
プロジェクト	リース
項目	貸手のリース期間

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、貸手のリース期間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

3. 本会計基準案では、貸手のリース期間について、企業会計基準第 13 号等の定めを踏襲し、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、リースが置かれている状況からみて借手が再リースする意思が明らかな場合の再リース期間を加えて決定することを提案している（本会計基準案第 15 項及び第 30 項）。
4. 審議の過程¹では、貸手のリース期間について借手のリース期間と同様にすることを検討したが、次の理由から、国際的な会計基準との整合性を図らずに、企業会計基準第 13 号の定めを踏襲することとした（本会計基準案 BC33 項）。
 - (1) 貸手は、借手による延長又は解約オプションの行使可能性が合理的に確実か否かを評価することが困難であること
 - (2) 本会計基準案は、主として借手の会計処理について改正を行うものであること

¹ 第 439 回企業会計基準委員会（2020 年 8 月 13 日開催）及び第 467 回企業会計基準委員会（2021 年 10 月 8 日開催）並びに第 94 回リース会計専門委員会（2020 年 7 月 20 日開催）、第 101 回リース会計専門委員会（2021 年 6 月 28 日開催）及び第 104 回リース会計専門委員会（2021 年 9 月 15 日開催）

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

5. 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、IFRS 第 16 号と整合性を図るべきとの意見及び IFRS 第 16 号と同様のリース期間の決定方法も認めるべきとの意見について個別検討事項として検討することとした。

寄せられたコメントの分析及び対応案の検討

（寄せられたコメントの分析）

6. IFRS 第 16 号と整合性を図るべきとの意見及び IFRS 第 16 号と同様のリース期間の決定方法も認めるべきとの意見として、次の 3 つのコメントが寄せられている。
 - (1) IFRS 第 16 号と比較した場合、リース期間の違いに起因して、オペレーティング・リースとファイナンス・リースの判定結果が相違するという根本的な基準差異が発生し、国際的な比較可能性が損なわれる懸念がある。また、IFRS 連結財務諸表作成の際に、個別財務諸表の会計処理を修正する必要が生じ、企業に追加コストが生じる可能性も懸念される。したがって、貸手のリース期間の定めにおいても IFRS 第 16 号に合わせることを要望する（審議事項(5)-2-2 のコメント 7-8)。
 - (2) 文言・表現については基準の理解しやすさの観点から見直しが望ましいと考える。その場合、貸手のリース期間についても借手のリース期間とは別に定義するのではなく、リース期間については借手貸手共通の概念を定義したうえで「貸手は、借手による延長オプションの行使及び解約オプションの不行使が合理的に確実ではないものとして、解約不能期間をリース期間とみなすことができる」とすることで、基準を簡潔化し、かつ、現行基準を踏襲したいとする関係者の要請には対処できるものと考え（審議事項(5)-2-2 のコメント 7-5)。
 - (3) IFRS では貸手のリース期間は、借手のリース期間と共通の定めになっており、仮に IFRS 任意適用企業が延長権を行使することが合理的に確実である期間や、解約権を行使しないことが合理的に確実である期間を見積もった上でリース期間を決定した場合には、GAAP 差となる可能性があることから、原則は本会計基準案第 30 項としつつも、これらの期間を合理的に見積もることができる場合には、その期間も考慮して IFRS 同様の貸手のリース期間を決定できるようにするべきである（審議事項(5)-2-2 のコメント 7-9)。

