

---

プロジェクト	リース
項目	リースの契約条件の変更及びリースの契約条件の変更を伴わないリース負債の見直し

---

## I. 本資料の目的

1. 企業会計基準委員会は、2023 年 5 月 2 日に、企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会計基準（案）」（以下「本会計基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第 73 号「リースに関する会計基準の適用指針（案）」（以下「本適用指針案」という。また、本会計基準案及び本適用指針案を合わせて「本会計基準案等」という。）並びにその他の会計基準等の改正案（以下合わせて「本公開草案」という。）を公表した。
2. 本資料は、本公開草案に寄せられたコメントのうち、リースの契約条件の変更及びリースの契約条件の変更を伴わないリース負債の見直しに関する検討を行うことを目的としている。

## II. 本公開草案における提案及びこれまでの検討状況

### 本公開草案における提案

3. 本公開草案では、借手は、リースの契約条件の変更が生じた場合、変更前のリースとは独立したリースとして会計処理を行う又はリース負債の計上額の見直しを行うことを提案している。
4. また、本公開草案では、借手は、リースの契約条件の変更が生じていない場合で一定の該当する事象が生じたときには、リース負債及び使用権資産を修正することを提案している。
5. この点、本公開草案においては、リース負債及び使用権資産の見直しを行う定め及び見直しを行う状況（本会計基準案第 38 項から第 40 項及び本適用指針案第 41 項から第 46 項）に関する定めを置く一方、適用される割引率については定めを置いていない。

### これまでの検討

6. 本会計基準案及び本適用指針案における定め置き方については、基本的に、現行の企業会計基準第 13 号及び企業会計基準適用指針第 16 号における定め方の粒度を勘案し、主要な定め粒度を判断している。

7. リース負債の見直し及びリースの条件変更に関して、第 477 回企業会計基準委員会（2022 年 4 月 13 日開催）及び第 481 回企業会計基準委員会（2022 年 6 月 15 日開催）並びに第 111 回リース会計専門委員会（2022 年 3 月 23 日開催）、第 113 回リース会計専門委員会（2022 年 4 月 18 日開催）及び第 115 回リース会計専門委員会（2022 年 5 月 24 日開催）の審議において聞かれた様々な意見を検討した結果、簡素で利便性が高い会計基準とすることと、IFRS 第 16 号との比較可能性の確保及び実務における判断コストとのバランスを考慮し、本資料第 5 項の定めを取り入れ方とする提案を行うこととした。

### III. 本公開草案に寄せられた主なコメントに対する対応

#### 個別検討事項

8. 第 509 回企業会計基準委員会（2023 年 9 月 7 日開催）及び第 132 回リース会計専門委員会（2023 年 9 月 4 日開催）における審議の結果、リースの契約条件の変更及びリースの契約条件の変更を伴わないリース負債の見直しについて個別検討事項として取り上げてはどうかとの意見が聞かれたことを踏まえ、次の点について検討している。
  - (1) 会計処理のさらなる明確化を図ることの要望
  - (2) リースの契約条件の変更が生じた場合のリース負債の見直し及び使用権資産の修正を求めるべきではなく又は求めることは慎重であるべきであるとの意見。当該意見に関して、仮にこれを求める場合には、リースの契約条件の変更が生じた場合の会計処理に関して実務負担を軽減できる措置を講じる必要があるとの意見も聞かれている。（審議事項(5)-3-2 の 14-8）から 14-10）を参照）
9. 前項(1)における会計処理のさらなる明確化を図ることの要望については、具体的には、次の意見が聞かれている。
  - (1) 購入オプションの行使可能性の見直しの実施時期についての記載を追加すべきである（審議事項(5)-3-2 の 14-3）を参照）。
  - (2) リース負債の修正による減少額が使用権資産の帳簿価額を上回る場合についての取扱いを記載すべきである（審議事項(5)-3-2 の 14-4）を参照）。
  - (3) リースの契約条件の変更に関連した会計処理の割引率の取扱いについて定めるべきである。このコメントについては、次の 3 つの意見が聞かれている。
    - ① リースの契約条件の変更に関連して使用する割引率（変更前の割引率又は変更後の割引率）を定めないことは、割引率の決定に関する考え方が存在しない中で、

各社に割引率の選択を一任することになるため、会社間の比較可能性の低下が懸念される。また、同一の会社であっても、状況に応じて変更前、変更後の割引率を使い分けることで首尾一貫した処理とならない懸念もある（審議事項(5)-3-2の14-5）を参照）。

