

IFRS の実務適用  
リース会計

～まもなく公開草案を再公表～  
リース・プロジェクトによる  
最新の決定

2012 年 12 月

新日本有限責任監査法人  
 ERNST & YOUNG  
Quality In Everything We Do

# 目次

1. 概要 .....	5
2. 背景 .....	5
3. 適用範囲.....	6
3.1 リースの定義.....	6
3.2 適用範囲の除外事項.....	8
3.3 短期リース.....	9
3.4 リース要素と非リース要素の区分 .....	9
3.5 契約の変更又は状況の変化.....	12
4. 使用权モデルの概要 .....	12
5. 主要概念.....	13
5.1 リース期間.....	13
5.2 リース料 .....	15
5.3 割引率 .....	17
6. リースの分類.....	18
7. 借手の会計処理 .....	20
7.1 当初認識及び測定 .....	20
7.2 事後測定 .....	21
7.3 提案されている借手モデルと現行の会計処理の比較 .....	26
7.4 再評価 .....	27
7.5 借手に関するその他の事項.....	30
7.6 表示 .....	33
8. 貸手の会計処理 .....	34
8.1 債権及び残余アプローチでの当初認識及び測定.....	35
8.2 債権及び残余アプローチにおける事後測定 .....	37
8.3 再評価 .....	39
8.4 債権及び残余アプローチにおける表示 .....	43
8.5 提案されている貸手のモデルと現行の会計処理の比較.....	43
9. その他 .....	45
9.1 セール・アンド・リースバック.....	45
9.2 サブリース .....	45
9.3 開示 .....	46

9.4 企業結合 .....	46
<b>10. 移行措置 .....</b>	<b>47</b>
10.1 リースの借手 .....	48
10.2 リースの貸手 .....	50
10.3 移行に関するその他の検討事項 .....	51
<b>付録: 2010 年 ED 以降の主な変更点 .....</b>	<b>53</b>

## 重要ポイント

- ▶ 両審議会は、当初の公開草案の公表以降に行われた審議において、公開草案での提案を大きく変更しているが、これは主として両審議会に寄せられたコメントに対応するためである。
- ▶ 借手に関しては、従来のオペレーティング・リース取引がオフバランス処理されることはほとんどなくなり、一部のリースについてはリース費用の認識時期が大きく変更される可能性がある。
- ▶ 企業は、リースを分類する必要があるが、分類のための要件は現行基準とは異なる。また、分類はリース収益及び費用の認識方法を決定するために使用される。
- ▶ リースの識別やリース期間の決定などにおいて、判断がより重要となる。
- ▶ 両審議会は、公開草案の再公表を 2013 年第 1 四半期に予定している。

## 1. 概要

国際会計基準審議会 (IASB) と米国財務会計基準審議会 (FASB) (以下、両審議会) は、2010 年公表の公開草案 (以下、2010 年 ED) に対して寄せられた概念上及び実務への適用上の問題に対処するために、2010 年 ED において提案していたリース・モデルに重要な変更を行った。

両審議会による再審議後の提案では、ほとんどのリースについて、借手の貸借対照表にオンバランスすることが求められる。一方で、現在のリース会計と同様、借手及び貸手の会計処理方法は引き続き複数存在することになる。しかし、リースの分類は、「原資産の所有に伴うリスク及び経済価値の実質的にすべてが移転されるどうか」に基づいて行われることはなくなる。改訂後の提案では、リースの分類は、主としてリースの対象となる原資産の性質に基づいて行われ、この分類はリース収益及び費用の認識方法を決定する際に利用される。

また、改訂後の提案では、借手及び貸手は多くの判断を行わなければならない。定期的な判断を再評価する必要がある。今回の提案により、借手には重要なビジネス上の影響が生じる可能性があり、これには例えば以下が考えられる。

- ▶ 負債比率等の財務比率など、貸借対照表に係る重要な指標が変化する。
- ▶ 現行基準でオペレーティング・リースに区分されている一部のリースに関し、リース費用が現在よりも早期に認識され、それにより、EBITDA (金利・税金・償却前利益) などの損益計算書に係る指標も変化する。
- ▶ 財務制限条項や借入能力に影響が及ぶ場合がある。

これらの変更により、以下のような影響が考えられる。

借手: 重要な資産をリースするか、購入すべきかの判断

貸手: 財務諸表や関連する指標の大きな変化

例えば、一部の機器リースに関しては、利益が一定期間にわたって計上されるのではなく、リースの開始時に認識されることがある。また、貸手が実務を変更する可能性があり、第三者による残価保証がリースの分類に影響を及ぼさなくなることから、貸手はこのような保証を減少させるかもしれない。

両審議会は、再審議を終了しており、2013 年第 1 四半期にリース基準に関する草案を再度公表する予定であるが、発効日はまだ決定していない。

本稿は、両審議会による再審議における暫定的な決定について論じる。これらの決定は、両審議会が最終承認をするまでは、最終基準となるわけではない点に留意されたい。なお本稿の付録では、両審議会による 2010 年 ED に対する重要な改訂の概要を説明している。

## 2. 背景

両審議会はリース会計の新たなアプローチを共同で開発しているが、これは

現行のリース会計基準に対する以下のような批判に対処するためである。

- ▶ オペレーティング・リースの借手に生じる重要な資産及び負債が認識されていない。
- ▶ 経済的に類似するリース取引に対して異なる会計処理がされることがある。
- ▶ リース開始日における見積りが再評価されない。

現行モデルに対する批判の大半は、借手の会計処理に集中している。両審議会は、借手のリースに関する提案内容と整合するように、貸手の会計処理についても検討を行った。

両審議会は、多くの批判に対応するための公開草案を 2010 年に公表したが、それにより新たな論点が生じることになり、寄せられたコメントを基に以下の主要論点について再審議を実施した。

- ▶ リースの定義
- ▶ リース期間
- ▶ 変動リース料
- ▶ 収益及び費用の認識パターン
- ▶ 貸手の会計処理

両審議会は、再審議の結果、上記の論点について 2010 年 ED の提案内容に大幅な変更を行った。

### 3. 適用範囲

2010 年 ED では、新たなリース基準の適用範囲には、既存のガイダンスを用いることが提案されていた。すなわち、2010 年 ED におけるリースの定義及び適用指針は、その大半が現行基準を引き継いでおり、借手及び貸手の双方に適用されることになっていた。しかし、多くのリースに関してオペレーティング・リースによる会計処理が認められなくなることから、多数のコメント提供者が、現行のガイダンスを新基準においても引き続き適用することに疑問を呈した。

#### 3.1 リースの定義

リースとは、対価と引き換えに、資産を使用する権利が一定期間にわたり移転される契約と定義される。契約がリースに該当するには、次の 2 つの要件が満たされる必要がある。

1. 契約の履行が「特定の資産」に依存している。
2. 契約により、特定の資産の「使用を支配する権利」が移転する。

現行基準と同様、「特定の資産」は、明確に又は暗黙のうちに識別可能な資産である。例えば、巨大な資産のうちの物理的に区分可能な一部分(例: 高層ビルの 1フロア)は特定の資産となりうるが、一方で物理的な方法で資

会計上の影響の大きさに鑑みると、企業は、契約がリースであるか、又は契約にリースが含まれているか否かを評価するため、従来よりも契約内容に注意する必要がある。

産を区分できない場合(例:パイプライン容量の 50%)は特定の資産には該当せず、新基準の対象外となる。

他方で、実質的に代替資産を使用する権利をベンダーに与える契約(すなわち、ベンダーが契約を履行するにあたり、数多くの資産の中からいかなる資産を使用してもよい契約)は、契約の履行が特定の資産の使用に依存していないため、リースとはみなされない。代替資産を使用する権利は、資産を代替することが実際に、及び経済的に可能であり、かつ資産を顧客の同意なく取り替えることができる場合に「実質的」とみなされる。

#### 設例 1 - 代替資産を使用する権利

契約において、あるサービスを顧客に提供することが定められている。このサービス提供にあたっては、処理装置 No9 が使われるが、ベンダーは顧客の同意なく No9 を他の処理装置に取り替えることができる。ベンダーは、同じ処理装置を多数保有しており、それらの処理装置は、顧客に提供するための運搬が容易な場所に保管されている。ベンダーは、わずかな費用で容易に No9 を別の処理装置に取り替えることができる。この例では、代替資産を使用する権利が実質的であるといえるため、当該契約の履行は、特定の資産の使用に依存するものではない。

一方で、処理装置 No9 がカスタマイズされており、他の処理装置とは離れた場所にあるとする。したがって、ベンダーが別の処理装置に取り替えることは、実務上不可能かつ非経済的である。この点を除く他の条件は上記と同じとする。この場合、代替資産を使用する権利は実質的ではない(すなわち、契約の履行は処理装置 No9 の使用に依存する)。

ベンダーに実質的に資産を取り替える権利を与える契約は、提案されているリース基準の適用対象外となり、顧客は当該契約を未履行契約として会計処理し、ベンダーは提案されている収益認識基準の対象となる契約として会計処理することになる可能性が高い。特定の資産に関する要件は、現行基準と概ね整合している。

特定の資産の「使用を支配する権利」は、顧客が資産の使用を指図し、かつその使用による便益を受けることができる場合に顧客(借手)に移転されていることになる。顧客が資産の使用によるすべての便益を受けるものの、その使用を指図しない契約はリースとはみなされない。

特定の資産の使用に関して、顧客が、いつ、どのように、どのような形で使用するかを決定するというように、当該資産から得られる便益に大きな影響を及ぼすような決定を行う能力を有していることが、資産の使用を指図する能力を有していることになる。例えば、物品の引渡し数量及び時期を指定できるだけでは、顧客がそうした物品を生産する、又は引き渡すために使用される資産の使用を指図する能力を有していることにはならない。一方、ベンダーが顧客の特定の指示に従って資産を操作している場合には、顧客は資産の使用を指図できる能力を有していることになる。

「使用を支配する権利」に関する改訂後の要件は、顧客が使用を指図し、便

益を受けるといふ両方を満たすよう求めることにより、両審議会が収益認識に係る共同プロジェクトで開発した支配の概念と整合することになる。この要件を評価するにあたり、IFRIC 第4号のような価格条件は考慮されない。

これは、現行基準からの変更を意味する。現行基準では、顧客が実質的にすべての便益を獲得し、かつ契約価格がアウトプット単位当たりで固定されておらず、またアウトプット単位当たりの市場価格とも等しくない場合に、この要件が満たされることになる。したがって、顧客が資産の使用を指図する権利を有していなくても、支配に係る要件が満たされる場合がある。

改訂後の提案では、現在はリースとして会計処理されている一定の契約（例：一部の引取保証契約（テイク・オア・ペイ契約））がリースに該当しなくなる可能性がある。両審議会は、リースの定義を満たすかどうかを判断する際の一助となるように追加の指針を提供する予定である。

### 弊社のコメント

- ▶ 企業は、契約がリースであるか、又は契約にリースが含まれているか否かを評価するため、契約を注意深く調べる必要がある。現行基準では、オペレーティング・リースとサービス契約の会計処理が類似しているため、このような契約の調査は重視されていないかもしれない。しかし、改訂後の提案に基づくと、契約がリースであるか、又は契約にリースが含まれているか否かの決定は、特に借手の会計処理に大きな影響を与える可能性がある。
- ▶ サービスを提供する際に固定資産が専用的に使用されるなど、サービスに固定資産の提供又は使用が伴うことがある。また当事者双方が資産の支配に対し何らかの権利を有することがよくみられる。一定の契約（例：タイムチャーター契約）に関しては、どちらの当事者が原資産の使用を支配する権利を有しているかにつき、判断が非常に主観的になりうる。会計上の影響が大きいことから、企業は、契約がリースであるか、又は契約にリースが含まれているか否かを評価するため、契約内容にさらに注意を払う必要がある。

## 3.2 適用範囲の除外事項

以下の契約は、提案されているリース会計基準の適用範囲には含まれない。

- ▶ 天然資源（鉱物、石油、天然ガスなどの非再生資源）を探索又は利用するためのリース
- ▶ 生物資産のリース
- ▶ IFRIC 第12号「サービス委譲契約」の適用範囲に含まれるサービス委譲契約のリース

提案されているリースの定義には、上記の適用除外になるものを除くすべての資産が含まれる。一方で、無形資産のリースには、リース基準に基づく会計処理は求められない。そのため、企業は会計方針の選択により、無形資



産のリースをリース基準に基づき会計処理できる可能性が残ることになる。

2010年EDからの変更点として、IAS第40号「投資不動産」に定められる投資不動産の定義を満たす不動産のリースが、提案されているリース基準の適用範囲に含まれることになる。

### 3.3 短期リース

改訂後の提案では、借手及び貸手は短期リースに現在のオペレーティング・リースの会計処理を適用することが認められる(強制ではない)。短期リースとは、更新オプションを含めリース期間が最長で12カ月以内となるリースである。例えば、期間が9カ月で1カ月の更新オプションを伴うリース(すなわち最長リース期間が10カ月)は、短期リースとしての要件を満たすことになる。

一方、期間が9カ月で、1カ月の更新オプションが4回あるリース(すなわち最長リース期間が13カ月)は、短期リースの要件を満たさない。

リースが短期リースに該当するか否かの判断は、契約の最長リース期間(すなわち、強制力のある権利及び義務が生じる期間)のみに基づき行うことになる。したがって、企業の意図、予想及び会計処理上で用いられるリース期間は考慮されない。

