
プロジェクト	リース
項目	リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームに係る借手の会計上の取扱い

本資料の目的

1. 本年 12 月 12 日開催の第 277 回企業会計基準委員会において、基準諮問会議からの提言を受けて、「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームに係る会計上の取扱い」について検討することが決定された。
2. 本スキームの概要については参考資料 2 に記載されている。なお、基準諮問会議に対して提案された資料において、提案者からは以下の点が要請されている。
 - (1) 本スキームに係るリース物件の借手に対して対象リース取引の会計上の取扱いについての予見可能性を高めるため、現行のリース会計基準に当てはめた場合の借手における会計上の取扱い、考え方について広く一般に示して頂きたい。
 - (2) 現行の「リース取引に関する会計基準の適用指針」において取り扱っていないリース物件の稼働量に連動したリース料について、その取扱いや考え方についても合わせて広く一般に示して頂きたい。
3. 上記の提案内容を踏まえると、基本的に、現在のルールを変更するものではないため、実務対応報告を開発することが適当と考えられる。
4. 本資料は、本スキームに係る借手の会計上の取扱いについて、実務対応報告において記述すべき内容の方向性と 12 月 18 日開催のリース会計専門委員会において示された意見を紹介し、ご意見いただくことを目的としている。

検討事項

5. 本資料の第 2 項にある事項を踏まえると、実務対応報告において記述すべき事項として以下が考えられる。
 - (1) 論点 1：ファイナンス・リース取引の判定基準
 - (2) 論点 2：変動リース料

実務対応報告に記述する内容の方向性

論点 1：ファイナンス・リース取引の判定基準

(本スキームにおける貸手による残存資産リスクの負担の水準(案))

6. 本スキームにおいては、貸手であるリース会社自身のリスク判断に基づき、リース物件の見積残存価額の現在価値をリース物件購入価額の一定割合(10%を下限とする)として設定することが想定されている。

7. これを前提とすれば、借手が負担するリース料総額の現在価値は、リース物件の見積現金購入価額に対して90%以下となると考えられる。

(実務対応報告に記述する内容の方向性)

8. ファイナンス・リース判定については、現行の会計基準並びに適用指針において以下の記述があり、その取扱いは明らかである。したがって、実務対応報告では、この点を再度記述していくことが考えられる。

(a) リース取引がファイナンス・リース取引に該当するかどうかについては、適用指針第5項の要件を満たす必要があり、その経済的実質に基づいて判断すべきものであるが、次の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合には、ファイナンス・リース取引と判定される(適用指針第9項)。

(1) 現在価値基準

解約不能のリース期間中のリース料総額の現在価値が、当該リース物件を借手が現金で購入するものと仮定した場合の合理的見積金額(以下「見積現金購入価額」という。)の概ね90パーセント以上であること

(2) 経済的耐用年数基準

解約不能のリース期間が、当該リース物件の経済的耐用年数の概ね75パーセント以上であること(ただし、リース物件の特性、経済的耐用年数の長さ、リース物件の中古市場の存在等を勘案すると、上記(1)の判定結果が90パーセントを大きく下回ることが明らかな場合を除く。)

(b) 上記の現在価値基準及び経済的耐用年数基準の適用にあたっては、当該リース取引が置かれている状況からみて借手が再リースを行う意思が明らかな場合を除き、再リースに係るリース期間又はリース料は解約不能のリース期間又はリース料総額に含めないものとする(適用指針第11項、第12項)。

(c) なお、現在価値基準と経済的耐用年数基準の具体的数値として、それぞれの基準において「概ね90パーセント以上」又は「概ね75パーセント以上」としているのは、現在価値基準の判定に見積りの要素が多いためであり、例えば、それぞれの数値が88パーセント又は73パーセントといった場合でも実質的にフルペイアウトと考えられる場合には、ファイナンス・リース取引と判定されることになる(適用指針第94項)。

論点2：変動リース料

9. 適用指針第90項では、「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、特殊なリース取引については、本適用指針では取り扱っていない。」と記述されている。したがって、本スキームに係る変動リース料の取扱いや考え方については、実務対応報告で、本スキームの実態を踏まえて一定の明確化を図ることが考えられる。

