

## 討議資料「リースー予備的見解」の概要

### 1. プロジェクトの目的と今後のスケジュール

#### (1) プロジェクトの目的

リース契約から生じる資産と負債が、財政状態計算書に認識されることを確実にするリース会計に関する共通の基準を作ること。

#### (2) プロジェクトの予定

本討議資料（DP）は2009年3月19日に公表されたものであり、2009年7月17日までコメントを募集している。

また、その後は2010年上半期に公開草案、2011年上半期に最終基準の公表が予定されている。

### 2. このプロジェクトが取り上げられた理由

「World Leasing Yearbook 2009」によれば、2007年におけるリースの年間取引額は7,600億米ドルとされているが、これらの契約の多くから生じる資産及び負債は、企業の財政状態計算書（貸借対照表）に計上されていない。

現行の基準によれば、ファイナンス・リースであれば、原資産を購入し、また、借入によって資金調達するものとして処理するため、資産及び負債が計上される。しかしながら、オペレーティング・リースについては、リース期間にわたり費用処理される取り扱いとなっているため、次のような問題を生じさせている。

- (1) 利用者は、財務諸表がオペレーティング・リースの影響を明確に表していないことに不満を感じている。また、財務諸表の利用者が自ら調整を行おうにも、必要な情報が十分開示されていない。
- (2) 同じような取引にも関わらず、まったく異なる会計処理を許容しうる。これにより、投資家にとって、取引の透明性と比較可能性が減少している。
- (3) 現行の基準は、特定のリース分類となるように、リース取引を意図的に組成する機会を与えている。

### 3. プロジェクトの対象と主な影響

#### (1) 適用対象と主な影響

すべてのリース資産にわたる広い範囲の企業を対象とする。このリース資産の例としては、不動産、自動車、工場及び設備などが挙げられる。リース契約は、重要な資産の要因

であり、また、事業上の資金調達手段である。

リース会計に係る新たな基準は、借手として物件をリースするすべての企業に影響を与える。特に、現在オペレーティング・リースに分類されているリースの会計は、大きく変わることになる。また、現在ファイナンス・リースとして資産を賃借している企業においても、リース資産及び負債の測定方法が変更される。

## (2) 貸手の会計処理の検討を棚上げした理由

このディスカッション・ペーパーは主として借手の会計処理を扱っているが、貸手の会計処理に関する検討を一時棚上げにしたのは、次の理由による。

- ① 現行モデルに関連する問題点の多くは、借手におけるオペレーティング・リースの取扱いに関連している。財務諸表利用者は、貸手の会計処理についてはあまり懸念を表明していない。
- ② 借手の会計処理と貸手の会計処理を同時に検討することは、借手に対する新基準の公表を遅らせることになる。借手の会計処理は、すべての業種にわたる幅広い企業に影響を与えるものである。
- ③ 貸手の会計処理は、現在両審議会で検討されている他のプロジェクト、特に消滅と収益認識のプロジェクトと関係がある。
- ④ 貸手の会計処理を検討するにあたっては、投資会社の会計処理をどのように行うかに触れる必要が出てくる。しかしながら、投資会社の会計処理に関する現行の定めは、IFRS と米国基準で大きく異なっており、現時点でこれらの調整を行うことは多くの困難が伴う。

なお、第 10 章において、貸手の会計処理について新たな基準が解決しなければならないいくつかの問題点に言及している。

## 4. ディスカッション・ペーパーが取り上げている論点

両審議会は、リース会計における次の論点について議論を行い、コメントを募集している。

- ・プロジェクトの範囲（第 2 章）
- ・リース契約時の資産及び負債の認識（第 3 章）
- ・リース開始時の資産及び負債の当初測定（第 4 章）
- ・資産及び負債の事後測定（第 5 章）
- ・オプション付きリースの会計（第 6 章）
- ・偶発リース料と残価保証の会計（第 7 章）
- ・財務諸表におけるリースの表示（第 8 章）

- ・借手に関するその他の問題点（第9章）
- ・貸手の会計（第10章）

## 5. 新しいアプローチにおける基本的な考え方

### (1) 使用権モデルの採用

両審議会は、リース契約や多くの財務諸表利用者の一連の見方を分析した結果、それがオペレーティング・リースであろうと、ファイナンス・リースであろうと、リース契約は常に資産及び負債の定義を満たす権利と義務を生じさせるものであるとの結論に達している。たとえば、機械のリースは、借手が実質的なリスクと経済的便益のすべてを得ているかどうかにかかわらず、借手に当該機械を使用する権利を与え、リース料を支払う義務を生じさせる。

