

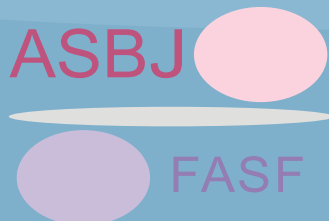
2009年3月

ディスカッション・ペーパー DP/2009/1

# リース

予備的見解

コメント募集期限：2009年7月17日



International  
Accounting Standards  
Committee Foundation®



**ディスカッション・ペーパー**

**リース  
予備的見解**

*コメント募集期限：2009年7月17日*

DP/2009/1

This discussion paper *Leases—Preliminary Views* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only.

The discussion paper has been prepared as part of a joint project by the IASB and the US Financial Accounting Standards Board and it sets out the boards' preliminary views. Those views may be modified in the light of comments received before being published as an exposure draft of a proposed standard.

Comments on the contents of the discussion paper should be submitted in writing so as to be received by **17 July 2009**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB Website ([www.iasb.org](http://www.iasb.org)), using the 'Open to Comment' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright© 2009 IASCF®

All rights reserved. Copies of the discussion paper may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IASCF's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

This Japanese translation of IASB's discussion paper included in this publication has not been approved by the Review Committee appointed by IASCF. The Japanese translation is the copyright of International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).



The IASB logo/the IASCF logo/'Hexagon Device', the IASCF Foundation Education logo, 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASC', 'IASCF', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IASCF.

**Additional copies of this publication may be obtained from: IASC Foundation Publications Department, 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.**

**Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749 Email: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org) Web: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)**

**ディスカッション・ペーパー**

**リース：予備的見解**

*コメント募集期限：2009年7月17日*

DP/2009/1

本ディスカッション・ペーパー「リース：予備的見解」は、コメントを求めることを目的に、国際会計基準審議会（IASB）によって公表されたものである。

本ディスカッション・ペーパーは、IASB と米国財務会計基準審議会による共同プロジェクトの一部として作成されたものであり、両ボードの予備的見解を示したものである。これら見解は、提案される基準の公開草案の公表前に受領したコメントを踏まえて、修正される場合がある。

本ディスカッション・ペーパーの内容に対するコメントは、**2009年7月17日**までに届くよう、文書で提出されなければならない。回答者は、IASB のウェブサイト（[www.iasb.org](http://www.iasb.org)）に、「コメントの募集」のページから電子的にコメントを提出するよう求められる。

すべての回答は、回答者が守秘を要求しない限り、公開の記録として取り扱われる。しかしながら、そのような要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がない限り、通常は認められない。

IASB、国際会計基準委員会財団（IASCF）、著者及び出版社は、本出版物の内容を信頼して行為を行う、或いは行為を差し控える者に対して生じる損失については、たとえそれが過失などによるものであっても、当該損失に責任を負うものではない。

コピーライト © 2009 国際会計基準委員会財団（IASCF）®

すべての権利は保護されている。本ディスカッション・ペーパーのコピーは、そのコピーが個人的又は組織内部だけの使用で、販売もしくは配布されることがなく、また、それぞれのコピーが IASCF の著作権であることを識別でき、かつ、IASB のアドレスを完全に表示している場合に限って、IASB へ提出されるコメントを作成する目的で作成可能である。そうでない場合、本出版物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法（現在知られているものも今後発明されるものも）であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IASCF による書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

本出版物に含まれている IASB のディスカッション・ペーパーの日本語訳は、IASCF が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。日本語訳は、国際会計基準委員会財団（IASCF）の著作物である。



IASB/IASCF のロゴである‘Hexagon Device’、IASCF 財団教育ロゴ、‘eIFRS’、‘IAS’、‘IASB’、‘IASC’、‘IASCF’、‘IAss’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘国際会計基準’、‘国際財務報告基準’及び‘SIC’は IASCF の商標である。

本出版物の追加のコピーは、IASCF 財団から入手できる。

**Publications Department, 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.**

**Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749 Email: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org) Web: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)**

## 目 次

	項番号
<b>コメント募集及び要約</b>	<b>IN1–IN28</b>
イントロダクション	IN1–IN2
本ディスカッション・ペーパーの要約	IN3–IN21
リース・ワーキング・グループ	IN22
次のステップ	IN23–IN25
コメント募集	IN26–IN28
<b>第1章 背 景</b>	<b>1. 1–1. 23</b>
本ディスカッション・ペーパーの目的	1. 1
現行のリース会計基準の問題	1. 2–1. 15
現行の会計モデルの説明	1. 3–1. 11
現行の会計モデルに対する批判	1. 12–1. 15
プロジェクトの経緯	1. 16–1. 23
<b>第2章 リース会計基準の範囲</b>	<b>2. 1–2. 20</b>
範囲に対するアプローチの提案	2. 1–2. 12
範囲について採り得るアプローチ	2. 1–2. 8
予備的見解	2. 9–2. 12
範囲の除外	2. 13–2. 19
非中核資産のリース	2. 16–2. 17
短期リース	2. 18–2. 19
次のステップ	2. 20
<b>第3章 借手の会計処理に対するアプローチ</b>	<b>3. 1–3. 33</b>
イントロダクション	3. 1–3. 3
単純なリースから生じる権利と義務の分析	3. 4–3. 25
単純なリースから生じる権利と義務	3. 6–3. 11

資産・負債の定義の適用	3. 12-3. 15
予備的見解	3. 16-3. 25
<b>新たなアプローチ</b>	<b>3. 26-3. 28</b>
予備的見解	3. 26-3. 28
<b>より複雑なリースの会計処理</b>	<b>3. 29-3. 33</b>
予備的見解	3. 33
<b>第4章 当初測定</b>	<b>4. 1-4. 23</b>
<b>イントロダクション</b>	<b>4. 1-4. 3</b>
<b>リース料支払義務の測定</b>	<b>4. 4-4. 17</b>
予備的見解	4. 15-4. 17
<b>使用権資産の測定</b>	<b>4. 18-4. 23</b>
予備的見解	4. 23
<b>第5章 事後測定</b>	<b>5. 1-5. 44</b>
<b>イントロダクション</b>	<b>5. 1-5. 4</b>
<b>事後測定に対する連携アプローチ</b>	<b>5. 5-5. 13</b>
予備的見解	5. 11-5. 13
<b>リース料支払義務の事後測定</b>	<b>5. 14-5. 36</b>
公正価値アプローチ	5. 15-5. 16
償却原価ベースのアプローチ	5. 17-5. 18
予備的見解	5. 19-5. 20
追加借入利子率の再評価	5. 21-5. 23
予備的見解	5. 24-5. 25
予想キャッシュ・フローの変動の会計処理	5. 26-5. 28
予備的見解	5. 29-5. 30
現行ガイダンスとの相互参照	5. 31-5. 36
<b>使用権資産の事後測定</b>	<b>5. 37-5. 44</b>
予備的見解	5. 42-5. 43
減 損	5. 44
<b>第6章 オプション付のリース</b>	<b>6. 1-6. 61</b>
<b>イントロダクション</b>	<b>6. 1-6. 6</b>



非明示的なオプション	6. 4–6. 6
<b>期間オプション付リースの認識</b>	<b>6. 7–6. 23</b>
アプローチ (a) —リース期間の不確実性は測定を通して取り扱う	6. 11–6. 15
アプローチ (b) —リース期間の不確実性は認識を通して取り扱う	6. 16–6. 21
予備的見解	6. 22–6. 23
<b>リース期間の決定</b>	<b>6. 24–6. 37</b>
蓋然性の閾値	6. 26–6. 30
リース期間の質的評価	6. 31–6. 33
最も発生可能性の高いリース期間	6. 34–6. 35
予備的見解	6. 36–6. 37
<b>リース期間の決定に際して考慮する要素</b>	<b>6. 38–6. 41</b>
予備的見解	6. 41
<b>リース期間の再評価</b>	<b>6. 42–6. 54</b>
予備的見解	6. 47
リース料支払義務の変動の会計処理	6. 48–6. 53
予備的見解	6. 54
<b>購入オプション付のリース</b>	<b>6. 55–6. 58</b>
予備的見解	6. 56–6. 58
<b>購入オプション及び更新オプションの両方を含むリースへの当該アプローチの適用</b>	<b>6. 59–6. 61</b>
<b>第7章 変動リース及び残存価値保証</b>	<b>7. 1–7. 50</b>
<b>イントロダクション</b>	<b>7. 1</b>
<b>変動リース</b>	<b>7. 2–7. 32</b>
変動リースの認識	7. 5–7. 10
予備的見解	7. 11–7. 12
変動リースの測定	7. 13–7. 19
予備的見解	7. 20–7. 21
変動リースの再評価	7. 22–7. 24
予備的見解	7. 25
リース料支払義務の変動の会計処理	7. 26–7. 30
予備的見解	7. 31–7. 32
<b>残存価値保証</b>	<b>7. 33–7. 50</b>

残存価値保証の認識：予備的見解	7. 38-7. 41
残存価値保証の測定	7. 42-7. 45
予備的見解	7. 46
残存価値保証の再評価	7. 47
予備的見解	7. 48
本章のアプローチをオプション付リースへ適用する場合	7. 49-7. 50
<b>第8章 表 示</b>	<b>8. 1-8. 29</b>
<b>イントロダクション</b>	<b>8. 1-8. 3</b>
<b>財政状態計算書におけるリース料支払義務の表示</b>	<b>8. 4-8. 8</b>
予備的見解	8. 7-8. 8
<b>財政状態計算書における使用权資産の表示</b>	<b>8. 9-8. 17</b>
原資産の性質に基づく表示	8. 11-8. 12
無形資産としての表示	8. 13-8. 14
分類に基づく表示	8. 15
予備的見解	8. 16-8. 17
<b>損益計算書の表示</b>	<b>8. 18-8. 19</b>
<b>キャッシュ・フローの表示</b>	<b>8. 20-8. 22</b>
<b>財務諸表の表示に対する変更提案の影響</b>	<b>8. 23-8. 29</b>
<b>第9章 借手に関する他の問題</b>	<b>9. 1-9. 27</b>
<b>イントロダクション</b>	<b>9. 1-9. 2</b>
<b>当初認識の時期</b>	<b>9. 3-9. 6</b>
<b>セール・アンド・リースバック取引</b>	<b>9. 7-9. 18</b>
<b>初期直接費用</b>	<b>9. 19-9. 22</b>
<b>サービス契約を含むリース</b>	<b>9. 23-9. 25</b>
<b>開 示</b>	<b>9. 26-9. 27</b>
<b>第10章 貸手の会計処理</b>	<b>10. 1-10. 49</b>
<b>イントロダクション</b>	<b>10. 1-10. 4</b>
<b>使用权モデルの貸手への適用</b>	<b>10. 5-10. 30</b>
リース物件の一部を移転するリース契約	10. 7-10. 16
貸手の債権	10. 11-10. 12

貸手の残存価額資産	10. 13
認識の中止及び収益認識	10. 14-10. 16
リース契約が生み出す新たな権利と義務	10. 17-10. 30
収益認識	10. 24-10. 30
<b>転リース</b>	<b>10. 31-10. 44</b>
転リースに対する現行の貸手の会計基準の適用に関する追加ガイダンスの提供	10. 35-10. 38
新たな基準の範囲からのヘッド・リースの除外	10. 39-10. 40
転リースに特化した貸手の使用权モデルの開発	10. 41-10. 44
<b>貸手に関する他の検討事項</b>	<b>10. 45-10. 49</b>
投資不動産	10. 46-10. 49

## 付録

### A 回答者への質問の要約

### B 現行のリース会計基準の範囲

IAS 第 17 号及び SFAS 第 13 号の類似点

IAS 第 17 号及び SFAS 第 13 号の相違点

契約にリースが含まれるか否かの判断

取引の実質の評価

### C 両ボードによって否決された他のアプローチ

資産全体アプローチ

未履行契約アプローチ

現行基準で採用されているアプローチ

## コメント募集及び要約

### イントロダクション

---

- IN1 本ディスカッション・ペーパーは、借手に関する会計モデルの重要な要素についての米国財務会計基準審議会（FASB）及び国際会計基準審議会（IASB）の予備的見解を提示している。また本ペーパーには、貸手の会計処理に関して新たな基準が対処しなければならない論点の一部についての議論も含まれている。
- IN2 本ペーパーは、両ボードがリース会計についての新たな基準を開発することを支援するため、情報を集めることを意図している。

### 本ディスカッション・ペーパーの要約

---

- IN3 以下の項は、本ディスカッション・ペーパーの内容及び両ボードが達した予備的見解を要約している。
- IN4 第 1 章は、両ボードがリース会計についてのプロジェクトを議題に加える決定をした理由を説明し、リース会計プロジェクトの経緯を述べている。
- IN5 両ボードが提案している範囲についてのアプローチは、第 2 章で議論されている。両ボードは、提案している新たな基準の範囲は、リース会計に関する両者の現行基準の範囲に基づくべきであると暫定的に決定した。
- IN6 第 3 章は、両ボードが提案している借手の会計処理に対する全体的なアプローチを説明している。単純なリースにおいて、借手は資産の定義を満たすリース物件の使用権を得、また、関連するリース料支払義務は負債の定義を満たすと両ボードは暫定的に決定した。したがって両ボードは、リースに関する新たな会計モデルを採用することを暫定的に決定し、その結果、借手は次を認識することとなる。
- (a) リース期間にわたってリース物件を使用する権利を表す資産（「使用権」資産）
  - (b) リース料支払義務という負債
- IN7 また両ボードは、リース契約の要素（更新オプション、購入オプション、変動リース契約又は残存価値保証）を別個に認識しないことを暫定的に決定した。代わりに両ボードは、借手が次を認識しなければならないことを暫定的に決定した。
- (a) オプションによって取得する権利を含む単一の使用権資産

(b) 変動リース契約及び残存価値保証から生じる義務を含む単一のリース料支払義務

IN8 第4章及び第5章は、単純なリースで生じる借手の使用権資産及びリース料支払義務の測定に関する両ボードの予備的見解を説明している。

IN9 両ボードは、借手のリース料支払義務を、借手の追加借入利率で割り引いた支払リース料総額の現在価値によって当初測定しなければならないと暫定的に決定した。事後測定は償却原価ベースとなる。

IN10 また両ボードは、借手の使用権資産は原価で当初測定されなければならないと暫定的に決定した。原価は借手の追加借入利率で割り引いた支払リース料総額の現在価値に等しい。両ボードは、借手は使用権資産を、リース期間とリース物件の経済的耐用年数のいずれか短い期間にわたって償却しなければならないとは暫定的に決定した。

IN11 第6章は、リースを延長したり、終了したり、あるいはリース物件を購入したりする権利を借手に与えるオプションが含まれたリースの会計処理方法について議論している。

IN12 両ボードは、借手によって認識される資産及び負債は最も発生可能性が高いリース期間に基づかなければならないと暫定的に決定した。例えば、5年間の延長オプションを含んだ10年リースでは、借手はリース期間が10年なのか15年なのかを決定しなければならない。リース料支払義務及び使用権資産の測定は、最も発生可能性の高いリース期間と整合することとなる。

IN13 両ボードは、各報告日におけるリース期間の再評価を求めることを暫定的に決定した。再評価により生じるリース料支払義務の変動は、使用権資産の簿価の修正として認識しなければならない。

IN14 両ボードは、購入オプションに関する定めは、リース期間の延長又は終了オプションと同様であるべきであると暫定的に決定した。したがって、

(a) リース料支払義務の認識においては、借手は購入オプションが行使される可能性が高いのかどうかを判断しなければならない。購入オプションが行使される可能性が高いと借手が判断する場合、リース料支払義務は当該オプションの行使価格を含むことになる。この評価は、最も発生可能性の高い結果についての借手の判断に基づく。

(b) 購入オプションが行使されるかどうかは、各報告日に再評価される。再評価により生じるリース料支払義務の変動は、使用権資産の簿価の修正として認

識しなければならない。

- IN15 第 7 章は、変動リース契約及び残存価値保証を含むリースの認識及び測定に関する両ボードの予備的見解を説明している。借手のリース料支払義務は、変動リース契約に基づき借手が負っている支払義務を反映しなければならないと両ボードは暫定的に決定した。
- IN16 IASB は、借手のリース料支払義務の測定は、変動リース料の確率加重された予測値を含まなければならないと暫定的に決定した。リース料支払義務は、変動リース料の見積りの変化を反映させるため、各報告日に再測定されなければならない。再評価により生じるリース料支払義務の変動は、使用権資産の簿価の修正として認識しなければならない。
- IN17 FASB は、借手は変動リースを最も発生可能性の高い支払リース料に基づいて測定しなければならないと暫定的に決定した。借手は、起こり得る結果の幅を考慮することによって、最も発生可能性の高い金額を決定することとなる。しかし、この測定値は起こり得る結果を確率加重した合計額とは必ずしも等しくはないだろう。また、リースが消費者物価指数やプライム・レートのような指標あるいはレートの変動を条件としている場合、借手はリース料支払義務をリースの開始日における当該指標又はレートによって当初測定することを FASB は暫定的に決定した。指標の変動から生じる支払額の変動は、損益で認識されることとなる。変動リースの他の形態についても、変動リース料の見積りの変化を反映させるため、リース料支払義務は各報告日に再測定されなければならない。このような再評価から生じるリース料支払義務の変動も、損益で認識しなければならない。
- IN18 両ボードは、残存価値保証をリース料支払義務とは別個に認識しないことを暫定的に決定した。また両ボードは、残存価値保証を含むリースは、変動リース契約を含むリースと同じ基礎で測定しなければならないと暫定的に決定した。
- IN19 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、財務諸表にどのように表示すべきかについての両ボードの予備的見解を説明している。これらの予備的見解は、現行の表示規定に基づいている。財務諸表の表示に対する変更提案が両ボードの予備的見解に与え得る影響については、第 8 章の最後で議論している。
- IN20 第 9 章は、両ボードが予備的見解に達するほどには十分に議論できていない借手の会計処理に関するいくつかの問題について、簡単な概要を示している。両ボードは、公開草案を公表する前にこれらの問題を解決する必要がある。
- IN21 第 10 章は、貸手の会計処理に関して新たな基準が対処しなければならない問題の

一部を説明している。

## リース・ワーキング・グループ

---

- IN22 2006年、両ボードは、利用者、作成者、並びに借手及び貸手の財務諸表の監査人を含むリース会計に関する共同ワーキング・グループを設置した。当該グループは2007年2月に集まり、リース会計についての初期の提案に関して貴重なコメントを提供した。その後、ワーキング・グループのメンバーは当該プロジェクトに対する貢献を非公式に続け、2008年10月のミーティングでは、本ディスカッション・ペーパーの初期の草案に関してコメントした。

## 次のステップ

---

- IN23 2008年4月、両ボードは借手についての改訂基準を2011年半ばまでに開発する意図があることを公表した。したがって、本ディスカッション・ペーパーの公表後、両ボードは提案している借手についての新たな基準の公開草案に取りかかるつもりである。両ボードは本ディスカッション・ペーパー公表後、貸手についての新たな基準の時期を決定する予定である。公開草案の作成過程において、両ボードは本ペーパーに対する意見をレビューし、予備的見解を修正するか又は維持するかを決定する。両ボードは、作成者の合理的なコスト負担の範囲で、関連性が高く信頼できる情報を受け取るという財務諸表の利用者のニーズに対して、特に注意を払う。
- IN24 続く各章で議論しているように、両ボードはいくつかの領域で異なる予備的見解に達している。両ボードは、本ディスカッション・ペーパーに寄せられるコメントを踏まえて、これらの相違を解消する予定である。
- IN25 両ボードはリース会計に関する作業を、本プロジェクトに有用なインプットを提供する可能性がある他のプロジェクト（概念フレームワーク、認識の中止、収益認識、財務諸表の表示及び金融商品に関するプロジェクトなど）と並行して進めるつもりであるが、これらのプロジェクトの結論を必ずしも待つことはない。また、リース会計に関する作業は他のプロジェクトに対して有用なインプットを提供するかもしれない。

## コメント募集

---

- IN26 両ボードは、本ペーパーに含まれるすべての事項に関するコメントを求めている。第2章から第10章は、回答者への質問を含んでいる。付録Aは、すべての質問を一覧にしている。回答に当たっては、次の点に配慮いただきたい。
- (a) 質問のとおり回答すること。
  - (b) コメントの対象となる具体的な項を明記すること。
  - (c) 明瞭な理論的根拠を示すこと。
  - (d) 両ボードが検討すべき選択肢を示すこと。
- IN27 回答者はすべての質問に回答することを要しないし、追加的な問題についてコメントすることは奨励されている。
- IN28 両ボードは、2009年7月17日までに文書で寄せられたすべてのコメントを考慮する。



## 第1章 背景

### 本ディスカッション・ペーパーの目的

---

- 1.1 本ディスカッション・ペーパーは、
- (a) 新たなリース会計基準に対するアプローチについての提案を要約し、
  - (b) 提案している新たな基準において、様々なリース会計の問題がどのように対処されるかに関する予備的見解を提示し、
  - (c) 新たなリース会計基準が公表される前に対処する必要がある他の問題を議論し、
  - (d) これらすべての事項に関する見解を求めている。

### 現行のリース会計基準の問題

---

- 1.2 リースは、企業にとって重要な資金源である。したがって、リース会計が、企業のリース活動に関する完全かつ理解可能な実像を財務諸表の利用者に対して提供することは重要である。両ボードは、リースに関する現行の会計モデルに対する批判を踏まえ、リース会計を議題に加えることを決定した。次のセクションでは、そのモデル及びそれに対する批判を説明する。

#### 現行の会計モデルの説明

- 1.3 現行の会計基準では、借手はリース契約をファイナンス（キャピタル）\*・リース又はオペレーティング・リースに分類しなければならない。ファイナンス・リースは、リース物件の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてが借手に移転するリースと定義されている。その他のリースは、すべてオペレーティング・リースである。
- 1.4 ファイナンス・リースに分類されるリースは、原資産の購入と同様に取り扱われる。したがって、借手は、財政状態計算書にリース物件とリース料の支払義務を認識する。借手はリース物件を減価償却し、リース料の支払を利息と負債の減少に配分する。リースがオペレーティング・リースに分類される場合には、借手は

---

\* 米国の一般に認められた会計原則（会計基準）は「ファイナンス」リースではなく、「キャピタル」リースという用語を用いている。繰り返しを避けるため、本文書では「ファイナンス」リースという用語を用いる。

同様の資産又は負債をまったく認識しない。借手は、オペレーティング・リースにおける支払リース料を（通常はリース期間にわたる定額法で）費用として認識する。

- 1.5 IAS 第 17 号「リース」において、貸手はリースをファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類しなければならない。ファイナンス・リースは、所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてが移転するリースと定義されている。その他のリースは、すべてオペレーティング・リースである。
- 1.6 リースがファイナンス・リースに分類される場合、貸手はリース物件の認識を中止し、リースに対する純投資に等しい金額の売掛金を認識する。リースに対する純投資は、最低支払リース料の現在価値及び無保証残存価値の現在価値に等しい。財務収益は、ファイナンス・リースに対する純投資の定常的な期間収益率を反映したパターンに基づいて認識される。製造者又は販売者が貸手である場合、ファイナンス・リースに係る販売損益は、売り切りの場合と同様に認識する。リースがオペレーティング・リースに分類される場合、貸手はリース資産の認識を継続し、当該資産の性質に応じて財政状態計算書に表示する。当該リース資産は、貸手が所有する資産に係る通常の減価償却方針と整合する方法により減価償却する。リース収益は通常、リース期間にわたる定額法で認識される。
- 1.7 FASB 基準書第 13 号「リースの会計処理」(SFAS13)において、貸手はリースを次のように分類しなければならない。
- (a) セールスタイプ・リース
  - (b) 直接金融リース
  - (c) レバレッジド・リース
  - (d) オペレーティング・リース
- 1.8 セールスタイプ・リース、直接金融リース及びレバレッジド・リースは、物件の所有に伴う経済価値とリスクのほとんどすべてが移転するリースである。リースが物件の所有に伴う経済価値とリスクのほとんどすべてを移転するかどうかは、いくつかの規準に照らして判断される。
- 1.9 リースがセールスタイプ・リース又は直接金融リースに分類される場合、貸手は、当該リースに対する総投資を表す資産と未収収益を認識する。当該リースに対する総投資は、割引前の最低支払リース料に無保証残存価値を加えたものに等しい。未収収益はリース期間にわたって償却され、リースに対する純投資（リースに対する純投資は、総投資から未収収益を控除したものに等しい）から一定の期間収

益率を生成する。セールスタイプ・リースは、製造者又は販売者の損益を生じさせる。直接金融リースは、製造者又は販売者の損益を生じさせないレバレッジド・リース以外のリースである。

1. 10 レバレッジド・リースは、ノンリコース・ローンが組み込まれた特別な種類の組成されたリースである。貸手は、ノンリコース負債を控除して、レバレッジド・リースに対する投資（SFAS 第 13 号に従って判断される）を認識する。
1. 11 リースがオペレーティング・リースに分類される場合、当該リース物件は有形固定資産とともに、あるいは有形固定資産に近接して財政状態計算書に含められ、貸手の通常の減価償却方針に従って減価償却される。リース収益は通常、リース期間にわたる定額法で認識される。

