設　例

Ⅰ．リースの識別

［設例 1］　リースの識別に関するフローチャート
［設例 2］　鉄道車両（特定された資産）
　［設例 2-1］　資産を他の資産に代替する権利が実質的である場合
　［設例 2-2］　資産を他の資産に代替する権利が実質的でない場合
［設例 3］　小売区画（特定された資産）
　［設例 3-1］　資産を他の資産に代替する権利が実質的である場合
　［設例 3-2］　資産を他の資産に代替する権利が実質的でない場合
［設例 4］　ガスの貯蔵タンク（特定された資産）
　［設例 4-1］　稼働能力部分が特定された資産に該当しない場合
　［設例 4-2］　稼働能力部分が特定された資産に該当する場合
［設例 5］　ネットワーク・サービス（使用を指図する権利）
　［設例 5-1］　顧客が資産の使用を指図する権利を有していない場合
　［設例 5-2］　顧客が資産の使用を指図する権利を有している場合
［設例 6］　電力（使用を指図する権利）
　［設例 6-1］　使用方法が契約で定められており、顧客が資産の使用を指図する権利を有していない場合
　［設例 6-2］　使用方法が契約で定められており、顧客が資産の使用を指図する権利を有している場合
　［設例 6-3］　使用方法が設計によって事前に決定されており、顧客が資産の使用を指図する権利を有している場合
［設例 7］　リースを構成する部分とリースを構成しない部分への対価の配分

Ⅱ．借手のリース期間

［設例 8］　普通借地契約及び普通借家契約における借手のリース期間
　［設例 8-1］　普通借家契約（延長オプションを含むか否かの判断）
　［設例 8-2］　普通借家契約（延長オプションを行使することが合理的に確実である場合(1)）
　［設例 8-3］　普通借家契約（延長オプションを行使することが合理的に確実である場合(2)）
　［設例 8-4］　普通借地契約（解約オプションを行使しないことが合理的に確実である場合）

［設例 8-5］　普通借家契約（経済的インセンティブとして考慮すべきものが特にない場合）

Ⅲ．借手及び貸手のリース

［設例 9］　借手のリース及び貸手の所有権移転外ファイナンス・リース
［設例 9-1］　リース料が当月末払いとなる場合
［設例 9-2］　リース料が前払い又は後払いとなる場合
［設例 9-3］　貸手の見積残存価額がある場合
［設例 10］　借手のリース及び貸手の所有権移転ファイナンス・リース
［設例 11］　残価保証がある場合
［設例 12］　製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース
［設例 13］　借手の変動リース料
［設例 14］　建設協力金
［設例 15］　リースの契約条件の変更
［設例 15-1］　独立したリースとして会計処理する場合
［設例 15-2］　リース料の単価の増額を伴いリースの範囲が縮小される場合
［設例 15-3］　リースの範囲の拡大と縮小の両方が生じる場合
［設例 15-4］　契約期間が延長される場合
［設例 15-5］　契約上のリース料のみが変更される場合
［設例 16］　リースの契約条件の変更を伴わないリース負債の見直し
［設例 17］　使用権資産総額に重要性が乏しいと認められなくなった場合

Ⅳ．サブリース取引

［設例 18］　サブリース取引
［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 18-2］　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 19］　転リース取引

Ⅴ．経過措置

［設例 20］　企業会計基準第 13 号においてオペレーティング・リース取引に分類していたリース

本適用指針の設例は、会計基準及び本適用指針で示された内容についての理解を深めるために参考として示すものである。各設例に示されている会計処理は、本適用指針に従って具体的な会計処理や開示の実務を行うための手掛かりを与えるための例示であり、各企業のリースの実情等に応じ、以下に例示されていない会計処理も適当と判断される場合があることに留意する必要がある。

Ⅰ．リースの識別

［設例 1］リースの識別に関するフローチャート

リースを含むかどうかの判断

契約の締結時に、契約の当事者は、当該契約がリースを含むか否かを判断する。契約は、(1)資産が特定され、かつ、(2)特定された資産の使用を支配する権利を移転する場合にリースを含む（第 5 項参照）。

(1) 資産が特定されているかどうかの判断

資産は、通常は契約に明記されることにより特定される。ただし、資産が契約に明記されている場合であっても、サプライヤーが、①使用期間全体を通じて当該資産を代替する実質上の能力を有し（第 6 項(1)参照）、かつ、②資産の代替により経済的利益を享受する場合（第 6 項(2)参照）、サプライヤーは資産を代替する実質的な権利を有しており、当該資産は特定された資産に該当しない。

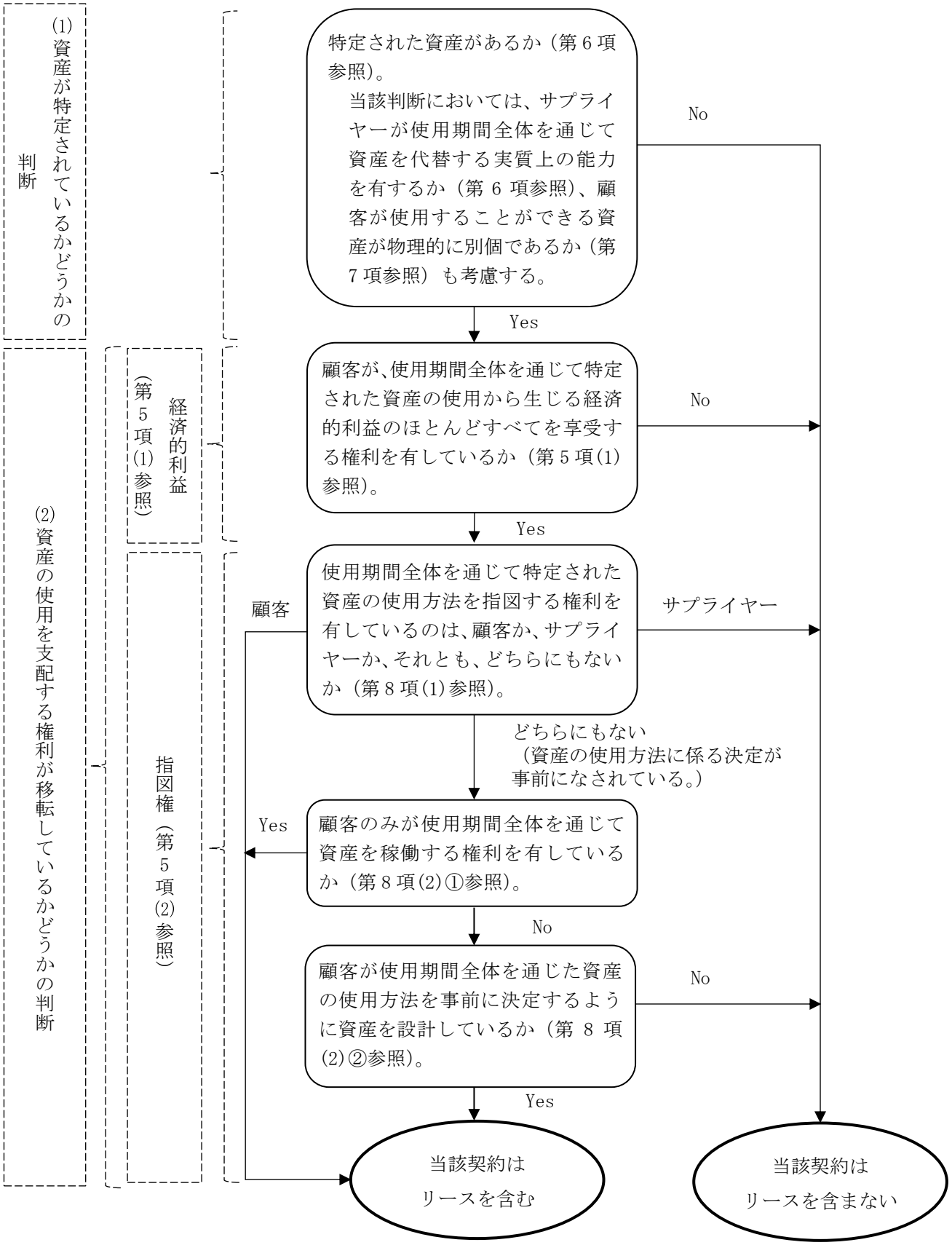
(2) 資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断

顧客が、特定された資産の使用期間全体を通じて、①資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有し（第 5 項(1)参照）、かつ、②資産の使用を指図する権利を有する場合（第 5 項(2)参照）、資産の使用を支配する権利が移転する。

顧客は、次のいずれかの場合に、使用期間全体を通じて特定された②資産の使用を指図する権利を有している。

（ア） 顧客が使用期間全体を通じて使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法を指図する権利を有している（第 8 項(1)参照）。

（イ） 使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る決定が事前になされている場合に、(i)顧客のみが資産の稼働に関する権利を有しているか、又は、(ii)資産の設計を行っている（第 8 項(2)参照）。


(1)資産が特定されているかどうかの判断
(2)資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断
経済的利益（第5項(1)参照）
指図権（第5項(2)参照）
特定された資産があるか（第6項参照）。
当該判断においては、サプライヤーが使用期間全体を通じて資産を代替する実質上の能力を有するか（第6項参照）、顧客が使用することができる資産が物理的に別個であるか（第7項参照）も考慮する。
No
Yes
顧客が、使用期間全体を通じて特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有しているか（第5項(1)参照）。
No
Yes
使用期間全体を通じて特定された資産の使用方法を指図する権利を有しているのは、顧客か、サプライヤーか、それとも、どちらにもないか（第8項(1)参照）。
顧客
サプライヤー
どちらにもない
（資産の使用方法に係る決定が事前になされている。）
顧客のみが使用期間全体を通じて資産を稼働する権利を有しているか（第8項(2)①参照）。
Yes
No
顧客が使用期間全体を通じた資産の使用方法を事前に決定するように資産を設計しているか（第8項(2)②参照）。
No
Yes
当該契約はリースを含む
当該契約はリースを含まない

[設例 2] 鉄道車両（特定された資産）

[設例 2-1] 資産を他の資産に代替する権利が実質的である場合

前提条件

1. A 社（顧客）は、5 年間にわたり所定の数量の物品を所定の日程で輸送することを依頼する契約を貨物輸送業者である B 社（サプライヤー）と締結した。この輸送量は、顧客が 5 年間にわたって 10 両の鉄道車両を使用することに相当するが、契約では鉄道車両の種類のみが指定されている。
2. B 社は、複数の鉄道車両を所有しており、輸送する物品の日程及び内容に応じて使用する鉄道車両を決定する。

リースを含むかどうかの判断

契約は、(1)資産が特定され、かつ、(2)特定された資産の使用を支配する権利を移転する場合にリースを含む。

(1) 資産が特定されているかどうかの判断

サプライヤーが、①使用期間全体を通じて資産を他の資産に代替する実質上の能力を有し（第 6 項(1)参照）、かつ、②資産を代替する権利の行使により経済的利益を享受する場合（第 6 項(2)参照）、サプライヤーは資産を代替する実質的な権利を有しており、資産は特定されていない。

① サプライヤーが使用期間全体を通じて資産を他の資産に代替する実質上の能力

B 社は、複数の鉄道車両を有しており、A 社の承認なしに鉄道車両を入れ替えることができるため、B 社は、使用期間全体を通じて資産を他の資産に代替する実質上の能力を有している。すなわち、第 6 項(1)が満たされている。

② サプライヤーが資産を代替する権利の行使により経済的利益を享受すること

①により、第 6 項(1)が満たされているため、サプライヤーが資産の代替により経済的利益を享受するかを判断する。

B 社はどの鉄道車両を使用するかを決定することで B 社の業務の効率化を図っており、鉄道車両を他のものに代替することからもたらされる経済的利益が代替することから生じるコストを上回るように決定するため、B 社は、資産を代替する権利の行使により経済的利益を享受することになる。すなわち、第 6 項(2)が満たされている。

①及び②により、第 6 項(1)及び(2)のいずれも満たされているため、A 社及び B 社は契約において資産は特定されていないと判断した。

(2) 資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断

(1)により、資産が特定されていないため、資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断は行わない。

(3) リースを含むかどうかの判断

(1)により、資産が特定されていないため、A 社及び B 社は契約にリースは含まれていない

と判断した。

[設例 2-2] 資産を他の資産に代替する権利が実質的でない場合

前提条件

1. A 社（顧客）は、5 年間にわたり鉄道車両を使用する契約を貨物輸送業者である B 社（サプライヤー）と締結した。鉄道車両は契約で指定されている。
2. B 社は、保守又は修理が必要な場合、鉄道車両を入れ替えることが求められるが、それ以外の場合には鉄道車両を入れ替えることはできない。
3. A 社は、使用期間全体を通じて鉄道車両を独占的に使用することができる。
4. A 社は、使用期間全体を通じて鉄道車両の使用を指図する権利を有している。すなわち、第 5 項(2)が満たされている。

リースを含むかどうかの判断

契約は、(1)資産が特定され、かつ、(2)特定された資産の使用を支配する権利を移転する場合にリースを含む。

(1) 資産が特定されているかどうかの判断

サプライヤーが、①使用期間全体を通じて資産を他の資産に代替する実質上の能力を有し（第 6 項(1)参照）、かつ、②資産を代替する権利の行使により経済的利益を享受する場合（第 6 項(2)参照）、サプライヤーは資産を代替する実質的な権利を有しており、資産は特定されていない。

① サプライヤーが使用期間全体を通じて資産を他の資産に代替する実質上の能力

B 社が鉄道車両の入替えを行うことができるのは、保守又は修理が必要な場合のみであるため、B 社は使用期間全体を通じて資産を他の資産に代替する実質上の能力を有していない。すなわち、第 6 項(1)が満たされていない。

①により、第 6 項(1)が満たされていないため、A 社及び B 社は契約において資産は特定されていると判断した（第 6 項(2)の判断は行っていない。）。

(2) 資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断

顧客が、特定された資産の使用期間全体を通じて、①資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有し（第 5 項(1)参照）、かつ、②資産の使用を指図する権利を有する場合（第 5 項(2)参照）、資産の使用を支配する権利が移転する。

① 顧客が資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利

A 社は、5 年の使用期間全体を通じて鉄道車両を独占的に使用することができるため、5 年の使用期間全体を通じて特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している。すなわち、第 5 項(1)が満たされている。

② 顧客が資産の使用を指図する権利

①により、第 5 項(1)が満たされているため、顧客が資産の使用を指図する権利を有する

かを判断する。

ここでは、前提条件4より、A社は、使用期間全体を通じて鉄道車両の使用を指図する権利を有している。すなわち、第5項(2)が満たされている。

①及び②により、使用期間全体を通じて第5項(1)及び(2)のいずれも満たされているため、A社及びB社は鉄道車両の使用を支配する権利がB社からA社に移転していると判断した。

(3) リースを含むかどうかの判断

(1)により、資産が特定され、かつ、(2)により、特定された資産の使用を支配する権利がB社からA社に移転しているため、A社及びB社は契約にリースが含まれていると判断した。

[設例 3] 小売区画（特定された資産）

[設例 3-1] 資産を他の資産に代替する権利が実質的である場合

前提条件

1. A 社（顧客）は、3 年間にわたり、自社の商品を販売するために空港内の搭乗エリアにある区画を使用する契約を、空港運営会社である B 社（サプライヤー）と締結した。A 社が使用できる面積及び割り当てられた区画は、契約で指定されている。
2. 空港内には、利用可能で契約に定める区画の仕様を満たす多くの区画が存在する。B 社は、A 社に割り当てた区画を使用期間中いつでも変更する権利を有しており、状況変化に対応するように A 社に割り当てた区画を変更することで、空港内の搭乗エリアにおける区画を最も有効に利用でき、経済的利益を得ることとなる。
3. A 社は、商品を販売するために、容易に移動可能な売店（A 社が所有）を使用することが求められている。A 社に割り当てた区画の変更に関連する B 社が負担するコストは限定的であるため、区画の変更による B 社の経済的利益はコストを上回ると見込まれる。

リースを含むかどうかの判断

契約は、(1)資産が特定され、かつ、(2)特定された資産の使用を支配する権利を移転する場合にリースを含む。

(1) 資産が特定されているかどうかの判断

サプライヤーが、①使用期間全体を通じて資産を他の資産に代替する実質上の能力を有し（第 6 項(1)参照）、かつ、②資産を代替する権利の行使により経済的利益を享受する場合（第 6 項(2)参照）、サプライヤーは資産を代替する実質的な権利を有しており、資産は特定されていない。

① サプライヤーが使用期間全体を通じて資産を他の資産に代替する実質上の能力

空港内の搭乗エリアには契約に定められた仕様を満たす多くの区画が存在しており、B 社は、A 社の承認なしに A 社が使用する区画をいつでも契約に定められた仕様を満たす他の区画に変更する権利を有しているため、B 社は使用期間全体を通じて資産を他の資産に代替する実質上の能力を有している。すなわち、第 6 項(1)が満たされている。

② サプライヤーが資産を代替する権利の行使により経済的利益を享受すること

①により、第 6 項(1)が満たされているため、サプライヤーが資産の代替により経済的利益を享受するかを判断する。

前提条件 3 より、B 社は区画の入替えを行うことで、コストを上回る経済的利益を享受すると見込まれるため、B 社は資産を代替する権利の行使により経済的利益を享受することになる。すなわち、第 6 項(2)が満たされている。

①及び②により、第 6 項(1)及び(2)のいずれも満たされているため、A 社及び B 社は契約において資産は特定されていないと判断した。

(2) 資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断

(1)により、資産が特定されていないため、資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断は行わない。

(3) リースを含むかどうかの判断

(1)により、資産が特定されていないため、A 社及び B 社は契約にリースは含まれていないと判断した（資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断は行っていない。）。

[設例 3-2] 資産を他の資産に代替する権利が実質的でない場合

前提条件

1. A 社（顧客）は、5 年間にわたり、不動産物件の小売エリア内にある区画 X を使用する契約を、当該不動産物件の所有者である B 社（サプライヤー）と締結した。A 社が使用できる面積、区画の仕様及び割り当てられた区画は、契約で指定されている。
2. B 社は、A 社に対して割り当てた区画 X を使用期間中いつでも変更する権利を有しているが、B 社は契約で定められた面積及び仕様を満たす区画を提供し、A 社の移転から生じるコストを全額負担する必要がある。
3. B 社が当該移転コストを上回る経済的利益を享受することができるのは、B 社が新たな大口テナントと小売エリア内の区画を使用する契約を締結したときのみであり、A 社との契約時点において、このような状況が生じる可能性は高くないことが見込まれる。
4. A 社は、使用期間全体を通じて区画 X を独占的に使用することができる。
5. A 社は、使用期間全体を通じて区画 X の使用を指図する権利を有している。すなわち、第 5 項(2)が満たされている。

リースを含むかどうかの判断

契約は、(1)資産が特定され、かつ、(2)特定された資産の使用を支配する権利を移転する場合にリースを含む。

(1) 資産が特定されているかどうかの判断

サプライヤーが、①使用期間全体を通じて資産を他の資産に代替する実質上の能力を有し（第 6 項(1)参照）、かつ、②資産を代替する権利の行使により経済的利益を享受する場合（第 6 項(2)参照）、サプライヤーは資産を代替する実質的な権利を有しており、資産は特定されていない。

① サプライヤーが使用期間全体を通じて資産を他の資産に代替する実質上の能力

B 社は、A 社が使用する区画をいつでも契約に定められた仕様を満たす他の区画に変更する権利を有しているため、B 社は使用期間全体を通じて資産を他の資産に代替する実質上の能力を有している。すなわち、第 6 項(1)が満たされている。

② サプライヤーが資産を代替する権利の行使により経済的利益を享受すること

①により、第 6 項(1)が満たされているため、サプライヤーが資産の代替により経済的利

益を享受するかを判断する。

B社が区画の入替えから生じるコストを上回る経済的利益を享受することができるのは、B 社が新たな大ロテナントと小売エリア内の区画を使用する契約を締結したときのみであり、前提条件3のとおり、その状況の生じる可能性は高くないことが見込まれることから、当該資産を他の資産に代替することからもたらされる経済的利益が、代替することから生じるコストを上回ることは見込まれない。したがって、B社は、資産を代替する権利の行使により経済的利益を享受することとならない。すなわち、第6項(2)が満たされていない。

①により、第6項(1)は満たされているが、②により、第6項(2)が満たされていないため、①及び②の両方を満たす契約ではなく、A 社及び B 社は契約において資産は特定されていると判断した。

(2) 資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断

顧客が、特定された資産の使用期間全体を通じて、①資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有し（第5項(1)参照)、かつ、②資産の使用を指図する権利を有する場合（第5項(2)参照)、資産の使用を支配する権利が移転する。

① 顧客が資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利

A社は、5年の使用期間全体を通じて区画Xを独占的に使用することができるため、5年の使用期間全体を通じて資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している。すなわち、第5項(1)が満たされている。

② 顧客が資産の使用を指図する権利

①により、第5項(1)が満たされているため、顧客が資産の使用を指図する権利を有するかを判断する。

ここでは、前提条件5より、A社は、5年の使用期間全体を通じて区画Xの使用を指図する権利を有している。すなわち、第5項(2)が満たされている。

①及び②により、使用期間全体を通じて第5項(1)及び(2)のいずれも満たされているため、A社及びB社は割り当てられた区画Xの使用を支配する権利がB社からA社に移転していると判断した。

(3) リースを含むかどうかの判断

(1)により、資産が特定され、かつ、(2)により、特定された資産の使用を支配する権利がB社からA社に移転しているため、A社及びB社は契約にリースが含まれていると判断した。

[設例 4] ガスの貯蔵タンク（特定された資産）

[設例 4-1] 稼働能力部分が特定された資産に該当しない場合

前提条件

1. A 社（顧客）は、B 社が指定する貯蔵タンクにガスを貯蔵する契約をガスの貯蔵タンクを保有する B 社（サプライヤー）と締結した。
2. 貯蔵タンク内は物理的に区分されておらず、A 社は、契約期間にわたり B 社が指定する貯蔵タンクの容量の 70%まで、ガスを貯蔵する権利を有している。
3. 貯蔵タンクの容量の残りの 30%については、B 社がガスを貯蔵することができる（他の顧客にガスを貯蔵する権利を与えることもできる。）。

リースを含むかどうかの判断

契約は、(1)資産が特定され、かつ、(2)特定された資産の使用を支配する権利を移転する場合にリースを含む。

(1) 資産が特定されているかどうかの判断

顧客が使用できる資産が物理的に別個のものではなく、資産の稼働能力の一部分である場合、当該資産の稼働能力部分は特定された資産に該当しない。ただし、顧客が使用することができる資産の稼働能力が、当該資産の稼働能力のほとんどすべてであることにより、顧客が当該資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有する場合、当該資産の稼働能力部分は特定された資産に該当する（第 7 項参照）。

A 社が使用できる B 社が指定する貯蔵タンクの容量の 70%は、物理的に別個のものではなく、また、貯蔵タンクの容量の 70%は貯蔵タンクの容量全体のほとんどすべてに該当しない。A 社が使用することができる資産の稼働能力は、当該資産の稼働能力のほとんどすべてに該当しないため、A 社は貯蔵タンクの使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有することとはならない。したがって、A 社及び B 社は、契約において A 社が使用できる稼働能力部分は、特定された資産に該当しないと判断した。

(2) リースを含むかどうかの判断

(1)により、資産が特定されていないため、A 社及び B 社は契約にリースは含まれていないと判断した（資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断は行っていない。）。

[設例 4-2] 稼働能力部分が特定された資産に該当する場合

前提条件

1. [設例 4-1]の前提条件 2 及び 3 において、A 社は貯蔵タンクの容量の 99.9%まで、ガスを貯蔵する権利を有しているものとし、また、その他の前提条件は[設例 4-1]と同様とする。
2. A 社は、使用期間全体を通じて貯蔵タンクの使用を指図する権利を有している。すなわち、第 5 項(2)が満たされている。

