

---

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」の会計モデルの確認

---

## 本資料の目的

1. 本資料は、国際会計基準審議会（IASB）が 2016 年 1 月に公表した IFRS 第 16 号「リース」（以下「IFRS 第 16 号」という。）に関するエンドースメント手続のうち会計基準に係る基本的な考え方に関連して、以下を確認することを目的としている。

論点 1 すべてのリースに係る資産及び負債の認識

論点 2 単一モデル

論点 3 米国会計基準との異同

論点 4 貸手の会計処理

2. 本資料では、特に断りのない限り、参照項は IFRS 第 16 号のものである。

## 論点 1： すべてのリースに係る資産及び負債の認識<sup>1</sup>

### （IASB における検討の経緯）

#### 現行の借手の会計処理の問題点

3. リースに関する従来の借手の会計処理モデルについては、次の 2 点で、財務諸表利用者のニーズを満たしていないという批判があった。（BC3 項）
  - (1) オペレーティング・リースに関して報告される情報に透明性が欠けている。多くの利用者が、借手の財務諸表をオペレーティング・リースを資産化するように修正していた。
  - (2) ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分では、経済的に類似した取引が異なる方法で会計処理され、比較可能性を低下させる。
4. この批判に対処するため、IASB と米国財務会計基準審議会（FASB）はリース活動の財務報告を改善するための共同プロジェクトに着手した。（BC3 項及び BC4 項）

---

<sup>1</sup> 借手の会計モデルの概要については、添付参考資料 1「IFRS 第 16 号の借手の会計モデルの概要」を参照。

**(IASB がすべてのリースをオンバランスする根拠)**

5. IASB は、すべてのリースをオンバランスすべきかどうかを、以下のとおり検討した。

**リースが創出する権利及び義務は何か**

6. IFRS 第 16 号では、リースは「資産（原資産）を使用する権利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」と定義しており、借手は、リース期間中に原資産を使用する権利と、当該資産を使用する権利の提供に対して貸手に支払を行う義務とを有している<sup>2</sup>。(BC19 項及び BC20 項)

**原資産を使用する権利は概念フレームワーク上の資産の定義を満たすか**

7. IASB の「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「概念フレームワーク」という。）では、資産を「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源」と定義している。IASB は、借手が原資産を使用する権利は、下記の理由で資産の定義を満たすと結論を下した<sup>3</sup>。(BC22 項)

- (1) 借手はリース期間全体を通じて原資産を使用する権利を支配している。
- (2) 借手は原資産の使用方法（及び、それにより、使用権から将来の経済的便益をどのように生み出すか）を決定する能力を有している。
- (3) 資産を支配し使用する権利は、借手が資産を使用する権利が使用に関する何らかの制限を含んでいる場合であっても存在する。
- (4) 使用権に対する借手の支配は、過去の事象から生じている。

**リース料の支払を行う義務は概念フレームワーク上の負債の定義を満たすか**

8. 「概念フレームワーク」では、負債を「過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予想

---

<sup>2</sup> 借手には、原資産を所定の状態でリース期間の終了時に貸手に返還する義務もある。貸手は、原資産を使用する権利の提供に対して借手から支払を受ける権利を有している。貸手は、原資産の所有に関連した権利も保持している。

<sup>3</sup> IASB は、2015 年 5 月の公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下『概念フレームワーク』公開草案」という。）で提案されている資産の定義も満たしていると結論を下した。(BC23 項)

されるもの」と定義している。IASBは、借手がリース料の支払を行う義務は、次の理由で負債の定義を満たすと結論を下した<sup>4</sup>。(BC25 項)

- (1) 借手は、原資産が借手に利用可能とされた時点で、リース料の支払を行う現在の債務を有している。
- (2) 当該義務は、借手からの経済的便益の将来の流出を生じさせる。

### リースが借手にとってサービスと異なる理由

9. IASBは、リースはサービス契約から生じる権利及び義務とは異なる権利及び義務を創出するという結論を下した。これは、原資産が借手に利用可能とされた時点で、借手が使用権資産を獲得し支配しているからである。(BC32 項)
10. 貸手が原資産を借手に利用可能とした時点で、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。すなわち、借手はその時点で使用権を支配する。したがって、借手は当該使用権に対する支払を行う無条件の義務を有する。<sup>5</sup> (BC33 項)
11. これと対照的に、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しない。むしろ、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。さらに、サービス契約の履行に資産の使用が必要となることが多いが、履行は通常、当該資産を契約期間全体を通じて顧客に利用可能とすることを必要としない。(BC34 項)

### すべてのリースについて、資産（使用権資産）及び負債（リース料支払義務）を財務諸表上で認識すること（オンバランス）は目的適合性があるか

12. IASBは、2009年のディスカッション・ペーパー「リース：予備的見解」（以下「DP」という。）、2010年の公開草案「リース」（以下「2010年ED」という。）、及び、2013年の公開草案「リース」（以下「2013年改訂ED」という。）に対するコメント提出者からのコメントや、協議会合（財務諸表利用者との会合を含む。）の参加者から

---

<sup>4</sup> IASBは、『概念フレームワーク』公開草案で提案されている負債の定義も満たしていると結論を下した。(BC26 項)

<sup>5</sup> IASBは、現在進行中の概念フレームワーク・プロジェクトにおいて、リース開始後はリースは未履行契約ではないとしている。すなわち、「リースにおいては、リース開始時に、借手は原資産を使用する権利を取得し、貸手は借手が当該資産を利用可能とすることで使用権を借手に移転する。貸手が使用権の移転を行う義務を履行した後は、リースは未履行契約ではなくなる。借手は使用権を取得しており、リース料を支払う義務を負う。」としている。