### 現行の会計モデルに対する批判

1. 12 リースに関する現行の会計モデルは、財務諸表の利用者のニーズを満たしていないとして批判されてきている。特に、
- (a) 多くの利用者は、オペレーティング・リースは借手の財務諸表に認識されるべき資産及び負債を生じさせると考えている。したがって利用者は、これらの資産又は負債を認識し、リース契約が損益に与える影響を反映させようとして日常的に調整を行っている。しかし、財務諸表の注記から利用者が得られる情報は、認識された金額に対して利用者が信頼できる調整を行うには不十分である。
- (b) リースに関して非常に異なった 2 つの会計モデル（ファイナンス・リース・モデル及びオペレーティング・リース・モデル）が存在することは、類似の取引が非常に異なって会計処理される可能性があることを意味している。これは、利用者にとっての比較可能性を減少させる。
- (c) 現行基準は、特定のリース分類を達成できるように、取引を組成する機会を提供している。リースがオペレーティング・リースに分類される場合、借手は認識されない資金源を得ることになるが、ユーザーがこれを理解することは困難であり得る。
1. 13 作成者及び監査人は、現行のモデルは複雑であると批判している。特に、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの間の境界線を、原則に基づいた方法で定義することは難しいことが分かっている。そのため、両基準は、主観的判断と線引きテストを織り交ぜて用いているが、その適用は難しい場合がある。

- 1.14 現行の会計モデルには、概念的な欠陥があると主張する者もいる。特に、
- (a) リース契約の開始時点で、借手は価値のある権利（リース物件を使用する権利）を取得する。この権利は、両ボードの資産の定義を満たす。同様に、借手は義務（リース料の支払義務）を負うが、これは両ボードの負債の定義を満たす。しかし、借手がリースをオペレーティング・リースに分類する場合、その権利及び義務は認識されない。
  - (b) リースに関する会計モデルとその他の契約上の取り決めに関する会計モデルの間には重要な差異があり、その差はますます大きくなっている。これはリースの定義を満たす取り決めに関する会計処理と、リースの定義を満たさない類似の取り決めに関する会計処理の間の不整合につながっている。
- 1.15 米国証券取引委員会（SEC）は、現行のリース会計基準が不十分であることを 2005 年 6 月の報告書（「オフバランス契約、特別目的事業体及び発行会社によるファイリングの透明性に関する 2002 年サーベンス・オクスリー法のセクション 401(c) に基づく報告及び提言」）で認めており、FASB がリース基準を再検討するプロジェクトを（可能であれば IASB との共同プロジェクトとして）始めるべきであると提言している。

## プロジェクトの経緯

---

- 1.16 基準設定主体及び他の利害関係者は、長年にわたってリース会計の改善方法について議論してきている。
- 1.17 1996 年、G4+1 の基準設定主体グループ\*は、ディスカッション・ペーパー「リースの会計処理：新たなアプローチリース契約から生じる資産及び負債の借手による認識」を公表した。このペーパーは、リースをオペレーティング・リース又はファイナンス・リースに分類する定めをなくすというリース会計に対するアプローチを提案していた。そのアプローチでは、借手はリース契約から生じる重要な権利及び義務のすべてを資産及び負債として認識する。
- 1.18 G4+1 は、2000 年にもう 1 つのディスカッション・ペーパー「リース：新たなアプローチの適用」を公表した。そのペーパーは、1996 年のペーパーで説明したアプローチがどのように実行可能であるかについての提案を示し、また、貸手の会計処理に関する提案を含んでいた。

---

\* G4+1 は、オーストラリア、カナダ、ニュージーランド、英国及び米国の各国会計基準設定主体のメンバー並びに国際会計基準委員会（IASB の前身）のメンバーから構成されていた。

1. 19 2006年7月、両ボードはリース会計に関する共同プロジェクトを議題に追加した。本プロジェクトは、コンバージェンスに向けた取り組みに関して両ボードの間で結ばれた2006年の覚書（2008年にアップデート）の一部である。本プロジェクトの目的は、リース会計に関する大幅に改善された共通の基準を開発することである。本ディスカッション・ペーパーはそのゴールに向けた最初の1歩である。
1. 20 両ボードがリース会計を議題に加えたときには、両ボードは借手の会計処理と貸手の会計処理の両方を検討することに合意していた。しかし2008年7月、両ボードは、貸手の会計処理の検討を保留し、改善された借手の会計モデルの開発に集中することを暫定的に決定した。その結果、本ディスカッション・ペーパーのほとんどは、借手の会計処理に焦点を当てている。
1. 21 両ボードが貸手の会計処理に関する検討を保留した理由は、次のとおりである。
- (a) 現行の会計モデルに関連する問題の大部分は、借手の財務諸表におけるオペレーティング・リースの取扱いに関するものである。財務諸表の利用者が、現行の貸手の会計処理について示す懸念は比較的少ない。
  - (b) 借手の会計処理と同時に貸手の会計処理を検討することによって、借手に関する新たな会計基準の公表が遅れる可能性がある。借手の会計処理はすべての産業にわたる幅広い企業に影響する。現行の会計基準は、これら企業の資産及び負債の範囲を著しく狭く定めている。そのため、借手の会計処理の改善は、多くの利用者にとって利益となるであろう。
  - (c) 貸手の会計処理は、両ボードが現在検討している他のプロジェクト（特に認識の中止及び収益認識）に関連する問題を生じさせる。認識の中止及び収益認識に関する概念モデルが開発されるまで、貸手の新たな会計モデルを構築することは困難であるか、おそらく時期尚早だろう。
  - (d) 貸手の会計処理のプロジェクトは、投資不動産をどのように処理するかについて取り扱う必要があるだろう。投資不動産に関する現行の会計モデルは、米国の一般に公正妥当と認められている会計原則（米国会計基準）と国際財務報告基準（IFRS）とでは大きく異なる。したがって、その差異を調整することは、困難かつ時間を要する可能性がある。
1. 22 貸手の会計処理の検討を保留することには、いくつかの潜在的な難点がある。
- (a) 貸手の会計処理の開発は、借手の処理に関する追加的な洞察及びリース契約の経済実態についてのより良い理解をもたらす可能性がある。
  - (b) 貸手の会計処理が検討される時点で、借手の会計処理の更なる変更が必要に

なるかもしれない。

- (c) 借手に関する会計基準が貸手に関する新たな基準より前に公表される場合、借手は貸手が適用するモデルとは異なる概念モデルをリース契約に適用することになる。この対称性の欠如がもたらす帰結の 1 つは、企業が同一の資産について借手と貸手の両方の役割を担う場合（転リース）に関するガイダンスの開発が必要となることである。また、借手と貸手に関して異なる会計モデルが存在することは、新たな組成の機会をもたらす可能性があり、財務諸表の理解可能性を減少させる可能性がある。

- 1.23 本ディスカッション・ペーパーの最終章は、貸手の会計処理に関する新たな基準の開発過程で解決する必要があるいくつかの問題を示している。両ボードは本ディスカッション・ペーパー公表後、貸手についての新たな基準の時期を決定する予定である。

## 第 2 章 リース会計基準の範囲

### 範囲に対するアプローチの提案

---

#### 範囲について採り得るアプローチ

- 2.1 両ボードは、提案している新たなリース会計基準の範囲を定義する 2 つの採り得るアプローチを検討した。
- 2.2 検討した第 1 のアプローチは、提案している新たな基準の範囲は現行のリース会計基準の範囲に基づくこと、すなわち、新たなリース会計基準の範囲を SFAS 第 13 号及び IAS 第 17 号の範囲と同様とすることである。現行の基準は、一定期間にわたって資産の使用権を移転する契約のほとんどを対象としている。しかし、SFAS 第 13 号と IAS 第 17 号の範囲の間には相違もある。例えば、SFAS 第 13 号は有形固定資産（土地及び／又は償却性資産）の使用権を移転する契約にのみ適用される。IAS 第 17 号はリースを資産の使用権と定義している。したがって、IAS 第 17 号の範囲は SFAS 第 13 号の範囲よりも広く、一部の無形資産のリースも含んでいる。
- 2.3 新たな基準が公表される前にこのような相違は解消される必要がある。付録 B は現行基準の範囲を説明している。
- 2.4 提案している新たな基準は、EITF 第 01-8 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」、IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」、及び SIC 第 27 号「法的形態はリースであるものを含む取引の実体の評価」の定めを組み入れる。
- 2.5 このアプローチにより、現在リース契約として会計処理されているすべての契約は、提案している新たな基準の下でもリースとして会計処理されることとなる。
- 2.6 このアプローチには難点がある。それは次のようなものである。
- (a) 一部の関係者は、IFRIC 第 4 号及び EITF 第 01-8 号の範囲によって一部の契約が不適切にリースとして分類されているとの懸念を表明している。その懸念は検討されないだろう。
- (b) 類似の特徴を有する類似の契約が整合的に会計処理されない可能性がある。例えば、一部の未履行契約、サービス契約、保守契約及びリース契約は類似の特徴を有しているが、会計処理は異なっている。
- (c) すべてのリース契約から生じる資産及び負債を認識することを借手に要求す

ると、契約が使用权を移転するものではなくサービスに対するものであるかのように見えるよう組成される可能性がある。これは範囲に関する現行のガイダンスに、より大きなプレッシャーをかけることになる。

- (d) サービスに対する支払と資産の使用权に対する支払を区別するための追加的なガイダンスを要求される可能性がある。サービスに対する支払をリース料の支払から区別する現行規定は存在する。しかし、現行基準に従ってリースがオペレーティング・リースに分類される場合、借手はサービスに対する支払とリース料の支払（通常は定額法による）の両方を損益に認識する。リース料の資産化を定めることによって、両者の支払を区別する方法についての現行のガイダンスが不十分であることが明らかとなってしまう可能性がある。

2.7 検討した第 2 のアプローチは、何がリースを構成するかについて根本的に見直すことである。このアプローチは、提案している新たなリース基準の範囲を潜在的に変更する可能性があり、両ボードは（とりわけ）次の判断を求められることとなるだろう。

- (a) 借手に対して使用权を移転する契約とそうではない契約（例えばサービス契約）との区別
- (b) リースがより大きな資産の一部に対する使用权を移転する場合
- (c) 一部の無形資産のライセンスがリースとなるかどうか

2.8 このアプローチにより、範囲が拡大されて一部の契約が追加的に含まれると同時に、一部の契約がリース会計基準の範囲から除かれるという両方の結果をもたらす可能性が高い。

### 予備的見解

2.9 両ボードの予備的見解は、提案している新たな基準の範囲は現行の会計基準の範囲に基づくべきというものである。

2.10 両ボードは次のような理由からこのアプローチを採用した。

- (a) 関係者は、現行基準で採用されている範囲についてのアプローチに精通している。したがって、提案している新たな基準の範囲が現行基準の範囲に基づくことによって、関係者が理解し適用することがより容易になる可能性がある。
- (b) IFRIC 第 4 号及び EITF 第 01-8 号の詳細なガイダンスを適用することは困難な



ことがあるかもしれないが、多くの状況においてリース契約が現行基準の範囲内かどうかは明らかである。

(c) 範囲の変更が必要かどうかを判断する前に、リースに関する新たな会計アプローチの主要な側面に焦点を当てることがより効率的であると両ボードは考えている。

2.11 実質的な購入であるリース（例えばリース期間の終了時点で自動的にリース物件の所有権を借手に移転するようなリース）は、現行基準の範囲内であることを両ボードは認識している。両ボードはこの種のリースを新たなリース基準の範囲から除外すべきかどうかを議論した。

2.12 両ボードは実質的な購入であるリースを新たなリース基準の範囲から除外しないことを暫定的に決定した。その理由は次のとおりである。

(a) 本ディスカッション・ペーパーで提案している借手の会計処理は、資産の購入時に要求される会計処理と同様となるはずである。

(b) 実質的な購入の意味するところの定義を試みることは困難な可能性がある。その用語を、借手に対して自動的に所有権を移転するリースだけに限定する者もいれば、定義を拡大し、例えば資産の全耐用年数にわたるリースを含める者もいるだろう。

(c) 実質的な購入の定義が拡大され、所有権を移転するリース以外も含むとする場合、実質的な購入であるリースとそうではないリースを区別するために現行基準にあるのと同じようなルールの作成が必要となるかもしれない。

## 範囲の除外

2.13 現行基準は範囲の除外を設けている。例えば、天然資源の探索又は使用のためのリースは両基準の範囲から除外されている。両ボードは公開草案を公表する前に、これら現行の除外規定を提案している新たな基準の範囲にどのように組み込むか（あるいは組み込まないか）を決定する。

2.14 他の会計基準と同様、提案している新たなリース会計基準は重要性のない項目には適用されない。

2.15 提案している新たな基準は、非中核資産のリース及び短期リースに関する範囲の除外を設けるべきであると関係者の一部は主張している。次のセクションは、このような範囲の除外の可能性を議論している。両ボードはこれらの問題のいずれについても予備的見解に達していない。しかし、どのような範囲の除外であって

も提案している新たな基準がより複雑になるため、財務諸表の作成者による適用や財務諸表の利用者による理解を一層困難なものとする。短期リースの一部や非中核資産のリースの一部は借手にとって重要ではないかもしれないと両ボードはみている。

### 非中核資産のリース

- 2.16 一部の関係者の主張によれば、企業の財務諸表の利用者は、企業の営業に不可欠ではない資産（非中核資産）のリースにはほとんど関心を払わない。例えば、航空会社の財務諸表の利用者にとって、航空機のリースから生じる資産と負債の認識及び測定は重要な情報を提供する。しかし、消費財企業における航空機のリースから生じる資産と負債は、財務諸表の利用者にとってほとんど関心がないかもしれない。これらの関係者は、非中核資産のリースから生じる資産と負債の認識・測定に関連するコストはその便益を上回ると考える。したがって、彼らは非中核資産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べきであると考ええる。
- 2.17 このアプローチには問題がある。
- (a) 非中核資産を定義することは難しいかもしれない。
  - (b) 企業によって非中核資産の意味を異なって解釈する可能性があり、財務諸表の利用者にとっての比較可能性を減少させるかもしれない。
  - (c) 非中核資産のリースが重要性のある資産及び負債となるかもしれない。資産及び負債が非中核資産のリースから生じたのか、中核資産のリースから生じたのかによらず、当該資産及び負債に重要性があれば財務諸表の利用者は関心をもつ可能性が高い。
  - (d) 事業の運営にはすべての資産が不可欠であると論じることも可能である。ある資産が事業を効果的に運営するのに必要ではないとしたら、なぜそれを取得したのだろうか？

### 短期リース

- 2.18 短期のリース契約（通常 1 年未満のリースと定義される）から生じる権利と義務の認識と測定に関連するコストは、その便益を上回ると一部の関係者は主張している。つまり彼らは、新たなリース会計基準の範囲から短期リースを除外すべきであると考えている。彼らの見解によれば、短期リースの定義を満たすリースはオペレーティング・リースとして引き続き会計処理されるべきということになる。

- 2.19 しかし、新たな基準の範囲から短期リースを除外しては財務諸表の利用者のニーズを満たせないだろう。なぜなら、
- (a) 短期リースであっても重要性のある資産と負債を生じることがある。
  - (b) 短期リースを除外することによって、期間が特定の閾値未満となる（あるいはそのように見える）ようにリースを組成することを助長してしまう可能性がある。
  - (c) 短期リースの定義は不可避免的に恣意的とならざるを得ず、類似の契約が異なって会計処理される可能性がある。これは財務諸表の利用者にとっての比較可能性を減少させる。

### 次のステップ

---

- 2.20 両ボードが範囲に関する予備的見解を維持する決定をすると仮定して、両ボードは次のことをする必要がある。
- (a) SFAS 第 13 号、IAS 第 17 号、IFRIC 第 4 号、EITF 第 01-8 号及び SIC 第 27 号の定めを組み入れた、新たな範囲に関する項を起草すること。
  - (b) IFRIC 第 4 号及び EITF 第 01-8 号の定めを明確化の必要性と、サービスに対する支払とリース物件の使用権に対する支払の区別に関する追加ガイダンスの提供の必要性について検討すること。
  - (c) 非中核又は短期リース契約について範囲の除外を設けるかについて議論すること。

**回答者への質問**

**質問 1**

提案している新たなリース会計基準の範囲は、現行のリース会計基準の範囲に基づくことを両ボードは暫定的に決定しました。あなたはこの提案アプローチに同意しますか？提案アプローチに同意しない場合、提案している新たな基準の範囲をどのように定義するか説明してください。

**質問 2**

提案している新たな基準は非中核資産のリース又は短期リースを除外すべきでしょうか？理由を説明してください。提案している新たな基準の範囲から除外されるリースをどのように定義するのか説明してください。

## 第3章 借手の会計処理に対するアプローチ

### イントロダクション

---

- 3.1 本章は両ボードが提案している借手の会計処理に対する全体的なアプローチを説明している。
- 3.2 最初のセクションは、単純なリース契約から生じる権利と義務についての両ボードの分析を要約し、それらの権利と義務を両ボードの資産と負債の定義と比較している。次のセクションは、すべてのリース（現在オペレーティング・リースに分類されているリースを含む）についての会計処理への新たなアプローチに関する両ボードの予備的見解を提示している。そのアプローチの下、借手は次の項目を認識する。
- (a) リース期間にわたってリース物件を使用する権利を表す資産
  - (b) リース物件の使用権に対する支払義務という負債
- 3.3 本章の最後のセクションは、より複雑なリースに対して両ボードが提案しているアプローチを説明している。

### 単純なリースから生じる権利と義務の分析

---

- 3.4 第1章で議論したように、借手についての現行の会計モデルは財務諸表の利用者のニーズを満たせていない。特に、多くのリース契約の経済的実体を忠実に表現できていない。例えば、15年の解約不能不動産リースの開始時点で、借手は価値のある権利（当該物件を使用する権利）を取得する。また、借手は相当の義務（リース料の支払義務）を負う。しかし、リースがオペレーティング・リースに分類される場合、借手は資産や負債をまったく認識しない（期限の到来した未払リース料や前払金を除く）。
- 3.5 両ボードは単純なリース契約から生じる権利と義務を分析し、それらが財務諸表で認識されるべき資産及び負債となるかを判断することとした。次のセクションはその分析を説明している。

### 単純なリースから生じる権利と義務

- 3.6 単純なリース契約から生じる権利と義務を識別するため、両ボードは次の設例を分析した。

**設例 1**

ある機械装置が 5 年の固定期間でリースされる。当該機械装置の見積耐用年数は 10 年である。当該リースは解約不能であり、リース期間を延長する権利やリース期間の終了時点で当該機械装置を購入する権利はなく、リース期間終了時点における残存価値保証はない。当該機械装置が引き渡された後、リース料の支払期限はリース期間にわたって定期的に到来し、その固定金額は原契約の中で定められている。保守その他の契約は付随していない。

- 3.7 リース契約は通常、設例 1 で説明したものよりもはるかに複雑である。しかし、単純なリースを分析することによって、両ボードは大部分のリース契約に共通の権利と義務を識別した。
- 3.8 分析をさらに簡潔にするため、両ボードはリース物件が借手に引き渡された後に存在する権利と義務だけを検討した。リース物件が引き渡される前（例えば契約が締結された時点）に資産と負債が生じる場合がある。第 9 章ではこの論点を議論している。
- 3.9 リース契約によってはリース物件を特定の状態に維持するよう借手に求めるものもある。また、リース物件を貸手に返却するためのコスト（例えば機械装置の分解コストや輸送コスト）が借手に生じることもある。この種の義務は財務諸表で認識すべき負債を生じさせる場合がある。例えば、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」及び SFAS 第 5 号「偶発事象の会計処理」は、機械装置の返却に関連するコストについて借手が負債を認識するよう求める場合がある。しかし、この種のコミットメントはリース契約から生じる基本的な権利と義務を変更しないので、本ペーパーではこれ以上深入りしない。
- 3.10 本設例で示されたリースは解約不能である。すなわち、借手にはリース契約を終了し、機械装置を返却し、貸手に対する支払を停止する契約上の権利はない。同様に、貸手にもリース期間の終了前にリース契約を終了して機械装置の返還を要求する契約上の権利はない。第 6 章は、契約に終了する権利を組み入れたリース（解約可能リース）を議論している。
- 3.11 次の表は両ボードが識別した借手の権利と義務を要約している。

借手の権利	借手の義務
<ul style="list-style-type: none"> <li>• リース期間にわたって機械装置を使用する権利</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• リース料を支払う義務</li> <li>• リース期間満了時に機械装置を返還する義務</li> </ul>

### 資産・負債の定義の適用

- 3.12 単純なリースから生じる権利と義務を識別した上で、両ボードは次にこれらの権利と義務が資産と負債の定義を満たすかを検討した。
- 3.13 現行の資産の定義は、IASB と FASB とでその言い回しは異なるが、定義の基礎となる概念は同じである。IASB の「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」及び FASB の概念書第 6 号「財務諸表の要素」(CON6) \*は、資産の特徴について次の点で共通している。
- (a) 企業は経済的資源又は便益を**支配**している。
  - (b) 資産は**過去の事象**から生じる。
  - (c) **将来の経済的便益**が企業に流入することが期待される。
- 3.14 同様に、両ボードの負債の定義も同じ基本的特徴を含んでいる。
- (a) 企業の**現在の義務**が存在している。
  - (b) 当該義務は**過去の事象**から生じている。
  - (c) 当該義務は**経済的便益の流出**につながることを予想されている。
- 3.15 両ボードはこれらの共通の特徴を用いて、先に識別された権利と義務が資産又は負債の定義を満たすかを分析した。

### 予備的見解

#### リース物件を使用する権利は資産である

- 3.16 リース物件（設例 1 における機械装置）を使用する権利は借手の経済的資源であ

\* 両ボードは現在、資産と負債の定義を見直す共同のプロジェクト（概念フレームワーク・プロジェクト）に取り組んでいる。しかし、そのプロジェクトが完了するまで、両ボードは現行の定義を用いる。

ると両ボードは認識した。なぜなら、借手はそれを用いて現金流入を生み出すこともできるし、現金流出を減少させることもできるからである。両ボードは暫定的に以下を結論とした。

- (a) 借手はリース期間中、リース物件の使用権を**支配**している。なぜなら、貸手は借手の同意（あるいは契約の破棄）なしに当該資源を回収したり当該資源にアクセスしたりすることができないからである。
- (b) 当該支配は**過去の事象**から生じている一すなわち、リース契約の締結と貸手から借手に対する物件の引渡。設例 1 で示された借手が機械装置を使用する権利は、リース期間中の借手の支払を条件としていると考える者がいる。すなわち、借手が支払を行わなければ、機械装置を使用する権利を失うかもしれない（これは割賦購入において企業が支払不履行となった場合に生じる状況と同様である）。しかし、借手が契約を破棄しない限り、借手はリース物件を使用する無条件の権利を有している。
- (c) リース期間におけるリース物件の使用から、**将来の経済的便益**が借手に流入する。

3. 17 したがって、リース期間にわたってリース物件を使用する借手の権利は、フレームワーク及び概念書第 6 号の資産の定義を満たすと両ボードは暫定的に結論した。

#### リース料の支払義務は負債である

3. 18 リース期間中にリース料を支払う借手の義務は条件付の義務であるとする者もいる。なぜなら、貸手が借手に対して物件を提供し、日々その使用を許可しない限り、借手には日々のリース料を支払う義務はないからである。

3. 19 しかし、借手が契約を破棄しない限り、貸手にはリース期間の満了時まで物件を占有する契約上の権利はない。同様に、借手にもリースを終了しリース料の支払を逃れる契約上の権利はない。したがって、借手にはリース料を支払う無条件の義務がある。

3. 20 要約すると、両ボードは暫定的に以下を結論した。

- (a) 借手にはリース料を支払う**現在の義務**がある。
- (b) この義務は**過去の事象**から生じている一すなわち、リース契約の締結と貸手から借手に対する物件の引渡。
- (c) 当該義務は**経済的便益**（通常は現金）の**流出**につながるものが予想されている。



る。

- 3.21 したがって、借手がリース料を支払う義務はフレームワーク及び概念書第 6 号の負債の定義を満たすと両ボードは暫定的に結論した。

**リース期間の満了時にリース物件を返還する義務は負債ではない**

- 3.22 借手はリース期間の満了時にリース物件を物理的に占有しており、したがって貸手に対して当該リース物件を返還する義務を有しているかもしれない。これは過去の事象により成立している現在の義務である（リース契約の締結と設例 1 における機械装置の引渡）。したがって、リース物件を返還する義務が経済的便益の流出につながる場合には、当該義務は負債の定義を満たす。
- 3.23 借手はリース物件（幾ばくかの経済価値がまだ残っていると推定される）を引き渡さなければならいので、リース期間の満了時に経済的便益の流出があるように見えるかもしれない。しかし、借り手がリース物件を返還する際、経済的便益の流出はない（3.9 項で議論した付随コストを除いて）と両ボードは暫定的に結論した。借手はリース物件を物理的に占有してはいるが、リース期間が終了した時点で当該物件を使用する権利を有していない。リース期間の満了時における借手の立場は、資産の管理人のようなものである。借手は第三者の代わりに資産を所持しているが、当該資産に具現されている経済的便益に対する権利はない。
- 3.24 したがって、リース物件を返還する義務は借手からの経済的便益の流出にはならず、負債の定義を満たすこともないと両ボードは暫定的に結論付けた。
- 3.25 要約すると、両ボードの予備的見解では、設例 1 で示した単純なリースにおいて以下の資産と負債が識別可能である。

権利の内容	支配	過去の事象	将来の経済的 便益？	資産？
リース期間にわたって機械装置を使用する権利	リース契約によって確立された法的に強制力のある権利	リース契約の締結に続く引渡	はい	はい

義務の内容	現在の義務	過去の事象	経済的便益の 流出？	負債？
リース料の支払義務	リース契約によって確立された法的に強制力のある義務	リース契約の締結に続く引渡	はい（現金支払）	はい
リース期間満了時に機械装置を返還する義務	リース契約によって確立された法的に強制力のある義務	リース契約の締結に続く引渡	いいえ なぜなら、リース期間の満了後に借手は機械装置の経済的便益に対する権利を持たず、支払を行うこともない	いいえ

## 新たなアプローチ

### 予備的見解

3. 26 これまでの分析を基に両ボードは、現行のリース会計モデルはフレームワーク及び概念書第6号における資産・負債の定義と不整合であると暫定的に結論付けた。両ボードは、リース契約において生じる資産と負債を認識するリース会計に関する新たなアプローチを開発することを暫定的に決定した。一部のリース契約をリース物件の購入のように取り扱い（ファイナンス・リース）、他のリース契約を未履行契約として取り扱う（オペレーティング・リース）のではなく、新たなアプローチはすべてのリース契約をリース期間にわたるリース物件の使用権の取得として取り扱う。したがって、借手は次を認識する。

