

新リース会計基準について(2)

公益社団法人リース事業協会

目次

はじめに

第Ⅰ章 新リース会計基準の概要

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

第Ⅱ章 適用範囲・リースの定義・リースの分類廃止

1. 適用範囲
2. リースの定義
3. リースの分類廃止

第Ⅲ章 リースの識別

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

第Ⅳ章 リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分

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

第Ⅴ章 リース期間

1. 借手のリース期間
2. 貸手のリース期間

第Ⅵ章 借手の会計処理

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

第Ⅶ章 貸手の会計処理

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

第Ⅷ章 サブリース取引

1. 基本となる会計処理
2. 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合
3. 転リース取引

第Ⅸ章 経過措置

1. 新リース会計基準適用初年度の取扱い
2. 適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する方法を選択する場合の経過措置

* はじめに～第Ⅴ章：2024年11月号掲載

* 第Ⅵ章：2024年12月号掲載

* 第Ⅶ章～第Ⅸ章：2025年1月号掲載予定

* 第Ⅶ章以降の目次は変更される場合がある。

第Ⅵ章 借手の会計処理

1. 使用権資産及びリース負債の計上

(1) 借手の会計処理に関する基本的な考え方

現行リース会計基準は、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類している。

リース期間の中途において契約を解除することができないリースで、借手が、リース物件からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担するリース（すなわち解約不能かつフルペイアウトのリース）をファイナンス・リース、ファイナンス・リース以外のリース（賃貸借を含む）をオペレーティング・リースという。

借手及び貸手は、ファイナンス・リースについては売買処理を行い、オペレーティング・リースについては賃貸借処理を行う。

新リース会計基準は、借手においては、すべてのリースを使用権の取得として捉えて、使用権資産及びリース負債を貸借対照表に計上するとともに、費用配分の方法については、IFRS第16号との整合性を図り、リースがファイナンス・リースであるかオペレーティング・リースであるかにかかわらず、使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額を計上する（会計基準BC13項・BC39項）。

(2) リース開始日における使用権資産及びリース負債の計上額

現行リース会計基準では、ファイナンス・リースについて、借手は、リース取引開始日²⁸

にリース物件とこれに係る債務をリース資産及びリース債務として計上する。

新リース会計基準では、借手は、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上する。

貸借対照表に計上する資産は、現行リース会計基準ではリース対象資産であるリース物件であり、新リース会計基準では、借手がリース対象資産である原資産をリース期間にわたり使用する権利を表す「使用権資産」である（会計基準第10項）。

リース資産は有形固定資産又は無形固定資産である。一方、使用権資産は、権利を表す資産であるため、無形固定資産に近いと考えられるが、新たなリース会計基準では使用権資産の種類や性質を明確にしていない（本章の6(1)表示を参照）。

①リース負債の計上額

現行リース会計基準では、借手は、リース取引開始日に、リース料総額²⁹の現在価値と貸手の購入価額（リース物件の現金購入価額又は借手に対する現金販売価額）又は借手の見積現金購入価額とのいずれか低い額でリース債務を計上する。

一方、新リース会計基準では、IFRS第16号との整合性を図り、借手は、リース開始日に、借手のリース料（リース開始日において未払のもの）の現在価値でリース負債を計上することとし、現行リース会計基準におけるリース料総額の現在価値と貸手の購入価額又は借手の見積現金購入価額と比較を行う方法

28 「リース取引開始日」とは、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をいい、新リース会計基準における「リース開始日」（貸手が、借手による原資産の使用を可能にする日）と同じである（脚注12（2024年11月号掲載）を参照）。

29 契約で定められたリース期間中のリース料の総額である。

を踏襲していない（会計基準第34項、適用指針第19項・BC36項）。

現在価値の算定のために用いる割引率は、現行リース会計基準と新リース会計基準のいずれも、貸手の計算利率を知り得る場合は当該利率、貸手の計算利率を知り得ない場合は借手の追加借入利率である（適用指針第37項）。

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

「借手の追加借入利率」とは、例えば、次のような利率をいう（適用指針BC66項）。

- (1) 借手のリース期間と同一の期間におけるスワップレートに借手の信用スプレッドを加味した利率
- (2) 新規長期借入金等の利率（借手のリース期間と同一の期間の借入れを行う場合に適用される利率を用いる。）
 - ① 契約時点の利率
 - ② 契約が行われた月の月初又は月末の利率
 - ③ 契約が行われた月の平均利率
 - ④ 契約が行われた半期の平均利率

以下の適用指針の〔設例9-1〕では、借手において貸手による原資産の現金購入価額は明らかではないため³⁰、借手は貸手の計算利率を知り得ないことを前提とし、借手のリース開始日におけるリース負債及び使用権資産の計上額と、貸手のリース開始日におけるリース投資資産の計上額（原資産の現金購入価額）とで差異が生じている。

②使用権資産の計上額

現行リース会計基準では、リース取引開始日におけるリース資産の計上額は、リース債務の額と同じである。

一方、新リース会計基準では、リース開始日における使用権資産の計上額は、リース負債に、「前払リース料」（リース開始日までに支払った借手のリース料）、「付随費用」及び「資産除去債務に対応する除去費用」を加算し、「受け取ったリース・インセンティブ」を控除した額である（会計基準第33項、適用指針第18項）。

このため、使用権資産の算定上、上記のようなリース負債に加算する金額及びリース負債から控除する金額がある場合には、使用権資産とリース負債の額に差が生じることとなる。

30 機器等のファイナンス・リースにおいては、実務上、借手は、貸手の原資産の現金購入価額を知り得ることがある。

[設例9] 借手のリース及び貸手の所有権移転外ファイナンス・リース

[設例9-1] リース料が当月末払いとなる場合〈抜粋〉

前提条件

1. 借手及び貸手のリース期間 5年
2. 貸手による原資産の現金購入価額 48,000千円（借手において当該価額は明らかではないため、借手は貸手の計算利率を知り得ない。）
3. リース料
月額 1,000千円 支払いは毎月末
借手及び貸手のリース期間の月額リース料の合計額 60,000千円
4. 借手の追加借入利率 年 8 %（借手は、貸手の計算利率を知り得ない。）
5. 借手の付随費用 ゼロ
6. 貸手の見積残存価額 ゼロ

借手のリース開始日におけるリース負債及び使用権資産の計上額（注1）

借手は貸手の計算利率を知り得ないため、借手の追加借入利率である年 8 %を用いて借手のリース料60,000千円を現在価値に割り引くと、次のとおり49,318千円がリース開始日におけるリース負債及び使用権資産の計上額となる。

$$\frac{1,000}{(1+0.08 \times 1/12)} + \frac{1,000}{(1+0.08 \times 1/12)^2} + \dots + \frac{1,000}{(1+0.08 \times 1/12)^{60}}$$

=49,318千円

貸手の計算利率及びリース開始日におけるリース投資資産の計上額（注1）

貸手のリース料を現在価値に割り引く利率は、貸手のリース料の現在価値と見積残存価額の現在価値の合計額が、当該原資産の現金購入価額と等しくなるような貸手の計算利率によることになるが、見積残存価額がゼロであり、現金購入価額が48,000千円であることから年9.154%となる。原資産の見積残存価額がゼロであるため、貸手のリース料を年9.154%で割り引いた現在価値48,000千円は、貸手の現金購入価額48,000千円と等しくなる（注2）。

$$\frac{1,000}{(1+r \times 1/12)} + \frac{1,000}{(1+r \times 1/12)^2} + \dots + \frac{1,000}{(1+r \times 1/12)^{60}}$$

=48,000千円
r=9.154%

(注1) 説明のため、設例の表現を修正している。

(注2) 製造又は販売以外を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリースについては、リース開始日に、原資産の現金購入価額（原資産を借手の使用に供するために支払う付随費用がある場合は、これを含める。）により、リース投資資産を計上する（詳細は第七章で説明）。

| 現行リース会計基準 | 新リース会計基準 |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • 借手は、ファイナンス・リース取引について、リース取引開始日に、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理により、リース物件とこれに係る債務をリース資産及びリース債務として計上する（会計基準第10項、適用指針第21項）。 • リース資産及びリース債務の計上額を算定するにあたっては、原則として、リース契約締結時に合意されたリース料総額からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除する方法によることとし（会計基準第11項）、リース資産及びリース債務として計上する価額は、リース料総額（残価保証額を含む）の現在価値と貸手の購入価額等（リース物件の現金購入価額又は借手に対する現金販売価額）[*]とのいずれか低い額による（適用指針第22項）。 ※借手において当該リース物件の貸手の購入価額等が明らかでない場合は、貸手の購入価額等に代えて見積現金購入価額で比較する。 • 借手が現在価値の算定のために用いる割引率は、貸手の計算利率を知り得る場合は当該利率とし、知り得ない場合は借手の追加借入利率（借手の追加借入に適用されると合理的に見積られる利率）とする（適用指針第17項）。 | <ul style="list-style-type: none"> • 借手は、リース開始日に、使用権資産及びリース負債を計上する（会計基準第33項、適用指針第18項） • 使用権資産は、リース負債に、リース開始日までに支払った借手のリース料、付随費用及び資産除去債務に対応する除去費用を加算し、受け取ったリース・インセンティブを控除した額により計上する（会計基準第33項、適用指針第18項）。 • リース負債は、原則として、リース開始日において未払である借手のリース料からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除し、現在価値により算定する（会計基準第34項・適用指針第19項）。 • 借手がリース負債の現在価値の算定のために用いる割引率は、貸手の計算利率を知り得る場合、当該利率、貸手の計算利率を知り得ない場合、借手の追加借入利率（借手の追加借入に適用されると合理的に見積られる利率）による（適用指針第37項）。 |

