

2019年3月29日 全5頁

# リース取引はすべてオンバランスへ

## ASBJ、リース基準の開発に着手することを決定

金融調査部 研究員  
藤野 大輝

### [要約]

- IFRS 第16号「リース」、米国の「リース (Topic842)」の公表を受け、日本の企業会計基準委員会 (ASBJ) は、2017年12月にリースに関する会計基準の開発に着手するか否かについて検討することを承認した。
- 2018年6月に、開発に着手するか否かの検討が開始され、IFRS 第16号と Topic842 の整理、各論についての検討、アナリストからの意見聴取を行った。基準開発に対するニーズ・懸念を踏まえた上で、2019年3月22日、ASBJはリース会計に関する基準開発に着手することを決めた。
- 今後は、国際基準との整合性をどの程度確保するか等の論点について検討を行っていき、基準を作成し、2~3年後に新基準の適用が行われると予想されている。

2019年3月22日、企業会計基準委員会 (ASBJ) は、第405回企業会計基準委員会にて、リース会計に関する基準開発に着手することを決めた。

本稿では開発着手をするか否かの検討を行ってきた背景と、その検討の内容、今後の展望等について整理する。

### 1. 検討の背景

国際会計基準審議会 (IASB) は2016年1月に IFRS 第16号「リース」を公表した (2019年1月1日以降開始する事業年度から適用)。また、米国財務会計基準審議会 (FASB) は2016年2月に会計基準更新書第2016-02号「リース (Topic842)」を公表した (上場企業は2018年12月15日以降開始する事業年度から適用<sup>1</sup>)。

日本基準とは異なり、これらの基準はどちらも、原則として、すべてのリース取引をオンバ

<sup>1</sup> 非上場企業は2019年12月15日以降開始する事業年度から適用。

ランスするというものである。これらにより、現行の日本基準と国際基準の間にずれが生じうると言える。

これを受け、ASBJは2016年8月に公表した「中期運営方針」において、「国際的な会計基準と整合性を図ることに対する必要性及び懸念に関する検討をリース会計専門委員会において行うこととし、その後、我が国における会計基準の改訂に向けた検討に着手するか否かの検討を行う」としていた。

その後、第375回企業会計基準委員会（2017年12月20日）においてわが国におけるリースに関する会計基準の開発に着手するか否かについて検討することが承認された。

## 2. 検討の内容

第387回企業会計基準委員会（2018年6月21日）、第78回リース会計専門委員会（2018年6月8日）から会計基準開発に着手するか否かの検討が開始された。

検討においては、まずIFRS第16号とTopic842がそれぞれどのような会計基準であるかについて整理された。

IFRS第16号では、原則として、すべての使用权資産とリース負債をオンバランスする（短期リース、原資産が少額であるリースを除く）。借手の会計処理としては、ファイナンス・リース、オペレーティング・リースといったリースの区分を廃止し、両者とも同じ会計処理を行う（単一モデル）。

リース開始日において、同日現在支払われていないリース料の割引現在価値でリース負債を測定し、使用权資産はリース負債に前払リース料や当初直接コスト等で調整した金額で測定する。

リース開始後は、貸借対照表では、リース負債は、期首の額に利息費用分を増額し、支払リース料分を減額する。使用权資産は、期首の額から減価償却費分を減額する。

損益計算書では、期間の経過に伴い、使用权資産の減価償却費と、リース負債に係る利息費用がそれぞれリースに係る費用として認識される。現行の日本基準のようにオペレーティング・リースについて定額のリース費用を認識していることと比べると、オペレーティング・リースを含むすべてのリースについて、リース負債が大きい期間初期に相対的に大きい利息費用を認識するため、費用が前倒しで計上されると言える。

Topic842でも、原則として、すべての使用权資産とリース負債をオンバランスする（短期リースを除く<sup>2</sup>）。ただし、借手の会計処理では、ファイナンス・リース、オペレーティング・リースという区分を維持している（2区分モデル）。ファイナンス・リースについてはIFRS第16号

<sup>2</sup> Topic842では原資産が少額であるリースについての規定はないが、オンバランスしない合理的な基準値を設けることができるだろうとされている（BC122項）。

と同様の処理を行う。

オペレーティング・リースについては、リース開始日の扱いは同じだが、リース開始後は、貸借対照表では、リース開始日現在のリースの割引率で割り引いた未払いリース料で毎期のリース負債を測定する。使用権資産は、リース負債に前払リース料や当初直接コスト等で調整した金額で測定する。

損益計算書では、リース期間にわたって定額のリース費用を認識する。使用権資産の償却費は定額のリース費用から利息費用を引いた額となる。Topic842 と現行の日本基準では、リース全体に係る費用認識は同じである。

このような IFRS 第 16 号と Topic842 の共通点、違いを整理した上で、以下のような各論について検討が行われた。

- ・適用時の作成者コスト
- ・すべてのリースに係る資産・負債の認識
- ・リースの識別
- ・リースの期間
- ・未履行契約との関係
- ・重要性に関する事項
- ・財務諸表と本表の関係
- ・減損会計の適用
- ・連結財務諸表に含まれる親会社と在外子会社の整合性

