

「リース会計に関する論点の整理」に対するコメント

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

「リース会計に関する論点の整理（平成 22 年 12 月 27 日公表）

2. コメント募集期間

平成 22 年 12 月 27 日～平成 23 年 3 月 9 日

3. コメント提出者一覧

[団体等]

	団体名
CL01	伊藤ハム株式会社
CL05	光村印刷株式会社
CL07	エルピーダメモリ株式会社
CL09	高砂熱学工業株式会社
CL10	社団法人日本鉄鋼連盟
CL11	株式会社ケーヨー
CL12	社団法人日本証券アナリスト協会
CL13	社団法人不動産証券化協会
CL14	株式会社衛星ネットワーク
CL15	社団法人リース事業協会
CL16	ミサワホーム株式会社
CL17	日本土地建物株式会社
CL18	名古屋鉄道株式会社
CL19	昭和シェル石油株式会社
CL20	社団法人日本貿易会 経理委員会
CL21	社団法人不動産協会
CL22	社団法人生命保険協会 経理部会
CL23	社団法人日本自動車リース協会連合会
CL24	セコム株式会社
CL26	株式会社野村総合研究所
CL27	日本チェーンストア協会
CL28	新日本有限責任監査法人 品質管理本部
CL30	有限責任あずさ監査法人 品質管理部
CL31	石油連盟 財務専門委員会

審議事項（１）

CL33	三井製糖株式会社
CL34	全国銀行協会
CL35	社団法人日本船主協会
CL36	社団法人日本経済団体連合会 経済基盤本部
CL37	あらた監査法人 アカウンティング・サポート部
CL38	株式会社イトーキ
CL39	イオン株式会社
CL40	財団法人日本不動産研究所
CL41	株式会社ビットアイル
CL45	日本公認会計士協会
CL46	北ケーブルネットワーク株式会社
CL47	株式会社ヒューテックノオリン

[個人(敬称略)]

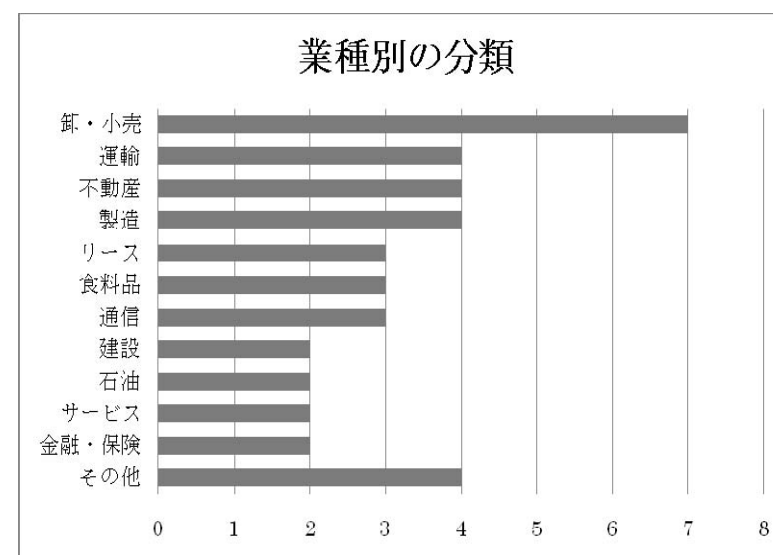
	名前・所属等（記載のあるもののみ）	
CL02	渡邊 正博	岩谷産業株式会社
CL03	原 高宏	関東物産株式会社
CL04	田保 高幸	東洋紡績株式会社
CL06	池田 栄進	株式会社ラウンドワン
CL08	橋 至朗	ミタチ産業株式会社
CL25	仙石 雅昭	協同乳業株式会社
CL29	小倉 繁樹	日本マタイ株式会社
CL32	松田 安正	弁護士・公認会計士
CL42	寺本 浩史	商船三井フェリー株式会社
CL43	武士 豊	ぐんぎんリース株式会社
CL44	吉成 章博	チムニー株式会社

4. 主なコメントの概要とそれらに対する対応案

- 以下は、主なコメントの概要です。
- 「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。
- なお、以下では、現在 IASB 及び FASB で行われている再審議における関連する暫定決定も含めています。

回答者の内訳

- コメントレターの総数は 47 通。作成者、利用者、監査人等から幅広く寄せられているが、構成としては、作成者からの回答が多く寄せられている。
- 作成者の業種別の内訳は概ね右図のとおりであり、リース業に限らず、流通業、不動産業など、さまざまな業界から寄せられている。



論点の項目	コメントの概要
総論	
改正の時期	<ul style="list-style-type: none"> • 会計処理の大きな変化が短期間に再び生じることについて懸念がある。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 短期的な変更は企業の負担が大きい(システム、業務フローの見直し、人員増加等) ➢ 投資家の混乱を招くものであり、投資家のためにならないのではないか。 ➢ 短期間での改訂を行う背景を明確に示す必要がある。 ➢ 実務に混乱を招く可能性があり、慎重な検討が必要。 • 短期間での再改訂は行うべきではなく、現行のわが国リース会計基準を維持すべきである。 • ASBJ プロジェクト計画表から公開草案の予定を削除すべきである。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 短期間での再改訂(全面改訂)は例がない。 ➢ 企業の設備投資意欲に影響を与えるため、経済的影響は甚大である。 ➢ 短期間でのシステム改変に伴うコストは極めて重い。 ➢ リースの利便性の低下、リース離れの危惧 ➢ IFRS 新リース会計基準とのコンバージェンスをこの時期に検討する理由がない。 ➢ リース会社の取引先企業 171 社を対象に行った調査(有効回答 124 社)では以下の回答があった。 <ul style="list-style-type: none"> ◇ 「連結財務諸表に IFRS が強制適用されるが、現行リース会計基準をあえて改訂する必要はない」(25%) ◇ 「IFRS とのコンバージェンスのためには現行リース会計基準の改訂はやむを得ないが、連結財務諸表のみの適用にとどめ、個別財務諸表は現行リース会計基準を適用することが望ましい」(16%) ◇ 「連結財務諸表の IFRS 強制適用の際に企業の任意で個別財務諸表に IFRS 適用可能となれば、現行リース会計基準を改訂する必要はない」(24%) ◇ 「連結財務諸表・個別財務諸表の区分なく、IFRS 新リース会計基準とコンバージェンスしたリース会計基準を適用することが望ましい(連単一致)」(30%)となっている。 ◇ 同調査では、個別財務諸表は現行リース会計基準が望ましい理由として、「課税の公平性の観点から、税務(法人税・消費税)との不一致が予想され、その取扱いが不明であり、また申告調整を行うコストなど実務上煩雑である。」(71%)との回答が多かった。 • 本論点整理に基づいてリース取引に関する会計基準が改正された場合、企業が対応するために相当の期間・コストを要することが予想されるため、十分な適用準備期間を設けることが必要である。

論点の項目	コメントの概要
改訂の範囲限定	<ul style="list-style-type: none"> 現行のリース会計基準に対する主な批判は、オペレーティング・リースに分類されるリース取引について、資産・負債が計上されないことにある。従って、仮にリース会計基準を改訂するのであれば、当該論点に焦点を絞り改善することが望ましく、リース会計基準全体を改訂する必要性は乏しい。
適用対象 - 連結・個別	<ul style="list-style-type: none"> 「いわゆる連結先行の考え方を採用するかについては議論していない」とあるが、EDの内容は現行実務からの抜本的な変更を求めるものでもあり、関係者の様々な意見を聴取しながら、連結先行の考え方を当基準においてどのように取り扱うのかについても、検討に含めるべき。 仮にIFRS新リース会計基準とのコンバージェンスを検討していく場合には、その適用対象を上場会社の連結財務諸表に限定したうえで議論を進めるべき。 <ul style="list-style-type: none"> 企業会計審議会の「中間報告」の考え方は連結先行アプローチであり、更に昨年8月の同審議会のとりまとめでは、個別基準毎の連単一致、連単分離（及びその場合の期間のズレ等）の検討が提言されている。 連結財務諸表のみのコンバージェンスでも、「東京合意」に適合する。 企業の多くもリース会計基準については連単分離を望み、また、そもそも現行リース会計基準の改訂は必要性がない。(CL15) 現行のリース会計基準の取扱いに関しては「中小企業の会計基準に関する指針」が規定されており、対象企業は簡便な会計処理を行うことが出来る。現在、「中小企業の会計に関する研究会」と併せ、「非上場会社の会計基準に関する懇談会」でも会計処理の簡略化の方向で検討が進められている。今般のリース会計基準見直しの趣旨に鑑み、非上場会社・中小企業への適用は意味をなさないと考える。 平成19年会計基準改訂時にはリース税制も大幅に改正され、貸手である自動車リース各社だけでなく、借手である自動車リースユーザーもその対応にも追われた。仮に個別財務諸表への適用となった場合には、広範囲に大きな混乱を招くことが予想される。 単体の会計基準にも適用される場合、税法との調整についても十分に検討した上で、議論を行うべき。
適用対象 - 上場・非上場	<ul style="list-style-type: none"> ASBJの基準は上場会社のみならず、一定の非上場会社にも適用される。国際市場における資金調達やグローバルな事業展開を行う企業と同一の基準にすることは、多くの非上場会社においては、得られる便益以上に多大なコスト負担を強いられているのが現状である。 <ul style="list-style-type: none"> 財務諸表を改善する前提は、その対応に対して必要とされるコストに見合うベネフィットがあることであり、その前提がなければ企業活力を喪失させることが考えられる。非上場会社がIFRSとコンバージェンスしたリース会計基準を適用する必要性は乏しく、適用対象範囲を限定した上で対応すべきであると考えられる。
コスト・ベネフィット	<ul style="list-style-type: none"> ASBJにおける基準開発に当たっては、コストに見合うベネフィットが存在するののかにつき、慎重な検討を実施し、コスト・ベネフィットの観点からの判断根拠も明確にすべきである。 <ul style="list-style-type: none"> 短期リースを除く全てのリースへの提案内容の適用やリース期間・リース料の測定、開示の強化など、全体を通じて過度に作成者サイドに負担を強いる内容となっている。ED公表に際して、ビジネス慣行や企業実務の実態を踏まえた検討がなされていたのか疑

論点の項目	コメントの概要
	<p>問であり、結果的に財務諸表利用者サイドのニーズに偏重した提案となっている。EDの提案のままでは、リースの利便性が大きく損なわれる可能性もある。</p> <ul style="list-style-type: none"> IASB及びFASBの提案内容には実務上困難と考えられる点があるため、開示要件も含め我が国の会計基準策定にあたっては、コスト・ベネフィットの観点からも引き続き慎重な検討を行って頂きたい。 実務に則した考察の上で進めるべきである。
IASB への意見発信	<ul style="list-style-type: none"> (上場会社の連結財務諸表にIFRSが強制適用される可能性が高いことを踏まえ)ASBJは、IASBのEDに対して、実務的に適用可能な会計基準となるよう強く修正を求めるべきである。 <ul style="list-style-type: none"> IASBのEDは、実務上、極めて適用困難である。 多くの企業は、IASBのEDに対して懸念を示している。 IASBのリース・プロジェクトについては、公開草案に対するコメント募集終了後の検討の方向性についても不透明であり、今後のIASBの動向につき、十分に見極めた上で、我が国における基準開発を検討いただきたい。また、実務上の観点も含め、我が国として受入可能な会計基準となるよう、IASBに対して、継続的・積極的な働きかけをお願いしたい。
論点1 会計モデルと範囲	
論点1-1 使用权モデル(借手の会計処理)	
<p>(質問1)借手の会計処理について、当委員会では、IASB及びFASBのEDで提案されている使用权モデルに基づく会計処理は現行の会計基準に比べ、一定の財務報告の改善につながると考えており、この考え方を基礎として我が国においても会計基準の開発を行っていくことを考えています(第17項参照)</p> <p>このような借手の会計処理について、現行のファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引の分類に代えて、IASB及びFASBのEDで提案されている使用权モデルに基づく基本的な考え方を採用していくことは適当であると考えますか。適当でないと考えた場合、その理由は何ですか。</p>	
単一の使用权モデルを支持	<ul style="list-style-type: none"> 使用权モデルに基づく基本的な考え方の採用は適当であり、現行の会計基準に比べて財務報告の改善につながると考えている。借手に関する提案は、リースの会計処理を改善するものとして歓迎する。使用权の移転の有無という観点で全てのリース契約から生じる資産と負債がオンバランス化され、企業活動の実態が財務報告により良く反映されることへの期待は大きく、公開草案の目指す方向性を支持している。従来は注記情報で示されたオペレーティング・リースの資産・負債が、統一された基準でオンバランスされれば、正確な財務分析が容易になると考えている。さらに、貸借対照表への計上を避けるために、実体はファイナンス・リースである取引でオペレーティング・リースを装うことが不可能になり、企業の実態が一段と把握し易くなるであろう。 <ul style="list-style-type: none"> 日本証券アナリスト協会が実施したアンケート調査(2010年11月に会員107名に対して実施。回答率64%)では、「このモデル(使用权モデル)によって、企業分析に有用な情報が得られると思いますか」という質問に対し、「思う」の回答者が79%を占めた。
使用权モデル	<ul style="list-style-type: none"> 更新オプション及び変動リース料の取扱いに課題があるが、あらゆるリース取引に関して使用权資産及びリース料債務を計上するとい

