

プロジェクト リース

項目 経過措置の検討

## I. 本資料の目的

1. 本資料では、現在審議を行っているリース会計基準等の改正における経過措置について検討することを目的としている。現時点では、リース会計基準等の改正におけるすべての取扱いについての議論を終了している段階ではないものの、経過措置の方向性が他の議論に影響を与える可能性があることや、経過措置についても数回の議論が必要となる可能性を踏まえ、この段階で経過措置についての検討を開始させていただくものである。関連する IFRS 会計基準の定めは審議事項(2)-6 参考 1「IFRS 会計基準における定め（経過措置の検討）」に、関連する改正リース会計基準案は審議事項(2)-6 参考 2「改正リース会計基準及び適用指針の文案イメージ」にお示ししている。

## II. 事務局提案の要約

2. 本日議論いただく項目についての事務局提案を要約すると、次のとおりである。

- (1) 適用時期（本資料第 3 項から第 11 項）

基準の公表から強制適用までの期間は 2 年程度を基礎とする。また、早期適用を認める。

- (2) 経過措置（本資料第 12 項から第 58 項）

### IFRS 第 16 号の経過措置をそのまま採り入れる項目（本資料第 18 項から第 32 項）

次の IFRS 第 16 号の経過措置については、基本的にそのまま改正リース会計基準に採り入れる。

- ① 借手が改正基準を完全に遡及適用する方法（以下「完全遡及アプローチ」という。）か、遡及適用の影響を適用初年度の期首の利益剰余金に加減する方法（以下「累積キャッチアップ・アプローチ」という。）を選択できる経過措置
- ② 累積キャッチアップ・アプローチを採用する借手が過去にオペレーティング・リースに分類していたリースについて借手が新たに資産と負債を計上するにあたっての実務上の便法
- ③ 累積キャッチアップ・アプローチを選択する借手に対する開示要求

④ 適用開始日前のセール・アンド・リースバック取引の取扱い

ただし、上記②に関して、改正リース会計基準等の適用においては、これまでリースとして識別されていなかった契約がリースとして識別されることになる可能性があるため、新たに識別されることとなったリースについても、当実務上の便法を選択可能とする。

**追加の検討を行う経過措置（本資料第 33 項から第 58 項）**

① 契約がリースを含むかどうかを見直さないことができる IFRS 第 16 号の経過措置（本資料第 34 項から第 41 項）

現行のリース会計基準においてリースとして会計処理されている契約については、リースを含むかどうかの判断を見直さないことを認め、それ以外の契約については、適用初年度の期首現在の事実及び状況に基づきリースが含まれるかどうかを判断する。

② 借手が過去にファイナンス・リースに分類していたリースに関する IFRS 第 16 号の経過措置（本資料第 42 項から第 46 項）

現行のリース会計基準等においてファイナンス・リースとして会計処理されているリースについて、リース資産及びリース債務の帳簿価額を使用権資産及びリース負債として引き継ぐことを認める。

③ 貸手の経過措置（本資料第 47 項から第 58 項）

ア．現行のリース会計基準等においてファイナンス・リースとして会計処理されているリースについて、リース債権又はリース投資資産の帳簿価額を引き継ぐことを認める。この方法を選択する場合、割賦基準を適用して繰り延べている販売益は適用初年度の期首において繰延利益の残高を適用初年度の利益剰余金に計上する。

イ．現行のリース会計基準等においてオペレーティング・リースとして会計処理されているリース又はリースとして会計処理されていない契約が改正リース会計基準等においてリースに該当する場合、適用初年度の期首に締結された新たなリースとして会計処理することを認める。

ウ．サブリース取引に関する実務上の便法

### III. 適用時期の検討

3. 経過措置の検討を行うにあたっては、基準の公表から強制適用時期までの期間、すなわち、準備期間を想定しておく必要がある。具体的な適用時期については今後検討することを予定しているが、本日は大まかな方向性についてご意見をお伺いしたい。
4. これまでに ASBJ が公表してきた会計基準については、公表から強制適用の時期までが 1 年程度のものが多いが、例えば、次のように強制適用までに 2 年間の期間を設けているものもある。
  - (1) 企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」は、2008 年 3 月 10 日に公表し、2010 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度から強制適用としている。
  - (2) 企業会計基準第 18 号「資産除去債務に関する会計基準」は、2008 年 3 月 31 日に公表し、2010 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から強制適用としている。
5. また、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」という。）は、2018 年 3 月 30 日に公表し、2021 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強制適用とし、3 年間の準備期間を設けている。収益認識会計基準については、収益に関する会計処理が日常的な取引に対して行われるものであり、企業において経営管理及びシステム対応を含む業務プロセスを変更する必要性が生じる可能性があり、新たな会計基準又は改正された会計基準の公表における通常の準備期間に比して、より長期の準備期間を想定する必要があると考えたことを 2018 年公表の収益認識会計基準の第 157 項で説明していた。
6. さらに、2018 年公表の収益認識会計基準は、2018 年公表の収益認識会計基準を早期適用する場合の最低限の表示及び注記のみを定めており、2020 年 3 月の改正収益認識会計基準において表示及び注記に関する定めを公表したため、表示及び注記に関しては、基準の公表から強制適用までの期間は 1 年であった。
7. なお、IFRS 第 16 号は、2016 年 1 月 1 日に公表され、2019 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から強制適用となっており 3 年間の準備期間を設けている。IASB は、このように長い準備期間を設けた理由として、同時期に IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS 第 15 号」という。）と IFRS 第 9 号「金融商品」の強制適用が要求されており作成者の負担が考慮されたことが説明されている。
8. ここで、リース会計基準等の改正においては、リースの識別に関する定めを詳細にすることを提案しており、また、これまでオペレーティング・リースに分類されていたリースを含めた借手のすべてのリースについて資産及び負債を計上することを提案している。したがって、契約がリースに該当するかどうかを判断するプロセスを構築する必要や、貸借対照表に計上する資産及び負債の増加によりシステムによる対応が必要となる可能性がある。

