

新リース会計基準における経過措置

公認会計士 かみや よういち
神谷 陽一

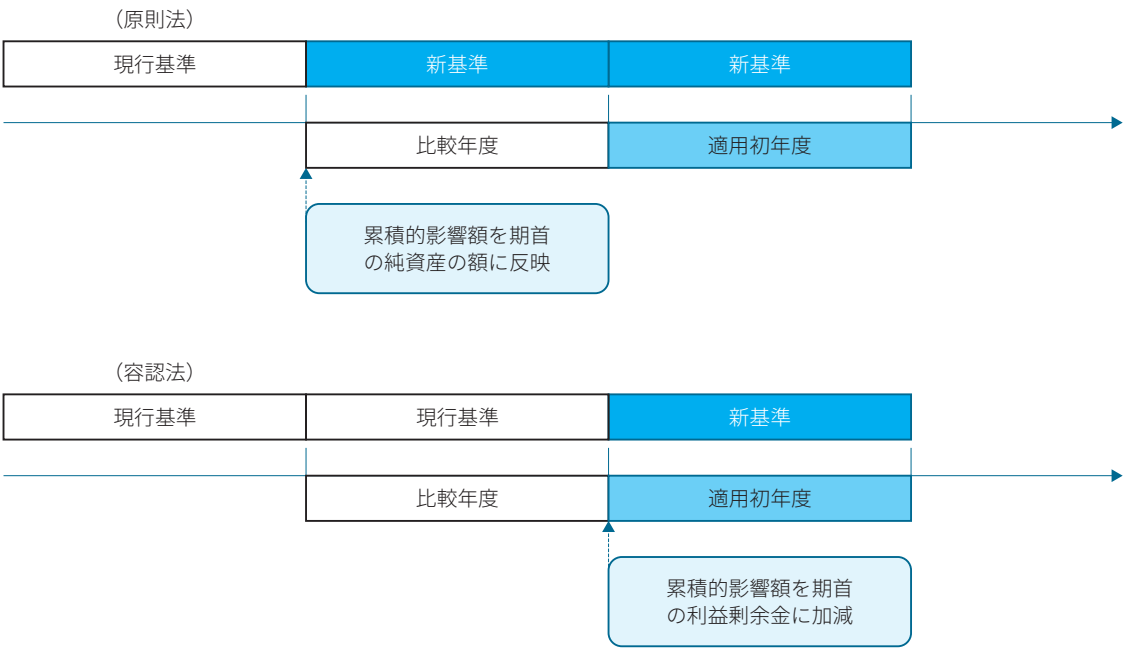
企業会計基準委員会が2024年9月に公表した企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第33号「リースに関する会計基準の適用指針」（以下、あわせて「新基準」という）は、2027年4月1日以後開始する事業年度から適用される。早期適用は認められている（図表1参照）。

（図表1）新基準の適用時期

	早期適用可能となる 決算期	強制適用される 決算期
3月決算企業	2026年3月期	2028年3月期
12月決算企業	2026年12月期	2028年12月期

新基準の適用初年度においては、次のいずれかの方法により会計処理を行う（指針118項、図表2参照）。

（図表2）適用初年度における遡及適用のイメージ



原則法	新基準を過去の期間のすべてに遡及適用する。
容認法	適用初年度の期首より前に新基準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基準を適用する。

本稿では、多くの企業が容認法を適用することが想定されることを踏まえて、容認法を適用する企業が新基準を適用する際に利用可能な主な経過措置の内容と適用上の留意点について、解説する。

なお、本稿における「基準○項」及び「指針○項」の記載は、特に断りがない限り、それぞれ企業会計基準第34号及び企業会計基準適用指針第33号の項番号を示している。

1. リースの識別（貸手借手共通）

新基準の適用初年度の期首においては、原則として、すべての契約について、その締結時に遡ってリースを含

むか否かを判断することが要求される（基準25項）。この取扱いには相当のコストが生じることが予想されることを踏まえて、企業は図表3に記載のいずれか又は双方の経過措置を適用することができる（指針119項）。

(図表3) リースの識別に係る経過措置

現行基準における取扱い	新基準における経過措置
1. リース取引として会計処理していた契約	新基準に基づきリースを含むか否かを判断せずに、新基準におけるリースとして取扱うことができる。
2. リース取引として会計処理していなかった契約	適用初年度の期首時点で存在する事実及び状況に基づいて、新基準に基づきリースを含むか否かを判断することができる。

