

プロジェクト リース

項目 表示及び注記

I. 本資料の目的

1. 表示及び注記については、下表の企業会計基準委員会及びリース会計専門委員会において審議を行っている。本資料は、これまでの審議を踏まえて、事務局による分析及び再提案をお示しし、ご意見を伺うことを目的としている。

企業会計基準委員会	リース会計専門委員会
第 474 回 (2022 年 2 月 21 日開催)	第 109 回 (2022 年 2 月 10 日開催)
第 482 回 (2022 年 6 月 29 日開催)	第 117 回 (2022 年 7 月 4 日開催)

2. 貸手については、本日は審議の対象とせず、今後の審議の対象とする予定である。また、現時点ではまだすべての論点の審議を完了していないため、審議の動向によっては改めて表示及び注記の議論を行うことが考えられる。事務局では、少なくとも次の論点については審議未了あるいは継続中であると認識している。
 - (1) リースの識別 (定期備船等)
 - (2) サブリース取引
 - (3) セール・アンド・リースバック取引
3. さらに、連結財務諸表における注記と単体財務諸表における注記の関係について、別途検討する予定である。
4. なお、リースに関する我が国のキャッシュ・フロー計算書の取扱いについては、日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 8 号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」に定められている。日本公認会計士協会への改正案については、別途審議済みのため、本資料では検討していない。

II. 本資料における事務局による再提案の要約

5. 本資料における事務局による再提案を要約すれば、次のとおりである。
 - (1) 使用权資産の表示 (本資料第 6 項から第 19 項)

使用権資産の表示方法は、次の2つのいずれかの方法によることとする。

- ① 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目に含めて表示する。
- ② 原資産が有形固定資産であるものについては有形固定資産において使用権資産として区分して表示し、原資産が無形固定資産であるものについては無形固定資産において使用権資産として区分して表示する。

- (2) 開示目的並びに当該開示目的を満たすために必要な追加の定性的情報及び定量的情報（本資料第20項から第25項）

定められた注記事項以外であっても開示目的に照らして注記する情報については、会計基準に例を示す。

- (3) 短期リース及び少額資産のリースに係る費用の開示（本資料第26項から第32項）

短期リースに係る費用の開示は求め、少額資産のリースに係る費用の開示は求めない。

III. 借手の表示

これまでの事務局による提案

6. これまでに事務局は、主に次の提案を行った。

使用権資産の表示

- (1) 我が国の会計基準における現行の固定資産の分類（有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産）に捉われずに、固定資産に新たな「使用権資産」という区分を設ける。当該区分を設けることは、固定資産の区分を変更するという、我が国の貸借対照表の表示に関する大きな変更を行うことになることと認識しており、このような変更を行うにあたっては、企業による表示方法の選択の結果、表示する企業と表示しない企業に分かれることは適切ではないと考えている。すなわち、固定資産に「使用権資産」という新しい区分を設けることとした場合、すべての企業についてこの表示方法によることを求めることが必要になると考えている。
- (2) 上記(1)の提案をご支持いただけない場合、事務局としては、固定資産に新しい「使用権資産」の区分を設けるべきではないと考えている。この場合、例えば次のいずれかの表示方法によることが考えられる。

- ① 原資産が有形固定資産であるものについては有形固定資産において使用権資産として区分して表示し、原資産が無形固定資産であるものについては無形固定資産において使用権資産として区分して表示する。
- ② 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目に含めて表示する。

企業会計基準委員会及びリース会計専門委員会において聞かれた意見

7. 前項の事務局提案に対して、第 482 回企業会計基準委員会及び第 117 回リース会計専門委員会では、次の意見が聞かれた。

(固定資産に新たに「使用権資産」の区分を設ける方法を支持する意見)

- (1) 重要な情報である企業の設備投資の形態（自社保有あるいはリース）が把握しやすいため、固定資産に新たに「使用権資産」の区分を設けたうえで、注記で内訳の開示を求める事務局の提案に賛成する。
- (2) 固定資産に新たに「使用権資産」の区分を設ける表示方法は、作成者側の観点から見ると分かりやすいと考える。
- (3) リースに関して会計方針や注記での開示内容が増えることが考えられるため、使用権資産として貸借対照表の別掲項目とすることで貸借対照表と開示の繋がりができ、良いと考える。

(固定資産に新たに「使用権資産」の区分を設ける方法を支持しない意見)

