

国際会計基準審議会（IASB）、 米国財務会計基準審議会（FASB）へのコメント

企業会計基準委員会（ASBJ）は、国際会計基準審議会（IASB）の活動に関して IASB の毎月の会議資料を検討し、日本の意見を IASB に伝えている。当委員会は、IASB の公表する公開草案に対して公式に書面でコメントを行うほか、国際的な会計基準の開発に貢献するため、特に重要な事項について IASB と異なる見解を有する場合には、適宜 IASB に対して書面で我々の意見を伝えることにしている。

IASB 公開草案「リース」に対するコメント

国際会計基準委員会（IASB）は、米国財務会計基準審議会（FASB）と共同で、現行のリースに関する会計処理を改善するための公開草案「リース」を 2010 年 8 月に公表した。

現行のリースに関する基準では、ファイナンス・リースかオペレーティング・リースかで、会計処理が大きく異なり、オペレーティング・リースに分類される場合、リースに係る資産や負債が計上されず、利用者にとって十分な情報が提供されていないと言われている。公開草案では、これに代えて、「使用权」という考え方に基づき、ファイナンス・リースかオペレーティング・リースかにかかわらず、あらゆるリースから生じる資産と負債を財政状態計算書上に反映することを提案している。

2009 年 3 月に IASB との間で公表したディスカッション・ペーパー「リース：予備的見解」に寄せられた 300 通以上のコメントの検討などを踏まえ審議を行った結果公表されたものである。

国際会計基準審議会 御中
米国財務会計基準審議会 御中

2010 年 12 月 15 日

我々は、リースのプロジェクトにおける国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）の長年にわたる努力に敬意を表するとともに、公開草案「リース」（以下「本公開草案」という。）に対するコメントの機会を歓迎する。

全般的なコメント

1. 我々は、借手の会計処理について、すべてのリース契約に使用权に基づく単一の会計処理を用いることとする本プロジェクトの基本的な方向性について同意する。
2. ただし、予想リース期間の算定に際しての更新オプションや解約オプションの取扱いにつ

いては、表現の忠実性の観点及び目的適合性の観点から、強い懸念がある。解約不能期間に係るリース料に加え、更新オプションや解約オプションの影響をリースに関する負債に含めて認識するという方向性については同意するものの、公開草案で提案されている「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得るリース期間」という規準によりそれらのオプションの影響を含めて予想リース期間を算定する場合、借手にとって借り続けることの拘束性の少ない期間に係るキャッシュ・アウトフローまで負債として認識することとなる可能性がある。したがって、予想リース期間の算定は、より高い蓋然性の閾値に基づくリース期間によることとすべきであると考える。

3. また、変動リース料については、リース契約から生じる既存の権利及び義務として変動リース料の形態に関わらず、リースの開始日に認識するという提案には同意する。ただし、その見積りは、貸手と同様、借手にとっても困難となる場合もあり得ることから、測定の信頼性に関する認識要件を貸手のみで考慮するのではなく、借手についても設けるべきである。
4. 貸手の会計処理について、我々は、履行義務アプローチと認識中止アプローチを使い分ける複合モデルを採用することとしている公開草案の提案に同意する。我々は、貸手の会計処理に2つのアプローチを用いることは、複雑性や取引を仕組む機会を生む可能性があるという特徴があることを承知している。しかしながら、リース取引の中には、初日の損益を認識すべきものとそうでないものがあり、両者の処理を適切に使い分けず、一つの会計処理にすることは、かえって比較可能性を損なうことになると考える。
5. なお、我々は、リースの公開草案で提案されている履行義務アプローチと認識中止アプローチのいずれを適用すべきかを決定するためのリスクと便益に基づく規準は、貸手の収益認識の時期を決定する規準でもあると考えているが、通常の財やサービスに関する収益認識を扱う公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下「収益認識 ED」という。）における支配の移転に基づく収益認識の考え方と不整合が見られることから、両者について整合性を図るべきと考える。

各質問に対するコメント

本公開草案に提示されている質問に対する我々のコメントは次のとおりである。

質問1：借手

- (a) 借手は使用権資産及びリース料支払債務を認識すべきであることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的モデルを提案するか、それはなぜか。
- (b) 借手は使用権の償却及びリース料支払債務に対する利息を認識すべきであることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的モデルを提案するか、それはなぜか。

(a)について

6. 我々は、公開草案で提案されているように、リース契約における借手は使用権資産及びリース料支払債務を認識すべきであるということ、すなわち、借手の会計処理について、すべてのリース契約に使用権に基づく単一の会計処理を用いることとする基本的な方向性について同意する。
7. リース契約における原資産を使用する権利とその対価を支払う義務は、リース契約の締結により借手に生じる既存の権利及び義務であり、それらをリース契約に関する資産及び負債として財政状態計算書上で認識することは、財務諸表利用者の経済的意思決定に役立ち、ファイナンス・リースかオペレーティング・リースかにより大きく異なる会計処理となっていた従前の基準に比べて財務報告の改善につながると考える。
8. なお、我々は、使用権モデル自体の基本的な考え方については同意するものの、リース契約に更新オプションや解約オプションなどが含まれている場合におけるそれらのオプションの取扱いについては、公開草案の提案に強い懸念がある。これについては、質問8で詳しく述べている。

