

## ディスカッション・ペーパー「リース 予備的見解」に対するコメント

当協会は、リースプロジェクトに関する国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）並びに米国財務会計基準審議会（以下「FASB」という。）の努力に敬意を表します。

以下のとおり、ディスカッション・ペーパー「リース 予備的見解」に対する当協会のコメントを申し上げますので、ご検討下さいますようお願い申し上げます。

コメントは、「重要なコメント」において当協会が特に主張したい事項を記述し、その後「質問に対する回答」において質問ごとに当協会の見解を詳述しています。

### 【重要なコメント】

#### ・新基準全般に対する要望

- 1.1 ディスカッション・ペーパーで提案されている借手の会計処理は、極めて煩雑であり、その結果、企業のリース利用は激減し、各国の経済成長に大きな影響を及ぼすこととなる。リースプロジェクトの目的達成は、世界各国におけるリース取引の存続なくして意味をなさないものである。当協会は、IASB 及び FASB（以下「両審議会」という。）が、オペレーティング・リースのオフバランス処理の問題の解決に焦点を絞り、財務諸表作成者の事務コスト負担を考慮したより簡便な新基準を開発することを強く要望する。

#### ・新基準の範囲と定義（第2章）

- 2.1 使用権資産の会計処理の適用対象となるリースには、「実質的な購入であるリース」と明らかに異なる性質のリースが多数含まれ、その中には、サービスの性格の強いリースも存在する。「実質的な購入であるリース」に係る資産は使用権資産ではない。したがって、「実質的な購入であるリース」を定義し、当該リースとそれ以外のリースとを区分すべきである。（コメント3参照）
- 2.2 提案されている使用権資産とリース料支払義務の会計処理は、解約不能期間が契約上定められていないリース取引には適用されず、「リース契約上で解約不能期間の定められているリース取引」、すなわち「解約不能リース」に限定して適用することを明らかにするため、「解約不能リース」を定義すべきである。また、解約不能リース以外のリース（解約可能リース）の会計処理が明記されていないため、当該リースの会計処理について、現行のオペレーティング・リースに適用されている会計処理を規定すべきである。（コメント4参照）
- 2.3 非中核資産のリース及び短期リースに係る資産は、借手にとって重要性の乏しい資産である場合が多いことから、現行のオペレーティング・リースに適用されている会計処理を適用すべきである。（コメント5,6参照）

### **借手の会計処理に対するアプローチ、当初測定及び事後測定（第3章・第4章・第5章）**

- 3.1 当協会は、解約不能リースについて、借手が使用権資産及びリース料支払義務を認識するというアプローチに同意する。しかしながら、当初測定及び事後測定に関する両審議会の提案は、現行のファイナンス・リースに適用される会計処理とほぼ同じであり、すべてのリースにこれを適用することは適切でない。あらゆるタイプのリースに画一的な会計処理を強制適用することによって、却って新たな問題が生じると考える。（コメント 8,10 参照）
- 3.2 当協会の見解は、使用権資産の取得は物の資産の購入ではなく、例えば、リース期間が経済的耐用年数よりも短いリースのように、現行のオペレーティング・リースとして分類されるリースの中には、サービスの性格の強いリースも存在し、このようなリースについては、むしろリース期間中に借手が支払うべきリース料の合計額で使用権資産を認識するのが適切である。したがって、現行基準のように一定の線引きを行い、サービスの性格の強いリースについては支払リース料の合計額で使用権資産とリース料支払義務を当初に認識できることを認めるべきと考える。  
また、中核資産であっても、例えば、会社の有形固定資産及び無形固定資産の合計額に占めるリース資産の割合が低い場合には、借手の事務コスト負担を考慮し、支払リース料の合計額で使用権資産とリース料支払義務を当初に認識できることを認めるべきと考える。（コメント 11 参照）
- 3.3 サービスの性格の強いリースについて支払リース料の合計額で使用権資産とリース料支払義務を当初測定する場合、借手は、使用権資産をリース期間にわたって支払リース料の額で減価償却を行い、リース料支払義務の履行に見合う額（支払リース料の額）により債務を減少させる処理を行う。（コメント 12 参照）
- 3.4 一部の審議会メンバーが提案するリンク・アプローチに対し、損益計算書において認識する費用の額が当協会提案と一致する点で同意するが、事務コスト負担を考慮すると、リンク・アプローチよりも当協会提案の簡便な会計処理の方が借手に受け入れやすいであろう。（コメント 18 参照）
- 3.5 両審議会の減価償却に関する提案において、「実質的な購入であるリース」に係る資産と使用権資産の償却期間に差異があることは認識されているが、償却方法については曖昧である。「実質的な購入であるリース」に係る資産については、使用権の購入ではなく物の購入として会計処理することが妥当であることから、現行規定を適用し、当該リース資産の経済的耐用年数にわたり、借手が自己所有している資産に適用する減価償却方法と同一の方法により行うことを明確にすべきである。（コメント 14 参照）

