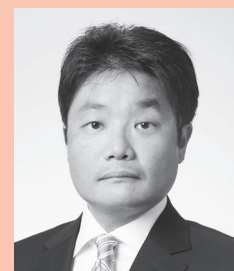


# 企業会計基準公開草案第73号（企業会計基準第13号の改正案）「リースに関する会計基準（案）」の解説



PwCあらた有限責任監査法人  
財務報告アドバイザー一部  
ディレクター 山田 哲也

## はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2023年5月2日、企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準（案）」および企業会計基準適用指針公開草案第73号「リースに関する会計基準の適用指針（案）」（以下、これらを合わせて「本会計基準案等」という）を公表しました<sup>※1</sup>。本会計基準案等は、日本基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、借手の全てのリースについて資産および負債を認識するリースに関する会計基準として開発が進められ、このたび、現行のリース会計基準である企業会計基準第13号等の改正を目的として公表されたものです。本会計基準案等については、2023年8月4日までコメントを受け付けたうえで、審議を再開後、最終基準として公表することが想定されています。

本稿では、本会計基準案等が提案している改正案のうち実務への影響が大きいと考えられる点を中心に、その概要について解説します。なお、本文中の意見に関する部分は、筆者の個人的見解であり、PwCあらた有限責任監査法人の見解ではないことを申し添えます。

## 1 本公開草案の公表の背景

ASBJは、2007年3月に企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」（以下、これらを併せて「現行のリース会計基準等」という）を公表し、リースに関する日本の会計基準は当時の国際的な会計基準と整合的なものとなりました。

しかし、その後、2016年1月に国際会計基準審議会（IASB）から国際財務報告基準（IFRS）第16号「リース」（以下、「IFRS第16号」という）が公表され、同年2月に米国財務会計基準審議会（FASB）からFASB Accounting Standards Codification（FASBによる会計基準のコード化体系）のTopic 842「リース」（以下、「Topic 842」という）が公表されました。両会計基準では、借手の会計処理に関して、主に費用配分の方法が異なるものの、原資産の引き渡しによりリースの借手に支配が移転した使用権部分に係る資産（使用権資産）と当該移転に伴う負債（リース負債）を計上する使用権モデルにより、オペレーティングリースも含む全てのリースについて資産および負債を計上することとされています。この結果、日本の会計基準とは、特に負債の認識において違いが生じることとなり、国際的な比較において議論となる可能性がありました。

これらの状況を踏まえ、ASBJは、財務諸表作成者および財務諸表利用者から幅広く意見を聴取したうえで、借手の全てのリースについて資産および負債を計上する会計基準の開発に着手することを決定し、検討を重ねて本会計基準案等を公表しました。本会計基準案等は、現行のリース会計基準等を置き換えるものとして、次の新たな会計基準等を提案しています。

※1 企業会計基準委員会（ASBJ）「企業会計基準公開草案第73号『リースに関する会計基準（案）』等の公表」2023年5月2日  
[https://www.asb.or.jp/jp/accounting\\_standards/exposure\\_draft/y2023/2023-0502.html](https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2023/2023-0502.html)

- リースに関する会計基準（案）
- リースに関する会計基準の適用指針（案）

また、本会計基準案等に関連して、ASBJおよび日本公認会計士協会（JICPA）から多数の会計基準や実務指針に関する改正案が公表されています。

## 2 開発にあたっての基本的な方針

まず、借手の全てのリースについて資産および負債を計上するリースに関する会計基準の開発にあたっては、次の基本的な方針が定められました。

- ① 借手の費用配分の方法については、IFRS第16号との整合性を図る。ただし、その整合性を図る程度については、IFRS第16号の全ての定めを取り入れるのではなく、主要な定めの内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRS任意適用企業がIFRS第16号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる会計基準とする。
- ② そのうえで、国際的な比較可能性を大きく損なわない範囲で代替的な取扱いを定める、または、経過措置を定めるなど、実務に配慮した方策を検討する。
- ③ 借手の会計処理と貸手の会計処理で齟齬が生じないよう、借手のための新しい会計基準を開発するのではなく、現行のリース会計基準等を改正する。