もし、新しい基準においてこの原則が受け入れられれば、借手は次の各項目を認識することになる。

- ・リース物件を使用する権利としての資産
- ・リース料を支払う義務としての負債

両審議会は、すべてのリースが財政状態計算書に表示されることは、リース会計の透明性と比較可能性を著しく向上させるものと考えている。

### (2) リース契約に付されているオプションの取扱い

両審議会はより複雑なリース会計の処理方法、例えば、更新オプションや中途解約オプション、購入オプション、偶発リース料契約あるいは残価保証などについても議論している。このディスカッション・ペーパーでは、ボードは、借手に更新オプション、中途解約オプション又は購入オプションを区分して認識することを求めている。その代わりに借手は、そのオプションを行使するかどうかについて決定しなければならない。たとえば、不動産の5年リースに、新たに3年の契約更新を行うオプションを含んでいることがある。当該更新オプションを別個の資産として認識するよりも、むしろ、借手は最も起こりうる結末、すなわち借手はそのオプションを行使するか否かについて判断することになる。もしオプションの行使が起こりそうであれば、借手は当該不動産に関する8年分の使用権と、8年分の支払リース料の義務を認識する。

さらに、両審議会は、借手のリース料支払義務は、偶発リース料契約や残価保証の下での支払額を含むべきであると提案している。

以上

**【参考】**

ディスカッション・ペーパーにおける主な論点（以下は、すべて予備的見解である。）

**1. 新しいリース会計基準の範囲（第2章）**

両審議会は、新しいリース会計基準の範囲を決めるにあたり、現行基準の範囲を踏襲するか、または、リース会計基準の範囲を抜本的に見直すかについて検討した。

**(1) 範囲の見直しを行うか否か**

現行基準の範囲はすでに多くの関係者になじみのあるものとなっていることなどから、基本的に現行のリース会計基準の範囲を踏襲することとした。

**(2) 実質的に購入であるリースを除外するか否か**

実質的に購入であるリースについて、別途定義をすることは困難であることなどから、現行のリース会計基準と同様、リース基準の範囲から除外しないこととした。

**(3) 現行のリース基準で適用除外となっているもの等の取扱い**

天然資源の探索又は利用に関するリース、著作権等のライセンス契約については、リース基準の適用除外とされている。ただし、これらの新しいリース会計基準での取扱いについては、公開草案の公表までに、改めて検討することとされている。

**(4) 非中核資産及び短期リースの取扱い**

借手の事業にとって不可欠とはいええない非中核資産のリースや短期のリースは、新しいリース会計基準の適用から除外すべきであると指摘する意見もある。両審議会は、この点について予備的見解には到達していないものの、除外規定を設けることは新たなリース会計基準がより複雑となり作成者の適用と利用者の理解が困難になるとの考えを示している。

**2. リース会計のアプローチ（第3章）****(1) 単純なリース**

第3章では、借手の会計処理に関する全体的なアプローチを述べている。

両審議会は、単純なリースの場合、借手は資産の定義を満たすリース物件の使用権を取得し、また、負債の定義を満たすリース料義務を負うことになるものとした（リース期間終了時の機械の返却義務は負債の定義を満たさない。）。この新しい会計モデルが採択された結果、借手は次の項目を認識することになる。

- (a)リース期間にわたりリース物件を使用する権利を表す資産（使用権資産）
- (b)リース料を支払う義務としての負債（リース料支払義務）

## (2) オプションなどが付されたリース

両審議会はまた、リース契約の構成要素（たとえば、更新オプション、購入オプション、偶発リース料契約、あるいは残価保証）を区分して認識するかどうかの検討を行った。しかし、これらを区分して識別することは困難であることなどから、これらを区分して識別することはしないこととした。この結果、借手は次の各項目を認識すべきことになる。

- (a)オプション下で取得した権利を含む、単一の使用権資産
- (b)偶発リース料契約と残価保証下で生じる義務を含む、単一のリース料支払義務

## 3. 当初測定（第4章）

第4章では、単純なリースにおける使用権資産とリース料支払義務の当初測定に関する両審議会の予備的見解が示されている。

### (1) リース料支払義務の当初測定

リース料支払義務はIAS32号「金融商品：表示」にある金融負債の定義に合致し、また、公正価値による測定には多くのメリットがあるが、リース契約においては当該公正価値を直接観察することはできないため、割引キャッシュフロー技法を使用するものとされている。これを前提として、採用すべき割引率として、次の2つが検討された。

- ①リース契約上の計算利率
- ②借手の追加借入利率

貸手が当該リース取引に付加しているのはリース契約上の計算利率であるが、通常、それは借手に明示されておらず、借手がリース契約上の計算利率を決定することは困難であることから、借手の追加借入利率を採用することとした。

