

プロジェクト リース

項目 開発にあたっての基本的な方針（借手の会計処理）

I. 本資料の目的

1. 企業会計基準委員会は、2023 年 5 月 2 日に、企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会計基準（案）」（以下「本会計基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第 73 号「リースに関する会計基準の適用指針」（以下「本適用指針案」という。また、本会計基準案及び本適用指針案を合わせて「本会計基準案等」という。）並びにその他の会計基準等の改正案（以下合わせて「本公開草案」という。）を公表した。
2. 本資料は、本公開草案に寄せられたコメントのうち、借手の会計処理に関する「開発にあたっての基本的な方針」に関する検討を行うことを目的としている。

II. 本公開草案における提案とこれまでの検討の状況

本公開草案における提案

3. 本公開草案の公表前における審議の結果、本会計基準案 BC34 項及び本適用指針案 BC28 項に記載のとおり、借手の会計処理モデルとして IFRS 第 16 号の単一の会計処理モデルを採用した。また、本会計基準案 BC12 項及び本適用指針案 BC4 項に記載している「開発にあたっての基本的な方針」を定めている。

本公開草案に寄せられた主なコメントに対する対応

4. 第 509 回企業会計基準委員会（2023 年 9 月 7 日開催）及び第 132 回リース会計専門委員会（2023 年 9 月 4 日開催）における審議の結果、次の点について個別検討事項として検討することとした。
 - (1) 個別財務諸表については、企業会計基準第 13 号等と同様の会計処理とすることを認めるべきであるとの意見
 - (2) 企業が 2 区分の会計処理モデルの費用処理が実態に合うと判断する場合に、選択可能とすることを検討すべきであるとの意見
 - (3) IFRS 第 16 号と同じ処理を行うことを認めるべきとの意見。この点、我が国の会計基準を開発するにあたって IFRS 第 16 号と異なる会計処理を採用しているものもあるため、「簡素で利便性が高い会計基準を開発する」とことと、IFRS 任意適用企業が「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会計基準を開発する」こととの関係を再度確認する。

5. 前項(1)の意見については、「質問4(個別財務諸表への適用に関する質問)」に関係するため、質問4の対応の中で検討を行うこととする。このため、以下では、前項(2)及び(3)のコメントについて分析及び対応案の検討を行う。

寄せられたコメントの分析及び対応案の検討

(2区分の会計処理モデルの選択適用)

寄せられたコメントの分析

6. 本公開草案においては、本会計基準案 BC34 項及び本適用指針案 BC28 項に記載のとおり、借手の会計処理に関して IFRS 第16号の会計処理モデル(単一の会計処理モデル)を採用することとした。
7. 本公開草案に対して寄せられたコメントでは、「(略)リース取引の形態は多様であり、「単一の会計処理モデル」では、実態を反映しきれない。重要な事業資産をオペレーティング・リース取引によりオフバランスとしている場合は別として、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースを、同一の会計処理で金融取引として取り扱うことには、特に費用認識の点で大きな懸念がある。オペレーティング・リースは多くの場合がサービスに近似した取引であり、その場合は定額の費用処理が適切と考えられるからである。
(略)わが国のリース会計基準の開発において、IFRS 側を基本とすることは適切であるが、米国基準も IFRS も、どちらも国際的な会計基準であることを勘案して、企業が「2区分の会計処理モデル」の費用処理が実態にあっていると判断するのであれば、その選択肢を用意することも考えられるのではないだろうか。」との意見が聞かれている。
8. ここで、仮に単一の会計処理モデルと2区分の会計処理モデルの選択適用を認める場合、次の利点があると考えられる。
 - (1) 企業がリースの実態に適合すると考える会計処理を財務諸表に反映することができる。
9. 一方で、次の弊害もあると考えられる。
 - (1) 両方の会計処理モデルの選択適用を認めると、経済的に同一の事象に対して異なる会計処理が選択可能となるため、財務諸表の比較可能性が低下する。
 - (2) 両方の会計処理モデルの選択適用を認める場合、会計処理及び開示の定めを2つの体系で定めることになるため、相当程度、複雑な会計基準となる。

