

企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会計基準（案）」等に対する意見

2023 年 7 月 28 日

日本公認会計士協会

当協会は、このたび公表されました企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会計基準（案）」等（以下「本公開草案」という。）に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

質問 1（開発にあたっての基本的な方針（借手の会計処理）に関する質問）

本会計基準案等の開発にあたっての基本的な方針（借手の会計処理）に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。

質問 2（開発にあたっての基本的な方針（貸手の会計処理）に関する質問）

本会計基準案等の開発にあたっての基本的な方針（貸手の会計処理）に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。

質問 3（他の会計基準等との関係に関する質問）

本会計基準案等における他の会計基準等との関係に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。ただし、「正味売却価額」の用語に関する検討が必要と考えられる。

（理由）

企業会計基準適用指針公開草案第 74 号（企業会計基準適用指針第 6 号の改正案）「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針(案)」では、使用権資産の減損について、「使用権資産及び使用権資産を含む資産グループに関する減損の兆候の把握、減損損失を認識するかどうかの判定及び減損損失の測定は、通常の資産に準じて行う。」とされている。

減損の認識及び減損の測定においては、資産又は資産グループの正味売却価額を算定することになるが、使用権資産の原資産は貸手が所有権を持つ資産であるため、「売

却」という表現になじまないと考えられる。このため、使用权資産に関する正味売却価額の考え方を明確にしていきたい。

IAS 第 36 号「資産の減損」では、処分コスト控除後の公正価値という用語が使用されている。

質問 4（個別財務諸表への適用に関する質問）

本会計基準案等において連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理を同一とする提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。

質問 5（リースの定義及びリースの識別に関する質問）

本会計基準案等におけるリースの定義及びリースの識別に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。ただし、以下の点について検討する必要があると考えられる。

1. リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分に関する選択について、より詳細な区分での選択を認める必要があると考えられる。
2. サプライヤーが資産を代替する実質的な権利を容易に判定できない場合のガイダンスを追加することが必要と考えられる。
3. 企業会計基準適用指針公開草案第 73 号「リースに関する会計基準の適用指針（案）」（以下「リース適用指針案」という。）では、IFRS 第 16 号「リース」（以下「IFRS 第 16 号」という。）の以下の定めや設例を取り入れていないと記載されているが、IFRS 第 16 号と公開草案の記載の差になるような箇所は、それがどのような影響を会計処理の結果に及ぼすのかも踏まえた、より具体的な説明が必要と考えられる。
 - ① 資産が契約に明記されない場合でも、黙示的に定められることによって特定され得ること
 - ② サプライヤーが資産を代替する実質的な権利に関する詳細な定め
 - ③ 資産の使用を指図する権利に関する意思決定

（理由）

1. リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分について、企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会計基準（案）」（以下「リース会計基準案」という。）第 27 項では、貸借対照表において表示するであろう科目ごとに会計処理の選択が認められている。

一方、IFRS 第 16 号では、原資産のクラスごとに当該選択が認められており、原資産のクラスは、性質及び企業の営業における用途が類似した原資産のグループと定義されている（IFRS16.8）。

その結果、貸借対照表において表示するであろう科目より細かい単位で選択を行っている IFRS 適用企業も存在する可能性があり、原則として修正を不要とする基本方針からは、同様に、性質及び企業の営業における用途が類似した原資産ごとに選択を認めることも考えられるのではないかと。

2. サプライヤーが資産を代替する実質的な権利について、リース適用指針案 BC10 項では、IFRS 第 16 号の詳細な定めを本適用指針に取り入れなくとも、各企業が判断に基づいて経済実態を表す会計処理を行うことができると考えられるとしている。

しかし、資産を代替する権利の行使によりサプライヤーが経済的便益を享受できるかは借手から不明瞭であり、現在の記載では各企業において不必要に分析の手間が生じる可能性がある。

そこで IFRS 第 16 号 B19 項と同様に、サプライヤーが資産を代替する実質的な権利を有しているかどうかを顧客が容易に判定できない場合には、顧客は、資産を代替する権利は実質的ではないと仮定する旨のガイダンスを追加してはどうか。

3. リース適用指針案 BC 9 項、BC10 項及び BC12 項では、IFRS 第 16 号の以下の定めや設例を取り入れていないと記載されており、本公開草案の「解説動画資料」や企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会計基準（案）」等の概要の解説にもその旨が記載されている。