7. 前項(1)のコメントは貸手のリース期間についても IFRS 第 16 号と整合を図るべき（すなわち、借手のリース期間と同じにすべき）との意見、前項(2)のコメントは IFRS 第 16 号におけるリース期間を原則としつつ本会計基準案第 30 項を例外として認めることの提案、前項(3)のコメントは本会計基準案第 30 項を原則としつつ IFRS 第 16 号におけるリース期間を例外として認めることの提案である。
8. 本資料第 4 項(1)に記載のとおり、本公開草案においては、企業会計基準第 13 号等の定めを踏襲した理由として、貸手は、借手による延長オプション又は解約オプションの行使可能性が合理的に確実か否かを評価することが困難であることを挙げている。この点、貸手と借手で入手し得る情報が非対照的である中で、借手のオプションの行使可能性について経済的インセンティブを生じさせる要因を考慮したうえで貸手は当該評価を行うことになるため、その困難さは相応にあるものと考えられる。本公開草案の提案に同意する意見は、前項の困難さも考慮されていると考えられる。
9. 本資料第 6 項に記載とおり、本公開草案の提案に同意しない意見がみられるものの、前項を踏まえると、貸手のリース期間に関する原則的な取扱いについては、本会計基準案等から変更しないことが考えられる。
10. 一方、本会計基準案等における貸手のリース期間から変更しない場合、IFRS 任意適用企業においては、次の影響が生じ得ると考えられる。
 - (1) 本適用指針案では、解約不能のリースに事実上解約不能と認められるリースを含めており（本適用指針案第 55 項及び第 56 項）、解約オプションの行使可能性の反映については、IFRS 第 16 号と大きな差異はないと考えられる一方、特に延長オプションについては、再リースする意思が明らかな場合の再リース期間のみ加味するため、延長オプションが合理的に確実に行使される場合の延長期間は考慮されない。このため、ファイナンス・リースに該当するかどうかの判定においては、IFRS 第 16 号との差異が生じる可能性がある。
 - (2) オペレーティング・リースに該当する場合であっても、貸手のリース期間の定めが異なることにより定額法による期間配分額に影響が生じる可能性がある。
11. 本資料第 8 項に理由として挙げている評価の困難さは、IFRS 任意適用企業において貸手が借手による延長オプション又は解約オプションの行使可能性が合理的に確実か否かを評価していることを踏まえると、会計上の考え方の相違ではなく適用上の観点の理由に該当する。次の点を考慮すると、貸手のリース期間を借手のリース期間と同様とする選択肢を認めることが考えられるがどうか。
 - (1) 貸手の企業が借手によるオプションの行使可能性の評価を合理的に行うことができると考えるのであれば、借手のリース期間を使用する会計処理をあえて選択したと

しても適用上の問題はないと考えられるため、これを認めない理由もないと考えられる。

- (2) 貸手が借手によるオプションの行使可能性の評価を合理的に行うことができる場合に、オプションの行使可能性の評価を貸手のリース期間に反映させることは、リースの経済実態をより忠実に反映することになる。
- (3) 本会計基準案では、他の取扱いにおいても、適用上のコストについては一定程度の配慮を行っている。この点、本資料第 10 項に記載している点の影響がある場合、IFRS 任意適用企業においては一定のコストが生じ得る可能性がある。
- (4) 貸手のリース期間について借手のリース期間と同様とすることは、国際的な会計基準と整合的な取扱いである。

12. また、仮に貸手のリース期間を借手のリース期間と同様とする選択肢を認める場合、リースごとに選択肢を認めるのか、会計方針の選択として認めるのかが問題となる。

この点、オプションの行使可能性の評価の判断の困難さを客観的に説明することが難しいため恣意的な適用になる可能性がある。他方、原則としては、延長オプションの評価を求めているところ、企業が延長オプションの行使可能性の評価を合理的に行うことができると考えた上で会計方針を選択するため、企業は常に当該評価を行うことについて適用上の観点から問題ないと考えていることになる。したがって、一律に適用を求めることの適用上の問題はないと考えられる。したがって、仮に貸手のリース期間を借手のリース期間と同様とする選択肢を認める場合、会計方針の選択として認めることが考えられる。

なお、第 11 項(2)に記載した点を踏まえると、我が国の会計基準を適用する企業が会計方針の選択として適用することを妨げる特段の事情はないと考えられるため、すべての企業に選択肢を認めることが考えられる。

13. 仮に貸手のリース期間を借手のリース期間と同様とする選択肢を認める場合、本会計基準案等の変更は次のとおりとすることが考えられる。

- (1) 貸手のリース期間の定義（本会計基準案第 15 項）：変更しない。
- (2) 貸手のリース期間の定め（本会計基準案第 30 項）：変更する。
- (3) その他の貸手のリース期間の記載（本適用指針案第 58 項、第 59 項、第 62 項、第 69 項、第 70 項、第 72 項、第 76 項、第 78 項、第 85 項、第 87 項、第 103 項、BC87 項、BC90 項、BC92 項、BC104 項）：変更不要

14. また、貸手のリース期間を借手のリース期間と同様とする選択肢を認める場合、会計方針の選択にあたること、サブリース取引の貸手のリース期間についても一貫して適用することを結論の背景に記載することが考えられる。
15. 具体的な文案は、次のとおりとすることが考えられる（会計基準本文のみ示している。）。

(HP では非公表)

(対応案)

16. 上述の分析を踏まえ、本公開草案の提案を変更することが考えられる。

ディスカッション・ポイント

本資料第 16 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】**

15. 「貸手のリース期間」とは、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、リースが置かれている状況からみて借手が再リースする意思が明らかな場合の再リースに係るリース期間（以下「再リース期間」という。）を加えた期間をいう。
30. 貸手は、貸手のリース期間について、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、リースが置かれている状況からみて借手が再リースする意思が明らかな場合の再リース期間を加えて決定する。

