

---

プロジェクト	IFRS のエンドースメント手続
項目	IFRS 第 16 号「リース」のエンドースメント手続における論点の検討

---

## 本資料の目的

1. 本資料は、IFRS 第 16 号「リース」に関するエンドースメント手続として論点を検討することを目的としている。

## 本日の検討事項

2. 第 41 回作業部会（2018 年 1 月 19 日開催）では、IFRS 第 16 号のエンドースメント手続として検討する論点を次に分け、各論点の事務局の評価について検討を行っている。
  - (1) すべてのリースに係る資産及び負債の認識
  - (2) 単一の費用認識モデル
  - (3) 貸手の会計処理
  - (4) セール・アンド・リースバック取引
  - (5) 開示
3. 本日は、第 41 回作業部会で議論した事務局の分析についてご審議頂きたい（第 41 回作業部会で頂いたご意見を踏まえ一部修正している。）。
4. なお、今後、リース会計専門委員会で参考意見を聴取する予定である。

## すべてのリースに係る資産及び負債の認識

5. IFRS 第 16 号は、IAS 第 17 号「リース」のファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分を廃止し、基本的にすべてのリースに係る資産及び負債を認識することとしている。この取扱いに関して、IFRS 第 16 号の開発過程では、我が国の市場関係者のうち財務諸表利用者は、財務情報の透明性や企業間の比較可能性の向上に資することを評価するとともに、一定の財務指標の計算に際してオペレーティング・リースを調整する必要がなくなる点で利便性が向上するとの意見を寄せている一方で、財務諸表作成者を中心に、多様なリースの実態が反映されない、認識の対象が広がることで便益に見合わないコストが生じるとの意見が寄せられている。
6. 次項以降で、以下に区分して論点を検討する。
  - (1) 機器等の単純なリース
  - (2) リースの識別等の論点があるリース

### (1) 機器等の単純なリース

#### (会計基準に係る基本的な考え方)

7. すべてのリースに係る資産及び負債の認識は、貸借対照表の論点であるため、直接的には我が国における会計基準に係る基本的な考え方に関わるものではないと考えられる。ただし、当該取扱いは IFRS 第 16 号の根本的な考え方に関わるものと考えられるため、論点として分析することが考えられる。

#### IFRS 第 16 号の取扱いに対して示された懸念

8. リースに係る資産及び負債の認識に関して、IFRS 第 16 号の開発過程等において、次の懸念が示されてきた。
  - (1) 認識の対象となるリース取引には様々な経済的実態のものが含まれるため、それらに係る資産及び負債を一律に認識することは取引の経済的実態と整合しない。

- (2) すでにオペレーティング・リースに係る注記により類似の情報が提供され、財務諸表利用者に分析されており、リースに係る資産及び負債の認識による追加的な有用性は乏しい。
- (3) リース契約は、法律上は賃貸借契約であり、他の未履行契約と異なる会計処理を適用する理由に乏しい。

### IFRS 第 16 号における見直しの根拠又は対応

- 9. 前項の懸念に対して、IFRS 第 16 号は、次の点でコストを上回る程度に財務報告の改善が見込まれるとしている。
  - (1) リースは原資産を使用する権利と、当該資産を使用する権利の提供に対して貸手に支払を行う義務を有しているため、概念フレームワーク上の資産及び負債の定義を満たす。財務諸表利用者の大半が、リースを借手にとっての資産と債務類似の負債を創出すると考えており、資産及び負債の認識は大きな便益がある。
  - (2) リースについては原資産が借手に利用可能とされた時点で借手が使用権資産を獲得し支配するとともに、当該使用権に対する支払を行う無条件の義務を有するため、リースはサービス契約から生じる権利及び義務と異なる権利及び義務を創出する。

### 米国会計基準における見直しの根拠又は対応

- 10. 米国会計基準においても、IFRS 第 16 号と同様に、リースに係る資産及び負債の認識を要求しており、前項(1)及び(2)を主な根拠としている。
- 11. なお、前項(2)の主張については、一部のボードメンバーからリースとサービス契約の違いを強調することに懸念は示されたものの、それを理由としてリースに係る資産及び負債の認識を反対していない。

### 分析

- 12. リースに係る資産及び負債の認識に関して、IFRS 第 16 号及び米国会計基準は基本的に同じ立場であり、リース契約により生じる借手の権利及び義務は概念フレーム

ワークにおける資産及び負債の定義を満たし、その資産及び負債を認識することは利用者に大きな便益をもたらすとしている。

13. これに対して、我が国の市場関係者からは、すべてのリースに係る資産及び負債を認識することについて、第8項のとおり、リース取引の様々な経済的実態を反映しない、注記で必要な情報がカバーされている、未履行契約との区別が明確でない等の懸念が示されてきた。

14. この点、IASB 及び FASB は、前項の懸念は理解しつつも、次のような考え方から、リースに係る資産及び負債の認識を要求することとしたと考えられる。

(1) リース取引の様々な経済的実態を反映しない。

→ IAS 第 17 号のようにリース契約の性質の違いを資産及び負債の認識の違いに反映する場合、僅かな契約条件の違いが会計処理の大きな違いをもたらす弊害があると考えられる。

(2) 注記で必要な情報がカバーされている。

→ 注記は認識の代わりにならないと考えられる。また、財務諸表利用者が行う注記に基づくこれまでの調整額は、割引率等の必要な情報が不足しているため正確性に欠ける可能性があるとされていた<sup>1</sup>。

