

プロジェクト リース

項目 実務対応報告公開草案第 43 号「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い（案）」に対するコメントへの対応
- コメントへの対応案の検討

本日の委員会の目的

1. 企業会計基準委員会は、2014年11月21日に実務対応報告公開草案第43号（実務対応報告第31号の改正案）「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い（案）」の公表を行った。
2. 公開草案に対するコメント期間は2か月であり2015年1月21日に締め切られた。公開草案に対しては、5通のコメント・レターが寄せられ、2015年2月9日に開催された第74回リース会計専門委員会ではこれらのコメントへの対応案についての検討が行われた。
3. 本日の委員会では、公開草案へ寄せられたコメントへの対応案（本資料参照）及び実務対応報告の文案（審議事項(3)-2参照）について検討を行うことを目的としている。また、第74回リース会計専門委員会で専門委員等から示された意見については、審議事項(3)-3参照に記載している。
4. なお、本資料では、2015年2月9日に開催された第74回リース会計専門委員会で示されたコメントを踏まえて記述を修正した箇所については、変更履歴を付して示している。

実務対応報告公開草案第 43 号

「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い（案）」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

実務対応報告公開草案第 43 号「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い（案）」（以下「公開草案」という。）（平成 26 年 11 月 21 日公表）

2. コメント募集期間

平成 26 年 11 月 21 日～平成 27 年 1 月 21 日

3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

実務対応報告第 31 号「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い」（以下「実務対応報告」という。）（平成●年●月●日公表）

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団体名
CL1	公益社団法人 日本証券アナリスト協会
CL2	有限責任 あずさ監査法人

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL3	服部 隆	
CL4	佐藤 誠	
CL5	小宮山 賢	早稲田大学 大学院商学研究科

5. 主なコメントの概要とその対応

- このコメント対応表は、最終的には、各コメントを要約して公表する予定であるが、現段階では、各々のコメントの論拠をよく理解するために、全文を掲載している。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
総論		
1) 公開草案の方向性に賛成する意見	2014年11月21日に公表された『公開草案(11月)』には、第6項～第10項「リース契約の変更の取扱い」と、オペレーティング・リース取引からファイナンス・リース取引への契約変更の「設例」が2つ追加されており、我々の提案に応えたものとして高く評価している。	
2) 本実務対応報告の改正の必要性	今回なぜ、公開草案を公表するという異例な対応をされたのか、そもそも平成26年6月30日公表の実務対応報告第31号において、契約変更時の借手の会計上の取扱いについて別途定めることとしたのはどうしてなのでしょう。本特殊スキームにおいては、リース契約を変更した場合には既に締結した先端設備等導入支援契約が解除されてしまうという規定があるため、そもそも通常はあまり想定され得ないケースなのではないのでしょうか。そのような通常はあまり想定され得ないケースの会計処理に過度に焦点を当てた詳細な規定を、再度公開草案出してまで策定する必要性は乏しいのではないかと存じます。	
各論		
リース契約の変更の取扱い(ファイナンス・リース取引かどうかの再判定)		
3) 公開草案の方向性に賛成する意見	『公開草案(11月)』第6項は、「契約内容が変更された場合のファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かの再判定にあたっては、契約変更時に、契約変更後の条件に基づいて当初のリース取引開始日に遡って判定を行う」旨を定めており、我々の提案に沿ったものである。	

