

プロジェクト リース

項目 公開草案に寄せられた主なコメントの概要

本資料は、第 509 回企業会計基準委員会（2023 年 9 月 7 日開催）の審議事項(6)-2 と同じものである。

I. 本資料の目的

1. 企業会計基準委員会は、2023 年 5 月 2 日に、次の企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告の公開草案を公表した。
 - (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）」（以下「本会計基準案」という。）
 - (2) 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「本適用指針案」という。また、以下、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」という。）
 - (3) 企業会計基準公開草案第 74 号「『固定資産の減損に係る会計基準』の一部改正（案）」
 - (4) 企業会計基準公開草案第 75 号「『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』の一部改正（案）」
 - (5) 企業会計基準公開草案第 76 号（企業会計基準第 18 号の改正案）「資産除去債務に関する会計基準（案）」
 - (6) 企業会計基準公開草案第 77 号（企業会計基準第 20 号の改正案）「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準（案）」（以下「賃貸等不動産時価開示会計基準改正案」という。）
 - (7) 企業会計基準公開草案第 78 号（企業会計基準第 29 号の改正案）「収益認識に関する会計基準（案）」（以下「収益認識会計基準改正案」という。）
 - (8) 企業会計基準適用指針公開草案第 74 号（企業会計基準適用指針第 6 号の改正案）「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（案）」
 - (9) 企業会計基準適用指針公開草案第 75 号（企業会計基準適用指針第 13 号の改正案）「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針（案）」

- (10) 企業会計基準適用指針公開草案第 76 号（企業会計基準適用指針第 15 号の改正案）「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針（案）」
 - (11) 企業会計基準適用指針公開草案第 77 号（企業会計基準適用指針第 19 号の改正案）「金融商品の時価等の開示に関する適用指針（案）」
 - (12) 企業会計基準適用指針公開草案第 78 号（企業会計基準適用指針第 23 号の改正案）「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（案）」（以下「賃貸等不動産時価開示適用指針改正案」という。また、以下、賃貸等不動産時価開示会計基準改正案及び賃貸等不動産時価開示適用指針改正案を合わせて「賃貸等不動産時価開示会計基準改正案等」という。）
 - (13) 企業会計基準適用指針公開草案第 79 号（企業会計基準適用指針第 30 号の改正案）「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」
 - (14) 実務対応報告公開草案第 65 号（実務対応報告第 35 号の改正案）「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い（案）」
2. 本公開草案のコメント期間は 2023 年 8 月 4 日までであり、45 通のコメント・レターが寄せられた。本資料は、本公開草案に対する主なコメントの概要を紹介すること（コメントの詳細な内容は資料(3)に記載している。）及び今後、審議事項として個別に取り上げ検討する事項（個別検討事項）を検討することを目的としている。

II. 主なコメントの概要

3. 本公開草案に対する主なコメントについて、コメントの募集における質問項目ごとにその概要を記載している¹。

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）

（本公開草案における提案の概要）

4. 借手の会計処理に関する会計基準の開発にあたっての基本的な方針として、次の方針を定めている。
- (1) 借手の費用配分の方法として IFRS 第 16 号と同じ単一の会計処理モデルによる。

¹ 当該概要については、必ずしも回答者が回答した質問番号の箇所に記載しておらず、便宜的に記載箇所を変えている部分がある。また、表現の見直しや文言の修正に係るコメントは含めていない。

- (2) IFRS 第 16 号と整合性を図る程度については、次のとおりとする。
- ① IFRS 第 16 号のすべての定めを取り入れるのではなく、主要な定めの内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、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。²
 - ② 国際的な比較可能性を大きく損なわない範囲で代替的な取扱いを定める、又は、経過的な措置を定めるなど、実務に配慮した方策を検討する。
- (3) 会計基準の開発方法については、企業会計基準第 13 号及び企業会計基準適用指針第 16 号を改正するが、利便性の観点から新たな企業会計基準及び企業会計基準適用指針として開発する。

(寄せられたコメントの概要)

5. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 企業が 2 区分の会計処理モデルの費用処理が実態に合うと判断する場合に、選択可能とすることを検討すべきである。
6. 一部のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 本会計基準案等の適用は、連結財務諸表のみとし、個別財務諸表については、企業会計基準第 13 号等と同様の会計処理とすることを認めるべきである。
 - (2) 企業会計基準第 13 号等におけるリースの分類に応じた会計処理等を継続すべきである。
 - (3) IFRS 第 16 号と異なる会計処理を定めることは、国際的な比較可能性を損なう。また、原則として代替的な取扱いは定めるべきではない。
 - (4) 2 区分の会計処理モデルを採用する方が適切である。

² 本適用指針案 BC4 項に記載しているとおおり、主要な定めの内容のみを取り入れる場合であっても、企業は、当該内容に基づいて判断を行い、企業の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。また、我が国の会計基準を適用するにあたって、取り入れた主要な定めの内容のみに基づいて判断を行うことで足りるため、IFRS 第 16 号におけるガイダンスや解釈等を参照する実務上の負担が生じないと考えられる。一方、各企業における判断が必要となることにより、財務諸表作成コスト及び監査コストは、相対的に大きくなる可能性がある。

7. その他、次の意見が見られた。
- (1) 単一の会計処理モデルを採用するのであれば、2区分の会計処理モデルよりも優れていることを示すべきである。
 - (2) IFRS 任意適用企業が個別財務諸表に本会計基準を適用する場合に、改めて監査法人と協議し直す必要がないことを会計基準又は適用指針に明記していただきたい。
 - (3) 会計基準等で詳細な定めがない場合の取扱いについて明らかにすべきである。
 - (4) IFRS 第 16 号との整合性に関して短期リース及び少額リースの取扱いが整合していない。

(事務局による対応案)

8. 利便性の観点から新たな企業会計基準及び企業会計基準適用指針として開発するとする会計基準の開発方法については同意するコメントのみであったため、本公開草案の提案から変更する必要はないと考えられる。
9. これに対して、連結財務諸表に関して(1)借手の費用配分の方法として IFRS 第 16 号と同じ単一の会計処理モデルによること及び(2)IFRS 第 16 号と整合性を図る程度について、本会計基準案等で提案した「開発にあたっての基本的な方針」は、大半のコメント提出者から支持されているものと考えられるが、次の意見については、審議事項として個別に取り上げ、本公開草案の公表前の審議から追加で考慮すべきことがあるかどうかについて検討を行うことが考えられる。
- (1) 個別財務諸表については、企業会計基準第 13 号等と同様の会計処理とすることを認めるべきであるとの意見(本資料第 6 項(1))。なお、この意見は「質問 4 (個別財務諸表への適用に関する質問)」に関係するため、質問 4 の対応として行うこととする。
 - (2) 企業が 2 区分の会計処理モデルの費用処理が実態に合うと判断する場合に、選択可能とすることを検討すべきであるとの意見(本資料第 5 項(1))
 - (3) IFRS 第 16 号と同じ処理を行うことを認めるべきとの意見(本資料第 6 項(3))。この点、我が国の会計基準を開発するにあたって IFRS 第 16 号と異なる会計処理を採用しているものもあるため、「簡素で利便性が高い会計基準を開発する」ことと、「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を開発する」こととの関係を再度確認する。

10. その他の意見（本資料第 6 項(2)及び(4)並びに第 7 項）については、コメント対応案の検討において対応する。

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）

（本公開草案における提案の概要）

11. 貸手の会計処理に関する会計基準の開発にあたっての基本的な方針として、次の方針を定めている。
- (1) 基本的に企業会計基準第 13 号の定めを維持する。ただし、以下を除く。
 - ① 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。）との整合性を図る
 - ② リースの定義及び識別

（寄せられたコメントの概要）

12. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 企業会計基準適用指針第 16 号の貸手のファイナンス・リース取引に係る会計処理における「リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法（以下「貸手の第 2 法」という。）を残すべきである。
 - (2) 貸手に係る定めの記事（例：割安購入選択権）について借手に係る定めの記事（例：購入オプション）と整合性を図るべきである。
 - (3) ファイナンス・リースの基本的な考え方や収益認識会計基準との整合性を考慮するならば、所有権の移転の有無にかかわらず、貸手については「リース債権」と「リース投資資産」に区分せず、「リース債権」で処理すべきである。
13. 一部のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。なお、本項(1)の意見については（質問 17）においても同様の意見が見られる。
- (1) 貸手の第 2 法を残すべきである。
 - (2) 貸手側の会計処理も単一の会計処理モデルとするべきである。

14. これらの意見に加えて、IFRS 任意適用企業から IFRS 第 16 号の貸手に関する会計処理も選択を認めるべきとの意見も見られる。

(事務局による対応案)

