

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 に対するコメントについて

2023 年 7 月 19 日  
公益社団法人リース事業協会

2023 年 5 月 2 日に公表された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、下記のとおり、公益社団法人リース事業協会（以下「当協会」という。）の見解をコメント致します。

コメントの構成は、次のとおりです。

- 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）」等に対する当協会の基本的見解及び「中小企業の会計に関する指針」に及ぼす影響への懸念
- 企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）からの 27 の質問に対するコメント
- 企業会計基準公開草案第 78 号「収益認識に関する会計基準（案）」に対するコメント

我が国における設備等のリースの主な役割は、リース期間中の設備等の提供を通じて企業の設備投資を支援することでありますが、リース業界は、リース終了物件の再資源化及び廃棄物の排出抑制等、資源循環に寄与するための取組みを積極的に推進しており、政府の施策の観点からも、資源循環を推進していくうえでリースは重要な仕組みであると評価を得ています。

したがって、リースを単なる「金融の提供」として捉えて我が国のリース会計基準を改正することにより、我が国におけるリース取引、企業におけるリースの利用にネガティブな影響を及ぼし、ひいては循環型社会におけるリースの役割に支障をきたすことのないよう、当協会の見解につきましてご理解賜り、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）」等について、ご再考下さいますようお願い致します。

記

### ＜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）」等に対する当協会の基本的見解及び「中小企業の会計に関する指針」に及ぼす影響への懸念＞

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（以下「リース会計基準の公開草案」といい、公開草案の内容で適用された場合の会計基準等を「改正リース会計基準」という。）に対する当協会の基本的見解は次の 1 及び 2 のとおりである。

#### ＜リース会計基準の公開草案に対する当協会の基本的見解＞

#### 1. 連結財務諸表には原則的な取扱いを適用し、個別財務諸表はリースの分類の適用、現行と同様の会計処理及びリース期間の適用を可能とすること

改正リース会計基準を個別財務諸表に適用することにより税制改正が行われるとした場合、中小企業を含む幅広い企業に影響を及ぼすことが懸念されるため、連結財務諸表には改正リース会計基準の原則的な取扱いを適用しつつ、個別財務諸表については、借

手においても、貸手におけるリースの分類基準に基づき、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類できるとしたうえで、現行と同様の会計処理及びリース期間の適用を可能とすること。(質問 4 に対するコメントを参照)

## 2. より多くの実務負担軽減措置を講じること

煩雑な会計処理の適用により企業(特に IFRS を適用していない多くの企業)の実務負担の増大が懸念されるため、IFRS 任意適用企業や財務諸表利用者のみならず、我が国の企業会計基準を適用する多くの企業の意見を確認したうえで、改正リース会計基準を適用することの実務負担を軽減できる措置、例えば、オプション期間を考慮したリース期間の見積り、リース期間の変更やリース負債の見直し等を要求しない措置を講じること。(質問 6、質問 14 に対するコメントを参照)

また、当協会は、今般のリース会計基準改正が「中小企業の会計に関する指針」(以下「中小会計指針」という。)に影響を及ぼすべきではないと考えているが、以下のとおり、改正リース会計基準において借手のリースの分類が廃止された場合、拠り所となる会計基準がなくなるため、中小会計指針における借手の所有権移転外ファイナンス・リース取引の会計処理の定めにも影響が及ぶことが懸念される。

このため、改正リース会計基準において、少なくとも個別財務諸表の適用に関しては、借手においてもリースの分類及びファイナンス・リースの分類(所有権移転ファイナンス・リースと所有権移転外ファイナンス・リース)を残す必要があると考える。

### <中小会計指針に及ぼす影響への懸念>

中小会計指針は、2007 年のリース会計基準改正を踏まえて、所有権移転外ファイナンス・リースに係る借手は、原則として、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うことを定めた(但し、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うこともできる。)。したがって、今般の改正リース会計基準において借手のリースの分類が廃止された場合、中小会計指針における借手の所有権移転外ファイナンス・リースの会計処理の定めにも影響が及ぶことが懸念される。

### 【基本的見解 1 の趣旨】

ASBJ は、改正リース会計基準の個別財務諸表への適用について、「本会計基準の適用に関する懸念の多くは、個別財務諸表固有の論点ではないと考えられ、連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理は同一であるべきとする基本的な考え方及び方針を覆すに値する事情は存在しないと判断した。」(会計基準 BC17 項)と結論付けている。

改正リース会計基準を連結財務諸表のみならず個別財務諸表にも適用した場合、改正リース会計基準とリースの税制(法人税法等)の差異が問題となるが、当協会は、リース会計基準の公開草案の定めのうち、特に次の(1)から(3)の定めは、リースの税制上の取扱いに重大な影響を及ぼすものと想定している(下記の「税制上の問題」を参照)。

- (1) リースの定義
- (2) 借手におけるリースの分類廃止(単一の会計処理)

### (3) 借手のリース期間

また、仮にリースの税制改正が行われるとした場合、中小企業にもその影響が及ぶことになりかねず、更に、改正リース会計基準の対象には不動産賃貸借も含まれるため、幅広い企業に改正リース会計基準の影響が及ぶ懸念があり、煩雑な会計・税務処理やリースの分類廃止によってリースの利便性が損なわれるようなことになれば、企業の設備投資の一手段であるリースに重大な影響を及ぼすものと考えられる。

税制上の問題（下記参照）及びリースの税制改正が行われるとした場合の幅広い影響を考慮すると、民法上の賃貸借の枠組みの中で、現行のリースの税務上の取扱いを維持する必要がある、そのためには、当協会は、現行リース会計基準を存置したうえで、改正リース会計基準は、国際的な会計基準との整合性の観点から連結財務諸表のみ適用し、個別財務諸表については任意適用とすることが望ましいと考える。

しかしながら、リース会計基準の公開草案は、特に借手において、リースの国際会計基準（以下「IFRS 第 16 号」という。）の定めが多くを取り入れたことにより、現行リース会計基準から大幅に変わっていることから、現行リース会計基準を存置した場合には、我が国リース会計基準における実質的なダブルスタンダードに対する懸念が想定される。

したがって、当協会は、我が国リース会計基準のダブルスタンダードへの懸念に対応し、かつ、税制への影響を最小限とするため、連結財務諸表には改正リース会計基準の原則的な取扱いを適用しつつ、個別財務諸表については、借手においても、貸手におけるリースの分類基準に基づき、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類できるとしたうえで、現行と同様の会計処理及びリース期間の適用を可能とすることを提言する。

## (税制上の問題)

### (1) リースの定義（質問 5 に対するコメントを参照）

民法上の賃貸借契約の期間中において、賃借人が賃料を支払い続ける限り、賃貸人は、賃借人に対して賃貸借の対象物を使用収益させる義務が継続しているのに対し、リース会計基準の公開草案のリースは、貸手は、原資産を借手に引き渡し、借手において当該原資産の使用を可能とした時点で、当該原資産の使用権を借手に移転する義務を履行し、これにより、借手は、リース期間にわたって、当該原資産を使用する権利（使用権）を支配するとともに使用権に対するリース料支払い義務を有するとしている。

すなわち、リース会計基準の公開草案におけるリースは、借手がすべてのリースについて資産及び負債を計上するように、リースを貸手から借手への「資産の使用を支配する権利の移転」と定義付けているため、民法の賃貸借及び現行リース会計基準のリースと異なる性質のものとなっている。

現行の税法は、民法上の賃貸借の枠組みの中で、一定の要件を満たす賃貸借をリース（会計上のファイナンス・リース。以下、税法上は「リース」という。）とし、詳細な取扱いを定めているが、これらの定めはリース以外の賃貸借には適用されない。

仮に、税法が改正リース会計基準のリースの定義を取り入れ、使用権モデルを採用した場合、中小企業を含むすべての企業に、改正リース会計基準を踏まえた税務処理（使用権資産の減価償却、リース負債に係る利息相当額について借入金と同様の処理）が適用されることとなる。

改正リース会計基準のリースの定義を税法に取り入れることは、リースの税務上の取扱いの根幹にかかわる問題と言える。

## **(2) 借手におけるリースの分類の廃止（単一の会計処理）（質問 1 に対するコメントを参照）**

リース会計基準の公開草案では、借手においてリースの分類（ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類）を廃止し、すべてのリースに現行のファイナンス・リースの会計処理に類似した会計処理を適用することとしている。

現行の税法においては、課税の公平の観点から、リースについて、リース期間が税法上の耐用年数の 70%以上（耐用年数が 10 年以上の場合は 60%以上）の場合は、当該リースを所有権移転外リース（会計上の所有権移転外ファイナンス・リース）として取扱い、リース期間定額法による償却を認めている。

一方で、例えば建物の賃貸借契約の期間は、一般的に建物の耐用年数よりも相当短いために、ファイナンス・リースに適用されている税務上のリース期間の取扱いをすべてのオペレーティング・リースに適用することは難しいと考えられる。

仮に、税制改正によって、リースを区分せずに単一の税務処理を定めようとする場合には、リースの利便性が損なわれ、ひいてはリースによる設備投資に重大な影響を及ぼすことが懸念される。

## **(3) 借手のリース期間（質問 6 に対するコメントを参照）**

リース会計基準の公開草案では、「借手のリース期間」について、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、(1) 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 (2) 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の両方の期間を加えて決定することとしている。

また、延長オプションを行使することが合理的に確実であること、又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であることを判定するにあたって、「経済的インセンティブを生じさせる要因」を考慮したうえで判定し、「借手のリース期間」を決定することとしているが、各々の経済的インセンティブの有無は企業によって異なるため、同種の資産の契約（特に不動産の賃貸借契約）であっても、リース期間は当然に企業間で異なることとなる。

課税の公平の観点から、税法上、固定資産の法定耐用年数と同様に企業間で償却期間の差異が生じることは許容されないと考えられるが、仮に、会計上の「借手のリース期間」の定めを税法上のリース期間に取り入れるとした場合には、このような、償却期間の差異の問題が生じることとなる。

したがって、企業会計における固定資産の減価償却について、法人税法に定める耐用年数の採用を容認しているのと同様、税法で定めるリース期間（償却期間）と会計上のリース期間の取扱いに差異が生じることはないよう、少なくとも、個別財務諸表においては、借手においても、リース期間については、オプション期間を考慮せずに契約で定められたリース期間の適用を可能とすることが必要である。

