

IASB 公開草案「リース」の概要

1. 改正の背景

- 公開草案の目的
借手及び貸手が、リースから生じるキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に関する情報を、財務諸表の利用者に提供すること。
- 改正のスケジュール（IASB 及び FASB 共通）
公開草案（以下、ED）：コメント期限は 12 月 15 日。
今 後：フィールド・ワークを含めたアウトリーチ活動を実施予定。
2011 年第 2 四半期に最終基準化を予定。

2. 公開草案における主な改正点

（現行の会計基準の問題点）

- オペレーティング・リースの会計処理は、リースに関する資産と負債を過小に計上する（understate）結果となっている
 - ✓ 多くの財務諸表利用者は、オペレーティング・リースを借手の資産及び負債としてオン・バランス処理すべきであると考えている。
 - ✓ 多くの財務諸表利用者は、借手の財務諸表にオペレーティング・リースの影響を調整している。
- オペレーティング・リースとファイナンス・リースの分類が存在する
 - ✓ 経済的に類似した取引が、異なって処理される可能性がある。
 - ✓ 財務諸表作成者にとってストラクチャリングの機会が多い。

（公開草案の提案）

- すべてのリース契約から生じる資産と負債をオン・バランス処理する
 - ✓ 財務諸表利用者は、リース取引について財務諸表に表示されている金額を調整する必要がなくなる。
- 借手は大部分のリース契約について同一の会計処理を適用する
 - ✓ 企業間の財務諸表比較可能性を高める
 - ✓ 財務諸表作成者にとってストラクチャリングの機会が減少する
- 貸手は、原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを留保しているかどうかに基づき、履行義務アプローチ又は認識中止アプローチにより会計処理を行う。

3. リースの範囲

(1) リースの定義

リース（lease）とは、特定の資産（原資産）を使用する権利が、一定期間にわたり、対価と交換に移転される契約をいう（Appendix A 参照）。

(2) ED の範囲に含まれない取引（第5項）

- ✓ 無形資産のリース（IAS 第38号「無形資産」参照）
- ✓ 鉱物、石油、天然ガス等の探査又は使用のためのリース（IFRS 第6号「鉱物資源の探査及び評価」参照）
- ✓ 生物資産のリース（IAS 第41号「農業」参照）
- ✓ リースの契約締結日と開始日との間のリースが、不利な契約に該当する場合（IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」参照）

(3) サービス要素とリース要素を含む契約（第6項）

ED は、サービス要素とリース要素を含む契約に適用される。ただし、次の場合を除く。

- ✓ 借手及び貸手は、区別できる（distinct）サービス要素については、公開草案「顧客との契約から生じる収益」を適用して会計処理を行う。
- ✓ 貸手は、認識中止アプローチを適用する場合、区別できないサービス要素についても分離して（separate）、公開草案「顧客との契約から生じる収益」を適用する。（IASB のみの提案）

(4) 原資産の売買となる契約（第8項）

ED は、次のような原資産の売買を表す契約には適用されない。このような契約は、他の IFRS（特に IAS 第18号「収益」）に含まれ、原資産の売買として処理される。

契約の内容	説明
企業が、原資産に対する支配及び原資産に関連するリスクと便益のうちごくわずかなものを除くすべてを、他の企業に移転する結果となる契約（ ）	企業は通常、次の場合に原資産の支配を他の企業に移転している (a) 契約期間終了時に、自動的に所有権が移転するもの (b) 割安購入オプションが含まれているもの
リースで定められていた購入オプションを借手が行使した後のリース	このようなオプションが行使された時に、契約はリースではなくなり、（借手による）購入又は（貸手による）売却

（ ）この決定はリースの契約締結時に行われ、その後は見直しはされない。

(5) 投資不動産（第7項）

EDは、リースにより保有する投資不動産に適用される。

ただし、

- 貸手は IAS 第 40 号に従って公正価値で測定されている投資不動産のリースには、EDではなく、IAS 第 40 号を適用しなければならない。
- 借手は、使用権資産を IAS 第 40 号における公正価値モデルに従って測定することができる。

4. 借手の会計処理

(1) 認識及び当初測定

全般事項

- ✓ リース料を支払う債務を負債として認識する（リース料支払債務）
- ✓ 原資産（underlying asset）を使用する権利を資産として認識する（使用権資産）

リース料支払債務の当初認識額	リース料の割引現在価値
使用権資産の当初認識額	リース料支払債務の金額 + 借手に発生した当初直接費用

リース料（第13項、第14項）

リース期間の決定	延長オプション又は解約オプションの影響を考慮して、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる（more likely than not）最長の起こり得る期間として決定される（以下の設例参照）。
リース料の算定範囲	リース料には次のもの見積り額が含まれる。 (a)変動リース料 (b)残価保証により貸手に支払われる金額 (c)期間オプションのペナルティによる貸手への支払額

（設例：B17項）

前提条件

- (1) 解約不能のリース期間 10年
- (2) 借手は、リース期間（10年）終了時に5年間更新するオプションを有する。また、リース期間（15年）終了時に5年間更新するオプションを有する。
- (3) 借手は、各リース期間となる発生確率を以下のように見積もっている。
 - 10年となる確率 40%

- 15年となる確率 30%
- 20年となる確率 30%

上記からリース期間は以下のように決定される。

- リース期間は少なくとも10年になるといえる。リース期間が15年以上となる確率は60%であるが、20年以上となる確率は30%である。
- したがって、15年が、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長のリース期間であり、リース期間となる。

