

プロジェクト リース
項目 リース期間

本資料の内容及び留意事項

1. 本資料は、我が国における会計基準開発に関する予備的分析の一環として、国際会計基準審議会（IASB）が 2016 年 1 月に公表した国際財務報告基準（IFRS）第 16 号「リース」（以下「IFRS 第 16 号」という。）及び米国会計基準審議会（FASB）が 2016 年 2 月に公表した会計基準更新書第 2016-02 号「リース（トピック 842）」（以下、本文では「Topic 842」、基準の参照では「FASB-ASC」又は「ASU」という。）におけるリース期間に関する取扱いを整理することを目的としている。

IFRS 第 16 号及び Topic 842 における取扱い

2. IFRS 第 16 号と Topic 842 では、リース期間について次のとおり定められており、概ね同様である（IFRS 第 16 号第 18 項及び付録 A 用語の定義、FASB-ASC 842-10-30-1）。

IFRS 第 16 号	Topic 842
借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の両方を加えた期間	借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次のすべてを加えた期間
(1) リースを延長するオプションの対象期間（借手が当該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) リースを延長するオプションの対象期間（借手が当該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) リースを解約するオプションの対象期間（借手が当該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）	(2) リースを解約するオプションの対象期間（借手が当該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）
	(3) 貸手がオプションの行使を支配している場合の延長（又は解約）オプションの対象期間

3. IFRS 第 16 号では、リース負債の測定に用いるリース期間には、借手がリースを延長する(又は解約しない)オプションを行使することが合理的に確実である範囲で、オプション期間を含めるべきであるという IAS 第 17 号におけるコンセプトを維持している (IFRS 第 16 号 BC157 項)。

また、Topic 842 では、IFRS と平仄を合わせるため米国会計基準で従来使用してきた「合理的に保証された (reasonably assured)」ではなく「合理的に確実である (reasonably certain)」の用語を使用している。この点、従前の Topic 840 のガイダンスである「合理的に保証された」と IFRS の「合理的に確実である」の用語は、従前も実務上は同じものとして適用されてきたため、これらは同義であり、同じように適用されるべきとしている (ASU BC195 項)。

(リースの開始日)

4. リース期間は貸手が借手による原資産の使用を可能にする日に開始し、貸手が借手に提供したフリーレント期間があればそれを含める (IFRS 第 16 号 B36 項及び付録 A 用語の定義、FASB-ASC 用語の定義及び FASB-ASC 842-10-55-25)。
5. Topic 842 では、さらに次のガイダンスが定められている (FASB-ASC 842-10-55-19 から 55-21)。

- (1) リース契約の中には、借手の営業開始前又はリース料支払前に貸手が借手による原資産の使用を可能にする(例えば、借手が原資産を占有する又は使用の支配を得る)ことがある。その期間中、借手は原資産の使用権を有しており、借手の資産を建設する目的(例えば、賃借設備改良)で使用権を有することがある。

当該契約では、建設が完了後、借手が営業開始後に初めて、借手はリース料の支払が求められることがある。他に、借手が原資産の占有時点又は使用の支配獲得時点から借手にリース料の支払を求める契約もある。このような契約における当該リース料支払の開始時期は、リースの開始日に影響しない。

- (2) 建物及び底地のリースに関して建設期間中の原資産の使用権と建設後の原資産の使用権には違いはないため、建設期間中に生じる(又は稼得する)リース費用(又は収入)は、建設期間後に発生したものと同様にサブ・トピック 842-20 (借手の処理) 及び 842-30 (貸手の処理) に定めるガイダンスに従って処理する(建設開始日をリースの開始日とする。)

(リース期間及びリースの解約不能期間)

6. リース期間及びリースの解約不能期間は、強制可能であるものに限られる。リースは契約であるため、これらを検討する際には、契約、すなわち、「強制可能な権利及び義務を生じさせる合意」があるかに着目し、契約が強制可能である期間を決定する必要がある。(IFRS 第 16 号 B34 項及び BC127 項、FASB-ASC 842-10-55-23)。

解約事前通知期間は、借手はリースを解約不能であるため、リース期間の一部に含まれる (IFRS 第 16 号 BC127 項)。

契約の一部であるためには、リースを延長又は解約するオプションのうち、リース期間に含まれるものも強制可能でなければならない。

- (1) 借手が貸手の合意なしにリースを延長できない場合、延長オプションは強制可能ではなく、借手は解約不能期間を超えて資産を使用する権利を有していない (IFRS 第 16 号 BC127 項)。