なお、税法上、借手の事情によって償却期間を変更することは許容されないと考えられるが、リース会計基準の公開草案では、契約条件の変更がないにもかかわらず、借手に対して、リース期間中にリース期間の変更を行うことを要求しているため、上記と同様に、償却期間の問題が生じることとなる。

## **【基本的見解 2 の趣旨】**

リース会計基準の公開草案は、特に借手において、IFRS 第 16 号の定めが多くと整合性を図

ったことにより、借手に対して、不動産賃貸借を含むすべてのリースについて使用権資産及びリース負債を計上する会計処理を行うこと、延長オプションを行使することが合理的に確実であること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であることを判定して「借手のリース期間」を決定することを要求するほか、次のとおり、現行リース会計基準にはない判断や煩雑な会計処理を要求している。

- (1) リースの識別
- (2) 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
- (3) 借手のリース料に含める残価保証の支払見込額の見積及び借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額の判断
- (4) 契約条件の変更が生じた場合のリース負債等の見直し
- (5) 契約条件の変更を伴わないリース負債等の見直し

このような判断や煩雑な会計処理の適用により、企業（特に IFRS を適用していない多くの企業）の実務負担の増大が懸念されるため（下記を参照）、当協会は、IFRS 任意適用企業や財務諸表利用者のみならず、我が国の企業会計基準を適用する多くの企業の意見を確認したうえで、改正リース会計基準を適用することの実務負担を軽減できる措置、リース期間の変更やリース負債の見直し等を要求しない措置を講じることを提言する。

#### **(1) リースの識別（質問 5 に対するコメントを参照）**

リース会計基準の公開草案では、契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合、当該契約はリースを含むとしているが、契約締結時に、特定された資産の使用を支配する権利が、契約の一方の当事者から他方の当事者に移転しているかどうかを判断することを要求している。

一般的なリース契約あるいは賃貸借契約であれば判断は容易であるが、リース会計基準の公開草案の設例 2 から設例 6 に示されているように、これまでリースとして認識していない売買契約あるいはサービス契約にリースが含まれる場合も出てくる。

契約の当事者は、契約締結時において、リース会計基準の公開草案で示されている判断基準に従って契約がリースを含むかどうかの判断を行うための実務が増えることとなる。

#### **(2) 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（質問 5 に対するコメントを参照）**

リース会計基準の公開草案では、契約にリースに関する契約とリース以外の契約（例えば売買契約やサービス契約）が含まれている場合、借手及び貸手は、契約におけるリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行うこととしている。

借手は、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することができるが、リース負債の増大を回避するときには区分処理を適用することが考えられる。

契約における対価の金額について、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は、それぞれの部分の独立価格（貸手においては独立販売価格）の比率に基づいて行うが、借手においてリースを構成する部分とリースを構成しない部分の独立価格が明らかでない場合は、観察可能な情報を最大限に利用して、独立価格を合理的な方法で見積ることが求められている。

したがって、借手は、独立価格の見積のための情報収集、及び独立価格の比率に基づいた区分処理を行う実務が増えることとなる。

### **(3) 借手のリース料に含める残価保証の支払見込額の見積及び借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額の判断**（質問 8 に対するコメントを参照）

リース会計基準の公開草案は、リース開始日のリース負債の計上額（「借手のリース料」の現在価値）の算定にあたり、「借手のリース料」に含める金額を示している。

「借手のリース料」に含める金額には、「残価保証に係る借手による支払見込額」や「借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額」も含まれるが、「残価保証に係る借手による支払見込額」は、当該見込額を見積る必要があり、また、「借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額」については、購入オプションの行使が合理的に確実である金額かどうかを判断したうえで、当該金額をリース料に含めるかどうかを決定する必要がある。

現行リース会計基準では、このような見積や判断は必要ないため、リース料の現在価値の算定においても、実務が増えることとなる。

### **(4) 契約条件の変更が生じた場合のリース負債等の見直し**

リース会計基準の公開草案は、契約条件の変更によって変更前のリースとは別に新たなリースが生じる場合（独立したリースとして会計処理する場合）を除き、契約条件の変更によりリースの範囲が縮小される場合（契約条件の変更前のリースの一部又は全部の解約によりリースの対象となる面積が縮小される場合や契約期間が短縮される場合が含まれる）、あるいはリースの範囲が縮小されるもの以外の契約条件の変更の場合（リース料の単価のみが変更される場合や契約期間が延長される場合が含まれる）、それぞれのケースにおいて、リース負債及び使用権資産の修正等を求めている。

このような契約条件の変更が生じた場合のリース負債等の見直しは、現行リース会計基準では明示されていないが、リース会計基準の公開草案では、契約条件の変更の内容に応じて会計処理を定めていることから、借手の実務負担が増大することとなる。

### **(5) 契約条件の変更を伴わないリース負債等の見直し**（質問 14 に対するコメントを参照）

リース会計基準の公開草案は、リース期間中であっても、延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかの決定に影響を与える重要な事象又は状況が生じたときにオプションの行使／非行使の判定を見直し、リース期間を変更することを求めている。

また、借手のリース期間の決定に含めていなかった延長オプションを借手が行使することとなった場合、リース期間中であっても、リース期間を変更することを求めているほか、原資産を購入するオプションの行使について判定に変更がある場合、残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額に変動等がある場合、リース料の変更を求めている。

リース会計基準の公開草案は、リースの契約条件の変更が生じていない場合であっても、上記のような借手のリース期間に変更がある場合、及び借手のリース料に変更がある場合に、リース負債及び使用権資産の修正を求めている。

このように、リース期間中にもかかわらず、借手のリース期間やリース料の変更、及びこれらの変更に伴うリース負債及び使用権資産の修正を要求することは、借手にとって、実務上の負担が極めて大きいと考えられる。

## <ASBJからの27の質問に対するコメント>

### 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)

本会計基準案等の開発にあたっての基本的な方針 (借手の会計処理) に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

### <コメント>

- 同意しない。以下の理由により、連結財務諸表には改正リース会計基準の原則的な取扱いを適用しつつ、個別財務諸表については、借手においても、貸手におけるリースの分類基準に基づき、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類できるとしたうえで、現行と同様の会計処理及びリース期間の適用を可能とすることが適当である。(質問4に対するコメント参照)

### 【理由】

#### 1. 税法におけるリースの取扱いへの影響

- (1) 冒頭の「基本的見解1」で述べたとおり、改正リース会計基準を連結財務諸表のみならず個別財務諸表に適用した場合、改正リース会計基準とリースの税制(法人税法等)の差異が問題となるが、借手におけるリースの分類の廃止は、リースの税法上の取扱いに重大な影響を及ぼすものと想定している。
- (2) 税法は、民法上の賃貸借の枠組みの中で、一定の要件を満たす賃貸借をリースとし、詳細な税務上の取扱いを定めているが、課税の公平の観点から、リースについては、リース期間が税法上の耐用年数の70%以上(耐用年数が10年以上の場合は60%以上)の場合は、当該リースを所有権移転外リース(会計上の所有権移転外ファイナンス・リース)として取扱い、リース期間定額法による償却を認めている。
- (3) 一方で、例えば建物の賃貸借契約の期間は、一般的に建物の耐用年数よりも相当短いために、ファイナンス・リースに適用されている税務上のリース期間の取扱いをすべてのオペレーティング・リースに適用することは難しいと考えられる。
- (4) 仮に、リースとリース以外の賃貸借を分類せずに、改正リース会計基準を踏まえた税務処理を一律に適用する税法の改正が行われるとした場合、改正の対象には不動産の賃貸借も含まれることから、中小企業を含むすべての企業に重大な影響が及ぶこととなり、更に、煩雑な会計・税務処理やリースの分類廃止によってリースの税務上の利便性が損なわれるようなことになれば、企業の設備投資の一手段であるリースに重大な影響を及ぼすことが懸念される。
- (5) したがって、税法におけるリース期間(償却期間)と賃貸借期間の取扱いに影響が及ぶことのないよう、個別財務諸表においては、借手においても、貸手におけるリースの分類基準に基づき、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類できるようにすることが必要である。

## 2. 中小会計指針における借手の所有権移転外ファイナンス・リースの会計処理への影響

- (1) 中小会計指針は、2007年のリース会計基準改正を踏まえて、所有権移転外ファイナンス・リースに係る借手は、原則として、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うことを定めた（但し、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うこともできる。）。
- (2) したがって、今般の改正リース会計基準において借手のリースの分類が廃止された場合、拠り所となる会計基準がなくなり、中小会計指針における借手の所有権移転外ファイナンス・リースの会計処理に影響が及ぶことが懸念されるため、改正リース会計基準において、少なくとも個別財務諸表の適用に関しては、借手においてもリースの分類及びファイナンス・リースの分類（所有権移転ファイナンス・リースと所有権移転外ファイナンス・リース）を残す必要があると考える。

## 3. 賃貸借契約を借手に対する金融の提供と捉える問題

- (1) リース会計基準の公開草案は、IFRS第16号と整合させるため、賃貸借を含むすべてのリースを「借手に対する金融の提供」と捉え、借手におけるリースの分類を廃止した（会計基準BC34項）。
- (2) 一方、我が国の民法601条は「賃貸借とは、当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対してその賃料を支払うこと及び引渡しを受けた物を契約が終了したときに返還することを約することによって、その効力を生ずる。」と定めている。
- (3) 会計上、引き渡しによって原資産の使用権を借手に移転する貸手の義務が完了したと解釈しても、我が国の法制度の下では、契約期間中、賃借人が賃料を支払い続ける限り、賃貸人は、賃借人に対して賃貸借の対象物を使用収益させる義務が継続している。
- (4) 米国においては、オペレーティング・リースを均等なリース料と引き換えにリース期間にわたって原資産に每期均等にアクセスする経済的便益を享受するものと捉えており、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの経済的差異を認識して、リースの分類を維持している。すなわち米国では、単一の会計処理では、リースの経済実態を適切に反映できないと判断した。
- (5) したがって、「借手に対する金融の提供」が会計上の解釈であるとしても、この解釈によってリースの分類を廃止した単一の会計処理を個別財務諸表に適用した場合には、関連する諸法規に大きな影響を及ぼすこととなるほか、賃貸借を含むすべてのリースを金融の提供であるとする解釈に基づく処理は、リースの経済実態を適切に反映せず、結果、利害関係者が誤認する懸念がある。