リースを含むかどうかの判断

契約は、(1)資産が特定され、かつ、(2)特定された資産の使用を支配する権利を移転する場合にリースを含む。

(1) 資産が特定されているかどうかの判断

顧客が使用できる資産が物理的に別個のものではなく、資産の稼働能力の一部分である場合、当該資産の稼働能力部分は特定された資産に該当しない。ただし、顧客が使用することができる資産の稼働能力が、当該資産の稼働能力のほとんどすべてであることにより、顧客が当該資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有する場合、当該資産の稼働能力部分は特定された資産に該当する（第 7 項参照）。

A 社が使用できる B 社が指定する貯蔵タンクの容量の 99.9%は、物理的に別個のものではないものの、貯蔵タンクの容量の 99.9%は貯蔵タンクの容量全体のほとんどすべてに該当する。A 社が使用することができる資産の稼働能力が、当該資産の稼働能力のほとんどすべてに該当することにより、A 社は貯蔵タンクの使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有することとなる。したがって、A 社及び B 社は、契約において A 社が使用できる稼働能力部分は、特定された資産に該当すると判断した。

(2) 資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断

顧客が、特定された資産の使用期間全体を通じて、①資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有し（第 5 項(1)参照）、かつ、②資産の使用を指図する権利を有する場合（第 5 項(2)参照）、資産の使用を支配する権利が移転する。

① 顧客が資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利

A 社が使用することができる貯蔵タンクの稼働能力は、当該資産の稼働能力のほとんどすべてであるため、A 社は使用期間全体を通じて資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している。すなわち、第 5 項(1)が満たされている。

② 顧客が資産の使用を指図する権利

①により、第 5 項(1)が満たされているため、顧客が資産の使用を指図する権利を有するかを判断する。

ここでは、前提条件 2 より、A 社は、使用期間全体を通じて当該貯蔵タンクの使用を指図する権利を有している。すなわち、第 5 項(2)が満たされている。

①及び②により、使用期間全体を通じて第 5 項(1)及び(2)のいずれも満たされているため、A 社及び B 社は当該貯蔵タンクの使用を支配する権利が B 社から A 社に移転していると判断した。

(3) リースを含むかどうかの判断

(1)により、資産が特定され、かつ、(2)により、特定された資産の使用を支配する権利が B 社から A 社に移転しているため、A 社及び B 社は契約にリースが含まれていると判断した。

[設例 5] ネットワーク・サービス（使用を指図する権利）

[設例 5-1] 顧客が資産の使用を指図する権利を有していない場合

前提条件

1. A 社（顧客）は、2 年間にわたり B 社（サプライヤー）が提供するネットワーク・サービスを利用する契約を締結した。
2. B 社は、ネットワーク・サービスを提供するために、A 社の敷地にサーバーを設置する。
3. B 社は、A 社との契約で定められたネットワーク・サービスの水準を満たすようにデータの通信速度を決定し、必要に応じてサーバーの入替えを行うことができる。
4. A 社は、契約の締結時にネットワーク・サービスの水準を決定することができる。ただし、契約変更を行わない限り、使用期間全体を通じて、契約で定められたネットワーク・サービスの水準を変更することができない。
5. A 社は、サーバーを使用してどのようにデータを送信するのか、サーバーを再設定するのか、他の目的でサーバーを使用するのかどうかなどのサーバーの使用方法に関する重要な決定は行わない。
6. A 社は、設計に関与しておらず、サーバーを稼働する権利も有しない。

リースを含むかどうかの判断

契約は、(1)資産が特定され、かつ、(2)特定された資産の使用を支配する権利を移転する場合にリースを含む。

(1) 顧客が資産の使用を指図する権利

①使用期間全体を通じて使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法を指図する権利を顧客が有しているか（第 8 項(1)参照）、又は、②使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る決定が事前になされている場合に、(ア)使用期間全体を通じて顧客のみが資産の稼働に関する権利を有しているとき、若しくは、(イ)顧客が使用期間全体を通じた資産の使用方法を事前に決定するように資産の設計を行っているとき（第 8 項(2)参照）に、顧客が資産の使用を指図する権利を有している。すなわち、第 5 項(2)が満たされる。

ここでは、次のとおり、B 社が資産の使用を指図する権利を有しており、第 8 項(1)及び(2)のいずれも満たされていない。したがって、A 社は、使用期間全体を通じて資産の使用を指図する権利を有していない。すなわち、第 5 項(2)が満たされていない。

- A 社が有する唯一の決定権は、当該ネットワーク・サービスの水準（サーバーのアウトプット）を当該ネットワーク・サービスを利用する契約の締結時に決定することのみであり、契約を変更しない限り当該水準を変更することはできない。
- A 社は、サーバーを使用してどのようにデータを送信するのか、サーバーを再設定するのか、他の目的でサーバーを使用するのかどうかなどのサーバーの使用方法を指図する権利を有していない（第 8 項(1)参照）。

- A 社は、サーバーを稼働する権利を有しておらず、設計にも関与していない（第 8 項(2)①及び②参照）。

(2) リースを含むかどうかの判断

(1)により、顧客が資産の使用を指図する権利を有していないため、A 社及び B 社は契約にリースは含まれていないと判断した（資産が特定されているかどうかの判断は行っていない。）。

[設例 5-2] 顧客が資産の使用を指図する権利を有している場合

前提条件

1. A 社（顧客）は、B 社（サプライヤー）と、3 年間にわたりサーバーを使用する契約を締結した。
2. B 社は、A 社からの指示に基づき、A 社の敷地にサーバーを設置し、使用期間全体を通じて、必要に応じてサーバーの修理及びメンテナンス・サービスを提供する。
3. A 社は、使用期間全体を通じて、A 社の事業においてサーバーをどのように使用するのかや、当該サーバーにどのデータを保管するのかについての決定を行うことができる。
4. 当該サーバーは、特定された資産である。すなわち、第 6 項(1)及び(2)が満たされていない。

リースを含むかどうかの判断

契約は、(1)資産が特定され、かつ、(2)特定された資産の使用を支配する権利を移転する場合にリースを含む。

(1) 資産が特定されているかどうかの判断

ここでは、前提条件 4 より、A 社が使用するサーバーは特定されている。

(2) 資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断

顧客が、特定された資産の使用期間全体を通じて、①資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有し（第 5 項(1)参照）、かつ、②資産の使用を指図する権利を有する場合（第 5 項(2)参照）、資産の使用を支配する権利が移転する。

① 顧客が資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利

A 社は、3 年の使用期間全体を通じて自社の敷地に設置されたサーバーを自社のために使用することができるため、使用期間全体を通じて資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している。すなわち、第 5 項(1)が満たされている。

② 顧客が資産の使用を指図する権利

①により、第 5 項(1)が満たされているため、顧客が資産の使用を指図する権利を有するかを判断する。

(ア)使用期間全体を通じて使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法を指図する権利を顧客が有しているか（第 8 項(1)参照）、又は、(イ)使用から得られる経

済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る決定が事前になされている場合に、(i)使用期間全体を通じて顧客のみが資産の稼働に関する権利を有しているとき、若しくは、(ii)顧客が使用期間全体を通じた資産の使用方法を事前に決定するように資産の設計を行っているとき（第8項(2)参照）に、顧客が資産の使用を指図する権利を有している。すなわち、第5項(2)が満たされる。

A社は、3年の使用期間全体を通じて当該サーバーの使用方法（A社の事業においてサーバーをどのように使用するのかや、当該サーバーにどのデータを保管するのか）を決定する権利を有することにより、使用期間全体を通じて資産の使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法を指図する権利を有している。すなわち、第8項(1)が満たされている。したがって、A社は、使用期間全体を通じて資産の使用を指図する権利を有している。すなわち、第5項(2)が満たされている。

①及び②により、使用期間全体を通じて第5項(1)及び(2)のいずれも満たされているため、A社及びB社は当該サーバーの使用を支配する権利がB社からA社に移転していると判断した。

(3) リースを含むかどうかの判断

(1)により、資産が特定され、かつ、(2)により、特定された資産の使用を支配する権利がB社からA社に移転しているため、A社及びB社は契約にリースが含まれていると判断した。

[設例 6] 電力（使用を指図する権利）

[設例 6-1] 使用方法が契約で定められており、顧客が資産の使用を指図する権利を有していない場合

前提条件

1. A 社（顧客）は、B 社（サプライヤー）と、B 社が所有する発電所が産出する電力のすべてを 3 年間にわたり購入する契約を締結した。
2. B 社は、業界において認められた事業慣行に従い、日々当該発電所を稼働し、維持管理を行う。
3. 契約において、使用期間全体を通じた当該発電所の使用方法（産出する電力の量及び時期）が定められており、契約上、緊急の状況などの特別な状況がなければ使用方法を変更することはできないことも定められている。
4. A 社は当該発電所の設計に関与していない。
5. 当該発電所は、特定された資産である。すなわち、第 6 項(1)及び(2)が満たされていない。

リースを含むかどうかの判断

契約は、(1)資産が特定され、かつ、(2)特定された資産の使用を支配する権利を移転する場合にリースを含む。

(1) 資産が特定されているかどうかの判断

ここでは、前提条件 5 より、A 社が購入する電力を産出する発電所は特定されている。

(2) 資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断

顧客が、特定された資産の使用期間全体を通じて、①資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有し（第 5 項(1)参照）、かつ、②資産の使用を指図する権利を有する場合（第 5 項(2)参照）、資産の使用を支配する権利が移転する。

① 顧客が資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利

A 社は、3 年の使用期間全体を通じて当該発電所が産出する電力のすべてを得る権利を有するため、3 年の使用期間全体を通じて資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している。すなわち、第 5 項(1)が満たされている。

② 顧客が資産の使用を指図する権利

①により、第 5 項(1)が満たされているため、顧客が資産の使用を指図する権利を有するかを判断する。

(ア)使用期間全体を通じて使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法を指図する権利を顧客が有しているか（第 8 項(1)参照）、又は、(イ)使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る決定が事前になされている場合に、(i)使用期間全体を通じて顧客のみが資産の稼働に関する権利を有しているとき、若しくは、(ii)顧客が使用期間全体を通じた資産の使用方法を事前に決定するように資産の設計を行って

いるとき（第 8 項(2)参照）に、顧客が資産の使用を指図する権利を有している。すなわち、第 5 項(2)が満たされる。

当該発電所の使用方法は契約で事前に定められており、次のとおり、第 8 項(1)及び(2)のいずれも満たされていない。したがって、A 社は、使用期間全体を通じて資産の使用を指図する権利を有していない。すなわち、第 5 項(2)が満たされていない。

- A 社は、使用期間全体を通じて当該発電所の事前に決定されている使用方法を変更することができないため、当該発電所の使用方法を指図する権利を有していない（第 8 項(1)参照）。
- A 社は、使用期間全体を通じて当該発電所を稼働する権利を有していない（第 8 項(2)①参照）。また、A 社は、当該発電所を設計していない（第 8 項(2)②参照）。

①により、第 5 項(1)が満たされているが、②により、第 5 項(2)が満たされていないため、A 社及び B 社は当該発電所の使用を支配する権利は B 社から A 社に移転していないと判断した。

(3) リースを含むかどうかの判断

(1)により、資産は特定されたが、(2)により、特定された資産の使用を支配する権利が B 社から A 社に移転していないため、A 社及び B 社は契約にリースが含まれていないと判断した。

[設例 6-2] 使用方法が契約で定められており、顧客が資産の使用を指図する権利を有している場合

前提条件

1. A 社（顧客）は、B 社（サプライヤー）と、B 社が所有する発電所が産出する電力のすべてを 10 年間にわたり購入する契約を締結した。
2. B 社は、業界において認められた事業慣行に従い、日々当該発電所を稼働し、維持管理を行う。
3. A 社が当該発電所の使用方法（産出する電力の量及び時期）を決定する権利を有していることが契約で定められている。
4. また、B 社が他の契約を履行するために当該発電所を使用することができないことも契約で定められている。
5. 当該発電所は、特定された資産である。すなわち、第 6 項(1)及び(2)が満たされていない。

リースを含むかどうかの判断

契約は、(1)資産が特定され、かつ、(2)特定された資産の使用を支配する権利を移転する場合にリースを含む。

(1) 資産が特定されているかどうかの判断

ここでは、前提条件 5 より、A 社が購入する電力を産出する発電所は特定されている。

(2) 資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断

顧客が、特定された資産の使用期間全体を通じて、①資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有し（第 5 項(1)参照）、かつ、②資産の使用を指図する権利を有する場合（第 5 項(2)参照）、資産の使用を支配する権利が移転する。

① 顧客が資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利

A 社は、10 年の使用期間全体を通じて当該発電所が産出する電力のすべてを得る権利を有するため、10 年の使用期間全体を通じて資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している。すなわち、第 5 項(1)が満たされている。

② 顧客が資産の使用を指図する権利

①により、第 5 項(1)が満たされているため、顧客が資産の使用を指図する権利を有するかを判断する。

(ア)使用期間全体を通じて使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法を指図する権利を顧客が有しているか（第 8 項(1)参照）、又は、(イ)使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る決定が事前になされている場合に、(i)使用期間全体を通じて顧客のみが資産の稼働に関する権利を有しているとき、若しくは、(ii)顧客が使用期間全体を通じた資産の使用方法を事前に決定するように資産の設計を行っているとき（第 8 項(2)参照）に、顧客が資産の使用を指図する権利を有している。すなわち、第 5 項(2)が満たされる。

A 社は、契約により当該発電所の使用方法を決定する権利を有する。すなわち、第 8 項(1)が満たされている。したがって、A 社は、使用期間全体を通じて資産の使用を指図する権利を有している。すなわち、第 5 項(2)が満たされている。

①及び②により、使用期間全体を通じて第 5 項(1)及び(2)のいずれも満たされているため、A 社及び B 社は当該発電所の使用を支配する権利が B 社から A 社に移転していると判断した。

(3) リースを含むかどうかの判断

(1)により、資産が特定され、かつ、(2)により、特定された資産の使用を支配する権利が B 社から A 社に移転しているため、A 社及び B 社は契約にリースが含まれていると判断した。

[設例 6-3] 使用方法が設計によって事前に決定されており、顧客が資産の使用を指図する権利を有している場合

前提条件

1. A 社（顧客）は、B 社（サプライヤー）と、B 社が新設する太陽光ファームが産出する電力のすべてを 20 年間にわたり購入する契約を締結した。
2. A 社は、当該太陽光ファームを設計した。
3. B 社は、A 社の仕様に合わせて当該太陽光ファームを建設し、建設後に当該太陽光ファームの稼働及び維持管理を行う責任を有している。
4. 当該太陽光ファームの使用方法（電力を産出するかどうか、いつ、どのくらい産出する

か。）は、当該太陽光ファームの設計により決定されている。

5. 当該太陽光ファームは、特定された資産である。すなわち、第6項(1)及び(2)が満たされていない。

リースを含むかどうかの判断

契約は、(1)資産が特定され、かつ、(2)特定された資産の使用を支配する権利を移転する場合にリースを含む。

(1) 資産が特定されているかどうかの判断

ここでは、前提条件5より、A社が購入する電力を産出する太陽光ファームは特定されている。

(2) 資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断

顧客が、特定された資産の使用期間全体を通じて、①資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有し（第5項(1)参照）、かつ、②資産の使用を指図する権利を有する場合（第5項(2)参照）、資産の使用を支配する権利が移転する。

① 顧客が資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利

A社は、20年の使用期間全体を通じて当該太陽光ファームが産出する電力のすべてを得る権利を有するため、使用期間全体を通じて資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している。すなわち、第5項(1)が満たされている。

② 顧客が資産の使用を指図する権利

①により、第5項(1)が満たされているため、顧客が資産の使用を指図する権利を有するかを判断する。

(ア)使用期間全体を通じて使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法を指図する権利を顧客が有しているか（第8項(1)参照）、又は、(イ)使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る決定が事前になされている場合に、(i)使用期間全体を通じて顧客のみが資産の稼働に関する権利を有しているとき、若しくは、(ii)顧客が使用期間全体を通じた資産の使用方法を事前に決定するように資産の設計を行っているとき（第8項(2)参照）に、顧客が資産の使用を指図する権利を有している。すなわち、第5項(2)が満たされる。

当該太陽光ファームの使用方法に係る決定は、当該太陽光ファームの設計によって事前になされており、かつ、使用期間全体を通じた当該太陽光ファームの使用方法を事前に決定するように、A社が当該太陽光ファームを設計している。すなわち、第8項(2)が満たされている。したがって、A社は、使用期間全体を通じて資産の使用を指図する権利を有している。すなわち、第5項(2)が満たされている。

①及び②により、使用期間全体を通じて第5項(1)及び(2)のいずれも満たされているため、A社及びB社は当該太陽光ファームの使用を支配する権利がB社からA社に移転していると判断した。

(3) リースを含むかどうかの判断

(1)により、資産が特定され、かつ、(2)により、特定された資産の使用を支配する権利がB社からA社に移転しているため、A社及びB社は契約にリースが含まれていると判断した。

［設例 7］ リースを構成する部分とリースを構成しない部分への対価の配分

前提条件

（契約に関する前提）

1. 契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分（借手のリース期間及び貸手のリース期間にわたる役務提供）が含まれると判断した。
2. 借手のリース期間及び貸手のリース期間　5 年
3. 契約対価　81,000 千円　各半期末に 8,100 千円ずつ支払
4. リースを構成する部分の貸手による独立販売価格
   72,000 千円（借手が把握している独立価格と等しい。）
5. リースを構成しない部分（役務提供）の貸手による独立販売価格
   18,000 千円（借手が把握している独立価格と等しい。）
6. 上記 3 に含まれる原資産に係る固定資産税及び保険料
   3,000 千円（借手も当該金額を把握している。）
7. 上記の他に借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストはないものとする。

（リースに関する前提）

1. 貸手のリースは、所有権移転外ファイナンス・リースに該当するものとする。
2. 貸手は、製造又は販売以外を事業としており、当該事業の一環でリースを行っている。
3. リース開始日　X1 年 4 月 1 日
4. 貸手による原資産の現金購入価額　53,100 千円（借手において当該価額は明らかではないため、借手は貸手の計算利子率を知り得ない。）
5. 原資産の経済的耐用年数　6 年
6. 借手の減価償却方法　定額法
7. 借手の支払う付随費用　ゼロ
8. 貸手の見積残存価額　ゼロ
9. 決算日　3 月 31 日
10. 中間決算及び年度決算の年 2 回の決算を実施している。
11. 単純化のため、借手においては、割引の影響を無視している。また、貸手においては、利息相当額を各期に定額で配分している。
12. リースを構成しない部分の費用は契約期間に応じて毎月定額で会計処理する。

1.　借　手

(1) リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理する場合（会計基準第 28 項）

① リースを構成する部分とリースを構成しない部分への対価の配分

借手は、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価格の比率に基づいて配分する。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、借手は、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。借手は、固定資産税及び保険料の金額を把握していたとしても、これを対価から控除することはしない（本適用指針第11項また書き及びBC18項参照）。

（単位：千円）

契約における対価の配分		
リースを構成する部分	64,800	（＝81,000×72,000（＊2）/90,000（＊1））
リースを構成しない部分	16,200	（＝81,000×18,000（＊3）/90,000（＊1））
契約における対価の金額	81,000	

（＊1）独立価格の合計額（＝72,000千円＋18,000千円）
（＊2）リースを構成する部分の独立価格
（＊3）リースを構成しない部分の独立価格

② 会計処理

X1年4月1日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産（＊1）	64,800	（貸）	リース負債（＊1）	64,800

（＊1）契約における対価のうち、リースを構成する部分に配分した金額でリース負債及び使用権資産を計上する。

X1年9月30日（第1回支払日・中間決算日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊2）	6,480	（貸）	現金預金	8,100
	費用（＊3）	1,620			
（借）	減価償却費（＊4）	6,480	（貸）	減価償却累計額	6,480

（＊2）リース負債の返済額（64,800千円×1年/5年×6か月/12か月＝6,480千円）
（＊3）契約における対価のうち、リースを構成しない部分に配分した金額（16,200千円×1年/5年×6か月/12か月＝1,620千円）は、その内容を示す科目で費用に計上する。
（＊4）減価償却費は借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。（64,800千円×1年/5年×6か月/12か月＝6,480千円）

以後も同様な会計処理を行う。

(2) 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する場合（会計基準第 29 項）

① リースを構成する部分とリースを構成しない部分への対価の配分

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するため、対価の配分は不要となる。

② 会計処理

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産（＊1）	81,000	（貸）	リース負債（＊1）	81,000

（＊1）契約における対価の全額を、リースを構成する部分として、リース負債及び使用権資産を計上する。

X1 年 9 月 30 日（第 1 回支払日・中間決算日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊2）	8,100	（貸）	現金預金	8,100
（借）	減価償却費（＊3）	8,100	（貸）	減価償却累計額	8,100

（＊2）リース負債の返済額（81,000 千円×1 年/5 年×6 か月/12 か月＝8,100 千円）

（＊3）減価償却費は借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。（81,000 千円×1 年/5 年×6 か月/12 か月＝8,100 千円）

以後も同様な会計処理を行う。

2. 貸　手

(1) 借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト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場合（本適用指針第 13 項(1)参照）

① リースを構成する部分とリースを構成しない部分への対価の配分

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基づいて、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト（固定資産税及び保険料）を含む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。このとき、固定資産税及び保険料に相当する額を対価に含めていたとしても、別個に会計処理を行うことはしない。

（単位：千円）

契約における対価の配分		
リースを構成する部分	64,800	（＝81,000×72,000（＊2）/90,000（＊1））
リースを構成しない部分	16,200	（＝81,000×18,000（＊3）/90,000（＊1））
契約における対価の金額	81,000	

（＊1）貸手による独立販売価格の合計額（＝72,000 千円＋18,000 千円）

（＊2）リースを構成する部分の貸手による独立販売価格

（＊3）リースを構成しない部分の貸手による独立販売価格

② 会計処理

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	リース投資資産（＊1）	53,100	（貸）	買掛金	53,100

（＊1）リース投資資産は、原資産の現金購入価額で計上する。

X1 年 9 月 30 日（第 1 回回収日・中間決算日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	8,100	（貸）	リース投資資産（＊2）	5,310
				受取利息（＊2）	1,170
				収益（＊3）	1,620

（＊2）単純化のため受取利息を定額で配分している。

リース投資資産（53,100 千円×1 年/5 年×6 か月/12 か月＝5,310 千円）

受取利息（(64,800 千円－53,100 千円）×1 年/5 年×6 か月/12 か月＝1,170 千円）

（＊3）契約における対価のうち、リースを構成しない部分に配分した金額（16,200 千円×1 年/5 年×6 か月/12 か月＝1,620 千円）は、該当する他の会計基準等に従って会計処理を行う。

以後も同様な会計処理を行う。

(2) 維持管理費用相当額を契約における対価から控除する場合（本適用指針第 13 項(2)参照）

① リースを構成する部分とリースを構成しない部分への対価の配分

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基づいて、契約における対価の金額から維持管理費用相当額（固定資産税及び保険料）を控除した金額について、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。

なお、ここでは、維持管理費用相当額がリースを構成する部分の金額に占める割合に重要性が乏しいとはいえないと判断している。

（単位：千円）

契約における対価の配分		
リースを構成する部分	62,400	（＝78,000×72,000（＊3）/90,000（＊2））
リースを構成しない部分	15,600	（＝78,000×18,000（＊4）/90,000（＊2））
契約における対価の金額	78,000	（＊1）

（＊1）契約における対価の金額から維持管理費用相当額を控除した金額（＝81,000 千円－3,000 千円）

維持管理費用相当額を控除した契約における対価を配分するため、契約における対価の金額である 81,000 千円に含まれる維持管理費用相当額 3,000 千円を控除している。