論点の項目	コメントの概要
ルの基本的な考え方は適当	<p>う基本的な考え方に同意する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 借手の経済的実態（借手に発生する権利と義務）をよりの確を表すことができ、一定の財務報告の改善につながる。 ➤ 恣意性介入の可能性を排除でき、財務諸表の比較可能性が確保できる。 ➤ 国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から望ましい。 <ul style="list-style-type: none"> • 基本的な考え方には賛成するが、すべてのリース取引に使用权モデルを適用することには懸念がある。 <ul style="list-style-type: none"> ➤ ストラクチャリングの問題が改善する。 ➤ 国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から適当。 ➤ 借手において、広くオンバランスするものであり、財務諸表の有用性の向上に資する。 ➤ リース契約の形式にとらわれず、統一した尺度での検討が可能であり、比較可能性に優れている。 <p>（懸念）</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 多様なリースが存在する中で、使用权モデルのみを取り入れることについては慎重に検討すべき。 ➤ 本社ビルを賃借するケースのように、賃借期間が長期にわたる場合には、リース開始初年度に多額の支払利息が計上されることが懸念される。使用权モデルに基づく単一の会計処理を定めることの必要性については十分に説明する必要があると考える。 ➤ 不動産賃貸は資産の使用期間が長く、不確実性が高い取引であり、特段の配慮が必要。 ➤ 解約不能期間がなく、随時解約可能な取引には賃貸借処理が適切。 ➤ 不動産賃貸借取引には賃貸借処理が適切。 ➤ 対象資産のコストが原価に算入されるようなケースは、当該資産の活動が主たる事業に不可欠であり、本提案を適用することに異存はないが、当該コストが販管費に算入されるようなケースは、賃貸借処理を容認すべきと考える。
単一の使用权モデルへの懸念	<p><単一の使用权モデルの採用は適当でない></p> <ul style="list-style-type: none"> • 借手のリース会計モデルについて、「使用权モデル」のみを採用することは適当でない。「サービス付リースのうち、サービス要素が区分できないリース」及び「資産の耐用年数にわたって同一資産を複数の異なる借手に対して行うリース」のうち、「リース期間中の一定期間、解約不能期間を設けているリース」については、簡便的な会計処理（割引前リース料の額での計上し、その後、定額費用処理）の選択適用を認めるべきである。また、随時解約可能なリース（レンタル）、不動産のリースについては現行のオペレーティングリースの会計処理を継続すべきである。 <ul style="list-style-type: none"> ➤ 「B.サービス付リースのうちサービス要素が区分できないリース」については、未履行のサービス要素に係る借手の費用の支払を勘案すると、借手は、リース料の現在価値で当初測定し、実効金利法（以下、わが国で一般的に使用されている用語を踏まえ「利息法」という。）を用いた償却原価により事後測定するのではなく、定額で費用処理することも妥当であるため、サービス要素を含む割引前のリース料の額で計上し、定額で費用処理するという簡便な会計処理の選択適用を認めるべきである。

論点の項目	コメントの概要
	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 「C.資産の耐用年数にわたって同一資産を複数の異なる借手に対して行うリース」のうち、「(a)リース期間中の一定期間、解約不能期間を設けているリース」では、借手は、解約不能期間後に違約金無しで随時解約できる。したがって、一定期間中は使用権資産とリース料支払債務が確定するものの、現行のファイナンス・リースの会計処理のような使用権モデルをそのまま適用するのではなく、オフバランス問題を解決するとともに、実務上の対応を考慮し、借手には使用権モデルの簡便な会計処理の選択適用を認めるべきである。「リース会計に関する調査結果報告」でも、現行のオペレーティング・リースについて元利分解することの違和感が指摘されている。 ➤ 「C.資産の耐用年数にわたって同一資産を複数の異なる借手に対して行うリース」のうち、「(b)リース期間中、借手が随時解約できるリース(レンタル)」は、契約上のリース期間すべてのリース料支払債務が確定していないため、そもそも借手に使用権モデル(資産と負債の認識)を求めることは適切でない。また、「(b)リース期間中、借手が随時解約できるリース(レンタル)と不動産のリース」については、貸手が資産の減価償却を行い、受取リース料を収益として認識することによってその経済的実質を表すことができるため、当該リースが短期リースであるか否かにかかわらず、借手においても、当該リースから生じる資産(使用権資産)及び負債(リース料支払債務)を認識せずに、リース料をリース期間にわたって損益として認識する会計処理(すなわち、現行のオペレーティング・リースの会計処理)が最も適切であり、当該リースのオフバランス問題もこれまで指摘されていないため、この処理を認めるべきである。 ➤ リース会社の取引先企業171社を対象に行った調査では、賃貸処理が実態に合っている、財務諸表の過大表示につながる、資産計上の違和感がある、現在価値算定の実務上の困難である等を理由に、オペレーティングのオンバランス処理はなじまないとする意見が67%を占めている。 • 借手のリース会計モデルについて、「使用権モデル」のみを採用することは適当でない。「サービス付リースのうち、サービス要素が区分できないリース」については、簡便的な会計処理(割引前リース料の額での計上し、その後、定額費用処理)の選択適用を認めるべきである。また、中古車市場のある自動車リースについては現行のオペレーティング・リースの会計処理を継続すべきである。 • 多様なリース取引に1つの会計モデルを適用することが必ずしも財務諸表の改善につながらない。 <ul style="list-style-type: none"> ➤ 不動産賃貸借取引のように賃貸借処理が適切な取引も多く含まれる。 ➤ 導入に伴うコストを上回る有用性があるのか、また、企業の設備投資に与える影響を十分に検証し、慎重に検討していくべきである。 ➤ 借手に複雑な会計処理を強制した場合、リースの利便性が損なわれることとなり、工作機械販売におけるユーザーのリース導入機会が激減する可能性がある。 ➤ オペレーティング・リース取引について、支払リース料を元本と利息に分離するのは実務上困難であるため、支払利息を認識せずに、支払リース料と同額の費用計上を認めるべきである。

論点の項目	コメントの概要
	<p><使用権モデルの考え方は適当でない></p> <ul style="list-style-type: none"> ファイナンス・リース取引については実態に照らし、採用は仕方ないものと考えているが、オペレーティング・リース取引は権利未履行部分についても負債が計上される可能性が高く、資産計上をこれに基づいて行うことは適当でない。 前回の会計基準の変更から間もなく、リースの利用が激減すると思われる。また、システム改修費用や煩雑で重い事務負担を負う。
不動産取引への適用に対する懸念	<p><不動産取引には賃貸借処理が適切></p> <ul style="list-style-type: none"> 不動産は金融商品と異なる性質を持つ財であり、期間等の客観的な見積もりが著しく困難であり、裁量の幅が大きい。また、不動産賃借は企業における無期の必要コストであり、見積資産の償却は適さない。したがって、不動産賃借の忠実な表現とは、資産計上ではなく、賃貸借処理である 不動産の賃貸借取引は、取引毎の個別性が強く、原資産(不動産)の代替性が低く、また、所有者(貸手)によるバリュアップを通じて、耐用年数にわたり複数の借手に賃貸されるため、同種原資産を画一的な条件で、耐用年数にわたり一人の借手にリースすることで、借手の原資産取得に係る金融の提供を目的とした金融取引としての性格が強い他のリース取引とは異なる性格を有している。金融取引とは異なる性格を有する不動産の賃貸借においても、リース料支払債務を超える支払賃料が結果的に利息として認識されてしまい、取引の経済実態を適切に反映することができない。 オフィスなどの不動産に係る賃貸借取引については、通常いつでも解約可能な取引であり、資産・負債を計上することは適切ではない。 借手にリースすることで、借手の原資産取得に係る金融の提供を目的とした金融取引としての性格が強い他のリース取引とは異なる性格を有している。リース料支払債務を超える支払賃料が結果的に利息として認識されてしまい、取引の経済実態を適切に反映することができない。 不動産については、欧米においても、登記制度を設けており、経済的実態が他とは異なるのではないか。

(参考) IASB/FASB における再審議後の暫定合意

<p><リースの種類(2月)></p> <ul style="list-style-type: none"> IASB 及び FASB は、借手及び貸手の双方に、次のような異なる損益の影響を伴う2種類のリースを識別するための原則を特定することを暫定的に決定した。 <ul style="list-style-type: none"> ED の提案と統合的な損益認識パターンを伴うファイナンス・リース 現行の IFRS や USGAAP におけるオペレーティング・リースと統合的な損益認識パターンを伴うファイナンス・リース以外のリース (other-than-finance lease)

< 使用权モデルの確認（３月） >

- IASB 及び FASB は、すべてのリース契約に対し、使用权モデルを適用するというリースの公開草案における決定を確認した。
- 当該モデルでは、リースとなる契約又はリースを含む契約における借手は、リース期間にわたる原資産を使用する権利を表す資産と、リース料を支払う債務を表す負債を認識することになる。

論点の項目	コメントの概要
論点 1-2 履行義務アプローチと認識中止アプローチ(貸手の会計処理)	
<p>(質問2) 貸手の会計処理について、当委員会では、複数の会計処理を使い分ける考え方を支持しており、その観点から、IASB 及び FASB の ED で提案されている履行義務アプローチ及び認識中止アプローチを使い分ける複合モデルにも一定の合理性があり、それらのアプローチを基礎として引き続き検討していくことを考えています(第38項参照)。ただし、貸手の会計処理については、個々のアプローチの是非や、複合モデルとすることへの懸念もあり、単一のアプローチを支持する意見も見られます(第26項から第35項を参照)。</p> <p>このような貸手の会計処理について、現行のファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引の分類に代えて、IASB 及び FASB の ED で提案されている複合モデルを採用することは適当であると考えますか。適当でないと考える場合、どのようなモデルが適当であると考えますか。</p>	
複合モデルの採用を支持	<ul style="list-style-type: none"> • リース取引の形態は多岐にわたり、その経済的意味合いはそれぞれ異なることから、複合モデルを採用することは適当である。 • 複合モデルの採用は適当と考えている。貸手については、リースの実体が短期レンタルから長期ファイナンスまで幅広く、これに単一の会計処理を強制するのはあまりに乱暴である。ただし、類似のリース契約が異なるアプローチで会計処理される懸念を感じており、履行義務アプローチに統一すべきとの意見も多い。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ ただし、日本証券アナリスト協会で実施したアンケート調査では、「類似のリース契約が異なるアプローチで会計処理される懸念があると思う。」の回答者が69%を占めた。「2つのアプローチが適切に使い分けられていると思う。」は16%となっている。 ➢ 「提案通りに2つのアプローチを併用すべき」は36%、「履行義務アプローチに統一」は53%、「認識中止アプローチに統一」は11%となっている。
複数のモデルを用いることが適当 (提案モデルには懸念)	<p><「認識中止アプローチ」と「履行義務アプローチ」のみを採用することは適当でない></p> <ul style="list-style-type: none"> • 借手の使用権モデルに対して整合する貸手の会計モデルは「認識中止アプローチ」であるが、認識中止アプローチの会計処理が適さないリースもある。「サービス付リースのうち、サービス要素が区分できないリース」及び「資産の耐用年数にわたって同一資産を複数の異なる借手に対して行うリース」のうち、「リース期間中の一定期間、解約不能期間を設けているリース」については、簡便的な会計処理(割引前リース料の額での計上し、その後、定額費用処理する方法)の選択適用を認めるべきである。また、随時解約可能なリース(レンタル)、不動産のリースについては現行のオペレーティング・リースの会計処理を継続すべきである。 • 「サービス付リースのうち、サービス要素が区分できないリース」については、簡便的な会計処理(割引前リース料の額での計上し、その後、定額費用処理する方法)の選択適用を認めるべきである。また、中古車市場のある自動車のリースについては現行のオペレーティング・リースの会計処理を継続すべきである。 • 賃貸借処理が適切なリース取引もある。