①資産が契約に明記されない場合でも、黙示的に定められることによって特定され得ること

②サプライヤーが資産を代替する実質的な権利に関する詳細な定め

③資産の使用を指図する権利に関する意思決定

このうち、リース適用指針案 BC 9 項及び BC10 項からは、①や②については IFRS 第 16 号との差異になるような会計処理は想定されていないように読めるが、BC12 項からは、③については差異になることもあり得るように読める。

一方で、「解説動画資料」や「企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会

計基準（案）」等の概要」の解説では、「取り入れていない。」とのみ記載されており、IFRS 第 16 号と比較すると本公開草案ではあえて当該部分を消去して検討しなければならないようにも読める。

IFRS 第 16 号は世界中で既に 4 年近く実務において適用され、多くの論点が検討され、ノウハウが蓄積されている基準である。日本国内でも IFRS 第 16 号を適用している企業が相当数あり、IFRS 第 16 号に基づいて検討している関係者が相当数存在すると考えられる。

これを踏まえると、本公開草案に基づく改正後の新基準（以下「新基準」という。）が簡素で利便性が高いと言うためには、IFRS 第 16 号から取り出した箇所が本公開草案との差になるような記載をあえてした場合には、それがどのような影響を会計処理の結果に及ぼすのかが明確に分かるような、より具体的な説明が必要と考えられる。

質問 6（借手のリース期間に関する質問）

本会計基準案等における借手のリース期間に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。

質問 7（貸手のリース期間に関する質問）

本会計基準案等における貸手のリース期間に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。ただし、リース会計基準案第 15 項、第 30 項において、貸手のリース期間が定義されており、解約不能期間に借手が再リースする意思が明らかな再リース期間を加えた期間をいうとある。

これに関して、貸手は解約不能期間のみが考慮されるため、再リース以外の延長オプションや解約オプションは考慮されないと考えられるが、借手のリース期間との取扱いの差の大きさからすると、その旨を結論の背景等に記載すべきと考えられる。

（理由）

再リースは、リース適用指針案 BC70 項で説明されており、通常は 1 年以内で再リース料も少額であるのが一般的とされ、限定されたリースが想定されている。

それ以外の貸手のリース期間の再リース期間以外の延長オプションや解約オプションは、現行のリース会計基準の取扱いを引き継ぐため考慮されないと考えられるが、

リースの定義が明確化され、リースの貸手の範囲が広がる可能性を考えると、各種オプションは考慮されない旨を明確に記載することが分かりやすい説明になると考えられる。

質問8（リース開始日の使用权資産及びリース負債の計上額に関する質問）

本会計基準案等におけるリース開始日の使用权資産及びリース負債の計上額に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。ただし、リース負債に外貨建取引等会計処理基準等が適用されるか、明示されることが必要と考えられる。

（理由）

外貨建取引等会計処理基準等は金銭債権及び金銭債務に適用されるが、本会計基準案等に基づき計上されるリース負債は、借入金とその性質が相違する点もあるため、金銭債務として外貨換算の対象になるのであれば、その旨を明記すべきではないか。

その上で、為替予約等の振当処理（金融商品実務指針第167項）の対象となるかについても明らかにすべきであると考えられる。

なお、IFRS第16号では、結論の根拠において、リース負債が外貨換算の対象である旨、変動リース料と異なる旨が明記されていると理解している（IFRS16.BC196-BC199）。

質問9（短期リースに関する簡便的な取扱いについての質問）

本会計基準案等における短期リースに関する簡便的な取扱いについての提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。ただし、購入オプションが存在する場合における短期リースの適用可否を明確にする必要があると考えられる。

（理由）

本会計基準案等において、短期リースの要件に購入オプションの有無は記載されていない（リース適用指針案第4項(2)）。仮に、契約期間が1年で契約期間終了時の購入オプションが付与されており、その行使が合理的に確実と認められる場合、借手のリース期間は1年となる一方、原資産の購入後を含めた原資産の使用期間は1年を超えることになるが、この場合に短期リースの定め適用が認められるかを確認したい。

なお、IFRS 第 16 号においては、購入オプションを含む場合、短期リースの要件を満たさないと理解している（IFRS16 付録 A）。

質問 10（少額リースに関する簡便的な取扱いについての質問）

本会計基準案等における少額リースに関する簡便的な取扱いについての提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。ただし、リース適用指針案第 20 項において、少額リースに係る複数の会計処理が認められている（(1) 重要性が乏しい減価償却資産において費用処理を採用している場合の当該基準額、(2) ①事業内容に照らして重要性が乏しいリースについての 300 万円基準及び(2) ②新品時の原資産価値を基準とする 5 千米ドル基準）が、以下の 2 点につき、公開草案の文案からは明確ではないため、混乱を招かないよう明確化すべきと考えられる。

