

◇公表基準等の解説◇

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）」等の概要

ASBJ 専門研究員 秋本 祐哉

1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2023 年 5 月 2 日に、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」という。）、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」という。）並びに関連する企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告の改正に関する公開草案（以下合わせて「本公開草案」という。）を公表し¹、2023 年 8 月 4 日までコメントを募集している。本稿では、本公開草案の概要を紹介する。

なお、本公開草案は日本公認会計士協会の実務指針等にも影響するため、ASBJ で検討の上、同協会に改廃を依頼しており、当該依頼を踏まえ、2023 年 5 月 2 日に同協会より実務指針等の改正案等²が公表されているため、併せてご確認いただきたい。また、文中の意見に関する部分は筆者の私見であり、ASBJ の見解を示すものではないことをあらかじめ申し添える。

2. 本公開草案公表の経緯

我が国においては、ASBJ が 2007 年 3 月に企業会計基準第 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」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「企業会計基準適用指針第 16 号」という。）を公表し、リースに関する会計基準について、当時の国際的な会計基準と整合的なものとなった。

そのような中、2016 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」という。）が、同年 2 月に米国財務会

¹ 本公開草案の全文については、ASBJ のウェブサイト

https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2023/2023-0502.html

を参照のこと。

² 当該実務指針等の改正案等については、日本公認会計士協会のウェブサイト

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20230502qqv.html を参照のこと。

国内基準開発

計基準審議会（FASB）より FASB Accounting Standards Codification（FASB による会計基準のコード化体系）の Topic 842「リース」（以下「Topic 842」という。）が公表された。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・リースも含むすべ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る。そのため、IFRS 第 16 号及び Topic 842 の公表により、我が国の会計基準とは、特に負債の認識において違いが生じることとなり、国際的な比較において議論となる可能性が生じることとなった。

これらの状況を踏まえ、ASBJ では、財務諸表作成者及び財務諸表利用者から幅広く意見を聴取したうえで、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会計基準の開発に着手することを決定し、検討を重ねてきた結果、本公開草案を公表するに至っている。

[図表 1] 借手の会計処理のイメージ（貸借対照表）

現行基準		本公開草案	
資産	負債	資産	負債
	リース債務		リース負債
リース資産	純資産	使用権資産	純資産

オペレーティング・リース取引はリース資産及びリース債務を計上せず

3. 本公開草案の概要

(1) 開発にあたっての基本的な方針

ASBJ は、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リースに関する会計基準の開発にあたって、次の基本的な方針を定めることとした。

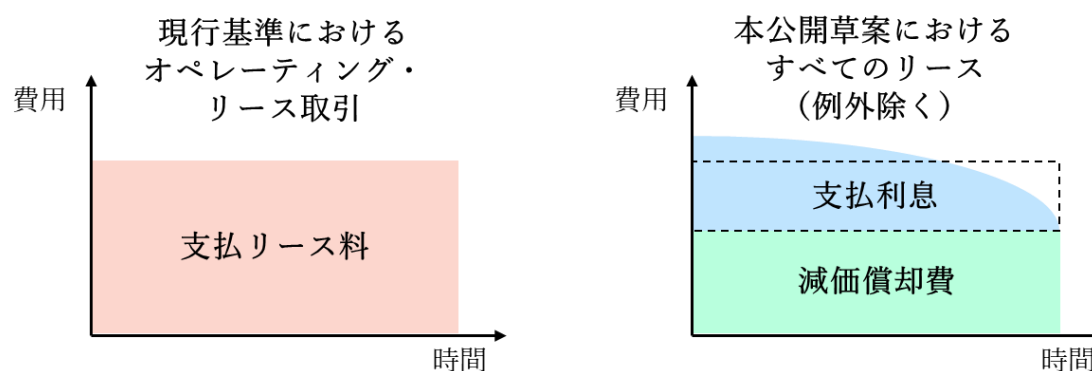
① 借手の費用配分の方法

借手のリースの費用配分の方法として、IFRS 第 16 号では、すべてのリースを借手に対する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金利費用を別個に認識する単一の会計処理モデル（以下「単一の会計処理モデル」という。）が採用されている。

これに対して、Topic 842 では、オペレーティング・リースの借手が取得する権利及び義務は、残存する資産に対する権利及びエクスポージャーを有さず、オペレーティング・リースを均等なリース料と引き換えにリース期間にわたって原資産に每期均等にアクセスする経済的便益を享受するものと捉えて、従前と同様にファイナンス・リース（減価償却費と金利費用を別個に認識する。）とオペレーティング・リース（通常、均等な単一のリース費用を認識する。）に区分する 2 区分の会計処理モデルが採用されている。

