

# FAQ:オペレーティング・リース における借手による使用権資 産の会計処理

No. US2019-01

March 28 2019

(updated April 14, 2020)

**目次:**

リース構成部分 .....	2
資産のグルーピング .....	2
使用権資産の減損－回収可能 性テスト(ステップ 1) .....	3
使用権資産の減損－減損損失 の測定(ステップ 2) .....	4
減損に関連するその他の検討 事項 .....	5
廃棄 .....	6
サブリースの決定 .....	7
取得会計の検討事項 .....	8
ASC420 に基づく非リース要素 の取扱い .....	11
資産除去債務に関するリース取 引 .....	11
その他の質問 .....	12

**要約**

新リース会計基準の下で、借手は、使用権資産およびリース負債を計上することにより、貸借対照表にほぼすべてのリースを認識する必要があります。

本 In depth には、オペレーティング・リースにおける使用権資産の事後測定について、よくある質問(FAQ)に対する PwC の回答を掲載しています。取り上げるトピックには、減損テスト、廃棄、サブリース、リース構成部分および取得した使用権資産の取扱いが含まれます。

**注:** 本 In depth は、追加の質問を反映させ、また、既存の回答について詳しく説明するため、2019年6月14日および2020年4月14日現在でアップデートされています。当初の発行日以降に追加またはアップデートされた箇所にはその旨を記載しています。

新リース会計基準(会計基準コード化体系(ASC)842)の下で、借手は、当初に使用権資産およびそれに対応するリース負債を計上します。使用権資産は、他の当事者によって法的に所有されている資産を、借手がある期間にわたって使用する権利を表します。使用権資産は、借手が経済的資源に対する支配を有しており、その使用から便益を得ているため、会計上は資産として認識されます。リース負債は、その使用権に対して支払を行う義務を表します。

使用権資産の事後測定は、長期性資産の減損に関するガイダンス(ASC360)を適用しなければなりません。オペレーティング・リースについて、新リース基準または長期性資産の減損に関するガイダンスのいずれにおいても具体的に取扱われていない多くの検討事項があります。

本 In depth では、使用権資産の減損テストのさまざまな側面に関連する一般的な質問、および使用権資産の会計処理に影響を与える可能性のある取引に関連するその他の質問を取り上げています。

## リース構成部分

リース会計は、リース構成部分の最も低いレベルで適用しなければなりません。借手は、リース開始時に、リースに複数の構成部分が含まれているかどうかを検討する必要があります。契約に含まれる個々の資産の性質および相互依存性を検討することにより、独立したリース構成部分を決定します。リース資産が機能的にそれぞれ独立している場合、契約には複数のリース構成部分が含まれています。詳細については、[PwC会計ガイド「リース」](#)のセクション2.5をご参照ください。

**Q 1.1:**リースに複数のリース構成部分が含まれているという判断の結果として、会計上の検討事項は存在しますか。

**A 1.1:**はい、存在します。借手がリースに複数のリース構成部分が含まれると判断した場合、減損テストの目的上、借手は、リース構成部分を異なる資産グループに含めるべきかどうかを決定する必要があります(Q&A 2.1参照)。リース構成部分に関する詳細な検討事項については、Q&A 7.1およびQ&A 7.4をご参照ください。非リース構成部分に関する検討事項については、Q&A 9.1をご参照ください。

## 資産のグルーピング

長期性資産については、資産グループのレベルで減損についてテストします。減損テストの対象となる資産グループは、識別可能なキャッシュ・フローが他の資産グループおよび負債グループのキャッシュ・フローから概ね独立している最小単位を表すものでなければなりません。報告企業の資産グループの決定には、多くの判断が伴い、すべての関連する事実および状況を検討する必要があります。この決定を行う際には、資産グループ間の収益の相互依存性や共通するコスト構造を含め、企業固有の事業の特性について評価を行う必要があります。

ASC360「有形固定資産」の減損ガイダンスを適用する目的上、使用権資産を資産グループに割り当てる必要があります。限定的な状況において、使用権資産がそれ自体で資産グループとなることもあります。

**Q 2.1:**借手はいつ資産のグルーピングを見直すべきでしょうか。

**A 2.1:**借手は、キャッシュ・フローの相互依存性に関する事実および状況に変化がある場合に、資産のグルーピングを見直す必要があります。使用権資産については、借手が原資産の全部または一部をサブリースする場合、使用権資産を割り当てる資産グループを見直す必要がある可能性があります。例えば、製品の製造のために借手がリースする2つの製造設備を有している場合を想定します。製造設備は同一の資産グループに属しています。企業は、今後1つの製造設備が必要なくなり、それをサブリースすることを決定します。サブリースから生じるキャッシュ・インフローは、製品の製造に依存しないため、借手は、当該設備を製品の資産グループに含める必要はないと判断するかもしれません。

サブリースの決定、または廃棄計画は、借手がそのような決定をした後の一定期間にわたり実質的に同じ方法で原資産を使用し続ける(すなわち、識別可能なキャッシュ・フローのレベルが大きく変わらない)場合には、それ単独では、資産グループの見直しの要因にならないかもしれません。