のコメントを検討した。これらのコメントを踏まえて、IASB は、すべてのリース（短期リース及び少額資産のリースを除く。）について使用権資産及びリース負債の認識（オンバランス）を借手に要求することにより、大きな便益がある（したがって、目的適合性がある。）であろうと結論を下した（特に、財務諸表利用者や、オペレーティング・リースを通じて提供されるオフバランス金融の範囲に関して懸念を提起した他の人々にとって）。(BC42 項)

### （論点 1 に関する我が国の関係者から意見発信の内容）

13. 2013 年改訂 ED に対して、当委員会では以下のようなコメントを提出している。

提案されている使用権モデルは、現行の IAS 第 17 号「リース」（以下「IAS 第 17 号」という。）に対して指摘されている問題のいくつかを解決する潜在力を持っているであろう。しかしながら、我々は、提案内容に対して懸念（リース構成要素とサービス構成要素の区分処理、及び、すべてのリースに使用権モデルを使用することのコスト・ベネフィット）をもっており、短期リースを除くすべてのリースに対して使用権モデルを適用するかどうかについては、追加的な検討が必要と考えている。

14. また、2013 年改訂 ED に対して、日本の関係者は以下のとおりコメントしている。

- (1) 借手のリースが原則として全てオンバランス化されれば、財務諸表の利用者は ROA、ROI、レバレッジ・レシオなどの計算に際して、オペレーティング・リースを調整する必要がなくなり、リースを利用している企業と利用していない企業の比較可能性が格段に高まることは間違いないであろう。(財務諸表利用者)
- (2) 「借手の会計処理」では、短期リース以外は BS オンバランスを要求している。この中には、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含まれる。このような取引にまで使用権資産を認識することは、取引の実態に合わず、これまでの「資産」の概念にもそぐわない。また、重要性の乏しいリースについても、コスト・ベネフィットの観点から、BS オンバランスを不要とすべきであるが、明確な記載が無い。(財務諸表作成者)
- (3) オペレーティング・リースとしてオフバランスされている額が僅かな設備リースをあえてオンバランスする意義は乏しい一方で、提案されている借手の会計

処理は、財務諸表作成者に対して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となる。当協会は、多くの財務諸表作成者にとって単にコストを増加させるばかりでなく、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となる借手の会計処理の提案に対して強く反対する。(財務諸表作成者)

**ディスカッション・ポイント (論点 1)**

すべてのリースをオンバランスすることとしたことについて、エンドースメント手続の観点で懸念すべき事項、追加的に検討すべき事項はあるか。

**論点 2 単一モデル**

15. 2010 年 ED では、すべてのリースが借手に金融を提供しているという前提に基づいた単一の借手の費用認識モデルを提案していた。IASB は、2010 年 ED に対して大量のフィードバックを受け取ったが、利害関係者はさまざまな見解を表明していた。
16. このフィードバックを踏まえて、IASB は、2013 年改訂 ED では 2 区分モデルを提案した。2 区分モデルでは、財政状態計算書上はすべてのリースをオンバランスするものの、損益計算書上は、経済的便益の消費度合いを基にタイプ A (度合が大) 及びタイプ B (度合が小) に分類し、前者にはファイナンス・リースと類似した処理を、後者にはオペレーティング・リースと類似した処理を適用する。
17. 2013 年改訂 ED の一部の利害関係者は当該モデルを支持したが、提案に対して寄せられたフィードバックは、次表のとおり、プロジェクト全体を通じて借手の会計処理に関して寄せられたさまざまな見解を繰り返したものであった。(BC45 項)

単一モデルを支持する意見	2 区分モデルを支持する意見
● 一部の利害関係者 (財務諸表利用者の大半を含む。) は、すべてのリ	● 一部の人は、借手は原資産の使用から各期間において同額の便益

<p>ースは借手に金融を提供するものであり、したがって、資産と「債務類似の」負債を生じさせると考えていた。彼らは、借手がそれらの債務類似の負債に係る金利をリース資産の減価償却とは別個にすべてのリースについて認識するという単一の借手の費用認識モデルを支持した。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 一部の人々は、2 区分モデルのコストと複雑性に関して懸念があることを指摘した。</li> <li>● 一部の人々は、概念上の理由（貸借対照表の処理と費用処理の整合性の観点）で単一モデルを支持した。</li> <li>● 一部の利害関係者は、2 区分モデルは収益操作のリスクを永続させることを指摘した。</li> </ul>	<p>を受け取り、当該便益に対して同額を支払っていると考えていた。したがって、彼らは、借手が原資産の使用による便益を消費するパターンを反映するように、借手がリースの合計コストを各期間に定額法で配分する単一の借手の費用認識モデルを支持した。彼らは、資産を購入せずにリースするという決定は、運用上の柔軟性を得るため（金融を得るためではなく）に行われる場合があるとも指摘した。したがって、彼らは、単一の定額のリース費用の方が、損益計算書での取引の忠実な表現となると考えていた。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 一部の利害関係者は、異なるリースの間（特に、不動産のリースと不動産以外のリースとの間）には実際に経済的な相違があるため、2 区分モデルを提案した。</li> <li>● 一部の利害関係者は、リースを IAS 第 17 号における分類原則を用いて分類する 2 区分モデルを維持することを提案した。彼らは、過去にオペレーティング・リースに分類されたすべてのリースについて単一の定額のリース費用を認識することは、借手がリース期間にわたり均等に受け取る便益を適切に反映することになると考えた</li> </ul>
--	---

