

2023年5月

企業会計基準適用指針公開草案第74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公開草案第74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。

公開草案	現行
<p><b>企業会計基準適用指針第6号</b> <b>固定資産の減損に係る会計基準の適用指針</b></p> <p>2003年（平成15年）10月31日 改正 2008年（平成20年）1月24日 改正 2009年（平成21年）3月27日 最終改正 20XX年XX月XX日 企業会計基準委員会</p>	<p><b>企業会計基準適用指針第6号</b> <b>固定資産の減損に係る会計基準の適用指針</b></p> <p>平成15年10月31日 改正平成20年1月24日 最終改正平成21年3月27日 企業会計基準委員会</p>
<p><b>適用指針</b></p> <p><b>その他</b> 借手がリースについて、<u>使用権資産の計上額を算定する上で借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法</u>によっている場合の取扱い</p> <p>59-2. 借手がリース負債の計上額を算定するにあたっては、原則として、<u>借手のリース料からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除する方法</u>によるが、<u>使用権資産総額に重要性が</u></p>	<p><b>適用指針</b></p> <p><b>その他</b> 借手側が<u>所有権移転外ファイナンス・リース取引</u>について、<u>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</u>によっている場合の取扱い</p> <p>59-2. 借手側が、<u>所有権移転外ファイナンス・リース取引</u>について、<u>通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行っている場合、ファイナンス・リース取引により使用している資産</u>（以下「リー</p>

公開草案	現行
<p>乏しいと認められる場合は、利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法によることができる（企業会計基準適用指針第XX号「リースに関する会計基準の適用指針」（以下「リース適用指針」という。）第37項(1)参照）。</p> <p>当該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でも、<u>使用権資産</u>又は当該<u>使用権資産</u>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<u>使用権資産</u>から控除して行うことができる。</p> <p>上記の取扱いにより、<u>使用権資産</u>に関する減損損失を計上する上で<u>使用権資産</u>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<u>負債</u>から控除する。当該リース<u>負債</u>から控除された利息相当額については、原則として、<u>借手</u>の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。</p>	<p><u>ス資産</u>という。）及びリース<u>債務</u>の計上額を算定するにあたっては、原則として、リース料<u>総額</u>からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除する方法によるが、<u>リース資産総額</u>に重要性が乏しいと認められるときには、利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法によることができる（企業会計基準適用指針第16号「リース<u>取引</u>に関する会計基準の適用指針」（以下「リース適用指針」という。）第31項(1)参照）。</p> <p>当該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でも、<u>リース資産</u>又は当該<u>リース資産</u>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<u>リース資産</u>から控除して行うことができる。</p> <p>上記の取扱いにより、<u>リース資産</u>に関する減損損失を計上する上で<u>リース資産</u>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<u>債務</u>から控除する。当該リース<u>債務</u>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。</p>
<p><b>借手がリースについて、<u>リース取引開始日が企業会計基準第13号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行っている場合の取扱い</u></b></p> <p>60. 借手がリースについて、<u>リース取引開始日が企業会計基準第13</u></p>	<p><b>借手側が<u>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取扱い</u></b></p> <p>60. 借手側が、<u>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、<u>リース資産</u>又は当該<u>リース資産</u>を含む資産グループの減損処</u></p>

