

公認会計士 修了考查対策講座

会計実務

【基本テキスト6】

*CERTIFIED
PUBLIC
ACCOUNTANT*

2025年度目標



TAC

会計実務 論述編

I. 会計実務の試験概要

1. 科目名称

会計に関する理論及び実務

2. 目的及び出題方針

公認会計士が行う実務としての会計業務で必要とされる実務に関する専門的応用能力を修得しているかどうかの確認を行うことを目的とし、我が国における会計に関する理論及び実務全般についての出題がされる。

3. 出題に関する基準・出題項目

企業会計審議会が設定した企業会計に関する原則，基準，取扱い
企業会計基準委員会が設定した会計基準，適用指針，実務対応報告
金融商品取引法に基づく会計に関する関連法規，ガイドライン
会社法に基づく会計に関する関連法規
日本公認会計士協会会計制度委員会報告
国際財務報告基準 等

(試験時間) 3時間

(問題数) 大問2問(小問等を設ける場合がある)

(配点) 300点

II. 講義について

会計実務の論述問題で問われる内容としては、主に次の5つが挙げられます。

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">① 会計の理論的な考え方② 会計処理の説明③ 注記など開示関連の説明④ 会計基準に照らした具体的判断⑤ IFRSの会計処理 |
|---|

公認会計士試験の論文式試験の財務会計論では、主に上記①が出題されますが、修了考査の会計実務では、上記①に加え、会計基準等の正確な知識を必要とする上記②～⑤も多く出題されます。

そして、上記の①～⑤のうち、①及び②は、公認会計士試験の論文式試験の知識を思い出すことで十分な対策となります。一方で、③～⑤は、公認会計士試験の論文式試験において出題が見られない内容も多く、追加的な知識を身に付けていただく必要があります。

そこで、会計実務(論述編)では、公認会計士試験の論文式試験の重要知識の総復習に加え、注記等を含む会計基準の詳細な規定やIFRSなど、修了考査における追加的な内容の説明を行います。

Ⅲ. 本テキストの重要性

合格点を確保するためには、各節に付した【A】及び【B】をしっかりと復習してください。重要性の内容は以下のとおりです。

重要性	内 容	対 応
【A】	<ul style="list-style-type: none"> ・ 頻繁に出題される論点 ・ 出題可能性の高い論点 	必ず理解し、できるようになること
【B】	<ul style="list-style-type: none"> ・ たびたび出題される論点 ・ 比較的に出題可能性の高い論点 	可能な限り理解し、できるようになること
【C】	<ul style="list-style-type: none"> ・ 節の内容が概要や総論的なもの ・ 数年間出題されていない論点のうち、重要性が【B】ほど高くないもの ・ 直近の出題はあるがマイナーな論点 ・ 難易度の高い論点 	概要や総論的な内容を除き、余力がある場合に理解できるようになること

※ 各節に付した重要性と異なる論点が同じ節にある場合には、別途、異なる重要性を示すことがあります。

Ⅳ. 本テキストにおける会計基準等の略称一覧

略 称	正式名称
「財規」	「財務諸表等規則」
「連結財規」	「連結財務諸表規則」
「概念フレームワーク」	「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」
「包括利益基準」	「包括利益の表示に関する会計基準」
「開示変更訂正基準」	「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」
「開示変更訂正指針」	「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」
「棚卸資産基準」	「棚卸資産の評価に関する会計基準」
「無形資産論点整理」	「無形資産に関する論点の整理」
「繰延資産対応報告」	「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」
「研究開発基準」	「研究開発費等に係る会計基準」
「研究開発指針」	「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」
「研究開発論点整理」	「研究開発費に関する論点の整理」
「純資産基準」	「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」
「自己株式基準」	「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」
「自己株式指針」	「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」
「その他 S」指針	「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」
「役員賞与基準」	「役員賞与に関する会計基準」
「株主資本基準」	「株主資本等変動計算書に関する会計基準」
「EPS基準」	「1株当たり当期純利益に関する会計基準」
「EPS指針」	「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」
「金融商品基準」	「金融商品に関する会計基準」
「金融商品指針」	「金融商品会計に関する実務指針」
「金融商品Q&A」	「金融商品会計に関するQ&A」
「時価算定基準」	「時価の算定に関する会計基準」
「連結原則」	「連結財務諸表原則」

「連結基準」	「連結財務諸表に関する会計基準」
「連結範囲指針」	「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」
「資本連結指針」	「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」
「在外子会社等対応報告」	「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」
「持分法基準」	「持分法に関する会計基準」
「持分法指針」	「持分法会計に関する実務指針」
「関連当事者基準」	「関連当事者の開示に関する会計基準」
「外貨基準」	「外貨建取引等会計処理基準」
「外貨意見書」	「外貨建取引等会計処理基準の改訂に関する意見書」
「外貨指針」	「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」
「SO基準」	「ストック・オプション等に関する会計基準」
「SO指針」	「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」
「旧・リース基準」	「リース取引に係る会計基準」
「現行・リース基準」	「リース取引に関する会計基準」
「現行・リース指針」	「リース取引に関する会計基準の適用指針」
「リース論点整理」	「リース会計に関する論点の整理」
「新・リース基準」	「リースに関する会計基準」
「新・リース指針」	「リースに関する会計基準の適用指針」
「減損基準」	「固定資産の減損に係る会計基準」
「減損指針」	「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」
「賃貸等不動産基準」	「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」
「工事契約基準」	「工事契約に関する会計基準」
「旧・退職給付意見書」	「退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書」
「旧・退職給付基準」	「退職給付に係る会計基準」
「退職給付移行指針」	「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」
「退職給付基準」	「退職給付に関する会計基準」
「退職給付指針」	「退職給付に関する会計基準の適用指針」
「除去債務基準」	「資産除去債務に関する会計基準」
「税効果基準」	「税効果会計に係る会計基準」
「税効果指針」	「税効果会計に係る会計基準の適用指針」
「DTA指針」	「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」
「企業結合基準」	「企業結合に関する会計基準」
「旧・企業結合基準」	「企業結合に係る会計基準」
「企業結合論点整理」	「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」
「事業分離基準」	「事業分離等に関する会計基準」
「組織再編指針」	「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」
「連結CS等基準」	「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」
「連結CS基準」	「連結キャッシュ・フロー計算書作成基準」
「連結CS等意見書」	「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書」
「連結CS等指針」	「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」
「四半期基準」	「四半期財務諸表に関する会計基準」
「四半期指針」	「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」
「中間基準」	「中間財務諸表に関する会計基準」
「中間指針」	「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針」
「セグメント基準」	「セグメント情報等の開示に関する会計基準」
「旧・セグメント基準」	「セグメント情報の開示基準」
「収益認識基準」	「収益認識に関する会計基準」
「収益認識指針」	「収益認識に関する会計基準の適用指針」
「ソフトウェア対応報告」	「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」
「不動産流動化指針」	「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」
「法人税等基準」	「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」
「見積開示基準」	「会計上の見積りの開示に関する会計基準」

V. 学習進度表

回数	講義内容
第1回	第1章 会計基準の体系 第2章 固定資産の減損 第3章 棚卸資産の期末評価 第4章 研究開発等
第2回	第5章 引当金 第6章 退職給付会計 第7章 資産除去債務 第8章 純資産会計 第9章 自己株式 第10章 ストック・オプション等
第3回	第11章 連結会計 第12章 持分法会計 第13章 企業結合 第14章 事業分離等
第4回	第15章 金融商品会計 第16章 外貨換算会計 第17章 税効果会計
第5回	第18章 会計方針の開示, 会計上の変更及び誤謬の訂正 第19章 キャッシュ・フロー計算書 第20章 中間財務諸表 第21章 包括利益の表示 第22章 セグメント情報等 第23章 関連当事者の開示 第24章 1株当たり当期純利益
第6回	第25章 収益認識 第26①章 現行・リース基準 第26②章 新・リース基準
第7回	IFRS

※ 圧縮講義（全3回）では上記の内容のうち、特に重要な論点のみを扱います。

目次

第1章 会計基準の体系

1. 制度会計	2
2. 一般に公正妥当と認められる企業会計の基準	4
3. 収益費用アプローチと資産負債アプローチ	7

第2章 固定資産の減損

1. 総論	12
2. 減損の兆候	13
3. 減損損失の認識	16
4. 減損損失の測定	17
5. 関連する事項	18
6. 共用資産の取扱い	21
7. のれんの取扱い	23
8. 減損処理後の会計処理及び開示	25
9. 投資不動産（賃貸等不動産）	26

第3章 棚卸資産の期末評価

1. 総論	30
2. 通常の販売目的で保有する棚卸資産	30
3. トレーディング目的で保有する棚卸資産	34

第4章 研究開発費等

1. 研究開発費に係る会計処理	36
2. ソフトウェア制作費に係る会計処理	38

第5章 引当金

1. 総論	44
2. 各論	45
3. 開示後発事象と修正後発事象	49

第6章 退職給付会計

1. 総論	52
2. 確定拠出制度	53
3. 確定給付制度	54
4. 退職給付制度間の移行等	63

第7章 資産除去債務

1. 総論	66
2. 会計処理	68
3. 開示	70

第8章 純資産－総論

1. 純資産と株主資本	72
2. 払込資本	73
3. 留保利益	75
4. 株主資本以外の各項目	76
5. 株主資本等変動計算書	77

第9章 純資産－自己株式

1. 会計的性格	80
2. 取得	80
3. 保有	82
4. 処分	83
5. 消却	84

第10章 ストック・オプション等

1. 総論	88
2. 会計処理	89
3. 会計処理に係る論点	92
4. 条件変更の会計処理	93
5. 連結会社のストック・オプションの取扱い	94
6. 取締役の報酬等として株式を無償交付する取引	96

第11章 連結会計

1. 総論	100
2. 連結財務諸表作成における一般基準	100
3. 連結基礎概念	106
4. 連結貸借対照表の作成基準	107
5. 連結損益及び包括利益計算書又は連結損益計算書及び連結包括利益計算書の作成基準	116
6. 注記事項	118
7. 連結基礎概念と整合する会計処理	119

第12章 持分法会計

1. 総論	122
2. 適用範囲	123
3. 会計処理	124

第13章 企業結合

1. 総論	130
2. 取得の会計処理	133
3. 共同支配企業の形成	144
4. 共通支配下の取引等	145

第14章 事業分離等

1. 総論	148
2. 分離元企業の会計処理	149
3. 被結合企業の株主に係る会計処理	157

第15章 金融商品会計

1. 範囲	166
2. 発生の認識	166
3. 消滅の認識	168
4. 評価基準に関する基本的な考え方	171
5. 債権	172
6. 有価証券	174
7. 金銭債務	179
8. デリバティブ取引	179
9. ヘッジ会計	180
10. 時価情報の注記	184

第16章 外貨換算会計

1. 外貨換算に関する基本的な考え方	190
2. 外貨建取引の換算	194
3. 外貨表示財務諸表項目の換算	198

第17章 税効果会計

1. 総論	204
2. 「税効果基準」の基本的内容	207
3. 個別財務諸表における税効果会計	209
4. 連結財務諸表における税効果会計	216
5. 税効果額の計上方法及び表示方法	224
6. 注記事項	226

第18章 会計方針の開示，会計上の変更及び誤謬の訂正

1. 総論	228
2. 会計方針の変更	228
3. 表示方法の変更	232
4. 会計上の見積りの変更	233
5. 誤謬の訂正	237

第19章 キャッシュ・フロー計算書

1. 総論	240
2. 連結キャッシュ・フロー計算書の作成基準	241
3. 注記事項	248

第20章 中間財務諸表

1. 総論	250
2. 中間財務諸表の範囲と開示対象期間	252
3. 中間連結財務諸表の作成基準	254

第21章 包括利益の表示

1. 総論	260
2. 包括利益の表示	261

第22章 セグメント情報等

1. 総論	264
2. セグメント情報等	267

第23章 関連当事者の開示

1. 総論	278
2. 開示対象となる範囲と開示内容	279
3. 関連当事者	280

第24章 1株当たり当期純利益

1. 総論	284
2. 算定	284

第25章 収益認識

1. 総論	288
2. 原則的な取扱い	291
3. 契約資産、契約負債及び顧客との契約から生じた債権	321
4. 開示	321
5. 重要性等に関する代替的な取扱い	324

第26章① 現行・リース基準

1. 総論	330
2. リース取引の分類	331
3. ファイナンス・リース取引の会計処理（借手）	333
4. ファイナンス・リース取引の会計処理（貸手）	337
5. オペレーティング・リース取引の会計処理	338
6. セール・アンド・リースバック取引の会計処理	339

第26章② 新・リース基準

1. 総論	342
2. リースの識別	344
3. リース期間	351
4. 借手の会計処理	352
5. 貸手の会計処理	361
6. セール・アンド・リースバック取引	365
7. サブリース取引	368
8. 開示	370

[MEMO]

第26章①

現行・リース基準

【出題実績】

	26	27	28	29	30	元	2	3	4	5	出題頻度
1. 総論											C
2. リース取引の分類									●		B
3. ファイナンス・リース取引の会計処理(借手)							●				B
4. ファイナンス・リース取引の会計処理(貸手)											C
5. オペレーティング・リース取引の会計処理		●									B
6. セール・アンド・リースバック取引の会計処理											C

(本章で学ぶこと)

本章では、「現行・リース基準」等について学習します。借手の会計処理を中心に学習してください。

なお、2024年9月に「新・リース基準」等が公表され、今後、借手の会計処理は使用权モデルへ移行することとなります。これについては、第26章②にて取り扱います。

リース取引： 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

1. 「旧・リース基準」の必要性

「旧・リース基準」が公表される以前、リース取引は、その**法的形式**に従い、**賃貸借取引**として処理されていた。しかし、リース取引の中には**経済的実態**は**売買取引**であるとみなせるものがあり、このようなリース取引を賃貸借取引として会計処理することは、経済的実態を財務諸表に的確に反映するものとはいえず、利害関係者の意思決定を誤らせるおそれがあった。そこで、平成5年6月に「旧・リース基準」が公表され、法的には賃貸借取引であるリース取引のうち、経済的実態が売買取引であるとみなせるファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理（**売買処理**）が採用された。

2. 「現行・リース基準」の必要性・改正の必要性

「旧・リース基準」では、ファイナンス・リース取引について通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理（**売買処理**）が原則とされていたが、一方で、所有権移転外ファイナンス・リース取引については、一定の注記を要件として、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**）を採用することが例外的に認められていた。

〔図表〕 「旧・リース基準」におけるファイナンス・リース取引の会計処理

	原則処理	例外処理
所有権移転 ファイナンス・リース取引	通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理（ 売買処理 ）	X
所有権移転外 ファイナンス・リース取引		

このような状況の中、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、大半の企業が例外処理である賃貸借処理を採用していたことから、次のような問題意識が持たれるようになった。

- ① 会計上の情報開示の観点からは、ファイナンス・リース取引については、借手において資産及び負債を認識する必要がある。特に、いわゆるレンタルと異なり、使用の有無にかかわらず借手はリース料の支払義務を負い、キャッシュ・フローは固定されているため、借手は債務を計上すべきである。
- ② 本来、代替的な処理が認められるのは、異なった経済的実態に異なる会計処理を適用することで、事実をより適切に伝えられる場合である。例外処理である賃貸借処理がほぼすべてを占める現状は、会計基準の趣旨を否定するような特異な状況であり、早急に是正される必要がある。

検討の結果、例外処理である賃貸借処理は廃止する（例外処理の廃止）との結論に至り、「旧・リース基準」が改正され、「現行・リース基準」が公表された。

2

リース取引の分類【B】

1. 分類

「現行・リース基準」においては、法的形式よりも経済的な実態を重視するという基本的姿勢に従い、経済的な実態が売買取引か、賃貸借取引か、という観点からリース取引が分類されている。

法的形式	経済的な実態	リース取引の種類
賃貸借取引	売買取引とみなせるリース取引	ファイナンス・リース取引
	賃貸借取引であるリース取引 (又は売買取引とは言い切れないリース取引)	オペレーティング・リース取引

2. 定義

「現行・リース基準」は、**解約不能**と**フルペイアウト**という2つの要件を満たすリース取引を**ファイナンス・リース取引**とし、1つでも要件を満たさないリース取引を**オペレーティング・リース取引**としている。

名称	「現行・リース基準」における定義
ファイナンス ・リース取引	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で、 借手が、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
オペレーティング ・リース取引	ファイナンス・リース取引以外のリース取引

ここで、リース期間の中途において借手が自由に解約できるのであればそのリース取引を売買取引とみなすことは到底できないため、リース取引の経済的な実態が売買取引とみなせるかどうかの判断においてはリース契約が解約不能であるかどうか1つの判断基準になるが、解約不能であるかどうかは実質的に判断する必要がある。つまり、リース契約に解約不能と明記されている場合のみならず、解約が認められるとしても、解約にあたり多額の違約金を支払わなければならない等の理由によって実質的に解約できない場合と同じ結果になるような契約上の条件がある場合も解約不能とみなされる。

また、売買取引が行われた場合には、通常、買手は、取得した資産の使用等から得られるすべてのリターンを享受できるが、一方で、当該資産に関するすべてのコストも負担する。そのため、リース取引の経済的な実態が売買取引とみなされるためには、リース物件の使用等により生じるリターンとコストがともに借手に帰属することが求められる。

3. ファイナンス・リース取引の判断基準

ファイナンス・リース取引に該当するかどうかは、基本的に経済的実態に基づいて判断すべきであるが、**現在価値基準**又は**経済的耐用年数基準**のいずれかに該当する場合には、ファイナンス・リース取引と判定する。^(※1)

現在価値基準	経済的耐用年数基準
解約不能のリース期間中のリース料総額の現在価値が、当該リース物件を借手が現金で購入するものと仮定した場合の合理的見積金額（見積現金購入価額）の概ね90%以上であること	解約不能のリース期間が、当該リース物件の経済的耐用年数の概ね75%以上であること

なお、現在価値基準又は経済的耐用年数基準の適用にあたっては、**再リース**、**維持管理費用相当額**、**役務提供相当額**、**残価保証**の取扱いに留意する。

再リース	維持管理費用相当額・役務提供相当額 ^(※2)	残価保証 ^(※3)
再リース期間又は再リース料は、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でない場合を除き、解約不能のリース期間又はリース料総額に含めない。	維持管理費用相当額は、原則として、リース料総額から控除する。 ^(※4) 役務提供相当額は、維持管理費用相当額に準じて取り扱う。 ^(※5)	リース契約上に残価保証の取決めがある場合は、残価保証額をリース料総額に含める。

(※1) リース期間が経済的耐用年数のおおむね75%以上であっても借手がリース物件に係るほとんどすべてのコストを負担しない場合もある。そのため、経済的耐用年数基準の適用にあたっては、リース物件の特性、経済的耐用年数の長さ、リース物件の中古市場の存在等により、現在価値基準の判定結果が90%を大きく下回ることが明らかな場合には、現在価値基準のみにより判定を行うものとされる。

(※2) リース料には、リース物件の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の維持管理費用相当額や、保守等の役務提供相当額が含まれる場合がある。

(※3) リース期間終了時にリース物件の処分価額が契約上取り決めた保証価額に満たない場合に、借手に対して、その不足額を貸手に支払う義務が課せられることがあり、このような条件を残価保証という。

(※4) 維持管理費用相当額に重要性が乏しい場合は、リース料総額から控除しないことができる。

(※5) 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、その内容を示す科目で費用に計上する。また、役務提供相当額は、維持管理費用相当額に準じて処理する。

3 ファイナンス・リース取引の会計処理(借手)【B】

1. 分類

ファイナンス・リース取引と判定されたものが次のいずれかに該当する場合は**所有権移転ファイナンス・リース取引**（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）に該当し、それ以外のファイナンス・リース取引は、**所有権移転外ファイナンス・リース取引**（所有権移転ファイナンス・リース取引以外のもの）に該当する。^(※6)

- ① リース契約上、リース期間終了後又はリース期間の途中で、リース物件の所有権が借手に移転することとされているリース取引
- ② リース契約上、借手に対して、リース期間終了後又はリース期間の途中で、名目的価額又はその行使時点のリース物件の価額に比して著しく有利な価額で買い取る権利（割安購入選択権）が与えられており、その行使が確実に予想されるリース取引
- ③ リース物件が、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り、当該リース物件の返還後、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取引

2. 会計処理

ノンキャンセラブルとフルペイアウトの2要件を満たすファイナンス・リース取引の経済的実態は売買取引と考えられるため、通常の売買取引に準じて会計処理（売買処理）を行う。すなわち、借手は、リース取引開始日に、**リース資産**及び**リース債務**を計上する。

なお、ファイナンス・リース取引の経済的実態は、リース取引の借手によるリース物件の割賦購入取引、または借入資金によるリース物件の購入取引と当該借入資金の返済取引とみることができる。

(1) リース資産及びリース債務の計上額の算定方法

一般に、リース料総額の中には、資産を現金払いで購入した場合の価額（見積現金購入価額）のほか、対価の支払いを延期することによる**利息相当額**が含まれていると考えられる。

$$\text{支払リース料総額} = \text{見積現金購入価額} + \text{利息相当額}$$

このため、リース資産及びリース債務の計上額の算定方法としては、リース料総額から利息相当額を控除する方法と利息相当額を控除しない方法が考えられることになる。制度上の費用性資産の評価基準である取得原価主義によれば、資産は取得に要した支出額に基づき評価すべきであるため、利息相当額を控除しない方法によるべきとも考えられるが、「現行・リース基準」では、次の理由から、利息相当額を控除する方法が原則とされている。

(※6) 土地については、経済的耐用年数は無限であるため、上記①又は②のいずれかに該当する場合を除き、通常、フルペイアウトのリース取引に該当しないと考えられる。そのため、土地については、上記①又は②のいずれかに該当する場合を除き、オペレーティング・リース取引に該当するものと推定される。

	利息のあるべき会計処理	利息を原価算入した場合の問題点
費用の期間配分	利息は、時の経過により生じるため、それに従い、発生した期の費用とすべきである。	利息が、時の経過とは無関係に減価償却により費用配分されてしまう。
費用の表示区分	利息は、財務活動により生じる費用であるため、営業外費用として表示すべきである。	利息が、減価償却費に含まれることにより、営業費用として表示されてしまう。

ただし、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合^(※7)には、利息相当額を控除しない方法が容認される。

なお、実務上は、次の方法により、利息相当額を控除する。

	リース物件の貸手の購入価額等が	
	明らかな場合	明らかでない場合
所有権移転 ファイナンス・リース取引	貸手の購入価額等	(※8) ・見積現金購入価額 ・リース料総額の割引現在価値 → いずれか低い価額
所有権移転外 ファイナンス・リース取引	・貸手の購入価額等 ・リース料総額の割引現在価値 → いずれか低い価額	

研究 リース資産及びリース債務の計上額の考え方

リース資産及びリース債務の計上額としては、貸手の購入価額等、借手の見積現金購入価額、リース料総額の割引現在価値があり得るが、これに関連して次のような考え方が説明されることがある。

貸手の購入価額等又は借手の見積現金購入価額を重視する考え方	リース料総額の割引現在価値を重視する考え方
この考え方は、リース資産の評価（資産購入）の側面に着目する考え方であり、リース資産及びリース債務の計上額として、リース物件の取得当初の価値を示す貸手の購入価額等又は借手の見積現金購入価額を利用することが適当と考えている。	この考え方は、リース債務の評価（資金調達）の側面に着目する考え方であり、リース資産及びリース債務の計上額として、利息相当額を除いた支払義務額を示すリース料総額の割引現在価値を利用することにより、通常の購入取引ではなく、リース取引を選択した借手の行動を反映すると考えている。

(※7) リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合とは、未経過リース料の期末残高が、当該期末残高、有形固定資産及び無形固定資産の期末残高に占める割合が10%未満である場合をいう。

(※8) 割安購入選択権の行使が確実に予想されるリース取引であるため所有権移転ファイナンス・リース取引と判定されたリース取引のうち、貸手の購入価額等が不明なものについては、取得原価の決定にあたり用いられるリース料総額に、割安購入選択権の行使価額が含まれる。

(2) 利息相当額の配分方法

リース料総額から控除された利息相当額は、原則として、リース期間にわたり**利息法**により配分する。ただし、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合には、**定額法**が容認される。

(3) 減価償却

次のように、所有権移転外ファイナンス・リース取引は所有権移転ファイナンス・リース取引と異なる性質を有する。そのため、両取引は、リース資産の減価償却費の算定等で異なる点が生じる。

- | |
|---|
| ① 経済的にはリース物件の売買及び融資と類似の性格を有する一方で、法的には賃貸借の性格を有し、また、役務提供が組み込まれる場合が多く、複合的な性格を有する。 |
| ② リース物件の耐用年数とリース期間は異なる場合が多く、また、リース物件の返還が行われるため、物件そのものの売買というよりは、使用する権利の売買の性格を有する。 |
| ③ 借手が資産の使用に必要なコスト（リース物件の取得価額、金利相当額、維持管理費用相当額、役務提供相当額等）を、通常、契約期間にわたる定額のキャッシュ・フローとして確定する。 |