15. 貸手の会計処理について、基本的に企業会計基準第 13 号の定めを維持する本公開草案の提案に同意していると考えられるが、次の意見については、審議事項として個別に取り上げ、公開草案の公表前の審議から追加で考慮すべきことがあるかどうかについて検討を行うことが考えられる。
- (1) 貸手の第 2 法を残すべきであるとの意見 (本資料第 12 項(1)及び第 13 項(1))
 - (2) IFRS 第 16 号の会計処理も選択を認めるべきとの意見 (本資料第 14 項)。この点、日本基準を国際的な会計基準と整合性があるものとする取組みの中で、開発にあたっての基本的な方針から大きく逸脱しない範囲で対応が可能か検討を行うことが考えられる。
16. その他の意見 (本資料第 12 項(2)及び(3)並びに本資料第 13 項(2)) については、コメント対応案の検討において対応する。

質問 3 (他の会計基準等との関係に関する質問)**(本公開草案における提案の概要)**

17. 次の(1)から(4)に該当する場合を除き、リースに関する会計処理及び開示に適用することを提案している。
- (1) 実務対応報告第 35 号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」の範囲に含まれる運営権者による公共施設等運営権の取得
 - (2) 収益認識会計基準の範囲に含まれる貸手による知的財産のライセンスの供与
 - (3) (2)を除く貸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
 - (4) 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

(寄せられたコメントの概要)

18. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 借手による無形固定資産のリースについては、一律に本会計基準案等の適用範囲から除くべきである。
 - (2) ライセンスの供与に企業会計基準第13号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を会計基準に記載すべきである。
 - (3) サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに対する顧客のアクセス権に関する取扱いを定めるべきである。
 - (4) 借手による無形固定資産についてリースに関する会計処理を適用しない場合は、その旨と影響を開示すべきである。
19. これに対して、一部のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生資源の探鉱又は使用のためのリースについて本会計基準案の適用範囲から除外すべきである。
 - (2) 貸手のソフトウェアについて本会計基準案の適用範囲に含めるべきである。
 - (3) 「収益認識会計基準の範囲に含まれる貸手による知的財産のライセンスの供与」を除く貸手による無形固定資産のリースについて、本会計基準案の適用を任意とすべきではない。
20. また、その他の意見として、次の意見が見られた。
- (1) リース債権及びリース投資資産の時価の定義の見直す必要がある。
 - (2) 契約の定義を本会計基準案と収益認識会計基準で整合させるべきである。
 - (3) 関連する会計基準等の定めが明らかではない場合の取扱いについて明らかにすべきである。

(事務局による対応案)

21. 大半のコメント提出者は、本会計基準案等で取扱う範囲について同意していると考えられるが、次の意見については、審議事項として個別に取り上げ、公開草案の公表前の審議から追加で考慮すべきことがあるかどうかについて検討を行うことが考えられる。

- (1) 無形固定資産について範囲に含めるべきか否か(本資料第18項(1)、第19項(2)及び(3))。また、「借手による無形固定資産についてリースに関する会計処理を適用しない場合は、その旨と影響を開示すべき」との意見についても併せて検討を行うことが考えられる(本資料第18項(4))。
22. また、鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生資源の探鉱又は使用のためのリース(本資料第19項(1))については、本会計基準案等において企業会計基準第13号及び企業会計基準適用指針第16号の範囲を見直していないこととの関係から、適用範囲から除外すべきかどうかについて追加で検討することが考えられる。
23. その他の意見(本資料第18項(2)及び(3)並びに第20項)については、コメント対応案の検討の中で対応する。

質問4 (個別財務諸表への適用に関する質問)

(本公開草案における提案の概要)

24. 連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理を同一とすることを提案している。

(寄せられたコメントの概要)

25. 本公開草案の提案に対して同意する意見と同意しない意見が見られる。
26. 本公開草案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
 - (1) 本会計基準案で採用される連単一致の考え方について、一定の特例措置を設けるなど追加の検討が必要である。
 - (2) 民法上の賃貸借契約と使用権資産の関係を明確に説明する必要がある。
 - (3) 会社法、租税法等に影響が及ばないようにすべきである。
27. これに対して、一定数のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。
 - (1) 本会計基準案等の適用は連結財務諸表のみとし、個別財務諸表については、企業会計基準第13号等と同様の会計処理等の適用を認めるべきである。

(事務局による対応案)

28. 個別財務諸表への適用に関しては、賛否が分かれていることから、審議事項として個別に取り上げ、改めて確認を行うことが考えられる。

質問5 (リースの定義及びリースの識別に関する質問)

(本公開草案における提案の概要)

29. 基本的には、IFRS 第16号の定めと整合するようにリースの定義及びリースの識別の定めを設けている。また、借手と貸手の両方に適用することを提案している。
30. ただし、リースの識別に関する細則的なガイダンスについては、国際的な比較可能性が大きく損なわれるか否かを主要な判断基準として、取捨選択して本会計基準案等に取り入れることを提案している。本会計基準案等に取り入れていないものとして、例えば、次のものがある。
- (1) 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って特定され得るとの定め
 - (2) 使用期間全体を通じて使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る意思決定の例示
31. また、本適用指針案では、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の配分につき、次のとおり定めている。
- (1) 借手は、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を含め、契約における対価の金額を独立価格の比率により配分する。
 - (2) 貸手は、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を含め、契約における対価の金額を独立販売価格の比率による配分する方法のほか、維持管理費用相当額について契約における対価から控除する方法（現行の企業会計基準適用指針第16号を踏襲）を選択できる。

(寄せられたコメントの概要)

リースの識別の判断

32. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) リースの識別に関してより詳細なガイダンスを定めるべきである。
 - (2) 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、ガイダンスを追加すべきである。

- (3) IFRS 第 16 号の定めや設例を取り入れていない点が会計処理へ及ぼす影響についてより具体的な説明が必要である。
 - (4) クラウドサービス取引について、リースに該当するか否かを設例で明確にすべきである。
 - (5) 「使用期間全体」に関する説明を追加すべきである。
 - (6) 「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。」及び「顧客が使用期間全体を通じた資産の使用方法を事前に決定するように、資産を設計している。」の表現を明確化すべきである。
33. これに対して、一部のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) リースの定義においては民法上の賃貸借との整合性を図るべきである。
 - (2) 役務提供契約に含まれているリースを識別するべきではない。
34. また、その他の意見として、次の意見が見られた。
- (1) リースの識別に関する定めについて、整備新幹線に係る鉄道施設の使用対価は適用対象外として取り扱う定めを設けることを要望する。
 - (2) 「顧客」という用語の指す意味を明確化すべきである。
 - (3) 設例 2-1 の事例においては、リースを識別すべきである。
 - (4) サブリースについてヘッドリースとの一体性を考慮した会計処理が可能となるように「契約書の文言のみならず経済実態を考慮した上でリースを識別する」定めを追加すべきである。
35. さらに、「質問 27 (その他)」において本質問に関連する次の意見が見られた。
- (1) 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は本適用指針案の本文に記載すべきである。
 - (2) 鉄道事業の「上下分離」については、本会計基準案の適用がない旨を明示するなど必要な措置を講ずることを要望する。

リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分

36. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。

- (1) リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分に関する選択について、より詳細な区分での選択を認める必要がある。
 - (2) 「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」の切り分けを明確にし、原則的な会計処理と例外的な会計処理の適用関係を整理する必要がある。
 - (3) 貸手にとって、借手が収益認識会計基準の「顧客」に該当する場合に、リースを構成しない部分に配分された対価の金額は収益認識会計基準の適用対象になるか確認したい。
37. これに対して、一定数のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 借手においても、貸手と同様に、「維持管理費用相当額」の取扱いの選択適用を認めるべきである。
 - (2) 独立（販売）価格による配分を求めるべきではない。また、維持管理費用相当額等の取扱いを維持すべきである。
 - (3) 維持管理費用相当額の配分を比率配分のみではなく、実態に即した配分方法、及び現行基準における原則控除の継続適用を選択可能とすべきである。
 - (4) 貸手のオペレーティング・リースについても、リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせてリースを構成する部分として会計処理を行うことを選択適用できるようにすべきである。
 - (5) 借手において契約における対価の金額を配分する場合の独立価額を見積るための情報を「最大限」とする必要はない。

その他

38. その他の意見として、次の意見が見られた。
- (1) 契約の結合の説明について記載を見直すべきである。
 - (2) 「契約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又はこれに準ずるリース」という表現を「契約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に準ずるリース」に修正する必要があるか検討すべきである。
 - (3) リースを構成する部分とリースを構成しない部分の配分に関する定めにおける「ことができる」は削除すべきである。

