

【参考】平成 26 年 6 月に公表した実務対応報告第 31 号からの改正点
※以下では、改正部分に下線又は取消線を付して示している。

実務対応報告第 31 号

リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い

平成 26 年 6 月 30 日
改正平成 27 年 3 月 11 日
企業会計基準委員会

目 的

1. リース取引の会計処理は、企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」（以下「リース会計基準」という。）及び企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」（以下「リース適用指針」という。）などに基づいて行われている。

こうした中、日本再興戦略（平成 25 年 6 月 14 日閣議決定）に基づき実施する施策として、第 2 項に記載する新たなスキームによるリース取引が導入されている。

企業会計基準委員会では、当該スキームによるリース取引について、これまで公表されている会計基準等における借手の会計処理等の取扱いを整理するとともに、必要と考えられる借手の会計処理等を明らかにするために、本実務対応報告を公表する。

範 囲

2. 本実務対応報告は、経済産業省が制定した「リース手法を活用した先端設備等導入促進補償制度推進事業事務取扱要領」（平成 26 年 3 月 3 日制定）（以下「事務取扱要領」という。）第 3 条第 7 号におけるリース契約に基づくリース取引であり、「リース手法を活用した先端設備等導入促進補償制度推進事業実施要領」（平成 26 年 3 月 3 日制定）（以下「実施要領」という。）第 4 の 4 に基づき基金設置法人とリース事業者（貸手）により締結された先端設備等導入支援契約に基づくもの（以下「本リース・スキーム」という。）に係る借手の会計処理及び開示に適用する。本リース・スキームには、主として以下の内容が含まれる。
 - (1) リースの対象物件は、産業競争力強化法（平成 25 年法律第 98 号）第 2 条第 18 項に規定する先端設備等であり、かつ、減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和 40 年 3 月 31 日大蔵省令第 15 号）（以下「耐用年数省令」という。）で定める機械及び装置、又は器具及び備品のうち、事務取扱要領の別表 1 で掲げるもの^(注)である。
 - (2) リース契約がリース期間中の中途解約又は解除が原則としてできない契約である。
 - (3) リース期間中のリース料総額の現在価値（当該リース期間及びリース事業者（貸

- 手)の計算利率で割り引いたもの)は、リース事業者(貸手)におけるリース対象物件の取得価額の90パーセント未満とされる。
- (4)リース期間は、リース対象物件の経済的耐用年数の75パーセント未満とされる。
- (5)事業会社(借手)がリース期間終了後にリース対象物件をリース事業者(貸手)に返却し、当該リース期間終了後の翌日から起算して1年以内に、リース事業者(貸手)が当該リース対象物件を見積残存価額を下回る金額で処分した場合、基金設置法人はその下回った金額の一部をリース事業者(貸手)に対して補填する。
- (6)リース料は、以下のいずれかとして設定される。
- ①リース料がリース期間を通じて一定のもの(1年間に1回以上の均等分割払いとなっているもの。以下「固定型」という。)
 - ②リース料がリース対象物件の稼働量により変動するものであって、当該稼働量につき、先端設備等導入支援契約の締結の申込みの時点で、合理的な想定稼働量が示されているものであり、かつ、実際の稼働量が合理的な想定稼働量を上回り、当該稼働量及びその後の合理的な想定稼働量(実際の稼働量が合理的な想定稼働量を上回った時点で見直した新たな合理的な想定稼働量を含む。)に基づく支払リース料が当初設定していた合理的な想定稼働量に基づく支払リース料に見積残存価額を加えた金額を超えることが確実となった場合には、リース料を変更するなどリース契約の内容を変更する旨の定めが置かれているもの(以下「変動型」という。)
 - ③固定型と変動型を組み合わせたもの(以下「ハイブリッド型」という。)
- (7)リース事業者(貸手)は、リース期間の途中で、事業会社(借手)との間で、リース取引開始時まで設定していたリース期間、月額・年額リース料又は見積残存価額を変更する旨の合意をした場合には、リース契約変更報告書により受託事業者(事務局)に通知する。変動型又はハイブリッド型のリース料を採用している場合であって、リース取引開始時まで設定していた変動リース料の算式を変更する旨の合意をした場合又は事務取扱要領第3条第7号ハ②に定める(上記(6)②に記載されている定め)、実際の稼働量が合理的な想定稼働量を上回った場合のリース契約の変更の場合も同様とする。
- (8)計算利率が不当に過大でない。
- (9)基金設置法人は、先端設備等導入支援契約の締結前に、リース契約が事務取扱要領第3条第7号に定めるリース契約の要件(上記(3)、(4)及び(6)に記載されている内容等)に適合するかどうかについて、第三者委員会を設置し、当該委員会において審査を行い、当該審査の結果を事業会社(借手)に通知する。

(注)耐用年数省令で定める機械及び装置、又は器具及び備品のうち、事務取扱要領の別表1で掲げるものは、以下のとおりである。

種類	用途又は細目
機械及び装置	全て
器具及び備品	電子計算機（当該電子計算機の記憶装置にサーバー用のオペレーティングシステム（ソフトウェアの実行をするために電子計算機の動作を直接制御する機能を有するサーバー用のソフトウェアをいう。）が書き込まれたもの）
	放送用設備
	電話設備その他の通信機器
	試験又は測定機器
	医療機器
	上記以外のもの（既存の「用途又は細目」に該当せず（耐用年数省令別表第一の器具及び備品のうち、「11」の「その他のもの」又は「12」に該当するものは除く）、類似品や比較対象となるものがない新たに生じた器具及び備品であって、先端的な技術を活用したものであり、かつ、事業の生産性の向上又は国内外における新たな需要の開拓に資するもの）

会計処理

ファイナンス・リース取引の判定基準

3. 本リース・スキームにおいては、リース取引がファイナンス・リース取引に該当するかどうかについては、その他のリース取引と同様に、リース適用指針第5項の要件に基づいて判定すべきであり、具体的な判定は、リース適用指針第9項に従う。

