
プロジェクト	リース
項目	他の会計基準等との関係

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（案）」（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、他の会計基準等との関係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

3. 本公開草案においては、次の(1)から(4)に該当する場合を除き、リースに関する会計処理及び開示に適用することを提案している（本会計基準案第 3 項）。
 - (1) 実務対応報告第 35 号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」（以下「実務対応報告第 13 号」という。）の範囲に含まれる運営権者による公共施設等運営権の取得
 - (2) 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。）の範囲に含まれる貸手による知的財産のライセンスの供与
 - (3) (2)を除く貸手による無形固定資産のリースについて、本会計基準案を適用しないことを選択した場合
 - (4) 借手による無形固定資産のリースについて、本会計基準案を適用しないことを選択した場合

III. 本公開草案に寄せられた主なコメントに対する対応

個別検討事項

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) 無形固定資産について範囲に含めるべきか否か。また、借手による無形固定資産についてリースに関する会計処理を適用しない場合は、その旨と影響を開示すべきかどうか。
 - (2) 鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生資源の探鉱又は使用のためのリースについて本会計基準案等の適用範囲から除外するかどうか。
5. このうち、前項(2)については、審議事項(5)-2-2 のコメント 3-11)のコメント対応案に記載のとおり、IFRS 第 16 号及び Topic 842 において適用範囲から除外されているため、国際的な会計基準との整合性を図る観点から、リースの適用範囲から除外する方向で検討を進めることについて、ご意見を伺いたいと考えている¹。このため、以下では、前項(1)について検討を行うこととする。

これまでの検討

6. 本公開草案においては、現行の企業会計基準第 13 号等の適用範囲を出発点として、実務対応報告第 35 号の適用範囲となる公共施設等運営権を本会計基準案等の適用範囲から除外するほか、次の提案を行った。
 - (1) 借手：IFRS 第 16 号との整合性を図り、無形固定資産のリースについて本会計基準案の適用を任意とした。
 - (2) 貸手：現行の企業会計基準第 13 号等の適用範囲を基礎として、収益認識会計基準の適用範囲となる知的財産のライセンス供与については、収益認識会計基準の適用範囲との整合性、IFRS における適用範囲との整合性を踏まえ、本会計基準案の適用範囲から除外した（収益認識会計基準が適用される。）。また、当該知的財産のライセンス供与以外の無形固定資産のリースは、借手と同様に本会計基準案の適用を任意とした。
7. 前項で提案した本公開草案における無形固定資産のリースに対するリース会計基準の適用の要約は、次のとおりである。

¹ 審議事項(5)-2-2 において鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生資源の探鉱又は使用のためのリースについて本会計基準案の適用範囲から除外する方向で検討を進めること、仮に本会計基準案の適用範囲から除外する場合にはいわゆる鉱業権は除外しリグ等の個別の資産については本会計基準案等におけるリースの識別の定めに従って判断することを提案している。

対象	本会計基準案		(参考) IFRS 第 16 号	
	借手	貸手	借手	貸手
収益認識会計基準の適用範囲に含まれる知的財産のライセンスの供与	適用は任意(本会計基準案第 3 項(4))	適用対象外(本会計基準案第 3 項(2))	(下記①以外の無形資産として)適用は任意(IFRS 第 16 号第 4 項)	適用対象外(IFRS 第 16 号第 3 項(d))
上記以外の無形固定資産		適用は任意(本会計基準案第 3 項(3))	①IAS 第 38 号の適用範囲に含まれる無形資産(映画フィルム等):適用除外(IFRS 第 16 号第 3 項(e))	適用対象
			(①以外の無形資産として)適用は任意(IFRS 第 16 号第 4 項)	

8. また、知的財産のライセンスの供与については、次の検討を行った上で、貸手においては、本会計基準案等の適用範囲に含めないことを提案していた(第 483 回企業会計基準委員会(2022 年 7 月 19 日開催))。

(1) 知的財産のライセンスの供与がファイナンス・リースなのかオペレーティング・リースなのかを判断することは原資産との比較の観点から困難となる可能性があると考えられるが、収益認識会計基準においては、知的財産のライセンスの供与が企業の知的財産を使用する権利なのか(この場合は一時点で収益を認識)、企業の知的財産にアクセスする権利なのか(この場合は一定期間にわたって収益を認識)により支配の移転の時点を定めている(企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」第 62 項)。