#### 弊社のコメント

- ▶ 企業は、契約に含まれている更新オプションに特に注意を払い、契約に短期リースの会計処理が適用されるかどうかを注意深く評価する必要がある。

短期リースにオペレーティング・リースの会計処理を適用することを選択する借手及び貸手は、リース期間にわたり定額法でリース費用及び収益を認識し(ただし、他の規則的かつ合理的な基準の方が使用パターンをより良く反映する場合を除く)、借手はリース関連資産及びリース負債を認識しないことになる。

### 3.4 リース要素と非リース要素の区分

リース要素と非リース要素を含む契約に関しては、一定の場合を除き、非リース要素(サービス費用及び履行費用を含む)をリース要素から分離することになる。履行費用については定義されていないが、おそらく保険料、保守費用及び税金などが含まれるであろう。

貸手は、提案されている収益認識基準に従って(すなわち、相対的な独立販売価格に基づき)受領金額を配分しなければならない。貸手には、自らのサービス及び製品に関する知識があることが想定されるため、独立価格が直接観察可能でない場合であっても、見積販売価格を算出することが求められる。見積販売価格を算出するにあたり、貸手は、見積原価プラス・マージン・アプローチ(expected cost plus a margin approach)、調整市場評価アプローチ(adjusted market assessment approach)や、一定の状況においては残余法など、さまざまな技法を利用することができる。

観察可能な価格を算定するための適用指針が、収益認識などの他のプロジェクトの新規ガイダンスを踏まえ開発される。

借手は、各要素の購入価格が観察できる場合には相対的な購入価格に基づき、また、1 つ又は複数の構成要素の購入価格が観察できるが、すべての要素については観察できない場合には、残余法を用いて支払額を配分する。

観察可能な購入価格が存在しない場合、借手は契約に定められる支払額のすべてをリースとして会計処理する(すなわち支払額をリースと非リース要素に区分しない)。両審議会は、観察可能な価格を借手がどのように判断すべきかに関し、適用指針を新基準に含めることに合意した。

### 弊社のコメント

- ▶ 借手による観察可能な価格の算定に関する適用指針は、どのような場合に非リース要素をリースの一部として会計処理するかを理解するうえで非常に重要となる。何が観察可能な価格とされるのか、また、見積購入価格を算出するにあたり借手は見積技法を用いることができるかは、明確にされていない。
- ▶ サービスに対する支払額及び履行費用をリースから区分するため、一部の貸手及び借手は実務を変更しなければならない場合がある。現行のリース会計では、これらの支払額は最低リース料から除外されているが、多くの企業は、これらの支払額の会計処理がオペレーティング・リースの支払額の処理と同じであることから、そうした支払額を区分していない可能性がある。企業には、リースを含む契約におけるリース要素と非リース要素の観察可能な価格を識別するためのプロセスを開発する必要が生じるであろう。これには重要な判断が必要となる可能性がある。

### 設例 2—リース要素と非リース要素の区分

ある企業(借手)は、3 年間の機器リース契約を締結する。契約には、リース、機器の定期保守、機器の使用に関する企業の従業員の研修費用として月々CU180を支払うことが定められている。

借手/顧客

#### シナリオ A

企業は、以下のように、契約の各要素に関し観察可能な購入価格を算定し、各要素に配分される金額を計算する。

	独立購入価格	配分割合	月々の支払額	月々の配分額
機器リース	CU 160	80%	CU 180	CU 144
保守サービス	30	15%	CU 180	27
研修	10	5%	CU 180	9
	<u>CU 200</u>	<u>100%</u>		<u>CU 180</u>

## 設例 2—リース要素と非リース要素の区分(続き)

この契約に関し、企業は月々の支払額のうち CU144 を機器リース、CU27 を保守サービス、CU9を研修に配分する。企業は、提案されているリース基準に従い、機器リースに関係する資産及び負債を認識・測定する。保守サービス及び研修に配分された支払額は、他の未履行契約と同じように会計処理される。

### シナリオ B

機器リース(CU160)と研修(CU10)に関しては観察可能な価格が存在するが、保守サービスに関しては存在しないと仮定する。例えば、ベンダーは、機器に保守サービスを追加して、又は追加せずに提供している場合がある。しかし、ベンダーもそれ以外の業者も保守サービスを個別には提供していない。この場合、企業は次のように残余法を用いることになる。

月々の支払額	CU180
機器リース	(160)
研修	<u>(10)</u>
保守サービス	<u>CU10</u>

企業は、月々の支払額のうち CU160 を機器リースに配分し、提案されているリース会計基準を適用して、機器リースに関係する資産及び負債を認識・測定する。保守サービス(CU10)及び研修(CU10)に配分された支払額は、他の未履行契約と同じように会計処理される。

### シナリオ C

企業は、保守サービスに関し観察可能な価格を有するものの(CU30)、機器リース及び研修について観察可能な価格を入手できない場合、研修要素は機器リースに含めて会計処理されることになる。企業は、保守サービスを未履行契約として個別に会計処理し、月々の支払額うちの CU150(配分できない金額)部分が、提案されているリース会計基準に基づき資産及び負債として認識・測定される。

### シナリオ D

企業は、いずれの要素に関しても観察可能な価格を入手できないと仮定する。すべての支払額(すなわち、月々の支払額 CU180)が、提案されているリース会計基準に基づき資産及び負債として認識・測定される。

## 設例 2—リース要素と非リース要素の区分(続き)

### 貸手/ベンダー

リース要素と非リース要素を区分する際の貸手の配分アプローチは、借手におけるシナリオ A と類似したものになるが、配分額は借手が算定するものとは異なる可能性がある。これは、貸手と借手が入手できる情報が異なるためである。

貸手は、提案されているリース基準を適用して受領金額を会計処理する。保守サービス及び研修に配分される支払額は、提案されている収益認識基準に従って会計処理される。リース要素と非リース要素を常に区分処理することを貸手に求める規定により、借手が費用を認識する時期と異なる時期に収益が認識される場合があることに留意されたい（例：観察可能な価格が存在しない場合）。

### 3.5 契約の変更又は状況の変化

契約条件が変更され、それにより契約がリースであるか、又は契約にリースが含まれているかの判断の変更につながる場合には、新規の契約として会計処理されることになる。また、状況にそれ以外の変化が生じた場合、契約がリースに該当するか、又は契約にリースが含まれるか否かを再評価することが求められる。例えば、状況が変化した場合、供給業者による代替資産を使用する権利が実質的ではなくなる場合、当事者は、契約がリースに該当するか否かを再評価しなければならない。

## 4. 使用権モデルの概要

両審議会は、改訂後の提案の適用範囲に含まれるリースに関し、使用権モデルを用いることを提案している。使用権モデルは、リース開始日に、資産を一定期間使用する権利を貸手が提供するとともに借手が獲得し、借手が当該権利に関する支払い義務を負うという原則に基づいている。借手が原資産を「消費する」程度によって、損益の認識パターンが決定される。

これは、現行モデル(IAS 第 17 号)からの変更となる。現行の IAS 第 17 号では、原資産の所有に伴う便益及びリスクを実質的にすべて移転するリースについて、借手は資産の取得と借入れとして、また貸手は資産の販売と融資として会計処理するという原則に基づいており、他のすべてのリースはオペレーティング・リースとして会計処理される。

改訂後の提案に基づくと、リースについて認識される金額は、リース開始日（すなわち、貸手が借手に対して、原資産を利用できるようにする日）に当初測定及び認識されることとなる。

借手は、リース開始日に使用権資産及びリース料支払債務を認識する。貸手は、一部のリースについては、債権、残余資産(リース期間終了時の原資産に対する貸手の現在の持分を表す)及び(もしあれば)利益を当初認識し、それ以外のリースについては現在のオペレーティング・リース会計と同様の方法で処理する。

(リース開始日にオンバランスされる)借手の負債又は貸手の債権は、リース期間にわたり支払われるリース料の現在価値で当初測定される。

## 5. 主要概念

借手及び貸手の双方は、リースの分類(費用及び収益の認識目的)及び測定にあたり、一定の主要概念を用いることになる。借手及び貸手は、特段の規定がない場合にはこれらの概念を一貫して適用する。

借手の更新オプションが存在する場合のリース期間の決定は、重要な経済的インセンティブが存在するか否かを判断しなければならないことから、主観的なものになると考えられる。

### 5.1 リース期間

リース期間は、解約不能な期間に加え、リース契約を更新する又は解約しないという重要な経済的インセンティブがある場合には、そのオプションを加算した期間と定義される。借手に経済的インセンティブが生じる可能性のある要因には以下がある。

- ▶ 廉価な更新価格
- ▶ 解約する又は更新しないことに対する違約金
- ▶ リース物件の多額のカスタマイズ又は設置費用などの経済的負担(例:リース物件の改良)
- ▶ ヘッドリース契約(原契約におけるリース)の解約不能期間を超えるサブリース期間(例えば、ヘッドリース契約の解約不能期間が5年、更新オプションが5年、サブリース期間が10年の場合)

#### 設例 3 – リース期間の決定

ある企業が、オフィスのリースについて、解約不能期間が2年と、4年の更新オプションが2回付随する契約を締結すると仮定する。当該リースに関し、更新オプションを行使する重要な経済的インセンティブがない場合、会計上のリース期間は2年になる。

次に、借手が、リースの開始時点で多額の金額を投じてリース物件を改良し、このリース物件の改良部分の耐用年数が10年であると仮定する。当該企業は、10年間は重要な経済的インセンティブが存在すると判断する(すなわち、借手は、リースを更新しなければ、2年後又は6年後に重要なリース物件の改良部分を失うことになる)。したがって、会計上のリース期間は10年であると結論付けられる。

#### 5.1.1 購入オプション

リース契約に含まれる購入オプションの会計処理は、リースの更新オプションの会計処理と整合したものになる。すなわち、借手が購入オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有する場合、当該行使価格はリース料に含められ、借手の使用権資産は、リース期間と原資産の耐用年数のどちらか短い方の期間ではなく、原資産の耐用年数にわたり償却される。

## 設例 4 - 購入オプション

### シナリオ A

借手は機器に関し、リースの終了時に CU1,000 で購入できるオプションを含む 5 年間のリース契約を締結する。当該機器の耐用年数は 7 年であり、5 年後の当該機器の予想公正価値は CU100,000 である。借手は、オプション行使時点の予想公正価値を大幅に下回る価格で機器を購入できることから、購入オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有するといえる。したがって、購入オプションに係る CU1,000 の支払額の現在価値は、リース料に含まれる。

#### リースの借手

購入オプションに係る CU1,000 の支払額の現在価値は、当初の使用権資産及びリース料支払債務の金額に含まれる。また、借手の使用権資産の償却費を算定するために用いる償却期間は 7 年になる(すなわち、機器の耐用年数)。

#### リースの貸手

購入オプション(CU1,000)の現在価値は、当初のリース料受取債権に含まれる。

### シナリオ B

次に、シナリオ A と同一の機器に関して、借手は、リースの終了時に CU100,000 で購入できるオプションを含む 5 年間のリース契約を締結すると仮定する。当該契約において、購入オプションの価格設定以外の経済的インセンティブといった他の要因は特にないと仮定すると、このシナリオにおいて、借手は購入オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有しないことになる。

したがって、購入オプションの行使価格はリース料の金額に含まれない(すなわち、当該価格はどのリース関連資産及び負債にも含まれない)。借手は、使用権資産を(リース期間と機器の耐用年数の短い方の期間である)5年にわたり償却する。

## 弊社のコメント

- ▶ 我々は、両審議会の改訂後の提案に基づく会計上のリース期間の決定及び購入オプションの処理は、現在の実務と非常に類似したものになると考えている。財務諸表作成者の多くは、2010年EDの提案が極めて煩雑であると感じていたであろうが、前述の変更により、作成者の負担は減少すると考えられる。
- ▶ 重要な経済的インセンティブを有しているか否かの評価は、主観的になると考えられる。更新期間が会計上のリース期間に含まれる場合、より多額のリースが貸借対照表に認識されることになるため、重要な影響が生じる可能性がある。
- ▶ 貸手の会計処理に関して提案されているアプローチ(詳細は8を参照)に基づくと、借手が原資産を取得する購入オプションを有しており、当該オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有している場合であっても、貸手は残余資産を認識することになる場合がある。すなわち、残余資産の測定に関する提案内容に基づくと、借手が購入オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有している場合であっても、貸手側で残余資産が認識される結果となる可能性がある(ただし、そうした資産は減損の対象となる)。両審議会は、この論点を直接取り扱ったことはなく、改訂後の公開草案で明確な指針が示されるものと思われる。

## 5.2 リース料

貸借対照表に認識される金額の算定に用いられるリース料には、以下が含まれる。

- ▶ 固定リース料
- ▶ 借手が購入オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有している場合、当該購入オプションの行使価格
- ▶ 残価保証(借手のみ)
- ▶ 解約オプションに係る違約金
- ▶ 指数又はレートに基づくリース料

貸手は、一部のリースにオペレーティング・リースの会計処理(すなわち、貸借対照表において原資産を引き続き計上し、リース債権を認識しない処理)を適用することになる。改訂後の提案では、オンバランスされるリースに対して毎期の収益認識額を決定するためのリース料に関する規定が設けられるが、貸手がオペレーティング・リースの会計処理を適用するにあたり、当該改訂規定を用いるのか、それともオペレーティング・リースに係る現行の会計処理を用いるのかは今のところ明確ではない。

