

2023年8月4日

企業会計基準委員会 御中

EY 新日本有限責任監査法人

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

貴委員会から2023年5月2日に公表され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）」（以下「本会計基準案」という。）等の提案について、基本的に同意いたします。ただし、今後の適用にあたって、表現方法の見直し又は明確化をご検討いただきたい点について、下記のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

## 記

## 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。

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。

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。

同意する。

## 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。

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。

同意するが、次の点について確認及び検討していただきたい。

1. 契約の結合の説明における表現

（コメント）

本会計基準案 BC20 項の表現を、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。）第 27 項（1）の表現に合わせる必要がないか検討していただきたい。

（理由）

本会計基準案 BC20 項において、「このような場合として、例えば、同一の相手方と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約について、価格に相互依存関係が存在する場合や単一の商業上の目的で締結されている場合等が考えられる。」とあり、「単一の商業上の目的」と表現されている。この点、本会計基準案 BC19 項では収益認識会計基準と整合的に「契約」を定義した旨が説明されているところからは、当該契約の結合に係る本会計基準案 BC20 項も収益認識基準の定めと同様とすることを意図しているものと思料される。そうであれば、誤解を生じさせないためにも収益認識会計基準第 27 項（1）と同様の「同一の商業的目的」という表現に合わせる必要がないか検討していただきたい。

2. 解約不能のリースの説明における表現

（コメント）

本会計基準案 BC22 項における「契約期間の中途において当該契約を解除することができないリース又はこれに準ずるリース」という表現を、「契約期間の中途において当該契約を解除することができないリースに準ずるリース」に修正する必要がないか検討していただきたい。

（理由）

本会計基準案 BC22 項では、「第 10 項にいう「契約期間の中途において当該契約を解除することができないリース又はこれに準ずるリース」とは、法的形式上は解約可能であるとしても、解約に際し相当の違約金を支払わなければならない等の理由から、事実上解約不能と

認められるリースをいう。」との説明がなされているが、当該説明は「契約期間の中途において当該契約を解除することができないリースに準ずるリース」についての説明であると考えられるため、「契約期間の中途において当該契約を解除することができないリース又はこれに準ずるリース」という表現を、「契約期間の中途において当該契約を解除することができないリースに準ずるリース」に修正する必要があるか検討していただきたい。

なお、修正することで、現行の企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」（以下「企業会計基準第13号」という。）第36項における「リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引に準ずるリース取引」との表現とも整合するものと考えられる。

### 3. リースを構成しない部分に係る収益認識会計基準との関係

（コメント）

貸手にとって、借手が収益認識会計基準の「顧客」に該当する場合（なお、収益認識会計基準第3項（1）及び（3）から（7）には該当しないことを前提とする。）の取扱いとして、以下の理解でよいか確認させていただきたい。

- （a）独立販売価格の比率に基づいてリースを構成しない部分に配分された対価の金額は、収益認識会計基準の適用対象になるという理解でよいか。
- （b）「リースを構成しない部分に配分された対価の金額」が収益認識会計基準の適用対象になる場合、本適用指針第13項（1）に基づき、「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額の内、リースを構成しない部分に配分された金額」についても、収益認識会計基準の適用対象になるという理解でよいか。

（理由）

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「本適用指針案」という。）第12項において、「契約におけるリースを構成しない部分について、該当する他の会計基準等に従って会計処理を行う」と提案されている。また、本適用指針案第13項に基づいて、契約における対価の金額について、それぞれの部分の独立販売価格の比率に基づいて、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分することが提案されている。

以上を踏まえると、貸手にとって、借手が収益認識会計基準の「顧客」に該当する場合（なお、収益認識会計基準第3項（1）及び（3）から（7）には該当しないことを前提とする。）の取扱いとして、「（a）独立販売価格の比率に基づいてリースを構成しない部分に配分された対価の金額は、収益認識会計基準の適用対象になる」と理解しているが、当該理解でよいか確認させていただきたい。

また、上記（a）の理解が正しい前提で、（b）本適用指針案第13項（1）に基づき、「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額の内、リースを

構成しない部分に配分された金額」についても、リースを構成しない部分に配分されている以上、上記 (a) と同様に、収益認識会計基準の適用対象になると理解しているが、当該理解でよいか確認させていただきたい。

なお、当該確認の趣旨は、収益認識会計基準に基づく収益の分解情報に係る注記（収益認識会計基準第 80-10 項）に含めるかどうかにも影響することから、明確に理解したいというものである。