# 使用権資産の減損－回収可能性テスト (ステップ1)

保有および使用されている長期性資産(資産グループ)は、資産(資産グループ)の帳簿価額を回収できない可能性を示す事象または状況の変化が生じたときは必ず回収可能性についてテストしなければなりません。このような事象または状況の変化は、しばしば、減損の兆候またはトリガー(契機となる事象)と呼ばれます。テストの第1ステップは、長期性資産が回収可能かどうかを決定することであり、資産(資産グループ)の正味の帳簿価額を、資産(資産グループ)の使用および最終的な処分から生じる割引前の正味キャッシュ・フローと比較することによって決定されます。これは通常、回収可能性テストと呼ばれます。

**Q 3.1:** 借手は、回収可能性テストを実施する際に、オペレーティング・リースの負債とオペレーティング・リースのリース料をどのように考慮しなければならないでしょうか。

**A 3.1:** 借手は、(1)オペレーティング・リースの負債の帳簿価額を資産グループに含め、関連するオペレーティング・リースのリース料を割引前キャッシュ・フローに含める、または(2)オペレーティング・リースの負債の帳簿価額を資産グループから除外し、関連するオペレーティング・リースのリース料を割引前キャッシュ・フローから除外する、のいずれかを選択しなければなりません。

通常、債務(debt)の支払は、識別可能なキャッシュ・フローの最小単位を表していないため、回収可能性テストで使用されるキャッシュ・フローには含まれません(すなわち、債務の支払は、一般的に企業レベルで資金調達されたものであり、資産グループに帰属しません)。詳細については、[PwC会計ガイド「有形固定資産」](#)のセクション5.2.4.3をご参照ください。オペレーティング・リースの負債を回収可能性テストに含める根拠は、オペレーティング・リースの負債は「債務のような(debt-like)負債ではないため、ファイナンス・リースの負債とは貸借対照表上で分離するというASC842の要求事項に基づいています。逆に、オペレーティング・リースの負債はファイナンス・リースの負債と類似の特性を有しているとして、借手は、オペレーティング・リースのリース料を割引前のキャッシュ・フローから除外する選択を行うこともできます。

原則として、類似する資産グループの回収可能性テストについて、異なる資本構成を使用したために異なる結果が生じてはなりません。したがって、通常、リース負債および関連するキャッシュ・フローを含めるか、または除外するかによって、回収可能性テストに異なる結論が生じてはなりません。

**Q 3.2:** 借手がオペレーティング・リースの負債の帳簿価額を資産グループに含める選択を行った場合、借手は、回収可能性テストにおいて、オペレーティング・リースのリース料の実効金利部分をキャッシュ・アウトフローとして含めるべきでしょうか。

**A 3.2:** 借手は、回収可能性テストにおいて、オペレーティング・リースのリース料の実効金利部分を、キャッシュ・アウトフローとして含めるか、除外するかについて、会計方針の選択を行わなければなりません。支払利息をキャッシュ・アウトフローに含めることは、新リース基準の適用前のオペレーティング・リースの賃借費用を(キャッシュ・アウトフローに)含めることと整合しています。これとは対照的に、元本リース料のみを含めることは、債務を回収可能性テストで考慮する限定的な状況における債務のモデルに類似しています。回収可能性テストに債務を含めるかどうかについての詳細な情報は、[PwC会計ガイド「有形固定資産」](#)のセクション5.2.4.3をご参照ください。

**Q 3.3:** 回収可能性テストにおいて、変動リース料を割引前のキャッシュ・アウトフローに含めるべきでしょうか。

**A 3.3:** 一般的に、変動リース料がまだリース負債の測定に含まれていない場合には、変動リース料は、回収可能性テストにおいて割引前キャッシュ・フローに含めなければなりません。例えば、小売店舗のリースでは、店舗での借手の売上高の割合に基づいてリース料を支払うことが定められていることがあり、この場合、変動リース料はリース負債に含

まれません。このようなリース料の見積りは、Q&A 3.1に記載されている選択にかかわらず、割引前のキャッシュ・フローに含めることとなります。

**Q 3.4:**オペレーティング・リースの負債を資産グループに含めた結果、資産グループの帳簿価額がゼロまたはマイナスになる場合でも、回収可能性テストを行うべきでしょうか。

**A 3.4:**完全に減損していない長期性資産を含む資産グループについて、減損の兆候が存在するとすれば、資産グループの帳簿価額がゼロまたはマイナスの場合でも回収可能性テストを実施しなければなりません。資産グループの割引前キャッシュ・フローが資産グループの帳簿価額を下回る場合(割引前キャッシュ・フローが資産グループの帳簿価額よりも大幅にマイナスになる場合を含む)は、資産グループは回収可能性テストを満たさず、借手は減損損失を測定する必要があります。

**Q 3.5:**回収可能性についてテストされる資産グループの残存耐用年数は、グループの「主たる」資産の残存耐用年数を基礎にしなければなりません。これは、資産の減価償却または償却期間になるでしょう。使用权資産は、資産グループの主たる資産になり得ますか。