(3) 借手のリース料

現在価値の算定のために用いる割引率は現行リース会計基準と新リース会計基準で同じであるが、算定されたリース負債の額が同じ金額になるとは限らない。

現行リース会計基準において現在価値を算定するための「リース料総額」は契約で定められたリース料の総額に残価保証がある場合

の残価保証額を加算した額である。

一方、新リース会計基準の「借手のリース料」は、借手が借手のリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う貸手に対する支払であり、次のもので構成される（会計基準第19項・第35項）。

- (1) 借手の固定リース料
- (2) 指数又はレートに応じて決まる借手の

変動リース料

- (3) 残価保証に係る借手による支払見込額
- (4) 借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額
- (5) リースの解約に対する違約金の支払額（借手のリース期間に借手による解約オプションの行使を反映している場合）

なお、契約の対価にリースを構成しない部分が含まれている契約においては、実務上の便法を選択する場合を除き、契約の対価をリースを構成する部分とリースを構成しない部分に区分するため（第IV章を参照）、借手のリース料には、リースを構成しない部分に配分する対価は含まれない（会計基準第19項）。

(1)から(5)の詳細は次のとおりである。

(1) 借手の固定リース料

「借手の固定リース料」とは、借手が借手のリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う貸手に対する支払であり、借手の変動リース料（リース開始日後に発生する事象又は状況の変化（時の経過を除く）により変動する部分）以外のものをいう（会計基準第20項・第21項）。

借手の変動リース料には、形式上は一定の指標に連動して変動する可能性があるが実質的には支払が不可避なリース料、又はリース開始日においては原資産の使用に連動するがリース開始日後のある時点で変動可能性が解消されて残りの借手のリース期間について支払額が固定化されるようなリース料があるが、これらのリース料の経済実態は借手の固定リース料と変わらないことから、借手の固定リース料と同様にリース負債の計上額に含める（会計基準BC43項）。

(2) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料

借手の変動リース料として、具体的には、次のとおり例示されている（会計基準BC41項）。

(a) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料

—例えば、消費者物価指数の変動に連動するリース料や、市場における賃貸料の変動を反映するように当事者間の協議をもって見直されることが契約条件で定められているリース料（適用指針24項）。

(b) 原資産から得られる借手の業績に連動して支払額が変動するリース料

—例えば、テナント等の原資産を利用することで得られた売上高の所定の割合を基礎とすると定めているようなリース料。

(c) 原資産の使用に連動して支払額が変動するリース料

—例えば、原資産の使用量が所定の値を超えた場合に、追加のリース料が生じるようなリース料。

IFRS第16号は、(a)の変動リース料は、借手の将来の活動にかかわらず支払う義務を回避することができないため負債の定義を満たす一方、(b)と(c)の変動リース料は、借手の将来の活動を通じて支払う義務を回避でき、負債の定義を満たさないため、(a)の指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料のみをリース負債の計上額に含めることとし、新リース会計基準においても、IFRS第16号との整合性を図り、(a)の変動リース料のみをリース負債の計上額に含めることとしている（会計基準BC42項）。

なお、指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料について、リース開始日の

リース料は、リース開始日現在の指数又はレートに基づいて算定するが（適用指針第25項）、合理的な根拠をもって指数又はレートの将来の変動を見積ることができる場合、当該見積られた指数又はレートに基づきリース料及びリース負債を算定することを、リースごとにリース開始日に選択することができる（適用指針第26項）。

(3) 残価保証に係る借手による支払見込額

「残価保証」とは、リース終了時に、原資産の価値が契約上取り決めた保証価額に満たない場合、その不足額について貸手と関連のない者（借手及び借手と関連のある当事者並びに借手以外の第三者）が貸手に対して支払う義務を課せられる条件をいう（会計基準第22項）。

現行リース会計基準では、残価保証額（上限額）をリース料に含めてリース債務を算定することとしているが、新リース会計基準では、借手のリース料には借手が支払うと見込む金額を含めていることから、借手のリース料に含める残価保証額についても、借手が支払うと見込む金額を含めることとしている（会計基準BC44項）³¹。

(4) 借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額

現行リース会計基準では、借手に対して割安購入選択権（リース契約上、借手に対して、リース期間終了後又はリース期間の途中で、名目的価額又はその行使時点のリース物件の価額に比して著しく有利な価額で買い取る権利）が与えられており、その権利行使が確実に予想されるリース（所有権移転ファイナン

ス・リース）の場合、借手は、リース料に割安購入選択権の行使価額を含めてリース債務を算定することとしている。

一方、新リース会計基準では、借手が行使することが合理的に確実である購入オプション（購入選択権の名称を変更）の行使価額をリース料に含めてリース負債を算定する。

購入オプションは実質的にリース期間を延長する最終的なオプションと考えられるため、借手のリース期間を延長するオプションと同じ方法でリース負債に含めるべきとのIFRS第16号の考えと整合性を図ったものである（会計基準BC45項）。

(5) リースの解約に対する違約金の支払額（借手のリース期間に借手による解約オプションの行使を反映している場合）

新リース会計基準では、借手が行使しないことが合理的に確実である解約オプションの対象期間を借手のリース期間に加えることとしているため、借手のリース期間に解約オプションの行使が反映されている場合（すなわち、解約不能期間のみを借手のリース期間としている場合）には、解約に対する違約金の借手による支払額を借手のリース料に含める（会計基準BC46項）。

(4) リース開始日後の使用権資産及びリース負債の会計処理

①使用権資産の減価償却

借手は、リース開始日後、使用権資産について減価償却を行う。

新リース会計基準では、使用権資産に係る減価償却費について、「契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認

31 適用指針の設例11では、契約上の借手の残価保証額は5,000千円であるが、借手は、残価保証の支払見込額3,000千円をリース料に加算してリース負債を算定している。

められるリース」については、経済的使用可能予測期間を耐用年数、合理的な見積額を残存価額とし、原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法により算定する（会計基準第37項）。

「契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリース以外のリース」に係る使用権資産の減価償却費は、原則として、借手のリース期間を耐用年数³²、残存価額をゼロとし³³、定額法等の減価償却方法の中から企業の実態に応じたものを選択適用した方法により算定する（会計基準第38項）。

「契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリース以外のリース」は、原資産の取得とは異なる性質を有するため、原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法により減価償却費を算定する必要はない（会計基準第38項・BC47項）。

「契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリース」の償却方法は、現行リース会計基準の所有権移転ファイナンス・リースの償却方法を、「契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリース以外のリース」の償却方法は、現行リース会計基準の所有権移転外ファイナンス・リースの償却方法を踏襲したものである。

ただし、「契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリース」に該当する以下の(1)から(3)の要件（適用指針第43項）のうち(2)については、現行リース会計基準の要件（割安購入選択権付リース）と異なる。

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

この点、上記(2)は、「(3)借手のリース料」の「(4)借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額」と整合しているが、割安かどうかのみではなく他の要因も考慮して購入オプションの行使が合理的に確実な場合とする方が、借手への所有権移転の可能性を反映して減価償却費の算定が可能となると説明している（適用指針BC71項）。

32 実態に応じて借手のリース期間より短い使用権資産の耐用年数により減価償却費を算定することを妨げるものではない（会計基準BC47項）。

33 新リース会計基準では、残価保証に係る借手による支払見込額が借手のリース料を構成するため、現行リース会計基準における残価保証額を残存価額とする取扱いは廃止している（会計基準BC48項）。

| 現行リース会計基準 | 新リース会計基準 |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • 所有権移転ファイナンス・リース取引（リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められるリース取引）に係るリース資産の減価償却費は、自己所有の固定資産に適用する減価償却方法と同一の方法により算定する（会計基準第12項）。 • 所有権移転外ファイナンス・リース取引（所有権移転ファイナンス・リース取引以外のリース取引）に係るリース資産の減価償却費は、原則として、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして算定する（会計基準第12項）^{※1. ※2. ※3}。 <ul style="list-style-type: none"> ※1 リース期間終了後の再リース期間をファイナンス・リース取引の判定においてリース期間に含めている場合は、再リース期間を当該耐用年数に含める（適用指針第27項）。 ※2 リース契約上に残価保証の取決めがある場合は、原則として、当該残価保証額を残存価額とする（適用指針第27項）。 ※3 リース資産の償却方法は、自己所有の固定資産に適用する減価償却方法と同一の方法により減価償却費を算定する必要はなく、定額法、級数法、生産高比例法等の中から企業の実態に応じたものを選択適用する（適用指針第28項）。 • ファイナンス・リース取引と判定されたもののうち、次の(1)から(3)のいずれかに該当する場合には、所有権移転ファイナンス・リース取引に該当するものとし、それ以外のファイナンス・リース取引は、所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する（適用指針第10項）。 | <ul style="list-style-type: none"> • 契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリースに係る使用権資産の減価償却費は、経済的使用可能予測期間を耐用年数、合理的な見積額を残存価額とし、原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法により算定する（会計基準第37項）。 • 契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリース以外のリースに係る使用権資産の減価償却費は、原則として、借手のリース期間を耐用年数、残存価額をゼロとし、定額法等の減価償却方法の中から企業の実態に応じたものを選択適用した方法により算定する（原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法により減価償却費を算定する必要はない。）（会計基準第38項）。 • 契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリースとは、次の(1)から(3)のいずれかに該当するものをいう（適用指針第43項）。 |