18. IASB は多くの財務諸表利用者と協議した。彼らの見解は次表のとおりであった。  
(BC46 項から BC48 項)

単一モデルを支持する意見	2 区分モデルを支持する意見
--------------	----------------

<ul style="list-style-type: none"> <li>● 利用者の大半（工業、航空、運輸、電気通信セクターを分析している利用者のほぼ全員を含む。）及び与信アナリストは、リースは資産と「債務類似の」負債を創出すると考えて、リース負債に係る金利を使用権資産の減価償却と区分して認識することは彼らの分析に有用となると考えた。</li> <li>● 小売業者、ホテル業者、レストラン業者の財務諸表の他の利用者は、リース負債に係る金利を使用権資産の減価償却と区分して認識することを借手に要求することは、彼らの分析に有用な情報を提供することになると考えていた。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 小売業者、ホテル業者、レストラン業者（すなわち、通常、多額のリース不動産を有している企業）の財務諸表の利用者の大半は、不動産リースについて単一のリース費用を認識するモデルに対する支持を表明した。彼らの一部は、不動産のリースを未履行契約と見ている。彼らにとっては、営業費用の中に認識される単一のリース費用が、彼らのニーズを最もよく満たすものとなる。</li> </ul>
---	---

19. IASB は、従来の借手の会計処理の要求事項を適用する際に、リース調整後の「非GAAP」情報を財務諸表とともに報告していた借手が行っていた調整についても検討した。これらの借手は、オペレーティング・リースが金融取引として会計処理されたとした場合に報告されたであろう金額を反映するように調整した金額に基づく比率を報告していた。(BC49 項)

20. IASB は、貸借対照表では使用権資産とリース負債の両方の認識を要求し、損益計算書では単一の定額のリース費用の認識を要求する（対応する金利費用及び減価償却を認識しない）モデル（2013 年改訂 ED でタイプ B のリースについて提案されていた。）の帰結は、基本財務諸表間での一体性の欠如であろうことにも着目した。(BC50 項)

(1) 基本財務諸表の報告計数を用いた比率分析を歪める可能性がある。

(2) 使用権資産とリース負債のいずれかを残差として測定することになる。

21. 検討の結果、IASB は次の理由から単一モデルを採用する結論を下した。<sup>6</sup> (BC51 項)

<sup>6</sup> IASB が、FASB が提案する 2 区分モデルを支持しなかった理由については、第 34 項から第 36 項を参照。

(1) 貸借対照表に認識されるすべてのリースについて減価償却と金利を区分して表示する借手モデル（単一モデル）は、最も広範囲の財務諸表利用者に有用な情報を提供する。IASB は 3 つの主要な理由によりこの結論に至った。

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「債務類似の」負債を創出すると考えている。したがって、彼らは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。意味のある比率分析を行うことが可能になるからである。同じことは、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関しても言える。このモデルは、報告された情報に調整を行わずに依拠している利用者にとって特に有益である。

② このモデルは理解が容易である。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。

③ このモデルは、2 区分モデルは特定の会計処理結果を創出するための操作のリスクを永続させることになるという一部の財務諸表利用者の懸念に対処するものである。

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

(3) 単一モデルは、リースを分類する必要と 2 つの借手会計処理のアプローチを処理できるシステムの必要をなくすことにより、コストと複雑性を減少させる。

22. 借手の費用認識モデルに関する決定に至る際に、IASB は、2010 年 ED で提案した単一モデルに対して寄せられた否定的なフィードバックの多くが、リース資産とリース負債の測定の提案（特に、借手が将来の変動リース料を見積るという要求と、生じる可能性の方が高い考え得る最長期間に基づいてリース期間を決定するという要求）に関するものであったことに着目した。変動リース料と選択可能リース期間についての測定の要求事項は、2013 年改訂 ED では単純化されており、これらの単純化は IFRS 第 16 号において維持されている。IASB は、2013 年改訂 ED に対するフィードバックを検討した後に、いくつかの追加的な単純化及び免除も導入した。IASB は、IFRS 第 16 号での単純化した測定の要求事項と免除が、2010 年 ED で提案



していた単一モデルに対して寄せられた懸念の多くを緩和すると予想している。  
(BC52 項)

**(論点 2 に関する我が国の関係者からの意見発信の内容)<sup>7</sup>**

23. 2013 年改訂 ED (2 区分モデル) に対して、当委員会は主に以下のようなコメントを提出している<sup>8</sup>。

(1) 我々は、借手について費用認識パターンの異なる 2 つのタイプのリースを設けるという提案内容に同意する。これまで多くの関係者から指摘されている通り、リース契約の経済的実質は多様であり、このような経済的実質を踏まえた異なる会計処理を設けるという考え方は支持できる。

(2) 2013 年改訂 ED で提案されている 2 つのタイプのリースの分類の手法は、リース期間中の原資産の価値の減価とその対価としてのリース料に含まれている要素の関係を考慮しているという点で、このような考え方は正当化しうると考えられる。