(事務局による対応案)リースの識別の判断

39. 次の意見について、審議事項として個別に取り上げ、公開草案の公表前の審議から追加で考慮すべきことがあるかどうかについて検討を行うことが考えられる。
- (1) リースを含む契約（いわゆる実質的なリース）について、リースとして識別すべきではないとの意見（本資料第 33 項(1)及び(2)）
 - (2) 「契約書の文言のみならず経済実態を考慮した上でリースを識別する」定めを追加すべきとの意見（本資料第 34 項(4)）
 - (3) 会計基準等の明確化を求める意見（本資料第 32 項）。この点、「開発にあたっての基本的な方針」において「簡素で利便性が高い会計基準を開発する」こととしているため、特定のガイダンスを定めないと判断ができない類のものに限り追加的なガイダンスを定める又は結論の背景への記載を行うことが考えられる。
40. 「整備新幹線に係る鉄道施設の使用対価」（本資料第 34 項(1)）については、本資料第 35 項(2)の「鉄道事業の上下分離」も含め、取引内容を確認した上で、今後、対応の要否を検討する。
41. その他の意見（本資料第 34 項(2)及び(3)並びに第 35 項(1)）については、コメント対応案の検討において対応する。

リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分

42. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意していると考えられる。次の意見については、審議事項として個別に取り上げ、公開草案の公表前の審議から追加で考慮すべきことがあるかどうかについて検討を行うことが考えられる。
- (1) 借手においても維持管理費用相当額の取扱いの選択適用の認めるべきとの意見（本資料第 37 項(1)及び(2)）。この点、本公開草案の審議の過程ではさまざまな意見が聞かれ、審議の結果、借手においては、維持管理費用相当額の取扱いの選択適用の認めないこととした（本適用指針案 BC17 項）ものであるが、改めて検討を行う。
43. その他の意見（本資料第 36 項、第 37 項(3)から(5)及び第 38 項）については、コメント対応案の検討において対応する。

質問 6（借手のリース期間に関する質問）

(本公開草案における提案の概要)

44. 本公開草案では、借手のリース期間について、IFRS 第 16 号の定めと同様に、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間及び借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間を加えて決定することを提案している。

(寄せられたコメントの概要)

45. 一定数のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 延長又は解約オプションの行使可能性に関する「合理的に確実」の閾値が、本適用指針案 BC22 項なお書きに示されている Topic 842 の閾値に関する考え方に基づいて判断することで良いか確認したい。
 - (2) 延長又は解約オプションの行使可能性に関する「合理的に確実」の閾値について、これまでの我が国の会計基準における既存の蓋然性に関する表現の示す閾値との比較説明を行うべきである。
 - (3) 延長又は解約オプションの行使可能性に関する「合理的に確実」な期間の見積りについて設例等で明確化を図るべきである。
 - (4) 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明確化すべきである。
 - (5) 貸手が提供したフリーレントの期間を借手の解約不能期間に含めることを明記すべきである。
 - (6) 借手における「再リース期間」の取扱いを明確化すべきである。
 - (7) 短期リースを繰り返し契約するという懸念への対応が必要である。
46. これに対して、一定数のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 延長オプション等の評価における「合理的に確実」の判断基準として、蓋然性の程度が高い閾値であることを明確化すべきである。
 - (2) 借手のリース期間は解約不能期間とすることが適切である。
 - (3) 一括借上契約におけるリース期間は、賃料の固定期間とすべきである。

- (4) 建設協力金は貸付金の性質があり、本会計基準案で定めるリース期間とは本来切り離して考えるべきである。
 - (5) 資産除去債務に対応する除去費用の償却期間はリース期間と同一にすることを選択できる旨を明記すべきである。
47. また、「(質問 27) その他」において本質問に関連する次の意見がみられた。
- (1) 解約可能である我が国の賃貸借契約については、簡便的な会計処理や重要性による省略などの幅広い対応をお願いしたい。

(事務局による対応案)

48. 次の意見については、審議事項として個別に取り上げ、公開草案の公表前の審議から追加で考慮すべきことがあるかどうかについて検討を行うことが考えられる。
- (1) 借手のリース期間は解約不能期間とすることが適切であるとの意見（本資料第 46 項(2)及び(3)）。その際、本会計基準案 BC29 項に記載のとおり延長又は解約オプションの対象期間を反映する方がリースの経済実態をより忠実に表現することとなるほか、リース会計基準を国際的に整合性のあるものとするとの関係から、本公開草案の提案を変更する必要があるのかを分析及び検討することが考えられる。
 - (2) そのうえで、本公開草案の提案を変更しない場合、借手のリース期間の定めに関する明確化を求める次の意見については、次のとおり対応を行うことが考えられる。
 - ① 延長又は解約オプションの行使可能性に関する「合理的に確実」の閾値について、どの程度の閾値であるのか明確化を求める意見（本資料第 45 項(1)及び(2)並びに第 46 項(1)）については、本適用指針案 BC22 項で記載を行っている以上の記載が必要であるか否かを再度確認することが考えられる。
 - ② リースの強制力に関するガイダンスを追加すべきとの意見（本資料第 45 項(4)）については、「簡素で利便性が高い会計基準を開発する」こととの関係でガイダンスを追加する必要があるかを検討することが考えられる。
 - ③ 設例 8 でさらに明確化を求める意見（本資料第 45 項(3)）については、設例 8 の記載ぶりについて修正が必要であるか否かを検討することが考えられる。
49. また、その他の意見（本資料第 45 項(5)から(7)、第 46 項(4)及び(5)並びに第 47 項)については、コメント対応案の検討で対応する。

質問7（貸手のリース期間に関する質問）

（本公開草案における提案の概要）

50. 本会計基準案では、貸手のリース期間について、企業会計基準第13号等の定めを踏襲し、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、リースが置かれている状況からみて借手が再リースする意思が明らかかな場合の再リース期間を加えて決定することを提案している。

（寄せられたコメントの概要）

51. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 貸手のリース期間における事実上解約不能と認められる期間を明確化すべきである。
 - (2) 個別性が高く借手にとって重要度の高い物件や、借手の再リースの意思が明らかかな場合等には、貸手のリース期間の中に延長オプション又は解約オプションの対象期間を含めるようにすべきである。
 - (3) 貸手のリース期間の定めについては、原則としてIFRS第16号と同様の定めとし、例外として企業会計基準第13号等の定めを適用することができることとすべきである。
52. これに対して、一部のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 貸手のリース期間は解約不能期間とすべきである。
 - (2) 貸手のリース期間についてIFRS第16号と整合性を図るべきである。
 - (3) IFRS第16号と同様の貸手のリース期間の決定方法も選択肢として認めるべきである。

（事務局による対応案）

53. 貸手のリース期間については、大半のコメント提出者が本公開草案の提案に同意していると考えられるが、次の意見については、審議事項として個別に取り上げ、公開草案の公表前の審議から追加で考慮すべきことがあるかどうかについて検討を行うことが考えられる。

- (1) IFRS 第 16 号と整合性を図るべきとの意見及び IFRS 第 16 号と同様のリース期間の決定方法も認めるべきとの意見(本資料第 51 項(3)並びに第 52 項(2)及び(3))
54. その他の意見(本資料第 51 項(1)及び(2)並びに第 52 項(1))については、コメント対応案の検討において対応する。

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)

(本公開草案における提案の概要)

55. IFRS 第 16 号の定めと同様に、借手は、使用権資産について、リース開始日に算定されたリース負債の計上額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て算定し、リース負債の計上額を算定するにあたっては、原則として、リース開始日において未払である借手のリース料からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除し、現在価値により算定することを提案している。
56. 使用権資産の計上額については、企業会計基準適用指針第 16 号における貸手の購入価額又は見積現金購入価額と比較を行う方法を踏襲せず、IFRS 第 16 号と整合的に、借手のリース料の現在価値を基礎として使用権資産の計上額を算定する方法としている。
57. 借手のリース料において、残価保証に係る借手による支払見込額については、残価保証額を用いる簡便的な取扱いは設けていない。

(寄せられたコメントの概要)

58. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 借手による購入オプションの行使が合理的に確実であるリースについては要件の見直しが必要である。
 - (2) 貸倒引当金の設定対象となる建設協力金等の差入預託保証金に敷金を含める必要がある。
 - (3) 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、使用権資産の帳簿価額に加えるのか、建物附属設備の帳簿価額に加えるのかを明確化すべきである。
 - (4) 資産除去債務に対応する除去費用、リース・インセンティブ、割引率、指数又はレート変動に応じて決まる借手の変動リース料について追加の具体的なガイダンスを定めるべきである。

- (5) 購入オプション等の用語の定義を明確にすべきである。
 - (6) 外貨建てのリース負債に関する取扱いを明確化すべきである。
59. これに対して、一部のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 付随費用の範囲について明確化すべきである。
 - (2) 借手のリース料を構成する「残価保証に係る借手による支払見込額」について残価保証額を用いる簡便的な取扱いも選択できるようにすべきである。
 - (3) リース・インセンティブの取扱いについて明らかにすべきである。
 - (4) 借入がない企業などにおいては金利費用の見積りに主観性が入る。

(事務局による対応案)

60. 大半のコメント提出者が本公開草案の提案に同意していると考えられるため、基本的な会計処理に関しては特段の検討は必要ないと考えられる。
61. 本資料第 58 項及び第 59 項の意見への対応については、コメント対応案の検討において対応する。この際、会計処理の明確化のための追加的なガイダンスを求める意見については、「簡素で利便性が高い会計基準を開発する」ことを踏まえてガイダンスの追加が必要であるか否かの検討を行うことが考えられる。