(b)について

9. 使用権資産及びリース料支払債務に関して提案されている当初認識後の会計処理について同意する。使用権資産を他の固定資産と同様に会計処理し、リース料支払債務を他の金融負債と同様に実効金利法による償却原価で会計処理するというアプローチは、適切であると考ええる。

質問2：貸手

- (a) 貸手は、(i)予想リース期間中又はその後の原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを貸手が留保している場合には、履行義務アプローチを適用し、(ii)そうでない場合には認識中止アプローチを適用すべきであることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的アプローチを提案するか、それはなぜか。
- (b) 貸手の会計処理についての履行義務アプローチ及び認識中止アプローチに係る資産、負債、収益及び費用の認識に関する両審議会の提案に同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的モデルを提案するか、それはなぜか。

(a)について

10. 我々は、公開草案で提案されているように、複合モデルを採用し、貸手の会計処理について、予想リース期間中又は予想リース期間後の原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを貸手が留保しているか否かによって、履行義務アプローチ又は認識中止アプローチを使い分けるとする提案に同意する。
11. ただし、12項から18項で述べているように、原資産の売買に相当する契約をリースと区別する基準を設けること及び履行義務アプローチと認識中止アプローチを使い分けるとする提案に同意する。

判断規準の表現の仕方は見直すべきである。

(複合モデルについて)

12. 我々は、提案されている複合モデルによるアプローチは、複雑性や取引を仕組む機会を生む可能性があるという特徴があることは理解しているものの、以下の理由から、提案されている複合モデルの採用を支持する。
- (1) 貸手がリース収益を認識する時期は、リース契約の実質を考慮して、貸手がリース契約における主要な義務を履行する程度に応じて認識されるべきである。リース取引の経済的実質が売却取引と類似し、売却に準じた会計処理を行ってリース開始時に一定の収益を認識することが適格な取引と、それ以外のリース期間にわたって収益を継続的に認識することが適格な取引は、会計処理を区別すべきであり、単一のモデルとした場合、比較可能性が損なわれることになると思われる。
 - (2) あらゆる取引を認識中止アプローチで会計処理する場合、多くの取引で原資産の構成要素の部分的な認識中止が行われ、原資産の公正価値と帳簿価額に差がある場合には、初日利益が常に発生することになる。このことは、約束された区別できる財やサービスを会計単位として支配の移転を考える収益認識 ED における収益認識の基本的な考え方と整合せず、原資産の一部の構成要素の部分的な移転から収益が認識されることとなる可能性がある。
 - (3) 一方、あらゆる取引を履行義務アプローチで会計処理する場合、割賦販売取引などと経済的に類似するようなリース取引についてもリースの開始日に何ら損益が認識されなくなり、契約形態によって類似の経済実態を有する取引が異なって会計処理される可能性がある。

(原資産の売買とリースを区別する必要性について)

13. 我々は、認識中止アプローチと履行義務アプローチを貸手の会計処理として設けることに加えて、原資産の売買に相当する契約をリースと区別する規準を設け、範囲から除外するという提案については、複雑性をもたらすだけであり、再考すべきと考える。原資産の売買という範囲の除外を設けず、原資産の売買とリースの間の線引きをなくし、認識中止アプローチと履行義務アプローチのみを設けることで十分と考える。
14. 原資産の売買と認識中止アプローチの両者の取扱いは、残存資産部分の取扱いを除き、リース開始時における収益の認識は相当程度類似する。一方で、原資産の売買と認識中止アプローチの区別を判断する際には、「支配とごく僅かな (trivial) リスクと便益が移転しているかどうか」という判断規準を満たすかどうかを、認識中止アプローチと履行義務アプローチの間の判断 (重要なリスクと便益を留保するかどうか) とは別に行う必要があり複雑性が増すことになる。したがって、両者の線引きを取り除き、認識中止アプローチの会計処理に統合する方が、不必要な複雑性の軽減が図れると考える。
15. また、原資産の売買を分ける際に、「すべてのリスク及び便益 (ごく僅かなものを除く)」の移転の概念を「支配」の移転の概念と並列して説明している提案規準は分かりづらい。さ

らに、公開草案では、それらが契約の終了時に移転される場合に原資産の売買とし、他の基準で扱うこととしているが、収益認識 ED では、契約の終了時に「支配」が移転される取引を、契約の開始時で収益認識するといった定めは設けておらず、意図した会計処理結果とならない可能性もある。

16. また、リース契約の終了時に所有権が移転するような契約の会計処理を他のリースと分けることが重要と考える場合であっても、リース基準の範囲内で必要な会計処理の定めを設ければよいだけといえ、不必要に分類を設ける必要はないと考える。

(収益認識の公開草案との関係について)

17. 我々は、公開草案で提案されている判断規準及び考慮要因を貸手のリース契約に適用した場合に得られるであろう結果については反対しない。ただし、認識中止アプローチと履行義務アプローチの使い分けに際しての「重要なリスク又は便益」という記述については表現の仕方を改めるべきである。我々は、原資産に伴うリスク又は便益を留保しているかどうかの判断（認識中止アプローチか履行義務アプローチか）は、貸手の資産と負債の認識を決めるものではあるが、それ以上に、貸手の収益認識の時期を決定する重要な規準であると考えている。このため、その判断の基礎は、収益認識の公開草案で提案されている支配の移転に基づく収益認識の方法と整合させるべきである。例えば、以下のようなアプローチが考えられる。

