

令和 5 年 8 月 4 日

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）」等に対するコメント

公認会計士 國見 琢

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）」等に対して、下記の通りコメントを提出いたします。なお、当コメントは私見であり、所属する団体等の見解ではないことを予め申し添えます。

記

前提

「会計上の負債とは何か」や「使用权モデルに基づくリース負債が当該負債の定義を満たしているか」について真正面から向き合うことなく、単に国際的な会計基準との整合性を図ることや財務諸表利用者のニーズを満たすといった目的のために、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ことが求められることには賛成しかねるが、以下では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ことが求められることを所与として回答している。

質問 1 に対するコメント

本公開草案で詳細が定められていない事項については、継続適用を前提に、本公開草案の定め
に反しない範囲内で企業が会計処理方法を自由に選択できるという理解でよいか念のため確認
させていただきたい。

仮に本公開草案で詳細が定められていない事項については企業が逐一最も合理的方法を検討
の上採用しなければならないのであれば、企業にとって過度の負担となり、IFRS16 号のすべて
の定めを取り入れることとした場合よりもむしろ利便性が低下することになる。すなわち、本公
開草案の定め
に反しない範囲内で企業が会計処理方法を自由に選択できるということは、利便
性が高い会計基準という基本的な方針が達成されるための前提条件であると考えられる。

借手のリースの費用配分の方法について、米国会計基準ではなく IFRS 第 16 号と同様にする
こと自体には反対しないが、「すべてのリースを金融の提供と捉え」という表現は避けた方がよ
いのではないか。

例えば、リース料が全額前払いされる場合であっても資産を一定期間にわたり使用する権利
を獲得する場合には、支払の時期に関係なく、契約はリースを含んでいることになると考えら
れるが、「すべてのリースを金融の提供と捉え」という表現はこれと矛盾しているような印象を受

けるためである。

質問3に対するコメント

「借手による無形固定資産のリースについて、本会計基準案を適用しないことを選択した場合」には、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に準じて企業自ら適用する会計方針を策定することとなるのか確認させていただきたい。

無形固定資産のリースについて、本会計基準案を適用しないことを選択した場合に、どのように会計処理すべきかが不明であるように見受けられるためである。

質問5に対するコメント

リースの識別に関する細則的なガイダンスについても取り入れるべきである。

「国際的な会計基準との整合性を確保するために、リースの識別に関する定めについて、IFRS 第 16 号との整合性を確保する必要がある」（リース会計基準案 BC25 項）のであれば、リースの識別に関する細則的なガイダンスについても当然に取り入れるべきであり、これらを取り入れないということは、リースの識別に関して IFRS 第 16 号との整合性を必ずしも確保しないことを意図していると受け取られかねないと考えられる。

リース適用指針案 13 項柱書の「ことができる」は削除すべきではないか。

「選択することができる」ということは選択しないこともできることを意味するからである。選択しないこともできることを意図していないのであれば、リース適用指針案 13 項柱書の「ことができる」は削除すべきと考えられる。

本会計基準案等で使用されている「顧客」という用語は、収益認識に関する会計基準で定義されている「顧客」と同様の意味で使用されているという理解でよいか。そうであるならばその旨を記載すべきであるし、そうでないのであれば別の用語を使用すべきである。

質問6に対するコメント

延長オプションについて、借手が貸手の合意なしにリースの延長を強制できる場合にのみ考慮する必要がある点を規定するべきである（IFRS 第 16 号 BC127 項参照）。

このような規定がないと、どのようなものがリース会計基準案等における延長オプションに該当するのかについて多様な解釈が生じうるためである。

質問8に対するコメント

リース会計基準案 31 項において、IFRS16 号と異なりリース・インセンティブへの言及がないのは、リース・インセンティブの取扱いについては必ずしも IFRS との整合性を確保しないこ

とを意図しているという理解でよいか確認させていただきたい。また、リース適用指針案 25 項において、資産除去債務と関連する有形固定資産が使用权資産の場合、資産除去債務と同額を使用权資産の帳簿価額に加えることとされているが、これはリース開始日の使用权資産の計上額に直接関係するものであるため、リース会計基準案 31 項に盛り込むべき内容ではないか。会計基準と適用指針で分かれて規定されていると読みにくく、分けて規定する合理性はないと考えられる。

