

リース会計に関する論点の整理

平成 22 年 12 月 27 日
企業会計基準委員会

目次	項
目的	1
背景	3
論点	10
【論点 1】会計モデルと範囲	10
[論点 1-1] 使用权モデル(借手の会計処理)	10
[論点 1-2] 履行義務アプローチと認識中止アプローチ(貸手の会計処理)	18
[論点 1-3] リースの定義と適用範囲	39
論点 1-3-1 リースの定義	40
論点 1-3-2 原資産の売買	47
論点 1-3-3 無形資産等のリース	58
論点 1-3-4 賃貸等不動産	67
論点 1-3-5 サービス要素の区分	78
[論点 1-4] 短期間のリース	93
【論点 2】借手及び貸手の会計処理	102
[論点 2-1] 借手の会計処理	102
[論点 2-2] 貸手の会計処理	125
【論点 3】追加条件のあるリースの会計処理	148
[論点 3-1] オプション付リース	148
論点 3-1-1 更新オプション及び解約オプション	149
論点 3-1-2 購入オプション	167
[論点 3-2] 変動リース料	175
[論点 3-3] 残価保証	202
【論点 4】表示及び注記事項	221

[論点 4-1] 借手の表示	221
[論点 4-2] 貸手の表示	229
[論点 4-3] 注記事項(借手及び貸手)	243
【論点 5】その他の論点	255
[論点 5-1] セール・アンド・リースバック取引	255
[論点 5-2] 転リース	271

目 的

1. 国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）は、リースに関する会計基準の見直しを共同で進めており、平成 22 年（2010 年）8 月に、公開草案「リース」（以下「IASB 及び FASB の ED」という。）を公表している¹。この IASB 及び FASB の ED では、機器のリースや不動産の賃貸を営む企業、それらの企業から賃借を受ける企業など、リースを主たる事業とするか否かにかかわらず、広範に重要な影響を及ぼす可能性のある提案が含まれている。したがって、リースに関する会計基準に関して、今後、会計基準のコンバージェンスを検討していくにあたり、IASB 及び FASB の ED の提案について、関係者の理解を促進し、受け入れ可能なものであるか又は改善を要する論点があるかを早期に検討するために、IASB 及び FASB での最終基準化前の段階ではあるが、本論点整理を公表し、広く関係者からの意見を募ることとした。

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

2. 本論点整理は、上記のように IASB 及び FASB の ED の提案に関する理解を促進し、論点を整理することを目的としているが、提案されている会計処理についての検討を行うものであり、その対象となる財務諸表について、連結財務諸表、個別財務諸表双方とするか、平成 21 年 6 月に公表された企業会計審議会の「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」（以下「中間報告」という。）に示されたいわゆる連結先行の考え方²を採用するかについては議論していない。

¹ IASB 及び FASB の ED の原文は、IASB 及び FASB のウェブサイト上で閲覧可能であり、邦訳は当委員会のウェブサイト上で閲覧可能である。

(https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/ed/comments20100817.jsp)

また、当委員会の IASB 及び FASB の ED に対するコメントは IASB 及び FASB のウェブサイト上、コメントの邦訳は当委員会のウェブサイト上で閲覧可能である。

(https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20101215.pdf)

²中間報告では、この連結先行の考え方について次のような説明がなされている。

「～コンバージェンスの推進には、これまでの会計を巡る実務、商慣行、取引先との関係、さらには会社法との関係及び税務問題など調整を要する様々な問題が存在する。こうした状況を踏まえ、今後のコンバージェンスを確実にするための実務上の工夫として、連結財務諸表と個別財務諸表の関係を少し緩め、連結財務諸表に係る会計基準については、情報提供機能の強化及び国際的な比較可能性の向上の観点から、我が国固有の商慣行や伝統的な会計実務に関連の深い個別財務諸表に先行して機動的に改訂する考え方（いわゆる「連結先行」の考え方）で対応していくことが考えられる。」

背 景

3. 我が国のリースに関する会計基準としては、平成 5 年 6 月に「リース取引に係る会計基準」(企業会計審議会第一部会平成 5 年 6 月 17 日)(以下「平成 5 年会計基準」という。)が公表され、平成 19 年 3 月に当委員会において「リース取引に関する会計基準」(以下「平成 19 年改正会計基準」又は「リース会計基準」という。)と改題された上で改正が行われている。
4. 平成 5 年会計基準では、リース取引をファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に分類し、ファイナンス・リース取引に分類された場合、借手はリース資産を固定資産として計上することを原則的な会計処理としていたが、ファイナンス・リース取引のうち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処理も例外処理として認められていた。
5. 平成 19 年改正会計基準は、平成 5 年会計基準で認められていた所有権移転外ファイナンス・リース取引に関する例外処理を見直し、廃止したことが主な改正点であり、平成 20 年 4 月 1 日以降の事業年度より適用が開始されている。この改正により、国際会計基準 (IAS) 第 17 号「リース」(以下「IAS 第 17 号」という。)や米国の財務会計基準書 (SFAS) 第 13 号「リースの会計処理」における取扱いと平仄を合わせることとなった(なお、SFAS 第 13 号については、現在は FASB Accounting Standards Codification^(TM) (FASB による会計基準のコード化体系。以下「FASB-ASC」という。)の Topic 840「リース」に含まれている。)
6. 一方、IASB 及び FASB は、平成 18 年 (2006 年) 2 月に両者間のコンバージェンスに関する覚書 (MoU) が締結されたことを受け、平成 18 年 (2006 年) 7 月にリースを共同プロジェクトの一つとして議題に加え、その後、MoU プロジェクトの一環として、共同でリースに関する会計基準を抜本的に見直すプロジェクトを進めている。
7. IASB 及び FASB は、平成 21 年 (2009 年) 3 月に、借手の会計処理に関する提案を中心としたディスカッション・ペーパー「リース：予備的見解」(以下「IASB 及び FASB の DP」という。)を公表し、平成 22 年 (2010 年) 8 月に、貸手の会計処理の検討も行った上で、公開草案「リース」を公表した。そこでは、使用权の考え方を基礎とし、リース会計に関する新たなモデルが提案されている。なお、IASB 及び FASB の作業計画によれば最終基準化の予定は平成 23 年 (2011 年) 第 2 四半期とされている。
8. 当委員会では、平成 19 年 8 月に IASB との間で会計基準のコンバージェンスに関する「東京合意」を共同で公表している。「東京合意」では、平成 23 年 (2011 年) 6 月以後に IASB において新たな会計基準が適用となる際に日本において国際的なアプロー

チが受け入れられるよう、緊密に作業を行うこととしている。当委員会では、リース会計専門委員会において議論を行い、IASB 及び FASB に対して継続的に意見発信を行ってきており、今般、コンバージェンス・プロジェクトの一環として、本論点整理を公表した。

9. 本論点整理では、IASB 及び FASB の ED で提案されている新たなリースに関する会計モデルの考え方と我が国の会計基準との比較整理を中心に、適用範囲や借手及び貸手の具体的な会計処理、表示及び注記事項、その他の論点に分けて、個別に検討を行う。

論 点

【論点1】会計モデルと範囲

【論点1-1】使用権モデル（借手の会計処理）

検討事項

10. 我が国及び国際的な会計基準³では、資産の所有に伴うリスクと経済的便益の実質的な移転の有無の観点から、リース取引をファイナンス・リース取引⁴とオペレーティング・リース取引に分類し、両者で異なる会計処理を定めている。一方、IASB 及び FASB の ED では、使用権の移転の有無という観点から、すべてのリース取引に単一の会計処理を定めることを提案している。ここでは、この使用権モデルに基づく借手の会計処理の概要について整理し、現行の取扱いとの比較検討を行う。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

11. 我が国及び国際的な会計基準では、リース取引をファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に分類し、基本的に、資産の所有に伴うリスクと経済的便益のほとんどすべてが実質的に借手に移転している場合には、ファイナンス・リース取引、そうでない場合にはオペレーティング・リース取引とされる。また、ファイナンス・リース取引については売買と同様の会計処理⁵を行い、オペレーティング・リース取引については賃貸借と同様の会計処理を行うこととされ、異なる 2 つの会計処理を使い分けることとされている。

IASB 及び FASB の ED における提案

12. IASB 及び FASB の ED では、リース取引における借手は、契約におけるリース物件（以下「原資産」という⁶。）を使用する権利とその対価を支払う義務に基づき資産と負債を認識し、会計処理することが提案されている（以下「使用権モデル」という。）。この

³ ここでは現行の IAS 第 17 号及び FASB-ASC Topic 840 を総称して「国際的な会計基準」としてしている。以下同じ。

⁴ FASB-ASC Topic 840 では、キャピタル・リースという表現が用いられているが、本論点整理の中では、IAS 第 17 号と合わせて説明する場合には、便宜的に「ファイナンス・リース」という用語を用いている。

⁵ 我が国では、リース取引は、貸手が借手に対して合意された期間にわたって物件を「使用収益する権利」を与える取引であるとしつつ、資産計上の考え方としては、ファイナンス・リース取引の経済的実態（割賦売買取引との類似性等）に着目することで、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理を採用するとしている。

⁶ 本論点整理では、IASB 及び FASB の ED と同様に、「原資産（underlying asset）」という用語を、リース契約においてリースの対象として特定されるリース物件を指すものとして用いている。

使用権モデルでは、リース取引開始日⁷に、借手は、貸借対照表⁸上で次の資産と負債を認識することになる。

- (1) 使用権資産（リース期間⁹にわたって原資産を使用する権利を表す資産）
- (2) リース料支払債務（原資産を使用する権利と交換にリース料を支払う義務を表す負債）

また、損益計算書上では、上記(1)に係る償却費や(2)に係る利息費用などを認識することになる。

13. 我が国及び国際的な会計基準では、オペレーティング・リース取引に分類される取引については、リースに係る資産や負債を計上することなく、リース料の発生時に費用処理されるが、使用権モデルでは、それらの取引についてもリース取引開始日にリースに係る資産や負債を認識することが求められる。

次の設例は、リース契約に使用権モデルを適用した場合のリース取引開始日の会計処理を示している。

[設例 1] 使用権モデルに基づくリース取引開始日の会計処理

前提条件

- (1) リース取引開始日 X1 年 4 月 1 日、決算日 3 月 31 日
- (2) リース期間 5 年
- (3) 原資産（機械設備）の経済的耐用年数 7 年
- (4) リース期間に係る更新オプションや解約オプションはなく、残価保証もない。
- (5) 年間リース料 6,171 千円（後払い）。当初直接費用なし。
- (6) リース料（総額）の現在価値 24,639 千円（割引率 8%）

⁷ IASB 及び FASB の ED では、「リースの開始日（date of commencement of the lease）」を「借手が原資産を借手が利用できるようにする日」として定義している。我が国のリースに関する会計基準でも、「リース取引開始日」を「借手が、リース物件を使用収益する権利を行使することができることとなった日」と定義しており（リース会計基準第 7 項）、いずれもリース取引における同一の時点を指すと考えられることから、本論点整理では、統一して「リース取引開始日」という用語を用いることとしている。

⁸ IASB 及び FASB の ED では、「財政状態計算書」及び「包括利益計算書」という用語が用いられているが、本論点整理では、我が国で用いられている貸借対照表及び損益計算書という用語に置き換えて用いている。

⁹ IASB 及び FASB の ED では、「リース期間（lease term）」を「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間」とし、更新オプションや解約オプションの影響を含めた予想リース期間として定義している（第 151 項参照）。本論点整理でも、IASB 及び FASB の ED の提案に関する記述における「リース期間」又は「予想リース期間」という用語はこの意味で用いている。

X1年4月1日（リース取引開始日）

（単位：千円）

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

- 使用権モデルに基づき、借手はリース料の現在価値で使用権資産とリース料支払債務を認識する。

IASB 及び FASB における議論と当委員会における検討

14. この使用権モデルは、リースに関する現行の国際的な会計基準における問題点への対処として提案されているものであり、IASB 及び FASB の ED では次のような長所があるとされている。
- (1) ファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かにかかわらず、あらゆるリースから生じる資産と負債が貸借対照表上に反映される。これにより、比較可能性の向上につながり、また、取引を仕組む機会を減少させることが可能となる。
 - (2) IASB や FASB の概念フレームワークにおける資産及び負債の定義と整合する。使用権資産は、リース契約の締結という過去の事象によって借手が支配する資源であり、当該資源から将来の経済的便益が借手に流入することが見込まれることから資産の定義を満たす。一方、リース料支払債務は、リース契約の締結から生じる借手の現在の義務であり、その決済により、経済的便益を有する資源が借手から流出することになると見込まれることから負債の定義を満たす。
15. 一方、使用権モデルの適用に対する懸念もあり、IASB 及び FASB の ED やその公表前の審議の過程では、それらの懸念について次のような検討が行われている。

懸念事項	IASB 及び FASB の ED における検討
多様なリース取引について単一の会計処理を定めることは困難である。	使用権モデルは、測定によって契約の差異を反映するモデルであり、幅広いリース契約に適用できるとしている。例えば、耐用年数 20 年の資産の 3 年間のリースであれば原資産の価値と比較して少額の使用権資産が計上される。一方、耐用年数 50 年の資産の 45 年間のリースであれば原資産の価値にほぼ等しくなるような使用権資産が計上される。

懸念事項	IASB 及び FASB の ED における検討
未履行契約 ¹⁰ の段階における権利や義務を資産や負債として認識することに繋がる。	IASB 及び FASB の ED では、リース契約は、リース取引開始日後は未履行契約ではないと整理している。すなわち、リース取引開始日に貸手が原資産を引渡し、借手が利用可能となった段階で、貸手の契約上の義務が履行されたと考える。その時点で、借手は原資産の使用に関する無条件の権利を有し、リース料を支払う無条件の義務を負う。また、貸手も契約違反がない限り借手が原資産を使用することを妨げることはできない。
使用权モデルは非常に複雑であり、得られる便益が必要なコストを上回らない可能性がある。	コストと便益の分析の結果、使用权モデルによる情報の便益は、その適用のコストを上回るとされ、また、オプションや変動リース料の取扱いの一部見直しや短期リースについての簡便的な会計処理の提供などの手当てもされている。

16. この使用权モデルについては、多様なリースが存在する中で、我が国の会計基準にこのモデルのみを借手の会計処理として採り入れることについては慎重に検討すべきとする意見がある。一方で、リース契約における原資産を使用する権利とその対価を支払う義務は、リース契約の締結により借手に生じる既存の権利及び義務であると考えられ、第 14 項や第 15 項のような IASB 及び FASB における検討も踏まえれば、それらの権利及び義務を借手の資産及び負債として認識していく使用权モデルの基本的な考え方は、ファイナンス・リース取引かオペレーティング・リース取引かによって大きく異なる会計処理となっている現行の会計基準に比べて一定の財務報告の改善につながる考え方であるといえる。

今後の方向性

17. リースに係る借手の会計処理について、使用权モデルに基づき、リース契約における借手の権利と義務を資産及び負債として貸借対照表上で認識していくとする基本的な考え方は、現行の会計基準に比べて一定の財務報告の改善につながると考えられる。また、会計基準のコンバージェンスを図る観点からも、IASB 及び FASB の ED が最終基準化された場合には、我が国においても、この使用权モデルの考え方を基礎として会

¹⁰ 当事者双方がその義務の全部または一部を履行していない状態にある契約（履行契約は、少なくとも当事者のどちらかの義務の全部が履行されている状態にある契約）

計基準を開発していくことが考えられる。

ただし、オプションや変動リース料等の追加条件のあるリースの取扱いまで含めた会計処理の考え方の適否については、【論点 3】を参照。

[論点 1-2] 履行義務アプローチと認識中止アプローチ（貸手の会計処理）

検討事項

18. 我が国及び国際的な会計基準では、借手と同様、リース取引をファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に分類し、両者で異なる会計処理を定めている。一方、IASB 及び FASB の ED では、異なる会計処理となる履行義務アプローチと認識中止アプローチという 2 つのアプローチを、貸手が原資産に伴う重要なリスク又は便益を留保しているか否かによって使い分ける複合モデルが提案されている。

また、上記とは別に、リース基準の適用範囲外として扱われる原資産の売買に相当する契約の取扱い（論点 1-3-2 参照）も含めて考えると、貸手のリース取引は、貸手が留保する原資産に伴うリスクと便益の観点から、次の 3 つに分類できる。

貸手による原資産に伴うリスクと便益の留保の程度	会計処理	適用範囲
原資産に伴う重要なリスク又は便益を留保している場合	履行義務アプローチ	リース基準の適用範囲内
原資産に伴う重要でないリスク又は便益（ごく僅かものを除く）を留保している場合	認識中止アプローチ	
原資産に伴うリスク及び便益を留保していないか、留保していてもごく僅かである場合 ¹¹	原資産の売買	リース基準の適用範囲外

19. ここでは、現行の会計基準における貸手の会計処理と IASB 及び FASB の ED で提案されている貸手の会計処理との比較検討を行い、また、提案されている複合モデルの適否についての検討を行う。

なお、IASB 及び FASB は、平成 22 年（2010 年）6 月に収益認識に関する新たな会計処理を提案する公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下「収益認識 ED」という。）を公表している。収益認識 ED における提案は、貸手の会計処理と密接に関わっている

¹¹ IASB 及び FASB の ED では、この要件に加えて、原資産の支配が契約終了時に借手に移転している場合に限り、原資産の売却として処理されることとされ、具体的には、リース期間終了時に借手に所有権が移転するリースや、借手に割安購入オプションが付与されているリースが該当するとされている（第 51 項参照）。

ことから、以下では、収益認識 ED における提案モデルと貸手の会計処理に関する提案モデルとの整合性の検討も行っている。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

20. 我が国及び国際的な会計基準では、借手と同様、リース取引をファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に分類している¹²。ファイナンス・リース取引については売買取引と同様の会計処理を行い、オペレーティング・リース取引については賃貸借と同様の会計処理を行うこととされ、リース取引について 2 つの異なる会計処理を使い分けることとされている。

IASB 及び FASB の ED における提案

21. IASB 及び FASB の ED では、貸手の会計処理について、借手と同様、リースから生じる資産及び負債を認識する使用权モデル（第 12 項参照）を適用することとしつつ、その適用の方法として次の 2 つのアプローチを使い分ける複合モデルを提案している。

(1) 履行義務アプローチ

リースにより、貸手が原資産を使用する権利を借手に与える結果、リース料を受け取る権利という新たな資産（リース料受取債権）と、原資産をリース期間にわたって使用することを借手に認めるという義務を表す新たな負債（リース負債（履行義務））が貸手に生じると考えるアプローチである。原資産は、貸手の経済的資源でありリース契約から生じる資産及び負債とは別個のものと考えため、リースによって認識は中止されない。

(2) 認識中止アプローチ

リースにより、リース取引開始日に貸手が借手にリース期間にわたる原資産の経済的便益を移転したと考えるアプローチである。貸手はこれと引き換えに、借手からリース料を受け取る無条件の権利を受け取る。原資産のうち、借手に移転した権利に係る経済的便益について認識の中止を行い、借手に移転していない権利に係る経済的便益について残存資産として認識する。

22. 上記の考え方に基づき、この 2 つのアプローチでは、リース取引開始日に貸手は次のように資産及び負債を認識することになる。

¹² 米国会計基準における FASB-ASC Topic 840 では、物件の所有に伴う経済価値とリスクのほとんどすべてが移転するリースに該当するものとして、販売型リース、直接金融リース及びレバレッジド・リースの 3 つの分類を設けている。

〔設例2〕履行義務アプローチ又は認識中止アプローチに基づくリース取引開始日の会計処理

前提条件

- (1) 機械設備の原価（帳簿価額）20,000 千円
 （うち、認識中止部分に係る配分後の帳簿価額 18,953 千円（*1）、残存部分に係る配分後の帳簿価額 1,047 千円（20,000 千円 - 18,953 千円））
- (2) その他の条件は設例 1 の前提条件と同じ（第 13 項参照）
- (*1)この配分後の帳簿価額の算定過程については、設例 6（第 137 項参照）を参照。

（履行義務アプローチ）

X1 年 4 月 1 日（リース取引開始日）（単位：千円）

（借）リース料受取債権	24,639	（貸）リース負債（履行義務）	24,639
-------------	--------	----------------	--------

- リース料の現在価値で、リース料を受け取る権利とリース期間にわたって借手に使用を認める義務を新たな資産と負債として認識する。原資産の認識は中止されない。

（認識中止アプローチ）

X1 年 4 月 1 日（リース取引開始日）（単位：千円）

（借）リース料受取債権	24,639	（貸）リース収益	24,639
（借）リース費用	18,953	（貸）原資産	18,953

- リース料の現在価値で、リース料を受け取る権利と売上高（リース収益）を認識するとともに、配分後の原資産の帳簿価額で借手に移転した部分に係る原資産の認識を中止し、売上原価（リース費用）を認識する。この結果、リース取引開始日に 5,686 千円（24,639 千円 - 18,953 千円）の利益を認識する。

（履行義務アプローチ）（単位：千円） （認識中止アプローチ）（単位：千円）

勘定科目	金額
原資産	20,000
リース料受取債権	24,639
リース負債（履行義務） ¹³	(24,639)
正味リース資産	20,000
資産合計	20,000

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

¹³ 資産の二重計上の懸念に対処するため、原資産、リース料受取債権、リース負債（履行義務）を結びつけて表示し小計を示す、結合表示という手法が提案されている（第 233 項参照）。

23. 上記のとおり、履行義務アプローチでは、リース期間にわたり借手に対して原資産の使用を認め続ける義務を貸手の履行義務と捉えることから、リース取引開始日には収益が認識されず、リース期間にわたって貸手の履行義務が充足されるにつれて収益が認識されることとなる。一方、認識中止アプローチでは、使用权資産を借手に引き渡す義務を貸手の履行義務と捉えることから、当該履行義務が充足されるリース取引開始日に収益が認識されることとなる。

24. IASB 及び FASB の ED では、この2つのアプローチについて、原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを貸手が留保しているか否かに基づき使い分けることとしているが、具体的には次のような定めを設けている。

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

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

この予想リース期間中及び予想リース期間後の原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを留保しているかどうかの判断は、リースの契約締結日に行う必要があり、貸手は、決定したアプローチについてその後に変更してはならない。また、判断に際しては、次のような要因を考慮することとされている（なお、これらの要因は、どれか1つがあれば決定的というものではないとされている。また、借手の信用リスクは考慮されない。）。

期間	要因
予想リース期間中	<ul style="list-style-type: none"> ・原資産の使用又は業績に基づく重要な変動リース料があるか。 ・リースの延長又は解約オプションがあるか。 ・重要な区別できないサービスが提供されているか¹⁴。
予想リース期間後	<ul style="list-style-type: none"> ・リース期間の長さが原資産の残存耐用年数と比べて重要でないか。 ・リース期間の終了時に原資産の価値の重要な変動が予想される

¹⁴ IASB 及び FASB の ED では、この要因について、重要な区別できないサービスの存在により、そのサービスが提供されないことを理由に借手が当該リースを早期に解約するという重要なリスクに貸手が晒される場合があるとし、そのようなリスクが重要な場合には、貸手はリース期間中において原資産に伴う重要なリスク又は便益に晒されている可能性が高いとしている（したがって、履行義務アプローチが適用される可能性が高いと考えられる。）。

期間	要因
	か（その場合、リース期間終了時の原資産の現在価値と残価保証（第三者からの残価保証を含む。） ¹⁵ が貸手のリスク又は便益に対するエクスポージャーに及ぼす影響を考慮する。）

25. なお、IASB 及び FASB の ED の結論の根拠では、多くの場合、貸手のビジネスモデルによって、履行義務アプローチと認識中止アプローチのいずれを適用するのが適切であるか示されることになるとし、次の例が挙げられている。

- (1) 貸手のビジネスモデルが、原資産をその耐用年数にわたり複数の借手にリースすることや、リースの終了後に原資産を売却又は使用することを通じて、原資産の積極運用からリターンを生み出すものである場合（すなわち、資産リスクが主要なリスクである場合）、履行義務アプローチが適切となる可能性が高い。
- (2) 貸手のビジネスモデルが、原資産に係る金融の提供を通じて、主として利息収益からリターンを生み出すものである場合（すなわち、信用リスクが主要なリスクである場合）、認識中止アプローチが適切となる可能性が高い。

IASB 及び FASB における議論と当委員会における検討

（各アプローチの比較）

26. 貸手における履行義務アプローチと認識中止アプローチについては、IASB 及び FASB の ED 公表前の審議の過程などでも多くの比較検討が行われている。各アプローチの長所や短所を含む主な検討は次のとおりである。

(1) 借手の会計処理との整合性

使用権モデルに基づく借手の会計処理では、借手はリース料を支払う無条件の債務を負うとみなされているが、それは、リース取引開始日における引渡しにより、貸手がリース契約に基づく義務を履行していると考えることによる。この観点からは、貸手の引渡し時に義務が履行されたと考える認識中止アプローチが整合し、リース期間にわたって使用を認める義務（履行義務）が貸手にあると考える履行義務アプローチは不整合とされる¹⁶。

¹⁵ 一般に、残価保証は、リース終了時における原資産の予想価値の減少によるリスクに対する貸手のエクスポージャーを減少させることになるが、予想価値の増加による便益は貸手が留保することになる。

¹⁶ これについては、借手が使用する権利を表す資産（使用権資産）を有しているのであれば、貸手は使用させる義務を表す負債（履行義務）を有しているのが自然であり、履行義務アプローチの会計処理は借手の会計処理と整合しているとする考え方もある。

(2) 貸手の収益認識に関する考え方

現行のオペレーティング・リース取引のように、原資産の所有に伴うリスクと経済的便益のほとんどすべてが移転していないリースについて、履行義務アプローチでは、リース取引開始日に収益は認識されず、リース期間にわたって収益が認識されるのに対し、認識中止アプローチでは、リース取引開始日に一時に収益（利益）が計上されることとなり適切ではない¹⁷。

(3) 貸借対照表上の表示の問題

履行義務アプローチでは、リース料受取債権と原資産という 2 つの資産が認識されるのに対し、関連するキャッシュ・インフローは 1 つであることから資産の二重計上を招くとの懸念がある（ただし、この懸念に対しては結合表示の方法によって対処することが提案されている）¹⁸。

(4) 会計処理の複雑性

認識中止アプローチでは、貸手は、リース取引開始日だけでなく、更新オプションや解約オプションの見直しの都度、認識中止する範囲の再計算が求められ、これには見直し時の原資産の公正価値の算定も必要となることから、履行義務アプローチよりも適用が複雑となる。

(5) 履行義務アプローチをすべてのリースに適用する場合に問題の生じる可能性があるリース取引

製造業者・販売業者リース（売買と類似している場合でもリース取引開始日に利益が認識されないこととなる。）

金融機関が行うリース（使用権資産の取得に係る金融の提供がビジネスである場合であっても、原資産が金融機関の貸借対照表上で認識されることになる。）

土地の長期リース（実質的に売却とみなすべき場合であっても土地が貸手の貸借対照表上に認識され続けることになる。）

(6) 認識中止アプローチをすべてのリースに適用する場合に問題の生じる可能性があるリース取引

投資不動産のリース（リース債権や残存資産ではなく、不動産を財務諸表上で把握したいと考える利用者にとって有用な情報を提供しない可能性がある。また、例えば、20 階建てオフィスビルの 2 階層のみのリースなどに対する適用は非常に

¹⁷ これについては、認識中止アプローチは、原資産ではなく使用権資産という財を引渡しており、その部分に応じた収益を認識することは適切であるとする考え方もある。

¹⁸ リースは原資産の所有権に含まれる権利の一部の譲渡にすぎず、他の権利は留保している（貸手は原資産からキャッシュ・フローを継続して得ることができ、売却も可能）のであるから、リース料受取債権とは別個の原資産として表示すべきであるとする考え方もある。

複雑となる。)

非常に短期のリース(原資産の耐用年数にわたって複数の借手に短期間のリースを行う場合など、原資産全体のリスクと便益の留保の程度にかかわらず、リースを行う都度、初日の利益が認識される。)