### **選択権、変動リース料及び残価保証（第6章・第7章）**

- 4.1 当協会は、資産及び負債の認識において、選択権のような不確実な要素は考慮されるべきではなく、一部の審議会メンバーが提案しているように、選択権の価額が、行使に対する大きなインセンティブを借手に与えるものでない限り（例えば、現行基準で規定されている「割安購入選択権」がこれに該当する）借手は、契約上のリース期間に基づいてリース料支払義務及び使用権資産を当初測定すべきであると考え、したがって、各報告日にリース期間の再見積りを要求すべきではないと考える。

(コメント 19,20,21 参照)

- 4.2 変動リース料の認識に関する IASB 及び FASB いずれの提案も実務上対応不可能であり、選択権と同様に、資産及び負債の認識において変動リース料のような不確実な要素は考慮されるべきではない。したがって、当協会は、変動リース料の金額を合理的に決定できる場合を除き、リース料支払義務の当初測定において、変動リース料を含むべきではなく、リース料支払義務の再測定も要求すべきではないと考える。(コメント 22 参照)
- 4.3 残価保証の認識に関する IASB 及び FASB いずれの提案も実務上対応不可能であり、選択権と同様に資産及び負債の認識において不確実な要素は考慮されるべきではなく、リース料支払義務の当初測定において残価保証額を含めるべきではない。仮に残価保証額を含めて当初測定するアプローチを採用する場合、残価保証額の上限額を含めてリース料支払義務を当初測定する方法のみが実務対応可能である。(コメント 23,24 参照)

### **. 表示 (第 8 章)**

- 5.1 使用権資産の表示について、「実質的な購入であるリース」に係る資産は、原リース物件の性質に従って表示し、他の使用権資産は「リース資産」として区分表示したうえで、有形固定資産または無形固定資産に計上すべきである(コメント 26 参照)。

### **. 貸手の会計処理 (第 10 章)**

- 6.1 当協会は、新基準を公表する際には、借手と貸手の両方の会計処理が含まれるべきであると強く主張する。借手のリース会計基準を先行して公表すれば、転リース取引の問題もさることながら、貸手の会計処理の開発の進展に伴い、借手の会計処理の更なる変更が必要になるという事態も想定され、貸手のみならず借手にもまた混乱と不安を生じさせることになる。2011 年以降に新たに IFRS を採用する企業を考慮するのであれば、借手及び貸手の会計処理を網羅した新基準を公表できる段階になって、新基準の適用時期を慎重に検討すべきである。両審議会は、リース会計基準を改善するという確たる方針のもとで新基準の開発を行っているのであるから、一定の期間とは言え、同一性のない会計処理を許容すべきではない。(コメント 29 参照)

## 【質問に対する回答】

### 第2章 リース会計基準の範囲

#### 質問1

両審議会は、現行のリース会計基準の範囲を新しいリース会計基準の範囲の基礎とすると暫定的に決定した。提案されたこのアプローチに同意するか。提案されたアプローチに同意しない場合、新しい基準の範囲をどう定義するか説明せよ。

1. 当協会は、新基準の範囲を現行基準の範囲を基礎とする両審議会の暫定的決定に同意するが、次のとおり提案する。
2. リース契約の定義について、契約がリースを含むかどうかの判断基準をより明確すべきである。
3. 使用権資産の会計処理の適用対象となるリースには、「実質的な購入であるリース」と明らかに異なる性質のリースが多数含まれ、その中には、サービスの性格の強いリースも存在する。「実質的な購入であるリース」に係る資産は使用権資産ではない。当協会は、少なくとも事後測定や表示に関しては、「実質的な購入であるリース」とそれ以外のリースとを区別すべきと考えている（コメント14及び26参照）。したがって、新基準において「実質的な購入であるリース」を定義し、当該リースとそれ以外のリースとを区分すべきである。