- (4) 使用権資産が重要でない場合にまで必ず表示しなければならないことを考慮すると、すべての企業に対して固定資産に新たに「使用権資産」の区分を設けて表示を求めるとした事務局の提案には賛成しない。
- (5) 貸借対照表において新たな区分を設けることは、必要以上にリースの存在が強調される恐れがあるため、新たな区分を設ける必要はないと考える。
- (6) 固定資産に新たに「使用権資産」の区分を設けて表示するために必要な管理面等の追加的なコストを考慮して慎重に検討頂きたい。
- (7) どのような表示方法を採用する場合にも一定の情報は伝達できると考えられ、かつ、IFRS 基準で使用権資産の表示方法の選択が認められている中で、表示方法を限定することに疑問を感じる。

(固定資産に新たに「使用権資産」の区分を設ける方法以外の方法に関する意見)

- (8) 次の理由から、選択肢を認め、作成者に判断させるのが良いと考える。
- ① 使用権資産の性質については様々な考え方があるため、一定の選択肢を認めるのが良いと考える。
 - ② 原資産が有形固定資産であるものについては有形固定資産において使用権資産として区分して表示し、原資産が無形固定資産であるものについては無形固定資産において使用権資産として区分して表示する、もしくは対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目に含めて表示する方法の選択とすることが現行の日本基準との考え方とも近く理解し易い。
 - ③ 原資産にかかわらず、リース単位で有形固定資産又は無形固定資産に区分して表示し、どのような根拠で区分したかについて注記することで、作成者がリースをどう捉えているかを表現できる。
- (9) 次の理由から、使用権資産を原資産に対応する区分（有形固定資産又は無形固定資産）で別掲する表示のみとすることを支持する。
- ① 使用権資産を別掲表示することで、使用権資産と所有資産の性質が異なることが表現できると考えられる。
 - ② 原資産ごとに分けることで情報の利用価値が高まると考えられる。
- (10) 使用権資産の性質が明確でないため、無形固定資産にまとめる表示に理屈をつけて説明するのは困難と考える。

(表示に関する意見)

- (11) 「原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目」の「表示科目」について明確化して頂きたい。

(有形固定資産等明細表との関係について)

- (12) 使用権資産を他の有形固定資産とは別に表示する場合、有形固定資産等明細表等の現行の有形固定資産の開示との関係性についても具体的な検討を頂きたい。
- (13) 有形固定資産等明細表等の開示については、使用権資産を除く所有資産についてのみが対象になれば、開示の負担の増加への対応になると考える。

今回の事務局による分析及び再提案

(使用権資産の表示)

固定資産に新たな「使用権資産」の区分を設けることについて

8. 前回の事務局提案（すべての企業が固定資産に新たな「使用権資産」の区分を設けて表示すること）に対して、主に次の理由から、反対する意見があった。
 - (1) 使用権資産が重要でない場合にまで、新たな「使用権資産」の区分を必ず表示しなければならないことに違和感がある。
 - (2) 新たな区分を設けることで必要以上にリースの存在が強調される恐れがある。
 - (3) どのような表示方法を採用する場合にも一定の情報は伝達できると考えられ、かつ、IFRS基準で使用権資産の表示方法の選択が認められている中で、表示方法をIFRS基準よりも狭めることに疑問を感じる。
9. 固定資産に新たに使用権資産の区分を設ける提案は、本資料第6項における事務局の提案に記載のとおり、我が国の貸借対照表における固定資産の分類（有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産）に重要な変更をもたらす提案であることから、事務局では、この提案を行う場合、すべての企業に一律に当該表示を求めなければ採用できないと考えていた。ここで、新たに使用権資産の区分を設ける提案に対しては、前項のとおり反対意見も聞かれたため、この方法のみとする提案は取り下げることとする。次項以降では、現行の固定資産の分類（有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産）を前提に、表示方法について検討を行う。
10. 事務局では、2021年4月から2022年3月に期末日を迎え、情報を確認できた我が国のIFRS任意適用企業242社の連結財務諸表における借手の表示について調査を行った。その結果、IFRS第16号で認められている使用権資産の2つの表示方法の採用状況は次のとおりであった。
 - (1) 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目に含めて表示：122社
 - (2) 使用権資産として区分表示（すべての企業が有形固定資産や無形資産と並列的に区分表示）：120社
11. 固定資産に新たに使用権資産の区分を設ける提案は取り下げ、現行の固定資産の分類

