

---

プロジェクト	リース
項目	単体財務諸表への適用

---

## 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、質問 4（個別財務諸表への適用に関する質問）に寄せられたコメント及びその他の質問において個別財務諸表への適用について寄せられたコメントに関する検討を行うことを目的としている。なお、本質問事項と直接関係しない一部のコメント（審議資料(3)-2-2 のコメント 4-4）及びコメント 4-9）については、コメント対応表で対応を行うこととする。
3. なお、本件については、公開草案の公表前に「単体財務諸表への適用」として検討していたため、本資料では「単体財務諸表」の表記を基本としつつ、関係者から寄せられたコメント等については、コメント対応表等の表記に合わせて「個別財務諸表」として記載している。

## 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

4. 本会計基準案等では、以下の本公開草案の公表前の検討を踏まえ、連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理は同一であるべきとする基本的な考え方及び方針を覆すに値する事情は存在しないと判断し、連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理を同一とすることを提案している（本会計基準案 BC17 項）。

### 本公開草案の公表前における検討

#### （検討の概要）

5. 第 452 回企業会計基準委員会（2021 年 2 月 25 日開催）及び第 481 回企業会計基準委員会（2022 年 6 月 15 日開催）並びに第 97 回リース会計専門委員会（2021 年 2 月 2 日開催）

及び第116回リース会計専門委員会（2022年6月6日開催）では、次の点について検討を行った。

- (1) 連結財務諸表と単体財務諸表の関係に対する基本的な考え方及び方針
- (2) 国際的な比較可能性
- (3) 関連諸法規等との利害調整
  - ① 法人税法
  - ② 分配規制
  - ③ 自己資本比率規制等
  - ④ 民法（賃貸借）等
  - ⑤ 企業法人統計
- (4) 中小規模の企業等における適用上のコスト
- (5) 連結財務諸表と単体財務諸表で異なる会計処理を設ける影響

#### **（連結財務諸表と単体財務諸表の関係に対する基本的な考え方及び方針）**

6. 金融商品取引法に基づき提出される有価証券報告書に含まれる財務書類においては、連結財務諸表と個別財務諸表（単体財務諸表）の双方が含まれる。連結財務諸表と単体財務諸表の関係に関しては、我が国においては、以下のとおり、基本的に両者に同一の会計処理が用いられてきた。
  - (1) 企業会計審議会が公表した会計基準で、両者で会計処理が異なるものはない。
  - (2) 企業会計基準委員会が公表した会計基準では、以下を除き、両者に同一の会計処理が用いられてきた。これは、歴史的に単体財務諸表の積み上げとして連結財務諸表が捉えられてきており、また、投資家の意思決定の有用性について、連結財務諸表と単体財務諸表で異なる説明をすることは難しく、連結財務諸表と単体財務諸表とで、同じ経済実態に対し異なる考えに基づく会計処理を求める会計基準を開発することは適切ではないとの考えに基づく。
    - ① 包括利益の表示
    - ② 退職給付会計における未認識項目に関する取扱い
    - ③ 企業結合会計基準における段階取得の会計処理

7. これらを踏まえ、中期運営方針（直近では2019年10月公表）<sup>1</sup>では、周辺諸制度との関係及び連結財務諸表と単体財務諸表の関係について次のとおり記載している。

**(4) 周辺諸制度との関係**

会計基準を開発するにあたっては、基本的には、その会計基準を用いて作成された財務情報が投資家の意思決定にとって有用となるようにすることを目的とするが、ディスクロージャー制度において開示される財務情報は、分配規制、法人税法、金融規制（例えば、自己資本比率規制、ソルベンシー・マージン規制）などの関連諸法規や規制においても副次的に利用されるため、会計基準を開発する上ではこれらも考慮の対象となるものと考えられる。

**(5) 連結財務諸表と単体財務諸表の関係**

これまで当委員会では、原則として、開発された会計基準が連結財務諸表と単体財務諸表の両方に同様に適用されるものとして開発してきており、今後もその方針に変わりはない。

ただし、単体財務諸表においては、関連諸法規等の利害調整に関係することが連結財務諸表よりも多いと考えられるため、個々の会計基準の開発においては、これらを考慮の対象とし検討を行う。

8. 中期運営方針は、連結財務諸表と単体財務諸表の会計処理は同一であるべきことが原則であることを示した上で、特に単体財務諸表において関連諸法規等の利害調整に関係するためにその原則に従うべきではない事象が識別されるかどうかを検討することを示している。
9. 今回のリース会計基準等の改正において関連諸法規等の利害調整に関する検討を行う場合も、企業会計審議会及び企業会計基準委員会における基準開発に対する基本的な考え方や方針を覆すに値する事情が存在するかどうかという観点から単体財務諸表における会計処理についての検討を行うことが適切と考えられる。

**(国際的な比較可能性)**

10. 国際的な比較可能性の確保については、(1)単体財務諸表には関係しないのではないかという意見や(2)欧米では、連結財務諸表と単体財務諸表で異なる会計処理が用いられているとする意見が聞かれた。
11. 前項(1)については、財務諸表利用者から、特にM&Aの分析では単体財務諸表も用いていることや、連結会社間の財務資源の移転に実質的な制約があることから企業の負債分析

<sup>1</sup> 中期運営方針は3年ごとに更新している。2022年8月に公表した中期運営方針においても、周辺諸制度との関係及び連結財務諸表と単体財務諸表の関係に係る方針は変更していない。

