

実務対応報告公開草案第 40 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）」に対するコメント

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

実務対応報告公開草案第 40 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）」（以下「公開草案」という。）（平成 26 年 3 月 7 日公表）

2. コメント募集期間

平成 26 年 3 月 7 日～平成 26 年 5 月 7 日

3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

実務対応報告第 31 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」（以下「実務対応報告」という。）（平成 26 年 6 月 30 日公表）

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL1	日本公認会計士協会
CL2	一般社団法人 日本経済団体連合会
CL3	有限責任あずさ監査法人
CL4	公益社団法人 日本証券アナリスト協会

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL5	小宮山 賢	早稲田大学 大学院商学研究科

5. 主なコメントの概要とその対応

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。

「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。

また、以下の「コメントの概要」には、文章表現に関するものについては、記載していません。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
総論		
1) 公開草案の方向性に賛成する意見	今般の公開草案は、産業競争力強化法に基づく「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキーム」(以下、本リース・スキーム)に限定した取扱いを示したものであり、全体として妥当な内容であると考えている。 この様な非常に限定された個別スキームに関する実務対応報告を新たに作成するのは、日本再興戦略に基づく施策の円滑な推進には、本スキームに見られる貸手の見積残存価額が比較的高めに設定されたリース契約と変動リース料の暫定的な取扱いを、早急に明らかにする必要があるためと理解している。 本実務対応報告案は、対象とする先端設備等投資支援スキームに対して、安易にオペレーティング・リース取引とする会計処理を許容しないという作成方針が窺える点、および、本スキームの特徴のひとつであり適用指針に規定のない「リース物件の合理的な想定稼働量に基づいて決定される変動リース料」について、リース料総額に含めることを明確化したことは賛意を表す。	公開草案の方向性を支持する意見である。
2) 実務対応報告として適切ではない、第1項の目的を満たしていない	取扱いが不明確あるいは記述が不十分な点が多々見受けられ、これらの取引に関する実務が混乱するおそれがあり、「企業会計基準等の開発に係る適正手続に関する規則(以下、「適正手続に関する規則」という。)第11条にいう「企業会計基準がない分野についての当面の取扱い、緊急性のある分野についての実務上の取扱いなど」として適切ではなく、また、公開草案の第1項に記述された目的を満たしていないものとする。	コメントを踏まえ、当委員会において、本実務対応報告における取扱いが不明確等と指摘を受けた部分については明確化を図るとともに、追加的な文案の修正を行い、実務対応報告として適切なものとなるよう修正した。
3) 変動リース料の会計上の取扱いを明確化してほしい、会計ルールの悪用に対処するよう検討してほしい	現行の適用指針第16号は、その制定の経緯から20年程前の基本的なリース取引しか対象としていない。後述するように、本スキームに関する資料からは、変動リース料の取扱い、変動リース料が当初より変動した場合に考えられる会計処理の代替案の検討、現在価値算定に使用できる計算利率の検討と内容の明確化等といった重要な論点が発生するのは明らかである。また、リース取引は、常にできるかぎり債務計上しないというオフバラ・ニーズがひろく存在する取引であり、会計ルールの不備の悪用の可能性への配慮が必要な取引である。企業会計基準委員会の過去の公表物でも、基準第3号(退職給付、2005年)、SPEの取扱い(2011年)、企業	コメントを踏まえ、本スキームに関わり、どのような会計ルールの悪用が行われるか現時点で予見することは困難であるが、今後行われる取引の実態を踏まえ、必要に応じて追加的な対応を検討する。