(有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産)を前提に表示を考える場合、前項の(2)の方法を我が国の貸借対照表において採用することは難しいと考えられる。一方、前項の(1)の表示方法はIFRS任意適用企業の半数程度の企業により採用されており、IFRS任意適用企業が単体財務諸表において改正リース基準を適用した場合に修正を不要とするとする開発方針に沿って、前項(1)の方法は選択肢のうちの1つとすることが考えられる。

12. 次に、前項で選択肢の1つとすることを提案している、対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目に含めて表示する方法以外の表示方法として、次の方法が識別されている(事務局が識別した方法に加え第482回企業会計基準委員会及び第117回リース会計専門委員会で聞かれた意見により識別された方法を含めている。)
 - (1) 原資産が有形固定資産であるものについては有形固定資産において使用権資産として区分して表示し、原資産が無形固定資産であるものについては無形固定資産において使用権資産として区分して表示する。
 - (2) 使用権資産をまとめて無形固定資産に区分して表示する。
 - (3) リース単位で有形固定資産又は無形固定資産に区分して表示し、どのような根拠で区分したかについて注記する。
13. 固定資産に新たに使用権資産の区分を設ける提案は取り下げ、現行の固定資産の分類(有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産)を前提に表示を考える場合、財務諸表等規則等に基づき、有形固定資産合計、無形固定資産合計及び投資その他の資産合計は引き続き表示されることになると考えられる。ここで、これらの合計額が財務分析等において用いられることを考えた場合、企業が選択する使用権資産の表示方法により企業の有形固定資産の合計額と無形固定資産の合計額が異ならないようにすることが考えられる。本資料第11項のとおり、対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目に含めて表示することを認める場合、この表示方法と有形固定資産合計額及び無形固定資産合計額が同額になる選択肢は前項の表示方法の中では(1)のみとなる。
14. したがって、使用権資産の表示方法としては、次のいずれかの方法によることとすることが考えられるがどうか。文案イメージについては、本資料第33項にお示ししている。
 - (1) 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目に含めて表示する。
 - (2) 原資産が有形固定資産であるものについては有形固定資産において使用権資産として区分して表示し、原資産が無形固定資産であるものについては無形固定資産にお

いて使用権資産として区分して表示する。

15. なお、これまでの議論において、IFRS 第 16 号と同様に、前項の表示方法にかかわらず次の事項を開示することを提案しており、特段異論は聞かれていないと認識している。
- (1) 使用権資産に係る減価償却費について、対応する原資産を自ら所有していると仮定した場合の表示科目ごとの金額
 - (2) 使用権資産の増加額

(有形固定資産等明細表との関係について)

16. 本資料第 14 項の提案に従って使用権資産を有形固定資産及び無形固定資産の区分に表示する場合、財務諸表等規則で規定されている有形固定資産等明細表における開示との関係が論点となり得る。財務諸表等規則における有形固定資産等明細表のあり方については、ASBJ が議論すべき事項ではないが、使用権資産の表示に関する意思決定に影響を与える可能性があるため、以下では、本資料第 14 項の提案に従い、かつ、有形固定資産等明細表を作成した場合にどのように見える可能性があるのかについて、ご参考までにお示ししている。なお、有形固定資産等明細表の示し方は、以下に示すものに限定されるものではないと考えられ、どのような形で財務諸表等規則が改正されるかを予測するものではない。

対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目に含めて表示する場合の例

(HP では非公表)

原資産が有形固定資産であるものについては有形固定資産において使用権資産として区分して表示し、原資産が無形固定資産であるものについては無形固定資産において使用権資産として区分して表示する場合の例

(HP では非公表)

17. 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目に含めて表示する場合の例においては、使用権資産を各勘定科目に含めているため、非償却性資産である土地にも減価償却費が計上される形で表示されることになると考えられる。
18. 一方、IFRS 第 16 号では使用権資産の増減明細表の開示は要求されておらず、IFRS 任意適用企業において、有形固定資産等明細表について使用権資産を除外して開示している