[図表] 所有権移転ファイナンス・リース取引と所有権移転外ファイナンス・リース取引の比較

	所有権移転ファイナンス・リース取引	所有権移転外ファイナンス・リース取引
リース資産・リース債務の計上額の算定方法	(原則) リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除する。	(原則) リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除する。 (容認) リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合は、控除しないことができる。
利息相当額の配分方法	(原則) 利息法により配分する。	(原則) 利息法により配分する。 (容認) リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合には、定額法を採用できる。
減価償却方法	リース物件の取得と同様の取引と考えられるため、自己所有の固定資産と同一の方法により、経済的使用可能予測期間にわたって減価償却費を算定する。	リース物件の取得とは異なり、使用できる期間がリース期間に限定されるという特徴があるため、原則として、償却期間はリース期間 ^(※9) とし、残存価額はゼロ ^(※10) とする。 また、リース物件の取得とは異なる性質も有することから、企業の実態に応じ、自己所有の固定資産と異なる償却方法を選択することができる。

(※9) リース資産の償却年数はリース期間を耐用年数とするのが原則であるが、ファイナンス・リース取引の判定において再リース期間をリース期間に含めている場合は再リース期間を耐用年数に含める。なお、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する。

(※10) 所有権移転外ファイナンス・リース取引の残存価額は原則としてゼロとされるが、残価保証の取決めがある場合は、原則として残価保証額を残存価額とする。なお、残価保証の取決めがある場合は、貸手に対する不足額の確定時に、当該不足額をリース資産売却損等として処理する。

3. 開示

リース資産は、原則として、①有形固定資産、無形固定資産の別に、一括して「リース資産」として表示する。ただし、②有形固定資産又は無形固定資産に属する各科目に含めることもできる。例えば、所有権移転ファイナンス・リース取引には②の方法を適用し、所有権移転外ファイナンス・リース取引には、①の方法を適用することも認められる。

他方、リース債務は、1年基準に基づいて、貸借対照表日後1年以内に支払の期限が到来するものは流動負債に属するものとし、貸借対照表日後1年を超えて支払の期限が到来するものは固定負債に属するものとする。

なお、リース資産については次を注記する。ただし、重要性が乏しい場合は注記を要しない。^(※11)

- | |
|----------------------|
| ① リース資産の内容（主な資産の種類等） |
| ② 減価償却の方法 |

4. 少額リース資産及び短期リース取引の簡便な取扱い

少額リース資産や**短期リース取引**のように、個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合には、オペレーティング・リース取引の会計処理に準じて、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る。

個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合とは、次のいずれかを満たす場合とされる。

所有権移転ファイナンス・リース取引	所有権移転外ファイナンス・リース取引
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、リース料総額が当該基準額以下のリース取引 ^(※12)	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、リース料総額が当該基準額以下のリース取引
② リース期間が1年以内のリース取引	② リース期間が1年以内のリース取引
	③ 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、リース契約1件当たりのリース料総額（維持管理費用相当額又は通常の保守等の役務提供相当額のリース料総額に占める割合が重要な場合には、その合理的見積額を除くことができる。）が300万円以下のリース取引 ^(※13)

(※11) (※7)参照。

(※12) リース料総額にはリース物件の取得価額のほかに利息相当額が含まれているため、その基準額は当該企業が減価償却資産の処理について採用している基準額より利息相当額だけ高めに設定することができる。また、この基準額は、通常取引される単位ごとに適用されるため、リース契約に複数の単位のリース物件が含まれる場合は、当該契約に含まれる物件の単位ごとに適用できる。

(※13) 1つのリース契約に科目の異なる有形固定資産又は無形固定資産が含まれている場合は、異なる科目ごとに、その合計金額により判定することができる。

4

ファイナンス・リース取引の会計処理(貸手)【C】

1. 会計処理

ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に準じて会計処理を行う。

(1) リース債権又はリース投資資産

ファイナンス・リース取引の種類により、**リース債権**又は**リース投資資産**を計上する。

所有権移転ファイナンス・リース取引	所有権移転外ファイナンス・リース取引
貸手は、借手からのリース料と割安購入選択権の行使価額で投資の回収を行う。そこで、リース取引開始日に「リース債権」を計上する。	貸手は、借手からのリース料と見積残存価額の価値により投資の回収を行う。そこで、リース取引開始日に「リース投資資産 ^(※14) 」を計上する。

(2) 利息相当額の配分方法

利息相当額の総額は、リース料総額及び見積残存価額の合計額から対応するリース資産の取得価額を控除することによって算定し、原則として、リース期間にわたり利息法により配分する。

(3) 受取リース料の処理

受取リース料は、損益計算書上、次のいずれかの方法により処理する。

リース取引開始日に ^(※15) 売上高と売上原価を計上する方法	リース料受取時に ^(※16) 売上高と売上原価を計上する方法	売上高を計上せずに ^(※17) 利息相当額を各期へ配分する方法
リース料総額で売上高を計上し、同額でリース債権又はリース投資資産を計上する。また、リース物件の現金購入価額により売上原価を計上する。売上高と売上原価との差額は、利息相当額として取り扱う。 利息相当額の総額のうち、各期末日後に対応する利益は繰り延べ、リース債権又はリース投資資産と相殺して表示する。	リース物件の現金購入価額により、リース債権又はリース投資資産を計上する。 受取リース料は各期において売上高として計上し、当該金額から各期に配分された利息相当額を差し引いた額をリース物件の売上原価として処理する。	リース物件の現金購入価額により、リース債権又はリース投資資産を計上する。 各期の受取リース料は利息相当額とリース債権又はリース投資資産の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース債権又はリース投資資産の元本回収額として処理する。

(※14) リース投資資産は、将来のリース料を收受する権利と見積残存価額から構成される複合的な資産である。

(※15) 製造業、卸売業等を営む企業が製商品の販売手法としてリース取引を利用する場合を想定しているとされる。

(※16) 従来行われてきた割賦販売の処理を想定しているとされる。

(※17) リース取引が有する複合的な性格の中でも金融取引の性格が強い場合を想定しているとされる。

2. 開示

リース債権とリース投資資産は、企業の主目的たる営業取引により発生したものである場合には流動資産に表示する。また、企業の主目的たる営業取引以外の取引により発生したものである場合には、1年基準に基づいて、貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に入金の期限が到来するものは流動資産に表示し、入金の期限が1年を超えて到来するものは固定資産に表示する。

そして、リース投資資産、リース債権及びリース投資資産に係るリース料債権部分については、次の額を注記する。ただし、いずれについても、重要性が乏しい場合には注記を要しない。

リース投資資産	リース債権及びリース投資資産に係るリース料債権部分
① 将来のリース料を収受する権利（リース料債権）部分（利息相当額控除前）	① 貸借対照表日後5年以内における1年ごとの回収予定額
② 見積残存価額部分（利息相当額控除前）	② 貸借対照表日後5年超の回収予定額
③ 受取利息相当額	

5

オペレーティング・リース取引の会計処理【B】

オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う。また、解約不能なオペレーティング・リース取引については次の額を注記する。ただし、重要性が乏しい場合には注記を要しない。^(※18)

借手側	貸手側
① 貸借対照表日後1年以内のリース期間に係る未経過リース料	① 貸借対照表日後1年以内のリース期間に係る未経過リース料
② 貸借対照表日後1年を超えるリース期間に係る未経過リース料	② 貸借対照表日後1年を超えるリース期間に係る未経過リース料

(※18) オペレーティング・リース取引のうち注記を要しないとされる重要性が乏しい場合とは、次のいずれかに該当する場合をいう。

- ① 一定の基準額以下の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、リース料総額が当該基準額以下のリース取引
- ② リース期間が1年以内のリース取引
- ③ 契約上数か月程度の事前予告をもって解約できるものと定められているリース契約で、その予告した解約日以降のリース料の支払を要しない事前解約予告期間（すなわち、解約不能期間）に係る部分のリース料
- ④ 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、リース契約1件当たりのリース料総額が300万円以下のリース取引

6

セール・アンド・リース取引の会計処理【C】

セール・アンド・リースバック取引^(※19)の会計処理方法としては、**独立取引処理法**と**単一取引処理法**があるといわれる。制度上は、独立取引処理法が採用されているといわれ、セール・アンド・リースバック取引に伴って計上された売却損益は、長期前払費用又は長期前受収益として繰り延べ、リース物件の減価償却費の割合に応じて減価償却費に加減して損益計上する。^(※20)

1. 独立取引処理法

借手は、資産の売却取引による法的所有権の移転に伴い、資産の売却処理を行う一方で、リースバック取引によるリース物件の法的所有権の実質的移転に伴い、リース物件の購入処理を行う。

ただし、実質的には借手が資産を継続して使用するという状況に変化がなく、資産の売却損益は実現していないものと考えられる。そこで、借手は、売却損益を、リース物件の減価償却費の調整に充てるべく、長期前払費用又は長期前受収益として繰り延べる。

このように、独立取引処理法では、売却取引とリースバック取引が明確に区別され、売却に関する記録とリースバックに関する記録が必要とされる。

売却に関する記録 (法的所有権の移転)	(借) 減価償却累計額	27,000	(貸) 資	産	180,000
	現金及び預金	170,000		長期前受収益	17,000
(繰り延べて、減価償却費の調整に充てる)					
リースバックに関する記録 (法的所有権の実質的移転)	(借) リース資産	170,000	(貸) リース債務		170,000

2. 単一取引処理法

セール・アンド・リースバック取引については、資産の売却取引と購入取引が同時に成立することにより、資産の売買取引そのものが存在しなかったと解釈することができる。また、セール・アンド・リースバック取引の経済的実態は、資産を担保とした資金の借入れと捉えることができる。そこで、借手は、セール・アンド・リースバック取引を金融取引として処理する。

このように、単一取引処理法では、売却取引とリースバック取引を明確に区別せず、実質的に一体化した金融取引としてセール・アンド・リースバック取引を捉えることになる。

金融取引として処理 (資産を担保とした資金調達)	(借) 現金及び預金	170,000	(貸) 借入金	170,000
-----------------------------	------------	---------	---------	---------

(※19) リースバック取引が所有権移転ファイナンス・リース取引に該当する場合を前提とする。

(※20) ただし、当該物件の売却損失が、当該物件の合理的な見積市場価額が帳簿価額を下回ることにより生じたものであることが明らかな場合は、売却損を繰延処理せずに売却時の損失として計上する。

[MEMO]

第26章②

新・リース基準

【出題実績】

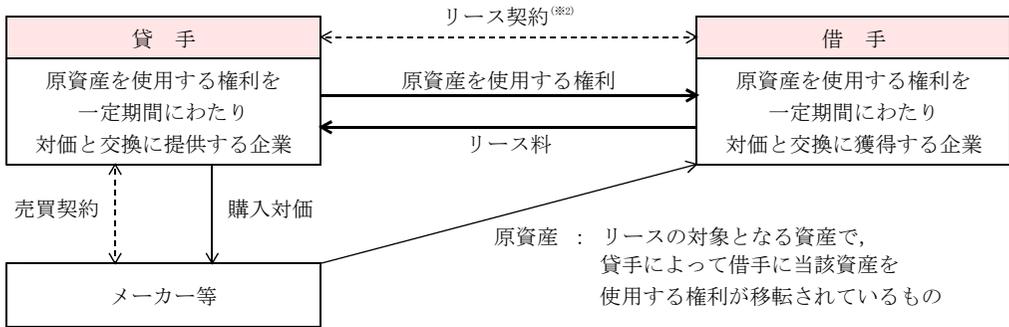
	26	27	28	29	30	元	2	3	4	5	出題頻度
1. 総論	/										C
2. リースの識別											C
3. リース期間											B
4. 借手の会計処理											C
5. 貸手の会計処理											C
6. セール・アンド・リースバック取引											C
7. サブリース取引											C
8. 開示											C

(本章で学ぶこと)

2024年9月に「新・リース基準」が公表され、今後、リースの借手の会計処理は使用権モデルへ移行することとなります。使用権モデルの会計処理やその考え方、使用権モデルへ移行する理由などについても、学習しておきましょう。

リース： 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

[例] リースの概要



国際会計基準審議会（IASB）は、2016年1月にIFRS第16号「リース」を公表し、米国財務会計基準審議会（FASB）は、2016年2月にTopic842「リース」を公表した。両者は、借手の会計処理^(※3)に関して、主に費用配分の方法が異なるものの、原資産の引渡しにより借手に支配が移転した使用权部分に係る資産（**使用权資産**）と当該移転に伴う負債（**リース負債**）を計上する**使用权モデル**により、オペレーティング・リースも含むすべてのリースについて資産及び負債を計上することとしている。

これらの国際的な会計基準と我が国の「現行・リース基準」とでは、特に負債の認識において違いが生じることとなるため、国際的な比較において議論となる可能性がある。使用权モデルによる借手の会計処理を懸念する意見もあるが、次のような会計基準の開発に対するニーズを重視して、我が国においても会計基準の開発に着手することとされた。

- ① 国際的な会計基準との整合性を図ることは財務諸表間の比較可能性を高めることに繋がると考えられる。
- ② すべてのリースについて資産及び負債を計上することに財務諸表利用者のニーズがある。
- ③ 重要なオペレーティング・リースについて貸借借処理に準じた会計処理を継続することは、重要な負債が財務諸表本表に計上されていないとの指摘を国際的に受ける可能性があり、我が国の資本市場及び我が国の企業の財務報告に対する信頼性に関するリスクが大きいものと考えられる。

(※1) 「新・リース基準」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する。ただし、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することができる。

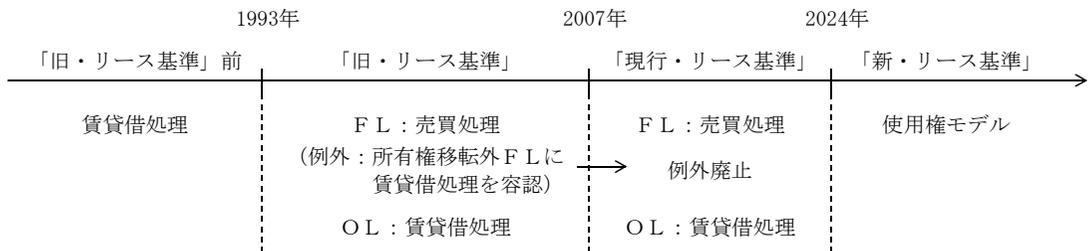
(※2) 契約とは、法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めをいう。契約には、書面、口頭、取引慣行等が含まれる。

(※3) 貸手の会計処理については、IFRS第16号及びTopic842ともに抜本的な改正が行われていないため、「収益認識基準」との整合性を図る点、リースの定義及びリースの識別を除き、基本的に「現行・リース基準」の定めを維持することとされている。

そして、次のような会計基準の開発にあたっての基本的な方針の下、2024年9月に「新・リース基準」が公表された。

- ① 借手の費用配分の方法については、IFRS第16号との整合性を図る。
借手の会計処理に関してIFRS第16号と整合性を図る程度については、IFRS第16号のすべての定めを取り入れるのではなく、主要な定めの内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRS任意適用企業（IFRSを任意適用して連結財務諸表を作成している企業）がIFRS第16号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる会計基準とする。
- ② 国際的な比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取扱いを定める、又は、経過的な措置を定めるなど、実務に配慮した方策を検討する。

[図表] 我が国における借手の会計処理の変遷



契約の締結時に、契約の当事者は、当該契約がリースを含むか否かを判断する（**リースの識別**）。当該判断にあたり、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。^(※4)

1. 資産が特定されているかどうかの判断

資産は、通常は契約に明記されることにより特定される。ただし、資産が契約に明記されている場合であっても、次のいずれも満たすときには、**サプライヤー**が当該資産を代替する実質的な権利を有しており、当該資産は特定された資産に該当しない。

- ① サプライヤーが使用期間全体を通じて当該資産を他の資産に代替する実質上の能力を有している。
- ② サプライヤーにおいて、当該資産を他の資産に代替することからもたらされる経済的利益が、代替することから生じるコストを上回ると見込まれるため、当該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。

なお、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、資産の稼働能力の一部分である場合には、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。ただし、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いものの、顧客が使用することができる資産の稼働能力が、当該資産の稼働能力のほとんどすべてであることにより、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。

(※4) リースの識別の判断における「顧客」及び「サプライヤー」は、リースを含む場合にそれぞれ「借手」及び「貸手」に該当することになる。リースの識別において「借手」及び「貸手」の用語を使用せずに「顧客」及び「サプライヤー」という用語を使用しているのは、リースの識別の判断の段階は契約がリースを含むか否かを判断する段階であり、契約がリースを含まない場合があるためである。

2. 資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断

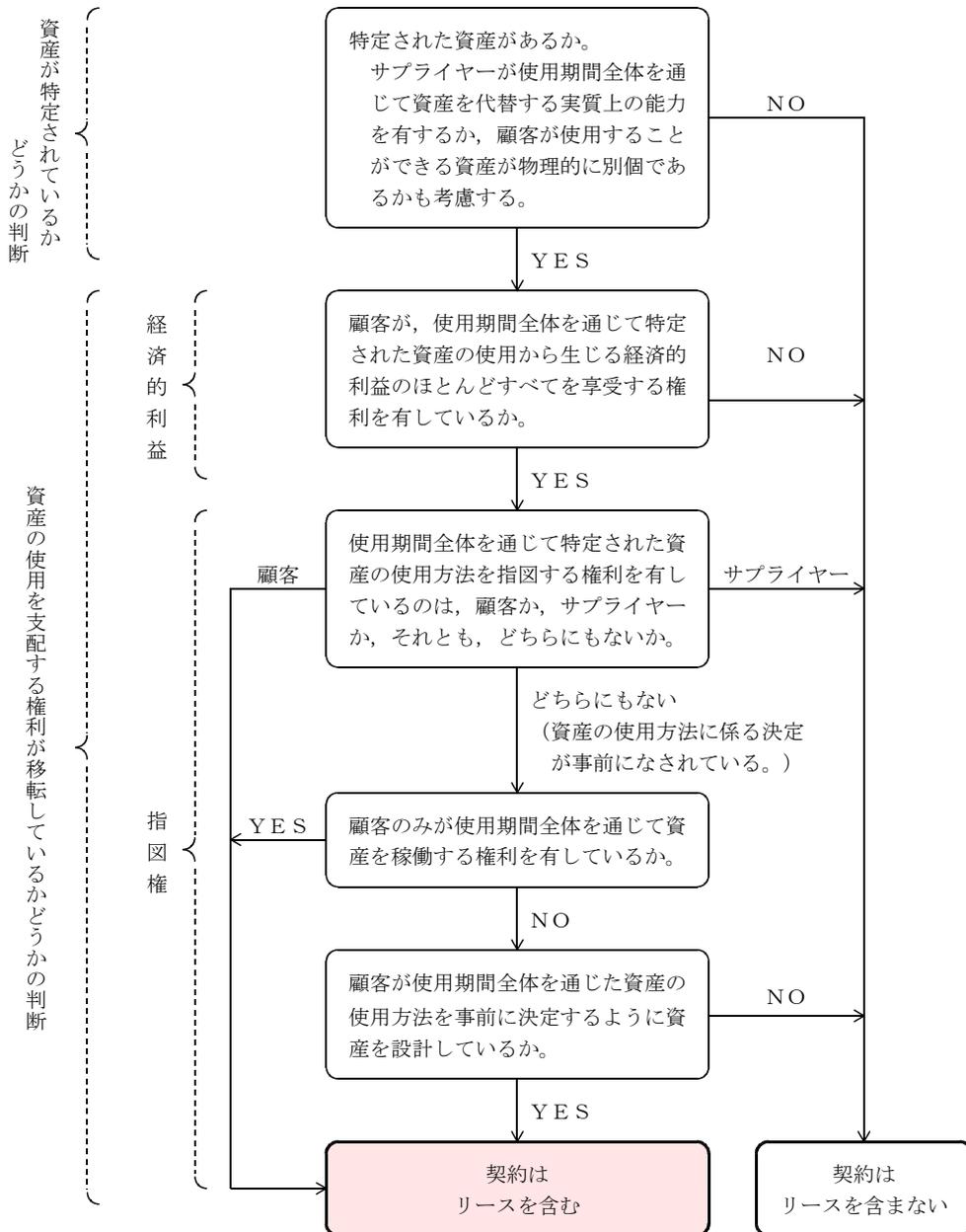
特定された資産の使用期間全体を通じて、次のいずれも満たす場合、サプライヤーから顧客に、当該資産の使用を支配する権利が移転している。

- 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。

そして、顧客は、次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。

- i. 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
- ii. 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、次のいずれかである場合
 - a. 使用期間全体を通じて顧客のみが、資産を稼働す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。
 - b. 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。

[図表] リースの識別に関するフローチャート



[例①] 資産が特定されない場合（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場合）

1. A社（顧客）は、貨物輸送業者であるB社（サプライヤー）と、5年間にわたり所定の数量の物品を所定の日程で輸送することを依頼する契約を締結した。この輸送量は、顧客が5年間にわたって10両の鉄道車両を使用することに相当するが、契約では鉄道車両の種類のみが指定されている。
2. B社は、複数の鉄道車両を所有しており、輸送する物品の日程及び内容に応じて使用する鉄道車両を決定する。

【資産の特定】 A社及びB社において、資産は特定されない。

- （理由）**
- ・ B社は、複数の鉄道車両を有しており、A社の承認なしに鉄道車両を入れ替えることができるため、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。
 - ・ B社は、どの鉄道車両を使用するかを決定することで業務の効率化を図っており、鉄道車両を他のものに代替することからもたらされる経済的利益が代替することから生じるコストを上回るように決定するため、資産を代替する権利の行使により経済的利益を享受することになる。

※ 仮に、B社が保守又は修理などを除いて鉄道車両を入れ替えることができない場合には、B社は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ないと判断され、A社及びB社において、資産が特定されることとなる。

[例②] 資産が特定されない場合（資産が物理的に別個のものではなく稼働能力の一部である場合）

1. C社（顧客）は、ガスの貯蔵タンクを保有するD社（サプライヤー）と、D社が指定した貯蔵タンクにガスを貯蔵する契約を締結した。貯蔵タンク内は物理的に区分されておらず、C社は、契約期間にわたりD社が指定する貯蔵タンクの容量の70%まで、ガスを貯蔵する権利を有している。
2. 貯蔵タンクの容量の残りの30%については、D社がガスを貯蔵することができる（他の顧客にガスを貯蔵する権利を与えることもできる。）。

【資産の特定】 C社及びD社において、資産は特定されない。

- （理由）**
- ・ C社が使用できるD社が指定する貯蔵タンクの容量の70%は、物理的に別個のものではない。
 - ・ C社が使用できる貯蔵タンクの容量の70%は、貯蔵タンクの容量全体（稼働能力）のほとんどすべてに該当しない（一部分である）ことから、C社は貯蔵タンク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することとはならない。

※ 仮に、C社が貯蔵タンクの容量の99.9%までガスを貯蔵する権利を有している場合には、C社が使用できる貯蔵タンクの容量は、物理的に別個のものではないものの、貯蔵タンクの容量全体（稼働能力）のほとんどすべてに該当するため、C社は貯蔵タンク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することとなり、C社及びD社において、C社が使用できる稼働能力部分は、特定された資産に該当すると判断されることとなる。

[例③] 資産の使用を支配する権利が移転していない場合（使用を指図する権利を有していない場合）

1. E社（顧客）は、F社（サプライヤー）と、F社が所有する発電所が産出する電力のすべてを3年間にわたり購入する契約を締結した。
 2. F社は、業界において認められた事業慣行に従い、日々当該発電所を稼働し、維持管理を行う。
 3. 契約において、使用期間全体を通じた当該発電所の使用方法（産出する電力の量及び時期）が定められており、契約上、緊急の状況などの特別な状況がなければ使用方法を変更することはできないことも定められている。
 4. E社は当該発電所の設計に関与していない。
- ※ 当該発電所は特定された資産であることを前提とする。

【経済的利益】 E社は、使用期間全体を通じて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。

（理由） ・ E社は、3年の使用期間全体を通じて発電所が産出する電力のすべてを得る権利を有している。

【指図権】 E社は、使用期間全体を通じて資産の使用を指図する権利を有していない。

（理由） ・ E社は、使用期間全体を通じて当該発電所の事前に決定されている使用方法を変更することができないため、当該発電所の使用方法を指図する権利を有していない。

・ E社は、使用期間全体を通じて当該発電所を稼働する権利を有していない。

・ E社は、当該発電所を設計していない。

※ 仮に、E社が発電所を設計し、当該発電所の使用方法（電力を産出するかどうか、いつ、どのくらい産出するか。）が、設計により決定されているような場合には、E社は、使用期間全体を通じて資産の使用を指図する権利を有していると判断されることとなる。

