

2023年8月4日

企業会計基準委員会 御中

PwCあらた有限責任監査法人 品質管理本部
コーポレート・レポーティング・サービス部

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

貴委員会から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。）について、コメントを表明する機会をいただき御礼申し上げます¹。

私どもの意見を、下記のとおり提出いたしますので、今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

記

国際的な会計基準と統合的なリース会計基準の開発の検討は、日本基準を高品質で国際的に整合性のあるものとするために不可欠な取組みであり、その観点から、借手のすべてのリースについて資産及び負債を計上する会計基準の開発という貴委員会の取組みに賛同する。同様に、開発にあたっての基本的な方針（借手の費用配分の方法、実務に配慮した方策の検討、貸手の会計処理）や、リースの識別やリース期間といった国際的な会計基準における主要な定めを取り入れていく方向性についても支持する。しかしながら、実務における新基準の円滑な導入の観点から、いくつか意見を申し上げるべき点があるため、再審議において慎重な検討のうえ、対応いただきたい。

本公開草案に付された個別の質問項目に対する意見について、以下に記載する。

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。

¹ 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）」を「本会計基準案」、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）」を「本適用指針案」とし、本会計基準案及び本適用指針案を合わせて「本会計基準案等」としてしています。

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】

本公開草案の提案に同意する。なお、以下の意見がある。

- ライセンスの供与に従来リース会計基準を適用していた企業は、ライセンス供与がリース会計の対象外となることで収益認識会計基準を適用する必要があることの説明を結論の背景等に明示すべきである。

【理由】

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。）は、企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」（以下「リース会計基準」という。）の範囲に含まれるリース取引をその範囲から除外しており（収益認識会計基準3項(2)）、例えば、ソフトウェアの使用許諾など、ライセンスの供与についてリース会計基準に従った処理を行っている企業は、収益認識会計基準の対象外となっていた（収益認識会計基準103項）。

本会計基準案3項(2)により、ライセンスの供与を明示的にリース会計基準の範囲から除外する結果、ライセンスの供与について従来リース会計基準を適用している企業では、収益認識会計基準を適用することになると考えられる。

この点、ライセンスの供与をリース会計の対象外とした理由について、本会計基準案BC15項では「収益認識会計基準の範囲に含まれるソフトウェアのライセンスの付与には収益認識会計基準を適用することとするためである。」旨の説明がある。しかし、収益認識会計基準3項(2)の範囲除外の観点からの説明がない場合、リース会計の対象外とすることにより収益認識会計基準の対象となるという関係の理解が困難である。今回の改正の経緯も考慮すると、例えば、本会計基準案BC15項を以下のような説明とすることが考えられる。

貸手による知的財産のライセンスの供与については、IFRS第16号と同様に、本会計基準の範囲に含めないこととした（本会計基準第3項(2)参照）。この結果、貸手による知的財産のライセンスの供与による収益が顧客との契約から生じる収益に該当する場合、収益認識会計基準が適用されることになる（収益認識会計基準第3項(2)参照）。

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】

基本的に本公開草案の提案に同意する。ただし、以下の意見がある。

1. サプライヤーの資産を代替する実質的な権利の有無を顧客が容易に判定できない場合について、ガイダンスの追加を検討いただきたい。
2. 本適用指針案BC9項におけるIFRS第16号「リース」（以下「IFRS第16号」という。）の一部の定めを取り入れない点に関する理由の記載について見直しを検討いただきたい。