- (2) 借手と貸手のそれぞれがリースを他方の承諾なしに多額ではないペナルティで解約する権利を有している場合には、強制力がない (IFRS 第 16 号 B34 項、FASB-ASC 842-10-55-23)。

7. 借手のみがリースを解約する権利を有している場合、借手が利用可能なリース解約オプションと考えられるため、リース期間を決定する際に考慮する (IFRS 第 16 号 B35 項及び BC128 項、FASB-ASC 842-10-55-24)。

一方、貸手のみがリースを解約する権利を有している場合、貸手がリースの解約を決定しない限り、借手は、資産をリースの期間にわたり使用する権利に対して支払う無条件の義務を有しているため、リースの解約不能期間には、リース解約オプションの対象となっている期間が含まれる (IFRS 第 16 号 B35 項及び BC128 項、FASB-ASC 842-10-55-24)。

(延長・解約オプションの行使可能性の評価)

8. 第 6 項及び第 7 項に加えて、借手によるリースの延長 (又は解約) オプションの行使 (又は非行使) が合理的に確実であるかどうかを評価する。その際、オプションの行使 (又は非行使) についての経済的インセンティブを生じさせるすべての関連性のある事実及び状況を考慮する¹ (IFRS 第 16 号第 19 項、FASB-ASC 842-10-30-

¹ IFRS 第 16 号では、開始日からオプションの行使日までに予想される事実及び状況の変化が

2)。

例えば、次の要因を考慮する（IFRS 第 16 号 B37 項）。

(1) オプション期間に係る契約条件（市場のレートとの比較で）

- ① オプション期間におけるリースに係る支払金額
- ② 変動リース料又は他の条件付支払に係る金額（例：解約ペナルティや残価保証から生じる支払）
- ③ 当初のオプション期間後に行使可能なオプションの契約条件（例：現時点で市場のレートよりも低いレートで延長期間の終了時に行使可能な購入オプション）（Topic 842 では例示されていない。）

(2) 大幅な賃借設備改良で、リースの延長又は解約のオプションあるいは原資産を購入するオプションが行使可能となる時点で、借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるもの

(3) リースを解約し新規のリースを締結するコスト（例：交渉、再設置、返還コスト等）

(4) 借手の業務に対しての当該原資産の重要度（例：原資産が特殊仕様の資産か、原資産の所在地、代替品の利用可能性）²

(5) オプションの行使に関連した条件設定及び当該条件が存在することとなる確率（Topic 842 では例示されていない。）

9. なお、Topic 842 では、関連性のあるすべての経済的な要因（例えば、契約に基づく要因、資産に基づく要因、市場に基づく要因、企業（自身）に基づく要因）を組み合わせて考慮するとされており（FASB-ASC 842-10-55-26）、それらの要因のうち1つが存在したとしても、借手は必ずしもオプションを行使する（又はしない）ことが合理的に確実であることを示すとは限らない（FASB-ASC 842-10-30-2）とされている。

10. また、IFRS 第 16 号では、前項に加えて次のガイダンスが示されている。

含まれる（IFRS 第 16 号 B37 項）とされている。

² 例えば、不動産リースでは、解約不能期間の終了時に新たな立地を見つけることや新たな立地に移転することのコストを考慮することの目的適合性や、借手にとっての立地（例えば、本社又は旗艦店）の重要度（IFRS 第 16 号 BC157 項）を考慮する。

- (1) (例えば、延長・解約オプションが残価保証又は解約ペナルティと関連し、) 延長・解約オプションの行使の有無に関係なく、借手が貸手にほぼ同じ最低限又は固定キャッシュ・リターンを保証する結果となる場合、借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実であると仮定する (IFRS 第 16 号 B38 項及び BC157 項)。
- (2) リースの解約不能期間が短いほど、借手がリースを延長するオプションを行使するか又はリースを解約するオプションを行使しない可能性が高くなる (代替資産の入手に関連したコストが、解約不能期間が短いほど比率的に高くなる可能性が高いため) (IFRS 第 16 号 B39 項)。
- (3) 借手が特定の種類の資産 (リースであれ所有であれ) を通常使用してきた期間に関しての過去の慣行及びその経済的理由を考慮する (IFRS 第 16 号 B40 項)。
例えば、
 - ① 借手が通常は特定の種類の資産を特定の期間にわたり使用してきた場合
 - ② 借手が特定の種類の原資産のリースについてオプションを頻繁に行使する慣行を有している場合

