

# 「リース会計に関する論点の整理」の概要

2011年2月  
(社)リース事業協会

## 〈はじめに〉

- A S B J（企業会計基準委員会）は、2010年12月27日に「リース会計に関する論点の整理」（以下「論点整理」といいます。）を公表しました。
- 論点整理の目的について、A S B Jでは以下のように説明しています。

・ I A S B（国際会計基準審議会）と F A S B（米国財務会計基準審議会）が2010年8月に公表した公開草案「リース」は、リースを主たる事業とするか否かにかかわらず機器や不動産などの借手・貸手に広範に重要な影響を及ぼす可能性のある提案が含まれている。

・ 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り、公開草案「リース」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、I A S B・F A S Bの最終基準化前の段階ではあるが、論点整理を公表し、広く関係者の意見を募る。

- 当協会におきましては、I A S BとF A S Bの公開草案「リース」に対しまして、両審議会の目的範囲である現行基準の改善をはるかに超え、理論的にも、実務対応の観点からも、多くの問題を抱えていることを指摘し、強い懸念を示すコメントを提出しております。

※ I A S Bに提出したコメントは、当協会ホームページ (<http://www.leasing.or.jp>) に掲載されておりますのでご参照ください。

- A S B Jにおいては、論点整理の後、2011年7月～9月の間にA S B Jとしての公開草案（わが国リース会計基準の改訂）を作成することがプロジェクト計画表で示されております。
  - 当協会では、I A S Bのリース会計基準の改訂にかかわらず、わが国のリース会計基準については現行基準を維持すべきと考えており、今後、A S B Jをはじめとする関係先に意見発信をしてまいります。
  - ご関係者の方々におかれましては、論点整理の内容についてご検討をいただき、当協会の問題意識を共有していただきたいと存じます。
  - また、A S B Jでは、論点整理のコメントを募集しております。ご関係者の方々におかれましては、コメントを是非ご提出いただきたいと存じます（3月9日（水）締切）。
- ※論点整理の全文、コメント提出方法の詳細につきましては、A S B Jのホームページをご覧ください。

[https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/documents/summary\\_issue/lease-ronTen/](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/summary_issue/lease-ronTen/)。

【目次】			
I F R S新リース会計基準の概要……………	2	2-1 借手の会計処理……………	16
A S B Jの論点整理のポイント……………	4	2-2 貸手の会計処理……………	18
A S B Jの論点整理……………	8	3-1 オプション付リース……………	20
1-1 使用権モデル……………	8	3-1-1 更新オプション及び解約オプション ……	20
1-2 履行義務アプローチと認識中止アプローチ…	9	3-1-2 購入オプション……………	21
1-3 リースの定義と適用範囲……………	10	3-2 変動リース料……………	22
1-3-1 リースの定義……………	10	3-3 残価保証……………	23
1-3-2 原資産の売買……………	11	4-1 借手の表示……………	24
1-3-3 無形資産等のリース……………	12	4-2 貸手の表示……………	25
1-3-4 賃貸等不動産……………	13	4-3 注記……………	26
1-3-5 サービス要素の区分……………	14	5-1 セール・アンド・リースアック取引……………	27
1-4 短期間のリース……………	15	5-2 転リース……………	28

## < IFRS新リース会計基準の概要 >

- 公開草案「リース」で示されている会計モデルを「IFRS新リース会計基準」と表します（ASBJ論点整理では「IASB及びFASBのED」とされています）。
- ASBJ論点整理では、IFRS新リース会計基準の提案が示され、ASBJの今後の方向性が示されています。

### 1. リース会計改訂及び国内会計制度の動向

	2010年	2011年	2012年	2013年	2014年	2015年
IFRS新リース会計基準	公開草案(ED) 8月	会計基準 4月～6月	-----	-----	-----	-----
ASBJの動向	論点整理 12月	公開草案(※) 7月～9月				
わが国のIFRS導入(上場・連結)			IFRS強制適用の時期判断(企業会計審議会)			IFRS強制適用 2015年または2016年

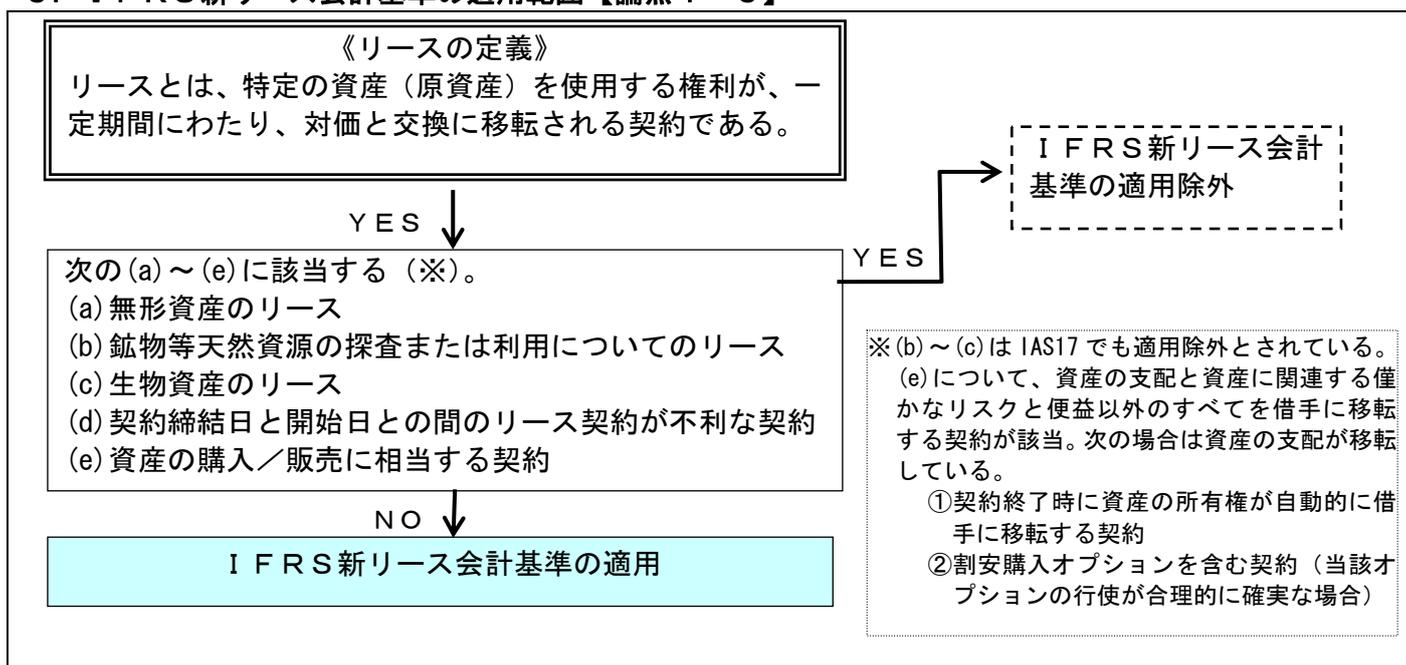
※ IASB/FASBリースプロジェクトを踏まえたわが国リース会計基準（再改訂）の公開草案を公表予定。連結財務諸表のみ先行適用するかどうかは明らかでない。

### 2. IFRS新リース会計基準の会計モデル（借手の方）【論点1-1】

- ・ ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区がありません。
- ・ 現行リース会計基準のファイナンス・リースの会計処理と同じ処理が、すべてのリース（不動産賃貸借やレンタルも含む）に適用されます。

現行基準 (会計処理)	ファイナンス・リース (金融／売買的な処理)	オペレーティング・リース (賃貸借処理)
IFRS 新基準	使用権モデル (使用権資産／リース料支払債務を認識)	

### 3. IFRS新リース会計基準の適用範囲【論点1-3】



4. IFRS新リース会計基準の会計処理（借手の方）【論点2-1ほか】

＜基本的処理＞

資産	負債
使用権資産	リース料支払債務

使用権資産	<ul style="list-style-type: none"> <li>原価を計上。原価はリース料総額の現在価値（すなわちリース料支払債務と同額）とし、借手が負担する初期直接費用があれば加算。</li> <li>リース期間にわたり減価償却を行い、減価償却費を費用処理する。</li> </ul>
リース料支払債務	<ul style="list-style-type: none"> <li>リース料総額の現在価値（※）を計上。</li> <li>実効金利法を用いた償却原価により処理（わが国現行リース会計基準と同じ処理）。</li> </ul>

※ 現在価値計算は、借手の追加借入利率を用いて行うが、貸手の計算利率（貸手が借手に請求する利率）が容易に決定可能な場合は、計算利率を用いることが可能。

＜留意点＞

- ① 短期リース（更新オプションを含む可能性の高い最長リース期間が1年以内のリース） 論点1-4  
⇒借手はリース料総額で使用権資産とリース料支払負債を計上する。
- ② オプション付きリース（更新／解約オプション） 論点3-1  
⇒オプションの発生可能性が50%超の最長リース期間で資産及び負債を認識。

