

2023年8月4日

企業会計基準委員会 御中

有限責任監査法人トーマツ
テクニカルセンター**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）に同意するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

（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）に同意するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

（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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

（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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

(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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

(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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。ただし、以下の点について検討することが必要と考えます。

1. 適用指針案第 33 項において、建設協力金等の差入預託保証金について貸倒引当金を設定する旨を定めることが提案されていますが、当該定めにおける差入預託保証金に敷金が含まれることを明確にする必要があると考えます。この点、「建設協力金等の差入保証金（敷金を含む。）」などとすることが考えられます。
2. 建物を賃貸借契約により賃貸している場合の原状回復義務について、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」第 9 項の定め（いわゆる簡便法）を適用していない場合に、当該原状回復義務に関する除去費用を建物附属設備の帳簿価額に加

える実務があります。このような場合に、本適用指針第 25 項に従って、使用権資産の帳簿価額に加えるのか、従来通り、建物附属設備の帳簿価額に加えるのかについて、明確化することをご検討ください。

(理 由)

1. 適用指針案第 26 項から第 29 項において定められている差入預託保証金（敷金を除く。）の会計処理については、敷金を除く旨が明示されていますが、適用指針案第 33 項では敷金を含むのか除くのか明示されていないため、不要な誤解を招く可能性があると考えられ、明確化することが望まれます。
2. 適用指針案 25 項では、「（前略）資産除去債務を負債として計上する場合の関連する有形固定資産が使用権資産であるとき、当該負債の計上額と同額を当該使用権資産の帳簿価額に加える」とされています。

一方で、建物を賃貸借契約により賃貸している場合の原状回復義務について、除去費用を建物附属設備の帳簿価額に加える実務があります。

この点、関連する有形固定資産が、使用権資産と考えるのか、建物附属設備と考えるのかにより、本適用指針第 25 項に従って、使用権資産の帳簿価額に加えるのか、従来通り、建物附属設備の帳簿価額に加えるのか異なると考えられますが、実務上判断が分かれる可能性があると考えられ、このような場合の取扱いを明確化することをご検討ください。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意 見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意 見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

質問 13（使用权資産の償却に関する質問）

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

【意見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。ただし、下記の点について検討することが必要と考えます。

1. セール・アンド・リースバック取引に関する本適用指針案第 51 項(1)②の「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」との要件について、具体的な判定に関する指針を追加する必要があると考えます。
また、本適用指針案第 51 項(1)②の要件と、本会計基準案第 10 項におけるファイナンス・リースの定義の関係についても合わせて明確にする必要があると考えます。
2. 本適用指針案第 51 項における「資産の譲渡が売却に該当するか否か」について、用語が意味する状況を明確にした上でそれに従って統一的な記載にするとともに、同項(1)と(2)の判定をそれぞれどのように行うかを明確する必要があると考えます。
3. 本適用指針案第 51 項(1)において、資産の譲渡が売却に該当しない場合には、資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、金融取引として会計処理を行うこととされていますが、当該金融取引についての具体的な会計処理を、設例を含めて追加する必要があると考えます。
4. 本適用指針案第 51 項(1)において、資産の譲渡が売却に該当しない場合には、資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、金融取引として会計処理を行うこととされていますが、この場合、開示として担保注記が要求されるかを明確する必要があると考えます。
5. 本適用指針案第 52 項において、資産の譲渡対価が明らかに時価ではないときの取扱いが定められていますが、日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」（以下「不動産流動化実務指針」という。）等が適用されるセール・アンド・リースバック取引において、資産の譲渡対価が時価でない場合について、資産の譲渡が売却に該当するか否かの判断は、不動産流動化実務指針等の定めに従って判断するという理解でよいか確認させてください。

（理由）

1. 公開草案における審議の過程では、収益認識会計基準等で行われる収益認識の判断においてリースバックの存在が考慮され、各企業において適切な判断が行われることになると考えられるため、基本的に追加のガイダンスは不要と考えた上で、実務が機能しない可能性についての指摘等を考慮して、原則的な考え方についての記載として、本適用指針案第 51 項(1)②が追加されたものと理解しています。