9. 一方で、基準の公表から強制適用までの期間を長くすることは、それだけの期間、国際的な実務と整合しない状態が続くことを意味する。IFRS 第 15 号の強制適用時期が 2018 年 1 月であったのに対し、収益認識会計基準の強制適用時期が 2021 年 4 月であり、わ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 3 年の時間差が生じている。これに対し、IFRS 第 16 号の強制適用時期が 2019 年 1 月であり、現時点ですでに 3 年以上が経過しており、これに基準の公表から強制適用までの期間を追加した期間だけ、わ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時間差が生じることになる。
10. 前項までの状況を考慮すれば、基準の公表から強制適用までの期間は 2 年程度を基礎とすることが考えられるかどうか。
11. なお、早期適用はこれまでも多くの基準で認めており、IFRS の任意適用企業において早期適用することのニーズが存在することを考慮すれば早期適用を認めることが考えられるかどうか。

#### ディスカッション・ポイント

適用時期及び早期適用に関する方向性について、ご意見を頂きたい。

## IV. 経過措置の検討

### 我が国における改正基準適用に関する原則的な取扱い

12. 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更（企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「過年度遡及会計基準」という。）第 5 項）は、適用開始時に遡及適用を行わないことを定めた取扱いなど会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められていない場合、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する（過年度遡及会計基準第 6 項(1)）。

### 改正リース会計基準等における経過措置の検討方法

13. IFRS 第 16 号及び Topic 842 においては、適用初年度における実務上の負担を軽減するためにさまざまな経過措置が設けられている。IFRS 第 16 号及び Topic 842 において経過措置が置かれている趣旨を考慮すれば、改正リース会計基準等の経過措置においても、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 号及び Topic 842 の経過措置はすべて採り入れる方向で検討を行うことが考えられる。
14. なお、IFRS 第 16 号と Topic 842 の経過措置には差異があり、この差異は、主に借手に

おけるモデルの違い（単一モデルが二区分モデルか）に起因している<sup>1</sup>。したがって、この後の検討については、改正リース会計基準等における提案と整合する IFRS 第 16 号の経過措置に基づき検討を行うこととする。

15. IFRS 第 16 号においては次の経過措置が定められている。IFRS 第 16 号の経過措置の定めは審議事項(2)-6 参考 1 にお示している。
  - (1) 契約がリースを含むかどうかを見直さないことができる経過措置
  - (2) 借手が完全遡及アプローチか累積キャッチアップ・アプローチかを選択できる経過措置
  - (3) 累積キャッチアップ・アプローチを採用する借手が過去にオペレーティング・リースに分類していたリースについて新たに資産と負債を計上するにあたっての実務上の便法
  - (4) 累積キャッチアップ・アプローチを採用する借手が過去にファイナンス・リースに分類していたリースについて従前の簿価を引き継ぐことを要求する定め
  - (5) 累積キャッチアップ・アプローチを採用する借手に対する開示要求
  - (6) 適用開始日前のセール・アンド・リースバック取引の取扱い
  - (7) 貸手がサブリース取引以外のリースについて修正しない経過措置
  - (8) サブリース取引に関する実務上の便法
16. 前項の IFRS 第 16 号の経過措置のうち、IFRS 第 16 号の従前の基準書である IAS 第 17 号「リース」（以下「IAS 第 17 号」という。）及び IFRIC 解釈指針第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」（以下「IFRIC 第 4 号」という。）における要求事項と現行のリース会計基準等の定めが異なるものについては、基本的に改正リース会計基準にそのまま採り入れることが考えられるがどうか。
17. 一方、次の項目については、IAS 第 17 号及び IFRIC 第 4 号における要求事項と現行のリース会計基準等の定めが異なる部分があると考えられるため、そのまま採り入れることが適切であるかどうかについて追加の分析を行うこととする。
  - (1) 第 15 項(1)のリースの識別
  - (2) 第 15 項(4)の過去にファイナンス・リースに分類していた借手のリースについて従前の簿価を引き継ぐことを要求する定め

---

<sup>1</sup> IAS 第 17 号と Topic 840 並びに IFRS 第 16 号と Topic 840 では貸手においてもモデルが異なっているため、貸手の経過措置も異なっている。

