

2023年8月4日

企業会計基準委員会御中

史彩監査法人
品質管理本部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）」等に対する意見

貴委員会から 2023年5月2日付で公表されました、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（以下「本公開草案」という。）に対して、下記のとおり意見を申し上げます。

記

質問 3（他の会計基準等との関係に関する質問）

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。

本公開草案に同意する。ただし、次の提案事項について検討いただきたい。

（提案）

リースの適用範囲について、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規定する。

（理由）

2018年11月及び2019年3月のIFRIC会議において、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が議論されている。近年我が国においても、会計システムをはじめとしてサプライヤーが提供するクラウド・コンピューティングを利用するケースが一般的になりつつあり、新基準の導入に際して多くの議論がなされることが想定されることから、これらの取扱いに対する見解を含めることは有用であると考えられる。

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。

本公開草案に同意する。ただし、次の提案事項について検討いただきたい。

(提案)

1. リースと非リースの区分の便法の適用単位について、「貸借対照表において表示するであろう科目」ではなく、IFRS 同様「原資産のクラス」等とする。
2. 適用指針案第 5 項 (1)、第 6 項 (1)、第 8 項において、「使用期間全体」を通じてと条件が記載されているが、全体とは、使用される期間の始めから終わりまでであり、「使用期間全体」からわずかでも除外されていたら、「使用期間全体」の条件には該当しないという解釈で正しいのかどうかを明確にして頂きたい。
3. 適用指針案第 6 項 (1) では、「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。」と規定されている。また、適用指針案第 8 項 (2) ②では、「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。」と規定されている。当該表現では、何を示しているのか不明瞭であるため、財務諸表作成者及び利用者がしっかりと理解できる表現に見直して頂きたい。

(理由)

1. 本会計基準案第 27 項においてリースと非リースの区分の便法について提案されている。当該便法の適用の単位は「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ごと」とされているが、IFRS16 号第 15 項においては「原資産のクラスごと」に適用を選択できるとされている。「原資産のクラス」とは性質及び企業の営業における用途が類似した原資産のグルーピングと定義されており (IFRS 第 16 号 8 項)、必ずしも貸借対照表の表示科目とは一致しない分類方法である。貸借対照表の同一科目の中にも性質や用途が異なる原資産が混在するケースもあると考えられ、貸借対照表の科目ごとにしか選択適用ができないのであれば、柔軟性に欠け利用しづらい便法の取り扱いとなるおそれがある。また、IFRS との比較可能性を担保する中であえて差異を設ける理由はないと考えられる。
2. ルールの隙間について、契約内容によりリースから外すことも考えられ、その場合、実態はリースそのものであるにも関わらず、「使用期間全体」ではないから、リースに該当しないと判断する可能性もある。ここで、実態はリースであるにも関わらず会計処理が異なることは適切ではないため、使用期間「全体」として限定されるような条件の記載が適切であるのか、どうかを明確にした方が適切であると考えられる。
3. 本会計基準案は、日本の基準であり、日本語として財務諸表作成者及び利用者が理解できることが非常に重要であると考えられる。そのため、表現を見直した方が良いと考える。

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。

本公開草案に同意する。ただし、次の提案事項について検討いただきたい。

(提案)

1. 貸手が借手に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旨を規定する。
2. 借手のリース期間の測定における再リース期間の取扱いを明記する。

(理由)

1. 本会計基準案第 14 項及び第 29 項において借手のリース期間について提案されている。ここでは解約不能期間の測定に延長及び解約オプションを考慮することとされているが、IFRS16 号 B35 項においては貸手が借手に提供したフリーレントの期間を含めることが明記されている。我が国の実務においても契約開始時等にフリーレントが含まれる事例は一般的であり、その取扱いを明確にしておくことは有用であることから、あえて IFRS と異なる定義を規定する理由はないと考えられる。なお、同第 30 項における貸手のリース期間においても同解釈を反映させるため、当該フリーレントは「借手の解約不能期間に含める」という取扱いが望ましいと考えられる。
2. 本適用指針案第 49 項において借手が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の取り扱いが提案されているが、そもそも借手のリース期間を規定する本会計基準案第 29 項では、借手のリース期間の測定において「再リース期間」をどのように取扱うのかが明確にされていない。再リースを「延長オプション」として解釈させるのであればその旨を説明するなど、定義された用語として本会計基準案第 29 項で整理するべきと考えられる。

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)

本会計基準案等における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。

本公開草案に同意する。ただし、次の提案事項について検討いただきたい。

(提案)

1. 使用権資産の構成要素として資産除去債務が含まれる旨を会計基準案第 31 項に規定する。
2. 借手のリース料の定義において、リース・インセンティブは固定リース料から控除する旨を規定する。
3. 現在価値の算定に用いる割引率について、IFRS と同様当初直接コストを定義に含める。
4. 現在価値の算定に用いる割引率について、貸手の計算利子率を知り得ない場合の借手の追加借入に適用されると合理的に見積もられる利子率に、IFRS と同様の定義を規定する。
5. 適用指針案第 23 項の例外を適用する際の合理的な根拠について、具体的な例示を追加