公開草案	現行
<p>号「リース取引に関する会計基準」(以下「企業会計基準第13号」という。)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行っている場合(リース適用指針第110項参照)、当該リースに係る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、当該リースに係る未経過リース料の現在価値を、当該使用権資産の帳簿価額とみなして、減損会計基準を適用する(減損会計基準 注解(注12) 1. 及び本適用指針第143項参照)。</p> <p>その結果、使用権資産に配分された減損損失は、重要性がある場合には負債の部において「使用権資産減損勘定」等適切な科目をもって計上する。当該負債は、リース契約の残存期間にわたり定額法によって取り崩され、当該取崩額は、各事業年度の支払リース料と相殺する(減損会計基準 注解(注12) 2. 及び本適用指針第143項参照)。</p>	<p>理を検討するにあたっては、当該リース資産の未経過リース料の現在価値を、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(減損会計基準 注解(注12) 1. 及び第143項参照)。</p> <p>その結果、リース資産に配分された減損損失は、重要性がある場合には負債の部において「リース資産減損勘定」等適切な科目をもって計上する。当該負債は、リース契約の残存期間にわたり定額法によって取り崩され、当該取崩額は、各事業年度の支払リース料と相殺する(減損会計基準 注解(注12) 2. 及び第143項参照)。</p>
<p>61. <u>使用権資産及び使用権資産を含む資産グループ</u>に関する減損の兆候の把握、減損損失を認識するかどうかの判定及び減損損失の測定は、通常の資産に準じて行う。当該資産グループについて認識された減損損失は、通常の場合と同様に、合理的な方法により資産グループの各構成資産に配分する(第26項参照、[設例9])。</p> <p>なお、当該使用権資産の帳簿価額とみなされる金額(第144項参照)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ことに留意する。また、減損会計基</p>	<p>61. <u>リース資産及びリース資産を含む資産グループ</u>に関する減損の兆候の把握、減損損失を認識するかどうかの判定及び減損損失の測定は、通常の資産に準じて行う。当該資産グループについて認識された減損損失は、通常の場合と同様に、合理的な方法により資産グループの各構成資産(オペレーティング・リース取引により使用している資産を除く。)に配分する(第26項参照、[設例9])。</p> <p>なお、当該リース資産の帳簿価額とみなされる金額(第144項</p>

公開草案	現行
<p>準の対象とはされないリース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<u>リース</u>に係る将来の支払リース料が含まれる。</p>	<p>参照)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ことに留意する。また、減損会計基準の対象とはされない<u>オペレーティング・リース取引</u>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<u>取引</u>に係る将来の支払リース料が含まれる。</p>
<p>62. 未経過リース料の現在価値に代えて、割引前の未経過リース料を、<u>使用権資産</u>の帳簿価額とみなすことができるという<u>使用権資産</u>の重要性が低い場合（減損会計基準 注解（注12）1.ただし書き参照）とは、<u>未経過リース料の期末残高</u>に重要性が乏しいと認められる場合（リース適用指針参考（注2）参照）を指す。ただし、この場合でも、減損損失を測定する際の回収可能価額の算定においては、現在価値に割り引くことに留意する。</p>	<p>62. 未経過リース料の現在価値に代えて、割引前の未経過リース料を、<u>リース資産</u>の帳簿価額とみなすことができるという<u>リース資産</u>の重要性が低い場合（減損会計基準 注解（注12）1.ただし書き参照）とは、<u>リース資産総額</u>に重要性が乏しいと認められる場合（リース適用指針付録（注2）参照）を指す。ただし、この場合でも、減損損失を測定する際の回収可能価額の算定においては、現在価値に割り引くことに留意する。</p> <p>また、個々のリース資産（当該リース資産に係るリース取引開始日が企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」（以下「リース会計基準」という。）適用初年度開始後か否かは問わない）に重要性が乏しいと認められる場合（リース適用指針第35項参照）、当該リース資産は減損会計基準の対象とはしないことができる。</p>
<p><b>借手がリースについて、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場合の取扱い</b></p> <p>62-2. <u>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</u>（リース適用指針第18項及び第20項参照）、<u>これらのリースに係る使用権資産</u>は減損会計基準の対象とはし</p>	<p>（新 設）</p> <p>[参考：第 62 項第 2 段落]</p> <p>62. また、個々のリース資産（当該リース資産に係るリース取</p>

