

平成 22 年 12 月 27 日
企業会計基準委員会

「リース会計に関する論点の整理」の公表

コメントの募集

企業会計基準委員会は、リース会計に関する国際的な会計基準の取扱い及びその動向を踏まえつつ、会計基準のコンバージェンスを進めていくにあたって審議を進めております。一方、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）は、リースに関する会計基準の見直しを共同で進めており、平成 22 年（2010 年）8 月に、公開草案「リース」（以下「IASB 及び FASB の ED」という。）を公表しました。これを受けて、当委員会では、IASB 及び FASB の ED の提案内容について検討を進めてきましたが、広く意見を募るため、標記の論点整理（以下「本論点整理」という。）を公表することとし、今般、平成 22 年 12 月 16 日の第 215 回企業会計基準委員会において、本論点整理の公表が承認されましたので、本日公表いたします。

本論点整理の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものです。本論点整理に関するコメントがございましたら、平成 23 年 3 月 9 日（水）までに、原則として電子メールにより、下記へ文書でお寄せください。なお、個々のコメントについては直接回答しないこと、コメント等を当委員会のホームページ等で公開する予定があること、氏名又は名称が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わないことを、あらかじめご了承ください。

記

電 子 メ ー ル：lease_ronten_2010_asbjdp@asb.or.jp

ファクシミリ：03-5510-2717

本論点整理の概要

以下の概要は、コメントをお寄せ頂くにあたっての便宜に資するため、本論点整理の内容を要約したものです。コメントをお寄せ頂く際には、より正確な議論のために本論点整理をお読みくださいますようお願い申し上げます。

なお、本論点整理は、以下のとおり、IASB 及び FASB が公表した公開草案の提案について検討するものでありますが、当該公開草案は、リース会計について従来の考え方と異なる新しいモデルを提案しているものであるため、このモデルを検討する上で特に重要と考えられる項目については、個別の質問を以下の概要に含めています（コメントの対象はそれらに限られるものではありません。）。なお、コメントには具体的な理由もご記載ください。

本論点整理の目的

IASB と FASB は、リースに関する会計基準の見直しを共同で進めており、平成 22 年（2010 年）8 月に IASB 及び FASB の ED を公表している。この IASB 及び FASB の ED は、機器のリースや不動産の賃貸を営む企業、それらの企業から賃借を受ける企業など、リースを主たる事業としているか否かにかかわらず、広範に重要な影響を与える可能性のある提案が含まれている。したがって、リースに関する会計基準に関して、今後、会計基準のコンバージェンスを検討していくにあたって、IASB 及び FASB の ED の提案について、関係者の理解を促進し、受け入れ可能なものであるか又は改善を要する論点があるかを早期に検討するために、IASB 及び FASB での最終基準化前の段階ではあるが、本論点整理を公表し、広く関係者からの意見を募ることとした。

なお、当委員会では、本論点整理に寄せられる意見も参考に、IASB 及び FASB における検討に合わせ、引き続き基準確定までの間、意見発信を行い、国際的な会計基準の改善への寄与を図っていく予定である。

【論点 1】 会計モデルと範囲

【論点 1-1】 使用権モデル（借手の会計処理）（第 10 項から第 17 項参照）

リース取引に係る借手の会計処理について、我が国の会計基準では、リース取引をファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に分類し、分類に応じて異なる 2 つの会計処理を使い分けることとされている。

IASB 及び FASB の ED では、借手は、すべてのリース取引を単一の使用権モデルに基づき会計処理することが提案されている。この使用権モデルでは、リース期間にわたって原資産を使用する権利を表す使用権資産とリース料を支払う義務を表すリース料支払債務の認識が求め

られることから、現行のオペレーティング・リース取引に分類される取引についても、リースに係る資産及び負債の認識が求められることになる。

(リース取引開始日の仕訳例)

(単位：千円)

(借) 使用権資産	24,639	(貸) リース料支払債務	24,639
-----------	--------	--------------	--------

(質問 1)