| 現行リース会計基準 | 新リース会計基準 |
|---|---|
| <p>(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</p> <p>(2) リース契約上、借手に対して、リース期間終了後又はリース期間の途中で、名目的価額又はその行使時点のリース物件の価額に比して著しく有利な価額で買い取る権利（割安購入選択権）が与えられており、その行使が確実に予想されるリース取引</p> <p>(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</p> | <p>(1) 契約期間終了後又は契約期間の途中で、原資産の所有権が借手に移転することとされているリース</p> <p>(2) 契約期間終了後又は契約期間の途中で、借手による購入オプションの行使が合理的に確実であるリース</p> <p>(3) 原資産が、借手の用途等に合わせて特別の仕様により製作又は建設されたものであって、当該原資産の返還後、貸手が第三者に再びリース又は売却することが困難であるため、その使用可能期間を通じて借手によってのみ使用されることが明らかなリース</p> |

②リース負債及び利息相当額

新リース会計基準において、借手は、リース負債の計上額を算定するにあたって借手のリース料から控除した利息相当額を、借手のリース期間にわたり、原則として（使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合を除く）、利息法（各期の利息相当額をリース負債の未返済元本残高に一定の利率を乗じて算定する方法）により配分する（会計基準第

36項、適用指針第39項・BC67項）。

借手は、借手のリース料のうち、利息相当額部分は支払利息として会計処理し、利息相当額以外の金額は、リース負債の元本返済として会計処理する（適用指針第38項）。

上記の会計処理は、現行リース会計基準のファイナンス・リースの会計処理と同じである。

| 現行リース会計基準 | 新リース会計基準 |
|--|--|
| <p>• リース資産及びリース債務の計上額を算定するにあたってリース料総額から控除した利息相当額は、原則として、リース期間にわたり利息法により配分する（会計基準第11項）。</p> | <p>• リース負債の計上額を算定するにあたって借手のリース料から控除した利息相当額は、借手のリース期間にわたり、原則として、利息法により配分する（会計基準第36項）。</p> |

| 現行リース会計基準 | 新リース会計基準 |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • 利息法とは、各期の支払利息相当額をリース債務の未返済元本残高に、一定の利率（リース料総額の現在価値が、リース取引開始日におけるリース資産（リース債務）の計上価額と等しくなる利率）を乗じて算定する方法である（適用指針第24項）。 • リース料総額は、原則として、利息相当額部分とリース債務の元本返済額部分とに区分計算し、前者は支払利息として処理し、後者はリース債務の元本返済として処理する[*]（適用指針第23項）。 <p>※全リース期間にわたる利息相当額の総額は、リース取引開始日におけるリース料総額とリース資産（リース債務）の計上価額との差額になる。</p> | <ul style="list-style-type: none"> • 利息法においては、各期の利息相当額をリース負債の未返済元本残高に一定の利率を乗じて算定する（適用指針第39項）。 • 借手のリース料は、原則として、利息相当額部分とリース負債の元本返済額部分とに区分計算し、前者は支払利息として会計処理を行い、後者はリース負債の元本返済として会計処理を行う[*]（適用指針第38項）。 <p>※借手のリース期間にわたる利息相当額の総額は、リース開始日における借手のリース料とリース負債の計上額との差額になる。</p> |

(5) 使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の簡便的な取扱い

現行リース会計基準では、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、リース資産総額に重要性が乏しい場合の取扱いを定めているが、新リース会計基準においても、次のとおり、現行リース会計基準を踏襲して使用権資産総額に重要性が乏しい場合の簡便な会計処理を定めている。

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

(1) 借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法（総額法）

この方法を適用する場合、使用権資産及びリース負債は借手のリース料で計上し、支払利息は計上せず減価償却費のみ計上する。

(2) 利息相当額の総額を借手のリース期間中の各期に定額法により配分する方法（利

息定額法）

使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合とは、次の割合が10パーセント未満である場合をいう（適用指針第41項）。

| |
|---------------------|
| 未経過の借手のリース料の期末残高 |
| 未経過の借手のリース料の期末残高+ |
| 有形固定資産及び無形固定資産の期末残高 |

この簡便的な取扱いは、現行リース会計基準では所有権移転外ファイナンス・リース取引のみに適用されているが、新リース会計基準ではオペレーティング・リースを含むすべてのリースに適用され、未経過の借手のリース料の期末残高が増加することから、現行リース会計基準では適用可能な簡便な会計処理が、新リース会計基準のもとでは割合が10パーセントを超え、当該簡便な会計処理が適用されなくなる懸念が示されている（適用指針BC70項）

なお、使用権資産総額に重要性が乏しいかどうかを判断する割合については、次のことを考慮し算定する（適用指針BC68項）。

- (1) 短期リース及び少額リースの簡便的な取扱いによりリース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することとしたものや、利息相当額を利息法により各期に配分している使用権資産に係るものがある場合、これらについては未経過の借手のリース料の期末残高から除く。
- (2) 有形固定資産及び無形固定資産の期末

残高について未経過の借手のリース料の期末残高と二重になる場合、未経過の借手のリース料、有形固定資産及び無形固定資産の期末残高の合計額の算定上、二重にならないように調整を行う。

上記(1)については、現行リース会計基準では適用指針の本文に定められている。

上記(2)については、現行リース会計基準では特段の定めはないが、新リース会計基準では、未経過の借手のリース料の期末残高に関連する使用権資産が有形固定資産及び無形固定資産に含まれている可能性があるため、分母が二重計上にならないように調整することを求めている。

| 現行リース会計基準 | 新リース会計基準 |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> •リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合は、次のいずれかの方法を適用することができる（適用指針第31項）。 <ol style="list-style-type: none"> (1) リース料総額から利息相当額を控除しない方法（リース資産及びリース債務はリース料総額で計上され、支払利息は計上されず減価償却費のみが計上される。） (2) 利息相当額の総額をリース期間中の各期に定額で配分する方法 •リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合とは、未経過リース料の期末残高（少額リース資産及び短期リース取引で賃貸借処理を行うこととしたものや、利息相当額を利息法により各期に配分しているリース資産に係るものを除く。）が当該期末残高、有形固定資産及び無形固定資産の期末残高の合計額に占める割合が10パーセント未満である場合とする（適用指針第32項）。 | <ul style="list-style-type: none"> •使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合は、次のいずれかの方法を適用することができる（適用指針第40項）。 <ol style="list-style-type: none"> (1) 借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法（使用権資産及びリース負債は借手のリース料をもって計上し、支払利息は計上せず減価償却費のみ計上する。） (2) 利息相当額の総額を借手のリース期間中の各期に定額法により配分する方法。 •使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合とは、未経過の借手のリース料の期末残高が当該期末残高、有形固定資産及び無形固定資産の期末残高の合計額に占める割合が10パーセント未満である場合をいう（適用指針第41項）。 |

2. 短期リース及び少額リースに関する簡便的な取扱い

(1) 短期リースに関する簡便的な取扱い

現行リース会計基準では、短期リースについては個々のリース資産に重要性が乏しいと認められるため、簡便的な会計処理（賃貸借処理）が認められている。

新リース会計基準においても、借手は、短期リースについて、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することができる（適用指針第20項）。

この取扱いは、対応する原資産を自ら所有

していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごと又は性質及び企業の営業における用途が類似する原資産のグループごとに適用するか否かを選択することができる（適用指針第20項）³⁴。

なお、現行リース会計基準は短期リースをリース期間が1年以内のリース取引と定めているが、新リース会計基準は、短期リースとは、リース開始日において、借手のリース期間が12か月以内であり、購入オプションを含まないリースと定義している（適用指針第4項(2)）。

また、新リース会計基準の短期リースのリース期間は、オプション等を考慮した「借手のリース期間」である。

| 現行リース会計基準 | 新リース会計基準 |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • 個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合は、オペレーティング・リース取引の会計処理に準じて賃貸借処理を行うことができる。（適用指針第34項）。 • 個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合は、次の(1)から(3)のいずれかを満たす場合とする。 <ul style="list-style-type: none"> (1) (略) (2) リース期間が1年以内のリース取引 (3) (略) | <ul style="list-style-type: none"> • 「短期リース」とは、リース開始日において、借手のリース期間が12か月以内であり、購入オプションを含まないリースをいう（適用指針第4項(2)）。 • 借手は、短期リースについて、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することができる（この取扱いについて、対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごと又は性質及び企業の営業における用途が類似する原資産のグループごとに適用するか否かを選択することができる。）（適用指針第20項）。 |