論点の項目	コメントの概要
不動産取引に対するアプローチ	<p><不動産取引には賃貸借処理が適切></p> <ul style="list-style-type: none"> EDの提案においては、は、リース料受取債権を貸借対照表に認識することになり、これを超える受取賃料を利息として認識し、リース期間の初期段階に大きな受取利息を計上するため、不動産取引を金融取引のように特徴づけることになるため、取引の経済実態を適切に反映しておらず、却って財務諸表利用者の利便性を損なうこととなるため、これを採用することは適当ではない。 賃貸等不動産に、履行義務アプローチを適用した場合、資産として認識するのは、現在のテナントからの将来キャッシュ・フローの現在価値のみになること、また、原資産とリース料受取債権が二重に計上されるという問題が生じることから、賃貸等不動産については、賃貸借取引が適用されるべき。 <p><複合モデルにおける履行義務アプローチを支持></p> <ul style="list-style-type: none"> リース取引の形態は多岐にわたり、その経済的意味合いはそれぞれ異なることから、複合モデルを採用することは適当である。履行義務アプローチは適当でないとの意見もあるが、区画割りして多数の借手に賃貸していることが多い建物についても、個々の契約を精査して賃料の増額交渉をするか否かを検討したり、一定の基準で契約毎に配賦した建物全体の維持管理費用・当該借手に賃貸するため生じた追加的な支出等を考慮して当該契約の採算性を検討したりすることは、経営管理上必要である。個々の賃貸借契約に履行義務アプローチを適用することは、上記のような経営管理を行うための基盤となるものであり、日本企業の合理的なCRE戦略の推進のために有用である。
貸手の会計処理についてさらなる検討が必要	<ul style="list-style-type: none"> リース取引の借手の会計処理との整合性という点では、貸手の会計処理としてIASB及びFASBのEDで提案されている2つのモデルのうち、認識中止アプローチがより整合的なアプローチであると考えられる。しかし、貸手のすべてのリース契約について、その契約の内容にかかわらず、認識中止アプローチによる会計処理を求めることは、すべてのリース契約について取引開始時に一時に収益(利益)が計上されることとなるが、実務においては、こうした会計処理が適当ではないケースもあると考えられる。このため、認識中止アプローチに一本化するという取扱いについては、慎重な検討が必要と考える。 履行義務アプローチへの一本化を支持する意見と認識中止アプローチへの一本化を支持する意見、複合モデルを支持する意見と大きく割れており、更なる検討が必要と考える。履行義務アプローチへの一本化を支持する企業は、借手の使用権資産に対応する貸手のリース負債という整合性の観点から支持している。一方、認識中止アプローチの支持者は、履行義務アプローチでは、貸手・借手の双方において原資産と使用権資産が二重に計上されることを問題視している。連結グループ内でリース取引を行っている場合に、貸手側が履行義務アプローチを採用しているケースでは、当該二重計上の修正が必要になり、矛盾があると考えられる。 <p><履行義務アプローチに対する懸念></p> <ul style="list-style-type: none"> リースEDで提案されている、履行義務アプローチと認識中止アプローチを併用する複合モデルを日本において採用することには適当とは考えない。履行義務アプローチは、借手の使用権モデルと整合していないと考える。また、このアプローチの下では、リース開始日後も原資産の認識を継続する一方でリース料受取債権も認識することから、同一の資産に対する潜在的キャッシュ・フローを二重に計

論点の項目	コメントの概要
	<p>上することになり、合理的でないと思う。この問題は、リース ED で提案されている、原資産、リース料受取債権および履行義務を純額で表示する「結合表示」によって総資産を圧縮したとしても解消できるものではないと考える。</p> <p>< 認識中止アプローチに対する懸念 ></p> <ul style="list-style-type: none"> 認識中止アプローチは、借手の使用権モデルと整合した考え方であるが、土地のように価値の下落しない原資産の場合、リース開始時に認識中止した場合、リース終了時における価値が乖離すること可能性がある。貸手の処理については、様々な懸念が存在することから、早急に結論を出すべきではない。
単一アプローチの採用を支持	<p>< 認識中止アプローチが適切 ></p> <ul style="list-style-type: none"> 本来ならば、借手の処理と貸手の処理は相互に対称の関係となるべきである。提案されている借手の処理は単一であり、貸手の処理に複数のアプローチを用いることは、複雑性や取引を仕組む機会を生む可能性があることから、借手の処理と整合する処理として、認識中止アプローチが適切と考える。 <p>新しいリース基準が使用権モデルに基づく以上、貸手の履行義務は使用権を借手に提供した時点で履行されたと考えるべきであり、リース取引開始日に一時に収益（利益）が計上されることは理論的に問題ないとする。原資産に伴う重要なリスク又は便益が貸手に残る場合には、履行義務アプローチではなく、現行のオペレーティング・リース取引と同様の会計処理が適切との意見もあり。</p>
選択基準の明確化	<p>< 両アプローチの区分が不明確であり、実務上、判断が困難 ></p> <ul style="list-style-type: none"> システム開発に係るコストも掛る可能性があり、基準自体に明確なガイドラインを含めてもらうことが重要である。それにより、会計処理の簡便化が図られ、実務上の負担についても相応に軽減されていくと思われる。 履行義務アプローチと認識中止アプローチの選択基準が良く解らないという声があり、両アプローチの使い分けが利益操作に繋がる懸念を払拭するため、我が国の会計基準として複合モデルを導入する際に、詳細なガイダンスの追加を IASB へ働きかけていただきたい。 <p>< ビジネスモデルで区分すべき ></p> <ul style="list-style-type: none"> 原資産に伴うリスクと便益の移転度合いではなく、ビジネスモデルによって履行義務アプローチと認識中止アプローチを区分すべき。
収益認識 ED との関係	<ul style="list-style-type: none"> リース ED と収益認識 ED とは、異なる考え方が示されており、貸手の会計処理に関しては、どちらの考え方を採用するか再度整理して、その具体的な根拠を明確にして、整合性を図ることで財務諸表の有用性が高まると考えられる。 <p>➢ 「支配の移転の有無」と「リスク又は便益の留保の有無」の考え方を整理し、リースに該当しない契約に適用される収益認識に関する考え方と整合させる必要があるものと考えられる。</p>

（参考）IASB/FASB における再審議後の暫定合意

<貸手の会計の進め方（１月）>

- IASB 及び FASB は、借手と貸手の双方の観点からリースの問題を検討することが役立つとし、引き続き、借手と貸手の会計上の問題を共に対処すべきであると決定した。

<リースの種類（２月）>

- IASB 及び FASB は、借手及び貸手の双方に、次のような異なる損益の影響を伴う２種類のリースを識別するための原則を特定することを暫定的に決定した。
 - ED の提案と統合的な損益認識パターンを伴うファイナンス・リース
 - 現行の IFRS や USGAAP におけるオペレーティング・リースと統合的な損益認識パターンを伴うファイナンス・リース以外のリース (other-than-finance lease)

論点の項目	コメントの概要
論点 1-3 リースの定義と適用範囲	
論点 1-3-1 リースの定義	
明確化	<p data-bbox="344 352 987 379"><リースの定義及び判定指針をより明確にすべき></p> <ul data-bbox="344 411 2083 975" style="list-style-type: none"> <li data-bbox="344 411 2083 587">• 定期傭船契約については、当協会では、その主たる取引実体はサービス契約であると考え、公開草案で規定されているリースとサービスの混合契約に関する取扱いに基づいて、仮にリース部分或いは全体がバランスシートに計上される場合は、当該取引の経済実態が正しく財務諸表に反映されない結果となり、企業の財務活動や会計実務にも大きな悪影響が生じる可能性がある。リースの定義と資産・負債の基本概念との整合性を強める為に、公開草案で示されたリースの定義及び判定指針をより明確にすることが必要であると考え。即ち、以下の点を明示することが必要と考える。 <ul data-bbox="398 619 2083 754" style="list-style-type: none"> <li data-bbox="398 619 1070 646">➢ 特定資産の使用権は「無制限」の権利であること <li data-bbox="398 651 1361 678">➢ 使用権の移転に伴う対価は「借手の現在の債務（確定債務）」であること <li data-bbox="398 683 2083 754">➢ 「特定資産からの経済的便益の享受が貸手の能力に依存しない範囲において」合意された期間にわたって特定資産の使用権を移転するものであること <li data-bbox="344 786 2083 850">• 「リース」の定義に「一定期間」という不確実性の概念を盛り込むべきでなく、「合意された期間」とすべき。したがって、これら定義規定の問題を検討すべきである。 <li data-bbox="344 882 1070 909">• 実務に適用可能なわかり易い判断規準を定めるべき。 <li data-bbox="344 941 1839 968">• 「特定資産」について、類似の資産で代替することを許容している契約の取扱いを明確にする必要があると考える。 <p data-bbox="398 1000 2083 1176">この点、IASB 及び FASB の ED の提案では、リース開始日後に、特定資産を類似の資産で代替することを許容している契約については、当該契約で明示的に特定資産が識別されている場合であっても原資産が特定されているとはいえず、リースではないとする一方で、特定資産が適切に稼働しない場合にのみ他の資産で代替することを供給者に認める又は要求する契約は、リースとなる可能性があると考えられ、また、特定日又はそれより後に、何らかの理由で他の資産で代替することを供給者に認める又は要求する契約上の条項（偶発的又はその他の条項）は、代替日より前にリースとして取り扱うことを妨げないとされているなど、取扱いが明確ではないように思われる。</p> <p data-bbox="398 1208 2083 1311">また、特定資産を類似の資産で代替することを許容している契約をリースに該当しないものとして整理する場合、これらの契約はリースの会計基準の適用の対象外という扱いとなるが、その場合にこれらをどのように取り扱うのかについても明確にする必要があると考えられる。</p> <ul data-bbox="344 1343 2083 1407" style="list-style-type: none"> <li data-bbox="344 1343 2083 1407">• 鉄鋼業界では、リースの定義について、サービス要素とリース要素を区分できる場合は、リースの可能性があるので、第 44 項（２）（使用する権利の支配の移転）にて判定し、区分できない場合は、サービスと判定するという方針を採用すべきものと考えている。なお、