や費用構造を分析する場合に親会社等の単体財務諸表を分析することが多いとの意見が聞かれた。

12. 本資料第10項(2)については、欧米諸国の単体財務諸表において米国会計基準やIFRS会計基準の適用が要求されていないが、各国の法制度の歴史的な経緯に基づくものであり<sup>2</sup>、欧米の例をそのまま参考にはできないものと考えられる。
13. 国際的な比較可能性を考慮すべき対象は連結財務諸表であるとする考えを採った場合であっても、そのことが、単体財務諸表がどのようなものであってもよいということを意味しないと考えられる。前述のとおり、我が国においては、連結財務諸表が単体財務諸表の積み上げとして捉えられてきており、両者で同一の会計処理が求められてきていることが歴史的事実である。

### (関連諸法規等との利害調整)

#### 法人税法等

14. 法人税法との関係については、会計処理と税務処理が乖離する可能性に対する懸念が聞かれた。
  - (1) 会計処理と税務処理が一致するよう税法の改正を、税務当局に主張すべきである。
  - (2) リースに関連する税法上の諸規定は、法人税法のみならず、消費税法、租税特別措置法、地方税法等に組み込まれており影響が大きい。
15. 前項の懸念については、一般的に、会計処理と税務処理が一致するほうが、財務諸表作成者のコストは低くなるものと考えられる<sup>3</sup>。ただし、税務処理は会計処理とは独立に定められるものであり、通常は会計処理の変更を受けて税務処理の変更が検討されるものと考えられる。したがって、会計基準を開発するうえで、会計処理の変更に合わせて税務処理が変更されることを条件にすることは難しいと考えられる。

なお、この論点はリース会計基準等の改正に固有の論点ではなく、会計基準の開発にあたり常に生じる論点であると考えられる。

---

<sup>2</sup> 米国においては、歴史的に、一般に公正妥当と認められる会計基準に従った財務諸表としては連結財務諸表のみが対象とされ、単体財務諸表への適用の議論そのものがない。

欧州各国では、2005年よりEU域内における規制市場の上場企業の連結財務諸表にIFRSの強制適用が要求されることになり、イタリアなどでは単体財務諸表においてもIFRS会計基準が導入されたが、大半の国では、単体財務諸表については各国の自国基準(又はIFRS会計基準)に従うこととされ、連結財務諸表と単体財務諸表を分離することが余儀なくされた。

<sup>3</sup> IFRSを任意適用している企業の観点から、オペレーティング・リースについて、資産及び負債を連結調整でオンバランスする際の税金費用に係る会計処理は、当該資産及び負債に係る一時差異に繰延税金資産又は繰延税金負債を計上するのみであり、さほど煩雑さを感じていないとも聞かれている。

### 分配規制

16. 分配規制の変更は、会計処理と別個に定められるものであり、通常は会計処理の変更を受けて検討されるものと考えられる。したがって、会計基準を開発するうえで、会計処理の変更による影響がないことを条件にすることは難しいと考えられる。

なお、この論点はリース会計基準等の改正に固有の論点ではなく、会計基準の開発にあたり常に生じる論点であると考えられる。

### 自己資本比率規制等

17. 単体財務諸表においてリース会計基準等を改正した場合、単体財務諸表で負債が増加することになり、重要性がある場合には自己資本比率規制、財務制限条項、格付け等に影響を及ぼす可能性がある。ただし、このことは連結財務諸表でも起こり得るものであり、単体財務諸表固有の論点として検討すべき内容ではないものと考えられる。

### 民法（賃貸借）等

18. 以下の判例<sup>4</sup>に関連して、リース会計基準等を改正した場合に法律上の解釈に影響を与える可能性があるとして検討を行った。

(1) 最高裁判例：平成7年4月14日民集49巻4号1063頁

(2) 最高裁判例：平成20年12月16日民集62巻10号2561頁

法律上の解釈に会計上の考え方が参考にされる場合はあると考えられるが、法律上の解釈が会計上の考え方に拘束されるものではないと考えられる。したがって、法律上の解釈に会計上の考え方が参考にされていることをもって、リース会計基準等の改正において連結財務諸表と単体財務諸表に異なる定めを置くことを考慮しなければならないこととはならないと考えられる<sup>5</sup>。

---

<sup>4</sup> これらの判例は、ファイナンス・リースについて法的性質が明確でないこともあり、会計におけるファイナンス・リースの性格の解釈の一部について法律上の解釈の補足に用いているものと考えられる。

<sup>5</sup> 第452回企業会計基準委員会（2021年2月25日開催）における法律の専門家の委員の意見とも一致しているものと考えられる。

- ・法律が会計を参考にする場合には、会計が取引の実態を表していることが前提である。
- ・会計が実態を表さない場合においては、法律は、特則を設ける等して、対応するものとする。したがって会計は、法律との関係に過度に拘る必要はないものとする。
- ・仮に、連結財務諸表と単体財務諸表とで会計処理が異なり、連結財務諸表における会計処理が、単体財務諸表における会計処理と比べて、取引の実態をより表すものであるとすると、法律との関係から単体財務諸表の取扱いを存置したとしても、それが取引の実態を表さないものである以上、法律は取引の実態を表す連結財務諸表の取扱いを参照することとなるため、連単分離は問題への対処とはならない。

19. また、国際的な会計基準において、借手がすべてのリースについて資産及び負債を計上する論理が、我が国の賃貸借に関する法律と整合しないのではないかとする意見が聞かれた。

