
プロジェクト リース

項目 貸手のオペレーティング・リースに関する代替的な取扱い

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、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次の意見が聞かれている。
 - (1) 自動車リースのリース料は車両や顧客ごとに決定する相対取引である。（略）また、貸手についても借手同様に（リースとサービスの）一体処理の選択をできるようにすべきである（審議事項(6)-4 のコメント 5-23)。
 - (2) オペレーティング・リースにおけるリース構成区分の成果は、収益関係の表示・開示区分が変わるだけに終わることが大半であると想定され、純利益等に有意義な影響を与えるケースは非常に少ないと考えられる（審議事項(6)-4 のコメント 5-26)。
3. また、前項のコメントに関連して、第 509 回企業会計基準委員会（2023 年 9 月 7 日開催）で次の意見が聞かれた。

関連するリースを構成しない部分としてのサービスと、リースを構成する部分の収益認識パターンが同一である場合に、サービスとリースを一体として取り扱う余地があるか否かは過去の審議であまり検討してこなかったため、コメント提出者のコメントへの対応となり得るとあれば、検討してはどうか。
4. 本資料は、前 2 項の意見を受けて、貸手のオペレーティング・リースに関してリースを構成する部分とリースを構成しない部分を区分する取扱いについて、例外的な取扱いを設けるか否かの検討を行うことを目的としている。

II. 検討の状況

5. 第470回企業会計基準委員会（2021年12月20日開催）では、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、次の方針で基準開発を行うこととした。
 - (1) 借手、貸手ともに、IFRS第16号の内容を基礎として、リースを含む契約をリースを構成する部分とリースを構成しない部分に分けることとする。
 - (2) 貸手においては、リースを構成する部分は、ファイナンス・リース又はオペレーティング・リースの会計処理を行い、リースを構成しない部分は、内容に応じて会計処理を行う（リースを構成しない部分に、財の販売又は役務提供が含まれ、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）の適用範囲である場合、同会計基準を適用する。

Ⅲ. 追加的な検討

寄せられたコメントに対する検討

6. 契約にリースとサービスが含まれる場合、貸手は、リースを構成する部分についてはその分類に応じて会計処理を行い、サービスについては、収益認識会計基準に従ってサービスの支配が移転する時（又は移転するにつれて）収益を認識する会計処理を行うことが取引の実態を表すことになると考えられる。
7. サービスに関する収益の認識については、一時点で充足される履行義務（収益認識会計基準第39項）及び一定の期間にわたり充足される履行義務（収益認識会計基準第38項）があり、後者については履行義務の進捗度に基づき収益を一定期間にわたり認識することになる（収益認識会計基準第41項）。

また、当該履行義務の進捗度については、企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「収益認識適用指針」という。）では、サービスに対する支配を顧客に移転する際の企業の履行を適切に描写する進捗度に基づく必要があるとされており、サービスの性質を考慮してインプット法とアウトプット法のどちらかを適用することを決定することになる（収益認識適用指針第15項）。

8. 前項に記載のとおり、履行義務の進捗度は、インプット法において必ずしも履行期間を通じて均等になる（収益認識適用指針第20項）とは限らず、アウトプット法において請求をする権利を有している金額で収益を認識する（収益認識適用指針第19項）ことになるとも限らないため、オペレーティング・リースにおいて仮に定額法で収益を計上することになったとしても、サービスについて定額法で収益を認識することが、サービスに対する支配を顧客に移転する際の企業の履行を適切に描写することになるとは限らないと考えられる。

9. したがって、本資料第2項で寄せられているコメントでは、貸手についてもリースとサービスを一体で会計処理する選択を設ける要望が寄せられているが、サービスに係る収益の履行義務の進捗度がリースを構成する部分に係るオペレーティング・リースの収益の計上方法（本適用指針案第78項）と整合しない場合には、リースとサービスを一体で会計処理する定めを設けることは適切ではないと考えられる。
10. これに対して、リースを構成する部分に係るオペレーティング・リースの収益の計上方法とサービスに係る収益の履行義務の進捗度が整合する場合、すなわち、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の移転の時期及びパターンが同一である場合には、リースに係る収益の認識の時期とサービスに係る収益の認識の時期が同一となる。