3. 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

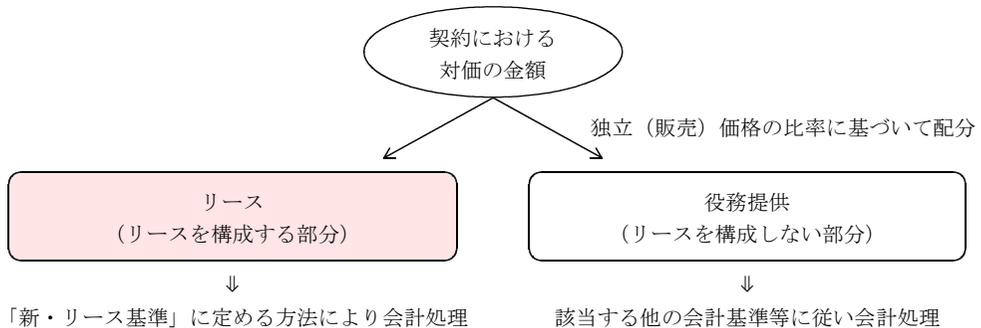
借手及び貸手は、リースを含む契約について、原則として、**リースを構成する部分**と**リースを構成しない部分**とに分けて会計処理を行う。

(1) 借手

借手は、契約におけるリースを構成する部分について、「新・リース基準」に定める方法により会計処理を行い、契約における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。契約における対価の金額は、それぞれの独立価格の比率に基づいて配分する。また、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^(※5)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。

ただし、借手は、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、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。^(※6)

[例] 契約にリースと役務提供が含まれる場合



(※5) 「現行・リース指針」では、借手が負担するリース料の中に含まれる固定資産税、保険料等の諸費用が「維持管理費用相当額」として定められ、原則としてリース料総額から控除することとされていた。一方、IFRS第16号では、「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」が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関する定めにおいて言及されている。当該コストには、固定資産税及び保険料のほか、例えば、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、借手に財又はサービスを移転しない活動に係る借手への請求が含まれる。

「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の評価が求められる一方で、「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は求められないため、両者の範囲は異なる可能性がある。

(※6) 連結財務諸表においては、個別財務諸表において個別貸借対照表に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った選択を見直さないことができる。

(2) 貸手

貸手は、契約におけるリースを構成する部分について、「新・リース基準」に定める方法によりファイナンス・リース又はオペレーティング・リースの会計処理を行い、契約における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。契約における対価の金額は、それぞれの部分の独立販売価格の比率に基づいて配分する。また、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、維持管理費用相当額（原資産の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用等）が含まれる場合、当該配分にあたって、次のいずれかの方法により会計処理を行う。^(※7)

- | |
|--|
| <p>① 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に、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方法</p> <p>② 契約における対価の中に維持管理費用相当額が含まれる場合に、当該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</p> |
|--|

ただし、リースを含む契約についてリースを構成しない部分が「収益認識基準」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。

- | |
|---|
| <p>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。</p> <p>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。</p> |
|---|

貸手がこの取扱いを適用する場合、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かどうかに応じて次のいずれかの会計処理を行う。

- | |
|--|
| <p>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とを分けずに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。</p> <p>② 上記①に該当しないときは、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とを分けずに合わせて「収益認識基準」に従って単一の履行義務として会計処理を行う。</p> |
|--|

(※7) ただし、②の方法を選択する場合で、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。

3

リース期間【B】

1. 借手のリース期間

借手のリース期間は、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の期間を加えて決定する。^(※8)

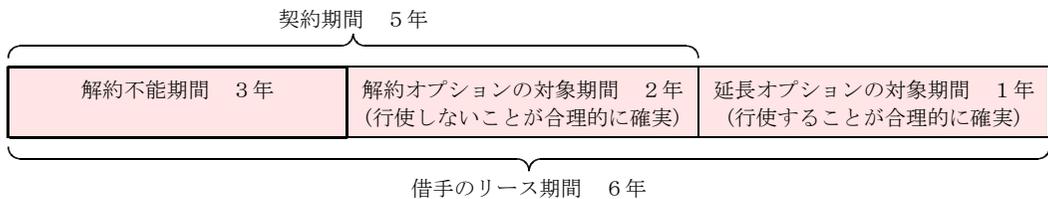
- | |
|---|
| ① 借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間 ^(※9) |
| ② 借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間 |

なお、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、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）や大幅な賃借設備の改良の有無などの経済的インセンティブを生じさせる要因を考慮する。

[例] 借手のリース期間の決定

- ① 契約期間は5年であり、借手は3年経過すると解約することができる（解約オプション）。
- ② 借手は契約終了後に1年延長できる（延長オプション）。

なお、借手が解約オプションを行使しないこと及び延長オプションを行使することについて、合理的に確実であると判断されている。



2. 貸手のリース期間

貸手のリース期間は、次のいずれかの方法を選択して決定する。

- | |
|---|
| ① 借手のリース期間と同様に決定する方法 |
| ② 借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間にリースが置かれている状況からみて借手が再リースする意思が明らかな場合の再リース期間を加えて決定する方法 |

(※8) 借手のみがリースを解約する権利を有している場合、当該権利は借手が利用可能なオプションとして、借手は借手のリース期間を決定するにあたってこれを考慮する。他方、貸手のみがリースを解約する権利を有している場合、当該期間は、借手の解約不能期間に含まれる。

(※9) 「現行・リース指針」では、再リース期間をリース資産の耐用年数に含めない場合の再リース料は、原則として、発生時の費用として処理することとされていた。しかしながら、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考えられることから、「新・リース指針」では、リース開始日及び直近のリースの契約条件の変更の発効日において再リース期間を借手のリース期間に含めないことを決定した場合、再リースを当初のリースとは独立したリースとして会計処理を行うことができるとされている。

なお、この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と考えられる。

1. リース開始日の使用権資産及びリース負債の計上額

借手は、原則として、リース開始日において未払である借手のリース料からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除した現在価値によりリース負債を計上する。また、当該リース負債にリース開始日までに支払った借手のリース料、付随費用及び資産除去債務に対応する除去費用を加算し、受け取ったリース・インセンティブ^(※10)を控除した額により使用権資産を計上する。

補 足 使用権資産及びリース負債の計上額の考え方

「現行・リース指針」では、リース債務の評価の側面だけでなくリース資産の評価の側面も合わせて考慮し、リース資産の計上額についてリース料総額の割引現在価値と貸手の購入価額又は借手の見積現金購入価額のいずれか低い額によることとされていた。しかし、「新・リース指針」では、ファイナンス・リースに限らず、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こととされたため、使用権資産の計上額については、「現行・リース指針」における貸手の購入価額又は借手の見積現金購入価額と比較を行う方法を踏襲せず、IFRS第16号と同様に、借手のリース料の現在価値を基礎として算定こととされている。

[図表] リース開始日の使用権資産及びリース負債の計上額



(※10) 「新・リース基準」においてリース・インセンティブに関する定義は示されていないが、貸手から借手に行われるリースに関連する支払、移転費用などの借手に発生する費用の補填などが該当すると考えられる。

(1) 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いであり、次のもので構成される。

- 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^(※11)
- ③ 残価保証に係る借手による支払見込額^(※12)
- 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^(※13)
- ⑤ リースの解約に対する違約金の借手による支払額（解約オプションの行使を反映している場合）^(※14)

なお、借手は、指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料について、リース開始日に、借手のリース期間にわたり、リース開始日現在の指数又はレートに基づきリース料を算定することとされている。ただし、合理的な根拠をもって当該指数又はレートの将来の変動を見積ることができる場合には、当該見積られた指数又はレートに基づきリース料及びリース負債を算定することを、リースごとにリース開始日に選択することができる。

(2) 現在価値の算定に用いる割引率

借手がリース負債の現在価値の算定のために用いる割引率は、次のとおりである。

貸手の計算利率を知り得る場合	貸手の計算利率を知り得ない場合
貸手の計算利率	借手の追加借入に適用されると合理的に見積られる利率

- (※11) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料について、IFRS第16号においては、当該リース料は借手の将来の活動に左右されないものであり、将来におけるリース料の金額に不確実性があるとしても、借手はリース料を支払う義務を回避することができず、負債の定義を満たすことから、リース負債の計上額に含められている。この点、「新・リース基準」においても、国際的な会計基準との整合性も踏まえ、当該変動リース料をリース負債の計上額に含めることとされている。
- (※12) 残価保証に係る借手による支払見込額について、「現行・リース指針」では、所有権移転外ファイナンス・リース取引のリース料において残価保証額が含まれていた。この点、借手のリース料の定義を「借手が借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」としてIFRS第16号と整合させている「新・リース基準」では、借手が支払うと見込む金額を借手のリース料に含めることとされている。
- (※13) 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について、「現行・リース指針」では、所有権移転外ファイナンス・リース取引のリース料において、借手に対してリース契約上、リース期間終了後又はリース期間の途中で、名目的価額又はその行使時点の原資産の価額に比して著しく有利な価額で買い取る権利（割安購入選択権）が与えられている場合の行使価額を含めることとされていた。この点、IFRS第16号では、購入オプションは実質的にリース期間を延長する最終的なオプションと考えられるため、借手のリース期間を延長するオプションと同じ方法でリース負債に含めるべきであると考えたとされている。したがって、借手のリース期間の定義をIFRS第16号と整合させている「新・リース基準」においても、借手のリース期間の判断と整合的に、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をリース負債に含めることとされている。
- (※14) リースの解約に対する違約金の借手による支払額（借手のリース期間に借手による解約オプションの行使を反映している場合）について、「新・リース基準」では、借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間を借手のリース期間に加えることとされている。このため、借手のリース料についても、借手のリース期間に借手による解約オプションの行使が反映されている場合には、リースの解約に対する違約金の借手による支払額を借手のリース料に含めることとされている。

2. 利息相当額の各期への配分

借手のリース料は、原則として、利息相当額部分とリース負債の元本返済額部分とに区分計算し、前者は支払利息（**リース負債に係る利息費用**）として会計処理を行い、後者はリース負債の元本返済として会計処理を行う。利息相当額については、借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。利息法においては、各期の利息相当額をリース負債の未返済元本残高に一定の利率を乗じて算定する。

なお、使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合は、次のいずれかの方法を適用することができる。

- 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
この場合、使用権資産及びリース負債は、借手のリース料をもって計上し、支払利息は計上せず、減価償却費のみ計上する。
- 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

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、未経過の借手のリース料の期末残高^(※15)が当該期末残高、有形固定資産及び無形固定資産の期末残高の合計額に占める割合が10%未満である場合をいう。^(※16)

[図表] 使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合

$$\frac{\text{未経過の借手のリース料の期末残高}}{\text{未経過の借手のリース料の期末残高} + \text{有形固定資産の期末残高} + \text{無形固定資産の期末残高}} < 10\%$$

(※15) 短期リース及び少額リースの簡便的な取扱いを適用したもの、利息相当額を利息法により各期に配分している使用権資産に係るものを除く。

(※16) 連結財務諸表においては、この判定を、連結財務諸表の数値を基礎として見直すことができる。見直した結果、個別財務諸表の結果の修正を行う場合、連結修正仕訳で修正を行う。

3. 使用権資産の償却

(1) 原資産の所有権が借手に移転すると認められるリース

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（**所有権移転リース**）に係る使用権資産の減価償却費は、原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法により算定する。この場合の耐用年数は、経済的使用可能予測期間とし、残存価額は合理的な見積額とする。

なお、所有権移転リースは、次のいずれかに該当するものをいう。

- ① 契約上、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
- 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^(※17)
- 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

(2) 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

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（**所有権移転外リース**）に係る使用権資産の減価償却費は、定額法等の減価償却方法の中から企業の実態に応じたものを選択適用した方法により算定し、原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法により減価償却費を算定する必要はない。この場合、原則として、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとする。

[図表] 所有権移転リースと所有権移転外リースの比較

	所有権移転リース	所有権移転外リース
特徴	原資産の取得と同様と考えられる	原資産の取得とは異なる性質を有し、原資産の使用期間がリース期間に限定される
減価償却方法	原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法	定額法等の減価償却方法の中から企業の実態に応じたものを選択適用した方法
耐用年数	経済的使用可能予測期間	借手のリース期間 ^(※18)
残存価額	合理的な見積額	ゼロ ^(※19)

(※17) 「現行・リース指針」では、リース契約上、借手に対して割安購入選択権が与えられており、その行使が確実に予想される場合とされていたが、割安かどうかのみではなく他の要因も考慮して購入オプションの行使が合理的に確実な場合とする方が、借手への所有権移転の可能性を反映して減価償却費の算定が可能となるため、「新・リース指針」では、購入オプションの行使が合理的に確実である場合に変更された。

(※18) 実態に応じて借手のリース期間より短い使用権資産の耐用年数により減価償却費を算定することもできる。

(※19) 「現行・リース基準」では、所有権移転外ファイナンス・リース取引について契約上に残価保証の取決めがある場合、原則として、当該残価保証額を残存価額としていたが、「新・リース基準」では、残価保証に係る借手による支払見込額が借手のリース料を構成するため、残価保証額を残存価額とする取扱いは廃止された。

研究 借手における費用配分の基本的な考え方

借手のリースの費用配分の方法として、IFRS第16号では、すべてのリースを借手に対する金融の提供と捉え使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る金利費用を別個に認識する**単一の会計処理モデル**が採用されている。これに対して、Topic842では、オペレーティング・リースの借手が取得する権利及び義務は、残存する資産に対する権利及びエクスポージャーを有さず、オペレーティング・リースを均等なリース料と引き換えにリース期間にわたって原資産に每期均等にアクセスする経済的便益を享受するものと捉えて、従前と同様にファイナンス・リース（減価償却費と金利費用を別個に認識する。）とオペレーティング・リース（通常、均等な単一のリース費用を認識する。）に区分する**2区分の会計処理モデル**が採用されている。

単一の会計処理モデル	2区分の会計処理モデル
すべてのリースを借手に対する金融の提供と捉え使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る金利費用を別個に認識する。	ファイナンス・リース（減価償却費と金利費用を別個に認識する）とオペレーティング・リース（通常、均等な単一のリース費用を認識する）に区分する。

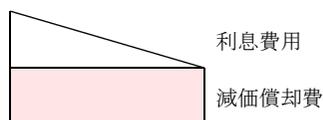
「新・リース基準」では、次のことを考慮し、IFRS第16号と同様に、単一の会計処理モデルによることされた。

- ① 2007年8月のIASBとの間の東京合意の公表後は、米国会計基準を参考としながらも、基本的にはIFRSと整合性を図ってきたこれまでの経緯を踏まえると、米国会計基準の考え方を採用した方がより我が国の実態に合うことが識別されない限り、基本的にはIFRSと整合性を図ることになるものと考えられること
- ② IFRS任意適用企業を中心として、IFRS第16号と整合性を図るべきとの意見が多くなっていること
- ③ 財務諸表利用者による分析においてリース費用を減価償却費と利息相当額に配分する損益計算書の調整が不要となる点及びリース負債を現在価値で計上することと整合的に損益計算書で利息相当額が計上される点で、単一の会計処理モデルの方が財務諸表利用者のニーズに適していると考えられること
- ④ オペレーティング・リースの経済実態との整合性の観点からは、単一の会計処理モデルと2区分の会計処理モデルのいずれが適切かについて、優劣はつけられないと考えられること
- ⑤ 単一の会計処理モデルを採用した場合と2区分の会計処理モデルを採用した場合を比較したとき、いずれの場合に適用上のコストが小さいかどうかについて、多様な意見が聞かれたこと

〔図表〕費用配分の相違（利息相当額は利息法、減価償却方法は定額法、リース料は均等払いを想定）

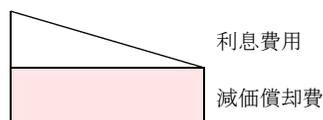
<単一の会計処理モデル>

すべてのリース

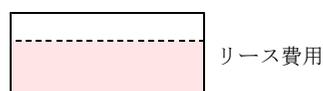


<2区分の会計処理モデル>

ファイナンス・リース



オペレーティング・リース



4. リースの契約条件の変更

リースの契約条件の変更とは、リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの範囲又はリースの対価の変更（例えば、1つ以上の原資産を追加若しくは解約することによる原資産を使用する権利の追加若しくは解約、又は、契約期間の延長若しくは短縮）をいう。

リースの契約条件の変更が生じた場合、変更前のリースとは独立したリースとして会計処理を行う又はリース負債の計上額の見直しを行う。

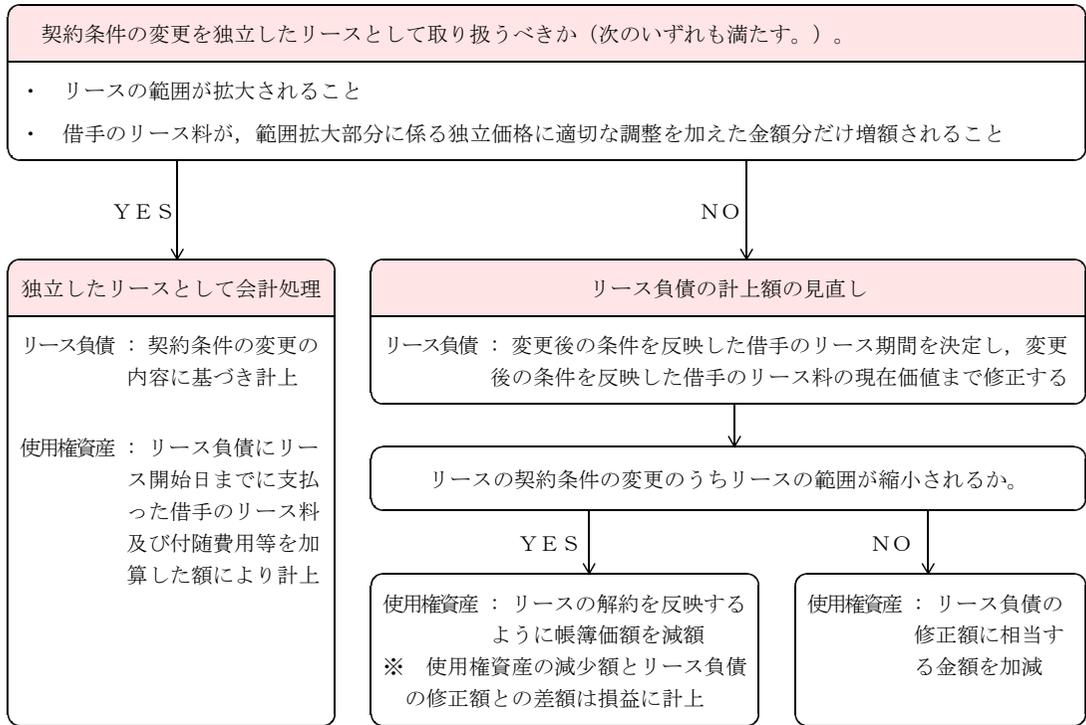
独立したリースとして会計処理	リース負債の計上額の見直し
<p>リースの契約条件の変更が次のいずれも満たす場合には、当該リースの契約条件の変更を独立したリースとして取り扱う。</p> <p>① 1つ以上の原資産を追加することにより、原資産を使用する権利が追加され、リースの範囲が拡大されること^(※20)</p> <p>② 借手のリース料が、範囲が拡大した部分に対する独立価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額されること^(※21)</p> <p>この場合には、当該独立したリースのリース開始日に、リースの契約条件の変更の内容に基づくリース負債を計上し、当該リース負債にリース開始日までに支払った借手のリース料及び付随費用等を加算した額により使用権資産を計上する。</p>	<p>独立したリースとしての会計処理が行われないリースの契約条件の変更については、リースの契約条件の変更の発効日に、次の会計処理を行う。</p> <p>① リース負債については、変更後の条件を反映した借手のリース期間を決定し、変更後の条件を反映した借手のリース料の現在価値まで修正する。</p> <p>② 使用権資産については、次により、①のリース負債の見直しに対応する会計処理を行う。</p> <p>i. リースの契約条件の変更のうちリースの範囲が縮小されるものについては、リースの一部又は全部の解約を反映するように使用権資産の帳簿価額を減額する。このとき、使用権資産の減少額とリース負債の修正額とに差額が生じた場合は、当該差額を損益に計上する。</p> <p>ii. 他のすべてのリースの契約条件の変更については、リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する。</p>

ただし、リースの契約条件の変更に複数の要素がある場合、これらの両方を行うことがある。その例としては、不動産の賃貸借契約において、独立価格であるリース料によりリースの対象となる面積を追加すると同時に、既存のリースの対象となる面積について契約期間を短縮する場合が考えられる。この場合、前者について独立したリースとして会計処理を行い、後者についてリース負債の計上額の見直しを行う。

(※20) 契約期間のみが延長されるリースの契約条件の変更は、原資産の追加に該当しないため、この要件を満たさない。

(※21) 特定の契約の状況に基づく適切な調整は、例えば、類似の資産を顧客にリースする際に生じる販売費を貸手が負担する必要がない場合に借手に値引きを行うとき、独立価格を値引額について調整することが考えられる。

[図表] リースの契約条件の変更に関するフローチャート



5. リースの契約条件の変更を伴わないリース負債の見直し

リースの契約条件の変更が生じていない場合で、次のいずれかに該当するときには、該当する事象が生じた日にリース負債について当該事象の内容を反映した借手のリース料の現在価値まで修正し、当該リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する。

- (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

ただし、使用権資産の帳簿価額をゼロまで減額してもなお、リース負債の測定の減額がある場合には、残額を損益に計上する。

(1) 借手のリース期間に変更がある場合

① 重要な事象又は重要な状況が生じたとき

借手は、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、次のいずれも満たす重要な事象又は重要な状況が生じたときに、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について見直し、借手のリース期間を変更し、リース負債の計上額の見直しを行う。

- i. 借手の統制下にあること
- ii. 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

なお、重要な事象又は重要な状況として、例えば、次のようなものが考えられる。

- ・ リース開始日に予想されていなかった大幅な賃借設備の改良で、延長オプション、解約オプション又は購入オプションが行使可能となる時点で借手が重大な経済的利益を有すると見込まれるもの
- ・ リース開始日に予想されていなかった原資産の大幅な改変
- ・ 過去に決定した借手のリース期間の終了後の期間に係る原資産のサブリースの契約締結
- ・ 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に直接的に関連する借手の事業上の決定

② 借手の解約不能期間に変更が生じたとき

借手は、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、借手の解約不能期間に変更が生じた結果、借手のリース期間を変更するときには、リース負債の計上額の見直しを行う。借手の解約不能期間は、例えば、過去に借手のリース期間の決定に含めていなかった延長オプションを借手が行使する場合等に変更が生じる。

(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

リースの契約条件や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状況として、例えば、次のようなものが考えられる。

- ・ 原資産を購入するオプションの行使についての判定に変更がある場合
- ・ 残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額に変動がある場合
- ・ 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料に変動がある場合

6. 短期リースに関する簡便的な取扱い

短期リース：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

短期リースについては、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を、借手のリース期間にわたって、原則として定額法により費用として計上することができる。^(※22)

この取扱いについて、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適用するか否かを選択することができる。^(※23)

7. 少額リースに関する簡便的な取扱い

次の**少額リース**については、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を、借手のリース期間にわたって、原則として定額法により費用として計上することができる。

費用処理額基準以下のリース	次の①又は②を満たすリース ^(※24)
<p>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</p> <p>ただし、当該基準額は企業が減価償却資産の処理について採用している基準額より利息相当額だけ高めに設定することができる。</p> <p>また、当該基準額は、通常取引される単位ごとに適用し、リース契約に複数の単位の原資産が含まれる場合、当該契約に含まれる原資産の単位ごとに適用することができる。</p>	<p>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^(※25)</p> <p>この場合、1つのリース契約に科目の異なる有形固定資産又は無形固定資産が含まれている場合、異なる科目ごとに、その合計金額により判定することができる。</p> <p>② 新品時の原資産の価値が少額であるリース^(※26)</p> <p>この場合、リース1件ごとにこの方法を適用するか否かを選択できる。</p>

(※22) 短期リースに関する簡便的な取扱いを適用していたリースについて、借手のリース期間に変更がある場合で、変更前の借手のリース期間の終了時点から変更後の借手のリース期間の終了時点までが12か月以内であるときは、次のいずれかの方法を選択することができる。

- ① 変更後のリースについて短期リースとして取り扱う方法
- ② 変更後のリースのうち、借手のリース期間の変更時点から変更後の借手のリース期間の終了時点までが12か月以内である場合のみ、短期リースとして取り扱う方法

(※23) 連結財務諸表においては、個別財務諸表において個別貸借対照表に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った選択を見直さないことができる。

(※24) ①又は②のいずれかを選択できる。選択した方法を首尾一貫して適用する。

(※25) リース契約1件当たりの金額に重要性が乏しいリースは、「現行・リース指針」において定められていたリース契約1件当たりのリース料総額が300万円以下であるかどうかにより判定する方法を踏襲することを目的として取り入れられたものである。

(※26) 新品時の原資産の価値が少額であるリースは、新品時に5千米ドル以下程度の価値の原資産のリースを念頭に置いてIFRS第16号と同様の方法を認めることを目的として取り入れられたものである。

5

貸手の会計処理【C】

1. リースの分類

貸手は、**解約不能**と**フルペイアウト**という2つの要件を満たすリースを**ファイナンス・リース**とし、1つでも要件を満たさないリースを**オペレーティング・リース**に分類する。