4) 用語(「契約変更時」または「契約変更日」)を統一すべき	第6項から第9項、第23項等において、契約の変更の時点を示す用語として、「契約変更時」と「契約変更日」が混在して使用されている。開始の時点としては、適用指針ですでに「リース取引開始日」で統一されているようであり、用語の統一を検討されたい。	
5) ファイナンス・リース取引かどうかの再判定を行う時点を基本的には「契約変更日」とすべき	<p>「6. リース取引開始日後にリース取引の契約内容から変更された場合のファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かの再判定にあたっては、契約変更時に、契約変更後の条件に基づいて当初のリース取引開始日に遡って、第3項の判定を行う…」については、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の原則や国際会計基準における取扱い等に従い、見積りの変更や事後の環境変化に伴うリース契約の変更に該当する場合は契約変更日から将来に向かって再判定し、取引開始日に遡った判定するのは誤謬によるリース契約変更の場合のみとすべきと考えます。</p> <p>結論の背景では、全ての契約変更について当初のリース取引開始日に遡って再判定するとの異例な決定をした根拠として、「契約変更によって多くのケースでは、リース物件に関してリース契約開始日に決定されたコストの負担等について借手と貸手との間で何らかの追加的な移動が生じると想定されることから・・・」とありますが、この「追加的移動」が、リース開始日当初から生じている場合は「誤謬」による契約変更該当し、契約変更時から生じているのであれば「会計上の見積りの変更」に該当する、というだけであり、契約変更の全てのケースについて遡って再判定する理由にはならないのではないかと思います。</p>	
6) 「契約変更後の条件に基づいて当初のリース	第7項中に、「契約変更後の条件に基づいて当初のリース取引開始日における借手の追加借入に適用されていたであろうと合理的に見積もられる利率」という表現があるが、この意味が不明である。契約変更後の条件に基づく貸手側での計算利	

<p>取引開始日における借手の追加借入に適用されていたであろうと合理的に見積もられる利率」の意味が不明である。</p>	<p>子率は事後的に遡って計算可能であるが、契約変更後の条件に基づく追加借入利率を厳密に遡って推定するのは困難と思われる。実務的には、リース取引開始日において使用されていた通常の追加借入利率を用いることで特段支障がないと考えられるため、そのように変更すべきと考える。なお、結論の背景と設例にも同様な表現があるため、併せて変更を検討すべきである。</p>	
<p>7) 公開草案の方向性に賛成する意見</p>	<p>第9項で「契約変更の結果、オペレーティング・リース取引からファイナンス・リース取引となるリース取引について、契約変更日に、リース物件とこれに係る債務を、リース資産及びリース債務として計上し、両者の差額を損益として処理する方法を原則的な取扱いとしている」点も、第6項の主旨と整合的である。ただし、第9項(2)で「リース資産の価額をリース債務の価額と同額とし、リース資産とリース債務との差額を発生させない」実務上のより簡便な手法も認めた点については、比較可能性の低下が懸念されるが、本リース・スキームに限定されたものであり、作成者の実務負担を考慮すれば、許容範囲であろう。</p>	
<p>8) リース資産及びリース債務として計上する場合の価額の算定方法が2通りある(第9項)ため、比較可能性が確</p>	<p>リース資産及びリース債務として計上する場合の価額の算定方法として、リース資産とリース債務の間に差額が生じる方法と、リース資産とリース債務を同額とする方法の両方を認めることは、比較可能性が確保されるか疑問と考えられるため、その是非について、再度検討していただきたい。</p>	

保されるか疑問である。		
9) 契約変更の結果としてファイナンス・リース取引がオペレーティング・リース取引と判定される場合の会計処理を明確にすべき	<p>本リース・スキームによるオペレーティング・リースは、契約内容の変更後もオペレーティング・リース取引と判定される場合が想定されるが、『公開草案(11月)』第26項から判断する限り、この場合の会計処理の検討が不十分な様に思われる。第26項(2)の「両者の差額を損益に認識する」金額をどのように算定するかが明らかではなく、各期へのリース料の配分方法などを示さないと会計処理が多様化し、財務諸表の比較可能性が低下することが懸念される。</p> <p>結論の背景の第26項の(2)では、ファイナンス・リース取引からオペレーティング・リース取引となる場合に、「両者の差額を損益に認識するなどの会計処理が行われる」としているが、この場合にどのように差額が計算されるのかが明らかではない。公開草案の第9項の(1)と(2)の記載を見るかぎり、過去に遡る方法と将来にのみ影響させる方法とがあると考えられるが、両方とも認められるのかいずれか一方に限るのかを明らかにすべきである。</p>	
10) 本リース・スキーム上、契約内容の変更の結果生じるリースの分類の推移として、オペレーティング・リース取引からオペレーティング・リース取	<p>本件リース・スキームは制度設計からオペレーティング・リースになることが念頭におかれているため、契約変更後の条件によりリース取引開始日に遡ってファイナンス・リースの判定を行っても、なおオペレーティング・リースである場合も容易に想定される。第26項の記述を見る限り、このような場合の会計処理の指針が示されていない。第26項(2)と同様に、過去に遡る方法と将来にのみ影響させる方法とがあると考えられるが、両方とも認められるのかいずれか一方に限るのかを明らかにすべきである。</p>	

