

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において「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。」との意見が聞かれている。
3. 前項の意見を受けて、第 522 回企業会計基準委員会（2024 年 3 月 18 日開催）並びに第 145 回リース会計専門委員会（2024 年 3 月 13 日開催）及び第 114 回企業結合専門委員会（2024 年 3 月 14 日開催）（以下「第 522 回企業会計基準委員会等」という。）より、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を行っている。

## II. ASBJ 事務局による追加的な分析及び対応案

### 第 522 回企業会計基準委員会並びに第 145 回リース会計専門委員会及び第 114 回企業結合専門委員会等での事務局提案

4. 第 522 回企業会計基準委員会等では結合分離適用指針の改正について次のとおり提案した。
  - (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。

5. また、本公開草案の適用により必要な遡及適用に伴う実務上の負担への対応として、次の追加的な経過措置を設けることを提案した。
  - (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) 会計基準において前項(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。
6. 次項以降では、第522回企業会計基準委員会等において聞かれた意見を踏まえて分析を行い、再提案を行う。

## **市場条件の調整**

7. 第522回企業会計基準委員会等において、市場条件の調整に関して聞かれた主な意見は次のとおりである。

### **市場条件の調整を求める意見**

- (1) 市場条件の調整についてIFRS第3号「企業結合」（以下「IFRS第3号」という。）との基準差を設けるべきではないため、案Aとすべきである。
- (2) 市場条件の調整を求めないとする案Bを採用した場合には、市場条件の調整が必要な際にもできなくなる可能性がある。

### **市場条件の調整を求めない意見**

- (3) のれんの償却を前提とした場合に市場条件の調整を行うコストベネフィットが乏しいことから、市場条件の調整を求める必要はない。
- (4) 市場条件に関する正確な情報の入手が困難と考えられることから、市場条件の調整を求めるべきではない。

#### 限定的な状況においてのみ市場条件の調整を求める意見

- (5) 市場条件の調整について、リースが市場の条件と著しく異なる場合やセール・アンド・リースバック取引に係る価格調整の取扱いと同様に「借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないとき」のみ市場条件の調整を求める取扱いとすべきである。
  - (6) 重要性がない場合にまで市場条件の調整を求める必要はない。
  - (7) 複数の重要性概念により実務が混乱する懸念があることから、実務上の懸念への対応については一般的な重要性で対処すべきである。
8. 前項のとおり、市場条件の調整については、市場条件の調整を求める案 A と市場条件の調整を求めない案 B のいずれも支持する意見が聞かれている。この点、次項以降において理屈の観点、国際的な会計基準との整合性の観点及び実務負担の観点に分けて再検討を行う。
9. まず理屈の観点からは、リースに市場の条件と異なる条件がある場合、市場の条件を反映するように使用権資産を調整することによって使用権資産の測定額がより適切となると考えられることから、案 Aの方が望ましいと考えられる。
10. 次に国際的な会計基準との整合性の観点からは、案 Aを採用すると IFRS 第3号と同一の定めとなることから、案 Aの方が国際的な会計基準により整合的と考えられる。
11. 最後に実務負担の観点について、案 Aを採用した場合には案 Bを採用した場合と比べて実務負担が生じることは否定できないと考えられる。この点、どこまで実務負担が発生するかについては、本資料第7項(5)から(7)に記載した限定的な状況においてのみ市場条件の調整を求めるかどうかに関連する。

ここで、本資料第7項(5)から(7)の意見はいずれも、案 Aを採用した場合であっても重要性がない市場条件の調整を求める必要はないという点においては共通していると考えられる。違いとしては、明示的に条件として定めるか、一般的な重要性に基づいて判断するとして条件を定めないかという点であると考えられる。ここで、明示的な条件を定めると、国際的な会計基準との差異になると考えられること、また、一般的な重要性はあらゆる会計基準に適用できることから、一般的な重要性に基づいて判断するとして

条件を定めないとすることが考えられる。ただし、このような議論があったことを周知することは有用と考えられるため、結論の背景において審議の経緯を記載することが考えられる。

12. 以上の分析を踏まえると、理屈の観点及び国際的な会計基準との整合性の観点からは案Aが望ましいと考えられる。一方、実務負担の観点からは、案Aを採用した場合には案Bを採用した場合と比べて実務負担が生じることは否定できないと考えられるものの、案Aを採用した場合であっても重要性がない市場条件の調整を求める必要はないと考えられ、一般的な重要性の判断を行うことによって実務負担を一定程度緩和することができると考えられる。これらを総合的に勘案すると、市場条件の調整については案Aとすることが考えられる。