論点の項目	コメントの概要
	<p>第44項(2)については、構内プラントやオフィス賃貸について複数の解釈を惹起しかねないことから、より明確にできるようなガイダンスの充実が必要である。具体的には、第44項(2)の「当該資産」が具体的に何を指しているのか、原資産100%であるのか、部分的に賃貸している部分なのかが明確にされるべきである。</p> <p><その他></p> <ul style="list-style-type: none"> リースとリースには該当しない未履行契約を区別して会計処理する根拠を示すとともに、両者を区分するための追加的なガイダンスを明確にする必要があると考える。 海運業界に於ける定期用船契約については、資金調達の代替策というよりも、船の所有者である船主がサービスの受益者たる用船者に対して貨物運送の役務提供を行っている「役務提供契約」に該当すると考えられ、従ってオンバランス処理は経済的実態を正しく反映しないと考える。
論点 1-3-2 原資産の売買	
除外に懸念	<ul style="list-style-type: none"> 論点整理の今後の方向性「原資産の売買に相当する契約をリースと区別する規準を設け、範囲から除外することは必要以上に複雑さを招く可能性がある」という考え方には同意。原資産の売買とされるリースを新基準の適用除外とすべきでない。仮に適用除外とする場合には、原資産の所有権が借手に移転するリースに限定すべきである。 <ul style="list-style-type: none"> EDでは、「原資産の支配」及び「原資産に伴う僅かなリスクと便益以外の全て」を移転する結果となる契約は、原資産の売買を表すものとしてリース会計基準の適用除外としているが、このようなリースと売買の区分は、ED公表前の議論において、貸手の会計処理に履行義務アプローチのみの適用を暫定決定したことによって生じる問題を回避するための措置であった。しかしながら、EDにおいて売買の会計処理と重要な差異のない認識中止アプローチの適用が規定されたため、原資産の売買とされるリースを新基準の適用除外とする必要は無い。したがって、このような境界線を新基準の中に盛り込むべきではない。 認識中止アプローチの取扱いと類似し、リース基準の適用外として区分し、リース契約毎に判断を行う意義は少ない 区分を設ける必要性について、再度、検討が必要 <ul style="list-style-type: none"> 履行義務アプローチ、認識中止アプローチとこの原資産の売買に関する規準の3つの考え方が存在することになり、複雑性が増す。また、原資産の売買に関する規準の具体的なガイダンスが示されておらず、かつ、収益認識EDの考え方とも異なっている。
論点 1-3-3 無形資産等のリース	
除外に懸念	<ul style="list-style-type: none"> リースの定義に合致する取引を除外する理屈はなく、リース会計基準の範囲に含めるべき <ul style="list-style-type: none"> リースの定義に合致する取引であれば、他に適切かつ適用可能な会計基準が存在する場合には、その論拠を示したうえで、新基準に優先して当該他の基準が適用される旨を規定すべきである。わが国の実務においては、無形資産のリースについてリース会計基

論点の項目	コメントの概要
	<p>準を適用して会計処理を行っている。したがって、IASB 及び FASB が、無形資産会計のプロジェクトを将来的にスタートするとしても、無形資産のリースを他の会計基準に適用すること、リース会計基準の適用除外とすることの理論的な説明がなされない以上、現時点においては、リースの定義に合致する無形資産のリースはリース会計基準の適用対象とすべきである。</p> <p>➤ 我が国ではソフトウェアやハードウェアとソフトウェアが一体となったリースが一般的に行われており、ハードウェアとソフトウェアで適用する会計基準が異なることは合理的ではないと考えられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> 借地権契約における賃貸借の対象は土地という「有形」資産であり、動産のリースと何ら変わりがない。これまで非償却の無形資産として扱う場合が多かったことを理由に、無形資産（又は土地に準ずる資産）に該当してリースの基準を適用除外とすることは、他の有形固定資産との間での整合性が保てないのではないか。
借地権	<ul style="list-style-type: none"> 借地権については ED の考え方の導入を前提とした上で「借地権」を「無形資産」として取扱い、借地権に係る取引（土地のリース、借地権のリース）は貸手・借手ともに新リース会計基準の適用除外とすべきである。
論点 1-3-4 賃貸等不動産	
除外すべき	<ul style="list-style-type: none"> 公正価値で評価しているか否かにかかわらず、不動産の賃貸借取引は除外すべきである。 現行のオペレーティング・リースの会計処理が最も適しており、貸手が賃貸等不動産を取得原価で会計処理し、時価を開示する場合でも、ED で提案される貸手の会計処理を適用すべきではない。 第 76 項のように、履行義務アプローチ・認識中止アプローチを適用しようとする、「予想リース期間」や「予想賃料の合計」を見積もる必要が出てくるが、不動産取引の慣習とは相容れないと考える。
除外を懸念	<ul style="list-style-type: none"> 賃貸等不動産に該当し、公正価値を注記した不動産についてもリースの基準を適用し、個々の賃貸借契約に履行義務アプローチを適用するべきである。
論点 1-3-5 サービス要素の区分	
区別できない場合の取扱い	<p>< 「区別」できない場合はリースとする取扱いに同意 ></p> <ul style="list-style-type: none"> 実務を複雑にすることの懸念や、IASB 及び FASB の収益認識の ED の取扱いとの整合性からは、サービス要素とリース要素を「区別」できる場合に区分して会計処理することとし、「区別」できない場合は契約全体をリースとして会計処理するという FASB の ED で提案されている取扱いが適当と考えられる。 IASB の ED では、「顧客との契約から生じる収益」の基準に従って履行義務をサービス要素とリース要素に「区別」できない場合であっても、認識中止アプローチを適用するリース契約について貸手はサービス要素とリース要素への「配分」することが必要とされている。しかし、これは結局履行義務を「区別」していることに他ならず、基準間の整合性を著しく欠き不適切であり、また実務上も「区別」

論点の項目	コメントの概要
	<p>できないものを強いて「配分」することは非常に困難で運用可能性が低いと思われる。従い、FASB が提案するように「区別」できない場合には借手及び貸手の両者において契約全体をリースとして会計処理すべきと考える。</p> <p>< 「区別」できない場合はサービスと扱うことを認めるべき ></p> <ul style="list-style-type: none"> IASB 及び FASB の ED で提案されているサービス要素とリース要素を区分できない場合の取扱いについては、大きな問題を孕んでいる。ED では、サービス要素とリース要素が区分できない場合には、契約全体をリースとして会計処理すべきこととしているが、リース契約の中には、資産の保守・管理の実務負担を考慮し、外部会社からのサービス享受を意図した結果、リース契約を締結するケースが多くあり、このような契約の多くは、借手においてサービス要素とリース要素が合理的に区分できないものと考えられる。現行のリース会計基準は、資金調達の一手法としてリース債務を開示し得る点で、財務諸表の有用性に寄与している点は評価されるべきであるが、サービス要素とリース要素を区分できない契約にまで、一律に契約全体をリースとして会計処理することは、先に述べた資金調達状況の開示という観点からは負債が過大計上され、投資家に誤解を与える可能性が大きく、理論的にも、このような契約について、積極的にリース取引とする論拠が乏しいと考える。 <p>また、契約全体をリースとして取り扱ってしまうと、サービスの構成要素である「原資産を適正に機能させるための役務提供」や「当該取引によって提供される付加価値」といった原資産の使用権以外の要素までオンバランスされることが懸念される。これは、リースの定義に反するものであるとともに、資産の過大計上に繋がるだけでなく、財務諸表の資産の概念を変質させかねず、本提案の目的とされている「財務諸表利用者の有用性の向上」に逆行するものである。リース要素を含む取引はファイナンス効果を含んでいることは否定できないが、貸手側からすれば取引の主たる目的は、ファイナンスではなく付加価値の提供にある。借手側もファイナンス効果よりもサービス享受による効用拡大を期待している。今回の提案は、こうしたビジネス実態を踏まえた内容にはなっておらず、ビジネスの成果を適正に反映する会計処理とは言い難いものである。サービス要素とリース要素が区分できない場合には、サービス取引として会計処理することを認めるなど実務的な配慮をお願いしたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> 公開草案は、契約にリースとサービスの双方の要素が含まれているが区別できない場合に全体をリースと扱うことを提案しているが、サービス部分の金額的重要性が高いと想定される場合でも全体がリースとして会計処理されてしまうことは、バランスシートが必要以上に大きくなり、情報の有用性や比較可能性の観点で適切でない。当協会は、リースとサービスの区別ができなくても、当該取引の主たる経済的機能がサービスである場合には、全体をサービスと扱うことが適当と考える。 リース要素とサービス要素を区分できない場合、契約当事者の意図に関係なく、多くのサービス要素が資産・負債に計上される懸念がある。 <p>< 「区別」できない場合は区分せず一定の簡便処理を認めるべき ></p> <ul style="list-style-type: none"> 自動車リース契約においては、借手にサービス要素の区分を求めるべきではない。自動車リース契約では、サービス要素（メンテナンス等の維持管理費用相当分）の重要性が高いが、借手にはリース料合計が示され、その中に含まれるサービス要素部分の金額は明示さ

論点の項目	コメントの概要
	<p>れないのが一般的であり、その場合には借手においてサービス要素を区分することは困難である。未履行のサービス要素に係る借手の費用の支払いを勘案すると、サービス要素を含む割引前のリース料の額で計上し、定額で費用処理するという簡便な会計処理を認めるべき。</p> <ul style="list-style-type: none"> わが国のサービス付の自動車リースの場合、借手がサービス要素を区分できないケースがほとんどであることに留意すべき。 貸手において、区分できない場合には、履行義務アプローチまたは履行義務アプローチの簡便処理（利息部分を認識しない処理）の選択適用を認めるべき。したがって、サービス要素を含むリースについて、履行義務アプローチを適用する貸手と認識中止アプローチを適用する貸手とで会計処理を区分する必要性は無い。 <p>< 「区別」できない場合の取扱いについて慎重に検討すべき ></p> <ul style="list-style-type: none"> 「区別」できないサービスが重要な場合は、認識中止アプローチではなく履行義務アプローチが適用される可能性が高く、サービス要素からの重要な収益が、リース取引開始日時点で認識されることはないと分析されている。しかし、実務の適用においては、やはり「区別」できない場合の取扱いが濫用される懸念があるため、IASB の ED と FASB の ED の取扱いの何れが適当なのかは、両者の長所と短所を比較し、慎重に検討すべきと考える。
維持管理費の取扱い	<p>< 取扱いを明確化すべき ></p> <ul style="list-style-type: none"> 不動産リースの借手が支払う固定資産税分などサービス要素にあてはまらない要素の扱いが不明確。貸手の原資産の維持管理に伴う固定資産税や保険料等の諸費用を借手がリース料として支払う場合は、現行のリース適用指針第 14 項のように、リース料から控除すべきか明確にすべき（現行同様、損益処理が適当）。 不動産の賃貸借における貸手は、原資産について重要性が乏しいとは言えない金額の維持管理費用を負担している場合が殆どである。使用権資産の当初認識時の測定にあたっては、リース料から維持管理費用相当額を控除するか、控除しないのであれば「粗利回り水準」の利回り（ 7 ）を用いて現在価値を算定しなければならないが、維持管理費用相当額を控除しない場合、不動産の還元利回りや、統計資料に基づき算定した「純利回り水準」の割引率が用いられることにより、借手が使用権資産を過大計上する可能性があることに強い懸念がある。 簡便的に金利相当部分している部分に貸手における保険料や固定資産税が含まれており、これを借手の金利と計上することは使用権モデルにおいても適当でないと考える。

（参考）IASB/FASB における再審議後の暫定合意

<リースの定義(4月(仮))>

- ・ 「特定資産」を識別可能な資産 (identifiable asset) として定義する。
- ・ より大きな資産における物理的に区別された部分のみが特定資産となり得る。
- ・ リースの定義における支配の概念を、他の基準 (例えば、収益認識の公開草案「顧客との契約から生じる収益」) における支配の記述と整合させて定義する。
- ・ 最終基準に、リースを含む契約とサービス契約を区別するのに役立つ、いくつかの適用例を含める。
- ・ 特定資産の「使用を支配する権利」の記述に、分離できる資産 (separable asset) に関する指針を含める。