公開草案	現行
<p>ない(当該使用権資産に係るリース開始日が企業会計基準第XX号「<u>リースに関する会計基準</u>」(以下「<u>リース会計基準</u>」という。また、以下、リース会計基準及びリース適用指針を合わせて「<u>リース会計基準等</u>」という。)の適用初年度開始後か否かは問わない。)</p>	<p>引開始日が企業会計基準第13号「<u>リース取引に関する会計基準</u>」(以下「<u>リース会計基準</u>」という。)適用初年度開始後か否かは問わない)に重要性が乏しいと認められる場合(リース適用指針第35項参照)、当該リース資産は減損会計基準の対象とはしないことができる。</p>
<p><b>適用時期等</b></p> <p><b>適用時期</b></p> <p>65. 本適用指針の適用は、次のとおりとする。</p> <p>(1) <u>2003年(平成15年)10月公表の本適用指針</u>(以下「<u>2003年(平成15年)適用指針</u>」という。)は、減損会計基準の実施(減損会計意見書 五 1. 参照)にあわせて適用されることとなる。</p> <p>なお、減損会計基準を早期に適用した場合でも、正当な理由による会計方針の変更に該当することに留意する。</p> <p>(2) <u>2008年(平成20年)1月改正の本適用指針</u>(以下「<u>2008年(平成20年)改正適用指針</u>」という。)の適用時期は、<u>企業会計基準第13号</u>と同様とする。</p> <p>(3) <u>2009年(平成21年)改正の本適用指針</u>(以下「<u>2009年(平成21年)改正適用指針</u>」という。)の適用時期は、<u>2008年(平成20年)</u>に改正された企業会計基準第21号「<u>企業結合に関する会計基準</u>」と同様とする。</p> <p>(4) <u>20XX年改正の本適用指針</u>(以下「<u>20XX年改正適用指針</u>」という。)の適用時期は、20XX年に公表されたリース会計基準</p>	<p><b>実施時期等</b></p> <p>65. 本適用指針の適用は、次のとおりとする。</p> <p>(1) 平成15年10月公表の本適用指針(以下「平成15年適用指針」という。)は、減損会計基準の実施(減損会計意見書 五 1. 参照)にあわせて適用されることとなる。</p> <p>なお、減損会計基準を早期に適用した場合でも、正当な理由による会計方針の変更に該当することに留意する。</p> <p>(2) 平成20年1月改正の本適用指針(以下「平成20年改正適用指針」という。)の適用時期は、<u>リース会計基準</u>と同様とする。</p> <p>(3) 平成21年改正の本適用指針(以下「平成21年改正適用指針」という。)の適用時期は、平成20年に改正された企業会計基準第21号「<u>企業結合に関する会計基準</u>」と同様とする。</p>

公開草案	現行
と同様とする。	
<p><b>経過措置</b></p> <p>65-2. <u>2009年（平成21年）改正適用指針において、個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合に、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行い、リース資産の未経過リース料の現在価値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し、20XX年改正適用指針の適用初年度の前事業年度の期末日においてリース資産に配分された減損損失について負債を計上しているときは、当該負債をリース契約の残存期間にわたり定額法によって取り崩し、当該取崩額を、各事業年度の支払リース料と相殺する会計処理を継続することができる。</u></p>	<p>（新 設）</p>
<p><b>議 決</b></p> <p>66-2. <u>2003年（平成15年）適用指針は、第43回企業会計基準委員会に出席した委員12名全員の賛成により承認された。</u></p>	<p><b>議 決</b></p> <p>67. 平成 15 年適用指針は、第 43 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 名全員の賛成により承認された。</p>
<p>66-3. <u>2008年（平成20年）改正適用指針は、第144回企業会計基準委員会に出席した委員12名全員の賛成により承認された。</u></p>	<p>67-2. 平成 20 年改正適用指針は、第 144 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 名全員の賛成により承認された。</p>
<p>66-4. <u>2009年（平成21年）改正適用指針は、第173回企業会計基準委員会に出席した委員13名全員の賛成により承認された。</u></p>	<p>67-3. 平成 21 年改正適用指針は、第 173 回企業会計基準委員会に出席した委員 13 名全員の賛成により承認された。</p>
<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>経 緯</b></p> <p>67. <u>20XX年改正適用指針では、20XX年のリース会計基準の公表に伴い、リースに関する事項について所要の改正を行った。</u></p>	<p><b>結論の背景</b></p> <p>（新 設）</p>