名 称	「新・リース基準」における定義	
ファイナンス ・リース	契約に定められた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	解約不能 フルペイアウト
オペレーティング ・リース	ファイナンス・リース以外のリース	

なお、解約不能のリースに関して、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、事実上解約不能と認められるリースを解約不能のリースに準ずるリースとして取り扱う。

2. ファイナンス・リースの判断基準

リースがファイナンス・リースに該当するかどうかについては、その経済的実質に基づいて判断すべきであるが、**現在価値基準**又は**経済的耐用年数基準**のいずれかに該当する場合には、ファイナンス・リースと判定される。

現在価値基準	経済的耐用年数基準
貸手のリース料 ^(※27) の現在価値 ^(※28) が、原資産の現金購入価額 ^(※29) の概ね90%以上であること	貸手のリース期間が、原資産の経済的耐用年数の概ね75%以上であること

なお、貸手のリース期間が経済的耐用年数の概ね75%以上であっても借手が原資産に係るほとんどすべてのコストを負担しないことが明らかな場合、現在価値基準のみにより判定を行う。

(※27) リースに残価保証が含まれる場合、貸手は、残価保証額を貸手のリース料に含める。なお、貸手においては、借手以外の第三者による残価保証額も貸手のリース料に含める。

(※28) 現在価値の算定を行うにあたっては、貸手のリース料の現在価値と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（見積残存価額）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（貸手の計算利率）を用いる。

(※29) 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又は貸手が事業の一環以外で行うリースにおいては、現金購入価額は貸手の製作価額や現金購入価額によらず、当該原資産の借手に対する現金販売価額を用いる。

3. ファイナンス・リースの分類

貸手は、ファイナンス・リースと判定されたもののうち、次のいずれかに該当する場合、**所有権移転ファイナンス・リース**に分類し、いずれにも該当しない場合、**所有権移転外ファイナンス・リース**に分類する。^(※30)

- | |
|--|
| ① 契約上、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 |
| ② 契約上、借手に対して、契約期間終了後又は契約期間の途中で、名目的価額又はその行使時点の原資産の価額に比して著しく有利な価額で買い取る権利（割安購入選択権）が与えられており、その行使が確実に予想されるリース |
| 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 |

4. ファイナンス・リースの会計処理

(1) リース開始日の会計処理

貸手は、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・リースについては**リース投資資産**として計上する。^(※31)

所有権移転ファイナンス・リース	所有権移転外ファイナンス・リース
貸手は、借手からのリース料と割安購入選択権の行使価額で投資の回収を行う。そこで、リース開始日に「リース債権」を計上する。	貸手は、借手からのリース料と見積残存価額の価値により投資の回収を行う。そこで、リース開始日に「リース投資資産 ^(※32) 」を計上する。

(2) 利息相当額の配分方法

貸手における利息相当額の総額は、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することによって算定する。当該利息相当額については、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。

(※30) 土地については、経済的耐用年数は無限であるため、上記①又は②のいずれかに該当する場合を除き、通常、フルペイアウトのリース取引に該当しないと考えられる。そのため、土地については、上記①又は②のいずれかに該当する場合を除き、オペレーティング・リース取引に該当するものと推定される。

(※31) リース債権は金融商品と考えられ、また、リース投資資産のうち将来のリース料を収受する権利に係る部分については、金融商品的な性格を有すると考えられる。したがって、これらについては、貸倒見積高の算定等において、「金融商品基準」の定めに従う。

(※32) リース投資資産は、将来のリース料を収受する権利と見積残存価額から構成される複合的な資産である。

(3) 基本となる会計処理

貸手として行ったリースがファイナンス・リースと判定される場合、貸手は、**事業の一環で行うリース**であるかに応じて会計処理を行う。

① 事業の一環で行うリース

貸手は、事業の一環で行うリースについて、取引実態（製造又は販売を事業とする貸手であるか）に応じ、次のいずれかにより会計処理を行う。

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	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
<p>i. リース開始日に、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額で売上高を計上し、同額でリース債権（又はリース投資資産）を計上する。また、原資産の帳簿価額により売上原価を計上する（原資産を借手の使用に供するために支払う付随費用がある場合、当該付随費用を売上原価に含める。）^(※33)</p> <p>ii. 受取リース料を利息相当額とリース債権（又はリース投資資産）の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース債権（又はリース投資資産）の元本回収額として会計処理を行う。</p>	<p>i. 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、リース債権（又はリース投資資産）を計上する。</p> <p>ii. 受取リース料を利息相当額とリース債権（又はリース投資資産）の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース債権（又はリース投資資産）の元本回収額として会計処理を行う。</p>

② 事業の一環以外で行うリース

貸手は、事業の一環以外で行うリースについて、次の会計処理を行う。

<p>i. リース開始日に、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額と原資産の帳簿価額との差額を売却損益として計上し、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額でリース債権（又はリース投資資産）を計上する（原資産を借手の使用に供するために支払う付随費用がある場合、当該付随費用を含めて売却損益に計上する。）^(※34)</p> <p>ii. 受取リース料を利息相当額とリース債権（又はリース投資資産）の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース債権（又はリース投資資産）の元本回収額として会計処理を行う。</p>

(※33) ただし、売上高と売上原価の差額（販売益相当額）が貸手のリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、原資産の帳簿価額（付随費用がある場合はこれを含める。）をもって売上高及び売上原価とし、販売益相当額を利息相当額に含めて処理することができる。

(※34) ただし、当該売却損益が貸手のリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、当該売却損益を利息相当額に含めて処理することができる。

補 足 基本となる会計処理が想定しているリース

「現行・リース指針」では、ファイナンス・リース取引について次の方法が定められていた。

- | | |
|---|---|
| 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
： 製造業、卸売業等を営む企業が製商品の販売手法としてリース取引を利用する場合を想定している。 |
| ② | リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法
： 従来行われてきた割賦販売の処理を想定している。 |
| 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
： リース取引が有する複合的な性格の中でも金融取引の性格が強い場合を想定している。 |

この点、「新・リース指針」では、「収益認識基準」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を契機としてリースに関する収益の計上方法が見直され、上記②の方法が廃止されている。

そして、上記①及び③の方法については、事業の一環で行うリースとして取扱いが踏襲されている。

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	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
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ている。 当該リースについては、原資産の引渡時に貸手は売上高を計上し同時に販売益相当額を計上することが、「収益認識基準」における収益認識の時期に関する取扱いと整合的になるものと考えられる。 また、利息相当額の取扱いについても、「収益認識基準」における重要な金融要素に関する取扱いと整合的になるように、原則として、リース開始日に貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額で売上高を計上し、受取リース料のうち当該利息相当額を各期の損益として処理することとされている。	リース取引が有する複合的な性格の中でも金融取引の性格が強い場合を想定している。 当該リースについては、リース料総額とリース物件の現金購入価額の差額を受取利息相当額として取り扱い、リース期間にわたり各期へ配分するという「現行・リース指針」で定められていた会計処理を基本的に踏襲している。

5. オペレーティング・リースの会計処理

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。この場合の貸手のリース料については、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。

ただし、貸手のリース期間について、解約不能期間に再リース期間を加えて決定する方法を選択しており、当該貸手のリース期間に無償賃貸期間が含まれる場合には、契約期間における使用料の総額（ただし、将来の業績等により変動する使用料を除く。）について契約期間にわたり計上する。

6

セール・アンド・リースバック取引【C】

セール・アンド・リースバック取引： 売手である借手が資産を買手である貸手に譲渡し、売手である借手が買手である貸手から当該資産をリースする取引

1. セール・アンド・リースバック取引に該当するかどうかの判断

「新・リース指針」において、セール・アンド・リースバック取引は、IFRS第16号と同様に定義されており、この定義においては、譲渡された資産とリースされた資産が同一であることが重要な要素となる。

(1) セール・アンド・リースバック取引に該当しない取引

リースバックが行われる場合であっても、売手である借手による資産の譲渡が次のいずれかである取引については、資産の譲渡により売手である借手から買手である貸手に支配が移転されるのは仕掛中の資産であり、移転された部分だけでは資産の使用から生じる経済的利益を享受できる状態にない一方で、リースバックにより売手である借手が支配を獲得する使用権資産は完成した資産であるため、譲渡された資産とリースされた資産は同一ではないと考えられる。

- ① 「収益認識基準」に従い、一定の期間にわたり充足される履行義務の充足によって行われるとき
- ② 「収益認識指針」を適用し、工事契約における収益を完全に履行義務を充足した時点で認識することを選択するとき

したがって、これらの取引はセール・アンド・リースバック取引に該当しない。^(※35)

(2) セール・アンド・リースバック取引に該当する取引

セール・アンド・リースバック取引に該当するかどうかを検討する対象となる資産の譲渡とリースバックにおいて、売手である借手による資産の譲渡が「収益認識基準」などの他の会計基準等により一時点で損益を認識する売却に該当すると判断される場合、売手である借手は、当該資産を買手である貸手に譲渡し、譲渡した当該資産をリースしているものと考えられるため、譲渡された資産とリースされた資産は同一であると考えられる。したがって、これらの取引についてはセール・アンド・リースバック取引に該当する。

(※35) 売手である借手が原資産を移転する前に原資産に対する支配を獲得しない場合、当該資産の移転と関連するリースバックについては、セール・アンド・リースバック取引に該当しないと考えられる。例えば、取引の都合上、借手が貸手を通さずに資産を第三者から購入して当該資産を貸手に譲渡し当該貸手から原資産としてリースするような場合、売手である借手が当該原資産に対する法的所有権を獲得したとしても、資産が貸手に移転される前に借手が当該原資産に対する支配を獲得しないときには、セール・アンド・リースバック取引ではなく、リースとして会計処理を行う。

2. セール・アンド・リースバック取引に該当する場合の会計処理

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

- (1) リースバックにより、売手である借手が、買手である貸手に譲渡された資産から生じる経済的利益を引き続き享受しているにもかかわらず、当該資産を譲渡した時点で譲渡に係る損益が認識される。
- (2) セール・アンド・リースバック取引においては、資産の譲渡とリースバックが、パッケージとして交渉されることが多く、資産の譲渡対価とリースバックにおける借手のリース料との間に相互依存性があると考えられる。資産の譲渡対価及び関連するリースバックにおける借手のリース料が、それぞれ時価及び市場のレートでリース料よりも高い（低い）金額で取引されることにより、一体としての利益の総額が同じであっても、資産の譲渡に係る損益が過大（過小）に計上される可能性がある。

そこで、上記(1)の論点への対応として、資産の譲渡の取扱いが、上記(2)の論点への対応として、資産の譲渡損益を適切に計上するための取扱いが定められている。

(1) 資産の譲渡の取扱い

セール・アンド・リースバック取引は、資産の譲渡とリースバックを組み合わせた取引である。資産の譲渡に係る損益を認識するためには、「収益認識基準」などの他の会計基準等に従い、売手である借手による資産の譲渡が売却に該当するかどうかを判断する。

① 資産の譲渡が売却に該当しない場合

次のいずれかを満たすときは、売手である借手による資産の譲渡は売却に該当しない。

- i. 「収益認識基準」などの他の会計基準等に従うと売手である借手による資産の譲渡が損益を認識する売却に該当しない。
- ii. 「収益認識基準」などの他の会計基準等に従うと売手である借手による資産の譲渡が損益を認識する売却に該当するが、リースバックにより、売手である借手が資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担する（フルペイアウトのリースに該当する）こととなる。

この場合、売手である借手は、当該セール・アンド・リースバック取引について資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、**金融取引**として会計処理を行う。

② 資産の譲渡が売却に該当する場合

売手である借手による資産の譲渡が「収益認識基準」などの他の会計基準等により売却に該当する場合かつフルペイアウトのリースに該当しない場合には、売手である借手による資産の譲渡が売却に該当する。この場合、売手である借手は、当該資産の譲渡について「収益認識基準」などの他の会計基準等に従い損益を認識し、リースバックについて「新・リース基準」等に従い借手の会計処理を行う。

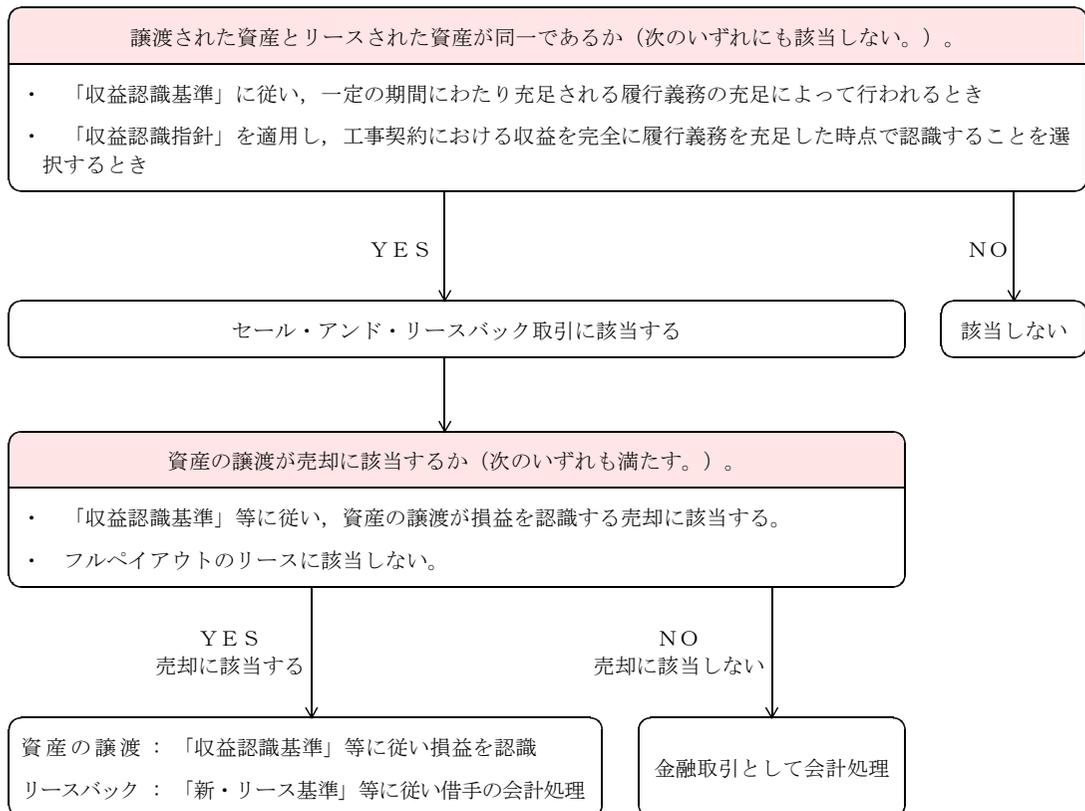
(2) 資産の譲渡損益を適切に計上するための取扱い

資産の譲渡が売却に該当する場合において、資産の譲渡対価が明らかに時価ではないとき又は借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないとき^(※36)には、売手である借手は、当該資産の時価又は市場のレートでのリース料により譲渡損益を計上する。

具体的には、当該資産の譲渡対価と借手のリース料について次のとおり取り扱う。

譲渡対価を増額する場合	譲渡対価を減額する場合
<p>① 資産の譲渡対価が明らかに時価を下回る場合、時価を用いて譲渡について損益を認識し、譲渡対価と時価との差額について使用権資産の取得価額に含める。</p> <p>② 借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料を下回る場合、借手のリース料と市場のレートでのリース料との差額について譲渡対価を増額した上で譲渡について損益を認識し、当該差額について使用権資産の取得価額に含める。</p>	<p>① 資産の譲渡対価が明らかに時価を上回る場合、時価を用いて譲渡について損益を認識し、譲渡対価と時価との差額について金融取引として会計処理を行う。</p> <p>② 借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料を上回る場合、借手のリース料と市場のレートでのリース料との差額について譲渡対価を減額した上で譲渡について損益を認識し、当該差額について金融取引として会計処理を行う。</p>

[図表] セール・アンド・リースバック取引の会計処理に関するフローチャート

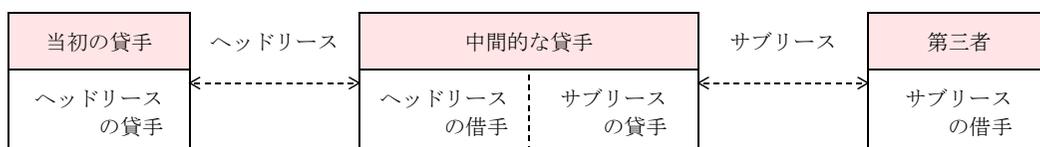


(※36) 資産の時価と市場のレートでのリース料のいずれかが容易に算定できる方を基礎として判定する。

サブリース取引： 原資産が借手から第三者にさらにリースされ、当初の貸手と借手との間のリースが依然として有効である取引

当初の貸手と借手とのリースを**ヘッドリース**、ヘッドリースにおける借手を**中間的な貸手**という。

[例] サブリース取引



1. 基本となる会計処理

サブリース取引については、ヘッドリースとサブリースの契約は一般的に別個に交渉されており、中間的な貸手にとってヘッドリースから生じる義務は、一般にサブリースの契約条件によって消滅することはないことから、中間的な貸手は、原則として、ヘッドリースとサブリースを2つの別個の契約として借手と貸手の両方の会計処理を行う。

ヘッドリース	サブリース	
	ファイナンス・リースに該当する場合	オペレーティング・リースに該当する場合
借手のリースの会計処理を行う。	サブリースのリース開始日に次の会計処理を行う。 ① サブリースした使用権資産の消滅を認識する。 ② サブリースにおける貸手のリース料の現在価値と使用権資産の見積残存価額の現在価値の合計額 ^(※37) でリース投資資産又はリース債権を計上する。 ③ リース投資資産又はリース債権と使用権資産との差額は損益に計上する。	サブリースにおける貸手のリース期間中に、サブリースから受け取る貸手のリース料について、オペレーティング・リースの会計処理を行う。

(※37) 現在価値の算定を行うにあたっては、次の①の金額が②の金額と等しくなるような利率を用いる。ただし、当該利率の算出が容易でない場合、ヘッドリースに用いた割引率を用いることができる。

- ① サブリースにおける貸手のリース料の現在価値と使用権資産の見積残存価額の現在価値の合計額
- ② 使用権資産に係るサブリースのリース開始日に現金で全額が支払われるものと仮定した場合のリース料

2. 例外的な会計処理^(※38)

(1) 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合

サブリース取引のうち、次のいずれも満たす取引については、中間的な貸手は、貸借対照表においてヘッドリースにおける使用権資産及びリース負債を計上せず、かつ、損益計算書においてサブリースにおいて受け取るリース料の発生時又は当該リース料の受領時のいずれか遅い時点で貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を損益に計上することができる。

- ① 中間的な貸手は、サブリースの借手からリース料の支払を受けない限り、ヘッドリースの貸手に対してリース料を支払う義務を負わない。
- ② 中間的な貸手のヘッドリースにおける支払額は、サブリースにおいて受け取る金額にあらかじめ定められた料率を乗じた金額である。
- ③ 中間的な貸手は、次のいずれを決定する権利も有さない。
 - i. サブリースの契約条件（サブリースにおける借手の決定を含む。）
 - ii. サブリースの借手が存在しない期間における原資産の使用方法

(2) 転リース取引

転リース取引： サブリース取引のうち、原資産の所有者から当該原資産のリースを受け、さらに同一資産を概ね同一の条件で第三者にリースする取引

中間的な貸手は、転リース取引のうち、貸手としてのリースが原資産を基礎として分類する場合にファイナンス・リースに該当するとき^(※39)、次のとおり会計処理を行うことができる。

- ① 貸借対照表上、リース債権又はリース投資資産とリース負債の双方を計上する。
- ② 損益計算書上、支払利息、売上高、売上原価等は計上せずに、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を手数料収入として各期に配分し、転リース差益等の名称で計上する。

なお、リース債権又はリース投資資産から利息を控除するにあたって使用する割引率は、リース負債から利息相当額を控除する際の割引率を使用する。また、リース債権又はリース投資資産とリース負債は利息相当額控除後の金額で計上することを原則とするが、利息相当額控除前の金額で計上することができる。

(※38) 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合の取扱い及び転リース取引の取扱いは、IFRS第16号では定められていないため、IFRS任意適用企業がIFRS第16号の定めを個別財務諸表に用いても基本的に修正を不要とする開発の基本的な方針を考慮して、適用は任意とされた。

(※39) 「現行・リース指針」において、転リース取引は、借手としてのリース取引及び貸手としてのリース取引の双方がファイナンス・リース取引に該当する取引を対象としている。「新・リース指針」では、借手のリースは分類しないこととされたため、貸手としてのリースが原資産を参照して分類する場合にファイナンス・リースに該当する場合として定められた。

1. 借 手

(1) 表 示

① 使用権資産

使用権資産について、次のいずれかの方法により、貸借対照表において表示する。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">i. 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目に含める方法ii. 対応する原資産の表示区分（有形固定資産，無形固定資産又は投資その他の資産）において使用権資産として区分する方法 |
|--|

② リース負債

リース負債について、貸借対照表において区分して表示する又はリース負債が含まれる科目及び金額を注記する。

このとき、貸借対照表日後1年以内に支払の期限が到来するリース負債は流動負債に属するものとし、貸借対照表日後1年を超えて支払の期限が到来するリース負債は固定負債に属するものとする。

③ リース負債に係る利息費用

リース負債に係る利息費用について、損益計算書において区分して表示する又はリース負債に係る利息費用が含まれる科目及び金額を注記する。

(2) 注記事項

借手は、次の事項を注記する。^(※40)

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">・ 会計方針に関する情報・ リース特有の取引に関する情報・ 当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報 |
|---|

(※40) リースに関する注記は独立の注記項目とする。ただし、他の注記事項に既に記載している情報については、繰り返す必要はなく、当該他の注記事項を参照することができる。

2. 貸 手

(1) 表 示

① リース債権及びリース投資資産

リース債権及びリース投資資産のそれぞれについて、貸借対照表において区分して表示する又はそれぞれが含まれる科目及び金額を注記する。ただし、リース債権の期末残高が、当該期末残高及びリース投資資産の期末残高の合計額に占める割合に重要性が乏しい場合、リース債権及びリース投資資産を合算して表示又は注記することができる。

このとき、リース債権及びリース投資資産について、当該企業の主目的たる営業取引により発生したものである場合には、流動資産に表示する。また、当該企業の主目的たる営業取引以外の取引により発生したものである場合には、貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に入金の期限が到来するものは流動資産に表示し、入金の期限が1年を超えて到来するものは固定資産に表示する。

② 損益項目

次の事項について、損益計算書において区分して表示する又はそれぞれが含まれる科目及び金額を注記する。

- i. ファイナンス・リースに係る販売損益（売上高から売上原価を控除した純額）
- ii. ファイナンス・リースに係るリース債権及びリース投資資産に対する受取利息相当額
- iii. オペレーティング・リースに係る収益（貸手のリース料に含まれるもののみを含める。）

(2) 注記事項

貸手は、次の事項を注記する。

- ・ リース特有の取引に関する情報
- ・ 当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報

[MEMO]

[テキスト 参考文献]

- 相澤哲. 2009. 『一問一答 新・会社法 改訂版』商事法務.
- 秋葉賢一. 2022. 『エッセンシャルIFRS 第7版』中央経済社.
- 秋葉賢一. 2019. 『会計基準の読み方Q&A100 第2版』中央経済社.
- 新井清光. 1985. 『企業会計原則論』森山書店.
- 新井清光. 2003. 『新版 財務会計論 第7版』中央経済社.
- 新井清光・川村義則. 2020. 『新版 現代会計学 第3版』中央経済社.
- 飯野利夫. 1993. 『財務会計論 三訂版』同文館出版.
- 五十嵐邦正. 1993. 『静的貸借対照表論の展開』森山書店.
- 石川鉄郎. 2013. 『財務会計論 3訂版』税務経理協会.
- 石川鉄郎・北村敬子. 2008. 『資本金の課題』中央経済社.
- 伊藤邦雄. 2024. 『新・現代会計入門 第6版』日本経済新聞社.
- 伊藤邦雄・桜井久勝・蜂谷豊彦・百合草裕康. 2006. 『キャッシュ・フロー会計と企業評価 第2版』中央経済社.
- 伊藤邦雄・田中建二・弥永真生・米山正樹編著. 2006. 『時価会計と減損 第2版』中央経済社.
- 伊藤邦雄・中條祐介. 2004. 『連結会計とグループ経営』中央経済社.
- 伊藤邦雄・中野誠・徳賀芳弘. 2004. 『年金会計とストック・オプション』中央経済社.
- 伊藤進一郎・小谷融. 2001. 『改訂版 研究開発費・ソフトウェアの会計と税務』税務研究会出版局.
- 伊藤眞. 1992. 『外貨換算会計の実務 第2版』中央経済社.
- 伊藤眞. 2005. 『外貨建取引・通貨関連デリバティブの会計実務 第2版』中央経済社.
- 伊藤眞・荻原正佳. 2009. 『金融商品会計の完全解説 改訂8版』財經詳報社.
- 井上定子. 2010. 『外貨換算会計の研究』千倉書房.
- 井上雅彦. 2013. 『キーワードでわかる退職給付会計 三訂増補版』税務研究会出版局.
- 井上良二. 2022. 『新版 財務会計論 四訂版』税務経理協会.
- 今福愛志. 2000. 『年金の会計学』新世社.
- 岩崎宏一. 2002. 『棚卸資産の管理・評価の実務』新日本法規出版.
- 上野清貴. 2014. 『連結会計の基礎 第3版』中央経済社.
- 内田正剛. 2021. 『フローチャートでわかる！収益認識会計基準』税務研究会出版局.
- 梅原秀継. 2022. 『財務会計論』白桃書房.
- 遠藤孝. 1998. 『引当金会計制度の展開』森山書店.
- 太田達也. 2006. 『新会社法の完全解説 改訂増補版』税務研究会出版局.
- 太田達也. 2020. 『「収益認識会計基準と税務」完全解説(改訂版)』税務研究会出版局.
- 大塚成男. 2004. 『ストック・オプション会計の基礎』財務会計基準機構.
- 大塚春春. 1999. 『逐条解説 金融商品会計基準』中央経済社.
- 荻茂生. 2002. 『金融商品の全面時価評価－フェアバリュー・アカウンティング』中央経済社.
- 荻茂生・川本修司. 1997. 『デリバティブの会計実務』中央経済社.
- 荻茂生・長谷川芳孝. 2018. 『ヘッジ取引の会計と税務 第6版』中央経済社.
- 大日方隆. 2013. 『利益率の持続性と平均回帰』中央経済社.
- 大日方隆. 2013. 『アドバンスト財務会計 第2版』中央経済社.

