
プロジェクト リース

項目 これまでの議論のまとめ

I. 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着手するか否かの判断を行うにあたり、これまで実施してきた検討についてのまとめを行い、今後当該判断を行うに際して考慮する事項について分析を行うものである。

II. 経緯

2. 国際会計基準審議会（IASB）は、2016 年 1 月に国際財務報告基準（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、同年 2 月に会計基準更新書第 2016-02 号「リース（トピック 842）」（以下「Topic 842」という。）を公表した。両基準とも、リースの原資産を使用する権利を表す「使用权」が移転しているかどうかに着目し、リースの定義を満たすもののすべてについて、関連する資産（使用权資産）及び負債（リース負債）を認識するものである。

上記に記載した国際的な会計基準の公表を受けて、当委員会が同年 8 月に公表した中期運営方針では、「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いる。

これらを踏まえ、第 375 回企業会計基準委員会（2017 年 12 月 20 日開催）において我が国におけるリースに関する会計基準の開発に着手するか否かについて検討することが承認された。

3. 第 387 回企業会計基準委員会（2018 年 6 月 21 日開催）及び第 78 回リース会計専門委員会（2018 年 6 月 8 日開催）から当該検討を開始し、「我が国における会計基準の開発に関する予備的分析」（以下「予備的分析」という。）を行った。その後、当該予備的分析に関連する以下の論点について詳細に検討を行った。

審議事項(3)-2

論 点		企業会計基準 委員会	リース会計 専門委員会
(1) 会計上の考え方	・すべてのリースに係る資産及び負債 の認識	第 389 回 (7 月 24 日)	第 80 回 (7 月 20 日)
	・未履行契約との関係	第 391 回 (8 月 27 日)	第 81 回 (8 月 23 日)
	・リース負債と負債の定義の関係	—	第 84 回 (11 月 6 日)
	・借手モデルにおけるリースに係る費 用の認識のパターン	第 388 回 (7 月 6 日)	第 79 回 (6 月 26 日)
(2) 財務諸表利用者 のニーズ	・アナリストからの意見聴取 ・格付機関における財務諸表の調整	第 392 回 (9 月 12 日)	第 82 回 (9 月 6 日)
(3) 適用上の判断の 困難さ	・リースの識別	第 389 回 (7 月 24 日)	第 80 回 (7 月 20 日)
	・リース期間の決定	第 391 回 (8 月 27 日)	第 81 回 (8 月 23 日)
(4) 作成上のコスト	・IFRS 第 16 号を適用する場合に想定 される財務諸表作成者のコスト	第 388 回 (7 月 6 日)	第 79 回 (6 月 26 日)
(5) 重要性	・重要性に関する事項	第 389 回 (7 月 24 日)	第 80 回 (7 月 20 日)
(6) その他の検討事 項	・IFRS 第 16 号の早期適用企業の事例 分析	第 391 回 (8 月 27 日)	第 81 回 (8 月 23 日)
	・財務諸表本表と注記の関係	—	第 84 回 (11 月 6 日)
	・減損会計の適用	—	第 84 回 (11 月 6 日)
	・連結財務諸表に含まれる親会社と在 外子会社の財務情報の整合性	—	第 84 回 (11 月 6 日)
	・貸手の会計処理	—	第 84 回 (11 月 6 日)

III. 会計上の考え方

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是非

(IFRS 第 16 号及び Topic 842 における考え方)

4. IFRS 第 16 号及び Topic 842 では、使用权の移転に着目し、借手は、原資産が引き渡された（利用可能となった）時点で当該原資産を使用する権利である使用权資産を取得し、使用权に対する支払（リース料の支払）を行う無条件の義務を有すると捉えるとともに、貸手は、当該原資産を借手の使用のために引き渡した（又は利用可能とした）時点で使用权を借手に移転する義務を履行していると捉え、借手は、すべてのリースに係る使用权資産及びリース負債を認識することとしている。

(予備的分析で識別した懸念)

5. 予備的分析では、第 4 項の考え方により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、我が国の市場関係者から示されていた以下の懸念を識別していた。
- (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) 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。
6. これらの懸念に関連し、予備的分析に関連する論点を詳細に検討する過程で、以下の点について、IFRS 第 16 号及び Topic 842 におけるすべてのリースに係る資産及び負債を認識する根拠を確認した。
- (1) オペレーティング・リースについての未履行契約との関係（前項(1)に関連）
 - (2) オペレーティング・リースとサービス契約との異同（前項(2)に関連）
 - (3) リース負債と負債の定義の関係（前項(1)に関連）

(オペレーティング・リースについての未履行契約との関係)

IASB の論拠

7. 第 4 項に記載した、「借手は、原資産が引き渡された時点で原資産に対する使用権を取得し、リース料支払に関する無条件の義務を負う」という捉え方について、IASB は未履行契約との関係で、原資産の引渡しの履行に着目し、次のように説明している。
- (1) リースにおいては、原資産が借手に利用可能とされた時点で、借手は使用権資産を獲得し支配し、貸手は当該資産の使用権を借手に移転する義務を履行している。それゆえ、貸手が当該権利を引き渡す義務を履行した後は、リース契約はもはや未履行契約ではない。
 - (2) これに対して、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、顧客は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。したがって、顧客は通常、支払う無条件の義務をその日までに提供されたサービスに対してのみ有している。

