

プロジェクト リース

項目 表示及び注記（貸手の注記事項の構成）

本資料の目的

1. 表示及び注記については、下表の企業会計基準委員会及びリース会計専門委員会において審議を行っている。本資料は、これまで審議を行ってきた貸手の注記事項に関して、注記を行う場合のイメージに合わせて注記事項を分類し、当該分類に合わせた文案イメージの検討を行うことを目的としている。

企業会計基準委員会	リース会計専門委員会
第 474 回（2022 年 2 月 21 日開催）	第 109 回（2022 年 2 月 10 日開催）
第 482 回（2022 年 6 月 29 日開催）	第 117 回（2022 年 7 月 4 日開催）
第 485 回（2022 年 8 月 23 日開催）	第 119 回（2022 年 8 月 24 日開催）
第 486 回（2022 年 9 月 6 日開催）	第 120 回（2022 年 9 月 5 日開催）
第 490 回（2022 年 11 月 7 日開催）	第 122 回（2022 年 10 月 18 日開催）
	第 123 回（2022 年 11 月 8 日開催）

2. 文案イメージについては別紙にお示ししている。

事務局提案の要約

3. 本資料においては、次の事務局提案を行っている。
 - (1) 貸手の注記事項についてこれまでに聞かれた意見について、文案イメージの見直し等を行う。
 - (2) 貸手の注記事項について、財務諸表利用者の利便性を考慮し、それぞれ性質の類似する項目ごとに次の 3 つの項目に分類する。
 - ① 区分表示の定めに対する補足情報
 - ② リース特有の取引に関する情報（変動リース料等）
 - ③ 当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報

(3) 注記事項を3つに分類した場合と整合的に文案イメージを見直す。

聞かれた意見と聞かれた意見に対する事務局提案

4. 第486回企業会計基準委員会及び第120回リース会計専門委員会において聞かれた意見とその事務局の対応方針は次のとおりである。

(指数又はレートに応じて決まるものではない変動リース料の注記)

5. これまで日本基準では開示していない項目であるため、IFRS会計基準との整合性のみではなく、情報の有用性の観点から開示の必要性を示して頂きたいとの意見が聞かれた。
6. 前項の意見について、指数又はレートに応じて決まるものではない変動リース料は発生時に認識されるリース料であり、ファイナンス・リースにおいてリース債権及びリース投資資産に計上されるリース料や、オペレーティング・リースにおいて定額での計上の対象となるリース料と会計処理が異なるリース料である。会計処理の区分が異なるリース料の区分別の注記の定めは、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。）における報告期間中に認識した収益の区分別の分解注記の定めと同様の定めと考えられる。発生時に認識される指数又はレートに応じて決まるものではない変動リース料の注記は、収益認識会計基準が収益の分解情報の注記を求める目的と同様に、報告期間中に認識した収益が、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性にどのように影響を及ぼすかを財務諸表利用者が理解するための情報として有用であると考えられる。したがって、提案を変更せずに注記を求めることとすることが考えられるがどうか。

(リース債権及びリース投資資産に重要な変動がある場合の注記)

7. リース債権及びリース投資資産に重要な変動がある場合の注記については、以下の意見が聞かれた。
- (1) 具体的な記載内容が理解しづらいため、企業結合や債権の流動化など変動の例示を示すことを検討頂きたい。
- (2) 収益認識会計基準では、契約資産及び契約負債の残高の重要な変動についてあえて定量開示は取り入れなかったと理解している。リース投資資産については、見積残存価額が含まれる点において契約資産と異なるために注記を求めるとする考え方もあり得るが、リース債権については、契約資産と異なる取扱いとする理由がないと考えられる。定量的な情報の開示を求める場合、理由の説明が必要であると考えられる。

8. 前項の意見について、本注記は任意の注記ではないため、収益認識会計基準における「契約資産及び契約負債の残高の重要な変動がある場合のその内容」（収益認識会計基準第80-20項）と同様に例示を示すことが考えられるがどうか。例示としては、企業結合による変動、リース投資資産における見積残存価額の変動、リース投資資産におけるリース期間の終了による見積残存価額の減少（見積残存価額の固定資産又は貯蔵品への振替）、残価保証額の変動、中途解約による減少、新規契約による増加等が考えられるがどうか。

また、定量開示についても、収益認識会計基準と同様の定めとし、当該注記には必ずしも定量的情報を含める必要はない旨を定めることとし、結論の背景に、定量的情報を含めない場合でも、例えば、重要な変動が一つの要因で発生している場合に、当該要因が主要因であることを開示することで有用な情報が開示される場合もあることを説明することが考えられるがどうか。

