

プロジェクト リース  
項目 単体財務諸表における適用

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、改正リース会計基準等について、単体財務諸表における会計処理について検討を行うものである。単体財務諸表における開示については別途検討を行う予定である。

## II. これまでの経緯

### 開発の基本的な方針において識別した検討課題

2. すべての借手のリースについて資産及び負債を認識するリース会計基準の改正に関する基本的な方針として、事務局は、第 425 回企業会計基準委員会（2020 年 2 月 12 日開催）及び第 91 回リース会計専門委員会（2020 年 1 月 27 日開催）において、以下の提案を行っている。

#### (IFRS 第 16 号と整合性を図る程度)

75. 本資料第 72 項に記載したとおり、IFRS 第 16 号は、「収益認識に関する会計基準」及び「時価の算定に関する会計基準」に比較して複雑な構成ではないと考えられるため、国際的な比較可能性の達成のために IFRS 第 16 号の定めをすべて採り入れなくとも、国際的な比較可能性を損なわずに基準開発が可能であると考えられ、リースが広範に利用されていることを考慮すると、簡素で利便性が高い基準を目指すことが考えられる。
76. 一方、IFRS 任意適用企業からは、IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる基準開発の要請がある。
77. これらを踏まえると、IFRS 第 16 号のすべての定めを採り入れるのではなく、主要な定めのみを採り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となることを目指すことが考えられる。
78. その上で、比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取扱いを定め

る、ないし、経過的な措置を定めるなど、実務に配慮した方策を検討することが考えられる。

79. なお、基準開発の方法としては、借手と貸手で齟齬が生じないよう、借手のための新しい基準を開発するのではなく、現行のリース会計基準を改正することが適当と考えられる。

3. その他の検討課題として、以下を記載している。

80. 次の点については、今後、分析の上、事務局の提案を行う予定である。

- (1) サービスに関してリースの対象とする取引の範囲
- (2) 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) 重要性に関する定め
- (4) 連結財務諸表と単体財務諸表の関係

**第 452 回企業会計基準委員会（2021 年 2 月 25 日開催）及び第 97 回リース会計専門委員会（2021 年 2 月 2 日開催）における検討**

4. 前項の連結財務諸表と単体財務諸表の関係について、審議事項(1)-2 参考資料「単体財務諸表における適用」の検討を第 452 回企業会計基準委員会（2021 年 2 月 25 日開催）及び第 97 回リース会計専門委員会（2021 年 2 月 2 日開催）において行っている。
5. これらの委員会及び専門委員会においては、リース会計基準等における改正において単体財務諸表における会計処理を検討するにあたって、次の項目を検討項目として識別し、それぞれの項目について事務局の分析を行っている（ただし、(2) 関連諸法規等との利害調整④民法（賃貸借）等については、将来の会議において事務局の分析を示すこととした）。
- (1) 国際的な比較可能性
  - (2) 関連諸法規等との利害調整
    - ① 法人税法
    - ② 分配規制
    - ③ 自己資本比率規制等

- ④ 民法（賃貸借）等
- ⑤ 法人企業統計
- (3) 中小規模の企業における適用上のコスト
- (4) 連結財務諸表と単体財務諸表で異なる会計処理を設ける影響
- 6. これらの委員会及び専門委員会での検討から1年以上が経過していること、及び検討の状況も進捗していることを踏まえ、本日は、(2) 関連諸法規等との利害調整④ 民法（賃貸借）等についての事務局の分析も含め、前項の項目について改めて単体財務諸表における会計処理に関する事務局の分析及び提案をお示しする。

### III. 連結財務諸表と単体財務諸表の関係に対する基本的な考え方及び方針

- 7. 我が国においては歴史的に、連結財務諸表が単体財務諸表の積み上げとして捉えられてきており、また、投資家の意思決定の有用性について、連結財務諸表と単体財務諸表で異なる説明をすることは難しく、同じ経済実態に対し、連結財務諸表と単体財務諸表とで異なる考えに基づく会計処理を求める会計基準を開発することは適切ではないとの考えに基づき、企業会計審議会の時代から、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されてきている<sup>1</sup>。
- 8. この基本的な方針を現在の中期運営方針（2019年10月公表）<sup>2</sup>において次のとおり記載している。

