

## 公表基準等の解説

### 修正国際基準公開草案第6号「『修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）』の改正案」の公表

はしもと ひろふみ  
(前) ASBJ 専門研究員 橋本 浩史

#### 1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、IFRS 第16号「リース」（以下「IFRS 第16号」という。）を主な対象としてエンドースメント手続を進めており、それに係る修正国際基準公開草案第6号「『修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）』の改正案」（以下「本公開草案」という。）（コメント募集期限：2018年9月7日）を公表している。

本稿では、本公開草案の公表の経緯、概要等を紹介する。なお、本稿における意見に関わる部分については、私見であることをあらかじめお断りする。

#### 2. 公表の経緯

ASBJは、企業会計審議会が公表した「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」（2013年6月）の記載に基づき、2013年7月に「IFRSのエンドースメントに関する作業部会」を設置し、2012年12月31日までに国際会計基準審議会（IASB）により公表された会計基準及び解釈指針（以下、会計基準及び解釈指針を合わせて「会計基準等」とい

う。）に関するエンドースメント手続（エンドースメント手続の概要については、「4. エンドースメント手続の概要」を参照）を実施し、2015年6月30日に「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）」（以下「修正国際基準」という。）を公表した。

その後、ASBJでは継続的に修正国際基準の改正を行っており、本公開草案は5度目の改正に係るものとなる。本公開草案では、修正国際基準のうち、「修正国際基準の適用」の改正を提案している。

#### 3. エンドースメント手続の対象

本公開草案においてエンドースメント手続の対象とした会計基準等は、具体的には以下のとおりである。

- (1) IFRS 第16号
- (2) 2017年7月1日から2017年12月31日までの間にIASBにより公表された会計基準等、すなわち、
  - ① 「負の補償を伴う期限前償還要素」（IFRS 第9号の修正）（2017年10月公表）
  - ② 「関連会社及び共同支配企業に対する長期持分」（IAS 第28号の修正）（2017年10月公表）

- ③ 「IFRS 基準の年次改善 2015-2017 年サイクル」(2017 年 12 月公表)

## 4. エンドースメント手続の概要

エンドースメント手続は IASB により公表された会計基準等について、我が国で受入れ可能か否かを判断したうえで、必要に応じて、一部の会計基準等について「削除又は修正」し、金融庁において指定する仕組みである。

今回のエンドースメント手続を実施するにあたっては、これまでと同様に、IASB により公表された会計基準等をエンドースメントする際の判断基準として、公益及び投資者保護の観点から、次の点を勘案することとしている。

- (1) 会計基準に係る基本的な考え方
- (2) 実務上の困難さ（作成コストが便益に見合わない等）
- (3) 周辺制度との関連（各種業規制などに関連して適用が困難又は多大なコストを要することがないか。）

なお、これまでのエンドースメント手続と同様に、「削除又は修正」を必要最小限とすること、すなわち、可能な限り受け入れることとしたうえで、十分な検討を尽くし、我が国における会計基準に係る基本的な考え方及び実務上の困難さの観点からなお受け入れ難いとの結論に達したもののみを「削除又は修正」することとしている。

また、当該エンドースメント手続により開発される修正国際基準は、実務的に適用可能な 1 組の会計基準として IFRS に対する我が国の考えを発信する役割も担っており、これまで「削除又は修正」を行った項目については、ASBJ より積極的に意見発信を行っている。

## 5. エンドースメント手続における検討—IFRS 第 16 号に係る検討

### (検討の概要)

ASBJ では、IFRS 第 16 号のエンドースメント手続の検討にあたり、IFRS 第 16 号に関連する次の確認及びフォローアップを実施した。

- (1) IASB が行った IFRS 第 16 号の影響分析（「影響分析 IFRS 第 16 号『リース』」）の確認
- (2) 欧州連合（EU）におけるエンドースメントの状況（欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）による欧州委員会（EC）へのエンドースメント・アドバイスを含む。）の確認
- (3) IASB による IFRS 第 16 号の開発時に我が国の市場関係者から行った意見発信のフォローアップ

上述の内容を踏まえて、ASBJ では次の項目を論点として識別し、IFRS 第 16 号に関して「削除又は修正」の要否の検討を行った。

- (1) すべてのリースに係る資産及び負債の認識
- (2) 単一の費用認識モデル
- (3) 貸手の会計処理
- (4) セール・アンド・リースバック取引
- (5) 開示（注記事項）

