

新リース会計基準について(3)

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

第七章 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

(1) リースの分類

貸手は、現行リース会計基準と同様、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類する（会計基準第43項・BC54項）。

ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの定義は現行リース会計基準と同様である。

「ファイナンス・リース」とは、次の(1)及び(2)のいずれも満たすリースをいう（会計基準第11項、適用指針第59項）。

- (1) 契約期間（契約に定められた期間）の中途において当該契約を解除することができないリース又はこれに準ずるリース（合わせて「解約不能のリース」という）
- (2) 借手が、原資産からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該原資産の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース（「フルペイアウトのリース」という）

「オペレーティング・リース」とは、ファイナンス・リース以外のリースをいう（会計基準第14項）。

貸手は、現行リース会計基準と同様、ファイナンス・リースを所有権移転ファイナンス・リースと所有権移転外ファイナンス・リースに分類する（会計基準第44項・BC54項）。

「所有権移転ファイナンス・リース」とは、契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるファイナンス・リースをいい（会計基準第12項）、「所有権移転外ファイナンス・リース」とは、所有権移転ファイナンス・リース以外のファイナンス・

リースをいう（会計基準第13項）。

(2) ファイナンス・リースに該当するリース

上記のとおり、ファイナンス・リースは、(1)解約不能と(2)フルペイアウトの両方の要件を満たすリースをいう。

(1)の「契約期間の中途において当該契約を解除することができないリースに準ずるリース」とは、法的形式上は解約可能であるとしても、解約に際し相当の違約金（「規定損害金」という）を支払わなければならない等の理由から、事実上解約不能と認められるリースをいう（会計基準BC26項）。

次のような条件が付されているリースは、事実上解約不能と認められるリースに該当する（適用指針第60項）。

- (1) 解約時に、未経過の契約期間に係るリース料の概ね全額を、規定損害金として支払うこととされているリース
- (2) 解約時に、未経過の契約期間に係るリース料から、借手の負担に帰属しない未経過の契約期間に係る利息等として、一定の算式により算出した額を差し引いたものの概ね全額を、規定損害金として支払うこととされているリース

(2)の「借手が、原資産からもたらされる経済的利益を実質的に享受する」場合とは、当該原資産を自己所有とするならば得られると期待されるほとんどすべての経済的利益を享受する場合をいい、「当該原資産の使用に伴って生じるコストを実質的に負担する」場合とは、当該原資産の取得価額相当額、維持管理等の費用、陳腐化によるリスク等のほとんどすべてのコストを負担する場合をいう（会計基準BC26項、適用指針第61項）。

(3) ファイナンス・リースの具体的な判定基準

リースがファイナンス・リースに該当するかどうかについては、「解約不能」及び「フルペイアウト」の要件をその経済的実質に基づいて判断すべきものであるが、次の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合には、ファイナンス・リースと判定される(適用指針第62項、[設例9]、[設例10]、[設例11]、[設例12]を参照)。

(1) 現在価値基準

貸手のリース料⁶⁴の現在価値が、原資産の現金購入価額⁶⁵の概ね90パーセント以上であること^{66, 67}

(2) 経済的耐用年数基準

貸手のリース期間⁶⁸が、原資産の経済的耐用年数^{69, 70}の概ね75パーセント以上であること(ただし、原資産の特性、経済的耐用年数

の長さ、原資産の中古市場の存在等を勘案すると、上記(1)の判定結果が90パーセントを大きく下回ることが明らかな場合を除く。)

「(1)現在価値基準」について、貸手のリース料の現在価値が原資産の現金購入価額の概ね90パーセント以上の場合、借手が当該原資産の取得価額相当額、維持管理等の費用等ほとんどすべてのコストを負担することになり、したがって、ほとんどすべての経済的利益を享受するものと推定できる(適用指針BC102項)。

なお、貸手のリース料の現在価値は、「貸手の計算利率」(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)を用いて算定する(適用

64 「貸手のリース料」とは、借手が貸手のリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う貸手に対する支払であり、リースにおいて合意された使用料(残価保証がある場合は残価保証額を含む)をいい(脚注16の再掲)、契約におけるリースを構成しない部分に配分する対価、将来の業績等により変動する使用料等は貸手のリース料に含まれない(会計基準第23項、適用指針第64項)。割安購入選択権がある場合、当該割安購入選択権の行使価額を貸手のリース料に含めて現在価値を算定する(適用指針第78項、[設例10]を参照)。「残価保証」の定義については「第Ⅵ章1(3)借手のリース料」を参照。

65 製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース又は貸手が事業の一環以外で行うリース(適用指針第71項(1)及び第72項)においては、現金購入価額は貸手の製作価額や現金購入価額によらず、当該原資産の借手に対する現金販売価額を用いる(適用指針第65項)。

66 1つの契約が多数の原資産から構成されているような場合、個々の原資産ごとに現在価値基準の判定を行わずに契約全体で判定を行うことも認められる(適用指針BC105項)。

67 連結財務諸表において現在価値基準の判定を行う場合、必要に応じて、親会社における貸手のリース料及び連結子会社における貸手のリース料を合算した金額に基づき判定を行うが、重要性が乏しい場合には、親会社及び連結子会社の個別財務諸表における結果の修正を要しない(適用指針第67項)。

68 「貸手のリース期間」とは、貸手が選択した次のいずれかの期間をいう(会計基準第16項・第32項、第Ⅴ章の「2.貸手のリース期間」を参照)。

(1)借手のリース期間と同様の方法により決定した期間

(2)借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間(事実上解約不能と認められる期間を含む)に、リースが置かれている状況からみて借手が再リースする意思が明らかな場合の再リース期間を加えた期間

69 経済的耐用年数は、物理的使用可能期間ではなく経済的使用可能予測期間に見合った年数によるが、企業の状況に照らし、不合理と認められる事情のない限り、法人税法に定められた耐用年数を用いて判定を行うことも認められる(日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」第24項)(適用指針BC107項)。

70 1つの契約が多数の原資産から構成されているような場合、個々の原資産ごとに経済的耐用年数基準の判定を行わずにすべての原資産の加重平均耐用年数により判定を行うことも認められる(適用指針BC107項)。

指針第66項、[設例9]を参照)。

「(2)経済的耐用年数基準」に該当するリースは、通常、借手が原資産からもたらされるほとんどすべての経済的利益を享受することができ、したがって、ほとんどすべてのコストを負担するものと推定できる(適用指針BC103項)。

2つの判定基準のうち、現在価値基準がフルペイアウトの判定を行う原則的な基準であるが、現在価値の計算をすべてのリースについて行うことは実務上極めて煩雑と考えられるところから、簡便法として経済的耐用年数基準が設けられている(適用指針BC104項)。

一方、「(2)経済的耐用年数基準」のただし書きについて、原資産の特性、経済的耐用年数の長さ、原資産の中古市場の存在等により、借手が原資産に係るほとんどすべてのコストを負担することにはならない場合もあることから、貸手のリース期間が経済的耐用年数の概ね75パーセント以上であっても借手が原資産に係るほとんどすべてのコストを負担しないことが明らかな場合は、現在価値基準のみにより判定を行う(適用指針第63項・BC104項)。

(4) 不動産に係るリースの取扱い

土地の経済的耐用年数は無限であるため、土地については、所有権移転ファイナンス・リースに該当するリースの要件(次項(5)を参照)の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合を除き、通常、フルペイアウトのリースに該当しないと考えられるため、オペレーティング・リースに該当するものと推定する(適用指針第68項・BC108項)。

土地と建物等を一括したリース(契約上、建物賃貸借契約とされているものも含む)は、土地が無限の経済的耐用年数を有し建物等と異なる性格を有することを踏まえ、原則として、貸手のリース料を合理的な方法(次の(1)又は(2)の方法のうち最も実態に合った方法を採用)で土地に係る部分と建物等に係る部分に分割した上で、建物等について、現在価値基準の判定を行う(適用指針第69項・BC109項)⁷¹。

- (1) 賃貸借契約書等で、適切な土地の賃料が明示されている場合には、貸手のリース料から土地の賃料を差し引いた額を、建物等のリース料とする。
- (2) 貸手のリース料から土地の合理的な見積賃料(近隣の水準など)を差し引いた額を、建物等のリース料とみなす。

(5) 所有権移転ファイナンス・リースに該当するリース

次の(1)から(3)のいずれかに該当する場合、所有権移転ファイナンス・リースに分類し、いずれにも該当しない場合、所有権移転外ファイナンス・リースに分類する(適用指針第70項、[設例9]、[設例10]、[設例11]、[設例12]を参照)。