借手の会計処理について、当委員会では、IASB 及び FASB の ED で提案されている使用権モデルに基づく会計処理は現行の会計基準に比べ、一定の財務報告の改善につながると考えており、この考え方を基礎として我が国においても会計基準の開発を行っていくことを考えています(第 17 項参照)(ただし、オプションや変動リース料等の追加条件のあるリースの取扱いを含めた会計処理の考え方についてはより慎重な検討が必要と考えており、質問 4 も参照ください。)

このような借手の会計処理について、現行のファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引の分類に代えて、IASB 及び FASB の ED で提案されている使用権モデルに基づく基本的な考え方を採用していくことは適当であると考えますか。適当でないと考える場合、その理由は何ですか。

【論点 1-2】 履行義務アプローチと認識中止アプローチ (貸手の会計処理) (第 18 項から第 38 項参照)

リース取引に係る貸手の会計処理について、我が国の会計基準では、借手と同様、ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に分類し、分類に応じた異なる会計処理を定めている。

IASB 及び FASB の ED では、貸手が原資産に伴う重要なリスク又は便益を留保しているか否かによって次の 2 つのアプローチを使い分ける複合モデルが提案されている。

- (1) 履行義務アプローチ…リースにより、貸手が原資産の使用権を借手に与える結果、リース料を受け取る権利という新たな資産(リース料受取債権)と原資産の使用を借手に認める義務という新たな負債(リース負債(履行義務))が生じるとする考え方
- (2) 認識中止アプローチ…リースにより、貸手が借手にリース期間にわたる原資産の経済的便益を移転するとする考え方

(履行義務アプローチ) (単位：千円)

勘定科目	金額
原資産	20,000
リース料受取債権	24,639
リース負債（履行義務）	(24,639)
正味リース資産	20,000
資産合計	20,000

(認識中止アプローチ) (単位：千円)

勘定科目	金額
残存資産（原資産）	1,047
リース料受取債権	24,639
資産合計	25,686

(質問2)

貸手の会計処理について、当委員会では、複数の会計処理を使い分ける考え方を支持しており、その観点から、IASB 及び FASB の ED で提案されている履行義務アプローチ及び認識中止アプローチを使い分ける複合モデルにも一定の合理性があり、それらのアプローチを基礎として引き続き検討していくことを考えています（第 38 項参照）。

ただし、貸手の会計処理については、個々のアプローチの是非や、複合モデルとすることへの懸念もあり、単一のアプローチを支持する意見も見られます（第 26 項から第 35 項を参照）。

このような貸手の会計処理について、現行のファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引の分類に代えて、IASB 及び FASB の ED で提案されている複合モデルを採用することは適当であると考えますか。適当でないと考える場合、どのようなモデルが適当であると考えますか。

【論点 1-3】リースの定義と適用範囲（第 39 項から第 92 項参照）

〈論点 1-3-1〉リースの定義（第 40 項から第 46 項参照）

リースの定義について、IASB 及び FASB の ED では、「特定資産（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」と定めることが提案されている。当該定義は、我が国の会計基準のリースの定義と類似しているものの、IASB 及び FASB の ED ではさらに、リースに該当するかどうかを決定するための詳細な規準を定めており、契約の実質に基づき、リースに該当するかを判断することが求められることになる。

〈論点 1-3-2〉原資産の売買（第 47 項から第 57 項参照）

法的な契約形態がリースであっても、実質的に原資産の売買に相当する契約について、IASB 及び FASB の ED では、新たなリース基準の範囲から除外することが提案されている。我が国の会計基準では、実質的に原資産の売買に相当する契約をリース基準の範囲から除外する定めは

設けていないが、所有権移転ファイナンス・リース取引については、売買と同様の会計処理を行うこととされている。

〈論点 1-3-3〉無形資産等のリース（第 58 項から第 66 項参照）

リース基準の適用範囲について、IASB 及び FASB の ED では、無形資産等の一部のリースについて、リース基準の範囲から除外することが提案されている。我が国の会計基準では、明示的に範囲から除外しているリース取引はなく、ソフトウェアのリース取引などについても対象としており、相違がみられる。