（＊2）貸手による独立販売価格の合計額（＝72,000 千円＋18,000 千円）

（＊3）リースを構成する部分の貸手による独立販売価格

（＊4）リースを構成しない部分の貸手による独立販売価格

② 会計処理

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	リース投資資産（＊1）	53,100	（貸）	買掛金	53,100

（＊1）リース投資資産は、原資産の現金購入価額で計上する。

X1 年 9 月 30 日（第 1 回回収日・中間決算日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	8,100	（貸）	リース投資資産（＊2）	5,310
				受取利息（＊2）	930
				収益（＊3）	1,560
				収益（又は費用の控除）（＊4）	300

（＊2）単純化のため受取利息を定額で配分している。

リース投資資産（53,100 千円×1 年/5 年×6 か月/12 か月＝5,310 千円）

受取利息（(62,400 千円－53,100 千円）×1 年/5 年×6 か月/12 か月＝930 千円）

（＊3）契約における対価のうち、リースを構成しない部分に配分した金額（15,600 千円×1 年/5 年×6 か月/12 か月＝1,560 千円）は、該当する他の会計基準等に従って会計処理を行う。

（＊4）契約における対価から控除した維持管理費用相当額（3,000 千円×1 年/5 年×6 か月/12 か月＝300 千円）は、収益に計上するか又は貸手の費用の控除額として処理する。

以後も同様な会計処理を行う。

Ⅱ．借手のリース期間

［設例 8］普通借地契約及び普通借家契約における借手のリース期間

［設例 8］の普通借地契約及び普通借家契約の設例における解約不能期間の判断、経済的インセンティブの分析、シナリオ、借手のリース期間の判断等については、借手のリース期間の決定に至る思考プロセスや借手のリース期間の判断のための手掛かりの例示であり、前提条件や企業のビジネスモデルが異なる場合には結論も異なり得ることに留意する必要がある。また、各設例は、会計基準及び本適用指針における借手のリース期間の判断に資するために示すものであり、借地借家法等の法的解釈を示すものではない。

［設例 8-1］普通借家契約（延長オプションを含むか否かの判断）

前提条件

1. A 社（借手）は、B 社（貸手）と建物の賃貸借契約（普通借家契約）を締結した。
2. A 社は、第 5 項に従って、当該契約がリースを含むと判断した。
3. 当該賃貸借契約の契約期間は 1 年である。ただし、A 社が 3 か月前に解約の旨を通知すれば契約を解約できる。
4. 貸手は、借地借家法上、正当な事由があると認められる場合、契約期間満了の 6 か月前までの間に借手に契約を更新しない旨の通知をすることができるが、B 社が更新を拒絶する正当な事由があると認められるとは考えられない。
5. 上記以外に考慮すべき要因はないものとする。

延長オプションを含むか否かの判断

(1)　契約期間は 1 年であるが、借地借家法により、貸手は、正当な事由があると認められる場合でなければ、更新の拒絶の通知を行うことができない。

(2)　前提条件 4 より、B 社が更新を拒絶する正当な事由があると認められるとは考えられないとされており、A 社は、借地借家法を根拠として、契約期間である 1 年を超える期間について借手のリース期間を決定するための延長オプションを有すると判断した。

(3)　A 社は、借手のリース期間を決定するにあたっては、解約不能期間である 3 か月を超えて、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及び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を考慮することとなる（会計基準第 31 項）。

(4)　A 社が延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかは、経済的インセンティブを生じさせる要因の有無を総合的に勘案して評価し、判断する必要がある（［設例 8-2］から［設例 8-5］）。

[設例 8-2] 普通借家契約（延長オプションを行使することが合理的に確実である場合(1)）

前提条件

1. A 社（借手）は、X 事業の店舗として使用するため、B 社（貸手）が保有する建物の店舗用スペースについて、B 社と賃貸借契約（普通借家契約）を締結した。
2. A 社は、第 5 項に従って、当該契約がリースを含むと判断した。
3. 当該賃貸借契約の契約期間は 1 年であり、A 社は 1 年間の途中で当該契約を解約することはできない。A 社は、1 年が経過した後は、更新時の市場レートの賃料で当該契約を毎年更新することができる。また、延長オプションの行使条件は付されておらず、延長オプションの対象期間に係るその他の契約条件については特に設定されていない。
4. A 社は、リース開始日において当該店舗に対して重要な建物附属設備を設置した。A 社は、当該建物附属設備の物理的使用可能期間を 10 年と見積っている。
5. A 社の X 事業では、営業上の観点から定期的なリニューアルを必要としており、概ね 5 年で当該建物附属設備の一部について入替えのための除却と追加コストが発生する。
6. 当該店舗は戦略的に重要な店舗ではなく、損益の状況によっては撤退することがあり得る。

借手のリース期間の決定

（解約不能期間の決定）

(1)　前提条件 3 より、A 社は、賃貸借契約の契約期間である 1 年間の途中で解約することはできないため、当該契約における解約不能期間は 1 年であると判断した。また、1 年経過後、当該契約を毎年更新することができるため、1 年を超える期間について借手のリース期間を決定するために考慮すべき延長オプションを有すると判断した。これを踏まえて、A 社は、借手のリース期間の決定にあたって、当該解約不能期間を超えて、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及び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を考慮することとなる（会計基準第 31 項）。

（前提条件の分析）

(2)　A 社は、行使することが合理的に確実である延長オプション又は行使しないことが合理的に確実である解約オプションの対象期間を決定するにあたって、例えば、次の要因を考慮する（本適用指針第 17 項参照）。

① 延長オプション又は解約オプションの対象期間に係る契約条件（リース料、違約金、残価保証、購入オプションなど）

② 大幅な賃借設備の改良の有無

③ リースの解約に関連して生じるコスト

④ 企業の事業内容に照らした原資産の重要性

⑤　延長オプション又は解約オプションの行使条件

(3)　(2)①（本適用指針第 17 項(1)）の要因については、前提条件 3 のとおり、A 社は、更新時の市場レートの賃料で当該契約を更新することができ、また、延長オプションの対象期間に係るその他の契約条件が特に付されていないことから、A 社は経済的インセンティブの観点から特に考慮すべきものはないと判断した。

(4)　(2)②及び③（本適用指針第 17 項(2)及び(3)）の要因については、前提条件 4 のとおり、A 社は、リース開始日において当該店舗に対して重要な建物附属設備を設置していることから、大幅な賃借設備の改良を行っていると考えた。また、この状況において延長オプションを行使しない場合には建物附属設備が除却されるため、延長オプションを行使する経済的インセンティブがあると判断した。一方、前提条件 5 のとおり、A 社の X 事業では、営業上の観点から定期的に店舗のリニューアルを行う必要があり、概ね 5 年で当該建物附属設備の一部について入替えのため除却と追加コストの発生が見込まれる。したがって、A 社は経済的インセンティブの観点から当該店舗の損益状況によってはリニューアルを行ってまで延長オプションを行使しない可能性があると判断した。

(5)　(2)④（本適用指針第 17 項(4)）の要因については、前提条件 6 のとおり、当該店舗は戦略的に重要な店舗ではなく、損益の状況によっては撤退することがあり得るため、A 社は企業の事業内容に照らした原資産の重要性は必ずしも高くないと判断した。

(6)　(2)⑤（本適用指針第 17 項(5)）の要因については、前提条件 3 のとおり、延長オプションの行使条件は付されていないため、A 社は経済的インセンティブの観点から特に考慮すべきものはないと判断した。

（借手のリース期間の決定）

(7)　A 社は、リース開始日において借手のリース期間として確実である 1 年の解約不能期間を出発点として、(3)から(6)の経済的インセンティブを生じさせる要因の有無を総合的に勘案して評価し、その期間までは延長する可能性が合理的に確実といえるまで高いが、その期間を超えると合理的に確実よりは延長する可能性が低下すると判断するその期間を借手のリース期間として決定する。

(8)　ここで、A 社は、自社のビジネスモデルに基づき現実的に想定し得る次の 2 つのシナリオについて検討を行った。

（シナリオ 1）5 年経過時点まで延長オプションを行使する。

（シナリオ 2）10 年経過時点まで延長オプションを行使する。

(9)　まずシナリオ 1 について、当該店舗に対して重要な建物附属設備を設置している状況において早期に延長オプションを行使しない場合には建物附属設備が除却されるため、解約不能期間の経過後、店舗のリニューアルを行う前までの期間（5 年間）については、延長オプションを行使する可能性は合理的に確実よりも高いと判断した。

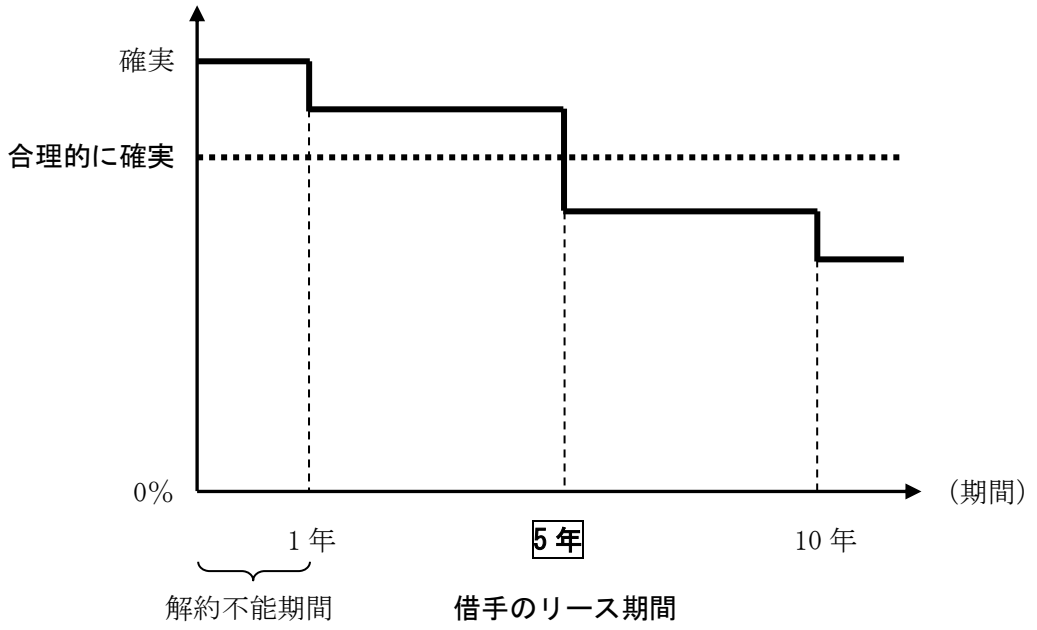
(10)　次にシナリオ 2 について、5 年経過後に店舗のリニューアルを行い追加コストが必要となるが、当該店舗は戦略的に重要な店舗ではなく企業の事業内容に照らした原資産の重要

性は必ずしも高くない状況において店舗のリニューアルを行ってまで延長オプションを行使するかどうかは当該店舗の損益の状況次第であることから、A 社は、シナリオ 2 の 10 年経過時点まで延長オプションを行使する可能性は、シナリオ 1 の 5 年経過時点まで延長オプションを行使する可能性よりも相対的に低く、合理的に確実よりも低いと判断した。

(11) 以上から、A 社は、借手のリース期間を 5 年と決定した。これを図示すると、次の[図 8-2]のとおりとなる。

[図 8-2] 借手のリース期間の決定

（延長オプションの行使可能性）



[設例 8-3] 普通借家契約（延長オプションを行使することが合理的に確実である場合(2)）

前提条件

1. A 社（借手）は、X 事業の店舗として使用するため、B 社（貸手）が保有する建物の店舗用スペースについて、B 社と賃貸借契約（普通借家契約）を締結した。
2. A 社は、第 5 項に従って、当該契約がリースを含むと判断した。
3. 当該賃貸借契約の契約期間は 1 年であり、A 社は 1 年間の途中で当該契約を解約することはできない。A 社は、1 年が経過した後は、更新時の市場レートの賃料で当該契約を毎年更新することができる。また、延長オプションの行使条件は付されておらず、延長オプションの対象期間に係るその他の契約条件については特に設定されていない。
4. A 社は、リース開始日において当該店舗を戦略的に重要な店舗の一つと位置付けており、他の店舗に比べて多額の投資を行い重要な建物附属設備を設置した。A 社は、当該建物

附属設備の物理的使用可能期間を 10 年と見積っている。また、当該店舗での営業を 10 年目以後も継続する場合には、改めて同様の建物附属設備の設置が必要となる。

5. A 社の X 事業では、営業上の観点から定期的なリニューアルを必要としており、概ね 5 年で当該建物附属設備の一部について入替えのための除却と追加コストが発生する。

6. 当該店舗の立地は現在の A 社の X 事業にとって最良と考えられるため、A 社は戦略的に重要な店舗の一つとして営業することを想定しており、店舗の損益の状況のみで撤退の判断は行わないとしている。

借手のリース期間の決定

（解約不能期間の決定）

(1) 前提条件 3 より、A 社は賃貸借契約の契約期間である 1 年間の途中で解約することはできないため、当該契約における解約不能期間は 1 年であると判断した。また、1 年経過後は当該契約を毎年更新することができるため、1 年を超える期間について借手のリース期間を決定するために考慮すべき延長オプションを有すると判断した。これを踏まえて、A 社は借手のリース期間の決定にあたって、当該解約不能期間を超えて、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及び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を考慮することとなる（会計基準第 31 項）。

（前提条件の分析）

(2) A 社は、行使することが合理的に確実である延長オプション又は行使しないことが合理的に確実である解約オプションの対象期間を決定するにあたって、例えば、本適用指針第 17 項に例示する要因を考慮する。

(3) 本適用指針第 17 項(1)の要因については、前提条件 3 のとおり、A 社は更新時の市場レートの賃料で当該契約を更新することができ、また、延長オプションの対象期間に係るその他の契約条件が特に付されていないことから、A 社は経済的インセンティブの観点から特に考慮すべきものはないと判断した。

(4) 本適用指針第 17 項(2)及び(3)の要因については、前提条件 4 のとおり、A 社は、リース開始日において当該店舗を戦略的に重要な店舗の一つと位置付けており、他の店舗に比べて多額の投資を行い重要な建物附属設備を設置していることから、大幅な賃借設備の改良を行っていると考えた。また、この状況において延長オプションを行使しない場合には建物附属設備が除却されるため、延長オプションを行使する経済的インセンティブがあると判断した。一方、前提条件 5 のとおり、A 社の X 事業では、営業上の観点から定期的なリニューアルを行う必要があり、概ね 5 年で当該建物附属設備の一部について入替えのための除却と追加コストの発生が見込まれる。したがって、A 社は経済的インセンティブの観点から延長オプションを行使しない可能性があると判断した。

(5) 本適用指針第 17 項(4)の要因については、前提条件 6 のとおり、店舗の立地が X 事業に

とって最良であり、A 社は戦略的に重要な店舗の一つとして営業することを想定していることに加え、損益の状況のみで撤退の判断を行わないとしていることから、A 社は企業の事業内容に照らした原資産の重要性は高いと判断した。

(6)　本適用指針第 17 項(5)の要因については、前提条件 3 のとおり延長オプションの行使条件は付されていないため、A 社は経済的インセンティブの観点から特に考慮すべきものはないと判断した。

（借手のリース期間の決定）

(7)　A 社は、リース開始日において借手のリース期間として確実である 1 年の解約不能期間を出発点として、(3)から(6)の経済的インセンティブを生じさせる要因の有無を総合的に勘案して評価し、その期間までは延長する可能性が合理的に確実といえるまで高いが、その期間を超えると合理的に確実よりは延長する可能性が低下すると判断するその期間を借手のリース期間として決定する。

(8)　ここで、A 社は、自社のビジネスモデルに基づき現実的に想定し得る次の 3 つのシナリオについて検討を行った。

（シナリオ 1）5 年経過時点まで延長オプションを行使する。

（シナリオ 2）10 年経過時点まで延長オプションを行使する。

（シナリオ 3）20 年経過時点まで延長オプションを行使する。

(9)　まずシナリオ 1 について、A 社は当該店舗について戦略的に重要な店舗の一つと位置付けており、他の店舗に比べて多額の投資を行い重要な建物附属設備を設置している状況において早期に延長オプションを行使しない場合には、他の店舗よりも大規模に建物附属設備が除却されることとなる。また、当該店舗は損益の状況のみで撤退の判断を行わない戦略的に重要な店舗の一つであることからも、A 社は解約不能期間の経過後、店舗のリニューアルを行う前までの期間（5 年間）については、延長オプションを行使する可能性は合理的に確実よりも高いと判断した。

(10)　次にシナリオ 2 について、A 社は当該店舗については損益の状況のみで撤退の判断を行わない戦略的に重要な店舗の一つと位置付けていることから、延長オプションを行使しない場合に他の店舗に比べて大規模の除却が行われ、かつ、その戦略的な位置付けからリニューアルによる建物附属設備の一部について入替えのための除却と追加コストが発生したとしても延長オプションを行使する可能性は合理的に確実よりも高いと判断した。また、さらにその後 5 年間が経過するまでの期間については、経済的インセンティブの観点から考慮すべきものは特にないことから、A 社は、重要な建物附属設備の物理的使用可能期間である 10 年まで延長オプションを行使する可能性は合理的に確実よりも高いと判断した。

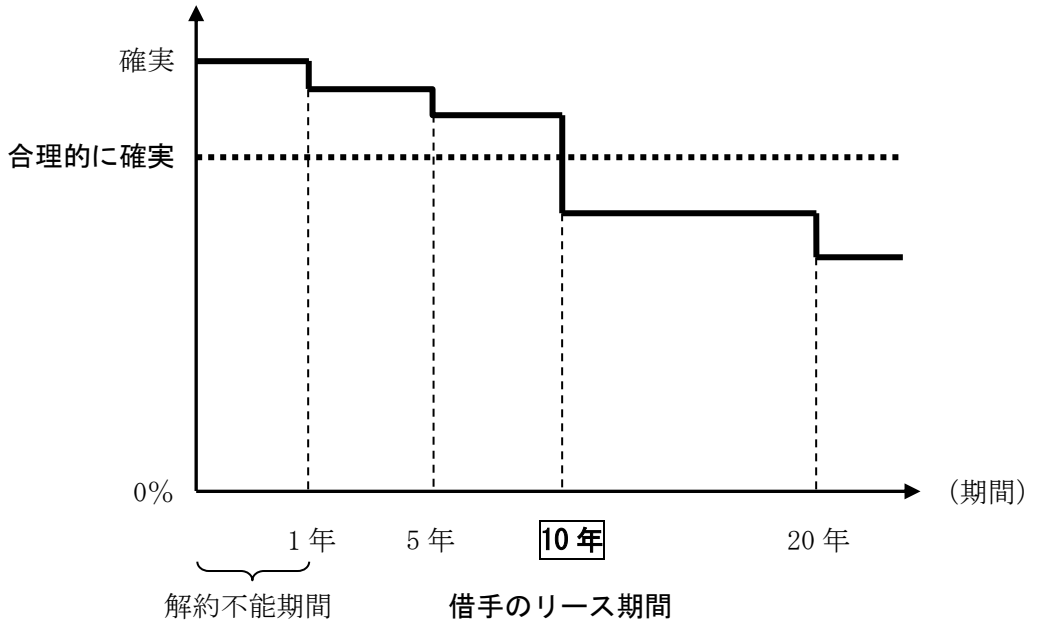
(11)　一方、シナリオ 3 について、A 社が建物附属設備の物理的使用可能期間の 10 年目以後も店舗の営業を継続する場合には、全面的に建物附属設備を再設置することが必要となる。当該店舗は損益の状況のみで撤退の判断を行わない戦略的に重要な店舗で原資産の重要

性はあるが、全面的な建物附属設備の再設置を行ってまで延長オプションを行使するかどうかは再設置に要する金額やその時点の経済状況などによるため、A 社は、シナリオ 3 において 20 年経過時点まで延長オプションを行使する可能性は、シナリオ 2 において 10 年経過時点まで延長オプションを行使する可能性よりも相対的に低く、合理的に確実よりも低いと判断した。

(12)　以上から、A 社は、借手のリース期間を 10 年と決定した。これを図示すると、次の[図 8-3]のとおりとなる。

[図 8-3] 借手のリース期間の決定

（延長オプションの行使可能性）



[設例 8-4] 普通借地契約（解約オプションを行使しないことが合理的に確実である場合）

前提条件

1. A 社（借手）は、安定的に展開している X 事業における新店舗を出店するために、店舗として使用する建物を建設するための土地について、B 社（貸手）と賃貸借契約（普通借地契約）を締結した。
2. A 社は、第 5 項に従って、当該契約がリースを含むと判断した。
3. 当該賃貸借契約の契約期間は 40 年である。ただし、A 社が 6 か月前に解約の旨を通知すれば契約を解約できる。また、解約オプションの行使条件は付されておらず、解約オプションの対象期間に係るその他の契約条件については特に設定されていない。
4. A 社は、建物の物理的使用可能期間を 20 年と見積っている。

5. A 社は、20 年後に同様の建物に建て替えることが可能であるが、当該賃貸借契約の開始時と同程度の投資が必要であり、建替えの計画については、今後検討する予定である。
6. A 社の X 事業における店舗の平均賃借期間は 25 年である。
7. A 社は、当該賃貸借契約の開始時点における事業計画において、X 事業を 10 年以上継続することを見込んでいる。X 事業の収益は安定しているため、事業計画を達成する可能性は高いと考えている。
8. 新店舗の立地は、交通の便の良い繁華街であり、他の事業に容易に転用することができる。また、これまで X 事業を中心に展開してきた地域ではあるが、戦略的に重要な店舗ではないため、A 社は、店舗の収益が計画どおりに上がらない場合、建物の解体費用など解約に関連するコストを考慮して店舗の残りの物理的使用可能期間について転貸することを予定している。

借手のリース期間の決定

（解約不能期間の決定）

(1)　前提条件 3 より、A 社が 6 か月前に解約の旨を通知すれば契約を解約できるとされることから、当該賃貸借契約における解約不能期間は 6 か月であると判断した。また、6 か月を超える期間について借手のリース期間を決定するために考慮すべき解約オプションを有すると判断した。これを踏まえて、A 社は、借手のリース期間の決定にあたって、当該解約不能期間を超えて、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及び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を考慮することとなる（会計基準第 31 項）。

（前提条件の分析）

(2)　A 社は、行使することが合理的に確実である延長オプション又は行使しないことが合理的に確実である解約オプションの対象期間を決定するにあたって、例えば、本適用指針第 17 項に例示する要因を考慮する。

(3)　本適用指針第 17 項(1)の要因については、前提条件 3 のとおり、A 社は 6 か月前に解約の旨を通知すれば契約を解約することができ、また、解約オプションの対象期間に係るその他の契約条件が特に付されていないことから、A 社は経済的インセンティブの観点から特に考慮すべきものはないと判断した。

(4)　本適用指針第 17 項(2)及び(3)の要因については、前提条件 1 のとおり、A 社は当該土地に店舗用の建物を建設しており、途中で賃貸借契約を解約した場合には建物を除却し、その解体費用が発生する。この状況においてこれらのコストを負担してまで解約するかどうかという観点から A 社は解約オプションを行使しない経済的インセンティブがあると判断した。加えて、前提条件 8 のとおり、新店舗の立地は交通の便の良い繁華街であり、他の事業に容易に転用することができるため、当該観点からも A 社は解約オプションを行

使しない経済的インセンティブがあると判断した。

(5)　本適用指針第 17 項(4)の要因については、前提条件 8 のとおり、当該店舗は X 事業にとって戦略的に重要な店舗ではないため、A 社は企業の事業内容に照らした原資産の重要性は必ずしも高くないと判断した。

(6)　本適用指針第 17 項(5)の要因については、前提条件 3 のとおり、解約オプションの行使条件は付されていないため、A 社は経済的インセンティブの観点から特に考慮すべきものはないと判断した。