「実質的な購入であるリース」とは、次の(a)から(c)のとおり、リース物件の所有権が借手に移転することが明らかなリース（現行IAS17第10項(a)(b)(e)に該当するリース）であり、リース期間が資産の経済的耐用年数の大部分を占めるリース（現行IAS17第10項(c)に該当するリース）であっても、所有権が移転することが明らかでない限り、当該リースを「実質的な購入であるリース」に含めるべきではない。

- (a) 契約上、リース期間の終了後またはリース期間の途中で、リース物件の所有権が借手に移転することとされているリース。
  - (b) 契約上、リース期間終了後またはリース期間の途中で、借手に対して名目的な価額またはその選択権行使時点のリース物件の価額に比して著しく有利な価額で買取る権利（割安購入選択権）が与えられており、その選択権行使がリース開始日に確実に予想されるリース。
  - (c) リース物件が借手の用途に合わせて特別の仕様により製作または建設されたものであって、当該リース物件の返還後、貸手が第三者にリースまたは売却することが困難であるため、その使用可能期間を通じて借手によってのみ使用されることが明らかな物件（特別仕様物件）を対象とするリース。
4. 提案されている使用権資産とリース料支払義務の会計処理は、解約不能期間が契約上定められていないリース取引には適用されず、「リース契約上で解約不能期間の定められているリース取引」、すなわち「解約不能リース」に限定して適用することを明らかにするため、「解約不能リース」を定義すべきである。

「解約不能リース」とは、「リース期間中またはリース期間の一定期間、契約当事者の双方が解約することができないリース」と定義できる。

また、解約不能リース以外のリース（解約可能リース）の会計処理が明記されていないため、当該リースの会計処理について、現行のオペレーティング・リースに適用され

ている会計処理を規定すべきである。

#### 質問2

新しい基準の範囲から非中核資産のリース又は短期リースを除外すべきか。その理由を説明せよ。新しい基準の範囲から除外すべきリースをどう定義するか説明せよ。

5. 解約不能のリースのうち「非中核資産のリース」及び「短期リース」に係る資産は、重要性の乏しい資産として、現行のオペレーティング・リースに適用されている会計処理を適用すべきである。

6. 当協会は、非中核資産とは、借手の事業内容に照らして重要性が乏しい資産であると認識している。何が中核資産か非中核資産かは、会社の事業内容により異なるが、当該会社が、あるリース資産を重要性の乏しい資産として判断した場合に、現行のオペレーティング・リース取引の会計処理が適用できるような規定が必要となる。

一般的に、リース期間が1年以内の短期リース取引のもとで生じる権利と義務の認識及び測定に伴うコストは便益を上回り、また当該リース取引に係る資産は借手にとって重要性が乏しい資産である場合が多いことから、1年以内のリース取引について、現行のオペレーティング・リース取引の会計処理が適用できるような規定が必要となる。このような一定の線引き規準を設けないと、例えば、リース期間が数日の極めて期間の短い解約不能リース取引にまで、使用権資産とリース料支払義務の会計処理が適用されることになり、実務対応は極めて困難である。

### 第3章 借手の会計処理に対するアプローチ

#### 質問3

両審議会による、単純なリース契約において発生する権利と義務、及び資産と負債の分析に同意するか。同意しない場合、その理由を説明せよ。

7. 当協会は、両審議会による権利と義務、及び資産と負債の分析に同意する。

#### 質問4

両審議会は、借手に以下を認識することを要求する、借手の会計処理に対するアプローチを採用すると暫定的に決定した。

(a) リース期間にわたりリース物件を使用する権利を示す資産（使用権資産）

(b) リース料支払義務に係る負債

両審議会によって却下された、考えられる会計アプローチのいくつかが付録Cで説明されている。

提案されたアプローチを支持するか。

別のアプローチを支持する場合、そのアプローチを示し、支持する理由を説明せよ。

8. 当協会は、借手は使用権資産とリース料支払義務を認識するという提案されたアプローチを支持する。ただし、あらゆるタイプのリースに画一的な会計処理を強制適用することには問題があり、むしろ支払リース料の合計額で会計処理した方が適切なリースもあるため、当協会は、測定方法について別のアプローチを提案する。（コメント10,11,12 参照）

