

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)」等の公表、に関してコメント提出いたします。

服部 隆 (CMA、C I I A)

◆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。

※基本的には同意するが、以下については修正・見直しが必要と考えます。

【コメント 1】

「企業会計基準適用指針第 19 号 金融商品の時価等の開示に関する適用指針」との関係

リース債権及びリース投資資産の時価の定義については IFRS と同様に、金融商品等の時価とは別の定義をリース会計基準の中において定めるべきと考えます。

(参考)

・「IFRS 第 16 号リース」付録 A 用語の定義 より

公正価値 (fair value)

本基準書における貸手の会計処理の目的上、独立第三者間取引において、取引の知識がある自発的な当事者の中で、資産が交換され得るか又は負債が決済され得る金額

・「IFRS 第 13 号 公正価値測定」より

9 本基準書は、公正価値を、「測定日時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格又は負債を移転するために支払うであろう価格」と定義する。

【理由 1】

今回、「企業会計基準適用指針第 19 号 金融商品の時価等の開示に関する適用指針」を改定し、IFRS と同様にリース債権及びリース投資資産は「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」を開示不要としたことに同意します。

一方で、IFRS でそうした取り扱いとなっている大前提は、リースとリース以外の金融商品

等で時価（公正価値）については別の定義となっているためですので、我が国のリース会計基準も同様とすべきと考えます。（※1）

（※1）IFRSにおけるリース債権の公正価値は、「IFRS 第7号 金融商品：開示」における開示対象である一方、「IFRS 第16号リース」において固有の定義が定められていることから、「IFRS 第13号 公正価値測定」の適用対象外。（つまり「IFRS 第13号 公正価値測定」に規定されているレベル別開示も不要）

【コメント2】日本公認会計士協会 業種別監査委員会報告第19号「リース業における金融商品会計基準適用に関する当面の会計上及び監査上の取扱い」の改正について、以下修正が必要と考えます。

【理由2】

「2. リース業における負債の包括ヘッジの取扱い」が今回丸ごと削除された一方、

「5. 適用」において、

「(1) 本報告は、「2. リース業における負債の包括ヘッジの取扱い」を除き、2000年4月1日以後開始する事業年度から適用する。

なお、上述2. については、ヘッジ取引のうち2000年4月1日以後開始する最初の事業年度末までに行ったヘッジ取引契約（ただし、最長契約期間10年以内のものに限る。）に限り適用することができることとする。」

と、丸ごと削除された項目について言及されていることから整合しておらず、修正が必要と考えます。

【コメント3】企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」の改正について、「契約」の定義を、リース会計基準第4項と一致させる修正が必要と考えます。

【理由3】

リース会計基準BC19において、

「BC19. 本会計基準では、「契約」という用語について、法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めと定義している（本会計基準第4項参照）。ここで、契約は、口頭によるものや取引慣行による場合においても、法的な拘束力があることを前提としたものであることを明確化するため、収益認識会計基準における「契約」（収益認識会計基準第5項）と同様の定義としている。」

と記載ありますが、両基準における「契約」の定義は以下のとおり差異あり。

・リース会計基準

「4. 「契約」とは、法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めをいう。契約には、書面、口頭、取引慣行等が含まれる。」

・収益認識会計基準

「5. 「契約」とは、法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めをいう。」

「契約」の中に両基準対象となる部分が混在（リースとサービスが含まれるもの等）することが想定されていることから、両基準における「契約」の定義は一致させるべきと考えます。このままですと、リース基準対象の契約には書面、口頭、取引慣行等が含まれるが、収益認識基準対象の契約には含まれない、と誤解されてしまいます。

ちなみに当然のことながら、IFRSにおいてもIFRS 15とIFRS 16で「contract」の定義は同一となっておりますので。

◆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。

【理由】

「連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理を同一とする」には

- ① 単に「同一企業において、連結財務諸表に適用している会計処理を個別財務諸表にも適用する」という側面と、
- ② 「非上場・金商法開示対象外の企業で、連結財務諸表の作成義務すらなく、国際的比較可能性の必要もない、中小規模企業の個別財務諸表にも適用を強制する」、
という二つの側面を内包していますが、

前者①については会計理論上も実務上の観点からも同意しますが、後者②については以下理由により同意しません。

・IFRSは欧州等において、国際的比較可能性確保等のため、上場会社の連結財務諸表にのみ強制適用されており、各国国内の諸制度と密接な関係にある個別財務諸表へのIFRS適用を前提としていないこと