(7)　その他、前提条件 7 に示されたとおり、A 社は X 事業を 10 年以上継続することを見込んでいる。また、前提条件 5 に示されたとおり、A 社は 20 年後に同様の建物に建て替えることが可能であるが、建替えの計画については今後検討する予定である。

（借手のリース期間の決定）

(8)　A 社は、リース開始日において借手のリース期間として確実である 6 か月の解約不能期間を出発点として、(3)から(6)の経済的インセンティブを生じさせる要因の有無を総合的に勘案して評価し、その期間までは解約しない可能性が合理的に確実といえるまで高いが、その期間を超えると合理的に確実よりは解約しない可能性が低下すると判断するその期間を借手のリース期間として決定する。

(9)　ここで A 社は、自社のビジネスモデルに基づき現実的に想定し得る次の 2 つのシナリオについて検討を行った。

（シナリオ 1）20 年経過時点まで解約オプションを行使しない。

（シナリオ 2）20 年経過時点を超えて解約オプションを行使せず契約を継続する。

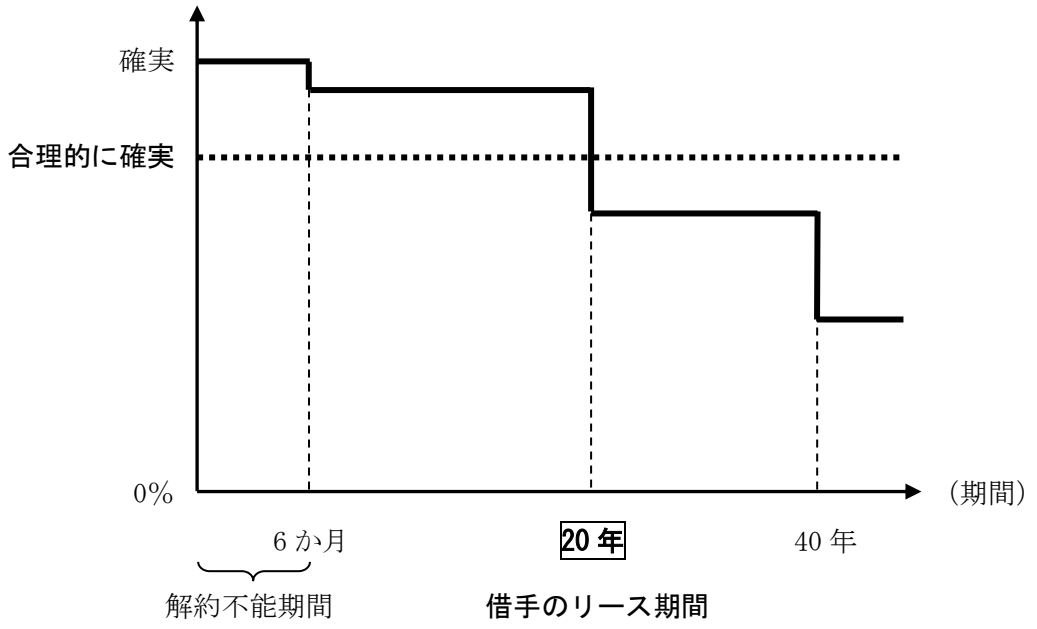
(10)　まずシナリオ 1 について、20 年経過時点までに解約オプションを行使した場合には建物の解体に関連するコストが発生する。また、収益が計画どおりに上がらない場合には建物を残りの物理的使用可能期間について転貸することを予定している。このため、A 社は、建物の物理的使用可能期間である 20 年間は現在の X 事業又は転貸により建物を使用するとして、20 年経過時点まで解約オプションを行使しない可能性は合理的に確実よりも高いと判断した。

(11)　次にシナリオ 2 について、20 年を超えて当該土地の使用を続ける場合、店舗建物の建替えが必要となり、当該建替えコストを考慮するとシナリオ 2 の 20 年経過時点を超えて解約オプションを行使しない可能性は、シナリオ 1 の 20 年経過時点まで解約オプションを行使しない可能性よりも相対的に低く、合理的に確実よりも低いと判断した。

(12)　以上から、A 社は、借手のリース期間を 20 年と決定した。これを図示すると、次の[図 8-4]のとおりとなる。

［図 8-4］ 借手のリース期間の決定

（解約オプションを行使しない可能性）



［設例 8-5］ 普通借家契約（経済的インセンティブとして考慮すべきものが特にない場合）

前提条件

1. A 社（借手）は、B 社（貸手）とオフィス（建物）の賃貸借契約（普通借家契約）を締結した。
2. A 社は、第 5 項に従って、当該契約がリースを含むと判断した。
3. 当該賃貸借契約の契約期間は 5 年であり、A 社は 5 年間の途中で当該契約を解約することはできない。A 社は、5 年が経過した後は、更新時の市場レートの賃料で当該契約を更新することができる。また、延長オプションの行使条件は付されておらず、延長オプションの対象期間に係るその他の契約条件は特に設定されていない。
4. A 社は、当該オフィスに対して重要な建物附属設備の設置は行わない。
5. 当該オフィスの立地は、現在の A 社の事業に適しているものの、他に代替する立地を探すことも可能である。A 社は、過去に他の立地においてオフィスを 10 年間賃借していた経験を有する。

借手のリース期間の決定

（解約不能期間の決定）

(1)　前提条件 3 より、A 社は賃貸借契約の契約期間である 5 年間の途中で解約することはで

きないため、当該契約における解約不能期間は5年であると判断した。また、5年経過後、当該契約を更新することができるため、5年を超える期間について借手のリース期間を決定するために考慮すべき延長オプションを有すると判断した。これを踏まえて、A社は借手のリース期間の決定にあたって、当該解約不能期間を超えて、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及び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を考慮することとなる(会計基準第31項)。

(前提条件の分析)

(2) A社は、行使することが合理的に確実である延長オプション又は行使しないことが合理的に確実である解約オプションの対象期間を決定するにあたって、例えば、本適用指針第17項に例示する要因を考慮する。

(3) 本適用指針第17項(1)の要因については、前提条件3のとおり、A社は更新時の市場レートの賃料で当該契約を更新することができ、また、延長オプションの対象期間に係るその他の契約条件が特に付されていないことから、A社は経済的インセンティブの観点から特に考慮すべきものはないと判断した。

(4) 本適用指針第17項(2)及び(3)の要因については、前提条件4のとおり、A社は重要な建物附属設備の設置は行わないため、A社は経済的インセンティブの観点から特に考慮すべきものはないと判断した。

(5) 本適用指針第17項(4)の要因については、前提条件5のとおり、オフィスの立地は現在のA社の事業に適しているものの、他に代替する立地を探すことが可能であるため、A社は企業の事業内容に照らした原資産の重要性は必ずしも高くないと判断した。

(6) 本適用指針第17項(5)の要因については、前提条件3のとおり、賃貸借契約には延長オプションの行使条件は付されておらず、A社は経済的インセンティブの観点から特に考慮すべきものはないと判断した。

(7) その他、前提条件5に示されたとおり、A社は過去に他の立地においてオフィスを10年間賃借していた経験を有する。

(借手のリース期間の決定)

(8) A社は、リース開始日において借手のリース期間として確実である5年の解約不能期間を出発点として、(3)から(6)の経済的インセンティブを生じさせる要因の有無を総合的に勘案して評価し、その期間までは延長する可能性が合理的に確実といえるまで高いが、その期間を超えると合理的に確実よりは延長する可能性が低下すると判断するその期間を借手のリース期間として決定する。

(9) ここで、A社は過去に他の立地においてオフィスを10年間賃借していた経験があるが、他に代替する立地を探すことが可能である状況も踏まえ、将来の見積りに焦点を当てると経済的インセンティブを生じさせる要因として考慮すべきものが特にないため、A社は、解約不能期間である5年を超えてリースの延長オプションを行使する可能性は合理的に

確実より低いと判断した。

(10)　以上から、A 社は、借手のリース期間を 5 年と決定した。

Ⅲ．借手及び貸手のリース

［設例 9］借手のリース及び貸手の所有権移転外ファイナンス・リース

［設例 9-1］リース料が当月末払いとなる場合

前提条件

1. 顧客（借手）及びサプライヤー（貸手）は、第 5 項に従って、契約はリースを含むと判断した。
2. 所有権移転条項　なし
3. 割安購入選択権　なし
4. 原資産は特別仕様ではない。
5. リース開始日　X1 年 4 月 1 日
6. 借手のリース期間及び貸手のリース期間　5 年
7. 貸手は、製造又は販売以外を事業としており、当該事業の一環でリースを行っている。
8. 貸手による原資産の現金購入価額　48,000 千円（借手において当該価額は明らかではないため、借手は貸手の計算利子率を知り得ない。）
9. リース料

   月額　1,000 千円　支払は毎月末

   借手のリース期間及び貸手のリース期間の月額リース料の合計額　60,000 千円
10. 原資産（機械装置）の経済的耐用年数　8 年
11. 借手の減価償却方法　定額法（6 か月ごとより高い頻度で期中財務諸表を作成し、減価償却費は、3 か月ごとに計上するものとする。）
12. 借手の追加借入利子率　年 8%（借手は貸手の計算利子率を知り得ない。）
13. 借手の付随費用　ゼロ
14. 貸手の見積残存価額　ゼロ
15. 決算日　3 月 31 日

会計処理

(1) 借　手

① 利息相当額を利息法で会計処理する場合（会計基準第 36 項）（本適用指針第 39 項参照）

借手は貸手の計算利子率を知り得ないため、借手の追加借入利子率である年 8%を用いて借手のリース料 60,000 千円を現在価値に割り引くと、次のとおり 49,318 千円がリース開始日におけるリース負債及び使用権資産の計上額となる（本適用指針第 37 項参照）。

$$\frac{1,000}{(1+0.08\times1/12)}+\frac{1,000}{(1+0.08\times1/12)^{2}}+\cdots\cdots+\frac{1,000}{(1+0.08\times1/12)^{60}}$$

＝49,318 千円

リース負債の返済スケジュールは、[表 9-1-1]のとおりである。

[表 9-1-1]　（単位:千円）

回数	返済日	前月末元本	返済合計	元本分	利息分	月末元本
1	X1. 4. 30	49, 318	1, 000	671	329	48, 647
2	X1. 5. 31	48, 647	1, 000	675	325	47, 972
3	X1. 6. 30	47, 972	1, 000	681	319	47, 291
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
9	X1. 12. 31	43, 822	1, 000	708	292	43, 114
10	X2. 1. 31	43, 114	1, 000	713	287	42, 401
11	X2. 2. 28	42, 401	1, 000	717	283	41, 684
12	X2. 3. 31	41, 684	1, 000	722	278	40, 962
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
57	X5. 12. 31	3, 934	1, 000	974	26	2, 960
58	X6. 1. 31	2, 960	1, 000	980	20	1, 980
59	X6. 2. 28	1, 980	1, 000	987	13	993
60	X6. 3. 31	993	1, 000	993	7	—
	合　計	—	60, 000	49, 318	10, 682	—

（注）適用利率年 8%。利息の計算は、月数割りによっている。

例えば、X1 年 4 月 30 日返済合計の内訳と月末元本の計算は次のとおりである。

利息分　　49, 318 千円×8%×1 か月/12 か月＝329 千円

元本分　　1, 000 千円－329 千円＝671 千円

月末元本　49, 318 千円－671 千円＝48, 647 千円

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産	49, 318	（貸）	リース負債	49, 318

X1 年 4 月 30 日（第 1 回支払日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊1）	671	（貸）	現金預金	1, 000
	支払利息（＊1）	329			

（＊1）リース負債の元本返済額及び支払利息は、[表 9-1-1]より。

X1 年 6 月 30 日（第 3 回支払日・期中決算日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊2）	681	（貸）	現金預金	1,000
	支払利息（＊2）	319			
（借）	減価償却費（＊3）	2,466	（貸）	減価償却累計額	2,466

（＊2）リース負債の元本返済額及び支払利息は、[表 9-1-1]より。

（＊3）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する（会計基準第 38 項）。

49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,466 千円

X2 年 3 月 31 日（第 12 回支払日・決算日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊4）	722	（貸）	現金預金	1,000
	支払利息（＊4）	278			
（借）	減価償却費（＊5）	2,466	（貸）	減価償却累計額	2,466

（＊4）リース負債の元本返済額及び支払利息は、[表 9-1-1]より。

（＊5）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,466 千円

以後も同様な会計処理を行う。

X6 年 3 月 31 日（最終回の支払と原資産の返却）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊6）	993	（貸）	現金預金	1,000
	支払利息（＊6）	7			
（借）	減価償却費（＊7）	2,466	（貸）	減価償却累計額	2,466
（借）	減価償却累計額	49,318	（貸）	使用権資産	49,318

（＊6）リース負債の元本返済額及び支払利息は、[表 9-1-1]より。

（＊7）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,466 千円

② 借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除しないで会計処理する場合（本適用指針第 40 項(1)参照）

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産（＊1）	60,000	（貸）	リース負債（＊1）	60,000

（＊1）使用権資産及びリース負債は、借手のリース料で計上する。

X1 年 4 月 30 日（第 1 回支払日）

（単位：千円）

（借）	リース負債	1,000	（貸）	現金預金	1,000

X1 年 6 月 30 日（第 3 回支払日・期中決算日）

（単位：千円）

（借）	リース負債	1,000	（貸）	現金預金	1,000
（借）	減価償却費（＊2）	3,000	（貸）	減価償却累計額	3,000

（＊2）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。
60,000 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝3,000 千円

X2 年 3 月 31 日（第 12 回支払日・決算日）

（単位：千円）

（借）	リース負債	1,000	（貸）	現金預金	1,000
（借）	減価償却費（＊3）	3,000	（貸）	減価償却累計額	3,000

（＊3）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。
60,000 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝3,000 千円

以後も同様な会計処理を行う。

X6 年 3 月 31 日（最終回の支払と原資産の返却）

（単位：千円）

（借）	リース負債	1,000	（貸）	現金預金	1,000
（借）	減価償却費（＊4）	3,000	（貸）	減価償却累計額	3,000
（借）	減価償却累計額	60,000	（貸）	使用権資産	60,000

（＊4）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。
60,000 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝3,000 千円

③ 利息相当額の総額を借手のリース期間中の各期にわたり定額で配分する場合（本適用指針第 40 項(2)参照）

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産（＊1）	49,318	（貸）	リース負債（＊1）	49,318

（＊1）リース開始日におけるリース負債及び使用権資産の計上額は、①の利息相当額を利息法で会計処理する場合の X1 年 4 月 1 日（リース開始日）の仕訳と同じ。

X1 年 4 月 30 日（第 1 回支払日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊3）	822	（貸）	現金預金	1,000
	支払利息（＊2）	178			

（＊2）支払利息は、利息相当額の総額 10,682 千円を、借手のリース期間中の各期にわたり定額で配分する。利息相当額の総額 10,682 千円は、[表 9-1-1]より。

10,682 千円×1 年/5 年×1 か月/12 か月＝178 千円

（＊3）1,000 千円－178 千円＝822 千円

X1 年 6 月 30 日（第 3 回支払日・期中決算日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊5）	822	（貸）	現金預金	1,000
	支払利息（＊4）	178			
（借）	減価償却費（＊6）	2,466	（貸）	減価償却累計額	2,466

（＊4）10,682 千円×1 年/5 年×1 か月/12 か月＝178 千円

（＊5）1,000 千円－178 千円＝822 千円

（＊6）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,466 千円

X2 年 3 月 31 日（第 12 回支払日・決算日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊8）	822	（貸）	現金預金	1,000
	支払利息（＊7）	178			
（借）	減価償却費（＊9）	2,466	（貸）	減価償却累計額	2,466

（＊7）10,682 千円×1 年/5 年×1 か月/12 か月＝178 千円

（＊8）1,000 千円－178 千円＝822 千円

（＊9）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,466 千円

以後も同様な会計処理を行う。

X6 年 3 月 31 日（最終回の支払と原資産の返却）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊11）	822	（貸）	現金預金	1,000
	支払利息（＊10）	178			
（借）	減価償却費（＊12）	2,466	（貸）	減価償却累計額	2,466
（借）	減価償却累計額	49,318	（貸）	使用権資産	49,318

（＊10）10,682 千円×1 年/5 年×1 か月/12 か月＝178 千円

（＊11）1,000 千円－178 千円＝822 千円

（＊12）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,466 千円

(2) 貸　手

① リースの分類

ア．現在価値基準による判定（本適用指針第 62 項(1)参照）

貸手のリース料を現在価値に割り引く利率は、貸手のリース料の現在価値と見積残存価額の現在価値の合計額が、当該原資産の現金購入価額と等しくなるような貸手の計算利子率によること（本適用指針第 66 項参照）になるが、見積残存価額がゼロであり、現金購入価額が 48,000 千円であることから年 9.154%となる（[表 9-1-2]及び②ア参照）。原資産の見積残存価額がゼロであるため、貸手のリース料を年 9.154%で割り引いた現在価値 48,000 千円は、貸手の現金購入価額 48,000 千円と等しくなる。

現在価値 48,000 千円/現金購入価額 48,000 千円＝100%≧90%

したがって、このリースはファイナンス・リースに該当する。

イ．経済的耐用年数基準による判定（本適用指針第 62 項(2)参照）

このリースは、アにより、ファイナンス・リースに該当すると判断されたため、経済的耐用年数基準による判定は不要となる。なお、経済的耐用年数基準による判定を必要とする場合の計算結果は次のとおりとなる。

貸手のリース期間 5 年/経済的耐用年数 8 年＝62.5%＜75%

ウ．ファイナンス・リースの分類

所有権移転条項又は割安購入選択権がなく、また、原資産は特別仕様ではないため、所有権移転ファイナンス・リースには該当しない（本適用指針第 70 項参照）。

したがって、ア及びウにより、このリースは所有権移転外ファイナンス・リースに該当する。

② 会計処理

ア．利息相当額を利息法で会計処理する場合（本適用指針第 73 項参照）

貸手の計算利子率は、現在価値の算定を行うにあたって用いられる利率である（本適用指針第 66 項参照）。

$$\frac{1,000}{(1+r\times 1/12)}+\frac{1,000}{(1+r\times 1/12)^{2}}+\cdots\cdots+\frac{1,000}{(1+r\times 1/12)^{60}}$$

＝48,000 千円

r＝9.154%

リース投資資産の回収スケジュールは、[表 9-1-2]のとおりである。

[表 9-1-2]　（単位:千円）

回数	回収日	前月末元本	回収合計	元本分	利息分	月末元本
1	X1.4.30	48,000	1,000	634	366	47,366
2	X1.5.31	47,366	1,000	639	361	46,727
3	X1.6.30	46,727	1,000	643	357	46,084
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
9	X1.12.31	42,792	1,000	674	326	42,118
10	X2.1.31	42,118	1,000	678	322	41,440
11	X2.2.28	41,440	1,000	684	316	40,756
12	X2.3.31	40,756	1,000	689	311	40,067
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
36	X4.3.31	22,682	1,000	827	173	21,855
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
57	X5.12.31	3,925	1,000	970	30	2,955
58	X6.1.31	2,955	1,000	978	22	1,977
59	X6.2.28	1,977	1,000	985	15	992
60	X6.3.31	992	1,000	992	8	—
	合　計	—	60,000	48,000	12,000	—

（注）適用利率年 9.154%。利息の計算は、月数割りによっている。

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	リース投資資産（＊1）	48,000	（貸）	買掛金	48,000

（＊1）リース投資資産は、原資産の現金購入価額で計上する（本適用指針第 71 項(2)①参

照)。

X1 年 4 月 30 日（第 1 回回収日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産（＊2）	634
				受取利息（＊2）	366

（＊2）受取リース料から利息相当額を差し引いた額がリース投資資産の回収額となる（本適用指針第 71 項(2)②参照)。

X1 年 6 月 30 日（第 3 回回収日・期中決算日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	643
				受取利息	357

X2 年 3 月 31 日（第 12 回回収日・決算日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	689
				受取利息	311

以後も同様な会計処理を行う。

X6 年 3 月 31 日（最終回の回収）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	992
				受取利息	8

イ．利息相当額の総額を貸手のリース期間中にわたり定額で配分する場合（本適用指針第 74 項参照）

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	リース投資資産（＊1）	48,000	（貸）	買掛金	48,000

（＊1）リース投資資産は、原資産の現金購入価額で計上する（本適用指針第 71 項(2)①参照)。

X1 年 4 月 30 日（第 1 回回収日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産（＊2）	800
				受取利息（＊2）	200

（＊2）受取リース料から利息相当額を差し引いた額がリース投資資産の回収額となる（本適用指針第 71 項(2)②参照）。

利息相当額：12,000 千円×1 年/5 年×1 か月/12 か月＝200 千円

リース投資資産：1,000 千円－200 千円＝800 千円

X1 年 6 月 30 日（第 3 回回収日・期中決算日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	800
				受取利息	200

X2 年 3 月 31 日（第 12 回回収日・決算日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	800
				受取利息	200

以後も同様な会計処理を行う。

X6 年 3 月 31 日（最終回の回収）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	800
				受取利息	200

ウ．中途解約の場合（本適用指針第 77 項参照）

前提条件

本設例の前提条件に追加して、次の前提条件を置く。

1. X4 年 3 月 31 日に、リースが中途解約された。これに伴い、借手は貸手に対し規定損害金 23,000 千円を支払うことになった。
2. 利息相当額は利息法で会計処理している。

X4 年 3 月 31 日（第 36 回の回収と中途解約）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	827

		受取利息	173

（借）	現金預金	23,000	（貸）	リース投資資産	21,855
				解約益（＊1）	1,145

（＊1）リース投資資産残高と規定損害金との差額を、受取額の確定時における損益として処理する（本適用指針第 77 項参照）。

解約益：23,000 千円－21,855 千円＝1,145 千円

［設例 9-2］ リース料が前払い又は後払いとなる場合

前提条件

1. 支払日

前払いの場合　当月分を前月末に支払

後払いの場合　当月分を翌月初に支払

2. その他の条件は［設例 9-1］と同一とし、利息相当額は利息法で会計処理する。

会計処理

(1) 借　手

① 前払いの場合

当月分を前月末に支払う場合（前払いの 1 つの例）について、借手の追加借入利子率である年 8%を用いて借手のリース料 60,000 千円を現在価値に割り引くと、次のとおり 49,647 千円がリース開始日におけるリース負債及び使用権資産の計上額となる（ただし、計算の便宜のため、月末と月初の 1 日の違いについて利息計算上無視する。）。

$$1,000 + \frac{1,000}{(1+0.08\times 1/12)} + \cdots\cdots + \frac{1,000}{(1+0.08\times 1/12)^{59}}$$

＝49,647 千円

借手のリース料の支払が前払いとなる場合のリース負債の返済スケジュールは、［表 9-2-1］のとおりである。

［表 9-2-1］　（単位：千円）

回数	返済日	前回支払後元本	返済合計	元本分	利息分	支払後元本
1	X1.4.1	49,647	1,000	1,000	—	48,647
2	X1.4.30	48,647	1,000	675	325	47,972
3	X1.5.31	47,972	1,000	681	319	47,291
4	X1.6.30	47,291	1,000	684	316	46,607
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
10	X1.12.31	43,114	1,000	713	287	42,401

11	X2. 1. 31	42, 401	1, 000	717	283	41, 684
12	X2. 2. 28	41, 684	1, 000	722	278	40, 962
13	X2. 3. 31	40, 962	1, 000	727	273	40, 235
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
58	X5. 12. 31	2, 960	1, 000	980	20	1, 980
59	X6. 1. 31	1, 980	1, 000	987	13	993
60	X6. 2. 28	993	1, 000	993	7	—
	X6. 3. 31	—	—	—	—	—
	合　計	—	60, 000	49, 647	10, 353	—

（注）適用利率年 8%。利息の計算は、月数割りによっている。

X1 年 4 月 1 日（リース開始日・第 1 回支払日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産	49, 647	（貸）	リース負債	49, 647
（借）	リース負債	1, 000	（貸）	現金預金	1, 000