- ・ (1) と (2) は併用可能であるか。
- ・ (1) 及び(2) ①の簡便的な取扱いが会計方針に該当するか。

（理由）

現行のリース適用指針第 35 項での取扱いを踏まえると、リース適用指針案第 20 項の「次の(1)又は(2)について、借手は会計基準第 31 項の定めにかかわらず、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することができる。」という場合の「又は」の表現では、(1) と (2) の併用を意図していると思われる。

一方、(2) の説明における「次の①又は②を満たすリース」という場合の「又は」の表現では、①と②のいずれか選択適用の関係を示している。

この点、同項内における「又は」の首尾一貫性のある語法により、内容を明確化する必要があると考えられる。

また、(2) ②では「1 件ごと」とあるため会計方針には当たらず、同定めに基づき重要性がないと判断されるリースに原則的な取扱いと簡便的な取扱いが混在することは排除されないと考えられる。

一方、(1) 及び(2) ①が会計方針に当たるかどうかは必ずしも明確ではない。会計方針の該当性の有無は、条件を満たす同種の取引全てに適用が強制されるのか、また、自発的に会計処理を変更した場合に遡及適用が要求されるかどうかに影響するため、明確化する必要があると考えられる。

質問 11（借地権の設定に係る権利金等に関する質問）

本会計基準案等における借地権の設定に係る権利金等に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。

質問 12（利息相当額の各期への配分に関する質問）

本会計基準案等における利息相当額の各期への配分に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。

質問 13（使用権資産の償却に関する質問）

本会計基準案等における使用権資産の償却に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。

質問 14（リースの契約条件の変更及びリースの契約条件の変更を伴わないリース負債の見直しに関する質問）

本会計基準案等における、リースの契約条件の変更及びリースの契約条件の変更を伴わないリース負債の見直しに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。ただし、以下の点について検討する必要があると考えられる。

1. リース負債の見直しに関して、購入オプションに関する見直しの実施時期についての記載を追加する必要があると考えられる。
2. リース適用指針案第 42 項(2)②（リースの範囲の縮小に該当しない条件変更によるリース負債計上額の見直し）について、リース負債の調整減額が使用権資産の帳簿価額を上回る場合について、取扱いを記載する必要があると考えられる。
3. リースの契約条件の変更に関連した会計処理の割引率の取扱いについて定める必要があると考えられる。

(理 由)

1. 本会計基準案等では、延長オプション及び解約オプションについての判定の変更に伴うリース負債の見直しの実施時期は、借手の統制下にあり、かつ、合理的に確実かに関する借手の決定に影響を与える重要な事象・状況が生じた時である旨が定められている（リース会計基準案第 39 項及び BC45 項）。

一方、購入オプションの行使についての判定の変更（リース適用指針案第 44 項(1)）に伴うリース負債の見直しの実施時期については特段の定めはないが、オプションの行使に係る判定の変更であるという類似性を考慮し、例えば BC45 項に購入オプションに関して付記するなどにより、同様の考え方で判定を行うことを示してはどうか。

なお、IFRS 第 16 号では、購入オプションに関して、延長オプション及び解約オプションについて考慮すべき事象及び状況を購入オプションの文脈で考慮して判定する旨が記載されている（IFRS16. 40(b)）。

2. 条件変更を伴わないリース負債の見直しを扱うリース適用指針案第 43 項では、ただし書において、リース負債の調整減額が使用権資産の帳簿価額を上回る場合には損益に計上する旨の定めがある。一方で、条件変更の場合を扱う第 42 項では、これに相当する定めがないことから、分かりやすさのために同様に明示することが望ましいと考えられる。

3. リース適用指針案 BC66 項及び BC68 項では、リースの契約条件の変更に関連して使用する割引率について、「主要な定めの内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高い会計基準を開発するという方針を考慮した場合、IFRS 第 16 号の割引率に関する定めを本適用指針に取り入れないことが、当該開発方針と整合する。」との考えから定めない旨を述べている。

しかし、変更前の割引率又は変更後の割引率を定めないことは、割引率の決定に関する考え方が存在しない中で、各社に割引率の選択を一任することになるため、会社間の比較可能性の低下が懸念される。また、同一の会社であっても、状況に応じて変更前、変更後の割引率を使い分けることで首尾一貫した処理とならない懸念もある。

