要な差異はないと考えられる。
57. したがって、リース会計基準の適用前に計上された旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等については、権利金等の計上日からリース期間の終了までの期間で償却するものとして、権利金等の適用初年度の期首残高を権利金の計上日から償却した帳簿価額で算定することができる経過措置を定めることが考えられるかどうか。
58. なお、前項の経過措置を適用する場合、当該権利金等について減損処理を行っている場合があり得るため、前項の方法に従い算定した帳簿価額が減損処理後の帳簿価額を上回るときには、過去行った減損損失の戻入とならないように、減損後の帳簿価額を期首からの残存リース期間にわたり償却することが考えられる（前回の定期借地権に関する事務局提案と同様の方法）。

ディスカッション・ポイント

旧借地権及び普通借地権の設定に係る権利金について、原則として使用権資産に含めリース期間にわたり償却するが、例外として非償却とすることを認め、非償却の権利金等の残高の開示（賃貸等不動産の時価開示を含む。）を行う事務局提案についてご意見を伺いたい。また、当該権利金等は他の使用権資産の表示方法と同様に行うこと、リース会計基準の改正前に計上された権利金等を償却する場合の経過措置を追加で定める事務局提案についてご意見を伺いたい。

59. 今回の事務局提案を踏まえた文案は、次のとおりである。

(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント

上記の文案について、ご意見があればお伺いしたい。

以 上