〈論点 1-3-4〉賃貸等不動産（第 67 項から第 77 項参照）

IAS 第 40 号「投資不動産」では賃貸収益等の獲得を目的として保有されるような不動産を「投資不動産」と定義している。IASB 及び FASB の ED では、そのような不動産について、原価モデルを適用している場合にはリース基準の範囲に含め、公正価値モデルを適用している場合にはリース基準の範囲から除外することが提案されている。

我が国の会計基準では、そのような不動産は「賃貸等不動産」と定義され、注記による時価等の情報の開示が求められているが、他の不動産のリース取引と同様、すべてリース基準の範囲に含めて扱うこととされている。

〈論点 1-3-5〉サービス要素の区分（第 78 項から第 92 項参照）

契約にリースとサービスの双方の要素が含まれている場合、IASB 及び FASB の ED では、収益認識に関する公開草案「顧客との契約から生じる収益」で開発されている「区別」できるかどうかという規準により、それらを区分して会計処理するかどうか判断することが提案されている。

〔論点 1-4〕短期間のリース（第 93 項から第 101 項参照）

一定の短期間のリースについて、IASB 及び FASB の ED では、簡便的な会計処理が提案されているが、その対象範囲や簡便的な会計処理の内容については、我が国の会計基準とは異なっている。特に借手については、短期間のリースに該当する場合であっても、割引前の金額で使用权資産及びリース料支払債務の認識が求められることになる。

（質問 3）

短期間のリースについて、当委員会では、IASB 及び FASB の ED における借手に関する簡

便的な会計処理の提案は、得られる便益に比べて実務上のコストが相当程度大きいものとなる可能性があると考えています（第 101 項参照）。

この IASB 及び FASB の ED で提案されている短期間のリースに係る簡便的な会計処理は、コストと便益の観点から十分な取扱いであると考えますか。十分な取扱いでないと考える場合、どのような取扱いが適当であると考えますか。

【論点 2】借手及び貸手の会計処理

【論点 2-1】借手の会計処理（第 102 項から第 124 項参照）

借手の会計処理について、IASB 及び FASB の ED では、次の会計処理が提案されている。

- (1) 当初認識時に、使用权資産とリース料支払債務をリース料の現在価値に基づき測定する。
- (2) 当初認識後、使用权資産をリース期間にわたって償却し、リース料支払債務は実効金利法（利息法）による償却原価で測定する。

リース料の現在価値の算定に用いる割引率は、借手の追加借入利率を用い、容易に算定できる場合には貸手が借手に課している利率を用いることが提案されている。

【論点 2-2】貸手の会計処理（第 125 項から第 147 項参照）

貸手の会計処理について、IASB 及び FASB の ED では、次の会計処理が提案されている。

- (1) 当初認識時に、リース料受取債権をリース料の現在価値に基づき測定する（割引率は貸手が借手に課している利率を用いる。）。履行義務アプローチでは、リース料受取債権と同額のリース負債（履行義務）を認識し、認識中止アプローチでは、原資産の認識を中止し、原資産の帳簿価額の配分後の金額で残存資産を認識する。
- (2) 当初認識後に、リース料受取債権を実効金利法（利息法）による償却原価で測定する。履行義務アプローチでは、リース負債（履行義務）を借手による原資産の使用のパターンに基づき算定し、認識中止アプローチでは、認識した残存資産については、一定の場合を除き見直しはされない。

【論点 3】追加条件のあるリースの会計処理

【論点 3-1】オプション付リース（第 148 項から第 174 項参照）

〈論点 3-1-1〉更新オプション及び解約オプション（第 149 項から第 166 項参照）

更新オプションや解約オプション（以下「更新オプション等」という。）について、IASB 及び FASB の ED では、それらの影響をリースに係る資産・負債に含めて認識することが提案されており、契約上の要因や事業上の要因など様々な要因を考慮して、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる（発生の可能性が 50% 超となる）最長の起こり得る期間を見積り、