24. 2013 年改訂 ED に対して、日本の関係者は以下のようにコメントしている。

(1) 借手の会計処理に関して、IASB は 2010 年の公開草案で提案していた単一のモデルを、基準[案]では「タイプ A」と「タイプ B」で会計処理が異なる 2 タイプ・モデルへ変更している。全てのリースに財務取引要素が含まれるという立場からは、「タイプ A」に統一することも考えられるが、我々は経済実態の異なる様々なリースが存在している現状において、2 タイプ・モデルへの変更は妥当なものと考えている。また、多くの委員が、「タイプ B」の毎期のリース費用を定額で認識するために使用権資産の減価償却が逡増法となる会計処理については、他の会計処理との整合性がとれていないという意見を表明した。(財務諸表利用者)

---

<sup>7</sup> IASB が米国基準と異なるモデルを採用することに対する意見発信については、論点 3 の第 37 項から 38 項を参照

<sup>8</sup> これ以外に、オプションの取り扱いについて懸念を表明している。

(2) 「リースの分類」及び「借手の会計処理」について、強く反対する。再 ED においては、以下の様に本モデルの根幹に関わる根本的な問題点が多く存在する。  
(財務諸表作成者)

- 「リースの分類」では、例外はあるものの、不動産以外のリースの大半が「タイプ A」に分類され、BS オンバランス、PL では前過重の費用処理となる。しかしながら、原資産が不動産ではないリースの中でも、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であり、このようなリースの多様性を財務諸表に反映できない。
- 「リースの分類」に関して、「経済的便益の重大ではないとはいえない部分を消費すると見込まれるかどうか」をメルクマールとして「タイプ A」と「タイプ B」に分類されるが、具体的な「閾値」が示されていないために、実務上の判断に著しい混乱をきたす。
- 「借手の会計処理」に関して、「タイプ B」における使用権資産の償却費は、資産の費消に基づいて計算されたものではなく、また、経年で「遡増」という概念的には全く説明不可能な会計処理となっている。その結果として計上される使用権資産の簿価も会計上意味の無い数字となる。加えて、このような会計処理をするにあたっては、実務上非常に複雑な計算を要する。

(3) タイプ B のリースについて、借手が定額のリース費用を実現するために、リース費用と利息費用の差額を減価償却として計算する方法は、経済的便益が消費されると予想されるパターンを反映しなければならないとする他の非金融資産（例えば有形固定資産）の減価償却方法と比較して、理論的に全く説明できず不適當である。(財務諸表作成者)

### 論点 3 米国会計基準との異同

#### (FASB が 2 区分モデルを採用した根拠)

##### リースから生じる借手の権利及び義務

25. FASB も IASB と同様に、借手が原資産を使用する権利（使用権資産）が資産の定義を満たし、借手がリース料の支払を行う義務（リース負債）が負債の定義を満たす

と結論を下した。(会計基準更新書 No. 2016-02 Topic 842「リース」(以下、本文では「トピック 842」、基準の参照では「ASU」という。)の BC34 項及び BC38 項)

### 使用権資産及びリース負債の認識 (オンバランス)

26. FASB も IASB と同様に、すべてのリースに対して(短期リースを除く。)、使用権資産及びリース負債を認識することが重大な便益をもたらすと結論づけた。(ASU の BC45 項)

### リースを分類するかどうか(単一モデルか否か)

27. 新リース基準開発の当初の目的の一つは、単一の会計基準を開発することであった。そこで、DP 及び 2010 年 ED では単一モデルを提案した (ASU の BC47 項)。
28. しかし検討の結果、FASB は、トピック 842 で単一モデルを採用しなかった。主となる理由は次のとおりである。(ASU の BC50 項)

- (1) 異なる種類のリースは異なる経済実態を有しており、それを財務諸表に反映すべきである。たとえオペレーティング・リースに係る使用権資産の事後測定がその他の非金融資産の事後測定と異なるとしても、リースの経済実態の差異を財務諸表に忠実に反映している。
- (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。一方、米国の財務諸表作成者は、一般に、従来の GAAP に従ってリースを 2 区分することに懸念を有しておらず、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。それゆえ、分類のアプローチを含むトピック 842 におけるリース会計モデルがこの主たる改善を達成するために最もコスト効率の高い手段である。

### トピック 842

29. トピック 842 の会計モデルは次のとおりである。(ASU の BC56 項)

リースは、基礎となる資産の支配を実質的に取得するか、又は、単に基礎となる資産の使用を支配するだけなのかに応じて(この分類は、概ね従前 GAAP の分類と同じである。)、ファイナンス・リース(前者)及びオペレーティング・リース(後者)に分類する。

30. ファイナンス・リースは、経済的に、基礎となる資産の取得と類似する。これは、(i)借手は、基礎となる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

資産の使用を支配できる、及び、(ii)借手に、資産の購入に借入を行った企業と類似する義務を課すからである。それゆえ、ファイナンス・リースに分類されるリースは、従前の GAAP のキャピタル・リースと同様に処理する（使用権資産の減価償却とリース負債の金利費用認識）。(ASU の BC57 項及び BC60 項)