■リース期間の決定方法（例）

**【前提】**  
 解約不能のリース期間 10年、10年後に5年間の更新オプション、15年後に更に5年間の更新オプションを有する。  
 借手及び貸手は、右の①～④を考慮し、各リース期間の発生確率を以下のように見積もる。

10年となる確率	40%
15年となる確率	30%
20年となる確率	30%

リース期間が15年となる見込が60%ある。

「発生可能性が50%超となる最長リース期間」を認識する。

各リース期間の決定の際に、次の①～④を考慮する。

- ① 契約上の要素
- ② 契約外の要素
- ③ 事業上の要素
- ④ 借手に固有の要素



■更新オプション付リースのリース期間（当初認識）



- 借手は15年のリース期間で、資産と負債を計上。
- 事実や状況に変化がある場合、再評価を行い、計上している資産・負債の簿価を変動

- ③ サービス付リース（自動車のメンテナンス・リースなど） 論点1-3-5  
⇒サービス部分を区分して処理。区分できない場合は、契約全体をリースとして会計処理。

## <ASBJの論点整理のポイント>

### 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） 《重要項目》**

- IFRS新リース会計基準の使用権モデルの考え方が示されています。
- 今後の方向性として、「ED（IFRS新リース会計基準）が最終基準化された場合には、わが国においても使用権モデルの考え方を基礎として会計基準を開発していくことが考えられる。」とされています。

#### **〔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）**

- IFRS新リース会計基準の貸手の会計処理モデル（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）の考え方が示されています。
- 今後の方向性として、「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は一定の合理性があり、これらのアプローチを基礎として、収益認識EDで提案されている収益認識の時期に関する取扱いとの整合性やリース取引の多様性も踏まえ、検討していくことが考えられる。」とされています。

#### **〔論点1-3〕リースの定義と適用範囲**

##### **〈論点1-3-1〉リースの定義**

- IFRS新リース会計基準のリースの定義が示されていますが、法形式上はリース契約でない契約がリースまたはリースを含む契約として取り扱われる可能性があります。
- 今後の方向性として、「EDにおける定義とその定義を満たすか否かを判断するために設けられているより詳細な規定を参考に、わが国においても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。」とされています。

##### **〈論点1-3-2〉原資産の売買**

- 原資産の売買に相当する契約について、IFRS新リース会計基準の範囲から除外することが提案されています。
- 今後の方向性として、「原資産の売買に相当する契約をリースと区別する規程が必要となるかどうかも含め、リース基準の中で、売買に類似する取引について必要な会計処理を定めていく方法などについても検討していくことが考えられる。」とされています。

##### **〈論点1-3-3〉無形資産等のリース**

- 無形資産等のリースについて、IFRS新リース会計基準の範囲から除外することが提案されています。
- 非中核資産について、IFRS新リース会計基準の範囲から除外されないことが示されています。
- 今後の方向性として、「わが国のリースに関する会計基準ではソフトウェアのリース取引などについても対象としていることから、無形資産のリースに関する取扱いについて検討を行う必要があると考えられる。」とされています。

#### 〈論点 1-3-4〉 賃貸等不動産（投資不動産）

- 投資不動産に適用される会計基準（借手・貸手）が示されています。
- 今後の方向性として、「わが国とは前提となる環境（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（また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が考えられる。」とされています。

#### 〈論点 1-3-5〉 サービス要素の区分

- 契約にサービス要素とリース要素が含まれている場合の会計処理が示されています。
- 今後の方向性として、「リース要素とサービス要素を区分して会計処理していく方向性は適切であると考えられること、借手について「区別」できない場合にサービス要素も含めてリースとして扱い会計処理を行うとする提案について十分な検討が必要であると考えられる。」とされています。

#### 〔論点 1-4〕 短期間のリース《重要項目》

- 短期リースの簡便な取扱い（借手・貸手）が示されています。借手は総額での資産・負債計上、貸手は現行のオペレーティング・リース（賃貸借処理）と同様の処理となります。
- 今後の方向性として、「簡便的な会計処理が示されているが、借手については、提案内容に基づく会計処理のコストは実務的に相当程度大きいと考えられることから、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。」とされています。

### 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《重要項目》

- 借手の会計処理の具体的な方法、設例が示されています。
- 今後の方向性として、「EDで提案されている借手の基本的な会計処理（オプションや変動リース料の取扱いを除く。）について、適当であると考えられ、これを基礎に、借手の会計処理についての定めを検討していくことが考えられる。」とされています。

#### 〔論点 2-2〕貸手の会計処理

- 貸手の会計処理の具体的な方法、設例が示されています。
- 今後の方向性として、「EDで提案されている貸手の基本的な会計処理（オプションや変動リース料の取扱いを除く。）について、一定の合理性はあると考えられる。ただし、履行義務アプローチにおける収益認識パターンや、残存資産の当初認識後の測定の取扱いについても検討していくことが考えられる。」とされています。

### 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

##### 〈論点 3-1-1〉更新オプション及び解約オプション《重要項目》

- IFRS新リース会計基準では、更新または解約オプションの起こり得る期間の発生確率を見

積り、「発生可能性が 50%超となる最長リース期間」をリース期間として算定することが示されています。

- 今後の方向性として、「借手にとって債務性の乏しい負債の認識につながる可能性がある」と懸念もあり、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、わが国においても、今後、さらに検討を要すると考えられる。」とされています。

### 〈論点 3-1-2〉 購入オプション

- IFRS 新リース会計基準では、借手及び貸手ともに、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示されています。
- 今後の方向性として、「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り、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。」とされています。

### 〔論点 3-2〕 変動リース料

- IFRS 新リース会計基準では、リース取引開始日に確率加重の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（貸手は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）ことが示されています。
- 今後の方向性として、「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が、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こと、また、算定方法としては、最も可能性の高い金額を用いる手法が適合する場面もあり得ると考えられることから、そのような観点も踏まえ、検討していくことが考えられる。」とされています。

### 〔論点 3-3〕 残価保証

- IFRS 新リース会計基準では、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（貸手は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）ことが示されています。
- 今後の方向性として、「変動リース料の取扱いと整合的に会計処理とする ED の考え方は適当であると考えられる。測定の信頼性要件を借手側に設ける必要性を検討すること、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。」とされています。

## 論点 4 表示及び注記事項

### 〔論点 4-1〕 借手の表示

- IFRS 新リース会計基準では、「使用権資産」、「リース料支払債務」、「使用権資産の償却」、「リース料支払債務に係る利息費用」について、所有資産、他の金融負債、他の償却及び利息費用と区分して表示することが示されています。
- 今後の方向性として、「他の項目とは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。ただし、費用だけでなく関連するキャッシュ・フローの扱いも含め、注記事項としての

開示による方法についても検討していくことが考えられる。」とされています。

#### **[論点 4-2] 貸手の表示**

- IFRS新リース会計基準では、履行義務アプローチ、認識中止アプローチの表示項目が示されています。
- 今後の方向性として、「EDにおける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が、履行義務アプローチにおける結合表示については、収益認識 ED や未履行契約との関係も含め、方法、必要性について、今後検討していくことが考えられる。」とされています。

#### **[論点 4-3] 注記**

- IFRS新リース会計基準では、開示原則を定め、それに基づく開示項目が示されています。
- 今後の方向性として、「EDにおける開示に関する提案には一定の合理性があると考えられるが、個々の具体的な開示項目の取扱いについては、今後、検討を要すると考えられる。」とされています。

### **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**

- IFRS新リース会計基準では、セール・アンド・リースバック取引について、「原資産の売買規準」により、「売買取引及びリース取引」または「金融取引」として取り扱うことが示されています。
- 今後の方向性として、「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、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が、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。」とされています。

#### **[論点 5-2] 転リース**

- IFRS新リース会計基準では、転リースについて、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示されています。
- 今後の方向性として、「原リースと転リースを別個の取引として、対称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」とされています。

## <ASBJの論点整理（詳細版）>

### 【論点1 会計モデルと範囲】

- [論点 1-1] 使用权モデル（借手の会計処理）
- [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）
- [論点 1-3] リースの定義と適用範囲
  - <論点 1-3-1> リースの定義
  - <論点 1-3-2> 原資産の売買
  - <論点 1-3-3> 無形資産等のリース
  - <論点 1-3-4> 賃貸等不動産（投資不動産）
  - <論点 1-3-5> サービス要素の区分
- [論点 1-4] 短期間のリース

#### [論点 1-1] 使用权モデル（借手の会計処理）

##### <概要>

- IFRS新リース会計基準の使用权モデルの考え方が示されています。
- 今後の方向性として、「ED（IFRS新リース会計基準）が最終基準化された場合には、わが国においても使用权モデルの考え方を基礎として会計基準を開発していくことが考えられる。」とされています。

