

## 公表基準等の解説

# 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」の概要

ASBJ 専門研究員 たの ゆういち  
田野 雄一

### はじめに

2014年6月30日、企業会計基準委員会(ASBJ)は実務対応報告第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」(以下「本実務対応報告」という。)を公表した。本実務対応報告の原文については、ASBJのウェブサイト([https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/documents/docs/lease\\_2014/index.shtml](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/docs/lease_2014/index.shtml))より入手可能である。

本実務対応報告は、先端設備等導入支援契約(Ⅱ.2参照)に基づくリース取引における借手の会計処理及び開示を対象としている。本実務対応報告では、対象とするリース取引について、これまで公表されているリース会計基準等の中の関連する取扱いを整理するとともに、変動リース料について必要と考えられる会計処理等を明らかにしている。

以下では、本リース・スキーム及び本実務対応報告の概要を解説する。なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見である。

## I. 経緯

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、2013年6月に閣議決定された日本再興戦略に基づき実施する施策として、リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームによるリース取引が導入された。これに関連して、2014年3月3日に経済産業省より以下が制定されている。

- 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(以下「実施要領」という。)
- 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(以下「事務取扱要領」という。)

これらは、基金設置法人のウェブサイト(<http://www.teitanso.or.jp/index>)より入手可能である。

本リース・スキームでは、リース事業者(貸手)がリース期間満了時において対象物件を売却した際に生じた損失の一部を基金設置法人が補填すること等を通じて、事業会社(借手)による先端設備等への投資の活性化を図ることを目的としている(実施要領「第1目的」)。

2013年12月、基準諮問会議より、ASBJに対して、本案件は緊急性が高いものであるため

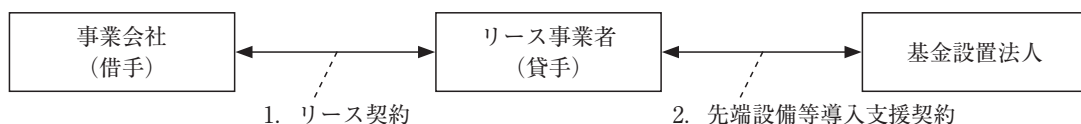
本リース・スキームに係る借手の会計上の取扱いについて可及的すみやかに検討を求める提言がなされた。これに関する資料においては、提案理由として、次の点が記述されている。

- リース物件の借手に対し、会計上の取扱いについての予見可能性を高めるため、本リース・スキームのリース取引を現行のリース会計基準の規定にあてはめた場合の会計上の取扱い、考え方について広く一般に示すこと。
- 本リース・スキームにおいて、いわゆる変動

リース料が設定された場合の、リース物件の借手における会計上の取扱い、考え方について広く一般に示すこと。

## Ⅱ. 対象となるリース・スキームの概要

本リース・スキームの概要は、以下のとおりである。



### 1. リース契約

本リース・スキームにおけるリース契約は、次の内容等に基づく。

#### (1) リースの対象物件（事務取扱要領第3条第1号）

産業競争力強化法第2条第18項に規定する先端設備等<sup>1</sup>であり、かつ、減価償却資産の耐用年数等に関する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で掲げるものである。

#### (2) 所有権移転条項の有無等（事務取扱要領第3条第7号イ、ロ）

所有権はリース先に移転しない。また、リース期間中の中途解約や解除は原則できない。

#### (3) リース料の総額（事務取扱要領第3条第7号ホ）

リース期間中のリース料総額の現在価値（貸手の計算利率で割引いたもの）は、貸手におけるリース対象物件の取得価額の90パーセ

ント未満である。

#### (4) リース期間（事務取扱要領第3条第7号ト、チ、カ）

リース期間は、リース対象物件の経済的耐用年数の75パーセント未満である。また、2014年3月26日から2015年3月31日までの期間に締結された契約であり、1年以上15年以内の契約である。

#### (5) リース料（事務取扱要領第3条第7号ハ）

以下のいずれかとして設定される。

固定型	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。）
変動型	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

1 先端設備等とは、産業競争力強化法において、「先端的な技術を活用した設備、機器又は装置であって、将来におけるその価格の変動が著しく不確実なものであり、かつ、産業競争力の強化に資するものとして経済産業省令で定めるもの」をいう。

