

# 日本のリース会計基準改正の公開草案に関する考察

加藤 久 明

## I. はじめに

2023年5月、企業会計基準委員会（ASBJ）は、リース会計基準と同適用指針（以下、まとめて現行基準という）を改正するにあたり、企業会計基準公開草案第73号と同適用指針公開草案第73号（以下、まとめて公開草案という）を発表した<sup>1)</sup>。その背景には、2016年に国際会計基準審議会（IASB）とアメリカの財務会計基準審議会（FASB）が共同プロジェクトの成果としてIFRS16とTopic842を発表し、当時のリース会計基準（IAS17, Topic840）を改正していたことがある。

IFRS16とTopic842は、リースの会計処理の在り方について異なる結論に達しているが、考え方としては、リースによってレシー（借手）が取得する原資産の使用権に資産性を認め、その取得の対価として生じるリース料支払義務に負債性を認めることを基本とするものである。そのため、レシーに対して、すべてのリースをオンバランス処理（使用権の購入として処理）し、使用権資産とリース負債を資産及び負債として計上することを要求するという点で共通している。これは、権利の移転に着目した使用権モデルと呼ばれ、オンバランス処理の理論的根拠を概念フレームワークとの整合性に求めるものである<sup>2)</sup>。

これに対して、IAS17とTopic840は、リースをファイナンス・リース（以下、FLという）とオペレーティング・リース（以下、OLという）に区分し、レシーに対して、前者をオンバランス処理（原資産の購入として処理）し、後者をオフバランス処理（原資産の賃貸借として処理）することを要求していた。これは、原資産の移転に着目したリスク経済価値モデルと呼ばれ、オンバランス処理の理論的根拠を原資産の購入との経済的類似性に求めるものであった。そのため、IAS17・Topic840からIFRS16・Topic842への変更は、レシーの会計処理を抜本的に改正するものであり、レシーがオンバランス処理すべきリースの範囲は大きく拡大されること

1) 本稿における引用等において、企業会計基準公開草案第73号は「基準案」、同適用指針公開草案第73号は「指針案」と略称する。

2) 詳しくは、加藤 [2017] を参照。

となった<sup>3)</sup>。

ところが、日本の現行基準は、国際的にいえば旧基準にあたるIAS17とコンバージェンスが図られており、IFRS16との調整は遅れている状況にある。そこで、ASBJは、①レシーの会計処理についてIFRS16との整合性を図り、IFRS16のすべてではなく主要な定めのみを取り入れること、②その上で、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認めること、③レシーとレサー（貸手）の会計処理で齟齬が生じないようにすること（ただし、IFRS16もTopic842もレサーの会計処理を抜本的に改正していないため、収益認識会計基準との整合性を図ること及びリースの定義とリースの識別に関する取扱いを除き、現行基準の定めを維持する）を基本方針として（基準案BC12項）、リース会計基準の改正作業を進め、今般、公開草案の発表に至ったのである。本稿は、公開草案におけるレシーとレサーの会計処理について要点整理を行うとともに計算設例を分析・検討し、現行基準がどのように改正されようとしているのかを明らかにするものである。

## II. 公開草案の要点整理

### (1) リースの定義とリースの識別

公開草案において、リースとは、「原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部をいう」（基準案5項）と定義されている。原資産とは、リースの対象となる資産である（基準案8項）。

公開草案におけるリースの会計処理は、このリースの定義を満たす契約に対して適用されるが、例えばメンテナンス・リース（原資産の貸借に加えて原資産のメンテナンスも提供する契約）のように、1つの契約の中にリース要素（原資産の貸借）とサービス要素（原資産のメンテナンス）が含まれていることがある。このようなリースを含む複合的な契約の場合、レシーとレサーは、「リースを構成する部分」と「リースを構成しない部分」とに分け、「リースを構成する部分」は公開草案の定めに従って処理し、「リースを構成しない部分」は他の会計基準等に従って処理する（基準案26項、指針案10項、12項）。

例えば、メンテナンス・リースの場合でいえば、リース要素を「リースを構成する部分」、サービス要素を「リースを構成しない部分」として区別する。そして、レシーは、リース要素を使用権の購入としてオンバランス処理し、サービス要素を通常の役務提供としてオフバランス処理することになる（指針案の設例7）。なお、契約における対価の金額を「リースを構成する

---

3) 例えば、菱山 [2023] では、東京証券取引所に上場するIFRS採用企業を対象としてIFRS16の適用がレシーの財務諸表に及ぼした影響を調査したところ、IFRS16適用前にオフバランス処理されていたオペレーティング・リースに係る資産及び負債が、IFRS16適用後により明示的な方法でオンバランスされていることが確認されている。

部分」と「リースを構成しない部分」とに配分するにあたっては、それぞれの部分の独立価格の比率に基づいて配分する（指針案11項、13項、BC16項、BC19項）。

このように、公開草案においては、リースの会計処理が適用されるのはリースを構成する部分であるから、リースの会計処理を行う以前の段階として、契約の中にリースが含まれるか否かを判断すること、すなわちリースの識別が必要になる。その判断は契約の締結時に行うが<sup>4</sup>（基準案23項）、リースの識別に関する判断は、会計処理の在り方を決めることになるので、重要な意味をもつ。例えば、契約の中にリースを構成する部分がないと判断されれば、レシーはリースとしてオンバランス処理する必要はなく、サービス要素のみで構成されていると判断されれば、通常の役務提供としてオフバランス処理すればよいこともあるからである。そのため、リースの識別は、その判断次第で会計処理の在り方が大きく変わる可能性があることから<sup>4)</sup>、企業はリースの識別に関する判断について明確な根拠をもって行うことが求められる。

リースの識別は、サプライヤー（レサー）から顧客（レシー）に原資産が移転することだけをもって、当該契約がリースを含むものであるとの判断に至るわけではない。契約は、(A)資産が特定され、かつ、(B)特定された資産の使用を支配する権利が移転する場合に、リースを含むとされる（指針案5項、設例1）。このとき、(A)と(B)の判断は、それぞれ次のように行う。

#### (A) 資産が特定されているかどうかの判断

- 資産は、通常は契約に明記されることにより特定される。ただし、次の(1)及び(2)のいずれも満たす場合、サプライヤーが当該資産を代替する実質的な権利を有しており、顧客は特定された資産の使用を支配する権利を有していない。よって、資産は特定されていない。

##### <指針案6項>

- (1) サプライヤーが使用期間全体を通じて当該資産を他の資産に代替する実質上の能力を有している。
  - (2) サプライヤーが当該資産を代替する権利を行使することにより経済的利益を享受する。
- 顧客が使用できる資産が物理的に別個のものではなく、資産の稼働能力の一部分である場合、当該資産の稼働能力部分は特定された資産に該当しない。ただし、次の場合、当該資産の稼働能力部分は特定された資産に該当する。

---

4) リースの識別は、それを悪く利用すれば、いわゆる基準回避行動の温床となる可能性がある。菱山〔2018a: 55頁〕では、IFRS16のもとでも、同種の資産の使用を内容とする契約であるにもかかわらず、わずかな契約上の差異がリースとサービスの判定に異なる結果をもたらす可能性があることから、この識別判断を利用してサービスとなるように契約を組成してオンバランス処理を回避する余地があることを指摘している。

