

新リース会計基準（案）の解説

品質管理本部 会計監理部 公認会計士 宮崎 徹



▶ Toru Miyazaki

品質管理本部 会計監理部において、会計処理及び開示に関して相談を受ける業務、ならびに研修・セミナー講師を含む会計に関する当法人内外への情報提供などの業務に従事するとともに、主に製造業の監査業務に従事している。主な著書（共著）に『会社法決算書の読み方・作り方（第17版）』（中央経済社）がある。

I はじめに

企業会計基準委員会（以下、ASBJ）から2023年5月2日に＜表1＞の会計基準等の公開草案（以下、本公開草案）が公表され、23年8月まで本公開草案へのコメントが募集されています。その後、最終化に向けた審議が再開され、仮に24年3月末までに会計基準等が最終化された場合、26年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から原則適用（24年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から早期適用可）となることが考えられます。

本公開草案は、現行の会計基準における借手のオペレーティング・リースについてもオンバランスさせることが提案されており、財務諸表、特に貸借対照表に大きな影響を与える可能性があります。本公開草案は、このように財務諸表に大きな影響を与える可能性があり、また、早期適用する場合には早めに検討する必要がありますが、本公開草案について借手の会計処理及び開示を中心に解説します。なお、文中意見に係る部分は筆者の私見である旨、あらかじめ申し添えます。

▶ 表1 公表された公開草案

企業会計基準公開草案第73号	「リースに関する会計基準(案)」(以下、本会計基準案)
企業会計基準適用指針公開草案第73号	「リースに関する会計基準の適用指針(案)」(以下、本適用指針案。また、以下、本会計基準案及び本適用指針案を合わせて、本会計基準案等)
その他、上記公開草案により影響する企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告の改正に係る公開草案(計12件)	

II 本会計基準案等の概要

1. 経緯

16年1月に国際会計基準審議会（IASB）より国際財務報告基準（IFRS）第16号「リース」（以下、IFRS第16号）が公表され、同年2月に米国財務会計基準審議会（FASB）よりFASB Accounting Standards CodificationのTopic 842「リース」（以下、Topic 842）が公表されました。

IFRS第16号及びTopic 842では、借手の会計処理に関して、主に費用配分の方法が異なるものの、原資産の引渡しによりリースの借手に支配が移転した使用権部分に係る資産（使用権資産）と当該移転に伴う負債（リース負債）を計上する使用権モデルにより、オペレーティング・リースも含む全てのリースについて資産及び負債を計上することとされています。

これは、現行の我が国の会計基準等とは異なるものであり、ASBJでは19年3月より、国際的な会計基準と整合的なものとするために、借手の全てのリースについて資産及び負債を計上する会計基準の開発が進められ、今般、本公開草案等が公表されました。

2. 開発の基本的な方針（本会計基準案BC12項及びBC34項並びに本適用指針案BC4項及びBC28項）

開発にあたっての基本的な方針は次のとおりとすることが提案されています。

(1) 借手の費用配分の方法

IFRS第16号と同様に、リースがファイナンス・リースであるかオペレーティング・リースであるかにかかわらず、全てのリースを金融の提供と捉え使用権資産

に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額を計上する「単一の会計処理モデル」によることが提案されています（＜表2＞参照）。

- ▶ 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下、収益認識会計基準）との整合性を図る点
- ▶ リースの定義及びリースの識別

▶ 表2 借手における会計処理のイメージ

	現行の会計処理	本公開草案等の会計処理
ファイナンス・リース	オンバランス (リース資産、リース債務)	オンバランス (使用权資産、リース負債)
オペレーティング・リース	オフバランス (通常の賃貸借処理)	

(2) IFRS第16号と整合性を図る程度

次の方針とすることが提案されています。

- ▶ IFRS第16号の全ての定めを取り入れるのではなく、主要な定めの内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高いこと*
- ▶ IFRSを任意適用して連結財務諸表を作成している企業が、本公開草案等を個別財務諸表に適用した場合に、IFRSでの連結財務諸表作成にあたって当該個別財務諸表を用いても、基本的に修正が不要となる会計基準とすること
- ▶ その上で、国際的な比較可能性を大きく損なわない範囲で代替的な取扱いを定める、又は、経過的な措置を定めるなど、実務に配慮した方策を検討すること

* IFRS第16号の主要な定めの内容のみを取り入れる開発方針は、取り入れなかった項目についてもIFRS第16号と同じ適用結果となることを意図するものではなく、取り入れた主要な定めに基づき判断が行われることを意図するものであるため、適切な会計処理は、IFRS第16号における詳細な定めに基づき会計処理を行った結果に限定されないこととなると提案されている。

(3) 会計基準の開発方法

借手と貸手の会計処理に齟齬^{そご}が生じないように、借手のための新しい会計基準を開発するものではないものの、既存の会計基準の改正とすると項番号の修正が多くなるため、利便性の観点から項番号を振り直し、新たな会計基準とすることが提案されています。