#### 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。

同意するが、次の点について確認させていただきたい。

#### 4. 合理的に確実の閾値の考え方

（コメント）

借手のリース期間に含める延長又は解約オプションの行使可能性に関する「合理的に確実」の閾値について、本適用指針案 BC22 項なお書きに示されている米国会計基準会計基準更新書第 2016-02 号「リース（Topic 842）」（以下「Topic 842」という。）の閾値に関する考え方に基づき、蓋然性を判断することで問題ないという理解でよいか確認させていただきたい。

（理由）

本会計基準案 BC32 項では「IFRS 第 16 号における蓋然性を取り入れている」旨が明記されている。一方で、本適用指針案 BC22 項なお書きでは、Topic 842 における「合理的に確実」の閾値の考え方が記載されている。

この点、国際財務報告基準（以下「IFRS」という。）第 16 号「リース」では「合理的に確実」に関する具体的な閾値の記載はなく、各企業の判断に委ねられているものと考えられるところ、実務上の判断に資することを目的として Topic 842 の閾値の考え方を紹介しているものと理解している。したがって、Topic 842 の閾値に関する考え方に基づき蓋然性を判断することで問題ないものと理解しているが、当該理解でよいか確認させていただきたい。

#### 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。

同意する。

質問 8 (リース開始日の使用権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権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。

同意する。

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。

同意する。

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。

同意するが、次の点について確認及び検討していただきたい。

5. 少額リースの判定におけるリース契約の結合

(コメント)

少額リースに関する簡便的な取扱いの定めのうち本適用指針案第 20 項 (2) ①の 300 万円以下のリースに係る適用単位である「リース契約」は、本会計基準案 BC20 項に基づき複数の契約を結合する必要がある場合の「複数の契約の結合後のリース契約」を指しているという理解でよいか確認させていただきたい。

この場合、現行の実務と異なる可能性があり、また、「複数の契約の結合後のリース契約」であるかどうかによって会計処理が変わる可能性があるため、その旨を明記することを検討していただきたい。

(理由)

少額リースに関する簡便的な取扱いに関して、本適用指針案第 20 項 (2) ①では、「企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースで、リース契約 1 件当たりの借手のリース料が 300 万円以下のリース」とされ、「リース契約」ごとに判定することが提案されている。この点、契約については、本会計基準案 BC20 項において、「複数の契約は、区分して会計処理を行うか単一の契約として会計処理を行うかにより結果が異なる場合がある。このため、それぞれのリースにおける収益及び費用の金額及び時期を適切に計上するため、複数の契

約を結合し、単一の契約とみなして処理することが必要となる場合がある」とされ、複数の契約を結合する必要がある点について説明されている。

以上を踏まえると、少額リースに関する簡便的な取扱いの定めのうち本適用指針案第 20 項 (2) ①の 300 万円以下のリースに係る適用単位である「リース契約」は、本会計基準案 BC20 項に基づき複数の契約を結合する必要がある場合の「複数の契約の結合後のリース契約」を指していると理解しているが、当該理解でよいか確認させていただきたい。

この場合、現行の実務と異なる可能性があり、また、「複数の契約の結合後のリース契約」であるかどうかによって会計処理が変わる可能性があるため、その旨を明記することを検討させていただきたい。

#### 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。
---

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。
--

同意するが、次の点について確認及び検討させていただきたい。

#### 6. 使用権資産総額の重要性判定の算定式

(コメント)

本適用指針案第 38 項における使用権資産総額の重要性判定の算定式に関して、二重で分母に加えてしまうことを避けるために、「有形固定資産及び無形固定資産の期末残高」には、分子である「未経過の借手のリース料の期末残高 (第 18 項及び第 20 項により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としたものや、第 36 項に従い利息相当額を利息法により各期に配分している使用権資産に係るものを除く。)」(以下、便宜上「未経過の借手のリース料の期末残高」という。)に対応する使用権資産残高は含めないという理解でよいか確認させていただきたい。

この場合、実務にばらつきを生じさせないため、その旨を明記することを検討させていただきたい。

(理由)

本適用指針案第 38 項では、使用権資産総額の重要性判定の算定式に関して、「未経過の借手のリース料の期末残高（第 18 項及び第 20 項により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としたものや、第 36 項に従い利息相当額を利息法により各期に配分している使用権資産に係るものを除く。）が当該期末残高、有形固定資産及び無形固定資産の期末残高の合計額に占める割合が 10 パーセント未満である場合とする」とされている。

