



公開草案「リース」  
(2013年5月)の解説

**EY**

Building a better  
working world

## 目次

1. 概要 .....	5
2. 主な留意点 .....	5
2.1. 適用除外規定 .....	5
2.2. リースの識別 .....	6
2.2.1. リースの定義 .....	6
2.2.2. 特定された資産の使用 .....	6
2.2.3. 特定された資産の使用を支配する権利 .....	8
2.3. 解約可能なリース .....	10
2.4. 短期リース .....	10
2.5. リース構成部分とリース以外の構成部分の分離 .....	10
2.5.1. リース構成部分とリース以外の構成部分の識別と分離 .....	10
2.5.2. リース構成部分の識別と分離 .....	11
2.5.3. 契約対価の配分 .....	11
2.6. 契約の変更 .....	12
3. 主要概念 .....	12
3.1. 重大な経済的インセンティブ .....	12
3.2. リース期間 .....	13
3.3. リース料 .....	13
3.3.1. 固定リース料 .....	14
3.3.2. リース・インセンティブ .....	14
3.3.3. 指数又は率によって決まる変動リース料 .....	14
3.3.4. 実質的に固定のリース料 .....	14
3.3.5. 購入オプション .....	14
3.3.6. リース解約ペナルティ又はオプション .....	14
3.3.7. 残価保証—借手 .....	14
3.3.8. 残価保証—貸手 .....	14
3.3.9. 指数又は率を基礎としない変動リース料 .....	15
3.4. 割引率 .....	15
3.4.1. 借手 .....	15
3.4.2. 貸手 .....	15
4. リースの分類 .....	15
5. 借手の会計処理 .....	18
5.1. 当初認識及び測定 .....	18

5.2. 事後測定 .....	18
5.2.1. タイプ A のリース.....	18
5.2.2. タイプ B のリース.....	20
5.3. 再評価 .....	22
5.4. 借手に係るその他の事項 .....	23
5.4.1. 減損.....	23
5.4.2. リース・インセンティブ .....	23
5.5. 表示.....	24
5.6. 開示.....	25
6. 貸手の会計処理.....	25
6.1. タイプ A のリース.....	25
6.1.1. 当初認識及び測定 .....	25
6.1.1.1. リース債権.....	25
6.1.1.2. 残存資産.....	26
6.1.1.3. 利益 .....	27
6.1.2. 事後測定.....	28
6.1.3. 再評価.....	30
6.1.4. リース債権の減損.....	31
6.1.5. 残存資産の事後測定 .....	32
6.2. タイプ B のリース.....	32
6.3. 表示.....	32
6.4. 開示.....	33
7. その他の検討事項.....	34
7.1. 転リース .....	34
7.2. 企業結合 .....	34
7.3. セール・アンド・リースバック取引 .....	34
8. 発効日と経過措置 .....	35
8.1. 発効日 .....	35
8.2. 経過措置 .....	35

### 重要ポイント

- ▶ IASB 及び FASB は、借手に関して、ほぼすべてのリースから生じる資産及び負債の認識を求める提案を行った。
- ▶ 企業は引き続きリースの分類を行うことになるが、現行基準上の分類とは目的も分類要件も異なる。リースの分類により、リース関連収益及び費用がどのように認識されるか、また、貸手が貸借対照表に何を計上するかが決まる。
- ▶ リースの分類は、リース対象資産の経済的便益のうち、リース期間にわたり借手が費消することが見込まれる部分に基づいて行われることになる。
- ▶ IASB と FASB は、本プロジェクトに関し、今後多くのアウトリーチ活動を実施することを予定している。
- ▶ 公開草案に対するコメント募集期限は 2013 年 9 月 13 日である。

最終基準の適用日は  
2017年以降になると  
予想される

## 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、2013年5月に公開草案「リース」（以下、「ED」又は「提案」）を公表した。この共同提案により、リース会計は大幅に変更されることになり、企業の財務や経営に広範な影響が及ぶ可能性がある。

EDでは、使用権モデルが提案されている。当該モデルに基づくと、借手は、ほとんどのリースを貸借対照表に認識しなければならない。提案では、IAS第17号「リース」と同様、借手及び貸手に対してリースを分類することが求められるが、分類要件及び関連する会計処理はIAS第17号とは異なったものとなる。提案に基づくと、リースはタイプAとタイプBのいずれかに分類され、この分類が主にリース収益及び費用の認識方法及び認識時期を決定する際に用いられる。

また、提案では、全面遡及適用又は修正遡及適用アプローチのいずれかを用いて新規定を適用することが要求されている。発効日はまだ提案されていない。

EDの公表にあたっては、IASBメンバー14名のうち2名が反対票を投じた。その理由の1つに、2種類の会計モデルの存在が挙げられている。またFASBメンバーも、7名のうち3名が、2種類の会計モデルが存在すること等、さまざまな理由からEDの公表に反対票を投じた。FASBのレスリー・シードマン議長（当時）はEDの公表に賛成したが、2013年6月末で任期満了により議長を退任した。シードマン議長の退任によりFASBメンバーに欠員が生じることで、両審議会の今後の方向性について不透明感が増すことになる。

このような状況を踏まえると、財務諸表の作成者及び利用者からのEDに対するフィードバックは非常に重要となろう。コメント募集期限は2013年9月13日であり、ED全文及びコメント・レター提出にあたっての参照情報はIASBのウェブサイトに掲載されている（EDの和訳については、ASBJのウェブサイトに掲載されている。

[https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/press\\_release/overseas/iasb\\_ed/les-re-ed/](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/press_release/overseas/iasb_ed/les-re-ed/)）。また、両審議会のスタッフによれば、アウトリーチ活動には、この提案の影響を最も受ける財務諸表の作成者や利用者とのミーティングも含まれることが想定されているので、利害関係者は可能であれば、両審議会が計画しているアウトリーチ活動への参加も検討されたい。

## 2. 主な留意点

### 2.1. 適用除外規定

以下のリースは、明確に適用除外とすることが提案されており、EDは、以下のリースを除くすべてのリースに適用されることとなる。

- ▶ 貸手にとっての無形資産のリース
- ▶ 天然資源（例：鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生型資源）の探索又は使用のためのリース
- ▶ 生物資産のリース
- ▶ IFRIC第12号「サービス委譲契約」の適用対象であるサービス委譲契約

IASBの提案では、借手の無形資産のリースは、リース基準による会計処理を要求されていない。そのため、企業は、おそらく会計方針の選択として、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ある。

2010年EDからの変更点として、IAS第40号「投資不動産」における投資不動産の定義を満たす不動産のリースが提案の適用対象に含められている点があげられる。さらにEDでは、借手において、リースされた資産が投資不動産の定義を満たし、かつIAS第40号における公正価値モデルを会計方針として選択した場合、リースされた資産から生じた使用権資産をIAS第40号の公正価値モデルに従い測定しなければならない。現行のIAS第40号では、オペレーティング・リースの下で保有する不動産賃借権が投資不動産の定義を満たし、かつ公正価値モデルが適用される場合に、こうした不動産賃借権を投資不動産として会計処理するかどうかに関して物件ごとに会計方針として選択可能であるため、本提案は現行のIAS第40号における適用範囲が変更されることを意味している。

当該提案は、有形固定資産以外の資産のリースにも適用されるが、そのような契約（例：棚卸資産のリース）は、リースの定義（セクション2.2を参照）を満たさない可能性が高い。

### 弊社のコメント

EDでは、原資産の所有権がリース契約終了時に顧客に移転する契約は適用対象外とされていない。しかしながらEDでは、そのような取引の特定の局面に関する会計処理（例：使用権資産の償却期間をリース期間又は原資産の耐用年数のいずれとすべきか）についてガイダンスが提供されていない。

## 2.2. リースの識別

### 2.2.1. リースの定義

リースは、「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（すなわち、強制可能な権利及び義務を生み出す当事者間の合意）」であると定義される。契約がリースに該当するには、次の2つの要件を満たす必要がある。

- ▶ 契約の履行が、「特定された資産」の使用に依存している
- ▶ 契約により、特定された資産の「使用を支配する権利」が一定期間にわたり対価と交換に移転する

### 2.2.2. 特定された資産の使用

提案における「特定された資産」の要件は、IFRIC第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」における「特定の資産」の概念とほぼ整合している。すなわち、特定された資産は、契約に明示されている場合もあれば、明示されていない場合もある。たとえば、より大きな資産の物理的に区別可能な一部分（例：建物の1フロア）は特定された資産となりうるが、物理的な方法で資産を区分できない場合（例：パイプライン容量の50%）には特定された資産に該当しない。

## 例1 - 特定された資産の例

### シナリオA

顧客Xが、ニューヨークとロンドンを結ぶ光ファイバー・ケーブルを使ったデータ伝送のうち、特定の容量を使用する権利に関し12年の契約を業者と締結したと仮定する。契約では、ケーブルのファイバー20本のうち、3本が識別されている。3本のファイバーには、契約期間にわたり顧客Xのデータのみが割り当てられる。

分析：3本のファイバーは、契約で識別されており、ケーブルにおける他の17本のファイバーとは物理的に区別可能であるため、特定された資産に該当する。

### シナリオB

事実関係はシナリオAと同じである。ただし、業者が、契約期間中いつでも、顧客Xのデータを含む顧客のデータを伝送するために、20本のファイバーのどれでも使用することができるとする。

分析：この場合、契約上、業者は顧客Xに対する義務を履行するために、20本のファイバーの容量のうちどの部分でも利用できるとされているため、ファイバーは特定された資産とはならない。その容量部分は、ケーブルの残りの容量と物理的に区分することはできない。

