

# 新リース会計基準について(1)

公益社団法人リース事業協会

## 目次

はじめに

### 第Ⅰ章 新リース会計基準の概要

1. 新リース会計基準の主な留意点
2. 借手の会計処理の概要
3. 貸手の会計処理の概要

### 第Ⅱ章 適用範囲・リースの定義・リースの分類廃止

1. 適用範囲
2. リースの定義
3. リースの分類廃止

### 第Ⅲ章 リースの識別

1. 資産が特定されているか否かの判断
2. 特定された資産の使用を支配する権利が移転しているか否かの判断
3. 特定された資産の使用を指図する権利を有しているか否かの判断

### 第Ⅳ章 リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分

1. 契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分が含まれている場合の原則的な処理
2. リースを構成する部分とリースを構成しない部分を区分しない選択
3. 契約対価におけるリースを構成する部分とリースを構成しない部分の配分
4. 借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額及び維持管理費用相当額の取扱い
5. 複数のリースを構成する部分が含まれる契約

### 第Ⅴ章 リース期間

1. 借手のリース期間
2. 貸手のリース期間

### 第Ⅵ章 借手の会計処理

1. 使用权資産及びリース負債の計上
2. 短期リース及び少額リースに関する簡便的な取扱い
3. リースの契約条件の変更等の会計処理
4. セール・アンド・リースバック取引の会計処理
5. 借地権の設定に係る権利金等及び建設協力金等の会計処理
6. 開示（表示及び注記事項）

### 第Ⅶ章 貸手の会計処理

1. リースの分類とファイナンス・リースの判定
2. ファイナンス・リースの会計処理
3. オペレーティング・リースの会計処理
4. セール・アンド・リースバック取引の会計処理
5. 建設協力金等の会計処理
6. 開示（表示及び注記事項）

### 第Ⅷ章 サブリース取引

1. 基本となる会計処理
2. 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
3. 転リース取引

### 第Ⅸ章 経過措置

- \*はじめに～第Ⅴ章：2024年11月号掲載
- \*第Ⅵ章：2024年12月号掲載予定
- \*第Ⅶ章～第Ⅸ章：2025年1月号掲載予定
- \*第Ⅶ章以降の目次は変更される場合がある。

本稿においては、次のとおり記載している。

- ・企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」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」を総称して、現行リース会計基準と記載している。
- ・企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第33号「リースに関する会計基準の適用指針」を総称して、新リース会計基準と記載している。
- ・ただし、現行リース会計基準と新リース会計基準に関する記述の中で、会計基準と適用指針を使い分ける必要がある場合には、「会計基準」「適用指針」と表示している。
- ・企業会計基準委員会について、組織としての企業会計基準委員会を「ASBJ」、会議を意味する企業会計基準委員会を「委員会」と記載している。

## はじめに

### (経緯)

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、国際的なリースの会計基準<sup>1</sup>との整合性を図ることを目的として、第375回委員会において、我が国のリース会計基準の開発に着手するか否かの検討を行うことを決定し（2017年12月20日）、第405回委員会において、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た（2019年3月22日）（会計基準BC7項からBC11項）。

2019年4月以降、委員会及びリース会計専門委員会においてリース会計基準に関する検討が行われ、約4年間の検討を経て、2023年5月2日、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）」及び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）」が公表された（会計基準BC11項）。

### (新リース会計基準の公表)

2023年9月以降、ASBJは、公開草案に対して寄せられた意見<sup>2</sup>を踏まえて、委員会及びリース会計専門委員会において検討を行い、公開草案の内容を一部修正して、2024年9月13日、企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第33号「リースに関する会計基準の適用指針」（以下これらを「新リース会計基準」という。）を公表した（会計基準BC11項）。

新リース会計基準は、企業会計基準第13号

「リース取引に関する会計基準」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」（以下これらを「現行リース会計基準」という。）から大幅な変更が行われ、項番の削除や枝番となる項番が多くなることから、現行リース会計基準の改正ではなく、新たな会計基準という形で公表された（会計基準BC11項）。

なお、新リース会計基準に関連して改正された他の改正会計基準等についても同時に公表されている。

### (新リース会計基準の適用時期)

新リース会計基準は、2027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適用され、また、早期適用（2025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適用）も可能である<sup>3</sup>（会計基準第58項・適用指針第112項）。

### (新リース会計基準とリースの税務上の取扱いの差異)

新リース会計基準は、借手においては、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、すべてのリースを使用権の取得として捉えて使用権資産を貸借対照表に計上するとともに、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IFRS第16号と同様の単一の会計処理モデルを採用している（会計基準BC13項・BC39項）。

1 国際会計基準審議会（IASB）が公表したIFRS第16号「リース」及び米国財務会計基準審議会（FASB）が公表したTopic 842をいう。これらの基準は2019年から適用され、我が国のIFRS等任意適用企業においても、連結財務諸表の会計処理については、既にIFRS第16号又はTopic842を適用している。

2 公開草案に対しては45通のコメントレターが寄せられた。

3 早期適用は可能であるが、強制適用日（2027年4月1日）より前に税法との調整が可能かどうかは不明である。

一方、税法は、資産の賃貸借のうち、解約不能かつフルペイアウトのリース（法人税法第64条の2第3項第1号及び第2号）<sup>4</sup>、すなわち会計上のファイナンス・リースについてのみ、リース資産の売買があったものとして所得の金額を計算することを定めている（法人税法第64条の2第1項）。

新リース会計基準は連結財務諸表及び個別財務諸表に適用されるが（会計基準第58項・BC20項・BC21項）、借手においては、個別財務諸表における会計処理と税法の処理（現行リース税制が存置されることを前提）とに差異が生じることとなる。

新リース会計基準は、貸手においては、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類を維持しているものの（会計基準第43項）、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。）において、対価の受取時にその受取額で収益を計上することが認められなくなったことから、この取扱いとの整合性を図るため、ファイナンス・リースについては、現行リース会計基準に定める第2法（リース

料受取時に売上高と売上原価を計上する方法）の会計処理を廃止し（会計基準BC13項、適用指針BC117項）、リースを主たる事業としているような貸手に対しては、現行リース会計基準に定める第3法（売上高を計上せず利息相当額を各期へ配分する方法）の会計処理と同様の会計処理を適用している（適用指針第71項・第78項）。

このため、個別財務諸表における貸手の会計処理と法人税法における延払基準の方法による処理（法人税法第63条、法人税法施行令第124条）との整合性が論点となっており、これに関連して、延払基準により処理している場合の消費税のリース譲渡に係る資産の譲渡等の時期の特例（消費税法第16条、消費税法施行令第31条）に影響を及ぼすことが懸念される。

以上の点を踏まえ、当協会は、2025年度（令和7年度）の税制改正提言において、借手及び貸手における現行リース税制の存置、法人税法における延払基準及び消費税法のリース譲渡に係る資産の譲渡等の時期の特例の維持、新リース会計基準を適用する場合の借手に対する税制上の措置等を提言している。

## 第 I 章 新リース会計基準の概要

### 1. 新リース会計基準の主な留意点

#### (1) 適用にあたっての留意点

- ①新リース会計基準の適用範囲（詳細は第二章の1を参照）  
借手及び貸手は、新リース会計基準を適用

してリースに関する会計処理を行うが、次の(1)から(3)は新リース会計基準の適用除外である（会計基準第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

4 法人税法第64条の2第3項は次のとおり定めている。

3. 前二項に規定するリース取引とは、資産の賃貸借（所有権が移転しない土地の賃貸借その他の政令で定めるものを除く。）で、次に掲げる要件に該当するものをいう。
- 一 当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること。
  - 二 当該賃貸借に係る借借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること。

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。ただし、製造又は販売以外を事業とする貸手は、当該貸手による知的財産のライセンスの供与についてリース会計基準を適用することができる。
- (3) 鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生型資源を探索する又は使用する権利の取得

#### 〈留意点〉

##### ▶製造又は販売以外を事業とする貸手による知的財産のライセンスの供与

貸手による知的財産のライセンスの供与、すなわち、貸手においてソフトウェアのリースは収益認識会計基準が適用されるため、原則として、リース会計基準の適用除外となるが、(2)のただし書きのとおり、製造又は販売以外を事業とする貸手が行う知的財産のライセンスの供与は、リース会計基準を適用してリースの会計処理を行うことができるため、我が国においてリース事業を行う多くの企業は、ソフトウェアのリースについて、引き続きリースの会計処理を行うことができる。

なお、借手においても、ソフトウェアのリースについて、引き続きリース会計基準を適用してリースの会計処理を行うことができる（会計基準第4項）。

#### ②リースの識別（詳細は第三章を参照）

新リース会計基準では、リースの定義を次

のとおり定めている。

「リースとは、原資産<sup>5</sup>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をいう（会計基準第6項）。」

このリースの定義は、IFRS第16号との整合性を図ったものであり、現行リース会計基準の資産の賃貸借を基本とする定義と異なり、「使用权の移転」が強調されている。

また、IFRS第16号の定め及び収益認識会計基準における資産の移転の考え方<sup>6</sup>との整合性を図り、新リース会計基準では、特定された資産の使用を支配する権利が移転する契約はリースを含むと定めている（会計基準第26項）。

すなわち、企業と顧客との契約において、顧客が資産の使用を支配している場合には当該契約はリースを含み、対照的に、サービスの提供に使用される資産の使用をサプライヤーが支配している場合、当該契約はリースを含まない（サービス契約）ことになる（会計基準BC30項）。

このため、新リース会計基準は、企業と顧客との間で締結した契約がリースを含むかどうかを判断すること、すなわち契約の中のリースを識別することを求めている（会計基準第25項）。

新リース会計基準は、特定された資産の使用期間全体を通じて、次の(1)及び(2)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、特定された資産の使用を支配する権利が移転している（すなわち契約はリースを

5 「原資産」とは、リースの対象となる資産で、貸手によって借手に当該資産を使用する権利が移転されているものをいう（会計基準第9項）。

6 収益認識会計基準では「企業は約束した財又はサービス（資産）を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてである。」と定めている（第35項）。

含む)と定めている(適用指針第5項、更に詳細な判断基準は第Ⅲ章を参照)。

- (1) 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。
- (2) 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。

#### 〈留意点〉

#### ▶ リース契約及び不動産賃貸借契約におけるリースの識別

リースの識別は、実務上は、契約にリースが含まれるかどうかが明確でないケースにおいてのみに限定されると考えられる(適用指針の〔設例4〕のガスの貯蔵タンクの使用に関する契約、〔設例5〕のネットワーク・サービスの利用契約、〔設例6〕の電力購入契約のように、現行リース会計基準のもとではリースと認識していない契約が、新リース会計基準のもとでは顧客が資産の使用を支配する権利を有することによりリースに該当し、新リース会計基準の適用対象となるケースもある)。

また、貸手及び借手が当事者となって締結する機器等のリース契約あるいは不動産の賃貸借契約においてリースを含むかどうかの判断が難しいケース(例えば、適用指針の〔設例2〕の鉄道車両を使用する契約、〔設例3〕の小売区画を使用する契約のようにサプライヤーが資産を代替する実質的な権利を有しているか否かの判断を行う場合等)は稀である。

したがって、貸手及び借手が当事者である機器等のリース契約あるいは不動産賃貸借契約であれば、リースの識別を行う必要はないと考えられる。

なお、リースが含まれていないことが明らかの場合にまでリースの識別の判断を行うことは求められていない(適用指針BC10項)。

#### (2) 会計処理上の留意点

##### ① 契約におけるリース部分とリース以外の部分の区分(詳細は第Ⅳ章を参照)

新リース会計基準では、契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分(例えば保守等のサービス)が含まれる場合、借手及び貸手は、原則として、契約における対価のリースを構成する部分とリースを構成しない部分の金額をそれぞれの独立価格(貸手においては独立販売価格)の比率に基づいて配分し、リースを構成する部分についてはリース会計基準により会計処理を行い、リースを構成しない部分については該当する他の会計基準等に従って会計処理を行う(会計基準第28項、適用指針第9項から第13項)。

ただし、実務上の便法として、借手は、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、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することを選択することができる(会計基準第29項)。

