
プロジェクト リース
項目 貸手のオペレーティング・リースの会計処理

I. 本資料の目的

1. 本資料は、第 101 回（2021 年 6 月 28 日開催）及び第 110 回（2022 年 3 月 2 日開催）リース会計専門委員会で議論を行っている貸手のオペレーティング・リースの会計処理について事務局の再提案を行うものである。

II. 貸手のオペレーティング・リースの会計処理に関するこれまでの議論

第 101 回リース会計専門委員会での事務局提案

2. リース会計基準は、貸手のオペレーティング・リースの会計処理について、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことのみを定めている（リース会計基準第 15 項）。
3. この点について、実務においては、フリーレントの会計処理等が必ずしも明らかでないため、受取リース料は、リース期間にわたり定額で計上する等の具体的な定めを置いてはどうか、という意見が聞かれていた。
4. この意見に対応し、第 101 回専門委員会では、IFRS 第 16 号の定めを採り入れても、現行の日本基準と大きく乖離するものではないと考えられることから、貸手のオペレーティング・リースに関する通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理の具体的な定めとして IFRS 第 16 号の定めの内容を採り入れてはどうか、と事務局から提案を行った。
5. IFRS 第 16 号においては、貸手のオペレーティング・リースの会計処理は次のとおり定められている（IFRS 第 16 号第 81 項）。

貸手は、オペレーティング・リースによるリース料を、定額法又は他の規則的な基礎のいずれかで収益として認識しなければならない。貸手は、他の規則的な基礎の方が原資産の使用による便益が減少するパターンをより適切に表す場合には、当該基礎を使用しなければならない。

なお、Topic 842 においても基本的に同様の定めが置かれており、リース期間につ

いては、開始日に開始し、貸手が借手に提供した無料期間があればそれを含めることが定められている（IFRS 第 16 号 B36 項及び ASC 第 842-10-55-25 項）。

聞かれた意見

6. 第 101 回専門委員会では、主に次の意見が聞かれた。
 - (1) 貸手のオペレーティング・リースの会計処理の定めを置くことに異論はないが、通常の賃貸借取引に係る方法と IFRS 第 16 号の違いを分析する必要がある。また、不動産業界から実務や意見を確認すべきである。
 - (2) フリーレント期間における会計処理の実務は統一されていない。
 - (3) リース料が増減するケース等において想定されているか。
 - (4) 現行の実務に与える影響は必ずしも軽微ではない。
 - (5) フリーレント期間を含めて受取リース料を計上するのであれば、少なくともリース期間は固定し、解約不能期間とすべきである。
 - (6) IFRS 第 16 号の「原資産の使用による便益が減少するパターンをより適切に表す」他の規則的な方法については、日本基準において償却を投資原価の配分の観点から説明していることとの整合性から問題がある。
7. また、不動産業界の方からは、主に次の意見等が聞かれた。
 - (1) フリーレント（契約開始当初数か月間賃料無償期間）やレントホリデー（数年間賃貸借契約を継続すると 1 か月賃料無償）の取引が存在する。
 - (2) これらの取引に対する実務は統一されておらず、対応にはシステム改修等、莫大なコストが生じる一方で、収益計上方法の変更からの便益は軽微であると考えられる。
 - (3) 貸手については、原則として会計処理を変更しない方針で議論が行われていると理解している。

事務局の分析及び再提案

（貸手のオペレーティング・リースの会計処理を定めることについて）

8. 現行のリース会計基準における「通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う」の記載は、改正前のリース取引に関する会計基準である企業会計審議会第一部会から 1993 年に公表された「リース取引に係る会計基準」（以下「改正前基準」という。）における記載を引継ぐものである。改正前会計基準においても、賃貸借

取引に係る方法の用語は、リース取引開始日にリース資産及びリース債務を計上する売買取引に係る方法との比較で使用されているものの、その会計処理は明記されていない。そのため、現行のオペレーティング・リースに係る会計処理の実務に多様性が生じ得ることは否定されないと考えられる。