契約によっては、供給者が代替資産を使って義務を履行する権利を有していることがある。供給者が、代替資産を使用する実質的な権利を有する場合、その契約は特定された資産の使用とはならない。以下の両方の条件を満たす場合には、供給者が代替資産を使用する権利を実質的に有していることになる。

- ▶ 供給者が、当該資産の代替資産への入替えを顧客の同意を要さずに行うことができる。
- ▶ 下記のような、供給者が当該資産の代替資産への入替えを行うことを妨げる（経済的又は他の）障害がない。
  - ▶ 当該資産の入替えに関するコストが非常に高いため、代替資産への入替えに対する経済的な阻害要因が生じていること
  - ▶ 事業運営上の障害（例：代替資産が入手できない）

供給者に対し、原資産が適切に稼働しない場合（例：通常の保証条項）や技術的な改良が利用可能となった場合にのみ、他の資産に入れ替えることを容認又は要求する契約条件がある場合であっても、資産を入れ替える実質的な権利は有していないことになるであろう。



顧客が資産の使用を指図する能力を有すると言えるためには、資産の使用から生じる経済的便益に最も重大な影響を与える意思決定を顧客が行えるかを判断する必要がある

## 例2 -代替資産を使用する権利

### シナリオA

データ保管サービスの提供者（以下、「供給者」）が、特定のサーバー（No.9）を利用し、集中管理データセンターを通じてサービスを提供していると仮定する。供給者は顧客の同意なくNo.9を他のサーバーに取り替えることができる。供給者は、アクセス可能な単一のロケーションで同一のサーバーを多数保有しており、供給者は、わずかな費用で容易にNo.9を別のサーバーに取り替えることができる（すなわち、代替資産との取替えを行うことを妨げるような、経済的又は他の障害がない）。

分析：この契約の履行は、特定された資産の使用に依存するものではない。

### シナリオB

事実関係はシナリオAと同じである。ただし、サーバーNo.9がカスタマイズされており、他のサーバーに取り替えるにはかなりの費用を要する。たとえば、サーバー内に顧客の機密情報が保存されており、他のサーバーに取り替える場合は、資産の主要部分を廃棄しなければならない。

分析：当該費用は、他のサーバーに取り替えることに対する経済的な阻害要因（すなわち、経済的な障害）になっているかもしれない。経済的な障害に該当すれば、供給者は代替資産に取り替える権利を実質的に有しておらず、No.9は特定された資産となる。

### 2.2.3. 特定された資産の使用を支配する権利

契約により、顧客が当該契約の期間全体を通じて次の両方を行う能力を有する場合は、特定された資産の使用を支配する権利が顧客に移転していることになる。

- ▶ 特定された資産の使用を指図する
- ▶ 特定された資産の使用により便益を得る

顧客が特定された資産の使用を指図する能力を有しているかは、当該資産の使用に関する意思決定のうち、当該契約の期間全体を通じた当該資産の使用から得られる経済的便益に、最も重大な影響を与える決定を顧客が行うことができるかどうかで判断する。この顧客の意思決定には、たとえば契約期間中に当該資産が利用される方法及び目的、当該資産をどのように稼働させるか、及び当該資産の操業者に関する決定が含まれる。ただし提案では、経済的便益に最も重大な影響を与える意思決定と他の意思決定をどのように区別するのは明記されていない。

しかし提案では、リース開始日後に資産の使用に関する実質的な意思決定がほとんど行われない契約についても考慮されている。たとえば、顧客が、自己使用目的の資産の設計や契約条件の決定に関与している場合がある。そのような場合、顧客は、契約条件を単に履行するだけで、当該契約の期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する能力を有している可能性がある。



## 弊社のコメント

一部の契約（例：船舶の定期用船契約、航空機のウェットリース、コージェネレーション電力供給契約）では、顧客と供給者の両方が、（リース期間中あるいはリース開始前に）資産の稼働方法に関して重大な意思決定に何らかの形で関与する、又は重大な意思決定を行う能力を有することがある。いずれの当事者が、資産の使用から生じる経済的便益に最も重大な影響を与える意思決定を行うことができるのかを決定するには、重要な判断が求められる。

特定された資産の使用を支配する顧客の権利は、契約の期間全体を通じての当該資産の使用から得られる潜在的な経済的便益のほとんどすべてを獲得する能力にも依存する。顧客は、資産の使用から生じる主要なアウトプット（すなわち、財又はサービス）及び副産物（たとえば再生可能エネルギー枠）を通じて、直接的又は間接的に経済的便益を得ることができる。しかし、所有に伴う便益のような他の税務上の便益は、使用による経済的便益とはみなされない。提案では、次の条件を両方満たす場合、顧客は資産の使用から生じる経済的便益を得る能力を有していないことになる」と明示されている。

- ▶ 当該資産の使用により便益を得られるのは、供給者が提供する追加的な財・サービスと組み合わせた場合のみであり、それを当該供給者又は他の供給者が別個に販売していない
- ▶ 当該資産は、供給者が提供する追加的な財又はサービスとの組合せでのみ機能するよう設計されているため、サービスの提供と同一である。（例：顧客が契約している全体的なサービスを提供するために組み合わせられた財・サービスの束）

## 弊社のコメント

消費財のように、財・サービスが供給者から個別に入手可能であるものの、関連資産をリースする顧客にしか販売されない場合、そうした財又はサービスが供給者によって「別個に販売される」ものであるとみなされるかどうかは不明である。

顧客が資産の使用から生じる経済的便益を得る能力を有するとみなされるための条件について、追加の適用指針が必要であるかもしれない。

### 例3 - 追加の財又はサービスとの組合せで得られる便益

医療サービスを提供するZ社（顧客）が、専門医療機器の使用に関する3年間の契約を供給者と締結すると仮定する。この医療機器は、顧客に医療サービスを提供するため、Z社の施設に設置され、Z社の社員によって利用される。当該機器は、特定の使い捨て消耗品（以下、消耗品）と一緒になければ利用できない。契約により、Z社は、当該消耗品を供給者から購入しなければならない。ただし、この消耗品は他の供給者からも容易に入手することができる。また供給者は、機器をリースしていない顧客にも当該消耗品を販売している。

分析：Z社は、供給者の消耗品がない場合でも、当該機器を単独で使用することにより便益を得ることができる。したがって当該契約には、機器を使用する権利、及び消耗品の供給という2つの個別の要素が含まれることになる。契約の構成要素の区分に関しては、セクション2.5でさらに詳しく説明している。

## 2.3. 解約可能リース

リースには「解約可能」、「月極」、「無期限」などさまざまな手法の契約があるが、法的強制力のある権利及び義務を創出する場合には、EDの適用対象となる。そうしたリースにおいては、解約不能期間がリース期間の一部を構成すると判断される。借手及び貸手の双方が、もう一方の当事者の許可を得ずに、ペナルティを払うことなくリースを終了できる一方的な権利を有している場合、契約（又は契約における期間）に法的強制力はない。借手に更新オプションがある場合など、法的強制力のある権利及び義務が存在する借手と貸手の取決めは、リース契約の定義を満たすことになる。

## 2.4. 短期リース

借手及び貸手は、延長オプションを含む契約上最長となるリース期間が12カ月以内であるリースに対し、資産の種類ごとに、現在のオペレーティング・リースの会計処理に類似する方法を適用するという会計方針の選択を行うことができる。購入オプションを含むリースは短期リースには該当しない。

短期リースに関する会計方針が選択適用されるのは、限定的な状況に限られること、かつそれにより新たなリース基準適用に係るコストや複雑性を低減することが意図されている。最大限可能なリース期間の評価には、すべてのオプション期間が含まれ、期間延長オプション又は解約オプションに関する評価及び判断（セクション3を参照）は考慮されない。短期リースを当該例外規定により会計処理することを選択した企業は、その旨を開示しなければならない。

## 2.5. リース構成部分と非リース構成部分の区別

### 2.5.1. リース構成部分とリース以外の構成部分の識別及び区別

リース構成部分と非リース構成部分（例：サービス業務）を含む契約に関しては、一定の場合を除き、非リース構成部分をリース構成部分と区別することになる。非リース構成部分について、借手は未履行契約として、また貸手（供給者）は提案されている収益認識基準の適用対象である契約として、それぞれ会計処理されると考えられる。なお、収益認識基準の最終版は2013年7月から9月に公表される予定である。（2013年7月29日時点。IASBウェブサイトのWork plan for IFRSsを参照）

(<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/IASB-Work-Plan.aspx>)

ほとんどの場合、借手はリース以外の構成部分をリース構成部分と区別して会計処理することになる

#### 弊社のコメント

- ▶ ED では、リース関連費用（例：保険、メンテナンス、税金）がどのように処理されるかは明確ではない。リース構成部分の識別要件は、新たな収益認識基準における履行義務の識別における考え方と整合させる予定である。そのため、契約の一構成部分（例：サービス、メンテナンス）がリースの定義を満たさない場合、通常その構成部分は、契約対価を配分した後、リース構成部分とは区別して会計処理されることになる。
- ▶ サービスに係る支払いをリース構成部分と区別することは、一部の借手にとって実務の変更となる可能性がある。現行基準では、サービスに係る支払いの会計処理がオペレーティング・リースの会計処理と同じであることが多いため、企業は現在、構成部分の区別を重視していない可能性がある。ED に従ううえで、借手は、契約のリース構成部分と非リース構成部分を識別及び区別するための適切なプロセスを構築しなければならないことも考えられる。

