

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」

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。

改正後	改正前
<p>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</p> <p style="text-align: right;"> <u>2003年（平成15年）10月31日</u> 改正 <u>2008年（平成20年）1月24日</u> 改正 <u>2009年（平成21年）3月27日</u> <u>最終改正2024年9月13日</u> 企業会計基準委員会 </p>	<p>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</p> <p style="text-align: right;"> 平成15年10月31日 改正平成20年1月24日 <u>最終改正平成21年3月27日</u> 企業会計基準委員会 </p> <div style="border: 1px dashed gray; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>本適用指針は、2024年7月1日までに公表された次の会計基準等による修正が反映されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ <u>企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」</u>（2012年（平成24年）5月17日公表） ・ <u>企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」</u>（2019年7月4日改正） ・ <u>「法令等の改正に伴う企業会計基準等の修正について」</u>（2022年7月1日公表） ・ <u>移管指針「移管指針の適用」</u>（2024年7月1日公表） </div>

改正後	改正前
<p>適用指針</p> <p>対象資産</p> <p>5. 本適用指針は、固定資産を対象に適用する（減損会計基準 一）。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（本適用指針第 68-2 項参照）。</p>	<p>適用指針</p> <p>対象資産</p> <p>5. 本適用指針は、固定資産を対象に適用する（減損会計基準 一参照）。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 68 項参照）。</p>
<p>その他</p> <p>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、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によるが、<u>使用権資産総額に重要性が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</u>ことができる（企業会計基準適用指針第 33 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 40 項(1)）。</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使用権資産から控除して行う</u>ことができる。</p> <p>上記の取扱いにより、<u>使用権資産に関する減損損失を計上する</u></p>	<p>その他</p> <p>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、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</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（以下「リース資産」という。）及びリース債務の計上額を算定するにあたっては、原則として、リース料総額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、リース資産総額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</u>ことができる（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「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>リース資産又は当該リース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つ</u></p>

改正後	改正前
<p>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、<u>残りの借手の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。</u></p>	<p>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、同額をリース債務から控除する。当該リース債務から控除された利息相当額については、原則として、<u>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。</u></p>
<p>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</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 号「リース取引に関する会計基準」</u>(以下「<u>企業会計基準第 13 号</u>」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<u>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 114 項)、<u>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</u> (企業会計基準第 35 号『<u>固定資産の減損に係る会計基準</u>』の一部改正) (以下「<u>減損会計基準一部改正</u>」という。) 第 2 項に定める減損会計基準 注解 (注 12) 1.) (本適</p>	<p>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</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>、<u>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</u> (減損会計基準 注解 (注 12) 1. 及び第 143 項参照)。</p> <p>その結果、<u>リース資産</u>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「<u>リース資産減損勘定</u>」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</p>

改正後	改正前
<p>用指針第 143 項参照)。 その結果、<u>使用権資産</u>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「<u>使用権資産減損勘定</u>」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（減損会計基準一部改正第 2 項に定める減損会計基準 注解（注 12）2.）（本適用指針第 143 項参照）。</p>	<p>ース料と相殺する（減損会計基準 注解（注 12）2. <u>及び</u>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<u>使用権資産</u>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>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（<u>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。</u>）に配分する（第 26 項参照、[設例 9]）。</p> <p>なお、当該<u>リース資産</u>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（減損会計基準一部改正第 2 項に定める</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</p>

改正後	改正前
<p>減損会計基準 注解（注12）1.ただし書き）とは、<u>未経過リース料の期末残高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）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。</u></p>	<p>き参照）とは、<u>リース資産総額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。</u></p> <p><u>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。</u></p>
<p>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</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（リース適用指針第20項及び第22項）、これらのリースに係る使用権資産は減損会計基準の対象とはしない（当該使用権資産に係るリース開始日が企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」（以下「リース会計基準」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「リース会計基準等」という。）の適用初年度開始後か否かは問わない。）。</u></p>	<p>（新 設）</p> <p>[参考：第62項第2段落]</p> <p>62. <u>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。</u></p>
<p>再評価を行った土地について減損処理を行った場合の土地再評価差額金の取扱い</p> <p>64. 「土地の再評価に関する法律」により再評価を行った土地につ</p>	<p>再評価を行った土地について減損処理を行った場合の土地再評価差額金の取扱い</p> <p>64. 「土地の再評価に関する法律」により再評価を行った土地につ</p>

