
プロジェクト リース

項目 リース会計基準改正に関する基本的な方針

I. 本資料の目的

1. 本資料は、我が国においてすべてのリースについて資産及び負債を認識するリース会計基準改正に関する基本的な方針を検討するものである。
2. なお、以下では、国際財務報告基準（IFRS）第 16 号「リース」を「IFRS 第 16 号」、米国会計基準（米国財務会計基準審議会（FASB）による会計基準のコード化体系）の Topic 842「リース」を「Topic 842」、企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」を「リース会計基準」、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」を「リース適用指針」として表記している。

II. 経緯

会計基準の開発に着手することの決定

3. 会計基準の開発に着手するか否かを検討する審議の過程において、すべてのリースについて資産及び負債を認識することに対して、主に以下の懸念が聞かれた。
 - (1) 会計上の考え方（資産及び負債を計上することに対する懸念）
 - ① 我が国における賃貸借契約の規定に照らした場合、リース物件の引渡し時に、借手がリース料の支払に係る無条件の義務を有すると捉えることに対する懸念
 - ② 延長オプションについて、リース負債を認識することに対する懸念
 - ③ サービスとしての性格が強い契約について資産及び負債を認識することに対する懸念
 - (2) 適用の困難さに関する懸念
 - ① リースの識別（法的にリース契約でない契約に含まれるリース部分の特定）
 - ② 延長オプションが含まれるリースについてのリース期間の決定

- (3) 適用コストに関する懸念
 - ① リース物件の把握に係る管理コスト、リース構成部分とサービス構成部分の区分に関するコスト等
 - (4) 事業モデルの実態を表さないとする懸念
4. 一方、以下の会計基準の開発に対するニーズが識別された。
- (1) 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こと
 - (2) 格付機関など財務諸表利用者の現状の財務分析における実務においてもオペレーティング・リースに関する調整が行われており、資産及び負債の計上に関するニーズがあること
 - (3) 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こと
5. そのうえで、第 405 回企業会計基準委員会においては、第 3 項に記載した開発に対する懸念は識別されるものの、第 4 項に記載した国際的な比較可能性の確保、財務諸表利用者のニーズ、我が国の会計基準に対する信頼性の確保はいずれも重視すべきものと考えられることから、すべてのリースについて資産及び負債を認識する会計基準の開発に着手することを決定した。
6. これらを踏まえ、会計基準の開発に着手する場合には、特に以下の点について審議を行うこととした。
- (1) 費用配分のあり方
 - IFRS 第 16 号における単一モデルと米国会計基準 Topic 842 における 2 区分モデルとでは費用配分のパターンが異なるため、どのように費用配分するのかについて検討することが考えられる。
 - (2) 仮に IFRS 第 16 号との整合性を図る場合その整合性の程度
 - 仮に IFRS 第 16 号との整合性を図る場合、文言レベルで整合性を図ることを基礎とするか、基本的なアプローチのみを取り入れる方法とするかについて検討することが考えられる。また、現行のリース会計基準を改正するか、現行の

リース会計基準を廃止して新たに会計基準を開発するかも含めて検討することが考えられる。

(3) サービスに関してリースの対象とする取引の範囲

IFRS 第 16 号及び Topic 842 では、特定された資産の使用により経済的便益を得る権利及び当該資産の使用を指図する権利を有しているかによりリースを識別することとされているが、その判断に従った場合、経済実態を表さない場合があるとの懸念が寄せられており、リースの対象とする取引の範囲を検討することが考えられる。

(4) 延長オプションがある場合の比較可能性を担保する方策

IFRS 第 16 号及び Topic 842 では、延長オプションの行使可能性を「合理的に確実である (reasonably certain)」の閾値で評価することとされているが、適用上の判断の困難さが指摘されており、当該評価を行うにあたって比較可能性を担保する方策について検討することが考えられる。

(5) 重要性に関する定め

IFRS 第 16 号及び Topic 842 においては重要性の閾値を明示的に定めていないが、重要性について比較可能性を害しない範囲で採りうる方策を検討することが考えられる。

(6) 連結財務諸表と単体財務諸表の関係

単体財務諸表への適用においては、周辺制度に与える影響や中小規模の連結子会社等におけるコスト等を踏まえ、連結財務諸表と同一の扱いとすべきかどうかについて検討を行うことが考えられる。

7. その後、第 6 項で識別した各論点の検討を以下のとおり行った。

論 点	企業会計基準委員会	リース会計専門委員会
費用配分のあり方	第 408 回 (5 月 13 日)	第 85 回 (4 月 23 日)
仮に IFRS 第 16 号との整合性を図る場合その整合性の程度	第 408 回 (5 月 13 日)	第 85 回 (4 月 23 日)
サービスに関してリースの対象とする取引の範囲	第 411 回 (6 月 27 日)	第 87 回 (6 月 10 日)
延長オプションがある場合の比較可能性を担保する方策	第 415 回 (8 月 26 日)	第 88 回 (8 月 21 日)
重要性に関する定め	第 409 回 (5 月 28 日)	第 86 回 (5 月 20 日)