これらのほか、IFRS 第 16 号の早期適用企業の財務諸表の分析や、財務諸表の利用者であるアナリストからの意見聴取等も行われた。

こうした検討等から、リースに関する会計基準を開発することに対するニーズと懸念がそれぞれ整理された。ニーズとしては、国際的な会計基準との整合性・比較可能性を確保すること、財務諸表利用者にとっての利便性、わが国の財務報告に対する信頼性を保つこと等が挙げられている。懸念としては、会計上の考え方（例えば、経済的実態を表すかどうか等）、適用の困難さ、適用コスト等が挙げられている。

以上の検討を踏まえ、ニーズと懸念を総合的に考慮したうえで、2019 年 3 月 22 日、ASBJ は第 405 回企業会計基準委員会にて、リース会計に関する基準開発に着手することを決めた。

### 3. 今後の展望

ASBJ は、開発に着手した場合に検討すべき事項をいくつか挙げており、今後は以下の各種事項についての検討を行っていくことが想定される。

#### (1) 費用配分のあり方

先述のとおり、IFRS 第 16 号と Topic842 ではどちらも、原則として、リース取引をすべてオンバランスにする点は共通しているが、借手の会計処理において、IFRS 第 16 号は単一モデルを採用している一方、Topic842 は 2 区分モデルを採用しており、IFRS 第 16 号の方が費用を前倒しで計上するという違いがある。

わが国として、これらのどちらのモデルを採用すべきかを今後検討していく必要があると考えられている。

#### (2) 国際基準との整合性の程度

仮に IFRS 第 16 号との整合性を図ることになった場合、どの程度整合性を取るのかという点を検討することが想定されている。整合性を取る方法として、次の二つが考えられている。

##### ① 文言レベルで整合性を図る方法

収益認識に関する会計基準等の場合のように、IFRS 第 16 号と文言レベルで整合性を図り、細かい適用上の課題については、別途対応を取るという方法。

##### ② 基本的なアプローチのみ取り入れる方法

企業結合に関する会計基準等の場合のように、IFRS 第 16 号の基本的なアプローチのみを取り入れるという方法。

①の方法の場合、IFRS の任意適用を行っている企業において連結財務諸表の作成が簡単になるうえ、IFRS 第 16 号適用企業の財務諸表との比較可能性が高くなる。一方、IFRS 第 16 号の規定が詳細にわたるため、文言レベルではなく基本的なアプローチのみ取り入れる②の方法は、比較的適用にかかるコストを抑えられる可能性がある。両者の長短を踏まえ、どちらの方法を取るか検討していくことが考えられる。

#### (3) サービスを含むリースに関して対象とする取引の範囲

例えば、傭船契約においては、事故等のリスクは船主が負っており、顧客は安全運航というサービスを受けていると考えられる。こうしたサービスを含む取引については、サービスとリースを分割することが難しい。

IFRS 第 16 号や Topic842 では資産の使用による経済的便益を得る権利等を有しているかどうかでリースかどうかを判断しているが、これを採用した場合、経済的実態を正確に表せない

いう懸念もある。こういった考え方をすべきかを検討していくことが考えられている。

#### (4) 延長オプションがある場合の比較可能性を担保する方法

IFRS 第 16 号、Topic842 においては、延長オプションの行使可能性を導入する場合、適用上の困難さが懸念されており、導入に当たって比較可能性を担保する方法がないかを検討することが考えられている。

#### (5) 重要性に関する定め

IFRS 第 16 号、Topic842 においては、重要性に関する定量的な基準（認識の免除が認められる原資産の額に関する基準）を明示的に定めているわけではない<sup>3</sup>。両者との比較可能性を損なわないようにしつつ、認識の免除が認められる短期リースに該当するリース期間の基準も含め、どのような方法を取るべきかを検討することが考えられている。

#### (6) 連結財務諸表と単体財務諸表

リースに関する新基準について、連結財務諸表・単体財務諸表の両者に適用する方法、連結財務諸表のみに適用し、単体財務諸表には適用しない方法の二つが考えられる。

前者では規模の比較的小さい連結子会社企業等におけるコスト負担が大きくなるという懸念がある一方で、後者では連結と単体で会計基準を異なるものとするものの合理性・影響等を考慮する必要が出てくる。これらについて検討を行っていくことが考えられている。

これらのほか、リースに関して、現行の会計基準を改正するか、新たな会計基準を開発するかという問題、収益認識に関する会計基準との整合性等を検討していくと考えられている。

以上の点を審議したうえで、基準を作成し、2~3 年後に適用されることが予想されている<sup>4</sup>。特にオペレーティング・リースを多く利用している企業としては、今後も動向を注視していく必要があるだろう。

<sup>3</sup> なお、IFRS 第 16 号では、新品時に 5,000 ドル以下という目安を示している（BC100 項）。

<sup>4</sup> 日本経済新聞「リース取引 資産計上」（2019 年 3 月 23 日朝刊 5 面）参照。