場合も少数の例ながら存在すると事務局は認識している。

19. 本資料の第 15 項で述べたとおり、借手の開示については、IFRS 第 16 号と同様に、表示方法に関わらず、次の事項を開示することを提案している。

(1) 使用権資産に係る減価償却費について、対応する原資産を自ら所有していると仮定した場合の表示科目ごとの金額

(2) 使用権資産の増加額

これらの開示は、貸借対照表上の表示科目を基礎として有形固定資産等明細表を作成した場合には、有形固定資産等明細表において完全には提供されないことになる。

IV. 借手の注記

これまでの事務局による提案

20. これまでに事務局は、主に次の提案を行った。

開示目的

(1) IFRS 第 16 号と同様の開示目的を定める。必要な情報が注記されない可能性があるとの懸念や作成者のコストの増加に対応するために、次の内容も記載する。

① 注記すべき情報は、定められた各注記事項に限定することを意図して定めているものではなく、各注記事項以外にも、開示目的に照らして重要性があると判断した情報については注記する。

② 各注記事項のうち、開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる注記事項については、注記しないことができる。

開示目的を満たすために必要な追加の定性的情報及び定量的情報

(2) 簡素で利便性が高い基準を開発する方針に基づき、会計基準に開示目的を満たすために必要な追加の定性的情報及び定量的情報の例示を置かず、当該項目を注記事項として定めない理由を結論の背景に記載することとし、公開草案の「コメントの募集及び本公開草案の概要」において個別の質問事項とする。

短期リース及び少額資産のリースに係る費用の開示

(3) 改正リース会計基準において短期リース及び少額資産のリースに係る費用の開示を求める。

企業会計基準委員会及びリース会計専門委員会において聞かれた意見

21. 前項の事務局提案に対して、第 482 回企業会計基準委員会及び第 117 回リース会計専門委員会では、次の意見が聞かれた。

- (1) 開示目的に関して、定められた注記事項以外であっても、開示目的に照らして重要性があると判断した情報について記載するとの定めは、開示目的をより具体的に記載するか又は例を示さなければ、重要性があるものを作成者及び監査人が網羅的に検討しなければならない、作成者及び監査人の負担になると考えられる。
- (2) 開示目的を満たすために必要な追加の定性的情報及び定量的情報に関して、注記に関する定めを置かず、定めを置かない理由を結論の背景に記載するとした事務局提案には賛成するが、結論の背景においては、「簡素で利便性の高い」会計基準の開発方針をどのように斟酌したのかを説明して頂きたい。
- (3) 短期リース及び少額資産のリースに係る費用の開示について
 - ① 重要性がなくオンバランスされていないリースの注記は実務負担を考慮すると不要と考える。また、注記を求める場合、その理由を結論の背景で説明する必要があると考える。
 - ② 少額資産のリースと短期リースについては分けて考慮すべきと考える。少額資産のリースに係る費用の注記を求めることには疑問があるが、短期リースに係る費用の注記を求めることには同意する。
 - ③ すべての少額資産のリースに係る費用を注記対象とするのであれば、簡便的な取扱いとしての意義が薄くなるため、3 百万円の基準を下げてよいのではないかと。
 - ④ ストラクチャリングによりオンバランスを逃れている可能性を確認するために開示が求められていると理解しており、その点は考慮して検討頂きたい。
- (4) 2022 年 6 月に公表した、「企業会計基準等の開発において開示を定める際の当委員会の方針（開示目的を定めるアプローチ）」に基づき、結論の背景においては、開示目的から開示項目が定められる背景（開示目的を達成するためになぜ定めた開示項目が必要なのか）の記載を検討頂きたい。

なお、上記(4)のご意見については、結論の背景において、開示目的から開示項目が定められる背景（開示目的を達成するためになぜ定めた開示項目が必要なのか）を IFRS

第 16 号における結論の背景を参考に記載する。

今回の事務局による分析及び再提案

(開示目的並びに開示目的を満たすために必要な追加の定性的情報及び定量的情報：本資料第 21 項(1)及び(2)のご意見への対応)

22. これまで事務局は、次の理由により、IFRS 第 16 号と同様の開示目的を定め、かつ、定められた注記事項以外であっても開示目的に照らして重要性があると判断した情報については注記を求めることを提案していた。

- (1) 開示目的を定めることにより、リースの開示の全体的な質と情報価値が開示目的を満たすのに十分かどうかを評価することを企業が要求されることとなり、より有用な情報が利用者にもたらされることとなると考えられる。
- (2) 定められた注記事項以外であっても開示目的に照らして重要性があると判断した情報については注記を求めることにより、利用者にとって必要な情報が注記されない可能性があるとの懸念に対応することができると考えられる。

