

---

プロジェクト      リース

項目                      リースの定義及びリースの識別（リースの識別の判断）

---

## 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、リースの識別の判断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及びこれまでの検討

### 本公開草案における提案

#### （基本的な定め）

3. 本公開草案では、基本的には IFRS 第 16 号の定めと整合するように、次のとおりリースの定義及びリースの識別の定めを設けており、借手と貸手の両方に適用することを提案している。
  - (1) 「リース」とは、原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部をいい、契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合、当該契約はリースを含む。
  - (2) 特定された資産の使用期間全体を通じて、次の①及び②のいずれも満たす場合、当該契約の一方の当事者（サプライヤー）から当該契約の他方の当事者（顧客）に、当該資産の使用を支配する権利が移転している。
    - ① 顧客が、特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している。
    - ② 顧客が、特定された資産の使用を指図する権利を有している。

#### （適用上の指針）

4. リースの識別に関する詳細なガイダンスについては、国際的な比較可能性が大きく損なわれるか否かを主要な判断基準として、取捨選択して本適用指針案に取り入れることを提案している。本適用指針案に取り入れていないものとしては、例えば、次のものがある。
  - (1) 資産が契約に明記されない場合でも黙示的に定められることによって特定され得るとの定め
  - (2) 使用期間全体を通じて使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る意思決定の例示

## これまでの検討

### (基本的な定め)

5. 第 438 回企業会計基準委員会（2020 年 7 月 29 日開催）及び第 446 回企業会計基準委員会（2020 年 11 月 19 日開催）並びに第 94 回リース会計専門委員会（2020 年 7 月 20 日開催）及び第 95 回リース会計専門委員会（2020 年 11 月 2 日開催）で検討を行った結果、次の理由により、基本的には IFRS 第 16 号の定めと整合するように、リースの定義及びリースの識別を定めることとした。
  - (1) IFRS 第 16 号は、すべてのリースについて資産及び負債を認識する論拠として、使用权モデルを採用しており、リースにおいては、借手は特定の資産の使用权を支配し、それと引き換えにリース負債を負うとの論理構成をとっている。IFRS 第 16 号におけるリースの識別に関する定めは、この使用权の支配モデルに従ってリースを識別する方法を定めるものであると考えられる。

リースの識別の判断は、オンバランスする資産及び負債の範囲を決定するものであり、国際的な整合性を確保するためには、IFRS 第 16 号の根幹となる使用权の支配モデルとの整合性を確保する必要があると考えられ、リースの識別及びリースの構成部分の分離に関しては、IFRS 第 16 号の概念に基本的に合わせる事が考えられる。
  - (2) ただし、以下の点の検討が必要と考えられる。
    - ① 特定の取引について IFRS 第 16 号に定めるリースの識別の概念及び細目的なガイダンスを採り入れた場合、取引の実態を表さないとの意見が聞かれており、この点について検討する必要がある。
    - ② IFRS 第 16 号と整合性を図る程度に関しては、「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」としているため、IFRS 第 16 号の本文及びガイダンスについて採り入れる範囲を決める必要がある。

#### (適用上の指針)

6. 第 446 回企業会計基準委員会及び第 95 回リース会計専門委員会で検討したとおり、指図する権利（以下「指図権」という。）の判断については、所有権を有する者以外が行使する指図権について他の会計基準の策定においても問題となってきたおり、本質的にルールの設定が難しい領域であると考えられる。この検討においては、細目的なガイダンスや設例の取り入れ方には、次の 2 つの考え方があるとした上で、本会計基準案等においては、(2)の考え方を基礎とし、リースの識別については、基準レベルの内容を取り入れた上で、細目的なガイダンスや設例については取捨選択して取り入れることとした。
  - (1) 本件のような我が国の会計基準として受け入れることに論争があるケースにおいても、比較可能性の観点から、原則として、細目的なガイダンスや設例についても我が国の会計基準として受け入れていく。
  - (2) 我が国の会計基準を国際的に整合させる取組みを行う上では、比較可能性を損なうか否かを主要な判断基準として、国際的な会計基準における主要な定めを採り入れることとしても、細目的なガイダンスや設例については採り入れず、取引の実態を適切に表すよう企業に判断を求める。
7. この点、第 467 回企業会計基準委員会（2021 年 10 月 8 日開催）及び第 105 回リース会計専門委員会（2021 年 10 月 4 日開催）並びに第 478 回企業会計基準委員会（2022 年 4 月 26 日開催）及び第 112 回リース会計専門委員会（2022 年 4 月 5 日開催）における検討を経て、次の点については細目的なガイダンスを取り入れることとした。
  - (1) 資産の入替権（本適用指針案第 6 項）
  - (2) 資産の稼働能力部分（本適用指針案第 7 項）
8. また、設例については、会計基準及び適用指針の理解に資するように作成しているものであるため、IFRS 第 16 号の主要な定めとして採り入れた項目と同程度になるように IFRS 第 16 号における設例を採り入れる方針としている。