**A 3.5:**はい。ASC360-10-35-31は、主要な資産は、減価償却される主要な長期性の有形資産または償却される無形資産であり、当該資産グループがキャッシュ・フローを生成する能力を生み出す最も重要な構成部分の資産であると述べています。使用权資産がこの定義を満たす場合、資産グループの主たる資産となり得ます。主たる資産の識別に関する詳細な検討事項については、[PwC会計ガイド「有形固定資産」](#)のセクション5.2.4.1をご参照ください。

## 使用权資産の減損－減損損失の測定 (ステップ2)

**Q 4.1:**資産グループの公正価値を測定する際に、借手はオペレーティング・リースの負債をどのように考慮しなければなりませんか。

**A 4.1:**借手は、資産グループの公正価値を測定する際に、オペレーティング・リースの負債を資産グループに含めるか、除外するかのどちらかを選択することができます。借手による資産グループの公正価値の見積りは、資産グループがオペレーティング・リースの負債を含んでいるか、または除外しているかを反映させることにより、通常は、減損損失の測定に重要な差異は生じないと見込まれます。資産および負債の公正価値測定における信用リスクの組み入れに関する詳細な説明については、[PwC会計ガイド「公正価値」](#)のセクション8をご参照ください。

**Q 4.2:**割引キャッシュ・フロー法を用いて資産グループの公正価値を決定する場合、変動リース料を含めるべきでしょうか。

**A 4.2:**はい。含めなければなりません。ASC820と整合的に、市場参加者は、資産グループの公正価値を決定する際に、リースから生じると予想されるキャッシュ・アウトフローを考慮に入れます。

**Q 4.3:**借手の資産グループにオペレーティング・リースの負債を含めると、資産グループの帳簿価額がゼロまたはマイナスになる可能性があります。資産グループの公正価値がマイナスになる可能性はありますか。

**A 4.3:**はい。その可能性はあります。株主は将来の損失に対して資金拠出ししない選択ができるため、通常、法的な企業の公正価値はマイナスになりませんが、資産グループは法的な企業でないことが多く、そのため資産グループの公正価値がマイナスになる可能性はあります。これは、のれんの減損テストの目的で報告単位の公正価値を算定することとは対照的です。報告単位は1つまたは複数の法的な企業で構成されることが多く、一般的にそれは事業であるため、報告単位の公正価値は通常、マイナスにはなりません。

う。

より大きな企業の事業活動から撤退するためのコストが生じる場合に、資産グループの公正価値がマイナス(すなわち、現在の所有者の後を継ぐため市場参加者に支払う必要性)になる可能性があります。資産グループの公正価値はマイナスになることはありませんが、個々の資産の公正価値がゼロを下回ることはありません。

**Q 4.4:** インカム・アプローチを用いて使用権資産の公正価値を算定する際に使用する適切な割引率は何ですか。

**A 4.4:** 減損のための使用権資産の公正価値を決定する場合、市場参加者の仮定を用いる必要があります。例えば、適用する割引率は、資産(資産グループ)に関連するキャッシュ・フローで予測されるリスクに関する市場参加者の評価に基づいて決定すべきです。これは、借手の追加借入利率と必ずしも同じにならないでしょう。借手は、適切な割引率を決定するために、使用権資産の最有効使用を考慮しなければなりません(例えば、スペースの用途として小売店とオフィスのどちらの収益性が高いかにより、市場の割引率が異なる可能性があります)。この用途は、現在、借手が使用権資産を使用している用途と異なる可能性があります。

非金融資産の最有効使用の検討事項に関する説明については、[PwC会計ガイド「公正価値」](#)のセクション4.2.5をご参照ください。リース負債の公正価値を決定する際の検討事項の説明については、[PwC会計ガイド「公正価値」](#)のセクション4.2.6をご参照ください。

## 減損に関連するその他の検討事項

これらのQ&Aに加え、リースの減損に関する検討事項についての詳細な情報は、[PwC会計ガイド「有形固定資産」](#)のセクション5.2.6をご参照ください。

**Q 5.1:** 使用権資産の減損は、リース期間の見直しを要するトリガーとなりますか。

**A 5.1:** 状況に応じて異なります。ASC360に基づく減損のトリガーは、必ずしもASC842に基づくリース期間の見直しのトリガーではありません。ASC360の減損テストのトリガーとなる要件は、ASC842の下でのリース期間の見直しのトリガーとは異なります。減損テストの実施時期についての詳細な説明は、[PwC会計ガイド「有形固定資産」](#)のセクション5.2.3、リース期間の見直しについては、[PwC会計ガイド「リース」](#)のセクション5.3.1をご参照ください。

**Q 5.2:** 資産グループの減損テストのトリガーは存在するものの、リース期間の見直しのトリガーとなる事象が存在しない場合であっても、借手は使用権資産の耐用年数を見直さなければなりませんか。

**A 5.2:** 状況に応じて異なります。PwCの見解としては、長期性資産の耐用年数は、耐用年数の変更(おそらく、耐用年数をより短くする)が必要であることを示す事象や状況が生じた場合には必ず見直さなければなりません。詳細な説明については、[PwC会計ガイド「有形固定資産」](#)のセクション4.2.4をご参照ください。この評価は、ASC842で考えられているリース期間の見直しとは別のものです。