#### 質問 5

両審議会は、リース契約に対して構成要素アプローチを採用しないと暫定的に決定した。その代わりに、両審議会は、借手が以下を認識するアプローチを採用すると暫定的に決定した。

- (a) 選択権に基づいて取得される権利を含む単一の使用権資産
  - (b) 変動リース料契約と残価保証に基づいて生じる義務を含む単一のリース料支払義務
- 提案されたこのアプローチを支持するか。支持しない場合、その理由を述べよ。

9. 当協会は、両審議会が提案するアプローチを支持しない。不確実な金額を含めた額を資産及び負債に計上することは、むしろ財務状態を見誤らせることにもつながり適切でない。また、提案するアプローチは、一見、借手にとって簡便のようであるが、両審議会はリース期間やリース料支払義務の再見積を要求しており、借手にとっては負担が大きい。(コメント 19~24 参照)

### 第4章 当初測定、第5章 事後測定

#### 質問 6

借手のリース料支払義務を、借手の追加借入利率を用いて割り引いた支払リース料の現在価値で測定するという両審議会の暫定的決定に同意するか。

同意しない場合、その理由を述べ、借手のリース料支払義務の当初測定をどのように行えばよいかを説明せよ。

#### 質問 7

借手の使用権資産について原価による当初測定を行うという両審議会の暫定的決定に同意するか。

同意しない場合、その理由を述べ、借手の使用権資産についての当初測定をどのように行えばよいかを説明せよ。

#### 質問 8

両審議会は、リース料支払義務及び使用権資産のどちらについても、事後測定に対して償却原価アプローチを採用することを暫定的に決定した。提案されたこのアプローチに同意するか。

両審議会によって提案されたアプローチに同意しない場合、望ましいと考える事後測定に対するアプローチ、及びその理由を述べよ。

10. 使用権資産及びリース料支払義務の当初測定及び事後測定に関する両審議会の提案は、現行のファイナンス・リースに適用される会計処理とほぼ同じであり、すべてのリースにこれを適用することは適切でない。

当協会は、現行のファイナンス・リースの会計処理を維持するとともに、使用権資産としての認識、あるいは借手の事務コスト負担軽減の観点から、支払リース料の合計額を認識する新たな会計処理を新基準において規定すべきであると考えている。

リース会計基準が、現行基準に代わり新たな概念のもとで開発されるとしても、現行基準の背景にあるリスクと経済価値のほとんどすべてが実質的に借手に移転するリースとそれ以外の他のリースの性質の違いまでも同一視すべきではない。あらゆるタイプのリースに画一的な会計処理を強制適用することによって、却って新たな問題が生じると考える。現行のファイナンス・リースの会計処理は、物の購入とファイナンス・リー

スの類似性を前提としたものであるが、新基準のもとで、多様な形態を含むすべてのリースに対して実質的にファイナンス・リースの会計処理を適用させるのであれば、そのことの趣旨を明確に説明する必要がある。

11. 当協会の見解は、使用権資産の取得は物の資産の購入ではなく、例えば、リース期間が経済的耐用年数よりも短いリースのように、現行のオペレーティング・リースとして分類されるリースの中には、サービスの性格の強いリースも存在し、このようなリースについては、むしろリース期間中に借手が支払うべきリース料の合計額で使用権資産を認識するのが適切である。

したがって、当協会は、現行基準のように一定の線引きを行い、サービスの性格の強いリースについては支払リース料の合計額で使用権資産とリース料支払義務を当初に認識できることを認めるべきと考える。

また、中核資産であっても、例えば、会社の有形固定資産及び無形固定資産の合計額に占めるリース資産の割合が低い場合には、借手の事務コスト負担を考慮し、支払リース料の合計額で使用権資産とリース料支払義務を当初に認識できることを認めるべきと考える。

両審議会は、サービスに対する支払額と使用権に対する支払額を区分して識別することを要求しようとしているが、借手が、支払リース料からサービス部分に該当する金額を区分して使用権部分に関する支払リース料の現在価値を算定することは実務上極めて困難である場合が多い。したがって、実務上の観点からも、支払リース料の合計額で当初測定することが望ましい。

