

プロジェクト リース

項目 重要性に関する定め（リース適用指針に定められていない定め）

I. 本資料の目的

1. 第 463 回企業会計基準委員会（2021 年 8 月 11 日開催）及び第 102 回リース会計専門委員会（2021 年 7 月 16 日開催）においては、現行のリース適用指針における簡便的な取扱いをご説明し、改正リース会計基準において(1)数値基準による簡便的な取扱いを定めることの是非、及び(2)個々の重要性に関する定めについてご意見を伺った。
2. 第 470 回企業会計基準委員会（2021 年 12 月 20 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）においては、聞かれたご意見を踏まえた事務局提案についてご意見を伺った。
3. 本資料では、別途検討する予定としていた重要性に関する簡便的な取扱いのうち、リース適用指針に定められていない次の項目に関する事務局提案についてご意見をお伺いしたい。

(1) 借手における再リースの会計処理の定めを簡便的な取り扱いとして採り入れるかどうか
4. 本論点に関して、貸手については、第 105 回リース会計専門委員会（2021 年 10 月 4 日開催）において、現行のリース適用指針の定めを維持し、再リース期間をリース期間に含めない場合の再リース料は、発生時の収益として処理することを提案している。そのため、本資料では、貸手については議論せずに、借手について議論する。
5. なお、リースを構成する部分が重要でない場合に、借手において契約全体についてリースを構成しない部分として会計処理する簡便的な取扱いを採り入れるかどうかについては、別途検討する予定である。

II. 我が国における現行の定め

6. リース適用指針では、所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理として、以下の定めが置かれている。

再リース期間を耐用年数に含めない場合の再リース料は、原則として、発生時の費用として処理する。(リース適用指針第 29 項)

III. IFRS 第 16 号の定め

7. IFRS 第 16 号¹には前項のような定めは存在せず、当初の契約条件の一部であった延長オプションの行使についてはリース負債の事後測定として取り扱い、当初の契約条件の一部でない場合はリースの条件変更として取り扱うこととされている。どちらの場合においても、リース負債を再測定し、使用权資産を修正することとなる。具体的には、次のとおり定めが置かれている。なお、Topic 842 の定めは IFRS 第 16 号と同様である。

当初測定

8. 企業は、リース期間を、リースの解約不能期間に、リースを延長するオプションの対象期間(借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合)を加えたものとして決定しなければならない。(IFRS 第 16 号第 18 項)

リース負債の事後測定

9. 借手は、延長オプションを行使することが合理的に確実であるかどうかを、下記に該当する重大な事象又は状況の重大な変化の発生時に、見直さなければならない。(IFRS 第 16 号第 20 項)
- (a) 借手の統制の及ぶ範囲内にあり、かつ、
 - (b) 借手が過去にリース期間の決定に含めていなかったオプションを行使することが合理的に確実であるかどうかに影響を与える。
10. 企業は、リースの解約不能期間に変化があった場合には、リース期間を改訂しなければならない。例えば、リースの解約不能期間は、過去に企業のリース期間の決定に含めていなかったオプションを借手が行使する場合に変化する。(IFRS 第 16 号第 21 項)
11. リース期間の変化(本資料第 9 項及び第 10 項参照)があった場合、借手は、改訂後のリース料を改訂後のリース期間に基づいて算定し、改訂後の割引率で割り引く

¹ IFRS 第 16 号の抜粋は、別紙 1 参照

ことによって、リース負債を再測定しなければならない。借手はリース負債の再測定金額を使用権資産の修正として認識しなければならない。(IFRS 第 16 号第 39 項及び第 40 項)

リースの条件変更

12. 借手は、下記の場合には、リースの条件変更を独立したリースとして会計処理しなければならない。(IFRS 第 16 号第 44 項)
 - (a) その条件変更が、1 つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによって、リースの範囲を増大させており、かつ、
 - (b) 当該リースの対価が、範囲の増大分に対する独立価格及びその特定の契約の状況を反映するための当該独立価格の適切な修正に見合った金額だけ増加している。
13. リースの条件変更のうち独立したリースとして会計処理されないものについては、リースの条件変更の発効日において、借手は改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定しなければならない。このとき、リースの条件変更のうちリースの範囲を減少させるもの以外については、使用権資産に対して対応する修正を行う。(IFRS 第 16 号第 45 項及び第 46 項)

IV. 事務局の分析及び提案

リース会計専門委員会において聞かれた意見

14. これまでのリース会計専門委員会では、主に次の意見が聞かれた。
 - (1) 所有権移転外ファイナンス・リースでは、リース期間終了後に再リースするものが多いが、当初のリース期間中はファイナンス・リースの会計処理を行い、再リースはオペレーティング・リースで処理する点が日本の特徴であると考えられる。この点は、今後の基準開発において追加の検討が必要と思われる。
 - (2) 借手の再リース料の会計処理については、通常、再リース期間は短期であり再リース料に重要性はないことから、リース料の変更の会計処理について、重要性の取扱いを設ける等、現行の費用処理を維持することを要望する。
 - (3) 貸手のリース期間においては再リースという用語を踏襲し、借手のリース期間においては延長オプションという用語を用いている。現行の適用指針においては、再リース料が少額の場合を想定しているが、再リースの定義や想定する取