本公開草案では、借手のリースの費用配分の方法について、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、すべ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を提案している。

〔図表 2〕 借手の会計処理のイメージ（損益計算書）



② IFRS 第 16 号と整合性を図る程度

借手の会計処理に関して IFRS 第 16 号のすべ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、簡素で利便性が高く、かつ、IFRS を任意適用して連結財務諸表を作成している企業が IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる会計基準とする。

その上で、国際的な比較可能性を大きく損なわせ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。

③ 会計基準の開発方法

借手の会計処理と貸手の会計処理で齟齬が生じないように、借手のための新しい会計基準を開発するのではなく、企業会計基準第 13 号を改正する。

このうち上記③に関しては、開発の過程において企業会計基準第 13 号を改正する形で案を検討していたが、削除する項番号や枝番となる項番号が多くなるため、利便性の観点から項番号を振り直し、新たな会計基準として開発することに変更した。

一方、貸手の会計処理については、IFRS 第 16 号及び Topic 842 と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、企業会計基準第 13 号の定めを維持することとした。

- ① 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。）との整合性を図る点
- ② リースの定義及びリースの識別

(2) 本公開草案の適用範囲

本公開草案は、契約の名称などにかかわらず、次の①から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を提案している（本会計基準案第 3 項）。

- 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
- 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
- ③ ②を除く貸手による無形固定資産のリースについて、本公開草案を適用しないことを選択した場合
- ④ 借手による無形固定資産のリースについて、本公開草案を適用しないことを選択した場合

また、本公開草案では、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を提案している。本公開草案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を検討するため、ASBJ では次の項目について審議を行った。

- ① 国際的な比較可能性
- ② 関連諸法規等（法人税法、分配規制、自己資本比率規制、民法（賃貸借）、法人企業統計）との利害調整
- ③ 中小規模の企業における適用上のコスト
- ④ 連結財務諸表と個別財務諸表で異なる会計処理を定める影響

審議の結果、本公開草案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、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た。

(3) リースの定義及びリースの識別

リースの定義に関する定めについては、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を提案している。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」（本会計基準案第 5 項）と定義することを提案している。

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るが、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を提案している。そのため、本公開草案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る。具体的には、主に次の定めを置くことを提案している。（本会計基準案第 23 項から第 28 項及び本適用指針案第 5 項から第 14 項）

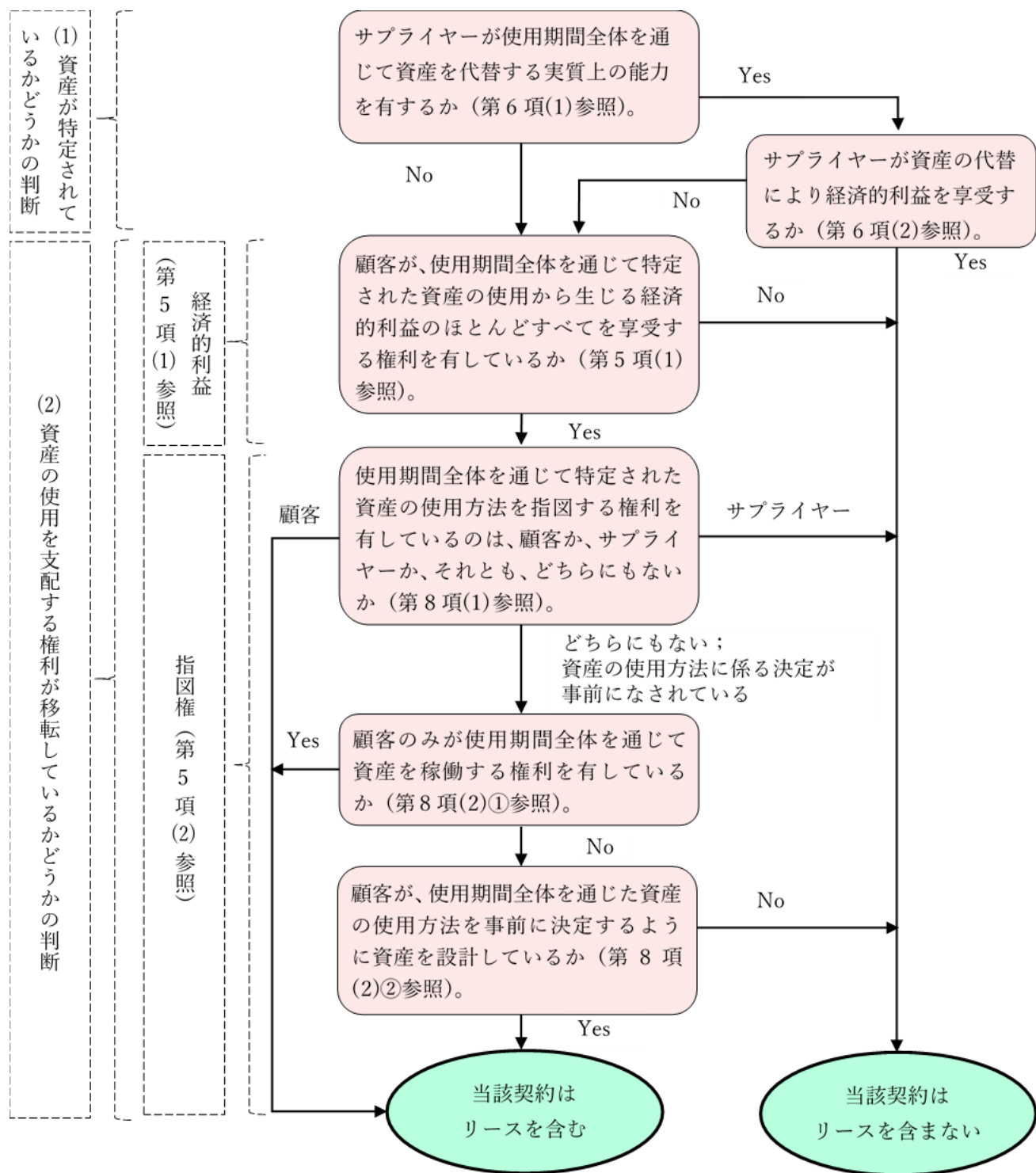
- ① 契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合、当該契約はリースを含む。
- ② 特定された資産の使用期間全体を通じて、次の(ア)及び(イ)のいずれも満たす場合、当該契約の一方の当事者（サプライヤー）から当該契約の他方の当事者（顧客）に、当該資産の使用を支配する権利が移転している。
 - (ア) 顧客が、特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している。
 - (イ) 顧客が、特定された資産の使用を指図する権利を有している。
- ③ 借手及び貸手は、リースを含む契約について、原則として、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行う。