連結財務諸表と単体財務諸表の関係	第 408 回 (5 月 13 日)	第 85 回 (4 月 23 日)
------------------	--------------------	-------------------

8. また、以下の関連する業界を参考人としてお招きして、ご意見をお伺いした。

参考人	企業会計基準委員会	リース会計専門委員会 (参考人聴取)
公益社団法人 リース事業協会	第 409 回 (5 月 28 日)	第 86 回 (5 月 20 日)
一般社団法人 日本船主協会	第 411 回 (6 月 27 日)	第 87 回 (6 月 10 日)
日本チェーンストア協会	第 415 回 (8 月 26 日)	第 88 回 (8 月 21 日)
一般社団法人 不動産協会	第 419 回 (10 月 25 日)	第 89 回 (10 月 8 日)
公益財団法人 日本賃貸住宅管理協会 サブリース事業者協議会	第 420 回 (11 月 8 日)	第 90 回 (10 月 30 日)

III. 関連する業界からの意見聴取

9. 第 86 回リース会計専門委員会 (2019 年 5 月 20 日開催) から第 90 回リース会計専門委員会 (2019 年 10 月 30 日開催) にかけて、関連する業界を参考人として招致し、ご意見をお伺いした。
10. 以下は、各参考人が用いた資料のまとめ部分の抜粋である (日本チェーンストア協会については資料の抜粋)。

公益社団法人 リース事業協会

(我が国リース会計基準の開発に向けた検討)

11. 「わが国リース会計基準を改訂する必要はない」との回答が 7 割を超えている。現時点で、わが国リース会計基準の開発について幅広い理解が得られた状態とは言えない。また、「オペレーティング・リースをオンバランスしても投資判断に影響がない」とする回答が 7 割近い。これは、リース会計基準を改訂し適用するコストを負担しても、財務諸表利用者のベネフィットに繋がらないと見ていると考えられる。
12. 今後、ASBJ が開始するわが国リース会計基準の開発に向けた検討においては、改めて開発の必要性を含め、あるべき基準の内容、適用される範囲、財務諸表作成者の負担への配慮等、多くの懸念について慎重な審議が必要である。

(適用対象とする財務諸表)

13. 仮にわが国リース会計基準が改訂されたとした場合の財務諸表への適用方法について、「連結・個別一致」と「連結・個別分離」に意見が分散している。連結と個別を整合させることが経営管理等の面で望ましいとの意見がある一方で、非上場のグループ会社の個別財務諸表への適用は負担が重いとの意見がある。また、連結のみ適用とすることで税制改正や中小企業への影響を回避することができるとの意見がある。
14. 「連結・個別一致」と「連結・個別分離」いずれの方法にもメリット・デメリットがある。そのためには、改訂基準の強制適用は連結財務諸表に限定し、「個別財務諸表については任意適用とする」制度とすることが有効である。

「個別財務諸表について任意適用とする」ことにより、財務諸作成者の負担を減じ、関連する制度との調整を容易にすることも期待される。

我が国は会計と税制や法制との結びつきが強く、国際的な会計ルールの影響が、税制改正等を通じて中小企業等を含め幅広く及ぶことのないような制度設計が必要である。

また、上場会社等以外にも約6千社ともいわれる会社法上の大会社が日本基準を適用して個別財務諸表を作成することが義務付けられており、この点からの検討も必要である。

なお、「個別財務諸表について任意適用とする」ためには、現行リース会計基準を存置し、ファイナンス・リース取引については連結・個別とも現行基準を変更せず、オペレーティング・リース取引についてのみ新たな取扱いを定めたい。仮に連結財務諸表には強制適用したとしても、個別財務諸表については任意適用とすることが考えられる。

(借手の会計モデル)

15. 仮にわが国リース会計基準が改訂されたとした場合「国際基準モデルよりも、米国基準モデルを評価する」意見が多い。
16. 今後の検討においては、国際基準(IFRS)との整合のみを目指すことなく、わが国のオペレーティング・リース取引について使用権資産とリース負債の計上が可能か、また、取引の経済性を適切に表現する会計モデルは何か、米国基準の「2区分モデル」の検証を含めた審議が必要である。

(重要性)

17. 仮にわが国リース会計基準が改訂されとした場合「現行基準における少額資産の適用除外等の維持」や「重要性の乏しいオペレーティング・リースの適用除外」を希望する意見が多い。
18. 今後の検討においては、簡便な会計処理を可能とする措置や財務諸表に対してリース資産総額の重要性が乏しいオペレーティング・リースを適用除外とする等“重要性”に関するガイドラインの策定が必要である。