(3) 未履行契約との区別が明確でない。

→ リース物件の引渡し後に貸手には重要な履行義務は残存しておらず、継続的な役務提供が必要となるサービス契約との間で区別があると考えられる。

15. 前項の考え方については、IFRS 第 16 号の開発過程を通じて、我が国の市場関係者のうち、特に財務諸表作成者を中心に反対されていた。特に、(1)に関して、IAS 第 17 号におけるオペレーティング・リースには、原資産の購入に近い性質を持つものからごく短期のリース期間のものまで非常に多様なものが含まれ得る中、すべてのリースについて資産及び負債を認識することのコストが便益に見合っているか明らかでないとしている。

---

<sup>1</sup> 「影響分析 IFRS 第 16 号『リース』」(2016年1月、IASB)

**(実務上の困難さ)**

**(1) 実務上の負担**

(IFRS 第 16 号の取扱いに対して示された懸念)

16. IFRS 第 16 号の開発過程において、我が国ではオペレーティング・リースが少額である企業が多く、また、オペレーティング・リースに係る資産及び負債が認識される場合、IFRS 第 16 号で必要な情報を入手及び作成するために当該リースの内部管理の方法が変更される可能性があり、便益に見合わないコストを作成者に負担させる可能性があるとの強い懸念が聞かれた。

(IFRS 第 16 号における見直しの根拠又は対応)

17. 前項の懸念に対して、IFRS 第 16 号では、短期リース及び少額資産のリースの例外が設けられている。

**(1) 短期リース**

短期リースの例外については、2010 年及び 2013 年公開草案で提案されていた。2013 年公開草案では、契約により可能な最大限の期間（延長オプションを含む）が 12 か月以内とされた。これに対して、我が国の市場関係者から当該提案はストラクチャリング防止の観点が強調され過ぎており、簡便的な取扱いの目的を達成していないとの懸念が示された。こうした意見を踏まえて、IFRS 第 16 号では、(i)リース期間の定義と整合的に、権利行使が「合理的に確実」なオプションのみを考慮したリース期間が 1 年以内のものが対象となること、(ii)認識も免除されること、が規定された。

**(2) 少額資産のリース**

2013 年公開草案後の再審議で IASB は借手に対して少額資産のリースに係る認識及び測定免除を明示的に提供することを決定した。この決定に対して、我が国の市場関係者は、当該検討を支持すること、また、例示される「IT 機器のリース」、「オフィス家具」、「給水機」に加えて実務に耐えるように次の措置を検討すべきとしていた。

- ① 「事業活動に直接関係していない、事務部門などの間接業務におけるリース契約」の適用除外措置
- ② 「事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引」の適用除外措置
- ③ 総資産に占めるオペレーティング・リース残高に重要性がない場合 (ex. 総資産の 5%以下の場合 等) の適用除外措置

これらを踏まえて、IFRS 第 16 号に、少額資産のリースについての認識の免除規定が設けられた。ただし、金額については、「IASB は、新品時に 5 千米ドル以下という規模の価値の原資産のリースを念頭に置いていた」としている。

なお、日本の関係者が要望していた上述の①、②、③の適用除外措置は対応されていない。この点に関しては、IFRS 第 16 号の結論の根拠で次のように記載されている。

- ① 中心的でない資産のリースを IFRS 第 16 号の範囲から除外すべきかどうかを検討したが、中心的是かどうかを定義することが極めて困難であろう等の理由で採用しなかった。
- ② IASB は IFRS 第 16 号の中に重要性に関する明示的なガイダンスを含めることを検討したが、「概念フレームワーク」及び IAS 第 1 号「財務諸表の表示」における重要性のガイダンスに依拠することが適切であり、他の基準と整合するとして、具体的なガイダンスを示すことはしないと決定した。

(米国会計基準における見直しの根拠又は対応)

18. 米国会計基準においては、要求事項の適用に伴うコストと複雑性への懸念に対応して、IFRS 第 16 号と同様に、短期リースの例外を設けているが、少額資産のリースに係る例外は設けていない<sup>2</sup>。

---

<sup>2</sup> 米国会計基準 (会計基準更新書 2016-02 「リース (Topic 842)」) の結論の背景では、IFRS 第 16 号のような少額資産のリースの例外を設けなかった理由について明らかにされていないが、個別に少額なリースの集積が重要なものとなる可能性が懸念されたためと考えられる。

19. また、IFRS 第 16 号と同様に、中心的でない資産のリースを要求事項の適用範囲から除くか否かが検討されたが、中心的か否かの定義が極めて困難であろう等の理由で採用しなかった。

(我が国の状況)

20. 我が国のリース会計基準は IAS 第 17 号と類似の取扱いを設けているが、実務上の負担を低減する目的で、次の要件に該当するファイナンス・リース取引について、簡便的な取扱い（通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理）が認められている。

- (1) 重要性が乏しい減価償却資産について、購入時に費用処理する方法が採用されている場合で、リース料総額が当該基準額以下のリース取引
- (2) リース期間が 1 年以内のリース取引
- (3) 企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引で、リース契約 1 件当たりのリース料総額（維持管理費用相当額又は通常の保守等の役務提供相当額のリース料総額に占める割合が重要な場合には、その合理的見積額を除くことができる。）が 300 万円以下のリース取引

21. また、オペレーティング・リース取引に関しても、重要性が乏しい場合に解約不能のものに係る未経過リース料<sup>3</sup>の注記を要しないとされており、概ね前項と同様の要件に加えて次が示されている。

- (1) 契約上数か月程度の事前予告をもって解約できるものと定められているリース契約で、その予告した解約日以降のリース料の支払を要しない事前解約予告期間（すなわち、解約不能期間）に係る部分のリース料

(分析)

