

2023年8月4日

企業会計基準委員会 御中

本吉総合会計事務所
合同会社本吉総合研究所
公認会計士 本吉 進

企業会計基準公開草案第 73 号
「リースに関する会計基準（案）」等についてのコメント

2023年5月2日に公表された「リースに関する会計基準（案）」等について、質問5（リースの定義及びリースの識別に関する質問）以外に関しては、同意いたします。質問5に含まれる以下の論点に関して、コメントを提出させていただきます。

【コメント】

企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準（案）」の第26項において「借手及び貸手は、リースを含む契約について、原則として、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行う。」という原則規定に続いて、第27項において借手に関する例外的な選択規定が置かれているが、貸手に関しても、オペレーティング・リースに関しては、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせてリースを構成する部分として会計処理を行うことを選択することができる旨の規定を設けることをご検討いただきたい。

上記のコメントの理由は以下の通りです。

なお、関連規定の条項に係る以下の言及は、

- ・企業会計基準公開草案第73号は「基準草案」
- ・企業会計基準適用指針公開草案第73号は「指針草案」
- ・企業会計基準第13号は「旧基準」
- ・企業会計基準適用指針第16号は「旧指針」

としています。

【理由】

今回の改正に際しての「開発にあたっての基本的な方針」（基準草案 BC 第 12 項）では、

「貸手の会計処理については、IFRS 第 16 号及び Topic 842 とともに抜本的な改正が行われていないため、次の点を除き、基本的に、企業会計基準第 13 号の定めを維持することとした。

- (1) 収益認識会計基準との整合性を図る点
- (2) リースの定義及びリースの識別

とされている。

この点、旧指針では、基準草案第 26 項のリースを構成する部分とリースを構成しない部分との区分（以下、「リース構成区分」とする。）に類似した規定として「維持管理費用相当額の処理」（旧指針第 14、25、54 項）や「通常の保守等の役務提供相当額の処理」

（旧指針第 14、26、55 項）が存在したが、これらの規定は、ファイナンス・リースの現在価値基準の判定という場面に関連して適用・運用されていたに過ぎない。言い換えれば、オペレーティング・リースの会計処理に関して、これらの規定が適用・運用されて、リース料を異なる科目に区分計上するような実務は少なかったと考えられる。

翻って、基準草案のリース構成区分の規定は、「リースの識別」に係る論点であるのみならず、「収益認識会計基準との整合性」の見地からも改正導入されたと考えられる（指針草案 BC19 項）¹。この点、旧基準の時点では「典型的なリース、すなわち役務提供相当額のリース料に占める割合が低いものを対象としており、役務提供相当額は重要性が乏しいことを想定」していたとのことだが（指針草案 BC15 項）、今回の改正に際しては「サービス性が強い」性格のリース契約も想定されており（基準草案 BC26 項）、リース構成区分の規定を字義通り、ファイナンス・リースにもオペレーティング・リースにも無差別に適用・運用する場合²、オペレーティング・リースの会計処理の実務負担への影響（例え

¹ 収益認識基準は 2021 年 4 月以降に適用されているが、既に行われている同基準に基づく注記開示においては、例えば、不動産賃貸収入に関して、その全額を「リース取引に関する会計基準」の適用対象として集計・開示し「顧客との契約から生じる収益」に含めない慣行・事例が多数派であること、言い換えれば、賃貸収入の一定部分をサービス部分として分割して集計・開示するような慣行・事例は少ないという既成事実も、今回のリース会計基準の改正に際しては考慮されるべきと考える。

² 今回の改正の前提として「貸手は、リースの分類（ファイナンス・リースかオペレーティング・リースか）を行っている以上、その検討前提になるリース構成区分は既に行われているはずである」という想定があると思われる（指針草案 BC18 項参照）。ただ、経理現場としては、リース構成区分の具体的な算出は特定の案件でのファイナンス・リースの判定等に際して初めて行われることが大半であり、オペレーティング・リースも含めてリース構成区分の情報を備えるためには、追加の多大な工数を要するのが実情である。この点、ファイナンス・リースの判定における「現在価値の計算をすべてのリースについて行うことは実務上極めて煩雑と考えられる」（同 BC90 項）という規定に似た配慮を、このリース構成区分に関しても行うのが妥当と考えられる。