## 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）

本会計基準案等の開発にあたっての基本的な方針（貸手の会計処理）に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

### <コメント>

- 基本的に現行基準の定めを維持することについては同意するが、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（収益認識会計基準）との整合性を図る点については同意しない。理由は質問 17 に対するコメントのとおり。
- リースの定義及びリースの識別に関しては、質問 5 に対するコメントのとおり。

## 質問 3（他の会計基準等との関係に関する質問）

本会計基準案等における他の会計基準等との関係に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

### <コメント>

- 以下の理由のとおり、貸手のソフトウェアのリースを貸手が供与する知的財産のライセンスの供与とするベネフィットはなく、貸手のソフトウェアのリースにおいても、借手と同様にリース会計基準を適用可能とするのが適当であると考えられるため、会計基準第 3 項 (2) は同意しない。

### 【理由】

1. 貸手のソフトウェアのリースが収益認識会計基準で定める貸手が供与する知的財産のライセンス契約として取り扱われる場合、貸手は、ソフトウェアのリース部分の金額をリースではなく、収益認識にて会計処理することとなる。
2. この結果、有形資産を対象としたリースとソフトウェアを対象としたリースを区分して会計処理し、表示、注記が区分されることにより、リースの全体を把握することができなくなることから、財務諸表利用者にとって、貸手のソフトウェアのリースを貸手が供与する知的財産のライセンスの供与とするベネフィットはないと考えられる。
3. また、貸手が供与する知的財産のライセンス契約の会計処理について、企業会計基準公開草案第 78 号「収益認識に関する会計基準（案）」の結論の背景の第 104-2 項において、「企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」に従って会計処理されてきた貸手が供与する知的財産のライセンス契約については、20XX 年改正会計基準を適用することにより、企業が本人なのか代理人なのかを判断することが求められる（適用指針第 39 項から第 47 項）。この点、これまで企業会計基準第 13 号に従って会計処理されてきた契約のうち、販売益がなく利益が金利のみである契約については、代理人と判断される場合も多いと考えられる。」と説明している。
4. 上記 3 の説明を踏まえ、仮に、貸手が供与する知的財産のライセンスの供与の会計処理がリース会計基準の公開草案の適用指針第 68 項の会計処理と実質的に同じであるとした場

合、同じ会計処理にもかかわらず、かつ、財務諸表利用者にとってのベネフィットがないにもかかわらず、貸手は、ソフトウェアのリース部分の金額を区分して会計処理する追加のコストを負担することとなる。

#### 質問 4（個別財務諸表への適用に関する質問）

本会計基準案等において連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理を同一とする提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

#### <コメント>

- 同意しない。以下の理由のとおり、特に税制上の問題及びリースの税制改正が行われるとした場合の幅広い影響を考慮すると、民法上の賃貸借の枠組みの中で、現行のリースの税務上の取扱いを維持する必要があると考えられ、そのためには、現行リース会計基準を存置したうえで、改正リース会計基準は、国際的な会計基準との整合性の観点から連結財務諸表のみ適用し、個別財務諸表については任意適用とすることが望ましいと考える。
- しかしながら、リース会計基準の公開草案は、特に借手において、IFRS 第 16 号の定めが多くを取り入れたことにより、現行リース会計基準から大幅に変わっていることから、現行リース会計基準を存置した場合には、我が国リース会計基準における実質的なダブルスタンダードに対する懸念が想定される。
- 我が国リース会計基準のダブルスタンダードへの懸念に対応し、かつ、税制への影響を最小限とするため、連結財務諸表には改正リース会計基準の原則的な取扱いを適用しつつ、個別財務諸表については、借手においても、貸手におけるリースの分類基準に基づき、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類できるとしたうえで、現行と同様の会計処理及びリース期間の適用を可能とすることが適当である。

#### 【理由】

##### 1. 税法におけるリースの取扱いへの影響

- (1) ASBJ は、改正リース会計基準の個別財務諸表への適用について、「本会計基準の適用に関する懸念の多くは、個別財務諸表固有の論点ではないと考えられ、連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理は同一であるべきとする基本的な考え方及び方針を覆すに値する事情は存在しないと判断した。」（会計基準 BC17 項）と結論付けている。
- (2) 冒頭の「基本的見解 1」で述べたとおり、改正リース会計基準を連結財務諸表のみならず個別財務諸表にも適用した場合、改正リース会計基準とリースの税制（法人税法等）の差異が問題となるが、当協会は、リース会計基準の公開草案の定めのうち、特に「リースの定義」、「借手におけるリースの分類廃止」、「借手のリース期間」の 3 点については、リースの税務上の取扱いに重大な影響を及ぼすものと想定している（下記の税制上の問題を参照）。
- (3) また、仮にリースの税制改正が行われたとした場合、中小企業にもその影響が及ぶこととなり、更に、改正リース会計基準の対象には不動産賃貸借も含まれるため、幅広

い企業に改正リース会計基準の影響が及ぶ懸念がある。また、税制改正によってリースの利便性が損なわれるようなことになれば、リースによる設備投資にも重大な影響を及ぼすものと考えられる。

### (税制上の問題)

- ① 現行の税法は、民法上の賃貸借の枠組みの中で、一定の要件を満たす賃貸借をリースとして位置付け、リースについては詳細な取扱いが定められているが、これらの定めはリース以外の賃貸借には適用されない。改正リース会計基準のリースの定義を税法に取り入れることは、リースの税務上の取扱いの根幹にかかわる問題と言える。
- ② 現行の税法においては、課税の公平の観点から、リース期間（償却期間）の取扱いが定められているが、借手においてリースを分類せずに、ファイナンス・リースに適用されている税務上のリース期間の取扱いをすべてのオペレーティング・リースに適用することは難しいと考えられる。
- ③ 借手は、リース会計基準の公開草案の定めに基づき、延長オプション等の行使の判断によって同種の資産で異なるリース期間（償却期間）を設定することになるが、税法上、企業間で償却期間の差異が生じることは許容されないと考えられる。
- ④ なお、税法上、借手の事情によって償却期間を変更することは許容されないと考えられるが、リース会計基準の公開草案では、契約条件の変更がないにもかかわらず、借手に対して、リース期間中にリース期間の変更を行うことを要求しているため、上記と同様に、償却期間の問題が生じることとなる（質問 14 に対するコメントを参照）。

## 2. 会社法（会社計算規則）への影響

- (1) 改正リース会計基準を踏まえて、会社計算規則の改正が行われ、リースを分類することなく使用権資産及びリース負債の表示又は注記が求められた場合、会社計算規則を適用して計算書類を作成する会社は、改正リース会計基準等を斟酌して会計処理を行うこととなるため、実質的にすべての株式会社（中小会計指針等を適用する中小企業を除く）に対して、改正リース会計基準の会計処理が適用されることになる。
- (2) 改正リース会計基準では、借手は、経済的インセンティブを考慮して延長オプション期間をリース期間に含めることとなるため、延長オプション期間の判断によっては、法的債務性のないものまで負債として計上されるという問題が生じる。

## 質問 5 (リースの定義及びリースの識別に関する質問)

本会計基準案等におけるリースの定義及びリースの識別に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

### (リースの定義)

#### <コメント>

- 同意しない。以下の理由のとおり、賃貸借契約もリース会計基準の適用範囲とし、民法上の賃貸借と異なるリースの定義に基づく会計処理を適用することは、我が国の法制度の下では明らかに問題であるほか、税法等関連する法規制に影響を及ぼすことが懸念される。また、リースの定義に基づく使用权資産及びリース負債の計上の説明についても明確でない。

#### 【理由】

- 賃貸借契約もリース会計基準の適用範囲とし、賃貸借と異なるリースの定義に基づく会計処理を適用することの問題
  - 我が国の民法 601 条では「賃貸借とは、当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対してその賃料を支払うこと及び引渡しを受けた物を契約が終了したときに返還することを約することによって、その効力を生ずる。」と定めている。
  - リース会計基準の公開草案では「リースとは、原資産（リース対象物件）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部をいい、契約が、特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合、当該契約はリースを含む。」と定めている。
  - 更に、賃貸借契約の当事者である「賃借人」及び「賃貸人」に対して、改正リース会計基準ではリース契約の当事者を「借手」及び「貸手」を用いているが、「借手」をリースにおいて原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に獲得する企業、「貸手」をリースにおいて原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に提供する企業とし、「賃借人」「賃貸人」と異なる趣旨で定義付けされている。
  - 民法の賃貸借が、契約期間中、賃借人が賃料を支払い続ける限り、賃貸人は、賃借人に対して賃貸借の対象物を使用収益させる義務が継続しているのに対し、リース会計基準の公開草案のリースは、貸手は、原資産を借手に引き渡し、借手において当該原資産の使用を可能とした時点で、当該原資産の使用権を借手に移転する義務を履行し、これにより、借手は、リース期間にわたって、当該原資産を使用する権利（使用权）を支配するとともに使用权に対するリース料支払い義務を有するとしている。
  - すなわち、リース会計基準の公開草案のリースは、賃貸借契約における契約期間中の賃貸人の使用収益させる義務と賃借人の賃料支払義務の対価関係を無視したものである。

- (6) それにもかかわらず、賃貸借契約もリース会計基準の適用範囲とし、賃貸借と異なるリースの定義に基づく会計処理を適用することは、我が国の法制度の下では、明らかに問題であると考える。
- (7) また、リースは、一般的には賃貸借を意味する英語として広く認識されているが、リース会計基準の公開草案では、リースと賃貸借を異なるものとしているにもかかわらず、新たに追加された借地権の設定に係る権利金等に関する取扱い、建設協力金等の差入預託保証金等の取扱いにおいて、賃貸借に関連する用語（賃貸借契約、賃貸借取引、家賃、賃借予定期間等）がそのまま使用されていることから、リースと賃貸借の解釈について、実務において混乱が生じる懸念がある。

