
プロジェクト リース

項目 我が国における会計基準の開発に関する予備的分析

本資料の目的

1. 本資料は、我が国におけるリースに関する会計基準の開発に関して、事務局の予備的分析を示すものである。

背景

2. 国際会計基準審議会（IASB）は、2016 年 1 月に IFRS 第 16 号「リース」（以下「IFRS 第 16 号」という。）を公表し、米国財務会計基準審議会（FASB）は、2016 年 2 月に会計基準更新書「リース」（FASB-ASC Topic 842。以下「Topic 842」という。）を公表した^{1 2}。

IFRS 第 16 号も Topic 842 も、借手の会計処理に関して、借手に支配が移転した使用権部分に係る資産（使用権資産）と当該移転に伴う借入金等に類似する負債（リース負債）を認識するモデル（使用権モデル）に基づき、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。

一方、リースに係る損益認識に関しては、IFRS 第 16 号は、すべてのリースは借手に対する資金提供を含む取引と捉えて、使用権資産の減価償却費と借入金等に類似する負債に係る金利費用を別個に認識する単一モデルを採用している。これに対して、Topic 842 は、従前と同様の方法でファイナンス・リース（減価償却費と金利費用を別個に認識する。）とオペレーティング・リース（単一のリース費用を認識する。）に区分する 2 区分モデルを採用している。

3. 当委員会が 2016 年 8 月に公表した中期運営方針では、以下が記載されている。
 - 当委員会は、これまで我が国の金融資本市場への信認を確保する観点から、当該市場で用いられる日本基準を高品質で国際的に整合性のあるものとして維持・向上を図るべく、公正性、透明性のある形で開発を行ってきた。

¹ IFRS 第 16 号は 2019 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から適用され、Topic 842 は 2018 年 12 月 16 日以後開始する事業年度から適用される。

² IFRS 第 16 号の概要については、2018 年 2 月 5 日開催の第 76 回リース会計専門委員会資料(2)「IFRS 第 16 号「リース」の概要」を参照（審議事項(4)-2 参考資料 1）。

- 会計基準は金融資本市場の重要なインフラであり、投資家の意思決定に資する有用な財務情報を提供するためには、我が国の市場で用いられる会計基準が高品質であることが必要であると考えられ、また、日本基準と国際的な会計基準との間の整合性を図ることにより、財務情報の比較可能性を高めることも必要であると考えられる。
- これまでの取組みにより、日本基準は、一定程度国際的な会計基準との間で整合性が確保されているが、国際的な会計基準においても新基準の開発や既存の基準の改正が継続的に行われており、今後も、国際的に整合性のあるものとするための取組みを継続的に行う必要があると考えられる。
- 前項における国際的な会計基準の公表を受けて、「日本基準を国際的に整合性があるものとするための取組みに関する今後の課題」において IFRS 第 16 号「リース」を具体的な課題として取り上げており、「国際的な会計基準と整合性を図ることに対する必要性及び懸念に関する検討をリース会計専門委員会において行うこととし、その後、我が国における会計基準の改訂に向けた検討に着手するか否かの検討を行う」としている。

我が国における会計基準の開発の必要性

(国際的な整合性の観点)

4. 第 2 項に記載したとおり IFRS 第 16 号も Topic 842 も、オペレーティング・リースを含むすべてのリースに係る資産及び負債をオン・バランスすることは共通している。オペレーティング・リース取引について国際的な会計基準との整合性を図ることは、財務諸表間の比較可能性を高めることにつながると考えられる。
5. また、我が国における会計基準において、重要なオペレーティング・リースについて賃貸借処理に準じた会計処理を継続することは、重要な負債がオフ・バランスとなっているとの指摘を国際的に受ける可能性があり、我が国の資本市場及び我が国の企業の財務報告に対する信頼性に関するリスクが大きいものと考えられる。

(財務諸表利用者のニーズ)

6. IASB 及び FASB におけるリースに関する会計基準の抜本的な見直しの過程で、借手の会計処理に関する IAS 第 17 号や Topic 840 における会計モデルについて、次のような点に関して財務諸表利用者のニーズを満たしていないとの意見が聞かれて

いる。

- (1) オペレーティング・リースの借手には認識すべき資産及び負債が生じているが、財務諸表に認識されていないため、多くの財務諸表利用者は日常的に調整を行っているが、利用可能な情報は限られており財務諸表の注記からは信頼できる情報が入手できない。
- (2) ファイナンス・リースとオペレーティング・リースで異なる会計処理とする場合、経済的に類似した取引について異なる会計処理が行われる可能性があり、財務諸表利用者にとっての比較可能性が損なわれる。
- (3) 特定の会計上の結果を達成するために、取引を操作する機会を提供している。