一般社団法人 日本船主協会

19. 定期傭船契約に関する特徴

- (1) その契約の特徴からも運送サービス（役務提供）契約であり、一般的にもサービス契約として扱われている。
- (2) 船主（供給者）のみが、自身で手配した船長・船員を通じ、船舶を占有している。
- (3) 傭船者（顧客）は、利用した運送サービスに対してのみ傭船料を支払う義務がある。
- (4) 傭船料は、貨物輸送の需給バランス等の影響を大きく受け、それらを反映したもの（船舶の時価や、船主コストの積上げだけでは、説明が出来ないもの）である。

日本チェーンストア協会

(借手の費用配分のあり方)

20. 日本国内においても IFRS 任意適用企業が増えてきている状況も考慮し、基本的に IFRS 第 16 号の単一モデルを支持する。

(国際的な会計基準との整合性を図る程度)

21. IFRS 第 16 号の基本的な考え方に沿って新リース基準を検討することに同意する。ただし、日本特有の商慣習等（リース期間における延長オプション・解約オプションの評価、建設協力金方式など）には十分配慮した検討をお願いしたい。

(サービスに関してリースの対象とする取引の範囲)

22. 不動産賃貸借契約以外にも業務委託契約やテナント契約など、店舗運営に関する契約は多岐にわたるため、これらの契約に含まれるシステム使用料や清掃・警備費用などの個別のサービスをどのように把握し、実務上の確に区別することができるかについてさらに検討が必要である。

(延長オプションがある場合の比較可能性を担保する方策)

23. 多数で多頻度の店舗投資を行うチェーンストア業界において、リースの原資産は建物・土地が中心であり、主要会員企業へのヒアリング調査によると、リース契約期間は15年を超える長期にわたる例が多くあった。
24. 解約不能期間が設定されている契約の場合、解約オプションの権利を行使しないことにより、実際リース期間が最低リース期間より延びることになる。また、延長オプションのある契約の場合、契約期間満了後に延長オプションの権利を行使することにより、当初契約期間よりリース期間が延びることになる(当該リース契約における解約不能期間は6~10年間、中には15年を超えるものも見られた。)
25. 少なくとも解約不能期間をリース期間の見積りにおけるスタートポイントとして考えるべきである。(解約不能期間+オプション期間)
26. 解約不能期間は、「出店後の店舗の業績をにらみながら将来における退店などのリスクヘッジをしたい」という借手側の意思と、「契約期間=解約不能期間としたい」という貸手側の協議の結果として、比較的長期の期間で合意されるものである。
27. 解約不能期間の有無やその長さがリース料を決定する要素の一つとなっており、解約不能期間が両者にとって経済合理性があり、契約の条件となっていることから強制力のある期間であると考えられる。したがって、原則、解約不能期間経過後は借手の意思によって解約が可能な状態であり、基本的に貸手に拒否権はないものといえる。(B34項、BC127項)
28. 小売業のような長期の期間にわたる契約におけるリース期間の見積もりについて、契約の締結当初の時点において「解約オプションを行使しない」可能性及び「延長オプションを行使する」可能性を合理的かつ確実に見積もることは不可能であり、リース期間の見積もりに含めることは困難であると一般的に考えている。
29. 特にチェーンストア業界においては、解約不能期間が長いため、さらにその見積もりは困難であると考えている。
30. 一方、B40項には「過去の実務慣行等を考慮してリース期間を検討する」との定め

があり、一つの有用な方法と思われるが、過度に考慮すべきではないと考える。現在のビジネスにおいて変化の流れは速く、多店舗展開を行い、各々の立地において厳しい競争にさらされる実情に鑑みれば、不確実性・多様性は極めて高いため、過去の慣行などに照らすのではなく、むしろこれから何年使用するのかといった将来の見積もりにフォーカスすべきである。

31. このような観点から、チェーンストア業界においては、「解約不能期間」をもってリース期間の見積もりとすることが合理的であると考ええる。

(重要性に関する定め)

32. 現行の重要性基準はリース会計の実務の中で既に定着しており、十分に尊重されるべきである。今後の具体化な検討において、リース会計基準適用後の経済的変化も踏まえて拡充を図ることが望ましい。

(連結財務諸表と単体財務諸表の定め)

33. 連結財務諸表と単体財務諸表の取扱いについては、統一が望ましい。加えて、収益認識基準と同様に、会計と税務との一致についての対応を期待する。
34. また、企業によって実務にバラツキを生じることのないよう、具体的な設例やわかりやすいQ&Aを作成するなどの配慮が必要である。