## 2. 税法等関連する法規制への影響

- (1) 我が国の法制度の下では、民法上の賃貸借の枠組みの中で、リース（会計上のファイナンス・リース）と賃貸借は明確に区分されている。
- (2) 賃貸借を含むすべてのリースに対して、リース会計基準の公開草案の定義を使用し、リース会計基準の公開草案の会計処理を適用した場合、特に税法に大きな影響を及ぼすことになるほか（質問 1 及び質問 4 に対するコメントを参照）、賃貸借を規律している各種法規制の解釈にも影響を及ぼすことが懸念される。

## 3. リースの定義に基づく使用権資産及びリース負債の計上の説明が明確でない

- (1) リース会計基準の公開草案におけるリースは、貸手から借手に対する「原資産の使用を支配する権利の移転」を強調することにより、上記 1 (4) のとおり、貸手による履行義務の完了によって、借手においてリース期間中の使用権と使用権に対するリース料支払い義務を有することを導き出している。
- (2) IFRS 第 16 号では、貸手の履行義務の完了とともに、借手が有する無条件の使用権と無条件のリース料支払義務は資産と負債の定義を満たすとして使用権資産とリース負債の計上を求めている。
- (3) 一方、リース会計基準の公開草案では、会計基準 BC9 項において、次のとおり説明しているが、借手における使用権とリース料支払義務が資産及び負債の定義を満たすかどうか及び満たす場合の理屈について、必ずしも明確に説明が行われているとは言えない。

BC9. 前項の意見について、IFRS 第 16 号では、リースが役務提供契約と異なる点について、次のとおり説明されている。

- (1) リースの場合、貸手による原資産の引渡しにより借手は特定された資産を使用する権利を支配し、それと交換に当該使用権に対する支払を行う無条件の義務を負う。
- (2) 役務提供契約の場合、顧客は契約の開始時に特定された資産の支配を獲得せず、通常、役務提供が履行される時点まで支払義務を負わない。

この点、IFRS 第 16 号においては、貸手が借手に対してさまざまな法的な義務を負う中で、原資産の使用権に対する支配に着目する観点から、原資産の引渡しに焦点が

当てられているものと考えられる。IFRS 第 16 号において、借手における支払義務が法律上の無条件の支払義務に該当しないとしても、会計上の資産又は負債の定義を満たす場合には、資産又は負債として計上するかどうかを検討することになると考えられる。IFRS 第 16 号における、貸手が原資産を借手に引き渡した時点において借手が無条件の支払義務を有しているとの考え方は、我が国において必ずしも当てはまらない状況があると考えられるが、会計上、借手が無条件の支払義務を有するまで負債を認識しないということには必ずしもならないと考えられる。

BC11. (略)

なお、BC9 項を踏まえ、本会計基準では借手の原資産の使用に関連する権利及び義務が無条件であるとする IFRS 第 16 号における記載は行っていないが、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点において、国際的な会計基準と異なる取扱いになることは想定していない。

## (リースの識別)

### <コメント>

- 「契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合、当該契約はリースを含む」という考え方に同意しないため、リースの識別に関する取扱いにも同意しない。
- 設例で示されている契約のほか、現在は役務提供契約として認識している契約について、リースを含むかどうかの判断が必要となる可能性があり、実務上の混乱が懸念される。
- なお、以下の理由のとおり、適用指針に定める「サプライヤー」は二当事者間における契約の当事者であることを明らかにする必要があり、また、「一方の当事者」(サプライヤー)と記載せずに単に「一方の当事者」とするなど、記載を工夫して頂きたい。

### 【理由】

- 適用指針第 5 項及び第 6 項でいう「サプライヤー」はいずれも、顧客とサプライヤーの二当事者間における契約を想定しているため、適用指針第 5 項に関連する BC8 項の説明を読まないで、リースの識別段階ではサプライヤー、リースを含むこととなった場合には「サプライヤーが貸手になる」ことを理解するのは容易でない。
- 設備等のリース契約の場合、通常は三当事者が関与する取引(サプライヤーから貸手に資産を提供し、当該貸手から借手に当該資産をリースする取引)であるため、適用指針第 5 項及び第 6 項の「サプライヤー」は誤解を生じる。

## (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)

### <コメント>

- 借手においても、貸手と同様に、「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」と「維持管理費用相当額」の取扱いの選択適用とした方がよい。

- 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。

### 【理由】

1. 借手における「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」と「維持管理費用相当額」の取扱いの選択適用
  - (1) リース会計基準の公開草案では、借手においては、維持管理費用相当額の取扱いを適用せず、「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契約における対価の一部として、リースを構成する部分とリースを構成しない部分に配分することとしている（適用指針第 11 項）。
  - (2) 借手における維持管理費用相当額の取扱いの廃止は、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分を廃止したため、リースを分類する観点から維持管理費用相当額の取扱いを定める必要はないこと、リース料に含まれるこれらの金額が借手に示されることは通常は想定されないため、借手がこれらの金額を算定することは困難であると考えられることが、その理由とされている（適用指針 BC17 項）。
  - (3) しかしながら、実務においては、維持管理費用相当額の重要性の有無にかかわらず、借手において、「維持管理費用相当額」をリース料から控除して会計処理している事例もある。
  - (4) このため、一律に当該費用をリースを構成する部分とリースを構成しない部分に配分するのではなく、貸手と同様に、「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」と「維持管理費用相当額」の取扱いの選択適用として頂きたい。
  - (5) また、現行の実務において、借手が、重要性が乏しい維持管理費用相当額をリース料から控除して会計処理している場合、当該維持管理費用相当額は財務諸表に対する重要性が乏しいにもかかわらず、改正リース会計基準を適用することによって、借手のみ会計処理の変更に伴うコストが生じることが懸念される。
2. 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
  - (1) 借手は、リースを含む契約について、「リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、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することができる。」としている（会計基準 27 項）。
  - (2) 一方、借手が、会計基準第 27 項を適用せずに、リースを含む契約について、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行う場合、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の独立価格の比率に基づいて契約における対価の金額を配分することとし（適用指針第 11 項）、独立価格が明らかでない場合、借手は、観察可能な情報を最大限に利用して、独立価格を合理的な方法で見積るとしている（適用指針 BC16 項）。

- (3) この独立価格を見積るための情報の収集は、借手の実務負担の増加につながるため、情報の利用については、借手の負担を考慮し、「最大限か否か」が議論とならないよう「観察可能な情報を利用する」こととして頂きたい。

#### 質問 6 (借手のリース期間に関する質問)

本会計基準案等における借手のリース期間に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

#### <コメント>

- 同意しない。以下の理由のとおり、借手のリース期間は比較可能性が確保できず、また、税法や会社法に重大な影響を及ぼすことから、リース期間は解約不能期間（解約オプションの行使が合理的に確実でない場合は当該オプション期間を含むこととすればリース期間は契約で定められた期間となる）とするのが適切である。

#### 【理由】

##### 1. 借手のリース期間による比較可能性の低下懸念

- (1) 会計基準 BC31 項 (2) において、「借手のリース期間を IFRS 第 16 号と整合させない場合、国際的な比較可能性が大きく損なわれる懸念がある。」と説明している。
- (2) 一方、適用指針 BC23 項において、「借手のリース期間は、経営者の意図や見込みのみに基づく年数ではなく、借手のリース期間には、借手が行使する経済的インセンティブ（適用指針第 15 項）を有するオプションのみを反映させる。」と説明し、また、適用指針 BC27 項 (1) では、不動産リースに関する設例について「事実及び状況によってリース期間の判断が異なり得ることを示す設例とした」と言及している。
- (3) すなわち、適用指針第 15 項に掲げる各々の経済的インセンティブの有無は企業によって異なることから、同種の資産の契約であっても、企業間で当然にリース期間は異なることとなり、比較可能性の観点からは、企業間の比較可能性はもちろんのこと、国際的な比較可能性の低下も懸念される。
- (4) したがって、借手のリース期間を IFRS 第 16 号にあわせることの有用性よりも、解約不能期間（解約オプションの行使が合理的に確実でない場合は当該オプション期間を含むこととすればリース期間は契約で定められた期間となる）により会計処理した方が、恣意性なくリース利用の実態をより適切に表し比較可能性を確保できると考えられる。
- (5) 上記 (2) のとおり、適用指針 BC23 項において、「借手のリース期間は、経営者の意図や見込みのみに基づく年数ではなく、借手のリース期間には、借手が行使する経済的インセンティブ（適用指針第 15 項）を有するオプションのみを反映させる。」と説明しているが、一方で、設例 8-1 では、「延長オプションを行使すること又は解約オプションを駆使しないことが合理的に確実であるかどうかの判断は、すべての事実及び状況を考慮した判断が必要となる」と説明し、設例 8-2 から設例 8-5 では、「建物



や借手の事業等の状況に、適用指針第 15 項の経済的インセンティブのその他の要因を含めた要因を自社の事業環境のもとで総合的に判断する」と説明している。借手のリース期間に関する提案には同意しないが、適用指針第 15 項に定める経済的インセンティブに加えて設例で示されている「事実及び状況」を考慮することに関して、わかりやすく説明した方がよい。

## 2. 税法への影響

- (1) 冒頭の「基本的見解 1」で述べたとおり、改正リース会計基準を連結財務諸表のみならず個別財務諸表に適用した場合、改正リース会計基準とリースの税制（法人税法等）の差異が問題となる。
- (2) しかしながら、会計上のリース期間を税法上のリース期間（償却期間）とした場合、同種の資産の償却期間について企業間で差異が生じることとなり、課税の公平の観点から、税法上、企業間で償却期間の差異が生じることが許容されないと考えられる。
- (3) なお、税法上、借手の事情によって償却期間を変更することは許容されないと考えられるが、リース会計基準の公開草案では、契約条件の変更がないにもかかわらず、借手に対して、リース期間中にリース期間の変更を行うことを要求しているため、(2)と同様の償却期間の問題が生じることとなる（質問 14 に対するコメントを参照）。

## 3. 会社法（会社計算規則）への影響

- (1) 改正リース会計基準を踏まえて、会社計算規則の改正が行われ、使用権資産及びリース負債の表示又は注記が求められた場合、会社計算規則を適用して計算書類を作成する会社は、改正リース会計基準等を斟酌して会計処理を行うこととなる。
- (2) しかしながら、改正リース会計基準では、借手は、経済的インセンティブを考慮して延長オプション期間をリース期間に含めることとなるため、延長オプション期間の判断によっては、法的債務性のないものまで負債として計上されるという問題が生じる。