(a) リース期間にわたってリース物件を使用する権利を表す資産（使用権資産）

- (b) リース料の支払義務という負債
- 3.27 その結論に達する過程で、両ボードは借手の会計処理に関するいくつかの採り得るアプローチを議論した。付録 C はそれらのアプローチを示し、両ボードがそれらをさらに展開しないと暫定的に決定した理由を説明している。
- 3.28 両ボードは、リース会計に対するこの新たなアプローチが現行基準に対する多くの批判に対処できるものと考えた。特に、
- (a) 現在オペレーティング・リースに分類されているリース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になる。したがって、財務諸表の利用者はもはや、欠落している資産と負債を修正するために、認識されている金額を調整する必要はなくなる。
- (b) 新たなアプローチはすべてのリース契約に同一の会計処理を適用する。したがって、類似の取引はもはや異なって会計処理されることはなくなり、財務諸表の利用者にとっての比較可能性が向上する。
- (c) 認識されない資金源を生み出すための取引を組成する機会が削減される。これにより財務諸表はより比較可能となり財務諸表の利用者が容易に理解できるようになる。
- (d) 新たなアプローチは両ボードの概念フレームワーク及び最近公表された基準と整合している。

### より複雑なリースの会計処理

---

- 3.29 リース契約は設例 1 で示した単純なリースよりも複雑なことが多い。リース契約は借手に対して一連の権利と義務を移転する。例えば、リース契約は次を含む場合がある。
- (a) 追加のリース料支払による延長オプション
- (b) 早期にリースを終了するオプション
- (c) 追加金額の支払によりリース物件を購入するオプション
- (d) 変動リース料を支払う義務
- (e) リース物件の価値が一定の価額を下回った場合に貸手に補償する義務（残存価値保証）
- 3.30 両ボードは、複雑なリースにおける権利と義務を別個に認識・測定すること（構

成要素アプローチ)を借手に求めるべきかを議論した。例えば、リースを延長するオプションや残存価値保証のために支払を行う義務を借手が別個に識別し測定するように新たな基準で定めることもできる。

- 3.31 両ボードは最初、リースを延長又は終了するオプションを借手が別個に認識・測定することを求めるべきかを議論した。複雑なリースから生じる権利と義務を構成要素に分解して個別に分析すると、リースを延長又は終了するオプションは資産の定義を満たすと結論することができる。同様に、購入オプションが資産の定義を満たすと結論することもできるし、残存価値保証が負債の定義を満たすと結論することもできる。
- 3.32 しかし、借手がリースの構成要素を別個に認識することを定めることに関連する次のような問題を両ボードは認識した。
- (a) リース契約の構成要素を別個に識別、認識及び測定することを求める会計基準は財務諸表の作成者にとって適用が困難であるかもしれない。
  - (b) リース契約の構成要素は相互に関連していることが多い。例えば、ひとつのリースの中に延長オプション、購入オプション及び残存価値保証が含まれており、借手がいずれかのオプションを行使しない場合にだけ残存価値保証による支払が行われる場合がある。借手が購入オプション又はリースの延長オプションを行使する可能性が高い場合には、残存価値保証を負債として認識することは財務諸表の利用者に対して有用な情報を提供しないかもしれない。
  - (c) リースのすべての構成要素が同一の基礎（例えば公正価値）で測定されない限り、借手のリース料支払義務として認識される金額を減少させるようにリースを組成することが可能となるかもしれない。これは経済的に類似のリースが異なって会計処理され、そのために財務諸表の利用者にとっての比較可能性が減少する可能性があることを意味する。
  - (d) リースを延長又は終了するオプションの公正価値は測定が困難である。これはこの種のオプションの市場が存在せず、通常はリース契約と別個に値付けされることもないからである。多くの金融オプションと異なり、リースを延長又は終了するオプションの原資産は顧客に特化していることが多く、遠い将来（例えば一部の不動産リースにおいては20年後）まで行使できないという事実によって測定は複雑になっている。
  - (e) 構成要素アプローチは借手の経済的ポジションに関する完全な情報を財務諸表の利用者に提供しないかもしれない。これは一見するとアウト・オブ・ザ・マネーであるリース延長オプションであっても企業固有の理由から行使され

ることがあるからである。例えば、生産ラインをリースしている企業は、オプションの行使価格が市場レートよりも高かったとしても生産活動の混乱を避けるためにリース延長のオプションを行使するかもしれない。

### 予備的見解

3.33 3.32 項で指摘した問題のため、複雑なリース契約の会計処理について構成要素アプローチを採用しないことを両ボードは暫定的に決定した。代わりに両ボードは、借手は次を認識しなければならないことを暫定的に決定した。

- (a) オプションによって取得する権利を含む単一の使用権資産
- (b) 変動リース契約及び残存価値保証から生じる義務を含む、単一のリース料支払義務

**回答者への質問****質問 3**

あなたは単純なリース契約から生じる権利と義務並びに資産と負債に関する両ボードの分析に同意しますか？同意しない場合、理由を説明してください。

**質問 4**

両ボードは、次の項目を認識することを借手に要求する借手の会計処理のアプローチを採用すると暫定的に決定しました。

- (a) リース期間にわたってリース物件を使用する権利を表す資産（使用権資産）
- (b) リース料の支払義務という負債

付録 C は両ボードが却下した会計アプローチの候補の一部を示しています。あなたはここで提案しているアプローチを支持しますか？代替的なアプローチを支持する場合、そのアプローチを示し、なぜそれを支持するのか説明してください。

**質問 5**

両ボードは、リース契約に対して構成要素アプローチを採用しないことを暫定的に決定しました。代わりに、両ボードは、借手が次の項目を認識するアプローチを採用することを暫定的に決定しました。

- (a) オプションによって取得する権利を含む単一の使用権資産
- (b) 変動リース契約及び残存価値保証から生じる義務を含む単一のリース料支払義務

あなたはここで提案しているアプローチを支持しますか？支持しない場合、その理由は何ですか？

## 第 4 章 当初測定

### イントロダクション

---

- 4.1 本章は、借手の使用権資産及びリース料支払義務の当初測定に関する両ボードの予備的見解を説明している。
- 4.2 本章では、第 3 章の設例 1 で示した単純なリースを用いて当初測定を説明している。この単純なリースでは、借手にはリース期間を延長する権利やリース物件を購入する権利はなく、どの時点においても借手はリース物件の価値を保証しない。支払リース料は固定されている。
- 4.3 以下の章ではより複雑なリースの会計処理を説明している。

### リース料支払義務の測定

---

- 4.4 借手のリース料支払義務は、IAS 第 32 号「金融商品：表示」における金融負債の定義を満たしている。IAS 第 39 号「金融商品：認識と測定」は、金融商品を公正価値で当初測定することを定めている（ただし、リース債務をその範囲から除外している）。
- 4.5 米国会計基準では、一部の金融負債、特にヘッジ関係にないデリバティブ（SFAS 第 133 号「派生商品及びヘッジ活動に関する会計処理」）及び公正価値オプションが選択されている金融負債（SFAS 第 159 号「金融資産及び金融負債に関する公正価値オプション」）は公正価値で当初測定される。他の多くの金融負債（例えば固定資産、商品又はサービスと交換される手形など）は、当該固定資産の公正価値又は当該手形の公正価値を合理的に見積った金額のうち、どちらかより明確に決定できる方で当初測定される。
- 4.6 両ボードは、リース料の支払義務を借手が公正価値で当初測定することを求めるべきかを議論した。リース料の支払義務を公正価値で当初測定することには次の利点があると両ボードは指摘する。
- (a) 公正価値は現在の市場の条件を反映する。したがってこのアプローチの支持者は、この測定アプローチが他の測定よりも財務諸表の利用者に対してより有用な情報が提供できると考えている。
- (b) 公正価値は企業固有の要因を無視するので、その使用を求めることで財務諸表の利用者にとってより比較可能性の高い情報が得られる。

(c) 上述のように、公正価値で当初測定することは他の金融負債の一部の取扱いと整合している。そのため、公正価値で当初測定することは財務諸表の比較可能性を向上させる。

4.7 大抵のリース契約では、リース料支払義務の公正価値を直接観察することはできないことに両ボードは気づいている。したがって、リース料支払義務の当初測定値を決定するために割引キャッシュ・フローの技法を用いることになるだろう。

4.8 両ボードは、割引キャッシュ・フローの技法を用いてリース料支払義務を測定する場合に用いる割引率について議論した。両ボードは2つの候補を検討した。

(a) リース上の計算利率

(b) 借手の追加借入利率

4.9 IAS 第 17 号において、リース上の計算利率は「リースの開始日において、(a) 最低リース料総額と、(b) 無保証残存価値を合計した現在価値を、(i) リース資産の公正価値及び(ii) 貸手の初期直接費用との合計と等しくする割引率」と定義されている。

4.10 IAS 第 17 号は借手の追加借入利率を「同等のリースについて借手が支払わなければならないであろう利率、又は、それを決定できない場合には、リース開始日に借手が同等の期間にわたり、同等の保証で当該資産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と思われる利率」と定義している。したがって、追加借入利率は次を考慮する。

(a) 借手の信用度

(b) リース期間の長さ

(c) 提供される担保（すなわちリース物件）の内容及び質

4.11 SFAS 第 13 号はリース上の計算利率と追加借入利率について同様の定義を含んでいる。

4.12 一部の者はリース上の計算利率が適切であると考えている。なぜなら、リース上の計算利率は当該取引で貸手が課している利率であり、測定される負債に固有のものだからである。しかし多くの場合、借手は計算利率を知らないか、あるいは決定できない。リース物件の残存価格に関する貸手の予想がリース上の計算利率に影響する場合がある。借手はリース満了時におけるリース物件の残存価値についてほとんど何も知らないかもしれない。



- 4.13 また、リース上の計算利率を決定することは、現在ファイナンス・リースに分類されているリースよりもオペレーティング・リースに分類されているリースの方が難しい。これは、残存価値はオペレーティング・リースの場合の方がはるかに大きい場合が多く、そのため計算利率に与える影響が比例的に大きくなるからである。
- 4.14 リース上の計算利率の決定に関連する問題のため、両ボードは現行基準のアプローチ（リース上の計算利率を算定することが実務上可能であれば、借手はその利率を用いて支払リース料総額を割り引くことを求める定め）を維持すべきかどうか議論した。リース上の計算利率を算定することが実務上不可能であれば、借手の追加借入利率が用いられる。

### 予備的見解

- 4.15 両ボードは、借手のリース料支払義務を、借手の追加借入利率を用いて割り引いた支払リース料総額の現在価値で当初測定することを暫定的に決定した。
- 4.16 大抵のリースにおいて、借手の追加借入利率で割り引いた支払リース料総額の現在価値は、公正価値の妥当な近似値となるだろう。したがって、借手がこのアプローチによってリース料支払義務を測定するよう定めることによって、当該義務を公正価値で測定した場合と同様の情報を財務諸表の利用者に提供することとなる。また、このアプローチは通常、リース料支払義務を公正価値で測定する定めよりも借手にとって適用が容易である。
- 4.17 計算利率を算定することは借手にとって困難であることが多いため、両ボードは、借手の追加借入利率を用いて支払リース料総額を割り引くことを暫定的に決定した。両ボードは、現行基準における割引率の取扱いを維持しないことを暫定的に決定した。なぜなら、現行基準における割引率の取扱いは作成者による適用がより複雑であり、利用者にとって比較可能性を減少させる場合もあるからである。

### 使用権資産の測定

- 4.18 借手の使用権資産は非金融資産である。大部分の非金融資産は原価で当初測定される。例えば、IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」は、公正価値ではなく原価で当初測定することを定めている。同様に、米国会計基準は ARB 第 43 号の第 9 章「減価償却」(ARB43) 及び SFAS 第 142 号「のれん及びその他の無形資産」において資産を原価で当初（及び事後）測定することを定めている。

- 4.19 両ボードは使用権資産を原価で当初測定することを議論した。リース契約において、使用権資産の原価は一般に、リース料支払義務の公正価値に等しくなるだろう。上で議論したように、大抵の状況において、借手の追加借入利率を用いて割り引かれた支払リース料総額の現在価値は、リース料支払義務の公正価値の妥当な近似値となるだろう。リース料支払義務は、公正価値ではなく、支払リース料総額の現在価値で当初測定しなければならないと両ボードは暫定的に決定した。そのため、使用権資産に対する原価ベースの測定を議論する過程で両ボードは、その原価は借手の追加借入利率を用いて割り引いた支払リース料総額の現在価値に等しくなると結論した。
- 4.20 原価で当初測定することには次のような利点があると両ボードは指摘する。
- (a) 他の非金融資産の当初測定と整合している。そのため、原価で当初測定する定めは財務諸表の利用者にとっての比較可能性を向上させる。
  - (b) 原価ベースのアプローチは公正価値測定に比べ、財務諸表の作成者にとって適用が容易であり費用も少ない。
  - (c) 使用権資産の原価はリースの開始時点において、その公正価値の妥当な近似値であるだろう。そのため、借手が使用権資産を原価で当初測定するよう定めることによって、リース開始時点において公正価値で当該資産を測定する場合と同様の情報を財務諸表の利用者に提供することとなる。
- 4.21 使用権資産を公正価値（すなわち、リース物件を使用する借手の権利の公正価値）で測定することも両ボードは議論した。これはリース物件そのものの公正価値とは異なる。例えば、建物の15年リースで、リース物件の公正価値は建物の公正価値であるが、使用権資産の公正価値は当該建物を15年間使用する権利の公正価値である。
- 4.22 このアプローチの支持者は、公正価値は現在の市場の条件を反映するため、当初認識時点における当該資産についてのより役立つ情報を財務諸表の利用者に提供すると考える。また、公正価値は企業固有の要因を無視するので、それを用いることで財務諸表の利用者にとってより比較可能性の高い情報が得られる。

### 予備的見解

- 4.23 両ボードは、借手は使用権資産を原価で当初測定しなければならないと暫定的に決定した。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に等しい。

**回答者への質問**

**質問 6**

借手のリース料支払義務を、借手の追加借入利率を用いて割り引いた、支払リース料総額の現在価値で測定するという両ボードの暫定的結論に同意しますか？同意しない場合その理由、及びあなたはどのように借手のリース料支払義務を当初測定するかを説明してください。

**質問 7**

借手の使用権資産を原価で当初測定するという両ボードの暫定的結論に同意しますか？同意しない場合その理由、及びあなたはどのように借手の使用権資産を当初測定するかを説明してください。

## 第5章 事後測定

### イントロダクション

---

- 5.1 本章は、借手の使用権資産及びリース料支払義務の事後測定に関する両ボードの予備的見解を提示している。
- 5.2 本章では主に、第3章の設例1で説明した単純なリースにおける事後測定を取り扱っている。この単純なリースでは、借手にはリース期間を延長する権利やリース物件を購入する権利はなく、どの時点においても借手はリース物件の価値を保証しない。支払リース料は固定されている。
- 5.3 以下に続く章ではより複雑なリースの会計処理を説明している。
- 5.4 両ボードは、使用権資産及びリース料支払義務の事後測定を連携させるべきかを議論した。本章の最初の部分はこのアプローチを説明する。

### 事後測定に対する連携アプローチ

---

- 5.5 1つのリースにおいて、リース料の支払義務と使用権資産とは連携している。それらは同一の契約から生じ、通常互いに独立して存在することはない。当初測定に関する両ボードの決定はこの連携を反映している。
- 5.6 一部のリースについてはリース料支払義務及び使用権資産の事後測定も連携させるべきであるとする者もいる。つまり、彼らは事後測定に対して連携アプローチを提案している。このアプローチは、現行基準においてオペレーティング・リースに分類されるリースとファイナンス・リースに分類されるリースの間には本質的な違いがあるという考え方に基づいている。
- 5.7 このアプローチにおいて、現在ファイナンス・リースに分類されているリースは購入として会計処理されることとなる。したがって、借手はリース料支払義務について利息費用を認識し、資産を償却し、リース料の支払をリース料支払義務の減少として取り扱う。
- 5.8 現在オペレーティング・リースに分類されているリースには異なる手法が適用される。借手は、
- (a) リース料の支払義務をモーゲージ・ベース（訳者注：元利均等払いによる返済スケジュールを想定しているものと考えられる。）で償却する。当該義務に利子はない。モーゲージ・ベースの償却では、リースの初期よりも後期

においてより多く債務が減少する。

- (b) 使用权資産をモーゲージ・ベースで償却する。この方法では、期間償却費はリース期間の経過に伴い増えていくこととなる。
- (c) 当該資産及び負債の償却は借手の追加借入利率を基礎とする。当該資産と負債の償却は損益計算書上では相殺されてゼロとなる。
- (d) リース料の支払はリース期間にわたる定額法で、費用として損益計算書に含まれる。

設例 2 は事後測定に対するこのアプローチを説明している。

### 設例 2 事後測定に対する連携アプローチ

機械装置が 5 年の固定期間でリースされる。当該機械装置の予想耐用年数は 10 年である。当該リースは解約不能であり、リース期間満了時に当該機械装置を購入する権利はなく、その時点におけるリース物件の価値は保証しない。支払リース料は毎年 CU35,000\* である。保守その他の契約は付随していない。

リースの開始時点において、借手の追加借入利率 8% で割り引いた支払リース料総額の現在価値は CU139,745 である。

#### リースの償却スケジュール

年度	年度末における債務の残高 CU	支払リース料 CU	利息 CU
0	139,745		
1	115,925	35,000	11,180
2	90,199	35,000	9,274
3	62,415	35,000	7,216
4	32,408	35,000	4,993
5	-	35,000	2,592
<b>合計</b>		<b>175,000</b>	<b>35,255</b>

\* 本ペーパーにおいて、金額は「通貨単位 CU」で表示される。

次の表は事後測定に連携アプローチを適用することによる財政状態計算書及び損益への影響を説明している。

財政状態計算書	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目
	CU	CU	CU	CU	CU
使用権資産	115,925	90,199	62,415	32,408	-
リース料支払義務	(115,925)	(90,199)	(62,415)	(32,408)	-
<b>合計</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>損益</b>					
使用権資産の償却	23,820	25,726	27,784	30,007	32,408
リース料支払義務の償却	(23,820)	(25,726)	(27,784)	(30,007)	(32,408)
リース費用	35,000	35,000	35,000	35,000	35,000
<b>合計</b>	<b>35,000</b>	<b>35,000</b>	<b>35,000</b>	<b>35,000</b>	<b>35,000</b>

5.9 現在オペレーティング・リースに分類されているリースにこの会計方法を適用した場合、次のような結果となる。

- (a) 使用権資産及びリース料支払義務はリース期間にわたって等しいままである（均等なリース料支払と資産の減損がないことを前提として）。
- (b) 現行のリース会計基準において現在オペレーティング・リースに分類されているリースと損益計算書上の結果は同じとなる。

5.10 このアプローチの支持者は、次のような利点があると考えている。

- (a) この方法は、リースからの経済的便益が借手によって費消されるパターンを反映する。単純明快なリースでは、リース物件を使用する権利に関して、借手はその権利を受領しその便益を費消するのと同じタイミングで支払を行う。
- (b) この方法は、一部のリース契約が値付けされる方法を反映する。オペレーティング・リースは、リース期間にわたって均等なリース費用になるように値付けされる。このアプローチによると、借手はリース期間にわたってこれらの均等な賃貸料を損益計算書上で認識することになる。借手がリース料支払

義務に関する利息費用を認識し、利用権資産を（例えば定額法で）償却する代替的な方法では、リースの当初期間により多くの費用が計上されることになる。

- (c) このアプローチは、借手の使用権資産とリース料支払義務を連携させないアプローチよりも借手にとって適用が容易であるかもしれず、また一部の法域では損益計算書と税務上のリースの取扱いを一致させるだろう。

## 予備的見解

- 5.11 ボードメンバーの中には一部のリースの事後測定に対して連携アプローチを採用することを支持する者もいる。なぜなら、彼らは一部のリースについて利息と償却の認識を求めることに関連するコストはその便益を上回ると考えているからである。しかし、そのボードメンバーはどのリースに対してこのアプローチを適用すべきか定義しなかった。
- 5.12 一方、両ボードは次のような理由からこのアプローチを否決することを暫定的に決定した。
- (a) リース料支払義務の取扱いは他の金融負債の取扱いと不整合であり、利用者にとっての比較可能性を減少させる可能性がある。非デリバティブの金融負債（公正価値で測定されるもの以外）からは利息費用が生じる。リース契約におけるリース料支払義務は明らかに利息の要素を含んでいる。借手がリース料を前払いすることを選択する場合、その前払いの金額は将来リース料を市場利子率で割り引いた現在価値に等しくなるだろう。この利息部分を認識しない場合、取引の経済的実体を反映できないこととなる。このアプローチでは利息費用はまったく認識されない。
- (b) このアプローチは借手がファイナンス・リースとオペレーティング・リースを区別することを求めている。これは提案している新たな基準の複雑性を増し、類似のリース契約が異なって会計処理されることになるかもしれない。
- (c) 使用権資産及びリース料支払義務はリース開始時点では明らかに連携しているが、開始後では必ずしもそうではない。例えば、使用権資産は減損される可能性があるが、借手はそれでもなお同じリース料を支払うことが求められるだろう。逆に、使用権資産の価値の増加は支払リース料の変更には必ずしもつながらない。
- 5.13 第 3 章で示したように、リース契約において借手は使用権資産を購入するのであり、その取得資金をリース料支払義務として調達していると両ボードは暫定的に

決定した。その決定と整合的に、本章の残りでは使用权資産及びリース料支払義務を連携させない事後測定を議論している。

## リース料支払義務の事後測定

---

5.14 両ボードは借手のリース料支払義務の事後測定に関して 2 つのアプローチを検討した。

(a) 公正価値

(b) リース料支払義務の残高に対して利息が発生する償却原価ベースのアプローチ

### 公正価値アプローチ

5.15 借手のリース料支払義務を公正価値で事後測定することを両ボードは議論した。公正価値測定は現在の市場の条件を反映する。したがって、公正価値測定は財務諸表の利用者により役立つ情報を提供すると議論されることがある。

5.16 しかし、借手のリース料支払義務の公正価値測定を求めることには次のような難点があることを両ボードは指摘した。

(a) 公正価値を求めることによって、リース負債がリース以外の類似する金融負債とは異なって測定されることになる可能性がある。IFRS 及び米国会計基準の両方によると、多くの類似する金融負債は償却原価ベースのアプローチで事後測定されている。

(b) 公正価値による事後測定を求めることは、当初認識において原価による測定を求めるという両ボードの暫定的決定と不整合となる。

(c) リース料支払義務を公正価値で継続的に再測定することを求めることは、作成者にとってよりコスト負担が重く、複雑となる。公正価値測定は現在の予想キャッシュ・フローと現在の市場利子率の両方を用いなければならないため、よりコスト負担が重くなる。

### 償却原価ベースのアプローチ

5.17 両ボードはリース料支払義務の事後測定に対する償却原価ベースのアプローチを議論した。このアプローチでは、借手のリース料支払義務の残高に対して利息が発生する。



5. 18 両ボードは償却原価ベースのアプローチには次のような利点があると指摘した。
- (a) 他の多くの非デリバティブ金融負債の測定方法と整合している。例えば、有形固定資産の購入に用いられる債務は、通常償却原価で測定される。
  - (b) 当初認識において公正価値測定を求めないという両ボードの暫定的決定と整合している。
  - (c) 作成者にとってより簡潔でコスト負担がより少ない。

### 予備的見解

5. 19 リース契約の場合、リース料支払義務を公正価値で事後測定することの難点（上述のとおり）は、利用者にとっての潜在的な便益を上回ると両ボードは考えている。したがって、リース料支払義務の事後測定には償却原価ベースのアプローチを採用することを両ボードは暫定的に決定した。
5. 20 IFRS 及び米国会計基準は、一部の金融負債について企業が公正価値測定を選択することを認めている。両ボードは本プロジェクトの後半で、リース料支払義務に公正価値測定を認めるかどうかを検討する。

### 追加借入利率の再評価

5. 21 第 4 章で説明したように、当初測定において、借手は自身の追加借入利率を用いてリース料支払額を割り引くことを両ボードは暫定的に決定した。追加借入利率の変動を反映するために借手がリース料支払義務を見直すことを定めるべきかについて両ボードは議論した。
5. 22 現在の市場の条件を反映するように追加借入利率を見直すことは、財務諸表の利用者にとってより役立つ情報を提供すると議論されることがある。これは IAS 第 37 号で定められているアプローチとも整合している。
5. 23 しかし、このアプローチには難点がある。
- (a) このアプローチは、多くの非デリバティブ金融負債の事後測定と不整合である。償却原価ベースのアプローチでは、金融負債の簿価は市場利率の変化によって改訂されない。
  - (b) 現在の市場の条件を反映して追加借入利率を見直すことは、作成者にとってよりコスト負担が重く、複雑となる。リース債務に対する現在の市場利率を決定することは複雑である。なぜなら、用いられる利率は、リース料

支払義務がリース物件によって担保されているという事実を反映しなければならないからである。担保の程度は、リース物件の公正価値に応じて、リースごと、あるいは期間ごとに異なる可能性がある。

- (c) このアプローチは、事後測定に対する償却原価ベースのアプローチとほぼ間違いなく不整合である。

### 予備的見解

- 5.24 FASB は、借手の追加借入利率の再測定を求めないことを暫定的に決定した。
- 5.25 IASB は、借手のリース料支払義務は借手の追加借入利率の変動を反映するために再測定されなければならないと暫定的に決定した。しかし IASB は、再測定が報告日ごとに実施されるのか、あるいは予想キャッシュ・フローが変動したときだけに実施されるのかについては決定していない。

