

2023年8月4日
有限責任 あずさ監査法人
会計プラクティス部

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
に対するコメント

当監査法人 会計プラクティス部は、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、「会計基準案」という。）、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、「適用指針案」という。）、並びにこれらに関連する企業会計基準、企業会計基準適用指針、及び実務対応報告の公開草案（以下、合わせて「本公開草案」という。）に関するコメントを検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

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。

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。

貸手について抜本的な改正は行わないという基本的な方針については同意する。しかしながら、現行基準をその趣旨のみならず文言レベルで維持することについては、本公開草案を必要以上に複雑化していることが懸念され、再考が望まれる。

貸手についての本公開草案の対応は、現行基準の表現を変更することにより想定せざる影響を実務に及ぼすことが懸念されたためであることは理解するものの、現行基準は廃止され、代わって今般開発される基準が今後適用され続けることを考えると、実質的に重要な差異がないと思われるところにまで現行基準の表現を文言レベルで踏襲することが必要かは疑問である。

例えば、借手には「借手が行使することが合理的に確実である購入オプション」という表現があり、貸手には「借手の行使が確実に予想される割安購入選択権」という表現がある。「行使が合理的に確実」と「行使が確実に予想される」、「購入オプション」と「購入選択権」と似て異なる表現が使われることにより、わかりにくいだけでなく、その意味するところの差異の有無につき、解釈に混乱を招く懸念がある。

借手と貸手については、意図的に異なる意味で用いている用語を除き、基本的に同じ用語を使用することとし、貸手について表現を変更することについて現行基準からの潜在的相違を懸念する意見については、結論の背景において現行基準からの変更を意図するものではない旨を説明すれば足りると考える。

また、文言の違いが表現上だけにはとどまらないものであっても、その内容面の違いに重要な影響が想定されないものについては、基準の理解しやすさを優先し、文言・概念の整理を試みる必要があると考える。細かい違いを借手と貸手に設けることにより基準は複雑化しており、相当の理由があれば納得感もあるが、そのような違いを設けることについての概念的な根拠は必ずしも明確でないものが多い。同一基準内に借手と貸手で二つの異なる概念が併存することは、サブリースのような「貸手かつ借手」の取引について混乱を生じさせることを懸念する。例えば、上記で述べた割安か否かは実質を伴うものであり表現上の違いにとどまらないが、「借手が行使することが合理的に確実である購入オプション」という表

現を貸手についても用いたうえで、「貸手は、割安でない限り行使が合理的に確実ではないものとみなすことができる」と追加することで現行基準を踏襲したいとする関係者の要請には十分に対処できるものとする。

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。

基本的な考え方には同意する。ただし、適用指針案第13項の記載は再考を要すると思われる。

適用指針案第13項は、「契約における対価の中に、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、又は、維持管理費用相当額が含まれる場合」の取扱いとして、「貸手は(1)又は(2)のいずれかの方法を選択することができる」としている。これは貸手に会計方針の選択肢を与えているかのように読めるが、実際には(1)は「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」について、(2)は「維持管理費用相当額」について述べており、対象が異なっている。

「いずれかを選択できる」という規定であれば同じ対象について異なる会計処理を述べるものであるはずだが、適用指針案BC14項には「『維持管理費用相当額』と『借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト』の範囲は一致することが多いと考えられるが・・・(両者)の範囲は異なる可能性がある」とある。さらに、本公開草案に「維持管理費用相当額」や「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」の定義は存在しない。そのため「『借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト』に該当するが『維持管理費用相当額』に該当しないもの」や「『維持管理費用相当額』に該当するが『借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト』に該当しないもの」が存在するのかもしれないが不明で

あり、また、仮に存在する場合に「いずれかを選択できる」という表現との整合性をどう考えるべきか理解が困難である。

同項の趣旨は、貸手についてファイナンス・リース、オペレーティング・リースの区分が今後に残ること、及び貸手について基本的に現行基準の定めを維持する方針であること等に鑑み、現行基準における維持管理費用相当額の取扱いを貸手については維持すべきとの見解は理解できる。しかしながら、適用指針案本文の記載は上記の通り複雑であり、その趣旨をくみ取ることは困難である。