- ② リースの範囲の縮小に該当する条件変更は、条件変更により当初契約において獲得した使用权を放棄し、これに対応するリース負債について支払義務から解放されるものであり、その本質はリース負債の消滅の認識である。よって、条件変更が生じた時点で貸借対照表に認識されているリース負債のうち支払義務から解放された部分についてその消滅を認識するのが会計処理として適切であると考え。したがって、リースの範囲の縮小に該当する条件変更については、変更前の割引率の使用を要求すべきと考える。（審議事項(5)-3-2の14-6）を参照）
- ③ IFRS 第16号では条件変更及び条件変更を伴わないリース負債の見直しに関して、状況ごとに使用する割引率（変更前の割引率又は変更後の割引率）を定めているのに対し、本公開草案では定めていない。その結果、使用すべき割引率の検討に関して、企業及び監査人に追加コストが生じる可能性が懸念される。したがって、条件変更及び条件変更を伴わないリース負債の見直しに関して、IFRS 第16号の定めと同様の割引率を用いることを明確化することを要望する（審議事項(5)-3-2の14-7）を参照）。

## 寄せられたコメントの分析及び対応案の検討

### （購入オプションの行使可能性の見直しの実施時期）

#### 寄せられたコメントの分析

10. 延長オプション又は解約オプションの行使可能性については、借手の統制下にあり、かつ、合理的に確実かどうかに関する借手の決定に影響を与える重要な事象・状況が生じた時に見直しの会計処理を行うことを明示している（本会計基準案第39項及びBC45項）。
11. この点、購入オプションに関しては、本会計基準案BC40項で「購入オプションは実質的にリース期間を延長する最終的なオプションと考えられるため、借手のリース期間を延長するオプションと同じ方法でリース負債に含めるべきであると考えたとされている」ことを記載している。しかしながら、購入オプションの行使可能性の見直しについても、延長オプション及び解約オプションと同じ方法（本会計基準案第39項及びBC45項）となることは会計基準の理解の容易さの観点では、記載が不足しているとも考えられる。

12. また、本資料第8項(2)に記載のコメントでは、契約条件に変更がない限りリース負債等の見直しを求めるべきではないとの意見も聞かれていることを踏まえると、購入オプションの行使可能性の見直しに関する取扱いについても、延長オプション又は解約オプションと同様に明示しておく方が関係者の理解により資することになると考えられる。

#### 対応案

13. 上述の検討を踏まえ、本会計基準案 BC45 項の最終段落に次の記載を追加することでどうか。

(HP では非公表)

#### **(リース負債の修正による減少額が使用権資産の帳簿価額を上回る場合についての取扱い)**

##### 寄せられたコメントの分析

14. リース負債の調整減額について控除すべき使用権資産の残高がない場合、損益に計上する以外の会計処理は取り得ないと考えられる。この点、本適用指針案第42項(2)②のケース(リースの範囲の縮小以外のケース)はあまり生じないとも考えられる。仮に生じる可能性が稀なのであれば、あえて適用指針本文に記載する程の必要性はないと考えられる。

#### 対応案

15. リース負債の調整減額が使用権資産の帳簿価額を上回るケースがどの程度生じ得るのか、ご意見をいただきたい。

#### **(割引率の取扱いの定め)**

##### 寄せられたコメントの分析

16. 本件については、開発にあたっての基本的な方針において、企業会計基準適用指針第16号に定められていない事項については、基本的にIFRS第16号の定めを取り入れないこととしているが、公開草案の公表前の審議において、リースの契約条件の変更及びリースの契約条件の変更を伴わないリース負債の見直しの定めについては、簡素で利便性が高い会計基準とすることと、IFRS第16号との比較可能性の確保及び実務における判断コストとのバランスを考慮し、割引率のように詳細な定めについては、取り入れないこととした。
17. 本資料第9項(3)①では、実務上のばらつきの懸念及び状況に応じて変更前、変更後の割引率を使い分けることで首尾一貫した処理とならない懸念が聞かれている。この点、これまで企業会計基準適用指針第16号の適用やその他の会計基準においても条件変更時に

適用する割引率について特段の例示がなくとも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と考えられる。また、状況に応じて変更前、変更後の割引率を使い分けることについて、合理的な理由を伴うケースがあるのかも定かではない。

18. また、本資料第9項(3)②の意見については、会計処理が明らかな部分については取扱いを明記してはどうかとの意見であると考えられるが、割引率について詳細を定めないこととした中で、リースの範囲の縮小に該当する条件変更のみ取扱いを示すことはバランスに欠けると考えられる。
19. さらに、本資料第9項(3)③では、IFRS第16号の定めと同様の割引率を用いることの明確化の意見が聞かれている。この点、本適用指針案BC4項に記載の「開発にあたっての基本的な方針」のとおり、簡素で利便性が高い会計基準とすることにより、取り入れた主要な定めの内容のみに基づいて判断を行うことで足りるためIFRS第16号におけるガイダンスや解釈等を参照する実務上の負担が生じないと考えられる一方、各企業における判断が必要となることにより、財務諸表作成コスト及び監査コストは、相対的に大きくなる可能性がある。本会計基準案等では、本会計基準案BC12項及び本適用指針案BC4項で記載した開発にあたっての基本方針に従って、割引率の定めを置かないことを提案している。なお、本会計基準案BC12項において、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も念頭においている。