質問 15（借手のリース期間に含まれない再リースに関する質問）

本会計基準案等における借手のリース期間に含まれない再リースに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。
--

【意 見】

同意する。ただし、再リースに関する取扱いの記載を明確化することが必要と考えられる。

(理 由)

リース適用指針案第 49 項では、「リース開始日及び直近のリースの契約条件の変更の発効日において再リース（中略）を借手のリース期間に含めないことを決定した場合」に、再リースを独立したリースとして会計処理できる旨の実務上の便法が定められている。

しかし、リース開始日及び直近のリースの契約条件の変更の発効日において再リース期間を含めるか否かについては実務上の便法はなく、延長オプションの一環としてその行使が合理的に確実か否かを判断すると理解している。

その趣旨をより明確にするため、リース適用指針案第 49 項を、例えば「リース開始日及び直近のリースの契約条件の変更の発効日において再リース（中略）を借手のリース期間に含めていなかった場合」という表現に変更してはどうか。

質問 16（セール・アンド・リースバック取引に関する質問）

本会計基準案等におけるセール・アンド・リースバック取引に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。
--

【意 見】

同意する。ただし、以下の点について検討する必要があると考えられる。

1. 売却の判断に用いる他の会計基準等の表現方法を見直す必要があると考えられる。
2. リース適用指針案第 50 項により、資産の譲渡が企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）に従って一定の期間にわたり充足される履行義務の充足によって行われる場合には、セール・アンド・リースバック取引には該当しない。一方、IFRS 第 16 号にはこれに該当する明示的な記載は存在しない。

日本基準において、一時点で充足される履行義務に該当する譲渡のみがセール・アンド・リースバック取引に該当することを明示的に定める意図及び目的について、結論の背景で明確にし、一定の期間にわたり充足される履行義務による資産譲渡であってリースバックを伴う取引についての会計処理に、誤解が生じないようにする必要がありとされる。
3. リースバックがそのままサブリースアウトされるケースで、当該サブリース取引

がリース適用指針案第 88 項の 3 要件を満たす場合や第 89 項の転リース取引に該当する場合に、第 51 項(1)②のフルペイアウト条件をどのように判断するかを明確にすべきと考えられる。

4. セール・アンド・リースバック取引に関連して、借手についてはリース適用指針案第 52 項及び第 53 項において資産の譲渡対価が明らかに時価ではない、若しくは借手のリース料が明らかに市場実勢ではない場合についての定めがあるが、これに該当する定めは貸手については触れられていない。これによって、貸手の実務に対して想定外の影響を与えることが懸念され、手当が必要と考えられる。

5. リース適用指針案第 54 項に、売手である借手による原資産の支配の獲得に関する記載がある。ただし、5 行のみの簡潔な記載であり、これに関する結論の背景等もないことから唐突感があり、なぜこの記載がここにあるのかと、どのような状況のことを定めたいのかも分かり難い。

リース会計基準及びリース適用指針は、その定めと趣旨の記載により、どのような取引が想定されて、なぜその定めが記載されているのかが理解できる程度の詳細さでの結論の背景等を含めた記述が必要であると考えられる。

6. リース適用指針案 BC80 項の最終パラグラフに、「これに対し、リースバックが Topic 606 の収益認識要件を満たす場合には、(後略)」とあるが、「リースバック」ではなく、「セール」とすべきと考えられる。

(理 由)

1. リース適用指針案第 51 項(1)①などにおいて、売却の判断について「収益認識会計基準などの他の会計基準等により」という語句が示されている。

この点、リース適用指針案 BC78 項に示されているとおり、IFRS 会計基準や米国会計基準と異なり、我が国の収益認識会計基準は一般的な固定資産の譲渡を対象にしておらず、我が国で見られるセール・アンド・リースバックについて、収益認識会計基準により売却の判断をする場合は少ないと考えられる。

そのため、リース適用指針案本文においては、売却の判断について「収益認識会計基準」という語句は削除して「他の会計基準等により」と修正することとした方が、実務上の会計基準の適用に対する誤解も避けられると考えられる。

2. 資産の譲渡が一定の期間にわたり充足される履行義務の充足によって行われる場合、これはセール・アンド・リースバック取引には当たらないが、その場合の会計

処理には本会計基準案等に特段の言及がないところから、原則に戻って資産の売却とリースの組合せとして会計処理されるものと考えられる。

資産の譲渡が一時点で充足される履行義務の充足によって行われる場合、セール・アンド・リースバック取引に該当することになるが、その場合も、売却が成立する限りは、資産の売却とリースの組合せとして会計処理される。セール・アンド・リースバックに該当しない場合との相違点は、セール・アンド・リースバック取引に該当すると、会計上売却が認められるか否かの検討においてフルペイアウト要件が要求されることである。

