

平成 25 年 3 月 11 日

実務対応専門委員会における新規テーマの評価

契約に含まれるリース取引

I. 基準諮問会議への新規テーマの検討の要望

<p>(テーマ)</p> <p>実質リース (IFRIC 第 4 号)</p>
<p>(提案理由)</p> <p>IASB や FASB にてオペレーティングリースのオンバランスが検討されている。類似の論点として、契約がリース契約でなくても実質的にリース要素が含まれている契約もあり、これによるオンバランスの影響 (だれが資産をオンバランスするのか) が大きくなる場合もあるので、検討対象としてはどうか。影響の重要性からか、米国基準や IFRS にはこれに関する指針がある。</p>
<p>(具体的内容)</p> <p>リース要素が含まれているか否か (実質リースに該当するか否か) の要件、要件を満たした場合の会計処理について。</p>

II. 論点の整理

1. 本提案は、契約にリース要素が含まれているかどうかの判断のガイダンスを日本基準において定めることの要否に関する論点である。

III. 論点の分析

現行の会計基準等との関係

2. 企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」(以下「リース会計基準」という。)では、リース取引を「、特定の物件の所有者たる貸手 (レッサー) が、当該物件の借手 (レシー) に対し、合意された期間 (以下「リース期間」という。) にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料 (以下「リース料」という。) を貸手に支払う取引をいう。」と定義しており、定義に当てはまる場合はリース会計基準が適用される旨が定められている¹。

¹ リース会計基準第 3 項、第 4 項

3. 企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」(以下「リース会計適用指針」という。)では、「通常の保守等以外の労務等の役務提供が含まれているリース取引(例えば、システム関連業務において、システム機器のリース取引と労務等が一体化されている取引)については、適用指針の対象とはしていない。」と定めており²、契約にリース要素を含むかどうかの判断についてリース会計適用指針に含めておらず、取引の実態に応じて判断することとしている。

国際的な会計基準との関係

4. 国際的な会計基準においては、IFRIC 解釈指針第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」により、リース契約という法的形式にかかわらず、実質的にリース要素を含むかどうかに関して判断することが明らかになっている。

米国会計基準においても、実質的にリースと判断されるか否かに関する条件を定めている³。

なお、これらに定められているガイダンスの概要は【参考】として後述している。

5. 国際的な会計基準に定められているリース要素を含むかどうかの判断のガイダンスには、指針の適用において、例えば「契約の履行が、特定の資産や資産群の使用に依存しているかどうか」の要件に基づいて契約がリースであるのか、あるいはリースを含むかどうかを判断することが実務上困難であるとの日本の関係者からの意見がある。
6. また、このガイダンスは、法的にリースの形態をとらないが、契約内に有形固定資産や無形資産の使用権を移転する契約について、リースとして扱うかどうかの判断を求めるものであることから、特定顧客のための施設・設備が含まれる財やサービスの供給契約や製造業者においてベンダー向け製品の生産に用いられるベンダー保有の金型などを含め、広範な領域の契約が検討の対象となると考えられる。

IV. これまで聞かれている意見

² リース会計適用指針第 89 項

³ Accounting Standards Codification subtopic840-10-15-6などを参照。

7. これまで以下のような意見が聞かれている。

- IFRS を連結ベースで任意適用する場合、本論点について、日本基準による個別財務諸表からの調整が必要になるため、日本基準でも同様の定めを置くことの検討が必要と考えられる。
- FASB と IASB が現在リース会計の改正の検討を進めており、その中に IFRIC 解釈指針第 4 号の検討も含まれている。その結論が出る前に本件を取り扱うのは適切ではない。
- 財務諸表の利用においては、オフバランスとなっている資産が無いかが留意される点であるが、本件については、必ずしもテーマとして取り上げなければならない状況であるとは言えないのではないか。

V. テーマアップの要否の評価

8. テーマアップの要否に関する分析は次のとおりである。

(1) 広範な影響があるか。

本論点に関連すると思われる契約は多岐にわたるため、広範な影響があると考えられる。

(2) 作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。

本件の提案は、ガイダンスの整備を目的として、作成者からなされたものである。

ただし、現状の日本基準の運用の中で、本件に関する問題の指摘は特段認められていない。

(3) 会計実務における多様性はあるか。(多様性の解消により比較可能性の改善が見込まれるか。)

実務の状況は明確でないものの、実質リースの判断は実態に基づいて個々に判断さ

れることが想定されており、処理の多様性が生じている可能性がある。

(4)会計基準レベルのものではないか。

本件は、リース会計基準における部分的な領域について、取扱いを明確化するものである。

(5)適時に実務対応報告等の開発が可能か。

(4)で述べたように、特定の会計基準の取扱いの明確化を行うものであるが、現状日本基準においてガイダンスが具体的に示されていない中で、実務運用上の懸念が示されている国際的な基準におけるガイダンスを基礎とすることが適当かどうかということとを考慮すると、検討においては相当程度の時間を要することが考えられる。また、ガイダンスを定めることによる実務上の影響は(1)で示したように非常に広範に及ぶことが予想されることから、ガイダンスの内容や適用範囲について十分な検討が必要と考えられる。

なお、FASB と IASB がリース会計に関する検討の途中である現時点において、議論を開始することについての適時性を問う意見もある。

実務対応専門委員会における評価

- 将来的な検討課題になることがあることは認識しつつ、今回は、新規のテーマとして採りあげないこととする。今後、同様な提案があった場合には、再度検討を行うこととする。

以 上

【参考】国際的な会計基準における契約にリースを含むかどうかの判断のガイダンス

1. IFRIC 解釈指針第 4 号では、契約にリース要素を含むかどうかの判断において、次の検討が必要であるとしている⁴。
 - ・ 契約の履行が、特定の資産や資産群（「当該資産」）の使用に依存しているかどうか
 - ・ 契約により当該資産を使用する権利が与えられるかどうか
2. また、原資産の使用を支配する権利が移転される場合、当該資産の使用権が移転することになるとしており、次の条件のいずれかが満たされる時に原資産の使用を支配する権利が移転するとしている⁵。
 - (a) 購入者は、当該資産を操業する（又は当該資産からのアウトプット又は他の用益のうち、無視できない量を取得又は支配しつつ、指定した方法で他者に操業させる）能力又は権利を有している。
 - (b) 購入者は、当該資産からのアウトプット又は他の用益のうち、無視できない量を取得又は支配しつつ、原資産への物理的なアクセスを支配する能力又は権利を有している。
 - (c) 事実と状況から、契約期間中に当該資産によって製造又は生成されるアウトプット又は他の用益のうち無視できない量を、当該購入者以外の当事者が取得する可能性はほとんどないことが示唆され、当該アウトプットに対して購入者が支払う価格は契約上のアウトプット単位当たりで固定されておらず、またアウトプットの引渡時点におけるアウトプット単位当たりの現在市場価格とも等しくない。
3. 米国会計基準においても、原資産の使用を支配する権利が移転される場合、当該資産の使用権が移転することになるとしている。原資産の使用を支配する権利の判断条件は、IFRIC 第 4 号で設定されている条件と概ね同様である。

⁴ IFRIC4.パラグラフ 6

⁵ IFRIC4.パラグラフ 9