・米国基準は、上場・非上場、連単の区別なく適用されることもあり、経済的・法実質や実務上の観点から問題のあるIFRS単一モデルを採用せず、従来のファイナンスリース・オペレーティングリースの二区分を残した会計モデルを採用することとなったこと

もし我が国において、「非上場・金商法開示対象外の企業で、連結財務諸表の作成義務すらなく、国際的比較可能性の必要もない、中小規模企業の個別財務諸表にも適用を強制する」、のであれば、我が国でも米国同様に経済的・法実質や実務上の観点から懸念のあるIFRS単一モデルではなく、米国基準二区分モデル採用すべきですし、

もし米国基準でなく、IFRSを念頭に国際的整合性図るのであれば、IFRSと同様に上場企業・金商法開示企業（有報提出会社）の連結財務諸表への適用を前提とすべき。（個別財務諸表への適用は任意）

の二者択一ではないかと考えます。

◆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】同意します。

【理由】借手の意思等に基づく、延長や解約に関するオプション行使・非行使について、貸手側で判断行うことは事実上不可能であるため。

◆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。

【コメント】同意しない。

【理由】借手のリース料を構成する、残価保証に係る借手による支払見込額、についてリース終了時点における市場価格の見積もりが困難である場合も想定されることから、残価保証額を用いる簡便的な取扱いも選択できるようにすべきであるため。（従来同様の取扱いであり、また保証額全額がオンバランスされるのは保守的）

◆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】同意しない。

簡便的な取扱いを導入することには同意するが、以下修正すべきと考えます。

【理由】

1. 「②原資産の価値が新品時におよそ 5 千米ドル以下のリース」について

IFRS と同様に基準には金額を記載せず、結論の背景にのみの記載とすべき（例えば基準には「原資産の価値が新品時に一定金額以下のリース」と記載）であるため。

・IASB 審議当時に念頭に置いていた「5 千米ドル」は、現在の欧米各国の物価高騰水準ではすでに適切でないことも考えられ、さらに大幅な円安により円換算相当額も相当変動しているため、企業が物価・為替水準等を比較し、現在の経済環境等に則した適切な金額設定することを妨げてはならないと考えます。

・またそもそも、米ドル建てのリースだけに適用可であるとの誤解避けるために、「5 千米ドル相当以下のリース」など、他通貨建てのリースにも適用できることを明確化すべき。

2. 「①企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースで、リース契約 1 件当たりの借手のリース料が 300 万円以下のリース」について

・「借手のリース料」

会計基準 33 項において「借手のリース料は、借手が借手のリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う貸手に対する支払」とされていることから、「借手のリース料が 300 万円以下」なのかどうか判定する際に「固定リース料」のほか、借手にとって実務負荷の非常に大きい「リース期間」の見積もり（オプション行使・非行使について「合理的に确实」判

断要)や、「指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料」「残価保証に係る借手による支払見込額」「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」「リースの解約に対する違約金の借手による支払額(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)」の見積もりを実施することが前提とされているという理解でよろしいでしょうか。

もしそうであれば、借手にとって簡便的な取り扱いといえるのかどうか非常に疑問であるため、現行基準と実質的に変わらないような修正(例えば「借手のリース料」でなく「解約不能期間における固定リース料」等)が必要なのではないかと考えます。

・また上記1「②原資産の価値が新品時におよそ5千ドル以下のリース」同様に、物価水準等の影響を大きく受けるため、記載を修正するか又は結論の背景に、経済環境等に則した適切な金額設定することを妨げない旨を記載することが必要なのではないでしょうか。

・そもそも今回改正により、大半の企業が契約している不動産賃貸借契約がオンバランスの対象となりリース契約金額規模も大きく変わることから、前回基準設定時の設備・機器リースなど主体とした統計データに基づく「3百万円」については、不動産賃貸借契約も含めたデータに基づき「3百万円」が妥当な水準なのかどうか、閾値については再検討すべきなのではないでしょうか。

3. 「(2)については、①又は②のいずれかを選択」について

少額の対象となる金額が、①はリース料、②は新品価値、と異なっていることから、企業を構成する連結グループ各社のそれぞれの事業・ビジネスの特性に応じた適切な選択が可能となるように、「いずれかを選択」ではなく併用できるようにすべきと考えます。

