

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 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）」（以下「公開草案」という。）（平成 26 年 11 月 21 日公表）

2. コメント募集期間

平成 26 年 11 月 21 日～平成 27 年 1 月 21 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 27 年 3 月 11 日公表）

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL1	公益社団法人 日本証券アナリスト協会
CL2	有限責任 あずさ監査法人

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL3	服部 隆	
CL4	佐藤 誠	
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	公開草案には、「リース契約の変更の取扱い」（第 6 項～第 10 項）と設例が 2 つ追加されており、我々の提案に応えたものとして高く評価している。	本公開草案の方向性を支持する意見である。
2) 本実務対応報告の改正の必要性	今回なぜ公開草案を公表するという異例な対応をされたのか、そもそも平成 26 年 6 月 30 日公表の実務対応報告第 31 号において、契約変更時の借手の会計上の取扱いについて別途定めることとしたのはなぜか。	平成 26 年 3 月に公表した公開草案に対して契約変更時の借手の会計上の取扱いについて明示すべきであるという意見が寄せられた。当該意見について、当委員会において審議した結果、契約変更時の借手の会計上の取扱いを明示する必要性が認められた（第 18 項参照）ことから、本実務対応報告を改正することとしている。
各論		
リース契約の変更の取扱い（ファイナンス・リース取引かどうかの再判定）		
3) 公開草案の方向性に賛成する意見	公開草案では、契約内容が変更された場合のファイナンス・リース取引かどうかの再判定にあたって、契約変更時に、契約変更後の条件に基づいてリース取引開始日に遡って判定を行う旨を定めており（第 6 項）、我々の提案に沿っ	本公開草案の方向性を支持する意見である。

	たものである。	
4) 用語(「契約変更時」または「契約変更日」)を統一すべき	第6項から第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おり、用語の統一を検討されたい。	左記のコメントを踏まえ、「契約変更日」で用語の統一を行うこととした。
5) ファイナンス・リース取引かどうかの再判定を行う時点を基本的には「契約変更日」とすべき	第6項のファイナンス・リース取引かどうかの再判定にあたり、リース取引開始日に遡って第3項の判定を行う点については、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の原則や国際会計基準における取扱い等に従い、見積りの変更や事後の環境変化に伴うリース契約の変更に該当する場合は契約変更日から将来に向かって再判定し、取引開始日に遡った判定するのは誤謬によるリース契約変更の場合のみとすべきと考える。 結論の背景では、全ての契約変更についてリース取引開始日に遡って再判定するとの異例な決定をした根拠として、「契約変更によって多くのケースでは、リース物件に関してリース契約開始日に決定されたコストの負担等について借手と貸手との間で何らかの追加的な移動が生じると想定されることから・・・」とあるが、この「追加的移動」が、リース開始日当初から生じている場合は「誤謬」による契約変更に該当し、契約変更時から生じているのであれば「会計上の見積りの変更」に該当する、というだけであり、契約変更の全てのケースについて遡って再判定する理由にはならないのではないかと考える。	理論的には、契約変更に至った要因を踏まえて、その要因により、会計処理を分けることも考えられる。しかし、以下の理由から、リース取引開始日に遡って、契約変更後の条件に基づいてファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かの再判定を行う取扱いとした。 • 本実務対応報告は、本リース・スキームに限定した取扱いを示すものである。 • 契約変更の要因を正確に識別するのは実務上、困難となり得る場合があることを踏まえると、契約変更の要因に応じて再判定を行う手法を定めることは、本リース・スキームに対して、過度に複雑な取扱いとなることが懸念される。 • 契約変更が特定の単一の要因のみにより生じたと言い切ることは困難である。しかし、多くの場合、契約変更によってリース物件に関してリース開始時におけるコストの負担等につい

		て借手と貸手の間で何らかの移転が生じると想定され、リース取引開始日に遡って再判定することがより適切と考えられる。
6) 「契約変更後の条件に基づいて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」の意味について	第7項の「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」の意味が不明である。契約変更後の条件に基づく追加借入利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。	以下の理由から、第7項の「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」という表現を修正しないこととした。 - 契約変更によりリース期間が変更される可能性があることを踏まえると、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率を用いることは、適切とはいえない可能性がある。また、本リース・スキームにおいては、借手が取引開始日において通常の追加借入利率を入手していない可能性がある。 - 契約変更後の条件に基づいて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の算定については、たとえば、リース適用指針第95項に準じて、契約変更後のリース期間と同一の期間に基づくスワップレートに借手の信用スプレッドを加味した利率やリース取引開始日における新規長期借入金等の利率を事後的に