貸手においては、リースを構成しない部分が収益認識会計基準の適用対象で、かつ、次の(1)及び(2)のいずれも満たす場合には、契約ごとに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を合わせて会計処理することを選択することができ、この場合、リースを構成する部分とリースを構成しない部分のいずれが主であるかによって、新リース会計基準のオペレーティング・リースに係る会計処理又は収益認識会計基準に従って会計処理を行う(適用指針第14項・第15項)。

- (1) 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の収益の計上の時期及びパターンが同じである。
- (2) リースを構成する部分がオペレーティング・リースに分類される。

また、新リース会計基準では、維持管理費用相当額に類似するものとして、「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」について借手が支払う金額に関する定めがある。

当該金額は、借手においては、契約対価から控除するのではなく、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の配分の際に、契約対価の一部として、自動的に配分されることになる（適用指針第11項）。

貸手においては、借手と同様契約対価の一部として配分する方法（適用指針第13項(1)）と現行リース会計基準における維持管理費用の取扱いと同様の方法（適用指針第13項(2)）のいずれかを選択する。

#### 〈留意点1〉

##### ▶ 契約対価の全額がリースを構成する部分である機器等のリースの場合

契約対価の全額がリースを構成する部分である機器等のリース（すなわちファイナンス・リースのようなリース）の場合には、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の金額を配分する処理を要しない。

また、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストに係る金額（維持管理費用相当額）は、その重要性の有無にかかわらず、リースを構成する部分の金額に含まれる。

#### 〈留意点2〉

##### ▶ 借手においてリースを構成する部分とリースを構成しない部分を区分するか否かの選択

自動車のメンテナンス・リースのように、契約の対価に多様な保守サービス費用と借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストに係る金額が含まれる場合、借手が、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の独立価格を見積ることは困難であるため、実務上の便法を選択することにより事務コス

トの負担を軽減できると考えられる。

一方、不動産賃貸借においても同様に契約の対価に多様なサービスに係る費用と借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストに係る金額が含まれるため、実務上の便法を選択した方が借手にとって実務上の負担が小さいと考えられるが、不動産賃貸借の場合、一般的に契約対価が高額であるため、実務上の便法を採用した場合にはリース負債がより増大するという問題がある。

#### 〈留意点3〉

##### ▶ 借手における維持管理費用相当額の処理

現行リース会計基準のもとで原則的な取扱いを適用して維持管理費用相当額をリース料から控除して会計処理している借手は、新リース会計基準ではこの会計処理が認められない。

##### ②借手のリース期間と貸手のリース期間の差異（詳細は第V章を参照）

新リース会計基準では、借手のリース期間と貸手のリース期間を区別して定めている。

#### 【借手のリース期間】

「借手のリース期間」とは、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の(1)及び(2)の両方を加えた期間をいう（会計基準第15項・第31項）。

- (1) 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
- (2) 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

借手は、借手が延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかを判定するにあたって、例えば、次のような経済的インセンティブを生じさせる要因を考慮する（適用指針第17項・BC32項）。

- (1) 延長オプション又は解約オプションの対象期間に係る契約条件（リース料、違約金、残価保証、購入オプションなど）
- (2) 大幅な貸借設備の改良の有無
- (3) リースの解約に関連して生じるコスト
- (4) 企業の事業内容に照らした原資産の重要性
- (5) 延長オプション又は解約オプションの行使条件

#### 〈留意点1〉

##### ▶ 「合理的に確実」

延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが「合理的に確実」であるかどうかの閾値に関して、「合理的に確実は、蓋然性が相当程度高いことを示している。」と説明している（適用指針BC29項）。

#### 〈留意点2〉

##### ▶ 不動産賃貸借契約における借手のリース期間

借手のリース期間は、経営者の意図や見込みのみに基づく年数ではなく、借手が延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことの経済的インセンティブを生じさせる要因に焦点を当て、これらの要因を総合的に勘案して決定される（適用指針BC30項・BC33項）。

特に不動産の賃貸借契約においては、合理的に確実の判断にばらつきや困難が伴うとの懸念があることから（適用指針BC28項）、借手のリース期間の判断・決定に関する設例

（〔設例8-2〕から〔設例8-5〕）が示されている（適用指針BC34項）。

#### 〈留意点3〉

##### ▶ 機器等のリース契約の借手のリース期間と再リース期間

新リース会計基準のもとでは、借手はリースを分類しないものの、機器等のファイナンス・リース契約のリース期間終了後の再リース期間<sup>7</sup>について、借手は、当該再リース期間を借手のリース期間に含めず、当初のリースとは独立したリースとして会計処理することができる（適用指針第52項・BC81項）。

ただし、延長オプションの対象期間に再リース期間を含めない取扱いを採用しない場合、再リース期間は延長オプションの対象期間に含まれる（適用指針BC81項）。

なお、再リースの一般的な特徴は、再リースに関する条項が当初の契約において明示されており、経済的耐用年数を考慮した解約不能期間経過後において、当初の月額リース料程度の年間リース料により行われる1年間のリースであると説明している（会計基準BC27項）。

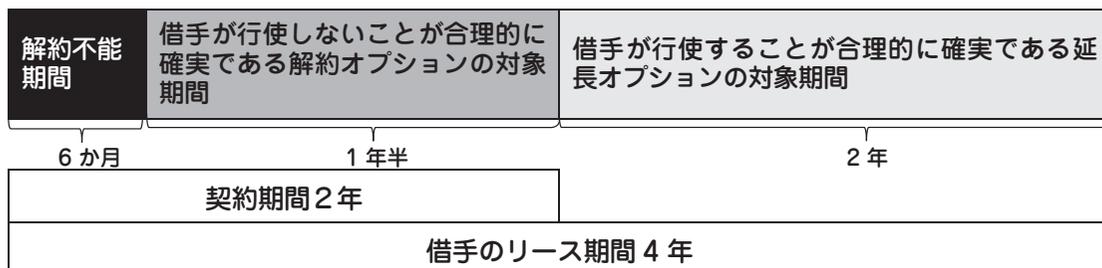
一方、機器等のオペレーティング・リース契約において延長オプションや解約オプションが付されている場合、延長オプションを行使すること及び解約オプションを行使しないことが合理的に確実かどうかを考慮して、借手のリース期間を決定することになると考えられる。

7 「再リース期間」とは、再リースに関する取決めにおける再リースに係るリース期間をいう（会計基準第17項）。

## 〈借手のリース期間例〉

### 〈前提〉

1. 事務所スペースの普通賃貸借契約
2. 契約期間 2年（契約期間終了後、借手は2年の契約期間を更新できる）
3. 解約不能期間 6か月（6か月経過後、借手は解約オプションを行使できる）



### 【貸手のリース期間】

「貸手のリース期間」とは、貸手が選択した次のいずれかの期間をいう（会計基準第16項・第32項）。

- (1) 借手のリース期間と同様の方法により決定した期間
- (2) 借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間（事実上解約不能と認められる期間を含む。）<sup>8</sup>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た期間<sup>9</sup>

借手のリース期間及び貸手のリース期間(1)はIFRS第16号との整合性を図ったものであり、貸手のリース期間(2)は現行リース会計基準を踏襲したものである。

### 〈留意点1〉

#### ▶ 借手のリース期間と貸手のリース期間(1)

貸手のリース期間(1)は、借手が決定した借手のリース期間を採用するのではなく、貸手が借手による延長オプション又は解約オプションの行使可能性が合理的に確実か否かを評価し決定するため、必ずしも、借手のリース期間と一致しない場合もある。

### 〈留意点2〉

#### ▶ 現行リース会計基準のリース期間（契約期間）と貸手のリース期間(2)

機器等のファイナンス・リース契約については、契約期間中は解約不能であり、再リース期間を含まない契約期間が貸手のリース期間(2)となるため、現行リース会計基準のリース期間（契約期間）と貸手のリース期間(2)

8 「事実上解約不能と認められる期間」とは、法的形式上は解約可能であるとしても、解約に際し相当の違約金を支払わなければならない等の理由から事実上解約不能である期間をいう（会計基準BC26項）。現行リース会計基準は、主として機器等のファイナンス・リースを対象とした定めであるため、現行リース会計基準を踏襲した貸手のリース期間(2)についても「事実上解約不能と認められる期間」を解約不能期間に含むこととしている。

9 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は、現行リース会計基準におけるファイナンス・リースの判定基準の内容（当該リース取引が置かれている状況からみて借手が再リースを行うことが明らかな場合を除き、再リース期間は解約不能のリース期間に含めない。）を踏襲している。表現は違うものの、現行リース会計基準の考え方を変更しているものではない。

は一致する。

不動産の普通賃貸借契約の解約不能期間は契約期間よりも著しく短いため、現行リース会計基準のリース期間（契約期間）と貸手のリース期間(2)は一致しない。

**③借手においてリースの分類廃止及びすべてのリースについて使用権資産及びリース負債の計上（詳細は本章の2及び第Ⅵ章を参照）**

現行リース会計基準は、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類し、更に、ファイナンス・リースを所有権移転ファイナンス・リースと所有権移転外ファイナンス・リースに分類している<sup>10</sup>。

借手及び貸手は、ファイナンス・リースについては、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理（売買処理）を行い、オペレーティング・リースについては通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理（賃貸借処理）を行う。

一方、新リース会計基準は、借手においては、すべてのリースを使用権の取得として捉えて、使用権資産<sup>11</sup>及びリース負債を貸借対照表に計上するとともに、費用配分の方法については、IFRS第16号との整合性を図り、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、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（会計基準BC13項・BC39項）。

**〈留意点〉**

新リース会計基準のリースの定義に該当する契約は、不動産賃貸借も含めすべて、借手は、使用権資産及びリース負債の計上を行い、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費用を計上する会計処理を行う（短期リース及び少額リースを除く）。

**④貸手において第2法の会計処理の廃止（詳細は本章の3及び第Ⅶ章を参照）**

現行リース会計基準ではファイナンス・リースの具体的な会計処理方法として、次の3つの方法を定めている。

- (1) リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法（第1法）
- (2) リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法（第2法）
- (3) 売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法（第3法）

一方、新リース会計基準では、現行リース会計基準の第2法の会計処理が廃止され、「(1)製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース」と「(2)製造又は販売以外を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース」の会計処理が定められた（適用指針第71項）。

10 現行リース会計基準の定めは次のとおりである。

「ファイナンス・リース取引」とは、リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずるリース取引（解約不能のリース取引）で、借手が、当該契約に基づき使用する物件（リース物件）からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引（フルペイアウトのリース取引）をいう（現行会計基準第5項・現行適用指針第5項）。

「オペレーティング・リース取引」とは、ファイナンス・リース取引以外のリース取引をいう（現行会計基準第6項）。ファイナンス・リース取引は、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの（所有権移転ファイナンス・リース取引）と、それ以外の取引（所有権移転外ファイナンス・リース取引）に分類する（現行会計基準第8項）。

11 「使用権資産」とは、借手が原資産をリース期間にわたり使用する権利を表す資産をいう（会計基準第10項）。

「(2)製造又は販売以外を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース」の会計処理は、現行リース会計基準の第3法の会計処理を踏襲している(適用指針BC115項)。

#### 〈留意点〉

現行リース会計基準において第2法を適用しているリース会社は、新リース会計基準においては「(2)製造又は販売以外を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース」の会計処理(現行リース会計基準の第3法と同様の会計処理)を適用することとなる。

第2法の会計処理の廃止によって、現行の税法の取扱いとの差異が懸念されるほか、ほとんどのリース会社が現行リース会計基準の第2法の会計処理を適用していることを踏まえると、ファイナンス・リースに係る収益や会計実務・会計システムへの影響は大きい。

## 2. 借手の会計処理の概要(詳細は第VI章を参照)

### (1) 使用権資産及びリース負債の計上

前述のとおり、新リース会計基準ではリースの分類(ファイナンス・リースとオペレーティング・リース)を廃止したため、借手は、すべてのリースについて、リース開始日<sup>12</sup>に、使用権資産及びリース負債を計上する(会計基準第33項)。