区別できない重要なサービス要素を含む場合のリース(収益認識 ED と異なる考え方でサービス要素を分ける必要が生じ、分けない場合には、重要なサービス要素に係る利益がリース取引開始日に認識される可能性がある。)

27. なお、上記のほか、リース取引に係る貸手の会計処理について、IASB 及び FASB の ED 公表前の審議の過程では、現行のオペレーティング・リース取引における貸借と同様の処理によるアプローチも検討された。このアプローチは原資産が貸手の貸借対照表に表示され、減価償却される点では履行義務アプローチと同じであるが、貸手は、リース期間にわたって定期的なリース料収入を認識するのみであり、履行義務アプローチにおけるリース料受取債権やリース負債(履行義務)は認識されず、また、実効金利法(利息法)を適用することにより貸手の収益が初期段階で大きく計上されるといったこともない。
28. このアプローチによれば、貸借対照表上でリース料受取債権と原資産が二重計上されることはなく、投資不動産のリースにも機能し、また、短期間のリースや、貸手のビジネスモデルが(金融の提供から収益を得ることではなく)資産の賃貸を通じて、リース料収入を稼得するものである場合のリースについても機能するといえる。ただし、製造業者や販売業者によるリースにおいて、売買と類似しているような場合でもリース取引開始日に利益が認識されず、また、ビジネスモデルが使用权資産の取得に係る金融の提供である場合であっても、貸手の財務諸表に原資産が認識され続けるといった短所がある。また、この方法は、リースから生じる資産及び負債を認識するという使用权モデルの基本的な考え方と整合せず、借手の会計処理と大きく相違することになるという懸念がある。

(複合モデルと単一モデルの比較について)

29. 貸手の会計処理に複数のアプローチを用いることは、複雑性や取引を仕組む機会を生む可能性があることから、1つのアプローチのみを適用すべきとする意見がある。また、その場合、履行義務アプローチは、リース負債(履行義務)の認識に見られるように借手の会計処理と整合せず(第26項(1)参照)、認識中止アプローチの適用を支持するとする意見がある。

30. 一方、認識中止アプローチについては、原資産全体に対して相当程度低い割合の構成要素（使用权）を借手に移転する場合であっても、当該構成要素の部分的な認識中止が行われ、対応する部分の収益が認識されることになるが、区別できる財やサービス（原資産）に係る支配が移転しない限り収益は認識されないとする収益認識 ED における考え方との間で相違が大きくなる可能性がある。このような場合には、リース取引開始日に収益を認識せず、リース期間にわたって収益を認識するとする履行義務アプローチがより適切となると考えられる。
31. リース取引の条件は多岐にわたり、また、貸手のビジネスモデルによって、その経済的意味合いは異なり、初日の損益を認識すべき取引とそうでない取引があるといえる。貸手のリース契約における主要な義務の履行の程度が異なるリースそれぞれに対して、複数のアプローチを適切に使い分けず、単一のアプローチのみを適用し会計処理することはかえって比較可能性を損なうおそれがあり適切ではないと考えられる。

（複合モデルを採用した場合の組み合わせについて）

32. IASB 及び FASB の ED では、貸手が留保している原資産に伴うリスク又は便益の程度に基づき、履行義務アプローチと認識中止アプローチとを使い分けることとされている。これは、原資産の所有に伴うリスクと便益の移転の程度により、リースをファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に分類する現行の IAS 第 17 号の定めと類似したアプローチと捉えることもできる。
33. このような考え方は、リースの形式ではなく、貸手の原資産に対する関与度合いという実質を捉える考え方であり、リース取引の経済的実態が売却取引と類似し、売却に準じた会計処理を行ってリース取引開始日に一定の収益を認識することが適格な取引と、それ以外のリース期間にわたって収益を継続的に認識することが適格な取引は、会計処理を区別すべきとする観点から理解可能であると考えられる。
34. なお、複合モデルを採用する場合でも組み合わせにはさまざまな方法が考えられ、例えば、次のような一定のリースをいずれかのアプローチから除外するという方法もある¹⁹。

¹⁹ ここで示しているアプローチは、IASB 及び FASB において複合モデルの組み合わせを決定する際にも候補として挙げられていたアプローチである。

方法	長所
次を除くすべてのリースに履行義務アプローチを用いる ²⁰ 。 <ul style="list-style-type: none"> 土地の長期リース 製造業者又は販売業者のリース 	<ul style="list-style-type: none"> 土地の長期リース及び製造業者又は販売業者のリースに関連する問題を回避できる。
次を除くすべてのリースに履行義務アプローチを用いる。 <ul style="list-style-type: none"> 非常に単純なリース 	<ul style="list-style-type: none"> オプション、変動リース契約、残価保証あるいは区別できないサービスを含むリースについて、初日の利益の認識に関連する問題を回避できる。 この場合、現在ファイナンス・リース取引に分類されているものも含め、多くのリースが履行義務アプローチとなる。
次を除くすべてのリースに認識中止アプローチを用いる。 <ul style="list-style-type: none"> 区別できないサービスを含むリース 	<ul style="list-style-type: none"> 未履行のサービスについての初日の利益の認識を回避できる。
次を除くすべてのリースに認識中止アプローチを用いる。 <ul style="list-style-type: none"> 短期リース 投資不動産のリース 	<ul style="list-style-type: none"> 短期リースと投資不動産のリースに関連する問題を回避できる。 この場合、大部分のリースが認識中止アプローチとなる。

35. なお、IASB 及び FASB の ED では、認識中止アプローチとは別に原資産の売買に相当する契約をリース基準の範囲から除外し、別個に会計処理することとしている。しかしながら、リース取引開始日において収益が認識されるという点で両者は類似の取扱いとなることなどから²¹、このような原資産の売買と認識中止アプローチとを分けて会計処理する必要性は高くなく、複雑さを招くだけとする意見もある（第 54 項及び第 55 項参照）。

また、履行義務アプローチと認識中止アプローチについては、多様なリースが存在する中で、我が国の会計基準にこれらのアプローチのみを貸手の会計処理として採り

²⁰ これに金融機関によるリースも履行義務アプローチから除くとするアプローチもある。

²¹ 認識中止アプローチは、貸手に留保される残存資産の部分からは損益は計上されないという点で、原資産の売買の会計処理とは異なる。しかしながら、IASB 及び FASB の ED では、認識中止アプローチの適用は、貸手に留保されるリスクと便益が重要でない場合に限られることから、認識される残存資産も重要でない水準に留まるのではないかという意見もある。

入れることについては慎重に検討すべきとする意見もある。

(収益認識 ED との整合性について)

36. 収益認識 ED では、財又はサービスに対する支配を顧客が獲得したときに、財又はサービスは顧客に移転し、その時点で、企業によって識別された履行義務は充足され、収益が認識される、とされている。したがって、リースにおける貸手の会計処理と収益認識 ED における履行義務の考え方は、次のように整理される。
- (1) 認識中止アプローチは、リース契約における履行義務を原資産に係る使用权の引き渡しと捉える考え方である。このような認識中止アプローチの処理は、リース取引開始日において借手は原資産を使用する無条件の権利を有し、またリース料を支払う無条件の義務を負うという借手の会計処理モデルの考え方と整合的であると考えられる。
 - (2) 履行義務アプローチは、リース契約における履行義務をリース期間にわたって原資産を使用する権利を借手に与えることと捉える考え方である。
37. IASB 及び FASB の ED における原資産に伴うリスク又は便益を留保しているかどうかの判断（認識中止アプローチと履行義務アプローチのいずれを適用すべきかの判断）は、貸手の資産と負債の認識を決定する規準ではあるが、それ以上に、貸手の収益認識の時期を決定する重要な規準であると考えられる。このため、その判断の基礎は、収益認識 ED で提案されている原資産の支配の移転に基づく収益認識の時期の判断規準と整合させることが必要であると考えられる。

今後の方向性

38. リース取引の形態は多岐にわたり、その経済的意味合いはそれぞれ異なることから、貸手の会計処理について、複数の会計処理を使い分ける考え方は、リース取引の経済的実態を反映するものであると考えられる。この観点から、IASB 及び FASB の ED で提案されている履行義務アプローチと認識中止アプローチとを使い分ける複合モデルは一定の合理性があると考えられる。これらのアプローチを基礎として、収益認識 ED で提案されている収益認識の時期に関する取扱いとの整合性やリース取引の多様性も踏まえ、検討していくことが考えられる。

なお、認識中止アプローチに加えて、原資産の売買に相当する契約をリースと区別する規準を設け、リース基準の範囲から除外することはかえって複雑さを招くだけであり、その必要性は高くないと考えられる（論点 1-3-2 参照）。

[論点 1-3] リースの定義と適用範囲

検討事項

39. リースの定義に該当する取引は、他に適用範囲からの除外の定めがない限り、リースとして会計処理されることになる。IASB 及び FASB の ED では、リースを「特定資産（原資産）を使用する権利が、一定期間にわたり、対価と交換に移転される契約」と定義し（論点 1-3-1 参照）かつ、次のような取引を新たなリース基準の範囲から除外することを提案している。

- (1) 原資産の売買に相当する取引（論点 1-3-2 参照）
- (2) 無形資産や生物資産等のリース（論点 1-3-3 参照）
- (3) 一定の投資不動産のリース（論点 1-3-4 参照）
- (4) 契約にリース要素とサービス要素が含まれている場合のサービス要素（論点 1-3-5 参照）

ここでは、IASB 及び FASB の ED で提案されているリースの定義及び適用範囲の除外に関する取扱いを整理し、現行の我が国及び国際的な会計基準との比較検討を行う。

論点 1-3-1 リースの定義

検討事項

40. 我が国及び国際的な会計基準では、他に適用範囲からの除外の定めがない限り、リースの定義に該当する取引をリースとして会計処理することとしており、IASB 及び FASB の ED でも同様の提案がなされている。さらに、IASB 及び FASB の ED では、ある契約がリースに該当するか否かについてのより詳細な定めがある。ここでは、リースの定義とそれに関連する詳細な定めを把握し、整理検討を行う（なお、リースの定義に該当する要素と他の要素をどのように区分して会計処理するかについては、論点 1-3-5 を参照）。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

41. 我が国の会計基準では、リース取引を「特定の物件の所有者たる貸手が、当該物件の借手に対し、合意された期間にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料を貸手に支払う取引」と定義している（リース会計基準第 4 項）。リース取引の定義を満たすものはリース契約、レンタル契約、賃貸借契約などの名称にかかわらず、リース取引として取り扱うこととされているが、定義に関する特段の指針は設けられていない。

42. 現行の IAS 第 17 号及び FASB-ASC Topic 840 でも類似したリースの定義が設けられている²²。ただし、IAS 第 17 号の解釈指針である国際財務報告解釈指針第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」(以下「IFRIC 第 4 号」という。)及び FASB-ASC Topic 840 では、契約がリースにあたるか又はリースを含んでいるかどうかを決定するためのより詳細な判断規準を定めており、例えば、法形式上はリース契約でない次のような契約であっても、リースとして扱われる可能性があるとされている(なお、それらの詳細な定めについては、IASB 及び FASB の ED に踏襲されている。)

- (1) データ処理機能の外部委託契約(例えば、サーバーについて、その所有権は外部受託者が保持しつつ、委託者のためだけに使用されるような場合)
- (2) 電力会社との電力供給契約(例えば、特定の期間、事業に最低限必要な電力供給を受けるため、電力供給施設の運転に関するすべての重要な事項について支配を維持し、毎月固定額を電力会社に支払うような場合)

IASB 及び FASB の ED における提案

43. IASB 及び FASB の ED では、IAS 第 17 号と FASB-ASC Topic 840 における定義を踏襲し、かつ、互いの差異を解消し単一の定義を設けるため、「特定資産(原資産)を使用する権利が、一定期間にわたり、対価と交換に移転される契約」をリースと定義することを提案している。

44. IASB 及び FASB の ED では、現行の国際的な会計基準と同様に、契約締結日に契約がリースであるか、又はリースを含んでいるかを決定することを求めており、契約の実質に基づき、次の検討を行うことが必要となる。

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

検討項目	説明又は要件
(1) 契約の履行が特定の資産(原資産)の使用に依存	<ul style="list-style-type: none"> • 契約上の義務(例えば、一定の電力の供給)を履行するために用いる資産(例えば、電力供給施設)が明示的に又は黙示的に識別されており、かつ、その履行に際して当該資産のみが使用され

²² IAS 第 17 号では、リースを「貸手が一括払又は複数回の支払を得て、契約期間にわたり資産の使用権を借手に移転する契約」と定義しており、米国会計基準における FASB-ASC Topic 840 では、リースを「通常、所定の期間にわたり有形固定資産(土地や償却性資産)を使用する権利を移転する契約」と定義している。

検討項目	説明又は要件
<p>しているかどうか。</p>	<p>ることとなっている場合、契約の履行が特定の資産の使用に依存していると判断される。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 次のいずれかの場合、資産は黙示的に特定されているとされる。 <ul style="list-style-type: none"> リース期間中、当該原資産の代わりに貸手が代替的な資産を提供することが実行不可能又は実務上不可能である²³ 貸手が他の資産で代替することができるが、実務上そうすることが稀である場合、資産は黙示的に「特定」されている • リース取引開始日後に、特定資産を類似の資産で代替することを許容している契約については、当該契約で明示的に特定資産が識別されている場合であっても原資産が特定されているとはいえず、リースではないとされている²⁴。
<p>(2) 契約が特定の資産の使用を支配する権利を合意された期間にわたり移転しているかどうか。</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 次のいずれかの条件に該当するか検討し、該当する場合、原資産の使用を支配する権利を移転していると判断される²⁵。 <ul style="list-style-type: none"> 企業が特定資産を稼働させる又は自ら指定した方法で稼働させるよう他者に指図する能力又は権利を有しており、当該資産からの重要でないとはいえない量 (more than an insignificant amount) のアウトプット又は他の効用を獲得又は支配している。 企業が原資産への物理的なアクセスを支配する能力又は権利を有しており、当該資産からの重要でないとはいえない量の

²³例えば、航空機のリースにおいて、借手が原資産（航空機）に対して、借手のイメージ、ブランド及び要件に合うよう広範な変更をしている場合、他の資産で代替することが実務上困難な可能性がある。

²⁴例えば、特定数量の財やサービスの供給者が契約で特定されていない資産を用いて当該財又はサービスを提供する権利と現在の能力を有する場合、原資産は特定されておらず、当該契約にはリースを含まない。

ただし、特定資産が適切に稼働しない場合にのみ他の資産で代替することを供給者に認める又は要求する契約は、リースとなる可能性があると考えられ、また、特定日又はそれより後に、何らかの理由で他の資産で代替することを供給者に認める又は要求する契約上の条項（偶発的又はその他の条項）は、代替日より前にリースとして取り扱うことを妨げないとされている。

²⁵ これらの条件は、基本的に現行の IFRIC 第 4 号及び FASB-ASC Topic 840 の定めと同様である。(2) 及び の条件は、買手が特定資産の稼働を指図するか、特定資産に物理的にアクセスする能力又は権利を獲得することを通じて、当該資産の使用権の支配を買手（借手）に移転しているといえる場合を述べている。また、(2) の条件は、買手が原資産からのアウトプットに対する第三者のアクセスを制限する能力又は権利を獲得することを通じて、資産の使用権の支配が買手（借手）に移転しているといえる場合を述べている。

検討項目	説明又は要件
	<p>アウトプット又は他の効用を獲得又は支配している。</p> <p>企業が当該資産からの重要でない量を除くすべてのアウトプット又は他の効用をリース期間中に獲得し、かつ、当該アウトプットに対して企業が支払う価格が、アウトプット単位当たりで契約上固定されておらず、引渡し時のアウトプット単位当たりの現在市場価格とも等しくならない。企業が支払う価格がアウトプット単位当たりで契約上固定されているか又は引渡し時のアウトプット単位当たりの現在市場価格である場合、企業が支払っているのは財又はサービスに対してであり、原資産を使用する権利に対してではない²⁶。</p>

45. 次の設例は、形式上はリース契約とされていない契約について、リースが含まれると判断される場合の例を示している。

[設例 3] リースを含む契約の例²⁷

前提条件

- (1) 製造会社 A 社は、製造過程に最低限必要な量の電力の供給を一定期間にわたって受ける契約を電力供給会社 B 社と締結している。
- (2) B 社は、この必要な電力の製造のため、A 社の工場に隣接した施設を設計し建設しており、当該施設の所有権とその操業に関するあらゆる重要な事項についての支配を維持している。
- (3) 施設は契約において明示的に識別されている。B 社は、別の供給源から電力を供給する契約上の権利も有しているものの、そうすることは採算に合わず現実的でない。
- (4) B 社は、A 社とは異なる得意先に対して電力を供給する権利を有し、それができるように施設内の設備を除去又は交換し、施設を変更又は拡張する権利を有している。

²⁶ この(2) の条件に含まれている支払価格に関する条件については、単位当たりで固定されているかどうかといったこととリースに該当するか否かとは関連性がないとする意見もあり、IASB 及び FASB における審議の過程で見直しも検討された。しかしながら、買手による支払いが、アウトプット単位当たりで固定されているか又はそのときの市場価格となっている場合には、財やサービスに対する支払いであって、原資産の使用権に対する支払ではないと考えられるため、リースとして分類しないとする IFRIC 第 4 号及び FASB-ASC Topic 840 における考え方を維持することで合意し、IASB 及び FASB の ED では、その規定の意味が明確となるように記述の書き換えに留めることとされている。

²⁷ IFRIC 第 4 号及び FASB-ASC Topic 840 における設例を参考にしている。

しかし、B社は、契約開始時点で、A社のニーズを満たすためだけに施設を設計しており、施設の変更又は拡張を計画していない。

- (5) B社が修理、維持管理及び資本的支出を行う責任を有している。
- (6) B社は、毎月最低限の電力の引渡しができるよう待機していなければならない。
- (7) A社は毎月、当該施設に係る固定料金を支払い、かつ、実際の製造量に基づく変動料金を支払っている。
- (8) A社は、当該施設からの製造物（電力）の受領の有無にかかわらず、製造能力に対する固定料金を支払う必要がある。変動料金には、施設の変動費全体の90%に相当するエネルギー費用の実費が含まれる。B社は、施設の非効率な稼働による費用の増加を負担することとなっている。また、当該施設が当初に決められた最低限の量を製造しない場合、B社は、製造能力に対する固定料金のすべて又は一部を返還しなければならない。

検討

- (9) 契約は、「リース」の定義に該当する要素を含んでいる。資産（施設）は契約で明示的に識別されており、契約の履行は当該施設に依存する。また、B社は、別の供給源から電力を供給する権利を有するが、実質的にはそうする能力はない。
- (10) 上記の前提条件によれば（特に(4)）、A社以外の第三者が当該施設から重要でないとはいえない量のアウトプットを受け取る可能性はほとんどなく、A社が支払う価格も、アウトプット単位ごととされており、アウトプットの引渡時点の単位当たり現在市場価格にも等しくないため、A社は、施設を使用する権利を取得しているといえる。
- (11) 以上より、A社は、施設を使用する権利を取得しており、リース基準が適用されることになると考えられる。

今後の方向性

- 46. 我が国及び国際的な会計基準並びにIASB及びFASBのEDのいずれにおいても類似のリースの定義がなされているが、IASB及びFASBのEDにおける定義とその定義を満たすか否かを判断するために設けられているより詳細な規定を参考に、我が国においてもリースの定義に関する規定を定めていくことが考えられる。

論点 1-3-2 原資産の売買

検討事項

47. 法的な契約形態がリースであっても、経済的実態としては、原資産の売買と同様又は類似する場合がありますが、IASB 及び FASB の ED では、そのような実質的に原資産の売買に相当するような契約について、新たなリース基準の範囲から除外することとしている。ここでは、契約が実質的に原資産の売買に相当するか否かを判断するために提案されている規準と、その規準を満たし売買と判断された契約をリース基準の範囲から除外することの適切性について整理し検討する。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

48. 現行の我が国の会計基準では、リース取引について、原資産の売買に相当する契約をリース基準の範囲から除外する定めは設けていないが、所有権移転ファイナンス・リース取引²⁸に該当するリース取引については、原資産の取得と同様の取引と考え、自己所有の固定資産と同一の会計処理（減価償却方法等）を適用することとしている（企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」（以下「リース適用指針」という。）第 42 項）。
49. IAS 第 17 号では、ファイナンス・リースに分類するための規準として、我が国の会計基準と同様に、所有権の移転や割安購入オプションに関する定めが設けられ、借手が所有する他の償却資産について採用している償却方法と整合した会計処理を行うこととされている。また、FASB-ASC Topic 840 では、キャピタル・リースを実質的な割賦購入と同様のものとして捉え、それと類似の会計処理を行うこととしている。これらの国際的な会計基準の定めでは、我が国の会計基準のような所有権の移転の有無による区別はなされていないが、所有権の移転という考え方は含まれており、実質的に同様と考えられる。

²⁸ ファイナンス・リース取引と判定されたもののうち、次のいずれかの要件に該当する場合に所有権移転ファイナンス・リース取引に該当するものとされている（リース適用指針第 10 項）。

- (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（いわゆる所有権が自動的に移転する取引）
- (2) 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が借手に与えられており、かつ、その行使が確実に予想されるリース取引（いわゆる割安購入オプションが付与されている取引）
- (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って、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

IASB 及び FASB の ED における提案

50. IASB 及び FASB の ED では、原資産の売買に相当する契約を、適用範囲から除外することが提案されている。原資産の使用権のリースと原資産の売買とでは経済的な影響が異なり、その相違を会計処理に反映するため、契約形態にかかわらずそのような区別を行うこととされている。契約の終了時に、次のいずれもが貸手（譲渡人）から借手（譲受人）に移転している場合に当該契約は売買に該当することになる。
- (1) 原資産の支配
 - (2) 原資産に伴うすべてのリスクと便益（ごく僅かなものを除く）
51. 原資産の売買に相当する契約かどうかの判断は、あらゆる関連する事実と状況を考慮して契約締結日に行う必要があり、その後に見直しはされない。なお、次の契約は、通常、原資産の支配の移転（第 50 項(1)）に該当するとされている。
- (1) 原資産の所有権が契約期間の終了時に譲受人に自動的に移転する契約
 - (2) 割安購入オプションが含まれている契約（当該オプションの行使が合理的に確かである場合）

IASB 及び FASB における議論と当委員会における検討

52. IASB 及び FASB の DP の段階では、実質的な売買に相当するリースは、それを定義することの困難性や売買の会計処理と借手のリースの会計処理とは類似することから、実質的な購入であるリースを新たなリース基準の範囲から除外しないこととされていた。しかしながら、その後、貸手の会計処理に履行義務アプローチのみを用いることが暫定決定されたことを踏まえ、履行義務アプローチと原資産の売却の処理が大きく異なることが懸念され、検討の結果、原資産の売買に相当する取引をリース基準の範囲から除外することとされている。IASB 及び FASB の DP の段階では第 51 項(1)及び(2)の契約に加え、次のような契約も、通常、原資産の売買に当たるものとして挙げられていた。
- (1) 貸手が受け取るリターンが固定されている契約²⁹
 - (2) リース期間が原資産の予想耐用年数の全体をカバーし、契約終了時に貸手が得られるリスクと便益が僅少なものと見込まれる契約
- なお、その後の検討により、貸手の会計処理については、履行義務アプローチに加え、認識中止アプローチも用いる複合モデルを採用することとされたことに伴い（〔論

²⁹ 貸手が固定されたリターンを有し、契約期間中又は契約終了時に資産価値の変動から便益を得ることができないような契約を指している（そのような場合、貸手は借手に対して僅少なものを除くすべてのリスクと便益を放棄している可能性がある。）。

点 1-2] 参照) 原資産の売買の範囲についても見直しが行われ、上記の 2 つの契約は契約終了時に原資産の支配が借手に移転しないことを踏まえ、例示から削除されている³⁰。

(適用範囲から除外することの適否について)

53. 原資産の売買に相当する契約は、原資産を使用する権利(使用権)の取引とは異なる性質のものであり、使用権の会計処理を前提とする新たなリース基準の範囲からは除外することが適切であるとする意見がある。
54. これに対して、何が原資産の売買に該当するかを定めることは困難であり、恣意的な分類となる可能性があること、また、提案されている借手の会計処理は原資産の売買の会計処理と同様のものになるといえることから、そのような契約を新たなリース基準の範囲から除外する必要はないとする意見もある³¹。
55. さらに、原資産の売買に相当する契約とリースとを区別することは、貸手の収益認識にも関係し、貸手の複合モデル([論点 1-2] 参照)との関係も踏まえて検討すべき論点であるといえる。

原資産の売買の会計処理は、取引開始時に一時に収益が認識されるという点で、貸手に認識中止アプローチを適用した場合の会計処理と類似している。このため、貸手の会計処理として認識中止アプローチを定めることに加えて、原資産の売買を区別して扱い、会計処理を定めることは複雑さを招くだけであり、必要性は高くないとする意見がある。また、原資産の売買と類似の会計処理が重要であると考える場合でも、リース基準の中で、償却期間や表示の区分などにより原資産の所有権が借手に移転す

³⁰ この他、次のような契約は、検討の結果、実質的な原資産の売買に該当しないものとされている(括弧内は該当しないとする理由)。

- (1) リース料総額の現在価値が原資産の公正価値と同等か又は同等と見込まれる契約(貸手が原資産に伴うすべての便益を移転していることを示すとは限らない。借手にとってリースが効率的であり原資産の公正価値を超えて支払うこともあり得る。)
- (2) 原資産が特殊仕様である契約(特殊仕様が必ずしも原資産に伴うすべての便益を借手に移転していることを示すとは限らない。)
- (3) 借手が貸手に残価保証を提供している契約(契約終了時の原資産に伴う便益は貸手に留保されている。)
- (4) リース期間が長期にわたる土地のリース(契約終了時に返還される原資産は重要な価値を有する可能性がある。)

なお、(4)のリース期間が非常に長期にわたる土地のリース(例えば、99年といった超長期のリース期間を持つリース)については、IASB及びFASBのED公表前の検討過程では、リース基準の範囲から除外することも検討されたが、検討の結果、範囲から除外しないこととされている。これは、リース期間中、貸手は土地の所有権を保持し、リース期間終了時に重要な価値を有する可能性がある土地を再取得することから、原資産の売買に相当するものでないこと、他のリースと区別する概念的な根拠がないことなどによる。

³¹ IASB及びFASBのDPの段階では、この考え方を予備的見解として採用していた。

るリースと借手に移転しないリースについて会計処理を定めておくのみで十分とする意見もある。

今後の方向性

56. 借手の使用権モデルの会計処理や、貸手の提案されている複合モデルにおける認識中止アプローチの会計処理を前提とすれば、それらとは別に、原資産の売買に相当する契約をリースと区別する規準を設け、範囲から除外することは必要以上に複雑さを招く可能性がある。したがって、そのような規準が必要となるかどうかも含め、リース基準の中で、売買に類似する取引について必要な会計処理を定めていく方法などについても検討していくことが考えられる³²。
57. なお、原資産の売買は原資産の使用権の売買とは異なるものであり、前提となる状況によっては、原資産の売買に相当する契約を使用権に関する会計処理を定めるリース基準から除外することも採り得る方法であるといえる。仮に、貸手の会計処理について、複合モデルではなく履行義務アプローチのみの適用を前提とした場合、原資産の売買と履行義務アプローチの会計処理の相違は大きいことから、実質的な原資産の売買に相当する契約をリース基準の範囲から除外する必要性が高くなるといえる。

論点 1-3-3 無形資産等のリース

検討事項

58. IASB 及び FASB の ED では、一部のリース取引を新たなリース基準の範囲から除外することを提案しているが、我が国のリースに関する会計基準の適用範囲の考え方と相違が見られる。ここでは、それらの相違について整理し検討する。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

59. 我が国の会計基準では、ファイナンス・リース取引のうち、主として、典型的なリース取引及び不動産リース取引の会計処理について、適用指針において取扱いを明らかにしているが（リース適用指針第3項）、会計基準上は明示的に範囲から除外しているリース取引はなく、有形固定資産のリースだけでなく、無形固定資産のリースにつ