改正後	改正前
<p>いては、再評価後の帳簿価額に基づいて減損会計を適用する（減損会計意見書 五 3.）。この場合、減損処理を行った部分に係る土地再評価差額は取り崩すこととなる（「土地の再評価に関する法律」(平成 10 年法律第 34 号) 第 8 条第 2 項) と解されるが、法律の定めのもとで計上された土地再評価差額は、売却した場合と同様に、剰余金修正を通して繰越利益剰余金に繰り入れる（本適用指針第 146 項参照、[設例 10]）。</p>	<p>いては、再評価後の帳簿価額に基づいて減損会計を適用する（減損会計意見書 五 3.参照）。この場合、減損処理を行った部分に係る土地再評価差額は取り崩すこととなる（「土地の再評価に関する法律」第 8 条第 2 項参照）と解されるが、法律の定めのもとで計上された土地再評価差額は、売却した場合と同様に、剰余金修正を通して繰越利益剰余金に繰り入れる（第 146 項参照、[設例 10]）。</p>
<p>適用時期等 適用時期</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</u> (平成 15 年) 10 月公表の本適用指針（以下「<u>2003 年</u> (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.）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</u> (平成 20 年) 1 月改正の本適用指針（以下「<u>2008 年</u> (平成 20 年) 改正適用指針」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</u> (平成 21 年) 改正の本適用指針（以下「<u>2009 年</u> (平成 21 年) 改正適用指針」という。）の適用時期は、<u>2008 年</u> (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>	<p>実施時期等</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>

改正後	改正前
<p>(4) <u>2024年改正の本適用指針（以下「2024年改正適用指針」という。）の適用時期は、2024年に公表されたリース会計基準と同様とする。</u></p>	
<p>経過措置</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、2024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>議 決</p> <p>67-4. <u>2024年改正適用指針は、第532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>議 決</p> <p>（新 設）</p>
<p>結論の背景</p> <p>経 緯</p> <p>68. <u>2024年改正適用指針では、2024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>結論の背景</p> <p>（新 設）</p>
<p>対象資産</p> <p>68-2. <u>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</u></p>	<p>対象資産</p> <p>68. <u>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</u></p>

改正後	改正前
<p>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.）、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114項）、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（減損会計基準一部改正第2項に定める減損会計基準 注解（注12））（本適用指針第60項参照）</u>。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）。</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>	<p>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. <u>参照</u>）、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）</u>。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 <u>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>
減損処理後の会計処理	減損処理後の会計処理

改正後	改正前
<p>135. 減損処理を行った資産についても、通常の資産と同様に、企業が採用している減価償却の方法に従って、減損損失を控除した帳簿価額と残存価額、残存耐用年数に基づき減価償却を行う（第 55 項参照）。</p> <p>なお、残存価額は、耐用年数到来時において予想される当該資産の正味売却価額となるが、減価償却費の計算においては現在時点まで割り引かれないことに留意する。</p> <p>また、残存価額がゼロと見積られた場合、残存価額を 10 パーセントとして定率法の償却率を計算する方法を採用することはできない。この場合には、残存価額を 10 パーセントとして計算した金額に簡便的に 9 分の 10 を乗じた額を各期の減価償却費として計上する方法も認められる。</p>	<p>135. 減損処理を行った資産についても、通常の資産と同様に、企業が採用している減価償却の方法に従って、減損損失を控除した帳簿価額と残存価額、残存耐用年数に基づき減価償却を行う（第 55 項参照）。</p> <p>なお、残存価額は、耐用年数到来時において予想される当該資産の正味売却価額となるが、減価償却費の計算においては現在時点まで割り引かれないことに留意する。</p> <p>また、残存価額がゼロと見積られた場合、残存価額を 10 パーセントとして定率法の償却率を計算する方法を採用することはできない。この場合には、残存価額を 10 パーセントとして計算した金額に簡便的に 9 分の 10 を乗じた額を各期の減価償却費として計上する方法も認められる（この点については、リース適用指針第 112 項参照）。</p>
<p>その他 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</p> <p>143. <u>リース会計基準では、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</u></p>	<p>その他 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</p> <p>143. <u>リース会計基準では、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</u></p>