	結合における取得関連費用の会計処理（2013 年）等、会計ルールの悪用ともいえる事例に対する努力が行われてきている。公開草案の検討過程で、これらの諸点に対する検討が十分に行われていない。	
4) 適正手続きに関する規則に従って、適切なデュー・プロセスに基づき審議を進めてほしい	適正手続に関する規則（財務会計基準機構のWEBに開示されているものによった。）第2条では、適正手続を遵守するためには、透明性、十分かつ公正な審議、説明責任が必要となるとされている。企業会計基準委員会の適正手続の規則上の詳細は明らかではないが、IASB のデュー・プロセス（趣意書第 17 項）には、「その論題に関連したすべての論点の識別及び検討」という記載が見られる。企業会計基準委員会では、これと異なるデュー・プロセスが採用されているということであろうか。WEB 配信と開示された審議資料を見る限り、企業会計基準委員会における本件の審議が、このような十分な論点の検討材料を示さずに、文案の検討のみをさせたような外観を有しており、そのようなことは委員（特に非常勤委員）の方々にとっては心外であろう。また、企業会計基準委員会で、なし崩し的にこのような審議形態が国内基準開発で定着してしまうことは残念なことに思われる。	コメントを踏まえ、当委員会の審議においては、各委員に対して十分な論点の検討材料を示した上で検討を行った。
	「適正手続に関する規則」第 17 条第 4 項では、「寄せられた意見については、委員会において適時に検討を行い、検討の結果を財務会計基準機構のホームページに公開する」とされている。コメント対応表の公開は、デュー・プロセスの一環であるとともに、基準等の考え方を理解する上で実務上も重要な資料と理解している。本公開草案は、記述が不十分な点が多く見られ、本スキームによる取引が比較的短期間に集中すると想定されるため、このような資料の適時な公表が必要であろう。本公開草案の前に確定した実務対応報告の第 30 号「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い」は、昨年 12 月 25 日付で公表されている。この公開草案に寄せられたコメントを読む限り、公開草案に対してかなり異なる見解も多数提出された模様である。WEB での開示資料を見る限り、企業会計基準委員会においてコメント対応表が十分に審議された形跡がなく、また、結果としてコメント対応表は適時に公表されておらず、デュー・プロセスの遵守状況についてやや懸念がある。本件リース・スキームについては、ぜひとも適時な対応をお願いしたい。	コメントを踏まえ、当資料の公表を、実務対応報告の公表後、必要な見直しを行った上で適時に行った。
5) 本公開草案に関するデュー・プロセスを評価する意見	国策に基づく非常に緊急性の高い案件という声があるにも関わらず、デュー・プロセスを守り、通常通り 2 カ月間のコメント募集期間を設けた ASBJ の姿勢も高く評価したい。	本公開草案に関するデュー・プロセスを支持する意見である。
6) オペレーティング・リース取引と判定された場合の判定から開示までの設例を示してほしい	本実務対応報告のリース・スキームは我が国における一般的なリース・スキームとは異なる特徴を有しており、とりわけ、変動型又はハイブリッド型のリース・スキームについては、本実務対応報告特有の取扱いとなるため、オペレーティング・リース取引と判定された場合の判定から開示までの設例を示していただきたい。	以下の理由から、オペレーティング・リース取引と判定された場合の判定から開示までの設例は示さないこととした。 ・ 本リース・スキームは我が国における一般的なリース・スキームとは異なる特徴を有するものの、ファイナンス・リースに該当するかの判定、会計処理や開示の方法などについては、特段その他の

		リースと異なる点はないことから、設例を示すことまでは不要と考えられる。 ただし、これまでに当委員会に寄せられたコメントを踏まえ、契約内容の変更があった場合の借手の会計上の取扱いについては、別途、定める予定である（第 13 項参照）。
各論		
範囲		
7) 本実務対応報告第 2 項において記載されている、本リース・スキームの主な内容に脱落があるので、追加記載をすべき	第 2 項の記述の中で、リース取引の会計処理の判断に重要な事務取扱要領第 3 条第 7 項の記載のうち、例えば、次の事項が脱落しているので、追加記載すべきである。 (7) イ リース期間中の中途解約又は解除が原則できない契約であること（公開草案の (2) の前に入れる。） (7) ヘ 計算利子率が不当に過大でないこと（公開草案の (6) の後に入れる。）	コメントを踏まえ、本実務対応報告第 2 項において以下を追加記載した。 (2) リース契約がリース期間中の中途解約又は解除が原則としてできない契約である。 (8) 計算利子率が不当に過大でない。
8) 第 2 項 (7) の「リース契約の要件…通知する。」の部分、審査結果通知書に記載の事項に正確に合わせるべき	審査結果報告書に記載されている事項は第 3 条第 7 号の記述と比較すると限定的であるので、第 2 項 (7) の「リース契約の要件…通知する。」の部分は正確に記載する必要がある。	以下の理由から、本実務対応報告第 2 項 (9)（公開草案の第 2 項 (7)）の記述を審査結果通知書（左記コメントでは「審査結果報告書」とあるが、正しくは「審査結果通知書」のことと思われる）に記載の事項に正確に合わせるという修正は不要と判断した。 - 第 2 項 (9) の記載は、「リース手法を活用した先端設備等導入促進補償制度推進事業実施要領」第 4 のうち、5. (2) の記載を 1 つの参考にしており、当該条文によると、第三者委員会において、リース事業者が事業者との間で締結しようとするリース契約が事務取扱要領第 3 条第 7 号で定める要件に適合するか否かの審査を行っている。 - 実施要領の様式第 1「審査結果通知書」は雛形であり、文言の修正・確認項目の追加については適宜行うことができるものとしてされており、様式第 1「審査結果通知書」の確認のポイントに沿って、本実務対応報告の第 2 項 (9) の記載を修正することは必ずしも適切ではないと考えられる。