公開草案	現行
<p><b>対象資産</b></p> <p>68. 減損会計基準及び本適用指針の対象となる固定資産には、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産が含まれる（<u>本適用指針第5項</u>参照）。したがって、国際会計基準の動向に則して時価評価や時価情報の注記の必要性が検討されたいわゆる投資不動産も含まれ（減損会計意見書 六 1. 参照）、また、有形固定資産に属する建設仮勘定（<u>本適用指針第13項(7)、第27項及び第38項(4)</u>参照）や、のれん（<u>本適用指針第17項</u>参照）、長期前払費用（ただし、長期前払利息など財務活動から生ずる費用に関する経過勘定項目は除く。）も含まれる。また、<u>借手がリースについて、リース取引開始日が企業会計基準第13号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行っている場合（リース適用指針第110項参照）、貸借対照表上、固定資産に計上されていない使用権資産も対象に含まれる（減損会計基準 注解（注12）及び本適用指針第60項参照）。繰延資産は、貸借対照表上、固定資産に分類されていないため、本適用指針の対象とはならないと考えられるが、支出の効果が期待されなくなった場合には、一時的に償却されることとなる（財務諸表等規則ガイドライン95の2 1参照）。</u></p> <p>なお、貸借対照表上、固定資産という科目を用いていない業種においても、その内容から、一般の企業における有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に該当するものは、本適用指</p>	<p><b>対象資産</b></p> <p>68. 減損会計基準及び本適用指針の対象となる固定資産には、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産が含まれる（第5項参照）。したがって、国際会計基準の動向に則して時価評価や時価情報の注記の必要性が検討されたいわゆる投資不動産も含まれ（減損会計意見書 六 1. 参照）、また、有形固定資産に属する建設仮勘定（第13項(7)、第27項及び第38項(4)参照）や、のれん（第17項参照）、長期前払費用（ただし、長期前払利息など財務活動から生ずる費用に関する経過勘定項目は除く。）も含まれる。また、<u>所有権移転外ファイナンス・リース取引のうち、借手側が当該ファイナンス・リース取引により使用しているリース資産を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（リース適用指針第34項及び第79項参照）、貸借対照表上、固定資産に計上されていないリース資産も対象に含まれる（減損会計基準 注解（注12）及び第60項参照）。繰延資産は、貸借対照表上、固定資産に分類されていないため、本適用指針の対象とはならないと考えられるが、支出の効果が期待されなくなった場合には、一時的に償却されることとなる（財務諸表等規則ガイドライン95の2 1参照）。</u></p> <p>なお、貸借対照表上、固定資産という科目を用いていない業種においても、その内容から、一般の企業における有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に該当するものは、本適用指針の対象となる固定資産に含まれることに留意する。</p>