7. また、当該見直しの過程で、我が国の財務諸表利用者からは、次のような意見が聞かれている³。

- (1) 注記情報で示されていたオペレーティング・リースに係る資産及び負債が、統一された基準でオン・バランスされると、正確な財務分析が可能となる。
- (2) 使用权の移転の有無からすべてのリース契約から生じる資産及び負債がオン・バランスされることは企業活動の実態が財務諸表により良く反映される。

また、借手のリースが原則としてすべてオン・バランスされると、総資産利益率 (Return on Asset ; ROA)、投資利益率 (Return on Investment ; ROI) やレバレッジ比率等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り、企業間の比較可能性が高まる。

我が国の関係者の懸念

(リースに係る資産及び負債の認識)

8. IFRS 第 16 号 (基本的に Topic 842 も同様) について、我が国の市場関係者から、以下のとおり、リースに係る資産及び負債の認識に係る懸念が聞かれている。

情報の有用性

- (1) 認識の対象となるリースには、様々な経済的実態のものが含まれるため、それ

³ (社) 日本証券アナリスト協会「公開草案「リース」についての意見書」(2010年12月15日)及び(公社)日本証券アナリスト協会「IASBの改訂公開草案「リース」についての意見書」(2013年8月20日)を参照。

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。特に、いわゆるレンタルのようにリース期間が原資産の耐用年数に比してごく短期であるものについて資産及び負債を計上することの有用性に疑問がある。

- (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、利用者により分析されており、追加的な情報の有用性は乏しい。
- (3) 資産及び負債を認識しないサービスとの間の区分が明確でない。特に、主に原資産が有する機能の利用を顧客に提供する点でサービスの性質を有している契約についても、原資産が提供されていることを強調してリースと判定される可能性がある。

実務上の困難さ

- (4) すべてのリースに係る資産及び負債を認識する場合、業種、業態により財務数値が大きく変わる可能性のある企業があり、経営管理に影響を与える可能性がある。
- (5) すべてのリースに係る資産及び負債を認識するために、オペレーティング・リースに関して追加の情報収集と割引計算が必要となり、内部管理の整備と運用が必要となる。
- (6) リースの識別について、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が、契約に含まれるリース部分の特定について、実務上の負担が生じる可能性がある。

(リースに係る費用認識)

- 9. IFRS 第 16 号について、我が国の市場関係者から、以下のとおり、すべてのリースについて同一の費用認識を行うことの有用性について懸念が聞かれている。
 - (1) リースには、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な経済的実態のものが含まれる中で、すべてのリースに対して同一の費用認識パターンを適用することは、リースの経済的な実態の多様性を反映しない可能性がある。
 - (2) 典型的なリースではリース料が定額で発生するが、当該均等に発生する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られ、すべてのリースについて金利費用の要素が考慮され前加重の費用認識とすることは実態を反映し

ない可能性がある。

我が国の企業に与える財務的な影響

10. 東京証券取引所に上場している企業（3,556社）のうち我が国における会計基準に準拠して連結財務諸表を作成している企業（3,414社）を対象に当委員会事務局が行った初期的なデータ分析の結果は以下のとおりであり、多額のオペレーティング・リース取引を実施している企業が存在することを表している⁴。
- (1) 分析の対象とした企業3,414社のうち、1,403社がオペレーティング・リース取引の解約不能のものに係る未経過リース料（以下「OL未経過リース料」という。）の注記を行っていた。
 - (2) 「OL未経過リース料」÷「負債総額」の値について、全業種平均では1%以下（0.9%）であるが、業種別にみると建設業、海運業、小売業など7業種で10%を超えていた。

基準開発に着手するか否かについての事務局の予備的分析

11. 前項の「我が国の企業に与える財務的な影響」で識別されたとおり、多額のオペレーティング・リース取引を実施している企業が存在することを踏まえると、「我が国における会計基準の開発の必要性」のうち、特に「国際的整合性の観点」を踏まえると、第5項に記載した「重要な負債がオフ・バランスとなっているとの指摘を国際的に受ける可能性があり、我が国の資本市場及び我が国の企業の財務報告に対する信頼性に関するリスクが大きい」ことは重視すべきものと考えられる。

