

プロジェクト リース

項目 「合理的に確実」の閾値に関するコメントへの対応

## 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. 本公開草案に寄せられたコメントのうち「延長又は解約オプションの行使可能性に関する「合理的に確実」の閾値に関して、蓋然性の程度が高い閾値であることを明確化すべきである。」との意見が聞かれたため、本資料は、そのコメント対応として関連するリース適用指針案の[設例 8]と併せて検討することを目的としている。

## II. 本公開草案に寄せられたコメント

### （「合理的に確実」に関するコメント）

3. 質問 6（借手のリース期間に関する質問）に関して次のコメントが寄せられた。
  - (1) 延長オプション等の評価における「合理的に確実」の判断基準として、蓋然性の程度が高い閾値であることを明確化すべきである（審議事項(6)-2-1 参考資料のコメント 6-12)。
  - (2) 本適用指針案第 15 項に定める経済的インセンティブに加えて設例で示されている「事実及び状況」を考慮することに関して、わかりやすく説明した方がよい（審議事項(6)-2-1 参考資料のコメント 6-9)。
4. また、前項のコメントに関する提案理由は次のとおりである。
  - (1) 前項(1)のコメントに関する提案理由  
リース期間は、行使することが合理的に確実な延長オプション期間又は行使しないことが合理的に確実な解約オプション期間を加えて決定するとされている（本会計基準案第 29 項、本適用指針案第 15 項）。

審議過程では、「合理的に確実」の判断についてばらつきや閾値の低下懸念（本適用指針案 BC21 項(1)①②）等が提示され、それらへの対応として、この判断が経済的インセンティブを有するオプションに係るものであることから、経済的インセンティブの例を示すこととされた（本適用指針案 BC22 項前段）。

しかしながら、経済的インセンティブの例示は、判断の際に考慮すべき対象範囲の情報としては理解できるが、「合理的に確実」の判断基準となる蓋然性の程度に関する情報を与えておらず、上記懸念への対応を明確化することが必要と考える。

したがって、本適用指針案 BC22 項後段記載の米国基準同様、日本基準においても「合理的に確実」が高い閾値であることを明記すべきである。

(2) 前項(2)のコメントに対する提案理由

本適用指針案 BC23 項において、「借手のリース期間は、経営者の意図や見込みのみに基づく年数ではなく、借手のリース期間には、借手が行使する経済的インセンティブ（本適用指針案第 15 項）を有するオプションのみを反映させる。」と説明しているが、一方で、設例 8-1 では、「延長オプションを行使すること又は解約オプションを駆使しないことが合理的に確実であるかどうかの判断は、すべての事実及び状況を考慮した判断が必要となる」と説明し、設例 8-2 から設例 8-5 では、「建物や借手の事業等の状況に、本適用指針案第 15 項の経済的インセンティブのその他の要因を含めた要因を自社の事業環境のもとで総合的に判断する」と説明している。

5. 前項(1)の点について、第 511 回企業会計基準委員会（2023 年 10 月 5 日開催）及び第 134 回リース会計専門委員会（2023 年 10 月 3 日開催）では、本適用指針案 BC22 項に「会計基準第 14 項及び第 29 項に記載している「合理的に確実」は、蓋然性が高いことを示している。」旨を追加して記載する対応を行った。この対応について聞かれた意見は次のとおりである。

- (1) 本適用指針案 BC22 項の修正案について、Topic 842 の考え方を参考として示すのではなく、日本基準として特定の表現を入れて高い閾値であると示すことが適切であると考ええる。
- (2) 「経済的インセンティブ」を「重大な経済的インセンティブ」と変更するなど、「合理的に確実」がより高い閾値であることが分かるように表現の工夫は必要と考える。
- (3) 本適用指針案 BC22 項の修正案について、「合理的に確実」は蓋然性が高いことは記載されたものの、参考として記載されている Topic 842 の記載「発生する可能性の

方が発生しない可能性より高いこと (more likely than not) よりは高いが、ほぼ確実 (virtually certain) よりは低い」では具体的な説明としては足りていないと考える。理解を促進するためにも、経済的インセンティブの変化により「合理的に確実」とされる期間を説明するような設例を追加することをご検討いただきたい。

#### (〔設例 8〕に関するその他のコメント)

6. 借手のリース期間の判断に関する設例である本適用指針案〔設例 8〕に関して次のコメントが寄せられた。

本公開草案において、我が国特有の設例を設ける提案に同意するが、設例で示された各種条件から導き出される結論（普通借地契約・普通借家契約に係わるリース期間の判断）については、実務に役立つよう結論を明示いただきたい（審議事項(6)-2-1 参考資料のコメント 6-4）及び審議事項(6)-2-2 のコメント 25-6)）。