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、取捨選択して本公開草案に取り入れることを提案している。本公開草案に取り入れていないものとして、例えば、次のものがある。

- ① 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
- ② 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方法に係る意思決定の例示

なお、リースの識別に関する理解のために、下記の [図表 3] のとおり、リースの識別に関するフローチャートを本適用指針案の [設例 1] に示している。

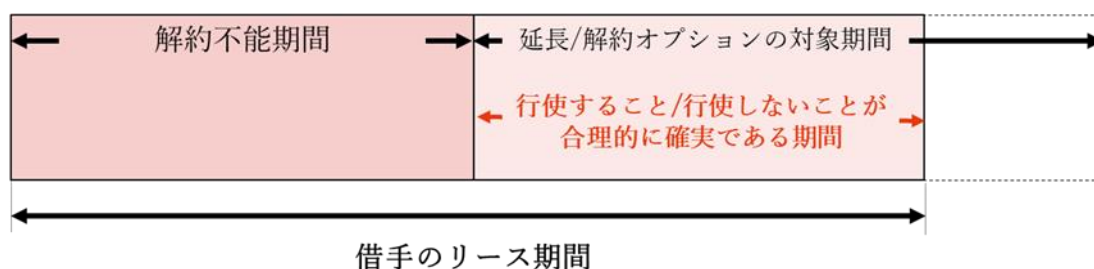
[図表 3] リースの識別に関するフローチャート（表中の参照項はすべて本適用指針案）



(4) リース期間

借手のリース期間については、IFRS 第 16 号の定めと同様に、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、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及び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を加えて決定することを提案している。（本会計基準案第 29 項）

[図表 4] 借手のリース期間のイメージ



また、貸手のリース期間については、企業会計基準第 13 号の定めを踏襲し、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、リースが置かれている状況からみて借手が再リースする意思が明らかな場合の再リース期間を加えて決定することを提案している（本会計基準案第 30 項）。

