

プロジェクト リース

項目 連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針の改正案

I. 本資料の目的

1. 本資料は、現在審議中のリース会計基準及びリース適用指針（以下「リース会計基準等」という。）の改正が、日本公認会計士協会が公表している次の実務指針等と与える影響を検討し、日本公認会計士協会へ提案する改正案を検討することを目的としている。
 - (1) 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 8 号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」（以下「キャッシュ・フロー実務指針」という。）
2. 前項の実務指針等は、日本公認会計士協会の所管であるため、改正案が固まり次第、日本公認会計士協会へ当該改正案をもって改正を提案することを想定している。

II. リース会計基準等の改正がキャッシュ・フロー実務指針に与える影響

3. 以下ではリース会計基準等の改正がキャッシュ・フロー実務指針に与える影響を示している。具体的な文案については本資料の第- 6 -頁以降で検討している。

リース会計基準等の改正に伴う形式的な変更

4. 現在検討中のリース会計基準等の改正案では、次の用語の変更を検討している。

現行の用語	変更案
リース取引 リース契約	リースの定義において「取引」を「契約」に変えることを提案しており、これと平仄をとり、「リース取引」及び「リース契約」という用語を「リース」へと変更することを提案している。
リース資産	使用権資産
リース債務	リース負債
リース物件	原資産
割安購入選択権	購入オプション

5. 本資料第 4 項の変更にあわせて、キャッシュ・フロー実務指針の内容を置き換えることが考えられるかどうか。

支払リース料及び受取リース料の表示区分

(借手の支払リース料)

論点の所在

6. キャッシュ・フロー実務指針は、借手の支払リース料の表示区分について、以下のとおり定めている（キャッシュ・フロー実務指針第 34 項）。

	ファイナンス・リース	オペレーティング・リース
元本返済額部分	財務活動	営業活動
利息相当額部分	採用した支払利息の表示区分（営業又は財務活動）	

なお、ファイナンス・リースについて、利息相当額部分を区分計算していない場合は、支払リース料を財務活動の区分に記載する。

7. このたびのリース会計基準等の改正では、借手の会計処理については IFRS 第 16 号の単一モデルを基礎として提案を進めていることを踏まえ、前項の取扱いを変更するか否かが論点となる。

IFRS 第 16 号及び Topic 842 の定め

8. IFRS 第 16 号及び Topic 842 では、キャッシュ・フロー計算書における借手の支払リース料の表示区分について、以下のとおりとされている（IFRS 第 16 号第 50 項、ASC 842-20-45-5 項）。

	IFRS 第 16 号	Topic 842	
		ファイナンス・リース	オペレーティング・リース
元本部分	財務活動	財務活動	営業活動
金利部分	他の支払利息と同様（営業又は財務活動）	他の支払利息と同様（営業活動）	
リース負債に含めていない変動リース料、短期リース料及び少額資産のリース料	営業活動	営業活動	

事務局の分析及び提案

9. キャッシュ・フロー計算書については、我が国における現行の定め及び国際的な会計基準のどちらにおいても、営業、投資及び財務活動に区分される。この構造が同じ中では、借手の会計処理を IFRS 第 16 号と整合的なものとする 것을検討していることから、キャッシュ・フロー計算書の表示について、IFRS 第 16 号と整合的なものとするが考えられる。IFRS 第 16 号と整合的なものとした場合、我が国における現行のファイナンス・リースの定めから実質的に変更はない。
10. なお、利息相当額部分については、我が国における現行の定めも IFRS 第 16 号も同様に、他の支払利息と同様の区分をすることとしている。これは他の支払利息の区分との整合性を重視したものと考えられる。この点、現在はどちらの基準においても営業又は財務活動に区分することとなるが、IASB は 2019 年 12 月に公表した公開草案「全般的な表示及び開示」において、一部の企業を除き¹、支払利息を財務活動に区分することを提案している。ただし、IFRS 基準の改正が行われていないことから支払利息の区分は変更については検討しないことが考えられる。
11. 上記を踏まえ、借手の支払リース料の表示区分について、以下のとおりとすることが考えられるがどうか。

支払リース料のうち、元本返済額部分は財務活動の区分に記載し、利息相当額部分については、企業が採用した支払利息の表示区分に従って記載する。なお、利息相当額部分を区分計算していない場合は、支払リース料を財務活動の区分に記載する。リース負債に含めていない短期リース料、少額資産のリース料及び変動リース料は、営業活動の区分に記載する。

(貸手の受取リース料)

論点の所在

12. キャッシュ・フロー実務指針は、貸手の受取リース料の表示区分について、以下のとおり定めている（キャッシュ・フロー実務指針第 34 項）。

¹ IASB は、主要な事業活動の一部として顧客にファイナンスを提供しているか又は主要な事業の過程で個別にかつ企業が保有している他の資源とおおむね独立してリターンを生み出す資産に投資している企業は、支払利息、受取利息及び受取配当金を、純損益計算書における分類を参照してキャッシュ・フロー計算書の単一の区分（すなわち、営業、投資又は財務のいずれか）に分類することを提案している。

	営業損益計算の対象	左記以外
元本返済額部分	営業活動	投資活動
利息相当額部分		採用した受取利息の 表示区分（営業又は投資活動）

なお、営業損益計算の対象ではない受取リース料について、利息相当額部分を区分計算していない場合は、投資活動の区分に記載する。

13. このたびのリース会計基準等の改正を踏まえ、前項の取扱いを変更するか否かが論点となる。

IFRS 第 16 号及び Topic 842 の定め

14. 貸手の受取リース料について、IFRS 第 16 号に明確な定めはなく、Topic 842 では、営業活動に分類する²こととされている（ASC 842-30-45-5 項及び 7 項）。

事務局の分析及び提案

15. 貸手の会計処理について、現時点で以下のように変更することを提案している。
- (1) ファイナンス・リースについて、これまでは 3 つの方法³のいずれかを用いることとしていたが、以下のとおり提案している。
- ① 製品又は商品を販売することを主たる事業としている貸手は、リース開始日に総額で収益及び費用を計上、かつリース期間にわたり受取利息を計上する。
- ② ①以外の企業はリース期間にわたり受取利息のみを計上する。
- (2) オペレーティング・リースについて、これまでは通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことのみを定めていたが、リース期間にわたり原則として定額法で計上することを提案している。
16. 本資料第 12 項に示したように、現行のキャッシュ・フロー実務指針は、貸手の受取リース料が営業損益計算の対象であるか否かによって分類している。前項の提案による会計処理の変更があったとしても、これまでと同様に、営業損益計算の対象であるか否かは、リース会計基準等で定めるものではない。そのため、貸手の受取リース料の表示区分は、このたびのリース会計基準等の改正によって改正することなく、現行の定めを維持することが考えられるがどうか。

² ただし、貸手が Topic 942「金融サービス 預金及び貸出」の適用範囲内にある場合、投資活動に分類する（ASC 842-30-45-5 項）。

³ (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

ディスカッション・ポイント

上記の考え方及び次頁以降の具体的な改正案についてご質問又はご意見を頂きたい。

以 上

別紙 改正文案

日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」

(HP では非公表)

以 上