よって、貸手についても借手と同じ扱いとしたうえで、貸手特有の扱いとして「上記にかかわらず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、「適用指針第 16 号」という。）において維持管理費用相当額としてリース料から控除する取扱いがされていたものについては、契約における対価から控除し、収益に計上する、又は、貸手の費用の控除額として処理する方法を選択することができる」とし、さらに、結論の背景において、貸手にとって両選択肢に優劣はない旨を説明することを提案する。

一方で、質問 2 に記載のとおり、現行基準における表現を本公開草案に維持する方針が文案を複雑化していることも懸念している。「維持管理費用相当額」と「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」の範囲が一致することが多いと考えられているのであれば、維持管理費用相当額という表現に固執することなく、適用指針案第 13 項の(1)(2)はいずれも「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」についての記載としたうえで、結論の背景において「適用指針第 16 号における維持管理費用相当額については借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストに該当すると考えられ、本定めは適用指針第 16 号での取扱いの変更を意図するものではない」旨を説明することも考えられる。このような扱いとすることにより、維持管理費用相当額として従来扱われていなかったものが、リース料から控除されることが懸念されることも理解するが、重要な影響を与えるような差異が明示的に識別されていないのであれば、その弊害は限定的であると思料する。

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。

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。なお表現については再考の余地があると考える。

質問 2 に記載のとおり文言・表現については基準の理解しやすさの観点から見直しが望ましいと考える。その場合、貸手のリース期間についても借手のリース期間とは別に定義するのではなく、リース期間については借手貸手共通の概念を定義したうえで「貸手は、借手による延長オプションの行使及び解約オプションの不行使が合理的に確実ではないものとして、解約不能期間をリース期間とみなすことができる」とすることで、基準を簡潔化し、かつ、現行基準を踏襲したいとする関係者の要請には対処できるものと考える。

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。ただし、少額リースの対象を識別する方法については表現に再考の余地があると考える。

少額リースの対象を識別する方法として、適用指針案第 20 項には ((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、及び(2)②新品時の原資産価値を基準とする 5 千米ドル) の 3 つの基準が挙げられているが、(1)と(2)が併用可能であるか、本公開草案の文案からは明確ではない。

この点、適用指針第 16 号第 35 項での取扱いを踏まえると、適用指針案第 20 項の「(1)又は(2)について・・・(オフバランス処理を適用) できる」という場合の「又は」の表現は、(1)と(2)の併用を意図していると思われる。

一方で、同項(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」の表現は、①と②のいずれか選択適用の関係を示していると思われる。

同項内における「又は」の用法に首尾一貫性を持たせることにより、内容を明確化し、混乱を招かないようにする必要があると考える。

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。

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。

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。

以下の点を除き、同意する。

- ・適用指針案第 42 項 (2) ① (リースの範囲の縮小に該当する条件変更) については、変更前割引率の使用を要求すべきと考える。

リースの範囲の縮小に該当する条件変更

条件変更及びリース負債の見直しに当たってのリース負債の再測定について、IFRS 第 16 号「リース」とは異なり、用いる割引率を特定しないとする本公開草案の方針については、金融負債のキャッシュ・フローの見積りの見直しや金融負債の条件変更に関する詳細な定めが現行の金融商品会計基準にないことに鑑みると、簡素で利便性が高い基準の開発という方針を優先させる観点から同意する。しかしながら、リースの範囲の縮小に該当する条件変更は、条件変更により当初契約において獲得した使用権を放棄し、これに対応するリース負債について支払義務

から解放されるものであり、その本質はリース負債の消滅の認識である。よって、条件変更が生じた時点で貸借対照表に認識されているリース負債のうち支払義務から解放された部分についてその消滅を認識するのが会計処理として適切であるとする。即ち、範囲の縮小については使用する割引率を、当初割引率に限定する必要があると考える。

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。

概ね同意するものの、以下の4点について検討が必要と考える。

(1) 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かを判定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ると考える。

(2) 適用指針案第 51 項(1)②フルペイアウトの考え方について、借手のリース期間を基準に考えるのかどうかにつき、明確化することが必要と考える。

(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適用指針案第 88 項の 3 要件を満たす場合や適用指針案第 89 項の転リース取引に該当する場合に、適用指針案第 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る。

(4) セール・アンド・リースバック取引に関連して、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借手についてのみ明示されたことによって、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、手当てが必要と考える。

(1) 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

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」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とされる。

なお、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。

リースバックを伴う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、本公開草案にはその会計処理についての特段の言及がない。よって、原則に立ち返えると一定の期間にわたる資産の売却とその後のリースは別個に会計処理されるものと考えられる。

