

プロジェクト リース

項目 聞かれた意見に対する検討（短期リース及び残価保証）

I. 本資料の目的

1. 本資料は、現在審議中のリース会計基準等の開発にあたり、第 128 回リース会計専門委員会（2023 年 2 月 16 日開催）及び第 129 回リース会計専門委員会（2023 年 3 月 7 日開催）で聞かれた意見のうち、個別に検討が必要と考えられる項目について事務局の対応案をお示しするものである。

II. 短期リースのリース期間変更時の取扱い

第 128 回及び第 129 回リース会計専門委員会で聞かれた意見

2. 第 128 回リース会計専門委員会において、短期リースの簡便的な取扱いを適用しているリースに係る借手のリース期間に変更があった場合の取扱いについて、次の意見が聞かれた。

借手のリース期間が延長となる変更があった場合に、延長となったリースが短期リースに該当するか否かの判断について、変更を行った時点からの期間によるのか（IFRS 第 16 号の定め）、又は、変更後の追加された期間のみによるのか（Topic 842 の定め）、明確にしていきたい。

3. 前項の意見への対応として、第 497 回企業会計基準委員会（2023 年 3 月 8 日開催）及び第 129 回リース会計専門委員会では、後述の理由により事務局から Topic 842 の定めを取り入れる形で次の文案を提案した。これについて当専門委員会においては、Topic 842 の方法のみを取り入れる場合、IFRS 任意適用企業において修正が必要となることについて検討いただきたいとの意見が聞かれた。

(HP では非公表)

現行のリース会計基準等の定め

4. 現行のリース会計基準等では、リース期間は解約不能期間（借手が再リースを行う意思が明らかな場合、再リース期間を含む。）として定め（リース適用指針第 12 項）、再リースを耐用年数に含めない場合の再リース料は、発生時の費用として処理する（リース適

用指針第 29 項)。短期のリース取引として、オペレーティング・リース取引の会計処理に準じて会計処理を行う場合に（リース適用指針第 35 項及び第 45 項）、リース期間が変更となった場合の取扱いは定めていない。

IFRS 第 16 号の定め

5. IFRS 第 16 号においては、短期リースについては、リース期間にわたり定額法等により費用として会計処理する場合に(a)リースの条件変更がある場合、又は、(b)リース期間に変更があった場合（例えば、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した場合）、当該リースを新たなリースとみなさなければならない（IFRS 第 16 号第 7 項）とされている。
6. したがって、短期リースのリース期間が終了する前に、契約変更又はオプションの行使が行われリース期間が変更となった場合、変更が生じた時点から残りのリース期間が 12 か月を越えるか否かで、新たなリースについて短期リースとしての認識の免除を適用できるかどうかが決定的なことになることと解される。
7. 簡素化した例としては、リースの開始日が X1 年 1 月 1 日であったリースについて短期リースの免除を適用した場合に、借手が X1 年 12 月 1 日に延長オプションを行使しリース期間が X2 年 12 月末日までとなった場合、新たなリースのリース期間は 13 か月であるため、新たなリースについて、短期リースの免除規定は X1 年 12 月 1 日から適用できず、同日をもって使用権資産とリース負債を認識することとなる。

Topic 842 の定め

8. Topic 842 では、短期リースに係るリース期間の変更について、本資料第 3 項のリース適用指針第 47 項で示した文案のとおり、「短期リースとして扱っていたリースについて、借手のリース期間に変更があり、変更後の借手の残存リース期間が、変更前の借手のリース期間の終了時点から 12 か月を超える場合、当該リースはもはや短期リースの定義を満たさなくなるため、リース期間の変更日をリース開始日として、使用権資産及びリース負債を計上する。」（ASC 842-20-25-3 項）と定められている。
9. 本資料第 7 項に示す簡素化した例においては、X2 年 1 月 1 日から X2 年 12 月 31 日までのリース期間は 12 か月以内であるため、短期リースの免除規定が再度適用できることとなる。

事務局の分析及び提案

10. 現在開発中のリース会計基準等では開発の基本的な方針に IFRS 任意適用企業が 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会計基準とすることを含めている。しかしながら、セール・アンド・リースバック取引における定め等 IFRS の任意適用企業が個別財務諸表にリース会計基準等を適用した場合に、修正が完全に不要となることを想定しておらず、次のような状況においては、修正を求める可能性があると考えている。
- (1) IFRS が求める会計処理が明らかであるものの、それが必ずしも最適なものであるとは考えられず、他の会計処理を日本基準において求めることが適切であると考えられる場合
- (2) IFRS が求める会計処理が明らかではなく、実務上の多様性をもたらす可能性があり、日本基準を適用する企業間の比較可能性を担保することが重要であると考えられる場合
11. 本論点については、短期リースのリース期間が変更となった場合に変更後のリース期間の始点を変更時点からとする場合、変更時点によって変更後のリース期間が影響を受けることとなり、変更時点に関する契約の定め方等で変更後のリース期間を操作できることなどが考えられる。この点、IFRS の考え方に比して Topic 842 の考え方がより適切と考えられることから、事務局としては、第 497 回企業会計基準委員会及び第 129 回リース会計専門委員会において、前項における(1)に該当するものとして、Topic 842 の考え方に基づく定めを提案した。
12. ただし、本論点は、重要性が低い短期リースに係るものであることも踏まえ事務局としては「簡素で利便性が高い」会計基準等を開発する方針のもと、具体的な定めは置かず各企業による判断を求めることを当初は意図していたものであることから、IFRS における方法を例外として取り入れることも考えられる。具体的には、下記の IFRS 第 16 号第 7 項の定めを参考に、強制規定ではなく容認規定として取り入れることが考えられる。