#### (4) 周辺諸制度との関係

会計基準を開発するにあたっては、基本的には、その会計基準を用いて作成された財務情報が投資家の意思決定にとって有用となるようにすることを目的とするが、ディスクロージャー制度において開示される財務情報は、分配規制、法

<sup>1</sup> 企業会計審議会が公表した会計基準では、連結財務諸表と単体財務諸表とで異なる会計処理が求められるものはない。また、企業会計基準委員会が公表した会計基準では、(1) 包括利益の表示、(2) 退職給付会計における未認識項目に関する取扱い、及び(3) 企業結合会計基準における段階取得の会計処理を除き、連結財務諸表と単体財務諸表とで同一の会計処理が求められている。

<sup>2</sup> 中期運営方針は、多くの企業会計基準委員会の委員が3年ごとに改選されることを踏まえ、3年ごとに更新しており、2022年4月の委員の改選を受け、中期運営方針も更新する予定である。本資料は、中期運営方針の連結財務諸表と単体財務諸表の関係については大きな変更がなされないことを前提として作成している。

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ものと考えられる。

**(5) 連結財務諸表と単体財務諸表の関係**

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。

9. すなわち、中期運営方針は、連結財務諸表と単体財務諸表の会計処理は同一であるべきことが原則であることを示した上で、特に単体財務諸表において関連諸法規等の利害調整に関係するためにその原則に従うべきではない事象が識別されるかどうかを検討することを示している。
10. なお、企業会計基準第 29 号「収益認識基準に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）を開発した際にも、中期運営方針の内容に基づき、検討を行っている。すなわち、関係諸法規等の利害調整に関係するために検討すべき事項を整理した上で、連結財務諸表と単体財務諸表に同一の会計処理を定めるとする基本的な方針を主な理由として、例外を定めないと結論に至っている。この経緯について、次のとおり結論の背景において説明している。

99. 連結財務諸表に関する方針を前項のとおり定めたいうえで個別財務諸表の取扱いについて審議がなされた。審議の過程では、次のとおりさまざまな意見が聞かれた。

- (1) 経営管理の観点からは、連結財務諸表と個別財務諸表の取扱いは同一の内容とすることが好ましい。
- (2) IFRS 又は米国会計基準により連結財務諸表を作成している企業にとっては、個別財務諸表も、IFRS 第 15 号又は Topic 606 を基礎とした内容とすることが好ましい。
- (3) 個別財務諸表については、中小規模の上場企業や連結子会社を含むさまざま

まな企業に影響を及ぼすため、可能な限り簡素な定めとして、本会計基準の導入時及び適用時のコストを軽減すべきである。

- (4) 個別財務諸表における金額は、関連諸法規等に用いられ、特に法人税法上の課税所得計算の基礎となるため、法人税との関係に配慮すべきである。

この点、次を理由に、基本的には、連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を定めることとした。

- ① 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個別財務諸表において同一の会計処理を定めてきたこと
- ② 連結財務諸表と個別財務諸表で同一の内容としない場合、企業が連結財務諸表を作成する際の連結調整に係るコストが生じる。一方、連結財務諸表と個別財務諸表で同一の内容とする場合、中小規模の上場企業や連結子会社等における負担が懸念されるが、重要性等に関する代替的な取扱いの定めを置くこと等により一定程度実務における対応が可能となること

11. このように、企業会計審議会及び企業会計基準委員会においては、一つの経済事象に対して異なる考えに基づく会計処理を要求する会計基準を開発すべきではないという基本的な考え方と方針に基づき、これまで一部の例外を除いて、連結財務諸表と単体財務諸表とで同じ会計処理を要求してきている。
12. 今回のリース会計基準等の改正において関連諸法規等の利害調整に関する検討を行う場合も、企業会計審議会及び企業会計基準委員会における基準開発に対する基本的な考え方及び方針を覆すに値する事情が存在するかどうかという観点から単体財務諸表における会計処理についての検討を行うことが適切と考えられる。以下において、本資料第5項に示す各項目において基本的な考え方及び方針を覆す事情が存在するかどうかを分析する。

