

# リース会計基準開発に係る各論点に対する 日本チェーンストア協会の見解

2019年8月21日

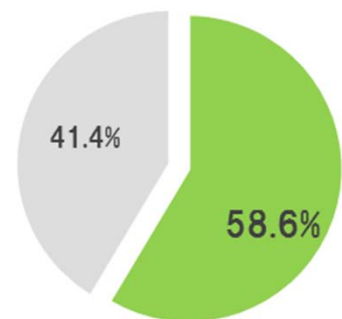


■ チェーンストア業界の特徴	P. 1
■ 「個別論点に対する見解」検討に当たっての視点	P. 2
■ 個別論点に対する見解	P. 6
1. 借手の費用配分のあり方	P. 6
2. 国際的な会計基準との整合性を図る程度	P. 6
3. サービスに関してリースの対象とする取引の範囲	P. 6
4. 延長オプションがある場合の比較可能性を担保する方策	P. 7
5. 重要性に関する定め	P.10
6. 連結財務諸表と単体財務諸表の関係	P.10
【参考】 日本チェーンストア協会の概要	P.11

# チェーンストア業界の特徴

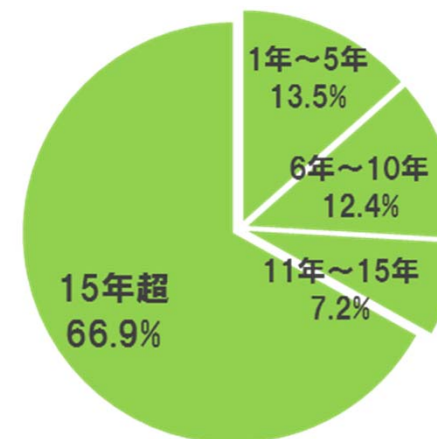
- 多店舗展開を行い、リース対象資産の件数や契約数が非常に多い。  
⇒ 会員企業が直営する店舗の過半(58.6%)は賃借店舗
- リース対象資産は主に店舗・土地(不動産)であり、リース期間が長期にわたるケースが多い。  
⇒ 賃借店舗のうち66.9%が15年超となる契約期間
- 契約内容も多岐にわたり、解約不能期間の有無や長さも契約先や店舗の状況によってさまざまである。(解約不能期間経過後は、契約期間にかかわらず、解約可能である。)

～ 自社店舗と賃借店舗の割合 ～



■ 賃借店舗 ■ 自社店舗

～ 契約期間の分布 ～



※主要会員企業へのヒアリング調査による(2019年7月時点)  
現在契約中の賃借契約(延長オプションを行使した短期契約も含む)の件数分布

## 「個別論点に対する見解」検討に当たっての視点

- 2019年1月からIFRS第16号の適用が開始され、日本国内においても任意適用する企業が増えてきたことに伴い、新たなリース会計基準による開示例や報道が散見されるようになった。従来計上されていなかった資産と負債が増加するため、財務指標が大きく変化している。
- IFRS第16号の単一モデルは、リース契約の形式にとらわれずに原資産の使用権という概念で統一的にリース会計を捉えるものと理解しているが、当初懸念していたように、特にリース期間の見積もりにおいて配慮が必要ではないかと考えられる。
- リース期間については、IFRS第16号の第18項において、「解約不能期間」をベースに、一つは、延長オプションを行使することが合理的で確実である場合にはその延長期間を入れ、もう一つは借手が解約オプションを行使しないことが合理的で確実である場合には、これを加えて見積もることとされた。
- BC157項において、「合理的に確実な期間」として閾値が高く設定されたにもかかわらず、実務においてどのように適用・運用されているか大きな懸念がある。特にチェーンストア業界に影響の大きいリース期間の見積もりについて、基準に照らしてどのように考えるべきかにフォーカスして検討を行った。