<指針案7項>

顧客が使用できる資産の稼働能力が当該資産の稼働能力のほとんどすべてであることにより、顧客が当該資産の使用による経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している。

(B) 資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかの判断

- 特定された資産の使用期間全体を通じて、次の(1)及び(2)のいずれも満たす場合、サプライヤーから顧客に当該資産の使用を支配する権利が移転している。

<指針案5項>

(1) 顧客が特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している。

(2) 顧客が特定された資産の使用を指図する権利を有している。

- 上記の指針案5項(2)について、顧客は、次の(1)又は(2)のいずれかの場合にのみ、使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利を有している。

<指針案8項>

(1) 顧客が使用期間全体を通じて使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法を指図する権利を有している場合

(2) 使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る決定が事前になされており、かつ、次の①又は②のいずれかである場合

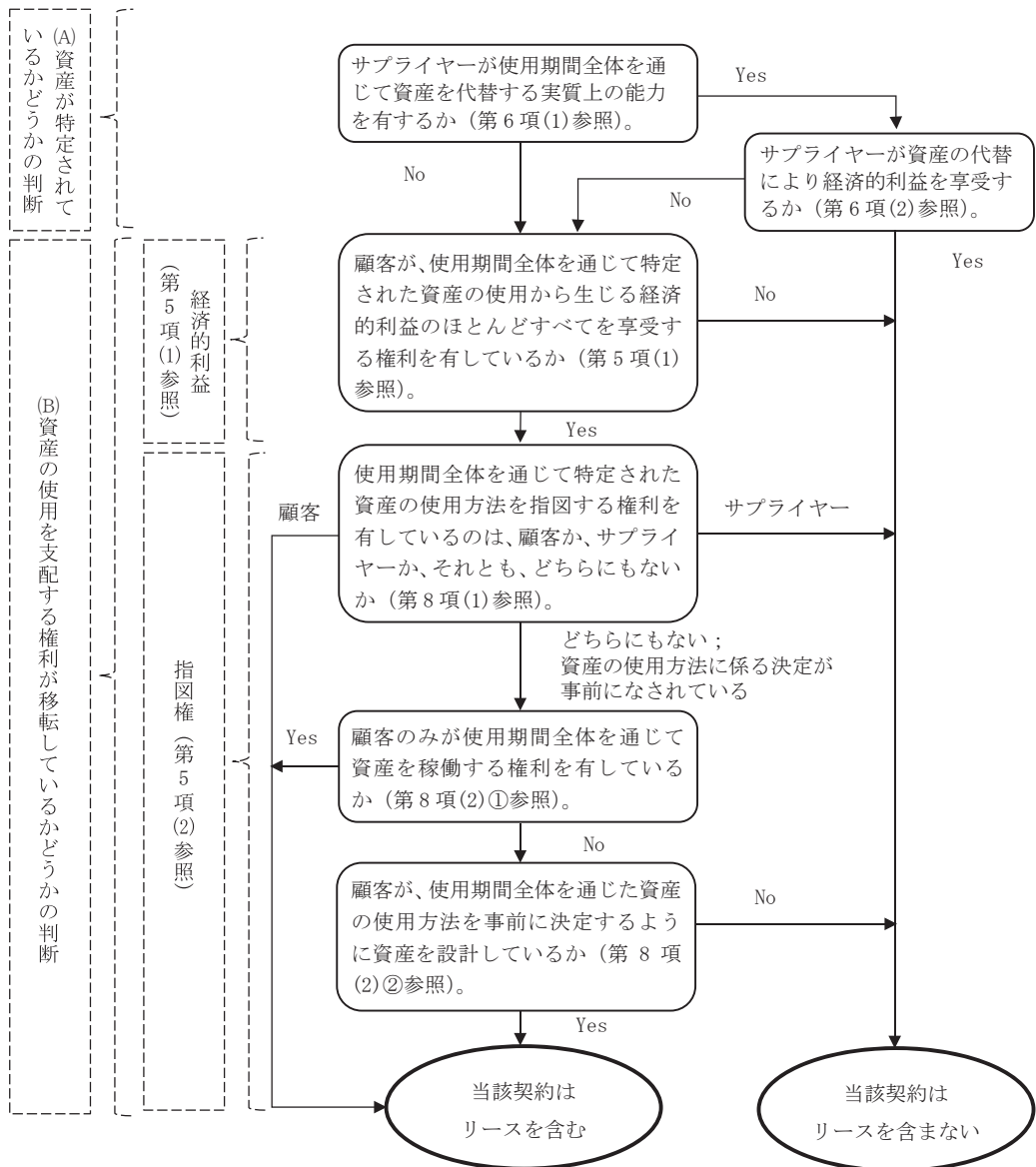
① 使用期間全体を通じて顧客のみが、資産を稼働する権利を有している又は第三者に指図することにより資産を稼働させる権利を有している。

② 顧客が使用期間全体を通じた資産の使用方法を事前に決定するように、資産を設計している。

このように、リースの識別は必ずしも単純なものではない。リースの識別に関する判断をフローチャートの形で示すと、**図表1**のようになる。

リースの識別においては、判断にばらつきが生じる局面もある。例えば、(A)の「ほとんどすべて」(指針案7項)について、その目安となる閾値は公開草案において明示されていない。これについて、公開草案の設例では、顧客がサプライヤーの指定するガスの貯蔵タンクの容量のうち「70%」までガスを貯蔵できる契約を締結した場合、顧客が使用权を有する資産の稼働能力は当該資産の稼働能力の「ほとんどすべて」に該当せず、よって資産は特定されないため、当該契約にリースは含まれないが、「99.9%」までガスを貯蔵できる契約をした場合には「ほとんどすべて」に該当し、よって資産は特定されるので、あとは(B)を満たせば、当該契約にリースは含まれるとしている(指針案の設例4)。もし、この割合が「80%」や「85%」であるとしたら「ほとんどすべて」に該当するのか。諸々の状況を勘案し、契約の実態に応じて判断

図表1 リースの識別に関するフローチャート



【出所】 公開草案の設例（指針案の設例1）をもとに一部修正。

されることになるであろうが、いずれにせよ、その判断にばらつきが生じることが予想される。

## (2) レシーの会計処理

### ① 会計処理の在り方

レシーの会計処理の在り方について、公開草案では、現行基準のリスク経済価値モデルから

IFRS16・Topic842の使用権モデルに変更することを提案している。すなわち、リスク経済価値モデルでは、リースの経済的実質が「原資産の購入」である場合はFLとしてオンバランス処理し、「原資産の賃貸借」である場合はOLとしてオフバランス処理する。これに対して、使用権モデルでは、リースを「使用権の購入」とみて、リースにより生じる原資産の使用権とその取得に対する支払義務に資産性と負債性を認めることから、FLとOLを区別することなく、すべてのリースをオンバランス処理することになる。

