
プロジェクト	IFRS のエンドースメント手続
項目	IFRS 第 16 号のエンドースメント手続における論点の検討で聞かれた意見

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における論点の検討について、次の IFRS のエンドースメントに関する作業部会（以下「作業部会」という。）、親委員会、リース会計専門委員会で聞かれた意見を示したものである。

- (1) 第 41 回作業部会（2018 年 1 月 19 日開催）
- (2) 第 377 回企業会計基準委員会（2018 年 1 月 25 日開催）
- (3) 第 76 回リース会計専門委員会（2018 年 2 月 5 日開催）
- (4) 第 77 回リース会計専門委員会（2018 年 2 月 26 日開催）
- (5) 第 42 回作業部会（2018 年 3 月 12 日開催）

本資料の構成

2. 前項の(5)はコメント募集案の形式で IFRS 第 16 号に関する事務局の評価を検討しており、前項(1)-(4)と資料形式が異なるため、前項(1)-(4)の審議と前項(5)の審議に分けて、主に次の論点ごとに聞かれた意見を記載している。

- (1) すべてのリースに係る資産及び負債の認識
- (2) 単一の費用認識モデル
- (3) 貸手の会計処理
- (4) セール・アンド・リースバック取引
- (5) 開示
- (6) 全般その他

第 41 回作業部会、第 377 回企業会計基準委員会、第 76 回及び第 77

回リース会計専門委員会で聞かれた意見

すべてのリースに係る資産及び負債の認識

(第 41 回作業部会)

- IFRS 第 16 号は、我が国からの意見が反映されずリースとサービスの区分が明確にされないまま最終化されており、「削除又は修正」を行わないとする場合でも当該問題意識を結論の背景等に残しておくことが必要であると考えます。
- リースに関して日本的な特徴がある論点としては、不動産賃貸借契約の欧州との慣行の違いから生じるリース期間の検討の論点があると考えます。当該論点は「削除又は修正」のレベル感にはないが、このような論点の検討が「削除又は修正」を行わないとの最終的な結論につながるものと考えます。

(第 377 回企業会計基準委員会)

- 会計基準に係る基本的な考え方に関する評価について、開発過程で聞かれた懸念を踏まえた上で最終化されたことを踏まえ「削除又は修正」に至らないとの理由付けは、議論の経緯を記述しているに過ぎないため、IFRS 第 16 号の論拠を評価する分析とすべきである。

また、すべてのリースに係る資産及び負債を認識することについて、地域によっては理屈を超えて正当化される状況があると考えられる一方、我が国ではそのような状況にないと考えられ、我が国としての問題意識を国際的に共有するまでにはないとすれば、「削除又は修正」に準ずるが国際的な意見発信を伴わないものとして扱う可能性も考えられるのではないかと。

- リース契約には物件の機能の利用を目的としているものがある。このような契約はサービス契約であると考えられるため、IFRS 第 16 号のように、物件の引渡しをもって履行済みとし、リースとして取り扱う考え方には同意できない。物件の引渡しは機能を利用するための準備が完了しただけであり、機能の利用に至っていないためである。よって、この論点は「削除又は修正」の要否の検討を行うに値するものであり、作業部会でも指摘があったように、「削除又は修正」を行わない場合でもこの点に関する分析を文書に残しておくべきと考えます。
- 我が国では事務機器等の少額資産のリースが多数あることを踏まえると、適用のコスト便益を踏まえて短期リース、少額資産のリースについて「削除又は修正」の要否の検討を行うことが考えられる。

8. 「削除又は修正」を行わないとする事務局の提案に賛成する。IFRS 第 16 号の開発過程において行った意見発信は、IFRS 第 16 号をよりよいものとしていくためのものであって、発信した意見が最終化された基準ですべて受け入れられなかったとしても、IFRS 第 16 号のエンドースメントにおいて「削除又は修正」することにならないと考える。

((参考) 第 76 回リース会計専門委員会)