このとき、リースとサービスを一体として会計処理を行うと、契約対価の配分に係る財務諸表作成者の適用上のコストは軽減されるメリットがあると考えられる。一方、リースとサービスが一体で会計処理された結果、損益計算書において1つの収益項目として表示されるため、財務諸表利用者はリースから生じる収益とサービスから生じる収益の情報を区分して把握することができないデメリットがあると考えられる。

米国会計基準における実務上の便法

(実務上の便法に関する定め)

11. ここで、Topic 842では、貸手は、オペレーティング・リースに分類されるリースについて、リースを構成しない部分が「顧客との契約から生じる収益」(Topic 606)に従って会計処理され、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の移転の時期及びパターンが同一である場合には、リースを構成する部分とリースを構成しない部分を単一の(結合した)構成要素として会計処理を行う実務上の便法を認めている¹。

¹ 米国会計基準 (Topic 842) では、次のことが定められている。

842-10-15-42A リースを構成しない部分が顧客との契約から生じる収益に関する Topic 606 に従って会計処理が行われ、かつ、次の両方を満たす場合には、実務上の便法として、貸手は会計方針の選択として、原資産のクラス別に、リースを構成する部分からリースを構成しない部分を区分せず、代わりに、リースを構成する部分と当該リースを構成する部分に関連するリースを構成しない部分を単一の構成要素として会計処理を行うことを選択することができる。

- a. リースを構成する部分と当該リースを構成する部分に関連するリースを構成しない部分の移転の時期及びパターンが同一である。
- b. リースを構成する部分を区分して会計処理する場合、当該リースを構成する部分が 842-10-25-2 項から 25-3A 項に従ってオペレーティング・リースに分類される。

842-10-15-42B 前項の実務上の便法を選択する貸手は、結合した構成要素を次のとおり会計処理を行わなければならない。

- a. リースを構成しない部分が結合した構成要素の支配的な (predominant) 部分である場合、Topic 606 に従って全体として単一の履行義務として会計処理を行う。
 1. 842-10-15-42A(a) 項で使用したのと同じ進捗度の方法を使用する。
 2. 結合された構成要素の一部であるリースを含む財又はサービスに関連するすべての変動

12. 貸手が前項の実務上の便法を選択する場合、次のように会計処理を行う(ASC 842-10-15-42B 項)。

- (1) リースを構成しない部分が結合した構成要素の支配的な (predominant) 部分である場合、結合した構成要素全体を単一の履行義務として Topic 606 に従って会計処理を行う。
- (2) 上述(1)ではない場合、結合した構成要素全体をオペレーティング・リースとして Topic 842 に従って会計処理を行う。

13. また、リースを構成しない部分が結合した構成要素の支配的な部分かどうかは、借手がリースを構成する部分よりもリースを構成しない部分がより価値があるものと合理的に期待しているかどうかで判断することとされている(ASC 842-10-15-42B 項)。

(実務上の便法が定められた背景)

14. Topic 842 を改正する会計基準更新書第 2018-11 号「的を絞った改善」では、実務上の便法が定められた背景が次のように記載されている(同号 BC21 項)。

この実務上の便法を定めるにあたり、審議会は、新たな収益のガイダンスのもとでは、財又はサービスを別個の履行義務として会計処理するのと同じ会計上の結果になるのであれば、企業は、別個の財又はサービスを単一の履行義務であるかのように会計処理することは妨げられないことを考慮した。同様に、新たなリース基準では、複数のリースを構成する部分を単一のリースを構成する部分であるかのように会計処理することが、リースを構成する部分を分けて会計処理するのと同じ会計上の結果となる場合には、企業は、単一のリースを構成する部分として会計処理を行うことを妨げられない。したがって、審議会は、一方を構成する部分が新たなリース基準の適用範囲であり他方を構成する部分が新たな収益のガイダンスの適用範囲であるという理由だけで、貸手がリースを構成する部分とリースを構成しない部分を結合す

支払について、Topic 606 における変動対価のガイダンスに従って会計処理を行う。

- b. そうしない場合、このトピックに従って全体をオペレーティング・リースとして会計処理を行う。このトピックを適用するにあたり、企業は結合された構成要素の一部である財又はサービスに関連するすべての変動支払については、変動リース料として会計処理を行う。

リースを構成しない部分が結合された構成要素の支配的な部分か否かを決定するにあたっては、貸手は、借手がリースを構成する部分よりもリースを構成しない部分がより価値があるものと合理的に期待しているかどうかを考慮する。