³² 原資産の売買と認識中止アプローチでは、原資産を対象とするか原資産の使用権を対象とするかという概念的な違いがあることから、貸手の会計処理に関するアプローチを考える上で、借手と貸手の対称性を考慮する場合には、借手との会計処理の整合性の考慮も必要となる可能性がある。

いても対象とされていると考えられる。

60. 現行の IAS 第 17 号では、次の項目を範囲から除外している。

- (1) 鉱物、石油、天然ガス及び類似する非再生資源の探査又は利用についてのリース
- (2) 映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権及び著作権等の項目についてのライセンス契約

また、IAS 第 41 号「農業」で会計処理される生物資産のリースや IAS 第 40 号「投資不動産」で処理される投資不動産のリースについても、その測定について IAS 第 17 号を適用しないこととしている。

なお、FASB-ASC Topic 840 では、有形固定資産のリースのみを対象としており、無形資産のリース等は対象とされていない。

IASB 及び FASB の ED における提案

(無形資産その他のリース)

61. リースの定義上は、対象資産は有形固定資産に限定されていない(第 4339 項参照)が、IASB 及び FASB の ED では、次のリースについて範囲から除外することを提案している³³。

- (1) 無形資産のリース (IAS 第 38 号「無形資産」)
- (2) 鉱物、石油、天然ガス及びこれらに類似の非再生型資源の探査又は使用のためのリース (国際財務報告基準 (IFRS) 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」)³⁴
- (3) 生物資産のリース (IAS 第 41 号「農業」)³⁵

(非中核資産に関するリース)

62. IASB 及び FASB の DP では、事業の運営に不可欠でない資産(非中核資産)のリースについて、コストベネフィットの観点から、リース基準の範囲から除外するか否かが論点とされていたが、IASB 及び FASB の ED では、事業の運営に不可欠な資産と不可欠

³³ 上記の他、「リースの契約締結日と開始日との間のリースが、不利な契約に該当する場合のリース」についても範囲から除外され、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用することとされている。

³⁴ 非再生資源(天然資源)の探査又は利用のためのリースについては、探査又は評価に関する資産の会計実務が多様化しており他の種類の資産の会計処理と相違していること、それらは、IFRS 第 6 号で取り扱われており、かつ、現在その基準の見直しを検討している段階にあることから、IASB 及び FASB の ED でも引き続き適用除外とすることとされている。

³⁵ 動植物を含む生物資産の会計処理はすべて IAS 第 41 号で規定すべきであり、そのリースについても、他の所有している生物資産との比較可能性の観点から、リースの範囲に含め償却原価で測定するよりも、IAS 第 41 号により公正価値で測定する方が生物資産の経済性をより良く反映すると考えられるとの理由から除外されている。

でない資産を適切に定義することは困難であり、その区別に恣意性が入ることや、非中核資産であっても財務諸表利用者にとって重要な資産・負債となる可能性もあることから、リース基準の範囲から除外していない³⁶。

IASB 及び FASB における議論と当委員会における検討

63. IASB 及び FASB の ED では、無形資産のリースについて、IAS 第 17 号と FASB-ASC Topic 840 における範囲に関する規定の整合性を確保するため、範囲から除外することとされている。無形資産のリースを除外する概念的な根拠はないとしつつも、無形資産の会計処理をより広範に検討するまでは、新たなリースの会計基準には含めないことで合意されている。
64. しかしながら、無形資産のリースを適用範囲から除外する場合、ソフトウェアのリース、ライセンスに関する借手の取扱いについて、有形固定資産のリースと異なる定めが適用されることになる可能性がある。例えば、ソフトウェアとサーバーなどのハードウェアが一体となってリースされているような場合に、それらを区分してハードウェアのみリース取引として使用権モデルに基づく会計処理を行い、ソフトウェアについて別の会計処理を行うことは不合理である。
65. また、借手だけでなく貸手についても、当該取引に収益認識 ED を適用する場合、収益認識 ED における更新オプションの取扱いと、IASB 及び FASB の ED で提案されている更新又は解約オプションの取扱いは相違しており、無形資産のリースの場合には、オプションの影響が借手にとって重大な権利でない場合には、無視される可能性がある。

今後の方向性

66. 無形資産のリースについて、IASB 及び FASB の ED の提案のように範囲の除外とすることも考えられるが、その場合、有形固定資産のリースと不整合な会計処理となる可能性があり、我が国のリースに関する会計基準ではソフトウェアのリース取引³⁷などについても対象としていることから、それらを踏まえ、無形資産のリースに関する取扱いについて検討を行っていくことが必要と考えられる³⁸。

³⁶ 非中核資産という用語を用いてはいないものの、我が国の会計基準では、少額リース資産の取扱いで、企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引である場合で、リース契約 1 件当たりのリース料総額が 300 万円以下である場合に、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができるとされている（リース適用指針第 34 項及び第 35 項）。

³⁷ ソフトウェアのリース取引は、一般に、ソフトウェアを取得し、その使用権を使用者にリース（使用権の再許諾）する取引である。

³⁸ なお、範囲に関連する事項として、借地権の取扱いが挙げられる。我が国では、会計実務において、借地権を非償却の無形資産として扱う場合が多いと考えられる。この借地権が現行の

論点 1-3-4 賃貸等不動産

検討事項

67. 我が国の会計基準では、賃貸収益等の獲得を目的として保有される不動産の会計処理は、その貸手及び借手ともに、リース会計基準に従うこととされている。また、そのような不動産を「賃貸等不動産」と定義し³⁹、貸手はその時価等に関する情報を注記することが求められている。一方、IASB 及び FASB の ED では、IAS 第 40 号において、類似の不動産を「投資不動産」と定義し⁴⁰、取得原価又は公正価値による測定を認めていることを前提に、一律にリースの基準の範囲に含めるのではなく、公正価値で測定している場合には、リース基準の範囲から除外することを提案している。ここではこれらの賃貸等不動産や投資不動産についての現行の会計上の取扱い、IASB 及び FASB の ED における提案及びその他の基準との関係を整理し検討する。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

68. 我が国の会計基準では、土地や建物等の不動産のリース取引について、契約上賃貸借とされている取引を含め、リースに関する会計基準の範囲に含めることとしている。このため、動産と同様、借手は不動産のリース取引がファイナンス・リース取引に該当するかオペレーティング・リース取引に該当するかの判定を行うことが求められ、ファイ

IFRS や IASB 及び FASB の ED の提案に照らして、耐用年数が確定できない無形資産（又は土地に準ずる資産）に該当するのか、もしくは、リースに該当するのか議論がある。一般に、借地権とは、建物等の所有などの目的のため設定される、土地を使用する権利を総称するものであるが、借地借家法に基づく普通借地権や定期借地権のほか、実務上は、税務上の繰延資産である資産を賃借するため又は役務の提供を受けるために支出する権利金などさまざまな内容を有する借地権がある。したがって、これらが無形資産（又は土地に準ずる資産）に該当するのか、もしくは、リースに該当するのかについては、その内容を踏まえて検討を行っていくことが必要であると考えている。

³⁹ 「棚卸資産に分類されている不動産以外のものであって、賃貸収益又はキャピタル・ゲインの獲得を目的として保有されている不動産（ファイナンス・リース取引の貸手における不動産を除く）」を賃貸等不動産と定義し（賃貸等不動産会計基準第 4 項(2)）、当該定義を満たす不動産について時価等の開示を行うことを求めている。

⁴⁰ IAS 第 40 号では「投資不動産」を次のように定義している。

「投資不動産は、次の目的を除き、賃貸収益若しくは資本増価又はその両方を目的として（所有者又はファイナンス・リースの借手が）保有する（土地若しくは建物又は建物の一部又はそれら両方の）不動産である。

(a) 物品の製造若しくは販売又はサービスの提供又は経営管理目的のための使用

(b) 通常の営業過程における販売」

なお、IAS 第 40 号では、第三者に利用させることによってキャッシュ・フローの獲得を図る不動産について、その利用者に対する付随的なサービスが重要かどうかによって判断する方法が用いられているが、そのような判断規準は実務上容易でなく、時価等の注記を行う開示対象範囲の論点であることから、我が国の賃貸等不動産会計基準では、形式的な区分を重視した定義としており、定義の仕方には相違が見られる。

ナンス・リース取引に該当する場合には、リース資産及びリース債務を認識することになる。なお、リース取引の対象となる土地については、無限の経済的耐用年数を有するという特徴から、所有権移転条項付又は割安購入オプション付のリースである場合を除き、オペレーティング・リース取引と推定される（リース適用指針第 19 項）。

なお、不動産が企業会計基準第 20 号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」（以下「賃貸等不動産会計基準」という。）における「賃貸等不動産」に該当する場合には、財務諸表の注記事項として時価等の開示を行うことが求められている。

69. IAS 第 17 号でも、我が国の会計基準と同様に、その範囲に土地や建物等の不動産のリースを含めている。一方、IAS 第 40 号では、投資不動産を公正価値で測定し、その変動を損益として処理する方法（以下「公正価値モデル」という。）と取得原価で測定し、その経済的耐用年数にわたり償却を行うとともに、公正価値に関する開示を行う方法（以下「原価モデル」という。）の選択が認められている。IAS 第 17 号では、次の不動産のリースに関する測定については、IAS 第 40 号の定めが優先して適用されるとしており、それ以外には IAS 第 17 号が適用されることとしている。

(1) 投資不動産として会計処理される借手の保有する不動産⁴¹

(2) オペレーティング・リースにより貸手が提供する投資不動産

FASB-ASC Topic 840 では、IAS 第 17 号のような除外に関する定めはなく、我が国の会計基準と同様に、その範囲に土地や建物等の不動産のリースを含めることとしている。

IASB 及び FASB の ED における提案

70. IASB 及び FASB の ED では、リースにより保有される投資不動産も範囲に含めることとしており、その貸手は、当該投資不動産に対して、履行義務アプローチ（又は認識中止アプローチ）⁴²を適用することになる。ただし、次の場合には、リース基準の範囲から除外することが提案されている⁴³。

⁴¹ IAS 第 40 号では、ファイナンス・リースとして借手が保有する投資不動産賃借権だけでなく、オペレーティング・リースにより借手が保有する不動産賃借権についても、一定の条件を満たす場合には、投資不動産として分類し、公正価値モデルに基づく会計処理を行うことが認められている。

⁴² 貸手の場合には、使用権モデルの適用を前提に、原資産に伴うリスク又は便益の留保の程度に基づき、履行義務アプローチ又は認識中止アプローチのいずれかを適用することとなるが、一般に、投資不動産のリースの場合には、その判断の結果、履行義務アプローチを適用することとなる場合が多いと考えられる（このため、説明に際しても認識中止アプローチを括弧書きで記述している。）。

⁴³ 現行の米国会計基準では、基本的に、投資不動産を公正価値で測定することを認める定めはなく、この提案の対象となる基準は IFRS に限られる。ただし、FASB では、上記のような投資不動産のリースに関する取扱いの提案を踏まえ、平成 22 年（2010 年）3 月より投資不動産の会計

(1) 使用権資産の借手の場合

借手は使用権資産を IAS 第 40 号における公正価値モデルに従って測定できる。その場合、使用権資産の当初認識後に IAS 第 40 号に従って生じたリース料支払債務の変動を、純損益に認識する。

(2) 投資不動産の貸手の場合

IAS 第 40 号に従い公正価値モデルを適用している貸手の投資不動産については、リース基準ではなく、IAS 第 40 号を適用する。

71. 公正価値モデルを適用している貸手の投資不動産についてリース基準の範囲から除外しているのは、賃貸収益等の獲得を目的として保有される不動産については、貸借対照表に表示される不動産自体の公正価値に関する情報が、財務諸表利用者にとって有用であり、また、投資不動産の賃料収入に関する情報が特に重要であるとの意見を踏まえた結果によるものである。

IASB 及び FASB における議論と当委員会における検討

72. IASB 及び FASB の ED で提案されている投資不動産の貸手の会計処理では、当該不動産の測定属性に応じて、次の 2 つの会計処理の方法を使い分けることとしている。

(1) 不動産に原価モデルを適用し、個々の賃貸借契約を履行義務アプローチ（又は認識中止アプローチ）により会計処理する。不動産の公正価値は注記情報として開示する。

(2) 不動産に公正価値モデルを適用し、個々の賃貸借契約を賃料の発生時に会計処理する⁴⁴。

（理論的な側面からの検討）

73. 第 72 項(1)の方法については、個々の賃貸借契約を履行義務アプローチ（又は認識中止アプローチ）で会計処理することにより、既存の賃貸借契約に基づく将来キャッシュ・インフローを受け取る貸手の権利を表す資産（リース債権）が貸借対照表上で認識されることとなり、動産等のリースの会計処理とも整合し適切であるとする意見がある。一方、履行義務アプローチ（又は認識中止アプローチ）では、賃貸収入から利息要素を除いた額でリース収益を認識し、利息要素については実効金利法に基づいて測定された金

処理の検討を議題に追加している。その後、平成 22 年（2010 年）7 月には、投資不動産については、公正価値モデルと原価モデルの選択適用ではなく、公正価値モデルのみ適用することを暫定的に決定している。

⁴⁴ 脚注 43 の FASB の暫定決定に基づけば、FASB はこの方法のみを採用することになると考えられる。

額が每期収益認識されることになるため、不動産の収益性の分析等で重要となる各期の賃料収入総額の把握が困難になるとする意見もある⁴⁵。

74. 第 72 項(2)の方法については、複数の賃貸借契約から構成される不動産については、個々の賃貸借契約から得られる将来キャッシュ・インフローを集約した情報よりも、不動産全体から得られる将来キャッシュ・インフローの見積りに基づく情報(すなわち、公正価値による情報)の方が企業の将来キャッシュ・インフローの予測にとってより有用であり、不動産を公正価値により測定しているのであれば、個々の賃貸借契約に使用権モデルを適用する必要はないとする意見がある。このような不動産について、期末日現在の借手との間の個々の賃貸借契約のみを対象に、更新オプション等を見込んで算定したリース期間に係るリース債権を認識する場合、当該リース期間後に潜在的な将来の借手によってそれらの賃貸借契約が代替され、キャッシュ・インフローが継続的に生じるという事実が考慮されず、かえって表現の忠実性を低下させる可能性があり、契約の代替を考慮して、不動産全体から得られる将来のキャッシュ・インフローの見積りに基づく現在価値情報の方が意味ある情報であるとする意見もある。
75. 一方、原資産自体とその使用権は別の資産であり、原資産の測定属性の違いによって使用権自体の会計処理が影響されるべきでなく、測定属性にかかわらず使用権モデルを適用すべきとする意見もある。また、原資産が動産であっても自社利用ではなく投資(賃貸)目的で所有する場合も考えられ、原資産の所有目的によって適用される会計処理が異なることは整合的ではないとする意見もある。

(実務的な側面からの検討)

76. 第 72 項(1)の方法については、個々の賃貸借契約について履行義務アプローチ(又は認識中止アプローチ)を適用する場合、個々の賃貸借契約は短期の契約期間で、更新を繰り返すことが多く、借手側に更新や解約オプションがあることが一般的であるため、IASB 及び FASB の ED で提案されているようなオプションを考慮した契約期間を貸手が合理的に見積ることは困難であるとする意見がある。同様に、そのような不動産は、契約の更新時に賃料が見直される場合も多く、契約締結時における将来の賃料の合理的な見積りは困難であるとする意見もある。さらに、それらの見積りが可能な場合であっても、期末日時点の既存の賃貸借契約のみを対象として決定された予想リース期間や予想賃料に応じて認識されるリース債権は意味ある情報とならない可能性があり、投資不動産に

⁴⁵ この観点からは、使用権モデルに基づき、リース料を受け取る権利を貸借対照表で認識する場合に、割引前の金額で認識し、每期、賃料収入を総額で収益として認識するとする考え方(利息要素を考慮しない考え方)もある。

については、リースの基準の範囲から全面的に除外すべきとする意見もある。

今後の方向性

77. 我が国の会計基準では、平成 22 年 4 月以降開始する事業年度より、賃貸等不動産の時価を注記により開示することが求められている。一方、IASB 及び FASB の ED における投資不動産の適用除外の提案は、公正価値モデルの適用を要件としている。したがって、我が国とは前提となる環境（原資産に適用されている会計処理）が相違していることから、その相違を踏まえて、賃貸等不動産を構成する個々の賃貸借契約への履行義務アプローチ（又は認識中止アプローチ）の適用の是非を検討していくことが考えられる。

論点 1-3-5 サービス要素の区分

検討事項

78. リース契約の中には、何らかのサービス（例えば、物件の維持管理サービスなど）が含まれている場合があり、また、サービス契約の中に、固定資産のリースが実質的に含まれている場合もある。このような場合、当該契約に含まれるリース要素が、オペレーティング・リース取引に分類されれば、区分するか否かにかかわらずサービス要素もリース要素も借手の資産及び負債として計上されることはない。また、貸手の収益も期間にわたって認識されることとなり、サービス要素を区分するか否かにより財務諸表は大きな影響は受けないと考えられる。
79. 一方、提案されている使用権モデルによれば、契約に含まれるリース要素は借手の資産（使用権資産）として計上することが求められる。また、貸手の収益認識は、特に認識中止アプローチを適用している場合には、サービス要素の取扱いと大きく相違する可能性があることから、それらの区分が重要となる。ここでは、契約にリース要素とサービス要素が含まれている場合におけるサービス要素の区分方法及び区分が困難な場合の取扱いについて整理し検討する。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

80. 我が国の会計基準では、通常の保守等以外の役務提供（サービス要素）に相当する部分が組み込まれたリースについては、適用指針では取り扱っていない（リース適用指針第 3 項）。通常の保守等の役務提供相当額や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や保険料等の諸費用）が、借手が負担するリース料の中に含まれ

ている場合には、原則として⁴⁶、ファイナンス・リース取引の分類判定（現在価値基準の判定）においてそれらを区分し、リース料総額から控除することとされている（リース適用指針第14項）。

81. 現行のIAS第17号及びFASB-ASC Topic 840では、リース以外のサービスなどに対する支払を含む契約⁴⁷について、リース要素に対する支払についてはIAS第17号又はFASB-ASC Topic 840に従い会計処理し（最低リース料総額に当該要素に係る支払を含めるなど）それ以外の要素は他の基準に従い会計処理することとされており、契約上の対価を、各要素の公正価値に基づき区別することとされている。なお、IAS第17号では借手について、信頼性をもって支払を区別することが実務上不可能な場合には、ファイナンス・リースでは、リースの対象として識別された原資産の公正価値と同額で資産を認識し、オペレーティング・リースでは、契約のすべての支払をリース料の支払として会計処理することとされている。

IASB 及び FASB の ED における提案

82. 契約にサービス要素とリース要素が含まれている場合、IASB 及び FASB の ED では、これらを区分するための規準を提供しており、現行のIAS第17号及びFASB-ASC Topic 840とはその内容が異なっている。IASB 及び FASB の ED では、収益認識 ED の提案内容との整合性を重視して、当該収益認識 ED で提案されている履行義務を識別するための「区別（distinct）」できるかどうかという規準を用いてサービス要素とリース要素の区分の判断を行うことが提案されている⁴⁸。
83. 次のいずれかの場合に、サービス要素は「区別」できることとされている。
- (1) 企業又は他の企業が、同一又は類似のサービスを別個に販売している場合
 - (2) サービス要素について、機能が「区別」でき、かつ、利益マージンが「区別」できることから、企業が当該サービスを別個に販売し得る場合⁴⁹

⁴⁶ 一般的に、契約書等で維持管理費用相当額が明示されない場合が多く、また、当該金額はリース物件の取得価額相当額に比較して重要性が乏しい場合が少なくないこととされ、維持管理費用相当額は、その金額がリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、これをリース料総額から控除しないことができるとされている（リース適用指針第14項）。また、同適用指針では、役務提供相当額について、リース料総額に占める割合が低いものを対象としており、重要性が乏しいことが想定され、維持管理費用相当額に準じて会計処理を行うこととしている（リース適用指針第111項）。

⁴⁷ 例えば、不動産のリースにおいて、借手が保守や固定資産税、保険料の支払などを求められる場合など。

⁴⁸ リース要素とサービス要素の区分にあたっては、同時に交渉された他の当事者とのすべての契約を考慮する必要があるとあり、その判断はリースの契約締結日に行うこととされている。

⁴⁹ IASB 及び FASB の ED では、「機能が区別できる」とは、サービスが(1)それ自体で効用がある

84. この「区別」できるという規準に基づき、IASB 及び FASB の ED において提案されている貸手と借手におけるサービス要素とリース要素を含む契約の会計処理の概要は次のとおりである。

「区別」できるか	対象者と適用モデル		サービス要素の会計処理
サービス要素とリース要素を「区別」できる場合	貸手	履行義務アプローチ	支払をサービス要素とリース要素とに収益認識 ED で提案されている原則を用いて配分する ⁵⁰ 。
		認識中止アプローチ	
サービス要素とリース要素が「区別」できない場合	借手		契約全体をリースとして会計処理する。
	貸手	履行義務アプローチ	
		認識中止アプローチ	
	借手		契約全体をリースとして会計処理する。

85. 貸手は、サービス要素を「区別」できる場合には、収益認識 ED の提案に従い、契約における支払総額をサービス要素とリース要素とに配分する⁵¹。サービス要素が「区別」できない場合（例えば、不動産の賃貸借で共用部分に係る維持管理など）には、基本

場合、又は(2)他のリース以外の財又はサービス（借手が貸手から取得したか又は貸手若しくは他の企業が別個に提供しているもの）と一緒にあって効用がある場合をいうとしており、また、「利益マージンが区別できる」とは、サービスが区別できるリスクに晒されており、貸手が当該サービスを提供するのに必要な資源を別個に識別できる場合をいうとしている。いずれも収益認識 ED における提案内容と同様の定めとなっている。

⁵⁰ 収益認識 ED では、識別された要素（別個の履行義務）の基礎となる財又はサービスの相対的な独立販売価格に基づき、取引価格を配分することが提案されている。独立販売価格の最良の証拠は観察可能な価格であり、直接的に観察可能でない場合には、見積る必要があるとされ、見積りコストにマージンを付加するアプローチなどの見積りの方法が例示されている。

⁵¹ IASB 及び FASB の ED における結論の根拠では、区別できるサービス要素を識別できる場合、その支払いを各要素に配分することができない状況は稀であると説明している。

的に支払総額全体をリースとして会計処理する。また、借手もサービス要素について貸手と同様に取り扱うことが提案されている。

86. ただし、認識中止アプローチを適用する貸手について、サービス要素が「区別」できない場合に常に契約全体をリースとして会計処理することは、リース取引開始日における初日の利益の過大計上となる可能性がある。すなわち、今後契約期間にわたって提供するであろうサービスに係る収益までリース取引開始日に認識されることとなる。IASB は、この点を重視し、貸手が認識中止アプローチを適用している場合には、サービス要素が「区別」できない場合であっても、その支払総額を合理的な基礎（例えば、そのサービスの独立販売価格）により、サービス要素とリース要素に配分することを求めることとしている。この場合、貸手は、リース要素についてのみ債権を認識し、サービス要素についての会計処理は収益認識 ED に従って行うこととなる。これに対して、FASB は、収益認識 ED の提案との整合性や借手の債務と貸手の債権の測定の整合性の観点から、認識中止アプローチを適用している場合であっても、「区別」できない場合には、サービス契約を区分すべきではないと提案している。
87. なお、リース要素とサービス要素を含む契約における支払が、リースの開始後に変動する場合、その変動がリース要素又はサービス要素のいずれに帰属するかを決定する必要がある。そのような決定ができない場合には、対価の総額の変動を契約開始時に算定した割合と同じ割合で配分する必要があるとされている。
88. 次の設例では、認識中止アプローチを適用する貸手について、サービス要素が区別できる場合と区別できない場合における会計処理を示している（区別できない場合には契約全体をリースとして会計処理とする FASB の提案を前提としている。）。

[設例 4] サービス要素を含む契約の会計処理 - メンテナンス付リース

前提条件

- (1) 年間リース料 7,171 千円（後払い。うち、1,000 千円はサービス相当部分）
- (2) リース料の現在価値（割引率 8%）
 - サービス要素が「区別」できる場合 24,639 千円
 - サービス要素が「区別」できない場合 28,632 千円
- (3) 機械設備の原価（帳簿価額）20,000 千円
- (4) リース終了時の見積残存価値 2,000 千円（現在価値 1,361 千円）
- (5) 年間のメンテナンスサービスに要するコスト 800 千円
- (6) その他の条件は設例 1 の前提条件と同じ（第 13 項参照）。

(認識中止アプローチを適用する貸手の会計処理)

サービス要素を区別できる場合

X1年4月1日(リース取引開始日) (単位:千円)

(借)リース料受取債権	24,639	(貸)リース収益	24,639
(借)リース費用	18,953	(貸)原資産	18,953

- リース料の現在価値でリース料受取債権を認識し、同額のリース収益(売上)を認識する。また、借手に移転した部分に係る原資産の認識を帳簿価額の配分額で認識する(配分額 18,953 千円 = 20,000 千円 × (24,639 千円 ÷ (24,639 千円 + 1,361 千円)))。
- リース取引開始日に 5,686 千円 (24,639 千円 - 18,953 千円) の利益を認識する。

X2年3月31日(第1年度末) (単位:千円)

(借)リース料受取債権	1,971	(貸)利息収益	1,971
-------------	-------	---------	-------

- リース料受取債権に関する利息 (24,639 千円 × 8%) を認識する。

(借)現金預金	7,171	(貸)リース料受取債権	6,171
		(貸)サービス収益	1,000

- リース料の受領を認識する(うち、1,000 千円はサービス相当部分)。

(借)維持管理費用	800	(貸)現金預金	800
-----------	-----	---------	-----

- サービス提供に伴う費用を認識する。

サービス要素が区別できない場合⁵²

X1年4月1日(リース取引開始日) (単位:千円)

(借)リース料受取債権	28,632	(貸)リース収益	28,632
(借)リース費用	19,092	(貸)原資産	19,092

- リース料の現在価値でリース料受取債権を認識し、同額のリース収益(売上)を認識する。また、借手に移転した部分に係る原資産の認識を帳簿価額の配分額で認識する(配分額 19,092 千円 = 20,000 千円 × (28,632 千円 ÷ (28,632 千円 + 1,361 千円)))。
- リース取引開始日に 9,540 千円 (28,632 千円 - 19,092 千円) の利益を認識する。

⁵² なお、IASB は、サービス要素が区別できない場合であっても、貸手はサービス要素を分けて会計処理することを求めることを提案しており、認識中止アプローチを適用する貸手の場合、常に、の会計処理のように、サービス要素をリース要素と別個に会計処理することが求められる。

X2年3月31日(第1年度末)

(単位:千円)

(借)リース料受取債権	2,291	(貸)利息収益	2,291
-------------	-------	---------	-------

- リース料受取債権に関する利息(リース料受取債権28,632千円×8%)を認識する。

(借)現金預金	7,171	(貸)リース料受取債権	7,171
---------	-------	-------------	-------

- リース料の受領を認識する(うち、1,000千円はサービス相当部分)。

(借)維持管理費用	800	(貸)現金預金	800
-----------	-----	---------	-----

- サービス提供に伴う費用を認識する。

IASB 及び FASB における議論と当委員会における検討

89. 第 84 項にあるように、IASB は認識中止アプローチを適用する貸手について、サービス要素が「区別」できない場合には、合理的な基準により支払額を配分し、サービス要素を分けて会計処理することが提案されている。しかしながら、貸手の会計処理における履行義務アプローチと認識中止アプローチの選択に際しての考慮要因(第 24 項参照)を前提とすれば、「区別」できないサービスが重要な場合には、履行義務アプローチが適用される可能性が高いと考えられ、その場合、サービス要素からの重要な収益は、リース要素と併せてリース期間にわたって認識される。したがって、認識中止アプローチが適用され、リース取引開始日にリース要素と合わせて一時に認識されるサービス要素に係る収益は、重要でないものに限定されると考えられる。
90. この観点から、リース取引開始日における収益認識の過大計上の懸念は大きくなく、貸手が認識中止アプローチを適用している場合であっても、重要性の観点から、リース要素とサービス要素が区別できない場合には両者を分離せず、収益認識 ED と整合した取扱いとすることで十分であるという意見もある。
91. また、借手について、サービス要素とリース要素の区別の判断は、貸手と同様に、「区別」できるかどうかという規準を用いて行うこととされており、「区別」できない場合には、契約全体をリースとして会計処理することが提案されている。これについては、例えば、契約におけるサービス要素の割合が大きい場合であっても、リース要素と「区別」できない場合には、そのようなサービス要素も含めて、リース取引開始日から使用権資産として計上されることとなるため、他のサービス契約の会計処理との整合性を懸念する意見もある。