- (1) 契約上、契約期間終了後又は契約期間の途中で、原資産の所有権が借手に移転することとされているリース(所有権移転リース)
- (2) 契約上、借手に対して、契約期間終了後又は契約期間の途中で、名目的価額又はその行使時点の原資産の価額に比して著しく有利な価額で買い取る権利(合わせ

71 土地及び建物を一括でサブリースする場合に当該土地と建物がそれぞれ独立したリースを構成する部分(適用指針第16項、第IV章「5. 複数のリースを構成する部分が含まれる契約」を参照)に該当しないときは、中間的な貸手は、リースの分類及び会計処理のために、貸手のリース料を土地に係る部分と建物に係る部分とに必ずしも分割することを要しない(適用指針BC109項)。

て「割安購入選択権」という) が与えられており、その行使が確実に予想されるリース (割安購入選択権付リース)⁷²

- (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)

所有権移転ファイナンス・リースに該当する上記(1)から(3)の要件は、現行リース会計基準と同じである。

2. ファイナンス・リースの会計処理

(1) ファイナンス・リースの会計処理の基本

貸手は、ファイナンス・リースについて、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理 (売買取理) を行う (会計基準第45項)。

ファイナンス・リースについて売買取理を行うことは、現行リース会計基準を踏襲したものである。

貸手は、リース開始日に、売買取理により、所有権移転ファイナンス・リースについてはリース債権を計上し、所有権移転外ファイナンス・リースについてはリース投資資産を計上する (会計基準第46項・BC56項)。

所有権移転ファイナンス・リースの場合、貸手は、借手からのリース料と割安購入選択権の行使価額で回収し、所有権移転外ファイナンス・リースの場合はリース料と見積残存価額の価値により回収を図る点で差異があることから、所有権移転ファイナンス・リースで生じる資産 (リース債権) と所有権移転外ファイナンス・リースで生じる資産 (リース投資資産) を区分することも、現行リース会計基準を踏襲したものである (会計基準BC56項)。

現行リース会計基準	新リース会計基準
<ul style="list-style-type: none"> ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う (会計基準第9項)。 貸手は、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、所有権移転ファイナンス・リース取引についてはリース債権として、所有権移転外ファイナンス・リース取引についてはリース投資資産として計上する (会計基準第13項)。 	<ul style="list-style-type: none"> 貸手は、ファイナンス・リースについて、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理を行う (会計基準第45項)。 貸手は、リース開始日に、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理により、所有権移転ファイナンス・リース取引についてはリース債権として、所有権移転外ファイナンス・リース取引についてはリース投資資産として計上する (会計基準第46項)。

(2) ファイナンス・リースの具体的な会計処理

上記のとおり、新リース会計基準における貸手のファイナンス・リースの会計処理の基

本的な考え方は現行リース会計基準を踏襲しているが、具体的な会計処理は次のとおり変更されている。

現行リース会計基準では、貸手は、ファイ

72 借手において「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(2)の要件は、「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」である (第Ⅵ章の「1 (4) ①使用権資産の減価償却」を参照)。

ナンス・リース取引の会計処理について、取引実態に応じ、次の(1)から(3)いずれかの方法を選択し継続的に適用する（(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いずれかの方法を選択）。

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

一方、新リース会計基準では、収益認識会計基準において対価の受取時にその受取額で収益を計上することが認められなくなったことを契機としてリースに関する収益の計上方法を見直し、リース期間中の各期に受け取るリース料を各期の売上高として計上する第2法の会計処理方法を廃止している（適用指針

BC117項）。

新リース会計基準では、ファイナンス・リースの会計処理について、次の(1)から(3)のリースの会計処理を定めている（適用指針第71項・第78項）。

- (1) 製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース
- (2) 製造又は販売以外を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース
- (3) 貸手が事業の一環以外で行うリース

(1)と(2)はいずれも事業の一環で行うリースであるが、取引実態に応じて、製造又は販売を行う事業とする貸手が行うリースと、製造又は販売以外を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリースの会計処理を区分している。(3)のリースは、製造又は販売を行う事業とする貸手が否かにかかわらず、事業の一環以外で行うリースの会計処理である。

現行リース会計基準	新リース会計基準
<p>• 貸手は、ファイナンス・リース取引の会計処理について、取引実態に応じ、次のいずれかの方法を選択し、継続的に適用する（適用指針第51項・第61項）。</p> <p>(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</p> <p>リース取引開始日に、リース料総額で売上高を計上し、同額でリース投資資産を計上する。</p> <p>リース物件の現金購入価額（リース物件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）により売上原価を計上する。</p> <p>リース取引開始日に計算された売上高と売上原価との差額は、利息相当額として取り扱う。</p>	<p>• 貸手は、ファイナンス・リースについて、取引実態に応じ、次の(1)又は(2)のいずれかにより会計処理を行う（適用指針第71項・第78項）。</p> <p>(1) 製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース</p> <p>①リース開始日に、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額で売上高を計上し、同額でリース投資資産を計上する。</p> <p>原資産の帳簿価額により売上原価を計上する（原資産を借手の使用に供するために支払う付随費用がある場合は当該付随費用を売上原価に含める）。</p> <p>ただし、売上高と売上原価の差額（販</p>

現行リース会計基準	新リース会計基準
<p>リース期間中の各期末において、リース取引開始日に計算された利息相当額の総額のうち、各期末日後に対応する利益は繰り延べることとし、リース投資資産と相殺して表示する。</p> <p>(2) リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法</p> <p>リース取引開始日に、リース物件の現金購入価額（リース物件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。</p> <p>リース期間中の各期に受け取るリース料（受取リース料）を各期において売上高として計上し、当該金額からリース期間中の各期に配分された利息相当額を差し引いた額をリース物件の売上原価として処理する。</p> <p>(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</p> <p>リース取引開始日に、リース物件の現金購入価額（リース物件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。</p> <p>各期の受取リース料を利息相当額とリース投資資産の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース投資資産の元本回収額として処理する。</p> <p>※1 (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、いずれかの方法を選択する。</p> <p>※2 各期における利息相当額は(1)から(3)の方法のいずれの方法を採用しても同額となる。</p> <p>※3 所有権移転ファイナンス・リース取引</p>	<p>売益相当額）が貸手のリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、原資産の帳簿価額（付随費用がある場合はこれを含める）をもって売上高及び売上原価とし、販売益相当額を利息相当額に含めて処理することができる。</p> <p>②各期に受け取る貸手のリース料（受取リース料）を利息相当額とリース投資資産の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース投資資産の元本回収額として会計処理を行う。</p> <p>(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</p> <p>①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。</p> <p>②受取リース料を利息相当額とリース投資資産の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース投資資産の元本回収額として会計処理を行う。</p> <p>• 貸手が事業の一環以外で行うリースについて、貸手は、次の会計処理を行う（適用指針第72項・第78項）。</p> <p>(1) リース開始日に、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額と原資産の帳簿価額との差額を売却損益として計上し、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額でリース投資資産を計上する。</p> <p>原資産を借手の使用に供するために支払う付随費用がある場合、当該付随費用を含めて売却損益に計上する。</p>

現行リース会計基準	新リース会計基準
<p>の場合は「リース投資資産」を「リース債権」と読み替え、割安購入選択権がある場合には、その行使価額をリース料総額又は受取リース料に含める。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 製品又は商品を販売することを主たる事業としている企業が、同時に貸手として同一製品又は商品をリース取引の対象物件としている場合で、貸手における製作価額又は現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差があるときには、当該差額はリース物件の販売益として扱い、当該販売益は、販売基準又は割賦基準により処理する（適用指針第56項・第66項）。 • ただし、当該差額がリース料に占める割合に重要性が乏しい場合、及び当該販売益を割賦基準により処理する場合には、販売益を利息相当額に含めて処理することができる（適用指針第56項・第66項）。 	<p>ただし、当該売却損益が貸手のリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、当該売却損益を利息相当額に含めて処理することができる。</p> <p>(2) 受取リース料を利息相当額とリース投資資産の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース投資資産の元本回収額として会計処理を行う。</p> <p>※ 所有権移転ファイナンス・リースの場合は「リース投資資産」を「リース債権」と読み替え、割安購入選択権がある場合には、当該行使価額を貸手のリース料又は受取リース料に含める。</p>

①製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース

「(1)製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース」について、貸手は、リース開始日に、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額で売上高を計上し、同額でリース投資資産（又はリース債権）を計上し、原資産の帳簿価額により売上原価を計上する（原資産を借手の使用に供するために支払う付随費用がある場合は当該付随費用を売上原価に含める）（適用指針第71項(1)・第78項）。

(1)のリースの会計処理は、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たものである（適用指針BC114項）。