### 質問 7（貸手のリース期間に関する質問）

本会計基準案等における貸手のリース期間に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。
--

### <コメント>

- 同意する。

## 質問 8 (リース開始日の使用权資産及びリース負債の計上額に関する質問)

本会計基準案等におけるリース開始日の使用权資産及びリース負債の計上額に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

### <コメント>

- リース開始日の計上額については、現行のファイナンス・リースにおける金額と実質的に同じであるため（質問 25 に対するコメント 4 から 8 を参照）、基本的に同意する。
- 但し、借手のリース料に含める金額のうち、「(4) 借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額」について、「IFRS 第 16 号では、購入オプションは実質的にリース期間を延長する最終的なオプションと考えられるため、借手のリース期間を延長するオプションと同じ方法でリース負債に含めるべきであると考えたとされ、したがって、借手のリース期間の定義を IFRS 第 16 号と整合させている本会計基準においても、借手のリース期間の判断と整合的に、借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額をリース負債に含めている。」と説明しているが（会計基準 BC40 項）、以下の理由により同意できない。

### 【理由】

1. 適用指針 BC61 項において、原資産の所有権が借手に移転すると認められるリースに該当する要件の「(2) 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、「割安かどうかのみではなく他の要因も考慮して購入オプションの行使が合理的に確実な場合とする方が、借手への所有権移転の可能性を反映して減価償却費の算定が可能となる」と説明している。
2. この「他の要因」の内容が具体的でないことに加え、借手は、リース開始日において購入オプションの行使価額をリース料に含めるか否かについて、実務上、購入オプションの行使価額が割安か否かで行使が確実か否かを判断すると考えられる。
3. したがって、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った、実務上の負担を増加する判断要素を採り入れるべきではない。

## 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)

本会計基準案等における短期リースに関する簡便的な取扱いについての提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

### <コメント>

- 同意する。

#### 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)

本会計基準案等における少額リースに関する簡便的な取扱いについての提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

##### <コメント>

- 同意する。但し、適用指針第 20 項 (2) ②の「5 千米ドル以下」は「一定額以下」とした方がよい。

##### 【理由】

1. 日本の会計基準（適用指針）本文に、ドル表記の定めは唐突感がある。
2. IFRS 第 16 号においても基準本文では少額の金額を示さず、B 項で少額の事例等を示したうえで、結論の根拠（BC）で初めて 5 千米ドル以下の金額が示されている。
3. 適用指針 BC34 項において IFRS 第 16 号の 5 千米ドルが説明されていることから、本項で「一定額以下」について説明を行えば、適用指針本文に米ドルを定めなくても、容易に金額を理解することができる。

#### 質問 11 (借地権の設定に係る権利金等の会計処理に関する質問)

本会計基準案等における借地権の設定に係る権利金等の会計処理に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

##### <コメント>

- 同意する。

##### 【理由】

1. 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、適用指針第 24 項の(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ている。その理由の一つとして、適用指針 BC47 項において「本適用指針における原則的な取扱い（第 24 項前段）を一律に適用することを求める場合、当初の契約の意図が会計処理に反映されなくなる可能性がある。」と説明している。
2. 会計処理が明らかでない場合あるいは何等かの会計慣行等がある場合、会計処理は、契約当時における状況を踏まえて行われるものであるが、会計基準の改正という予期し得ない状況が生じることによって、当初の契約の意図が会計処理に反映されなくなる。こうした事情を考慮した適用指針第 24 項の後段の措置は妥当である。

## 質問 12 (利息相当額の各期への配分に関する質問)

本会計基準案等における利息相当額の各期への配分に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

### (利息相当額の各期への配分)

#### <コメント>

- 個別財務諸表については、借手においても、貸手におけるリースの分類基準に基づき、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類できるとしたうえで、ファイナンス・リースについて利息相当額を各期に配分する場合は、基本的に同意する。

#### 【理由】

1. すべてのリースを金融として捉える考え方には同意しないが、提案されている利息相当額を各期に配分する会計処理は、現行のファイナンス・リースにおける会計処理と同じである。

### (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)

#### <コメント>

- 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は、以下の理由により、追加の説明をお願いしたい。

#### 【理由】

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、適用指針 BC59 項において、「IFRS 第 16 号ではこれらの簡便的な取扱いは定められていないが、実務の追加的な負担を軽減することを目的として企業会計基準適用指針第 16 号に導入したものであり、実務において浸透していることから、本適用指針においても、これらの簡便的な取扱いを踏襲することとした。」と説明している。
2. 一方、IFRS 第 16 号 BC86 項では、「IFRS 第 16 号の認識及び測定の実務事項を適用することの影響が財務諸表に対して重要性がない場合には、借手は当該実務事項の適用を要求されない」旨が説明されている。
3. 改正リース会計基準においては、重要性に関して、数値基準に基づく具体的なガイダンスを設けるため、IFRS 第 16 号 BC86 項のような記載を行わない考えであると思われるが、企業自らが改正リース会計基準の実務事項の適用の有無を判断しやすいようにするため、数値基準による簡便的な取扱いに加えて、IFRS 第 16 号 BC86 項のように、企業の重要性の判断により、使用権資産及びリース負債の認識の実務事項を適用しないことができる旨を結論の背景で示して頂きたい。

### 質問 13 (使用権資産の償却に関する質問)

本会計基準案等における使用権資産の償却に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

#### <コメント>

- 使用権資産の償却は現行基準を踏襲したものであるため同意するが、契約の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリースに該当する要件の(2)については、以下の理由により同意しない。

#### 【理由】

1. 適用指針 BC61 項において、原資産の所有権が借手に移転すると認められるリースに該当する要件の「(2) 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、「割安かどうかのみではなく他の要因も考慮して購入オプションの行使が合理的に確実な場合とする方が、借手への所有権移転の可能性を反映して減価償却費の算定が可能となる」と説明している。
2. この「他の要因」の内容が具体的でないことに加え、借手は、リース開始日において、購入オプションの行使が合理的に確実であるリースか否かについて、実務上、購入オプションの行使価額が割安か否かで行使が確実か否かを判断すると考えられる。
3. したがって、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った、実務上の負担を増加する判断要素を採り入れるべきではない。
4. 仮に(2)を変更しないのであれば、適用指針 BC61 項において、「他の要因を考慮する」という説明は避けて、「例えば、割安購入選択権は合理的に確実である場合に該当する」ことを説明した方が実務に合致すると考えられる。

### 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)

本会計基準案等における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提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

#### (リースの契約条件の変更が生じた場合のリース負債等の見直し)

#### <コメント>

- 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は負担が大きいと考えられるため、IFRS 任意適用企業以外の企業からも幅広く意見を聞いたうえで、より簡便な会計処理についても検討をお願いしたい。

## (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)

### <コメント>

- 同意しない。以下の理由のとおり、煩雑な会計処理の適用により企業の実務負担の増大が懸念されるため、IFRS 任意適用企業や財務諸表利用者のみならず、我が国の企業会計基準を適用する多くの企業の意見を聞いたうえで、実務負担を軽減できる措置、リース期間の変更やリース負債の見直し等を要求しない措置を講じて頂きたい。

### 【理由】

1. 冒頭の「基本的見解 2」で述べたとおり、リース会計基準の公開草案は、特に借手において、IFRS 第 16 号の定めが多くと整合性を図ったことにより、借手に対して、リースの識別、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、リース期間の判定、すべてのリースについて使用権資産及びリース負債の計上、契約条件の変更によるリース負債の見直し及び契約条件の変更を伴わないリース負債の見直し等といった、現行リース会計基準にはない判断や煩雑な会計処理を要求している。
2. 上記の判断や会計処理のいずれも借手にとって負担が大きいが、特に、リースの契約条件の変更が生じていない場合であっても、リース期間中にもかかわらず、延長オプションの行使可能性を考慮してリース期間の変更を求め、また、原資産を購入するオプションの行使について判定に変更がある場合や残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額に変動等がある場合はリース料の変更を求め、これらの変更に伴うリース負債及び対応する使用権資産の修正を要求することは、借手にとって、実務上の負担が極めて大きい。
3. 当協会は、個別財務諸表においては、借手においても、リース期間についてオプション期間を考慮しないことができるようにすることが必要であると考えるが、連結・個別にかかわらず、借手がオプションを考慮した「借手のリース期間」を適用した場合でも、会計基準第 39 項又は第 40 項に該当した場合の借手のリース期間の変更、これに伴うリース負債の見直し等の要求は、借手にとって、実務上の負担が極めて大きいことから、これらを要求せずに、当初のリースとは独立したリースとして会計処理できる等、改正リース会計基準を適用することの実務負担を軽減できる措置を講じて頂きたい。
4. また、適用指針第 44 項の購入オプションの判定の変更、及び残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額の変動等が生じた場合も、リース負債の見直し等を要求しているが、これらの金額は基本的に重要性が乏しいケースが多いと考えられる。このようなケースにおいてリース負債の見直し等を要求することは、多くの企業にとって極めて負担が大きいため、リース負債の見直しの対象外とするか、金額に重要性が乏しい場合にはリース負債の見直し等を要求しない措置を講じて頂きたい。

### 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)

本会計基準案等における借手のリース期間に含まれない再リースに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

#### <コメント>

- 適用指針第 49 項の再リースに関する定めは、適用指針 BC70 項で説明しているとおり、我が国固有の商慣習に整合したものであるため、同意する。

### 質問 16 (セール・アンド・リースバック取引に関する質問)

本会計基準案等におけるセール・アンド・リースバック取引に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

#### <コメント>

- 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（以下「ファイナンス・リースと同様の場合」という。）に、売手である借手は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ことについて、同意しない。
- 以下の理由 1 から 5 により、セール・アンド・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（例えば、資産の管理事務の省力化等のために行われるセール・アンド・リースバック取引の場合）には、リースバックがファイナンス・リースと同様の場合であっても、資産の売却とリースの会計処理を認めるべきである。
- 以下の理由 6 により、セール・アンド・リースバック取引の定義を修正した方がよい。