12. サービスの性格の強いリースについて支払リース料の合計額で使用権資産とリース料支払義務を当初測定する場合、借手は、使用権資産をリース期間にわたって支払リース料の額で減価償却を行い、リース料支払義務の履行に見合う額（支払リース料の額）により債務を減少させる処理を行う。

ある借手に複数のリース契約が存在する場合、当該借手は、すべてのリースについて両審議会が提案する会計処理を採用するかも知れないし、契約しているリースすべてのリース期間が経済的耐用年数よりも短い場合には、当協会が提案する簡便な会計処理を採用するかも知れないし、あるいは、異なるタイプのリースが存在している場合には、それぞれに見合った会計処理を採用するかも知れない。いずれの場合も適切な会計処理であり、財務諸表の比較可能性や透明性、あるいは信頼性に特段の支障は生じないと考える。

13. 両審議会は、当初測定に関して、借手のリース料支払義務を借手の追加借入利率を用いて割り引いた支払リース料の現在価値で測定することを提案しているが、現行のファイナンス・リースのようなリスクと経済価値の殆どすべてが借手に移転するリース取引においては、リース資産の購入価額が支払リース料の現在価値を下回る場合がある。したがって、このような場合で、借手が貸手におけるリース資産の購入価額を知り得るときには、当該価額で認識できることも選択肢として残すべきである。

14. 両審議会の減価償却に関する提案において、「実質的な購入であるリース」に係る資産と使用権資産の償却期間に差異があることは認識されているが、償却方法については曖昧である。「実質的な購入であるリース」（コメント3参照）に係る資産に関しては、使用権の購入ではなく物の購入として会計処理することが妥当であることから、現行規定を適用し、当該リース資産の経済的耐用年数にわたり、借手が自己所有して

いる資産に適用する減価償却方法と同一の方法により行うことを明確にすべきである。

#### 質問 9

新たなリース会計基準では、借手がリース料支払義務を公正価値で測定する選択肢を認めるべきか。その理由を説明せよ。

15. 両審議会が指摘しているとおり（DP 5.19）、リース料支払義務の事後測定を公正価値に基づいて行うことを要求する短所が潜在的な長所を上回る。また、一部の変動リース契約を除きリース期間中に支払リース料が変動することはなく、既に契約している支払リース料は市場の状況等に影響されないことから、リース料支払義務の公正価値を直接観察するのは困難である。したがって、リース料支払義務を公正価値で測定する選択肢を認めるべきではない。

#### 質問 10

追加借入利率の変動を反映させるようなリース料支払義務の修正を借手に要求すべきか。その理由を説明せよ。

両審議会が、追加借入利率の変動に対応したリース料支払義務の修正を要求することを決定した場合、その修正は各報告日に行うべきか、あるいは見積キャッシュフローが変動した時にのみ行うべきか。その理由を説明せよ。

16. 償却原価で事後測定を行うという考え方である以上、リース料支払義務を借手の追加借入利率の変動に伴って修正する必要はない。実務において過度の負担となり、かつ修正することに重要な意味を持たないことを借手に要求すべきではない。

#### 質問 11

両審議会は、予備的見解の策定にあたり、リース料支払義務に関して必要な会計処理を指定することを決定した。両審議会が借手に対して、金融負債に関する現行の指針に従ってリース料支払義務を会計処理することを要求するという別のアプローチはとらなかった。

両審議会によって提案されたアプローチに同意するか。  
同意しない場合、その理由を述べよ。

17. 当協会は、両審議会の決定に同意する。

#### 質問 12

一部の審議会メンバーは、一部のリースについて、使用权資産の価値減少を償却費又は減価償却費ではなく賃借料として捉え、損益計算書に計上すべきであると考えている。

このアプローチを支持するか。支持する場合、どのようなリースについてか。

理由と併せて述べよ。

18. 当協会は、一部の審議会メンバーが提案するリンク・アプローチに対し、損益計算書において認識する費用の額が当協会提案と一致する点で同意するが、事務コスト負担を考慮すると、リンク・アプローチよりも当協会提案の簡便な会計処理の方が借手に受け入れやすいと考える。

## 第6章 選択権付リース

### 質問 13

両審議会は、借手は特定のリース期間にわたるリース料支払義務を認識すべきであることを暫定的に決定した。すなわち、5年間の更新選択権の付いた10年のリースであれば、借手は、その負債が10年又は15年のどちらのリース料を支払う義務なのかを決定しなければならない。両審議会は、リース期間は最も可能性の高いリース期間でなければならないことを暫定的に決定した。

