
プロジェクト リース

項目 借手における維持管理費用相当額の取扱い

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. 本公開草案に寄せられたコメントにおいては、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分に関して借手において維持管理費用相当額の取扱いの選択適用を認めるべきとの意見が聞かれている。
3. 本資料は、前項の意見を受けて、貸手において認めている維持管理費用相当額を契約における対価から控除する方法（次項(2)②参照）を借手にも取り入れるかどうかについて検討を行うことを目的としている。

II. 検討の状況

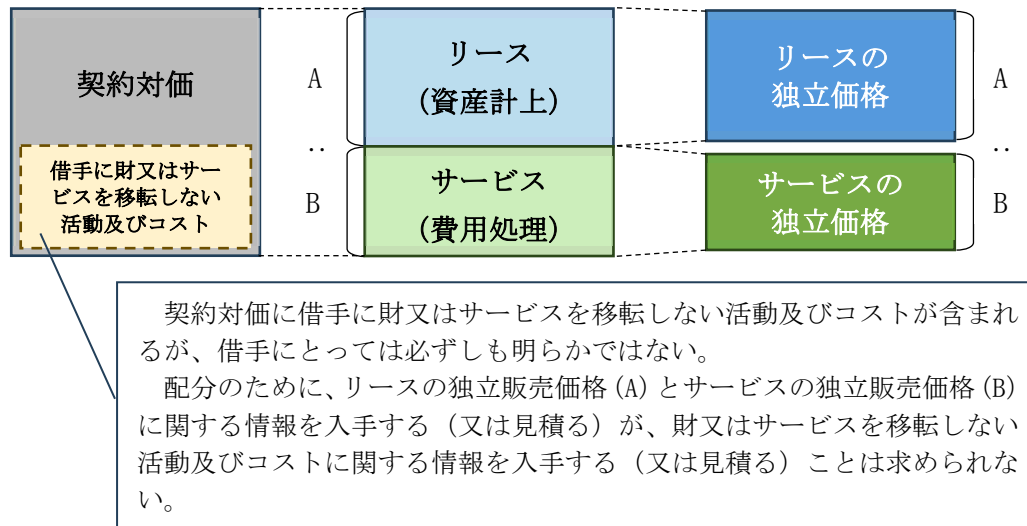
本公開草案における提案

4. 本会計基準案等では、借手においては以下の(1)のとおり基本的には IFRS 第 16 号の定め¹と整合するようにリースを構成する部分とリースを構成しない部分の配分に関して独立価格の比率により配分する方法を定めている。これに対して、貸手においては企業会計基準適用指針第 16 号の定めを維持する方針及び貸手においては維持管理費用相当額の金額を把握していることも踏まえ、以下の(2)①の独立販売価格の比率により配分する方法に加えて(2)②の維持管理費用相当額について契約における対価から控除する方法も認めている。

¹ IFRS 第 16 号では、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストがリースを含む契約対価に含まれている場合、契約の独立した構成部分を生じさせないが、契約の中の個々に識別された構成部分に配分される合計対価の一部とみなすこととされている（IFRS 第 16 号 B33 項）。

- (1) 借手：財又はサービスを移転しない活動及びコストについて、借手が支払う金額を契約における対価の一部として、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の独立価格の比率により、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分する（本適用指針案第11項）。