この点、「有形固定資産及び無形固定資産の期末残高」には、「未経過の借手のリース料の期末残高」に対応する使用権資産残高も含まれているものと考えられるが、当該「未経過の借手のリース料の期末残高」はその算定式において分母にも含まれているため、「有形固定資産及び無形固定資産の期末残高」に含まれる「未経過の借手のリース料の期末残高」に対応する使用権資産残高を除外しないと、分母に「未経過の借手のリース料の期末残高」に係る残高相当額が二重で加えてしまうことになると考えられる。この結果、算定式に基づいて算定した割合があるべき割合より小さく算定されることになり、例外的な取扱いの範囲を広げてしまうおそれがあるものと考えられる。

したがって、使用権資産総額の重要性判定の算定式に関して、二重で分母に加えてしまうことを避けるために、「有形固定資産及び無形固定資産の期末残高」には、「未経過の借手のリース料の期末残高」に対応する使用権資産残高は含めないと理解しているが、当該理解でよいか確認させていただきたい。

また、この場合、実務にばらつきを生じさせないため、その旨を明記することを検討していただきたい。

#### 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。

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。

同意する。

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。

同意する。

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。

同意するが、次の点について確認及び検討していただきたい。

7. 土地と建物を一括したリースバックの取扱い

(コメント)

土地と建物を一括したリースバックのケースにおいて、独立したリースの構成部分の判定に係る本適用指針案第 14 項 (1) 又は (2) の要件を満たさないものとして、土地と建物をそれぞれ独立したリースとせず、一体のリースとして取り扱ふと判断した場合であっても、土地が無限の経済的耐用年数を有し建物等と異なる性格を有することを踏まえ、借手のリース料を合理的な方法で土地に係る部分と建物等に係る部分に分割した上で、「リースバックにより、売手である借手が、資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担することとなる場合」(本適用指針案第 51 項 (1) ②) に該当するかどうか判定する必要があると理解しているが、当該理解でよいか確認させていただきたい。

当該理解が正しい前提で、実務の参考に資することから有用と考えられるため、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「企業会計基準適用指針第 16 号」という。) 第 99 項 (1) から (3) において示されているリース料総額を土地に係る部分と建物等に係る部分に合理的に分割する方法の例示を本適用指針案にも加えることを検討していただきたい。

(理由)

本適用指針案第 51 項 (1) ②では、「リースバックにより、売手である借手が、資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担することとなる場合」には金融取引として会計処理することが提案されている。

ここで、土地と建物を一括したリースバックのケースにおいて、独立したリースの構成部分の判定に係る本適用指針案第 14 項 (1) 又は (2) の要件を満たさないものとして、土地

と建物をそれぞれ独立したリースとせず、一体のリースとして取り扱うと判断した場合であっても、土地が無限の経済的耐用年数を有し建物等と異なる性格を有することを踏まえ、借手のリース料を合理的な方法で土地に係る部分と建物等に係る部分に分割した上で、「リースバックにより、売手である借手が、資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担することとなる場合」に該当するかどうか判定する必要があると理解しているが、当該理解でよいか確認させていただきたい。

当該理解が正しい前提で、借手のリース料の土地に係る部分と建物等に係る部分との分割は実務上、容易ではないことが想定される(企業会計基準適用指針第16号第100項参照)。そこで、実務の参考に資することから有用と考えられるため、企業会計基準適用指針第16号第99項(1)から(3)において示されているリース料総額を土地に係る部分と建物等に係る部分に合理的に分割する方法の例示を本適用指針案にも加えることを検討していただきたい。

#### 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。

同意するが、次の点について確認及び検討していただきたい。

#### 8. 貸手の計算利子率の算定方法

(コメント)

貸手の計算利子率の算定方法について提案している本適用指針案第62項では、貸手の計算利子率の算定にあたって、貸手のリース料等の現在価値の合計が、「当該原資産の現金購入価額又は借手に対する現金販売価額」と等しくなるようにとの提案となっている。この点、同項のみでの文理上、どのような貸手であっても「現金購入価額」と「借手に対する現金販売価額」のいずれかを用いればよいと解釈できる。一方、本適用指針案第61項を踏まえると、「製品又は商品を販売することを主たる事業としている企業」の場合には「借手に対する現金販売価額」のみを用いることとなり、それ以外の企業については「現金購入価額」のみを用いることとなると理解しているが、当該理解でよいか確認させていただきたい。

この場合、そのことが明確になるように記載を修正することを検討していただきたい。

(理由)