### 予想キャッシュ・フローの変動の会計処理

- 5.26 一部のリース契約においては支払リース料が固定されていない。支払リース料の変動を招くことがあるリース契約の特性には次が含まれる。
- (a) リースを延長又は終了するオプション
  - (b) 購入オプション
  - (c) 変動リース契約
  - (d) 残存価値保証
- 5.27 このような特性を含むリースは後の章で議論される。本章では、上記の特性から生じる予想支払リース料の変動を、借手のリース料支払義務にどのように反映するかを議論する。
- 5.28 両ボードは、予想支払リース料の変動を借手のリース料支払義務に含めるための3つの選択肢を議論した。
- (a) **プロスペクティブ・アプローチ**                      リース料支払義務の簿価及び残存するキャッシュ・フローを基に新たな実効利率が算出される。
  - (b) **キャッチアップ・アプローチ**                      負債の簿価が、改訂された見積キャッシュ・フローを当初の実行利率で割り引いて計算した現在価値に調整される。
  - (c) **遡及アプローチ**                                      当初の簿価、それまでの実際キャッシュ・フロー及び

残存する見積キャッシュ・フローを基に新たな実効利率が算出される。その後、新たな実効利率によって割り引かれた改定後の見積キャッシュ・フローの現在価値に簿価が調整される。

設例 3 はこれら 3 つのアプローチを説明している。

### 設例 3

機械装置が、2 年間の延長オプションを伴って 5 年の固定期間でリースされる。当該機械装置の予想耐用年数は 10 年である。当該リースは解約不能であり、リース期間満了時に当該機械装置を購入する権利はなく、どの時点においてもリース物件の価値は保証されない。支払リース料は毎年 CU35,000 である。保守その他の契約は付随していない。

リースの開始時点において、借手の追加借入利率である 8 パーセントで割り引いた 5 年間にわたる支払リース料総額の現在価値は CU139,700 である。リース開始時点において、借手には延長オプションを行使する意図はない。

3 年目の終了時点で、借手は当該延長オプションを行使することを決定する。この時点で、当初評価による支払リース料の現在価値は CU62,400 である。

プロスペクティブ・アプローチでは、第 3 年度末における簿価 CU62,400 を調整しない。新たな実効利率は、簿価 CU62,400 と残存するキャッシュ・フロー ( $CU35,000 \times 4$  年) を基に計算される。新たな実効利率は 42 パーセントとなる。

キャッチアップ・アプローチでは、第 3 年度末における負債の簿価を見直す。見直し後の簿価は、当初の実効利率である 8 パーセントで割り引いた改定後の予想キャッシュ・フローの現在価値に等しい (CU115,900)。

遡及アプローチは第 3 年度末における負債の簿価を、新たな実効利率である 16 パーセントで割り引いた改定後の予想キャッシュ・フローの現在価値に調整する。新たな実効利率は、リースの開始時点における負債の簿価 (CU139,700)、それまでの実際支払リース料 ( $CU35,000 \times 3$  年) 及び改定後の予想キャッシュ・フロー ( $CU35,000 \times 4$  年) を基に計算される。

次の表は、5.28 項で議論した 3 つのアプローチにおける、リース料支払義務の簿価及び実効利率の違いを要約している。

(次ページへ続く)

(前ページからの続き)

アプローチ	第3年度末 における当 初簿価	当初実効利 子率	第3年度末 における修 正後簿価	改定後の実 効利率
プロスペク ティブ	62,400	8%	62,400	42%
キャッチア ップ	62,400	8%	115,900	8%
遡及	62,400	8%	97,900	16%

### 予備的見解

- 5.29 両ボードは、キャッチアップ・アプローチが IFRS 及び米国会計基準における一部の金融負債の測定方法と整合していることを指摘した。そのため、両ボードはキャッチアップ・アプローチの採用を暫定的に決定した。したがってリース料支払義務の簿価は、修正後の予想キャッシュ・フローを反映するように調整されることとなる。
- 5.30 一方、5.25 項で述べたように、IASB は借手の追加借入利率は現在の条件を反映するように更新されるべきであると暫定的に決定した。したがって、キャッチアップ調整の計算には当初の追加借入利率ではなく、改定後の追加借入利率が用いられる。FASB は当初の追加借入利率を継続して用いることを暫定的に決定した。

### 現行ガイダンスとの相互参照

- 5.31 借手のリース料支払義務は IFRS 及び米国会計基準における金融負債の定義を満たす。
- 5.32 両ボードは予備的見解を形成する過程で、提案しているリース基準においてリース料支払義務の会計処理を具体的に定めることを決定した。両ボードの選択肢の1つは、借手が現行の金融負債のガイダンスに従ってリース料支払義務を会計処理するように定めることであった。
- 5.33 IAS 第39号において、損益を通じて公正価値で評価される区分に分類されない金融負債は公正価値に取引コストを加えた金額で当初測定され、償却原価ベースで

事後測定される。また、条件を満たす場合には、企業は金融負債を公正価値で測定することを選択できる。

- 5.34 リース料支払義務の当初及び事後測定に関する両ボードの暫定的決定は、IAS 第 39 号の定めと同じではない。例えば、両ボードは公正価値での当初測定を求めないことを暫定的に決定しており、IASB は借手の追加借入利率は現在の条件を反映するように見直されるべきであると暫定的に決定している。
- 5.35 同様に、APB 意見書第 21 号「受取債権及び支払債務に関する利息」は米国会計基準において有利子負債の会計処理（利息法による償却）を定めており、それは事後測定に関する両ボードの暫定的決定と整合している。FASB は、提案しているリース基準において具体的な会計処理を定めるのではなく、借手がこのガイダンスに従ってリース料支払義務を会計処理するように定めることもできる。
- 5.36 現行のガイダンスを相互参照するのではなく、会計処理を具体的に定めると、利用者にとっての比較可能性が減少する可能性があることを両ボードは認識している。これはリース契約から生じる契約負債は、他の金融負債とは異なって会計処理されるからである。しかし会計処理を具体的に定めることにより、両ボードの金融商品会計がコンバージョンする前であっても、リース料の支払義務は米国会計基準でも IFRS でも同様に会計処理される結果をもたらすことになるだろう。

## 使用権資産の事後測定

---

- 5.37 両ボードは借手の使用権資産の事後測定に関して、公正価値アプローチ及び償却原価アプローチを検討した。
- 5.38 公正価値測定は現在の市場の条件を反映する。したがって、それは償却原価よりも財務諸表の利用者にとってより役立つ情報を提供すると議論されることがある。
- 5.39 しかし、使用権資産に対して公正価値測定を求めることは、次のような難点があることをボードは指摘した。
- (a) 公正価値測定を求めることは他の非金融資産の取扱いと不整合であるため、財務諸表の利用者にとっての比較可能性が減少する可能性がある。例えば、IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号は、公正価値による事後測定を許容しているが、強制はしていない。米国会計基準では、取得した有形固定資産及び無形資産は償却原価で測定される（ARB 第 43 号及び SFAS 第 142 号）。
- (b) 公正価値での事後測定を求めることは、当初認識時に使用権資産の公正価値測定を求めないという両ボードの暫定的決定と不整合である。

(c) 使用権資産を公正価値で継続的に再測定することを求めることは、作成者にとって困難かつコスト負担が重くなる。この難点は当初測定よりも事後測定においてより深刻である。なぜなら、公正価値の決定に役立つ取引が存在しないからである。

5. 40 償却原価ベースの測定において借手は、リース期間とリース物件の経済的耐用年数のいずれか短い期間にわたって使用権資産を償却しなければならない。借手がリース期間の満了時に所有権を取得することが予想されているリースでは、償却期間は当該リース物件の経済的耐用年数である。償却は、使用権資産に具現されている経済的便益の費消パターンを基礎とする。

5. 41 使用権資産を償却原価ベースで測定することについて、両ボードは次のことを認識した。

(a) 他の非金融資産の取扱いと整合的である。

(b) 当初認識時に使用権資産を原価ベースで測定するという両ボードの暫定的決定と整合的である。

(c) 作成者にとって適用がより容易であり、コスト負担がより少ない。

### 予備的見解

5. 42 使用権資産を公正価値で事後測定するように定めることの難点は財務諸表利用者にとっての潜在的便益を上回ると両ボードは考えている。したがって両ボードは、借手が使用権資産を償却原価ベースで事後測定することを暫定的に決定した。

5. 43 FASB メンバーの一部は、使用権資産の価値の減少を償却あるいは減価償却として説明することは、一部のリースについて誤解を招くおそれがあると考えている。彼らは、使用権資産の価値の減少はリース物件の使用に対する貸手の課金であると考えている。したがって、彼らは使用権資産の価値の減少は損益計算書上、リース料として記載されるべきであると考えている。支払リース料の利息部分は引き続き利息費用として記載されることとなる。しかし、それらのボードメンバーはどのリースに対してこのアプローチを適用すべきか定義しなかった。

### 減 損

5. 44 使用権資産は減損判定の対象となる。両ボードは、使用権資産の減損をどのように判定すべきかに関する予備的見解にまだ達していない。両ボードはこの問題を、提案している新たな基準の公開草案を公表する前に解決する。

**回答者への質問****質問 8**

リース料支払義務及び使用权資産の両方の事後測定について、償却原価ベースのアプローチを採用することを両ボードは暫定的に決定しました。あなたはこの提案アプローチに同意しますか？両ボードが提案するアプローチに同意しない場合、あなたが望ましいと考える事後測定のアプローチ及びその理由を説明してください。

**質問 9**

新たなリース会計基準は、借手はそのリース料支払義務を公正価値で測定する選択を認めるべきでしょうか？その理由を説明してください。

**質問 10**

追加借入利率の変動を反映するために、借手がリース料支払義務を見直すように定めるべきでしょうか？その理由を説明してください。追加借入利率の変動に伴うリース料支払義務の見直しを定めると両ボードが決定する場合、その見直しは各報告日に行われるべきでしょうか、それとも予想キャッシュ・フローに変動がある場合に限るべきでしょうか？その理由を説明してください。

**質問 11**

両ボードは予備的見解を形成する過程で、リース料支払義務に関する具体的な会計処理を定めることを決定しました。両ボードのもう 1 つの選択肢は、借手が現行の金融負債のガイダンスに従ってリース料支払義務を会計処理するように定めることでした。あなたは両ボードが提案しているアプローチに同意しますか？同意しない場合、理由を説明してください。

**質問 12**

一部のリースについて、使用权資産の価値の減少は償却費あるいは減価償却費としてではなく、リース費用として損益計算書に記載されるべきであると一部のボードメンバーは考えています。あなたはこのアプローチを支持しますか？その場合、どのリースに適用しますか？その理由を説明してください。

## 第6章 オプション付のリース

### イントロダクション

---

- 6.1 リース契約は借手に対し、当初リース期間を超えてリースを延長する権利（ただし義務ではない）を与えることが多い。同様に、リース契約は借手に対し、リース期間満了前にリースを終了する権利を与える場合もある。本章は次を議論する。
- (a) リースを延長又は終了するオプション（期間オプション）を含んだリースの会計処理方法
  - (b) 借手がリースを延長又は終了するオプションを行使するかどうかを決定する際に考慮すべき要素
  - (c) リース期間の再評価
- 6.2 本章は、借手に対してリース物件を購入する権利を与えるオプション（購入オプション）を組み入れたリースの会計処理方法も議論する。
- 6.3 本章の最終セクションは、リース期間を延長するオプションと購入オプションの両方を含んでいるリースが、このディスカッション・ペーパーで提案しているアプローチにおいてどのように会計処理されるかを説明している。

### 非明示的なオプション

- 6.4 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多い。このようなリース期間を再交渉できる能力はリースの非明示的なオプションとなるため、リース期間を決定する際に考慮されるべきであると考えられる関係者もいる。リース期間の満了時にリースを再契約する可能性が高い借手は、市場のリース料でリースを再契約する契約上のオプションを有する借手と類似の経済的立場にあると彼らは指摘する。契約上のオプションだけが考慮される場合、非明示的オプションを有する借手は契約に定められた期間より長いリース期間を認識することはできない。一方、契約上のオプションを有する借手は認識するリース期間にオプション期間を含めることができる。
- 6.5 延長オプションを有する借手の契約上の立場はそのようなオプションを持たない借手とは異なると指摘する者もいる。そのため、市場のリース料で更新するオプションを有する借手はそのようなオプションを持たない借手と同じ経済的立場にあるということに彼らは同意しない。



- 6.6 リース契約の条項に含まれるオプション（契約上のオプション）は、リース契約から生じる権利と義務に著しい影響を与えることがある。そのため、本章の残りでは契約上のオプションを議論する。

### 期間オプション付リースの認識

- 6.7 借手がリース期間を延長できるオプションを含むリースの場合、借手は追加期間にわたってリース物件を使用する権利を持つことになるが、そうすることを契約上求められているわけではない。例えば、借手はリース期間を 3 年間延長するオプションを組み込んだ 5 年のリース契約を締結する。このリースでは、借手は当該物件を 5 年間リースすることを契約上求められるが、追加の 3 年間にわたって当該物件をリースするオプションを有している。経済的に同一のリースは、5 年経過後に終了できるオプション付の 8 年リースとしても組成することができるだろう。
- 6.8 第 3 章で議論したように、リース契約に対して構成要素アプローチを採用しないことを両ボードは暫定的に決定しており、代わりに単一の資産・負債アプローチを採用することを決定した。したがって、リースを延長又は終了するオプションはどちらも資産の定義を満たすものの、両ボードはそれらを使用権資産とは別個に認識しないことを暫定的に決定した。同様に、リース契約に対する構成要素アプローチにおいては、オプション期間における借手のリース料支払義務は負債の定義を満たさないと論じることも可能である。しかし、両ボードが暫定的に採用した単一の資産・負債アプローチにおいては、リース契約は単一の負債（リース料支払義務）を生じるものとみなされ、それにはオプション期間における支払リース料も含まれ得る。
- 6.9 両ボードは、リースを延長又は終了するオプションを組み込んだリースの会計処理に対する 2 つのアプローチを検討した。
- (a) 借手はリース料支払義務を認識し、リース期間の不確実性は測定を通して取り扱われる。
- (b) 借手はリース料支払義務を認識し、リース期間の不確実性は認識を通して取り扱われる（すなわち、可能性のあるリース期間の 1 つが選択され、その選択されたリース期間を基礎として会計処理される）。
- 6.10 それぞれのアプローチは以下で議論されている。

## アプローチ(a)ーリース期間の不確実性は測定を通して取り扱う

- 6.11 このアプローチでは、リース期間に係る不確実性はリース料支払義務の測定の中で取り扱われる。次の説例を検討してみよう。

### 設例 4

機械装置が10年の期間（第1期）にわたってリースされる。当該リース契約は、借手が当該機械装置を追加の5年間（第2期）にわたってリースするオプションを含んでいる。年間の支払リース料は第1期及び第2期ともにCU100である。第2期に当該機械装置を使用するオプションを行使する可能性は80パーセントの確率であると借手は判断している。

- 6.12 割引の影響を無視し、測定に期待値アプローチを用いると、借手はCU1,400（ $20\% \times \text{CU}100 \times 10 \text{年} + 80\% \times \text{CU}100 \times 15 \text{年}$ ）のリース料支払義務を認識することとなる。
- 6.13 貸手が借手に当該機械装置を引き渡すことは、経済的資源の流出につながるトリガー事象と考えられる\*。認識の目的からは、リースが10年であるか15年であるかを特定する必要はない。リース料支払義務は生じており、リース期間に関する不確実性は測定を通して取り扱われる。
- 6.14 このアプローチでは更新オプションが別個に認識されることはない。しかし、更新オプション及びそれが行使される蓋然性は、リース料支払義務の測定に組み入れられる。そのため、このアプローチはオプションの存在をアプローチ(b)よりもより良く反映すると議論されることがある。
- 6.15 このアプローチを批判する者は、更新オプション行使の蓋然性を信頼性をもって測定することは困難かもしれないことを指摘する。また彼らは、このアプローチによると、起こり得る結果を反映しないリース料支払義務を借手が認識する結果となる可能性があることを指摘する。設例4で、借手はCU1,400のリース料支払義務を認識する。これはリース期間14年に対応している。しかし、設例4において発生する可能性があるリース期間は10年か15年だけであり、14年ということはありません。

\*あるいは、両ボードはリース契約の締結をトリガー事象として規定することもできる。この問題は第9章で議論されている。

**アプローチ (b) —リース期間の不確実性は認識を通して取り扱う**

- 6.16 このアプローチは設例 4 のリースを 10 年リースもしくは 15 年リースとして説明する。したがって、認識される項目を 10 年間のリース料支払義務もしくは 15 年間のリース料支払義務として説明する。貸手が借手に当該機械装置を引き渡すことは、経済的資源の流出につながるトリガー事象である。このアプローチでは、リース期間の不確実性は認識を通して取り扱われる。
- 6.17 借手が 10 年のリースを認識すると決定すれば、リース料支払義務の測定には借手が更新オプションを行使する蓋然性が含まれないこととなる。同様に、借手が 15 年のリースを認識すると決定すれば、リース料支払義務の測定には借手が更新オプションを更新するという仮定が含まれることとなる。
- 6.18 このアプローチは更新オプションの評価を、現在の義務を生じさせた過去の取引又は事象に係る不確実性の問題として捉えている。すなわち、借手は資産を 10 年間使用する権利とそれに対応して 10 年間リース料を支払う義務を取得したのだろうか、それとも資産を 15 年間使用する権利とそれに対応して 15 年間リース料を支払う義務を取得したのだろうか？
- 6.19 このアプローチは認識の判断における二者択一の性質を反映していると議論されることがある。借手はリースを更新することもできるし、更新しないこともできる。このアプローチは、認識される義務の中にオプション期間中の未払リース料を含めたり除外したりすることによってその事実を反映することとなる。
- 6.20 このアプローチへの批判は、一度リース期間についての判断が行われてしまえばオプションの存在は（リース期間の再評価が求められない限り）事実上無視できるというものである。設例 4 におけるリースが 10 年のリースであると判断される場合、借手が第 2 期に当該機械装置を使用するオプションを有しているという事実は、リース料支払義務の測定時には無視される。反対に、リースが 15 年のリースであると判断される場合、リース期間がそれよりも短くなる可能性は無視される。
- 6.21 またこのアプローチでは、更新によって 5 年間延長される可能性が高い 10 年のリースと解約不能の 15 年リースを区別することができない。解約不能のリースの場合、借手は 15 年間リース料を支払わなければならない。オプション付のリースの場合、借手は 10 年経過後にリース料の支払を回避することができる。この問題は 6.37 項で議論されている。

## 予備的見解

- 6.22 両ボードは暫定的にアプローチ(b)を採用することを決定した。リース期間に関する不確実性は認識を通して取り扱われるべきであり、借手は特定のリース期間（設例4では10年又は15年）についてリース料支払義務を認識しなければならない。このアプローチはアプローチ(a)に関連する測定の問題の多くを回避することができ、そのため作成者にとって適用がより容易であると両ボードは考えた。
- 6.23 利用者がオプションを含んだリースと含んでいないリースとを区別できるように、追加の開示が求められるかもしれないと両ボードは指摘した。また、リース期間の再評価を求めることで、このアプローチがオプションの存在を無視しているという懸念を緩和するかもしれない。リース期間の再評価は6.42項から6.47項で議論されている。

## リース期間の決定

---

- 6.24 両ボードは、特定のリース期間を決定するための3つのアプローチを検討した。
- (a) 蓋然性の閾値
  - (b) リース期間の質的評価
  - (c) 最も発生可能性の高いリース期間
- 6.25 次のセクションではこれらのアプローチのそれぞれを議論している。リース期間を決定する際に考慮する要素についても議論している。

## 蓋然性の閾値

- 6.26 両ボードによって最初に検討されたのは、借手がオプション期間をリース期間に含めるべきかを判断する際に蓋然性の閾値を適用するよう定めることであった。そのアプローチにおいてオプション期間は、借手がオプション期間にリース物件を使用する権利を行使する蓋然性がある一定レベルを超える場合にリース期間に含まれる。
- 6.27 これは現行のリース会計基準で用いられているアプローチに類似している。これらの基準においてオプション期間は、借手がオプション期間にリース物件を使用する権利を行使することがかなり確実（訳者注：IAS第17号ではreasonably certainの用語を、FAS第13号ではreasonably assuredの用語を用いている）な場合にリース期間に含まれる。そのアプローチはリース期間を決定する際に線引

キテストを用いていると批判されている。現行基準において、リースがオペレーティング・リースに分類されるのかファイナンス・リースに分類されるのか、すなわち借手が資産及び負債を認識するかどうかは、オプション期間がリース期間に含まれるかどうかによって決まることが多い。本ペーパーで提案している使用权アプローチにおいては、リース期間にオプション期間が含まれるかどうかによって認識される資産及び負債の大きさが決まる。

6. 28 両ボードは、ほぼ確実 (virtually certain)、かなり確実 (reasonably certain)、可能性が高い (probable)、及びどちらかと言えばあり得る (more likely than not) などの異なる蓋然性の閾値をリース期間の決定に用いることを議論した。
6. 29 リース期間を決定するために蓋然性の閾値を用いることの主な利点は、利用者がそれに精通しているということである。
6. 30 しかし両ボードは次のような難点を指摘した。
- (a) 概念的に正しい蓋然性の閾値は存在しない。上述のアプローチのそれぞれが、オプション期間をリース期間に含めるか除外するかの線引きをするための合理的な方法となり得る。そのため、どれか 1 つの蓋然性の閾値を取り上げることは恣意的となるだろう。
- (b) 蓋然性の閾値を定めることは原則ベースのアプローチではなく、むしろルールを表すと考える者がいる。

### リース期間の質的評価

6. 31 両ボードが検討した第 2 のアプローチは、借手にリース期間の質的評価を求めることである。このアプローチは作成者の判断に依拠し、合理的かつ裏付け可能な仮定を基礎として実質的なリース期間を決定する。しかし、何が実質的なリース期間となるかについての数量的なガイダンスは与えられない。
6. 32 このアプローチの利点は次のとおりである。
- (a) 簡潔性—作成者はこれができるはずである。通常、リース契約を締結する際、借手はどの程度の期間リース資産を使用するかを予想し、また予算やその他の内部的な目的のためにもリース期間を評価する。
- (b) 蓋然性の閾値に関連する線引きを回避する。
6. 33 両ボードはこのアプローチに関する次のような難点を指摘した。
- (a) 利用者にとっての比較可能性を減少させる可能性がある。なぜなら、このア

アプローチではリース期間を予想するためにほとんどどのような方法でも許容されると解釈される可能性があるからである。その結果、類似の経済的立場にある別々の借手が、同一のリースを極めて異なる方法で会計処理する可能性がある。

- (b) 関係者はリース期間の質的評価をどのように実施するかについての追加のガイダンスを要求する可能性が高い。

### 最も発生可能性の高いリース期間

- 6.34 両ボードが検討した最後のアプローチは、借手がリース料支払義務を最も発生可能性の高いリース期間に基づいて認識するように定めることであった。質的評価のアプローチと同様、借手は合理的かつ裏付け可能な仮定を基礎としてリース期間を決定する。しかし、最も発生可能性の高いリース期間アプローチでは、借手は最も発生可能性の高い結果を明示的に決定することが求められることとなる。
- 6.35 設例 5 はこのアプローチを説明している。

#### 設例 5

借手は 5 年の不動産リースを締結する。最初の 5 年経過時に、借手は（更新時の）市場におけるリース料でリースを追加で 5 年間更新するオプションを有している（その後借手は 10 年目、15 年目及び 20 年目の終わりに同様のオプションを有する）。借手は当該リース不動産に著しい改良工事を施し、その耐用年数は 10 年である。

<b>リース期間</b>	5 年	10 年	15 年	20 年	25 年
<b>確率</b>	10%	35%	20%	20%	15%

本設例は新たな立地への進出を経験している比較的成熟した事業を想定している（例えば成功しているレストランチェーン）。この確率は、借手は当該立地への投資を回収するのに通常 5 年超を要するという事実を反映している。一方、更新しないというコストをあえて負担するという可能性もある。

リース物件改良が存在することから、経営者は最も発生可能性の高いリース期間（すなわち、最も蓋然性の高いリース期間）は 10 年であると結論した。そのため、このアプローチにおいて借手はリース期間を 10 年と決定することとなる。

## 予備的見解

6.36 両ボードは、借手が最も発生可能性の高いリース期間を判断するように定めることを暫定的に決定した。なぜなら、他のアプローチに関連する多くの問題を回避できるからである。

6.37 ボードメンバーの一部は、両ボードが提案するアプローチでは（例えば）次のようなリースの違いを区別できないと指摘した。

(a) 5年リースに3年の延長オプションが付随しており、当該オプションが行使される可能性が高いリースと

(b) 8年リース

どちらのリースでも、借手は8年間のリース料支払義務を認識することとなる。しかし、オプション付5年リースでは、借手は第2期のリース料支払を回避することができる。そのため、これらのボードメンバーたちは提案しているアプローチを支持しない。代わりに、更新オプションの価格が借手に著しい更新の誘因を生じさせるものでない限り、借手は最低契約期間を基礎としてリース料支払義務を認識しなければならないと彼らは考えている。

## リース期間の決定に際して考慮する要素

---

6.38 リースを延長又は終了するオプションは一部の金融オプション（例えば、外国通貨を売買するオプションや持分証券を売買するオプション）とは大きく異なっている。そのような金融オプションとは異なり、借手がリースを延長又は終了するオプションを行使するかどうかは、当該オプションの行使価格以外の要素に依存する可能性がある。そのため、両ボードはリース期間の決定に際して考慮する要素に関するガイダンスを提供すべきかを議論した。