#### 対応案

20. 上述の検討を踏まえ、本公開草案の提案を変更しないことが考えられる。

**(リースの契約条件の変更が生じた場合のリース負債の見直し等を求めるべきではない等)**

#### 寄せられたコメントの分析

21. 借手のリース期間に変更がある場合や、借手のリース期間に変更がなくとも借手のリース料に変更がある場合において、リース負債等の見直しを行わない場合、リース負債等の計上額が企業の実態を忠実に反映しないことになると考えられる。また、本会計基準案第39項に定めたとおり、常にリース負債の見直しを求めているものではなく、重要な事象又は重要な状況が生じたときに限ることとしており、リース負債等の見直しに関する一定の実務上の配慮もなされているものと考えられる。

#### 対応案

22. 上述の検討を踏まえ、本公開草案の提案を変更しないことが考えられる。

**ディスカッション・ポイント**

本資料第 13 項、第 15 項、第 20 項及び第 22 項の対応案についてご意見を伺いたい。

以 上

**別紙 本公開草案の抜粋****【本会計基準案】**

38. 借手は、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、次のいずれかに該当するときには、リース負債の計上額の見直しを行う。
- (1) 借手のリース期間に変更がある場合（第 39 項及び第 40 項参照）
  - (2) 借手のリース期間に変更がなく借手のリース料に変更がある場合
39. 借手は、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、次の(1)及び(2)のいずれも満たす重要な事象又は重要な状況が生じたときに、第 29 項の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について見直し、借手のリース期間を変更し、リース負債の計上額の見直しを行う。
- (1) 借手の統制下にあること
  - (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の借手の決定に影響を与えること
40. 借手は、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、延長オプションの行使等により借手の解約不能期間に変更が生じたときに、借手のリース期間を変更し、リース負債の計上額の見直しを行う。

BC45. 本会計基準では、借手は、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、重要な事象又は重要な状況が生じたときに、現在の経済状況を反映して有用な情報を提供するために、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について見直し、借手のリース期間を変更し、リース負債の計上額の見直しを行うこととしている（第 39 項参照）。

ここで、重要な事象又は重要な状況とは、借手の統制下にあり、かつ、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の借手の決定に影響を与えるものである。借手の統制下にあるという要件を設けたのは、借手が市場動向による事象又は状況の変化に対応して、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について見直すことを要しないようにするためである。

また、重要な事象又は重要な状況として、例えば、次のようなものが考えられる。

- (1) リース開始日に予想されていなかった大幅な賃借設備の改良で、延長オプション、解約オプション又は購入オプションが行使可能となる時点で借手が重大な経済的利益を有すると見込まれるもの
- (2) リース開始日に予想されていなかった原資産の大幅な改変
- (3) 過去に決定した借手のリース期間の終了後の期間に係る原資産のサブリースの契約締結

- (4) 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に直接的に関連する借手の事業上の決定(例えば、原資産と組み合わせて使用する資産のリースの延長の決定、原資産の代替となる資産の処分の決定、使用权資産を利用している事業単位の処分の決定)

BC46. また、本会計基準では、借手は、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、借手の解約不能期間に変更が生じたときに、借手のリース期間を変更し、リース負債の計上額の見直しを行うこととしている(第40項参照)。ここで、借手の解約不能期間は、例えば、過去に借手のリース期間の決定に含めていなかった延長オプションを借手が行使する場合等に変更が生じる。