X1 年 4 月 30 日（第 2 回支払日）

（単位：千円）

（借）	リース負債	675	（貸）	現金預金	1, 000
	支払利息	325			

X1 年 6 月 30 日（第 4 回支払日・期中決算日）

（単位：千円）

（借）	リース負債	684	（貸）	現金預金	1, 000
	支払利息	316			
（借）	減価償却費（＊1）	2, 482	（貸）	減価償却累計額	2, 482

（＊1）49, 647 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2, 482 千円

以後も同様な会計処理を行う。

② 後払いの場合

当月分を翌月初に支払う場合（後払いの 1 つの例）について、借手の追加借入利子率である年 8%を用いて借手のリース料 60, 000 千円を現在価値に割り引くと、次のとおり 49, 318 千円がリース開始日におけるリース負債及び使用権資産の計上額となる（ただし、計算の便宜のため、月末と月初の 1 日の違いについて利息計算上無視する。）。

$$\frac{1,000}{(1+0.08\times1/12)}+\frac{1,000}{(1+0.08\times1/12)^{2}}+\cdots\cdots+\frac{1,000}{(1+0.08\times1/12)^{60}}$$
$$=49,318\text{ 千円}$$

借手のリース料の支払が後払いとなる場合のリース負債の返済スケジュールは、[表 9-2-2]のとおりである。

[表 9-2-2]　（単位：千円）

回数	返済日	前回支払後元本	返済合計	元本分	利息分	支払後元本
1	X1. 5. 1	49, 318	1, 000	671	329	48, 647
2	X1. 6. 1	48, 647	1, 000	675	325	47, 972
3	X1. 7. 1	47, 972	1, 000	681	319	47, 291
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
9	X2. 1. 1	43, 822	1, 000	708	292	43, 114
10	X2. 2. 1	43, 114	1, 000	713	287	42, 401
11	X2. 3. 1	42, 401	1, 000	717	283	41, 684
12	X2. 4. 1	41, 684	1, 000	722	278	40, 962
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
57	X6. 1. 1	3, 934	1, 000	974	26	2, 960
58	X6. 2. 1	2, 960	1, 000	980	20	1, 980
59	X6. 3. 1	1, 980	1, 000	987	13	993
60	X6. 4. 1	993	1, 000	993	7	—
	合　計	—	60, 000	49, 318	10, 682	—

（注）適用利率年 8%。利息の計算は、月数割りによっている。

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産	49, 318	（貸）	リース負債	49, 318

X1 年 5 月 1 日（第 1 回支払日）

（単位：千円）

（借）	リース負債	671	（貸）	現金預金	1, 000
	支払利息	329			

X1 年 6 月 30 日（期中決算日）

（単位：千円）

（借）	支払利息（＊1）	319	（貸）	未払利息（＊1）	319
（借）	減価償却費（＊2）	2,466	（貸）	減価償却累計額	2,466

（＊1）支払日は未到来であるが、決算修正仕訳として、経過利息分（[表 9-2-2]より）を未払利息として計上する。

（＊2）49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,466 千円

X1 年 7 月 1 日（期中決算の期首・第 3 回支払日）

（単位：千円）

（借）	未払利息（＊3）	319	（貸）	支払利息（＊3）	319
（借）	リース負債	681	（貸）	現金預金	1,000
	支払利息	319			

（＊3）決算修正仕訳を洗い替える。

以後も同様な会計処理を行う。

(2) 貸　手

① リースの分類

貸手の計算利子率は次のように算定される（ただし、計算の便宜のため、月末と月初の 1 日の違いについて利息計算上無視する。）。

ア．前払いの場合

$$1,000 + \frac{1,000}{(1+r\times 1/12)} + \cdots\cdots + \frac{1,000}{(1+r\times 1/12)^{59}}$$

＝48,000 千円

r＝9.492%

イ．後払いの場合

$$\frac{1,000}{(1+r\times 1/12)} + \frac{1,000}{(1+r\times 1/12)^{2}} + \cdots\cdots + \frac{1,000}{(1+r\times 1/12)^{60}}$$

＝48,000 千円

r＝9.154%

これらの場合は、上記の貸手の計算利子率で割り引いた貸手のリース料の現在価値（48,000 千円）が、貸手の現金購入価額（48,000 千円）の 90%以上であるため、ファイナンス･リースに該当する（第 62 項参照）。

さらに、所有権移転条項又は割安購入選択権がなく、また、原資産は特別仕様ではない

ため、所有権移転ファイナンス・リースには該当しない（第 70 項参照）。

したがって、これらのリースは所有権移転外ファイナンス・リースに該当する。この場合、貸手は、原資産の現金購入価額 48,000 千円でリース投資資産を計上する。

② 会計処理

ア．前払いの場合

貸手のリース料の支払が前払いとなる場合のリース投資資産の回収スケジュールは、[表 9-2-3]のとおりである。

[表 9-2-3]　（単位：千円）

回数	回収日	前回回収後元本	回収合計	元本分	利息分	回収後元本
1	X1. 4. 1	48,000	1,000	1,000	—	47,000
2	X1. 4. 30	47,000	1,000	628	372	46,372
3	X1. 5. 31	46,372	1,000	633	367	45,739
4	X1. 6. 30	45,739	1,000	639	361	45,100
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
10	X1. 12. 31	41,833	1,000	669	331	41,164
11	X2. 1. 31	41,164	1,000	675	325	40,489
12	X2. 2. 28	40,489	1,000	679	321	39,810
13	X2. 3. 31	39,810	1,000	685	315	39,125
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
58	X5. 12. 31	2,953	1,000	976	24	1,977
59	X6. 1. 31	1,977	1,000	985	15	992
60	X6. 2. 28	992	1,000	992	8	—
	X6. 3. 31	—	—	—	—	—
	合　計	—	60,000	48,000	12,000	—

（注）適用利率年 9.492%。利息の計算は、月数割りによっている。

X1 年 4 月 1 日（リース開始日・第 1 回回収日）

（単位：千円）

（借）	リース投資資産	48,000	（貸）	買掛金	48,000
（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	1,000

X1 年 4 月 30 日（第 2 回回収日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	628

				受取利息	372

X1 年 6 月 30 日（第 4 回回収日・期中決算日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	639
				受取利息	361

以後も同様な会計処理を行う。

X6 年 2 月 28 日（最終回回収日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	992
				受取利息	8

この回収で、元本はすべて回収されるため、X6 年 3 月は受取利息は計上されないこととなる。

X6 年 3 月 31 日（原資産の返却日）

仕訳なし

イ．後払いの場合

貸手のリース料の支払が後払いとなる場合のリース投資資産の回収スケジュールは、[表 9-2-4]のとおりである。

[表 9-2-4]　（単位：千円）

回数	回収日	前回回収後元本	回収合計	元本分	利息分	回収後元本
1	X1. 5. 1	48,000	1,000	634	366	47,366
2	X1. 6. 1	47,366	1,000	639	361	46,727
3	X1. 7. 1	46,727	1,000	643	357	46,084
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
9	X2. 1. 1	42,792	1,000	674	326	42,118
10	X2. 2. 1	42,118	1,000	678	322	41,440
11	X2. 3. 1	41,440	1,000	684	316	40,756
12	X2. 4. 1	40,756	1,000	689	311	40,067
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
57	X6. 1. 1	3,925	1,000	970	30	2,955

58	X6. 2. 1	2, 955	1, 000	978	22	1, 977
59	X6. 3. 1	1, 977	1, 000	985	15	992
60	X6. 4. 1	992	1, 000	992	8	—
	合　計	—	60, 000	48, 000	12, 000	—

（注）適用利率年 9. 154%。利息の計算は、月数割りによっている。

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	リース投資資産	48, 000	（貸）	買掛金	48, 000

X1 年 5 月 1 日（第 1 回回収日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1, 000	（貸）	リース投資資産	634
				受取利息	366

X1 年 6 月 30 日（期中決算日）

（単位：千円）

（借）	リース投資資産（＊1）	357	（貸）	受取利息（＊1）	357

（＊1）決算修正仕訳として、X1 年 6 月分の利息相当額を計上する。相手勘定科目は、ここでは、便宜的に、リース投資資産としている。

X1 年 7 月 1 日（期中決算の期首・第 3 回回収日）

（単位：千円）

（借）	受取利息（＊2）	357	（貸）	リース投資資産（＊2）	357
（借）	現金預金	1, 000	（貸）	リース投資資産	643
				受取利息	357

（＊2）決算修正仕訳を洗い替える。

以後も同様な会計処理を行う。

X6 年 3 月 31 日（決算日）

（単位：千円）

（借）	リース投資資産（＊3）	8	（貸）	受取利息（＊3）	8

（＊3）決算修正仕訳として、X6 年 3 月分の利息相当額を計上する。相手勘定科目は、ここでは、便宜的に、リース投資資産としている。

X6 年 4 月 1 日（最終回回収日）

（単位：千円）

（借）	受取利息（＊4）	8	（貸）	リース投資資産（＊4）	8
（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	992
				受取利息	8

（＊4）決算修正仕訳を洗い替える。

[設例 9-3] 貸手の見積残存価額がある場合

前提条件

1. 貸手による原資産の現金購入価額　50,000 千円（借手において当該価額は明らかではないため、借手は貸手の計算利子率を知り得ない。）
2. 貸手の見積残存価額　4,000 千円（借手による残価保証はない。）
3. その他の条件は[設例 9-1]と同一とし、利息相当額は利息法で会計処理する。

会計処理

(1) 借　手

[設例 9-1](1)借手と同様な会計処理を行う。

(2) 貸　手

① リースの分類

貸手の計算利子率は次のように算定される。

$$\frac{1,000}{(1+r\times 1/12)}+\frac{1,000}{(1+r\times 1/12)^{2}}+\cdots\cdots+\frac{(1,000+4,000)}{(1+r\times 1/12)^{60}}$$

＝50,000 千円

r＝9.587%

この貸手の計算利子率を用いて貸手のリース料 60,000 千円を現在価値に割り引くと、

$$\frac{1,000}{(1+0.09587\times 1/12)}+\frac{1,000}{(1+0.09587\times 1/12)^{2}}+\cdots\cdots+\frac{1,000}{(1+0.09587\times 1/12)^{60}}$$

＝47,519 千円

現在価値 47,519 千円/現金購入価額 50,000 千円＝95.0%≧90%

したがって、このリースはファイナンス・リースに該当する（第 62 項参照）。

さらに、所有権移転条項又は割安購入選択権がなく、また、原資産は特別仕様ではないため、所有権移転ファイナンス・リースには該当しない（第 70 項参照）。

以上により、このリースは所有権移転外ファイナンス・リースに該当する。この場合、貸手は計算利子率年 9.587%を適用利率としてリース投資資産の回収スケジュールを作成し、[設例 9-1](2)貸手と同様な会計処理を行うことになる。

② 会計処理

リース投資資産の回収スケジュールは、[表 9-3]のとおりである。

[表 9-3] （単位：千円）

回数	回収日	前月末元本	回収合計	元本分	利息分	月末元本
1	X1.4.30	50,000	1,000	601	399	49,399
2	X1.5.31	49,399	1,000	605	395	48,794
3	X1.6.30	48,794	1,000	610	390	48,184
4	X1.7.31	48,184	1,000	615	385	47,569
5	X1.8.31	47,569	1,000	620	380	46,949
6	X1.9.30	46,949	1,000	625	375	46,324
7	X1.10.31	46,324	1,000	630	370	45,694
8	X1.11.30	45,694	1,000	635	365	45,059
9	X1.12.31	45,059	1,000	640	360	44,419
10	X2.1.31	44,419	1,000	645	355	43,774
11	X2.2.28	43,774	1,000	650	350	43,124
12	X2.3.31	43,124	1,000	656	344	42,468
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
58	X6.1.31	6,858	1,000	945	55	5,913
59	X6.2.28	5,913	1,000	953	47	4,960
60	X6.3.31	4,960	5,000	4,960	40	—
	合　計	—	64,000	50,000	14,000	—

（注）適用利率年 9.587%。利息の計算は、月数割りによっている。

また、X6.3.31 の回収額には、貸手の見積残存価額 4,000 千円が含まれている。

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	リース投資資産（＊1）	50,000	（貸）	買掛金	50,000

（＊1）リース投資資産は、原資産の現金購入価額で計上する。

X6 年 3 月 31 日（最終回の回収と原資産の受領）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	4,960
	貯蔵品（＊2）	4,000		受取利息	40

（＊2）見積残存価額により、その後の保有目的に応じ貯蔵品又は固定資産等に計上する（第

76 項参照)。

《貸手の注記－リース投資資産の内訳（X2 年 3 月 31 日）（第 104 項(1)参照)》

（単位：千円）

リース料債権部分	48,000	
見積残存価額部分	4,000	
受取利息相当額	△9,532	（＊3）
リース投資資産	42,468	

（＊3）算出方法

[表 9-3]にある利息分合計 14,000 千円－X1 年 4 月 1 日から X2 年 3 月 31 日の利息分 4,468 千円＝9,532 千円

[設例 10] 借手のリース及び貸手の所有権移転ファイナンス・リース

前提条件

1. 顧客（借手）及びサプライヤー（貸手）は、第 5 項に従って、契約はリースを含むと判断した。
2. 5 年の契約期間終了時に借手が原資産を 1,000 千円で購入できる購入オプション（割安購入選択権）が付与されている。借手にとって、借手が当該購入オプションを行使することは合理的に確実である。貸手にとって、借手による当該割安購入選択権の行使が確実に予想されている。
3. リース開始日　X1 年 4 月 1 日
4. 借手のリース期間及び貸手のリース期間　5 年
5. 貸手は、製造又は販売以外を事業としており、当該事業の一環でリースを行っている。
6. 貸手による原資産の現金購入価額　48,000 千円（借手において当該価額は明らかではないため、借手は貸手の計算利子率を知り得ない。）
7. リース料
   月額　1,000 千円　支払は毎月末
   借手のリース期間及び貸手のリース期間に係る月額リース料の合計額　60,000 千円
8. 原資産の経済的耐用年数　8 年
9. 借手の減価償却方法　定額法（6 か月ごとより高い頻度で期中財務諸表を作成し、減価償却費は、3 か月ごとに計上するものとする。）
10. 借手の見積残存価額　10%
11. 借手の追加借入利子率　年 8%（借手は貸手の計算利子率を知り得ない。）
12. 借手の付随費用　ゼロ
13. 決算日　3 月 31 日

1. 借　手

借手が購入オプションを行使することが合理的に確実であり、契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリースに該当するため、耐用年数を経済的使用可能予測期間、残存価額を合理的な見積額として、使用権資産の減価償却費について、原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法により算定する（会計基準第 37 項）こと及び購入オプションによるリース料の差異以外は、[設例 9-1](1)借手と同様である。

2. 貸　手

(1) リースの分類

① 現在価値基準による判定（本適用指針第 62 項(1)参照）
貸手の計算利子率は次のように算定される。

$$\frac{1,000}{(1+r\times 1/12)}+\frac{1,000}{(1+r\times 1/12)^{2}}+\cdots\cdots+\frac{(1,000+1,000)}{(1+r\times 1/12)^{60}}$$

＝48,000 千円

r＝9.710%

この貸手の計算利子率を用いて貸手のリース料 61,000 千円（貸手のリース期間の月額リース料の合計額 60,000 千円に、行使が確実に予想される割安購入選択権によるリース料 1,000 千円を加えた金額）を現在価値に割り引くと、

$$\frac{1,000}{(1+0.09710\times 1/12)}+\frac{1,000}{(1+0.09710\times 1/12)^{2}}+\cdots\cdots+\frac{(1,000+1,000)}{(1+0.09710\times 1/12)^{60}}$$

＝48,000 千円

現在価値 48,000 千円/現金購入価額 48,000 千円＝100%≧90%

したがって、このリースはファイナンス・リースに該当する。

② ファイナンス・リースの分類

前提条件 2 により、借手は割安購入選択権を有し、その行使が契約時において確実に予想されるリースに該当する（本適用指針第 70 項参照）。

①及び②により、このリースは所有権移転ファイナンス・リースに該当する。

(2) 会計処理（本適用指針第 78 項参照）

リース債権の回収スケジュールは、[表 10]のとおりである。

[表 10] （単位：千円）

回数	回収日	前月末元本	回収合計	元本分	利息分	月末元本
1	X1.4.30	48,000	1,000	612	388	47,388
2	X1.5.31	47,388	1,000	616	384	46,772
3	X1.6.30	46,772	1,000	622	378	46,150
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
9	X1.12.31	42,966	1,000	652	348	42,314
10	X2.1.31	42,314	1,000	658	342	41,656
11	X2.2.28	41,656	1,000	663	337	40,993
12	X2.3.31	40,993	1,000	668	332	40,325
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
57	X5.12.31	4,889	1,000	961	39	3,928
58	X6.1.31	3,928	1,000	968	32	2,960

59	X6.2.28	2,960	1,000	976	24	1,984
60	X6.3.31	1,984	2,000	1,984	16	—
	合　計	—	61,000	48,000	13,000	—

（注）適用利率年 9.710%。利息の計算は、月数割りによっている。

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	リース債権（＊1）	48,000	（貸）	買掛金	48,000

（＊1）リース債権は、原資産の現金購入価額で計上する（本適用指針第 78 項参照）。

X1 年 6 月 30 日（第 3 回回収日・期中決算日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース債権	622
				受取利息	378

以後も同様な会計処理を行う。

X6 年 3 月 31 日（最終回の回収と借手による購入オプション（割安購入選択権）の行使）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース債権	984
				受取利息	16
（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース債権	1,000

［設例 11］残価保証がある場合

前提条件

1. 顧客（借手）及びサプライヤー（貸手）は、第 5 項に従って、契約はリースを含むと判断した。
2. 所有権移転条項　なし
3. 割安購入選択権　なし
4. 原資産は特別仕様ではない。
5. 当該契約には契約期間終了時に借手が原資産の処分価額を 5,000 千円まで保証する条項（残価保証）が付されている。借手は残価保証による支払見込額を 3,000 千円と見積っている。
6. リース開始日　X1 年 4 月 1 日
7. 借手のリース期間及び貸手のリース期間　5 年
8. 貸手は、製造又は販売以外を事業としており、当該事業の一環でリースを行っている。
9. 貸手による原資産の現金購入価額　53,000 千円（借手において当該価額は明らかではないため、借手は貸手の計算利子率を知り得ない。）
10. リース料
    月額　1,000 千円　支払は半年ごと（半期分を期首に前払い）
    借手のリース期間及び貸手のリース期間に係る月額リース料の合計額 60,000 千円
11. 原資産の経済的耐用年数　6 年
12. 借手のリース期間及び貸手のリース期間終了後に原資産は 2,000 千円で処分された。
13. 借手の減価償却方法　定額法
14. 借手の追加借入利子率　年 8%（借手は貸手の計算利子率を知り得ない。）
15. 借手の付随費用　ゼロ
16. 決算日　3 月 31 日
17. 中間決算及び年度決算の年 2 回の決算を実施している。

1. 借　手

会計処理

借手は貸手の計算利子率を知り得ないため、借手の追加借入利子率である年 8%を用いて借手のリース料 63,000 千円（借手のリース期間の月額リース料の合計額 60,000 千円に借手の残価保証による支払見込額 3,000 千円を加えた金額）を現在価値に割り引くと、次のとおり 52,639 千円がリース開始日におけるリース負債及び使用権資産の計上額となる（会計基準第 35 項(3)）（本適用指針第 37 項参照）。

$$6,000 + \frac{6,000}{(1+0.08\times 1/2)} + \cdots\cdots + \frac{6,000}{(1+0.08\times 1/2)^{9}} + \frac{3,000}{(1+0.08\times 1/2)^{10}}$$

＝52,639 千円

リース負債の返済スケジュールは、[表 11-1]のとおりである。

[表 11-1]　（単位：千円）

回数	返済日	前回支払後元本	返済合計	元本分	利息分	支払後元本
1	X1. 4. 1	52, 639	6, 000	6, 000	—	46, 639
2	X1. 10. 1	46, 639	6, 000	4, 135	1, 865	42, 504
3	X2. 4. 1	42, 504	6, 000	4, 300	1, 700	38, 204
4	X2. 10. 1	38, 204	6, 000	4, 471	1, 529	33, 733
5	X3. 4. 1	33, 733	6, 000	4, 651	1, 349	29, 082
6	X3. 10. 1	29, 082	6, 000	4, 837	1, 163	24, 245
7	X4. 4. 1	24, 245	6, 000	5, 030	970	19, 215
8	X4. 10. 1	19, 215	6, 000	5, 231	769	13, 984
9	X5. 4. 1	13, 984	6, 000	5, 441	559	8, 543
10	X5. 10. 1	8, 543	6, 000	5, 658	342	2, 885
	X6. 3. 31	2, 885	3, 000	2, 885	115	—
	合　計	—	63, 000	52, 639	10, 361	—

（注）適用利率年 8%。利息の計算は、月数割りによっている。
また、X6. 3. 31 の支払額は、残価保証による借手の支払見込額 3, 000 千円である。

X1 年 4 月 1 日（リース開始日・第 1 回支払日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産	52, 639	（貸）	リース負債	52, 639
（借）	リース負債	6, 000	（貸）	現金預金	6, 000

X1 年 9 月 30 日（中間決算日）

（単位：千円）

（借）	支払利息	1, 865	（貸）	未払利息	1, 865
（借）	減価償却費（＊1）	5, 264	（貸）	減価償却累計額	5, 264

（＊1）52, 639 千円×1 年/5 年×6 か月/12 か月＝5, 264 千円

X1 年 10 月 1 日（下期首・第 2 回支払日）

（単位：千円）

（借）	未払利息	1, 865	（貸）	支払利息	1, 865
（借）	リース負債	4, 135	（貸）	現金預金	6, 000
	支払利息	1, 865			

以後も同様な会計処理を行う。

X6 年 3 月 31 日（決算日）

（単位：千円）

（借）	支払利息	115	（貸）	未払利息	115
（借）	減価償却費	5,264	（貸）	減価償却累計額	5,264

X6 年 3 月 31 日（原資産の返却）

（単位：千円）

（借）	減価償却累計額	52,639	（貸）	使用権資産	52,639

借手のリース期間終了後（残価保証支払額の確定時）

（単位：千円）

（借）	リース負債	2,885	（貸）	未払金（＊2）	3,000
	未払利息	115			

（＊2）残価保証額 5,000 千円－処分額 2,000 千円＝3,000 千円

なお、残価保証支払額の確定時に一括して、次のような会計処理を行うこともできる。

（単位：千円）

（借）	減価償却累計額	52,639	（貸）	使用権資産	52,639
	リース負債	2,885		未払金	3,000
	未払利息	115			

2. 貸　手

(1) リースの分類

① 現在価値基準による判定（本適用指針第 62 項(1)参照）

貸手の計算利子率は次のように算定される（貸手のリース料には残価保証額を含む（本適用指針第 64 項参照）。）。

$$6,000 + \frac{6,000}{(1+r\times 1/2)} + \cdots\cdots + \frac{6,000}{(1+r\times 1/2)^{9}} + \frac{5,000}{(1+r\times 1/2)^{10}}$$