6.39 リース期間に影響を与える可能性がある要素は、大まかに次のように特徴づけることができるだろう。

区分	説明	例
契約の要素	借手がリースを延長又は終了するかに影響を与える可能性がある明示的な契約条件	<ul style="list-style-type: none"> <li>第2期におけるリース料の水準(格安価格、割引価格、市場価格あるいは固定価格)</li> <li>残存価値保証の存在及び金額</li> <li>契約解除違約金の存在及び金額</li> <li>契約に定められた状態で又は契約に定められた場所にリース物件を返還することに関連するコスト</li> </ul>
非契約の財務要素	契約条件には明示されないが、リースを延長又は終了する決定による財務的な帰結	<ul style="list-style-type: none"> <li>リースを終了するか又は延長されない場合に失われることになる著しいリース改良の存在</li> <li>契約に定めのない再配置コスト</li> <li>生産性損失コスト</li> <li>税の影響</li> <li>代替物件の調達に関連するコスト</li> </ul>
ビジネスの要素	リース期間に影響を与える可能性のある非財務的なビジネスの要素	<ul style="list-style-type: none"> <li>資産の性質(中核か非中核か、特別仕様かそうではないか、競合他社が当該リース物件を使用することを容認するかどうか)</li> <li>資産の設置場所</li> <li>業界の実務慣行</li> </ul>
借手固有の要素	借手に固有の事情	<ul style="list-style-type: none"> <li>借手の意図</li> <li>過去の実務</li> </ul>

6.40 両ボードは、リース期間の決定に関するガイダンスを提供するための異なるアプローチを議論した。それには次が含まれる。

(a) 考慮すべき要素を契約上の要素に限定する。これは最も適用が容易なアプローチであるが、予想リース期間が短くなってしまふことになるだろう。例えば、リース資産に著し改良を施している借手がリースを早期に終了し、その改良からの便益を放棄する可能性は低い。しかし、このアプローチでは、借手はリース期間の決定においてリース改良を無視する。

(b) 借手が契約の要素及び非契約の財務要素を考慮するように定める。このアプ



ローチはリース資産の性質がリース期間に与える影響を無視することとなる。例えば、中核資産（例えば生産ライン）をリースする借手は、非中核資産（例えば最高財務責任者の車両）をリースする借手と比較して、早期にリースを終了する可能性ははるかに低い。

- (c) 借手が契約、非契約及びビジネスの要素を考慮するように定める。このアプローチは現行実務と整合している。
- (d) リース期間の決定において、借手がすべての関連する要素（借手の意図及び過去の実務を含む）を考慮するように定める。明らかに、借手の意思表示のみに基づいてリース期間を決定しては濫用が容易となってしまうだろう。しかし、借手の意図が証拠（例えば、予算、計画、予測、従前の活動や業界慣行など）に基づくのであれば、それを考慮するのは適切かもしれない。

### 予備的見解

- 6. 41 両ボードは、リース期間を決定する際に考慮すべき要素についてのガイダンスを提供することを暫定的に決定した。彼らの予備的見解は、リース期間の決定において、契約上、非契約上及びビジネスの要素を考慮すべきことをガイダンスにおいて明記すべきであるというものである。借手の意図及び過去の実務は考慮されない。

### リース期間の再評価

---

- 6. 42 両ボードは、当初認識後にリース期間の再評価を求めるべきかどうか、及びその再評価が認識された資産と負債に与える影響について議論した。
- 6. 43 現行のリース会計基準は特定の条件（例えばリース期間の変更）が満たされない限り、リース期間の再評価を要求していない。そのため当初認識された資産と負債は、評価されたリース期間の変動によって調整されることは通常ない。
- 6. 44 設例 6 は、延長オプションが行使されるまで再評価されないリースが財政状態計算書及び損益に与える影響を説明している。リースの開始時点で、最も発生可能性の高いリース期間は 5 年であると決定される。延長オプションの行使時に、借手は新たな使用权資産及び対応する負債を認識する。

**設例 6—リース期間の再評価をしない場合**

## 前提条件

- 解約不能な第1期リース期間—5年
- 第2期オプション期間—3年
- 年間リース料—CU100、後払い
- リース全期間にわたる借手の追加借入利率—10パーセント
- 当初測定に関して、(a) リース債務は借手の追加借入利率を用いて割り引かれた予想リース期間にわたる支払リース料総額の現在価値で測定され、(b) 使用権資産は当該債務と等しい。
- 事後測定に関して、(a) 債務は予想リース期間にわたって実効利息法で償却され、(b) 使用権資産は予想リース期間にわたって定額法で減価償却される。
- 5年目の終了時点まで、借手は更新オプションを行使することを求められず、また行使することを認められない。
- 5年目の終了時点で、借手はリースの更新オプションを行使する。
- オプションの行使時点で、借手は残存する支払リース料総額の現在価値を修正後のリース債務 (CU249) として認識し、使用権資産を調整する。

次の表は財政状態計算書と損益の関連部分を説明している。

	年度末								
	0	1	2	3	4	5	6	7	8
<b>財政状態計算書</b>									
使用権資産	379	303	227	152	76	249	166	83	-
リース料支払義務	(379)	(317)	(249)	(174)	(91)	(249)	(174)	(91)	-
現金	-	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)
<b>損益</b>									
減価償却費		(76)	(76)	(76)	(76)	(76)	(83)	(83)	(83)
利息費用		(38)	(32)	(25)	(16)	(9)	(25)	(17)	(9)
<b>合計</b>		(114)	(108)	(101)	(92)	(85)	(108)	(100)	(92)

6. 45 設例 7 は期間が再評価されないリースに対する期限前解約の影響を説明している。このリースでは、最も発生可能性の高いリース期間は開始時点で 8 年と決定されている。一般に、期間が再評価されないリースの期限前解約では借手が利得を認識する結果となる。

**設例 7—リース期間が再評価されない場合で期限前解約を伴うもの**

前提条件

- 次を除いてすべての前提条件は設例 6 と同じである。
  - リース開始時点において最も発生可能性の高いリース期間は 8 年である。
  - 5 年目の終了時点で、リースを延長するオプションは行使されない。

次の表は財政状態計算書と損益の関連部分を説明している。

	年度末					
	0	1	2	3	4	5
<b>財政状態計算書</b>						
使用权資産	533	467	400	333	267	200
リース料支払義務	(533)	(487)	(436)	(379)	(317)	(249)
現金	-	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)
<b>損益</b>						
減価償却費		(67)	(67)	(67)	(67)	(67)
利息費用		(53)	(48)	(43)	(38)	(32)
解約に伴う利得 ／ (損失)		-	-	-	-	49
<b>合計</b>		(120)	(115)	(110)	(105)	(50)

期限前解約に伴い CU49 の利得が認識される。これは認識が中止される資産の簿価が、認識が中止される負債の簿価よりも小さいという事実を反映している。これは資産が、負債の償却よりも早く減価償却されているからである。

6. 46 借手が報告日ごとにリース期間を再評価するよう定めることは、財務諸表の利用者にとってより役立つ情報を提供することとなる可能性が高いと両ボードは指摘した。リース期間は、特に不動産のリースにおいて、非常に長くなる場合がある。何年も前の前提条件を基礎としたリース期間を用いることは誤解を招く可能性が

あるだろう。しかし、リース期間の再評価を求めることはより複雑であり、作成者にとってコスト負担が重くなる可能性が高い。

### 予備的見解

6. 47 リース期間の再評価を求める定めは財務諸表の利用者にとってより役立つ情報を提供する可能性が高いことから、新たな情報や状況を基礎として報告日ごとにリース期間を再評価すると定めることを両ボードは暫定的に決定した。

### リース料支払義務の変動の会計処理

6. 48 借手が各報告日にリース期間を再評価するよう定めると、リース料支払義務の簿価が変動することになる。両ボードは、リース期間の再評価により生じるリース料支払義務の変動の会計処理について2つの方法を議論した。

- (a) 負債の変動を損益で認識する
- (b) 負債の変動を使用権資産の簿価の修正として認識する

6. 49 設例 8 は、債務の変動が使用権資産の簿価の修正として認識される場合の再評価の影響を説明している。最も発生可能性の高いリース期間は、開始時点で5年と決定されている。

#### 設例 8—リース期間の再評価

##### 前提条件

- 次を除いてすべての前提条件は設例 6 と同じである。
  - 最も発生可能性の高いリース期間は、4年目の開始時点で8年と再評価される。
  - 4年目の開始時点で、借手は残存する支払リース料総額の現在価値 (CU379) を算定し、リース料支払義務及び使用権資産を調整する。

(借方) 使用権資産 CU205

(貸方) リース料支払義務 CU205

- オプションの行使時にはリース料支払義務及び使用権資産への調整は必要ない。

次の表は、リース期間の更なる修正がないことを前提として、修正後の財政状態

計算書と損益の関連部分を説明している。

	年度末								
	0	1	2	3	4	5	6	7	8
<b>財政状態計算書</b>									
使用権資産	379	303	227	152	286	214	143	71	-
リース料支払義務	(379)	(317)	(249)	(174)	(317)	(249)	(174)	(91)	-
現金	-	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)
<b>損益</b>									
減価償却費		(76)	(76)	(76)	(71)	(71)	(71)	(71)	(71)
利息費用		(38)	(32)	(25)	(38)	(33)	(25)	(17)	(9)
<b>合計</b>		(114)	(108)	(101)	(109)	(104)	(96)	(88)	(80)

- 6.50 負債の変動を損益で認識することは、他のほとんどの負債の取扱いと整合している。一般に、認識されている負債の変動によって資産の簿価が変動することはない。
- 6.51 しかし、リース契約においては使用権資産とリース料支払義務の間には明らかな連携がある。リース期間の評価が3年から4年に増えると、リース料支払義務も増加する。また、借手はいま当該資産を3年ではなく4年にわたって使用することを予想していることから、それに対応した使用権資産の価値の増加がある（減損はないものとする）。実質的に、借手は追加の使用権を購入したことになる。
- 6.52 負債の変動は、当初見積られた使用権資産の原価の変動として考えることもできる。これは、IFRIC第1号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」及びSFAS第143号「資産除去債務に関する会計処理」における廃棄債務で採用されているアプローチと同様であり、認識された資産の簿価は廃棄債務の変動に応じて調整される。
- 6.53 またFASBは、リース期間の再評価に関する第3のアプローチも議論した。借手は、当初認識したリース期間が再評価後の期間に等しいという前提で、リース料支払義務と使用権資産の両方を再計算することが求められる。次の差額は、資産、負債及び損益の修正となる。

- (a) 再評価日における資産及び負債の簿価、及び
- (b) 借手が当初認識したリース期間が再評価による期間であったとした場合の簿価

このアプローチは複雑すぎることから、FASB はこれを否決することを暫定的に決定した。

### 予備的見解

- 6.54 リース期間の再評価から生じるリース料支払義務の変動は、使用权資産の簿価の修正として認識しなければならないと両ボードは暫定的に決定した。

### 購入オプション付のリース

---

- 6.55 購入オプションは、特定の期日以後にリース物件を購入するオプションを借手を与える。オプションの行使価格は格安価格、公正価値又は固定価格となる可能性がある。

### 予備的見解

- 6.56 購入オプションは究極の更新オプションと考えることができると両ボードは指摘した。購入オプションを提供することは、リース物件の経済的耐用年数のすべてにわたる更新を提供することとなんら変わりがない。そのため、購入オプションの会計処理はリースを延長又は終了するオプションと同様でなければならないと両ボードは暫定的に結論した。

- 6.57 したがって、両ボードは次のように暫定的に決定した。

- (a) 購入オプションを別個の資産として認識してはならない。
- (b) リース料支払義務の認識においては、借手は購入オプションが行使される可能性が高いのかどうかを判断しなければならない。購入オプションが行使される可能性が高いと借手が決定する場合、リース料支払義務は当該オプションの行使価格を含むことになる。
- (c) リース期間の評価は、借手が決定する最も発生可能性の高い結果に基づく。
- (d) 最も発生可能性の高い結果の決定においては、借手は契約、非契約及びビジネスの要素を考慮する。
- (e) 購入オプションが行使されるかどうかは各報告日に再評価される。

(f) 購入オプションが行使されるかどうかの再評価から生じるリース料支払義務の変動は、使用権資産の簿価の変動とならなければならない。

6. 58 リースを延長又は終了するオプションの議論で指摘したように、一部のボードメンバーは両ボードがこれらのオプションに対して提案しているアプローチに同意していない。これらのボードメンバーは、購入オプションの行使価格を割り引かれるリース料総額に含めることは、使用権資産の過大評価につながる可能性があると考えている。なぜなら、リース料にはオプション料が含まれているからである。そのため、当該オプション料とオプションの行使価格の両方を割り引かれるリース料総額に含めることは、使用権資産の過大評価につながるのである。これらのボードメンバーは、購入オプションの値付けがそのオプション行使の著しい誘因を提供する場合に限って、購入オプションの行使価格をリース料支払義務の測定に含めるとしている。これはリースを延長又は終了するオプションに関する彼らの見解と整合している。

### 購入オプション及び更新オプションの両方を含むリースへの当該アプローチの適用

6. 59 リース契約にはときどき複数のオプションが含まれることがある。本章で提案しているアプローチでは、借手が認識するリース料支払義務は、借手が最も発生可能性が高いと判断する結果と整合しなければならない。

6. 60 例えば、リース契約の第1期が10年であるとする。10年の終了時点で、借手は契約により当該リース物件を固定価格で購入することもできるし、当該リース物件を貸手に返還することもできるし、また、当該リースを追加の5年間延長することもできる。本章で説明したアプローチによると、借手はリースの開始時点でこの3つの結果（購入、返還又は延長）のうちのいずれが最も発生可能性の高い結果であるかを決定し、その結果と整合するリース料支払義務を認識しなければならない。例えば、

(a) 購入が最も発生可能性の高い結果の場合、借手は10年間の支払リース料総額の現在価値に購入オプション行使価格の現在価値を加えた金額に等しいリース料支払義務を認識することとなる。使用権資産は原資産の耐用年数にわたって償却される。

(b) 資産の返還が最も発生可能性の高い結果の場合、借手は10年間の支払リース料総額の現在価値に等しいリース料支払義務を認識することとなる。

(c) 更新が最も発生可能性の高い結果の場合、借手は15年間の支払リース料総額

の現在価値に等しいリース料支払義務を認識することとなる。

- 6.61 この3つの結果のうちどれが最も発生可能性の高い結果であるかの再評価は、新たな事実又は状況に基づき各報告期間末で行われる。

#### 回答者への質問

##### 質問 13

借手は、特定のリース期間についてのリース料支払義務を認識しなければならない、と両ボードは暫定的に決定しました。すなわち、5年の延長オプション付の10年リースにおいては、借手はその債務が10年の賃料支払義務なのか15年の賃料支払義務なのかを決定しなければなりません。リース期間は最も発生可能性の高いリース期間でなければならないと両ボードは暫定的に決定しています。

あなたはここで提案しているアプローチを支持しますか？

提案しているアプローチに同意しない場合、あなたが支持する代替的なアプローチ及びその理由を説明してください。

##### 質問 14

新たな事実又は状況を基礎として、各報告日において借手がリース期間を再評価するよう定めることを両ボードは暫定的に決定しました。リース期間の再評価から生じるリース料支払義務の変動は、使用権資産の簿価の調整として認識しなければなりません。

あなたはここで提案しているアプローチを支持しますか？

提案しているアプローチに同意しない場合、あなたが支持する代替的なアプローチ及びその理由を説明してください。

リース期間の再評価を求めることは、財務諸表の利用者にとってより役立つ情報を提供しますか？

理由を説明してください。

##### 質問 15

購入オプションは、リースを延長又は終了するオプションと同様に会計処理されなければならないと両ボードは暫定的に決定しました。



あなたはここで提案しているアプローチに同意しますか？

提案しているアプローチに同意しない場合、あなたが支持する代替的なアプローチ及びその理由を説明してください。

## 第7章 変動リース及び残存価値保証

### イントロダクション

---

- 7.1 変動リースと残存価値保証は多くの点で共通している。どちらのリースもリース料が固定ではなく変動する。実際、残存価値保証は変動リース支払の一種と考えることもできる。なぜなら、残存価値保証はある時点（通常はリースの満了時）におけるリース物件の価値を条件とする支払リース料だからである。本章で提示されている変動リース及び残存価値保証の会計処理方法に関する両ボードの暫定的見解はこの類似性を反映している。

### 変動リース

---

- 7.2 時の経過以外の要素がリース開始後に変動するために、支払が増減するリース契約はよくある。それが変動リースである。両ボードは変動リースを含むリースをどのように会計処理するかについて、特に次の点を議論した。
- (a) 借手のリース料支払義務は変動リース料を支払う義務を反映するべきか。
  - (b) 変動リースを借手のリース料支払義務の一部としてどのように測定すべきか。
  - (c) 見積変動リースの変動に応じてリース料支払義務の再評価を求めるべきか。
  - (d) 再評価から生じるリース料支払義務の変動をどのように会計処理するか。
- 7.3 変動リースには主に3つの種類がある。
- (a) 物価変動もしくは指標に基づく変動リース。この種類のリースでは、リース料相場又はその他の指標（例えば市場利子率又は消費者物価指数など）の変動に応じてリース料が修正される。
  - (b) リース物件から得られる借手の業績に基づく変動リース。1つの例は、店舗不動産のリースにおいて、借手が当該店舗の売上の合意された割合に基づいてリース料を支払うというものである。
  - (c) 使用量に基づいた変動リース。例えば、車両リースでは、借手が一定の距離を超えた場合に追加のリース料を支払うことが求められる場合がある。
- 7.4 ある状況において変動リース契約は、リース契約本体から区分してデリバティブとして会計処理が求められる組込デリバティブの要件を満たす場合がある。本ディスカッション・ペーパーの提案はこの定めを変更しない。

## 変動リースの認識

- 7.5 変動リースの認識について、両ボードは2つのアプローチを検討した。
- (a) 現行のリース会計基準に従うこと（一般的に、発生した際に費用として認識する）
  - (b) 変動リース料の支払義務を負債の測定に反映させること
- 7.6 現行のリース会計基準の下では、使用量や借手の業績に基づく変動リース料は一般的に最低支払リース料の計算から除外され、発生した期の費用として認識される。現在の指標に基づく変動リース料は、当該指標の最新の水準に基づいて最低支払リース料に含まれる。当該指標の事後の変動から生じる支払リース料の変動は、それが生じた期の費用として処理される。
- 7.7 現行の基準で用いられている当該アプローチを支持する者は、借手の変動リース料支払義務は、当該支払を必要とする将来事象が発生（すなわち、リース資産の使用、売上計上又は指標水準の変動）するまで存在しないと考えている。そのため彼らは、そのような偶発事象が解消する前に変動リース料の支払義務を認識することは、借手の負債を過大評価することになると考える。
- 7.8 しかし、このアプローチには難点がある。
- (a) 借手の資産を過小評価する可能性がある。例えば、リース料がリース物件から生じる売上の変動だけに依拠する場合、当該物件に価値があったとしても、借手は当該物件の使用権を資産として認識することはないだろう。
  - (b) リースを延長又は終了するオプションの認識に関する両ボードの予備的見解と不整合である。オプション期間におけるリース料支払義務は、借手がリースの延長オプションを行使することに依拠している。しかし一定の場合、借手のリース料支払義務にはオプション期間の支払リース料を含めなければならないと両ボードは暫定的に決定した。
  - (c) リース契約に変動リースの重要な要素を含めることにより、リースの開始時点において使用権資産及びリース料支払義務の両方を最小化することが可能となるだろう。
- 7.9 両ボードが検討した第2のアプローチは、変動リース料の支払義務を負債の測定に反映させることであった。このアプローチでは、借手のリース料支払義務は無条件の義務とみなされる。すべての（あるいは一部の）リース料が変動するという事実が負債の測定に反映されることとなる。

- 7.10 このアプローチには次の利点がある。
- (a) リースの延長又は終了オプションの認識に関する両ボードの予備的見解と整合する。借手のリース料支払義務は一定の場合に、オプション期間の支払リース料を含まなければならないと両ボードは暫定的に決定した。
  - (b) 借手の支払リース料が変動するとしても、リース物件を使用する権利を表す資産を借手が取得したという事実を反映する。変動リース料をリース料支払義務から除外することは、当該使用権資産の過小評価につながる可能性がある。
  - (c) 他の資産の取得の取扱いと整合しているため、利用者にとって比較可能性が向上する。例えば、企業が将来の売上に依拠する支払と引き換えに不動産を購入することに合意する場合、取得企業は当該不動産を資産として認識し、当該不動産に関する支払義務を負債として認識する。これは負債が将来の売上に依拠していても同様である。

### 予備的見解

- 7.11 両ボードの予備的見解は、借手が認識する資産及び負債は、変動リース料の支払義務も反映しなければならないというものである。リース料の支払義務は無条件であり、したがって負債の定義を満たす。支払金額だけが不確実である。
- 7.12 しかし、一部のボードメンバーは、支払変動リース料の取扱いはその支払が連携する偶発事象の性質に依拠すべきと考えている。彼らは、支払が借手の使用量や業績と連携している場合、リース料支払義務は偶発要素を除外すべきであると考えている。支払が指標と連携している場合、そのボードメンバーは当該変動要素を認識する義務に含めるものとしている。このアプローチの支持者は、支払が使用量や業績とともに変動する場合、リース料支払義務の増加は借手の経済活動の増加に対応すると指摘する。このことは支払が指標に結びついている場合には該当しない。そのためこれらのボードメンバーは、変動リース料の取扱いを偶発事象の性質に依拠することにより、両ボードが提案しているアプローチよりも財務諸表の利用者にとってより有用な情報を提供すると考えている。

### 変動リースの測定

- 7.13 借手のリース料支払義務が変動支払を含む場合について、両ボードは 2 つの測定アプローチを議論した。
- (a) 未払リース料の確率加重された予測値（期待値の手法）

(b) 最も発生可能性の高い支払リース料

次のセクションではこれらのアプローチを議論している。

**未払リース料の確率加重された予測値**

- 7.14 このアプローチは可能性のある事象の幅及びその相対的な確率を考慮する。設例 9 ではこのアプローチがどのように適用されるかが説明されている。

**設例 9**

借手は 5 年の店舗リースを締結する。当該リースは解約不能であり、借手にはリースを延長するオプションはない。借手は年間 CU100 の固定額を支払う必要がある。また借手は、店舗の売上の 1 パーセントに相当する金額を支払う必要がある。借手は当該店舗の売上を次のように予想し、それぞれに確率を付与した。

<b>1-5 年の予想売上高総額 (CU)</b>	10,000	20,000	35,000
<b>予想売上高が発生する確率</b>	10%	60%	30%
<b>1-5 年の固定リース料総額 (CU)</b>	500	500	500
<b>予想売上高の 1%となる変動リース料総額 (CU)</b>	100	200	350
<b>1-5 年の予想リース料総額 (CU)</b>	600	700	850

確率加重された未払リース料の予測値を用いて、割引計算の効果を無視すると、借手はリース料支払義務 CU735 ( $600 \times 10\% + 700 \times 60\% + 850 \times 30\%$ ) を認識する。

- 7.15 リース料支払義務の測定に関するこのアプローチには次のような利点がある。
- (a) リース期間の再評価と組み合わせると、企業の現在の状態を反映するため、財務諸表の利用者にとって役立つ情報を提供する。つまりこのアプローチは、借手が不確実な金額のリース料を支払うという契約を締結した事実を反映している。
- (b) リース料支払義務の当該測定は、リース料支払額の確率分布が正規分布ではない場合があるという事実を反映している。例えば、当該アプローチは次を考慮する。
- (i) 低い確率でしか発生しない高い（あるいは低い）支払見込額。

(ii) 発生確率の高いものの、最も可能性が高くない支払額。例えば、借手が 55 パーセントの確率で CU100 を支払い、45 パーセントの確率で CU200 を支払う場合を考えてみる。確率加重のアプローチでは、支払金額が高い方の確率がリース料支払義務の測定に反映される。最も発生可能性の高い支払リース料のアプローチではそうならない。

(c) 不確実な金額の負債が測定される場合と整合する（例えば、IAS 第 37 号に従って測定される負債）。

7.16 このアプローチの難点は次のとおりである。

(a) 作成者にとって、適用が複雑でコスト負担が重い場合がある。なぜなら、起こり得る結果及びその確率をリース料支払義務の測定にあたって考慮する必要があるからである。

(b) 借手にとっては起こり得る結果それぞれの確率を決定することは困難な場合がある。そのため負債の測定は、他のより複雑ではないアプローチよりも信頼できない場合がある。

(c) ある場合には、まったく発生する可能性がない事象が反映された測定となる場合もある。例えば、借手が CU400 又は CU600 を支払うリースであって確率が同じ場合、借手は CU500 の負債を認識することとなるが、その金額を支払うことはない。

#### 最も発生可能性の高い支払リース料

7.17 このアプローチでは、借手は最も発生可能性の高い支払リース料を決定する必要がある。設例 9 では、最も発生可能性の高い支払リース料は CU700 である。しかし大抵の場合、起こり得る事象のそれぞれに形式的に確率を付与する必要はないだろう。その代わりに、借手は最も発生可能性の高い事象は何かを評価しなければならない。

7.18 このアプローチの利点は次のとおりである。

(a) 確率加重アプローチよりも適用が容易である。なぜなら、起こり得る事象のすべてを詳細に評価する必要がないからである。

(b) 起こり得ない事象を反映したリース料支払義務の測定になることはない。

7.19 このアプローチの難点は次のとおりである。

(a) 義務の測定は、借手が不確実な金額の支払をすることに合意したという事実

を反映しない。その代わり、最も発生可能性の高い事象を予測しようとしている。

(b) 確率分布が正規分布ではない場合があるという事実を無視している。

### 予備的見解

- 7.20 IASB は、不確実な負債の金額について期待値の手法を用いて測定することが、利用者にとって最も有用な情報を提供すると考えている。そのため IASB は、借手のリース料支払義務は確率加重された見積未払変動リース料を含まなければならないと暫定的に決定した。
- 7.21 FASB は、最も発生可能性の高い支払リース料に基づいて借手は変動リースを測定しなければならないと暫定的に決定した。借手は、可能性のある事象の幅を考慮することによって、最も発生可能性の高い金額を決定することとなる。しかし、この測定値は起こり得る事象について確率加重された合計とは必ずしも等しくはならないだろう。また FASB は、リースが消費者物価指数やプライム・レートのような指標やレートの変動に依拠している場合、借手はリースの開始日における当該指標又はレートを使用してリース料支払義務を当初測定することを暫定的に決定した。指標の変動から生じる未払の金額の変動は損益で認識されることとなる。