する。

6. 本会計基準案第 33 項(4)では、「購入オプション」という表現が用いられているが、当該定義が明確ではないため、定義を明確にして頂きたい。他にも解約オプション、延長オプションという表現が用いられているため、これらも定義を明確にして頂きたい。

(理由)

1. 本会計基準案第 31 項において使用権資産の測定方法が提案されているが、資産除去債務にかかる取扱いは記載されていない。本適用指針案第 25 項において IFRS と同様の取り扱いが規定されているが、IFRS では IFRS 第 16 号第 24 項(d)において使用権資産の構成要素として明記されている。我が国の実務においても本会計基準が適用された場合に多くの賃貸物件等を対象として原状回復費用等の資産除去債務が使用権資産を構成する金額として計上されることが予測されることから、本会計基準案第 31 項の測定方法の記載にも含めることが有用であると考えられる。
2. 本会計基準案第 17 項及び第 33 項において「借手のリース料」の定義が提案されているが、うち(1)は「借手の固定リース料」とされている。一方、IFRS 第 16 号 A の対応する項目においては「固定リース料からリース・インセンティブを控除したもの」と定義されている。我が国の実務においてもリース・インセンティブが発生することは一般的であり、その取扱いを明確にしておくことは有用であることから、あえて IFRS と異なる定義を規定する理由はないと考えられる。なお、IFRS と同じ定義とする場合は、会計基準案第 31 項の使用権資産の測定方法についても IFRS 第 16 号 23 項と一致させる必要があることに留意されたい。
3. 本適用指針案第 62 項において貸手の計算利率の定義が提案されているが、IFRS 第 16 号 A.におけるリースの計算利率の定義とは異なり、当初直接コストが考慮されていない。当該取扱いは収益認識に関する会計基準を設定する際に IFRS の契約獲得コストの考えを日本基準に取り入れなかった経緯に関連すると思料するが、当初直接コストを含めるか否かによって貸手の計算利率の計算結果が異なり、例えば貸手のリースを主たる事業とするリース事業者や不動産賃貸業者等にとっては IFRS を採用する国際的な企業と利益の期間帰属の観点で比較可能性が大きく損なわれる恐れもある。そのため、貸手の計算利率の定義には当初直接コストを考慮することが妥当と考えられる。
4. 本適用指針案 BC56 項において借手の追加借入に適用されると合理的に見積もられる利率を算定するための適用事例が提案されているが、これらの手法によってそもそものような利率を算定するのには明確にはされていない。例えば海外の事務所用建物を賃借した場合は、現地通貨による借入を想定した利率の算定が必要になると考えられる。IFRS 第 16 号 A.によれば借手の追加借入利率を「借手が、同様の期間にわたり、同様の保証を付けて、使用権資産と同様の価値を有する資産を同様の経済環境において獲得するのに必要な資金を借り入れるために支払わなければならないであ

ろう利率」と定義されており、同様の定義を示すことは円滑な基準導入のために有用と考えられる。

5. 変動リース料に係る原則的な取り扱いとしては IFRS 第 16 号を踏襲しつつも、本適用指針案第 23 項では将来の変動を見積もる場合の例外が提案されている。ここにおける「合理的な根拠をもって指数又はレートの将来の変動を見積ることができる」という点については同 BC38 項でも具体的なガイダンスは示されておらず、IFRS にも存在しない例外実務を適用することの混乱や適用上のばらつきを避けるために、どの程度説明ができれば合理的な根拠となり得るのか、例示を示すことが有用と考えられる。
6. 購入オプション（解約オプション、延長オプション含む）という単語は、一般的なリース契約や不動産契約に用いられる用語ではないと考えられるが、その一方で、本会計基準案では特段、定義されずに用いられている。このような用いられ方は、財務諸表作成者及び利用者にとって非常に難解であるため、適切な定義づけすることが重要であると考えられる。

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。

本公開草案に同意しない。次の提案事項について検討いただきたい。

（提案）

1. 少額リースに係る具体的な金額基準は定めない。
2. 特に 5 千米ドルという外貨の基準は適切ではない。

（理由）

1. 300 万円と 5 千米ドルという金額を比較すると、前者の要件には該当しないものの後者の要件には該当するというケースは稀であると考えられ、5 千米ドルの金額基準を置く必要性は乏しいと考えられる。また、IFRS においても本基準において具体的な金額基準が規定されているわけではなく、IFRS 第 16 号の審議において想定されていた金額を我が国の会計基準の本適用指針に正式に採用することは違和感がある。加えて、当該 5 千米ドルの基準を設けることで IFRS 任意適用企業に対する（個別財務諸表上の）負担を軽減することになる旨の説明があるが（BC35 項）、上記の通り IFRS 本基準では規定されていない金額基準であるところ、IFRS 任意適用企業の多くが当該 5 千米ドルを基準として少額リースの免除規定を採用しているかどうかは定かではない。また、従前の企業会計基準適用指針第 16 号の規定を継続適用することについても、「企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリース」と前提があるが、IFRS 第 16 号では少額リースの適用は絶対値ベースで行われ、それらのリースが借手にとって重要性があるかどうか（借手の規模、性質、状況）は関係ないことが明記されている（IFRS 第 16 号 B4 項）。これらの考え方が反する両基準を容認することは、基準適用のための解