現行リース会計基準の第1法の会計処理も、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たものであるため、新リース会計基準の(1)のリースの会計処理と現行リース会計基準の第1法の会計処理は類似しているが、新リース会計基準は、収益認識会計基準における収益認識の時期に関する取扱いとの整合性を図り、貸手は原資産の引渡時に売上高を計上し同時に販売益相当額を計上することとし、現行リース会計基準で定める販売益相当額を繰り延べて会計処理を行う方法を踏襲していない（適用指針BC114項）。

なお、売上高と売上原価の差額（販売益相当額）が貸手のリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、現行リース会計基準を踏襲して、原資産の帳簿価額（付随費用がある場合はこれを含める）をもって売上高及び売上原価とし、販売益相当額を利息相当額に含

めて処理することができる（適用指針第71項(1)・第78項・BC114項）。

②製造又は販売以外を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース

「(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、貸手は、リース開始日に、原資産の現金購入価額（原資産を借手の使用に供するために支払う付随費用がある場合はこれを含める）により、リース投資資産（又はリース債権）を計上する（適用指針第71項(2)・第78項）。

(2)のリースの会計処理は、リース取引が有する複合的な性格の中でも、金融的な側面に着目したものであり、損益計算書においては利息相当額のみを計上する現行リース会計基準の第3法の会計処理を踏襲している（適用指針BC115項）。

③貸手が事業の一環以外で行うリースのリース

「(3)貸手が事業の一環以外で行うリース」について、貸手は、リース開始日に、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額と原資産の帳簿価額との差額を売却損益として計上し（原資産を借手の使用に供するために支払う付随費用がある場合は当該付随費用を含めて売却損益に計上）、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額でリース投資資産（又はリース債権）を計上する（適用指針第71項(2)・第78項）。

なお、(1)のリースの取扱いと同様、当該売却損益が貸手のリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、当該売却損益を利息相当額に含めて処理することができる（適用指針第71項(2)・第78項）。

(3)のリースの会計処理は、貸手が主たる事業の一環以外で行う不動産のファイナン

ス・リースのように、原資産である不動産の取得日とリース開始日が近接しないことにより原資産の帳簿価額と借手に対する現金販売価額との差があるリースに係る会計処理を明らかにすべきとの意見を踏まえて、新リース会計基準において新たに定められた会計処理であり、(1)の製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリースと同様、原資産の帳簿価額と借手に対する現金販売価額の差額である販売益相当額をリースの開始日に損益として計上することを明らかにしている（適用指針BC116項）。

(3) 利息相当額の処理

上記の「(1)製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース」、「(2)製造又は販売以外を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース」、「(3)貸手が事業の一環以外で行うリース」のいずれも、利息相当額の処理は同じである。

貸手は、受取りリース料を利息相当額とリース投資資産（又はリース債権）の元本回収とに区分し、前者を各期の損益として処理し、後者をリース投資資産（又はリース債権）の元本回収額として会計処理を行う（適用指針第71項(1)(2)・第72項・第78項）。

貸手のリース料に含まれる利息相当額の総額は、貸手のリース料及び見積残存価額（貸手のリース期間終了時に見積られる残存価額で残価保証額以外の額）の合計額から、これに対応する原資産の取得価額を控除することによって算定する（会計基準第47項）。

利息相当額の総額は、貸手の計算利率を用いて、貸手のリース期間にわたり、原則として利息法により配分する（会計基準第47項、適用指針第73項・第79項）。

ただし、現行リース会計基準と同様、貸手（リースを主たる事業としている企業を除く）

としてのリース(所有権移転外ファイナンス・リース)に重要性が乏しいと認められる場合、利息相当額の総額を貸手のリース期間中の各期に定額で配分することができる(適用指針第74項)。

「貸手としてのリース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75項)。

未経過の貸手のリース料及び見積残存価額の合計額の期末残高
未経過の貸手のリース料及び見積残存価額の合計額の期末残高+営業債権の期末残高

なお、貸手としてのリース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BC119項)。

(1) 利息相当額を利息法により各期に配分しているリースに係るものがある場合、こ

れを未経過の貸手のリース料及び見積残存価額の合計額の期末残高から除く。

(2) 営業債権の期末残高について未経過の貸手のリース料の期末残高と二重になる場合、未経過の貸手のリース料及び営業債権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。

(3) 営業債権には契約資産(収益認識会計基準第10項)が含まれる。

上記(1)については、現行リース会計基準では適用指針本文に定められている。

上記(2)及び(3)は営業債権の内容について明確にしたもので、(2)は、未経過の貸手のリース料の期末残高に関連する債権が営業債権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"> 貸手における利息相当額の総額は、リース契約締結時に合意されたリース料総額及び見積残存価額の合計額から、これに対応するリース資産の取得価額を控除することによって算定する(会計基準第14項)。 利息相当額の総額は、貸手の計算利率を用いて、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14項、適用指針第53項・第63項)。 貸手(リース取引を主たる事業としている企業を除く)としてのリース取引(所有権移転外ファイナンス・リース取引)に重要性が乏しいと認められる場合(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パーセント未満である場合)は、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ことができる(適用指針第59項・第60項)。 	<ul style="list-style-type: none"> 貸手における利息相当額の総額は、貸手のリース料及び見積残存価額(貸手のリース期間終了時に見積られる残存価額で残価保証額以外の額)の合計額から、これに対応する原資産の取得価額を控除することによって算定する(会計基準第47項)。 利息相当額の総額は、貸手の計算利率を用いて、貸手のリース期間にわたり、原則として利息法により配分する(会計基準第47項、適用指針第73項・第79項)。 貸手(リースを主たる事業としている企業を除く)としてのリース(所有権移転外ファイナンス・リース)に重要性が乏しいと認められる場合(未経過の貸手の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パーセント未満である場合)、利息相当額の総額を貸手のリース期間中の各期に定額で配分することができる(適用指針第74項・第75項)。

(4) リース期間終了時、再リース及び中途解約の処理

新リース会計基準におけるリース期間終了時及び再リースの処理は、現行リース会計基準を踏襲している。

貸手のリース期間の終了により、借手から原資産の返却を受けた場合、貸手は当該原資産を見積残存価額でリース投資資産からその後の保有目的に応じ貯蔵品又は固定資産等に振り替え（[設例9-3]を参照）、当該原資産を処分した場合は、処分価額と帳簿価額との差額を処分損益に計上する（適用指針第76項）。

貸手が再リース期間を貸手のリース期間に含めない場合の再リース料は、その発生時に収益に計上する（適用指針第76項・第80項）。

この場合、所有権移転外ファイナンス・リースのリース投資資産は貸手のリース期間の終了により固定資産に振り替え、当該振り替えた金額を固定資産の取得価額として、再リース開始時点の見積再リース期間にわたり減価償却を行う（適用指針第76項）。

中途解約の処理について、新リース会計基準では、現行リース会計基準において第2法の会計処理を採用した場合の中途解約の処理が削除されている。

リースが中途解約された場合、受け取る規定損害金は、損益計算書上、当該規定損害金と中途解約時のリース投資資産残高（中途解約時点での見積残存価額控除後）又はリース債権残高との差額を損益として計上する（適用指針第77項・第81項、[設例9-1]を参照）。

現行リース会計基準	新リース会計基準
<ul style="list-style-type: none"> • リース契約が中途解約された場合に受け取る規定損害金については、損益計算書上、次のいずれかの方法により処理する（適用指針第58項・第68項）。 <ol style="list-style-type: none"> (1) 第1法又は第3法の方法を採用した場合 リース契約が中途解約された場合に受け取る規定損害金と中途解約時のリース投資資産残高（中途解約時点での見積残存価額控除後）又はリース債権残高との差額を収益として計上する。 (2) 第2法を採用した場合 リース契約が中途解約された場合に受け取る規定損害金については、売上高として処理し、中途解約時のリース投資資産残高（中途解約時点での見積残存価額控除後）又はリース債権残高を売上原価として計上する。 	<ul style="list-style-type: none"> • リースが中途解約された場合に受け取る規定損害金については、損益計算書上、当該規定損害金と中途解約時のリース投資資産残高（中途解約時点での見積残存価額控除後）又はリース債権残高との差額を損益として計上する（適用指針第77項・第81項）。

3. オペレーティング・リースの会計処理

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

この点は現行リース会計基準と同じであるが、新リース会計基準では、貸手のオペレーティング・リースは、通常、貸手のリース期間にわたり時の経過とともに収益を計上することが取引実態を表すとし、貸手は、オペレーティング・リースによる貸手のリース料について、貸手のリース期間にわたり原則として定額法で計上することを定めている(適用指針第82項・BC120項)。