9. 一方、国際的な会計基準においては、改正前¹及び改正後のリース会計基準のいずれにおいてもオペレーティング・リースの会計処理は、リース・インセンティブも含めて原則的に定額での認識が要求されている。
10. 今回のリース基準の改正の主たる目的は、借手のすべてのリースについて資産及び負債を認識するリースの会計基準の開発を行うことであり、貸手については、リースの定義及びリースの識別並びに企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下、「収益認識会計基準」という。）と整合性を図る点を除き、現行のリース会計基準等の定めを踏襲することを提案している。
11. 収益認識会計基準においては、一定の期間にわたって充足される履行義務については、企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、契約期間にわたって、取引価格(対価)が収益に認識されるため(収益認識会計基準第 38 項及び第 41 項)、取引価格(対価)の受取時期は収益の認識時点に影響を与えない²。
12. 現行のオペレーティング・リースの会計処理の実務に多様性が生じていることが指摘されており、現行の定めが明確でないことから企業間の比較可能性が損なわれていることとなっていると考えられる。ここで、収益認識会計基準との整合性を図り、原則として定額法による認識を求めることは、リース基準内におけるリース取引の会計処理の企業間の比較可能性を高めることになると考えられる。また、改正基準においてリースの定義を満たさずに収益認識会計基準の範囲に含まれる場合のリース契約とも整合性が図られることとなる。さらに、リース事業における企業の主たる営業活動の成果であるリースの収益が、収益認識会計基準の範囲に含まれる他の事業における企業の主たる営業活動の成果である収益と比較可能性が高まることも望ましいと考えられる。

(コスト増加の懸念に対する対応)

13. 一方で、原則として定額法による認識を求めることの費用対効果についての反対意見も聞かれている。そのため、オペレーティング・リースを定額法で会計処理する

¹ IFRS における IAS 第 17 号「リース」及び SIC 解釈指針第 15 号「オペレーティング・リース — インセンティブ」及び米国基準における Topic 840「リース」

² 単純化のため契約における重要な金融要素（利息）は含まれないものとして記載している。

場合の要素となる(1)リース期間と(2)リース料に分けて検討を行う。また、(3)貸手のオペレーティング・リース料を定額法で計上することの定めに関して、重要性を考慮して定額法での計上を免除する簡便的な定めを置くべきかどうかについて検討を行う。

(1)リース期間

14. これまでの議論において、改正リース会計基準においては、貸手においてリース期間の考え方を変更しない旨、すなわち、リース期間については解約不能期間に借手が再リースを行う意思が明らかな場合の再リース期間を加えて決定する旨提案している。したがって、定額法の対象となる期間に関して、借手のリース期間に比して貸手のリース期間に関しては、見積りの要素が限定的であると考えられ、コスト増加への懸念に対応していると考えられる。

(2)リース料

15. 貸手の変動リース料についてはこれまで提案を行ってきていないため、原則として定額法による認識を求めることとした場合に、その対象となるリース料に変動リース料が含まれるかどうかは必ずしも明らかではない。変動リース料に関して、(1) 現行のリース適用指針の定め、(2) IFRS 第 16 号の定め、(3) Topic 842 の定め、及び(4) 改正リース会計基準に関するこれまでの事務局の提案は次のとおりである。

〈現行のリース適用指針の定め〉

16. 現行のリース適用指針の結論の背景第 90 項は、現行のリース会計基準等の範囲に関して、「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。」としている。

〈IFRS 第 16 号の定め〉

17. リース料の定義（借手及び貸手共通）には、変動リース料に関して「変動リース料のうち指数又はレートに応じて決まるもの」（IFRS 第 16 号付録 A）が含まれることが定められている。
18. 変動リース料のうち指数又はレートに応じて決まるもの³の当初測定について：