9. IFRS 第 16 号のエンドースメント手続にあたっては、IASB 及び FASB 等の直近の動向をフォローする必要があると考えられ、特に FASB については、実務上の困難さの削減のために、会計基準更新書(案)を追加で公表しているため、その内容を確認することが考えられる。また、実務上の困難さの評価も当該内容を踏まえたものとするのがよいのではないか。
10. IFRS 第 16 号における少額資産のリースの認識の免除について、5 千米ドルという金額基準のほかに、タブレット・コンピュータ等、対象として想定されるリース物件が例示されており、合わせて考慮することが考えられる。
11. リースの識別の論点の評価において、すでに IAS 第 17 号及び IFRIC 第 4 号のエンドースメント手続は完了していることも踏まえる必要があるとの事務局の分析については、以前、IFRIC 第 4 号の適用上の課題として IFRS 適用課題対応専門委員会に報告すべき項目はないと結論付けた際の理由(今後、IFRS 第 16 号のエンドースメント手続がなされる。)との間で、議論が循環しているように見える。
12. 第 377 回企業会計基準委員会で聞かれた、「削除又は修正」に至らない理由として、開発過程で聞かれた懸念を踏まえた上で最終化されたことのみを挙げることは適当でないという意見に賛成する。

単一の費用認識モデル

(第 41 回作業部会)

13. オペレーティング・リースの経済的実態は定額サービスの受領と認識しており、約定リース料が享受する便益のパターンを反映していると考えられる。このため、IFRS 第 16 号で費用認識が前加重となることについて違和感がある。当該費用認識を「削除又は修正」するまでには至らないと考えるが、理由は見直すことが必要であると考えられる。
14. リースに係る資産及び負債の認識の論点と同様に、単一の費用認識モデルの評価も会計基準に係る基本的な考え方の観点と実務上の困難さの観点に分けるべきで

審議事項(4)-2-2

ある。また、IFRS 第 16 号のエンドースメント手続として米国会計基準の取扱いを比較することは有益であるが、評価を行う小括で米国会計基準が望ましいとの意見があることを紹介するなど当該基準に重きを置き過ぎている点で違和感があるため、バランスを見直すべきと考える。

15. 米国会計基準におけるオペレーティング・リースの費用処理は、実務上の懸念への対応を行った点で意義は認めるものの、財政状態計算書の情報と財務業績計算書の情報が橋渡しできておらず、また、結果として算定される財政状態計算書の残高の説明が理論的に十分なされていない点で、会計モデルとして問題があると考ええる。
16. 米国会計基準におけるファイナンス・リースとオペレーティング・リースの費用処理の違いは、リースに金融の側面と金融以外の側面があるとの認識を反映するものである。ただし、オペレーティング・リースに関しては、当該費用処理の結果、使用権資産を認識する財政状態計算書との間でリースの見方に齟齬が生じている。

(第 377 回企業会計基準委員会)

17. 本ペーパーは米国会計基準のモデルの分析を含めているため、IFRS 第 16 号について「削除又は修正」を行わないとの結論に至るためには、米国会計基準が修正の際の代替にならないことを追加すべきである。

((参考) 第 77 回リース会計専門委員会)

事務局の評価に賛成する意見

18. 単一の費用認識モデルに関して IFRS のエンドースメント手続の観点で「削除又は修正」するには至らないとの事務局の評価に賛成する。
19. FASB において経済的実態を表さないとの考え方の観点から単一の費用認識モデルを採用しなかった経緯を踏まえると、当該モデルの受入れに前向きになりにくいものの、IFRS のエンドースメント手続の観点からは、IFRS 第 16 号を「削除又は修正」するまでには至らないと考える。なお、日本基準の開発時においては、FASB のモデルも含めて検討が必要であると考ええる。

事務局の評価に違和感があるとの意見

20. 2013 年改訂公開草案に対する ASBJ のコメントレターにおいて、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

るという意見を提出している経緯を踏まえると、単一の費用認識モデルを採用する IFRS 第 16 号について「削除又は修正」しないとする結論に違和感がある。

21. オペレーティング・リースについて、仕組み上、営業費用と金利費用を区分することが非常に困難であるものについては、米国会計基準と同様の処理を認めても良いのではないか。単一の費用認識モデルは、使用权の割賦取得を擬制しているが、当該取引がない中で、擬制を行うことは難しいのではないか。