22. IFRS 第 16 号で認識の例外を設けたことは、小規模なオペレーティング・リースについて、実務上の負担の低減に一定程度役立つと考えられるが、我が国の関係者からはコスト便益の懸念を解決するには至らないとの意見が聞かれた。

---

<sup>3</sup> リース期間の一部分の期間について契約解除できないとされている場合には、当該リース期間の一部分に係る未経過リース料を注記する。

(2) 経営管理への影響

(我が国の状況)

23. 我が国における現行のオペレーティング・リースの状況は参考資料のとおりであり、仮にこれらが資産及び負債として認識された場合、財務指標が大きく変わる可能性のある業種があり、一定程度、経営管理に影響を及ぼす可能性が考えられる。

**(周辺制度との関連)**

24. 特段、検討すべき論点はないと考えられる。

**(2) リースの識別等の論点があるリース**

**(会計基準に係る基本的な考え方)**

IFRS 第 16 号の取扱いに対して示された懸念

25. IFRS 第 16 号の開発過程において、我が国の市場関係者から、サービスの定義の明確化が求められ、IASB がリースと考えている取引のうちの一部は、サービスと考えるべき<sup>4</sup>との指摘が行われた。
26. 当該懸念については、第 7 項と同様に貸借対照表の論点であり、直接的には我が国における会計基準に係る基本的な考え方に関わるものではないと考えられるが、IFRS 第 16 号の根本的な考え方に関わるものと考えられるため、論点として分析することが考えられる。

IFRS 第 16 号における見直しの根拠又は対応

27. 前項の懸念に対して、IFRS 第 16 号は、リースを「資産（原資産）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部」と定義し、リースから創出される権利及び義務とサービス契約から生じる権利及び義務との違い

---

<sup>4</sup> 定期傭船契約、不動産賃貸借、複写機リース等が例示された。



を次のように説明したうえで、大半の財務諸表利用者のリースの見方に整合した会計処理を要求しているとしている。

- (1) 貸手がリースの原資産を借手に利用可能とした時点で、借手は使用权資産を獲得し支配している。すなわち、借手は原資産の使用方法を決定する能力を有しており、貸手は、リース期間中に原資産を取り戻すことや他の方法で自己の目的のために使用することができない。

これと対照的に、典型的なサービス契約では、顧客は契約の開始時に支配する資産を獲得せず、サービスが履行された時点で初めてサービスを獲得する。

- (2) 貸手がリースの原資産を借手に利用可能とした時点で、貸手は原資産の使用权を移転する義務を履行しており、借手は使用权に対する支払を行う無条件の義務を有する。

これと対照的に、典型的なサービス契約では、支払う無条件の義務はその日までに提供されたサービスに対してのみである。

### 米国会計基準における見直しの根拠又は対応

28. 米国会計基準においても前項と同様の検討が行われている。
29. なお、第 11 項にあるように、一部のボードメンバーからリースとサービス契約の違いを強調することに懸念は示されたものの、それを理由としてリースに係る資産及び負債の認識を反対していない。

### 分析

30. IFRS 第 16 号では、第 27 項のようにリースとサービス契約の特徴の違いを説明しているが、我が国の市場関係者は、それを踏まえた上でも、このように区別したリースの中にはサービスと考えるべき取引が含まれるとの意見が聞かれた。

### **(実務上の困難さ)**

#### 法的にリースとされないもののリースの識別

(IFRS 第 16 号の取扱いに対して示された懸念)

31. 第 27 回作業部会（2016 年 6 月 20 日開催）及び第 341 回企業会計基準委員会（2016 年 7 月 25 日開催）では<sup>5</sup>、IFRIC 解釈指針第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」（以下「IFRIC 第 4 号」という。）について、法的にはリース契約でないものを広範にリースとして取り扱うこととなり、契約内容の確認等、実務上の困難さがあるとされていた。この点、IFRS 第 16 号の開発過程においても、対象となる契約が多いとの懸念が表明されており、また、IFRIC 第 4 号における要件の評価が困難な場合がある等の実務上の論点が指摘されていた。

（IFRS 第 16 号における見直しの根拠又は対応）

32. 前項の懸念に対して、IFRS 第 16 号では、リースの識別に関するより首尾一貫して評価が可能のように、IFRIC 第 4 号の要求事項を資産の使用を支配する権利の移転の観点から見直しを行っている。すなわち、IFRIC 第 4 号では、契約がリースであるか（リースを含んでいるか）の判断において「契約により、特定の資産や資産群を使用する権利が与えられているかどうか」（IFRIC 第 4 号第 6 項(b)）を検討することとされ、これを満たす 3 つの規準の 1 つとして次が示されていた。

「事実と状況から、契約期間中に当該資産によって製造又は生成されるアウトプット又は他の用益のうち無視できない量を、当該購入者以外の当事者が取得する可能性はほとんどないことが示唆され、当該アウトプットに対して購入者が支払う価格は契約上のアウトプット単位当たりで固定されておらず、またアウトプットの引渡時点におけるアウトプット単位当たりの現在市場価格とも等しくない。」（IFRIC 第 4 号第 9 項(c)）

当該規準では、「支配」のうち、資産の使用を指図する能力（「パワー」要素）について考慮されていなかったと考えられるのに対して、IFRS 第 16 号では、考慮されている点で異なっている。これにより、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」及び IASB 公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」における支配の概念と整合性が図られるとされている。

---

<sup>5</sup> 初度エンドースメント手続において実務上の困難さを生じる可能性のある適用及び解釈に関する項目の 1 つとして識別されたため、IFRS 適用課題対応専門委員会において解釈の明確化の対応や適用の困難に対応する項目の候補として、同専門委員会に報告すべき項目とすべきかが検討された。検討の結果、今後、IFRIC 第 4 号は廃止され、IFRS 第 16 号を対象とするエンドースメント手続が予定されることから、その時点では、報告すべき項目はないこととされた。