³ 指数又はレートに応じて決まる変動リース料には、例えば、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、市場の賃貸料等の変動を反映するように変動する支払が含まれるとされている（IFRS 第 16 号第 28 項）。Topic 842 では、指数又はレートについて、例えば、消費者物価指数又は市場金利とされている（ASC 第 842-10-30-5 項）。

- (1) 借手及び貸手のファイナンス・リースに関しては、「当初測定には、開始日現在の指数又はレートを用いる」(IFRS 第 16 号第 27 項(b)及び第 70 項(b))とされている。
- (2) 貸手のオペレーティング・リースに関しては、具体的な定めは置かれていない。

〈Topic 842 の定め〉

19. リース料の定義及び当初測定について、変動リース料に関する借手及び貸手に共通の定めとして、変動リース料のうち指数又はレートに応じて決まるものをリース料に含めて、リース開始日現在の指数又はレートを用いて測定することが定められている(ASC 第 842-10-30-5 項、ASC 第 842-20-30-1 項、ASC 第 842-30-25-11 項及び ASC 第 842-30-30-1 項)。

〈改正リース会計基準に関するこれまでの事務局の提案〉

20. 借手の変動リース料については、国際的な会計基準と同様に、変動リース料のうち、指数又はレートに応じて決まるもののみをリース料に含めることを提案している。また、本日の審議事項(1)-3-1「変動リース料」において、当初測定及び事後測定についても IFRS 第 16 号と整合的な定めとすることを提案している。
21. 貸手の変動リース料に関する提案はまだ行っていない。

〈変動リース料に関する事務局の分析及び提案〉

22. これらの定め、改正リース会計基準における開発方針、及びコスト増加の懸念に対する対応等を踏まえると、事務局では次の 3 つの方法が考えられると考えている。なお、貸手の変動リース料の定めを置く場合、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースに異なる定めを置く理由はないと考えられ、又、基準を複雑にしないためにも、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースに共通の定めを置くことが考えられる。

案 1 : いかなる変動リース料(指数又はレートに応じて決まる変動リース料を含む。)についても貸手のリース料に含めない定めを置く。

案 2 : 現行のリース適用指針の文言と同様に、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を貸手のリース料に含めない定めを置く。

案 3 : 変動リース料のうち、指数又はレートに応じて決まる変動リース料のみを貸手のリース料に含める定めを置く。ここで、当初測定においては、リース開始日現在の指数又はレートを用いて測定することを定める(IFRS 第 16 号と整合的な定めとする。)

23. 前項の3案のメリットとデメリットについて次のとおり分析を行う。
24. 案1（いかなる変動リース料（指数又はレートに応じて決まる変動リース料を含む。）についても貸手のリース料に含めない定めを置く。）のメリットとデメリットは以下のとおりである。

メリット

- ・ 変動リース料を見積る必要がなく、適用が容易である。

デメリット

- ・ 指標により変動するリース料を除外しているため、国際的な会計基準とはリース料の定義が異なることになり、リース料に含める変動リース料部分について会計処理が異なることになる。
25. 案2（現行のリース適用指針の文言と同様に、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を貸手のリース料に含めない定めを置く。）のメリットとデメリットは以下のとおりである。

メリット

- ・ 貸手の会計基準については原則として現行のリース会計基準等の定めを踏襲するとする開発の方針と合致しており、現行の実務を継続することができる。

デメリット

- ・ 「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など」の範囲が必ずしも明確ではなく、また、
 - ・ 指標により変動するリース料を除外しているため、国際的な会計基準とはリース料の定義が異なることになり、リース料に含める変動リース料部分について会計処理が異なることとなる。
26. 案3（変動リース料のうち、指数又はレートに応じて決まる変動リース料のみを貸手のリース料に含める定めを置く。ここで、当初測定においては、リース開始日現在の指数又はレートを用いて測定することを定める。）のメリットとデメリットは以下のとおりである。

メリット

- ・ 国際的な会計基準との整合性を図ることができる（ただし、貸手のオペレーティング・リースにおける指数又はレートに応じて決まる変動リース料について、

リース開始日の指数又はレートを用いて当初測定する定めは、Topic 842 にはあるが、IFRS 第 16 号では明記されていないため、異なる測定を行っている可能性がある)。