釈に混乱を招く恐れがあると考えられる。

さらに、会社の規模により重要性は異なるため、具体的な金額基準を設けることは、財務諸表作成者に過度の負担を強いる可能性がある。

以上の状況や IFRS との収斂という目的も踏まえると、少額リースの金額的な基準として具体的な数値を定めない取り扱いが妥当であるとする。

2. 日本国であるにも関わらず、外国通貨をベースに判定することは、適切ではないとする。

質問 11（借地権の設定に係る権利金等に関する質問）

本会計基準案等における借地権の設定に係る権利金等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。

本公開草案に反対する。

（提案）

原則、減価償却を行うという一方、例外として減価償却を行わないものとして取り扱うことができる範囲が広いと考えられるため、「本適用指針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（重要性乏しいものを除く）」について、例外は設けず、減価償却を行うこととする。

（理由）

減価償却を行う企業と全く行わない企業で会計処理が分かれる可能性があり、財務諸表の比較可能性の観点から例外の範囲が広すぎることは適切ではないと考える。

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。

本公開草案に同意する。ただし、次の提案事項について検討いただきたい。

（提案）

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る。設例は本適用指針案第 46 項を前提とし、変動リース料の将来の見通し及び割引率が変更されたケースとする。

（理由）

変動リース料における利息法の適用については、本会計基準案等では IFRS16 で規定されていない、指数等の将来の変動を見積り、リース負債を算定する方法の選択適用が提案されている（本適用指針案 23 項）。また、リースの契約条件の変更や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おいて、IFRS16 号第 43 号のようなリース負債の見直し時に用いる割引率の規定を置かないこととされている（本適用指針案 BC66 項、BC68 項）。さらには、このようなキャッシュ・フロー及び割引率が変動する場合における償却原価法の設例は、金融商品会計に関する Q&A Q24-2[A 法]（注 5）にて一部触れられているのみで

あり、これまで他の会計基準で十分に定めがなかったところである。

IFRS 第 16 号の主要な定めの内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高い会計基準を開発するという本会計基準案等の趣旨には賛同するが、複数の会計方針と割引率の適用を認めた結果、実務へのあてはめや会計処理において混乱やばらつきが生じるおそれも考えられることから、あくまで処理対応の一例という位置づけで、複雑なケースの償却原価法の設例を付すことは円滑な基準案等の導入に際して有用と考えられる。

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。

本公開草案に同意する。ただし、次の提案事項について検討いただきたい。

(提案)

所有権移転外リースにおける使用権資産の耐用年数について、IFRS 第 16 号と同様、開始日から使用権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する。

(理由)

本会計基準案第 36 項において所有権移転外リースにおける使用権資産の償却方法について提案されている。そこでは償却期間について原則として借手のリース期間を耐用年数とされているが、IFRS16 号第 32 項においてはリース開始日から使用権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まで減価償却することが明記されている。一般的に使用権資産の利用可能期間がリース期間より短くなることは想定しにくいものの、その取扱いを明確にしておくことは有用であると考えられる。

質問 19 (サブリース取引に関する質問)

本会計基準案等におけるサブリース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。

本公開草案に同意する。ただし、次の提案事項について検討いただきたい。

(提案)

適用指針案第 89 項 (2) で、「損益計算書上、支払利息、売上高、売上原価等は計上せず、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手数料収入として各期に配分し、転リース差益等の名称で計上する。」と規定されているが、転リースを業として行っている場合、売上高に計上することになると考えられるため、適切な表現に見直して頂きたい。

(理由)

適用資産第 89 項 (2) の冒頭で「売上高は計上せず」と規定されており、単純に見ると、売上高に計上できないと読むことが可能なため、転リースを業とする会社がある場合も踏まえて、表現を見直すことが適切であると考えられる。

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。

本公開草案に同意する。ただし、次の提案事項について検討いただきたい。

(提案)

適用指針案第 96 項 (1) において、短期リースに係る費用の発生額の注記が規定されて

いるが、当該注記は不要である。

(理由)

短期リースは、重要性がないからこそ、原則的な方法とは異なる会計処理が認められていると考えられるが、それにも関わらず、注記を求めることは、財務諸表作成者に過度の負担を強いることになると考えられる。また、財務諸表利用者にとっても、有用な情報ではないと考えられる。

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。

(提案)

1. 建設協力金等の預託保証金について、会計処理が定められている。ここで、預託保証金は様々な業種や取引で利用されているが、日本で取引されている全ての預託保証金が対象であるのかが明確ではない。実務上の混乱をきたすため、該当する取引の範囲を明確にして頂きたい。
2. 適用指針案第 81 項、第 82 項で建設協力金等や敷金について、「賃貸予定期間にわたり」会計処理することが規定されているが、この「予定期間」とは、契約期間なのか、それとも合理的に見積った期間なのかを明確にして頂きたい。