
プロジェクト リース

項目 「固定資産の減損に係る会計基準」及び「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」の改正案（企業会計審議会及び ASBJ が公表している会計基準等の改正案）

I. 本資料の目的

1. 本資料は、第 118 回リース会計専門委員会（2022 年 7 月 20 日開催）及び第 483 回企業会計基準委員会（2022 年 7 月 19 日開催）（以下合わせて「前回委員会」という。）で検討した、次の会計基準等の改正案について、第 118 回リース会計専門委員会で聞かれた意見を踏まえた事務局の分析及び再提案を提示することを目的としている。なお、第 483 回企業会計基準委員会では追加の意見は聞かれていない。

(1) 企業会計審議会が 2002 年 8 月 9 日に公表した「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。）

(2) 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」（以下「減損適用指針」という。）

以下、(1)と(2)を合わせて「減損会計基準等」という。

2. 本資料では、借手について議論を行う。貸手については、貸手が保有する固定資産に関するリース会計基準等における取扱い¹を変更することを提案しておらず、また、減損会計基準等において貸手が保有する固定資産に関する個別の定めは存在しないことから、議論を行っていない。

3. 前回委員会の審議資料は、審議事項(3)-2 参考 1「『固定資産の減損に係る会計基準』及び『固定資産の減損に係る会計基準の適用指針』の改正案（企業会計審議会及び ASBJ が公表している会計基準等の改正案）」に、リース会計基準等の改正により検討対象とする会計基準等の一覧は、審議事項(3)-2 参考 2「改正又は修正の検討が必要となる可能性がある他の基準等の一覧」にお示ししている。

¹貸手が保有する固定資産に関する現行のリース会計基準等における取扱いとして、主に次のものがある。なお、オペレーティング・リースについては、貸手が保有するリースの対象である固定資産に関して会計処理は定められていない。

「所有権移転外ファイナンス・リースについて、リース期間の終了により、借手からリース物件の返却を受けた場合は、リース投資資産からその後の保有目的に応じ貯蔵品又は固定資産等に振り替える。」（リース会計基準第 57 項）。

II. 本資料における事務局提案の要約

4. 本資料における事務局による提案及び再提案を要約すると、次のとおりである。

(1) 減損会計基準等の改正について、下記(2)を除き、次のとおり前回委員会の提案を維持する（本資料第12項）。

① 減損適用指針における、借手がオペレーティング・リース取引により使用しているリース物件に関する取扱い（減損適用指針第61項）及び関連する設例9の③を削除する。

② 現行の減損会計基準注解（注12）及び減損適用指針第60項と同様に、次の場合において、未経過リース料の現在価値を使用権資産の帳簿価額とみなして、減損会計基準等を適用する。

リース取引開始日が2007年に改正されたリース会計基準の適用初年度開始前である所有権移転外ファイナンス・リース取引の取扱いにより、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を適用している場合

③ 減損適用指針第59-2項と同様に、使用権資産及びリース負債の計上額を算定するにあたって利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法を適用した場合について、次のとおりとする。

ア. 減損損失の認識の判定及び減損損失の測定にあたっては、その時点における利息相当額の合理的な見積額を当該使用権資産から控除して行うことができる。

イ. 減損損失を計上する上で使用権資産から利息相当額の合理的な見積額を控除する場合、同額をリース負債から控除する。当該リース負債から控除された利息相当額については、原則として、残存リース期間にわたり利息法により配分するが、定額法により配分することができる。

(2) 前回委員会の提案を変更し、短期リース及び少額リースに関する簡便的な取扱いを適用しているリースについて、未経過リース料の現在価値を帳簿価額とみなして減損会計基準の対象とする取扱いを削除し、一律に減損会計基準の対象としないこととする（本資料第14項から第17項参照）。

III. 前回委員会における事務局提案

借手がオペレーティング・リース取引により使用しているリース物件に関する取扱い及び関連する設例（減損適用指針）

5. 改正リース会計基準等においてリースの区分（ファイナンス・リースかオペレーティング・リースか）を廃止することから、減損適用指針における、借手がオペレーティング・リース取引により使用しているリース物件に関する取扱い（減損適用指針第61項）及び関連する設例9の③については、不要となるため削除することを提案した。

借手がファイナンス・リース取引について通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っている場合の取扱い（減損会計基準等）

6. 減損会計基準等における、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っている場合の取扱いに関して、次のとおり提案した。
 - (1) 現行の減損会計基準注解（注12）及び減損適用指針第60項と同様に、次の場合において、使用権資産又は当該使用権資産を含む資産グループの減損処理を検討するにあたっては、該当するリースの未経過リース料の現在価値について、当該使用権資産の帳簿価額とみなして、減損会計基準等を適用する。
 - ① 短期リース及び少額リースに関する簡便的な取扱いを適用している場合
 - ② リース取引開始日が2007年に改正されたリース会計基準の適用初年度開始前である所有権移転外ファイナンス・リース取引の取扱いにより、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を適用している場合
 - (2) ただし、現行の減損適用指針第62項と同様に、短期リース又は少額リースに関する簡便的な取扱いを適用しているリースの場合は、当該リースに係る使用権資産について減損会計基準の対象としないことができる。