## IV. 分析

### 国際的な比較可能性

13. 第 425 回企業会計基準委員会（2020 年 2 月 12 日）の審議資料では、すべての借手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を決定した理由として、以下を記載している。

4. 一方、以下の会計基準の開発に対するニーズが識別された。

- (1) 国際的な会計基準と整合性を図ることは、財務諸表間の比較可能性につながると考えられること
- (2) 格付機関など財務諸表利用者の現状の財務分析における実務においてもオペレーティング・リースに関する調整が行われており、資産及び負債の計上に関するニーズがあること
- (3) 我が国における会計基準において、重要なオペレーティング・リースについて賃貸借処理に準じた会計処理を継続することは、重要な負債がオフバランスとなっているとの指摘を国際的に受ける可能性があり、我が国の資本市場及び我が国の企業の財務報告に対する信頼性に関するリスクが大きいものと考えられること

5. （前略）第 4 項に記載した国際的な比較可能性の確保、財務諸表利用者のニーズ、我が国の会計基準に対する信頼性の確保はいずれも重視すべきものと考えられることから、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を決定した。

14. 国際的な比較可能性の確保については、(1) 単体財務諸表には関係しないのではないかとご意見や(2) 欧米では、連結財務諸表と単体財務諸表で異なる会計処理が用いられているとご意見が聞かれている。

15. 前項の(1)については、第 452 回企業会計基準委員会（2021 年 2 月 25 日開催）及び第 97 回リース会計専門委員会（2021 年 2 月 2 日開催）では、利用者から次のとおり単体財務諸表における国際的な比較可能性の重要性が指摘された。

- (1) 財務諸表の利用者が、国際的に企業間を比較、分析する際には、特に M&A の分析においては、連結財務諸表のみならず、単体財務諸表も用いており、連結財務諸表と単体財務諸表で取扱いが異なると、比較、分析に支障が生じる懸念が

ある。

- (2) 財務諸表利用者の立場からは、関連する法規との関係も重要であるが、取引の経済的実態をとらえ、国際的な整合性を図ることは、より重要である。
  - (3) 我が国においては、連結会社間の財務資源の移転に、実質的な制約がある場合が多く、企業の負債分析や費用構造を分析する場合において、連結財務諸表だけでなく、親会社やグループを形成する子会社の単体財務諸表を分析することが多い。また、M&Aにおいて、買収先の単体財務諸表しか入手できない場合も多く、したがって、財務諸表利用者にとって何が有用か、という視点で考えると、連結財務諸表と単体財務諸表とで会計処理が異なることは、我が国の企業を分析する上で、望ましいことではない。リース会計基準の改正においては、国際的な比較可能性や関連諸法規との利害調整が議論の中心になりがちであるが、利用者にとって、単体財務諸表の分析が有用であることについても議論すべきである。
16. 本資料第 14 項の(2)については、欧米諸国の単体財務諸表において米国基準や IFRS の適用が要求されていないが、このことは次のとおり各々の国における法制度の歴史的な経緯に基づくものであり、欧米の例をそのまま参考にはできないものと考えられる。
- (1) 米国においては、歴史的に、一般に公正妥当と認められる会計基準に従った財務諸表としては連結財務諸表のみが対象とされ、単体財務諸表への適用の議論そのものがない。
  - (2) 欧州各国では、2005 年より EU 域内における規制市場の上場企業の連結財務諸表に IFRS の強制適用が要求されることになり、イタリアなどでは単体財務諸表においても IFRS が導入されたが、大半の国では、単体財務諸表については各国の自国基準（又は IFRS）に従うこととされ、連結財務諸表と単体財務諸表を分離することが余儀なくされた。
17. 国際的な比較可能性を考慮すべき対象は連結財務諸表であるとする考えを採った場合であっても、そのことは、単体財務諸表がどのようなものであってもよいということを意味しないと考えられる。前述のとおり、わが国においては、連結財務諸表が単体財務諸表の積み上げとして捉えられてきており、両者で同一の会計処理が求められてきていることが歴史的事実である。