その他の意見

22. IFRS 第 16 号のモデルを採用するか、米国会計基準のモデルを採用するかにより、当期純利益に与える影響が異なることについて、IASB が問題の軽重をどのように捉えているか確認したい。
23. 資料に示されている単一の費用認識モデルに対する反論は説得力が乏しいと考えられ、このうち、経済的実態の多様性が反映されないとの反論は、具体的事例がないと評価が困難である。
24. (前項の指摘に対して) 具体的事例の 1 つとしては、例えば、建物の一部の賃貸借が挙げられる。短期間の賃貸借は、各年度における借手の経済的便益が同一というのが実感に近い。
25. 小括に含まれる「市場関係者間の合意」との記載については、誤解を避けるために「国際的な市場関係者間の合意」と明示してはどうか。

貸手の会計処理

(第 41 回作業部会)

26. 本来は、貸手の会計処理は借手の会計処理と対称的とすべきだが、IFRS 第 16 号にない会計処理を新たに開発することは困難であり、IFRS 第 16 号と実質的に同じ IAS 第 17 号のエンドースメントが完了していることを踏まえれば、「削除又は修正」を行わずに受け入れざるを得ないと考える。なお、リースに関して借手と貸手の対称性を必ずしも求めないとする ASBJ の従来の主張に賛成できない。

(第 377 回企業会計基準委員会)

27. 特段の意見は聞かれなかった。

((参考) 第 77 回リース会計専門委員会)

28. 借手の処理について IFRS 第 16 号を「削除又は修正」しないということを前提とすると、貸手について対称性の観点から IFRS 第 16 号と異なるモデルを構築することは困難であるため、IFRS のエンドースメント手続の観点で「削除又は修正」するには至らないとする事務局の評価に賛成する。

セール・アンド・リースバック取引

(第 41 回作業部会)

29. 検討の要素は、リスク経済価値の移転か支配の移転かの視点と、部分認識か一括認識かの視点の掛け合わせになるが、すでにエンドースメントされた IFRS 第 15 号が支配の移転に基づいていることを踏まえると、部分認識か一括認識かの視点に検討の重きを置くことになると思う。
30. エンドースメントされた IFRS 第 15 号に沿って支配の移転を判断する点、及び、リースバックの期間の長短が損益の多寡に反映される点の評価できると考える。

(第 377 回企業会計基準委員会)

31. 特段の意見は聞かれなかった。

((参考) 第 77 回リース会計専門委員会)

32. セール・アンド・リースバック取引の典型例には中古の不動産や車両を対象とするものがあり、公正価値の測定に裁量が働く可能性がある点で懸念がある。
33. (前項の指摘に対して) 今日においては、税務上の取扱いも考慮すると、一定規模以上の取引について、公正価値の測定に疑義が生じるような事例は起きにくくなっていると思う。

開示

34. 第 41 回作業部会、第 377 回企業会計基準委員会、第 77 回リース会計専門委員会で特段の意見は聞かれなかった。

全般その他

(参考) 第 76 回及び第 77 回リース会計専門委員会

IFRS のエンドースメント手続の概要及び手続における判断基準について

35. 今回の IFRS 第 16 号のエンドースメント手続と、今後行われる可能性がある我が国におけるリース会計基準の改訂に向けた検討は直接関連しないものと認識している。
36. IFRS 第 16 号のエンドースメント手続と今後行われる可能性がある日本基準の改訂の検討との関係を明確にすべきと考える。本エンドースメント手続に関しては、IFRS 第 16 号の開発過程において我が国の財務諸表作成者の意見が必ずしも反映されなかった経緯から、素直に受け入れにくい状況があり、また、最終化された内容についても、我が国のリース実務に照らした場合、情報の有用性の向上等の便益が限定的で納得感に欠けるものとなっている。こうした中で、本エンドースメント手続の結果が日本基準の改訂の検討に影響を与えることを危惧する関係者が多いと考えられるため、本エンドースメント手続がそのような影響を与えるものでないことを幅広く関係者に理解してもらい取組みが必要であると考えられる。(オブザーバーからの意見)
37. 単一の費用認識モデルに関しては、のれんの償却ほどの強い異論ではないとしても受け入れることの違和感が残っている。国際的な意見発信を行う際のこの高いハードルは親委員会で設定されたことは承知しているが、今後ものれんの償却と同じ水準を維持するののかについて、企業会計基準委員会及び IFRS のエンドースメントに関する作業部会において審議を行っていただきたい。