借手が所有権移転外ファイナンス・リース取引についてリース資産の計上額を算定する上で、リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法によっている場合の取扱い（減損適用指針）

7. 減損適用指針第59-2項と同様の取扱いを認め、使用権資産及びリース負債の計上額を算定するにあたって利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法を適用した場合に、次のとおりとすることを提案した。
 - (1) 使用権資産又は当該使用権資産を含む資産グループに関する減損損失の認識の判定及び減損損失の測定にあたっては、その時点における利息相当額の合理的な見積額を当該使用権資産から控除して行うことができる。

- (2) 使用権資産に関する減損損失を計上する上で使用権資産から利息相当額の合理的な見積額を控除する場合、同額をリース負債から控除する。当該リース負債から控除された利息相当額については、原則として、残存リース期間にわたり利息法により配分するが、定額法により配分することができる。

IV. 第 118 回リース会計専門委員会において聞かれた意見

8. 第 118 回リース会計専門委員会において、次項から本資料第 11 項に記載した意見が聞かれた。

短期リース及び少額リースに関する簡便的な取扱いを適用しているリースへの減損会計の適用

9. 短期リース及び少額リースに関する簡便的な取扱いを適用しているリースについて、現行の実務では、減損会計基準の対象としない取扱い（本資料第 6 項(2)参照）を適用しているケースがほとんどであるため、未経過リース料の現在価値を帳簿価額とみなして減損会計基準の対象とする取扱い（本資料第 6 項(1)参照）は削除してもよいのではないか。

現行のリース会計基準におけるオペレーティング・リース取引への減損会計の適用

10. 現行のリース会計基準においてオフバランスとなっているオペレーティング・リース取引に関して、改正リース会計基準でオンバランスされる際の減損会計における取扱いについて検討が必要であると考えます。

使用権資産への減損会計の適用に関する具体的なガイダンス

11. IFRS 第 16 号の適用時において、使用権資産に対する減損会計の適用に混乱が見受けられたため、次の項目について、減損会計の適用に関するガイダンスや設例を追加してはどうか。

(1) 減損会計適用時におけるリース負債の取扱い

実務において、減損会計に関する理解不足から、リース負債を利息法により会計処理し、使用権資産を定額法で減価償却した場合、時の経過によりリース負債の帳簿価額が使用権資産の帳簿価額より大きくなるため、使用権資産の減損は不要であるとの誤解があった。これは、「リース」を一つの取引として使用権資産とリース負債を合わせて減損会計の単位と捉えた結果、使用権資産がリース負債分だけ圧縮されて当該帳簿価額が負値になるとの考え方によるものである。

(2) 割引率

リースにおける割引率と減損会計における割引率が異なることにより、実務上の

論点が存在する。

V. 事務局の分析及び再提案

12. 前回委員会における事務局提案（本資料第 5 項から第 7 項）に関して、本資料第 9 項に記載した意見に関する論点（短期リース及び少額リースに関する簡便的な取扱いを適用しているリースに対する減損会計基準等の適用）以外については、反対意見はなかったため、これらの論点については提案を維持することとする。
13. 次項以降において、聞かれた意見に対する事務局の分析及び再提案をお示しする。

短期リース及び少額リースに関する簡便的な取扱いを適用しているリースへの減損会計の適用

14. このたびのリース会計基準等の改正では、これまでオペレーティング・リース取引として資産を計上していなかったリースも含め、すべてのリースについて使用権資産を計上することを提案している。したがって、貸借対照表に計上することとなる使用権資産を減損会計基準の対象とすることができ、資産を計上していないリースについて、未経過リース料の現在価値を、リース資産の帳簿価額とみなして減損会計基準を適用する取扱いは不要となる。
15. しかし、このたびのリース会計基準等の改正では、同時に、短期リース及び少額リースについて使用権資産を計上しないことができるとする簡便的な取扱いを認めることを提案しており、これらの簡便的な取扱いを適用したリースについて、未経過の借手のリース期間にかかる借手のリース料を対象に減損会計基準を適用する取扱いを定めることも考えられる。ここで、リース会計基準等の改正において、短期リース及び少額リースについて使用権資産（及びリース負債）を計上しなくてよいとする定めは、これらのリースが重要性に乏しいものであり、資産（及び負債）を計上しない場合にも財務諸表利用者の有用性が大きく損なわれるものでないことを理由にしたものであることから、減損会計基準についてもその対象としないことがリース会計基準の改正における考え方と整合的であると考えられる。
16. また、IFRS 会計基準においては、IAS 第 36 号「資産の減損」は、貸借対照表に計上されている資産を対象に適用され、資産が計上されていない短期リース及び少額リースに関して特別な定めはなく減損会計基準を適用することは求められていない。したがって、簡便的な取扱いにより使用権資産を計上していないリースについて、減損会計基準の対象としないことで、IFRS 会計基準の考え方も整合することとなる。
17. これらの分析を踏まえ、重要性が乏しい短期リース及び少額リースに関する簡便的な取扱いを適用しているリースについて、未経過リース料の現在価値を帳簿価額とみなして

