
プロジェクト リース

項目 論点に関する検討

本資料の目的

1. 第 405 回企業会計基準委員会において、現状で資産及び負債が認識されているファイナンス・リース取引のみならず、すべてのリースについて資産及び負債を認識する会計基準の開発に着手することが了承された（審議事項(2)-2 参考資料参照）。その際、借手の会計処理については、特に、以下の点について審議を行うこととした¹。
 - (1) 借手の費用配分のあり方
 - (2) 国際的な会計基準との整合性を図る程度
 - (3) サービスに関してリースの対象とする取引の範囲
 - (4) 延長オプションがある場合の比較可能性を担保する方策
 - (5) 重要性に関する定め
 - (6) 連結財務諸表と単体財務諸表の関係
2. 本資料は、これらのうち、全般的な開発の方針に関連する(1)、(2)及び(6)について検討することを目的とする。
3. なお、以下では、IFRS 第 16 号「リース」を「IFRS 第 16 号」、会計基準更新書 (ASU) 第 2016-02 号「リース (トピック 842)」を「Topic 842」、企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」を「リース会計基準」、企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」を「リース適用指針」として表記している。

¹ なお、貸手の会計処理についても、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」との整合性（第 19 項(2)参照）及び IFRS 第 16 号等において改正された点で貸手、借手共通のもの（リース期間（本項(4)参照）、リースの識別（本項(3)参照）等）を検討することとされた。

借手の費用配分のあり方

(これまでの審議の整理)

IFRS 第 16 号及び Topic 842 における論拠

4. IFRS 第 16 号では、借手のリースについて、リースがファイナンス・リースであるかオペレーティング・リースであるかにかかわらず、すべてのリースを金融の提供として捉えて²（すなわち、使用权の取得の対価を賦払すると捉えて）、使用权資産に係る減価償却費及びリース負債に係る金利費用をそれぞれ認識する単一の会計処理モデル（以下「単一モデル」という。）が採られている。
5. 国際会計基準審議会（IASB）が単一モデルを採用した主な理由は、次のとおりとされている。³
 - (1) 最も広範囲の財務諸表利用者に有用な情報を提供する。
 - 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ため、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。使用权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ついても同じことが言える。報告された情報に調整を行わない利用者にとって特に有益である。
 - ② 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点で、理解が容易である。
 - ③ ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類を残す場合（第 6 項参照）には会計処理を操作するリスクが残るとの一部の財務諸表利用者の懸念に対処できる。
 - (2) 貸借対照表に認識されるすべてのリースを同一の方法で会計処理すると、原資産の性質や残存耐用年数に関係なく、すべてのリースについて借手が資産を使用する権利を獲得するという事実を適切に反映する。
 - (3) 単一モデルは、リースの分類と 2 つの異なるアプローチを会計処理するシステムが不要となる点でコストと複雑性が低い。
6. これに対して、米国会計基準（Topic 842）では、従前同様にファイナンス・リース

² IFRS 第 16 号 BC15 項参照

³ IFRS 第 16 号 BC51 項参照

とオペレーティング・リースに分類し、ファイナンス・リースについては減価償却費及び金利費用を別個に認識し、オペレーティング・リースについては、通常均等な単一のリース費用を認識する会計処理モデル（以下「2区分モデル」という。）が採られている。

7. 米国財務会計基準審議会（FASB）が2区分モデルを採用した主な理由は、次のとおりとされている。

(1) ファイナンス・リースとオペレーティング・リースでは、リースの経済的便益が異なるため、両者で同一の会計処理としていない⁴。

① ファイナンス・リースは、次の点で経済的に原資産の取得と類似する⁵ため、ファイナンス・リースから発生する使用権資産は他の取得した無形資産（例えば、無形資産のライセンス）と同一の方法で測定する⁶。

ア 借手は、原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。

イ 借手は、資産の購入のための借入を行った企業と類似する義務が課される。

② これに対して、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、次の点で、ファイナンス・リースや知的財産のライセンスなどの他の使用権に係る権利及び義務とは異なり⁵、オペレーティング・リースを均等なリース料と引き換えにリース期間にわたってリース物件に每期均等にアクセスする経済的便益を享受するものと捉えて、均等な便益と整合的に、（通常は）単一のリース費用を定額で認識する⁷。

ア 借手は、重要な残存資産に対する権利及びエクスポージャーを有しない。

イ （少なくとも米国においては）倒産時の取扱いが異なる。

(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（米国の財務諸表作成者は、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。）。