多くの企業においては両方の経過措置を適用することが想定されるが、この場合、次の項目が、新基準の適用初年度の期首においてリースを含む契約として識別される。

1. 現行基準においてリース取引として会計処理していた契約
2. 1. に該当しない契約の中で、適用初年度の期首時点で存在する事実及び状況に基づいて、新基準に基づきリースを含むと判断された契約

2. 使用権資産及びリース負債の計上額（借手）

新基準において、借手は、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必要がある。新基準は、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の算定について、前述のとおり識別されたリースの内容に応じて、次の経過措置を提供している。

(図表4) ファイナンス・リース取引に分類していたリースに係る経過措置

現行基準における取扱い		新基準における経過措置
リース資産及びリース債務を計上していた。	→	それぞれの帳簿価額を使用権資産及びリース負債の帳簿価額として引き継ぐことができる。
通常の賃貸借取引に係る方法に準じて処理していた。	→	これまでの処理を継続することができる。

本経過措置を適用する上では、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現行基準において利子定額法又は利子込み法（指針40項）を適用していた場合、適用初年度の期首以後における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（指針41項）を超える場合であっても、その処理を継続することができる（指針121項）。

(1) ファイナンス・リース取引に分類していたリース

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は、通常、現行基準において貸借対照表にリース資産及びリース債務が計上されている。このようなリースについては、新基準における使用権資産及びリース負債の帳簿価額として、これまでのリース資産及びリース債務の帳簿価額を引き継ぐことができる。これらのリースについては、適用初年度の期首以降は新基準に基づき会計処理が行われる。この方法は、リース1件ごとに適用することができる。但し、新基準では、残価保証については借手による支払見込額を借手のリース料に含めることとなるため、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には、当該帳簿価額について、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必要がある（指針120項）。

また、現行基準において、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通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行っていたリースについては、その会計処理を継続することができる（指針122項、以上について図表4参照）。

(2) オペレーティング・リース取引に分類していたリース等

現行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と新基準の適用により新たに識別されたリースについては、現行基準においては貸借対照表に資産と負債は計上されていない。このようなリースについては、経過措置として、新基準の適用初年度の期首において使用権資産及びリース負債の帳簿価額を図表5のとおり算定することができる（指針123項、設例1参照）。

(図表5) オペレーティング・リース取引に分類していたリース等に係る経過措置

使用権資産	リース負債
リース1件ごとに、次のいずれかで算定する。 ①新基準をリース開始日から適用していたかのような帳簿価額。但し、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。 ②リース負債の計上額（右列参照）と同額。但し、適用初年度の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する。	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当該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により算定する。

使用権資産について図表5の①と②のいずれの方法を用いるかによって、その帳簿価額は異なるため、新基準の適用後の残りのリース期間にわたって計上される減価償却費等の費用負担額は異なる。設例1にあるとおり、一般的には、①の方法を用いる場合、②の方法と比較して、企業において帳簿価額の算定に係る負担は多い一方で、適用後の残りのリース期間にわたって計上される費用負担額は小さくなる。したがって、いずれの方法を適用するかを決定する際には、今後の損益計算書への影響額も考慮することが適切である。

本経過措置を選択した場合、次の方法の1つ又は複数を適用することができる。これらの方法はリース1件ごとに適用することができる（指針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、本経過措置を適用せずに、短期リース（指針20項）と同様の方法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

なお、本経過措置は、土地及び建物により構成されるリースのうち、現行基準においては建物のみについてファイナンス・リース取引としてリース資産及びリース債務を計上していた場合にも適用することができる（指針123項）。これにより、新基準の適用初年度の期首における土地及び建物については、残りの借手のリース料を基礎として使用権資産及びリース負債の帳簿価額を算定した上で、現行基準における建物についてのリース資産及びリース債務の帳簿価額を引き継がないことができる。