（リース適用指針第5項）

ファイナンス・リース取引とは、次のいずれも満たすリース取引をいうとしている（リース会計基準第5項）。

- (1) リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずるリース取引（以下「解約不能のリース取引」という。）
- (2) 借手が、当該契約に基づき使用する物件（以下「リース物件」という。）からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引（以下「フルペイアウトのリー

ス取引」という。)

リース取引がファイナンス・リース取引に該当するかどうかは、これらの事項を十分に考慮して判定する必要がある。

(リース適用指針第9項)

リース取引がファイナンス・リース取引に該当するかどうかについては、第5項の要件を満たす必要があり、その経済的実質に基づいて判断すべきものであるが、次の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合には、ファイナンス・リース取引と判定される。

(1) 現在価値基準

解約不能のリース期間中のリース料総額の現在価値が、当該リース物件を借手が現金で購入するものと仮定した場合の合理的見積金額(以下「見積現金購入価額」という。)の概ね90パーセント以上であること(以下「現在価値基準」という。)

(2) 経済的耐用年数基準

解約不能のリース期間が、当該リース物件の経済的耐用年数の概ね75パーセント以上であること(ただし、リース物件の特性、経済的耐用年数の長さ、リース物件の中古市場の存在等を勘案すると、上記(1)の判定結果が90パーセントを大きく下回ることが明らかな場合を除く。)(以下「経済的耐用年数基準」という。)

(注1) リース適用指針第16項では、「製品又は商品を販売することを主たる事業としている企業が、同時に貸手として同一製品又は商品をリース取引の対象物件としている場合、その見積現金購入価額は貸手の製作価額や現金購入価額によらず、当該リース物件の借手に対する現金販売価額を用いる。」とされている。

(注2) リース適用指針第94項では、「現在価値基準と経済的耐用年数基準の具体的数値として、それぞれの基準において「概ね90パーセント以上」又は「概ね75パーセント以上」としているのは、現在価値基準の判定に見積りの要素が多いためであり、例えば、それぞれの数値が88パーセント又は73パーセントといった場合でも実質的にフルペイアウトと考えられる場合には、ファイナンス・リース取引と判定されることになる。」とされている。

4. 再リースに係るリース期間又はリース料を解約不能のリース期間又はリース料総額に含めるかどうかについては、その他のリース取引と同様に、リース適用指針第11項及び第12項に従う。

(リース適用指針第11項)

第9項における現在価値基準の適用にあたっては、当該リース取引が置かれている状況からみて借手が再リースを行う意思が明らかな場合を除き、再リースに係るリース期間(以下「再リース期間」という。)又はリース料は、解約不能のリース期間又はリース料総額に含めない。(以下 略)

(リース適用指針第 12 項)

第 9 項における経済的耐用年数基準の適用にあたっては、当該リース取引が置かれている状況からみて借手が再リースを行う意思が明らかな場合を除き、再リース期間は解約不能のリース期間に含めないものとし、また、リース物件の経済的耐用年数は、物理的使用可能期間ではなく経済的使用可能予測期間に見合った年数による。(以下 略)

5. 本リース・スキームにおいて、リース取引開始日後にリース取引の契約内容が変更された場合(第 2 項(7)参照)、ファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かの判定を再度行う。これ以外の場合、当該判定をリース期間中に再度行うことは要しない。

リース契約の変更の取扱い

(ファイナンス・リース取引かどうかの再判定)

6. リース取引開始日後にリース取引の契約内容が変更された場合のファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かの再判定にあたっては、契約変更日に、契約変更後の条件に基づいてリース取引開始日に遡って、第 3 項の判定を行う。〔設例 1〕〔設例 2〕
7. 前項における判定を行うにあたって、借手が現在価値基準を適用する場合において現在価値の算定のために用いる割引率は、借手が契約変更後の条件に基づいてリース取引開始日における貸手の計算利率を知り得るときは当該利率とし、知り得ないときは契約変更後の条件に基づいてリース取引開始日における借手の追加借入に適用されていたであろうと合理的に見積られる利率とする。

(オペレーティング・リース取引からファイナンス・リース取引への変更)

8. リース取引開始日後にリース取引の契約内容が変更された結果、オペレーティング・リース取引からファイナンス・リース取引となるリース取引については、契約変更日より通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うものとし、契約変更日に、リース物件とこれに係る債務を、リース資産及びリース債務として次項に示す価額で計上する。なお、所有権移転外ファイナンス・リース取引については、リース適用指針第 23 項から第 30 項の方法に準じて会計処理し、所有権移転ファイナンス・リース取引については、リース適用指針第 38 項から第 44 項の方法に準じて会計処理するものとする。〔設例 1〕〔設例 2〕
9. リース物件とこれに係る債務をリース資産及びリース債務として計上する場合の価額は、原則として(1)のとおりとする。ただし、当該リース資産及びリース債務の価額を(2)のとおりとすることもできる。
- (1) リース資産及びリース債務をそれぞれ①、②のとおり算定された価額で計上し、

リース資産とリース債務との差額は損益として処理する。

① リース資産

契約変更後の条件に基づくリース取引開始日からの将来のリース料(残価保証がある場合は、残価保証額を含む。)を第7項に示す割引率を用いて割り引いた現在価値とリース取引開始日における借手の見積現金購入価額とのいずれか低い額から、リース取引開始日から契約変更日までの減価償却累計額相当額を控除した価額による。

② リース債務

契約変更後の条件に基づく契約変更日からの将来のリース料(残価保証がある場合は、残価保証額を含む。)を第7項に示す割引率を用いて割り引いた現在価値による。

(2) リース資産及びリース債務を(1)②に従って算定された価額にて同額で計上する。

10. なお、第6項から第9項までの取扱いは、第2項に記載するリース取引にのみ適用されるものであり、その他のリース取引に係る現行の取扱いに影響を与えるものではない。

変動リース料

~~6-11.~~ 本リース・スキームに係るリース対象物件の稼働量により変動するリース料(以下「変動リース料」という。)については、リース取引開始日における借手による合理的な見積額(すなわち、リース取引開始日において、借手により示されている合理的な想定稼働量を基礎とした金額)により、リース会計基準及びリース適用指針に定めるリース料総額に含めて取り扱う。したがって、このような変動リース料は、次のような場合に考慮されることとなる。

