
プロジェクト	IFRS のエンドースメント手続
項目	IFRS 第 16 号「リース」の開発過程における我が国の関係者からの意見発信の内容と IASB の対応状況の確認

本資料の目的

1. 本資料は、IFRS 第 16 号「リース」のエンドースメント手続として、IFRS 第 16 号の開発過程において我が国の関係者から意見発信の内容を確認するとともに、国際会計基準審議会（IASB）の対応状況を確認する。
2. 具体的には、IASB が 2013 年 5 月に公表した公開草案（以下「2013 年 ED」という。）に対する当委員会を含めた我が国の関係者からのコメント・レターの内容及びその後の IASB における議論の状況を概観している。

2013 年 ED に対する意見発信及び IASB の対応状況

3. 2013 年 ED に対する我が国の関係者の意見発信のうち重要と思われるものの概要及びそれらに対する IASB の対応状況は、以下のとおりである。なお、リースを 2 つに分類する提案や貸手のリースに対する議論は、今後のエンドースメント手続にあまり関係しないので、記載していない。

（(1) リースの定義、契約がリースを含むかどうかの判定について）

2013 年 ED における IASB の提案内容

4. リースを「資産を使用する権利（使用権資産）を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約」と定義したうえで、契約がリースであるか又はリースを含んだものであるのかどうかを、契約の開始時に以下の両方を評価することにより判定するものとして提案していた。
 - (1) 当該契約の履行が特定された資産の使用に依存するかどうか
 - (2) 当該契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転するかどうか¹

提出したコメントの概要

¹ 具体的には、顧客（借手）が、契約の期間全体を通じて、以下の両方を行う能力を有する場合に、特定された資産の使用を支配する権利を移転するものと提案していた。

(1) 特定された資産の使用を指図する能力

(2) 特定された資産の使用により便益を得る能力

5. 当委員会では、リースの定義及び契約がリースを含むかどうかの判定については、以下の点を除き、支持している旨をコメントした。
- (1) リースの判定に関する要求事項のうち、「特定された資産の使用により便益を得る能力」に関して、顧客が資産の使用から便益を得ることができない場合に関する規定を置いているが、当該規定に限定されるべきではないこと
 - (2) 資産が契約における他の提供物なしには顧客にとって何の価値も用途もない場合には、顧客は当該資産の使用から便益を得ることができない旨を本文に明記すべきであること
6. また、我が国の市場関係者からは、主に以下の懸念がコメントされた。
- (1) リースの判定の提案内容に従うと、リースとサービスの線引きが曖昧かつ理論的に不整合であり、顧客（借手）にとって実質的な差異のない取引²で、一方はサービス、もう一方はリースとして分類される結果とされ、財務諸表の比較可能性を損なう結果となること（財務諸表作成者）
 - (2) 不動産賃貸のうち、基本的に「購入の代替手段」とはなりえず、サービス取引に近い性質を持つ契約については、リースとして資産・負債は計上されるべきではないこと（財務諸表作成者）
 - (3) 海運業における定期傭船契約（船主が船舶管理された船舶を用いて顧客に対して行う輸送サービスの提供）を例にとって検討した場合、借手が特定された資産の使用を一定期間にわたり支配する権利に関する要求事項の適用が実務上困難であり、かつ、当該要求事項に取引の経済性を反映させるための経済的観点（契約期間中の貸手の義務やリスクの観点）や技術的な観点が十分に反映されていないこと（財務諸表作成者）
 - (4) 少なくとも、賃貸住宅等のサブリース事業者による「長期一括借上げ契約」のような一部のサービス契約と考えられる取引がリースと判定されないよう、リースの判定においてビジネスモデルの観点からの評価を追加すべきであること（財務諸表作成者）
 - (5) 貸手が契約を解除するオプションを有している場合は、特定された資産の使用を支配する権利が移転しているとは言えないため、リースには該当しないこととすべきであること（財務諸表作成者）