⁴ Topic 842 BC56 項参照

⁵ Topic 842 BC57 項参照

⁶ Topic 842 BC66 項参照

⁷ Topic 842 BC68 項参照

8. これまでの企業会計基準委員会及びリース会計専門委員会における審議の過程では、次の意見が聞かれた。

(1) 単一モデルを支持する主な意見

リース負債を割引現在価値で測定するのであれば、損益計算書で金利費用が認識される単一モデルの方が会計処理に一貫性がある。

(2) 2区分モデルを支持する主な意見

オペレーティング・リースには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な性質のものが含まれている。典型的なリースにおいては、(金融の提供ではなく、)均等なリース料と引き換えにリース物件に每期均等にアクセスする経済的便益を享受するものと考えられるため、均等な単一のリース費用を認識することが当該経済的便益の享受を反映する。

格付機関の実務

9. IFRS 第16号及びTopic 842公表後の複数の格付機関(Moody's、S&P)における格付手法において、関連する金額が格付機関の分析に重要な影響を与えない場合を除き、リースに関する損益計算書の調整は、次のように行われることが公表されている。⁸

(1) IFRS 第16号が適用されている場合：Moody's、S&Pの両社とも調整しないとされている。

(2) Topic 842が適用されている場合：次のとおりリース費用を減価償却費と金利費用に配分するとされている。

① Moody's：次の算定式に基づき、リース料を支払利息と減価償却費に組み替える。

- $\text{リースに係る支払利息} = \text{リース負債} \times \text{開示された加重平均割引率}$ (リース料を上限とする。)

⁸ ムーディーズ・ジャパン株式会社「事業会社の分析における財務諸表の調整」(2018年9月10日)、S&Pグローバル・レーティング・ジャパン株式会社「格付け規準『事業会社の格付け手法：指標と調整』」(2014年7月31日)及び“What Do New Lease Accounting Changes Mean For Corporate Credit Ratings?”(2018年4月16日、有料会員向け資料)

- リースに係る減価償却費＝リース料－リースに係る支払利息

② S&P：リース関連費用を支払利息と減価償却費に分ける。支払利息は、当期及び過年度のリース支払額の正味現在価値の平均に 7%の割引率を乗じて算出する。

適用上のコスト

10. 単一モデル及び 2 区分モデルに関する適用上のコストについて、これまでの企業会計基準委員会及びリース会計専門委員会における審議の過程では、主に、次の意見が聞かれてきた。

- (1) どちらの会計処理モデルを採用する場合でも、使用权資産及び（割引後の）リース負債を計上するためのシステム改修等のコストを要することとなり、この点では両モデルの適用上のコストに大きな相違はない。
- (2) 特に減損損失を認識する場合、Topic 842 でもファイナンス・リースと同様の処理が求められる⁹ため、2 区分モデルは必ずしも簡便とはならない（オペレーティング・リースは比較的短期であり減損損失が認識されるケースは限定的であるため、2 区分モデルの方が簡便であるとの意見も聞かれる。）。
- (3) IFRS 任意適用企業（国内連結子会社等を含む。）においては、IFRS 第 16 号と同等の基準とすることが適用上のコストの優位性がある。

(分析)

11. IFRS 第 16 号と Topic 842 の会計処理モデルの相違は、オペレーティング・リース取引の性格をどのように捉えるのかにより異なるものと考えられる。以下の 2 つの異なる捉え方のどちらにも論拠があり、一義的にはどちらか一つに定まるものではないと考えられる。

- (1) IFRS 第 16 号では、使用权対価の賦払いであると捉えられており（第 4 項参照）、ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引は同視されている。
- (2) Topic 842 では、均等なリース料と引き換えにリース物件に每期均等にアクセ

⁹ 減損後の使用权資産の定額の減価償却費及びリース負債に係る金利費用の合計額がリース費用として計上される（FASB-ASC 842-20-25-7）。

スする経済的便益を享受するものと捉えられており（第 6 項参照）、ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引は異なる性格であるとされている。

12. したがって、リース費用の配分について、金利費用を認識し前加重で費用が計上される会計処理（前加重の費用認識）若しくは每期均等の費用を認識する会計処理（定額の費用認識）のどちらかとするか、又は一定の基準により使い分けるかを決めるにあたっては、以下の点を踏まえ総合的に判断することになると考えられるがどうか。
- (1) オペレーティング・リースの経済的な実態との整合性
 - (2) これまでの基本的な方針（IFRS と整合性を図ること）
 - (3) 国際的な会計基準と整合性を図る程度（第 14 項から第 20 項参照）
 - (4) 財務諸表利用者のニーズ
 - (5) 適用上のコスト（第 1 項(5)重要性に関する定めも関連する。）
13. なお、適用上のコストの観点からは、簡便法として定額での費用認識を認めることも考えられる¹⁰。