＝53,000 千円

r＝8.853％

この計算利子率を用いて貸手のリース料 65,000 千円（残価保証額を含む。）を現在価値に割り引くと 53,000 千円となる。

現在価値 53,000 千円/現金購入価額 53,000 千円＝100％≧90％

したがって、このリースはファイナンス・リースに該当する。

② ファイナンス・リースの分類

所有権移転条項又は割安購入選択権がなく、また、原資産は特別仕様ではないため、所有権移転ファイナンス・リースには該当しない（本適用指針第 70 項参照）。

①及び②により、このリースは所有権移転外ファイナンス・リースに該当する。

(2) 会計処理

リース投資資産の回収スケジュールは、[表 11-2]のとおりである。

[表 11-2] （単位：千円）

回数	回収日	前回回収後元本	回収合計	元本分	利息分	回収後元本
1	X1. 4. 1	53, 000	6, 000	6, 000	—	47, 000
2	X1. 10. 1	47, 000	6, 000	3, 920	2, 080	43, 080
3	X2. 4. 1	43, 080	6, 000	4, 093	1, 907	38, 987
4	X2. 10. 1	38, 987	6, 000	4, 274	1, 726	34, 713
5	X3. 4. 1	34, 713	6, 000	4, 463	1, 537	30, 250
6	X3. 10. 1	30, 250	6, 000	4, 661	1, 339	25, 589
7	X4. 4. 1	25, 589	6, 000	4, 867	1, 133	20, 722
8	X4. 10. 1	20, 722	6, 000	5, 083	917	15, 639
9	X5. 4. 1	15, 639	6, 000	5, 308	692	10, 331
10	X5. 10. 1	10, 331	6, 000	5, 543	457	4, 788
	X6. 3. 31	4, 788	5, 000	4, 788	212	—
	合　計	—	65, 000	53, 000	12, 000	—

（注）適用利率年 8. 853%。利息の計算は、月数割りによっている。

また、X6. 3. 31 の回収額は、残価保証額 5, 000 千円である。

X1 年 4 月 1 日（リース開始日・第 1 回回収日）

（単位：千円）

（借）	リース投資資産	53, 000	（貸）	買掛金	53, 000
（借）	現金預金	6, 000	（貸）	リース投資資産	6, 000

X6 年 3 月 31 日（貸手のリース期間終了と原資産の受領時）

（単位：千円）

（借）	貯蔵品	5, 000	（貸）	リース投資資産	4, 788
				受取利息	212

原資産処分額及び残価保証受取額の確定時

（単位：千円）

（借）	貯蔵品売却損	3,000	（貸）	貯蔵品	5,000
	売掛金（＊1）	2,000			
（借）	売掛金（＊2）	3,000	（貸）	貯蔵品売却損	3,000

（＊1）原資産処分先に対するもの

（＊2）借手に対するもの（残価保証の履行額）

[設例 12] 製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース

前提条件

1. サプライヤー（貸手）は、第 5 項に従って、契約はリースを含むと判断した。
2. 所有権移転条項　なし
3. 割安購入選択権　なし
4. 原資産は特別仕様ではない。
5. リース開始日　X1 年 4 月 1 日
6. 貸手のリース期間　5 年
7. 原資産の帳簿価額　46,800 千円
8. 借手に対する現金販売価額　48,000 千円
9. リース料

   月額 1,000 千円　支払は毎年 3 月 31 日

   借手のリース期間及び貸手のリース期間に係る月額リース料の合計額　60,000 千円
10. 原資産の経済的耐用年数　8 年
11. 貸手の見積残存価額　4,000 千円
12. 決算日　3 月 31 日
13. 製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環としてリースを行っている。

1. リースの分類

(1) 現在価値基準による判定（第 62 項(1)参照）

貸手の計算利子率は次のように算定される。

$$\frac{12,000}{(1+r)} + \cdots\cdots + \frac{12,000+4,000}{(1+r)^5} = 48,000 \text{ 千円}$$

$r=9.979\%$

この計算利子率を用いて貸手のリース料を現在価値に割り引くと、

$$\frac{12,000}{(1+0.09979)} + \cdots\cdots + \frac{12,000}{(1+0.09979)^5}$$

$=45,514$ 千円

現在価値 45,514 千円/現金販売価額 48,000 千円＝94.8%≧90%

したがって、このリースはファイナンス・リースに該当する。

(2) ファイナンス・リースの分類

所有権移転条項又は割安購入選択権がなく、また、原資産は特別仕様ではないため、所有権移転ファイナンス・リースには該当しない（第 70 項参照）。

(1)及び(2)により、このリースは所有権移転外ファイナンス・リースに該当する。

2. 会計処理

(1) 原則的な取扱い

リース投資資産の回収スケジュールは、[表 12-1]のとおりである。

[表 12-1] （単位：千円）

回数	回収日	期首元本	回収合計	元本分	利息分	期末元本
1	X2. 3. 31	48, 000	12, 000	7, 210	4, 790	40, 790
2	X3. 3. 31	40, 790	12, 000	7, 930	4, 070	32, 860
3	X4. 3. 31	32, 860	12, 000	8, 721	3, 279	24, 139
4	X5. 3. 31	24, 139	12, 000	9, 591	2, 409	14, 548
5	X6. 3. 31	14, 548	16, 000	14, 548	1, 452	—
	合　計	—	64, 000	48, 000	16, 000	—

（注）適用利率年 9. 979%。X6. 3. 31 の回収額には、貸手の見積残存価額 4, 000 千円が含まれている。

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	リース投資資産（＊2）	45, 514	（貸）	売上高（＊1）	45, 514
	売上原価（＊3）	46, 800		棚卸資産	46, 800
	リース投資資産（＊2）	2, 486		売上原価（＊3）	2, 486

（＊1）貸手のリース料 60, 000 千円からこれに含まれている利息相当額を控除した金額で売上高を計上する（第 71 項(1)参照）。貸手のリース料から利息相当額を控除した金額、すなわち、貸手のリース料の現在価値は 45, 514 千円となる（1. (1)参照）。

（＊2）リース投資資産は、売上高（＊1）と見積残存価額の現在価値の合計額となる。見積残存価額の現在価値 2, 486 千円をリース投資資産として計上する。

なお、見積残存価額の現在価値は以下のように算定される。

$$\frac{4,000}{(1+0.09979)^5} = 2,486 \text{ 千円}$$

（＊3）原資産の帳簿価額 46, 800 千円から見積残存価額の現在価値 2, 486 千円を控除した金額で売上原価を計上する。

X2 年 3 月 31 日（第 1 回回収日・決算日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	12, 000	（貸）	リース投資資産	7, 210
				受取利息	4, 790

X6 年 3 月 31 日（貸手のリース期間終了と原資産の受領時）

（単位：千円）

（借）	現金預金	12,000	（貸）	リース投資資産	14,548
	貯蔵品	4,000		受取利息	1,452

(2) 販売益相当額に重要性がない場合の簡便的な取扱い（※）（第 71 項(1)①ただし書き参照）

（※）本設例は、あくまで販売益相当額に重要性がないケースの取扱いを例示するものであり、本設例で示された販売益相当額が貸手のリース料に比して重要性が乏しいことを示すものではない。

販売益相当額を利息相当額に含めて処理するため、貸手の計算利子率は次のように算定される。

$$\frac{12,000}{(1+r)} + \cdots\cdots + \frac{12,000+4,000}{(1+r)^5} = 46,800 \text{ 千円}$$

r＝10.938%

この計算利子率を用いて貸手のリース料を現在価値に割り引くと、

$$\frac{12,000}{(1+0.10938)} + \cdots\cdots + \frac{12,000}{(1+0.10938)^5}$$

$$= 44,420 \text{ 千円}$$

リース投資資産の回収スケジュールは、[表 12-2]のとおりである。

[表 12-2]　（単位：千円）

回数	回収日	期首元本	回収合計	元本分	利息分	期末元本
1	X2. 3. 31	46,800	12,000	6,881	5,119	39,919
2	X3. 3. 31	39,919	12,000	7,634	4,366	32,285
3	X4. 3. 31	32,285	12,000	8,468	3,532	23,817
4	X5. 3. 31	23,817	12,000	9,395	2,605	14,422
5	X6. 3. 31	14,422	16,000	14,422	1,578	—
	合　計	—	64,000	46,800	17,200	—

（注）適用利率年 10.938%。X6. 3. 31 の回収額には、貸手の見積残存価額 4,000 千円が含まれている。

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	リース投資資産（＊2）	44,420	（貸）	売上高（＊1）	44,420
	売上原価（＊3）	46,800		棚卸資産	46,800
	リース投資資産（＊2）	2,380		売上原価（＊3）	2,380

（＊1）貸手のリース料 60,000 千円からこれに含まれている利息相当額を控除した金額で売上高を計上する（第 71 項(1)参照）。貸手のリース料から利息相当額を控除した金額、すなわち、貸手のリース料の現在価値は 44,420 千円となる（販売益相当額は計上されない。）。

（＊2）リース投資資産は、売上高（＊1）と見積残存価額の現在価値の合計額となる。見積残存価額の現在価値 2,380 千円をリース投資資産として計上する。

なお、見積残存価額の現在価値は以下のように算定される。

$$\frac{4,000}{(1+0.10938)^5} = 2,380 \text{ 千円}$$

（＊3）原資産の帳簿価額 46,800 千円から見積残存価額の現在価値 2,380 千円を控除した金額で売上原価を計上する。

X2 年 3 月 31 日（第 1 回回収日・決算日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	12,000	（貸）	リース投資資産	6,881
				受取利息	5,119

X6 年 3 月 31 日（貸手のリース期間終了と原資産の受領時）

（単位：千円）

（借）	現金預金	12,000	（貸）	リース投資資産	14,422
	貯蔵品	4,000		受取利息	1,578

[設例 13] 借手の変動リース料

前提条件

1. A 社（借手）は、B 社（貸手）と不動産賃貸借契約を締結した。
2. A 社は、第 5 項に従って、契約はリースを含むと判断した。
3. リース開始日　X1 年 4 月 1 日
4. 借手のリース期間及び貸手のリース期間　10 年
5. リース料

   支払は毎年 4 月 1 日

   リース料の当初年額　50,000 千円（毎年 4 月 1 日に公表される直前 12 か月の消費者物価指数（以下「CPI」という。）の変動に基づいて、同日より年間リース料が変更されると定められている。）
6. 直前 12 か月の CPI の推移

   リース開始日　125

   X2 年 4 月 1 日　150
7. X2 年 4 月 1 日において、直近 12 か月の CPI が 20%上昇しているため、リース料は年額 10,000 千円増額され年額 60,000 千円に見直された。
8. 上記 5 のリース料に加え、A 社が原資産の使用から得られる各年度（4 月 1 日から 3 月 31 日）における売上高の 1%をリース料として翌年の 4 月 1 日に追加で支払うことが定められている。なお、X1 年度の売上高は 800,000 千円であった。
9. A 社は前提条件 5 及び 8 のリース料が借手の変動リース料に該当すると判断した。
10. 本設例では割引の影響を無視している。

会計処理

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産	500,000	（貸）	リース負債（＊1）	450,000
				現金	50,000

（＊1）リース料の当初年額 50,000 千円×残存支払回数 9 回＝450,000 千円

リース開始日には、借手のリース期間にわたりリース開始日現在の指数又はレートに基づきリース料を算定する（第 25 項参照）。

X2 年 3 月 31 日（期末日）

（単位：千円）

（借）	支払リース料（＊2）	8,000	（貸）	未払費用	8,000

（＊2）X1 年度売上高 800,000 千円×1%＝8,000 千円

リース負債の計上額に含めなかった借手の変動リース料（売上に連動する借手の変

動リース料）は、当該借手の変動リース料の発生時に損益に計上する（第 51 項参照）。

使用権資産の償却に係る会計処理は、[設例 9-1](1)借手と同様であることから、説明は省略している。

X2 年 4 月 1 日（X2 年期首・リース負債の見直し）

（単位：千円）

（借）	使用権資産	90,000	（貸）	リース負債（＊3）	90,000

（＊3）見直し後のリース負債（＊4）540,000 千円－見直し前のリース負債 450,000 千円＝90,000 千円

（＊4）見直されたリース料年額 60,000 千円×残存支払回数 9 回＝540,000 千円
指数又はレートが変動し、そのことにより、今後支払うリース料に変動が生じたときにのみ、残りの借手のリース期間にわたり、変更後の指数又はレートに基づきリース料及びリース負債を修正し、リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する（第 48 項参照）。

X2 年 4 月 1 日（X2 年期首・リース料の支払）

（単位：千円）

（借）	リース負債	60,000	（貸）	現金預金	68,000
	未払費用	8,000			

[設例 14] 建設協力金

前提条件

1. A 社（借手）は、X1 年 4 月 1 日に、次の条件を含む契約を地主 B 社（貸手）と締結した。
   ① A 社は、A 社がテナントとして入居予定のビル建設に要する資金 20,000 千円を B 社に建設協力金として支払う。
   ② A 社は、当該ビルの完成後に当該ビルに入居する。
2. A 社は、第 5 項に従って、当該契約がリースを含むと判断した。
3. 借手のリース期間及び建設協力金の回収期間　10 年
4. 借手の支払利息　当初 5 年間は無利息、その後は年 2%
5. 返済条件　X7 年 3 月 31 日から X11 年 3 月 31 日までの毎年 3 月 31 日に 4, 000 千円ずつを利息とともに返済
6. 割引率　5%（すべての期間において適用）
7. リース開始日　X1 年 4 月 1 日
8. 借手の減価償却方法　定額法

会計処理

将来返還される建設協力金等の差入預託保証金に係る当初認識時の時価は、返済期日までのキャッシュ・フローを割り引いた現在価値である。借手は、当該差入預託保証金の支払額と当該時価との差額を使用権資産の取得価額に含める（第 29 項参照）。

前提条件 6 より、年 5%を用いてビル建設に要する資金 20,000 千円の契約上のキャッシュ・フローを現在価値に割り引くと、次のとおり 14,410 千円となる。

$$\frac{0}{(1+0.05)} + \cdots\cdots + \frac{0}{(1+0.05)^{5}} + \frac{4,000+400\ (*1)}{(1+0.05)^{6}} + \cdots\cdots + \frac{4,000+80\ (*1)}{(1+0.05)^{10}}$$

＝14,410 千円

（＊1）各年度の受取利息の回収額（[表 14]参照）

X1 年 4 月 1 日（建設協力金の支払日）

（単位：千円）

（借）	長期貸付金	14,410	（貸）	現金預金	20,000
	使用権資産（＊2）	5,590			

（＊2）建設協力金の支払額 20,000 千円と返済期日までのキャッシュ・フローを割り引いた現在価値 14,410 千円との差額

また、各年度の利息計上額、長期貸付金の帳簿価額等は次の[表 14]のとおりである。

[表 14]　（単位：千円）

	キャッシュ・フロー	うち元本回収	うち利息回収	利息計上額	帳簿価額加算額	帳簿価額
	a	b	c	d=f'×0.05	e=d-c	f=f'+e-b
X1.4.1	△20,000					14,410
X2.3.31	—	—	—	720	720	15,130
X3.3.31	—	—	—	757	757	15,887
X4.3.31	—	—	—	794	794	16,681
X5.3.31	—	—	—	834	834	17,515
X6.3.31	—	—	—	876	876	18,391
X7.3.31	4,400	4,000	400	920	520	14,911
X8.3.31	4,320	4,000	320	745	425	11,336
X9.3.31	4,240	4,000	240	567	327	7,663
X10.3.31	4,160	4,000	160	383	223	3,886
X11.3.31	4,080	4,000	80	194	114	—

（注）f'は、帳簿価額fの前期末残高である。

建設協力金等の差入預託保証金は返済期日に回収されるため、当初時価と返済額との差額は、弁済期又は償還期に至るまで毎期一定の方法で受取利息として計上する（第 29 項参照）。

無利息期間中の X2 年 3 月期、元本分割返済と 2%の利息支払が開始される X7 年 3 月期及び元本最終償還期である X11 年 3 月期について、仕訳で示すと次のとおりである。

なお、長期貸付金の 1 年以内償還部分の短期への振替は省略している。

X2 年 3 月 31 日（無利息期間）

（単位：千円）

（借）	長期貸付金	720	（貸）	受取利息	720
（借）	減価償却費（＊3）	559	（貸）	減価償却累計額	559

（＊3）5,590 千円（使用権資産）×1 年/10 年＝559 千円

X7 年 3 月 31 日（元本分割返済及び利息支払開始時）

（単位：千円）

（借）	長期貸付金	520	（貸）	受取利息	920
	現金預金	400			
（借）	現金預金	4,000	（貸）	長期貸付金	4,000
（借）	減価償却費	559	（貸）	減価償却累計額	559

X11 年 3 月 31 日（最終償還期）

（単位：千円）

（借）	長期貸付金	114	（貸）	受取利息	194
	現金預金	80			
（借）	現金預金	4,000	（貸）	長期貸付金	4,000
（借）	減価償却費	559	（貸）	減価償却累計額	559
（借）	減価償却累計額	5,590	（貸）	使用権資産	5,590

[設例 15] リースの契約条件の変更

[設例 15-1] 独立したリースとして会計処理する場合

前提条件

1. A 社（借手）は、2,000 平方メートルの事務所スペースに係る、不動産賃貸借契約を B 社（貸手）と締結した。
2. A 社は、第 5 項に従って、当該契約はリースを含むと判断した。
3. リース開始日　X1 年 4 月 1 日
4. 借手のリース期間　10 年
5. X6 年 4 月 1 日に、A 社と B 社は、契約条件を次のように変更することに合意する。
   ① 残りの 5 年間について同じ建物の追加の 3,000 平方メートルの事務所スペースを契約に含める。
   ② B 社が A 社による①の追加のスペースの使用を可能にする日は、X6 年 9 月 30 日である。
   ③ 追加の 3,000 平方メートルの事務所スペースに対するリース料の増額は、当該スペースの市場賃料に契約の状況を反映するための調整を加えたものである。

会計処理

前提条件 5 の変更は、リースの契約条件の変更に該当し、次の(1)及び(2)のいずれも満たすため、A 社は、当該リースの契約条件の変更について、独立したリースとして取り扱い、当該独立したリースのリース開始日に、リースの契約条件の変更の内容に基づくリース負債を計上し、当該リース負債にリース開始日までに支払った借手のリース料、付随費用等を加減した額により使用権資産を計上する（第 44 項参照）。

(1) 1 つ以上の原資産を追加することにより、原資産を使用する権利が追加され、リースの範囲が拡大されること
(2) 借手のリース料が、範囲が拡大した部分に対する独立価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額されること

A 社は、独立したリースのリース開始日（X6 年 9 月 30 日）に、追加の 3,000 平方メートルの事務所スペースのリースに係る使用権資産及びリース負債を計上する。A 社は、変更前の 2,000 平方メートルの事務所スペースのリースの会計処理について修正を行わない。

[設例 15-2] リース料の単価の増額を伴いリースの範囲が縮小される場合

前提条件

1. A 社（借手）は、5,000 平方メートルの事務所スペースに係る、不動産賃貸借契約を B 社（貸手）と締結した。
2. A 社は、第 5 項に従って、当該契約はリースを含むと判断した。
3. リース開始日　X1 年 4 月 1 日

4. 借手のリース期間　10 年
5. リース料
　年額　50,000 千円　支払は毎年 3 月末
6. 借手の追加借入利子率　年 6%（借手は貸手の計算利子率を知り得ない。）
7. X6 年 4 月 1 日に、A 社と B 社は、契約条件を次のように変更することに合意する。
　① 同日に変更前のスペースから、2,500 平方メートルのみに縮小する。
　② 年間リース料を 30,000 千円に変更する。
8. X6 年 4 月 1 日現在の借手の追加借入利子率　年 5%
9. A 社は、リースの範囲の縮小については変更前の割引率を使用し、リース料の単価の増額については変更後の割引率を使用する。

会計処理

前提条件 7 の変更は、リースの契約条件の変更に該当し、リース料の単価の増額を伴い、かつ、事務所スペースの縮小によりリースの範囲が縮小されるものである。A 社は、当該リースの契約条件の変更に関して、事務所スペースの縮小とリース料の単価の増額のそれぞれについて、別個に会計処理を行う（第 45 項参照）。

リースの契約条件の変更前の使用権資産及びリース負債は、[表 15-2]のとおりである。

[表 15-2]　（単位：千円）

	使用権資産			リース負債			
年	期首残高	減価償却費	期末残高	期首残高	リース料	利息	期末残高
X1	368,004 （＊1）	36,800	331,204	368,004 （＊1）	50,000	22,080	340,084
X2	331,204	36,801	294,403	340,084	50,000	20,405	310,489
X3	294,403	36,800	257,603	310,489	50,000	18,630	279,119
X4	257,603	36,800	220,803	279,119	50,000	16,747	245,866
X5	220,803	36,801	184,002 ②	245,866	50,000	14,752	210,618 ①

（＊1）リース開始日（X1 年 4 月 1 日）における使用権資産及びリース負債の計上額：

$$\frac{50,000}{(1+0.06)}+\frac{50,000}{(1+0.06)^2}+\cdots\cdots+\frac{50,000}{(1+0.06)^{10}}$$

＝368,004 千円

(1) 事務所スペースの縮小

事務所スペースを縮小する変更は、リースの契約条件の変更に該当し、リースの範囲が縮小されるものである。A 社は、当該リースの契約条件の変更について、当該リースの契

約条件の変更の発効日に、変更後の条件を反映してリース負債を修正し、リースの一部又は全部の解約を反映するように使用権資産の帳簿価額を減額する。このとき、使用権資産の減少額とリース負債の修正額とに差額が生じた場合は、当該差額を損益に計上する（第45 項(1)及び(2)①参照）。本設例では、前提条件 9 により、変更前の割引率を使用する。

X6 年 4 月 1 日（リースの契約条件の変更の発効日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊2）	105,309	（貸）	使用権資産（＊3）	92,001
				利益（＊4）	13,308

（＊2）リース負債の減少額：210,618 千円（[表 15-2]の①）×50%（2,500 平方メートル/5,000 平方メートル）＝105,309 千円

（＊3）使用権資産の減少額：184,002 千円（[表 15-2]の②）×50%（2,500 平方メートル/5,000 平方メートル）＝92,001 千円

（＊4）105,309 千円（＊2）－92,001 千円（＊3）＝13,308 千円

(2) リース料の単価の増額

リース料の単価が増額される変更は、リースの契約条件の変更に該当するものの、①1つ以上の原資産を追加するリースの範囲の拡大ではなく（第 44 項参照）、また、②リースの範囲の縮小にも該当しない（第 45 項(2)①参照）、リース料の変更である（第 45 項(2)②参照）。A 社は、当該リースの契約条件の変更について、当該リースの契約条件の変更の発効日に、変更後の条件を反映してリース負債を修正し、当該リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する（第 45 項(1)及び(2)②参照）。本設例では、前提条件 9 により、変更後の割引率を使用する。

X6 年 4 月 1 日（リースの契約条件の変更の発効日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産（＊6）	24,575	（貸）	リース負債（＊5）	24,575

（＊5）単価の増額に対応した修正後のリース負債（変更後の年間リース料 30,000 千円の 5 年分を変更後の割引率の年 5%で割り引いた現在価値）：

$$\frac{30,000}{(1+0.05)}+\frac{30,000}{(1+0.05)^2}+\cdots\cdots+\frac{30,000}{(1+0.05)^5}$$

＝129,884 千円

リース負債の増加額：129,884 千円－（210,618 千円（[表 15-2]の①）－105,309 千円（＊2））＝24,575 千円

（＊6）リース負債の修正額に相当する金額

[設例 15-3] リースの範囲の拡大と縮小の両方が生じる場合

前提条件

1. A 社（借手）は、2,000 平方メートルの事務所スペースに係る、不動産賃貸借契約を B 社（貸手）と締結した。
2. A 社は、第 5 項に従って、当該契約はリースを含むと判断した。
3. リース開始日　X1 年 4 月 1 日
4. 借手のリース期間　10 年
5. リース料
   年額　100,000 千円　支払は毎年 3 月末
6. 借手の追加借入利子率　年 6%（借手は貸手の計算利子率を知り得ない。）
7. X6 年 4 月 1 日に、A 社と B 社は、契約条件を次のように変更することに合意する。
   ① X6 年 4 月 1 日から、1,500 平方メートルの事務所スペースを追加する。
   ② 合計 3,500 平方メートルに係る年間リース料を 150,000 千円とする。なお、リース料は、毎年 3 月末に支払う。
   ③ 対応するリース料の増額は、範囲が拡大した部分に対する独立価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額しているものではない。
   ④ 契約期間を 10 年から 8 年に短縮する。
8. X6 年 4 月 1 日現在の A 社の追加借入利子率は、年 7%である。
9. A 社は、次のとおり割引率を使用する。
   ① 契約期間の短縮によるリースの範囲の縮小について変更前の割引率を使用し、その後、変更後の割引率を使用してリース負債の修正を行う。
   ② 事務所スペースの追加によるリースの範囲の拡大について変更後の割引率を使用する。