提案されたこのアプローチを支持するか。

提案されたこのアプローチに同意しない場合、別のどのようなアプローチを支持するか、理由も併せて述べよ。

### 質問 14

両審議会は、各報告日に新たな事実又は状況を基礎としてリース期間の再見積りを行うよう要求することを暫定的に決定した。リース期間の再見積りに起因するリース料支払義務の変動は、使用权資産の帳簿価額に対する修正として認識しなければならない。

提案されたこのアプローチを支持するか。

提案されたこのアプローチに同意しない場合、別のどのようなアプローチを支持するか、理由も併せて述べよ。

リース期間の再見積りを要求することによって、目的適合性の高い情報が財務諸表の利用者に提供されることになるか。

その理由を説明せよ。

### 質問 15

両審議会は、購入選択権はリースを更新又は解約する選択権と同一の方法によって会計処理する必要があると暫定的に決定した。

提案されたこのアプローチを支持するか。

提案されたこのアプローチに同意しない場合、別のどのようなアプローチを支持するか、理由も併せて述べよ。

19. 当協会は、質問 13 から 14 に記載されている両審議会の提案に対し、いずれも支持しない。DP 6.39 で示されている「契約外の財務的要素」、「事業上の要素」により最も可能性の高いリース期間を導き出すことは不可能であり、更に、リース期間中におけるリース物件の使用状況（物理的・経済的陳腐化）、借手の業績、あるいは経済環境をも勘案すると、選択権の可能性を見積って当初測定すること自体が不適切である。また、リース期間中の状況変化がない場合であっても、例えば、8年のリース期間で5年経過後にいつでも解約できるような契約（更新選択権は付されていない）について、最も可能性の高いリース期間を決定することは実務上不可能であり、また、見積りの結果、財務諸表の比較可能性を著しく損なうことにもなる。
20. したがって、資産及び負債の認識において、このような不確実な要素は考慮されるべきではなく、一部の審議会メンバーが提案しているように、選択権の価額が、行使に対する大きなインセンティブを借手に与えるものでない限り（例えば、現行基準で規定されている「割安購入選択権」がこれに該当する）、借手は、契約上のリース期間に基づいてリース料支払義務及び使用权資産を当初測定し、更新選択権、解約選択権、購入権選択権それぞれを行使した時の会計処理を明確に規定する方が、借手にとって

は適切に会計処理を行うことができる。

21. 以上のことから、当協会は、選択権付リースのリース期間について、各報告日にリース期間の再見積りを要求するアプローチを支持しない。そもそも、再見積りを要求するということは、両審議会が、事後測定において、公正価値ではなく償却原価のアプローチを採用したことに矛盾すると思われる。

## 第7章 変動リース料及び残価保証

### 質問 16

両審議会は、借手のリース料支払義務には、変動リース料契約に基づいて支払義務を負う金額を算入しなければならないと提案している。

提案されているこのアプローチを支持するか。

提案されているこのアプローチに同意しない場合、別のどのようなアプローチを提言するか、理由も併せて述べよ。

### 質問 17

IASB は、借手のリース料支払義務の測定には、確率で加重された、支払われるべき変動リース料の見積額が含まれているべきことを暫定的に決定した。FASB は、借手が最も可能性が高い支払リース料に基づいて変動リース料を測定すべきことを暫定的に決定した。借手は、一連の可能性のある結果を考慮することによって最も可能性が高い金額を決定する。しかしながら、この測定の結果は、必ずしも確率で加重された、可能性のある結果の合計額に等しくなるわけではない。

借手のリース料支払義務の測定に関するこれらのアプローチのうちどれを支持するか。その理由を説明せよ。

### 質問 18

FASB は、リース料が、消費者物価指数又はプライムレートなどの指数又は金利の変動に応じて決まる場合、借手は、リース開始日における指数又は金利を用いてリース料支払義務を測定すべきことを暫定的に決定した。