公開草案	現行
<p>針の対象となる固定資産に含まれることに留意する。</p>	
<p><b>その他</b>  <b>借手がリースについて、リース取引開始日が企業会計基準第13号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行っている場合の取扱い</b></p> <p>143. リース会計基準では、<u>原則として借手のすべてのリースについて使用権資産を計上することとしており、借手で計上される使用権資産が減損会計基準の対象となる。なお、リース取引開始日が企業会計基準第13号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行っている場合</u>（リース適用指針第110項参照）においても、減損処理と同様の効果を有するように減損会計基準において取扱いが定められている（<u>本適用指針第60項から第62項参照</u>）。</p> <p>この場合、<u>使用権資産に配分された減損損失は負債として計上され、リース契約の残存期間にわたり取り崩される。当該取崩額は、特別利益に計上されるのではなく、各事業年度の支払リース料と相殺される。これは、リース取引開始日が企業会計基準第13号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行っている場合でも減損処理と同様の効果を有するように定められている以上、減損損失の戻入は行わない</u>（減損会計</p>	<p><b>その他</b>  <b>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取扱い</b></p> <p>143. リース会計基準では、<u>ファイナンス・リース取引について、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うこととしており、この場合、借手で計上されるリース資産が減損会計基準の対象となる。なお、個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合及びリース会計基準適用初年度開始前のリース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を適用することが認められているが</u>（リース適用指針第34項及び第79項参照）、<u>この場合においても、減損処理と同様の効果を有するように減損会計基準において取扱いが定められている</u>（第60項から第62項参照）。</p> <p>この場合、<u>リース資産に配分された減損損失は負債として計上され、リース契約の残存期間にわたり取り崩される。当該取崩額は、特別利益に計上されるのではなく、各事業年度の支払リース料と相殺される。これは、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う場合でも減損処理と同様の効果を有するように定められている以上、減損損失の戻入は行わない</u>（減損会計基準 三2.参照）ことに準ずることによるものと考えられる。なお、複数の<u>リース資産を含む資産グループの場合の負債の取崩しは、リース契約ごとに行う</u>。</p>

公開草案	現行
<p>基準 三2. 参照) ことに準ずることによるものと考えられる。なお、複数の使用権資産を含む資産グループの場合の負債の取崩しは、リースごとに行う。</p>	
<p>143-2. 2009年(平成21年)改正適用指針では、借手側がファイナンス・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、当該リース取引に係るリース資産又は当該リース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、当該リース資産の未経過リース料の現在価値を、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こととされていた。</p>	(新 設)
<p>143-3. 企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」(以下「企業会計基準適用指針第16号」という。)においては、ファイナンス・リース取引について、次の場合に、借手側が通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことを認めていた。</p> <p>(1) 個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合</p> <p>(2) リース取引開始日が企業会計基準第13号の適用初年度開始前のリース取引で、企業会計基準第13号に基づき所有権移転外ファイナンス・リース取引と判定された場合</p>	(新 設)
<p>143-4. リース会計基準等においては、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、借手のすべてのリースについて使用権資産を計上することとした。したがって、貸借対照表に計上される使用権資産について減損会計</p>	(新 設)

公開草案	現行
<p><u>基準を適用することとし、ファイナンス・リースのうち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、当該リース資産の未経過リース料の現在価値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定めは原則として削除することとした。</u></p>	
<p>143-5. <u>ただし、リース会計基準等においては、使用権資産を計上しないことができる場合として、次の取扱いを認めることとしたため、これらの取扱いを適用したリースに関して、未経過の借手のリース料の現在価値をこれらの使用権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を定めるか否かを検討した。</u></p> <p>(1) <u>短期リース及び少額リースに関する簡便的な取扱いとして、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することができる取扱い(リース適用指針第18項及び第20項参照)</u></p> <p>(2) <u>リース取引開始日が企業会計基準第13号の適用初年度開始前のリース取引で、企業会計基準第13号に基づき所有権移転外ファイナンス・リース取引と判定されたものについて、引き続き通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を適用することができる取扱い(リース適用指針第110項参照)</u></p>	(新 設)
<p>143-6. <u>この点、短期リース及び少額リースに関する簡便的な取扱い(本適用指針第143-5項(1)参照)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</u></p>	(新 設)