(3) 第 15 項(7)及び(8)の貸手の経過措置

### IFRS 第 16 号の経過措置をそのまま採り入れる項目

18. 本資料第 16 項のとおり、次の IFRS 第 16 号の経過措置については、基本的にそのまま採り入れることが考えられるがどうか。

- (1) 借手が完全遡及アプローチか、累積キャッチアップ・アプローチかを選択できる経過措置
- (2) 累積キャッチアップ・アプローチを採用する借手が過去にオペレーティング・リースに分類していたリースについて新たに資産と負債を計上するにあたっての実務上の便法
- (3) 累積キャッチアップ・アプローチを選択する借手に対する開示要求
- (4) 適用開始日前のセール・アンド・リースバック取引の取扱い

#### (完全遡及アプローチか累積キャッチアップ・アプローチかを選択できる経過措置)

19. IFRS 第 16 号では、借手は、次の 2 つのいずれかの方法により IFRS 第 16 号を適用することとされている (IFRS 第 16 号 C5 項)。2 つの方法の選択は、借手であるリースのすべてに首尾一貫して適用することとされている (IFRS 第 16 号 C6 項)。

- (1) IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」(以下「IAS 第 8 号」という)に従って表示する過去の各報告期間に遡及適用する (完全遡及アプローチ)。
- (2) 遡及適用し、IFRS 第 16 号の適用開始の累積的影響を適用開始日<sup>2</sup>現在の利益剰余金の期首残高の修正として認識する (累積キャッチアップ・アプローチ) (比較情報を修正再表示してはならない。)

### 事務局の分析及び提案

20. IFRS 第 16 号において完全遡及アプローチと累積キャッチアップ・アプローチのいずれかの選択とされた理由は次のとおりに説明されている (IFRS 第 16 号 BC276 項から BC281 項)。

- (1) 完全遡及アプローチでは、比較期間に存在するすべてのリースについて遡及適用をした上で比較情報の修正再表示を要求することから、多数のリースを有する企業にとっては、実務上不可能である可能性があるため、完全遡及アプローチを要求することはせずに、比較情報の修正再表示を求めない累積キャッチアップ・アプローチを認める。

---

<sup>2</sup> 日本基準においては、「適用初年度の期首」の文言が使用されている場合が多い。

- (2) 完全遡及アプローチは適切な情報を提供する方法であるため禁止することは望ましくない。
- (3) 一部の企業のリースは長期にわたるものであり、将来に向かって適用するアプローチ（IFRS 第 16 号移行日後に開始するリースだけに適用するアプローチ）を認める場合、長期間にわたって完全な比較可能性を得られないこととなるため、当該アプローチは認めるべきではない。
21. IFRS 第 16 号における前項の理由を改正リース会計基準に照らして考慮した場合、完全遡及アプローチが最も適切な情報を提供することは改正リース会計基準でも同様であり、また、累積キャッチアップ・アプローチの選択を認めることにより、企業が比較情報の修正のコストを回避できることとなり適用コストの増加への対応となることから日本企業にとっても有用な便法であると考えられる。国際的な会計基準において認められている便法であり、あえて我が国における会計基準を国際的な会計基準よりも厳しくする必要はないと考えられ、最も適切な情報を提供することとなる完全遡及アプローチを原則とし、累積キャッチアップ・アプローチの適用を認めることが考えられるがどうか。

**（累積キャッチアップ・アプローチを採用する借手が過去にオペレーティング・リースに分類していたリースについて新たに資産と負債を計上するにあたっての実務上の便法）**

22. 累積キャッチアップ・アプローチを選択する借手は、過去にオペレーティング・リースに分類していたリースについて適用開始日に次のとおりの会計処理を行うこととされている（IFRS 第 16 号 C8 項）。
- (1) 適用開始日現在における残りのリース料を適用開始日現在の借手の追加借入利率を用いて割り引いた現在価値によりリース負債を認識する。
- (2) リース 1 件ごとに、次のいずれかで測定するかを選択して使用権資産を認識する<sup>3</sup>。
- ① IFRS 第 16 号がリース開始日から適用されていたかのような帳簿価額。ただし、適用開始日現在の借手の追加借入利率を用いて割り引く。
- ② (1)で算定されたリース負債と同額。ただし、適用開始日の直前に財政状態計算書に認識された前払又は未払リース料の金額の分だけ修正する。
- (3) 適用開始日現在の使用権資産に IAS 第 36 号「資産の減損」を適用する。
- (4) 資産及び負債を認識しない便法を適用する、原資産が少額であるリースは移行時に

<sup>3</sup> IASB は、選択肢を認めることで比較可能性の低下を生じる可能性があることを承知しているが、コストが低い方の選択肢（使用権資産をリース負債と同額で測定する選択肢）の影響が、リースの残りの期間における減価償却費の増加であることから、コストが正確な損益計算書の達成の便益を上回る場合にのみ、借手がこの選択肢を選択するであろうと考え、選択肢を認めることとしたことが説明されている（IFRS 第 16 号 BC283 項から BC286 項）。