### (2) 使用権資産の当初測定

使用権資産は非金融資産であるが、他の非金融資産と同様、取得原価で測定するか、あるいは、公正価値で測定するかについて検討された。

その結果、他の金融資産との整合性を図ることができるなどの理由により、取得原価で当初測定することとした。なお、この「取得原価」は、借手の追加借入利率で割り引いた支払リース料の現在価値と同額となるとされている。

#### 4. 事後測定（第5章）

##### (1) 事後測定時における相互関連性

リースにおいては、リース料支払義務と使用权資産は同じ契約から生じるものであり、通常は、それぞれ独立して存在しない。また、当初測定に関する両審議会の決定も、両者は相互に関連するものとして取り扱っている。そこで、事後測定においても、2つは相互に関連していると考えらるべきかどうかを検討された<sup>1</sup>。

しかし、この考え方によると、次のような問題点があるため、事後測定においては相互に関連しないものとして取り扱うこととされた。

- ①リース料支払義務と他の金融負債の取扱いに不整合が生じる。
- ②現行基準でいうところのファイナンス・リースとオペレーティング・リースで異なる会計処理につながる。
- ③使用权資産に減損が生じて、リース料の支払は従来と同様であり、事後測定にあつては必ずしも相互に関連しているとはいえない。

##### (2) リース料支払義務

###### ①リース料支払義務の事後測定

リース料支払義務の事後測定にあたり、次の2つの方法が検討された。

- (a) 公正価値
- (b) 償却原価

公正価値によった場合、直近の市場の状況を反映できるメリットがあるものの、他の多くの金融負債の事後測定方法と整合しなくなり、また、作成者にとって負担が大きいなどの理由により、(b)の償却原価によることとされた。

なお、特定の金融負債について公正価値で測定することも認められていることとの関係で、リース料支払義務についても公正価値測定を許容するかどうかについて、今後検討することとされている。

###### ②追加借入利率の再評価

リース料支払義務の事後測定を行う際に、借手の追加借入利率の再評価を行うか否かについて検討された。追加借入利率の見直しを行うことは、直近の市場の状況を反映することができるとともに、IAS37号のアプローチとも整合する。しかしながら、一方で、多くの金融負債における事後測定方法と整合しなくなり、また、作成者にとってコストがかかるという問題点もある。

FASBは、借手の追加借入利率の再測定は求めないこととした。

<sup>1</sup> この相互関連アプローチでは、ファイナンス・リースに該当する場合には取得として処理することになるため、主にオペレーティング・リースの取扱いが異なってくる。

一方、IASBは、借手の追加借入利率の再測定を求めることとした（ただし、毎決算期に行うのか、あるいは、予想キャッシュフローの変化があったときのみ行うかは決めていない。）。

### ③予想キャッシュフローに変化があったときのリース料支払義務への反映方法

延長オプションが付されているリース契約において、将来の予想キャッシュフローに変化があったときのリース料支払義務への反映方法には、次の3つが考えられる。

#### (a)プロスペクティブ・アプローチ

帳簿価額と残りのキャッシュフローを基礎にして、新たな実効金利を計算する方法

#### (b)キャッチアップ・アプローチ

当初の実効金利を使用して変更後キャッシュフローの現在価値を計算し、負債の帳簿価額をそれに修正する方法

#### (c)レトロスペクティブ・アプローチ

当初の帳簿価額と変化があった日までの実際のキャッシュフロー及び残りの予想キャッシュフローを基礎にして、新たな実効金利を計算する方法。計算された新たな実効金利は、負債の帳簿価額を、変更後の予想キャッシュフローの現在価値に修正するために使用される。

両審議会は、キャッチアップ・アプローチこそが、IFRS及び米国会計基準における他の金融負債の測定方法と整合しているとして、(b)のキャッチアップ・アプローチを採用することとした。

ただし、②のとおり、IASBは借手の追加借入利率を再評価すると決定したため、修正金額の算定にあたっては、当初の追加借入利率ではなく、変更後の追加借入利率が使用されることになる（FASBは当初の追加借入利率を使い続けることを決定している。）。

## (3)使用権資産

### ①使用権資産の事後測定

使用権資産の事後測定にあたり、次の2つの方法が検討された。

#### (a)公正価値

#### (b)償却原価

公正価値によった場合、直近の市場の状況を反映できるメリットがあるものの、他の非金融資産の事後測定方法と整合しなくなり、また、作成者にとって負担が大きいの理由により、(b)の償却原価によることとされた。

### ②使用権資産の減損

使用権資産は、減損のテストを行うことになると考えられるが、それをどのように行う

べきかについての予備的見解には到達していない。両審議会は、公開草案を公表する前には、この問題の解決を図る予定であるとしている。

## ５．オプション付きのリース（第６章）

### (1) 非明示的なオプションの取扱い

リースの満了時において借手と貸手が新たな契約を締結し、借手によるリース物件の継続使用が認められることがあるが、このようなリースを再契約できる可能性について、次の２つの考え方がある。