また、貸手の会計処理については、IFRS第16号およびTopic 842ともに抜本的な改正が行われていないことを理由として、次の点を除き、基本的に、現行のリース会計基準等の定めを維持とする方針が採用されました。

- ① 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」との整合性を図る点
- ② リースの定義およびリースの識別

## 3 本公開草案の概要

### 3.1 リースの定義およびリースの識別

本会計基準案等では、IFRS第16号の定めと整合させて、リースを「原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と

交換に移転する契約または契約の一部」と定義したうえで、現行のリース会計基準等には定められていなかった、以下のようなリースの識別に関する定めを新たに設けることを提案しています。

- ① 契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合、当該契約はリースを含む。
- ② 特定された資産の使用期間全体を通じて、次のいずれも満たす場合、当該契約の一方の当事者（サプライヤー）から当該契約の他方の当事者（顧客）に、当該資産の使用を支配する権利が移転している。
  - a. 顧客が、特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんど全てを享受する権利を有している。
  - b. 顧客が、特定された資産の使用を指図する権利を有している。
- ③ 借手および貸手は、リースを含む契約について、原則として、リースを構成する部分とリースを構成しない部分に分けて会計処理を行う。

これらにより、本会計基準案等では、その契約上の名称にかかわらず対象とする契約がリースを含むか否かを判断することが必要となることから、現行のリース会計基準等により会計処理されていなかった契約にリースが含まれると判断される場合が生じる可能性があると考えられます。

### 3.2 借手のリースの会計処理

#### (1) 全てのリースに係る資産および負債の認識

現行のリース会計基準等では、借手はリースを、ファイナンスリースとオペレーティングリースに区分したうえで、ファイナンスリースについては、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理を行い、オペレーティングリースについては、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うこととされています。

本会計基準案等では、現行のリース会計基準等におけるファイナンスリースおよびオペレーティングリースの区分を廃止し、借手は、IFRS第16号の定めと同様に、原則として全てのリース取引について使用権資産およびリース負債を計上することを求めています（図表1）。