一般社団法人 不動産協会

35. 新しいリース基準として策定する場合、日本の不動産賃貸借の特殊性や法的観点を考慮した作成者サイドに納得感のあるものが望まれる。
36. IFRS の判定フローは原則主義に基づく抽象的な表現で作成されており、判断・解釈が難しい。民法／借地借家法等の法律及び日本の商慣習等に照らして容易に判断できる判定フローが望まれる。
37. パス・スルー型のサブリースについては（海外においては事例が少ないと認識しており）、IFRS 第 16 号策定時においては十分な議論がなされていないと考えられる。一般のサブリースと区別した丁寧な議論が望まれる。

公益財団法人 日本賃貸住宅管理協会 サブリース事業者協議会

(リースの定義)

38. 一括借上契約は、形式上は賃貸借契約であるが、実態はサービス契約である。判定フロー策定の際に配慮が望まれる。日本基準の開発に当たっては、民法、借地借家法の法的観点、および日本の商習慣に照らして、判断できるフローの策定が望ましい。

(リース期間)

39. 「合理的に確実な延長又は解約オプション」の見積もりが困難である。解釈のばらつきにより、企業間および国際間比較が損なわれることを懸念する。

(B/S および P/L への影響)

40. 変動リース料の見積もりが困難であり、損益のミスマッチが発生する懸念がある。

(セール・アンド・リースバック)

41. 建設請負契約と一括借上契約が個別に成立している場合には別個の取引として認識すべきである(セール・アンド・リースバックの会計処理は、経済的実態と乖離する)。

(過重な実務負担)

42. 事務処理が複雑で、導入および維持の負荷が大きい(それに見合うベネフィットが得られない)。

IV. リース会計基準改正に関する基本的な方針

1. 我が国の会計基準を国際的に整合性のあるものとするに関する基本的な考え方との関係

43. 2019年10月30日に公表した中期運営方針では、企業会計基準委員会の運営の基本的な方針の一つとして「会計基準は資本市場の重要なインフラである。当委員会ではこれまで、我が国の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、開発を行ってきており、今後も継続する。」としている。その上で、国際的に整合性のあるものとするものの意味について、以下のとおり記載している。

- (1) 「財務情報の比較可能性を高め、かつ、我が国の会計基準の信頼を確保するためには、日本基準を国際的に整合性のあるものとして維持することも必要であると考えられる。」
- (2) 「ここで、国際的に整合性のあるものとすることは、国際的な会計基準を自動的に日本基準に採り入れることを意味しない。これまで我が国における会計基準に係る基本的な考え方を基礎として IFRS のエンドースメント手続を実施したことにより、個々の IFRS 基準の取扱いについて、我が国として受入可能なものと受け入れ難いものを峻別してきた。受け入れ難いとしたものについては、原則として、日本基準において採り入れることはせず、受入可能としたものであっても、日本基準に採り入れるか否かを個々に判断することになる。」
44. リース会計に関しては、IFRS 及び米国会計基準ともに、基本的にすべてのリースについて資産及び負債を計上する改正を行っており、これらを踏まえて、企業会計基準委員会では、第 5 項に記載したように、2019 年 3 月に、国際的な比較可能性の確保、財務諸表利用者のニーズ、我が国の会計基準に対する信頼性の確保はいずれも重視すべきものと考えられることから、すべてのリースについて資産及び負債を認識する会計基準の開発に着手することを決定している。この決定は、前項に記載した中期運営方針にも沿っているものと考えられる。
45. 一方、すべてのリースについて資産及び負債を認識する会計基準の開発を行うとしても、その具体的な会計処理、すなわち費用配分の方法や IFRS 第 16 号とどの程度整合性を図るか（仮に IFRS 第 16 号と整合性を図る場合）については、中期運営方針の基本的考え方からは一義的に決まらず、関連する様々な要素を検討したうえで決定する必要がある、次項以後で検討を行う。

2. 費用配分の方法

46. IFRS 第 16 号では、単一の会計処理モデル（以下「単一モデル」という。）が採られているのに対し、米国会計基準（Topic 842）では、従前同様にファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類する 2 区分モデルが採られている。
47. 以下、第 408 回企業会計基準委員会（2019 年 5 月 13 日開催）の資料を再整理して、次の観点から検討を行う。
- 整合性を図る対象に関するこれまでの経緯
 - オペレーティング・リースの経済的な実態との整合性

- 財務諸表利用者のニーズ
- 財務諸表作成者のニーズ
- 財務諸表作成者の適用コスト

(整合性を図る対象に関するこれまでの経緯)