- (1) 認識中止アプローチと履行義務アプローチを使い分ける判断規準を、原資産の「支配」（リスク又は便益ではなく）がリースの開始日に移転されているかどうか（留保されているかどうかではなく）という視点から説明する判断規準を設ける。
- (2) その際、原資産の「支配」の移転の指標として、原資産に伴うリスクと便益の移転を位置付け、重要な (significant) (もしくはほとんどすべて (substantially all)) のリスクと便益が移転している場合には、原資産自体の支配が移転されている可能性が高いと説明を加える（さらに、所有権の移転の有無が直ちに支配の移転と繋がるものではないという記述を追加する）。

18. なお、上記のように支配の移転を中心として、リスクと便益を指標として位置付けることにより、現在 IASB で開発中の連結基準における支配の考え方も整合すると考えられる。我々は、リスクと便益の移転のみで支配の移転にはならないが、重要な指標になり得るとの現在開発中の連結基準の考え方を支持している。

(b)について

19. 我々は、履行義務アプローチ及び認識中止アプローチに係る資産、負債、収益及び費用の認識に関する ED の提案に同意する。

質問 3：短期リース

借手又は貸手が短期リースをこの方法で会計処理すべきことに同意するか。同意する理由

又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的モデルを提案するか、それはなぜか。

20. 短期リースについて、簡便的な規定を設けることにより、有用な情報が得られない場合にまで必要以上に実務上の負担を強いる事態を回避できることから、そのような規定を設けることについては同意する。また、貸手の簡便的な会計処理として、賃貸借処理を許容することについても同意する。しかしながら、借手の簡便的な会計処理として、割引前のリース料の資産及び負債を計上することを求める提案は再考すべきである。
21. 我々は、公開草案の結論の根拠 BC43 項にあるとおり、短期リースにより重要な資産及び負債が生じる可能性があり、短期リースを適用除外とすることで認識されるリースと認識されないリースの人為的な区分が持ち込まれる懸念があるとする IASB 及び FASB の考え方は承知している。しかしながら、あらゆる短期のリースについてまで借手に記録を求めることのコストとそれから得られる便益については、更なる十分な比較考量が必要であり、コストが便益を上回るのであれば発生時の費用処理とすることが適切と考える。
22. また、短期リースに該当するか否かの判断に際してのリース期間について、更新オプションや解約オプションの影響を考慮した期間とすることについては、契約上1年未満とし、更新を繰り返すことで実質的に長期にわたり使い続けるような契約を捉えて、使用権モデルに基づく会計処理を行うことを可能にすると理解はしているものの、その蓋然性の水準を「発生の可能性が高くなる最長の期間」とすることについては強い懸念がある。これについては、質問8を参照。

質問4

- (a) リースが適切に定義されていることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的モデルを提案するか、それはなぜか。
- (b) B9 項及び B10 項にある、リースと売買を表す契約との区別の規準に同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的モデルを提案するか、それはなぜか。
- (c) B1 項から B4 項の、リースとサービス契約との区別に関するガイダンスは十分と考えるか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような追加的ガイダンスを提案するか、それはなぜか。

(a)について

23. 我々は、上記(a)のリースの定義について提案されている内容に同意する。

(b)について

24. 我々は、上記(b)のリースと売買の区別については、質問2で記述したように、原資産の売

買を提案されている規準に基づきリースと区別するという提案に同意しない（13項から16項参照）。

(c)について

25. 我々は、上記(c)のリースとサービス契約の区分の指針について反対はしない。提案されている特定資産の使用を支配する権利の移転に関する3つの判断規準は複雑な規定ではあるが、現行のIFRIC第4号やFASB-ASC Topic 840から引き継いできているものであり、否定するまでの内容ではないと考えている。

質問5：範囲除外

本公開草案は、借手又は貸手は本基準案をすべてのリース（転リースにおける使用権資産のリースを含む）に適用する（ただし、無形資産のリース、生物資産のリース並びに鉱物、石油、天然ガス及びそれらに類似の非再生型資源の探査又は使用のためのリースは例外とする）ことを提案している（第5項及びBC33項からBC46項）。

本基準案の範囲の提案に同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的な範囲を提案するか、それはなぜか。

26. 以下の理由から、無形資産を提案されているリースの規定の範囲から除外することについて同意しない。

- (1) ソフトウェアのリース、ライセンスに関する借手の取扱いについて、有形固定資産のリースについての使用権モデルとは異なる定めが適用されることとなる可能性がある。例えば、ソフトウェアとサーバーなどのハードウェアが一体となってリースされているような場合に、それらを区分してハードウェアのみリース取引として会計処理し、ソフトウェアについては別の会計処理をすることは不合理である。
- (2) 更新オプションや解約オプションの取扱いについて、無形資産のリースの借手には、それらの取扱いについての明確な定めがなく、貸手についても、収益認識EDでは、オプションが貸手にとって重大な権利である場合のみ考慮するとされており、オプションの影響に関する取扱いが異なることから、原資産が無形資産か有形固定資産かによって、オプションの影響の取扱いが異なる可能性がある。
- (3) 公開草案の結論の根拠においても、無形資産のリースを適用除外とする根拠がないとされている（BC36項）、無形資産のリースを検討の対象に含める場合、最終基準化が遅れる可能性があることは理解するものの、上記のような懸念に対する対処を検討していく必要があると考える。