#### 〔使用権資産〕

リース開始日における借手の使用権資産の計上額は、リース負債に次の金額を加減した

額である(会計基準第33項、適用指針第18項)。

#### 〔リース負債に加算する金額〕

- 前払リース料(リース開始日までに支払った借手のリース料)
- 付随費用
- 資産除去債務<sup>13</sup>に対応する除去費用

#### 〔リース負債から減算する金額〕

- 受け取ったリース・インセンティブ

したがって、上記のリース負債に加算及びリース負債から減算する金額がある場合には、使用権資産とリース負債の額に差が生じることとなり、この点、リース資産とリース債務を同額としている現行リース会計基準と異なるところである。

#### 〔リース負債〕

借手がリース開始日に計上するリース負債の額は、借手のリース料(リース開始日において未払いのもの)の現在価値である(会計基準第34項、適用指針第19項)。

現行リース会計基準では、リース開始日におけるリース資産とリース債務の計上額は、リース料総額の割引現在価値と貸手の購入価額(現金購入価額又は現金販売価額)又は借手の見積現金購入価額のいずれか低い額としているが、新リース会計基準のリース負債の額は「借手のリース料の現在価値」のみとしている。

現在価値の算定のために用いる割引率は、貸手の計算利率<sup>14</sup>を知り得る場合は当該利

12 「リース開始日」とは、貸手が、借手による原資産の使用を可能にする日という(会計基準第18項)。実務においては、現行リース会計基準と新リース会計基準のいずれもリース物件の引渡日となる。

13 借手は、資産除去債務を負債として計上する場合の関連する有形固定資産が使用権資産である場合、企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」第7項に従って当該負債の計上額と同額を使用権資産の帳簿価額に加える(適用指針第28項)。

14 「貸手の計算利率」とは、貸手のリース料の現在価値と見積残存価額(貸手のリース期間終了時に見積られる残存価額で残価保証額以外の額)の現在価値の合計額が、当該原資産の現金購入価額又は借手に対する現金販売価額と等しくなるような利率をいう(適用指針第66項)。

率、貸手の計算利率を知り得ない場合は借手の追加借入利率<sup>15</sup>である（適用指針第37項）。この点は、現行リース会計基準と同じである。

なお、借手が貸手の購入価額を知り得る場合は、借手は貸手の計算利率により借手のリース料の現在価値を算定することから、リース開始日におけるリース負債の額は貸手の現金購入価額と一致することになる。

## (2) 借手のリース料

借手のリース料は、借手が借手のリース期間中（本章の1(2)②及び第V章の1を参照）に原資産を使用する権利に関して行う貸手に対する支払であり、次のもので構成される（会計基準第19項・第35項）。

- (1) 借手の固定リース料
- (2) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料
- (3) 残価保証に係る借手による支払見込額
- (4) 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
- (5) リースの解約に対する違約金の支払額（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）

(1)から(5)の実務への影響は次のとおり考えられる。

- (1) 借手の固定リース料：オプションを考慮した借手のリース期間におけるリース料であり、契約上の固定リース料と異なる点で、実務への影響は大きい。
- (2) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料：機器等のリースにおいて事例は少なく、実務上の影響は小さいと考えられる。
- (3) 残価保証に係る借手による支払見込

額：ASBJの審議の過程において指摘されたとおり（会計基準BC44項）、実務において、借手がリース開始日にリース終了時の残価保証額の支払見込額を見積ることは容易でない。

- (4) 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：契約で定められた購入オプションの価額が割安か否かだけでなく、他の要因も考慮することとなるが（適用指針BC71項）、他の要因は例示されていない。

一方、借手のリース期間における行使することが合理的な延長オプション及び行使しないことが合理的に確実な解約オプションと同様、「合理的に確実」は蓋然性が相当程度高いことを示している（適用指針BC29項）。

したがって、購入オプションの行使が「合理的に確実」であるか否かは、例えば購入オプションの価額が「割安」である場合のように、その蓋然性が相当程度高いと考えられる要因を考慮することになると考えられる。

- (5) リースの解約に対する違約金の支払額（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）：現行のファイナンス・リースについては、解約可能であっても解約する場合には実質的に未経過のリース期間に係るリース料に相当する額を違約金として支払うこととなり、解約オプション期間及び当該違約金を含めて会計処理するため、(5)は該当しない。したがって、(5)は現行のオペレーティング・リースにおいて違約金がある場合に該当するものと考えられる。

15 借手の追加借入利率は適用指針BC66項に例示されている。

### (3) リース開始日後の使用権資産及びリース負債の会計処理

#### ①使用権資産の減価償却

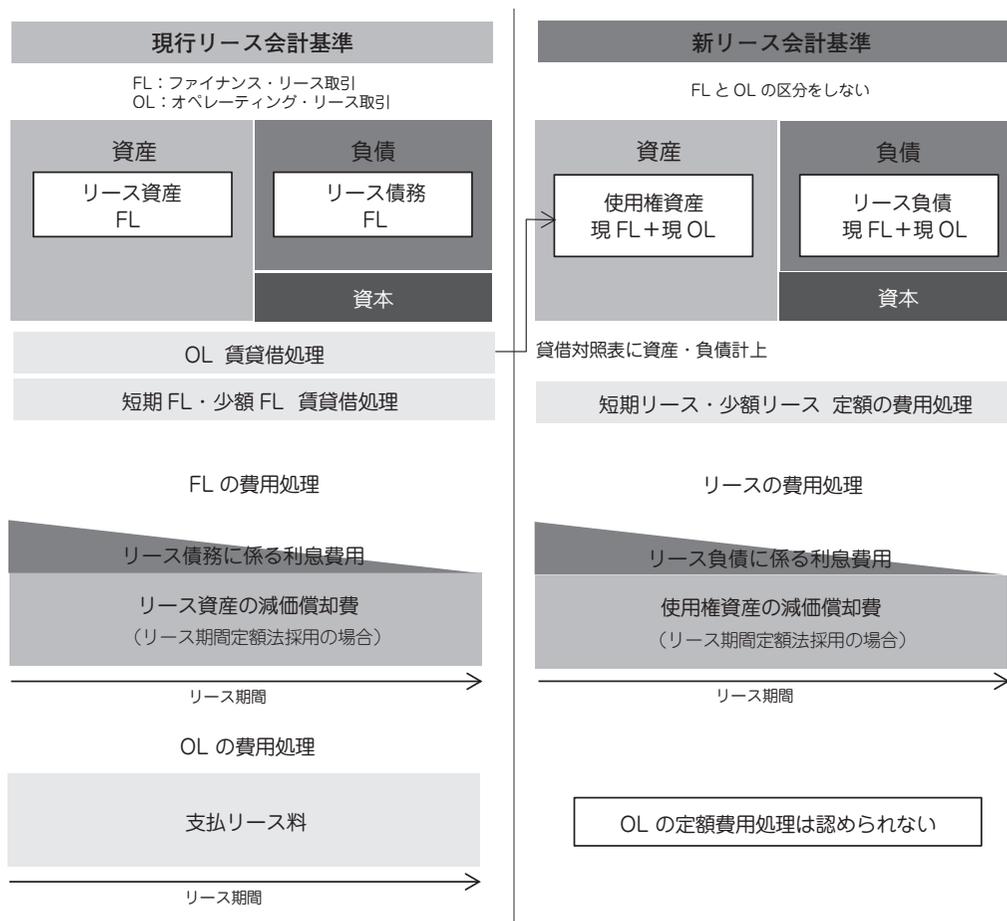
借手は、リース開始日後、使用権資産について減価償却を行う。減価償却方法については、「契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリース」と「契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリース以外のリース」を区分して定め、その内容は、基本的に現行リース会計基準を踏襲しているため（会計基準第37項・第38項）、機器等のファ

イナンス・リースについては、実務上の影響はないと考えられる。

ただし、「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」に該当する以下の(1)から(3)の要件（適用指針第43項）のうち(2)については、現行リース会計基準の要件（割安購入選択権付リース）と異なる。

- (1) 契約期間終了後又は契約期間の途中で、原資産の所有権が借手に移転することとされているリース（所有権移転リース）

#### 〈現行リース会計基準と新リース会計基準の会計処理【借手側】〉



- (2) 契約期間終了後又は契約期間の途中で、借手による購入オプションの行使が合理的に確実であるリース
- (3) 原資産が、借手の用途等に合わせて特別の仕様により製作又は建設されたものであって、当該原資産の返還後、貸手が第三者に再びリース又は売却することが困難であるため、その使用可能期間を通じて借手によってのみ使用されることが明らかなリース（特別仕様物件のリース）

この点「(2)借手のリース料」の実務の影響(4)で記載のとおり、購入オプションの行使が「合理的に確実」であるか否かは、例えば購入オプションの価額が「割安」である場合のように、その蓋然性が相当程度高いと考えられる要因を考慮することになると考えられる。

**②リース負債及び利息相当額**

借手は、リース負債の計上額を算定するにあたって借手のリース料から控除した利息相当額を、借手のリース期間にわたり、原則として（使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合を除く）、利息法により配分する（会計基準第36項、適用指針第39項・BC67項）。

借手は、借手のリース料のうち、利息相当額部分は、借手のリース期間にわたり利息法により配分し支払利息として会計処理し、利息相当額以外の金額は、リース負債の元本返済として会計処理する（会計基準第36項、適用指針第38項）。

この会計処理は、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である。

**(4) 使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の簡便的な取扱い**

新リース会計基準においても、現行リース

会計基準を踏襲して使用権資産総額に重要性が乏しい場合の簡便な会計処理を定めている。

使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合、借手は、次のいずれかの方法を適用することができる（適用指針第40項）。

- (1) 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（総額法）
- (2) 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（利息定額法）

使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合とは、次の割合が10パーセント未満である場合をいうが（適用指針第41項）、有形固定資産及び無形固定資産の期末残高について未経過の借手のリース料の期末残高と二重にならないように調整することを求めている（適用指針BC68項）。

$\frac{\text{未経過の借手のリース料の期末残高}}{\text{未経過の借手のリース料の期末残高} + \text{有形固定資産及び無形固定資産の期末残高}}$
--

**(5) 短期リース及び少額リースに関する簡便的な取扱い**

**①短期リース**

短期リースについて、新リース会計基準においても現行リース会計基準と同様に、借手は簡便な会計処理を適用できる。

すなわち、借手は、短期リースについて、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ができる（適用指針第20項）。

短期リースとは、リース開始日において、借手のリース期間が12か月以内であり、購入オプションを含まないリースをいう（適用指針第4項(2)）。

IFRS第16号との整合性を図り「購入オプ

ションを含まない」ことを要件に含めているが、購入オプションが付されている短期リースは稀であると考えられるため、実務上の影響は大きくないと考えられる。

短期リースの会計処理について、現行リース会計基準は賃貸借処理、一方、新リース会計基準は定額法の処理であるが、実務上の影響はないと考えられる。

なお、短期リースのリース期間は、オプション等を考慮した「借手のリース期間」である点に留意する必要がある。

## ②少額リース

少額リースについて、新リース会計基準においても現行リース会計基準と同様に、借手は簡便な会計処理（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）を適用できる（適用指針第22項）。

少額リースは、次の(1)と(2)のいずれかを満たすリースである（適用指針第22項）。

- (1) 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
- (2) 次の①又は②を満たすリース（①又は②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。）
  - ①企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースで、かつ、リース契約1件当たりの金額に重要性が乏しいリース（現行リース会計基準の「300万円以下」を踏襲（適用指針BC43項））
  - ②新品時の原資産の価値が少額であるリース（IFRS第16号の定めと同様（適用指針BC45項））

なお、(1)①のリース契約1件当たりの金

額「300万円以下」について、借手のリース期間中の借手のリース料に代えて、契約期間に貸手に支払うリース料により判定することができる（適用指針第23項・BC44項）。

## (6) リースの契約条件の変更等の会計処理 （詳細は第Ⅵ章で説明）

新リース会計基準では、借手は、リースの契約条件の変更が生じた場合、次の(1)(2)のいずれかを行うこととしている（会計基準第39項）。

(1) 変更前のリースとは独立したリースとしての会計処理

(2) リース負債の計上額の見直し

また、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、次の(1)(2)のいずれかに該当するときには、これを反映するようにリース負債の計上額の見直しを行うこととしている（会計基準第40項）。