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)**(本公開草案における提案の概要)**

62. 借手は、短期リースについて、リース開始日に使用权資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することを認めることを提案している。

(寄せられたコメントの概要)

63. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 購入オプションが存在する場合における短期リースの適用可否を明確にすべきである。

- (2) 短期リースを繰り返し契約することで使用権資産及びリース負債の計上を回避しないよう、実態判断が必要であることを結論の背景で明確化すべきである。
64. これに対して、一部のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 短期リースについても金額的な閾値を設けるべきである。
65. また、その他の意見として、次の意見が見られた。
- (1) 短期リースの定義について明確化すべきである。

(事務局による対応案)

66. 本資料第 63 項から第 65 項に関する意見については、コメント対応案の検討において対応する。

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)**(本公開草案における提案の概要)**

67. 本公開草案においては、次の(1)又は(2)について、借手は、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上しないことを認めることを提案している。
- (1) 重要性が乏しい減価償却資産について、購入時に費用処理する方法が採用されている場合で、借手のリース料が当該基準額以下のリース
- この基準額は、通常取引される単位ごとに適用し、リース契約に複数の単位の原資産が含まれる場合、当該契約に含まれる原資産の単位ごとに適用することができる。
- (2) 次の①又は②を満たすリース
- ① 企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースで、リース契約 1 件当たりの借手のリース料が 300 万円以下のリース
- この場合、1 つのリース契約に科目の異なる有形固定資産又は無形固定資産が含まれている場合、異なる科目ごとに、その合計金額により判定することができるものとする。
- ② 原資産の価値が新品時におよそ 5 千米ドル以下のリース

この場合、リース1件ごとにこの方法を適用するか否かを選択できるものとする。

(寄せられたコメントの概要)

68. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。

企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースで、リース契約1件当たりの借手のリース料が300万円以下のリース

- (1) 300万円以下の少額リースに係る適用単位が複数の契約の結合後のリース契約であるか明らかにすべきである。

原資産の価値が新品時におよそ5千米ドル以下のリース

- (2) 本適用指針案第20項(2)②の「5千米ドル以下」は「一定額以下」とし、具体的な金額は結論の背景で記載すべきである。
- (3) 5千米ドル以下の少額リースの定め適用対象はIFRS任意適用企業に限るべきである。

その他

- (4) 本適用指針案第20項(1)と(2)が併用可能であるか等につき明確化すべきである。
- (5) 会計処理の選択を認める場合には、「会計方針に関する情報」の注記に資産の種類ごとに明記する取扱いを定めるべきである。
69. これに対して、一部のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。

企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースで、リース契約1件当たりの借手のリース料が300万円以下のリース

- (1) 解約不能期間に基づいた閾値を定めるべきである。また、経済環境等に則した適切な金額設定することを妨げない旨を記載することが必要である。
- (2) 維持管理費用相当額控除後とすることを明確化すべきである。
- (3) 金額の閾値を500万円にすべきである。
- (4) 金額の閾値を1,000万円にすべきである。

- (5) 税法の少額資産の定義である「20万円未満」又はIFRSと整合させ「例えば50万円以下」とするべきである。

原資産の価値が新品時におよそ5千米ドル以下のリース

- (6) 円貨で重要性の金額を定めるべきである。
- (7) 原資産の価値が新品時に限るべきではない。
- (8) 他の通貨建てのリースにも適用できることを明確化すべきである。
- (9) 現在の経済環境等に則した適切な金額設定することを妨げないようにすべきである。

70. その他の意見として、次の意見が見られた。

- (1) 財務諸表に対して重要性がない場合の取扱い（IFRS第16号BC86項）についても採り入れるべきである。
- (2) 社宅のように企業の事業に照らして質的重要性がない場合には、本会計基準案を適用しないことができることを明記すべきである。

71. また、「(質問27) その他」において、関連する意見として次の意見が見られた。

- (1) 少額リースの取扱いの検討を含め、本公開草案を拙速に最終化すべきではない。
- (2) 少額リースの会計処理の選択について、重要な会計方針として記載するか否かは、本会計基準案第52項の開示目的に照らして判断するという理解で良いか確認したい。

(事務局による対応案)**企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースで、リース契約1件当たりの借手のリース料が300万円以下のリース**

72. 一部のコメント提出者を除き、大半のコメント提出者は本公開草案の提案に同意していると考えられる。金額の閾値については様々な考え方があると考えられるが、異論が聞かれているため、審議事項として個別に取り上げ、追加で確認を行うことが考えられる。また、その他の取扱いの明確化に関する意見については、コメント対応案の検討において対応する。

原資産の価値が新品時におよそ5千米ドル以下のリース

73. 本公開草案の提案に同意するコメント提出者からも同意しないコメント提出者からも、米ドルで閾値を設定していることへ反対する意見が一定数見られる（本資料第 68 項(2)及び第 69 項(6)）。この点について、関連する意見（本資料第 68 項(3)及び第 69 項(7)から(9)）も含めて審議事項として個別に取り上げ、追加で検討を行うことが考えられる。

その他

74. その他に関する意見（本資料第 68 項(4)及び(5)、第 70 項並びに第 71 項）については、コメント対応案の検討において対応する。

質問 11（借地権の設定に係る権利金等に関する質問）

（本公開草案における提案の概要）

75. 本公開草案においては、借地権の設定に係る権利金等は、使用権資産の取得価額に含め、原則として、借手のリース期間を耐用年数とし、減価償却を行うことを提案している。ただし、旧借地権の設定に係る権利金等又は普通借地権の設定に係る権利金等のうち、次の(1)又は(2)の権利金等については、減価償却を行わないものとして取り扱うことを認めることを提案している。

- (1) 本会計基準案等の適用前に旧借地権の設定に係る権利金等及び普通借地権の設定に係る権利金等を償却していなかった場合、本会計基準案等の適用初年度の期首に計上されている当該権利金等及び本会計基準案等の適用後に新たに計上される普通借地権の設定に係る権利金等の双方
- (2) 本会計基準案等の適用初年度の期首に旧借地権の設定に係る権利金等及び普通借地権の設定に係る権利金等が計上されていない場合、本会計基準案等の適用後に新たに計上される普通借地権の設定に係る権利金等

（寄せられたコメントの概要）

76. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。

- (1) 本会計基準案等の適用後に譲渡を受け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べきである。

77. これに対して、一部のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。

- (1) 普通借地権の設定に係る権利金等について例外は設けず、減価償却を行うべきである。
 - (2) 権利金に資産価値があることは残存価額の設定等において反映させることにより、減価償却を行う処理とすることは可能であると考える。
 - (3) 借地権の設定に係る権利金等は非償却資産であり、時の経過とともに減価するものではないため、使用权資産には含めず無形固定資産として独立表示するか、他の科目に含まれる場合には脚注でその金額を示すべきである。
 - (4) 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。
 - (5) 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ことについて残存価額を設定しない理由として適切ではない。
78. また、「(質問 27) その他」で次の意見が見られた。
- (1) 定期借地付分譲マンションの会計処理について確認したい。

(事務局による対応案)

79. 借地権の会計処理等の提案については、概ね同意されていると考えられるが、本資料第 77 項(3)の意見を提出したコメント提出者から事実関係の再整理を求められている(資料(3)コメント対応表 128 頁から 135 頁参照)ため、本資料第 76 項並びに第 77 項(1)、(2)、(4)及び(5)の意見の対応と合わせて、審議事項として個別に取り上げ、検討を行うことが考えられる。
80. その他の意見(本資料第 78 項)については、コメント対応案の検討で対応する。

質問 12 (利息相当額の各期への配分に関する質問)**(本公開草案における提案の概要)**

81. 本公開草案においては、リース開始日における借手のリース料とリース負債の計上額との差額は、利息相当額として取り扱い、当該利息相当額を借手のリース期間中の各期に配分する方法は利息法によることを提案している。ただし、一定の場合には、簡便的な取扱いを認めている。

(寄せられたコメントの概要)

82. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 契約ごとに利息の金額に重要性がない場合に、簡便的な取扱いを認められることを明記すべきである。
 - (2) 個別財務諸表において企業会計基準適用指針第 16 号と同様の処理を認める前提で同意する。
 - (3) 使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合であっても、借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法を明示的に認めるべきではない。
 - (4) 使用権資産総額の重要性判定の算定式において短期リースや少額リースを含める必要がないか明確化すべきである。
83. これに対して、一部のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 利息相当額を計算するのは一定の解約不能期間がある場合等に限定すべきである。
 - (2) 2 区分の会計処理モデルを採用すべきであり同意しない。
84. また、その他の意見として、次の意見が見られた。
- (1) 使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の取扱いについて、IFRS 第 16 号 BC86 項に定める財務諸表に対して重要性がない場合の記載と同様の記載を追記すべきである。
 - (2) 本適用指針案に割引の要素を含めた変動リース料の設例を追加すべきである。