(4) 貸手の会計処理

貸手の会計処理については、IFRS第16号及びTopic 842ともに抜本的な改正が行われていないため、次の点を除き、基本的に、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」（以下、企業会計基準第13号）の定めを維持することが提案されています。

3. 範囲

(1) 他の会計基準等との関係（本会計基準案第3項及びBC13項からBC16項）

本会計基準案等は、契約の名称などにかかわらず、＜表3＞の①～④に該当する場合を除き、リースに関する会計処理及び開示に適用することが提案されています。

(2) 個別財務諸表への適用（本会計基準案BC17項）

本会計基準案等を連結財務諸表のみに適用すべきか、連結財務諸表と個別財務諸表の双方に適用すべきかについて検討した結果、本会計基準案等の適用に関する懸念の多くは、個別財務諸表固有の論点ではないと考えられ、本会計基準案等では、連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理は同一であるべきとする基本的な考え方及び方針を覆すに値する事情は存在しないと判断し、連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理を同一とすることが提案されています。

4. リースの定義（本会計基準案第5項及びBC21項）

リースの定義に関する定めは、借手が貸借対照表に計上する資産及び負債の範囲を決定するものであることから、国際的な会計基準との整合性を確保するためには、リースの定義に関する定めについて、IFRS第16号との整合性を確保する必要があると考えられます。

このため、本会計基準案等では、リースの定義に関する定めについて、IFRS第16号の定めと整合させて、借手と貸手の両方に適用することが提案されています。具体的には、「リース」について、「原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部」と定義することが提案されています。

5. リースの識別（本会計基準案第23項から第28項及びBC25項からBC28項並びに本適用指針案第5項から第14項及びBC8項からBC20項）

本会計基準案等では、リースの識別に関する定め

▶ 表3 適用範囲からの除外項目

	項目	範囲外とする提案の理由
①	実務対応報告第35号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」の範囲に含まれる運営権者による公共施設等運営権の取得	実務対応報告第35号において、当該運営権を分割せずに一括して会計処理を行うこととしており（実務対応報告第35号第39-3項）、当該運営権の構成要素についてリースに該当するかどうかの検討を行わないこととするため
②	収益認識会計基準の範囲に含まれる貸手による知的財産のライセンスの供与	収益認識会計基準を適用することとするため
③	②を除く貸手による無形固定資産のリースについて、本会計基準案を適用しないことを選択した場合	▶ 貸手によるその他の無形固定資産のリースについては、IFRS第16号ではその適用を任意とする定めはないものの、その他の無形固定資産のリースが広範に行われているようには見受けられなかったため ▶ 企業会計基準第13号における会計処理を変更する必要があるようにするため
④	借手による無形固定資産のリースについて、本会計基準案を適用しないことを選択した場合	▶ 借手によるリースのうち、無形固定資産のリースについては、借手によるソフトウェアのリースが企業会計基準第13号に基づいて会計処理されている実務を変更する必要があるようにするため ▶ 無形資産のリースに適用することを要求されていないIFRS第16号との整合性を図るため

について、基本的にIFRS第16号の定めと整合させて、借手と貸手の両方に適用することが提案されています。具体的には、主に次の定めを置くことが提案されています。

<p>(1) 契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合、当該契約はリースを含む。</p>
<p>(2) 特定された資産の使用期間全体を通じて、次の①及び②のいずれも満たした場合、当該契約の一方の当事者（サブライヤー）から当該契約の他方の当事者（顧客）に、当該資産の使用を支配する権利が移転している。</p> <p>① 顧客が、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全てを享受する権利を有している。</p> <p>② 顧客が、特定された資産の使用を指図する権利を有している。</p>
<p>(3) 借手及び貸手は、リースを含む契約について、原則として、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行う。なお、借手は、貸借対照表科目ごとに、両者を分けずに、リースを構成しない部分についてもリースを構成する部分とする会計処理を選択できる。</p>

ただし、リースの識別に関する細則的なガイダンスについては、国際的な比較可能性が大きく損なわれるか否かを主要な判断基準として、取捨選択して取り入れることが提案されています。本会計基準案等に取り入れていないものとして、例えば、次のものがあるとされています。

- ▶ 資産が契約に明記されない場合でも黙示的に定められることによって特定され得るとの定め
- ▶ 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法に係る意思決定の例示

リースの識別に関する定めは企業会計基準第13号では置かれていなかった定めであり、本会計基準案等の適用によって、これまで企業会計基準第13号により会計処理されていなかった契約にリースが含まれると判断される場合があると考えられます（＜図1＞参照）。

6. リース期間（本会計基準案第29項及びBC29項からBC32項並びに本適用指針案第15項及びBC21項からBC27項）

借手のリース期間の決定は、借手が貸借対照表に計上する資産及び負債の金額に直接的に影響を与えるものであり、IFRS第16号における定めと整合的に、次の定めを置くことが提案されています。

借手は、借手のリース期間について、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①及び②の両方の期間を加えて決定する。

- ① 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
- ② 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