<売買との区別(3月)>

- ・ リース基準において、原資産のリースと原資産の売買を区別するための指針を設けるべきではないと暫定的に決定した。すなわち、契約にリースが含まれていない場合、当該契約は、他の適格な基準 (例えば、有形固定資産や収益認識) に従って会計処理する必要がある。

<範囲(3月)>

- ・ 無形資産のリースを、リース基準に従って会計処理することを求めないことを暫定的に決定した。
- ・ 次の項目を、リース基準の範囲に含めるというリースの公開草案の決定を確認した。
 - (1) 転リースにおける使用权資産
 - (2) 非中核資産のリース
 - (3) 長期の土地
- ・ スタッフに、次の項目をリース基準の範囲に含めるかどうかについて、追加の調査を実施し、今後の会議でその結果の分析を提示するよう指示した。
 - (1) Subtopic 350-40「無形資産 - のれん及び他の自社利用ソフトウェア」に従った、自社利用ソフトウェアのリース
 - (2) 棚卸資産のリース

<契約のリース要素及び非リース要素の区分(3月)>

- ・ IASB 及び FASB は、企業に、契約のリース要素と非リース要素を識別し、別個に会計処理することを求めることを暫定的に決定した。
- ・ IASB 及び FASB は、契約における支払いを、契約のリース要素と非リース要素に配分する場合の取扱いについて、以下を暫定的に決定した。
 1. 貸手は、収益認識に関する指針に従って、支払いを配分する必要がある。
 2. 借手は、次のいずれかで支払いを配分する必要がある。
 - (a) 各構成要素の購入価格が観察可能な場合には、借手は、個々の構成要素の相対的購入価格に基づき、支払いを配分する。
 - (b) すべてではないものの複数の構成要素の購入価格が観察可能な場合には、借手は、残余法に基づき、支払いを配分する。
 - (c) 観察可能な購入価格がない場合には、借手は、契約によって求められるすべての支払いについて、リースとして会計処理する。
- ・ IASB 及び FASB は、スタッフに、収益認識などの他のプロジェクトにおける指針の関連性を考慮して、何が観察可能な価格となるかを借手が判定する方法に関する適用指針を含めるよう指示した。

論点の項目	コメントの概要
論点 1-4 短期間リース	

<p>(質問3) 短期間のリースについて、当委員会では、IASB 及び FASB の ED における借手に関する簡便的な会計処理の提案は、得られる便益に比べて実務上のコストが相当程度大きいものとなる可能性があります(第101項参照)。</p> <p>このIASB 及び FASB の ED で提案されている短期間のリースに係る簡便的な会計処理は、コストと便益の観点から十分な取扱いであると考えますか。十分な取扱いでないと考える場合、どのような取扱いが適当であると考えますか。</p>	
借手の資産・負債計上を支持	<ul style="list-style-type: none"> ED で提案された簡便的な会計処理は、十分な便益の得られる取扱いと考えている。我々は、12 か月以内の短期リースも、全てのリース取引について単一の会計処理という原則の例外ではなく、オンバランスすべきと考えている。 <p>短期リースを管理する必要から生じるコストを理由に、ED と大きく異なる会計処理を導入することには反対する。他方、異常な高金利環境でなければ金利による短期間の影響は小さいため、割引現在価値を求める意味はないであろう。割引現在価値を算出せずに債権・債務をオンバランスするという ED で提案された簡便的な会計処理は、作成者の負担にも配慮した妥当なものと評価している。</p>
借手の資産・負債計上への懸念	<p><貸手と同様に借手に対しても、賃貸借処理を認めるべき></p> <ul style="list-style-type: none"> 短期、少額のリース取引について、借手がオンバランス処理することは、煩雑で多くのコストを要する一方、財務諸表に与える影響は大きくないと考えられ、賃貸借処理等の簡便な会計処理を容認することが必要である。 短期リースの取扱いについては、借手と貸手について、整合的な簡便的な取扱いを認めることが適当と考える。 短期リースに係る簡便的な取扱いについては、借手に対し使用権資産とリース料支払債務の認識を求めるのではなく、支払リース料の費用処理とすることが適当であると考え。一方で、これにより不足する情報については、開示の拡充による対応が必要であると考え。短期リースに係る簡便的な取扱いが、実務に配慮した規定であることを鑑みれば、借手に対し使用権資産とリース料支払債務の認識を求める取扱いは、コストと便益の観点から十分な取扱いとはいえないと考える。
更新オプション	<ul style="list-style-type: none"> 短期間のリースの定義は、オプションを考慮しない「リース期間が12ヶ月以内」とすべきである。 短期リースの定義から、意図的に仕組まれた疑いのあるリースを除き、オプション期間を考慮しない、リース期間が12ヶ月以内であるリースにすべきである。
重要性が乏しい場合等	<ul style="list-style-type: none"> 短期リースにかかわらず、非中核資産(借手の事業内容に照らして重要性が乏しい資産)のリース、及び中核資産であっても借手のリース資産全体に重要性が乏しい場合は、コスト負担及び経済的影響を考慮し、借手に対して、現行のオペレーティング・リースの会計処理の適用を認めるべきである。 IASB の ED では「非中核資産」についての恣意性を理由に提案モデルからの除外がなされていないが、本業たるオフィスビルや住宅の賃貸に比べ得られるキャッシュ・フローは相対的に小さく、事業活動も副次的なものであり主要な事業活動とは言い切れない駐車場契約のような性質をもつリース取引については、財務諸表利用者にとってニーズも低いと思われ、何らかの措置により新リース会計基準

	<p>の範囲から除外すべきである。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 短期リースに該当する実際の取引の想定がない中で、単純に期間に限定した処理案は意味がなく、事業における重要性の低い物件について、一般的な契約実態を勘案した上で簡易処理範囲を定義されることが望ましい。 • 企業の事業活動に影響の少ない重要性の低いリースについても賃貸借処理を認めるべきである。全てのリースについて、一律に使用权資産およびリース料支払債務を認識することになれば、作成者のコスト負担が非常に大きく、受け入れられない。 • 現行の日本基準における少額リース資産や金額基準のような明確なガイドラインを設けるべきである。 • 画一的な数値基準よりも、一般的な重要性を適用し、各企業で適切な規準を設けて運用する扱いが適当。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 現行の我が国の会計基準の取扱いのような画一的な数値基準を設けるよりも、IASB 及び FASB の ED の取扱いのように、一般的な重要性の概念を適用して、各企業において適切な規準を設けて運用する取扱いの方が適当と考えられる。ただし、この点について、会計基準上で何も言及しないというのは、実務の適用にあたって、混乱が生じると思われるため、これらの重要性の判断については、各企業において適切な規準を設けて運用することが適当と考えられる旨を、会計基準又は適用指針において記載することが適当と考えられる。
その他の提案	<ul style="list-style-type: none"> • 短期リースの簡便的な処理の取扱いは、実務に配慮した規定であるならば、借手の処理は、コストと便益の観点から十分ではない。賃貸借処理により、不足する情報については、開示の拡充による対応する。

(参考) IASB/FASB における再審議後の暫定合意

<p><短期リース(3月)></p>	
<ul style="list-style-type: none"> • IASB 及び FASB は、借手及び貸手による短期リースの会計処理について議論を行った。両審議会は、次の事項を暫定的に決定した。 <ol style="list-style-type: none"> 1. 借手及び貸手の両方に関して、短期リースを「リースの開始日に、あらゆる更新オプションを含め、起こり得る最大の期間が12カ月以下となるリース」として定義する。 2. 借手及び貸手は次を選択できる。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 原資産の種類ごとの会計方針として、すべての短期リースを、リース資産又はリース負債を認識せずに、会計処理することができる。 ➢ 他の規則的かつ合理的な基準が、原資産に起因している使用のパターンをより表すことになる場合でない限り、リース料を、リース期間にわたって定額で損益に認識することができる。 	

論点の項目	コメントの概要
論点2 借手及び貸手の会計処理	

論点の項目	コメントの概要
見直し	<ul style="list-style-type: none"> 借手のリース料支払債務及び貸手のリース料受取債権について重要な変動があることを示唆する事実や状況がある場合には、リース料支払債務及びリース料受取債権の見直しをすることは適当と考えられる。しかし、一方で、これらの金額の算定には、見積りの要素も大きいと考えられ、見積り次第で金額が頻繁に修正され、当該修正が企業の利益に反映されてしまう結果になることも懸念される。このため、「重要な変動があることを示唆する事実や状況」については、ケースを限定的にする等、慎重に検討する必要があると考える。また、リース料支払債務及びリース料受取債権の金額を見直しした場合には、その旨や理由、金額的な影響等の開示を求めることが適当と考えられる。 リース期間にオプション期間を含めるべきでなく、契約に基づいてリース期間が更新された場合には新たなリースとして会計処理すべきである。資産及び負債に変動リース料を含めるべきでなく、リース期間中にリース料が変動した場合には、当該変動額を損益として処理すべきである。 リースにより生じる資産及び負債の再測定については、著しい変化があった際に限定すべきであり、後発事象の取扱いについても実務上問題とならないよう併せて整理すべきである。
論点 2-1 借手の会計処理	
借手追加利率を支持	<ul style="list-style-type: none"> リース料の現在価値の算定に用いる「借手の追加借入利率」は、現行のリース会計基準によりファイナンス・リースに分類される取引であれば容易に決定可能である。したがって、そのようなリースを前提とするのであれば、リース料の現在価値に基づく当初認識時の測定や、公正価値ではなく償却原価によるとする当初認識後の測定は、使用権モデルの考え方を前提とすれば、適当であると考えられ、これを基礎に、借手の会計処理についての定めを検討していくという考え方に同意する。 リース料の現在価値の算定に際し、不動産リースに対する不動産利回りが割引率になる可能性があるとしているが、以下の差異にも留意すべきである。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 「粗利回り水準」「純利回り水準」の差異、期待利回り・取引利回りの差異、WACC (Weighted Average Cost of Capital) ・借入金利率の差異、割引率・還元利回りの差異、NCF (Net Cash Flow) 利回り・NOI (Net operating income) 利回りの差異
初期段階における過大な費用計上	<ul style="list-style-type: none"> IASB 及びFASB のED において提案されている使用権モデルを採用した場合、損益計算書において、リース料支払債務に係る利息費用はリース期間の初期段階に大きく計上され、その後遞減していくこととなる。利息費用の計上や支払賃料のキャッシュ・フローと異なる形での初期段階における過大な費用計上は、金融取引と異なった性格を有する不動産の賃貸借取引の経済実態を適切に反映していない。そのため、借手においてはリース取引に係る資産及び負債を認識せず、支払賃料により費用を認識する現行のオペレーティング・リース取引における賃貸借と同様の会計処理が適切である。
公正価値を超える認識	<ul style="list-style-type: none"> IASB 及びFASB のリース ED を適用した場合、建物の経済的耐用年数の見積りとの整合性も考慮すれば、一般に50%超の閾値に基づく見積り期間は、20年を超えるケースが想定され、その場合、使用権資産の当初認識額が公正価値を上回る現象が起こることが考えられるが、使用権資産が、公正価値を超えることには違和感がある。使用権資産の当初認識額が公正価値を超える場合は、現状のファイナ

