

プロジェクト リース

項目 リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分

I. 本資料の目的

1. リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分については、第 101 回リース会計専門委員会（2021 年 6 月 28 日開催）、第 104 回リース会計専門委員会（2021 年 9 月 15 日開催）及び第 106 回リース会計専門委員会（2021 年 12 月 6 日開催）で審議を行っている。
2. 本日は、第 106 回リース会計専門委員会での審議に対する事務局の対応も含めた事務局の提案をお示ししており、ご意見をお伺いしたい。第 106 回リース会計専門委員会におけるご意見への対応は、点線囲みでお示している。
3. なお、第 106 回リース会計専門委員会における事務局提案は、第 104 回リース会計専門委員会の議論を基礎としている。

II. 我が国における現行の定め

4. リース適用指針では、以下の定めがおかれている。
 - (1) 「ファイナンス・リース取引の判定基準」
 - リース料総額の現在価値が、見積現金購入価額の概ね 90 パーセント以上である場合、ファイナンス・リースと判定される（現在価値基準）。
 - 借手が負担するリース料に含まれる維持管理費用相当額（リース物件の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用）は、現在価値基準の判定にあたり、原則として、リース料総額から控除する。ただし、一般的に、契約書等で維持管理費用相当額が明示されない場合が多く、また、当該金額はリース物件の取得価額相当額に比較して重要性が乏しい場合が少なくないため、維持管理費用相当額の金額がリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、これをリース料総額から控除しないことができる。
 - リース料総額に通常の保守等の役務提供相当額が含まれる場合、当該役務提供相当額については、維持管理費用相当額に準じて取り扱う。
 - (2) 「ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理」
 - リース資産及びリース債務の価額は、次のとおりとする。

- 借手においてリース物件の貸手の購入価額等が明らかな場合は、リース料総額の現在価値と貸手の購入価額等とのいずれか低い額による。
- 貸手の購入価額等が明らかでない場合は、リース料総額の現在価値と見積現金購入価額とのいずれか低い額による。
- 現在価値基準の判定上、維持管理費用相当額をリース料総額から控除する場合、リース資産及びリース債務の価額を算定する上でも、リース料総額から維持管理費用相当額を控除する。維持管理費用相当額は、その内容を示す科目で費用に計上する。通常の保守等の役務提供相当額についても、維持管理費用相当額に準じて会計処理を行う。

(3) 「ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理」

- リース料総額又は各期の受取リース料を基礎として、売上高、利息相当額等の計上を行う（詳細省略）。
- 現在価値基準の判定上、維持管理費用相当額をリース料総額から控除する場合、リース料総額又は各期の受取リース料から控除し会計処理を行う。その場合、維持管理費用相当額は、収益に計上するか、貸手の固定資産税、保険料等の実際支払額の控除額として処理する。通常の保守等の役務提供相当額についても、維持管理費用相当額に準じて会計処理を行う。

III. IFRS 第 16 号の定め

契約の構成部分の分離

5. IFRS 第 16 号では、契約の中のリース構成部分は、契約の中の非リース構成部分と区分して会計処理することとされている。
- (1) 契約の対価のうち、リース構成部分は、借手が計上する使用権資産及びリース負債、貸手のファイナンス・リースにおける収益又は金融収益、及び貸手のオペレーティング・リースにおけるリース収益として計上する。
 - (2) 契約の対価のうち、非リース構成部分は、他の適用される基準書により会計処理する。
 - (3) リース構成部分の金額と非リース構成部分の金額は、契約における対価をそれぞれの部分の独立価格の比率に基づき配分することにより算定する。
 - (4) 契約に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれる場合（例えば、固定資産税、保険料、管理業務に係る料金

やリースに関連して生じた他のコスト)、当該支払額は、契約の中のリース構成部分と非リース構成部分のいずれにも該当しない。当該支払額は、(3)の計算により、リース構成部分と非リース構成部分に配分される。

- (5) 借手は、実務上の便法として、原資産のクラスごとに、契約全体をリース構成部分として会計処理することを選択できる。

IV. 第 104 回リース会計専門委員会における事務局の提案

6. 第 104 回リース会計専門委員会で示したリースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分に関する提案は次のとおりである。