予備的分析を詳細に検討する過程で聞かれた意見

8. 前項の IASB の論拠に対して予備的分析で記載した意見に追加して聞かれた意見は、主に以下のとおりである。
- (1) オペレーティング・リースにおいては、原資産の引渡し後も、貸手は当該資産を借手に使用収益させる義務を負い、これに対して借手は各期の原資産の使用に対応したリース料を支払う義務を有する。この点、借手は使用権に対する支払を行う無条件の義務があるとの IASB の説明は不十分ではないか。
 - (2) 貸手における債権の法的な取扱いがリース契約とサービス契約で異なるのか否か及びそれにより会計上の負債の認識に影響を及ぼすのか否か検討が必要ではないか。

分析

9. 第 7 項の IASB の論拠と第 8 項(1)及び(2)で聞かれた意見との相違は、これまでの議論を踏まえると、オペレーティング・リースにおける貸手の義務の履行を、以下のいずれと考えるかにより生じているものと考えられる。

- (1) 貸手がリース物件（原資産）を借手に引き渡す義務を履行し、その時点で借手に使用権（定められた使用方法の範囲内でリース期間中にリース物件を自由に使用収益する便益を享受する権利）が移転することを重視する。また、借手は、当該使用権に対してリース料を支払う義務をリース期間の終了前に回避することができないため、使用権の対価の支払について無条件の義務を負う。したがって、原資産が引き渡された時点で、借手は移転された使用権（資産）と無条件のリース料支払義務（負債）を認識する。
 - (2) 貸手がリース期間中に当該リース物件を借手に利用可能な状態にしておく義務（使用収益させる義務や（通常は）修繕義務）を負うことを重視する。また、借手のリース料支払義務は、原資産を利用可能な状態にしておくという貸手の各期の義務の履行を条件にしており、無条件の義務ではない。したがって、原資産が引き渡された時点では、借手には認識すべき資産も負債もない。
10. 前項のいずれの考え方とすべきかについては、会計上の考え方としては、いずれかが一義的に否定されるものではないが、IASBの論拠は、リースの借手がリース物件を使用する権利を有している側面及びこれに対する回避できない支払義務を負っている側面をより良く表現しようとするものと考えられ、当該リース契約をどのように財務諸表に表すことが財務諸表の利用者にとって有用な情報となり得るのかにかかわるものであると考えられる。

（オペレーティング・リースとサービス契約との異同）

IASBの論拠

11. IFRS第16号では、リース契約は「資産（原資産）を使用する権利（すなわち、使用権）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」と定義されており、使用権が移転するかどうかは、借手がリース期間を通じて、①特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利、及び、②特定された資産の使用を指図する権利を有しているかどうかで判定するとされている。これを踏まえ、第7項では、リース物件（原資産）の引渡しにより、借手は定められた使用方法の範囲内で自由に使用収益することで経済的便益を享受できるのに対して、サービス契約では、顧客はサービスの履行があって初めてその経済的便益を享受できる点で、リース契約とサービス契約は異なると捉えられていると考えられる。

加えて、1つの契約のなかに、リース構成部分（原資産の移転に伴う使用権の移転）とサービス構成部分（非リース構成部分）がある場合には、リース構成部分を識別してそれをサービス構成部分とは区分して処理することが要求されている。

予備的分析を詳細に検討する過程で聞かれた意見

12. 前項の IASB の論拠に対して、第 5 項(2)で記載したようにオペレーティング・リースはサービス提供機能が強いいためファイナンス・リースとは経済的実態が異なるとの意見が重ねて聞かれている。また、これまで我が国の市場関係者から、以下のとおり、資産及び負債を認識することはサービスとしての取引の実態を表さないとの指摘がなされている¹。

(1) 定期傭船契約

定期傭船契約は、単なる船舶の貸借ではなく、船主（貸手）が船舶管理（船員の手配、船舶修繕、船体保険の付保）された船舶を用いて顧客に対して輸送サービスを提供しているものであり、リースではない。

(2) 賃貸用住宅事業のためのサブリース契約

賃貸住宅のサブリース事業者が賃貸住宅オーナーから物件を一括借上げし、当該物件を入居者に転貸（サブリース）する「一括借上契約」は、リース契約の形式をとっているが、実質は賃貸住宅オーナーに対する賃貸経営の代行サービスである。リースについて資産及び負債を認識することは、サブリース事業者の事業モデルを適切に表さない。

(3) 自動車リース

自動車リースは、移動手手段の提供及び車両の維持管理業務の提供を行うものでありサービス要素が強い。また、車両の調達に関する資金提供を行っているものではない。したがって、ファイナンス・リース同様に一律にオンバランスすることにはなじまない。

分析

13. 第 11 項の IASB の論拠と前項(1)から(3)の指摘との相違は、これまでの議論を踏まえると、オペレーティング・リースにおいて原資産の引渡しとサービスの提供が一

¹ (2)(3)については、IFRS 第 16 号等のエンドースメント手続を実施したことにより 2018 年 6 月に公表した修正国際基準公開草案第 6 号「『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）』の改正案」に対して寄せられたコメントにも同様の指摘が寄せられている。

体となっている取引のうちサービス提供の性格が強い取引について、原資産の引渡しに着目して当該取引の一部はリース契約の定義を満たしているかと捉えるのか、サービス提供の性格に着目して取引全体をサービス契約と捉えるのかにより生じていると考えられる。

14. この点、IASB の論拠は、リースの借手が原資産の引渡しに伴い原資産の使用を支配している側面をより良く表現しようとするものと考えられ、当該リース契約をどのように財務諸表に表すことが財務諸表の利用者にとって有用な情報となり得るのかにかかわるものであると考えられる。

(リース負債と負債の定義の関係)

