

実務対応報告公開草案第 43 号「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い（案）」に対する意見

2015 年 1 月 20 日

早稲田大学 大学院商学研究科 小宮山 賢

2014 年 11 月 21 日に公表された標記公開草案（以下『公開草案』）について、以下に掲げる点について、修正、追加ないし再検討を要すると考える。

I. リース契約の変更の取扱いについて

1. 第 6 - 第 9 項、第 23 項等において、契約の変更の時点を示す用語として、「契約変更時」と「契約変更日」が混在して使用されている。開始の時点としては、適用指針ですでに「リース取引開始日」で統一されているようであり、用語の統一を検討されたい。

2. 第 7 項中に、「契約変更後の条件に基づいて当初のリース取引開始日における借手の追加借入に適用されていたであろうと合理的に見積もられる利率」という表現があるが、この意味が不明である。契約変更後の条件に基づく貸手側での計算利子率は事後的に遡って計算可能であるが、契約変更後の条件に基づく追加借入利子率を厳密に遡って推定するのは困難と思われる。実務的には、リース取引開始日において使用されていた通常の追加借入利子率を用いることで特段支障がないと考えられるため、そのように変更すべきと考える。なお、結論の背景と設例にも同様な表現があるため、併せて変更を検討すべきである。

3. 結論の背景の第 26 項の（2）では、ファイナンス・リース取引からオペレーティング・リース取引となる場合に、「両者の差額を損益に認識するなどの会計処理が行われる」としているが、この場合にどのように差額が計算されるのかが明らかではない。公開草案の第 9 項の（1）と（2）の記載を見るかぎり、過去に遡る方法と将来にのみ影響させる方法とがあると考えられるが、両方とも認められるのかいずれか一方に限るのかを明らかにすべきである。

4. 本件リース・スキームは制度設計からオペレーティング・リースになることが念頭におかれているため、契約変更後の条件によりリース取引開始日に遡ってファイナンス・リースの判定を行っても、なおオペレーティング・リースである場合も容易に想定される。第 26 項の記述を見る限り、このような場合の会計処理の指針が示されていない。第 26 項（2）と同様に、過去に遡る方法と将来にのみ影響させる方法とがあると考えられるが、両

方とも認められるのかいずれか一方に限るのかを明らかにすべきである。

Ⅱ．変動リースの取扱いについて

1. 第 5 項では、契約内容が変更された場合以外は、ファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かの判定を再度行うことは要しないとしている。このため、変動リース料(ハイブリッド型を含む)の場合には、変動リース料の当初見積りからの増加の可能性が高くなり当初のオペレーティング・リース取引から、90%の現在価値基準を充たし実質的にファイナンス・リース取引となっても、契約変更に至らず(第 1 項 (6) ②及び (7) 参照)に、再度の判定からもれるケースが存在することになる。第 22 項では、この場合に再度の判定を行わない唯一の理由付けとして、「その判定においては、その時点におけるリース物件の時価を測定とすることがあるという考え方がある」ことが挙げられている。一方、本公開草案の第 23 項に示された検討から、再判定ではリース取引開始日の見積現金購入価額を用いる(設例参照)こととされた。このため、第 22 項に示された理由付けが、その根拠を失ってしまっている。このまま委員会の最終公表物とするのはあまりにお粗末なため、見直しの要否とその理由付けを再度検討する必要がある。

2. 本公開草案での検討により、第 22 項で述べられている「実務上の複雑性を生じさせる懸念」はすでに除去されている。この問題は、契約変更時の借手の会計上の取扱いを後日公表することを決めた時点から想定されたはずである。ところが実務対応報告第 31 号の公開草案に対するコメント対応の検討過程では、設例の要否の議論に終始しまい(第 288 回から第 290 回の企業会計基準委員会の WEB 配信及び審議資料による)、見直しをしない根拠が全く検討された形跡がないため、表面化しなかったものと想定される。本公開草案の確定までに、一度真摯な検討が行われることを期待している。

Ⅲ．適用時期

公表日以後適用するものとされているが、リース契約の変更に対して適用すると、同一年度にリース取引開始と契約変更が生ずることがあり、第 9 項や第 26 項の会計処理がそのまま適用されるかどうかを検討する必要はないか。単にリース取引開始時に遡って会計処理すれば足り、差額を損益として処理する必要がない場合もありうるからである。

以 上