質問 10 に対するコメント

リース適用指針案 20 項(2)について、①と②の選択適用ではなく、①と②のいずれも適用できるようにすべきである。

①と②のいずれも重要性が乏しいのであるから、選択適用とする意義が乏しいためである。このような重要性が乏しい事項に選択適用を求めるのは、簡素で利便性が高い会計基準という基本的な方針に反すると考えられる。

「5 千米ドル」という数値の目安は削除し、定性的な表現に置き換えるべきである。

米ドルは我が国の法定通貨ではないこと、物価や為替相場の変動に対応できないことに加え、IFRS 第 16 号においても規範性のない結論の根拠で『新品時に 5 千米ドル以下という規模の価値の原資産のリースを念頭に置いていた』と記載されているにすぎないからである。

質問 11 に対するコメント

借地権の設定に係る権利金等使用权資産の取得価額に含めることについて、IFRS 任意適用企業における実態調査も行った上で慎重に決定すべきである。

IFRS 任意適用企業の開示事例を見ると、借地権について、使用权資産ではなく無形資産としている事例が見受けられる。そのため、IFRS を任意適用して連結財務諸表を作成している企業が IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる会計基準とするという基本的な方針を達成するためには、本件については IFRS 任意適用企業における実態調査も行った上で慎重に決定することが望まれる。

リース適用指針案 BC45 項(3)は削除すべきではないか。

残存価額の見積りが変更されれば減価償却費が変動するのは借地権に限ったことではないため、借地権の設定に係る権利金等の会計処理にあたって残存価額を設定しない理由としては不適切であると考えられるためである。

質問 14 に対するコメント

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の際に

使用する割引率について、企業が自由に選択できるという理解でよいか念のため確認させていただきたい。

仮に、変更前の割引率又は変更後の割引率のいずれを使用するかについて、企業が逐一状況に応じた最も合理的な方法を検討の上採用しなければならないのであれば、企業にとって過度の負担となり IFRS16 号と同様の定めを取り入れる場合よりもむしろ利便性が低下することになる。すなわち、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の際に使用する割引率について、企業が自由に選択できるということは、利便性が高い会計基準という基本的な方針が達成されるための前提条件であると考えられる。

質問 16 に対するコメント

セール・アンド・リースバック取引に関して、IFRS 第 16 号と同様の処理を認めるべきである。

IFRS 第 16 号と同様の処理を認めないと、IFRS を任意適用して連結財務諸表を作成している企業が IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる会計基準とするという基本的な方針が達成されないためである。

建設工事請負契約と一括借上契約が同時に締結される取引などについて、セール・アンド・リースバック取引として取り扱わないという結論には同意するが、理由が適切でなく再考が必要と考える。すなわち、資産の譲渡により売手である借手から買手である貸手に支配が移転されるのは契約の中途においては確かに仕掛中の資産であるが、最終的には完成した資産となるため、「資産の譲渡により売手である借手から買手である貸手に支配が移転されるのは仕掛中の資産であり、移転された部分だけでは資産の使用から経済的利益を享受できる状態にないのに対して、リースバックにより売手である借手が支配を獲得する使用権資産は、完成した資産に関するものであることから、譲渡された資産とリースされた資産は同一ではないと考えられる」という理由は適切ではない。この点、「建設工事請負契約においては、完成した財のみならず完成するまでの工事請負サービスも買手である貸手に移転されるため、譲渡された資産とリースされた資産は同一ではないと考えられる」などとするのが考えられる。

質問 17 に対するコメント

「貸手は、ファイナンス・リースについて、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理を行う」（リース会計基準案 43 項、リース適用指針案 67 項）は、実際に求められている会計処理と必ずしも整合していないため、文言を再考すべきではないか。

通常の売買取引に準じた会計処理ということならば、「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」に該当しない場合であっても、貸手は製作価額又は現金購入価額と現金販売価額との差額を損益としてリース開始日に計上すべきことになると考えられ、リース適用指針案 68 項と整合しないため

である。

質問 19 に対するコメント

リース適用指針案 88 項(3)の要件は削除すべきである。

リース適用指針案 88 項(3)の要件を満たす取引については、特定された資産の使用を支配する権利を獲得しておらずそもそもリースが含まれていないためである。すなわち、リース適用指針案 88 項(3)の要件は、リースが含まれていない取引について、あたかもリースが含まれているかのような誤解を与えかねないため、削除すべきである。