(5) 借手のリースの会計処理

① リース開始日の使用权資産及びリース負債の計上額

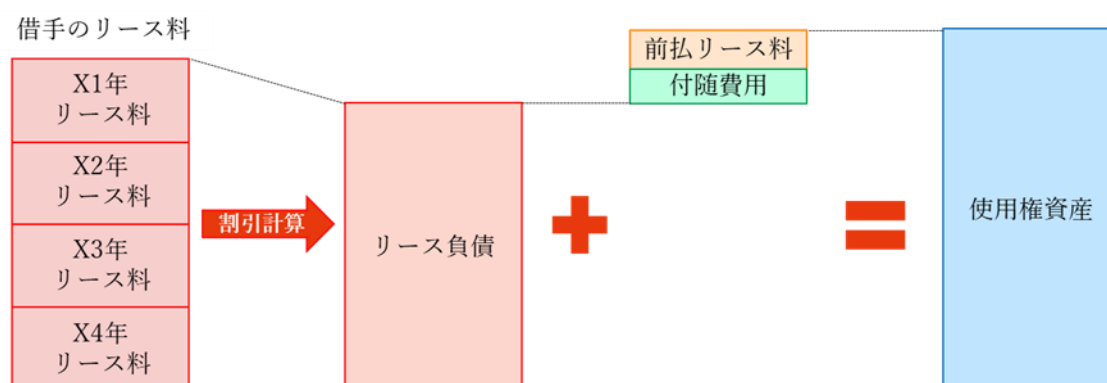
企業会計基準第 13 号では、リース資産及びリース負債の計上額を算定するにあたっては、原則として、リース契約締結時に合意されたリース料総額からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除する方法によるとしていた。本公開草案では、IFRS 第 16 号の定めと同様に、借手は、使用权資産について、リース開始日に算定されたリース負債の計上額にリース開始日までに支払った借手のリース料及び付随費用を加算して算定し、リース負債の計上額を算定するにあたっては、原則として、リース開始日において未払である借手のリース料からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除し、現在価値により算定することを提案している（本会計基準案第 31 項及び第 32 項）。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対して行う貸手に対する支払であり、次の(ア)から(オ)の支払で構成される（本会計基準案第 33 項）。

- (ア) 借手の固定リース料
- (イ) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料
- (ウ) 残価保証に係る借手による支払見込額
- (エ) 借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額
- (オ) リースの解約に対する違約金の借手による支払額（借手のリース期間に借手による解約オプションの行使を反映している場合）

上記(ウ)の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を検討したものの、審議の結果、簡便的な取扱いは設けないことを提案している。

また、使用権資産の計上額については、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を提案している。

[図表 5] リース開始日の使用権資産及びリース負債の計上額のイメージ



② 短期リース及び少額リースに関する簡便的な取扱い

短期リースについては、企業会計基準適用指針第 16 号の定め及び IFRS 第 16 号の定めと同様に、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提案をしている（本適用指針案第 18 項）。

また、少額リースについては、次の(ア)又は(イ)の場合、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を提案している。なお、(イ)については、下記(i)又は(ii)のいずれかを選択できるものとし、選択した方法を首尾一貫して適用することを提案している（本適用指針案第 20 項）。

(ア) 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

この基準額は、通常取引される単位ごとに適用し、リース契約に複数の単位の原資産が含まれる場合、当該契約に含まれる原資産の単位ごとに適用することができる。

(イ) 次の(i)又は(ii)を満たすリース

(i) 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

この場合、1 つのリース契約に科目の異なる有形固定資産又は無形固定資産が含まれている場合、異なる科目ごとに、その合計金額により判定することができるものとする。

(ii) 原資産の価値が新品時におよそ5千米ドル以下のリース

この場合、リース1件ごとにこの方法を適用するか否かを選択できるものとする。

なお、企業会計基準適用指針第16号を踏まえた300万円以下のリースに関する簡便的な取扱い(上記(i))と、IFRS第16号を踏まえた簡便的な取扱い(上記(ii))を比較した場合、適用単位の定め方、数値、条件が異なるため、どちらの取扱いが広範であるかは一概には言えず、優劣がつけがたいと考えられることから、いずれかを会計方針の選択として認めることを提案している。

③ 借地権の設定に係る権利金等

借地権の設定に係る権利金等は、使用权資産の取得価額に含め、原則として、借手のリース期間を耐用年数とし、減価償却を行うことを提案している(本適用指針案第24項)。

ただし、旧借地権の設定に係る権利金等又は普通借地権の設定に係る権利金等のうち、次の(ア)又は(イ)の権利金等については、減価償却を行わないものとして取り扱うことを認めることを提案している(本適用指針案第24項ただし書き)。

(ア) 本公開草案の適用前に旧借地権の設定に係る権利金等及び普通借地権の設定に係る権利金等を償却していなかった場合、本公開草案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本公開草案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の双方

(イ) 本公開草案の適用初年度の期首に旧借地権の設定に係る権利金等及び普通借地権の設定に係る権利金等が計上されていない場合、本公開草案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

④ 利息相当額の各期への配分

本公開草案では、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号の定めと同様に、リース開始日における借手のリース料とリース負債の計上額との差額は、利息相当額として取り扱い、当該利息相当額を借手のリース期間中の各期に配分する方法は利息法によることを提案している(本適用指針案第35項)。