9) 本実務対応報告の対象となる先端設備等導入支援契約の契約締結時期を明示すべき	実務対応報告案の対象となる先端設備等導入支援契約の記載に、次の「リース手法を活用した先端設備等導入促進補償制度推進事業事務取扱要領」（以下「事務取扱要領」という。）第3条(7)カに記載を含めるべきである。 「カ 平成26年3月26日から平成27年3月31日までの期間に締結された契約であること。」（理由） いつの時期に締結される契約が対象となるかがより明確になり、実務対応報告における取扱いを特に勘案すべき時期について、ある程度の目安となると考えられるためである。 なお、事務取扱要領が改訂（期間延長など）される可能性がある場合には、実務対応報告の本文ではなく、「公表にあたって」などに記載することも考えられる。	以下の理由から、本実務対応報告の対象となる先端設備等導入支援契約の契約締結時期を明示しないこととした。 ・ 今後、事務取扱要領の改訂により契約の締結時期が改訂される可能性は否定できないことから、本実務対応報告に特定の期間を明記することは必ずしも適切ではないと考えられる。
10) 本スキーム上、リース料総額の現在価値が見積現金購入価額の90%未満であっても、概ね90%以上であると判定される場合があり得る旨を明示してほしい	『公開草案』の第2項に要約された本スキームでは「リース料総額の現在価値は取得価額の90%未満」とされているが、第3項に示されたファイナンス・リース取引を判定する現在価値基準は「概ね90%以上」であるため、本スキームでもファイナンス・リース取引と判定される可能性がある。本実務対応報告の利用者が、「本スキームはファイナンス・リース取引に判定されることはない」と誤解することを避けるため、90%未満でも本スキームが概ね90%以上に該当すると判定される場合がある旨の明示を提案する。	以下の理由から、当該明示は不要と判断した。 ・ 現行基準において、リース料総額の現在価値は見積現金購入価額の90%未満でも、ファイナンス・リース取引に該当すると判定される場合があるのは明確である。 ・ 第15項において、「本リース・スキームにおいて、ファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判定（第3項参照）及び再リースに係るリース期間又はリース料を解約不能のリース期間又はリース料総額に含めるかどうかの判定（第4項参照）については、特段、その他のリース取引と分けて検討する必要はないと考えられる」と記述している。
11) 本リース・スキームの取引以外のリース取引は、本実務対応報告の対象とならない旨を記述している第13項を削除してほしい。	「本実務対応報告の対象とならない。」は、基本的な取引以外の指針が不足している現状の適用指針においては、本報告は同様な特徴を有するリース取引については参考可能な余地がある。この表現は、類似のスキームについて、かえって不適切な会計処理が行われることを助長してしまう可能性があり、第13項は削除すべきである。	以下の理由から、第14項（公開草案の第13項）を削除しないこととした。 ・ 本実務対応報告は、第2項に規定するリース・スキームのみを対象とするものであり、他のリース取引に関する現行の取扱いに影響を与えることを意図するものではない。想定していないスキームで本実務対応報告を参考にされた場合、適切ではない結果をもたらす可能性があると考えられる。
会計処理		
12) 公開草案の方向性に賛成する意見	『公開草案』は、本スキームがファイナンス・リース取引に該当するかどうかは、他のリース取引と同様に、企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用方針」（以下「リース適用指針」）第5項の要件に基づき、第9項に従って判定することを提案している。	本公開草案の方向性を支持する意見である。