- 大日方隆. 2023. 『日本の会計基準 I 確立の時代』中央経済社.
- 大日方隆. 2023. 『日本の会計基準 II 激動の時代』中央経済社.
- 大日方隆. 2023. 『日本の会計基準 III 変容の時代』中央経済社.
- 大日方隆編著. 2012. 『会計基準研究の原点』中央経済社.
- 加古宜士. 1981. 『物価変動会計論』中央経済社.
- 加古宜士. 2010. 『財務会計概論 第9版』中央経済社.
- 加藤久明. 2007. 『現代リース会計論』中央経済社.
- 梶田龍三. 2001. 『自己株式会計論』白桃書房.
- 川村義則. 2019. 『論点で学ぶ財務会計 (ライブラリ論点で学ぶ会計学1)』新世社.
- 川本淳. 2002. 『連結会計基準論』森山書店.
- 川本淳・野口昌良・浅見裕子・山田純平・荒田映子. 2022. 『はじめて出会う会計学 第3版』有斐閣.
- 黒川行治. 1998. 『連結会計』新世社.
- 黒川行治. 1999. 『合併会計選択論』中央経済社.
- 郡司健. 2006. 『現代会計構造の基礎』中央経済社.
- 郡司健. 2009. 『最新財務諸表会計 第5版』中央経済社.
- 小谷融. 1996. 『改訂 外貨建取引等会計処理基準 逐条解説』税務研究会出版局.
- 小林秀行. 2016. 『詳解企業会計基準』ダイヤモンド社.
- 小宮山賢. 1999. 『金融商品・年金会計入門』税務経理協会.
- 斎藤静樹. 2009. 『財務会計 第6版』有斐閣.
- 斎藤静樹. 2010. 『企業会計とディスクロージャー 第4版』東京大学出版会.
- 斎藤静樹. 2019. 『会計基準の研究 新訂版』中央経済社.
- 斎藤静樹編著. 2002. 『会計基準の基礎概念』中央経済社.
- 斎藤静樹編著. 2004. 『逐条解説 企業結合会計基準』中央経済社.
- 斎藤静樹編著. 2007. 『詳解『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』 第2版』中央経済社.
- 斎藤静樹・徳賀芳弘編著. 2011. 『企業会計の基礎概念』中央経済社.
- 齋藤真哉. 1999. 『税効果会計論』森山書店.
- 齋藤真哉. 2007. 『減損会計の税務論点』中央経済社.
- 齋藤真哉. 2013. 『ニューベーシック 連結会計』中央経済社.
- 財務会計基準機構編. 2003. 『収益認識に関する調査』財務会計基準機構.
- 財務会計基準機構編. 2003. 『ストック・オプション会計の国際比較』財務会計基準機構.
- 財務会計基準機構編. 2004. 『金融商品会計基準』財務会計基準機構.
- 財務会計基準機構編. 2004. 『1株当たり当期純利益に関する会計基準等について』財務会計基準機構.
- 財務会計基準機構編. 2009. 『企業会計基準完全詳解 改訂増補版』税務経理協会.
- 財務会計基準機構編. 2024. 『有価証券報告書の作成要領』財務会計基準機構.
- 財務会計基準機構編. 2020. 『詳解 収益認識会計基準』財務会計基準機構.
- 榎原英夫. 2009. 『財務会計の基礎 三訂版』同文館出版.
- 桜井久勝. 2024. 『財務会計講義 第25版』中央経済社.
- 桜井久勝・須田一幸. 2023. 『財務会計・入門—企業活動を描き出す会計情報とその活用法 第16版』
有斐閣アルマ.
- 櫻井通晴. 1993. 『ソフトウェア会計』中央経済社.

- 佐藤信彦. 2004. 『業績報告と包括利益』白桃書房.
- 佐藤信彦. 2023. 『税理士試験 財務諸表論の要点整理 第14版』中央経済社.
- 佐藤信彦・河崎照行・齋藤真哉・柴健次・高須教夫・松本敏史編著. 2024. 『財務会計論Ⅰ基本論点編 (スタンダードテキスト) 第17版』中央経済社.
- 佐藤信彦・河崎照行・齋藤真哉・柴健次・高須教夫・松本敏史編著. 2024. 『財務会計論Ⅱ応用論点編 (スタンダードテキスト) 第17版』中央経済社.
- 佐藤信彦・角ヶ谷典幸編著. 2009. 『リース会計基準の論理』税務経理協会.
- 柴健次. 2007. 『テキスト金融商品会計』中央経済社.
- 白鳥庄之助. 1994. 『ヘッジ会計 基本問題の探究』中央経済社.
- 杉本徳栄. 2017. 『国際会計の実像－会計基準のコンバージェンスとIFRSsアドプション』同文館出版.
- 須田一幸. 2000. 『財務会計の機能』白桃書房.
- 醍醐聡. 2008. 『会計学講義 第4版』東京大学出版会.
- 醍醐聡編著. 2000. 『新版 財務会計論ガイダンス』中央経済社.
- 高橋秀夫・飯田信夫・小池二三男・佐々木貴司・土屋智信・持永勇一. 2004. 『研究開発費及びソフトウェアの会計処理の完全解説 改訂3版』財経詳報社.
- 多賀谷充. 2002. 『退職給付会計基準 改訂版』税務研究会出版.
- 武田隆二. 2008. 『最新 財務諸表論 第11版』中央経済社.
- 田中建二. 2007. 『金融商品会計』新世社.
- 田中建二. 2021. 『財務会計入門 第6版』中央経済社.
- 田中茂次. 1999. 『キャッシュ・フロー計算書』中央経済社.
- 田中茂次. 2000. 『現代会計学総論 第2版』中央経済社.
- 田中弘. 1998. 『取得原価主義会計』中央経済社.
- 田中弘. 2002. 『時価主義を考える 第3版』中央経済社.
- 田中弘. 2023. 『新財務諸表論 第6版』税務経理協会.
- 中央経済社編. 2005. 『新会社法 詳解』中央経済社.
- 辻山栄子編著. 2004. 『逐条解説減損会計基準 第2版』中央経済社.
- 辻山栄子編著. 2015. 『IFRSの会計思考』中央経済社.
- 辻山栄子編著. 2018. 『財務会計の理論と制度』中央経済社.
- 辻山栄子・吉野真治・山二尚・羽根佳祐. 2025. 『財務会計』中央経済社.
- 角ヶ谷典幸. 2009. 『割引現在価値会計論』森山書店.
- 手塚仙夫. 2013. 『税効果会計の実務 第8版』清文社.
- 中田信正. 1999. 『税効果会計詳解』中央経済社.
- 中田信正. 1999. 『税効果会計入門』中央経済社.
- 中野常男・清水泰洋. 2019. 『近代会計史入門 第2版』同文館出版.
- 中村忠. 2003. 『制度会計の基礎知識』税務研究会出版局.
- 中村忠. 2005. 『新稿 現代会計学 九訂版』白桃書房.
- 中村忠・小宮山賢. 1998. 『対談・新連結会計入門』税務経理協会.
- 中山重穂. 2013. 『財務報告に関する概念フレームワークの設定』成文堂.
- 西村幹仁. 2001. 『税効果会計の理論』同文館出版.
- 新田忠誓. 1999. 『財務諸表論究－動的貸借対照表の応用－ 第2版』中央経済社.

年金会計研究委員会編. 1997. 『年金会計をめぐる論点』企業財務制度研究会.

橋本尚. 2013. 『財務会計理論 八訂版』同文館出版.

橋本尚. 2022. 『IFRS会計学基本テキスト 第7版』中央経済社.

八田進二・橋本尚. 2021. 『財務会計の基本を学ぶ 第13版』同文館出版.

服部勝. 2008. 『詳説 リース会計基準 改訂版』税務研究会出版局.

平松朗・柳川俊成・大橋英樹・金子裕子. 2011. 『連結財務諸表規則逐条詳解』中央経済社.

平松一夫・徳賀芳弘. 2005. 『会計基準の国際的統一』中央経済社.

広瀬義州. 1995. 『会計基準論』中央経済社.

広瀬義州. 2014. 『新版 IFRS財務会計入門』中央経済社.

広瀬義州編著. 2012. 『連結会計入門 第6版』中央経済社.

藤井則彦・山地範明. 2008. 『ベーシック・アカウンティング 改訂版』同文館出版.

藤井秀樹. 2021. 『入門財務会計 第4版』中央経済社.

布施伸章. 2003. 『自己株式・法定準備金の制度・会計・税務 第2版』中央経済社.

前田庸. 2018. 『会社法入門 第13版』有斐閣.

松井泰則. 2008. 『国際会計の潮流』白桃書房.

松土陽太郎・平松朗・藤田厚生. 2010. 『新版 財務諸表規則逐条詳解』中央経済社.

万代勝信. 2000. 『現代会計の本質と職能』森山書店.

持永勇一編著. 2000. 『外貨実務指針の完全解説』財經詳報社.

森川八洲男. 2008. 『体系 財務諸表論 第2版』中央経済社.

森田哲彌・白鳥庄之助. 1997. 『外貨建取引等会計処理基準詳解』中央経済社.

森田哲彌・白鳥庄之助. 1998. 『連結財務諸表原則詳解』中央経済社.

弥永真生. 2021. 『リーガルマインド会社法 第15版』有斐閣.

弥永真生. 2003. 『資本の会計』中央経済社.

山浦久司・新井武広. 2008. 『四半期会計・レビュー基準』中央経済社.

山地範明. 2021. 『エッセンシャル連結会計 第2版』中央経済社.

有限責任監査法人トーマツ. 2020. 『ケース&図解でわかる収益認識基準の基本と実務』中央経済社.

吉田勝弘. 2003. 『リース会計の理論と制度』同文館出版.

米山正樹. 2003. 『減損会計 増補版』森山書店.

米山正樹. 2008. 『会計基準の整合性分析』中央経済社.

公認会計士 修了考査対策講座
会計実務 基本テキスト6

2025年4月30日 初版第1刷発行

編者 T A C (株) 公認会計士修了考査研究会
発行者 多田敏男
発行所 T A C 株式会社 教育事業部
〒101-8383
東京都千代田区神田三崎町3-2-18

印刷・製本 株式会社 日興印刷

落丁・乱丁本はお取り替えいたします。

本書は、「著作権法」によって、著作権等の権利が保護されている著作物です。本書の全部または一部につき、無断で転載、複写されると、著作権等の権利侵害となります。上記のような使い方をされる場合には、あらかじめ小社宛許諾を求めてください。

Printed in Japan

公認会計士 修了考査対策講座

会計実務

【基本テキスト6】



TAC



025-1596-1017-12

第26章①

現行・リース基準

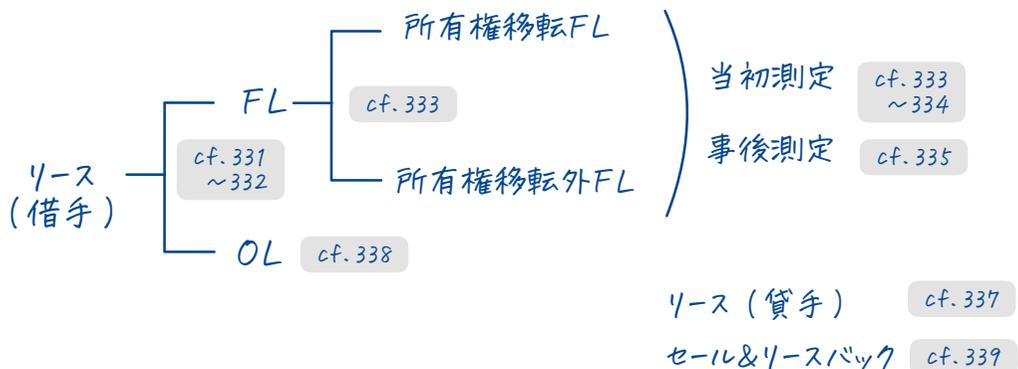
【出題実績】

	26	27	28	29	30	元	2	3	4	5	出題頻度
1. 総論											C
2. リース取引の分類									●		B
3. ファイナンス・リース取引の会計処理(借手)							●				B
4. ファイナンス・リース取引の会計処理(貸手)											C
5. オペレーティング・リース取引の会計処理		●									B
6. セール・アンド・リースバック取引の会計処理											C

(本章で学ぶこと)

本章では、「現行・リース基準」等について学習します。借手の会計処理を中心に学習してください。

なお、2024年9月に「新・リース基準」等が公表され、今後、借手の会計処理は使用权モデルへ移行することとなります。これについては、第26章②にて取り扱います。



リース取引：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

1. 「旧・リース基準」の必要性

「旧・リース基準」が公表される以前、リース取引は、その**法的形式**に従い、**賃貸借取引**として処理されていた。しかし、リース取引の中には**経済的実態は売買取引**であるとみなせるものがあり、このようなリース取引を賃貸借取引として会計処理することは、**経済的実態**を財務諸表に的確に反映するものとはいい難く、利害関係者の意思決定を誤らせるおそれがあった。そこで、平成5年6月に「旧・リース基準」が公表され、法的には賃貸借取引であるリース取引のうち、**経済的実態が売買取引**であるとみなせるファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理（**売買処理**）が採用された。

2. 「現行・リース基準」の必要性・改正の必要性

「旧・リース基準」では、ファイナンス・リース取引について通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理（売買処理）が原則とされていたが、一方で、**所有権移転外**ファイナンス・リース取引については、一定の注記を要件として、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**）を採用することが例外的に認められていた。

〔図表〕 「旧・リース基準」におけるファイナンス・リース取引の会計処理

	原則処理	例外処理
所有権移転 ファイナンス・リース取引	通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理（売買処理）	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 ）
所有権移転外 ファイナンス・リース取引		

このような状況の中、**所有権移転外**ファイナンス・リース取引について、**大半の企業が例外処理**である賃貸借処理を採用していたことから、次のような問題意識が持たれるようになった。

- ① 会計上の情報開示の観点からは、ファイナンス・リース取引については、**借手において資産及び負債を認識する必要性がある**。特に、**いわゆるレンタルと異なり、使用の有無にかかわらず借手はリース料の支払義務を負い、キャッシュ・フローは固定されているため、借手は債務を計上すべきである**。
- ② 本来、代替的な処理が認められるのは、**異なった経済的実態に異なる会計処理を適用することで、事実をより適切に伝えられる場合である**。例外処理である賃貸借処理が**ほぼすべてを占める現状は、会計基準の趣旨を否定するような特異な状況であり、早急に是正される必要がある**。

〔実質優先思考〕

検討の結果、例外処理である賃貸借処理は廃止する（例外処理の廃止）との結論に至り、「旧・リース基準」が改正され、「現行・リース基準」が公表された。

2

リース取引の分類【B】

1. 分類

実質優先思考

「現行・リース基準」においては、法的形式よりも経済的な実態を重視するという基本的姿勢に従い、経済的な実態が売買取引か、賃貸借取引か、という観点からリース取引が分類されている。

法的形式	経済的な実態	リース取引の種類	会計処理
賃貸借取引	売買取引とみなせるリース取引	ファイナンス・リース取引	売買処理
	賃貸借取引であるリース取引 (又は売買取引とは言い切れないリース取引)	オペレーティング・リース取引	賃貸借処理

2. 定義

「現行・リース基準」は、解約不能とフルペイアウトという2つの要件を満たすリース取引をファイナンス・リース取引とし、1つでも要件を満たさないリース取引をオペレーティング・リース取引としている。

名称	「現行・リース基準」における定義
ファイナンス・リース取引	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で、 借手が、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
オペレーティング・リース取引	ファイナンス・リース取引以外のリース取引

ここで、リース期間の中途において借手が自由に解約できるのであればそのリース取引を売買取引とみなすことは到底できないため、リース取引の経済的な実態が売買取引とみなせるかどうかの判断においてはリース契約が解約不能であるかどうか1つの判断基準になるが、解約不能であるかどうかは実質的に判断する必要がある。つまり、リース契約に解約不能と明記されている場合のみならず、解約が認められるとしても、解約にあたり多額の違約金を支払わなければならない等の理由によって実質的に解約できない場合と同じ結果になるような契約上の条件がある場合も解約不能とみなされる。

また、売買取引が行われた場合には、通常、買手は、取得した資産の使用等から得られるすべてのリターンを享受できるが、一方で、当該資産に関するすべてのコストも負担する。そのため、リース取引の経済的な実態が売買取引とみなされるためには、リース物件の使用等により生じるリターンとコストがともに借手に帰属することが求められる。

3. ファイナンス・リース取引の判断基準

ファイナンス・リース取引に該当するかどうかは、基本的に経済的実態に基づいて判断すべきであるが、**現在価値基準**又は**経済的耐用年数基準**のいずれかに該当する場合には、ファイナンス・リース取引と判定する。^(※1)

フルペイアウトの判断基準

原則的 現在価値基準 概ね90%ルール	経済的耐用年数基準 概ね75%ルール
解約不能のリース期間中の リース料総額の現在価値 が、当該リース物件を借手が現金で購入するものと仮定した場合の合理的見積金額（見積現金購入価額）の 概ね90%以上 であること	解約不能のリース期間が、当該リース物件の 経済的耐用年数の概ね75%以上 であること

なお、現在価値基準又は経済的耐用年数基準の適用にあたっては、**再リース**、**維持管理費用相当額**、**役務提供相当額**、**残価保証**の取扱いに留意する。

再リース	維持管理費用相当額・役務提供相当額 ^(※2)	残価保証 ^(※3)
再リース期間又は再リース料は、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 、 解約不能のリース期間又はリース料総額に含めない 。	維持管理費用相当額は、 原則として、リース料総額から控除する 。 ^(※4) 役務提供相当額は、維持管理費用相当額に準じて取り扱う。 (※5)	リース契約上に残価保証の取決めがある場合は、 残価保証額をリース料総額に含める 。

cf. 351※9

cf. 349※5

cf. 353※12

(※1) **リース期間が経済的耐用年数のおおむね75%以上であっても借手がリース物件に係るほとんどすべてのコストを負担しない場合もある**。そのため、経済的耐用年数基準の適用にあたっては、リース物件の特性、経済的耐用年数の長さ、リース物件の中古市場の存在等により、**現在価値基準の判定結果が90%を大きく下回る**ことが明らかな場合には、**現在価値基準のみに**より判定を行うものとされる。

(※2) リース料には、リース物件の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の維持管理費用相当額や、保守等の役務提供相当額が含まれる場合がある。

(※3) リース期間終了時にリース物件の処分価額が契約上取り決めた保証価額に満たない場合に、借手に対して、その不足額を貸手に支払う義務が課せられることがあり、このような条件を**残価保証**という。

(※4) 維持管理費用相当額に重要性が乏しい場合は、リース料総額から控除しないことができる。

(※5) 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、その内容を示す科目で費用に計上する。また、役務提供相当額は、維持管理費用相当額に準じて処理する。

3 ファイナンス・リース取引の会計処理(借手)【B】

1. 分類

ファイナンス・リース取引と判定されたものが次のいずれかに該当する場合は**所有権移転ファイナンス・リース取引**（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）に該当し、**それ以外のファイナンス・リース取引は、所有権移転外ファイナンス・リース取引**（所有権移転ファイナンス・リース取引以外のもの）に該当する。^(※6)

- ① **リース契約上**、リース期間終了後又はリース期間の途中で、**リース物件の所有権が借手に移転すること**とされているリース取引
- ② リース契約上、借手に対して、リース期間終了後又はリース期間の途中で、名目的価額又はその行使時点のリース物件の価額に比して著しく有利な価額で買い取る権利（**割安購入選択権**）が与えられており、**その行使が確実に予想されるリース取引**
- ③ リース物件が、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り、当該リース物件の返還後、**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取引

2. 会計処理

ノンキャンセラブルとフルペイアウトの2要件を満たすファイナンス・リース取引の経済的実態は売買取引と考えられるため、**通常の売買取引に準じて会計処理（売買処理）**を行う。すなわち、借手は、リース取引開始日に、**リース資産及びリース債務**を計上する。**割賦購入との比較可能性**

なお、**ファイナンス・リース取引の経済的実態は、リース取引の借手によるリース物件の割賦購入取引**、または借入資金によるリース物件の購入取引と当該借入資金の返済取引とみることができる。

(1) リース資産及びリース債務の計上額の算定方法

一般に、リース料総額の中には、資産を現金払いで購入した場合の価額（見積現金購入価額）のほか、対価の支払いを延期することによる**利息相当額**が含まれていると考えられる。

$$\text{支払リース料総額} = \text{見積現金購入価額} + \text{利息相当額}$$

このため、リース資産及びリース債務の計上額の算定方法としては、リース料総額から利息相当額を控除する方法と利息相当額を控除しない方法が考えられることになる。制度上の費用性資産の評価基準である取得原価主義によれば、資産は取得に要した支出額に基づき評価すべきであるため、利息相当額を控除しない方法によるべきとも考えられるが、「現行・リース基準」では、次の理由から、**利息相当額を控除する方法が原則**とされている。

(※6) 土地については、経済的耐用年数は無限であるため、上記①又は②のいずれかに該当する場合を除き、通常、フルペイアウトのリース取引に該当しないと考えられる。そのため、土地については、上記①又は②のいずれかに該当する場合を除き、オペレーティング・リース取引に該当するものと推定される。

①または②を満たす
土地 → 移転FL
→ OL
①と②を満たさない

	利息のあるべき会計処理	利息を原価算入した場合の問題点
費用の 期間配分	利息は、時の経過により生じるため、それに従い、発生した期の費用とすべきである。	利息が、時の経過とは無関係に減価償却により費用配分されてしまう。
費用の 表示区分	利息は、財務活動により生じる費用であるため、営業外費用として表示すべきである。	利息が、減価償却費に含まれることにより、営業費用として表示されてしまう。

ただし、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合^(※7)には、利息相当額を控除しない方法が容認される。

なお、実務上は、次の方法により、利息相当額を控除する。

	リース物件の貸手の購入価額等が	
	明らかな場合	明らかでない場合
所有権移転 ファイナンス・リース取引	貸手の購入価額等	(※8) ・見積現金購入価額 ・リース料総額の割引現在価値 → いずれか低い価額
所有権移転外 ファイナンス・リース取引	・貸手の購入価額等 ・リース料総額の割引現在価値 → いずれか低い価額	

研究 リース資産及びリース債務の計上額の考え方

リース資産及びリース債務の計上額としては、貸手の購入価額等、借手の見積現金購入価額、リース料総額の割引現在価値があり得るが、これに関連して次のような考え方が説明されることがある。

貸手の購入価額等又は借手の見積現金購入価額を重視する考え方	リース料総額の割引現在価値を重視する考え方
この考え方は、リース資産の評価（資産購入）の側面に着目する考え方であり、リース資産及びリース債務の計上額として、リース物件の取得当初の価値を示す貸手の購入価額等又は借手の見積現金購入価額を利用することが適当と考えている。	この考え方は、リース債務の評価（資金調達）の側面に着目する考え方であり、リース資産及びリース債務の計上額として、利息相当額を除いた支払義務額を示すリース料総額の割引現在価値を利用することにより、通常の購入取引ではなく、リース取引を選択した借手の行動を反映すると考えている。

(※7) リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合とは、未経過リース料の期末残高が、当該期末残高、有形固定資産及び無形固定資産の期末残高に占める割合が10%未満である場合をいう。