### 変動リースの再評価

- 7.22 見積変動支払リース料の変動に応じて、借手がリース料支払義務を再測定することを定めるべきかについて両ボードは議論した。
- 7.23 見積変動リース料の変動に応じて借手のリース料支払義務の再測定を求めることは、作成者に多大なコスト負担を課すことになる可能性がある。また、リース料支払義務の再測定を求めることにより、より複雑な基準になるだろう。
- 7.24 しかし、再測定を定めることには次のような利点があると両ボードは指摘した。
- (a) リース料支払義務の再測定を求めることにより現在の条件が反映されるため、財務諸表の利用者に対してより役立つ情報を提供できる可能性が高い。
- (b) IFRS の下では、負債は（償却原価で評価されているか公正価値で評価されているかにかかわらず）一般的に予想キャッシュ・フローの変動に応じて再測定されている。
- (c) 借手が各報告日に最も発生可能性が高いリース期間を再評価することを求める両ボードの暫定的な決定と整合している。

## 予備的見解

7. 25 再測定を求めることは財務諸表の利用者に対してより役立つ情報を提供すると両ボードは考えている。そのため、借手が見積支払変動リース料の変動に応じてリース料支払義務を再測定するよう定めることを両ボードは暫定的に決定した。

## リース料支払義務の変動の会計処理

7. 26 見積変動リース料の変動に応じてリース料支払義務の再測定を求めることを暫定的に決定したことを受け、両ボードはその結果生じるリース料支払義務の変動をどのように認識するかを議論した。両ボードは 2 つの候補となるアプローチを議論した。

(a) 負債の変動を損益で認識する

(b) 負債の変動を使用権資産の簿価の修正として認識する

7. 27 認識されている負債の変動によって資産の簿価が変動することは通常ない。見積りの変動は通常、損益で認識される。リース料支払義務の変動を損益で認識することは、他の偶発負債の取扱いとも整合することとなる。例えば、企業結合から生じる条件付対価の支払義務における変動は損益で認識される。

7. 28 また、当初測定後のリース料支払義務の変動は使用権資産の価値の増加を示さない場合がある。例えば、市場利子率の上昇から生じるリース料支払義務の増加は、店舗不動産の使用権の価値の上昇を示さない場合がある。

7. 29 しかし、リース契約においては使用権資産とリース料支払義務の間に連携があることが多い。期待変動リース料が増える場合、リース料支払義務は増加する。使用権資産も対応して増加すると議論されることがある（減損がないと仮定する）。例えば、予想される使用量の増加のため、リース料支払義務が増加する場合、借手はリース物件をより多く使用する権利を得るため、使用権資産も増加すると議論されることがある。

7. 30 また負債の変動は、使用権資産の当初見積原価の変動とみることもできる。これは IFRIC 第 1 号及び SFAS 第 143 号における除却債務に採用されているアプローチと同様であり、認識されている資産の簿価は除却債務の変動に応じて修正される。

## 予備的見解

7. 31 FASB は、見積変動リース料の変動から生じるリース料支払義務の変動は、すべて損益で認識しなければならないと暫定的に決定した。このアプローチは他のアプ



ローチに比べ、財務諸表の利用者にとって理解が容易であり、作成者にとってより複雑ではないと FASB は考えている。

- 7.32 IASB は、リース料支払義務の変動は実質的に、当初評価した使用権資産の原価の変動であると考えている。そのため、見積変動支払リース料の変動から生じるリース料支払義務の変動は、すべて使用権資産の簿価の修正として認識されなければならないと IASB は暫定的に決定した。IASB はまた、このアプローチはリース期間の変動から生じるリース料支払義務の変動の取扱いと整合していると指摘した。

## 残存価値保証

- 7.33 リース契約は残存価値保証を含むことがある。そのような保証においてリース物件の価値がリース期間の満了時に一定の価値を下回る場合、借手は貸手に補償する。残存価値保証は貸手の期待収益を確保するために用いられる。
- 7.34 現行の会計基準においては、残存価値保証における最大支払金額が最低支払リース料に含まれている。そのため、リースがファイナンス・リースに分類される場合、借手が認識する負債は当該保証によって支払う最大金額の現在価値を含んでいる。
- 7.35 米国会計基準において、リースがキャピタル・リースに分類される場合、残存価値保証は FIN 第 45 号「他者の債務に対する間接保証を含む、保証に関する保証人の会計処理及び開示」の範囲から除外されている。なぜなら、借手はすでに SFAS 第 13 号に従って当該保証の最大金額を認識しているからである。また、残存価値保証は SFAS 第 133 号におけるデリバティブの定義を満たす場合があるが、リース基準の対象となる残存価値保証については SAFS 第 133 号の範囲から除外されている。IFRS の下では、リース契約に組み込まれた残存価値保証は通常、IAS 第 39 号や IFRS 第 4 号「保険契約」ではなく、IAS 第 17 号に従って会計処理されている。
- 7.36 両ボードは、残存価値保証を含むリースをどのように会計処理するかについて、特に次の点を議論した。
- (a) 残存価値保証を借手のリース料支払義務に含めるべきかどうか。
  - (b) 借手のリース料支払義務の一部として残存価値保証をどのように測定すべきか。
  - (c) 残存価値保証において見積られた支払の変動に応じてリース料支払義務の再評価を求めるべきかどうか。
  - (d) 再評価から生じるリース料支払義務の変動をどのように会計処理するか。

- 7.37 本章の最後のセクションでは、更新オプション及び残存価値保証を含むリースが、本ペーパーで提案している単一の資産・負債アプローチによってどのように会計処理されるかを説明している。

### 残存価値保証の認識：予備的見解

- 7.38 第3章で議論したように、リース契約に対して構成要素アプローチを採用しないことを両ボードは暫定的に決定しており、代わりに単一の資産・負債アプローチを採用することを暫定的に決定した。そのため、残存価値保証は負債の定義を満たすものの、両ボードはそれをリース料支払義務から区別して認識しないことを決定した。
- 7.39 変動支払リース料のように、残存価値保証における支払は将来の事象に依拠している。しかし、特定の将来事象が発生した場合、支払義務は無条件となる。そのため、借手のリース料支払義務は残存価値保証における支払を含まなければならないと両ボードは暫定的に決定した。
- 7.40 一部のボードメンバーは、残存価値保証は使用权資産ではなくリース物件の価値と連携しているのだから、リース契約本体とは密接に関連していないと考えている。そのためそれらのボードメンバーは、残存価値保証はリース契約本体から区分してデリバティブとして会計処理されるべきであると考えている。
- 7.41 両ボードはまた、残存価値保証における支払の可能性が高い場合にだけその支払額を認識するよう定めるべきかどうかも議論した。しかし、これは変動リースに関する両ボードの予備的見解と不整合となることに両ボードは気づいた。

### 残存価値保証の測定

- 7.42 両ボードは、借手のリース料支払義務が残存価値保証を含む場合の当該義務の測定に関して3つのアプローチを議論した。
- (a) 未払リース料の確率加重された予測値（期待値の手法）
  - (b) 最も発生可能性の高い支払リース料
  - (c) 残存価値保証における最大支払金額の認識
- 7.43 アプローチ(a)及び(b)は変動リースの測定で議論したアプローチと同様である。これらのアプローチの利点と難点については7.14項から7.19項で議論されている。

- 7.44 アプローチ(c) (最大支払金額の認識) は現行基準におけるアプローチと整合している。
- 7.45 仮に両ボードが保証の最大額をリース料支払義務に含めないことを決定する場合、認識される資産及び負債は現行の基準による場合よりも少なくなることを両ボードは指摘した。例えば、リース資産の予想残存価値のすべてをリースの満了時に保証するリースは、現行基準においてファイナンス・リースに分類されることとなる。その場合、当該資産のすべてが(その資産に関する支払義務とともに)財政状態計算書に認識されることとなる。

### 予備的見解

- 7.46 借手のリース料支払義務が残存価値保証を含む場合、当該義務の測定は変動リース料の支払義務を含む場合と整合的でなければならぬと両ボードは暫定的に決定した。変動リース契約の義務の測定と残存価値保証の義務の測定とを同様にすることで、作成者による新たな基準の適用を容易にし、利用者が容易に理解できると両ボードは考えた。そのため、
- (a) 両ボードは、残存価値保証において、借手が最大支払金額を認識するよう定めないと暫定的に決定した。
- (b) IASB は、借手のリース料支払義務は、残存価値保証における確率加重された見積支払額を含まなければならぬと暫定的に決定した。
- (c) FASB は、借手が残存価値保証を最も発生可能性の高い支払リース料に基づいて測定しなければならぬと暫定的に決定した。借手は、可能性のある事象の幅を考慮することによって、最も発生可能性の高い金額を決定することとなる。しかし、この測定値は起こり得る事象の確率加重された金額の合計とは必ずしも等しくはならないだろう。

### 残存価値保証の再評価

- 7.47 両ボードはまた、残存価値保証において見積支払額の変動に応じて借手がリース料支払義務を再測定することを定めるか、及びその結果生じるリース料支払義務の変動をどのように認識するかも議論した。

### 予備的見解

- 7.48 変動リースに関する両ボードの決定と整合的に、

- (a) 両ボードは、残存価値保証において見積支払額の変動に応じて借手のリース料支払義務の再測定を定めることを暫定的に決定した。
- (b) FASB は、残存価値保証において見積支払額の変動から生じるリース料支払義務の変動は損益で認識しなければならないと定めることを暫定的に決定した。なぜなら、そのような変動は使用権資産の価値の増減をもたらさないと FASB は考えるからである。
- (c) IASB は、残存価値保証における見積支払額の変動から生じるリース料支払義務の変動は使用権資産の簿価の修正として認識しなければならないと定めることを暫定的に決定した。なぜなら、そのような変動は使用権資産の当初評価された原価の修正を表すからである。

### 本章のアプローチをオプション付リースへ適用する場合

- 7. 49 リース契約は、延長オプションと残存価値保証の両方を含むことがある。例えば、リース契約の第 1 期が 10 年である契約を考えてみよう。10 年経過時点で、借手は契約により当該リースを追加の 5 年間延長することもできるし、リース物件を貸手に返還することもできる。借手が第 1 期末にリース物件を返還する場合、借手は貸手に対して残存価値保証を提供しなければならない。当該保証では借手が貸手に対して、当該リース資産の 10 年経過後における期待残存価値と実際残存価値との差額を支払う必要がある。本章で説明したアプローチによると、借手はリースの開始時点で、リース資産を返還する可能性が高いのか、更新する可能性が高いのかを決定しなければならない。
  - (a) リース資産を返還する可能性の方が高い場合、借手は 10 年間のリース料の現在価値に加えて、残存価値保証において支払う見積金額をリース料支払義務として認識することとなる。
  - (b) 更新する可能性の方が高い場合、借手は 15 年間のリース料の現在価値に等しいリース料支払義務を認識することとなる。
- 7. 50 2つのアプローチのうちどちらの発生可能性が高いかについては、新たな事実又は状況に基づき各報告期間末に再評価する。

**回答者への質問****変動リース****質問 16**

借手のリース料支払義務には変動リース契約における支払額を含まなければならないと両ボードは提案しています。

あなたはここで提案しているアプローチを支持しますか？提案しているアプローチに同意しない場合、あなたが推奨する代替的なアプローチ及びその理由を説明してください。

**質問 17**

IASB は、借手のリース料支払義務の測定は確率加重された変動支払リース料の予測値を含まなければならないと暫定的に決定しました。FASB は、借手は変動リースを最も発生可能性の高い支払リース料に基づいて測定しなければならないと暫定的に決定しています。借手は、可能性のある事象の幅を考慮することによって、最も発生可能性の高い金額を決定することとなります。しかし、この測定値は起こり得る事象の確率加重された合計と必ずしも等しくはならないでしょう。

借手のリース料支払義務の測定に対するどちらのアプローチをあなたは支持しますか？その理由を説明してください。

**質問 18**

リースが消費者物価指数やプライム・レートのような指標やレートの変動に依拠している場合、借手はリースの開始日における指標又はレートを用いて、リース料支払義務を測定しなければならないと FASB は暫定的に決定しました。

あなたはここで提案しているアプローチを支持しますか？その理由を説明してください。

**質問 19**

見積変動支払リース料の変動に応じて借手がリース料支払義務を再測定するよう定めることを両ボードは暫定的に決定しました。

あなたはここで提案しているアプローチを支持しますか？支持しない場合、その

理由を説明してください。

**質問 20**

見積変動支払リース料の変動から生じる借手のリース料支払義務のすべての変動を認識するため、2つのアプローチの候補を両ボードは議論しました。

- (a) 負債の変動を損益で認識する
- (b) 負債の変動を使用権資産の簿価の修正として認識する

これら 2 つのアプローチのどちらをあなたは支持しますか？その理由を説明してください。どちらのアプローチも支持しない場合、あなたが好ましいと考える代替的なアプローチ及びその理由を説明してください。

**残存価値保証**

**質問 21**

変動リース及び残存価値保証に関する認識及び測定の設定は同じでなければならぬと両ボードは暫定的に決定しました。特に、残存価値保証をリース契約から区分し、デリバティブとして会計処理することは定めないことを両ボードは暫定的に決定しました。

あなたはここで提案しているアプローチに同意しますか？同意しない場合、あなたが推奨する代替的なアプローチ及びその理由を説明してください。

## 第8章 表示

### イントロダクション

---

- 8.1 本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しなければならないかについての両ボードの予備的見解を説明している。
- 8.2 両ボードの予備的見解は現行の表示の定めに基づいている。財務諸表の表示に対する変更提案（両ボードの共同ディスカッション・ペーパー「財務諸表の表示に関する予備的見解」に説明されている）がリースに関する両ボードの予備的見解に与える影響については、本章の最後で議論されている。
- 8.3 予備的見解を形成する過程で、どのようにリース契約が表示されるにしても、財務諸表の利用者へ借手のリース契約の全体像を提供するために追加的な開示が必要になると両ボードは指摘した。

### 財政状態計算書におけるリース料支払義務の表示

---

- 8.4 借手のリース料支払義務は金融負債であり、財政状態計算書ではそのように表示しなければならないと両ボードは指摘した。
- 8.5 しかし、リース料支払義務は他の多くの金融負債とは異なり、使用権資産と連携している。そのため両ボードは、リース料支払義務を他の金融負債とは区別して表示すべきかを検討した。そのような義務を他の金融負債から区別して表示することは、有用な情報を提供するかもしれない。
- 8.6 両ボードは、リース料支払義務は担保付借入に類似していると指摘した。IAS 第39号及びSAFS 第140号「金融資産の譲渡及びサービス業務並びに負債の消滅に関する会計処理」は担保付借入を区別して表示することを求めている。しかし、それらは追加的な開示を定めている。

### 予備的見解

- 8.7 IASB は、借手のリース料支払義務を財政状態計算書において区分表示するよう定めなことを暫定的に決定した。
- 8.8 FASB は、提案しているリース料支払義務の会計処理は他の大部分の金融負債とは異なることを指摘した。例えば、リース料支払義務はオプション期間における支

払額を含んでいる。そのため、FASB は区分表示を定めることを暫定的に決定した。

## 財政状態計算書における使用権資産の表示

- 8.9 両ボードは、財政状態計算書における使用権資産の表示について、3つの候補となる方法を議論した。
- (a) 原資産であるリース物件の性質に従って使用権資産を表示する。例えば、車両のリースは他の車両とともに表示されることとなる。しかし、自己所有の車両はリース車両とは別個の行項目として表示することができる。
  - (b) 使用権資産を無形資産として表示する。
  - (c) 使用権資産を分類に応じて表示する。リース物件の実質的な購入となるリースは原資産に基づいて（通常は有形固定資産として）表示される。他のすべての使用権資産は無形資産として表示される。両ボードはどのような種類のリースが実質的な購入として取り扱われるかは定義しなかった。その用語を自動的に所有権が移転するリースだけに限定する者もいれば、定義を拡大し、例えば資産の全耐用年数にわたるリースも含める者もいるだろう。ボードメンバーの一部は、実質的な購入となるリースとその他のリースを区別すべきではないと考えている。
- 8.10 それぞれのアプローチの利点と難点のいくつかは次で議論している。

### 原資産の性質に基づく表示

- 8.11 原資産の性質に基づいて表示することには次の利点があると両ボードは認識した。
- (a) 使用権資産が無形資産として表示されると失われる可能性があるリース物件の性質に関する情報を財務諸表の利用者に提供する。例えば、使用権の一部は有形固定資産に関するものであり、他の使用権は無形資産に関するものであるかもしれない。また、利用者は正のキャッシュ・フローを生成する事業の能力を評価するために、当該事業の生産能力に関心がある。原資産を基にして使用権を表示することにより、製品を製造あるいはサービスを提供する事業の能力が反映される。
  - (b) 借手が通常の事業活動の中で使用権資産を用いる方法と整合している。例えば、借手はリース車両を自己所有の車両と同じように使用する。
  - (c) 実質的な購入と他の使用権資産を区別するための分類規準が必要ではなくなる。なぜなら、リースが実質的な購入でも資産の使用権でも表示は同じだから



らである。

(d) リース契約によって移転される権利は、原資産の耐用年数未満にわたる所有から得られる権利と類似している。そのような場合、使用権とその原資産のリース物件との類似性を表示で反映すべきである。

- 8.12 一方、短期の使用権はリース物件の完全な所有とは大きく異なると両ボードは指摘した。そのため、この 2 つの方法の区別ができないことは、財務諸表利用者のニーズを満たさないかもしれない。このアプローチが採用される場合、リース資産と自己所有の資産を区別することが重要になると両ボードは指摘した。これは（例えば）リース車両を自己所有の車両の隣に区別して表示することによって達成できるかもしれない。あるいは、リース資産と自己所有の資産との違いは財務諸表の注記で表示できるかもしれない。

### 無形資産としての表示

- 8.13 使用権資産を無形資産として表示することには主に 2 つの利点があると両ボードは指摘した。

(a) リース資産を自己所有の資産から区別する。これは利用者にとって重要かもしれない。

(b) 概念的に訴求力がある。リース契約から生じる資産は原資産それ自体ではなく、むしろその原資産の使用権である。

- 8.14 しかしこのアプローチでは、財務諸表の利用者に対して原資産の性質に関する情報（例えば、事業の生産能力や借手がどのようにリース資産を使用するか）を提供できない。

### 分類に基づく表示

- 8.15 このアプローチによると、財務諸表の利用者が実質的な購入と他のリースを区別できる。しかし、次のような難点がある。

(a) 多くのリースが無形資産として分類されることとなる。そのため、それらのリースについて原資産の性質に関する情報は失われる。

(b) このアプローチは提案している新たな基準をより複雑にする。なぜなら、実質的な購入を他のリースから区別するためのガイダンスを開発しなければならないからである。すでに議論したように、両ボードは実質的な購入を定義していない。

- (c) 分類の定めが現行の基準と同様である場合、経済的に類似のリースが異なっ  
て表示される場合があり、財務諸表の利用者にとって比較可能性が減少する。

### 予備的見解

- 8.16 使用権資産は財政状態計算書において、リース物件の性質に基づいて表示されなければならぬと両ボードは暫定的に決定した。このアプローチは財務諸表の利用者に対して、他の候補となるアプローチよりもリース物件に関するより多くの情報を提供するとの指摘がある。一方両ボードは、リース資産が自己所有の資産とは著しく異なっていることを認識している。そのため、リース資産は自己所有の資産とは区別して表示されなければならぬと両ボードは暫定的に決定した。
- 8.17 ある FASB メンバーは、実質的な購入であるリースは他の種類のリースとは大きく異なると考えている。彼らは実質的な購入であるリースは他のリースと区別して財政状態計算書で表示されるべきであると考えている。しかし、FASB はどのような契約が実質的な購入となるかを定義しなかった。

### 損益計算書の表示

---

- 8.18 リース契約から生じる資産と負債の財政状態計算書における表示が、損益計算書の表示を決めるべきであると両ボードは指摘した。そのため、有形固定資産として表示される使用権資産の簿価の減少は減価償却費として表示され、無形資産として表示されるリース資産の簿価の減少は償却費として表示されなければならない。リース料支払義務に関する利息費用は、当該義務が財政状態計算書において区分表示されている場合には損益計算書でも区分表示されなければならない。そうでない場合、一般の利息費用に含められる。
- 8.19 しかし、第5章で指摘したように、一部の FASB メンバーは、リースの中には使用権資産の簿価の減少を減価償却費あるいは償却費としてではなく、リース費用として損益計算書に表示すべきものもあると考えている。その FASB メンバーはどのようなリース契約がこのように表示されるべきかを定義しなかった。

### キャッシュ・フローの表示

---

- 8.20 両ボードは、リース契約に関連するキャッシュ・フローをどのようにキャッシュ・フロー計算書に表示すべきかについて議論した。一方、本ディスカッション・ペーパーで提案している会計モデルは、リース料支払義務を金融負債として取り扱っている。このモデルにおける支払リース料は次のようにみることができる。

(a) 支払利息

(b) 借入金の返済

- 8.21 IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」及びSAFS 第95号「キャッシュ・フロー計算書」は両者とも、キャッシュ・フローを営業、財務又は投資に分類することを定めている。両基準において、借入金の返済による支払は財務活動に分類される。IAS 第7号は支払利息を営業、財務又は投資に分類することを許容している。一方、SFAS 第95号は支払利息を営業キャッシュ・フローに分類することを定めている。
- 8.22 リースにおける支払リース料を支払利息と借入金の返済に区分することは、現行のキャッシュ・フロー基準の下で他の返済義務に対する支払（ファイナンス・リースにおける支払を含む）の処理と整合する。

### 財務諸表の表示に対する変更提案の影響

- 8.23 2008年10月、両ボードは共同ディスカッション・ペーパー「財務諸表の表示に関する予備的見解」を公表した。そのペーパーの目的は、財務諸表の表示に関して提案している基準の公開草案を両ボードが開発することに役立つことである。
- 8.24 そのディスカッション・ペーパーの中で提案されている表示モデルは、企業の価値創造に関する情報（事業活動）を、そのような事業活動への資金供給に関する情報（財務活動）とは区別して開示することを求めている。企業の事業活動はさらに投資活動及び営業活動に区分される。このようなカテゴリーへの分類は、経営者がどのように企業の活動を見ているかに基づく。
- 8.25 また当該ディスカッション・ペーパーは、財務諸表における情報は企業の活動の一体的な全体像を表さなければならないとも提案している。この一体性の目的を達成するため、行項目、その説明及び表示の順序について、財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の間において揃っていなければならない。
- 8.26 リース契約は次の資産、負債、費用及びキャッシュ・フローを生じると両ボードは暫定的に決定した。
- (a) 使用権資産
- (b) リース料支払義務
- (c) 償却費又は減価償却費

(d) 利息費用

(e) リース料の現金支払額

- 8.27 提案されている表示モデルにおいて、使用権資産は事業資産として扱われることとなる。借手はそれを営業資産として分類するか、あるいは投資資産として分類するかを決定しなければならない。一体性の原則に従い、使用権資産の償却費又は減価償却費は事業活動において営業費用又は投資費用として分類されることとなる。
- 8.28 リース料の支払義務は、経営者が当該負債をどのように見るかによって、借手により事業負債（営業又は投資）あるいは財務負債として分類されることとなる。利息費用の表示はリース料支払義務の分類と整合する。
- 8.29 これまで議論したように、リース料の現金支払額は利息の支払とリース料支払義務の返済とみることができる。そのため提案している表示モデルではキャッシュ・フロー計算書上、支払リース料の分類は包括利益計算書における利息費用の分類及び財政状態計算書におけるリース料支払義務の分類と整合することとなる。

#### 回答者への質問

##### 質問 22

借手のリース料支払義務は財政状態計算書において区分表示されるべきでしょうか？その理由を説明してください。

どのような追加的情報が区分表示によって提供されることとなるのでしょうか？

##### 質問 23

本章は財政状態計算書における使用権資産の表示について 3 つのアプローチを説明しています。

財政状態計算書において使用権資産はどのように表示されるべきでしょうか？

その理由を説明してください。

（もしあるとすれば）それぞれのアプローチにおいて、どのような追加的開示が必要と考えますか？

## 第9章 借手に関する他の問題

### イントロダクション

---

- 9.1 本章は、両ボードが予備的見解に達するほどには十分詳細に議論できていない問題についての簡単な概要を提供する。両ボードは公開草案を公表する前にこれらの問題を解決する必要がある。本章では以下について議論する。
- (a) 当初認識の時期
  - (b) セール・アンド・リースバック取引
  - (c) 初期直接費用
  - (d) サービス契約を含むリース
  - (e) 開示
- 9.2 また本章は、ボードが公開草案を公表する前に取り組む必要がある借手に関する他の問題について、回答者にその詳細を提供するよう求めている。