修正が要求されない（IFRS 第 16 号 C9 項）。

- (5) 下記の実務上の便法の 1 つ以上をリース 1 件ごとに選択することができる（IFRS 第 16 号 C10 項）。
- ① 特性が合理的に類似したリースのポートフォリオに単一の割引率を適用する。
  - ② 適用開始日から 12 か月以内にリース期間が終了するリースについて、本項（1）及び（2）を適用せずに、短期リースと同じ方法で会計処理する。
  - ③ 当初直接コストを適用開始日現在の使用権資産の測定から除外する。
  - ④ 契約にリースを延長又は解約するオプションが含まれている場合に、リース期間を算定する際に事後的判断を使用する。

### 事務局の分析及び提案

23. IFRS 第 16 号において過去にオペレーティング・リースに分類していたリースについて新たに資産と負債を計上するにあたってさまざまな実務上の便法が提供されている理由は次のとおりに説明されている（IFRS 第 16 号 BC283 項から BC287 項）。

- (1) IFRS 第 16 号の適用のコストを低減するために、累積キャッチアップ・アプローチを採用する借手のために、過去にオペレーティング・リースに分類したリースに関していくつかの追加的な実務上の便法を導入することを決定した。
- (2) 遡及適用による使用権資産の測定は、IFRS 第 16 号への移行の何年も前に開始したリースに係るリース負債の当初測定を要求することとなり、煩雑となる可能性があるため、使用権資産をリース負債と同額とする便法を設ける。この便法によると使用権資産を遡及適用した場合に比して多額となる懸念が聞かれ、リースごとに遡及適用かリース負債と同額とするかを選択できることとする。この選択により比較可能性は低下するが、正確な測定を行うためにはコストが増加することを考慮して選択を認めることとする。
- (3) 類似したリースのポートフォリオに単一の割引率の適用を認めることは、借手のコストを低減する一方で報告される情報に重大な影響を与えない。
- (4) 適用開始日から 12 か月以内に終了するリースを短期リースとして扱う便法は多大なコスト削減になるとするフィードバックが借手から示された。
- (5) 当初直接コストを使用権資産の測定から除外する便法について、当初直接コストは報告される情報に重大な影響を与えない。
- (6) IFRS 第 16 号への移行時に事後的判断を適用することを認めることは、リースを延長又は解約するオプションを含むリースのリース期間等について、有用な情報をもた

らすとともに、作成者の適用が多少単純になるとするフィードバックが借手から示された。

24. IFRS 第 16 号におけるさまざまな便法に関する前項の理由は主に過去にオペレーティング・リースに分類していたリースについて新たに資産と負債を計上するにあたってのコストへの対応を適切な情報が提供できる範囲の中で行うものであると考えられる。改正リース会計基準等においても過去に資産と負債が計上されていないリースについて遡及適用を要求する場合、リース開始日から長期間が経過しているリースや、契約変更が生じているリース等、計算が複雑となる可能性がある。IFRS 第 16 号と同様の便法を定めることで、適用初年度の期首に利用可能な情報で使用权資産及びリース負債の算定が可能となり、適用コストの増加への対応となることから日本企業にとっても有用な便法であると考えられる。国際的な会計基準において認められている便法であり、あえて我が国における会計基準を国際的な会計基準よりも厳しくする必要はないと考えられ、過去にオペレーティング・リースに分類していたリースについて新たに資産と負債を計上するにあたっての実務上の便法を認めることが考えられる。
25. なお、改正リース会計基準等の適用においては、これまでリースとして識別されていなかった契約がリースとして識別される可能性があるため、この場合リース負債及び使用权資産の遡及適用による算定が複雑となる可能性は前項と同様であり、新たに識別されたリースについても、当実務上の便法を選択可能とすることが考えられるがどうか。

#### **(累積キャッチアップ・アプローチを選択する借手に対する開示要求)**

26. 累積キャッチアップ・アプローチを選択する借手は、IAS 第 8 号の第 28 項で要求されている情報を開示する。ただし、IAS 第 8 号の第 28 項(f)で定められている情報の代わりに下記を開示する (IFRS 第 16 号 C12 項)。
- (1) 適用開始日現在の財政状態計算書に認識されているリース負債に適用している借手の追加借入利率の加重平均
  - (2) 次の両者の差額の説明
    - ① 適用開始日の直前の事業年度の末日現在で IAS 第 17 号を適用して開示したオペレーティング・リース約定
    - ② 適用開始日現在の財政状態計算書に認識したリース負債
27. また、IFRS 第 16 号 C13 項では、借手が本資料第 22(5)の実務上の便法を使用する場合には、その旨を開示することが要求されている。