(設例1) オペレーティング・リース取引に分類していたリースに対する経過措置の適用

(前提条件) ・借手が有するリースの契約条件は次のとおりである。本リースは、現行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されていた。	
借手のリース期間	x1年4月1日をリース開始日とする5年
借手のリース料	年額1,000千円（毎年3月31日に後払い）
・新基準の適用初年度の期首はx3年4月1日であり、当該時点における追加借入利率は5%である。 ・リース開始日において、使用権資産の算定上、リース負債の算定額に加減算する項目はない。 ・使用権資産の減価償却は、定額法により、借手のリース期間を耐用年数、残存価値はゼロとして行われる。 ・リース開始日から適用初年度の期首までの間に、上記の減価償却以外に会計処理すべき事象はなかった。 ・借手は、新基準の適用初年度における遡及適用方法として容認法（指針118項但し書き）を選択する。	
(適用初年度の期首における借手の会計処理) 1. リース負債の測定（指針123項の経過措置を用いる場合） 残りの借手のリース料を当該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により算定する（指針123項(1)）。	
リース負債＝ $\frac{1,000}{(1+0.05)} + \frac{1,000}{(1+0.05)^2} + \frac{1,000}{(1+0.05)^3}$ ＝2,723千円	

2. 使用権資産の測定

(1) 指針123項(2)①の方法を用いる場合

(a) リース開始日における使用権資産の帳簿価額の算定

5年の借手のリース料を適用初年度の期首時点における追加借入利率を用いて割り引いた現在価値により算定する。

リース負債＝

$$\frac{1,000}{(1+0.05)} + \frac{1,000}{(1+0.05)^2} + \dots + \frac{1,000}{(1+0.05)^5}$$

＝4,329千円

前提より、リース開始日における使用権資産の帳簿価額はリース負債と同額である。

(b) 適用初年度の期首における使用権資産の帳簿価額の算定

リース開始日における使用権資産（4,329千円）を適用初年度の期首までの2年間にわたり定額法により減価償却を行ったかのようにして算定する。

4,329千円－（4,329千円×2年/5年）＝2,598千円

(会計処理)

(単位：千円)

(借) 使用権資産	2,598	(貸) リース負債	2,723
利益剰余金	125		

前提より、適用初年度の累積的影響額は適用初年度の期首の利益剰余金に加減される（指針118項但し書き）。

(2) 指針123項(2)②の方法を用いる場合

使用権資産は、リース負債と同額の2,723千円となる。

(会計処理)

(単位：千円)

(借) 使用権資産	2,723	(貸) リース負債	2,723
-----------	-------	-----------	-------

3. 借地権の設定に係る権利金等（借手）

新基準では、借地権の設定に係る権利金等の取扱いについて、図表6のとおり定めている（指針27項）。

(図表6) 借地権の設定に係る権利金等の会計処理

定期借地権	使用権資産の取得価額に含め、使用権資産の一部として、借手のリース期間にわたり減価償却する。
旧借地権 普通借地権	(原則法) 定期借地権と同様に減価償却する。 (容認法) 減価償却を行わない（これまで償却していなかった場合、又は適用初年度においてこれらの権利金等を計上していなかった場合に限る）。

(1) 定期借地権

定期借地権の設定に係る権利金等を計上していた借手は、これまで、賃借期間にわたって償却をしていたケースが多いと想定される。そのような場合、新基準の適用初年度の前期末におけ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の一部として引き継ぐことができる（指針128項）。

一方で、新基準は、これまで償却をしていなかったケースに対しては、特段の経過措置を定めていない。したがって、その場合、定期借地権に係るリースの開始日に遡及して償却計算を行って、新基準の適用初年度の期首における帳簿価額を算定すると考えられる。

(2) 旧借地権及び普通借地権

旧借地権又は普通借地権に係る権利金等について、減価償却を行う（原則法）ことを選択する借手は、次の経過措置を適用することができる。なお、いずれの場合も、対象の権利金等の帳簿価額は、新基準の適用後においては使用権資産の帳簿価額に含まれる。

過措置を適用することができる。なお、いずれの場合も、対象の権利金等の帳簿価額は、新基準の適用後においては使用権資産の帳簿価額に含まれる。

① これまで権利金等を償却していなかった場合

次のいずれかの処理をすることができる。

- (1) 対象の権利金等を新基準の適用後も償却しない（指針127項）。
この場合、償却していない権利金等が含まれる科目及び金額について、注記をする必要がある（指針99項(3)）。
- (2) 対象の権利金等を新基準の適用後は償却するときに、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、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（指針129

項)。

但し、償却した後の帳簿価額が前事業年度の期末日における権利金等の帳簿価額を上回る場合には、適用初年度の前事業年度の期末日における権利金等の帳簿価額をもって、適用初年度の期首における権利金等の帳簿価額とする。

新基準の適用初年度の期首から残りの借手のリース期間で償却する。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(指針128項)。