(事務局による対応案)

85. 利息相当額の会計処理については、概ね同意されていると考えられる。重要性がない場合の取扱い等の意見（本資料第 82 項から第 84 項）については、コメント対応案の検討において対応する。

質問 13 （使用権資産の償却に関する質問）**(本公開草案における提案の概要)**

86. 本公開草案では、使用权資産の償却について、基本的に企業会計基準第13号等におけるリース資産の償却と同様の会計処理を提案している。

(寄せられたコメントの概要)

87. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。

- (1) 所有権移転外リースにおける使用权資産の耐用年数について、IFRS第16号と同様、開始日から使用权資産の耐用年数の終了時又はリース期間の終了時のいずれか早い方となることを明確化すべきである。

88. これに対して、一部のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。

- (1) 「契約期間終了後又は契約期間の途中で、借手による購入オプションの行使が合理的に確実であるリース」について、借手が購入オプションを行使することが合理的に確実かどうかという判断要素を採り入れるべきではない。

(事務局による対応案)

89. 使用权資産の償却に関する会計処理については、概ね同意されていると考えられる。本質問に寄せられた意見(本資料第87項及び第88項)については、コメント対応案の検討において対応する。

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)**(本公開草案における提案の概要)**

90. 本公開草案では、借手は、リースの契約条件の変更が生じた場合、変更前のリースとは独立したリースとして会計処理を行う又はリース負債の計上額の見直しを行うことを提案している。

91. また、本公開草案では、借手は、リースの契約条件の変更が生じていない場合で一定の該当する事象が生じたときには、リース負債及び使用权資産を修正することを提案している。

(寄せられたコメントの概要)

92. 本公開草案の提案に対して同意する意見と同意しない意見が見られた。

93. 本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) リース負債の見直しに関して、購入オプションに関する見直しの実施時期についての記載を追加すべきである。
 - (2) リース負債の修正による減少額が使用権資産の帳簿価額を上回る場合について、取扱いを記載すべきである。
 - (3) リースの契約条件の変更に関連した会計処理の割引率の取扱いについて定めるべきである。
 - (4) リースの範囲の縮小に該当する条件変更に関して、当初割引率に限定する必要がある。
94. これに対して、本公開草案の提案に反対する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 条件変更及び条件変更を伴わないリース負債の見直しに関して、IFRS 第 16 号の定めと同様の割引率を用いることを明確化すべきである。
 - (2) リースの契約条件の変更が生じた場合のリース負債の見直し及び使用権資産の修正を求めることは慎重であるべきである。また、リースの契約条件の変更を伴わないリース負債等の見直しを要求しない又は実務負担を軽減できる措置を講じるべきである。
 - (3) 契約条件に変更がない限りリース負債等の見直しを求めるべきではない。
 - (4) リース負債等の見直しを求めるべきではない。
95. また、その他の意見として、次の意見が見られた。
- (1) 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ことを明確化していただきたい。
 - (2) 本適用指針案の設例 15 及び設例 16 について条件変更後の使用権資産の取得価額及び減価償却費の計算方法を示すべきである。

(事務局による対応案)

96. 本公開草案の提案に対して同意する意見と同意しない意見が見られるが、リースの契約条件の変更が生じた場合の会計処理自体には概ね同意が得られているものと考えられる。その上で、次のような意見が聞かれている。

- (1) 会計処理のさらなる明確化を図る意見（本資料第 93 項、第 94 項(1)及び第 95 項)
 - (2) リースの契約条件の変更が生じた場合のリース負債の見直し及び使用権資産の修正を求めることは慎重であるべきであり、実務負担を軽減できる措置を講じるべきとの意見（本資料第 94 項(2)）
97. 前項に記載の意見については、コメント対応案の検討の中で対応する。この際、前項(1)の意見については、「簡素で利便性が高い会計基準を開発する」ことを踏まえてガイダンスを追加する必要があるか否かを検討することが考えられる。また、本資料第 94 項(3)及び(4)の意見についても、コメント対応案の検討の中で対応する。

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）

（本公開草案における提案の概要）

98. 本公開草案においては、再リースを特定したうえで、企業会計基準適用指針第 16 号の再リースに係る取扱いを踏襲し、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、再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を認めることを提案している。

（寄せられたコメントの概要）

99. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 再リースを含む全体のリース期間について、取引実態や重要性を判断した上で例外的な処理の適用可否を判断することを明確化すべきである。
 - (2) 再リースに関する取扱いについて延長オプションの一環としてその行使が合理的に确实か否かを判断するものとして明確化すべきである。
100. これに対して、一部のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 再リースについては、借手において合理的に确实な更新オプションの行使を仮定したリース期間に含めて会計処理を行う方法に内包すべきである。
101. また、その他の意見として、次の意見が見られた。

- (1) 不動産の普通借地契約や普通借家契約の場合、契約期間満了後の 1 年間の自動延長オプションについて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認めるべきである。

(事務局による対応案)

102. 借手のリース期間に含まれない再リースの会計処理については、概ね同意されていると考えられる。本資料第 99 項から第 101 項までの意見については、コメント対応案の検討において対応する。

質問 16 (セール・アンド・リースバック取引に関する質問)**(本公開草案における提案の概要)**

103. 本公開草案では、Topic 842 を参考に、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、売手である借手は、当該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を提案している。
104. また、セール・アンド・リースバック取引に該当するか否かを検討する対象となる資産の譲渡とリースバックにおいて、売手である借手による資産の譲渡が次のいずれかである取引については、セール・アンド・リースバック取引として取り扱わないことを提案している。
 - (1) 収益認識会計基準に従い一定の期間にわたり充足される履行義務（収益認識会計基準第 36 項）の充足によって行われる場合
 - (2) 企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「収益認識適用指針」という。）第 95 項を適用し工事契約における収益を完全に履行義務を充足した時点で認識することを選択する場合

(寄せられたコメントの概要)

105. 本公開草案の提案に対して同意する意見と同意しない意見が見られた。
106. 本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
 - (1) 売却の判断に用いる他の会計基準等の表現方法を見直すべきである。

- (2) 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。
- (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のうち、例外処理を設けている取引について、フルペイアウト条件の判断要件を明確にすべきである。
- (4) 資産の譲渡対価が明らかに時価ではないなどの場合の定めが、貸手の実務に対して想定外の影響を与えないように手当を行うべきである。
- (5) 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について明確化すべきである。
- (6) 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べきである。
- (7) 現行基準からの変更点や変更理由について記載を追加すべきである。
- (8) リースバックの該当性に関する具体的な要件を定めるべきである。また、貸手におけるファイナンス・リースとの関係も明確化すべきである。
- (9) 「資産の譲渡が売却に該当する場合」が、収益認識会計基準における収益認識を満たす場合を指すのか、当該収益認識を満たした上で、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を満たさない場合を指すのかを明確化すべきである。
- (10) 土地と建物を一括したリースバックの取扱いについて、借手のリース料を合理的な方法で土地に係る部分と建物等に係る部分に分割した上でリースバックの判断を行うことになるのか明確化すべきである。
- (11) 売却損益の調整額（概算額）を開示すべきである。
- (12) 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、資産の譲渡が売却に該当するか否かの判断が不動産流動化実務指針の定めに従って判断することになるのか明確化すべきである。

107. これに対して、本公開草案の提案に反対する意見の中には、次の意見が見られた。

IFRS 第 16 号の会計処理と整合性を図るべきとのコメント

- (1) IFRS 第 16 号の会計処理と整合性を図るべきである。
- (2) Topic 842 の会計処理を採用した理由を明確にすべきである。また、売却損益の調整額を開示すべきである。

IFRS 第 16 号の会計処理も認めるべきとのコメント

- (3) IFRS 第 16 号の会計処理も認めるべきである。

金融取引として会計処理することに反対するコメント

- (4) 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整理すべきではない。
- (5) リースバック取引を行うことに金融目的以外の合理的な理由がある場合、直ちに資産の譲渡を売却と認めないことは適切でない。
- (6) フルペイアウトするものについてはすべて「金融取引」として会計処理することとされている点に違和感がある。

108. また、その他の意見として、次の意見が見られた。

- (1) セール・アンド・リースバック取引の定義を修正すべきである。
- (2) 本適用指針案 BC80 項の表現を修正する必要がある。
- (3) 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理由が適切でない。
- (4) 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する場合に、担保注記が必要であるか明確化すべきである。
- (5) セール・アンド・リースバック取引の会計処理について設例を示すべきである。

(事務局による対応案)

109. 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、売手である借手は、当該資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて会計処理を行う点については、一部のコメント提出者を除き、反対されていないものと考えられる。