【理由】

1. サプライヤーが資産を代替する実質的な権利について、本適用指針案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、顧客はサプライヤー側で生じる資産の代替に係るコストを把握していないことが多いと考えられ、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顧客から不明瞭である。このため、現在の記載では、各企業において分析に過大な労力が生じる可能性や、結果として同様の事象について企業間で異なる判断が行われて企業間比較に困難が生じる可能性がある。したがって、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その資産を代替する権利が実質的ではないと仮定する旨の規定を追加することを検討いただきたい。
2. 本適用指針案BC9項では、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り特定され得るとするIFRS第16号の定めを取り入れないこととした理由として、当該定めを置かなくとも、「顧客が資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有し、かつ、顧客が当該資産の使用を指図する権利を有している」（資産の使用を支配する権利が移転している）場合には、資産が契約に明記されないときでもリースが含まれることが明らかであるためとされている。しかし、リースを含むと判断されるためには、「資産が特定されている」とことと「資産の使用を支配する権利が移転している」ことの双方を満たす必要があるところ（本適用指針案5項）、現在のBC9項の記載では、「資産の使用を支配する権利が移転している」と判断されれば、「資産が特定されている」と推定されるかのように見受けられる。資産が黙示的に定められる場合の定めを含めないことには同意するが、BC9項の記載については、例えば、「当該定めを置かなくとも、資産が特定されているかどうかは事実と状況に基づき判断を行うことが可能であり、リースの識別に関する適切な判断がなされると考えられる」といった記載に置き換えるなど、市場関係者の誤解や混乱を避けるため、記載の見直しを検討いただきたい。

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。

【意見】

基本的に本公開草案の提案に同意する。ただし、以下の意見がある。

- 貸手のリース期間決定における、事実上解約不能と認められる期間の明確化を検討いただきたい。

【理由】

現行基準では、ファイナンス・リースの要件の1つとして、「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又はこれに準ずるリース取引であること、すなわち「解約不能のリース取引」であることが要求されており（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」第5項(1)）、さらに、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「解約不能のリース」に含めるとされている（同適用指針第6項）。このことから、直接的ではないものの、現行基準においては、事実上解約不能と認められる期間をリース期間に含めることが示唆されていると考えられる。

一方、本公開草案では、貸手のリース期間は、「解約不能期間」に、借手が再リースする意思が明らかな場合の再リース期間を加えて決定する旨が新たに提案されているが（本会計基準案30項）、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期間が貸手のリース期間に含まれるか否かについては明記されていない。

本公開草案では、借手においては、解約不能期間に加えて解約オプション及び延長オプションの対象期間をリース期間に含めるか否かを検討する際に、違約金等の契約条件等を考慮することとされている（本適用指針案15項(1)）。仮に貸手と借手で「解約不能期間」の意味が同じであれば、次の表のとおり、貸手においては、事実上解約不能と認められる期間の取扱いが示されていないとも考えられる。

		解約不能期間	解約可能期間	延長可能期間
現行基準	借手・貸手共通	具体的な用語なし（違約金等により事実上解約不能と認められる期間を含む）		再リース期間（明らかな場合）
公開草案	借手	解約不能期間	解約オプション期間（合理的に確実な場合）	延長オプション期間（合理的に確実な場合）
	貸手	解約不能期間	—	再リース期間（明らかな場合）

仮に、貸手の会計処理に関する基本的な方針に基づいて現行実務からの変更を意図していないのであれば、市場関係者の誤解が生じないように、本会計基準案30項における貸手のリース期間の定義を再検討する必要があると考える。たとえば、次の表のとおり、借手と同じ「解約不能期間」ではなく、本適用指針案55項及び56項で用いている「契約期間」を用いて定義することや、「解約不能期間」の用語を用いるのであれば、解約不能期間に加えて、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期間を貸手のリース期間に含めることなどが考えられる。

		解約不能期間	解約可能期間	延長可能期間
代替案1	貸手	契約期間 (違約金等により事実上解約不能な期間を含む)		再リース期間 (明らかな場合)
代替案2	貸手	解約不能期間	解約オプション期間 (違約金等により事実上解約不能な場合)	再リース期間 (明らかな場合)

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】

基本的に本公開草案の提案に同意する。ただし、以下の意見がある。

- 購入オプションがある場合に短期リースに関する取扱いの適用が可能か、明確化を検討いただきたい。

【理由】

本会計基準案等において、短期リースに関する取扱いの要件に購入オプションに関する記載はない（本適用指針案4項(2)）。仮に、契約期間が1年で契約期間終了時における購入オプションが付与されている場合、借手のリース期間は1年となるため、短期リースに関する取扱いの適用が可能と考えられる。しかし、購入オプションを行使した場合には購入後を含めた原資産の使用期間は1年を超えること、IFRSの定め（IFRS第16号付録A）との整合性の観点から、国際基準と特段の差異を設ける意図がない限り、IFRSと同様、購入オプションを含まないことを短期リースに関する取扱いの要件としてはどうか。