(1) ファイナンス・リース取引の判定

(2) ファイナンス・リース取引と判定された場合の、リース資産及びリース債務として計上する価額の算定

~~7-12.~~ なお、前項の取扱いは、第2項に記載するリース取引にのみ適用されるものであり、その他のリース取引に係る現行の取扱いに影響を与えるものではない。

その他の事項

~~8-13.~~ 本実務対応報告に定めのない事項については、リース会計基準及びリース適用指針の定めに従って会計処理する。

開 示

変動型又はハイブリッド型のオペレーティング・リース取引に係る注記

~~9-14.~~ 変動型又はハイブリッド型の本リース・スキームについてオペレーティング・リース取引と判定された場合、リース会計基準第 22 項に定める解約不能のものに係る未経過リース料の注記に、貸借対照表日における借手による合理的な見積額に基づく変動リース料の未経過分を含める。

その他の事項

~~10-15.~~ 本実務対応報告に定めのない事項については、リース会計基準及びリース適用指針の定めに従って開示する。

適用時期

平成 26 年実務対応報告

~~11-16.~~ 平成 26 年公表の本実務対応報告 (以下「平成 26 年実務対応報告」という。) は、公表日以後適用する。

平成 27 年改正実務対応報告

~~16-2.~~ 平成 27 年改正の本実務対応報告 (以下「平成 27 年改正実務対応報告」という。) は、公表日以後適用する。

議 決

~~12-17.~~ 本平成 26 年実務対応報告は、第 290 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 名全員の賛成により承認された。

~~17-2.~~ 平成 27 年改正実務対応報告は、第 307 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 名全員の賛成により承認された。

結論の背景

経緯

~~13-18.~~ 平成 25 年 12 月の第 277 回企業会計基準委員会において、基準諮問会議より、本リース・スキームに係る借手の会計上の取扱いについて検討を求める提言がなされ、当委員会では、本リース・スキームにおけるリース取引に関する借手の会計処理及び開示の審議を行うこととなった。

当委員会における審議においては、貸手の会計上の取扱いについても検討すべきであるとの意見も示されたが、当該提言においては緊急性の高い対応が要請されていたことを踏まえ、~~本~~平成 26 年実務対応報告では借手に限定した取扱いを示すこととした。

また、公開草案に対しては契約変更時~~日~~の借手の会計上の取扱いについて明示すべきであるという意見が寄せられた。この点については、審議の結果、取扱いを明示する必要性が認められた一方、基準諮問会議からの提言において緊急性の高い対応が要請されていたことを勘案し、いったん~~本~~平成 26 年実務対応報告を公表した後、別途、定めることとした。

18-2. 平成 27 年 3 月には、契約変更日の借手の会計上の取扱いに関する定めを追加する改正を行った。

範囲

~~14-19.~~ 本実務対応報告は、第 2 項に記載したリース取引のみを対象としており、その他のリース取引については、取引の内容が本リース・スキームに類似したリース取引であっても、本実務対応報告の対象とはならない。

会計処理

ファイナンス・リース取引の判定基準

~~15-20.~~ 本リース・スキームでは、第 2 項に記載のとおり、リース期間中のリース料総額の現在価値が、リース事業者（貸手）におけるリース対象物件の取得価額の 90 パーセント未満とされ、当該リース期間は、リース対象物件の経済的耐用年数の 75 パーセント未満とされる。また、当該リース物件について、事業会社（借手）に移転しないリスク及び便益は、リース事業者（貸手）及び基金設置法人が負担又は享受することとなる。さらに、事業会社（借手）は第三者委員会による審査の結果を入手することを通じて、リース事業者（貸手）の計算利率等の内容を入手できる立場にある。したがって、本リース・スキームは、リース料、リース期間及び割引率の設定等において、

我が国においてこれまでファイナンス・リース取引と判定されてきたリース・スキームとは異なる特徴を有する。

16-21. しかしながら、第2項は本リース・スキームに含まれる内容を記述したものにすぎず、本リース・スキームにおいて、ファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判定（第3項参照）及び再リースに係るリース期間又はリース料を解約不能のリース期間又はリース料総額に含めるかどうかの判定（第4項参照）については、特段、その他のリース取引と分けて検討する必要はないと考えられるため、その旨を明示している。

17-22. なお、変動リース料をリース料総額に含めて取り扱う（第611項参照）場合、各貸借対照表日におけるリース料総額に基づくファイナンス・リース取引の判定を行った結果はリース期間の経過とともに異なる可能性がある。その判定しかしながら、本リース・スキームにおける変動リース料について、リース取引開始日の見積りにおいては、その時点におけるリース物件の時価を測定する必要一定の客観的な検証（第30項参照）があるという考え方があり、この要求されるのに対し、契約内容の変更を伴わない場合にその後の見積りにおいては必ずしも同等の検証は要求されていない。また、当該判定をリース期間中において継続的に行うことについては、実務上の複雑性を生じることが懸念される。このような懸念これらを踏まえ、本実務対応報告では、ファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かの判定は、リース取引の契約内容が変更された場合を除き、リース期間中に再度行うことを要しないこととした。

リース契約の変更の取扱い

23. リース契約が変更された場合、契約変更後のリース取引がファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かの判定を再度行うアプローチとして、契約変更後の条件に基づいてリース取引開始日に遡って再判定を行うアプローチと契約変更日から将来に向かって再判定を行うアプローチの2つの方法があり得ると考えられる。

この点について、個々のリース取引ごとの契約変更の要因やリース料の設定方法（第2項(6)参照）によって2つのアプローチを使い分けることに関しては、当委員会の検討の過程で、本実務対応報告が本リース・スキームに限定した取扱いを示すものであることを踏まえると過度に複雑な取扱いとなることを懸念する意見が示された。さらに、多くのケースでは、契約変更によってリース取引開始日におけるリース物件に関するコストについての借手と貸手の間の負担関係に変更が生じたと想定されることから、契約変更後の条件に基づき結果的にリース期間にわたり借手が負担することとなったリース物件の当該コストを反映して再判定をすべきとの意見も示された。このような考え方からは、リース取引開始日に遡って再判定を行うアプローチがより適切と考えられる。

