

---

プロジェクト リース  
項目 変動リース料の取扱い

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、次の事項について、我が国における現行の定め及び国際的な会計基準の定めを確認し、改正リース会計基準における取扱いについての事務局提案をお示しすることを目的としている。次の(1)及び(2)についてはリースの借手及び貸手に共通する論点であり、(3)から(5)についてはリースの借手の取扱いに関する論点である。なお、第 113 回リース会計専門委員会（2022 年 4 月 18 日開催）で聞かれた意見を踏まえ、事務局提案の一部を修正しており、文案イメージの追記箇所は青色ハイライトでお示ししている。

- (1) 変動リース料の定義
- (2) リースに組み込まれたデリバティブの取扱い
- (3) リース負債の計上額に含める変動リース料の範囲
- (4) 指数又はレートに応じて決まる変動リース料に係るリース負債の当初測定
- (5) 指数又はレートに応じて決まる変動リース料に係るリース負債の再測定

## II. 我が国における現行の定め

### 変動リース料の定義及び取扱い

#### (変動リース料の定義)

2. 我が国における現行の定めは、変動リース料の詳細な定義は置いていない。

#### (変動リース料の取扱い)

3. リース適用指針第 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料など、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。」としており、実務指針対応報告第 31 号「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理」（以下「実務対応報告第 31 号」という。）が適用されるリース・スキームに係るリース対象物件の稼働量により変動するリー

ス料を除き、特定の事由に連動して支払額が変動するリース料の取扱いについては明示していない<sup>1</sup>。

## リースに組み込まれたデリバティブの取扱い

### (デリバティブの定義)

4. 公認会計士協会 会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」(以下「金融商品実務指針」という。)第 6 項において、デリバティブとは次の特徴を有する金融商品であるとされている。
  - (1) その権利義務の価値が一定の変数(基礎数値)の変化に反応して変化するもので、基礎数値を有し、かつ、想定元本か固定若しくは決定可能な決済金額のいずれか又は想定元本と決済金額の両方を有する契約である。
  - (2) 当初純投資が不要、又は他の類似の契約と比べほとんど必要としない。
  - (3) 純額(差金)決済がなされる。

### (リースに組み込まれたデリバティブの取扱い)

5. 金融商品実務指針第 18 項において、リース取引に組み込まれたデリバティブについては、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」(以下「金融商品会計基準」という。)を適用することとされている。金融商品会計基準に従えば、リースに組み込まれたデリバティブの取扱いは、次のとおりである。なお、リースに組み込まれたデリバティブが、払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない場合には、企業会計基準適用指針第 12 号「その他の複合金融商品(払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない複合金融商品)に関する会計処理」(以下「適用指針第 12 号」という。)が適用される<sup>2</sup>。
  - (1) 原則として、リースとリースに組み込まれたデリバティブを区分せず一体として取り扱う(金融商品会計基準第 117 項)。
  - (2) リース債権又はリース負債の評価差額は基本的に損益に反映されないことから、デリバティブによるリスクがリースに影響を及ぼす可能性があるといった

---

<sup>1</sup> 当該リース料は、リース会計基準等に定めるリース料総額に含めて取り扱うことを定めている(実務対応報告第 31 号第 11 項)。

<sup>2</sup> リースに組み込まれたデリバティブが、払込資本を増加させる可能性のある部分を含む場合には、企業会計基準適用指針第 17 号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」が適用される。

一定の要件を満たす場合に、リースに組み込まれたデリバティブについては、リースと区分して、単独のデリバティブとして取り扱う（金融商品会計基準第117項及び第118項、適用指針第12号第3項から第6項）。

### III. IFRS 第16号の定め

#### 変動リース料の定義及び取扱い

##### （変動リース料の定義）

6. 変動リース料とは、「リース期間中に原資産を使用する権利に対して借手が貸手に行う支払のうち、開始日後に発生する事実又は状況の変化（時の経過を除く<sup>3</sup>）により変動する部分」と定義されている（IFRS 第16号付録A「用語の定義」）。
7. IFRS 第16号では、次のものに連動しているリース料については、リース料が変動し得る部分を有しているとされている（IFRS 第16号BC163項）。
  - (1) 市場レート又は指数の値の変動による価格変動（例えば、リース料がベンチマーク金利や消費者物価指数の変動について調整される場合がある。）
  - (2) 原資産から得られた借手の業績（例えば、小口不動産のリースで、リース料は当該不動産から行われた売上の所定の割合を基礎とすると定めている場合がある。）
  - (3) 原資産の使用（例えば、自動車リースで、借手が所定の走行距離を超えた場合に追加のリース料の支払を借手に要求している場合がある。）