論点の項目	コメントの概要
額	<p>ンス・リースの処理のように、使用权資産の当初認識額に、公正価値を上限とすることがより適切。</p> <ul style="list-style-type: none"> IASB 及び FASB の ED では、使用权資産の「当初認識時の測定は、公正価値ではなくリース料の現在価値で行うこととされている」とのことである。公正価値等との比較を行わないとすると、不適当な、または恣意的な金額の使用权資産が計上される恐れがあるのではないかと。不動産を賃借している借手が使用权資産の当初認識時の測定を行うにあたっては、原資産の公正価値等を把握してその金額を検証することが望ましい。 使用权資産は、「リース料の現在価値に当初直接費用を加算した金額」で測定され、その金額は原資産の公正価値の一定期間分を表すことから、原資産の公正価値（出口価格）としては過大である。したがって使用权モデルの適用は、不動産を賃借する日本企業にとって減損リスクの拡大・減損損失の増大等をもたらす可能性があり、事業の収益性（使用価値）次第では、当初認識した直後に、当該使用权資産又は当該使用权資産を含む資産グループを減損しなければならない場面が生じ得る。
論点 2-2 貸手の会計処理	
初期段階における過大な収益計上	<ul style="list-style-type: none"> 損益計算書において、リース料受取債権に係る利息収益はリース期間の初期段階に大きく計上され、その後遞減していくこととなる。このような利息収益の計上及び受取賃料と比べて初期段階に大きく計上される収益の認識パターンは、上記のとおり、不動産取引を金融取引のように特徴付ける懸念があり、不動産の賃貸ビジネスを適切に反映していないと言える。
その他	<ul style="list-style-type: none"> 一部のリースには、割引前の額を利用した履行義務アプローチや現行のオペレーティング・リースの会計処理を認めるべきであり、履行義務アプローチと認識中止アプローチとを使い分ける複合モデルを前提とするには反対する。当初認識や認識後の測定についてはこれを踏まえて検討すべきと考える。 特に、認識中止アプローチにおける残存資産については、リース期間にわたって増額修正すべきである。 履行義務アプローチにおける貸手の減損の定めは、必ずしも取扱いが明確でないことから、IASB の今後の動向を十分に見極めた上で検討する必要がある。

論点の項目	コメントの概要
論点 3 追加条件のあるリースの会計処理	
論点 3-1 オプション付リース	
<p>(質問 4) 更新オプション等の取扱いについて、当委員会では、それらを別個に資産又は負債として計上するのではなく、IASB 及び FASB の ED で提案されている更新オプション等の影響をリースに係る資産及び負債に含めて認識するアプローチは採り得るアプローチであると考えています。しかしながら、</p>	

論点の項目	コメントの概要
	<p>「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間」という規準によりリース期間を算定することは適当ではなく、見積りに際してより高い蓋然性の閾値を設ける、最も発生の可能性の高い期間とする又は解約不能期間に限るなど、その方法については十分な検討が必要であると考えています(第165項及び第166項参照)。</p> <p>このようなリース期間に係る更新オプション等の取扱いについて、IASB及びFASBのEDの提案は適当であると考えますか。適当でないと考える場合、どのような取扱いが適当であると考えますか。</p>
更新オプション等の考慮に懸念	<p><行使可能性の見積りは困難></p> <ul style="list-style-type: none"> • 更新する可能性を見積ることは、実務上、極めて煩雑かつ困難であり、企業の負担が大きく、恣意性が働く可能性もあり、適正に行うことはできない。また、企業間の比較可能性が確保されない懸念もある。 • 多数のリース契約を有している場合、更新オプションの見積りの妥当性を客観的に示すことは実務的に不可能と考えられ、見積りの精度が低く、財務諸表の信頼性を損なう。 • わが国における不動産賃貸借に関しては、借地借家法に基づく賃借人保護制度等により実質的に無期限の契約が多いことや、契約外の賃料増減請求が比較的容易に認められる、などといった固有の事情があり、そもそも将来のリース期間やリース料を適正に見積もることは実務上困難である。 • 不動産の賃貸借取引においては、更新を短期間(2年から5年が一般的)で繰り返すケースがあり、更新契約の不確実性や期限前解約の可能性から、リース開始時に合理的に見積ることは非常に困難である。さらに、更新オプションの行使は、借手の将来の意思に依拠するため、貸手においては、その見積りはより困難となる。 • 不動産の賃貸借契約は、長期にわたる契約であり、更新オプション権がある場合においても将来の契約更新についての借手の意思を示すものではない。したがって、債務認識を目的としたリース期間の予測に更新オプション行使後の期間を含めることは慎重な検討が必要である。 • リース会社の取引先企業171社を対象に行った調査では、契約当初にリース期間の更新/解約オプションの可能性を見積もって、その見積もりリース期間でオンバランスを求めることについて、見積もりの精度が低く、かえって、財務諸表の信頼性をそこなう等の理由で、不適切であるとする意見が90%を占めている。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 同調査では、契約当初にリース期間の更新/解約の可能性を見積もることについて、オプション行使の可能性が不確実である、件数が多くコストがかかるなど、見積もりは困難であるとの回答が94%を占めている。 • すべての更新オプション等を含めるのは適当でない。再リースを行うか否かの判断はリース期間の満了に近づいたときに行われることが多く、リース開始時で判断することは困難であり、判断にバラつきが出るので適当でない。

論点の項目	コメントの概要
	<p>< オプションは借手の義務・貸手の権利ではない ></p> <ul style="list-style-type: none"> • オプションの行使は、借手にとって義務ではなく、貸手にとって権利ではないため、現在の義務がないため、負債の定義を満たさない。 <p>< 「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間」に対する懸念 ></p> <ul style="list-style-type: none"> • ED の提案では、解約可能なリース期間や行使が確実ではない更新オプションも考慮されるが、本来それらの条件は、企業のリスク回避行動であり、資産、負債が過大に計上される懸念がある。過去の実際のリース期間の実績を保持し、それを見積りに応用するシステム改修、膨大なリース1件1件に見積もりを行う実務負担から、リース期間は、リース契約上の期間とした上で、当初から更新オプションが行使されることが明らかと判断される場合のみ例外的に考慮することで十分である。 • 小売業では、店舗のリース期間の発生可能性は長期にわたり、かつ、退店する確率もリース期間にわたり広く分布（例えば、総合スーパーの実例では最短6年から最長46年）する。したがって、実際のリース期間と当初認識測定時の50%超の最長期間との見積りに乖離が発生するため、店舗単位でリースEDが要求するように借手の意図を考慮して見積りを行うことは、同一の契約でも異なる会計結果となることが予想され、同業他社比較が困難になると思われるため、強い懸念がある。 • 更新オプションの取扱いについて、意見は分かれている。起こりうる期間の発生する可能性を客観的に見積れるのかという疑問が多く、実務上は機能しないのではないかと、また、恣意的な見積りをする懸念する意見がある。その一方において、更新オプションを考慮しないと、延長期間を意図的に操作して、資産、負債を過小計上することを危惧する意見がある。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ この提案に関するアンケートQ3で、「適切な考え方」と思う回答者は34%に過ぎず、25%は「発生する可能性が50%超よりも高い期間を使うべき」、41%は「リース期間の延長/解約オプションは考慮しなくて良い」と回答。 ➢ 『論点整理』の第163項でも指摘されている様に、起こりうる期間の発生する可能性を客観的に見積れるのかという疑問が強く、見積もりが困難なために実務上は機能しないことを懸念する声がある。恣意的な見積りへの懸念から、「発生する可能性が50%超となる最長の起こりえるリース期間」よりも保守的な基準を求める声も少なくない。企業会計研究会の議論でも、「上記の懸念を避けるには、リース期間の延長/解約オプションを考慮しなくて良い」という意見がある半面、「延長/解約オプションを考慮しないと、延長期間を意図的に操作してリース資産・負債を過小計上する」ことを危惧する意見もあった。 ➢ EDはリース取引の会計処理について、使用权という資産側からその資産の認識を主張しているのに対して、その測定については負債側に着目し、負債の測定値をもって使用权の測定値としているが、ここに無理があると考えている。さらに、EDの主張から見れば、リース期間の延長は、使用权の延長すなわち資産の概念との関係で考えるべきである。また、EDの様に負債側に着目して測定するとした場合には、従来の負債概念を大きく拡大することにもなるため、このように重要な変更は、概念フレームワークで資産や負債の定義を十分に検討してから提案すべきである旨をIASBへの意見書でも言及している。 • EDの提案では、借手にとっての負債の定義、貸手にとっての資産の定義を満たさないものと考えられる。多くのリース契約を有する場

論点の項目	コメントの概要
	<p>合、契約ごとに見積りを行うことは実務負担が増し、恣意的な判断にならざるをえない。</p> <ul style="list-style-type: none"> EDで提案されている更新オプションについて、リースの原契約に含めて認識することは適当であるが、リース期間を発生しない可能性よりも発生する可能性が高くなる最長の起こり得る期間として測定する考え方は、リース契約に係る権利と義務を表しているかについては疑問がある。 EDにおけるリース期間は、すべての関連性のある要因を考慮するという考え方を支持するが、発生しない可能性よりも発生する可能性が高くなる最長の起こり得る期間として、更新オプションを考慮する考え方は、競争の激しい環境下で、各店舗の更新確率を合理的に算定することは困難で、コストと労力がかかり、負債としての蓋然性が低く、債務性に疑義があることから適当ではない。また、リース期間の当初において、支払利息が多額となり、債務性の疑義がある負債により使用権資産を認識した結果、減損が行われた場合、減損損失が実態と乖離した結果となる。 <p><その他></p> <ul style="list-style-type: none"> 自動車リースについては、中古市場が整備され、処分により、残リース料の大部分を精算できることから、認識する必然性はない。
その他の意見	<ul style="list-style-type: none"> リース契約の更新オプションの取扱いを検討するのであれば、「賃貸借契約上は更新オプションが定められていないものの、契約上の賃貸借期間終了後、同様の契約内容により契約を更新することが明らかな場合」や、「賃貸借契約上は特に賃貸借期間の定めがなく、現時点においては当該契約を終了する予定もない場合」の取扱いについても、更新オプションが定められているケースと合わせて、実質的なリース期間をどのように見積もることが適当なのかという点を検討する必要があると思われる。このように、更新オプションが契約上で定められている場合の取扱いのみを検討しても不十分ではないかという懸念がある。こうした点も踏まえて、リース期間の見積りについては、実質的なリース期間の見積りに関する判断のガイダンス(例示)を検討する等によって、混乱が生じないように検討することが適当と考える。 合理的なリース期間の見積りのためには、どのような方法で見積るかという手順(形式面)も重要ではあるが、より重要なのは、見積り結果の妥当性(実質面)であり、それはどのような情報に基づいて見積りを行ったかに左右される。一般に、不動産の借手は、類似する他の不動産との比較を行った上で、契約を更新するか否かを検討する。したがって、将来のリース期間等の合理的な見積りのためには、IASB及びFASBのEDが提案する「契約上の要素・契約上の定めのない財務的な要素・事業上の要素・借手固有の要素」のみならず、周辺における同用途の不動産の賃貸市場の需給動向、賃貸市場における当該不動産の競争力等の情報が必要不可欠である。
代替案	<p><論点整理の検討の方向性を支持></p> <ul style="list-style-type: none"> リース期間の見積りに際してより高い蓋然性の閾値を設ける、最も発生の可能性の高い期間とする、解約不能期間に限るなどの方法についても、今後さらに検討を要すると考えられるとする方向性に賛成。