「貸手のリース期間」は貸手が選択した次のいずれかの期間をいう(会計基準第16項・第32項、第V章の「2. 貸手のリース期間」を参照)。

- (1) 借手のリース期間と同様の方法により決定した期間

- (2) 借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間(事実上解約不能と認められる期間を含む。)にリースが置かれている状況からみて借手が再リースする意思が明らかな場合の再リース期間を加えた期間

我が国では、不動産の普通賃貸借契約のように、解約不能期間が著しく短く、かつ、無償賃貸期間が含まれるときがある。

このようなオペレーティング・リースにおいて、企業が上記の(2)の貸手のリース期間を選択してオペレーティング・リースの収益を計上した場合、取引実態を正しく反映しない可能性があるため、貸手が、(2)の貸手のリース期間を選択し、かつ当該貸手のリース期間に無償賃貸期間が含まれるときは、貸手は、契約期間における使用料の総額(将来等の業績等による変動する使用料を除く)について契約期間にわたり計上する(適用指針第82項・BC121項)。

現行リース会計基準	新リース会計基準
<ul style="list-style-type: none"> オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う(会計基準第15項)。 	<ul style="list-style-type: none"> 貸手は、オペレーティング・リースについて、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行う(会計基準第48項)。 貸手は、オペレーティング・リースによる貸手のリース料について、貸手のリース期間にわたり原則として定額法で計上する(適用指針第82項)。 ただし、貸手が貸手のリース期間について会計基準第32項(2)を適用して決定する場合に当該貸手のリース期間に無償賃貸期間が含まれるときは、貸手は、契約期間における使用料の総額について契約期間にわたり計上する(適用指針第82項)。

4. セール・アンド・リースバック取引の会計処理

新リース会計基準におけるセール・アンド・リースバック取引の貸手の会計処理は、現行リース会計基準を踏襲している。

貸手は、ファイナンス・リースの判定基準（適用指針第62項）に基づいて、セール・アンド・リースバック取引におけるリースバックがファイナンス・リースに該当するかどうかを判定するが、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原資産の性能、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、原資産の借手の現金購入価額については、借手の実際売却価額を用いる（適用指針第87項）。

リースバックがファイナンス・リースに該当する場合及びオペレーティング・リースに該当する場合の貸手の会計処理はそれぞれ、通常ファイナンス・リースの会計処理及びオペレーティング・リースの会計処理による（適用指針第88項）。

借手においては、リースバックがフルペイアウトのリース（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）のような場合、セール・アンド・リースバック取引を金融取引として会計処理するが（適用指針第55項、第Ⅵ章の「4(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」を参照）、貸手においてこのような定めはない。

5. 建設協力金等の会計処理⁷³

(1) 建設協力金等の預り預託保証金の会計処理

建設協力金等の預り預託保証金に関する貸手の会計処理は、金融商品実務指針の定めを踏襲している（適用指針BC122項）。

預り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る建設協力金等の預り預託保証金（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83項）。

預り企業である貸手は、当該預り預託保証金の受取額と当該時価との差額を長期前受家賃として計上し、契約期間にわたって各期の損益に合理的に配分し、また、当初時価と返済額との差額を契約期間にわたって配分し支払利息として計上する（適用指針第83項）。

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預り預託保証金（敷金を除く）については、預り企業である貸手は、上記の会計処理を行わないことができ、この場合、債務に準じて会計処理を行う（適用指針第84項）。

預り企業である貸手は、預り預託保証金（敷金を除く）のうち、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、賃貸予定期間にわたり定額法により収益に計上する（適用指針第85項）。

(2) 敷金の会計処理

預り企業である貸手は、将来返還する預り敷金について、債務額をもって貸借対照表価

73 借手における取扱いと同様に、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、金融商品実務指針における定めを削除し、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BC122項）。

額とし、預り敷金のうち、預り敷金の預り企業である貸手から差入企業である借手に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、賃貸予定期間にわたり定額法により収益に計上する（適用指針第86項）。

6. 開示（表示及び注記事項）

(1) 表示

①貸借対照表

貸借対照表において、新リース会計基準の所有権移転ファイナンス・リースに係るリース債権及び所有権移転外ファイナンス・リースに係るリース投資資産の表示方法は、現行リース会計基準と同じである。

新リース会計基準では、貸手は、リース債権及びリース投資資産について、企業の主目的たる営業取引により発生したものである場合には流動資産に表示し、企業の主目的たる営業取引以外の取引により発生したものである場合には、貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に入金の期限が到来するものは流動資産に表示し、入金の期限が1年を超えて到来するものは固定資産に表示する（会計基準第52項）。

現行リース会計基準と異なる点は、新リース会計基準では、リース債権及びリース投資資産について、貸借対照表において区分して表示するか、リース債権及びリース投資資産が含まれる科目及び金額を注記するかを選択できることである（会計基準第52項）。

また、IFRS第16号では所有権移転ファイ

ナンス・リースと所有権移転外ファイナンス・リースが区分されていないことを踏まえ、リース債権の期末残高に重要性が乏しい場合、リース債権及びリース投資資産を合算して開示したとしても財務諸表利用者にとっての情報有用性に影響を与えない場合があると考えられるため、新リース会計基準では、リース債権の期末残高が、当該期末残高及びリース投資資産の期末残高の合計額に占める割合に重要性が乏しい場合、リース債権及びリース投資資産を合算して表示又は注記することができる（会計基準第52項・BC63項）。

②損益計算書

現行リース会計基準では損益計算書における表示は要求されていないが、新リース会計基準では、収益認識会計基準において収益の分解情報の注記を求めていることとの整合性を図り、貸手は、次の事項について、損益計算書において区分して表示する又はそれぞれが含まれる科目及び金額を注記する（会計基準第53項・BC64項）。

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

現行リース会計基準	新リース会計基準
<ul style="list-style-type: none"> • 貸手は、所有権移転ファイナンス・リース取引におけるリース債権及び所有権移転外ファイナンス・リース取引におけるリース投資資産について、当該企業の主目的たる 	<ul style="list-style-type: none"> • 貸手は、リース債権及びリース投資資産のそれぞれについて、貸借対照表において区分して表示する又はそれぞれが含まれる科目及び金額を注記する（会計基準第52項）。

現行リース会計基準	新リース会計基準
<p>営業取引により発生したものである場合には流動資産に表示し、当該企業の営業の主目的以外の取引により発生したものである場合には、貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に入金の期限が到来するものは流動資産に表示、入金の期限が1年を超えて到来するものは固定資産に表示する（会計基準第18項）。</p>	<ul style="list-style-type: none"> • リース債権及びリース投資資産の表示について、当該企業の主目的たる営業取引により発生したものである場合には流動資産に表示し、当該企業の主目的たる営業取引以外の取引により発生したものである場合には、貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に入金の期限が到来するものは流動資産に表示し、入金の期限が1年を超えて到来するものは固定資産に表示する（会計基準第52項）。 • リース債権の期末残高が、当該期末残高及びリース投資資産の期末残高の合計額に占める割合に重要性が乏しい場合、リース債権及びリース投資資産を合算して表示又は注記することができる（会計基準第52項）。
	<ul style="list-style-type: none"> • 貸手は、次の事項について、損益計算書において区分して表示する又はそれぞれが含まれる科目及び金額を注記する（会計基準第53項）。 <ol style="list-style-type: none"> (1) ファイナンス・リースに係る販売損益（売上高から売上原価を控除した純額） (2) ファイナンス・リースに係るリース債権及びリース投資資産に対する受取利息相当額 (3) オペレーティング・リースに係る収益（貸手のリース料に含まれるもののみを含める）

(2) 注記事項

新リース会計基準では、借手と同様に貸手においても、基本的に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BC68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、貸手は、次の事項を注記する（会計基準第55項）^{74, 75}。ただし、開示目的に照らして重要性に乏しいと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）。

- 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96項、第Ⅵ章の「6(2)①開示目的及び開示目的を達成するための注記事項」の脚注53を参照）

- (1) 貸手のリース活動の性質
- (2) 貸手による原資産に関連したリスクの管理戦略や当該リスクを低減している手段（例えば、買戻契約、残価保証、所定の限度を超える使用に対して変動するリース料）

②リース特有の取引に関する情報 〈ファイナンス・リース〉

貸手は、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103項）。

（貸借対照表において区分表示していないリース投資資産等の注記）

貸手は、貸借対照表において次の(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104項）。

(1) リース投資資産

所有権移転外ファイナンス・リースに係るリース投資資産について、リース料債権（将来のリース料を受受する権利）部分及び見積残存価額部分の金額並びに受取利息相当額（リース料債権部分及び見積残存価額部分の金額は利息相当額控除前の金額）

【適用指針の設例9-3より】

（前提条件）

リース開始日	X1年4月1日
貸手のリース期間	5年
原資産の現金購入価額	50,000千円
月額リース料	1,000千円(合計額 60,000千円)
貸手の見積残存価額	4,000千円
リース投資資産の回収合計額（元本分(見積残存価額分含む)+利息分)	64,000千円
貸手の計算利率	9.587%