	同様に、再リースに係るリース期間又はリース料を、解約不能のリース期間又はリース料総額に含めるかどうか、「リース適用指針」第 11 号と第 12 号に従うことを提案している。本スキームの基本的な取扱いが何ら特殊なものではないことを明確にするのは当然であり、我々は企業会計基準委員会（以下 ASBJ）の提案を支持する。	
13) 第 2 項に記載された本リース・スキームの特徴は、適用指針のファイナンス・リース取引の判定基準と同一ではない旨の記述を追加すべき	適用指針中のファイナンス・リース取引の判定基準は、第 2 項に記述されている本スキームの対象要件とは異なる。このままの記載だと、第 2 項の内容がそのまま判定基準となるように誘導してしまう可能性があるため、第 3 項の冒頭に次のような文章を入れる必要がある。 「第 2 項に記載された本リース・スキームの特徴は、適用指針のファイナンス・リース取引の判定基準と同一ではない。したがって、…」	左記の点については、当該記述を追加しない代わりに、第 15 項と第 16 項について以下の修正を行うこととした。 ・ 第 15 項において、第 2 項に記述のとおり、本リース・スキームは、「我が国においてこれまでファイナンス・リース取引と判定されてきたリース・スキームとは異なる特徴を有する」ことを記載する。 ・ 第 16 項において、「第 2 項は本リース・スキームに含まれる内容を記述したものにすぎず」、「本リース・スキームにおいて、ファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判定」等については「特段、その他のリース取引と分けて検討する必要はないと考えられる」ことを記載する。
14) リース適用指針第 17 項後段の記述を本実務対応報告に追加すべき	本スキームでは、現在価値の算定に貸手の計算利率が使用されることが想定されるため、適用指針第 16 号第 17 項後段の借手の場合の部分の記述を追加する必要がある。	以下の理由から、当該記述を追加しないこととした。 ・ 本実務対応報告の第 8 項に記述のとおり、本実務対応報告に定めのない事項については、リース会計基準及びリース適用指針の定めに従って会計処理することとしており、必ずしもリース適用指針の記述をすべて追加する必要はないと考えられる。
15) リース適用指針第 16 項の記載を追加すべき	事務取扱要領では、「リース物件の取得価額の 90%」といった表現が用いられているが、製造業者又は卸売業者の場合には現金販売価額が用いられることになる（適用指針第 16 項、借手の判定基準も同じ）ため、この適用指針第 16 項の記載を追加する必要がある。	コメントを踏まえ、本実務対応報告第 3 項に（注 1）として当該記載を追加することとした。
16) 契約内容が変更された場合の会計処理等を定めるべき	契約内容が変更された場合の会計処理を定めるべきである。 （理由） 実務対応報告案第 5 項では、契約内容が変更された場合にファイナンス・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とされているが、再判定により取引が変更された場合の会計処理が明示されていないためである。	コメントを踏まえ、契約内容の変更があった場合の借手の会計上の取扱いを別途、定める予定である（第 13 項参照）。
	リース取引開始日後にリース取引の契約内容が変更された場合（第 2 項（6）参照）、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としているが、これまでの実務で取扱いが明示されていないため、具体的な判定方法を示していただきたい。ただし、その場合、従来の実務での混乱を避けるため、他のリース取引において適用することを妨げな	同上。

	いが、これまで採用している判定方法は否定しない取扱いとしていただきたい。 第5項ではリース取引の契約内容が変更された場合の会計処理を示しておらず、実務を混乱させ、企業間の比較可能性を損なう可能性がある。 現行のIAS第17号「リース」では、契約時に遡って修正することを想定しているようであり、この考え方は企業結合における取得原価の配分が確定した場合の、我が国における最新の取扱いとも整合している。 ファイナンス・リース取引の判定を再度行った場合にどのような会計処理が行われるのかを、実務が区々とならないように、ファイナンス・リース取引がオペレーティング・リース取引となる場合と、オペレーティング・リース取引がファイナンス・リース取引となる場合とに分けて、設例で示すべきである。	同上。 同上。
17) ファイナンス・リース取引の判定を再度行う必要がある場合を具体的に明示すべき	第2項(6)では、契約内容の変更について、「リース期間、月額・年額リース料又は見積残存価額を変更する旨の合意」としており、このうちどれが変更された場合に「判定を再度行う」のか(あるいはどの場合でも行うのか)を明示する必要がある。この際には、現行適用指針のもととなったIAS17の第13項では、リース分類の見直しの対象となるものとならないものを区分して記述されていることも留意して検討する必要がある。	以下の理由から、当該明示はしないこととした。 ・ 本実務対応報告では、第5項のとおり、契約内容の変更について第2項(7)を参照しており、その契約内容の変更は、「リース期間、月額・年額リース料又は見積残存価額を変更する旨の合意」をした場合であることは明確であると考えられる。 ・ 第2項(7)の記述は、事務取扱要領第9条の文言と整合的である。
18) 第5項において一定の場合には、再度、リース適用指針第9項に従ってファイナンス・リース取引の判定を行うよう変更すべき	合理的な想定稼働量に基づいて決定される変動リース料については、当初見積りの誤謬や稼働後に想定稼働量の変動が想定される。しかし、『公開草案』第5項は「これ以外の場合、当該判定をリース期間中に再度行うことは要しない。」としている。つまり、契約当初にオペレーティング・リース取引と判定されると、その後に契約の実態がファイナンス・リース取引であることが判明しても、リース期間の終了までオフバランスのまま会計処理されることになる。 本スキームは耐用年数の長い物件が対象になると想定されるため、第5項を「ファイナンス・リース取引の判定結果に影響を及ぼすほど、合理的な想定稼働量に基づいて決定される変動リース料が増減した場合には、再度、「リース適用指針」第9項に従って判定を行う。」という様に変更することを提案する。 リース契約の変更によってファイナンス・リース取引かどうかの判定を見直すという考え方は、契約変更によりリース契約からのキャッシュ・フローが変化することに起因するものと考えられる。本スキームの一つの形態として想定される変動リース料は、「リース料総額に含めて取扱う(第6項)」とされており、変動リース料の変動によりファイナンス・リース取引かどうかの判定が変わるような場合には、判定が再度行われることが固定リース料の会計処理と比較すると整合的である。したがって、第5項の「これ以外の場合、当該判定を再度行うことは要しない。」は、「変動リース料が著しく増減し、ファイナンス・リース取引の判定に影響を及ぼすような場合には、契約内容の変更と同様に扱い、判定を再度行う。」と変更すべきである。	第17項に記載のとおり、ファイナンス・リース取引かどうかの判定をリース期間中において行うにあたっては、その時点のリース物件の時価を測定する必要があるという考え方があり、この場合、実務上の複雑性が生じることが懸念される。 このような懸念を踏まえ、当該判定については、リース取引の契約内容が変更された場合を除き、リース期間中に再度行うことを要しないこととした。