減損会計基準の対象とする取扱いを削除し、減損会計基準の対象としないこととすることが考えられるがどうか。ただし、改正されるリース会計基準の適用までにこれらのリースについて未経過リース料の現在価値を帳簿価額とみなして減損会計基準の対象として減損損失に相当する金額を負債として計上し、これをリース契約の残存期間にわたり規則的に取り崩している場合に遡及適用を求めるときには、これまでの減損処理の変更を求めることとなるため、この取扱いの継続適用を認めることが考えられるがどうか。

18. なお、現行の減損会計基準等において、未経過リース料の現在価値を使用権資産の帳簿価額とみなして減損会計基準等を適用するとしている、リース取引開始日が2007年に改正されたリース会計基準の適用初年度開始前である所有権移転外ファイナンス・リース取引の取扱い（経過措置）により通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を適用している場合については、当該経過措置を改正リース会計基準等において維持することを提案している。したがって、当該経過措置に係る現行の減損会計基準等における取扱いも維持することがリース会計基準等における改正の考え方と整合すると考えられる。

現行のリース会計基準におけるオペレーティング・リース取引への減損会計の適用

19. 現行のリース会計基準でオフバランスとなっているオペレーティング・リース取引について、第121回リース会計専門委員会（2022年9月15日開催）及び第487回企業会計基準委員会（2022年9月21日開催）の経過措置に係る審議において、次のいずれかを選択できることを提案している（減損会計に関する部分のみ抜粋）。
- (1) 新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する。すなわち、現行のリース会計基準においてオペレーティング・リース取引に分類していたリース取引について、過去の期間に遡り使用権資産を計上し、計上時点以降、減損会計基準を適用する。
 - (2) 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。このとき、借手は、現行のリース会計基準においてオペレーティング・リース取引に分類していたリース取引について、適用初年度の期首時点の使用権資産に減損会計基準を適用することができる。

使用権資産への減損会計の適用に関する具体的なガイダンス

（減損会計適用時におけるリース負債の取扱い）

20. 本資料第11項(1)のとおり、使用権資産に減損会計を適用する際のリース負債の取扱いに関するガイダンスや設例を求める意見が聞かれている。

我が国の会計基準における定め

21. 減損会計基準等において、減損会計適用時におけるリース負債を含む負債についての取扱いは定められていない。

22. なお、借手側が所有権移転外ファイナンス・リース取引について通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っている場合の将来キャッシュ・フローにおける支払リース料について、次の定めがある（減損適用指針第61項）。

(1) 通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っているリース資産について、当該リース資産の帳簿価額とみなされる金額（未経過リース料の現在価値又は割引前の未経過リース料）と比較される将来キャッシュ・アウト・フローには、将来の支払リース料が含まれない。

(2) 減損会計基準の対象とはされないオペレーティング・リース取引を含む資産グループの将来キャッシュ・アウト・フローには、当該取引に係る将来の支払リース料が含まれる。

IFRS会計基準における定め

23. IAS 第36号「資産の減損」（以下「IAS 第36号」という。）には、次の定めが置かれている。

「資金生成単位²の帳簿価額には、（中略）認識している負債の帳簿価額は含めない。ただし、資金生成単位の回収可能価額が、当該負債を含めないと算定できない場合を除く。これは、資金生成単位の処分コスト控除後の公正価値及び使用価値は、（中略）すでに財務諸表上で認識している負債を除いて算定されるからである。」（IAS 第36号第76項）

事務局の分析及び再提案

24. 上記のとおり、我が国の会計基準においては、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っているリースについて未経過リース料を当該リース資産の帳簿価額とみなして減損会計基準を適用する場合に、将来キャッシュ・アウト・フローに、将来の支払リース料が含まれない定めを置くのみであり、関連する負債が計上されている場合の取扱いを置くものではない。一方で、IFRS 会計基準においては資金生成単位に関連する負債全般の取扱いが定められている。