#### 【理由】

- 現行リース会計基準では、セール・アンド・リースバック取引がファイナンス・リースに該当する場合、借手は、物件の売却損益に係る処理を除き、通常のファイナンス・リースと同様の会計処理を行うが、リース会計基準の公開草案では、資産の譲渡が売却に該当する場合でも、リースバックがファイナンス・リースと同様の場合には、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としている（適用指針第 51 項 (1) ②及び (2)）。
- Topic842 は、売手である借手のリースバックがファイナンス・リースである場合、売手である借手が譲渡した資産を直ちに買い戻していることと実質的に異ならず、売手である借手による資産の譲渡を資産の売却とすることは適切でない（適用指針 BC80 項）、リース会計基準の公開草案の定めも、Topic 842 における定めを参考に、リースバックがファイナンス・リースと同様の場合、資産の譲渡は売却に該当しないと判断するものとしたと説明している（適用指針 BC81 項）。
- 一方、現行の税制では、セール・アンド・リースバック取引について、資産の種類、売買

及び賃貸に至るまでの事情その他の状況に照らし、これら一連の取引が実質的に金銭の貸借であると認められるときは、資産の売買はなかったものとし、かつ、譲受人（賃貸人）から譲渡人（借入人）に対する金銭の貸付があったものとして、所得の金額を計算するとしている（法人税法第 64 条の 2 第 2 項）。

4. 即ち、現行の税制では、セール・アンド・リースバック取引について、直ちに金融取引として取り扱うものではなく、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には、金融取引ではなく、資産の売買とリースとして取り扱うことになる。例えば、法人が事業の用に供している資産（いわゆる中古資産）について、当該資産の管理事務の省力化等のために行われるセール・アンド・リースバック取引については金融取引に該当しないとされている。
5. 上記 4 のように、資産の管理事務の省力化等のために行われるセール・アンド・リースバック取引については、リースバックがファイナンス・リースと同様であっても、借手の目的である管理事務の省力化は資産を所有しないことが前提であるため、売手である借手が譲渡した資産をリース終了後に買い戻し、当該資産を再度保有するインセンティブは低いと考えられ、したがって、Topic842 のように、リースバックがファイナンス・リースの場合において直ちに資産の譲渡を売却と認めないことは適切でなく、また、このようなセール・アンド・リースバック取引については、リースバックがファイナンス・リースかオペレーティング・リースかで異なる取扱いとすべきではないと考えられる。
6. 「セール・アンド・リースバック取引とは、売手である借手が資産を買手である貸手に譲渡し、売手である借手が買手である貸手から当該資産をリース（以下「リースバック」という。）する取引をいう。」と定義されている（適用指針第 4 項（11））が、「売手である借手が…リースする」は日本語として適切でないため、「売手である借手が…リースバックする」とするか、適用指針第 50 項の記載のように「セール・アンド・リースバック取引とは、売手である借手が資産を買手である貸手に譲渡し、リースバックする取引をいう。」と定義した方がよい。

#### 質問 17（ファイナンス・リースに関する質問）

本会計基準案等におけるファイナンス・リースに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。
--

#### <コメント>

- 同意しない。以下の理由のとおり、コスト・ベネフィットの観点からは現行の貸手のファイナンス・リースの第 2 法の会計処理を廃止することの必要性は乏しいと考えられ、更に、第 2 法の会計処理を廃止することによる他の法制度への影響は税法ほか多方面に広がることが想定されるため、第 2 法の会計処理は維持すべきである。

#### 【理由】

1. 現行の貸手のファイナンス・リースの第 2 法（リース期間中の各期の受取リース料を売上高として計上する方法）の会計処理は、「従来行われてきた割賦販売の処理を想定していた。



本適用指針では、収益認識会計基準において割賦基準が認められなくなったこととの整合性から、企業会計基準適用指針第 16 号で定められていた本適用指針 BC98 項(2)の方法を廃止することとした。」(適用指針 BC100 項)と説明している。

2. しかしながら、貸手のファイナンス・リースの第 2 法の会計処理は、各期に売上高（受取リース料）と売上原価（受取リース料と利息相当額の差額）を認識するものの、リース投資資産（又はリース債権）の計上額と各期の損益（利息相当額）は、提案されている貸手の会計処理及び国際的な会計基準の会計処理と実質的な差異はないため、比較可能性の問題はない。
3. 一方で、有価証券報告書提出会社を含めすべてのリース会社は、少なくとも個別財務諸表においてはリースに係る収益の認識として適切な第 2 法の会計処理を採用していることから、第 2 法の会計処理の廃止に対応するためのシステム変更に多額のコストを要することとなる。
4. 以上のとおり、第 2 法の会計処理の廃止によって、得られるベネフィットは明確でないにもかかわらず、貸手においてはシステム変更等の多額のコストを負担することとなるため、コスト・ベネフィットの観点からは第 2 法の会計処理を廃止することの必要性は乏しいと考えられ、更に、第 2 法の会計処理の廃止によって、収益（売上高）の認識が大きく変わるため、貸手の収益に対する法人税及び消費税の課税にも大きく影響することになり、こうした他の法制度への影響は多方面に広がることが想定される。

#### 質問 18（オペレーティング・リースに関する質問）

本会計基準案等におけるオペレーティング・リースに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。
--

#### <コメント>

- 同意する。ただし、以下のとおり、貸手のオペレーティング・リースのリース料を定額法で計上することについて、収益認識会計基準との整合性を強調しない方がよい。

#### 【理由】

1. 適用指針 BC104 項において、貸手のオペレーティング・リースの会計処理について、リース料を定額法で計上することは、収益認識会計基準との整合性を図り、比較可能性を高めることになり、望ましいと説明している。
2. 貸手のオペレーティング・リースのリース料を定額法で計上する会計処理は、収益認識会計基準の「一定の期間にわたって充足される履行義務」の考えに基づいていると考えられる。一方、リース会計基準の公開草案のリースは、原資産を借手に引き渡した時点で、貸手の履行義務が、少なくともリース期間中における借手の原資産の使用権に対応する部分については完了していると考えられ、オペレーティング・リースの場合にもこの解釈が該当すると思われる。
3. したがって、オペレーティング・リースのリース料を定額法で計上する会計処理を採用し

た理由として、収益認識会計基準との整合性を強調しない方がよい。

### 質問 19 (サブリースに関する質問)

本会計基準案等におけるサブリースに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

#### (基本となる会計処理)

#### <コメント>

- 同意する。ただし、以下のとおり、結論の背景において補足説明をお願いしたい。

#### 【理由】

1. サブリースの貸手のリース投資資産又はリース債権（サブリースにおける貸手のリース料の現在価値と使用権資産の見積残存価額の現在価値の合計額）の計上額（適用指針第 85 項 (1) ②）の算定にあたり、当該金額が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こととしているが（適用指針第 86 項）、当該利率を用いることとした理由等について、BC で説明して頂きたい。
2. 適用指針第 87 項の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、通常ファイナンス・リースの判定基準と異なり、(1) の現在価値基準の 90%は、原資産の購入価額ではなく独立第三者間取引における使用権資産のリース料（利息相当額を含まない）との比較であり、(2) の経済的耐用年数基準の 75%は、原資産の経済的耐用年数ではなくヘッドリースのリース期間の残存期間と比較である。この通常ファイナンス・リースの判定基準と異なる判定基準としたこと理由、経緯等について、BC で説明して頂きたい。
3. リースの対象となる資産は「原資産」であるが、サブリースの対象となる資産は「原資産」ではなく「使用権資産」になること理由等についても丁寧な説明が必要である。
4. また、提案されている現在価値基準及び経済的耐用年数基準により算定した場合、不動産のリースであっても 90%基準と 75%基準を満たし、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が、この点についても補足説明した方がよい。

#### (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)

#### <コメント>

- 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例外的な取扱いについては同意するが、以下の理由により、適用指針第 88 項に次の「ただし書き」の趣旨を追加して頂きたい。  
「ただし、中間的な貸手は、サブリースの契約条件等の設定から追加的な収益を生み出すために、サブリースの契約条件の決定等について一定の裁量権を有している場合がある。この場合、適用指針第 88 項 (1) 及び (2) の要件に該当し、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ことが明らかな場合は、(3)の要件を満たすことを要しない。」

### 【理由】

1. 適用指針第 88 項は、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ために、貸借対照表においてヘッドリースにおける使用権資産及びリース負債を計上しないことが適切である取引の要件 (1) から (3) を定めている。また、これらの要件をいずれも満たす取引は、収益認識適用指針において「企業が在庫リスクを有していること」が本人の指標とされていること (収益認識適用指針第 47 項(2)) などに鑑みれば代理人として会計処理する場合と同様に純額表示することが適切となると考えられるとして、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を損益に計上することとした。」と説明している (適用指針 BC111 項)。

88. サブリース取引 (第 4 項(12)参照) のうち、次の要件をいずれも満たす取引について、中間的な貸手は、第 85 項にかかわらず、サブリースにおいて受け取るリース料の発生時又は当該リース料の受領時のいずれか遅い時点で、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を損益に計上することができる。

- (1) 中間的な貸手は、サブリースの借手からリース料の支払を受けない限り、ヘッドリースの貸手に対してリース料を支払う義務を負わない。
- (2) 中間的な貸手のヘッドリースにおける支払額は、サブリースにおいて受け取る金額にあらかじめ定められた料率を乗じた金額である。
- (3) 中間的な貸手は、次のいずれを決定する権利も有さない。
  - ① サブリースの契約条件 (サブリースにおける借手の決定を含む。)
  - ② サブリースの借手が存在しない期間における原資産の使用方法

2. しかしながら、適用指針第 88 項 (1) から (3) の要件は、パススルー型と呼ばれる不動産のサブリース取引の実務を踏まえて定められたものであるため、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取引であっても、これらの 3 要件すべてに該当しなければ、第 88 項の会計処理を適用することができない。
3. 例えば、適用指針第 88 項 (3) は、「中間的な貸手は、①サブリースの契約条件 (サブリースにおける借手の決定を含む。) 及び②サブリースの借手が存在しない期間における原資産の使用法のいずれを決定する権利も有さない。」ことを要件としているが、サブリースの契約条件等の設定から追加的な収益を生み出すために、中間的な貸手がサブリースの契約条件の決定等について一定の裁量権を有している場合もあると考えられる。
4. この点、収益認識適用指針第 47 項 (3) では、「ただし、代理人が価格の設定における裁量権を有している場合もある。例えば、代理人は、財又はサービスが他の当事者によって提供されるように手配するサービスから追加的な収益を生み出すために、価格の設定について一定の裁量権を有している場合がある。」と定め、価格設定の一定の裁量権を有している場合は代理人として取り扱っている。
5. 上記 1 のとおり、収益認識適用指針第 47 項(2)との関係から、ヘッドリースに対してリスクを負わない中間的な貸手の損益についても純額表示が適切であるとしているように、収