##### <IFRS新リース会計基準の提案>

すべてのリース (ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分なし)
使用权モデル（使用权資産のオンバランス）

##### <論点>

長所	懸念事項
<ul style="list-style-type: none"> <li>・すべてのリースのオンバランスにより、比較可能性が向上する。</li> <li>・使用权資産とリース料支払債務は、IASBやFASBの概念フレームワークにおける資産及び負債の定義と整合する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・多様なリース取引に単一の会計処理を定めることは困難である。</li> <li>・未履行契約の段階における権利や義務を資産や負債として認識することに繋がる。</li> <li>・非常に複雑であり、得られる便益が必要なコストを上回らない可能性がある。</li> </ul>

##### <今後の方向性（注）>

現行の会計基準に比べて一定の財務報告の改善につながると考えられ、また、会計基準のコンバージェンスを図る観点からもEDが最終基準化された場合には、わが国においても使用权モデルの考え方を基礎として会計基準を開発していくことが考えられる（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まで含めた会計処理の考え方の適否については、【論点3】を参照。）。

（注）「今後の方向性」は、両論併記ではなく一定の考え方が示されているが、その内容については十分に議論されていないため、ASBJとしての結論という位置付けではないと考えられる。以下同じ。

**【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）**

**<概要>**

- IFRS新リース会計基準の貸手の会計処理モデル（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）の考え方が示されています。
- 今後の方向性として、「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は一定の合理性があり、これらのアプローチを基礎として、収益認識 ED で提案されている収益認識の時期に関する取扱いとの整合性やリース取引の多様性も踏まえ、検討していくことが考えられる。」とされています。

**<IFRS新リース会計基準の提案>**

原資産に伴う重要なリスクまた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リース	原資産に伴う重要なリスクまた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リース
履行義務アプローチ	認識中止アプローチ

**<論点>**

	履行義務アプローチ	認識中止アプローチ
<b>借手の会計処理との整合性</b>	・ 使用権モデルに基づく借手の会計処理と整合しない。	・ 使用権モデルに基づく借手の会計処理と整合する。借手はリース料を支払う無条件の債務を負うとみなされているが、それは、リース取引開始日における引渡しにより、貸手がリース契約に基づく義務を履行していると考えられるためである。
<b>貸借対照表上の表示の問題</b>	・ 履行義務アプローチでは、リース料受取債権と原資産という 2 つの資産が認識されるのに対し、関連するキャッシュ・インフローは 1 つであることから資産の二重計上を招く。	
<b>会計処理の複雑性</b>		・ 更新オプションや解約オプション等の見直しの都度、認識中止する範囲の再計算が求められ、これには見直し時の原資産の公正価値の算定も必要となることから、履行義務アプローチよりも適用が複雑となる。
<b>特定のリース取引の問題</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 製造業者・販売業者リース（売買と類似している場合でもリース取引開始日に利益が認識されない。）</li> <li>・ 金融機関が行うリース（使用権資産の取得に係る金融の提供がビジネスである場合であっても、原資産が金融機関の貸借対照表上で認識されることになる。）</li> <li>・ 土地の長期リース（実質的に売却とみなすべき場合であっても土地が貸手の貸借対照表上に認識され続けることとなる。）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 投資不動産のリース（リース債権や残存資産ではなく、不動産を財務諸表上で把握したいと考える利用者にとって有用な情報を提供しない可能性がある。）</li> <li>・ 非常に短期のリース（原資産の耐用年数にわたって複数の借手に短期間のリースを行う場合など、原資産全体のリスクと便益の留保の程度にかかわらず、リースを行う都度、初日の利益が認識される。）</li> <li>・ 区分できない重要なサービス要素を含む場合のリース（収益認識 ED と異なる考え方でサービス要素を分ける必要が生じ、分けられない場合には、重要なサービス要素に係る利益がリース取引開始日に認識される可能性がある。）</li> </ul>

**<今後の方向性>**

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ことから、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、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は一定の合理性があると考えられる。これらのアプローチを基礎として、収益認識 ED で提案されている収益認識の時期に関する取扱いとの整合性やリース取引の多様性も踏まえ、検討していくことが考えられる。

## [論点 1-3] リースの定義と適用範囲

### 〈論点 1-3-1〉 リースの定義

#### 〈概要〉

- IFRS新リース会計基準のリースの定義が示されていますが、法形式上はリース契約でない契約がリースまたはリースを含む契約として取り扱われる可能性があります。
- 今後の方向性として、「EDにおける定義とその定義を満たすか否かを判断するために設けられているより詳細な規定を参考に、わが国においても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。」とされています。

#### 〈IFRS新リース会計基準の提案〉

「特定資産（原資産）を使用する権利が、一定期間にわたり、対価と交換に移転される契約。」(\*)

\* EDでは、契約締結日において、契約の実質に基づき、その契約がリースであるか、またはリースを含んでいるかを決定することを求めており、契約の実質に基づき、次の検討を行うことが必要となる。

- (1) 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。
- (2) 契約が特定の資産の使用を支配する権利を合意された期間にわたり移転しているかどうか。

#### 〈論点〉

- IFRS新リース会計基準では、現行IFRS（IAS 17）と同様に、法形式上はリース契約ではない契約（データ処理機能の外部委託契約や電力会社との電力供給契約）であっても、リースとして取り扱われる可能性があります。
- なお、現行IFRSでは、解釈指針「契約にリースが含まれているか否かの判断」（IFRIC第4号）が示されています。

#### 〈今後の方向性〉

わが国及び国際的な会計基準並びにEDのいずれにおいても類似のリースの定義がなされているが、EDにおける定義とその定義を満たすか否かを判断するために設けられているより詳細な規定を参考に、わが国においても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。

## 〈論点 1-3-2〉原資産の売買

### 〈概要〉

- 原資産の売買に相当する契約について、IFRS新リース会計基準の範囲から除外することが提案されています。
- 今後の方向性として、「原資産の売買に相当する契約をリースと区別する規準が必要となるかどうかも含め、リース基準の中で、売買に類似する取引について必要な会計処理を定めていく方法などについても検討していくことが考えられる。」とされています。

### 〈IFRS新リース会計基準の提案〉

- 原資産の売買に相当する契約について、IFRS新リース会計基準の範囲から除外することが提案されている。
- 契約の終了時に、次のいずれかが貸手（譲渡人）から借手（譲受人）に移転している場合に当該契約は売買に該当する。
  - ・ 原資産の支配
  - ・ 原資産に伴う（ごく僅かな場合を除く）すべてのリスクと便益
- 次の契約は、通常、「原資産の支配の移転」に該当する。
  - ① 原資産の所有権が契約期間の終了時に譲受人に自動的に移転する契約
  - ② 割安購入オプションが含まれている契約（当該オプションの行使が合理的に確かである場合）

### 〈論点〉

適用除外とすべき意見	適用除外とすべきでない意見
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 原資産の売買に相当する契約は、原資産を使用する権利（使用权）の取引とは異なる性質のものであり、使用权の会計処理を前提とする新たなリース基準の範囲から除外することが適切である。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 何が原資産の売買に該当するかを定めることは困難であり、恣意的な分類となる可能性がある。提案されている借手の会計処理は原資産の売買の会計処理と同様のものになるといえることから、そのような契約を新たなリース基準の範囲から除外する必要はない。</li> <li>・ 原資産の売買の会計処理は、認識中止アプローチを適用した場合の会計処理と類似しているため、貸手の会計処理として認識中止アプローチを定めることに加えて、原資産の売買を区別して扱い、会計処理を定めることは複雑さを招くだけであり、必要性は高くない。リース基準の中で、償却期間や表示の区分などにより原資産の所有権が借手に移転するリースと借手に移転しないリースについて会計処理を定めておくのみで十分である。</li> </ul>

### 〈今後の方向性〉

借手の使用权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。したがって、そのような規準が必要となるかどうかも含め、リース基準の中で、売買に類似する取引について必要な会計処理を定めていく方法などについても検討していくことが考えられる。

なお、原資産の売買は原資産の使用权の売買とは異なるものであり、前提となる状況によっては、原資産の売買に相当する契約を使用权に関する会計処理を定めるリース基準から除外することも採り得る方法であるといえる。仮に、貸手の会計処理について、複合モデルではなく履行義務アプローチのみの適用を前提とした場合、原資産の売買と履行義務アプローチの会計処理の相違は大きいことから、実質的な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必要性が高くなるといえる。

### 〈論点 1-3-3〉 無形資産等のリース

#### 〈概要〉

- 無形資産等のリースについて、IFRS新リース会計基準の範囲から除外することが提案されています。
- 非中核資産について、IFRS新リース会計基準の範囲から除外されないことが示されています(※)。

(※) わが国のリース会計基準では、少額リース資産の取扱いで、企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引である場合で、リース契約1件当たりのリース料総額が300万円以下である場合に、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ができます。