【本適用指針案】

58. リースがファイナンス・リースに該当するかどうかについては、本適用指針第 55 項の要件をその経済実質に基づいて判断すべきものであるが、次の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合には、ファイナンス・リースと判定される（〔設例 9〕から〔設例 12〕及び〔設例 19〕）。
- (1) 現在価値基準
貸手のリース料（会計基準第 21 項）の現在価値が、原資産の現金購入価額の概ね 90 パーセント以上であること（以下「現在価値基準」という。）
- (2) 経済的耐用年数基準
貸手のリース期間（会計基準第 15 項）が、原資産の経済的耐用年数の概ね 75 パーセント以上であること（ただし、原資産の特性、経済的耐用年数の長さ、原資産の中古市場の存在等を勘案すると、上記(1)の判定結果が 90 パーセントを大きく下回ることが明らかな場合を除く。）（以下「経済的耐用年数基準」という。）
59. 前項にかかわらず、例外的に、貸手のリース期間が経済的耐用年数の概ね 75 パーセント以上であっても借手が原資産に係るほとんどすべてのコストを負担しないことが明らかな場合、現在価値基準のみにより判定を行う。
62. 現在価値の算定を行うにあたっては、貸手のリース料の現在価値と貸手のリース期間終了時に見積られる残存価額で残価保証額以外の額（以下「見積残存価額」という。）の現在価値の合計額が、当該原資産の現金購入価額又は借手に対する現金販売価額と等しくなるような利率（以下「貸手の計算利率」という。）を用いる（〔設例 9-1〕）。
69. 利息相当額の総額を貸手のリース期間中の各期に配分する方法は、原則として、利息法による（会計基準第 45 項）。この場合に用いる利率は、本適用指針第 62 項の貸手の計算利率とする（〔設例 9-1〕）。
70. 貸手としてのリースに重要性が乏しいと認められる場合、前項の定めによらず、利息相当額の総額を貸手のリース期間中の各期に定額で配分することができる。ただし、リースを主たる事業としている企業は、当該取扱いを適用することはできない（〔設例 9-

- 1))。
72. 貸手のリース期間の終了により、借手から原資産の返却を受けた場合、貸手は当該原資産を見積残存価額でリース投資資産からその後の保有目的に応じ貯蔵品又は固定資産等に振り替える（〔設例 9-3〕）。当該原資産を処分した場合、処分価額と帳簿価額との差額を処分損益に計上する。
- 貸手が再リース期間を貸手のリース期間に含めない場合の再リース料は、その発生時に収益に計上する。この場合、リース投資資産は、貸手のリース期間の終了により固定資産に振り替え、当該固定資産について、再リース開始時点の見積再リース期間にわたり減価償却を行う。この場合の固定資産の取得価額は、リース投資資産から振り替えた金額とする。
76. 貸手が再リース期間を貸手のリース期間に含めない場合の再リース料は、その発生時に収益に計上する。
78. 貸手のオペレーティング・リースについては、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行う（会計基準第 46 項）。貸手は、オペレーティング・リースによる貸手のリース料について、貸手のリース期間にわたり原則として定額法で計上する。
85. サブリース取引（本適用指針第 4 項(12)参照）では、中間的な貸手は、ヘッドリースについて、借手のリースの会計処理（会計基準第 31 項から第 40 項）を行い、サブリースについて、サブリースがファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれに該当するか（本適用指針第 87 項参照）により、次の会計処理を行う（〔設例 18〕）。
- (1) サブリースがファイナンス・リースに該当する場合（〔設例 18-1〕）
- サブリースのリース開始日に、次の会計処理を行う。
- ① サブリースした使用权資産の消滅を認識する。
- ② サブリースにおける貸手のリース料の現在価値と使用权資産の見積残存価額の現在価値の合計額でリース投資資産又はリース債権を計上する。
- ③ 計上されたリース投資資産又はリース債権と消滅を認識した使用权資産との差額は、損益に計上する。
- (2) サブリースがオペレーティング・リースに該当する場合（〔設例 18-2〕）
- サブリースにおける貸手のリース期間中に、サブリースから受け取る貸手のリース料について、オペレーティング・リースの会計処理を行う（会計基準第 46 項）。
87. 次の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合、中間的な貸手のサブリースは、ファイナンス・リースと判定される（第 55 項(2)参照）（〔設例 18〕）。
- (1) 現在価値基準
- サブリースにおける貸手のリース料の現在価値が、独立第三者間取引における使用权資産のリース料（前項(2)参照）の概ね 90 パーセント以上であること
- (2) 経済的耐用年数基準
- サブリースにおける貸手のリース期間が、ヘッドリースにおける借手のリース期