結果として、資産の譲渡が一定の期間にわたり充足される履行義務の充足によって行われ、その後にリースバックを伴う取引については、そのリース取引がフルペイアウトであったとしても何ら考慮することなく、会計上の売却が認められるかのように読まれる可能性がある。

しかしながら、資産の譲渡が一時点で充足される履行義務の充足によって行われるか、一定の期間にわたり充足される履行義務の充足によって行われるかにかかわりなく、フルペイアウトのリースバックが存在するような場合には、会計上の売却が認められるかどうかについては、慎重な判断が必要とされる可能性が非常に高いと考えられる。

今般の提案により、資産の譲渡が一時点で充足される履行義務の充足によって行われる場合は、フルペイアウトのリースバックが付随する場合には売却処理が無条件で否定される。しかしながら、このことは、資産の譲渡が一定の期間にわたり充足される履行義務の充足によって行われる場合について、リースバックの存在が売却処理の可否の判断において無視できることを意味するわけではないと理解している。よって、このような誤解が生じないように、結論の背景等で明確な記載が必要であると考ええる。

なお、資産の譲渡が一時点で充足される履行義務の充足によって行われる場合と、一定の期間にわたり充足される履行義務の充足によって行われる場合、いずれにおいても売却が認められる場合は資産の売却とリース取引として会計処理が行われること、また、フルペイアウトのリースバックを伴う場合には慎重な判断が必要であることを勘案すると、あえて両者を分けて会計処理を定めることは、簡素で利便性が高い基準と言えるのかという疑問もある。国際的な会計基準との間で基準文言上の差異を創出するものでもあり、あえてこのような取扱いとすることについてどのような意図・目的があるのか、結論の背景等で説明が必要と考えられる。

3. 現行の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「リース適用指針」という。)第 50 項後段には「セール・アンド・リースバ

ック取引によるリース物件を、更におおむね同一の条件で第三者にリースした場合で、当該転リース取引の貸手としてのリース取引がファイナンス・リース取引に該当し、かつ、その取引の実態から判断して当該物件の売買損益が実現していると判断されるときは、その売買損益は繰延処理せずに損益に計上することができる。」とある。

しかしながら、本公開草案にはリースバック取引がサブリースされる場合にヘッドリースとサブリースを一体と考えてセール・アンド・リースバックの会計処理を検討する旨の記載はない。

特にリース適用指針案第 88 項の 3 要件を満たし、中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負っていないケースについては、フルペイアウトの条件をどのように判断するのか、ガイダンスが必要であると考ええる。

4. リース適用指針案 BC82 項にあるとおり、「セール・アンド・リースバック取引においては、資産の譲渡とリースバックが、パッケージとして交渉されることが多く、資産の譲渡対価とリースバックにおける借手のリース料とに相互依存性がある」と考えられる。

したがって、明らかに契約価格に歪みがあり、契約上の文言のみによって会計処理を行うと取引の実態と乖離することになる場合、どのような会計処理を行うべきかについては、実務では従前より慎重な検討に基づく対処が行われていたと理解している。リース適用指針案の第 52 項及び第 53 項の定めは、このような実務判断を改めて確認・明文化したにすぎず、新たな要求事項を創出するものとは考えないが、借手についてのみ取扱いが明記され、貸手については何も触れられていないことにより、逆に、貸手については取引がどれほど歪んでいても契約どおりの値をもって会計処理することが認められるかのように解釈される懸念がある。

これはリース会計基準案等の意図するところではないと思われることから、誤解が生じないよう、何らかの対応若しくは結論の背景における説明が必要であると考ええる。

質問 17 (ファイナンス・リースに関する質問)

本会計基準案等におけるファイナンス・リースに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。
--

【意見】

同意する。ただし、以下の点について検討する必要があると考えられる。

1. リース適用指針案第 67 項にリース終了後の見積残存価額が存在する場合の取

扱いを明記すべきであると考えられる。

2. リース適用指針案第 68 項の会計処理について明確にすべきであると考えられる。
3. 貸手のリース料について、「将来の業績等により変動する使用料等は含まれない（リース会計基準案第 21 項）」とされているが、借手のリース料の範囲に含まれる「指数及びレートにより変動する使用料」が貸手のリース料に含まれるの可否かを明確にする必要があると考えられる。