今後の方向性

92. 契約にリース要素とサービス要素の双方が含まれている場合、その区分は借手の資産計上と貸手の収益認識に影響するため、経済的実態が異なる要素であれば、異なる会計処理を行うことが望ましいと考えられるため、両者を区分して会計処理していく方向性は適切であると考えられる。また、貸手における区分の方法については、収益認識 ED における個々の履行義務の充足の考え方と類似する点があることから、基準間での不整合な会計処理を避けるため、収益認識 ED で開発された「区別」できるか否かによって区分する方向性が、基本的に適切であると考えられる。したがって、それらの考え方を基礎として、契約にリース要素とサービス要素が含まれている場合の取扱いについて検討していくことが考えられる。

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

[論点 1-4] 短期間のリース

検討事項

93. 我が国のリースに関する会計基準では、一定の短期間のリース（以下「短期リース」という。）について、簡便的な会計処理が認められている。IASB 及び FASB の ED でも一定の短期リースについて簡便的な会計処理が提案されているが、短期リースの対象範囲や簡便的な会計処理の内容については我が国の会計基準と異なる定めとなっている。ここでは、新たに提案されている短期リースの取扱いを踏まえ、リース取引に関する簡便的な会計処理の取扱いについて整理し検討する。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

94. 我が国の現行の会計基準では、借手と貸手それぞれについて、簡便的な取扱いを定めている。借手について、リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合⁵³は、利息相当額控除前のリース料総額で計上する方法や利息相当額を控除する場合でも、定額法により各期に配分する方法が認められている。また、少額リース資産（購入時に費用処理するような少額資産のリース取引や 1 契約のリース料総額が 300 万円以下の

⁵³ 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合計額に占める割合が 10%未満である場合とされている（リース適用指針第 32 項）。

リース取引)及び短期のリース取引(リース期間が1年以内のリース取引)については、賃貸借処理が認められている。貸手について、リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合⁵⁴は、利息相当額の総額について、定額法により各期に配分する方法が認められている。

95. IAS第17号には、上記のような少額リース資産や短期のリース取引に関する簡便的な取扱いに関する定めはなく、一般的な重要性の概念に従うこととなる。

IASB及びFASBのEDにおける提案

96. IASB及びFASBのEDでは、短期リースを「リースの開始日現在で、更新又は延長のオプションを含めた最大限の起こり得るリース期間が12か月以内であるリース」と定義し、当該定義に該当するリース取引ごとに、借手及び貸手に次のような簡便的な会計処理の選択を認めることが提案されている。

- (1) 借手は、リース料支払債務を割引前のリース料の金額で測定し、使用権資産を当該割引前のリース料に当初直接費用を加えた金額で測定することができる。この場合、リース料は、リース期間にわたって純損益に認識する。
- (2) 貸手は、短期リースから生じる資産又は負債を貸借対照表に認識せず、原資産の一部の認識の中止も行わないことができる。この場合、貸手は、原資産を引き続き認識し、リース料をリース期間にわたって純損益に認識する⁵⁵。

97. ただし、前項の短期リースの定義にあるように、リース期間は、更新オプションや解約オプションを考慮した、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間を意味するとされている。したがって、契約上のリース期間が12か月以内であっても、それらのオプションを考慮した実際のリース期間が12か月超になる可能性があるれば、当該契約について簡便的な会計処理を適用できないことになる(なお、更新オプション等の取扱いについては、論点3-1-1参照)。

IASB及びFASBにおける議論と当委員会における検討

98. IASB及びFASBのEDでは、借手について、短期リースに該当する場合であっても、利息相当額控除前のリース料に基づき、使用権資産及びリース料支払債務を計上する

⁵⁴ 未経過リース料及び見積残存価額の合計額の期末残高が当該期末残高及び営業債権の期末残高の合計額に占める割合が10%未満である場合とされている(リース適用指針第60項)。

⁵⁵ IASBの審議の過程では、多くの貸手にとってリースは主要な事業活動であり、短期リースによる除外を認めると、貸手の全般的な業績に係る重要な情報を失う可能性があり、複数の貸手の財務諸表間の比較可能性を損なうとして、貸手については範囲の除外を設けるべきでないとする意見もあった。

ことが提案されている。このような方法については、膨大な短期リースを管理する必要が生じ、そのコストは得られる便益を上回ることから、短期リースに関する一定の開示で十分であるとする意見もある。しかしながら、IASB 及び FASB は、開示により代替することは適切ではなく、また、短期リースであっても重要な資産及び負債が生じる可能性があり、賃貸借処理を認めれば、短期リースの定義を充足するように取引が仕組まれるおそれもあることから、借手については資産及び負債の認識を求めるとしている。

99. このように、IASB 及び FASB の ED と我が国の会計基準では、借手について簡便的な会計処理の内容が相違しており、また、短期リースの対象についても、更新オプション等の影響を考慮することから、我が国の会計基準における短期のリース取引の対象と相違している。さらに、IASB 及び FASB の ED には、少額リース資産やリース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の扱いといった、定量的な数値基準によって簡便的な取扱いを設ける考え方はなく、一般的な重要性の概念が適用されるのみとなると考えられる。
100. ただし、上記の我が国の会計基準における各種の簡便的な取扱いは、ファイナンス・リース取引を対象として設けられているものであるが、IASB 及び FASB の ED における簡便的な会計処理の提案は、すべてのリース取引に使用権モデルを適用することに対して設けられているものである。したがって、簡便的な会計処理の検討に際しては、現行のファイナンス・リース取引だけでなくすべてのリース取引が対象となるという点を踏まえ、検討する必要があると考えられる。

今後の方向性

101. IASB 及び FASB の ED では、短期リースに対して簡便的な会計処理が示されたことにより、短期リースから生じる権利と義務の認識や測定に関連するコストはある程度軽減されていると考えられる。しかし、借手については、提案内容に基づく会計処理のコストは実務的に相当程度大きいと考えられることから、コストと便益を勘案し、簡便的な会計処理の取扱いについて検討を行っていくことが考えられる。

【論点2】借手及び貸手の会計処理

[論点2-1] 借手の会計処理

検討事項

102. 借手の会計処理について、IASB 及び FASB の ED では使用権モデルに基づく会計処理が提案されている（[論点1-1] 参照）。ここでは、この使用権モデルにおける当初認識時の測定及び認識後の測定に関する内容を整理し、現行の取扱いとの比較検討を行う。なお、個別の論点として、オプションや変動リース料等の取扱いについては【論点3】で扱い、ここではそれ以外の割引率の決定方法等について検討する。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

103. ファイナンス・リース取引について、我が国の会計基準では、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。リース資産及びリース債務は、原資産の貸手の購入価額等⁵⁶が明らかな場合には、貸手の購入価額等とリース料総額の現在価値のいずれか低い金額を用いて認識される（リース適用指針第22項）⁵⁷。借手が現在価値の算定に用いる割引率は、貸手の計算利率⁵⁸を知り得る場合には当該利率を用い、知り得ない場合は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（追加借入利率）を用いることとされている（リース適用指針第17項）。

割引率について、IAS 第17号では同様の取扱いを設けているが、FASB-ASC Topic 840では、借手の追加借入利率を原則とし、貸手の計算利率の把握が実務上可能で、追加借入利率よりも低い場合に、貸手の計算利率を用いることとされている。

104. オペレーティング・リース取引については、我が国及び国際的な会計基準のいずれにおいても、発生時に費用処理される。

IASB 及び FASB の ED における提案

105. IASB 及び FASB の ED では、借手の使用権資産及びリース料支払債務の当初認識時及び認識後の測定について次の提案を行っている。

- (1) リースの契約締結日⁵⁹に、使用権資産をリース料の現在価値⁶⁰に当初直接費用を加

⁵⁶ 貸手による原資産の現金購入価額又は借手に対する現金販売価額

⁵⁷ IAS 第17号では、貸手の購入価額等ではなく、原資産の公正価値または最低リース料総額の現在価値のいずれか低い金額で、資産及び負債として認識することとされている。

⁵⁸ リース料総額（残価保証がある場合は、残価保証額を含む。）と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（以下「見積残存価額」という。）の合計額の現在価値が、貸手の購入価額等と等しくなるような利率

⁵⁹ IASB 及び FASB の ED では、リースの契約締結日（date of inception of the lease）を「リース契約の日付と当事者がリース契約を確約した日のいずれか早い方」と定義している。借手の

算した金額で測定し、リース料支払債務をリース料の現在価値で測定する。

- (2) リース取引開始日後に、使用権資産を償却原価で測定し⁶¹、リース料支払債務を実効金利法を用いた償却原価で測定する。使用権資産はリース期間と原資産の耐用年数のいずれか短い期間にわたり規則的に償却を行う。

これにより、損益計算書上では、使用権資産に係る償却費やリース料支払債務に係る利息費用が認識される⁶²。

(当初認識時の測定)

106. 使用権資産とリース料支払債務の当初認識時の測定に際して用いられるリース料の現在価値は、リース期間にわたる将来の支払リース料を割り引くことにより算定される。この算定要素とそれらに関する主な提案内容は次のとおりである。

算定要素	IASB 及び FASB の ED における主な提案内容
リース期間	<ul style="list-style-type: none"> リースの更新又は解約オプションの影響を考慮に入れ、起こり得る期間の発生確率を見積り、「発生する可能性が発生しない可能性よりも高くなる最長の起こり得る期間」をリース期間として決定する（論点 3-1-1 参照）。
支払リース料	<ul style="list-style-type: none"> 支払リース料を、すべての関連性のある情報を用いて、次の見積りを含めて、期待値（合理的な数のシナリオによって得られる予想支払リース料の確率加重の現在価値）により算定する。 支払変動リース料（[論点 3-2] 参照） 残価保証による予想支払額（[論点 3-3] 参照）

資産及び負債の測定は、リース取引開始日ではなく、契約条件が合意される契約締結日に行うこととされている。ただし、貸借対照表上では、リース取引開始日から認識されることになる（第 12 項参照）。

⁶⁰ リース料の現在価値は、公正価値の近似値を示し、かつ、算定が容易であるという理由から、使用権資産及びリース料支払債務の当初認識時の測定は、公正価値ではなくリース料の現在価値で行うこととされている。

⁶¹ なお、IFRS では、固定資産の会計処理に際して再評価モデルの適用が認められており（IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号）、IASB 及び FASB の ED では、使用権資産についても再評価モデルの選択適用を認めることが提案されている。

⁶² 損益計算書上で認識されるその他の項目として、変動リース料等の見直しにより生じたリース料支払債務の変動の一部（第 111 項参照）、使用権資産に係る減損損失（第 110 項参照）、使用権資産が IAS 第 16 号「有形固定資産」又は IAS 第 38 号「無形資産」の定めに基づき再評価されている場合の利得又は損失が挙げられている。

	期間オプションのペナルティによる予想支払額
割引率	<ul style="list-style-type: none"> ・ 借手の追加借入利率を用いる。 ・ 容易に算定できる場合には貸手が借手に課している利率を用いる。

107. 使用权資産の当初認識時の測定には、当初直接費用を含める必要がある。当初直接費用とは、リースの交渉及び準備に直接起因する増分コスト（リース取引を行わなかったならば発生しなかったもの）とされている⁶³。これには、例えば、手数料や弁護士報酬、リース契約の締結に要した費用などが含まれる⁶⁴。
108. リース料の現在価値の算定に際して用いる割引率には、追加借入利率を用い、容易に算定できる場合には貸手が借手に課している利率を用いる。
- (1) 借手の追加借入利率とは、リースの契約締結日において、借手が、リースと同様の原資産を、同様の期間にわたり、同様の保全がある状態で購入するのに必要な資金の借入れに要する利率である。貸手が借手に課している利率と同じとなる場合もあるとされている。
- (2) 貸手が借手に課している利率とは、取引の性質とともに、リース料、リース期間及び変動リース料などのリース取引固有の条件を考慮に入れた割引率である。例えば、借手の追加借入利率、貸手の計算利率（キャッシュ・フローの現在価値とリース終了時の原資産の残存価値の現在価値との合計が、原資産の公正価値と等しくなる利率）、不動産リースに対する不動産利回りなどが割引率となる可能性があるとされている。
109. 前項の利率については、対象となるリース取引の性質と具体的な契約条件を考慮する。例えば、リース料やリース期間、変動リース料、残価保証、リース期間終了時の原資産の見積残存価値などを考慮することになる。

⁶³ IASB 及び FASB の ED 公表前の審議の過程では、これらのコストについて、企業結合や当初認識時に公正価値で測定される金融商品の取得時に発生する取引費用の会計処理との整合性などから、発生時に一時に費用として認識すべきかどうか検討された。しかしながら、使用权資産の原資産となる有形固定資産や無形資産などの取得時のコストに関する現行の取扱いとの整合性を考慮し、それらのコストは当初認識時の資産の原価に含めることとされている。

⁶⁴ その他、潜在的借手の財政状態の調査に係る費用、保証、担保及び他の保全措置の評価と登録に係る費用、リース条件の交渉費用、リース文書の作成と処理に係る費用、取引のクロージングに係る費用などが挙げられている。なお、減価償却費、入居費及び備品費、不成功に終わった組成努力及び遊休時間などの一般管理費や、広告・勧誘、既存のリースのサービス提供又はその他の付随的活動に係るコストはこの当初直接費用には該当しないとされている。

(当初認識後の測定)

110. 当初認識後、使用権資産はリース期間と原資産の耐用年数のいずれか短い期間にわたり定期的に償却を行い、償却後の帳簿価額により測定する。借手は、IAS 第 38 号に従って、償却方法の選択と償却期間及び償却方法の見直しを行うこととされている。IAS 第 38 号では、耐用年数を確定できる無形資産の償却方法について、企業によって予想される資産の将来の経済的便益の消費パターンを反映するとされ、そのパターンを信頼性をもって決定できない場合には、定額法を採用することとされている。使用権資産の減損判定及び減損損失の認識については、IAS 第 36 号に従って行うこととされている。
111. リース料支払債務は実効金利法(利息法)による償却原価で測定する。当初認識後、リース料支払債務の重要な変動があることを示唆する事実や状況がある場合には、それを見直す必要がある。その場合、リース期間、変動リース料の予想金額、残価保証又は期間オプションのペナルティによる予想支払額の見直しを行い、それに伴うリース料支払債務の変動を純損益又は使用権資産の修正として認識する必要がある(論点 3-1-1、[論点 3-2] 及び [論点 3-3] 参照)。
- なお、借手は、当初認識時のリース料の現在価値の算定に際して用いた割引率を変更してはならないとされている⁶⁵。
112. 次の設例では、オプションや変動リース料等を含まない単純なリース取引に関する当初認識後の測定について、使用権モデルに基づく会計処理と、現行のファイナンス・リース取引やオペレーティング・リース取引に係る借手の会計処理を比較している。

[設例 5] 当初認識後の測定 - 機械設備リース

前提条件

・設例 1 の前提条件と同じ(第 13 項参照)(割引率は借手の追加借入利率とする。)

(リース料の現在価値の計算)

(単位：千円)

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

⁶⁵ 変動リース料が参照利率を基礎としている場合に、その参照利率の変動を反映するために行う割引率の変更は除くとされている(当該変更によるリース料支払債務の変動は純損益に認識される。)

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

$$\frac{6,171}{(1+0.08)} + \frac{6,171}{(1+0.08)^2} + \dots + \frac{6,171}{(1+0.08)^5}$$

= 24,639 千円

(使用権モデルに基づく借手の会計処理)

(単位：千円)

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

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

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

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

(*5) 各期のリース料支払債務の期首残高 × 割引率 8%

(現行のファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理)

(単位：千円)

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

(*6) 上記の使用権モデルに基づく借手の会計処理と同様の計算過程

(現行のオペレーティング・リース取引に係る借手の会計処理)

(単位 : 千円)

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

IASB 及び FASB における議論と当委員会における検討

113. IASB 及び FASB の ED で提案されている借手の会計処理 (オプションや変動リース料の取扱いを除く) について、使用権資産やリース料支払債務を当初認識時にリース料の現在価値に基づき測定し、認識後は償却原価により測定する点について、基本的には、現行の我が国及び国際的な会計基準のファイナンス・リース取引に関する取扱いと同様であり、使用権モデルの考え方を前提とすれば、一定の合理性があると考えられる。
114. なお、IASB 及び FASB の ED で提案されている当初直接費用 (付随費用) の考え方については、資産の取得に直接的に起因する増分コストは、当該資産から生み出されるキャッシュ・インフローによる回収を期待して支払われるものであり、使用権の対象となる原資産の会計処理との整合性を考慮すれば適当であると考えられる。

(割引率について)

115. リース取引により生じる資産及び負債の現在価値の算定に際して、IASB 及び FASB の ED では、貸手の計算利率 (又は貸手が借手に課している利率) と借手の追加借入利率のいずれを用いて現在価値を算定すべきかが検討されている。
116. IASB 及び FASB の ED では、借手の割引率には、追加借入利率を基礎として用いることとされているが、これは、貸手の計算利率は、貸手と借手の情報量の相違による残存資産の価値の見積りの違いや、税金やその他の要因によって影響を受ける可能性があり、リース終了時に原資産の残存価値が重要となるリース (現行のオペレーティング・リースに分類されているリース) や重要な変動リース料が発生するリースなどでは、借手が当該利率を算定することは困難であることが主な理由として挙げられている。ただし、計算利率が比較的容易に算定可能なリースもあり、また、長期のリースでは追加借入利率を容易に取得できない可能性もある。したがって、借手は、容易に算定できる場合には、貸手が借手に課している利率 (これが計算利率

と等しくなることもある。)を用いることができるとされている⁶⁶。

(理論的な側面からの検討)

117. 貸手の計算利率は、対象となる取引において貸手が借手に課している利率であり、算定される借手の負債に固有のものであるといえることから、当該利率を用いることが適切であるとする意見がある。また、貸手の計算利率を用いた現在価値は、売手(貸手)の販売益に相当する分が資産計上額に含まれることになり、利息に相当する部分は現在価値には含まれず、利息費用として認識されることになるが、これは、借手が購入により取得する有形固定資産(通常、売手の販売益部分が資産計上額に含まれ、利息分は含まれない。)と整合した会計処理となり望ましいとの意見がある。
118. これに対して、貸手の計算利率には、借手の損益と関連性の低い貸手固有の見積要素(例えば、残存資産の価値の変動リスクなどをカバーするスプレッド)が影響する場合があります、その部分が、借手の利息費用として認識されていくことは不適切であるとする意見もある。
119. 一方、追加借入利率は、リース取引の代わりに、金融機関等から借入を行い、対象資産を購入すると考えた場合に必要となる利率であり、前項のような貸手固有の見積要素が含まれないため望ましいとする意見や、リース取引を購入取引の代替とみる場合には追加借入利率が適切であるとする意見もある。ただし、割り引く対象はリース料総額であり、追加借入利率を用いて算定されるリース資産の原価は、借手自身の購入価額とはならず適切でないとする意見もある。

(実務的な側面からの検討)

120. 前述のとおり、IASB 及び FASB の ED では、現行のオペレーティング・リース取引に分類されるリース取引についてもリース料の現在価値を算定する必要があり、現在価値の算定対象となる範囲が広がることとなる。貸手の計算利率の算定は、貸手と借手の情報量の相違などの影響から、借手にとって算定が困難であることが多く、IASB 及び FASB の ED における提案のとおり、追加借入利率を用いることが適切であるとする意見がある。一方で、提案されている追加借入利率についても、現行のオペレーティング・リース取引に適用することは困難であるとする意見もある。

⁶⁶ IASB 及び FASB の DP 段階では、借手の追加借入利率を用いて支払リース料総額を割り引くこととし、リース契約上の計算利率の使用を認めていなかったが、寄せられたコメントを踏まえ、IASB 及び FASB の ED では、容易に決定可能な場合には、当該計算利率の使用も認めるよう修正している。

121. また、借手は、特別目的会社を用いた証券化に伴うリース取引などでは、リース会社（貸手）に対して見積りを請求するなど、さまざまな手段を通じて、貸手の計算利率を知りうる場合があり、貸手の計算利率を用いる方が容易であるとする意見もある。さらに、借手の追加借入利率で割り引いた支払リース料総額の現在価値が必ずしも公正価値の妥当な近似値とならない場合もあり、貸手の計算利率がより適切となる場合もあるとする意見もある。

（リース料支払債務の見直しについて）

122. IASB 及び FASB の ED では、借手のリース料支払債務については、算定要素であるリース期間等を見直しにより、リース料支払債務に重要な変動があることを示唆する事実や状況がある場合には、それらの算定要素に係る見積りを見直す必要があるとされている。提案されているリース期間等の取扱いによれば、見積りの要素が現行の取扱いに比べて多くなっており、可能な限り見直しを行い、より正確な見積数値を提供していくことは不可欠であり、見直しを求めること自体は必要であると考えられる。

123. また、リース期間等を見直しを每期求めるのではなく、リース料支払債務の金額に重要な変動があることを示唆する事実や状況がある場合に見直しを求めるとする提案についても、リース期間等は、リース料支払債務の金額算定のための基礎数値であって、最終的な財務諸表上の金額に重要な影響を及ぼさないような場合にまで、それらを見直しを每期求める必要はないと考えられることから適当であるといえる⁶⁷。

今後の方向性

124. IASB 及び FASB の ED で提案されている借手の基本的な会計処理（オプションや変動リース料の取扱いを除く。）について、リース料の現在価値に基づく当初認識時の測定や、公正価値ではなく償却原価による当初認識後の測定は、使用権モデルの考え方を前提とすれば、適当であると考えられ、これを基礎に、借手の会計処理についての定めを検討していくことが考えられる。

⁶⁷ ただし、どのような場合に重要な変動があることを示唆する事実や状況があると判断することになるかについて明らかでなく、さらなる明確化が必要であるとする意見もある。

また、リース料支払債務の見直しを行う場合に、対応する使用権資産側を定額法以外で償却しているような場合、IASB 及び FASB の提案では、使用権資産の修正により使用権資産が負の残高となる可能性があるとする指摘もある。

[論点 2-2] 貸手の会計処理

検討事項

125. 貸手の会計処理について、IASB 及び FASB の ED では履行義務アプローチと認識中止アプローチとを使い分ける複合モデルに基づく会計処理が提案されている([論点 1-2] 参照)。ここでは、それらのアプローチにおける当初認識時の測定及び認識後の測定(貸手の減損に関する論点も含む。)に関する内容を整理し、現行の取扱いとの比較検討を行う。なお、借手([論点 2-1] 参照)と同様、オプションや変動リース料等の取扱いについては【論点 3】で検討する。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

126. 我が国の会計基準では、ファイナンス・リース取引の貸手は、リース取引開始日に、所有権移転ファイナンス・リース取引についてはリース債権、所有権移転外ファイナンス・リース取引についてはリース投資資産を計上する。貸手の具体的な会計処理として次の 3 つの方法が定められており、継続適用を前提に、取引実態に応じて選択することとされている。なお、(1)又は(2)の方法を採用する場合は、割賦販売取引において採用している方法との整合性を考慮して選択する。また、いずれの方法を採用する場合でも、各期に配分される利息相当額は同額となる(リース適用指針第 51 項及び第 61 項)⁶⁸。

- (1) リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法(第 1 法)⁶⁹
- (2) リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法(第 2 法)⁷⁰
- (3) 売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法(第 3 法)⁷¹

貸手は、リース債権又はリース投資資産について、上記の方法に応じて、リース料総額と見積残存価額の合計額、又は原資産の現金購入価額のいずれかの金額によって認識する。リース料総額に含まれている利息相当額は、貸手の計算利率を用いて、

⁶⁸ リース料総額によりリース債権又はリース投資資産を計上する方法は、主として製造業、卸売業等を営む企業が製品又は商品を販売する手法としてリース取引を利用する場合を想定している。一方、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方法は、従来の割賦販売の処理や金融取引の性格が強い場合を想定している。ただし、いずれの方法を用いても、各期における利息相当額は同額となる。

⁶⁹ リース料総額を売上高とし、リース物件の現金購入原価に付随費用を加算した額を売上原価として、それぞれ表示する。また、利息相当額の総額のうち、各期末後に対応する利益は繰り延べることとし、リース投資資産又はリース債権と相殺表示する方法。

⁷⁰ 各期の受取リース料を各期の売上高とし、当該金額から各期に配分された利息相当額を控除した額を売上原価として表示する方法。

⁷¹ 各期の受取リース料を利息相当額と元本回収とに区分し、利息相当額を各期の損益として表示する方法。

原則として利息法によりリース期間にわたって配分される。ただし、貸手としてのリース取引に重要性が乏しいと認められる場合は、利息相当額をリース期間の各期に定額で配分することもできる。

127. IAS 第 17 号では、ファイナンス・リースの貸手は、原資産の認識を中止し、正味リース投資未回収額 (net investment in the lease)⁷² に等しい金額で債権を認識する。リースの計算利率は、リース取引開始日において、原資産の公正価値に当初直接費用を加味した額と最低受取リース料総額 (残価保証を含む。) と無保証残存価値との合計額の現在価値とを等しくする割引率として算定される。貸手の正味リース投資未回収額に対して一定の期間利益率を反映する方法で、リース期間にわたって金融収益を認識する。サービスに関する原価を除き、各会計期間にかかるリース料は、元本の減額と金融収益の認識として処理される。
128. また、FASB-ASC Topic 840 では、キャピタル・リースの貸手は、販売型リース⁷³ 及び直接金融リース⁷⁴ について、最低受取リース料総額 (残価保証を含む。) と無保証残存価値の合計額を、リース投資未回収総額として計上する。貸手は、リース投資未回収総額と原資産の帳簿価額との差額を未稼得収益として、リース期間にわたって利息法により取り崩し、収益を認識する。
129. オペレーティング・リース取引については、我が国及び国際的な会計基準のいずれにおいても、原資産について減価償却が行われ、リース期間にわたって収益が認識される。
130. なお、我が国の会計基準では、ファイナンス・リース取引に係る貸手のリース債権及びリース投資資産の減損について、それらのうち金融資産の性格を有する部分の減損は、金融商品に関する会計基準における減損の定めにしたがって会計処理される。

IASB 及び FASB の ED における提案

131. IASB 及び FASB の ED では、貸手の当初認識時及び認識後の測定に関する会計処理に

⁷² IAS 第 17 号では、リース投資未回収総額 (Gross investment in the lease) (最低リース料と無保証残存価値の合計額) を当該リースの計算利率で割り引いた額を正味リース投資未回収額と定義している。なお、無保証残存価値とは、リース資産の残存価値のうち、貸手による保証の実現が確実でないか、又は貸手側の関係者のみによってしか保証されていない部分の金額をいう。

⁷³ キャピタル・リースのうち、製造業者又は販売業者としての損益が発生するリース (すなわち、原資産の公正価値と原価 (又は帳簿価額) に相違があるリース)。なお、不動産リースについては、所有権が移転するリースの場合にのみ、販売型リースに分類される。

⁷⁴ キャピタル・リースのうち、製造業者又は販売業者としての損益が発生しないリース (すなわち、原資産の原価公正価値と (又は帳簿価額) が等しいリース) で、かつ、レバレッジド・リースにも該当しないリース。

ついて次の提案を行っている。

- (1) リースの契約締結日⁷⁵に、リース料受取債権をリース料の現在価値に貸手に発生した当初直接費用を加算した金額で測定する⁷⁶。さらに、履行義務アプローチの場合、リース負債（履行義務）をリース料の現在価値で測定し、認識中止アプローチの場合、残存資産を原資産の帳簿価額の配分後の金額で測定する。
- (2) リース取引開始日後に、リース料受取債権を実効金利を用いて償却原価で測定する。さらに、履行義務アプローチの場合、残存するリース負債（履行義務）を、借手による原資産の使用のパターンに基づいて規則的かつ合理的な方法で算定する。また、認識中止アプローチの場合、残存資産は再測定しないこととされている。