34 連結財務諸表においては、個別財務諸表において個別貸借対照表に表示するであろう科目ごと又は性質及び企業の営業における用途が類似する原資産のグループごとに行った選択を見直さないことができる（適用指針第21項）。

(2) 少額リースに関する簡便的な取扱い

現行リース会計基準では、少額のリースについては個々のリース資産に重要性が乏しいと認められるため、簡便的な会計処理（賃貸借処理）が認められている。

新リース会計基準においても、借手は、少額のリースについて、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することができる（適用指針第22項）。

新リース会計基準において少額リースとは、次の(1)と(2)のいずれかを満たすリースである（適用指針第22項）。

(1) 重要性が乏しい減価償却資産について、購入時に費用処理する方法が採用されている場合で、借手のリース料が当該基準額以下のリース

(2) 次の①又は②を満たすリース（①又は②のいずれかを選択できるものとし、選択した方法を首尾一貫して適用する。）

①企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースで、かつ、リース契約1件当たりの金額に重要性が乏しいリース

②新品時の原資産の価値が少額であるリース（リース1件ごとにこの方法を適用するか否かを選択できる。）

(1)は現行リース会計基準と同じ定めである。

(2)①のリース契約1件当たりの金額に重要性が乏しいリースとして、現行リース会計

基準では適用指針本文に「300万円以下」の金額が定められているが、新リース会計基準では、適用指針本文において「リース契約1件当たりの金額に重要性が乏しいリース」のみを定め、現行リース会計基準の取扱いを踏襲したものであることを明確にするために、結論の背景において、「適用指針第22項(2)①のリース契約1件当たりの金額に重要性が乏しいリースは、現行リース会計基準において定められていたリース契約1件当たりのリース料総額が300万円以下であるかどうかにより判定する方法を踏襲することを目的として取り入れたものである。」と補足している（適用指針BC43項）。

なお、リース契約1件当たりの金額は、原則として、借手のリース期間中の借手のリース料により判定するが、延長オプション及び解約オプションの対象期間の見積りに関する適用上のコストが軽減されること等を理由に、契約期間に貸手に支払うリース料により判定することが認められている（適用指針第23項・BC44項）。

(2)②の「新品時の原資産の価値が少額であるリース」は、IFRS任意適用企業を考慮し、IFRS第16号と同様の方法を認めることを目的として取り入れたものであり、「当該方法は、IFRS第16号の結論の根拠で示されているIFRS第16号の開発当時の2015年において新品時に5千米ドル以下程度の価値の原資産のリースを念頭においている」と説明している（適用指針BC45項）。

| 現行リース会計基準 | 新リース会計基準 |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> 個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合は、オペレーティング・リース取引の会計処理に準じて賃貸借処理を行うことができる。（適用指針第34項）。 | <ul style="list-style-type: none"> 次の(1)と(2)のいずれかを満たす場合について、借手は、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することができる（適用指針第22項）。 |

| 現行リース会計基準 | 新リース会計基準 |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • 個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合とは、次の(1)から(3)のいずれかを満たす場合とする（適用指針第35項）。 <ol style="list-style-type: none"> (1) 重要性が乏しい減価償却資産について、購入時に費用処理する方法が採用されている場合で、リース料総額が当該基準額以下のリース取引（その基準額は当該企業が減価償却資産の処理について採用している基準額より利息相当額だけ高めに設定することができる。また、この基準額は、通常取引される単位ごとに適用されるため、リース契約に複数の単位のリース物件が含まれる場合は、当該契約に含まれる物件の単位ごとに適用できる。） (2) (略) (3) 企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引で、リース契約1件当たりのリース料総額が300万円以下のリース取引(所有権移転外ファイナンス・リース取引のみ適用) • (3)については次のとおり（適用指針第35項）。維持管理費用相当額又は通常の保守等の役務提供相当額のリース料総額に占める割合が重要な場合には、その合理的見積額を除くことができる。 1つのリース契約に科目の異なる有形固定資産又は無形固定資産が含まれている場合は、異なる科目ごとに、その合計金額により判定することができる。 | <ol style="list-style-type: none"> (1) 重要性が乏しい減価償却資産について、購入時に費用処理する方法が採用されている場合で、借手のリース料が当該基準額以下のリース（その基準額は当該企業が減価償却資産の処理について採用している基準額より利息相当額だけ高めに設定することができる。また、この基準額は、通常取引される単位ごとに適用し、リース契約に複数の単位の原資産が含まれる場合、当該契約に含まれる原資産の単位ごとに適用することができる。） (2) 次の①又は②を満たすリース（①又は②のいずれかを選択できるものとし、選択した方法を首尾一貫して適用する。） <ol style="list-style-type: none"> ①企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースで、かつ、リース契約1件当たりの金額に重要性が乏しいリース ②新品時の原資産の価値が少額であるリース（リース1件ごとにこの方法を適用するか否かを選択できる。） <ul style="list-style-type: none"> • (2)①については次のとおり（適用指針第22項・第23項）。 1つのリース契約に科目の異なる有形固定資産又は無形固定資産が含まれているときは、異なる科目ごとに、その合計金額により判定することができる。 リース契約1件当たりの金額の算定の基礎となる対象期間は、原則として、借手のリース期間とする。ただし、当該借手のリース期間に代えて、契約上、契約に定められた期間（契約期間）とすることができる。 当該借手のリース料から維持管理費用相当額の合理的見積額を控除することができる。 |

3. リースの契約条件の変更等の会計処理

(1) リースの契約条件の変更

新リース会計基準では、IFRS第16号との整合性を図り、借手は、リースの契約条件の変更が生じた場合、次の(1)又は(2)のいずれかを行う（会計基準第39項）³⁵。

- (1) 変更前のリースとは独立したリースとしての会計処理
- (2) リース負債の計上額の見直し

(独立したリースとして会計処理する場合)

リースの契約条件の変更が次の(1)及び(2)のいずれも満たす場合、借手は、当該リースの契約条件の変更を独立したリースとして取り扱う（適用指針第44項）。

- (1) 1つ以上の原資産を追加することにより、原資産を使用する権利が追加され、リースの範囲が拡大されること
- (2) 借手のリース料が、範囲が拡大した部分に対する独立価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整³⁶を加えた金額分だけ増額されること

上記(1)及び(2)のいずれも満たす場合、借手は、独立したリースのリース開始日に、リースの契約条件の変更の内容に基づくリース負債及び使用権資産（当該リース負債にリース

開始日までに支払った借手のリース料、付随費用等を加減した額）を計上する（[設例15-1]を参照）。

(リース負債の計上額の見直しを行う場合)

リースの契約条件の変更のうち、上記の独立したリースとして会計処理が行われないリースの契約条件の変更について、借手は、リースの契約条件の変更の発効日³⁷に、次の会計処理を行う（適用指針第45項）。

- (1) リース負債について、変更後の条件を反映した借手のリース期間を決定し、変更後の条件を反映した借手のリース料の現在価値まで修正する。
- (2) 使用権資産について、(1)のリース負債の見直しに対応するための次の会計処理を行う。

- ①リースの範囲が縮小される契約条件の変更—リースの一部又は全部の解約を反映するように使用権資産の帳簿価額を減額する（使用権資産の減少額とリース負債の修正額とに差額が生じた場合は当該差額を損益に計上）³⁸。
- ②他のすべての契約条件の変更—リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する。

リース負債の計上額の見直しを行う場合の

35 リースの契約条件の変更には複数の要素がある場合、これらの両方を行うことがある（会計基準第39項）。例えば、不動産の賃貸借契約において、独立価格であるリース料によりリースの対象となる面積を追加すると同時に、既存のリースの対象となる面積について契約期間を短縮する場合、前者について独立したリースとして会計処理を行い、後者についてリース負債の計上額の見直しを行う（会計基準BC49項）。

36 「特定の契約の状況に基づく適切な調整」は、例えば、類似の資産を顧客にリースする際に生じる販売費を貸手が負担する必要がない場合に借手に値引きを行うとき、独立価格を値引額について調整することが考えられる（適用指針BC73項）。

37 「リースの契約条件の変更の発効日」とは、契約の両方の当事者がリースの契約条件の変更に合意した日をいう（適用指針第4項（10））。

38 現行リース会計基準では、借手の中途解約の会計処理について、次のとおり定めている。

「リース契約を中途解約した場合は、リース資産の未償却残高をリース資産除却損等として処理し、貸手に対して中途解約による規定損害金を一時又は分割払いで支払う必要が生じた場合は、リース債務未払残高（未払利息の額を含む。）と当該規定損害金の額との差額を支払額の確定時に損益に計上する（現行適用指針第30項）。」

事例として、以下のとおり、不動産賃貸借契約において契約条件の変更が行われた場合の設例が示されている。

[設例15-2] リース料の単価の増額を伴いリースの範囲が縮小される場合

[設例15-3] リースの範囲の拡大と縮小の両方が生じる場合

[設例15-4] 契約期間が延長される場合

[設例15-5] 契約上のリース料のみが変更される場合

リース負債の計上額の見直しについては、(1)のとおり、変更後の条件を反映した借手のリース料の現在価値まで修正する。この際に使用する割引率は特に定められていないが(適用指針BC76項)、上記の設例においては、各設例の契約条件の変更日現在の借手の追加借入利率が使用されている。