質問 20 に対するコメント

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には、リース自体を主たる事業としているわけではなくとも、リース債権及びリース投資資産を流動資産に表示するという理解でよいか確認させていただきたい。

売上高の相手勘定は正常営業循環基準により通常流動資産に区分されるものと考えられる一方、リース会計基準案 50 項により、リース自体を主たる事業としているわけではない場合には売上高の相手勘定であるにもかかわらずリース債権及びリース投資資産の表示についてワンイヤールールが適用されると解釈する余地もあり得るように読めるためである。

質問 21 に対するコメント

企業のリース活動の性質を理解できるような情報について、会計方針に関する情報として注記を求めなくてよいか。少なくとも、会計方針に関する情報をリース適用指針案 93 項に規定されている 3 項目に限定するのは適切ではないのではないか。

借手に対してのみ、しかも特定の会計処理の選択に関する事項のみを会計方針に関する情報として注記を求めるのは、収益認識に関する会計基準とのバランスを欠いていると考えられるためである。

個別財務諸表において会計方針に関する情報を記載するにあたっては、これを機にリースに限らず連結財務諸表における記載を参照することが認められるという理解でよいか。

これまで、個別財務諸表において会計方針に関する情報を記載するにあたり、連結財務諸表における記載を参照する実務は一般的ではなかったように見受けられることから、仮にリースに関してのみこのような取扱いが認められるとすると他の項目とのバランスを欠くことになると考えられる。

無形固定資産のリースに本会計基準を適用しているか否かについても、会計方針に関する情

報として注記を求めなくてよいか。

無形固定資産のリースについて、リース会計基準案を適用するかしないかの選択が認められているためである。

「リース特有の取引に関する情報」と「当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報」を区分して規定する必要はないのではないかと。

「リース特有の取引に関する情報」と「当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報」が何を意味しているのか、どのような観点から区分されているのかが必ずしも明らかでないことに加え、個別財務諸表や四半期財務諸表における取扱いが異なるのであれば、両者を無理に区分する必要がないと考えられるためである。

リース適用指針案 95 項(1)・98 項(3)において、対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目ごとの金額の注記が求められているが、土地と建物の両方を含んだリースについては、「土地及び建物」などと一体として注記することを許容すべきである。

土地と建物の両方を含んだリースについて、土地と建物を区分することには困難を伴う可能性がある一方、IFRS 任意適用企業において土地と建物を区分していない事例が見受けられることから、土地と建物を区分せずとも国際的な比較可能性が損なわれるわけではないと考えられるためである。

実務対応報告第 18 号の当面の取扱いに従って、米国会計基準に準拠して作成された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における当該在外子会社のオペレーティング・リース使用权資産に係る償却費は、リース適用指針案 98 項(3)における「使用权資産に係る減価償却の金額」には含まれないという理解でよいか。

米国会計基準におけるオペレーティング・リース使用权資産に係る償却費は、本公開草案における使用权資産に係る減価償却費とは性質が異なることから、合算して開示した場合の情報の有用性に疑義があるためである。

リース適用指針案 100 項柱書における「貸借対照表において次の(1)及び(2)に定める事項を区分して表示していない場合、」を削除したほうがよいのではないかと。

貸借対照表においてリース適用指針案 100 項(1)及び(2)に定める事項を区分して表示することなど想定されないためである。

質問 24 に対するコメント

適用初年度の期首時点で存在する企業会計基準第 13 号を適用していない契約についての経過措置について、IFRS 第 16 号と同様、契約がリースを含むかどうかを見直さないことを選択で

きるようにするべきである。

適用初年度の期首時点で存在する企業会計基準第 13 号を適用していない全ての契約についてリースを含むかどうかを見直すこととすると、企業にとって過度な負担となり、提案されている準備期間では足りない可能性があるためである。

リース適用指針案 117 項に従い、適用初年度の期首時点の使用権資産に「固定資産の減損に係る会計基準」（平成 14 年 8 月 企業会計審議会）を適用した結果、減損損失の計上が必要となった場合、適用初年度の損益計算書を通すのではなく期首の利益剰余金から減額するという理解でよいか。