23. また、主に次の理由により、会計基準に開示目的を満たすために必要な追加の定性的情報及び定量的情報に関する定めを置かないことを提案していた。

- (1) IFRS 第 16 号第 59 項に掲げられている開示目的を満たすために必要な追加の開示項目は例示であり、開示目的に照らして重要性があると判断した情報については記載することとなるため、当該項目を定めなくとも、国際的な比較可能性を大きく損なわないと考えられる。
- (2) 必須の開示項目ではない例示を置かないことが、本会計基準が目指す簡素で利便性が高いものと整合する。

24. しかしながら、定められた注記事項以外であっても開示目的に照らして重要性があると判断した情報について注記を求める定めは、開示目的をより具体的に記載するか又は例を示さなければ、作成者及び監査人の負担になるとする意見も聞かれている。リース会計基準の改正においては、利害関係者の負担への検討も行うべきと考えている。

25. 例を示すことで利害関係者の負担増への対応となるのであれば、改正リース会計基準の開発においては、作成者の負担増への対応も考慮事項としていることから、これまでの提案を変更し、定められた注記事項以外であっても開示目的に照らして注記する情報を会計基準に例を示すこととしてはどうか。例については、他の注記事項と同様に、IFRS

第 16 号の定めと同様にすることが考えられる。文案イメージについては、本資料第 33 項にお示ししている。

(短期リース及び少額資産のリースに係る費用の開示：本資料第 21 項(3)のご意見への対応)

26. これまで事務局は、主に次の理由により、短期リース及び少額資産のリースに係る費用の開示を求めることを提案していた。
- (1) このたびのリース会計基準の改正の主な目的は、借手のすべてのリースについて資産及び負債を計上して国際的な比較可能性を高めることであるため、その観点からも、例外的な会計処理がある場合は、開示により補完することが必要であると考えられる。
 - (2) 利用者にとっては、他の開示では入手できない有用な情報であり、財務諸表にどれほどの影響があるか確認できるため有用であると考えられる。
27. しかしながら、引き続き、作成者の実務負担を懸念する意見が聞かれている。これには、重要性に乏しい部分に限定して定めを置いているという便法の趣旨を考慮した場合、便法の対象は重要性に乏しいものと考えられるので、便法に関する開示は要求すべきではないとする考え方があると考えられる。
28. 一方で、利用者にとっては有用な情報であり、特にストラクチャリングによりオンバランスを逃れている可能性を確認することができるとの意見が聞かれている。
29. これらの意見を踏まえて、短期リースと少額資産のリースを比較して開示を求めるコストと便益の観点から、両方の開示を求めるのか、あるいは、どちらか又は両方の開示は求めないこととするのかの検討を行う。
30. まず、作成者の実務負担という観点に関して、短期リースに係る便法の適用可否の判定は、リース期間の判断を行ったうえでの判定となるため、リース期間の判断を行う時点で短期リースの対象となるリースに関する情報を収集する可能性があると考えられる。一方で、少額資産のリースについては、短期リースのような判断は不要であるため、少額資産の基準を満たす時点でオンバランスするために必要なリースに関する情報が収集されない可能性もあり、少額資産のリースについて、相対的に負担の増加が大きい可能性があると考えられる。
31. また、短期リースについてはリース期間の判断で便法の対象となるかどうかの変更になることからストラクチャリングの対象となる可能性が相対的に高いと考えられることや

金額的に重要性のあるリース負債がオフバランスとなる可能性があるという点から、開示を充実して利用者に有用な情報を提供することにより便益があると考えられる。また、同じ理由により国際的な会計基準と同等の開示を行わないことで我が国の財務諸表における信頼性が損なわれることが懸念される。

32. 本資料第 30 項及び第 31 項の分析のとおり、少額資産のリースに係る費用の開示に比して、短期リースに係る費用の開示の方が、相対的に作成者の実務負担が小さく、かつ、利用者への便益が大きい可能性があると考えられる。したがって、これまでの提案を変更し、引き続き短期リースに係る費用の開示を求めるものの、少額資産のリースに係る費用の開示は求めないこととしてはどうか。

V. 借手に関する文案イメージ

33. ここまでの借手の表示及び注記の検討を踏まえた改正リース会計基準の文案イメージは、次のとおりである。なお、第 482 回企業会計基準委員会及び第 117 回リース会計専門委員会で示した文案イメージからの追記箇所には下線、削除箇所には取消し線を付している。

(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント

借手の表示及び注記に関する事務局の分析及び再提案並びに文案イメージについて、ご質問やご意見があれば頂きたい。

以 上