

企業会計基準委員会 御中

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

日本チェーンストア協会

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 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。

- 連結グループ内で不動産管理を特定のグループ会社に集中化させるなどで、グループ会社間での不動産の賃貸借取引が非常に多い法人も多くあると理解しています。そのような状況の中、本公開草案が連結財務諸表のみならず、すべての法人の個別財務諸表に適用される場合、個別財務諸表における会計処理、連結財務諸表作成におけるグループ会社間取引の消去仕訳が煩雑になることが想定されます。

例えば、リース会計基準適用後は、借手側は連結消去のために使用権資産とリース負債及び減価償却費やリース負債の返済・支払利息を取り消して支払賃料を認識し、連結上は貸手の受取賃料と照合し、相殺消去する必要があります。

個別財務諸表への適用に反対するものではありませんが、実務における煩雑性を鑑みて何らかの特例的な措置を検討していただきたいと考えます。例えば、連結消去対象のグループ会社間リース取引については、個別財務諸表では賃貸借取引での継続を認めるなど、例外規定の追加をご検討ください。

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。

- 借手は、契約における対価の金額について、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にあたって、それぞれの部分の独立価格の比率に基づいて配分するとされています（適用指針案第 11 項）。

一方で、貸手についても、契約における対価の金額について、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にあたって、それぞれの部分の独立販売価格の比率に基づいて配分す

るとされているものの、契約における対価の中に、原資産の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用（以下「維持管理費用相当額という。」）が含まれる場合、当該配分にあたって、維持管理費用相当額を契約における対価から控除する方法が選択的に認められています（適用指針案第 13 項（2））。

借手においては維持管理費用相当額を契約における対価から控除する方法が記載されていないことから、借手については、貸手に認められている維持管理費用相当額を直接控除することは認められず、リースを構成しない部分に配分された維持管理費用相当額についてのみ控除することが認められているものと理解しています。

この点、現行のリース会計基準及び適用指針の適用においては、当協会の会員企業の実務上、固定資産税や保険料等を算定することが可能であることから、ファイナンス・リースの現在価値基準の判定及び資産負債計上額の計算にあたっては、原則通り、これらの維持管理費用相当額をリース料総額から控除しています。

また、本適用指針案の経過措置により、企業会計基準第 13 号においてファイナンス・リース取引に分類していたリースについては、適用初年度の期首における使用権資産及びリース負債の帳簿価額は適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日における帳簿残高を引き継ぐことができることになっています。（適用指針案第 116 項）

多店舗展開を営む当協会の会員企業においては多数のリース契約を締結しています。そのため、借手のリース取引についても、維持管理費用相当額をリース料総額から控除しているという実務への配慮や現行のファイナンス・リースにおける帳簿価額を引き継ぐことができるとする本適用指針案の経過措置との整合性の観点から、借手における維持管理費用相当額の処理に関しても、貸手と同様に直接控除の選択適用を認める必要があるものと考えます。

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。

- リース開始日の使用権資産の計上額について、リース負債にリース開始日までに支払った借手のリース料及び付随費用を加算した額とされています（基準案第 31 項）。多店舗展開を営む当協会の会員企業は多種多様なリース契約を多数締結しており、借地・借家契約などにおいて仲介手数料や解体費用、近隣対策費用、立地法業務委託費などの付随費用が発生しているため、各社でのバラツキをなくし、比較可能性を担保する観点から、使用権資産の計上額に加算すべき付随費用の内容や範囲を明確にする必要があると考えます。

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。

- 借手は、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に係るリース期間（以下「再リース期間」という。）を借手のリース期間に含めないことを決定した場合、再リ

リースを当初のリースとは独立したリースとして会計処理を行うことができることとされています（本公開草案 適用指針 49 項）。

この場合、再リースは別個のリース取引として会計処理を行うこととなりますが、チェーンストア業界における店舗関係の再リースにおいては、1 年以下の短期リースに該当する場合が多いと考えられます。従って、店舗で使用する陳列什器等の再リースに関しても 1 年以内の短期リースとして賃貸借取引の会計処理を行うものと認識しております。

一方、適用指針 BC70 にも記載があるように、我が国において再リースに関する条項が当初の契約において明示されているなどの特徴もあります。不動産の普通借地契約や普通借家契約の場合、契約期間満了後は 1 年間の自動延長オプションにより、1 年更新の繰り返しとなり再リースに近似しますが、一般的な再リースのように割安のリース料での 1 年更新ではないことから、本公開草案における再リースの定義を満たさないことは認識しております。しかしながら、契約期間満了後のリースの継続という点では、再リースと同様の経済的実態になることもあり、再リースとして当初のリースとは独立したリースとして取り扱うことも選択できる必要があると考えます。