### (すべてのリースに係る資産及び負債の認識)

IFRS 第 16 号は、借手の会計処理に関して、IAS 第 17 号「リース」（以下「IAS 第 17 号」という。）のファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分を廃止し、借手に支配が移転した使用権部分に係る資産（使用権資産）と、当該移転に伴う借入金等に類似する負債（リース負債）を認識するモデル（使用権モデル）に基づくこととし、基本的にすべてのリースに係る資産及び負債を認識することとしている。

この取扱いに関して、IFRS 第 16 号の開発

過程では、我が国を含む各国の財務諸表利用者は、財務情報の有用性と分析の利便性の向上に資すると評価する一方で、我が国を含む各国の財務諸表作成者から、リース取引の多様な経済的実態が反映されない、及び適用に伴う実務上の負担が便益に見合わない等の懸念が寄せられていた。

すべてのリースに係る資産及び負債を認識すべきか否かは、財政状態計算書に係る論点であるため、「4. エンドースメント手続の概要」に示すエンドースメント手続の3つの観点のうち、会計基準に係る基本的な考え方の観点に関わるものではないが、IFRS 第16号の根幹をなすモデルの有用性の観点に関わるものと考えられるため、論点として識別して検討を行った。また、すべてのリースに係る資産及び負債を認識することは、適用に実務上の負担を伴うほか、財務指標への影響を通じて経営管理にも影響を及ぼす可能性があると考えられたため、実務上の困難さの観点でも検討を行った。

#### IFRS 第16号の根幹をなすモデルの有用性の観点

IFRS 第16号の開発過程及びエンドースメント手続の検討過程において、特に、財務情報の有用性に関して、我が国の市場関係者のうち主に財務諸表作成者から次の懸念が聞かれた。

(1) 認識の対象となるリースには、様々な経済的実態のものが含まれるため、それらに係る資産及び負債を一律に認識することは取引の経済的実態と整合しない。特に、いわゆるレンタルのようにリース期間が原資産の耐用年数に比してごく短期であるものについて資産及び負債を認識することの有用性に疑問がある。

(2) 既にオペレーティング・リースに係る注記により類似の情報が提供され、財務諸表利用者により分析されている。こうした中で、リースに係る資産及び負債の認識による追加の便益はストラクチャリングの防止に限定されると考えられ、追加的な情報の有用性は乏しい。

この点、上述の懸念については、IFRS 第16号は当該懸念を理解しつつも、次の対応の必要性と資産及び負債の認識の論拠となる会計上の考え方を基礎として、使用権モデルを提案のとおりに維持した。

(1) 対応の必要性

- ① オペレーティング・リースに関する情報の透明性が欠けていること
- ② 経済的に類似する取引の間の比較可能性が損なわれているおそれがあること

(2) 資産及び負債の認識の論拠となる会計上の考え方

- ① IASBが2015年5月に公表した公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」における資産及び負債の定義案<sup>1</sup>に照らした場合、リースに係る権利及び義務はそれぞれ資産及び負債の定義を満たすこと
- ② IASBが協議を行った財務諸表利用者のお大半は、リースを資産と借入金等に類似する負債を生じさせるものと捉えており、リースに係る資産及び負債を認識することは、こうした財務諸表利用者のリースの見方に沿うものであること

また、資産及び負債を認識するリースと資産及び負債を認識しないサービスとの区分が不明確であるとの懸念も聞かれた<sup>2</sup>が、当該懸念については、IFRS 第16号はリースの定義に該当する契約を、貸手が原資産を借手に利用可能

1 当該定義案は微修正が行われたうえで2018年3月に最終化されている。

2 当該懸念を有する市場関係者からは、主に原資産が有する機能の利用を顧客に提供する点でサービスの性質を有している契約も、原資産の特定及びその利用の支配を強調してリースと判定されてしまうことが懸念として指摘されていた。

とする時点で、リース期間にわたって原資産を使用する権利の支配が借手に移転し、それとともに、リース期間全体についての支払義務が借手に課されるものと捉えて、リースとサービスとは異なる権利及び義務が借手に生じるものとした。

