
プロジェクト リース

項目 貸手のリース期間及び貸手のリース料

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）。当該提案に対して、寄せられたコメントには、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があった。
3. 前項の意見への対応案として、第 515 回企業会計基準委員会（2023 年 11 月 29 日開催）及び第 138 回リース会計専門委員会（2023 年 11 月 27 日開催）では、貸手のリース期間について IFRS 第 16 号と同様に、借手のリース期間と同様の期間とする選択肢を例外として認める本公開草案の変更提案を行った（文案の変更案は次のとおりである。）。

(HP では非公表)

4. 審議において当該提案に対して借手のリース期間と同様の期間とする選択肢を認めることについては異論が聞かれなかったが、例外的な取扱いとする点については異論が聞かれたため、本資料では再度検討を行うことを目的としている。
5. また、借手のリース料の範囲に含まれる「指数及びレートにより変動する使用料」が貸手のリース料に含まれるか明確化すべきであるとのコメントに対して、不動産賃貸借契約において賃料改定条項がある場合¹のフリーレント等の配分に係る会計処理に関する再考を求める意見が聞かれたため、フリーレント等の配分に関する明確化についても併せて検討を行うことを目的としている。

¹ 市場における賃貸料の変動を反映するように当事者間の協議をもって見直されることが契約条件で定められているリース料（本適用指針案第 21 項）

II. 対応案の検討

貸手のリース期間の選択適用

(これまでの提案)

6. 本公開草案に寄せられたコメントへの対応案として、第 515 回企業会計基準委員会及び第 138 回リース会計専門委員会において、本公開草案を次のとおり変更することを提案した。
 - (1) 貸手のリース期間に関する原則的な取扱い（貸手のリース期間を解約不能期間に再リース期間を加えた期間とする取扱い）については、本会計基準案等から変更しない。
 - (2) 例外として、すべての企業に対して貸手のリース期間を借手のリース期間と同様とする取扱いも認める。
7. 前項の変更提案の理由は、主に次のとおりである。
 - (1) 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する場合、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上で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。
 - (2) 上述(1)に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。この点、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のであれば当該選択肢を認めない実務上の理由はなく、リースの経済実態をより忠実に表すことになり、国際的な会計基準との整合性も図られる。

(聞かれた意見)

8. 第 515 回企業会計基準委員会及び第 138 回リース会計専門委員会では、貸手のリース期間に関する選択肢を例外として認める提案に対して主に次の意見が聞かれた。
 - (1) 貸手のリース期間について IFRS 第 16 号と同様に、借手のリース期間と同様の期間とする選択肢を例外として認める事務局提案に同意するが、文案については見直しが必要である。

(2) 借手及び貸手におけるリース期間の定義を同一とすることを原則として定めるべきである。

(追加的な検討)

9. 前項(2)のとおり、借手及び貸手におけるリース期間の定義を同一とすることを原則として定めるべきとの意見が聞かれている。当該意見を採用する場合、例外として、解約不能期間及び再リース期間を貸手のリース期間とする選択肢を認める場合に、例えば、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することが困難である場合などの条件を設ける必要があると考えられる。
10. しかしながら、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することが困難である中で、リースを多数行う企業において当該困難さを取引ごとに説明することは実務上、対応が困難であるのではないかと考えられる。本公開草案が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中で、当該困難さは斟酌すべきと考えられる。
11. 前2項の状況を勘案し、リースを構成する部分とリースを構成しない部分への配分の定め(本適用指針第13項)と同様に、次の2つの期間を貸手のリース期間として条件なく会計方針の選択として認めることとしてはどうか。
 - (1) 貸手のリース期間を借手のリース期間と同様に決定する。
 - (2) 貸手のリース期間を解約不能期間に再リース期間を加えた期間として決定する。
12. 仮に前項の提案とする場合、次のとおり本会計基準案を変更することが考えられる。

(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント1

本資料第11項及び第12項の対応案についてご意見を伺いたい。

フリーレント等の配分に係る会計処理**(これまでの提案)**

13. 第517回企業会計基準委員会(2023年12月27日開催)及び第140回リース会計専門委員会(2023年12月21日開催)において、本会計基準案BC24項で「指数又はレートに応じて決まる変動リース料」を貸手のリース料には含めていないことを明記する提案を行った。

(HP では非公表)

(聞かれた意見)

14. 第 517 回企業会計基準委員会及び第 140 回リース会計専門委員会では、前項の提案に対して主に次の意見が聞かれた。

- (1) 賃料改定条項が付されている契約におけるリース料は指数又はレートに応じて決まる変動リース料に含まれるため、事務局の提案のように貸手のリース料から指数又はレートに応じて決まる変動リース料を除外することにより、結果としてフリーレントの会計処理が不明確になるのではないかと考える。このため、賃料改定条項が付されている場合の貸手における会計処理を明確にする必要があると考える。
- (2) 「指数又はレートに応じて決まる変動リース料」を貸手のリース料に含めないとすることにメリットがある点は理解できるが、当該変動リース料を含めないとより貸手のフリーレントの会計処理が却って不明確になる懸念があるため、引き続き検討する必要があると考える。

(追加的な検討)

15. 前項の聞かれた意見を踏まえ事務局で再検討を行った結果、フリーレント等の会計処理について本公開草案の提案には次の 2 つの課題があると考えられる。

- (1) 貸手のリース期間を解約不能期間に再リース期間を加えた期間を企業が選択する場合、オペレーティング・リースに該当する不動産賃貸借について本適用指針案第 78 項の定めを適用すると、貸手のリース期間、すなわち、解約不能期間で無料部分が配分されることになる。このような配分結果は、リースの経済実態を示さない可能性があるうえ、現行の実務とも異なる可能性がある²。