ディスカッション・ポイント

事務局の分析及び他に考慮すべき点があるかについてご意見を伺いたい。

国際的な会計基準との整合性を図る程度

（これまでの審議の整理）

14. 過去に公表された会計基準等を参考にすると、仮に IFRS 第 16 号と整合性を図る場合、会計基準における定めに関する記載について、次の 2 つの方法が考えられる。

¹⁰ 参考として、現在の日本基準のリース適用指針第 31 項では、次の簡便法が認められている。

- (1) リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法（いわゆる「支払利子込み法」）
- (2) 利息相当額の総額をリース期間中の各期に配分する方法として、定額法とする処理

- (1) IFRS の定めを基本的にすべて取り入れた上で、適用上の課題について別途対応を図る方法（例：企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）、企業会計基準公開草案第 63 号「時価の算定に関する会計基準（案）」）
- (2) 基本的なアプローチのみ合わせる方法（例：企業会計基準適用指針第 6 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」、企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」（以下「退職給付会計基準」という。）」

(分析)

15. 仮に IFRS 第 16 号を基礎とする場合、どの程度整合性を図るかについては、次の(1)から(4)に与える影響などを考慮して判断するものと考えられる。
 - (1) 国際的な会計基準と整合性を図る目的
 - (2) 既存のリース会計基準との関係
 - (3) IFRS 任意適用企業、日本基準適用企業の双方の利便性
 - (4) 貸手の会計処理

(1)について

16. 国際的な会計基準と整合性を図る目的は、投資家の意思決定に資する有用な財務情報を提供するために我が国の会計基準の質を高め、財務情報の比較可能性を高めることにあると考えられる。この観点からは、IFRS 第 16 号の定めを基本的にすべて取り入れる必要性は乏しく、IFRS 第 16 号の基本的なアプローチのみ合わせることで目的は達成され得ると考えられる。

(2)について

17. 仮に IFRS 第 16 号を基礎とする場合、ファイナンス・リースに係る会計処理の基本的なアプローチは日本基準でも同様であるため、オペレーティング・リースに係る会計処理を改正すれば、基本的なアプローチのみ合わせる方法で整合性を図ることが可能となる。実務に与える影響を小さくする観点を重視した場合には、この方法も検討しうると考えられる。

一方、現行のリース会計基準と国際的な会計基準では、リースの識別等の取扱いが異なっているため、改正を行う範囲によっては、国際的な会計基準との整合性の

程度が低くなる可能性がある。

(3)について

18. IFRS を任意適用する企業（IFRS 任意適用企業）が増加しているが、これらの企業からは、仮に IFRS 第 16 号を基礎とする場合、IFRS における会計処理と不整合が生じないように基準開発を行うことを求める意見が聞かれている。この点を考慮すると、IFRS 第 16 号の定めを基本的にすべて取り入れる方法がより適している可能性があると考えられる。

一方、日本基準を適用する企業（日本基準適用企業）においては、IFRS 第 16 号の定めをすべて取り入れるニーズは IFRS 任意適用企業に比べると小さいものと考えられる。

(4)について

19. IFRS 第 16 号も Topic 842 も貸手の会計処理の枠組みは基本的に改正されていないため、日本基準において貸手の会計処理の変更の検討は以下にとどまり限定的になるものと考えられる。貸手が基本的なアプローチのみを合わせるものとなるのであれば、借手のみ IFRS 第 16 号の定めを基本的にすべて取り入れる必要性は乏しい可能性がある。

(1) リースの分類¹¹及び分類の判定基準¹²

(2) 貸手に特有の日本基準と IFRS 第 16 号との主な差異

- ① 所有権移転外ファイナンス・リースの会計処理について、リース適用指針では、売上高と売上原価を計上する方法が認められている点¹³
- ② 貸手が製造業者及び販売業者である場合の損益認識について、リース適用

¹¹ 現行のリース会計基準では、①所有権移転ファイナンス・リース、②所有権移転外ファイナンス・リース、③オペレーティング・リースの3つに分類しており、IFRS 第 16 号の貸手におけるリースの分類と異なる。

¹² 現行のリース適用指針では、いわゆる数値基準（現在価値基準及び経済的耐用年数基準）が定められており、米国会計基準（Topic 842）と類似するが、数値基準が定められていない IFRS 第 16 号とは異なる。

¹³ リース適用指針では、割賦基準との整合性を考慮し、①リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法、②リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法、③売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法の3つが認められている（リース適用指針第 51 項）が、IFRS 第 16 号では③の方法のみ定められている。本論点は、収益認識会計基準において割賦基準による収益認識が認められていないことも踏まえて検討を行う必要がある。