## ◆リース期間（第18項から第21項 ※抜すい）

18 企業は、リース期間を、リースの解約不能期間に下記の両方を加えたものとして決定しなければならない。

- (a) 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ことが合理的に確実である場合）
- (b) 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ことが合理的に確実である場合）

19 借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかを評価する際に、企業は、B37項からB40項に記述しているように、借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約するオプションを行使しないことへの経済的インセンティブを生じさせるすべての関連性のある事実及び状況を考慮しなければならない。

## ◆リース期間（B34項からB41項 ※抜すい）

B34 リース期間の決定及びリースの解約不能期間の長さの評価にあたり、企業は、契約の定義を適用して、契約に強制力がある期間を決定しなければならない。借手と貸手のそれぞれがリースを他方の承諾なしに多額ではないペナルティで解約する権利を有している場合には、リースにはもはや強制力がない。

B37 開始日において、企業は、借手がリースの延長又は原資産の購入を行うオプションを行使すること、あるいはリースを解約するオプションを行使しないことが、合理的に確実であるかどうかを評価する。企業は、借手がオプションを行使すること又は行使しないことへの経済的インセンティブを創出するすべての関連性のある事実及び状況を考慮する。これには、開始日からオプションの行使日までに予想される事実及び状況の変化が含まれる。考慮すべき要因の例として、下記のものがあるが、これらに限定されない。

- (a) オプション期間に係る契約条件（市場のレートとの比較で）、例えば、
  - (i) オプション期間におけるリースに係る支払金額
  - (ii) リースに係る変動支払又は他の条件付支払に係る金額（解約ペナルティや残価保証から生じる支払など）
  - (iii) 当初のオプション期間後に行使可能なオプションの契約条件（例えば、現時点で市場のレートよりも低いレートで延長期間の終了時に行使可能な購入オプション）
- (b) 契約期間にわたり実施された（又は実施予定の）大幅な賃借設備改良で、リースの延長又は解約のオプション、あるいは原資産を購入するオプションが行使可能となる時点で借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるもの
- (c) リースの解約に係るコスト（交渉コスト、再設置コスト、借手のニーズに適合する他の原資産を特定することのコスト、新たな資産を借手の業務に組み込むコスト、解約ペナルティ及び類似のコストなど）。これには、原資産を契約に定められた状態で又は契約に定められた場所に返還することに関連するコストが含まれる。
- (d) 借手の業務に対しての当該原資産の重要度（例えば、原資産が特殊仕様の資産かどうか、原資産の所在地、適合する代替品の利用可能性を考慮）
- (e) オプションの行使に関連した条件設定（すなわち、1つ又は複数の条件が満たされた場合にのみオプションが行使できる場合）及び当該条件が存在することとなる確率

B38 リースを延長又は解約するオプションが1つ又は複数の他の契約上の要素（例えば、残価保証）と組み合わせられて、当該オプションの行使の有無に関係なく、借手が貸手にほぼ同じ最低限又は固定キャッシュ・リターンを保証する結果となる場合がある。このような場合、B42項の実質上の固定リース料に関するガイダンスにかかわらず、企業は、借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実であると仮定しなければならない。

B39 リースの解約不能期間が短いほど、借手がリースを延長するオプションを行使するか又はリースを解約するオプションを行使しない可能性が高くなる。これは、代替資産の入手に関連したコストが、解約不能期間が短いほど比率的に高くなる可能性が高いからである。

B40 借手が特定の種類の資産(リースであれ所有であれ)を通常使用してきた期間に関しての過去の慣行及びその経済的理由は、借手がオプションを行使すること又は行使しないことが合理的に確実であるかどうかを評価する上で有用な情報を提供する場合がある。例えば、借手が通常は特定の種類の資産を特定の期間にわたり使用してきた場合、又は借手が特定の種類の原資産のリースについてオプションを頻繁に行使する慣行を有している場合には、借手は当該資産のリースに係るオプションを行使することが合理的に確実であるかどうかを評価する際に、その過去の慣行の経済的理由を考慮しなければならない。