#### 2.5.2. 複数のリース構成部分の識別及び区別

EDでは、複数の資産（例：建物及び設備）を使用する権利を含む契約に関するガイダンスが示されている。そのような状況では、資産を使用する権利は、以下の両方の要件を満たした場合、別個のリース構成部分であるとみなされる。

- ▶ 借手が、当該資産単独で、あるいは借手が容易に利用可能な他の資源（すなわち、貸手や他の供給者により別個に販売又はリースされている財・サービス、あるいは借手が貸手や他の取引又は事象により既に入手している資源）との組合せのいずれかにより、当該資産の使用からの便益を受けることができる。
- ▶ 原資産が、当該契約における他の原資産に依存もしていなければ、相互関連性も高くない。

上記の両方の要件を満たす場合、それぞれの資産を使用する権利は別個のリース構成部分であるとみなされる。どちらか一方の要件しか満たされない場合、複数の資産を使用する権利は、単一のリース構成要素とみなされ、主要な資産に基づいてリースの分類を行う（セクション4を参照）。

#### 弊社のコメント

「相互関連性が高い」の意味は明確ではなく、追加のガイダンスが必要になるであろう。

#### 2.5.3. 契約対価の配分

貸手は、契約における対価を、収益認識に係る提案に従って（すなわち、独立販売価格の比率に基づき）、各リース構成部分及び非リース構成部分に配分しなければならない。両審議会は、貸手は、自ら提供する財・サービスについて十分な知識を有しているため、リース構成部分と非リース構成部分に契約対価を配分することがいかなる場合でも可能であると考えている。

一方、借手は、各構成部分に観察可能な単独の価格がある場合には、単独の価格の比に基づき対価を配分することになる。観察可能な単独の価格は、貸手又

は類似の供給者が、類似のリースや、契約における財又はサービス構成部分に関して個別に（すなわち単独ベースで）請求する価格がある場合に存在する。構成部分の1つ又は複数にしか観察可能な単独の価格が入手可能でない場合は、残余法により契約対価を配分する。観察可能な単独の価格が全く存在しない場合、借手は、構成部分を合算して単一のリース構成部分として会計処理することになる（すなわち、借手はリース構成部分と非リース構成部分で支払いを区別しない）。

### 弊社のコメント

観察可能な単独の価格の識別は、複数の構成部分を含む契約の会計処理において非常に重要である。観察可能な価格が容易に入手できない場合、あるいは観察可能な単独の価格に一定のレンジが存在する場合、判断が必要となる可能性が高い。

## 2.6. 契約の変更

リースの契約条件が実質的に変更された場合、契約変更の効力発生時点で新たな契約が成立することになる。変更が生じた場合、新しい契約がリースに該当するか、あるいはリースを含むかを評価しなければならない。EDでは、契約変更の実質的な例として、契約上のリース期間や契約上のリース料の変更（当該条項が当初契約の一部でない場合）を挙げている。新たなリース契約のもとで認識されるリース資産及び負債の額と、認識が中止される従前のリース契約におけるリース資産及び負債との差異は、純損益に認識される。

## 3. 主要概念

借手及び貸手がリース契約を識別、分類、認識、及び測定するにあたり、いくつかの主要概念が用いられている。

### 3.1. 重大な経済的インセンティブ

リース期間（セクション3.2を参照）及びリース料（セクション3.3を参照）の評価に際し、提案では、貸手及び借手が購入オプション、更新オプション、及び解約オプションの行使に係る経済的インセンティブを考慮することが求められている。このインセンティブの考慮にあたり用いられる「重要性」の考え方は、「合理的に確実」な部分のみ考慮する現行のIAS第17号の考え方と類似している（ただし、必ずしも同一ではない）。

リース開始日に重大な経済的インセンティブが存在するか否かを評価する際は、以下を含む、すべての契約ベース、資産ベース、市場ベース、及び企業ベースの要因を考慮することになる。

- ▶ 購入オプション又は更新オプションの存在、及びその価格設定（例：固定料率、割引料率、「割安」料率）
- ▶ 解約オプションの存在、及び解約時や更新しない場合の支払額
- ▶ （もしあれば）残価保証による偶発的な支払額
- ▶ 契約で指定された状態に戻す費用又は指定された場所に資産を返還する費用
- ▶ 重大な使用変更や改良、据付費用（例：賃借物件造作設備）、移転費用などの借手にとっての経済的ペナルティの存在

リース前の建設期間が長いリース対象資産について、契約締結時点に想定していたリース期間及び分類と、リース開始日の期間及び分類が異なる可能性がある

- ▶ 借手の事業におけるリース対象資産の重要性
- ▶ 原リースの解約不能期間を超えるサブリースの期間（例：原リースの解約不能期間が5年、更新オプションが2年であるのに対し、サブリースの期間が7年の場合）

### 3.2. リース期間

リース期間は、リースの開始日（すなわち、借手が原資産を利用できるようになる日）に、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能な期間に、次の両方を考慮して決定される。

- ▶ 借手が、リースを延長するオプションを行使する重大な経済的インセンティブを有する場合には、そのオプションの対象期間
- ▶ 借手が、リースを解約するオプションを行使しない重大な経済的インセンティブを有する場合には、そのオプションの行使期間

#### 例4 - リース期間の決定

##### シナリオA

P社が、4年間の解約不能期間及び2年間の更新オプションを含む機器のリースを締結すると仮定する。解約に係るペナルティや、P社が更新オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有することを示唆するような契約ベース、市場ベース、資産ベース及び企業ベースの要因は存在しない。

分析：リース開始日に、リース期間は4年と評価される。

##### シナリオB

Q社が、4年間の解約不能期間と2年間の更新オプションを含む不動産のリースを締結すると仮定する。入居前にQ社は多額の賃借物件設備造作費を支払う。設備造作は、4年経過時点で重大な価値を有すると予想されており、その価値は、当該リース不動産を引き続き占有することでしか実現することができない。

分析：リース開始日にQ社は更新オプションを行使する重大な経済的インセンティブが存在する（すなわち、当初の解約不能期間が経過した時点で設備造作を放棄すれば、重大な経済的ペナルティが生じる）と判断する可能性がある。その場合、Q社は、リース開始日に、リース期間は6年であると判断することになる。

### 3.3. リース料

タイプAのリース（セクション4を参照）に関し、リース期間にわたるリース料総額の現在価値を、借手はリース負債として、貸手はリース債権として認識することになる。リース料には、以下の総額が含まれる。

- ▶ 貸手によるリース・インセンティブを控除した固定リース料
- ▶ 指数又は率に応じて決まる変動リース料
- ▶ 変動リース料とされているが実質的には固定のリース料
- ▶ 借手が購入オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有している場合には、当該購入オプションの行使価格

- ▶ リース期間が解約オプションの行使を反映している場合の、解約のためのペナルティの支払い
- ▶ 残価保証により支払いが見込まれる金額（借手のみ）
- ▶ 残価保証として組成された固定額の支払い（貸手のみ）

#### 3.3.1. 固定リース料

固定リース料とは、契約上固定されており、変動することのないリース料をいう。

#### 3.3.2. リース・インセンティブ

現金及び現金以外のリース・インセンティブは、どちらもリース料に影響を及ぼす。リース・インセンティブについては、セクション5.4.2で説明している。

#### 3.3.3. 指数又は率によって決まる変動リース料

指数又は率によって決まる変動リース料は、リース料に含められる。当該リース料を算定するにあたり、リースの開始日の指数又は率が用いられる。先渡しレートや予測計算は考慮されない。

#### 3.3.4. 実質的に固定のリース料

一部のリース契約には、変動であるとされているものの、契約条件により固定金額の支払いを回避することができないため、実質的に固定額となる支払いが含まれることがある。そうした支払いはリース料に含められる。

#### 3.3.5. 購入オプション

借手に購入オプションを行使する経済的インセンティブがある場合、その行使価格はリース料として含められる。

#### 3.3.6. 解約のためのペナルティ又は解約オプション

借手にリースを解約しないという重大な経済的インセンティブがある場合、リース期間は、解約オプションが行使されないことを前提として決定され、解約のためのペナルティはリース料から除外される。そうではない場合、早期解約に係るペナルティがリース料に含められる。

#### 3.3.7. 残価保証—借手

借手は貸手に対し、リースの終了時に貸手に返還する原資産の価値が、少なくとも所定の金額となることを保証する場合がある。提案では、借手がそのような保証に関して貸手に支払うことを見込んでいる金額を、リース料に含めることが要求されている。

#### 3.3.8. 残価保証—貸手

通常、貸手のリース料に、借手又は第三者からの残価保証により受領する金額は含まれない。しかし、残価保証として受領される固定金額に関しては、リース料に含められる。たとえば、（リース終了時の）原資産の売却価格と契約に定められる金額との差額を貸手が支払わなければならない場合、あるいは相手方（通常は借手）が留保できる場合、実質的には固定のリース料が存在することになる。こうした状況において、貸手は、リースの終了時に固定金額を受領することになる。したがって、両審議会は当該金額をリース料に含めるべきであると考えた。



## 弊社のコメント

残価保証として受領される固定金額に関する ED の提案内容について、両審議会がいかなるリース契約を取り扱おうと想定していたのかは明確ではない。また、部分的な残価保証（例：販売価格が CU100 を下回った場合に、借手が CU85 の損失を負うが、CU100 を上回った場合には借手がその上回った金額を受領するケース）が、残価保証として組成されたリース料であるとみなされるかどうかは明確ではない。

### 3.3.9. 指数又は率を基礎としない変動リース料

業績（例：売上高に対する割合）や使用量（例：飛行距離や生産された単位数）に基づく変動リース料など、指数又は率を基礎としない変動リース料はリース料に含められない。これらの支払いは、現行のIAS第17号と同じく、発生時（借手）又は稼得時（貸手）に純損益に認識される。