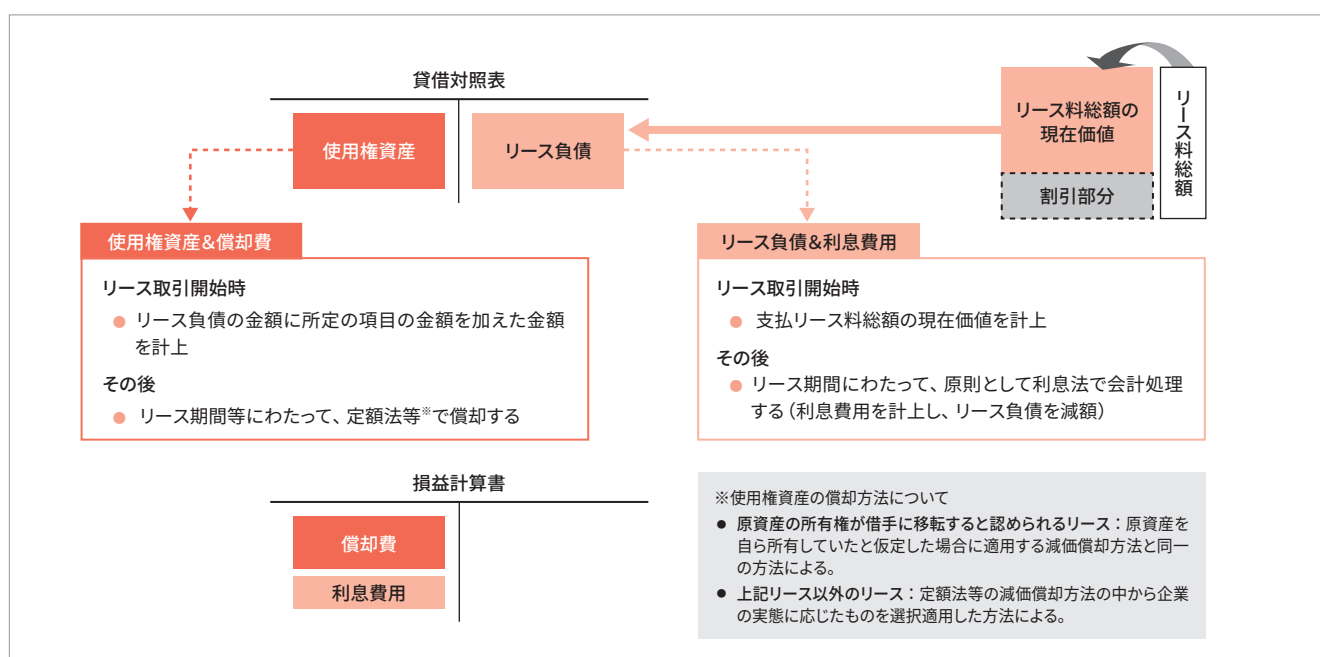
借手における会計処理のイメージは、図表2のとおりです。

図表1：借手における現行のリース会計基準等と本会計基準案等の比較

	現行のリース会計基準等	本会計基準案等
ファイナンスリースとオペレーティングリースの区分	あり	なし（廃止）
会計処理	（ファイナンスリース） 通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う（リース資産およびリース債務を計上する）。 （オペレーティングリース） 通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う。	（全てのリース） 使用権資産およびリース負債を計上する。

出所：PwC作成

図表2：借手の会計処理のイメージ



出所：PwC作成

このように、現行のリース会計基準等におけるオペレーティングリースについても、原則として使用権資産およびリース負債を計上したうえで関連する償却費および利息費用を計上することが求められる点が、現行のリース会計基準等に対する重要な改正点になります（図表3）。

## (2) リース期間

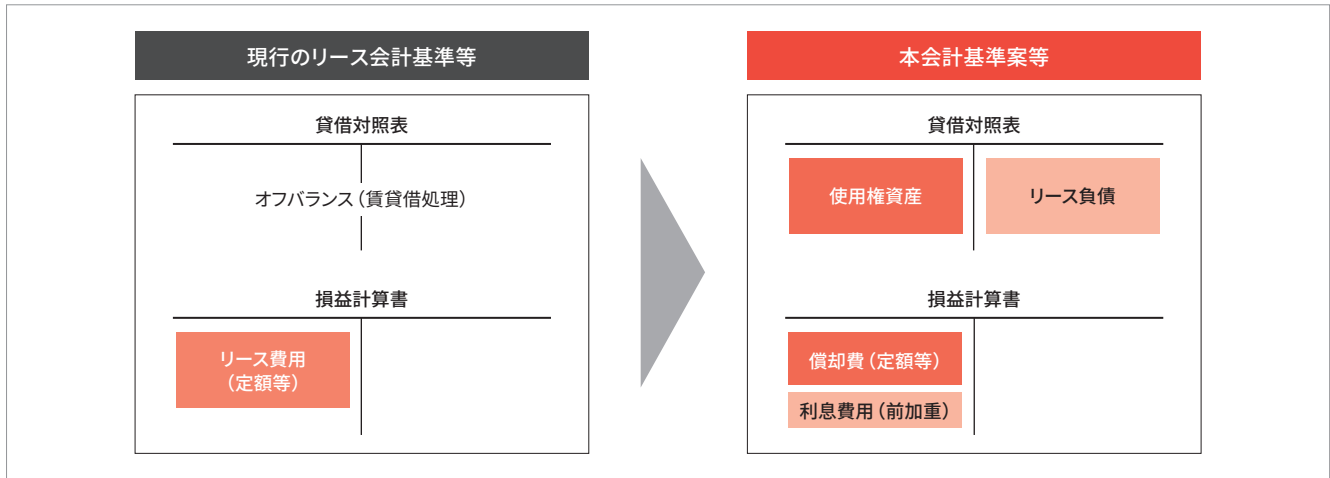
現行のリース会計基準等では、リース期間について、貸手が借手に対して特定の物件を使用収益する権利を与える「合意された期間」として定めているのみであり、詳細な規定は定められていません。