本適用指針案第62項では、貸手の計算利子率の算定にあたって、貸手のリース料の現在価値と貸手の見積残存価額の現在価値の合計が、「当該原資産の現金購入価額又は借手に対する現金販売価額」と等しくなるようにとの提案となっており、同項のみでの文理上、どの

ような貸手であっても「現金購入価額」と「借手に対する現金販売価額」いずれかを用いればよいと解釈できる。一方、本適用指針案第 61 項において、「製品又は商品を販売することを主たる事業としている企業が、同時に貸手として同一の製品又は商品を原資産としている場合、その現金購入価額は貸手の製作価額や現金購入価額によらず、当該原資産の借手に対する現金販売価額を用いる」と提案されており、同項を踏まえると、「製品又は商品を販売することを主たる事業としている企業」の場合には「借手に対する現金販売価額」のみを用いることとなり、それ以外の企業については「現金購入価額」のみを用いることとなると理解しているが、当該理解でよいか確認させていただきたい。

この場合、そのことが明確になるように、例えば、「当該原資産の現金購入価額又は借手に対する現金販売価額」を「当該原資産の現金購入価額（製品又は商品を販売することを主たる事業としている企業は借手に対する現金販売価額）」とするなど、記載を修正することを検討していただきたい。

#### 9. 貸手のリースに重要性が乏しい場合を判定する算定式

(コメント)

本適用指針案第 71 項における貸手のリースに重要性が乏しい場合を判定する算定式に関して、二重に分母に加えてしまうことを避けるために、「営業債権の期末残高」には、分子である「未経過の貸手のリース料及び見積残存価額の合計額の期末残高（第 69 項に従い利息相当額を利息法により各期に配分しているリースに係るものを除く。）」（以下、便宜上「未経過の貸手のリース料等の期末残高」という。）に対応するリース投資資産残高は含めないという理解でよいか確認させていただきたい。

この場合、実務にばらつきを生じさせないため、その旨を明記することを検討していただきたい。

(理由)

本適用指針案第 71 項では、貸手のリースに重要性が乏しい場合を判定する算定式に関して、「未経過の貸手のリース料及び見積残存価額の合計額の期末残高（第 69 項に従い利息相当額を利息法により各期に配分しているリースに係るものを除く。）が当該期末残高及び営業債権の期末残高の合計額に占める割合が 10 パーセント未満である場合をいう」とされている。

この点、「営業債権の期末残高」には、「未経過の貸手のリース料等の期末残高」に対応するリース投資資産残高も含まれているものと考えられるが、当該「未経過の貸手のリース料等の期末残高」はその算定式において分母にも含まれているため、「営業債権の期末残高」に含まれる「未経過の貸手のリース料等の期末残高」に対応するリース投資資産残高を除外しないと、分母に「未経過の貸手のリース料等の期末残高」に係る残高相当額が二重で加えてしまうことになると考えられる。この結果、算定式に基づいて算定した割合があるべき割

合より小さく算定されることになり、例外的な取扱いの範囲を広げてしまうおそれがあるものと考えられる。

したがって、貸手のリースに重要性が乏しい場合を判定する算定式に関して、二重で分母に加えてしまうことを避けるために、「営業債権の期末残高」には、「未経過の貸手のリース料等の期末残高」に対応するリース投資資産残高は含めないと理解しているが、当該理解でよいか確認させていただきたい。

また、この場合、実務にばらつきを生じさせないため、その旨を明記することを検討していただきたい。

#### 10. 貸手のリースに重要性が乏しい場合を判定する算定式における営業債権の範囲

(コメント)

本適用指針案第 71 項における貸手のリースに重要性が乏しい場合を判定する算定式における「営業債権」には「契約資産」が含まれると理解しているが、当該理解でよいか確認させていただきたい。

(理由)

本適用指針案第 71 項における貸手のリースに重要性が乏しい場合を判定する算定式では、「営業債権」の期末残高が分母に含まれることが提案されている。この点、企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「収益認識適用指針」という。）第 104-3 項では、「契約資産については、例えば、契約資産、工事未収入金等として表示する。（中略）顧客との契約から生じた債権については、例えば、売掛金、営業債権等として表示する」とされている。

この点、収益認識会計基準の適用前においては、貸手としてのリースに重要性が乏しいと認められる場合の判定に際して「工事未収入金」を分母の営業債権に含めていたと考えられ、収益認識会計基準の適用後において計上される「契約資産」についても同様に、分母の営業債権に含めるものと理解しているが、当該理解でよいか確認させていただきたい。

