公表基準等の解説

「リース会計に関する論点の整理」について

研究員　吉岡（よしおか） 亨（とおる）

はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、国際財務報告基準（IFRS）とのコンバージェンス・プロジェクトの一環で、国際会計基準審議会（IASB）が提案しているリース会計の改正案について検討を行っており、平成22年12月27日に、「リース会計に関する論点の整理」（以下「本論点整理」という。）を公表している[1]。コメント期間は、平成23年3月9日までである。

本稿では、本論点整理の概要を紹介する。文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りする。

1．本論点整理の対象範囲と目的

IASBと米国財務会計基準審議会（FASB）は、両者が進めているMOUプロジェクトの一環で、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。）を公表している。

ASBJは、平成19年8月にIASBとの間で東京合意を公表し、会計基準のコンバージェンスを進めており、そこでは、MOUプロジェクトに関して、「両者は、新たな基準が適用となる際に日本において国際的なアプローチが受け入れられるように、緊密に作業を行うこととする。」としている。

このような中、我が国の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当たって、このIASB及びFASBのEDの提案内容に関する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[2]、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[3]。

IASB及びFASBのEDでは、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が提案されており、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

1　本論点整理の原文は、企業会計基準委員会のウェブサイトから入手可能である（https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/summary_issue/lease-ronten/）。

2　平成22年（2010年）12月20日付けのIASB作業計画では、平成23年第2四半期中の最終基準化が予定されている。

3　本論点整理では、適用対象となる財務諸表について、連結財務諸表、個別財務諸表双方とするか、平成21年6月に公表された企業会計審議会の「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」（以下「中間報告」という。）に示された、いわゆる連結先行の考え方を採用するかについては議論していない。

性のある提案が含まれている。

本論点整理では、IASB 及び FASB の ED で提案されている新たなリースに関する会計モデルと我が国の現行の会計基準との比較整理を中心に、会計モデルと適用範囲（論点 1)、借手及び貸手の具体的な会計処理（論点 2)、更新オプションや変動リース料などの追加条件のあるリースの会計処理（論点 3)、表示や注記事項などの開示（論点 4)、その他の論点として、セール・アンド・リースバック取引や転リース（論点 5）について検討している。本稿では、それらの内容について紹介する。

2．会計モデルと範囲（論点 1）

⑴　使用権モデル（借手の会計処理）（論点 1–1）（IASB及びFASBのEDの概要）

IASB 及び FASB の ED では、使用権の移転の有無という観点から、借手について、単一のモデル（使用権モデル）に基づく会計処理を定めることが提案されている。そこでは、リース取引における借手は、リース期間にわたって原資産（リース契約で特定されたリース物件）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」を認識することになる（［設例 1］参照)。

［設例1］使用権モデルに基づくリース取引開始日の会計処理

前提条件
⑴　リース期間 5 年
⑵　原資産（機械設備）の経済的耐用年数 7 年
⑶　リース期間に係る更新オプションや解約オプションはなく、残価保証もない。
⑷　年間リース料 6,171 千円（後払い)。当初直接費用なし。
⑸　割引率 8%（借手の追加借入利子率）

（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

- 使用権モデルに基づき、借手は、リース料の現在価値で使用権資産とリース料支払債務を認識する。
- リース料の現在価値の計算は、次のとおりである。

$$\frac{6,171}{(1+0.08)}+\frac{6,171}{(1+0.08)^2}+\cdots\cdots+\frac{6,171}{(1+0.08)^5}=24,639$$

我が国のリースに関する会計基準（企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」及び同適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」。以下「リース会計基準」という。）では、資産の所有に伴うリスクと経済的便益の実質的な移転の有無の観点から、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、両者で異なる会計処理を定めており、オペレーティング・リース取引についての資産及び負債の認識は求められていない。しかしながら、使用権モデルにおいては、そのようなオペレーティング・リース取引に相当する取引であっても、使用する権利を取得していると考え、リースに係る資産及び負債の認識が求められる。

（論点整理における方向性）

リース契約における借手の権利と義務を、資産及び負債として貸借対照表上で認識していくとする使用権モデルの基本的な考え方は、ファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かというリース取引の分類に依存した現

行の会計処理に比べて、比較可能性の向上など一定の財務報告の改善につながると考えられる。この観点から、本論点整理では、更新オプションや変動リース料等（4.（1)及び(2)参照）が含まれない単純なリース取引を前提とすれば、この使用権モデルの考え方を基礎として、我が国においても会計基準を開発していくことが考えられるとしている。