### 事務局の分析及び提案

28. IFRS 第 16 号においては、IAS 第 8 号第 28 項(f)<sup>4</sup>の開示が要求されないことで、借手などの時点でも 2 組の異なる会計処理の要求事項を適用する必要がなくなり、コストが大幅に低減されることが説明されている (IFRS 第 16 号 BC281 項)。
29. 累積キャッチアップ・アプローチを選択する場合の借手の開示については、IAS 第 8 号第 28 項(f)の開示を含めて、過年度遡及会計基準で開示が定められている。したがって、IFRS 第 16 号と同様に IAS 第 8 号第 28 項(f) (過年度遡及会計基準第 10 項(5))の開示の代わりに本資料第 26 項の開示とすることで、企業が影響を受ける項目の影響額を開示のために算定する必要がなくなり、適用コストの増加への対応となることから日本企業にとっても有用な便法であると考えられる。国際的な会計基準において認められている便法であり、あえて我が国における会計基準を国際的な会計基準よりも厳しくする必要はないと考えられ、IFRS 第 16 号と同様の開示とすることが考えられるがどうか。

IAS 第 8 号第 28 項と過年度遡及会計基準第 10 項の定めとの比較については別紙にお示ししている。

### (適用開始日前のセール・アンド・リースバック取引の取扱い)

30. 適用開始日前に締結されたセール・アンド・リースバック取引について、次の会計処理が要求されている (IFRS 第 16 号 C16 項から C18 項)。
- (1) 原資産の譲渡が売却として会計処理されるための IFRS 第 15 号の要求事項を満たしているかどうかを決定するために見直してはならない。
  - (2) リースバックを、適用開始日で存在している他のリースを会計処理するのと同じ方法で会計処理する。
  - (3) セール・アンド・リースバック取引が IAS 第 17 号を適用して売却とファイナンス・リースとして会計処理されていた場合、売手である借手は、売却に係る利得を引き続きリース期間にわたり償却する。

### 事務局の分析及び提案

31. IFRS 第 16 号においては、過去のセール・アンド・リースバック取引における譲渡について、IFRS 第 15 号を適用して売却に該当するかどうかを判定するコストや IFRS 第 16 号を適用して売却損益を調整するコストは、報告される情報についての便益を上回るであろうとして、適用開始日前のセール・アンド・リースバック取引の取扱いが定められ

---

<sup>4</sup> IAS 第 8 号第 28 項(f)は、ある IFRS の適用開始が、当期又は過去の期間に影響を与える場合、そのような影響があるが修正額の算定が実務上不可能である場合、又は将来の期間に影響を与える可能性がある場合に、当期及び過去の各期間について、実務上可能な範囲で、(i)影響を受ける財務諸表の各科目と(ii)基本的及び希薄化後 1 株当たり利益の開示を要求している。

たことが説明されている（IFRS 第 16 号 BC292 項から BC294 項）。

32. IFRS 第 16 号における前項の理由のうち、セール・アンド・リースバック取引について、過去の売却が収益認識会計基準等その他の会計基準等に従って売却に該当するかを見直すことに追加のコストが生じることは改正リース会計基準の適用においても同様である。したがって、セール・アンド・リースバック取引について、IFRS 第 16 号と同様の定めを置くことは、適用コストの増加への対応となることから日本企業にとっても有用であると考えられる。国際的な会計基準において認められている定めであり、あえて我が国における会計基準を国際的な会計基準よりも厳しくする必要はないと考えられ、IFRS 第 16 号における経過措置を改正リース会計基準においても定めることが考えられる。また、本経過措置は、IFRS 第 16 号と同様に選択ではなく要求事項としておくことが考えられるかどうか。

#### ディスカッション・ポイント

IFRS 第 16 号の経過措置をそのまま採り入れる項目に関する分析及び提案について、ご意見を頂きたい。

#### 追加の検討を行う経過措置

33. 次の経過措置については、本資料第 17 項のとおり IFRS 第 16 号の経過措置の採り入れ方について追加の検討を行う。
- (1) 契約がリースを含むかどうかを見直さないことができる経過措置
  - (2) 累積キャッチアップ・アプローチを採用する借手が過去にファイナンス・リースに分類していたリースについて従前の帳簿価額を引き継ぐことを要求する定め
  - (3) 貸手がサブリース取引以外のリースについて修正しない経過措置
  - (4) サブリース取引に関する実務上の便法

#### (契約がリースを含むかどうかを見直さないことができる経過措置（借手及び貸手に共通）)

34. IFRS 第 16 号では、実務上の便法として、契約がリースを含むかどうかを見直さないことを選択できるとされている（IFRS 第 16 号 C3 項）。

#### 事務局の分析及び提案

35. IFRS 第 16 号の結論の背景では、従前の基準書（IAS 第 17 号）と IFRS 第 16 号との適用結果の差異が限定的であり、すべてのリースを見直すことを要求することによるコストが正当化されないために、IFRS 第 16 号の経過措置が設けられたことが説明されている（IFRS 第 16 号 BC274 項）。