(1) 借手のリース期間に変更がある場合

(2) 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

## 3. 貸手の会計処理の概要（詳細は第Ⅶ章を参照）

### (1) 貸手の会計処理の基本的な考え方

ASBJは、リース会計基準の開発の検討にあたり、貸手の会計処理については、次の(1)(2)の点を除き、基本的に、現行リース会計基準の定めを踏襲する方針を示した（会計基準BC13項）。

(1) 収益認識会計基準との整合性を図る点

(2) リースの定義及びリースの識別

(1)の方針により、新リース会計基準では、第2法（リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法）の会計処理が廃止された。

収益認識会計基準においては、対価の受取時にその受取額で収益を計上することが認められなくなったことから、これを契機として

リースに関する収益の計上方法を見直し、現行リース会計基準の第2法の会計処理を廃止することとしたと説明している（適用指針BC117項）。

(2)の方針により、借手と同様に貸手に対しても、新リース会計基準のリースの定義及びリースの識別の定めが適用されている。

その他、リースの分類、ファイナンス・リースの判定基準等については、基本的に現行リース会計基準の定めが踏襲されている。

## (2) ファイナンス・リースの会計処理

新リース会計基準は現行リース会計基準を踏襲し、貸手は、ファイナンス・リースについて、リース開始日に、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理により、所有権移転ファイナンス・リース取引についてはリース債権として、所有権移転外ファイナンス・リース取引についてはリース投資資産として計上する（会計基準第45項・第46項）。

ファイナンス・リースの具体的な会計処理方法として、現行リース会計基準では、次の3つの方法を定めている。

- (1) リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法（第1法）
- (2) リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法（第2法）
- (3) 売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法（第3法）

一方、新リース会計基準は、前述のとおり、現行リース会計基準の第2法の会計処理を廃止し、次のとおり会計処理を定めている。

貸手は、ファイナンス・リースについて、取引実態に応じ、次の(1)又は(2)のいずれかにより会計処理を行う（適用指針第71項・第78項）。

(1) 製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース

(2) 製造又は販売以外を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース

「(1)製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース」（適用指針第71項(1)）について、当該貸手は、リース開始日に、貸手のリース料<sup>16</sup>から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（又はリース債権）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は当該付随費用を売上原価に含める。）。

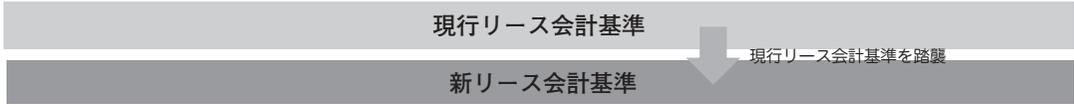
(1)のリースは、主として製造業、卸売業等を営む企業が製品又は商品を販売する手法として行うリースを想定したものであり、この点、現行リース会計基準の第1法と同様であるが、新リース会計基準では、収益認識会計基準における収益認識の時期に関する取扱いと整合的に、原資産の引渡時に貸手は売上高と同時に販売益相当額を計上することとしており、原則として、現行リース会計基準の販売益相当額を繰り延べて会計処理を行う方法は踏襲していない（適用指針BC114項）。

「(2)製造又は販売以外を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース」（適用指針第71項(2)）の会計処理は、現行リース会計基準の第3法の会計処理を踏襲している（適用指針BC115項）。

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（又はリース債権）を計上する。

16 「貸手のリース料」とは、借手が貸手のリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う貸手に対する支払であり、リースにおいて合意された使用料（残価保証がある場合は、残価保証額を含む。）をいう（会計基準第23項）。

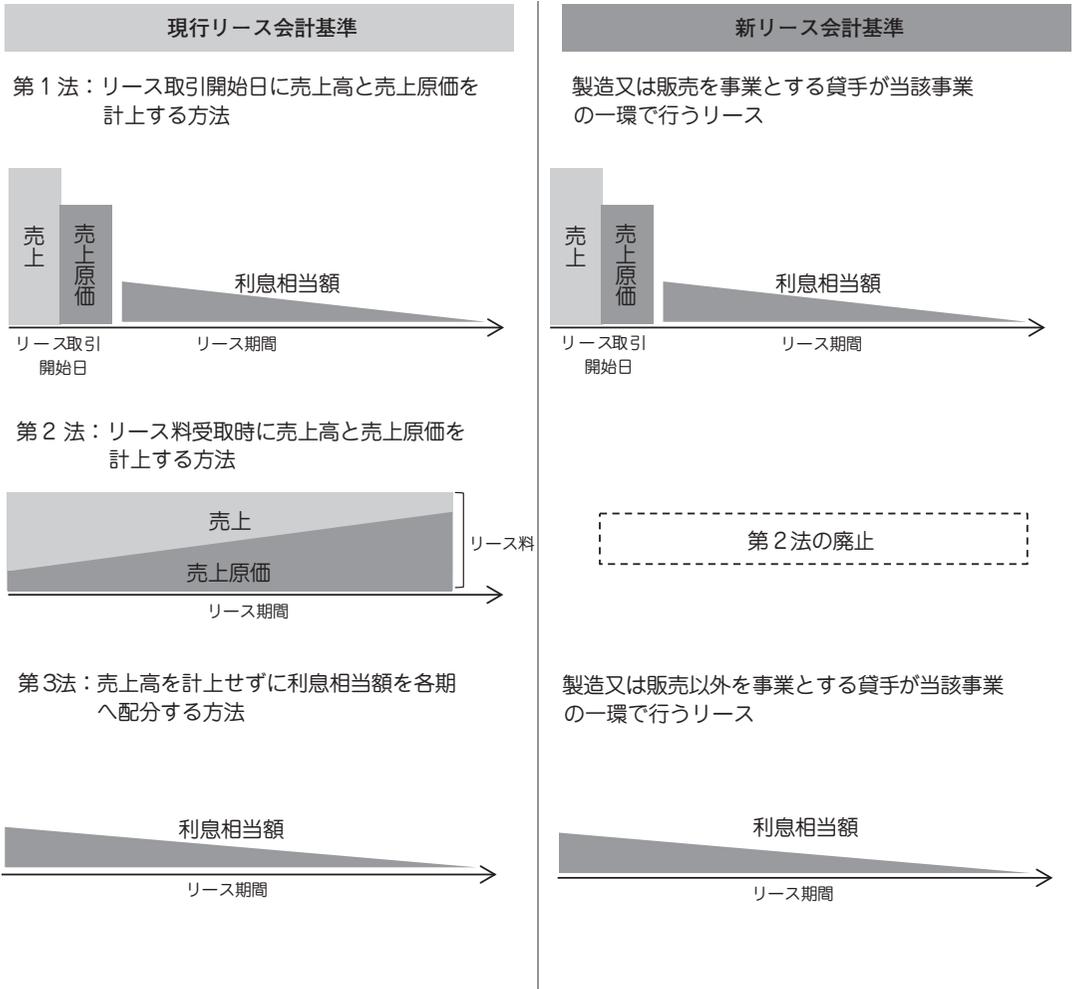
〈現行リース会計基準と新リース会計基準の会計処理【貸手側】〉



FL：ファイナンス・リース取引、OL：オペレーティング・リース取引

資産	負債
所有権移転 FL リース債権	
所有権移転外 FL リース投資資産	
OL 賃貸資産	
	資本

FL の費用処理



なお、利息相当額の処理は、「(1)製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース」、「(2)製造又は販売以外を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース」、及び「(3)貸手が事業の一環以外で行うリース」(第Ⅶ章で説明)のいずれも同じであり、貸手は、各期に受け取る貸手のリース料を利息相当額とリース投資資産(又はリース債権)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(又はリース債権)の元本回収額として会計処理を行う(適用指針第71項(1)②、(2)②・第72項(2)・第78項)。

利息相当額の総額(貸手のリース料及び見積残存価額(貸手のリース期間終了時に見積られる残存価額で残価保証額以外の額)の合計額から、これに対応する原資産の取得価額を控除した額)は、貸手の計算利子率を用い

て、貸手のリース期間にわたり、原則として利息法により配分する(会計基準第47項、適用指針第73項・第79項)。

### (3) オペレーティング・リースの会計処理

現行リース会計基準と同様に、新リース会計基準では、貸手は、オペレーティング・リースについて、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行う(会計基準第48項)。

ただし、新リース会計基準は、貸手のオペレーティング・リースは、通常、貸手のリース期間にわたり時の経過とともに収益を計上することが取引実態を表すとし、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定めた(適用指針第82項・BC120項)。

## 第Ⅱ章 適用範囲・リースの定義・リースの分類廃止

### 1. 適用範囲

新リース会計基準では、リースに類似するもののリース会計基準の適用範囲に含まれないものを掲げている(会計基準第3項(1)～(3))。

そのうち、ソフトウェアのリースについては、貸手においては、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であるとして、リース会計基準の適用除外とされている(会計基準第3項(2)・BC16項)。

ただし、製造又は販売以外を事業とする貸手が行う知的財産のライセンスの供与は、リース会計基準を適用することができるため

(会計基準第3項(2)ただし書き・BC17項)、我が国においてリース事業を行う多くの企業は、ソフトウェアのリースについて、引き続きリースの会計処理を行うことができる。

また、無形固定資産のリースについては、リース会計基準を適用しないことができるとされているが(会計基準第4項)、借手は、ソフトウェアその他の無形固定資産のリースについて、任意にリース会計基準を適用して会計処理することができ(会計基準BC18項)、この点、現行リース会計基準の取扱いと同様である<sup>17</sup>。また、貸手は、ソフトウェアを除く無形固定資産のリースについて、任意にリース会計基準を適用して会計処理することができる(会計基準BC18項)。

17 現行リース会計基準においてソフトウェアのリースの取扱いは明文化されていないものの、リース資産総額に重要性が乏しいかどうかの判断基準である算式の分母に無形固定資産を加えているのは、ソフトウェアのリース取引が見られることを踏まえたものであると説明している(現行適用指針第115項)。

## 適用範囲

現行リース会計基準	新リース会計基準
<ul style="list-style-type: none"> <li>• リース会計基準は、リース取引に係る会計処理に適用する（会計基準第3項）。</li> <li>• リース会計基準におけるリース取引の定義を満たすものについては、リース契約、レンタル契約、賃貸借契約などの名称に関わらず、適用指針を適用する上で、リース取引として取り扱われることに留意する必要がある（適用指針第91項）。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• リース会計基準は、次の(1)から(3)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（会計基準第3項）。               <ol style="list-style-type: none"> <li>(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</li> <li>(2) 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（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。ただし、製造又は販売以外を事業とする貸手は、当該貸手による知的財産のライセンスの供与について本会計基準を適用することができる。</li> <li>(3) 鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生型資源を探査する又は使用する権利の取得。</li> </ol> </li> <li>• 上記にかかわらず、無形固定資産のリースについては、リース会計基準を適用しないことができる（会計基準第4項）。</li> </ul>

## 2. リースの定義

現行リース会計基準のリースと民法第601条の賃貸借<sup>18</sup>はいずれも、貸手（賃貸人）が借手（賃借人）に対して対象物を使用収益させること、借手（賃借人）は、その対価として貸手（賃貸人）に対してリース料（賃料）を支払うことを定めている。すなわち、契約期間にわたって、貸手（賃貸人）は対象物を借手（賃借人）に使用収益させる義務を負い、借手（賃借人）は貸手（賃貸人）の履行義務

に対応するリース料（賃料）の支払義務を負うことになる。

ただし、リースのうちファイナンス・リースについては、貸手が借手にリース物件を引渡し後、借手は、リース物件からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担し、その経済的実質が売買と同様であるという特性を有することから、他のすべてのリース（会計基準上はオペレーティング・リース）と区分し、売買取引

<sup>18</sup> 民法第601条は「賃貸借は、当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対してその賃料を支払うこと及び引渡しを受けた物を契約が終了したときに返還することを約することによって、その効力を生ずる。」と定めている。

に係る方法に準じた会計処理（売買処理）を行うこととし、オペレーティング・リースについては通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理（賃貸借処理）を行うこととしている。

一方、新リース会計基準は、リースとは、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であると定めている（会計基準第6項）。