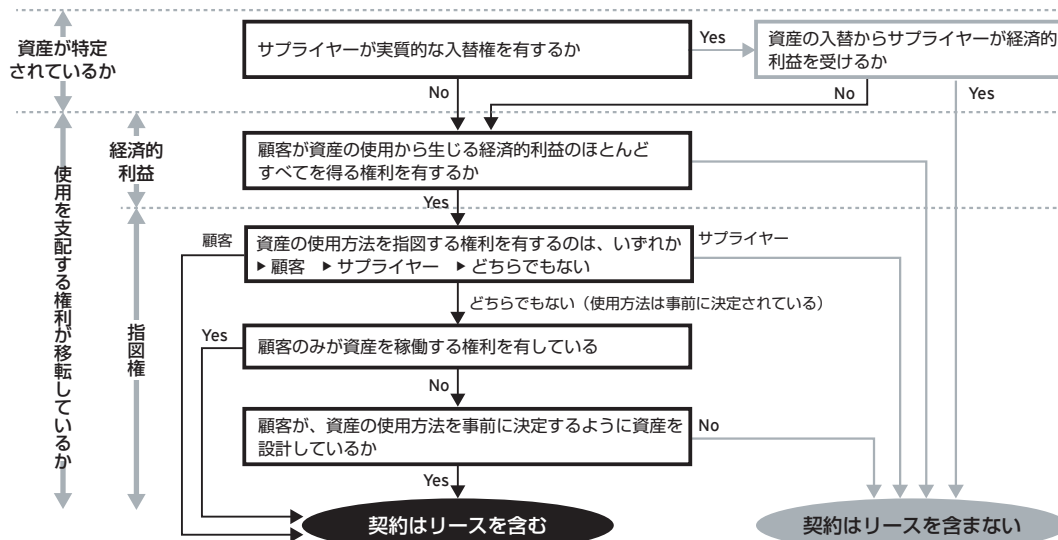
借手のみがリースを解約する権利を有している場合、当該権利は借手が利用可能なオプションとして、借手は借手のリース期間を決定するにあたってこれを考慮する。貸手のみがリースを解約する権利を有している場合、当該期間は、借手の解約不能期間に含まれる。

ここで、「合理的に確実」の判断にばらつきが生じる懸念及び過去実績に偏る懸念に対応し、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判定するにあたって考慮する経済的インセンティブを生じさせる要因として次の例示を含めることが提案されています。

- ① 延長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 延長又は解約オプションの行使条件

▶ 図1 リースの識別に関するフローチャート

* 各権利や契約内容の判断を行う際は、全て「使用期間全体を通じて」該当するか否かを判断する必要がある。



出典：本適用指針案「設例1」を元に筆者修正

7. 借手のリースの会計処理

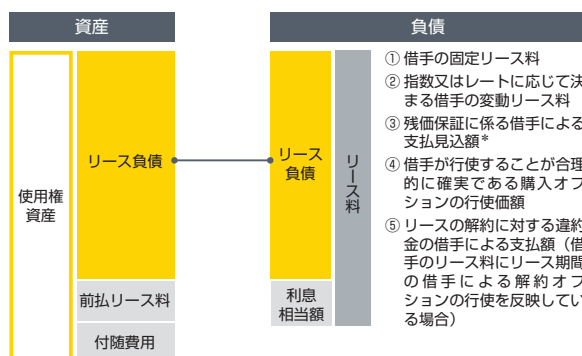
(1) 使用権資産及びリース負債の計上（本会計基準案第31項から第33項及びBC35項からBC40項並びに本適用指針案第16項から第17項、第21項から第23項、第25項から第34項、BC29項、BC36項からBC39項及びBC48項からBC56項）

企業会計基準第13号では、リース資産及びリース債務の計上額を算定するにあたっては、原則として、リース契約締結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する方法によるとされていました。

本会計基準案等では、IFRS第16号の定めと同様に、借手は、使用権資産について、リース開始日に算定されたリース負債の計上額に、リース開始日までに支払った借手のリース料（以下、前払リース料）及び付随費用を加算して算定し^{*1}、リース負債の計上額を算定するにあたっては、原則として、リース開始日において未払である借手のリース料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、現在価値により算定することが提案されています。

ここで、借手のリース料は、IFRS第16号の定めと同様に、借手が借手のリース期間中に原資産を使用する権利に関しても行う貸手に対する支払であり、＜図2＞の①から⑤の支払で構成されるとされています。

▶ 図2 使用権資産及びリース負債の構成要素



* ③「残価保証に係る借手による支払見込額」については、見積りが困難である場合に残価保証額を用いることができるとする簡便的な取扱いを設けることが検討されたものの、審議の結果、簡便的な取扱いを設けないことが提案されている。

(2) 利息相当額の各期への配分（本会計基準案第34項並びに本適用指針案第35項から第39項及びBC57項からBC60項）

本会計基準案等では、＜表4＞のとおり、原則的な取扱い及び簡便的な取扱いのいずれも現行と同様の取扱いとすることが提案されています。

▶ 表4 利息相当額の各期への配分の取扱い

原則的な取扱い	利息相当額の総額を借手のリース期間中の各期に利息法により配分する方法 ^{*1}
簡便的な取扱い	使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合 ^{*2} は、次のいずれかの方法を適用することが可能 ^{*3} ① 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方法。この場合、使用権資産及びリース負債は、借手のリース料をもって計上し、支払利息は計上せず、減価償却費のみ計上する（いわゆる利子込み法） ② 利息相当額の総額を借手のリース期間中の各期に定額法により配分する方法