以上から、旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等について、新基準における会計方針とこれまで計上されていた権利金等に対する経過措置をまとめると図表7のとおりとなる。

② これまで権利金等を償却していた場合

対象の権利金等について、適用初年度の直前の帳簿価額を引き継ぐことができる。この場合、当該帳簿価額を

(図表7) 旧借地権又は普通借地権に係る権利金等に対する経過措置

新基準における会計方針	現行基準において計上されていた権利金等に対する経過措置
償却する(指針27項本文)	これまで償却していなかった場合、償却しない処理を継続することができる(指針127項)。
	これまで償却していなかった場合、権利金等を計上した日から償却していたかのように取り扱うことができる(指針129項)。
	これまで償却していた場合、新基準適用初年度の直前の帳簿価額を引き継ぐことができる(指針128項)。
償却しない(※) (指針27項但し書き)	償却しない(経過措置はない)。

(※) これまで償却していなかった企業に限って認められる。

4. 建設協力金等の差入預託保証金(借手)

新基準においては、建設協力金等の差入預託保証金のうち、将来返還されない金額等については使用権資産の取得価額に含められる(指針32項)。

図表8における(1)及び(2)については、経過措置とし

て、それぞれ現行基準において採用していた会計処理を継続することができる。また、(1)に係る長期前払家賃及び(2)については、適用初年度の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(指針130項)。

(図表8) 建設協力金等に係る経過措置

	現行基準において採用していた会計処理
(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)	・支払額と時価との差額を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。 ・時価と返還金額との差額は契約期間にわたって配分し受取利息として計上する。
(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	賃借予定期間にわたり定額法により償却する。

5. サブリース取引

新基準においては、サブリースの貸手(中間的な貸手)は、サブリースに対するファイナンス・リース判定をヘッドリースから取得した使用権資産を参照して行う(指針91項)。そのため、現行基準において原資産を参照して当該判定を行った結果としてオペレーティング・リースと判定されたサブリースの一部は、新基準においてはファイナンス・リースと判定される可能性がある。

サブリースの貸手は、経過措置として、次の処理を行うことが要求される(指針133項)。

(1) 次の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とサブリースの残りの契約条件に基づいて、ファイナンス・リース判定を行う。

(a) 現行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基準におけるサブリース

(b) 新基準の適用により新たに識別されたサブリース

(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は、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。

但し、この処理は、サブリース取引における例外的な取扱い（指針92項、93項）を適用する場合は要求されない（指針133項）。

6. セール・アンド・リースバック取引

新基準においては、セール・アンド・リースバック取引について、①資産の譲渡について売却に該当するかどうかの判断、②売却に該当する場合における売却損益の

計上方法、及び③資産の譲渡対価が時価ではない場合の取扱いについて、改正が行われている（指針53項から58項）。

売手である借手は、経過措置として、新基準の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図表9のとおり取り扱う（指針126項）。これは、前述のサブリース取引に対する経過措置と同様に強制規定であることに留意されたい。

（図表9）セール・アンド・リースバック取引に係る経過措置

項目	取扱い
1. 資産の譲渡について売却に該当するかどうかの判断	収益認識会計基準などの他の会計基準等に基づいて当該判断を見直すことは行わない。
2. 資産の譲渡対価が明らかに時価ではない場合等	譲渡対価と時価との差額等について調整を行う定め（指針57項）は適用しない。
3. リースバックの会計処理	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行う。
4. 現行基準において、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している場合	新基準の適用後もその処理を継続して、使用权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。

このうち、図表9における「3. リースバックの会計処理」については、新基準の適用初年度の期首における使用权資産及びリース負債の帳簿価額を次のように算定すると考えられる。

現行基準におけるリースバックの取扱い	新基準の適用初年度の期首における使用权資産及びリース負債の帳簿価額の算定方法の選択肢
オペレーティング・リース取引として処理されていた	1. 新基準をリースバック開始時まで遡及適用して、算定する。 2. 他のオペレーティング・リースと同様に、指針123項から125項の経過措置（前述の2節参照）を用いて算定する。
ファイナンス・リース取引として処理されていた	1. 新基準をリースバック開始時まで遡及適用して、算定する。 2. 他のファイナンス・リースと同様に、指針120項の経過措置（前述の2節参照）を用いて算定する。