チェーンストア業界のように出店退店が外部環境の影響により大きく影響を受けるビジネスモデルでは、自動延長の期間を長期間で見積ることが困難な状況です。そのような中、例えば、契約期間満了後の 1 年自動延長を継続している物件のリース期間を中期事業計画等に従い 3 年と見積もった場合、3 年で計算した使用权資産及びリース負債を計上し、減価償却・リース負債返済を経て 3 年後に資産負債残高が 0 になりますが、さらに延長する場合には再度 3 年分の使用权資産とリース負債を計上し、同じことを繰り返すこととなります。この結果、経済的実態は何も変わっていないにもかかわらず、貸借対照表上において使用权資産とリース負債が増加減少を繰り返すこととなり、経済的実態を表さずに投資家へ誤解を与えかねないと考えています。そのため、不動産賃貸借取引における契約期間満了後の自動延長オプションについても、再リースと同じように 1 年以内の短期リース扱いとして、貸借対照表への計上は不要とできるなどの選択ができるようにする必要があると考えます。

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。

- 転リース取引については、リース債権またはリース投資資産とリース負債は利息相当額控除後の金額で計上することを原則とするが、利息相当額控除前の金額で計上することができることとされています（適用指針案第 89 項）。また、適用指針案 BC113 項において、転リース取引は主に機器等のリースが想定されています。

しかし、多店舗展開を営む当協会の会員企業において、例えば、店舗用不動産を賃借し、自社のスーパーマーケット（SM）として営業開始したものの売上不振につき当該 SM を閉店したうえで、残りの解約不能期間中は他社のドラッグストア等に転貸するような場合があり、不動産の賃借料とほぼ同額で他社に賃貸できることもあります。このような場合は、「同一資産を概ね同一の条件で第三者にリースする取引」である転リースに極めて実態が近いと考えます。

したがって、転リースに関する会計処理を機器等に限定することなく、転リース取引の想定に不

動産転貸も含める記述を加える等により、極めて実態が似ているような不動産転貸の場合においても上述の利息相当額控除前の金額で計上することを認める必要があるものと考えます。

- 貸手のリースにおける不動産に係る取り扱いとして、土地については、所有権の移転や割安購入選択権等の付与がない限り、オペレーティング・リースに該当するものとされています（適用指針案第 64 項）。

また、土地・建物の一括リースについても、貸手のリース料を土地に係る部分と建物に係る部分に合理的に分割し、建物に係る部分については現在価値基準による判定をしたうえで、ファイナンス・リース取引またはオペレーティング・リース取引の会計処理をされるとされています（適用指針案第 65 項）。

当該会計処理を不動産の転貸取引に当てはめた場合、転貸取引の中間的な貸手がリースしているものは一体としての使用権資産であり、原資産である土地・建物ではないため、中間的な貸手の会計処理としては、上記の土地・建物の一括リースにおける貸手のように土地に係る部分を区分する必要はない、または合理的に区分することができないと考えますが、本会計基準案または本適用指針案では明確ではないため、設例等により、明確にする必要があるものと考えます。

質問 2 4（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。

- 借手のリース期間は、解約不能期間に行使することが確実である延長オプションの期間や行使しないことが確実である解約オプションの期間を加味した期間とされています（会計基準第 29 項）。

また、適用指針における経過措置として、企業会計基準第 13 号においてファイナンス・リース取引に分類していたリースについては、適用初年度の期首における使用権資産及びリース負債の帳簿価額は適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日における帳簿残高を引き継ぐことができることになっています（適用指針案第 116 項）。

この点、企業会計基準第 13 号に従った現行のファイナンス・リース取引においても、解約不能期間をリース期間としている実務との整合性の観点から、当該経過措置に賛成します。

しかし、多店舗展開を営む当協会の会員企業においては多種多様なリース契約を多数締結しており、企業会計基準第 13 号及び企業会計基準適用指針第 16 号に従ったファイナンス・リース取引の判定（解約不能やフルペイアウトの検討）結果として、オフバランスしているリース契約も多数存在します。そのため、ファイナンス・リース取引として既にリース資産及びリース負債を計上しているリース契約に限らず、オフバランスしているリース契約についても、本会計基準の適用に伴ってリース負債及び使用権資産を計上する場合には、上記のような現行の会計基準におけるリース取引判定の検討過程を考慮し、解約不能期間を借手のリース期間とすることを経過措置として認める必要があると考えます。

- 多店舗展開を営む当協会の会員企業においては多種多様なリース契約を多数締結しているため、以下のような代表的な事例について、設例等で会計処理を明確にする必要があると考えます。
 - ① 企業会計基準第 13 号においてファイナンス・リース取引に分類していたリースについては、適用初年度の期首における使用権資産及びリース負債の帳簿価額は適用初年度の前連結会計年度