#### 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。

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。

同意する。

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。

同意する。

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。

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。

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。

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。

同意するが、次の点について確認させていただきたい。

11. 実務対応報告第 18 号の当面の取扱いを適用している場合の表示の組替え  
（コメント）

実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」（以下「実務対応報告第 18 号」という。）の当面の取扱いに基づき、IFRS や米国会計基準に準拠して作成されている在外子会社の財務諸表を連結決算手続上利用している場合、本適用指針案第 114 項ただし書きの経過措置を適用したとしても、表示については経過措置の対象とならず、組替えが必要になると理解している。

すなわち、IFRS や米国会計基準を適用している在外子会社の個別財務諸表に計上されている使用権資産について、例えば、連結貸借対照表においてこれまで「リース資産」に含めて表示していた場合など、本会計基準案の適用初年度の連結貸借対照表における比較情報について、本会計基準案第 47 項 (1) 又は (2) の方法で組み替える必要があると理解しているが、当該理解でよいか確認させていただきたい。

（理由）

実務対応報告第 18 号の当面の取扱いに基づき、IFRS や米国会計基準に準拠して作成されている在外子会社の財務諸表を連結決算手続上利用している場合であっても、開示については日本基準に基づいて開示する必要があると理解している。

この点、これまで IFRS 第 16 号「リース」や米国会計基準の Topic 842 を適用していた在外子会社の個別財務諸表において計上されている使用権資産について、連結貸借対照表での表示科目を日本基準に合わせる際に、実務上いくつかの表示方法がなされていたものと思料する。ここで、本適用指針案第 114 項ただし書きの経過措置を適用し、適用初年度の期首から新たな会計方針を適用することとした場合であっても、会計方針は、財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続をいうとされており（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 4 項 (1)）、表示方法については当該経過措置の対象となっていないものと理解している。

すなわち、IFRS や米国会計基準を適用している在外子会社の個別財務諸表に計上されている使用権資産について、例えば、連結貸借対照表においてこれまで「リース資産」に含めて表示していた場合など、本会計基準案の適用初年度の連結貸借対照表における比較情報について、本会計基準案第 47 項 (1) 又は (2) の方法で組み替える必要があると理解しているが、当該理解でよいか確認させていただきたい。

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。
--

同意するが、次の点について検討していただきたい。

12. セール・アンド・リースバック取引の設例

(コメント)

セール・アンド・リースバック取引に関する設例がある方が、実務に資すると考えられるため、設例を加えることを検討していただきたい。

(理由)

セール・アンド・リースバック取引について設例を取り入れないことが提案されている。この点、従前の処理から変更が生じ、かつ、開発にあたっての基本的な方針と異なり、IFRS 第 16 号ではなく Topic842 の考え方を取り入れている。これらの点に鑑みると、セール・アンド・リースバック取引に関する設例がある方が、実務に資すると考えられるため、設例を加えることを検討していただきたい。

質問 26 (貸貸等不動産時価開示会計基準改正案等に関する質問)

貸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。

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。

次の点について検討していただきたい。

13. 企業結合時における使用権資産及びリース負債の認識、測定に関する簡便的な取扱い

(コメント)

今回公表された一連の公開草案において、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」(以下「企業結合会計基準」という。)及び企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」(以下「結合分離適用指針」という。)は改正されていないが、企業結合時における使用権資産及びリース負債の認識、測定に関する簡便的な取扱いが適用できる旨の定めを追加することの可否を検討していただきたい。

(理由)

企業結合時において、取得原価は企業結合日時点の時価を基礎として識別可能資産及び負債に配分することになるため(企業結合会計基準第 28 項、結合分離適用指針第 51 項)、使用権資産及びリース負債についても時価評価が必要であると考えられるが、実務上、特に使用権資産の時価評価は困難を伴うものと想定される。この点、退職給付に係る負債への取得原価の配分については簡便的な取扱いも認められているところであり(結合分離適用指

針第 67 項)、使用権資産及びリース負債についても、実務における対応可能性を高めるために、簡便的な取扱いが適用できる旨の定めを追加することの可否を検討していただきたい。

なお、想定される簡便的な取扱いとしては、IFRS と同様の企業結合時の認識原則又は測定原則に対する例外、すなわち、IFRS 第 3 号「企業結合」第 28A 項における短期リース、少額リースに係る例外的な取扱いや、同第 28B 項における測定原則に対する例外的な取扱いを定めることが考えられる。

以上