*1 企業会計基準第13号及び企業会計基準適用指針第16号におけるファイナンス・リース取引に関する定め並びにIFRS第16号の定めと同様となっている。

*2 以下の算定式を満たす場合、使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合とすることが提案されている。

$$10\% > \frac{\text{未経過の借手のリース料の期末残高（短期リース（下記(4)）参照）及び少額リース（下記(5)参照）を適用しているもの、並びに原則的な取扱い（利息法）により配分している使用権資産を除く。}}{\text{分子の期末残高} + \text{有形固定資産及び無形固定資産の期末残高}}$$

*3 これらはIFRS第16号では設けられていない取扱いであるが、実務の追加的な負担を軽減することを目的として企業会計基準適用指針第16号に導入されていたものであり、実務において浸透していることから、本会計基準案等においても、これらの簡便的な取扱いを踏襲することが提案されている。

(3) 使用権資産の償却（本会計基準案第35項から第36項及びBC41項からBC42項並びに本適用指針案第40項及びBC61項）

本会計基準案等では、＜表5＞のとおり、使用権資産の償却について、基本的に現行のリース資産の償却と同様の会計処理が提案されています。

▶ 表5 使用権資産の償却の取扱い

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 [*]	使用権資産の減価償却費は、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し、この場合の耐用年数は、経済的使用可能予測期間とし、残存価額は合理的な見積額とする
上記以外のリース	使用権資産の減価償却費は、定額法等の減価償却方法の中から企業の実態に応じたものを選択適用した方法により算定し、この場合、原則として、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとする

* 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とは、次の①～③のいずれかに該当するものとすることが提案されている。

- ① 契約上、契約に定められた期間（以下、契約期間）終了後又は契約期間の途中で、原資産の所有権が借手に移転することとされているリース
- ② 契約期間終了後又は契約期間の途中で、借手による購入オプションの行使が合理的に確実であるリース
- ③ 原資産が、借手の用途等に合わせて特別の仕様により製作又は建設されたものであって、当該原資産の返還後、貸手が第三者に再びリース又は売却することが困難であるため、その使用可能期間を通じて借手によってのみ使用されることが明らかなリース

(4) 短期リースに関する簡便的な取扱い（本適用指針案第18項から第19項、第47項、BC30項からBC31項及びBC69項）

本会計基準案等では、現行の定め及びIFRS第16号

※1 使用権資産の計上額については、現行の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、企業会計基準適用指針第16号）における貸手の購入価額又は見積現金購入価額と比較を行う方法を踏襲せず、IFRS第16号と整合的に、借手のリース料の現在価値を基礎として使用権資産の計上額を算定することが提案されている。

の定めと同様に、借手は、短期リース（リース開始日において、借手のリース期間が12カ月以内であるリースをいう。）について、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することを認めることが提案されています。

(5) 少額リースに関する簡便的な取扱い（本適用指針案第20項及びBC32項からBC35項）

本会計基準案等では、次の①又は②について、借手は、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することを認めることが提案されています。

- ① 重要性が乏しい減価償却資産について、購入時に費用処理する方法が採用されている場合で、借手のリース料が当該基準額以下のリース

② 次のいずれかを満たすリース*

 - ▶ 企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースで、リース契約1件当たりの借手のリース料が300万円以下のリース
 - ▶ 原資産の価値が新品時におよそ5千ドル以下のリース

* 会計方針の選択としていずれかを選択でき、選択した方法を首尾一貫して適用することが提案されている。

(6) 契約条件の変更

① リースの契約条件の変更（本会計基準案第37項及びBC43項並びに本適用指針案第41項から第42項及びBC62項からBC66項）

本会計基準案等では、借手は、IFRS第16号の定めと同様に、リースの契約条件の変更が生じた場合、変更前のリースとは独立したリースとして会計処理を行う又はリース負債の計上額の見直しを行うことが提案されています。具体的には、＜表6＞のとおりです。

② 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（本会計基準案第38項から第40項及びBC44項からBC46項並びに本適用指針案第43項から第46項及びBC67項からBC68項）

本会計基準案等では、借手は、IFRS第16号の定めと同様に、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、次のいずれかに該当するときには、該当する事象が生じた日にリース負債について当該事象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ことが提案されています。

- (i) 借手のリース期間に変更がある場合

(ii) 借手のリース期間に変更がなく借手のリース料に変更がある場合

(7) 借手のリース期間に含まれない再リース（本適用指針案第49項及びBC70項）

企業会計基準適用指針第16号では、再リース期間をリース資産の耐用年数に含めない場合の再リース料は、原則として、発生時の費用として処理する取扱いを定めていました。当該取扱いは、IFRS第16号では設けられていない取扱いとなっていますが、再リースは我が国固有の商慣習^{*2}であり、当該取扱いを引き続き設けることにより、国際的な比較可能性を大きく損なわずに、作成者の追加的な負担を減らすことができると考えられることから、当該取扱いを踏襲した取扱いを認めることが提案されています。