### 5.2.1 残価保証

借手は、残価保証に基づく支払予想金額(例えば、保証総額から原資産の予想価値を控除した額)をリース料に含めることになる。

例えば、リース終了時に資産を売却することにより、貸手が CU10,000 を得るとする借手による保証を含むリース契約を考えてみる。

リース開始日に、借手は当該資産の価値がリース終了時に CU4,000 になると見積る。したがって、借手は、残価保証に基づき貸手に CU6,000 を支払うと予想し、この金額をリース料に含めることになる。第三者による保証に基づき支払われる金額はリース料に含まれない。

貸手は、借手又は第三者による残価保証から受け取ると予想する金額をリース料に含めない。代わりに、残価保証に基づき受け取る金額をリースの終了時に認識する。

### 5.2.2 解約オプションに係る違約金

解約オプションに係る違約金をリース料に含めるか否かは、会計上のリース期間の決定と整合するように判断される。すなわち、借手が解約不能期間経過後にリースを更新しないのであれば違約金を支払わなければならないときに、会計上のリース期間に更新期間が含まれていない場合には、違約金はリース料に含められることになる。

例えば、借手が期間 5 年のリースを有し、2 年後に貸手に CU50,000 の解約費用を支払えば解約できるオプションを有すると仮定する。解約不能期間は 2 年で、借手にはリースを延長する重要な経済的インセンティブがないため、会計上のリース期間が 2 年である場合、CU50,000 の解約費用はリース料に含められる。反対に、会計上のリース期間が 5 年の場合、CU50,000 の解約費用はリース料に含められない。

### 5.2.3 指数又はレートに基づくリース料

指数又はレートに基づくリース料は、実勢又は直物レートを使って測定される。リース期間にわたるリース料を算定するにあたり、フォワード・カーブは考慮されない。例えば、リース期間が 5 年のリースにおいて、CU10,000 の基本料金に加えて、当該基本料金に各時点で 12 カ月物 LIBOR を適用した変動額を毎年支払うことが求められると仮定する。リース開始日の 12 カ月物 LIBOR が 3% である場合、年間の支払額 CU10,300 が借手のリース料支払債務及び貸手の債権に含められる。

契約上のリース料は、消費者物価指数(CPI)などの指数に基づいて調整されることがある。変動リース料はリース開始日におけるレートを用いて測定されるため、当初測定に含められるリース料には予想されるリース料の増加は含められない。例えば、リース料が初年度は CU1,000 であり、毎年 CPI の変動について年間リース料が調整されると仮定する。貸手の債権及び借手の負債の当初測定に含められる年間リース料は CU1,000 となる。

### 5.2.4 業績又は使用量に基づくリース料

業績(例:売上の一定割合)又は使用量(例:飛行距離)に基づく変動リース料は、発生した時点で損益計算書に認識されるが、貸借対照表に当初認識されるリース料支払債務又はリース料受取債権には含められない。

使用量及び業績に基づく変動リース料は、貸手の債権及び借手の負債の当初測定額には含められない。



例えば、リース店舗の年間売上に基づく変動リース料は、借手が認識する使用権資産及びリース料支払債務には含まれない。代わりに、これらの変動リース料は、店舗での売上が発生するに従い、費用(借手)又は収益(貸手)として認識される。

契約においては変動するように記載されているものの、実際には固定されているといえる支払額は、固定リース料として取り扱うことになる。

#### 設例 5—実質的には固定されている支払額

リース料がCPIの年間上昇率に10を乗じた割合だけ増加するが、2%を上限とするリースを考える。

CPIなどの指標に基づいて実際に変動するリース料は、当該指標の実勢レートに基づきリース料に含まれる。しかし、この乗数及び上限の組み合わせは、確実に上限に達するように(2%となるように)設計されていることから、このリース料は実質的には固定されているといえる。したがって、2%の増額分がリース料に含まれる。

#### 弊社のコメント

- ▶ 業績及び使用量に基づく変動リース料を貸手の債権及び借手の負債の当初測定に含めないとする両審議会の決定により、提案されているリース会計は当初と比較すると複雑性が減少した。両審議会には、多くの関係者から2010年EDのアプローチは複雑で、その適用には過大なコストがかかるというフィードバックが寄せられていた。
- ▶ 改訂後の提案に基づくと、借手と貸手は、売上の割合に基づくリース料や距離に基づく料金など、多くの変動リース料を現在とほぼ同じように会計処理することになる可能性が高い。

### 5.3 割引率

割引率は、リースごとに算定される。借手がリース料の現在価値を算定するために用いる割引率は、入手可能な場合は貸手が借手に課している利子率、それ以外の場合は借手の追加借入利子率となる。実務において、借手が貸手によって課せられている利子率を知ることはほとんどない。

借手の追加借入利子率とは、借手が同等の期間(すなわちリース期間)にわたり、同等の保証(例えば借入の担保としての原資産に対する権利)で同等の原資産の購入に必要な資金を借り入れるために負担することになると思われる利子率である。

貸手は、借手に課している利子率を用いる。これは、借手の追加借入利子率である場合もあれば、計算利子率や、不動産のリースに関しては不動産の利回りである場合もある。利子率の指標が複数存在する場合、貸手はリースの計算利子率を用いる。

債権及び残余アプローチの対象となるほとんどのリースに関し、貸手は計算利率を算定できる可能性が高い。

2010年EDに記載されていたように、リースの計算利率は、キャッシュ・フローの現在価値及びリースの終了時における原資産の残存価値の現在価値の合計が、原資産の公正価値に等しくなる利率をいう。両審議会が計算利率の記述を変更しないのであれば、この計算には貸手の債権及び借手の負債の当初測定に含まれないキャッシュ・フローが含まれることになる(例えば、業績や使用量に基づく変動リース料)。

両審議会は、不動産の利回りの算定、及び親会社又は子会社の追加借入利率を反映した借手の追加借入利率を用いるか否かに関し、適用指針を示すことに合意した。

## 6. リースの分類

両審議会は、会計処理上、リースを2種類に分けることが、多様なリース契約の経済実態を最も適切に反映すると判断した。どちらのリース・アプローチを適用するかの判断は、リース開始日時点においてのみ行われる。1つ目は、定額リース(straight-line lease)と呼ばれるリースであり、収益及び費用が均等に認識される。もう1つは、前加重リース(accelerated lease)と呼ばれるリースであるが、このリースに関しては収益及び費用の認識パターンが均等にはならない(例えば、借手はリース期間の前半により多くの費用を認識することになる)。借手と貸手の双方が、リースの分類にあたって同じ要件を用いることになる。

### 弊社のコメント

現行のリース会計では、借手及び貸手は、一定の状況が生じた場合にリースの分類を再評価することが求められている。改訂後の提案では、借手及び貸手が、現行基準と同様の状況においてリースの分類を再評価すべきか、また、どのように再評価すべきかは不明瞭である。

リースの分類は、借手がリース期間にわたり、原資産の重要でないとはいえない部分(more than an insignificant portion)を取得し消費するか否かに基づく。両審議会は当該評価を簡素化するため、主としてリースの対象となる原資産の性質に基づきリースを分類するという実務上の簡便法を追加した。これによると、リースは次のように分類されることになる。

- ▶ 不動産(すなわち、土地、建物又は建物の一部)のリースは、以下のいずれかの条件が満たされる場合を除いて、定額リースに分類される。
  - ▶ リース期間が、原資産の経済的耐用年数の大部分にわたる。
  - ▶ 固定リース料の現在価値が、原資産の公正価値のほとんどすべてを占める。
- ▶ 不動産以外の資産(例:設備)のリースは、以下のいずれかの条件が満たされる場合を除いて、前加重リースに分類される。

- ▶ リース期間が、原資産の経済的耐用年数のわずかな (insignificant) 部分である。
- ▶ 固定リース料の現在価値が、原資産の公正価値と比較して重要ではない。

当該分類にあたっては、借手が、自らが消費する原資産の一部を取得するために調達した資金に対する支払いを行っているのか、それとも単に資産を使用するために支払いをしているのかに焦点が合わされる。上記の推定は、ほとんどの不動産リースにおいて、借手がリース期間にわたり原資産の「重要でないとはいえない部分」を消費することがないのに対し、ほとんどの不動産以外のリースでは、借手がリース期間にわたり「重要でないとはいえない部分」を消費していることに基づいている。この推定は、前述の条件が満たされた場合に反証可能である。

前述の条件で使われている用語(リース期間など)は、前のセクションで説明した主要概念に沿ったものである。

不動産リースが前加重リースとなる 2 つの条件は、現行基準で示されている、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースを区別するための指標のうち の 2 つと同じである。当該条件は、「明確な数値基準」がないという点を除き、現行の米国会計基準における、耐用年数の 75%及び公正価値の 90%を基準とした判定に類似している。実務では、IFRS の指標は米国基準の明確な数値基準に基づく判定と類似の判定基準を用いて解釈されている。

両審議会は、不動産以外のリースに関して定められた条件を評価する際の「わずかな」又は「重要ではない」(insignificant)の意味をより具体的に示してはいない。両審議会のスタッフは、再公開草案において数値基準が示される可能性は低いであろうと述べている。しかしながら、スタッフは、上記の条件を満たすリースは比較的少ないとの考えを示している。両審議会が、原資産の性質に基づく実務上の簡便法を導入したのは、あくまで、改訂後の提案の実務上の運用面とその適用にかかる全体のコストを減らすためである。したがって、この簡便法はリースの分類が選択可能になることを意味するものではない。

改訂後の提案は、リースを分類することを再度求めているが、これは主として費用と収益の認識に影響する。

## 設例 6ーリースの分類の判断

借手は、鉄道車両を 10 年間リースする(更新オプションはない)。鉄道車両の経済的耐用年数は 30 年である。リース期間は、鉄道車両の経済的耐用年数の 33%にあたる。固定リース料の現在価値は、鉄道車両の公正価値の 37%を占める。借手は、リース期間及び固定リース料の現在価値が、鉄道車両の経済的耐用年数及び公正価値の重要でないとはいええない部分を占めると判断する。当該原資産は車両であり、例外条件のどちらも満たさないため、当該契約は前加重リースとなる。

次に、借手が同じ鉄道車両を、1.25 年間リースする(更新オプションはない)。このリースは、経済的耐用年数の 4.2%を占める。借手は、(1.25 年と 30 年を比較して)リース期間が原資産の経済的耐用年数のわずかな部分であると判断する。当該契約は設備のリースであり、例外条件のうち 1 つを満たす。したがって、当該契約は、定額リースとして会計処理される。

## 弊社のコメント

現行のリース基準では、リースの分類目的で不動産と不動産以外の資産を区別することは重要ではないと思われる。しかし改訂後の提案では、リース資産が不動産かどうかを評価するために、企業は追加的な判断を行うことになると考えられる。

## 7. 借手の会計処理

両審議会は、2010 年 ED における借手の会計モデルを大きく改訂したが、すべてのリースが貸借対照表に認識されることになる点では同じである(ただし、短期リースは除く)。リース負債の当初の会計処理と事後測定は、どちらの種類のリースについても同じになる。一方、使用権資産の事後測定と、それに対応するリース費用の認識パターン及び表示は、リースの種類によって異なるものになる。

### 7.1 当初認識及び測定

どちらの種類のリースについても、借手は、リース開始日に、リース料を支払う義務に対して負債(リース料支払債務)を認識し、リース対象項目をリース期間にわたり使用する権利に対して資産(使用権資産)を認識する。

リース料支払債務は、リース期間にわたり支払われるリース料の現在価値に基づき測定される。借手は、リース開始日に測定されるリース期間、リース料及び割引率を決定するにあたり、セクション 5 で説明している主要概念を用いる。

使用権資産は、当初原価で測定される。当該原価にはリース料支払債務及び借手に発生した初期直接原価が含まれる。初期直接原価とは、リース取引に直接起因し、かつリース取引を行わなかったならば発生しなかった費用(手数料や弁護士報酬など)をいう。

## 7.2 事後測定

どちらの種類のリースについても、リース料支払債務の増加分は、実効金利法(すなわち、期首時点で負債に対して一定の実効金利の水準を表す期間利息費用を算出し、費用計上するために用いられる方法)を使用して計算され、リース料の支払いにより負債が減額される。したがって、リース料支払債務は、どちらの種類のリースでも必ず每期同額になる。

2 つの種類のリースの費用認識パターンの違いは、使用权資産の事後測定の違いによって生じる。

### 7.2.1 前加重リース

前加重リースでは、借手は、負債の増加分として利息費用を認識することに加え、使用权資産を(通常は定額法で)定期的に償却する。ほとんどのリースの償却期間は、リース期間と原資産の耐用年数のいずれか短い方の期間となる。しかし、原資産の所有権がリース期間の終了時に移転する場合、又は借手が購入オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有する場合、償却期間は原資産の残存耐用年数となる。

### 設例 7 - 前加重リース

企業は、機器の 3 年リース契約を締結し、当該契約は前加重リースであると判断する。借手は、期末に、1 年目は CU10,000、2 年目は CU12,000、3 年目は CU14,000 の年間リース料を支払うことに合意する。使用権資産及びリース料支払債務は、約 4.24% の割引率を使って CU33,000 と当初測定される。