<p>引へ推移するパターンについても、具体的な会計処理を示すことでどうか。</p>		
<p>11) 改訂後の『取扱い』も、「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキーム」に限定されており、他のいかなるリース取引の会計処理にも適用されないことを再確認したい</p>	<p>我々は、『取扱い』第7項に「非常に限定された個別スキームに関する実務対応報告である」旨が明記されたことを強く支持してきた。『公開草案(11月)』ではこれに加えて、第10項にも「リース契約の変更の取扱いに関する第6項～第9項も、非常に限定された個別スキームに関する実務対応報告である」旨が明記されている。改訂後の『取扱い』も、「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキーム」に限定されており、他のいかなるリース取引の会計処理にも適用されないことを再確認したい。</p>	
<p>変動リース料</p>		
<p>12) 第22項に示されたリース料が変動型で契約内容の変更が行われていない場合にファイナン</p>	<p>第5項では、契約内容が変更された場合以外は、ファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かの判定を再度行うことは要しないとしている。このため、変動リース料(ハイブリッド型を含む)の場合には、変動リース料の当初見積りからの増加の可能性が高くなり当初のオペレーティング・リース取引から、90%の現在価値基準を充たし実質的にファイナンス・リース取引となっても、契約変更に至らず(第1項(6)②及び(7)参照)に、再度の判定からもれるケース</p>	

<p>ス・リース取引かどうかの再判定を行わないことの理由付けが根拠を失っているのではないか</p>	<p>が存在することになる。第 22 項では、この場合に再度の判定を行わない唯一の理由付けとして、「その判定においては、その時点におけるリース物件の時価を測定とする必要はあるという考え方がある」ことが挙げられている。一方、本公開草案の第 23 項に示された検討から、再判定ではリース取引開始日の見積現金購入価額を用いる(設例参照)こととされた。このため、第 22 項に示された理由付けが、その根拠を失ってしまっている。このまま委員会の最終公表物とするのはあまりにお粗末なため、見直しの要否とその理由付けを再度検討する必要がある。</p> <p>本公開草案での検討により、第 22 項で述べられている「実務上の複雑性を生じさせる懸念」はすでに除去されている。この問題は、契約変更時の借手の会計上の取扱いを後日公表することを決めた時点から想定されたはずである。ところが実務対応報告第 31 号の公開草案に対するコメント対応の検討過程では、設例の要否の議論に終始しまい(第 288 回から第 290 回の企業会計基準委員会の WEB 配信及び審議資料による)、見直しをしない根拠が全く検討された形跡がないため、表面化しなかったものと想定される。本公開草案の確定までに、一度真摯な検討が行われることを期待している。</p>	
<p>13) 第 22 項に示されたリース料が変動型で契約内容の変更が行われていない場合にファイナンス・リース取引かどうかの再判定</p>	<p><u>本公開草案での検討により、第 22 項で述べられている「実務上の複雑性を生じさせる懸念」はすでに除去されている。この問題は、契約変更時の借手の会計上の取扱いを後日公表することを決めた時点から想定されたはずである。ところが実務対応報告第 31 号の公開草案に対するコメント対応の検討過程では、設例の要否の議論に終始しまい(第 288 回から第 290 回の企業会計基準委員会の WEB 配信及び審議資料による)、見直しをしない根拠が全く検討された形跡がないため、表面化しなかったものと想定される。本公開草案の確定までに、一度真摯な検討が行われることを期待している。</u></p>	