- ①借手がリース期間の終了時に再契約できる能力を有しているのであれば、市場のリース料でそのリースを更新する契約上のオプションを有している借手と経済的に同じ立場にあるため、リース期間を決定する際に考慮すべき非明示的なオプションであると考えべきである。
- ②市場のリース料による更新オプションを持つ借手は、そのようなオプションを持たない借手とは経済的に同じ立場にはないため、非明示的なオプションはリース期間を決定する際に考慮すべきでない。

この討議資料では、以下、契約上のオプションの取扱いについて検討されており、非明示的なオプションについての予備的見解は示されていない。

### (2) リース期間の不確実性の考え方

期間オプションを有するリースを認識するにあたり、リース期間の不確実性の考え方については次の２つがある。

- ①リース期間の不確実性は、測定を通して取り扱う。
- ②リース期間の不確実性は、認識を通して取り扱う。

①によれば、認識時にはオプションの存在は無視され、測定段階で扱われる。たとえば、10年リースに5年延長オプションが付されており、延長オプションが行使される確率が80%である場合、期待結果アプローチによれば、リース期間は14年（10年×20%+15年×80%）となる。

②によれば、リース期間の不確実性は認識段階で扱われる。たとえば、10年リースに5年延長オプションが付されているならば、借手は10年リースを認識するのか、あるいは15年リースを認識するのかを選択することになる。

2つの方法について検討した結果、両審議会は、より問題が少ないと考えられる②の方法によることとした。



**(3) リース期間の決定規準**

リース期間の決定規準としては、次の３つが考えられる。

- ①確率的な閾値（蓋然性基準）
- ②リース期間の定性的な評価
- ③もっとも起こりうるリース期間

３つの方法について検討した結果、両審議会は、より問題が少ないと考えられる③の「もっとも起こりうるリース期間」によることとした。

**(4) リース期間の決定にあたり考慮すべき要素**

一般的な金融オプションは、主として当該オプションの行使価格に依存して行使するか否かが決められる。しかし、リース契約に付加されるオプションは、行使価格のみならず、他の要素も考慮される可能性がある。

両審議会は、リース期間に影響を与えうる要素を次のように分類し、どこまでを考慮すべきかについて検討している。

分類	内容	例
契約上の要素	借手が延長するか又は中途解約するかに影響を与えうる契約上明確にされている定め	<ul style="list-style-type: none"> <li>・第２期間（オプション期間）のリース料の水準</li> <li>・残価保証の存在と金額</li> <li>・中途解約違約金の存在と金額</li> <li>・契約上特定された状況や場所に関連したリース物件の返却コスト</li> </ul>
非契約上の要素	契約上定められていないが、延長又は中途解約の決定をするにあたっての財務上の状況	<ul style="list-style-type: none"> <li>・中途解約したり延長しなかった場合に失うことになる重要な改良</li> <li>・契約にない移動コスト</li> <li>・生産できなくなるコスト</li> <li>・税金の状況</li> <li>・代替物件を調達するコスト</li> </ul>
事業上の要素	リース期間に影響を与えうる事業上の非財務要素	<ul style="list-style-type: none"> <li>・物件の性格（中核事業に係るものか、など）</li> <li>・物件の配置場所</li> <li>・産業の慣行</li> </ul>
借手に特有の要素	借手に特有の考え	<ul style="list-style-type: none"> <li>・借手の意図</li> <li>・過去の慣行</li> </ul>

両審議会は、現行の実務と整合するように、上の３つ（契約上の要素、非契約上の要素、事業上の要素）を考慮すべきであるとした<sup>2</sup>。

<sup>2</sup> ただし、借手の意図であっても、それが証拠によって裏付けられているのであれば（たとえば、予算や事業計画など）、合理的な方法になりうるとしている。

## **(5) リース期間の再評価**

### **①リース期間の再評価を行うか否か**

現行のリース会計基準では、ある特定の条件を満たさない限り（たとえば、契約内容が変更されたなど）、リース期間の再評価は行わないこととされている。

しかしながら、両審議会は、不動産リースのような長期リースにもかかわらず何年も前の仮定を使い続けるのは適切でなく、また、リース期間の再評価を行うことは財務諸表の有用性が増すと考えられることから、新しい事実又は状況に基づき、毎決算期ごとにリース期間の再評価を求めることとした。