(2) 上記(1)の判断の困難さから、会計処理が困難となる可能性がある貸手による知的財産のライセンスの供与については、より定めが明確であり、かつ、国際的な会計基準と整合的である収益認識会計基準の範囲に含めることで会計処理が明確になり、企業間の比較可能性が高まる。

寄せられたコメントの分析及び対応案の検討

(寄せられたコメントの分析)

借手

9. 借手に関しては、第 509 回企業会計基準委員会（2023 年 9 月 7 日開催）及び第 132 回リース会計専門員会（2023 年 9 月 4 日開催）では、次の 2 つの意見について個別検討事項として取り上げることとしていた。

- (1) 無形固定資産のリースを適用範囲から一律に除外すべきであるとの意見（審議事項(5)-2-2 のコメント 3-3)。

当該コメントにおいては、「本会計基準案 BC16 項に記載されているとおり、IFRS 第 16 号においては無形資産のリースに同 IFRS を適用することは要求されていない。また、本会計基準案等の開発にあたっての基本的な方針に基づく実務上の負担への配慮から、本会計基準案 BC16 項に記載されているとおり、「借手によるソフトウェアのリースが企業会計基準第 13 号に基づいて会計処理されている実務を変更する必要がないようにする」ことを意図した基準開発が行われているものと理解している。以上を勘案し、IFRS 第 16 号における要求事項及び本会計基準案等の開発にあたっての基本的な方針との整合性の観点から、「借手による無形固定資産のリース」については、任意ではなく一律に本会計基準案等の適用範囲から除くものとすべき」ことが提案されている。

- (2) 無形固定資産のリースを適用範囲から除外すべきでないとの意見（審議事項(5)-2-2 のコメント 3-4)。

当該コメントにおいては、①「貸手による無形固定資産のリースの一部及び借手による無形固定資産のリースについて、現行基準と同様に、適用を任意としているが、ソフトウェアへの投資は大きく、貸手によるソフトウェアのライセンスは収益認識会計基準が適用されるのに対し、すべての借手による無形固定資産について適用を任意とすることには懸念がある」との指摘があったうえで、②「借手による無形固定資産についてリースに関する会計処理を適用しない場合は、その旨と影響（取引残高等）を開示すべきである」との意見をいただいている。

10. 前項(1)の意見については、IFRS 第 16 号との整合性の観点からの意見と見受けられるが、IFRS 第 16 号においても適用は任意とされていることから、本会計基準案の提案を変更しないことで問題ないものと考えられる。また、無形固定資産のリースへの適用が可能とする取扱いにより、同時に、企業会計基準第 13 号等における借手によるソフトウェアのリースについても取扱いを継続して適用することも可能としている。

11. また、本資料第9項(2)①の意見については、確かに、ソフトウェアに関連する取引の重要性は高まっていると考えられるが、次の点を考慮すると、本会計基準案の提案から変更しないことが考えられるがどうか。

(1) 国際的な会計基準においては、無形資産に関する会計処理の包括的な見直しの必要性から、無形資産のリースに対してリース会計基準を強制的に適用するアプローチを採用していない。また、クラウド・コンピューティング契約のように現行の会計基準では想定していなかったような新たな取引も生じており、このような取引がリースなのか、無形固定資産なのか、サービス契約なのかを判定することが難しい場合がある。

これらを踏まえると、借手について、ソフトウェアをリースとして識別し、リース会計基準を強制的に適用することには一定の限界があると考えられるため、当面は、国際的な会計基準の適用範囲と合わせておくことが考えられる。

(2) 本会計基準案では、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ことも開発にあたっての基本的な方針の一つとしていることとの関係から、IFRS 第16号において適用が任意とされているソフトウェアについて、リース会計基準の強制的な適用を求めることは難しいと考えられる。

12. さらに、前項の事務局による提案を前提とすると、本資料第9項(2)②にある「その旨と影響（取引残高等）を開示すべき」との意見に対しては、次の理由により、本会計基準案等において追加的な対応は不要であると考えられる。

(1) その旨の開示に関しては、ソフトウェア等の無形固定資産のリースが重要であれば、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」に従い、重要な会計方針の注記がなされると考えられる。