### 【本適用指針案】

41. 借手は、リースの契約条件の変更が生じた場合、変更前のリースとは独立したリースとして会計処理を行う又はリース負債の計上額の見直しを行う(会計基準第37項)。
- リースの契約条件の変更が次の(1)及び(2)のいずれも満たす場合、借手は、当該リースの契約条件の変更を独立したリースとして取り扱い、当該独立したリースのリース開始日に、リースの契約条件の変更の内容に基づくリース負債を計上し、当該リース負債にリース開始日までに支払った借手のリース料及び付随費用を加算した額により使用权資産を計上する([設例15-1])。
- (1) 1つ以上の原資産を追加することにより、原資産を使用する権利が追加され、リースの範囲が拡大されること
- (2) 借手のリース料が、範囲が拡大した部分に対する独立価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額されること
42. 借手は、リースの契約条件の変更のうち、前項に従い独立したリースとしての会計処理が行われないリースの契約条件の変更について、リースの契約条件の変更の発効日に、次の会計処理を行う([設例15-2]から[設例15-5])。
- (1) リース負債について、変更後の条件を反映した借手のリース期間を決定し、変更後の条件を反映した借手のリース料の現在価値まで修正する。
- (2) 使用权資産について、次のことを行うことによって、(1)のリース負債の見直しに対応する会計処理を行う。
- ① リースの契約条件の変更のうちリースの範囲が縮小されるものについては、リースの一部又は全部の解約を反映するように使用权資産の帳簿価額を減額する。このとき、使用权資産の減少額とリース負債の修正額とに差額が生じた場合は、当該差額を損益に計上する。
- ② 他のすべてのリースの契約条件の変更については、リース負債の修正額に相当する金額使用权資産に加減する。
43. 借手は、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、次のいずれかに該当すると



きには、該当する事象が生じた日にリース負債について当該事象の内容を反映した借手のリース料の現在価値まで修正し、当該リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する（〔設例 16〕）。

- (1) 借手のリース期間に変更がある場合
- (2) 借手のリース期間に変更がなく借手のリース料に変更がある場合（第 44 項から第 46 項参照）

ただし、使用権資産の帳簿価額をゼロまで減額してもなお、リース負債の測定の減額がある場合には、残額を損益に計上する。

44. リースの契約条件や借手のリース期間に変更がなく借手のリース料に変更がある状況として、例えば、次のようなものが考えられる。
  - (1) 原資産を購入するオプションの行使についての判定に変更がある場合
  - (2) 残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額に変動がある場合
  - (3) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料に変動がある場合（第 45 項及び第 46 項参照）
45. 借手は、指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料について、当該指数又はレートが変動し、そのことにより、今後支払うリース料に変動が生じたときにのみ、借手の残存リース期間にわたり、変動後の指数又はレートに基づきリース料及びリース負債を修正し、リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する（〔設例 13〕）。

BC62. 企業会計基準適用指針第 16 号では、リースの契約条件の変更に関する取扱いを定めていなかったが、本適用指針では、当該取扱いを明確にするために、IFRS 第 16 号におけるリースの契約条件の変更に関する取扱いを IFRS 第 16 号における主要な定めとして本適用指針に取り入れることとしている（本適用指針第 41 項及び第 42 項参照）。

BC65. 第 41 項に従い独立したリースとして会計処理されないリースの契約条件の変更のうち、リースの範囲が縮小されるもの以外のものについては、変更前のリースは解約されておらず、借手は引き続き、リースの契約条件の変更前のリースにおいて特定されていた原資産を使用する権利を有するものと考えられる。したがって、借手は、リースの契約条件の変更の発効日において、変更後の条件を反映してリース負債を修正し、リース負債の修正額に対応する金額を使用権資産に加減することにより、変更前のリースを修正する会計処理を行う（第 42 項(1)及び(2)②参照）。このようなリースの契約条件の変更には、例えば、リース料の単価のみが変更される場合や契約期間が延長される場合等が含まれると考えられる。

BC66. リースの契約条件の変更に関連して、IFRS 第 16 号は、状況ごとに使用する割引率（変更前の割引率又は変更後の割引率）を定めている。この点、本適用指針においても、IFRS 第 16 号と同様に使用する割引率を定めることも考えられたが、次の理由から、定めないこととした。

- (1) IFRS 第 16 号の定めは、使用する割引率について状況ごとに詳細な会計処理を定めるものである。主要な定めの内容のみを取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 号の割引率に関する定めを本適用指針に取り入れないことが、当該開発方針と整合する。
- (2) 本適用指針では、使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合に借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法（第 37 項(1)参照）も認めており、IFRS 第 16 号よりも幅広い割引の取扱いを認めていることと整合する。

BC67. 企業会計基準適用指針第 16 号では、リースの契約条件の変更を伴わないリース負債の見直しに相当する取扱いを定めていなかったが、本適用指針では、当該取扱いを明確にするために、IFRS 第 16 号におけるリース負債の見直しに関する取扱いを IFRS 第 16 号における主要な定めとして本適用指針に取り入れることとしている（本適用指針第 43 項から第 46 項参照）。

BC68. リースの契約条件の変更を伴わないリース負債の見直しに関連して、IFRS 第 16 号は、状況ごとに使用する割引率（変更前の割引率又は変更後の割引率）を定めている。この点、本適用指針においても、IFRS 第 16 号と同様に使用する割引率を定めることも考えられたが、リースの契約条件の変更と同様の理由（BC66 項参照）から、定めないこととした。

以 上