提案されているこのアプローチを支持するか。その理由を説明せよ。

### 質問 19

両審議会は、見積変動リース料支払額の変動に係わる借手のリース料支払義務の再測定を要求することを暫定的に決定した。

提案されているこのアプローチを支持するか。支持しない場合、その理由を説明せよ。

### 質問 20

両審議会は、見積変動リース料支払額の変動に起因する借手のリース料支払義務におけるあらゆる変動の認識に対して、考えられる以下の2つのアプローチを検討した。

(a) 負債のいかなる変動も損益計算書上で認識する

(b) 負債のいかなる変動も使用権資産の帳簿価額に対する修正として認識する

この2つのアプローチのうちどちらを支持するか。その理由を説明せよ。どちらのアプローチも支持しない場合、別のどのようなアプローチを望ましいと考えるか、理由も併せて述べよ。

22. 変動リース料の認識に関する IASB 及び FASB いずれの提案も実務上対応不可能であり、また、選択権と同様に、資産及び負債の認識において変動リース料のような不

確実な要素は考慮されるべきではない。したがって、当協会は、変動リース料の金額を合理的に決定できる場合を除き、リース料支払義務の当初測定において、変動リース料を含むべきではないと考える。変動リース料の金額を合理的に決定できる場合とは、物価もしくは指数で変動するリース契約において、リース開始時の物価もしくは指数に基づいて支払リース料の合計額を計算できる場合である。

以上のことから、当協会は、リース料支払義務の再測定を要求すべきではなく、変動リース料契約に基づいてリース料支払義務の増減が生じた時に、当該増減額を損益計算に影響させるべきと考える。

#### 質問 21

両審議会は、変動リース料と残価保証について、認識及び測定の規定が同一でなければならぬと暫定的に決定した。とりわけ、両審議会は、残価保証をリース契約から切り離してデリバティブとして会計処理すべきことを要求しないことを暫定的に決定した。提案されたこのアプローチに同意するか。同意しない場合、別のどのようなアプローチを提言するか、理由も併せて述べよ。

23. DP 4.12 に記述されているとおり、借手はリース終了時のリース資産の残存価額についてほとんど知識を持たず、したがって、IASB と FASB が提案するいずれの方法においても、リース期間の当初においてリース期間終了時の残価保証額を見積ることは不可能であり、仮に見積ったとしても、当該見積額が適切かどうか判断することはできない。

したがって、選択権と同様に、資産及び負債の認識において不確実な要素は考慮されるべきではなく、リース料支払義務の当初測定において残価保証額を含めるべきではない。仮に残価保証額を含めて当初測定するアプローチを採用する場合、現行基準で要求されているとおり、残価保証額の上限額を含めてリース料支払義務を当初測定する方法のみが実務対応可能である。

24. 更に、リース期間中に残価保証の見積額の変動を認識し、リース料支払義務を再測定することは、借手にとって過度の負担となるばかりでなく、何らかの変動要因に基づいて見積った変動額の妥当性を検証することは困難で、このような情報が財務諸表利用者にとって適切であるとは考えられない。したがって、残価保証の再見積りを要求すべきでなく、残価保証実行時の会計処理を規定することで十分である。

## 第8章 表示

#### 質問 22

借手のリース料支払義務は財政状態報告書において区分して表示する必要があるか。その理由を述べよ。区分表示ではさらにどのような情報を提供する必要があるか。

#### 質問 23

本章では財政状態報告書上での使用权資産の表示に関して 3 つのアプローチを説明している。使用权資産は財政状態報告書上でどのように表示すべきか。

理由と併せて述べよ。

各アプローチの下でどのような追加開示事項（もしあれば）必要と考えるか。

25. リース料支払義務に関して、当協会は、区分表示を要求する FASB の暫定的決定を

支持する。当協会は、使用権資産についても区分表示すべきとの見解であるため（コメント 26 参照）、これに見合うリース料支払義務についても区分表示した方が、財務諸表利用者にとってより有用な情報になると考える。ただし、当該会社の負債に占めるリース料支払義務の割合に重要性がない場合には、他の金融負債に含めて表示しても支障がないと思われる。

26. 「実質的な購入であるリース」（コメント 3 参照）に係る資産は、借手の所有資産と区分せず、原リース物件の性質に従って表示しても特段の問題はないが、他の解約不能リースに係る使用権資産は、原リース物件が貸手に返還される資産であることから、所有資産と区分して表示されるべきであり、また、区分表示の方が財務諸表利用者にとっても有用である。