(リース期間の見直し)

解約不能期間の変更

11. リースの解約不能期間に変化があった場合には、リース期間を改訂する。例えば、以下の場合がある (IFRS 第 16 号第 21 項、FASB-ASC 842-10-35-1)。
 - (1) 過去に企業のリース期間の決定に含めていなかった (又は含めていた) オプションを借手が行使する (又は行使しない) 場合
 - (2) 過去に企業のリース期間の決定に含めていなかった (又は含めていた) オプションを借手が行使することを契約上強制 (又は禁止) する事象が発生した場合

オプションの行使可能性の変更

12. 延長・解約オプションを定期的に見直すことにより提供される情報の目的適合性と当該見直しに係る企業のコストを比較衡量した結果、以下に該当する重大な事象又は状況の重大な変化が生じたときのみ、見直しが要求される (IFRS 第 16 号第 20 項及び BC185 項、FASB-ASC 842-10-35-1 及び ASU BC232 項)。
 - (1) 借手の統制の及ぶ範囲内にあり、かつ、

- (2) オプションの行使（又は非行使）に関して「合理的に確実」であるかどうかに影響を与える場合
- ① 借手が過去にリース期間の決定において考慮していなかったオプションを行使すること
 - ② 過去にリース期間の決定において考慮していたオプションを行使しないこと
13. 借手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を見直す重大な事象又は状況変化の例として、以下のものがある（IFRS 第 16 号 B41 項、FASB-ASC 842-10-55-8）。³
- (1) リースの開始日には予想されていなかった大幅な賃借設備改良で、リースの延長又は解約のオプション、あるいは原資産を購入するオプションが行使可能となる時点で借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるもの
 - (2) リースの開始日には予想されていなかった原資産の大幅な改変又はカスタマイズ
 - (3) 過去に決定したリース期間の終了後の期間に係る原資産のサブリースの開始
 - (4) オプションの行使又は不行使に直接に関連性のある借手の事業上の決定（例：補完的な資産のリースの延長、代替的な資産の処分、使用権資産を利用している事業単位の処分）

これまでに聞かれた意見

14. 我が国における会計基準の開発に関する予備的分析に関連してこれまでに聞かれた意見は、以下のとおりである。
- (1) オフィスビル賃貸借契約に関するリース期間の見積りについて、例えば、契約期間と内部造作物の耐用年数との整合性等を考える必要があり、実務上の負荷がある。（第 389 回企業会計基準委員会）
 - (2) 仮に IFRS 第 16 号と同様、リースの解約不能期間に、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期間を加

³ Topic 842 では、例えば、不動産市場の変動などの市場に基づく要因は、一般的に借手の統制の及ぶ範囲内ではないため、その変化は、単独ではオプションの見直しの兆候とはならないとされている（ASU BC232 項）。

えて決定する場合、リース期間の見積りが難しいと考えられるため、適用上のガイダンスが必要となると考える。(第79回リース会計専門委員会)

ASBJ 事務局による分析

15. 現行の企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準の適用指針」(以下「リース会計基準」という。)第4項では、「リース取引」とは、「特定の物件の所有者たる貸手が、当該物件の借手に対して、合意された期間にわたり、これを使用収益する権利を与え、合意された使用料を貸手に支払う取引」とされ、リース期間は、当該「合意された期間」とされている。
16. また、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。)では、以下についての具体的な定めがある。
 - (1) ファイナンス・リース取引の判定における現在価値基準の適用にあたって、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(リース適用指針第11項)。
 - (2) オペレーティング・リース取引のうち、契約上数ヶ月程度の事前予告をもって解約できるものと定められているリース契約で、その予告した解約日以降のリース料の支払を要しない事前解約予告期間に係る部分のリース料については、重要性が乏しいため、注記を要しない(リース適用指針第75項)。
17. リース適用指針における前項(1)及び(2)の定めを適用する場合、IFRS第16号及びTopic 842におけるリース期間と異なる可能性がある。
18. また、第14項では、特に不動産に係るリースについてリース期間の見積りが実務上、困難であるとの意見が聞かれている。
19. 仮に会計基準の開発に着手する場合には、前項の実務上の困難さについて対応を図ることができるかどうかについて検討することが考えられる。

ディスカッション・ポイント

リース期間に関するIFRS第16号及びTopic 842における取扱い及びASBJ事務局の分析について、ご意見を伺いたい。

以上