

プロジェクト リース

項目

**「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」の  
改正案に関する検討**

## I. 本資料の目的

1. 企業会計基準委員会は、2023 年 5 月 2 日に、企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会計基準（案）」（以下「リース会計基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第 73 号「リースに関する会計基準の適用指針（案）」（以下「リース適用指針案」という。）また、リース会計基準案及びリース適用指針案を合わせて「リース会計基準案等」という。）並びにその他の会計基準等の改正案（以下合わせて「本公開草案」という。）を公表した。
2. 本公開草案に寄せられたコメントのうち「企業結合時における使用権資産及びリース負債の認識、測定に関する簡便的な取扱いについて検討すべきである。」との意見が聞かれたため、そのコメント対応として、企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（以下「結合分離適用指針」という。）の改正について検討する。
3. なお、本資料に関連する IFRS 会計基準の抜粋を別紙 1 としてお示ししている。

## II. 本公開草案に寄せられたコメント

4. （質問 27）その他に関して次のコメントが寄せられた。

企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）及び結合分離適用指針は改正されていないが、企業結合時における使用権資産及びリース負債の認識、測定に関する簡便的な取扱いが適用できる旨の定めを追加することの可否を検討していただきたい。

5. また、前項のコメントに関する提案理由は次のとおりである。

企業結合時において、取得原価は企業結合日時点の時価を基礎として識別可能資産及び負債に配分することになるため（企業結合会計基準第 28 項、結合分離適用指針第 51 項）、使用権資産及びリース負債についても時価評価が必要であると考えられるが、実務上、特に使用権資産の時価評価は困難を伴うものと想定される。この点、退職給付に係る

負債への取得原価の配分については簡便的な取扱いも認められているところであり（結合分離適用指針第 67 項）、使用権資産及びリース負債についても、実務における対応可能性を高めるために、簡便的な取扱いが適用できる旨の定めを追加することの可否を検討していただきたい。

なお、想定される簡便的な取扱いとしては、IFRS 会計基準と同様の企業結合時の認識原則又は測定原則に対する例外、すなわち、IFRS 第 3 号「企業結合」（以下「IFRS 第 3 号」という。）第 28A 項における短期リース、少額リースに係る例外的な取扱いや、同第 28B 項における測定原則に対する例外的な取扱いを定めることが考えられる。

### III. 事務局による分析とコメント対応案

6. 本公開草案においては、国際的な会計基準と整合性を図り、借手のすべてのリースについて資産及び負債を計上する会計基準の開発を行うこととしている（リース会計基準案 BC12 項）。IFRS 会計基準では、企業結合時の取得原価の配分に関する使用権資産及びリース負債の測定について例外的な取扱いを定めていることから、我が国の会計基準においてもこれを参考とすることが考えられる。したがって、以下ではこれらの定めを企業結合会計基準及び結合分離適用指針にも取り入れるべきかどうかを検討する。
7. IFRS 会計基準におけるリースの企業結合時の取扱いは、IFRS 第 3 号に次のとおり定められている。

28A 取得企業は、IFRS 第 16 号に従って識別したリースのうち被取得企業が借手であるものについて、使用権資産とリース負債を認識しなければならない。取得企業は、下記のリースについては、使用権資産及びリース負債を認識することを要求されない。

(a) リース期間（IFRS 第 16 号で定義）が取得日から 12 か月以内に終了するリース

(b) 原資産が少額であるリース

28B 取得企業は、リース負債を、取得したリースが取得日現在で新規のリースであったかのようにして、残りのリース料（IFRS 第 16 号で定義）の現在価値で測定しなければならない。取得企業は、使用権資産をリース負債（市場の条件と比較した場合の当該リースの有利又は不利な条件について調整後）と同額で測定しなければならない。