このリースの定義は、IFRS第16号との整合性を図ったものであり、「使用権の移転」が強調されている。

IFRS第16号では、貸手が原資産を借手に引き渡した時点において、貸手は当該資産の使用権を借手に移転する義務を履行し、リース料を受け取る無条件の権利（リース債権）を有し、借手は、その時点において、当該資産を使用する無条件の権利と当該使用権に対する無条件の支払義務を有し、これらの権利及び義務は資産及び負債の定義を満たすことから、借手はすべてのリースについて使用権資産及びリース負債を認識すると説明している。

すなわち、資産の賃貸借と異なり、資産の引渡しによって使用権を借手に移転する貸手の履行義務が完了し、その後、リース期間にわたる貸手の確定した権利（リース料を受け取る権利）及び借手の確定した権利（資産の使用権）及び義務（リース料を支払う義務）が生じることを導き出している。

この点、新リース会計基準では、IFRS第16号の考え方は我が国において必ずしも当てはまらない状況があると考えられるが、会計上、借手が無条件の支払義務を有するまで負債を

認識しないということには必ずしもならないと考えられると説明している（会計基準BC9項）。

すなわち新リース会計基準は、IFRS第16号のようにリース期間にわたって生じる貸手及び借手の無条件の権利及び義務の関係を明確にしていなくてもかかわらず、民法上の賃貸借についてもリースの定義に該当するとして、借手において、すべてのリースについて使用権資産及びリース負債を貸借対照表に計上する会計処理を適用している。

### 3. リースの分類廃止

新たなリースの定義のもとですべてのリースについて借手に使用権資産及びリース負債の計上を求める点は、IFRS第16号とTopic 842（脚注1を参照）で同じであるが、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て、借手においては単一の会計処理を採用しているのに対し、Topic 842では、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの経済的な差異を踏まえて、それぞれの会計処理を定めている。

この点、新リース会計基準においては、すべてのリースを使用権の取得として捉えて、使用権資産及びリース負債を貸借対照表に計上するとともに、費用配分の方法については、IFRS第16号との整合性を図り、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、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こととしている<sup>19</sup>（会計基準BC13項・BC39項）。

19 新リース会計基準は、借手においてはリースを分類しないが、貸手はリースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類する。新リース会計基準において「ファイナンス・リース」とは、契約に定められた期間（契約期間）の中途において当該契約を解除することができないリース又はこれに準ずるリースで、借手が、原資産からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該原資産の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース（フルペイアウトのリース）（会計基準第11項、適用指針第59項）、「オペレーティング・リース」とはファイナンス・リース以外のリース（会計基準第14項）をいう。いずれも、現行リース会計基準における定義と同じである。

## リースの定義・リースの分類

現行リース会計基準	新リース会計基準
<ul style="list-style-type: none"> <li>• リース取引とは、特定の物件の所有者たる貸手（レッサー）が、当該物件の借手（レシー）に対し、合意された期間（リース期間）にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料（リース料）を貸手に支払う取引をいう（会計基準第4項）。</li> <li>• 解約不能かつフルペイアウトのリースをファイナンス・リース、それ以外のリースをオペレーティング・リースという（会計基準第5項・第6項、適用指針第5項）。</li> <li>• ファイナンス・リースについては売買処理、オペレーティング・リースについては賃貸借処理を行う（会計基準第9項・第15項）。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• リースとは、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をいう（会計基準第6項）。</li> <li>• 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（会計基準第26項）。</li> </ul>

### 第Ⅲ章 リースの識別

現行リース会計基準において、リースは資産の賃貸借を基本として定義され、契約の形態が賃貸借であるものが現行リース会計基準の適用対象となる。

一方、新リース会計基準は、特定された資産の使用を支配する権利が一定期間にわたり対価と交換に移転する契約はリースを含むと定めているため（会計基準第26項）、企業と顧客との契約において、顧客が資産の使用を支配している権利を有している場合、当該契約はリースを含むことになる。

このため、新リース会計基準では、契約の当事者に対して、契約締結時にリースの識別を行うこと、すなわち契約がリースを含むか

否かを判断することを求めている（会計基準第25項）。

#### 1. 資産が特定されているか否かの判断

前述のとおり、特定された資産の使用を支配する権利が一定期間にわたり対価と交換に移転する契約はリースを含むが、資産が契約に明記されている場合、当該資産は特定される（適用指針第6項）<sup>20</sup>。

ただし、資産が契約に明記されている場合であっても、サプライヤーが資産を代替する実質的な権利を有しているとき（次の(1)及び(2)のいずれも満たすとき）<sup>21</sup>は、当該資産は特定された資産に該当しない（適用指針第

20 顧客が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、かつ、顧客が当該資産の使用を指図する権利を有している場合には、資産が契約に明記されていなくとも事実と状況によりリースが含まれることが明らかであるときがあり、このときにはリースの識別に関する適切な判断がなされると考えられ、反対に、リースが含まれていないことが明らかな場合にまでリースの識別の判断を行う必要はないと説明している（適用指針BC10項）。

21 IFRS第16号では、リース契約と対照的に、サービス契約では、サービスの提供に使用される資産の使用をサプライヤーが支配しているとされている（会計基準BC30項）。

6項・BC11項、[設例2][設例3]を参照)。

(1) サプライヤーが使用期間全体を通じて資産を他の資産に代替する実質上の能力を有している(例えば、顧客はサプライヤーが資産を入れ替えることを妨げることができず、かつ、サプライヤーが代替資産を容易に利用可能であるか又は合理的な期間内に調達できる場合等)。

(2) 資産を代替する権利の行使によりサプライヤーが経済的利益を享受する。

また、顧客が使用することができる資産が物理的に別個のものではなく、当該資産の稼働能力の一部である場合、当該資産の稼働能力部分は特定された資産に該当しないが、当該資産の稼働能力のほとんどすべてを使用できることにより、顧客が当該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場合は、当該資産の稼働能力部分は特定された資産に該当する(適用指針第7項、[設例4]を参照)。

## 2. 特定された資産の使用を支配する権利が移転しているか否かの判断

特定された資産の使用期間全体を通じて、次の(1)及び(2)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、特定された資産の使用を支配する権利が移転している(適用指針第5項)。

(1) 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。

(2) 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。

上記(1)について、顧客が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ときには、顧客が当該資産の使用を支配する権利を有するため、契約はリースを含むこととなり、上記(2)について、サプライヤーが資産の使用を指図する権利を有している場合、契約はリースを含まない(適用指針BC12項)。

## 3. 特定された資産の使用を指図する権利を有しているか否かの判断

顧客は、次の(1)又は(2)のいずれかの場合にのみ、使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利を有している(適用指針第8項、[設例5][設例6]を参照)。

(1) 顧客が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を指図する権利を有している場合<sup>22</sup>

(2) 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決定が事前になされており、かつ、次の①又は②のいずれかである場合

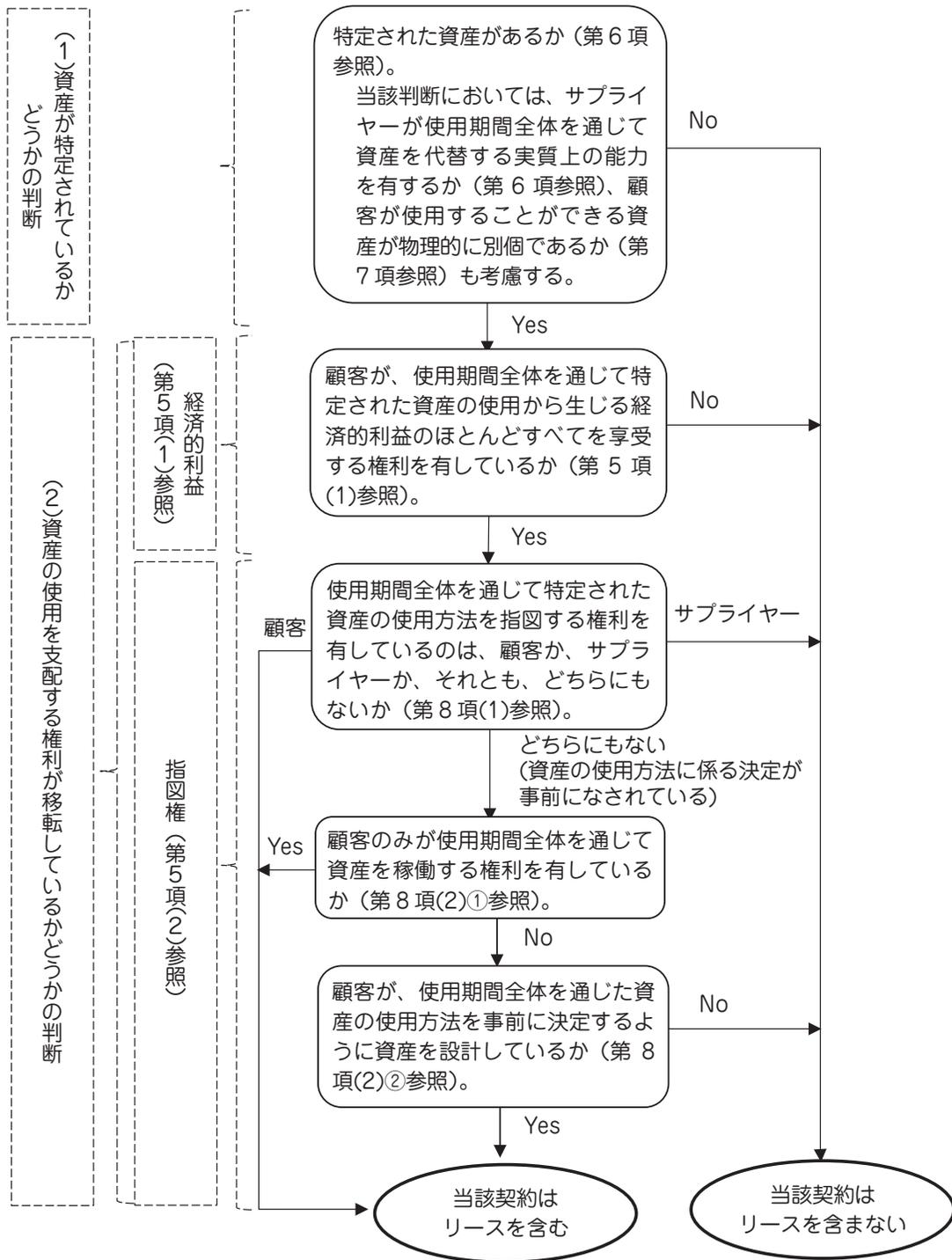
①使用期間全体を通じて顧客のみが、資産を稼働させる権利を有している又は第三者に指図することにより資産を稼働させる権利を有している。

②顧客が使用期間全体を通じた資産の使用方法を事前に決定するように、資産を設計している。

適用指針の[設例1]では、リースの識別に関するフローチャートが示されている(次頁参照)。

22 顧客が使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利を有しているか否かの判断を行うにあたっては、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を考慮する。当該意思決定に関して、IFRS第16号では具体的な例示が示されているが、これらの例示を示すことで資産の使用方法及び使用目的が限定的に解釈される可能性があるため、適用指針に当該例示を取り入れないこととしたと説明している(適用指針BC13項)。

リースの識別に関するフローチャート【適用指針の設例1より】



## 第IV章 リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分

### 1. 契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分が含まれている場合の原則的な処理

現行リース会計基準では、借手及び貸手は、ファイナンス・リースの判定（リース料の現在価値基準の判定）の際に、リース料に役務提供相当額（自動車やコピー機などの保守サービス等に係る費用）が含まれる場合、原則としてリース料から当該役務提供相当額を控除してリース料の現在価値を算定し、ファイナンス・リースか否かを判定する。

現在価値の算定の結果、ファイナンス・リースに該当する場合、借手及び貸手は、当該役務提供相当額を控除したリース料でファイナンス・リースの会計処理を行い、控除した当該役務提供相当額については、借手はその内容を示す科目で費用（貸手は収益）に計上する。

ただし、役務提供相当額がリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、当該役務提供相当額をリース料総額から控除しないことができ、当該役務提供相当額を含むリース料で会計処理することができる。