74 現行リース会計基準では、貸手はファイナンス・リース取引について第1法から第3法のいずれかの会計処理方法を採用することとし、重要な会計方針においていずれの方法を採用したかの注記を求めているが（現行適用指針第72項）、新リース会計基準においてファイナンス・リースの会計処理の採用に関する会計方針の注記は求めている。

75 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、「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）。

《貸手の注記－リース投資資産の内訳（X2年3月31日）》
（単位 千円）

リース料債権部分	48,000
見積残存価額部分	4,000
受取利息相当額	△9,532（*）
リース投資資産	<u>42,468</u>

（*）算出方法

リース期間中の利息分合計14,000千円－
X1年4月1日からX2年3月31日の利息
分4,468千円＝9,532千円

(2) リース債権

所有権移転ファイナンス・リースに係る
リース債権について、リース料債権部分の
金額（利息相当額控除前の金額）及び受取
利息相当額

リース債権の期末残高が、当該期末残高及
びリース投資資産の期末残高の合計額に占め
る割合に重要性が乏しい場合、リース投資資
産とリース債権を合算して注記することがで
きる（適用指針第104項）。

上記(1)リース投資資産の注記は現行リース
会計基準においても重要性が乏しい場合⁷⁶
を除き求められている。上記(2)リース債権
の注記は、現行リース会計基準では求められ
ていないが、リース投資資産とは性質の異な
るリース債権について、リース料債権部分と
受取利息相当額を区分した情報は財務諸表利
用者にとって有用であるとし、新リース会計
基準においては、リース投資資産と同様、リース
債権の構成要素の開示を求めている（適用
指針BC155項）。

（損益計算書において区分表示していない変動する使用料の注記）

貸手は、リース債権及びリース投資資産に

含まれない将来の業績等により変動する使用
料に係る収益を損益計算書において区分して
表示していない場合、当該収益が含まれる科
目及び金額を注記する（適用指針第105項）。

貸手のリース料には、将来の業績等により
変動する使用料（将来の一定の指標（売上高
等）により変動するリース料）は含まれず（会
計基準第23項）、したがって、当該使用料は
リース債権及びリース投資資産に計上されて
いないため、当該使用料に係る収益が含まれ
る科目及び金額を注記することは、財務諸表
利用者が会計期間中に認識した収益の内訳を
理解することを可能にする有用な情報である
とし、開示を求めている（適用指針BC156項）。

なお、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）についても、リース
債権及びリース投資資産に含まれないが、貸
手の開示目的を達成するために必要な情報で
ある場合には、「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96項(2)）。

〈オペレーティング・リース〉

（損益計算書において区分表示していない変動する使用料の注記）

貸手は、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、オペレー
ティング・リースに係る貸手のリース料に含
まれない将来の業績等により変動する使用料
に係る収益を損益計算書において区分して表
示していない場合、当該収益が含まれる科目
及び金額を注記する（適用指針第108項）。

ファイナンス・リースに係る注記と同様、

76 重要性の判断基準は、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の判断基準（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パーセント未満である場合）と同様である（現行適用指針第71項）。

将来の業績等により変動する使用料はオペレーティング・リースにおいて定額法で計上するリース料に含まれないため、当該使用料に係る収益が含まれる科目及び金額を注記することは、財務諸表利用者が会計期間中に認識した収益の内訳を理解することを可能にする有用な情報であるとし、開示を求めている（適用指針BC156項）。

③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

〈ファイナンス・リース〉

貸手は、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106項）⁷⁷。

- (1) リース債権の残高に重要な変動がある場合のその内容
- (2) リース投資資産の残高に重要な変動がある場合のその内容
- (3) リース債権に係るリース料債権部分（利息相当額控除前の金額）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。
- (4) リース投資資産に係るリース料債権部分（利息相当額控除前の金額）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。

リース債権の期末残高が、当該期末残高及びリース投資資産の期末残高の合計額に占める割合に重要性が乏しい場合、(1)及び(2)並びに(3)及び(4)のそれぞれを合算して注記することができる（適用指針第106項）。

上記(1)及び(2)に掲げるリース債権及びリース投資資産の残高に重要な変動がある場合のその内容の開示は、収益認識会計基準に

おいて契約資産及び契約負債の残高並びにそれらに重要な変動がある場合にその内容の注記が求められていることと同様に、財務諸表利用者がリース債権及びリース投資資産の重要な変動を理解することを可能にする有用な情報を提供するとし、開示を求めている（適用指針BC157項）。

上記(1)及び(2)のリース債権及びリース投資資産の残高の変動の例として、次のものが挙げられる（適用指針第107項）。

- (1) 企業結合による変動
- (2) リース投資資産における見積残存価額の変動
- (3) リース投資資産における貸手のリース期間の終了による見積残存価額の減少（見積残存価額の貯蔵品又は固定資産等への振替）
- (4) 残価保証額の変動
- (5) 中途解約による減少
- (6) 新規契約による増加

なお、リース債権及びリース投資資産の残高の重要な変動の注記について、例えば、リース債権及びリース投資資産の残高の重要な変動が1つの要因で発生している場合、金額的な影響額を開示しなくても、当該要因が重要な変動の主要因であることを開示することにより、財務諸表利用者に有用な情報が開示される場合もあると考えられるため、注記には必ずしも定量的情報を含める必要はない（適用指針第107項・BC158項）。

適用指針第106項(3)及び(4)に掲げるリース料債権部分の回収予定額の開示については、財務諸表利用者が将来のリースのキャッシュ・フローの予測と流動性を見積りを正確に行うことを可能にする有用な情報を提供するとし、一定の期間に区分した開示を求めて

77 (3)及び(4)の注記は現行リース会計基準においても重要性が乏しい場合を除き求められている（現行会計基準第20項・第21項）。

いる（適用指針BC159項）。

〈オペレーティング・リース〉

貸手は、当期及び翌期以降のリースの金額を理解できるよう、オペレーティング・リースに係る貸手のリース料について、貸借対照表日後5年以内における1年ごとの受取予定額及び5年超の受取予定額を注記する（適用指針第109項）。

ファイナンス・リースのリース債権及びリース投資資産に係るリース料債権部分の回収予定額の開示と同様、オペレーティング・リースに係る貸手のリース料の受取予定額の開示は、財務諸表利用者が将来のリースのキャッシュ・フローの予測と流動性の見積りを正確に行うことを可能にする有用な情報を提供するとし、一定の期間に区分した開示を求めている（適用指針BC159項）⁷⁸。

第Ⅷ章 サブリース取引

1. 基本となる会計処理

新リース会計基準では、サブリース取引のうち転リース取引に関する定め（「3. 転リース取引の取扱い」を参照）のみ、現行リース会計基準を踏襲している。

新リース会計基準において「サブリース取引」とは、原資産が借手から第三者にさらにリース（サブリース）され、当初の貸手と借手の間のリースが依然として有効である取引をいう（適用指針第4項(12)）。

また、当初の貸手と借手の間のリースを「ヘッドリース」、ヘッドリースにおける借手を「中間的な貸手」という（適用指針第4項(12)）。

(1) サブリースの分類

新リース会計基準では、中間的な貸手は、サブリースの会計処理を行うにあたり、サブ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・リースであるかを判定する。

次の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合、サブリースは、ファイナンス・リースと判定される（適用指針第91項）。

(1) 現在価値基準

サブリースにおける貸手のリース料の現在価値が、独立第三者間取引における使用権資産のリース料の概ね90パーセント以上であること

(2) 経済的耐用年数基準

サブリースにおける貸手のリース期間が、ヘッドリースにおける借手のリース期間の残存期間の概ね75パーセント以上であること（ただし、上記(1)の判定結果が90パーセントを大きく下回ることが明らかな場合を除く。）

上記(1)の独立第三者間取引における使用権資産のリース料とは、サブリースを実行するために必要な知識を持つ自発的な独立第三者の当事者が行うと想定した場合のリース料であり、当該リース料の算定にあたっては、使用権資産に係るサブリースのリース開始日に現金で全額が支払われたものと仮定し、また、サブリースがヘッドリースのリース期間の残存期間にわたって行われるものと仮定する（適用指針第90項(2)）。

また、上記のとおり、サブリースの貸手におけるリースの分類を行うにあたり、IFRS第16号との整合性を図り、中間的な貸手は、

78 現行リース会計基準においても、オペレーティング・リース取引のうち解約不能のものに係る未経過リース料（少額リース、短期リース等の重要性が乏しい場合を除く）は、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こととしている（現行会計基準第22項）。