19) 一定の場合には、誤謬に該当し、過去の誤謬に関する取扱いの対象となる旨を明記すべき、また、一定の場合には、再度、ファイナンス・リース取引の判定を行うよう変更すべき	リース取引については、元々オフバランスのニーズが広く存在する。特に変動リース料は、合理的な想定稼働量が測定できることを前提としているため、逆の意味で、契約内容を意図的に操作することも可能である。つまり、物件の取得価額が100で合理的な想定稼働量が90（現在価値ベース）のものを、契約上は80（現在価値ベース）とし、実際には90のリース料が発生したとすると、判定の見直しを要しないとされているため、このリース取引を契約終了までオペレーティング・リース取引として処理することも可能と考えられる。事務取扱要領案の第15条第1項や別表4はこれに対処する趣旨と理解されるが、本公開草案では、これに対する会計処理に対する手当がされておらず、また審議過程で検討した形跡もない。このような場合には、誤謬（基準第24号第4項（8））に該当し、過去の誤謬に関する取扱い（基準第24号第21項）の対象となる旨を明記すべきである。なお、このような取扱いは、当初の見積もりに誤りの場合を含め、実務においては軋轢が生じやすい。その点では、第5項の「これ以外の場合、当該判定を再度行うことは要しない。」は、「変動リース料が著しく増減し、ファイナンス・リース取引の判定に影響を及ぼすような場合には、契約内容の変更と同様に扱い、判定を再度行う。」と変更する案とも併せて比較検討すべきである。	以下の理由から、当該明記及び当該変更は行わないこととした。 ・ 基本的に、見積りが適切になされることを前提として会計基準を作成している。 ・ 契約内容の変更以外の理由で再度ファイナンス・リース取引の判定が必要となる事由は考えにくい。なお、契約内容の変更があった場合の借手の会計上の取扱いについては、別途定める予定である。 ・ 企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」において、不正を含め、誤謬の取扱いが定められており、本スキームでの想定稼働量の誤りも同基準の対象になることは自明であると考えられる。
20) 当初の変動リース料の合理的な想定稼働量に誤りがあった場合は誤謬に該当する旨を明記すべき	変動リース料は、合理的な想定稼働量が測定できることを前提としているが、当初の見積もりに誤りがあったというようなことも容易に想定される。このような場合も、「判定をリース期間中に再度行うことは要しない」とすることは問題である。このような場合には、誤謬（基準第24号第4項（8））に該当し、過去の誤謬に関する取扱い（基準第24号第21項）の対象となる旨を第5項または第6項に明記すべきである。	以下の理由から、当該明記を行わないこととした。 ・ 本スキームにおける変動リース料は、合理的な想定稼働量を基礎とするものに限定されている（第2項（6）②）。 ・ 企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」において、不正を含め、誤謬の取扱いが定められており、本スキームでの想定稼働量の誤りも同基準の対象になることは自明であると考えられる
21) リース資産の償却方法に関する記述を追加すべき	本スキームを踏まえた記述が十分ではない。変動リース料はその性格上リース物件の稼働状況を反映するものと考えられる。適用指針第28項では、「リース資産の償却方法は、定額法、級数法、生産高比例法等の中から企業の実態に応じたものを選択適用する。」としているが、3つのどれでも自由に選択適用できるかは疑問である。これに対する記述を加える必要がある。	以下の理由から、当該記述を追加しないこととした。 ・ 本スキームにおいても、定額法、級数法、生産高比例法の中から、企業の実態に応じたリース資産の償却方法を選択適用するという考え方に特段の差異はないと考えられる。 ・ 我が国における有形資産の償却方法の決定においては、稼働状況が每期変動する性質がある資産について、当該性質を反映した償却方法のみを選択適用することは必ずしも要求されていない。
22) 公開草案の方向性に賛成する意見	本スキームではリース対象物件の稼働量によって変動する変動リース料が設定できるが、「リース適用指針」には変動リース料の取扱いが明示されていない。しかし、『公開草案』の「結論の	本公開草案の方向性を支持する意見である。