(※8) 割安購入選択権の行使が確実に予想されるリース取引であるため所有権移転ファイナンス・リース取引と判定されたリース取引のうち、貸手の購入価額等が不明なものについては、取得原価の決定にあたり用いられるリース料総額に、割安購入選択権の行使価額が含まれる。

(2) 利息相当額の配分方法

リース料総額から控除された利息相当額は、原則として、リース期間にわたり利息法により配分する。ただし、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合には、定額法が容認される。

(3) 減価償却

次のように、所有権移転外ファイナンス・リース取引は所有権移転ファイナンス・リース取引と異なる性質を有する。そのため、両取引は、リース資産の減価償却費の算定等で異なる点が生じる。

- | | |
|---|---|
| ① | 経済的にはリース物件の売買及び融資と類似の性格を有する一方で、法的には賃貸借の性格を有し、また、役務提供が組み込まれる場合が多く、複合的な性格を有する。 |
| ② | リース物件の耐用年数とリース期間は異なる場合が多く、また、リース物件の返還が行われるため、物件そのものの売買というよりは、使用する権利の売買の性格を有する。 |
| ③ | 借手が資産の使用に必要なコスト（リース物件の取得価額、金利相当額、維持管理費用相当額、役務提供相当額等）を、通常、契約期間にわたる定額のキャッシュ・フローとして確定する。 |

[図表] 所有権移転ファイナンス・リース取引と所有権移転外ファイナンス・リース取引の比較

	所有権移転ファイナンス・リース取引	所有権移転外ファイナンス・リース取引
リース資産・リース債務の計上額の算定方法	(原則) リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除する。	(原則) リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除する。 (容認) リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合は、控除しないことができる。
利息相当額の配分方法	(原則) 利息法により配分する。	(原則) 利息法により配分する。 (容認) リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合には、定額法を採用できる。
減価償却方法	リース物件の取得と同様の取引と考えられるため、自己所有の固定資産と同一の方法により、経済的使用可能予測期間にわたって減価償却費を算定する。	リース物件の取得とは異なり、使用できる期間がリース期間に限定されるという特徴があるため、原則として、償却期間はリース期間 ^(※9) とし、残存価額はゼロ ^(※10) とする。 また、リース物件の取得とは異なる性質も有することから、企業の実態に応じ、自己所有の固定資産と異なる償却方法を選択することができる。

(※9) リース資産の償却年数はリース期間を耐用年数とするのが原則であるが、ファイナンス・リース取引の判定において再リース期間をリース期間に含めている場合は再リース期間を耐用年数に含める。なお、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する。

(※10) 所有権移転外ファイナンス・リース取引の残存価額は原則としてゼロとされるが、残価保証の取決めがある場合は、原則として残価保証額を残存価額とする。なお、残価保証の取決めがある場合は、貸手に対する不足額の確定時に、当該不足額をリース資産売却損等として処理する。

3. 開示

リース資産は、原則として、①有形固定資産、無形固定資産の別に、一括して「リース資産」として表示する。ただし、②有形固定資産又は無形固定資産に属する各科目に含めることもできる。例えば、所有権移転ファイナンス・リース取引には②の方法を適用し、所有権移転外ファイナンス・リース取引には、①の方法を適用することも認められる。

他方、リース債務は、1年基準に基づいて、貸借対照表日後1年以内に支払の期限が到来するものは流動負債に属するものとし、貸借対照表日後1年を超えて支払の期限が到来するものは固定負債に属するものとする。

なお、リース資産については次を注記する。ただし、重要性が乏しい場合は注記を要しない。^(※11)

- | |
|----------------------|
| ① リース資産の内容（主な資産の種類等） |
| ② 減価償却の方法 |

4. 少額リース資産及び短期リース取引の簡便な取扱い

少額リース資産や短期リース取引のように、個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合には、オペレーティング・リース取引の会計処理に準じて、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る。

個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合とは、次のいずれかを満たす場合とされる。

所有権移転ファイナンス・リース取引	所有権移転外ファイナンス・リース取引
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、リース料総額が当該基準額以下のリース取引 ^(※12)	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、リース料総額が当該基準額以下のリース取引
② リース期間が1年以内のリース取引	② リース期間が1年以内のリース取引
	③ 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、リース契約1件当たりのリース料総額（維持管理費用相当額又は通常の保守等の役務提供相当額のリース料総額に占める割合が重要な場合には、その合理的見積額を除くことができる。）が300万円以下のリース取引 ^(※13)

(※11) (※7)参照。

(※12) リース料総額にはリース物件の取得価額のほかに利息相当額が含まれているため、その基準額は当該企業が減価償却資産の処理について採用している基準額より利息相当額だけ高めに設定することができる。また、この基準額は、通常取引される単位ごとに適用されるため、リース契約に複数の単位のリース物件が含まれる場合は、当該契約に含まれる物件の単位ごとに適用できる。

(※13) 1つのリース契約に科目の異なる有形固定資産又は無形固定資産が含まれている場合は、異なる科目ごとに、その合計金額により判定することができる。

4

ファイナンス・リース取引の会計処理(貸手)【C】

1. 会計処理

ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に準じて会計処理を行う。

(1) リース債権又はリース投資資産

ファイナンス・リース取引の種類により、リース債権又はリース投資資産を計上する。

所有権移転ファイナンス・リース取引	所有権移転外ファイナンス・リース取引
貸手は、借手からのリース料と割安購入選択権の行使価額で投資の回収を行う。そこで、リース取引開始日に「リース債権」を計上する。	貸手は、借手からのリース料と見積残存価額の値により投資の回収を行う。そこで、リース取引開始日に「リース投資資産 ^(※14) 」を計上する。

(2) 利息相当額の配分方法

利息相当額の総額は、リース料総額及び見積残存価額の合計額から対応するリース資産の取得価額を控除することによって算定し、原則として、リース期間にわたり利息法により配分する。

(3) 受取リース料の処理

受取リース料は、損益計算書上、次のいずれかの方法により処理する。

リース取引開始日に ^(※15) 売上高と売上原価を計上する方法	リース料受取時に ^(※16) 売上高と売上原価を計上する方法	売上高を計上せずに ^(※17) 利息相当額を各期へ配分する方法
リース料総額で売上高を計上し、同額でリース債権又はリース投資資産を計上する。また、リース物件の現金購入価額により売上原価を計上する。売上高と売上原価との差額は、利息相当額として取り扱う。 利息相当額の総額のうち、各期末日後に対応する利益は繰り延べ、リース債権又はリース投資資産と相殺して表示する。	リース物件の現金購入価額により、リース債権又はリース投資資産を計上する。 受取リース料は各期において売上高として計上し、当該金額から各期に配分された利息相当額を差し引いた額をリース物件の売上原価として処理する。	リース物件の現金購入価額により、リース債権又はリース投資資産を計上する。 各期の受取リース料は利息相当額とリース債権又はリース投資資産の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース債権又はリース投資資産の元本回収額として処理する。

(※14) リース投資資産は、将来のリース料を收受する権利と見積残存価額から構成される複合的な資産である。

(※15) 製造業、卸売業等を営む企業が製商品の販売手法としてリース取引を利用する場合を想定しているとされる。

(※16) 従来行われてきた割賦販売の処理を想定しているとされる。

(※17) リース取引が有する複合的な性格の中でも金融取引の性格が強い場合を想定しているとされる。

2. 開示

リース債権とリース投資資産は、企業の主目的たる営業取引により発生したものである場合には流動資産に表示する。また、企業の主目的たる営業取引以外の取引により発生したものである場合には、1年基準に基づいて、貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に入金の期限が到来するものは流動資産に表示し、入金の期限が1年を超えて到来するものは固定資産に表示する。

そして、リース投資資産、リース債権及びリース投資資産に係るリース料債権部分については、次の額を注記する。ただし、いずれについても、重要性が乏しい場合には注記を要しない。

リース投資資産	リース債権及びリース投資資産に係るリース料債権部分
① 将来のリース料を収受する権利（リース料債権）部分（利息相当額控除前）	① 貸借対照表日後5年以内における1年ごとの回収予定額
② 見積残存価額部分（利息相当額控除前）	② 貸借対照表日後5年超の回収予定額
③ 受取利息相当額	

5

オペレーティング・リース取引の会計処理【B】

オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う。また、解約不能なオペレーティング・リース取引については次の額を注記する。ただし、重要性が乏しい場合には注記を要しない。^(※18)

借手側	貸手側
① 貸借対照表日後1年以内のリース期間に係る未経過リース料	① 貸借対照表日後1年以内のリース期間に係る未経過リース料
② 貸借対照表日後1年を超えるリース期間に係る未経過リース料	② 貸借対照表日後1年を超えるリース期間に係る未経過リース料

(※18) オペレーティング・リース取引のうち注記を要しないとされる重要性が乏しい場合とは、次のいずれかに該当する場合をいう。

- ① 一定の基準額以下の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、リース料総額が当該基準額以下のリース取引
- ② リース期間が1年以内のリース取引
- ③ 契約上数か月程度の事前予告をもって解約できるものと定められているリース契約で、その予告した解約日以降のリース料の支払を要しない事前解約予告期間（すなわち、解約不能期間）に係る部分のリース料
- ④ 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、リース契約1件当たりのリース料総額が300万円以下のリース取引

6

セール・アンド・リース取引の会計処理【C】

セール・アンド・リースバック取引^(※19)の会計処理方法としては、独立取引処理法と単一取引処理法があるといわれる。制度上は、独立取引処理法が採用されているといわれ、セール・アンド・リースバック取引に伴って計上された売却損益は、長期前払費用又は長期前受収益として繰り延べ、リース物件の減価償却費の割合に応じて減価償却費に加減して損益計上する。^(※20)

1. 独立取引処理法

借手は、^①資産の売却取引による法的所有権の移転に伴い、資産の売却処理を行う一方で、^②リースバック取引によるリース物件の法的所有権の実質的移転に伴い、リース物件の購入処理を行う。

ただし、実質的には借手が資産を継続して使用するという状況に変化がなく、資産の売却損益は実現していないものと考えられる。そこで、借手は、売却損益を、リース物件の減価償却費の調整に充てるべく、長期前払費用又は長期前受収益として繰り延べる。

このように、独立取引処理法では、売却取引とリースバック取引が明確に区別され、売却に関する記録とリースバックに関する記録が必要とされる。

① 売却に関する記録 (法的所有権の移転)	(借) 減価償却累計額 27,000	(貸) 資 産 180,000
	現金及び預金 170,000	長期前受収益 17,000 (繰り延べて、減価償却費の調整に充てる)
② リースバックに関する記録 (法的所有権の実質的移転)	(借) リース資産 170,000	(貸) リース債務 170,000

2. 単一取引処理法

セール・アンド・リースバック取引については、資産の売却取引と購入取引が同時に成立することにより、資産の売買取引そのものが存在しなかったと解釈することができる。また、セール・アンド・リースバック取引の経済的実態は、資産を担保とした資金の借入れと捉えることができる。そこで、借手は、セール・アンド・リースバック取引を金融取引として処理する。

このように、単一取引処理法では、売却取引とリースバック取引を明確に区別せず、実質的に一体化した金融取引としてセール・アンド・リースバック取引を捉えることになる。

金融取引として処理 (資産を担保とした資金調達)	(借) 現金及び預金 170,000	(貸) 借 入 金 170,000
-----------------------------	--------------------	-------------------

(※19) リースバック取引が所有権移転ファイナンス・リース取引に該当する場合を前提とする。

(※20) ただし、当該物件の売却損失が、当該物件の合理的な見積市場価額が帳簿価額を下回ることにより生じたものであることが明らかな場合は、売却損を繰延処理せずに売却時の損失として計上する。

[MEMO]

第26章②

新・リース基準

【出題実績】

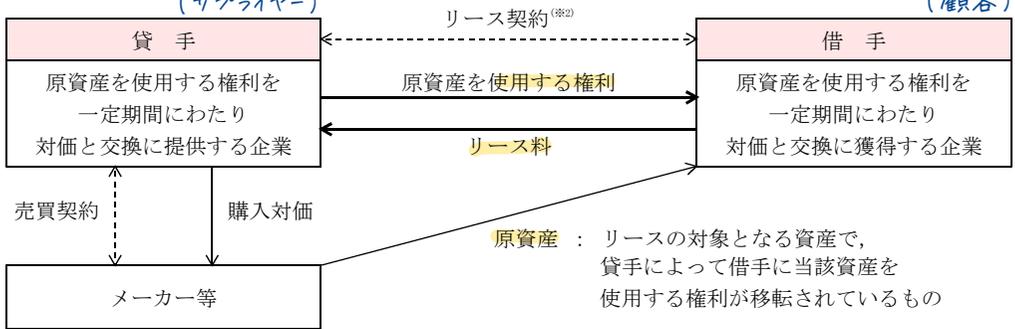
	26	27	28	29	30	元	2	3	4	5	出題頻度
1. 総論	/										C
2. リースの識別											C
3. リース期間											B
4. 借手の会計処理											C
5. 貸手の会計処理											C
6. セール・アンド・リースバック取引											C
7. サブリース取引											C
8. 開示											C

(本章で学ぶこと)

2024年9月に「新・リース基準」が公表され、今後、リースの借手の会計処理は使用権モデルへ移行することとなります。使用権モデルの会計処理やその考え方、使用権モデルへ移行する理由などについても、学習しておきましょう。

リース：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

〔例〕リースの概要 (サプライヤー)



国際会計基準審議会（IASB）は、2016年1月にIFRS第16号「リース」を公表し、米国財務会計基準審議会（FASB）は、2016年2月にTopic842「リース」を公表した。両者は、借手の会計処理^(※3)に関して、主に費用配分の方法が異なるものの、原資産の引渡しにより借手に支配が移転した使用権部分に係る資産（使用権資産）と当該移転に伴う負債（リース負債）を計上する使用権モデルにより、オペレーティング・リースも含むすべてのリースについて資産及び負債を計上することとしている。

これらの国際的な会計基準と我が国の「現行・リース基準」とでは、特に負債の認識において違いが生じることとなるため、国際的な比較において議論となる可能性がある。使用権モデルによる借手の会計処理を懸念する意見もあるが、次のような会計基準の開発に対するニーズを重視して、我が国においても会計基準の開発に着手することとされた。

- ① 国際的な会計基準との整合性を図ることは財務諸表間の比較可能性を高めることに繋がると考えられる。
- ② すべてのリースについて資産及び負債を計上することに財務諸表利用者のニーズがある。
- ③ 重要なオペレーティング・リースについて貸借借処理に準じた会計処理を継続することは、重要な負債が財務諸表本表に計上されていないとの指摘を国際的に受ける可能性があり、我が国の資本市場及び我が国の企業の財務報告に対する信頼性に関するリスクが大きいものと考えられる。

(※1) 「新・リース基準」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する。ただし、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することができる。

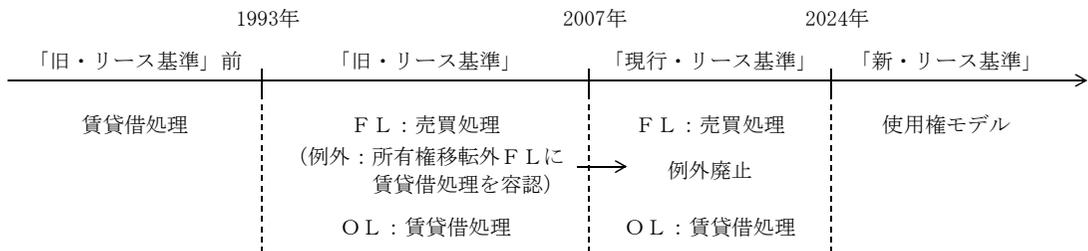
(※2) 契約とは、法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めをいう。契約には、**書面**、**口頭**、**取引慣行**等が含まれる。

(※3) 貸手の会計処理については、IFRS第16号及びTopic842ともに抜本的な改正が行われていないため、「収益認識基準」との整合性を図る点、リースの定義及びリースの識別を除き、基本的に「現行・リース基準」の定めを維持することとされている。 [cf. 361～364](#)

そして、次のような会計基準の開発にあたっての基本的な方針の下、2024年9月に「新・リース基準」が公表された。

- ① 借手の費用配分の方法については、IFRS第16号との整合性を図る。 **cf. 288**
- 借手の会計処理に関してIFRS第16号と整合性を図る程度については、IFRS第16号のすべての定めを取り入れるのではなく、**主要な定め**の内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRS任意適用企業（IFRSを任意適用して連結財務諸表を作成している企業）がIFRS第16号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる会計基準とする。
- ② 国際的な比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取扱いを定める、又は、経過的な措置を定めるなど、**実務に配慮**した方策を検討する。

[図表] 我が国における借手の会計処理の変遷 **cf. 330**



契約の締結時に、契約の当事者は、当該契約がリースを含むか否かを判断する（リースの識別）。当該判断にあたり、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。^(※4)

サプライヤー
の視点

1. 資産が特定されているかどうかの判断

【例①】

資産は、通常は契約に明記されることにより特定される。ただし、資産が契約に明記されている場合であっても、次のいずれも満たすときには、サプライヤーが当該資産を代替する実質的な権利を有しており、当該資産は特定された資産に該当しない。

- ① サプライヤーが使用期間全体を通じて当該資産を他の資産に代替する実質上の能力を有している。
- ② サプライヤーにおいて、当該資産を他の資産に代替することからもたらされる経済的利益が、代替することから生じるコストを上回ると見込まれるため、当該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。

【例②】

なお、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、資産の稼働能力の一部分である場合には、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。ただし、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いものの、顧客が使用することができる資産の稼働能力が、当該資産の稼働能力のほとんどすべてであることにより、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。

(※4) リースの識別の判断における「顧客」及び「サプライヤー」は、リースを含む場合にそれぞれ「借手」及び「貸手」に該当することになる。リースの識別において「借手」及び「貸手」の用語を使用せずに「顧客」及び「サプライヤー」という用語を使用しているのは、リースの識別の判断の段階は契約がリースを含むか否かを判断する段階であり、契約がリースを含まない場合があるためである。

顧客
の視点

2. 資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断

[例③]

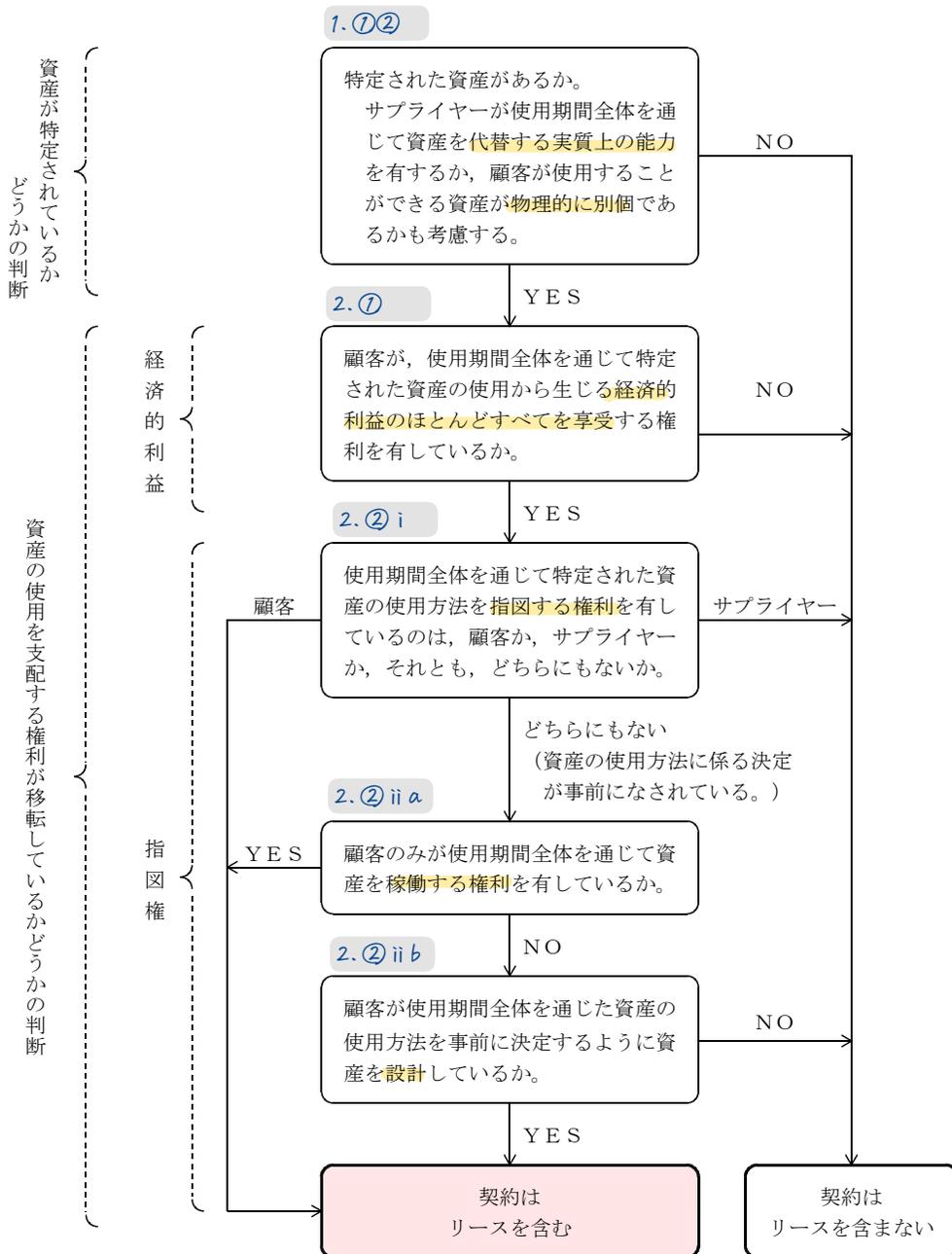
特定された資産の使用期間全体を通じて、次のいずれも満たす場合、サプライヤーから顧客に、当該資産の使用を支配する権利が移転している。

- 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。リターン
- 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。パワー

そして、顧客は、次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。

- i. 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
- ii. 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、次のいずれかである場合
 - a. 使用期間全体を通じて顧客のみが、資産を稼働す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。
 - b. 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。

[図表] リースの識別に関するフローチャート



[例①] 資産が特定されない場合（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場合）

1. A社（顧客）は、貨物輸送業者であるB社（サプライヤー）と、5年間にわたり所定の数量の物品を所定の日程で輸送することを依頼する契約を締結した。この輸送量は、顧客が5年間にわたって10両の鉄道車両を使用することに相当するが、契約では鉄道車両の種類のみが指定されている。
2. B社は、複数の鉄道車両を所有しており、輸送する物品の日程及び内容に応じて使用する鉄道車両を決定する。

【資産の特定】 A社及びB社において、資産は特定されない。

- (理 由)
- ・ B社は、複数の鉄道車両を有しており、A社の承認なしに鉄道車両を入れ替えることができるため、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。1.①
 - ・ B社は、どの鉄道車両を使用するかを決定することで業務の効率化を図っており、鉄道車両を他のものに代替することからもたらされる経済的利益が代替することから生じるコストを上回るように決定するため、資産を代替する権利の行使により経済的利益を享受することになる。1.②

※ 仮に、B社が保守又は修理などを除いて鉄道車両を入れ替えることができない場合には、B社は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ないと判断され、A社及びB社において、資産が特定されることとなる。

[例②] 資産が特定されない場合（資産が物理的に別個のものではなく稼働能力の一部である場合）

1. C社（顧客）は、ガスの貯蔵タンクを保有するD社（サプライヤー）と、D社が指定した貯蔵タンクにガスを貯蔵する契約を締結した。貯蔵タンク内は物理的に区分されておらず、C社は、契約期間にわたりD社が指定する貯蔵タンクの容量の70%まで、ガスを貯蔵する権利を有している。
2. 貯蔵タンクの容量の残りの30%については、D社がガスを貯蔵することができる（他の顧客にガスを貯蔵する権利を与えることもできる。）。

【資産の特定】 C社及びD社において、資産は特定されない。

- (理 由)
- ・ C社が使用できるD社が指定する貯蔵タンクの容量の70%は、物理的に別個のものではない。
 - ・ C社が使用できる貯蔵タンクの容量の70%は、貯蔵タンクの容量全体（稼働能力）のほとんどすべてに該当しない（一部分である）ことから、C社は貯蔵タンク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することとはならない。

※ 仮に、C社が貯蔵タンクの容量の99.9%までガスを貯蔵する権利を有している場合には、C社が使用できる貯蔵タンクの容量は、物理的に別個のものではないものの、貯蔵タンクの容量全体（稼働能力）のほとんどすべてに該当するため、C社は貯蔵タンク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することとなり、C社及びD社において、C社が使用できる稼働能力部分は、特定された資産に該当すると判断されることとなる。