一方、リースバックを伴う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、その場合でも、売却が成立する限りは、資産の売却とリースの組み合わせとしてそれぞれ会計処理される。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ことを理由にセール・アンド・リースバック取引に該当しない場合との相違は、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のみ、売却取引とその後のリース取引として会計処理するためには、フルペイアウト要件に基づいて売却が認められるか否かの検討が要求されることである。

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、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されることなく売却処理が認められる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らず、フルペイアウトのリースバックを伴う資産譲渡が、会計上の売却として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べきと考えられる。この点、本公開草案の提案は、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図した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前提で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いずれにおいても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いえるかという疑問もある。国際的な会計基準との間で基準上の差異を創出するものでもあり、あえてこのような異なる取扱いとすることの意義は乏しいと考える。

(2)フルペイアウト要件の明確化について

適用指針案第 51 項(1)②には「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」には資産の譲渡は売却に該当しないとある。なお同項をどのように解釈するのかについてのガイダンスは存在しない。

同項の表現はファイナンス・リース判定に係る適用指針案第 55 項(2)とほぼ同じものであることから、その具体的な適用について適用指針案第 57 項以下が参照される可能性が考えられる。しかしながら、適用指針案 BC81 項には Topic842 「リース」の考え方を参考に本公開草案のセール・アンド・リースバック取引の会計処理が検討された旨の記述があり、よって基準開発の過程においてはフルペイアウト要件としては適用指針案 BC80 項にある Topic842 の扱いが念頭にあったであろうことが推測されるものの、適用指針案 BC80 項は米国会計基準についてであり日本基準での扱いを述べるものではない。

セール・アンド・リースバック取引において売却が否定され金融処理が適用されるかどうかは会計処理に重要な影響を与える。よって、解約不能期間を基準として考えるリース分類の考え方ではなく、米国会計基準のように借手のリース期間を前提とする考え方にに基づきフルペイアウトを判定する旨、明記する必要があると考える。

(3)サブリースにおけるフルペイアウト要件の適用

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、適用指針案第 51 項(1)②のフルペイアウト要件をどのように判断するかは明確でない。

この点、現行の適用指針第 16 号第 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、さらに概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、同項の内容は本公開草案には引き継がれておらず、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・リースバック取引の会計処理を検討する旨の記載はない。

さらに適用指針案第 88 項の 3 要件を満たしているケースについては、後述のとおり、そもそも適用指針案第 88 項を満たすヘッドリースがなせリースの定義を満たすのかも明らかではない。中間的な貸手はヘッドリースに対してリスクを負っていないスキームであることからフルペイアウトには当たらないようにも思われるが、必ずしも明らかではない。

フルペイアウトの要件をどのように適用するかについては原則主義とし詳細を定めないとする方針は認識しているが、サブリースを伴うような特殊なスキームについてはガイダンスが必要であると考えている。

(4) オフマーケット条件での取引について

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、従前より実務では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。適用指針案第 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・明文化したに過ぎず、新たな要求事項を創出するものとは考えられないが、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金額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。

これは今般の基準開発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に、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ている。

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。
--

同意する。ただし、以下の 2 点について検討する必要があると考える。

- (1) 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ている。
- (2) 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ている。

(1) 適用指針案第 67 項について

[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、適用指針案第67項を参照しているが、適用指針案第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、手当が必要と考える。

(2)適用指針案第68項について

適用指針案第68項の記載は、現行の適用指針第16号第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、実務において現行の適用指針第16号第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できるが、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ほか、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ものの、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の明確化を図ることが適切と考える。

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。

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。

基本的な考え方については同意する。ただし、例外的な定めとして設けられた取扱いについては、以下の5点につき検討が必要と考える。

(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取扱い

- ✓ 適用指針案第88項の要件を満たすサブリース取引とはどのような取引か

について、明確化が望まれる。

- ✓ 適用指針案第 88 項の要件を満たすヘッドリースがなぜ本公開草案のリースの定義を満たすかが明らかではない。
- ✓ 適用指針案第 88 項の第 2 要件の位置づけが不明確である。
- ✓ 適用指針案第 88 項の 3 要件を満たす取引につきサブリース取引の原則的処理による場合の会計処理にはガイダンスが必要と考える。