## 関連諸法規等との利害調整

### (法人税等)

18. 法人税等との関係については、次のとおり IFRS 任意適用企業からさほどの煩雑さを感じていないとする意見も聞かれているが、会計処理と税務処理が乖離する可能性に対する懸念が多く聞かれている。
- (1) 財務諸表作成者のコストの点で、単体財務諸表においてリース会計基準を改正するのであれば、会計処理と税務処理が一致するよう税法の改正を、税務当局に主張すべきである。
  - (2) ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類を含め、リースに関連する税法上の諸規定は、法人税法のみならず、消費税法、租税特別措置法、地方税法等に組み込まれており影響が大きい。
  - (3) 税法との調整を図る上では、使用权資産の税務上の取扱いを整理する必要があるものとする。その際には、使用权資産の法解釈を検討する必要があり、使用权資産が借手の資産であるかどうかに着目した判例があれば、それを分析することがその整理に資するのではないか。
  - (4) IFRS を任意適用している企業の観点から、オペレーティング・リースについて、資産及び負債を連結調整でオンバランスする際の税金費用に係る会計処理は、当該資産及び負債に係る一時差異に繰延税金資産又は繰延税金負債を計上するのみであり、さほど煩雑さを感じていない。
19. 一般的に、会計処理と税務処理が一致するほうが、財務諸表作成者のコストは低くなるものと考えられる。ただし、税務処理は会計処理とは独立に定められるものであり、通常は会計処理の変更を受けて税務処理の変更が検討されるものと考えられる。会計基準を開発するうえで、会計処理の変更に合わせて税務処理が変更されることを条件にすることは難しいと考えられる。なお、この論点はリース会計基準等の改正に固有の論点ではなく、会計基準の開発にあたり常に生じる論点であると考えられる。



**(分配規制)**

20. 税務処理と同様に、通常は会計処理の変更を受けて分配規制の変更が検討されるものと考えられる。会計基準を開発するうえで、会計処理の変更による影響がないことを条件にすることは難しいと考えられる。なお、この論点はリース会計基準等の改正に固有の論点ではなく、会計基準の開発にあたり常に生じる論点であると考えられる。

**(自己資本比率規制等)**

21. 単体財務諸表においてリース会計基準等を改正した場合、単体財務諸表で負債が増加することになり、重要性がある場合には自己資本比率規制に影響を及ぼす可能性がある。ただし、このことは連結財務諸表でも起こり得るものであり、単体財務諸表固有の論点として検討すべき内容ではないものと考えられる。

**(民法（賃貸借）等)**

**法律上の解釈への影響**

22. 第 452 回企業会計基準委員会（2021 年 2 月 25 日開催）及び第 97 回リース会計専門委員会（2021 年 2 月 2 日開催）でもお示ししている以下の判例は、リースに関して、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分を前提として法律上の解釈が行われているものである。そのため、これらの判例は、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分を残す貸手に関連するものと考えられるものの、借手について単一モデルとすることが、法律上の解釈に影響を与える可能性があるため、検討を行う。

① 最高裁判例：平成 7 年 4 月 14 日民集 49 卷 4 号 1063 頁

ファイナンス・リース契約については、双方未履行契約の処理についての規定である旧会社更生法 103 条の適用はなく、リース会社が有するリース料債権は全額更生債権（更生担保権）として処遇するとされている。

この理由の一つとして、「ファイナンス・リース契約は、リース期間満了時にリース物件に残存価値はないものとみて、リース業者がリース物件の取得費その他の投下資本の全額を回収できるようにリース料が算定されているものであって、その実質はユーザーに対して金融上の便宜を付与するものであるから、右リース契約においては、リース料債務は契約の成立と同時にその全額について発生

し、リース料の支払が毎月一定額によることと約定されていても、それはユーザーに対して期限の利益を与えるものにすぎず、各月のリース物件の使用と各月のリース料の支払とは対価関係に立つものではなく、「リース物件の引渡しをしたリース業者は、ユーザーに対してリース料の支払債務とけん連関係に立つ未履行債務を負担していないというべきである」とし、ファイナンス・リース契約の経済的実質が金融取引であることを挙げられている。