ヘッドリースに係る原資産ではなく使用権資産を参照して分類する（適用指針BC123項）。

すなわち、「(1) 現在価値基準」について、通常のファイナンス・リースの判定基準では、貸手のリース料の現在価値が原資産の購入価額の90パーセント以上としているのに対し（適用指針第62項(1)）、サブリースにおける判定基準では、貸手のサブリース料の現在価値が独立第三者間取引における使用権資産のリース料の90パーセント以上としている。

また、「(2) 経済的耐用年数基準」について、通常のファイナンス・リースの判定基準では、貸手のリース期間が、原資産の経済的耐用年数の概ね75パーセント以上としているのに対し（適用指針第62項(2)）、サブリースにおける判定基準では、貸手のリース期間がヘッドリースのリース期間の残存期間の75パーセント以上としている。

このため、通常の判定基準によればオペレーティング・リースに該当するリースが、サブリースの判定基準によるとファイナンス・リースに該当する可能性がある。

なお、ヘッドリースについて短期リース又は少額リースに関する簡便的な取扱いを適用して使用権資産及びリース負債を計上していない場合、サブリースはオペレーティング・リースに分類する（適用指針第91項）。

(2) サブリースの会計処理

新リース会計基準では、サブリース取引については、ヘッドリースとサブリースの契約は一般的に別個に交渉されており、中間的な貸手にとってヘッドリースから生じる義務は、一般にサブリースの契約条件によって消

滅することはないことから、原則として、ヘッドリースとサブリースを2つの別個の契約として借手と貸手の両方の会計処理を行うこととしている（適用指針BC124項）。

すなわち、サブリース取引では、中間的な貸手は、ヘッドリースについて、借手のリースの会計処理を行い、サブリースについて、次の会計処理を行う（適用指針第89項）。

(サブリースがファイナンス・リースに該当する場合)（[設例18-1]を参照）

サブリースがファイナンス・リースに該当する場合、サブリースのリース開始日に、次の会計処理を行う（適用指針第89項）⁷⁹。

- ①サブリースした使用権資産の消滅の認識
- ②サブリースのリース投資資産又はリース債権の計上（貸手のリース料の現在価値と使用権資産の見積残存価額の現在価値の合計額で計上）
- ③リース投資資産又はリース債権の計上及び使用権資産の取崩しに伴う損益を原則として純額で計上

上記②の貸手のリース料の現在価値の算定を行うにあたっては、次の(1)の金額が(2)の金額と等しくなるような利率を用いるが、当該利率の算出が容易でない場合、ヘッドリースに用いた割引率を用いることができる（適用指針第90項）。

- (1) サブリースにおける貸手のリース料の現在価値と使用権資産の見積残存価額の現在価値の合計額
- (2) 独立第三者間取引における使用権資産のリース料

79 サブリースがファイナンス・リースに該当する場合、中間的な貸手はサブリース取引に係る損益を原則として純額で計上することとしているが、例えば中間的な貸手が財の販売やサービスの提供を行う中でサブリースを組み合わせる利用するとき、財又はサービスに係る収益とサブリースに係る収益を整合的に計上する観点から中間的な貸手はサブリース取引に係る損益を総額で計上する方が適切であると考えられる場合がある（適用指針BC127項）。

(サブリースがオペレーティング・リースに該当する場合) ([設例18-2]を参照)

サブリースがオペレーティング・リースに該当する場合、サブリースにおける貸手のリース期間中に、サブリースから受け取る貸手のリース料について、オペレーティング・リースの会計処理を行う(適用指針第89項)。

一方、サブリースの締結後もヘッドリースが有効であることからサブリース取引には該当するものの、中間的な貸手がヘッドリースとサブリースを2つの別個の契約として借手と貸手の両方の会計処理を行うことが適切ではない場合があることから、新リース会計基準では、サブリース取引の例外的な取扱いとして、次のとおり、「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取扱い」と「3. 転リース取引の取扱い」を定めている(適用指針BC125項)⁸⁰。

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取扱い

新リース会計基準では、サブリース取引のうち、次の(1)から(3)の要件をいずれも満たす取引について、中間的な貸手は、貸借対照表においてヘッドリースにおける使用権資産及びリース負債を計上せず、かつ、損益計算書においてサブリースにおいて受け取るリース料の発生時又は当該リース料の受領時のいずれか遅い時点で貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を損益に計上することができる(適用指針第92項)⁸¹。

(1) 中間的な貸手は、サブリースの借手から

リース料の支払を受けない限り、ヘッドリースの貸手に対してリース料を支払う義務を負わない。

(2) 中間的な貸手のヘッドリースにおける支払額は、サブリースにおいて受け取る金額にあらかじめ定められた料率を乗じた金額である。

(3) 中間的な貸手は、次のいずれを決定する権利も有さない。

①サブリースの契約条件(サブリースにおける借手の決定を含む)

②サブリースの借手が存在しない期間における原資産の使用方法

上記(1)から(3)の要件は、我が国の不動産取引の実務を踏まえたものである。

(1)及び(2)は、中間的な貸手におけるヘッドリースへの支払義務が、サブリースからの支払を受けた場合にのみ、その一定割合の金額について生じるとする要件であり、当該要件を設けることで、中間的な貸手がヘッドリースに対して一切のリスクを負わず貸借対照表においてヘッドリースのリース負債を計上しないことが適切である限定的な取引を特定している(適用指針BC129項)。

(3)は、中間的な貸手が、サブリースの契約条件及びサブリースの借手が存在しない期間における原資産の使用方法を決定する権利を有さないとする要件であり、当該要件を設けることで、中間的な貸手のヘッドリースに対する権利が限定的であり、貸借対照表において使用権資産を計上しないことが適切である取引を特定している(適用指針BC129項)。

上記(1)から(3)の要件は、中間的な貸手が

80 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合の取扱いと転リース取引の取扱いは、それぞれの取扱いにおける適用の要件を定めており、あるサブリース取引が、中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合の取扱いと転リース取引の取扱いの両方の要件に該当することは想定していない(適用指針BC126項)。

81 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合の取扱いと転リース取引の取扱いは、IFRS第16号では定められていないため、これらの取扱いの適用は任意としている(適用指針BC135項)。

ヘッドリースに対して一切のリスクを負わないとする取引を特定するための要件であり、例えば、収益認識適用指針において「企業が在庫リスクを有していること」が本人の指標とされていること（収益認識適用指針第47項(2)）などに鑑みれば代理人として会計処理する場合と同様に純額表示することが適切となるとの意見も聞かれたため、貸借対照表においてヘッドリースにおける使用権資産及びリース負債を計上せず、損益計算書においてサブリースにおいて受け取るリース料の発生時又は当該リース料の受領時のいずれか遅い時点で⁸²貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を損益に計上することを認めている（適用指針BC130項）。

3. 転リース取引の取扱い

新リース会計基準では、サブリース取引のうち、ヘッドリースの原資産の所有者から当該原資産のリースを受け、さらに同一資産を概ね同一の条件で第三者にリースする取引を転リース取引といい、中間的な貸手は、転リース取引のうち、貸手としてのリースが原資産を基礎として分類する場合にファイナンス・リースに該当するとき⁸³、次のとおり会計処理を行うことができる（適用指針第93項、[設例19]を参照）。

- (1) 貸借対照表上、リース債権又はリース投資資産とリース負債の双方を計上する。
- (2) 損益計算書上、支払利息、売上高、売上原価等は計上せず、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料

との差額を手数料収入として各期に配分し、転リース差益等の名称で計上する。

(1)のリース債権又はリース投資資産とリース負債は利息相当額控除後の金額で計上することを原則とするが（リース債権又はリース投資資産から利息を控除する際に使用する割引率はリース負債から利息相当額を控除する際の割引率を使用）、利息相当額控除前の金額で計上することができる（適用指針第93項）。

転リース取引の上記の会計処理は、主に機器等のファイナンス・リースについて仲介の役割を果たす中間的な貸手の会計処理として実務に浸透している現行リース会計基準の定めを踏襲したものである（適用指針BC132項・BC133項）。

現行リース会計基準では、転リース取引は、借手としてのリース取引及び貸手としてのリース取引の双方がファイナンス・リース取引に該当する取引を対象としているが、新リース会計基準においては、借手のリースは分類しないため、「貸手としてのリースがヘッドリースの原資産を基礎として分類する場合にファイナンス・リースに該当する場合」として定めている（適用指針BC133項）。

なお、現行リース会計基準では、「セール・アンド・リースバック取引によるリース物件を、さらに概ね同一の条件で第三者にリースした場合で、当該転リース取引の貸手としてのリース取引がファイナンス・リース取引に該当し、かつ、その取引の実態から判断して当該物件の売買損益が実現していると判断さ

