

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
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な数値として、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。

変動リース料

6. 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. 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. 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. 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. 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

11. 本実務対応報告は、公表日以後適用する。

議 決

12. 本実務対応報告は、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。

結論の背景

経緯

13. 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、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、いったん本実務対応報告を公表した後、別途、定めることとした。

範囲

14. 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. 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. 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. なお、変動リース料をリース料総額に含めて取り扱う（第 6 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があるという考え方がある。この場合に、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。このような懸念を踏まえ、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。

変動リース料

18. 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. 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. 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られていることから、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 6 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. 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7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. 第20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9項参照)こととした。

適用時期

23. 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、本実務対応報告は、公表日以後適用することとした。

以上