		推定すること等により可能であると考えられる。 なお、左記のコメントを踏まえ、2点目については、本実務対応報告の結論の背景に記述することとした（第24項参照）。
7) リース資産及びリース債務として計上する場合の価額の算定方法について	第9項で「契約変更の結果、オペレーティング・リース取引からファイナンス・リース取引となるリース取引について、契約変更日に、リース物件とこれに係る債務を、リース資産及びリース債務として計上し、両者の差額を損益として処理する方法を原則的な取扱いとしている」点は、第6項の主旨と整合的である。ただし、第9項(2)でリース資産とリース債務との差額を発生させない実務上のより簡便な手法も認めた点については、比較可能性の低下が懸念されるが、本リース・スキームに限定されたものであり、作成者の実務負担を考慮すれば、許容範囲であろう。 リース資産及びリース債務として計上する場合の価額の算定方法として、リース資産とリース債務の間に差額が生じる方法と、リース資産とリース債務を同額とする方法の両方を認めることの是非について、比較可能性を確保する観点から再度検討していただきたい。	以下の理由から、第9項を修正しないこととした。 - 当委員会における審議の結果、実務上の観点に配慮して両方の方法を認めることとされたものである。 - 両方の方法を認めると、結果として比較可能性が損なわれる可能性はあり得るが、本実務対応報告は本リース・スキームのリース取引を対象としたものに過ぎず、すべてのリース取引を対象としたものではないことから、その影響は限定的と考えられる。
8) 契約変更の結果としてファイナンス・リース取引がオペレーティング・リース取	本リース・スキームによるオペレーティング・リースは、契約内容の変更後もオペレーティング・リースと判定される場合が想定されるが、公開草案の第26項から判断する限り、この場合の会計処理の検討が不十分な様に思われる。第26項(2)の「両者の差額を損益に認識する」金額の算定方法が明らかではなく、各期へのリース料の配分方法などを示さないと会計処理が多様化し、財務	以下の理由から、本リース・スキームによるファイナンス・リースであったものが、契約内容の変更後にオペレーティング・リース取引と判定される場合の会計処理を明示しないこととした。 当委員会における審議の過程では、本リース・

引と判定される場合の会計処理を明確にすべき	諸表の比較可能性が低下することが懸念される。 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) の方法と (2) の方法の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。	スキームにおいて当初はファイナンス・リースと判定され、契約内容の変更後にオペレーティング・リース取引と判定される場合は多くないものと想定されることを理由に、その会計処理を示す必要性は低いものと考えられるとの意見が示された。 但し、上述の想定に反する状況が多く生じた場合には、必要な会計処理を明示することを検討することが考えられる。
9) 本リース・スキーム上、契約内容の変更の結果生じるリースの分類の推移として、オペレーティング・リース取引からオペレーティング・リース取引へ推移するパターンについても、具体的な会計処理を示してはどうか	本件リース・スキームでは、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。	以下の理由から、本リース・スキーム上、契約内容の前後のいずれにおいてもオペレーティング・リース取引と判定される場合については、具体的な会計処理を示さないこととした。 当委員会における審議の過程では、本リース・スキーム上、契約内容の変更の結果生じるリースの分類の推移としては、オペレーティング・リース取引からファイナンス・リース取引へ推移するパターンが多いと想定され、それ以外の推移のパターンの発生頻度は高くないと想定されることから、それらの推移のパターンについて、具体的な会計処理を示す必要性が小さいと考えられるとの意見が示された。

		• なお、上述の想定に反する状況が多く生じた場合には、必要な会計処理を明示することを検討することが考えられる。
10) 改訂後の取扱いも、「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキーム」に限定されていることを再確認したい	我々は、第7項に「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」旨が明記されたことを強く支持してきた。公開草案では、これに加えて、第10項にも「リース契約の変更の取扱いに関する第6項～第9項も、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」旨が明記されている。改訂後の取扱いも、本リース・スキームに限定されていることを再確認したい。	以下の第10項の記述を参照。 • なお、第6項から第9項までの取扱いは、第2項に記載するリース取引にのみ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。
変動リース料		
11) 第22項に示されたリース料が変動型で契約内容の変更が行われていない場合にファイナンス・リース取引かどうかの再判定を行わないこと	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、再度の判定から漏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必要である」という考え方がある」ことが挙	左記のコメントを踏まえ、第22項を次のように修正することとした。 <u>第22項の修正案</u> なお、変動リース料をリース料総額に含めて取り扱う(第11項参照)場合、各貸借対照表日におけるリース料総額に基づくファイナンス・リース取引の判定を行った結果はリース期間の経過とともに異なる可能性がある。~~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~~

の理由付けが根拠を失っているのではないか	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おり、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。	~~測定する必要があるという考え方がある。しかしながら、~~ <u>本リース・スキームにおける変動リース料について、リース取引開始日の見積りにおいては一定の客観的な検証(第 30 項参照)が要求されるのに対し、契約内容の変更を伴わない場合のその後の見積りにおいては必ずしも同等の検証は要求されていない。また、この場合に、当該判定をリース期間中において継続的に行うことについては、実務上の複雑性を生じることが懸念される。これらを踏まえ、本実務対応報告では、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。</u> <u>理由</u> - 公開草案の第 22 項では、リース物件の実際の稼働量の変動に基づき変動リース料の改定が行われた場合の取扱いについて記述している。この点から、左記のコメントを踏まえ、第 22 項中、「その判定においては、…」の一文を削除するのが適切であると考えられる。 - また、2015 年 2 月 9 日に開催された第 74 回リース会計専門委員会での議論を踏まえ、「本リース・スキームにおける変動リース料につい
-----------------------------	---	---