なお、これらの IFRS 第 16 号の対応について、2016 年 2 月に公表された米国会計基準 (FASB Accounting Standards Codification (米国会計基準審議会 (FASB) による会計基準のコード化体系) の Topic 842「リース」) でも同様の対応が採用されている。また、2017 年 3 月に提出された EFRAG による EC へのエンドースメント・アドバイスでは当該対応のもたらす情報の有用性が肯定的に分析されている。

#### 実務上の困難さの観点

IFRS 第 16 号の開発過程において、我が国を含む各国の財務諸表作成者から、すべてのリースに係る資産及び負債を認識するとの取扱い及びリースの識別について、実務上の困難さの観点から、次の懸念が聞かれた。

- (1) すべてのリースに係る資産及び負債を認識する場合、業種、業態により財務数値が大きく変わる可能性のある企業があり、経営管理に影響を与える可能性がある。
- (2) すべてのリースに係る資産及び負債を認識するために、オペレーティング・リースに関して追加の情報収集と割引計算が必要となる。この場合、それを可能にするための内部管理の整備と運用が必要であり、適用準備段階の負担も考慮すると、便益に見合わない過大な実務上の負担が多く企業に生じる可能性がある。
- (3) リースの識別について、法的にリース契約でない契約を広範に会計上のリースとして取り扱うこととなる点で過大な実務上の負担が

生じる可能性がある。

上述の(1)の経営管理への影響については、IFRS 第 16 号の影響分析では、リースに係る資産及び負債の認識が企業の資金調達活動に及ぼす影響等を分析しており、財務諸表利用者が行う財務分析において未認識のオペレーティング・リースの影響は既に考慮されている等の調査結果を踏まえ、特段の対応は行われていない。この点、EFRAG のエンドースメント・アドバイスにおいても、IFRS 第 16 号の影響分析と同様の分析がされており、IFRS 第 16 号が利害関係者の行動に大きな影響を及ぼさないことが予想されている。

また、(2)の実務上の負担の増加については、IFRS 第 16 号は、便益の増加に対応して実務上の負担が増加することを必ずしも否定していないが、当該便益を上回って負担が生じるとの懸念を考慮して、財務諸表全体の重要性と別に、短期リースと少額資産のリースについて資産及び負債の認識の免除の例外を設けている。

加えて、(3)のリースの識別に係る実務上の負担については、初度エンドースメント手続の際に識別した 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」(以下「IFRIC 第 4 号」という。)の適用に対する懸念から継続するものであり、法的にリースとされない契約でも会計上のリースとして IFRS 第 16 号の対象とされるか否かを契約内容に照らして確認する必要がある点は IFRIC 第 4 号から大きな変更はない。その一方で、IFRS 第 16 号は、IFRIC 第 4 号の下で、便益の要素のみ考慮していた一部の識別要件を支配の移転の観点で見直し、また、適用に役立つようにリースの識別に関するガイダンスを設け、適用の一貫性や利便性の向上の観点で見直しを行った。

#### (単一の費用認識モデル)

IFRS 第 16 号は、すべてのリースを借手に

対する資金提供を含む取引と捉えて、使用権資産の減価償却費と借入金等に類似する負債に係る金利費用を別個に認識する単一モデルを採用している。この費用認識モデルは、各期の当期純利益に影響するものであり、「4. エンドースメント手続の概要」に示すエンドースメント手続の3つの観点のうち、会計基準に係る基本的な考え方の観点に関連するものであることから当該観点から検討を行った。

### 会計基準に係る基本的な考え方の観点

IFRS 第16号の開発過程では、我が国の一部の市場関係者から、前項の単一の費用認識モデルに強い懸念が示された。当該懸念に関して、すべてのリースに係る資産及び負債の認識の論点と同様に、リースには、原資産の購入に近いものからサービスに近いものまで様々な経済的実態のものが含まれる中で、上述のとおり、すべてのリースに対して同一の費用認識パターンを適用することは、リースの経済的実態の多様性を反映しないことが指摘された。特に、典型的なリースではリース料が定額で発生するが、取引の種類によっては、当該リース料が享受する便益のパターンを反映するため、定額で費用を認識することが適切とされ、すべてのリースについて金利費用の要素を考慮して前加重の費用認識とすることに懸念が聞かれた。