この点、不動産に関するセール・アンド・リースバック取引等、収益認識会計基準が適用されず、不動産流動化実務指針等が適用されるセール・アンド・リースバック取引が多く存在しています。このようなセール・アンド・リースバック取引について、本適用指針案第 51 項(1)②の原則的な考え方についての記載のみで、具体的な判定に関する指針がない場合、従来のような具体的な判定規準がなく、企業及び監査人が、セール・アンド・リースバック取引について、資産の譲渡が売却に該当する

か否かの判断を行うことが困難になると考えられ、実務における判断に多様性が生じる可能性があることから、具体的な判定に関する指針を追加する必要があると考えます。

なお、本適用指針案第 51 項(1)②の要件に関連して、本会計基準案第 10 項では「『ファイナンス・リース』とは、契約に定められた期間（以下「契約期間」という。）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（以下合わせて「解約不能のリース」という。）で、借手が、原資産からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該原資産の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリースをいう。」(下線を追加)とされており、また、本会計基準案第 BC22 項では、「（前略）また、「借手が、原資産からもたらされる経済的利益を実質的に享受する」とは、当該原資産を自己所有とするならば得られると期待されるほとんどすべての経済的利益を享受することをいい、「当該原資産の使用に伴って生じるコストを実質的に負担する」とは、当該原資産の取得価額相当額、維持管理等の費用、陳腐化によるリスク等のほとんどすべてのコストを負担することをいう。」(下線を追加)とされています。

このように、本適用指針案第 51 項(1)②の要件とファイナンス・リースの定義は、本会計基準案第 BC22 項を踏まえると同様であるとの解釈を行う余地があると考えられます。また、「ファイナンス・リース」の定義についても、貸手のリースに限定しておらず、借手のリースにおけるファイナンス・リースの区分が必ずしも排除されていないような記載になっているとも考えられます。

そのため、本適用指針案第 51 項(1)②の適用にあたり、貸手におけるファイナンス・リースに該当するリースに関する定め(本適用指針案第 55 項から第 65 項)を準用することが想定されているとの解釈もあり得ることから、本適用指針案第 51 項(1)②の要件と、本会計基準案第 10 項におけるファイナンス・リースの定義の関係についても合わせて明確にする必要があると考えます。

2. 本適用指針案第 51 項(2)では、「資産の譲渡が売却に該当する場合」として、収益認識会計基準等に基づいて、一時点で損益を認識する売却に該当する場合は、損益を認識することとされていますが、同ただし書きにおいて、同項(1)②に該当する場合は金融取引として会計処理することとされています。

そのため、「資産の譲渡が売却に該当するか否か」の判定においては、(A)収益認識会計基準に基づく判断をした上で、一時点で損益を認識する売却に該当する場合は、(B)同項(1)②に基づく判断を行うことが想定されるものと考えられます。

しかし、上記(A)の収益認識会計基準に基づく判断において、一時点で損益を認識する売却に該当する場合と、本適用指針案第 51 項(2)の「資産の譲渡が売却に該当する場合」との関係が不明瞭になっていると考えられます。

例えば、本適用指針案第 BC81 項では、「(前略)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、資産の譲渡は売却に該当しないと判断するものとした（本適用指針第 51 項(1)②参照）。また、セール・アンド・リースバック取引について、売手である借手による資産の譲渡が収益認識会計基準などの他の会計基準等により、一時点で損益を認

識する売却に該当すると判断される場合、売手である借手は、当該資産の譲渡について収益認識会計基準などの他の会計基準等に従い当該損益を認識し、リースバックについて会計基準及び本適用指針に従い借手の会計処理を行うこととした（本適用指針第 51 項(2)参照）。」とされています。「資産の譲渡が売却に該当する場合」が、上記(A)を満たす場合を指すのか、(A)を満たした上で、(B)の判断において同項(1)②を満たさない場合を指すのかが理解しづらく、混乱を与える記載となっていると考えられます。

そのため、本適用指針案第 51 項における「資産の譲渡が売却に該当するか否か」について、用語が意味する状況を明確にした上でそれに従って統一的な記載にするとともに、同項(1)と(2)の判断をそれぞれどのように行うかを明確にする必要があると考えます。

3. 企業会計基準適用指針第 16 号第 48 項及び第 49 項では、セール・アンド・リースバック取引におけるリース取引がファイナンス・リース取引に該当する場合、売却に伴う損益を繰延処理することが定められていると共に、それ以外の会計処理についても、通常のファイナンス・リース取引と同様の会計処理が[設例 7]において示されています。