(本スキームにおける変動リース料に関する諸手続(案))

10. 本スキームにおいては、参考資料2に記述のとおり、以下の手続きが想定されている。
- (1) 契約上の変動リース料はリース物件の合理的な想定稼働量に基づいて決定される。
 - (2) 国(指定法人)は、リース契約の締結前に、契約上の変動リース料について以下の事項を審査する。
 - 変動リース料が何に基づいて決定されているか。
 - 契約の前提となった合理的な想定稼働量と借手企業が提出した生産計画に整合性があるか。
 - 毎期の想定稼働量が、一定の根拠を持って策定され、かつ適切な社内承認を得たものであるかどうか、並びに、リース期間における想定稼働量が発生可能性の高いものであるかどうか。

(実務対応報告に記述する内容の方向性)

11. 本スキームにおける変動リース料については、基礎となる想定稼働量について高い発生可能性が求められるとともに、その想定稼働量等の内容の決定及び審査について貸手と借手に加えて、第三者である国(指定法人)の関与が想定されているという特徴がある。
12. この観点からは、本スキームにおける変動リース料は、他の通常のリース契約における変動リース料よりも、当初の想定稼働量を基礎として発生する可能性が高い性質を有すると考えられる。したがって、借手が、リース物件からもたらされる経済的便益を実質的に享受でき、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担するかどうか(適用指針第5項)を判断する上では、原則的に、そのような性質を考慮すべきと考えられる。
13. 以上から、本スキームにおける変動リース料については、ファイナンス・リース判定等を行う場合のリース料総額に含めることとする方向性が考えられる。
14. なお、前項の取扱いは、本件に限定した取扱いであり、他の変動リース料の会計処理には影響を与えないことを実務対応報告に記述することが考えられる。

(参考：国際的な会計基準における取扱い等)

15. 現行の国際的な会計基準における変動リース料の取扱いについては、本資料の Appendix を参照されたい。
16. また、IASBにおいて議論が行われている概念フレームワーク・プロジェクトでは、本年7月に公表されたディスカッション・ペーパーにおいて、借手の売上に連動して生じる変動リース料について、実際の売上が生じる前の段階において借手は当該変動リース料を支払う現在の義務を有している場合があるという方向性が示されている。

その他の事項

(本スキームに係る他の事項の取扱い等)

17. 実務対応報告に記述される点以外の事項については、現行の会計基準及び適用指針の取扱いや考え方に従うべき点を明示することが考えられる。

12月18日開催のリース会計専門委員会で示された主な意見

(全般的事項)

18. 現行のリース会計基準において再リースに係る取扱い（適用指針第11項、第12項）について監査上問題となることが多い。基準上、借手が再リースを行う意思が明らかな場合の閾値は非常に高いことが想定されていると思うが、監査上、この点の運用が保守的なことが多い、または、明確な判断をするのを回避することが多いように感じられる。

(論点1: ファイナンス・リース取引の判定基準)

19. 指定法人による補てんは貸手にとって第三者保証であると考え。実務対応報告が借手の取扱いを明らかにするものであっても、本スキームにおける指定法人による補てんが貸手にとっての第三者保証に該当する可能性が高い旨を、例えば、結論の背景に書くべきではないか。

(論点2: 変動リース料)

20. 本スキームにおいて主に想定している先端設備については、過去における稼働の実績が多くないという性質を有すると考えられることから、今後の合理的な稼働率を見積った上で変動リース料を見積ることが想定されているというスキームの説明内容に違和感を覚える。
21. 本スキームにおいて合理的な稼働率を基に変動リース料を見積ることが想定されているのであれば、実務対応報告において、借手が変動リース料を見積るべき旨を記載すべきではないか。
22. 本スキームを利用したリース契約がファイナンス・リースと判定された場合、リース期間中に実際の変動リース料をどのように処理すべきか検討が必要ではないか。

(その他)