15. 延長又は解約オプションの対象期間をリース期間に含めることについて、借手が有するオプションの対象期間に係る支払リース料については、借手はオプションを使用しないことができるため、オプション期間については負債の定義と不整合があるのではないかとの意見が聞かれている。
16. IFRS 第 16 号では、開発過程において前項と同様の意見が聞かれたものの、延長又は解約オプションについてリースの独立の構成要素として負債を認識する方法は、オプションの公正価値を測定することが困難である等の理由で採用されず、解約不能期間と延長又は解約オプションを一体で負債として認識したうえで、オプションを見込む期間については測定の問題として取り扱う方法を採用している。また、IAS 第 17 号「リース」における「合理的に確実」の概念が維持されており、蓋然性の閾値が高く設けられているため、概念フレームワークにおける負債の定義と不整合ではないと思われる。
17. なお、我が国の会計基準等における負債は、適正な期間損益計算の観点から負債に計上されている引当金のように必ずしも企業の義務から生じたものに限られてはいないため、上記の IASB の考えを否定するものではないと考えられる。

借手モデルにおけるリースに係る費用の認識のパターン

(費用の認識に関する IFRS 第 16 号と Topic842 の会計モデルの相違)

18. リースに係る費用の認識に関して、IFRS 第 16 号では、すべてのリースを借手に対する資金提供を含む取引と捉えて、使用权資産に係る減価償却費とリース負債に係る金利費用を別個に認識する単一モデル（以下「単一モデル」という。）が採用され

ている。

19. これに対して、Topic 842 では、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、残存する資産に対する権利及びエクスポージャーを有せず、使用権資産の帳簿価額はリースの残存期間に原資産に均等にアクセスするという残存する経済的便益を表すため、借手が当該便益の見返りに支払う通常均等なリース料と直接関連すると捉えて、従前と同様にファイナンス・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（通常、均等な単一のリース費用を認識する。）に区分する2区分モデル（以下「2区分モデル」という。）が採用されている。

（予備的分析で識別した懸念）

20. 予備的分析では、第18項で記載したIFRS第16号における単一モデルに対して、我が国の市場関係者から示されていた以下の懸念を識別していた。
- (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は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。

（予備的分析を詳細に検討する過程で識別された事項）

21. 上記の懸念に関連して、予備的分析で記載した意見に追加して聞かれた意見は、主に以下のとおりである。
- (1) IFRS第16号における単一モデルを支持する意見
 - ① 財務諸表利用者において、オペレーティング・リースを企業が実質的に有利子負債で物件を調達又は購入したものと同様であると捉えて、財務諸表の調整を行っていることと整合的である。
 - ② リース負債を現在価値で測定するのであれば、損益計算書で金利費用が認

識される IFRS 第 16 号の会計モデルの方が会計処理に関する一貫性がある。

- ③ 国内で IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業（以下「IFRS 任意適用企業」という。）が増加しており、IFRS 第 16 号と整合性を図る方が、企業間の比較可能性が確保される。

(2) Topic 842 における 2 区分モデルを支持する意見

- ① 2 区分モデルの方が、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースに区分して処理されるため、財務諸表利用者により豊富な情報が提供される。

22. また、適用上のコストに関連して、以下の意見が聞かれた。

- (1) 使用権資産及びリース負債を計上するためのデータ（割引計算を行うための情報等）が必要となる点では、どちらの会計モデルでもコストは同一ではないか。
- (2) どちらの会計モデルを導入する場合でも、リース物件数が多い場合、既存の管理システムについて一定の改修が必要となると想定される。
- (3) 使用権資産の測定において調整項目がある場合（特に減損損失を認識する場合）には、Topic 842 における 2 区分モデルは必ずしも簡便とはならないとの意見が聞かれた一方、比較的短期のオペレーティング・リースについて減損損失が認識されるケースは限定的であり、Topic 842 における 2 区分モデルの方が簡便であるとの意見も聞かれた。

23. さらに、IFRS 第 16 号の早期適用事例を分析したところ、IFRS 第 16 号の適用上、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースとで資産及び負債を区分表示している事例が見受けられたことに関連し、会計処理は単一モデルであっても表示においては区分することに情報の有用性があるとも考えられ、会計基準の開発にあたっては、区分表示する意義について更に検討してはどうかとの意見も聞かれた。

(分析)

24. 費用の認識に関して IFRS 第 16 号における単一モデルと Topic 842 における 2 区分モデルの相違は、オペレーティング・リースの性格を①使用権の割賦取得として捉えるか、②通常は均等なリース料と引き換えにリース物件に每期均等にアクセスする経済的便益をもたらす契約と捉えるかにより生じているものと考えられる。会計上の考え方としては、いずれかが一義的に否定されるものではないと考えられ、財

務諸表利用者のニーズのほか、現状我が国が置かれている環境（IFRS 任意適用企業の増加等）を考慮して検討することになると考えられる。

IV. 財務諸表利用者のニーズ

予備的分析で識別した財務諸表利用者のニーズ

25. 予備的分析で識別した財務諸表利用者のニーズ（我が国における財務諸表利用者のニーズを含む。）は、主に以下の3つである。
- (1) 財務諸表利用者は、すべてのリースは、借手に金融を提供するものであり、資産と借入金等に類似する負債を生じさせると捉えており、すべてのリースがオンバランスされることにより、財務諸表の比較可能性が向上する。
 - (2) 多くの財務諸表利用者は、日常的に財務諸表を調整しているため、コストを要する。また、財務諸表利用者が利用可能な情報は限られており、正確な財務分析ができない。
 - (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。
26. 上記に関して、企業会計基準委員会及びリース会計専門委員会では、仮にすべての企業において国際的な整合性を図る場合、幅広い企業にコストが生じると考えられるため、我が国の財務諸表利用者が実際にリースをどのように捉え、財務分析上、どのようにリースに関する財務数値を利用しているかについて確認すべきとの意見が聞かれた。そこで、企業の信用力の評価を行う財務諸表利用者（クレジット・アナリスト（格付機関））及び株価予測を行う財務諸表利用者（セルサイド・アナリスト）に対して意見聴取を行った。