8. IFRS 第3号第28A項は、企業結合におけるリースの識別に関して定めている。リース会計基準案の開発にあたっての基本的な方針としてIFRS第16号の主要な定めを取り入れるとしており（リース会計基準案BC12項）、この点は企業結合におけるリースについても取扱いに差を設ける理由はないと考えられることから、結合分離適用指針においてもIFRS第3号と同様の取扱いを定めることが考えられる。また、短期リース及び少額リースに関する定めについても、本公開草案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い会計処理を認めていることから、結合分離適用指針においてもIFRS第3号と同様の取扱いを定めることが考えられる。
9. 次にIFRS第3号第28B項は、使用権資産及びリース負債の測定について、IFRS第3号の一般的原則に従って公正価値で測定することを求めた場合、公正価値情報の入手が困難で高コストとなる可能性があり、使用権資産及びリース負債を公正価値で測定することに関連するコストが便益を上回るであろうことから定められたものである（IFRS第16号BC297項）。

この点については本公開草案適用後の我が国の実務においてもリース負債の時価の測定について、企業結合日の時価を算定するための情報の入手が困難であることや変動リースの見積り等により時価の算定が複雑になると考えられることから財務諸表作成者の実務上のコストが財務諸表利用者のベネフィットを上回る点に変わりはないと考えられる。このため、結合分離適用指針においてIFRS第3号と同様の取扱いを定めることが考えられる。
10. また、IFRS第3号第28B項は使用権資産について基本的にはリース負債と同額で測定することを求めている一方、リースに市場の条件と異なる条件がある場合はリース負債の測定額から調整することを求めている。これは前項のとおり、コストとベネフィットの観点から使用権資産に係る取得原価の配分の基礎をリース負債と同額としているものの、のれんの残高をより適切に算定するために企業結合日時点のリースの条件が市場の条件と異なる場合には使用権資産の測定額の調整が求められているものと考えられる。
11. ここで、前項の市場条件の調整については、被取得企業から受入れた個々のリースすべてについて市場条件に対して有利又は不利な条件ではないかどうかの検討が求められるため、取得企業に実務上の負担を強いることとなる可能性が考えられる。したがって、市場条件の調整の取扱いを定めるかどうかについては、当該調整が会計処理に与える影響も考慮する必要があると考えられる。
12. この点、リースの市場条件の調整を求める場合のメリットとデメリットをまとめると次のとおりと考えられる。

	メリット	デメリット
調整を求 める	より適切なのれん残高の算定を行 うことができる。	個々のリースについて市場条件の 検討が必要となるため、実務上の負 担が大きくなる。
調整を求 めない	個々のリースについて市場条件の 検討が必要ないため、実務上の負担 を軽減できる。	市場条件の調整を行った場合に比 して、のれん残高が過小又は過大に 計上されるおそれがある。

13. 当該調整はのれんの残高の算定に影響があるため、市場条件の調整を行う場合と行わない場合では、のれんの残高と使用権資産の残高との間で入繰りが生じると考えられる。しかしながら、のれんについても償却を求めている日本基準における会計処理に与える影響は、のれんと使用権資産の償却期間の差によって生じると考えられることから、場合によっては重要な影響とはならない可能性も考えられる。
14. 本資料第10項から前項の分析から、リースの市場条件の調整について求めるか求めないかにはメリットとデメリットがあり、次の2つの案のいずれかとすることが考えられる。
- (1) IFRS 第3号と同様に市場条件の調整を求める
  - (2) 市場条件の調整を求めない
15. 以上から、本公開草案の適用に伴い、結合分離適用指針について次の改正を行うことが考えられる（文案は別紙2にお示ししている）。
- (1) 取得企業はリース会計基準案に従って識別したリースのうち被取得企業が借手であるものについて、使用権資産とリース負債を識別可能資産及び負債として取得原価の配分額を算定する。
  - (2) 短期リース及び少額リースについては使用権資産及びリース負債を計上することを求めない。
  - (3) リース負債を、被取得企業から取得したリースが企業結合日現在で新規のリースであったかのように残存リース料の現在価値で算定した額を基礎として取得原価の配分を行う。
  - (4) (3)の取得原価の配分にあたって使用権資産はリース負債と同額で算定する（以下の市場の条件と異なる場合の調整を除く。）。
  - (5) 市場の条件と異なる場合の調整については次のいずれかの取扱いとする。