民法上の賃貸借の考え方と会計上の資産及び負債への考え方が一致していないことについては、計上される資産及び負債が法的な権利及び義務に限定されないと考えられる。また、法的な権利及び義務に合わせて資産及び負債を認識するかどうか<sup>6</sup>にかかわらず、連結財務諸表と単体財務諸表とで異なる定めを置く理由はないと考えられる。

### 法人企業統計

20. 法人企業統計調査は、我が国における営利法人等の企業活動の実態を把握するため、標本調査として実施されている統計法に基づく基幹統計調査である。借手の会計処理のみ変更して、貸手の会計処理は現状どおりとする場合、同一の資産が貸手と借手の財務諸表に同時に計上されることによって、例えば、法人企業統計上、ダブルカウントになってしまう等の問題が生じるのではないかと意見が聞かれた。
21. 2007年のリース会計基準改正時にも類似の問題が生じた際には、当局によりデータ収集の方法の変更による対応が行われている。今回、会計基準の改正がなされた場合においても、同様の対応が必要になる可能性はあると思われるが、会計基準を開発するうえで、会計処理の変更による影響がないことを条件にすることは難しいと考えられる。

### **(中小規模の企業等における適用上のコスト)**

22. 中小規模の企業等における適用上のコストに関しては、次の懸念が聞かれた。
- (1) 単体財務諸表においてリース会計基準等を改正した場合、中小規模の上場企業や計算書類のみを作成する会社法上の大会社等にも影響が生じることとなる。
  - (2) すべてのリースについて資産及び負債を認識した場合、負債総額が200億円以上となり、新たに会社法上の大会社等に該当し、会計監査人監査の対象となる会社が増加する可能性がある。

---

<sup>6</sup> 貸手が借手に対して様々な法的な義務を負う中で、国際的な会計基準においては、原資産の使用権に対する支配に着目する観点から、会計上考慮すべき主要な貸手の義務として、原資産の使用権の引渡義務に焦点が当てられているものと考えられる。このため、借手の支払義務が法律上の無条件の義務には該当しないとしても、会計上は概念フレームワークを基礎として資産の定義を満たす部分について資産計上について検討することになると考えられる。ここで、原資産が利用可能となった時点で、これに対するリース料を支払う現在の義務が生じるため会計上負債の定義が満たされると考えられる。したがって、貸手が原資産を借手に利用可能とした時点において借手が無条件の義務を有しているという表現が必ずしも正確ではない状況があると考えられるが、会計上、借手が無条件の義務を有するまで負債を認識しないということにもならないと考えられる。

23. 前項(1)については、重要性に関する事項の検討で一定程度の適用上のコストへの対応を検討している。また、連結財務諸表が単体財務諸表の積み上げとして捉えられてきていることから、連結財務諸表と単体財務諸表に異なる定めを置くことによりコストがどれだけ削減されるのかは必ずしも明らかではないと考えられる。
24. 本資料第 22 項(2)については、改正リース会計基準等を適用した結果、負債の金額が増え、新たに会社法上の大会社等に該当する可能性がある点については、否定できないものと考えられる。一方で、大会社等の要件については、会計処理とは独立に定められているものであり、会計基準を開発するうえで、会計処理の変更による影響がないことを条件にすることは難しいと考えられる。

**(連結財務諸表と単体財務諸表において異なる会計処理を求めることの影響)**

25. 仮に連結財務諸表と単体財務諸表に異なる会計処理を求めることとする場合、借手の会計処理が 2 種類存在することになる。これらにより、次の問題が生じる可能性があるものと考えられる。
- (1) 連結財務諸表と単体財務諸表とで適用される会計処理が異なることにより、特に総資産及び総負債に重要な差異が生じる可能性がある。これらにより財務比率にも重要な影響が及ぶ可能性があり、財務諸表利用者における有用性に重要な影響を与える可能性がある。また、グループ内各社と連結グループ全体とで同一の尺度を用いて測られないこととなり、経営管理に影響を与える可能性がある。
  - (2) 原資産のリスクと経済価値の移転に焦点を当てている現行基準の考え方と（借手について）使用権の支配の移転に焦点を当てる考え方には大きな相違がある。一つの経済事象について、複数の会計上の考え方があることを我が国における他の制度を含めた関係者に対して説明することは難しく、会計基準の信頼性に懸念が生じる可能性がある。
  - (3) 会計基準を改正する際など、会計基準を維持するコストが増大する。国際的な会計基準に合わせる場合、借手と貸手の会計処理を異なる考えに基づかざるを得ないが、借手で 2 つのセットの会計処理を設ける場合、非常に複雑な体系となる。
26. 連結財務諸表と単体財務諸表に異なる会計処理を求めることの影響の観点からは、基本的に連結財務諸表と単体財務諸表に同様の定めを設けることが望ましいと考えられる。

**III. 本公開草案に寄せられた主なコメントに対する対応****借手**

27. 本公開草案の提案に同意する意見も聞かれている一方、本公開草案の提案に同意しない意見及び本公開草案の提案に同意するものの指摘がある意見が寄せられている。反対意見及び指摘のある意見では、次の点が指摘されている。

### (法人税法等への影響を懸念する意見)

#### 寄せられたコメント

28. 法人税法等への影響を懸念する意見としては、次のコメントがあった。

(1) 特に「リースの定義」、「借手におけるリースの分類廃止」、「借手のリース期間」の3点については、リースの税務上の取扱いに重大な影響を及ぼすものと想定している(コメント4-8)。