## 3.4. 割引率

割引率は、リースごとに決定し、リース料の現在価値を算定するために用いられる。

### 3.4.1. 借手

借手は、容易に決定できる場合には、貸手が借手に課す利率を用いる。ただし実務上は、貸手が借手に課す利率を借手が把握していないこともある。その場合、借手は自らの追加借入利率を用いることになる。

借手の追加借入利率とは、借手が、当該リース契約と同様のリース料で、同様の期間（すなわち、リース期間）にわたり、同様の保全措置を付したうえで（すなわち、担保の設定）、使用権資産と同様の資産を購入するのに必要な資金を借り入れるために支払わなければならないであろう利率をいう。

### 3.4.2. 貸手

貸手は、借手に課す利率を用いる。これはリースの計算利率の場合がある。貸手は、利用可能である限り、必ずリースの計算利率を用いなければならない。リースの計算利率とは、以下の合計金額が、原資産の公正価値と等しくなる利率である。

- ▶ 原資産を使用する権利に対して借手が支払う金額の現在価値
- ▶ 貸手がリースの終了後に原資産から得ることを見込んでいる金額の現在価値

リース対象資産に関してリースの計算利率を入手できない場合、貸手は、不動産の利回りを代わりに用いることができる。ただしEDでは、不動産の利回りの定義やその計算方法は明確に規定されていない。

## 4. リースの分類

両審議会は、リースの基本的な経済性は多様であるものの、これらの違いを最もよく反映するのは2タイプのリースであると判断した。リースを2タイプに区分するための基本的な考え方は、「原資産の経済的便益のうち、リース期間にわたって借手により費消されることが見込まれる部分に基づいて判断する」という点である。この考え方に基づき分類する際に、実務の適用が複雑になら

リースは、原資産の経済的便益のうち、借手により費消することが見込まれる部分に基づいて分類される



ないよう、EDでは、主に原資産の性質に基づいてリースを分類することが要求されている。

EDに基づく、リースはリースの開始日に次のとおり分類されることになる。

- ▶ 不動産以外の資産（例：設備、車両など）のリースは、以下のいずれかの要件に該当しない限り、タイプAの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全体のうち重大ではない部分である
  - ▶ リース料総額の現在価値が、開始日現在の原資産の公正価値に比べて重大ではない
- ▶ 不動産（土地、建物又は建物の一部）のリースは、以下のいずれかの要件に該当しない限り、タイプBのリースに分類される。
  - ▶ リース期間が、原資産の残りの経済的耐用年数の大部分である
  - ▶ リース料総額の現在価値が、開始日現在の原資産の公正価値のほぼ全額である

借手に、原資産を購入するオプションを行使する重大な経済的インセンティブがある場合、そのリースはタイプAに分類される。IASBは、不動産のリースのほとんどはタイプBのリースに分類され、不動産以外の資産のリースのほとんどはタイプAのリースに分類されるとしている。すなわち、上記の例外要件を満たすリースは比較的少ないと想定されている。

リースの分類は、契約条項の実質的な変更により新しい契約が成立する場合を除き、リース開始日後は再評価されない。

#### 弊社のコメント

- ▶ 現在オペレーティング・リースとみなされている不動産以外の資産（例：車両、オフィス機器など）のリースの多くは、EDのもとではタイプAのリースに分類される可能性が高い。セクション5.2.1で説明しているように、タイプAのリースに分類された場合、初期により多くの費用が認識されることになる。
- ▶ 不動産以外の資産のリースに関し、リース期間は、原資産の「残りの」耐用年数ではなく、耐用年数「全体」と比較しなければならないため、不動産以外の資産のうち、一部の古い資産のリースがタイプBのリースに分類されることになる可能性がある。たとえば、鉄道車両の2年間のリースに関し、当該リース期間が鉄道車両の耐用年数全体に占める割合は重大ではない可能性が高い。そのため、リース開始日における鉄道車両の残りの耐用年数に関係なく（つまり、残りの耐用年数がわずかであっても）、そのようなリースはタイプBに分類されることになる。

リースの分類により、関連  
収益及び費用の認識時点及  
び認識方法が決定される

不動産のリースに係る例外要件（リース期間が残りの経済的耐用年数の大部分を占めるか、リース料総額の現在価値が開始日現在の原資産の公正価値のほぼ全額であるという要件）は、現行のIAS第17号における、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類に用いる指標と類似している。実務上、現行の米国会計基準に規定されている耐用年数の75%や公正価値の90%という数値基準を用いた判定と類似のものであると解釈されている。しかし、ED

では、「大部分」又は「ほぼ全額」の定義は定められておらず、また、これらの要件の適用方法につき、いかなる数値基準も定められていない。

### 弊社のコメント

提案では、不動産以外の資産のリースを分類する際の例外要件の評価に関連して、「重大ではない」の定義は定められていない。そのため、不動産以外の資産のリースが例外要件を満たすかどうかの評価は主観的なものとなる可能性があり、慎重な判断が求められる。

### 例5 - リースの分類

#### シナリオA

F社は、20年間にわたり鉄道車両をリースすると仮定する。当該リースには更新、解約、購入に係るオプションはない。鉄道車両の総耐用年数は50年である。リース期間は、鉄道車両の総耐用年数の40%を占める。リース料総額の現在価値は、リース開始日の鉄道車両の公正価値の45%を占める。

分析：F社は、リース期間が鉄道車両の耐用年数全体に占める割合は重大ではないとはいえないと判断する。また、リース料総額の現在価値も当該車両の公正価値と比較して、重大でないとはいえないと結論付ける。原資産は不動産ではなく、不動産以外の資産に関する2つの要件のどちらも満たさないため、このリースはタイプAに分類される。

#### シナリオB

G社は、鉄道車両を2年間リースする。当該リースには更新、解約、購入に係るオプションはない。鉄道車両の総耐用年数は50年である。リース期間は、鉄道車両の総耐用年数の4%を占める。

分析：G社は、リース期間が鉄道車両の耐用年数全体に占める割合は重大ではないと判断する。原資産は不動産ではなく、不動産以外の資産のリースに関する2つの要件のうち1つを満たしているため、このリースはタイプBに分類される。

リース構成部分に、相互関連性のある複数の資産（例：お互いに依存している又は相互関連性が高く、単独で用いることができない資産—セクション2.5.2を参照）を使用する権利が含まれる場合、分類時の判断の基礎となる原資産の性質は、そのリース構成部分における主要な資産に基づき決定される。主要な資産は、借手が使用権に関する契約を締結する上で最も重要な資産となる。リース構成部分における他の資産は、借手による主要な資産の利用を促進するものであるといえよう。企業は、リースの分類を評価するにあたり、主要な資産の耐用年数を参照する。また、リース構成部分に土地と建物の両方が含まれる場合、当該リースを分類する際は、建物の残りの経済的耐用年数を参照することになる。

使用权資産の事後測定により、費用認識パターンはタイプAとタイプBで異なるものとなる

### 弊社のコメント

現行のリース基準の下では、リースの分類にあたり、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かもしれない。EDではこの点が異なり、リース対象資産が不動産であるかどうかを決定するためにさらなる判断が必要となる。

## 5. 借手の会計処理

EDは、借手に対し、短期リースを除くすべてのリースについて、貸借対照表に認識することを要求している。すなわち、リースの開始日に、借手は、リース料支払債務（リース負債）とリース期間にわたり原資産を使用する権利を表す資産（使用权資産）を認識することになる。使用权資産とリース負債の当初認識は、タイプAのリースとタイプBのリースで同じであり、リース負債に関しては事後測定も同じ処理となる。しかしながら、使用权資産の事後測定は、タイプAのリースとタイプBのリースで異なるものとなる。

### 5.1. 当初認識及び測定

リース負債は、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当初測定される。借手はリースの開始日に、リース期間、リース料及び割引率を決定するため、セクション3で説明した主要概念を適用する。指数や率を基礎としない変動リース料（例：業績又は使用量に基づく賃料）は、リース負債から除外され、発生時に純損益に認識される。

使用权資産は、リース負債の測定額に前払リース料（貸手から受領したリース・インセンティブ控除後）と借手の初期直接コスト（例：手数料、弁護士費用など）を加算した金額に基づいて、取得原価で当初測定される。

### 5.2. 事後測定

リース負債はタイプAのリース及びタイプBのリースとも、実効金利法により増加させ、リース料の支払いに応じて減額する。一方で、使用权資産の事後測定により、費用認識パターンはタイプAのリースとタイプBのリースで異なるものとなる。

#### 5.2.1. タイプAのリース

借手は、使用权資産に関する将来の経済的便益の費消パターンをより適切に表す他の規則的な方法がない限り、使用权資産を定額法により償却することになる。通常、使用权資産はリース期間と使用权資産の耐用年数のどちらか短いほうの期間にわたり償却される。借手が購入オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有する場合、償却期間は、原資産の残りの耐用年数となる。

### 例6 - タイプAのリース (借手)

H社 (借手) は、機器に関して3年間のリースを締結し、当該リースはタイプAのリースであると判断する。H社は、毎年末に、第1年度はCU10,000、第2年度はCU12,000、第3年度はCU14,000の支払いを行うことに合意する (CUは通貨単位である (以下同様))。

単純化のため、リース料にそれ以外の要素 (例: 購入オプション) やリース開始日前の貸手への支払いはないと仮定する。使用権資産及びリース負債の当初測定額は、約4.24%の割引率を用いてCU33,000と計算される。使用権資産はリース期間にわたり定額法で償却することが適切であると判断する。