本適用指針案の記載だけでは、適用初年度の損益計算書を通すという解釈も成立しうるように感じられたため、念のため確認させていただきたい。

質問 25 に対するコメント

設例 9-1 に関して、貸手だけでなく借手についても中途解約についての仕訳を示すべきである。

中途解約について、現行基準では借手の仕訳についても示されているにもかかわらず、本適用指針案で借手についての仕訳が示されないことに合理性はないと考えられるためである。また、中途解約については、解約オプションやリースの契約条件の変更などの論点も関係するため、特に設例の有用性が高いことが見込まれる。

設例 9-1 に関して、経済的耐用年数が 8 年であるにもかかわらず、貸手が 5 年のリース期間終了時の残存価額をゼロと見積もっているのは適切ではないのではないかと。

セール・アンド・リースバック取引に関する設例を追加すべきである。

現行基準、IFRS 第 16 号、米国会計基準のいずれにも設例があるにもかかわらず、本会計基準案等においてセール・アンド・リースバック取引に関する設例がないのは不合理と考えられる。加えて、セール・アンド・リースバック取引については、IFRS 第 16 号とは異なる取扱いが提案されており、より一層設例が必要な状況にあると考えられる。

質問 26 に対するコメント

リース会計基準案 51 項の規定からすると、たとえファイナンス・リースに係る売上高と売上原価が損益計算書において区分して表示されていたとしても、売上高から売上原価を控除した純額が損益計算書において区分して表示されていない限り注記が必要ということに読めるが、その理解でよいか。

リース適用指針案 61 項の「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。」の部分は、日本語としておかしいのではないか。

リース適用指針案 BC102 項において、「所有権移転ファイナンス・リースは、原資産の売却とリース債権の回収取引と考えられるため」と記載されているが、「所有権移転ファイナンス・リースは、原資産の売却とリース債権の回収取引と経済的実質が同様と考えられるため」などとすべきではないか。

所有権移転ファイナンス・リースであっても、法的形式まで売却と同様というわけではないと考えられるためである。

リース適用指針案 BC10 項において、サプライヤーが使用期間全体を通じて当該資産を他の資産に代替する実質上の能力を有している場合の例が記載されているが、これは結論の背景ではなく本文に入れるべき内容ではないか。

連結会社間のリースに係る連結財務諸表固有の一時差異についての取扱いを明らかにするために、「税効果会計に係る会計基準の適用指針」を改正すべきである。

オペレーティング・リースについては、貸手が原資産の認識を継続するにもかかわらず、借手も当該原資産に係る使用権資産を認識することになり、貸手と借手の会計処理の対称性が崩れることになる。そのため、連結会社間のリースについて、連結修正仕訳が単純な債権債務の相殺消去や取引高の相殺消去とはならず、新たに連結財務諸表固有の一時差異が発生することが想定されるが、「税効果会計に係る会計基準の適用指針」において当該連結財務諸表固有の一時差異についての取扱い（借手と貸手のいずれの税率を用いて繰延税金資産・繰延税金負債を算出すべきか等）が明らかにされていないことから、「税効果会計に係る会計基準の適用指針」を改正してその取扱いが明らかにされることが望まれる。

異なる報告セグメントに属する連結会社間のオペレーティング・リースについて、仮に借手が属する報告セグメントの会計処理方法を本公開草案によらず、従前同様オフバランス処理とした場合には、「セグメント情報等の開示に関する会計基準」25 項における「報告セグメントの利益（又は損失）を算定するにあたって採用した会計処理の方法が財務諸表の作成上採用した方法と異なっている場合」に該当することになってしまうのか確認させていただきたい。

従前同様オフバランス処理とした場合の方が「報告セグメントの利益（又は損失）の合計額と損益計算書の利益（又は損失）計上額」の差額はむしろ小さくなることが想定されるが、このような場合であっても「報告セグメントの利益（又は損失）を算定するにあたって採用した会計処理の方法が財務諸表の作成上採用した方法と異なっている場合、その重要な差異は、すべて個別

に記載しなければならない」のは不合理であるように感じられるためである。

関連する結論の背景や会計基準と適用指針相互間で相互参照を付してほしい。

会計基準と適用指針との区別の論拠が必ずしも明確でなく、また、結論の背景に要求事項のような規定が散見されている状況であり、現状では関連する規定を網羅的に把握するのが困難であるためである。

以上