(2) リースの契約条件の変更を伴わない借手のリース期間等の変更

新リース会計基準では、IFRS第16号との整合性を図り、リースの契約条件の変更が生じていない場合のリース期間の変更等の会計処理について、次のとおり定めている。

借手は、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、次の(1)又は(2)のいずれかに該当するときには、該当する事象が生じた日にリース負債について当該事象の内容を反映した借手のリース料の現在価値まで修正し³⁹、当該リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減し、使用権資産の帳簿価額をゼロまで減額してもなお、リース負債の測定が減額がある場合には、残額を損益に計

上する(会計基準第40項・適用指針第46項)。

- (1) 借手のリース期間に変更がある場合
- (2) 借手のリース期間に変更がなく借手のリース料に変更がある場合

(借手のリース期間に変更がある場合)

借手のリース期間に変更がある場合は、次の(1)及び(2)をいずれも満たす重要な事象又は重要な状況が生じたときに、借手が延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかについて見直し、借手のリース期間を変更する場合が該当する(会計基準第41項)。

- (1) 借手の統制下にあること⁴⁰
- (2) 延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかの借手の決定に影響を与えること

重要な事象又は重要な状況とは、例えば次のような状況である(会計基準BC51項)。

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

39 リースの契約条件の変更と同様の理由(適用指針BC76項)により、リース料の現在価値まで修正する際に使用する割引率は特に定めていない(適用指針BC79項)。

40 借手の統制下にあるという要件を設けたのは、借手が市場動向による事象又は状況の変化に対応して、延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかについて見直すことを要しないようにするためである。(会計基準BC51項)。

例えば、原資産と組み合わせて使用する資産のリースの延長の決定、原資産の代替となる資産の処分決定、使用権資産を利用している事業単位の処分決定)

[設例16]では、不動産賃貸借契約について、リースの契約条件の変更を伴わない借手のリース期間の変更に関する事例が示されている。

(借手のリース期間に変更がなく借手のリース料に変更がある場合)

借手のリース料の変更には、借手のリース期間の変更を伴うものと、伴わないものがある(会計基準BC50項)。

リースの契約条件や借手のリース期間に変更がなく借手のリース料に変更がある状況として、例えば、次のようなものが挙げられる(適用指針第47項)。

- (1) 原資産を購入するオプションの行使についての判定に変更がある場合
- (2) 残価保証に基づく支払見込額に変動がある場合
- (3) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料に変動がある場合(当該指数又はレートが変動したことにより、今後支払うリース料に変動が生じたとき。適用指針第48項)⁴¹

上記(1)から(3)の変更等は、機器等のリース契約において該当する可能性がある。

なお、「1. 使用権資産及びリース負債の計上」の「(3)借手のリース料」に記載のとおり、「(b)原資産から得られる借手の業績に

連動して支払額が変動するリース料」及び「(c)原資産の使用に連動して支払額が変動するリース料」は、リース開始日におけるリース負債の計上額に含めないが、これらの変動リース料は、当該変動リース料の発生時に損益に計上する(適用指針第51項、[設例13]を参照)。

(3) リースの契約条件の変更が生じていない場合で、延長オプションの行使等により借手の解約不能期間に変更が生じた場合

借手は、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、延長オプションの行使等により借手の解約不能期間に変更が生じた結果、借手のリース期間を変更するときには、リース負債の計上額の見直しを行う(会計基準第42項)。

借手の解約不能期間は、例えば、過去に借手のリース期間の決定に含めていなかった延長オプションを借手が行使する場合等に変更が生じる(会計基準BC52項)。

(4) 短期リースに係る借手のリース期間の変更

借手が、短期リースに関する簡便的な取扱い(「2(1)短期リースの簡便的な取扱い」を参照)を適用していたリースについて、リース開始日においては契約条件に含まれている延長オプションの対象期間を借手のリース期間に含めないことを決定していたが、その後、当該延長オプションを行使する場合がある(適用指針BC80項)。

短期リースに関する簡便的な取扱いを適用していたリースについて、借手のリース期間

41 指数又はレートが変動したことにより、今後支払うリース料に変動が生じたときのみ、残りの借手のリース期間にわたり、変動後の指数又はレートに基づきリース料及びリース負債を修正する(適用指針第48項)。リース料が参照する指数又はレートの将来の変動を見積り、当該見積られた指数又はレートに基づきリース料及びリース負債を算定している場合は(適用指針第26項)、決算日ごとに参照する指数又はレートの将来の変動を見積り、当該見積られた指数又はレートに基づきリース料及びリース負債を修正する(適用指針第49項)。

に変更がある場合、変更前の借手のリース期間の終了時点から変更後の借手のリース期間の終了時点までが12か月以内であるとき、借手は、次の(1)又は(2)のいずれかの方法を選択することができる（適用指針第50項）⁴²。

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

(5) 借手のリース期間に含まれない再リース

借手は、リース開始日に再リース期間を借手のリース期間に含めていない場合、再リースを当初のリースとは独立したリースとして会計処理することができる（適用指針第52項、「第V章1(3)再リースの取扱い」を参照）。

また、借手は、直近のリースの契約条件の変更（「(1)リースの契約条件の変更」を参照）の発効日に再リース期間を借手のリース期間に含めていない場合、再リースを当初のリースとは独立したリースとして会計処理を行うことができる（適用指針第52項）。

4. セール・アンド・リースバック取引の会計処理

(1) セール・アンド・リースバック取引に該当するかどうかの判断

新リース会計基準において、セール・アンド・リースバック取引とは、売手である借手が資産を買手である貸手に譲渡し、売手である借手が買手である貸手から当該資産をリー

ス（リースバック）する取引をいう（適用指針第4項(11)）。

セール・アンド・リースバック取引の定義は、現行リース会計基準と新リース会計基準とで基本的に変わらないが、新リース会計基準では、売手である借手から買手である貸手に対して譲渡された資産と、買手である貸手からリースされた資産が同一であることが重要な要素としている（適用指針BC85項）。

したがって、新リース会計基準では、リースバックが行われる場合であっても、売手である借手による資産の譲渡が次の(1)又は(2)のいずれかである取引については、資産の譲渡により売手である借手から買手である貸手に支配が移転されるのは仕掛中の資産であり、移転された部分だけでは資産の使用から生じる経済的利益を享受できる状態になく、譲渡された資産とリースされた資産は同一ではないと考えられるため、セール・アンド・リースバック取引に該当しないとしている（適用指針第53項・BC87項）。

- (1) 収益認識会計基準に従い、一定の期間にわたり充足される履行義務（収益認識会計基準第36項）の充足によって行われるとき
- (2) 収益認識適用指針第95項を適用し、工事契約における収益を完全に履行義務を充足した時点で認識することを選択するとき

(2) 売手である借手が原資産を移転する前に原資産に対する支配を獲得しない場合

売手である借手が原資産を移転する前に原資産に対する支配を獲得しない場合、当該資

42 (1)又は(2)の取扱いは、対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごと又は性質及び企業の営業における用途が類似する原資産のグループごとに適用することができる（適用指針50項）。

産の移転と関連するリースバックについては、セール・アンド・リースバック取引に該当せず、リースとして会計処理を行う（適用指針第54項）。

例えば、取引の都合上、借手が貸手を通さずに原資産を第三者から購入して原資産を貸手に譲渡し当該貸手からリースするような場合、売手である借手が原資産に対する法的所有権を獲得したとしても、資産が貸手に移転される前に借手が資産に対する支配を獲得していないときは、当該取引はセール・アンド・リースバック取引ではないと考えられる（適用指針BC89項）。

この取扱いはIFRS第16号における取扱いと整合し、また、我が国の法人税法（法人税法基本通達12の5-2-1(1)）においても、このような取引は金融取引でなくリース取引として取り扱うこととしている。

(3) セール・アンド・リースバック取引の会計処理

資産の譲渡とリースバックにおいて、売手である借手による資産の譲渡が収益認識会計基準などの他の会計基準等により、一時点で損益を認識する売却に該当すると判断される場合、売手である借手は、当該資産を買手である貸手に譲渡し、譲渡した当該資産をリースしているものと考えられ、この場合、譲渡された資産とリースされた資産は同一であると考えられることから、資産の譲渡とリースバックについてはセール・アンド・リースバック取引に該当する（適用指針BC86項）。

資産の譲渡とリースバックがセール・アンド・リースバック取引に該当する場合（「(4)

金融取引として会計処理するセール・アンド・リースバック取引」を除く)、売手である借手は、資産の譲渡について収益認識会計基準などの他の会計基準等⁴³に従い損益を認識（譲渡損益の全額を認識）し、リースバックについて新リース会計基準を適用して借手の会計処理を行う（適用指針第56項）。

なお、実務においては限定的であると考えられるが、次のとおり、セール・アンド・リースバック取引において、資産の譲渡対価が明らかに時価ではない場合又は借手のリース料が明らかに市場のレートではない場合の会計処理を定めている（適用指針BC96項）。