① 現行の税法は、民法上の賃貸借の枠組みの中で、一定の要件を満たす賃貸借をリースとして位置付け、リースについては詳細な取扱いが定められているが、これらの定めはリース以外の賃貸借には適用されない。本会計基準のリースの定義を税法に取り入れることは、リースの税務上の取扱いの根幹にかかわる問題といえる(コメント5-18)も同様の趣旨の意見と考えられる。)

② 現行の税法においては、課税の公平の観点から、リース期間(償却期間)の取扱いが定められているが、借手においてリースを分類せずに、ファイナンス・リースに適用されている税務上のリース期間の取扱いをすべてのオペレーティング・リースに適用することは難しいと考えられる(コメント6-9)も同様の趣旨の意見と考えられる。)

なお、税法上、借手の事情によって償却期間を変更することは許容されないと考えられるが、本会計基準案では、契約条件の変更がないにもかかわらず、借手に対して、リース期間中にリース期間の変更を行うことを要求しているため、上記と同様に、償却期間の問題が生じることとなる(コメント14-8)も同様の趣旨の意見と考えられる。)

(2) 借手においてリースの分類が廃止され、本会計基準に合わせて会社計算規則や税制が改正された場合には、中小企業を含むすべての企業に影響が及び、実務への影響は極めて大きいため、貸手と同様にリースの分類を維持すべきである(コメント1-12)。

(3) オンバランスした使用权資産を減損する場合の税務調整等、租税法上の負荷が増加する(コメント4-5)。

(4) 税制改正によってリースの利便性が損なわれるようなことになれば、リースによる設備投資にも重大な影響を及ぼすものと考えられる(コメント4-8)。



- (5) 仮にリースの税制改正が行われたとした場合、中小企業にもその影響が及ぶこととなり、さらに、本会計基準の対象には不動産賃貸借も含まれるため、幅広い企業に本会計基準の影響が及ぶ懸念がある（コメント4-8）。

### コメントに対する検討

29. 前項の法人税法等への影響に関するコメントは、次の3つの観点から懸念が示されていると考えられる。
- (1) 法人税法等の改正に関する不確実性への懸念
- ① 本会計基準等の公表に伴い、現行の法人税法等が本会計基準に整合する形で改正されることへの懸念（前項(1)①、(2)及び(5)）
- ② 本会計基準等の公表に伴い、法人税法等が改正されず、会計上の取扱いと税法上の取扱いが異なることへの懸念（前項(1)②及び(3)）
- (2) 本会計基準等の公表に伴い現行の税法が本会計基準に整合する形で改正される場合のビジネス上の影響があり得ることへの懸念（前項(4)）
30. 前項(1)①の観点からの懸念については、企業会計基準等が適用される企業においては、会計上の取扱いと税法上の取扱いが一致することとなり、単体財務諸表において特段の手当を行う必要はなくなるものと考えられる。一方、仮に法人税法等の改正が行われる場合には企業会計基準等が適用されない企業に影響が生じ得るものの、制度を所管する官庁で対応が図られる可能性もあると考えられる。この点、当委員会が2018年3月に企業会計基準第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。）を公表した際には、法人税法（昭和40年法律第34号）が改正され、法人税法第22条の2が創設されることで、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（公正処理基準）に、収益認識会計基準も企業会計原則も含まれる整理がなされている例もある。
31. 一方、本資料第29項(1)②の観点からの懸念については、本資料第28項(3)に指摘されているように企業会計基準等が適用される企業においては、法人税の納税申告書において調整が必要になる可能性があり実務上一定の負荷が生じる可能性はあると考えられる。この点、本資料第15項に記載のとおり本公開草案の公表前において検討を行っている（以下で再掲）。また、制度を所管する官庁には、本公開草案の公表時に本会計基準案等の内容について説明を行っている。

一般的に、会計処理と税務処理が一致するほうが、財務諸表作成者のコストは低くなるものと考えられる。ただし、税務処理は会計処理とは独立に定められるものであり、通常は会計処理の変更を受けて税務処理の変更が検討されるものと考えられる。したがって、会計基準を開発するうえで、会計処理の変更に合わせて税務処理が変更されることを条件にすることは難しいと考えられる。

なお、この論点はリース会計基準等の改正に固有の論点ではなく、会計基準の開発にあたり常に生じる論点であると考えられる。

32. また、本資料第 29 項(2)の観点からの懸念については、リースの利便性について副次的には考慮することがあり得るものの、この理由をもって単体財務諸表について別途の取扱いを定めることは難しいと考えられる。

### **(会計処理モデルに関する意見)**

#### 寄せられたコメント

33. 単体財務諸表への適用も踏まえたときに連結財務諸表で 2 区分の会計処理モデルとすべきとの意見が聞かれている。具体的な意見は次のとおりである（コメント 4-10）。

中小規模企業の個別財務諸表にも適用を強制するのであれば、次の理由から、我が国でも米国基準二区分モデル採用するか、連結財務諸表への適用を前提とすべきである。

- ① IFRS は欧州等において、国際的比較可能性確保等のため、上場会社の連結財務諸表にのみ強制適用されており、各国国内の諸制度と密接な関係にある個別財務諸表への IFRS 適用を前提としていないこと
- ② 米国基準は、上場・非上場、連単の区別なく適用されることもあり、経済的・法実質や実務上の観点から問題のある IFRS 単一モデルを採用せず、従来のファイナンスリース・オペレーティングリースの二区分を残した会計モデルを採用することとなったこと