		て、リース取引開始日の見積りにおいては一定の客観的な検証（第 30 項参照）が要求されるのに対し、契約内容の変更を伴わない場合のその後の見積りにおいては必ずしも同等の検証は要求されていない」旨の記載を追加することが適切であると考えられる。 リース物件の実際の稼働量の変動に基づき変動リース料の改定が行われる都度、その時点においてファイナンス・リース取引かどうかの再判定を行うことについては、当該判定をリース期間にわたり継続的に行うこととなり、依然として、実務上の複雑性が生じることになると考えられる。そこで、その点を明確にするため、第 22 項に「継続的に」という文言を追加することがより適切であると考えられる。
12) 第 22 項に示されたリース料が変動型で契約内容の変更が行われていない場合にファイナンス・リース取引かどうかの再判定	本公開草案での検討により、「実務上の複雑性を生じさせる懸念」（第 22 項）はすでに除去されている。この懸念は、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、見直しをしない根拠が全く検討された形跡がない（第 288 回から第 290 回の企業会計基準委員会の WEB 配信及び審議資料より）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十分な検討が行われることを期待する。	左記のコメントを踏まえ、上記のコメント 11) への対応案に記述のとおり第 22 項を修正することとした。

を行わない根拠について再度検討が必要ではないか		
適用時期		
13) 同一年度にリース取引開始と契約変更が生じた場合においては、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があるか	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がある場合もありうるからである。	以下の理由から、関連する規定の変更は行わないこととした。 本リース・スキームにおいて、同一年度にリース取引の開始と契約変更が生じるケースは稀と想定されることから、そのような場合の取扱いを示す必要性は小さいと考えられる。
その他		
14) 専門委員が自らが所属する専門委員会が関与した公開草案に対してコメントレターを提出	平成 26 年 3 月に公表された公開草案に対しては、同公開草案の策定に関わっているリース会計専門委員会の委員から、貴委員会の審議プロセス等に対する激しい批判や草案修正を迫るコメントが提出されたかのように見受けられる。もしこれが事実であった場合、貴委員会の公正な会計基準策定プロセス上、非常に問題ある行為であり、貴委員会の功績・名声を著しく傷つける由々しき事態なのではないかと懸念される。なぜなら、「新規の企業会計基準等の開発	公益財団法人財務会計基準機構の理事会が定めている「企業会計基準等の開発に係る適正手続に関する規則」第 17 条第 4 項後段においては、「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」とされており、意見を提出する資格

することは禁止すべきではないか	又は既存の会計基準等の改正を行う場合には、原則として公開草案を公表し、広く一般からの意見を募集する。」（企業会計基準等の開発に係る適正手続に関する規則 第 17 条）の趣旨に抵触しているのは明らかと考えられるためである。公開草案は「一般からの意見を募集する」ためのものであり、公開草案策定プロセスに関与した専門委員からの意見を再度聞くためのものではないはずである。 専門委員が、策定過程に関与した公開草案に対して、個人としてコメントを提出した上で、専門委員の立場でその後の専門委員会の場において議論する等の行為は、外部の一般の者からすると明らかに不誠実かつ不公正に映る。専門委員は、まず自らが出席する専門委員会で十分議論を尽くすべきであり、専門委員会での議論の結果、不採用となった意見について再度、コメント提出するという行為は許されるべきではないのではないか。 以上から、本件につき、貴委員会が公正で誠実な対応を実施されることを希望する。 また、専門委員自らが所属する専門委員会が関与して一般に公表された公開草案に対するコメントの提出及び専門委員が直接関与していないが内部情報を元にしたコメントの提出を明確に禁止する規則あるいは倫理規定を導入すべきと考える。なお、専門委員の職を離れてから相当期間経過後であって自らの関与がない公開草案に対してのコメントであれば、専門委員が個人意見を提出しても問題ないかと思われる。	のある者について特段の制限は設けられていない。 また、親委員会においては、幅広い関係者から公開草案に対する意見を収集した上で、当該すべての意見に対して、提出者の所属や個人・団体の別なく、当該すべての意見の内容を十分に理解したうえで、必要な対応を図っており、特定の団体や個人の意見に偏った対応は行っていない。 なお、寄せられた意見への対応状況を明らかにするために、寄せられた意見はすべて当委員会のホームページで公表するとともに、寄せられた意見への対応についても、ホームページで公表している。
------------------------	---	---

以 上