ただし、使用权資産総額に重要性が乏しいと認められる場合は、次のいずれかの方法を適用することを認めることを提案している(本適用指針案第37項)。

(ア) 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、使用权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。

(イ) 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

これらの簡便的な取扱いは、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 号に導入されたものであり、実務においても浸透していることから、これらの簡便的な取扱いを踏襲することを提案している。

⑤ 使用权資産の償却

使用权資産の償却については、現行基準におけるリース資産の償却と基本的に同様の会計処理を提案している。

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に係る使用权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ことを提案している（本会計基準案第 35 項）。

一方、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以外のリースに係る使用权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ことを提案している（本会計基準案第 36 項）。

⑥ リースの契約条件の変更

本公開草案では、「リースの契約条件の変更」について、リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの範囲又はリースの対価の変更（例えば、1 つ以上の原資産を追加若しくは解約することによる原資産を使用する権利の追加若しくは解約、又は、契約期間の延長若しくは短縮）と定義することを提案している（本会計基準案第 22 項）。

また、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を提案している（本会計基準案第 37 項）。

リースの契約条件の変更が次の(ア)及び(イ)のいずれも満たす場合、借手は、当該リースの契約条件の変更を独立したリースとして取り扱い、当該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に基づく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权資産を計上する（本適用指針案第 41 項）。

(ア) 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

- (イ) 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

また、借手は、リースの契約条件の変更のうち、独立したリースとしての会計処理が行われないリースの契約条件の変更について、リースの契約条件の変更の発効日に、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。また、使用权資産については、次のことを行うことによって、リース負債の見直しに対応する会計処理を行う（本適用指針案第 42 項）。

- (ア) 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权資産の帳簿価額を減額する。このとき、使用权資産の減少額とリース負債の修正額とに差額が生じた場合は、当該差額を損益に計上する。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。

- (イ) 他のすべてのリースの契約条件の変更については、リース負債の修正額に相当する金額使用权資産に加減する。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。

⑦ 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

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、借手は、IFRS 第 16 号の定めと同様に、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使用权資産に加減することを提案している（本適用指針案第 43 項）。

- (ア) 借手のリース期間に変更がある場合

- (イ) 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

このような場合の例としては、原資産を購入するオプションの行使についての判定に変更がある場合や、残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額に変動がある場合、指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料に変動がある場合が考えられる（本適用指針案第 44 項）。

⑧ 借手のリース期間に含まれない再リース

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た。当該取扱いは、IFRS 第 16 号では設けられていない取扱いであるが、本公開草案では、対象と

なる再リースを特定したうえで当該取扱いを踏襲し、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スとして会計処理を行うことを認めることを提案している（本適用指針案第49項）。

⑨ セール・アンド・リースバック取引

「セール・アンド・リースバック取引」については、「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」という。）する取引」と定義することを提案している（本適用指針案第4項(11)）。

資産の譲渡とリースバックは形式上別個の取引であるが、これらの取引が組み合わされることで、次のような論点が生じる可能性があると考えられる。

(ア) リースバックにより、売手である借手が、買手である貸手に譲渡された資産から生じる経済的利益を引き続き享受しているにもかかわらず、当該資産を譲渡した時点で譲渡に係る損益が認識される。

(イ) セール・アンド・リースバック取引においては、資産の譲渡とリースバックが、パッケージとして交渉されることが多く、資産の譲渡対価とリースバックにおける借手のリース料とに相互依存性があると考えられる。資産の譲渡対価及び関連するリースバックにおける借手のリース料が、それぞれ時価及び市場のレートでのリース料よりも高い（低い）金額で取引されることにより、一体としての利益の総額が同じであっても、資産の譲渡に係る損益が過大（過小）に計上される可能性がある。

本公開草案では、上記(ア)の論点への対応としてセール・アンド・リースバック取引における資産の譲渡の取扱いについての定めを設けること、上記(イ)の論点への対応として資産の譲渡損益を適切に計上するための取扱いを定めることを提案している。

（セール・アンド・リースバック取引に該当しない場合）

我が国では、建設工事請負契約と一括借上契約が同時に締結される取引などにおいて、収益が一定の期間にわたり認識される場合、セール・アンド・リースバック取引の定めが適用されるか否かについて論点になり得るとの意見が聞かれた。この点、IFRS第16号においては、セール・アンド・リースバック取引の定めが適用される範囲、特に収益が一定期間にわたり認識される場合であってもセール・アンド・リースバック取引の定めが適用されるのか否かについて明確にされていない。

本公開草案では、セール・アンド・リースバック取引に該当するか否かを検討する対象となる資産の譲渡とリースバックにおいて、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取引については、セール・アンド・リースバック取引として取り扱わないこと