（当初認識時の測定）

132. 貸手のリース料受取債権（及び履行義務アプローチの場合にはリース負債（履行義務））の当初認識時の測定に際して用いられるリース料の現在価値は、リース期間にわたる将来の受取リース料を割引くことにより算定される。この算定要素とそれらに関する主な提案内容は次のとおりである。

算定要素	IASB 及び FASB の ED における主な提案内容
リース期間	・ リースの更新又は解約オプションの影響を考慮に入れ、起こり得る期間の発生確率を見積り、「発生する可能性が発生しない可能性よりも高くなる最長の起こり得る期間」をリース期間として決定する（論点 3-1-1 参照）。
受取リース料	・ 受取リース料を、すべての関連性のある情報を用いて、次の見積りを含めて、期待値（合理的な数のシナリオによって得られる予想受取リース料の確率加重の現在価値）により算定する。

⁷⁵ 借手と同様、貸手の資産及び負債の測定も、リース取引開始日ではなく、契約条件が合意される契約締結日に行うこととされており、また、貸借対照表上での認識は、リース取引開始日からとされている（第 22 項参照）。

⁷⁶ リース料受取債権に係る実効金利法による利息収益の認識に際して、当初直接費用（付随費用）を含めた総額で計算するのか、当初直接費用を含まない純額で計算するのか IASB 及び FASB の ED では明らかではない。総額で計算する場合、リース料の現在価値算定に用いた割引率を単純に用いることができず、当初直接費用を含む額で利子率の再計算が必要となる可能性があるとの指摘がある。

また、認識中止アプローチを適用する場合に、当初直接費用を含めた総額で計算するとすると、当初直接費用を含めた金額が、リース取引開始日に一時に収益として認識されることとなってしまおうとする意見もある。

	<p>受取変動リース料 ([論点 3-2] 参照)</p> <p>残価保証による予想受取額 ([論点 3-3] 参照)</p> <p>期間オプションのペナルティによる予想受取額</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 信頼性をもって見積ることができる場合にのみ認識する (借手と相違)
割引率	<ul style="list-style-type: none"> ・ 貸手が借手に課している利率を用いる (借手と相違)

133. 貸手のリース料受取債権の当初認識時の測定に際して考慮される当初直接費用とは、リースの交渉及び準備に直接起因する増分コストである (第 107 項参照)。また、リース料の現在価値の算定に用いられる貸手が借手に課している利率については、借手が容易に算定できる場合に用いることが可能な利率でもあり、取引の性質とリースの具体的な条件を反映したものとされている (第 108 項及び第 109 項参照)
134. 認識中止アプローチの場合、貸手は、認識を中止する部分 (移転される権利) と残存資産 (留保される権利) の当初の帳簿価額を、リース契約締結日におけるそれらの公正価値の比率で原資産の帳簿価額を配分することにより算定する。具体的には、認識を中止する部分の金額は、原資産の帳簿価額に、リース料受取債権の公正価値 (すなわち、リース料の現在価値) を原資産の公正価値で除した比率を乗じて算定される。リース料受取債権の公正価値を売上高 (リース収益) とし、配分された認識を中止する部分の帳簿価額を売上原価 (リース費用) として計上する。原資産の帳簿価額と公正価値に差額がある場合には、利益又は損失が認識されるが、当該利益又は損失は原資産のうち借手に移転した部分のみから認識されることとなる (すなわち、残存資産に係る利益又は損失は認識されない。)

(当初認識後の測定)

135. 当初認識後、リース料受取債権は実効金利法による償却原価で測定する (リース料受取債権を見直す場合 (第 136 項参照) 又はリース料受取債権を減損する場合 (第 138 項参照) を除く。)

さらに、履行義務アプローチの場合、残存するリース負債 (履行義務) を、借手による原資産の使用のパターンに基づいて規則的かつ合理的な方法で算定する⁷⁷。そのよ

⁷⁷ IASB 及び FASB の ED では、定額法以外の方法として、次のようなものが挙げられている。

(1) アウトプット法。これは、原資産の使用のパターンの基礎を、借手が算出した単位数 (例えば、引き渡した単位数、契約のマイルストーン、又は移転される財又はサービスの総量に対する現在までに移転された財又はサービスの比率の見積り) に置くものである。

(2) インプット法。これは、原資産の使用のパターンの基礎を、リース期間にわたって費やされ

うなパターンが信頼性をもって算定できない場合には、定額法を用いることとされている⁷⁸。

また、認識中止アプローチの場合、残存資産は、リース料受取債権を見直す場合（第 136 項参照）又は残存資産を減損する場合（第 138 項参照）を除き、再測定しないこととされている。

136. 当初認識後、リース料受取債権の重要な変動があることを示唆する事実や状況がある場合には、それを見直す必要がある。その場合、借手のリース料支払債務と同様（第 111 項参照）、リース期間、変動リース料の予想金額、残価保証又は期間オプションのペナルティによる予想受取額の見直しを行い、それに伴うリース料受取債権の変動を純損益又はリース負債（履行義務）の修正として認識する必要がある（論点 3-1-1、[論点 3-2] 及び [論点 3-3] 参照）。また、認識中止アプローチを適用している場合のリース期間の見直しに際しては、残存資産の修正が必要となる場合もある（論点 3-1-1 参照）。なお、貸手は、借手と同様、当初認識時のリース料の現在価値の算定に際して用いた割引率を変更してはならないとされている。
137. 次の設例では、オプションや変動リース料等を含まない単純なリース取引に関する貸手の当初認識後の測定について、認識中止アプローチ及び履行義務アプローチに基づく会計処理を示している。また、現行の会計基準との比較として、オペレーティング・リース取引に係る貸手の会計処理についても示している。

[設例 6] 当初認識後の測定 - 認識中止アプローチと履行義務アプローチ

前提条件

- (1) 機械設備の原価（帳簿価額）20,000 千円
- (2) リース終了時の見積残存価値 2,000 千円（現在価値 1,361 千円）
- (3) リース取引開始日の機械設備の販売価額（公正価値）26,000 千円
- (4) 機械設備の減価償却方法として定額法を採用している。
- (5) 残存リース負債（履行義務）の算定には定額法を用いている。
- (6) その他の条件は設例 1 の前提条件と同じ（第 13 項参照）（なお、割引率は貸手が借

ると予想される労力に対する、借手が現在までに費やした労力（例えば、機械使用時間）の比率に置くものである。

⁷⁸ 例えば、借手の業績や利用度によりリース料が変動するリース（[論点 3-2] 参照）においては、貸手が借手の原資産の使用のパターンを信頼性をもって算定することが可能な場合があると想定される。一方で、それ以外の多くのリースにおいては、貸手は借手の原資産の使用のパターンを信頼性をもって算定することは困難と考えられることから、その場合の履行義務の充足はリース期間にわたって定額で認識されることになるのではないかという意見がある。

手に課している利率とする。)

(リース料の現在価値の計算)

(単位：千円)

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

(*1) 貸手は、リース期間にわたるリース料を貸手が借手に課している利率8%を用いて現在価値に割り引く。

$$\frac{6,171}{(1+0.08)} + \frac{6,171}{(1+0.08)^2} + \dots + \frac{6,171}{(1+0.08)^5}$$

= 24,639 千円

(認識中止アプローチを適用する場合の貸手の会計処理)

(単位：千円)

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

(*2) 原資産の帳簿価額 20,000 千円 - 原資産の認識中止部分に係る配分後の帳簿価額 18,953 千円 (原資産の帳簿価額 20,000 千円 × (移転した部分に係る公正価値 (リース料の現在価値) 24,639 千円 ÷ 原資産の公正価値 26,000 千円))

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

(*4) リース料受取債権と同額で計上する。

(*5) 原資産の認識中止部分に係る配分後の帳簿価額と同額で計上する。

(*6) 各期のリース料受取債権の期首残高 × 割引率 8%

(履行義務アプローチを適用する場合の貸手の会計処理)

(単位 : 千円)

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

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

(*8) 上記の認識中止アプローチに基づく貸手の会計処理と同様の計算過程

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

(*10) リース負債 (履行義務) 24,639 千円 × 1 年 / 5 年

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

(現行のオペレーティング・リース取引に係る貸手の会計処理)

(単位 : 千円)

	X0年度	X1年度	X2年度	X3年度	X4年度	X5年度	計
原資産 (*12)	20,000	17,429	14,858	12,287	9,716	7,145	-
受取リース料	-	6,171	6,171	6,171	6,171	6,171	30,855
減価償却費 (*12)	-	(2,571)	(2,571)	(2,571)	(2,571)	(2,571)	(12,855)
当期利益	-	3,600	3,600	3,600	3,600	3,600	18,000

(*12) 上記の履行義務アプローチに基づく貸手の会計処理と同様の計算過程

(貸手の減損)

138. IASB 及び FASB の ED では、貸手の資産について、各報告日に減損しているかどうか判定することとされている。履行義務アプローチの場合、リース料受取債権の減損判定については、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」(以下「IAS 第 39 号」という。)を適用することとされている。認識中止アプローチの場合、リース料受取債権の減損判定については、IAS 第 39 号を適用し、残存資産の減損判定については、IAS 第 36 号を適用することとされている。

IASB 及び FASB における議論と当委員会における検討

(当初認識時及び認識後の測定について)

139. IASB 及び FASB の ED では、履行義務アプローチの場合、貸手の履行義務の充足を原則として借手の原資産の使用のパターンに基づいて認識することとし、そのようなパターンが信頼性をもって算定できない場合には、定額法に基づいて認識することとされている。これは、履行義務アプローチにおける履行義務は「リース期間にわたり原資産の使用を認める義務」であるという考え方(第 21 項参照)と整合的であるといえる。ただし、履行義務アプローチでは、収益認識のパターンについて、実効金利による利息認識の影響により、現行の賃貸借処理と異なり、リース取引開始日に近いほど多くの収益が計上され、その後は低減するパターンとなることから、あらゆるリース取引について、このような収益認識パターンが適切といえるかどうかについては慎重な検討が必要であるとの意見もある。
140. 認識中止アプローチの場合、リース取引開始日に原資産の引渡しによって履行義務は充足されており、リース期間中に別個に充足される履行義務はない。また、残存資産は、リース取引開始日の前後を通じて、貸手が継続して認識している原資産の一部と考えられ、リース開始時におけるその帳簿価額の測定は原資産の帳簿価額の一部を配分する形で決定されている。このため、リース期間における当該残存資産の測定は、リース取引開始日前の期間と同様に、原価に基づくことが適切と考えられる。したがって、その後の期間においても残存資産の再測定をしないことが適切と考えられる。
141. なお、IASB 及び FASB の ED 公表前の審議の過程では、残存資産の帳簿価額とリース期間終了時に予想される残存価値の差額を、リース期間にわたって配分し、残存資産の帳簿価額を調整(増額修正)する手法も検討されている。しかしながら、このような手法は、原価に基づくアプローチと不整合であるとされ、リース取引開始日における残存資産の帳簿価額は原資産の帳簿価額の配分額として決定することとされている。
142. なお、このような提案に対しては、貨幣の時間価値に相当する部分について、残存

資産の帳簿価額の調整を行わないこととなり、リース期間にわたって残存資産の収益性が過小に表示され適切ではないとする意見がある⁷⁹。我が国においても、このような調整（増額修正）を行わないことについては、リース取引開始日に認識されるリース収益が、現行のファイナンス・リース取引において認識される金額と比べて、残存資産の帳簿価額と見積残存価値との差額分だけ過小となる点について懸念する意見がある。

（貸手の減損について）

143. 認識中止アプローチにおいて、認識される資産についての IASB 及び FASB の ED の減損の定めは明確であり、また、リース料受取債権の減損判定について金融商品に関する会計基準を適用し、残存資産の減損判定について固定資産に関する会計基準を適用するという考え方は、適切であると考えられる。
144. 一方、履行義務アプローチの場合に認識される原資産とリース料受取債権という 2 つの資産についての IASB 及び FASB の ED における減損の定めは、例えば、原資産の減損判定をどのように行うのか、あるいは、このような 2 つの資産の減損判定について対応する履行義務との関係をどのように考慮すべきかといった点で、必ずしも明確ではないと考えられる。
145. この点について、IASB 及び FASB の ED 公表前の審議の過程では、具体的には、次のように減損判定を行うという考え方が示されていた。
- (1) まず、IAS 第 39 号に従ってリース債権の減損判定を行い、減損損失を認識する。
また、対応する履行義務については必要に応じて⁸⁰減額調整に伴う収益を認識し、認識された減損損失と収益の純額で、純損益に表示する。
 - (2) 次に、IAS 第 36 号「資産の減損」（以下「IAS 第 36 号」という。）に従って原資産の減損判定を行う。
しかしながら、以上の考え方においても、(2)の原資産の減損判定について、リース債権や対応する履行義務との関係をどのように考慮すべきかという点に関しては、必ずしもその取扱いが明確ではないと考えられる⁸¹。

⁷⁹ IASB 及び FASB の ED の中で、代替的見解として IASB の理事の 1 人が示した考え方である。

⁸⁰ IASB 及び FASB における審議の過程では、対応する履行義務について減額調整が生じる例として、リース債権の減損が借手によるリース料の著しい支払延滞によって生じたことにより、リース契約の条項に基づき、貸手がリース期間の短縮や原資産の即時取戻しを主張できる場合（すなわち、履行義務の内容に変化が生じたと考えられる場合）が挙げられていた。

⁸¹ IAS 第 36 号では、資金生成単位の回収可能価額を算定するために、認識されている負債の一部を考慮することが必要となる場合があるとの考え方が示されている。原資産の回収可能価額を算定するにあたって、このような考え方に準じて、認識されている履行義務を考慮することが

今後の方向性

146. IASB 及び FASB の ED で提案されている貸手の基本的な会計処理（オプションや変動リース料の取扱いを除く）について、履行義務アプローチと認識中止アプローチとを使い分ける複合モデルを前提とする場合には（〔論点 1-2〕参照）両アプローチの当初認識時や認識後の測定について、一定の合理性はあると考えられる。ただし、履行義務アプローチにおける収益認識パターンや、残存資産の当初認識後の測定の取扱いについても検討していくことが考えられる。
147. また、履行義務アプローチにおける貸手の資産の減損の定めについては、原資産とリース料受取債権という 2 つの資産を対応する履行義務との関係でどのように減損判定をすべきかという点などに関して IASB 及び FASB の ED では必ずしも取扱いが明確ではないと考えられることから、IASB 及び FASB の今後の検討状況も踏まえ、検討していく必要がある。

【論点 3】追加条件のあるリースの会計処理

〔論点 3-1〕オプション付リース

検討事項

148. リース契約では、借手にリース期間を更新するオプションやリース期間の途中で解約するオプションが付与されている場合がある。このような場合、更新オプションや解約オプション（以下「更新オプション等」という。）の行使可能性によって実際のリース期間は契約上のリース期間とは異なるものとなる可能性がある。また、リース期間の中途又は終了時に原資産を一定の価格で購入するオプションが借手に付与されているリース契約もある。これらのオプションの取扱いについて、現行の我が国や国際的な会計基準と IASB 及び FASB の ED における提案には相違が見られることから、ここでは、更新オプション及び解約オプションの取扱いを 論点 3-1-1 で、購入オプションの取扱いを 論点 3-1-2 で整理し、比較検討する。

論点 3-1-1 更新オプション及び解約オプション

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

149. 我が国の会計基準では、更新オプション等の取扱いについて、解約不能のリース期

考えられるとの意見がある。

間と借手が再リースを行う意思が明らかな場合における再リース期間をリース期間とするとされている（リース適用指針第9項及び第11項）。

150. 現行のIAS第17号では、リース期間を、解約不能な期間に更新オプション等に係る期間を加えた期間とした上で、更新オプション等に係る期間についてはリース契約の締結時にオプションの行使が合理的に確実視されている（reasonably certain）場合に限定して考慮することとされている。また、米国会計基準でも基本的に同様のアプローチが採用されている。

IASB 及び FASB の ED における提案

（当初認識時の取扱い）

151. IASB 及び FASB の ED では、更新オプション等について、その影響をリース期間に反映し会計処理することが提案されている。具体的には、「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる（すなわち、発生の可能性が50%超となる）最長の起こり得る期間（the longest possible lease term that is more likely than not to occur）」を見積り、リース期間として決定することとされている。
152. この見積りに際して、IASB 及び FASB の ED では、リース期間に影響を及ぼす可能性のあるあらゆる要素を考慮して見積ることとされており⁸²、その例として以下のような考慮要素を掲げている。
- (1) 契約上の要素
契約上で明示された更新又は解約の決定に影響を及ぼす可能性のある条件。例えば、更新後のリース料、残価保証や違約金などの有無、物件の返還に要する費用など。
 - (2) 契約上の定めのない財務的な要素
契約上で明示されていないが、更新又は解約の決定がなされた場合の財務的な影響。例えば、更新や解約を行わない場合に失われる重要な付属設備の有無、契約に明示されていない移設費用、代替物件の調達費用など。
 - (3) 事業上の要素
リース期間に影響を与える可能性のある非財務的な事業上の要素。例えば、事業に不可欠の資産かどうか、特別仕様かどうかといった資産の性質や、資産の設置場所、業界の慣行など。

⁸² リース契約における更新オプション等は、通常の金融オプションよりも多くの要素に行使の可能性が依存することになるためである。

(4) 借手固有の要素⁸³

更新又は解約の行使に関する借手の意図や、これまで実際に行使してきたかどうかに関する過去の経緯など。

153. 上記の考え方にに基づき、次の設例では、リース期間の決定方法について示している。

[設例 7] リース期間の決定

前提条件

- (1) 解約不能のリース期間 10 年
- (2) 借手は、リース期間（10 年）終了時に 5 年間更新するオプションを有する。また、リース期間（15 年）終了時にさらに 5 年間更新するオプションを有する。
- (3) 借手は、リース期間の発生確率を次のように見積もっている。

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

以上の前提条件からリース期間は次のように決定される。

- (4) リース期間は少なくとも 10 年になるといえる。リース期間が 15 年以上となる確率は 60%であるが、20 年となる確率は 30%である。
- (5) したがって、15 年が、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間であり、リース期間となる。

(当初認識後の見直し)

154. IASB 及び FASB の ED では、リース期間について、借手のリース料支払債務又は貸手のリース料受取債権の重要な変動を示唆する事実や状況がある場合には、見直すことが必要とされている。そのような場合、見直しによるリース期間の変更は、次のように取り扱うこととされている。

- (1) 借手は、リース期間の変更から生じるリース料支払債務の帳簿価額の変動を反映するように使用权資産を修正する。
- (2) 履行義務アプローチを適用している貸手は、リース期間の変更から生じるリース

⁸³ IASB 及び FASB の DP の段階では、借手固有の要素は考慮要素としないことが提案されていたが、借手の意図や過去の経緯はリース期間の決定を補完する証拠となり得るため、それらを無視すべきでないとして、IASB 及び FASB の ED では、リース期間の決定に際しては、借手固有の要素も含めたあらゆる関連する要素を考慮すべきと修正されている。

料受取債権の帳簿価額の変動を反映するように、リース負債（履行義務）を修正する。

- (3) 認識中止アプローチを適用している貸手は、リース期間の変更により残存資産の変動が生じる場合には、認識を中止した権利と残存資産とに変動を配分し、リース料受取債権と残存資産の帳簿価額を修正する⁸⁴。

155. IASB 及び FASB の ED では、認識中止アプローチを適用している貸手について、当初認識後にリース期間が見直され、当初より長い期間を用いることとされる場合の会計処理について、次のように例示している。

〔設例 8〕 認識中止アプローチにおけるリース期間の見直し⁸⁵

前提条件

- (1) リース取引開始日 X1 年 4 月 1 日、決算日 3 月 31 日
- (2) 契約上のリース期間 10 年（機械設備のリース。耐用年数 10 年）
- (3) リース期間に係る解約オプションあり（8 年後に解約可能）
- (4) 年間リース料 1,000 千円（後払い）。当初直接費用なし。
- (5) 貸手が借手に課している利子率 8%
- (6) リース取引開始日の機械の販売価額（公正価値） 7,000 千円
- (7) リース取引開始日の機械の原価（帳簿価額） 5,000 千円
- (8) 貸手は当初にリース期間を 8 年と見積る。さらに、原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを、予想リース期間中もその後においても留保していないと判断し、認識中止アプローチを適用する。
- (9) 8 年間のリース料の現在価値 5,747 千円

X2 年 3 月 31 日におけるリース期間の見直し

- (10) 貸手は、第 1 年度末（X2 年 3 月 31 日）にリース期間を見直し、リース期間は 10 年間であると判断する。
- (11) 第 1 年度末における機械の公正価値は 6,250 千円である。残存リース期間（9 年間）のリース料の現在価値は 6,247 千円である。

⁸⁴ IASB 及び FASB の ED では、このような処理は、原資産の帳簿価額を、借手に権利を移転した部分と移転していない部分（貸手が留保している部分）の両方に配分するという点で、認識中止アプローチにおけるリース取引開始日の会計処理と整合的であると説明されている。

⁸⁵ IASB 及び FASB の ED における設例を参考にしている。

X1年4月1日（リース取引開始日） (単位：千円)

(借)リース料受取債権	5,747	(貸)リース収益	5,747
(借)リース費用	4,105	(貸)原資産	4,105

- 貸手は資産が借手に移転された部分の認識の中止を行い、リース料受取債権を認識するとともに売上高（リース収益）と売上原価（リース費用）を認識する（認識中止される原資産 4,105 千円 = 5,000 千円 × (5,747 千円 ÷ 7,000 千円)）。
- リース取引開始日に 1,642 千円 (5,747 千円 - 4,105 千円) の利益を認識する。

(借)残存資産	895	(貸)原資産	895
---------	-----	--------	-----

- 原資産の帳簿価額の残存部分を残存資産に振り替える (5,000 千円 - 4,105 千円)。

X2年3月31日（第1年度末） (単位：千円)

(借)現金預金	1,000	(貸)リース料受取債権	1,000
(借)リース料受取債権	460	(貸)利息収益	460

- 第1年度末に、貸手はリース料の受取 1,000 千円とリース料受取債権に係る利息収益 460 千円 (5,747 千円 × 8%) を認識する。
- リース料受取債権の帳簿価額は 5,207 千円 (5,747 千円 - 1,000 千円 + 460 千円) となる。

(借)リース料受取債権	1,040	(貸)リース収益	1,040
(借)リース費用	149	(貸)残存資産	149

- 第1年度末に、貸手はリース期間を見直し、借手に追加的に移転された部分の認識を中止し、売上原価（リース費用）を認識する（残存資産の帳簿価額 895 千円 × (リース料の現在価値増加分 1,040 千円 ÷ 原資産の公正価値 6,250 千円)）。
- それに伴い、リース料の現在価値増加分 1,040 千円につき、追加的なリース料受取債権を認識し、売上高（リース収益）を認識する（残存リース期間（9年）のリース料の現在価値 6,247 千円 - リース料受取債権の帳簿価額 5,207 千円）。
- リース期間の見直しの結果、891 千円 (1,040 千円 - 149 千円) の利益が認識される。
- この修正後には、リース料受取債権の帳簿価額は 6,247 千円で、残存資産の帳簿価額は 746 千円 (895 千円 - 149 千円) となる。
- 第1年度に、損益に認識される純額は 2,993 千円の利益 (当初のリース収益 1,642 千円 + 利息収益 460 千円 + 見直しによる利益 891 千円) となる。

IASB 及び FASB における議論と当委員会における検討

(更新オプション等の会計上の取扱いについて)

156. IASB 及び FASB の ED 公表前の審議の過程では、更新オプション等の会計上の取扱いについて、次の 2 つのアプローチが検討され、後者の単一の資産・負債アプローチが採用されている。

(1) 構成要素アプローチ

リース契約に含まれる更新オプション等を、リースに係る資産又は負債とは別個の資産又は負債（デリバティブ等）として認識し測定するアプローチ。更新オプション等は借手の権利であり、単独で資産又は負債の定義を満たしうることから、別個の構成要素として会計処理することが適切と考えるアプローチである。しかしながら、更新オプション等を別個に認識し測定することは非常に困難であるとされ、このアプローチは採用されなかった。

(2) 単一の資産・負債アプローチ

リース契約に含まれる更新オプション等の影響を、リースに係る資産・負債に含めて認識し測定するアプローチ。構成要素アプローチに関する測定の困難性という懸念に対処するために開発されたアプローチである。

157. リース取引における更新オプション等については、第 152 項にあるようなさまざまな要因の影響を受けるものであり、構成要素アプローチを採用して、別個の資産、負債として認識し測定することは理論上では考え得るが、実務的には困難であると考えられる。したがって、それを前提とすれば、更新オプション等の影響を借手のリース料支払債務と貸手のリース料受取債権に含めて認識し測定するという第 156 項(2)の単一の資産・負債アプローチが採りうるアプローチであると考えられる。

(更新オプション等の影響を考慮したリース期間の算定について)

158. 前項のとおり、更新オプション等の影響を、リースに係る資産及び負債に含めて認識することを前提に、IASB 及び FASB の ED では、実際のリース期間についての借手の合理的な期待を反映するようリース期間を算定することとされ、「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間」をリース期間として決定し、更新オプション等の影響を含めて会計処理することとされた⁸⁶。

⁸⁶ この方法は、更新オプション等が存在することによるリース期間の不確実性を、リースに係る資産・負債の測定ではなく認識を通じて反映するものである。IASB 及び FASB の ED 公表前の審議の過程では、リース期間の不確実性を測定を通じて反映する方法（リース期間を期待値で測定する方法）も検討された。しかしながら、期待値の算定に必要な行使確率の合理的な見積りは困難であることなどから採用されなかった。

159. IASB 及び FASB の DP の段階では、このリース期間の算定に際して、更新オプション等をいかに考慮するかについて、次の3つのアプローチが検討されていた。IASB 及び FASB の DP では、(2)の最も発生可能性の高い (most likely) リース期間により認識することが提案されていたが、主観的な結果をもたらす可能性があることが懸念され、IASB 及び FASB の ED では前項のように見直されている。

(1) 最善の見積り - 質的な評価

合理的かつ裏付け可能な仮定を基礎として実質的なリース期間の決定を企業に求めるアプローチである。蓋然性の閾値に関する線引きを回避できる利点があるが、リース期間の見積りにあらゆる方法を用いることができると解釈され、比較可能性を減少させるおそれがあることなどが懸念された。

(2) 最善の見積り - 最も発生可能性の高いリース期間 (most likely lease term)

リース期間の「最善の見積り」について、最も発生する可能性が高い結果 (統計上の最頻値) を明示的に決定することを企業に求めるアプローチである。「最善の見積り」の適用に際しての考え方の明確化を図るものであり、上記(1)の問題を回避できるという利点があるが、どのリース期間の発生可能性が高いかという見積りに依存し、主観的な結果をもたらす可能性があることが懸念された。

(3) 蓋然性の閾値

蓋然性 (発生確率) の閾値を設定して、その閾値を超えるものについてリース期間に含めて認識することを求めるアプローチである⁸⁷。リース期間の決定に係る負荷を軽減でき、利用者等に馴染みもあるという利点があるのに対し、一定の線引きを招き、取引を仕組むことで資産・負債を過小に表示することが可能となり得ることが懸念された。

160. 以上のようなリース期間の考え方を我が国において検討するに際しては、主に理論的な側面と実務的な側面から、次のような懸念も示されている。

(理論的な側面からの検討)

161. 更新オプション等に関する取扱いについては、理論的な側面から、借手にとっての負債の定義 (及び貸手にとっての資産の定義) を満たさないのではないかとする意見がある。解約不能なリース期間に係るリース料の支払義務に関しては、借手にとって

⁸⁷ 設定する閾値の水準についてはいくつか考え方があり得る。例えば、現行の国際的な会計基準で採用されている「合理的に確実な (reasonably certain/reasonably assured)」という高い閾値の他に、「可能性が高い (probable)」や「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高い (more likely than not)」などの閾値があり得る。