また、契約変更日から将来に向かって再判定を行うアプローチにおいては、再判定において契約変更日におけるリース物件の見積現金購入価額を入手することが必要と考えられるが、この点については、本リース・スキームにおいてそのような見積現金購入価額を入手することは、多くの場合、実務上困難と指摘されてきた。

以上を踏まえ、本実務対応報告では、契約変更後の条件に基づいてリース取引開始日に遡ってファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かの再判定を行うこととした（第6項参照）。

24. ファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かの再判定をリース取引開始日に遡って行うとしていることを踏まえると、借手が現在価値基準を適用する場合において現在価値の算定に用いる割引率としては、契約変更後の条件に基づいてリース取引開始日の時点のものを用いることが整合的であると考えられる。

本実務対応報告では、借手が現在価値基準を適用する場合において現在価値の算定のために用いる割引率としては、リース適用指針第17項に準じて、借手が契約変更後の条件に基づいてリース取引開始日における貸手の計算利率を知り得るときには、当該利率とし、知り得ないときは契約変更後の条件に基づいてリース取引開始日における借手の追加借入に適用されていたであろうと合理的に見積られる利率としている。後者の具体例としては、リース適用指針第95項に準じて、契約変更後のリース期間と同一の期間におけるスワップレートに借手の信用スプレッドを加味した利率や新規長期借入金等の利率のような利率の中からその企業にとって適当と認められるものを用いて契約変更日において事後的に推定することが考えられる。

なお、本リース・スキーム上、契約変更後において、貸手が契約変更後の条件に基づいてリース取引開始日における貸手の計算利率に関する情報を借手へ通知することは、通常、想定されないと考えられる。

25. 本実務対応報告では、リース契約の変更の結果、オペレーティング・リース取引からファイナンス・リース取引となるリース取引について、契約変更日に、リース物件とこれに係る債務を、リース資産及びリース債務として計上し、両者の差額を損益として処理する方法を原則的な取扱いとしている。これは、以下の理由によるものである。

- (1) ファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かの再判定をリース取引開始日に遡って行う（第6項参照）としていることを踏まえると、参照するリース期間を合わせるという観点から、リース取引開始日に遡ってファイナンス・リース取引の会計処理をしたかのようにリース資産とリース債務を測定するのが整合的であると考えられる。
- (2) 本リース・スキームにおける契約内容の変更は、一般的には、遡及適用が求められる会計方針の変更や修正再表示が求められる過去の誤謬の訂正とは異なる性格を有するものであり、また、当該契約内容の変更によるリース資産とリース債務

との差額は将来の期間に影響を与えるものとは考えられないため、その影響額を当該契約内容の変更の発生時の損益として会計処理するのが適切であると考えられる。

ただし、本実務対応報告が本リース・スキームに限定した取扱いを示すものであることを踏まえ、実務上のより簡便的な手法として、リース資産の価額をリース債務の価額と同額とし、両者の差額を発生させない方法も認めることとした。

26. また、本実務対応報告では、以下の理由から、契約内容の変更の結果としてオペレーティング・リース取引からファイナンス・リース取引となるリース取引の取扱いのみを示している。

(1) 当委員会における審議においては、契約内容の変更の前後でともにファイナンス・リース取引である例は多くないのではないかとの意見が示されたこと

(2) 契約内容の変更の結果としてファイナンス・リース取引からオペレーティング・リース取引となる場合、契約内容の変更前に貸借対照表上に計上していたリース資産及びリース債務の認識の中止を行い、両者の差額を損益に認識するなどの会計処理が行われると想定されること

27. なお、本件の議論においては、本リース・スキームにおける契約内容の変更のみに着目しており、一般的な契約内容の変更そのものの包括的な検討を行ったわけではないため、本実務対応報告は、その他のリース取引に係る現行の取扱いに影響を与えるものではない（第10項参照）ことを明示することとした。

変動リース料

18-28. リース適用指針第90項では、「リース料が将来の一定の指標（売上高等）により変動するリース取引など、特殊なリース取引については、本適用指針では取り扱っていない。」としており、いわゆる変動リース料の取扱いについては、明示されていない。

19-29. 国際会計基準（IAS）第17号「リース」では、変動リース料は、リース料のうち、金額が固定されておらず、時間の経過以外で変化する要因の将来の数量（例えば、将来の売上の一定割合）に基づく部分をいうと定義され、ファイナンス・リース取引の判定上、最低リース料総額に含めないこととされている。一方、現在、国際会計基準審議会（IASB）において見直しが進められている概念フレームワークの議論では、負債の定義に含まれる「現在の義務」に一部の変動リース料のように企業の将来の行動を通じて回避できるものが含まれるかどうか議論となっており、必ずしも、国際的な会計上の取扱いについて十分なコンセンサスに至っていない状況である。

20-30. これらの状況を踏まえたうえで、本実務対応報告では、本リース・スキームにおける変動リース料は、以下のように、リース期間全体における想定稼働量についてその発生可能性が高く、かつ、その点について一定の客観的な検証が行われているも

のに限定されていることから、一般的な変動リース料とはその性質が異なると考え、リース会計基準及びリース適用指針に定めるリース料総額に含めて取り扱う（第 611 項参照）こととした。

- (1) 変動リース料算定の基礎となる「合理的な想定稼働量」は、一定の根拠を持ち、かつ適切な社内承認を得た事業会社（借手）のリース対象物件の稼働計画に基づき、発生可能性の高いものとして算出されたもの、として定義されている（事務取扱要領第 3 条第 5 号）。
- (2) リース事業者（貸手）は、先端設備等導入支援契約の締結の申込みに際して、事業会社（借手）が作成した稼働計画に基づく稼働計画書を受託事業者（事務局）へ提出するものとされている（同第 4 条第 3 項）。
- (3) 基金設置法人は、(2)における稼働計画書を含めたリース契約の内容について受託事業者（事務局）から報告を受け、所定の要件に適合するかどうかを、第三者委員会を設置し、当該委員会において審査する（実施要領 第 4 の 5. (2)）。