質問6：サービス要素とリース要素の両方を含む契約

本公開草案は、借手及び貸手は「顧客との契約から生じる収益」の提案を、サービス要素

とリース要素を含んだ契約の区別できるサービス要素に適用すべきであると提案している（第6項、B5項からB8項及びBC47項からBC54項）。サービス要素とリース要素を含んだ契約におけるサービス要素が区別できない場合には、次のような提案がされている。

(a) FASBは、借手及び貸手は結合された契約にリース会計の定めを適用すべきであると提案している。

(b) IASBは、次のように提案している。

(i) 借手は、リース会計の定めを結合された契約に適用する。

(ii) 履行義務アプローチを適用する貸手は、リース会計の定めを結合された契約に適用する。

(iii) 認識中止アプローチを適用する貸手は、リース要素をリース会計の定めに従って、またサービス要素を「顧客との契約から生じる収益」の提案に従って、会計処理する。

サービス要素とリース要素を含んだリースについて、いずれかのアプローチに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、サービス要素とリース要素の両方を含んだ契約をどのように会計処理するか、それはなぜか。

27. 我々は、上記(a)のFASBが提案しているアプローチに同意する。上記(b)でIASBが提案している認識中止アプローチを適用する貸手に対する例外的なアプローチについては同意しない。以下の理由から、認識中止アプローチであっても、サービス要素とリース要素が区別できない(non-distinct)場合にはそれらを分離して処理する必要はないと考える。

(1) IASBの提案は、認識中止アプローチでは、区別できないサービスを分離しない場合、将来にわたって収益認識されるべきサービスが、リース収益とともに、リースの開始日に一時に収益として認識されてしまうことへの懸念を考慮してのものと理解している。しかしながら、提案されている貸手の会計処理のアプローチの使い分けと考慮すべき規準を前提とすれば、区別できないサービスが重要な場合には、履行義務アプローチが適用されると考えられ、認識中止アプローチが適用されるのは、区別できないサービスが重要でない場合に限られることが多いと考えられ、上記の収益認識に関する懸念は大きくないと考えられる。

(2) そのような重要でないサービスに、敢えて収益認識の公開草案で分離を求めている水準で、両者を分離することを求め、会計処理するコストは便益を上回ると考えられる。

質問7：購入オプション

本公開草案は、リース契約は原資産の購入オプションが行使された時に終了したものと考えるべきであると提案している。したがって、購入オプションが行使された場合、契約は購入（借手による）及び販売（貸手による）として会計処理されることとなる（第8項、BC63項及びBC64項）。

借手又は貸手は、購入オプションが行使された場合にのみ購入オプションを会計処理すべ

きであることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、借手又は貸手は購入オプションをどのように会計処理すべきだと考えるか、それはなぜか。

28. 我々は、提案されている購入オプションに関する取扱いについて同意しない。購入オプションは、更新オプションや解約オプションの取扱いによる会計処理の結果と整合するような取扱いをすべきであると考ええる。
29. 更新オプションや解約オプションは、原資産の使用の程度に直接関わる権利であるのに対し、購入オプションは、原資産を購入する権利であり、使用する権利を終了させる手段であることから、その行使価格を使用権資産の一部として認識することは不適切であるとする公開草案の考え方について、我々は、純粋な使用権モデルの考え方からは論理的であることは承知している。
30. しかしながら、リース契約に含まれるオプションを別個の構成要素ではなく、単一の資産・負債アプローチに従い会計処理するアプローチの適用を前提とするのであれば、リース契約に含まれるオプションはその形態にかかわらず、すべてリースの一部として扱い整合的に会計処理することより適切となると考えている。
31. また、購入オプションの行使される可能性が相当程度高い場合には、行使価格に係るキャッシュ・アウトフローを借手の債務に含めて認識することが、リースに係る契約条件から生じる借手の義務をよりよく表すと考えられる（なお、その際の行使可能性に関する考え方は質問 8 を参照）。

質問 8：リース期間

借手又は貸手は、リース期間を、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高い最長の起り得る期間として、リースの延長又は終了のオプションの影響を考慮に入れて決定すべきであることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、借手又は貸手がリース期間をどのように決定することを提案するか、それはなぜか。

32. 我々は、予想リース期間の算定に際しての更新オプションや解約オプションの取扱いについては、表現の忠実性の観点及び目的適合性から、強い懸念がある。
33. 我々は、更新オプションが存在している場合に、借手が借り続けることの実質的な拘束性が高い場合には、リース契約の締結による実質的な義務が生じていると考えられ、情報の目的適合性の観点から、その影響をリースに関する負債に含めて認識する方向性については同意できる。
34. しかしながら、予想リース期間の算定に際して提案されている「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起り得るリース期間」によりオプションの影響を負債に含めて計上する場合、借手にとって借り続けることの拘束性の少ない期間に係るキャッシュ・アウトフローであっても負債に計上されることとなり負債性に疑問が生じる。また、

見積りの要素が強いことから、得られる結果がリース取引の忠実な表現とはならず、実務的にも客観性が必ずしも確保できないと考える。

35. また、投資不動産（賃貸ビル）などでは、期末日における契約を対象とし（すなわち、契約の代替を考慮しない）、更新オプション等を広く見込んで決定した予想リース期間に応じたリース料受取債権の認識は、表現の忠実性を低下させる可能性があることに加え、意味が乏しい情報（契約の代替を考慮した現在価値情報のほうが意味がありそうである。）となる可能性がある。
36. 一方で、契約上や事業上の要因などから、オプションの行使の可能性が高く、オプション保有者である借手の行動を制約するほどに高い場合には、借手が借り続けることの拘束性は高いといえ、当該期間に係るキャッシュ・アウトフローを負債として認識することがより忠実な表現となる場合もあると考える。
37. したがって、予想リース期間の算定に際しては、現行のIAS第17号における「合理的に確実な（reasonably certain）」やFASB-ASC Topic 840における「合理的に確かな（reasonably assured）」という非常に高い蓋然性の閾値を用いることまでは意図してはしていないが、公開草案で提案されている「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる（more likely than not）」という閾値よりは高い蓋然性の閾値に基づき算定された期間によることとすべきと考える。