	背景」第 17 項にある様に、変動リース料に関して国際的な会計上の取扱いについて十分なコンセンサスに至っていない状況下で、我が国における変動リース料の一般的な取扱いを拙速に決めるべきではない。 『公開草案』第 6 項は、「本リース・スキームに係る…略…変動リース料…略…については、リース取引開始日における借手による合理的な見積額（…略…）により、リース会計基準及びリース適用指針に定めるリース料総額に含めて取り扱う。」としている。この様に本スキームの「合理的な稼働量に基づいて決定される変動リース料」に限定した規定とすることで、一般的な変動リース料の取扱いの拙速な決定を避けた ASBJ の判断は妥当なものであろう。また、従来の「リース適用指針」に規定のない契約内容の変更について、取扱いを追加した点も妥当な判断と考えている。 『公開草案』第 7 項は「なお、前項の取扱いは、第 2 項に記載するリース取引のみに適用されるものであり、その他のリース取引に係る現行の取扱いに影響を与えるものではない。」とされており、非常に限定された個別スキームに関する実務対応報告である旨を明記したことを強く支持する。 国際会計基準審議会（以下 IASB）が 2013 年 5 月に公表した公開草案「リース」では、リースの会計基準を見直す重要な理由として、2 つの会計処理モデルを用いることで、類似したリース取引の会計処理が著しく異なる可能性を挙げている。この公開草案に対して、我々は「借手のリースは原則として全てオンバランス化されるべきである」という趣旨の意見書を提出している。ASBJ の『公開草案』で示された、合理的な想定稼働量に基づいて決定される変動リース料と、契約内容の変更についての取扱いは、現行の会計基準と「リース適用指針」の枠内で、実態に応じてオンバランスの範囲を広げるものと評価している。	
23) 本リース・スキームにおいて、ファイナンス・リース取引の判定等を、その他のリース取引と分けて検討する必要はない旨の記述を削除または修正すべき	「分けて検討する必要はない。」という記述は適切な認識とは思われない。ファイナンス・リース取引に該当するかの判定においては、使用する割引率について相違があり、再リースに係る事項については、本スキームでは見積残存価額が高く設定されるところから、見積残存価額がゼロの場合に比べ再リースの可能性がより高まると考えられる。この項目は、削除あるいは審議の上で修文が必要である。	以下の理由から、当該記述を削除または修正しないこととした。 ・ 本リース・スキームにおいて、借手が計算利率を知り得るとしても、それ自体がファイナンス・リース判定において、他のリース取引と異なる取扱いを要求する理由とはならないと考えられる。 ・ 見積残存価額については、適切に見積もられることを前提としている。今後、本スキームに基づく取引の利用の進展に従って、そのような状況が多く生じて追加的な対応を行うことを検討する。
24) 本リース・スキームが、我が国にお	「本リース・スキームでは、リース料やリース期間の設定等において、我が国における一般的なリース・スキームとは異なる特徴を有することを踏まえ、ファイナンス・リース取引に該当	コメントを踏まえ、「本リース・スキームは、リース料、リース期間及び割引率の設定等において、我が国に