益認識適用指針第 47 項 (3)「ただし書き」に定める価格設定の一定の裁量権を有している場合は代理人としていることと同様、中間的な貸手がサブリースの契約条件の決定等について一定の裁量権を有している場合は、適用指針第 88 項 (1) 及び (2) の要件に該当する限り、中間的な貸手はヘッドリースに対してリスクを負わないものとして取り扱うべきと考える。

#### 「収益認識に関する会計基準の適用指針」

47. 第 43 項における企業が本人に該当することの評価に際して、企業が財又はサービスを顧客に提供する前に支配しているかどうかを判定するにあたっては、例えば、次の(1)から(3)の指標を考慮する（[設例 17]、[設例 18]、[設例 19]、[設例 20]及び[設例 30]）。

- (1) 企業が当該財又はサービスを提供するという約束の履行に対して主たる責任を有していること。これには、通常、財又はサービスの受入可能性に対する責任（例えば、財又はサービスが顧客の仕様を満たしていることについての主たる責任）が含まれる。

企業が財又はサービスを提供するという約束の履行に対して主たる責任を有している場合には、当該財又はサービスの提供に関与する他の当事者が代理人として行動していることを示す可能性がある。

- (2) 当該財又はサービスが顧客に提供される前、あるいは当該財又はサービスに対する支配が顧客に移転した後（例えば、顧客が返品権を有している場合）において、企業が在庫リスクを有していること

顧客との契約を獲得する前に、企業が財又はサービスを獲得する場合あるいは獲得することを約束する場合には、当該財又はサービスが顧客に提供される前に、企業が当該財又はサービスの使用を指図し、当該財又はサービスからの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力を有していることを示す可能性がある。

- (3) 当該財又はサービスの価格の設定において企業が裁量権を有していること

財又はサービスに対して顧客が支払う価格を企業が設定している場合には、企業が当該財又はサービスの使用を指図し、当該財又はサービスからの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力を有していることを示す可能性がある。

ただし、代理人が価格の設定における裁量権を有している場合もある。例えば、代理人は、財又はサービスが他の当事者によって提供されるように手配するサービスから追加的な収益を生み出すために、価格の設定について一定の裁量権を有している場合がある。

6. 以上を踏まえ、コメントのとおり、適用指針第 88 項に「ただし書き」の趣旨を追加して頂きたい。また、「ただし書き」の追加は、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事例として、財務諸表利用者への有用な情報の提供にもなると考えられる。

#### 質問 20（表示に関する質問）

本会計基準案等における表示に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

#### <コメント>

- 同意する。

### 質問 21（注記事項に関する質問）

本会計基準案等における注記事項に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

#### <コメント>

- 同意しない。以下のとおり、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して頂きたい。

#### 【理由】

- 財務諸表作成者にとっては、膨大な注記に対応するためのシステム対応等、負担が極めて大きいと言える。
- IFRS 任意適用企業以外の企業からも幅広く意見を聞いたうえで、コスト・ベネフィットの観点から、借手及び貸手における各注記事項が財務諸表利用者にとってどの程度有用であるかを再検討して頂きたい。

### 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）

本会計基準案等で提案している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ついて同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

#### <コメント>

- 個別財務諸表における表示については特に定めがないため、連結財務諸表作成の有無にかかわらず、連結財務諸表と同じ表示が要求されるものと理解する。
- 連結財務諸表を作成している場合、借手の「会計方針に関する情報」の記載については、連結財務諸表の記載を参照することができ、その他の借手及び貸手の注記については、個別財務諸表において求められていないため、個別財務諸表の注記に関する負担感はないと考えられる。
- ただし、連結財務諸表を作成していない企業にとっては、個別財務諸表に対して連結財務諸表と同様の注記が要求されるため、質問 21 に対するコメントのとおり、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して頂きたい。

### 質問 23（適用時期に関する質問）

本会計基準案等における適用時期に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

#### <コメント>

- 同意しない。基準公表から強制適用までの期間は最短でも 3 年の準備期間が必要である。

## 【理由】

1. 改正リース会計基準の会計処理に対応するためには、借手・貸手ともに、大幅なシステム変更が必要となり、仮に、改正リース会計基準が個別財務諸表にも適用された場合には、法人税が改正した場合やこれに伴って消費税の処理が変更した場合の対応も必要となる可能性もあるため、収益認識会計基準と同様に、最短でも3年の準備期間が必要である。
2. また、強制適用までの期間の対応の可否は会社の規模等によっても異なると考えられる。例えばIFRS任意適用企業以外の上場企業、あるいは非上場企業にとっては、3年でも対応が困難な状況も想定されることから、強制適用までの期間は慎重に判断すべきである。
3. IFRS第16号の強制適用時期（2019年1月）との乖離が懸念されているが（会計基準BC62項）、そもそも我が国リース会計基準の改正に向けた本格的な検討が始まったのは2019年4月であるため、IFRS第16号の強制適用時期との差が生じるのは当然であり、また、我が国の改正リース会計基準に関する検討開始から公開草案公表までの期間は約4年であり、IASBとFASBによる共同リースプロジェクトの期間（2007年の検討開始から2016年1月のIFRS第16号公表までの期間）と比べても短い。したがって、改正リース会計基準の強制適用までの期間を2年程度とすることについて、IFRS第16号の強制適用時期との開きを理由とすべきではないと考える。

## 質問 24（経過措置に関する質問）

本会計基準案等における経過措置に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

## <コメント>

- 特にオペレーティング・リースに関する経過措置については、以下の理由により同意できず、借手においては、現行リース会計基準における所有権移転外ファイナンス・リースの賃貸借処理の継続と同様の経過措置を講じて頂きたい。

## 【理由】

1. 適用指針第114項のただし書きの方法（経過措置）を適用する場合でも、適用初年度開始日前から継続している既存の契約は、オペレーティング・リースも含めて適用初年度から改正基準が適用されることとなる（適用指針第117項・第126項）。
2. 設例20では、オペレーティング・リースに分類していたリースに経過措置を適用する場合の借手の会計処理が示されているが、実務上は、不動産の賃貸借など延長オプションを行使することが合理的に確実かどうかの判断を行い、延長オプションを行使とした場合にはリース期間の見直しを行ったうえで、従来の賃貸借処理から使用权資産及びリース負債の会計処理に変更することになるため、設例で示されているよりも、煩雑な会計処理が要求されることとなり、借手にとっては極めて負担が大きい。
3. リース会計基準の公開草案に追加された借地権の設定等に係る権利金等（適用指針第121項及びBC146項）、及び建設協力金等の差入預託保証金（適用指針第124項及びBC148

項)においては、「契約締結時の意図が会計処理に反映されなくなる可能性がある」との理由により、適用開始日前の処理の継続を認めている。

- リース会計基準の改正は、契約当時における借手にとって予期し得ないことであり、かつ、オペレーティング・リースに分類していたリースを従来の賃貸借処理から使用権資産及びリース負債の会計処理に変更することは極めて負担が大きいため、現行リース会計基準の経過措置において借手の所有権移転外ファイナンス・リースの賃貸借処理の継続が認められたように、同様の経過措置を講じて頂きたい。

#### 質問 25 (設例に関する質問)

本会計基準案等における設例に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

#### <コメント>

##### 【設例 4-1】

- 設例 4-1 は、貯蔵タンク内の「ガスの稼働能力部分」が特定された資産であるかどうかを判断する設例であるが、設例 4-1 の (1) の 2 段落目の下から 3 行目「A 社は貯蔵タンクの使用による経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有することとはならない。」は、「貯蔵タンク稼働能力部分の使用」等に表現を修正した方がよい。

##### 【設例 4-2】

- 同様に、設例 4-2 の特定された資産は「貯蔵タンク稼働能力部分」である。したがって、前提条件 2. は、「A 社は使用期間全体を通じて貯蔵タンクの使用を指図する権利を有している。」としているが、「貯蔵タンク稼働能力部分の使用」等に表現を修正した方がよい。また、(1) の 2 段落目の下から 3 行目「A 社は貯蔵タンクの使用による経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有することとなる。」は、「貯蔵タンク稼働能力部分の使用」等に表現を修正した方がよい。

##### 【設例 8-1】【設例 8-3】及び【設例 8-5】

- 質問 27 に対するコメント 2 で記載のとおり、会計基準第 14 項及び会計基準第 29 項の借手のリース期間の (1) 延長オプション、(2) 解約オプションの順を入れ替えた方がよいが、入れ替えないのであれば、設例だけでも読みやすく修正あるいは補足した方がよい。

##### 【設例 8-1】

(3) A 社は、借手のリース期間を決定するにあたっては、解約不能期間である 3 か月を超えて、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及び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考慮することとなる（会計基準第 29 項）。

##### 【設例 8-3】【設例 8-5】

【設例 8-3】及び【設例 8-5】は解約オプションがないため、(1) の説明の最後に「本設例は解約オプションがないため、延長オプションの対象期間を考慮する」と補足する。