### 当初認識の時期

---

- 9.3 両ボードは、借手がリース契約から生じる資産と負債をいつ認識するのかを決定しなければならない。リース契約が締結される時点（リース開始日）からリース資産が引き渡される時点あるいは借手によって受け入れられる時点（リース期間の開始日）までの間には時間的な隔たりがあることが多い。
- 9.4 現行の会計基準においては、借手はリース期間の開始日に資産及び負債を認識する。しかし、その前（例えば、リースが締結される時点）において借手が資産及び負債の定義を満たす権利及び義務を取得する場合がある。
- 9.5 そのような場合、両ボードは以下について決定しなければならない。
- (a) 借手がそのような資産及び負債を認識するよう定めるかどうか。貸手によるリース物件の引渡前又は借手による支払の前では、契約は未履行契約であると論じることができる。通常、非金融未履行契約から生じる権利と義務は財務諸表に認識されない。
  - (b) それらの資産及び負債は総額で認識されるべきか、純額で認識されるべきか。リース締結時点からリース物件の引渡までの間における借手の権利と義務は

先渡契約から生じる権利と義務に類似している。先渡契約から生じる権利と義務は通常純額で認識される。

(c) 認識される資産と負債をどのように測定するか。

- 9.6 両ボードはまた、引渡前にリース資産の建設を要する契約をどのように会計処理するか決定しなければならない。

## セール・アンド・リースバック取引

---

- 9.7 セール・アンド・リースバック取引では、売手/借手が所有する資産を買手/貸手に売却し、その後当該同一資産をリースバックする。このような取引は、キャッシュ・フローを生み出すため、資産の所有に伴うリスクを減らすため又は簿外の資金供給を得るために締結される。
- 9.8 現行のセール・アンド・リースバック取引に係る会計処理は、リースバックの分類に依拠している。借手がリースバックをオペレーティング・リースに分類し、他の特定の条件が満たされる場合、売却に伴う利得又は損失はすべて即時認識される。リースバックがファイナンス・リースに分類される場合、借手は売却に係る利得はすべて繰り延べ、リース期間にわたって償却する。
- 9.9 米国会計基準には不動産が関連するセール・アンド・リースバック取引について追加の定めがある。SAFS 第 98 号「リースの会計処理」は、売手/借手にセール・アンド・リースバックの会計処理を認めない特定の継続的関与の形態（9.10 項に説明されている）を説明している。セール・アンド・リースバック取引がこのような条項を含んでいる場合、セール・アンド・リースバックの会計処理は認められず、当該取引は預り金方式を用いて又は金融取引として会計処理しなければならない。売却は認識されず、資産は売手としての借手の財政状態計算書に留まる。当該資産及び減価償却は継続して認識され、売却による受取金があれば負債として認識される。
- 9.10 現行の基準では、セール・アンド・リースバック取引には 2 つの構成要素がある。すなわち、売手から買手に対する資産の売却と買手/貸手から売手/借手に対する資産のリースバックである。売手/借手はそれらが組み合わされた取引によるネットの効果ではなく、それぞれの構成要素を別個に会計処理する。
- 9.11 セール・アンド・リースバック取引の会計処理は、売手/借手が資産の売却からかさ上げされた代金を受け取るのと引き換えに市場レートよりも高いリース料を支払おうとする場合があるため難しい。同様に、売手/借手は将来リース料が市場レートよりも低い場合には市場価格よりも低い資産の売却価額を受け入れることも

ある。そのため、リースバックを現行の基準に従ってファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類することは困難となっている。

9.12 両ボードは次のようなものを含む多くのアプローチをセール・アンド・リースバック取引に関して検討する予定である。

(a) セール・アンド・リースバック取引のすべてを金融取引として取り扱う。売手/借手は売却した資産の認識を中止せず、売却代金があれば負債として認識することとなる。

(b) セール・アンド・リースバック取引のすべてを売却として取り扱う。売手/借手は売却した資産の認識を中止し、使用権資産及びリース料支払義務を認識する。

(c) ハイブリッド・アプローチの採用。売手/借手はセール・アンド・リースバック取引を、特定の規準に従って売却又は金融取引として取り扱う。例えば、借手は現行の米国会計基準及び IFRS における販売の規準が満たされる場合に限って売却の認識が認められる。

9.13 セール・アンド・リースバック取引に対する売却アプローチは設例 10 で説明されている。

**設例 10**

売手/借手は残存耐用年数が 20 年であるオフィス・ビルを所有している。当該ビルの簿価は CU80 であり、公正価値は CU100 である。

売手/借手は当該ビルを買手/貸手に公正価値 (CU100) で売却し、期間 5 年、リース料は年額 CU8 (公正な市場レート) 後払いでリースバックする。

借手の追加借入利率は 10 パーセントである。支払リース料総額の現在価値は CU30 である。当該ビルの売却時点で、売手/借手は次のように認識する。

*ビル売却の認識*

(借方)	現金	100	
(貸方)	オフィス・ビル		80
(貸方)	売却利得		20

*リースバックの認識*

(借方)	使用権資産	30	
(貸方)	リース料支払義務		30

リースバックの1年目に、売手/借手は次のように認識する。

*リース料支払の認識*

(借方)	リース料支払義務	8	
(貸方)	現金		8

*利息費用の認識*

(借方)	利息費用	3	
(貸方)	リース料支払義務		3

*使用権資産の減価償却の認識*

(借方)	減価償却費	6	
(貸方)	使用権資産		6

- 9.14 セール・アンド・リースバック取引に対する金融取引アプローチは、一部の取引、例えばリースバックが当該資産の残存耐用年数の大きな部分を占めるような場合には機能するであろう。しかしリースバックが比較的短期間である場合には、金融的な取扱いは取引を忠実に表現しないであろう。両ボードが金融取引アプローチを採用すると決定する場合、両ボードは支払リース料の会計処理方法及び売却時に利得や損失を認識するのかに関するガイダンスも開発しなければならない。
- 9.15 取引が金融取引に類似する場合に資産の売却を認識することも取引の経済的実体を忠実に表現しないことになるだろう。しかし、本ディスカッション・ペーパーで提案しているリースに関する新たなアプローチにおいて、借手は取引が売却として取り扱われる場合であってもリース料支払義務を認識することとなる。
- 9.16 セール・アンド・リースバック取引のすべてに売却アプローチを採用することを両ボードが決定する場合、両ボードは一定の状況においては当該売却から生じる利得又は損失を繰り延べなければならないと結論するだろう。
- 9.17 ハイブリッド・アプローチは他の2つのアプローチの問題点のいくつかを解決するだろうが、適用は難しいだろう。
- 9.18 両ボードが売却アプローチ又はハイブリッド・アプローチの採用を決定する場合、売却代金の増減を埋め合わせるためにリースバックが市場レートと異なる取引の取扱いに関するガイダンスを開発する必要があるだろう。



## 初期直接費用

---

- 9.19 リース契約の交渉及び締結に際して借手にコストが生じることが多い。そのようなコストを初期直接費用という。IAS 第 17 号は初期直接費用をリースの交渉及び締結に直接帰属する追加費用と定義している。直接費用には手数料、弁護士費用及び内部費用が含まれる。
- 9.20 現在のところ、ファイナンス・リースを締結する際に発生する初期直接費用は借手によって資産として認識される金額に加算され、その資産とともに償却される。
- 9.21 両ボードはこのアプローチを、提案している新たなリース会計基準で維持するよう決定することができる。初期直接費用を使用権資産の簿価に含めることは、有形固定資産又は無形資産の取得に関連する費用の取扱いと整合することとなる。
- 9.22 あるいは、両ボードはそのような費用を発生時の費用として認識するよう決定することもできる。この取扱いは、企業結合で生じる取引費用の会計処理及び公正価値で当初測定される一部の金融商品の取得に際して生じる取引費用の取扱いと整合している。

## サービス契約を含むリース

---

- 9.23 リース物件の使用権に対する支払に加えて、リース契約は他のサービスに対する支払を含むことが多い。例えば不動産のリースでは、借手が保守、固定資産税及び保険の支払を求められることが多い。
- 9.24 現行のリース会計基準は、サービスに対する支払をリース料支払から区別し、最低リース料総額から除外することを定めている。これはサービスに対する支払が別個に明細処理されている場合には比較的簡単である。しかし、サービスに対する支払が別個に明細処理されていないか、サービスの提供と資産の提供が密接に関連している場合には分離が困難となる可能性がある。これは契約のリース部分がオペレーティング・リースに分類される場合にはそれほど問題ではない。なぜなら、リース料の支払及びサービスに対する支払の両方が通常は定額法ベースで損益に認識されるからである。
- 9.25 本ディスカッション・ペーパーの提案では、借手はすべてのリース契約について、サービスに対する支払とリース物件の使用権に対する支払を別個に識別することが求められることとなる。そのため両ボードは、サービスに対する支払を他のリース支払から区別するための追加的ガイダンスの必要性を検討する予定である。

## 開 示

---

- 9.26 現在のところ、リース資産及びリース負債に関する開示規定はリース物件の分類を基礎としている。
- 9.27 両ボードは、公開草案を公表する前にこれらの定めを見直し、どの定めを残すか及び追加的な開示が必要かどうかを決定する。特に、会計処理が借手の権利及び義務を完全に伝えることができない場合、オプション、変動リース料又は残存価値保証を含むリースについて追加の開示が検討されることとなる。

### 回答者への質問

#### 質問 24

本ディスカッション・ペーパーで説明されていない借手の問題で、本プロジェクトで取り組むべきものは他にありますか？そのような問題を説明してください。

## 第 10 章 貸手の会計処理

### イントロダクション

---

- 10.1 第 1 章で議論したように、2008 年 7 月に両ボードは貸手の会計処理の検討を延期し、改善された借手の会計モデルの開発に集中することを暫定的に決定した。そのため、両ボードは貸手の会計処理を詳細に議論していない。本章は、貸手について提案される新たな基準の開発過程で解決する必要がある問題のいくつかを示している。両ボードはこれらの問題のいずれについてもまだ予備的見解に達していない。両ボードは本ディスカッション・ペーパー公表後、貸手について提案される新たな基準の時期を決定する予定である。
- 10.2 本章の最初のセクションは、使用権モデルがどのように貸手に適用され得るかを高いレベルで説明している。
- 10.3 両ボードは、予備的見解に達することは求められなかったが、転リースの会計処理について議論した。したがって、本章も転リースの会計処理に関して候補となるアプローチを議論する。
- 10.4 最後に、本章は貸手についての新たな会計基準を公表する前に取り組む必要がある貸手の会計処理に関する他の問題を説明している。

### 使用権モデルの貸手への適用

---

- 10.5 使用権モデルが貸手に適用される場合、貸手はリースをファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類するよう要求されない。現行の基準は、リース物件のリスクと経済価値が移転されたかに焦点を当てているが、貸手の使用権モデルに置き換わることとなる。使用権モデルでは、貸手はリース契約から生じる資産と負債を認識する。
- 10.6 本章は使用権モデルが貸手に適用され得る 2 つの方法を説明している。第 1 のアプローチでは、貸手はリース物件（通常は物理的な資産）の一部を借手に移転したものとみなされる。第 2 のアプローチでは、リース契約は新たな権利を生み出すものとみなされ、リース物件に係る貸手の権利は不変である。

#### リース物件の一部を移転するリース契約

- 10.7 このアプローチでは、貸手はリース物件の全部又は一部を、リース期間にわたる支払を受け取る権利と交換する。また、貸手はリース期間満了時におけるリース

物件に対する権利を維持する。

- 10.8 当該交換の結果、貸手はリース物件の認識を中止し、債権（金融資産）及び残存価額資産（非金融資産）を認識する。これらの資産はそれぞれ後で更に議論する。財政状態計算書の視点からは、このモデルは現行の米国会計基準における直接金融リース及びセールスタイプ・リースのモデル並びに IFRS のファイナンス・リースに用いられているアプローチと本質的に同じである。あるいは、貸手は資産の一部だけの認識を中止し、リース料を受け取る権利に対する債権を認識することもできるだろう。
- 10.9 貸手は借手にリース資産の使用を認めるという負債を負っているとはみなされない。なぜなら、将来の経済的便益の流出を伴わないからである。経済的便益の流出はリース物件を引き渡したときに生じている。貸手はリース物件の一部を一定期間借手に対して移転している。事実上、貸手はリース期間の間当該リース物件を使用する権利を販売し、借手に対する債権を得ている。
- 10.10 このアプローチは借手の会計処理に関する両ボードの暫定的結論と整合している。3.16 項は、借手がリース物件を使用する権利は借手によって支配されている経済的資源であることを示している。この結論は、リース資産の使用権から得られる便益はリース物件から分離可能であり、貸手は借手に当該リース資産の使用を認める負債を負っていないことを示唆している。つまり、リース契約において、貸手はリース期間においてリース物件を使用する権利と引き換えに、借手に対する債権を得ている。貸手はリース期間満了後における当該リース物件に対する権利を維持している。しかし、リース期間中に当該リース物件を使用する権利はまったくくない。

#### 貸手の債権

- 10.11 リース物件が借手に引き渡されてしまえば、貸手が支払を受ける権利（債権）は無条件である。リース契約において借手が支払を免れることができるのは通常、何らかの方法で貸手がリース契約の条件に違反する場合だけである。支払を受ける権利は貸手によって支配されている（法的に強制可能である）。それは過去の事象（リース物件の引渡）から生じ、将来の経済的便益を生んでいる。
- 10.12 そのため、リース期間中に支払を受けるこの権利は貸手にとって資産の定義を満たす。

### 貸手の残存価額資産

- 10.13 リース期間満了後の期間におけるリース物件から生じる経済的便益に対する貸手の権利（残存権）は、リース契約からは生じない。むしろこの権利はリース契約の前から存在している。残存権の支配はリース物件に対する貸手の法的権利を通して成立し、それは契約上の権利の場合（貸手自体が当該リース物件の借手である場合）もあれば法的な所有権（財産権）の場合もある。このような権利が生じる過去の事象には、当該リース物件の最初の取得がある。貸手はリースの終了後、当該リース物件に対する権利を継続して支配する（貸手はその権利を放棄することは決してない）。リース期間終了後に当該リース物件を売却又は再リースすることによって貸手には更なる経済的便益が流入する。したがって、この権利は資産の定義を満たす。

### 認識の中止及び収益認識

- 10.14 このアプローチでは貸手はリース物件の一部（リース期間にわたって当該リース物件を使用する権利）を売却するため、貸手はもはやその権利を有しておらず、当該リース物件の一部又は全部の認識を中止しなければならない。
- 10.15 2008年12月、両ボードはディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」を公表した。そのペーパーは、企業の履行義務とは顧客との契約における（財やサービスのような）資産を当該顧客へ移転するという約束であると提案している。企業は約束した（財やサービスなどの）資産を当該顧客へ移転したときに履行義務を充足し、それに応じて収益を認識する。両ボードは、顧客が約束された資産の支配を獲得したときに企業は当該資産を移転することになると提案している。
- 10.16 貸手の会計処理に対するこのアプローチでは、借手に対して貸手が移転する資産はリース資産を使用するための個々の権利である。貸手はこの資産を借手に移転し借手がその支配を取得していることから、貸手は履行義務を充足しており、そのためリース物件の使用権販売を表す収益を認識することとなる。

### リース契約が生み出す新たな権利と義務

- 10.17 貸手の会計処理に対するこのアプローチは、リース物件を貸手の経済的資源として取り扱っている。貸手は借手に対してその経済的資源を使用する権利を許諾する。このアプローチでは、貸手はリース期間にわたってリース物件の支配を喪失せず、よって当該リース物件の認識を継続する。当該資産は貸手の財政状態計算

書に留まり、貸手はリース期間にわたって借手による当該リース資産の使用を認めることに責任をもつ。物価、利用可能性又は他の経済的要素に変動があるとしても、貸手はリース期間の全体にわたって引き続き契約の条件に拘束される。この義務は、将来の経済的便益の借手に対する継続した流出につながることから、負債の定義を満たす。

- 10.18 またこのアプローチは、借手の会計処理に関する両ボードの暫定的結論とも整合している。借手はリース物件の使用権を表す資産を有しており、貸手はリース期間にわたってその使用を提供する義務を表す負債を有している。
- 10.19 この義務の存在は、貸手がリース期間にわたって支払を受け取る無条件の権利を有していないことを意味すると論じることでもある。しかし、リース物件が借手に引き渡され貸手がその履行を開始していればそうではない。借手は当該リース物件を使用する無条件の権利を有している。なぜなら、貸手は借手が契約に反しない限り当該物件を借手から回収する契約上の権利を有していないからである。代わりに、貸手は支払を受け取る無条件の権利を有している。
- 10.20 事実上、リース契約は新たな権利（支払を受け取る無条件の権利）とこれに対応する負債（借手にリース物件の使用を認める無条件の義務）を生み出している。貸手はリース物件の引渡時点又はリース契約の締結時点において、リース期間にわたって支払を受け取る権利という債権を認識することとなる。
- 10.21 貸手は、借手にリース物件を引き渡してその使用を継続して認め、契約における諸条件を順守するという履行義務を負っている。貸手はリース物件の引渡時点又はリース契約の締結時点でその履行義務を負債として認識し、その義務はリース期間にわたって解消されることとなる。
- 10.22 貸手は新たな権利とそれに対応する負債を生み出すことから、貸手はリース物件の認識を中止しない。その権利と義務は貸手が当該リース物件に対して有している所有権とは別である。
- 10.23 設例 11 は借手の会計処理に対する 2 つのアプローチを説明している。

#### 設例 11

貸手は 5 年の機械装置リースを締結する。リース契約が締結される前に、当該機械装置は簿価 CU10,000 で貸手の財務諸表に計上されている。貸手はリース債権を CU9,378 と当初測定する。

この例は、履行義務はリース債権と等しく、残存価額資産は当該機械装置の簿価

とリース債権との差額に等しいと仮定している。

	リース契約はリース物件の一部を移転する	リース契約は新たな権利を生み出す
	CU	CU
機械装置	-	10,000
リース債権	9,378	9,378
残存価額資産	622	-
<b>総資産</b>	<b>10,000</b>	<b>19,378</b>
履行義務	-	9,378
<b>総負債</b>	<b>-</b>	<b>9,378</b>
<b>純資産</b>	<b>10,000</b>	<b>10,000</b>

#### 収益認識

- 10.24 収益認識に関するディスカッション・ペーパーは、約束した（財やサービスのような）資産を顧客に移転するときに企業は履行義務を充足し、それに応じて収益を認識すると提案している。
- 10.25 貸手の会計処理に対するこのアプローチでは、貸手はリース期間にわたって借手に対してサービスを提供している（リース物件を使用する継続した権利）とみなされる。そのため収益は、借手に対する履行義務を貸手が充足するのに応じて認識される（すなわち、収益はリース期間にわたって認識される）。また貸手は、リース期間にわたってその債権に利息収益も認識する。
- 10.26 両ボードは、貸手の財務収益以外の収益の認識を検討する必要がある（例えば、製造業者又は販売業者がその製品販売手段の1つとしてリースを提供するような場合）。
- 10.27 次のリース契約を考えてみよう。

**設例 12 銀行により提供されるリースによる資金調達**

銀行が顧客に対して、資産の耐用年数の相当な部分（当該資産の全耐用年数の場合もある）にわたる使用をファイナンスするリースを提供することはよくある。通常そのようなリースは、リース対象となる資産の販売を業としない貸手によって提供され、その機能は本質的に貸付者としてのものである。これらのリースで借手は、貸手がリース契約前に資産を取得するための契約の写しを受け取ることが多い。銀行/貸手はリース資産を占有することはなく（実際、銀行/貸手は一般にリース資産に触れることはない）、当該資産をリースするという法的義務は借手が当該資産を供給業者から受け入れるまで生じない。リース資産が機能しない場合においても、借手は一般に銀行/貸手に対してはいかなる権利もない。

**設例 13 リース資産の製造業者又は販売業者により提供されるリースによる資金調達**

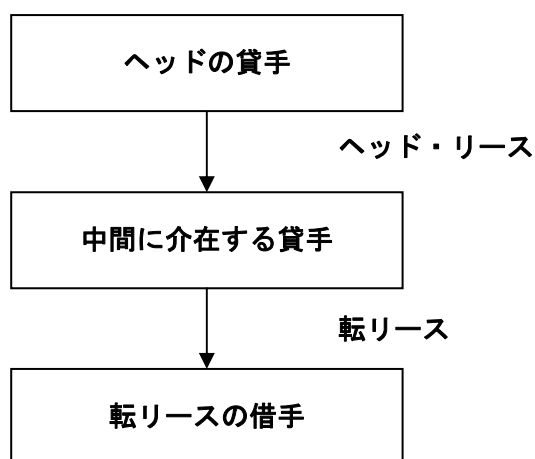
リース資産の製造業者又は販売業者が顧客に対して、資産の耐用年数の相当な部分（当該資産の全耐用年数の場合もある）にわたる使用をファイナンスするリースを提供する。この種類のリースと銀行/貸手によって提供されるリースとの主な違いの1つは、製造業者/販売業者は金融収益に加えて当該資産の製造からも利益を上げようとしていることである。

- 10.28 リースの開始時点でリース資産の認識を中止し、収益を認識することは設例 13 では適切であるが、設例 12 ではリースの開始時点では不適切であると両ボードは結論するかもしれない。取引の実質が購入/売却である場合を区別しようとするのではなく、リースの開始時点で収益を認識しなければならない場合を決定するための規準を設けることができるかもしれない。
- 10.29 両ボードは、このモデルが短期リースを提供する貸手及び不動産の貸手に対してどのような影響を与えるかを検討する必要があるだろう。
- 10.30 またボードメンバーの一部は、契約の実質が借手による購入（すなわち貸手による販売）であるリースと他の種類のリースとを区別する必要があると考えている。例えば、リース物件の所有権がリース期間の終了時点で移転する場合に、リースは販売とみることができるかもしれない。リースがリース物件の販売である場合、貸手は当該リース資産の認識を中止し、利得又は損失を認識しなければならないとそれらのボードメンバーは考えている。



## 転リース

- 10.31 企業は同一の資産について貸手と借手の両方の役割を果たす場合がある。例えば、企業は一方の当事者から機械装置をリース（ヘッド・リース）し、その後同一の機械装置を他の当事者へ転貸（転リース）することがある。



- 10.32 両ボードが貸手の会計処理と借手の会計処理の両方を含む新たな基準を公表することを決定する場合、両ボードは貸手の会計処理モデルの開発に当たって転リースに関連する問題を議論することになる。
- 10.33 しかし、貸手の会計処理に関する新たな基準を公表する前に借手の会計処理に関する新たな基準を公表することを両ボードが決定する場合、両ボードは中間に介在する貸手がどのように転リースを会計処理しなければならないかを決定する必要がある。
- 10.34 中間に介在する貸手の会計処理を取り扱う 3 つの候補となる方法を両ボードは議論したが、予備的見解には達しなかった。両ボードには次の選択肢がある。
- (a) 転リースに対する現行の貸手の会計基準をどのように適用するかに関する追加のガイダンスを提供する。
  - (b) ヘッド・リースを新たな基準の範囲から除外する。
  - (c) 転リースについてだけ貸手の使用权モデルを開発する。

### 転リースに対する現行の貸手の会計基準の適用に関する追加ガイダンスの提供

- 10.35 両ボードは、中間に介在する貸手が転リースを現行の貸手の会計基準（IAS 第 17 号及び SFAS 第 13 号）に従って処理するよう定めることができるだろう。しかし

このアプローチは、多くの問題を生じることだろう。なぜなら、ヘッド・リース（本ディスカッション・ペーパーで提案されている借手の会計処理モデル）と転リース（現行の貸手の会計基準）とで異なる会計モデルが適用されることとなるからである。

10.36 両ボードは現行の貸手の会計基準を転リースに適用することには主に 4 つの問題があることを認識した。

(a) リース分類のテストをどの資産に適用するか決定。当該テストは使用権資産に適用すべきか、それとも基礎となるリース物件に対して適用すべきか？

(b) 分類の不整合。現行のリース分類テストを転リースに適用すると、リース物件の実質的にすべてのリスクと経済価値を移転するようなリースがオペレーティング・リースとして分類されるような結果を招く可能性がある。

(c) 転リースがファイナンス・リースに分類される場合の測定における不整合。中間に介在する貸手が認識する使用権資産及びリース債権は、異なる基礎によって測定されることになる。

(d) 転リースがオペレーティング・リースとして分類される場合の損益計算書のミスマッチ。これは、中間に介在する貸手において生じる転リースからのリース料収益と、中間に介在する貸手が認識するヘッド・リースのリース料支払義務に係る利息費用との間のミスマッチによって生じる。

10.37 このような問題のため、転リースに対する現行基準の適用方法に関する追加のガイダンスを提供することを両ボードは決定するかもしれない。あるいは、両ボードは追加の開示を定めることを決定することもできるだろう。

10.38 転リースに対する現行基準の適用方法に関する追加のガイダンスを提供することの主な利点は、類似の取引が同じように会計処理されることを確実にすることである。つまり貸手はすべてのリースを、リース資産を購入によって取得したのかヘッド・リースによって取得したのかによらず、同じように会計処理することになる。

### 新たな基準の範囲からのヘッド・リースの除外

10.39 両ボードがヘッド・リースを新たな借手の会計基準の範囲から除外することを決定する場合、中間に介在する貸手はヘッド・リースを（借手として）現行の借手の会計基準に従って会計処理することとなる。これは現行の転リースの会計処理

を変更しない。中間に介在する貸手は使用権資産及びリース料支払義務を認識しない。代わりに、中間に介在する貸手はヘッド・リースをファイナンス（キャピタル）・リース又はオペレーティング・リースに分類する。ファイナンス・リースとしての分類は、中間に介在する貸手の財務諸表に資産及び負債を生じるが、オペレーティング・リースの場合には生じない。転リースもまたオペレーティング・リース又はファイナンス・リースに分類される（米国会計基準においてはオペレーティング・リース、セールスタイプ・リース、直接金融リース又はレバレッジド・リース）。

10. 40 新たな借手の会計基準の範囲からヘッド・リースを除外することは、現行の基準を転リースに適用することに関連する多くの問題を解消することになり、利用者が精通しているため適用が容易となるだろう。しかし、このアプローチには次のような難点がある。