② 最高裁判例：平成 20 年 12 月 16 日民集 62 卷 10 号 2561 頁

民事再生手続開始の申立てを解除事由としたフルペイアウト方式のファイナンス・リース契約について、民事再生手続開始の申立てがあったことを解除事由とする部分は、民事再生手続の趣旨、目的に反するものとして無効と解するとされている。

また、裁判官の補足意見として、内閣府令である財務諸表等規則におけるファイナンス・リース取引の定義（「リース取引のうち、リース契約に基づくリース期間の中途において当該リース契約を解除することができないもの又はこれに準ずるもので、当該リース契約により使用する物件の借主が、当該リース物件からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じる費用等を実質的に負担することとなるものをいう」）を引用したうえで、「ファイナンス・リース取引は、経済取引の一種である以上、その法的性質を検討するに当たっては、企業会計上の取扱いを理解することが不可欠である。」としている

23. これらの判例は、会計基準が、ファイナンス・リースについて通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理を行うこととしていることを一つの拠り所として、ファイナンス・リースを金融取引として整理し、貸手における法的解釈を行っていると考えられる。
24. この点、別紙「第 399 回企業会計基準委員会（2018 年 12 月 26 日開催）審議資料抜粋」に示すとおり、ファイナンス・リースについて法的性質が明確でないこともあり、会計におけるファイナンス・リースの性格の解釈の一部について法律上の解釈の補足に用いているものと考えられる。
25. 法律上の解釈に会計上の考え方が参考にされる場合はあると考えられるが、法律上

の解釈が会計上の考え方に拘束されるものではないと考えられる。したがって、法律上の解釈に会計上の考え方が参考にされていることをもって、リース会計基準等の改正において連結財務諸表と単体財務諸表に異なる定めを置くことを考慮しなければならないこととはならないと考えられる。

26. この考え方は、次の第 452 回企業会計基準委員会（2021 年 2 月 25 日開催）における法律の専門家の委員の意見とも一致しているものと考えられる。

- (1) 法律が会計を参考にする場合には、会計が取引の実態を表していることが前提である。
- (2) 会計が実態を表さない場合においては、法律は、特則を設ける等して、対応するものとする。したがって会計は、法律との関係に過度に拘る必要はないものとする。
- (3) 仮に、連結財務諸表と単体財務諸表とで会計処理が異なり、連結財務諸表における会計処理が、単体財務諸表における会計処理と比べて、取引の実態をより表すものであるとすると、法律との関係から単体財務諸表の取扱いを存置したとしても、それが取引の実態を表さないものである以上、法律は取引の実態を表す連結財務諸表の取扱いを参照することとなるため、連単分離は問題への対処とはならない。

### 賃貸借に関する法律との整合性

27. 第 452 回企業会計基準委員会（2021 年 2 月 25 日開催）及び第 97 回リース会計専門委員会（2021 年 2 月 2 日開催）では、国際的な会計基準において、借手がすべてのリースについて資産及び負債を計上する論理が、我が国の賃貸借に関する法律と整合しないのではないかとする次の意見をお示しした。

15. 国際的な会計基準においてすべてのリースについて借手が資産及び負債を計上する論理が、我が国の賃貸借に関する法律と整合しないのではないかと  
の意見が聞かれている。

- (1) IFRS 第 16 号では、借手が、すべてのリースについて資産及び負債を計上する論理について、借手はリース期間中に原資産を使用する権利を有し、貸手への支払義務があり、これらが資産及び負債の定義を満たすた

めとしている。また、リースがサービス契約と異なる理由として、以下を挙げている<sup>3</sup>。

- リースにおいては、原資産が借手において利用可能となった時点で、借手が使用权資産を獲得し支配している。
- 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权を借手に移転する義務を履行し、使用权を引き渡している（したがって、この時点で相互に未履行の契約ではなくなっている）。また、この時点で、借手は当該使用权に対する支払を行う無条件の義務を有する。