現行リース会計基準の役務提供相当額は、新リース会計基準では「リースを構成しない部分」に含まれることになる（適用指針BC16項）。

新リース会計基準では、契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分が含まれる場合、借手及び貸手は、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、リースを構成する部分についてはリース会計基準により会計処理を行い、リースを構成しない部分については該当する他の会計基準等に従って会計処理を行う（会計基準第28項、適用指針第9項・第10項・第12項）。

現行リース会計基準における役務提供相当額の取扱いは、ファイナンス・リースのみを想定して定めているが、新リース会計基準におけるリースを構成しない部分の区分は、リースがファイナンス・リースかオペレーティング・リースかにかかわらず、また、リースを構成しない部分の金額の重要性の有無にかかわらず適用されることになる。

### 2. リースを構成する部分とリースを構成しない部分を区分しない選択

上記1の取扱いにかかわらず、新リース会計基準では、実務上の便法として、借手は、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、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することを選択することができる（会計基準第29項）<sup>23</sup>。

この実務上の便法は、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コストと複雑性を低減しつつ、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目的を達成するための例外的な取扱いであると説明している（会計基準BC33項）。

23 この選択は、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ごと又は性質及び企業の営業における用途が類似する原資産のグループごとに行うことができ（会計基準第29項）、連結財務諸表においては、個別財務諸表において行った選択を見直さないことができる（会計基準第30項）。

また、IFRS第16号では、契約対価のうちリースを構成しない部分の金額が大きい場合、実務上の便法を採用することによってリース負債が増大することになるため、実務上の便法の採用はリースを構成しない部分が比較的小さい場合のみであると予想している。

新リース会計基準においても、IFRS第16号と同様に、実務上の便法の適用にあたって契約におけるリースを構成しない部分の金額の重要性基準を設けていない。この点、現行リース会計基準における役務提供相当額の取扱いと異なるところである。

一方、貸手においては、借手のように無条件でリースを構成する部分と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することを選択できる取扱いはないが、貸手は、リースを構成しない部分が収益認識会計基準の適用対象で、かつ、次の(1)及び(2)のいずれも満たす場合には、契約ごとに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取り扱うことができる（適用指針第14項）<sup>24</sup>。

- (1) 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の収益の計上の時期及びパターンが同じである。
- (2) リースを構成する部分がオペレーティング・リースに分類される。

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会計処理の単位とする取扱いを適用する場合、次の(1)又は(2)により会計処理を行う（適用指針第15項）。

- (1) リースを構成する部分がリースを含む契約の主たる部分であるとき  
ー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オペレーティング・リースに係る会計処理を行う。
- (2) 上記(1)に該当しないとき  
ーリースを含む契約を収益認識会計基準に従って単一の履行義務として会計処理を行う。

### 3. 契約対価におけるリースを構成する部分とリースを構成しない部分の配分

上記2の取扱いを選択しない場合、借手及び貸手は、リース開始日におけるリースの会計処理を行う前に、契約における対価のリースを構成する部分の金額とリースを構成しない部分の金額を、それぞれの部分の独立価格（貸手においては独立販売価格）の比率に基づいて配分する（適用指針第11項・第13項）。

借手は、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の独立価格の比率を貸手又は類似のサプライヤーが当該構成部分又は類似の構成部分について企業に個々に請求するであろう価格に基づいて算定するが、借手において当該構成部分の独立価格が明らかでない場合、観察可能な情報を最大限に利用して、独立価格を合理的な方法で見積る（適用指針BC17項）。

24 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の収益の計上の時期及びパターンが同じである場合には、双方を分けて会計処理を行ったときの収益の計上額と双方を分けずに会計処理を行ったときの収益の計上額は変わらないと考えられる点を踏まえると、貸手においてリースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分に係る適用上のコストと複雑性の低減を図る観点から、米国会計基準を参考として貸手のオペレーティング・リースについてリースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分に係る代替的な取扱いを定めることとしたと説明している（適用指針BC25項）。

#### 4. 借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額及び維持管理費用相当額の取扱い

現行リース会計基準では、役務提供相当額の取扱いと同様、借手及び貸手は、ファイナンス・リースの判定の際に、原則としてリース料から維持管理費用相当額（リース物件の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用）を控除してリース料の現在価値を算定し、ファイナンス・リースか否かを判定する。

算定の結果、ファイナンス・リースに該当する場合、借手及び貸手は、当該維持管理費用相当額を控除したリース料でファイナンス・リースの会計処理を行う。

控除した当該維持管理費用相当額について、借手はその内容を示す科目で費用に計上し、貸手はリース料と区分して収益に計上するか、又は貸手の固定資産税、保険料等の実際支払額の控除額として処理する。

ただし、維持管理費用相当額がリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、維持管理費用相当額をリース料総額から控除しないことができ、当該維持管理費用相当額を含むリース料で会計処理することができる。

新リース会計基準では、IFRS第16号との整合性を図り、維持管理費用相当額に類似するものとして、「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」について借手が支払う金額の取扱いを定めている<sup>25</sup>。

契約における対価の中に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについ

て借手が支払う金額が含まれる場合、借手は、当該金額を契約における対価の一部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配分する（適用指針第11項）。

ただし、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストに係る金額は、契約における対価の金額を独立価格の比率に基づいてリースを構成する部分とリースを構成しない部分に配分する際に、契約における対価の一部として自動的にリースを構成する部分とリースを構成しない部分の金額に配分されるため、実務において特段の処理を要しない（適用指針の「設例7」を参照）。

なお、契約対価の全額がリースを構成する部分である機器等のファイナンス・リースの場合には、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の金額を配分する処理を要しないため、固定資産税や保険料等の全額がリースを構成する部分の金額に含まれることとなる。この点、現行リース会計基準の定めと異なり、固定資産税や保険料等の重要性の有無を考慮する必要はない。

貸手は、契約における対価の中に、「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」について借手が支払う金額、あるいは、原資産の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用（維持管理費用相当額）が含まれる場合、次の(1)又は(2)のいずれかの方法により会計処理を行う（適用指針第13項）。

- (1) 借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額を契約における対価の一部として

25 「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」には、固定資産税及び保険料の他、契約締結のために貸手に生じる事務コストの借手への請求等が含まれ、また、「維持管理費用相当額」と「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」の範囲は一致することが多いと考えられるが、「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」は、借手に財又はサービスを移転するかどうかを評価する定めである一方、「維持管理費用相当額」は借手に財又はサービスを移転するかどうかの評価を求めない点で、両者の範囲は異なる可能性があるとして説明している（適用指針BC15項）。

リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分する方法

- (2) 維持管理費用相当額を契約における対価から控除し収益に計上する、又は貸手の固定資産税、保険料等の費用の控除額として処理する方法（維持管理費用相当額がリースを構成する部分の金

額に対する割合に重要性が乏しいときは、当該維持管理費用相当額についてリースを構成する部分の金額に含めることができる。)

(1)はIFRS第16号との整合性を図り、借手と同様の取扱いとし、(2)は現行リース会計基準の定めを踏襲したものである。

【【設例7】を参照】

契約対価	81,000千円 a
うち固定資産税及び保険料	3,000千円※
リースを構成する部分の独立販売価格（借手が把握している独立価格も同じ）	72,000千円 b
リースを構成しない部分の独立販売価格（借手が把握している独立価格も同じ）	18,000千円 c
独立価格の合計額	90,000千円 d

(リースを構成する部分とリースを構成しない部分への対価の配分)

リースを構成する部分の金額 = 64,800千円 (= a × (b/d))

リースを構成しない部分の金額 = 16,200千円 (= a × (c/d))

※借手は、固定資産税及び保険料の金額を把握している場合でも、当該金額を契約対価から控除しない。

リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分

現行リース会計基準	新リース会計基準
<p>(借手及び貸手)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 現在価値基準の判定にあたり、維持管理費用相当額をリース料総額から控除するのが原則であるが、維持管理費用相当額がリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、これをリース料総額から控除しないことができる（適用指針第14項）。</li> <li>• リース料総額に通常の保守等の役務提供相当額が含まれる場合、当該役務提供相当額については、維持管理費用相当額に準じて取り扱う（適用指針第14項）。</li> </ul>	<p>〈リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分〉</p> <p>(借手及び貸手)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 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（会計基準第28項・適用指針第9項）。</li> <li>• 借手及び貸手は、リースを構成する部分についてリース会計基準に定める方法により会計処理を行い、リースを構成しない部分について該当する他の会計基準等に従って会計処理を行う（適用指針第10項・第12項）。</li> </ul>

現行リース会計基準	新リース会計基準
<p>(借手)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 現在価値基準の判定上、維持管理費用相当額をリース料総額から控除する場合は、リース料総額から維持管理費用相当額の合理的見積額を差し引いた額で会計処理し、維持管理費用相当額は、その内容を示す科目で費用に計上する（適用指針第25項）。</li> <li>• 通常の保守等の役務提供相当額については、維持管理費用相当額に準じて会計処理を行う（適用指針第26項）。</li> </ul> <p>(貸手)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 現在価値基準の判定上、維持管理費用相当額をリース料総額から控除する場合、維持管理費用相当額は、リース料総額又は受取リース料と区分して収益に計上するか、又は、貸手の固定資産税、保険料等の実際支払額の控除額として処理する（適用指針第54項）。</li> <li>• 通常の保守等の役務提供相当額については、当該部分を収益として計上する（適用指針第55項）。</li> </ul>	<p>(借手)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 借手は、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、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ことを選択することができる（当該選択は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ごと又は性質及び企業の営業における用途が類似する原資産のグループごとに行うことができる）（会計基準第29項）。</li> </ul> <p>(貸手)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• リースを構成しない部分が収益認識会計基準の適用対象であって、かつ、次のいずれも満たす場合には、貸手は、契約ごとに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取り扱うことができる（適用指針第14項）。 <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 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の収益の計上の時期及びパターンが同じである。</li> <li>(2) リースを構成する部分がオペレーティング・リースに分類される。</li> </ol> </li> <li>• 上記の取扱いを適用する場合、次の(1)又は(2)により会計処理を行う（適用指針第15項）。 <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) リースを構成する部分がリースを含む契約の主たる部分であるときは、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を合わせてリースを構成する部分としてオペレーティング・リースに係る会計処理を行う。</li> <li>(2) 上記(1)に該当しないときは、リースを含む契約を収益認識会計基準に従って単一の履行義務として会計処理を行う。</li> </ol> </li> </ul>

現行リース会計基準	新リース会計基準
	<p>〈契約対価におけるリースを構成する部分とリースを構成しない部分の配分〉</p> <p>(借手及び貸手)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>借手及び貸手は、契約における対価の金額について、リースを構成する部分とリースを構成しない部分のそれぞれの部分の独立価格（貸手においては独立販売価格）の比率に基づいて配分する（適用指針第11項・第13項）。</li> </ul> <p>〈借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額（維持管理費用相当額）の取扱い〉</p> <p>(借手)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>借手は、契約における対価の中に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれる場合、当該金額を契約における対価の一部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配分する（適用指針第11項）。</li> </ul> <p>(貸手)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>貸手は、契約における対価の中に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額、あるいは、原資産の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用（維持管理費用相当額）が含まれる場合、次の(1)又は(2)のいずれかの方法により会計処理を行う（適用指針第13項）。             <ol style="list-style-type: none"> <li>借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額を契約における対価の一部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配分する方法</li> <li>維持管理費用相当額を契約における対価から控除し収益に計上する、又は貸手の固定資産税、保険料等の費用の控除額として処理する方法（維持管理費用相当額がリースを構成する部分の金額に対する割合に重要性が乏しいときは、当該維持管理費用相当額についてリースを構成する部分の金額に含めることができる。）</li> </ol> </li> </ul>

## 5. 複数のリースを構成する部分が含まれる契約

契約には、複数のリースを構成する部分が含まれる場合があります。例えば、貸手が機器とソフトウェアのリースを同時に行う場合、すなわち、機器のリースと知的財産のライセンスの付与を同時に行う場合の会計単位の判断が困難であること等から、新リース会計基準では、IFRS第16号との整合性を図り、原資産を使用する権利は、次の(1)及び(2)の要件のいずれも満たす場合、独立したリースを構成する部分であると定めた(適用指針第16項・BC26項)。