- 今後の方向性として、「わが国のリースに関する会計基準ではソフトウェアのリース取引などについても対象としていることから、無形資産のリースに関する取扱いについて検討を行っていくことが必要と考えられる。」とされています。

#### 〈IFRS新リース会計基準の提案〉

- 以下のリースは適用除外とする。
  - ・ 無形資産のリース (IAS 第 38 号「無形資産」)
  - ・ 鉱物、石油、天然ガス及びこれらに類似の非再生型資源の探査または使用のためのリース (IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」)
  - ・ 生物資産のリース (IAS 第 41 号「農業」)
- 事業の運営に不可欠でない資産(非中核資産)については、適切に定義することが困難、区別に恣意性が入ること、非中核資産であっても財務諸表利用者にとって重要な資産・負債となることからリース基準の範囲から除外されない。

#### 〈論点〉

- ソフトウェアのリース、ライセンスに関する借手の取扱いが有形固定資産のリースについての使用权モデルと異なる定めが適用されることとなる。
- 借手だけでなく貸手についても、無形資産のリース取引に収益認識 ED を適用する場合の更新オプションの取扱いと、リースの ED で提案されている更新または解約オプションの取扱いが相違している。
- 非中核資産に関する論点は示されていない。

#### 〈今後の方向性〉

無形資産のリースを適用除外とする場合、有形固定資産のリースと不整合な会計処理となる可能性がある。わが国のリースに関する会計基準ではソフトウェアのリース取引などについても対象としていることから、それらを踏まえ、無形資産のリースに関する取扱いについて検討を行っていくことが必要と考えられる。

## 〈論点 1-3-4〉 賃貸等不動産（投資不動産）

### 〈概要〉

- 投資不動産に適用される会計基準（借手・貸手）が示されています。
- 今後の方向性として、「わが国とは前提となる環境（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（また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が考えられる。」とされています。

### 〈IFRS新リース会計基準の提案〉

- 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（投資不動産）については、借手が当初認識後に使用権資産を取得原価で会計処理する場合には引続きリース基準を適用し、公正価値で会計処理する場合には IAS40 号「投資不動産」を適用する。貸手が投資不動産を取得原価で会計処理する場合にはリース基準を適用し、公正価値で会計処理する場合には IAS40 号「投資不動産」を適用する。

### 〈論点〉

提案に同意する意見	提案に同意しない意見
<ul style="list-style-type: none"><li>・リース基準により取得原価で会計処理する方法に関して、動産等のリースの会計処理とも整合する。</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・リース基準では、不動産の収益性の分析等で重要となる各期の賃料収入総額の把握が困難になる。</li><li>・投資不動産について、期末日現在の借手との間の個々の賃貸借契約のみを対象に、更新オプション等を見込んで算定したリース期間に係るリース債権を認識する場合、当該リース期間後に潜在的な将来の借手によってこれらの賃貸借契約が代替され、キャッシュ・インフローが継続的に生じるという事実が考慮されず、かえって表現の忠実性を低下させる可能性があり、契約の代替を考慮して、不動産全体から得られる将来のキャッシュ・インフローの見積りに基づく現在価値情報の方が意味ある情報である。</li><li>・オプションを考慮した契約期間、将来の賃料の見積りを貸手が合理的に見積ることは困難であり、それらの見積りが可能な場合であっても、期末日時点の既存の賃貸借契約のみを対象として決定された予想リース期間や予想賃料に応じて認識されるリース債権は意味ある情報とならない可能性がある。</li></ul>

### 〈今後の方向性〉

わが国の会計基準では、平成 22 年 4 月以降開始する事業年度より、賃貸等不動産の時価を注記により開示することが求められている。一方、ED における投資不動産の適用除外の提案は、公正価値モデルの適用を要件としている。したがって、わが国とは前提となる環境（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、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（また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が考えられる。

## 〈論点 1-3-5〉 サービス要素の区分

### 〈概要〉

- 契約にサービス要素とリース要素が含まれている場合の会計処理が示されています。
- 今後の方向性として、「リース要素とサービス要素を区分して会計処理していく方向性は適切であると考えられること、借手について「区別」できない場合にサービス要素も含めてリースとして扱い会計処理を行うとする提案について十分な検討が必要であると考えられる。」とされています。

### 〈IFRS新リース会計基準の提案〉

- 契約にサービス要素とリース要素が含まれている場合、収益認識 ED の提案内容と整合して、サービス要素とリース要素が区別できるかどうかを判断する。次のいずれかの場合には、サービス要素は「区別」できることとされる。
  - ・ 企業または他の企業が、同一または類似のサービスを別個に販売している場合
  - ・ サービス要素について、①機能が「区別」でき、かつ、②利益マージンが「区別」できることから、企業が当該サービスを別個に販売し得る場合
- サービス要素とリース要素を含む契約の会計処理の概要は次のとおりである。

	対象者と適用モデル		会計処理
サービス要素が「区別」できる場合	貸手	履行義務アプローチ	収益認識 ED の提案に従い、契約における支払総額をサービス要素とリース要素に配分してそれぞれの会計処理を行う。
		認識中止アプローチ	
	借手		
サービス要素が「区別」できない場合	貸手	履行義務アプローチ	契約全体をリースとして会計処理する。
		認識中止アプローチ * IASB と FASB で見解が異なる。	(IASB) 支払をサービス要素とリース要素とに合理的な基準により配分し、サービス要素は収益認識 ED に従って会計処理する。 (FASB) 契約全体をリースとして会計処理する。
	借手		契約全体をリースとして会計処理する。

### 〈論点〉

貸手の観点	借手の観点
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 「区別」できないサービスが重要な場合には、履行義務アプローチが適用される可能性が高いため、リース取引開始日における収益認識の過大計上の懸念は大きくなく、リース要素とサービス要素が区別できない場合には両者を分離せず、収益認識 ED と整合した取扱い (FASB の提案) とすることで十分である。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 契約におけるサービス要素の割合が大きい場合であっても「区別」できないと判断される場合には、そのような当該サービス要素も含めてリース取引開始日から使用権資産として計上されることとなり、他のサービス契約の会計処理との整合性が懸念される。</li> </ul>

### 〈今後の方向性〉

リース要素とサービス要素の双方が契約に含まれている場合、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、経済的実態が異なる要素であれば、異なる会計処理を行うことが望ましいと考えられるため、両者を区分していく方向性は適切であると考えられる。

貸手における区分の方法については、収益認識 ED における個々の履行義務の充足の考え方と類似する点があることから、基準間での不整合な会計処理を避けるために、収益認識 ED で開発された「区別」できるか否かによって区分する方向性が、基本的に適当であると考えられる。

認識中止アプローチを適用している貸手について、収益認識 ED で区分を求めている水準も含め、あらゆる場合にサービスとリースの区分を求めることは複雑であり、提案されている複合モデルを前提とすれば必ずしも不可欠ではないと考えられ、また、借手について「区別」できない場合にサービス要素も含めてリースとして扱い会計処理を行うとする提案についても十分な検討が必要であると考えられる。

## 〈論点 1-4〉 短期間のリース

### 〈概要〉

- 短期リースの簡便な取扱い（借手・貸手）が示されています。借手は総額での資産・負債計上、貸手は現行のオペレーティング・リース（賃貸借処理）と同様の処理となります。
- 今後の方向性として、「簡便的な会計処理が示されているが、借手については、提案内容に基づく会計処理のコストは実務的に相当程度大きいと考えられることから、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。」とされています。

### 〈IFRS新リース会計基準の提案〉

借手の簡便な取扱い	貸手の簡便な取扱い
● 短期リースについては、リース料支払債務を割引前のリース料の金額で測定し、使用権資産を当該割引前のリース料に当初直接費用を加えた金額で測定することができる。この場合、リース料は、リース期間にわたって純損益に認識する。	● 短期リースから生じる資産または負債を貸借対照表に認識せず、原資産の一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純損益に認識する。

\* 短期リースとは「リースの開始日現在で、更新または延長のオプションを含めた最大限の起り得るリース期間が12か月以内であるリース」をいう。

### 〈論点〉

- EDの提案では膨大な短期リースを管理する必要が生じ、そのコストは得られる便益を上回る。しかしながら、短期リースであっても重要な資産及び負債が生じる可能性があり、賃貸借処理を認めれば、短期リースの定義を充足するように取引が仕組まれるおそれもある。
- 少額リース資産やリース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の扱いといった、定量的な数値基準によって簡便的な取扱いを設ける考え方はなく、一般的な重要性の概念が適用されるのみとなると考えられる。
- わが国現行基準における各種の簡便的な取扱いは、ファイナンス・リース取引を対象として設けられているが、簡便的な会計処理の検討に際しては、すべてのリース取引が対象となるという点を踏まえ検討する必要がある。