及び前事業年度の期末日における帳簿残高を引き継ぐことができることになっています（適用指針案第 116 項）。

この点、土地・建物を一体として賃借している物件については、企業会計基準第 13 項に従って、リース料を土地に係る部分と建物に係る部分に区分し、建物に係る部分を所有権移転ファイナンス・リース、土地に係る部分をオペレーティング・リースとしてそれぞれ会計処理をしている場合があります。このような状況において、適用指針案第 116 項を適用した場合、建物のファイナンス・リース部分については、企業会計基準第 13 号における使用権資産及びリース負債の帳簿残高を引き継ぐことになるのに対して、現状オペレーティング・リースとしている土地の部分については、建物部分とは別のファイナンス・リース取引として、異なるリース期間や割引率などにより、新たに使用権資産及びリース負債を算定し、計上することになると考えられますが、当該会計処理について明確にする必要があると考えます。

また、通常、土地・建物を一体として賃借している物件の場合、リース契約は一体となっており、契約内容が土地と建物に明確に分かれている訳ではありません。本会計基準及び適用指針においては、「契約」ごとに会計処理をすることが求められているものと考えられるため、この点からも、上記のように同じリース契約の中で建物部分と土地部分で異なるリース期間や割引率を用いてのファイナンス・リースの会計処理となる必要性について、背景や設例等により明確にする必要があると考えます。

- ② 企業会計基準第 13 号に基づき所有権移転外ファイナンス・リース取引と判定されたものについて、企業会計基準第 13 号の定めにより、引き続き通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行っている場合、会計基準適用後も、当該会計処理を継続することができることとされています。（適用指針案第 110 項）

この点、①の通り、土地建物を一体として賃借している物件については、企業会計基準第 13 項に従って、リース料を土地に係る部分と建物に係る部分に区分し、建物に係る部分を所有権移転外ファイナンス・リースとして認識したうえで、通常の賃貸借取引に準ずる会計処理を行っているケースも存在します。

このような状況において、適用指針案第 110 項を適用した場合、建物に係る部分については、引き続き通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理が認められる一方で、現状オペレーティング・リースとしている土地の部分については、賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行っているファイナンス・リース取引とは別のリース取引として、新たに使用権資産及びリース負債を算定し、計上することになると考えられますが、その必要性及び当該会計処理について明確にする必要があると考えます。

また、この経過措置を適用した所有権移転外ファイナンス・リース取引において、解約不能期間が終了した後もリースを継続するケースが多数存在すると考えられますが、解約不能期間終了とともに別個の独立したリースを認識して会計処理する必要があるのかについて明確にする必要があると考えます。

質問 2 5（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。

- 企業会計基準第 13 号においてオペレーティング・リース取引に分類していたリースについて、適用初年度における使用権資産は、リース開始日から会計基準第 35 項または第 36 項を適用していたかのような帳簿価額とすることができるとされています。ただし、適用初年度の期首時点の借手の追加借入利率を用いて割り引くとの説明が付記されています（適用指針案 117 項（2）①）。

この点、設例 20 において、適用初年度の期首時点の未経過リース料からリース負債を求める割引率とリース開始日から適用されていたかのような使用権資産の帳簿価額の計算に用いられている割引率は同じもの（適用初年度の期首時点の借手の追加借入利率）となっています。

割引率は、リース期間に対応した異なる利率を用いるべきであると理解していますが、例えば、リース期間 20 年で適用初年度の期首時点において 18 年が経過しているような場合、期首時点のリース負債及び使用権資産の帳簿価額の算定にあたって、いずれも残りのリース期間に対応した 2 年の割引率を用いるのか、リース負債と使用権資産でそれぞれ異なる割引率を用いるのかについて明確ではないため、「適用初年度の期首時点の借手の追加借入利率」の定義を明確にする必要があると考えます。特に使用権資産について、残り 2 年に対応した割引率を用いて 18 年前に遡って計算することになる場合は、期間に対応しない割引率を使用することになるため、背景の説明が必要であると考えます。

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。

- リース契約条件の変更を伴わないリース負債の見直しに関して定めている、本公開草案の適用指針案第 43 項ただし書きにおいて、「ただし、使用権資産の帳簿価額をゼロまで減額してもなお、リース負債の測定の減額がある場合には、残額を損益に計上する。」とされています。

例えば、解約不能期間が 10 年（相当する資産計上が 100 円）、延長オプションの期間（行使する可能性が合理的に確実である場合の当該期間）が 5 年（相当する資産計上が 50 円）であるケースにおいて、契約開始後 9 年経過し、使用権資産簿価が 60 円（解約不能部分 10 円＋延長オプション部分 50 円）の決算時に、全額を減損処理したとします。その翌年（契約開始後 10 年経過）において、延長オプションを行使しないことが合理的に確実になった場合には、リース負債 50 円を取り崩すことになり、結果として 50 円の利益が発生します。現在の固定資産減損会計においては減損の戻し入れが認められていませんが、リース会計基準適用後は減損損失が計上された資産に対応するリース負債の取り崩し益が計上されることになり、実質的に減損の戻し入れと同様の会計処理になるケースも生じる可能性があると考えられます。本公開草案においても、上に参照した第 43 項ただし書きの記載によりそのような会計処理を想定していると理解していますが、その点誤解が生じないように基準上も補足説明等があることが望ましいと考えます。

以上