~~21-31.~~ なお、本件の議論においては、本リース・スキームにおける変動リース料に特有の性質に着目しており、一般的な変動リース料そのものの包括的な検討を行ったわけではないため、本実務対応報告は、その他のリース取引に係る現行の取扱いに影響を与えるものではない（第 712 項参照）ことを明示することとした。

開 示

変動型又はハイブリッド型のオペレーティング・リース取引に係る注記

~~22-32.~~ 第 2030 項に記載のとおり、本リース・スキームにおける変動リース料については、一般的な変動リース料とはその性質が異なると考えられることから、変動型又はハイブリッド型のリース取引がオペレーティング・リース取引と判定された場合、リース会計基準第 22 項に定める解約不能のものに係る未経過リース料の注記に、貸借対照表日における借手による合理的な見積額に基づく変動リース料の未経過分を含める（第 914 項参照）こととした。

適用時期

~~23-33.~~ 本リース・スキームの実際の運用が開始されていること、また、本実務対応報告は、本リース・スキームにおけるリース取引に係る実務上の取扱いをより明確にするものであり、特段の周知期間は必要ないと考えられることから、本平成 26 年実務対応報告及び平成 27 年改正実務対応報告は、公表日以後適用することとした。

設 例

以下では、本実務対応報告によりリース契約の変更時の会計処理を行う場合の設例を示す。なお、各設例に示されている会計処理は、本実務対応報告に従って具体的な会計処理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、各企業のリース取引の実情に応じ、設例では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。(以下、設例の仕訳の単位：千円)

〔設例 1〕 契約変更の結果、オペレーティング・リース取引からファイナンス・リース取引となるリース取引（固定型のリース料のケース）

当初の契約条件

前提条件

- (1) 所有権移転条項 なし
- (2) 割安購入選択権 なし
- (3) リース物件（機械装置）は特別仕様ではない。
- (4) 解約不能のリース期間 5年
- (5) 借手の見積現金購入価額 48,000 千円（本リース・スキーム上、借手においては、貸手のリース物件の購入価額を知り得る。）
- (6) リース料
年額 8,500 千円 支払は毎期首
リース料総額 42,500 千円
- (7) リース物件の経済的耐用年数 10年
- (8) 借手の減価償却方法 定額法
- (9) 貸手の5年後の時点における見積残存価額は 12,000 千円である（本リース・スキーム上、借手は、当初の時点においては、貸手の5年後の時点における見積残存価額を知り得る。）。
- (10) 貸手の計算利子率 年 5.037%（本リース・スキーム上、借手は、当初の時点においては、貸手の計算利子率を知り得る。）
- (11) リース取引開始日 X1年4月1日、決算日3月31日
- (12) 年度決算のみの年1回の決算を実施している。

1. 借手の会計処理（契約変更前）

(1) リース取引開始日におけるファイナンス・リース取引の判定

① 現在価値基準による判定

貸手の計算利子率を知り得るため、年 5.037%を用いてリース料総額を現在価値に割り引くと、

$$\underline{8,500} \pm \frac{\underline{8,500}}{(1+0.05037)} + \dots + \frac{\underline{8,500}}{(1+0.05037)^4} = \underline{38,614 \text{ 千円}}$$

現在価値 38,614 千円 / 見積現金購入価額 48,000 千円 = 80% < 90%

② 経済的耐用年数基準による判定

リース期間 5年 / 経済的耐用年数 10年 = 50% < 75%

したがって、①及び②より、このリース取引はオペレーティング・リース取引に該

当する。

(2) 会計処理

X1年4月1日（リース取引開始日、第1回支払日）

(借) 支払リース料	8,500	(貸) 現金預金	8,500
------------	-------	----------	-------

X2年4月1日（第2回支払日）

(借) 支払リース料	8,500	(貸) 現金預金	8,500
------------	-------	----------	-------

リース契約の途中における契約変更の内容

追加の前提条件

X2年度期末（X3年3月31日）に、貸手及び借手はリース契約の再交渉を行った結果、リース契約の内容が以下のとおり変更され、同日から適用されることとなった。

(1) 解約不能のリース期間

解約不能のリース期間が2年延長され、リース期間の合計が7年となった。

(2) リース料

X3年度からX7年度のリース料 年額7,500千円

(3) 借手の追加借入利率 年5%（契約変更後の条件に基づいてリース取引開始日における借手の追加借入に適用されていたであろうと合理的に見積られる利率。なお、借手は、契約変更後の貸手の計算利率を知り得ない。）

その他の条件は当初の契約時と同一とする。

2. 借手の会計処理（契約変更後）

(1) ファイナンス・リース取引かどうかの再判定

① 現在価値基準による判定

借手の追加借入利率（年5%）を用いてリース料総額を現在価値に割り引くと、

$$\begin{aligned} & 8,500 \pm \frac{8,500}{(1+0.05)} \pm \frac{7,500}{(1+0.05)^2} + \dots + \frac{7,500}{(1+0.05)^5} \\ & \pm \frac{7,500}{(1+0.05)^6} = 47,520 \text{ 千円} \end{aligned}$$

現在価値 47,520 千円 / 見積現金購入価額 48,000 千円 = 99% > 90%

② 経済的耐用年数基準による判定

リース期間 7 年 / 経済的耐用年数 10 年 = 70% < 75%

したがって、①より、このリース取引はファイナンス・リース取引に該当する。

③ 所有権移転条項又は割安購入選択権がなく、またリース物件は特別仕様ではないため、所有権移転ファイナンス・リース取引には該当しない。

①及び③により、このリース取引は所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する。

(2) 会計処理¹

新しいリース料総額を借手の追加借入利率で割り引いた現在価値（47,520 千円）の方が借手の見積現金購入価額（48,000 千円）より低い額であるため、47,520 千円がリース取引開始日におけるリース資産及びリース債務の計上価額であったと仮定する。この場合に、利息相当額の算定に必要な利率は、借手の追加借入利率（年 5%）である。