いてこれまでファイナンス・リース取引と判定されてきたリース・スキームと異なる点を具体的に明記すべき	するかを判断することになる。」とあるが、物件の見積残存価額と割引率の特徴が書き漏れとなっており、「リース料、リース期間、物件の見積残存価額及び割引率の設定等において」とする必要がある。また、この「異なる特徴」が何かが全く不明であるので、具体的に書きこむべきである。	においてこれまでファイナンス・リース取引と判定されてきたリース・スキームとは異なる特徴を有する」と修正することとした。
25) 入手した計算利率が通常借手の判定に用いられる追加借入利率と大きく乖離している場合でも、そのまま使用できるのかを明示すべき	入手した計算利率が通常借手の判定に用いられる追加借入利率と大きく乖離している場合でも、そのまま使用できるのかを明示すべきである。この論点の検討は現行の適用指針の検討プロセスにおいても全く検討されなかったためである。また、実施要領様式第1の審査報告書では計算利率自体の審査は含まれていないため、「さらに、・・・計算利率等の内容を入手できる立場にある。」の部分は誤解のないように修文が必要である。	以下の理由から、当該明示を行わないこととした。 ・ 本リース・スキームにおけるリース契約の要件として、貸手の計算利率は不当に過大でない（事務取扱要領第3条(7)へ）こととされている。 ・ 本実務対応報告の目的の一つは、「これまで公表されている会計基準等における借手の会計処理等の取り扱いを整理する」（本公開草案第1項）ことにある。本論点については、リース適用指針第17項において取扱いが明確である。 ・ これまでのリース取引と同様に本リース・スキームにおいても、入手した貸手の計算利率が適切であれば、借手の追加借入利率と乖離しても、特段の問題はないと考えられる。
26) 公開草案の第15項の意味するところが不明瞭であり、明確化してほしい	ファイナンス・リースかオペレーティング・リースかの判定基準は、原則どおり、リース適用指針第5項及び第9項に従うと規定しているが（第3項）、一方で、本公開草案の結論の背景第15項では、「本リース・スキームは、・・・我が国における一般的なリース・スキームとは異なる特徴を有することを踏まえ、ファイナンス・リース取引に該当するか判断する」とある。この第15項の意味は、リース適用指針第9項及び第94項において、見積りの要素が多いために設けられている、「概ね90%」「概ね75%」或いは「たとえば88%」「たとえば73%」といった判定の考え方を緩和したものとも読めるが、そうであれば、本公開草案第3項と齟齬をきたす。第15項の意味するところが不明瞭であり、明確化していただきたい。	第3項に記述のとおり、本リース・スキームにおけるファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判定は、他のリース取引と同様であるが、その点を明確化するため、公開草案の第14項と第15項の記述内容を修正することとした。
27) 公開草案の第15項においてオペレーティング・リース取引となることを誘導しているかのように読める記述を改めるべき	「ここで、本リース・スキームでは、第3項…未満とされる。」の部分は、オペレーティング・リース取引となることを誘導しているかのように読めるので、この後に「なお、これらの特徴は、第4項に記載されたファイナンス・リース取引の判定要件とは異なることに留意する必要がある。」という文章を挿入すべきである。	本実務対応報告においては、オペレーティング・リース取引となることを誘導する意図はないことをより明確化するため、公開草案の第14項と第15項の記述内容を修正することとした。
28) ファイナンス・	ファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判断に関する記載について、その趣旨が明確	左記コメント及び公開草案の第15項への他のコメン

リース取引に該当するかどうかの判断に関する記載について、その趣旨が明確となるよう修正すべき	となるよう修正する必要があると考える。例えば、実務対応報告案第3項に定める会計処理と整合するよう下線部を追加し、次のように修正してはどうか。 「したがって、本リース・スキームは、リース料やリース期間の設定等において、我が国における一般的なリース・スキームとは異なる特徴を有することを踏まえ、その他のリース取引と同様に、リース適用指針第5項及び第9項に従ってファイナンス・リース取引に該当するかどうかを判断することになる。」	トを踏まえ、公開草案の第14項と第15項の記述内容を修正することとした。
29) 公開草案の第16項の「…実務上の複雑性を懸念する意見もある」という表現が適切ではない。 また、ファイナンス・リース取引の判定のお見直しを行わないという理由に合理性がないため第16項を削除すべき	「この判定をリース期間中において行うことについては、リース期間にわたって異なる会計処理を適用することによって生ずる実務上の複雑性を懸念する意見もある。」の記述は、審議のどの過程で出た意見なのか不明である。このような表現が他の企業会計基準委員会の公表物で用いられていることは承知しているが、本報告で安易に用いることは適当ではない。また、この考え方は事務局の意見と思われるが、何か前提に誤解があるように思われる。変動リース料が増減したとしても、判定の見直しが行われるのは、オペレーティング・リース取引からファイナンス・リース取引に変わるような時点だけであり、每期煩雑に見直しが行われるわけではない。また、そのような判定の基礎データも、第3項(5)に示されたリース契約の変更や事務取扱要領案第15条（損失補填対象額の決め方）の規定から考えて整備されているものと考えられる。また、実質が異なれば異なる会計処理が行われるのは当然であり、「リース期間にわたって異なる会計処理を適用する」のは、むしろ当然の結果とも思われる。リースの会計基準が、取引の経済的実質を反映する形で形成されてきたという事実を忘れていてのではないだろうか。このように、見直しを行わないという理由づけに合理性がなく、第16項は全文削除すべきである。	コメントを踏まえ、冒頭に指摘された記述については、「意見もある」とする記述を削除することとした。 また、本実務対応報告の第17項については、以下の理由から、削除しないこととした。 リース期間中にファイナンス・リース取引の判定を再度行う場合には、その時点におけるリース物件の時価を測定するという考え方もあり、その場合には、実務上の複雑性が相当程度あると考えられる。
30) ファイナンス・リース取引の判定を再度行わない点についてより本質的な理由を記載すべき 第5項において、一定の場合には当該判定を再度行うように修正すべき	企業会計基準委員会のWEB配信を見る限り、「見直し時のリース物件の時価が測定できないため、判定の見直しができない。」というのが本質的な理由と思われる。そうであるならばそのように理由づけを記載すべきであろう。もっとも、現行の適用指針のもととなっている米国のSFAS13とIAS17では、見直し時ではなくリース開始時でリースの分類を見直すとしており、そのような懸念は杞憂に終わるのではないかと思われる。また、具体的な会計処理としては、現行適用指針の第77項～第78項にある考え方が参考になる。 このように、第5項に対するコメントに記述したように、第5項の「これ以外の場合、当該判定を再度行うことは要しない。」は、「変動リース料が著しく増減し、ファイナンス・リース取引の判定に影響を及ぼすような場合には、契約内容の変更と同様に扱い、判定を再度行う。」と変更すべきである。	コメントの前段を踏まえ、公開草案の第16項の記述の修正を行うこととした。 コメントの後段については、18)参照。
31) 第18項の一部の変動リース料を回避できる旨の表現を修正してほしい	文中「一部の変動リース料のように企業の将来の行動を通じて回避できるものが含まれるか否かが議論となっており」とあるが、本スキームは、解約不能でかつ固定リース料型と同様に使用されることが想定されているため、「回避できる」といえないのではないかと思われる。修文を検討されたい。	以下の理由から、修正しないこととした。 第19項（公開草案の第18項）では、変動リース料について「国際的な会計上の取扱いについて十分なコンセンサスに至っていない状況である」ことを記述しているに過ぎない。
32) 公開草案の第	(1)から(3)に掲げられている事項は、いずれも将来の事象であり「客観的な検証」にはそもそ	以下の理由から、修正しないこととした。