48. 2001年のIASB発足以前の我が国の会計基準は、主として米国会計基準を対象として国際的に整合させる取組みが行われてきた（金融商品会計基準、退職給付会計基準、税効果会計基準等）。2001年にIASBが発足した以後は、米国会計基準とIFRSを比較しながら我が国の会計基準を策定してきた（減損会計基準、企業結合会計基準、ストック・オプション会計基準等）。これが2007年にIASBと東京合意を公表した以後は、米国会計基準を参考としながらも、基本的にはIFRSと整合性を図ってきた。
49. これらを踏まえると、米国会計基準の考え方を採用した方がより我が国の実態に合うことが識別されない限り、基本的にはIFRSと整合性を図ることになるものと考えられる。

(オペレーティング・リースの経済的な実態との整合性)

IFRS第16号及びTopic 842における論拠

50. IFRS第16号では、借手のリースについて、リースがファイナンス・リースであるかオペレーティング・リースであるかにかかわらず、すべてのリースを金融の提供として捉えて¹（すなわち、使用权の取得の対価を賦払すると捉えて）、使用权資産に係る減価償却費及びリース負債に係る金利費用をそれぞれ認識する単一の会計処理モデルが採られている。
51. 国際会計基準審議会（IASB）が単一モデルを採用した主な理由は、次のとおりとされている。²
- (1) 最も広範囲の財務諸表利用者に有用な情報を提供する。
- ① 協議した財務諸表利用者の大半は、リースが借手にとっての資産と「債務

¹ IFRS第16号BC15項参照

² IFRS第16号BC51項参照

類似的」負債を創出すると考えているため、借手が当該負債に係る金利を他の金融負債に係る金利と同様の方法で認識することにより便益を受ける。使用権資産の減価償却を有形固定資産などの他の非金融資産の減価償却と同様の方法で認識することについても同じことが言える。報告された情報に調整を行わない利用者にとって特に有益である。

② 借手は資産及び金融負債と、それに対応する金額の減価償却及び金利を認識する点で、理解が容易である。

③ ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類を残す場合には会計処理を操作するリスクが残るとの一部の財務諸表利用者の懸念に対処できる。

(2) 貸借対照表に認識されるすべてのリースを同一の方法で会計処理すると、原資産の性質や残存耐用年数に関係なく、すべてのリースについて借手が資産を使用する権利を獲得するという事実を適切に反映する。

(3) 単一モデルは、リースの分類と2つの異なるアプローチを会計処理するシステムが不要となる点でコストと複雑性が低い。

52. これに対して、米国会計基準 (Topic 842) では、従前同様にファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類し、ファイナンス・リースについては減価償却費及び金利費用を別個に認識し、オペレーティング・リースについては、通常均等な単一のリース費用を認識する会計処理モデル (2 区分モデル) が採られている。

53. 米国財務会計基準審議会 (FASB) が2区分モデルを採用した主な理由は、次のとおりとされている。

(1) ファイナンス・リースとオペレーティング・リースでは、リースの経済的便益が異なるため、両者で同一の会計処理としていない³。

① ファイナンス・リースは、次の点で経済的に原資産の取得と類似する⁴ため、ファイナンス・リースから発生する使用権資産は他の取得した無形資産 (例えば、無形資産のライセンス) と同一の方法で測定する⁵。

ア 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

³ 米国会計基準会計基準更新書第 2016-02 号「リース (Topic 842)」 (以下「ASU 第 2016-02 号「リース」」という。) BC56 項参照

⁴ ASU 第 2016-02 号「リース」BC57 項参照

⁵ ASU 第 2016-02 号「リース」BC66 項参照

資産の使用を支配できる。

イ 借手は、資産の購入のための借入を行った企業と類似する義務が課される。

- ② これに対して、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、次の点で、ファイナンス・リースや知的財産のライセンスなどの他の使用权に係る権利及び義務とは異なり⁴、オペレーティング・リースを均等なリース料と引き換えにリース期間にわたってリース物件に每期均等にアクセスする経済的便益を享受するものと捉えて、均等な便益と整合的に、(通常は)単一のリース費用を定額で認識する⁶。

ア 借手は、重要な残存資産に対する権利及びエクスポージャーを有しない。

イ (少なくとも米国においては)倒産時の取扱いが異なる。

- (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(米国の財務諸表作成者は、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。)

分析

54. IFRS 第 16 号と Topic 842 の会計処理モデルの相違は、オペレーティング・リース取引の性格をどのように捉えるのかにより生じているものと考えられる。

(1) IFRS 第 16 号では、使用权対価の賦払いであると捉えられており、ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引は同一視されている。

(2) Topic 842 では、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享受するものと捉えられており、ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引は異なる性格であるとされている。

55. この点、以下のような整理も可能と考えられる。

(1) 仮にオペレーティング・リースから生ずる使用权資産を、有形固定資産と同様の事業用資産と考える場合、確定したコストを規則的に償却する方法が整合する。また、資金調達に要した負債は、通常の借入れと同様に利息法を適用する