[例③] 資産の使用を支配する権利が移転していない場合（使用を指図する権利を有していない場合）

1. E社（顧客）は、F社（サプライヤー）と、F社が所有する発電所が産出する電力のすべてを3年間にわたり購入する契約を締結した。
 2. F社は、業界において認められた事業慣行に従い、日々当該発電所を稼働し、維持管理を行う。
 3. 契約において、使用期間全体を通じた当該発電所の使用方法（産出する電力の量及び時期）が定められており、契約上、緊急の状況などの特別な状況がなければ使用方法を変更することはできないことも定められている。
 4. E社は当該発電所の設計に関与していない。
- ※ 当該発電所は特定された資産であることを前提とする。

【経済的利益】 E社は、使用期間全体を通じて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。

（理由） ・ E社は、3年の使用期間全体を通じて発電所が産出する電力のすべてを得る権利を有している。

【指図権】 E社は、使用期間全体を通じて資産の使用を指図する権利を有していない。

（理由） ・ E社は、使用期間全体を通じて当該発電所の事前に決定されている使用方法を変更することができないため、当該発電所の使用方法を指図する権利を有していない。 2.② i

・ E社は、使用期間全体を通じて当該発電所を稼働する権利を有していない。 2.② ii a

・ E社は、当該発電所を設計していない。 2.② ii b

※ 仮に、E社が発電所を設計し、当該発電所の使用方法（電力を産出するかどうか、いつ、どのくらい産出するか。）が、設計により決定されているような場合には、E社は、使用期間全体を通じて資産の使用を指図する権利を有していると判断されることとなる。 2.② ii b

3. 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

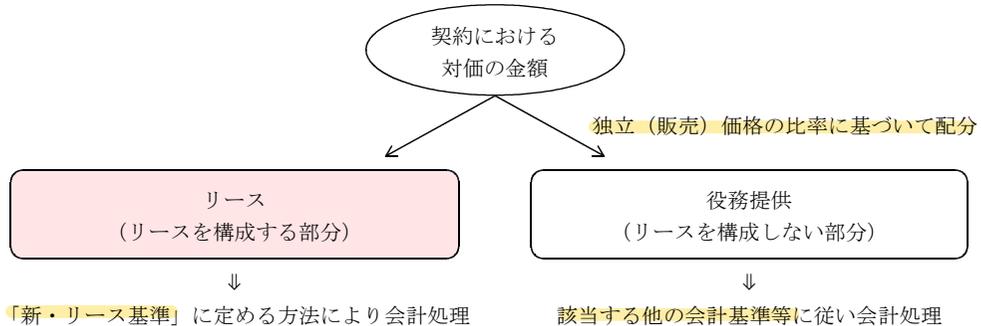
借手及び貸手は、リースを含む契約について、原則として、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行う。

(1) 借手

借手は、契約におけるリースを構成する部分について、「新・リース基準」に定める方法により会計処理を行い、契約における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。契約における対価の金額は、それぞれの独立価格の比率に基づいて配分する。また、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^(※5)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。

ただし、借手は、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、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。^(※6)

[例] 契約にリースと役務提供が含まれる場合



cf. 332

(※5) 「現行・リース指針」では、借手が負担するリース料の中に含まれる固定資産税、保険料等の諸費用が「維持管理費用相当額」として定められ、原則としてリース料総額から控除することとされていた。一方、IFRS第16号では、「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」が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関する定めにおいて言及されている。当該コストには、固定資産税及び保険料のほか、例えば、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、借手に財又はサービスを移転しない活動に係る借手への請求が含まれる。

「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の評価が求められる一方で、「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は求められないため、両者の範囲は異なる可能性がある。

(※6) 連結財務諸表においては、個別財務諸表において個別貸借対照表に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った選択を見直さないことができる。

(2) 貸手

貸手は、契約におけるリースを構成する部分について、「新・リース基準」に定める方法によりファイナンス・リース又はオペレーティング・リースの会計処理を行い、契約における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。契約における対価の金額は、それぞれの部分の独立販売価格の比率に基づいて配分する。また、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、維持管理費用相当額（原資産の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用等）が含まれる場合、当該配分にあたって、次のいずれかの方法により会計処理を行う。^(※7)

- | | |
|---|----|
| <p>① 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に、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方法 IFRS cf. 349</p> <p>② 契約における対価の中に維持管理費用相当額が含まれる場合に、当該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</p> | 現行 |
|---|----|

ただし、リースを含む契約についてリースを構成しない部分が「収益認識基準」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。

- | |
|---|
| <p>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。</p> <p>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。</p> |
|---|

貸手がこの取扱いを適用する場合、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かどうかに応じて次のいずれかの会計処理を行う。

- | |
|--|
| <p>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とを分けずに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。</p> <p>② 上記①に該当しないときは、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とを分けずに合わせて「収益認識基準」に従って単一の履行義務として会計処理を行う。</p> |
|--|

(※7) ただし、②の方法を選択する場合で、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。

3

リース期間【B】

1. 借手のリース期間

借手のリース期間は、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の期間を加えて決定する。^(※8)

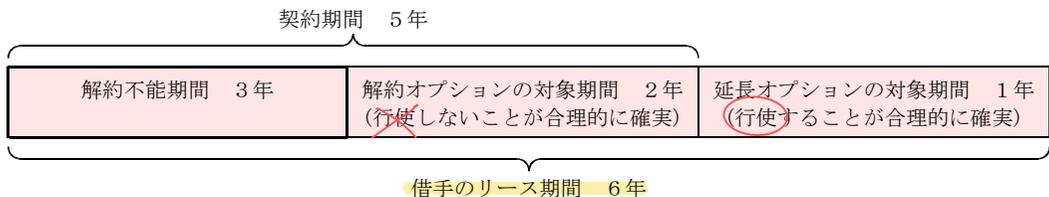
- | |
|---|
| ① 借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間 ^(※9) |
| ② 借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間 |

なお、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、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）や大幅な賃借設備の改良の有無などの経済的インセンティブを生じさせる要因を考慮する。

[例] 借手のリース期間の決定

- ① 契約期間は5年であり、借手は3年経過すると解約することができる（解約オプション）。
- ② 借手は契約終了後に1年延長できる（延長オプション）。

なお、借手が解約オプションを行使しないこと及び延長オプションを行使することについて、合理的に確実であると判断されている。



2. 貸手のリース期間

貸手のリース期間は、次のいずれかの方法を選択して決定する。

- | |
|--|
| ① 借手のリース期間と同様に決定する方法 IFRS |
| ② 借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間にリースが置かれている状況からみて借手が再リースする意思が明らかな場合の再リース期間を加えて決定する方法 現行 |

(※8) 借手のみがリースを解約する権利を有している場合、当該権利は借手が利用可能なオプションとして、借手は借手のリース期間を決定するにあたってこれを考慮する。他方、貸手のみがリースを解約する権利を有している場合、当該期間は、借手の解約不能期間に含まれる。

cf. 332

(※9) 「現行・リース指針」では、再リース期間をリース資産の耐用年数に含めない場合の再リース料は、原則として、発生時の費用として処理することとされていた。しかしながら、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考えられることから、「新・リース指針」では、リース開始日及び直近のリースの契約条件の変更の発効日において再リース期間を借手のリース期間に含めないことを決定した場合、再リースを当初のリースとは独立したリースとして会計処理を行うことができるとされている。現行

なお、この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と考えられる。

1. リース開始日の使用権資産及びリース負債の計上額

借手は、原則として、リース開始日において未払である借手のリース料からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除した現在価値によりリース負債を計上する。また、当該リース負債にリース開始日までに支払った借手のリース料、付随費用及び資産除去債務に対応する除去費用を加算し、受け取ったリース・インセンティブ^(※10)を控除した額により使用権資産を計上する。

補 足 使用権資産及びリース負債の計上額の考え方 cf. 334

「現行・リース指針」では、リース債務の評価の側面だけでなくリース資産の評価の側面も合わせて考慮し、リース資産の計上額についてリース料総額の割引現在価値と貸手の購入価額又は借手の見積現金購入価額のいずれか低い額によることとされていた。しかし、「新・リース指針」では、ファイナンス・リースに限らず、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こととされたため、使用権資産の計上額については、「現行・リース指針」における貸手の購入価額又は借手の見積現金購入価額と比較を行う方法を踏襲せず、IFRS第16号と同様に、借手のリース料の現在価値を基礎として算定こととされている。

[図表] リース開始日の使用権資産及びリース負債の計上額



(※10) 「新・リース基準」においてリース・インセンティブに関する定義は示されていないが、貸手から借手に行われるリースに関連する支払、移転費用などの借手に発生する費用の補填などが該当すると考えられる。

(1) 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いであり、次のもので構成される。

- | |
|--|
| 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 ^(※11) |
| ③ 残価保証に係る借手による支払見込額 ^(※12) |
| 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 ^(※13) |
| ⑤ リースの解約に対する違約金の借手による支払額（解約オプションの行使を反映している場合） ^(※14) |

なお、借手は、指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料について、リース開始日に、借手のリース期間にわたり、リース開始日現在の指数又はレートに基づきリース料を算定することとされている。ただし、合理的な根拠をもって当該指数又はレートの将来の変動を見積ることができる場合には、当該見積られた指数又はレートに基づきリース料及びリース負債を算定することを、リースごとにリース開始日に選択することができる。

(2) 現在価値の算定に用いる割引率

借手がリース負債の現在価値の算定のために用いる割引率は、次のとおりである。

貸手の計算利率を知り得る場合	貸手の計算利率を知り得ない場合
貸手の計算利率	借手の追加借入に適用されると合理的に見積られる利率

(※11) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料について、IFRS第16号においては、当該リース料は借手の将来の活動に左右されないものであり、将来におけるリース料の金額に不確実性があるとしても、借手はリース料を支払う義務を回避することができず、負債の定義を満たすことから、リース負債の計上額に含められている。この点、「新・リース基準」においても、国際的な会計基準との整合性も踏まえ、当該変動リース料をリース負債の計上額に含めることとされている。

cf. 332

(※12) 残価保証に係る借手による支払見込額について、「現行・リース指針」では、所有権移転外ファイナンス・リース取引のリース料において残価保証額が含まれていた。この点、借手のリース料の定義を「借手が借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」としてIFRS第16号と整合させている「新・リース基準」では、借手が支払うと見込む金額を借手のリース料に含めることとされている。

(※13) 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について、「現行・リース指針」では、所有権移転外ファイナンス・リース取引のリース料において、借手に対してリース契約上、リース期間終了後又はリース期間の途中で、名目的価額又はその行使時点の原資産の価額に比して著しく有利な価額で買い取る権利（割安購入選択権）が与えられている場合の行使価額を含めることとされていた。この点、IFRS第16号では、購入オプションは実質的にリース期間を延長する最終的なオプションと考えられるため、借手のリース期間を延長するオプションと同じ方法でリース負債に含めるべきであると考えたとされている。したがって、借手のリース期間の定義をIFRS第16号と整合させている「新・リース基準」においても、借手のリース期間の判断と整合的に、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をリース負債に含めることとされている。

(※14) リースの解約に対する違約金の借手による支払額（借手のリース期間に借手による解約オプションの行使を反映している場合）について、「新・リース基準」では、借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間を借手のリース期間に加えることとされている。このため、借手のリース料についても、借手のリース期間に借手による解約オプションの行使が反映されている場合には、リースの解約に対する違約金の借手による支払額を借手のリース料に含めることとされている。

2. 利息相当額の各期への配分 cf. 334、335

借手のリース料は、原則として、利息相当額部分とリース負債の元本返済額部分とに区分計算し、前者は支払利息（リース負債に係る利息費用）として会計処理を行い、後者はリース負債の元本返済として会計処理を行う。利息相当額については、借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。利息法においては、各期の利息相当額をリース負債の未返済元本残高に一定の利率を乗じて算定する。

なお、使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合は、次のいずれかの方法を適用することができる。

- 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
この場合、使用権資産及びリース負債は、借手のリース料をもって計上し、支払利息は計上せず、減価償却費のみ計上する。
- 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

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、未経過の借手のリース料の期末残高^(※15)が当該期末残高、有形固定資産及び無形固定資産の期末残高の合計額に占める割合が10%未満である場合をいう。^(※16)

[図表] 使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合

$$\frac{\text{未経過の借手のリース料の期末残高}}{\text{未経過の借手のリース料の期末残高} + \text{有形固定資産の期末残高} + \text{無形固定資産の期末残高}} < 10\%$$

(※15) 短期リース及び少額リースの簡便的な取扱いを適用したもの、利息相当額を利息法により各期に配分している使用権資産に係るものを除く。

(※16) 連結財務諸表においては、この判定を、連結財務諸表の数値を基礎として見直すことができる。見直した結果、個別財務諸表の結果の修正を行う場合、連結修正仕訳で修正を行う。

3. 使用権資産の償却 cf. 335

(1) 原資産の所有権が借手に移転すると認められるリース

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（**所有権移転リース**）に係る使用権資産の減価償却費は、原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法により算定する。この場合の耐用年数は、経済的使用可能予測期間とし、残存価額は合理的な見積額とする。

なお、所有権移転リースは、次のいずれかに該当するものをいう。 cf. 333

- ① 契約上、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
- 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^(※17)
- 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

(2) 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

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（**所有権移転外リース**）に係る使用権資産の減価償却費は、定額法等の減価償却方法の中から企業の実態に応じたものを選択適用した方法により算定し、原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法により減価償却費を算定する必要はない。この場合、原則として、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとする。

[図表] 所有権移転リースと所有権移転外リースの比較

	所有権移転リース	所有権移転外リース
特徴	原資産の取得と同様と考えられる	原資産の取得とは異なる性質を有し、原資産の使用期間がリース期間に限定される
減価償却方法	原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法	定額法等の減価償却方法の中から企業の実態に応じたものを選択適用した方法
耐用年数	経済的使用可能予測期間	借手のリース期間 ^(※18)
残存価額	合理的な見積額	ゼロ ^(※19)

(※17) 「現行・リース指針」では、リース契約上、借手に対して割安購入選択権が与えられており、その行使が確実に予想される場合とされていたが、割安かどうかのみではなく他の要因も考慮して購入オプションの行使が合理的に確実な場合とする方が、借手への所有権移転の可能性を反映して減価償却費の算定が可能となるため、「新・リース指針」では、購入オプションの行使が合理的に確実である場合に変更された。

(※18) 実態に応じて借手のリース期間より短い使用権資産の耐用年数により減価償却費を算定することもできる。

(※19) 「現行・リース基準」では、所有権移転外ファイナンス・リース取引について契約上に残価保証の取決めがある場合、原則として、当該残価保証額を残存価額としていたが、「新・リース基準」では、残価保証に係る借手による支払見込額が借手のリース料を構成するため、残価保証額を残存価額とする取扱いは廃止された。

研究 借手における費用配分の基本的な考え方

借手のリースの費用配分の方法として、IFRS第16号では、すべてのリースを借手に対する金融の提供と捉え使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る金利費用を別個に認識する**単一の会計処理モデル**が採用されている。これに対して、Topic842では、オペレーティング・リースの借手が取得する権利及び義務は、残存する資産に対する権利及びエクスポージャーを有さず、オペレーティング・リースを均等なリース料と引き換えにリース期間にわたって原資産に每期均等にアクセスする経済的便益を享受するものと捉えて、従前と同様にファイナンス・リース（減価償却費と金利費用を別個に認識する。）とオペレーティング・リース（通常、均等な単一のリース費用を認識する。）に区分する**2区分の会計処理モデル**が採用されている。

IFRS 単一の会計処理モデル	米国基準 2区分の会計処理モデル
すべてのリースを借手に対する金融の提供と捉え使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る金利費用を別個に認識する。	ファイナンス・リース（減価償却費と金利費用を別個に認識する）とオペレーティング・リース（通常、均等な単一のリース費用を認識する）に区分する。

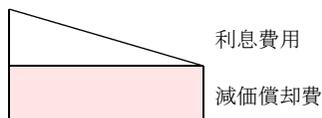
「新・リース基準」では、次のことを考慮し、IFRS第16号と同様に、単一の会計処理モデルによることされた。

- ① 2007年8月のIASBとの間の東京合意の公表後は、米国会計基準を参考としながらも、基本的にはIFRSと整合性を図ってきたこれまでの経緯を踏まえると、米国会計基準の考え方を採用した方がより我が国の実態に合うことが識別されない限り、基本的にはIFRSと整合性を図ることになるものと考えられること
- ② IFRS任意適用企業を中心として、IFRS第16号と整合性を図るべきとの意見が多くなっていること
- ③ 財務諸表利用者による分析においてリース費用を減価償却費と利息相当額に配分する損益計算書の調整が不要となる点及びリース負債を現在価値で計上することと整合的に損益計算書で利息相当額が計上される点で、単一の会計処理モデルの方が財務諸表利用者のニーズに適していると考えられること
- ④ オペレーティング・リースの経済実態との整合性の観点からは、単一の会計処理モデルと2区分の会計処理モデルのいずれが適切かについて、優劣はつけられないと考えられること
- ⑤ 単一の会計処理モデルを採用した場合と2区分の会計処理モデルを採用した場合を比較したとき、いずれの場合に適用上のコストが小さいかどうかについて、多様な意見が聞かれたこと

【図表】費用配分の相違（利息相当額は利息法、減価償却方法は定額法、リース料は均等払いを想定）

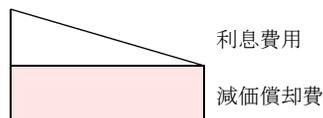
<単一の会計処理モデル>

すべてのリース

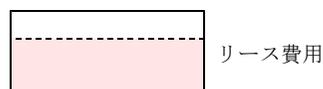


<2区分の会計処理モデル>

ファイナンス・リース



オペレーティング・リース



4. リースの契約条件の変更

リースの契約条件の変更とは、リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの範囲又はリースの対価の変更（例えば、1つ以上の原資産を追加若しくは解約することによる原資産を使用する権利の追加若しくは解約、又は、契約期間の延長若しくは短縮）をいう。

リースの契約条件の変更が生じた場合、変更前のリースとは独立したリースとして会計処理を行う又はリース負債の計上額の見直しを行う。

独立したリースとして会計処理	リース負債の計上額の見直し
<p>リースの契約条件の変更が次のいずれも満たす場合には、当該リースの契約条件の変更を独立したリースとして取り扱う。</p> <p>① 1つ以上の原資産を追加することにより、原資産を使用する権利が追加され、リースの範囲が拡大されること^(※20)</p> <p>② 借手のリース料が、範囲が拡大した部分に対する独立価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額されること^(※21)</p> <p>この場合には、当該独立したリースのリース開始日に、リースの契約条件の変更の内容に基づくリース負債を計上し、当該リース負債にリース開始日までに支払った借手のリース料及び付随費用等を加算した額により使用権資産を計上する。</p>	<p>独立したリースとしての会計処理が行われないリースの契約条件の変更については、リースの契約条件の変更の発効日に、次の会計処理を行う。</p> <p>① リース負債については、変更後の条件を反映した借手のリース期間を決定し、変更後の条件を反映した借手のリース料の現在価値まで修正する。</p> <p>② 使用権資産については、次により、①のリース負債の見直しに対応する会計処理を行う。</p> <p>i. リースの契約条件の変更のうちリースの範囲が縮小されるものについては、リースの一部又は全部の解約を反映するように使用権資産の帳簿価額を減額する。このとき、使用権資産の減少額とリース負債の修正額とに差額が生じた場合は、当該差額を損益に計上する。</p> <p>ii. 他のすべてのリースの契約条件の変更については、リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する。</p>

ただし、リースの契約条件の変更に複数の要素がある場合、これらの両方を行うことがある。その例としては、不動産の賃貸借契約において、独立価格であるリース料によりリースの対象となる面積を追加すると同時に、既存のリースの対象となる面積について契約期間を短縮する場合が考えられる。この場合、前者について独立したリースとして会計処理を行い、後者についてリース負債の計上額の見直しを行う。

(※20) 契約期間のみが延長されるリースの契約条件の変更は、原資産の追加に該当しないため、この要件を満たさない。

(※21) 特定の契約の状況に基づく適切な調整は、例えば、類似の資産を顧客にリースする際に生じる販売費を貸手が負担する必要がない場合に借手に値引きを行うとき、独立価格を値引額について調整することが考えられる。

5. リースの契約条件の変更を伴わないリース負債の見直し

リースの契約条件の変更が生じていない場合で、次のいずれかに該当するときには、該当する事象が生じた日にリース負債について当該事象の内容を反映した借手のリース料の現在価値まで修正し、当該リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する。

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> (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 | <p>契約条件は変えずに、</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 期間が延びた ・ リース料が増えた |
|---|--|

ただし、使用権資産の帳簿価額をゼロまで減額してもなお、リース負債の測定の減額がある場合には、残額を損益に計上する。

(1) 借手のリース期間に変更がある場合

① 重要な事象又は重要な状況が生じたとき

借手は、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、次のいずれも満たす重要な事象又は重要な状況が生じたときに、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について見直し、借手のリース期間を変更し、リース負債の計上額の見直しを行う。

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> i. 借手の統制下にあること ii. 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 |
|---|

なお、重要な事象又は重要な状況として、例えば、次のようなものが考えられる。

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ・ リース開始日に予想されていなかった大幅な賃借設備の改良で、延長オプション、解約オプション又は購入オプションが行使可能となる時点で借手が重大な経済的利益を有すると見込まれるもの ・ リース開始日に予想されていなかった原資産の大幅な改変 ・ 過去に決定した借手のリース期間の終了後の期間に係る原資産のサブリースの契約締結 ・ 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に直接的に関連する借手の事業上の決定 |
|---|

② 借手の解約不能期間に変更が生じたとき

借手は、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、借手の解約不能期間に変更が生じた結果、借手のリース期間を変更するときには、リース負債の計上額の見直しを行う。借手の解約不能期間は、例えば、過去に借手のリース期間の決定に含めていなかった延長オプションを借手が行使する場合等に変更が生じる。

(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

リースの契約条件や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状況として、例えば、次のようなものが考えられる。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ・ 原資産を購入するオプションの行使についての判定に変更がある場合 ・ 残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額に変動がある場合 ・ 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料に変動がある場合 |
|--|

6. 短期リースに関する簡便的な取扱い

短期リース：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

短期リースについては、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を、借手のリース期間にわたって、原則として定額法により費用として計上することができる。^(※22)

この取扱いについて、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適用するか否かを選択することができる。^(※23)

7. 少額リースに関する簡便的な取扱い

次の少額リースについては、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を、借手のリース期間にわたって、原則として定額法により費用として計上することができる。

費用処理額基準以下のリース	次の①又は②を満たすリース ^(※24)
<p>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 cf. 336</p> <p>ただし、当該基準額は企業が減価償却資産の処理について採用している基準額より利息相当額だけ高めに設定することができる。</p> <p>また、当該基準額は、通常取引される単位ごとに適用し、リース契約に複数の単位の原資産が含まれる場合、当該契約に含まれる原資産の単位ごとに適用することができる。</p>	<p>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^(※25)</p> <p>この場合、1つのリース契約に科目の異なる有形固定資産又は無形固定資産が含まれている場合、異なる科目ごとに、その合計金額により判定することができる。</p> <p>② 新品時の原資産の価値が少額であるリース^(※26)</p> <p>この場合、リース1件ごとにこの方法を適用するか否かを選択できる。</p>

(※22) 短期リースに関する簡便的な取扱いを適用していたリースについて、借手のリース期間に変更がある場合で、変更前の借手のリース期間の終了時点から変更後の借手のリース期間の終了時点までが12か月以内であるときは、次のいずれかの方法を選択することができる。

- ① 変更後のリースについて短期リースとして取り扱う方法
- ② 変更後のリースのうち、借手のリース期間の変更時点から変更後の借手のリース期間の終了時点までが12か月以内である場合のみ、短期リースとして取り扱う方法

(※23) 連結財務諸表においては、個別財務諸表において個別貸借対照表に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った選択を見直さないことができる。

(※24) ①又は②のいずれかを選択できる。選択した方法を首尾一貫して適用する。

(※25) リース契約1件当たりの金額に重要性が乏しいリースは、「現行・リース指針」において定められていたリース契約1件当たりのリース料総額が300万円以下であるかどうかにより判定する方法を踏襲することを目的として取り入れられたものである。現行

(※26) 新品時の原資産の価値が少額であるリースは、新品時に5千米ドル以下程度の価値の原資産のリースを念頭に置いたIFRS第16号と同様の方法を認めることを目的として取り入れられたものである。IFRS

5

貸手の会計処理【C】

1. リースの分類 cf. 331

貸手は、**解約不能**と**フルペイアウト**という2つの要件を満たすリースを**ファイナンス・リース**とし、1つでも要件を満たさないリースを**オペレーティング・リース**に分類する。

名 称	「新・リース基準」における定義	
ファイナンス ・リース	契約に定められた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	解約不能 フルペイアウト
オペレーティング ・リース	ファイナンス・リース以外のリース	

なお、解約不能のリースに関して、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、事実上解約不能と認められるリースを解約不能のリースに準ずるリースとして取り扱う。

2. ファイナンス・リースの判断基準 cf. 332

リースがファイナンス・リースに該当するかどうかについては、その経済的実質に基づいて判断すべきであるが、**現在価値基準**又は**経済的耐用年数基準**のいずれかに該当する場合には、ファイナンス・リースと判定される。