質問9：リース料

リースで定められた変動リース料並びに期間オプションペナルティ及び残価保証による予想支払額は、リースから生じる資産及び負債の測定に、期待値技法を用いて含めるべきであることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、借手又は貸手が変動リース料並びに期間オプションペナルティ及び残価保証による予想支払額をどのように会計処理することを提案するか、それはなぜか。

貸手が、変動リース料並びに期間オプションペナルティ及び残価保証による予想支払額を、リース料受取債権の測定に含めるのは、それらが信頼性をもって測定できる場合のみとすることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。

38. 我々は、変動リース料や期間オプションペナルティ及び残価保証に基づく予想支払額については、リース契約から生じる既存の権利及び義務であり、変動リース料の形態に関わらず、リースの開始日にリース資産及びリース負債に含めて認識するという提案に同意する。
39. また、貸手の場合、変動リース料や期間オプションペナルティ及び残価保証に基づく予想受取額が信頼性をもって測定できる場合にのみ、それらをリース料受取債権の測定に含めるべきという公開草案の提案にも同意する。それらの金額や時期は借手の将来の行動に依存し、貸手が見積ることは困難な場合があると考えており、予測により得られる結果は貸手によって非常にばらつく可能性があることから、我々は、信頼性をもって測定できない場合にまで、そのような見積りを貸手のリースに係る資産の測定に含めるべきではないと考えている。

40. ただし、我々は、貸手だけでなく借手についても同様の要件を設けるべきであると考え。変動リース料を含む契約の中には、企業を取り巻く経済環境、長期的な業績、物件の物理的・経済的陳腐化度合など、多くの要素に影響を受けるものもあり、貸手だけでなく借手にとってもこれらの指標に基づく変動リース料の発生金額や時期を合理的に見積ることは困難となる場合もあり得ると考えられるためである。
41. 我々は、また、変動リース料や期間オプションペナルティ及び残価保証による予想支払額の測定については、広く、収益認識や引当金の議論に際して出てくる変動する対価と同様、あらゆる場合に期待値を用いるべきとする IASB の提案について同意していない。生じ得る対価の金額を確率加重した見積りは、生じ得る対価金額のうちの 1 つを受け取る可能性が高い場合には適切でなく、生起確率の分布によっては契約に従って生じ得る結果と大きく異なる金額となる可能性もある。したがって、必ずしも確率加重の期待値ではなく、最も発生の可能性の高い (Most likely) リース料が適切となる場合もあり得るため、すべての状況において確率加重平均した金額で測定することを求める提案には同意しない。

質問 10：見直し

借手及び貸手は、リースにより生じる資産及び負債の見直しを、事実又は状況の変化により、リース料支払債務又はリース料受取債権に、前報告期間以降の、リース期間又は変動リース料（期間オプションペナルティ及び残価保証による予想支払額を含む）の変動から生じた重要な変化があったことが示唆されている場合に、行うべきであることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、他のどのような基準で再測定を行うことを提案するか、それはなぜか。

42. 我々は、借手及び貸手はリースにより生じる資産及び負債の見直しをすべきであるという提案に同意する。使用権モデルにおいて提案されているリース期間やリース料の取扱いでは、見積りの要素が従前のモデルから多くなっており、見積りが実際と異なる場合に見直しを求めることで可能な限り利用者に正確な情報を提供していくことが、見積数値の信頼性を高めていくことになることから、見直しを求めること自体は必要であると考えられる。
43. 我々はまた、提案されている見直しの時期に関する取扱いについても同意する。リース期間や変動リース料は、リース料支払債務やリース料受取債権の金額算定のための基礎数値であって、最終的な財務諸表上の金額に重要な影響を及ぼさないような場合にまでそれらの見直しを每期求める必要はないと考える。

質問 11

セール・アンド・リースバック取引への分類のための規準に同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的な規準を提案するか、それはなぜか。

44. 我々は、前述第13項から第16項のとおり、原資産の売買を範囲から除外するための規準を設けることは見直すべきと考えているため、セール・アンド・リースバック取引について、当該規準と同様の規準を用いるべきという提案には同意しない。しかしながら、セール・アンド・リースバック取引は金融取引としての性格が強いと考えられることから、収益認識EDにおける支配の移転の規準とは異なり、B31項のような詳細な追加の指針を設け、売却処理を行うために厳格なリスクと便益の移転を求めるとするEDにおける提案の方向性については同意する。
45. ただし、収益認識EDにおける判断規準との整合性を図らなかった根拠については明示的に結論の根拠等で示すべきと考える。

質問 18

本提案について他に何かコメントがあるか。

(投資不動産のリースについて)