82 収益及び費用の認識は発生時に行うことが原則であるが、サブリースの借手からリース料の支払を受けない限り、中間的な貸手がヘッドリースの貸手にリース料を支払う義務を負わないとする例外的な取扱いの要件に合わせる形で、サブリースにおいて受け取るリース料の発生時又はリース料の受領時のいずれか遅い時点で損益に計上する会計処理を行う（適用指針BC131項）。

83 ファイナンス・リースの判定基準は、サブリースにおける判定基準（適用指針第91項）ではなく、通常のリースにおける判定基準（適用指針第62項）を適用する。

れるときは、その売買損益は繰延処理せずに損益に計上することができる」取扱いを定めている。

一方、新リース会計基準では、リースバックがフルペイアウトのリースの場合、売手である借手は、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こととしているが（適用指針第55項、第Ⅵ章の「4(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」を参照）、転リース取引の貸手は、このような一

連の取引のうちセール・アンド・リースバック取引を金融取引として会計処理を行った上で、当該貸手が第三者との間で行うサブリース取引をファイナンス・リースとして会計処理を行うこととなり、したがって、このような一連の取引においては転リース取引にならないと考えられるため、セール・アンド・リースバック転リース取引について、現行リース会計基準の「売買損益を繰延処理せずに損益に計上することができる」取扱いは踏襲していない（適用指針BC134項）。

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（「転リース取引」という）であって、借手としてのリース取引及び貸手としてのリース取引の双方がファイナンス・リース取引に該当する場合、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することとなるが、支払利息、売上高、売上原価等は計上せずに、貸手として受け取るリース料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し、転リース差益等の名称で損益計算書に計上する（適用指針第47項）。 • 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（適用指針第47項）。 • セール・アンド・リースバック取引によるリース物件を、さらに概ね同一の条件で第三者にリースした場合で、当該転リース取引の貸手としてのリース取引がファイナンス・リース取引に該当し、かつ、その取引 	<ul style="list-style-type: none"> • 「サブリース取引」とは、原資産が借手から第三者にさらにリース（「サブリース」という）され、当初の貸手と借手の間のリースが依然として有効である取引をいい、当初の貸手と借手の間のリースを「ヘッドリース」、ヘッドリースにおける借手を「中間的な貸手」という（適用指針第4項（12））。 • サブリース取引のうち、ヘッドリースの原資産の所有者から当該原資産のリースを受け、さらに同一資産を概ね同一の条件で第三者にリースする取引を転リース取引という（適用指針第93項）。 • 中間的な貸手は、転リース取引のうち、貸手としてのリースがヘッドリースの原資産を基礎として分類する場合にファイナンス・リースに該当するとき、次のとおり会計処理を行うことができる（適用指針第93項）。 <ol style="list-style-type: none"> (1) 貸借対照表上、リース債権又はリース投資資産とリース負債の双方を計上する。 (2) 損益計算書上、支払利息、売上高、売上原価等は計上せずに、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料との差額を手数料収入

現行リース会計基準	新リース会計基準
<p>の実態から判断して当該物件の売買損益が実現していると判断される時は、その売買損益は繰延処理せずに損益に計上することができる（適用指針第50項）。</p>	<p>として各期に配分し、転リース差益等の名称で計上する。</p> <ul style="list-style-type: none"> リース債権又はリース投資資産とリース負債は利息相当額控除後の金額で計上することを原則とするが、利息相当額控除前の金額で計上することができる。リース債権又はリース投資資産から利息を控除する際に使用する割引率は、リース負債から利息相当額を控除する際の割引率を使用する（適用指針第93項）。

第Ⅷ章 経過措置

1. 新リース会計基準適用初年度の取扱い

新リース会計基準の適用初年度（以下「適用初年度」という）においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱い、原則として、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する（適用指針第118項）。

ただし、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ことができる（適用指針第118項）。

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

(1) リースの識別に関する経過措置

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（以下「適用指針第118項ただし書きの方法」という）を選択する場合、次の(1)及び(2)の方法のいずれか又は両方を適用することができる（適用指針第119項）。

- (1) 適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日において現行リース会計基準を適用しているリース取引に、契約にリースが含まれているか否かを判断することを行わずに新たなリース会計基準を適用すること
- (2) 適用初年度の期首時点で存在する現行リース会計基準を適用していない契約について、当該時点で存在する事実及び状況に基づいて契約にリースが含まれているか否かを判断すること

リースの識別の定め（会計基準第25項・第26項、第三章を参照）に基づき契約がリースを含むか否かの判断について、経過措置を定めない場合、過去の期間のすべてに遡及適用することになり、相当のコストが生じると考えられるため、(1)及び(2)の方法のいずれか又は両方を適用できるとしたと説

明しているが（適用指針BC165項）、(2)のとおり、適用初年度の期首時点で存在する現行リース会計基準を適用していない契約については、契約がリースを含むか否かの判断を行うこととなる。

(2) 借手の会計処理に関する経過措置

①ファイナンス・リース取引に分類していたリース

適用指針第118項ただし書きの方法を選択する借手は、現行リース会計基準においてファイナンス・リース取引に分類していたリースについて、適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日におけるリース資産及びリース債務の帳簿価額のそれぞれを適用初年度の期首における使用権資産及びリース負債の帳簿価額⁸⁴とすることができ、適用初年度の期首から新リース会計基準を適用して使用権資産及びリース負債について会計処理を行う（適用指針第120項⁸⁵）。

上記の会計処理を適用する借手は、適用初年度の期首以後に使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の判断基準である10パーセントを超える場合であっても（適用指針第41項）、適用初年度の期首における使用権資産及びリース負債については、使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合に適用できる総額法又は利息定額法のいずれかの方法（適用指針第40項）のうち、現行リース会計基準において選択している方法を継続して適用することができる（適用指針第121項、第Ⅵ章の「1 (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」を参照）。

適用指針第118項ただし書きの方法を選択する借手は、現行リース会計基準において個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合に賃貸借処理を行っているリースについては、新リース会計基準の短期リースの定め（適用指針第20項）又は少額リースの定め（適用指針第22項）にかかわらず、現行リース会計基準の会計処理を継続することができる（適用指針第122項、第Ⅵ章の「2. 短期リース及び少額リースに関する簡便的な取扱い」を参照）。

②オペレーティング・リース取引に分類していたリース及び新リース会計基準の適用により新たに識別されたリース

適用指針第118項ただし書きの方法を選択する借手は、現行リース会計基準においてオペレーティング・リース取引に分類していたリース及び新リース会計基準の適用により新たに識別されたリースについて、次のとおり会計処理を行うことができる（適用指針第123項、[設例20]を参照⁸⁶）。

- (1) リース負債の計上額：適用初年度の期首時点における残りの借手のリース料を適用初年度の期首時点の借手の追加借入利率を用いて割り引いた現在価値
- (2) 使用権資産の計上額：次の①又は②の金額（リース1件ごとに選択）
 - ①新リース会計基準がリース開始日から適用されていたかのような帳簿価額（ただ

84 適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日におけるリース資産及びリース債務の帳簿価額に残価保証額が含まれる場合、当該金額は、適用初年度の期首時点における残価保証に係る借手による支払見込額に修正する（適用指針第120項）。

85 この方法はリース1件ごとに適用することができる（適用指針第120項）。

86 (1)から(4)の会計処理は、現行リース会計基準に従ってファイナンス・リースに分類されていた建物に係るリースについて、土地と建物がそれぞれ独立したリースを構成する部分（適用指針第16項）に該当しない場合にも適用することができる（適用指針第123項）。

し適用初年度の期首時点の借手の追加借入利率を用いて割り引く)⁸⁷

②(1)で算定されたリース負債と同額(ただし適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日に貸借対照表に計上された前払又は未払リース料の金額の分だけ修正)

(3) 適用初年度の期首時点の使用権資産に「固定資産の減損に係る会計基準」を適用する。

(4) 適用指針第22項を適用して使用権資産及びリース負債を計上しないリース(第Ⅵ章の「2(2)少額リースに関する簡便的な取扱い」を参照)については修正しない。

借手は、現行リース会計基準においてオペレーティング・リース取引に分類していたリース及び新リース会計基準の適用により新たに識別されたリースについて上記の会計処理を適用するにあたって、リース1件ごとに、次の(1)から(4)の方法の1つ又は複数を適用できる(適用指針第124項)。

(1) 特性が合理的に類似した複数のリースに単一の割引率を適用すること

(2) 適用初年度の期首から12か月以内に借手のリース期間が終了するリースについて、上記(1)及び(2)を適用せずに、適用指針第20項の方法(第Ⅵ章の「2(1)短期リースに関する簡便的な取扱い」を参照)で会計処理すること