上記のほか、IFRS 第16号では、形式的にはリース料が変動し得る部分を有しているが、実質的にリース料が変動することはないと考えられるリース料（以下「実質上の固定リース料」という。）の取扱いが明示されている（IFRS 第16号BC164項）。

8. 次項以降では、次の3つに区分して、IFRS 第16号におけるそれぞれの取扱いをお示ししている。

---

<sup>3</sup> 例えば、段階賃料のようにリースの契約期間に応じてリース料が変動するが、契約期間中のリース料が契約で予め固定されている場合には、時の経過によるものとして、変動リース料に該当しない可能性があると考えられる。

- (1) 前項(1)に連動しているリース料（以下「指数又はレートに応じて決まる変動リース料」という。）
- (2) 前項(2)及び(3)に連動しているリース料（以下「原資産から得られる借手の業績又は借手の原資産の使用に連動した変動リース料」という。）
- (3) 実質上の固定リース料

### **(指数又はレートに応じて決まる変動リース料の取扱い)**

#### **リース負債の認識**

9. 指数又はレートに応じて決まる変動リース料には、消費者物価指数に連動した支払、ベンチマーク金利（LIBOR など）に連動した支払並びに市場の賃貸料率の変動を反映するように変動する支払などが含まれるとされている（IFRS 第 16 号第 28 項）。
10. 指数又はレートに応じて決まる変動リース料については、借手にとって回避不能な義務であり、借手の将来の活動に左右されないため、借手にとって負債の定義を満たすことから、リース負債<sup>4</sup>の測定に含めることとされている（IFRS 第 16 号第 27 項(b)及び BC165 項）。

#### **リース負債の当初測定**

11. IASB は、指数又はレートに応じて決まる変動リース料に係るリース負債を測定するにあたり、参照する指数又はレートの将来変動を見積ることを検討したが、次の事項を踏まえ参照する指数又はレートが、リース開始日以降リース期間にわたり変動しないとみなして、リース負債を測定することとしたとされている（IFRS 第 16 号第 27 項(b)及び BC166 項）。
  - (1) 指数又はレートの将来の変動を見積るためには、すべての企業において容易に利用可能ではない可能性があるマクロ経済情報が必要となる場合があり、測定の不確実性を生じさせる場合もある。
  - (2) （特に多数のリースを有する借手にとって）このような情報を取得するコスト負担が正当化されない可能性がある。
  - (3) IASB は、先渡レートが容易に利用可能である場合に当該先渡レートを用いてリース負債を測定することを要求することも検討したが、先渡レートを使用する

---

<sup>4</sup> リース負債の当初測定は、使用権資産の当初測定にも影響を与えるが（IFRS 第 16 号第 24 項(a)）、本資料ではリース負債に焦点を当てて会計処理の確認及び分析等を行っている。

企業と使用しない企業との間の比較可能性を低下させることになる。

**リース負債の再測定（事後測定）**

12. IASB は、リース負債について、目的適合性の高い情報を財務諸表利用者に提供するという観点から、参照する指数又はレートが変動する都度、指数又はレートの変動を反映するためにリース負債の再測定を要求することを検討したとされている（IFRS 第 16 号 BC188 項）。
13. しかし、IASB は、利害関係者からの費用対効果を疑問視する意見を踏まえ、リース負債の再測定について次の取扱いを定めたとされている（IFRS 第 16 号第 42 項 (b)、BC188 項から BC190 項）。
  - (1) 参照する指数又はレートが変動したことで今後支払うリース料が変更された場合に、変更された支払リース料（以下「変更後の支払リース料」という。）の算定に用いた指数又はレートを用いてリース負債を再測定する。
  - (2) リース負債の再測定にあたり、再測定に用いた指数又はレートについては、残りのリース期間にわたり変動しないとみなす。
14. リース負債の再測定から生じる差額については、使用権資産の修正として認識することとされている。ただし、使用権資産の帳簿価格を超える減額修正は損益として認識するとされている（IFRS 第 16 号第 39 項）。

**（原資産から得られる借手の業績又は借手の原資産の使用に連動した変動リース料の取扱い）**

15. IASB は、すべての変動リース料について、信頼性をもって測定できる場合には、その見積りをリース負債の測定に含めることを検討したとされている（IFRS 第 16 号 BC8 項）。
16. しかし、次の事項を踏まえ、原資産から得られる借手の業績又は借手の原資産の使用に連動した変動リース料については、リース負債の測定に含めず、発生時に損益として認識することとされている（IFRS 第 16 号第 38 項 (b)、BC10 項 (d)、BC168 項及び BC169 項）。
  - (1) 当該変動リース料については、当該支払を要求する将来の事象が生じるまでは、リース料を支払う義務は存在せず、負債の定義を満たさないとする見解が存在する。
  - (2) 当該リース料について、負債の定義を満たすと見解もあるが、利害関係者か