会計処理

前提条件 7 の変更は、リースの契約条件の変更に該当し、変更前の事務所スペースに係る契約期間の短縮によるリースの範囲の縮小と、事務所スペースの追加によるリースの範囲の拡大の両方を生じさせるものである。A 社は、当該リースの契約条件の変更に関して、変更前の事務所スペースに係る契約期間の短縮と事務所スペースの追加のそれぞれについて、別個に会計処理を行う（第 45 項参照）。

リースの契約条件の変更前の使用権資産及びリース負債は、[表 15-3]のとおりである。

[表 15-3]　（単位：千円）

	使用権資産			リース負債			
年	期首残高	減価償却費	期末残高	期首残高	リース料	利息	期末残高
X1	736,009	73,601	662,408	736,009	100,000	44,160	680,169

	(＊1)			(＊1)			
X2	662,408	73,601	588,807	680,169	100,000	40,810	620,979
X3	588,807	73,601	515,206	620,979	100,000	37,259	558,238
X4	515,206	73,601	441,605	558,238	100,000	33,494	491,732
X5	441,605	73,601	368,004 ②	491,732	100,000	29,504	421,236 ①

(＊1) リース開始日（X1 年 4 月 1 日）における使用権資産及びリース負債の計上額：

$$\frac{100,000}{(1+0.06)}+\frac{100,000}{(1+0.06)^2}+\cdots\cdots+\frac{100,000}{(1+0.06)^{10}}$$

＝736,009 千円

(1) 変更前の事務所スペースに係る契約期間の短縮（リースの範囲の縮小）

変更前の 2,000 平方メートルの事務所スペースに係る契約期間が短縮される変更は、リースの契約条件の変更に該当し、リースの範囲が縮小されるものである。A 社は、当該リースの契約条件の変更について、当該リースの契約条件の変更の発効日に、変更後の条件を反映してリース負債を修正し、リースの一部又は全部の解約を反映するように使用権資産の帳簿価額を減額する。このとき、使用権資産の減少額とリース負債の修正額とに差額が生じた場合は、当該差額を損益に計上する（第 45 項(1)及び(2)①参照）。本設例では、前提条件 9 により、変更前の割引率を使用する。その後、変更後の割引率を使用してリース負債を修正し、当該リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する（第 45 項(1)及び(2)②参照）。

X6 年 4 月 1 日（リースの契約条件の変更の発効日）

（単位：千円）

(借)	リース負債（＊2）	153,935	(貸)	使用権資産（＊3）	147,202
				利益（＊4）	6,733
(借)	リース負債（＊5）	4,870	(貸)	使用権資産（＊6）	4,870

(＊2) 契約期間の短縮によるリースの範囲の縮小に対応したリース負債（変更前の年間リース料 100,000 千円の変更後の残りの借手リース期間 3 年分を変更前の割引率の年 6%で割り引いた現在価値）：

$$\frac{100,000}{(1+0.06)}+\frac{100,000}{(1+0.06)^2}+\frac{100,000}{(1+0.06)^3}$$

＝267,301 千円（＊7）

リース負債の減少額：421,236 千円（[表 15-3]の①）－267,301 千円＝153,935 千円

(＊3) 使用権資産の減少額：368,004 千円（[表 15-3]の②）×40%（2 年/5 年）＝147,202 千円

（＊4）153,935 千円（＊2）－147,202 千円（＊3）＝6,733 千円

（＊5）割引率の変更による修正後のリース負債（変更前の年間リース料 100,000 千円の変更後の残りの借手のリース期間 3 年分を変更後の割引率の年 7%で割り引いた現在価値）：

$$\frac{100,000}{(1+0.07)}+\frac{100,000}{(1+0.07)^2}+\frac{100,000}{(1+0.07)^3}$$

＝262,431 千円

リース負債の減少額：267,301 千円（＊7）－262,431 千円＝4,870 千円

（＊6）リース負債の修正額に相当する金額

(2) 事務所スペースの追加（リースの範囲の拡大）

追加の 1,500 平方メートルの事務所スペースに係る変更は、1 つ以上の原資産の追加により原資産を使用する権利が追加され、リースの範囲が拡大されているものの、対応するリース料の増額は、範囲が拡大した部分に対する独立価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額しているものではない。したがって、A 社は、追加の 1,500 平方メートルの事務所スペースに係る変更について独立したリースとして会計処理しない（第 44 項参照）。すなわち、A 社は、当該リースの契約条件の変更について、当該リースの契約条件の変更の発効日に、変更後の条件を反映してリース負債を修正し、当該リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する（第 45 項(1)及び(2)②参照）。本設例では、前提条件 9 により、変更後の割引率を使用する。

X6 年 4 月 1 日（リースの契約条件の変更の発効日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産（＊9）	131,216	（貸）	リース負債（＊8）	131,216

（＊8）事務所スペースの追加によるリースの範囲の拡大に対応したリース負債の増加額（追加の事務所スペースに係る年間リース料 50,000 千円（150,000 千円－100,000 千円）の 3 年分を変更後の割引率の年 7%で割り引いた現在価値）：

$$\frac{50,000}{(1+0.07)}+\frac{50,000}{(1+0.07)^2}+\frac{50,000}{(1+0.07)^3}$$

＝131,216 千円

（＊9）リース負債の修正額に相当する金額

[設例 15-4] 契約期間が延長される場合

前提条件

1. A 社（借手）は、5,000 平方メートルの事務所スペースに係る、不動産賃貸借契約を B 社（貸手）と締結した。

2. A 社は、第 5 項に従って、当該契約はリースを含むと判断した。
3. リース開始日　X1 年 4 月 1 日
4. 借手のリース期間　10 年
5. リース料
　年額　100,000 千円　支払は毎年 3 月末
6. 借手の追加借入利子率　年 6%（借手は貸手の計算利子率を知り得ない。）
7. X7 年 4 月 1 日に、A 社と B 社は、契約期間を 4 年延長することによって契約条件を変更することに合意する。年間リース料は変わらない。X7 年 4 月 1 日現在の A 社の追加借入利子率は、年 7%である。
8. A 社は、当該リースの契約条件の変更に伴い適用する割引率について変更後の割引率を使用する。

会計処理

前提条件 7 の変更は、リースの契約条件の変更に該当するものの、①1 つ以上の原資産を追加するリースの範囲の拡大ではなく（第 44 項参照）、また、②リースの範囲の縮小にも該当しない（第 45 項(2)①参照）、リース料及び契約期間の変更である（第 45 項(2)②参照）。A 社は、当該リースの契約条件の変更について、当該リースの契約条件の変更の発効日に、変更後の条件を反映してリース負債を修正し、当該リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する（第 45 項(1)及び(2)②参照）。本設例では、前提条件 8 により、変更後の割引率を使用する。

リースの契約条件の変更前の使用権資産及びリース負債は、[表 15-4]のとおりである。

[表 15-4]　（単位：千円）

	使用権資産			リース負債			
年	期首残高	減価償却費	期末残高	期首残高	リース料	利息	期末残高
X1	736,009 （＊1）	73,601	662,408	736,009 （＊1）	100,000	44,160	680,169
X2	662,408	73,601	588,807	680,169	100,000	40,810	620,979
X3	588,807	73,601	515,206	620,979	100,000	37,259	558,238
X4	515,206	73,601	441,605	558,238	100,000	33,494	491,732
X5	441,605	73,601	368,004	491,732	100,000	29,504	421,236
X6	368,004	73,601	294,403	421,236	100,000	25,275	346,511 ①

（＊1）リース開始日（X1 年 4 月 1 日）における使用権資産及びリース負債の計上額：

$$\frac{100,000}{(1+0.06)} + \frac{100,000}{(1+0.06)^2} + \cdots\cdots + \frac{100,000}{(1+0.06)^{10}}$$

＝736,009 千円

X7 年 4 月 1 日（リースの契約条件の変更の発効日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産（＊3）	250,619	（貸）	リース負債（＊2）	250,619

（＊2）修正後のリース負債（年間リース料 100,000 千円の変更後の残りの借手のリース期間 8 年分を変更後の割引率の年 7%で割り引いた現在価値）：

$$\frac{100,000}{(1+0.07)} + \frac{100,000}{(1+0.07)^2} + \cdots\cdots + \frac{100,000}{(1+0.07)^8}$$

＝597,130 千円

リース負債の増加額：597,130 千円－346,511 千円（[表 15-4]の①）＝250,619 千円

（＊3）リース負債の修正額に相当する金額

[設例 15-5] 契約上のリース料のみが変更される場合

前提条件

1. A 社（借手）は、5,000 平方メートルの事務所スペースに係る、不動産賃貸借契約を B 社（貸手）と締結した。
2. A 社は、第 5 項に従って、当該契約はリースを含むと判断した。
3. リース開始日　X1 年 4 月 1 日
4. 借手のリース期間　10 年
5. X6 年 4 月 1 日に、A 社と B 社は、残りの 5 年間の契約条件を変更して、年間リース料（毎年 3 月末に支払）を 100,000 千円から 95,000 千円に減額することに合意する。
6. リース開始日現在の借手の追加借入利子率　年 6%（借手は貸手の計算利子率を知り得ない。）
7. X6 年 4 月 1 日現在の借手の追加借入利子率　年 7%
8. A 社は、当該リースの契約条件の変更について変更後の割引率を使用する。

会計処理

前提条件 5 の変更は、リースの契約条件の変更に該当するものの、①1 つ以上の原資産を追加するリースの範囲の拡大ではなく（第 44 項参照）、また、②リースの範囲の縮小にも該当しない（第 45 項(2)①参照）、契約上のリース料のみの変更である（第 45 項(2)②参照）。A 社は、当該リースの契約条件の変更について、当該リースの契約条件の変更の発効日に、変更後の条件を反映してリース負債を修正し、当該リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する（第 45 項(1)及び(2)②参照）。本設例では、前提条件 8 により、変更後の割引率を使用する。

リースの契約条件の変更前の使用権資産及びリース負債は、[表 15-5]のとおりである。

[表 15-5]　（単位：千円）

	使用権資産			リース負債			
年	期首残高	減価償却費	期末残高	期首残高	リース料	利息	期末残高
X1	736,009 （＊1）	73,601	662,408	736,009 （＊1）	100,000	44,160	680,169
X2	662,408	73,601	588,807	680,169	100,000	40,810	620,979
X3	588,807	73,601	515,206	620,979	100,000	37,259	558,238
X4	515,206	73,601	441,605	558,238	100,000	33,494	491,732
X5	441,605	73,601	368,004	491,732	100,000	29,504	421,236 ①

（＊1）リース開始日（X1 年 4 月 1 日）における使用権資産及びリース負債の計上額：

$$\frac{100,000}{(1+0.06)}+\frac{100,000}{(1+0.06)^2}+\cdots\cdots+\frac{100,000}{(1+0.06)^{10}}$$

＝736,009 千円

X6 年 4 月 1 日（リースの契約条件の変更の発効日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊2）	31,717	（貸）	使用権資産（＊3）	31,717

（＊2）修正後のリース負債（変更後の年間リース料 95,000 千円の 5 年分を変更後の割引率の年 7%で割り引いた現在価値）：

$$\frac{95,000}{(1+0.07)}+\frac{95,000}{(1+0.07)^2}+\cdots\cdots+\frac{95,000}{(1+0.07)^5}$$

＝389,519 千円

リース負債の減少額：421,236 千円（[表 15-5]の①）－389,519 千円＝31,717 千円

（＊3）リース負債の修正額に相当する金額

[設例 16] リースの契約条件の変更を伴わないリース負債の見直し

前提条件

1. A 社（借手）は、建物の 1 フロアについて解約不能期間が 10 年で、5 年間の延長オプション付きの賃貸借契約を B 社（貸手）と締結した。
2. A 社は、第 5 項に従って、当該契約はリースを含むと判断した。
3. リース開始日　X1 年 4 月 1 日
4. リース開始日において、A 社は、リースを延長するオプションを行使することが合理的に確実ではないと判断し、借手のリース期間は 10 年と決定した。
5. リース料

   支払は毎年 4 月 1 日

   解約不能期間中の年額　　50,000 千円

   延長オプション期間中の年額　55,000 千円
6. 借手の追加借入利子率　年 5%（借手は貸手の計算利子率を知り得ない。）
7. A 社は、X8 年 3 月 31 日に新規事業に携わる新規スタッフを採用することを、X7 年 3 月 31 日に決定する。新規スタッフの採用後に、A 社はスタッフの増加に見合った建物の 2 フロアを必要とするため、X8 年 3 月 31 日をリース開始日として、既にリースしている建物の別のフロアについて契約期間が 8 年のリースを締結する。
8. 新規のスタッフを A 社が既にリースしている建物と同じ建物に配置することにより、スタッフを同じ建物に集約して生産性を高めるために、A 社がリースを 10 年の解約不能期間の終了時に延長する経済的インセンティブが生じる。
9. 新規スタッフの採用及び配置は A 社の統制下にあり、かつ、延長オプションを行使することが合理的に確実かどうかの A 社の決定に影響を与える重要な事象である。このため、X7 年 3 月 31 日に、A 社は、新規スタッフの採用及び配置に関する決定の結果として、リースを延長するオプションを行使することが合理的に確実になっていると判断する。
10. X7 年 3 月 31 日における A 社の追加借入利子率　年 6%
11. A 社は、上記 9 における延長オプションを行使することが合理的に確実であるかどうかについての見直しにより、変更後の割引率を使用する。

会計処理

延長オプションを行使することが合理的に確実であるかどうかについての見直し前の使用権資産及びリース負債は[表 16]のとおりである。

[表 16]　（単位：千円）

	使用権資産			リース負債			
年	期首残高	減価償却費	期末残高	期首残高	リース料	利息	期末残高
X1	405,391	40,539	364,852	405,391	50,000	17,770	373,161

	(＊1)			(＊1)			
X2	364, 852	40, 539	324, 313	373, 161	50, 000	16, 158	339, 319
X3	324, 313	40, 539	283, 774	339, 319	50, 000	14, 466	303, 785
X4	283, 774	40, 539	243, 235	303, 785	50, 000	12, 689	266, 474
X5	243, 235	40, 539	202, 696	266, 474	50, 000	10, 823	227, 297
X6	202, 696	40, 539	162, 157	227, 297	50, 000	8, 865	186, 162 ①

（＊1）リース開始日（X1 年 4 月 1 日）における使用権資産及びリース負債の計上額：

$$50,000 + \frac{50,000}{(1+0.05)} + \cdots\cdots + \frac{50,000}{(1+0.05)^{9}}$$

＝405, 391 千円

前提条件 9 における延長オプションを行使することが合理的に確実であるかどうかについての見直しは、リースの契約条件の変更を伴わない借手のリース期間の変更である。A 社は、当該変更に関して、当該変更が生じた日にリース負債について当該変更の内容を反映した借手のリース料の現在価値まで修正し、当該リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する（第 46 項参照）。なお、本設例では、前提条件 11 により、変更後の割引率を使用する。

X7 年 3 月 31 日（変更が生じた日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産（＊3）	192, 012	（貸）	リース負債（＊2）	192, 012

（＊2）見直し後のリース負債（解約不能期間の年間リース料 50, 000 千円の 4 年分及び延長オプション期間の年間リース料 55, 000 千円の 5 年分をすべて変更後の割引率の年 6%で割り引いた現在価値）：

$$50,000 + \frac{50,000}{(1+0.06)} + \cdots\cdots + \frac{50,000}{(1+0.06)^{3}} + \frac{55,000}{(1+0.06)^{4}} + \frac{55,000}{(1+0.06)^{5}} + \cdots\cdots + \frac{55,000}{(1+0.06)^{8}}$$

＝378, 174 千円

リース負債の増加額：378, 174 千円－186, 162 千円（[表 16]の①）＝192, 012 千円

（＊3）リース負債の修正額に相当する金額

[設例 17] 使用権資産総額に重要性が乏しいと認められなくなった場合

前提条件

リースの借手である A 社は、前事業年度末まで使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の取扱いである第 40 項(2)を適用し、利息相当額の総額を借手のリース期間中の各期に配分する方法として、定額法（利息相当額の総額を借手のリース期間中の各期にわたり定額で配分する方法）を採用していた。

A 社は、前事業年度の期首（X1 年 4 月 1 日）に機械装置のリースを開始していたが、当事業年度の期首（X2 年 4 月 1 日）に同種の機械装置のリースを開始した。この新たなリースを開始した結果、未経過の借手のリース料の期末残高が当該期末残高、有形固定資産及び無形固定資産の期末残高の合計額に占める割合が 10 パーセント以上となったため、当期より利息法を採用することとした。その他、リース開始日以外の条件は[設例 9-1]と同じである。

X1 年 4 月 1 日に開始した機械装置のリースに関する返済スケジュールは[表 17-1]のとおりである。

[表 17-1]　（単位：千円）

回数	返済日	前月末元本	返済合計	元本分	利息分	月末元本
1	X1. 4. 30	49, 318	1, 000	671	329	48, 647
2	X1. 5. 31	48, 647	1, 000	675	325	47, 972
3	X1. 6. 30	47, 972	1, 000	681	319	47, 291
4	X1. 7. 31	47, 291	1, 000	684	316	46, 607
5	X1. 8. 31	46, 607	1, 000	690	310	45, 917
6	X1. 9. 30	45, 917	1, 000	694	306	45, 223
7	X1. 10. 31	45, 223	1, 000	698	302	44, 525
8	X1. 11. 30	44, 525	1, 000	703	297	43, 822
9	X1. 12. 31	43, 822	1, 000	708	292	43, 114
10	X2. 1. 31	43, 114	1, 000	713	287	42, 401
11	X2. 2. 28	42, 401	1, 000	717	283	41, 684
12	X2. 3. 31	41, 684	1, 000	722	278	40, 962
13	X2. 4. 30	40, 962	1, 000	727	273	40, 235
14	X2. 5. 31	40, 235	1, 000	732	268	39, 503
15	X2. 6. 30	39, 503	1, 000	736	264	38, 767
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
57	X5. 12. 31	3, 934	1, 000	974	26	2, 960
58	X6. 1. 31	2, 960	1, 000	980	20	1, 980

59	X6. 2. 28	1, 980	1, 000	987	13	993
60	X6. 3. 31	993	1, 000	993	7	—
	合　計	—	60, 000	49, 318	10, 682	—

（注）適用利率年 8%。利息の計算は、月数割りによっている。

X2 年 4 月 1 日に開始した機械装置のリースに関する返済スケジュールは[表 17-2]のとおりである。

[表 17-2]　（単位：千円）

回数	返済日	前月末元本	返済合計	元本分	利息分	月末元本
1	X2. 4. 30	49, 318	1, 000	671	329	48, 647
2	X2. 5. 31	48, 647	1, 000	675	325	47, 972
3	X2. 6. 30	47, 972	1, 000	681	319	47, 291
4	X2. 7. 31	47, 291	1, 000	684	316	46, 607
5	X2. 8. 31	46, 607	1, 000	690	310	45, 917
6	X2. 9. 30	45, 917	1, 000	694	306	45, 223
7	X2. 10. 31	45, 223	1, 000	698	302	44, 525
8	X2. 11. 30	44, 525	1, 000	703	297	43, 822
9	X2. 12. 31	43, 822	1, 000	708	292	43, 114
10	X3. 1. 31	43, 114	1, 000	713	287	42, 401
11	X3. 2. 28	42, 401	1, 000	717	283	41, 684
12	X3. 3. 31	41, 684	1, 000	722	278	40, 962
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
57	X6. 12. 31	3, 934	1, 000	974	26	2, 960
58	X7. 1. 31	2, 960	1, 000	980	20	1, 980
59	X7. 2. 28	1, 980	1, 000	987	13	993
60	X7. 3. 31	993	1, 000	993	7	—
	合　計	—	60, 000	49, 318	10, 682	—

（注）適用利率年 8%。利息の計算は、月数割りによっている。

この場合、すべてのリースを利息法で処理する方法と新たなリースのみを利息法で処理する方法が考えられる。

1.　すべてのリースを利息法で処理する方法

(1)　前事業年度

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産	49,318	（貸）	リース負債	49,318

X1 年 6 月 30 日（第 3 回支払日・期中決算日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊2）	822	（貸）	現金預金	1,000
	支払利息（＊1）	178			
（借）	減価償却費（＊3）	2,466	（貸）	減価償却累計額	2,466

（＊1）支払利息は、利息相当額の総額 10,682 千円を、借手のリース期間中の各期にわたり定額で配分する。

10,682 千円×1 年/5 年×1 か月/12 か月＝178 千円

（＊2）1,000 千円－178 千円＝822 千円

（＊3）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,466 千円

X2 年 3 月 31 日（第 12 回支払日・決算日）

（単位：千円）

（借）	リース負債	822	（貸）	現金預金	1,000
	支払利息	178			
（借）	減価償却費	2,466	（貸）	減価償却累計額	2,466

(2) 当事業年度

X2 年 4 月 1 日（新リース開始日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産（＊4）	49,318	（貸）	リース負債	49,318
（借）	支払利息（＊5）	1,508	（貸）	リース負債	1,508

（＊4）新リース分

（＊5）過年度の支払利息を利息法で計算した場合と過年度に定額法で計上した支払利息との差額を計上する。

過年度の支払利息を利息法で計算した場合：[表 17-1]より 329 千円＋･･･＋278 千円＝3,644 千円

過年度の支払利息を定額法で計算した場合：10,682 千円×1 年/5 年＝2,136 千円

3,644 千円－2,136 千円＝1,508 千円

X2 年 6 月 30 日（各第 15 回／第 3 回支払日・期中決算日）

（単位：千円）

(借)	リース負債（＊7）	1,417	(貸)	現金預金	2,000
	支払利息（＊6）	583			
(借)	減価償却費（＊8）	4,932	(貸)	減価償却累計額	4,932

（＊6）264 千円（[表 17-1]より）＋319 千円（[表 17-2]より）＝583 千円

（＊7）1,000 千円×2－583 千円＝1,417 千円

（＊8）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

（49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月）×2 台＝4,932 千円

以後も同様な会計処理を行う。

2. 新たなリースのみを利息法で処理する方法

(1) 前事業年度

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

（単位：千円）

(借)	使用権資産	49,318	(貸)	リース負債	49,318

X1 年 6 月 30 日（第 3 回支払日・期中決算日）

（単位：千円）

(借)	リース負債（＊2）	822	(貸)	現金預金	1,000
	支払利息（＊1）	178			
(借)	減価償却費（＊3）	2,466	(貸)	減価償却累計額	2,466

（＊1）支払利息は、利息相当額の総額 10,682 千円を、借手のリース期間中の各期にわたり定額で配分する。

10,682 千円×1 年/5 年×1 か月/12 か月＝178 千円

（＊2）1,000 千円－178 千円＝822 千円

（＊3）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,466 千円

X2 年 3 月 31 日（第 12 回支払日・決算日）

（単位：千円）

(借)	リース負債	822	(貸)	現金預金	1,000
	支払利息	178			
(借)	減価償却費	2,466	(貸)	減価償却累計額	2,466

(2) 当事業年度

X2 年 4 月 1 日（新リース開始日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産（＊4）	49,318	（貸）	リース負債	49,318

（＊4）新リース分

X2 年 6 月 30 日（各第 15 回／第 3 回支払日・期中決算日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊6）	1,503	（貸）	現金預金	2,000
	支払利息（＊5）	497			
（借）	減価償却費（＊7）	4,932	（貸）	減価償却累計額	4,932