#### コメントに対する検討

34. 本公開草案の公表前に検討しているとおり（本資料第 6 項参照）、金融商品取引法に基づき提出される有価証券報告書においては、連結財務諸表及び単体財務諸表の双方が含まれる。我が国においては、企業会計審議会が会計基準を策定してきた時代から、連結財務諸表が単体財務諸表の積み上げとして捉えられてきており、双方で同一の会計処理が用いられてきたことから、企業会計基準委員会が公表する会計基準についても、基本的に同様の方針に基づいて基準開発を行っている。
35. 単体財務諸表への適用を踏まえたときに米国会計基準と同様の 2 区分の会計処理モデルを適用すべきとの意見については、本会計基準案 BC34 項(4)に記載のとおり、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、いずれの方法が適切であるかについて優劣はつけられないと考えられるが、本会計基準案 BC34 項(1)から(3)及び(5)に記載している他の要因も総合的に勘案した結果、単一の会計処理モデルによることとし

ている。このことは単体財務諸表固有の論点として検討すべき内容ではないものと考えられる。

36. また、本公開草案の公表前に検討しているとおり（本資料第 12 項参照）、欧米諸国の単体財務諸表において米国会計基準や IFRS 会計基準の適用が要求されていないが、各国の法制度の歴史的な経緯に基づくものであり、欧米の例をそのまま参考にはできないものと考えられる。
37. なお、単一の会計処理モデルを採用するのであれば連結財務諸表への適用を前提とすべきとの意見については、法人税法等への影響を懸念する意見のうち本資料第 29 項(2)と同様の懸念と考えられる。この点については、本資料第 30 項に検討を記載している。

### **(自己資本比率等への影響を懸念する意見)**

#### 寄せられたコメント

38. 百貨店は、土地・建物・売場等に係る賃貸契約をはじめオペレーティング・リース契約の多い業界であり、本公開草案の影響は他産業よりも大きくなるものと予想している。経営実態に変化はないにもかかわらず、他産業と比べて自己資本比率が著しく悪く見られるなど財務諸表や債務超過等信用リスクへの影響が懸念されるとのコメントが寄せられている（コメント 27-7）。

#### コメントに対する検討

39. 本公開草案の公表前に検討しているとおり（本資料第 17 項参照）、単体財務諸表に本会計基準案等を適用する場合、負債が増加することにより自己資本比率、財務制限条項、格付け等に影響を及ぼす可能性はある。このことは連結財務諸表でも起こり得るものであり、単体財務諸表固有の論点として検討すべき内容ではないものと考えられる。
40. なお、企業会計基準第 13 号における借手のオペレーティング・リースについてリース負債が計上されることは財務諸表利用者により既に想定されており、会計基準の変更を踏まえて分析がなされるものと考えられる。

### **(会社法上の大会社の単体財務諸表への適用を懸念する意見)**

#### 寄せられたコメント

41. 本会計基準案等が会社法上の大会社の単体財務諸表に適用されることに対して懸念するコメントが寄せられている（コメント 4-8）。

#### コメントに対する検討

42. 前項の指摘については、会社法上の大会社への適用は一定のコストが生じると考えられる。この点、本公開草案の公表前に検討しているとおり（本資料第 23 項参照）、本会計

基準案等では、重要性のない場合の簡便的な取扱いを定めることにより、一定程度実務における対応を行っている。

- (1) 簡素で利便性が高い会計基準とする。
- (2) 重要性がない場合の簡便的な取扱いに関する定めを設ける。
  - ① 使用权資産に重要性がない場合の利子込法の適用等（本適用指針案第 37 項）
  - ② 少額リースに関する取扱い（本適用指針案第 20 項）。なお、同項(2)①に定める 300 万円基準の適用においては契約期間に係るリース料で判断することも認める提案を追加している。
  - ③ 短期リースに関する取扱い（本適用指針案第 18 項）

#### **(会社法上の大会社への判定への影響を懸念する意見)**

##### 寄せられたコメント

43. 適用前と実態に変化がないにもかかわらず、親子会社間のリースが資産及び負債としてオンバランスされることにより会社法上の大会社（負債総額 200 億円以上）になることにより、コストと実務が増加するとのコメントが寄せられている（コメント 4-5）。

##### コメントに対する検討

44. 前項の指摘については、本公開草案の公表前に検討しているように（本資料第 24 項参照）、本会計基準案等を適用した結果、負債の金額が増加し、新たに会社法上の大会社（会社法第 2 条第 6 号）に該当する可能性がある点については、否定できないものと考えられる。一方で、会社法上の大会社の要件については会計処理とは独立に定められているものであるため、このような要素を考慮して会計基準を開発することは難しいと考えられる。

#### **(法的債務性のないものが負債に計上されることを懸念する意見)**

##### 寄せられたコメント

45. 本会計基準では、借手は、経済的インセンティブを考慮して延長オプション期間をリース期間に含めることとなるため、延長オプション期間の判断によっては、法的債務性のないものまで負債として計上されるという問題が生じるとのコメントが寄せられている（コメント 4-8）、コメント 6-9）。

##### コメントに対する検討

46. 前項の指摘については、会社法（会社計算規則）との関係でコメントが寄せられている。会計基準の開発においては法的形式も考慮されるが、会計基準では、法律上の債務のみに着目して負債の計上の可否を定めておらず、計上される資産及び負債が法的な権利及

び義務に限定されないと考えられる。また、法的な権利及び義務に合わせて資産及び負債を認識するかどうかにかかわらず、連結財務諸表と単体財務諸表とで異なる定めを置く理由はないと考えられる（本資料第 19 項参照）。