110. しかしながら、本資料第 107 項に記載のとおり一部のコメント提出者から本公開草案に反対する次の反対意見が聞かれているため、審議事項として個別に取り上げ、改めて確認を行うことが考えられる。
- (1) IFRS 任意適用企業から IFRS 第 16 号と同じ処理を行うことができるようにする要望がある。
 - (2) 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整理すべきではない。
111. また、本資料第 106 項の意見は、主に会計処理の明確化及び結論に至った根拠の明確化などを求めるものである。これらの意見は、審議事項として個別に取り上げ、「簡素で利便性が高い会計基準を開発する」ことを踏まえて、どの程度明確化を図るべきかについて検討を行うことが考えられる。
112. さらに、本資料第 108 項の意見については、コメント対応案の検討において対応する。

質問 17 (ファイナンス・リースに関する質問)

(本公開草案における提案の概要)

113. 本公開草案においては、貸手のファイナンス・リースの会計処理について次のとおり提案している。
- (1) 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、貸手は、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額で売上高を計上し、所有権移転外ファイナンス・リースにあつては同額でリース投資資産を、所有権移転ファイナンス・リースにあつては、リース債権を計上する。また、受取リース料を利息相当額とリース投資資産（又はリース債権）の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース投資資産（又はリース債権）の元本回収額として会計処理を行う。
 - (2) 貸手が原資産と同一の製品又は商品を販売することを主たる事業としていない場合、貸手は、所有権移転外ファイナンス・リースにあつては、原資産の現金購入価額によりリース投資資産を、所有権移転ファイナンス・リースにあつては、リース債権を計上する。また、受取リース料を利息相当額とリース投資資産（又はリース債権）の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース投資資産（又はリース債権）の元本回収額として会計処理を行う。

(寄せられたコメントの概要)

114. 本公開草案の提案に対して同意する意見と同意しない意見が見られた。
115. 本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 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。
 - (2) 原資産の現金購入価額がリースの開示日時点の現金購入価額を指すのか当初購入価格を指すのか、あるいは、帳簿価額を指すのかを明確化すべきである。
 - (3) 売上高と売上原価を計上する方法の適用要件を IFRS 第 16 号と整合するように見直すべきである。
 - (4) 借手のリース料の範囲に含まれる「指数及びレートにより変動する使用料」が貸手のリース料に含まれるか明確化すべきである。
 - (5) グループ内に借手と貸手がともに存在する場合の連結処理についての定めを追加すべきである。
 - (6) 貸手の第 2 法を廃止する理由について見直しが必要である。
 - (7) 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用いる貸手の計算利率について、借手に対する現金販売価額を基礎とするのか現金購入価額を基礎とするのか明確化すべきである。
 - (8) 重要性が乏しい場合を判定する算定式において、未経過の貸手のリース料等の期末残高に対応するリース投資資産残高を含めないことを明確化すべきである。
 - (9) 貸手のリースに重要性が乏しい場合を判定する算定式において、営業債権に契約資産が含まれることを明確化すべきである。
116. 本公開草案の提案に反対する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 貸手の第 2 法を維持すべきである。
 - (2) 所有権移転外ファイナンス・リースと所有権移転ファイナンス・リースの区分は廃止すべきである。
117. また、その他の意見として、次の意見が見られた。
- (1) 「通常の売買取引に準じた会計処理」という表現を会計基準等で求めている会計処理と整合するように見直す必要がある。

- (2) 本適用指針案において、「リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法」と「売上高を計上せず利息相当額を各期へ配分する方法」の記述の順序を本会計基準案に合わせるべきである。

(事務局による対応案)

118. 貸手の第2法の廃止についてリースの貸手にあたる企業から多くの反対のコメントが聞かれており（本資料第116項(1)）、審議事項として個別に取り上げ、本公開草案の提案を変更する必要があるのかについて分析及び検討することが考えられる。
119. また、本公開草案における提案は、企業会計基準適用指針第16号の会計処理を基本的に踏襲しているものである。したがって、本資料第115項に記載の会計処理等の明確化を求める意見については、企業会計基準適用指針第16号の会計処理に関して明らかに実務上の困難さがあるもの及び本公開草案において一部取扱いを変更した箇所に関して、当該取扱いが不明確になっているものに限り対応を行うことが考えられる。
120. さらに、本資料第116項(2)及び第117項の意見については、コメント対応案の検討において対応する。

質問18（オペレーティング・リースに関する質問）**(本公開草案における提案の概要)**

121. 本公開草案では、貸手は、オペレーティング・リースによる貸手のリース料について、貸手のリース期間にわたり原則として定額法で計上することを提案している（フリーレントやレントホリデーに関する会計処理を明確化している。）。

(寄せられたコメントの概要)

122. コメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) リース料を定額法で計上する根拠として収益認識会計基準との整合性を強調しないように記述の見直しが必要である。
123. また、その他の意見として、次の意見が見られた。
- (1) フリーレント及びレントホリデーの会計処理について設例を設けるべきである。

(事務局による対応案)

124. 本公開草案の提案に同意されており、本資料第 122 項及び第 123 項の意見については、コメント対応案の検討において対応する。

質問 19 (サブリース取引に関する質問)

(本公開草案における提案の概要)

125. 本公開草案では、IFRS 第 16 号と同様にヘッドリースとサブリースを 2 つの別個の契約として借手と貸手の両方の会計処理を行うことを提案している。ただし、サブリース取引の例外的な定めとして、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を定めることを提案している。

(寄せられたコメントの概要)

126. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。

基本となる会計処理

- (1) サブリースの貸手のリース投資資産又はリース債権の計上額の算定にあたり独立第三者間取引における使用権資産のリース料の金額と等しくなる利率を用いる理由を記載すべきである。
- (2) サブリースにおけるファイナンス・リースの判定基準について、使用権資産と比較する点についての経緯等を記載すべきである。
- (3) 不動産のリースにおいてファイナンス・リースに該当するケースが増えると考えられる点について説明を記載することが望ましい。

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場合

- (4) 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サブリース取引の貸借対照表上の処理を明確化すべきである。
- (5) 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サブリース取引と転リース取引との関係性を明確化すべきである。
- (6) 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サブリース取引と転リース取引に係る例外的な定め適用関係について優先順位を明確化すべきである。

- (7) 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サブリース取引について、本適用指針案第 88 項 (3) の要件を満たすことを要しないことを定めるべきである。
- (8) サブリース取引及び転リース取引に係る例外的な定めは、財務分析上、有用な会計処理とは言えないとの意見がある。
- (9) 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サブリース取引の識別要件について明確化を図り、原則的な会計処理についてもガイダンスを定めるべきである。
- (10) 不動産やサーバー機器等の商品の販売を主たる事業とする企業が、当該商品をリースによって調達し、貸手としてリースを行う場合に、貸手のリースがファイナンス・リースに該当するときの会計処理を明確化すべきである。

転リース取引

- (11) 転リース取引について、利息相当額控除前の金額で計上する容認規定は削除すべきである。
- (12) 転リース取引における「原資産」が指す対象を明確化すべきである。
- (13) 転リースを業として行っている企業においては、売上高として表示することを明確化すべきである。

127. これに対して、一部のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。

基本となる会計処理

- (1) サブリース取引に係るヘッドリースの会計処理について、利息相当額を定額で配分することを認めるなどの措置が必要である。

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

- (2) 例外的な会計処理の定めのみを適用すべきである。
- (3) 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サブリース取引の例外処理に係る要件について、収益認識適用指針の本人・代理人と同様の要件を判断の指標として定めるべきである。
- (4) 本適用指針案第 88 項(3)の要件は削除すべきである。

- (5) サブリース取引に係る会計処理について IFRS 第 16 号と異なる定めを設けるのであれば、転リースに係る会計処理を変更する必要はない。
- (6) 賃料保証が付されている場合に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サブリース取引に該当するように要件の見直しが必要である。

転リース取引

- (7) 不動産転貸においても「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に近い取引があるため、利息相当額控除前の金額で計上することを認めるべきである。

128. また、その他の意見として、次の意見が見られた。

- (1) 土地・建物を一体で転貸取引について、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ことを明確化すべきである。
- (2) サブリースにおけるリース投資資産又はリース債権と消滅を認識した使用権資産との差額についての計上区分及び科目を定めるべきである。
- (3) 転リースに係る例外的な会計処理の定めを適用する場合の計上区分を明確化すべきである。

(事務局による対応案)

基本となる会計処理

129. サブリース取引に係る基本となる会計処理については、本公開草案の公表前において数度にわたり審議を重ねたものであるが、本資料第 127 項(1)において異論が聞かれているため、審議事項として個別に取り上げ、改めて確認を行うことが考えられる。また、その他の意見（本資料第 126 項(1)から(3)）については、コメント対応案において対応する。

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

130. 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について明確化を求める意見が多数みられる。このため、審議事項として個別に取り上げ、明確化に関する検討を行うことが考えられる。

転リース取引

131. 本資料第 126 項(11)と本資料第 127 項(7)で異なる意見があるため、審議事項として個別に取り上げ、改めて確認を行うことが考えられる。その他の意見（本資料第 126 項

(12)及び(13)並びに第128項(3))については、コメント対応案の検討において対応する。

その他

132. その他の意見(本資料第128項(1)及び(2))については、コメント対応案の検討において対応する。

質問20 (表示に関する質問)