を提案している（本適用指針案第 50 項）。これは、資産の譲渡により売手である借手から買手である貸手に支配が移転されるのは仕掛中の資産であり、移転された部分だけでは資産の使用から経済的便益を享受できる状態にないのに対して、リースバックにより売手である借手が支配を獲得する使用権資産は、完成した資産に関するものであることから、譲渡された資産とリースされた資産は同一ではないと考えられるためである。

（ア） 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場合

（イ） 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場合

（セール・アンド・リースバック取引に該当する場合）

本公開草案では、Topic 842 を参考に、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すべ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すべてを負担することとなる場合、資産の譲渡は売却に該当しないと判断するものとし、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ことを提案している（本適用指針案第 51 項(1)②）。

また、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についても、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ことを提案している（本適用指針案第 51 項(1)①）。

一方、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、一時点で損益を認識する売却に該当すると判断される場合、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公開草案に従い借手の会計処理を行うことを提案している（本適用指針案第 51 項(2)）。

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とされており、本公開草案においては、IFRS 第 16 号の定めとは異なる定めを置くことを提案している。

(6) 貸手のリースの会計処理

① ファイナンス・リース

貸手のファイナンス・リースの会計処理については、収益認識会計基準において割賦基準が認められなくなったこととの整合性から、企業会計基準適用指針第 16 号で定められていた「リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法」を廃止し、次のとおり提案している。

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の製品又は商品を原資産としている場合で、貸手として行ったリースが所有権移転外ファイナンス・リースと判定されるとき、貸手は、リース開始日に、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額で売上高を計上し、同額でリース投資資産を計上する。また、原資産の帳簿価額により売上原価を計上する。原資産を借手の使用に供するために支払う付随費用がある場合、当該付随費用を売上原価に含める会計処理を行う。また、各期に受け取る貸手のリース料（以下「受取リース料」という。）を利息相当額とリース投資資産の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース投資資産の元本回収額として会計処理を行う（本適用指針案第 67 項）。

貸手が原資産と同一の製品又は商品を販売することを主たる事業としていない場合で、貸手として行ったリースが所有権移転外ファイナンス・リースと判定されるとき、貸手は、リース開始日に、原資産の現金購入価額（原資産を借手の使用に供するために支払う付随費用がある場合は、これを含める。）により、リース投資資産を計上する。また、受取リース料の会計処理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と同様の会計処理を行う（本適用指針案第 68 項）。

貸手の行ったリースが所有権移転ファイナンス・リースと判定される場合の基本となる会計処理は、所有権移転外ファイナンス・リースと同様とする。この場合、「リース投資資産」は「リース債権」と読み替える。また、割安購入選択権がある場合、当該割安購入選択権の行使価額を貸手のリース料及び受取リース料に含める（本適用指針案第 74 項）。

利息相当額の総額を貸手のリース期間中の各期に配分する方法は、原則として、利息法による。ただし、リースを主たる事業としていない企業による所有権移転外ファイナンス・リースに重要性が乏しいと認められる場合、利息相当額の総額を貸手のリース期間中の各期に定額で配分することができる（本適用指針案第 69 項、第 70 項及び第 75 項）。

② オペレーティング・リース

企業会計基準第 13 号では、オペレーティング・リース取引について、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行うことのみを定めていた。本公開草案では、フリーレント（契約開始当初数か月間賃料が無償となる契約条項）やレントホリデー（例えば、数年間賃貸借契約を継続する場合に一定期間賃料が無償となる契約条項）に関する会計処理を

明確にして収益認識会計基準との整合性を図るため、貸手は、オペレーティング・リースによる貸手のリース料について、貸手のリース期間にわたり原則として定額法で計上することを提案している（本会計基準案第 46 項及び本適用指針案第 78 項）。

(7) サブリース取引

「サブリース取引」については、「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」という。）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（本適用指針案第 4 項(12)）、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を提案している（本適用指針案第 85 項）。

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ないが、本公開草案では、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を提案している。

① 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た。

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我が国における例外的な取扱いを定めることとし、本公開草案では、中間的な貸手は、次の(ア)から(ウ)の要件をいずれも満たす取引について、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を認めることを提案している（本適用指針案第 88 項）。

(ア) 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。

(イ) 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。

(ウ) 中間的な貸手は、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。）及び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法のいずれかを決定する権利も有さない。

② 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、本公開草案では、当該取扱いをサブリース取引の例外的な取扱いとして、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を提案している（本適用指針案第 89 項）。

(8) 開示

① 借手の表示

本公開草案では、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し、次のとおり提案している（本会計基準案第 47 項から第 49 項）。