#### **(適用上のコストの観点で軽減を図るべきとの意見)**

##### 寄せられたコメント

47. 個別財務諸表に対して現行の企業会計基準第 13 号等を引き続き適用することにより、以下の利点が考えられるとのコメントが寄せられている（コメント 4-11）。

(1) 現行の税務実務が維持されることで財務諸表作成者のコストの増加を抑えられる。

(2) システム改修等の適用コストが軽減される。

##### コメントに対する検討

48. 前項(1)の指摘については、法人税法等への影響を懸念する意見の本資料第 29 項(2)の懸念と同様の意見であると考えられる。この点については、本資料第 32 項に検討を記載している。

49. 本資料第 47 項(2)の指摘については、1 つは、会社法上の大会社の単体財務諸表への適用に対する懸念と同様の懸念と考えられる。この点、システム改修等の適用コストは生じ得ることは否定できないが、本資料第 42 項に記載のとおり、重要性のない場合の簡便的な取扱いを定めることなどによる一定程度実務における対応を行っている。なお、連結財務諸表を作成している企業においては、本公開草案の公表前に検討しているように（本資料第 23 項参照）、連結財務諸表と単体財務諸表に異なる定めを置くことによりシステム改修等のコストがどれだけ削減されるのかは必ずしも明らかではないと考えられる。

#### **(利息相当額に関する会計処理に関する意見)**

##### 寄せられたコメント

50. ファイナンス・リースについて利息相当額を各期に配分する場合は、基本的に同意するが、個別財務諸表については、借手においても貸手におけるリースの分類基準に基づき、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類できるようにすべきとのコメントが寄せられている（コメント 12-3）。

##### コメントに対する検討

51. 前項の指摘については、オペレーティング・リースについて現行の企業会計基準第 13 号の会計処理を維持すべきとの意見（本資料第 28 項(1)）の一環で、法人税法等への影響を懸念する意見の本資料第 29 項(1)の懸念と同様の意見であると考えられる。この点については、本資料第 30 項及び第 31 項に検討を記載している。

52. なお、本会計基準案等では、リースに重要性が乏しい（使用権資産総額に重要性が乏しい）と認められる場合、簡便的な取扱い（借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法や利息相当額の総額を借手のリース期間中の各期に定額法により配分する方法）を選択することを認めることで一定程度実務における対応を行っている（本適用指針案第37項）。

一方、リースに重要性がある場合、借手のリース料から利息相当額を控除し、現在価値によりリース負債を算定することとしていることとの関係から、単体財務諸表のみオペレーティング・リースについて当該利息相当額を定額法で計上する取扱いとすることは適切ではないと考えられる。

### **(連結会社相互間のリース取引に関する簡便的な取扱いを求める意見)**

#### 寄せられたコメント

53. 本公開草案の提案に同意するコメントの中には、単体財務諸表への適用において連結会社相互間のリース取引に関して簡便的な取扱いを定めるべきとの意見が聞かれている。

(1) 連結財務諸表作成の過程で消去されるグループ会社間の賃貸借取引は、日本企業の実務慣行上非常に多い。連結財務諸表ベースでの開示・比較が国際的な主流となっている中、連結消去されるグループ間の賃貸借取引についてまで、本会計基準の適用を一律に義務付ければ、企業に相当な実務負荷を強いる事となる（コメント4-6）。

(2) 連結グループ内で不動産管理を特定のグループ会社に集中化させるなどで、グループ会社間での不動産の賃貸借取引が非常に多い法人も多くあると理解している。そのような状況の中、本公開草案が連結財務諸表のみならず、すべての法人の個別財務諸表に適用される場合、個別財務諸表における会計処理、連結財務諸表作成におけるグループ会社間取引の消去仕訳が煩雑になることが想定される（コメント4-7）。

(3) 百貨店は、土地・建物・売場等に係る賃貸契約をはじめオペレーティング・リース契約の多い業界であり、本公開草案の影響は他産業よりも大きくなるものと予想している。（略）本公開草案の施行に向けて、もともと普通賃貸借契約が多い事業者や連結グループ内のリース契約が多い事業者があることも配慮いただきたい（コメント27-7）。

#### コメントに対する検討

54. 前項の指摘については、リース以外の取引について、単体財務諸表上、連結財務諸表で消去されるという理由や連結会社相互間の取引の消去手続にコストを要するという理由をもって財務諸表本表に計上しないことを認めていないことと同様、リースについても、当該理由により単体財務諸表の本表に計上しないことを認める特段の会計上の理屈はないと考えられる。

55. しかしながら、本会計基準案等では、特に次の点について一定の判断を要することになると考えられる。

- (1) リースの識別（例えば、サプライヤーが資産を代替する権利を有しているか（本適用指針案第6項））
- (2) 借手のリース期間（貸手のリース期間について借手のリース期間に同様に決定する場合も含む。）の決定に係る延長・解約オプションの行使可能性の判断（本適用指針案第15項等）

56. 前項の判断については、企業集団内における子会社は、親会社からの一定の制約を受けられる可能性もあると考えられるため、単体財務諸表上で別途の取扱いを設けることも考えられる。一方、前項の判断については個々の契約及び状況により当該制約を受ける可能性や程度が異なる可能性もあるため、一律に適用可能な別途の取扱いを定めることも難しいとも考えられる。

リースの識別については、例えば、親会社がサプライヤーで子会社が顧客の場合に、親会社が資産を代替する権利を常に有しているかどうかは個々の契約の問題であると考えられる。