このため、当協会の見解は、「実質的な購入であるリース」に係る資産は、原リース物件の性質に従って表示し、他の使用権資産は「リース資産」として区分表示したうえで、有形固定資産または無形固定資産に計上すべきというものである。ただし、当該会社の資産に占めるリース資産の割合に重要性がない場合には、所有資産に含めて表示しても支障がないと思われる。

したがって、当協会は、提案されている 3 つのアプローチのいずれも支持しない。リース資産を区分表示することにより、追加開示は必要最小限で済み、借手の事務コスト負担が軽減することとなる。

## 第 9 章 その他の借手の問題

### 質問 24

本プロジェクトで取り組むべき問題で、本ディスカッション・ペーパーで記述されていない問題はあるか。その問題を記述せよ。

27. コメント 10 のとおり、新基準のもとで、すべてのリースについて実質的にファイナンス・リースの会計処理を適用させることの趣旨説明、あらゆるタイプのリースに画一的な会計処理を強制適用することの妥当性についての説明が本ディスカッション・ペーパーにおいて不足しているため、その説明を明確に記述すべきである。

## 第 10 章 貸手の会計処理

### 質問 25

リースに基づいて貸手がリース料を受け取る権利は資産の定義を満たすと思うか。その理由を説明せよ。

### 質問 26

本章では、使用権モデルの下での貸手の会計処理へのアプローチとして、(a) 貸手によるリース物件の認識の中止、又は (b) 貸手による履行義務の認識、という 2 つの可能なアプローチを記述している。いずれのアプローチを支持するか。その理由を説明せよ。

### 質問 27

両審議会は、貸手がリースの開始日に収益を認識するのが適切となる場合とはいつかを検討すべきか。その理由を説明せよ。

**質問 28**

投資不動産の会計処理は、貸手の会計処理に関して提案される新たな基準の範囲に含まれるべきか。その理由を説明せよ。

**質問 29**

本ディスカッション・ペーパーで記述されていない貸手の会計処理に関する問題で、両審議会が検討すべき問題はあるか。その問題を述べよ。

28. 貸手の会計処理に関する質問に対してコメントをするには、第 10 章の記述内容は不十分である。より詳細が明らかになった段階で貸手の会計処理のディスカッション・ペーパーを公表し、コメントの機会が与えられることを要望する。

29. 当協会は、新基準を公表する際には、借手と貸手の両方の会計処理が含まれるべきであると強く主張する。借手の会計処理に関する本ディスカッション・ペーパーの公表に続いて、両審議会は、貸手の会計処理に関するディスカッション・ペーパーを公表し、これらに対するコメントを踏まえ、借手と貸手の両方の会計処理を含むディスカッション・ペーパーを公表した後、公開草案、それに続く新基準を公表すべきである。

借手に新基準を先行して適用する場合、多数の利用者に恩恵がもたらされると記述しているが((DP 1.21(b))、このような考えは、多くの関係者にとって理解し難いものである。新たに IFRS を採用する国の中には、リース取引の借手だけでなく多くの貸手も含まれる。貸手の新基準が構築されるまでの一定の期間、一つのリース取引について、借手と貸手が全く異なる会計処理を行うこととなると、第 10 章で指摘されている転リース取引の問題もさることながら、貸手の会計処理を開発する際に既に公表した借手の新基準と整合性の取れなくなることも十分に考えられ、結果として、借手の会計処理の更なる変更が必要になるという事態も想定される。借手に対する新基準の先行適用は、貸手のみならず借手にもまた混乱と不安を生じさせることになる。

新たに IFRS を採用する国の借手が、新基準ができるまでの間、現行の IAS17 を適用し、意図的にファイナンス・リースのオンバランス処理を回避するようなリースを仕組むことは考えられない。

収益認識や認識の中止といった進行中の他のプロジェクトとの関連で、2011 年までに貸手の新基準を公表することが困難であり、また、2011 年以降、多くの国で IFRS が採用され、その採用から短期間でリース会計基準が改正されることの負担を考慮するのであれば、借手及び貸手の会計処理を網羅した新基準を公表できる段階になって、新基準の適用時期を慎重に検討すべきである。

両審議会は、リース会計基準を改善するという確たる方針のもとで新基準の開発を行っているのであるから、一定の期間とは言え、同一性のない会計処理を許容すべきではない。

以上