論点の項目	コメントの概要
	<p>< 解約不能期間を用いるべき ></p> <ul style="list-style-type: none"> リース期間は、契約上の解約不能期間とし、オプション期間を含めるべきでない。 リース期間は契約上のリース期間とすべきである。 明白かつ確実なものとするべきであり、例えば、解約不能期間に限定することなどが適当である。 当初から更新オプションが行使されることが明らかと判断される場合を除き、原則としてリース契約上の解約不能な期間をリース期間として算定すべきと考える。 リース期間更新オプションの発生確率を見積もることにより、契約期間以上の負債を認識することは結果として不正確になる可能性が高く、経営環境が急速に変化する時代において、契約時点で先々までの高精度な見積もりを行うことは困難。契約期間延長が確定した段階で「確定した債務」を認識することが適切。 <p>< 更新オプションの認識は意図的に仕組まれた疑いのあるリースに限定すべき ></p> <ul style="list-style-type: none"> 契約上、解約不能リース期間とし、オプション期間の認識は、意図的に仕組まれた疑いのあるリース（資産の耐用年数にわたって同一資産を複数の異なる借手に対してリースする可能性が低い資産を対象としているにもかかわらず、リース期間を耐用年数よりも極端に短く設定し、更新オプションを繰り返し行使するリース）に限定適用すべきである。 <p>< より高い蓋然性の閾値を設けるべき ></p> <ul style="list-style-type: none"> 将来のリース期間を信頼性をもって見積るためにはDPに記載のようなリース期間の見積りに際して「より高い蓋然性の閾値を設ける。」という考え方を支持する。借手及び貸手のリース期間の見積りは、将来のリース期間を信頼性をもって見積もるためには「合理的に確実な（reasonably assured）」基準を超えるような、より高い蓋然性の閾値を設けるべきである。 不確実なオプション部分をリース期間に含めることは、負債の認識要件に反するものであり、オプション行使の可能性が確実であると合理的に判断できる場合のみ、リース期間に含められるべきであると考え。又、オプション行使の判断に影響するマーケットが、海運マーケットのように短期であっても大きく変動する場合等、オプション行使の蓋然性を合理的に見積もることが実務上困難である場合があることを踏まえても、公開草案が提案している「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間」という規準によりリース期間を算定することは適当ではなく、より高い蓋然性の閾値を設ける必要がある。 任意の延長期間をオプション行使の蓋然性の閾値をほぼ確実となるまで引き上げることによって、結果として、リース契約に係る資産および負債の再測定の高頻度を下げ、損益の変動性の回避、提供する情報の信頼性を確保することができると思う。

論点の項目	コメントの概要
	<ul style="list-style-type: none"> 解約不能なリース期間及び行使することが確実視されている更新オプションの期間とすべき。

(参考) IASB/FASB における再審議後の暫定合意

<リース期間(2月)>	
<ul style="list-style-type: none"> IASB 及び FASB は、借手及び貸手の双方について、次のように、リース期間を定義すべきであると暫定的に決定した。 <p style="margin-left: 40px;">リース期間は、借手が原資産をリースすることを貸手との間で契約している解約不能期間に加え、リースの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ことについての重要な経済的インセンティブ (significant economic incentive) がある場合における、あらゆる延長又は解約オプションを合わせた期間。</p> 借手及び貸手は、借手が、延長又は解約オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有する、又は、有しないこととなるような、関連性のある要因に重要な変動がある場合にのみ、リース期間を再評価すべきであると暫定的に決定した。 	

論点の項目	コメントの概要
論点 3-1-2 購入オプション	
行使時	<ul style="list-style-type: none"> 購入オプションについては、借手が行使した時にリースを解約して原資産を購入するものといえるため、リース料の現在価値の算定には含めず、行使された時点で会計処理することが適切。
整合的に扱うべき	<ul style="list-style-type: none"> 更新オプションと整合的な取扱いを検討するという方向性に賛成。
整合的に扱ったうえで、行使時	<ul style="list-style-type: none"> 更新オプション等を原則としてリース期間に含めるべきでないという観点から、購入オプションも同様に扱い、行使時に会計処理すべき

(参考) IASB/FASB における再審議後の暫定合意

<購入オプション(3月)>	
<ul style="list-style-type: none"> IASB 及び FASB は、借手及び貸手は、借手が、購入オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有する場合、当該購入オプション(割安購入オプションを含む)の行使価格を、借手のリース料支払債務及び貸手のリース料受取債権の測定に含めて会計処理すべきであると暫定的に決定した。借手が購入オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有すると判定される場合、借手が認識した使用権資産は、リース期間ではなく、原資産の経済的耐用年数にわたって償却する必要がある。 	

- 購入オプションの会計処理方法を、当初認識後の期間において見直すべきかどうかについて議論し、IASB 及び FASB は、延長又は解約オプションについて暫定決定された見直しに関する指針と同様の指針を定めることへの選好を示した。ただし、スタッフに、見直しを求めることのコストとベネフィットについて目標を定めたアウトリーチを通じてインプットを得るよう指示した。

論点の項目	コメントの概要
論点 3-2 変動リース料	
期待値方式	<p>< 「期待値方式」に反対・懸念 ></p> <ul style="list-style-type: none"> 信頼性に乏しく採用すべきでない 測定にあたっての作業負荷が相当程度大きくなることが予想されるため、慎重な検討を求める。 確率加重平均で見積もられたリース料はそれが意味するものが極めて曖昧となり、マネシメントとしても利用可能性が乏しい。リース料の現在価値は確率加重平均ではなく、契約金額を割り引く手法とすべきである。 最低支払リース料に基づき算定することを原則とし、そのうえで、企業が経営判断において期待値計算を行っている場合も考慮し、期待値結果アプローチを選択できることとすれば十分と考える。あるいは、リース契約締結時に確実に変動が予定されている場合や、リース契約と実態とが明らかに異なる状況である場合のみ、変動リース料を考慮することが適切と考える。 変動リース料の認識に関して借手の将来の行動に依拠しないものに限定し、想定に関しては、最頻値方式などの実務的なアプローチを設けることを検討する必要がある。 期待値方式については、考え方としてはあり得ると思われるが、期待値方式では、想定されるシナリオ毎の確率の見積り次第で、算定される金額が大きく異なることが懸念され、見積りの信頼性の面で問題があると考え。また、期待値方式で算定される金額は、その金額自体に意味がない金額になってしまうようにも思われる。これらの点を考慮すれば、最頻値方式の方がより適当な場合も多いのではないかと考える。 最も発生可能性の高いリース料に基づく測定アプローチを用いることが適切である。具体的には、実務上、店舗売上高予算の数値を基礎とした測定方法（借手）や、ショッピングセンター毎の不動産賃貸収入予算を基礎とした測定方法（貸手）が認められるべき。
借手にも信頼性要件を	<ul style="list-style-type: none"> 変動リース料について信頼性をもって測定することが困難な場合は、貸手だけでなく借手にもあり得ると考えられ、借手、貸手共に、変動リース料の金額について信頼性をもって測定できる場合等に限定するという考え方に賛成する。
発生時処理	<ul style="list-style-type: none"> リースから生じる資産及び負債に不確実な金額を含めるべきでなく、コスト・ベネフィットの観点からも、期間中のリース料の変動は、当該変動額を損益として会計処理すべきである。

（参考）IASB/FASB における再審議後の暫定合意

<p>< 変動リース料（3月） ></p> <ul style="list-style-type: none"> IASB 及び FASB は、どの変動リース料を、借手のリース料支払債務と貸手のリース料受取債権に含めるべきか検討した。変動リース料には、時の経過

<p>以外の、リースの契約締結日後に生じる事実と状況の変化を理由として、リースの契約条件のもとで生じるあらゆるリース料を含む。</p> <ul style="list-style-type: none"> 以下を暫定的に決定した。 <ol style="list-style-type: none"> 借手の債務及び貸手の債権には、次を含めるべきである。 <ul style="list-style-type: none"> 指標又はレートに依存するリース料。 変動性が、商業的実態を欠いている場合のリース料 高い認識の閾値（例えば、reasonably certain）を満たすリース料 指標又はレートに依存する変動リース料は、当初、直物レートに基づき測定する必要がある。 借手及び貸手による変動リース料の認識は、同じ信頼性のある測定に関する閾値によるべきである。ただし、そのような閾値の必要性は、変動リース料を認識する基礎に依存することになる。

論点の項目	コメントの概要
論点 3-3 残価保証	
上限額を含めるべき	<ul style="list-style-type: none"> 変動リース料とは異なり、残価保証に関しては、現行基準の取扱いと同様に、契約上で定められている残価保証額の上限額を含めるべきである。 <ul style="list-style-type: none"> 残価保証については、借手は、リース終了時のリース資産の残存価額に関する知識を殆ど持たないため、リース期間の当初においてリース期間終了時の残価保証額を見積もることは不可能である。したがって、現行基準と同様に、契約上で定められている残価保証額の上限額を含めて当初認識すべきであり、その認識の方法のみが、実務において対応可能である
第三者保証	<p>< 第三者による残価保証額の上限額も含めるべき ></p> <ul style="list-style-type: none"> 貸手にとっては、借手による残価保証も、第三者による残価保証も、リース終了時の原資産の売却に関するエクスポージャーを減少させるという効果は同じである。当該保証額を含めないことは、リース期間の貸手の収益を過少計上することにつながる。また、予め原資産の期待売却額の下限が決まっているにもかかわらず、売却時に損益が計上され、期間損益の歪みが生じることになる。 貸手が適用する認識中止アプローチか履行義務アプローチかを選択する際の指針では、第三者による残価保証を含めて考慮するとしているが、この考え方も整合しない。 <p>< 借手自身の残価保証と異なる取扱いをすることは、慎重に検討すべき ></p> <ul style="list-style-type: none"> 残価保証について、リース料の後払い的な性格を有し、リース期間終了後の変動リース料に相当すると考え、変動リース料の取扱いと整合的に会計処理するという IASB 及び FASB の考え方に賛成する。貸手における残価保証の取扱いについて、IASB 及び FASB の ED では、借手と関係のない第三者からの残価保証は、貸手の債権に含めず、他の保証に関する会計処理に従って処理することが提案されている。この点、第三者からの残価保証について、借手自身による残価保証と異なる取扱いをすることは、経済的実態が類似する取引が異なって会計処理される結果となるように思われるため、慎重に検討すべきと考える。

論点の項目	コメントの概要
	<ul style="list-style-type: none"> 借手と関係のない第三者からの残価保証について、現行のIAS17における取扱いと異なり、貸手の債権に含めることはせず、他の保証に関する会計処理に従って処理することが提案されているが、この結論に至った背景に関して説明する必要がある。
発生時処理	<ul style="list-style-type: none"> 当初認識する資産・負債に、発生が不確実な金額を含めるべきではなく、精算額が発生した時の損益として認識し、会計処理すべきである。 <ul style="list-style-type: none"> 自動車リース取引において残価保証が付された場合、残価保証額と返還された自動車の処分価額との差額が精算金として発生するが、残価保証の金額は中古車の相場を考慮して決められているため、実際に発生する清算金は僅少。また、自動車の処分価額が当初見込みから変動する要因は、走行距離、使用状況、中古車輸出等の多種の要因があり、その予測は極めて困難かつ不確実である。
信頼性要件	<ul style="list-style-type: none"> 期待値方式による見積りは実務上困難であり、借手の取扱いにも貸手同様に、測定の信頼性要件を設けるべき。

（参考）IASB/FASB における再審議後の暫定合意

< 残価保証（２月） >

- リース料には、残価保証による支払見込み額を含め、無関係の第三者からの保証による支払額を除くべきであると明確化することを暫定的に決定した。

論点の項目	コメントの概要
論点 4 表示及び注記事項	
論点 4-1 借手の表示	
借手の表示	<ul style="list-style-type: none"> • 使用権資産を他の資産と区別して表示すること、リース料支払債務を他の金融負債と区別して表示することに基本的に同意する。 • リース費用の区分表示に同意しない。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 収益・費用項目の分解表示は作成者にとっての負担が非常に大きく、コストがベネフィットに見合わない。 • リースから生じるキャッシュフロー（リース料の現金支払）を財務活動として他の財務キャッシュ・フローと区別して表示することに基本的には同意する。 • 貸借対照表上の表示およびキャッシュ・フロー計算書上の表示に関する提案に関しては、重要性に応じた作成者の任意とすべきである。 • リースから生じるキャッシュフロー（リース料の現金受取）を営業活動として他の営業キャッシュ・フローと区別して表示することに同意する。 • 履行義務アプローチの結合表示は、借手のリース料支払債務の表示と整合しないことなどから、慎重に検討すべき。
借手貸手共通	<ul style="list-style-type: none"> • 一方、損益計算書上の表示に関する提案には賛同できない。収益・費用項目の分解表示は作成者にとっての負担が非常に大きく、コストがベネフィットに見合わない。
論点 4-2 貸手の表示	
貸手の表示	<ul style="list-style-type: none"> • リース収益とリース費用を他の利息収益、収益及び減価償却費と区別して表示することに基本的に同意する。 • リース収益・費用の区分表示に同意しない。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 貸手の事業の状況によっては、有用性が乏しい場合もあり、重要性に応じた作成者の任意とすべき。 • 認識中止アプローチの場合にはリース料受取債権を他の金融資産と区別して表示することには同意するが、残存資産は他の有形固定資産と区分したうえで一括して「リース残存資産」として表示すべきである。
結合表示	<ul style="list-style-type: none"> • 履行義務アプローチの場合には純額表示をあわせて行うことに同意する。 • 履行義務アプローチにおける貸手について、結合表示の提案がされているが、提案の表示は、借手のリース料支払債務が総額表示とされていることと整合的でないと考える。また、利用者への誤解を与える可能性もあるとの意見もあるとのことであり、IASB 及び FASB の