このときリース債務の返済スケジュールは、[表 1] に示すとおりである。

[表 1] (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
3	X3. 4. 1	(*)34,095	7,500	7,500	0	26,595
4	X4. 4. 1	26,595	7,500	6,170	1,330	20,424
5	X5. 4. 1	20,424	7,500	6,479	1,021	13,946
6	X6. 4. 1	13,946	7,500	6,803	697	7,143
7	X7. 4. 1	7,143	7,500	7,143	357	0

(注) 適用利率年 5%

(*) 契約変更後の条件に基づく契約変更日からの将来のリース料を、借手の追加借入利率（年 5%）を用いて現在価値に割り引くと、

$$7,500 \pm \frac{7,500}{(1+0.05)} \pm \frac{7,500}{(1+0.05)^2} + \dots + \frac{7,500}{(1+0.05)^4}$$

$$=34,095 \text{ 千円}$$

[第 1 法]リース資産とリース債務との差額を損益として処理する方法(第 9 項(1)参照)

X3 年 3 月 31 日 (契約変更日)

(借)	リース資産(*1)	33,943	(貸)	リース債務	34,095
	損益	152			

(*1)47,520 千円－減価償却累計額相当額 13,577 千円(*2)=33,943 千円

¹ 利息相当額を利息法で会計処理する場合（リース適用指針第 24 項）を前提にしている（以下同様）。

(*2) 減価償却累計額相当額 = 47,520 千円 × 既経過期間 2 年 / リース期間 7 年 = 13,577 千円

減価償却累計額相当額は、契約変更後のリース期間 (7 年) を耐用年数とし、リース資産の残存価額をゼロとして計算する。

X3 年 4 月 1 日 (第 3 回支払日)

(借)	リース債務(*3)	7,500	(貸)	現金預金	7,500
-----	-----------	-------	-----	------	-------

(*3) リース債務の元本返済額は、[表 1] より。

X4 年 3 月 31 日 (決算日)

(借)	減価償却費(*4)	6,789	(貸)	減価償却累計額	6,789
(借)	支払利息	1,330	(貸)	未払利息(*5)	1,330

(*4) 減価償却費は、契約変更後の残存リース期間 (7 年 - 2 年 = 5 年) を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

33,943 千円 (*1) より) × 1 年 / 5 年 = 6,789 千円

(*5) 未払利息は、[表 1] より。

X4 年 4 月 1 日 (期首、第 4 回支払日)

(借)	未払利息(*6)	1,330	(貸)	支払利息(*6)	1,330
(借)	リース債務(*6)	6,170	(貸)	現金預金	7,500
	支払利息(*6)	1,330			

(*6) リース債務の元本返済額、未払利息及び支払利息は、[表 1] より。

以後も、決算日及び支払日において、それぞれ同様な会計処理を行う。

X8 年 3 月 31 日 (リース物件の返却、決算日)

(借)	減価償却費(*7)	6,789	(貸)	減価償却累計額	6,789
(借)	減価償却累計額	33,943	(貸)	リース資産(*8)	33,943

(*7) 減価償却費は、契約変更後の残存リース期間 (7 年 - 2 年 = 5 年) を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

33,943 千円 (*1) より) × 1 年 / 5 年 = 6,789 千円

(*8) (*1) より、33,943 千円

[第 2 法] リース資産とリース債務を同額で計上する方法 (第 9 項(2)参照)

X3 年 3 月 31 日 (契約変更日)

(借)	リース資産(*1)	34,095	(貸)	リース債務	34,095
-----	-----------	--------	-----	-------	--------

(*1)リース債務と同額を計上する。

X3年4月1日(第3回支払日)

<u>(借)</u>	<u>リース債務(*2)</u>	<u>7,500</u>	<u>(貸)</u>	<u>現金預金</u>	<u>7,500</u>
------------	------------------	--------------	------------	-------------	--------------

(*2)リース債務の元本返済額は、[表1]より。

X4年3月31日(決算日)

<u>(借)</u>	<u>減価償却費(*3)</u>	<u>6,819</u>	<u>(貸)</u>	<u>減価償却累計額</u>	<u>6,819</u>
<u>(借)</u>	<u>支払利息</u>	<u>1,330</u>	<u>(貸)</u>	<u>未払利息(*4)</u>	<u>1,330</u>

(*3)減価償却費は、契約変更後の残存リース期間(7年-2年=5年)を耐用年数とし、
残存価額をゼロとして計算する。

34,095千円(*1)より)×1年/5年=6,819千円

(*4)未払利息は、[表1]より。

X4年4月1日(期首、第4回支払日)

<u>(借)</u>	<u>未払利息(*5)</u>	<u>1,330</u>	<u>(貸)</u>	<u>支払利息(*5)</u>	<u>1,330</u>
<u>(借)</u>	<u>リース債務(*5)</u>	<u>6,170</u>	<u>(貸)</u>	<u>現金預金</u>	<u>7,500</u>
	<u>支払利息(*5)</u>	<u>1,330</u>			

(*5)リース債務の元本返済額、未払利息及び支払利息は、[表1]より。

以後も、決算日及び支払日において、それぞれ同様な会計処理を行う。

X8年3月31日(リース物件の返却、決算日)

<u>(借)</u>	<u>減価償却費(*6)</u>	<u>6,819</u>	<u>(貸)</u>	<u>減価償却累計額</u>	<u>6,819</u>
<u>(借)</u>	<u>減価償却累計額</u>	<u>34,095</u>	<u>(貸)</u>	<u>リース資産(*7)</u>	<u>34,095</u>