(理 由)

1. [設例 12] では、2. 会計処理の X1 年 4 月 1 日（リース開始日）の（* 3）において、「原資産の帳簿価額から見積残存価額の現在価値を控除した金額で売上原価を計上」とし、リース適用指針案第 67 項を参照しているが、第 67 項には、原資産の帳簿価額により売上原価を計上することと、付随費用があれば売上原価に含めることのみが記載されていて、設例で参照しようとしている帳簿価額から見積残存価額の現在価値を控除することについての記述がないため、手当が必要と考えられる。
2. リース適用指針案第 68 項の記載は、現行リース適用指針第 51 項(3)をほぼ引き継ぐものであり、新たなものではない。

しかしながら、実務において現行リース適用指針第 51 項(3)の定めは分かりにくいとされている。具体的には、「現金購入価額」とはリース開始日時点の原資産を当該時点で現金購入する場合の価額を意味していると理解するが、記載が十分に明確でないため当初購入価格を指しているとの誤解がある。若しくは、帳簿価額と現金購入価額の差異についての会計処理が明記されていないことから、現金購入価額とは帳簿価額の意味であると理解されている場合もある。

本件は、新たに発生した論点ではなく、また、貸手の会計処理については今回の基準改正は限定的な対応にとどめ、現行実務への波及的影響が懸念されるような項目については、あえて取扱いの変更は行わない方針であることは理解しているが、実務に混乱が生じている点であり、この機会を逸すると実務での問題が継続する結果となることから、今回の基準改正時に合わせて会計処理を整理し、明確化を図ることが適切と考えられる。
3. 貸手のリース料について、「将来の業績等により変動する使用料等は含まれない

(リース会計基準案第 21 項)」とされているが、借手のリース料の範囲に含まれる「指数及びレートにより変動する使用料」が貸手のリース料に含まれるか否かが明確ではない。

例えば海運業においては、バルチック海運取引所が公表する運賃・備船料指標や、S&P グローバル・プラッツが公表する燃油指標に連動した運送契約が存在するため、「指数及びレートにより変動する使用料」が貸手のリース料に含まれるかどうかの解釈が明確でない場合、企業間の比較可能性に重大な影響が生じる可能性がある。

「指数及びレートにより変動する使用料」については、借手の会計処理や国際的な会計基準との整合性を図るため、貸手のリース料に含めるべきであると考ええる。

質問 18 (オペレーティング・リースに関する質問)

本会計基準案等におけるオペレーティング・リースに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。

質問 19 (サブリース取引に関する質問)

本会計基準案等におけるサブリース取引に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。ただし、以下の点について検討する必要があると考えられる。

1. 中間的な貸手が、ヘッドリースに対してリスクを負わない場合の貸借対照表上の処理を明確にする必要があると考えられる。この点、リース適用指針案 BC110 項及び BC111 項では、貸借対照表にリースに係る資産及び負債を認識しない会計処理であることが記載されているが、リース適用指針案本文からはその旨が読み取れないため、本文においてもどのような会計処理が想定されているかを明らかにすべきと考えられる。
2. リース適用指針案第 88 項の「中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合」に該当する取引と第 89 項の転リース取引との関係性が明確でなく、整理が必要であると考ええる。
3. リース適用指針案第 89 項のサブリースのなお書にある「利息相当額控除前の金

額で計上することができる。」の容認規定は削除する必要があると考えられる。

(理 由)

1. 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合の会計処理はリース適用指針案第 88 項に定められているが、貸借対照表項目については説明がない。

意図としては、ヘッドリースに関して使用権資産（又はリース投資資産及びリース債権）やリース負債を認識しないということと理解しているが、そうであれば原則的な処理を行わないことになるため、明示する必要があると考えられる。

2. リース適用指針案 BC108 項に、「あるサブリース取引が、中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合の取扱いと転リース取引の取扱いの両方の要件に該当することは想定していない。」とある。しかしながら、現行基準において転リースとして取り扱われている取引の中には第 88 項の 3 要件を満たすものもあると考えられる。

転リースの定めを残した目的（現行実務の変更を避ける。）という趣旨からは、現行の転リース取引であると同時に第 88 項の 3 要件に該当する取引についても、第 89 項の取扱いを認めることが適切とも考えられる。その場合、BC108 項の記載は削除すべきと考えられる。

BC108 項の記載が、第 88 項の 3 要件を満たす取引について新基準では転リース取引とはしないということを意図するのであれば、第 89 項において、第 88 項の 3 要件を満たすものは除外する旨を明確にすべきと考えられる。