方針

7. 以下の方針とする¹。
- (1) リースを含む契約をリースを構成する部分とリースを構成しない部分に分けることとする。
 - (2) 借手については、原則として、IFRS 第 16 号の定めと整合性を図るが、現状の実務をなるべく変更しない定めを設ける。
 - (3) 貸手については、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」と整合性を図る部分を除き、基本的に現状の会計処理を変更しない。
 - (4) 契約の結合について、結論の背景に考え方を記載する。

具体的な定め

8. 前項に記載した方針に基づき、以下の具体的な定めとすることが考えられる。

(借手)

9. 借手に関する、具体的な定めは以下のとおりとする。
- (1) リースを構成する部分とリースを構成しない部分を分けて会計処理を行う。その上で、リースを構成する部分はリースの会計処理を行い、リースを構成しない部分は、内容に応じて会計処理を行う。

¹ 提案は、リースの定義及びリースの識別について、借手、貸手ともに、IFRS 第 16 号の内容を基礎とする（リースの識別に関するガイダンスの採り入れ方は別途検討中）ことを前提としている。

- (2) リースを構成する部分の金額とリースを構成しない部分の金額は、契約における対価をそれぞれの部分の独立価格の比率に基づき配分する（独立価格の算定に関する実務上の配慮は別途検討する。）。
- (3) 維持管理費用相当額（リース物件の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用）は、(2)の取扱いにかかわらず、契約の対価から控除し、内容に応じて費用として処理することを認める。
- (4) (1)から(3)の取扱いにかかわらず、契約全体をリース構成部分として会計処理することを認める。

10. 上記の提案とした理由は、以下のとおりである。

(1) 維持管理費用相当額について（前項(3)）

- 維持管理費用相当額については、IFRS 第16号では、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれる場合に該当するものがあると考えられる。
- この場合、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の独立価格の比率で配分されることとなるが、現状の取扱いを踏まえ、契約の対価から控除し、内容に応じて費用として処理することを認めることとしている。

(2) 役務提供が含まれている契約について

- 特段の定めを置かないことを提案している。
- リース適用指針では、適用指針の適用範囲について、以下の取扱いとしている。
 - 適用指針の適用範囲は、ファイナンス・リース取引について、「通常の保守等以外の役務提供が組み込まれていないリース取引及び不動産に係るリース取引」とする。
 - 「通常の保守等」は、自動車やコピー機などのリース取引におけるメンテナンスなどを想定している。
 - 通常の保守等以外の労務等の役務提供が含まれているリース取引（例えば、システム関連業務において、システム機器のリース取引と労務等が一体化されている取引）については、適用指針の対象としていないが、動産等のリース取引部分と役務提供部分が契約書等で判別できるケースなど容易に分離可能な場合には、動産等のリース取引部分に

ついて、適用指針を適用する。

- リース適用指針における「通常の保守等の役務提供」、「通常の保守等以外の労務等の役務提供」は、リースを構成しない部分に含まれることになるため、特段の定めを置かないことが考えられる。

(貸手)

11. 貸手に関する、具体的な定めは以下のとおりとする。

- (1) リースを構成する部分とリースを構成しない部分を分けて会計処理を行う。その上で、リースを構成する部分はファイナンス・リース又はオペレーティング・リースの会計処理を行い、リースを構成しない部分は、内容に応じて会計処理を行う。

(リースを構成しない部分に、財の販売や役務提供が含まれ、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」の適用範囲である場合、同会計基準を適用する。)

- (2) リースを構成する部分の金額とリースを構成しない部分の金額は、契約における対価をそれぞれの部分の独立価格の比率に基づき配分する(独立価格の算定に関する実務上の配慮は別途検討する。)
- (3) 維持管理費用相当額(リース物件の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用)は、(2)の取扱いにかかわらず、契約の対価から控除し、内容に応じて収益(又は費用の減額)として処理することを認める。