## ◆解約可能なリース

BC127 IFRS第16号の範囲を明確化する目的で、IASBは、契約は、強制可能な権利及び義務を創出する場合にのみ存在すると考えられると決定した。リースにおける解約不能期間又は通知期間は、契約の定義を満たすので、リース期間の一部として含まれることになる。契約の一部であるためには、リースを延長又は解約するオプションのうちリース期間に含まれるものも強制可能でなければならない。例えば、借手はリースの解約不能期間を超えてリースを延長する権利を強制できなければならない。オプション期間が強制可能ではない場合(例えば、借手が貸手の合意がないとリースの延長を強制できない場合)には、借手は解約不能期間を超えて資産を使用する権利を有していない。したがって、定義上、借手と貸手の間に解約不能期間(通知期間があれば加算)を超えて強制可能な権利及び義務が存在していない場合には、当該期間を超える契約はない。契約の強制可能性を評価する際に、企業は、貸手が借手からのリース延長の要請に合意することを拒否できるかどうかを検討すべきである。

## ◆リース期間:リースを延長又は解約するオプション(第18項から第19項 ※抜すい)

BC152 リースは、リースを解約不能期間を超えて延長する権利、又はリースをリースの期間の終了前に解約する権利を借手に与えていることが多い。オプションの契約条件に応じて、2年間延長するオプションの付いた3年のリースは、経済的に3年の解約不能リースと同様の場合もあれば、5年の解約不能リースと同様の場合もある。しかし、オプションの付いたリースは、オプションのないリースと決して正確に同じとはならない。

BC153 リースの中に存在している存続期間に関連したオプションを企業が反映することのできるいくつかの異なる方法がある。

- (a) 構成要素アプローチ(リースの中のオプションをリースの独立の構成要素として認識し測定する)。IASBは構成要素アプローチを採用しなかった。複雑なリース会計モデルを生じさせ、また、オプションを測定することが困難な場合があるため適用が困難となり、リース期間とオプションの行使との関係を無視することになるからである。
- (b) 開示アプローチ(企業はリース負債又はリース債権を解約不能期間について認識し、期間を延長するオプションの存在を開示する)。適用が単純ではあるが、IASBはこのアプローチを採用しなかった。リース資産及びリース負債の測定がオプションの存在(行使されることがほぼ確実なものを含む)を無視することになるからである。したがって、このアプローチは、リースから生じる資産及び負債を誤って表示するおそれがある。
- (c) 測定アプローチ(リースの中のオプションを特定の方法を用いてリース資産及びリース負債の測定に含める)。その方法として、例えば、次のものが考えられる。
  - (i) 確率加重測定方式(リース資産及びリース負債の測定に、考え得るリース期間のそれぞれの確率を反映する)
  - (ii) 確率閾値方式(オプションの行使が所定の閾値(例えば、合理的に確実、ほぼ確実、行使の可能性の方が高い)を満たす場合に、企業がオプション期間をリース期間に含める)
  - (iii) 経済的インセンティブ方式(企業がオプションを行使する経済的インセンティブを有している場合に、オプション期間をリース期間に含める)。

BC154 オプション期間を企業のリース期間の算定に含めるべきかどうかについて、さまざまな見解が表明された。一部の利害関係者は、将来のオプション期間中に行われる支払は、当該オプションが行使されるまでは借手にとっての負債（又は貸手にとっての資産）の定義を満たさないと考えていた。これは、行使日前には、借手は、解約オプションを行使すること又は延長オプションを行使しないことを選択することによって、それらの支払を回避できるからである。これらの利害関係者は、リース期間を契約上確約された期間（すなわち、解約不能期間）に限定することを提案した。さらに、一部の利害関係者は、将来のオプション期間をリース期間に含めると、例えば、5年の解約不能リースと2年間延長するオプションの付いた3年のリースを区別しないことになるという懸念を示した。彼らの考えでは、5年の解約不能リースを有する企業は、行使される可能性もされない可能性もある2年間の延長オプションの付いた3年のリースを有する企業とは異なる経済的地位にある。