<p><u>を行わない根拠について再度検討が必要ではないか。</u></p>		
<p>適用時期</p>		
<p>1314) 同一年度にリース取引開始と契約変更が生じた場合においては、第9項や第26項の会計処理がそのまま適用されるかどうかを検討する必要があるか</p>	<p>公表日以後適用するものとされているが、リース契約の変更に対して適用すると、同一年度にリース取引開始と契約変更が生ずることがあり、第9項や第26項の会計処理がそのまま適用されるかどうかを検討する必要はないか。単にリース取引開始時に遡って会計処理すれば足り、差額を損益として処理する必要がない場合もありうるからである。</p>	
<p>その他</p>		
<p>1415) 専門委員が自らが所属する専門委員会が関与した公開草案に対してコメントレターを提出することは禁</p>	<p>前回公開草案(平成26年6月30日 実務対応報告第31号)に対して提出されたコメントを拝見しますと、同公開草案策定にも関わっているリース専門委員会の委員の方から、貴委員会の審議プロセス等に対する激しい批判や草案修正を迫るコメントが提出されたかのように見受けられます。 もしこれが事実であった場合、貴委員会の公正な会計基準策定プロセス上、非常に問題ある行為であり、設立以来、高品質の会計基準設定において国内のみならず国際的にも多大な貢献されてきた貴委員会の功績・名声を著しく傷つける、由々</p>	

<p>止すべきではないか</p>	<p>しき事態なのではないかと懸念されます。</p> <p>「企業会計基準等の開発に係る適正手続に関する規則」第17条、「新規の企業会計基準等の開発又は既存の会計基準等の改正を行う場合には、原則として公開草案を公表し、広く一般からの意見を募集する。」の趣旨に抵触しているのは明らかと考えられるためです。</p> <p>公開草案は「一般からの意見を募集する」ためのものであり、公開草案策定プロセスに関与した専門委員からの意見を再度聞くためのものではないはずだからです。</p> <p>専門委員として自らも策定過程に関与した公開草案に対して、個人として提出した修正要求コメントを、自らが出席する専門委員会の場において、専門委員の立場で議論する等の行為は、外部の一般の者からすると明らかに不誠実かつ不公正であり、例えて言うなら（表現適切でないかもしれませんが）インサイダーや利益相反に類似した不正な行為と映ります。</p> <p>個人として自ら提出したコメントに対して、自らが反対できるわけではないことから、専門委員として求められている資質の中で最も重要で尊重されなければいけないと思われる、公正性及び誠実性が欠如しているのではないかとの疑念を抱かれてしまうことは明らかであります。</p> <p>意見があるのであれば、まず自らが出席する専門委員会の場で十分議論を尽くすべきであるのは専門委員としての当然の責務と考えられます。もし専門委員会での議論の結果、不採用となった意見について再度、一般からの意見と称してコメント提出するという行為が許されるはずはないと思われまます。</p>	
------------------	---	--

	<p>一般の者から提出されたコメントと、公開草案の討議経緯など一般に非公開の内部情報に精通した高名な専門委員の方の出したコメントは明らかに区別され、他委員の議論や意見形成に与える影響力を考慮すると、中立性・公平性が著しく損なわれていると考えられます。</p> <p>もし方が一、このような行為が繰り返し容認されるのであれば、一般の者は何を拠り所に貴委員会から公表された公開草案にコメント提出したら良いのでしょうか、コメントしようがなくなってしまうのではないかと考えられます。</p> <p>なぜなら、貴委員会内部にさえ執拗な反対意見を持つ委員が存在し、その委員が一般の個人を装って反対意見を提出し、さらに自らが議論に参画して、自らが提出した意見を押し通す、こうした行為が日常的に行なわれるのであれば、その公開草案はそもそも内容が大きく変質される可能性ある、不安定な草案にすぎないからです。大幅な修正がなされる可能性があるにもかかわらず、その修正前の草案に対して一般の者に意見を求めるのは、非常に不誠実な行為であると思われま</p> <p>す。</p> <p>以上から本件につき、貴委員会が公正で誠実な対応を実施されることを望みます。</p> <p>また、資質そのものを大きく疑われてしまいかねない行為から、専門委員の方の身を守るためにも、自らが所属する専門委員会が関与して一般に公表された公開草案に対して、及び直接関与していないが内部情報を元にした、個人コメント提出を明確に禁止する規則あるいは倫理規定を導入すべきと考えます。</p> <p>なお当然のことながら、専門委員の職を離れてから相当期間経過後（かつ自らの</p>	
--	---	--

	関与がない公開草案に対して) であれば、個人意見を提出しても問題ないかと思われま	
--	--	--

以 上