### 現行の結合分離適用指針の簡便的な取扱いを踏まえた検討

13. 第522回企業会計基準委員会等において、現行の結合分離適用指針で認められている簡便的な取扱いに関連する次の意見が聞かれている。

(1) IFRS第3号と同様の取扱いを定めること自体には同意するが、企業結合時の取得原価の配分において重要性がないと認められる範囲内において簡便的に時価を算定する実務が浸透していると考えられるため、定め方の取り入れ方については、リースが含まれる場合にIFRS第3号と同様の取扱いを強制する定め方ではなく、現行の取扱いに対する追加的な取扱いとする定め方も検討する必要がある。

14. 前項の意見は、取得原価の配分額の算定の考え方について現行の結合分離適用指針で認められている簡便的な取扱いも踏まえて検討すべきとの意見と考えられる。結合分離適用指針は、取得原価の配分について次のとおり原則的な取扱いと簡便的な取扱いを定めている。

#### (1) 取得原価の配分方法の概要

51. 取得原価（第36項参照）は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日において識別可能なもの（識別可能資産及び負債）に対して、その企業結合日における時価を基礎として配分し、取得原価と取得原価の配分額との差額はのれん（又は負ののれん）とするとしている（企業結合会計基準第28項から第31項）（第448項参照）。

#### (3) 識別可能資産及び負債への取得原価の配分額の算定

53. 識別可能資産及び負債への取得原価の配分額は、企業結合日における次の時価を基礎として、算定するとされている（企業結合会計基準第102項及び第103項）（第362項参照）。

（以下略）

#### (4) 取得原価の配分額の算定における簡便的な取扱い

54. 前項にかかわらず、次のいずれの要件も満たす場合には、被取得企業の適正な帳簿価額を基礎として取得原価の配分額を算定できる（第363項参照）。
- (1) 被取得企業が、企業結合日の前日において、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従って資産及び負債の適正な帳簿価額を算定していること
  - (2) (1)の帳簿価額と企業結合日の当該資産又は負債の時価との差異が重要でないことと見込まれること

このように、結合分離適用指針の第53項において取得原価の配分について時価を基礎とすることが原則として定められている一方、結合分離適用指針第54項の2つの要件を満たした場合には被取得企業の適正な帳簿価額を基礎として取得原価の配分額を算定できるとする簡便的な取扱いが定められている。

15. 本資料第13項に記載した意見は、企業結合時における使用権資産及びリース負債の測定についても、結合分離適用指針の第54項と同様、被取得企業の適正な帳簿価額を基礎として取得原価の配分額を算定できるようにすべきという意見であると考えられる。
16. 前項の理解を踏まえた対応として、第522回企業会計基準委員会等においてお示ししたIFRS第3号と同様の取扱いのみを使用権資産及びリース負債の個別の取扱いとして定める方法（案①）のほか、次の2つの案について分析を行う。
  - (1) 使用権資産及びリース負債については、現行の結合分離適用指針の取扱い（原則は時価を基礎として取得原価の配分額を算定し例外として被取得企業の適正な帳簿価額を基礎として取得原価の配分額を算定することを認める取扱い）に、IFRS第3号と同様の取扱いも認める方法（案②）
  - (2) 使用権資産及びリース負債については、時価を基礎として取得原価の配分額を算定することを求めずにIFRS第3号と同様の取扱いを個別の取扱いとして定め、さらに簡便的な取扱いとして被取得企業の適正な帳簿価額を基礎として取得原価の配分額を算定することも認める方法（案③）

**（案①）**

17. 案①は、第522回企業会計基準委員会等において提案したものであり、IFRS第3号と同様の取扱いを取り入れるものである。第522回企業会計基準委員会等でお示しした案①の文案は次のとおりである。

（HPでは非公表）

18. 案①の場合、IFRS第3号と同様の取扱いは強制であり、使用権資産及びリース負債の時価に基づいて取得原価を配分することはできない。ここで、結合分離適用指針第54項は、時価を基礎として取得原価の配分額を算定する結合分離適用指針第53項に対する簡

便的な取扱いであるため、時価を基礎として取得原価の配分額を算定しない案①の場合には、結合分離適用指針第54項を適用することはできない。すなわち被取得企業の適正な帳簿価額を基礎として取得原価の配分額を算定することはできないと考えられる。