(2) 転リース取引

- ✓ 転リース取引の例外処理の要件につき「原資産」という表現が何を指しているか、明確化が必要と考える。

(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取扱い

1. 適用指針案第 88 項で意図されているサブリース取引とは、3 要件に当たる内容がヘッドリース契約に織り込まれているものが想定されていると理解している。しかしながら、冒頭が「サブリース取引のうち次の要件をいずれも満たす取引について」となっているため、「ヘッドリースとサブリースを組み合わせたスキーム全体として 3 要件を満たすような条件設定となっている場合」という意味で理解されていることを懸念する。例えば、第 2 要件（ヘッドリースの貸手への支払いがサブリースの借手から受け取った金額の一定料率で決まる）について、適用指針案第 88 項の趣旨は、ヘッドリース契約に具体的な契約賃料の定めがなく、サブリースが成立しサブリースの契約賃料が決定されることにより、これに連動してヘッドリースの契約賃料（ただし、サブリースの借手からの入金という条件付き）が決まるようなヘッドリース契約を意図していると理解している。しかしながら、このようなサブリース取引は一部の業界にとっては典型的な取引であっても、一般的には必ずしも広く行われているわけではないため、第 2 要件がどのような契約を意味しているか、一般的な基準利用者には理解が難しい。例えば、ヘッドリースとサブリースそれぞれの契約に契約賃料の具体的な金額の定めがあるものの、事前の契約交渉においてサブリースの賃料を念頭に置いたヘッドリースの契約賃料の設定が行われているような場合も第 2 要件を満たしていると理解されることが多いようである。また、第 1 要件（サブリースの借手からの入金がない限りヘッドリースの貸手への支払い義務を負わない）についても、リースの契約条件ではなく、サブリースの借手が契約違反を起こしたときに備える付帯条件のように理解されている例が見受けられた。そのため、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」とある点も理解が困

難であるように見受けられる。実際には適用指針案第 88 項を満たす取引が転リースに該当するためにはサブリース契約に 3 要件が織り込まれている必要があり、即ちサブリースの借手が中間的な貸手としてさらに転貸することが前提となるが、そのような取引は一般的ではない。

適用指針案第 88 項は例外的な定めであるため、その対象となる取引については適切に理解されることが必要であることから、説明の明確化が望まれる。

2. 適用指針案第 88 項の第 1 要件（サブリースの借手からの入金がない限りヘッドリースの貸手への支払い義務を負わない）は、サブリースの借手からの賃料の徴求及びヘッドリースの貸手への賃料の支払いが、実質的に回収代行としての性質を持つことを示唆している。また、使用している状況に変わりがないにもかかわらず、サブリースの借手からの入金がなければヘッドリースの貸手への支払い義務がないということは、ヘッドリースの貸手への支払いが使用権の対価ではないことを意味しているとも考えられる。

加えて、第 3 要件（サブリースの契約条件、及びサブリースの借手が存在しない期間における原資産の使用方法につき、中間的な貸手が決定権を持たない）は、中間的な貸手が原資産の使用を指図する権利を保有していないことを示している。

そのため、本公開草案のリースの定義及びリースの識別についてのガイダンスに照らして考えたときに、適用指針案第 88 項の 3 要件を満たすヘッドリースが、本公開草案における会計上の「リース」に該当するのかは疑問であり、概念的な整理が必要であると考え。本公開草案のままでは以下の点が明らかではない。

- ・適用指針案第 88 項の 3 要件を満たす取引に同項の例外的取扱いを適用しなかった場合に、それはリースとして扱うことが要求されるのか、それともリースの定義に照らしリースに該当しないとの判断も排除されないのか

- ・適用指針案第 88 項の第 1 要件と第 3 要件を満たすが第 2 要件（ヘッドリースの貸手への支払いがサブリースの借手から受け取った金額の一定料率で決まる）を満たさない取引について、リースとして扱うことが要求されるのか、それともリースの定義に照らしリースに該当しないとの判断も排除されないのか

なお、このような取引は、IFRS 会計基準の実務上は、ヘッドリースの貸手が事実上のサブリースの貸手であり、中間的な貸手はその代理人として機能しているに過ぎないと整理されていると認識している。

3. 適用指針案第 88 項の第 1 要件（サブリースの借手からの入金がない限りヘッドリースの貸手への支払い義務を負わない） ・ 第 3 要件（サブリースの契約条