**Q 5.3:** 使用権資産の会計処理は、使用権資産を減損した後では変わりますか。

**A 5.3:** はい。使用権資産を減損する場合、公正価値まで評価減され、その償却はリース負債から切り離されます(delinked)。

減損前の使用権資産の償却額は、定額のリース料の費用とリース負債について算定された実効金利との差額です。これにより、定額のリース料の費用となります。ただし、使用権資産の減損が生じた場合には、ASC842-20-25-7に従い、借手は引き続き同じ実効金利法を用いてリース負債を償却しますが、使用権資産については定額で償却します。その結果の会計処理は、借手がファイナンス・リースに適用する会計処理と類似しています。

**Q 5.4(2020年4月アップデート):** 使用権資産の耐用年数が変わった場合、費用の認識パターンも変わりますか。

**A 5.4:** ASC842-20-25-7に基づく減損の場合、借手は、定額で費用を認識しません。使用権資産は減損していないものの、耐用年数が短くなった場合、リースの事後的な会計処理として容認される方法には、切離アプローチ (delinked approach) と結合アプローチ (linked approach) が含まれます。詳細については、Q&A 6.3をご参照ください。

**Q 5.5:** 使用権資産が、ASC360-10-45-9における満期保有の要件を満たす処分グループに含まれる場合、使用権資産の償却を継続すべきでしょうか。

**A 5.5:** いいえ、継続すべきではありません。ASC 360-10-35-43によれば、売買目的で保有されている場合、長期性資産は償却されません。さらに、処分グループの負債から生じる利息およびその他の費用は計上し続ける必要があります。処分グループが売買目的区分の要件を満たすと、負債に関する利息の計上は継続されますが、使用権資産の償却は停止する必要があります。

## 廃棄

廃棄される以前、長期性資産は、保有され使用されているとみなされます。廃棄予定の長期性資産は、その使用が中止された時点で処分されるものとみなされます。例えば、報告企業が、現在の注文を履行するために使用後、機器を処分する予定であっても、報告企業がまだ使用中の機器から継続的に便益を享受しているため、当該機器は廃棄とはみなされません。また、一時的に遊休している使用権資産は、将来使用される予定があるため、廃棄とはみなされません。

**Q 6.1:** 借手が、当初見込んでいた使用権資産の使用を中止し、代わりに原資産をサブリースするという決定は、ASC360に基づく廃棄とみなされるでしょうか。

**A 6.1:** 借手による使用権資産のサブリースの決定は、ASC360に基づく使用権資産の廃棄とはなりません。ASC842-10-15-17には、借手は、資産を使用、保有またはサブリースすることにより直接的または間接的に資産の使用から経済的便益を得ることができる、と記載されています。サブリースによって、借手は、異なる稼働能力で、資産から経済的便益を得ることを意図しています。

**Q 6.2:** 将来、使用権資産を廃棄するという借手の意思決定は、資産グループの減損テストを行う要因になりますか。

**A 6.2:** 保有し使用されている長期性資産(資産グループ)は、資産(資産グループ)の帳簿価額が回収できない可能性を示す事象や状況の変化が生じた場合に、必ず、回収可能性についてテストしなければなりません。ASC360-10-35-21は、資産(資産グループ)が使用されている範囲または方法における重要な不利な変化など、減損の兆候を提供しています。それによると、使用権資産を廃棄するという決定は、当該資産グループに減損テストを行う必要があることを示す減損の兆候である可能性があります。

しかし、ASC360-10-35-48は、廃棄予定の長期性資産がまだ使用されているときにその公正価値がゼロになるのは、通常ではない状況でしか発生しないと述べています。長期性資産が実際に廃棄されたときに、帳簿価額は公正価値と等しくなります。公正価値は、市場参加者の仮定を考慮しなければならず、したがって、ゼロにならない場合もあります(例えば、借手が資産グループを第三者にサブリースまたは譲渡する能力を有している場合など)。

**Q 6.3(2020年4月アップデート):** 使用権資産を廃棄する借手の約束は、使用権資産の耐用年数を再検討する要因になりますか。

**A 6.3:** はい。資産グループは回収可能性テストの要件を満たさない場合であっても、廃棄予定の資産の耐用年数は、ASC360-10-35-47に従って依然として修正が必要になる可

能性があります。長期性資産の耐用年数の評価は、借手が資産を使用することを意図している期間の借手の仮定を基礎にしています。詳細な情報は、[PwC会計ガイド「有形固定資産」](#)のセクション4.2.1をご参照ください。

使用権資産は減損していないものの、耐用年数が短くなった場合、リースの事後的な会計処理として容認されるアプローチの1つは、減損している使用権資産に関する会計処理に従うことです(切離アプローチ(delinked approach))。この方法では、使用権資産の償却とリース負債は切り離されることとなります。この切離アプローチ(delinked approach)の説明については、[PwC会計ガイド「有形固定資産」](#)の設例PPE-6-12をご参照ください。