BC156 IASBの考えでは、リース期間は、原資産が使用される期間についての企業の合理的な見積りを反映すべきである。当該アプローチは最も有用な情報を提供するからである。リース・プロジェクトの全過程にわたり、IASBは、当該期間がどのようになるのかの合理的な予想を決定するいくつかの方法を検討した。これには次のものが含まれていた。

- (a) リース期間を、生じる可能性の方が高い考え得る最長期間として算定することを企業に要求する方法。多くの利害関係者はこのアプローチに反対した。彼らの考えでは、これを何千件ものリース（一部の企業にはある）に適用すると複雑となり、多くの利害関係者が負債とは考えていないオプション期間中の支払を含めることになる。
- (b) 借手が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オプション期間をリース期間に含めることを企業に要求する方法。このアプローチでは、行使が見込まれることだけでは（行使する経済的インセンティブがなければ）十分ではない。IASBは、経済的インセンティブを要求することは、経営者の見積り又は意図だけにに基づく閾値よりも客観的な閾値を設けることになり、したがって、他のアプローチでは適用が複雑になるという懸念に対処するのに役立つであろう。しかし、利害関係者は、リース期間について新しい概念を採用することの成本について懸念した（特に、リース事業が集中管理されておらず、個々のリース期間条項が多様であるリースを大量に保有している企業について）。これらの利害関係者は、重大な経済的インセンティブの

閾値はIAS第17号に存在していた「合理的に確実」の閾値と同様なのかどうかも質問した。彼らは、IASBが「重大な経済的インセンティブ」の閾値をIAS第17号における「合理的に確実」の閾値と同様と見ているのであれば、IASBはIAS第17号における用語法を維持すべきであると提案した。彼らは、IAS第17号の用語法はよく理解されており、企業間の首尾一貫した適用を達成するのに役立つであろうと主張した。

BC157 寄せられたフィードバックを考慮して、IASBは、リース負債の測定に用いるリース期間には、借手がリースを延長する（又は解約しない）オプションを行使することが合理的に確実である範囲で、オプション期間を含めるべきであるというIAS第17号における考え方を維持することを決定した。IASBは、「合理的に確実」の概念の適用には判断を要することに着目し、IFRS第16号において企業がこの概念を適用するための適用指針を示すことも決定した。したがって、リース期間を当初に算定する際に、企業は借手が当該オプションを行使する経済的インセンティブを創出するすべての関連性のある事実及び状況を考慮すべきである。IASBは、企業が考慮すべき事実及び状況の種類についてのガイダンスを含めることを、次の2つの理由により決定した。

- (a) 企業が関連性のある要因（オプション期間中の契約上の支払に限定されない）を識別する助けとするため。例えば、不動産リースの文脈の中で、IASBは、解約不能期間の終了時に新たな立地を見つけることや新たな立地に移転することの成本を考慮することの目的適合性や、借手にとっての立地（例えば、本社又は旗艦店）の重要度に留意した。
- (b) 借手にとって経済的に合理的なリース期間を超えてリース期間を短縮するためだけに、実質のない中止条項が契約の中に挿入されるリスクを低減するため。

# 個別論点に対する見解（1）

## 1. 借手の費用配分のあり方

- 日本国内においてもIFRS任意適用企業が増えてきている状況も考慮し、基本的にIFRS第16号の単一モデルを支持する。

## 2. 国際的な会計基準との整合性を図る程度

- IFRS第16号の基本的な考え方に沿って新リース基準を検討することに同意する。ただし、日本特有の商慣習等（リース期間における延長オプション・解約オプションの評価、建設協力金方式など）には十分配慮した検討をお願いしたい。