² 日本公認会計士協会（JICPA）研究報告第 13 号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－IAS 第 18 号「収益」に照らした考察－」は、JICPA の委員会における研究の成果であり規範性はないと考えられるが、次のことが記載されている。

「短期の不動産の賃貸契約は、一般にオペレーティング・リース取引に該当するものと考えられる。我が国においては、オペレーティング・リース取引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ことが求められている（企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」第 15 項）ため、原則として賃貸料を賃貸期間にわたり定額で収益として計上することになる。我が国のオペレーティング・リース取引に関する会計実務では、解約の可能性が高い、又は相当程度の不確実性があると判断される場合を除き、契約総額をフリーレント期間を含む契約期間にわたって均等に按分して収益を認識している場合が多いと考えられる。これは、収益の総額は契約総額であり、その対価として提供する賃貸という役務は、フリーレント期間を含む契約期間にわたり均等に提供されているとの考え方に基づくものと考えられる。この会計処理は我が国の実現主義の考え方と整合的であると考えられる。一方、解約の可能性が高い、又は相当程度の不確実性があると判断される場合には、将来の賃料収入の不確実性を考慮して、当該不確実性が解消されたと判断される時点、例えば本事例の場合でそのように判断されたとしたときには、一般的にはフリーレント期間経過時点からの残りの契約期間に応

- (2) 貸手について本資料第 13 項で提案している記載を行うと、本会計基準案等が企業会計基準適用指針第 16 号の取扱いを踏襲しているにもかかわらず現行の取扱いと整合しないおそれがある。

本資料第 15 項(1)への対応案

16. 本資料第 15 項(1)の課題に対して、本公開草案の提案を維持することも考えられるが、現行の実務とも乖離する可能性があることを踏まえると、本適用指針案第 78 項のオペレーティング・リースに関する会計処理について次のように変更することが考えられるかどうか（以下の文案については、本資料第 12 項の提案を前提としている。）。

(HP では非公表)

本資料第 15 項(2)への対応案

17. 本会計基準案第 21 項で定めている「将来の業績等により変動する使用料等」は、以下の企業会計基準適用指針第 16 号第 90 項の定めを基本的には踏襲したものであり、「将来の業績等」には、例えば、将来の売上の一定割合、将来の使用料、将来の物価指数、将来の市場金利の要因で変化するものは含まれていると考えられるが、賃料改定条項が付されているリースまでは想定されていなかったのではないかと考えられる。

90. 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。
--

18. 本公開草案の公表前の審議³においては、企業会計基準適用指針第 16 号第 90 項の取扱いを踏襲することを意図していたことから、賃料改定条項が付されているリースについては、「将来の業績等により変動する使用料等」に含まれず貸手のリース料に含まれることを本会計基準案の結論の背景に追記することが考えられるかどうか。

なお、「将来の業績等により変動する使用料等」の表現については、「使用料等」の「等」が指すものが明確ではないため、修文することが考えられる。

19. 前項の提案に関する具体的な文案は次のとおりとすることが考えられる。

(HP では非公表)

じて収益を計上することになると考えられる。」

³（第 494 回企業会計基準委員会（2023 年 1 月 17 日開催）及び第 126 回リース会計専門委員会（2023 年 1 月 16 日開催）

ディスカッション・ポイント2

本資料第16項から第19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】**

14. 「借手のリース期間」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、次の(1)及び(2)の両方を加えた期間をいう。
- (1) 借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間
 - (2) 借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間
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。
17. 「借手のリース料」とは、借手が借手のリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う貸手に対する支払であり、次のもので構成される。
- (1) 借手の固定リース料
 - (2) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料
 - (3) 残価保証に係る借手による支払見込額
 - (4) 借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価格
 - (5) リースの解約に対する違約金の借手による支払額（借手のリース期間に借手による解約オプションの行使を反映している場合）
- 借手のリース料には、契約におけるリースを構成しない部分に配分する対価は含まれない。ただし、借手がリースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、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とを合わせてリースを構成する部分として会計処理を行う場合を除く。
21. 「貸手のリース料」とは、借手が貸手のリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う貸手に対する支払であり、リースにおいて合意された使用料（残価保証がある場合は、残価保証額を含む。）をいう。貸手のリース料には、契約におけるリースを構成しない部分に配分する対価は含まれない。また、貸手のリース料には、将来の業績等により変動する使用料等は含まれない。
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。
- BC24. 本会計基準では、貸手のリース料には、将来の業績等により変動する使用料等は含まれないとしている（本会計基準第 21 項参照）。これは、企業会計基準適用指針第 16 号では、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が取り扱われていなかったことを受けて、当該取扱いを踏襲することを意図したものである。

【本適用指針案】

13. 貸手は、契約における対価の金額について、リースを構成する部分とリースを構成しない

部分とに配分するにあたって、それぞれの部分の独立販売価格の比率に基づいて配分する。貸手は、契約における対価の中に、借手に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、又は、原資産の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用（以下「維持管理費用相当額」という。）が含まれる場合、当該配分にあたって、次の(1)又は(2)のいずれかの方法を選択することができる（〔設例7〕）。

- (1) 契約における対価の中に、借手に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が含まれる場合に、当該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とに配分する方法
- (2) 契約における対価の中に、維持管理費用相当額が含まれる場合、当該維持管理費用相当額を契約における対価から控除し、収益に計上する、又は、貸手の固定資産税、保険料等の費用の控除額として処理する方法

ただし、(2)の方法を選択する場合で、維持管理費用相当額がリースを構成する部分の金額に対する割合に重要性が乏しいときは、当該維持管理費用相当額についてリースを構成する部分の金額に含めることができる。

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。

以 上