

わが国におけるIFRS適用時の論点③

リース・無形資産

IFRSデスク 公認会計士 水田昌義

I はじめに

「IFRS実務講座」では、本年7月号（Vol.73）から、国際会計基準（IFRS）導入に向けて、しばしば論点となる事項を取り上げ、シリーズで解説しています。今回は、リース及び無形資産の論点として、借地権及び税法上の繰延資産の取扱いについて取り上げます。

II 借地権の取扱い

わが国の土地賃借権（以下、借地権）について、無形資産（IAS第38号）又はリース（IAS第17号）のどちらの基準に従い会計処理されるのか、議論があります。なお、借地権を規定する借地借家法は1992年に改訂されていますが、多くの企業は改訂前の規定に基づく借地権を有していることから、以下では改訂前の借地借家法を前提として借地権の会計処理について検討します。

借地権は、契約締結という過去の事象の結果として企業が支配する法的権利であり、その使用又は譲渡から経済的便益が流入する可能性が高いため、IAS第38号の無形資産の定義及び認識要件を満たすという考え方があります。しかし、土地の賃借権は「貸手が一括又は複数回の支払いを受け、契約期間中、資産の使用権を借手に移転する契約」とするリースの定義を満たし、さらにリースはIAS第38号の適用対象外とされているため、借地権はIAS第17号に従っ

て会計処理すべきであると考えます。

借地権をリースとして会計処理する場合、続いて議論になるのが、そのリース期間をどのように評価すべきであるかという点です。これは、リースの分類（ファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれに該当するか）にも影響します。土地賃借契約においては、当初の契約期間の満了後も借地人が望む場合、建物が存在する限り借地権を更新することができます。また、借地人は、地主の承諾がなくとも建物を再築することができる場合が多く、実質的に永続的に使用できるとも考えられます。しかし、企業がリース開始日において、建物の再築を含む事業計画を有しているとは通常、想定されません。このことから、企業が借地権を確実に更新、使用する期間は、当該事業計画に基づき確実に更新される期間がない限り、当初の建物の耐用年数が最長となるとも考えられます。

土地は無限の耐用年数を有することに鑑みると、リース期間がその大部分を占めていると判断されるケースは少ないことから、借地権は通常、オペレーティング・リースに該当する可能性が高いと考えられます。しかし、借地権に関するリースの分類は、他の取引と同様、基準の要件に照らして検討する必要があります。この検討に当たっては、リース期間の他、借地権に対する支払いを含めた最低リース料総額が土地の公正価値と実質的に一致しているか否かを検討することが、特に重要であると考えます。

Ⅲ 税法上の繰延資産の取扱い

税法上の繰延資産は、わが国の実務において、税法の取扱いに従い資産計上されていることが多いと思われます。しかしIFRSでは、無形資産に不可欠な特徴として、「支配、識別可能性、将来の経済的便益」の三つを挙げています。税法上の繰延資産は、この無形資産の特徴のうち、特に支配の点から資産性がないと判断されることがあります。例えば、公共施設を設置するための負担金について、資源から生じる将来の経済的便益を獲得する力を有し、かつ、それらの便益を他者が利用することを制限でき

る能力を有していると説明することは難しいと考えます。税法上の繰延資産に関して資産性がないと判断される場合、その支出については、発生時に費用処理されます。

ただし、税法上の繰延資産の全てが資産性を有しないわけではなく、取引内容によっては前記の無形資産に必要な三つの要件を満たすことも想定されます。そのため、日本基準上、資産として認識されている税法上の繰延資産について、主な取引ごとに、識別可能性や将来の経済的便益にも留意しつつ、支配性の有無、すなわち実質的に他者の利用を制限できるかを検討する必要があります。

IFRS国際会計の実務 International GAAP® 2013 Japan Edition 4

A5判 レクシスネクシス・ジャパン

価格 上・中：12,600円、下：11,550円（税込み）

上・中：好評発売中、下：10月初旬発売予定

本書は、国際会計基準審議会（IASB）や米国財務会計基準審議会（FASB）のスタッフも利用している、アーンスト・アンド・ヤングによる本格的専門書の最新日本語版です。連結から有形固定資産、収益認識、初度適用まで幅広い項目を収録し、規定やその背景にある理論のみならず、実務上の論点やその対応、実際の企業の開示例、今後の動向に至るまで詳細に解説しています。

また、日本語版の作成に当たっては、日本企業による国際会計基準（IFRS）適用時に想定される論点を取り上げ、それらに対する解釈を加えています。これにより、わが国におけるIFRS導入にも適合した、より実践的な解説書となっています。

来るべき将来のIFRS適用に向けて、財務諸表作成者や職業会計人など、全ての方に必携の実務書です。



本書の構成

【上巻】

- 第1章 国際会計の設定とグローバル化の進展
- 第2章 概念フレームワーク
- 第3章 財務諸表の開示及び会計方針
- 第4章 売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業
- 第5章 連結財務諸表（IAS第27号）
- 第6章 連結財務諸表（IFRS第10号）
- 第7章 連結手続及び非支配持分
- 第8章 個別財務諸表
- 第9章 企業結合
- 第10章 共通支配下の企業結合
- 第11章 関連会社
- 第12章 ジョイント・ベンチャー（IAS第31号）
- 第13章 共同契約（ジョイント・アレンジメント）
- 第14章 他の事業体への関与の開示

【中巻】

- 第15章 公正価値測定
- 第16章 無形資産
- 第17章 有形固定資産
- 第18章 政府補助金
- 第19章 サービス委譲契約
- 第20章 投資不動産
- 第21章 固定資産及びのれんの減損
- 第22章 借入費用の資産化
- 第23章 棚卸資産
- 第24章 リース
- 第25章 従業員給付
- 第26章 株式報酬

【下巻】

- 第27章 収益認識
- 第28章 工事契約
- 第29章 法人所得税
- 第30章 外国為替
- 第31章 超インフレ
- 第32章 引当金、偶発負債及び偶発資産
- 第33章 事業セグメント
- 第34章 1株当たり利益
- 第35章 後発事象
- 第36章 関連当事者についての開示
- 第37章 キャッシュ・フロー計算書
- 第38章 期中財務報告
- 第39章 農業
- 第40章 初度適用