ら次の意見が聞かれていた。

- ① 将来の支払額を見積ることは、多くの場合極めて困難であり、そのような見積りには高い不確実性がある。
  - ② 一部の借手は大量のリースを保有しており、リース負債の測定に含めることのコストは、財務諸表利用者にとっての便益を上回ると考えられる。
- (3) 当該変動リース料については、借手と貸手が資産の使用から得られる将来の経済的便益を共有する手段とみることができる。

#### (実質上の固定リース料の取扱い)

17. 実質上の固定リース料とは、「形式上は変動可能性を含んでいるが、実質上は不可避である支払」とされ、変動条項が実質的ではない<sup>5</sup>、又は、リース開始日後のある時点で変動可能性が解消されて残りのリース期間について支払が固定となるリース料<sup>6</sup>が含まれるとされている。このようなリース料については、その経済実態が実質上固定リース料と変わらないことから、リース負債の測定に含めることとされている（IFRS 第 16 号第 27 項 (a)、B42 項及び BC164 項）。

#### リースに組み込まれたデリバティブの取扱い

##### (デリバティブの定義)

18. デリバティブは、金融商品又は IFRS 第 9 号「金融商品」（以下「IFRS 第 9 号」という。）の範囲に含まれる他の契約のうち、次の特徴のすべてを有するものとされている（IFRS 第 9 号付録 A「用語の定義」）。
- (1) その価値が、特定の金利や金融商品価等（「基礎数値」と呼ばれることもある）の変数に応じて変動する。
  - (2) 当初の純投資を全く要しない、又は市場要因の変動に対する反応が類似する他の種類の契約について必要な当初の純投資よりも小さい。

<sup>5</sup> 例えば、百貨店の小売区画のリースにおいて、売上高が所定の金額を下回る場合を除き、契約で予め定められたリース料を支払う場合に、百貨店の営業時間中は小売区画で営業することが求められており、売上高が所定の金額を下回ることが現実的には生じ得ない場合には、契約で予め定められたリース料が実質上の固定リース料に該当する可能性があると考えられる。

<sup>6</sup> 例えば、サブリース取引において、サブリースが存在する期間のみ中間的な貸手がヘッドリースの借手としてのリース料を支払う場合に、サブリースの契約が締結されたことにより、ヘッドリースの借手としてのリース料が固定化されるリース料等が該当する可能性があると考えられる。

(3) 将来のある日に決済される。

**(リースに組み込まれたデリバティブの取扱い)**

19. IASB は、リース負債の測定に含めることとした指数又はレートに応じて決まる変動リース料に関連して、リースとデリバティブは別個のものであるにもかかわらず、仮にリースに組み込まれたデリバティブを区分して会計処理しないこととした場合、リース負債の測定に含める変動リース料と関連性のないデリバティブを組み合わせることでデリバティブを公正価値で測定せず、リース負債の測定に含めて会計処理される懸念が利害関係者から聞かれたことから、リースに組み込まれたデリバティブの取扱いについて検討したとされている。
20. 2011 年 7 月に開催された IASB と FASB の合同会議では、リース契約に含まれるデリバティブのうち、指数又はレートに応じて決まる変動リース料に類似するデリバティブとして、以下のものが例示されている（その他の例外もある。）。
  - (1) リース料が、固定額に加えて、インフレ指数の倍数に相当する金額が毎年増額される。
  - (2) リース料がコモディティ価格に連動する。
  - (3) リース料が契約当事者の機能通貨以外の通貨の為替レートに連動している。
21. IASB は、リースに組み込まれたデリバティブについては、最終的に IFRS 第 9 号を適用することを決定したとされている（IFRS 第 16 号 BC81 項）。これにより、最終的に以下の要件をすべて満たす場合に、リースに組み込まれたデリバティブについては、リースと区分して、単独のデリバティブとして会計処理することとされている（IFRS 第 9 号第 2.1 項(b)(iii)、第 4.3.3 項及び第 4.3.5 項）。
  - (1) 組込デリバティブの経済的特徴及びリスクが、主契約（リース）の経済的特徴及びリスクに密接に関連していない。
  - (2) 組込デリバティブと同一条件の独立の金融商品ならば、デリバティブの定義に該当する。
  - (3) 混合契約（リースとデリバティブが混在する契約）が、公正価値で測定して公正価値変動を純損益に認識するものではなく、また、混合契約全体を、純損益を通じて公正価値で測定するものとして指定していない。