使用権モデルでレシーの会計処理を行うことについては、IFRS16とTopic842は同じ考え方に拠っているが、レシーのリースの費用配分の方法については、IFRS16は単一の会計処理モデル、Topic842は2区分の会計処理モデルを採用しており、会計処理の在り方が大きく異なっている。ごく簡単にいえば、IFRS16のモデルでは、すべてのリースについて使用権資産に係る減価償却費とリース負債に係る利息費用を別個に認識するが、Topic842のモデルでは、減価償却費と利息費用を別個に認識するリースと、減価償却費と利息費用をまとめて単一のリース費用を定額で認識するリースに分けられる<sup>5)</sup>。公開草案では、IFRS16との整合性を図ることを基本方針としていることから、すべてのリースについて減価償却費と利息費用を別個に認識する単一の会計処理モデルを採用している（基準案BC34項）。利息費用が別個に認識されることにより、すべてのリースに金融の側面があることがレシーの費用配分において反映されることとなる。

## ② リース開始日の当初測定

レシーの資産及び負債の当初測定について、公開草案では、リース料総額を現在価値に割り引いて使用権資産とリース負債を計上することを基本としている（基準案31-33項）。これは使用権モデルの特徴であるといってよい。というのも、使用権モデルの場合、資産として認識されるのは原資産の使用権であり、負債として認識されるのは当該権利の取得の対価であるから、資産及び負債は、原資産の購入価額に関わりなく、リース料を基礎として当初測定される。これを資産の側からいえば、使用権という「権利」の価値が測定されているとみることができる。これに対して、リスク経済価値モデルの場合、リースの経済的実質が原資産の購入と等しいことがオンバランス処理の論拠となっているから、資産及び負債は原資産の購入価額との近似性を考慮して当初測定される。これを資産の側からいえば、原資産という「物」の価値を測定する思考が取り入れられているとみることができる<sup>6)</sup>。

---

5) 詳しくは、加藤 [2017] を参照。

6) 例えば、菱山 [2018b: 4-5頁]、角ヶ谷 [2023: 5-7頁]。なお、公開草案でも、リースに係る資産の計上額について、現行基準ではリース債務の評価の側面だけでなくリース資産の評価の側面も合わせて考慮し、リース料総額の現在価値とレシーの購入価額又はレシーの見積現金購入価額とを比較することとしていたが、公開草案ではすべてのリースについて資産及び負債の計上を求めることとしたため、現行基準における購入価額との比較を行う方法を踏襲せず、リース料総額の現在価値を基礎として算定するとしている（指針案BC29項）。

### ③リース開始日以後の事後測定

レシーの資産及び負債の事後測定について、主なものとしては、使用権資産に係る減価償却とリース負債に係る利息相当額の期間配分がある。まず、使用権資産に係る減価償却について、公開草案は現行基準の取扱いを踏襲している。すなわち、原資産の所有権がレシーに移転すると認められるリースは、原資産の取得と同様と考えられるため、使用権資産の減価償却費は、原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法により算定する。この場合の耐用年数は経済的使用可能予測期間とし、残存価額は合理的な見積額とする。それ以外のリースは、原資産の取得とは異なり原資産を使用できる期間がリース期間に限定されるという特徴があるため、使用権資産の減価償却費は、定額法等の減価償却方法の中から企業の実態に応じたものを選択適用した方法により算定する。この場合の耐用年数はリース期間とし、残存価額はゼロとする。なお、原資産の所有権がレシーに移転すると認められるか否かの判断も現行基準と同様であり、所有権移転基準、割安購入選択権基準、特別仕様基準のいずれかを満たす場合には、原資産の所有権がレシーに移転するものとして扱う（基準案35-36項、BC41項、指針案40項<sup>7)</sup>。

また、リース負債に係る利息相当額の期間配分についても、公開草案は現行基準の取扱いを踏襲している。すなわち、リース料は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処理し、後者はリース負債の元本返済として処理する。利息相当額の総額は、リース開始日におけるリース料総額とリース負債の計上額（リース料総額の現在価値）との差額であり、これをリース期間中の各期に配分する方法は、原則として利息法による。利息法においては、各期の利息相当額をリース負債の未返済元本残高に一定の利率を乗じて算定し、当該金額を支払利息として計上することになるが、契約条件の変更など特別な事情がなければ、その利率はリース開始日におけるリース負債の計上額の算定で用いた割引率（レシーがレサーの計算利率を知り得る場合は当該利率、それを知り得ない場合はレシーの追加借入利率）となる（基準案34項、指針案34-36項）。

### ④リース期間の決定

リース期間は、使用権資産とリース負債の金額に対しても、また、減価償却費と支払利息の金額に対しても、重要な影響を及ぼす。レシーのリース期間は、レシーが原資産の使用権を有

---

7) 原資産の所有権の移転の有無によって使用権資産の事後測定の在り方が異なることについて、そのように区別するのであれば、原資産の所有権がレシーに移転するリースを「使用権の購入」として扱い、当該リースにより生じる資産を使用権資産として計上することに疑問がないわけではない。そのようなリースは「所有権の購入」であり、リースとしてではなく通常原資産の購入として処理する方が適当であるともいえる。とすると、使用権資産は、概念上は使用権を表すものとして一元的に扱われているが、事後測定においては使用権と所有権を区別して二元的に扱われていることになる。このように考えると、使用権資産の認識には、使用権と所有権（または原資産そのもの）の認識が混在しているように見受けられる。

する解約不能期間に、①レシー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と、②レシー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（基準案14項、29項）<sup>8)</sup>。

例えば、契約期間2年のリースで、レシーが6か月前に解約の旨を通知すれば解約可能であり、2年経過後に契約を2年間延長できるとする。この場合、レシーは、解約の通知をしても6か月はリースを継続しなければならないから、リース期間として確実である6か月が解約不能期間となる。その6か月の解約不能期間を基礎として、それを超える期間についてはレシーが解約オプションを有していると考え、レシーがそのオプションをいつ行使するのかを考慮して解約不能期間に加える<sup>9)</sup>。また、2年経過後にはレシーが延長オプションを有していると考え、レシーがそのオプションを行使するのかを考慮して解約不能期間に加えることになる（指針案の設例8）。これを図示すると、**図表2**のようになる。

このように、レシーのリース期間は、解約不能期間を基礎として、合理的に確実なオプションの対象期間を加えることにより決定される。そうすることにより、リース期間は、リースの継続が合理的に確実とみられる期間を表すことになる。リースの継続が合理的に確実であれば、その期間にわたる使用权及び支払義務は資産及び負債の定義を満たすことから、このようなリース期間の決定は使用权モデルの特徴であるといつてよい。

### (3) レサーの会計処理

#### ① 会計処理の在り方

レサーの会計処理の在り方について、公開草案では、現行基準のリスク経済価値モデルを踏襲することを提案している。すなわち、レサーは、リースをFLとOLに分類し、FLについては所有権移転FLと所有権移転外FLに分類する。FLは「原資産の売却」として処理し、OLは「原資産の賃貸借」として処理する。FLとOLの判定方法も現行基準と同様である。レサーは、解約不能かつフルペイアウトであるリースをFLとし、それ以外のリースをOLとする。フルペ

8) このとき、「合理的に確実」の判断にばらつきが生じる懸念や、その判断が過去実績に偏る懸念がある。公開草案では、それらの懸念に対応するため、当該判断の際に考慮する経済的インセンティブを次のように例示している（指針案15項、BC22項）。

- ① 延長又は解約オプションの対象期間に係る契約条件（リース料、違約金、残価保証、購入オプションなど）
- 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 延長又は解約オプションの行使条件