財務諸表利用者に対する意見聴取の概要（2名）

（リースの見方）

クレジット・アナリストの見方

27. クレジット・アナリストは、オペレーティング・リースを次のように捉えている。
- (1) オペレーティング・リースのうち営業に必要不可欠である資産で企業の資産規模に対して重要であるものについては、企業が有利子負債を調達して設備投資

することと経済的な実態に違いはなく、実質的に有利子負債で調達又は購入したものと同様であると捉えている。

また、格付機関は企業の債務の履行能力について評価するため、負債を網羅的にかつ適時に把握することに強い関心がある。

なお、当該リースに関する財務諸表の調整を行う対象となる企業は、オペレーティング・リースが重要である業種に属する企業のほか、オペレーティング・リースの重要性がある個々の企業である。

セルサイド・アナリストの見方

28. セルサイド・アナリストは、オペレーティング・リースを次のように捉えている。

- (1) 企業の収益性やリスクを測る上で、使用総資本や有利子負債にオペレーティング・リースに係る資産及び負債を含めている。

(財務諸表利用者の便益)

クレジット・アナリストの意見

29. 仮にすべてのリースに係る資産及び負債を認識する場合、クレジット・アナリストから以下の便益があるとの意見が聞かれている。

- (1) 日常的な財務諸表の調整が不要になり、利便性が向上する。
- (2) 以下の点で情報の精度が向上し、より正確な財務分析が可能となる。
 - ① オペレーティング・リース取引のうち解約不能のものに係る未経過リース料の注記（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。）第22項。以下「未経過リース料の注記」という。）の情報に基づいた、一定の方法²による推定計算ではなくなり、財務諸表作成者から監査済みの正確な情報が直接提供される。
 - ② 未経過リース料の現在価値と年間リース料に推定使用年数を乗じて算出した額のうち企業の実態に合致する方の金額を用いるなど、開示情報のば

² 例えば、オペレーティング・リースに係る調整は、割引率等について一定の仮定を置いてリース料総額の現在価値を算出する方法や年間リース料に予想リース期間を乗じる方法がある。

らつき³を補完する対応が不要となることが見込まれる。

セルサイド・アナリストの意見

30. また、セルサイド・アナリストから以下の便益があるとの意見が聞かれている。
- (1) IFRS 任意適用企業の財務諸表との比較可能性並びに IFRS 第 16 号及び Topic 842 を適用する海外の企業の財務諸表との比較可能性が確保される。
 - (2) 現行の未経過リース料の注記においてリース期間に含まれている延長・解約オプションの対象期間のばらつきが解消されることが見込まれる点で情報の精度が向上し、より正確な財務分析が可能となる。
 - (3) 解約不能期間中にリース契約を早期解約する場合に生じる損失負担リスクが把握しやすくなる。なお、この点については海外の投資家からも着目されている。
 - (4) 未経過リース料の注記は、通常、決算発表時に公表されないため情報提供の速報性に欠けるが、この点が改善される。

格付機関による財務諸表の調整

31. 当委員会事務局が格付機関から公表されている財務諸表の調整に関して調査を行ったところ、第 27 項のクレジット・アナリストの見方及び第 29 項と同様の財務諸表利用者の便益が確認されている。
32. また、IFRS 第 16 号及び Topic 842 の公表後においては、格付機関である S&P グローバル・レーティング・ジャパン株式会社 (S&P) では、以下の取扱いをするとされている⁴。

³ 特に、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（リース適用指針第 75 項(3)）については、実務上、未経過リース料の注記に含まれていないケースも多いとの指摘がある。

⁴ S&P により有料会員向けに公表されている “What Do New Lease Accounting Changes Mean For Corporate Credit Ratings?”（2018 年 4 月 16 日）。本資料については、審議のために使用することについて承諾を得て、第 392 回企業会計基準委員会の審議事項(4)-3 及び第 82 回リース会計専門委員会の資料(4)で記載したものである。

- (1) リースの取決めを貸借対照表の負債とする新しい会計の描写は、概念上は、当該格付機関の分析アプローチに非常に類似し、しかも、監査済みでより正確なものであることから、会計基準の改正について歓迎の意が示されている。このため、大多数の事例分析でリース負債の新しい会計上の測定値を使用することが考えられている。
- (2) IFRS 第 16 号及び Topic 842 公表後のリースに関する調整は、次のとおりになる。
 - ① IFRS 第 16 号が適用される場合：リース負債の新しい会計上の測定値を大多数の事例分析で使用する（現在の調整は不要となる）。
 - ② Topic 842 が適用される場合：リース関連費用は利息と減価償却費に配分する調整を引き続き行う。
 - ③ IFRS 第 16 号又は Topic 842 が適用されない場合（例えば、日本基準や英国基準で報告する会社）：IFRS 第 16 号及びトピック 842 が公表される前に適用されていた方法で実施するのと類似する調整を継続して行う。

V. 適用上の判断の困難さ

予備的分析において識別していた懸念

33. 予備的分析においては、適用上の判断の困難さについて、以下の点を識別していた。

- (1) 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。

予備的分析を詳細に検討する過程で識別された事項

34. 予備的分析を詳細に検討する過程で、以下の 2 つの論点に関して追加的な適用上の判断の困難さが識別されている。

- (1) リースの識別（前項の論点に関連して識別された論点）
- (2) リース期間の決定

(リースの識別)