現在価値基準	経済的耐用年数基準
貸手のリース料 ^(※27) の現在価値 ^(※28) が、原資産の現金購入価額 ^(※29) の概ね90%以上であること	貸手のリース期間が、原資産の経済的耐用年数の概ね75%以上であること

なお、貸手のリース期間が経済的耐用年数の概ね75%以上であっても借手が原資産に係るほとんどすべてのコストを負担しないことが明らかな場合、現在価値基準のみにより判定を行う。

(※27) リースに残価保証が含まれる場合、貸手は、残価保証額を貸手のリース料に含める。なお、貸手においては、借手以外の第三者による残価保証額も貸手のリース料に含める。

(※28) 現在価値の算定を行うにあたっては、貸手のリース料の現在価値と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（見積残存価額）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（貸手の計算利率）を用いる。

(※29) 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又は貸手が事業の一環以外で行うリースにおいては、現金購入価額は貸手の製作価額や現金購入価額によらず、当該原資産の借手に対する現金販売価額を用いる。

3. ファイナンス・リースの分類 cf. 333

貸手は、ファイナンス・リースと判定されたもののうち、次のいずれかに該当する場合、**所有権移転ファイナンス・リース**に分類し、いずれにも該当しない場合、**所有権移転外ファイナンス・リース**に分類する。^(※30)

- ① 契約上、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
- ② 契約上、借手に対して、契約期間終了後又は契約期間の途中で、名目的価額又はその行使時点の原資産の価額に比して著しく有利な価額で買い取る権利（割安購入選択権）が与えられており、その行使が確実に予想されるリース
- 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

4. ファイナンス・リースの会計処理 cf. 337

(1) リース開始日の会計処理

貸手は、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・リースについては**リース投資資産**として計上する。^(※31)

所有権移転ファイナンス・リース	所有権移転外ファイナンス・リース
貸手は、借手からのリース料と割安購入選択権の行使価額で投資の回収を行う。そこで、リース開始日に「リース債権」を計上する。	貸手は、借手からのリース料と見積残存価額の価値により投資の回収を行う。そこで、リース開始日に「リース投資資産 ^(※32) 」を計上する。

(2) 利息相当額の配分方法

貸手における利息相当額の総額は、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することによって算定する。当該利息相当額については、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。

(※30) 土地については、経済的耐用年数は無限であるため、上記①又は②のいずれかに該当する場合を除き、通常、フルペイアウトのリース取引に該当しないと考えられる。そのため、土地については、上記①又は②のいずれかに該当する場合を除き、オペレーティング・リース取引に該当するものと推定される。

(※31) リース債権は金融商品と考えられ、また、リース投資資産のうち将来のリース料を収受する権利に係る部分については、金融商品的な性格を有すると考えられる。したがって、これらについては、貸倒見積高の算定等などにおいて、「金融商品基準」の定めに従う。

(※32) リース投資資産は、将来のリース料を収受する権利と見積残存価額から構成される複合的な資産である。

(3) 基本となる会計処理

貸手として行ったリースがファイナンス・リースと判定される場合、貸手は、**事業の一環で行うリース**であるかに応じて会計処理を行う。

① 事業の一環で行うリース

貸手は、**事業の一環で行うリース**について、取引実態（製造又は販売を事業とする貸手であるか）に応じ、次のいずれかにより会計処理を行う。

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	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
<p>i. リース開始日に、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額で売上高を計上し、同額でリース債権（又はリース投資資産）を計上する。また、原資産の帳簿価額により売上原価を計上する（原資産を借手の使用に供するために支払う付随費用がある場合、当該付随費用を売上原価に含める。）^(※33)</p> <p>ii. 受取リース料を利息相当額とリース債権（又はリース投資資産）の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース債権（又はリース投資資産）の元本回収額として会計処理を行う。</p>	<p>i. 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、リース債権（又はリース投資資産）を計上する。</p> <p>ii. 受取リース料を利息相当額とリース債権（又はリース投資資産）の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース債権（又はリース投資資産）の元本回収額として会計処理を行う。</p>

② 事業の一環以外で行うリース

貸手は、**事業の一環以外で行うリース**について、次の会計処理を行う。

<p>i. リース開始日に、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額と原資産の帳簿価額との差額を売却損益として計上し、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額でリース債権（又はリース投資資産）を計上する（原資産を借手の使用に供するために支払う付随費用がある場合、当該付随費用を含めて売却損益に計上する。）^(※34)</p> <p>ii. 受取リース料を利息相当額とリース債権（又はリース投資資産）の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース債権（又はリース投資資産）の元本回収額として会計処理を行う。</p>
--

(※33) ただし、売上高と売上原価の差額（販売益相当額）が貸手のリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、原資産の帳簿価額（付随費用がある場合はこれを含める。）をもって売上高及び売上原価とし、販売益相当額を利息相当額に含めて処理することができる。

(※34) ただし、当該売却損益が貸手のリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、当該売却損益を利息相当額に含めて処理することができる。

補 足 基本となる会計処理が想定しているリース

「現行・リース指針」では、ファイナンス・リース取引について次の方法が定められていた。 cf. 337

- 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
： 製造業、卸売業等を営む企業が製商品の販売手法としてリース取引を利用する場合を想定している。
- ② リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法
： 従来行われてきた割賦販売の処理を想定している。
- 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
： リース取引が有する複合的な性格の中でも金融取引の性格が強い場合を想定している。

この点、「新・リース指針」では、「収益認識基準」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を契機としてリースに関する収益の計上方法が見直され、上記②の方法が廃止されている。

そして、上記①及び③の方法については、事業の一環で行うリースとして取扱いが踏襲されている。

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	③ 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
<p>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ている。</p> <p>当該リースについては、原資産の引渡時に貸手は売上高を計上し同時に販売益相当額を計上することが、「収益認識基準」における収益認識の時期に関する取扱いと整合的になるものと考えられる。</p> <p>また、利息相当額の取扱いについても、「収益認識基準」における重要な金融要素に関する取扱いと整合的になるように、原則として、リース開始日に貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額で売上高を計上し、受取リース料のうち当該利息相当額を各期の損益として処理することとされている。</p>	<p>リース取引が有する複合的な性格の中でも金融取引の性格が強い場合を想定している。</p> <p>当該リースについては、リース料総額とリース物件の現金購入価額の差額を受取利息相当額として取り扱い、リース期間にわたり各期へ配分するという「現行・リース指針」で定められていた会計処理を基本的に踏襲している。</p>

5. オペレーティング・リースの会計処理

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。この場合の貸手のリース料については、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。

ただし、貸手のリース期間について、解約不能期間に再リース期間を加えて決定する方法を選択しており、当該貸手のリース期間に無償賃貸期間が含まれる場合には、契約期間における使用料の総額（ただし、将来の業績等により変動する使用料を除く。）について契約期間にわたり計上する。

6

セール・アンド・リースバック取引【C】

セール・アンド・リースバック取引： 売手である借手が資産を買手である貸手に譲渡し、売手である借手が買手である貸手から当該資産をリースする取引

1. セール・アンド・リースバック取引に該当するかどうかの判断

「新・リース指針」において、セール・アンド・リースバック取引は、IFRS第16号と同様に定義されており、この定義においては、譲渡された資産とリースされた資産が同一であることが重要な要素となる。

(1) セール・アンド・リースバック取引に該当しない取引

リースバックが行われる場合であっても、売手である借手による資産の譲渡が次のいずれかである取引については、資産の譲渡により売手である借手から買手である貸手に支配が移転されるのは仕掛中の資産であり、移転された部分だけでは資産の使用から生じる経済的利益を享受できる状態にない一方で、リースバックにより売手である借手が支配を獲得する使用権資産は完成した資産であるため、譲渡された資産とリースされた資産は同一ではないと考えられる。

- | |
|--|
| <p>① 「収益認識基準」に従い、一定の期間にわたり充足される履行義務の充足によって行われるとき</p> <p>② 「収益認識指針」を適用し、工事契約における収益を完全に履行義務を充足した時点で認識することを選択するとき</p> |
|--|

したがって、これらの取引はセール・アンド・リースバック取引に該当しない。^(※35)

(2) セール・アンド・リースバック取引に該当する取引

セール・アンド・リースバック取引に該当するかどうかを検討する対象となる資産の譲渡とリースバックにおいて、売手である借手による資産の譲渡が「収益認識基準」などの他の会計基準等により一時点で損益を認識する売却に該当すると判断される場合、売手である借手は、当該資産を買手である貸手に譲渡し、譲渡した当該資産をリースしているものと考えられるため、譲渡された資産とリースされた資産は同一であるとされる。したがって、これらの取引についてはセール・アンド・リースバック取引に該当する。

(※35) 売手である借手が原資産を移転する前に原資産に対する支配を獲得しない場合、当該資産の移転と関連するリースバックについては、セール・アンド・リースバック取引に該当しないとされる。例えば、取引の都合上、借手が貸手を通さずに資産を第三者から購入して当該資産を貸手に譲渡し当該貸手から原資産としてリースするような場合、売手である借手が当該原資産に対する法的所有権を獲得したとしても、資産が貸手に移転される前に借手が当該原資産に対する支配を獲得しないときには、セール・アンド・リースバック取引ではなく、リースとして会計処理を行う。

2. セール・アンド・リースバック取引に該当する場合の会計処理

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

- (1) リースバックにより、売手である借手が、買手である貸手に譲渡された資産から生じる経済的利益を引き続き享受しているにもかかわらず、当該資産を譲渡した時点で譲渡に係る損益が認識される。
- (2) セール・アンド・リースバック取引においては、資産の譲渡とリースバックが、パッケージとして交渉されることが多く、資産の譲渡対価とリースバックにおける借手のリース料との間に相互依存性があると考えられる。資産の譲渡対価及び関連するリースバックにおける借手のリース料が、それぞれ時価及び市場のレートでリース料よりも高い（低い）金額で取引されることにより、一体としての利益の総額が同じであっても、資産の譲渡に係る損益が過大（過小）に計上される可能性がある。

そこで、上記(1)の論点への対応として、資産の譲渡の取扱いが、上記(2)の論点への対応として、資産の譲渡損益を適切に計上するための取扱いが定められている。

(1) 資産の譲渡の取扱い

セール・アンド・リースバック取引は、資産の譲渡とリースバックを組み合わせた取引である。資産の譲渡に係る損益を認識するためには、「収益認識基準」などの他の会計基準等に従い、売手である借手による資産の譲渡が売却に該当するかどうかを判断する。

① 資産の譲渡が売却に該当しない場合

次のいずれかを満たすときは、売手である借手による資産の譲渡は~~売却~~に該当しない。

- i. 「収益認識基準」などの他の会計基準等に従うと売手である借手による資産の譲渡が損益を認識する売却に該当しない。*履行義務を充足していない*
- ii. 「収益認識基準」などの他の会計基準等に従うと売手である借手による資産の譲渡が損益を認識する売却に該当するが、リースバックにより、売手である借手が資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担する（フルペイアウトのリースに該当する）こととなる。*経済的実態が変わらない*

この場合、売手である借手は、当該セール・アンド・リースバック取引について資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、金融取引として会計処理を行う。

② 資産の譲渡が売却に該当する場合

売手である借手による資産の譲渡が「収益認識基準」などの他の会計基準等により売却に該当する場合かつフルペイアウトのリースに該当しない場合には、売手である借手による資産の譲渡が~~売却~~に該当する。この場合、売手である借手は、当該資産の譲渡について「収益認識基準」などの他の会計基準等に従い損益を認識し、リースバックについて「新・リース基準」等に従い借手の会計処理を行う。

繰延べでDepの調整

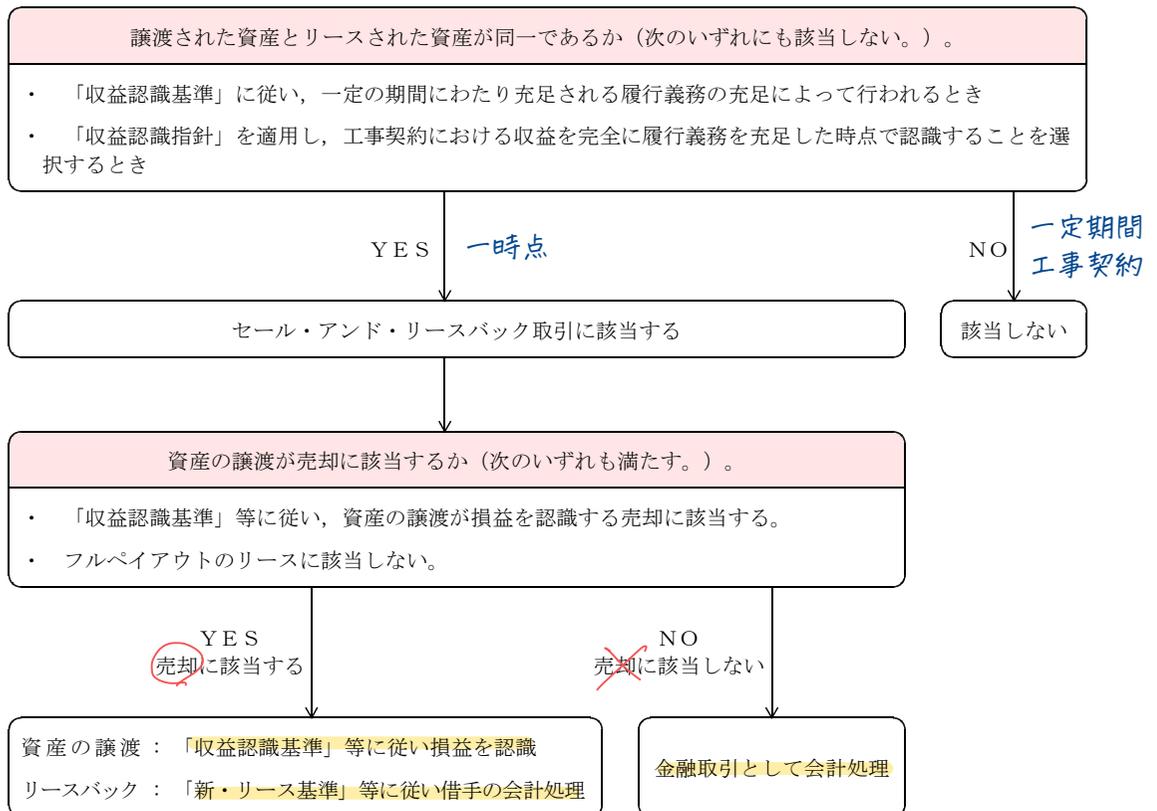
(2) 資産の譲渡損益を適切に計上するための取扱い

資産の譲渡が売却に該当する場合において、資産の譲渡対価が明らかに時価ではないとき又は借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないとき^(※36)には、売手である借手は、当該資産の時価又は市場のレートでのリース料により譲渡損益を計上する。

具体的には、当該資産の譲渡対価と借手のリース料について次のとおり取り扱う。

譲渡対価を増額する場合	譲渡対価を減額する場合
<p>① 資産の譲渡対価が明らかに時価を下回る場合、時価を用いて譲渡について損益を認識し、譲渡対価と時価との差額について使用権資産の取得価額に含める。</p> <p>② 借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料を下回る場合、借手のリース料と市場のレートでのリース料との差額について譲渡対価を増額した上で譲渡について損益を認識し、当該差額について使用権資産の取得価額に含める。</p>	<p>① 資産の譲渡対価が明らかに時価を上回る場合、時価を用いて譲渡について損益を認識し、譲渡対価と時価との差額について金融取引として会計処理を行う。</p> <p>② 借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料を上回る場合、借手のリース料と市場のレートでのリース料との差額について譲渡対価を減額した上で譲渡について損益を認識し、当該差額について金融取引として会計処理を行う。</p>

[図表] セール・アンド・リースバック取引の会計処理に関するフローチャート

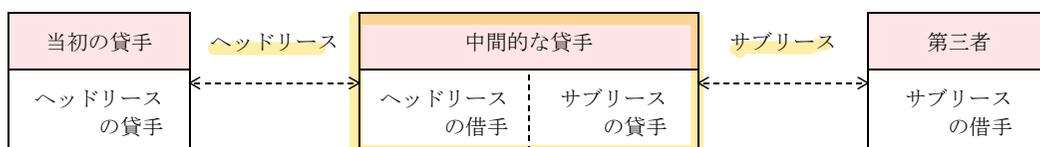


(※36) 資産の時価と市場のレートでのリース料のいずれかが容易に算定できる方を基礎として判定する。

サブリース取引：原資産が借手から第三者にさらにリースされ、当初の貸手と借手との間のリースが依然として有効である取引

当初の貸手と借手とのリースをヘッドリース、ヘッドリースにおける借手を中間的な貸手という。

[例] サブリース取引



1. 基本となる会計処理

サブリース取引については、ヘッドリースとサブリースの契約は一般的に別個に交渉されており、中間的な貸手にとってヘッドリースから生じる義務は、一般にサブリースの契約条件によって消滅することはないことから、中間的な貸手は、原則として、ヘッドリースとサブリースを2つの別個の契約として借手と貸手の両方の会計処理を行う。

ヘッドリース	サブリース	
	ファイナンス・リースに該当する場合	オペレーティング・リースに該当する場合
借手のリースの会計処理を行う。	サブリースのリース開始日に次の会計処理を行う。 ① サブリースした使用権資産の消滅を認識する。 ② サブリースにおける貸手のリース料の現在価値と使用権資産の見積残存価額の現在価値の合計額 ^(※37) でリース投資資産又はリース債権を計上する。 ③ リース投資資産又はリース債権と使用権資産との差額は損益に計上する。	サブリースにおける貸手のリース期間中に、サブリースから受け取る貸手のリース料について、オペレーティング・リースの会計処理を行う。

(※37) 現在価値の算定を行うにあたっては、次の①の金額が②の金額と等しくなるような利率を用いる。ただし、当該利率の算出が容易でない場合、ヘッドリースに用いた割引率を用いることができる。

- ① サブリースにおける貸手のリース料の現在価値と使用権資産の見積残存価額の現在価値の合計額
- ② 使用権資産に係るサブリースのリース開始日に現金で全額が支払われるものと仮定した場合のリース料

2. 例外的な会計処理^(※38)

(1) 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合

サブリース取引のうち、次のいずれも満たす取引については、中間的な貸手は、貸借対照表においてヘッドリースにおける使用権資産及びリース負債を計上せず、かつ、損益計算書においてサブリースにおいて受け取るリース料の発生時又は当該リース料の受領時のいずれか遅い時点で貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を損益に計上することができる。

- ① 中間的な貸手は、サブリースの借手からリース料の支払を受けない限り、ヘッドリースの貸手に対してリース料を支払う義務を負わない。
- ② 中間的な貸手のヘッドリースにおける支払額は、サブリースにおいて受け取る金額にあらかじめ定められた料率を乗じた金額である。
- ③ 中間的な貸手は、次のいずれを決定する権利も有さない。
 - i. サブリースの契約条件（サブリースにおける借手の決定を含む。）
 - ii. サブリースの借手が存在しない期間における原資産の使用方法

(2) 転リース取引

転リース取引： サブリース取引のうち、原資産の所有者から当該原資産のリースを受け、さらに同一資産を概ね同一の条件で第三者にリースする取引

中間的な貸手は、転リース取引のうち、貸手としてのリースが原資産を基礎として分類する場合にファイナンス・リースに該当するとき^(※39)、次のとおり会計処理を行うことができる。

- ① 貸借対照表上、リース債権又はリース投資資産とリース負債の双方を計上する。B/S 総額
- ② 損益計算書上、支払利息、売上高、売上原価等は計上せずに、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を手数料収入として各期に配分し、転リース差益等の名称で計上する。P/L 純額

なお、リース債権又はリース投資資産から利息を控除するにあたって使用する割引率は、リース負債から利息相当額を控除する際の割引率を使用する。また、リース債権又はリース投資資産とリース負債は利息相当額控除後の金額で計上することを原則とするが、利息相当額控除前の金額で計上することができる。

(※38) 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合の取扱い及び転リース取引の取扱いは、IFRS第16号では定められていないため、IFRS任意適用企業がIFRS第16号の定めを個別財務諸表に用いても基本的に修正を不要とする開発の基本的な方針を考慮して、適用は任意とされた。

(※39) 「現行・リース指針」において、転リース取引は、借手としてのリース取引及び貸手としてのリース取引の双方がファイナンス・リース取引に該当する取引を対象としている。「新・リース指針」では、借手のリースは分類しないこととされたため、貸手としてのリースが原資産を参照して分類する場合にファイナンス・リースに該当する場合として定められた。

1. 借 手

(1) 表 示

① 使用権資産

使用権資産について、次のいずれかの方法により、貸借対照表において表示する。

- i. 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目に含める方法
- ii. 対応する原資産の表示区分（有形固定資産，無形固定資産又は投資その他の資産）において使用権資産として区分する方法

② リース負債

リース負債について、貸借対照表において区分して表示する又はリース負債が含まれる科目及び金額を注記する。

このとき、貸借対照表日後1年以内に支払の期限が到来するリース負債は流動負債に属するものとし、貸借対照表日後1年を超えて支払の期限が到来するリース負債は固定負債に属するものとする。

③ リース負債に係る利息費用

リース負債に係る利息費用について、損益計算書において区分して表示する又はリース負債に係る利息費用が含まれる科目及び金額を注記する。

(2) 注記事項

借手は、次の事項を注記する。^(※40)

- ・ 会計方針に関する情報
- ・ リース特有の取引に関する情報
- ・ 当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報

(※40) リースに関する注記は独立の注記項目とする。ただし、他の注記事項に既に記載している情報については、繰り返す必要はなく、当該他の注記事項を参照することができる。

2. 貸 手

(1) 表 示

① リース債権及びリース投資資産

リース債権及びリース投資資産のそれぞれについて、貸借対照表において区分して表示する又はそれぞれが含まれる科目及び金額を注記する。ただし、リース債権の期末残高が、当該期末残高及びリース投資資産の期末残高の合計額に占める割合に重要性が乏しい場合、リース債権及びリース投資資産を合算して表示又は注記することができる。

このとき、リース債権及びリース投資資産について、当該企業の主目的たる営業取引により発生したものである場合には、流動資産に表示する。また、当該企業の主目的たる営業取引以外の取引により発生したものである場合には、貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に入金の期限が到来するものは流動資産に表示し、入金の期限が1年を超えて到来するものは固定資産に表示する。

② 損益項目

次の事項について、損益計算書において区分して表示する又はそれぞれが含まれる科目及び金額を注記する。

- i. ファイナンス・リースに係る販売損益（売上高から売上原価を控除した純額）
- ii. ファイナンス・リースに係るリース債権及びリース投資資産に対する受取利息相当額
- iii. オペレーティング・リースに係る収益（貸手のリース料に含まれるもののみを含める。）

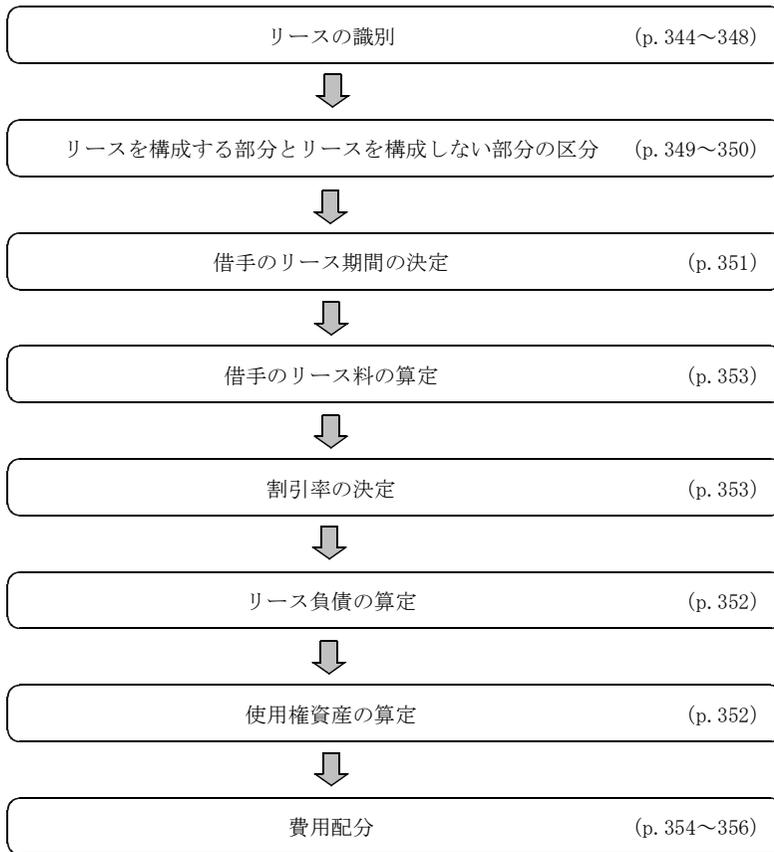
(2) 注記事項

貸手は、次の事項を注記する。

- ・ リース特有の取引に関する情報
- ・ 当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報

[MEMO]

[図表] 借手における取扱いの大まかな流れ



[MEMO]