9) 解約オプションがなければ、契約期間の全体（この例では2年）が解約不能期間となる（PwCあたら監査法人編 [2016: 40頁]）。もともと、期間を定めた契約（有期契約）は、期間内の解約を制限されるのが原則である（加藤 [2007: 36頁]）。



図表2 リース期間の決定

## ケース1：「リース期間＝解約不能期間」となる場合

| 解約不能期間<br>(6か月) | 解約オプションの対象期間<br>(1年6か月)   | 延長オプションの対象期間<br>(2年)     |
|-----------------|---------------------------|--------------------------|
| 6か月後に<br>解約可能   | 解約オプションの非行使が<br>合理的に確実でない | 延長オプションの行使が<br>合理的に確実でない |
| リース期間(6か月)      |                           |                          |

## ケース2：「リース期間＝解約不能期間＋解約オプションの対象期間」となる場合

| 解約不能期間<br>(6か月) | 解約オプションの対象期間<br>(1年6か月)   | 延長オプションの対象期間<br>(2年)     |
|-----------------|---------------------------|--------------------------|
| 6か月後に<br>解約可能   | 解約オプションの非行使が<br>合理的に確実である | 延長オプションの行使が<br>合理的に確実でない |
| リース期間(2年)       |                           |                          |

## ケース3：「リース期間＝解約不能期間＋解約オプションの対象期間＋延長オプションの対象期間」となる場合

| 解約不能期間<br>(6か月) | 解約オプションの対象期間<br>(1年6か月)   | 延長オプションの対象期間<br>(2年)     |
|-----------------|---------------------------|--------------------------|
| 6か月後に<br>解約可能   | 解約オプションの非行使が<br>合理的に確実である | 延長オプションの行使が<br>合理的に確実である |
| リース期間(4年)       |                           |                          |

【出所】リース事業協会〔2023a：8頁〕をもとに筆者作成。

イアウトは現在価値基準を原則的な基準、経済的耐用年数基準を簡便的な基準として判定し、この2つのいずれかのみを満たす場合は所有権移転外FL、それに加えて所有権移転基準、割安購入選択権基準、特別仕様基準のいずれかを満たす場合は所有権移転FLとする（基準案41-43項、46項、BC47-BC48項、指針案55-59項、66項、BC85-BC90項）。

公開草案がレサーの会計処理について現行基準を踏襲しているのは、IFRS16もTopic842もレサーの会計処理を抜本的に改正していないためである（基準案BC12項）。IFRS16とTopic842は、その審議の過程で2つの公開草案（IASB〔2010〕、IASB〔2013〕）が出されており、いずれにおいてもレシーとレサーの会計処理の対称性を意識してレサーの会計処理も改正することを提案していたが、最終的にレサーの会計処理は実質的に変更しないこととされた。その主な理由は、①リスク経済価値モデルによる従来のレサーの会計処理はよく理解されている、②従来のレサーの会計処理でも財務諸表利用者に必要な情報が提供されており、投資者は一般的に個々の企業（その企業が同一の原資産のレシーとレサーであるとは限らない）の財務諸表を分析しているから、レシーとレサーの会計処理が対称的であることは不可欠ではない、③従来のレサーの会計処理に重大な欠陥はなく、レシーの会計処理が変更されるという理由だけで変更すべ

きではない、ということによる。そのため、レサールの会計処理を改正しても、コストを上回るベネフィットを得られないと考えられたからである (IFRS16 : par.BC57-BC66, Topic842 : par.BC89-BC90)。

## ② リース開始日の当初測定

FLの場合、レサールは通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理を行い、リース開始日に所有権移転FLについてはリース債権、所有権移転外FLについてはリース投資資産を計上する (基準案43-44項)。基本となる会計処理は、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レサールとして同一の製品又は商品を原資産としてリースを行う場合 (以下、A法という) と、それ以外の場合 (以下、B法という) で異なる。

A法の場合、レサールは、リース開始日において、リース料総額から利息相当額を控除した金額で売上高を計上し、同額で債権 (リース債権またはリース投資資産、以下同じ) を計上する。また、原資産の帳簿価額により売上原価を計上する。B法の場合、レサールは、売上高と売上原価を計上せずに、リース開始日において原資産の現金購入価額により債権を計上する (指針案67-68項, 74項)。

現行基準との関係でいうと、公開草案のA法は、売上高と売上原価を計上するという点で、現行基準の第1法 (リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法) と第2法 (リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法) に近い。しかし、A法は、売上高及び債権をリース料総額から利息相当額を控除した金額、すなわちリース料総額の現在価値で計上するのに対して、第1法は、リース料総額で計上するという点で異なる。また、A法は、リース開始日に売上高と売上原価を全額計上するため、リース料受取時には売上高も売上原価も計上しないという点で、第2法と異なる。

また、公開草案のB法は、現行基準の第3法 (売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法) と実質的に同じである。もともと、第3法は、リースが金融取引としての性格が強い場合を想定して設けられた処理方法である。公開草案では、これを踏襲して、リースが金融取引としての性格が強い場合に当該方法が適用されることになるよう、レサールが原資産と同一の製品又は商品を販売することを主たる事業としていない場合に、B法を適用するとしている (指針案BC101項)。

さらに、収益認識会計基準との関係でいうと、A法は、リース開始日に売上高と売上原価を全額計上し、販売益も全額計上するため、収益認識会計基準と整合的な会計処理になる。また、リースには複合的な性格があるとはいえ、金融の側面があることも否定できず、顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合に該当すると考えられる。そのため、リース料総額から利息相当額を控除した金額で売上高を計上することは、収益認識会計基準と整合的な会計処理であるといえる (指針案BC99項)。これに対して、第1法は、販売益を繰延処理してリース期間の

各期に配分するという点、及び、売上高をリース料総額で計上するという点において、収益認識会計基準と整合的でないと思われる部分がある。A法は、これらの第1法の問題点を解消する形で踏襲したものであるといえる。

また、第2法は、もともと、従来行われてきた割賦販売の処理を想定して設けられたものである。しかし、リース期間中の各期の受取リース料を売上高として計上する方法は、割賦基準によって収益を認識するものであり、収益認識会計基準において認められていないことから、公開草案では第2法を廃止している（指針案BC100項）。なお、B法は、第3法を踏襲したものであるが、売上高を計上する処理方法ではないため、収益認識会計基準との整合性について十分な配慮が求められるものではない。

### ③リース開始日以後の事後測定

FLの場合、レサーの事後測定の主なものとしては、債権に係る利息相当額の期間配分がある。利息相当額の総額は、リース料総額及び見積残存価額の合計額からそれに対応する原資産の取得価額を控除した金額であり、これをリース期間中の各期に配分する方法は、原則として利息法による。利息法においては、各期の利息相当額を債権の未回収元本残高に一定の利率を乗じて算定し、当該金額を受取利息として計上することになるが、契約条件の変更など特別な事情がなければ、その利率は現在価値基準の判定で用いた割引率、すなわちレサーの計算利率（リース料総額の現在価値と見積残存価額の現在価値の合計額が原資産の現金購入価額又はレシーに対する現金販売価額と等しくなるような利率）である（基準案45項、指針案62項、69項、75項）。