### III. 本公開草案に寄せられた主なコメントに対する対応

#### 個別検討事項として取り上げる事項

9. 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、個別検討事項として次の点について検討することとした。
- (1) リースを含む契約（いわゆる実質的なリース）について、リースとして定義、識別すべきではないとの意見（審議事項(3)-2-3のコメント5-18）、5-19）及び5-20）参照）
  - (2) 「契約書の文言のみならず経済実態を考慮した上でリースを識別する」定めを追加すべきとの意見（審議事項(3)-2-3のコメント5-11）参照）
  - (3) 会計基準等の明確化を求める意見。この点、本資料においては、コメントの内容を事務局で分析した結果、次のコメントについて検討を行うこととする（なお、本資料で取り上げなかったコメントについてもコメント対応表では検討を行う。）。
    - ① リースの識別に関してより詳細なガイダンスを定めるべきである（審議事項(3)-2-3のコメント5-6）、5-7）及び5-8）参照）。
    - ② IFRS第16号の定めや設例を取り入れていない点が会計処理へ及ぼす影響についてより具体的な説明が必要である（審議事項(3)-2-3のコメント5-4）参照）。
    - ③ サプライヤーが資産を代替する実質的な権利を容易に判定できない場合のガイダンスを追加すべきである（審議事項(3)-2-3のコメント5-3）参照）。
10. このうち、前項(2)については、コメント提出者にコメントの内容の確認を行ったうえで審議事項(3)-2-3のコメント対応表において対応案を検討している。したがって、本資料においては、前項(1)及び(3)について検討を行う。

## **対応案の検討（リースを含む契約（いわゆる実質的なリース））**

### **（寄せられたコメントの分析）**

11. 本資料第9項(1)のコメントは、リースとして会計処理を行う範囲を本会計基準案等で提案している範囲よりも限定すべきとの意見である。寄せられたコメントの主な理由は、次のとおりである。
- (1) 民法の賃貸借が、契約期間中、賃借人が賃料を支払い続ける限り、賃貸人は、賃借人に対して賃貸借の対象物を使用収益させる義務が継続しているのに対し、本会計基準案のリースは、賃貸借契約における契約期間中の賃貸人の使用収益させる義務と賃借人の賃料支払義務の対価関係を無視したものである。それにもかかわらず、賃貸借契約も本会計基準の適用範囲とし、賃貸借と異なるリースの定義に基づく会計処理を適用することは、我が国の法制度の下では、明らかに問題であると考える。

- (2) IFRS 第 16 号では、貸手の履行義務の完了とともに、借手が有する無条件の使用権と無条件のリース料支払義務は資産と負債の定義を満たすとして使用権資産とリース負債の計上を求めている一方で、本会計基準案 BC9 項では、借手における使用権とリース料支払義務が資産及び負債の定義を満たすかどうか及び満たす場合の理屈について、必ずしも明確に説明が行われているとは言えない。<sup>1</sup>
- (3) 我が国の法制度の下では、民法上の賃貸借の枠組みの中で、リース（会計上のファイナンス・リース）と賃貸借は明確に区分されている。賃貸借を含むすべてのリースに対して、本会計基準案の定義を使用し、本会計基準案の会計処理を適用した場合、特に税法に大きな影響を及ぼすことになるほか、賃貸借を規律している各種法規制の解釈にも影響を及ぼすことが懸念される。
- (4) 現在は役務提供契約として認識している契約について、リースを含むかどうかの判断が必要となる可能性があり、実務上の混乱が懸念される。
12. 前項(3)に関しては、税との関係は、質問 4（個別財務諸表への適用に関する質問）で検討を行うこととしているため、以下では前項(1)、(2)及び(4)について検討を行う。
13. 本資料第 11 項(1)及び(2)に関しては、本資料第 5 項(1)に記載のとおり、本会計基準案等では、IFRS 第 16 号と同様に、特定の資産の使用を支配し、それと引き換えにリース負債を負うとの論理構成をとっている。また、特定の資産の使用を借手が支配しているかどうかという点においては、契約の中に実質的に資産の使用の対価が含まれる場合で当該資産の使用を借手が支配しているときには、契約の実質を優先し、リースとして識別することが、借手の経済実態を忠実に表現することになると考えられる。
14. また、前項に記載のとおり、契約の実質に基づき特定の資産の使用を支配しているか否かで使用権を計上するかどうかを判断する考え方に立てば、当該資産を借手に引渡し、利用可能とした時点で、貸手は当該資産の使用権を借手に移転しているという点で、借手に対する使用権の移転に係る義務を履行していると考えられる。この観点で、貸手が使用権を借手に移転した時点で（条件付きであったとしても）履行した義務に係る負債を認識することに不整合はないと考えられる。したがって、借手において、使用権を財務諸表に計上するとともに使用権の見合いとして将来のリース料の支払に係る負債を計上することも一定の論拠があると考えられる。