### (案②)

19. 案②は、時価を基礎として取得原価の配分額を算定する方法を原則とした上で、容認規定としてIFRS第3号と同様の取扱いを定めるものである。具体的には次のような文案とすることが考えられる（黄色マーカーは案①との主な相違点を示している。）。

(HPでは非公表)

20. この場合、①時価を基礎として取得原価の配分額を算定する方法、②IFRS第3号と同様の取扱いによって取得原価の配分額を算定する方法のほか、時価を基礎として取得原価の配分額を算定する結合分離適用指針第53項に対する簡便的な取扱いである結合分離適用指針第54項が適用できるようになるため、結合分離適用指針第54項の2要件を満たした場合には③被取得企業の適正な帳簿価額を基礎として取得原価の配分額を算定する方法を採用することができると考えられる。この③の方法を採用できることから、本資料第13項の意見に対応できると考えられる。
21. ただし、案②は、使用权資産及びリース負債について他の識別可能資産及び負債と同様に時価を基礎として取得原価の配分額を算定することを原則とするものである。この点、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」の改正案（以下「賃貸等不動産時価開示の改正案」という。）では使用权資産の時価の算定は困難と整理しており、2つの会計基準間で時価の算定に関する整理が整合していないとも考えられる。
22. また、案②はIFRS第3号と同様の取扱いを強制規定でなく容認規定として定めるものであるため、IFRS第3号との差異が生じると考えられる。

### (案③)

23. 案③は、案①と同様にIFRS第3号と同様の取扱い使用权資産及びリース負債の個別の取扱いとして定めるとともに、結合分離適用指針第54項と同様に被取得企業の適正な帳簿価額を基礎として取得原価の配分額を算定できる取扱い使用权資産及びリース負債の個別の取扱いとして定めるものである。
24. 具体的には次のような文案とすることが考えられる（黄色マーカーは案①との主な相違点を示している。）。

(HPでは非公表)

25. 案③は、要件を満たした場合には被取得企業の適正な帳簿価額を基礎として使用権資産及びリース負債の取得原価の配分額を算定することができるため、本資料第13項の意見に対応できると考えられる。
26. また、結合分離適用指針第54項の取扱いに相当する定めを個別の取扱いとして定めているため、案①の場合の結合分離適用指針第54項を適用することができないという課題を解消していると考えられる。さらに、案③は、案②と異なり、取得原価の配分額の算定において使用権資産及びリース負債の時価を用いない。このため、案②で課題となった本資料第21項に記載した賃貸等不動産時価開示の改正案における時価の算定に関する整理との整合性については問題とならないと考えられる。
27. ただし、案③はIFRS第3号には存在しない簡便的な取扱いを明示的に定めるものであるため、IFRS第3号との差異が生じると考えられる。

**(総合的な判断)**

28. 以上から、使用権資産及びリース負債に関する企業結合の取扱いについては、3つの案が考えられるが、それぞれのメリットとデメリットをまとめると次のとおりとなる。

	メリット	デメリット
案①	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 賃貸等不動産時価開示の改正案における使用権資産の時価に関する整理と整合する。</li> <li>➤ 使用権資産及びリース負債に係る取得原価の配分に関する取扱い全体としてIFRS会計基準との差異は生じない。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 被取得企業の適正な帳簿価額を基礎として取得原価の配分額を算定する簡便的な取扱いが適用できない点で、他の識別可能資産・負債との取扱いと異なるほか、実務負担が相対的に大きい。</li> </ul>
案②	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 時価を基礎として取得原価の配分額を算定することを原則としている点で結合分離適用指針の取扱いに一貫性がある。</li> <li>➤ 被取得企業の適正な帳簿価額を基礎として取得原価の配分額を算定する簡便的な取扱いが適用できるため、実務負担の点で他の識別可能資産・負債との取扱いと整合する。</li> <li>➤ IFRS会計基準と同様の方法も適用できる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 賃貸等不動産時価開示の改正案における使用権資産の時価に関する整理と整合していない。</li> <li>➤ 使用権資産及びリース負債に係る取得原価の配分に関する取扱い全体としてはIFRS会計基準と差異が生じる。</li> </ul>
案③	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 賃貸等不動産時価開示の改正案における使用権資産の時価に関する整理と整合する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 使用権資産及びリース負債に係る取得原価の配分に関する取扱い全体としてはIFRS会計基準との差異が生じる。</li> </ul>