(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）（論点 1-2）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

IASB 及び FASB の ED では、借手と同様、リースから生じる資産及び負債を認識する使用権モデルを適用することとしつつ、その適用の方法として、履行義務アプローチと認識中止アプローチという異なる 2 つのアプローチを使い分ける複合モデルを提案している。各アプローチの基本的な考え方は、次のとおり。

(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、リース期間にわたる原資産の経済的便益（原資産の使用権）がリース取引開始日に借手に移転されるとする考え方

これらの考え方に基づき、それぞれのアプローチでは、リース取引開始日に、貸手は次のように、資産及び負債を認識することになる（設例 2 参照）。

［設例 2］

（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

前提条件
(1) 機械設備の原価（帳簿価額）20,000 千円
（うち、認識中止部分に係る配分後の帳簿価額 18,953 千円[4]、残存部分に係る配分後の帳簿価額 1,047 千円（20,000 千円－18,953 千円））
(2) その他の前提条件は設例 1 と同じ。割引率は、貸手が借手に課している利子率とする。

この 2 つのアプローチについては、IASB 及び FASB の ED において、貸手の原資産に伴うリスク又は便益の留保の程度に応じて、次のように使い分けることが提案されている。

(1) 予想リース期間中又は予想リース期間後の原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを貸手が留保している場合、履行義務アプローチを適用する。

4 原資産の帳簿価額 20,000 千円×（移転した部分に係る公正価値（リース料の現在価値）24,639 千円÷原資産の公正価値（26,000 千円））

⑵　予想リース期間中又は予想リース期間後の原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを貸手が留保していない場合、認識中止アプローチを適用する。

このような考え方に基づくアプローチの使い分けは、原資産の所有に伴うリスクと便益の移転の程度により、リースを、ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に分類する現行のリース会計基準の定めと類似したアプローチととらえることもできる。

こうした複合モデルの提案に対しては、借手側の会計処理との整合性から、認識中止アプローチのみを用いる単一モデルがよいとする意見もある一方、リース取引の経済的実態を反映するといった観点から、複数の会計処理を使い分ける考え方は理解できるとする意見もある。

（論点整理における方向性）

本論点整理では、リース取引の経済的な実質が売却取引と類似し、売却に準じた会計処理を行ってリース開始時に一定の収益を認識することが適格な取引と、それ以外のリース期間にわたって収益を継続的に認識することが適格な取引は、会計処理を区別することが適当という観点から、複数のアプローチを用いることは理解可能であるとしている。

リース取引の形態は多岐にわたり、その経済的意味合いはそれぞれ異なるといえ、貸手の会計処理について、複数の会計処理を使い分ける考え方は、リース取引の経済的実態を反映するものであると考えられる。この観点から、本論点整理では、IASB 及び FASB の ED で提案されている履行義務アプローチと認識中止アプローチとを使い分ける複合モデルには一定の合理性があるとし、これらのアプローチを基礎として、リース取引の多様性も踏まえ、引き続き検討していくこととしている。

なお、貸手の会計処理は収益認識が重要な問題であり、IASB 及び FASB から、平成 22 年（2010 年）6 月に公表されている収益認識に関する新たな会計処理を提案する公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下「収益認識 ED」という。）で提案されている収益認識の時期に関する取扱い[5]との整合性についても検討していくこととしている。

⑶　リースの定義と適用範囲（論点 1–3）

①　リースの定義（論点 1–3–1）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

リースの定義について、IASB 及び FASB の ED では、リースを「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」として定めることが提案されている。現行のリース会計基準におけるリースの定義とも類似しているが、IASB 及び FASB の ED ではさらに、現行の IFRS 及び米国会計基準における、契約の実質に基づきリースに該当するかどうかを判断するための詳細な規定を引き継ぐことが提案されている。当該規定によれば、次の観点から、契約がリースに該当するかの検討が必要とされることになる。