具体的には、借手は、リース開始日及び直近のリースの契約条件の変更の発効日において再リースに係るリース期間を借手のリース期間に含めないことを決定した場合、再リースを当初のリースとは独立したリー

▶ 表6 契約条件の変更の取扱いまとめ

要件	
(i) 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 (ii) 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	
上記2つの要件をいずれも満たす Ⅱ 独立したリースとして会計処理を行う リースの契約条件の変更	上記2つの要件のいずれかを満たさない Ⅱ 独立したリースとして会計処理を行わない リースの契約条件の変更
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及び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及び付随費用を加算した額により使用権資産を計上する。	リースの契約条件の変更の発効日に、次の会計処理を行う。 (a) リース負債について、変更後の条件を反映した借手のリース期間を決定し、変更後の条件を反映した借手のリース料の現在価値まで修正する。 (b) 使用権資産について、次のことを行うことによって、(a)のリース負債の見直しに対応する会計処理を行う。 ▶ リースの契約条件の変更のうちリースの範囲が縮小されるもの ^{*1} については、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の差額が生じた場合は、当該差額を損益に計上する ▶ 他の全てのリースの契約条件の変更 ^{*2} については、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

*1 このようなリースの契約条件の変更には、例えば、リースの対象となる面積が縮小される場合や契約期間が短縮される場合等が含まれる。

*2 このようなリースの契約条件の変更には、例えば、リース料の単価のみが変更される場合や契約期間が延長される場合等が含まれる。

※2 我が国の再リースの一般的な特徴は、再リースに関する条項が当初の契約において明示されており、経済的耐用年数を考慮した解約不能期間経過後において、当初の月額リース料程度の年間リース料により行われる1年間のリースが挙げられる。

スとして会計処理を行うことができることが提案されています。

(8) セール・アンド・リースバック取引（本適用指針案第50項から第54項及びBC71項からBC83項）
本会計基準案等ではセール・アンド・リースバック取引については、IFRS第16号ではなく、Topic 842と整合的な会計処理が提案されています。

① セール・アンド・リースバック取引の対象
本会計基準案等では、「セール・アンド・リースバック取引」について、売手である借手が資産を買手である貸手に譲渡し、売手である借手が買手である貸手から当該資産をリース（以下、リースバック）する取引と定義することが提案されています。また、リースバックが行われる場合であっても、売手である借手による資産の譲渡が次のいずれかであるときはセール・アンド・リースバック取引に該当しないとされています。

収益認識会計基準に従い、一定の期間にわたり充足される履行義務（収益認識会計基準第36項）の充足によって行われるとき
企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」第95項を適用し、工事契約における収益を完全に履行義務を充足した時点で認識することを選択するとき

② 基本となる会計処理
セール・アンド・リースバック取引における資産の譲渡が売却に該当するか否かで、＜表7＞のとおり、異なる会計処理が提案されています。なお、IFRS第16号においては、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」により収益が認識されると判断される場合、買手である貸手に移転された権利部分については権利の譲渡に係る利得又は損失を譲渡時に認識し、リースバックにより売手である借手が継続して保持する権利部分については権利の譲渡に係る利得又は損失を繰り延べることでされており、本会計基準案等においては、IFRS第16号の定めとは異なる定めを置くことが提案されています。

▶表7 セール・アンド・リースバック取引の取扱い

資産の譲渡が売却に該当しない場合	売手である借手は当該資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、金融取引として会計処理を行う
資産の譲渡が売却に該当する場合	売手である借手は、当該資産の譲渡について収益認識会計基準などの他の会計基準等に従い当該損益を認識し、リースバックについて本会計基準案等に従い借手の会計処理を行う
	リースバックにより、売手である借手が、資産からもたらされる経済的利益のほとんど全てを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんど全てを負担することとなる場合に該当する場合は金融取引として会計処理を行う

③ 資産の譲渡が売却に該当するかの判断
資産の譲渡が売却に該当するかの判断について、＜表8＞の要件をいずれか満たす場合には売却に該当しないことが提案されています。

▶表8 売却への該否の要件

要件	売手である借手による資産の譲渡が収益認識会計基準などの他の会計基準等により売却に該当しないと判断される場合
	リースバックにより、売手である借手が、資産からもたらされる経済的利益のほとんど全てを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんど全てを負担することとなる場合

④ 資産の譲渡が売却に該当するが、資産の譲渡対価が明らかに時価ではないとき又は借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないときの取扱い※3
売手である借手は、当該資産の譲渡対価と借手のリース料について＜表9＞のとおり取り扱うことが提案されています。