指針等では割賦基準が認められている点

20. なお、現行のリース会計基準及びリース適用指針を廃止して新たな会計基準及び適用指針を開発する（基準の新設）のか、それとも、現行のリース会計基準及びリース適用指針を改正するののかについては、上記の方向性を決めた後に検討することが考えられる。

ディスカッション・ポイント

事務局の分析及び他に考慮すべき点があるかについてご意見を伺いたい。

連結財務諸表と単体財務諸表の関係

21. 2016年8月に公表した中期運営方針では、次のとおり記載されている。
- 会計基準を開発するにあたっては、基本的には、投資家の意思決定に資するより有用な情報を提供することを目的としているが、ディスクロージャー制度において開示される会計情報は、配当制限、法人税法、金融規制（例えば、自己資本比率規制、ソルベンシー・マージン規制）などの関連諸法規や規制においても副次的に利用されるため、会計基準を開発する上ではこれらも考慮の対象となると考えられる。
 - これまで当委員会では、原則として、開発された会計基準が連結財務諸表と単体財務諸表の両方に同様に適用されるものとして開発してきており、今後も、その方針に変わりはない。ただし、単体財務諸表においては、関連諸法規等の利害調整に関係することが連結財務諸表よりも多いと考えられるため、個々の会計基準の開発においては、これらを考慮の対象とし検討を行う。
22. 当委員会において、これまでに開発してきた会計基準では、基本的に連結財務諸表と単体財務諸表において同一の会計処理を定めてきており、両者で異なる取扱いを定めているものは、以下のように限定されている。

(1) 包括利益の表示

単体財務諸表への適用に関して市場関係者の意見が大きく分かれている状況や、単体財務諸表の包括利益に係る主な情報は株主資本等変動計算書から入手可能であること等を総合的に勘案し、当面の間、単体財務諸表に適用しない

こととした。

(2) 退職給付会計における未認識項目に関する取扱い

年金法制との関係や会社法上の分配可能額への影響を巡り市場関係者の合意が十分に図られていない状況を踏まえ、2012年改正退職給付会計基準の公表時における対応としては、単体財務諸表では、当面の間、未認識項目を負債に計上しない取扱いを継続することとした。

23. これまでの企業会計基準委員会及びリース会計専門委員会における審議の過程では、主に次の意見が聞かれている。

- (1) 仮に単体財務諸表にも適用する場合には、我が国においては会計基準と周辺諸制度（例えば、税制）との結びつきが強いため、影響が広範囲に及ぶ可能性があることを踏まえ、コストとベネフィットに関する検討を行う必要がある。
- (2) 仮に単体財務諸表にも適用する場合には、計算書類のみ作成する会社法上の大会社（会社法監査のみの会社）や持分法適用関連会社に対しても影響が生じることから、会計基準を開発する目的とコストのバランスが取れていない可能性がある。

(分析)

24. 第21項に記載したとおり、中期運営方針では、以下のとおりの方針を示している。

- これまで当委員会では、原則として、開発された会計基準が連結財務諸表と単体財務諸表の両方に同様に適用されるものとして開発してきており、今後も、その方針に変わりはない。ただし、単体財務諸表においては、関連諸法規等の利害調整に関係することが連結財務諸表よりも多いと考えられるため、個々の会計基準の開発においては、これらを考慮の対象とし検討を行う。

25. その上で、単体財務諸表への適用については以下が関連すると思われ、これらを踏まえ総合的に判断することになると考えられる。

(1) 投資家のニーズ

- 連結財務諸表と単体財務諸表の取扱いを一致させることのニーズの内容と強さ

(2) 経営管理に与える影響

- 連結財務諸表と単体財務諸表の取扱いを一致させた場合に生じる経営管理に与える影響、一致させなかった場合に生じる経営管理に与える影響

(3) 適用上のコスト

- 中小規模の上場企業、連結子会社、会社法監査のみの会社における適用上のコスト

(4) 周辺諸制度に与える影響

- 一般に、会社法（分配規制）、法人税法、自己資本比率規制、財務制限条項など
- なお、これまでの審議において、オペレーティング・リースについては、我が国の法制度や法解釈上、双方未履行双務契約としての性格を持つ点で、ファイナンス・リースと異なる取扱いとなっている。その意味で、すべてをオンバランスすることが経済的な実態を表すことになるのかとの懸念が残る。また、仮に国際的な会計基準との整合性を重視して、基準開発を行う場合、単体財務諸表においては別途の検討が必要と考えられる。

ディスカッション・ポイント

事務局の分析についてご意見を伺いたい。

以 上