7. また、前項の提案理由は次のとおりである。

本公開草案の設例 8 は、IFRS 第 16 号の定めにはない普通借地契約及び普通借家契約における借手のリース期間を判断するために設けられた我が国特有の設例であり有用と考えるが、例示された条件下では明確なリース期間が見積もれない設例「10 年を超えると判断する蓋然性は低い(設例 8-4)」があり、使い勝手としては必ずしも有用とは言い切れない。会計実務の負荷を軽減するためにも、設例で示された条件下において必然的に導かれる具体的なリース期間の見積りを示すべきである。

### III. 事務局による分析とコメント対応案

#### (「合理的に確実」に関するコメント)

8. 本資料第 5 項(1)については、「合理的に確実」の閾値を説明するにあたって我が国の会計基準に特有の表現を用いることを求める意見である。この点、公開草案前の審議においては「合理的に確実」の表現を「ほぼ確実」とする案を検討しながらも、結果的に IFRS 任意適用企業とその監査人が一段高い確実性が要求されるものとの印象を持つ可能性がある、という意見が聞かれたことから「合理的に確実」を用いることとなった経緯がある<sup>1</sup>。

---

<sup>1</sup> 第 100 回リース会計専門委員会（2021 年 6 月 7 日開催）資料(2)第 26 項から第 28 項参照

9. また、前項の検討に併せて我が国の会計基準における蓋然性に関する表現について検討した結果、我が国の会計基準においては必ずしも蓋然性に関する表現が整理されていない面があり、reasonably certainに対応するものとして、我が国の会計基準における既存の蓋然性に関する表現を用いる場合、かえって当該表現が用いられている我が国の会計基準において、reasonably certainと同程度の閾値を示すものであるとの誤解が生じる懸念があるとされた。このため、「合理的に確実」を用いた上で、IFRS 第 16 号における蓋然性を採り入れていることを結論の背景で記載することとし(本会計基準案 BC32 項)<sup>2</sup>、本公開草案においては米国会計基準の会計基準更新書第 2016-02 号「リース (Topic 842)」の結論の根拠で記載されている内容を本適用指針案の結論の背景で参考として記載することとした(本適用指針案 BC22 項)。
10. 以上から、我が国の会計基準で過去に使用されている蓋然性に関する特定の表現を用いて「合理的に確実」が高い閾値であると示すことはかえって誤解を生じさせる懸念があると考えられることから、本会計基準案で我が国の会計基準に特定の表現を用いて説明を行う対応を採ることは難しいと考えられる。
11. 本資料第 5 項(2)については、「合理的に確実」が高い閾値であることを示すため「重大な経済的インセンティブ」という表現を用いることを求めるコメントであるが、IFRS 第 16 号の審議の過程において「借手がオプションを行使する重大な経済的インセンティブを有しているオプション期間をリース期間に含める」考え方が検討されたものの、蓋然性の閾値として「合理的に確実」の概念を用いたうえで、リース期間を決定するにあたっては経済的インセンティブを創出するすべての関連性のある事実及び状況を考慮することとされた(IFRS 第 16 号 BC156 項及び BC157 項)。このため、「合理的に確実」の閾値を説明する際に「重大な経済的インセンティブ」を用いて説明を行うと、IFRS 第 16 号と異なる蓋然性の閾値を設けているとの誤解を生じさせる懸念があると考えられる。したがって、「重大な経済的インセンティブ」という表現を用いて説明を行う対応を採ることも難しいと考えられる。
12. 本資料第 5 項(3)については、「合理的に確実」の閾値が高いことについて理解を促進するために設例を追加することを求める意見である。この点については、本適用指針案の[設例 8]を見直すことを検討する余地があると考えられる。

この点、本資料第 3 項(2)のとおり「経済的インセンティブに加えて設例で示されている「事実及び状況」を考慮することに関して、わかりやすく説明した方がよい」とする意

---

<sup>2</sup> 第 100 回リース会計専門委員会資料(2)第 29 項及び第 31 項参照

見も聞かれているため、この点についても前項の対応と併せて見直すことを検討する余地があると考えられる。

13. 以上を踏まえ、関連する本適用指針案の[設例 8]について、借手のリース期間の決定に関して、経済的インセンティブを生じさせる要因（本適用指針案第 15 項）とその他の要因（本適用指針案 BC26 項）とを区別して、考慮する経済的インセンティブを生じさせる要因及び判断の思考プロセスの理解に資する説明とする見直しを行うことが考えられるがどうか（詳細は「IV. 設例の修正案」を参照）。