### 【設例 9-1】

4. 設例 9-1（現行の設例 1 の修正）は、借手は貸手による原資産の現金購入価額が明らかでないため、貸手の計算利率を知り得ないとして、借手の追加借入利率 8%を用いて、リース料の現在価値 49,318 千円を算定し、当該金額でリース開始日のリース負債（使用権資産も同額）を計上し、同じ利率 8%を用いて利息を配分している。
5. 一方、現行リース会計基準では、貸手の購入価額が明らかでない場合、リース料の現在価値と借手の見積現金購入価額のいずれか低い額でリース資産及びリース債務を計上することとしており、現行の設例 1 は、借手の追加借入利率 8%を用いて算定したリース料の現在価値 49,318 千円よりも低い借手の見積現金購入価額 48,000 千円でリース開始日のリース資産及びリース負債を計上し、リース料の現在価値がリース開始日のリース資産及びリース債務の計上額 48,000 千円と等しくなる利率 9.154%を用いて利息を配分している。
6. リース会計基準の公開草案では、リース開始日のリース負債の計上額をリース料の現在価値のみとしたため、設例 9-1 と現行の設例 1 との違いは理解できるものの、実務においては、借手が貸手による原資産の現金購入価額を知り得ることが多く、したがって、貸手の計算利率を用いてリース料の現在価値を算定することが可能であり、この場合、リース料の現在価値は現金購入価額と同額となる。
7. したがって、質問 8 に対するコメントに記載のとおり、改正リース会計基準におけるリース開始日の計上額は、実質的に、現行のファイナンス・リースにおける金額と同じであるが、設例 9-1 は、借手が貸手による原資産の現金購入価額が明らかでなく、貸手の計算利率を知り得ないケースのみを事例としているため、現行リース会計基準のファイナンス・リースの計上額から変更があるものと認識し、混乱を招く恐れがある。
8. このため、設例 9-1 において、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して頂きたい。

### 【設例 13】

9. 前提条件 6. 7. について、理解を容易にするために、「CPI の変動率が 20%増であるためリース料が年額 10,000 円増加する」ことを説明した方がよい。
10. 前提条件 9. について、「割引の影響を無視している」とあるが、変動後の指数又はレートに基づいてリース負債の見直しを行う設例であるため、割引計算の説明や返済スケジュールも含め、割引後の金額で説明した方がよい。

### 【設例 16】

11. 前提条件 9. は、「新規スタッフの採用及び配置は A 社の統制下にある重要な事象であり、延長オプションを行使することが合理的に確実かどうかの A 社の決定に影響を与える。」としているが、「新規スタッフの採用及び配置は、A 社の統制下にあつて、延長オプション



を行使することが合理的に確実かどうかのA社の決定に影響を与える重要な事象である。』  
とした方がよい。(質問 27 に対するコメント 7 参照)

**【設例 18-1】**

12. 中間的な貸手のサブリースの分類について、通常のリースとは異なる現在価値基準（すなわち、サブリースにおける貸手のリース期間に係るリース料の現在価値が「独立第三者間取引における使用権資産のリース料」の概ね 90 パーセント以上）によって判定するため、経済的耐用年数基準のみならず、現在価値基準による判定も示して頂きたい。

**(設問に関するその他の形式的な修正)**

**【設例 7】**

13. 2. 貸手 (1) ②の (\*1) 及び (2) ②の (\*1) : 購入価額 → 現金購入価額

**【設例 9-1】**

14. (2) 貸手の①リースの分類のイの 1 行目 : ①により → アにより

**【設例 9-2】**

15. (2) 貸手の①リースの分類 : 購入価額 → 現金購入価額 (2か所)

**【設例 10】**

16. 2. 貸手の (1) リースの分類 : 購入価額 → 現金購入価額

**【設例 11】**

17. 2. 貸手の (1) リースの分類 : 購入価額 → 現金購入価額

**【設例 12】**

18. 前提条件 9 : 月額リース料の合計額

**【設例 19】**

19. 前提条件 2 の⑥及び 3 の⑥ : 月額リース料の合計額

**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)**

賃貸等不動産時価開示会計基準改正案等における提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。
---

- コメントなし

## 質問 27 (その他)

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

### <コメント>

#### (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)

1. 適用指針 BC15 項の内容は、BC13 項の次に説明 (BC14 項の前に移動) した方がよく、適用指針 BC19 項の内容は、貸手の冒頭で説明 (BC18 項の前に移動) した方がよい。

#### (借手のリース期間)

2. 会計基準第 14 項及び会計基準第 29 項の借手のリース期間の (1) 延長オプション、(2) 解約オプションの順について、IFRS 第 16 号と整合させているのは理解できるが、実務上、リース期間を考慮するにあたっては、まず解約不能期間を超える解約オプション期間を考慮し、その後、契約期間を超える延長オプション期間を考慮することになるため、(1) と (2) の順を入れ替えた方がよい。
3. 会計基準第 14 項後段の「借手のみがリースを解約する権利を有している場合、当該権利は借手が利用可能なオプションとして、借手はリース期間を決定するにあたって際にこれを考慮する。貸手のみがリースを解約する権利を有している場合、当該期間は、解約不能期間に含まれる。」について、結論の背景で理由を補足説明して頂きたい。なお、「貸手のみがリースを解約する権利を有している場合、当該期間は、解約不能期間に含まれる。」について、正しくは「貸手のみがリースを解約する権利を有している場合、当該期間は、借手の解約不能期間に含まれる。」であると考えられる。
4. 適用指針第 15 項(5)の「延長又は解約オプションの行使条件」について、適用指針 BC25 項において「例えば、オプションの行使条件が借手にとって有利である場合には、経済的インセンティブが生じ得ると考えられる。」と説明している。この説明では (1) の「延長又は解約オプションの対象期間に係る契約条件」との違いを区別することはできず、(5) について、我が国の実務において具体的にどのようなケースが該当するかを検討し、その結果、経済的インセンティブの例示の一つとして掲げる必要性がなければ削除した方がよいと考える。

#### (借手のリース料)

5. 会計基準第 21 項の「貸手のリース料には、将来の業績等により変動する使用料等は含まれない。」の補足説明として、会計基準 BC24 項において、「これは、企業会計基準適用指針第 16 号では、リース料が将来の一定の指標 (売上高等) により変動するリース取引などが取り扱われていなかったことを受けて、当該取扱いを踏襲することを意図したものである。」と説明している。

一方、借手のリース料についても、将来の業績等により変動するリース料等は含まれないが、その理由は貸手と異なる (会計基準 BC37 項で説明)。

これらをすべて確認すれば、借手と貸手で、将来の業績等により変動するリース料等を含

まない違いがわかる。

しかしながら、理由は異なるものの、借手と貸手いずれもリース料に含めないにもかかわらず、会計基準第 19 項の「借手の変動リース料」の定めの中では、リース料に含まれない「それ以外の借手の変動リース料」について何も記載がなく、会計基準第 21 項の「貸手のリース料」の定めの中のみ、「将来の業績等により変動する使用料は含まれない。」と記載すると、借手と貸手で将来の業績等により変動するリース料等に関する取扱いに違いがあるのではないかと誤解が生じる可能性がある。

したがって、会計基準第 19 項の中で、「それ以外の借手の変動リース料」について、将来の業績等により変動するリース料等が該当し、借手のリース料には含めないことを記載した方がよいと考えられる。

19. 「借手の変動リース料」とは、借手が借手のリース期間中に原資産を使用する権利に対して行う貸手に対する支払のうち、リースの開始日後に発生する事象又は状況の変化（時の経過を除く）により変動する部分をいう。借手の変動リース料は、指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料とそれ以外の借手の変動リース料により構成される。

21. 「貸手のリース料」とは、借手が貸手のリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う貸手に対する支払であり、リースにおいて合意された使用料（残価保証がある場合は、残価保証額を含む。）をいう。貸手のリース料には、契約におけるリースを構成しない部分に配分する対価は含まれない。また、貸手のリース料には、将来の業績等により変動する使用料等は含まれない。

6. 会計基準 BC36 項から BC40 項において、借手のリース料に含める金額の「(2) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料」「(3) 残価保証に係る借手による支払見込額」「(4) 借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額」について説明されているが、「(5) リースの解約に対する借手による違約金の支払額（借手のリース期間に借手による解約オプションの行使を反映している場合）」についても、その趣旨を理解するために説明して頂きたい。

#### **(借手のリース期間の変更)**

7. 会計基準第 39 項の「次の (1) 及び (2) をいずれも満たす重要な事象又は重要な状況が生じたとき」について、(1) の「借手の統制下にあること」も重要な事象又は重要な状況と読めるが、会計基準 BC45 項では、「重要な事象又は重要な状況とは、借手の統制下にあり、かつ、延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかの借手の決定に影響を与えるもの」と説明しているため、(1) の借手の統制下にあることを前提として、延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかの借手の決定に影響を与えるような重要な事象又は重要な状況、と読める。

IFRS 第 16 号第 20 項のように、「次に該当する重要な事象又は重要な状況が生じたとき」とし、「(1) かつ (2)」と記載した方が若干はよいと思われるが、「(1) 借手の統制下にあ

ること」そのものが、重要な事象又は重要な状況と読めるような表現は修正した方がよい。

8. 会計基準第 40 項の「借手の解約不能期間の変更」の補足として、会計基準 BC46 項において、「借手の解約不能期間は、例えば、過去に借手のリース期間の決定に含めていなかったオプションを借手が行使する場合に変更が生じる。」と記載しているが、「リース期間の決定に含めていなかったオプションを借手が行使する場合」、通常は、延長オプション期間に含まれている解約不能期間の変更が生じることまでも、すぐには理解できないため、延長オプション期間に解約不能期間が含まれる当該延長オプションを行使する場合は、解約不能期間の変更が生じることになることを説明した方がより理解できる。

## ＜企業会計基準公開草案第 78 号「収益認識に関する会計基準（案）」に対するコメント＞

### ＜コメント＞

- リース会計基準の公開草案の質問 3 に対するコメントのとおり、貸手のソフトウェアのリースを貸手が供与する知的財産のライセンスの供与とするベネフィットはなく、貸手のソフトウェアのリースにおいても、借手と同様にリース会計基準を適用可能とすべきと考えするため、収益認識会計基準の第 104 項「なお書き」の削除に同意しない。
- また、収益認識会計基準の会計処理と整合させるために、現行の貸手のファイナンス・リースの第 2 法の会計処理を廃止することとしているが、リース会計基準の公開草案の質問 17 に対するコメントのとおり、コスト・ベネフィットの観点からは第 2 法の会計処理を廃止することの必要性は乏しいと考えられ、更に、第 2 法の会計処理を廃止することによる他の法制度へ影響は税法ほか多方面に広がることが想定されるため、第 2 法の会計処理は維持すべきと考え、したがって、収益認識会計基準の公開草案の結論の背景の第 104-3 項の記載は同意しない。

以上