この点、公開草案のA法とB法では、リース開始日に計上する債権の算定方法が異なることから、2つの方法で利息相当額の期間配分も異なるように見えるが、そうではない。後述の計算設例の検討からも明らかなように、同様の前提条件で考えれば、どちらの方法においても同様の結果となる。例えば、見積残存価額はゼロとし、原資産の現金購入価額と現金販売価額は等しいとする。また、リース料総額の現在価値をPV、原資産の現金購入価額と現金販売価額をFVと略称するとしよう。このとき、A法の場合、リース開始日の債権はPV（割引率はレサーの計算利率）で計上するが、レサーの計算利率は「 $PV = FV$ 」となるように算定されるから、リース開始日の債権はFVと等しくなる。一方、B法の場合、リース開始日の債権はFVで計上するが、やはりレサーの計算利率は「 $PV = FV$ 」となるように算定されるから、リース開始日の債権はPV（割引率はレサーの計算利率）と等しくなる。つまり、この場合、A法とB法で債権の金額は同じであり、レサーの計算利率も同じである。そして、利息法においては、その債権の金額をもとにレサーの計算利率で利息相当額を期間配分するから、どちらの方法でも同じ結果となるのである。

#### ④ リース期間の決定

リース期間は、レシーとレサーで決定方法が異なる。レサーの場合、レシーが原資産の使用権を有する解約不能期間に、レシーが再リースする意思が明らかな場合の再リース期間を加えて決定する（基準案15項、30項）。これは現行基準の定めと同様であるが、IFRS16では、リース期間の決定はレシーとレサーで共通の定めとなっている。そのため、公開草案とIFRS16で取扱いに違いが生じているが、公開草案では、①レシーによる延長又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レサーが評価することは困難である、②公開草案は主としてレシーの会計処理について改正を行うものであるという理由から、現行基準の定めを踏襲している（基準案BC33項）。

### Ⅲ. 計算設例の検討

#### (1) レサーが製品又は商品を販売することを主たる事業としていない場合

まず、レサーがB法を適用する場合の計算設例を示すと、次のようになる。この計算設例は、公開草案の設例（指針案の設例9-1と設例9-3）をもとに前提条件を一部変更し、補足説明を加えて作成したものである。

##### 前提条件

1. レシーとレサーは契約がリースを含むと判断した。
2. 所有権移転条項はない、割安購入選択権はない、原資産は特別仕様ではない。
3. リース開始日 x1年4月1日
4. レシーとレサーのリース期間 5年
5. レサーの原資産（機械装置）の現金購入価額 50,000千円
6. レサーの見積残存価額 4,000千円（レシーによる残価保証はない）
7. リース料 総額60,000千円（年額12,000千円を年後払い）
8. 原資産の経済的耐用年数 8年
9. レシーの減価償却方法 定額法（減価償却費は決算日ごとに計上する）
10. レシーの追加借入利率 年8%（レシーはレサーの計算利率を知り得ない）
11. 決算日 3月31日
12. レサーは、製品又は商品を販売することを主たる事業としていない。

#### 【レシーの取扱い】

##### ● 使用権資産及びリース負債の計上額

レシーはレサーの計算利率を知り得ないため、レシーの追加借入利率（年8%）を用いてリース料総額60,000千円を現在価値に割り引き、その金額を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とする。

$$12,000 \times (1 + 8\%)^{-1} + \dots + 12,000 \times (1 + 8\%)^{-5} = 47,913 \text{千円}$$

●リース負債の返済スケジュール （単位：千円）

| 日付      | リース料   | 利息分（8%） | 元本分    | 元本残高   |
|---------|--------|---------|--------|--------|
| x1.4.1  |        |         |        | 47,913 |
| x2.3.31 | 12,000 | 3,833   | 8,167  | 39,746 |
| x3.3.31 | 12,000 | 3,180   | 8,820  | 30,926 |
| x4.3.31 | 12,000 | 2,474   | 9,526  | 21,400 |
| x5.3.31 | 12,000 | 1,712   | 10,288 | 11,112 |
| x6.3.31 | 12,000 | 888     | 11,112 | 0      |
| 合計      | 60,000 | 12,087  | 47,913 | —      |

●レシーの会計処理 （単位：千円）

| 日付      | 借方科目    | 金額     | 貸方科目    | 金額     |
|---------|---------|--------|---------|--------|
| x1.4.1  | 使用権資産   | 47,913 | リース負債   | 47,913 |
| x2.3.31 | リース負債   | 8,167  | 現金預金    | 12,000 |
|         | 支払利息    | 3,833  |         |        |
|         | 減価償却費   | 9,583  | 減価償却累計額 | 9,583  |
| x3.3.31 | リース負債   | 8,820  | 現金預金    | 12,000 |
|         | 支払利息    | 3,180  |         |        |
|         | 減価償却費   | 9,583  | 減価償却累計額 | 9,583  |
| （中略）    |         |        |         |        |
| x6.3.31 | リース負債   | 11,112 | 現金預金    | 12,000 |
|         | 支払利息    | 888    |         |        |
|         | 減価償却費   | 9,583  | 減価償却累計額 | 9,583  |
|         | 減価償却累計額 | 47,913 | 使用権資産   | 47,913 |

## 【レシーの取扱い】

## ●レシーの計算利率の算定

レシーの計算利率は、次の計算により、 $r = 8.462\%$ と算定される。

$$12,000 \times (1 + r)^{-1} + \dots + 12,000 \times (1 + r)^{-5} + 4,000 \times (1 + r)^{-5} = 50,000 \text{千円（原資産の現金購入価額）}$$

## ●リースの分類

レシーの計算利率（年8.462%）を用いてリース料総額60,000千円を現在価値に割り引くと、現在価値基準の判定は次のようになる。

$$12,000 \times (1 + 8.462\%)^{-1} + \dots + 12,000 \times (1 + 8.462\%)^{-5} = 47,335 \text{千円}$$

$$\text{現在価値} 47,335 \text{千円} \div \text{現金購入価額} 50,000 \text{千円} = 94.7\% \geq 90\%$$

したがって、このリースはFLに該当する。さらに、所有権移転基準、割安購入選択権基準、特別仕様基準を満たさないため、所有権移転外FLに該当する。

## ●会計処理の方法

レシーは製品又は商品を販売することを主たる事業としていないことから、レシーの会計処理はB法による。

## ●リース投資資産の回収スケジュール (単位：千円)

| 日付      | リース料   | 利息分 (8.462%) | 元本分    | 元本残高   |
|---------|--------|--------------|--------|--------|
| x1.4.1  |        |              |        | 50,000 |
| x2.3.31 | 12,000 | 4,231        | 7,769  | 42,231 |
| x3.3.31 | 12,000 | 3,574        | 8,426  | 33,805 |
| x4.3.31 | 12,000 | 2,861        | 9,139  | 24,666 |
| x5.3.31 | 12,000 | 2,087        | 9,913  | 14,753 |
| x6.3.31 | 12,000 | 1,247        | 10,753 | 4,000  |
| 合計      | 60,000 | 14,000       | 46,000 | —      |