リース開始日に、借手は、下記のリース関連資産及び負債を認識することになる。

使用権資産	CU33,000	
リース料支払債務		CU33,000

リース関連資産及び負債を当初認識する。

第 1 年度の仕訳は次のようになる。

利息費用	CU1,398	
リース料支払債務		CU1,398

実効金利法を使ってリース料支払債務に対する利息を計上する。

償却費	CU11,000	
使用権資産		CU11,000

使用権資産の償却費を計上する(CU33,000/3 年)。

リース料支払債務	CU10,000	
現金		CU10,000

現金の支払いによりリース債務を返済する。

リース契約の会計処理の概要は、(再評価による変更がないと仮定すると)次のとおりである。

	当初	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度
現金支払		CU10,000	CU 12,000	CU14,000
認識されるリース費用				
利息費用		CU 1,398	CU 1,033	CU 569
償却費		11,000	11,000	11,000
費用合計		CU12,398	CU12,033	CU11,569
貸借対照表				
使用権資産	CU33,000	CU22,000	CU11,000	—
リース料支払債務	CU(33,000)	CU(24,398)	CU(13,431)	—

利率が一定で、負債がリース期間にわたり減少することから、借手の期間費用合計(すなわち、利息と償却費合計)は、リース期間の前の方で多く計上され、その後少なくなる。

この会計処理は、現行のリース会計におけるファイナンス・リースの処理と同じであり、借入による有形固定資産等の購入と類似しているが、現行のオペレーティング・リース会計と比較すると、早期により多くの費用が認識されることになる。前加重リース・モデルは、2010年EDにおける費用認識アプローチと整合している。

償却費及び利息費用は、個別に、又はそれぞれ他の償却費及び利息費用と共に損益計算書に認識される。

### 7.2.2 定額リース

定額リースでは、借手は、現行基準におけるオペレーティング・リースの定額による費用の算定のように、その期間における定額の費用を計算することになる。ただし、この計算にあたり、生産高比例法等の定額法以外の他の規則的な方法は認められない。次に借手は、定額法によるその期間における費用から、負債の当期増加分を控除して、使用权資産の変動額を算定する。定額リースに係る費用総額は、単一の表示科目(例えばリース料又は賃料)として損益計算書に表示する。

定額リースでは、資産及び負債が認識されるものの、これらのリースに関連する費用は、現在オペレーティング・リースに係る費用が認識されている場合とほぼ同じ方法で認識されることになる。

前加重リースと定額リースの費用認識パターンの違いは、使用権資産の事後測定の違いによって生じる。

### 設例 8 - 定額リース

企業は、オフィスの3年リース契約を締結し、当該契約は定額リースであると判断する。借手は、毎期末に、1年目はCU10,000、2年目はCU12,000、3年目はCU14,000の年間リース料を支払うことに合意する。使用権資産及びリース料支払債務は、約4.24%の割引率を使ってCU33,000と当初測定される。企業は、定額法による年間のリース費用は毎年CU12,000になると計算する $[(CU10,000 + CU12,000 + CU14,000) / 3]$ 。

リース開始日に、借手は、下記のリース関連資産及び負債を認識することになる。

リース料支払債務	使用権資産CU33,000	CU33,000
----------	---------------	----------

リース関連資産及び負債を当初認識する。

第1年度の仕訳は次のようになる。

リース料支払債務	リース費用CU12,000	CU1,398
使用権資産		CU10,602

リース費用を認識する(使用権資産の変動額=定額法による年間のリース費用CU12,000からリース負債の増加分(利息法を使用)CU1,398を控除)。



### 設例 8 - 定額リース(続き)

リース料支払債務 CU10,000  
現金 CU10,000

現金の支払いによりリース債務を返済する。

リース契約の会計処理の概要は、(再評価による変更がないと仮定すると)次のとおりである。

	当初	第1年度	第2年度	第3年度
現金支払		CU10,000	CU 12,000	CU14,000
認識されるリース費用		CU 12,000	CU 12,000	CU 12,000
控除:リース負債の増加分 <sup>(A)</sup>		<u>(1,398)</u>	<u>(1,033)</u>	<u>(569)</u>
使用権資産の変動額 <sup>(B)</sup>		<u>CU10,602</u>	<u>CU10,967</u>	<u>CU11,431</u>
貸借対照表				
使用権資産	CU33,000	CU22,398	CU11,000	CU11,431
リース料支払債務	CU(33,000)	CU(24,398)	CU(13,431)	—

<sup>A</sup> リース料支払債務に対して実効金利法を用いて計算  
(前加重リースと同じ計算)

<sup>B</sup> 定額法により認識される費用(すなわち CU12,000)と、リース負債の増加分の差額として計算

### 弊社のコメント

一部のリースに関しては、定額での費用認識が認められるが、当該アプローチでは、2010年EDでの借手の記帳に関する負担が改訂案で軽減されることはなく、場合によっては負担が増えることになる。借手は、分類を評価しなければならず、さらには、借手は定額リースに関して追加の計算(定額法による金額、期間における負債の増加分及び各期の差額)を行う必要がある。

### 設例 9—借手に関する 2 種類のリースの比較

この表では、設例 7 と 8 で説明した 2 種類のリースの会計処理の類似点と相違点を説明している。

時期	両方の種類のリース	前加重リース(設例 7)				定額リース(設例 8)		
	リース負債	利息費用	償却費	リース費用総額	使用権資産	リース費用	使用権資産の変動	使用権資産
当初	CU33,000				CU33,000			CU33,000
第 1 年度	CU24,398	CU1,398	CU11,000	CU12,398	CU22,000	CU12,000	CU10,602	CU22,398
第 2 年度	CU13,431	1,033	11,000	12,033	CU11,000	12,000	10,967	CU11,431
第 3 年度	CU —	569	11,000	11,569	CU —	12,000	11,431	CU —
		<u>CU3,000</u>	<u>CU33,000</u>	<u>CU36,000</u>		<u>CU36,000</u>	<u>CU33,000</u>	

使用権資産の当初認識及びリース負債の事後測定は、どちらの種類のリースであっても同一である。それぞれのリースに関し、認識されるリース費用総額は同額であるが、借手は、前加重リースについては、定額リースと比べてリース期間の初期により多くのリース費用が認識され、また初期の使用権資産がより少額に認識されることになる。

### 7.3 提案されている借手モデルと現行の会計処理の比較

以下の表では、現行のリース会計に基づくリースの分類と、改訂後の提案に基づき適用される可能性が最も高い、原資産の性質(すなわち、不動産か不動産以外か)に基づく分類とを比較している。ただし、必ずしもすべてのリースが表のように分類されるわけではない。また、提案されているその他の変更も損益計算書に影響を及ぼすことになる。

現行	改訂案	損益計算書への影響
<b>不動産(土地、建物又は建物の一部)</b>		
オペレーティング・リース	定額リース	概ね類似
ファイナンス・リース	前加重リース	概ね類似
<b>不動産以外のすべてのリース(車両・機器等)</b>		
オペレーティング・リース	前加重リース	費用認識が初期に増加、償却費及び利息費用の個別表示
ファイナンス・リース	前加重リース	概ね類似

損益認識パターンは、土地、建物又は建物の一部のリースの多くで比較的類似したものになる。ただし、改訂後の提案で示されている条件と、現行の分類評価の相違によって、損益認識パターンに違いが生じる可能性がある。

例えば、現行のリース会計では、公正価値テストの際に最低リース料総額に含められている残価保証は、固定リース料ではない。そのため、残価保証の金額が改訂後の提案に基づく分類の評価に含められることはないと思われる。

したがって、現行のリース会計では、ファイナンス・リースに分類されている重要な残価保証を含む不動産リースは、改訂後の提案に基づく定額リースに該当することになる可能性がある。

現行のリース会計においてオペレーティング・リースに分類されている、多くの機器及び車両のリース(例えば、リース期間が経済的耐用年数の30%しかない機器のリース)は、前加重リースとなりうる。その場合、これらのリースは、現行の会計処理と比べて、リース費用の認識がリース期間の初期で多くなる。

#### 7.4 再評価

借手は、リースの期間を通じて一定の条件を再評価することを求められる。どちらの種類のリースであっても、再評価の要求事項は同一である。

状況により再評価が求められる場合、借手は、修正後のインプットを決定し、再評価日時点でリース料支払債務を再測定する。借手は、計算の変更を反映するためにリース料支払債務を調整し、相手勘定として使用権資産を調整するか、純利益で認識する。

以下の表は、再評価規定の内容をまとめたものである。

検討事項	再評価の指標	会計処理
リース期間及び購入オプション	重要な経済的インセンティブが存在するか否かの判断に関する(市場要因を除く)要因の重要な変動	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 負債を調整する</li> <li>▶ 相手勘定として使用権資産を調整する</li> </ul>
割引率	リース期間の変更によるリース料の変更	
残価保証	事象又は状況により、支払うと予想される金額が大きく変更したことが示唆される	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 負債を調整する</li> <li>▶ 相手勘定の調整は以下とする: <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 当期又は過去の期間に関するものは純利益</li> <li>▶ 将来の期間に関するものは使用権資産</li> </ul> </li> </ul>
指数又はレートに基づくリース料	指数又はレートが変動する場合	

重要な検討事項の再評価が求められるということは、現行基準からの大きな変更を意味する。現行のリース会計において、借手は、これらの検討事項の多くを積極的にモニタリングする必要はなく、これらの項目の多く(例えばリース期間)は、リースの条件が変更された場合にのみ会計処理を修正している。2010年EDに対するコメント提供者の一部は、再評価のためのコストがその便益を上回るとコメントしていた。両審議会は、再審議の一環として、会計上用いられるリース期間及び変動リース料の会計処理を変更したことにより、再評価のコストは小さくなると考えている。

再評価に関しては、現行の会計処理を大幅に変更することになる

#### 設例 10—借手の再評価

ある借手は、当初の取消不能リース期間が 5 年のリース契約を締結する。当該リースには 5 年の更新オプションが含まれており、借手は、更新オプションを行使しなかった場合、CU10,000 の違約金を支払うことが求められる。

借手は、当初測定時(すなわちリース開始日)に、取引の全体的な経済実態と比較して CU10,000 は重要ではなく、更新する経済的インセンティブを生み出す要因は他にないことから、更新の重要な経済的インセンティブは存在しないと判断する。したがって、借手は、会計上のリース期間は 5 年であると判断した。割引率は、5 年の期間を使った借手の追加借入利率に基づいており、CU10,000 の違約金はリース料に含められる。

第 4 年度の期首時点(すなわち、残り 2 年)で、借手は、耐用年数が 7 年の重要な改良をリース物件に対して行う。再評価プロセスの一環として、借手は、5 年の更新オプションを行使する重要な経済的インセンティブを今では有していると判断する。リース料支払債務を更新するため、借手は以下を行う。

- ▶ 予想される更新オプションの行使を含めるため、リース期間を変更する(残りのリース期間は 7 年になる)
- ▶ 残りの当初期間(すなわち、第 4 年度と第 5 年度)と更新期間(すなわち、第 6 年度から第 10 年度)の固定リース料をリース料に含める
- ▶ リース料から CU10,000 の違約金を除く
- ▶ 割引率を再評価する(すなわち、リース期間を 7 年として再評価日時点の追加借入利率を算定する)
- ▶ 修正後のリース料及び割引率を使ってリース料支払債務を再測定する
- ▶ リース料支払債務を再測定額に調整し、変動額を使用権資産の調整として認識する

賃料の市場相場や原資産の公正価値などの市場要因は、重要な経済的インセンティブが存在するか否かを最初に判断する際に考慮されるが、これら市場要因の変動は、リース期間の再評価の際には考慮されない。両審議会は、市場要因を含めると再評価が実務上不可能になる又は負担が大きくなる(例えば、容易に入手可能ではない価格情報を企業が入手しなければならない可能性がある)との懸念を受けてこの決定を行った。しかし、類似資産の現在の市場価格といった市場要因を考慮することなく、再評価に際して重要な経済的インセンティブが存在するか否かをいかに判断できるのかについて注視していく必要がある。

CPI の変動に基づく変動リース料を伴うリースは、レートが変動した際に再評価を行う必要があり、これは、毎報告期間実施される可能性がある。各期において、負債には報告日時点の CPI を用いた残りのリース料が含まれ

ることになる。すなわち、負債は、修正後の指数を用いて調整される。当期のリース料に影響を及ぼす変動は純利益に認識され、将来の期間に関係する変動は使用権資産の調整により反映される。

現行基準では、通常は、CPI の変動に基づく変動リース料をオペレーティング・リースの定額法による計算に含めていない。したがって、CPI の変動に関係する当期のリース料の変更のみが、費用として認識されている。改訂後の提案では、指数又はレートに基づく変動リース料の会計処理の複雑性が増すことになり、リース費用の認識パターンが変化することになる。

### 弊社のコメント

企業は、事実や状況の変化が、経済的インセンティブ及び残価保証に基づき支払う金額の評価にどのような影響を及ぼすかといった重要な検討事項を再評価するため、プロセスや関連する統制を開発する必要がある。これは、主観的なプロセスになると我々は考えている。

## 7.5 借手に関するその他の事項

### 7.5.1 減損

前加重リースと定額リースの双方において認識される使用権資産には、IAS 第 36 号「資産の減損」に定められる減損の規定が適用される。IAS 第 36 号は、各報告日に、減損の兆候について分析することを求めている。その結果、減損の兆候が存在する場合には、資産（又は資産が属する資金生成単位 (CGU)）の回収可能価額を見積ることが求められる。資産の回収可能価額が資産（又は CGU）の帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識することになる。減損損失を認識した後は、使用権資産の減損後の帳簿価額が新しい償却の基礎となる。定額リースの場合、借手は残りのリース費用について定額法による認識を継続するが、各期で認識するリース費用総額は、リース債務に対する各期の利息費用を下回ってはならない。したがって、使用権資産の全額が減損した場合、借手の残存するリース期間において、リース費用は各期の利息費用と同額になる。すなわち、この場合には、残存するリース費用総額が定額で認識されることはない。