35. 第11項に記載したとおり、IFRS第16号では、顧客が使用期間全体を通じて、特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利及び特定された資産の使用を指図する権利の両方を有している場合、借手に使用权が移転しているものとしてリースが識別される。これらの2つの要件を満たすかどうかについては、ガイダンスに従って判定することとなる。
36. 前項における適用上の判断の困難さに関して、主に以下の意見が聞かれている。
- (1) IFRS第16号では、支配の概念と整合させている点で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」から改善しているとされているが、実務でIFRS第16号の適用を行う際に、判断の仕方は却って難しくなっている部分もある。
 - (2) リースの識別は契約の実質を基に判定するというものの、契約の対象となる資産(例えば船舶やトラック)によって契約の完備性(契約条項の取決めの粒度)が異なり、その完備性の差異によりリースの識別が左右される懸念がある。
 - (3) 例えば、委託会社がサービス契約として認識している業務委託契約において、委託先の判断から専用設備を設けた場合に、当該設備に関して「使用を指図する権利」を有しているかの実務上の判断が困難である。

(リース期間の決定)

37. IFRS第16号では、リース期間は、解約不能期間に延長・解約オプションの対象期間を加えて決定するとされている。すなわち、借手がリースを延長する(又は解約しない)オプションを行使することが合理的に確実である範囲で、オプションの対象期間をリース期間に含める。
38. 前項における適用上の判断の困難さに関して、不動産賃貸借契約を中心に懸念が聞かれている。
- (1) 延長・解約オプションの行使可能性の評価に関して、「合理的に確実である(reasonably certain)」は非常に閾値が高いと考えられる一方、IFRS第16号等の定めにおける様々な関連性のあるすべての事実及び状況を考慮した結果、実務的に閾値が低くなる可能性があるため、判断に困難を伴う可能性がある(特に、不動産賃貸借契約)。
 - (2) 解約不能期間が比較的短期である場合に延長オプションの行使について、現実

の蓋然性を考慮してリース期間を決定することに実務上の困難を伴う可能性がある。

- (3) 不動産賃貸借においては、大幅な賃借設備改良を実施したとしても、市況により内部造作を放棄して別の物件を契約する場合や、貸手も内部造作を原状回復せずに別の借手に賃借する場合もあるため、大幅な賃借設備改良を行った場合において、借手がリースの延長オプションを行使する重大な経済的便益を有するかの実務上の判断に困難を伴う可能性がある。
- (4) 契約期間と内部造作物の耐用年数、資産除去債務の償却年数、敷金の償却年数等との整合性等を考慮することについて実務上の負荷が生じる可能性がある。

VI. 作成上のコスト

予備的分析において識別していた懸念

39. 予備的分析においては、作成上のコストについて、以下の点を識別していた。

- (1) 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。

予備的分析を詳細に検討する過程で識別された事項

40. 予備的分析を詳細に検討する過程で、以下の作成上のコストが追加的に生じ得ることが識別されている。

- (1) リースの識別に関するコスト
- (2) リースとサービスの区分に関するコスト
- (3) リース債務（及び使用権資産）を現在価値により算定し、使用権資産に係る減価償却費及びリース債務に係る金利費用を計上するプロセスに関するコスト（以下「測定プロセスに関するコスト」という。）
- (4) 会計方針の変更に関するコスト

(リースの識別に関するコスト)

41. 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75項で注記を要しないとされている取引について、リース物件の把握に係る管理コストが追加的に生じ得る。
- (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

(リースとサービスの区分に関するコスト)

42. 前項で識別したリース又はリースが含まれる契約について、サービス構成部分が含まれる場合、当該サービス構成部分はリース構成部分と区分して会計処理する必要があるため、当該サービス部分を区分するプロセスに係る追加的なコストが生じ得る。
43. これに関連し、修正国際基準公開草案第6号『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)』の改正案に対して寄せられたコメントでは、自動車リースにおけるメンテナンス・リース等でコスト負担が大きいとの意見が聞かれている。

(測定プロセスに関するコスト)

44. 測定プロセスに関する作成上のコストについては、オペレーティング・リース取引に係る使用権資産及びリース負債を測定するために、割引率を決定し、現在価値を算定する追加的なコストが生じ得る。
45. この点、具体的に以下の2つについて適用上のコストが識別されている。
- (1) ファイナンス・リースについて表計算ソフト等で管理している場合には、リー

ス物件数によっては、システム開発の対応が必要となる可能性があるとの指摘がある。

- (2) リース期間が長期（例えば、50年等）にわたる場合のように、実務上、割引率の決定が難しいケースがある。

(会計方針の変更に関するコスト)

46. 会計基準の適用時において、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」における会計方針の変更の原則的な取扱い（企業会計基準第24号第6項(1)）の適用により、過去の期間のすべてに遡及適用することとなるため、開示されている最も古い会計年度の期首の使用権資産及びリース債務の残高を算定する必要があり、当該算定に関する追加的なコストが生じ得る。

VII. 重要性に関する事項

予備的分析において識別した論点

47. IFRS 第16号では、短期リース⁵及び原資産が少額であるリース⁶について認識の免除が認められている。また、当該認識の免除の定めにかかわらず、財務諸表全体に対する重要性がない場合にはリースに係る資産及び負債の認識が要求されないことが示唆されている⁷。予備的分析では、仮に開発に着手した場合の論点として、リース適用指針における重要性の定め（第41項参照）に関してコスト・ベネフィットの対応の観点から分析を行う必要があるとしている。

⁵ 短期リースは、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あり、購入オプションを含んだリースは短期リースではない（IFRS 第16号用語の定義）。