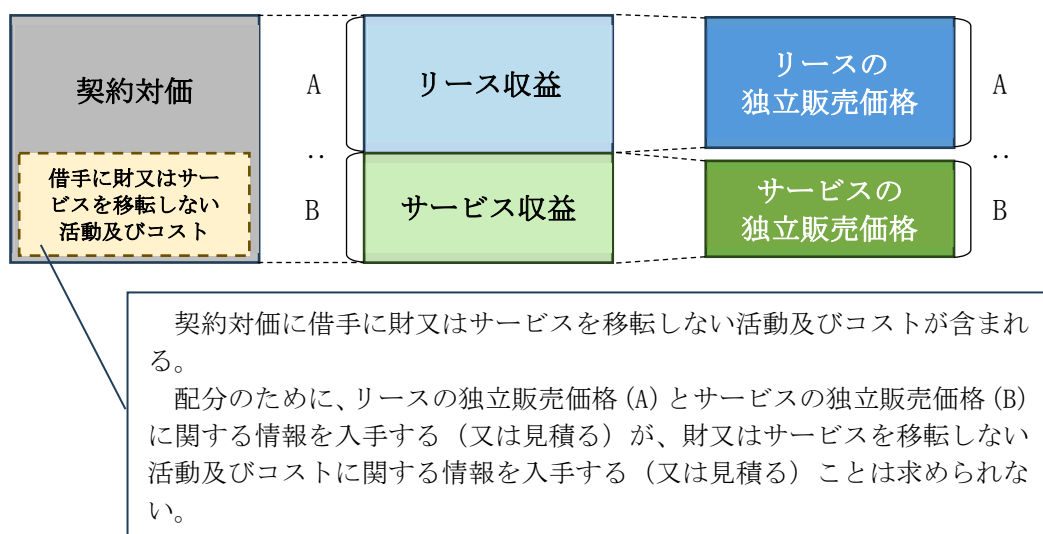
【図1】独立価格の比率により配分する方法



- (2) 貸手：次のいずれかの方法を選択できる。

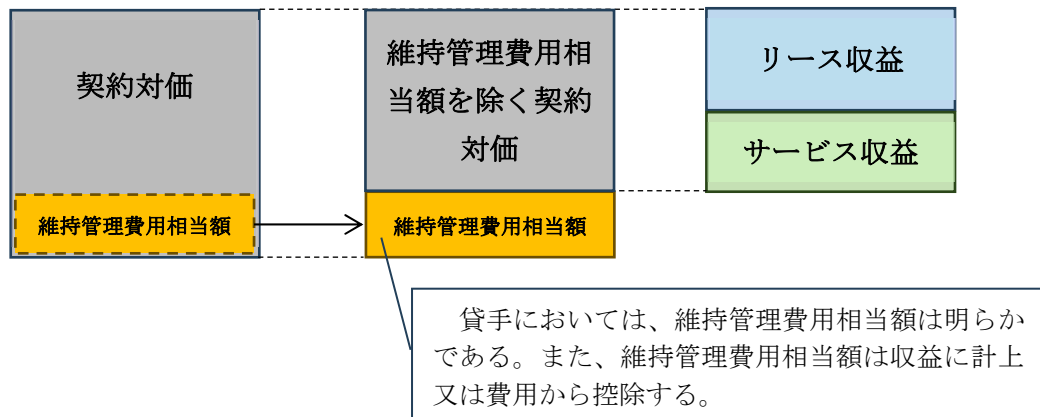
- ① 財又はサービスを移転しない活動及びコストについて、借手が支払う金額を契約における対価の一部としてリースを構成する部分とリースを構成しない部分の独立販売価格の比率により、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分する方法（本適用指針案第13項(1)）

【図2】独立販売価格の比率により配分する方法



- ② 維持管理費用相当額について契約における対価から控除する方法（現行の企業会計基準適用指針第16号の取扱い）（本適用指針案第13項(2)）

【図3】維持管理費用相当額について契約における対価から控除する方法



第513回企業会計基準委員会及び第136回リース会計専門委員会での事務局提案

5. 第513回企業会計基準委員会（2023年11月1日開催）及び第136回リース会計専門委員会（2023年10月31日開催）では、事務局から次の（案1）又は（案2）が考えられるとしたうえで、（案1）とする提案を行った。

（案1）本会計基準案等の提案のとおり、借手については、リースを構成する部分とリースを構成しない部分を独立価格による配分する方法のみとする。

（案2）維持管理費用相当額が明らかであるか、又は、維持管理費用相当額を合理的に見積ることが可能である場合に限り、維持管理費用相当額を借手のリース料から控除する代替的な会計処理の選択適用を認める。

【理由】

- (1) 借手の会計処理は、基本的にはIFRS第16号の会計処理と整合を図ることとしている。
- (2) 借手は、多くの場合に維持管理費等相当額を知ることができず、これらの金額を算定することが困難である状況を踏まえると、維持管理費等相当額を控除できるリースと控除できないリースが企業間で混在するだけでなく、1つの企業内においても混在することとなると考えられる。このため、代替的な会計処理を認めることにより財務諸表の比較可能性が損なわれることを上回る便益があるとは言い難いと考えられる。