当該懸念に対して、2013年にIASBが公表した公開草案では、原資産が提供する経済的便益の借手の費消の程度に応じて、リースを2つ

に区分するアプローチが提案された。当該提案は、経済的実態の違いを反映して異なる会計処理を設けるものであり、我が国では一定の支持があったが、公開草案に対するフィードバックでは、全体的に経済的便益の費消の程度の判断に困難があるとの意見や、アプローチによっては減価償却費が期間経過に応じて逡増することに違和感があるとの意見が寄せられたため、IFRS 第16号では、単一の費用認識モデルを採用することとした<sup>3</sup>。

なお、FASBは、上述のリースの経済的実態の多様性も考慮して、最終的に従前と同様の方法でファイナンス・リースとオペレーティング・リースに区分する費用認識モデルを採用した<sup>4</sup>。この点、IFRS 第16号では、開発過程においてFASBのモデルも検討したが、財務諸表作成者のコスト負担に大きな差が見られない中で有用な情報が提供される財務諸表利用者の範囲がより広いとして、最終的に前述の単一の費用認識モデルを採用した。

### (貸手の会計処理)

IFRS 第16号では、借手の会計処理は使用権モデルに基づく見直しが行われたが、貸手の会計処理はIAS 第17号の取扱いを実質的に維持し、原資産の割賦販売に類似するか否かでリースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに区分するモデルに基づいている。当該取扱いについて、エンドースメント手続の過程で、借手と貸手の会計処理が対称的で

3 IFRS 第16号では、単一の費用認識モデルの採用に際し、当該モデルが有する次の情報の特性を強調した。

- (1) リースの原資産の性質や残存耐用年数に関係なく、リースは借手に対する資金提供を含む取引であるとの財務諸表利用者の大半の見方が反映される。
  - (2) 認識する使用権資産とリース負債に減価償却費と金利費用がそれぞれ対応しており、認識する資産及び負債と費用の対応関係が明瞭である。
- 4 FASBの最終的な費用認識モデルについて、リースに異なる経済的実態のものが含まれており、当該経済的実態の多様性を反映することが目的適合性のある情報を提供すると考えられたことや、新たなアプローチに基づく従来の区分からの変更により税務等の周辺制度との整合性が失われることで相応のコストの発生が予想されたことなどを総合的に勘案した結果であるとされている。

なく、一貫性に欠けた状態でIASBの検討が終了していることに懸念が聞かれたため、論点として識別して検討を行った。

当該懸念に関して、IASBがIFRS第16号の開発過程で取り組んだ対称的な会計処理の開発には困難性があったことや、2010年及び2013年に公表された公開草案に対して各国の市場関係者から寄せられたフィードバックで借手と貸手の会計処理の一貫性の欠如が大きく問題視されなかったことを踏まえて、IAS第17号の取扱いから特段の見直しを行わなかった。

#### (セール・アンド・リースバック取引)

セール・アンド・リースバック取引に関しては、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」(以下「IFRS第15号」という。)の要求事項に照らして、原資産の譲渡が売却にあたるか否かを判定する点と、この場合に認識される損益の金額を基本的に買手(貸手)に移転された権利に係る金額とされている点について検討を行った。

前者に関しては、売手が引き続き借手として強い継続的関与を有する中で、従前、売却の判定はリスクと経済価値の移転を基礎としていたため、損益の認識は比較的、制約的であったと考えられるが、IFRS第16号では支配の移転を基礎とするIFRS第15号の会計処理との整合性が重視され、他の固定資産の譲渡の取扱いとも平仄が図られている。

また、後者に関しては、認識される損益の金額を原資産全体に係る金額としないと譲渡する単位と整合しないのではないかと懸念が聞か

れた。この懸念に関して、IFRS第16号では取引の経済的性質を、リースバックの終了時の原資産の価値に対する持分だけを売手(借手)から買手(貸手)に売却するものと捉えていると説明されており、特段の対応はされていないが、IFRS第16号の開発過程では、リースを単一の区分とする中で不都合が生じる可能性も考慮され、譲渡損益を限定する結論に至った。

#### (開示(注記事項))

IFRS第16号は、IAS第17号からの会計処理の見直しに合わせて開示の要求事項の見直しと拡充を行っており、この点に関して、IFRS第16号の開発過程において、我が国を含む各国の財務諸表作成者から、実務上の負担と便益のバランスの観点から懸念が聞かれていたことを踏まえて、論点として識別して検討を行った。