ば、従来は「賃貸収入」等の単独科目で表示・開示していた科目を一定の割合で分割する、等）は相当なものになることが想定される。

この点、有用な財務諸表の質的特性等に貢献するところが、実務負担を考慮しても十分に評価できる場合は、オペレーティング・リースにおけるリース構成区分の要請にも意義があると考えられる（財務諸表作成の費用対効果）。ただ、オペレーティング・リースにおけるリース構成区分の成果は、（現在価値基準の妥当な判定に際してリース構成区分が必要となり、会計処理においてもリース構成区分に応じた仕訳等が生じるファイナンス・リースとは異なり³）収益関係の表示・開示区分が変わるだけに終わることが大半であると想定され、純利益等に有意味な影響を与えるケースは非常に少ないと考えられる。

また、表示・開示区分に差異が生じるとしても、基準草案第 52 項では、「開示目的」を「借手又は貸手が注記において、財務諸表本表で提供される情報と合わせて、リースが借手又は貸手の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローに与え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にある」としているところ、契約上、同じ属性とされている項目を、会計上、リース構成区分して異なるカテゴリーとして開示したところで「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローに与える影響」に有意味な差異が生じるとは考えにくい。

さらに、財務諸表利用者側に、オペレーティング・リースに関してリース構成区分された情報に対するニーズがあるかどうかも別途検討されるべきと考える。ファイナンス・リースであれば、金融収益的な性格を有するリース構成部分と、それとは異なるサービス部分を区分して把握する意義がある可能性があるが、オペレーティング・リースに関してはリースとサービスの総合として収益を稼得するのがビジネスの実態であり、財務諸表利用者側もそのような総合的な収益性が評価できれば十分である可能性がある。その場合は、殊更に多大な実務負担を追加してまで、リース構成区分の情報を開示することの意義は少ないことになる。

なお、以上のように、貸手のオペレーティング・リースのリース構成区分に関して例外規定を設けた場合、いわゆるコンバージェンスの趣旨から、IFRS 第 16 号との整合性等に関して論点が生じるが、この点に関しては、他の重要規定である「リース期間」の規定に関して、貸手に関しては IFRS 第 16 号とは異なる規定としており（基準草案第 15、30、BC33 項）、このリース構成区分にも同様に IFRS 第 16 号とは異なる規定を設けることの許容性は十分にあると考える。ただし、既に IFRS 第 16 号のリース構成区分の規定（同基準第 12 項）を適用・運用している会社への配慮上、貸手のオペレーティング・リースに

³ 指針草案の【設例】において、リース構成区分を扱う【設例 7】における貸手側の前提がファイナンス・リースになっている点は、リース構成区分を行う意味・意義がファイナンス・リースでないとしづらいことに関係していると思われる。

関するリース構成区分の例外扱いの規定は、選択規定とすべきと考える⁴。

最後に、貸手のリース構成区分の具体的規定として設けられた指針草案第 13 項は、上記の主張からは、リース構成区分を選択的に行う場合に準拠することになる規定になるため、要望という意味でのコメントはない⁵。ただ、当該第 13 項の選択規定である (2) では、さらなる選択として維持管理費用相当額を「収益に計上」するか「費用の控除額」として処理するかを選ぶこととなるが、例えば、不動産賃貸業では固定資産税等の金額が不動産賃貸収入の 1 割を超えることは珍しくないため、当該選択は営業収益や段階損益に関する比較可能性に有意味な影響が想定される以上、貸手に関しても借手におけるような「会計方針に関する情報」(基準草案第 53 項 (1) ①) の開示が検討されて良いようにも思える。

以上

⁴ 上記コメントで述べた、オペレーティング・リースに関するリース構成区分の費用対効果に対する疑念等は、提出者が聞いた IFRS 第 16 号の同規定の運用経験談にも含まれていた点は付言しておきたい。

⁵ 指針草案第 13 項は、リース構成区分という基本的な場面には「独立販売価格の比率での配分」という抽象的な規定に留まる一方で、その配分の過程での派生的な要素である「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」又はその近似概念としての「維持管理費用相当額」の扱いに関しては比較的具体的な選択規定を設ける、という内容となっており、当該場面での実務上の規定としてはいささかミスフォーカスな印象を受けざるを得ない。リース会計専門委員会での当該論点に関する議事録を拝見する限り、これらの規定に関する各種の概念が錯綜している関係もあり、ある種の誤解や混同が生じたまま審議が行われていないか、懸念を感じる部分がある(例えば、リースの契約対価から維持管理費用相当額の控除を行えば、サービス部分への対価配分等を行う必要はない、というような誤解の可能性)。