⑴　契約の履行が特定の資産（原資産）の使用に依存しているかどうか。

⑵　契約において、特定の資産の使用を支配する権利が移転されているかどうか。

（論点整理における方向性）

本論点整理では、IASB 及び FASB の ED で提案されているリースの定義に関する詳細な規

5　IASB 及び FASB による収益認識 ED では、財又はサービスに対する支配を顧客が獲得したときに、財又はサービスは顧客に移転し、その時点で、企業によって識別された履行義務は充足され、収益が認識される、とされている。

定を参考に、我が国においても、リースに該当するか否かを判断するためのリースの定義に関する規定を定めていくことが考えられるとしている。

②　原資産の売買（論点 1-3-2）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

法的な契約形態がリースである契約であっても、その経済的な実質が原資産の売買と同様又は類似している場合がある。IASB 及び FASB の ED では、契約終了時に、貸手から借手に原資産の支配が移転し、かつ、原資産に伴うすべてのリスクと便益（ごくわずかなものを除く）が移転されている場合、当該契約を原資産の売買に相当する契約と考え、新たなリース基準の範囲から除外することを提案している。

これについて、現行のリース会計基準では、例えば、所有権移転リースや割安購入選択権付リースなど、実質的に原資産の売買に相当するといえる契約についても、リース基準の範囲から除外する定めは設けておらず、所有権移転ファイナンス・リース取引について、売買と同様の会計処理を行うことが定められているのみとなっている。

（論点整理における方向性）

ASBJ では、借手の使用権モデルの会計処理や、貸手の認識中止アプローチの会計処理を前提とすれば、それらの会計処理のアプローチとは別に、原資産の売買に相当する契約をリースと区別する規準を設け、範囲から除外することは必要以上に複雑さを招く可能性があると考えている。したがって、本論点整理では、当該規準の必要性を検討し、リース基準の中で、売買に類似する取引に対して必要な会計処理を定める方法なども検討していくことが考えられるとしている。

③　無形資産等のリース（論点 1-3-3）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

無形資産や生物資産のリースなど、一部のリースについて、IASB 及び FASB の ED では、リース基準の範囲から除外することが提案されている。特に、無形資産のリースについては、IFRS と米国会計基準の適用範囲の整合性の確保を目的に、より広範に会計処理を検討するまでは、新たなリースの会計基準には含めないこととされている。

（論点整理における方向性）

無形資産のリースを適用範囲から除外する場合、有形固定資産のリースと不整合な会計処理となる取引が生じる可能性がある。また、我が国のリース会計基準では、リース基準の範囲から明示的に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されていると考えられていることから、本論点整理では、それらを踏まえて、無形資産のリースに関する取扱いについても検討を行っていく必要があるとしている。

④　賃貸等不動産（論点 1-3-4）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

賃貸収益等の獲得を目的として保有される不動産について、IAS 第 40 号「投資不動産」では、「投資不動産」に該当する不動産について取得原価又は公正価値による測定を認めている。このような投資不動産については、一律にリースの基準の範囲に含めるのではなく、公正価値で測定している場合には、貸借対照表に表示される当該不動産自体の公正価値情報の重要性などにかんがみ、リース基準の範囲から除外することが提案されている。

我が国では、そのような不動産を「賃貸等不動産」と定義し、貸手においては、それらの時価等に関する情報を注記することが求められて

いるものの、現行のリース会計基準では IASB 及び FASB の ED の提案のようなリースに関する例外はなく、貸手及び借手ともに、現行のリース基準に従うこととされている。

（論点整理における方向性）

我が国における賃貸等不動産に関する時価についての開示と IASB 及び FASB の ED で適用除外の前提としている投資不動産の会計処理は異なり、前提となる環境（原資産に適用されている会計処理）が相違していることから、本論点整理では、その相違を踏まえて、賃貸等不動産を構成する個々の賃貸借契約への履行義務アプローチ（又は認識中止アプローチ）の適用の是非を検討していくこととしている。

⑤　サービス要素の区分（論点 1–3–5）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

契約に、リースに関する要素だけでなく、何らかのサービス（例えば、物件の維持管理サービスなど）に関する要素が含まれている場合がある。IASB 及び FASB の ED では、すべてのリースを使用権モデルに基づき会計処理することから、サービスに係る会計処理との間で資産・負債の認識及び損益の認識パターンが大きく相違することになるため、それらの区分の方法が重要となる。これについて、IASB 及び FASB の ED では、貸手だけでなく借手も含め、IASB 及び FASB の収益認識 ED で提案されている、履行義務を識別するための「区別（distinct）」できるかどうかという規準を用いて、サービス要素とリース要素の区分の判断を行うこととされている。「区別できない」場合には、すべてリース要素として扱い、会計処理することが提案されている[6]。

（論点整理における方向性）

本論点整理では、契約にリース要素とサービス要素の双方が含まれている場合、その区分は借手の資産計上と貸手の収益認識に影響するため、それらの要素の経済的実質が異なるのであれば、異なる会計処理を行うことが望ましく、両者を区分して会計処理していく方向性は適切と考えられるとしている。