## IV. Topic 842 の定め

22. Topic 842 については、基本的に次項以降で示す指数又はレートに応じて決まる変動リース料に係るリース負債の再測定を除き、IFRS 第 16 号と同様の定めが置かれている。

### (指数又はレートに応じて決まる変動リース料に係るリース負債の再測定)

23. FASB においても、リース負債について、目的適合性の高い情報を財務諸表利用者に提供するという観点から、変動リース料の算定に用いる指数又はレートが変動する都度、指数又はレートの変動を反映するためにリース負債の再測定を要求することを検討したとされている (ASU 2016-02 BC235 項)。

24. しかし、次の(1)から(3)を踏まえ、参照する指数又はレートが変動したことで今後支払うリース料が変更されたとしても、次項の場合を除き、リース負債の再測定は行わず、変更後の支払リース料の金額と対応するリース負債の元本金額との差額については、基本的<sup>7</sup>にリース料の支払義務が発生した期間に損益として認識することとしたとされている (ASC 第 842-20-25-5 項(b)及び第 842-20-25-6 項(b)、並びに ASU 2016-02 BC236 項及び BC237 項)。

(1) 利害関係者から、リース負債の再測定に係る費用対効果を疑問視する意見が聞かれた。例えば、リース負債を再測定するかどうかに関わらず、損益として認識されるリース関連費用の合計額は、オペレーティング・リースでは同額、ファイナンス・リースでも実質的に同額となる。

(2) リース負債を再測定しない場合には、リース負債及び使用権資産の財務諸表計上額が、リース料の実際支払額を反映したリース負債及び使用権資産と大きく異なる可能性はあるが、実質的には資産及び負債がグロスアップされるのみであり、損益に影響を与えるものではない。そのため、リース負債を再測定することが、再測定に係る作成者のコスト負担を正当化できないと考えられる。

(3) リースに関する借手の開示 (リース負債の測定に含めていない変動リース料に係る費用及び変動リース料の取決め契約条件) により、財務諸表利用者は指数又はレートによる賃貸料の変動の影響を合理的に評価することができると考えられる。

---

<sup>7</sup> 他の Topic に従い、コストが他の資産の帳簿価額に含まれる場合を除く。



25. ここで、次の事由が生じた場合には、指数又はレートに応じて決まる変動リース料についても、再測定日の指数又はレートを用いてリース負債を再測定することとされている（ASC 第 842-10-35-4 項及び第 842-10-35-5 項）。

- (1) リースの条件変更が行われ、当該条件変更が別個の契約として会計処理されない場合
- (2) 指数又はレートに応じて決まる変動リース料以外の変動リース料について偶発性が解消されて実質的に固定リース料となる場合<sup>8</sup>
- (3) 次のいずれかに変更が生じる場合
  - ① リース期間の評価（リース期間の延長／解約に関するオプションの再評価に伴いリース期間が見直される場合）
  - ② 原資産の購入オプションの行使が合理的に確実であるかどうかの評価
  - ③ 残価保証に基づき、借手が負担する可能性が高い金額の見積額

26. なお、リース負債を再測定する際には、リース負債の再測定に用いた指数又はレートが残りのリース期間にわたり変動しないとみなし、リース負債を測定することとされている。リース負債の再測定から生じる差額については、基本的に使用権資産の修正として認識することとされている。ただし、使用権資産の帳簿価格を超える減額修正は損益として認識するとされている（ASC 第 842-10-35-5 項及び第 842-20-35-4 項）。

27. 以上をまとめると、IFRS 第 16 号との主要な相違点及びその根拠は、以下のとおりである。

	IFRS 第 16 号	Topic 842
リース負債の再測定を行う状況	参照する指数又はレートが変動したことで今後支払うリース料が変更された場合	参照する指数又はレートの変動以外の事由により、リース負債の再測定が要求される場合
根拠	リース負債の測定値を更新することが財務諸表利用者にとって目的適合性の高い情報を提供す	今後支払うリース料が変更されたとしても、実質的に資産及び負債がグロスアップされるのみ

<sup>8</sup> 例えば、原資産の使用に連動した変動リース料について、リースの残存期間にわたり、固定支払いとなるような事象が生じた場合に該当する可能性があると考えられる。