(*6)減価償却費は、契約変更後の残存リース期間(7年-2年=5年)を耐用年数とし、
残存価額をゼロとして計算する。

34,095千円(*1)より)×1年/5年=6,819千円

(*7)(*1)より、34,095千円

〔設例 2〕 契約変更の結果、オペレーティング・リース取引からファイナンス・リース取引となるリース取引（変動型のリース料のケース）

当初の契約条件

前提条件

- (1) 所有権移転条項 なし
- (2) 割安購入選択権 なし
- (3) リース物件（機械装置）は特別仕様ではない。
- (4) 解約不能のリース期間 5年
- (5) 借手の見積現金購入価額 48,000 千円（本リース・スキーム上、借手は、当初の時点においては、貸手のリース物件の購入価額を知り得る。）
- (6) リース物件の稼働量
リース取引開始日における合理的な想定稼働量は以下のとおりである。
X1 年度：70、X2 年度：80、X3 年度：110、X4 年度：100、X5 年度：90
なお、X1 年度及び X2 年度における実際の稼働量は以下のとおりである。
X1 年度：100、X2 年度：125
- (7) リース料
リース料は変動型であり、以下のようにリース物件の稼働量により変動する。
年額 $100 \times U$ 千円（U：年度のリース物件の実際の稼働量） 支払は毎期末
したがって、(6) 及び上記の算式より、リース料はリース取引開始日において以下の
ように見積られる。

(単位：千円)

X1 年度	X2 年度	X3 年度	X4 年度	X5 年度
7,000	8,000	11,000	10,000	9,000

リース料総額の見積り 45,000 千円
なお、X1 年度及び X2 年度における実際のリース料は以下のとおりである。
X1 年度：10,000 千円、X2 年度：12,500 千円
- (8) リース物件の経済的耐用年数 7年
- (9) 借手の減価償却方法 定額法
- (10) 貸手の 5 年後の時点における見積残存価額は 12,000 千円である（本リース・スキーム上、借手は、当初の時点においては、貸手の 5 年後の時点における見積残存価額を知り得る。）。
- (11) 貸手の計算利率 年 5.068%（本リース・スキーム上、借手は、当初の時点においては、貸手の計算利率を知り得る。）
- (12) リース取引開始日 X1 年 4 月 1 日、決算日 3 月 31 日
- (13) 年度決算のみの年 1 回の決算を実施している。

1. 借手の会計処理（契約変更前）

(1) リース取引開始日におけるファイナンス・リース取引の判定

① 現在価値基準による判定

貸手の計算利率を知り得るため、年 5.068%を用いてリース料総額を現在価値に割り引くと、

$$\begin{aligned} & \frac{7,000}{(1+0.05068)} + \frac{8,000}{(1+0.05068)^2} + \frac{11,000}{(1+0.05068)^3} + \frac{10,000}{(1+0.05068)^4} \\ & + \frac{9,000}{(1+0.05068)^5} = 38,628 \text{ 千円} \end{aligned}$$

現在価値 38,628 千円 / 見積現金購入価額 48,000 千円 = 80% < 90%

② 経済的耐用年数基準による判定

リース期間 5 年 / 経済的耐用年数 7 年 = 71% < 75%

したがって、①及び②より、このリース取引はオペレーティング・リース取引に該当する。

(2) 会計処理

X2 年 3 月 31 日（第 1 回支払日、決算日）

(借) 支払リース料	10,000	(貸) 現金預金	10,000
------------	--------	----------	--------

X3 年 3 月 31 日（第 2 回支払日、決算日）

(借) 支払リース料	12,500	(貸) 現金預金	12,500
------------	--------	----------	--------

リース契約の途中における契約変更の内容

追加の前提条件

X2 年度期末（X3 年 3 月 31 日）に、X1 年度及び X2 年度の実際の稼働量が合理的な想定稼働量を上回り、当該稼働量及びその後の合理的な想定稼働量（見直された新たな合理的な想定稼働量）に基づく支払リース料が当初設定していた合理的な想定稼働量に基づく支払リース料に見積残存価額を加えた金額を超えることが確実となった。そのため、貸手及び借手はリース契約の再交渉を行った結果、リース契約の内容が以下のとおり変更され、同日から適用されることとなった。

(1) リース物件の稼働量

X1 年度及び X2 年度の実際の稼働量、並びに見直し後の X3 年度以降の合理的な想定稼働量は以下のとおりである。

X1 年度：100、X2 年度：125、X3 年度：160、X4 年度：120、X5 年度：80

(2) リース料

X3 年度から X5 年度のリース料：料率が 100 から 80 へ変更された。

年額 $80 \times U$ 千円 (U：年間のリース物件の実際の稼働量) 支払は毎期末したがって、X1 年度及び X2 年度の実際のリース料、並びに X3 年度から X5 年度のリース料の見積りは以下のとおりである。

(単位：千円)

X1 年度	X2 年度	X3 年度	X4 年度	X5 年度
10,000	12,500	12,800	9,600	6,400

見直し後のリース料総額の見積り 51,300 千円

X3 年度から X5 年度の実際のリース料は、見積りと一致するものとする。

- (3) 借手の追加借入利率 年 5% (契約変更後の条件に基づいてリース取引開始日における借手の追加借入に適用されていたであろうと合理的に見積られる利率。なお、借手は、契約変更後の貸手の計算利率を知り得ない。)

その他の条件は当初の契約時と同一とする。

2. 借手の会計処理 (契約変更後)

(1) ファイナンス・リース取引かどうかの再判定

① 現在価値基準による判定

借手の追加借入利率 (年 5%) を用いてリース料総額を現在価値に割り引くと、

$$\begin{aligned} & \frac{10,000}{(1+0.05)} \pm \frac{12,500}{(1+0.05)^2} \pm \frac{12,800}{(1+0.05)^3} \pm \frac{9,600}{(1+0.05)^4} \\ & \pm \frac{6,400}{(1+0.05)^5} = 44,831 \text{ 千円} \end{aligned}$$