31. 一方、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、ファイナンス・リース及び他の資産(知的財産のライセンスなど)の権利及び義務とは異なる。オペレーティング・リースの借手は、残存する資産に対する権利及びエクスポージャーを有しない。また、倒産時の取り扱いも異なる(少なくとも米国においては)。それゆえ、オペレーティング・リースに分類されるリースでは、単一のリース費用をリースによって提供される便益が消費されるパターンに応じて(一般的に、リース期間を通して均等)認識する。(ASU の BC57 項及び BC61 項)
32. 単一のリース費用を提供する(割引の戻し及び使用権資産の減価償却を区分しない。)ことで、財務諸表利用者は必要な情報が入手できなくなるであろう。そこで、代替的な開示(加重平均の割引率の開示)を要求することにした。(ASU の BC66 項)
33. トピック 842 は、オペレーティング・リースに関して、単一のリース費用を認識することを要求し、使用権資産の事後測定はリース負債の帳簿価額を参照することを要求している。その結果、使用権資産の帳簿価額の変動が不規則になる。この点に関して、リース負債を正確に測定すること最も重要であると考えているボードメンバーは、使用権資産をリース負債を参照して測定することは、借手の損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書にリースの経済実態を適切に反映しつつ、リース資産及びリース負債を認識するというトピック 842 の主要な改善を達成するための最も費用対効果の優れた方法であると考えた。(ASU の BC67 項)

### **(IASB が、FASB が決定した 2 区分アプローチを採用しなかった理由)**

34. IASB は、FASB が決定した借手の会計処理の要求事項と同様のアプローチも検討した。(BC54 項)
35. 不動産を主としてリースしている借手の大半は、このようなアプローチを支持し、不動産を主としてリースしている企業を分析している財務諸表利用者の一部も支持した。それらの借手及び利用者の考えでは、不動産リースについてリース費用を定額法で認識することが、取引の性質を反映する。(BC55 項)

36. しかし、IASB は、FASB が決定したアプローチを採用しなかった。次のように考えたからである。(BC56 項)

- (1) IFRS 第 16 号で定めている単一の借手会計処理モデルで報告される情報は、最も広範囲の財務諸表利用者に最も有用な情報を提供する。
- (2) FASB が決定したアプローチでの作成者のコストは、IFRS 第 16 号で定めている単一の借手会計処理モデルのコストとほぼ同様となるであろう<sup>9</sup>。両方のアプローチについて、新しい借手会計処理モデルに関連した最も多額のコストは、使用権資産とリース負債をすべてのリースについて認識し測定することに関連したコストであろう。FASB が決定したアプローチでは、IAS 第 17 号（借手が習熟している。）の分類の要求事項を維持することになるが、それでも依然として借手がすべてのリース（若干の例外あり。）について使用権資産とリース負債を割引後で認識することを要求することになるであろう。

**（我が国の関係者から意見発信の内容）**

37. 2014 年 9 月の ASAF において、当委員会は次の主旨のペーパーを事前に提出した。

- (1) 共同のリース・プロジェクトにおいて、両ボードがリースの経済性に関して異なる結論に達する場合においては、その結果として開発されたリース基準は多くの点で全く異なる会計上の要求事項を規定することとなる可能性が高く、企業が報告する財務情報も根本的に異なる項目を表現することにつながるだろう。
- (2) 我々は、今回の両ボードの共同のリース・プロジェクトにおいては、他のプロジェクトと比較して、収斂した結論に至ることが重要であると信じている。現行のリース会計基準における借手モデルにおいては、リースをオペレーティング・リースとファイナンス・リース（キャピタル・リース）へ同様の手法で区分した上で後者について借手の貸借対照表に認識するという点で、IASB と FASB の会計モデルは実質的に収斂している。すべてのオペレーティング・リースが

---

<sup>9</sup> IASB は、IFRS 第 16 号対応のための最大のコストは現在価値計算（割引率の決定を含む。）に係るコストと考えるが、米国基準のアプローチにおいても財政状態計算書上でリース負債を測定するために現在価値計算が必要となるため、IFRS 第 16 号と米国基準のアプローチで対応コストはほぼ同様であると結論づけている。詳細は、参考資料 4「IFRS 第 16 号と米国基準との間の対応コストの比較」を参照。

貸借対照表に認識されていないという現行のリース基準を改善する必要性があると我々は理解しているものの、本プロジェクトの結果として両ボードが収斂しない結論に至ることは、現行基準と比べた場合に、国際的な企業間の財務諸表の比較可能性を損なう結果となる。長期的にみて、収斂しない会計基準が世界中の関係者にとって便益をもたらすかどうか疑問である。

38. また、我が国の財務諸表作成者は、2014年9月のIASBによるアウトリーチにおいて、以下の見解をIASBに伝えている。

- (1) 大前提として、「リース」プロジェクトの目的は、重要性のあるオペレーティング・リースをオンバランスさせる統一的なモデルを開発することであり、IASBとFASBとのコンバージェンスは必ず達成されるべきと考えている。(達成されなければ、現行基準からの後退であり、支持することはできない。)
- (2) 借手モデルに関しては、次のとおり評価している。

### 目的適合性

- ① IASBモデルは、多様なリース取引の実態を反映せず、支持しない。加えて、現状では、使用権モデルの根本問題である「リースとサービスの区分」が明確ではないため、サービス部分がオンバランスされ、前加重の費用処理がなされる可能性があり、大きな懸念がある。
- ② FASBモデルは、経済的実態を反映した分類を維持する提案であり、この点は支持する。但し、タイプBでは、BSとPLとが連動せず、理論的な説明に弱みがある。

### コスト負担

- ③ 以下の理由から、IASBモデルより、FASBモデルの方が、コスト負担が軽いと考える。
  - IASBモデルは1モデルなので、分類の管理は不要。一方、FASBモデルは現行の分類を踏襲するので、管理方法の変更は必要ない。よって分類の管理のコスト負担は変わらない。
  - FASBモデルは、タイプBモデルでは、約定額(キャッシュ・フロー)ベースの管理のみで足りる。一方、IASBモデルは、費用処理額がキャッシュ・フローベースと異なるので、別途の管理が必要となる。