(2) 一方、以下の理由により、法律上、賃貸借という形式をとりながら、会計上、すべてのリースについて資産及び負債を計上することに違和感がある。

- ① 使用权とは、定期借地権や地上権であれば別であるが、債権であり物権ではない。
- ② 一般的な賃貸借契約では、貸手は、物件を引き渡しただけでは義務を果たしたことにならず、物件の引渡後にも修繕義務等を負い多少なりともリスクを負う。貸手がリスクを多少なりとも負担しているにもかかわらず借手が資産及び負債を計上するのは法律的に違和感がある。

同様に、借手は契約で定められた賃料を支払う義務があるが、貸手が義務を履行することが前提であり、無条件の支払義務ではない。

- ③ 連結財務諸表上は、情報開示の観点でやむを得ないとしても、単体財務諸表については、法律上の考え方との齟齬がある点が気になる。

---

<sup>3</sup> IFRS 第16号 BC32項及びBC33項

28. この議論に関連して、第 452 回企業会計基準委員会（2021 年 2 月 25 日開催）及び第 97 回リース会計専門委員会（2021 年 2 月 2 日開催）では次の追加の意見が聞かれている。
- (1) 国際的な会計基準においてすべてのリースに借手が資産及び負債を計上する論理と、我が国の賃貸借に関する法律との整合性について、整理する必要がある。
  - (2) リースにおいては、特に、民法（賃貸借）との利害調整を図る必要があることが、他の会計基準の開発と比べ、特徴的であるように思う。この点、よく法律専門家の意見を聞き、総合的に判断する必要があるものと考ええる。
  - (3) 民法上、使用权が物権そのものかどうかという議論や、リースの資産計上の論理と民法との整合性を図るといった議論は、あまり意味を持たないのではないか。
  - (4) リースの定義は、単体財務諸表における適用の論点と関係するものであり、改めて議論すべき論点であると考ええる。
29. 使用权が物権ではなく債権であるとするご意見は、リース債務との相殺の可能性についてのご指摘と理解している。この点、国際的な会計基準においては、使用权資産は、原資産をリース期間にわたり使用する権利を表す資産と定義しており、会計上、IASB の財務報告に関する概念フレームワーク上の資産の定義を満たす理由として次の説明<sup>4</sup>が行われており、リース負債と相殺対象<sup>5</sup>となる金融資産の性質を有する資産として想定されていない。
- (1) 借手はリース期間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を決定する能力及びそれにより使用权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) 原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について何らかの制限を含む場合であっても存在する。
  - (4) 使用权に対する借手の支配は、過去の事象から生じている。（借手が資産を使

---

<sup>4</sup> IFRS 第 16 号 BC 第 22 項

<sup>5</sup> 金融資産と金融負債は、(1)同一の相手先に対する金融資産と金融負債で、(2)相殺が法的に有効で、企業が相殺する能力を有し、かつ、(3)相殺して決済する意思を有する場合にのみ、相殺表示できる（会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」第 140 項）。

用する権利は、借手の支払を条件としているという指摘もあったが)借手は契約に違反しない限り、原資産を使用する無条件の権利を有している。

30. 貸手が物件を引き渡した後も修繕義務を負うとのご意見について、修繕義務は任意規定<sup>6</sup>であるため個別の契約により異なる契約条件を置くことができると考えられるが、一般的な賃貸借契約において貸手は修繕義務を負うものと考えられるため、修繕義務を負う契約を前提として検討する。
31. 貸手が借手に対して様々な法的な義務を負う中で、国際的な会計基準においては、本資料第 29 項に示すとおり、原資産の使用権に対する支配に着目する観点から、会計上考慮すべき主要な貸手の義務として、原資産の使用権の引渡義務に焦点が当てられているものと考えられる。そのため、借手の支払義務が法律上の無条件の義務には該当しないとしても、会計上は概念フレームワークを基礎として資産の定義を満たす部分について資産計上について検討することになると考えられる。ここで、原資産が利用可能となった時点で、これに対するリース料を支払う現在の義務が生じるため会計上負債の定義が満たされると考えられる。したがって、貸手が原資産を借手に利用可能とした時点において借手が無条件の義務を有しているという表現が必ずしも正確ではない状況があると考えられるが、会計上、借手が無条件の義務を有するまで負債を認識しないということにもならないと考えられる。なお、IFRS を任意適用している日本企業は、日本国内における不動産賃貸借契約について、修繕義務がある場合にもリースの定義を満たすものとして会計処理していると事務局は認識している。
32. 国際的な比較可能性を確保する観点からは、会計基準の文言が合っていることよりも、会計基準を適用した結果が合っていることが重要であると考えられる。したがって、IFRS 第 16 号の結論の背景における、借手の原資産の使用に関連する権利及び義務が無条件であるとする記載は、改正リース会計基準等では記載しないことが考えられる。
33. 民法の賃貸借の考え方と会計上の資産及び負債への考え方が一致していないことについては、まず、計上される資産及び負債が法的な権利及び義務に限定されないと考えられる。また、法的な権利及び義務に合わせて資産及び負債を認識するかど