（リース債権とリース投資資産の構成要素の注記）

9. リース債権とリース投資資産の構成要素の注記について、以下の意見が聞かれた。
- (1) これまで、リース債権を元本と受取利息相当額に区分した情報は求められたことがなく、IFRS 会計基準と日本基準の会計基準間差異の解消のためだけに開示する必要はない。
 - (2) リース債権とリース投資資産は個別財務諸表では区別して開示されるが、連結財務諸表では区分して開示されていない。また、他の債権について元本と利息の構成要素の注記は求めているため、リース債権及びリース投資資産の構成要素について区分開示を求める場合、その趣旨を結論の背景で記載する必要がある。
 - (3) リース債権の受取利息相当額の注記により、受取利息の割合が把握できる点で開示の改善につながり、かつ、財務諸表利用者のコストが削減されるため、注記の提案に賛成する。
 - (4) リース債権に関しては、債権の回収可能性に着目しており、リース投資資産には、残存価額のリスクが含まれ、リースの対象資産によって異なるため、リース投資資産については、何がリース資産の対象であるかに着目しており、情報の利用目的が異なる。リースの貸手における分析では、リスク量と資本のバランスを重視しており、回収可能性のリスクと残存価額のリスクではリスク量は異なる。これらの理由により、リース債権とリース投資資産に関する情報は区分して開示すべきと考える。
10. 前項の意見について、リース債権の構成要素（リース料債権部分と受取利息相当額）の注記とリース投資資産の構成要素（リース料債権部分、受取利息相当額及び見積残存価額）

の注記の定め方については、次の3つの方法が採用し得ると考えられる。

- (1) 案1-リース債権の構成要素とリース投資資産の構成要素は、区別して開示することを求める（前回の事務局提案）。
- (2) 案2-リース債権とリース投資資産の合算での構成要素の開示を求める。
- (3) 案3-案1を基礎として、リース債権とリース投資資産の合算での構成要素の開示を容認するケースを検討する。
- (4) 案4-現行のリース会計基準の定めを引き継ぎ、リース投資資産の構成要素の開示のみを求める。

11. 事務局における分析及び再提案は次のとおりである。

- (1) 第486回企業会計基準委員会及び第120回リース会計基準専門委員会での分析どおり、案4の開示においても利息を含めた回収予定額の開示であるリース債権の満期分析の注記及びその他の情報を利用して、利用者が独自にリース債権における利息を算定して把握すること、満期分析開示と貸借対照表との関係を確認することは可能である。しかしながら、リース債権とリース投資資産が合算で表示される連結財務諸表では、リース投資資産の構成要素の注記も用いて分析を行うこととなり、利用者にとっては相応の手間・コストが発生する分析となる。一方で、作成者にとってリース債権の受取利息相当額の注記はコストの著しい増加とはならないと考えられる。

利用者からは、開示の改善につながるとの意見も聞かれており、財務諸表の有用性の観点からの便益は、コストを上回るものと考えられるため、案4は採用しないことが考えられるがどうか。

- (2) 案1と案2のいずれの方法を採用するかについては、リース債権とリース投資資産が異なる性質を有すると考えるのか否かに依拠すると考えられる。所有権移転ファイナンス・リースに係るリース債権と所有権移転外ファイナンス・リースに係るリース投資資産が異なる性質を有すると考えるか否かは、所有権移転と所有権移転外を区分することと密接に関連する。

この点、過去に事務局からIFRS第16号と同様にこれらの区分を設けない提案を行ったが、これらの性質、ビジネス、管理手法や収益性は異なるものであるとする意見も受け区分を維持することになっている¹。

¹ 所有権移転と移転外の区分については、当初はIFRS第16号と同様に区分を設けず、追加の定めを

我が国のリース会計基準においては所有権移転ファイナンス・リースと所有権移転外ファイナンス・リースは異なる性質を有するものとして捉えられてきており、所有権移転外ファイナンス・リースは次の点で所有権移転ファイナンス・リースと異なる性格を有すると説明している（リース会計基準第 38 項及びリース適用指針第 101 項）。

- ① 経済的にはリース物件の取得のための資金調達と類似の性格を有する一方で、法的には賃貸借の性格を有し、また、役務提供が含まれる場合が多く、複合的な性格を有する。
- ② リース物件の耐用年数とリース期間は異なる場合が多く、リース物件の返還が行われるため、物件の売買よりも使用を権利する売買の性格を有する。
- ③ 借手が資産の使用に必要なコストを、通常契約期間にわたる定額のキャッシュ・フローとして確定する。