(本公開草案における提案の概要)

133. 本公開草案では、次のとおり表示することを提案している。

借手

134. 貸借対照表上、次のいずれかの方法により使用権資産を表示する。

- (1) 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目に含める方法
- (2) 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)において使用権資産として区分する方法

135. リース負債を貸借対照表上区分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。

136. リース負債に係る利息費用について、損益計算書上区分表示する又はリース負債に係る利息費用が含まれる科目及び金額を注記する。

貸手

137. 所有権移転ファイナンス・リースに係るリース債権と所有権移転外ファイナンス・リースに係るリース投資資産を区分して表示する。

(寄せられたコメントの概要)

138. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。

- (1) リース負債、リース債権及びリース投資資産について財務諸表本表で別掲されるように関係各所と調整すべきである。

- (2) 貸借対照表における表示科目を「使用権資産」ではなく「リース資産」とすべきである。
- (3) 貸借対照表関連科目及び損益計算書関連科目について、財務諸表本表における区分表示を原則とすべきである。
- (4) 販売用不動産に分類される借地権付建物について、借地権部分を棚卸資産に表示することを明確化すべきである。
- (5) 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リース債権及びリース投資資産を流動資産に表示することを明確化すべきである。

(事務局による対応案)

139. 本公開草案の提案に概ね同意されており、前項の意見については、コメント対応案の検討において対応する。

質問 21 (注記事項に関する質問)**(本公開草案における提案の概要)**

140. 本公開草案においては、開示目的を定め、開示目的を達成するためのリースに関する注記として、次の事項を示している。

借手の注記

- (1) 会計方針に関する情報
- (2) リース特有の取引に関する情報
- (3) 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

貸手の注記

- (4) リース特有の取引に関する情報
- (5) 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

(寄せられたコメントの概要)

141. 本公開草案の提案に同意する意見と同意しない意見が見られた。
142. 本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。

- (1) (IFRS 第 16 号から) 注記事項について減らすべきではない。
 - (2) 短期リースの注記は求めるべきではない。
143. 本公開草案の提案に反対する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 膨大な注記に対応するための財務諸表作成者の負担を考慮すべきである。
 - (2) 開示目的アプローチによる実務が定着していないため、必須記載項目と任意記載項目を設定し、必要最低限の開示の網羅性を会計基準として担保すべきである。
 - (3) リース期間の開示を必須開示項目とすべきである。
 - (4) 使用権資産、リース負債について期首期末残高とその増減内訳(減価償却費を含む)を開示すべきである。
 - (5) セール・アンド・リースバック取引に係る売却価額を開示すべきである。
 - (6) サブリース取引について、損益(営業利益若しくは総利益)も開示すべきである。
 - (7) 短期リースの注記は求めるべきではない。
144. また、その他の意見として、次の意見が見られた。
- (1) 短期リースの注記対象となる範囲を明確化すべきである。
 - (2) 会計方針に関する情報を本適用指針案第 93 項に定める 3 項目に限定するのは適切ではない。
 - (3) 個別財務諸表において会計方針に関する情報の記載については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。
 - (4) 無形固定資産のリースに本会計基準案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るべきである。
 - (5) 「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」を区分して定める必要はない。
 - (6) 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において、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。

- (7) 米国会計基準に準拠して作成された在外子会社で計上されたオペレーティング・リースの使用権資産に係る償却費は、「使用権資産に係る減価償却の金額」には含まれないことで良いか明確化すべきである。
- (8) 本適用指針案第 100 項における「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」という要件は削除すべきである。

(事務局による対応案)

145. 本公開草案の提案に同意しない意見においても本資料第 143 項(1)と(2)の意見で異なる意見が見られる。また、本公開草案に同意する意見、同意しない意見、その他の意見においても個々の注記事項について多くの意見が見られる。したがって、注記事項全体について、審議事項として個別に取り上げ、コメントへの対応案を検討することが考えられる。

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)**(本公開草案における提案の概要)**

146. 連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表においては、借手及び貸手とも次の注記を行わないことを認めることを提案している。
- (1) リース特有の取引に関する情報
 - (2) 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

(寄せられたコメントの概要)

147. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 連結財務諸表を作成していない企業には、膨大な注記に対応するための財務諸表作成者の負担を考慮すべきである。
 - (2) 貸手のリースについては、個別財務諸表の注記が必要である。
148. これに対して、一部のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 投資家にとって有用な情報が減少するため個別財務諸表の注記を免除すべきではない。

(事務局による対応案)

149. 本資料第 147 項(1)の意見は、「質問 21 (注記事項に関する質問)」で対応すべきコメントであると考えられる。
150. また、本資料第 147 項(2)の意見及び第 148 項の意見については、コメント対応案において対応する。

質問 23 (適用時期に関する質問)**(本公開草案における提案の概要)**

151. 本公開草案においては、適用時期について次のように提案している。
- (1) 本会計基準案等は、20XX 年 4 月 1 日 [公表から 2 年程度経過した日を想定している。] 以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。
 - (2) ただし、20XX 年 4 月 1 日 [公表後最初に到来する年の 4 月 1 日を想定している。] 以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から本会計基準案等を適用することができる。

(寄せられたコメントの概要)

152. 本公開草案の提案に同意する意見と同意しない意見が見られた。
153. 本公開草案の提案に同意しない意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 最低でも 3 年程度の準備期間を設けるべきである。
 - (2) 2 年が十分な準備期間かどうかについて、対象法人の準備状況等を踏まえて改めて検討すべきである。
 - (3) 最低でも 5 年程度の準備期間を設けるべきである。

(事務局による対応案)

154. 本公開草案の提案に同意する意見がある一方で、財務諸表作成者を中心に最低でも 3 年程度の準備期間を設けるべきであるとの意見が聞かれているため、審議事項として個別に取り上げ、本公開草案を最終化する時点で改めて検討を行うことが考えられる。

質問 24 (経過措置に関する質問)

(本公開草案における提案の概要)

155. 本公開草案においては、経過措置について次のように提案している。

- (1) 企業会計基準第 13 号を定めた時の経過措置の継続適用
- (2) 次の経過措置
 - ① リースの識別に関する経過措置
 - ② 借手に関する次の経過措置
 - ア. ファイナンス・リース取引に分類していたリース
 - イ. オペレーティング・リース取引に分類していたリース等
 - ウ. セール・アンド・リースバック取引
 - エ. 借地権の設定に係る権利金等
 - オ. 建設協力金等の差入預託保証金
 - ③ 貸手に関する次の経過措置
 - ア. ファイナンス・リース取引に分類していたリース
 - イ. オペレーティング・リース取引に分類していたリース等
 - ウ. サブリース取引
 - ④ 国際財務報告基準を適用している企業に関する経過措置

(寄せられたコメントの概要)

156. 大半のコメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。

- (1) 旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等については、非償却の例外を認めるべきではない。
- (2) これまで利子込法で処理していたファイナンス・リースについて本会計基準案の適用後も利子込法が継続適用できるのか明確化すべきである。
- (3) 適用初年度の比較情報の開示については新たな表示方法に従い組替えを行わない経過措置を設ける必要はないのか。

- (4) 実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」を適用している場合の比較情報の表示の組替えが必要であるか確認したい。
 - (5) 経過措置の範囲が広いので、歪みを最小限に留めるため、一定の定量的歯止めが必要である。
157. これに対して、一部のコメント提出者は、本公開草案の提案に反対した。反対する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 従来オペレーティング・リースに分類していたリースについては、賃貸借処理の継続を認めるべきである。
 - (2) リースを構成する部分とリースを構成しない部分に遡及的に区分することは難しいため、「区分する」もしくは「区分しない」の選択可能を認めるべきである。
 - (3) 従来オペレーティング・リースに分類していたリースについては、割引前で使用権資産及びリース負債を計上することを認めるべきである。
 - (4) 既存契約についてリースが含まれているかどうかの判断を不要とする経過措置を設けるべきである。
 - (5) 経過措置の定めが複雑であるため、簡潔な定めになるように修正すべきである。
158. また、その他の意見として、次の意見が見られた。

追加の経過措置を求める意見

- (1) 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第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項の適用も認めるべきである。
- (2) セール・アンド・リースバック取引についても経過措置の対象とすべきである。
- (3) 適用初年度に新たに計上するオペレーティング・リースに係る使用権資産及びリース負債の算定において、リース期間を解約不応期間とすることを認めるべきである。

経過措置の取扱いの明確化を求める意見

- (4) 適用初年度の期首において残価保証額が含まれているリースについて、設例を示すことにより、会計処理を明確化すべきである。
- (5) 初度適用における定期借地権の会計処理を明確化すべきである。