- ・ 当初測定の定めを置くことにより、変動リース料であっても実質的には固定リース料のように測定することができ、見積りの要素を排除することができる。

デメリット

- ・ IFRS 基準を連結財務諸表に適用する企業が貸手のオペレーティング・リースの変動リース料の当初測定について、貸手のファイナンス・リースの当初測定(開始日の指数又はレートを用いた当初測定)と異なる測定を行っている事例がある場合、単体財務諸表における修正が必要となる可能性がある。
27. 上記の 3 案を検討する際には、指数又はレートに応じて決まる変動リース料や、それ以外の変動リース料が、実際にどの程度改正リース会計基準の範囲に含まれるリースで用いられているかによっても判断が異なると考えられる。実務に大きな影響がない場合にも、影響がない場合には現行の定めを変更する必要がないとする考え方と、影響がないのであれば、国際的な整合性を図ればよいとする考え方の両方が存在すると考えられる。
28. 実務に一定の影響がある場合、上記の 3 案は、いずれの方法も見積りに含まれる判断の要素が少ないと考えられるため、いずれかの方法を採用することで、(原則として)定額法によってリース料をリース期間にわたって認識する方法を採用する場合の作成者や監査上の実務への負担の増加への懸念に対応することになると考えられる。いずれの方法においても作成者や監査上の実務負担増加への懸念に対処することになるのであれば、国際的な会計基準との整合性を図るメリットがあり、また借手の測定とも整合する案 3 を採用することが考えられるがどうか。

(3)重要性に関する定め

29. 貸手のオペレーティング・リースのリース料を原則として定額法で計上する提案に関しては、理屈上の反対意見ではなく、作成者のコストに対する懸念が反対意見として聞かれている。そのため、貸手のオペレーティング・リース料を定額法で計上することの定めに関して、重要性を考慮して定額法での計上を免除する簡便的な定めを置くべきかどうかについて検討を行う。
30. なお、個別に簡便的な定めを置かない場合にも、一般的な重要性については各企業で検討が行われることとなるが、ここでは、個別に簡便的な定めを置く場合を検討している。

31. この定め の提案 に対して懸念が聞かれているコストは、不動産契約におけるフリーレント期間に関する取扱いに係るコストである。不動産契約において定額法によるリース収益の計上を免除する簡便的な取扱いを定めるにあたっては、簡便的な取扱いを定める意義を考慮し、簡便的な取扱いを適用できるかどうか に複雑な計算や判断等を要さないようにすることが考えられる。一定の条件を満たすリースに対して定量的な判断により簡便的な定めを置く場合、次の 2 つの判断基準が考えられる。
- (1) 期間を判断基準として重要性が乏しいかどうかを判断する定め（例えば、貸手のリース期間又はリース料総額が免除となる期間が一定期間以内である場合や、リース料が免除となる期間が貸手のリース期間に比して重要性が乏しい場合）
 - (2) 金額を判断基準として重要性が乏しいかどうかを判断する定め（例えば、貸手のリース期間におけるリース料の総額又は免除するリース料の総額が一定金額以下の場合や、免除するリース料の総額が貸手のリース期間におけるリース料の総額に比して重要性が乏しい場合）
32. オペレーティング・リースのリース料について定額法での計上を求める本提案を採り入れることは、国際的なリース会計基準及び国際的な収益認識会計基準、並びに国際的な収益認識会計基準と整合的である我が国の収益認識会計基準（以下「国際的な会計基準等」という。）との整合性を図ることとなる。そのため、簡便的な定めを検討する場合、これらの国際的な会計基準等で作成された財務諸表との比較可能性を大きく損なわないものとする必要があると考えられる。
33. したがって、期間又は金額を判断基準として簡便的な定めを置く場合、期間又は金額がどの程度であれば国際的な会計基準等との比較可能性を大きく損なわないかが問題となる。
34. しかしながら、例えば、リース料が免除となる期間がリース期間に比してどの程度であれば重要性が乏しいと言えるのか（例えば、2 年間のリース期間のうちの 3 か月間においてリース料を免除とする場合に重要性が乏しいと言えるのか）や、免除となる金額がいくらであれば重要性が乏しいと言えるのか（例えば、契約において免除となる金額が 300 万円以下である場合に重要性が乏しいと言えるのか）を決定することは困難であると考えられる。
35. また、比率による簡便的な取扱いとすることで、免除するリース料の総額が多額となる場合にも厳密な会計処理が行われないことや、個別には重要性が乏しい場合にも、多くの件数に対して簡便的な取扱いが適用されることで、合計では重要となる場合も考えられる。