売手である借手は、資産の譲渡対価が明らかに時価を下回る場合又は上回る場合には、時価を用いて譲渡損益を認識し、前者の場合には譲渡対価と時価の差額について使用権資産の取得価額に含め、後者の場合は譲渡対価と時価の差額について金融取引として会計処理を行い、借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料を下回る場合又は上回る場合には、借手のリース料と市場のレートでのリース料との差額について、前者の場合は譲渡対価を増額した上で譲渡について損益を認識し、当該差額について使用権資産の取得価額に含め、後者の場合は譲渡対価を減額した上で譲渡について損益を認識し、当該差額について金融取引として会計処理を行う（適用指針第57項）。

(4) 金融取引として会計処理するセール・アンド・リースバック取引

資産の譲渡及びリースバックが、セール・アンド・リースバック取引に該当する場合

43 顧客との契約から生じる収益は、収益認識会計基準の適用範囲に含まれるが（収益認識会計基準第3項）、収益認識会計基準に含まれない固定資産の譲渡については一般的な実現主義の原則（企業会計原則 第二 損益計算書原則 三B）が適用されると解され、また、特定の不動産取引については、譲渡に係る損益の認識時期等の具体的な判断について指針等が定められている（適用指針BC90項）。

で、次の(1)又は(2)のいずれかを満たすときは、売手である借手は、当該セール・アンド・リースバック取引について資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、金融取引として会計処理を行う（適用指針第55項）。

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

(2)は、収益認識会計基準などの他の会計基準等に従うと売手である借手による資産の譲渡が損益を認識する売却に該当しても、リースバックがフルペイアウトのリース（売

手である借手が資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担するリース）の場合には金融取引として会計処理を行うこととしている。これは、米国のTopic842の定めを参考にしたものである（適用指針BC93項）。

この点、ファイナンス・リースのリースバックについてリースの会計処理を適用する現行リース会計基準の取扱いとは異なる。

なお、フルペイアウトの判定の要件については具体的に定められていないが、貸手におけるファイナンス・リースの判定基準（適用指針第62項、第Ⅶ章で説明）を用いて判断する場合には、売手である借手が当該要件を満たすかどうかを判断することになるため、借手のリース期間及び借手のリース料をもとに判定を行うことが考えられるとしている（適用指針BC94項）。

| 現行リース会計基準 | 新リース会計基準 |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • 所有する物件を貸手に売却し、貸手から当該物件のリースを受ける取引をセール・アンド・リースバック取引という（適用指針第48項）。 • セール・アンド・リースバック取引におけるリース取引がファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判定は、「ファイナンス・リース取引の判定基準」に示したところによるが、この判定において、経済的耐用年数については、リースバック時におけるリース物件の性能、規格、陳腐化の状況等を考慮して見積った経済的使用可能予測期間を用いるとともに、リース物件の見積現金購入価額については、実際売却価額を用いる（適用指針第48項）。 | <ul style="list-style-type: none"> • セール・アンド・リースバック取引とは、売手である借手が資産を買手である貸手に譲渡し、売手である借手が買手である貸手から当該資産をリース（リースバック）する取引をいう（適用指針第4項(11)）。 • リースバックが行われる場合であっても、売手である借手による資産の譲渡が次のいずれかである取引はセール・アンド・リースバック取引に該当しない（適用指針第53項）。 <ul style="list-style-type: none"> (1) 収益認識会計基準に従い、一定の期間にわたり充足される履行義務（収益認識会計基準第36項）の充足によって行われるとき (2) 企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（収益認識適用指針）第95項を適用し、工事契約における収益を完全に履行義務を充足した時点で認識することを選択するとき |

| 現行リース会計基準 | 新リース会計基準 |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • セール・アンド・リースバック取引におけるリース取引がファイナンス・リース取引に該当する場合、借手は、リースの対象となる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等として繰延処理し、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する（当該物件の売却損失が、当該物件の合理的な見積市場価額が帳簿価額を下回ることにより生じたものであることが明らかな場合は、売却損を繰延処理せずに売却時の損失として計上する。）（適用指針第49項）。 • リースバック取引がファイナンス・リース取引に該当する場合の会計処理は、リースの対象となる物件の売却損益に係る処理を除き、通常のファイナンス・リース取引の会計処理と同様とする（適用指針第50項）。 | <ul style="list-style-type: none"> • 売手である借手が原資産を移転する前に原資産に対する支配を獲得しない場合、当該資産の移転と関連するリースバックについては、セール・アンド・リースバック取引に該当せず、リースとして会計処理を行う（適用指針第54項）。 • セール・アンド・リースバック取引に該当する場合に次の(1)又は(2)のいずれかを満たすときは、売手である借手は、当該セール・アンド・リースバック取引について資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、金融取引として会計処理を行う（適用指針第55項）。 <ul style="list-style-type: none"> (1) 収益認識会計基準などの他の会計基準等に従うと売手である借手による資産の譲渡が損益を認識する売却に該当しない。 (2) 収益認識会計基準などの他の会計基準等に従うと売手である借手による資産の譲渡が損益を認識する売却に該当するが、リースバックにより、売手である借手が、資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担することとなる。 • セール・アンド・リースバック取引に該当する場合に上記(1)及び(2)を満たさないときは、売手である借手は、資産の譲渡について収益認識会計基準などの他の会計基準等に従い損益を認識し、リースバックについて新リース会計基準に従い借手の会計処理を行う（適用指針第56項）。 • セール・アンド・リースバック取引における資産の譲渡対価が明らかに時価ではない場合又は借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではない場合、売手である借手は、当該資産の譲渡対価と借手のリース料について次のとおり取り扱う（適用指針第57項）。 |

| 現行リース会計基準 | 新リース会計基準 |
|-----------|---|
| | <p>(1) 資産の譲渡対価が明らかに時価を下回る場合、時価を用いて譲渡について損益を認識し、譲渡対価と時価の差額について使用権資産の取得価額に含める。</p> <p>(2) 借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料を下回る場合、借手のリース料と市場のレートでのリース料との差額について譲渡対価を増額した上で譲渡について損益を認識し、当該差額について使用権資産の取得価額に含める。</p> <p>(3) 資産の譲渡対価が明らかに時価を上回る場合、時価を用いて譲渡について損益を認識し、譲渡対価と時価の差額について金融取引として会計処理を行う。</p> <p>(4) 借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料を上回る場合、借手のリース料と市場のレートでのリース料との差額について譲渡対価を減額した上で譲渡について損益を認識し、当該差額について金融取引として会計処理を行う。</p> <p>• 資産の譲渡対価が明らかに時価ではないかどうか又は借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないかどうかは、資産の時価と市場のレートでのリース料のいずれか容易に算定できる方を基礎として判定し、また、(1)又は(2)は、譲渡対価を増額する場合に適用し、(3)又は(4)は、譲渡対価を減額する場合に適用する（適用指針第57項）。</p> |

5. 借地権の設定に係る権利金等及び建設協力金等の会計処理

(1) 借地権の設定に係る権利金等の会計処理

新リース会計基準では、借手において、原則としてすべてのリースについて使用権資産及びリース負債を計上する会計処理を適用す

ることから、借地権の設定に係る権利金等の取扱いについても定められた。

「借地権の設定に係る権利金等」とは、借地権の設定において借地権者である借手が借地権設定者である貸手に支払った権利金、及び借手と貸手との間で借地契約を締結するにあたり当該貸手が第三者と借地契約を締結し

ていた場合に、当該借手が当該第三者に対して支払う借地権の譲渡対価をいう（適用指針第4項(9)）⁴⁴。

借地権は土地を使用する権利であるが、土地の賃貸借においては借手が土地を賃借しながら借地権のみを第三者に譲渡することはできないと考えられること及び通常は借地権の設定に係る権利金等の支払が土地の賃貸借契約と同時又はほぼ同時に行われることを踏まえ、新リース会計基準では、借地権の設定と土地の賃貸借を一体として取扱い、借地権の設定に係る権利金等の対価は、使用権資産の取得価額に含め、原則として、借手のリース期間を耐用年数とし、減価償却を行うこととしている（適用指針第27項・BC51項）⁴⁵。

ただし、我が国における借地権の取引慣行を踏まえ、旧借地権⁴⁶の設定に係る権利金等又は普通借地権⁴⁷の設定に係る権利金等のうち、次の(1)又は(2)の権利金等については、減価償却を行わないものとして取り扱うことができるとしている（適用指針第27項・BC55項）。

- (1) 新リース会計基準の適用前に旧借地権の設定に係る権利金等及び普通借地権の設定に係る権利金等を償却していなかった場合—新リース会計基準の適用初年度の期首に計上されている当該権利金等及び新リース会計基準の適用後に新たに計上される権利金等の双方
- (2) 新リース会計基準の適用初年度の期首

に旧借地権の設定に係る権利金等及び普通借地権の設定に係る権利金等が計上されていない場合—新リース会計基準適用後に新たに計上される権利金等

なお、定期借地権⁴⁸が設定される土地の賃貸借契約は賃借期間の満了時に当該賃貸借契約が終了するため、定期借地権の設定に係る権利金等は賃貸借契約の期間に係るコストと考えられ、したがって、当該権利金等は、使用権資産の取得価額に含めて借手のリース期間を耐用年数とし、減価償却を行う（適用指針BC57項）。

(2) 建設協力金等の差入預託保証金及び敷金の会計処理

建設協力金及び敷金については、主にリースの締結により生じる項目であるため、移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」（金融商品実務指針）における定めを削除し、次のとおり、新リース会計基準において具体的な会計処理を定めることとした（適用指針BC59項）。