(米国会計基準における見直しの根拠又は対応)

33. 米国会計基準においても前項と同様の対応が行われている。

#### **契約の構成部分の分離**

(IFRS 第 16 号の取扱いに対して示された懸念)

34. IFRS 第 16 号の開発過程において、我が国の市場関係者から、契約にリース部分と非リース部分がある場合、原則として、契約の中の各々のリース部分と非リース部分を、それぞれの独立価格の比率に基づいて区分することとされており、独立価格の入手又は見積りに実務上の負担があるとの懸念が聞かれた。

(IFRS 第 16 号における見直しの根拠又は対応)

35. 前項の懸念に対して、IAS 第 17 号において、対価のリース部分と非リース部分への配分をそれぞれの公正価値の比の見積りを用いて行うことが要求されていることから、基本的に取扱いは維持されているが、リース部分と非リース部分の独立価格は容易に入手可能でない可能性もあるため、観察可能な情報の使用を最大限にした見積りの使用を認めている。また、非リース部分をリース部分と区別せずに単一のリース部分とする実務上の便法が、一定の条件で選択できることとされている。

(米国会計基準における見直しの根拠又は対応)

36. 米国会計基準においても前項と同様の対応が行われている。

#### **(周辺制度との関連)**

37. 特段、検討すべき論点はないと考えられる。

### **(3) 小括**

38. 上記のとおり、「すべてのリースに係る資産及び負債の認識」については、以下の懸念が示されている。

(会計基準に係る基本的な考え方)

機器等の単純なリース

第 8 項 すべてのリースに係る資産及び負債を認識することについて、リース取引の様々な経済的実態を反映しない、注記で必要な情報がカバーされている、未履行契約との区別が明確でない等の懸念がある。

リースの識別等の論点があるリース

第 25 項 IASB がリースと考えている取引には、サービスと考えるべきものが含まれるとの懸念がある。

(実務上の困難さ)

機器等の単純なリース

第 16 項 オペレーティング・リースに係る資産及び負債の認識に対応するため、内部管理方法の変更等、便益に見合わないコストを作成者が負担する可能性がある。

第 23 項 リースに係る資産及び負債の認識により、財務指標が大きく変わる可能性のある業種があり、一定程度、経営管理に影響を及ぼす可能性がある。

リースの識別等の論点があるリース

第 31 項 法的にリース契約でない契約を広範にリースとして取り扱うこととなる点で、実務上の困難さがある。

第 34 項 契約のリース部分と非リース部分をそれぞれの独立価格の比率に基づいて区分することについて、独立価格の入手又は見積りに実務上の負担がある。

39. 前項の会計基準に係る基本的な考え方に関する懸念については、国際的にも聞かれてきた懸念であり、それらを踏まえた上で最終化された経緯を踏まえると、IFRS のエンドースメント手続の観点で「削除又は修正」するには至らないと考えられるかどうか。

40. また、実務上の困難さについては、今後、国際的に適用されていくことを考えると、受け入れ難いとするほどの我が国特有の事情を見出すことは困難であると考えられ、同様に、IFRS のエンドースメント手続の観点で「削除又は修正」するには至らないと考えられるがどうか。

なお、リースの識別の論点については、すでに IAS 第 17 号及び IFRIC 第 4 号のエンドースメント手続は完了していることも踏まえる必要があるものと考えられる。

第 41 回作業部会で聞かれた意見は次のとおりである。

- (1) IFRS 第 16 号は、我が国からの意見が反映されずリースとサービスの区分が明確にされないまま最終化されており、「削除又は修正」を行わないとする場合でも当該問題意識を結論の背景等に残しておくことが必要であるとする。
- (2) リースに関して日本的な特徴がある論点としては、不動産賃貸借契約の欧州との慣行の違いから生じるリース期間の検討の論点があるとする。当該論点は「削除又は修正」のレベル感にはないが、このような論点の検討が「削除又は修正」を行わないとの最終的な結論につながるものとする。

#### ディスカッション・ポイント 1

すべてのリースに係る資産及び負債の認識に関して、IFRS のエンドースメント手続の観点で「削除又は修正」するには至らないとの事務局の評価についてご意見をいただきたい。

## 単一の費用認識モデル

### (会計基準に係る基本的な考え方)

41. リースに係る費用認識のあり方は、各期の当期純利益を左右するものであり、借手に関して単一の費用認識モデルを採用することについて、会計基準に係る基本的な考え方の観点から検討を行うことが考えられる。

IFRS 第 16 号の取扱いに対して示された懸念

42. 我が国の市場関係者からは、リースには、その性質として原資産の購入に近いものからサービス取引に近いものまで様々あるため、単一の費用認識モデルはリースの多様性を反映できないという懸念が聞かれていた。また、特に、オペレーティング・リースについては、約定キャッシュ・フローが享受する便益のパターンを示していると考えられるが、IFRS 第 16 号はそれを反映しないとの懸念が聞かれていた。これらにより、IFRS 第 16 号の開発過程では、リースの経済的実態の差異を反映する米国会計基準のモデルへの支持が聞かれていた。

IFRS 第 16 号における見直しの根拠又は対応

43. 前項の懸念に対して、IFRS 第 16 号は、単一の費用認識モデルの採用はリースの原資産の性質や残存耐用年数に関係なくリースに対する財務諸表利用者の見方が反映されること、また、認識する資産及び負債と費用の対応関係が明瞭であるとの長所を強調した。また、米国会計基準のモデルでは、コスト便益を考慮して従前のキャピタル・リース（ファイナンス・リース）とオペレーティング・リースの区分を維持したとしているが、IASB の分析では、IFRS 第 16 号のコストもほぼ同様になるとされている。