	ることにつながることを重視したと説明されている。	であって損益に影響を与えるものではなく、又、借手の開示から指数又はレートの変動による影響について評価することができると考えたと説明されている。
--	--------------------------	---

## V. 変動リース料の定義（借手及び貸手）

### 事務局による分析及び提案

28. 現行のリース会計基準等においては、変動リース料の定義を置いていないが、次の理由により、改正リース会計基準において IFRS 第 16 号における変動リース料の定義を主要な定めとして採り入れることが考えられるかどうか。

- (1) 現行のリース会計基準が将来の一定の指標等により変動するリース料など特殊なリースを取り扱わないとする一方で、改正リース会計基準は、すべてのリースについてリース負債を認識することを提案している。そのため、これまでより広範なリースについてリース負債の測定が要求されることとなる。変動リース料の定義を定めることで、リース負債を認識すべきリース料の識別について取扱いを共通化し、財務諸表間の比較可能性を確保することができると考えられる。
- (2) 変動リース料の定義は、IFRS 第 16 号と Topic 842 で同様の定義が置かれている。なお、IFRS 基準に従い作成された財務諸表の開示等により事務局が調べた限りにおいて、改正リース会計基準において国際的な会計基準と異なる定義を定めるべきと考えられる我が国固有の変動リース料の存在は確認されていない<sup>9</sup>。

### リース会計基準の改正案の文案イメージ

<sup>9</sup> 事務局が調査したところ、我が国において変動リース料に該当する可能性があるリース料は、主に次のとおりである。

- (1) 市場における貸貸料率に連動するリース料
- (2) 消費者物価指数に連動するリース料
- (3) 固定資産税又は固定資産税評価額に連動するリース料
- (4) 原資産を使用することから得られる借手の売上高に連動するリース料
- (5) 借手による原資産の使用量に連動するリース料
- (6) サブリースからのリース料に連動するリース料

29. 前項で示す事務局提案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)

### ディスカッション・ポイント 1

本資料第 28 項及び第 29 項に記載した事務局による分析及び提案について、ご意見をお伺いしたい。

## VI. リースに組み込まれたデリバティブの取扱い（借手及び貸手）

### （事務局による分析及び提案）

#### 第 113 回リース会計専門委員会での事務局による分析及び提案

30. リースとデリバティブは別個のものである。しかし、変動リース料については、現行の会計基準等で示すデリバティブの特徴のすべてを有する場合があります、本来デリバティブとすべきものが、リースとして取り扱われる可能性があると考えられる。そのため、リースに組み込まれたデリバティブについては、変動リース料を定義するにあたり、改正リース会計基準における取扱いを整理する必要があると考えられる。
31. 次の理由を踏まえ、改正リース会計基準において、リースに組み込まれたデリバティブの取扱いを新たに設けるのではなく、現行の定めに従って取り扱うことが考えられるかどうか。
- (1) 我が国における現行の会計基準等においても、国際的な会計基準と同様に、リースに組み込まれたデリバティブについては、金融商品実務指針に従い、金融商品会計基準で定める一定の要件を満たす場合に、リースと区分して、単独のデリバティブとして会計処理することとなる。
  - (2) 我が国の現行の会計基準と国際的な会計基準では、リースに組み込まれたデリバティブとリースを区分して会計処理するための要件が異なる。しかし、リースの取扱いを国際的に整合性あるものにするために、リースに組み込まれたデリバティブの会計処理を見直すことは、本プロジェクトの範囲を超えることになると考えられる。

#### 第 113 回リース会計専門委員会で聞かれた意見

32. 第 113 回リース会計専門委員会では、変動リース料の取扱いについて、次の意見が聞かれた。

- リースに組み込まれたデリバティブの取扱いに関して、組込デリバティブの会計処理を具体的に示した、適用指針第 12 号との整合性についても検討する必要があるのではないか。

#### 今回の事務局による分析及び提案

33. 適用指針第 12 号では、組込デリバティブの区分処理の要件の 1 つである「組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性があること」についての詳細なガイダンス及び例示を提供している。適用指針第 12 号では、組込デリバティブの経済的性格及びリスクが、組み込まれた現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクと緊密な関係にある場合とない場合に分けて区分処理の考え方を示しているが、国際的な会計基準のように組込デリバティブの経済的特徴及びリスクが、主契約（リース）の経済的特徴及びリスクに密接に関連しているかどうかを区分処理の要件の 1 つとすることを定めているものではない。適用指針第 12 号との整合性についてのご意見をいただいているが、リースに関連する追加の定めを定めているものではないことから、本資料第 31 項で示すとおりリースに組み込まれたデリバティブについては現行の定めに従って取り扱うことが考えられるかどうか。

