

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

## 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においては、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との意見や本適用指針案第 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分かりやすく説明すべきとの意見が聞かれている。
3. 前項の意見を受けて、第 523 回企業会計基準委員会（2024 年 4 月 2 日開催）及び第 146 回リース会計専門委員会（2024 年 3 月 27 日開催）では本適用指針案の設例 8-5 の修正に関する以下の事務局提案について概ね同意いただいた。
  - (1) 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（当該分析の追加のために、一部前提条件を変更する。）。
  - (2) 考えられるシナリオを用意し、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。
  - (3) 「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。
4. 本資料では、前項の事務局提案の方向に従い、[設例 8-2]及び[設例 8-3]<sup>1</sup>における同様の検討を行うこと及び本適用指針案の[設例 8-5]（[設例 8-5-1]及び[設例 8-5-2]）の修正に関して聞かれた意見への検討を行うことを目的としている。

## 第 523 回企業会計基準委員会及び第 146 回リース会計専門委員会で聞かれた意見

<sup>1</sup> 第 523 回企業会計基準委員会及び第 146 回リース会計専門委員会で、設例 8-4 を削除する事務局提案に異論は聞かれなかったため、本資料では検討を行っていない。

5. 第 523 回企業会計基準委員会及び第 146 回リース会計専門委員会では、本資料第 3 項の事務局提案に対して主に次の意見が聞かれた。

**(第 523 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)**

- (1) 事務局提案の設例では、借手のリース期間の決定に関する説明の(8)において、前提条件 5.「事業計画において、当該店舗で X 事業を少なくとも 2 年間は継続する」ことが考慮されている点について、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いとする本適用指針案 BC23 項の提案からは事業計画は考慮せず経済的インセンティブにのみにより評価することになるため、設例の記載の見直しが必要であると考え。また、借手のリース期間の決定において考慮しない要因として記載するのであれば、事業計画における年数を 2 年ではなく 10 年にすることなどが考えられる。
- (2) 合理的に確実かどうかの閾値を図示することには同意するものの、合理的に確実かどうかの閾値は幅のあるものであると考えられるため、設例案のグラフのように合理的に確実の閾値を一本線で図示するのではなく、幅のあるものであることが伝わるように範囲で図示する方が良いと考える。その場合には、設例における説明を合理的に確実より高い又は低いかではなく、合理的に確実か否かに修文すべきと考える。
- (3) 経済的インセンティブを生じさせる要因への当てはめの説明が追加されることで、より理解に資する設例になっていると考える一方で、結論が示されることで画一的な判断になることを懸念する。このため、設例以外の結論となる場合があり得る点を強調した方が良いと考える。
- (4) 企業のビジネスモデルによって想定し得るシナリオやシナリオに対する結論が異なる場合があると考えられるため、設例の記載を工夫すべきと考える。
- (5) 設例以外の結論となり得る点については、目次に記載されているため追加的な対応をしないとする事務局の対応については、より注意を喚起するように設例自体に記載することも考えられる。

**(第 146 回リース会計専門委員会で聞かれた意見)**

- (6) 延長オプションの場合に違約金は発生しないと考えられるため、前提条件の違約金の記載は不要ではないかと考える。また、借手のリース期間の決定に関して、毎年延長オプションを行使できることが前提となっているため、前提条件に記載を追加すべきと考える。

- (7) 借手のリース期間を5年又は10年と決定するための判断材料として、追加の情報を入れるとより分かり易くなると考える。例えば、[設例 8-5-1]と[設例 8-5-2]でリニューアルの金額や重要性について異なる前提条件とすることが考えられる。
- (8) リニューアルの対象となる建物附属設備等の耐用年数については、税務上の耐用年数で償却するのか、リニューアルの期間で償却するかによって除却損の計上額が変わるため、この点について補足することが考えられる。
- (9) 本適用指針案 BC23 項では経済的インセンティブを有するオプションのみを反映させると記載している点について、本適用指針案 BC26 項の記載との整合性をご確認いただきたい。

## 追加的な検討

### ([設例 8-5-1]及び[設例 8-5-2]に対して聞かれた意見の対応)

6. 本資料第5項の意見を踏まえ、[設例 8-5-1]及び[設例 8-5-2]について次の対応を行うことが考えられる（具体的な内容は本資料「設例の修正案」を参照）。
  - (1) [設例 8-5-1]及び[設例 8-5-2]の前提条件 5 及び(7)（事業計画において事業を少なくとも2年間継続する）を削除する。また、借手のリース期間の決定の記載（両設例の(8)）においてその他の事項を含めて判断する記載も削除する（前項(1)への対応）。
  - (2) 結論が画一的にならないように以下の対応を行う。
    - ① [設例 8-5-1]及び[設例 8-5-2]のシナリオについて、自社のビジネスモデルを踏まえて設定したシナリオであることが分かるように修文を行う（前項(4)への対応）。
    - ② [設例 8]の冒頭に、前提条件及び企業のビジネスモデルによって異なる結果が適当と判断される場合がある旨を記載する。（前項(3)及び(5)への対応）。なお、当該対応の一環で、目次の末尾の借地借家法の法的解釈を示すものではない旨の記載についても[設例 8]の冒頭に移動する。
  - (3) [設例 8-5-1]及び[設例 8-5-2]の前提条件 3 における「違約金」の記載は削除し、延長オプションが毎年更新できる旨を追記する（前項(6)への対応）。
  - (4) [設例 8-5-2]の前提条件において、5年以上延長オプションを更新する経済インセンティブが高くなるような条件を追加して、設例間の違いをより明確にする（前項(7)への対応）。