本会計基準案等では、リースの延長または解約オプションの対象期間について企業の合理的な判断に基づき、資産および負債を計上することが財務諸表利用者にとって有用な情報をもたらすこと、また、IFRS第16号におけるリース期間の

定めと整合させない場合には国際的な比較可能性が大きく損なわれる懸念があると考えられることを理由として、借手のリース期間について、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間および借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間を加えて決定することを提案しています（図表4）。

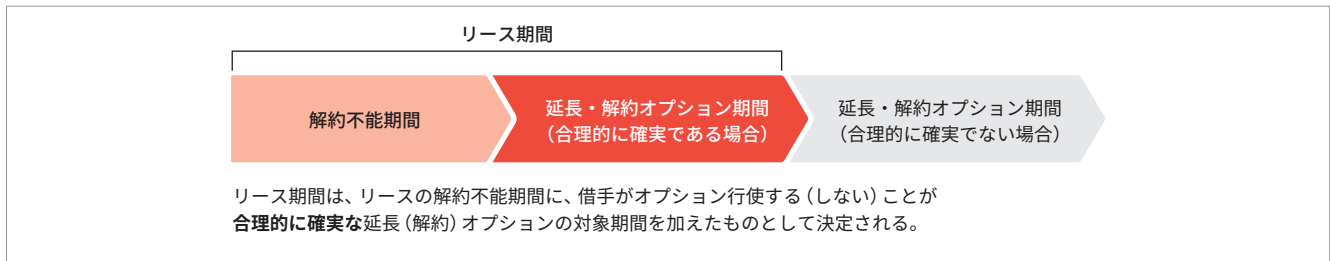
借手のリース期間の決定は、借手が貸借対照表に計上する資産および負債の金額に直接的に影響を与えるものであり、借手の会計処理上、重要な要素として位置づけられることから、リース期間の決定に重要な影響を及ぼすことになる当該オプションの行使可能性の評価（すなわち、当該オプションを行使するまたは行使しない可能性が「合理的に確実」であるかどうかの判断）が重要な検討ポイントになると考えられます。

図表3：借手の財務諸表の比較イメージ（オペレーティングリースのオンバランスによる影響）



出所：PwC作成

図表4：本会計基準等における「リース期間」の決定



出所：PwC作成

本会計基準案等では、「合理的に確実」の判断にばらつきが生じる懸念および当該オプションの過去の行使実績に判断が偏る懸念に対応するため、当該判定の際に借手における経済的インセンティブを生じさせる要因を考慮するとしてうえで、当該要因の例示が次のように示されています。

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

さらに、本会計基準案等では、不動産リースにおけるリース期間の決定に伴う困難さに関して挙げられた懸念に対応するため、日本に特有な取引等についての設例として、借地借家法上、貸手が正当な事由があると認められる場合でなければ、当該賃貸借契約の更新の拒絶の通知ができないという借地借家法の下での状況における延長オプションを含むか否か

の判断過程や、普通借地契約の下で、延長オプションを含むと判断した場合における借手のリース期間を決定する際の判断過程等を示す設例を追加的に設けることが提案されています。

### (3) リースの契約条件の変更

現行のリース会計基準等では、リースの契約条件の変更に関する取扱いを定めていませんが、当該取扱いを明確にするために、本会計基準案等では、IFRS第16号におけるリースの契約条件の変更に関する定めを取り入れることが提案されており、下記の3つのパターンに分類したうえで具体的な会計処理を示しています。

まず、リースの契約条件の変更が次の2つの条件のいずれも満たす場合には、実質的に変更前のリースとは独立したリースが生じるものと考えられるため、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い、変更前のリース開始日の会計処理と同様の会計処理を行うこととしています。