12. 上記の提案とした理由は、以下のとおりである。

- (1) 貸手については、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」と整合性を図る部分を除き、基本的に現状の会計処理を変更しないこととしている(第7項(3)参照)が、仮にリースの定義及びリースの識別について、貸手についても、IFRS第16号の内容を基礎とする(リースの識別に関するガイダンスの採り入れ方は別途検討中)場合、現状よりも、役務提供等が含まれるケースが増加する可能性があると考えられる。これを踏まえ、リースを構成する部分とリースを構成しない部分を分けて会計処理を行うこととしている。
- (2) 維持管理費用相当額の考え方については、借手の会計処理と同様である。

V. 第104回リース会計専門委員会で聞かれた意見

13. 第104回リース会計専門委員会では主に次の意見が聞かれた。

契約の結合

14. 契約の結合の定めは本文に記載することが望ましい。

維持管理費用相当額

(借手及び貸手の会計処理に対する意見)

15. 現行のリース会計基準における維持管理費用相当額とIFRS第16号における「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」には、一致しない部分が存在することを認識した上で、現行の維持管理費用相当額の用語を踏襲することを提案しているという理解でよいか。
16. 維持管理費用相当額には、固定資産税及び保険料以外に含まれるコストがあるか。
17. 固定資産税及び保険料は、原資産の保有に係るコストであり、リースを構成しない部分に配分すべきではない。
18. 維持管理費用相当額を契約における対価から控除する場合としない場合とで、対価の按分に使用する独立販売価格が異なるため、固定資産税及び保険料は、リースを構成する部分に配分されるのではないか。
19. 役務提供との組み合わせのみで便益が得られるようなリースは、役務提供として扱うべきである。

(貸手の会計処理に対する意見)

20. 維持管理費用相当額がリース料に占める割合に重要性が乏しい場合に、リース料総額から控除しないことができる定めを踏襲すべきである。
21. 固定資産税相当額を受取リース料に含めて計上すると、固定資産税の費用認識時期と異なる場合がある。

(借手の会計処理に対する意見)

22. 契約書に固定資産税相当額が明記されない場合にも、借手はそれを見積り、契約における対価から控除することができるかを確認したい。
23. 維持管理費用相当額が利息に含まれて会計処理される場合、維持管理費用相当額の負担は、リース期間において逡減すると考えられるため、利息法での処理と整合的

となる。他方、簡便法の適用により定額法で費用計上する場合には不整合となる。

借手の役務提供相当額

24. 契約全体をリース構成部分として会計処理することを認める便法の単位（企業としての便法、原資産のクラスごと、リース契約ごと）を明確にすべきである。

VI. 第 104 回リース会計専門委員会で聞かれた意見に対する事務局の対応案

25. 第 104 回リース会計専門委員会で聞かれた意見に対しては、次のとおりの対応としてはどうか。

契約の結合

26. 契約の結合に関しては、様々な形で値引きが提供される収益認識に関する会計基準の範囲に含まれる取引に比べれば、リースにおいては複数のリース契約の価格が相互に依存する契約は必ずしも多くはないと考えられ、契約の結合の定めをおくことでリース収益又はリース費用を計上する金額及び時期が影響を受ける度合いは、収益認識に関する会計基準での影響と必ずしも同等ではないと考えられる。そのため、改正リース会計基準においては、契約の結合の定めは、結論の背景において、それぞれのリースにおける収益及び費用の金額及び時期を適切に計上するために、同一の借手と締結した複数の契約において価格に相互依存が存在する場合や複数の契約が単一の商業上の目的で締結されている場合には、これらの複数の契約を単一のリース契約として会計処理すべきであるとするのが考えられる旨記載することとしてはどうか。

維持管理費用相当額

27. 維持管理費用相当額概念は、IFRS 基準には存在しない。IFRS 第 16 号には類似する概念として「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」があるが、これには、固定資産税及び保険料の他、例えば、リース契約締結のために貸手に生じる事務コストの借手への請求等、借手に財又はサービスを移転しない活動に係る借手への請求が含まれるものと考えられ、IFRS 第 16 号においては、固定資産税及び保険料も含めてそれらについて借手に財又はサービスを移転するかどうかの評価が必要となる。このように、現行のリース会計基準における「維持管理費用相当額」と IFRS 第 16 号における「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」の範囲は完全には一致しない。