46. 投資不動産のリースの取扱いについて、投資不動産を原価で測定しているか公正価値で測定しているかによりリースの会計処理を適用するか否かを分ける提案には懸念がある。我々は、リースの会計処理の目的は、リース契約から生じる既存の権利と義務を忠実に表現することであり、原資産自体を原価で測定しているか公正価値で測定しているかということと、リース契約にリースの会計処理を適用すべきかどうかということとは関係しないと考えている。
47. この観点から、一部の委員は、投資不動産にリース基準を適用することに同意していない。投資不動産は、他のリース資産とは異なる性質を有し、IAS第40号「投資不動産」によって別途必要な会計処理が定められていることからすれば、投資不動産をリース基準の範囲に含めるべきではないと考えている。

(第三者保証の取扱いについて)

48. 貸手における残価保証の取扱いについて、EDでは、借手と関係のない第三者からの残価保証を貸手の債権（リース料受取債権）に含めることはせず、他の保証に関する会計処理に従って処理することが提案されている。これは、原資産に対して第三者によりなされた保証は、借手と貸手の間のリース契約自体とは関係なく、その支払いは原資産の価値に対してのみ影響を及ぼすものであるためとされている。
49. しかしながら、我々は、借手以外の第三者からの残価保証は、貸手にとってのリースに関連した回収可能額であるという点で借手からの残価保証と同じであると考えている。また、第三者からの残価保証の有無は、リース料など借手との間で決定するリース契約の条件にも密接に関係する場合が多いといえる（例えば、原資産の元々の売手が保証する場合など）。したがって、第三者からの残価保証は、他の保証に関する会計処理と同様に扱うのではなく、貸手のリース資産及びリース負債の認識に含めて会計処理することが適切と考える。我々は、

公開草案において提案されている取扱いは、貸手にとって経済実態が類似する取引が、残価保証を受ける相手によって異なる会計処理となり適切でないとする。

(貸手のリース料受取債権の減損の取扱いについて)

50. 公開草案では、リース債権について IAS 第 39 号又は FASB-ASC Topic 310 にしたがって減損判定を行うことが規定されているが、原資産についてどのように減損判定を行うかという点や、関連するリース負債（すなわち、履行義務）をどのように考慮すべきかという点について、特段の明記はない。
51. 我々は原資産の減損判定には、通常の固定資産と同様に、IAS 第 36 号又は FASB-ASC Topic 350 が適用されるものと理解しているが、最終基準においてはこの点と関連する履行義務の取扱いについて明確化することが必要とする。

* * * * *

我々のコメントが、当プロジェクトにおける IASB の今後の審議に貢献することを期待する。

都 正二

企業会計基準委員会 委員

リース会計専門委員会 委員長

意見募集「発効日と移行方法」へのコメント

国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）は、新規の財務報告基準をいつ発効させるべきかに関する意見を求めるための意見募集「発効日と移行方法」を2010年10月18日に公表した（コメント募集期限2011年1月31日）。

これは、今後多くの重要プロジェクトが2011年に完了となる予定の中で、国際財務報告基準（IFRS）を適用する企業が新しい要求事項に整然と移行するには、発効日をどのように設定すればよいか意見を求めたものである。

国際会計基準審議会 御中

2011年1月31日

我々は、意見募集「発効日と移行方法」に対するコメントの機会を歓迎する。
質問に対する我々のコメントは次のとおりである。

全般的なコメント

1. 日本では、2010年3月31日終了事業年度から、一定の要件を満たす上場企業の連結財務諸表にIFRSの任意適用が認められている。また、2012年を目途に、上場企業の連結財務諸表に対するIFRSの強制適用の是非が判断される予定である。仮に2012年に強制適用が決定された場合、少なくとも3年の準備期間において、非常に多くの企業が2015年又は2016年から新たにIFRSを適用することになると考えられる。
2. これらの初度適用企業のスムーズなIFRSへ移行は、当該企業のみならず、利用者などの市場関係者にとっても非常に重要である。また、世界におけるIFRSのプレゼンスを高めることにもつながると考えられる。
3. このため、我々は、初度適用企業の負担や混乱を軽減するために、適用日及び早期適用の要求事項について既存の適用者とは異なる取扱いを認めることが不可欠であるとする。
4. 一方、初度適用者ではなく既存の適用者となる日本企業は多くないと考えられるが、新しい要求事項の発効日と早期適用に関する質問（Q5及びQ6）についてもコメントしている。我々は、新たな基準は財務報告を改善すると考えられることから、早期に適用が可能なものから段階的に発効させるべきであるとする。すべてのプロジェクトの発効日を、適用に時間を要するプロジェクトに合わせた場合、他のプロジェクトの財務報告の改善を必要以上に遅らせることになるため、単一日アプローチは好ましくないと考える。

各質問に対するコメント

意見募集に提示されている質問に対する我々のコメントは次のとおりである。

背景情報

Q1. この意見募集に回答する企業（又は個人）について説明してください。例えば、

- (a) 主として財務諸表の作成者、監査人、又は投資者、債権者若しくは財務諸表のその他の利用者（規制者及び基準設定者を含む）のいずれなのかを述べてください。また、主として作成、利用又は監査する財務情報が、IFRS なのか US GAAP なのか、あるいはその両方なのかを述べてください。
- (b) 財務諸表の作成者の場合には、主な事業、規模（従業員数又は他の関連性のある指標）、及び証券を取引所に上場しているかどうかを記述してください。
- (c) 監査人の場合には、事務所の規模と、業務の主な対象が公開企業なのか、未公開企業なのか、あるいはその両方なのかを示してください。
- (d) 投資者、債権者又は財務諸表のその他の利用者の場合には、職能（買手側／売手側／規制当局／信用アナリスト／融資担当者／基準設定者）、投資の視点（ロング（買）、ロング／ショート、株式、債券）、及び専門としている業界を記述してください。
- (e) 新 IFRS 案のそれぞれにどの程度の影響を受けそうなのか、及びその影響の原因となる要因（例えば、財務諸表の作成者は自らの事業にとってのその取引の頻度又は重要性を説明するかもしれないし、投資者及び債権者は自分がフォローしている特定の業界にとってのその取引の重要性を説明するかもしれない）を記述してください。