件、及びサブリースの借手が存在しない期間における原資産の使用方法につき、中間的な貸手が決定権を持たない)の対象となるような取引としては、不動産の所有者が REIT 等の場合にマスターリース等により一括で物件を借り上げてこれを転貸する形をとるものや、サブリースの借手の要請により不動産所有者ではなく不動産会社がサブリースの契約相手となるものなどが考えられる。前者は不動産所有者を煩雑な契約実務から解放することが目的であり、その実質は賃貸管理であるといえる。後者は不動産会社の信用力をバックとした一種の名義貸しであるといえる。いずれの取引も借り上げた物件を効率的に転貸して転貸差益を上げることが目的とするビジネスではなく、本質的には手数料ビジネスである。中間的な貸手がこのような取引で転貸差益の形で稼得する実質的な手数料が固定額であるか、サブリースの借手からの入金的一定料率であるかは単なる手数料体系の違いでしかなく、その違いが取引の実態の違いを意味するものではない。

にもかかわらず、第2要件(ヘッドリースの貸手への支払いがサブリースの借手から受け取った金額の一定料率で決まる)も満たす取引のみが適用指針案第88項の例外的取扱いの対象となるのは、経済的に同種の取引につき異なる会計処理が適用されることになり、適切とは考えられない。「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」ことを示すためになぜ第2要件が必要であるのか、説明が必要と考える。

4. 適用指針案第88項の例外的取扱いは任意の選択肢であり、これを適用しないこともできる。しかしながらその場合の会計処理は明らかではない。例えば、

- ・中間的な貸手は、少なくともサブリース契約が成立していない期間についてはヘッドリースの原資産の使用を指図する権利を持っておらず、対価を払う義務も負っていないと考えられる。よってヘッドリースのリース開始日がいつであるか明らかではない。

- ・経済的耐用年数基準に基づきサブリースのリース分類を判断するときの「借手のリース期間」として、ヘッドリースの契約内容に基づきヘッドリースの継続が合理的に確実な期間を用いるのか、それともヘッドリースの貸手に対して対価の支払い義務を負わない期間はヘッドリースにおける借手のリース期間に該当しないとしてサブリースの継続が合理的に確実な期間を用いるのか、明らかではない。

- ・中間的な貸手はサブリースの契約賃料に基づきヘッドリースの貸手への支払いを行うわけではない。この点につき、ヘッドリースのリース料はサブリースの借手からの入金によって変動する変動リース料(リース負債の計上対象とならない)と考えるのか、それともサブリースがどのような賃料水準で約定さ

れるかによってヘッドリースでの支払いが左右される状況にあったものがサブリース契約の成立によりサブリースの契約賃料の一定率がヘッドリースで支払われることが確定したとみて「変動リース料のうち変動性が解消し固定化したリース料」（リース負債の計上対象となる）として扱ったうえで、サブリースの借手からの入金があればヘッドリースの貸手への支払いが不要とされる点については、サブリースの未収賃料とヘッドリースの未払賃料の自動相殺条項として別途会計処理するのか、明らかではない。

多様なリース取引について基準上に詳細なガイダンスを設けることを要請するものではないが、上記の不明点は適用指針案第 88 項の 3 要件を満たすヘッドリースがリースに該当するかどうかはそもそも明らかではないという本質的な点に起因すると考えられる。よって例外的取扱いを適用しない場合の会計処理についても何らかのガイダンスが必要であると考ええる。

(2) 転リース取引について

1. 適用指針案第 89 項には「転リース取引のうち、貸手としてのリースが原資産を基礎として分類する場合にファイナンス・リースに該当する場合」との表現がある。これは現行基準における転リース取引の例外的会計処理の対象範囲を本公開草案にもそのまま踏襲する意図であると認識するが、そのためには「原資産を基礎として」の原資産とはヘッドリースの原資産であることを明確にする必要がある。本公開草案の記載ではサブリースの原資産（ヘッドリースで獲得した使用权資産）を指しているように読まれることが懸念される。

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。
--

同意するが、会計基準案第 47 項(2)の表現は検討が適切と思われる。

不動産業界においては借地に建物を建て借地権付建物として売却するという取引が行われており、その場合の借地に係る使用权資産は棚卸資産に該当する。しかしながら会計基準案第 47 項(2)の記述「対応する原資産の表示区分（有形固定資産、無形固定資産又は投資その他の資産）において使用权資産として区分する方法」は棚卸資産への表示を禁じているように見られかねない。カッコ内の記載は例示でしかないこと