- (1) 当該原資産の使用から単独で借手が経済的利益を得ることができること、又は、当該原資産と借手が容易に利用できる他の資源を組み合わせることで借手が経済的利益を得ることができること
  - (2) 当該原資産の契約の中の他の原資産への依存性又は相互関連性が高くないこと
- この定めを踏まえ、次のとおり説明している(適用指針B27項)。

- ① 貸手による知的財産のライセンスの供与が機器のリースとは別個の財又はサービス(収益認識会計基準第32項及び第34項

参照)<sup>26, 27</sup>に該当する場合—知的財産のライセンスの供与については、リース会計基準第3項(2)ただし書きを適用する場合を除き、収益認識会計基準を適用し会計処理を行うことになる。

- ② 貸手による知的財産のライセンスの供与が機器のリースとは別個の財又はサービスに該当しない場合—リース会計基準の範囲に含まれる。この場合、独立したリースの構成部分(適用指針第16項)の要件を満たさないときは、当該知的財産のライセンスの供与について機器のリースに含めて会計処理を行うことになる。

①の「リース会計基準第3項(2)ただし書きを適用する場合を除き」とは、貸手による知的財産のライセンスの供与が機器のリースとは別個の財又はサービスに該当する場合であっても、製造又は販売以外を事業とする貸手は、知的財産のライセンスの供与についてリース会計基準を適用することを選択できるということである。

②は、例えば、ソフトウェアが組み込まれた機器のリースの場合において、当該ソフトウェア部分を含めてリース会計基準を適用することを明確化したものである。

---

### 26 収益認識会計基準第32項

契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、次の(1)又は(2)のいずれかを顧客に移転する約束のそれぞれについて履行義務として識別する(第7項参照)。

- (1) 別個の財又はサービス(第34項参照)(あるいは別個の財又はサービスの束)
- (2) 一連の別個の財又はサービス(特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財又はサービス)(第33項参照)

### 27 収益認識会計基準第34項

顧客に約束した財又はサービスは、次の(1)及び(2)の要件のいずれも満たす場合には、別個のものとする。

- (1) 当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができること、あるいは、当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせることで顧客が便益を享受することができること(すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなる可能性があること)
- (2) 当該財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できること(すなわち、当該財又はサービスを顧客に移転する約束が契約の観点において別個のものとなること)

## 第V章 リース期間

現行リース会計基準では、リース期間は「合意された期間」をいう。すなわち、契約で定められた期間（契約期間）がリース期間であり、当該リース期間にわたって、貸手はリース対象資産を借手に対して使用収益する権利を与え、借手は合意された使用料（リース料）を貸手に支払う。

したがって、現行リース会計基準のもとでは、借手及び貸手は、同一のリース期間にわたって、それぞれの会計処理を行う。

一方、新リース会計基準では、借手のリース期間と貸手のリース期間を区別して定めている。

### 1. 借手のリース期間

#### (1) 借手のリース期間の決定

借手は、借手のリース期間について、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の(1)及び(2)の両方を加えた期間を加えて決定する（会計基準第15項・第31項）。

- (1) 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
- (2) 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

借手のリース期間はIFRS第16号との整合性を図ったものである。IFRS第16号では、借手が延長オプションを行使することを見込んでいる場合、当該オプションの対象期間をリース期間に反映する方が、リースの経済実態をより忠実に表現すること、借手にオプションを行使する明らかな経済的インセンティブが存在する場合に、当該オプションの対象期間をリース期間から除外することによってリース負債を貸借対照表から不適切に

除外するリスクを軽減できること等を理由に、オプションの対象期間をリース期間に反映することとした（会計基準BC34項）。

#### (2) 借手のリース期間の判定方法

延長オプションを行使すること及び解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかについて、「合理的に確実」の解釈のばらつきにより企業間及び国際間の比較可能性が損なわれる可能性があること、「合理的に確実」は高い閾値にもかかわらず実務的に閾値が低くなる可能性があること、特に不動産の普通賃貸借契約については借手のリース期間の判断に困難を伴う等の懸念がASBJに対して寄せられていた（適用指針BC28項）。

「合理的に確実」の閾値が実務的に低くなるという懸念に関して、適用指針では「合理的に確実は、蓋然性が相当程度高いことを示している」と説明している（適用指針BC29項）。

また、「合理的に確実」の解釈のばらつきへの対応として、借手が延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかを判定するにあたっては、例えば、次のような経済的インセンティブを生じさせる要因を考慮することとした（適用指針第17項・BC32項）。

- (1) 延長オプション又は解約オプションの対象期間に係る契約条件（リース料、違約金、残価保証、購入オプションなど）
- (2) 大幅な賃借設備の改良の有無
- (3) リースの解約に関連して生じるコスト
- (4) 企業の事業内容に照らした原資産の重要性

- (5) 延長オプション又は解約オプションの行使条件（例えば、オプションの行使条件が借手にとって有利である場合）

借手のリース期間は、経営者の意図や見込みのみに基づく年数ではなく、借手が行使する経済的インセンティブを生じさせる要因に焦点を当てて決定され、借手が延長オプションを行使する経済的インセンティブを有し、当該延長オプションを行使することが合理的に確実であるかどうかの判断の結果によることになると説明している（適用指針BC30項）。

また、合理的に確実であるかどうかの判断は、一概に過去の慣行に重きを置いてオプションの行使可能性を判断することを要求するのではなく、将来の見積りに焦点を当てる必要があり、諸要因を総合的に勘案して行うことに留意する必要があるとしている（適用指針BC33項）。

借手のリース期間の判断については、特に不動産の普通賃貸借契約において困難が伴うとの懸念がみられたことを踏まえ（適用指針BC28項）、不動産賃貸借契約に関する借手のリース期間の判断・決定に関する設例（〔設例8-2〕から〔設例8-5〕）が示されている（適用指針BC34項）。

### (3) 再リースの取扱い

現行リース会計基準では、再リース期間は1年以内とするのが通常であり、再リース料も少額であるのが一般的であることから、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る。

新リース会計基準では、再リースの一般的な特徴は、再リースに関する条項が当初の契約において明示されており、経済的耐用年数を考慮した解約不能期間経過後において、当初の月額リース料程度の年間リース料により行われる1年間のリースであるとしている（会計基準BC27項）。

このような再リースについて、新リース会計基準では、借手は、リース開始日に再リース期間を借手のリース期間に含めていない場合、当初のリースとは独立したリースとして会計処理することができる（適用指針第52項）。

この取扱いは、IFRS第16号では設けられていないが、再リースは我が国固有の商慣習であり、当該取扱いを引き続き設けることにより、国際的な比較可能性を大きく損なわずに、財務諸表作成者の追加的な負担を減らすことができると説明している（適用指針BC81項）。

ただし、延長オプションの対象期間に再リース期間を含めない取扱いを採用しない場合、再リース期間は延長オプションの対象期間に含まれる（適用指針BC81項）。この場合、借手は、当該再リースを行使することが合理的に確実であると判断したときは、解約不能期間に当該再リース期間を加えて、借手のリース期間を決定することになる。

以下は、適用指針で示されている設例のうち、普通借家契約において、延長オプションを行使することが合理的に確実であると判断した事例〔設例8-2〕及び〔設例8-3〕を紹介している。いずれも同じ契約条件であるが、店舗の重要性の違いにより合理的に確実の閾値の判断が異なっている事例である。

[設例8-2] 普通借家契約(延長オプションを行使することが合理的に確実である場合(1))〈要約〉

**前提条件**

1. A社(借手)とB社(貸手)の建物の店舗スペースに関する賃貸借契約(普通借家契約)
2. 契約はリースを含む。
3. 契約期間:1年(契約期間中は解約不可)  
1年経過後は更新時の市場レートの賃料で毎年更新でき、延長オプションの対象期間に係るその他の契約条件は設定されていない(適用指針第17項(1)関連)。延長オプションの行使条件も付されていない(適用指針第17項(5)関連)。
4. A社は、リース開始日に当該店舗に対して重要な建物附属設備を設置した(適用指針第17項(2)関連)。当該建物の物理的使用可能期間を10年と見積っている。
5. A社のX事業では、営業上の観点から定期的なリニューアルを必要とし、概ね5年で当該建物附属設備の一部について入替えのための除却と追加コストが発生する(適用指針第17項(3)関連)。
6. 当該店舗は戦略的に重要な店舗ではなく、損益の状況によっては撤退することがあり得る(適用指針第17項(4)関連)。

(備考) 前提条件3~6に記載している(適用指針第17項(1)~(5)関連)は当協会追加。

**(前提条件の分析)**

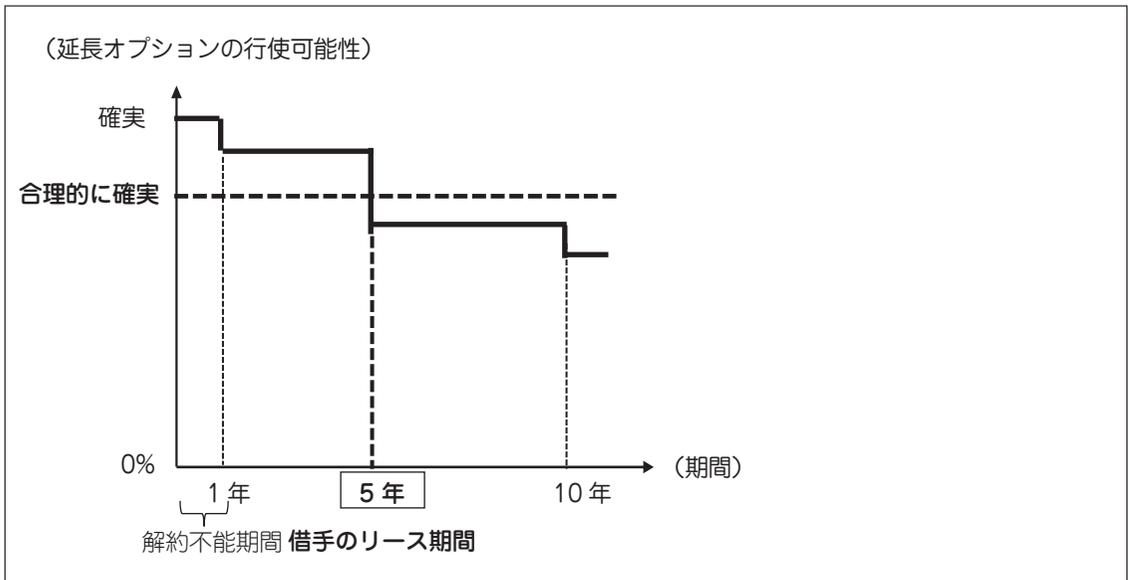
- 適用指針第17項(1)及び(5)の要因について、前提条件3のとおり、A社は特に考慮すべきものはないと判断した。
- 適用指針第17項(2)及び(3)の要因について、前提条件4のとおり、A社はリース開始日において重要な建物附属設備を設置していることから大幅な賃借設備の改良を行っていると考え、また、延長オプションを行使しない場合には建物附属設備が除却されるため、延長オプションを行使する経済的インセンティブがあると判断した。一方、前提条件5のとおり、概ね5年で建物附属設備の一部について入替えのため除却と追加コストの発生が見込まれるため、A社は経済的インセンティブの観点から当該店舗の損益状況によってはリニューアルを行ってまで延長オプションを行使しない可能性があるかと判断した。
- 適用指針第17項(4)の要因について、前提条件6のとおり、店舗は戦略的に重要な店舗ではなく、損益の状況によっては撤退することがあり得るため、企業の事業内容に照らした原資産の重要性は必ずしも高くないと判断した。

**(借手のリース期間の決定)**

- A社は、借手のリース期間として確実である1年の解約不能期間を出発点として、上記分析のとおり経済的インセンティブを生じさせる要因の有無を総合的に勘案して評価し、その期間までは延長する可能性が合理的に確実といえるまで高いが、その期間を超えると合理的に確実よりは延長する可能性が低下すると判断するその期間を借手のリース期間として決定する。
- A社は、自社のビジネスモデルに基づき現実的に想定し得る次の2つのシナリオを検討した。(シナリオ1)5年経過時点まで延長オプションを行使する。