² 例として、貸手側の資産に対する入替権の有無が異なっても、実際に資産の入替えが想定されない場合には、実質的な差がないものと考えられるとしている。

IASB の対応状況

7. 「特定された資産の使用を支配する権利の移転」に関する要求事項について、一定の要件の見直しが行われ、その中で、「特定された資産の使用により便益を得る能力」に関して顧客が資産の使用から便益を得ることができない場合に関する規定は削除され、貸手側の実質的に資産を入れ替える権利の要件等も見直された³。
8. ただし、リースの定義は 2013 年 ED での提案が維持され、リースの判定についても「契約が特定された資産の使用を一定期間にわたり支配する権利を移転するのかどうか」に基づくものとして、最終化している。

(2) 借手の契約の構成部分の区分について

2013 年 ED における IASB の提案内容

9. 2013 年 ED では、契約がリースを含んでいると判断した後に企業は契約の中の別個のリース構成部分を識別し、それぞれのリース構成部分を独立のリースとして、契約の非リース構成部分と区別して会計処理しなければならないことを提案していた。
10. ただし、契約のどの構成部分にも観察可能な単独の価格がない場合には、借手は(非リース構成部分も含め、)すべての構成部分を合算して単一のリース構成要素として会計処理しなければならないと提案していた。

提出したコメントの概要

11. 当委員会から、借手のリースを含む複合的な契約の構成部分の区分について、当該構成部分の価格が観察可能でない場合に、すべてをリースとして処理するのではなく、当該構成部分の主要な内容に応じて処理されるようにすべきである旨のコメントを行っていた。
12. 我が国の財務諸表作成者からも、前項の場合に、リースに該当しない構成部分が結果的にリースとして会計処理される可能性があるとして、懸念を示す意見が提出された。
13. 前項に加え、財務諸表作成者から、リース構成部分と非リース構成部分の区分が困

³ 供給者が資産を入れ替える権利が実質的である場合について、供給者の入れ替える権利の行使による経済的便益とコストを考慮に入れることも要件に加えられている (IFRS 第 16 号 B14 項)。

難な場合に、簡便な会計処理⁴を求める意見が寄せられていた。

IASB の対応状況

14. リースを含む複合的な契約の構成部分の価格が観察可能でない場合に、すべてリースとして処理する取扱いは削除された。その代わりに、実務上の便法として、原資産の種類ごとに、リース構成部分と非リース構成部分との区別をせず、すべてリースとして処理を行うことを会計方針の選択として認めることとなった。

(3) 借手の会計処理に関して、短期リースを除くすべてのリースの使用権資産/リース負債をオンバランスするかどうかについて)

2013 年 ED における IASB の提案内容

15. 2013 年 ED では、短期リースを除き、第 4 項に該当する場合、すべてのリースについて使用権資産及びリース負債をオンバランスすることが提案されていた。

提出したコメントの概要

16. 当委員会からは、使用権モデルは、現行の IAS 第 17 号に対して指摘されている問題を解決する潜在力を持っているとした上で、リース期間が原資産の耐用年数に比して相当程度短い場合に使用権モデルを適用することについてのコストと便益について追加的な検討が必要であるとのコメントを行っていた。
17. 我が国の市場関係者からは、財務諸表利用者を中心に、原則としてすべてのリースについてオンバランスすることで、企業間の比較可能性が向上するとして支持する意見が示された一方で、財務諸表作成者を中心に、原則としてすべてのリースをオンバランスすることに関して、以下がコメントされた。
 - (1) 現行基準でオペレーティング・リースとしているものを含め原則としてすべてのリースをオンバランスすることで、財務諸表作成者に過重な実務負担とコスト負担を強いるものであり、明らかにコストが財務諸表利用者のベネフィットを上回ること（財務諸表作成者）
 - (2) 現行基準でオペレーティング・リースとしているものを含め原則としてすべてのリースをオンバランスすることで、借手による設備リースの利便性を喪失させ、企業による設備リース利用機会を大きく減退させることになると考えられ

⁴ 非リース構成要素を含めた割引前のリース料で使用権資産を計上し、定額で費用処理するモデルが当該意見の中で提案されていた。

ること（財務諸表作成者）

- (3) 大部分の不動産の賃貸借のように、およそ「購入取引の代替手段」とは考えられない取引や、解約不能期間のないリース取引もオンバランスの範囲に含まれ、取引の実態や「資産」の概念にそぐわないこと（財務諸表作成者）
- (4) 中古品市場の存在する場合には、リース満了後の売却による利益が期待でき、借手側も売却により中途解約金が減額することから、リース債務の負債性も低いと考えられ、オペレーティング・リースの会計処理を認めるべきであること（財務諸表作成者）