- 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を加えた金額分だけ増額されること

次に、上記の判定の結果、独立したリースとして会計処理されないリースの契約条件の変更のうち、リースの範囲が縮小されるもの（例えば、リースの対象となる面積が縮小される場合や契約期間が短縮されるもの）については、リースの契約条件の変更前のリースの一部または全部を解約するものと考えられるため、変更後の条件を反映してリース負債を修正するとともにリースの一部また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し、これらの差額を損益に計上する会計処理を行うとしています。

最後に、前述した独立したリースとして会計処理されないリースの契約条件の変更のうち、リースの範囲が縮小されるもの以外のもの（例えば、リース料の単価のみが変更される場合や契約期間が延長される場合）については、変更後の条件を反映してリース負債を修正し、リース負債の修正額に対応する金額を使用権資産に加減する会計処理を行うとしています。

**(4) リースの契約条件の変更を伴わないリース負債の見直し**

本会計基準案等では、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、①借手のリース期間に変更がある場合、または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には、リース負債の計上額の見直しを行うこととしています。①または②に該当する具体的な状況は、**図表5**のとおりです。

**(5) 短期リースおよび少額リースに関する簡便的な取扱い**

本会計基準案等では、借手は、現行のリース会計基準等

と同様、短期リースおよび少額リースについて、リース開始日に使用権資産およびリース負債を計上せず、リース期間にわたって原則として定額法により費用処理できるとしています。

少額リースについては、現行のリース会計基準等では、以下の①および②の2つの基準が定められていますが、本会計基準案等では、IFRS第16号における定めを踏まえて、少額リースの新たな定量基準として③原資産の価値が新品時におよそ5,000米ドル以下のリースを追加し、定量基準については会計方針として②と③のいずれかを選択適用できるようにすることを提案しています。

- 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 企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースで、リース契約1件当たりの借手のリース料が300万円以下のリース
- ③ 原資産の価値が新品時におよそ5,000米ドル以下のリース（新設）

**3.3 貸手のリースの会計処理**

**(1) リースの分類**

本会計基準案等では、貸手の会計処理については、借手の会計処理とは異なり、基本的に現行のリース会計基準等の定めを維持するとされており、ファイナンスリースとオペレーティングリースの区分およびファイナンスリースにおける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の区分も変更されていません。

**(2) リース期間**

国際的な会計基準においては、貸手のリース期間について、借手のリース期間と共通の定めになっています。しかしなが

図表5：リース負債の計上額の見直し

ケース	具体的な状況
リースの契約条件の変更が生じていない場合で、借手のリース期間に変更がある場合	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 借手の統制下にあり、延長オプションを行使すること等が合理的に確実であるかどうかの借手の決定に影響を及ぼす重要な事象または重要な状況が生じたため、延長オプションの行使可能性等の評価を見直した結果、借手のリース期間に変更が生じた場合</li> <li>● 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</li> </ul>
リースの契約条件の変更が生じていない場合で、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	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 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</li> <li>● 残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額に変動がある場合</li> <li>● 指数また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</li> </ul>

出所：PwC作成

ら、借手による延長または解約オプションの行使可能性が合理的に確実か否かを貸手が評価することは困難であること、および今回の改正は主として借手の会計処理を改正することを目的としていることを理由として、本会計基準案等では、貸手のリース期間については国際的な会計基準との整合性を図らずに現行のリース会計基準等の定めを踏襲することが提案されています。

### (3) ファイナンスリースの取扱い

現行のリース会計基準等では、貸手のファイナンスリースの会計処理について以下の3つの方法の選択適用が認められていますが、本会計基準案等では、収益認識会計基準において割賦基準が認められなくなったこととの整合性を考慮し、②の方法を廃止することが提案されています。

- 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（本会計基準案等により廃止）
- 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

さらに、本会計基準案等では、①の方法の採用については、収益認識会計基準との整合性を考慮し、貸手が原資産と同一の製品または商品を販売することを主たる事業としている場合に限定するとされています。