19 項の(1)から(3)に掲げられている事項がいずれも「客観的な検証」を受ける旨の表現を修正すべき	も馴染まないと思われる。誤解を受けないような表現に改めるべきである。	本スキームにおいては、第三者委員会による要件の審査が行われる(第20項(3))という点で、通常のリース取引とは異なり、一定の客観的な検証が行われていると考えられる。
33) 本実務対応報告はその他のリース取引に係る現行の取扱いに影響を与えるものではないとする第20項を削除すべき	基本的な取引以外の指針が不足している現状の適用指針においては、本報告は同様な特徴を有するリース取引については参考可能な余地がある。この表現は、かえって不適切な会計処理が行われることを助長してしまう可能性があり、第20項は全文削除すべきである。	以下の理由から、第21項(公開草案の第20項)を削除しないこととした。 本実務対応報告は、第2項に規定するリース・スキームのみを対象とするものであり、他のリース取引に関する現行の取扱いに影響を与えることを意図するものではない。想定していないスキームで本実務対応報告を参考にされた場合、適切ではない結果をもたらす可能性があると考えられる。
開示		
34) 貸手の計算利子率が借手の追加借入利子率と大きく異なる場合は、その旨の開示をしてほしい	『公開草案』の「結論の背景」第15項によると、本スキームでは、現在価値基準の判定に用いる割引率として、通常用いられる借手の追加借入利子率ではなく、貸手の計算利子率が想定されている。「リース手法を活用した先端設備等導入促進保障制度推進事業事務取扱要領」第3条(3)では、計算利子率を「リース料の総額(…略…)と見積残存価額(…略…)の合計額の現在価値が、当該リース物件の取得価額と等しくなるような利率」と定義している。 本スキームでは高めの見積残存価額を貸手が用いることを想定しているため、結果的に計算利子率が相当程度高めに算出されることが考えられる。この結果、現在価値(借手にとっての負債金額)が低めに算定されるケースや、借手の利子率を適用すればファイナンス・リースと判定されるものがオペレーティング・リースとされるケースもありえるであろう。我々は、計算利子率が借手の利子率と大きく異なる場合は、その旨の開示を義務付けることを提案する。	以下の理由から、当該開示を行わないこととした。 現行基準においては、貸手の計算利子率が借手の追加借入利子率と大きく異なる場合に左記の開示を特段行っておらず、本スキームの場合にのみ当該開示を行うことは必ずしも適切ではないと考えられる。
35) 変動リース料に係る合理的な見積りの変更に関する注記が必要であることがわかるように明示してほしい	合理的な見積額に基づく変動リース料の未経過分を含めて注記することには賛同するが、見積の変更に関する記述が欠落している。適切な記述を加えるか、または、基準第24号第18項により注記する旨を、本文または結論の背景に含めるべきである。	以下の理由から、変動リース料に係る合理的な見積りの変更に関する注記が必要である旨の明示はしないこととした。 本実務対応報告において、他の基準で定めのある事項について、網羅的に記述することは必ずしも適切ではないと考えられる。

以 上