IASB による IFRS 第 16 号「リース」の影響分析

38. コストと便益の評価について、もたらされる便益が明確ではないと考える。情報の透明性が向上することによる企業の資本コストの低下が考えられるが、実際にその便益があれば、借手側の企業は既に自発的な開示を行っているはずであり、また、利用者の調整コストの低減も当該コストを財務諸表作成者に移転しているに過ぎないのではないかと。
39. IFRS 第 16 号の適用前に具体的な影響を把握することは困難であることは理解するが、IASB によるコストと便益の影響分析は、IFRS 第 16 号の開発の方向性に合わせた分析となっているように見える。
40. 一部の財務諸表利用者は、オフバランスのリースから生じるリース負債を年間リース料に実務上の経験に基づく定数を乗じて簡便的に試算を行っていると考えられ、正確なコストと便益の評価は困難と考えられるものの、当該試算に比べて正

確な実態把握ができるという点において、IFRS 第 16 号の適用は少なくとも財務諸表利用者には便益があると考えられる。

その他

41. 今後の我が国におけるリース会計基準の改訂に関する論点ではあるが、現行の日本基準において重要性の乏しいリースとして取り扱われる際の 300 万円という金額基準は、定められた当時の経緯及び他の会計基準との整合性の観点から考えると、必ずしも維持すべき定めとはいえないのではないか。

第 42 回作業部会で聞かれた意見

すべてのリースに係る資産及び負債の認識

42. コメント募集案第 12 項の我が国の市場関係者からの懸念のうち (2) の「すでにオペレーティング・リースに係る注記による類似の情報が提供」されているとの指摘について、この指摘に対応して資産及び負債の認識の論拠として示されている「財務分析に対して正確な情報を提供する」(コメント募集案第 14 項) の記述が論拠として妥当か疑問である。
43. コメント募集案第 17 項の実務上の負担の懸念について、記述が当該懸念の重要性に見合っておらず違和感がある。
44. オペレーティング・リースに係る資産及び負債の認識について、従来は、注記を認識に変更することの限界的な便益がコストを上回るかが問題とされたが、エンドメント手続において同じ問題設定で認識を正当化することは困難な可能性がある。このため、基準が最終化され国際的に資産及び負債を認識することとなった状況の変化を踏まえ、問題設定を変えていくことを検討してはどうか。

単一の費用認識モデルについて

45. コメント募集案第 24 項の単一の費用認識モデルの論拠とされる (2) 「認識される資産及び負債と費用の対応」は、すべてのリースを使用権の分割購入と考える立場からの論拠であり、オペレーティング・リースをサービスと考える立場からは成り立たない。しかし、文案では当該論拠がコメント募集案第 25 項で再度、言及されるなど強調され過ぎており、バランスを見直すべきである。

コメント募集案第 24 項では、当該論拠を「長所」と表現しているが、オペレー

審議事項(4)-2-2

ティング・リースをサービスとして考えている立場からは長所ではないため、「長所」という表現は変更すべきである。

46. IASB の 2013 年の公開草案で提案された 2 区分モデルについて、次の経緯を追加すべきである。
- (1) 少なくとも我が国では当該モデルを支持する関係者が多かったこと。
 - (2) FASB は IASB と同じ提案をした上で IASB と異なる処理を最終的に採用したこと。

貸手の会計処理について

47. 特段の意見は聞かれなかった。

セール・アンド・リースバックについて

48. セール・アンド・リースバックに係る損益を部分的に認識するか一括で認識するかは、当期純利益に最も影響する論点であるため、会計基準に係る基本的な観点で検討を行うべきである。

開示について

49. コメント募集案第 37 項の表現が抽象的であるため、「開示の全体的な目的」、「当該目的を達成する観点で有用とされる項目を選別した」項目を具体的に記載すべきである。

以 上