
プロジェクト リース

項目 リース負債の見直し及びリースの条件変更

I. 本資料の目的

1. 本資料は、IFRS 第 16 号における次の定めに関して、改正予定のリース会計基準及びリース適用指針（以下「改正リース会計基準等」という。）への採り入れ方についての事務局の分析及び提案をお示しし、ご意見を伺うことを目的としている。

(1) リース負債の見直しに関する定め（IFRS 第 16 号第 39 項から第 43 項）

(2) リースの条件変更に関する定め（IFRS 第 16 号第 44 項から第 46 項）

II. 我が国における現行の定め

2. 我が国における現行の定めには、契約が変更された場合の会計処理に関する詳細な定めは存在しない。

III. IFRS 第 16 号の定め

（リース負債の見直し）

3. 借手は、以下の場合に、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た金額を使用権資産の修正として認識する¹（IFRS 第 16 号第 39 項）。

(1) 次のいずれかの場合に、改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引いて、リース負債を再測定する（IFRS 第 16 号第 40 項）。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又は見直し日現在の借手の追加借入利率とする（IFRS 第 16 号第 41 項）。

(a) リース期間の変化²があった場合

(b) 原資産を購入するオプションについての判定に変化があった場合

¹ 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、再測定の残額を純損益に認識する。

² 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、重大な事象又は状況の重大な変化の発生時に見直す（IFRS 第 16 号第 20 項）。また、リースの解約不能期間に変化があった場合に、リース期間を改訂する（IFRS 第 16 号第 21 項）。

(2) 次のいずれかの場合に、改訂後のリース料を割引率を変更せずに³割り引いて、リース負債を再測定する（IFRS 第 16 号第 42 項及び第 43 項）。

(a) 残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額の変動がある場合

(b) 将来のリース料の算定に使用される指数又はレートの変動による将来のリース料の変動がある場合

（リースの条件変更）

4. IFRS 第 16 号において、「リースの条件変更」は、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）と定義されている。

5. IFRS 第 16 号第 44 項は、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するものに関する定めであり、以下のとおりとされている。

(1) 借手は、下記のいずれも満たす場合には、リースの条件変更を独立したリースとして会計処理する（IFRS 第 16 号第 44 項）。

(a) 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いる。

(b) 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。

6. IFRS 第 16 号第 45 項及び第 46 項は、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関する定めであり、以下のとおりとされている。

(1) 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、条件変更の発効日において、借手は次のことを行う（IFRS 第 16 号第 45 項）。

(a) 条件変更後の契約における対価を、リース構成部分の独立価格と非リース構成部分の独立価格の総額との比率に基づいて各構成部分に配分する⁴。

³ リース料の変動が変動金利の変動から生じている場合は、金利の変動を反映した改訂後の割引率を使用する。

⁴ 実務上の便法として、借手は、原資産のクラスごとに、非リース構成部分をリース構成部分と区別せずに、各リース構成部分及び関連する非リース構成部分を単一のリース構成部分として会計処理することを選択することができる（IFRS 第 16 号第 15 項）。

- (b) 条件変更後のリース期間を決定する。
 - (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。
- (2) 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、借手は次のようにリース負債の再測定を会計処理する（IFRS 第16号第46項）。
- (a) リースの範囲を減少させるものについては、使用権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。使用権資産の減額とリース負債の再測定による調整額との差額を純損益に認識する。
 - (b) 他のすべての条件変更については、使用権資産に対して対応する修正を行う。

IV. 事務局の分析及び提案

（第111回リース会計専門委員会における事務局の分析及び提案）

7. これまでの事務局の提案では、文案イメージをお示しする中で、リース負債の見直し及びリースの条件変更に関する定めについて、改正リース会計基準等に採り入れないことを提案している。主な理由は次のとおりである。
- (1) 改正リース会計基準等に主要な定めのみを採り入れることにより、簡素で利便性が高い会計基準を開発するという方針を考慮した場合、IFRS第16号におけるリース負債の見直し及びリースの条件変更の定めは、一定の場合分けを行った上でそれぞれの場合における詳細な会計処理を定めるものであるため、これらの定めを改正リース会計基準等に採り入れることは、この開発方針と整合しないと考えられる。
 - (2) 現行のリース適用指針において、リース負債の見直し及びリースの条件変更の取扱いは詳細に定められておらず、実務において企業ごとの判断で会計処理が行われているものの、企業間の比較可能性に関する意見は特段聞かれていない。これらの場合分けの定めがない場合にもそれぞれの事実及び状況を表現する会計処理を各企業が適切に行うことができていると考えられることから、これらの定めは「主要な定め」には該当しないと考えられる。
8. 一方で、リース負債の見直し及びリースの条件変更に関する定めを完全に採り入れない場合、会計処理の決定に際して、実務における作成者及び監査人の判断コストが存在するとの考え方もある。また、リース負債の見直し及びリースの条件変更に関する設例を求める意見も聞かれているが、事務局では、定めがない事項について設例を示