IASB の対応状況

- 18. 公開草案での提案から、少額資産のリース⁵についての認識免除の規定が追加された。免除規定を除き、すべてのリースについて使用权モデルを適用し、使用权資産及びリース負債としてオンバランスされることとなった。

(4) リース期間)

2013 年 ED における IASB の提案内容

- 19. 2013 年 ED では、リース期間は、リースの解約不能期間に以下の(1) (2)を加えた期間として決定されるものとして提案されていた。
 - (1) リースを延長するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有している場合）
 - (2) リースを解約するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使しない重大な経済的インセンティブを有している場合）

提出したコメントの概要

- 20. 当委員会からは、当該オプションの行使の「合理的に確実」とする閾値を結論の背景から本文に移すべき旨及び、判断時の指標として、4つの要因（契約ベース、資

⁵ 少額資産には、タブレットやパソコンなどが該当し、「少額」の免除は絶対値ベースで適用する（IFRS 第 16 号 B4 項、B8 項）。また、「少額」かどうかは、リースされた資産の新品時の価値に基づいて判断され、「少額」の免除の適用は他の資産への依存性や相互関連性が低いリース資産のみに限定されるとしている（B3 項、B5 項）。

なお、IFRS 第 16 号は、「少額」とみなされる定量的金額を提供していないが、結論の根拠には、「新品時に 5 千米ドル以下という規模の価値の原資産のリースを念頭に置いていた」と記載されている（BC100 項）。

産ベース、企業ベース及び市場ベースの要因)を位置づけることを提案した。

21. 我が国の市場関係者からも、次の意見がコメントされた。

- (1) リース期間の解約(更新)オプションの判断において、「重要な経済的インセンティブ」の評価が極めて主観的なものにならざるを得ず、仮にオプションの評価を加えるとしても確度の高い場合に限るべきであり、その旨を明確化すべきであること(財務諸表作成者)
- (2) 業界によって、土地と建物を一体としてリースするケースが多く、その場合に土地が含まれるリースにおいて原資産の場所の要因のみが過度に考慮される⁶ことで、「重大な経済的インセンティブ」を有していると判定される懸念があるため、リース期間の検討においては、4つの要因(前項参照)を総合的に判断する必要があると考えられること(財務諸表作成者)

IASB での対応状況

22. 借手のリース負債又は貸手のリース債権として認識されるべき延長オプション等の行使の可能性に関して、「合理的に確実」との閾値が基準本文に記載された。また、評価にあたっては、経済的インセンティブを生じるすべての関連性のある要因(事実及び状況)を考慮すべきであることが基準本文に記載された。

(5) 開示

2013年EDにおけるIASBの提案内容

23. 2013年EDでは、借手、貸手ともに、割引前のリース料の満期分析、財政状態計算書に認識された金額の調整表、リースに関する記述的開示(変動リース料及びオプションに関する情報を含む)などの開示が要求されることを提案していた。

提出したコメントの概要

24. 我が国の市場関係者からは、財務諸表利用者から開示の拡充を支持する意見が示された一方で、財務諸表作成者からは、主に以下の反対意見がコメントされた。

- (1) リースに関連する資産及び負債の各調整表の開示は、財務諸表作成者にとって

⁶ 寄せられた意見によると、2013年EDの「重要な経済的インセンティブ」で考慮すべき要因の1つとして、「借手の営業にとっての原資産の重要性(例えば、原資産が特殊化された資産なのかどうかや、原資産の場所)」が挙げられており、それを踏まえての懸念であるとされていた。

多大なコストが生じるが、財務諸表利用者のベネフィットは限定的であること
(財務諸表作成者)

- (2) 満期分析の開示に関して、借手のリース負債については、他の有利子負債と同様の開示要求とすべきであり、また、貸手のリース債権については、他の債権と同様の開示要求とすべきであること (財務諸表作成者)

IASBの対応状況

25. 借手に使用権資産等の期首残高と期末残高の調整表の開示を要求していた 2013 年 ED の提案を維持しないこととなった。また、借手のリース負債に係る満期分析の開示については、他の有利子負債と同様の開示要求事項として最終化された。

以 上