36. 一方で現行のリース会計基準等におけるリースの範囲は、改正リース会計基準等におけるリースの範囲よりも狭い可能性があると考えられる。
37. 例えば、契約書の名称がリース契約とされていない場合や、資産が契約において明記されていない場合、現行のリース会計基準等においてはリースとされないことがあると考えられるが、改正リース会計基準等においては契約がリースを含むと判断される場合がある。また、IFRS 第 16 号のリースの識別の設例においては、サービスと同時に航空機や船舶が提供される設例、太陽光ファーム又は発電所からの電力の購入契約の設例、ネットワークサービスに関する設例等が提供されており、これらの設例でリースと識別されている契約は、現行のリース会計基準等においてはリースとして会計処理されていない場合であっても、改正リース会計基準等においてはリースとして会計処理することになると考えられる。
38. このような状況で、改正リース会計基準の適用日において改正リース会計基準等におけるリースの識別の定めに基づきリースを含むかどうかの判断を求めないこととする場合、既存の契約が終了するまで我が国におけるリースの会計処理が国際的な財務諸表と比較可能とならない可能性が生じることとなる。
39. ここで、改正リース会計基準等におけるリースの識別の定めに基づきリースか否かの判断を求める場合で経過措置を定めない場合、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用することになるが（本資料第 12 項参照）、これが現実的ではないことは明らかである。これらの契約のための措置としては、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」における次の経過措置を参照することが考えられる。

IFRS 第 1 号 D9 項

初度適用企業は、IFRS 移行日<sup>5</sup>時点で存在する契約にリースが含まれているかどうかを、同日時点で存在する事実及び状況に基づいて、IFRS 第 16 号の第 9 項から第 11 項<sup>6</sup>を適用して判定することができる。

40. 一方、現行のリース会計基準においてリースとして会計処理されている契約について、改正リース会計基準等においてリースとならないものを事務局では認識しておらず、これらの契約については、リースを含むかどうかの判断を見直さないことができるとする経過措置を認めることが考えられる。
41. 以上をまとめると、現行のリース会計基準においてリースとして会計処理されている契約についてはリースを含むかどうかの判断を見直さないことができるとする経過措置を認め、それ以外の契約については、適用初年度の期首現在の事実及び状況に基づきリー

<sup>5</sup> 企業が最初の IFRS 財務諸表において IFRS による完全な比較情報を表示する最初の期間の期首（IFRS 第 1 号付録 A）

<sup>6</sup> 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は契約がリースを含むとする要求事項

スが含まれるかどうかを判断する経過措置を設けることとしてはどうか。

#### ディスカッション・ポイント

リースの識別に関する経過措置の分析及び提案について、ご意見を頂きたい。

#### (借手が過去にファイナンス・リースに分類していたリースの経過措置)

42. IFRS 第 16 号の経過措置においては、累積キャッチアップ・アプローチを選択する借手は、過去にファイナンス・リースに分類していたリースについて適用開始日現在の使用権資産及びリース負債の帳簿価額は、IAS 第 17 号を適用して測定した同日直前におけるリース資産及びリース負債の帳簿価額としなければならないとされている。これらのリースについて、借手は適用開始日から IFRS 第 16 号を適用して使用権資産及びリース負債を会計処理する (IFRS 第 16 号 C11 項)。

#### 事務局の分析及び提案

43. IFRS 第 16 号においては、IFRS 第 16 号における借手の会計モデルが IAS 第 17 号におけるファイナンス・リースの会計処理の要求事項と同様であるため、累積キャッチアップ・アプローチを採用する借手に過去にファイナンス・リースに分類したリースについて従前の簿価を引き継ぐことを要求したことが説明されている (IFRS 第 16 号 BC288 項)。
44. 一方で、現行のリース会計基準等におけるファイナンス・リースにおけるリース資産及びリース債務の帳簿価額と改正リース会計基準等における使用権資産及びリース負債の帳簿価額は、次の点で差異が生じ得る。これは、現行のリース会計基準における定めが IAS 第 17 号における定めと異なることから生じる差異であり、我が国の会計基準における現行のリース会計基準等から改正リース会計基準への移行からのみ生じる差異である。
- (1) 借手のリース期間について、これまでの解約不能のリース期間から、行使することが合理的に確実である延長オプション及び解約オプションを考慮した期間に変更することを提案している。
  - (2) リース資産及びリース債務の計上額について貸手の購入価額とリース料総額の現在価値を比較していずれが小さい額とする定めは削除し、リース料総額の現在価値のみとすることを提案している。
45. しかしながら、現行のリース会計基準等でファイナンス・リースとして会計処理されているリースについては、貸手の購入価額 (又はその見積額) までは、リース資産とリース債務が計上されており、これらの契約のすべてについて見直しを求めるコストが便益を上回る可能性があると考えられる。
46. したがって、現行のリース会計基準等においてファイナンス・リースとして会計処理さ

れているリースのリース資産及びリース債務を使用権資産及びリース負債として引き継ぐことができる経過措置を置くこととし、この場合、適用初年度の期首から改正リース会計基準を適用して使用権資産及びリース負債を会計処理することとしてはどうか。この結果、これらのリースについては、改正リース会計基準適用後に改正リース会計基準におけるリース負債の見直しや契約条件の変更に伴う会計処理の定めが適用される場合に、これらの定めに従って会計処理を行うこととなると考えられる。