米国会計基準における見直しの根拠又は対応

44. 米国会計基準では、単一の費用認識モデルを採用せず、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類し、それぞれ異なる方法で費用を認識することとされている。
45. FASB が単一の費用認識モデルを採用しなかった主な理由は次のとおりである。
- (1) 異なる種類のリースは異なる経済的実態を有しており、それを財務諸表に反映すべきであること。
  - (2) すべてのリースをファイナンス・リースと同じ方法で会計処理することは多くのコストが生じること。米国の財務諸表作成者は、一般に、以前の会計基準に従ってリースを 2 区分することに懸念を有しておらず、リースの区分をなくすことが大きなコスト削減になるとは考えていない。

46. また、米国会計基準では、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースは次の特徴を有するとしている。

(1) ファイナンス・リースは、経済的に、原資産の取得と類似する。これは、(i)借手は原資産の残存する便益を実質的にすべて取得できるように同資産の使用を支配できるからであり、(ii)借手に、資産の購入と借入を行った企業と類似する義務を課すからであるとされている。そのため、ファイナンス・リースに分類されるリースは、以前の会計基準のキャピタル・リースと同様に、使用権資産の減価償却とリース負債の金利費用を認識する。

(2) オペレーティング・リースの借手が取得する権利及び義務は、ファイナンス・リース及び他の資産（知的財産のライセンスなど）の権利及び義務と異なる。オペレーティング・リースの借手は残存する便益に対する権利及びエクスポージャーを有しない。また、少なくとも米国においては倒産時の取扱いも異なる。そのため、オペレーティング・リースに分類されるリースでは、単一のリース費用をリースによって提供される便益が消費されるパターンに応じて（一般的に、リース期間を通して均等に）認識する。

### 分析

47. IFRS 第 16 号では、リースに係る資産及び負債の認識と費用の対応関係を重視し、単一の費用認識モデルを採用している。その一方で、米国会計基準は、リースの異なる経済的実態の反映、及び、新基準の適用に伴うコスト便益のバランスの両方を考慮して、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの 2 区分による費用認識モデルを採用している。この結果、両者で異なる取扱いとなっている。

48. この点、我が国の市場関係者からは、リース取引には様々な経済的実態のものが含まれる中で、IFRS 第 16 号のように一律に金融取引として扱うことに懸念が示されていた。それらの関係者は、約定キャッシュ・フローを反映する費用認識となる点で、米国会計基準の取扱いがより望ましい可能性があるとしていた。

49. その一方で、IFRS 第 16 号の単一モデルは、財政状態計算書における使用権資産及びリース負債の認識と財務業績計算書における減価償却費と金利費用の認識が相互に連繫する観点で考え方が一貫しているとの意見があったが、米国会計基準はオ

ペレーティング・リースに関して当該連繋が確保されていない可能性があるとの懸念があった。

**(実務上の困難さ)**

**IFRS 第 16 号に対して示された懸念**

50. IFRS 第 16 号は、費用処理額が約定キャッシュ・フローと異なるので別途の管理が必要となる点で実務上の負担に関する懸念が聞かれている。

**IFRS 第 16 号における見直しの根拠又は対応**

51. IFRS 第 16 号が採用する単一の費用認識モデルでは、財政状態計算書に認識される使用権資産及びリース負債に対応する減価償却費と金利費用を認識する。

当該取扱いに関して、IFRS 第 16 号は実務上の負担の観点で、これまでの 2 つの分類とそれに伴う会計処理のシステムを不要とすることでコストと複雑性を減少させるとしている。

また、次項で説明する米国会計基準との比較では、新リース基準のコストの大半はリースに係る資産及び負債の認識に伴うものであり、また、米国会計基準でも依然として割引計算が必要となること等から、IASB は、作成者のコストは両者で同様になると評価している。

**米国会計基準における見直しの根拠又は対応**

52. 米国会計基準は、第 44 項に示したように、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに区分し、前者については前項の IFRS 第 16 号と同様に費用を認識し、後者については、割引の戻しと使用権資産の減価償却を区分しない単一のリース費用を認識する。

53. 当該取扱いに関して、米国会計基準は実務上の負担の観点で、すべてのリースをファイナンス・リースと同じ方法で会計処理することは多くのコストが生じるとしている。また、米国の財務諸表作成者は、一般に、以前の会計基準に従ってリースを 2 区分することに懸念を有しておらず、リースの区分をなくすことが大きなコスト削減になると考えていないとして、費用認識の観点で 2 区分を維持することは最もコスト効率の高い手段であるとしている。



## 分析

54. IFRS 第 16 号は、費用認識の基礎になる分類が単一となるものの、費用処理額が約定キャッシュ・フローと異なるので別途の管理が必要となる。この点、我が国の市場関係者からは、米国会計基準は、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分を行うコストはかかるものの、約定キャッシュ・フローの管理のみで足り、当該モデルの方が実務上の負担は低い可能性があるとの意見が聞かれている。

## (周辺制度との関連)

55. 特段、検討すべき論点はないと考えられる。

## 小括

56. 会計基準に係る基本的な考え方に関して、第 42 項のとおり、IFRS 第 16 号の単一モデルに対してリースの経済的実態の多様性が反映されないとの懸念が聞かれている。IFRS 第 16 号の開発過程では、当該懸念への対応を検討したうえで単一モデルとして最終化されたが、単一モデルは、使用权資産については減価償却費、リース負債については金利費用がそれぞれ対応し、財政状態計算書と財務業績計算書が相互に連携する観点で考え方が整合しており、理屈上、全く採用し得ないものではないと考えられる。このため、IFRS のエンドースメント手続の観点では、「削除又は修正」するには至らないと考えられるかどうか。
57. また、第 50 項の実務上の困難さに関する懸念に関しては、費用処理額が約定キャッシュ・フローと異なるので別途の管理が必要となる点で懸念が聞かれているが、受け入れ難いとするほどの我が国特有の事情を見出すことは困難であると考えられ、同様に、IFRS のエンドースメント手続の観点で「削除又は修正」するには至らないと考えられるかどうか。