### 両モデルの評価

- ④ IASB モデルは、経済的実態を反映せず、コスト負担が大きいため、支持しない。
- ⑤ FASB モデルは、経済的実態を反映し、コスト負担は軽減されるが、理論的な説明に弱みがある。
- ⑥ よって、現時点では、IAS17 号を存置して注記の改善に留めるべき。但し、IASB と FASB が「使用权モデル」でコンバージェンスするのであれば、FASB モデルの方を支持する。

### ディスカッション・ポイント（論点 2、論点 3）

単一モデルを採用したこと及び FASB と異なるモデルを導入したことについて、エンドースメント手続の観点で懸念すべき事項、追加的に検討すべき事項はあるか。

## 論点 4 貸手の会計処理<sup>10</sup>

### （IASB における貸手の会計モデル検討の経緯）

- 39. IAS 第 17 号におけるリースの会計処理モデルに対する批判は、主として借手の会計処理に焦点を当てられたものであったため、IASB が当初にリースのプロジェクトをアジェンダに追加した時点では、借手の会計処理だけを扱うことが意図されており、2009 年 3 月の DP では、貸手の会計処理についての詳細な議論はされていなかった。
- 40. しかし、DP に対して一部のコメント提出者は、借手及び貸手の会計処理モデルを一貫した論拠に基づいて開発すべきだと提案しており、IASB と FASB は、2010 年 ED では、履行義務アプローチ及び認識中止アプローチによる 2 本立てモデルを提案した。また、2013 年改訂 ED では、借手モデルと対称的に、原資産の経済的便益の消

<sup>10</sup> 貸手の会計モデルの概要については、添付参考資料 2「IFRS 第 16 号の貸手の会計モデルの概要」を参照。

費度合いに応じて、債権・残存資産アプローチ及びオペレーティング・リース類似アプローチの2本立てモデルを提案した。

41. 2010年ED及び2013年改訂EDでの提案に対して寄せられたフィードバックで、利害関係者の過半数がIAS第17号における貸手の会計処理の変更を支持していなかったことが明らかになった。特に、利害関係者は次のことに着目していた。(BC61項)
  - (1) IAS第17号における貸手の会計処理モデルは、よく理解されている。
  - (2) 財務諸表利用者の大半は、貸手の財務諸表をリースの影響について調整していない。これは、IAS第17号における貸手の会計処理モデルが、すでに財務諸表利用者に必要な情報を提供していることを示唆している。
  - (3) IAS第17号における貸手の会計処理には根本的な欠陥はなく、借手の会計処理が変更されるという理由だけで変更すべきではない。
42. これらのフィードバックを考慮して、IASBは、すべてのリースについて貸手にリース債権の認識を要求することは、改善による便益がそうした変更に関連したコストを上回る程度まで財務報告の改善となるものではないであろうと結論を下した。両者は、IAS第17号における貸手の会計処理の要求事項を実質的に引き継ぐという決定した。(BC65項)

### **(我が国の関係者から意見発信の内容)**

43. DPに対して、当委員会は以下のとおりコメントしている。
  - (1) DPはもっぱら借手の会計処理に焦点を当てており、貸手の会計処理に関する予備的見解はなんら示していない。しかしながら、貸手の会計処理の検討を行うことなく借手の会計処理のみを定めたリース会計基準を公表することは、リース会計全体に関わる新しいモデルの開発という観点から重大な欠陥を抱えかねず、このことは、近い将来において、IASBの公表するIFRS全体の信頼性を損ねてしまう懸念もある。



(2) したがって、引き続き貸手の会計処理に関する十分な検討を行った上で、少なくとも新しいリース会計基準の公開草案には、借手と貸手双方に求められるすべての会計処理を明らかにした上で公表するべきである。

44. 2013年改訂ED（借手モデルと対称的な貸手の2本立てモデル）に対して、当委員会は以下のとおりコメントしている。

#### 借手リースの分類と貸手リースの分類の対称性について

(1) 我々は、これまで、多くの関係者が両者の取扱いについて、対称性が確保されることを要求してきたことを理解している。しかしながら、我々は、借手の分類と貸手の分類は、以下の理由により、必ずしも対称的である必要はないと考えている。

① リースの分類は、貸手にとっては主として収益認識の方法に関する問題である一方、借手にとっては主としてリース開始後の費用配分の方法に関する問題であり、必ずしも同一の問題ではない。

② リース取引について、借手の関与は原資産のうち、使用権資産部分に限定されるのに対し、貸手の関与は移転された使用権資産部分に加えて残存資産にも及ぶという点で、両者の経済的ポジションは異なる。

#### 貸手の2分類について

(2) 我々は、貸手について収益認識パターンの異なる2つのタイプのリースを持つという提案内容に同意する。

(3) これまで多くの関係者から指摘されてきたとおり、リース取引の経済的実質は多様（原資産の売却に近いものから、サービスの提供に近いものまで）である。このような経済的実質に基づき異なる収益認識のパターン（すなわち、リース開始時の認識又はリース期間にわたる認識）のリースを区別することは、個々のリース取引の経済性をより適切に描写することになると考えられる。

(4) 貸手は、使用権部分については借手へリスクを移転しているとしても、残存資産について引き続きその将来キャッシュ・フローの変動リスク（すなわち、価格のボラティリティ）にさらされている。残存資産に係る将来キャッシュ・フローは、通常、再度リースすること、自己使用すること、あるいは売却するこ