よって、基本的には、すべてのリースについて資産及び負債を計上することについて、国際的整合性を図る方向で検討すべきものと考えられる。

12. ただし、第8項及び第9項の「我が国の関係者の懸念」に記載したとおり、すべてのリースについて資産及び負債を計上することについては、情報の有用性及び実務上の困難さについて様々な懸念が聞かれており、仮に基準開発に着手する場合には、以下に記載する論点を検討することにより、これらの懸念への対応が可能かどうか

⁴ 詳細は、「我が国のオペレーティング・リースの状況」に記載されている（審議事項(4)-2 参考資料2 参照）。

についても合わせて検討が必要になると考えられる。

仮に会計基準の開発に着手した場合の論点

13. 仮に会計基準の開発に着手した場合、以下の論点が考えられる。

(1) IFRS 第 16 号のアプローチと Topic 842 のアプローチ

歴史的には、我が国の会計基準は米国会計基準と IFRS の双方を整合性を図る対象として開発されてきているが、東京合意以後は、基本的に IFRS と整合性を図ってきている。ただし、リースについては、IFRS 第 16 号のアプローチと Topic 842 のアプローチで費用認識が異なっており、Topic 842 のアプローチも検討する対象に含めるべきと考えられる。

この点については、「我が国の関係者の懸念」のうち第 8 項の「リースに係る資産及び負債の認識」の情報の有用性の(1)及び第 9 項「リースに係る費用認識」に関連する。

(2) リースとサービスの区分

現行の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」において典型的なリース取引（通常の保守等以外の役務提供が組み込まれていないリース取引）及び不動産に係るリース取引の会計処理のみを示している。仮に国際的な会計基準と整合性を図る場合、どのような取引がリースとして識別されるかについて調査を実施することが考えられる。

この点については、「我が国の関係者の懸念」のうち第 8 項の「リースに係る資産及び負債の認識」の情報の有用性の(3)及び実務上の困難さの(6)に関連する。

(3) コスト・ベネフィットの分析及び対応

現在の日本基準では、次のいずれかに該当する場合を重要性に乏しいとみなし、オペレーティング・リース取引の注記を要しないとされている。

- 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 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

- ④ 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が 300 万円以下のリース取引

一方、IFRS 第 16 号では少額資産のリースについて結論の背景で 5,000 ドルが示唆されているものの基準や適用指針に具体的な金額の定めはなく、Topic 842 では少額資産のリースの定めは設けられていない。

また、短期リースについては、IFRS 第 16 号、Topic 842 ともに、リース開始日においてリース期間が 12 か月以内のリースとされている⁵。

これらの点については、「我が国の関係者の懸念」のうち第 8 項の「リースに係る資産及び負債の認識」の実務上の困難さの(5)に関連する。

- (4) 仮に IFRS 第 16 号のアプローチを採用した場合、どの程度整合性を図るか。

仮に IFRS 第 16 号のアプローチを採用した場合、文言レベルで整合性を図る方法（例：収益認識に関する会計基準）と基本的なアプローチのみを取り入れる方法（例：企業結合、固定資産の減損等）が考えられる。

この点については、本項(1)から(3)の検討の結果と IFRS を任意適用している企業における利便性を考慮して検討することが考えられる。

- (5) 連結財務諸表と個別財務諸表の取扱い

当委員会において、これまでに開発してきた会計基準⁶では、基本的に連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を定めてきたことを踏まえると、基本的に連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を定めることが考えられる。

一方、個別財務諸表においては、関連諸法規等の利害調整に関係することが

⁵ IFRS 第 16 号及び Topic 842 における短期リースは、次のとおり定義されている。

(1) IFRS 第 16 号：開始日において、リース期間が 12 か月以内であるリース。購入オプションを含んだリースは、短期リースではない。

(2) Topic 842：リース開始日において、リース期間が 12 か月以内のリースで、借手の行使が合理的に確実な原資産を購入するオプションを含んでいないリース

⁶ 例えば、平成 30 年 3 月 30 日に公表した企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」においても、基本的に連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を定めている（同基準第 97 項から第 99 項を参照）。

連結財務諸表よりも多いと考えられること、及び連結子会社等における負担が生ずること等を考慮することが考えられる。

今後の進め方

14. 今後開発に着手するか否かを判断するにあたり、上記について専門委員会で深掘りして検討するとともに、関係者に対してアウトリーチを実施することが考えられる。

ディスカッション・ポイント

本資料における事務局の分析及び今後の進め方に関する提案について、ご意見をいただきたい。

以 上