- (3) リースを構成する部分の独立価格の算定において、固定資産税や保険料は反映されるはずであり、当該独立価格を基礎として対価を配分することは必ずしも不合理ではないと考えられる。
6. なお、企業会計基準適用指針第 16 号における少額リースに関する取扱いにおいて維持管理費用相当額を控除できるとする取扱い（企業会計基準適用指針第 16 号第 35 項(3)及び第 75 項(4)）については、今後、質問 10（少額リースに関する簡便的な取扱いについての質問）に対して寄せられたコメントへの対応の中で検討を行うこととした。

第 513 回企業会計基準委員会及び第 136 回リース会計専門委員会で聞かれた意見

7. 第 513 回企業会計基準委員会及び第 136 回リース会計専門委員会では、次の意見が聞かれた。

((案 1) に賛成する理由)

- (1) (案 2) については合理的な見積りの判断において監査上の対応が困難となる場合も考えられる（仮に (案 2) を採る場合、契約上、維持管理費用が明記されているか又は維持管理費用が実費精算される場合に限定する必要がある。）。
- (2) 借手においては、オペレーティング・リースについての維持管理費用相当額を把握することは困難であると考えられる。

((案 2) に賛成する理由)

- (3) 企業会計基準適用指針第 16 号では、維持管理費用相当額がリース料に占める割合に重要性が乏しい場合を除き、維持管理費用相当額をリース料総額から控除することとなっているため、維持管理費用相当額に重要性がある場合には、借手も維持管理費用相当額を把握している。
- (4) 維持管理費用相当額はリースの対価ではないとの考え方もある。
- (5) 財務諸表の国際的な比較可能性を損なうほどの重要な影響はないと考えられる。

III. 追加的な検討

借手における財又はサービスを移転しない活動及びコストに関する取扱い

(貸手側の会計処理)

8. 貸手側は、リースを提供する側であり、契約の対価に含まれる構成要素の価格（例：リース対価、サービス対価、財又はサービスを移転しない活動及びコスト）を知り得る立場に

ある。このため、本適用指針案第 13 項(1) (本資料第 4 項(2)①の方法) 又は同第 13 項(2) (本資料第 4 項(2)①の方法) のどちらの方法についても実務上適用することは可能であると考えられる。

(借手側の会計処理)

現行の企業会計基準適用指針第 16 号における取扱い

9. 企業会計基準適用指針第 16 号第 14 項では、維持管理費用相当額は、その金額がリースに占める割合に重要性が乏しい場合は、リース料総額から控除しないことができるとしている。この点、本資料第 7 項(3)で聞かれている意見のとおり、現行の会計基準の適用においては、維持管理費用相当額に重要性がある場合には、借手においても維持管理費用相当額を把握し、リース料総額から控除しているものと考えられる。
10. また、企業会計基準適用指針第 16 号第 14 項では、維持管理費用相当額に関して次の記載がある。
 - (1) 維持管理費用相当額は、契約書等で維持管理費用相当額が明示されていないことが多い。
 - (2) 維持管理費用相当額は、リース物件の取得原価相当額に比較して重要性が乏しい場合が少なくない。
11. この点、現行の企業会計基準適用指針第 16 号におけるファイナンス・リースの判定に関しては、次の意見が聞かれている。
 - (1) 企業会計基準適用指針第 16 号では、維持管理費用相当額がリース料に占める割合に重要性が乏しい場合を除き、維持管理費用相当額をリース料総額から控除することとなっているため、維持管理費用相当額に重要性がある場合には、借手も維持管理費用相当額を把握している (本資料第 7 項(3)参照)。
 - (2) 本公開草案に寄せられたコメントにおいては、維持管理費用相当額を借手が控除している例もあるとの指摘や特定の業界においては維持管理費用相当額を控除しているとの指摘がある。
12. これに対して、本資料第 10 項(1)のように、現行のファイナンス・リースの判定においても契約書等で維持管理費用相当額が明示されていないことが多いことから、借手は貸手と異なり、維持管理費用相当額を把握することが困難であるケースもあり得る。加えて、本会計基準案等では、いわゆる実質的なリースやオペレーティング・リースであったものについても検討する必要があるため、借手において維持管理費用相当額が重要とな

るケースや維持管理費用相当額を見積ることは困難であるケースがより多くなると考えられる。

13. 借手における維持管理費用相当額の見積りについて、公開草案公表前の審議の過程では次の意見が聞かれていた。

リース料に含まれる固定資産税や保険料の金額を貸手が開示することは、貸手の収益構造を開示することにつながる可能性があるため、通常は想定されない。貸手がリース料に含まれる固定資産税や保険料の金額を開示しない場合に、借手がこれらの金額を算定することは困難である。