とにより獲得されることになる。我々は、リースの分類にあたっては、このようなリスクを考慮することが必要であると考えている。

- (5) 我々は、提案内容においては、貸手が残存資産に関する相当程度の価格のボラティリティにさらされている場合にも、貸手がリース開始時に一時点の収益を認識する結果となることを懸念している。

### ディスカッション・ポイント（論点4）

貸手の会計処理については、基本的に変更を加えなかった点について、エンドースメント手続の観点で懸念すべき事項、追加的に検討すべき事項はあるか。

以 上

## 参考資料1 IFRS第16号の借手の会計モデルの概要

### (IFRS第16号の借手の会計モデル)

1. IFRS第16号の借手の会計モデルは、使用权の移転に着目した単一会計モデルである。
2. 従来のIAS第17号では、日本基準同様に、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、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースの2つに分類し、分類に応じて異なる会計処理を行っている。オペレーティング・リースの借手は、原則としてリース期間にわたり定額のリース料を計上し、未経過期間のリース料は負債として計上しない。
3. 一方、IFRS第16号は、原資産を使用する権利を表す「使用权」が移転されているかどうかに着目した借手の単一の会計モデルである。すなわち、リースの定義を満たすものすべてについて、関連する資産（「使用权資産」）と負債（リース料を支払う義務を表す「リース負債」）をオンバランス処理することを要求している。
4. IFRS第16号では、借手は、使用权資産を他の非金融資産（有形固定資産など）と同様に測定し、リース負債を他の金融負債と同様に測定する。その結果、借手は、使用权資産の減価償却（概ね定額）とリース負債に係る金利（リース負債残高に対応して、リース期間を通じて逡減する。前加重となる。）を認識する。また、リース負債の現金返済を元本部分と金利部分に分類し、それらをIAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」を適用してキャッシュ・フロー計算書に表示する。

### (日本基準との相違点)

5. 現行の日本基準は、IAS第17号と同様に、借手のリースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類して、会計処理を行っている。したがって、IFRS第16号と現行日本基準の間には、概ね、IFRS第16号とIAS第17号の差異と同様の差異が存在する。

### (米国会計基準との主要な相違点)

6. 米国会計基準も、IFRS第16号と同様に、借手のすべてのリースについて、使用权資産とリース負債を認識する。しかし、米国会計基準は、IAS第17号と同様に、借手のリースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類する。また、オペレーティング・リースについては、単一のリース費用を定額で認識する。その結果、使用权資産の測定額も相違する。

(三者比較)

7. IFRS 第 16 号、米国基準、及び、日本基準（これは IAS 第 17 号に等しい。）の 3 者を比較すると次のとおりとなる。網掛け部分が IFRS 第 16 号との相違点である。

		IFRS 第 16 号	米国基準	日本基準 (=IAS 第 17 号)
モデル	判定 規準	使用権の移転	使用権の移転 リスク及び経済価値の移転 でFとOを区分定	リスク及び経済価値の移 転
	区分	単一モデル FとOを区分しない	2区分モデル FとOを区分	2区分モデル FとOを区分
財政 状態 計算書	F	使用権資産 リース負債	使用権資産 リース負債	リース資産 リース負債
	O		使用権資産 リース負債 *Fと区分して表示 *測定額は、使用権資産=リ ース負債とする	(オフバラ)
損益 計算書	F	減価償却費 利息費用 (前加重)	減価償却費 利息費用 (前加重)	減価償却費 利息費用 (前加重)
	O		定額で単一のリース費用	定額で単一のリース費用

F: ファイナンス・リース

O: オペレーティング・リース

以 上

## 参考資料2 IFRS 第16号の貸手の会計モデルの概要

### (IFRS 第16号の貸手の会計モデル)

- IFRS 第16号では、貸手の会計処理については、IAS 第17号からの大きな変更はなされていない。

### (ファイナンス・リースとオペレーティング・リース)

- 貸手は、IAS 第17号と同様に、原資産の所有に伴うリスク及び経済価値が、貸手と借手にそれぞれどの程度帰属するかに基づき、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに区分し、それぞれ次のように会計処理する。(第62項、67項から第70項、第75項から第77項、第81項から第84項)。

	ファイナンス・リース	オペレーティング・リース
区分	リスクと経済価値のほとんどすべてが借手に移転する	左記以外
会計処理	(当初測定) ・固定資産を認識中止し、リース債権(※)を認識する。 (事後測定) ・受け取るリース料によりリース債権を回収し、金融収益を認識する。	(当初測定) ・固定資産の認識を継続する。 (事後測定) ・固定資産について減価償却費を認識する。 ・受け取るリース料に基づきリース収益を認識する。