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】

基本的に本公開草案の提案に同意する。ただし、以下の意見がある。

- 適用指針適用後に新たに計上される旧借地権についても減価償却を行わない取扱いを認めることを検討いただきたい。

【理由】

本適用指針案24項では、本適用指針案の適用後に新たに計上される借地権のうち、普通借地権については減価償却を行わない取扱いが認められているが、旧借地権には当該取扱いが認められていない。本適用指針案の適用後であっても、第三者から旧借地権の譲渡を受けることはありうること、普通借地権と会計処理を分ける理由はないと考えられることから、適用指針適用後に新たに計上される旧借地権にも同様に減価償却を行わない取扱いを認めることを検討いただきたい。

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】

基本的に本公開草案の提案に同意する。ただし、以下の意見がある。

- ・ リース負債の見直しにおける購入オプションについて、延長オプション等に関する見直しの実施時期の定めを参照することを検討いただきたい。

【理由】

本会計基準案等では、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全般について「該当する事象が生じた日」に会計処理を行うとしたうえで（本適用指針案43項）、延長オプション及び解約オプションの行使可能性についての判定の変更に伴うリース負債の見直しについては、借手の統制下であり、かつ、合理的に確実かどうかに関する借手の決定に影響を与える重要な事象・状況が生じた時に見直しの会計処理を行う旨が追加で定められている（本会計基準案39項及びBC45項）。この追加の定めは、IFRSと同様、各決算日にオプションの行使可能性を判断するコストが大きくなることから含められたものと理解している。しかし、同様の懸念があると考えられる購入オプションの行使についての判定の変更（本適用指針案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がない。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踏まえると、購入オプションについても延長オプション等と同様の取扱いを行うのが整合的と考えられるため、たとえば本会計基準案39項ないしBC45項に購入オプションに関して付記するなどにより、延長オプション等に関する見直しの実施時期の定めを参照して判定を行う旨を示すことを検討いただきたい。なお、IFRSでは、延長オプション等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（IFRS第16号40項(b)）。

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】

本公開草案の提案に同意する。なお、以下の意見がある。

- 再リースに係る実務上の便法の表現を見直し、リースの契約条件の変更を伴わないリース期間の変更にのみ適用される点をより明確にすることを検討いただきたい。

【理由】

本適用指針案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期間を借手のリース期間に含めないことを決定した場合、会計基準第39項及び第40項にかかわらず」、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。この実務上の便法は再リースの実行時にのみ適用され、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は原則通り延長オプションの一環として再リースが合理的に確実か否かを判断すると理解しているが、「含めないことを決定した場合」という表現により、リース開始日等においても会計方針の選択として再リース期間をリース期間に含めないことを決定することが可能であると解釈される懸念があると考え。実務上の便法の趣旨をより明確にするため、本適用指針案49項を、たとえば「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・・・を借手のリース期間に含めていなかった場合（第15項参照）」という表現に変更することを検討いただきたい。

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】

本公開草案の提案に同意する。なお、以下の意見がある。

- 資産が貸手に移転される前に支配を獲得しない場合の定めについて、想定する取引や規定の趣旨を明記することを検討いただきたい。
- 結論の背景において、現行基準からの変更点や変更理由について記載の追加を検討いただきたい。

【理由】

- 本適用指針案第54項では、売手である借手が原資産を移転する前に原資産に対する支配を獲得しない場合、当該資産の移転と関連するリースバックについては、セール・アンド・リースバック取引に該当しない旨が定められている。これは、IFRS第16号B47項の規定を取り入れたものと理解しているが、どのような場合に生じる取引を想定しているのか結論の背景を含めて記載がなく、当該定め趣旨を理解することが困難であるため、想定する取引や当該定め趣旨を基準本文又は結論の背景に明記いただきたい。なお、IFRS第

16号B47項では、このような取引が、たとえば、製造業者、貸手及び借手が、資産を貸手が製造業者から購入してそれを借手にリースする取引について交渉する場合に生じる旨が示されている。