### 〈今後の方向性〉

短期リースに対して簡便的な会計処理が示されたことにより、短期リースから生じる権利と義務の認識や測定に関連するコストはある程度軽減されていると考えられる。しかし、借手については、提案内容に基づく会計処理のコストは実務的に相当程度大きいと考えられることから、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。

## 【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

[論点 2-2]貸手の会計処理

### [論点 2-1]借手の会計処理

#### <概要>

- 借手の会計処理の具体的な方法、設例が示されています。
- 今後の方向性として、「ED で提案されている借手の基本的な会計処理（オプションや変動リース料の取扱いを除く。）について、適当であると考えられ、これを基礎に、借手の会計処理についての定めを検討していくことが考えられる。」とされています。

#### < IFRS 新リース会計基準の提案 >

資産	負債
使用权資産	リース料支払債務

使用权資産	・リース料総額の現在価値（*1）＋借手が負担する当初直接費用(*2)で計上。 ・リース期間と原資産の耐用年数のいずれか短い期間にわたり減価償却を行い、減価償却費を費用処理する。
リース料支払債務	・リース料総額の現在価値（*1）で計上。 ・実効金利法を用いた償却原価により処理（わが国現行リース会計基準と同じ処理）。

\*1 リース料の現在価値の算定に際して用いる割引率は「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。

\*2 当初直接費用とは、リースの交渉及び準備に直接起因する増分コスト（リース取引を行わなかったならば発生しなかったもの）をいう。

#### <論点>

##### 【会計処理】

- 基本的には、現行のわが国及び国際的な会計基準のファイナンス・リース取引に関する取扱いと同様であり、使用权モデルの考え方を前提とすれば、一定の合理性があると考えられる。

##### 【割引率】

- 借手の追加借入利率は、現行のオペレーティング・リース取引に適用することは困難である。
- 貸手が借手に課している利率には、借手の損益と関連性の低い貸手固有の見積要素が影響する場合があります、借手の利息費用として認識されていくことは不適切である。
- 貸手が借手に課している利率の算定は、貸手と借手の情報量の相違などの影響から、借手にとって算定が困難であることが多い。
- 借手の追加借入利率で割り引いた支払リース料総額の現在価値が必ずしも公正価値の妥当な近似値とならない場合もあり、貸手の計算利率がより適切となる場合もある。

#### <今後の方向性>

ED で提案されている借手の基本的な会計処理（オプションや変動リース料の取扱いを除く。）について、リース料の現在価値に基づく当初認識時の測定や、公正価値ではなく償却原価による当初認識後の測定は、使用权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、借手の会計処理についての定めを検討していくことが考えられる。

**【設例】 当初認識後の測定：使用権モデルと現行のファイナンス・リース取引・オペレーティング・リース取引との比較**

**前提条件：**

- (1) リース取引開始日 X1 年 4 月 1 日、決算日 3 月 31 日  
 (2) リース期間 5 年  
 (3) 原資産（機械設備）の経済的耐用年数 7 年  
 (4) 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。  
 (5) 年間リース料 6,171 千円（後払い）。当初直接費用なし。  
 (6) リース料（総額）の現在価値 24,639 千円（割引率 8%）（割引率は借手の追加借入利率とする）。

**（リース料の現在価値の計算）**

（単位：千円）

	X0 年度	X1 年度	X2 年度	X3 年度	X4 年度	X5 年度	計
リース料	-	6,171	6,171	6,171	6,171	6,171	30,855
リース料の現在価値（*1）	24,639						

（\*1）借手は、リース期間にわたるリース料を借手の追加借入利率 8% を用いて現在価値に割り引く。

$$\frac{6,171}{(1+0.08)} + \frac{6,171}{(1+0.08)^2} + \dots + \frac{6,171}{(1+0.08)^5} = 24,639 \text{ 千円}$$

**（使用権モデルに基づく借手の会計処理）**

（単位：千円）

	X0 年度	X1 年度	X2 年度	X3 年度	X4 年度	X5 年度	計
使用権資産（*2）	24,639	19,711	14,783	9,855	4,927	-	-
リース料支払債務（*3）	24,639	20,439	15,903	11,004	5,713	-	-
減価償却費（*4）	-	4,928	4,928	4,928	4,928	4,927	24,639
利息費用（*5）	-	1,971	1,635	1,272	880	458	6,216
費用合計	-	6,899	6,563	6,200	5,808	5,385	30,855

（\*2）リース料の現在価値（当初直接費用はなし）で計上する。X1 年度以降は、各期の減価償却費を控除した額で計上する。

（\*3）リース料の現在価値で計上する。X1 年度以降は、各期の元本返済額（年間リース料－利息費用）を控除した額で計上する。

（\*4）使用権資産 24,639 千円×1 年/5 年＝4,928 千円（リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして定額法により計算）

（\*5）各期のリース料支払債務の期首残高×割引率 8%

**（現行のファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理）**

（単位：千円）

	X0 年度	X1 年度	X2 年度	X3 年度	X4 年度	X5 年度	計
原資産（*6）	24,639	19,711	14,783	9,855	4,927	-	-
リース料支払債務（*6）	24,639	20,439	15,903	11,004	5,713	-	-
減価償却費（*6）	-	4,928	4,928	4,928	4,928	4,927	24,639
利息費用（*6）	-	1,971	1,635	1,272	880	458	6,216
費用合計	-	6,899	6,563	6,200	5,808	5,385	30,855

（\*6）上記の使用権モデルに基づく借手の会計処理と同様の計算過程。

**（現行のオペレーティング・リース取引に係る借手の会計処理）**

（単位：千円）

	X0 年度	X1 年度	X2 年度	X3 年度	X4 年度	X5 年度	計
支払リース料	-	6,171	6,171	6,171	6,171	6,171	30,855
費用合計	-	6,171	6,171	6,171	6,171	6,171	30,855

**[論点 2-2] 貸手の会計処理**

**<概要>**

- 貸手の会計処理の具体的な方法、設例が示されています。
- 今後の方向性として、「ED で提案されている貸手の基本的な会計処理（オプションや変動リース料の取扱いを除く。）について、一定の合理性はあると考えられる。ただし、履行義務アプローチにおける収益認識パターンや、残存資産の当初認識後の測定の取扱いについても検討していくことが考えられる。」とされています。

**< IFRS 新リース会計基準の提案 >**

**[履行義務アプローチ]**

資産
原資産
リース料受取債権
リース負債（履行義務）
正味リース資産(*1)

**[認識中止アプローチ]**

資産
残存資産（原資産）
リース料受取債権

\*1 原資産、リース料受取債権、リース負債の総額を計上し、これらの合計をネット表示。[論点 4-2] 参照。

**[履行義務アプローチ]**

<b>原資産</b>	・認識を中止しない(原資産の会計処理はリース会計基準の適用外、他の基準に従って処理)。
<b>リース料受取債権</b>	・リース料総額の現在価値(*2) + 貸手が負担する当初直接費用で計上。 ・実効金利法を用いた償却原価により処理(わが国現行リース会計基準の第3法と同じ処理)。
<b>リース負債</b>	・リース料総額の現在価値(*2) で計上。 ・貸手の履行義務を充足した時点でリース負債を減少し、収益を認識(借手の原資産の使用パターンに基づいて算定するが、そのようなパターンが信頼性をもって算定できない場合には定額認識)。

\*2 リース料の現在価値の算定に際して用いる割引率は「貸手が借手に課している利子率」を用いる。

**[認識中止アプローチ]**

<b>残存資産</b>	・原資産の帳簿価額から認識中止した部分(借手に移転した使用权部分)の資産の簿価を控除した額を計上(リース期間中、再測定しない)。(※3)
<b>リース料受取債権</b>	・履行義務アプローチと同じ。(※4)

\*3 認識を中止する部分(移転される権利)と残存資産(留保される権利)の当初の帳簿価額を、リース契約締結日におけるそれらの公正価値の比率で原資産の帳簿価額を配分することにより算定する。具体的には、認識を中止する部分の金額は、原資産の帳簿価額に、リース料受取債権の公正価値(すなわち、リース料の現在価値)を原資産の公正価値で除した比率を乗じて算定される(下記算式参照)。

$$\text{原資産の認識中止額} = \text{原資産の帳簿価額} \times (\text{リース料の現在価値} / \text{原資産の公正価値})$$

\*4 認識中止アプローチの場合、リース料受取債権の公正価値を売上高(リース収益)とし、配分された認識を中止する部分の帳簿価額を売上原価(リース費用)として計上する。