#### ディスカッション・ポイント 2

本資料第 30 項から第 33 項に記載した事務局による分析及び提案について、ご意見をお伺いしたい。

## VII. 借手における変動リース料の取扱い

### 第 110 回リース会計専門委員会（2022 年 3 月 2 日開催）で聞かれた意見

34. 第 110 回リース会計専門委員会では、借手における変動リース料の取扱いに関して、主に次の意見が聞かれた。

- (1) 第 110 回リース会計専門委員会の「資料(2) 貸手のオペレーティング・リースの会計処理」における貸手の変動リース料を検討するにあたり、まずは借手を含めた変動リース料の取扱いとして、①指数又はレートに応じて決まる変動リ

リース料の当初測定をどうするのか、②指数又はレートに応じて決まる変動リース料に市場賃料の変動に伴う見直しが含まれるかどうかという議論を先に行うべきと考える。

- (2) 変動リース料が含まれる事例として我が国にはどのようなものがあるか、一度整理したほうが良いと考える。
- (3) リース料が変動するケースは実務で多く見られることから、利用者の立場からは、比較可能性を考慮して変動リース料の定めは、IFRS 基準と同じ考え方にすることが良いと考える。

### **リース負債の計上額に含める変動リース料の範囲**

#### **(我が国の現行の定め及び国際的な会計基準における取扱い)**

- 35. 現行のリース会計基準等は、特定の事由に連動して支払額が変動するリース料（いわゆる変動リース料）は、現行のリース会計基準等において取り扱わないとしている。そのため、いわゆる変動リース料については、企業会計原則第二一 A で定める発生主義の考え方に基づいて、発生時に損益として会計処理されているものと考えられる。
- 36. 国際的な会計基準では、指数又はレートに応じて決まる変動リース料のみをリース負債の測定に含める変動リースであることを明記している。また、リース負債の測定に含めなかった変動リース料は発生時に損益として認識することとされている。

#### **(事務局による分析及び提案)**

##### **第 113 回リース会計専門委員会での事務局による分析及び提案**

- 37. 次の理由から、国際的な会計基準と整合的に指数又はレートに応じて決まる変動リース料はリース負債の測定に含め、それ以外の変動リース料は発生時に損益で認識するとする定めを、主要な定めとして改正リース会計基準等に採り入れることを提案した。
  - (1) 変動リース料の定めに関して、財務諸表利用者から比較可能性を考慮して IFRS 基準と同じ考え方が望ましいとする意見が聞かれている。
  - (2) 国際的な会計基準はリース負債に含める変動リース料の範囲を明確にしておき、国際的な比較可能性の観点から改正リース会計基準等においてもリース負債の範囲を明確にすることが考えられる。
  - (3) リース負債は金融負債であることから、他の金融商品と同様に、リースの借手

はすべて変動リース料について将来の支払額を見積り、リース負債の測定に含めるべきとする考え方もあると考えられる。しかし、国際的な会計基準では、原資産から得られる借手の業績又は借手の原資産の使用に連動した変動リース料については、負債の定義を満たさないとの見解もあり、本来的に負債として認識すべきものかどうか、国際的なコンセンサスが得られていない分野であると考えられる。国際的にも不明瞭である原資産から得られる借手の業績又は借手の原資産の使用に連動した変動リース料をリース負債に含めないことを明確にすることができる。

(4) なお、事務局が調べた限りにおいて、我が国における変動リース料の中でリース負債に含めることが適切でないと考えられる指数又はレートに応じて決まる変動リース料は識別していない<sup>10</sup>。

38. また、改正リース会計基準に変動リース料の取扱いを採り入れるとした場合、実質上の固定リース料についても、リース負債に含めるリース料の範囲を明確にするために、国際的な会計基準と同様に、その考え方を明示すべきと考えられる。したがって、実質上の固定リース料について、改正リース会計基準の適用指針の結論の背景において明記することを提案した。

39. なお、第 37 項で示した提案については、第 469 回企業会計基準委員会（2021 年 12 月 3 日開催）並びに第 105 回リース会計専門委員会（2021 年 10 月 4 日開催）等で提示した文案イメージにおいて、主要な定めとして改正リース会計基準等に採り入れることを提案済みである。

40. また、我が国における不動産（例えば、賃貸住宅）の賃貸借契約のように、契約条件により、市場の変化を反映するように当事者間の協議をもって改定することができるリース料については、指数又はレートに応じて決まる変動リース料とみなす IFRS 第 16 号における実務上の取扱いを改正リース会計基準で明記することを提案しており、本日の「審議事項(1)-3-2 市場賃料等の変動に伴うリース料の見直し」でご審議いただくことを予定している。