⁶ ASU 第 2016-02 号「リース」BC68 項参照

ことが整合する。

(2) オペレーティング・リースは、通常、資産の使用期間と利息費用の配分期間が同一であり、借入と資産の購入が密接不可分な関係にある点で通常の借入と購入の取引とは異なる特性を有している。よって、リース料総額を資産の取得原価と利息費用に分解せずに総額を定額で配分する会計処理も否定されるべきものではない。また、経営者がキャッシュ・フローを確定させている点を強調した場合も、同様に、定額の費用計上が経営者の意図に適合した会計処理となる。

56. 上記のとおり、オペレーティング・リースの経済的な実態との整合性の観点で、リース契約の形態からは、単一モデルと2区分モデルのいずれが適切かは決められないものと考えられる。

57. 次に、我が国のリースの特徴から、両モデルのいずれが適しているかを分析する。これまでの審議において、動産の賃貸借については、少額なものが多くみられるという点を除き、特段、我が国における特徴は聞かれていない（少額なリースについては別途検討を行う。）。

一方、不動産の賃貸借については、一般社団法人不動産協会の参考人聴取において、以下の意見が聞かれている。

- オフィス（事務所）の不動産賃貸借について、日本と欧米では相違点が多い。
- IFRS では、「借手が資産の使用による経済的便益のほぼすべてを享受する権利」と「借手が特定された資産の使用を指図する権利」の2つの権利を有する場合に「借手が対象資産を支配している」としているものの、日本の不動産賃貸借の考え方が当該条件にフィットするかについては議論が必要。
- 加えて、貸手は借手が使用できる状態に保つ責任を負っており、この義務が履行されない限り、借手（賃借人：顧客）は無条件に賃料（リース料）を支払うというものではない（未履行契約となり得る。）。
- 日本における不動産賃貸借の金額的・量的な重要性に鑑み、新しいリース基準として策定する場合、法的観点を考慮し、作成者サイドに納得感のあるものが望まれる。また、IFRS の判定フローは原則主義に基づく抽象的な表現で作成されており、判断・解釈が難しい民法／借地借家法等の法律及び日本の商慣習等に照らして容易に判断できる判定フローが望まれる。

一般社団法人不動産協会のご意見のとおり、我が国の不動産賃貸借の慣行が欧米

と異なる点が存在する可能性はありえると思われるが、単一モデルと2区分モデルのいずれが適しているのかを決める要因には必ずしもならないように考えられるがどうか。

(財務諸表利用者のニーズ)

58. IFRS 第16号及びTopic 842公表後の複数の格付機関（Moody's、S&P）における格付手法において、関連する金額が格付機関の分析に重要な影響を与えない場合を除き、リースに関する損益計算書の調整は、次のように行われることが公表されている。⁷

(1) IFRS 第16号が適用されている場合：Moody's、S&Pの両社とも調整しないとされている。

(2) Topic 842が適用されている場合：次のとおりリース費用を減価償却費と金利費用に配分するとされている。

① Moody's：次の算定式に基づき、リース料を支払利息と減価償却費に組み替える。

- リースに係る支払利息＝リース負債×開示された加重平均割引率（リース料を上限とする。）
- リースに係る減価償却費＝リース料－リースに係る支払利息

② S&P：リース関連費用を支払利息と減価償却費に分ける。支払利息は、当期及び過年度のリース支払額の正味現在価値の平均に7%の割引率を乗じて算出する。

59. これまでの審議を通じて、財務諸表利用者からは以下の意見が聞かれている。

(1) 財務諸表利用者は、財務諸表の比較可能性を高めることを最も重視しており、我が国におけるIFRS任意適用企業の増加を踏まえると、国際的な比較可能性だけでなく、国内企業における比較可能性も考慮する必要がある。

(2) 財務諸表利用者は、個々のオペレーティング・リースについて、企業が有利子

⁷ ムーディーズ・ジャパン株式会社「事業会社の分析における財務諸表の調整」（2018年9月10日）、S&Pグローバル・レーティング・ジャパン株式会社「格付け規準『事業会社の格付け手法：指標と調整』」（2014年7月31日）及び“What Do New Lease Accounting Changes Mean For Corporate Credit Ratings?”（2018年4月16日、有料会員向け資料）

負債で物件を調達又は購入したものと同様のものと捉えるか否か判断し、調整を行っているが、その調整の際に、Topic 842 の処理と IFRS 第 16 号の処理のいずれをベースに行うことが容易であるかについて確認する必要がある。