一方、借手のリース期間の決定については、契約を延長するか否かについて子会社側に経済的インセンティブを生じさせる要因がある場合もあれば、当該要因を超えて親会社側で契約に関する判断が行われる場合もあり得ると考えられる。

57. 前項を踏まえ、借手のリース期間について適用上のコストを軽減する観点から、貸手のリース期間（借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に再リース期間を加えた期間）とすることができる簡便的な取扱いを一律に認める余地があるのかについて（何らかの弊害ないかどうか併せて）、ご意見を伺いたい。

## 貸手

### （寄せられたコメント：第2法に関する意見）

58. 本公開草案の提案に同意する意見も聞かれている一方、反対意見も聞かれている。受取リース料を各期において売上高として計上し当該金額からリース期間中の各期に配分された利息相当額を差し引いた額を売上原価として処理する方法（以下「第2法」という。）を認めるべきとの以下の意見については、連結財務諸表及び単体財務諸表の両方に関して述べられている意見であるが、特に単体財務諸表について懸念が示されている。

貸手の第2法の会計処理の廃止によって、収益(売上高)の認識が大きく変わるため、貸手の収益に対する法人税<sup>7</sup>及び消費税<sup>8</sup>の課税にも大きく影響することになり、こうした他の法制度への影響は多方面に広がることが想定される(コメント2-6、17-11)。

59. 前項の懸念に関し、本公開草案に寄せられたコメントの対応案の審議の過程において、次の補足的な意見が聞かれている。

(1) 第2法の会計処理の廃止を個別財務諸表に適用された場合には、税法が改正される可能性が高く、特に消費税の資産の譲渡等の時期の特例が廃止された場合の影響は大きい。当該特例が廃止された場合、貸手は、各課税期間において開始したリース取引に係るリース料の総額に対して消費税が課されるが、消費税を借手に転嫁できずに資金負担するが求められる。一方で、課税時期にあわせ、借手がリース開始日にリース料の総額に対して課される消費税を一括して支払うこととなる場合、特に中小企業の借手にとっては大きな資金負担となり、その結果、設備投資にマイナスの影響を及ぼすことになる。

(2) 連結財務諸表に関しては、国際的な会計基準との整合性を図ることを優先するとしても、個別財務諸表の作成にあたり第2法の会計処理を適用しないことによって起り得る税法の改正によって貸手又は借手に対して経済的にマイナスの影響が生じることとなる。財務諸表作成者と財務諸表利用者のコスト・ベネフィットを比較すると、財務諸表作成者のコスト負担が著しく過大に生じるのに対し、個別財務諸表かつ注記で利息相当額の情報を開示することになれば、第2法を廃止する財務諸表利用者のベネフィットは限定的であると考えられる。

60. 前項に加えて、コメント提出者へのコメントの趣旨の確認の過程で次の意見も聞かれている。

---

<sup>7</sup> 法人税法等では以下の取扱いが規定されている。

リース取引(事務局注:ファイナンス・リース取引)を行った場合には、そのリース取引の目的となる資産(リース資産)の賃貸人から賃借人へのリース資産の引渡しの時に当該リース資産の売買があったものとして、当該賃貸人又は賃借人の各事業年度の所得の金額を計算する(法人税法第64条の2第1項)。

政令(法人税法施行令第124条第1項)で定める延払基準の方法により経理したとき(当該リース譲渡につき法人税法第63条第2項の規定の適用を受ける場合を除く。)は、その経理した収益の額及び費用の額は、各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入する(法人税法第63条第1項)。

<sup>8</sup> 消費税法等では以下の取扱いが規定されている。

事業者が延払基準の方法により経理することとしているときは、リース譲渡をした日の属する課税期間においてその支払の期日が到来しないものに係る部分については、当該事業者が当該課税期間において資産の譲渡等を行わなかったものとみなして、当該部分に係る対価の額を当該課税期間における当該リース譲渡に係る対価の額から控除することができる(消費税法施行令第36条第1項)。



リース会社（貸手）は、リース期間終了後に返還されたリース物件について、リユース、再資源化に努めており、循環型社会におけるこのようなリース取引の役割については政府も期待を寄せている。このことは、我が国のファイナンス・リースにおける固有の実務であり、諸外国のファイナンス・リースと異なるところである。

リース開始からリース終了までのリース期間中においては金融的な特性を有すると考えられるものの、リース期間中の資産管理（固定資産税納付、サプライチェーン排出量の Scope3 13 リース資産（下流）の温室効果ガスの算定等）は賃貸借的な特性を有し、リース期間終了後の一連の流れを含めた我が国におけるファイナンス・リースの特性を考慮すると、金融取引としての会計処理を強制的に適用すること、及び収益認識会計基準における一時点で充足される履行義務と整合させることは、必ずしも適切な方法であるとはいえない。

したがって、連結財務諸表に関しては、国際的な会計基準との整合性を図ることを優先するとしても、個別財務諸表の作成にあたっては、我が国におけるファイナンス・リースの特性を踏まえて、第 2 法を適用して会計処理できることを認めるべきである。