8. サブリース取引（本適用指針案第85項から第89項及びBC106項からBC116項）
(1) 基本となる会計処理

本会計基準案等では、「サブリース取引」について、原資産が借手から第三者にさらにリース（以下、サブリース）され、当初の貸手と借手の間のリースが依然として有効である取引と定義し、当初の貸手と借手の間のリースを「ヘッドリース」、ヘッドリースにおけ

▶表9 資産の譲渡対価が明らかに時価ではないとき又は借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないときの取扱い

会計処理	譲渡対価を増額する場合	(1) 資産の譲渡対価が明らかに時価を下回る場合、時価を用いて譲渡について損益を認識し、譲渡対価と時価の差額について使用権資産の取得価額に含める (2) 借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料を下回る場合、借手のリース料と市場のレートでのリース料との差額について譲渡対価を増額した上で譲渡について損益を認識し、当該差額について使用権資産の取得価額に含める
	譲渡対価を減額する場合	(3) 資産の譲渡対価が明らかに時価を上回る場合、時価を用いて譲渡について損益を認識し、譲渡対価と時価の差額について金融取引として会計処理を行う (4) 借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料を上回る場合、借手のリース料と市場のレートでのリース料との差額について譲渡対価を減額した上で譲渡について損益を認識し、当該差額について金融取引として会計処理を行う

※3 資産の譲渡対価が明らかに時価ではないかどうか又は借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないかどうかは、資産の時価と市場のレートでのリース料のいずれかが容易に算定できる方を基礎として判定する。

る借手を「中間的な貸手」と定義した上で、サブリース取引について、IFRS第16号と同様にヘッドリースとサブリースを2つの別個の契約として借手と貸手の両方の会計処理を行うことが提案されています。

IFRS第16号においては、本会計処理に対する例外は設けられていませんが、本会計基準案等では、サブリース取引の例外的な定めとして、「中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合」の取扱いと「転リース取引」の取扱いを定めることが提案されています。

(2) 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合

我が国の不動産取引において、法的にヘッドリースとサブリースがそれぞれ存在する場合であっても、中間的な貸手がヘッドリースとサブリースを2つの別個の契約として借手と貸手の両方の会計処理を行い、貸借対照表において資産及び負債を計上することが取引の実態を反映しない場合があるとの意見が聞かれました。

これを受けたASBJでの審議の結果、国際的な比較可能性を大きく損なわせない範囲で、＜表10＞のとおりに、我が国における例外的な取扱いを定めることが提案されています。

▶表10 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合の取扱い

要件	中間的な貸手において、次の要件をいずれも満たす取引 (1) 中間的な貸手は、サブリースの借手からリース料の支払を受けない限り、ヘッドリースの貸手に対してリース料を支払う義務を負わない (2) 中間的な貸手のヘッドリースにおける支払額は、サブリースにおいて受け取る金額にあらかじめ定められた料率を乗じた金額である (3) 中間的な貸手は、次のいずれを決定する権利も有さない ① サブリースの契約条件（サブリースにおける借手の決定を含む） ② サブリースの借手が存在しない期間における原資産の使用方式
会計処理	サブリースにおいて受け取るリース料の発生時又は当該リース料の受領時のいずれか遅い時点で、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を損益に計上することができる

(3) 転リース取引

企業会計基準適用指針第16号における転リース取引の取扱いについては、主に機器等のリースについて仲介の役割を果たす中間的な貸手の会計処理として実務に浸透しているため、本会計基準案等では、当該取扱いをサブリース取引の例外的な取扱いとして、＜表11＞のとおりに、企業会計基準適用指針第16号の定めを変更せずに認めることが提案されています。

9. 借地権（本適用指針案第24項、BC40項からBC47項）

借地権の設定に係る権利金等に係る会計処理は＜表12＞のとおりとすることが提案されています。

▶表11 転リースの取扱い

要件	中間的な貸手において、転リース取引*1のうち、貸手としてのリースが原資産を基礎として分類する場合にファイナンス・リースに該当する場合
会計処理	(1) 貸借対照表上、リース債権又はリース投資資産とリース負債の双方を計上する*2 (2) 損益計算書上、支払利息、売上高、売上原価等は計上せず、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を手数料収入として各期に配分し、転リース差益等の名称で計上する

*1 転リース取引とは、サブリース取引のうち、原資産の所有者から当該原資産のリースを受け、さらに同一資産を概ね同一の条件で第三者にリースする取引とすることが提案されている。

*2 リース債権又はリース投資資産とリース負債は利息相当額控除後の金額で計上することを原則としつつ、利息相当額控除前の金額で計上することもできるとすることが提案されている。

▶表12 借地権の取扱い

原則	使用権資産の取得価額に含め、借手のリース期間を耐用年数とし、減価償却を行う
容認 (対象は旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等)	(本会計基準案等適用前に償却していなかった場合) 次のいずれかの対象について減価償却を行わないことができる ① 本会計基準案等の適用初年度の期首に計上されている当該権利金等及び適用後に新たに計上される普通借地権の設定に係る権利金等の双方 ② 本会計基準案等の適用初年度の期首に計上されている当該権利金等のみ (本会計基準案等適用前に計上していなかった場合) 本会計基準案等の適用後に新たに計上される普通借地権の設定に係る権利金等について減価償却を行わないことができる