公開草案	現行
<p>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、これらのリースについて減損会計基準も適用しないことがリース会計基準等における考え方と整合的であると考えられた。したがって、20XX年改正適用指針においては、借手が短期リース又は少額リースに関するリース適用指針における簡便的な取扱いを適用している場合について、減損会計基準を適用しないこととした（本適用指針第62-2項参照）。</p>	
<p>143-7. <u>一方で、リース取引開始日が企業会計基準第13号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（本適用指針第143-5項(2)参照）は、リース会計基準等において、企業会計基準適用指針第16号の定めを引き継ぐこととしたため、20XX年改正適用指針においても、2009年（平成21年）改正適用指針の定めを引き継ぐこととした。すなわち、リース取引開始日が企業会計基準第13号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行っている場合、当該リースに係る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り、当該リースに係る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を適用する定めを変更しないこととした（本適用指針第60項及び第143項参照）。</u></p>	<p>（新 設）</p>
<p>144. <u>減損会計基準では、リース取引開始日が企業会計基準第13号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</u></p>	<p>144. 減損会計基準では、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<u>リース資産</u>について、減損処理を検討するにあ</p>

公開草案	現行
<p>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行っている使用権資産について、減損処理を検討するにあたって帳簿価額とみなされる金額は、重要性が低い場合を除き、<u>使用権資産の取得原価相当額と減価償却累計額相当額によって算定するのではなく、未経過リース料の現在価値によるとしている。</u>これは、実務上の負担を考慮したものと考えられるため、未経過リース料の現在価値を算定する利率は、リース契約時点の貸手の計算利率や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のほか、減損処理を検討する時点の当該利率を用いることができると考えられる。</p>	<p>たつて帳簿価額とみなされる金額は、重要性が低い場合を除き、<u>リース資産の取得原価相当額と減価償却累計額相当額によって算定するのではなく、未経過リース料の現在価値によるとしている。</u>これは、実務上の負担を考慮したものと考えられるため、未経過リース料の現在価値を算定する利率は、リース契約時点の貸手の計算利率や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のほか、減損処理を検討する時点の当該利率を用いることができると考えられる。</p>
<p><b>使用権資産への減損会計基準の適用</b></p> <p>144-2. <u>20XX年改正適用指針を公表する審議の過程では、リース会計基準等の公表を受けて、使用権資産への減損会計基準の適用に関する具体的な取扱いを定めてはどうかとの意見が聞かれた。具体的には、国際財務報告基準（IFRS）第16号「リース」の適用時において、使用権資産への減損会計の適用に混乱が見受けられた論点について明らかにすることを求める意見があった。</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p>144-3. <u>前項の論点は、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ることで、使用権資産の減損処理が不要であるとする誤解があったというものである。当該論点に関して、本適用指針は、借手がリースについてリース取引開始日が企業会計基準第13号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</u></p>	<p>(新 設)</p>

公開草案	現行
<p><u>計処理を行っている場合で、当該リースに係る未経過リース料の現在価値を当該使用権資産の帳簿価額とみなして減損会計基準を適用するときに、当該使用権資産の帳簿価額とみなされる金額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との取扱いを定めているが(本適用指針第61項参照)、関連する負債が計上されている場合の取扱いは定めていない。一方で、IFRS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。</u></p> <p><u>この点、20XX年改正適用指針において、主に次の理由から、使用権資産への減損会計基準の適用時におけるリース負債に関する取扱いを定めないこととした。</u></p> <p>(1) <u>リース会計基準等の公表により、リースの定義を満たす取引の範囲が広がることが想定されるものの、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、具体的な取扱い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。</u></p> <p>(2) <u>使用権資産への減損会計基準の適用時におけるリース負債に関する取扱いを定めることを検討する場合、リース負債に限らず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、20XX年のリース会計基準等を開発するプロジェクトの検討対象を超えるものと考えられる。</u></p>	