**<論点>**

履行義務アプローチ	認識中止アプローチ
<ul style="list-style-type: none"> <li>・収益認識のパターンについて、実効金利による利息認識の影響により、現行の貸借処理と異なり、リース取引開始日に近いほど多くの収益が計上され、その後は低減するパターンとなることから、あらゆるリース取引について、このような収益認識パターンが適切といえるかどうかについては慎重な検討が必要である。</li> <li>・資産の減損の定めが明確ではない。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・残存資産の測定は原資産の帳簿価額の一部を配分する形で決定されているため、リース期間における当該残存資産の測定は、リース取引開始日以前の期間と同様に原価に基づくこと(残存資産の再測定をしないこと)が適切と考えられる。</li> <li>・一方、ED 公表前の審議の過程では、リース期間にわたって残存資産の帳簿価額を調整(増額修正)する手法も検討され、わが国においても、このような調整(増額修正)を行わないと、現行のファイナンス・リース取引において認識される金額に比べて、残存資産の帳簿価額と見積残存価値との差額分だけ収益が過小となる点を懸念する意見がある。</li> </ul>

## <今後の方向性>

EDで提案されている貸手の基本的な会計処理（オプションや変動リース料の取扱いを除く。）について、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、両アプローチの当初認識時や認識後の測定について、一定の合理性はあると考えられる。ただし、履行義務アプローチにおける収益認識パターンや、残存資産の当初認識後の測定の取扱いについても検討していくことが考えられる。

また、履行義務アプローチにおける貸手の資産の減損の定めについては、原資産とリース料受取債権という2つの資産を対応する履行義務との関係でどのように減損判定をすべきかという点などに関してEDでは必ずしも取扱いが明確ではないと考えられることから、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。

### 【設例】当初認識後の測定：認識中止アプローチ・履行義務アプローチ

#### 前提条件

- (1) 機械設備の原価（帳簿価額）20,000千円
- (2) リース終了時の見積残存価値2,000千円（現在価値1,361千円）
- (3) リース取引開始日の機械設備の販売価額（公正価値）26,000千円
- (4) 機械設備の減価償却方法として定額法を採用している。
- (5) 残存リース負債（履行義務）の算定には定額法を用いている。
- (6) その他の条件は借手の前提条件と同じ（なお、割引率は貸手が借手に課している利率とする。）。

#### （リース料の現在価値の計算）

借手と同じ。割引率は貸手が借手に課している利率とする。（略）

#### （認識中止アプローチを適用する場合の貸手の会計処理）

（単位：千円）

	X0年度	X1年度	X2年度	X3年度	X4年度	X5年度	計
残存資産（*1）	1,047	1,047	1,047	1,047	1,047	1,047	-
リース料受取債権（*2）	24,639	20,439	15,903	11,004	5,713	-	-
売上高（リース収益）（*3）	24,639	-	-	-	-	-	24,639
売上原価（リース費用）（*4）	(18,953)	-	-	-	-	-	(18,953)
営業利益	5,686	-	-	-	-	-	5,686
利息収益（*5）	-	1,971	1,635	1,272	880	458	6,216
当期利益	5,686	1,971	1,635	1,272	880	458	11,902

(\*1) 原資産の帳簿価額20,000千円－原資産の認識中止部分に係る配分後の帳簿価額18,953千円（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））

(\*2) リース料の現在価値（当初直接費用なし）で計上する。X1年度以降は、各期の元本回収額（年間リース料－利息収益）を控除した額で計上する。

(\*3) リース料受取債権と同額で計上する。

(\*4) 原資産の認識中止部分に係る配分後の帳簿価額と同額で計上する。

(\*5) 各期のリース料受取債権の期首残高×割引率8%

#### （履行義務アプローチを適用する場合の貸手の会計処理）

（単位：千円）

	X0年度	X1年度	X2年度	X3年度	X4年度	X5年度	計
原資産（*6）	20,000	17,429	14,858	12,287	9,716	7,145	-
リース料受取債権（*7）	24,639	20,439	15,903	11,004	5,713	-	-
リース負債（履行義務）（*8）	(24,639)	(19,711)	(14,783)	(9,855)	(4,927)	-	-
正味リース資産	20,000	18,157	15,978	13,436	10,502	7,145	-
リース収益（*9）	-	4,928	4,928	4,928	4,928	4,927	24,639
利息収益（*7）	-	1,971	1,635	1,272	880	458	6,216
収益合計	-	6,899	6,563	6,200	5,808	5,385	30,855
減価償却費（*10）	-	(2,571)	(2,571)	(2,571)	(2,571)	(2,571)	(12,855)
当期利益	-	4,328	3,992	3,629	3,237	2,814	18,000

(\*6) 原資産の認識は中止されない。X1年度以降、各期の減価償却費を控除した額で計上する。

(\*7) 上記の認識中止アプローチに基づく貸手の会計処理と同様の計算過程

(\*8) リース料の現在価値で計上する。X1年度以降は、各期のリース収益を控除した額で計上する。

(\*9) リース負債（履行義務）24,639千円×1年/5年

(\*10)（原資産の帳簿価額20,000千円－原資産の残存価値2,000千円）×1年/7年（本設例では、便宜的に、経済的耐用年数終了時の原資産の残存価値をリース終了時の見積残存価値と同額とする。）

## 【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

#### 〈論点3-1-1〉更新オプション及び解約オプション

#### 〈論点3-1-2〉購入オプション

### [論点3-2] 変動リース料

### [論点3-3] 残価保証

## [論点3-1] 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

#### 〈概要〉

- IFRS新リース会計基準では、更新または解約オプションの起こり得る期間の発生確率を見積り、「発生可能性が50%超となる最長リース期間」をリース期間として算定することが示されています。
- 今後の方向性として、「借手にとって債務性の乏しい負債の認識につながる可能性がある」と懸念もあり、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、わが国においても、今後、さらに検討を要すると考えられる。」とされています。

#### 〈IFRS新リース会計基準の提案〉

- 更新または解約オプションの影響を考慮に入れ、起こり得る期間の発生確率を見積り、「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」をリース期間として算定する（すなわち、発生可能性が50%超となる最長リース期間）。
- 借手のリース料支払債務または貸手のリース料受取債権の重要な変動を示唆する事実や状況がある場合にはリース期間を見直す。見直しによるリース期間の変更は、次のように処理する。
  - ・借手は、リース期間の変更から生じるリース料支払債務の帳簿価額の変動を反映するように使用権資産を修正する。
  - ・履行義務アプローチを適用している貸手は、リース期間の変更から生じるリース料受取債権の帳簿価額の変動を反映するように、リース負債を修正する。
  - ・認識中止アプローチを適用している貸手は、リース期間の変更により残存資産の変動が生じる場合には、認識を中止した権利と残存資産とに変動を配分し、リース料受取債権と残存資産の帳簿価額を修正する。

#### 〈論点〉

- 借手の意思によって解約可能なリース期間部分まで負債として認識することは、借手が何ら追加的な負担を負うことなくその支払を回避することができるため、適切ではない。
- 「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リース期間」という規準により予想リース期間を算定し、負債を計上する場合、借り続ける拘束性の少ない期間に係るキャッシュ・アウトフローが負債として計上されることとなり、その負債性に疑問が生じる。
- さまざまな要素を考慮してもなおリース期間を更新する可能性や解約する可能性についての合理的な見積りを行うことは困難であり、個々のリース契約単位で見積りを行うことは非常に煩雑となる。
- 貸手は、借手がオプションを行使するかどうかという観点で見積りを要することになることから、実務的な側面からの懸念は借手よりも大きい。

#### 〈今後の方向性〉

更新オプション等について、別個の資産、負債として認識することは理論上では考え得るが実務的には困難であると考えられることから、更新オプション等の影響を借手のリース料支払債務と貸手のリース料受取債権に含めて認識し測定することは採りうるアプローチであると考えられる。しかしながら、リース期間の算定に際して、それらのオプションを考慮し、解約不能な期間に加え、解約可能な期間についても一定の見積りによってリース期間に含めることについては、借手にとって債務性に乏しい負債を認識することとなる可能性があるとする懸念もあり、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、わが国においても、今後、さらに検討を要すると考えられる。

## 〈論点 3-1-2〉 購入オプション

### 〈概要〉

- IFRS新リース会計基準では、借手及び貸手ともに、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示されています。
- 今後の方向性として、「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り、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。」とされています。

### 〈IFRS新リース会計基準の提案〉

- 借手及び貸手ともに、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（割安購入オプションは〈論点 1-3-2〉を参照）。

### 〈論点〉

- 購入オプションをリース料に含めると、認識中止アプローチを適用する場合に、購入オプションの行使前に行使価格を含めた価格でリース取引開始日に利益が計上される。
- 一方、EDで提案されている方法は、購入オプションの行使可能性の見積りが不要であり、処理が容易であるという長所もあるが、更新オプション等の会計処理と整合しないことや、潜在的なキャッシュ・アウトフローを過小に認識する可能性がある。
- リース契約に含まれるオプションを別個の資産及び負債ではなくリースに係る資産及び負債に含めるアプローチに従った会計処理を前提とするのであれば、リース契約に含まれるオプションはその形態にかかわらず、リースの一部として扱うことが整合的であり、購入オプションについても、更新オプション等と同様に会計処理を行うことがより適切となるといえる。