案A：リースが市場の条件と異なる場合には、使用権資産の額を調整する。

案B：リースが市場の条件と異なる場合の定めを取り入れない。

#### ディスカッション・ポイント1

- (1) 前項(1)から(4)で提案する結合分離適用指針の改正案について、ご意見を伺いたい（文案は別紙2にお示ししている）。
- (2) 前項(5)について案A又は案Bのいずれの取扱いとすべきか、ご意見を伺いたい。

### IV. 経過措置の検討

16. リース会計基準案の適用にあたって、企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第6項(1)に定める原則的な取扱いとして企業結合取引を過去のすべての期間に遡及適用する場合には、過去に実施したすべての企業結合取引について、各企業結合日時点で被取得企業のリースの識別を行い、使用権資産とリース負債の時価を算定し、これに基づいて取得原価の配分を見直すことになる。
17. 前項の原則的な取扱いを行った場合、遡及適用に伴う実務上の負担が発生する可能性があると考えられる。一方、リース会計基準案が提案している経過措置や本資料第15項で提案する結合分離適用指針の定めによって実務上の負担が軽減している可能性があると考えられるため、以下においてはこの観点を含めて遡及適用に伴う実務上の負担を分析し、追加的な経過措置の要否について検討を行う。また、分析においては、企業結合日におけるのれんの会計処理への影響と使用権資産及びリース負債に関する会計処理への影響に分けて検討を行う。

#### (企業結合日におけるのれんの会計処理への影響)

18. 本資料第15項の提案によった場合、遡及適用にあたっては、企業結合日において被取得企業の個々の契約にリースが含まれるかどうかを判断することになると考えられる。さらに、企業結合日において識別されたリースについては、本資料第15項(1)の提案に基づき、リース負債を被取得企業から取得したリースが企業結合日現在で新規のリースであったかのように残存リース料の現在価値で算定し、市場の条件と異なる場合の調整を除いて使用権資産はリース負債と同額で算定する。
19. ここで、リースが企業結合日に識別可能資産及び負債とされていたかどうかによって取扱いが異なると考えられるため、次項以降でそれぞれ検討を行う。

**リースが企業結合日に識別可能資産及び負債とされていた場合の取扱い**

20. リースが企業結合日に識別可能資産及び負債とされていた場合としては、企業会計基準第13号においてファイナンス・リース取引に分類していたリースが該当すると考えられる。
21. ここで、リースが企業結合日に識別可能資産及び負債とされていた場合、本資料第15項(3)及び(4)に基づいて使用権資産及びリース負債を算定すると、従前の会計処理と差が生じ、企業結合日におけるのれんの計上額に影響を与える可能性があると考えられる。この場合、企業結合日以降におけるのれんの償却額や減損損失の額に影響を与えると考えられ、遡及適用に伴う実務上の負担が発生すると考えられる。
22. 前項に記載した遡及適用に伴う実務上の負担への対応として、追加的な経過措置を設けることが考えられる。この点、リース適用指針案においては、企業会計基準第13号を適用していたリースについて適用初年度の前期末の適正な帳簿価額で会計処理することを認める取扱い等が定められている(リース適用指針案第109項から第113項)。これを踏まえて、企業結合に関しても同様に、企業結合日に従前の会計基準に従って算定したリース資産及びリース債務の金額と同額で会計処理する経過措置を設けることが考えられる。