## ●レサーの会計処理 (単位：千円)

| 日付      | 借方科目    | 金額                     | 貸方科目    | 金額                    |
|---------|---------|------------------------|---------|-----------------------|
| x1.4.1  | 機械装置    | 50,000                 | 現金預金    | 50,000                |
|         | リース投資資産 | 50,000 <sup>(*1)</sup> | 機械装置    | 50,000                |
| x2.3.31 | 現金預金    | 12,000                 | リース投資資産 | 7,769                 |
|         |         |                        | 受取利息    | 4,231                 |
| x3.3.31 | 現金預金    | 12,000                 | リース投資資産 | 8,426                 |
|         |         |                        | 受取利息    | 3,574                 |
| (中略)    |         |                        |         |                       |
| x6.3.31 | 現金預金    | 12,000                 | リース投資資産 | 10,753                |
|         |         |                        | 受取利息    | 1,247                 |
|         | 貯蔵品     | 4,000 <sup>(*2)</sup>  | リース投資資産 | 4,000 <sup>(*2)</sup> |

(\*1) B法の場合、リース投資資産は、原資産の現金購入価額で計上する。

(\*2) 見積残存価額により、その後の保有目的に応じて貯蔵品又は固定資産等として計上する。

## (2) レサーが製品又は商品を販売することを主たる事業としている場合

次に、レサーがA法を適用する場合の計算設例を示すと、次のようになる。この計算設例は、公開草案の設例（指針案の設例12）をもとに前提条件を一部変更し、補足説明を加えて作成したものである。なお、この前提条件のもとでは、レサーの会計処理は上記(1)の場合と同様であるため、ここではレサーの会計処理のみを示す。

## 前提条件

- レサーとレサーは契約がリースを含むと判断した。
- 所有権移転条項はない、割安購入選択権はない、原資産は特別仕様ではない。
- リース開始日 x1年4月1日
- レサーとレサーのリース期間 5年
- レサーの原資産（機械装置）の帳簿価額 46,800千円
- レサーに対する現金販売価額 50,000千円
- レサーの見積残存価額 4,000千円（レサーによる残価保証はない）
- リース料 総額60,000千円（年額12,000千円を年後払い）
- 原資産の経済的耐用年数 8年

10. レシーの減価償却方法 定額法（減価償却費は決算日ごとに計上する）
11. レシーの追加借入利率 年8%（レシーはレサーの計算利率を知り得ない）
12. 決算日 3月31日
13. 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、同時にレサーとして同一製品又は商品をリースの対象としている。

### 【レサーの取扱い】

#### ●レサーの計算利率の算定

レサーの計算利率は、次の計算により、 $r = 8.462\%$ と算定される。

$$12,000 \times (1 + r)^{-1} + \dots + 12,000 \times (1 + r)^{-5} + 4,000 \times (1 + r)^{-5} = 50,000 \text{千円（レシーに対する現金販売価額）}$$

#### ●リースの分類

レサー計算利率（年8.462%）を用いてリース料総額60,000千円を現在価値に割り引くと、現在価値基準の判定は次のようになる。

$$12,000 \times (1 + 8.462\%)^{-1} + \dots + 12,000 \times (1 + 8.462\%)^{-5} = 47,335 \text{千円}$$

$$\text{現在価値} 47,335 \text{千円} \div \text{現金販売価額} 50,000 \text{千円} = 94.7\% \geq 90\%$$

したがって、このリースはFLに該当する。さらに、所有権移転基準、割安購入選択権基準、特別仕様基準を満たさないため、所有権移転外FLに該当する。

#### ●会計処理の方法

レサーは製品又は商品を販売することを主たる事業としていることから、レサーの会計処理はA法による。

#### ●リース投資資産の回収スケジュール

（単位：千円）

| 日付      | リース料   | 利息分 (8.462%) | 元本分    | 元本残高   |
|---------|--------|--------------|--------|--------|
| x1.4.1  |        |              |        | 50,000 |
| x2.3.31 | 12,000 | 4,231        | 7,769  | 42,231 |
| x3.3.31 | 12,000 | 3,574        | 8,426  | 33,805 |
| x4.3.31 | 12,000 | 2,861        | 9,139  | 24,666 |
| x5.3.31 | 12,000 | 2,087        | 9,913  | 14,753 |
| x6.3.31 | 12,000 | 1,247        | 10,753 | 4,000  |
| 合計      | 60,000 | 14,000       | 46,000 | —      |

## ● レサラーの会計処理

(単位：千円)

| 日付      | 借方科目    | 金額                     | 貸方科目    | 金額                     |
|---------|---------|------------------------|---------|------------------------|
| x1.4.1  | リース投資資産 | 47,335 <sup>(*)2</sup> | 売上高     | 47,335 <sup>(*)1</sup> |
|         | 売上原価    | 46,800 <sup>(*)3</sup> | 棚卸資産    | 46,800                 |
|         | リース投資資産 | 2,665 <sup>(*)2</sup>  | 売上原価    | 2,665 <sup>(*)3</sup>  |
| x2.3.31 | 現金預金    | 12,000                 | リース投資資産 | 7,769                  |
|         |         |                        | 受取利息    | 4,231                  |
| x3.3.31 | 現金預金    | 12,000                 | リース投資資産 | 8,426                  |
|         |         |                        | 受取利息    | 3,574                  |
| (中略)    |         |                        |         |                        |
| x6.3.31 | 現金預金    | 12,000                 | リース投資資産 | 10,753                 |
|         |         |                        | 受取利息    | 1,247                  |
|         | 貯蔵品     | 4,000 <sup>(*)4</sup>  | リース投資資産 | 4,000 <sup>(*)4</sup>  |

(\*)1 A法の場合、リース料総額60,000千円から利息相当額を控除した金額、すなわちリース料総額の現在価値47,335千円で売上高を計上する。

(\*)2 リース投資資産は、売上高47,335千円と見積残存価額の現在価値2,665千円の合計額(50,000千円)となる。なお、見積残存価額の現在価値は、次のように算定される。 $4,000 \times (1 + 8.462\%)^{-5} = 2,665$ 千円。

(\*)3 原資産の帳簿価額46,800千円から見積残存価額の現在価値2,665千円を控除した金額で売上原価を計上する。

(\*)4 見積残存価額により、その後の保有目的に応じて貯蔵品又は固定資産等として計上する。

## (3) 計算設例の考察

## ① レシーの会計処理

当初測定において、レシーは使用権資産とリース負債をリース料総額の現在価値で計上する。ここでは、資産及び負債の金額が原資産の購入価額と近似することは想定されていない。すでに述べたように、使用権モデルは、概念フレームワークの資産及び負債の定義に基づいて原資産の使用権に資産性を認め、その取得の対価であるリース料支払義務に負債性を認めるものである。そのため、資産及び負債の当初測定は、原資産の購入ではなく使用権の購入という観点から行われるので、リース料総額の現在価値が原資産の購入価額の何%であっても、その金額で資産及び負債を計上することになる。

事後測定においては、計算設例のリースは原資産の所有権がレシーに移転すると認められるものではないから、レシーが使用権を有している期間はリース期間に限られ、レシーはリース終了後に使用権を失うので価値は残らない。そのため、使用権資産の減価償却はリース期間にわたり、残存価額をゼロとして行う。また、リース負債に係る利息相当額は利息法によって期間配分するため、各期への配分額はリース負債の残高に一定の利率を乗じて算定し、その金額を支払利息として計上する。利息法の利率は、リース負債の当初測定で用いた現在価値の割引率を適用する。