リース期間として決定することが提案されている。

（質問４）

更新オプション等の取扱いについて、当委員会では、それらを別個に資産又は負債として計上するのではなく、IASB 及び FASB の ED で提案されている更新オプション等の影響をリースに係る資産及び負債に含めて認識するアプローチは採り得るアプローチであると考えています。しかしながら、「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間」という規準によりリース期間を算定することは適当ではなく、見積りに際してより高い蓋然性の高い閾値を設ける、最も発生の可能性の高い期間とする又は解約不能期間に限るなど、その方法については十分な検討が必要であると考えています（第 165 項及び第 166 項参照）。

このようなリース期間に係る更新オプション等の取扱いについて、IASB 及び FASB の ED の提案は適当であると考えますか。適当でないと考える場合、どのような取扱いが適当であると考えますか。

〈論点 3-1-2〉 購入オプション（第 167 項から第 174 項参照）

購入オプションについて、我が国の会計基準では、行使されるまで会計処理しないこととされており、IASB 及び FASB の ED でも、更新オプションや解約オプションの取扱いと異なり、購入オプションについては、リース料の現在価値の算定には含めず、行使された時点で会計処理することが提案されている。

【論点 3-2】 変動リース料（第 175 項から第 201 項参照）

変動リース料について、IASB 及び FASB の ED では、発生時に会計処理するのではなく、リース取引開始日に期待値により借手のリース料支払債務及び貸手のリース料受取債権に含めて認識することが提案されている。ただし、貸手の場合、変動リース料を信頼性をもって測定できる場合にのみ認識することとされている。

【論点 3-3】 残価保証（第 202 項から第 220 項参照）

残価保証について、IASB 及び FASB の ED では、変動リース料と同様、リース取引開始日に期待値により借手のリース料支払債務及び貸手のリース料受取債権に含めて認識することが提案されている。ただし、貸手の場合、残価保証による予想支払額を信頼性をもって測定できる場合にのみ認識することとされている。

【論点 4】 表示及び注記事項

【論点 4-1】 借手の表示（第 221 項から第 228 項参照）

リース取引に係る借手の貸借対照表、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の表示について、IASB 及び FASB の ED では、使用権モデルを前提に、リース取引から生じる資産、負債及びキャッシュ・フローを他と区別して表示し、費用については他と区別して表示するかもしれない注記による開示が提案されている。

【論点 4-2】 貸手の表示（第 229 項から第 242 項参照）

リース取引に係る貸手の貸借対照表、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の表示について、IASB 及び FASB の ED では、履行義務アプローチと認識中止アプローチを使い分ける複合モデルを前提に、各アプローチに応じて発生した科目を他の科目と区別して表示することが提案されている。さらに、履行義務アプローチでは、貸借対照表上で、原資産、リース料受取債権、リース負債（履行義務）に関する結合表示が提案されている。

【論点 4-3】 注記事項（借手及び貸手）（第 243 項から第 254 項参照）

借手及び貸手の注記事項について、IASB 及び FASB の ED では、新たに開示原則を定めたいうえで、関連資産及び負債の期首残高と期末残高の調整表、履行義務アプローチと認識中止アプローチのいずれを採用すべきかの決定に関する情報（貸手のみ）等、採用する会計モデルに応じた追加的な開示項目を提案している。

【論点 5】 その他の論点

【論点 5-1】 セール・アンド・リースバック取引（第 255 項から第 270 項参照）

セール・アンド・リースバック取引について、IASB 及び FASB の ED では、原資産の譲渡取引が、原資産の売買の規準を満たす場合、すなわち、原資産の支配及び（ごく僅かなものを除く）すべてのリスク及び便益を移転している場合には、売却取引及びリース取引として会計処理し、移転していない場合には金融取引として会計処理することが提案されている。

【論点 5-2】 転リース（第 271 項から第 281 項参照）

転リースについて、IASB 及び FASB の ED では、使用権モデルを適用し、転リースにおける中間の貸手は、原リースから生じる資産及び負債を借手として会計処理し、転リースから生じる資産及び負債を貸手として会計処理することが提案されている。