28. また、IFRS 第 16 号においては、「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」は、文字通り借手に財又はサービスを移転しないため、これらの要素に対しては対価を配分すべき構成要素ではないとしている（この結果、対価はそれ以外のリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分される。）。この取扱いは、維持管理費用相当額を別個の要素として区分して会計処理する現行のリース適用指針の取扱いとは考え方が異なっている。
29. 現行のリース適用指針に基づき維持管理費用相当額について会計処理を行っている企業においては、これを継続することを認めることにより、追加的な負担を減らすことができると考えられる。一方、IFRS 基準を任意適用している企業においては、IFRS 第 16 号における「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」の会計処理を認めることにより、「IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となることを目指す」方針と整合することになると考えられる。これらの点を踏まえ、次の 2 つのいずれかの方法によることを認めることとしてはどうか。

(1) 現行のリース適用指針における取扱いを踏襲する方法

現行の「維持管理費用相当額」の用語及び範囲（リース物件の維持管理に伴う固定資産税、保険料等²⁾）を踏襲するとともに、現行の取扱い（原則としてリース料総額から控除するが、その金額がリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、これをリース料総額から控除しないことができる。控除する場合、借手は、内容を示す科目で費用に計上し、貸手は、収益に計上するか費用の控除とする³⁾）を踏襲する方法。なお、現行のリース適用指針⁴⁾を踏襲する方法であるため、借手が差し引く金額は、現行のリース適用指針を踏襲して、維持管理費用相当額の合理的見積額を差し引くこととすることが考えられる。

(2) IFRS 第 16 号と整合的な方法

「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」について借手が支払う金額は、契約の中のリースを構成する部分とリースを構成しない部分に配分する対価の一部とする方法

²⁾ リース適用指針第 14 項

³⁾ リース適用指針第 25 項、第 40 項、第 54 項及び第 64 項

⁴⁾ リース適用指針第 25 項及び第 40 項

30. 第106回リース会計専門委員会においては、維持管理費用相当額を控除する現行の定めを維持することに賛成する意見も聞かれたが、維持管理費用相当額を控除する方法を残すことに関して、次の意見が聞かれた。
- (1) これまでオペレーティング・リースに区分されていた不動産リースに関して契約書で明記されていない維持管理費用相当額の情報を貸手に求められるなど実務が混乱する可能性があり、この選択肢の削除を提案する。
 - (2) 維持管理費用相当額の範囲の明確化が必要である。
 - (3) 合理的見積額について見積方法の明確化が必要である。
31. 事務局の第106回リース会計専門委員会での提案は、借手における定めにおいて、原則としてIFRS第16号の定めとの整合性を図りながら、現状の実務をなるべく変更しない定めを設けることを方針とし、維持管理費用相当額（又は借手に財又はサービスを移転しない活動又はコスト）について、現行の定めとIFRS第16号と整合的な定めとの選択を認める提案を行った。
32. しかしながら、現行の定めに対しては削除を求める意見や、現行の定めを踏襲する場合であっても、維持管理費用相当額の範囲及び合理的見積額について、現行の定めに対して追加的なガイダンスを求める意見が聞かれた。
33. 現行のリース会計基準において、維持管理費用相当額をリース料総額から控除することとした理由の一つに、当該金額をリース料総額に含めることにより、リース契約額がファイナンス・リースとなるのかオペレーティング・リースになるのかが変わる可能性があったことが挙げられる。しかしながら、改正リース会計基準においては、借手については、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分を設けないことを提案しているため、リースを分類する観点から維持管理費用相当額の取扱いを定める必要はないものと考えられる。
34. 貸手が支払う固定資産税や保険料はリース料を通じて回収することになると考えられるが、リース料に含まれる固定資産税や保険料の金額を貸手が開示することは、貸手の収益構造を開示することにつながる可能性があるため、通常は想定されない。貸手がリース料に含まれる固定資産税や保険料の金額を開示しない場合に、借手がこれらの金額を算定することは困難である。
35. また、IFRS第16号と整合的な配分方法に対する懸念の1つとして、固定資産税や保険料がリースを構成しない部分にも配分される点が挙げられている。この点について、リースを構成する部分の独立価格の算定において、固定資産税や保険料は反映されるはずであり、当該独立価格を基礎として対価を配分することは必ずしも不