を明確にする必要があると考える。

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。ただし、以下の2点について検討する必要があると考える。

(1) IFRS 適用企業に対して適用される経過措置 (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みられることから、整理が必要と考える。

(2) 現行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、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、整理が必要と考える。

(1) IFRS 適用企業に対して適用される経過措置について

適用指針案第 128 項の定めは、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」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、本公開草案に基づく改正後の新会計基準及び適用指針 (以下、「新会計基準等」という。) 導入時に日本基準の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、適用指針案第 128 項については「本適用指針 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、適用指針案の経過措置の枠外となり、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 6 項 (1) 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本適用指針 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会計基準等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。企業間比較の観点からも、適用指針案第 128 項は適用指針案第 114 項ただし書の方法を前提とし、適用指針案第 114 項本則による場合は適用指針案第 128 項以外の経過措置を適用しない場合に限定することが必要であると思料する。

また、IFRS 第 16 号におけるセール・アンド・リースバック取引の処理は新会計基準等での日本基準上の取扱いと異なるため、セール・アンド・リースバック取引を通じて IFRS 第 16 号において認識されているリースについては新会計基準等の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。

(2) 現行基準でオフバランス処理されているファイナンス・リース取引について

適用指針案第 116 項が、現行の適用指針第 16 号第 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、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、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。

適用指針案第 116 項は、現行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、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、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。

同意する。

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。

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。

(1) 本公開草案には複数の選択肢が設けられているものがあるが、その選択の単位が明確でないものが見受けられる。会計方針に該当し同種の取引には同じ取扱いとすべきものか、それともリース 1 件ごとの選択が可能なのか、明確にすべきである。

(2) 使用権モデルの導入により多くの会社において使用権資産とともにリース負債が認識されるようになることから、資産に関連する負債が計上されている場合の当該資産に対する減損会計上の取扱いについて明確化するプロジェクトを早期に立ち上げることを要請したい。

(1) 会計方針について

例えば、少額リースの対象を識別する方法として、適用指針案第 20 項には (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、及び (2) ② 新品時の原資産価値を基準とする 5 千米ドル) の 3 つの基準が挙げられているが、(2) ② は「1 件ごと」とあるため会計方針には当たらないことが明らかであるが、(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。

このように、本公開草案で複数の会計処理の選択が認められているものの多くに、それが同種の取引には同様に適用されることが前提の「会計方針」なのか、リース 1 件ごとに、もしくは事実と状況により選択が可能な選択肢であるのか、明らかでないものが多い。会計方針の該当性の有無は、条件を満たす同種の取引すべてに適用が強制されるのか、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のか、また、その変更の理由に正当な理由が必要となるのかに影響する。現行基準においても複数の選択肢がある場合に選択が会計方針かが明確でないことから、従来方針を変更する場合に実務で問題となる例が多く見られた。よ

って、今回の基準改正を機に明確化することが望まれる。

(2)減損会計について

企業会計基準適用指針公開草案第 74 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（案）」結論の背景第 144-3 項は、使用権資産への減損会計基準の適用時におけるリース負債に関する取扱いを定めない理由として、(1)現行基準においてもファイナンス・リース取引について同様の論点が存在し、すでに一定の実務が行われているものと考えられること、(2)使用権資産への減損会計基準の適用時におけるリース負債に関する取扱いを定めることを検討する場合、すべての負債について減損会計基準における取扱いを検討する必要があると考えられるが、これは、本公開草案の開発プロジェクトの検討対象を超えるものであると考えられること、の 2 点を挙げている。

しかしながら、1 つ目の点については、リース基準の見直しによりほぼすべてのリースについて資産と負債が計上されることから、その影響度、重要性は従前のファイナンス・リース取引と比べてはるかに大きいことが容易に想定される。

IFRS 会計基準では関連する負債が資金生成単位に含まれる場合の対象資産への減損会計の適用については従前よりガイダンスが存在するが、それでも、IFRS 第 16 号が導入されたときには、使用権資産に対する減損会計の適用には混乱が見られた。日本基準では、資産に関連する負債が存在する場合の取扱いに定めがなく、減損会計をどのように使用権資産に適用すればよいのか、実務において困惑することが明らかである。本件がリース会計プロジェクトの範疇を超えることは理解するが、それならば、別途のプロジェクトを早急に立ち上げ、新会計基準等が適用開始となるタイミングに間に合うように対策を講じる必要があると考える。

以 上