25. この点、このたびのリース会計基準等の改正により、リースの範囲が広がることになると想定されるものの、これまでに資産及び負債を計上していたファイナンス・リース取引にも同様の論点が存在しており、特段の定めがなくとも一定の実務が行われているものと考えられる。

26. また、聞かれた意見に対応する場合、リース負債に限らないすべての負債について減損会計基準における取扱いを検討する必要があると考えられるが、これらの検討は、リー

² 資金生成単位とは、他の資産又は資産グループからのキャッシュ・インフローとはおおむね独立したキャッシュ・インフローを生成する最小の識別可能な資産グループをいう（IAS 第36号第6項）。個別資産の回収可能価額の見積りが可能でない場合には、企業は、当該資産が属する資金生成単位（当該資産の資金生成単位）の回収可能価額を算定しなければならない（IAS 第36号第66項）。

ス会計基準等を改正する本プロジェクトの検討対象を超えるものであると考えられる。

27. これらの分析を踏まえ、使用权資産に減損会計を適用する際のリース負債の取扱いに関するガイダンスや設例は追加しないことが考えられるがどうか。

(割引率)

28. 本資料第 11 項(2)のとおり、リースにおける割引率と減損会計における割引率が異なることにより、実務上の論点が存在するとの意見が聞かれている。

我が国の会計基準及びIFRS会計基準における定め

29. 我が国の会計基準及び IFRS 会計基準において、リースと減損会計における割引率は、それぞれ、次のとおりとされている。

	リース (借手)	減損会計
我が国の会計基準 (改正リース会計 基準における提案 ／減損会計基準等)	貸手の計算利子率 又は 借手の追加借入に適用され ると合理的に見積られる利率	貨幣の時間価値を反映した税 引前の利率
IFRS 会計基準 (IFRS 第 16 号/ IAS 第 36 号)	リースの計算利子率 又は 借手の追加借入利率	次のものに関する現在の市場 評価を反映した税引前の利率 (a) 貨幣の時間価値 (b) 当該資産に固有のリスク のうち、それについて将来 キャッシュ・フローの見積 りを調整していないもの

事務局の分析及び再提案

30. リースと減損会計における割引率に関して、IFRS 第 16 号適用時における具体的な論点としては、例えば、次のようなものが考えられる。

経過措置において適用開始の累積的影響を適用開始日に認識する方法 (IFRS 第 16 号 C5 項(b)) を採用した場合で、使用权資産をリース負債と同額で計上することを選択したとき、資金生成単位の帳簿価額に使用权資産の帳簿価額が追加される一方、リース負債として計上されたリース料 (キャッシュ・アウト・フロー) が使用価値の計算から外れることにより、これらの影響は相殺される形になる。このとき、減損会計 (IAS 第 36 号) における割引率がリース (IFRS 第 16 号) における割引率よりも大きい場合、資金生成単位の使用価値の増加額が資金生成単位の帳簿価額の増加額よりも小さくなり、計算結果上、減損が発生する又は減損損失が増加するよう見える。

31. 前項に記載した論点は、実務において判断が要求されるものと考えられるが、当該論点に対する取扱いはIFRS会計基準においても定められていない。これまでの事務局の提案では、IFRS第16号とは異なる取扱いを定める場合として、次のような状況を示している。
- (1) IFRS会計基準が求める会計処理が明らかであるものの、それが必ずしも最適なものであるとは考えられず、他の会計処理を日本基準において求めることが適切であると考えられる場合
 - (2) IFRS会計基準が求める会計処理が明らかではなく、実務上の多様性をもたらす可能性があり、日本基準を適用する企業間の比較可能性を担保することが重要であると考えられる場合
32. 本論点については、前項の(2)に記載した、IFRS会計基準が求める会計処理が明らかではなく、実務上の多様性をもたらす可能性がある場合に該当すると考えられるが、本論点が実際に起こりうる場合が適用初年度の限定的な場合であることを踏まえると、日本基準を適用する企業間の比較可能性を担保するために取扱いを定めるほどに重要なものではないと考えられる。
33. したがって、リースにおける割引率と減損会計における割引率が異なることに伴う実務上の論点に対応するガイダンスや設例は追加しないことが考えられるかどうか。

ディスカッション・ポイント

減損会計基準等に関する事務局の分析及び再提案、並びに10頁以降の具体的な改正案についてご意見をお伺いしたい。

以 上

別紙 1

企業会計基準公開草案第●号

「固定資産の減損に係る会計基準」の一部改正（案）

(HP では非公表)

以 上

別紙 2

企業会計基準適用指針公開草案第●号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（案）」

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」（最終改正 2009 年（平成 21 年）3 月 27 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。なお、従来和暦による表記を行っていた箇所について、西暦による表記を追記するなどの形式的な修正を行っているが、当該修正のみを行っている箇所は、本新旧対照表に含めていない。

(HP では非公表)

以 上