---

<sup>6</sup> 法律の規定があっても、それと異なる特約や個別契約などをした場合、その特約や個別契約が優先されるもの。

うかにかかわらず、連結財務諸表と単体財務諸表とで異なる定めを置く理由はないと考えられる。

### (法人企業統計)

34. 法人企業統計調査は、わが国における営利法人等の企業活動の実態を把握するため、標本調査として実施されている統計法に基づく基幹統計調査である。借手の会計処理のみ変更して、貸手の会計処理は現状どおりとする場合、同一の資産が貸手と借手の財務諸表に同時に計上されることによって、例えば、法人企業統計上、ダブルカウントになってしまう等の問題が生じるのではないかとの意見が聞かれている。
35. 2007 年のリース会計基準改正時にも類似の問題が生じた際には、当局によりデータ収集の方法の変更による対応が行われている。今回、会計基準の改正がなされた場合においても、同様の対応が必要になる可能性はあると思われるが、会計基準を開発するうえで、会計処理の変更による影響がないことを条件にすることは難しいと考えられる。

### 中小規模の企業における適用上のコスト

36. 単体財務諸表においてリース会計基準等を改正した場合、中小規模の上場企業や計算書類のみを作成する会社法上の大会社等にも影響が生じることとなる。また、第 97 回リース会計専門委員会（2021 年 2 月 2 日開催）において、すべてのリースについて資産及び負債を認識した場合、負債総額が 200 億円以上となり、新たに会社法上の大会社等に該当し、会計監査人監査の対象となる会社が増加する可能性があるのではないかとの意見も聞かれている。
37. まず、改正リース会計基準等により、これまでオペレーティング・リースに分類されてきたリースについても資産及び負債が計上されることとなり、一定のコストが発生することが想定される。しかし、連結財務諸表が単体財務諸表の積み上げとして捉えられてきていることから、連結財務諸表と単体財務諸表に異なる定めを置くことによりコストがどれだけ削減されるのかは必ずしも明らかではないと考えられる。なお、これまで議論してきたとおり、連結財務諸表及び個別財務諸表の双方において、現行のリース会計基準等における少額リース及び短期リースの資産及び負債計上の免除規定に加えて、IFRS 第 16 号における少額リースの免除規定も設けることを検討しており、一定程度、実務への配慮はなされるものと考えられる。

38. また、改正リース会計基準等を適用した結果、負債の金額が増え、新たに会社法上の大会社等に該当する可能性がある点については、否定できないものと考えられる。一方で、大会社等の要件については、会計処理とは独立に定められているものであり、会計基準を開発するうえで、会計処理の変更による影響がないことを条件にすることは難しいと考えられる。