最後に減損損失を認識してから、資産の回収可能価額の算定に用いられる見積りに変更が生じた場合、以前認識された減損損失を後の期に戻し入れる必要がある。戻入れを認識するにあたり、戻入れによって増加する資産の帳簿価額は、減損が生じなかったとしたら算定されていたであろう帳簿価額（減価償却又は償却後）を超えてはならない。

借手は現行基準においても、ファイナンス・リースにより保有する資産に対して減損に関する分析を同様に行っている。しかし、現行基準においてオペレーティング・リースとして会計処理されているリースにおいて、この分析は今までになかったものであり、費用の認識時期に大きな影響を及ぼす可能性がある。

### 弊社のコメント

- ▶ 一般的に、定額リースにおいて認識される使用権資産の帳簿価額は、前加重リースにおいて認識される使用権資産よりも遅れて減少することになる。すなわち、定額リースによる使用権資産の減少幅は每期一定ではなく、リース期間の終了時に近づくほど大きくなる。そのため、定額リースにおいて認識される使用権資産は、前加重リースにおいて認識される使用権資産よりも減損が生じる可能性がより高くなる。
- ▶ IAS 第 36 号に基づいて減損損失を測定するためには、資産（又は CGU）の回収可能価額（処分費用控除後の公正価値と使用価値のいずれか高い方の金額）を算定する必要がある。両審議会は、使用権資産の公正価値の測定については審議を行っていないが、我々は、IFRS 第 13 号「公正価値測定」に従って測定される使用権資産の公正価値は、借手が資産をサブリースできる金額、又は市場参加者が同等のリース契約を締結するとしたら支払うであろう金額になると考えている。これは、回収可能価額が資産（又は CGU）の処分費用控除後の公正価値である場合の減損テストにも当てはまる。

#### 7.5.2 リース・インセンティブ

新たなリース契約には、貸手から借手に対する現金の事前支払い、借手に生じる費用（移転費用など）の補填のための支払い、又は借手と第三者との既存のリースの貸手による引受けなど、借手がリース契約を締結するためのインセンティブが含まれている場合がある。借手は、すべてのリース・インセンティブを使用権資産の当初測定額から控除するが、リース債務の調整は行わない。これにより、リース・インセンティブは、リース期間にわたって借手の期間費用を減少させることにより認識されることになる。

### 設例 11 - リース・インセンティブ

企業は、機器の 3 年間のリース契約を締結し、当該契約は前加重リースであると判断する。借手は、毎期末に、1 年目は CU10,000、2 年目は CU12,000、3 年目は CU14,000 の年間リース料を支払う(設例 7 と同じ)。リース料支払債務は、4.24% の割引率を用いて CU33,000 と当初測定される。また、貸手は借手に対し、リース対象機器に置き換えられる借手の既存の機器の撤去費用について、CU3,000 を上限に支払うことに合意する。借手には実際に CU3,500 の撤去費用が発生する。

借手は以下の仕訳を行う。

使用権資産	CU33,000	
リース料支払債務		CU33,000

リース関連資産及び負債を当初認識

撤去費用	CU3,500	
現金		CU3,500

発生した撤去費用を認識

現金	CU3,000	
使用権資産		CU3,000

貸手からの撤去費用の補填を認識(リース・インセンティブ)

リース料支払債務は変動しなかったため、リース期間にわたる負債の増加分は設例 7 と同じになる。設例 7 と比べ、期間費用は毎年 CU1,000 減少する。

リース・インセンティブを含むリース契約の会計処理の概要は、再評価による変更がないと仮定すると、次のとおりである。

	当初	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度
現金支払		CU10,000	CU12,000	CU14,000
認識されるリース費用				
支払利息		CU1,398	CU1,033	CU569
償却費		10,000	10,000	10,000
費用合計		<u>CU11,398</u>	<u>CU11,033</u>	<u>CU10,569</u>
貸借対照表				
使用権資産	CU30,000	CU20,000	CU10,000	—
リース料支払債務	CU(33,000)	CU(24,398)	CU(13,431)	—

リース・インセンティブをリース期間にわたり費用から控除する形で認識することは、現行基準におけるオペレーティング・リース会計と同じである。しかし、改訂後の提案では、インセンティブは負債として認識される代わりに使用権資産の減額として認識されるため、貸借対照表の表示は異なることになる。



### 7.5.3 外貨建取引

外貨建てのリースに関し、借手はIAS第21号「外国為替レート変動の影響」を適用し、貨幣性項目を各報告日時点の為替レートを用いて再測定する。したがって、為替レートの変動によるリース料支払債務の変動は、純利益に反映されることになる。使用権資産は、取得原価で測定される非貨幣性資産であるため、為替レートの変動を反映して再測定されることはない。

### 7.6 表示

以下の表は、リースに関連する取引が、借手の財務諸表でどのように表示されるかについて要約したものである。

財務諸表	借手の表示
貸借対照表	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ それぞれの種類のリースに係る使用権資産及びリース料支払債務は、個別に表示する、又は貸借対照表における表示科目を示して注記により開示する。</li><li>▶ 個別に表示するか、他の資産と一緒に表示するかにかかわらず、原資産を所有しているかのように使用権資産を表示する。</li></ul>
損益計算書	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ 前加重リース：リース関連の償却費及び利息費用は、他の償却費及び利息費用とは別に表示する、又は注記により開示する。リース関連の償却費及び利息費用は、合算することはできない。</li><li>▶ 定額リース：リース関連費用は、単一の表示科目（例えば、リース料又は賃料）により表示する。</li></ul>
キャッシュ・フロー計算書	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ 前加重リース：元本に係る現金の支払いは、財務活動からのキャッシュ・フローとして表示し、利息に係る現金の支払いは営業活動又は財務活動からのキャッシュ・フローとして表示する。</li><li>▶ 定額リース：リース料に係る現金の支払いは、営業活動からのキャッシュ・フローとして表示する。</li><li>▶ 前加重リースと定額リースの双方のリース：負債に含まれていない、変動リース料に関する現金の支払いは、営業活動に表示される。</li><li>▶ 短期リースに係る現金の支払いは、営業活動からのキャッシュ・フローとして表示する。</li></ul>

リース開始日時点のリース資産及び負債の当初認識をはじめとする非資金活動は、非資金取引に係る補足項目として開示する。また、前加重リースに係る支払利息は、キャッシュ・フロー計算書の間接法を用いている場合には個別に表示しなければならない。

### 弊社のコメント

- ▶ 前加重リースと定額リースに関する損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の表示規定は、それぞれファイナンス・リースとオペレーティング・リースの現行規定と類似している。ただし、改訂後の提案により、リース期間の初期に多くのリース費用が認識されるリースの数が増加することから、一定の財務指標が変動することになる。
- ▶ 現在オペレーティング・リースとして会計処理されている、不動産以外のリースを多く有する企業の EBITDA は、現在のリース料が償却費及び利息費用として表示されるため増加することになる。また、元本に関する現金の支払いが財務活動に分類されることによるため、営業活動からのキャッシュ・フローが増加する。
- ▶ 企業は、重要な業績指標を算出し、それらを利害関係者に伝えるにあたり、以上のような表示の変更による影響やその他の影響を考慮する必要がある。

## 8. 貸手の会計処理

2010年EDでは、貸手は、原資産に関する重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを留保しているか否かに基づき、2つのアプローチのいずれかを適用することになっていた。しかし、これに対しては、1つのアプローチに統一することが望ましいという意見や、提案により現行の貸手の会計基準が改善されるかどうか疑わしく、現行基準を残すべきという意見等のさまざまなフィードバックが寄せられた。

再審議を行った結果、両審議会は貸手の会計処理の提案として、2つのアプローチを残すことを決定した。ただし、これらのアプローチの適用方法は大きく変更された。

改訂後の提案では、貸手は定額リースについては、現在のオペレーティング・リースと同様の方法で会計処理することになる。すなわち、貸手は原資産の認識を継続し、リース収益を定額法又は賃料を稼得するパターンを最も良く表す他の規則的な方法により認識する。

両審議会は、定額リースに関する貸手のアプローチについて幅広い議論は行っていない。我々は、先に述べた主要概念の多くが、定額リースに当てはまるものと考えている。しかし、貸借対照表に認識されるリースに関して開発された会計モデル案の一部(例えば、定期的に特定の項目の再評価を求める規定)については、オペレーティング・リースにも当てはまるかどうかは明確ではない。

前加重リースに関し、貸手は下記で説明する債権及び残余アプローチを適用することになる。

両審議会が提案しているアプローチによると、定額リースにおいては、借手は債務を認識することになるが、貸手が債権を認識することはない。

## 8.1 債権及び残余アプローチでの当初認識及び測定

貸手は、リース開始日に以下の処理を行うことになる。

- ▶ リース料を受け取る貸手の権利について、リース料受取債権を認識する
- ▶ リースされる原資産の帳簿価額を、借手に付与する使用权部分(リース部分)と貸手に残存する部分(残余資産)に配分する
- ▶ 原資産に係わる利益がある場合、借手に付与する使用权部分(リース部分)に関連する利益を認識する

### 8.1.1 リース債権

リース債権は、以下により当初認識される。

リース期間にわたり受け取るリース料の現在価値(すでに述べたリース期間、リース料及び割引率に関する定めを適用)

- ▶ 初期直接原価(すなわち、手数料や弁護士報酬など、リース取引に直接起因する増分費用)
- ▶ 初期直接原価の会計処理は、現在のファイナンス・リース会計と類似したものになる。ただし、ファイナンス・リース契約の交渉及び締結に関連して製造業者又は貸手に発生する費用に関しては、リース開始日に費用として認識される。

両審議会は、リース債権を売却目的で保有している場合であっても、当該債権の測定に関する公正価値オプションの適用は認めないことを決定した。

### 弊社のコメント

貸手の債権は、いくつかの点を除いて、借手のリース料支払債務と同様に計算される。相違点として挙げられるのは、貸手は債権に初期直接原価を含めることと、貸手は債権から残価保証を除外することである。また、借手と貸手では、それぞれが入手可能な情報が異なることから、割引率などの主要インプットに関し異なる判断を下す可能性がある。

### 8.1.2 原資産の帳簿価額の配分

原資産の帳簿価額は、リース部分と残余資産部分に配分される。配分方法は、リース料の現在価値と原資産の公正価値の比率に基づくように思われる。

貸手の貸借対照表に計上される残余資産は、原資産の帳簿価額から認識を中止する金額を控除することにより当初測定される。したがって、残余資産は当初は以下のように測定される。

$$\text{原資産の帳簿価額} - \left[ \text{原資産の帳簿価額} \times \frac{\text{リース料の現在価値}}{\text{原資産の公正価値}} \right]$$

債権及び残余アプローチでは、貸手はリース開始日に、原資産の帳簿価額のうち借手に付与される使用权部分の認識を中止し、それに伴う利益を認識する

#### 設例 12 - 帳簿価額の配分

例えば、前述の配分方法を前提に考えると、リース料受取債権が原資産の公正価値の 70%を占める場合には、原資産の帳簿価額の 70%は認識を中止し、残りの 30%が残余資産として認識される。

#### 8.1.3 利益

リース開始日において、認識されたリース料受取債権と認識を中止した原資産の帳簿価額の差額は利益として認識される。この利益は、資産のリースされた部分に関連する利益である。

#### 設例 13 - 開始日における利益

貸手が、公正価値が CU1,000、帳簿価額が CU900 の機器をリースすると仮定する。貸手は、リース料の現在価値を CU700 と計算する。したがって、借手に付与される原資産の割合は 70%である (CU700/CU1,000)。

利益の合計は CU100 (CU1,000 - CU900) である。貸手は、リースの開始時に利益として CU70 (CU100 の 70%) を認識する。

また、利益の CU70 は、リース料の現在価値 (CU700) と認識を中止した帳簿価額 (70% × CU900) の差額から計算することもできる。

残余資産の当初測定は、資産の帳簿価額と認識を中止した部分との差額 (CU900 - CU630 = CU270)、又は上記計算式を使って以下のように算出される。

$$[CU900 - CU900 \times (CU700 / CU1,000)]$$

現行のファイナンス・リースの会計処理では、当初認識される利益は、資産全体の売却益を反映したものとなっており、リースされる部分だけを反映したものではない。したがって、債権及び残余アプローチに基づけば、当初認識される利益は、現行のファイナンス・リースにより認識される利益よりも少なくなる。

#### 8.1.4 残余資産の要素

前述の配分方法で測定される残余資産は、以下の 2 つの要素から算出されると考えられる。

- ▶ 残余総額 - リース期間終了時における原資産の公正価値の予想金額を、貸手が借手に課す利率を用いて割り引いた現在価値
- ▶ 繰延利益 - 残余総額と認識された残余資産との差額

繰延利益とは、概念上、利益総額のうち当初認識されなかった部分を表す。例えば、設例 13 のリースの繰延利益は、CU30 になる (CU100 の 30%)。

しかし、繰延利益には、債権の一部として認識されなかった、リース契約の他の要素(例えば残価保証や使用量に基づく変動リース料)も含まれる場合がある。

それぞれの要素は、リース期間にわたり認識される増加収益を計算するために必要となる。2つの残余資産要素を別個に処理することにより、リース開始日における貸手の利益の有無にかかわらず(例えば、貸手が製造業者や販売業者であろうと金融機関であろうと)、リース期間にわたって増加した金額とリース期間の終了時の残余総額は等しくなる。