- (ア) 使用权資産について、次のいずれかの方法により、貸借対照表において表示する。
 - (i) 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
 - (ii) 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）において使用权資産として区分する方法
- (イ) リース負債について、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。
- (ウ) リース負債に係る利息費用について、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。

[図表 6] 使用権資産の表示方法

<p>(i) 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に表示するであろう科目に含める方法</p> <p>(例)</p> <table border="1" style="border-collapse: collapse; width: 100%;"> <tr><td colspan="2">[貸借対照表]</td></tr> <tr><td>有形固定資産</td><td></td></tr> <tr><td> 建物及び構築物</td><td>XXX</td></tr> <tr><td> 機械装置及び運搬具</td><td>XXX</td></tr> <tr><td>無形固定資産</td><td></td></tr> <tr><td> のれん</td><td>XXX</td></tr> <tr><td> ソフトウェア</td><td>XXX</td></tr> </table>	[貸借対照表]		有形固定資産		建物及び構築物	XXX	機械装置及び運搬具	XXX	無形固定資産		のれん	XXX	ソフトウェア	XXX	<p>(ii) 対応する原資産の表示区分において使用権資産として区分する方法</p> <p>(例)</p> <table border="1" style="border-collapse: collapse; width: 100%;"> <tr><td colspan="2">[貸借対照表]</td></tr> <tr><td>有形固定資産</td><td></td></tr> <tr><td> 建物及び構築物</td><td>XXX</td></tr> <tr><td> 機械装置及び運搬具</td><td>XXX</td></tr> <tr><td> 使用権資産</td><td>XXX</td></tr> <tr><td>無形固定資産</td><td></td></tr> <tr><td> のれん</td><td>XXX</td></tr> <tr><td> ソフトウェア</td><td>XXX</td></tr> <tr><td> 使用権資産</td><td>XXX</td></tr> </table>	[貸借対照表]		有形固定資産		建物及び構築物	XXX	機械装置及び運搬具	XXX	使用権資産	XXX	無形固定資産		のれん	XXX	ソフトウェア	XXX	使用権資産	XXX
[貸借対照表]																																	
有形固定資産																																	
建物及び構築物	XXX																																
機械装置及び運搬具	XXX																																
無形固定資産																																	
のれん	XXX																																
ソフトウェア	XXX																																
[貸借対照表]																																	
有形固定資産																																	
建物及び構築物	XXX																																
機械装置及び運搬具	XXX																																
使用権資産	XXX																																
無形固定資産																																	
のれん	XXX																																
ソフトウェア	XXX																																
使用権資産	XXX																																

(注) (i) 及び (ii) のいずれの方法によっても、使用権資産の帳簿価額について、表示科目ごとの金額の開示が求められる

[注記] 使用権資産の残高	
建物及び構築物	XXX
機械装置及び運搬具	XXX
ソフトウェア	XXX
合計	XXX

② 貸手の表示

本公開草案では、貸手の会計処理について、収益認識会計基準との整合性を図る点並びにリースの定義及びリースの識別を除き、基本的に企業会計基準第 13 号の定めを踏襲しており、貸手の表示についても、企業会計基準第 13 号を踏襲し、所有権移転ファイナンス・リースに係るリース債権と所有権移転外ファイナンス・リースに係るリース投資資産は区分して表示することを提案している（本会計基準案第 50 項）。

③ 開示目的

本公開草案では、リースに関する注記における開示目的を、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と定めることを提案している（本会計基準案第 52 項）。

また、開示目的を達成するためのリースに関する注記として、次の事項を示している（本会計基準案第 53 項）。

(ア) 借手の注記

- (i) 会計方針に関する情報
- (ii) リース特有の取引に関する情報
- (iii) 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

(イ) 貸手の注記

- (i) リース特有の取引に関する情報
- (ii) 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

ただし、上記の各注記事項のうち、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、記載しないことを認めることを提案している。

④ 借手の注記

借手の会計処理について IFRS 第 16 号と整合的なものとする中で、本公開草案では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ことを提案している。

ただし、本公開草案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、取り入れないことを提案している。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、取り入れないことを提案している。

[図表 7] 借手の注記事項

(1) 会計方針に関する情報	(3) 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
<ul style="list-style-type: none"> a. 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 b. 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 c. 借地権の設定に係る権利金等に関する会計処理の選択 	<ul style="list-style-type: none"> a. リースに係るキャッシュ・アウトフローの合計額 b. 使用権資産の増加額 c. 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）
(2) リース特有の取引に関する情報	
① 貸借対照表に関する情報	
<ul style="list-style-type: none"> a. 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） b. 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 c. 償却していない旧借地権の設定に係る権利金等又は普通借地権の設定に係る権利金等 	
② 損益計算書に関する情報	
<ul style="list-style-type: none"> a. 短期リースに係る費用の発生額 b. 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の発生額 	
③ セール・アンド・リースバック取引に関する情報	
<ul style="list-style-type: none"> a. セール・アンド・リースバック取引から生じた売却損益 b. セール・アンド・リースバック取引の主要な条件 	
④ サブリース取引に関する情報	
<ul style="list-style-type: none"> a. 使用権資産のサブリースによる収益 b. 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サブリース取引について計上した損益 c. 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 	