5. 我々は日本の会計基準設定主体である。我々は現在、日本基準と IFRS のコンバージェンスを進めている。

新しい要求事項への移行の準備

Q4 すべての新しい要求事項を対象とする広範な導入計画の文脈で考えた場合に、各プロジェクトについて提案されている移行方法に同意しますか。同意しない場合、どのような変更を提案しますか。その理由は何ですか。特に、変更案の利点とそれらが新しい報告要求に適應するためのコストに与える影響を説明してください。

6. 保険契約及びリースについては、契約時に遡及することが可能な企業に対しては、遡及処理を認めるべきである。
7. 保険契約で提案されている移行方法によると、既存契約の残余マージンがゼロとなり、移行日後の契約との比較可能性が損なわれる。我々は、移行時に何らかの方法でみなし残余マージンを算定すべきであると考えます。
8. 退職後給付の遡及処理には同意しない。現行 IAS 第 19 号において、回廊アプローチを用いて数理計算上の差異を遅延認識し、数理計算上の差異の償却額を棚卸資産の原価に含めている場合、棚卸資産の遡及計算の負担が大きい。

新しい要求事項の発効日と早期適用

Q5 この意見募集の対象である基準のすべてを対象とする全体的な導入計画について考える際に、

- (a) 単一日アプローチと段階的アプローチのどちらが良いと思いますか。その理由は何ですか。良いと思うアプローチの利点と欠点は何ですか。良いと思うアプローチは、どのように導入コストの軽減又は他の便益をもたらしますか。そうした便益の源泉（例えば、規模の経済性、混乱の最小化、シナジー効果など）を説明してください。
- (b) 単一日アプローチにおいて、「はじめに」で示したプロジェクトが2011年6月までに完了すると仮定した場合、強制発効日はどのようにすべきでしょうか。また、それはなぜですか。
- (c) 段階的アプローチにおいて、新IFRSの時間的配列（又はグルーピング）はどのようにすべきですか。また、各グループについての強制発効日はどのようにすべきでしょうか。それはなぜですか。
- (d) 他のアプローチが実行可能でかつ好ましいと思いますか。そう思う場合には、そのアプローチとその利点を説明してください。

(a)に対するコメント

- 9. 我々は段階的アプローチの方が良いと考える。新たな基準は財務報告を改善すると考えられることから、早期に適用が可能なものから強制適用を求めるべきである。
- 10. 段階的アプローチを採用した場合、毎年のように新たな基準の遡及（又は限定的遡及）処理が必要となり、作成者の負担が大きくなるという懸念がある。しかしながら、以下に述べる単一日アプローチの問題点も考慮し、我々は段階的アプローチを推奨する。
- 11. すべてのプロジェクトの発効日を、保険や金融商品（減損手法）など特に適用までに時間を要するプロジェクトに合わせた場合、他のプロジェクトの財務報告の改善を必要以上に遅らせることになる。したがって、単一日アプローチは好ましくない。
- 12. また、新たな会計基準の適用に伴い、企業はシステム対応や会計プロセスの変更が必要となる。さらに、新たな会計基準の適用にあわせて、企業は経営戦略や取引慣行を見直す可能性がある。このように企業が対応すべき課題は多いが、単一日アプローチを採用した場合、多数の基準についてこれらの対応が同時期に集中することとなり、運営上のリスクが高くなる。また、これらの対応を行うための資源が不足も懸念がある。この観点からも、段階的アプローチの方が望ましいと考える。
- 13. 日本では、1990年代後半から2000年代前半にかけて、会計制度の国際化を目的とした一連の会計基準の大規模な改正を経験している。このときには、複数の基準¹が段階的に導入され、新基準への移行は概ね円滑に行われた。こうした経験を踏まえ、この意見募集の対象