公開草案	現行								
<p><b>設 例</b></p> <p>[設例9] リースにより使用している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測定（第61項参照）</p> <p>(1) 前提条件</p> <p>A社は小売業を営んでおり、X店舗が1つの資産グループになるものとする。今般、減損の兆候がみられたため、減損損失の認識の判定及び測定を行う。当該X店舗の土地、建物（主要な資産とする。）及び什器備品を所有している場合には、これらの帳簿価額は、それぞれ300、500、200とし、当該資産グループの割引前将来キャッシュ・フローは900、回収可能価額は640とする。また、土地の正味売却価額は300とする。</p> <p>(2) 考え方</p> <p>① X店舗の土地、建物及び什器備品を所有している場合</p> <p>当該資産グループの割引前将来キャッシュ・フローは、その帳簿価額合計を下回っているため、減損損失を認識すると判定される。このため、当該資産グループの帳簿価額合計1,000を回収可能価額640まで減額し、減損損失360を当期の損失とする。また、土地の正味売却価額は300と把握されており、当該正味売却価額を下回る結果とならないように、建物と什器備品に、これらの帳簿価額に基づいて減損損失を配分することとする（第105項参照）。これらをまとめると以下ようになる。</p> <table data-bbox="649 1308 1075 1348"> <tr> <td>土地</td> <td>建物</td> <td>什器備品</td> <td>合計</td> </tr> </table>	土地	建物	什器備品	合計	<p><b>設 例</b></p> <p>[設例9] リース取引により使用している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測定（第61項参照）</p> <p>(1) 前提条件</p> <p>A社は小売業を営んでおり、X店舗が1つの資産グループになるものとする。今般、減損の兆候がみられたため、減損損失の認識の判定及び測定を行う。当該X店舗の土地、建物（主要な資産とする。）及び什器備品を所有している場合には、これらの帳簿価額は、それぞれ300、500、200とし、当該資産グループの割引前将来キャッシュ・フローは900、回収可能価額は640とする。また、土地の正味売却価額は300とする。</p> <p>(2) 考え方</p> <p>① X店舗の土地、建物及び什器備品を所有している場合</p> <p>当該資産グループの割引前将来キャッシュ・フローは、その帳簿価額合計を下回っているため、減損損失を認識すると判定される。このため、当該資産グループの帳簿価額合計1,000を回収可能価額640まで減額し、減損損失360を当期の損失とする。また、土地の正味売却価額は300と把握されており、当該正味売却価額を下回る結果とならないように、建物と什器備品に、これらの帳簿価額に基づいて減損損失を配分することとする（第105項参照）。これらをまとめると以下ようになる。</p> <table data-bbox="1523 1308 1948 1348"> <tr> <td>土地</td> <td>建物</td> <td>什器備品</td> <td>合計</td> </tr> </table>	土地	建物	什器備品	合計
土地	建物	什器備品	合計						
土地	建物	什器備品	合計						

公開草案					現行				
帳簿価額	300	500	200	1,000	帳簿価額	300	500	200	1,000
割引前将来キャッシュ・フロー				900	割引前将来キャッシュ・フロー				900
減損損失の認識				する	減損損失の認識				する
回収可能価額				640	回収可能価額				640
減損損失	N/A	▲257	▲103	▲360	減損損失	N/A	▲257	▲103	▲360
減損処理後帳簿価額	300	243	97	640	減損処理後帳簿価額	300	243	97	640
<p>② X店舗の土地及び建物は所有しているが、什器備品はリースにて使用しており、当該リースについて、<u>リース取引開始日が企業会計基準第13号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行っている場合</u></p> <p>リースにて使用している什器備品の帳簿価額とみなされる金額（原則として、未経過リース料の現在価値）は220とする。当該資産グループの将来キャッシュ・アウト・フローには、当該リースに係る将来の支払リース料が含まれない（第61項参照）。このような資産グループの割引前将来キャッシュ・フロー及び回収可能価額は、それぞれ900、640となるものとする。</p> <p>この場合、当該資産グループの割引前将来キャッシュ・フローは、土地及び建物の帳簿価額と当該リースにて使用している什器備品の帳簿価額とみなされる金額の合計1,020を下回っているため、減損損失を認識すると判定され、回収可能価額640まで減額し、減損損失380を当期の損失とする。</p>					<p>② X店舗の土地及び建物は所有しているが、什器備品は<u>所有権移転外ファイナンス・リース取引</u>にて使用しており、当該リース取引について<u>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</u></p> <p><u>所有権移転外ファイナンス・リース取引</u>にて使用している什器備品の帳簿価額とみなされる金額（原則として、未経過リース料の現在価値）は220とする。当該資産グループの将来キャッシュ・アウト・フローには、当該リース取引に係る将来の支払リース料が含まれない（第61項参照）。このような資産グループの割引前将来キャッシュ・フロー及び回収可能価額は、それぞれ900、640となるものとする。</p> <p>この場合、当該資産グループの割引前将来キャッシュ・フローは、土地及び建物の帳簿価額と当該リース取引にて使用している什器備品の帳簿価額とみなされる金額の合計1,020を下回っているため、減損損失を認識すると判定され、回収可能価額640まで減額し、減損損失380を当期の損失とする。</p>				