### **②リース期間の再評価を行った結果、リース料支払義務を変更する場合の会計処理**

毎決算期においてリース期間の再評価を行った結果、リース料支払義務の帳簿価額を変更する場合の会計処理として、次の2つが考えられる。

- (a) 損益として認識する。
- (b) 使用権資産の帳簿価額の修正として処理する。

損益として処理する方法は、他の多くの負債の取扱いと整合する。しかしながら、リース契約の場合には、使用権資産とリース料支払義務との間に明確な関連性があり、また、負債の変化は使用権資産の原価の変化と見ることもできる。したがって、両審議会は、負債の変更額を使用権資産の帳簿価額の修正として処理することとした。

## **(6) 購入オプション付きのリース**

購入オプションは、借手に対して、ある特定の日又はそれ以後に、リース物件を購入する権利を与えるものである。購入オプションを付与することは、リース物件の経済的耐用年数を超えるような延長オプションを付与することとなんら変わりはないため、究極の更新オプションと見ることができる。

したがって、両審議会は、購入オプションについても、延長オプション又は中途解約オプションと同様に処理することとした。

## **6. 偶発リース料と残価保証（第7章）**

### **(1) 偶発リース料**

#### **①偶発リース料の認識**

両審議会は、偶発リース料の認識にあたり、次の2つのアプローチを検討した。

- (a) 現行のリース基準と同様とする（発生した時の費用として認識する。）。
- (b) 負債の測定にあたり、リース料支払義務に反映させる。

両審議会は、偶発リース料支払の義務は条件付きではなく負債の定義に合致する、すなわち、不確定な状態となっているのは支払う金額のみであるとし、借手が認識する資産及び負債に、偶発リース料の支払いを行うという事実を反映させるべきであるとした<sup>3</sup>。

## ②偶発リース料の測定

両審議会は、偶発リース料の測定にあたり、次の2つのアプローチを検討した。

- (a)確率的に加重したリース料支払の予想額（期待結果技法）
- (b)もっとも起こりうるリース料支払額

IASBは、確率的に加重したリース料支払の予想額によることは、利用者に対してより有用な情報を提供することができると考え、この期待結果技法によることに決定した。

一方、FASBは、もっとも起こりうるリース料支払額によることに決定した。また、リース料が特定のインデックスや利率（たとえば、消費者物価指数や優遇利率など）の変化に依存するようなリースの場合には、リース開始時に、当該インデックス等を使用してリース料支払義務の当初測定を行い、このインデックスが変化したことによる支払額の変動は損益として認識することとした。

## ③偶発リース料の再評価

両審議会は、偶発リース料支払額の予想が変化した時に、リース料支払義務の再測定が必要かどうか検討した。再測定を求めることは、作成者に重要なコストを負担させることになり、また、より複雑な会計基準となる可能性がある。

しかしながら、再評価を行うことは、直近の状況を表すことができる、IFRSにおける一般的な負債の取扱いと整合する、リース期間の再評価の決定と整合するなどのメリットがある。

したがって、両審議会は、偶発リース料支払額の予想が変化した時には、リース料支払義務の再測定を求めることとした。

## ④偶発リース料の再評価を行った結果、リース料支払義務を変更する場合の会計処理

リース料支払義務を再測定した結果、当該金額に変動があった場合の会計処理として、次の2つの方法が考えられる。

<sup>3</sup> しかし、何人かのボードメンバーは、偶発リース料の取扱いは、その支払額と関連する偶発事象の性格に依存すると考えている。使用量や借手の売上高の変化に伴うリース料支払義務の増加は、借手の経済活動の増加と関連している。しかしながら、インデックスの変化に伴う義務の増加は、必ずしも借手の経済活動とは関連しない。したがって、使用量や借手の売上高の変化に基づく偶発リース料は除く一方、インデックスの変化に基づく偶発リース料は含めるとする取り扱いにした方が、より有用な情報を提供できるとしている。

- (a) 損益として処理する。
- (b) 使用権資産の帳簿価額の修正として処理する。

FASB は、リース料支払義務を再測定した結果の変動額については、損益として処理することとした。FASB は、この方法は財務諸表の利用者にとって理解しやすく、作成者にとってもより簡単な方法であると考えている。

一方、IASB は、リース料支払義務を再測定した結果の変動額は、使用権資産の帳簿価額の修正として処理することとした。IASB は、この方法はリース期間の変更によって義務が変化したときの取扱いと整合的であると考えている。

## (2) 残価保証

### ① 残価保証の認識

第 3 章で検討したとおり、両審議会は、構成要素アプローチではなく単一資産・負債アプローチを採用した。したがって、残価保証契約は負債の定義に合致するものの、リース料支払義務と分離して認識することはしないことになる。

偶発リース料と同様、残価保証契約がある場合の支払額も将来の事象に依存する。しかしながら、将来ある特定の事象が起きたら支払を行うという義務は、条件付きではない。したがって、両審議会は、残価保証契約における支払額も、借手のリース料支払義務に含めることとした<sup>4</sup>。