分析: リース開始日に、H社はリース関連資産及び負債を認識する。

使用権資産	CU33,000	
リース負債		CU33,000
リース関連資産及び負債を当初認識する		

第1年度の仕訳は以下のとおりである。

利息費用	CU1,398	
リース負債		CU1,398
利息費用を計上し、実効金利法によりリース負債を増加させる (CU33,000 x 4.24%)		
償却費	CU11,000	
使用権資産		CU11,000
使用権資産に係る償却費を計上する (CU33,000/3年)		
リース負債	CU10,000	
現金		CU10,000
リース負債を支払分だけ減額する		

当該リース契約の会計処理をまとめると次のようになる (再評価による変更が生じないことを前提とする)。

	当初	第1年度	第2年度	第3年度
現金によるリース料の支払い		CU 10,000	CU 12,000	CU 14,000
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		<u>11,000</u>	<u>11,000</u>	<u>11,000</u>
期間費用合計		<u>CU 12,398</u>	<u>CU 12,033</u>	<u>CU 11,569</u>
貸借対照表				
使用権資産	CU 33,000	CU 22,000	CU 11,000	CU —
リース負債	CU (33,000)	CU (24,398)	CU (13,431)	CU —

注: 上記の一部金額は端数を切り捨てている。

タイプAのリースの期間費用合計（すなわち、利息費用と償却費の合計）は、通常、リース期間の前のほうが多額となり、後のほうでは少額となる。リース負債には一定の金利が適用され、リース期間中に債務支払いを行うにつれてリース負債が減少することから、前のほうの期間に生じる利息費用が大きくなり、その後減少していく。このようにリース期間の前のほうに多額の利息費用が発生することに加え、使用権資産が定額法により償却されることから、タイプAのリースのほうが、タイプBのリースよりも多くの期間費用合計がリース期間の前のほうに認識されることになる。

### 5.2.2. タイプBのリース

借手は、現行のオペレーティング・リースに関する会計処理に類似した方法を適用することにより期間リース費用を計算し、リース期間にわたり以下のいずれか高いほうの金額で認識する。

- ▶ リース残高を残りのリース期間にわたって定額法により配分した費用（各期の期首に計算）

- ▶ 実効金利法によりリース負債について計算した期間利息費用

リースの残りのコストは、報告日ごとに以下の金額により計算される。

- ▶ リース料（リース開始日時点で算定）

- ▶ 加算：初期直接費用（リース開始日時点で算定）

- ▶ 控除：過去の期間に認識された期間リース費用

- ▶ 控除：過去の期間に認識された使用権資産の減損損失

- ▶ 加算又は控除：リース負債の再測定により生じた変動を反映するための修正額

残りのリース期間にわたり配分されるリース費用が、リース負債について計上する期間利息費用を上回る場合には、使用権資産の変動額は、定額法による期間費用金額とリース負債の増加額の差額として計算される。

一方で、リース負債について計上した期間利息費用のほうが大きい場合、使用権資産は修正しない。この状況が生じる可能性があるのは、たとえば使用権資産に多額の減損損失が生じた場合である。

### 例7 - タイプBのリース (借手)

L社 (借手) は、オフィス・スペースに関して3年間のリース契約を締結し、このリースがタイプBのリースであると判断する。L社は、毎期末に、初年度はCU10,000、2年目はCU12,000、3年目はCU14,000の支払いを行うことに合意する。

単純化のため、リース料に上記以外の要素 (例：購入オプション) 又はリース開始日前の貸手への支払いはないと仮定する。

使用権資産及びリース負債は約4.24%の割引率を用いて、CU33,000と当初測定され、定額法による年間のリース費用は1年でCU12,000と計算する [(CU10,000+CU12,000+CU14,000)/3]。

分析：リース開始日時点で、L社はリース関連資産及び負債を認識する。

使用権資産	CU33,000	
リース負債		CU33,000

リース関連資産及び負債を当初認識する。

初年度の仕訳は以下のとおりである。

リース費用	CU12,000	
リース負債		CU 1,398
使用権資産		CU 10,602

リース費用を計上し、リース負債を増加させ、使用権資産を修正する (使用権資産の変動額=定額法による年間の費用CU12,000 - 実効金利法による負債の増加額CU1,398)。

リース負債	CU10,000	
現金		CU10,000

リース料の支払いを計上する。

このリース契約の会計処理をまとめると、以下になる (再評価による変更が生じないことが前提)。

	当初	第1年度	第2年度	第3年度
現金によるリース料の支払い		CU 10,000	CU12,000	CU 14,000
認識されるリース費用		CU 12,000	CU12,000	CU 12,000
控除：リース負債の増加分 <sup>1</sup>		(1,398)	(1,033)	(569)
使用権資産の変動 <sup>2</sup>		<u>CU 10,602</u>	<u>CU10,967</u>	<u>CU 11,431</u>
<b>貸借対照表</b>				
使用権資産	CU 33,000	CU 22,398	CU 11,431	CU —
リース負債	CU(33,000)	CU (24,398)	CU (13,431)	CU —

<sup>1</sup> リース負債に関して実効金利法により計算 (タイプAのリースと同じ計算)

<sup>2</sup> 定額法による費用 (すなわち、CU12,000) とリース負債の増加分の差額として計算

注：上記の一部金額は端数を切り捨てている。

再評価は、現行の会計処理から大きく変更される

### 弊社のコメント

タイプBのリースの費用認識パターンは、現在のオペレーティング・リースと類似したものとなるが、借手の記帳の負担は著しく増加する可能性がある。借手は、使用权資産の変動を会計処理するため、每期追加の計算を行う必要がある。

### 5.3. 再評価

借手はリース開始後、リース負債の再評価が必要となる対価の変動の有無について継続的に検討することになる。借手は再評価を行うにあたり、再評価日時点での修正後のインプットを使い、以下により生じたリース料総額の変動を反映するため、リース負債を再測定する。

- ▶ 以下のいずれかを行う重大な経済的インセンティブを借手が有することになった、又は有しなくなった場合など、リース期間を変更する結果となる関連性のある要因の変化
  - ▶ リースを延長する又は原資産を購入する既存のオプションを行使する
  - ▶ リースを解約する既存のオプションを行使しない
- ▶ 残価保証に基づいて支払うと見込まれる金額の変動
- ▶ 当報告期間中のリース料の算定に用いた指数又は率の変動。改訂後のリース料総額は、報告期間の末日時点での指数又は率を用いて算定する
- ▶ リース期間の変更が生じたか否かを評価する際に考慮する関連性のある要因には、資産ベースの要因、契約ベースの要因、企業ベースの要因が含まれる。評価にあたっては市場ベースの要因も考慮されるが、そのみでリース期間を変更するか否かが決定されることはない。

また、借手は、以前はリースを更新するオプションを行使する重大な経済的インセンティブがないと判断していたにもかかわらず、当該オプションを行使することを選択した場合にもリース期間とリース負債を再評価することになる。反対に、以前はリースを更新するオプションを行使する重大な経済的インセンティブがあると判断していたにもかかわらず、当該オプションを行使しないことを選択した場合にもリース期間とリース負債を再評価する。同様に、借手はリースを解約しない重大な経済的インセンティブを有していなかったにもかかわらず、解約オプションを行使しない場合、リース期間とリース負債を再評価することになる。

借手は、再評価によってリース期間が変更される場合、新たなリース期間に基づき修正後のリース料を算定する。リース負債の再評価時に、以下のいずれかの変更が生じた場合（また、変更の可能性が以前の割引率に反映されていなかった場合）のみ割引率を再評価する。

- ▶ リース期間の変更
- ▶ 購入オプションを行使する重大な経済的インセンティブを借手が有することになる、又は有しなくなることに伴う関連性のある要因の変化
- ▶ 変動リース料の算定に用いられた参照金利の変更



- ▶ 借手は、原則としてリース負債の再測定を使用権資産の修正として処理するが、以下の場合には除かれる。
- ▶ 当期に帰属する指数又は率の変動から生じた再測定部分は純損益に認識する。
- ▶ 使用権資産がゼロにまで減額される場合、借手は再測定の残額があれば純損益に認識する。

#### 弊社のコメント

- ▶ リースの分類に関しては、リース開始日後に再評価されることはないため、リースが例外要件を満たすか否かの判断を再検討することはない。たとえば、短期の解約不能期間と長期の更新オプションを有するリースは、リース開始時点で更新オプションを行使する重大な経済的インセンティブが存在しない場合には、タイプBのリースに分類される可能性がある。借手が更新オプションを行使した場合に、更新期間をリース期間に含めて評価していたらタイプAに分類されていたであろう契約であっても、引き続きタイプBのリースとして会計処理されることになる。
- ▶ 借手が、提案されている再評価の規定をどのようにリース構成部分とリース以外の構成部分を含む契約に適用するのかは明確ではない。そのような契約に関しては、追加のガイダンスが必要となるかもしれない。
- ▶ 借手は、リース負債の再評価が求められる可能性のある項目（例：リース期間、関連性のある要因、残価保証により支払いが見込まれる金額、変動リース料の算定に用いられる指数又は率の変更）を識別するためのプロセスを構築する必要がある。

## 5.4. 借手に係るその他の事項

### 5.4.1. 減損

借手の使用権資産には、IAS第36号「資産の減損」に定められる現行の減損規定が適用される。

#### 弊社のコメント

借手は、ファイナンス・リースにより保有する資産に関しては、現在と同じ方法で現行の減損規定を適用することになるが、現在のオペレーティング・リースに関してこの方法は新たなものである。現行基準では貸借対照表に計上されていないリースに関し、使用権資産と認識して減損テストを行うことを求める規定により、減損が生じた場合にはより早い時期に費用が認識される可能性がある。