この点、IFRS第16号は、上述の財務諸表作成者の懸念に対応して、使用権資産及びリース負債の調整表の要求など、一部について提案を取り下げた一方で、財務諸表利用者の多くが見直しと拡充の提案を支持したことも考慮して、開示の全体的な目的を設定したうえで、有用性が認められる一部の提案を維持した<sup>5</sup>。

#### (IFRS第16号のエンドースメント手続における総合的な評価)

以上の各論点での我が国の市場関係者の懸念と当該懸念に対するIASBの対応の整理に示されるように、IFRS第16号については、我が国の市場関係者から、すべてのリースに係る資

5 具体的には、開示の全体的な質の評価に役立つように、開示の全体的な目的について、財務諸表本表で提供される情報と合わせて、財政状態、財務業績等に与えるリースの影響を財務諸表利用者が評価するための基礎を与えること(IFRS第16号第51項及び第89項)と設定された。

また、比較可能性のある情報を提供する観点で一定の項目に関する定量的情報の開示の要求事項が設けられたことに加え、開示の全体的な目的を達成する観点で、一律の定量的情報では伝えにくい企業固有の情報を提供するように、定性的な開示の要求事項(借手及び貸手のリースの内容に関する情報)が補足された。

産及び負債の認識に関して、一律の資産及び負債の認識がリースの経済的実態の多様性を反映しないという懸念や、必ずしも情報提供の便益が高いとはいえない多くの企業に実務上の負担が及ぶという懸念が聞かれている。また、単一の費用認識モデルに関しても、同一の費用認識パターンの適用がリースの経済的実態の多様性を反映しないという懸念が聞かれている。

その一方、これらの懸念はIFRS第16号の開発過程において各国の市場関係者から同様に聞かれていたが、IASBは各論点で説明した一定の対応を図ったうえでIFRS第16号を最終化しており、最終化されたIFRS第16号は、オペレーティング・リースについて指摘されていた情報の透明性の欠如の改善に一定の役割を果たしているものと考えられる。

この最終化以後、IFRSが適用される各国又は地域からは重要な指摘はなされておらず、現在、IASBにおいて特段の見直しの動きはない。よって、IFRS第16号の適用準備が進む現時点においては、上述の懸念について国際的な議論を喚起するために意見発信することは難しいのではないかと考えられるとしている。

これらの状況を踏まえると、上述した論点はいずれも、これまで「削除又は修正」を行った項目ほどの重要性はないものと考えられ、「削除又は修正」を行わずに受入れ可能と判断している。

## 6. エンドースメント手続における検討 —その他の会計基準等に係る検討

「3. エンドースメント手続の対象」の(2)で示すその他の会計基準等について、ASBJでは、既にエンドースメント手続において受入れ可能と判断された会計基準等や対応する日本基準で

の取扱いとの比較を行い、「4. エンドースメント手続の概要」に示す判断基準に照らして、「削除又は修正」の要否を検討した。

このうち、「関連会社及び共同支配企業に対する長期持分」(IAS第28号の修正)では、持分法が適用されない関連会社及び共同支配企業(以下「関連会社等」という。)に対する長期持分に関してIFRS第9号「金融商品」(以下「IFRS第9号」という。)の減損に関する要求事項が適用されることが明確化された。ここで、当該長期持分については、持分法が適用される関連会社等への投資が計算上マイナスとなる場合に当該マイナス分を負担させる取扱いが変更されていないため、前者のIFRS第9号の適用による減損と後者の持分法投資が計算上マイナスとなる場合の長期持分への損失負担が重なる可能性がある点が問題として指摘された。

この点、この問題については、「削除又は修正」を行う水準の懸念ではないと結論付け、「削除又は修正」は行わないことを提案している。

## 7. 修正国際基準の改正及び適用時期

本公開草案では、今回のエンドースメント手続の対象を反映するように「修正国際基準の適用」の「別紙1 当委員会が採択したIASBにより公表された会計基準等」を改正する提案を行っている。

適用時期に関しては、これまでと同様に、企業が修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成する場合、改正後の「修正国際基準の適用」を公表日以後開始する連結会計年度から適用することを提案している。