- (5) [設例 8-5-1] 及び [設例 8-5-2] の前提条件 5 にリース開始日時点で入れ替える設備が予測できない点を前提条件に追加した（前項(8)への対応）。
7. 一方、合理的に確実の閾値が一本線で示されている点については、確かに合理的に確実が唯一の%で示されるものではないが、次の点を考慮すると合理的に確実のラインを一本線とする方が設例上の理解に資すると考えられるため、変更しないことが考えられるがどうか。
- (1) 合理的に確実の閾値は、一定の閾値（下限）を示すものである。
- (2) 合理的に確実の閾値以上であれば、より高い閾値（たとえば、ほぼ確実）も含め、延長オプションを行使する又は解約オプションを行使しないという判断になるため、グラフ上で幅の設定が難しいと考えられる。
- (3) 設例の説明との関係では、合理的に確実という一定のラインよりも高いか低いかで説明する方が、合理的に確実の閾値に焦点がよりあたると考えられる。
8. また、本適用指針案 BC23 項では経済的インセンティブを有するオプションのみを反映させると記載している点については、本適用指針案 BC23 項の記載を次のとおり修正することが考えられる。

(HP では非公表)

#### (第 147 回リース会計専門委員会で聞かれた意見の対応)

9. 第 147 回リース会計専門委員会（2024 年 4 月 11 日開催）では、設例 8 の修正に関して主に次の意見が聞かれた。
- (1) 事業計画により店舗を継続する前提条件は、本適用指針案 BC23 項の「経営者の意図や見込みのみに基づく年数ではない」というガイダンスとの関係で年数を変更した上で残すべきである（本資料第 8 項の BC23 項の修正案では本意見への対応を反映した文案を提示している。）。
- (2) 延長オプションを行使せず、リニューアルの対象となる建物附属設備を廃棄する場合に除却損が発生するという表現を用いると、減価償却の耐用年数の見直しが適切でなかったと受け取られる可能性があるため、会計上の損失ではなく経済的な損失が生じるという表現に変更すべきである。
- (3) 「どのような入替えを行うかはリニューアル時点で決定することとされており、リース開始日時点では予測不能である。」という前提条件を置くと、どのように耐用年数を決定したのかが不明瞭になるため、設例の設定を見直すべきである（第 523 回

企業会計基準委員会からの変更ではないが、以下の設例では審議の参考として修正履歴の形で残している。)

- (4) 前提条件の分析の「延長オプションを行使しない経済的インセンティブがあると判断した」との記載については、経済的インセンティブを生じさせる要因がどの程度あるかの強弱を考慮するものであるため、表現を修正する必要がある。
  - (5) 借手のリース期間の決定の記載について、「例えば、5年経過時点で延長オプションを行使する可能性はシナリオ1よりも相対的に低く」のように、延長オプションの行使時点を追記した方が分かりやすい。
10. 前項の意見を踏まえ、次の対応を行うことが考えられる（具体的な内容は本資料「設例の修正案」を参照）。
- (1) 前項(1)については、事業計画により店舗を継続する前提条件については、事業計画の内容によっては経済的インセンティブを生じさせる要因がある場合があるが、単純化した設例では書き分けを行うことが難しいため、削除する提案を変更しない。
  - (2) 前項(2)については記載の見直しを行う。除却損が計上されるとの記載については、除却されるという事象の記載及び追加コストが生じるという記載に変更する。また、当該変更により、前項(3)で指摘された前提条件の記載を削除する。
  - (3) 前項(4)及び(5)については記載の見直しを行う。

## 設例の修正案

### （[設例 8-5-1]及び[設例 8-5-2]）

11. 本資料第6項の対応を反映した本適用指針案の[設例 8-5-1]及び[設例 8-5-2]の修正案は、次のとおりである（前回からの変更点について、追加は下線、削除は取り消し線でお示ししている）。

(HP では非公表)

### （[設例 8-2]及び[設例 8-3]の修正）

12. 本適用指針案の[設例 8-2]及び [設例 8-3]について次のとおり修正することが考えられる（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) 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（黄色のマーカ参照）。

- (2) 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）。
- (3) 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）。
13. また、前項に加えて本資料第 11 項の[設例 8-5-1]及び[設例 8-5-2]の変更点のうち、[設例 8-2]及び[設例 8-3]においても同様に反映させている（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。オレンジ色のマーカー参照）。
14. 前 2 項を踏まえた[設例 8-2]及び [設例 8-3]の修正案は次のとおりである。

(HP では非公表)

15. また、本資料第 5 項(3)及び(5)の対応案は次のとおりとすることが考えられる。

#### 目次の記載

(HP では非公表)

#### [設例 8]の冒頭の記載

(HP では非公表)

### ディスカッション・ポイント

本資料第 6 項で提案する対応案並びに第 11 項、第 14 項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