対応案

10. 本資料第 7 項の意見について、オペレーティング・リースの経済実態との整合性の観点からは、単一の会計処理モデルと 2 区分の会計処理モデルのいずれが適切かについて、優劣はつけられないと考えられる（本会計基準案 BC34 項(4)）ため、仮に単一の会計処理モデルと 2 区分の会計処理モデルの選択適用を認めると企業がリースの実態に適合すると考える会計処理を財務諸表に反映することができる利点はある。しかしながら、会計処理モデルの選択はリース会計の根幹をなす重要なものであるため、前項に記載した弊害の影響は大きいと考えられることから、2 区分の会計処理モデルの選択適用を認めず、本公開草案の提案から変更しないことが考えられるがどうか。

また、当該検討の結果について、結論の背景に記載を追加することが考えられるがどうか。

(IFRS 第 16 号と同じ会計処理を定めるべきとの意見)

寄せられたコメントの分析

11. 本公開草案においては、本会計基準案 BC12 項(1)及び本適用指針案 BC4 項第 1 段落に記載のとおり、借手の会計処理に関して基本的には IFRS 第 16 号の会計処理モデルを取り入れ、IFRS 第 16 号と整合性を図る程度については、IFRS 任意適用企業が 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会計基準とする基本方針を定めている。

また、この基本方針においては、IFRS 第 16 号をそのまま取り入れることを意図しておらず、米国会計基準の考え方を採用した方がより我が国の実態に合うことが識別された場合には、IFRS 第 16 号とは異なる会計処理を定めることもあり得るとしている。

12. これに対して、本公開草案に対して寄せられたコメントでは、次の意見が聞かれている。

日本基準の IFRS へのコンバージェンスが進められる中、本公開草案では、基本的に IFRS 第 16 号「リース」と同様の単一の会計処理モデルを採用する方針である一方、日本特有の商慣行等を踏まえ、現行基準の踏襲又は一部代替的な取扱いを多く定めている（本会計基準案 BC33 項、本適用指針案 BC81 項(2)及び BC107 項等）ため、引き続き、IFRS 任意適用企業と日本基準適用会社で基準差が残り続け、国際的な比較可能性を損なわせる懸念がある。

開発の基本方針として「IFRS を任意適用して連結財務諸表を作成している企業が 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会計基準とする（本会計基準案 BC12 項）」とあるが、上述のとおり代替的な取扱いが多くあり、IFRS 適用会社は個々の会計処理の妥当性や重要性に応じて、調整要否を判断する実務負荷が生じる可能性があることから、原則として代替的な取扱いは定めず、IFRS 第 16 号の定めに合わせてることを要望する。実務上の便宜の観点から日本基準独

自の代替的な取扱いを定める必要がある場合においても、日本基準の独自処理は例外規定である旨を明記すべきである。

13. 当該コメントに関して、本公開草案における定めを IFRS 第 16 号と整合性の観点から整理すると、次のとおり分類される。本資料第 12 項の意見は、本項(2)及び(3)の取扱いを極力少なくすべきとの意見であると考えられる。

(1) IFRS 第 16 号と同じ会計処理を定めている(又は IFRS 第 16 号の定めを取り入れていないが IFRS 第 16 号と同様の会計処理が可能である。)

(2) 原則として IFRS 第 16 号と同様の取扱いとするが、国際的な比較可能性を損なわない範囲で代替的な取扱いを定めている。

(3) IFRS 第 16 号と異なる取扱いのみを定めている(IFRS 第 16 号の定めが例外としても適用できない。)