10. 開示

(1) 表示（本会計基準案第47項から第51項及びBC52項からBC57項）

本会計基準案等では、借手の会計処理をIFRS第16号と整合的なものとする中で、借手の表示についても、IFRS第16号と整合的なものとするとし、＜表13＞のとおりに提案されています。

▶表13 借手の表示まとめ

使用権資産	次のいずれかの方法 ① 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目に含める方法 ② 対応する原資産の表示区分（有形固定資産、無形固定資産又は投資その他の資産）において使用権資産として区分する方法
リース負債	▶ 貸借対照表において区分して表示する又はリース負債が含まれる科目及び金額を注記する ▶ 貸借対照表日後1年以内に支払の期限が到来するリース負債は流動負債に属するものとし、貸借対照表日後1年を超えて支払の期限が到来するリース負債は固定負債に属するものとする
リース負債に係る利息費用	損益計算書において区分して表示する又はリース負債に係る利息費用が含まれる科目及び金額を注記する

(2) 注記（本会計基準案第52項から第55項及びBC58項からBC61項並びに本適用指針案第90項から第105項及びBC117項からBC138項）

① 開示目的

開示目的を定めることで、より有用な情報が財務諸表利用者にもたらされると考えられるため、本会計基

準案等では、リースに関する情報を注記するにあたっての開示目的（借手又は貸手が注記において、財務諸表本表で提供される情報と合わせて、リースが借手又は貸手の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローに与える影響を財務諸表利用者が評価するための基礎を与える情報を開示すること）を定めることが提案されています。

② 借手の具体的な注記事項

本会計基準案等では、開示目的を達成するため、リースに関する注記として、＜表14＞の事項が提案されています。

③ 借手の注記事項に関する方針

本会計基準案等では、借手の会計処理をIFRS第16号と整合的なものとする中で、借手の注記事項についても、IFRS第16号と整合的なものとするが提案されています。

ただし、本会計基準案等は簡素で利便性が高いものを目指していることから、取り入れなくとも国際的な比較可能性を大きく損なわせない内容については、必ずしもIFRS第16号に合わせる必要はないと考えられるため、取り入れないことが提案されています。具体

的には、我が国の会計基準に関連のない注記、少額リースの費用に関する注記及び短期リースのポートフォリオに関する注記について、取り入れないことが提案されています。

(3) 連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における表示及び注記事項（本適用指針案第106項から第107項及びBC139項からBC141項）

本会計基準案等では、連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表においては、借手及び貸手の注記の内の「リース特有の取引に関する情報」及び「当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報」について注記しないことを認めることが提案されています。また、個別財務諸表においては、借手の注記の内の「会計方針に関する情報」を記載するにあたり、連結財務諸表における記載を参照することを認めることが提案されています。

本会計基準案等に基づく連結財務諸表における開示の定めと個別財務諸表及び四半期財務諸表の開示の定めとの関係は、次ページ＜表15＞のとおりとなります。

▶ 表14 借手の注記事項まとめ

	注記事項	具体的な記載内容
借手の注記事項	会計方針に関する情報	リースに関して企業が採用した会計処理について理解することができるよう、次の会計処理を選択した場合、その旨及びその内容を注記する。 (i) リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、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を行う選択 (ii) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料に関する例外的な取扱いの選択 (iii) 借地権の設定に係る権利金等に関する会計処理の選択
	リース特有の取引に関する情報	リースが企業の財政状態又は経営成績に与える影響を理解できるよう、次の事項を注記する。 (i) 貸借対照表において区分して表示していない場合、次の事項 ▶ 使用権資産の帳簿価額（対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目ごと） ▶ 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料に関する例外的な取扱いにより会計処理を行ったリースに係るリース負債（科目及び金額） ▶ 償却していない旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等（科目及び金額） (ii) 損益計算書において区分して表示していない場合、次の事項 ▶ 短期リースに係る費用（科目及び発生額） ▶ リース負債に含めていない借手の変動リース料に係る費用（科目及び発生額） (iii) セール・アンド・リースバック取引 ▶ 売却損益が含まれる科目及び金額（損益計算書で区分表示していない場合） ▶ 譲渡が売却に該当すると判断した取引について、取引の主要な条件 (iv) サブリース取引 ▶ サブリース収益が含まれる科目及び金額（損益計算書において区分していない場合） ▶ 中間的な貸手がヘッドリースのリスクを負わない場合のサブリース損益が含まれる科目及び金額（損益計算書において区分していない場合） ▶ 利息相当額控除前の金額で計上する場合の、転リース取引に係るリース債権又はリース投資資産及びリース負債が含まれる科目並びに金額（貸借対照表において区分していない場合）
	当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報	当期及び翌期以降のリースの金額を理解できるよう、次の事項を注記する。 (i) リースに係るキャッシュ・アウトフローの合計額 (ii) 使用権資産の増加額 (iii) 使用権資産に係る減価償却の金額（対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目ごと）
全般事項		▶ 開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる注記事項については、記載しないことができる。
		▶ 注記を記載するにあたり、上記の注記事項の区分に従って注記事項を記載する必要はない。
		▶ リースに関する注記を独立の注記項目とする。ただし、他の注記事項にすでに記載している情報については、繰り返す必要はなく、当該他の注記事項を参照することができる。
		▶ 前述の注記事項以外であっても、開示目的を達成するために必要な情報は、リース特有の取引に関する情報として注記する。