#### ディスカッション・ポイント

過去にファイナンス・リースに分類していた借手のリースに関する経過措置の分析及び提案について、ご意見を頂きたい。

#### (貸手の経過措置)

47. IFRS 第 16 号の経過措置では、貸手は、本資料第 56 項に記載するサブリース取引における修正を除き、移行時に修正を行うことを要求されず、当該リースを適用開始日から IFRS 第 16 号を適用して会計処理するとされている (IFRS 第 16 号 C14 項)。IFRS 第 16 号では、IFRS 第 16 号の貸手の会計処理が IAS 第 17 号と実質的に変更がないため、貸手はサブリースを除き移行時の修正が要求されないことが説明されている (IFRS 第 16 号 BC289 項)。

#### 事務局の分析及び提案

現行のリース会計基準等においてファイナンス・リースとして会計処理されているリース

48. 改正リース会計基準等においては、貸手については、リースの定義及び識別、収益認識会計基準との整合性を図る点を除き、基本的に現行のリース会計基準等の定めを踏襲することとしている。現行のリース会計基準等から次の変更を提案している。
- (1) 収益認識会計基準との整合性を図る観点から、リース物件の販売益 (貸手における現金購入価額と現金販売価額との差額) を割賦基準により処理する定め (リース適用指針第 56 項及び第 66 項) を削除すること
  - (2) 変動リース料について、指数又はレートに応じた変動リース料を貸手のリース料に含め、リース開始日には、リース期間にわたりリース開始日の指数又はレートに基づきリース料を算定する定めを置くこと
49. 改正リース会計基準等の適用についてリース債権又はリース投資資産の金額 (リース料測定) の影響を考慮すると、前項の指数又はレートに応じた変動リース料の部分が現行の「合意された使用料」からの変更点となるが、この点、リース料に変更が生じない場合も多く、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類も変わらない場合も多いと考えられる。

50. したがって、現行のリース債権又はリース投資資産の残高<sup>7</sup>を引き継ぐことを認める経過措置を定めることが考えられるがどうか。この方法を選択する場合、割賦基準を適用して繰り延べている販売益は適用初年度の期首において繰延利益の残高を適用初年度の利益剰余金に計上することが考えられる。ここで、リース開始日の指数又はレートに基づくリース料と合意されたリース料が異なる場合、差額は損益として会計処理されることとなる。
51. なお、IFRS 第 16 号では貸手は IAS 第 17 号の会計処理を引き継ぐことが要求されているため、貸手には完全遡及アプローチと累積キャッチアップ・アプローチの選択は提供されていない。一方で、改正リース会計基準においては、本資料第 48 項における変更やリースの範囲の拡大などが想定され、貸手に改正リース会計基準の会計処理を引き継ぐ定めとすることは適切でないと考えられるため、貸手においても完全遡及アプローチと累積キャッチアップ・アプローチの選択を提供することとし、借手と同様に便法の適用は累積キャッチアップ・アプローチを採用する場合とすることが考えられるがどうか。

#### 現行のリース会計基準等においてオペレーティング・リースとして会計処理されているリース

52. 貸手のオペレーティング・リースの会計処理については、現行のリース会計基準においては、「通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う」ことのみを定めている。一方、改正リース会計基準等においては収益認識会計基準との整合性も考慮し、原則として定額法で会計処理することを提案しており、これまで定額法による会計処理が行われていない契約について移行へのコストが指摘されており、経過措置について今後検討することとしていた（第 479 回企業会計基準委員会（2022 年 5 月 17 日開催）及び第 115 回リース会計専門委員会（2022 年 5 月 24 日開催））。
53. 収益認識会計基準の経過措置においては、適用初年度の期首（完全遡及アプローチ及び累積キャッチアップ・アプローチを採用する場合）又は適用初年度の前年度（完全遡及アプローチを採用する場合）の前までに従前の取扱いに従ってほとんどすべての収益の額を認識した契約について遡及的に修正しないことを選択する定めが置かれているが（収益認識会計基準第 85 項及び第 86 項）、継続している契約に対する経過措置は置かれていない。
54. 前項を考慮する場合、継続している契約については経過措置を置かないことも考えられるが、当改正については、コストの増加についての意見が聞かれている部分であることを踏まえ、移行時のコストの増加を考慮し、本資料第 56 項(2)に記載する IFRS 第 16 号におけるサブリース取引の経過措置を参照して、累積キャッチアップ・アプローチを採

<sup>7</sup> 現行の第 1 法（リース開始日にリース料総額でリース債権又はリース投資資産を計上し、繰延べた利息相当額はリース債権又はリース投資資産と相殺して表示する方法）においては繰延利息を控除した金額

用する場合に次のとおりに会計処理することを認めてはどうか。

適用初年度の期首に締結された新たなリースとして、改正リース会計基準等を適用して会計処理することができる。

オペレーティング・リースの会計処理の変更は、主に不動産契約におけるフリーレントを定額で会計処理することに影響が生じることが想定されている。この経過措置を認めることで、フリーレント期間が終了している不動産契約は修正が求められないこととなる。