(2) 影響（取引残高等）の開示については、財務諸表作成者に対して実際に適用しない会計処理をあたかも適用したかのような金額を算定することを求めることになるため、会計基準においては、通常、このような注記を行うことを求めていると考えられる。したがって、影響（取引残高等）の開示について求めないことが考えられる。

貸手

13. 貸手に関しては、第509回企業会計基準委員会及び第132回リース会計専門委員会では、次の2つの意見について個別検討事項として取り上げることとしていた。

(1) 貸手のソフトウェアについて本会計基準案の適用範囲に含めるべきとの意見（審議事項(5)-2-2のコメント3-7）。

当該コメントは、「貸手のソフトウェアのリースを貸手が供与する知的財産のライセンスの供与とするベネフィットはなく、貸手のソフトウェアのリースにおいても、借手と同様に本会計基準を適用可能とするのが適当である」との意見である。

本意見の主な理由は、「仮に、貸手が供与する知的財産のライセンスの供与の会計処理が本適用指針案第 68 項の会計処理（事務局注：所有権移転外ファイナンス・リースの会計処理）と実質的に同じであるとした場合、同じ会計処理にもかかわらず、かつ、財務諸表利用者にとってのベネフィットがないにもかかわらず、貸手は、ソフトウェアのリース部分の金額を区分して会計処理する追加のコストを負担することとなる。」点であると考えられる。

- (2) 「収益認識会計基準の範囲に含まれる貸手による知的財産のライセンスの供与」を除く貸手による無形固定資産のリースについて、本会計基準の適用を任意とすべきではないとの意見（審議事項(5)-2-2 のコメント 3-10)。

当該意見は、IFRS 第 16 号との整合性の観点からのコメントであると考えられる。

14. 前項(1)の意見については、リースの識別における「独立したリースの構成区分」の定めとも関係するため、質問 5（リースの定義及びリースの識別に関する質問）で対応を検討することとする。このため、以下では、前項(2)の意見について検討を行う。
15. 本資料第 13 項(2)の意見については、IFRS 第 16 号においては、「収益認識会計基準の範囲に含まれる貸手による知的財産のライセンスの供与」を除く貸手による無形固定資産のリースは、リース会計基準の適用範囲から除外していないが、次の理由を踏まえ、本公開草案の提案から変更しないことが考えられる。²

- (1) 開発にあたっての基本的な方針として、貸手の会計処理については、IFRS 第 16 号及び Topic 842 とともに抜本的な改正が行われていないため、収益認識会計基準との整合性を図る点及びリースの定義及びリースの識別を除き、基本的に、企業会計基準第 13 号の定めを維持することとしている（本会計基準案 BC12 項）。

² これに関連して、収益認識会計基準の改正案の結論の背景では、以下のことを記載している。

「20XX 年改正会計基準の適用前に企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 13 号」という。）に従って会計処理されてきた貸手が供与する知的財産のライセンス契約については、20XX 年改正会計基準を適用することにより、企業が本人なのか代理人なのかを判断することが求められる（適用指針第 39 項から第 47 項）。この点、これまで企業会計基準第 13 号に従って会計処理されてきた契約のうち、販売益がなく利益が金利のみである契約については、代理人と判断される場合も多いと考えられる。」

- (2) 本資料第 11 項(1)に記載している理由は、貸手にも当てはまるものであり、本会計基準案 BC12 項に記載の開発にあたっての基本的な方針を踏まえると、企業会計基準第 13 号等における現行の取扱いを変更するには至らないと考えられる。

(対応案)

16. 上述の検討を踏まえ、本会計基準案等の提案を見直さないことが考えられるかどうか。また、無形固定資産に関するリースの範囲を決定した理由について、結論の背景で説明を補足することも考えられるかどうか。

ディスカッション・ポイント

前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】**

3. 本会計基準は、次の(1)から(4)に該当する場合を除き、リースに関する会計処理及び開示に適用する。
- (1) 実務対応報告第35号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」（以下「実務対応報告第35号」という。）の範囲に含まれる運営権者による公共施設等運営権の取得
 - (2) 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。）の範囲に含まれる貸手による知的財産のライセンスの供与
 - (3) (2)を除く貸手による無形固定資産のリースについて、本会計基準を適用しないことを選択した場合
 - (4) 借手による無形固定資産のリースについて、本会計基準を適用しないことを選択した場合

以 上