当該リース料の支払は無条件の義務となるため、負債として認識することは理解できると考えられるが、IASB 及び FASB の ED の提案のように、借手の意思によって解約可能なリース期間部分まで負債として認識することについては、借手が何ら追加的な負担を負うことなくその支払を回避することができるため、借手がそれを負債として認識し、貸手がそれを資産として認識することは適切ではないとの意見がある。

162. 一方、契約上や事業上の要因などから、借手が借り続けることの実質的な拘束性が高い場合には、リース契約の締結による実質的な義務が生じていると考えられ、更新オプション等の影響をリースに係る負債に含めて認識することも一定の理解はできるとも考えられる。ただし、その場合であっても、「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得るリース期間」という規準により予想リース期間を算定し、負債を計上する場合、借り続ける拘束性の少ない期間に係るキャッシュ・アウトフローが負債として計上されることとなり、その負債性に疑問が生じるといえ、例えば、より高い蓋然性の閾値を用いて、リース期間を算定していく方法なども考えられる。

（実務的な側面からの検討）

163. 更新オプション等については、見積りの実行可能性の観点から懸念する意見もある。例えば、第 152 項のとおり、リース期間の決定に際しては、さまざまな要素を考慮することとされているが、それらの要素を考慮してもなおリース期間を更新する可能性や解約する可能性についての合理的な見積りを行うことは困難であるとする意見や、個々のリース契約単位で見積りを行うことは非常に煩雑となるといった意見がある。また、不動産賃貸借契約などのように短期間で更新を繰り返すリース取引⁸⁸でも、「発生の可能性の方が高くなる最長のリース期間」を見積ることが必要となるが、一般に、リース開始時点でそれらの見積りを行うことは容易ではなく、恣意的な判断とならざるを得ない可能性がある。
164. さらに、貸手は、以上の点について借手がオプションを行使するかどうかどうかという観点で見積りを要することになることから、実務的な側面からの懸念は、借手よりもより大きいとの意見がある。

⁸⁸ 契約上のリース期間は短期間であるが、実際には更新を繰り返して長期間使用を継続するようなリース取引（たとえば、本社工場・建物を賃借している場合など。）

今後の方向性

165. 更新オプション等について、別個の資産、負債として認識することは理論上では考え得るが実務的には困難であると考えられることから、更新オプション等の影響を借手のリース料支払債務と貸手のリース料受取債権に含めて認識するという単一の資産・負債アプローチ（第156項参照）は採り得るアプローチであると考えられる。
166. しかしながら、リース期間の算定に際して、それらのオプションを考慮し、解約不能な期間に加え、解約可能な期間についてもIASB及びFASBのEDで提案されているような一定の見積りによってリース期間に含めることについては、借手にとって債務性に乏しい負債の認識につながる可能性があるとする懸念もあり、見積りに際してより高い蓋然性の閾値を設ける、最も発生の可能性の高い期間とする、解約不能期間に限るなど、さまざまな方法について、我が国においても、今後、さらに検討を要すると考えられる。

論点3-1-2 購入オプション

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

167. 我が国及び国際的な会計基準のいずれにおいても、借手及び貸手ともに、購入オプションは行使されるまで会計処理されないこととされている。

IASB及びFASBのEDにおける提案

168. IASB及びFASBのEDでは、借手及び貸手ともに、購入オプションは行使された時点で会計処理することとされ、更新オプション等の取扱いと異なり、購入オプションの行使価格はリース料ではなく、リース料の現在価値の算定に含めないことが提案されている⁸⁹。

IASB及びFASBにおける議論と当委員会における検討

169. IASB及びFASBのED公表前の審議の過程では、購入オプションを次のいずれで会計処理するかについて検討を行い、次の(2)の方法を採用することとしている。
- (1) 購入オプションの影響をリース料の現在価値の算定に含めて会計処理する方法（更新オプション等について提案されている方法と同様の方法）
 - (2) 購入オプションが行使されたときにのみ会計処理する方法
170. 前項(1)の方法は、購入オプションを、原資産の耐用年数にわたってリースし続ける

⁸⁹ ただし、割安購入オプションについては、リース契約がリース取引として処理されるか、原資産の売買として処理されるかを判断する上で、考慮される（第5152項参照）。

更新オプションと同等のものとする考え方である。行使可能性の見積りの困難性や見積りが変更された場合の会計処理の複雑性といった更新オプション等と同様の懸念に加え、認識中止アプローチを適用する場合に、購入オプションの行使前に、行使価格を含めた価格でリース取引開始日に利益が計上される可能性があるという短所があるとされる。

171. 一方、第 169 項(2)の方法は、購入オプションは、リース取引を終了させる手段であり、その行使価格はリース料ではないとみる考え方である。その行使によって使用権が消滅し、原資産が取得されることになるため、使用権資産の帳簿価額を構成しないとされる。購入オプションの行使可能性の見積りが不要であり、処理が容易であるという長所もあるが、更新オプション等の会計処理と整合しないことや、購入オプションの存在を財務諸表上で表すことができず、リース取引に係る潜在的なキャッシュ・アウトフローを過小に認識する可能性があるといった短所もある。
172. 純粋な使用権モデルの考え方からすれば、更新オプション等は、原資産の使用に直接関わる権利であるのに対し、購入オプションは、原資産の購入に関わる権利であり、原資産を使用する権利を終了させる手段であることから、その行使価格を使用権資産の一部として認識することは不適切であると考えることが論理的であるといえる。
173. しかしながら、リース契約に含まれるオプションを別個の資産及び負債ではなくリースに係る資産及び負債に含めるアプローチ（単一の資産・負債アプローチ）に従った会計処理を前提とするのであれば（第 156 項参照）、リース契約に含まれるオプションはその形態にかかわらず、リースの一部として扱うことが整合的であり、購入オプションについても、行使されたのみ会計処理するのではなく、更新オプション等と同様に会計処理を行うことがより適切となるといえる。

また、購入オプションの行使される可能性が相当程度高い場合には、行使価格に係るキャッシュ・アウトフローを借手の債務に含めて認識することが、リースに係る契約条件から生じる借手の義務をよりよく表すと考えられる。

今後の方向性

174. 購入オプションの取扱いについて、IASB 及び FASB の ED の提案では、使用する権利を終了させる手段であることを理由に、他の更新オプション等とは異なる扱いとすることとしている。しかしながら、リース契約に含まれるオプションをリースに係る資産及び負債に含めて認識するアプローチを前提とするのであれば、更新オプション等（論点 3-1-1 参照）の取扱いと同様の結果となるように会計処理することが適切であり、この考え方を踏まえて検討を行っていくことが考えられる。

[論点 3-2] 変動リース料

検討事項

175. リース契約には、次のような一定の指標に基づきリース料が変動する条件が含まれている場合がある。
- (1) 指数やレート、その他の価格変動（例えば、消費者物価指数や LIBOR（ロンドン銀行間金利）、市場のリース料など）
 - (2) 原資産に起因する借手の業績（例えば、リースしている小売店舗から生じた売上高の一定割合など）
 - (3) 原資産の使用量（例えば、自動車のリースにおける所定の走行距離を超過した使用など）
176. このような一定の指標に基づき変動するリース料（以下「変動リース料」という⁹⁰。）の会計処理については、我が国の会計基準では明示されていないが、現行の国際的な会計基準では、基本的に、その発生時に会計処理することとされている。一方、IASB 及び FASB の ED では、予想変動リース料を期待値に基づき見積り、借手と貸手のリースに係る資産及び負債に含めて認識し、会計処理することが提案されている。ここでは、この変動リース料が含まれる場合のリース契約に関する会計処理について整理し、比較検討する。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

177. 我が国の会計基準では、変動リース料などの特殊なリースの会計処理について、リース適用指針では明らかにしておらず、取引の実態に応じて会計処理することとされている（リース適用指針第 90 項）。
178. IAS 第 17 号では、変動リース料について⁹¹、最低リース料総額には含めないこととされており、借手は発生時に費用（貸手の場合は収益）として認識することとされている。
179. FASB-ASC Topic 840 では、リース契約時に存在する測定可能な要因に基づく金額のみを最低リース料総額に含めることとしている。例えば、借手の将来の売上はリース契約時には存在しないことから、当該売上に応じて変動するリース料は、原資産の使

⁹⁰ IASB 及び FASB の ED では、このような変動するリース料を“contingent rental”と呼んでおり、「偶発リース料」と呼ばれる場合もある。

⁹¹ IASB 及び FASB の ED では、変動リース料は、リース料のうち、金額が固定ではなく、時の経過以外の要因（将来の売上割合、使用度、指数やレートなど）に基づき変動するもの、と定義されている。

用が中止されれば支払われないリース料であり、そうした借手の業績や使用量に基づく変動リース料は、最低リース料の計算から除外され、発生時に費用（貸手の場合は収益）として認識される。なお、消費者物価指数や基準金利などの指数やレートに基づき変動するリース料については、契約締結日に、その予想支払額を最低支払リース料に含めることとされ、その後の変動は発生時に費用として認識することとされている。

IASB 及び FASB の ED における提案

（当初認識時の取扱い）

180. IASB 及び FASB の ED では、変動リース料は、発生時に会計処理するのではなく、リース取引開始日にリース料支払債務（借手の場合）又はリース料受取債権（貸手の場合）に含めて認識することが提案されている。ただし、貸手の場合、借手と異なり、変動リース料を信頼性をもって測定できる場合にのみ認識することとされている。
181. 変動リース料は、確率加重の期待値により算定する⁹²。次の設例は変動リース料を期待値により算定する場合における考え方の例を示している。

〔設例 9〕変動リース料の当初認識時の測定⁹³

前提条件			
(1) リース期間 5 年（店舗のリース）			
(2) リース期間に係る更新オプションや解約オプションはなく、残価保証もない。			
(3) 固定リース料 年間 100 百万円			
(4) 変動リース料 店舗の売上の 1% 相当額			
(5) 当該店舗に係る売上の借手による将来予測は次のとおりである			
（単位：百万円）			
シナリオ	A	B	C
5 年間の予想売上高総額	10,000	20,000	35,000
発生確率の分布	10%	60%	30%

⁹²変動リース料が指数又はレートに依存する場合、借手は、容易に入手可能な先渡レート又は指数を用いて予想リース料を算定する。先渡レートが容易に入手可能ではない場合には、借手は現在のレート又は指数を用いる。

⁹³ IASB 及び FASB の DP における設例を参考にしている。

5年間の固定リース料総額	500	500	500
予想売上高の1%の変動リース料総額	100	200	350
5年間の予想リース料総額(= +)	600	700	850

以上の前提条件から予想リース料総額の期待値は735百万円(600百万円×10%+700百万円×60%+850百万円×30%)と決定される(割引計算は無視している。)

(当初認識後の見直し)

182. IASB及びFASBのEDでは、変動リース料について、借手のリース料支払債務又は貸手のリース料受取債権の重要な変動を示唆する事実や状況がある場合には、見直すことが必要とされている。そのような場合、見直しによる変動リース料について、次のように取り扱うこととされている。

- (1) 借手は、変動リース料の見直しから生じるリース料支払債務の変動について、当期又は過去の期間に関連する変動を純損益に認識し、将来の期間に関連する変動を使用権資産の修正として認識する。
- (2) 履行義務アプローチを適用している貸手は、変動リース料の見直しから生じるリース料受取債権の変動のうち、既に充足されたリース負債(履行義務)に関連する変動を純損益に認識し、充足されていないリース負債(履行義務)に関連する変動をリース負債(履行義務)の修正として認識する。ただし、リース負債(履行義務)が負の残高となる場合には、そのリース料受取債権の変動を純損益に認識する。
- (3) 認識中止アプローチを適用している貸手は、変動リース料の見直しから生じるリース料受取債権の変動について、純損益に認識する。

183. 次の設例は、履行義務アプローチを適用している貸手が、変動リース料の見直しを行った場合における会計処理を示している。

[設例10] 変動リース料の見直し

前提条件

- (1) A社は、建物(店舗)の貸手として、3年間のリース契約を締結している。
- (2) 年間リース料は、借手の店舗における売上高に応じて変動する。
- (3) 当初のリース料の見積りは、次のとおり。

(単位：千円)

1年目	2年目	3年目	計
2,000	2,000	2,000	6,000

(4) 1年後、リース料の見積りが次のとおり見直された(1年目は実績)。

(単位：千円)

1年目(実績)	2年目	3年目	計
2,500	2,600	2,700	7,800

(5) 割引率は無視している(0%と仮定している。)

(6) 貸手の履行義務は、リース期間にわたって定額で充足されるものとする。

以上の前提条件から、見直し時の会計処理は次のようになる。

(見直し時のリース料受取債権の変動に係る仕訳)

(単位：千円)

(借)リース料受取債権	1,800	(貸)リース収益	600
		(貸)リース負債(履行義務)	1,200

- ・ リース取引開始日において、リース料受取債権は6,000千円、1年後の見直し前が3,500千円(6,000千円 - 2,500千円)、見直し後が5,300千円(2,600千円 + 2,700千円)となる。したがって、1年後にリース料受取債権は、3,500千円から5,300千円へ修正される(修正額：1,800千円)。
- ・ リース料受取債権の修正額1,800千円は、次のとおり配分される。
 - 充足された履行義務に600千円(1,800千円×1年/3年)配分され、損益として認識される。
 - 未充足の履行義務に1,200千円(1,800千円×2年/3年)配分され、リース負債(履行義務)の帳簿価額を修正する。

IASB 及び FASB における議論と当委員会における検討

(当初認識時の取扱いについて)

184. 変動リース料の会計上の認識に関する取扱いについては、主に次のような方法があり、IASB 及び FASB の ED では、(3)の方法を採用している。

- (1) すべての変動リース料をその発生時に借手の費用(貸手の収益)として認識する。

- (2) 回避できない変動リース料のみをリース取引開始日に借手の債務（貸手の債権）として認識する。
- (3) すべての変動リース料をリース取引開始日に借手の債務（貸手の債権）として認識する。
185. 前項(1)の方法は、現行の取扱いであり、適用が容易で、追加開示等により一定の情報提供も可能となる⁹⁴。しかし、この方法は、固定リース料に代えて変動リース料を用いることにより債権又は債務が認識されず、リースに係る資産及び負債の過小計上につながる可能性があり、リース料が固定か変動かによって資産・負債の認識額が相違することは比較可能性を損なうとされ、IASB 及び FASB の ED では採用されなかった。
186. 第 184 項(2)の方法は、指数等の変動や借手による一定の義務の履行が条件とされている場合⁹⁵など、回避できない変動リース料のみを借手の債務及び貸手の債権として認識する方法である。この方法によれば、原資産の使用量などに基づく借手が回避できる変動リース料は借手の義務として認識されないことから、負債の定義とより整合するとされる。ただし、回避可能か否かの判断が恣意的となり、適切な債務又は債権の認識が行われぬ可能性があり、また、回避可能かどうかは認識の段階ではなく測定段階で考慮できるとされ、IASB 及び FASB の ED では採用されなかった。
187. IASB 及び FASB の ED が採用している第 184 項(3)の方法は、変動リース料を借手が支払う義務又は貸手が受け取る権利は、（金額が不確実であるとしても）リース契約の締結時に既に存在する無条件の義務又は権利であり、負債の定義や資産の定義を満たすものであり、金額の不確実性は測定段階で反映すべき要素にすぎないと考えるものである。この取扱いは、更新オプション等の取扱い（論点 3-1-1 参照）とも整合し、また、リース料が固定か変動かにかかわらず、借手の債務と貸手の債権を認識し、それらの過小計上を避けることができるとされている⁹⁶。
188. このような IASB 及び FASB における検討に対して、変動リース料は、固定リース料とともに、貸手が受け取るリース料の一部を構成していることから、概念的にはリース料の算定に含めることがより適切ではないかという意見がある。この観点からは、

⁹⁴ さらに、原資産の実際の使用や指数の変動など支払いの履行を求める将来事象の発生時までには、借手の義務又は貸手の権利は存在しないとする懸念や、変動リース料は、原資産の使用量や業績など、借手の原資産に伴うリスク負担を軽減するものであるといえるが、それについて借手がリスクを負担しているかのように負債を認識することは不適切であるといった懸念から、変動リース料は発生時まで認識すべきでないという意見もあるとされている。

⁹⁵ 例えば、借手がリースした店舗について、一日のうち一定時間、開店して営業することが契約上義務付けられている場合などがある。

⁹⁶ 例えば、リース契約において、固定リース料が無く、その分変動リース料が高く設定されている場合、リース料支払債務（借手）及びリース料受取債権（貸手）は、当該権利・義務の測定に変動リース料が含まれなければ一切認識されないこととなる。

すべての変動リース料を借手の債務及び貸手の債権として認識する第 184 項(3)の方法が適切であると考えられる。

189. しかしながら、変動リース料は、オプションと同様、借手に原資産の使用に関して追加の柔軟性を与えるものであり、借手の事業上のリスクを軽減する一方、貸手にとっては、原資産に伴うリスクをより負担するものであるといえる。したがって、すべての変動リース料を借手の債務（又は貸手の債権）に反映することは、そのような変動リース料の経済性を表さないとする意見がある。また、使用量や業績などの要因に基づく変動リース料は借手の将来の行動に依存する偶発事象であって、現在の債務ではなく、負債として認識することは必ずしも適切ではないとする意見もある。この観点からは、借手の債務と貸手の債権として認識すべき変動リース料は、使用度や業績といった借手の行動に依存する指標ではなく、指数やレートなどに応じて変動するような、借手にとって回避できないものに限定する第 184 項(2)の方法が適切となると考えられる⁹⁷。

190. なお、第 184 項(2)又は(3)のように変動リース料を借手の債務及び貸手の債権に含めて認識する場合でも、長期にわたるリース契約などでは、その金額を信頼性をもって測定することが困難な場合がある。IASB 及び FASB の ED では、このような場合の取扱いについて、次のような理由から、借手と貸手で異なる定めを設けている。

(1) 借手については、測定の信頼性要件は設けない。これは、自らの行動に関連する変動リース料の見積りであり貸手に比べ測定は容易であると考えられ、また、測定の信頼性を認識の要件として定めると、関連する資産及び負債の過小計上をもたらす可能性があるためとされている⁹⁸。

(2) 貸手については、変動リース料の金額を信頼性をもって測定できる場合（測定の信頼性）にのみ認識する。これは、借手の行動に左右される変動リース料を見積ることは困難な場合があり得ることや、貸手の収益認識の観点から、収益認識 ED における不確実な対価の取扱いと整合性を図るためとされている⁹⁹。

191. このような測定の信頼性要件に関する IASB 及び FASB の提案に対しては、借手であっても、変動リース料を含むリース契約の中には、企業を取り巻く経済環境、長期的

⁹⁷ この考え方は、IASB 及び FASB の ED の中でも代替的見解として示されている。この場合の代替案として、経済的実態のない変動リース料を含む契約を識別するための原則を設け、適切な開示を通じて、仕組む機会を排除するという考え方もある。

⁹⁸ IASB 及び FASB の現行の概念フレームワークでは、測定の信頼性を財務諸表の構成要素（資産、負債、収益、費用）の認識要件として挙げている。

⁹⁹ 収益認識 ED では、企業は、取引価格を合理的に見積ることができる場合にのみ、履行義務の充足による収益を認識することとされている。

な業績、物件の物理的・経済的陳腐化度合など、多くの要素に影響を受けるものもあり、これらの指標に基づく変動リース料の発生金額や時期を合理的に見積ることは実務上困難であるとする意見がある¹⁰⁰。この観点からは、当該変動リース料について、借手も貸手と同様に測定信頼性要件を設け、変動リース料の発生金額や時期を合理的に見積ることができる場合にのみ借手の債務及び貸手の債権として認識することが適切となる。

(当初認識時の測定について)

192. 変動リース料を第 184 項(2)又は(3)の方法で認識する場合、次に、それらの金額をどのように測定するかが問題となる。その測定については、主に次のような方法がある。

(1) 確率加重の期待値による方法(期待値方式)¹⁰¹

(2) 最も発生する可能性の高い(most likely)単一の金額による方法(最頻値方式)

IASB 及び FASB の ED では、(1)の期待値方式によることが提案されている。なお、実務負担への配慮から、期待値の算定に際しては、必ずしもすべての起こり得るシナリオを考慮に入れる必要はなく、合理的な数のシナリオによる確率分布を考慮することで足りるとされている。

193. 前項(1)の確率加重の期待値は、発生確率の分布が非対称な場合にも機能し、借手が不確実な金額のリース料を支払うことに合意しているという事実を反映するとされている。ただし、発生確率の決定が難しく、複雑でコストがかかる可能性があることや、実際の起こり得る結果を必ずしも反映しないため修正が必要となる可能性が高いことなどの懸念もあるとされている。

194. 第 192 項(2)の方法は、実際に起こり得るリース料が認識され、適用も比較的容易な方法とされている¹⁰²。ただし、発生確率の見積りは、期待値による場合と類似の負担と

¹⁰⁰ 例えば、先行き何年にも及び事業の業績を見積もることは困難であるといった意見がある。また、変動リース料は賃貸等不動産で見られるが、歩合賃貸料となっている場合など貸手だけでなく借手であっても予想困難であるとする意見もある。

なお、平成 20 年(2008 年)1 月に公表された改訂 IFRS 第 3 号「企業結合」では、取得企業は条件付対価の取得日における公正価値を取得の対価の一部として認識しなければならないとされており、変動リース料を借手の債務又は貸手の債権に含めることと整合するといえる。しかし、一般に、企業結合契約における条件付対価契約はその条件が満たされるか否かが比較的短時間で判明するのに対し、変動リース契約における偶発事象の発生はそれよりも長い期間を有する場合も多い。

¹⁰¹ 発生し得る複数のキャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額による方法(期待値方式)(IAS 第 37 号)。

¹⁰² IASB 及び FASB の DP の段階では、FASB が支持していた方法である。

なる可能性があり、また、最も発生可能性が高いという単一の結果に比重を置くことから、発生確率の分布が非対称な場合には誤った情報が提供される可能性があることなどの懸念もあるとされている。

195. このように、変動リース料の当初認識時の測定に際しては、確率加重の期待値による方法と最も発生の可能性の高いリース料とする方法のいずれも、それぞれ長所と短所がある。IASB 及び FASB の ED では、前者の確率加重の期待値による方法のみを用いることとしており、このような提案について、発生する可能性が不確実な場合にも適切な金額を算定し得ることから適切であるとする意見もある。しかしながら、あらゆる状況において、確率加重の期待値による測定を求めることは煩雑であり、信頼性のある測定の困難性や実際に起こり得る結果を反映しないことから、最も発生可能性の高い起こり得る金額による方法（最頻値）がより適切となる場合も考えられ、その方法も排除すべきではないと考えられる¹⁰³。

（当初認識後の見直しについて）

196. 変動リース料の見直しによって生じる借手のリース料支払債務の変動について、どの範囲の変動を使用権資産の修正又は損益として認識するかが論点となるが、複雑とはなるものの、よりリース取引の経済的実態を示すとして、将来の期間に係る変動のみ使用権資産の帳簿価額の修正とし、それ以外の当期又は過去の期間に関連する変動を損益として認識することが提案されている¹⁰⁴。
197. また、変動リース料の見直しによって生じる貸手のリース料受取債権の変動について、すべて損益として認識するか、当該変動が原資産の追加的な使用を借手に認めることに起因するものである場合にはリース負債（履行義務）の調整として会計処理するかが論点となる。IASB 及び FASB の ED では、変動リース料の支払額の変動を当初取引価格の調整として取り扱うこととされており、充足された履行義務に変動が配分さ

¹⁰³ 現行の IAS 第 37 号でも期待値方式と最頻値方式を選択適用できるとしている。ただし、IAS 第 37 号の改訂案では、最頻値方式を削除のうえ、期待値方式に一本化することが提案されている。これについては、最も発生の可能性の高い単一の金額（最頻値方式）が、例えば、資産の流出が 80%程度である場合など、発生の可能性が比較的高いケースにおいては、むしろ最頻値に基づく測定の方が有用な情報の提供となるとも考えられる。

¹⁰⁴ IASB 及び FASB の ED 公表前の審議の過程では、変動リース料の性質により変動を使用権資産の修正として認識するか損益として認識するか決定するアプローチも検討された。例えば、将来の予想使用量の見直しなどにより、借手が使用権を新たに購入することになる場合、使用権資産の帳簿価額を修正し、それ以外の場合損益として認識する方法である。ただし、この場合、指標や業績の予想の見直しについては、将来期間に係るものであってもすべて損益として認識されることとなり、当年度の業績とも関係のない損益が計上され、直観に反することなどから採用されなかった。

れる場合、その変動を純損益で認識し、未充足の履行義務に変動が配分される場合、リース負債（履行義務）の帳簿価額を調整することとされている¹⁰⁵。

198. 収益認識 ED においては、契約開始後に生じた取引価格の変動は、契約開始時と同じ基礎により、すべての履行義務に配分することとされている。充足済みの履行義務に配分された金額は、収益又は収益の減額として、取引価額の変動が生じた期間に認識される。一方、未履行の義務に関連した変動額の成果であれば、履行義務の測定額を増額ないし減額することになる。IASB 及び FASB の ED において提案されているアプローチは、収益認識 ED で提案されているアプローチと整合していると考えられる。一般的に、使用量を基礎とした支払を除き、貸手のリース負債（履行義務）はリース期間にわたって充足される。

今後の方向性

199. 変動リース料は、借手にとっての無条件の義務であり貸手にとっての無条件の権利であるとし、固定か変動かにかかわらず変動リース料をリース取引開始日に認識していく考え方は、基本的には適切であると考えられる。また、貸手については、このような変動リース料のうち、貸手が信頼性をもって測定が可能な場合に限り考慮することとされており、実務上も、このような考え方を取り入れることが可能であると考えられる。
200. しかしながら、借手については、借手自身の将来の行動に依存する変動リース料を含めることは、借手の債務が過剰に計上される結果になる可能性が懸念として挙げられる。また、変動リース料を信頼性をもって測定することが困難な場合は、貸手だけでなく借手にとってもあり得る。したがって、変動リース料の認識については、借手の将来の行動に依存しないものに限定することや測定の信頼性要件を借手側にも設ける必要性について、引き続き検討していくことが考えられる。
201. 変動リース料を借手の債務及び貸手の債権に含める場合の算定方法としては、IASB 及び FASB の ED により提案されている期待値に基づく手法がすべての場合において望ましいとは限らず、最も可能性の高い金額を用いる手法が適合する場面もあり得ると考えられることから、そのような観点も踏まえ、検討していくことが考えられる。

¹⁰⁵ すべての変動を純損益に認識するのみとするか使用権資産の修正のみとするか定める場合に比べ、複雑にはなるが、会計上の見積りの変動をその変動の影響を受ける期間に会計処理するとする考え方（IAS 第 8 号「会計方針，会計上の見積りの変更及び誤謬」における考え方）とも整合し、リースの経済性をより良く反映し得る方法であるとされている。

[論点 3-3] 残価保証

検討事項

202. リース契約において、リース期間終了時に、原資産の処分価額が契約上取り決めた保証金額に満たない場合は、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場合がある（以下このような条件を「残価保証」という¹⁰⁶）。これにより、借手はリース期間中のリース料を残価保証がない場合よりも軽減できる場合があり、また、貸手は原資産に伴うリスクを回避し、一定の収益を確保することが可能となる場合がある。
203. 我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱いでは、このような残価保証がある場合には契約に基づく保証額をリース料総額に含めることとされており、その現在価値が借手の債務及び貸手の債権に含まれることとなる（ファイナンス・リース取引の場合）。一方、IASB 及び FASB の ED では、残価保証については、第三者保証の取扱いを除き、変動リース料（[論点 3-2] 参照）と同様に、予想支払額を見積り、期待値により算定した上で借手と貸手のリースに係る資産及び負債として認識し会計処理することが提案されている。ここでは、この残価保証の取り決めが含まれる場合のリース契約に関する会計処理について整理し、比較検討する。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