**企業結合日に識別可能資産及び負債とされていなかった場合の取扱い**

23. リースが企業結合日に識別可能資産及び負債とされていなかった場合としては、企業会計基準第13号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のほか、企業会計基準第13号においてはリースとして取り扱われていなかったがリース会計基準案においては契約にリースが含まれるとして識別されたリース取引が該当すると考えられる。これらについては、発生時に費用処理されていたと考えられる。
24. ここで、リース会計基準案等を遡及適用し企業結合日においてリースが識別された場合、本資料第15項(3)及び(4)に基づき使用権資産及びリース負債を算定すると、通常、使用権資産及びリース負債が同額で識別可能資産及び負債として計上されることから、企業結合日におけるのれんの計上額には影響を与えないと考えられる。ただし、本資料第15項(5)の案Aを採用し市場の条件と異なるときの調整がある場合には、使用権資産及びリース負債の計上額が異なり、企業結合日におけるのれんの計上額に影響を与えると考えられる。この場合、企業結合日以降におけるのれんの償却額や減損損失の額に影響を与え、遡及適用に伴う実務上の負担が発生すると考えられる。

25. 前項に記載した遡及適用に伴う実務上の負担に対応するために、本資料第 15 項(5)の案 A を採用する場合には、市場の条件と異なる場合の調整を免除する追加的な経過措置を設けることが考えられる。

**(使用権資産及びリース負債に関する会計処理への影響)**

26. 本資料第 15 項の定めを遡及適用した場合、企業結合日の状況において、契約にリースを含むかどうかの判定を行った上で、使用権資産とリース負債を計上し、その後適用初年度まで使用権資産の減価償却やリース負債に係る利息相当額の計上等の会計処理を行うことになる。この場合、企業結合日の状況において契約にリースを含むかどうかの判定することに伴う実務上の困難さや使用権資産の減価償却やリース負債に係る利息相当額等の計算に関する実務上の負担が発生すると考えられる。
27. この点に関連して、まずリースの識別について、リース適用指針案第 115 項は以下のとおりの経過措置を設けている。

**(リースの識別)**

115. 前項ただし書きの方法を選択する場合、次の(1)及び(2)の方法のいずれか又は両方を適用することができる。
- (1) 適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日において企業会計基準第 13 号を適用しているリース取引に、会計基準第 23 項及び第 24 項並びに本適用指針第 5 項から第 8 項を適用して契約にリースが含まれているか否かを判断することを行わずに会計基準を適用すること
  - (2) 適用初年度の期首時点で存在する企業会計基準第 13 号を適用していない契約について、当該時点で存在する事実及び状況に基づいて会計基準第 23 項及び第 24 項並びに本適用指針第 5 項から第 8 項を適用して契約にリースが含まれているかどうかを判断すること

28. また、リースの会計処理について、リース適用指針案第 116 項及び第 117 項は以下のとおりの経過措置を設けている。

**ファイナンス・リース取引に分類していたリース**

116. 本適用指針第 114 項ただし書きの方法を選択する借手は、企業会計基準第 13 号においてファイナンス・リース取引に分類していたリースについて、適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日におけるリース資産及びリース債務の帳簿価額のそれぞれを適用初年度の期首における使用権資産及びリース負債の帳簿価額とすることができる。このとき、適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度

の期末日におけるリース資産及びリース債務の帳簿価額に残価保証額が含まれる場合、当該金額は、適用初年度の期首時点における残価保証に係る借手による支払見込額に修正する。これらのリースについては、適用初年度の期首から会計基準を適用して使用権資産及びリース負債について会計処理を行う。

#### オペレーティング・リース取引に分類していたリース等

117. 本適用指針第 114 項ただし書きの方法を選択する借手は、企業会計基準第 13 号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及び会計基準の適用により新たに識別されたリースについて、次のとおり会計処理を行うことができる（〔設例 20〕）。

- (1) 適用初年度の期首時点における残りの借手のリース料を適用初年度の期首時点の借手の追加借入利率を用いて割り引いた現在価値によりリース負債を計上する。
- (2) リース 1 件ごとに、次のいずれかで算定するかを選択して使用権資産を計上する。
  - ① リース開始日から会計基準第 35 項又は第 36 項を適用していたかのような帳簿価額。ただし、適用初年度の期首時点の借手の追加借入利率を用いて割り引く。
  - ② (1)で算定されたリース負債と同額。ただし、適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日に貸借対照表に計上された前払又は未払リース料の金額の分だけ修正する。
- (3) 適用初年度の期首時点の使用権資産に「固定資産の減損に係る会計基準」（平成 14 年 8 月 企業会計審議会）を適用する。
- (4) 本適用指針第 20 項を適用して使用権資産及びリース負債を計上しないリースについては修正しない。