また、区分の方法について、貸手側は、収益認識に関する基準との整合性から、収益認識 ED の規準を用いて区分する方向性が、基本的に適当であると考えられるとしている。ただし、借手側に貸手と同様の区分の方法を用いることについては、それによる影響も十分に考慮の上、検討していくこととしている。

⑷　短期間のリース（論点 1–4）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

IASB 及び FASB の ED では、「リースの開始日現在で、更新又は延長のオプションを含めた最大限の起こり得るリース期間が 12 か月以内であるリース」を短期リースと定義し、当該定義に該当するリース取引ごとに、借手及び貸手に次のような簡便的な会計処理の選択を認めることが提案されている。ただし、定義における「リース期間」は、更新オプションや解約オプションを考慮した予想期間（4. ⑴①参照）をいうとされている。

> ⑴　借手は、割引前のリース料を用いて使用権資産及びリース料支払債務の金額で測定できる。リース料は、リース期間にわたって費用として認識される。
>
> ⑵　貸手は、短期リースから生じる資産又は負債を貸借対照表に認識せず、原資産の一

6　FASB 側のアプローチ。IASB は、認識中止アプローチを適用している貸手については、「区別」できない場合であっても、一定の方法により区分して会計処理することを求めることを提案している。

部の認識の中止も行わないことができる。この場合、貸手は、原資産を引き続き認識し、リース料をリース期間にわたって収益として認識する。

これに対して、我が国のリース会計基準では、借手と貸手それぞれについて、少額リース資産や短期のリース取引などについて、賃貸借処理や利息相当額の配分方法など、簡便的な取扱いが定められているが、IASB 及び FASB の ED における提案とは、簡便的な会計処理の内容（借手）や、オプションの取扱い、定量的な数値基準の有無など、相違がみられる[7]。

（論点整理における方向性）

短期間のリースについて、本論点整理では、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しており、コストと便益を勘案し、簡便的な会計処理の取扱いについて検討を行っていくことが考えられるとしている。

3．借手及び貸手の会計処理（論点 2）

⑴　借手の会計処理（論点 2–1）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

使用権モデルに基づく借手の会計処理について、IASB 及び FASB の ED では、リース取引開始日に使用権資産とリース料支払債務を認識し、その測定については、次の取扱いが提案されている。

⑴　当初認識時に、使用権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。

⑵　当初認識後、使用権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、借手の追加借入利子率を用い、容易に算定できる場合には貸手が借手に課している利子率[8]を用いることが提案されている。

（論点整理における方向性）

本論点整理では、IASB 及び FASB の ED で提案されているような借手の当初認識時及び当初認識後の測定について、使用権モデルの考え方を前提とすれば適当であると考えられ、これを基礎に、借手の会計処理を検討していくことが考えられるとしている。

⑵　貸手の会計処理（論点 2–2）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

貸手の会計処理について、IASB 及び FASB の ED では、次のように会計処理することが提案されている。

⑴　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子率を用いる。）。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。

⑵　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。

7　ただし、我が国のリース会計基準と IASB 及び FASB の ED では、前提とする会計モデルが異なり、前者の簡便的処理は、ファイナンス・リース取引に対するものといえるのに対し、後者はリース取引全般に対するものであるため、対象が異なる。

8　取引の性質や、リース料、リース期間などのリース取引固有の条件を考慮に入れた割引率とされ、例えば、借手の追加借入利子率、貸手の計算利子率、不動産利回りなどが該当し得るとされている。

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。

（論点整理における方向性）

貸手の当初認識時や認識後の測定に関する会計処理について、IASB 及び FASB の ED における提案は、履行義務アプローチと認識中止アプローチとを使い分ける複合モデルを前提とする場合には、一定の合理性はあると考えられる。一方で、履行義務アプローチにおける貸手の収益認識パターンや減損の取扱い、認識中止アプローチにおける残存資産の当初認識後の測定の取扱いなど、引き続き検討が必要な項目もあり、これらについて検討していくことが考えられるとしている。

4．追加条件のあるリースの会計処理（論点 3）

⑴　オプション付リース（論点 3–1）

①　更新オプション及び解約オプション（論点 3–1–1）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

リース契約において、借手がリース期間を更新するオプションやリース期間の中途で解約するオプションが付与されている場合があり、それらのオプションの影響により、契約上のリース期間と実際のリース期間は異なるものとなる可能性がある。