すことは適切ではないと考えている。

9. 上述の考え方のバランスを考慮し、また、IFRS 第 16 号との比較可能性を著しく損なわないようにするため、第 111 回リース会計専門委員会（2022 年 3 月 23 日開催）では、IFRS 第 16 号の定めと整合的である、以下のような簡素な定めを採り入れることを提案した。

リース料又はリース期間に変更が生じた場合は、次の場合を除き、変更内容を反映するようにリース負債を再測定し、対応する金額を使用権資産の修正とする。

(1) リースの当初の契約条件の一部ではなかった変更のうち、次のいずれも満たす場合には、独立したリースとして会計処理する。

① 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いる。

② 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。

(2) リースの当初の契約条件の一部ではなかった変更のうち、リースの範囲を減少させるものについては、使用権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。使用権資産の減額とリース負債の再測定による調整額との差額を純損益に認識する。

10. 前項の提案は、以下の考え方に基づいている。

(1) IFRS 第 16 号において、リース負債の見直し及びリースの条件変更該当する場合（すなわち、リース料又はリース期間に変更が生じた場合）には、次の場合を除き、リース負債を再測定して対応する金額を使用権資産の修正とすることとされており、IFRS 第 16 号と整合的な定めとする。ただし、どの時点の割引率（当初の割引率か改訂後の割引率か）を用いるかを定めた場合は、詳細な定めとなることから、IFRS 第 16 号の定めとは異なり、割引率については明示しない。

- ① リースの当初の契約条件の一部ではなかった変更のうち、一定の場合には、独立したリースとして会計処理する。
- ② リースの当初の契約条件の一部ではなかった変更のうち、リースの範囲を減少させるものについて、使用権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。

(第 111 回リース会計専門委員会で聞かれた意見)

11. 第 111 回リース会計専門委員会では、以下の意見が聞かれた。
- (1) リースの条件変更に関して、コベナントの判定等において現場が混乱する可能性があるため、どの時点で会計処理すべきかを基準等で明確にしていきたい。
 - (2) リースの条件変更及びリース負債の見直しに使用する割引率を改訂するのか否かに関して、IFRS 第 16 号のように、会計処理に関する詳細な定めを設けたほうが、迷いがなく会計処理ができて良いのではないか。
 - (3) リースの条件変更に関する文案イメージは、作成者側の立場からは理解が困難であるため、かみ砕いた説明とするか設例等による例示が必要と考える。
 - (4) リースの条件変更に関する文案イメージのうちリースの範囲を減少させる場合の会計処理として、使用権資産の減額とリース負債の再測定による調整額との差額を純損益に認識することが示されているが、純損益が営業損益を指すのか営業外損益を指すのかを明確にしていきたい。

(今回の事務局の提案)

12. 第 111 回リース会計専門委員会で聞かれた意見を踏まえて、本資料第 9 項及び第 10 項の提案から次の点を修正した。
- (1) 会計処理の時期及び使用する割引率を明確化する。
 - (2) より理解しやすい表現とする。
 - (3) 使用権資産の減額とリース負債の再測定による調整額との差額をどの計上区分に表示するかに関して、現行のリース適用指針における中途解約の処理の定めにおいても、「リース債務未払残高（未払利息の額を含む。）と当該規定損害金の額との差額を支払額の確定時に損益に計上する」として計上区分を定めていないことから、計上区分は定めずに企業の判断に委ねることとする。
13. 前項を反映した文案イメージは次のとおりである。

(HP では非公表)

(関連する設例)

14. 関連する設例については、IFRS 第 16 号における設例に関する下記方針案に基づき、前項までの定めに関する議論を踏まえうえて、次回以降の委員会で検討する予定である。

お示ししている文案イメージにおいては、IFRS 第 16 号の主要な定めのみを採り入れ、詳細なガイダンスについては、基本的に採り入れないこととしている。文案イメージにおけるガイダンスの採り入れと同程度になるように IFRS 第 16 号における設例を採り入れることかどうか。

ディスカッション・ポイント

リース負債の見直し及びリースの条件変更に関する定め採り入れ方について、ご意見をお伺いしたい。

以 上