間の残存期間の概ね 75 パーセント以上であること（ただし、上記(1)の判定結果が 90 パーセントを大きく下回ることが明らかな場合を除く。）

なお、ヘッドリースについて短期リース又は少額リースに関する簡便的な取扱いを適用して使用権資産及びリース負債を計上していない場合（第 18 項及び第 20 項参照）、サブリースはオペレーティング・リースに分類する。

103. 前項におけるリース債権及びリース投資資産の残高の変動の例として、次のものが挙げられる。

- (1) 企業結合による変動
- (2) リース投資資産における見積残存価額の変動
- (3) リース投資資産における貸手のリース期間の終了による見積残存価額の減少（見積残存価額の貯蔵品又は固定資産等への振替）（第 72 項参照）
- (4) 残価保証額の変動
- (5) 中途解約による減少
- (6) 新規契約における増加

なお、当期中のリース債権及びリース投資資産の残高の重要な変動を注記するにあたり、必ずしも定量的情報を含める必要はない。

BC87. 本適用指針では、ファイナンス・リースの判定基準を、(1)貸手のリース料（会計基準第 21 項）の現在価値が、現金購入価額の概ね 90 パーセント以上であること（現在価値基準）と、(2)貸手のリース期間（会計基準第 15 項）が、当該原資産の経済的耐用年数の概ね 75 パーセント以上であること（経済的耐用年数基準）のいずれかに該当することとしている（本適用指針第 58 項参照）。

BC90. 本適用指針では、現在価値基準がフルペイアウトの判定を行う原則的な基準であると考えているが、現在価値の計算をすべてのリースについて行うことは実務上極めて煩雑と考えられるところから、簡便法としての経済的耐用年数基準を設けている。リースの実態から判断すると、貸手のリース期間が経済的耐用年数の概ね 75 パーセント以上である場合、借手はその原資産からもたらされる経済的利益を実質的に享受すると考えられることが多い。

しかし、原資産の特性、経済的耐用年数の長さ、原資産の中古市場の存在等により、借手が原資産に係るほとんどすべてのコストを負担することにはならない場合もあるとの指摘があり、そのような場合には原則的な基準である現在価値基準により判定を行うものとした（第 59 項参照）。

なお、現在価値基準と経済的耐用年数基準の具体的数値として、それぞれの基準において「概ね 90 パーセント以上」又は「概ね 75 パーセント以上」としているのは、現在価値基準の判定に見積りの要素が多いためであり、例えば、それぞれの数値が 88 パーセント又は 73 パーセントといった場合でも実質的にフルペイアウトと考えられる場合には、ファイナンス・リースと判定されることになる。

BC92. 現在価値の算定を行うにあたっては、貸手の計算利率を用いる（本適用指針第 62 項参照）。

貸手の計算利率については、企業会計基準適用指針第 16 号の定めを踏襲しており、IFRS 第 16 号におけるリースの計算利率とは主に貸手の当初直接コストを考慮しない点が異なる。

IFRS 第 16 号のリースの計算利率は、リース料の現在価値と無保証残存価値の現在価値の合計額が、原資産の公正価値と貸手の当初直接コストの合計額と等しくなる利率である。

本適用指針における貸手の計算利率は、貸手のリース料の現在価値と見積残存価額（貸手のリース期間終了時に見積られる残存価額で残価保証額以外の額）の現在価値の合計額が、当該原資産の現金購入価額又は借手に対する現金販売価額と等しくなるような利率（本適用指針第 62 項参照）である。

BC104. 貸手は、オペレーティング・リースについて、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行うこととしている（会計基準第 46 項）。企業会計基準適用指針第 16 号は、ファイナンス・リース取引の会計処理のみを示し、オペレーティング・リース取引の会計処理は示していなかった。この点、実務においては、フリーレント（契約開始当初数か月間賃料が無償となる契約条項）やレントホリデー（例えば、数年間賃貸借契約を継続する場合に一定期間賃料が無償となる契約条項）に関する会計処理が必ずしも明らかでなく、企業会計基準第 13 号におけるオペレーティング・リース取引の会計処理の実務に多様性が生じており、企業間の比較可能性が損なわれているとの意見が聞かれた。

ここで、貸手のオペレーティング・リースの会計処理について、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計上を求めることは、リースの会計処理について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、リースの定義を満たさずに収益認識会計基準の適用範囲に含まれるリースと経済実態が類似した契約の会計処理との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適用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。

したがって、貸手は、オペレーティング・リースによる貸手のリース料について、貸手のリース期間にわたり原則として定額法で計上することとした（本適用指針第 78 項参照）。

以 上