842-10-15-42C 842-10-15-42A 項の実務上の便法を選択した貸手は、実務上の便法の条件を満たすすべてのリースを構成しない部分を関連するリースを構成する部分と結合し、結合した構成要素を 842-10-15-42B 項に従って会計処理を行わなければならない。貸手は、条件を満たさなかったリースを構成しない部分を区分して会計処理を行わなければならない。したがって、貸手は、条件を満たさなかったリースを構成しない部分に係る会計処理を行うために 842-10-15-38 項から 15-42 項を適用しなければならない。

ることを排除すべきではないと結論付けた。審議会は、収益認識の時期とパターンが同じであれば、貸手がリースを構成する部分とリースを構成しない部分を結合することを排除すべきではないと判断した。すなわち、リースと関連するリースを構成しない部分を別個に会計処理することの唯一の違いが表示と注記である場合、収益認識の時期とパターンは同じであると考えられる。貸手のガイダンスを新たな収益のガイダンスとより整合させる目的に忠実であるために、審議会は、当該実務上の便法について、Topic 606 のみに基づいて（他のトピックには基づかないで）リースを構成しない部分を会計処理する取扱いに限定することを意図している。

対応案

（代替的な取扱いを設けるか否か）

15. 本資料第 10 項に記載のとおり、確かに財務諸表利用者はリースから生じる収益とサービスから生じる収益の情報を区分して把握することができないデメリットがあると考えられるが、次の点も踏まえると、米国会計基準（ASC 842-10-15-42A 等）と同様の代替的な取扱いを認めることが考えられるがどうか。

- (1) 本資料第 2 項におけるコメントに直接対応するものではないが、財務諸表作成者（貸手）の適用上のコストの軽減に一定程度資すると考えられること
- (2) リースを構成する部分とリースを構成しない部分の移転の時期及びパターンが同一である場合には、単一の構成要素として会計処理したとしても、リースから生じる収益とサービスから生じる収益の計上額は適切な金額で計上されると考えられること
- (3) リース又はサービスのいずれかの構成部分が支配的であれば、単一の構成要素として会計処理を行ったとしても財務諸表利用者への有用な情報の提供を著しく妨げるとまではいえないと考えられること

（適用の単位）

16. 米国会計基準では、適用単位を原資産のクラス別に代替的な取扱いを会計方針の選択として適用することとしている（ASC 842-10-15-42A）。本適用指針案で同様の適用単位とする場合、「原資産を貸借対照表において表示する科目ごと又は原資産のクラス²ごと」に適用することを求めることになると考えられる。

² 本適用指針案の変更案では、原資産のクラスを「性質及び企業の営業における用途が類似する原資産のグループ」と記載することを提案している。

17. しかしながら、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の移転の時期及びパターンが同一であるという制約がある中で認める取扱いであること、仮にリースを構成する部分とリースを構成しない部分を区分して会計処理が行われる場合には財務諸表作成者により詳細な情報が提供されることを踏まえ、本資料第 11 項の要件を満たす取引について、前項に記載の適用単位ではなく、リースの契約ごとに適用を認めることが考えられる。

(仮に代替的な取扱いを設ける場合の定め)

18. 仮に米国会計基準（ASC 842-10-15-42A 等）と同様の代替的な取扱いを本適用指針案に取り入れる場合、次の定めを置くことが考えられる。

(1) 代替的な取扱いとして本資料第 11 項及び第 12 項の内容（ASC 842-10-15-42A 及び 15-42B 項）を本適用指針案に定める。

ただし、次の理由により、リースを構成する部分が契約の支配的である部分である場合にリース会計基準に従って会計処理を行うことを定め、それ以外の場合には、収益認識会計基準に従って会計処理を行うことを定める。

- ① リースの会計基準の中に定めを置くものであるため、リースを優先する方が、適用における理解が相対的に容易であると考えられること
- ② リースを優先しても、適用の結果に大きな差異が生じることにはならないと考えられること

(2) 本資料第 13 項に記載しているリースを構成しない部分が結合した構成要素の支配的な部分かどうかの判断に関する指針その他の考慮要素については、簡素で利便性が高い会計基準とする観点から取り入れない。

19. 本適用指針案に追加する文案は、次のとおりとすることが考えられる（以下の第 13-2 項、第 13-3 項、BC19-2 項、BC19-3 項参照）。

(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント

本資料第 15 項及び第 18 項の対応案及び第 19 項の文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**【本適用指針案】**

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