リースの事後的な会計処理として、もう1つの容認されるアプローチは、使用権資産の償却とリース負債の結合を維持する方法です。この場合、定額法によるリース料は、短くなった耐用年数にわたって再測定されますが、この方法はASC842-20-25-6(a)に整合しています。この結合アプローチ(linked approach)の説明については、[PwC会計ガイド「有形固定資産」](#)の設例PPE-6-13をご参照ください。

## サブリースの決定

**Q 7.1:** 使用権資産の一部をサブリースすることによって、リースの会計単位は変わりますか。

**A 7.1:** 借手が当初にビルを1つの会計単位として会計処理している場合、借手は、会計単位を見直す必要があるか否かを検討しなければなりません。リース会計は、最小単位の構成部分(すなわち、会計単位)に適用しなければなりません。例えば、借手が、5階建てビルの10年間のリースを、当初、単一の使用権資産として会計処理していると仮定します。5年目に、借手はビルの2フロアをサブリースする決定を行います。借手は、全フロアが同じ用途(例えば、単一の管理事務所)になることを意図していたため、リース開始時にビルを単一のリース資産として会計処理している可能性があります。借手は、2フロアをサブリースするという事後的な決定がリースに複数のリース構成部分が含まれることを表すものかどうかを検討する必要があります。借手は、リース構成部分に関するガイダンスを用いて、契約の対象となるフロアの性質と相互依存性を検討し、会計単位を決定しなければなりません。[PwC会計ガイド「リース」](#)のセクション2.5およびセクション3.3.3.3(LG 2.5 およびLG 3.3.3.3)をご参照ください。

**Q 7.2:** 借手がより大きな資産グループの一部である使用権資産をサブリースする決定を行った場合、資産グループの減損テストを行うべきでしょうか。

**A 7.2:** ASC360-10-35-21は、資産グループが使用されている範囲または方法の重要な不利な変化を含む、減損の兆候を提供しています。それによると、より大きな使用権資産の一部をサブリースするという決定は、資産グループ全体に関連するリース構成部分の性質および規模によっては、減損の兆候になる可能性があります。

**Q 7.3:** 使用権資産をサブリースするという借手の決定によって、使用権資産の耐用年数は変わりますか。

**A 7.3:** 状況に応じて異なります。使用権資産をサブリースするという決定によって、借手による資産の用途は変わりますが、資産が将来のキャッシュ・フローに直接的または間接的に寄与すると見込まれる期間は変わらない可能性があります。

**Q 7.4:** Q&A 7.1のその後のシナリオを想定します。つまり、借手は、5階建てビルの10年間のリースを単一の使用権資産(すなわち、単一の会計単位)として会計処理します。5年目に、借手は、ビルの2フロアをサブリースすることを決定します。現在、借手は、2つのリース構成部分(事業用の3フロア、テナントへサブリースしている2フロア)を有していると決定しています。借手は、使用権資産およびリース負債の帳簿価額をリース構成単位にどのように配分すべきでしょうか。

**A 7.4:** PwCの見解として、一般的に、ASCマスター用語集に定義されているように、配分

は、リース開始日のリース構成部分の公正価値の比率に基づかなければなりません。リース開始時のリース構成部分の公正価値が分からない場合、借手は、サブリースを決定した日の公正価値の比率に基づいて配分を行うことが可能です。

## 取得会計の検討事項

**Q 8.1:** 企業結合でリースを取得した場合、借手は、リースの分類をどのように決定すべきでしょうか。

**A 8.1:** 企業結合の被取得企業が借手である場合、ASC842-10-55-11は、取得企業に対して、被取得企業が以前に行っていたリースの分類を維持することを要求しています。ただし、リースが条件変更されている場合はこの限りではありません。詳細については、[PwC会計ガイド「リース」](#)のセクション8.6.1をご参照ください。

**Q 8.2:** 資産の取得において、リースを取得した場合、借手は、リースの分類を見直すべきでしょうか。

**A 8.2:** はい。PwCの見解として、一般的に、資産の取得でリースを取得した場合、借手は、リースの分類を見直さなければなりません。

**Q 8.3:** リースが企業結合で取得された場合、使用権資産をどのように評価すべきでしょうか。

**A 8.3:** 企業結合において使用権資産を計上する場合、ASC805-20-30-24は、市場条件に対するリースの有利または不利な条件を反映させるように調整して、リース負債を新しいリースであるかのように測定すること（例えば、リース期間、割引率、リース料の見直し）、および、使用権資産をリース負債と同じ金額で測定することを要求しています。企業結合で取得したリースに関する取得会計についての詳細な情報は、[PwC会計ガイド「企業結合」](#)のセクション4.3.3.7をご参照ください。