3. リース適用指針案 BC113 項にあるように、現行の企業会計基準適用指針第 16 号の転リースに関する定めを変更せずに踏襲する意図と理解している。

しかし、機器や不動産等のリースにおける使用権資産、リース債務については金額が多額になり、財務諸表上、重要性が生じる可能性がある。転リース以外のリースは原則、割引計算を行う中で、転リースのみ割引計算しないことを容認するのは基準内での方針の一貫性を欠き、転リースを多く契約している企業の財務諸表との比較可能性を損なう可能性が生じると考えられる。

また、リース適用指針案 BC113 項「(2)サブリース取引の会計処理による財務諸表作成者の負担の増加への対応となる」とあるが、転リースを利用している企業のみならず、現行のオペレーティング・リース取引を行っている企業にとってもリース会計基準案の適用は負担増であり、転リースにのみ配慮した取扱いの不公平感と捉えかねられない。

したがって、リース適用指針案第 89 項サブリースのなお書にある「利息相当額控除前の金額で計上することができる。」の容認規定は削除すべきである。

又は、リース適用指針案第 37 項以下「使用权資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の取扱い」のような閾値を設定し、基準内の取扱いの一貫性を保持すべきと考えられる。

質問 20（表示に関する質問）

本会計基準案等における表示に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。ただし、リース負債等の別掲に関する「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下「財務諸表等規則」という。）及び「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下「連結財務諸表規則」という。）との関係性を明確にする必要があると考えられる。

（理由）

現行のリース会計基準等では、リース債務は流動負債又は固定負債に属する旨のみ定められており表示に関する定めは存在しないが、財務諸表等規則及び連結財務諸表規則においては、「リース債務」の項目で表示することが要求されている（財務諸表等規則第 49 条及び第 52 条、連結財務諸表規則第 37 条及び第 38 条）。

ここで、リース会計基準案第 48 項では「リース負債について、貸借対照表において区分して表示する又はリース負債が含まれる科目及び金額を注記する。」とされているが、これがそのまま財務諸表等規則及び連結財務諸表規則に取り込まれた場合には、結果的に、有価証券報告書における表示のレベルが後退する結果になることが考えられる。

財務諸表等規則及び連結財務諸表規則は企業会計基準委員会（ASBJ）の管轄外であることは理解しているが、有価証券報告書において結果的に生じると想定される影響については関係各所と意見交換を行うことが望まれる。

なお、リース会計基準案第 50 項のリース債権及びリース投資資産についても同様である（財務諸表等規則第 17 条、連結財務諸表規則第 23 条）。

質問 21（注記事項に関する質問）

本会計基準案等における注記事項に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。

質問 22（連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における表示及び注記事項に関する質問）

本会計基準案等で提案している連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における表示及び注記事項に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。

質問 23（適用時期に関する質問）

本会計基準案等における適用時期に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。

質問 24（経過措置に関する質問）

本会計基準案等における経過措置に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。ただし、以下の点について検討する必要があると考えられる。

1. IFRS 適用企業に対して適用される経過措置（リース適用指針案第 128 項）について IFRS 第 1 号の免除規定及び IFRS 第 16 号の経過措置の対象となるリースとそれ以外のリースの間で取扱いに不整合を生じさせる状況となっていると見られることから、整理が必要と考えられる。
2. オペレーティング・リース取引に分類していたリース等を、リース適用指針案第 117(3) 項の適用初年度で減損処理をする場合に、期首時点で減損の兆候の有無を検討し、減損の認識が必要である場合、期首時点を基準とした測定で問題ないのかを明確化すべきと考えられる。
3. 現行のリース会計基準でオフバランス処理されていたファイナンス・リース取引について、リース適用指針案においてオンバランス処理となるものについての取扱いが明らかでないことから、整理が必要と考えられる。

(理 由)

1. リース適用指針案第 128 項の定めは、IFRS 第 1 号の免除規定及び IFRS 第 16 号の経過措置を認めることにより、IFRS 会計基準を適用した連結財務諸表上の数字を、新基準導入時に日本基準個別財務諸表上でそのまま使えるようにすることを目的として設けられた定めであると理解している。

ただし、第 128 項については「適用指針 114 項から 127 項の定めにかかわらず」とされていることから、適用指針の経過措置の枠外の適用となることから、企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第 6 項(1)の定めるところにより「新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する。」ことになると考えられる。