29. 本資料第 26 項に記載のとおり、原則どおり本資料第 15 項の定めを遡及適用した場合には実務上の負担が発生すると考えられるが、本資料第 27 項及び第 28 項に示した経過措置を適用することによって、いずれの場合においても実務上の負担を軽減することができると考えられる。このため、企業結合取引の遡及適用にあたって、企業結合日以降における会計処理に関して特に追加的な対応は必要ないと考えられる。

#### (事務局提案)

30. 上述の分析を踏まえると、第 15 項の提案を前提として遡及適用する場合、以下のケースについては企業結合日におけるのれんの計上額に影響を与える可能性があると考えられる。
- (1) 企業結合日に識別可能資産及び負債とされていたリース
  - (2) 会計基準において本資料第 15 項(5)の案 A を採用し、企業結合において市場の条件と異なる場合の調整が生じた場合
31. 前項のケースに関する遡及適用に伴う実務上の負担への対応として、以下の追加的な経過措置を設けることとしてはどうか。
- (1) 企業結合日に識別可能資産及び負債とされていたリースについては、企業結合日において、従前の取扱いに従って算定したリース資産及びリース債務等の金額と同額で会計処理する。
  - (2) 会計基準において資料第 15 項(5)の案 A を採用する場合には、市場の条件と異なる場合の調整を免除する。

#### **ディスカッション・ポイント 2**

前項で提案する経過措置の考え方及び結合分離適用指針の改正案について、ご意見を伺いたい（文案は別紙 2 にお示ししている）。

以 上

## 別紙1：関連する IFRS 会計基準

**IFRS 第16号「リース」****企業結合**

- BC296 IASBは、企業結合における被取得企業が借手である場合には、取得企業は被取得企業のリース負債の測定を、取得したリースが取得日において新規のリースであるかのように、残りのリース料の現在価値で行うべきであると決定した。被取得企業の使用権資産はリース負債と同額で測定し、リースに市場と異なる条件があれば修正すべきである。
- BC297 IASBは、取得企業にIFRS 第3号「企業結合」における一般的原則に従うこと及び被取得企業の使用権資産とリース負債を取得日時点の公正価値で測定することを要求すべきかどうかを検討した。しかし、IASBの考えでは、リース資産とリース負債を公正価値で測定することに関連したコストは便益を上回るであろう。公正価値情報の入手が困難で、したがって高コストとなるおそれがあるからである。IASBは、被取得企業が借手である場合には、IFRS 第3号（IFRS 第16号による修正後）のリース資産及びリース負債の測定に関する要求事項により、取得日に同日現在のリースの公正価値に近似するリースの正味の帳簿価額が認識される結果となることにも留意した。
- BC298 IASBは、被取得企業がIFRS 第16号の第5項に記述している短期リース又は少額資産のリースの免除のいずれかが適用されるリースの借手である場合に、市場と異なる条件に係る資産及び負債を認識することを取得企業に要求すべきかどうかを検討した。このような要求は、IFRS 第3号の一般原則と整合的であろう。それによると、市場と異なる条件の契約に係る資産及び負債は貸借対照表に区分して表示され、取得時ののれんには含まれない。しかし、IASBは、このような市場と異なる条件の影響が短期リース及び少額資産のリースについて重要性があるものとなることは稀であろうと観察した。したがって、この要求をIFRS 第3号に盛り込まないことを決定した。

以上

2024年3月18日

**別紙2：企業会計基準適用指針公開草案第●号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針（案）」**

企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（最終改正2019年（平成31年）1月16日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

(HPでは非公表)

以上