⁶ 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。

⁷ IFRS 第16号の結論の根拠 BC86 項を参照

予備的分析を詳細に検討する過程で聞かれた意見

48. 前項に関して、予備的分析を詳細に検討する過程で以下の意見が聞かれている。

- (1) 少額資産のリースについては、財務諸表作成者のコストと財務諸表利用者のベネフィットを考慮し、定量的な基準を定めるべきである。
- (2) 資産として計上するには相応ではないものを除外するという財務報告の目的を踏まえ、IFRS 第 16 号における短期リース及び少額資産のリースよりも幅広く認識の除外が可能となるように閾値を定めるべきである。
- (3) リース適用指針における契約 1 件あたりのリース料総額が 300 万円以下のリース取引に該当する場合の重要性の定めを仮に継続する場合、適用した場合の企業全体における捕捉率を再度確認する必要がある。なお、当該意見に対して、財務諸表利用者の分析は個々の企業に対して行われるものであるため、企業全体における捕捉率は必ずしも問題とならないとの意見もある。

VIII. その他の検討事項

IFRS 第 16 号の適用事例の分析

49. IFRS 第 16 号を早期適用した企業のうち重要性のある 3 社の 2018 年 12 月期の間財務諸表について事例分析を行っている。それらの企業における IFRS 第 16 号の適用による影響は以下のとおりである。

- (1) Air France-KLM S. A.
 - ① IFRS 第 16 号の適用により追加して計上されたリース資産（使用権資産）の主な内訳は、航空機（リース航空機返却時に係るメンテナンス義務を含む。）及び建物である。
 - ② 使用権資産 5,915 百万ユーロ、リース負債 5,146 百万ユーロ及び引当金 1,199 百万円ユーロが追加で計上された結果、総資産は 23%増加し、負債総額は 29%増加し、純資産は 19%減少している。また、使用資本利益率（Return on Capital Employed: ROCE）の算定上の平均使用資本は、従来、年間のオペレーティング・リース料の 7 倍により計算していたが、IFRS 第 16 号の適用により使用権資産の額に基づいて計算した結果、従来と比べて 29%減少している。

(2) Deutsche Post DHL AG

- ① IFRS 第 16 号の適用により追加して計上されたリース資産（使用権資産）の主な内訳は、土地建物、航空機及び輸送機器である。
- ② 有形固定資産 9,093 百万ユーロ、リース負債 9,235 百万ユーロが追加で計上された結果、総資産は 24%増加し、負債総額は 35%増加している一方、純資産はほぼ変動がない。

(3) Nestlé S.A.

- ① IFRS 第 16 号の適用により追加して計上されたリース資産（使用権資産）の主な内訳は、建物及び車両である。
- ② 有形固定資産 2,743 百万スイスフラン、金融負債 3,020 百万スイスフランが追加で計上された結果、総資産は 2%増加し、負債総額は 4%増加し、純資産はほぼ変動がない。

財務諸表本表と注記の関係

(予備的分析において識別した懸念)

50. 予備的分析では、情報の有用性の観点から、現行のリース会計基準においても未経過リース料の注記により類似の情報が提供され、財務諸表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との意見が聞かれていることを識別していた。

(予備的分析を詳細に検討する過程で聞かれた意見)

51. 前項の情報の有用性に関連して、会計基準の適用についての一定程度のばらつきが生じ得ることを前提とすると、オペレーティング・リースをオンバランスせず、当該ばらつきについて財務諸表利用者が調整し得るように注記事項を拡充して詳細な情報を開示することが良いのではないかとの意見が聞かれている。

(分析)

52. 財務諸表本表は、認識及び測定された項目を合計に含めた要約情報を提供するものであり、注記は、財務諸表本表に認識された項目に関する追加的な情報と財務諸表本表に認識されていない項目に関する補足的な情報を提供するという点で、異なる

役割を有しているが、情報の内容としては、財務諸表利用者は同じ情報を入手することになる。

53. 他方、これまで財務諸表本表と注記のどちらで提供するかにより、財務諸表利用者の便益は以下のような点で異なり得る可能性が指摘されている。
- (1) 財務諸表本表に計上される場合、財務諸表利用者は財務諸表を調整することなく財務分析を行うことが可能である。
 - (2) 企業の財務報告に係る内部統制や監査の実務を踏まえると、財務諸表本表に計上される方が注記で提供されるよりも、情報の精度が向上する可能性があるのではないか。
 - (3) 我が国においては、有価証券報告書の提出が決算短信よりも遅く提出されるため、決算短信の段階では情報に格差がある。
54. なお、IASBによる「影響分析」では、資本市場諮問委員会（CMAC）からの提言として「開示のみの解決策は財務諸表の専門的な利用者にとっては容認できるかもしれないが、多くの投資者は、財務諸表（本表）で最初から（調整なしに）明確な情報が提供されることを求めているため、開示のみの解決策は有用ではないであろう」ことが記載されている。

減損会計の適用

（予備的分析を詳細に検討する過程で聞かれた意見）

55. 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」（以下「減損会計適用指針」という。）では、オペレーティング・リースは減損会計の適用範囲に含まれていないが、IFRS第16号では、使用権資産について減損会計が適用されることになるため留意が必要であるとの意見が聞かれている。

（分析）

56. オペレーティング・リースについては、我が国における実務では、リース料支払いよりも収入が下回ることが確定しているような場合には引当金が計上されているが、その他は一般には損失に備えるための負債は計上されていない。一方、使用権資産を計上する場合、当該使用権資産に対する減損会計が適用されるため、これまでと損失の計上のタイミングが変わる可能性がある。

連結財務諸表に含まれる親会社と在外子会社の財務情報の整合性

(予備的分析を詳細に検討する過程で聞かれた意見)