▶ 表15 連結を作成している場合の個別及び四半期における開示のまとめ

項目	本会計基準案等の定め	個別 財務諸表	四半期 財務諸表
表示			
区分表示が求められているものに関する注記	(借手) 本会計基準案第48項及び第49項 (貸手) 本会計基準案第50項及び第51項	注記する	注記不要*1
注記事項			
会計方針に関する情報 (本会計基準案第53項(1)①)	(借手) 本適用指針案第93項	省略可*2	注記不要*3
リース特有の取引に関する情報 (本会計基準案第53項(1)②及び(2)①)	(借手) 本適用指針案第90項、第91項及び第94項から第97項 (貸手) 本適用指針案第90項から第92項、第99項から第101項及び第104項	省略可*4	注記不要*5
当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための 情報 (本会計基準案第53項(1)③及び(2)②)	(借手) 本適用指針案第98項 (貸手) 本適用指針案第102項から第103項及び第105項	省略可*4	注記不要*5

- *1 四半期財務諸表において表示又は注記が求められる科目は、企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」（以下、四半期会計基準）の定めに基づいて判断される。
- *2 連結財務諸表における記載を参照することができるとすることが提案されている（本適用指針案第107項）。
- *3 リースに関する会計方針が重要な会計方針に該当する場合の当該会計方針の変更は、四半期会計基準において注記の対象となります。また、重要な会計方針に該当しない場合の当該会計方針の変更が企業（集団）の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要な事項となる場合には、四半期会計基準においてその他の事項として注記が求められる。
- *4 連結財務諸表を作成している場合、注記しないことができるとすることが提案されている（本適用指針案第106項）。
- *5 企業（集団）の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要な事項となる場合には、四半期会計基準においてその他の事項として注記が求められる。

11. 適用時期（本会計基準案第56項及びBC62項並びに本適用指針案第108項）

本会計基準案等では、次の理由から、適用時期について<表16>のように提案されています。

- ① これまでにASBJが公表してきた会計基準については、会計基準の公表から原則的な適用時期までが1年程度のものが多い
- ② IFRS第16号の原則的な適用時期が2019年1月であり、また、Topic 842における公開企業の原則的な適用時期もほぼ同時期であったため、会計基準の公表から原則的な適用時期までの期間を長く設ける場合、我が国における実務が国際的な実務と整合的なものとなるまでの期間が長くなる
- ③ リースの識別を始め、これまでとは異なる実務を求めることとなるため、会計基準の公表から原則的な適用時期までの期間は1年程度では短い可能性がある
- ④ 一方、本会計基準等の適用開始にかかる実務上の負担への対応として、我が国の会計基準を基礎とした場合に関連すると考えられるIFRS第16号の経過措置を取り入れていることに加えて我が国特有の経過措置を設けている

▶ 表16 適用時期

原則適用	20XX年4月1日〔公表から2年程度経過した日を想定している。〕以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用
早期適用	20XX年4月1日〔公表後最初に到来する年の4月1日を想定している。〕以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から本会計基準を適用することができる

なお、2023年8月までに本公開草案へのコメントが募集され、その後最終化に向けた審議が再開され、2024年3月末までに会計基準が最終化された場合、<表17>のような適用時期が考えられます。

▶ 表17 仮に2024年3月末までに会計基準が最終化された場合の適用時期

原則適用	2026年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用
早期適用	2024年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から本会計基準を適用することができる

12. 経過措置（本適用指針案第109項から第128項及びBC142項からBC150項）

本適用指針案では、会計基準の適用初年度においては、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用することができるとの経過措置が提案されています。そして、次の項目について具体的な経過措置の方法が提案されています。

- ① リースの識別に関する経過措置
 - ▶ 適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日において企業会計基準第13号を適用しているリース取引に、契約にリースが含まれているか否かを判断することを行わずに会計基準を適用することができる
 - ▶ 適用初年度の期首時点で存在する企業会計基準第13号を適用していない契約について、当該時点で存在する事実及び状況に基づいて、契約にリースが含まれているかどうかを判断することができる
- ② 借手に関する経過措置
 - ア. ファイナンス・リース取引に分類していたリース
 - イ. オペレーティング・リース取引に分類していたリース等
 - ウ. セール・アンド・リースバック取引
 - エ. 借地権の設定に係る権利金等
 - オ. 建設協力金等の差入預託保証金
- ③ 国際財務報告基準を適用している企業に関する経過措置

お問い合わせ先

EY新日本有限責任監査法人

品質管理本部 会計監理部

E-mail : jp.audit-m-kaikeikanriinbox.jp@jp.ey.com