①建設協力金等の差入預託保証金の会計処理

建設協力金は、建物建設時に消費寄託する建物等の賃貸に係る預託保証金であり、契約に定めた期日に預り企業である貸手が現金を返還し差入企業である借手がこれを受け取る契約であるため金融商品である（適用指針BC60項）⁴⁹。

44 「借地権」とは、建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権をいう（適用指針第4項(3)）。

45 借地権の承継が行われる可能性を見込むことや借手のリース期間の終了時に予想される売却価額を見積ることができない場合には、残存価額をゼロとすることも考えられる（適用指針BC54項）。

46 「旧借地権」とは、借地法の規定により設定された借地権をいう（適用指針第4項(6)）。

47 「普通借地権」とは、定期借地権以外の借地権（旧借地権を除く）をいう（適用指針第4項(7)）。

48 「定期借地権」とは、借地借家法第22条第1項、第23条第1項及び第2項又は第24条第1項の規定による定めのある借地権をいう（適用指針第4項(8)）。

49 建設協力金の典型例としては、当初無利息であり10年経過すると低利の金利が付き、その後10年間にわたり現金で返済されるものが挙げられる（適用指針BC60項）。

預り企業である貸手から、差入企業である借手に将来返還される建設協力金等の差入預託保証金（敷金を除く）に係る当初認識時の時価は、返済期日までのキャッシュ・フローを割り引いた現在価値である（適用指針第29項）。

差入預託保証金の支払額と当該時価との差額について、金融商品実務指針においては長期前払家賃として計上し契約期間にわたって各期の純損益に合理的に配分することとしていたが、新リース会計基準においては、借手のリース料の定義（借手が借手のリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う貸手に対する支払）を踏まえ、長期前払家賃として取り扱われていたものについては利息の受取を低額とすることによる賃料の支払の性質を有すると考えられるため、預託保証金の差入企業である借手は、当該差入預託保証金の支払額と当該時価との差額を使用権資産の取得価額に含め、また、当初時価と返済金額との差額は、弁済期又は償還期に至るまで毎期一定の方法で受取利息として計上する（適用指針第29項・BC61項・BC62項、[設例14]を参照）。

ただし、返済期日までの期間が短いもの等、その影響額に重要性がない将来返還される差入預託保証金（敷金を除く）については、差入企業である借手は、上記の会計処理を行わないことができ、この場合、債権（企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（第14項参照）に準じて会計処理を行う（適用指針第31項）。

また、差入企業である借手は、差入預託保証金（敷金を除く）のうち、差入預託保証金の預り企業である貸手から差入企業である借手に将来返還されないことが契約上定められている金額については、借手が賃貸借契約に基づいて原資産を使用する権利に関する支払

である点で、毎月支払われるリース料と相違はないと考えられるため、使用権資産の取得価額に含める（適用指針第32項・BC62項）。

②敷金の会計処理

敷金は、賃料及び修繕の担保的性格を有し償還期限は賃貸借契約満了時であり、法的には契約期間満了時に返還請求権が発生すると解されており、通常無金利であることから、金融商品実務指針の取扱いを踏襲している（適用指針BC64項）。

差入企業である借手は、差入敷金のうち、差入敷金の預り企業である貸手から差入企業である借手に将来返還される差入敷金について、取得原価で計上する（適用指針第33項・BC64項）。

ただし、IFRS任意適用企業がIFRS第16号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる会計基準の開発を行う方針を考慮し、差入敷金について建設協力金と同様の会計処理を行うこともできる（適用指針第33項・BC64項）

差入敷金のうち、差入敷金の預り企業である貸手から差入企業である借手に将来返還されないことが契約上定められている金額については、リースの借手が賃貸借契約に基づいて原資産を使用する権利に関する支払である点で、毎月支払われるリース料と相違はないと考えられるため、差入企業である借手は、当該金額を使用権資産の取得価額に含める（適用指針第34項・BC65項）。

6. 開示（表示及び注記事項）

(1) 表示

①貸借対照表

（使用権資産の表示）

貸借対照表における新リース会計基準の使用権資産の表示方法と現行リース会計基準の

ファイナンス・リースのリース資産の表示方法は、基本的に差異がない。

新リース会計基準では、借手は、使用権資産について、次のいずれかの方法により、貸借対照表において表示する（会計基準第49項）。

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

（リース負債の表示）

貸借対照表におけるリース負債の表示について、新リース会計基準では、借手は、貸借対照表において区分して表示する又はリース負債が含まれる科目及び金額を注記する（会計基準第50項）

現行リース会計基準ではファイナンス・リースに係るリース債務を区分表示することを強制しているのに対して、新リース会計基準では、区分表示又は注記のいずれかを適用

することとしている。

貸借対照表においてリース負債を区分して表示する場合、貸借対照表日後1年以内に支払の期限が到来するリース負債は流動負債に属し、貸借対照表日後1年を超えて支払の期限が到来するリース負債は固定負債に属するものとするが（会計基準第50項）、この点は、現行リース会計基準のリース債務の表示方法と同じである。

②損益計算書

新リース会計基準では、借手は、リース負債に係る利息費用について、損益計算書において区分して表示する又はリース負債に係る利息費用が含まれる科目及び金額を注記する（会計基準第51項）。

現行リース会計基準では、借手は、損益計算書における利息費用の表示も注記も求められていないが、新リース会計基準では、リース負債に係る利息費用の開示は、リース負債の帳簿価額を他の負債と区分した開示とともに借手のリース負債及び財務コストに関する情報を提供するとしている（会計基準BC60項）。

| | 現行リース会計基準 | 新リース会計基準 |
|----|--|--|
| 資産 | <ul style="list-style-type: none"> •借手は、ファイナンス・リースのリース資産については、原則として、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が、有形固定資産又は無形固定資産に属する各科目に含めることもできる（会計基準第16項）。 | <ul style="list-style-type: none"> •使用権資産について、次のいずれかの方法により、貸借対照表において表示する（会計基準第49項）。 <ol style="list-style-type: none"> (1) 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目に含める方法 (2) 対応する原資産の表示区分（有形固定資産、無形固定資産、投資その他の資産等）において使用権資産として区分する方法 |

| | 現行リース会計基準 | 新リース会計基準 |
|------|---|---|
| 負債 | <ul style="list-style-type: none"> 借手は、ファイナンス・リースのリース債務を流動負債又は固定負債に表示する（貸借対照表日後1年以内に支払の期限が到来するものは流動負債に、貸借対照表日後1年を超えて支払の期限が到来するものは固定負債に属するものとする。）（会計基準第17項） | <ul style="list-style-type: none"> リース負債について、貸借対照表において区分して表示する又はリース負債が含まれる科目及び金額を注記する（貸借対照表日後1年以内に支払の期限が到来するリース負債は流動負債に属するものとし、貸借対照表日後1年を超えて支払の期限が到来するリース負債は固定負債に属するものとする。）（会計基準第50項）。 |
| 利息費用 | | <ul style="list-style-type: none"> リース負債に係る利息費用について、損益計算書において区分して表示する又はリース負債に係る利息費用が含まれる科目及び金額を注記する（会計基準第51項）。 |

(2) 注記事項

現行リース会計基準では、借手は、ファイナンス・リースのリース資産の内容（主な資産の種類等）と減価償却方法（重要性が乏しい場合は注記を省略できる⁵⁰⁾、及びオペレーティング・リースの解約不能期間中の未経過リース料を貸借対照表日後1年以内のリース期間に係るものと貸借対照表日後1年を超えるリース期間に係るものとに区分して注記する（重要性が乏しい場合は注記を要しない⁵¹⁾）。

一方、新リース会計基準では、実質的にIFRS第16号との整合性を図り、詳細な注記を定めている（会計基準BC67項）。

① 開示目的及び開示目的を達成するための注記事項

新リース会計基準では、開示目的を定めている。

リースに関する注記における開示目的は、借手又は貸手が、注記において、財務諸表本表で提供される情報と併せて、リースが借手又は貸手の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローに与える影響を財務諸表利用者が評価するための基礎を与える情報を開示することにある（会計基準第54項）。

この開示目的を達成するため、借手は、次の事項を注記する（会計基準第55項）⁵²⁾。ただし、開示目的に照らして重要性に乏しいと

50 注記を省略できる判断基準は、リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合で定める判断基準（現行適用指針第32項）と同様とする（現行適用指針71項）。

51 オペレーティング・リース取引のうち注記を要しないとされる重要性が乏しい場合とは、個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる3つのリース取引（現行適用指針第35項）のほか、契約上数か月程度の事前予告をもって解約できるものと定められているリース契約で、その予告した解約日以降のリース料の支払を要しない事前解約予告期間（すなわち解約不能期間）に係る部分のリース料（現行適用指針75項）。

52 連結財務諸表を作成している場合、「リース特有の取引に関する情報」及び「当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報」について注記しないことができる（適用指針第110項）。連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表においては、「会計方針に関する情報」を記載するにあたり、連結財務諸表における記載を参照することができる（適用指針第111項）。