⑤ 貸手の注記

貸手の会計処理について、収益認識会計基準との整合性を図る点並びにリースの定義及びリースの識別を除き、基本的に企業会計基準第 13 号の定めを踏襲することとしたため、

本公開草案では貸手の注記事項についても、企業会計基準第13号の定めを踏襲することが考えられた。

一方、IFRS第16号における貸手の注記事項には、企業会計基準第13号における貸手の注記事項に比して多くの定めがある。IFRS第16号の定めをもとに注記を拡充した場合、国際的な比較可能性を達成し財務諸表利用者により有用な情報を提供することができると考えられる一方、財務諸表作成者に追加的な負担を課すことになる。

審議の結果、本公開草案では、貸手の注記事項について、IFRS第16号と整合的なものとするを提案している。

[図表8] 貸手の注記事項

ファイナンス・リースの貸手の注記

(1) リース特有の取引に関する情報

- a. リース投資資産の構成要素（将来のリース料を受取る権利（以下「リース料債権」）部分及び見積残存価額部分の金額並びに受取利息相当額）（※1）
- b. リース債権の構成要素（リース料債権部分の金額及び受取利息相当額）（※1）
- c. リース債権及びリース投資資産に含まれない、将来の業績等により変動する使用料等に係る収益

(2) 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

- a. リース債権の残高の重要な変動（※2）
- b. リース投資資産の残高の重要な変動（※2）
- c. リース債権に係るリース料債権部分について、貸借対照表日後5年以内における1年ごとの回収予定額及び5年超の回収予定額（※3）
- d. リース投資資産に係るリース料債権部分について、貸借対照表日後5年以内における1年ごとの回収予定額及び5年超の回収予定額（※3）

（※1.2.3）リース債権の期末残高が、当該期末残高及びリース投資資産の期末残高の合計額に占める割合に重要性が乏しい場合、それぞれを合算して注記することができる

オペレーティング・リースの貸手の注記

(1) リース特有の取引に関する情報

- a. オペレーティング・リースに係る貸手のリース料に含まれない、将来の業績等により変動する使用料等に係る収益

(2) 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

- a. オペレーティング・リースに係る貸手のリース料について、貸借対照表日後5年以内における1年ごとの回収予定額及び5年超の回収予定額

⑥ 連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表の取扱い

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、本会計基準案第53項に掲げる事項のうち、(1)②及び(2)①の「リース特有の取引に関する情報」並びに(1)③及び(2)②の「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を提案している（本適用指針案第106項）。

また、個別財務諸表においては、本会計基準案第53項(1)①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を提案している（本適用指針案第107項）。

(9) 経過措置

本公開草案では、企業会計基準第 13 号を定めた時の経過措置について継続して適用できることを提案している（本適用指針案第 109 項から第 113 項）。

また、本公開草案においては、IFRS 第 16 号において経過措置が置かれている趣旨を考慮し、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るとともに、我が国特有の経過措置を設けることを提案している（本適用指針案第 114 項から第 128 項）。具体的には、次の経過措置を設ける。

- ① リースの識別に関する経過措置
- ② 借手に関する次の経過措置
 - (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 貸手に関する次の経過措置
 - (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) サブリース取引
- ④ 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

特に上記①のリースの識別に関する経過措置については、リースの識別において記載したとおり、本公開草案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ることから、リースの識別の定めに基づき契約がリースを含むか否かの判断に係る実務上の負担に対応するために設けたものである。

4. 適用時期等

本公開草案は、本公開草案の最終基準公表から 2 年程度経過した 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することを提案している。ただし、本公開草案

国内基準開発

の最終基準公表後、最初に到来する 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することができることを提案している（本会計基準案第 56 項）。

[図表 9] 適用時期のイメージ



(注) 上記は考えられる一例であり、公表時の状況に応じて上記のとおりにはならない可能性がある。

5. おわりに

本公開草案に対するコメントの締切りは、2023 年 8 月 4 日である。ASBJ では、本公開草案に寄せられた意見を参考に、今後、本公開草案の取りまとめに向けた検討を続けていく予定である。引き続き、関係者のご理解とご協力をお願いしたい。