- (3) 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利用者の分析において一貫性があると考えられる。
60. これらを踏まえると、損益計算書の調整が不要となる点、及び、リース負債を現在価値で測定することと整合的に損益計算書で金利費用が認識される点で、IFRS 第 16 号の単一モデルの方が財務諸表利用者のニーズに適しているように思われる(ただし、米国における投資家が米国会計基準に基づく数値に満足しているかどうかについて、可能であれば把握する。)

(財務諸表作成者のニーズ)

61. これまでの審議や作成者に対するアウトリーチでは、以下の意見が聞かれている。
- (1) 財務諸表作成者に対するアウトリーチでは、IFRS を任意適用している複数の企業から、日本基準を改正する場合には、IFRS 第 16 号をそのまま使えるようにして欲しいとの意見が聞かれている。
- (2) 日本チェーンストア協会からは、日本国内においても IFRS 任意適用企業が増えてきている状況も考慮し、基本的に IFRS 第 16 号の単一モデルを支持するという意見や、海外子会社が IFRS 第 16 号を適用しているところもあり、できれば IFRS 第 16 号ベースで開発してほしいという意見が寄せられている。
- (3) 公益社団法人リース事業協会のアンケートでは、仮にわが国リース会計基準が改訂されるとした場合「国際基準モデルよりも、米国基準モデルを評価する」意見が多いとされている。
62. 2013 年の IASB 及び FASB の再公開草案から 2016 年の両者の基準の最終化までの期間においては、財務諸表作成者から米国会計基準を支持する意見が聞かれたが、最近では上記のように、IFRS 任意適用企業を中心として、IFRS 第 16 号と整合性を図るべきとの意見が多くなっているように思われる。ただし、日本基準適用企業からは、あまり意見が聞かれていない。

(財務諸表作成者における適用上のコスト)

63. 単一モデル及び2区分モデルに関する適用上のコストについて、これまでの企業会計基準委員会及びリース会計専門委員会における審議の過程では、主に、次の意見が聞かれてきた。
- (1) どちらの会計処理モデルを採用する場合でも、使用权資産及び(割引後の)リース負債を計上するためのシステム改修等のコストを要することとなり、この点では両モデルの適用上のコストに大きな相違はない。
- (2) 特に減損損失を認識する場合、Topic 842でもファイナンス・リースと同様の処理が求められるため、2区分モデルは必ずしも簡便とはならない(オペレーティング・リースは比較的短期であり減損損失が認識されるケースは限定的であるため、2区分モデルの方が簡便であるとの意見も聞かれる。)
64. ASU第2016-02号「リース」の結論の根拠では、2区分モデルを採用するTopic 842を適用すれば、オペレーティング・リースの費用処理を変更するためのシステムの刷新、プロセスの変更及び税法上の取扱いが会計上の取扱いと乖離した場合に生じるコストが回避可能であり(ASU第2016-02号「リース」BC49項(c))、当初は、従来注記していたものを(現在価値計算は必要であるものの)オンバランスするだけであるためにコストが少ないとの想定が聞かれたが、前項のとおり、オンバランスすることで、内部統制等の要求レベルが上がり、追加でシステム対応が必要となり、実際の適用では当初想定以上にコストがかかったとの意見も聞かれる。
65. これらを踏まえると、2区分モデルのほうが単一モデルよりコストが少ないとは必ずしも言えないように思われる。したがって、適用上のコストの観点からは両者のいずれが適切かについて優劣はつけられないものと考えられる。

(費用配分の方法に関する提案)

66. 上記に分析したとおり、「オペレーティング・リースの経済的な実態との整合性」及び「適用上のコスト」の観点からは両者のいずれが適しているかについて優劣はつけられないと考えられる一方、「財務諸表利用者のニーズ」及び「財務諸表作成者のニーズ」からは単一モデルを支持する意見が多い。
67. 「整合性を図る対象に関するこれまでの経緯」では、現状、米国会計基準を参考としながらも、基本的にはIFRSと整合性を図ってきており、米国会計基準の考え方を採用した方がより我が国の実態に合うことが識別されない限り、基本的にはIFRSと整合性を図ることになるものと考えられるとしている。前項の状況を踏まえると、

特段、米国会計基準の考え方を採用した方がより我が国の実態に合うことが識別されていないものと考えられる。

68. したがって、リース会計基準の改正は IFRS 第 16 号の単一モデルを基礎として進めていくことが適切と考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

借手の費用配分の方法については、IFRS 第 16 号の単一モデルを基礎としてリース会計基準の改正を進めていくとの事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

3. IFRS 第 16 号と整合性を図る程度

69. 仮に前項の事務局提案のとおりリース会計基準の改正を IFRS 第 16 号の単一モデルを基礎として進める場合、次に、IFRS 第 16 号とどの程度整合性を図るかが論点となる。この論点は、以下に關係する。