◆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。

【コメント】 同意しない。

【理由】 借手のリース期間の判断については、オプション行使・非行使について「合理的に確実」判断など客観的な見積り困難で恣意性入る余地大であるため、リース期間途中での

修正を自由に認めることは、財務計数調整等に悪用される懸念あることから、契約条件に変更がない限り見直しは不要とすべきと考えます。

◆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】 同意しない。

【理由】

IFRSでなく米国基準を範とした会計処理を採用したこと自体は、収益認識基準との整合性等から同意するが、IFRS任意適用企業の個別財務諸表への適用を強制することには同意しないため。

IFRS任意適用企業については個別財務諸表における日本基準への修正は煩雑で実務上の負担を生じさせ、かつ同一企業内における連単一致の原則を歪める会計処理は利用者にとっても有用であるとは言えないため、

収益認識基準における契約コストの取扱いと同様に、IFRS16の定めに従った処理を個別財務諸表に適用することを妨げないとする規定を設け、IFRS任意適用企業の個別財務諸表への適用は任意とすべきと考えます。

なお、この「IFRS16の定めに従った処理を個別財務諸表に適用することを妨げないとする規定」は、セール・アンド・リースバック取引だけでなく、すべての取引を対象とした包括的な規定とすることも有用であると考えられます。

◆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。

【コメント】 同意しない。

「(1) 基本となる会計処理」、「(3) 転リース取引」については同意するが、「(2) 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」については同意しない。

【理由】 「(2) 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」について

IFRS 第 16 号において同様の規定はありませんが、実務上は収益認識基準の「本人と代理人の区分」に関する規定を準用するものと理解しておりますので、以下修正しないと、IFRS 第 16 号を適用した場合と実質的な差異が生じ、比較可能性を損ねるおそれがあるため。

・本適用指針第 88 項(1) (2) (3)記載は収益認識基準と同様に、要件ではなく判断する指標の例示とすべきであり、収益認識基準の適用指針第 47 項(3)と同様の例外規定も置くべき。

◆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。

【理由】 IFRS 第 16 号では適用まで 3 年程度の猶予期間を設けていたことから、少なくとも同様とすべき。(我が国の収益認識基準も当初基準・改正基準合わせ 3 年程度と理解) あるいは米国と同様に会社規模等に応じて猶予期間に差をつけることも考えられます。

・財務諸表利用者としては、国際的比較可能性が重要なグローバル企業はすでに大半が IFRS 任意適用していることから、国際比較可能性のそれほど重要でない企業に拙速な対応を強いる必要はないと考えます。

・しかも IFRS 第 16 号で認められている、既存契約についてリースが含まれているかどうかの判断を不要とする経過措置、が日本基準には置かれていないため、IFRS 適用より実務対応が大幅に増加することも懸念されるからです。

・もし、どうしても適用を急がせるのであれば、IFRS と同様に既存契約についてリースが含まれているかどうかの判断を不要とする経過措置を設けることが不可欠と考えます。

◆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】 同意しない。

【理由】IFRS 第 16 号と同様に、既存契約についてリースが含まれているかどうかの判断を不要とする経過措置、を設けるべきであるため。

適用指針 BC145 項に

「前項に記載したリースの識別に関する経過措置に関して、IFRS 第 16 号では、実務上の便法として、契約がリースを含むかどうかを見直さないことを選択できる経過措置が置かれている。この点について、IFRS 第 16 号の結論の背景では、従前の基準書と IFRS 第 16 号との適用結果の差異が限定的であり、すべてのリースを見直すことを要求することによるコストが正当化されないために、IFRS 第 16 号の経過措置が設けられたことが説明されている。

一方、前項に記載のとおり、会計基準におけるリースの識別の定めを適用することにより、これまで企業会計基準第 13 号により会計処理されていなかった契約にリースが含まれると判断される場合があると考えられる。

このような我が国の会計基準と IFRS との背景の違いを考慮した結果、本適用指針におけるリースの識別に関する経過措置について、IFRS 第 16 号とは異なる経過措置を取り入れることとした。」

とありますが、

そもそも現行リース会計基準について、従前 IFRS リース基準と決定的に重要な差異はないとの認識から、実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」の要修正項目にも挙がっていなかったため、適用結果の差異は IFRS と同様に限定的、かつ過去契約につき残高減少から金額影響も限られると想定され、すべての契約にリースが含まれているかどうか見直すことを要求するコストは正当化し得ないものと考えます。

以上