第 41 回作業部会で聞かれた意見は次のとおりである。

- (1) オペレーティング・リースの経済的実態は定額サービスの受領と認識しており、約

定リース料が享受する便益のパターンを反映していると考えます。このため、IFRS 第 16 号で費用認識が前加重となることについて違和感がある。当該費用認識を「削除又は修正」するまでには至らないと考えるが、理由は見直すことが必要であると考えます。

- (2) リースに係る資産及び負債の認識の論点と同様に、単一の費用認識モデルの評価も会計基準に係る基本的な考え方の観点と実務上の困難さの観点に分けるべきである。また、IFRS 第 16 号のエンドースメント手続として米国会計基準の取扱いを比較することは有益であるが、評価を行う小括で米国会計基準が望ましいとの意見があることを紹介するなど当該基準に重きを置き過ぎている点で違和感があるため、バランスを見直すべきと考える。
- (3) 米国会計基準におけるオペレーティング・リースの費用処理は、実務上の懸念への対応を行った点で意義は認めるものの、財政状態計算書の情報と財務業績計算書の情報が橋渡しできておらず、また、結果として算定される財政状態計算書の残高の説明が理論的に十分なされていない点で、会計モデルとして問題があると考えます。
- (4) 米国会計基準におけるファイナンス・リースとオペレーティング・リースの費用処理の違いは、リースに金融の側面と金融以外の側面があるとの認識を反映するものである。ただし、オペレーティング・リースに関しては、当該費用処理の結果、使用権資産資産を認識する財政状態計算書との間でリースの見方に齟齬が生じている。

### ディスカッション・ポイント 2

単一の費用認識モデルに関して IFRS のエンドースメント手続の観点で「削除又は修正」するには至らないとの事務局の評価についてご意見をいただきたい。

## 貸手の会計処理

### (会計基準に係る基本的な考え方)

#### IFRS 第 16 号の取扱いに対して示されている懸念

58. 貸手の会計処理について IAS 第 17 号の取扱いを実質的に維持している点に関して、借手の会計処理との間で一貫性が欠けているとの懸念が聞かれている。当該懸念は、エンドースメント手続の 3 つの観点のうち我が国における会計基準に係る基本的な考え方に関わるものではないと考えられるが、IFRS 第 16 号の根本的な考え方に関わるものと考えられ、論点として検討することが考えられる。

#### IFRS 第 16 号における見直しの根拠又は対応

59. 前項の懸念に対して、IFRS 第 16 号では、2010 年及び 2013 年の公開草案に対してフィードバックを寄せた利害関係者が次のことに着目していたとされ、借手と貸手の一貫性が欠けていることを特段の問題とせず、IAS 第 17 号における貸手の会計処理を実質的に引き継ぐこととした。
- (1) IAS 第 17 号における貸手の会計処理モデルはよく理解されている。
  - (2) 財務諸表利用者の大半は、貸手の財務諸表をリースの影響について調整していない。これは、IAS 第 17 号における貸手の会計処理モデルが、すでに財務諸表利用者に必要な情報を提供していることを示唆している。
  - (3) IAS 第 17 号における貸手の会計処理には根本的な欠陥はなく、借手の会計処理が変更されるという理由だけで変更すべきではない。

#### 米国会計基準における見直しの根拠又は対応

60. 米国会計基準においても、IFRS 第 16 号と同様に、以前の取扱いを踏襲している。当該検討経緯は IFRS 第 16 号と同様である。

### 分析

61. IFRS 第 16 号において貸手の会計処理が対応されなかった経緯は第 59 項のとおりであるが、借手について、リースの分類は主にリース開始後の費用配分の方法に関

する問題である一方、貸手にとっては主に収益認識の方法であり、必ずしも両者で同一の問題ではない。また、リース取引について、借手の関与は原資産のうち使用権資産部分に限定されるが、貸手の関与は移転された使用権資産部分に加えて残存資産にも及ぶという点で、両者の経済的ポジションは異なる。

62. また、財務諸表利用者を中心とする多くの利害関係者が借手の会計処理の見直しに関心を示した一方、貸手の会計処理について IAS 第 17 号の会計処理に根本的な欠陥はないとしており、IFRS 第 16 号の開発は、当該利害関係者の情報ニーズを踏まえて借手に対象を限定したと考えられる。
63. 上記のとおり、借手の会計処理と貸手の会計処理は、必ずしもシンメトリーである必要はないと考えられること、また、IAS 第 17 号のエンドースメントは完了していることを踏まえると、「削除又は修正」するには至らないと考えられるがどうか。

### (実務上の困難さ)

64. 特段、検討すべき論点はないと考えられる。

### (周辺制度との関連)

65. 特段、検討すべき論点はないと考えられる。

第 41 回作業部会で聞かれた意見は次のとおりであり、資料の修正に反映している。

- (1) 本来は、貸手の会計処理は借手の会計処理と対称的とすべきだが、IFRS 第 16 号になり会計処理を新たに開発することは困難であり、IFRS 第 16 号と実質的に同じ IAS 第 17 号のエンドースメントが完了していることを踏まえれば、「削除又は修正」を行わずに受け入れざるを得ないを考える。なお、リースに関して借手と貸手の対称性を必ずしも求めないとする ASBJ の従来主張に賛成できない。