**Q 8.4 (2019年6月追加):** 資産の取得においてリースが取得された場合、使用権資産をどのように評価しなければなりませんか。

**A 8.4:** リース負債と使用権資産は、あたかも新しいリースであるかのように測定しなければなりません。しかし、取得コストを買手に配分するために、使用権資産を調整しなければなりません。借手の当初の認識および測定については、[PwC会計ガイド「リース」](#)のセクション4.2をご参照ください。

資産の取得は、買手にとってのコストに基づいて測定されます。反する証拠が存在しない限り、資産の取得コストまたは取得企業が移転した対価は、取得した純資産の公正価値に等しいとみなされます。資産の取得においては、のれんは認識されません。そのため、取得した純資産の公正価値を超える移転された対価の超過分は、その公正価値の比率に基づいて、使用権資産やリースの有利または不利な条件に関する無形資産を含む識別可能な資産に再配分されます。移転された対価の超過分の存在は、取得したすべての資産が認識されていないこと、または、分離して会計処理すべき取引で決済される既存の関係が存在することを示している可能性があります。コストの配分に関する詳細については、[PwC会計ガイド「有形固定資産」](#)のセクション2.5をご参照ください。

資産の取得において、新しいリース基準には、リースの有利な条件または不利な条件の認識に関する具体的な規定はありません。無形資産または負債は、有利な条件または不利な条件について計上され、通常、使用権資産残高と区分して分類しなければなりません。また、リース期間にわたって償却され、リース費用に含まれるでしょう。資産の取得において取得したリースに関する取得会計についての詳細な情報は、[PwC会計ガイド「有形固定資産」](#)のセクション2.6をご参照ください。

**Q 8.5 (2019年6月追加):** 企業結合または資産の取得において、リースの有利な条件および不利な条件を測定する際にどのような検討事項がありますか。



**A 8.5:**リースの条件(例えば、契約賃料の支払、更新オプションまたは解約オプション、購入オプション、リースのインセンティブ)はすべて、認識を要求されるリースの有利な条件または不利な条件の有無を決定する際に考慮しなければなりません。例えば、リース終了時に資産を10ドルで購入するオプションがあり、オプションの行使日における資産の公正価値が15ドルと見積もられた場合、リースの有利な条件の測定値は5ドルとなり、公正価値を取得日まで割り引いた影響を控除することになります。購入オプションが行使されることが合理的に確実である場合、10ドルの購入オプションの支払いは、リース負債および使用権資産を測定するために使用されるリース料に含まれることになります。合理的に確実である場合の閾値の適用、およびリース負債および使用権資産の測定に関する詳細については、[PwC会計ガイド「リース」](#)のセクション3.4および4.2をそれぞれご参照ください。

もう一つの例として、借手がリースの有利な条件(すなわち、契約賃料の支払額が市場賃料よりも少ない)で更新できる更新オプションがある場合、リースの有利な条件を測定するには、更新オプションを考慮しなければなりません。リース条件を決定するには、更新オプションを考慮しなければなりません。更新オプションが行使されることが合理的に確実である場合には、リース期間には、更新オプションによって規定される追加の期間を含めなければなりません。リース期間中に支払われる契約賃料は、リース負債および使用権資産を測定する際に考慮されます。リースの有利な条件の測定には、契約賃料と市場賃料との間の有利な差異で表される価値のみを含めなければなりません。更新オプションが行使されることが合理的に確実でない場合、オプション行使による追加リース期間は、リース負債および使用権資産を決定するために使用されるリース期間には含まれません。更新オプションが行使されることが合理的に確実でない場合でも、有利な更新オプションに関連する価値が存在します。この価値は、リースの有利な条件の中に含まれることになります。

企業結合において、Q&A8.3で解説されているように、リースの有利な条件または不利な条件は、使用権資産の調整として計上しなければなりません。資産の取得において、リースの有利な条件または不利な条件は、Q&A8.4で解説されているように、一般的に、無形資産または負債として計上しなければなりません。

**Q 8.6 (2019年6月追加):**企業結合または資産の取得において取得した短期リースの測定および認識を免除する、会計方針の選択を適用できますか。

**A 8.6:**はい、できます。

ASC805-20-25-28Bで説明されているように、企業結合の取得企業は、取得日に残存リース期間が12ヶ月以内のリースを測定または認識しない会計方針の選択を行うことができます。この例外の下で、取得企業は、リースを貸借対照表に計上しないことに加えて、オペレーティング・リースの条件が市場条件に比べて有利である場合には無形資産を、市場条件に比べて不利である場合には負債を認識しません。この選択は、原資産の種類ごとに行われ、企業のすべての取得に適用されます。追加情報については、[PwC会計ガイド「リース」](#)のセクション8.6.1をご参照ください。

ASC842-20-25-2に於いて短期リースの測定および認識の免除を選択した取得企業は、資産の取得において取得されたリースにこの方針を適用しなければなりません。詳細については、[PwC会計ガイド「リース」](#)のセクション2.2.1をご参照ください。企業結合における会計方針の選択と異なり、資産の取得において、取得企業は、市場条件と比較してそれぞれ有利または不利なオペレーティング・リースのあらゆる条件について、無形資産または負債を認識することになります。