## ② レサラーの会計処理

レサラーの会計処理にはA法とB法がある。会計処理の意図に即していえば、A法はレサラーが



販売活動の一環としてリースを行う場合の処理方法であり、B法はレサーが金融取引の性格が強いものとしてリースを行う場合の処理方法である。

当初測定において、B法の場合は、原資産の現金購入価額で債権（この計算設例ではリース投資資産、以下同じ）を計上する。想定されているビジネススキームは、レサーが原資産を購入し、その価額でレシーに貸し付け、分割払いによる利息を含めてレシーから資金を回収するというものである。このスキームにおいて、レサーは原資産の販売益を得ることは意図していないため、販売取引よりも金融取引としての性格が強い。そのため、会計処理としては、売上高と売上原価を計上せずに、債権に係る利息相当額を期間配分するという取扱いになる。

一方、A法の場合は、原資産の帳簿価額と現金販売価額が異なることから、当該リースは販売活動の一環とみられる。想定されているビジネススキームは、レサーが原資産を製造又は購入し、それを上回る価額でレシーに貸し付け、販売益と分割払いによる利息を含めてレシーから資金を回収するというものである。このスキームには、原資産の販売取引と金融取引という2つの性格がある。そのため、会計処理としては、売上高と売上原価を計上すると同時に、債権に係る利息相当額を期間配分するという取扱いになる。

事後測定において、B法の場合は、リース開始日の債権を回収すると同時に、当該債権に係る利息相当額を期間配分する。ここでは、所有権移転外FLのリース開始日の債権（50,000千円）について、その意味を検討しておきたい。リース終了日に最後のリース料を受け取ったときには、債権の期首残高14,753千円から10,753千円が回収されて、債権の残高は4,000千円となる。その金額は見積残存価額と等しい。このことから、所有権移転外FLのリース開始日の債権（50,000千円）は、将来のリース料を受受する権利（その現在価値47,335千円）と見積残存価額（その現在価値2,665千円）から構成される複合的な資産を意味することになる（基準案BC50項）。ここで、見積残存価額の取扱いに注目すると、リース開始日の現在価値2,665千円がリース終了日には4,000千円になることから、割引の巻戻し（unwinding）による増価処理が行われていることになる。その処理で貸方に生じるはずの利息収益は、債権の事後測定で計上される受取利息に含まれている<sup>10)</sup>。

10) リース開始日のリース投資資産の残高（50,000千円）をリース料債権部分（47,335千円）と見積残存価額部分（2,665千円）に分けて、1年目（x2.3.31）と2年目（x3.3.31）の受取利息の内訳とリース投資資産の残高の内訳を示すと、次のようになる。

<1年目（x2.3.31）>

受取利息4,231千円の内訳：①と②の合計額

- リース料債権部分に係る利息：47,335千円×8.462%＝①4,005千円
- 見積残存価額部分に係る利息：2,665千円×8.462%＝②226千円

リース投資資産の残高42,231千円の内訳：③と④の合計額

- リース料債権部分の回収額：リース料受取額12,000千円－①4,005千円＝7,995千円
- リース料債権部分の金額：47,335千円－7,995千円＝③39,340千円
- 見積残存価額部分の金額：2,665千円＋②226千円（割引の巻戻しによる増価処理）＝④2,891千円

一方、A法の場合も、リース開始日の債権を回収すると同時に、当該債権に係る利息相当額を期間配分する。ただし、リース開始日の債権について、売上高はリース料総額の現在価値(47,335千円)であり、公開草案では、それと同額で債権を計上しているが(指針案67項)、計算設例では、見積残存価値の現在価値(2,665千円)を加えた金額(50,000千円)となっていることに注意しておきたい。同様に、公開草案では、リース開始日に原資産の帳簿価額(46,800千円)で売上原価を計上しているが(指針案67項)、計算設例では、見積残存価値の現在価値(2,665千円)を控除した金額(44,135千円)となっている<sup>11)</sup>。

この処理について、公開草案では明確な説明はなされていないが、次のように解釈することができる。すなわち、売上高(47,335千円)はレシーから受け取るリース料総額の現在価値で計上されているから、売上原価もそれに対応する金額で計上しなければならない。ところが、残存価値が想定される場合に売上原価を原資産の帳簿価額(46,800千円)で計上すると、売上高と売上原価が対応しなくなる。というのも、所有権移転外FLの場合、レサーは、レシーから受け取るリース料と原資産の見積残存価値の価値により投資額(46,800千円)の回収を図ることから(基準案BC50項)、原資産の帳簿価額は、リース料総額に相当する部分と見積残存価値に相当する部分で構成されていることになる。よって、原資産の帳簿価額(46,800千円)から見積残存価値に相当する部分(その現在価値2,665千円)を控除した金額(44,135千円)がリース料総額に相当する部分であり、その金額のみが売上高(47,335千円)に対応すると考えられる。そこで、いったん原資産の帳簿価額(46,800千円)を売上原価として計上し、その売上原価から見積残存価値の現在価値(2,665千円)を控除する処理を行うのである。

そして、その金額(2,665千円)は債権として計上する。この処理により、所有権移転外FLのリース開始日の債権(50,000千円)は、将来のリース料を収受する権利(その現在価値47,335千円)と見積残存価値(その現在価値2,665千円)から構成される複合的な資産を意味することになる(基準案BC50項)。ここで、見積残存価値の取扱いに注目すると、リース開始日の現在価値2,665千円がリース終了日には4,000千円になることから、割引の巻戻しによる増価処理が行われていることになる。その処理で貸方に生じるはずの利息収益は、債権の事後測定で計上

---

< 2年目 (x3.3.31) >

受取利息3,574千円の内訳：⑤と⑥の合計額

- ・リース料債権部分に係る利息：③39,340千円×8.462%＝⑤3,329千円
- ・見積残存価値部分に係る利息：④2,891千円×8.462%＝⑥245千円

リース投資資産の残高33,805千円の内訳：⑦と⑧の合計額

- ・リース料債権部分の回収額：リース料受取額12,000千円－⑤3,329千円＝8,671千円
- ・リース料債権部分の金額：③39,340千円－8,671千円＝⑦30,669千円
- ・見積残存価値部分の金額：④2,891千円＋⑥245千円(割引の巻戻しによる増価処理)＝⑧3,136千円

11) 計算の結果としていえば、販売益は「売上高47,335千円－売上原価44,135千円＝3,200千円」であり、その金額は「現金販売価額50,000千円－原資産の帳簿価額46,800千円＝3,200千円」と等しい。

される受取利息に含まれている<sup>12)</sup>。これについてはB法でも同様であり、A法とB法に違いはない。

このように、A法とB法は、売上高と売上原価を計上して販売益を計上するか否かで異なるが、リース開始日に計上する債権と当該債権に係る利息相当額の期間配分は同じである。見積残存価額の取扱いについても、同様であるといえる。

#### IV. おわりに

本稿では、2023年5月にASBJが発表したリース会計基準改正の公開草案について考察した。公開草案の取扱いは、細部をみればIFRS16と異なる取扱いをするところもあるが（例えば、レサラーのリース期間の決定など）、全体としてみればIFRS16と概ね整合的なものであり、公開草案が示した方向で現行基準を改正することは、国際的な会計基準とのコンバージェンスに資することになる。また、レサラーの会計処理について収益認識会計基準との整合性も図られることから、公開草案の基本方針は達成されており、一定の評価をすることができる。