(3) 付随費用を適用初年度の期首における使用権資産の計上額から除外すること

(4) 契約にリースを延長又は解約するオプションが含まれている場合に、借手のリース期間や借手のリース料を決定する

にあたってリース開始日より後に入手した情報を使用すること

また、適用指針第118項ただし書きの方法を選択する借手は、企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第10項(5)の注記に代えて次の事項を注記する(適用指針第125項)。

(1) 適用初年度の期首の貸借対照表に計上されているリース負債に適用している借手の追加借入利率の加重平均

(2) 次の①と②の差額の説明

①適用初年度の前連結会計年度又は前事業年度の期末日において現行リース会計基準を適用して開示したオペレーティング・リースの未経過リース料((1)の追加借入利率で割引後)

②適用初年度の期首の貸借対照表に計上したリース負債

③セール・アンド・リースバック取引

売手である借手は、適用初年度の期首より前に締結されたセール・アンド・リースバック取引を次のとおり取り扱う(適用指針第126項、第Ⅵ章の「4.セール・アンド・リースバック取引の会計処理」を参照)。

(1) 売手である借手による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基づき売却に該当するかどうかの判断を見直すことは行わない。

(2) 資産の譲渡価額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取扱いを適用しない。

(3) リースバックを適用初年度の期首時点に存在する他のリースと同様に会計処理を

87 ①については、適用指針第123項(3)及び(4)並びに第124項の取扱いを除き、新リース会計基準のリース開始日の使用権資産及びリース負債の計上額に係る定め、リース開始日後における使用権資産の償却、リースの契約条件の変更等に係る定めを適用して算定する(適用指針BC167項)。

行う。

- (4) 現行リース会計基準におけるセール・アンド・リースバック取引の定めにより、リースの対象となる資産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取扱いを適用している場合、新リース会計基準の適用後も当該取扱いを継続し、使用権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。

上記(3)について、新リース会計基準では、リースバックがフルペイアウトのリース等である場合、売手である借手は、当該セール・アンド・リースバック取引について資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、金融取引として会計処理を行うこととしているが(適用指針第55項、第Ⅵ章の「4 (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」を参照)、適用初年度の期首より前に締結されたセール・アンド・リースバック取引のリースバックの会計処理については、継続してリースの会計処理を行うことができる。

④借地権の設定に係る権利金等

新リース会計基準に従って、借地権の設定に係る権利金等の対価を使用権資産の取得価額に含めて減価償却を行う借手が(適用指針第27項、第Ⅵ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)、適用初年度の期首に計上されている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を償却していなかった場合、当該権利金等を使用権資産の取得価額に含めた上で、当該権利金等のみ償却しないことができる(適用指針第127項)。

借手が次の(1)又は(2)のいずれかの場合に適用指針第118項ただし書きの方法を選択するとき、適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日における借地権の設定に係る権利金等の帳簿価額を適用初年度の期首における使用権資産の帳簿価額とすることができる(適用指針第128項)。

- (1) 適用前に定期借地権の設定に係る権利金等を償却していた場合
- (2) 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について、新リース会計基準に従って、当該権利金等の対価を使用権資産の取得価額に含めて減価償却を行う借手が適用前に当該権利金等を償却していた場合

上記の場合、借手は当該帳簿価額を適用初年度の期首から残りの借手のリース期間の終了までの期間で償却する(このとき、借手のリース期間の決定にあたりリース開始日より後に入手した情報を使用することができる。)

新リース会計基準に従って、借地権の設定に係る権利金等の対価を使用権資産の取得価額に含めて減価償却を行う借手が、適用前に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について償却していなかった場合に適用指針第118項のただし書きの方法を選択するときには、適用初年度における使用権資産の期首残高に含まれる当該権利金等については、当該権利金等を計上した日から借手のリース期間の終了までの期間で償却するものとして、当該権利金等を計上した日から償却した帳簿価額で計上することができる(このとき、借手のリース期間の決定にあたりリース開始日より後に入手した情報を使用することができる。)(適用指針第129項)。

上記において、当該償却した後の帳簿価額

が前連結会計年度及び前事業年度の期末日における当該権利金等の帳簿価額を上回る場合には、適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日における当該権利金等の帳簿価額をもって、当該適用初年度の期首における当該権利金等の帳簿価額とする（適用指針第129項）。

⑤建設協力金等の差入預託保証金

適用指針第118項ただし書きの方法を選択する借手は、次の(1)及び(2)について、適用前に採用していた会計処理を継続することができる⁸⁸、また、(1)に係る長期前払家賃及び(2)について、適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日の帳簿価額を適用初年度の期首における使用権資産に含めて会計処理を行うこともできる（適用指針第130項、第Ⅵ章の「5(2)建設協力金等の差入預託保証金及び敷金の会計処理」を参照）。

- (1) 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）
- (2) 差入預託保証金（建設協力金等及び敷金）のうち将来返還されない額

(3) 貸手の会計処理に関する経過措置

①ファイナンス・リース取引に分類していたリース

適用指針第118項ただし書きの方法を選択する貸手は、現行リース会計基準においてファイナンス・リース取引に分類していたリース

について、適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日におけるリース債権及びリース投資資産の帳簿価額のそれぞれを適用初年度の期首におけるリース債権及びリース投資資産の帳簿価額とすることができ、これらのリースについては、適用初年度の期首から新リース会計基準を適用してリース債権及びリース投資資産について会計処理を行う（適用指針第131項）⁸⁹。

②オペレーティング・リース取引に分類していたリース及び新リース会計基準の適用により新たに識別されたリース

適用指針第118項ただし書きの方法を選択する貸手は、現行リース会計基準においてオペレーティング・リース取引に分類していたリース及び新リース会計基準の適用により新たに識別されたリースについて、適用初年度の期首に締結された新たなリースとして、新リース会計基準を適用することができる（適用指針第132項）。

貸手のオペレーティング・リースの会計処理については、現行リース会計基準では貸借処理を行うことのみを定め、一方、新リース会計基準では、原則として定額法で会計処理を行うこととしているが（適用指針第82項、第Ⅶ章の「3. オペレーティング・リースの会計処理」を参照）、この会計処理の変更は、主に不動産契約におけるフリーレントやレントホリデーの会計処理に影響が生じると想定

88 適用前に採用していた会計処理を継続することができるとした理由は、原則的な会計処理を適用前に締結された契約に対して一律に求める場合、当初の企業の契約の意図が反映されなくなる可能性があるが、特に、建設協力金については、2024年改正前の金融商品実務指針において、長期前払家賃を償却する期間及び返済額と建設協力金の時価との差額を受取利息として計上する期間はいずれも「契約期間」として定められており、建設協力金を伴う賃貸借契約における単一の契約期間により、長期前払家賃の償却及び受取利息の計上を行うことを前提として契約が行われている場合があると考えられるからである（適用指針BC170項）。

89 ただし、現行リース会計基準において、貸手における製作価額又は現金購入価額と借手に対する現金販売価額の差額である販売益を割賦基準により処理している場合、適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日の繰延販売利益の帳簿価額は適用初年度の期首の利益剰余金に加算する（適用指針第131項）。

しており、オペレーティング・リース取引に分類していたリース等の経過措置を置くことで、フリーレント期間が終了している不動産契約は修正が求められないこととなる（適用指針BC171項）。

(4) サブリース取引に関する経過措置

適用指針第118項ただし書きの方法を選択するサブリースの貸手は、サブリース取引⁹⁰におけるサブリースについて、次の修正を行う（適用指針第133項）。

- (1) 現行リース会計基準においてオペレーティング・リース取引として会計処理していた新リース会計基準におけるサブリース及び新リース会計基準の適用により新たに識別されたサブリースについて、適用初年度の期首時点におけるヘッドリース及びサブリースの残りの契約条件に基づいて、サブリースがファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれに該当するかを決定する。

- (2) (1)においてファイナンス・リースに分類されたサブリースについて、当該サブリースを適用初年度の期首に締結された新たなファイナンス・リースとして会計処理を行う。

(5) 開示に関する経過措置

適用指針第118項ただし書きの方法を選択する借手は、適用初年度においては、適用初年度の比較情報について、新たな表示方法に従い組替えを行わない（適用指針第136項）。

適用指針第118項ただし書きの方法を選択する借手及び貸手は、適用初年度においては、会計基準第55項に記載した内容（第Ⅵ章及び第Ⅶ章の「6(2)①開示目的及び開示目的を達成するための注記事項」を参照）を適用初年度の比較情報に記載せず、現行リース会計基準に定める事項を注記する（適用指針第137項）。

(以上)

90 サブリース取引における例外的な取扱い（第Ⅶ章の「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取扱い」及び「3. 転リース取引の取扱い」を参照）を適用する場合を除く（適用指針第133項）。