### 5.4.2. リース・インセンティブ

借手は、新規リースの締結に対し、インセンティブ（例：設備造作のための現金の授受）を受領することがしばしばある。SIC第15号「オペレーティング・リース—インセンティブ」は、借手に対してこのようなインセンティブを負債に計上することを求めており、これによりリース費用の減額として定額法により処理されることになる。

今回の提案では、リース開始日時点で貸手から支払われるリース・インセンティブは、固定リース料から控除される。一方で、借手が開始日時点又はそれより前に受領したリース・インセンティブは、使用権資産の当初測定額から減額される。現在のオペレーティング・リース会計と同様、リース・インセンティブはリース期間にわたりリース費用から減額されることになる。

## 5.5. 表示

今回の提案により、借手の財務諸表の表示が変更されることになる。以下の表は、借手の財務諸表においてリースがどのように表示されるかをまとめたものである。

財務諸表	借手の表示
貸借対照表	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>両リース共通</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ リースの各種類（タイプA及びタイプB）について、使用権資産とリース負債を他の資産及び負債とは区別して表示するか、又は貸借対照表の注記においてリースの各種類に係る個別開示を行い、使用権資産及びリース負債を含む表示科目を開示することができる。</li> <li>▶ 使用権資産を他のリース以外の資産に含めて表示する場合、使用権資産は、原資産を所有していたとした場合に表示するのと同じ科目で表示する。</li> </ul> </li> </ul>
損益計算書	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>タイプAのリース</b> リースに関連する償却費及び利息費用は個別に表示する（すなわち、リースに関連する償却費と利息費用を合計してはならない）。</li> <li>▶ <b>タイプBのリース</b> リースに関連する費用は、リース料又は賃借料として単一の科目で表示する。</li> </ul>
キャッシュ・フロー計算書	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>タイプAのリース</b> IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」に従い、リース負債の元本部分に係る支払いは財務活動に表示し、利息部分に係る支払いは営業活動又は財務活動のいずれかに表示する。</li> <li>▶ <b>タイプBのリース</b> リース料の支払いは、営業活動に表示する。</li> <li>▶ <b>両リース共通</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ リース負債に含められない変動リース料及び短期リース料は、営業活動に表示する。</li> <li>▶ 非現金活動（例：リース開始時の当初認識）は、非資金取引の開示の補足として開示する。</li> </ul> </li> </ul>

今回の提案では、借手がリースを会計処理する際に用いた判断及び仮定に関する開示対象が拡大されている

## 弊社のコメント

機器のオペレーティング・リース、又は不動産以外の資産のリースを多く有する企業は、タイプAのリースのモデルにより、支払利息・税金・減価償却・償却前利益（EBITDA）が増加する可能性が高い。これは、現行基準上での賃借料が、償却費及び利息費用として表示されることになるためである。

元本に係る支払いは財務活動に分類されることになるため、営業活動からのキャッシュ・フローも増加する。企業は、主要業績評価指標を設定し、それを利害関係者に伝えるに際しては、こうした変更による影響を考慮する必要がある。

## 5.6. 開示

今回の提案では、財務諸表の利用者が、リースに関連するキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を理解する際の参考となるように、認識されたリース関連資産及び負債の金額、当該基準を適用するにあたり行った重要な判断や仮定、残価保証やリースの延長又は解約オプションの存在、リースにより課される制約や財務制限条項など、新たな定量的及び定性的開示が求められる。

提案されている定量的開示には、原資産を種類ごとに分類した、タイプAのリースとタイプBのリースの使用権資産の期首残高と期末残高の増減明細表、リース負債の期首残高と期末残高の増減明細表、また、報告日時点のリース負債残高の満期分析が含まれる。

## 6. 貸手の会計処理

貸手は、タイプAのリースを現在のファイナンス・リースに類似したアプローチを用いて会計処理し、タイプBのリースは現在のオペレーティング・リース会計と同様の方法により会計処理する。

### 6.1. タイプAのリース

#### 6.1.1. 当初認識及び測定

貸手はタイプAのリースの開始時に、以下を行う。

- ▶ 原資産の帳簿価額の認識を中止する。
- ▶ リース債権と残存資産を認識する。
- ▶ リースに係る損益を認識する。

貸手は、原資産の帳簿価額の認識を中止し、その金額を、借手に付与された使用権に関連する部分（すなわち売上原価）と、貸手に残存する部分（すなわち残存資産）に配分する。リース期間中にリース料を受け取る権利に関し、リース債権を認識する。借手に付与された使用権に関連する利益は、リース開始時点で純損益に認識する。

#### 6.1.1.1. リース債権

リース債権は、リース期間中に受領するリース料総額の現在価値により測定する。貸手に発生した初期直接費用は、当該債権の測定に含まれる。貸手は、リ

リースの開始日時点で、リース期間、リース料及び割引率を決定するためにセクション3で説明した主要概念を適用する。

指数や率を基礎としない変動リース料（例：業績又は使用量に基づく変動リース料）は、それを受領した時点で純損益に認識する。また、残価保証は通常、リース債権から除外され、リースの終了時に認識される。ただし、残価保証として設定されている固定リース料は、リース債権に含まれる。

#### 6.1.1.2. 残存資産

認識を中止した原資産の帳簿価額は、リース対象部分と新たに認識された残存資産部分に配分される。EDにおいて、残存資産の当初測定は以下のように説明されている。

- ▶ A + B - C （A、B、Cは以下のとおり）
  - ▶ A：貸手がリース期間の終了後に原資産から得ると見込んでいる金額を貸手が借手に課す利率で割り引いた現在価値（総額での残存資産）
  - ▶ B：貸手が受領することを見込んでおり、貸手が借手に課す利率に反映されているが、リース債権には含まれていない変動リース料の現在価値（例：業績に連動する変動リース料）
  - ▶ C：未稼得利益

リース対象部分（すなわち認識を中止する原価）は、リース開始直前の原資産の帳簿価額に、原資産の公正価値に対するリース料の現在価値の比率を乗じて計算される。そのため、当初認識する残存資産は、当初以下のように計算することができる。

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

貸手が、リース債権に含まれていない変動リース料（例：業績に連動する変動リース料）を受領することを見込んでおり、その見込みを貸手が借手に課す利率（すなわち、貸手の割引率）に反映した場合、上記の計算方法による残存資産の当初測定額に、そうした変動額の支払いの現在価値も含まれることになる。

貸手がリース期間の終了後に原資産から得ることを見込む金額の現在価値は、総額での残存資産と呼ばれるが、これは貸借対照表には計上されることはない。総額での残存資産と認識される残存資産の差額は、未稼得利益と残存資産の当初測定に含められた変動リース料の現在価値を合計した金額となる。セクション6.1.2で説明するように、認識した残存資産は当初認識後に増価させる。

#### 例8 - 原資産の帳簿価額の配分

X社は貸手としてある資産をリースするが、これはタイプAのリースに該当する。リース料の現在価値はCU42,000、原資産の公正価値はCU60,000、原資産の帳簿価額はCU50,000である。

分析：上記で説明した配分方法によると、リース料の現在価値は原資産の公正価値の70%となる（70% = CU42,000 ÷ CU60,000）。リース開始日時点で、X社は原資産の帳簿価額CU50,000の認識を中止する。認識を中止した金額のうち、CU35,000（70% × CU50,000）を純損益に計上し（例：貸手がリース関連活動を損益計算書において総額ベースで表示する場合には売上原価として表示）、残りのCU15,000（CU50,000 - CU35,000）は残存資産として計上する。

#### 6.1.1.3. 利益

貸手は、原資産の公正価値がリース開始直前の帳簿価額を上回る場合、利益を認識する。このようなケースにおいて、リース開始時点の利益は、利益合計（すなわち、原資産の公正価値からリース開始時点の帳簿価額を控除した金額）に、原資産の公正価値に対するリース料の現在価値の比率を乗じて計算される。

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

また、リース料の現在価値と認識を中止した原価の差額としてリース開始時点で認識する利益を計算することもできる。

#### 例9 - リース開始時点で認識する利益

X社は貸手としてある資産をリースするが、これはタイプAのリースに該当する。リース料の現在価値がCU42,000、原資産の公正価値がCU60,000、原資産の帳簿価額がCU50,000である。したがって、借手に付与される原資産の部分は70%となる（CU42,000/CU60,000）。

分析：利益合計はCU10,000（CU60,000 - CU50,000）となる。X社は、リース開始時点でCU7,000（CU10,000の70%）の利益を認識する。

また、リース開始時点で認識される利益（CU7,000）は、リース料の現在価値（CU42,000）と認識を中止した原価（70% × CU50,000 = CU35,000）の差額として計算することもできる。

タイプ A のリース開始後、貸手はリース債権及び総額での残存資産に対して利息収益を認識する

#### 6.1.2. 事後測定

貸手は、リース開始後以下を行う。

- ▶ 債権の残高に対して每期一定となる割引率を利率に用いることにより、リース債権の増価分として、実効金利法により利息収益を認識する（この際、セクション6.1.3及び6.1.4で説明する再評価及び減損規定を考慮する）。
- ▶ 受領したリース料によりリース債権を減額する。
- ▶ 総額での残存資産の増価分に関し、貸手が借手に課す利率を用いて利息収益を認識する（この際、セクション6.1.3及び6.1.4で説明する再評価及び減損と、以下で説明する変動リース料を考慮する）。
- ▶ リース債権に含まれない変動リース料（例：業績又は使用量に基づく変動リース料）からの収益を、その収益を稼得した期間に認識し、残存資産のうちその変動リース料に係る部分の認識を中止する。
- ▶ リース債権の増価に用いる利率は、貸手が借手に課す利率と異なる場合がある（たとえば、リース債権に初期直接費用が含まれる場合）。