---

<sup>1</sup> 本会計基準案 BC9 項において次のとおり記載している点について指摘されている。

「(略) IFRS 第 16 号における、貸手が原資産を借手に引き渡した時点において借手が無条件の支払義務を有しているとの考え方は、我が国において必ずしも当てはまらない状況があると考えられるが、会計上、借手が無条件の支払義務を有するまで負債を認識しないということには必ずしもならないと考えられる。」



15. 本資料第 13 項及び第 14 項の理由から、本会計基準案等においては、契約の実質に着目しリースに係る使用権資産及びリース負債を計上することを優先している。また、本会計基準案 BC9 項で記載しているように、「会計上、借手が無条件の支払義務を有するまで負債を認識しないということには必ずしもならないと考えられる。」と記載していることにより、使用権資産及びリース負債を計上することの理屈として成立していないということにもならないと考えられる。
16. また、本資料第 11 項(4)に関して、これまで、企業会計基準第 13 号等の適用において、役務提供契約として認識している契約の中にリースを含むかどうかの判断が必要となる可能性はある。したがって、実務上、適用上のコストが一定程度生じるものと考えられる。しかしながら、契約の中にリースを含むかどうかの判断については、これまでも国際的な会計基準において適用が行われてきた中で、次の(1)から(3)も踏まえると、本公開草案の提案を変更するには至らないと考えられる。
- (1) 本資料第 13 項に記載のとおり、特定の資産の使用を借手が支配しているかどうかという点においては、契約の中に実質的に資産の使用の対価が含まれる場合で当該資産の使用を借手が支配しているときには、契約の実質を優先し、リースとして識別することが借手の経済実態を忠実に表現することになると考えられる。
- (2) 自動車のリース等については、本会計基準案 BC26 項に記載しているとおり、いずれの契約においてもサービスの要素を区分した後に、賃借人が特定の資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有し、かつ、当該資産の使用方法を指図する権利を有している部分が含まれる場合がある(すなわち、リースの定義を満たす部分が含まれる場合がある)。契約にリースの定義を満たす部分が含まれる場合に、当該部分についてリースの会計処理を行わないことは国際的な会計基準における取扱いと乖離することになる。
- (3) リースとサービスが一体として提供されている取引について、我が国に固有の適用の困難さがある取引は、公開草案に寄せられたコメントにおいて追加的に識別されていない。

**(対応案)**

17. 上述の検討を踏まえ、本公開草案の提案を変更しないことが考えられる。

**対応案の検討(会計基準等の明確化)****(より詳細なガイダンスの追加)**寄せられたコメントの分析

18. 本資料第9項(3)①のコメントについて、要望はいずれも IFRS 第16号の適用指針で定めているリースの識別に関する細目的なガイダンスを取り入れることを求めていると考えられる。
19. この点、簡素で利便性が高い会計基準とする開発にあたっての基本的な方針（本会計基準案 BC12 項）に関して大きな反対意見は聞かれていない。本会計基準案等は、簡素で利便性が高い会計基準とする方針のもとで、本資料第6項(2)の考え方を基礎として公開草案の提案を定めているものであるため、IFRS 第16号の細目的なガイダンスを一律取り入れることは適当ではないと考えられる。

#### 対応案

20. 上述の検討を踏まえ、本公開草案の提案を変更しないことが考えられる。

#### **(IFRS 第16号の定めや設例を取り入れていない点が会計処理へ及ぼす影響の具体的な説明)**

##### 寄せられたコメントの分析

21. 本資料第9項(3)②に記載のコメントについては、資産の使用を指図する権利に関する意思決定について IFRS 第16号と本公開草案とで会計基準間の差異があるようにも読めるため、差異になるような記載をあえてした場合には、それがどのような影響を会計処理の結果に及ぼすのかが明確に分かるようにより具体的な説明が必要との意見である。
22. 本適用指針案 BC4 項に記載のとおり、簡素で利便性が高い会計基準とすることは、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ようにすることを目的としている。会計基準に具体的な定めがない場合、本会計基準等の趣旨を踏まえ、企業が会計処理を検討することになると考えられる。
23. また、会計基準においては、その適用に関する国際的な会計基準との差異を詳細に説明することは、通常しておらず、本会計基準案においてもそのような記載を行うことは適当ではないと考えられる。