14. 本資料第 13 項(2)の取扱いについては、本公開草案を公表するにあたり関係者から様々な適用上の課題が寄せられたことに対応して定めたものである。IFRS 第 16 号と異なる会計処理を取り入れる場合には、国際的な比較可能性を損なわない範囲で代替的な取扱いを定めている。このため、本資料第 13 項(2)の取扱いを定めることは、国際的な比較可能性を大きく損なうことまでにはならないと考えられる。

また、一定数の代替的な取扱いを定めたとしても、本資料第 13 項(3)のケースを除き、IFRS 第 16 号と同様の会計処理を行うことは可能であるため、調整の要否を判断する実務負担が必ずしも生じるとは限らないと考えられる。したがって、国際的な比較可能性を損なわない範囲で代替的な取扱いを定めることは、「簡素で利便性が高い会計基準を開発する」という本会計基準案等の開発方針とも整合すると考えられる。

15. また、日本基準の独自処理は例外規定である旨を明記すべきであるとのコメントについては、本会計基準案等は、IFRS 第 16 号のすべての定めを取り入れるのではなく、主要な定めの内容のみを取り入れること、また、貸手の会計処理については一部を除き現行の企業会計基準第 13 号等の取扱いを踏襲していることから、必ずしも IFRS 第 16 号の定めと対比する形で原則的な会計処理と例外的な会計処理を示すことができないと考えられる。

16. 次に、本資料第 13 項(3)の取扱いについては、本資料第 11 項に記載のとおり、本会計基準案等では、IFRS 第 16 号をそのまま取り入れることを意図しておらず、より我が国の実態に合う会計処理が識別された場合には、IFRS 第 16 号とは異なる会計処理を定めることとしている。

本資料第 13 項(3)の取扱いに該当するものとしては、セール・アンド・リースバック取引(本適用指針案第 50 項から第 54 項)と貸手のリース期間(本会計基準案第 15 項及

び第 30 項) が挙げられるため、これらについて IFRS 第 16 号とは異なる会計処理を定めることが妥当かどうか再確認することが考えられる。この点、セール・アンド・リースバック取引について、質問 16 の対応として今後審議事項として個別に取り上げて検討を行うことを予定している。また、貸手のリース期間については、質問 2 に関連するものではあるが、質問 7 の対応として今後審議事項として個別に取り上げて検討を行うことを予定している。このため、本資料においてはこれらの会計処理の妥当性について検討は行わないこととする。

対応案

17. 代替的な取扱いを設けるべきでないとするコメントに対しては、対応しないことが考えられるがどうか。また、IFRS 第 16 号と異なる取扱いのみを定めていることの妥当性に関しては、セール・アンド・リースバック取引と貸手のリース期間について個別に取り上げて審議する際に再確認することとしてはどうか。

ディスカッション・ポイント

本資料第 10 項及び第 17 項の対応案についてご意見を伺いたい。

以 上

別紙 本公開草案の抜粋**【本会計基準案】**

BC12. 当委員会は、借手のすべてのリースについて資産及び負債を計上するリースに関する会計基準の開発にあたって、次の基本的な方針を定めた。

(1) 借手の費用配分の方法については、IFRS 第 16 号との整合性を図る（本会計基準 BC34 項参照）。

借手の会計処理に関して IFRS 第 16 号と整合性を図る程度については、IFRS 第 16 号のすべての定めを取り入れるのではなく、主要な定めの内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRS を任意適用して連結財務諸表を作成している企業（以下「IFRS 任意適用企業」という。）が 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会計基準とする。

(2) その上で、国際的な比較可能性を大きく損なわない範囲で代替的な取扱いを定める、又は、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。

(3) 借手の会計処理と貸手の会計処理で齟齬が生じないように、借手のための新しい会計基準を開発するのではなく、企業会計基準第 13 号を改正する。

(3)に関して、開発の過程では、企業会計基準第 13 号を改正する形で文案を検討していたが、削除する項番号や枝番となる項番号が多くなるため、利便性の観点から項番号を振り直し、新たな会計基準として開発することとした。