(a) 類似の取引が異なって会計処理されるため、財務諸表の利用者にとっての比較可能性が減少する。転リースの対象となるリースはそうではないリースとは異なって会計処理されるだろう。

(b) オペレーティング・リースに分類されるヘッド・リースから生じる資産と負債は、財政状態計算書に認識されない。これは中間に介在する貸手の資産と負債を過小評価することとなる。

(c) ヘッド・リースの会計処理にオペレーティング・リースを維持することは、組成の機会を提供する場合がある。

(d) 転リースがヘッド・リースの後に締結される場合、どのようにこのアプローチを機能させられるのか不明確である。

### 転リースに特化した貸手の使用権モデルの開発

10. 41 現行の会計基準を転リースに適用することに関連する多くの問題は、貸手が転リースに使用権資産モデルを適用すれば避けることができるだろう。中間に介在する貸手は、ヘッド・リースにおける使用権資産及びリース料支払義務を認識することとなる。中間に介在する貸手は転リースをファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類することを求められない。代わりに中間に介在する貸手は、転リースの借手のリース料支払義務を反映する債権を認識することとなる。

10. 42 このアプローチには次のような利点がある。

(a) 中間に介在する貸手は、リースをファイナンス・リース又はオペレーション

グ・リースに分類する必要がない。

- (b) 中間に介在する貸手によって、同じ概念モデルがヘッド・リースと転リースの両方に対して適用される。これは財務諸表の利用者にとって理解が容易である。

10.43 しかしこのアプローチには難点がある。

- (a) 類似の取引が異なって会計処理される。例えば、車両の貸手は一部の車両を購入し、残りをリースすることを選択するかもしれない。このアプローチでは、貸手に所有されている車両のリースは IAS 第 17 号及び SFAS 第 13 号によって会計処理されることとなる。それ自体がリースされている車両のリースは、使用権資産モデルによって会計処理されることとなる。これは財務諸表の利用者にとっての比較可能性を減少させる。

- (b) 両ボードは、本章で説明した貸手の会計処理に関連する多くの問題を（少なくとも高いレベルでは）解決する必要がある。その中にはいつ使用権資産の認識を中止するのか、及びいつ転リースから生じる収益を認識するのかの問題が含まれている。

- (c) 中間に介在する貸手の債権の測定が転リースの借手のリース料支払義務を反映する場合、それは期間オプション、購入オプション、変動リース料及び残存価値保証から生じるキャッシュ・フローを含む場合がある。両ボードはこれが適切なかどうかを決定する必要がある。

10.44 両ボードが貸手の会計処理に関する新たな基準を公表する前に新たな借手の会計基準を公表することを決定する場合、両ボードはこれらのアプローチのそれぞれを更に分析する。

## 貸手に関する他の検討事項

---

10.45 貸手の使用権モデルが開発される場合、次の問題も解決する必要がある。

- (a) 投資不動産（後でさらに議論する）
- (b) 当初及び事後測定
- (c) オプション付のリース
- (d) 変動リース料及び残存価値保証
- (e) レバレッジド・リース（米国会計基準）

(f) 表示

(g) 開示

## 投資不動産

- 10.46 投資不動産とは、賃貸収益又は資本増価を目的として保有する土地又は建物である。投資不動産に関する米国会計基準と IFRS の会計処理は異なっている。IFRS は公正価値オプションを有しているが、米国会計基準にはない。
- 10.47 投資不動産は IAS 第 17 号の測定規定から除外されており、IAS 第 40 号「投資不動産」に従って会計処理される。IAS 第 40 号では、投資不動産の所有者は投資不動産を原価又は公正価値で計上することが認められている。公正価値モデルは投資不動産を公正価値で計上することを要求している。投資不動産の公正価値の変動から生じる利得又は損失は損益に認識される。原価モデルにおいて投資不動産はその耐用年数にわたって減価償却される。IAS 第 40 号は原価で計上されている投資不動産の公正価値を開示することを定めている。米国会計基準において、投資不動産は SFAS 第 13 号に従って会計処理される。
- 10.48 投資不動産を公正価値で計上することを認めることは、それを原価で計上することを求めることよりもより役立つ情報を財務諸表の利用者に提供するかもしれない。投資不動産を公正価値で計上することを認める会計モデルを、そうすることを認めない会計モデルで置き換えることは、財務報告の改善とはならないと主張する者がいる。またある者は、リース物件（例えば建物）を 2 つの資産（債権及び残存価額に対する権利）で置き換える使用权モデルは財務諸表の利用者にとって関連性がないと主張する。
- 10.49 したがって提案される新たな貸手の会計処理は、投資不動産を有する貸手の使用权モデルに変更を加えるべきかどうか、あるいは投資不動産をリース・プロジェクトの範囲から除外すべきかどうかについて対処する必要があるだろう。そのような資産に内在する性質についての情報を与えつつ、IAS 第 40 号で提供される公正価値の情報を維持するようなモデルを考案することが課題である。

**回答者への質問**

**質問 25**

リースにおいて、リース料を受け取る貸手の権利は、資産の定義を満たすと考えますか？その理由を説明してください。

**質問 26**

本章は使用权モデルにおいて、貸手の会計処理に関する 2 つの候補となるアプローチを説明しました。すなわち、(a) 貸手によるリース物件の認識の中止又は(b) 貸手による履行義務の認識、です。これら 2 つのアプローチのどちらをあなたは支持しますか？その理由を説明してください。

**質問 27**

貸手がリースの開始時点において収益を認識することが適切である場合を、両ボードは検討すべきですか？その理由を説明してください。

**質問 28**

投資不動産の会計処理は、貸手の会計処理に関して提案している新たな基準の範囲に含まれるべきでしょうか？その理由を説明してください。

**質問 29**

両ボードが検討すべき貸手の会計処理に関する問題で、本ディスカッション・ペーパーで説明されていないものはありますか？そのような問題を説明してください。

## 付録 A : 回答者への質問の要約

### 第 2 章 : リース会計基準の範囲

---

#### 質問 1

提案している新たなリース会計基準の範囲は、現行のリース会計基準の範囲に基づくことを両ボードは暫定的に決定しました。あなたはこの提案アプローチに同意しますか？提案アプローチに同意しない場合、提案している新たな基準の範囲をどのように定義するか説明してください。

#### 質問 2

提案している新たな基準は非中核資産のリース又は短期リースを除外すべきでしょうか？理由を説明してください。提案している新たな基準の範囲から除外されるリースをどのように定義するのか説明してください。

### 第 3 章 : リース会計に対するアプローチ

---

#### 質問 3

あなたは単純なリース契約から生じる権利と義務並びに資産と負債に関する両ボードの分析に同意しますか？同意しない場合、理由を説明してください。

#### 質問 4

両ボードは、次の項目を認識することを借手に要求する借手の会計処理のアプローチを採用すると暫定的に決定しました。

- (a) リース期間にわたってリース物件を使用する権利を表す資産（使用权資産）
- (b) リース料の支払義務という負債

付録 C は両ボードが却下した会計アプローチの候補の一部を示しています。あなたはここで提案しているアプローチを支持しますか？代替的なアプローチを支持する場合、そのアプローチを示し、なぜそれを支持するのか説明してください。

#### 質問 5

両ボードは、リース契約に対して構成要素アプローチを採用しないことを暫定的に決定しました。代わりに、両ボードは、借手が次の項目を認識するアプローチを採用することを暫定的に決定しました。

- (a) オプションによって取得する権利を含む単一の使用権資産
- (b) 変動リース契約及び残存価値保証から生じる義務を含む単一のリース料支払義務

あなたはここで提案しているアプローチを支持しますか？支持しない場合、その理由は何ですか？

## 第4章：当初測定

---

### 質問6

借手のリース料支払義務を、借手の追加借入利率を用いて割り引いた、支払リース料総額の現在価値で測定するという両ボードの暫定的結論に同意しますか？同意しない場合その理由、及びあなたはどのように借手のリース料支払義務を当初測定するかを説明してください。

### 質問7

借手の使用権資産を原価で当初測定するという両ボードの暫定的結論に同意しますか？同意しない場合その理由、及びあなたはどのように借手の使用権資産を当初測定するかを説明してください。

## 第5章：事後測定

---

### 質問8

リース料支払義務及び使用権資産の両方について、償却原価ベースのアプローチを採用することを両ボードは暫定的に決定しました。あなたはこの提案アプローチに同意しますか？両ボードが提案するアプローチに同意しない場合、あなたが望ましいと考える事後測定のアプローチ及びその理由を説明してください。

### 質問9

新たなリース会計基準は、借手がそのリース料支払義務を公正価値で測定する選択を認めるべきでしょうか？その理由を説明してください。

### 質問10

追加借入利率の変動を反映するために、借手がリース料支払義務を見直すように定めるべきでしょうか？その理由を説明してください。追加借入利率の変動に伴うリース料支払義務の見直しを定めると両ボードが決定する場合、その見直しは各報告日に行われるべきでしょうか、それとも予想キャッシュ・フローに変動がある場合に限るべきでしょうか？



その理由を説明してください。

#### 質問 11

両ボードは予備的見解を形成する過程で、リース料支払義務に関する具体的な会計処理を定めることを決定しました。両ボードのもう 1 つの選択肢は、借手が現行の金融負債のガイダンスに従ってリース料支払義務を会計処理するように定めることでした。あなたは両ボードが提案しているアプローチに同意しますか？同意しない場合、理由を説明してください。

#### 質問 12

一部のリースについて、使用权資産の価値の減少は償却費あるいは減価償却費としてではなく、リース費用として損益計算書に記載されるべきであると一部のボードメンバーは考えています。あなたはこのアプローチを支持しますか？その場合、どのリースに適用しますか？その理由を説明してください。

### 第 6 章：オプション付のリース

---

#### 質問 13

借手は、特定のリース期間についてのリース料支払義務を認識しなければならない、と両ボードは暫定的に決定しました。すなわち、5 年の延長オプション付の 10 年リースにおいては、借手はその債務が 10 年の賃料支払義務なのか 15 年の賃料支払義務なのかを決定しなければなりません。リース期間は最も発生可能性の高いリース期間でなければならないと両ボードは暫定的に決定しています。

あなたはここで提案しているアプローチを支持しますか？

提案しているアプローチに同意しない場合、あなたが支持する代替的なアプローチ及びその理由を説明してください。

#### 質問 14

新たな事実又は状況を基礎として、各報告日において借手がリース期間を再評価するように定めることを両ボードは暫定的に決定しました。リース期間の再評価から生じるリース料支払義務の変動は、使用权資産の簿価の調整として認識しなければなりません。

あなたはここで提案しているアプローチを支持しますか？

提案しているアプローチに同意しない場合、あなたが支持する代替的なアプローチ及びその理由を説明してください。

リース期間の再評価を求めることは、財務諸表の利用者にとってより役立つ情報を提供しますか？

理由を説明してください。

#### **質問 15**

購入オプションは、リースを延長又は終了するオプションと同様に会計処理されなければならないと両ボードは暫定的に決定しました。

あなたはここで提案しているアプローチに同意しますか？

提案しているアプローチに同意しない場合、あなたが支持する代替的なアプローチ及びその理由を説明してください。

### **第 7 章：変動リース契約及び残存価値保証**

---

#### **変動リース**

#### **質問 16**

借手のリース料支払義務には変動リース契約における支払額を含まなければならないと両ボードは提案しています。

あなたはここで提案しているアプローチを支持しますか？提案しているアプローチに同意しない場合、あなたが推奨する代替的なアプローチ及びその理由を説明してください。

#### **質問 17**

IASB は、借手のリース料支払義務の測定は確率加重された変動支払リース料の予測値を含まなければならないと暫定的に決定しました。FASB は、借手は変動リースを最も発生可能性の高い支払リース料に基づいて測定しなければならないと暫定的に決定しています。借手は、可能性のある事象の幅を考慮することによって、最も発生可能性の高い金額を決定することとなります。しかし、この測定値は起こり得る事象の確率加重された合計と必ずしも等しくはならないでしょう。

借手のリース料支払義務の測定に対するどちらのアプローチをあなたは支持しますか？その理由を説明してください。

#### **質問 18**

リースが消費者物価指数やプライム・レートのような指標やレートの変動に依拠している

場合、借手はリースの開始日における指標又はレートを用いて、リース料支払義務を測定しなければならないと FASB は暫定的に決定しました。

あなたはここで提案しているアプローチを支持しますか？その理由を説明してください。

### 質問 19

見積変動支払リース料の変動に応じて借手がリース料支払義務を再測定するよう定めることを両ボードは暫定的に決定しました。

あなたはここで提案しているアプローチを支持しますか？支持しない場合、その理由を説明してください。

### 質問 20

見積変動支払リース料の変動から生じる借手のリース料支払義務のすべての変動を認識するため、2つのアプローチの候補を両ボードは議論しました。

- (a) 負債の変動を損益で認識する
- (b) 負債の変動を使用権資産の簿価の修正として認識する

これら2つのアプローチのどちらをあなたは支持しますか？その理由を説明してください。どちらのアプローチも支持しない場合、あなたが好ましいと考える代替的なアプローチ及びその理由を説明してください。

## 残存価値保証

### 質問 21

変動リース及び残存価値保証に関する認識及び測定の定めは同じでなければならないと両ボードは暫定的に決定しました。特に、残存価値保証をリース契約から区分し、デリバティブとして会計処理することは定めないことを両ボードは暫定的に決定しました。

あなたはここで提案しているアプローチに同意しますか？同意しない場合、あなたが推奨する代替的なアプローチ及びその理由を説明してください。

## 第 8 章：表示

---

### 質問 22

借手のリース料支払義務は財政状態計算書において区分表示されるべきでしょうか？その理由を説明してください。

どのような追加的情報が区分表示によって提供されることとなるでしょうか？

### 質問 23

本章は財政状態計算書における使用権資産の表示について 3 つのアプローチを説明しています。

財政状態計算書において使用権資産はどのように表示されるべきでしょうか？

その理由を説明してください。

(もしあるとすれば) それぞれのアプローチにおいて、どのような追加的開示が必要と考えますか？

## 第 9 章：借手に関する他の問題

---

### 質問 24

本ディスカッション・ペーパーで説明されていない借手の問題で、本プロジェクトで取り組むべきものは他にありますか？そのような問題を説明してください。

## 第 10 章：貸手の会計処理

---

### 質問 25

リースにおいて、リース料を受け取る貸手の権利は、資産の定義を満たすと考えますか？その理由を説明してください。

### 質問 26

本章は使用権モデルにおいて、貸手の会計処理に関する 2 つの候補となるアプローチを説明しました。すなわち、(a) 貸手によるリース物件の認識の中止又は (b) 貸手による履行義務の認識、です。これら 2 つのアプローチのどちらをあなたは支持しますか？その理由を説明してください。

**質問 27**

貸手がリースの開始時点において収益を認識することが適切である場合を、両ボードは検討すべきですか？その理由を説明してください。

**質問 28**

投資不動産の会計処理は、貸手の会計処理に関して提案している新たな基準の範囲に含まれるべきでしょうか？その理由を説明してください。

**質問 29**

両ボードが検討すべき貸手の会計処理に関する問題で、本ディスカッション・ペーパーで説明されていないものはありますか？そのような問題を説明してください。

## 付録 B： 現行のリース会計基準の範囲

- B1 両ボードの予備的見解は、提案している新たなリース会計基準の範囲を現行のリース会計基準の範囲に基づかせるというものである。本付録は現行基準の範囲との類似点や相違点を説明している。両ボードは新たなリース会計基準を公表する前に、範囲に関する相違点を調整することとしている。

### IAS 第 17 号及び SFAS 第 13 号の類似点

---

- B2 リースという用語は、契約当事者間における幅広い範囲の取り決めが対象となるように用いられている。IAS 第 17 号及び SFAS 第 13 号はいずれもリースを、資産の使用権を一定期間にわたって貸手が借手に対して移転する取り決めと定義している。資産の使用権を契約当事者の一方から他方へ移転しないサービス契約はリースではない。
- B3 以下の項で述べている例外を除いて、一定期間にわたって資産の使用権を移転する取り決めは、たとえ当該リース資産の運用や保守に関連して貸手によるサービス提供が相当程度必要であるとしても、現行基準の範囲にある。
- B4 両基準は、その範囲から次を除いている。
- (a) 鉱物、石油及び天然ガスなどの天然資源の探索又は使用のリース
  - (b) 映画、演劇、原稿、特許及び著作権などのライセンス契約
- B5 また、ファイナンス・リースにおいて借手が保有している生物資産（生きた植物又は動物）及びオペレーティング・リースにおいて貸手が提供する生物資産は、IAS 第 41 号「農業」及び AICPA 意見書第 85-3 号「農業生産者及び農業協同組合の会計処理」に従って会計処理される。

### IAS 第 17 号及び SFAS 第 13 号の相違点

---

- B6 IAS 第 17 号及び SFAS 第 13 号の範囲には、いくつかの重要な相違点がある。
- B7 SFAS 第 13 号は有形固定資産（土地及び償却性資産）の使用権を移転する契約にだけ適用される。IAS 第 17 号はリースを資産の使用権と定義している。したがって、IAS 第 17 号の範囲は SFAS 第 13 号の範囲よりも広く、無形資産の一部のリースも

含んでいる。

- B8 借手が保有している不動産で投資不動産として会計処理されているもの及びオペレーティング・リースにおいて貸手が提供している投資不動産は、IAS 第 17 号ではなく IAS 第 40 号に従って会計処理される。一方、SFAS 第 13 号はすべての投資不動産のリースに適用される。

## 契約にリースが含まれるか否かの判断

- B9 1 つ又は一連の取引からなる契約の多くはリースという法的形態をとってはいないが、それにもかかわらず資産の使用権を移転している。IFRIC 第 4 号及び EITF 第 01-8 号はいずれも、契約の実質を考慮することを定め、そのような契約がリースであるために、あるいはリースを含むために、それぞれ IAS 第 17 号及び SFAS 第 13 号の対象として会計処理すべきであるかについてのガイダンスを提供している。
- B10 ある契約がリースであるか、あるいはリースを含むかを定めるに当たって、IFRIC 第 4 号及び EITF 第 01-8 号はいずれも、次を評価するよう定めている。
- (a) 契約の履行が特定の資産（非明示的に特定されている資産を含む）の使用に依存しているかどうか。
- (b) 契約が資産の使用権を移転しているかどうか。
- B11 IFRIC 第 4 号は資産の使用権を、借手に対して「原資産の使用を支配する権利」を移転する取り決めと定義している。原資産の使用を支配する権利は、次のいずれかの条件が満たされるときに移転される。
- (a) 購入者は、望み通りに当該資産を運用する能力又は権利を有しているか、あるいは他者に指示して望み通りに当該資産を運用させる能力又は権利を有していると同時に、当該資産から無視できないほどのアウトプット又は他の効用を得ているか又は支配している。
- (b) 購入者は、原資産に対する物理的なアクセスを支配する能力又は権利を有していると同時に、当該資産から無視できないほどのアウトプット又は効用を得ているか又は支配している。
- (c) 契約期間中において、当該資産によって生産又は生成されるものから無視できないほどのアウトプット又は効用を得る購入者以外の単一又は複数の当事者が存在する可能性はほとんどなく、当該アウトプットに対して購入者が支

払う価格はアウトプット単位当たりで契約上固定されておらず、またアウトプットの引渡時点における当該アウトプットの市場単価とも等しくないということが、事実及び状況から示唆されている。

B12 EITF 第 01-8 号も同様に、原資産の使用を支配する権利を定義している。

B13 そのような契約の例には、(これに限られないが) 多くの場合、次を含む。

- (a) アウトソース契約
- (b) テイク・オア・ペイ及び同様のエネルギー契約
- (c) 輸送契約

## 取引の実質の評価

---

B14 リース契約の形態は大きく異なり得るため、評価が困難となる可能性がある。SIC 第 27 号は、次の判断に関する追加のガイダンスを提供している。

- (a) 一連の取引がリンクしているかどうか、また、それらは区別して会計処理されるべきかどうか
- (b) 契約がリースの定義を満たすかどうか

B15 SIC 第 27 号は、法的にリースの形態をとるものが含まれる一連の取引はリンクしており、経済効果の全体を一連の取引全体と関係なく理解することができない場合には、単一の取引として会計処理しなければならないとしている。EITF 第 01-8 号は同様に、同一又は関連する当事者と同時又はほとんど同時に締結された別個の契約はパッケージとして取引されたものと推定し、十分な反証がなければ単一の契約として評価しなければならないとしている。

B16 また SIC 第 27 号は、契約が実質的にリースを含まないかもしれないことを個別に示す指標も提供している。例えば、

- (a) 企業が所有に係るすべてのリスクと経済価値を維持し、原資産に対して契約締結前と実質的に同じ使用权を維持している。
- (b) 契約の主な理由が、特定の税効果を得るためであり、資産の使用权を移転することではない。
- (c) 契約条件にオプションが含まれており、その行使がほとんど確実である（例えば、ディープ・イン・ザ・マネーの状態にあるプット・オプション）。



これに相当する米国会計基準のガイダンスはない。

- B17 企業は、取引の実質を判断するに当たって、契約のすべての側面を適用し、評価し、比較考量することが求められている。

## 付録 C： 両ボードによって否決された他のアプローチ

- C1 本ディスカッション・ペーパーで説明している使用权アプローチを開発する過程で、両ボードは他の候補となる会計モデルを議論した。それらのアプローチは現行基準に関連する問題の多くを解決できないため、両ボードによって否決された。本付録はそれらの否決されたアプローチを説明している。

### 資産全体アプローチ

---

#### 本アプローチの説明

- C2 資産全体アプローチは、リース期間にわたってリース物件は借手の支配下にあるという仮定に基づいている。そのため本アプローチはリース物件を借手の資産として認識し（リース期間における経済的便益に対する権利とリース満了時における当該資産の占有の両方）、実質的に当該資産の経済価値を全部認識する。
- C3 これらの資産に対応して、借手は 2 つの負債を認識する（リース期間にわたる支払に関する負債とリース期間満了時に当該資産を返還する借手の義務を表す負債）。リース期間が実質的にリース物件の予想耐用年数のすべてにわたる場合、リース期間満了時に当該物件を返還する義務は比較的重要性がない。しかしより短期のリースでは、返還義務はより重要であろう。
- C4 財務諸表の利用者の中には、このアプローチが企業間の比較可能性を向上させると主張する者がいる。例えば、航空機をリースしている航空会社は本アプローチにおいて、その航空機を購入している航空会社と同様の資産を認識する。それら航空会社はどちらも航空機を財政状態計算書で認識することとなる。また、航空機を購入している航空会社が当該購入を負債で賄っている場合、どちらの航空会社も同じような金額を損益に認識することとなる。

#### 否決の理由

- C5 両ボードは、資産全体アプローチを次のような理由で否決した。
- (a) 資産をリースしている企業は、資産を購入している企業とは非常に異なった経済状態にある。短期リースによって資産をリースしている企業は、資産を購入している企業に比べて、より柔軟に資本水準を減少させることができる。資産全体アプローチではこの柔軟性を反映できない。

- (b) 本アプローチを支持するごく少数の者は、本アプローチを非常に短期のリースに適用すべきであると主張するだろう。また、一部の者は非中核資産に対しては適用すべきではないと主張するだろう。したがって、資産全体アプローチによって会計処理すべきリースを定義することは困難となる可能性が高い。
- (c) 本アプローチは借り手の資産を過大評価する。借手が認識する資産（リース物件自体の全価値）は、リース期間満了後において当該資産を使用することから得られる経済的便益（借手が取得しない権利）を含んでいる。
- (d) リース物件自体を返還する借手の義務が負債として認識されるため、本アプローチでは借手の負債が過大評価される。リース期間満了後に借手はリース物件に対していかなる権利も有さないで、リース物件が返還される際には借手からなんら経済的便益の流出もない。

## 未履行契約アプローチ

---

### 本アプローチの説明

- C6 本アプローチは、すべてのリースを未履行契約として取り扱う。これはリース物件を使用する借手の権利はリースの支払を条件としているという仮定に基づいている。同様に借手の支払義務は、貸手が借手に当該資産の使用をリース期間にわたって認めることを条件としていると仮定されている。
- C7 したがって、借手はリースに関して資産又は負債をまったく認識しない。支払わなければならない金額を含む借手のリース契約についての情報は、財務諸表に開示される。したがって、未履行契約アプローチは、現行の会計基準において用いられているオペレーティング・リース・モデルに類似している。

### 否決の理由

- C8 両ボードは未履行契約アプローチを否決した。なぜなら、本アプローチは、リースにおいて識別される資産及び負債（すなわち、借手がリース物件を使用する権利及びその権利に関して支払う義務）を認識できないからである。これは、現行のリース会計モデルの弱点として最も一般的に指摘されているものである。財務諸表の利用者は、現行のオペレーティング・リース会計モデルにおいて認識されない資産や負債を認識するために、借手の財務諸表を日常的に調整している。

## 現行基準で採用されているアプローチ

---

### 本アプローチの説明

- C9 現行のリース基準は、ハイブリッド・モデルを採用している。リースは、リース物件の所有に係るほとんどすべてのリスクと経済価値が借手に移転するかどうかによって、ファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類される。借手はファイナンス・リースを、リース物件の購入と実質的に同等なものとして取り扱う。したがって借手は資産を認識するとともに、リース期間にわたって支払をするという負債も認識する。オペレーティング・リースに分類されるリースは、未履行契約として会計処理される。

### 否決の理由

- C10 両ボードは、次のような理由からこのアプローチを否決した。
- (a) リースがオペレーティング・リースに分類される場合、借手は識別される資産及び負債を認識できない。短期のリースであっても、借手に対して、リース物件を使用する権利及び対応するその権利に対する支払義務を移転する。
  - (b) 2モデル・アプローチは、経済的に類似の取引が非常に異なって会計処理される可能性があることを意味している。
  - (c) ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの間の境界線を、原則に基づいた方法で定義することは困難である。