**Q 8.7 (2019年6月追加):**取得会計に影響を及ぼすASC842の下での非公開会社の代替的な会計処理はありますか。

**A 8.7:**はい、あります。ASC842-20-30-3は、借手がリース期間に相当する期間、リスクフリー・レートを適用できる実務上の便法を非公開会社に提供しています。リスクフリー・レートの使用は会計方針の選択であり、一旦選択すると、すべてのリースに首尾一貫して使用しなければなりません。リスクフリー・レートは企業の追加借入利率よりも低いため、リース負債と使用権資産の増加をもたらします。また、リスクフリー・レートは、リース

負債および使用権資産の公正価値を計算する際に用いられる割引率よりも低くなります。これは、会計方針の選択に際して考慮すべき減損テストおよび取得会計に影響を及ぼす可能性があります。

**Q 8.8 (2019年6月追加):**取引が企業結合なのか資産の取得なのかを判断するためのスクリーニング・テストにおいて、使用権資産を考慮する必要はありますか。

**A 8.8:** はい、使用権資産をスクリーニング・テストに含める必要があります。

スクリーニング・テストでは、企業は取得した総資産の公正価値のほとんどすべてが単一の資産または類似の資産グループに集中しているかどうかを決定します。集中している場合は事業とみなされません。基準では何が「ほとんどすべて」を構成するかを定義していませんが、この用語は会計基準の他の領域(例えば、収益、リース)で使用されています。明確な判定基準はありませんが、「ほとんどすべて」は通常、少なくとも90%を意味すると解釈されています。

スクリーニング・テストの目的のための単一の資産には、企業結合のガイダンス(ASC805)に基づいて単一の資産として認識および測定できるすべての個別の資産または資産グループが含まれます。ASC842の適用により、使用権資産は、企業結合ガイダンスの下での単一の資産として認識されます。

このガイダンスは、スクリーニング・テストを適用する目的のためにグルーピングしなければならない一定の資産について規定しています。このグルーピングはスクリーニング・テストにのみ適用されるものであり、取得したすべての資産は取得会計では個別に計上しなければなりません。

個別に計上された資産をスクリーニング・テストの目的のために単一の資産にグルーピングしなければならない2つのシナリオには、以下のものが含まれます。

- 他の有形資産に付随する有形資産(例えば、関連する土地のリースに付随する建物、関連する事務所のリースに付随する賃借設備改良)
- 有利および不利な無形資産または無形負債を含む既存のリース無形資産、および関連するリース資産

また、取得した総資産の公正価値が類似する資産グループに集中している場合にも、スクリーニング・テストは満たされます。企業は、類似のものとして資産をグルーピングすべきかどうかを決定する際に、資産の性質およびアウトプットの管理や創出に関連するリスクを考慮しなければなりません。例えば、それぞれが独立したリースの構成部分である複数のオフィスビルをリースする企業は、そのリースの構成部分はスクリーニング・テストの目的のためにグルーピングすべき類似の資産とみなされるか否かを評価しなければなりません。スクリーニング・テストの適用に関する詳細については、[PwC会計ガイド「企業結合および非支配持分」](#)のセクション1.2.1をご参照ください。

**Q8.9 (2019年6月追加):**被取得企業が、売手である借手として過去にセール・アンド・リースバック会計を適用していた場合、取得企業はリースをどのように計上しなければなりませんか。

**A 8.9:** 被取得企業の当初のリースバック取引が売却としての要件を満たす場合、取得会計は、被取得企業がこれまでASC842-40-30-2に基づき追加の融資を認識していたか否かによって異なるでしょう。セール・アンド・リースバック取引の詳細については、[PwC会計ガイド「リース」](#)のセクション6をご参照ください。

当初のセール・アンド・リースバック取引において、売却代金が資産の公正価値を超えていたと仮定すると、売手である借手は、買手である貸手に支払うべき融資(すなわち、負債)を超過分として計上し、契約上のリース料をリース負債と融資に係る負債との間で配分します。その後の取得会計では、融資は引き続きリース負債とは別の負債として計上され、引き続きASC470の範囲の下で処理されます(すなわち、ASC842の範囲には含まれません)。

リースに関連する契約上の支払いの一部は、取得会計でリースの計上に使用され、リー

スは、企業結合についてはQ&A8.3、資産の取得についてはQ&A8.4で説明されているように計上されます。

当初のセール・アンド・リースバック取引で、売却代金が資産の公正価値よりも低かったと仮定すると、売手である借手は、不足額を前払賃料として扱い、それを使用権資産の当初測定に含めます。これは、取得企業がその後の取得会計において関連するリースをどのように計上するかに影響を及ぼしません。リースは、企業結合についてはQ&A8.3、資産の取得についてはQ&A8.4で説明されているように計上されます。