(略)

BC34. 借手のリースの費用配分の方法として、IFRS 第 16 号では、すべてのリースを借手に対する金融の提供と捉え使用権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別個に認識する単一の会計処理モデル（以下「単一の会計処理モデル」という。）が採用されている。

これに対して、Topic 842 では、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、残存する資産に対する権利及びエクスポージャーを有さず、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原資産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、従前と同様にファイナンス・リース（減価償却費と金利費用を別個に認識する。）とオペレーティング・リース（通常、均等な単一のリース費用を認識する。）に区分する 2 区分の会計処理モデル（以下「2 区分の会計処理モデル」という。）が採用されている。

この点、本会計基準では、借手のリースの費用配分の方法について、次のことを考慮し、IFRS 第 16 号と同様に、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捉え使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額を計上する単一の会計処理モデルによることとした。

- (1) 2007年8月に当委員会とIASBとの間で、「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意（東京合意）」が公表された後は、米国会計基準を参考としながらも、基本的にはIFRSと整合性を図ってきたこれまでの経緯を踏まえると、米国会計基準の考え方を採用した方がより我が国の実態に合うことが識別されない限り、基本的にはIFRSと整合性を図ることになるものと考えられること
- (2) IFRS任意適用企業を中心として、IFRS第16号と整合性を図るべきとの意見が多くなっていること
- (3) 財務諸表利用者による分析においてリース費用を減価償却費と利息相当額に配分する損益計算書の調整が不要となる点及びリース負債を現在価値で計上することと整合的に損益計算書で利息相当額が計上される点で、単一の会計処理モデルの方が財務諸表利用者のニーズに適していると考えられること
- (4) 本項第2段落に記載したオペレーティング・リースの経済実態との整合性の観点からは、単一の会計処理モデルと2区分の会計処理モデルのいずれが適切かについて、優劣はつけられないものと考えられること
- (5) 単一の会計処理モデルを採用した場合と2区分の会計処理モデルを採用した場合を比較したとき、いずれの場合に適用上のコストが小さいかどうかについて、多様な意見が聞かれたこと

【本適用指針案】

BC4. 本適用指針においては、借手の会計処理に関してIFRS第16号のすべての定めを取り入れるのではなく、国際的な比較可能性を大きく損なわせない範囲で主要な定めの内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRSを任意適用して連結財務諸表を作成している企業（以下「IFRS任意適用企業」という。）が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想定して会計基準の開発を行った（会計基準BC12項）。

主要な定めの内容のみを取り入れる場合であっても、企業は、当該内容に基づいて判断を行い、企業の経済実態を表す会計処理を行うことができると考えられる。また、我が国の会計基準を適用するにあたって、取り入れた主要な定めの内容のみに基づいて判断を行うことで足りるため、IFRS第16号におけるガイダンスや解釈等を参照する実務上の負担が生じないと考えられる。一方、各企業における判断が必要となることにより、財務諸表作成コスト及び監査コストは、相対的に大きくなる可能性がある。

このようなコストの増加への対応として、主要な定めの内容として取り入れない項目について、会計基準の本文は主要な定めのみとするものの、結論の背景や設例において詳細なガイダンスを定めることにより、IFRS第16号と同じ適用結果となることを求めるべきであるとする意見が聞かれた。

しかしながら、IFRS第16号の主要な定めの内容のみを取り入れる開発方針は、取り入れなかった項目についてもIFRS第16号と同じ適用結果となることを意図するものでは

なく、取り入れた主要な定めの内容に基づき判断が行われることを意図するものである。したがって、適切な会計処理は、IFRS 第 16 号における詳細な定めに基づき会計処理を行った結果に限定されないこととなる。

BC28. 会計基準及び本適用指針は、借手におけるリースの費用配分の方法について、IFRS 第 16 号と同様に、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捉え使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額を計上する単一の会計処理モデルによることとしている(会計基準 BC34 項)。