貸手は、貸手が借手に課す利率を用い、総額での残存資産をリース期間の終了時点の予想価値まで増加させることにより、認識した残存資産の帳簿価額を每期増加させる。残存資産の一部である未稼得利益は、リース期間終了後に原資産の売却又は再リースが行われるまで実質的に繰り延べられる。

### 例10 - タイプAのリース（貸手）

Z社は、CU75,000で機械を製造し、当該機械に関し3年間のリース契約を借手と締結する。借手は当該資産の購入オプションや、リースの延長・解約オプションを有しない。検討の結果、当該リースはタイプAのリースに分類された。

Z社には、リースを実行するための初期直接費用は生じることはなく、リース開始日時点で、当該機械の公正価値はCU100,000、年間リース料はCU24,000で毎期末に支払われ、リース期間の終了時点で当該機械から得ることを見込む金額はCU47,700である。

リースの計算利率（7.8%）で割り引いたリース料の現在価値はCU62,000であり、Z社がリース期間の終了後に原資産から得ることを見込む金額の現在価値はCU38,000である。Z社は、損益計算書において、リース関連活動を総額ベースで表示する。

分析：リース開始日時点で、Z社は以下の仕訳を行う。

リース債権	CU62,000	
収益		CU62,000

収益及び関連するリース債権をリース料の現在価値で当初認識する。

売上原価 (CU75,000 x (CU62,000/CU100,000))	CU46,500	
残存資産 (CU75,000 - CU46,500)	CU28,500	
原資産		CU75,000

原資産の認識を中止し、残存資産及びリースする原資産の部分に係る売上原価を認識する。

以下の表は、リース期間にわたり認識される金額を示す（再評価による変更が生じないことが前提）。

期間	リース債権	総額での 残存資産	未稼得利益 <sup>2</sup>	残存資産	認識された 利益 <sup>4</sup>	受領した 現金
当初	CU 62,000	CU 38,000 <sup>1</sup>	CU (9,500)	CU 28,500 <sup>3</sup>	CU 15,500	CU -
第1年度	CU 42,880	CU 40,990	CU (9,500)	CU 31,490	7,870	24,000
第2年度	CU 22,250	CU 44,220	CU (9,500)	CU 34,720	6,600	24,000
第3年度	CU -	CU 47,700	CU (9,500)	CU 38,200	5,230	24,000
				合計	CU 35,200	CU 72,000

<sup>1</sup> 総額での残存資産と呼んでいるが、この金額は割引後の金額（すなわち、7.87%でCU47,700を割り引いた、リース期間の終了時における原資産の予想価値の現在価値）である。

<sup>2</sup> 未稼得利益とは、利益合計（CU25,000）のうち、原資産の留保部分（すなわち残存資産）に関連する部分をいう。未稼得利益は、総額での残存資産と認識した残存資産の差額である（例：CU38,000-CU28,500）。

<sup>3</sup> 残存資産は、当初、セクション6.1.1.2で説明した計算式に基づき測定される。  
[CU75,000 - CU75,000 x (CU62,000/CU100,000)]

<sup>4</sup> 移転された使用权に係る利益、総額での残存資産の増価に係る収益とリース債権に係る利息収益を表す。認識される利益は以下の計算を参照。



### 例10 - タイプAのリース（貸手）（続き）

認識される利益は以下により構成される。

期間	債権に係る利息 <sup>1</sup>	増価による収益 <sup>2</sup>	移転した使用権 に係る利益	認識される利益		
当初	CU	-	CU	-	CU 15,500 <sup>3</sup>	CU 15,500 <sup>3</sup>
第1年度	4,880	2,990	-	-	7,870	
第2年度	3,370	3,230	-	-	6,600	
第3年度	<u>1,750</u>	<u>3,480</u>	-	-	<u>5,230</u>	
	<u>CU 10,000</u>	<u>CU 9,700</u>	<u>CU 15,500</u>	<u>CU 35,200</u>		

<sup>1</sup> リース期間にわたり認識される、リース債権に係る利息収益は、実効金利法により計算される。たとえば、第1年度の利息はCU4,880(CU62,000 x 7.87%) となる。

<sup>2</sup> リース期間にわたり認識される、総額での残存資産の増価に係る収益は、総額での残存資産に貸手が借手に課す利率（すなわち、この場合はリースの計算利率）を乗じて計算される。たとえば、第1年度の増価額は、CU2,990 (CU38,000 x 7.87%) となり、第2年度の増価額はCU3,230 (CU40,990 x 7.87%) となる。

<sup>3</sup> リース開始日時点で、リース料の現在価値から認識された収益(CU62,000) と、原資産の帳簿価額のうち認識を中止した部分との差額に関して利益が認識される(原資産CU75,000-残存資産CU28,500、すなわちCU46,500)。

注：上記の一部金額は端数を切り捨てている。

リースの終了時点で、Z社が当初の予想どおりCU47,700で当該機械を売却した場合、残存資産CU38,200の認識を中止し、CU9,500の利益を認識する。

#### 6.1.3. 再評価

リース開始後、貸手は再評価が必要となる対価の変動の有無に関して、リースを引き続き評価することになる。再評価を行うのであれば、貸手は、再評価日時点の修正後のインプットを用いて、以下により生じたリース料総額の変動を反映するため、リース債権を再測定する。

- ▶ 借手が以下のいずれかを行う重大な経済的インセンティブを有することになった、又は有しなくなった場合など、リース期間の変更につながる関連性のある要因の変化
  - ▶ リースを延長する、又は原資産を購入する既存のオプションを行使する。
  - ▶ リースを解約する既存のオプションを行使しない。
- ▶ 当報告期間中のリース料の算定に用いた指数又は率の変動。改訂後のリース料総額は、報告期間の末日時点での指数又は率を用いて算定する

リース期間が変更したか否かを評価する際に考慮する関連性のある要因には、資産ベースの要因、契約ベースの要因、企業ベースの要因が含まれる。市場ベースの要因も考慮されるが、そのみでリース期間が変更したか否かが決定されることはない。

また、貸手は、リースを更新するオプションを行使する重大な経済的インセンティブがないと以前は判断していたにもかかわらず、借手が当該オプションを行使することを選択した場合にもリース期間とリース債権を再評価することになる。反対に、リースを更新するオプションを行使する重大な経済的インセンティブがあると以前は判断していたにもかかわらず、借手が当該オプション

を行使しないことを選択した場合にもリース期間とリース債権を再評価する。同様に、借手がリースを解約しない重大な経済的インセンティブを有していなかったにもかかわらず、解約オプションを行使しない場合、貸手はリース期間とリース債権を再評価することになる。

貸手は再評価によってリース期間を変更する場合、新たなリース期間に基づき、更新オプションや解約オプションにより支払われる金額の変動を含め、修正後のリース料を算定する。貸手はリース債権の再評価時に、以下のいずれかの変更が生じた場合（また、変更の可能性が以前の割引率に反映されていなかった場合）のみ割引率を再評価する。

- ▶ リース期間の変更
- ▶ 購入オプションを行使する重大な経済的インセンティブを借手が有することになる、又は有しなくなることに伴う関連性のある要因の変更
- ▶ 変動リース料の算定に用いられた参照金利の変更
- ▶ 貸手は、リース債権の再測定時に以下を行う。
- ▶ リース期間、又は購入オプションを行使する重大な経済的インセンティブを借手が有する又は有しなくなったか否かの評価に変更が生じた場合、貸手がリース期間の終了後に原資産から得ることを見込む金額を反映するために、残存資産の帳簿価額を修正する。
- ▶ 再測定前後のリース債権及び残存資産の帳簿価額の差額を純損益に認識する。

#### 6.1.4. リース債権の減損

貸手は、リース債権が減損しているか否かを判断するにあたり、IAS第39号「金融商品：認識及び測定」の減損規定を適用する。貸手はリース債権に対する減損損失額を算定するにあたり、当該債権に関係する担保を考慮する。このように担保を考慮するのは、担保が貸手が残りのリース期間中に原資産から得ることを見込むキャッシュ・フローを表すためである（貸手が、リースの終了後に当該資産から得ることを見込むキャッシュ・フローを除く）。現在IASBは、IFRS第9号「金融商品」の改訂において、リース債権を含む金融資産に係る新たな減損規定を開発している。

#### 弊社のコメント

- ▶ リース債権の再測定に係る規定は、リース契約条項に実質的な変更がなされた場合には適用されない。このような変更は、新たなリースとして会計処理される。
- ▶ 貸手は、リース債権の再評価が必要になる可能性のある項目（例：リース期間、関連性のある要因、変動リース料の算定に用いられる指数又は率の変更）を識別するためのプロセスを構築する必要がある。

タイプ B のリースに関しては、借手が当該リースに関して債務を認識する場合であっても、貸手はリース債権を認識しない

#### 6.1.5. 残存資産の事後測定

貸手の残存資産にはIAS第36号の減損規定が適用される。IAS第36号によると、報告期間ごとに減損の兆候を分析することが求められる。減損に関する何らかの兆候が存在する場合、資産（又は資産が属するCGU）の回収可能価額を見積る必要があり、資産（又はCGU）の回収可能価額がそ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。減損損失の認識後、使用権資産の修正後の帳簿価額が新たな償却の基礎となる。