57. 予備的分析を詳細に検討する過程において、連結財務諸表において、実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」(以下「実務対応報告第 18 号」という。)を適用することにより、在外子会社では IFRS 第 16 号及び Topic 842 を適用して使用権資産及びリース負債がオンバランスされるのに対し、現状では親会社ではオンバランスされないため、連結財務諸表内で不整合が生じるとの指摘が聞かれた。

(分析)

58. 前項の指摘のとおり、実務対応報告第 18 号を適用すると在外子会社の財務諸表が IFRS 又は米国会計基準に準拠して作成される場合、オペレーティング・リースに係る使用権資産及びリース負債が財務諸表本表に計上されることになる。しかしながら、実務対応報告第 18 号を用いて IFRS 又は米国会計基準による在外子会社の財務諸表を使用する限りは、当該不整合はリース会計に特有のものではないと考えられる。

貸手の会計処理

(予備的分析を詳細に検討する過程で聞かれた意見)

59. 予備的分析を詳細に検討する過程において、貸手の会計処理に関して以下の意見が聞かれている。

(1) 日本基準について、仮に IFRS 第 16 号と整合性を図る改正を行う場合、貸手の個々の会計処理にも影響があり得るため整理が必要である。

(2) 現行のリース会計基準等と収益認識に関する会計基準では、整合性が図られないものがあり得るため整理が必要である。

(分析)

60. 第 59 項(1)に関して、IFRS 第 16 号では、従来と同様、リースを資産の所有に付随

するリスク及び経済価値の移転の程度に応じて、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの2つに分類し、当該分類に応じて異なる会計処理を行うこととされており、この点で両者は同様である。しかしながら、リース会計基準等（リース適用指針を含む。）とIFRS第16号では、主に以下の点に関する取扱いについて異なる可能性がある。

(1) 借手と共通の日本基準とIFRS第16号の主な差異（IFRS第16号において貸手においても借手と同様の定めが適用されるもの）

- ① リースの識別（本資料第35項及び第36項参照）
- ② リース期間の決定（本資料第37項及び第38項参照）

(2) 貸手に特有の日本基準とIFRS第16号の主な差異

① 所有権移転外ファイナンス・リースの会計処理について、IFRS第16号では、以下の(ウ)の方法のみ認められているが、リース適用指針では、(ア)と(イ)の方法も認められている点

ア リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法

イ リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法

ウ 売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法

② 貸手が製造業者又は販売業者である場合の販売損益の認識について、リース適用指針等では割賦基準が認められている点

61. 第59項(2)に関しては、主に以下の点に関して検討が必要になると考えられる。

(1) 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）では、割賦基準による収益認識が認められていないため、前項(2)の会計処理について影響し得るとされている（収益認識会計基準第104項）。この点、リース適用指針では、割賦販売基準との整合性を考慮して認められてきたものであることも踏まえて検討が必要になると考えられる。

(2) IFRS第16号を適用する場合、貸手においてリース構成部分と非リース構成部分を区分するケースでは、非リース構成部分の収益認識はIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を適用することになる。これに関して、現行のリース適用指針では、貸手においてリース構成部分と非リース構成部分を区分する場合の会計処理が明示されていないため検討する必要がある。

IX. 開発に着手するか否かを判断する上で考慮すべき事項

これまでの検討

62. 上記のとおり、これまで「予備的分析」を踏まえて、以下の項目について詳細な検討を行った。
- (1) 会計上の考え方
 - (2) 財務諸表利用者のニーズ
 - (3) 適用上の判断の困難さ（リースの識別、リース期間）
 - (4) 作成上のコスト
 - (5) 重要性に関する事項
 - (6) その他の検討事項

開発に着手するか否かを判断する上で考慮すべき事項

63. 開発に着手するか否かの判断にあたっては、以下の点を踏まえて検討を行うべきものと考えられる。
64. 第4項から第24項で検討している、「会計上の考え方」については、様々な考え方が有り得るが、以下の(1)及び(2)も踏まえ、財務諸表利用者にとって有用な情報になり得るか否かを重視して検討を行うべきものと考えられる。
- (1) 第11項から第14項で検討している「オペレーティング・リースとサービス契約との異同」については、寄せられている個別取引の内容を十分に検討するとともに、他に重要な影響が及ぶ取引の有無を検討することが考えられる。
 - (2) 第18項から第24項で検討している「費用の認識パターン」については、現状我が国が置かれている環境（IFRS 任意適用企業の増加等）も一定程度考慮して検討することになると考えられる。
65. 前項の「会計上の考え方」の論点と財務諸表利用者のニーズは密接に関連すると考えられるが、第27項から第32項で検討している「財務諸表利用者に対する意見聴取（2名）」及び「格付機関による財務諸表の調整」は、財務諸表利用者の資産及び負債の計上に関するニーズやこれまで格付機関において重要なオペレーティング・リースに関する調整が行われていることが把握されており、これらの事実は、相応

に重視すべきものと考えられる。

66. 第 33 項から第 38 項（借手）及び第 60 項(1)（貸手）で検討しているリースの識別及びリース期間に係る「適用上の判断の困難さ」については、仮に開発に着手した場合には、実務上の多様性を抑える方法等について検討すべきものと考えられる。
67. 第 39 項から第 46 項で検討している「作成上のコスト」については、仮に開発に着手した場合には、過度の事務処理の煩雑さが生じることを避けるための方策等（経過措置を含む。）について検討すべきものと考えられる。
68. 第 47 項から第 48 項で検討している「重要性に関する事項」については、仮に開発に着手した場合には、重要性の定めを置くことのメリット、デメリットを十分に分析し、比較可能性を阻害しない範囲で採りうる方策について、これまでのリース会計に関する実務も参考にしたうえで、検討すべきものと考えられる。