**Q 8.10 (2019年6月追加):** 取得において、過去に被取得企業が売手である借手とするセール・アンド・リースバック取引が不成立であった場合、取得企業はリースをどのように計上しなければなりませんか。

**A 8.10:** 被取得企業の当初のリースバック取引が不成立であった場合、被取得企業は当該取引をファイナンス契約として計上し、原資産の認識を中止しません。取得企業は、不成立のセール・アンド・リースバック取引として被取得企業の会計処理を保持し、売却が発生したかどうか、および売却がいつ発生したかを決定するために、引き続きASC842-40のガイダンスに従います。売却として会計処理されないセール・アンド・リースバック取引の詳細については、[PwC会計ガイド「リース」](#)のセクション6.5をご参照ください。

## ASC420に基づく非リース構成部分の取扱い

新たなリース基準を適用する前、リースの解約コストは、撤退または処分コスト債務に関するガイダンス(ASC420)に基づいて会計処理されていました。ASC842は、オペレーティング・リースをその範囲から除外するようにASC420のガイダンスを修正しましたが、「リースではない契約を解約するためのコスト」については、依然としてASC420で扱われています。

**Q 9.1:** ASC842の適用後も、契約における非リース構成部分(例えば、共用エリアのメンテナンスまたはセキュリティなどのサービス)を解約するためのコストは、引き続きASC420に基づいて評価すべきでしょうか。ASC842適用後における解約コストについての詳細な情報は、[PwC会計ガイド「有形固定資産」](#)のセクション6.5.3をご参照ください。

**A 9.1:** 借手は、ASC842に基づき、リース構成部分と非リース構成部分の両方を単一の構成部分に含めてリースとして会計処理するために、資産のクラスごとに会計方針を選択することができます。借手がこの実務上の便法を選択しない場合、非リース構成部分は、引き続きASC420に基づいて評価しなければなりません。

## 資産除去債務に関するリース(2019年6月追加)

資産除去債務(ARO)は、有形の長期性資産の除却に関連する債務です。資本集約型の企業は、最終的にはサービスから除外される主要な工場資産を所有することから、重要なAROを有しており、それらのAROを履行するために資産をリースする可能性があります。AROに関する詳細については、[PwC会計ガイド「有形固定資産」](#)のセクション3をご参照ください。

**Q 10.1:** 報告企業が、既存のAROについて資産の除却活動を行うために必要な設備のオペレーティング・リース契約を締結する場合、報告企業は、オペレーティング・リースの当初認識の一部として、既存のAROの負債を調整しなければなりませんか。

**A 10.1:** いいえ。報告企業には次の2つの別個の義務があります。

(1) ASC410-20に基づく長期性資産の除去に関連する法的な義務

(2) リースされた設備を使用する権利に対する将来の支払義務を表すリース負債

長期性資産の除去に関連する義務は、資産の除去活動が行われるまで決済されません。AROを履行するために使用される設備をリースすることは、資産の除去活動ではないため、AROは減額されません。

この取扱いは、資産除去活動を行う目的で設備を購入する場合の会計処理と整合しています。設備を購入する場合、報告企業は、設備を資産に計上します。単に設備の所有を通じてではなく、資産の除去活動(すなわち設備の減価償却)の一部として購入設備が使用されるに従って、AROの負債は減少します。

**Q 10.2:** 報告企業が、オペレーティング・リースに基づく設備を用いて、既存のAROの資産除去活動を行う場合、報告企業は、その期間のリースのコスト(すなわち、オペレーティング・リース費用)についてAROの負債を継続的に減額できますか。

**Q 10.2:** はい。リース資産が報告企業の資産除去活動の一部として使用される場合には、その期間のリースのコスト(すなわちオペレーティング・リース費用)は、AROの負債の減額として計上することができます。

この会計処理は、ASC410-20-55-37 からASC410-20-55-38の設例と整合しています。その設例において、資産の除去活動を行う従業員に発生した給与コストは、AROの減額として計上されます。

## その他の質問(2019年6月追加)

**Q 11.1:** 使用権資産は、ASC280-10-50-41によって要求される地域別の長期性資産の全社的な開示に含めなければなりませんか。

**A 11.1:** 多くの状況において、使用権資産は長期性資産の開示に含まれることとなります。使用権資産は、ASC360の範囲に含まれており、有形資産に類似しています。ASC280-10-55-23は、何を長期性資産に含めなければならないかを定義しておらず、企業が判断を用いることを認めています。が、「長期性」という文言は、容易に除去されない有形資産を意味します。地域別に(総資産ではなく)長期性資産の開示を要求する理由は、長期性資産は移動が困難で比較的流動性が低いことから、流動資産よりも潜在的にリスクが高いためです。

**Q 11.2:** 為替換算調整額は使用権資産およびリース負債に計上しなければなりませんか。

**A 11.2:** はい、為替換算調整額は使用権資産およびリース負債に適用され、在外事業体に帰属するその他の資産および負債と同様に換算されます。一部の財務諸表作成者は、使用権資産とリース負債のすべてを親会社レベルで計上する可能性があります。使用権資産とリース負債が在外事業体に帰属しているものの、親会社が連結修正仕訳(top-side entry)として計上している場合、使用権資産およびリース負債は、あたかも在外事業体レベルで計上されたものとして、為替換算プロセスにおいて考慮する必要があります。

© 2019 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.