

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。
  - (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。
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のとあれば、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

### 本公開草案の公表前における検討

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。

## **コメント対応案の検討**

### **（前回の審議における事務局提案）**

6. 第 523 回企業会計基準委員会（2024 年 4 月 2 日開催）及び第 146 回リース会計専門委員会（2024 年 3 月 27 日開催）では、次の事務局提案を行った。
- (1) 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、米国会計基準（ASC 842-10-15-42A 項等）と同様に、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代替的な取扱いを認める。
  - (2) 当該代替的な取扱いの適用単位は、リースの契約ごととする。
  - (3) 代替的な取扱いとして ASC 842-10-15-42A 項及び 15-42B 項の内容を本適用指針案に定める。ただし、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形とする。
  - (4) ASC 842-10-15-42B 項の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。

### **（第 523 回企業会計基準委員会及び第 146 回リース会計専門委員会で聞かれた意見）**

7. 第 523 回企業会計基準委員会及び第 146 回リース会計専門委員会では、代替的な取扱いを定める方向に異論は聞かれなかったが、代替的な取扱いの定めに関して、次の意見が聞かれた。
- (1) 事務局の提案には同意するが、「移転の時期及びパターン」について収益を指しているのか、利益を指しているのか不明確である。

(2) 「支配的な」という用語が指す意味は、他の会計基準の用語から推察すると一般的には過半のように思われるが、当該用語に関するガイダンスがないと判断が難しいのではないかと考える。

(3) 「支配的」との表現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。）でも用いられており、これと閾値が異なるのであれば別の表現を用いる方が良いと考える。

### **(追加的な検討)**

8. 前項(1)については、米国会計基準では、Topic 842「リース」と Topic 606「顧客との契約から生じる収益」との間に存在する変動支払に関する要求事項の相違を考慮して「移転の時期及びパターン」とされている（会計基準更新書第 2018-11 号「的を絞った改善」BC25 項）としているが、本公開草案の対応としては、収益の移転の時期及びパターンが同一である場合を想定すれば、関係者の懸念への対応となり得ると考えられるため、後述の本資料第 10 項の文案（本適用指針案の修正案第 13-2 項）のとおり、収益の計上の時期及びパターンであることを明記することが考えられる。
9. 本資料第 7 項(2)及び(3)の「支配的な」という用語については、これまで、我が国の会計基準では、収益認識適用指針のライセンスの定め（収益認識適用指針第 67 項<sup>1</sup>）で支配的（predominant）という用語が使用されており、本代替的な取扱いにおける「支配的」の意味合いが、収益認識適用指針における「支配的」と同じではないと考えられるため、使い分けが必要になると考えられる。このため、「支配的」という用語を「主たる」という用語などに置き換えることが考えられる。
10. 前 2 項の変更を踏まえた文案は、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 項及び BC19-3 項参照）。なお、適用単位の記載についても併せて修文を行っている。（変更部分は、黄色いマーカーを付している。）

12. 貸手は、契約におけるリースを構成する部分について、会計基準及び本適用指針に定める方法によりファイナンス・リース又はオペレーティング・リースの会計処理を行い、契約におけるリースを構成しない部分について、該当する他の会計基準等に従って会計処理を行う。

<sup>1</sup> 収益認識適用指針においては「支配的」の用語は、以下の文脈で使用されている。

67. 知的財産のライセンス供与に対して受け取る売上高又は使用量に基づくロイヤルティが知的財産のライセンスのみに関連している場合、あるいは当該ロイヤルティにおいて知的財産のライセンスが支配的な項目である場合には、会計基準第 54 項及び第 55 項の定めを適用せず、次の(1)又は(2)のいずれか遅い方で、当該売上高又は使用量に基づくロイヤルティについて収益を認識する（〔設例 25〕）。
152. 売上高又は使用量に基づくロイヤルティにおいて知的財産のライセンスが支配的な項目である場合（第 67 項参照）とは、例えば、ロイヤルティが関連する財又はサービスの中で、ライセンスに著しく大きな価値を顧客が見出すことを、企業が合理的に予想できる場合である。

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〕）。

（略）

13-2. 前 2 項にかかわらず、リースを含む契約についてリースを構成しない部分が収益認識会計基準の適用対象であって、かつ、次の両方を満たす場合には、貸手は、契約ごと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を合わせて会計処理の単位として取り扱うことができる。

(1) 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の収益の計上移転の時期及びパターンが同じである。

(2) リースを構成する部分がオペレーティング・リースに分類される（会計基準第 13 項）。

13-3. 貸手が前項の取扱いを適用する会計処理を行う場合、リースを構成しない部分部分がリースを含む契約の主たる支配的な部分であるかどうかに応じて次の(1)又は(2)により会計処理を行う。

(1) リースを構成する部分がリースを含む契約の主たる支配的な部分であるときは、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とを分けずに合わせてリースを構成する部分としてオペレーティング・リースに係る会計処理を行う（本適用指針第 78 項参照）。

(2) 本項(1)に該当しないときは、リースを含む契約を収益認識会計基準に従って単一の履行義務として会計処理を行う。

BC19-2. 公開草案に寄せられたコメントには、リースを含む契約がオペレーティング・リースに分類される場合に、貸手も、借手と同様にリースを構成する部分とリースを構成しない部分を分けずにリースを構成する部分として会計処理を行うことを認めるべきとの意見があった。しかしながら、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の収益の計上移転の時期及びパターンが同じではない場合、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分けずに会計処理を行うことはリース及びサービスのいずれの経済実態も適切に表さないことになると考えられる。

BC19-3. これに対して、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の収益の計上移転の時期及びパターンが同じである場合には、双方を分けて会計処理を行ったときの収益の計上額と双方を分けずに会計処理を行ったときの収益の計上額は変わらないと考えられる。この点を踏まえると、貸手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係る適用上のコストと複雑性の低減を図る観点からリースを含む契約を単一の会計処理の単位として取り扱い会計処理を行うこととしても情報の有用性が大きく損なわれまいと考えられる。したがって、米国会計基準を参考として貸手のオペレーティング・リース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の区分に係る代替的な取扱いを定めることとした（第13-3項参照）。

なお、当該代替的な取扱いについては、また、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、より詳細な情報が開示されることを踏まえ、リースの契約ごとに当該代替的な取扱いを選択することができることとした。

#### ディスカッション・ポイント

本資料第8項及び第9項の対応案及び第10項の文案についてご意見を伺いたい。

以 上

**別紙1 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