7. 借手が短期リースを第 6 項を適用して会計処理する場合¹、借手は、次のいずれかであるときは、本基準書の目的上、当該リースを新たなリースとみなさなければならない。

(a) リースの条件変更がある場合

(b) リース期間に変更があった場合(例えば、借手が過去には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した場合)

¹ 短期リースについて、リース料をリース期間にわたり定額法又は他の規則的な方法のいずれかにより費用として認識する定め

13. 前項の分析を踏まえ、リース適用指針を次のとおりとすることが考えられるがどうか(変更部分に下線又は取消線を付している。)

(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント

短期リースのリース期間変更時の取扱いに関する事務局の提案について、ご意見を伺いたい。

III. 支払見込額の見積りが困難な場合の残価保証の取扱い

第 129 回リース会計専門委員会で聞かれた意見

14. 第 129 回リース会計専門委員会において、借手の残価保証の取扱いについて、次の意見が聞かれた。

残価保証が含まれる場合、残価保証に係る借手による支払見込額を見積りリース負債に含めることが求められているが、借手においてデータがなく、見積ることができない場合も想定されるため、残価保証額をリース負債とする簡便的な取扱いを取り入れることは考えられないか。

現行のリース会計基準等の定め

15. 現行リース会計基準等では、リース資産及びリース負債計上時において残価保証がある場合、リース料総額に残価保証額を含めた上で現在価値に割り引く（リース適用指針第 15 項及び第 22 項）。
16. 簡素化した例としては、残価保証額が 100 である場合に、実際の最終的な支出に関わらず、リース料総額に残価保証額である 100 を含めた上で現在価値に割り引くことになる。

国際的な会計基準の定め

17. IFRS 第 16 号においては、残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額（IFRS 第 16 号第 27 項(c)）がリース負債の測定に含められるリース料の 1 つとしてあげられていることと同様に、Topic 842 においても、リース負債の測定においては、借手が負担する

可能性が高い (probable) 金額の現在価値のみを含める (ASC 842-10-30-5 項) こととされており、いずれも借手の支払見込額がリース負債の測定に含まれている。

18. 簡素化した例としては、残価保証額が 100 である場合に、実際の最終的な支出を見積もった上で、支払見込額 (例えば、リース期間終了時に貸手が 20 で売却すると見積った場合 80) をリース負債の測定に含めることになる。

事務局の分析及び提案

19. IFRS 第 16 号では、残価保証に関する不確実性は借手に義務があるかどうかに関するものではなく、借手が支払わなければならない可能性のある金額に関するものであり、指数又はレートに応じて決まる変動リース料と類似しており、借手は残価保証に基づいて貸手に支払うと見込む金額を見積り、リース負債に含めるべきであると考えたとされている。
20. 開発中の会計基準等においても前項の考え方に基いて「残価保証に係る借手による支払見込額」を借手のリース料に含めている。
21. しかしながら、第 14 項の聞かれた意見のとおり、残価保証における借手の支払額については、借手が同様のリース取引を反復して実施していないなど、見積もるためのデータを十分に保有していない場合もあり、見積りが困難な場合もあるとは考えられる。
22. ここで、今回のリース会計基準の開発の目的はすべての借手のリースについてリース負債を計上することである中で、残価保証の支払見込額ではなく残価保証の金額でリース負債を計上することは、リース終了時の売却価格も含めてリース負債を計上することであり、リース負債が過少にはならないと考えられる。したがって、基準の開発目的に反する方向ではないことから、比較可能性が損なわれることも含めて減少する便益と新基準の適用による作成者のコストの増加を考慮した場合、見積りが困難な場合において、残価保証額を残価保証に係る借手による支払見込額とみなす簡便的な取扱いを認めることも考えられるがどうか。
23. 前項の分析を踏まえ、リース適用指針に次の第 21 項を追加することが考えられるがどうか(変更部分に下線又は取消線を付している。)

(HP では非公表)

支払見込額の見積りが困難な場合の残価保証の取扱いに関する事務局の提案について、
ご意見を伺いたい。

以 上