#### 現行のリース会計基準等においてリースとして会計処理されていない場合

55. 現行のリース会計基準等においてリースとして会計処理されていない契約で、改正リース会計基準等の適用によりリースとして会計処理されるものについても、遡及適用を行う場合、リース開始日から相当の期間が経過している場合等、リース会計を遡及適用するための情報を収集できないことや、計算が複雑となることが考えられるため、移行時のコストの増加を考慮し、前項と同様の経過措置を認めてはどうか。

#### サブリース取引に関する実務上の便法

56. サブリース取引の中間の貸手はIAS第17号を適用してオペレーティング・リースに分類されていて、適用日現在で継続中のサブリースについて、次のとおりに会計処理することを要求されている（IFRS第16号C14項）。
- (1) 適用開始日におけるヘッドリースとサブリースの契約条件に基づいて、IFRS第16号を適用してリースの分類を行う。
  - (2) IAS第17号を適用してオペレーティング・リースに分類されたが、IFRS第16号を適用するとファイナンス・リースであるサブリースについて、当該サブリースを適用開始日に締結された新たなファイナンス・リースとして会計処理する。

#### 事務局の分析及び提案

57. IFRS第16号においてこの経過措置が定められた理由は、IFRS第16号の適用により、中間的な貸手はサブリースの分類をヘッドリースから生じた使用権資産を参照して行うこととなり、IAS第17号を適用してオペレーティング・リースに分類されていたサブリースがファイナンス・リースに分類される場合があるため、サブリースを適用開始日で見直して、新たなリースとして会計処理することを要求することとしたと説明されている（IFRS第16号BC290項及びBC291項）。
58. 改正リース会計基準においても、中間的な貸手はサブリースの分類を見直す必要がある。ここで、サブリースがファイナンス・リースに分類された場合、サブリースの開始時点まで遡って会計処理を行うことは、サブリースから長期間が経過している場合等、適用

が複雑となる可能性がある。したがって、IFRS 第 16 号と同様の定めを選択を可能とすることで、適用初年度の期首に利用可能な情報でサブリースの会計処理を行うことが可能となり、適用コストの増加への対応となることから日本企業にとって有用な便法になると考えられる。国際的な会計基準において認められている定めであり、あえて我が国における会計基準を国際的な会計基準よりも厳しくする必要はないと考えられ、IFRS 第 16 号における経過措置を改正リース会計基準において便法として認めることが考えられるかどうか。

**ディスカッション・ポイント**

貸手の経過措置の分析及び提案について、ご意見を頂きたい。

**V. 文案イメージ**

59. 検討を踏まえた改正リース会計基準における経過措置の文案イメージは次のとおりである。

(HP では非公表)

**ディスカッション・ポイント**

リース会計基準等の経過措置の文案イメージに関する提案について、ご意見を頂きたい。

以 上

## 別紙 IAS 第 8 号第 28 項と過年度遡及会計基準第 10 項

IFRS 第 16 号 C12 項 借手が累積キャッチアップ・アプローチを 採用した場合の開示	過年度遡及会計基準第 10 項 会計基準等の改正に伴う 会計方針の変更場合の注記
適用が開始される IFRS の表題 (IAS 第 8 号の第 28 項(a))	会計基準等の名称 (過年度遡及会計基準第 10 項(1))
会計方針の変更が経過措置に従って行われた旨 (IAS 第 8 号の第 28 項(b))	経過的な取扱いを適用した旨 (過年度遡及会計基準第 10 項(3))
会計方針の変更の性質 (IAS 第 8 号の第 28 項(c))	会計方針の変更の内容 (過年度遡及会計基準第 10 項(2))
適用した経過措置の記述 (IAS 第 8 号の第 28 項(d))	適用した経過的な取扱いの概要 (過年度遡及会計基準第 10 項(3))
該当する場合に、将来の期間に影響を与える可能性がある経過措置 (IAS 第 8 号の第 28 項(e))	該当する場合に、将来の期間に影響を与える可能性がある経過的な取扱いがある旨及び将来への影響（将来への影響が不明又は合理的に見積ることが困難である場合はその旨） (過年度遡及会計基準第 10 項(4))
当期及び表示する過去の各期間について、実務上可能な範囲で、次の事項に関する修正額 (i) 影響を受ける財務諸表の各科目 (ii) IAS 第 33 号「1 株当たり利益」が企業に適用される場合、基本的及び希薄化後 1 株当たり利益 (IAS 第 8 号の第 28 項(f))	(1) 表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額 (2) 1 株当たり情報に対する影響額  ただし、経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合並びに表示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていないときには、表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な金額 (過年度遡及会計基準第 10 項(5))
実務上可能な範囲で、表示している期間よりも前の期間に関する修正額 (IAS 第 8 号の第 28 項(g))	表示されている財務諸表のうち、最も古い期間の期首の純資産の額に反映された、表示期間より前の期間に関する会計方針の変更による遡及適用の累積的影響額 (過年度遡及会計基準第 10 項(6))
特定の過去の期間又は表示する期間よりも前の期間について、遡及適用が実務上不可能である場合の説明 (IAS 第 8 号の第 28 項(h))	原則的な取扱いが実務上不可能な場合の理由、会計方針の変更の適用方法、適用開始時期 (過年度遡及会計基準第 10 項(7))