しかし、コンバージェンスは成し遂げられるとしても、そのもとになっているIFRS16の会計処理に問題がないわけではない。IFRS16の審議で反対票を投じた張为国氏（Wei-Guo Zhang）は、反対意見として、レシーについてFLとOLを区別しない単一の会計処理モデル（使用権モデル）を要求しながら、レサラーについてFLとOLを区別する二本立ての会計処理モデル（リスク経済価値モデル）を維持することは、概念的に不整合であると指摘している。同氏は、レシーの会計処理に使用権モデルを採用することは支持しており、これをレサラーの会計処理にも対称的に適用すべきであると考えている。また、同氏は、IAS17の下では、経済的に同じである2つのリースが異なる方法で会計処理されるように契約が構築されることがあり、いわゆる基準回避行動の問題があったことから、そのIAS17と同じ二本立てのレサラーの会計処理モデルでは、IAS17と同じ問題が生じる可能性があることを懸念している（IFRS16：par.DO1-DO4）。

そうであるとすれば、将来的な課題として求められることは、使用権モデルに基づいてレシーとレサラーの会計処理を対称的なものとするところであろう。これについては、IFRS16とTopic842の審議中に出された2つの公開草案（IASB [2010]、IASB [2013]）でも検討されている。そのいずれにおいても提案されているのは、レサラーが債権と残存資産（residual asset）を計上する会計処理である<sup>13)</sup>。この処理方法は、使用権モデルに基づいてレシーとレサラーの会計処理の対称

12) リース開始日のリース投資資産の残高（50,000千円）をリース料債権部分（47,335千円）と見積残存価額部分（2,665千円）に分けて、受取利息の内訳とリース投資資産の残高の内訳をそれぞれ計算すると、B法の場合と同様になる。

13) この処理方法は、IASB [2010] では、認識中止アプローチ（derecognition approach）と呼ばれている。また、IASB [2013] では、タイプAリース（Type A leases）の会計処理として示されているが、審議中のStaff Paper（例えば、IASB [2014：par.16-17]）では債権・残存資産アプローチ（receivable and residual

性を追求するものであり、リースがIASBとFASBの共同プロジェクトとなる以前のG4+1のポジション・ペーパー(Nailor and Lennard [2000])でも検討されていた。とくに残存資産の取扱いは注目に値する<sup>14)</sup>。今後、あらためて検討を要する課題となるであろう。

## 参考文献

- FASB[1976], *SFAS 13:Accounting for Leases(Topic 840)*, FASB.  
 FASB[2016], *Accounting Standards Update No.2016-02:Leases(Topic 842)*, FASB.  
 IASB[2003], *IAS 17:Leases*, IASB.  
 IASB[2010], *Exposure Draft:Leases*, IASB.  
 IASB[2013], *Exposure Draft:Leases*, IASB.  
 IASB[2014], *Staff Paper, IASB Agenda ref 3A:Lessor Accounting Model*, IASB, January 2014.  
 IASB[2016], *IFRS 16:Leases*, IASB.  
 H.Nailor and A.Lennard(principal authors)[2000], *G4+1 Position Paper:Leases:Implementation of a New Approach*, IASC.  
 企業会計基準委員会 [2007]『企業会計基準第13号 リース取引に関する会計基準』企業会計基準委員会。  
 企業会計基準委員会 [2010]『リース会計に関する論点の整理』企業会計基準委員会。  
 企業会計基準委員会 [2011]『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』企業会計基準委員会。  
 企業会計基準委員会 [2023a]『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)』企業会計基準委員会。  
 企業会計基準委員会 [2023b]『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)』企業会計基準委員会。  
 PwC あらた監査法人編 [2016]『実務入門 IFRSの新リース会計』中央経済社。  
 加藤久明 [2007]『現代リース会計論』中央経済社。  
 加藤久明 [2015]「リース会計基準の改定動向に関する分析と検討——IASBとFASBの共同プロジェクトを中心として——」『現代社会と会計』(関西大学大学院会計研究科)第9号。  
 加藤久明 [2017]「IASBとFASBの新しいリース会計基準に関する比較考察」『現代社会と会計』(関西大学大学院会計研究科)第11号。  
 佐藤信彦 [2014]「リース取引における貸手の会計処理」『財務会計研究』第8号。  
 佐藤信彦 [2016]「IFRS16号「リース」の概要と特徴」『産業経理』第76巻第2号。  
 佐藤信彦・角ヶ谷典幸編 [2009]『リース会計基準の論理』税務経理協会。

---

approach)と呼ばれている。IASB [2010] とIASB [2013] のレサーの会計処理については、加藤 [2015] を参照。

14) Nailor and Lennard [2000 : par.12.6] では、残存資産の取扱いとして、①当初測定では残存資産を割引前の金額で計上し、その事後測定は行わずに帳簿価額のままにしておく方法 (Method A)、②当初測定では残存資産を割引後の金額で計上し、その事後測定は行わずに帳簿価額のままにしておく方法 (Method B)、③当初測定では残存資産を割引後の金額で計上し、その事後測定では割引の巻戻しによる増価処理を行う方法 (Method C) が検討されている。Nailor and Lennard [2000 : par.12C] は、③を提案している。なお、IASB [2010 : par.46, 50, 55] の処理は②と整合し、IASB [2013 : par.68, 71, 82] の処理は③と整合する。

この点、日本の公開草案は、残存資産を別個に計上するものではないが、債権に含めて計上されていると考えることもできる。計算設例のレサーの会計処理で検討したように、債権の当初測定には見積残存価額の現在価値が含まれており、その割引の巻戻しによる増価処理は債権の事後測定を通じて行われているからである。この残存資産の測定に限って言えば、日本の公開草案の処理は③と整合する。

- 佐藤 恵 [2021] 「リース会計における貸手の会計処理——認識中止アプローチを再考する現代的意義——」『国際会計研究学会年報』2020年度第1・2合併号。
- 茅根 聡 [1998] 『リース会計』新世社。
- 角ヶ谷典幸 [2023] 「リース会計・使用権アプローチの未解決課題」『会計』第203巻第5号。
- 菱山 淳 [2018a] 「IFRS16のもとでの資本化回避行動の余地」『産業経理』第78巻第3号。
- 菱山 淳 [2018b] 「リース取引における「使用権資産」勘定の特質」『簿記研究』第1巻第2号。
- 菱山 淳 [2023] 「IFRS16適用前後の財務諸表の変化」『会計』第203巻第5号。
- 山崎 尚 [2014] 「リースの貸手に対する使用権モデル適用に関する検討」『商学研究科紀要』（早稲田大学大学院商学研究科）第78巻。
- リース事業協会 [2023a] 「リース会計基準の公開草案の概要(1)」『月刊リース』第52巻第5号。
- リース事業協会 [2023b] 「リース会計基準の公開草案の概要(2)」『月刊リース』第52巻第6号。
- リース事業協会 [2023c] 「リース会計基準の公開草案の概要(3)」『月刊リース』第52巻第7号。