### ② 残価保証の測定

リース料支払義務に残価保証を含むとした場合の当該義務の測定方法として、次の 3 つのアプローチが考えられる。

- (a) 確率的に加重したリース料支払の予想額（期待結果技法）
- (b) もっとも起こりうるリース料支払額
- (c) 残価保証契約に基づく最大支払額

(a) と (b) については、偶発リース料の測定方法を検討したのと同じである。また、(c) は、現行基準と整合しているアプローチである。もし (c) を採用しない場合には、認識される資産及び負債が現行基準のものよりも小さくなることとなる。

両審議会は、新たな基準が作成者にとって容易になり、また、利用者の理解可能性も向上するため、残価保証契約を含むリース料支払義務の測定は、偶発リース料を含む場合と同じように行うこととした。具体的には、次のとおりとなる。

---

<sup>4</sup> ただし、残価保証契約は、使用権資産ではなくリース物件そのものの価値と関連しているため、元のリース契約とはあまり強い関係はないという見方もある。この見方によれば、残価保証契約は、デリバティブと同様、元のリース契約と区分して処理することになる。

- ・ 残価保証契約に基づく最大支払額を認識するという現行基準の考え方は採用しない。
- ・ IASB は、確率的に加重したリース料支払の予想額を含めることにした。
- ・ FASB は、もっとも起こりうるリース料支払額を含めることにした。

### ③残価保証の再評価

両審議会は、偶発リース料に関する決定と整合するよう、残価保証契約の再評価についても次のとおり決定した。

- ・ 残価保証契約のもとで予想リース料に変化があった場合には、借手のリース料支払義務の再測定を行う。
- ・ FASB は、再評価によって生じたリース料支払義務の差額を損益として処理する。
- ・ IASB は、再評価によって生じたリース料支払義務の差額を使用権資産の帳簿価額の修正として処理する。

## 7. 表示（第8章）

第8章は、リース契約から生じる資産、負債、費用及びキャッシュフローをどのように財務諸表に表示するかに関する予備的見解を示しているが、基本的に、現行の基準を引き継いだ考え方となっている。

### (1)財政状態計算書における表示

#### ①リース料支払義務の表示

借手のリース料支払義務は金融負債であり、財政状態計算書に表示されるべきものである。しかしながら、リース料支払義務は、使用権資産と強い関連があるという点で、他の金融負債とは相違があるため、他の金融負債とは区分して表示すべきかどうかについて検討している。

その結果、IASB は、借手のリース料支払義務を、財政状態計算書のなかで区分して表示する必要はないと決定した。一方、FASB は、借手のリース料支払義務は、オプション期間を有しているなど、他の金融負債と異なる性質を有していることから、区分して表示することが必要であると決定した。

#### ②使用権資産の表示

財政状態計算書における使用権資産の表示については、次の3つの方法が考えられる。

- (a)リース物件の性質に即して表示する。たとえば、自動車のリースについては、他の自動車と併せて表示する。ただし、所有している自動車とリース自動車を分けて表示することもできる。
- (b)無形資産として表示する。

(c)分類の基準に従って表示する。リース物件を実質的に購入したと考えられるリースについては、当該資産の分類基準に従って表示する（通常は、固定資産となる）。他のすべての使用権資産は無形資産として表示する。ただし、両審議会は、どのようなリースが実質的に購入したと考えられるかどうかについては、決定していない。

両審議会は、財政状態計算書における使用権資産を、リース物件の性質に即して表示することに決定した。また、リース物件と所有物件との違いを明らかにするため、両者を区分掲記することとした。

## (2) 損益計算書における表示

財政状態計算書におけるリース資産及び負債の表示は、損益計算書の表示にも影響を与える。有形固定資産として表示された使用権資産の帳簿価額の減少は、損益計算書上、減価償却費として表示されることになる。また、無形資産であれば、無形資産償却費ということになる。さらに、財政状態計算書においてリース料支払義務が区分掲記されるのであれば、これに関する利息費用も、損益計算書において区分掲記されることになる。

## (3) キャッシュフロー計算書における表示

両審議会は、キャッシュフロー計算書において、リース関連のキャッシュフローをどのように表示するかについては検討していない。しかし、このディスカッション・ペーパーにおいては、リース料支払義務を金融負債として扱っている。この支払リース料については、次の２つの見方がある。

(a) 利息費用

(b) 借入金の返済

IAS7号「キャッシュフロー計算書」及びSFAS95号「キャッシュフロー計算書」はいずれも、キャッシュフローを、営業、財務及び投資のいずれかに分類することを求めている。この基準によれば、借入金の返済は、財務活動に分類される。一方、利息費用については、IAS7号は営業活動か投資活動かのいずれかに分類することとしており、また、SFAS95号は営業キャッシュフローに分類することとしている。