現在価値 44,831 千円 / 見積現金購入価額 48,000 千円 = 93% > 90%

② 経済的耐用年数基準による判定

リース期間 5 年 / 経済的耐用年数 7 年 = 71% < 75%

したがって、①より、このリース取引はファイナンス・リース取引に該当する。

- ③ 所有権移転条項又は割安購入選択権がなく、またリース物件は特別仕様ではないため、所有権移転ファイナンス・リース取引には該当しない。

①及び③により、このリース取引は所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する。

(2) 会計処理²

新しいリース料総額を借手の追加借入利率で割り引いた現在価値 (44,831 千円)の方が借手の見積現金購入価額 (48,000 千円) より低い額であるため、44,831 千円がリース取引開始日におけるリース資産及びリース債務の計上価額であったと仮定する。この場合に、利息相当額の算定に必要な利率は、借手の追加借入利率 (年 5%) である。

このときリース債務の返済スケジュールは、[表 2] に示すとおりである。

[表 2] (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
3	X4. 3. 31	(*) 26,427	12,800	11,479	1,321	14,948
4	X5. 3. 31	14,948	9,600	8,853	747	6,095
5	X6. 3. 31	6,095	6,400	6,095	305	0

(注) 適用利率年 5%

(*) 契約変更後の条件に基づく契約変更日からの将来のリース料を、借手の追加借入利率 (年 5%) を用いて現在価値に割り引くと、

$$\frac{12,800}{(1+0.05)} + \frac{9,600}{(1+0.05)^2} + \frac{6,400}{(1+0.05)^3} = 26,427 \text{ 千円}$$

[第 1 法]リース資産とリース債務との差額を損益として処理する方法(第 9 項(1)参照)

X3 年 3 月 31 日 (契約変更日、決算日)

(借)	リース資産(*1)	26,899	(貸)	リース債務	26,427
				損益	472

(*1) 44,831 千円 - 減価償却累計額相当額 17,933 千円 ((*2) より) = 26,899 千円

(*2) 減価償却累計額相当額 = 44,831 千円 × 既経過期間 2 年 / リース期間 5 年 = 17,933 千円

減価償却累計額相当額は、契約変更後のリース期間 (5 年) を耐用年数とし、リース資産の残存価額をゼロとして計算する。

X4 年 3 月 31 日 (第 3 回支払日、決算日)

(借)	リース債務(*3)	11,479	(貸)	現金預金	12,800
	支払利息(*3)	1,321			
(借)	減価償却費(*4)	8,966	(貸)	減価償却累計額	8,966

² 利息相当額を利息法で会計処理する場合 (リース適用指針第 24 項) を前提にしている (以下同様)。

(*3) リース債務の元本返済額及び支払利息は、[表 2] より。

(*4) 減価償却費は、契約変更後の残存リース期間 (5 年－2 年＝3 年) を耐用年数とし、
残存価額をゼロとして計算する。

$$26,899 \text{ 千円} \times 1 \text{ 年} / 3 \text{ 年} = 8,966 \text{ 千円}$$

X5 年 3 月 31 日 (第 4 回支払日、決算日)

(借)	リース債務(*5)	8,853	(貸)	現金預金	9,600
	支払利息(*5)	747			
(借)	減価償却費(*6)	8,966	(貸)	減価償却累計額	8,966

(*5) リース債務の元本返済額及び支払利息は、[表 2] より。

(*6) 減価償却費は、契約変更後の残存リース期間 (5 年－2 年＝3 年) を耐用年数とし、
残存価額をゼロとして計算する。

$$26,899 \text{ 千円} \times 1 \text{ 年} / 3 \text{ 年} = 8,966 \text{ 千円}$$

X6 年 3 月 31 日 (第 5 回支払日、リース物件の返却、決算日)

(借)	リース債務(*7)	6,095	(貸)	現金預金	6,400
	支払利息(*7)	305			
(借)	減価償却費(*8)	8,966	(貸)	減価償却累計額	8,966
(借)	減価償却累計額	26,899	(貸)	リース資産(*9)	26,899

(*7) リース債務の元本返済額及び支払利息は、[表 2] より。

(*8) 減価償却費は、契約変更後の残存リース期間 (5 年－2 年＝3 年) を耐用年数とし、
残存価額をゼロとして計算する。

$$26,899 \text{ 千円} \times 1 \text{ 年} / 3 \text{ 年} = 8,966 \text{ 千円}$$

(*9) (*1) より、26,899 千円

[第 2 法] リース資産とリース債務を同額で計上する方法 (第 9 項(2)参照)

X3 年 3 月 31 日 (契約変更日、決算日)

(借)	リース資産(*1)	26,427	(貸)	リース債務	26,427
-----	-----------	--------	-----	-------	--------

(*1) リース債務と同額を計上する。

X4 年 3 月 31 日 (第 3 回支払日、決算日)

(借)	リース債務(*2)	11,479	(貸)	現金預金	12,800
	支払利息(*2)	1,321			
(借)	減価償却費(*3)	8,809	(貸)	減価償却累計額	8,809

(*2) リース債務の元本返済額及び支払利息は、[表 2] より。

(*3) 減価償却費は、契約変更後の残存リース期間 (5 年－2 年＝3 年) を耐用年数とし、

残存価額をゼロとして計算する。

26,427千円×1年/3年=8,809千円

X5年3月31日（第4回支払日、決算日）

(借)	リース債務(*4)	8,853	(貸)	現金預金	9,600
	支払利息(*4)	747			
(借)	減価償却費(*5)	8,809	(貸)	減価償却累計額	8,809

(*4)リース債務の元本返済額及び支払利息は、[表2]より。

(*5)減価償却費は、契約変更後の残存リース期間（5年-2年=3年）を耐用年数とし、
残存価額をゼロとして計算する。

26,427千円×1年/3年=8,809千円

X6年3月31日（第5回支払日、リース物件の返却、決算日）

(借)	リース債務(*6)	6,095	(貸)	現金預金	6,400
	支払利息(*6)	305			
(借)	減価償却費(*7)	8,809	(貸)	減価償却累計額	8,809
(借)	減価償却累計額	26,427	(貸)	リース資産(*8)	26,427

(*6)リース債務の元本返済額及び支払利息は、[表2]より。

(*7)減価償却費は、契約変更後の残存リース期間（5年-2年=3年）を耐用年数とし、
残存価額をゼロとして計算する。

26,427千円×1年/3年=8,809千円

(*8)(*1)より、26,427千円

以 上