論点の項目	コメントの概要
	提案している結合表示の方法を採用することについては慎重に検討すべきと考える。
論点 4-3 注記事項(借手及び貸手)	
注記事項	<ul style="list-style-type: none"> • 全般に実務負荷が非常に重く、賛同できない。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 使用权資産の注記については、現行の有形固定資産に係る注記のレベルで十分である。従って、期首残高と期末残高の調整表には同意するものの、期間中のリース料現金支払総額については同意しない。 ➢ なお、リース期間・リース料が契約ベースとなれば、251 項および 252 項における定性的情報の開示は大幅に簡素化されると考えられる。また、「短期リース」が対象外となれば 251 項(4) 項の開示が不要となると考えられる。 ➢ リース料債務の注記については、現行の有利子負債に係る注記のレベルで十分である。従って、リース料支払債務の満期分析を求める 253 項(借手側) には同意するものの、251 項(6)の期首残高と期末残高の調整表については同意しない。 ➢ 253 項の(貸手側) 受取債権満期分析の開示について同意しない。資産の回収時期の分析に関する情報については現状も開示していない上、リース受取債権だけを満期分析したところで、財務諸表利用者にとって有用であるとは考えられないためである。 ➢ 貸手の受取債権については、期首残高と期末残高の調整表に加えて、満期分析についても賛同できない。資産についても回収時期の分析情報を現状開示しておらず、リース受取債権の満期分析情報のみが利用者にとって有用になるとは到底考えられない。 ➢ 認識中止アプローチを適用しているリースから生じた残存資産の期首残高と期末残高の調整表についても、その定量的な重要性は低く、開示の必要はない。 • 開示内容については、他の類似の契約、他の会計基準で要求される開示レベル、現行基準での開示レベルの十分性を検討したうえで、新リース会計基準のみ過度の開示とならないよう考慮すべきである。 • リース期間(解約オプション、更新オプション)と将来の賃料動向(改定賃料、変動リース料)の見積は、客観性および信頼性の確保が困難であることから、注記を提案されている「満期分析」については、注記対象とすべきでない。 • コスト・ベネフィットの観点から、「まだ開始していないリースの主要な条件に関する情報」、及び、関連資産及び負債の期首残高と期末残高の調整表の開示については、財務諸表におけるリースの重要性が高い場合に限定すべきと考える。

(参考) IASB/FASB における再審議後の暫定合意

- 2011 年 3 月までに、IASB 及び FASB において再審議は行われていない。

論点の項目	コメントの概要
論点5 その他の論点	
論点5-1 セール・アンド・リースバック取引	
売却処理と金融処理の判定について	<ul style="list-style-type: none"> • 原資産の売却の基準は「原資産の支配の移転」に限定すべきである。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 原資産の売買とされるリースを新基準の適用除外とするのであれば、収益認識 ED との整合性をとり、契約終了時に「原資産の支配が借手に移転する契約」に限定し、「原資産に伴う僅かなリスクと便益以外の全てを借手に移転する」契約は、この規準に含むべきではない（「原資産の支配の移転」のみの規準を適用すべき）。 • 金融を目的としないセール・アンド・リースバックの処理を検討すべき。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ セール・アンド・リースバック取引の中には、次のケースのように、そもそも金融を目的としない取引が多数存在している。 <ol style="list-style-type: none"> (a) 借手（譲渡人）自身が設備を購入した方が低価格で調達できる場合のように、設備導入に伴う費用を軽減することを目的とし、リース対象物件の導入手続きの都合上、借手（譲渡人）が販売会社から一時的に当該物件を取得し、当該物件をセール・アンド・リースバックの形式で貸手（譲受人）からリースを受けるような場合。 (b) 資産（例えば自動車）を所有することに伴って生じている煩雑な管理事務を省力化することを目的としてセール・アンド・リースバック取引を利用する場合。 <p>しかしながら、ED のガイドラインに従うと、上記(a)及び(b)のセール・アンド・リースバック取引のほとんどは、金融取引の会計処理を行うことになることを懸念している。金融を目的としないセール・アンド・リースバック取引に対しても金融処理を適用することは適切でなく、これらの取引は、セール・アンド・リースバックとしての会計処理が妥当であると考える。この場合、貸手の会計処理については、認識中止アプローチを適用すべきである。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➢ なお、リースバックの貸手の会計処理は履行義務アプローチのみを適用することについて、補足説明が必要である • 金融取引の観点から、継続的関与を考慮するなど、厳格な要件を設けることに同意。 • ただし、以下の明確化も必要。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 収益認識 ED と異なる考え方を採用する理由 <ul style="list-style-type: none"> ◇ 継続的関与を考慮するなど、厳格な要件を設けることには同意するが、「売却取引及びリース取引」として区分する基準として、原資産の支配及び原資産に伴うすべてのリスクと便益（ごく僅かなものを除く）の移転を求めており、収益認識 ED とは異なる考え方を採用することとなった背景とその具体的な理由を明確にすべき。

論点の項目	コメントの概要
	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 売却処理が適切となる場合の要件や例示等が必要
会計処理に懸念	<ul style="list-style-type: none"> • 市場レートを反映したリース料に基づく使用权資産や売却損益の調整に同意しない。 ➤ 作成者に過度の負担を強いるものであり、同意しない。また、262 項にある原資産の売却取引として処理するための要件の定め方についても、ED の定め方の是非も含め、更なる検討が必要である。

(参考) IASB/FASB における再審議後の暫定合意

<p><セール・アンド・リースバック(3月)></p> <ul style="list-style-type: none"> • IASB 及び FASB は、売却が生じている場合、当該取引を、売却とリースバックとして会計処理し、売却が生じていない場合、取引全体を、ファイナンスとして会計処理するという、リースの公開草案における決定を確認した。 • 売却が生じているかどうかを判定するため、収益認識プロジェクトで記述されている支配の規準を適用すべきことを暫定的に決定した。 • セール・アンド・リースバックとして会計処理される取引についてのリースの公開草案における次の決定を確認した。 <ul style="list-style-type: none"> (1) 対価が公正価値の場合、取引から生じる利得及び損失は、売却が生じたときに認識されるべきである。 (2) 対価が公正価値で成立していない場合、認識される資産、負債、利得及び損失を、現在の市場の賃料を反映するよう調整すべきである。 • 売手/借手は、セール・アンド・リースバック取引に、「全体資産」アプローチを採用するというリースの公開草案における決定を確認した。「全体資産」アプローチは、セール・アンド・リースバック取引について、売手/借手は、原資産全体を売却し、原資産の一部に関連する使用权資産をリースバックする、とみなすものである。 • リースバック部分を会計処理する企業に対して、リースの指針では、特定の種類の借手の会計モデルを規定しないことを暫定的に決定した。 	
--	--

論点の項目	コメントの概要
論点 5-2 転リース取引	
中間の貸手の会計処理	<ul style="list-style-type: none"> • 中間の貸手に対しては、わが国リース会計基準で認められているような簡便な会計処理の選択適用を認めるべき。 • 中間の貸手が仲介者としての機能しか持たないような場合、使用权資産の認識は適切でなく、賃貸借処理とすべき。 <ul style="list-style-type: none"> ➤ 例えば航空機のサブリースにおいて次のようなケースがある。ヘッドリースとサブリースが一連の取引として契約され、最終的な

論点の項目	コメントの概要
に懸念	<p>借手（航空会社）に対する信用リスクや原資産の瑕疵担保責任などリースに関連する一切のリスク及びベネフィットは全てヘッドリースの貸手（オーナー）が保持し、中間者はそのようなリスク及びベネフィットを一切保持しない。そして、中間者は実質的にはリースの仲介者としての機能しか持たず、リース料に関しても、リース仲介者の報酬としての僅かな対価をリース料の差額として得る（すなわち、ヘッドリースのリース料よりも僅かな一定額を上乗せした金額をサブリースのリース料として受け取る）に過ぎない。このようなケースでは、中間者は実質的にはリース契約の当事者ではなく、サービス契約の当事者であり、原資産の使用権を獲得したとは考えられないため、使用権資産を認識するのは適切でない。現行のオペレーティング・リースと同様の会計処理が適切と考える。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 中間の貸手の処理は、対称性も含め、慎重な検討が必要であり、引き続き検討するとの論点整理の方向性に賛成。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 転リースについては、借手と貸手のリースの会計処理との整合性からは、原リースと転リースをそれぞれ別個の取引として取り扱うことが適切と考えられる。しかし、実質的な借手と貸手の間に入っているに過ぎない転リースにおける中間の貸手が、原リースと転リースを別個の取引として、対称でない貸手と借手の取扱いも含めて会計処理をすることが適切かどうかについては、慎重に検討する必要がある。
区分表示不要	<ul style="list-style-type: none"> ● 転リースに係る資産と他のリースに係る資産の区分表示は不要。 <ul style="list-style-type: none"> ➢ アプローチにかかわらず、転リースを他のースと区分して表示することの有用性は乏しい。多様なリースを取扱う貸手にとっては、履行義務アプローチの表示、転リースの履行義務アプローチの表示、認識中止アプローチの表示、転リースの認識中止アプローチの表示という極めて煩雑な表示を要求されることとなり、実務上の負担が大きい。転リースに係るリース料支払債務は区分表示するとしても、資産について、転リースとその他のリースを区分することの有用性は乏しい。表示の煩雑性と貸手の実務負担を考慮し、区分表示を要求すべきではなく、また、注記での区分別示も不要である。

(参考) IASB/FASB における再審議後の暫定合意

- 2011年3月までに、IASB 及び FASB において再審議は行われていない。

以上

論点の項目	コメントの概要
その他のコメント	
	<ul style="list-style-type: none"> ● 会計の透明性向上という便益に対して企業が要求される対応費用が大きい問題点をより精査した上で、今後の検討を進めるべき。便益を上回る費用は、特に規模の大きくない貸手にとって過剰な負担であり、また借手の費用はリースを活用していた企業のリース離れにつながる懸念される。これらの費用はリースの活動自体の縮小を招き、最終的にリース以外の金融支援を受けることが困難で

論点の項目	コメントの概要
	<p>ース活用が事業を支えることとなっている中小企業の活動停滞に繋がることも想定され、上場企業の会計の透明性向上という便益のみを追求することが、リース活動の縮小等を通じて、その主な対象となる会計報告を義務付けられた企業以外の活動に波及し、結果として日本の様々な産業の競争力の低下の要因となり、社会全体としての費用が便益を遥かに上回る状況に陥ることを懸念している。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 論点整理第2項において、対象となる財務諸表について、連結、個別双方とするか、連結先行とするか、議論していないとあるが、コンバージェンスを進める中で、わが国の個々の会計基準の改訂をIFRSに沿って推進することは慎重に対応すべき。 • 国際会計基準の日本への導入については、日本の企業の経営の実態、会計慣行を考慮した、慎重な検討をすべきと考える。上場企業全体への一律の強制適用は行うべきではなく、企業の自主性に任せていただきたい。