いずれにしても、支払リース料を利息費用と借入金の返済に分けることは、現行のキャッシュフロー基準における他の義務の支払に関する処理方法と整合している。

## 8. 借手に関するその他の論点（第9章）

第9章は、借手の会計処理に関する次の問題点に触れているが、いずれも予備的見解には到達していない。両審議会は、公開草案を公表する前には、これらの問題を解決する予

定である。

- ・当初認識のタイミング
- ・セール・アンド・リースバック
- ・初期直接費用
- ・サービス提供契約を含むリース
- ・開示

### (1) 当初認識のタイミング

両審議会は、借手がリース契約から生じる資産及び負債をいつの時点で認識する必要があるかを決定する必要がある。通常、リース契約においては、契約時点（リース契約開始時）とリース物件の引き渡し時点（リース開始時）にタイムラグがある。

現行基準では、借手はリース物件の引き渡し時点（リース開始時）に資産及び負債を認識することとなっている。しかしながら、それ以前（例えば、リース契約を締結した日）において、借手は資産及び負債の定義を満たす権利義務を持つことになるかもしれない。したがって、両審議会は次の３つの点について検討する必要がある。

- (a)リース契約開始時において、借手は資産及び負債を認識すべきか。
- (b)これらの資産及び負債はグロスで認識すべきか、あるいは、ネットで認識すべきか。
- (c)認識した資産及び負債を、どのように測定したらよいか。

### (2) セール・アンド・リースバック取引

セール・アンド・リースバック取引とは、①売手兼借手が、②所有する資産を買手兼貸手に売却し、③その後当該資産を借り戻す（リースバック）取引をいう。この取引は、資産を所有するリスクを減らし、あるいは、オフバランスによる資金調達をしながら、キャッシュフローを生み出すことを目的として行われる。

セール・アンド・リースバックの場合、市場の金利動向及び将来のリース料により売却価額を調整することが可能となるため、当該リースがファイナンス・リースなのか、オペレーティング・リースなのかを判断することが困難である。そこで、両審議会は、セール・アンド・リースバックに対するアプローチとして、次のものを検討する予定である。

- (a)すべてのセール・アンド・リースバックを、資金調達として取り扱う。
- (b)すべてのセール・アンド・リースバックを、売却として取り扱う。
- (c)混合アプローチを採用する。すなわち、セール・アンド・リースバックを、特定の判定規準に従って、売却または資金調達のいずれかに分類する。

### (3) 初期直接費用

リース契約においては、リースをアレンジしたり、条件の交渉を行ったりする費用が発

生じることがある。この直接費用には、手数料や弁護士費用、又は内部費用などが含まれる。

現行基準では、ファイナンス・リースの場合、これらの直接費用は借手の資産に含めて認識され、当該資産とともに減価償却される。

新しいリース基準における初期直接費用の処理方法としては、次の2つが考えられる。

(a) 現行のリース基準の考え方と同様、使用权資産に含める。この方法は、有形固定資産を取得した場合の会計処理と整合している。

(b) 発生した期の費用として処理する。この方法は、企業結合により生じた取引費用や公正価値で測定される金融商品を取得した場合の取扱いと整合している。

#### (4) サービス契約を含むリース

リース契約によっては、リース物件の使用权に対する支払いに加え、その他のサービスに対する支払いを含むものがある。たとえば、不動産のリースにおいて、維持管理料や固定資産税、あるいは保険料などに対する支払いを含むものがある。

現行基準では、これらの費用は、支払リース料とは区分し、最小リース支払料には含めないこととしている。この方法は、これらの費用が支払リース料と区分できる場合には、比較的簡単な方法である。しかしながら、支払額の内訳が常にされているとは限らず、その区分が困難な場合も多く考えられる。

このディスカッション・ペーパーの下では、借手はすべてのリース契約において、両者を区分する必要がある。したがって、両審議会は、この区分の方法に関する追加ガイダンスの必要性について、検討を行う予定であるとしている。

#### (5) 開示

現行基準では、リース資産及び負債の開示について、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類ごとに定められている。

両審議会は、公開草案前までに、どの定めを残す必要があるか、また、どのような追加開示が必要かについて検討する予定である。特に、追加開示については、オプション、偶発リース料、残価保証契約が含まれる場合などについて必要となる可能性がある。