### ディスカッション・ポイント 3

貸手の会計処理に関して、IFRS のエンドースメント手続の観点で「削除又は修正」するには至らないとの事務局の評価についてご意見をいただきたい。

## セール・アンド・リースバック取引

### (会計基準に係る基本的な考え方)

66. エンドースメント手続の判断基準の1つである「会計基準に係る基本的な考え方」には、「企業の総合的な業績指標としての当期純利益の有用性を保つことなどが含まれる」<sup>6</sup>としており、当期純利益に影響する可能性のあるセール・アンド・リースバック取引を論点に取り上げている。

### IFRS 第16号における取扱い及び根拠

67. IFRS 第16号におけるセール・アンド・リースバック取引の概要は以下のとおりである。

- (1) 資産の譲渡が IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」の要求事項を満たす場合には、当該資産の譲渡取引と当該資産のリースバックから生じた使用権資産のリースの会計処理を行う。当該資産の譲渡が IFRS 第15号の要求事項を満たさない場合には、当該取引は金融取引として処理する。
- (2) セール・アンド・リースバック取引による利得又は損失は、買手（貸手）に移転された権利に係る金額のみを認識する。
- (3) 資産の売却の対価の公正価値が資産の公正価値と等しくない場合、又は、リース料が市場のレートで行われていない場合、借手は売却収入を公正価値で測定するための修正を行わなければならない。

68. IASB は、前項の規定を以下の論拠により設定したものであるとしている（それぞれ前項の(1)から(3)に対応している。）。

- (1) IASB は、リースバックの存在のみで売手（借手）が原資産を買手（貸手）に譲渡しているとする結論の妨げにはならないと考え、追加のガイダンスなしに、

---

<sup>6</sup> 『『修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）』の公表にあたって』（2015年6月30日公表）第10項

IFRS 第 15 号の原則をセール・アンド・リースバック取引に適用できると結論付けている。

- (2) 売手（借手）はリースバック継続期間にわたり使用权を保持しており、リースバック終了時の原資産の価値に対する持分だけを売却しているため、買手（貸手）に移転された権利に係る利得を認識することが取引の経済的実態を適切に反映するとしている。
- (3) セール・アンド・リースバック取引は通常パッケージとして交渉され、リース料及び売却対価には相互依存性があると考えられるため、リース料又は売却対価が市場のレートでない場合に、調整を求めている。

### 米国会計基準における見直しの根拠又は対応

69. 米国会計基準（Topic 842）におけるセール・アンド・リースバック取引の概要は以下のとおりである。

- (1) 資産の譲渡が Topic 606「顧客との契約から生じる収益」の要求事項を満たす場合には、当該資産の認識を中止したうえで、リースバックから生じた使用权資産を認識する（要求事項を満たさない場合は金融取引として処理）。ただし、リースバック取引が借手にとってのファイナンス・リース（貸手にとっての販売型リース）に該当する場合は、売却の成立要件を満たさないものとする。
- (2) 売却として処理する場合、発生した売却損益は一括で認識する。
- (3) 資産の売却価格又はリース料について、各々の公正価値との差額に基づき、セール・アンド・リースバック取引が公正価値で行われたかを決定し、当該取引が公正価値で行われていないと判断された場合は、公正価値に基づいて資産の売却価格の調整を行う。

70. FASB は、前項の規定を以下の論拠により設定したものであるとしている（それぞれ前項の(1)から(3)に対応している。）。

- (1) Topic 606 では、買手への資産の支配の移転を要求しているため、買手に資産の支配が移転しない場合には売却は発生していないと考えられ、ファイナンス・リース（販売型リース）はそれに該当すると考えられるとしている。

一方で、それ以外の場合には、リース直前の資産から生じる便益のほとんどすべて（リース期間に受領するリース料とリース期間終了後の残存資産の便益）が買手（貸手）に移転するため、リースバック取引の存在自体が売却取引に伴う買手への原資産の支配の移転を妨げるものではないとして、原資産の売却が生じると結論付けている。

- (2) （売却の要件を満たすことを前提に、）売却した資産と当該資産から生じる使用権とは別個のものであり、会計処理において相互に影響を受けてはならないと考えられるため、発生した売却損益は一括で認識することとしている。
- (3) リース料と売却価格はパッケージで交渉されることから、相互依存적であるためとしている。

71. 以下では、IFRS と米国会計基準における主な論点を比較した。

売却の認識	<ul style="list-style-type: none"> <li>両基準とも、資産の譲渡は新収益認識基準における支配の移転の要件を満たすかどうかで決定している点で共通している（米国会計基準では借手のファイナンス・リースの場合に支配は移転しないとしている）。</li> </ul>
売却損益の処理	<ul style="list-style-type: none"> <li>IFRS では、売却に伴う損益は買手（貸手）に移転された権利に係る金額を認識し、売手（借手）が保持した使用権に係る金額は認識しないが、米国会計基準では、両者を区別せず一括で認識する（ファイナンス・リースの場合を除く）。</li> </ul>

## 分析

72. セール・アンド・リースバック取引については、これまで一般にリスクと経済価値の移転を重視する考えが採用されてきたと考えられ、取引時点の売却損益の認識は一定の場合に限定して行われてきたと考えられる。この観点からは、IFRS 第 16 号及び Topic 842 の IFRS 第 15 号及び Topic 606 による売却損益の認識は大きな概念的な変更があると考えられる。ただし、これらは IFRS 第 15 号及び Topic 606 の制定に合わせて考え方を変更したものと考えられ、一定の論拠があると考えられる。よって、IFRS のエンドースメント手続の観点で「削除又は修正」するには至らないと考えられるがどうか。