7. リース投資資産及びリース債権の計上額（貸手）

貸手は、現行基準における分類等に応じて、次のように会計処理することができる（指針131項、132項）。

ファイナンス・リース取引に分類していたリース	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。
オペレーティング・リース取引に分類していたリース、及び本リース基準に基づき新たに識別されたリース	適用初年度の期首に締結された新たなリースとして、新基準を適用する。

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は、適用初年度の期首から新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。但し、現行基準において、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。

8. IFRS任意適用企業に対する経過措置

IFRS会計基準を連結財務諸表に適用している企業又はその連結子会社（以下、「IFRS任意適用企業」という）に対しては、これまで説明してきた経過措置とは別に、新基準の適用初年度において、次のいずれかの定めを適用することができる（指針134項）。

- | |
|---|
| (1) IFRS第16号「リース」の経過措置の定めを適用していたときには、IFRS第16号の経過措置の定め
(2) IFRS第16号を最初に適用するにあたってIFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の免除規定の定めを適用していたときには、IFRS第1号の免除規定の定め |
|---|

(1)又は(2)のいずれかの定めを適用する場合、連結財務諸表において当該定めを適用した時から新基準の適用初年度までIFRS会計基準を適用していたかのように算定した使用権資産及びリース負債の帳簿価額を新基準の適用初年度の期首の使用権資産及びリース負債の帳簿価額として、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する。

この経過措置を適用することにより、IFRS任意適用企業は、対象のリースについて新基準の適用初年度の期首において、連結財務諸表における使用権資産及びリース負債の帳簿価額を個別財務諸表においても用いることができる。

以下では、本経過措置の適用における留意事項を説明する。

(1) IFRS第16号等の適用後に開始したリースの取扱い

本経過措置は、IFRS第16号の経過措置の定めを適用した時点、又はIFRS第1号の免除規定の定めを適用した時点において存在していたリースを対象としている。したがって、本経過措置は、当該時点以降に開始したリースに対しては適用できない。

このようなリースについては、新基準の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を算定する場合に、次の会計処理の選択肢があると考えられる。

- | |
|--|
| 1. 現行基準においてファイナンス・リース取引に分類していた場合、指針120項の経過措置を適用して、適用初年度の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を用いて算定する（前述の2節参照）。 |
| 2. 現行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場合、指針123項の経過措置を適用して、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基礎として算定する（前述の2節参照）。 |
| 3. 1と2のいずれの経過措置も適用せず、リースの開始日から新基準を遡及的に適用して算定する。 |

このうち、3の方法で算定された使用権資産及びリース負債の帳簿価額は、多くの場合、連結財務諸表においてIFRS会計基準を適用して算定された使用権資産及びリース負債の帳簿価額と同様になると想定される。この結果として、新基準の適用初年度の期首における個別財務諸表上、連結財務諸表における使用権資産及びリース負債の帳簿価額を用いることが可能になると考えられる。

(2) 連結財務諸表において、簡便な帳簿価額を用いていた場合

実務上、連結財務諸表においては、重要性が乏しいと判断されたリースについて、使用権資産及びリース負債の帳簿価額が、IFRS会計基準に従って算定される帳簿価額よりも簡便に算定されている（又は帳簿価額が存在しない）ケースも想定される。

このようなケースにおいては、本経過措置を用いて個別財務諸表上の使用権資産及びリース負債の帳簿価額を算定することが適切ではない場合がありえる。この場合、対象のリースについて、指針120項又は指針123項の経過措置（前述の2節参照）を用いて、新基準の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を算定することも容認されると考えられる。

(3) セール・アンド・リースバック取引の取扱い

IFRS任意適用企業の連結財務諸表においては、新基準の適用初年度の期首より前に締結されたセール・アンド・リースバック取引については、新基準とは異なる会計処理に基づいて、リースバックに関連する使用権資産及びリース負債が算定されている。

この点を踏まえて、新基準の適用初年度の期首より前に締結されたセール・アンド・リースバック取引について、本経過措置を適用することは認められず、指針126項にしたがって新基準の適用初年度の使用権資産及びリース負債の帳簿価額を算定すること（前述の6節参照）が要求される。

(4) 連結会社相互間におけるリース

IFRS任意適用企業の連結財務諸表においては、連結会社相互間で締結されたリースについては、相殺消去されて帳簿価額が存在しない。

この点を踏まえて、本経過措置を適用する場合でも、連結会社相互間におけるリースとして相殺消去されたリースについては、指針118項から133項の経過措置の定めを適用することが容認されている（指針135項）。

以 上