認められる注記事項については、記載しないことができる（会計基準第55項）。

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

注記の記載にあたり、上記に示す注記事項の区分に従って注記事項を記載する必要はなく（会計基準第56項）、また、リースに関する注記は独立の注記項目とするが、他の注記事項に既に記載している情報については、繰り返す必要はなく、当該他の注記事項を参照することができる（会計基準第57項）。

上記に掲げる注記事項以外であっても、開示目的を達成するために必要な情報（例えば次のような情報）は、「リース特有の取引に関する情報」として注記する（適用指針第94項・第95項）⁵³。

- (1) 借手のリース活動の性質
- (2) 借手が潜在的に晒されている将来キャッシュ・アウトフローのうちリース負債の測定に反映されていないもの（例えば、借手の変動リース料、延長オプション及び解約オプション、残価保証、契約しているがまだ開始していないリース）
- (3) 借手がリースにより課されている制限又は特約
- (4) 借手がセール・アンド・リースバック取引を行う理由及び取引の一般性

②会計方針に関する情報

借手は、リースに関して企業が行った会計処理について理解することができるよう、「会計方針に関する情報」として、次の会計処理を選択した場合、その旨及びその内容を注記する（適用指針第97項）。

- (1) リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせてリースを構成する部分として会計処理を行う選択（会計基準第29項、第IV章の2を参照）
- (2) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料に関する例外的な取扱いの選択（適用指針第26項、本章の「1(3)借手のリース料」を参照）
- (3) 借地権の設定に係る権利金等に関する会計処理の選択（適用指針第27項、本章の「5(1)借地権の設定に係る権利金等の会計処理」を参照）

会計方針が「重要な会計方針」に該当するか否かにかかわらず、上記(1)から(3)の会計処理の選択は、財務諸表利用者が企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローを評価する上で有用な会計方針であるため、「リースに関する注記」において会計方針に関する情報として注記する（適用指針BC140項）⁵⁴。

なお、上記の会計方針を重要な会計方針として注記している場合、リースに関する注記として繰り返す必要はなく、重要な会計方針の注記を参照することができる（適用指針第97項）。

53 追加の情報を「リース特有の取引に関する情報」として注記することとしているのは、追加の情報の注記に関して、連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記事項の取扱いを明確にするためである（適用指針BC137項、脚注52を参照）。

54 重要な会計方針として注記する内容については、原則として、企業会計原則注解及び企業会計基準第24号に照らし企業判断するものであるが（適用指針BC138項）、リースに関する会計方針については、すべての企業について自動的に企業会計原則注解及び企業会計基準第24号に定める「重要な会計方針」として識別される項目はないものと考えている（適用指針BC139項）。

③リース特有の取引に関する情報

借手は、リースが企業の財政状態又は経営成績に与える影響を理解できるよう、「リース特有の取引に関する情報」として、次の内容を注記する（適用指針第98項）。

（貸借対照表において区分表示していない使用权資産の帳簿価額等の注記）

借手は、貸借対照表において次の(1)から(3)に定める事項を区分して表示していない場合、それぞれについて、次の事項を注記する（適用指針第99項）。

(1) 使用权資産の帳簿価額

対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目ごとの金額（当該注記を行うにあたって、表示科目との関係が明らかである限りにおいて、より詳細な区分で使用权資産の帳簿価額を注記することを妨げない。）⁵⁵

- (2) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料に関する例外的な取扱い（適用指針第26項）により会計処理を行ったリース
当該リースに係るリース負債が含まれる科目及び金額

- (3) 借地権（適用指針第27項ただし書き（本章の「5(1)借地権の設定に係る権利金等の会計処理」を参照）又は適用指針第127項⁵⁶の定めを適用する場合）

償却していない旧借地権の設定に係る権利金等又は普通借地権の設定に係る権利金等が含まれる科目及び金額

（損益計算書において区分表示していない短期リース等の注記）

借手は、損益計算書において次の(1)及び(2)に定める事項を区分して表示していない場合、それぞれについて、次の事項を注記する（適用指針第100項）。

(1) 短期リース（適用指針第20項）

短期リースに係る費用の発生額が含まれる科目及び当該発生額（借手のリース期間が1か月以下のリースに係る費用及び少額リースに係る費用を含めることを要しない。）^{57,58}

- (2) リース負債に含めていない借手の変動リース料（適用指針第51項）

リース負債に含めていない借手の変動リース料に係る費用の発生額が含まれる

55 土地及び建物に係るリースについてそれぞれが独立したリース（適用指針第16項参照）ではない場合には、当該リースについて土地と建物に区分せずに注記することが考えられる（適用指針BC142項）。

56 適用指針第127項については第IX章で説明。

57 短期リースについては、借手のリース期間の判断で簡便的な取扱いの対象となるかどうかが変更になることから恣意的な操作の対象となる可能性があると考えられることや、金額的に重要性のあるリース負債がオフバランスとなる可能性があるという点から、財務諸表利用者が財政状態及び経営成績を評価するために有用な情報を提供することになると考え、短期リースに係る費用の開示を求めるとし、一方、少額リースについては、簡便的な取扱いの対象となるかどうかについて、短期リースのような判断は不要であり、また、金額的な重要性が乏しい少額リースを対象としていることから、少額リースに係る費用の開示は求めないこととしている（適用指針BC146項）。短期リースかつ少額リースに該当するリースについては、短期リースに係る費用の開示は金額的に重要性のあるリース負債がオフバランスとなる可能性があることに着目し開示を求めている趣旨及び開示のコストと便益を考慮し、短期リースに係る費用の発生額の注記に含めないことを認めている（適用指針BC147項）。

58 企業結合日において残りの借手の残存リース期間が12か月以内であるリースについて取得原価を配分しない場合に企業結合日後に計上した費用を損益計算書において区分して表示していないとき、当該費用について、短期リースに係る費用の開示に含めて注記する（企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第61-3項）（適用指針BC144項）。

科目及び当該発生額

(セール・アンド・リースバック取引)

借手は、セール・アンド・リースバック取引について、次の事項を注記する（適用指針第101項）。

- (1) セール・アンド・リースバック取引から生じた売却損益を損益計算書において区分して表示していない場合、当該売却損益が含まれる科目及び金額
- (2) 金融取引として会計処理を行ったセール・アンド・リースバック取引（適用指針第55項）について、当該会計処理を行った資産がある旨並びに当該資産の科目及び金額⁵⁹
- (3) 資産の譲渡損益を認識し、リースバックについてリースの会計処理を行ったセール・アンド・リースバック取引（適用指針第56項）の主要な条件

(サブリース取引)⁶⁰

借手⁶¹は、サブリース取引について、次の事項を注記する（適用指針第101項）。

- (1) 使用権資産のサブリースによる収益（適用指針第89項）を損益計算書において区分して表示していない場合—当該収益が含まれる科目及び金額
- (2) 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合のサブリース取

引（適用指針第92項）について計上した損益を損益計算書において区分して表示していない場合—当該損益が含まれる科目及び金額

- (3) 転リース取引に係るリース債権又はリース投資資産とリース負債を利息相当額控除前の金額で計上する場合（適用指針第93項なお書き）に、当該リース債権又はリース投資資産及びリース負債を貸借対照表において区分して表示していないとき—当該リース債権又はリース投資資産及びリース負債が含まれる科目並びに金額

上記(3)の転リース取引に係るリース債権又はリース投資資産とリース負債を利息相当額控除前の金額で計上する場合の注記は、現行リース会計基準においても求められている。

④当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報

借手は、当期及び翌期以降のリースの金額を理解できるよう、次の事項を注記する（適用指針第102項）。

- (1) リースに係るキャッシュ・アウトフローの合計額（少額リースに係るキャッシュ・アウトフローを除く）
- (2) 使用権資産の増加額
- (3) 使用権資産に係る減価償却の金額⁶²（対応する原資産を自ら所有していた

59 金融取引として会計処理を行ったセール・アンド・リースバック取引の資産の開示は、資産の処分に関して自己が所有権を有する他の資産と異なると考えられる資産が貸借対照表に計上されていることを明らかにする点で、売手である借手の財政状態を理解する上で有用であると考えられるため求めることとし、一方、関連する債務を示す科目の名称及び金額の開示については、資産の処分に制限がある場合、債務の返済に充当することはできない点で、これらの情報の有用性が必ずしも明らかではないことから求めないこととした（適用指針BC149項）。

60 サブリース取引については第Ⅷ章で説明。

61 サブリース取引に関する注記は、ヘッドリースの借手であり、かつサブリースの貸手としての注記である。

62 土地及び建物に係るリースについてそれぞれが独立したリース（第16項参照）ではない場合、当該リースに係る使用権資産の減価償却の金額については土地部分と建物部分に区分せずに注記することが考えられる（適用指針BC154項）。

と仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごと⁶³⁾

「(1)リースに係るキャッシュ・アウトフローの合計額」の注記は、リース負債からのキャッシュ・アウトフローとリース負債に計

上されていないリースに係るキャッシュ・アウトフローの合計額の注記である（適用指針BC151項）。

（次号に続く）

63 使用权資産に係る減価償却の金額を注記するにあたって、貸借対照表において表示するであろう科目との関係が明らかである限りにおいて、より詳細な区分により使用权資産に係る減価償却の金額の注記を行うことを妨げない（適用指針第102項）。