### 連結財務諸表と単体財務諸表において異なる会計処理を求めることの影響

39. 仮に連結財務諸表と単体財務諸表に異なる会計処理を求めることとする場合、借手の会計処理が2種類存在することになる。これらにより、以下の問題が生じる可能性があるものと考えられる。
- (1) 連結財務諸表と単体財務諸表とで適用される会計処理が異なることにより、本件においては、特に総資産及び総負債に重要な差異が生じる可能性がある。これらにより財務比率にも重要な影響が及ぶ可能性があり、財務諸表利用者における有用性に重要な影響を与える可能性がある。また、グループ内各社と連結グループ全体とで同一の尺度を用いて測られないこととなり、経営管理に影響を与える可能性がある。
  - (2) 原資産のリスクと経済価値の移転に焦点を当てている現行基準の考え方と（借手について）使用権の支配の移転に焦点を当てる考え方には大きな相違がある。一つの経済事象について、複数の会計上の考え方があることを我が国における他の制度を含めた関係者に対して説明することは難しく、会計基準の信頼性に懸念が生じる可能性がある。
  - (3) 会計基準を改正する際など、会計基準を維持するコストが増大する。国際的な会計基準に合わせる場合、借手と貸手の会計処理を異なる考えに基づかざるを得ないが、借手で2つのセットの会計処理を設ける場合、非常に複雑な体系となる
40. この分析について、第452回企業会計基準委員会（2021年2月25日開催）及び第97回リース会計専門委員会（2021年2月2日開催）で次の意見が聞かれた。
- (1) 連結財務諸表と単体財務諸表に異なる会計処理を適用する場合の問題点が挙げられているが、IFRSの任意適用企業は問題なく、連結財務諸表と単体財務諸



表に異なる会計基準を適用しているのではないか。

- (2) 包括利益の表示や退職給付会計における未認識項目に関する取扱いと違い、リースは日々の取引であり、連結財務諸表と単体財務諸表で異なる会計処理とした場合に、連結財務諸表を作成する際の連結調整に係るコストが膨大になることや、連結調整を誤るリスクが生じることについて懸念する。
41. 連結財務諸表と単体財務諸表に異なる会計処理を求めることの影響の観点からは、基本的に連結財務諸表と単体財務諸表に同様の定めを設けることが望ましいと考えられる。

## その他

42. 第 452 回企業会計基準委員会（2021 年 2 月 25 日開催）及び第 97 回リース会計専門委員会（2021 年 2 月 2 日開催）では、その他に次の包括的な意見が聞かれている。
- (1) 現状の IFRS 第 16 号と整合性を図る事務局提案の方向性を踏まえると、リース事業協会としては、対象企業を有価証券報告書提出企業のみでの連結財務諸表についてのみ限定することを提案したい。
  - (2) 単一モデルを採用する場合、関連諸法規の運用上の参照の変更による社会的コストの増加、単体財務諸表における適用への影響、中小企業への影響も含めて我が国の企業に広く影響を与える懸念がある。

## まとめ（事務局提案）

43. 各項目の分析を踏まえると、改正リース会計基準等の適用に関する懸念の多くは、連結財務諸表と単体財務諸表において共通していると考えられ、連結財務諸表と単体財務諸表の会計処理は同一であるべきとする基本的な考え方及び方針を覆すに値する事情は存在しないと考えられるかどうか。

**ディスカッション・ポイント**

本資料における各項目における事務局分析及び単体財務諸表における会計処理についての事務局提案について、ご意見を伺いたい。

以 上

別紙 第 399 回企業会計基準委員会（2018 年 12 月 26 日開催）  
審議資料抜粋

（ファイナンス・リースとの相違）

4. リースは、賃貸借という法形式が用いられているが、ファイナンス・リース取引の性格については、目的物の賃貸借に類似する側面と目的物に関する資金調達の側面があるため、その法的性質を巡り諸説がある。
5. この点、①ファイナンス・リース契約は金銭消費貸借ではないものの、経済的実質においてリース会社からユーザー（借手）への金融であること、②実際のリース契約では、賃貸借と異なりリース物件の滅失・毀損の危険はユーザー（借手）が負担するとされていること、③実際のリース契約では、リース物件の瑕疵についての責任（瑕疵担保責任・不完全履行責任）を負担しないものとされていることなど<sup>7</sup>から、今日では、ファイナンス・リース取引を賃貸借として見るのは相当ではないとの見解が多くを占めている（なお、リース取引の実態のどこに力点を置くかにより、法的性質の説明はいくつかに分かれている。）<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> このほか、リース物件の修繕及び保守も借手が行うこととなる。

<sup>8</sup> 潮見佳男「契約各論Ⅰ」信山社出版、2002年