上記のような性質の違いから、回収リスクのみを含むリース債権と回収リスクと残存価値リスクを含むリース投資資産とを区分して分析しているとする利用者からの意見も聞かれていることから、所有権移転と移転外の区分、すなわちリース債権とリース投資資産の区分を維持することが考えられる。なお、リース債権とリース投資資産の区分を行わない場合、所有権移転と移転外の区分を設けるかどうかの議論が再度必要となると考えられる。このような項目も含めて議論を行い貸手については、リースの定義及び識別並びに収益認識会計基準との整合性を除き変更を行わないこととしている。

12. 前項にかかわらず、リース債権の金額に重要性がない場合、リース債権の注記をリース投資資産の注記と合算したとしても財務諸表利用者にとっての情報有用性に影響を与えない場合があると考えられる。したがって、リース債権の期末残高がリース債権の期末残高とリース投資資産の期末残高の合計額に比して重要性が乏しい場合、案3のとおり、リース債権とリース投資資産の合算での注記を容認することが考えられるがどうか。リース債権及びリース投資資産の構成要素について合算での注記を容認する場合、表示やその他の関連するリース債権及びリース投資資産の注記についても合算で行うことが整合的となると考えられるため、表示及びその他のリース債権及びリース投資資産の注記

設ける提案を、第 438 回企業会計基準委員会（2020 年 7 月 29 日開催）及び第 94 回リース会計専門委員会（2020 年 7 月 20 日開催）において行った。その後、聞かれた意見を踏まえ第 100 回リース会計専門委員会（2021 年 6 月 7 日開催）及び第 103 回リース会計専門委員会（2021 年 8 月 6 日開催）において、「論点の再検討」の対象項目の一つとして移転と移転外の区分を維持する再提案を行った。

についても重要性が乏しい場合の容認規定を置くことが考えられるかどうか。

注記事項の構成に関する事務局の分析と提案

(会計方針の注記)

13. 第 490 回企業会計基準委員会及び第 122 回リース会計専門委員会では、改正リース会計基準等においては、すべての借手である企業について企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 24 号」という。）に定める「重要な会計方針」として注記すべき項目と考えられる項目はないと考えられるものの、「重要な会計方針」に該当するか否かにかかわらず、「リースに関する注記」として注記することが有用な会計方針があるとして、借手の次の項目について、「リースに関する注記」として会計方針を注記する提案を行った（詳細については、審議事項(2)-2 参考「表示及び注記（借手の注記事項の構成）」参照）。

(1) 契約全体についてリースを構成する部分として会計処理する選択

(2) 指数又はレートに応じて決まる変動リース料に関する例外的な取扱い

14. 貸手においては、次の項目について会計方針の選択を認めており、「重要な会計方針」又は「リースに関する注記」として注記することが有用となる項目の有無について検討を行う。

選択可能な項目	内容
IFRS 第 16 号と異なる定め（すべての項目について追加の注記は提案していない）	
維持管理費用相当額の配分方法	次のいずれかを選択できる。 (1) 財又はサービスを移転しない活動及びコストを対価の一部に含めて配分する方法 (2) 維持管理費用相当額を対価から控除して収益又は費用の控除額として処理する方法
重要性が乏しいと認められる場合の連結財務諸表におけるリースの分類の判定	連結財務諸表において現在価値基準を判定する場合、必要に応じて親会社と子会社のリース料を合算して判定するが、重要性が乏しい場合は個別財務諸表の結果の修正を要しない。

重要性が乏しいと認められる場合の販売益相当額の取扱い	売上と売上原価の差額がリース期間に係るリース料に占める割合に重要性が乏しい場合、販売益相当額を受取利息相当額に含めて処理できる。
重要性が乏しいと認められる場合の利息相当額の各期への配分	未経過リース料及び見積残存価額の合計額が当該期末残高及び営業債権の合計額に占める割合が10%未満である場合、利息相当額の総額を貸手のリース期間中の各期に定額で配分できる。 連結財務諸表においては、上記の判定を連結財務諸表の数値を基礎として見直すことができる。