### 9. 貸手の会計（第10章）

第10章は、貸手の会計処理に関する新たな基準を開発するため、次の問題点について検討が必要であるとされている。

- ・ 貸手に対する使用权モデルの適用
- ・ 資産の消滅と収益の認識
- ・ 転リース



- ・投資不動産
- ・当初測定及び事後測定
- ・オプション付きのリース
- ・偶発リース料と残価保証契約
- ・レバレッジド・リース
- ・表示及び開示

**(1) 貸手に対する使用権モデルの適用**

貸手に対して使用権モデルが適用されれば、貸手においてもファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類は不要となる。使用権モデルの下では、貸手は、リース契約から生じる資産及び負債を認識することになる。

貸手に対する使用権モデルの適用方法として、次の2つの見方が考えられる。

- (a)リース契約は、貸手がリース物件の全部又は一部を借手に移転させるものであるとする見方
- (b)リース契約は、貸手のリース物件に関連する権利とは別の、新たな権利を生み出すものとする見方

財政状態計算書により両者の違いを表すと、次のとおりとなる。

	リース資産の全部又は一部を移転させるとする見方	新たな権利を生み出すものとする見方
機械	－	10,000
リース債権	9,378	9,378
残価資産	622	－
<b>資産合計</b>	<b>10,000</b>	<b>19,378</b>
実行すべき義務	－	9,378
<b>負債合計</b>	<b>－</b>	<b>9,378</b>
<b>純資産</b>	<b>10,000</b>	<b>10,000</b>

**(2) 資産の消滅と収益の認識**

**①リース資産の全部又は一部を移転させるとする見方によった場合**

リース資産の全部又は一部を移転させるとする見方によった場合、貸手はリース物件を部分的に売却するものと考えため（リース期間にわたるリース物件の使用権）、貸手はその権利を有しておらず、リース物件の全部又は一部を消滅させる必要がある。

2008年12月に公表したディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識に関する予備的見解」では、企業が実行しなければならない義務は、顧客に対して何らか

の資産（財又はサービス）を移転する契約上の約束であるとしている。したがって、当該資産が顧客に移転した時に、収益が認識される。

このアプローチをリース会計にあてはめると、貸手から借手に移転する資産は、リース物件そのものとは異なる、リース物件の使用権である。リース物件の使用権が貸手から借手に移転し、借手が当該使用権の支配を得ることになるため、貸手が実行しなければならない義務を履行し、使用権資産の売却という収益を認識することになる。

## ②新たな権利を生み出すものとする見方による場合

新たな権利を生み出すものとする見方による場合、貸手は、リース期間にわたり借手にサービスを提供しているものと見られる。したがって、収益は、貸手が行うべき義務を履行した時に認識される。また、貸手はリース期間にわたり、リース料債権に係る利息収入を認識する。

また、両審議会は、貸手に関する金融収益以外の収益、例えば銀行によるリース・ファイナンスや製造者又は販売者により販売利益が付加されたリース・ファイナンスにおける収益認識についても検討する必要がある。

## (3) 転リース

ある企業が、同一の資産に対して貸手と借手の両方に該当する場合がある。たとえば、ある企業が設備を第三者から借り受け（原リース）、それを他の第三者に貸し付ける（転リース）といったケースである。

新たなリース基準で借手と貸手の両方を扱っていれば、転リースについてもそれに従って会計処理することになる。しかしながら、現時点では借手の会計処理に特化することとしているため、転リースにおける貸手としての会計処理について検討しておく必要がある。

両審議会は、次の３つのアプローチを検討したが、予備的見解には到達していない。

- (a) 貸手についての現行基準をサブリースに適用するための追加ガイダンスを提供する。
- (b) 原リースを新たな会計基準の対象範囲から除く。
- (c) 転リースに限り、貸手の使用権モデルを開発する。

## (4) 投資不動産

投資不動産については、もともと IFRS と米国基準で取扱いが異なっている（IFRS は公正価値オプションを有しているのに対して、米国会計基準は有していない。）。

投資不動産の測定にあたっては、IAS17 号の適用から除かれており、IAS40 号「投資不動産」に従って処理することとされている。IAS40 号によれば、投資不動産の所有者は、帳簿価額か公正価値のいずれかで評価することができる。このうち、帳簿価額による場合には、その経済的耐用年数にわたり償却を行うとともに、公正価値に関する開示を行うこととされている。また、公正価値による場合には、評価差額を損益として処理する。

これに関し、投資不動産の測定を公正価値で行うことを認めている現行モデルから、それを認めないモデルに置き換えてしまうことは、財務情報の改善にはつながらないとする意見がある。また、リース物件を債権と残価部分の 2 つの資産に置き換える使用权モデルは、財務諸表の利用者にとって価値のある有用な情報ではないとする見方もある。

したがって、新たな貸手の会計処理として、投資不動産を有する貸手に対して使用权モデルを使用するよう変更を求めるのか、あるいは、リース・プロジェクトの範囲から除くのかを決める必要がある。

以上