1 例えば、連結財務諸表、キャッシュ・フロー計算書、研究開発費、退職給付、税効果、金融商品、固定資産の減損処理などに関する会計基準である。

である基準の導入についても、段階的アプローチを推奨する。

(c)に対するコメント

14. 以下に段階的アプローチが採用された場合の各基準の強制適用日を示している。これは各基準の時間的配列を示すための例示であり、必ずしも当該日付でなければならないことを意味するものではない。なお、これは各基準が予定通り 2011 年 6 月までに完成することを前提としている。
15. その他の包括利益の項目の表示については、適用に向けた準備の負担が比較的小さいことから、2012 年 1 月 1 日以後開始する事業年度からの強制適用とすべきである。
16. 公正価値測定、連結、金融商品（フェーズ 1：分類及び測定）、金融商品（フェーズ 3：ヘッジ）、退職後給付については 2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度からの強制適用とすべきである。連結と共同アレンジメントは相互に関連していることから、両者の発効日を合わせるべきである。
17. 金融商品（フェーズ 1：分類及び測定）については、金融商品（フェーズ 2：減損手法）の発効日に合わせるべきとの見解があることは承知している。しかし、19 項に記載のとおり、金融商品（フェーズ 2）については長期の準備期間が必要と考えており、金融商品（フェーズ 1）の発効日をこれに合わせた場合、公表日から発効日までの期間が非常に長くなってしまふ。一方、金融商品（フェーズ 1）が金融商品（フェーズ 2）より先に強制適用となっても大きな問題は生じないと考えられる（例えば、償却原価に分類される金融資産の減損には、IAS 第 39 号の債権の減損規定を適用すればよいと考えられる）。したがって、金融商品（フェーズ 1）と金融商品のその他のフェーズの発効日を合わせる必要はないと考える。
18. 顧客との契約から生じる収益（以下「収益」という。）については、複数要素契約や工事契約の会計処理の変更などの準備に時間を要すると考えられることから、2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度からの強制適用とすべきである。また、収益とリリースは、区分されるサービス要素の取扱い等の点で相互に関連していることから、両者の発効日を合わせるべきである。
19. 金融商品（フェーズ 2：減損手法）、保険契約については、システム対応やデータの蓄積等に多大な時間を要すると考えられることから、2015 年 1 月 1 日以後開始する事業年度からの強制適用とすべきである。

Q6 IASB は、強制発効日の前に新 IFRS の一部又は全部を採用する選択肢を企業に与えるべきですか。賛成又は反対の理由は何ですか。どの IFRS についてですか。早期適用についてどのような制約（もしあれば）を設けるべきですか（例えば、同時に適用すべき関連した要求事項はありますか）。

20. 新たな基準は財務報告を改善すると考えられることから、原則として早期適用を認めるべきである。

21. しかし、比較可能性の観点から、早期適用を認める期間は限定すべきである（例えば、強制発効日と早期適用可能日の間隔は2年以内とする）。
22. また、早期適用する場合には、以下のとおりプロジェクト間の関連を考慮する必要があると考える。
- 連結と共同アレンジメントは同時に適用すべきである。
 - 収益とリースは同時に適用すべきである。

国際的なコンバージェンスの考慮

Q7 IASBとFASBが両者の類似の基準について同じ発効日と移行方法を要求することに賛成ですか。賛成又は反対の理由は何ですか。

23. IASBはIFRSとUS GAAPとの整合性よりも、IFRS間の整合性やIFRS適用企業のコスト・ベネフィットを優先させるべきであるが、比較可能性の観点から、IFRSとUS GAAPの取扱いを可能な限り合わせることが望ましい。

IFRSの初度適用企業に関する考慮

Q8 IASBはIFRSの初度適用企業に対して異なる適用日及び早期適用の要求事項を認めるべきでしょうか。賛成又は反対の理由は何ですか。賛成の場合、採用についての異なる要求事項はどのようなものとすべきですか。また、それはなぜですか。

24. 日本では、2010年3月31日以降に終了する事業年度から、一定の要件を満たす上場企業の連結財務諸表にIFRSの任意適用が認められている。また、2012年を目途に、上場企業の連結財務諸表にIFRSの適用を強制するかどうか判断される予定である。仮に2012年に強制適用が決定された場合、数多くの企業が2015年又は2016年から新たにIFRSを適用することになると考えられる。
25. これらの初度適用企業のスムーズなIFRSへ移行は、当該企業のみならず、利用者などの市場関係者にとっても非常に重要である。このような状況を踏まえ、Q8に対する以下のコメントは、既存の適用者を前提としたQ5やQ6に対するコメントとは異なり、作成者の実務面への配慮を最も重視したものとしている。
26. 初度適用企業にとっては、本意見募集の対象となる新たな基準への対応に加え、本意見募集の対象となっていない既存の基準にも対応する必要があり、負担が非常に重いことから、適用日に関して既存の適用者とは異なる取扱いを認めるべきであると考えられる。
27. 初度適用企業が短期間に2度の変更を行うことになると、当該企業にとって過度な負担となるばかりでなく、財務諸表利用者にも混乱が生じると考えられることから、既存の適用者が早期適用できない場合であっても、初度適用企業に対しては早期適用を認めることが不可欠である。なお、当然ながら、初度適用企業がある基準を早期適用する場合にも、Q6に対

- するコメント（22 項）での指摘したように、プロジェクト間の関連を考慮する必要がある。
28. また、早い時期（例えば 2012 年）に初度適用する企業が新規及び改訂版の一部又は全部の採用を一定期間遅らせることも認めるべきである。こうした配慮により、より多くの企業が早期に IFRS を任意適用することにつながると考えられる。
29. 上記の取扱いに対しては、既存の適用者と初度適用企業、及び、初度適用企業間の比較可能性が損なわれるとの批判が考えられる。しかし、多くの法域で IFRS の採用又は IFRS へのコンバージェンスが行われつつあるという環境下では、初度適用企業がスムーズに IFRS へ移行できることが優先されるべきであり、初度適用企業について柔軟な取扱いをすることが必要であると考えられる。

* * * * *

我々のコメントが、IASB の今後の審議に貢献することを期待する。

野村 嘉浩
企業会計基準委員会 委員

国際会計基準審議会（IASB）へのコメント

IASB 公開草案「保険契約」に対するコメント

（注）2010年11月30日にIASBに送付した公開草案「保険契約」に対するコメントについては、本誌特集2 55頁に掲載しています。