15. 前項の貸手のリースに関する選択について、選択肢の多くは重要性が乏しいものを対象としており、すべての貸手の企業について一律に企業会計基準第24号に定める「重要な会計方針」として注記すべきと考えられる項目はないと考えられる。
16. 次に、「リースに関する注記」として注記するかどうかは、借手における注記事項で行った分析と同様に、企業による選択を注記することが、財務諸表利用者が企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローを評価する上で有用な会計方針について注記することが考えられる。
17. 本資料第14項に示す各選択項目については、第15項のとおり重要性が乏しい項目等であり、一律に追加の開示を求めない旨の提案を行っている項目である。これらの追加の開示がない項目は、一般的に、会計方針を注記したとしても、財務諸表利用者が利用者独自で組替や調整等の追加の分析を行うことが困難な項目であると考えられるため、会計方針として注記を一律に求める項目としないことが考えられるがどうか。なお、財務諸表利用者にとって有用であると考えられる場合に、これらの項目について会計方針として開示することは妨げられないと考えられる。

注記事項の分類

18. 貸手については、これまでに以下の項目について注記の定めを置くことを提案している。

注記内容	IFRS 第16号
(共通)	
開示目的に照らして追加の注記	第92項
(ファイナンス・リースの貸手)	
販売損益	第90項(a)(i)

リース債権及びリース投資資産に対する受取利息相当額	第 90 項 (a) (ii)
リース債権及びリース投資資産に含めていない変動リース料に係る収益	第 90 項 (a) (iii)
リース債権の残高の重要な変動がある場合のその内容	第 93 項
リース投資資産の残高の重要な変動がある場合のその内容	
リース債権のうち、リース料債権部分（利息相当額控除前）及び受取利息相当額	第 94 項
リース投資資産のうち、リース料債権部分及び見積残存価額（各々、利息相当額控除前）並びに受取利息相当額	
リース債権の回収予定額	第 94 項
リース投資資産の回収予定額	
（オペレーティング・リースの貸手）	
オペレーティング・リースに係る収益（指数又はレートに応じて決まるものではない変動リース料とそれ以外を区分して注記）	第 90 項 (b)
オペレーティング・リースに係るリース料の回収予定額	第 97 項

19. 貸手の注記事項についても借手同様に、それぞれの注記事項における開示の目的に照らした分類を行い、利用者にとって理解しやすい形での注記となるよう、文案イメージを定めることが考えられる。事務局では、改正リース会計基準等で提案している貸手の開示項目についても借手と整合的にその目的に照らして次の 3 つに分類してはどうかと考えている。なお、会計方針の注記については、本資料第 17 項のとおり、貸手については該当がないものとして分析している。

- (1) 区分表示の定めに対する補足情報
- (2) リース特有の取引に関する情報（変動リース料等）
- (3) 当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報

20. 各注記項目の開示目的に照らし、貸手の注記は次のとおり分類することが考えられるかどうか。

定量的な注記	区分表示の定めに対する補足情報	（ファイナンス・リースの貸手） <ul style="list-style-type: none"> ・ 販売損益 ・ リース債権及びリース投資資産に対する受取利息相当額
--------	-----------------	---

		<p>(オペレーティング・リースの貸手)</p> <ul style="list-style-type: none"> オペレーティング・リースに係る収益（指数又はレートに応じて決まるものではない変動リース料に係る収益を除く）
リース特有の取引に関する情報		<p>(ファイナンス・リースの貸手)</p> <ul style="list-style-type: none"> リース債権のうち、リース料債権部分（利息相当額控除前）及び受取利息相当額 リース投資資産のうち、リース料債権部分及び見積残存価額（各々、利息相当額控除前）並びに受取利息相当額 リース債権及びリース投資資産に含めていない変動リース料に係る収益 <p>(オペレーティング・リースの貸手)</p> <ul style="list-style-type: none"> 指数又はレートに応じて決まるものではない変動リース料に係る収益
当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報		<p>(ファイナンス・リースの貸手)</p> <ul style="list-style-type: none"> リース債権の残高の重要な変動がある場合のその内容 リース投資資産の残高の重要な変動がある場合のその内容 リース債権及びリース投資資産の回収予定額 <p>(オペレーティング・リースの貸手)</p> <ul style="list-style-type: none"> オペレーティング・リースに係るリース料の回収予定額

(文案イメージの見直し)

本資料における検討を踏まえた文案イメージは別紙のとおりである。

ディスカッション・ポイント

事務局の提案する、貸手の注記に関する会計方針の追加及び分類並びに文案イメージについて、ご質問やご意見があればいただきたい。

別紙 文案イメージ

(HP では非公表)

以 上