IASB 及び FASB の ED では、当該オプションの影響をリースに係る資産及び負債に含めて認識するというアプローチを採用している。具体的には、契約上の要因や事業上の要因などさまざまな要因を考慮して、「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（すなわち、発生の可能性が 50％超となる）最長の起こり得る期間」を実際に起こり得るリース期間として見積り、当該期間に応じたリース料に基づき資産及び負債を認識することとしている。

現行のリース会計基準では、このようなオプションは、リース期間の算定の中で、借手が再リースを行う意思が明らかな場合にのみ考慮するとされており、上記提案のアプローチと大きく異なる。例えば、機械設備などの一般的なリース契約における再リースに係る権利だけでなく、不動産の賃貸借契約における借手の契約更新の権利などもこうした更新オプションに含まれ、その影響を検討する必要が生じることから、提案されている会計処理による影響は大きいものと考えられる。

（論点整理における方向性）

更新オプション等の取扱いについては、契約上や事業上の要因などから、借手が借り続けることの実質的な拘束性が高い場合には、リース契約の締結による実質的な義務が生じていると考えられ、その影響をリースに係る負債に含めて認識することも採り得るアプローチであるといえる。しかしながら、IASB 及び FASB の ED で提案されているような規準で見積られたリース期間に基づき、資産・負債を認識することについては、借手にとって債務性に乏しい負債の認識につながる可能性があるとする懸念もある。したがって、本論点整理では、このような更新オプション等の取扱いについて、例えば、見積りに際してより高い蓋然性の閾値を設ける、最も発生の可能性の高い期間とする、解約不能期間に限るなど、さまざまな方法について、今後、さらに検討を要するとしている。

②　購入オプション（論点 3–1–2）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

リース契約に購入オプションが含まれている

場合、IASB 及び FASB の ED では、使用する権利を終了させる手段であることを理由に、当該オプションが行使された時点で会計処理することとし、割安購入オプションに該当する場合を除き、当該購入オプションの行使価格をリース料の現在価値の算定には含めないことが提案されている。これは、4. ⑴①の更新オプション等の会計処理とは異なる会計処理を行うことを意味している。

（論点整理における方向性）

現行のリース会計基準では、購入オプションについては、IASB 及び FASB の ED の提案と同様、行使されるまで会計処理しないこととされている。しかしながら、リース契約に含まれる更新オプション等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を前提とするのであれば、更新オプション等の取扱いと同様の結果となるように会計処理することが適切であるといえ、本論点整理では、この考え方を踏まえて検討を行っていくことが考えられるとしている。

⑵　変動リース料（論点 3-2）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

リース契約には、固定のリース料だけでなく、指数やレート、原資産に係る借手の業績や使用量など、一定の指標に基づき変動するリース料が含まれている場合がある。例えば、店舗の賃貸借における売上高に応じた歩合賃料や自動車リースにおける走行距離に応じたリース料などが挙げられる。

我が国のリース会計基準では、このような変動リース料の取扱いは明示されていないが、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予想変動リース料を期待値に基づき見積り、借手と貸手のリースに係る資産及び負債に含めて認識し、会計処理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。

（論点整理における方向性）

このような変動リース料は、リース契約における借手にとっての義務であり、貸手にとっての権利と考えられ、固定か変動かにかかわらず、変動リース料をリース取引開始日に認識していく考え方は、基本的には適切であると考えられる。しかしながら、借手の業績や使用量に基づく場合など、借手自身の将来の行動に依存する変動リース料まで含めることは、借手の債務が過剰に計上される結果になる可能性もある。また、変動リース料を信頼性をもって測定することが困難な場合は、貸手だけでなく、借手にとってもあり得る。さらに、その測定を常に期待値に基づき行うことが、すべての場合において望ましいとは必ずしも限らない。したがって、本論点整理では、変動リース料の認識について、借手の将来の行動に依存しないものに限定することや測定の信頼性要件を借手側にも設ける必要性、変動リース料の測定について、期待値だけでなく、最も可能性の高い金額を用いる手法の適用可能性について、検討していくとしている。

⑶　残価保証（論点 3-3）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

リース契約に残価保証が含まれている場合、IASB 及び FASB の ED では、借手による残価保証については、変動リース料と同様に、リース取引開始日に予想支払額を見積もり、期待値に基づき算定した金額を借手と貸手のリースに係る資産及び負債として認識し、会計処理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おり、また、借手以外の第三者からの残価保証は、貸