- (1) これまで開発してきた会計基準における取扱い
- (2) 現行のリース会計基準及び適用指針との關係

(これまで開発してきた会計基準における取扱い)

70. 過去に公表された会計基準を参考にすると、次の 2 つの方法が考えられる。
- (1) IFRS の定めを基本的にすべて採り入れた上で、適用上の課題について別途対応を図る方法
 - (2) 基本的なアプローチのみ合わせる方法（例：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」、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」、企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」（以下「退職給付会計基準」という。))
71. 前項(1)の方法を採用した例は、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。）、企業会計基準第 30 号「時価の算定に関する

る会計基準」(以下「時価算定会計基準」という。)である。両基準では IFRS の定めを基本的にすべて採り入れた理由を、以下のとおり記載している。

(1) 「収益認識に関する会計基準」第 98 項

- ① 収益認識に関する包括的な会計基準の開発の意義の 1 つとして、国際的な比較可能性の確保が重要なものと考えられること
- ② IFRS 第 15 号は、5 つのステップに基づき、履行義務の識別、取引価格の配分、支配の移転による収益認識等を定めており、部分的に採用することが困難であると考えられること

(2) 「時価の算定に関する会計基準」第 24 項

統一的な算定方法を用いることにより、国内外の企業間における財務諸表の比較可能性を向上させる観点から、IFRS 第 13 号の定めを基本的にすべて取り入れることとした。

72. 前項のとおり、収益認識会計基準及び時価算定会計基準では、IFRS の定めを基本的にすべて採り入れた理由として比較可能性を掲げているが、両基準ともに比較的複雑な構成をとっていることもあり、すべてを採り入れないと比較可能性が達成できない可能性があったものと考えられる。

この点、IFRS 第 16 号は、「収益認識に関する会計基準」及び「時価の算定に関する会計基準」に比較して複雑な構成ではないと考えられるため、国際的な比較可能性の達成のために IFRS の定めをすべて採り入れなくとも、国際的な比較可能性を損なわずに基準開発が可能であると考えられ、すべて採り入れることが必須の要件にはならないものと考えられる。

(現行のリース会計基準及び適用指針との関係)

73. 現行のリース会計基準及び適用指針は、借手、貸手ともに会計処理を定めている。このうち貸手の会計処理については、IFRS 及び米国会計基準でも抜本的な改正は行われていないため、基本的には現行のリース会計基準及び適用指針の定めを維持することが考えられる。
74. 貸手について、改正する可能性がある内容は以下が想定される。(2)(3)は借手に IFRS 第 16 号の定めを採り入れることに関連するものである。

(1) 収益認識

(2) リースの定義及び識別

(3) リース期間

(分析及び提案)

75. 本資料第 72 項に記載したとおり、IFRS 第 16 号は、「収益認識に関する会計基準」及び「時価の算定に関する会計基準」に比較して複雑な構成ではないと考えられるため、国際的な比較可能性の達成のために IFRS 第 16 号の定めをすべて採り入れなくとも、国際的な比較可能性を損なわずに基準開発が可能であると考えられ、リースが広範に利用されていることを考慮すると、簡素で利便性が高い基準を目指すことが考えられる。
76. 一方、IFRS 任意適用企業からは、IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる基準開発の要請がある。
77. これらを踏まえると、IFRS 第 16 号のすべての定めを採り入れるのではなく、主要な定めのみを採り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となることを目指すことが考えられる。
78. その上で、比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取扱いを定める、ないし、経過的な措置を定めるなど、実務に配慮した方策を検討することが考えられる。
79. なお、基準開発の方法としては、借手と貸手で齟齬が生じないように、借手のための新しい基準を開発するのではなく、現行のリース会計基準を改正することが適切と考えられる。

ディスカッション・ポイント

IFRS 第 16 号と整合性を図る程度については、IFRS 第 16 号の主要な定めのみを採り入れた上で、実務に配慮した方策を追加的に検討するとの事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

また、基準開発の方法としては、現行のリース会計基準を改正するとの事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

4. その他の検討課題

80. 前項までで、借手の費用配分の考え方及び IFRS 第 16 号と整合性を図る程度に関する事務局の提案を行っているが、本資料第 6 項に記載しているとおおり、次の点については、今後、分析の上、事務局の提案を行う予定である。

- (1) サービスに関してリースの対象とする取引の範囲
- (2) 延長オプションがある場合の比較可能性を担保する方策
- (3) 重要性に関する定め
- (4) 連結財務諸表と単体財務諸表の関係

81. また、今後、開示（表示及び注記）についても検討を行う予定である。

ディスカッション・ポイント

本資料第 80 項及び第 81 項で示した今後のリース会計基準改正の進め方について、ご意見を頂きたい。

また、他にも考慮すべき点があればご意見を頂きたい。

以 上