204. 我が国の会計基準は、残価保証がある場合、当該保証額をリース料総額に含め、ファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判定を行うこととされており、ファイナンス・リース取引に該当する場合には、借手はリース債務（貸手の場合はリース債権又はリース投資資産）に当該保証額の現在価値を含めて計上することとなる。また、貸手については、借手以外の第三者による保証がなされた場合についても、同様に当該保証額をリース料総額に含めることとしている（リース適用指針第 15 項）。
205. IAS 第 17 号でも、ファイナンス・リースの判定時に最低リース料総額及びその後のリース債務の測定に、残価保証における保証額（最大支払額）を含めることとされている。借手以外の第三者による保証がある場合の扱いも同様である。保証に関する会計処理の取扱いは、IAS 第 39 号や IFRS 第 4 号「保険契約」にもあるが、残価保証は、IAS 第 17 号に従って会計処理することとされている。

¹⁰⁶ リース適用指針第 15 項。IASB 及び FASB の ED では、「借手が貸手に返還する原資産の公正価値が、少なくとも所定の金額となるという、借手が行う保証。その公正価値が当該金額よりも低い場合には、借手は差額を貸手に支払う義務がある。」と定義されており、定義に相違は見られない。

206. FASB-ASC Topic 840 でも、IAS 第 17 号と基本的に同様のアプローチが採用されている。米国会計基準では、保証に関する会計処理が FASB-ASC Topic 460「保証」(旧 FIN 第 45 号「他者の債務に対する間接保証を含む、保証に関する保証人の会計処理及び開示」)で定められているが、キャピタル・リースに分類される場合の残価保証については、その適用範囲から除外され、FASB-ASC Topic 840 に従ってリースに係る資産及び負債に含めて会計処理することとされている¹⁰⁷。

IASB 及び FASB の ED における提案

(当初認識時の取扱い)

207. IASB 及び FASB の ED では、残価保証について、変動リース料と同様、リース取引開始日に借手の債務(リース料支払債務)及び貸手の債権(リース料受取債権)に含めて認識することが提案されている。変動リース料の認識と同様、貸手においては、残価保証についても、その予想支払額を信頼性をもって測定できる場合にのみ当該残価保証を認識することとされている。

208. 貸手における残価保証の取扱いについて、IASB 及び FASB の ED では、借手からの残価保証は、上記のように期待値により算定した額を認識することとしているが、借手と関係のない第三者からの残価保証については、現行の IAS 第 17 号の取扱いと異なり、貸手の債権(リース料受取債権)に含めることはせず、他の保証に関する会計処理に従って処理することが提案されている。これは、第三者により原資産に対してなされた保証は、借手と貸手の間のリース契約自体とは関係なく、その支払は原資産の価値に対してのみ影響を及ぼすものであるためとされている。

209. 次の設例は、リース契約に更新オプションと残価保証の双方が含まれている場合に、それらの影響をリース料支払債務に反映する際の考え方を示している。

[設例 11] 更新オプションと残価保証が契約に含まれる場合の当初認識時の測定

前提条件

- (1) リース期間 10 年
- (2) 10 年目に借手は原資産を返却するか、リース期間を 5 年更新するか選択できる。
- (3) 10 年目に返却する場合、借手が原資産の見積残存価値と実際の残存価値の差額を保証する条項がある(残価保証)。

¹⁰⁷ また、残価保証は、原資産を対象とするものであり、FASB-ASC Topic 815「デリバティブとヘッジ」(旧 SFAS 第 133 号)におけるデリバティブの定義を満たす可能性もあるが、その範囲からも除外されている。

以上の前提条件から、借手又は貸手は更新オプションと残価保証の影響を次のように考慮する。

- (4) リースの契約締結日に、借手又は貸手は、更新オプションの行使について、発生する可能性の方が発生しない可能性よりも高いかどうかを判定する。
- (5) 借手又は貸手が、10年目に返却する可能性の方が高いと判定する場合、リース期間は10年となる。その上で次の会計処理を行う。
 - 借手：10年間のリース料の現在価値に、残価保証による予想支払額の現在価値を加えた額に等しいリース料支払債務を認識する。
 - 貸手：10年間のリース料の現在価値に、残価保証による予想受取額の現在価値を加えた額に等しいリース料受取債権を認識し、リース負債を認識（履行義務アプローチの場合）又は原資産の一部の認識を中止（認識中止アプローチの場合）する。
- (6) 借手又は貸手が、リース期間を5年間更新する可能性の方が高いと判定する場合、リース期間は15年となる。その上で次の会計処理を行う。
 - 借手：15年間のリース料の現在価値に等しいリース料支払債務を認識する。
 - 貸手：15年間のリース料の現在価値に等しいリース料受取債権を認識し、リース負債を認識（履行義務アプローチの場合）又は原資産の一部の認識を中止（認識中止アプローチの場合）する。

（当初認識後の見直し）

210. 残価保証の予想支払額は、変動リース料と同様、報告日ごとに見直すことを原則とするが、借手のリース料支払債務、貸手のリース料受取債権の重大な変動を示唆する事実や状況がない場合には、見直しは不要とされている。その変動についての会計処理は、変動リース料と同様である（第182項参照）。

IASB 及び FASB における議論と当委員会における検討

（当初認識時の取扱いについて）

211. 残価保証の会計上の認識に関する取扱いについては、主に次のような方法があり、IASB 及び FASB の ED では、(2)の方法を採用している¹⁰⁸。

¹⁰⁸ このほか、現行のオペレーティング・リース取引で取られている方法として、残価保証を発生時に借手の費用（貸手の収益）として認識する方法も考えられるが、現行のファイナンス・リース取引では、既に残価保証による保証額をリース資産及びリース負債に含めて認識しており、使用权モデルにおいてこれを資産又は負債として認識しない方向で整理することは難しいと考えられ、ここでは挙げていない。

- (1) 借手のリース債務（貸手のリース債権）とは別個の構成要素として認識する（構成要素アプローチ）。
- (2) 借手のリース債務（貸手のリース債権）に含めて認識する（単一の資産・負債アプローチ）。
212. 前項(1)の方法は、残価保証をリース債務とは別個の構成要素として、他の保証と同様、偶発債務（資産）又はデリバティブとして認識し、会計処理することになる。これは、残価保証による予想支払額の増加は原資産の価値の減少に起因して生じるものであって、それを使用権資産の増加として認識することは使用権資産の過大計上につながる可能性があり、直感に反することによるとされる。
213. しかしながら、IASB 及び FASB の ED では、残価保証は、リース契約上の他の条件と非常に密接に関係しており、そのような保証を個別に認識するとかえって誤解が生じる可能性があるとして、第 211 項(1)の方法は採用されなかった。残価保証の予想支払額の変動は、リースの契約締結時に算定された使用権資産の原価の変動であるといえ、また、使用権資産の過大計上の懸念は、減損規定によって対処できるとされている。残価保証に係る権利と義務は、借手と貸手の双方にとって無条件の権利と義務であり、支払金額の不確実性を測定で反映する変動リース料と同様に会計処理すべきという観点からは、第 211 項(2)の方法が適切となる。
214. このような IASB 及び FASB の ED の提案に対しては、残価保証は原資産の価値を保証しているものであり、リース契約自体と密接に関連しているものではなく、借手の使用権資産を構成するものではないとして、リース契約に係る資産及び負債とは別個の構成要素として扱うべきとする意見もある。これに対して、残価保証は、リース料と同様、借手に生じ得るキャッシュ・アウトフローであり、リース期間終了時における貸手のリスクを軽減するものといえるので、一般的には、残価保証の水準が高ければ、リース期間中のリース料の水準はその分低くなるといった関係にある。すなわち、残価保証は、リース料の後払い的な性格を有し、その一部を構成するものであり、変動リース料と同様に、リース取引開始日から認識する第 211 項(2)の方法が適切とする意見もある。また、残価保証による支払金額は、借手及び貸手の管理の及ばない特定の事象（原資産の価値の変動）により変動するものであり、一部の変動リース料のような借手の行動に依存する支払金額とは異質であるとの意見もある（なお、測定の信頼性要件や、期待値による測定、当初認識後の見直しの論点に関する論点に係る検討は、[論点 3-2] の変動リース料における検討を参照）。

(当初認識時の測定について)

215. 残価保証を借手のリース債務及び貸手のリース債権に含めて認識する場合、その予想支払額の測定については、主に次のような方法がある¹⁰⁹。

- (1) 確率加重の期待値による方法(期待値方式)
- (2) 最も発生する可能性の高い(most likely)単一の金額による方法(最頻値方式)
- (3) 契約上の最大支払額による方法

216. 前項(1)及び(2)の方法に関する論点は、[論点 3-2]の変動リース料と同様である。前項(3)の方法は、IAS 第 17 号や FASB-ASC Topic 840 の現行の取扱いと整合するものであり、残価保証により発生し得る最大支払額の現在価値が借手の負債及び貸手の債権として計上される。一方、IASB 及び FASB の ED による提案では、当該残価保証により支払うと予想される金額(前項(1)の確率加重の期待値)の現在価値が借手の負債及び貸手の債権として計上されることになり、通常、現行の取扱いにより計上される残価保証よりも金額は小さくなると考えられる。これは、残価保証をリース期間の終了時における変動リース料に相当するものと捉え、変動リース料と整合的な会計処理を採用することが望ましいとされたためである¹¹⁰。なお、その算定に際しては、合理的な数のシナリオによる確率分布を考慮することで足りるとされている。

(貸手における第三者からの残価保証について)

217. 貸手における借手以外の第三者からの残価保証の取扱いについては、残価保証を引き受ける相手によって、当該保証の予想支払額が貸手のリース料受取債権に含めて会計処理する場合と別個に保証として会計処理する場合が生じることとなり、貸手にとっては経済的実態が類似する取引が異なって会計処理されることは適切でないとする意見がある。貸手の立場から見れば、第三者からの残価保証の予想支払額は、貸手にとっての回収可能額の一部であって、他の保証の会計処理と同様に扱うのは適切でないといわれる。

218. 一方、借手以外の第三者からの残価保証によるキャッシュ・アウトフローは、借手と貸手の間のリース契約に基づくキャッシュ・アウトフローではなく、リース料を構

¹⁰⁹ 変動リース料と残価保証を分けて考えることが困難な場合も多くあるといえる。例えば、対象資産を過剰に使用することにより減価した分を保証することが必要な契約の場合(リースしている自動車の走行距離に応じて支払う場合など)、使用量に基づく追加的なリース料を貸手が変更することとの差は必ずしも明らかではない。

¹¹⁰ なお、IASB 及び FASB の DP の段階では、FASB は、第 215 項(2)の最も発生の可能性の高い支払額を予備的見解として示していたが、その後の IASB 及び FASB における審議の過程で、IASB と同様、期待値による測定によるべきと変更された。

成するものではないため、リース期間終了時における変動リース料に相当するものとする考え方は適当ではないという意見がある。別個の構成要素として扱うことで収益認識 ED における履行義務の考え方と整合がとれるとする意見もある。これは、収益認識 ED では、顧客との契約に基づく履行義務に焦点を当ており、リース契約の当事者は貸手と借手だけであることからすれば、契約における貸手の履行義務は、借手との間でしか成立しないと考えられ、第三者の保証はその意味で、リース契約からの貸手の履行義務ではなく、別個の会計処理を行うことが適当と考られる。

今後の方向性

219. 残価保証は、リース料の後払い的な性格を有し、リース期間終了時の変動リース料に相当すると考え、変動リース料の取扱いと整合的に会計処理とする IASB 及び FASB の ED の考え方は適当であると考えられる。ただし、その認識については、更新オプションや借手の業績や原資産の使用量に基づく変動リース料などと異なり、借手の意思や行動にかかわらず発生する偶発事象に基づき支払う義務（又は受け取る権利）である場合があり、そのような場合に借手の負債（及び貸手の資産）に含めて認識していくことには一定の合理性があると考えられる。

なお、変動リース料の取扱いと同様、貸手だけでなく借手にとっても信頼性をもって測定することが困難な場合があり得ることから、測定の信頼性要件を借手側に設ける必要性を引き続き検討していくことが考えられる。また、その際の測定方法については、変動リース料と整合的な方法を採用することが考えられる（〔論点 3-2〕参照）。

220. 借手以外の第三者からの残価保証の取扱いについては、第 217 項及び第 218 項のような相反する意見があることを踏まえ、貸手のリース料受取債権に含めて会計処理すべきか、別個の構成要素として他の保証と同様に会計処理すべきか、貸手の収益認識との関連も踏まえ、検討していくことが考えられる。

【論点 4】表示及び注記事項

〔論点 4-1〕借手の表示

検討事項

221. リース取引に係る借手の貸借対照表、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書における表示について、IASB 及び FASB の ED では、使用権モデルを前提とした取扱いが提案されている。ここでは提案されているリース取引に係る借手の表示について整理し、現行の取扱いとの比較検討を行う。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

222. 借手のファイナンス・リース取引に係る原資産について、我が国の会計基準では、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ことを原則とし、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認めている。ただし、各科目に含まれるリース資産の金額の注記は求められておらず、リース資産を各科目に含めて表示する場合、それらの金額は開示されず、主な資産の種類等のみが記載される。
223. IAS 第 17 号では、資産の種類ごとの帳簿価額を開示することとされ、FASB-ASC Topic 840 では、その取得原価と減価償却累計額を財務諸表上または注記により開示することとされている。なお、FASB-ASC Topic 840 では、性質別又は機能別に分類した主要な種類ごとの金額についても、財務諸表上または注記により開示することとされている（この場合、所有資産と合わせて表示することができる。）。

IASB 及び FASB の ED における提案

224. IASB 及び FASB の ED では、基本的に、リース取引から生じる借手の資産、負債、費用及びキャッシュ・フローを、次のように他の取引から生じるものとは区分して表示することが提案されている。

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

IASB 及び FASB における議論と当委員会における検討

225. IASB 及び FASB の ED で提案されている借手の使用权資産の表示については、使用权資産は無形の権利であることから、無形資産として表示することも考えられる。しかしながら、使用权資産から得られる経済的便益と他の所有資産から得られる経済的便

益とは類似していることなどから¹¹¹、IASB 及び FASB の ED では、有形固定資産又は投資不動産に含めて表示することが提案されている。

ただし、使用权資産と所有資産では支払に関する財務的な柔軟性が異なり、使用权資産については更新時に有利なリース料水準等を確保できないリスクがあるなど、所有資産とは重要な違いがみられるといった理由から、それらを区分して表示することが提案されている。

226. リース料支払債務の表示については、リース料支払債務は金銭債務と考えられ、他の金融負債と区分せず、注記による開示で十分との意見もある。しかしながら、リース料支払債務は、更新オプション等を考慮したリース期間に係るリース料や変動リース料等を含む負債であるという点で他の金融負債とは性質が異なり、また、使用权資産との関連性が高く、両方ともに区分表示することで、有用な情報を提供し得ると考えられることから、IASB 及び FASB の ED では、他の金融負債と区分して表示することが提案されている。

227. リース取引から生じる費用やキャッシュ・フローについては、リース取引から生じる資産や負債の区分表示との整合性から、区分表示することが提案されている。注記による開示を選択することも費用については認められているが、キャッシュ・フローについては認められていない。

今後の方向性

228. 提案されている借手の会計処理（[論点 1-1] 及び [論点 2-1] 参照）を前提とすれば、使用权モデルから生じる借手の資産及び負債は、他の有形固定資産や無形資産、金融負債などとは異なる特有の性質を一部有していると考えられることから、他の項目と区分して表示することは基本的には適切であると考えられる。ただし、費用だけでなく関連するキャッシュ・フローの扱いも含め、注記事項としての開示による方法についても検討していくことが考えられる。

¹¹¹ このほか、IASB 及び FASB の ED では、キャッシュ・フローを生成する事業の能力の評価に際しては、事業の生産能力についての情報が有用であり、無形資産として表示するより、有形固定資産又は投資不動産として表示する方が、原資産の使用方法に関する情報がより適切に提供されるため、といった理由も示されている。

[論点 4-2] 貸手の表示

検討事項

229. リース取引に係る貸手の貸借対照表、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書における表示について、IASB 及び FASB の ED では、履行義務アプローチと認識中止アプローチを使い分ける複合モデルを前提に、各アプローチに応じた提案がなされている。ここでは提案されている貸手の表示について整理し、現行の取扱いとの比較検討を行う。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

230. 我が国の会計基準では、ファイナンス・リース取引に係る貸手の貸借対照表上の表示について、所有権移転ファイナンス・リース取引に該当する場合はリース債権、所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する場合はリース投資資産として表示される。また、貸手の損益計算書上の表示については、貸手の会計処理として次のいずれの方法を選択するかに応じて決定される（第 126 項参照）。

- (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
- (2) リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法
- (3) 売上高を計上せずに利息相当額を各期間へ配分する方法

231. 一方、IAS 第 17 号では、ファイナンス・リースにより保有する資産について、貸借対照表上、正味リース投資未回収額に等しい額で債権として表示し、損益計算書上、受取リース料から元本回収相当額を除いた額を金融収益として表示することとされている。ただし、貸手が製造業者又は販売業者の場合には、原資産の公正価値又は最低受取リース料総額を市場金利で割り引いた現在価値のいずれか低い方を売上高とし、原資産の原価（当初直接費用を含む）から無保証残存価額の現在価値を控除した額を売上原価とした上で、利息相当額をリース期間にわたって金融収益として認識することとされている。

232. FASB-ASC Topic 840 では、直接金融リース及び販売型リースについて、最低受取リース料総額（未履行のコストに相当する金額及び回収不能見込額を別個に控除項目として示す）、無保証残存価額、当初直接費用（直接金融リースのみ）及び未稼得収益をそれぞれ、貸借対照表上に表示または注記により開示することが求められている。損益計算書については、直接金融リースの場合、未稼得収益及び当初直接費用をリース期間にわたり、収益として計上することとなるが、販売型リースの場合、最低支払リース料の現在価値を売上高、原資産の原価（当初直接費用を含む）から無保証残存価額の現在価値を差し引いた額を売上原価としたうえで、未稼得収益をリース期間にわ

たり、収益として計上することとなる。

IASB 及び FASB の ED における提案

233. IASB 及び FASB の ED では、履行義務アプローチと認識中止アプローチを使い分ける複合モデルを前提に、貸手の表示について各アプローチに応じた表示項目や表示方法が提案されている。

(1) 履行義務アプローチを適用する場合

貸借対照表	・ 原資産、リース料受取債権、リース負債(履行義務)を他の資産、負債とは区分して総額で表示し、その合計を正味リース資産(又は負債)として表示する ¹¹² (「結合表示」と呼ばれる。)
損益計算書	・ リース料受取債権に係る利息収益、リース負債(履行義務)の充足により生じるリース収益及び原資産に係る減価償却費を他の項目と区分して表示する。
キャッシュ・フロー計算書	・ リース料の現金受取額を営業活動に分類し、他のキャッシュ・フローと区分して表示する。

(2) 認識中止アプローチを適用する場合

貸借対照表	・ リース料受取債権を他の金融資産とは区分して表示し、残存資産を他の項目とは区分して、有形固定資産に含めて表示する ¹¹³ 。
損益計算書	・ リース料受取債権に係る利息収益を他の利息収益と区分して表示し、リース収益及びリース費用を貸手の事業モデルに基づき表示する ¹¹⁴ 。
キャッシュ・フロー計算書	・ リース料の現金受取額を営業活動に分類し、他のキャッシュ・フローと区分して表示する。

¹¹² 転リースの場合、原リースによるリース料支払債務を転リースから生じる他の資産及び負債と区分して表示するとともに、貸借対照表において、使用权資産、転リースによるリース料受取債権、リース負債を総額で表示し、その合計を正味リース資産(又は負債)として表示する。

¹¹³ 転リースにより生じたリース料受取債権、残存資産についても区分して表示する。

¹¹⁴ 例えば、貸手のビジネスモデル上、販売取引の代替的手段としてリース取引を使用していると考えられる場合、リース収益とリース費用をそれぞれ独立の表示科目で表示する。一方、貸手のビジネスモデル上、金融を提供する目的でリース取引を使用していると考えられる場合、リース収益とリース費用を純額で、単一の科目で表示することとなる。

IASB 及び FASB における議論と当委員会における検討

(履行義務アプローチに係る表示について)

234. 履行義務アプローチでは、貸手は貸借対照表上で、原資産とリース料を受け取る権利（リース料受取債権）の双方を表示することになるため、資産の二重計上を招くことが懸念され、IASB 及び FASB の ED では、原資産、リース料受取債権、リース負債（履行義務）を総額で表示し、それらの合計（純額）を表示する「結合表示」という方法が採用されている。この結合表示について、IASB 及び FASB の ED 公表前の審議の過程では、主として次のような方法が検討された。

- (1) 原資産とリース負債（履行義務）を結合して純額表示する。
- (2) リース料受取債権とリース負債（履行義務）を結合して純額表示する。
- (3) 原資産、リース料受取債権、リース負債（履行義務）を結合して純額表示する。

235. 原資産、リース料受取債権、リース負債（履行義務）については、いずれも金融商品に関する相殺表示の要件¹¹⁵を満たす性質を有するものではないことから結合表示の方法が検討されているが、前項(1)の方法は、原資産とリース負債（履行義務）の純額表示を認める先例がなく、リース負債の金額が原資産の金額を上回る場合には負の残高となる可能性もあること、また、前項(2)の方法は、証券化などでリース料受取債権を売却した場合の取扱いが不明確となることなど短所があるとされ、採用には至らなかった。資産の二重計上の懸念に応えつつ、履行義務アプローチにおける原資産、リース料受取債権及びリース負債（履行義務）の間の相互依存関係や貸手が原資産を保有し続けているという事実を反映でき、純額で負の残高となる可能性も低いことから、前項(3)の方法が採用されている。

236. 履行義務アプローチにおける貸手について、IASB 及び FASB によるこの結合表示の提案は、主として、資産の二重計上への懸念を軽減するために採用されたアプローチと理解できるが、この表示方法によっても、借方に控除項目として計上されるリース負債（履行義務）の性質を理解することが難しく、依然として、原資産とリース料受取債権は、同一のキャッシュ・フローを裏付けとする資産にも関わらず、各資産からそれぞれ別のキャッシュ・フローが生み出される、といった利用者への誤解を与える可能性があるとする意見がある。また、借手のリース料支払債務の総額表示や、貸手の他の所有資産の表示とは整合せず、また、このような結合表示がどのような状況において適切となるかについての概念的な根拠がないとする意見もある。

¹¹⁵ IAS 第 32 号「金融商品：表示」では、法的に実行可能な相殺権を有し、純額決済または資産と負債を同時に実現させる意図がある場合にのみ金融資産と金融負債を相殺し、純額表示することが求められている。

237. 一方、仮に結合表示の方法を採用するとしても、リース料受取債権とリース負債は同一の相手先に対する権利と義務であり強い相互依存関係にあるため、原資産を別建てで表示し、リース料受取債権とリース負債のみを結合表示したほうが、適切であるとする考え方もある（第 234 項(2)の方法）。この方法によれば、資産の二重計上を回避できるとともに、原資産の支配が維持されている事実を反映でき、また、原資産と不可分でありながら、独立した資産である使用権の取引により、新たな資産及び負債が発生しているという事実も反映できる¹¹⁶。
238. なお、損益計算書上の表示について、FASB はリース取引から生じる資産及び負債に係る減価償却費、利息収益及びリース収益を、当該資産及び負債を結合して表示することとの整合性から、これらを合わせて純額で表示する方法を提案している。一方、IASB はこれらの収益又は費用は互いに異なる性質をもつものであるため、総額で表示することを提案している。
239. キャッシュ・フロー計算書上の表示については、リース料収入を利息と元本回収に分け、それぞれを営業活動と投資活動に分けて表示するという方法も検討されたが、リース収益は貸手の営業活動からの収益であるとし、一括して営業活動に表示することが最終的に提案されている。

（認識中止アプローチに係る表示について）

240. 貸借対照表においては、履行義務アプローチと同様、リース料受取債権は他の資産とは異なる性質をもつ資産と考え、他の資産とは区分して表示することとしている。また、残存資産についても、他の有形固定資産とはリスクや測定アプローチが異なるため、有形固定資産の中で区分して表示することが提案されている。
241. 損益計算書上の表示については、リース収益及びリース費用を貸手の事業モデルに基づき、総額で表示するか純額で表示するか決定することが提案されている。これに

¹¹⁶ このほか、リース料受取債権とリース負債（履行義務）を単一の会計単位と捉え、結合表示ではなく、収益認識 ED との整合性の観点から、直接純額で表示する方が適当とする意見もある。収益認識 ED では、顧客との契約における対価を受け取る権利と財又はサービスを提供する義務（履行義務）は、相互に依存していることから、当該権利と義務を単一の会計単位とし、履行義務が充足されるか、対価が支払われるまでは、基本的に契約資産又は契約負債として純額で認識し表示することとしている。履行義務アプローチでも、履行義務は原資産の使用をリース期間にわたって認め続けるという義務のみであり、原資産の引渡しを履行義務とは捉えておらず、リース取引開始日に履行義務は未充足と捉えているとすれば、履行義務が充足されていないリース取引開始日では、リース料という対価を受け取る権利（リース料受取債権）と原資産の使用をリース期間にわたって認め続けるという義務（履行義務）を単一の会計単位とし、純額で表示することが収益認識 ED の考え方と整合するという意見である（ただし、借手でリース取引開始日から使用権資産及びリース料支払債務を認識することは整合しなくなる）。

より貸手のリースの経済的実態を反映した情報が提供できるようになるとしている。

今後の方向性

242. IASB 及び FASB の ED で提案されている貸手の会計処理([論点 1-2]及び[論点 2-2]参照)を前提とすれば、我が国においても、IASB 及び FASB の ED における表示に関する提案を基礎として検討していくことが考えられる。しかしながら、履行義務アプローチにおける結合表示については、収益認識 ED や未履行契約との関係も含め、その方法や必要性について、今後検討していくことが考えられる。

[論点 4-3] 注記事項(借手及び貸手)

検討事項

243. 現行の我が国及び国際的な会計基準では、リース取引に係る開示について、リース取引の分類を基礎としており、ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引のそれぞれで異なる注記が要求されている。IASB 及び FASB の ED では、使用权モデルに基づき、借手について単一のモデルで会計処理することとされ、貸手について履行義務アプローチと認識中止アプローチを用いる複合モデルが提案されていることから、これに対応した注記が提案されている。ここでは IASB 及び FASB の ED により提案されているリース取引に係る借手及び貸手の注記事項について整理し、現行の取扱いとの比較検討を行う。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

244. 我が国の会計基準では、ファイナンス・リース取引について、借手は、リース資産の内容(主な資産の種類)及び減価償却の方法を注記することとしている(リース会計基準第 19 項)。貸手は、リース債権(所有権移転ファイナンス・リース取引)及びリース投資資産(所有権移転外ファイナンス・リース取引)に係る将来リース料を収受する権利部分について、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及び 5 年超の回収予定額を注記することとしている(リース会計基準第 21 項)。また、リース投資資産は将来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ため、それらの部分の金額(利息相当額控除前)を注記し、かつ、受取利息相当額を注記することとしている(リース会計基準第 20 項)¹¹⁷。

¹¹⁷ また、平成 20 年 4 月 1 日より前に契約を締結したリース取引で、所有権移転外ファイナンス・リース取引と判断されたものについては、借手及び貸手ともに、引き続き賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理が認められており、これらのリース取引については、一定の注記が必

245. また、オペレーティング・リース取引については、借手及び貸手ともに、解約不能なものに係る未経過リース料を貸借対照表日後 1 年以内と 1 年超に区分して注記することとしている（リース会計基準第 22 項）。

246. IAS 第 17 号では、ファイナンス・リースについて、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」（以下「IFRS 第 7 号」という。）の定めに従う必要があり、さらに、重要なリース契約に関する一般的な記述（変動リース料の算定基礎や更新または購入オプション、リース契約によって課せられた制限等）や期中に損益として認識された変動リース料の注記が借手と貸手の双方に求められている。さらに、借手又は貸手固有の注記事項として、それぞれ次のような項目の開示が必要とされている。