2. 本会計基準案等で提案されている会計処理は、現行基準と比較して、売却の要件を明らかにしたこと、リースバックがファイナンス・リースに該当する場合に売却損益を繰延処理する取扱いを削除して全額を損益に認識することとした点において、差異があると理解している。基準開発にあたっては、現行基準との比較により財務報告が改善されると判断して新たな会計処理を提案したと理解しているが、結論の背景ではIFRS第16号やTopic 842との比較は記載されているものの、現行基準との比較は記載されていない。市場関係者が新たな定め趣旨を理解し、実務における円滑な適用を促進するため、現行基準からの変更点、および変更を行った理由について結論の背景に追記すべきと考える。

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】

基本的に本公開草案の提案に同意する。ただし、以下の意見がある。

- IFRS任意適用企業と判断に相違が生じないように、売上高と売上原価を計上する会計処理の要件を検討いただきたい。

【理由】

本会計基準案等では、売上高と売上原価を計上する方法を選択するためには「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」必要がある旨を新たに定めることを提案している（本適用指針案第67項）。一方、IFRSでは「製造業者又は販売業者である貸手」が売上高と売上原価を計上するとされ（IFRS第16号72項）、IFRSと比較して本会計基準案等の方が詳細な要件を定めているように見受けられる。このため、IFRSにおいて売上高と売上原価を計上する方法を選択している取引について、日本基準の個別財務諸表では異なる会計処理が要求されることになる場合が生じうると考えられる。IFRS任意適用企業が原則としてIFRSからの修正を不要とする基本方針からは、売上高と売上原価を計上する方法を選択するための要件の見直し、たとえばIFRS第16号と同様に「製造業者又は販売業者である貸手」であることを要件とすることなどを検討いただきたい。

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】

基本的に本公開草案の提案に同意する。ただし、以下の意見がある。

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記することを検討いただきたい。
2. 2つの例外的な定めへの適用に係る優先順位を明確化することを検討いただきたい。

【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が本適用指針案88項に規定されているが、貸借対照表項目については説明がない。意図としては本適用指針案BC109項以降に記載されている通り、貸借対照表において資産及び負債を計上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基準の本文で明示することを検討いただきたい。なお、本適用指針案89項との対比の観点でも、貸借対照表項目の説明があった方が理解が容易になると考える。
2. 本会計基準案等では、本適用指針案第88項で「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」の要件及び第89項で転リース取引の要件が定められたうえで、本適用指針案BC108項にて、「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。」とされている。しかし、現行基準において転リースとして扱われている取引の中には、第88項の要件を同時に満たすものも存在すると考えられるため、このような取引に第88項や第89項の例外的な定めを用いる際にどちらを優先的に適用すべきか、又は任意に選択が可能であればその旨を記載することで、例外的な定めへの優先順位を明確化することを検討いただきたい。

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】

本公開草案の提案に同意する。なお、以下の意見がある。

- リース負債等の別掲に関する財務諸表等規則及び連結財務諸表規則との関係性について、関係各所と意見交換することが望まれる。

【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、表示に関する定めは存在しないところ、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、本会計基準案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、リース負債を区分して表示するか選択が可能となり、結果的に、有価証券報告書内の貸借対照表における表示の要求水準が変更される可能性がある。財務諸表等規則及び連結財務諸表規則は貴委員会の管轄外であることは理解しているものの、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、本会計基準案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】

基本的に本公開草案の提案に同意する。ただし、以下の意見がある。

1. IFRSを適用している企業の経過措置について、具体的な適用方法の明確化を検討いただきたい。
2. IFRSを適用している企業の経過措置においても本適用指針案114項の適用を認め、連結会社相互間リースについては第115項の適用も認めることを検討いただきたい。

【理由】

1. 本適用指針案128項では、IFRSを適用している企業又はその連結子会社が、会計基準の適用初年度において、IFRS適用にあたって適用していたIFRS第16号の経過措置ないしIFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の免除規定を適用することができることとされているが、第128項の具体的な適用方法が明確ではない。