36. なお、現行のリース会計基準等において、借手に対しては次のような場合に簡便的な取扱いが定められているが、貸手には定められていない。
- (1) リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の利息相当額の取扱い
 - (2) 重要性が乏しい減価償却資産について、購入時に費用処理する方法が採用されている場合で、リース料総額が当該基準額以下である場合
 - (3) リース期間が1年以内のリース
 - (4) 企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースでリース契約1件当たりのリース料総額が300万円以下のリース
37. さらに、現行のリース会計基準等において、貸手に対しては次のような場合に簡便的な取扱いが定められているが、(2)について、リース取引を主たる事業としている企業は当該簡便的な取扱いは適用が認められていない。
- (1) 貸手の製作価額又は現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差がある場合
 - (2) リース取引に重要性が乏しいと認められる場合の利息相当額の取扱い
38. すなわち、現行のリース会計基準等においても、貸手とりわけリースを業とする貸手は会計処理を行うために十分な情報を有していることが、簡便的な取扱いの設定において考慮されている。
39. 本資料第33項から第35項に記載するとおり、一定の条件を満たすリースについて、貸手が定額法でのリース収益の計上を行わないことを選択できる簡便的な定めを、比較可能性を大きく損なわない範囲で定めることは困難であり、また、本資料第36項から第38項に記載するとおり、貸手には現行のリース会計基準においても簡便的な取扱いの定めが限定的であることから、個別に定額法によりリース収益を計上しないことを認める簡便的な取扱いを定めることは難しいと考えられる。
40. なお、コストの懸念については、次のように経過措置の一部として考慮することができると考えられる。
- (1) 発効日（例えば、基準公表後、基準の適用までに十分な期間を設ける等）
 - (2) 経過措置（例えば、改正リース会計基準の発効日時点ですでに開始しているリースについては、定額法でのリース収益の計上を行わないことを選択できる等）
41. 経過措置については、今後議論を行う予定であり、経過措置の議論を行う際に他の経過措置の置き方も踏まえて検討することが適切と考えられる。

42. なお、収益認識会計基準の経過措置においては、適用初年度又は適用初年度の前年度の前までに従前の取扱いに従ってほとんどすべての収益の額を認識した契約や、適用初年度の前年において開始して終了した契約について、遡及的に修正しないことを選択する定めが置かれているが、継続している契約に対する経過措置は置かれていない。この点も考慮しながらリース会計基準における経過措置の検討において包括的に検討することが考えられる。

**(貸手のオペレーティング・リースの会計処理に関する改正リース適用指針における
文案イメージ)**

43. 以上の議論により、下記のとおり改正リース適用指針において、改正リース会計基準における「オペレーティング・リースについては、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う」の適用指針を示すことが考えられるがどうか。
44. なお、貸手のオペレーティング・リースについては、通常はリース期間の時の経過に伴いリース収益を計上することが適切と考えられ、定額法以外での計上方法を理屈付けることは難しいと考えられる。このため、原則として定額法で計上するとしている。

改正リース適用指針における文案イメージ

(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント

第8項から第44項に記載した事務局の分析及び提案についてご意見を伺いたい。

以 上