その他の考慮すべき事項

（国際的な整合性）

69. 予備的分析では、以下のとおり分析しており、この点は、開発に着手するか否かを判断する上では重視すべき事項と考えられる。
 - (1) 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・リースに係る会計処理について、国際的な会計基準と整合性を図ることは、財務諸表間の比較可能性につながると考えられる。
 - (2) 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。

（開発に着手すべきか否かの判断の時期）

70. 予備的分析を詳細に検討する過程において、開発に着手すべきか否かの判断の時期に関して、重要な影響がある業種や大企業と中小企業での影響度合いの差異の程度を確認するために、より多くの IFRS 第 16 号の適用事例（IFRS 任意適用企業を含

む。)をもとに国際的な会計基準と整合性を図ることの影響分析を行った上で、開発に着手すべきか否か判断すべきであるとの意見が聞かれている。

71. この点、以下を踏まえると、開発に着手するか否かの判断にあたって、IFRS 第 16 号や Topic 842 の適用事例の検討を待つには至らないのではないか。
- (1) これまで IASB 及び FASB に適用上の重要な問題は提案されていないと考えられること
 - (2) IFRS 第 16 号及び Topic 842 の開示例が出揃うのは 2020 年半ばであり、検討が数年遅くなること

X. 開発に着手した場合に検討すべきその他の事項

72. 以下の項目については、仮に開発に着手した場合には検討すべきものと考えられるが、開発に着手するか否かの判断を行なう上での参考情報として検討を行う。
- (1) 仮に IFRS 第 16 号と整合性を図る場合、どの程度整合性を図るか。
 - (2) 連結財務諸表と個別財務諸表の取扱い

仮に IFRS 第 16 号と整合性を図る場合、どの程度整合性を図るか

73. 仮に開発に着手する場合、会計基準の開発にあたっては、財務諸表作成者及び財務諸表利用者双方にとって適用が容易かつ負担が少ないものにすべきとの意見が聞かれている。
74. この点、仮に IFRS 第 16 号と整合性を図る場合、会計基準における定めに関する記載について、以下の 2 つの方法が考えられる。
- (1) 国際的な会計基準と文言レベルで整合性を図った上で、適用上の課題について別途の対応を図る方法 (例: 収益認識会計基準)
 - (2) 国際的な会計基準の基本的なアプローチのみを取り入れる方法 (例: 企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」や減損会計適用指針)
75. 前項の 2 つの方法のいずれを採用するかは、以下のような点を踏まえて判断することになると考えられる。

- (1)の方法による場合、IFRS 任意適用企業において連結財務諸表の作成が容易となり得る。また、IFRS に準拠して作成された財務諸表（海外の企業や IFRS 任意適用企業）との比較が相対的に容易となる。
- 一方、(1)の方法による場合、IFRS 第 16 号の規定は詳細にわたるため、(2)より適用上のコストが大きくなる可能性がある。特に、重要性のない子会社等への適用にコストがかかる可能性がある。

76. また、現行のリース基準を改正するか、現行のリース基準を廃止して新たに会計基準を開発するかについても、仮に開発に着手する場合には、検討を行う必要があると考えられる。これらの検討を行うにあたっては、IFRS 第 16 号と整合性を図る程度や貸手の基本的な会計処理は変更されないこと等を考慮することになると考えられる。

連結財務諸表と個別財務諸表の取扱い

(予備的分析における記載)

77. 2016 年 8 月に公表した中期運営方針では、「原則として、開発された会計基準が連結財務諸表と単体財務諸表の両方に同様に適用されるものとして開発してきており、今後も、その方針に変わりはない。ただし、単体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連結財務諸表よりも多いと考えられるため、個々の会計基準の開発においては、これらを考慮の対象とし検討を行う。」としている。

78. 前項を踏まえて、予備的分析では、当該中期運営方針を踏まえ、個別財務諸表の取扱いに関して、次のとおり記載していた。

当委員会において、これまでに開発してきた会計基準では、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。

(予備的分析を詳細に検討する過程で聞かれた意見)

79. これに対して、予備的分析を詳細に検討する過程で、仮に会計基準の改正が個別財

務諸表に及ぶ場合、我が国においては会計基準と周辺諸制度（例えば、税制）との結びつきが強いため、影響が広範囲に及ぶ可能性がある。この点を踏まえて、コストとベネフィットに関する検討を行う必要があるとの意見及び個別財務諸表へは適用せず、連結財務諸表のみ適用することも検討してはどうかとの意見が聞かれている。

(分析)

80. 上記の中期運営方針における記載のとおり、これまでに開発してきた会計基準では、主に以下の取扱いを除き、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ている（企業会計審議会により公表された会計基準についても同様である。）。

(1) 包括利益の表示

(2) 退職給付会計基準における未認識項目に関する取扱い

81. 一般に個別財務諸表への適用については、以下のメリット、デメリットが想定され、仮に開発に着手した場合には、これらの点を検討することとなる。

(1) 個別財務諸表に適用する場合

① 周辺制度に与える影響

② 中小規模の連結子会社等におけるコスト

(2) 個別財務諸表に適用しない場合

① 連結財務諸表と個別財務諸表で会計基準を異なるものとする合理的な理由

② 連結財務諸表と個別財務諸表で会計基準を異なるものとすることによる経営管理に与える影響

XI. 本日の検討事項

82. 上記のとおり、今後開発に着手するか否かを判断する上で考慮すべき事項についてまとめている。本日はこれらの内容について審議するとともに、開発に着手するか否かの判断を行う上で、他に検討すべき事項があればご教示願いたい。

ディスカッション・ポイント

第 82 項の点について、ご意見をお伺いしたい。

以 上