改正後	改正前
<p>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 114 項）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（本適用指針第 60 項から第 62 項参照）。</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（減損会計基準 三 2.）</u>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>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。</u></p>	<p><u>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（リース適用指針第 34 項及び第 79 項参照）、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（第 60 項から第 62 項参照）。</u></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（減損会計基準 三 2. 参照）</u>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>
<p><u>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。</u></p>	<p>（新 設）</p>
<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</p>	<p>（新 設）</p>

改正後	改正前
<p><u>の適用指針</u>（以下「<u>企業会計基準適用指針第 16 号</u>」という。） <u>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。</u></p> <p>(1) <u>個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合</u> (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場合</u></p>	
<p><u>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>	(新 設)
<p><u>143-5. 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</u></p>	(新 設)

改正後	改正前
<p><u>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 20 項及び第 22 項)</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 114 項)</u></p>	
<p><u>143-6. 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、2024 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)。</u></p>	(新 設)
<p><u>143-7. 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</u></p>	(新 設)

改正後	改正前
<p>ため、2024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）。</p>	
<p>144. 減損会計基準では、<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使用権資産</u>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</u>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。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子率は、リース契約時点の貸手の計算利子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>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>リース資産の取得原価相当額と減価償却累計額相当額</u>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。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子率は、リース契約時点の貸手の計算利子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>使用権資産への減損会計基準の適用</p>	

改正後	改正前
<p>144-2. 2024 年改正適用指針を公表する審議の過程では、<u>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、2024 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>(新 設)</p>

改正後	改正前
<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、2024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>	
<p>設 例</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</p>	<p>設 例</p> <p>[設例 9] <u>リース取引</u>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</p>

改正後					改正前				
とする。また、土地の正味売却価額は 300 とする。					とする。また、土地の正味売却価額は 300 とする。				
(2) 考え方					(2) 考え方				
① X 店舗の土地、建物及び什器備品を所有している場合					① X 店舗の土地、建物及び什器備品を所有している場合				
当該資産グループの割引前将来キャッシュ・フローは、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。					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。				
	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	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
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</u>					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通常の賃貸借取引に係る方法に準じて <u>会計</u>				

改正後	改正前																				
<p><u>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>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> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 10%;"></th> <th style="width: 20%; text-align: center;">土地</th> <th style="width: 20%; text-align: center;">建物</th> <th style="width: 20%; text-align: center;">什器備品</th> <th style="width: 10%; text-align: center;">合計</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>帳簿価額</td> <td style="text-align: center;">300</td> <td style="text-align: center;">500</td> <td style="text-align: center;">N/A</td> <td style="text-align: center;">800</td> </tr> </tbody> </table>		土地	建物	什器備品	合計	帳簿価額	300	500	N/A	800	<p>処理を行っている場合</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> <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> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 10%;"></th> <th style="width: 20%; text-align: center;">土地</th> <th style="width: 20%; text-align: center;">建物</th> <th style="width: 20%; text-align: center;">什器備品</th> <th style="width: 10%; text-align: center;">合計</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>帳簿価額</td> <td style="text-align: center;">300</td> <td style="text-align: center;">500</td> <td style="text-align: center;">N/A</td> <td style="text-align: center;">800</td> </tr> </tbody> </table>		土地	建物	什器備品	合計	帳簿価額	300	500	N/A	800
	土地	建物	什器備品	合計																	
帳簿価額	300	500	N/A	800																	
	土地	建物	什器備品	合計																	
帳簿価額	300	500	N/A	800																	

改正後					改正前				
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
③ <u>(削除)</u>					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</u> <u>(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)。</u> <u>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ようになる。</u>				
					土地 建物 什器備品 合計				

改正後	改正前				
	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