具体的には、IFRSを適用している企業又はその連結子会社は、必ずしも本会計基準案等の適用初年度におけるIFRS連結財務諸表数値をそのまま用いることができるとは限らず、IFRS連結財務諸表でIFRS第16号を適用した時点と同じ時点（例えば、3月決算会社で原則適用の場合は2020年3月期の期首）で各社の個別財務諸表にIFRS第16号の経過措置（例えば、IFRS第16号C8項によりリース負債を割引現在価値で計上し、使用権資産を同額で計上）を適用し、その後の期間は本会計基準案等を適用していたものとして、本会計基準案等の適用開始にあたり期首残高を調整する必要があると想定しているが、その点が明確でない。また、この場合の期首とは、本会計基準案等の適用初年度の期首ではなく、比較期間の期首を示しているように思われるが、この点も明示はされていない。これらの点につき、適用方法を追加で記載し、明確化することを検討いただきたい。

2. 本適用指針案128項では、IFRS任意適用企業における連結会社相互間におけるリースについて、本適用指針案116項から127項の定めを適用することができるとされており、遡及

適用に係る経過措置（本適用指針案114項ただし書き）及びリースの識別に係る経過措置（本適用指針案115項）は適用対象に含まれていない。しかし、本適用指針案116項以降の多くの経過措置が本適用指針案114項ただし書きの適用により適用初年度の期首残高を調整する場合を前提としていることから、本適用指針案114項ただし書きの適用がないとすると多くの経過措置が適用できないように見える。また、連結会社相互間におけるリースについてのみ使用可能な経過措置を限定する理由もないように思われることから、本適用指針案114項及び本適用指針案115項の適用を認めてはどうか。

さらに、本意見のとおり本適用指針案114項ただし書き及び本適用指針案115項の適用を認める場合、連結会社相互間におけるリースは適用初年度の期首残高で調整される一方、上記意見1.のとおり、連結会社相互間以外のリースは比較期間の期首残高で調整されることになると思われる。項目によって修正が行われる会計期間が異なると財務諸表読者の混乱を招くと考えられること、およびIFRSを適用していない多くの企業が本適用指針案114項ただし書きを選択すると想定されることを踏まえた企業間比較の観点から、連結会社相互間以外のリースについても、本適用指針案114項ただし書きの適用を認めることが適当と考える。

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。

【意見】

基本的に本公開草案の提案に同意する。ただし、以下の意見がある。

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の記載の変更を検討いただきたい。
2. セール・アンド・リースバックに関する設例の追加を検討いただきたい。
3. 設例17について、設例のみに記載されている会計処理を本文にも記載することを検討いただきたい。

【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表現されている。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（本適用指針案6項）や物理的に別個かどうか（本適用指針案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と考えられるため、修正を検討いただきたい。たとえば、IFRS第16号と同様に、「特定された資産があるか」に関して細分化を行わない方法に修正することが考えられる。

2. 本会計基準案等には、セール・アンド・リースバックに関する設例が含まれていない。しかし、セール・アンド・リースバックの会計処理の複雑性が高いことに加え、現行基準やIFRS第16号と異なる会計処理が要求されていることから、設例を含めた方が市場関係者にとって有用と考えられ、設例の追加を検討いただきたい。
3. 「〔設例17〕使用権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、本適用指針案本文や結論の背景には同内容の定めがない。その結果、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ことから、当該記載に対応する定めを本適用指針案本文又は結論の背景に追加することを検討いただきたい。なお、その場合、〔設例17〕においてその定めへの参照項番を含めるとともに、本適用指針案に追加した定めから〔設例17〕への参照を付すことになると考えられる。

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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。なお、以下の意見がある。

- ・ リースに関して「賃貸等不動産に関する損益」に含める損益の範囲の明確化を検討いただきたい。

【理由】

賃貸等不動産時価開示会計基準第8項(4)「賃貸等不動産に関する損益」の範囲に関して、賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針16項(2)では賃貸等不動産に関する賃貸収益とこれに係る費用（賃貸費用）による損益、売却損益、減損損失といった区分が示され、さらに〔開示例2〕では賃貸費用として減価償却費、修繕費、保険料、租税公課が例示されているが、リースに関連した損益の記載は見受けられない。現行基準のオペレーティング・リースに係る使用権資産が新たに賃貸等不動産に含まれることを受け、リースに関連して「賃貸等不動産に関する損益」に含めるべき損益の明確化を検討いただきたい。たとえば、リース負債から生じる利息費用等の損益や、リースの契約条件の変更に伴い生じる損益が含まれるかどうかについて明確化することが考えられる。