#### （[設例 8]に関するその他のコメント）

14. 本資料第 6 項については、設例の結論について明示することを求める意見である。この点、寄せられたコメントで例示されている[設例 8-4]については、次の点を踏まえると削除することが考えられる。
  - (1) [設例 8-3]と[設例 8-4]は、前提条件が延長オプションか解約オプションかで異なっているが、経済的インセンティブの要因が明確ではない状況は類似すると考えられるため、類似する設例を 2 つ設ける必要性まではないと考えられること
  - (2) 考慮する経済的インセンティブを生じさせる要因を明確化することが難しいと考えられ、結論を明示する修正を行うことも難しいと考えられること
15. これに対して、[設例 8-4]以外の設例については本資料第 13 項において追加することとした経済的インセンティブを生じさせる要因の分析を追加することで借手のリース期間を判断する際の思考プロセスが補足されるものと考えられるため、当該修正を行った上で、結論を明示することが考えられる。

#### （事務局の提案）

16. 本資料第 14 項及び前項から、本適用指針案の[設例 8]について、経済的インセンティブを生じさせる要因の分析及び判断の思考プロセスの理解に資する説明を追加するとともに、可能な範囲で結論を明示するように見直すことが考えられる。
17. この点、事務局では、まず、[設例 8-5]を変更することで関係者のコメントに対応できるのではないかと考えている。具体的には、[設例 8-5]を次のように変更することを考えている（更に具体的な変更点については各設例の吹き出しを参照のこと）。
  - (1) [設例 8-5]を[設例 8-5-1]とし、検討すべき経済的インセンティブを生じさせる要因が判別できるように前提条件を変更する（黄色のマーカー参照）。

- ① [設例 8-5-1]において、経済的インセンティブを生じさせる要因に関する事実関係の分析を追加する（灰色のマーカー参照）。
  - ② 考えられるシナリオを用意し（水色のマーカー参照）、延長オプション及び解約オプションの行使可能性に関する「合理的に確実」の判断の思考プロセスの説明を追加する（緑色のマーカー参照）。
- (2) [設例 8-5-1]の前提条件の一部を変更した[設例 8-5-2]を追加で作成し、[設例 8-5-1]との対比で延長オプション及び解約オプションの行使可能性に関する「合理的に確実」の判断の思考プロセスを具体的に示す。なお、設例の構成は、上述(1)と同様とする。
- (3) [設例 8-5-1]及び[設例 8-5-2]に「合理的に確実」の判断の参考となるようにグラフを追加する（なお、グラフの追加は、[設例 8-5-1]及び[設例 8-5-2]のみを考えている。）。
18. また、前項の変更を行うことがより有用な設例を示すことになると考えられる場合、[設例 8-2]及び[設例 8-3]についても[設例 8-5-1]及び[設例 8-5-2]と同様に「借手のリース期間の決定」の説明を経済的インセンティブの要因に関連させて記載する修正を今後行うことが考えられる。
19. なお、設例を具体化し結論を明示することにより、設例における判断が会計基準で求められる判断であるとする誤解を与える可能性がある懸念もあり得るが、本適用指針案の設例の目次の以下の記載（下線は事務局が追加）で対応が図られているものと考えられる。

本適用指針の設例は、会計基準及び本適用指針で示された内容についての理解を深めるために参考として示すものである。各設例に示されている会計処理は、本適用指針に従って具体的な会計処理や開示の実務を行うための手掛かりを与えるための例示であり、各企業のリースの実情等に応じ、以下に例示されていない会計処理も適当と判断される場合があることに留意する必要がある。また、設例 8 の普通借家契約及び普通借地契約の設例は、会計基準及び本適用指針における借手のリース期間の判断に資するために示すものであり、借地借家法の法的解釈を示すものではない。

#### IV. 設例の修正案

20. 前項までの検討を反映した本適用指針案の[設例 8-5-1]の修正案及び追加的な設例の[設例 8-5-2]の案は、次のとおりである。

(HP では非公表)

#### **ディスカッション・ポイント**

本資料第16項から第19項で提案する対応案及び前項で提案する設例の修正案について、ご意見を伺いたい。

以 上