## 3. サービスに関してリースの対象とする取引の範囲

- 不動産賃貸借契約以外にも業務委託契約やテナント契約など、店舗運営に関する契約は多岐にわたるため、これらの契約に含まれるシステム使用料や清掃・警備費用などの個別のサービスをどのように把握し、実務上の確に区別することができるかについてさらに検討が必要である。

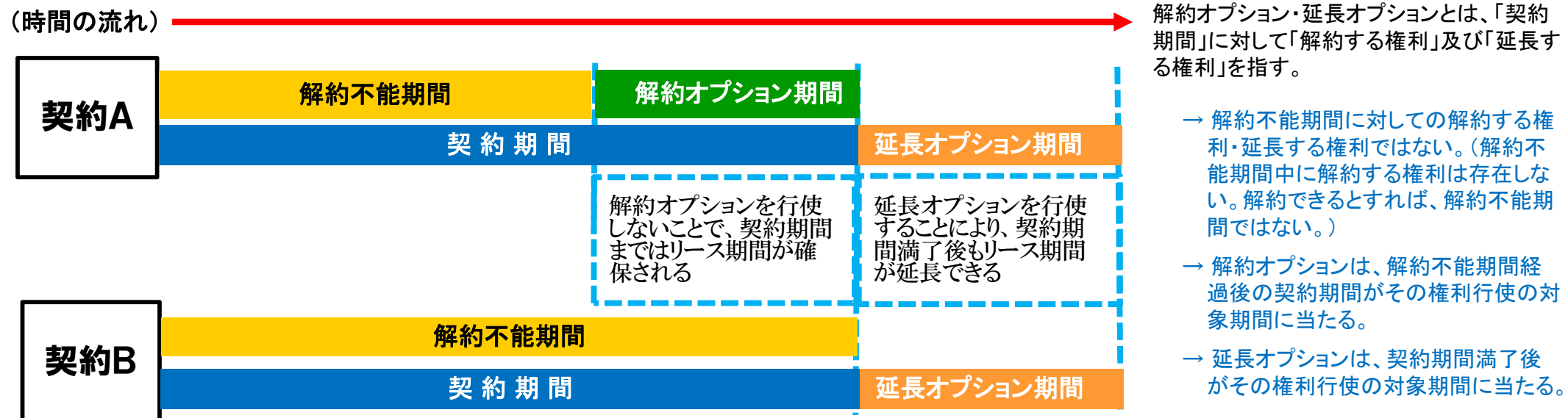


# 個別論点に対する見解 (2)

## 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 ①

- 多数で多頻度の店舗投資を行うチェーンストア業界において、リースの原資産は建物・土地が中心であり、主要会員企業へのヒアリング調査によると、リース契約期間は15年を超える長期にわたる例が多くあった。
- 解約不能期間が設定されている「契約A」の場合、解約オプションの権利を行使しないことにより、実際リース期間が最低リース期間より延びることになる。また、「契約B」の場合、契約期間満了後に延長オプションの権利を行使することにより、当初契約期間よりリース期間が延びることになる。（当該リース契約における解約不能期間は6～10年間、中には15年を超えるものも見られた。）

### 【解約オプション及び延長オプションの考え方】



## 個別論点に対する見解 (3)

### 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 ②

- ▶ 少なくとも解約不能期間をリース期間の見積りにおけるスタートポイントとして考えるべきである。(解約不能期間+オプション期間)
- ▶ 解約不能期間は、「出店後の店舗の業績をにらみながら将来における退店などのリスクヘッジをしたい」という借手側の意思と、「契約期間=解約不能期間としたい」という貸手側の協議の結果として、比較的長期の期間で合意されるものである。
- ▶ 解約不能期間の有無やその長さがリース料を決定する要素の一つとなっており、解約不能期間が両者にとって経済合理性があり、契約の条件となっていることから強制力のある期間であると考えられる。したがって、原則、解約不能期間経過後は借手の意思によって解約が可能な状態であり、基本的に貸手に拒否権はないものといえる。(B34項、BC127項)
- ▶ 小売業のような長期の期間にわたる契約におけるリース期間の見積もりについて、契約の締結当初の時点において「解約オプションを行使しない」可能性及び「延長オプションを行使する」可能性を合理的かつ確実に見積もることは不可能であり、リース期間の見積もりに含めることは困難であると一般的に考えている。
- ▶ 特にチェーンストア業界においては、解約不能期間が長いため、さらにその見積もりは困難であると考えている。