（借手）

- (1) リース資産の種類別の帳簿価額
- (2) 未経過最低リース料総額とその現在価値との調整
- (3) 1 年以内、1 年超 5 年以内、5 年超の各期間の未経過最低リース料総額と現在価値
- (4) 解約不能の転リースにおいて受け取ることが見込まれる最低転リース料総額

（貸手）

- (1) リース投資未回収総額と最低受取リース料総額の現在価値との調整
- (2) 1 年以内、1 年超 5 年以内及び 5 年超の各期間のリース投資未回収総額と最低受取リース料総額の現在価値
- (3) 未稼得金融収益
- (4) 無保証残存価値
- (5) 回収不能な最低受取リース料総額に対する引当累計額

247. オペレーティング・リースについては、借手及び貸手は、リース契約に関する一般的な記述、解約不能期間に係る最低リース料総額、1 年以内、1 年超 5 年以内及び 5 年超の各期間における最低リース料総額、期中に損益として認識された変動リース料の注記が求められている。また、借手はこれに加え、解約不能の転リースにより将来受け取ることが見込まれる最低転リース料総額、期中に費用として認識されたリース料及び転リース料の注記が求められている。

248. FASB-ASC Topic 840 では、キャピタル・リースについて、リース契約に関する一般的な記述や期中に損益として認識された変動リース料の財務諸表上での表示又は注記が借手と貸手の双方に求められている。さらに、借手又は貸手固有の情報として、次の情報を、財務諸表中に表示または注記において開示することとされている。

要となっている。

(借手)

- (1) リース資産の形態又は目的分類による取得価額、取得原価総額及び減価償却累計額
- (2) 未経過最低リース料総額、その後 5 年間の各年度の支払額及び最低リース料総額を現在価値に減少させるため必要な利息相当額
- (3) 解約不能の転リースおける将来受け取る最低転リース料総額

(貸手¹¹⁸)

- (1) 販売型リース又は直接金融リースに関する、最低受取リース料総額(未履行のコストに相当する金額及び回収不能見込額を別個に控除項目として示す)、無保証残存価額、当初直接費用(直接金融リースのみ)及び未稼得収益
- (2) 最低受取リース料総額のうち、その後 5 年間の各年度に受け取る金額

249. オペレーティング・リースについては、借手は、未経過最低リース料総額、その後 5 年間の各年度別の最低支払リース料、解約不能の転リースにより将来受け取る最低転リース料総額、当期に損益として認識されたリース料、転リース料及び変動リース料を開示することとされている。また、貸手は、リース資産の形態又は目的分類による取得価額、減価償却累計額、未経過最低受取リース料総額とその後 5 年間の各年度に受け取る金額、及び期中に損益として認識された変動リース料を開示することとされている。

IASB 及び FASB の ED における提案

(開示原則)

250. IASB 及び FASB の ED では、次のような開示原則を定めることが提案されており、また、有用な情報を提供できるよう、適宜、集約または分解して開示する必要があるとされている。

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

(開示項目)

251. 前項(1)の開示原則に基づき、財務諸表に認識されている金額を識別し、説明するた

¹¹⁸ 貸手の場合、レバレッジド・リースを除くリース業務が、貸手の収益、純利益または総資産の重要な部分を構成している場合に、リースに関する情報を財務諸表中に表示または注記として開示することとされている(オペレーティング・リースの場合も同様)。

めの情報として、借手及び貸手について、次の開示を行うことが提案されている（借手又は貸手に固有の注記事項については括弧書きで示している。）

(1) 次の項目を含むリース契約の内容

リース契約に関する一般的な記述

変動リース料の算定基礎及び算定条件

更新オプション等の存在及び条件（借手は、オプションのうち使用权資産の一部として認識されているものと認識されていないものについて、記述的な開示を提供する必要がある。）

原資産を購入できるオプションの存在及び主要な条件

償却方法に係る仮定及び判断並びに当該仮定及び判断の変更に関する情報（借手のみ）

残価保証の存在及び条件

使用权資産又はリース料受取債権の測定に含められた当初直接費用

リース契約により課されている制約（配当、追加借入及び追加的なリースに係る制限など）

(2) リース取引開始日が到来していないリースの主要な条件に関する情報（当該リースが企業にとって重要な権利及び義務を創出する場合）¹¹⁹

(3) 重要な転リースの性質及び金額（上記(1)に従って提供される情報に含まれているもの）

(4) 短期リースについて、簡便的な会計処理を適用している場合、その旨とともに、借手については、当該短期リースについて貸借対照表上で認識している金額

(5) セール・アンド・リースバック取引を行っている借手は、その旨及び当該取引の契約条件並びに当該取引から生じた利得又は損失（他の資産の処分によるものとは区別する）

(6) 次の項目に関する期首残高と期末残高の調整表

使用权資産（原資産の種類別に分解して開示する）（借手）

リース料支払債務（期中に支払ったリース料を区分して開示する）（借手）

リース料受取債権（貸手）

リース負債（履行義務アプローチを適用している貸手）

¹¹⁹ リース契約が締結されていても、リース取引開始日前の段階では、リースは未履行であり、契約が不利な契約に該当する場合を除き、リースに係る資産及び負債は認識されない。ただし、リースの契約締結日とリース取引開始日との間の資産と負債とが重要となる場合もあり得ることから、IASB 及び FASB の ED では、そのような場合に、リースに関する条件の開示を求めるとしている。

残存資産（認識中止アプローチを適用している貸手）

- (7) 履行義務アプローチと認識中止アプローチのいずれを適用すべきか決定する際に用いた、原資産に伴うリスク又は便益に対するエクスポージャーに関する情報（貸手のみ）
 - (8) 履行義務アプローチを適用しているリースから生じた減損損失と認識中止アプローチを適用しているリースから生じた減損損失の区別（貸手のみ）
 - (9) 残存資産の種類別の性質及び金額（認識中止アプローチを適用している貸手のみ）
 - (10) リースに関連した重要なサービス義務の内容に関する情報（貸手のみ）
252. さらに、第 250 項(2)の開示原則に基づき、企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性にリースがどのように影響する可能性があるかを示す情報として、借手及び貸手について、次の開示が求められている。
- (1) リース料の現在価値を算定する際に用いた、更新オプション等、変動リース料、期間オプションのペナルティ、残価保証及び割引率に関する重要な仮定及び判断、並びにその仮定及び判断の変更に関する情報
 - (2) (3)の開示を除く、リースから生じるリスクに関する性質及び範囲、定性的開示（リスクに対するエクスポージャーと当該リスクの管理方法等）並びに定量的開示（信用リスク、流動性リスク及び市場リスク等）¹²⁰
 - (3) リース料支払債務（借手）又はリース料受取債権（貸手）の満期分析の開示
253. 前項(3)は、リース取引で定められた最低限の義務又は権利に起因する将来キャッシュ・フロー（すなわち、変動リース料並びに期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額を除いたもの）と、貸借対照表上で認識されている金額に係る将来キャッシュ・フローを区分して、最初の 5 年間については 1 年ごとに、残りの期間については合計金額で、割引前のキャッシュ・フローを開示することとされている。

今後の方向性

254. 提案されている借手の会計処理（[論点 1-1] 及び [論点 2-1] 参照）及び貸手の会計処理（[論点 1-2] 及び [論点 2-2] 参照）を前提とすれば、IASB 及び FASB の ED における開示に関する提案には一定の合理性があると考えられるが、個々の具体的な開示項目の取扱いについては、今後、検討を要すると考えられる。

¹²⁰ IFRS 第 7 号の第 31 項から第 42 項で要求されている開示項目である。

【論点5】その他の論点

[論点5-1] セール・アンド・リースバック取引

検討事項

255. 譲渡人（借手）が、所有する資産を譲受人（貸手）に譲渡し、譲受人から同一の資産のリースを受ける取引は、通常、セール・アンド・リースバック取引と呼ばれる。セール・アンド・リースバック取引については、金融取引として扱うか、売却取引及びリース取引として扱うかが論点となる。金融取引として扱う場合、譲渡人（借手）は譲渡した資産の認識を中止せず、譲渡代金を負債として認識することとなる。一方、売却取引及びリース取引として扱う場合には、譲渡した資産の認識を中止し、売却損益を譲渡時又はリース期間にわたって認識することとなる。

IASB 及び FASB の ED では、使用権モデルに基づく会計処理を前提に、この取引に関する会計処理の取扱いを見直しており、現行の我が国及び国際的な会計基準における取扱いと異なる提案がなされている。ここでは、それらの取扱いについて整理し、検討する。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

256. 我が国の現行の会計基準では、セール・アンド・リースバック取引における譲受人（貸手）から譲渡人（借手）へのリース取引がファイナンス・リース取引に該当する場合、原資産（リース物件）の売却に伴う損益を長期前払費用又は長期前受収益として繰延処理し、リース資産の減価償却費の割合に応じ減価償却費に加減して損益に計上される¹²¹。一方、リース取引が、オペレーティング・リース取引に該当する場合の取扱いは明示されておらず、一般に、通常の売却の会計処理とオペレーティング・リース取引の会計処理が行われることが想定される。

257. 特別目的会社を活用した不動産に係るセール・アンド・リースバック取引については、日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 15 号「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」において、譲渡人が不動産を譲受人である特別目的会社に適切な価額で譲渡し、かつ、当該不動産に係るリスクと経済価値のほとんどすべてを、当該特別目的会社を通じて、他の者に移転していると認められる場合に、譲渡人は当該不動産の譲渡取引を売却取引として会計処理することとされている。また、特別目的会社（貸手）から譲渡人（借手）へのリースバック

¹²¹ ただし、売却損失が、当該原資産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には、当該売却損失を繰延処理せず、売却時の損失として計上することとされている（リース適用指針第 49 項）。

取引が、オペレーティング・リース取引であり、かつ、譲渡人（借手）が適正なリース料を支払う場合にのみ売却取引として扱うこととされている。

258. IAS 第 17 号でも、我が国の会計基準と同様、資産の所有に伴うリスクと便益の移転の有無に基づき、リース取引がファイナンス・リースとなる場合、売却益は繰り延べられ、リース期間にわたり償却される。一方、リース取引がオペレーティング・リースとなる場合、リース資産の帳簿価額、公正価値及び売却価額の相互関係に基づき、主として次の会計処理が行われる。

- (1) 売却価額が公正価値と等しい場合は、譲渡時に売却損益を認識する。
- (2) 売却価額が公正価値よりも高い場合は、当該超過額を繰り延べ¹²²、資産の使用期間にわたって償却する。
- (3) 売却価額が公正価値よりも低い場合は、将来のリース料が市場価格以下のリース料となることによって補填される場合を除き、譲渡時に売却損を認識する¹²³。

259. FASB-ASC Topic 840 では、セール・アンド・リースバック取引について、キャピタル・リース又はオペレーティング・リースのいずれかで処理し、売却損益については、譲渡人（借手）が売却資産を使用する権利の割合に応じて認識する部分を除いて、リース期間にわたって繰り延べるという考え方が採用されている。

260. さらに、不動産を含むセール・アンド・リースバック取引については、FASB-ASC Topic 840 において、譲渡人（借手）が、セール・アンド・リースバックの会計処理¹²⁴を行うためには、通常のリースバック取引であり、支払条件が譲受人（貸手）の当初及び継続的な投資を十分に示しており、かつ、他の継続的関与がないことによって示されているように、支払条件によって、所有に係るすべてのリスク及び便益を移転している必要があるとされている。それ以外の場合には、預り金方式¹²⁵又は金融取引として会計処理することとされている。

IASB 及び FASB の ED における新たな提案

261. IASB 及び FASB の ED では、セール・アンド・リースバック取引について、譲渡人（借

¹²² 売却価額 > 帳簿価額 > 公正価値となる場合には、売却価額と帳簿価額の差額（売却益）を繰り延べることになる。

¹²³ さらに、セール・アンド・リースバック時の公正価値が、帳簿価額よりも低い場合は、帳簿価額と公正価値との差額との損失については、即時に認識される。

¹²⁴ セール・アンド・リースバックの会計処理とは、譲渡人（借手）が、売却を記録し、すべての不動産と関連する負債を貸借対照表から取り除き、売却からの利得又は損失を認識し、リース取引を借手の規定に従って分類する方法をいう。

¹²⁵ 預り金方式とは、譲渡人（借手）が、譲渡資産と関連する負債を引き続き貸借対照表上で表示し、収益や債権の計上を行わない方法である。

手)から譲受人(貸手)への原資産の譲渡取引に焦点を当て、当該譲渡取引が、IASB及びFASBのEDで提案されている原資産の売買の規準(第50項参照)を満たすかどうかにより判断することとしている。

セール・アンド・リース・バック取引における譲渡取引が原資産の売買の規準を満たす場合、すなわち、契約終了時に原資産の支配が移転され、かつ、原資産に伴うすべてのリスクと便益(ごく僅かなものを除く)が譲受人(貸手)に移転されている場合には、売却取引及びリース取引として扱い、満たさない場合には、金融取引として扱うこととされている¹²⁶。

(IASB及びFASBのEDで提案されているセール・アンド・リースバック取引の処理)

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

¹²⁶ 譲渡契約及びリース契約の両契約が、次のいずれかに該当する場合、IASB及びFASBのEDにおいては、セール・アンド・リースバック取引に係る提案内容を適用することとされている。

- (a) 同時又はそれに近い時期に締結されている。
- (b) 単一の経済的目的をもってパッケージとして交渉されている。
- (c) 同時に又は連続して実行される。

262. また、IASB 及び FASB の ED では、セール・アンド・リースバック取引の場合、他の取引では一般的でない条件を有している場合がある可能性があり、譲渡人（借手）が譲受人（貸手）に対して、契約終了時に、譲渡資産（原資産）に伴う僅少でない額のリスクと便益の移転を妨げ、原資産の売買の規準を満たさない場合の例として、次のような状況を示している。

- (1) 譲渡人（借手）が、譲渡資産を買戻し時の公正価値でない金額で買い戻す義務若しくは権利を有しているか、又は譲受人（貸手）が譲渡人（借手）に資産の買戻しを強制できる。
- (2) 譲渡人（借手）が、譲受人（貸手）の投資額又は当該投資に対するリターンを保証している。
- (3) 譲渡人（借手）が、譲受人（貸手）に残価保証を提供している。
- (4) 譲渡人（借手）が、譲受人（貸手）にノンリコースの融資を提供している。
- (5) 譲渡人（借手）が、譲渡資産に係る既存の負債を返済する義務を留保している。
- (6) 譲渡人（借手）が、譲受人（貸手）のために担保を提供する（譲渡資産以外）か又は譲受人（貸手）の債務を保証している。
- (7) 譲渡人（借手）の支払賃料が、譲受人（貸手）の将来の営業活動に関する何らかの事前に決定されたか又は決定可能な水準に依存している。
- (8) 譲渡人（借手）が、譲渡資産を譲受人（貸手）からリースせずに、資産価値の向上を伴う売却とリースバックの取引を行っている。
- (9) 譲受人（貸手）が、資産の価値の増加相当分を譲渡人（借手）と分け合う義務を有している。
- (10) 譲渡人（借手）が、譲受人（貸手）の将来の利益又は譲渡資産の価値の増加に参加することを認めるその他の条項又は状況が存在している。例えば、譲渡人（借手）が譲受人（貸手）に対する重要な持分を所有しているか又は取得する権利を有している場合。

263. なお、セール・アンド・リースバック取引を金融取引ではなく、売却取引（又は購入取引）及びリース取引として扱う場合、IASB 及び FASB の ED では、譲渡人（借手）の使用権資産の帳簿価額や原資産に係る売却損益及び譲受人（貸手）の原資産の帳簿価額及びリース負債（履行義務）について、一定の場合に調整を求めることとしている。具体的には、売却取引（又は購入取引）における売却価額（又は購入価額）が公正価値となっていないか又はリースバック取引におけるリース料が公正価値となつて

いない場合、次の調整が必要となるとされている¹²⁷。

- (1) 借手は、現在の市場のリース料を反映するように、使用权資産及び売却損益を調整する。
 - (2) 貸手は、現在の市場のリース料を反映するように、原資産の帳簿価額と履行義務アプローチで認識されるリース負債（履行義務）を調整する。
264. 次の設例は、単純なセール・アンド・リースバック取引について、売却取引及びリース取引として扱う場合と金融取引として扱う場合における譲渡人（借手）と譲受人（貸手）の会計処理を示している。

【設例 12】セール・アンド・リースバック取引の会計処理

前提条件

- (1) A 社（譲渡人）は、残存耐用年数 20 年の賃貸オフィスビル（簿価 700 百万円、公正価値 1,000 百万円）を所有している¹²⁸。
- (2) X1 年 4 月 1 日に、A 社（譲渡人）は、当該不動産（原資産）を B 社（譲受人）に 1,000 百万円で売却し、同時に B 社からリースバック（5 年間）を受ける。
- (3) リースバックに係る年間賃料 85 百万円
- (4) A 社の追加借入利率 10%
- (5) リースバック取引開始日のリース料の現在価値 322 百万円

売却取引及びリース取引として扱う場合

（譲渡人（借手）A 社の会計処理）

X1 年 4 月 1 日（譲渡日・リース取引開始日）（単位：百万円）

（借）現金預金	1,000	（貸）有形固定資産	700
		（貸）固定資産売却益	300

- 賃貸用オフィスビルの売却を認識する。

（借）使用权資産	322	（貸）リース料支払債務	322
----------	-----	-------------	-----

- 使用权モデルに基づき、リース取引を認識する。

¹²⁷ なお、売却取引の対価とリースバック取引によるリース料が共に公正価値となっている場合には、当該取引から生じる売却損益は譲渡時点で認識される。

¹²⁸ ここでの設例は、賃貸オフィスビルについて、A 社、B 社ともに、IAS 第 40 号における原価モデルを採用している場合を想定している。

(譲受人(貸手)B社の会計処理)

X1年4月1日(譲渡日・リース取引開始日) (単位:百万円)

(借)有形固定資産	1,000	(貸)現金預金	1,000
-----------	-------	---------	-------

- 賃貸用オフィスの購入を認識する。

(借)リース料受取債権	322	(貸)リース負債(履行義務)	322
-------------	-----	----------------	-----

- 履行義務アプローチに基づき、リース取引を認識する。

金融取引として扱う場合

(譲渡人(借手)A社の会計処理)

X1年4月1日(譲渡日) (単位:百万円)

(借)現金預金	1,000	(貸)借入金	1,000
---------	-------	--------	-------

- 賃貸用オフィスを担保とした借入として会計処理する。譲渡人(借手)は貸借対照表上で原資産を認識し続ける。

(譲受人(貸手)B社の会計処理)

X1年4月1日(譲渡日) (単位:百万円)

(借)貸付金	1,000	(貸)現金預金	1,000
--------	-------	---------	-------

- 賃貸用オフィスを担保とした貸付として会計処理する。

IASB 及び FASB における議論と当委員会における検討

265. セール・アンド・リースバック取引では、譲渡人(借手)は、リースバック取引を通じて、原資産への継続的関与を有することになる。そのような継続的関与がある場合に、譲渡人(借手)の原資産の認識の中止の観点から、IASB 及び FASB では、いくつかのアプローチが検討されている。認識中止の対象(譲渡資産が何か)については、次の2つのアプローチが検討されたが、(2)の方法は複雑であるとされ、(1)の方法が採用されている。

- (1) 原資産全体を認識中止の対象(譲渡資産)とする考え方(全体資産アプローチ)
- (2) 原資産を構成する個々の権利及び義務を認識中止の対象(譲渡資産)とする考え方¹²⁹(部分資産アプローチ)

¹²⁹例えば、賃貸オフィスのセール・アンド・リースバック取引の場合、借手は、賃貸オフィスの帳簿価額のうち、貸手に譲渡した権利(賃貸オフィスの所有権やリース期間後の使用権など)に係る部分の認識を中止し、留保した権利(リース期間中の使用権)に係る部分を引

266. また、IASB 及び FASB の ED では、セール・アンド・リースバック取引を金融取引として扱うか、売却取引及びリース取引として扱うかの評価について、リースバック取引がリースの定義に該当するかどうかではなく、譲渡取引が売却取引に該当するかどうかに焦点を当てることとしており、さらに、後者をどのような規準を用いて決定するかについて、次の2つのアプローチが検討されている。
- (1) 収益認識 ED における支配の移転の考え方をを用いるアプローチ
 - (2) 原資産の支配及び原資産に伴うすべてのリスクと便益（ごく僅かなものを除く）の移転の考え方をを用いるアプローチ
267. 前項(1)のアプローチは、収益認識 ED と整合し、原資産の支配を移転している場合に、譲渡取引を売却取引として会計処理するというアプローチである。このアプローチによれば、買戻権を譲渡人（借手）が有しているなどの限定的な場合を除き、セール・アンド・リースバック取引について、売却取引及びリース取引として会計処理されることが多くなると考えられる。
268. 一方、第 266 項(2)のアプローチは、IASB 及び FASB の ED で採用されているものであり、原資産の売買を区別するための規準（第 50 項参照）を用いて、譲渡取引が売却取引に該当するか、金融取引に該当するか判断するアプローチである。原資産の支配に加え、原資産に伴うすべてのリスクと便益（ごく僅かなものを除く）の移転がある場合に初めて譲渡取引を売却取引として扱うこととなるため、より多くの取引が金融取引として処理される可能性がある。例えば、残価保証が付与されたリースバック取引は、譲渡人（借手）が一定の継続的関与を提供していることから売却取引として認められない可能性が高くなる。
269. 一般に、セール・アンド・リースバック取引は金融取引としての性格が強いと考えられ、収益認識 ED の考え方や貸手の会計処理における履行義務アプローチと認識中止アプローチの適用に際しての判断規準（貸手が原資産に伴う重要なリスク又は便益を留保しているかどうか）と異なり、売却取引として処理するために厳格な要件を求めていく方向性については適当と考えられる。一方で、第 262 項にあるようなリスクと便益の移転を通常妨げるとされる継続的関与の例については、すべてのリースに一律に適用することが想定しづらいものも含まれており、原資産の売買を区別するための規準を用いることとの関係も踏まえ、売却取引として処理するための具体的な要件の定め方については、検討が必要と考えられる。

き続き認識するという考え方である。

今後の方向性

270. IASB 及び FASB の ED では、セール・アンド・リースバック取引を金融取引ではなく売却取引として処理するための要件として、継続的関与の考慮など、通常の収益認識より多くの要件を求めている。一般に、セール・アンド・リースバック取引は金融取引としての性格が強いと考えられ、売却取引として処理するために厳格な要件を求める方向性については適当と考えられるが、具体的にどのような要件を設けるかについては、IASB 及び FASB の今後の検討状況も踏まえ、検討していく必要がある。

[論点 5-2] 転リース

検討事項

271. 原資産の所有者から当該原資産のリースを受けた後に、当該原資産を概ね同条件で第三者にリースする取引は、一般に転リースと呼ばれる。IASB 及び FASB の ED では、このような転リースの中間の貸手について、使用権モデルに基づく会計処理や表示を適用することが提案されている。ここでは、我が国や国際的な会計基準における現行の転リースに関する取扱いも踏まえ、IASB 及び FASB の ED における転リースの取扱いについて、整理し検討する。

我が国及び国際的な会計基準における現行の取扱い

272. 我が国の会計基準では、転リースを「リース物件の所有者から当該物件のリースを受け、さらに同一物件を概ね同一の条件で第三者にリースする取引」と定義している（リース適用指針第 47 項）。この場合、中間の貸手において、借手としてのリース取引（原リース）及び貸手としてのリース取引（転リース）の双方が、ファイナンス・リース取引に該当する場合、貸借対照表上は、リース債権又はリース投資資産とリース債務の双方を計上し¹³⁰、損益計算書上は、貸手として受け取るリース料総額と借手として支払うリース料総額の差額を手数料収入として各期に配分される。この場合の手数料収入は転リース差益等の名称で計上することとされており、支払利息、売上高、売上原価等は計上されない。

273. IAS 第 17 号においては、転リースの取扱いについて明示的に定められてはいない。FASB-ASC Topic 840 においては、転リースの取扱いについて、原リース及び転リースがキャピタル・リース又はオペレーティング・リースのいずれに該当するか否かに応じて詳細な定めがなされている。

¹³⁰リース債権又はリース投資資産とリース債務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とされている。

IASB 及び FASB の ED における新たな提案

274. IASB 及び FASB の ED においては、転リースを、「原資産が当初の借手（あるいは「中間の貸手」）によって再び第三者にリースされ、当初の貸手と借手との間のリース契約（あるいは「原リース」）が引き続き有効である取引」と定義し、使用権モデルに基づく会計処理を適用することが提案されている。この場合、中間の貸手は、原リースにおける借手として、当該原リースに係る使用権資産及びリース料支払債務を認識し、借手の定めに従って会計処理する。また、同様に、転リースにおける貸手として、当該転リースに係るリース料受取債権、リース負債（履行義務）又は残存資産を認識し、貸手の定めに従って会計処理することになる。
275. 中間の貸手が、履行義務アプローチを適用する場合について、IASB 及び FASB の ED では、貸借対照表上、原リースにおけるリース料支払債務について、転リースから生じる他の資産及び負債とは区分して表示し、使用権資産、転リースに係るリース料受取債権及びリース負債（履行義務）を貸借対照表上で併せて表示することが提案されている。

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

276. 中間の貸手が、認識中止アプローチを適用する場合、履行義務アプローチを適用する場合の表示と同様に、認識中止アプローチにおける貸手のリース料受取債権と残存資産も区分して表示することが提案されている。
277. なお、中間の貸手の損益計算書上の表示について、IASB 及び FASB の ED では明示的には定められていないが、貸手に適用されるアプローチに応じて、次のような項目が表示されることになると考えられる（減損及び再評価に関するものを除く。）

(1) 履行義務アプローチ

リース収益（履行義務の充足）	X
減価償却費（使用権資産の償却）	(X)
利息収益（リース料受取債権）	X
利息費用（リース料支払債務）	(X)

(2) 認識中止アプローチ

リース収益(*)	X
利息収益(リース料受取債権)	X
利息費用(リース料支払債務)	(X)

(*) 貸手のビジネスモデルに応じて、リース収益とリース費用を独立の科目又は単一の科目で表示する。

IASB 及び FASB における議論と当委員会における検討

278. 貸借対照表における転リースの表示方法について、IASB 及び FASB の ED 公表前の審議の過程では、リース料支払債務を含むすべての項目を結合表示することにより、転リースの影響を表示する方法も検討されたが、借手と貸手の表示方法と整合しないことや異なる当事者の資産と負債の相殺表示に関する指針がないことから、採用しないこととされている。
279. また、IASB 及び FASB の ED では借手と貸手について、変動リース料や残価保証における測定の信頼性要件の考慮など、対称的でない会計処理の提案も見られるが、転リースに対する測定の例外を設けることは提案されていない。原リースと転リースを別個の取引と考えて、転リースにおける処理に他のリースと異なる測定方法を使用すべきではないと結論付けており、したがって、測定の信頼性要件の取扱いや借手と貸手で適用する割引率の相違などから、借手におけるリース料支払債務と貸手におけるリース料受取債権の測定方法が異なり、原リースから生じる負債及び転リースから生じる資産が、異なる測定値となる場合が生じる可能性がある。
280. また、中間の貸手が、当初の貸手(主たる当事者)の代理として手数料収入を得ており、仲介の機能を果たしているに過ぎないような場合の会計処理について、IASB 及び FASB の ED では明示的な定めがなく、我が国における転リースの処理のような損益計算書の相殺表示の方法について明確にされていない。また、貸手の履行義務アプローチとの整合性という観点から、履行義務アプローチとなる転リースの貸借対照表における結合表示については、[論点 4-2]と同じ議論が生じ得る。

今後の方向性

281. IASB 及び FASB の ED では、転リースにおける中間の貸手は、原リースから生じる資産及び負債を借手として会計処理し、転リースから生じる資産及び負債を貸手として会計処理することが提案されている。このように、原リースと転リースを別個の取引として、対称でない貸手と借手の取扱いも含めて会計処理することの適切性に加え、

通常のリースと転リースの区分表示の必要性や、転リースに履行義務アプローチが適用される場合の貸借対照表における表示、損益計算書における相殺表示の方法など、引き続き検討を行っていくことが考えられる。

以上