23. オペレーティング・リースのうち本スキームを利用したリース契約がどれくらいあるか開示することを検討してはどうか。

ディスカッション・ポイント

上記の実務対応報告に記述する内容の方向性に同意するか。

以 上

Appendix 1: IFRS 及び US GAAP における変動リース料の取扱い

A1. IFRS 及び US GAAP における変動リース料の取扱いは、以下のとおりである。

(1) IFRS

変動リース料の定義

変動リース料は、原則として、IAS 第 17 号「リース」の適用対象となっている¹。変動リース料とは、リース料のうち、金額が固定されておらず、時間の経過以外で変化する要因の将来の数量（例えば、将来の売上の一定割合、将来の使用量、将来の物価指数、将来の市場金利）に基づく部分をいうと定義されている（IAS 第 17 号第 4 項）。

変動リース料と最低リース料の関係

IFRS では、変動リース料は、最低リース料総額²に含まれない。

変動リース料の取扱い

変動リース料の主な取扱いは、以下のとおりである。

① ファイナンス・リース

最低リース料総額に変動リース料が含まれないため、借手がリース負債を認識する際に変動リース料がリース負債に含まれることはない。よって、借手は、ファイナンス・リースの場合、変動リース料を発生した期間において費用に計上する（IAS 第 17 号第 25 項）。

② オペレーティング・リース

オペレーティング・リースの場合における変動リース料の取扱いについては明示的な規定がない。

なお、IASB が 2009 年に公表したディスカッション・ペーパー「リース 予備的見解」第 7.6 項によると、現行のリース会計基準の下では、使用量や借手の業績に基づく変動リース料は一般的に最低支払リース料の計算から除外され、発生した期の費用として認識されている、とされている。

(2) US GAAP

変動リース料の定義

変動リース料（contingent rentals）とは、リース料の算定の基礎となる（時間の経過以外の）要因がリース開始日後に変化するために生ずるリース料の増減（ただし、リース資産の建設もしくは取得原価の増加、または建設中もしくは建設前の期間の

¹ 変動リース料は、IFRS 第 9 号によると、組込デリバティブに該当するが、IFRS 第 9 号 B4.3.8(f)より、①消費者物価指数に関連したリース料の指数などのインフレーション関連指標、②関連する売上高に基づく変動賃料、または、③変動金利に基づく変動賃料、に該当する場合には、組込デリバティブが主契約から分離されず（IFRS 第 9 号 4.3.3 項）に、一体としてリースとして IAS 第 17 号の適用対象となる。

² 最低リース料総額は、借手がリース期間にわたって支払を要する、又は支払を要求され得る金額（変動リース料、サービスに対するコスト及び貸手が立替払して後に精算される諸税金を除く）に、同項で示される金額を加算した額をいう（IAS 第 17 号第 4 項）とされている。

原価または価値の測定の増加に関連する最低リース料の増加額を除く)をいう。「変動リース料」という用語は、リース料の基礎となる要因の将来の変動について不確実性を考慮している (Topic 840-30-20)。

変動リース料と最低リース料の関係

US GAAP のリースのガイダンス (Topic840-10-25-4) では、以下のとおり、借手及び貸手の観点から変動リース料が最低リース料に含まれるかどうかについて述べている。

- ・ 機械稼働時間や売上高のような原資産の将来の使用量に直接関連する要因に応じて決まる変動リース料は、全体として最低リース料から除外する。
- ・ 消費者物価指数またはプライムレートのような既存の指数または率に応じて決まる変動リース料は、リース開始日に存在する指数または率を基礎とする最低リース料に含める。

変動リース料の取扱い

変動リース料の主な取扱いは、以下のとおりである (Topic840-10-25-4)。

① キャピタル・リース

原資産の将来の使用量に直接関連する要因に応じて決まる変動リース料	<ul style="list-style-type: none"> ・ 借手・貸手ともに発生時に純損益に認識される。
既存の指数または率に応じて決まる変動リース料	<ul style="list-style-type: none"> ・ リース開始日においては、借手のリース負債に含まれる。 ・ 指数または率の事後的な変動から生じるリース料の増減額は、発生時に純損益で認識される。

② オペレーティング・リース

変動リース料は、借手・貸手ともに発生時に純損益に認識される。