**(実務上の困難さ)**

73. 特段、検討すべき論点はないと考えられる。

**(周辺制度との関連)**

74. 特段、検討すべき論点はないと考えられる。

第 41 回作業部会で聞かれた意見は次のとおりであり、資料への反映は今後検討する。

(1) 検討の要素は、リスク経済価値の移転か支配の移転かの視点と、部分認識か一括認識かの視点の掛け合わせになるが、すでにエンドースメントされた IFRS 第 15 号が支配の移転に基づいていることを踏まえると、部分認識か一括認識かの視点に検討の重きを置くことになると思う。

(2) エンドースメントされた IFRS 第 15 号に沿って支配の移転を判断する点、及び、リースバックの期間の長短が損益の多寡に反映される点を評価できると考える。

→ 固定資産の売却損益の認識を IFRS 第 15 号に基づくことになったこともエンドースメント手続として考慮すべき要素と考えられる。

**ディスカッション・ポイント 4**

セール・アンド・リースバック取引に関して、IFRS のエンドースメント手続の観点で「削除又は修正」するには至らないとの事務局の評価についてご意見をいただきたい。

**開示**

**(会計基準に係る基本的な考え方)**

75. 特段、検討すべき論点はないと考えられる。



**(実務上の困難さ)**

76. IFRS 第 16 号の開発過程では、開示の拡充の提案に関して、我が国の市場関係者のうち、財務諸表利用者からは、概ね、有用な情報が得られるとの肯定的な評価が聞かれていた。それに対して、財務諸表作成者からは、財務情報の透明性確保のために借手についてリース取引に関する資産及び負債を認識することの結果として開示の要求事項は削減されるべきであるとし、コスト便益の観点から開示の拡充の提案の見直しが必要と指摘されていた。

財務諸表作成者が 2013 年公開草案に対して削除又は修正すべきとの指摘を行った開示は次のとおりである。

- (1) リースの内容に関する情報（借手、貸手）
- (2) リース負債の満期分析（借手）
- (3) 使用権資産及びリース負債の調整表（借手）
- (4) リース料債権の満期分析（貸手）
- (5) リース料債権及び残存資産の調整表（貸手）

77. 前項の我が国の市場関係者からの意見発信は、IFRS 第 16 号に一定程度反映されているが、以下の点について反映されていない。

- (1) 使用権資産の増加（IFRS 第 16 号第 53 項(h)）

リース資産及び所有資産に対しての資本的支出に関する比較可能な情報を提供する上で有用であるため、重要性があれば、財務諸表利用者の情報ニーズを満たすために借手が開示すべき特定の情報項目であるとされている。

- (2) 借手及び貸手のリースの内容に関する情報（リース活動の性質）（IFRS 第 16 号第 59 項、第 92 項(a)）

多くのリースは、より複雑な要素を含んでおり、これには変動リース料、解約及び延長のオプション、残価保証が含まれる場合があるとしている。こうしたより複雑な要素に関して、本開示の有用性とコストの分析も踏まえて、IFRS

第 16 号の開示目的<sup>7</sup>を満たすのに必要で、財務諸表の他の箇所で扱われていない重要性のある企業固有の情報を開示することとしたとされている。

### (3) 貸手のリース料債権の満期分析 (IFRS 第 16 号第 94 項)

本開示を通じて、財務諸表利用者が将来のリースのキャッシュ・フローの予測と流動性を見積りをより正確に行うことが可能となり、貸手の流動性リスクに関して IAS 第 17 号における従来の要求事項<sup>8</sup>よりも多くの情報を提供することとなるとされており、その一方で IAS 第 17 号の要求事項を踏まえると、IAS 第 17 号との比較で増分コストが多額にならないと予想しているとしている。

### 米国会計基準における見直しの根拠又は対応

78. 米国会計基準においては、IFRS 第 16 号と会計モデルが異なることにより、借手の開示について違いがある。

### 分析

79. IFRS 第 16 号は、IFRS 第 16 号の開発過程で我が国の市場関係者から懸念が示されたリース内容に関する情報（借手、貸手）について、引き続き開示が要求されており、また、使用権資産（借手）に関して調整表は要求されなかったが、調整表の主要項目（報告期間末の帳簿価額、減価償却費等）の開示は要求されている。
80. しかしながら、第 76 項及び第 77 項にあるように、IFRS 第 16 号の最終化の過程で、我が国の市場関係者から示されたコスト便益に関する懸念に一定程度対応しており、また、使用権資産の増加については有用性が認められるとされた上で、調整表の項目すべてが要求されてはならず、コストに一定の配慮がなされているとも考えられる。

また、リース活動の性質の開示は、全体的な開示の目的を満たすための追加的な開示情報として位置づけられており、重要性がある企業固有の情報の開示を求める

---

<sup>7</sup> 開示の目的は、注記において、財政状態計算書、純損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書で提供される情報と合わせて、リースが財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与えている影響を財務諸表利用者が評価するための基礎を与える情報を開示することとされている (IFRS 第 16 号第 51 項及び第 89 項)。

<sup>8</sup> IAS 第 17 号では、3つの期間帯（1年以内、2年目から5年目、5年超）に期限が到来するリース料を示した満期分析を要求していた (IAS 第 17 号第 56 項(a))。

ものである。また、貸手のリース債権の満期分析の開示については、IFRS 第7号における開示が要求されており、当該開示要求と整合性が図られているものである。

81. これらの経緯を踏まえると、IFRS のエンドースメント手続の観点で「削除又は修正」するには至らないと考えられるがどうか。

**(周辺制度との関連)**

82. 特段、検討すべき論点はないと考えられる。

(第41回作業部会で聞かれた意見)

特段の意見はなかった。

**ディスカッション・ポイント5**

開示に関して IFRS のエンドースメント手続の観点で「削除又は修正」するに至らないとの事務局の評価についてご意見をいただきました。

以上