### 〈今後の方向性〉

購入オプションの取扱いについて、EDの提案では、使用する権利を終了させる手段であることを理由に、他の更新オプション等とは異なる扱いとすることとしている。しかしながら、リース契約に含まれるオプション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り、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。

## [論点 3-2] 変動リース料

### <概要>

- IFRS新リース会計基準では、リース取引開始日に確率加重の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（貸手は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）ことが示されています。
- 今後の方向性として、「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が、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こと、また、算定方法としては、最も可能性の高い金額を用いる手法が適合する場面もあり得ると考えられることから、そのような観点も踏まえ、検討していくことが考えられる。」とされています。

### <IFRS新リース会計基準の提案>

- 変動リース料は、リース取引開始日に確率加重の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（貸手は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）。
- 変動リース料について、借手のリース料支払債務または貸手のリース料受取債権の重要な変動を示唆する事実や状況がある場合には見直しを行う。

### <論点>

- 変動リース料を発生時に借手の費用（貸手の収益）として認識する方法を採用すると、資産及び負債の過小計上につながる可能性があり、リース料が固定か変動かによって資産・負債の認識額が相違することは比較可能性を損なう。
- 指数等の変動や借手による一定の義務の履行が条件とされている場合など、回避できない変動リース料のみを借手の債務及び貸手の債権として認識する方法を採用すれば、原資産の使用量などに基づく借手が回避できる変動リース料は借手の義務として認識されないことから、負債の定義とより整合するとされる。ただし、回避可能か否かの判断が恣意的となり、適切な債務または債権の認識が行われない可能性がある。
- 変動リース料は、オプションと同様、借手に原資産の使用に関して追加の柔軟性を与えるものであり、借手の事業上のリスクを軽減する一方、貸手にとっては、原資産に伴うリスクをより負担するものである。したがって、EDが採用している方法により、すべての変動リース料を借手の債務（または貸手の債権）に反映することは、変動リース料の経済性を表さない。
- 借手であっても、変動リース料の発生金額や時期を合理的に見積ることは実務上困難である。
- 確率加重の期待値は、発生確率の決定が難しく、複雑でコストがかかる可能性があることや、実際の起こり得る結果を必ずしも反映しないため修正が必要となる可能性が高い。

### <今後の方向性>

変動リース料は、借手にとっての無条件の義務であり貸手にとっての無条件の権利であるとし、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。また、貸手については、このような変動リース料のうち、貸手が信頼性をもって測定が可能な場合に限って考慮することとされており、実務上も、このような考え方を取り入れることが可能であると考えられる。

しかしながら、借手については、借手自身の将来の行動に依存する変動リース料を含めることは、借手の債務が過剰に計上される結果になる可能性が懸念として挙げられる。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。したがって、変動リース料の認識については、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について、引き続き検討していくことが考えられる。

変動リース料を借手の債務及び貸手の債権に含める場合の算定方法としては、EDにより提案されている期待値に基づく手法がすべての場合において望ましいとは限らず、最も可能性の高い金額を用いる手法が適合する場面もあり得ると考えられることから、そのような観点も踏まえ、検討していくことが考えられる。

## [論点 3-3] 残価保証

### <概要>

- IFRS新リース会計基準では、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（貸手は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）ことが示されています。
- 今後の方向性として、「変動リース料の取扱いと整合的に会計処理とするEDの考え方は適当であると考えられる。測定の信頼性要件を借手側に設ける必要性を検討すること、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。」とされています。

### <IFRS新リース会計基準の提案>

- 残価保証について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（貸手は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）。見直しの会計処理も同様である。
- 借手と関係のない第三者からの残価保証は、貸手の債権（リース料受取債権）に含めることはせず、他の保証に関する会計処理に従って処理する。

### <論点>

- 測定の信頼性要件や期待値による測定等に関する論点は変動リース料の論点と同様である。
- 確率加重の期待値による方法、最も発生する可能性の高い単一の金額による方法以外に、残価保証により発生し得る最大支払額の現在価値が借手の負債及び貸手の債権として計上する方法があり、この方法は、現行基準と整合する。
- 貸手の立場から見れば、第三者からの残価保証の予想支払額は、貸手にとっての回収可能額の一部であって、他の保証の会計処理と同様に扱うのは適切でないと言われる。一方、収益認識EDでは、顧客との契約に基づく履行義務に焦点を当てており、リース契約の当事者は貸手と借手だけであることからすれば、契約における貸手の履行義務は、借手との間でしか成立しないと考えられ、第三者の保証はその意味で、リース契約からの貸手の履行義務ではなく、別個の会計処理を行うことが適当と考えられる。

### <今後の方向性>

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とするEDの考え方は適当であると考えられる。ただし、その認識については、更新オプションや借手の業績や原資産の使用量に基づく変動リース料などと異なり、借手の意思や行動にかかわらず発生する偶発事象に基づき支払う義務（または受け取る権利）である場合があり、そのような場合に借手の負債（及び貸手の資産）に含めて認識していくことには一定の合理性があると考えられる。

なお、変動リース料の取扱いと同様、貸手だけでなく借手にとっても信頼性をもって測定することが困難な場合があり得ることから、測定の信頼性要件を借手側に設ける必要性を引き続き検討していくことが考えられる。また、その際の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。

借手以外の第三者からの残価保証の取扱いについては、相反する意見があることを踏まえ、貸手のリース料受取債権に含めて会計処理すべきか、別個の構成要素として他の保証と同様に会計処理すべきか、貸手の収益認識との関連も踏まえ、検討していくことが考えられる。

## 【論点 4 表示及び注記事項】

[論点 4-1]借手の表示

[論点 4-2]貸手の表示

[論点 4-3]注記事項（借手及び貸手）

### [論点 4-1] 借手の表示

#### <概要>

- IFRS新リース会計基準では、「使用権資産」、「リース料支払債務」、「使用権資産の償却」、「リース料支払債務に係る利息費用」について、所有資産、他の金融負債、他の償却及び利息費用と区分して表示することが示されています。
- 今後の方向性として、「他の項目とは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。ただし、費用だけでなく関連するキャッシュ・フローの扱いも含め、注記事項としての開示による方法についても検討していくことが考えられる。」とされています。

#### <IFRS新リース会計基準の提案>

貸借対照表	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 使用権資産を有形固定資産または投資不動産に含めて、所有資産と区分して表示する。</li><li>・ リース料支払債務を他の金融負債と区分して表示する。</li></ul>
損益計算書	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 使用権資産の償却及びリース料支払債務に係る利息費用を他の償却及び利息費用とは区分して表示する。</li><li>・ 注記によることもできる。</li></ul>
キャッシュ・フロー計算書	<ul style="list-style-type: none"><li>・ リース取引に関する現金支払を財務活動として、他の財務キャッシュ・フローと区分して表示する。</li></ul>

#### <論点>

- 使用権資産は無形資産として表示することも考えられるが、使用権資産から得られる経済的便益と他の所有資産から得られる経済的便益とは類似している。ただし、所有資産とは重要な違いがある。
- リース料支払債務は金銭債務と考えられ、他の金融負債と区分せず、注記による開示で十分との意見もあるが、更新オプション等を考慮したリース期間に係るリース料や変動リース料等を含む負債であるという点で他の金融負債とは性質が異なり、また、使用権資産との関連性が高く、両方ともに区分表示することで、有用な情報を提供し得る。

#### <今後の方向性>

提案されている借手の会計処理を前提とすれば、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、他の項目とは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。ただし、費用だけでなく関連するキャッシュ・フローの扱いも含め、注記事項としての開示による方法についても検討していくことが考えられる。

## 〔論点 4-2〕 貸手の表示

### ＜概要＞

- IFRS新リース会計基準では、履行義務アプローチ、認識中止アプローチの表示項目が示されています。
- 今後の方向性として、「EDにおける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が、履行義務アプローチにおける結合表示については、収益認識 ED や未履行契約との関係も含め、方法、必要性について、今後検討していくことが考えられる。」とされています。

### ＜IFRS新リース会計基準の提案＞

	履行義務アプローチ	認識中止アプローチ
貸借対照表	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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、負債とは区分して総額で表示し、その合計を正味リース資産（または負債）として表示する（「結合表示」と呼ばれる。）。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ リース料受取債権を他の金融資産とは区分して表示し、残存資産を他の項目とは区分して、有形固定資産に含めて表示する。</li> </ul>
損益計算書	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ リース料受取債権に係る利息収益、リース負債（履行義務）の充足により生じるリース収益及び原資産に係る減価償却費を他の項目と区分して表示する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ リース料受取債権に係る利息収益を他の利息収益と区分して表示し、リース収益及びリース費用を貸手の事業モデルに基づき表示する。</li> </ul>
キャッシュ・フロー計算書	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ リース料の現金受取額を営業活動に分類し、他のキャッシュ・フローと区分して表示する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ リース料の現金受取額を営業活動に分類し、他のキャッシュ・フローと区分して表示する。</li> </ul>