手のリースに係る資産及び負債として認識はせず、他の保証と同様に会計処理することとされている。

一方、現行のリース会計基準では、ファイナンス・リース取引の場合に契約に基づく保証額をリース料総額に含めることとされており、その現在価値が、借手の債務及び貸手の債権に含まれることとなる。

（論点整理における方向性）

残価保証は、リース料の後払い的な性格を有し、リース期間終了時の変動リース料に相当すると考え、変動リース料の取扱いと整合的に会計処理するとする IASB 及び FASB の ED の考え方は適当であるといえる。また、信頼性をもって測定できる場合にのみ認識を限定することや具体的な測定方法については、変動リース料と整合的な方法を採用することが考えられるとしている。

本論点整理ではさらに、借手以外の第三者からの残価保証の取扱いについて、相反する意見があることを踏まえ、貸手の収益認識との関連も踏まえ、その会計処理について検討していくことが考えられるとしている。

5．表示及び注記事項（論点 4）

⑴　借手の表示（論点 4–1）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

リース取引に係る借手の財務諸表の表示について、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、区分表示又は注記による開示が提案されている。

（論点整理における方向性）

本論点整理では、使用権モデルから生じる借手の資産及び負債は、他の有形固定資産や無形資産、金融負債などとは異なる特有の性質を一部有していると考えられることから、他の項目と区分して表示することは基本的には適切であると考えられるが、注記事項としての開示による方法も含め、検討していくこととしている。

⑵　貸手の表示（論点 4–2）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

リース取引に係る貸手の財務諸表の表示について、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、各アプローチにより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）を他の資産とは区分して総額で表示し、その合計を正味リース資産として表示する、結合表示と呼ばれる表示方法が提案されている。

（論点整理における方向性）

本論点整理では、我が国においても、このような貸手の表示に関する提案を基礎として検討していくことが考えられるとしつつ、履行義務アプローチにおける結合表示の方法の必要性など、今後、検討していくことが考えられるとしている。

⑶　注記事項（借手及び貸手）（論点 4–3）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

IASB 及び FASB の ED では、借手の使用権モデル及び貸手の複合モデルを前提に、使用権資産などの期首・期末残高調整表やリース料支払債務・リース料受取債権の契約上の債務と財務諸表上の債務の双方を含む満期分析など、各

種の注記が提案されている。

（論点整理における方向性）

本論点整理では、借手の使用権モデルや貸手の複合モデルによる会計処理を前提とすれば、それらの提案には一定の合理性があると考えらえるものの、個々の具体的な開示項目の取扱いについては、引き続き検討を要するとしている。

6．その他の論点（論点 5）

⑴ セール・アンド・リースバック取引（論点 5–1）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

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、原資産の支配及び（ごくわずかなものを除く）すべてのリスク及び便益を移転している場合にのみ売却取引及びリース取引として会計処理し、それ以外は、金融取引として会計処理することが提案されている。また、セール・アンド・リースバック取引は、他の一般的な取引にはない条件を有している可能性があることを踏まえ、リスクと便益の移転を妨げる継続関与の例が詳細に示されている。

（論点整理における方向性）

一般に、セール・アンド・リースバック取引は、金融取引としての性格が強いと考えられ、本論点整理では、売却取引として処理するために厳格な要件を求める方向性については、適当と考えられるとしている。ただし、具体的にどのような要件を設けるかについては、IASB 及び FASB の今後の検討状況も踏まえ、検討していく必要があるとしている。

⑵ 転リース（論点 5–2）

（IASB 及び FASB の ED の概要）

原資産の所有者から当該原資産のリースを受けた後に、当該原資産をおおむね同条件で第三者にリースする取引は、一般に転リースと呼ばれる。IASB 及び FASB の ED では、このような転リースの中間の貸手（原リースの借手兼転リースの貸手）について、原リースと転リースを別個の取引とし、変動リース料等の測定の信頼性要件など、借手と貸手で異なる取扱いが必要となる規定も含め、原リースには借手の規定を、転リースには貸手の規定を用いて会計処理することが提案されている。

（論点整理における方向性）

本論点整理では、対称的でない貸手と借手の取扱いも含めて会計処理することの適切性に加え、通常のリースと転リースの区分表示の必要性や、転リースに履行義務アプローチが適用される場合の貸借対照表における表示、損益計算書における相殺表示の方法など、引き続き検討を行っていくことが考えられるとしている。