（＊5）それぞれの利息相当額の総額 10,682 千円は、従来からのリースについては借手のリース期間中の各期にわたり定額で配分し、新たなリースについては利息法で計上する。

従来からのリース分：10,682 千円×1 年/5 年×1 か月/12 か月＝178 千円

新リース分：319 千円（[表 17-2]より）

178 千円＋319 千円＝497 千円

（＊6）1,000 千円×2－497 千円＝1,503 千円

（＊7）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

（49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月）×2 台＝4,932 千円

以後も同様な会計処理を行う。

Ⅳ．サブリース取引

[設例 18] サブリース取引

[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

前提条件

1. ヘッドリース
   ① 所有権移転条項　なし
   ② 割安購入選択権　なし
   ③ 原資産は特別仕様ではない。
   ④ リース開始日　X1 年 4 月 1 日
   ⑤ 借手のリース期間及び貸手のリース期間　5 年
   ⑥ リース料
      月額 1,000 千円　支払は毎月末
      借手のリース期間に係る月額リース料の合計額　60,000 千円
   ⑦ 借手の減価償却方法　定額法（6 か月ごとより高い頻度で期中財務諸表を作成し、減価償却費は、3 か月ごとに計上するものとする。）
   ⑧ 借手の追加借入利子率　年 8%（借手は貸手の計算利子率を知り得ない。）
   ⑨ 借手の付随費用　ゼロ
   ⑩ 決算日　3 月 31 日
2. サブリース
   ① 所有権移転条項　なし
   ② 割安購入選択権　なし
   ③ 原資産は特別仕様ではない。
   ④ リース開始日　X2 年 4 月 1 日（X2 年度期首にサブリースを締結）
   ⑤ 借手のリース期間及び貸手のリース期間　4 年
   ⑥ リース料
      月額 1,200 千円　支払は毎月末
      借手のリース期間及び貸手のリース期間に係る月額リース料の合計額　57,600 千円
   ⑦ 貸手の見積残存価額　ゼロ
   ⑧ サブリースの計算利子率を算定することは容易ではない。

会計処理

(1) X2 年 3 月 31 日まで

① ヘッドリースの借手（中間的な貸手）

ヘッドリースの借手（中間的な貸手）は、ヘッドリースの貸手の計算利子率を知り得な

いため、借手の追加借入利子率である年 8%を用いて借手のリース料 60,000 千円を現在価値に割り引くと、次のとおり 49,318 千円がリース開始日に算定されたリース負債及び使用権資産の計上額となる（第 37 項及び第 89 項参照）。

$$\frac{1,000}{(1+0.08\times1/12)}+\frac{1,000}{(1+0.08\times1/12)^{2}}+\cdots\cdots+\frac{1,000}{(1+0.08\times1/12)^{60}}$$

＝49,318 千円

リース負債の返済スケジュールは、[表 18-1-1]のとおりである。

[表 18-1-1]　（単位：千円）

回数	返済日	前月末元本	返済合計	元本分	利息分	月末元本
1	X1.4.30	49,318	1,000	671	329	48,647
2	X1.5.31	48,647	1,000	675	325	47,972
3	X1.6.30	47,972	1,000	681	319	47,291
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
9	X1.12.31	43,822	1,000	708	292	43,114
10	X2.1.31	43,114	1,000	713	287	42,401
11	X2.2.28	42,401	1,000	717	283	41,684
12	X2.3.31	41,684	1,000	722	278	40,962
13	X2.4.30	40,962	1,000	727	273	40,235
14	X2.5.31	40,235	1,000	732	268	39,503
15	X2.6.30	39,503	1,000	736	264	38,767
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
57	X5.12.31	3,934	1,000	974	26	2,960
58	X6.1.31	2,960	1,000	980	20	1,980
59	X6.2.28	1,980	1,000	987	13	993
60	X6.3.31	993	1,000	993	7	—
	合　計	—	60,000	49,318	10,682	—

（注）適用利率年 8%。利息の計算は、月数割りによっている。

X1 年 4 月 1 日（ヘッドリースの開始日）

（単位：千円）

（借）	使用権資産	49,318	（貸）	リース負債	49,318

X2 年 3 月 31 日（ヘッドリースの第 12 回支払日・決算日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊1）	722	（貸）	現金預金	1,000
	支払利息（＊1）	278			
（借）	減価償却費（＊2）	2,466	（貸）	減価償却累計額	2,466

（＊1）リース負債の元本返済額及び支払利息は、[表 18-1-1]より。

（＊2）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,466 千円

(2) X2 年 4 月 1 日以降

① サブリースの貸手（中間的な貸手）

ア．サブリースの分類（第 91 項参照）

サブリース期間 4 年/ヘッドリース期間の残存期間 4 年＝100%≧75%

このリースはファイナンス・リースに該当する。

なお、サブリースにおける貸手のリース期間による判定でファイナンス・リースに該当しない場合、現在価値基準における判定を行う。

前提条件 2①から③より、サブリースに所有権移転条項又は割安購入選択権がなく、また、原資産は特別仕様ではないため、所有権移転ファイナンス・リースには該当しない。したがって、サブリースは、所有権移転外ファイナンス・リースに該当する。

イ．サブリースの会計処理（第 89 項(1)参照）

サブリースの貸手（中間的な貸手）がヘッドリースに使用した借手の追加借入利子率である年 8%を用いて貸手のリース料を現在価値に割り引いた金額である 49,154 千円が、リース投資資産の計上額となる。

$$\frac{1,200}{(1+0.08\times1/12)}+\frac{1,200}{(1+0.08\times1/12)^{2}}+\cdots\cdots+\frac{1,200}{(1+0.08\times1/12)^{48}}$$

＝49,154 千円

この場合のリース投資資産の回収スケジュールは、[表 18-1-2]のとおりである。

[表 18-1-2]　（単位：千円）

回数	回収日	前月末元本	回収合計	元本分	利息分	月末元本
1	X2.4.30	49,154	1,200	873	327	48,281
2	X2.5.31	48,281	1,200	878	322	47,403

3	X2. 6. 30	47, 403	1, 200	884	316	46, 519
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
9	X2. 12. 31	42, 010	1, 200	920	280	41, 090
10	X3. 1. 31	41, 090	1, 200	926	274	40, 164
11	X3. 2. 28	40, 164	1, 200	932	268	39, 232
12	X3. 3. 31	39, 232	1, 200	938	262	38, 294
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
45	X5. 12. 31	4, 721	1, 200	1, 169	31	3, 552
46	X6. 1. 31	3, 552	1, 200	1, 176	24	2, 376
47	X6. 2. 28	2, 376	1, 200	1, 184	16	1, 192
48	X6. 3. 31	1, 192	1, 200	1, 192	8	—
	合　計	—	57, 600	49, 154	8, 446	—

（注）適用利率年 8%。利息の計算は、月数割りによっている。

X2 年 4 月 1 日（サブリースの開始日）

（単位：千円）

（借）	リース投資資産（＊1）	49, 154	（貸）	使用権資産（＊2）	49, 318
	減価償却累計額（＊3）	9, 864		利益	9, 700

（＊1）リース投資資産は、[表 18-1-2]より。

（＊2）X1 年 4 月 1 日の使用権資産残高

（＊3）49, 318 千円×1 年/5 年（X1 年 4 月 1 日から X2 年 3 月 31 日までの減価償却費）

X2 年 4 月 30 日（サブリースの第 1 回回収日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1, 200	（貸）	リース投資資産（＊4）	873
				受取利息（＊4）	327

（＊4）リース投資資産の元本回収額及び受取利息は、[表 18-1-2]より。

以後も同様な会計処理を行う。

② ヘッドリースの借手（中間的な貸手）

X2 年 4 月 30 日（ヘッドリースの第 13 回支払日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊5）	727	（貸）	現金預金	1, 000
	支払利息（＊5）	273			

（＊5）リース負債の元本返済額及び支払利息は、[表 18-1-1]より。

以後も同様な会計処理を行う。

[設例 18-2] サブリースがオペレーティング・リースに該当する場合

前提条件

[設例 18-1]の前提条件の 2⑤及び⑥に替えて、次の前提条件を置く。その他の条件は[設例 18-1]と同一とする。

2. サブリース

⑤ 借手のリース期間及び貸手のリース期間 1 年

⑥ リース料

月額 1,200 千円 支払は毎月末

借手のリース期間及び貸手のリース期間に係る月額リース料の合計額 14,400 千円

会計処理

(1) X2 年 3 月 31 日まで

① ヘッドリースの借手（中間的な貸手）

[設例 18-1]と同様な会計処理を行う。

(2) X2 年 4 月 1 日以降

① サブリースの貸手（中間的な貸手）

ア．サブリースの分類（第 91 項参照）

サブリース期間 1 年/ヘッドリース期間の残存期間 4 年＝25%＜75%

なお、サブリースにおける貸手のリース期間に係る貸手のリース料の現在価値と独立第三者間取引における使用権資産のリース料の比較においては、経済的利益とコストのほとんどすべてが移転しないことは明らかである。

したがって、サブリースはオペレーティング・リースに該当する。

イ．サブリースの会計処理（第 89 項(2)参照）

X2 年 4 月 1 日（サブリースの開始日）

仕訳なし

X2 年 4 月 30 日（サブリースの第 1 回回収日）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,200	（貸）	受取リース料（＊1）	1,200

（＊1）オペレーティング・リースの会計処理を行う。

以後も同様な会計処理を行う。

② ヘッドリースの借手（中間的な貸手）

X2 年 6 月 30 日（ヘッドリースの第 15 回支払日・期中決算日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊2）	736	（貸）	現金預金	1,000
	支払利息（＊2）	264			
（借）	減価償却費（＊3）	2,466	（貸）	減価償却累計額	2,466

（＊2）リース負債の元本返済額及び支払利息は、[表 18-1-1]より。

（＊3）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,466 千円

[設例 19] 転リース取引

前提条件

1. B 社は A 社から賃借し、同時に C 社に転貸する転リース取引を実施している。
2. A 社からの賃借（[設例 9-1]と同様）
   ① 所有権移転条項　なし
   ② 割安購入選択権　なし
   ③ 原資産は特別仕様ではない。
   ④ リース開始日　X1 年 4 月 1 日
   ⑤ 借手のリース期間　5 年
   ⑥ リース料
      月額 1,000 千円　支払は毎月末
      借手のリース期間に係る月額リース料の合計額　60,000 千円
   ⑦ 原資産（機械装置）の経済的耐用年数　8 年
   ⑧ 減価償却方法　定額法
   ⑨ B 社の追加借入利子率　年 8%（B 社は A 社の計算利子率を知り得ない。）
   ⑩ B 社の付随費用　ゼロ
3. C 社への転貸
   ① 所有権移転条項　なし
   ② 割安購入選択権　なし
   ③ 原資産は特別仕様ではない。
   ④ リース開始日　X1 年 4 月 1 日
   ⑤ 貸手のリース期間　5 年
   ⑥ リース料
      月額 1,005 千円　支払は毎月末
      貸手のリース期間に係る月額リース料の合計額　60,300 千円
      貸手と借手のリース料の差額 300 千円が、B 社の手数料となる。
   ⑦ B 社による原資産の見積現金購入価額　48,000 千円
   ⑧ 貸手の見積残存価額　ゼロ
4. その他
   ① 転リース取引における利息相当額の各期への配分は、利息法によっている。
   ② 決算日　3 月 31 日

1. リースの分類

B 社の貸手としてのリースは、ヘッドリースの原資産の見積残存価額がゼロであるため、貸手のリース料を貸手の計算利子率で割り引いた現在価値は、貸手による原資産の見積現金購入価額と等しくなる。なお、当該現在価値は[設例 9-1]と同様、48,000 千円となる。

現在価値 48,000 千円/見積現金購入価額 48,000 千円＝100%≧90%

前提条件 3①から③より、B 社の貸手としてのリースに所有権移転条項又は割安購入選択権がなく、また、原資産は特別仕様ではないため、所有権移転外ファイナンス・リースに該当する。

2. 会計処理

B 社の借手としてのリース負債の算定方法は、[設例 9-1](1)借手と同様である。

リース投資資産の回収スケジュール及びリース負債の返済スケジュールは、[表 19]のとおりである。

[表 19]　　(単位：千円)

回数	回収日（貸手）返済日（借手）	前月末元本（貸手）（借手）	回収合計（貸手）	手数料収入（貸手）	返済合計（借手）	元本分（貸手）（借手）	利息分（貸手）（借手）	月末元本（貸手）（借手）
1	X1. 4. 30	49,318	1,005	5	1,000	671	329	48,647
2	X1. 5. 31	48,647	1,005	5	1,000	675	325	47,972
3	X1. 6. 30	47,972	1,005	5	1,000	681	319	47,291
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
9	X1. 12. 31	43,822	1,005	5	1,000	708	292	43,114
10	X2. 1. 31	43,114	1,005	5	1,000	713	287	42,401
11	X2. 2. 28	42,401	1,005	5	1,000	717	283	41,684
12	X2. 3. 31	41,684	1,005	5	1,000	722	278	40,962
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
57	X5. 12. 31	3,934	1,005	5	1,000	974	26	2,960
58	X6. 1. 31	2,960	1,005	5	1,000	980	20	1,980
59	X6. 2. 28	1,980	1,005	5	1,000	987	13	993
60	X6. 3. 31	993	1,005	5	1,000	993	7	—
	合　計	—	60,300	300	60,000	49,318	10,682	—

（注）適用利率年 8%。利息の計算は、月数割りによっている。

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

(単位：千円)

(借)	リース投資資産（＊1）	49,318	(貸)	リース負債（＊1）	49,318

（＊1）ここでは、利息相当額控除後の金額で計上している（第 93 項参照）。

X1 年 4 月 30 日（第 1 回回収日）

（単位：千円）

（借）	現金預金（＊2）	1,005	（貸）	リース投資資産（＊3）	671
				預り金（＊4）	329
				転リース差益（＊5）	5

（＊2）C 社からの回収額

（＊3）リース投資資産の減少額は、[表 19]より。

（＊4）この転リース取引において手数料収入以外の利益は生じないため、利息相当額については預り金として処理している。

（＊5）貸手のリース料 60,300 千円と借手のリース料 60,000 千円との差額 300 千円を毎月、定額（5 千円）で手数料として配分する（第 93 項参照）。

X1 年 4 月 30 日（第 1 回支払日）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊7）	671	（貸）	現金預金（＊6）	1,000
	預り金	329			

（＊6）A 社への返済額

（＊7）リース負債の減少額

以後も同様な会計処理を行う。

なお、第 93 項に従い、リース投資資産とリース負債を利息相当額控除前の金額で計上する場合、X1 年 4 月 30 日（第 1 回回収日・第 1 回支払日）において、上記の預り金部分を、リース投資資産の回収及びリース負債の返済として処理することとなる。

Ⅴ．経過措置

［設例 20］企業会計基準第 13 号においてオペレーティング・リース取引に分類していたリース

前提条件

1. リース開始日　X1 年 4 月 1 日
2. 借手のリース期間　5 年
3. リース料
   年額 10,000 千円　支払は毎年 3 月末
   借手のリース期間に係る年額リース料の合計額　50,000 千円
4. 借手の減価償却方法　定額法
5. 借手の追加借入利子率　年 5%（X2 年 4 月 1 日時点）
6. 借手の付随費用　ゼロ
7. 決算日　3 月 31 日
8. 会計基準及び本適用指針（以下「会計基準等」という。）を、X2 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。
9. 企業会計基準第 13 号においてオペレーティング・リース取引に分類していたリースについて、本適用指針第 123 項の経過措置を適用する。

リース開始日から 5 年間にわたる借手のリース期間の借手のリース料を会計基準等の適用初年度の期首時点の借手の追加借入利子率（5%）を用いて割り引いた場合のリース負債の返済スケジュールは、［表 20］のとおりである。

［表 20］　（単位：千円）

回数	返済日	期首元本	返済合計	元本分	利息分	期末元本
1	X2. 3. 31	43,295	10,000	7,835	2,165	35,460
2	X3. 3. 31	35,460	10,000	8,228	1,772	27,232
3	X4. 3. 31	27,232	10,000	8,638	1,362	18,594
4	X5. 3. 31	18,594	10,000	9,070	930	9,524
5	X6. 3. 31	9,524	10,000	9,524	476	—
	合　計	—	50,000	43,295	6,705	—

（注）適用利率年 5%

借　手

(1) X2 年 3 月 31 日以前（会計基準等の適用開始日前）に計上された仕訳の合計

（単位：千円）

（借）	支払リース料（＊1）	10,000	（貸）	現金預金	10,000

（＊1）10,000 千円×1 年＝10,000 千円

(2) 会計基準等の適用初年度の会計処理

① 本適用指針第 123 項(2)①を適用して、会計基準が使用権資産についてリース開始日から適用されていたかのような帳簿価額とした場合

（単位：千円）

（借）	使用権資産（＊2）	34,636	（貸）	リース負債（＊1）	35,460
	利益剰余金	824			

（＊1）会計基準等の適用初年度の期首時点における残りの借手のリース料を当該適用初年度の期首時点の借手の追加借入利子率を用いて割り引いた現在価値によるリース負債計上額（[表 20]より）

（＊2）会計基準等がリース開始日から適用されていたかのような帳簿価額（適用初年度の期首時点の借手の追加借入利子率を用いて割り引く。）：リース取引開始日の使用権資産計上額 43,295 千円（[表 20]より）－過年度減価償却費 8,659 千円（43,295 千円×1 年/5 年）＝34,636 千円

② 本適用指針第 123 項(2)②を適用して、使用権資産をリース負債と同額にした場合

（単位：千円）

（借）	使用権資産（＊2）	35,460	（貸）	リース負債（＊1）	35,460

（＊1）会計基準等の適用初年度の期首時点における残りの借手のリース料を当該適用初年度の期首時点の借手の追加借入利子率を用いて割り引いた現在価値によるリース負債の計上額（[表 20]より）

（＊2）（＊1）で算定されたリース負債と同額

参　考

1993 年リース取引会計基準で必要とされていた注記事項

（借　手）

1.　本適用指針第 114 項に定める 1993 年リース取引会計基準で必要とされていた注記事項とは、次の事項をいう。（注 1）

(1)　リース物件の取得価額相当額、減価償却累計額相当額、減損損失累計額相当額及び期末残高相当額

①　リース物件の取得価額相当額は、リース取引開始時に合意されたリース料総額から、これに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除した額に基づいて算定する。（注 2）

②　リース物件の減価償却累計額相当額は、通常の減価償却の方法に準じて算定する。（注 3）

③　リース物件の期末残高相当額は、当該リース物件の取得価額相当額から減価償却累計額相当額及び減損損失累計額相当額を控除することによって算定する。

④　リース物件の取得価額相当額、減価償却累計額相当額、減損損失累計額相当額及び期末残高相当額は、リース物件の種類別に記載する。リース物件の種類は、貸借対照表記載の固定資産の科目に準じて分類する。

(2)　未経過リース料期末残高相当額等

①　未経過リース料期末残高相当額は、期末現在における未経過リース料（貸借対照表日後のリース期間に係るリース料をいう。以下同じ。）から、これに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除することによって算定する。（注 2）

②　未経過リース料期末残高相当額は、貸借対照表日後 1 年以内のリース期間に係るリース料の額と 1 年を超えるリース期間に係るリース料の額とに分けて記載する。

③　リース資産減損勘定（リース資産に配分された減損損失に対応する負債をいう。以下同じ。）

(3)　当期の支払リース料、リース資産減損勘定の取崩額、減価償却費相当額、支払利息相当額及び減損損失（注 2）

(4)　減価償却費相当額及び利息相当額の算定方法

利息相当額の算定方法には、利息相当額の合理的な見積額の算定方法及び当該利息相当額の各期への配分方法を記載する。

（貸　手）

2.　本適用指針第 116 項に定める 1993 年リース取引会計基準で必要とされていた注記事項とは、次の事項をいう。

(1)　リース物件の取得価額、減価償却累計額、減損損失累計額及び期末残高

貸借対照表記載の固定資産に含まれているリース物件の取得価額、減価償却累計額、減損損失累計額及び期末残高をリース物件の種類別に記載する。リース物件の種類は、貸借対照表記載の固定資産の科目に準じて分類する。

期末残高を算定するにあたっては、減損損失累計額を控除する。

(2)　未経過リース料期末残高相当額

①　未経過リース料期末残高相当額は、期末現在における未経過リース料及び見積残存価額の合計額から、これに含まれている利息相当額を控除することによって算定する。（注 4）（注 5）

②　未経過リース料期末残高相当額は、貸借対照表日後 1 年以内のリース期間に係るリース料の額と 1 年を超えるリース期間に係るリース料の額とに分けて記載する。

(3)　当期の受取リース料、減価償却費及び受取利息相当額（注 5）

(4)　利息相当額の算定方法

利息相当額の算定方法には、利息相当額の各期への配分方法を記載する。

（注1）　リース期間が 1 年未満のリース取引及び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 件当たりの金額が少額なリース取引（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 万円以下のものとする。ただし、1 つのリース契約に科目の異なる有形固定資産（有形固定資産以外の資産をファイナンス・リース取引の対象とする場合は、当該資産を含む。）が含まれている場合は、異なる科目ごとに、その合計金額によることができる。）については、注記を省略することができる。

（注2）　未経過リース料の期末残高（通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理されている部分を除く。）が当該期末残高及び有形固定資産の期末残高の合計額（有形固定資産以外の資産をファイナンス・リース取引の対象とする場合には、当該資産の属する科目の期末残高を含む。以下同じ。）に占める割合に重要性が乏しい場合には、リース物件の取得価額相当額及び未経過リース料期末残高相当額の算定に当たり、リース取引開始時に合意されたリース料総額及び期末現在における未経過リース料から、これらに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法（以下「支払利子込み法」という。）によることができる。上記算式により算出した割合に重要性が乏しい場合とは、当該割合が 10 パーセント未満の場合とする。

ただし、前段落の規定にかかわらず、ファイナンス・リース取引の対象となる資産の属する科目が当該会社の事業内容に照らして重要性が乏しい場合において、当該期末における当該科目に属するリース物件に係る未経過リース料の期末残高が当該未経過リース料の期末残高及び有形固定資産の期末残高の合計額に占める割合に重要性が乏しい場合には、当該科目に属するリース物件に係る取得価額相当額及び未経過リース料残高相当額を支払利子込み法により算定することができる。上記算式により算出した割合に重要性が乏しい場合とは、当該割合が5パーセント未満の場合とする。

上記の未経過リース料の期末残高には、次のようなリース取引に係るものは含まれないものとする。

① 売買処理が行われているリース取引

② リース期間が1年未満のリース取引

③ （注 1）により重要性が乏しいものとして注記をしないものとしたリース取引

④ 利息相当額の合理的な見積額を控除する方法によっているリース取引

（注3） リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの以外のファイナンス・リース取引に係るリース物件の減価償却費相当額は、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして算定する。

（注4） 利息相当額の総額は、リース開始時に合意されたリース料総額及び見積残存価額の合計額から、これに対応するリース物件の取得価額を控除することによって算定する。

（注5） 未経過リース料及び見積残存価額の合計額の期末残高が当該期末残高及び営業債権の期末残高の合計額に占める割合に重要性が乏しい場合には、リース物件に係る未経過リース料期末残高相当額の算定に当たり、期末現在における未経過リース料及び見積残存価額の合計額から、これに含まれている利息相当額を控除しない方法によることができる。上記の算式により算出した割合に重要性が乏しい場合とは、当該割合が10パーセント未満の場合とする。

なお、上記の未経過リース料及び見積残存価額の合計額には、次のようなリース取引に係るものは含まれないものとする。

① 売買処理が行われているリース取引

② 利息相当額の合理的な見積額を控除する方法によっているリース取引

以　上