一方で「連結会社相互間におけるリースとして、相殺消去されたリースに適用指針 116 項から 127 項の定めを適用することができる。」とあることから、連結上相殺消去されていたリースについては遡及適用した場合の累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減する方法も選択できると理解される。

このことは、比較年度において新基準が適用されているリースと適用されていないリースが混在することになり、適切とは考えられない。

なお、日本基準の経過措置を適用するリースが存在しない場合であっても、企業間比較の観点から、第 128 項を適用する企業についても第 114 項ただし書の方法が採用できるようにすることも検討の余地があると思料する。

上記に関連し、連結上相殺消去されていたリースについては第 116 項から第 127 項の定めは第 114 項ただし書の方法を選択した場合にのみ適用可能であるが、第 114 項は連結上相殺消去されていたリースについて適用できるとはされていないため整理が必要と考えられる。

IFRS 第 16 号におけるセール・アンド・リースバックの処理は新基準での日本基準上の取扱いと異なるため、セール・アンド・リースバックを通じて IFRS 第 16 号において認識されているリースについては新基準適用に当たり修正が必要になると考えている。この認識が正しいのであれば、そのようなリースについても経過措置の対象とすることが適切であると考えられる。

3. リース適用指針案第 116 項が、現行のリース適用指針第 35 項において賃貸借処理が認められていたファイナンス・リース取引であって、リース適用指針案第 18 項又は第 20 項の要件を満たさないためにオフバランスが認められないファイナンス・リースに適用されるのか否かが明らかではない。

従前リース資産及びリース債務を計上していなかったファイナンス・リース取

引について、リース適用指針案第 116 項は今後もオフバランス処理の継続を認めるという趣旨であれば、その旨を明確化することが望ましい。

リース適用指針案第 116 項は、現行リース会計基準でオンバランスされたファイナンス・リース取引のみを対象とするのであれば、現行リース会計基準においてはオフバランスされ、今後オンバランスが求められるファイナンス・リース取引について、リース適用指針案では、経過措置が何ら設けられていないことになるが、そのような場合に完全遡及処理を求める特段の理由もないと思われることから、リース適用指針案第 117 項と同様の措置を可能とすることが望ましいと考えられる。

質問 25（設例に関する質問）

本会計基準案等における設例に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。ただし、以下の点について検討する必要があると考えられる。

1. 「リースの識別に関するフローチャート」において、資産の特定に関するフローは不要と考えられる。
2. セール・アンド・リースバックの設例を追加することが必要と考えられる。
3. 「[設例 17] 使用权資産総額に重要性が乏しいと認められなくなった場合」における会計処理に係る記載を、設例のみならず基準本文にも記載する必要があると考えられる。

（理由）

1. 「[設例 1] リースの識別に関するフローチャート」では、資産が特定されているかの判断について「サプライヤーが使用期間全体を通じて資産を代替する実質上の能力を有するか（第 6 項(1)参照）。」「サプライヤーが資産の代替により経済的利益を享受するか（第 6 項(2)参照）。」の 2 点のみがフローチャートに記載されている。

しかし、資産が特定されているかの判断においては、資産を代替する実質的な権利以外にも、契約への記載の状況（リース適用指針案第 6 項）や物理的に別個かどうか（リース適用指針案第 7 項）等、様々な事項を検討すると考えられる中、資産を代替する実質的な権利のみを細分化してフローとして示すのはバランスを

欠くのではないか。

なお、IFRS 第 16 号 B31 項では、「特定された資産があるか」に関して、更なる細分化は行っていないと理解している。

2. セール・アンド・リースバックについては、現行基準の会計処理と異なっており、IFRS 第 16 号とも異なっているため、設例を含めた方が市場関係者にとって有用ではないか。

3. 「〔設例 17〕 使用权資産総額に重要性が乏しいと認められなくなった場合」において、当期より利息法の採用を開始する場合に、「すべてのリースを利息法で処理する方法と新たなリースのみを利息法で処理する方法が考えられる。」と記載されているが、リース適用指針案本文及び結論の背景に同様の記載がないため、会計処理を設例のみにおいて定めているようにも見受けられる。

そのため、当該記載に対応する定めをリース適用指針案本文又は結論の背景に含めた上で、当該記載にその定めへの参照項番を含めてはどうか。

また、リース適用指針案本文から〔設例 17〕 への参照を付してはどうか。

質問 26（賃貸等不動産時価開示会計基準改正案等に関する質問）

賃貸等不動産時価開示会計基準改正案等に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意する。

質問 27（その他）

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

【意見】

該当なし。

以 上