	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
ハイブリッド型	固定型と変動型を組み合わせたもの

- (6) 計算利率(事務取扱要領第3条第7号へ)計算利率が不当に過大ではない。

## 2. 先端設備等導入支援契約

基金設置法人は、先端設備等導入支援契約(実施要領第4の4参照)の締結前に、リース契約が事務取扱要領で定めるリース契約の要件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。先端設備等導入支援契約は、次の内容等に基づく。

- (1) 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。
- (2) 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)<sup>2</sup>に通知する。

## Ⅲ. 本実務対応報告の概要

### 1. 範囲

本実務対応報告は、「Ⅱ. 対象となるリース・スキームの概要」に記述したリース契約に基づくリース取引に係る借手の会計処理及び開示に適用する。

なお、ASBJの審議においては、借手の会計上の取扱いだけでなく、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、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(「Ⅰ. 経緯」参照)ことを踏まえ、本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、ASBJの審議の結果、その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、いったん本実務対応報告を公表した後、別途、契約変更時の借手の会計上の取扱いを定めることとした。

### 2. 会計処理

#### (1) ファイナンス・リース取引の判定基準

本実務対応報告では、本リース・スキームにおいて、以下の①及び②の点については、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。

<sup>2</sup> 受託事業者(事務局)は、基金設置法人の委託により、リース事業者(貸手)との間で先端設備等導入支援契約の締結や、当該契約に基づくいわゆる損失補填に係る事務を行う者である。

① ファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判定

解約不能かつフルペイアウトかどうかに基づいて判定すべきであり（リース適用指針第5項）、具体的な判定は現在価値基準及び経済的耐用年数基準を満たすかどうかに従う（リース適用指針第9項）。

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（見積現金購入価額 <sup>3</sup> ）の概ね90パーセント以上であること
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

なお、上記の判定には見積りの要素が多いため、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（リース適用指針第94項）。

② 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

借手が再リースを行う意思が明らかな場合を除き、再リース期間等を解約不能のリース期間等に含めない（リース適用指針第11項及び第12項）。

(2) リース取引開始日後におけるファイナンス・リースに該当するかどうかの再判定

本実務対応報告では、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（Ⅱ.2.(2)参照）、ファイナンス・リース取引に該当

するかどう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おいて再度行うことは要しない。これは、その判定の際に、その時点におけるリース物件の時価を測定する必要があるという考え方があり、当該判定をリース期間中において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ためである。

(3) 変動リース料

(取扱い)

本リース・スキームに係るリース対象物件の稼働量に連動する変動リース料については、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料総額に含めて取り扱い、次のような場合に考慮される。

- ファイナンス・リース取引の判定
- 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

(背景)

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。この点については、「Ⅰ.経緯」に記述のとおり、基準諮問会議からASBJへの提言に関する資料の中で、本スキームにおける借手における会計上の取扱い、考え方について広く一般に示すことが要請されていた。

本リース・スキームにおける変動リース料は、以下の点で、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

3 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。

いるものに限定されている。そのため、本実務対応報告では、当該変動リース料は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こととした。

- 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）。
- 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（事務取扱要領第4条第3項）。
- 基金設置法人は、上記の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て、当該委員会において審査する（実施要領第4の5.(2)）。

#### （その他のリース取引への影響）

本実務対応報告の変動リース料に関する上記の取扱いは、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。これは、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の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である。

また、本実務対応報告は借手に限定した取扱いを示したものであり（「Ⅲ.1.範囲」参照）、貸手の会計上の取扱いに影響を与えるものでもない。

### 3. 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については次のとおり取り扱う。

#### （取扱い）

解約不能のものに係る未経過リース料の注記（リース会計基準第22項）に関して、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て注記する。

#### （背景）

「Ⅲ.2.(3)変動リース料」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、上記の取扱いとすることとした。

### 4. その他の事項

本実務対応報告に定めのない会計処理や開示等の取扱いについては、リース会計基準及びリース適用指針の定めに従う。

### 5. 適用時期

本実務対応報告は、公表日（2014年6月30日）以後適用することとしている。これは、主に以下の理由による。

- 本リース・スキームの実際の運用がすでに開始されていること（「Ⅱ.1.(4)リース期間」参照）
- 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