#### 対応案

24. 上述の検討を踏まえ、本会計基準案等に追加的な記載を行わないことが考えられる。

#### **(サプライヤーが資産を代替する実質的な権利を容易に判定できない場合のガイダンスの追加)**

##### 寄せられたコメントの分析

25. 本資料第9項(3)③のコメントでは、資産を代替する権利の行使によりサプライヤーが経済的便益を享受できるかは借手から不明瞭であり、現在の記載では各企業において不

要に分析の手間が生じる可能性があるため、IFRS 第 16 号 B19 項と同様に、サプライヤーが資産を代替する実質的な権利を有しているかどうかを顧客が容易に判定できない場合には顧客はその資産を代替する権利が実質的ではないと仮定する旨の定めを追加することが提案されている。

26. 本適用指針案 BC4 項に記載のとおり、簡素で利便性が高い会計基準を定めることは、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ようにすることを目的としている。このため、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。
27. リースの識別の検討の対象となる取引がある場合、当該取引においては、具体的な資産が識別されていると考えられる。サプライヤーが資産を代替する実質的な権利を有しているかどうかを顧客が容易に判定できないときには、顧客はサプライヤーの入替権を示すことができていることになる。このような判断については、会計基準の適用上の判断においてなされるべきものであることを踏まえると、当該ガイダンスにより、リースであることを推定する強い定めを置く必要まではないと考えられるがどうか。

#### 対応案

28. 上述の検討を踏まえ、本会計基準案等に追加的な記載を行わないことが考えられるがどうか。

#### **ディスカッション・ポイント**

本資料第 17 項、第 20 項、第 24 項及び第 28 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

### 【本適用指針案】

6. 資産は、通常は契約に明記されることにより特定される。ただし、資産が契約に明記されている場合であっても、次の(1)及び(2)のいずれも満たすときには、サプライヤーが当該資産を代替する実質的な権利を有しており、顧客は特定された資産の使用を支配する権利を有していない（[設例 1]から[設例 3]）。
  - (1) サプライヤーが使用期間全体を通じて当該資産を他の資産に代替する実質上の能力を有している。
  - (2) サプライヤーにおいて、当該資産を他の資産に代替することからもたらされる経済的利益が、代替することから生じるコストを上回ると見込まれるため、当該資産を代替する権利の行使によりサプライヤーが経済的利益を享受する。
7. 顧客が使用することができる資産が物理的に別個のものではなく、資産の稼働能力の一部である場合には、当該資産の稼働能力部分は特定された資産に該当しない。ただし、顧客が使用することができる資産が物理的に別個のものではないものの、顧客が使用することができる資産の稼働能力が、当該資産の稼働能力のほとんどすべてであることにより、顧客が当該資産の使用による経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している場合は、当該資産の稼働能力部分は特定された資産に該当する（[設例 4]）。

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。

BC5. 前項の方針により、会計基準の本文において主要な定めの内容として取り入れない項目については、設例についても IFRS 第 16 号の設例の内容を本適用指針に取り入れられないこととした（会計基準 BC25 項）。

BC26. 審議の過程では、自動車のリース、我が国における事務所等の不動産賃貸借契約、賃貸用住宅事業のためのサブリース契約及び定期傭船契約について、サービス性が強いためにリースとして取り扱うことを懸念するとの意見が聞かれた。

これらの契約について、サービス提供の要素が含まれることは否定されるものではないと考えられる。また、我が国における事務所等の不動産賃貸借契約について、IFRS 第 16 号の想定とは異なり、借手が無条件の支払義務を負わないこともあるとの意見が聞かれた。

しかしながら、いずれの契約においてもサービスの要素を区分した後に、賃借人が特定の資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有し、かつ、当該資産の使用方法を指図する権利を有している部分が含まれる場合がある、すなわちリースの定義を満たす部分が含まれる場合がある。契約にリースの定義を満たす部分が含まれる場合に、当該部分についてリースの会計処理を行わないことは国際的な会計基準における取扱いと乖離することになる。

したがって、審議の結果、これらの契約について、本会計基準で IFRS 第 16 号と異なる取扱いとする定めは設けないこととした。

なお、定期傭船契約については、IFRS 第 16 号に設例があるが、IFRS 第 16 号の基準の本文では、資産の使用方法及び使用目的は資産の性質及び契約の条件に応じて、契約によって異なる可能性が高いとのみ定められているのに対し、当該設例が資産の使用方法及び使用目的を特定しており、設例における判断が、基準が求めている判断であると誤解される可能性があることから、当該設例は取り入れないこととした。

以 上