企業が最後に減損損失を認識して以降、資産の回収可能価額を算定する際に用いた見積りに変更が生じた場合、以前に認識した減損損失を戻入れなければならない。当該戻入れを認識するにあたり、資産の増加後の帳簿価額は、減損していなかった場合に算定されていたであろう帳簿価額（減価償却又は償却後）を上回ることはいできない。

減損テストを行う際には、貸手は残価保証により受領を見込む金額を考慮する。このような金額はリース料（すなわちリース債権）からは除外されるが、貸手が資産に関連して受け取ることを見込む将来キャッシュ・フローの一部（すなわち、回収評価）を構成する可能性があるため、残存資産の減損テストでは考慮することになる。

#### 弊社のコメント

貸手が残存資産に係る減損規定を適用するにあたり、リース終了時における原資産の予想公正価値の減少をどのように反映するのかは明確ではない。たとえば、減損規定適用の際に、リース終了時の当初予想価値を使うか、あるいは残存資産の現在の帳簿価額を使うのかは明確ではない。

### 6.2. タイプBのリース

貸手はタイプBのリースに関し、現行のオペレーティング・リースと類似の処理をすることになる。つまり、貸手は原資産の認識を継続し、リースの開始日時点では、貸借対照表にリース債権（又は残存資産）、損益計算書に利益を認識することはない。原資産は、引き続き適切な会計基準に従って会計処理される。

貸手は、定額法又は原資産から稼得する収益のパターンをより適切に表す他の規則的な方法により、タイプBのリースからのリース料をリース期間にわたり認識する。また、タイプBのリースの貸手は、リース収益と同じ方法により、初期直接費用を費用としてリース期間にわたり認識する。

### 6.3. 表示

貸手は、短期リース及び本提案によりタイプBのリースに分類される現在のオペレーティング・リースを除き、財務諸表におけるリースの表示方法を変更する必要がある。以下の表は、貸手の財務諸表においてリースがどのように表示されるかをまとめたものである。

財務諸表	貸手の表示
貸借対照表	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>タイプAのリース</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ リース資産（すなわち、リース債権と残存資産の帳簿価額の合計額）は、他の資産と区分して表示される。</li> <li>▶ リース債権及び残存資産は、別々に表示するか、一括で表示し注記において個別に開示することができる。</li> </ul> </li> <li>▶ <b>タイプBのリース</b> 原資産は、適切な基準に従い表示される。</li> </ul>
損益計算書	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>両リース共通</b> リースから生じる収益は、他の活動と区分して表示するか、損益計算書における表示科目と共に注記で開示することができる。</li> <li>▶ <b>タイプAのリース</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 開始日時点で認識される損益は、貸手のビジネスモデルに基づき、総額又は純額表示される。</li> <li>▶ 貸手が、通常であれば販売する物品の価値を実現する代替的手段としてリースを用いている場合、リース収益及び売上原価を総額表示する（つまり、収益と費用は個別の表示科目となる）。</li> <li>▶ 貸手が、融資を提供する目的でリースを用いている場合、利得又は損失を純額表示する（すなわち、単一の表示科目となる）。</li> <li>▶ リース債権に係る利息及び総額での残存資産の増価分は、利息収益として表示する。</li> </ul> </li> <li>▶ <b>タイプBのリース</b>：リース収益は、リース料又は賃貸料収入として単一の表示科目により表示する。</li> </ul>
キャッシュ・フロー一計算書	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>両リース共通</b> 現金の受取リース料は、営業活動に表示する。</li> </ul>

#### 6.4. 開示

本提案では、財務諸表の利用者が、リースに関連するキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を理解する際の参考となるように、認識されたリース関連資産及び負債の金額、当該基準を適用するにあたり行った重要な判断や仮定、リース期間、リース料、残価保証やリースの延長又は解約オプションの存在など、新たな定量的及び定性的開示が要求される。またリースの種類ごとに、割引後リース料の満期分析を行うことも要求される。

タイプAのリースに係る新たな定量的開示には、リース債権及び残存資産の期首残高と期末残高の増減明細表、また、報告期間中に認識されたリース収益の表形式での開示が含まれる。また、タイプAのリースの貸手は、残存資産に伴うリスクをどのように管理しているかについても情報を提供することが求められる。

## 7. その他の検討事項

### 7.1. 転リース

借手は、最初のリース契約（すなわち原リース）の期間内において、リース対象となる原資産を第三者にリースする契約を締結することがある。本提案では、原リースと転リースを別個の取引として会計処理することが求められている。転リースを分類するにあたり、原リースの借手は貸手と同様に、転リースの借手がリース期間にわたり、原資産（すなわち、原リースの借手の使用権資産ではなく、原リースの対象となる資産）の経済的便益のうち、重大ではない部分よりも多くの部分を費消することが見込まれるか否かを評価する。

### 7.2. 企業結合

取得企業は、企業結合により取得したリースを、リース開始日現在の契約条件に基づいてタイプA又はタイプBに分類する。契約条件が変更されたことにより、当初のリースが実質的に変更される場合（すなわち、条件変更後のリースが新たな契約となる場合）、取得企業はその新たなリースを新たなリース開始日（取得日である場合もある）現在の契約条件に基づいて分類する。本提案には、企業結合で取得したリースの当初測定に関する規定が含まれている。しかし、取得したリース負債及び使用権資産の事後測定に関する規定は、他の既存リース契約に係る規定と同様である。

#### 弊社のコメント

取得企業が、企業結合により取得したリースを以前被取得企業が当該リースを分類していたのと同様にタイプA又はタイプBのリースとして分類するかどうかは明確ではない。たとえば、取得企業が異なる企業固有の要因を有し、その結果リース期間（場合によってはリースの分類）の判断が被取得企業とは異なったものになる場合がある。

### 7.3. セール・アンド・リースバック取引

セール・アンド・リースバック取引が、売却及びリースとして会計処理されるか、金融取引として会計処理されるかの判断は、現在検討されている収益認識基準の支配要件に基づいて行われる。

本提案では、リースバックが存在するという理由のみでは、取引をセール・アンド・リースバックとして会計処理できないことにはならないことが明確にされている。

さらに本提案によると、売手/借手が原資産の使用を指図でき、かつ原資産の残りの便益のほぼすべてを得ることができる場合、売却は生じていない（すなわち、買手/貸手は資産の支配を獲得していない）ことになる。以下のいずれかの条件を満たす場合が、これに該当する。

- ▶ リース期間が、原資産の残りの経済的耐用年数の大部分である。
- ▶ 最低支払リース料総額の現在価値が、原資産の公正価値のほぼ全額である。

譲受人（買手/貸手）が原資産の支配を獲得する場合、その取引は売却及びリースとして会計処理される。一方で、譲受人（買手/貸手）が原資産の支配を獲得しない場合には、金融取引として会計処理されることになる。

ほぼすべてのセール・アンド・リースバックに関し、負債が貸借対照表に計上されることになる

## 弊社のコメント

借手は、一定の短期リースを除く、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・リースバック取引はオフバランスでの資金調達的手段ではなくなる。

## 8. 発効日及び経過措置

### 8.1. 発効日

本提案では、発効日は示されていない。両審議会は、EDに対するフィードバックを検討した後、発効日を決定するとしている。

本提案によると、適用初年度（すなわち、発効日の属する年度）に表示される比較期間のうち最も早い期間の期首時点で経過措置を適用することが求められ、表示される最も早い比較期間の期首が、適用開始日となる。たとえば、発効日が2017年1月1日であるとすると、事業年度が暦年であり、2年間（すなわち、前年度と当年度）の情報を表示・開示している企業の適用開始日は2016年1月1日となる。

本提案において、契約がリースであるか又はリースを含むかを判断するため、すべての既存の契約を適用開始日時点で評価することが求められ、どのようなリースもこの評価が免除されることはない。既存の契約がリースに該当する場合、タイプA又はタイプBのどちらに分類されるかを判断するための判定を行うことになる。

### 8.2. 経過措置

両審議会は、全面遡及適用アプローチ、及びその代わりとして修正遡及適用アプローチを用いることを提案している。

修正遡及適用アプローチを適用した企業は、リース関連資産及び負債の当初測定を行うにあたり、一定の簡便的計算を用いることができる。また、リース期間や既存の契約にリースが含まれるか否かを判断するにあたり、後知恵を用いることが認められる。修正遡及適用アプローチは、全面遡及適用アプローチよりも少ないコストと労力で、全面遡及適用アプローチに近い結果を得ることを目的としたものである。

どちらのアプローチに基づいた場合でも、表示されている最も早い比較期間の期首時点で、提案された基準を過去から適用していたかのように、貸借対照表を修正し（たとえば、借手はリース負債と使用権資産を認識する）、同時に影響を受ける資本項目を修正することになる。

借手及び貸手は、適用開始日時点で存在するファイナンス・リースに関し、リース関連資産及び負債の既存の帳簿価額を、それらの資産及び負債の当該提案に基づく当初測定値として用いることができる。

## 次のステップ

両審議会が高品質の基準を策定できるように、関係者は2013年9月13日までにコメントを送付されたい。また、両審議会が予定している広範なアウトリーチ活動に参加することも推奨される

両審議会は、アウトリーチ活動としてラウンドテーブル、フィールドワーク、財務諸表作成者及び利用者グループとのディスカッションを行うことが予想される

## EY

### EYについて

EY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などの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、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。詳しくは、[ey.com](http://ey.com) をご覧ください。

### 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、EYの日本におけるメンバーファームです。監査および保証業務をはじめ、各種財務アドバイザリーサービスを提供しています。詳しくは、[www.shinnihon.or.jp](http://www.shinnihon.or.jp) をご覧ください。

### EY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EY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に努めています。EY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。

© 2013 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EY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.AU1622の翻訳版です。