この点、本適用指針案第 51 項(1)において、資産の譲渡が売却に該当しない場合には、資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、金融取引として会計処理を行うこととされていますが、具体的な会計処理の方法は示されておらず、実務上、どのように処理するかが必ずしも明確ではありません。

金融取引として会計処理を行うことから、企業会計基準適用指針第 16 号とは異なり、原資産の消滅の認識は行わないことになると考えられますが、実務においては資産の譲渡が売却に該当せず、金融取引として会計処理する場合もあると考えられ、その場合の具体的な会計処理が理解できるように、当該金融取引についての具体的な会計処理を、設例を含めて追加することが有用であると考えます。

4. 不動産流動化実務指針第 22 項では、特別目的会社を活用した不動産の流動化を金融取引として会計処理を行った場合には、担保資産の注記に準じて、その旨並びに関連する債務を示す科目の名称及び金額を記載することが要求されています。

この点、本適用指針案第 51 項(1)において、資産の譲渡が売却に該当しない場合には、資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、金融取引として会計処理を行うこととされていますが、金融取引として会計処理を行う点では同様であり、担保注記が要求されるのか否かを明確にする必要があると考えます。

5. 本適用指針案第 52 項において、資産の譲渡対価が明らかに時価ではないときの取扱いが定められていますが、当該定めは、同第 51 項(2)の資産の譲渡が売却に該当する場合を前提にした定めと考えられます。

ここで、不動産流動化実務指針第 5 項では、不動産が特別目的会社に適正な価額で譲渡されていることが前提とされており、また、同第 30 項なお書きでは、「不動産が特別目的会社に適正

な価額で譲渡されていると認められない場合には、その実態を反映した会計処理を行うこととなる。」とされているなど、適正な価額で譲渡されているか否かに関する定めがあります。

この点、不動産流動化実務指針等が適用されるセール・アンド・リースバック取引において、資産の譲渡対価が時価でない場合について、資産の譲渡が売却に該当するか否かの判断は、上記の不動産流動化実務指針の定めに従って判断するという理解でよいか確認させてください。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。ただし、下記の点について検討することが必要と考えます。

1. 不動産やサーバー機器などの商品を販売することを主たる事業としている企業において、当該商品をリースによって調達した（ヘッドリース）上で、さらに貸手としてリースを行う（サブリース）場合において、当該貸手のリースがファイナンス・リースに該当するときに、売上高及び売上原価を計上することになるのかを明確にする必要があると考えます。

また、当該サブリース取引において、本適用指針案第 86 項(2)における「独立第三者間取引における使用権資産のリース料」は、本適用指針案第 61 項によって、「現金販売価額」を用いることになるのかについても、あわせて確認させてください。

(理由)

1. 本適用指針案第 85 項(1)③においては、サブリースがファイナンス・リースに該当する場合、「計上

されたリース投資資産又はリース債権と消滅を認識した使用权資産との差額は、損益に計上する。」とされていますが、通常の貸手のリースのように(本適用指針案第 67 項及び第 68 項)、「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」か否かの場合分けがなされていません。

この点、実務においては、不動産やサーバー機器などの商品を販売することを主たる事業としている企業において、当該商品をリースによって調達した(ヘッドリース)上で、さらに貸手としてリースを行う(サブリース)場合が存在すると考えられます。このような場合で、当該貸手のリースがファイナンス・リースに該当するときに、本適用指針案第 85 項(1)③に従って、差額を損益として計上する(すなわち純額で損益を計上する)のか、本適用指針案第 67 項に従って、売上高及び売上原価を計上する(すなわち総額で損益を計上する)のかが、必ずしも明確ではないと考えられ、このような場合の取扱いを明確にする必要があると考えます。

また、本適用指針案第 86 項(2)においては、現在価値の算定上の利率の算定に関して、「独立第三者間取引における使用权資産のリース料」が定められていますが、これは、通常の貸手のリースにおける原資産の現金購入価額(本適用指針案第 62 項)に相当するものと考えられます。

この点、本適用指針案第 61 項では「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。」とされており、当該定めがサブリースの場合にも適用されるのか確認させてください。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

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するか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

同意します。

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】
同意します。

以 上