(※) リース債権の当初測定額は、リース料と無保証残存価値の合計額についての割引現在価値に、初期直接コストを加えて算定される(第68項から第69項)。

### (米国基準及び日本基準との差異)

- 貸手の会計処理については、米国基準も日本基準もIFRS 第16号と大きな差異はない。

以 上

## 参考資料3 IASBにおける過去の検討経緯 (借手)

## (概要)

1. IASBは、IFRS第16号の開発にあたり、FASBと共同でプロジェクトを進めてきた。両者は、共同で、DP、2010年ED及び2013年改訂EDを公表してきた。しかし、両者は、最終的には異なる結論に達し、IASBは2016年1月にIFRS第16号を、FASBは2016年2月に「会計基準更新書トピック842（以下「トピック842」という。）」を公表した。
2. 2010年EDで提案された会計モデル、2013年改訂EDで提案された会計モデル、及びIFRS第16号で採用された会計モデルを、財政状態計算書上の処理及び損益計算書上の処理を対比すると次表のとおりとなる。なお、DPは、借手の会計処理モデルに関しては2010年EDと同じであるために、記載を省略している。
3. 2010年EDで提案された会計モデル、2013年改訂EDで提案された会計モデル、及びIFRS第16号で採用された会計モデルを、財政状態計算書上の処理及び損益計算書上の処理を対比すると次表のとおりとなる。なお、借手の会計処理モデルに関しては、DPと2010年EDは同じであるために記載を省略している。

		2010年ED	2013年改訂ED	IFRS第16号
モデル	判定 規準	使用権の移転	使用権の移転 経済的便益の消費でタイプA とタイプBを区分	使用権の移転
	区分	単一モデル	2区分モデル AタイプとBタイプを区分	単一モデル
財政 状態 計算書	A	使用権資産 リース負債	タイプA（経済的便益の消費 度合いが大） 使用権資産 リース負債	使用権資産 リース負債
	B		タイプB（経済的便益の消費 度合いが小、又は、不動産 リース） 使用権資産 リース負債 *測定額は、使用権資産＝リ ース負債とする	
損益 計算書	A	減価償却費 利息費用 （前加重）	減価償却費 利息費用 （前加重）	減価償却費 利息費用 （前加重）
	B		定額で単一のリース費用	

4. IASB 及び FASB は、2010 年 ED では、使用权に基づく単一モデルを提案していた。しかし、2010 年 ED に対して寄せられてコメントを踏まえて、両者は、2013 年改訂 ED では、財政状態計算書上はすべてのリースをオンバランスするものの（ただし、損益計算書上の区分処理によって、使用权資産の測定額は異なる。）、損益計算書上は、経済的便益の消費度合いを基にタイプ A（度合が大）及びタイプ B（度合が小）に分類し、前者にはファイナンス・リースと類似した処理を、後者にはオペレーティング・リースと類似した処理を適用することを提案した。
5. その後、2013 年改訂 ED に対して寄せられてコメントを踏まえて、IASB は、IFRS 第 16 号では、2010 年 ED で提案していた使用权に基づく単一モデルを採用することとなった。一方、FASB は、トピック 842 では、2013 年で提案した 2 区分モデル（ただし、判定は現行のファイナンス・リースとオペレーティング・リースの判定規準（リスク及び経済的価値の移転）を採用する。）を採用した。

以 上

#### 参考資料 4 IFRS 第 16 号と米国基準との間の対応コストの比較

IASB の影響分析では、IFRS 第 16 号と米国基準との間の対応コストの比較に関して、次のとおり記載されている。

前述のように、IFRS 第 16 号も FASB モデルも、ほぼ同じリースを貸借対照表上で報告することを要求している（ただし、IFRS 第 16 号では、会社が少額資産のリースを当該金額から除外することを認めている。）。リース負債は、IFRS 第 16 号でも FASB モデルでも同様の方法で割引後で測定される。

しかし、IFRS 第 16 号と FASB モデルとの間で、リース資産の測定並びに損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書におけるリースに係る費用及びキャッシュ・フローの表示について差異が生じる。

IASB は、IFRS 第 16 号の適用のコストは FASB モデルの適用のコストとおおむね同様となると予想する。

会社は、IFRS 第 16 号と FASB モデルの両方の適用に同じデータを必要とする。すなわち、(a) リース（又は契約のリース構成部分）を識別するため、及び(b) それぞれのリースの資産化すべきリース料、リース期間及び割引率を決定するためのデータである。

継続ベースでは、IASB は、主要なコストが生じるのは、リース資産及びリース負債を各報告日に認識し測定するようにデータを適時に収集することからであると予想する。必要となるデータは、IAS 第 17 号を適用してオフバランスのリースに係る注記開示を提供するために必要とされるデータと同様であるが、IFRS 第 16 号及び FASB モデルを適用するには割引率が必要とされる。

したがって、IASB は、新しいリース会計の要求事項の適用の最も大きなコストは、IFRS と US GAAP の採用会社について同様であると予想する。

一部の会社は、FASB モデルに移行する方がコストが低くなると予想している。貸借対照表のみが変化し、損益計算書とキャッシュ・フロー計算書は変化しないからである。さらに、従来のオフバランスのリースについては、リース資産がリース負債と同じ金額で測定されると予想される（初期直接コスト、未払・前払賃借料及びリース・インセンティブについて調整後）。FASB モデルは（二本立てのモデルなので）会社



にリースの分類を要求するが、分類の要求事項は従来のリースの会計処理の要求事項と基本的に同じである。

しかし、これと反対の意見を有している会社もある。これは、IFRS 第 16 号が下記の点でコストと複雑性を低減すると予想されるからである。

- (a) 会社はリースを分類することを要求されず、リース資産を 2 つの異なる方法で会計処理することも要求されない。
- (b) リース資産が他の資産と同様に測定される。したがって、会社は既存の固定資産情報システムをリース資産の会計処理のために使用することができる。
- (c) 会社は、少額資産のリースの資産化や、当該リースが会社にとって重要性がない旨の証明を要求されない。これは、特に小企業にとって、また、会社は大量の少額資産を有していることが多いことから、コストを低減させると予想される。

以 上