	メリット	デメリット
	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 被取得企業の適正な帳簿価額を基礎として取得原価の配分額を算定する簡便的な取扱いが適用できるため、実務負担の点で他の識別可能資産・負債との取扱いと整合する。</li> <li>➤ IFRS 会計基準と同様の方法も適用できる。</li> </ul>	

29. 案①から案③のメリット及びデメリットを総合的に判断すると、IFRS 第3号と同様の取扱いを取り入れつつ、他の基準の改正案と不整合が生じないところで本資料第13項の意見に対応できる案③を採用することが考えられる。

## その他の意見

### (短期リースの取扱い)

30. 第522回企業会計基準委員会等において、短期リースの取扱いについて次の意見が聞かれている。
- (1) 短期リースについて、事務局提案ではリース期間が12か月以内ものを対象としているが、IFRS 第3号では企業結合日から12か月以内のリースを対象にしており、同様の定めとしてはどうか。
31. 前項の意見は、IFRS 会計基準同様に借手のリース期間が企業結合日から12か月以内のものを短期リースと同様に取り扱うことを求める意見である。前回の事務局提案は公開草案における短期リースの定義と整合的なものとして提案したものであるが、企業結合に関しては企業結合日の状況に基づいて会計処理を行うことが多いことから、一般的な短期リースとは異なり、企業結合日を起点として短期リースの判断を行うことは合理的と考えられる。また、この点についてIFRS 第3号との差異を設ける特段の理由はないと考えられる。
32. このため、借手のリース期間が企業結合日から12か月以内のものを対象として、使用权資産及びリース負債を計上せず費用処理することができるように取扱いを定めることが考えられる。また、費用処理を行った短期リースは損益計算書において区分表示していない場合に注記が求められていることから(リース適用指針案第96項(1))、借手のリース期間が企業結合日から12か月以内のものについて費用処理を行った場合にも同様の注記を求めることが考えられる。なお、少額リースについては特に意見は聞かれていないため、前回の事務局提案から変更しないことが考えられる。



33. 具体的な文案イメージは次のとおりである（前回提案からの変更点について、追加は下線、削除は取り消し線でお示ししている）。

(HP では非公表)

#### (記載箇所)

34. 第 522 回企業会計基準委員会等において、記載箇所について次の意見が聞かれている。
- (1) 記載箇所について、使用权資産を含むことを考慮して、負債に関する記載場所とするのではなく、資産に関する記載である結合分離適用指針のⅢ. 6. (6)の後としてはどうか。
35. 前項の意見は、使用权資産及びリース負債の企業結合の取扱いに関する定め記載箇所についての意見である。この点、結合分離適用指針「Ⅲ. 取得の会計処理 6. 取得原価の配分方法」は(1)から(5)において、概要、識別可能資産及び負債の範囲、原則の定めや簡便的な取扱いなど企業結合全般にかかる取扱いが定められている。(6)以降は企業結合の取得原価の配分に関する個別の取扱いを定める構成となっており、(6)が無形資産への取得原価の配分（資産への配分）、(7)が企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分（負債への配分）とされている。
36. 使用权資産及びリース負債の企業結合の取扱いに関する定めについては、資産と負債の双方に関係する取扱いであることから、(6)と(7)の間に(6-2)として追加することが適当と考えられる。

#### (経過措置)

37. 経過措置に関しては特に反対する意見が聞かれておらず、前項までの事務局の分析内容を反映した場合に見直しが必要な点も特に認識していないため、前回の事務局提案から変更しないことが考えられる。

#### 事務局の対応案

38. 以上から、本公開草案の適用に伴う結合分離適用指針の改正の方向性について、次のとおりとすることが考えられる。
- (1) 市場条件の調整については案 A を採用する。
- (2) 使用权資産及びリース負債の企業結合の取扱いについては、案③を結合分離適用指針Ⅲ. 6. (6-2)に記載する。

- (3) 短期リースについては、企業結合日から12か月以内のものを対象として、短期リース同様に使用権資産及びリース負債を計上せず費用処理することができることを定める。
- (4) 少額リース及び経過措置については前回の提案から修正しない。

**ディスカッション・ポイント**

前項(1)から(4)で提案する結合分離適用指針の改正案の方向性について、ご意見を伺いたい。

以 上