### ＜論点＞

履行義務アプローチの表示	認識中止アプローチの表示
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 貸借対照表の結合表示の方法は、資産の二重計上の懸念に応えたものであるが、借方に控除項目として計上されるリース負債の性質を理解することが難しく、依然として、原資産とリース料受取債権は、同一のキャッシュ・フローを裏付けとする資産にも関わらず、各資産からそれぞれ別のキャッシュ・フローが生み出されるといった利用者への誤解を与える可能性があるほか、借手のリース料支払債務の総額表示や、貸手の他の所有資産の表示とは整合せず、また、このような結合表示がどのような状況において適切となるかについての概念的な根拠がないとする意見もある。一方、リース料受取債権とリース負債は同一の相手先に対する権利と義務であり強い相互依存関係にあるため、原資産を別建てで表示し、リース料受取債権とリース負債のみを結合表示したほうが、適切であるとする考え方もある。</li> <li>・ 損益計算書上の表示については、FASBは資産・負債の結合表示との整合性から、減価償却費、利息収益及びリース収益を合わせて純額で表示する方法を提案し、IASBの総額表示の提案と考え方が異なる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 貸借対照表において、残存資産についても、他の有形固定資産とはリスクや測定アプローチが異なるとの理由で、有形固定資産の中で区分して表示することが提案されている。</li> <li>・ 損益計算書上の表示については、貸手のリースの経済的実態を反映した情報が提供できるように、リース収益及びリース費用を貸手の事業モデルに基づき、総額で表示するか純額で表示するか決定することが提案されている。</li> </ul>

### ＜今後の方向性＞

提案されている貸手の会計処理を前提とすれば、わが国においても、EDにおける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。しかしながら、履行義務アプローチにおける結合表示については、収益認識 ED や未履行契約との関係も含め、その方法や必要性について、今後検討していくことが考えられる。

## 〔論点 4-3〕 注記

### <概要>

- IFRS新リース会計基準では、開示原則を定め、それに基づく開示項目が示されています。
- 今後の方向性として、「EDにおける開示に関する提案には一定の合理性があると考えられるが、個々の具体的な開示項目の取扱いについては、今後、検討を要すると考えられる。」とされています。

### < IFRS新リース会計基準の提案 >

#### 【開示原則】

- (1) リース取引から生じた財務諸表に認識されている金額を識別し、説明する情報
- (2) リース取引がどのように、企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に影響する可能性があるかを記述する情報

#### 【開示原則(1)に基づく開示項目】

- (1) リース契約の内容（リース契約の一般的な記述、変動リース料・オプション・残価保証の条件等、償却方法に係る仮定等(借手)、当初直接費用、リース契約により課されている制約）
- (2) リース取引開始日が到来していないリースの主要な条件
- (3) 重要な転リースの性質及び金額
- (4) 短期リース（簡略的な会計処理を適用している旨と借手は貸借対照表上で認識している金額。）
- (5) セール・アンド・リースバック取引を行っている旨及び契約条件、利得・損失（借手）
- (6) 期首残高と期末残高の調整表（使用権資産(借手)、リース料支払債務(借手)、リース料受取債権(貸手)、リース負債(貸手)、残存資産(貸手)）
- (7) 履行義務アプローチか認識中止アプローチかを決定する際に用いた、原資産のリスクまたは便益に対するエクスポージャーに関する情報（貸手）
- (8) 履行義務アプローチと認識中止アプローチそれぞれのリースから生じた減損損失の区別（貸手）
- (9) 残存資産の種類別の性質及び金額（貸手）
- (10) リースに関連した重要なサービス義務の内容に関する情報（貸手）

#### 【開示原則(2)に基づく開示項目】

- (1) リース料の現在価値を算定する際に用いた、更新オプション等、変動リース料、期間オプションのペナルティ、残価保証及び割引率に関する重要な仮定及び判断等
- (2) (3)を除く、リースから生じるリスクに関する性質及び範囲、定性的開示（リスクに対するエクスポージャーと当該リスクの管理方法等）並びに定量的開示（信用リスク、流動性リスク及び市場リスク等）
- (3) リース料支払債務(借手)またはリース料受取債権(貸手)の満期分析の開示…変動リース料等を除く契約上の将来キャッシュ・フローと、貸借対照表上で認識されている金額に係る将来キャッシュ・フローを区分して、最初の5年間については1年ごとに、残りの期間については合計金額で割引前のキャッシュ・フローを開示。

### <論点>

（論点整理に記載されていない。）

### <今後の方向性>

提案されている借手及び貸手の会計処理を前提とすれば、EDにおける開示に関する提案には一定の合理性があると考えられるが、個々の具体的な開示項目の取扱いについては、今後、検討を要すると考えられる。

## 【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

[論点5-2]転リース

### 【論点5-1】セール・アンド・リースバック取引

#### <概要>

- IFRS新リース会計基準では、セール・アンド・リースバック取引について、「原資産の売買規準」により、「売買取引及びリース取引」または「金融取引」として取り扱うことが示されています。
- 今後の方向性として、「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、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が、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。」とされています。

#### <IFRS新リース会計基準の提案>

当事者	原資産の売買の規準(*)	会計処理
譲渡人 (借手) の場合	譲渡取引が原資産の売却の条件を満たす。	売却取引及びリース取引として取り扱う。 前者を関連する他のIFRSに従って会計処理し、後者を使用権モデルに基づき会計処理する。
	譲渡取引が原資産の売却の条件を満たさない。	金融取引として取り扱う。 資産の認識を中止せず、受領した金額を金融負債として認識する。
譲受人 (貸手) の場合	譲渡取引が原資産の購入の条件を満たす。	購入取引及びリース取引として取り扱う。 前者を関連する他のIFRSに従って会計処理し、後者を履行義務アプローチに基づき会計処理する。
	譲渡取引が原資産の購入の条件を満たさない。	金融取引として取り扱う。 譲渡資産を認識せず、支払額を関連する他のIFRSに従って債権として認識する。

\* 原資産の売買の規準は〈論点1-3-2〉の原資産の売買とされる契約の基準と同じ。

#### <論点>

- 譲渡人(借手)の原資産の認識中止については、全体資産アプローチ(原資産全体を認識中止の対象とする考え方)が採用され、部分資産アプローチ(原資産を構成する個々の権利及び義務(所有権やリース期間後の使用権等)を認識中止の対象とし、留保した権利(リース期間中の使用権)に係る部分を引き続き認識する考え方)は複雑であるとされ、採用されなかった。
- 譲渡人(借手)から譲受人(貸手)への譲渡取引が売却取引となるかどうかの規準について、収益認識EDにおける「支配の移転」の考え方は採用されなかった(収益認識EDの考え方を採れば、譲渡取引は、基本的に売却取引として取り扱われることになるが、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ているためである。)

#### <今後の方向性>

EDでは、セール・アンド・リースバック取引を金融取引ではなく売却取引として処理するための要件として、継続的関与の考慮など、通常の収益認識より多くの要件を求めている。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、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が、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。

## [論点 5-2] 転リース

### <概要>

- IFRS新リース会計基準では、転リースについて、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示されています。
- 今後の方向性として、「原リースと転リースを別個の取引として、対称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」とされています。

### <IFRS新リース会計基準の提案>

- 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。
- 履行義務アプローチを適用する中間の貸手の表示は次のとおり。

資産		負債	
使用权資産（原リース）	X	...	
リース料受取債権（転リース）	X	リース料支払債務（原リース）	X
リース負債（転リース）	(X)	...	
正味リース資産	X	...	
資産合計	X	負債合計	X

- 認識中止アプローチを適用する中間の貸手は、認識中止アプローチにおける他のリース料受取債権と残存資産とは区分して表示する。

### <論点>

- リース料支払債務を含むすべての項目の結合表示は、借手と貸手の表示方法と整合しないことや異なる当事者の資産と負債の相殺表示に関する指針がないことから、採用されなかった。
- 変動リース料や残価保証における測定信頼性要件の取扱いや借手と貸手で適用する割引率の相違などから、借手におけるリース料支払債務と貸手におけるリース料受取債権の測定方法が異なり、原リースから生じる負債及び転リースから生じる資産が、異なる測定値となる場合が生じる可能性がある。
- 中間の貸手が、当初の貸手の代理として手数料収入を得ており、仲介の機能を果たしているに過ぎないような場合の会計処理について、EDでは明示的な定めがなく、わが国における転リースの処理のような損益計算書の相殺表示の方法について明確にされていない。

### <今後の方向性>

EDでは、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。このように、原リースと転リースを別個の取引として、対称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。