## 8.2 債権及び残余アプローチにおける事後測定

貸手は、リースの期間内に以下の処理を行うことになる。

- ▶ 実効金利法を用いて、リース債権に係る利息収益を認識する(すなわち、リース期間を通じて実効金利は一定となる)
- ▶ リース料の受取りによりリース債権を減額する
- ▶ 貸手が借手に課す利子率を用いて残余総額を増加させる

初期直接原価がリース債権に含められている場合(すなわち、製造業者及び販売業者である貸手以外の貸手)、リース債権に係る実効金利は、貸手が借手に課す利子率よりも低くなる。

残余部分に係る繰延利益は、リース期間においては利益として認識されることはない。したがって、リース期間の終了時点で、残余資産は、当初見積られた原資産の公正価値の予想金額から繰延利益を控除した金額となる。

繰延利益は、原資産の売却又は再リース時に認識が中止される残余資産の帳簿価額の一部となる。

他の潜在的な変更(例えば残価保証)による影響を受けないリースに関しては、残余総額の会計処理及び測定は、現行のファイナンス・リースの会計処理における残余資産(残存価値)の会計処理と似たものになる。ただし、繰延利益要素に関しては、大きく変更されている。また、残余資産の再評価は禁止されている。

### 弊社のコメント

両審議会は、原資産の処理を経済的実態に沿ったものにするためには、残余資産を増加させることが適切であると判断した。貸手は、資産全体の購入資金を融通するため、資産全体に係る収益をリースの価格設定に織り込む。換言すれば、貸手は原資産を売却したうえで、返品権を獲得しているともいえる。ただしこの見解は、会計単位が使用権となる使用権モデルに反するのではないかという疑問を生じさせるかもしれない。

#### 設例 14 - 債権及び残余アプローチ

貸手が CU7,500 で機械を製造し、その機械について 3 年間のリース契約を借手と締結した。リース開始日の機械の公正価値は CU10,000 であり、毎期末に CU2,400 の年間リース料が支払われる。貸手は、リース期間終了時における機械の公正価値を CU4,770 と見積っている。リースの計算利子率(7.866%)で割り引いたリース料の現在価値は CU6,200 である。また、リース期間終了時における原資産の公正価値を貸手の計算利子率である割引率の 7.866%を用いて割り引いた現在価値は、CU3,800 である。

リース開始日に、貸手は以下の仕訳を行う(損益計算書は総額表示されると仮定する)。

リース料受取債権	CU6,200	
収益		CU6,200
収益及び関連するリース料受取債権をリース料の現在価値で当初認識		
売上原価[CU7,500 × (CU6,200/CU10,000)]	CU4,650	
残余資産(CU7,500 - CU4,650)	CU2,850	
原資産		CU7,500
原資産の一部を残余資産として再分類し、リース対象の原資産の一部の認識を中止		

下記の表は、リース期間に認識される金額を示している。  
(再評価による変更が生じないと仮定)

期間	リース料 受取債権	残余総額	繰延利益	残余資産	認識される 利益 <sup>D</sup>	現金受領額
当初	CU6,200	CU3,800 <sup>A</sup>	CU(950) <sup>B</sup>	CU2,850 <sup>C</sup>	CU1,550	CU —
第 1 年度	CU4,288	CU4,099	CU(950)	CU3,149	787	2,400
第 2 年度	CU2,225	CU4,422	CU(950)	CU3,472	660	2,400
第 3 年度	CU —	CU4,770	CU(950)	CU3,820	523	2,400
				合計	CU3,520	CU7,200

<sup>A</sup> 残余「総額」としているが、この金額は、実際は割引後の金額(リース期間終了時の原資産の見積公正価値 CU4,770 を 7.866%で割り引いた現在価値)である。

<sup>B</sup> 繰延利益とは、利益総額(CU2,500)のうち、留保した原資産(すなわち残余)に関する部分である。繰延利益は、残余総額と認識された残余資産との差額から計算できる(CU3,800-CU2,850)。

<sup>C</sup> 残余資産は、原価配分アプローチに基づき当初測定する[CU7,500 - CU7,500 × (CU6,200/CU10,000)]。

<sup>D</sup> 移転された使用权に係る利益、残余総額の増加による収益及び債権に係る利息収益を表す。以下の表の認識される利益の計算を参照されたい。

#### 設例 14 – 債権及び残余アプローチ（続き）

認識される利益の内訳は、次のとおりである。

期間	債権に係る 利息収益 <sup>A</sup>	増加による 収益 <sup>B</sup>	移転された使用 権に係る 利益	認識される 利益
当初	CU –	CU –	CU1,550 <sup>C</sup>	CU1,550 <sup>C</sup>
第1年度	488	299	–	787
第2年度	337	323	–	660
第3年度	<u>175</u>	<u>348</u>	<u>–</u>	<u>523</u>
	<u>CU1,000</u>	<u>CU970</u>	<u>CU1,550</u>	<u>CU3,520</u>

<sup>A</sup> 実効金利法を用いて計算されたリース期間にわたり認識される債権に係る利息収益。例えば、第1年度の利息は CU488(CU6,200 × 7.866%)と計算される。

<sup>B</sup> 残余総額に貸手が借手に課す利率を乗じて計算されたリース期間にわたり認識される残余総額の増加による収益。例えば、第1年度の増加による収益は、CU299(CU3,800 × 7.866%)と計算され、第2年度の増加による収益は CU323 (CU4,099 × 7.866%)と計算される。

<sup>C</sup> リース開始日に認識されたリース料の現在価値(CU6,200)と、認識を中止する原資産の帳簿価額部分(原資産 CU7,500 から残余資産 CU2,850 を控除した金額、すなわち CU4,650)の差額が利益として認識される。

リースの終了時に、貸手が当該機械を当初の見積り通り CU4,770 で売却した場合、貸手は残余資産 CU3,820 の認識を中止し、CU950 の利益を認識する。

### 8.3 再評価

債権及び残余アプローチを適用している貸手は、リース期間全体を通じて一定の重要な事項の再評価を行う必要がある。

再評価が求められる状況が発生した場合、貸手は修正後のインプットを決定し、再評価日時点でリース料受取債権を再測定する。貸手は、計算の変更を反映するためにリース料受取債権を調整し、その相手勘定として、残余資産を調整するか、又は純利益に認識する。下記の表は、貸手の再評価の規定及び会計処理についてまとめている。

再評価の規定がオペレーティング・リースに適用されるかどうかについては明確ではない。

検討事項	再評価の指標	会計処理
リース期間及び購入オプション	重要な経済的インセンティブが存在するか否かの判断に関する(市場要因を除く)要因の重要な変動	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ リース債権を調整する</li> <li>▶ 相手勘定は、残余資産を調整するか、又は純利益に認識する</li> </ul>
割引率	リース期間の変更によるリース料の変更	
指数又はレートに基づくリース料	指数又はレートが変動する場合	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ リース債権を調整する</li> <li>▶ 相手勘定は、純利益に認識する</li> </ul>

#### 設例 15－貸手の再評価

貸手は、毎年初めに年間基本リース料 CU1,000 が支払われる、5 年間の機器リース契約を締結する。リース料は、毎年度末時点の消費者物価指数(CPI)の変動により調整される。CPI はリース開始時点で 100 である。第 1 年度の末時点で CPI は 102 である。貸手は、当該リースが前加重リースであると判断し、債権及び残余アプローチを適用する。

リース開始日に、貸手は初年度のリース料として CU1,000 の固定額を受け取る。リース料受取債権は、現在の指標(すなわち CPI100)を使って測定される。リース料受取債権の測定に含まれるリース料は、第 2 年度から第 5 年度までは CU1,000 となる(すなわち、上昇はない)。

第 1 年度の末時点で、貸手は、現在のレートである 102 を使い、リース料の再評価を行う(すなわち、基本リース料から 2%の増加)。したがって、更新後の債権の計算には、第 2 年度から第 5 年度にかけて、年間のリース料 CU1,020(基本リース料 CU1,000 × 102%)が含まれる。リース料の増加により、リース料受取債権は第 1 年度末時点から CU75(すなわち、毎年 CU20 の現在価値)増加し、この調整額は純利益に認識される。

#### 弊社のコメント

再評価の規定は、現行基準から大きく変更されている。当該規定により、貸手の財務諸表の変動性が大きくなる可能性がある。

#### 8.3.1 変動リース料

リース料には、重要な金額の使用量や業績に基づく変動リース料が含まれていることがある。例えば、あるリースでは、固定額の支払いに加え、走行距離 1 マイルごとに追加の支払いが求められる場合がある。また、リースの価格に含まれない変動リース料条項を含むリースも存在する(すなわち、貸



手は、残余資産に係わるリスクを最小限に抑えるなど、別の理由で当該条項を用いる)。例えば、あるリースでは、年間予想走行距離が 8,000 マイルの場合に、年間走行距離が 10,000 マイルを超えると 1 マイルごとに支払いが求められることがある。

貸手が変動リース料を受け取ることを見込んでリース契約の価格を決定している場合、リースの計算利率はその見込みを反映したものとなる。すなわち、貸手が、固定リース料と変動リース料を組み合わせることにより、原資産に関して求める利回りを得ることを見込む場合、貸手が借手に課す利率(すなわち、リース料受取債権を測定するために用いられる割引率)は、変動リース料の予想を反映していることになる。一方、貸手が、固定リース料及び予想残存価値のみに基づいてリース契約の価格を決定している場合(すなわち、貸手が、原資産に関して求める利回りを得るために、変動リース料を受け取ることを見込んでいない場合)、貸手が借手に課す利率は、変動リース料の予想を反映しないことになる。

使用量又は業績に基づく変動リース料は、リース料受取債権から除外され、発生時に純利益に認識される。リース料受取債権は原資産の帳簿価額の配分に用いられるため、使用量又は業績に基づく変動リース料を伴う契約の残余資産は、固定リース料の場合よりも多額になる。

貸手が借手に課す利率に変動リース料の予想が反映されていない場合、貸手は、変動リース料が認識された際に残余資産の調整は行わない(すなわち、貸手は、リース収益を認識し、それに対応する費用は認識しない)。

貸手が借手に課す利率に変動リース料の予想が反映されている場合、貸手は、変動リース料が認識された時点で残余資産を減額し、関連する費用を認識する。認識が中止される残余資産の金額は、リース開始日で見込まれたものと同じ価格に基づくことになる(すなわち、リース開始日における原資産の帳簿価額及び公正価値と、当期の予想変動リース料を用いる)。これは、以下のようになる。

$$\text{認識が中止される金額} = \frac{\text{リース開始日の原資産の帳簿価額}}{\text{リース開始日の原資産の公正価値}} \times \text{当期の予想変動リース料}$$

予想変動リース料と実際の変動リース料が異なっていたとしても、その差額についてさらに残余資産を調整することはない。

### 8.3.2 減損

リース債権には、債権に係る減損の規定(IAS 第 39 号「金融商品:認識及び測定」)が適用される。

しかし、IAS 第 39 号は、減損に関する規定を含め、現在進められている金融商品プロジェクト完了後に、IFRS 第 9 号「金融商品」に置き換えられる予定である。

残余資産には、IAS 第 36 号「資産の減損」が適用される。IAS 第 36 号は、各報告日に、減損の兆候に関して分析を行うことを求めている。減損の兆

候が存在する場合、企業には、資産(又は当該資産が属する CGU)の回収可能価額を見積ることが求められる。企業は、回収可能価額が資産(又は CGU)の帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識しなければならない。両審議会は、残価保証はリース期間の終了時まで認識されないことを決定したが、減損テストでは、(借手又は第三者による)残価保証は考慮されることになる。

最後に減損損失を認識して以降、資産の回収可能価額の算定に使われる見積りに変更が生じた場合、以前認識された減損損失を事後的に戻し入れなければならないことがある。減損損失の戻し入れを認識するにあたり、戻し入れによって増加する資産の帳簿価額は、減損が生じていなかったとしたら算定されていたであろう帳簿価額(減価償却又は償却後)を超えてはならない。

### 弊社のコメント

- ▶ 残余資産に対する IAS 第 36 号の減損の規定の適用に関して、不明確な部分が残されている。例えば、両審議会は、回収可能価額が資産の処分費用控除後の公正価値であった場合に、貸手が、リース終了時の原資産の予想回収可能価額の下落をどのように評価するかについて審議を行っていない。論点の 1 つとして、下落が、当初の予想公正価値と現在の帳簿価額のどちらと比較して評価されるかということが挙げられる。また、貸手が残余資産の減損を評価するにあたり、当初に見積られたリース終了時の公正価値の金額までの残余資産総額の増加をどのように考慮するかという論点もある。
- ▶ さらに両審議会は、貸手が残余資産の減損を評価するにあたり、残価保証をどのように考慮するか(例えば、残価保証に基づき受け取ることを見込む金額を回収可能価額の算定に含めるかどうか)について明確にしていない。