## 個別論点に対する見解（4）

### 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 ③

- 一方、B40項には「過去の実務慣行等を考慮してリース期間を検討する」との定めがあり、一つの有用な方法と思われるが、過度に考慮すべきではないと考える。現在のビジネスにおいて変化の流れは速く、多店舗展開を行い、各々の立地において厳しい競争にさらされる実情に鑑みれば、不確実性・多様性は極めて高いため、過去の慣行などに照らすのではなく、むしろこれから何年使用するのかといった将来の見積もりにフォーカスすべきである。
- このような観点から、チェーンストア業界においては、「解約不能期間」をもってリース期間の見積もりとすることが合理的であると考えられる。

## 個別論点に対する見解（5）

### 5. 重要性に関する定め

- 現行の重要性基準はリース会計の実務の中で既に定着しており、十分に尊重されるべきである。今後の具体化な検討において、リース会計基準適用後の経済的変化も踏まえて拡充を図ることが望ましい。

### 6. 連結財務諸表と単体財務諸表の定め

- 連結財務諸表と単体財務諸表の取扱いについては、統一が望ましい。加えて、収益認識基準と同様に、会計と税務との一致についての対応を期待する。
- また、企業によって実務にバラツキを生じることのないよう、具体的な設例やわかりやすいQ & Aを作成するなどの配慮が必要である。

## 【参考】 日本チェーンストア協会の概要

◆国内の総合スーパー、食品スーパー、生協、100円ショップ等大規模なチェーンストアで組織し、事業環境の改善に資する政策提言、経営の効率化に向けた各種の標準化、政治・行政・生活者への情報発信を柱に活動。わが国の小売業界では最大級の業界団体。

◆会員企業の売上高は、国内全小売業総売上高に対して約10%のシェア。

※チェーンストアとは、同一の資本の下で11店舗以上の店舗を管理・運営する小売業・飲食業の経営形態で、大規模小売業者の大部分は「チェーンストア」形態で経営。本部は基本的・標準的な事項を決定し、店舗は販売・サービス、接客に専念する運営方法。

### ■ 設立趣旨

「チェーンストアの健全な発展と普及を図ることにより、小売業の経営の改善を通じて、わが国流通機構の合理化、近代化を促進するとともに、国民生活の向上に寄与する」ことを目的として、1967年8月2日に設立。

### ■ 会員 (2019年6月末現在)

通常会員 …… 56社

- ・チェーンストアを営む小売業法人であって、11店舗以上または年商10億円以上のもの。
- ・チェーンストア事業を営む小売業法人を直接の子会社に持つ持株会社。

特別賛助会員 …20社

賛助会員 … 424社

- ・協会の趣旨に賛同し、これに協力する法人。

ただし、賛助会員の中から常任理事会の推薦を得る等して特別賛助会員とすることができる。

### ■ 会員企業の規模 (2018年度)

➤ 総売上高 12兆9731億円

食料品 8兆5627億円 (構成比66.0%) / 衣料品 9904億円 (構成比7.6%)

住関連品 2兆5856億円 (構成比19.9%) / サービス 337億円 (構成比0.3%)

その他 8006億円 (構成比 6.2%)

➤ 店舗数 10,696店舗

➤ 店舗面積 2578万㎡

➤ 従業員数 477,708人 [正社員109,333人、パートタイマー368,375人]