

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
改正文案の方向性

I. 本資料の目的とこれまでの経緯

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. 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）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。また、第 526 回企業会計基準委員会（2024 年 5 月 22 日開催）及び第 115 回企業結合専門委員会（2024 年 5 月 20 日開催）においては、それまでに聞かれた意見を踏まえて再提案を行っている。
4. 前項の再提案を踏まえ、第 528 回企業会計基準委員会（2024 年 6 月 20 日開催）においては、これまでの審議についての整理を行うとともに結合分離適用指針の改正文案を提案した。その際、簡便的な取扱いに関する事務局提案について再検討を求める意見が聞かれた。
5. 本資料では、第 528 回企業会計基準委員会で聞かれた意見を踏まえて、結合分離適用指針の改正文案の方向性に関する追加的な検討についてご意見を伺うことを目的としている。

II. 第 528 回企業会計基準委員会の事務局提案と聞かれた意見

事務局が提案した改正文案の方向性

6. 第 528 回企業会計基準委員会では、結合分離適用指針の改正文案の方向性について、次のとおり提案した。
 - (1) 市場条件の調整について、リースが市場の条件と異なる場合には、使用权資産の額を調整する。その際、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への対応として、結論の背景において審議の経緯を記載する。
 - (2) 簡便的な取り扱いについて、使用权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、更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を認める。
 - (3) 少額リース及び企業結合日において残存リース期間が 12 か月以内のリースについては使用权資産及びリース負債を計上することを求めない。企業結合日において残存リース期間が 12 か月以内のリースについて、リース適用指針案第 96 項を適用して開示を求める。
 - (4) 借地権に係る権利金等がある場合には、リース負債に当該権利金等の時価を加減した額を基礎として使用权資産の取得原価の配分額を算定する。
 - (5) 改正前に行われた企業結合について、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、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ことができる経過措置を定める。また、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リースについて、市場の条件と比較して有利又は不利な場合であっても調整しないことができる経過措置を定める。
7. 前項のうち(2)については、第 526 回企業会計基準委員会において次の 3 つの考え方を示し、ASBJ 事務局ではこのうち案③とすることを提案した。
 - (1) IFRS 第 3 号と同様の取扱いのみ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方法 (案①)
 - (2) 使用权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)

- (3) 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、更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）
8. この点、前項の案②と案③のいずれとするかについては、使用権資産及びリース負債を時価で測定するための情報の入手が困難な場合があることや時価の算定が複雑となる場合があることが考えられる状況において、案②のとおり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ことは避けるべきと考えられることから、ASBJ 事務局では案③とすることを提案し、案③の文案をお示しした。

第 528 回企業会計基準委員会で聞かれた意見と追加的な検討

9. 第 528 回企業会計基準委員会では、本資料第 6 項の提案のうち(1)及び(3)から(5)の提案については異論が聞かれなかったが、(2)の提案について次の意見が聞かれた。
- (1) 本資料第 7 項の案③に基づく文案は重厚になり過ぎている印象があるため、案②で簡素な記載にした方が良く考える。IFRS と定めが異なるとしても結果的に実務は変わらない可能性も十分にあり得ることや、ファイナンス・リースについて容易に時価算定できる場合もあり得ることを踏まえると、時価を基礎として取得原価を配分することを許容しない強い理由もないと考えられるため、案②を検討した方が良く考える。
- (2) 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ことが明記されていることが重要であり案②と案③に大きな違いはないと考える。文案上は、案②の方が現行の取扱いと整合感があると考えられるため、案②を検討することも考えられる。
10. 前項の意見を踏まえ、案②を採用した場合の文案を作成し、審議事項(4)-5-2『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（案②）」において示している。また、案②の文案を作成するに当たり見直した表現を案③に反映した文案を審議事項(4)-5-3『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（案③）」において示している。
11. 本資料第 8 項に記載のとおり、事務局が案③を提案した理由は、使用権資産及びリース負債を時価で測定するための情報の入手が困難な場合があることや時価の算定が複雑となる場合があることの懸念からである。ここで、案②を採用する場合、原則は時価を基礎として取得原価の配分額を算定することになるが、企業結合の実務においては買収価格

の決定にあたり事前に識別可能資産及び負債の時価を算定しており、ファイナンス・リースについては容易に時価が算定できる場合もあると考えられる。また、使用权資産及びリース負債を時価で測定するための情報の入手が困難な場合があることや時価の算定が複雑となる場合があることが考えられるものの、その場合には IFRS 第 3 号と同様の取扱いとすることもできるため、案②を実務において適用する場合にも支障は生じないと考えられる。

12. また、本資料第 9 項(1)に記載した聞かれた意見のとおり、案③の文案に比べて、案②の文案は簡素であり、理解しやすいと考えられる。

III. 事務局の再提案

13. 上述の追加的な検討を踏まえ、結合分離適用指針改正案の文案については、本資料第 7 項(2)の案②に基づいて検討を進めることとしてはどうか。

ディスカッション・ポイント

前項でお示した結合分離適用指針の改正文案の方向性に関する事務局の提案について、ご意見を伺いたい。

以 上