#### **第 113 回リース会計専門委員会で聞かれた意見**

41. 第 113 回リース会計専門委員会では、変動リース料の取扱いについて、次の意見が聞かれた。

---

<sup>10</sup> 脚注 8 参照。

- (1) 事務局の提案について、基本的に賛成する。
- (2) リース負債の計上額に含める変動リース料の範囲に関して、結論の背景には、国際的な会計基準との比較可能性の観点からという記載のみではなく範囲を決定した経緯がわかるような記載を加えたほうが良いと考える。
- (3) 現在審議が続けられているパススルー型のサブリースに関して、中間的な貸手のヘッドリースのリース料が、リース負債の計上額に含める変動リース料に該当するか否かの論点があると認識しており、今後検討いただきたい。

42. 前項(3)については、サブリース取引の取扱いと共に検討することを予定している。

### 文案イメージ

43. 第 113 回リース会計専門委員会で聞かれた意見を踏まえた事務局提案を反映した文案イメージは、次のとおりである。第 469 回企業会計基準委員会並びに第 105 回リース会計専門委員会等で示したリース取引に関する会計基準及び適用指針の文案イメージからの追加箇所を黄色ハイライトで、第 113 回リース会計専門委員会で示した文案イメージからの追加箇所を青色ハイライトで示している。

(HP では非公表)

### ディスカッション・ポイント 3

本資料第 37 項から第 43 項に記載した事務局による分析及び提案について、ご意見をお伺いしたい。

## 指数又はレートに応じて決まる変動リース料に係るリース負債の当初測定

### (事務局による分析及び提案)

44. 本資料第 37 項において、指数又はレートに応じて決まる変動リース料についてはリース負債の測定に含め、それ以外の変動リース料については発生時に損益で認識することを提案している。そのため、次項以降では、リース負債の計上額に含めることを提案している指数又はレートに応じて決まる変動リース料の当初測定について検討を行う。
45. 指数又はレートに応じて決まる変動リース料の当初測定については、次の理由から、参照する指数又はレートが、リース開始日以降リース期間にわたり変動しないとみ

なしてリース負債を測定するとする国際的な会計基準の定めを、主要な定めとして採り入れることが考えられるかどうか

- (1) リース負債は金融負債であることから、他の金融商品と同様に、指数又はレートに応じて決まる変動リース料についても、リース開始日時点において当該変動リース料が参照する指数又はレートの将来変動を見積り、見積られた指数又はレートに用いてリース負債を測定すべきとする考え方もあると考えられる。
  - (2) しかし、国際的な会計基準では、参照する指数又はレートの将来の変動を見積るためには、すべての企業において容易に利用可能ではない可能性があるマクロ経済情報が必要となるといった事情や指数又はレートの将来変動を見積ることの費用対効果などを考慮し、参照する指数又はレートに係る見積りの簡便的な取扱いとして、参照する指数又はレートがリース開始日以降リース期間にわたり変動しないとみなしてリース負債を測定する定めが置かれたことが説明されている。
  - (3) 改正リース会計基準においては、すべてのリースについてリース負債を認識することを提案しており、改正リース会計基準の適用により作成者の実務が増加することが考えられる。
  - (4) 実務上の負担を考慮して見積りに対する簡便的な取扱いを認めている国際的な会計基準と整合的な定めを置くことで、国際的な会計基準との整合性を図ることができるとともに、改正リース会計基準においてリース負債を認識する変動リース料に関して、作成者は実際に支払うリース料によりリース負債を認識することにより見積りを行う必要がなくなるため、実務負担の増加にも対応することができる。
46. ただし、本日の「審議事項(1)-3-2 市場賃料等の変動に伴うリース料の見直し」において、契約条件により、市場の変化を反映するように当事者間の協議をもって改定することができるリース料については、指数又はレートに応じて決まる変動リース料とみなす IFRS 第 16 号の実務上の取扱いを改正リース会計基準の適用指針で明記すること提案しており、次の理由から、リース負債の計上額を算定するにあたり、(1)リース開始日現在の指数又はレートがリース期間にわたり変動しないものとみなすことが合理的ではなく、(2)リース開始日時点で指数又はレートの将来の変動を見積るための十分な情報が入手できる場合には、変動リース料の指数又はレートの将来の変動を見積り、見積もられた指数又はレートを用いて変動リース料に係る支払額を算定することを、原資産を貸借対照表において表示したと仮定した場合の勘定科目ごとに会計方針として選択できるとする定めを我が国特有の特例として