公開草案					現行				
<p>この際、土地の正味売却価額は300と把握されており、当該正味売却価額を下回る結果とならないように、建物と当該リースにて使用している什器備品に、これらの帳簿価額及び帳簿価額とみなされる金額に基づいて減損損失を配分することとする（第105項参照）。当該リースにて使用している什器備品に配分された減損損失116は負債に計上する（第60項参照）。これらをまとめると以下ようになる。</p>					<p>この際、土地の正味売却価額は300と把握されており、当該正味売却価額を下回る結果とならないように、建物と当該リース取引にて使用している什器備品に、これらの帳簿価額及び帳簿価額とみなされる金額に基づいて減損損失を配分することとする（第105項参照）。当該リース取引にて使用している什器備品に配分された減損損失116は負債に計上する（第60項参照）。これらをまとめると以下ようになる。</p>				
	土地	建物	什器備品	合計		土地	建物	什器備品	合計
帳簿価額	300	500	N/A	800	帳簿価額	300	500	N/A	800
帳簿価額及び当該リースにて使用している什器備品の帳簿価額とみなされる金額	300	500	220	1,020	帳簿価額及び当該リース取引にて使用している什器備品の帳簿価額とみなされる金額	300	500	220	1,020
割引前将来キャッシュ・フロー				900	割引前将来キャッシュ・フロー				900
減損損失の認識				する	減損損失の認識				する
回収可能価額				640	回収可能価額				640
減損損失	N/A	▲264	▲116	▲380	減損損失	N/A	▲264	▲116	▲380
減損処理後帳簿価額	300	236	N/A	536	減損処理後帳簿価額	300	236	N/A	536
<p>③ <u>（削除）</u></p>					<p>③ <u>X店舗の建物及び什器備品は所有しているが、土地はオペレーティング・リース取引にて使用している場合</u>  <u>土地をオペレーティング・リース取引にて使用している場合（借地権は発生しないものとする。）、減損会計基準の対象となる当該資産グループの固定資産は、所有しているX店舗の建物及び什器備品である。また、当該資産グループの将来キャッシュ・ア</u></p>				

公開草案	現行				
	<p>ウト・フローには、当該リース取引に係る将来の支払リース料が含まれる（第61項参照）。</p> <p>ここで、当該資産グループの割引前将来キャッシュ・フローを450とした場合、当該割引前将来キャッシュ・フローは、帳簿価額合計700を下回っているため、減損損失を認識すると判定される。また、回収可能価額を340とした場合、減損損失360が当期の損失とされ、建物と什器備品に、これらの帳簿価額に基づいて減損損失を配分することとする。これらをまとめると以下のようになる。</p>				
		土地	建物	什器備品	合計
帳簿価額	N/A	500	200		700
割引前将来キャッシュ・フロー					450
減損損失の認識					する
回収可能価額					340
減損損失	N/A	▲257	▲103	▲	360
減損処理後帳簿価額	N/A	243	97		340

以 上