合理ではないと考えられる。

36. これらの意見を総合的に考慮すれば、借手における維持管理費用相当額の現行の定めは引継がず、独立価格の比率に基づき、リースを構成する部分とリースを構成しない部分に配分する方法（IFRS 第 16 号と整合的な配分方法）のみとすることが考えられるかどうか。
37. なお、貸手については、維持管理費用相当額を把握できるため、本論点は関連がなく、現行の定めを踏襲する提案を維持することが考えられる。
38. 役務提供との組み合わせのみで便益が得られるリースに関する論点は、リースの識別の論点として議論を行う予定である。

借手の役務提供相当額

39. IFRS 第 16 号においては、借手は、リースを構成しない部分とリースを構成する部分を区別せずに、単一のリース構成部分として会計処理することができる実務上の便法を、原資産のクラスごとに選択することができる。
40. この契約全体についてリースを構成する部分として会計処理することを認める便法については、IFRS 第 16 号の定めとの整合性を考慮し、原資産を貸借対照表において表示したと仮定したときの勘定科目ごとの会計方針の選択としてはどうか。

41. 第 106 回リース会計専門委員会においては、本提案に対する意見は聞かれなかった。

その他

42. 借手における独立価格については、IFRS 第 16 号においては、「貸手又は類似の供給業者が当該構成部分又は類似の構成部分について個々に企業に請求するであろう価格に基づいて算定しなければならない。観察可能な独立価格が容易に利用可能でない場合には、借手は、観察可能な情報の利用を最大限にして、独立価格を見積らなければならない」⁵、とされているが、改正リース会計基準においては、実務への負担を考慮し、借手において独立価格が明らかでない場合には、合理的な見積りを行うこととなることを結論の背景に記載してはどうか。

43. 第 106 回リース会計専門委員会では、IFRS 第 16 号と比べてどの程度までの精度の見積りが求められているのかが分かりづらいとのご意見があり、記載方法について

⁵ IFRS 第 16 号第 14 項

今後検討を行う予定である。

ディスカッション・ポイント

事務局の提案についてご意見を伺いたい。

以 上

別紙 第106回リース会計専門委員会で聞かれた意見**リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分について****(契約の結合)**

1. 契約の結合に関して、会計処理の単位としての「単一のリース契約」という用語は、少額リース資産の簡便的な取扱いにおける「リース契約1件あたり」という用語と異なることを明示したほうが良いのではないか。

(維持管理費用相当額)

2. 対価の配分方法として維持管理費用相当額を控除する方法が選択できると、例えば、これまで多くの取引がオペレーティング・リースとされていた不動産リースに関して、契約書等で明記されていない維持管理費用相当額の情報が発手に求められるなど、実務が混乱する可能性がある。そのため、この規定を削除するか、維持管理費用相当額の合理的な見積方法に関するガイダンスを定めていただきたい。
3. 対価の配分方法として、維持管理費用相当額を控除する方法を選択肢として設ける事務局の提案は、現行の取扱いと同様であり、基本的に賛成する。
4. 現行の定めを踏襲する場合、混乱を避けるために維持管理費用相当額の定義を明確にしていきたい。
5. 対価の配分方法として、維持管理費用相当額を控除する方法と配分する2つの方法が選択できるとされているが、会計方針のようにすべてのリース契約に対して同一の処理を求められるのか、1件ごとに選択できるのかが不明確である。

(その他)

6. 結論の背景において、借手において独立価格が明らかでない場合に、実務上の負担を考慮して、合理的な見積もりを行うこととなる旨を記載するとされているが、IFRS第16号と比べてどの程度まで求められるのか分かりづらい。