### (4) オペレーティングリースの取扱い

現行のリース会計基準等では、オペレーティングリース取引は、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行うことのみを定めており、収益の計上方法に関する具体的な会計処理は示されていません。

本会計基準案等では、フリーレント（契約開始当初数カ月間賃料が無償となる契約条項）やレントホリデー（例えば、数年間賃貸借契約を継続する場合に一定期間賃料が無償となる契約条項）に関する会計処理を明確にすることにより収益認識会計基準との整合性を図るために、貸手は、リース料についてリース期間にわたり原則として定額法で計上することが提案されています。

## 3.4 注記事項

### (1) リースに関する注記

本会計基準案等では、リースに関する注記における開示目的を、借手また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合わせて、リースが借手または貸手の財政状態、

経営成績およ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と定めています。また、開示目的を達成するためのリースに関する注記として、次の事項を示しています。

#### ① 借手の注記

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

#### ② 貸手の注記

- a. リース特有の取引に関する情報
- b. 当期および翌期以降のリースの金額を理解するための情報

上記の各注記事項に関して、IFRS第16号の定めと整合的なものとする具体的な注記事項は、一部取り入れられていないものを除き、IFRS第16号と整合的なものとなっています。また、各注記事項のうち、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、記載しないことを認めています。

### (2) 金融商品の時価等の注記

本会計基準案等の検討に併せて、金融商品の時価等の開示に関する定めについても検討された結果、国際的な会計基準との整合性等を考慮して開示の簡素化を一部図ることが提案されています。具体的には、リース負債については、「金融商品の時価等に関する事項」および「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」の注記の対象から除外し、リース債権およびリース投資資産については、「金融商品の時価等に関する事項」の注記の対象に引き続き含めるものの、「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」の注記の対象からは除外するとされています。

### (3) 賃貸等不動産の時価等の注記

賃貸収益またはキャピタルゲインの獲得を目的としてリースの借手により使用権資産の形で保有されている不動産を賃貸等不動産の定義に新たに含めるものの、使用権資産の時価の算定に係るコスト等を考慮し、当該使用権資産については時価およびその算定方法を注記の対象外とすることが提案されています。

### 3.5 適用時期

本会計基準案等では、具体的な適用時期は示されていませんが、以下のように、最終基準の公表から2年程度経過した日を想定している旨が示されており、早期適用を認めることも提案されています。

- 本会計基準案等は、20XX年4月1日〔公表から2年程度経過した日を想定している。〕以後開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用する。
- ただし、20XX年4月1日〔公表後最初に到来する年の4月1日を想定している。〕以後開始する連結会計年度および事業年度の期首から本会計基準案等を適用することができる。

## 4 おわりに

本公開草案は、現行のリース会計基準等が2007年3月に改正されて以来の、リースに関する会計処理および開示の大幅な改正を提案しています。そのため、企業のリースの保有状況次第では、特に、幅広い業種における借手の企業の財務諸表に対して重要な影響を及ぼす可能性があり、財務報告に係る業務プロセスおよびシステムに対する見直しが必要となるケースも想定されます。本会計基準案等の適用開始に戦略的に備えるため、まずは、本改正による影響の範囲および規模についての予備的な評価を早期に着手することが重要であると考えられます。

### 山田 哲也 (やまだ てつや)

PwC あらた有限責任監査法人 財務報告アドバイザー部 ディレクター

2001年公認会計士登録。20年以上の会計監査・アドバイザー経験を有し、現在は、国内大手金融機関および事業会社向けの会計（日本基準、IFRSおよび米国会計基準）関連アドバイザー業務に従事。2018年から2021年まで、企業会計基準委員会（ASBJ）に出向し、国内会計基準の開発および国際的な意見発信の活動に従事。

日本公認会計士協会 金融商品専門委員会専門委員（現在）

執筆：『IFRS「金融資産の減損」プラクティス・ガイド』（PwCあらた有限責任監査法人編、中央経済社）

メールアドレス：tetsuya.yamada@pwc.com