## 8.4 債権及び残余アプローチにおける表示

以下の表は、貸手が認識する金額が、財務諸表でどのように表示されるかについてまとめている。

財務諸表	貸手の表示
財政状態計算書	以下のいずれか 1.貸借対照表にリース料受取債権及び残余資産(すなわち、残余総額から繰延利益を控除)を別個に表示し、これらを合計して「リース資産」として表示する。 2.「リース資産」(すなわち、リース料受取債権と残余資産の合計)として貸借対照表に表示し、リース料受取債権及び残余資産の金額を注記により開示する。
損益計算書	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ リース収益及び関連費用(すなわち、認識を中止する原資産部分)を、貸手のビジネスモデルに基づき総額又は純額で表示する。</li><li>▶ リース料受取債権からの利息収益と残余総額の増加収益を利息収益として表示する。</li><li>▶ 初期直接原価の償却費を、利息収益と相殺して表示する。</li><li>▶ リース関連の損益計算書項目(例えば、リース収益、利息収益)は、他の活動とは別に表示するか、損益計算書の表示科目を示したうえで注記により開示する。</li></ul>
キャッシュ・フロー計算書	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ リース取引から生じるすべてのキャッシュ・インフロー(例えば、利息、リース料、短期リースに係わる受取り)は、営業活動からのキャッシュ・フローに表示する。</li></ul>

## 8.5 提案されている貸手のモデルと現行の会計処理の比較

下記の表では、現行の会計処理と、改訂後の提案に基づき貸手が適用する可能性が最も高いアプローチを比較している。提案された基準の適用により、その他の変更も生じる可能性がある(例えば、リース期間の決定や再評価)。

現行	改訂案	影響
不動産(土地、建物又は建物の一部)		
オペレーティング	オペレーティング	総じて類似している
ファイナンス	債権及び残余アプローチ	リース開始日に認識される利益が減少する 残余資産から繰延利益が控除される
不動産以外のリース(例えば車両や機器)		
オペレーティング	実務上の簡便法に係る条件が満たされない場合には、債権及び残余アプローチ	利益が一定ではなくなる 一部の有形資産が金融資産に組み替えられるため、貸借対照表の構成が変化する
ファイナンス	債権及び残余アプローチ	リース開始日に認識される利益が減少する 残余資産から繰延利益が控除される

現在ファイナンス・リースに分類されているほとんどのリースは、改訂後の提案では債権及び残余アプローチで会計処理されることになる可能性が高い。しかし、改訂後の提案に基づくと、これらのリースは、一定の状況においてはオペレーティング・リース会計が適用されることになるであろう。例えば、リース期間が経済的耐用年数の大部分に満たない建物のリースについて考える。当該リースにおいて、貸手は、リース期間の終了時の建物の価値が、建物の現在の公正価値と等しくなる残価保証を(借手又は第三者から)得ている。このようなリースは、現在のリース会計ではファイナンス・リースに分類されるが、改訂後の提案においてはオペレーティング・リースとして会計処理される可能性が高い。

現在オペレーティング・リースとして会計処理されている土地、建物及び建物の一部のリースの多くは、改訂後の提案においても引き続きオペレーティング・リースとなるであろう。しかし、先に述べたように、提案されている分類要件のうち、オペレーティング・リースとファイナンス・リースを区別するための現在の指標と同じであるのは2項目だけであるため、現在オペレーティング・リースに区分されている土地、建物及び建物の一部のリースが、改訂後の提案においてもすべてオペレーティング・リースに該当することにはならないと考えられる。具体的には、現在オペレーティング・リースに区分されている長期リースは、改訂後の提案に基づくと債権及び残余アプローチが適用されることになる可能性がある。

現在のリース会計においてオペレーティング・リースに区分されている多くの機器及び車両のリースには、債権及び残余アプローチが適用されることになる。

オペレーティング・リース会計と債権及び残余アプローチでは、利益の認識パターンが異なり(現在はオペレーティング・リースとして処理されているものについて、初日利益を認識することになるケースも考えられる)、原資産の一部は認識が中止され、貸借対照表には債権が認識される。

## 9. その他

### 9.1 セール・アンド・リースバック

借手は、(短期リースを除く)すべてのリースを貸借対照表に認識することになるため、セール・アンド・リースバック取引により今後オフバランス金融取引が生じることはなくなる。セール・アンド・リースバック取引を売却及びリースとして会計処理するか、金融取引として会計処理するかは、収益認識に関する共同プロジェクトで開発された支配の要件に基づいて行われることになる。すなわち、セール・アンド・リースバック取引を評価するための特別な要件は存在しない。

改訂後の提案によると、売手である借手が、資産の使用を指図する能力及び資産から生じる残りの便益のほぼすべてを有する場合、売却は生じていないことになる。これを判断する際の指標として、リース期間が原資産の経済的耐用年数の大部分を占めるか、又は最低支払リース料の現在価値が原資産の公正価値とほぼ等しいか、が挙げられている。したがって、リースバックされているということのみをもって、取引がセール・アンド・リースバック取引として会計処理されないということにはならない。

交換される対価(すなわち、資産の売却に係る売却価格とリースに係るリース料)が公正価値の場合、売手である借手は、セール・アンド・リースバックの要件を満たす売却取引に係る売却が生じた時点で利得又は損失を認識する。対価が公正価値ではない場合、資産、負債、利得又は損失は、現在の賃料の市場相場を反映するように修正される。現行のリース会計においては、売手である借手は、特定の取引の条件に基づく売却から生じる利得の一部又はすべてを繰り延べ、償却することを求められる場合がある。

売却の要件を満たさない取引は、売手である借手においては金融取引として会計処理される。

セール・アンド・リースバック取引は、もはやオフバランス金融取引とはならないであろう。

#### 弊社のコメント

セール・アンド・リースバック取引について収益認識の概念を用いるという両審議会の決定は、セール・アンド・リースバック取引に関する現行基準からの変更を意味する。IAS 第 17 号は、リースバックがオペレーティング・リースとファイナンス・リースのどちらに該当するかに重点を置いており、セール・アンド・リースバック取引が資産の売却の要件を満たすかどうかを判断することは、売手である借手に対して明確には求めていない。

### 9.2 サブリース

サブリース契約では、ある当事者が同一の資産の貸手及び借手になる。すなわち、ある当事者が、ヘッドリースにおいて原資産を使用する権利を獲得し、サブリースにおいては貸手となる(サブリースでは、原資産を使用する権利を同じか、より短い期間、他の当事者に移転する)。ヘッドリース契約とサブリース契約は、別々の取引として会計処理され、サブリースに固有の測定要件は存在しない。ヘッドリースにより生じる資産及び負債には、借手の会計モデルが適用され、サブリースにより生じる資産及び負債には、貸手の会計モデルが適用される。

例えば、サブリースが前加重リースの場合、サブリースの貸手は、ヘッドリースの使用権資産の帳簿価額を、認識を中止される部分と残余資産に配分し、リース料受取債権と利益を認識する。一方、サブリースが定額リースの場合、サブリースの貸手は、オペレーティング・リース会計を適用する(すなわち、ヘッドリースの使用権資産を引き続き貸借対照表に計上し、ヘッドリースの期間にわたり償却するとともに、サブリースからの収益をリース期間にわたり認識する)。サブリースにおいては、借手及び貸手が適用するアプローチの判定は、使用権資産ではなく、原資産に基づいて行う。

### 9.3 開示

借手及び貸手の開示規定には、定量的情報と定性的情報の両方が含まれている。新たに導入された重要な定量的開示には、以下の項目の期首残高と期末残高の調整表がある。

- ▶ リースの種類ごとに借手のリース料支払債務
- ▶ 貸手の債権
- ▶ 貸手の残余資産
- ▶ 原資産の種類ごとに借手の使用権資産

#### 弊社のコメント

企業は、リースに関して、現行基準上、必要ではなかった新たな情報を収集しなければならなくなる可能性が高い。

### 9.4 企業結合

両審議会は、企業結合会計においては、取得した資産及び負債を公正価値で測定するという原則に対し、リースに関する例外規定を設けている。代わりに、借手はリース料支払債務を、また、債権及び残余アプローチを適用する貸手はリース料受取債権を、提案されているリース基準に従って、リースを取得日時点での新しいリースであるかのように測定する(すなわち、リース料支払債務及びリース料受取債権を、取得日時点での割引率及び取得日時点でのその他の主要な条件に基づいて残りのリース料の現在価値で測定する)。

借手の使用権資産は、契約における市場実勢から乖離している条件(すなわち、計上されているリース料支払債務と取得日時点で残存期間について同一のリース契約を締結したとしたら取得企業が支払うことが予想されるリース料の現在価値との差額)について調整される。

### 設例 16—借手となるリース物件の取得

企業結合の一環として、A 社が、残存契約期間 3 年となる機器リースを取得すると仮定する。契約上の毎月の支払額は CU1,000 である。取得日時点で、当該機器の毎月のリース料の市場相場は CU900 であり、A 社の追加借入利率は 8% である。

取得日時点で当該リースを認識するにあたり、A 社は以下を行う。

- ▶ 残存リース期間は 3 年であると判断する(更新オプションは存在しない)。
- ▶ リース料支払債務は CU32,125 であると計算する(割引率 8%を使った CU1,000/月×36 カ月の現在価値)。
- ▶ 同一のリース契約を締結したとしたら支払うであろう金額が CU28,912 であると計算する(割引率 8%を使った CU900/月×36 カ月の現在価値)。
- ▶ 市場実勢からの乖離の調整として、使用权資産から CU3,213 を減額する(CU32,125-CU28,912)。
- ▶ 使用权資産 CU28,912 とリース料支払債務 CU32,125 を認識する。

債権及び残余アプローチを適用する貸手は、残余資産を取得日時点の原資産の公正価値とリース債権の差額として測定する。オペレーティング・リース会計を適用する貸手は、引き続き現行の企業結合会計の規定を適用する(すなわち、原資産を公正価値で認識し、市場実勢から乖離したリース条項に関しては資産又は負債を認識する)。

取得した短期リース(すなわち、取得日時点で、可能性のある最長期間が 12 カ月以内のリース)に関して、個別の資産又は負債(例えば市場実勢から乖離した条項)は認識されない。

### 弊社のコメント

企業結合により取得したリースに関して提案されている会計処理によると、特に単純なリースでは公正価値とほぼ近い金額となるが、作成者に発生するコストは減少するであろう。しかし、リースが部分的(例えば、割引率の算定)に異なって測定される可能性があるため、公正価値との違いが存在することになる。

## 10. 移行措置

両審議会は、リース会計の改訂を将来に向かってのみ適用する方法を採用しないことを決定した。これは、リース契約の多くは長期にわたるものであり、提案されている会計処理の変更は重要なものであることに加え、収益認識プロジェクトは遡及適用アプローチが採用されることとの整合性を図るためである。両審議会は、新しいリース基準への移行に関し、修正遡及適用アプローチを提案し、任意で適用できる免除規定を設けた。一方で完全

移行には修正遡及適用アプローチが適用されるが、いかなるリースについても改訂前の会計処理を引き継ぐことはできない。

遡及適用も容認される。

ただし、作成者は、現在のファイナンス・リースに関しては 現行の会計モデルに基づくリース資産及び負債の帳簿価額をリース関連資産及び負債の当初測定に用いることができる。

財務諸表作成者は、リース関連資産及び負債を表示される最も早い期間の期首時点(2010年EDでは、当初適用日と呼ばれている)で認識する。発効日は決定されていない。

しかし、リース基準が2016年度から発効するとした場合、暦年で財務報告を行い、2年分の比較損益計算書を作成する企業の当初適用日は2015年1月1日となり、発効日は2016年1月1日になる。

当初適用日以降、借手及び貸手は、それぞれ借手及び貸手の会計処理のセクションで説明した会計処理に従うことになる。

### 弊社のコメント

修正遡及適用アプローチは、完全遡及適用アプローチと同様の結果を、完全遡及適用アプローチよりも低いコストと少ない労力で得ようとするものである。

## 10.1 リースの借手

当初適用日時点で、修正遡及適用アプローチを適用する借手は、以下を行う。

- ▶ 合理的に類似する特徴(例えば、類似の残存リース期間)を有する作成者のリースのポートフォリオについて、発効日時点の借手の追加借入利率を使って割り引いた残存リース料の現在価値で測定したリース料支払債務を認識する。
- ▶ 改訂後の提案を用いて使用権資産を遡及的に算定し、事後的に会計処理していたとしたら、当該資産がどのようになっていたかを見積ることにより計算された使用権資産を認識する。
- ▶ 負債と使用権資産の差額があれば、利益剰余金に計上する。

当初適用日時点の使用権資産は、リースの種類に応じて異なった計算がされる。

定額リースに関しては、移行時に認識される使用権資産は、当初適用日時点で均等でないリース料(すなわち、現行のオペレーティング・リース会計の定額法でのリース費用の計算における前払又は繰延リース料)について調整したリース料支払債務と等しくなる。

前加重リースに関しては、当初適用日時点でリース料支払債務を計算した後各リースに関して使用権資産を計算するにあたり、3つのステップを実施する。

- ▶ ステップ1:残りの支払リース料が均等ではない場合、リース料支払債務をリースの終了時にゼロまで償却するために必要となる当初適用日時点における年間の(すなわち固定金額の)リース料の金額を計算する。



- ▶ ステップ 2:リース開始日時点でのリース料支払債務の見積りを計算する(ステップ 1 で計算した、合計リース期間にわたる年間リース料の現在価値)。合計リース期間は、当初適用日時点で、これまでに発生した期間と残りのリース期間の合計として算定される。
- ▶ ステップ 3:(ステップ 2 で算定した)リース開始日時点の見積リース料支払債務に残りのリース期間の割合(すなわち、残りのリース期間/合計リース期間)を乗じ、必要に応じて前払又は未払リース料について調整したうえで使用権資産を計算する。