(シナリオ2) 10年経過時点まで延長オプションを行使する。

- シナリオ1について、店舗に対して重要な建物附属設備を設置している状況において早期に延長オプションを行使しない場合には建物附属設備が除却されるため、解約不能期間の経過後、店舗のリニューアルを行う前までの期間（5年間）については、延長オプションを行使する可能性は合理的に確実よりも高いと判断した。
- シナリオ2について、5年経過後に店舗のリニューアルを行い追加コストが必要となるが、当該店舗は戦略的に重要な店舗ではなく企業の事業内容に照らした原資産の重要性は必ずしも高くない状況において店舗のリニューアルを行ってまで延長オプションを行使するかどうかは当該店舗の損益の状況次第であることから、A社は、シナリオ2の10年経過時点まで延長オプションを行使する可能性は、シナリオ1の5年経過時点まで延長オプションを行使する可能性よりも相対的に低く、合理的に確実よりも低いと判断した。
- 以上から、A社は、借手のリース期間を5年と決定した（下図のとおり）。



[設例8-3] 普通借家契約(延長オプションを行使することが合理的に確実である場合(2))〈要約〉

前提条件

1. A社(借手)とB社(貸手)の建物の店舗スペースに関する賃貸借契約(普通借家契約)
2. 契約はリースを含む。
3. 契約期間:1年(契約期間中は解約不可)  
1年経過後は更新時の市場レートの賃料で毎年更新でき、延長オプションの対象期間に係るその他の契約条件は設定されていない(適用指針第17項(1)関連)。延長オプションの行使条件も付されていない(適用指針第17項(5)関連)。
4. A社は、リース開始日において当該店舗を戦略的に重要な店舗の一つと位置付けており、他の店舗に比べて多額の投資を行い重要な建物附属設備を設置した(適用指針第17項(2)関連)。当該建物の物理的使用可能期間を10年と見積っている。当該店舗での営業を10年目以後も継続する場合には、改めて同様の建物附属設備の設置が必要となる(適用指針第17項(3)関連)。
5. A社のX事業では、営業上の観点から定期的なリニューアルを必要とし、概ね5年で当該建物附属設備の一部について入替えのための除却と追加コストが発生する(適用指針第17項(3)関連)。
6. 当該店舗の立地は現在のA社のX事業にとって最良と考えられ、A社は戦略的に重要な店舗の一つとして営業することを想定しており、店舗の損益の状況のみで撤退の判断は行わない(適用指針第17項(4)関連)。

(備考) 前提条件3~6に記載している(適用指針第17項(1)~(5)関連)は当協会追加。また、設例8-2と異なる部分を下線で示した。

(前提条件の分析)

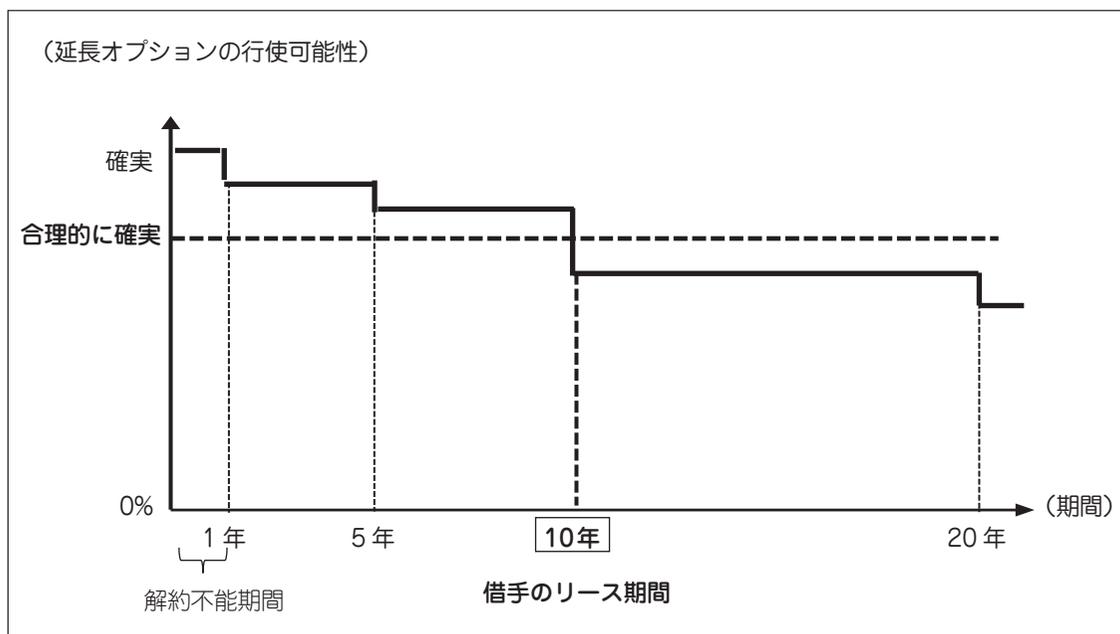
- 適用指針第17項(1)及び(5)の要因について、前提条件3のとおり、A社は特に考慮すべきものはないと判断した。
- 適用指針第17項(2)及び(3)の要因について、前提条件4のとおり、A社はリース開始日において重要な建物附属設備を設置していることから大幅な賃借設備の改良を行っていると考え、また、延長オプションを行使しない場合には建物附属設備が除却されるため、延長オプションを行使する経済的インセンティブがあると判断した。一方、前提条件5のとおり、概ね5年で建物附属設備の一部について入替えのため除却と追加コストの発生が見込まれるため、A社は経済的インセンティブの観点から延長オプションを行使しない可能性があるかと判断した。
- 適用指針第17項(4)の要因について、前提条件6のとおり、店舗の立地がX事業にとって最良であり、戦略的に重要な店舗の一つとして営業することを想定していることに加え、損益の状況のみで撤退の判断を行わないとしていることから、A社は企業の事業内容に照らした原資産の重要性は高いと判断した。

(借手のリース期間の決定)

- A社は、借手のリース期間として確実である1年の解約不能期間を出発点として、上記分析

のとおり経済的インセンティブを生じさせる要因の有無を総合的に勘案して評価し、その期間までは延長する可能性が合理的に確実といえるまで高いが、その期間を超えると合理的に確実よりは延長する可能性が低下すると判断するその期間を借手のリース期間として決定する。

- A社は、自社のビジネスモデルに基づき現実的に想定し得る次の3つのシナリオを検討した。  
(シナリオ1) 5年経過時点まで延長オプションを行使する。  
(シナリオ2) 10年経過時点まで延長オプションを行使する。  
(シナリオ3) 20年経過時点まで延長オプションを行使する。
- シナリオ1について、戦略的に重要な店舗の一つと位置付け、他の店舗に比べて多額の投資を行い重要な建物附属設備を設置している状況において早期に延長オプションを行使しない場合には、他の店舗よりも大規模に建物附属設備が除却されることとなり、また、損益の状況のみで撤退の判断を行わない戦略的に重要な店舗の一つであることから、A社は、解約不能期間の経過後、店舗のリニューアルを行う前までの期間（5年間）については、延長オプションを行使する可能性は合理的に確実よりも高いと判断した。
- シナリオ2について、A社は、店舗は損益の状況のみで撤退の判断を行わない戦略的に重要な店舗の一つと位置付けていることから、延長オプションを行使しない場合に他の店舗に比べて大規模の除却が行われ、かつ、その戦略的な位置付けからリニューアルによる建物附属設備の一部について入替えのための除却と追加コストが発生したとしても延長オプションを行使する可能性は合理的に確実よりも高いと判断した。また、さらにその後5年間が経過するまでの期間については、経済的インセンティブの観点から考慮すべきものは特になくことから、A社は、重要な建物附属設備の物理的使用可能期間である10年まで延長オプションを行使する可能性は合理的に確実よりも高いと判断した。
- シナリオ3について、建物附属設備の物理的使用可能期間の10年目以後も店舗の営業を継続する場合には、全面的に建物附属設備を再設置することが必要となり、当該店舗は損益の状況のみで撤退の判断を行わない戦略的に重要な店舗で原資産の重要性はあるが、全面的な建物附属設備の再設置を行ってまで延長オプションを行使するかどうかは再設置に要する金額やその時点の経済状況などによるため、A社は、シナリオ3において20年経過時点まで延長オプションを行使する可能性は、シナリオ2において10年経過時点まで延長オプションを行使する可能性よりも相対的に低く、合理的に確実よりも低いと判断した。
- 以上から、A社は、借手のリース期間を10年と決定した（次頁のとおり）。



## 2. 貸手のリース期間

「貸手のリース期間」とは、貸手を選択した次のいずれかの期間をいう（会計基準第16項・第32項）。

- (1) 借手のリース期間と同様の方法により決定した期間
- (2) 借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間（事実上解約不能と認められる期間を含む。）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た期間

貸手は、決定した(1)又は(2)のいずれかの貸手のリース期間を継続して適用しなければならない（会計基準BC38項）。

IFRS第16号では、借手と貸手に対して同

様のリース期間を採用しているため、貸手のリース期間(1)はIFRS第16号との整合性を図ったものである。

貸手のリース期間(2)は現行リース会計基準を踏襲したものであるが、現行リース会計基準のリース期間が「合意された期間」（契約期間）であるのに対し、新リース会計基準の貸手のリース期間(2)は「解約不能期間」である。

この点、機器等のファイナンス・リースの契約期間は解約不能期間であるため、現行リース会計基準のリース期間（契約期間）と貸手のリース期間(2)は一致するが、オペレーティング・リースのうち特に不動産の普通賃貸借契約の解約不能期間は契約期間よりも著しく短いため、現行リース会計基準のリース期間と貸手のリース期間(2)は一致しない。

### 借手のリース期間と貸手のリース期間

現行リース会計基準	新リース会計基準
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 合意された期間をリース期間という（会計基準第4項）。</li> <li>• 現在価値基準の適用にあたっては、当該リース取引が置かれている状況からみて借手が再リースを行う意思が明らかな場合を除き、再リース期間又は再リース料は、解約不能のリース期間又はリース料総額に含めない（適用指針第11項）。</li> <li>• 経済的耐用年数基準の適用にあたっては、当該リース取引が置かれている状況からみて借手が再リースを行う意思が明らかな場合を除き、再リース期間は解約不能のリース期間に含めない（適用指針第12項）。</li> <li>• リース資産の償却年数については、原則として、リース期間を耐用年数とすることとされているが、再リース期間をファイナンス・リース取引の判定においてリース期間に含めている場合は、再リース期間を当該耐用年数に含めるものとする（適用指針第27項）。</li> <li>• 再リース期間を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（適用指針第29項）。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 「借手のリース期間」とは、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の(1)及び(2)の両方を加えた期間をいう（会計基準第15項・第31項）。             <ol style="list-style-type: none"> <li>(1)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</li> <li>(2)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</li> </ol> </li> <li>• 借手は、借手が延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかを判定するにあたって、例えば次の経済的インセンティブを生じさせる要因を考慮する（適用指針第17項）。             <ol style="list-style-type: none"> <li>(1)延長オプション又は解約オプションの対象期間に係る契約条件（リース料、違約金、残価保証、購入オプションなど）</li> <li>(2)大幅な賃借設備の改良の有無</li> <li>(3)リースの解約に関連して生じるコスト</li> <li>(4)企業の事業内容に照らした原資産の重要性</li> <li>(5)延長オプション又は解約オプションの行使条件</li> </ol> </li> <li>• 「貸手のリース期間」とは、貸手が選択した次のいずれかの期間をいう（会計基準第16項・第32項）。             <ol style="list-style-type: none"> <li>(1)借手のリース期間と同様の方法により決定した期間</li> <li>(2)借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間（事実上解約不能と認められる期間を含む。）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た期間</li> </ol> </li> </ul>

現行リース会計基準	新リース会計基準
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 「再リース期間」とは、再リースに関する取決めにおける再リースに係るリース期間をいう（会計基準第17項）。</li> <li>• 借手は、リース開始日に再リース期間を借手のリース期間に含めていない場合又は直近のリースの契約条件の変更の発効日に再リース期間を借手のリース期間に含めていない場合*、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ができる（適用指針第52項）。</li> </ul> <p>※第Ⅵ章で説明。</p>

（次号に続く）