置くことが考えられるかどうか。

- (1) 国際的な会計基準において、指数又はレートに応じて決まる変動リース料には、市場の賃貸料率の変動を反映するように支払額が変動するリース料（以下「市場の賃貸料率に連動する変動リース料」という。）が含まれるとされている（「審議事項(1)-3-2 市場賃料等の変動に伴うリース料の見直し」参照）。市場の賃貸料率に連動する変動リース料については、一般的にリース期間が長期にわたるリースにおいて設定されることが多いと考えられるが、市場の賃貸料率に連動する変動リース料が、原資産の経年劣化等によりリース開始日におけるリース料の金額と比して、市場の賃貸料率の変動を反映した変更後の支払リース料の金額が小さくなる場合があると考えられる。このため、リース開始日時点の指数又はレートがリース期間にわたり変動しないとみなすことは、リース料の実際支払額を反映したリース負債と比して、リース負債を過大に計上する場合があると考えられる。
- (2) 指数又はレートに応じて決まる変動リース料が参照する指数又はレートについては、借手である企業の活動に左右されるものではなく、比較的客観的なものであることから、参照する指数又はレートの将来の変動を見積るための十分な情報が蓄積されている、又は参照する指数又はレートの将来の変動を見積るためのマクロ経済情報が容易に利用可能である企業も存在すると考えられる。国際的な会計基準において、指数又はレートに応じて決まるリース料については、参照する指数又はレートの将来変動を見積り、見積られた指数又はレートを用いてリース負債を測定することを認めていないのは、企業間の比較可能性を重視したことによるものであることが結論の背景で説明されているが、参照する指数又はレートの将来の変動を合理的に見積るための十分な情報が入手できる場合には、変動リース料が参照する指数又はレートの将来の変動を見積り、見積られた指数又はレートを用いてリース負債を測定することが、財務諸表利用者にとって有用な情報を提供することにつながる場合があると考えられる。

### 文案イメージ

47. 事務局提案を反映した文案イメージについて、第 469 回企業会計基準委員会並びに第 105 回リース会計専門委員会等で示したリース取引に関する会計基準及び適用指針の文案イメージからの追加箇所を、黄色ハイライトで示している。

(HP では非公表)

**ディスカッション・ポイント 4**

本資料第 44 項から第 47 項に記載した事務局による分析及び提案について、ご意見をお伺いしたい。

**指数又はレートに応じて決まる変動リース料に係るリース負債の再測定****(事務局による分析及び提案)**

48. 本資料第 27 項でまとめるとおり、IFRS 第 16 号と Topic 842 では指数又はレートに応じて決まる変動リース料に係るリース負債の再測定の定めが異なる。指数又はレートに応じて決まる変動リース料の変動に係るリース負債の再測定については、次の理由により、IFRS 第 16 号の定めを、主要な定めとして改正リース会計基準等に採り入れることが考えられるがどうか。

- (1) Topic 842 では、リース負債の再測定が要求される他の事由が存在しない場合、変動リース料の算定に用いる指数又はレートの変動により将来支払うべきリース料が確定したとしても、リース負債が再測定されない。このため、リース負債の貸借対照表計上額がリース料の実際支払額を反映したリース負債と比べて、過大又は過少となる場合がある。
- (2) 指数又はレートが変動するたびにリース負債を見直すべきとの考え方もある。しかし、本資料第 45 項において、リース開始時において、指数又はレートに応じて決まる変動リース料については、原則として、参照する指数又はレートがリース開始日以降リース期間にわたり変動しないとみなすこととして、指数又はレートの将来変動を見積ることを不要とする取扱いを提案している。このため、再測定においても指数又はレートが変動するたびにリース負債を見直さないことは、リース開始時の取扱いと整合的である。

49. なお、本資料第 46 項において提案する、指数又はレートの将来変動を見積り、リース負債の計上額を算定する取扱いを選択した場合、当該選択は、将来変動を見積もらないことが合理的ではなく、見積りを行うことができる場合にのみ選択するものであることから、指数又はレートの将来の変動に係る見積りに変動が生じたときには、リース負債を再測定し、リース負債の再測定から生じる差額については、使用権資産の修正とすることが考えられるがどうか。

**文案イメージ**

50. 本資料第 48 項及び第 49 項で示す事務局提案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)

#### ディスカッション・ポイント 5

本資料第 48 項から第 50 項に記載した事務局による分析及び提案について、ご意見をお伺いしたい。

以 上