- (6) IFRS 適用企業に対して適用される経過措置について、IFRS を適用した連結財務諸表上で認識している資産及び負債の帳簿価額を個別財務諸表において使用できる旨を明確化すべきである。
- (7) オペレーティング・リース取引に分類していたリース等を適用初年度の期首に減損する場合、期首時点を基準とした測定で問題ないのかを明確化すべきである。
- (8) 現行の企業会計基準第 13 号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、本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ため明確化すべきである。
- (9) 土地と建物が一体のリースであって建物がファイナンス・リースに該当する場合に、当該建物部分について適用初年度の前期末の帳簿残高を引き継ぐ経過措置を適用した場合に、土地に係るリースについてどのように会計処理すべきかを明確化すべきである。
- (10) 土地と建物が一体のリースであって建物がファイナンス・リースに該当する場合に、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・リース取引について通常の賃貸借処理を継続するときには、土地に係るリースについて、使用权資産及びリース負債を計上する必要があるか明確化すべきである。
- (11) 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すべての契約についてリースを含むかどうかを見直さない経過措置を認めるべきである。
- (12) 適用初年度の期首時点の使用権資産に減損会計を適用する場合、期首の利益剰余金から減額する取扱いでよいか確認したい。

(事務局による対応案)

159. 本公開草案の提案の基本的な方向性については概ね同意されていると考えられる。ただし、同意する意見、同意しない意見、その他の意見にそれぞれ、追加の経過措置を求める意見や経過措置の取扱いの明確化を求める意見が多くみられるため、審議事項として個別に取り上げ、整理を行い、経過措置の明確化を図る必要があるか否か及び追加すべき経過措置があるか否かを検討することが考えられる。

質問 25 (設例に関する質問)**(本公開草案における提案の概要)**

160. 本公開草案においては、次のとおり提案している。

- (1) IFRS 第 16 号の主要な定めの内容のみを取り入れる「開発にあたっての基本的な方針」により、本会計基準案等本文において主要な定めの内容として取り入れない項目については、設例についても IFRS 第 16 号の設例の内容を本会計基準案等に取り入れない。
- (2) 普通借地契約及び普通借家契約に係る借手のリース期間について、我が国特有の設例を設ける。

(寄せられたコメントの概要)

161. コメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。ただし、本公開草案の提案に同意する意見の中には、次の意見が見られた。

- (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を変更すべきである。
- (2) IFRS 第 16 号の設例における船舶、トラック、航空機といった象徴的業種の設例を取り入れるべきである。
- (3) 「リースを構成する部分とリースを構成しない部分への対価の配分」や、「借手の追加借入利率の見積り」について、設例を追加すべきである。
- (4) 設例 8 における普通借地契約・普通借家契約に係わるリース期間の判断について結論を明示すべきである。
- (5) セール・アンド・リースバック取引の設例を追加すべきである。

162. また、その他の意見として、次の意見が見られた。

- (1) 設例の表現を修正すべきである（〔設例 4〕）。
- (2) 延長・解約オプションの記載順序などを見直すべきである（〔設例 8〕）。
- (3) 貸手の計算利率を知り得る場合を追加するか、貸手の計算利率を知り得る場合は、リース開始日のリース負債の金額は「(2) 貸手」の計上額 48,000 千円と同額であること、利率 9.154%を用いて利息を配分することを補足すべきである（〔設例 9〕）。
- (4) 借手に関する中途解約の仕訳を示すべきである（〔設例 9〕）。
- (5) 前提条件の整合性について確認する必要がある（〔設例 9〕）。

- (6) CPIの変動率に関する前提条件の記載を追加すべきである（〔設例 13〕）。
- (7) 本適用指針案におけるリースの条件変更を伴わないリース負債の見直しの要件の記載を見直すべきである（〔設例 16〕）。
- (8) 「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」における会計処理に係る記載を会計基準等の本文又は結論の背景で定めるべきである（〔設例 17〕）。
- (9) 中間的な貸手のサブリースの分類について、現在価値基準による判定についても説明を記載すべきである（〔設例 18〕）。
- (10) 適用初年度の期首時点の借手の追加借入利子率」の定義を明確化すべきである（〔設例 20〕）。
- (11) 形式的な点について修文が必要である。

（事務局による対応案）

163. 本公開草案の提案に概ね同意されており、本資料第 161 項及び第 162 項の意見については、コメント対応案の検討において対応する。

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）**（本公開草案における提案の概要）**

164. 賃貸等不動産時価開示会計基準改正案等では、次のとおり提案している。
- (1) 棚卸資産に分類されている不動産以外のものであって、賃貸収益又はキャピタル・ゲインの獲得を目的としてリースの借手により使用権資産の形で保有されている不動産（ファイナンス・リースの貸手における不動産を除く。）を賃貸等不動産の定義に含める。
 - (2) 賃貸等不動産の範囲を変更しない。
 - (3) 賃貸等不動産の定義を満たす使用権資産について、賃貸等不動産の当期末における時価及びその算定方法の注記の対象外とする。
 - (4) 賃貸等不動産の定義を満たす使用権資産に係る賃貸等不動産の貸借対照表計上額及び期中における主な変動の注記については、当期末における時価を注記する所有資産である賃貸等不動産とは区別して注記を行う。

(寄せられたコメントの概要)

165. コメント提出者は、本公開草案の提案に同意した。本公開草案の提案の方向性に同意する意見の中には、次の意見が見られた。
- (1) 賃貸等不動産の範囲を変更しない場合のみ同意する。
 - (2) 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範囲を明確化すべきである。

(事務局による対応案)

166. 本公開草案の提案に概ね同意されており、前項の意見については、コメント対応案の検討において対応する。

質問 27 (その他)**(寄せられたコメントの概要)**

167. その他の意見として、次の意見が見られた(本資料の前項までで記載した意見及び文案のエディトリアルな修正に関する意見は除く。)
- (1) 不動産の特性を十分に考慮したうえで本公開草案を公表し、再度広く関係者の意見を求める決定を行ったことを歓迎する。
 - (2) 企業会計原則との適用関係及び資産の定義を明確化すべきである。
 - (3) 会社がコストを負担しているが事業に供していない使用権資産まで本会計基準の範囲に含めるべきではない。
 - (4) 普通賃貸借契約や連結グループ内のリースの取扱いについて配慮をお願いしたい。
 - (5) 変動リース料の原因が将来の補助金政策にあることが想定される場合の取扱いについて確認したい。
 - (6) リースの対象物が公共財としてのインフラ資産である場合のように国家の政策によって決まるものについては、本会計基準案の対象外とすべきである。
 - (7) リースのポートフォリオ単位で適用することを認めるべきである。
 - (8) リース契約開始時点の重量税や自賠責保険料等が変動リース料に該当するのかが明確化していただきたい。

- (9) 使用権資産の減損後に延長・解約オプションの見直しがある場合に、使用権資産の帳簿価額をゼロまで減額してもなお、リース負債の測定が減額がある場合には、残額を損益に計上することで良いか明らかにしていただきたい。
- (10) 預託保証金の範囲を明確化すべきである。
- (11) 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定めのない事項については債権又は金銭債務に準じて会計処理を行う旨を明示すべきである。
- (12) 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」と「回収が最終的に見込めないと認められる金額」の関係が分かるように記載を見直す必要がある。
- (13) 「賃貸予定期間」が指す期間について明確化すべきである。
- (14) 日割計算に関する誤差について、差額に重要性がないと判断できる場合、本会計基準を適用しないことができる旨を明記していただきたい。
- (15) 据置リースの会計処理についての定め及び設例を追加していただきたい。
- (16) 使用権資産に資本的支出をした場合の会計処理について明らかにしていただきたい。
- (17) 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になるのか確認したい。
- (18) リースに係るキャッシュ・アウトフローの合計額に含まれる範囲について確認したい。
- (19) 使用権資産の増加額の注記は、キャッシュ・フロー計算書における「使用権資産の取得」と同じ注記との理解で良いか確認したい。
- (20) 「金融商品の時価等の開示に関する適用指針(案)」参考(開示例)の(注4)及び第37項なお書き、は削除する方が適切である。
- (21) 立体式駐車場・機械式駐車場の契約について特定された資産に該当するのか否かの判断のポイントの記載を行っていただきたい。
- (22) 従業員向け借上げ社宅の賃借契約及び従業員への貸付契約について会計処理の判断のポイントの記載を行っていただきたい。
- (23) 収益認識会計基準改正案における第104項「なお書き」の削除に同意しない。

(24) 収益認識会計基準改正案の結論の背景の第104-3項の記載は同意しない。

(事務局による対応案)

168. 前項の意見については、コメント対応案の検討において対応する。

今後の審議の進め方

169. 上述の事務局による対応案で提示しているとおり、次の事項については、審議事項として個別に取り上げ検討することが考えられる（個別検討事項）。

- (1) 本公開草案の公表前の審議で取り上げていなかった事項
- (2) 過去の審議で検討を行った事項であるが、本公開草案の提案に対して異論が聞かれているため、追加で検討を行うべき事項があるかどうかを整理する必要があると考えられる事項

ディスカッション・ポイント

事務局による対応案で記載している個別検討事項の選定に関して問題ないかご意見を伺いたい。

以 上