引の内容を示す必要があると考える。特に、転貸借の場合に両者の関係で齟齬が生じることを懸念する。

15. なお、前項(3)にある転貸借におけるリース期間については、別途検討する予定である。

事務局の提案

16. リース適用指針第114項は、「再リース」について、「我が国では、再リース期間は1年以内とするのが通常であり、再リース料も少額であるのが一般的である(後略)」と説明している。再リースの一般的な特徴として、再リースに関する条項が当初の契約において明示されており、経済的耐用年数を考慮した解約不能期間経過後において、当初の月額リース料程度の年間リース料により行われる1年間のリースであることが挙げられる。したがって、再リースに該当するかどうかは、通常は明確であると考えられるが、判断を要する場合もあると考えられる。なお、再リースがこのような特徴を有することに鑑みれば、不動産の再リースは想定されないものと考えられる。
17. 我が国における再リースにIFRS第16号の定めを適用した場合、リース負債の事後測定又はリースの条件変更として取り扱い、どちらの場合においても、リース負債を再測定し、使用权資産を修正することになると考えられる。
18. 現行のリース適用指針における借手の再リースに係る会計処理は、IFRS第16号では設けられていない取扱いである。しかしながら、再リースは我が国固有の商慣習であり、この取扱いが実務において浸透している中で特段問題が聞かれていないことから、現行のリース適用指針を適用し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。
19. 上記を踏まえて、借手に、再リースを当初のリースとは別のリースとして扱うことを認めることが考えられるかどうか。
20. さらに、再リースとして想定される取引を示すために、結論の背景において、次のような記載をすることが考えられる。

再リースの一般的な特徴として、再リースに関する条項が当初の契約において明示されており、経済的耐用年数を考慮した解約不能期間経過後において、当初の月額リース料程度の年間リース料により行われる1年間のリースであることが挙げられる。したがって、再リースに該当するかどうかは、通常は明確であると考えられるが、判断を要する場合もあると考えられる。

なお、この特徴は貸手における再リースにも適用してはどうかと考えられる。

ディスカッション・ポイント

本資料第16項から第20項までに記載した事務局提案について、ご意見をお伺いしたい。

以 上

別紙1 IFRS 第16号「リース」(抜粋)

リース期間

- 18 企業は、リース期間を、リースの解約不能期間に下記の両方を加えたものとして決定しなければならない。
- (a) リースを延長するオプションの対象期間(借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合)
- 19 借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかを評価する際に、企業は、B37項からB40項に記述しているように、借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約するオプションを行使しないことへの経済的インセンティブを生じさせるすべての関連性のある事実及び状況を考慮しなければならない。
- 20 借手は、延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかを、下記に該当する重大な事象又は状況の重大な変化の発生時に、見直さなければならない。
- (a) 借手の統制の及ぶ範囲内にあり、かつ、
- (b) 借手が過去にリース期間の決定に含めていなかったオプションを行使すること又は過去にリース期間の決定に含めていたオプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかに影響を与える (B41項に記述)。
- 21 企業は、リースの解約不能期間に変化があった場合には、リース期間を改訂しなければならない。例えば、リースの解約不能期間は下記の場合に変化する。
- (a) 過去に企業のリース期間の決定に含めていなかったオプションを借手が行使する場合
- (b) 過去に企業のリース期間の決定に含めていたオプションを借手が行使しない場合
- (c) 過去に企業のリース期間の決定に含めていなかったオプションを借手が行使することを契約上強制する事象が発生した場合
- (d) 過去に企業のリース期間の決定に含めていたオプションを借手が行使することを契約上禁止する事象が発生した場合

リース負債の見直し

- 39 開始日後において、借手は第40項から第43項を適用して、リース料の変動を反映するようにリース負債を再測定しなければならない。借手はリース負債の再測定金額を使用権資産の修正として認識しなければならない。しかし、使用権資産の帳簿価額がゼロまで減額されていて、さらにリース負債の測定の減額がある場合は、借手は再測定残額を純損益に認識しなければならない。
- 40 借手は、次のいずれかの場合には、改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定しなければならない。
- (a) リース期間の変化（第20項から第21項に記述）があった場合。借手は、改訂後のリース料を改訂後のリース期間に基づいて算定しなければならない。

リースの条件変更

- 44 借手は、下記の場合には、リースの条件変更を独立したリースとして会計処理しなければならない。
- (a) その条件変更が、1つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによって、リースの範囲を増大させており、かつ、
- (b) 当該リースの対価が、範囲の増大分に対する独立価格及びその特定の契約の状況を反映するための当該独立価格の適切な修正に見合った金額だけ増加している。
- 45 リースの条件変更のうち独立したリースとして会計処理されないものについては、リースの条件変更の発効日において、借手は次のことを行わなければならない。
- (a) 条件変更後の契約における対価を第13項から第16項を適用して配分する。
- (b) 条件変更後のリースのリース期間を第18項から第19項を適用して決定する。
- (c) 改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定する。改訂後の割引率は、リース期間の残り期間についてのリースの計算利率（当該利率が容易に算定できる場合）又は条件変更の発効日現在の借手の追加借入利率（リースの計算利率が容易に算定できない場合）として決定される。

46 リースの条件変更のうち独立したリースとして会計処理されないものについては、借手は次のことを行うことによってリース負債の再測定を会計処理しなければならない。

(a) リースの条件変更のうちリースの範囲を減少させるものについては、使用权資産の帳簿価額をリースの部分的又は全面的な解約を反映するように減額する。借手は、リースの部分的又は全面的な解約に係る利得又は損失を純損益に認識しなければならない。

(b) 他のすべてのリースの条件変更については、使用权資産に対して対応する修正を行う。

付録 A

リースの条件変更 (lease modification)

リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの範囲又はリースの対価の変更(例えば、1つ若しくは複数の原資産を使用する権利の追加若しくは解約、又は契約上のリース期間の延長又は短縮)