14. 前項で指摘されている点に関連して、IFRS 第 16 号 BC137 項では「貸手は借手に価格情報を提供することに関して懸念を示し、借手は容易に観察可能ではない観察可能な独立価格の情報を入手することは負担となりコストが掛かる可能性がある」と懸念していたことが記載されており、国際的にも前項と同様の状況が生じているものと考えられる。
15. 本資料第 12 項から第 14 項の状況を踏まえると、借手においては「財又はサービスを移転しない活動及びコスト」を契約の対価から控除する方法を一律に適用することを求めることは難しく、同様に、維持管理費用相当額を契約の対価から控除する方法を一律に適用することを求めることは難しいと考えられる。
16. このため、仮に維持管理費用相当額を契約の対価から控除する代替的な方法を認める場合、本資料第 5 項に記載の（案 2）のように、維持管理費用相当額が明らかである場合又は維持管理費用相当額を合理的に見積ることが可能である場合に限り、当該代替的な方法の選択適用を認めることも考えられる。
17. しかしながら、本資料第 5 項に記載の（案 2）については、第 513 回企業会計基準委員会及び第 137 回リース会計専門委員会で検討したとおり維持管理費等相当額を控除できるリースと控除できないリースが同一企業内で混在することとなるという課題があると考えられ、代替的な会計処理を認めることにより財務諸表の比較可能性が損なわれることを上回る便益があるとは言い難いと考えられる。このため、本資料第 5 項に記載の（案 2）については、代替的な会計処理を認めないことが考えられる。
18. したがって、借手においては、本会計基準案等の提案のとおり、リースを構成する部分とリースを構成しない部分を独立価格による配分する方法のみとせざるを得ないのではないかと考えられる。²

² 役務提供相当額のようにリースを構成しない部分についても独立価格を把握することが困難である可能性もある。この点については、リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分を分けずに会計処理することを認めることで一定の対応を図っている（本会計基準案第 27 項）。

少額リースにおける取扱い

19. 本資料第6項に記載したとおり、企業会計基準適用指針第16号における少額リースに関する取扱いにおいて維持管理費用相当額を控除できるとする取扱い（企業会計基準適用指針第16号第35項(3)及び第75項(4)）については、今後、質問10（少額リースに関する簡便的な取扱いについての質問）に対して寄せられたコメントへの対応の中で検討を行うこととしていた。
20. 本資料第2項に記載の「借手において維持管理費用相当額の取扱いの選択適用を認めるべき」との意見の趣旨の1つとして、300万円基準（本適用指針案第20項(2)①）の取扱いにおいて維持管理費用相当額の控除を認めることの要望もあると考えられる。
21. 300万円基準に関して、現行の企業会計基準適用指針第16号では次の定めがある。

35. 個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合とは、次の(1)から(3)のいずれかを満たす場合とする。（略）
 - (3) 企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引で、リース契約1件当たりのリース料総額（維持管理費用相当額又は通常の保守等の役務提供相当額のリース料総額に占める割合が重要な場合には、その合理的見積額を除くことができる。）が300万円以下のリース取引
75. オペレーティング・リース取引のうち注記を要しないとされる重要性が乏しい場合とは（リース会計基準第22項）、次のいずれかに該当する場合をいう。（略）
 - (4) 企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引で、リース契約1件当たりのリース料総額（維持管理費用相当額又は通常の保守等の役務提供相当額のリース料総額に占める割合が重要な場合には、その合理的見積額を除くことができる。）が300万円以下のリース取引（1つのリース契約に科目の異なる有形固定資産又は無形固定資産が含まれている場合は、異なる科目ごとに、その合計金額により判定することができる。）

22. 300万円基準の取扱いについては、維持管理費用相当額の控除以外の論点についても再検討を行うべきとの意見が聞かれているため今後検討を行うことを予定しているが、当該300万円基準の取扱いは基本的に企業会計基準適用指針第16号の取扱いを維持する方向で定めているものであることを考慮し、300万円の判定においては現行の企業会計基準適用指針第16号を踏襲して契約対価から維持管理費用相当額の合理的見積額を除くことができる取扱いを追加的に定める方向で検討を進めることとしてはどうか。

ディスカッション・ポイント

本資料第 18 項及び第 22 項の対応案についてご意見を伺いたい。

以 上