当初適用日後、借手は、セクション 7「借手の会計処理」で説明したものと同一会計処理を行う。

#### 設例 17—借手の移行—前加重リース

A 社は暦年で報告を行う公開会社であり、2016 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から年次財務諸表に新しいリース基準を適用することになる。A 社の当初適用日は 2015 年 1 月 1 日(2016 年年次財務諸表に表示される比較期間の期首)であり、発効日は 2016 年 1 月 1 日である。

A 社は、2013 年 1 月 1 日に開始した期間 5 年の機器リースを有しており、年間のリース料として毎年初めに CU1,000 を支払う。このリースは、現在オペレーティング・リースとして会計処理されており、新基準では前加重リースとして会計処理されることになる。

A 社は以下を算定する。

- ▶ 当該リース及び他の同様のリースの追加借入利率は、2016 年 1 月 1 日時点で 7.5%である。
- ▶ 2015 年 1 月 1 日時点で、残りのリース期間は 3 年であり、年間のリース料は CU1,000 になる。

2015 年 1 月 1 日時点のリース料支払債務の現在価値(2015 年度のリース料の支払い前)は、割引率 7.5%を用いて CU2,796 となる。

使用権資産は、次のように計算される。

1. リース料が固定であるため、年間のリース料 CU1,000 が開始時のリース料支払債務の見積りで使われる。
2. 割引率 7.5%を使った 5 年間の CU1,000 の現在価値は、CU4,348 である。
3. 使用権資産は CU2,609 である[CU4,348 × (残りの 3 年間/5 年の合計リース期間)]。

2015 年 1 月 1 日時点で、前払い又は未払いの金額はなかったことから、使用権資産を調整する必要はない。

このリースに関して利益剰余金に計上される金額は、CU187(CU2,796 - CU2,609)となる。

#### 設例 17－借手の移行－前加重リース(続き)

開始貸借対照表(すなわち、2015年1月1日)は、2016年の財務諸表には表示されないが、A社は、2015年1月1日時点の測定に基づき、2015年損益計算書への影響を次のように表示する。

- ▶ 償却費 CU870(CU2,609/3年)を認識する。
- ▶ リース料支払債務に係る利息 CU135 を認識する $[(CU2,796 - CU1,000) \times 7.5\%]$ 。

一方で、賃借資産は事務所であるため、リースが定額リースに分類されると仮定する。A社は、CU2,796の負債を認識し、リース期間を通じてリース料が一定である(すなわち、当初適用日時点で前払い又は繰延リース料はない)ため、CU2,796の使用権資産を認識する。

## 10.2 リースの貸手

当初適用日時点で、債権及び残余アプローチを適用する貸手は、以下を行う。

- ▶ 残りのリース料の現在価値として測定したリース料受取債権を認識する(減損がある場合には調整する)。
- ▶ 当初適用日に入手可能な情報(例えば、原資産の公正価値、原資産の原価)を使い、債権及び残余アプローチに基づき、残余資産の当初測定のために沿って残余資産を認識する。
- ▶ リースされる原資産の一部の認識を中止する。
- ▶ 認識された債権及び残余資産と、認識を中止した原資産との差額は、利益剰余金に計上する。

認識されていた前払い又は未払いリース料があれば、それらは認識を中止した原資産への調整とし、その結果利益剰余金に計上される金額に影響を及ぼすことになる。

使用される割引率は、リース開始日時点で決定されたリースにおいて課される利子率となる。

移行にあたっては、多くの作成者にとって多大な労力が必要になるであろう。

#### 設例 18—貸手の移行—債権及び残余アプローチ

設例 17 と条件は同じであるが、作成者は貸手とする。

貸手は、以下を算定する。

- ▶ リース開始日は2013年1月1日であり、合計リース期間は5年である。
- ▶ 貸手が借手に課す利子率は2013年1月1日(開始日)時点で約8%であった。
- ▶ 2015年1月1日時点で残りのリース期間は3年であり、年間のリース料はCU1,000になる。
- ▶ 機器の公正価値は、2015年1月1日時点でCU7,700である。
- ▶ 原資産の2015年1月1日時点の帳簿価額はCU7,550であった。

リース料受取債権の2015年1月1日時点での現在価値(2015年度のリース料の支払い前)は、CU2,783である(割引率約8%で割り引いた、3年間のCU1,000のリース料の現在価値)。

残余資産はCU4,821で、 $CU7,550 - [7,550 \times (CU2,783 / CU7,700)]$ として計算される。貸手は、CU2,783の債権とCU4,821の残余資産を計上し、CU7,550の原資産の認識を中止し、利益剰余金の貸方にCU54を認識する。

#### 弊社のコメント

現在、オペレーティング・リースを有し、引き続きオペレーティング・リース会計を適用する貸手に関する移行措置は明確ではない。また、両審議会は、現在ファイナンス・リースに区分されおり、新基準適用時にオペレーティング・リース会計が適用されるリースに関する経過措置については審議を行っていない。

### 10.3 移行に関するその他の検討事項

以下のような任意で適用できる一定の免除規定が設けられることになる。

- ▶ 後知恵の利用—契約がリースに該当するか否か、又は契約にリースが含まれるか否かの判断を含め、後知恵の利用が比較報告期間において認められる。
- ▶ 初期直接原価—発効日より前に開始した契約に関し、初期直接原価を評価することは求められない。

免除規定は任意であるが、免除規定を用いる作成者は、その旨を開示しなければならず、移行に際して追加の開示が求められる。

改訂後の提案には、セール・アンド・リースバック取引のような特定の状況

に関する追加の経過措置ガイダンスが含まれる予定である。

### **今後の予定**

企業は、改訂後の提案が公表された際には注意深く内容を確認し、両審議会に対してフィードバックの提供を検討されたい。改訂後の提案により、多くの企業は会計及びプロセスの大きな変更を余儀なくされると考えられる。

## 付録: 2010 年 ED 以降の主な変更点

	公開草案	再審議	影響
リース期間の定義	発生しないよりも発生する可能性が高い (more likely than not to occur、すなわち発生可能性が 50% 超) 起こりうる最長のリース期間	解約不能な期間に、リース契約を更新する、又は解約しないという重要な経済的インセンティブがある場合には、その更新期間を加算した期間	通常は、リース期間が短くなり、貸借対照表に認識される金額が少なくなる。
業績又は使用量に基づく変動リース料—借手	業績又は使用量に基づく変動リース料を、期待値に基づく方法を用いてリース関連資産及び負債に含める。	業績又は使用量に基づく変動リース料は、発生時に費用として認識する。	貸借対照表に認識される金額が減少し、費用が認識される時期にも影響する。
残価保証—貸手	残価保証により借手から受領する金額の見積りをリース料に含める。	残価保証は、リースの終了時まで会計処理しない。	債権とリース開始日に認識される利益が減少する。
短期リース—借手	貸借対照表に割引くことなく認識する。	会計方針の選択により、現在のオペレーティング・リース会計を適用する。	貸借対照表に認識される金額が減少する。
特定の資産の使用を支配する権利	IFRIC 第 4 号の 3 つの条件のうち、どれか 1 つを満たしていることに基づく。現行基準と同じ。	特定の資産の使用を指図し、その使用による便益を受けることができる能力に基づく。	現行基準ではリースとして会計処理されている一部の契約が除外される可能性がある。
購入オプション	リースの金額には含まれない。以下ようになる。 ▶ 割安購入オプションを伴う契約はリース基準からは除かれる。 ▶ その他の購入オプションは、行使されたときのみ会計処理される。	借手が、オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有する場合: ▶ リース負債とリース債権の測定に行使価格を含める。 ▶ 借手は、使用权資産を原資産の耐用年数にわたり償却する。 その他の購入オプションは、行使されたときに会計処理される。	購入オプションと更新オプションに関し、会計処理が一貫したものになる。 借手が重要な経済的インセンティブを有しない購入オプションに関して変更はない。
範囲	以下は適用範囲から除外される。 ▶ 実質的な購入/売却 ▶ リースにより保有しており、(当初測定後に) 公正価値で測定される借手の投資不動産 ▶ 公正価値で測定される貸手の投資不動産のリース	左記の規定はない。	変更により現行基準と同様になる。
リース要素と非リース要素の区分	区別できる場合にはサービスを分離する。区別できない場合は、履行義務アプローチを適用している借手及び貸手は、契約全体をリースとして会計処理する。未履行費用の会計処理が明確ではない。	借手が配分額を決定できないような限られた状況を除いて、すべての非リース要素(サービス及び履行費用を含む)を区分する。	より多くの非リース要素が区分して会計処理される。貸借対照表に認識される金額が減少し、他の未履行契約の会計処理との不整合が減少する。

	公開草案	再審議	影響
当初測定日	Date of inception of the lease	Date of commencement of the lease	割引率は、Date of inception of the lease ではなく、Date of commencement of the lease に算定される。 (注) IAS 第 17 号では、'the inception of the lease' は「リース開始日」と訳され、'the commencement of the lease term' は「リース期間の起算日」と訳されている。一方で、本文の暫定決定においては、'the lease commencement date' のみに統一されている。 これに伴い、本文では 'the lease commencement date' をリース開始日と訳している。
割引率	割引率は複数の方法により算定できる。	リースの計算利率が判明している場合は、当該利率を用いる。	貸手の利率の主観性が低減する。
借手のモデル	単一のアプローチを適用する。その結果、リース費用はリース期間の初期に多く計上される。	主としてリースの対象となる原資産の性質に基づき 2 つの種類に分類する。	一部のリース(主に不動産のリース)に関しては、費用が定額で認識されることになる。
貸手のモデル	貸手が原資産の重要なリスク又は便益を保持しているか否かに基づき、履行義務アプローチ又は認識中止アプローチのいずれかを用いる。	主に原資産の性質に基づきオペレーティング・リース会計又は債権及び残余アプローチを適用する。	多くの不動産のリースは、現行のオペレーティング・リース会計と同じように会計処理されることになる。その他のすべてのリースは、原資産の一部の認識を中止し、(必要あれば)初日利益を認識する。
残余資産の事後測定	増加させない(認識中止アプローチ)。	残余資産総額を、見積った予想残余資産まで増加させる。繰延利益に変動は生じない。	リース収益の合計額が増加する。残余総額が増加することについては、現行の会計処理と同様である。
貸手の貸借対照表の表示－債権及び残余アプローチ	認識中止アプローチに基づき、債権が個別に表示され、残余資産が有形固定資産に個別に表示される。	個別に表示する、又は他の表示科目に含めて表示し、債権及び残余資産の金額を注記により開示する。	単一の科目での表示は、現行の会計処理と同じである。
表示全般	特定のリース関連項目は、財務諸表の本表に表示する。	本表で表示、又は開示する。	選択に幅をもたせており、財務諸表の本表への表示を求める規定の数は減っている。
セール・アンド・リースバック	売却を認識するには、厳しい要件を満たさなければならない。	収益に関する共同プロジェクトの収益認識の規定に基づいて売却の判断がされる。	売却の要件が満たされる頻度が多くなる。
リース・インセンティブ	取り扱いなし。	使用権資産が減少する。借手についてのみ取り扱われている。	借手の会計処理が明瞭化される。
移行アプローチ	簡便的な遡及適用アプローチ	修正遡及適用アプローチ(完全遡及適用の選択も可能)	前加重リースに係るリース費用は、移行後少なくなる(利益剰余金に認識される金額が多くなる)。移行時の計算が複雑になる。
移行に関する「免除規定」	単純なファイナンス・リースの場合には、現在の帳簿価額で当初測定を行う。	以下を選択できる。 ▶ すべてのファイナンス・リースを当初測定時に現在の帳簿価額で計上する。 ▶ 後知恵を利用する。 ▶ 初期直接原価の評価	作成者の適用コストが小さくなる。一部の財務諸表は、移行に関する免除規定により比較が困難になる。



#### アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーサービスの分野における世界的なリーダーです。全世界の16万7千人の構成員は、共通のバリュー（価値観）に基づいて、品質において徹底した責任を果します。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。詳しくは、www.ey.com にて紹介しています。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。

#### 新日本有限責任監査法人について

新日本有限責任監査法人は、アーンスト・アンド・ヤングのメンバーファームです。全国に拠点を持ち、日本最大級の人員を擁する監査法人業界のリーダーです。品質を最優先に、監査および保証業務をはじめ、各種財務関連アドバイザリーサービスなどを提供しています。アーンスト・アンド・ヤングのグローバル・ネットワークを通じて、日本を取り巻く世界経済、社会における資本市場への信頼を確保し、その機能を向上するため、可能性の実現を追求します。詳しくは、www.shinnihon.or.jp にて紹介しています。

#### アーンスト・アンド・ヤングのIFRS（国際財務報告基準）グループについて

国際財務報告基準（IFRS）への移行は、財務報告における唯一最も重要な取り組みであり、その影響は会計をはるかに超え、財務報告の方法だけでなく、企業が下すすべての重要な判断にも及びます。私たちは、クライアントによりよいサービスを提供するため、世界的なリソースであるアーンスト・アンド・ヤングの構成員とナレッジの精錬に尽力しています。さらに、さまざまな業種別セクターでの経験、関連する主題に精通したナレッジ、そして世界中で培った最先端の知見から得られる利点を提供するよう努めています。アーンスト・アンド・ヤングはこのようにしてプラスの変化をもたらすよう支援します。

© 2012 Ernst & Young ShinNihon LLC  
All Rights Reserved.

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はいしなないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本有限責任監査法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。

本資料はEYG no.AU1267の翻訳版です。