### （コメントに対する検討）

#### 税法への影響

61. 本資料第 58 項及び第 59 項については、特に消費税法における資産の譲渡の時期の特例（脚注 8 参照）に関連して、単体財務諸表における会計上の取扱いでの対応を求める意見であると考えられる。
62. 当該指摘については、借手における法人税等への影響の検討（本資料第 30 項及び第 32 項参照）と同様、税務処理は会計処理とは独立に定められるものであり、通常は会計処理の変更を受けて税務処理の変更が検討されるものと考えられる。したがって、会計基準を開発するうえで、会計処理の変更に合わせて税務処理が変更されることを条件にすることは難しいと考えられる。リースの利便性について副次的には考慮することがあり得るものの、この理由をもって単体財務諸表について別途の取扱いを定めることは難しいと考えられる。

#### サプライチェーン排出量の Scope 3 の温室効果ガスの算定との関係

63. 本資料第 60 項の指摘については、GHG プロトコル「スコープ 3 排出量の算定技術ガイダンス」における温室効果ガス排出量の算定上の取扱いに関する指摘であると考えられる。当該温室効果ガス排出量の開示は連結財務諸表ベースで報告されるものであるため、単体財務諸表固有の論点として検討すべき内容ではないものと考えられる。

**ディスカッション・ポイント**

本資料第 28 項から第 63 項に記載のコメントに対する検討についてご意見があればお伺いしたい。

以 上

**(別紙) 本公開草案の抜粋****【本会計基準案】**

BC17. 当委員会では、借手の会計処理について検討を行う項目として「連結財務諸表と個別財務諸表の関係」を識別し、本会計基準を連結財務諸表のみに適用すべきか、連結財務諸表と個別財務諸表の双方に適用すべきかを検討するため、次の項目について審議を行った。

- (1) 国際的な比較可能性
- (2) 関連諸法規等（法人税法、分配規制、自己資本比率規制、民法（賃貸借）、法人企業統計）との利害調整
- (3) 中小規模の企業における適用上のコスト
- (4) 連結財務諸表と個別財務諸表で異なる会計処理を定める影響

ここで、我が国においては歴史的に連結財務諸表が個別財務諸表の積み上げとして捉えられており、また、投資家の意思決定の有用性について、連結財務諸表と個別財務諸表で異なる説明をすることは難しく、同じ経済実態に対し、連結財務諸表と個別財務諸表とで異なる考えに基づく会計処理を求める会計基準を開発することは適切ではないとの考えに基づき、従来から、原則として、会計基準は連結財務諸表と個別財務諸表の両方に同様に適用されるものとして開発してきている。また、当委員会が2022年8月に公表した中期運営方針は、開発する会計基準を連結財務諸表と個別財務諸表の両方に同様に適用することが原則であることを示した上で、個々の会計基準の開発においては、特に個別財務諸表において関連諸法規等の利害調整に関係するためにその原則に従うべきではない事象が識別されるかどうかを検討することを示している。

本会計基準において、従来からの基準開発に対する基本的な考え方及び方針を覆すに値する事情が存在するかどうかという観点から個別財務諸表における会計処理についての検討を行った。

審議の結果、本会計基準の適用に関する懸念の多くは、個別財務諸表固有の論点ではないと考えられ、連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理は同一であるべきとする基本的な考え方及び方針を覆すに値する事情は存在しないと判断した。

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) 国際的な比較可能性FRS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
- (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】

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。

15. 借手は、借手のリース期間について、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間及び借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間の両方の期間を加えて決定する(会計基準第29項)。

借手は、借手が延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しない

ことが合理的に確実であるかどうかを判定するにあたって、経済的インセンティブを生じさせる要因を考慮する。これには、例えば、次の要因が含まれる（〔設例 8-2〕から〔設例 8-5〕）。

- (1) 延長又は解約オプションの対象期間に係る契約条件（リース料、違約金、残価保証、購入オプションなど）
- (2) 大幅な賃借設備の改良の有無
- (3) リースの解約に関連して生じるコスト
- (4) 企業の事業内容に照らした原資産の重要性
- (5) 延長又は解約オプションの行使条件

18. 借手は、短期リース（本適用指針第4項(2)参照）について、会計基準第31項の定めにかかわらず、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することができる。借手は、この取扱いについて、対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごとに適用するか否かを選択することができる。

20. 次の(1)又は(2)について、借手は会計基準第31項の定めにかかわらず、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することができる。なお、(2)については、①又は②のいずれかを選択できるものとし、選択した方法を首尾一貫して適用する。

- (1) 重要性が乏しい減価償却資産について、購入時に費用処理する方法が採用されている場合で、借手のリース料が当該基準額以下のリース

ただし、その基準額は当該企業が減価償却資産の処理について採用している基準額より利息相当額だけ高めに設定することができる。また、この基準額は、通常取引される単位ごとに適用し、リース契約に複数の単位の原資産が含まれる場合、当該契約に含まれる原資産の単位ごとに適用することができる。

- (2) 次の①又は②を満たすリース

- ① 企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースで、リース契約1件当たりの借手のリース料が300万円以下のリース

この場合、1つのリース契約に科目の異なる有形固定資産又は無形固定資産が含まれている場合、異なる科目ごとに、その合計金額により判定することができるものとする。

- ② 原資産の価値が新品時におよそ5千米ドル以下のリース

この場合、リース1件ごとにこの方法を適用するか否かを選択できるものとする。

37. 使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合は、次のいずれかの方法を適用することができる（〔設例 9-1〕）。

- (1) 第35項の定めによらず、借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法。この場合、使用权資産及びリース負債は、借手のリース料をもって計上し、支払利息は計上せず、減価償却費のみ計上する。
- (2) 第36項の定めによらず、利息相当額の総額を借手のリース期間中の各期に定額法により配分する方法。

以 上