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】

1. リース負債に対して外貨建取引等会計処理基準等が適用されるかについて明確化を検討いただきたい。
2. 差入預託保証金及び預り預託保証金に関して、本適用指針案に記載のない事項については金融商品会計基準の定めに従い債権又は金銭債務に準じて会計処理を行う旨を明示することを検討いただきたい。
3. 本適用指針案第31項と第32項の関係性の明確化を検討いただきたい。
4. 借入金等明細表における記載の範囲について、本公開草案で新たに計上されるリース負債も含めることになるか確認したい。

【理由】

1. 外貨建取引等会計処理基準及び外貨建取引等の会計処理に関する実務指針は、契約上の債権額又は債務額が外国通貨で表示されている金銭債権債務（外貨建金銭債権債務）に適用される（外貨建取引等会計処理基準一2(1)②、注解 注4）。リース債務が金銭債務に該当するか否かは現行基準でも明示されていないが、リース債務という用語からも、一般的には金銭債務に該当すると解され、外貨換算の対象になっていると考えられる。しかし、本会計基準案等が最終化された場合、現行基準のオペレーティング・リースについてもリース負債が計上されること、行使することが合理的に確実な延長オプションの対象期間等に係るリース料もリース負債の測定に含まれることを踏まえると、借入金等の典型的な金銭債務ほど債務性が必ずしも明確ではない負債がリース負債に含まれる可能性があると考えられる。そのため、本会計基準案等に基づくリース負債が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ある。そのうえで、外貨建金銭債権債務に対して適用が可能な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える。なお、IFRS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が記載されている（IFRS第16号BC196項からBC199項）。
2. 本公開草案では、「金融商品会計に関する実務指針」（会計制度委員会報告第14号）で定められている差入預託保証金及び預り預託保証金に関する定めを、本適用指針案に移管することを提案している。しかし、本適用指針案26項以下及び79項以下では個別の取扱いを定めているのみであるため、本適用指針案に記載のない事項について参照すべき会計基準を判断することが困難である。

このため、本適用指針案にも、計上した差入預託保証金又は預り預託保証金は金融商品であり、本適用指針案に記載のない事項については企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」の定めに従い債権又は金銭債務に準じて会計処理を行う旨を追加することを検討いただきたい。
3. 本適用指針案第31項は差入敷金のうち「返還されないことが契約上定められている金額」の会計処理、第32項は「回収が最終的に見込めないと認められる金額」について企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（以下「資産除去債務適用指針」という。）で定められている例外を採用した場合の会計処理を定めている。前者はいわゆる敷引のような契約時点で返還されないことが決定されている金額を、後者は契約上は返還されることが定められているが賃借物件からの退去時に現状回復義務に基づく支払に充てることにより返金されない金額を想定した定めであると理解しているが、2

つの用語の区別が分かりづらいため、補足の説明が必要と考えられる。たとえば、第32項について、契約上は返還されることが定められているが、契約上の現状回復義務に基づく支払への充当により返金による回収が最終的に見込めないと認められる金額である旨を追加するなど、第31項と第32項の関係性の明確化を検討いただきたい。

4. 現行の企業会計基準適用指針第19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」第5項(5)では、社債、長期借入金、「リース債務」及びその他の「有利子負債」について、返済予定額の合計額を一定の期間に区分した金額を注記するとされている。有利子負債が開示の対象となっている点や、有利子負債にリース債務が含まれる点は、現行の連結財務諸表規則における様式第十号【借入金等明細表】と整合している（様式第十号記載上の注意1）。企業会計基準適用指針公開草案第77号では、第5項(5)における「リース債務」という用語を「リース負債」に置き換えることが提案されている。

提案のとおり企業会計基準適用指針第19号を改正する場合、借入金等明細表についても整合的な改正が行われると想定される。連結財務諸表規則は貴委員会の管轄外であることは理解しているが、特に平均利率や返済期限の算定について財務諸表作成者における現行実務の変更が見込まれることから、改正後の借入金等明細表において記載されるリース負債の開示範囲について確認したい。たとえば、「リース債務」から「リース負債」への用語の改正のみが行われる場合、現行基準におけるオペレーティング・リースを含め、借入金等明細表に記載されるリース負債の開示範囲が拡大することが想定される。

以 上