割引率（第12項(a)）

借手の追加借入利率、又は、容易に算定できる場合には、貸手が借手に課している利率を用いる。

(2) 事後測定

一般的な事後測定

リース料支払債務	実効金利法を用いた償却原価で測定する
使用权資産	償却原価で測定する。次のいずれかの短い期間にわたって、定期的に償却する。 (a)リースの開始日からリース期間の終了時までの期間 (b)原資産の耐用年数

リース債務の見直し（第17項、第18項）

事実又は状況により前報告期間からリース料支払債務に重要な変動があることが示唆されている場合、借手は、次のように、リース料支払債務の帳簿価額を見直さなければならない。

リース期間の見直しについて	リース料支払債務の変動を反映するように使用権資産を修正する。 Dr. 使用権資産 × × Cr. リース料支払債務 × ×
以下の見積り額の見直しについて ・ 変動リース料 ・ 期間オプションのペナルティ ・ 残価保証による予想支払額	見直しによるリース料支払債務の変動額について (a) 当該変動が当期又は過去の期間に関係している範囲で、純損益に認識する。 (b) 当該変動が将来の期間に関係している範囲で、使用権資産の修正として認識する。 Dr. 使用権資産 × × Cr. リース料支払債務 × × リース費用 × × 例えば、リース料が借手の売上高に左右される場合には、当期又は過去の期間の売上に係る変動は純損益に認識され、一方、将来の売上の予想に係る変動は使用権資産の修正として認識される。

使用権資産の減損（第20項）

借手は各報告日に、IAS 第36号「資産の減損」を適用して、使用権資産が減損しているかどうかを判定し、減損損失があればIAS 第36号に従って認識する。

5. 貸手の会計処理

(1) 履行義務アプローチと認識中止アプローチの適用要件（第28項、第29項）

- 履行義務アプローチ及び認識中止アプローチでは、貸手は次のように資産・負債を認識することになる。

（履行義務アプローチ）

勘定科目	金額
原資産	1,000
リース料受取債権	900
リース負債（履行義務）	(900)
正味リース資産	1,000
資産合計	1,000

（認識中止アプローチ）

勘定科目	金額
原資産	-
リース料受取債権	900
残存資産	100
資産合計	1,000

- リースの契約締結日に、貸手は、リースを履行義務アプローチと認識中止アプローチのいずれで会計処理するかを、貸手が次のいずれかの期間の原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを留保しているかどうかに基づいて、検討する。
(a) 予想リース期間中

(b) 予想リース期間後（原資産の再リース又は売却により重要なリターンを生み出す期待又は能力があることによって）

原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを留保している場合	履行義務アプローチ
原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを留保していない場合	認識中止アプローチ

- 貸手はリースの契約締結日後に貸手の会計処理のアプローチを変更してはならない。
- 予想リース期間中（上記の(a)）に関して考慮する要素
 - (1) 原資産の使用または業績に基づく重要な変動リース料があること
 - (2) 当該リース契約に、延長オプションまたは解約オプションがあること
 - (3) 当該リース契約に、重要な区別できないサービス要素が含まれていること
- 予想リース期間後（上記の(b)）に関して考慮する要素
 - (1) リース期間が、原資産の経済的耐用年数に比べて短いこと
 - (2) リース期間の終了時点で、原資産の価値に重要な変動が予想されているかどうか

(2) 認識及び当初測定

一般的事項

	履行義務アプローチ	認識中止アプローチ
処理の概要	リース料受取債権とリース負債（履行義務）を認識する。 原資産の認識中止は行わない。	リース料受取債権を認識する。 原資産の帳簿価額のうち、リース期間中に原資産を使用する借手の権利を表す部分について、認識中止を行う。
リース料受取債権	リース料の現在価値 + 貸手に発生した当初直接費用との合計額で測定する。	リース料の現在価値 + 貸手に発生した当初直接費用との合計額で測定する。
リース負債	リース負債を、リース料受取債権の金額で測定する。	該当なし
残存資産	該当なし	残存資産を、原資産の帳簿価額の配分後の金額で測定する。

リース料（第34項、第35項、第51項、第52項）

リース期間の決定	延長オプション又は解約するオプションの影響を考慮して、
----------	-----------------------------

	発生の可能性の方が高くなる（50%超）最長の起こり得る期間として決定される。
リース料の算定範囲	リース料には次の見積り額ものが含まれる。 (a) 貸手が信頼性をもって見積ることができる変動リース料 (b) 貸手が信頼性をもって見積ることができる、残価保証により借手から受け取る金額 (c) 期間オプションのペナルティによる借手からの受取予想額

割引率（第33項(a)、第49項(a)）

貸手が借手に課している利率を用いる。

(3) 事後測定

一般的な事後測定

	履行義務アプローチ	認識中止アプローチ
リース料受取債権	実効金利法を用いた償却原価で測定する	実効金利法を用いた償却原価で測定する
リース負債	次のような、借手による原資産の使用のパターンに基づいて算定する。 ¹ (a) 定額法 (b) アウトプット法 (c) インプット法	該当なし
残存資産	該当なし	残存資産は再評価しない（ただし、リース料受取債権の見直し及び減損が生じた場合を除く）

リース料受取債権の見直し（第39項、第56項）

事実又は状況により前報告期間から負債に重要な変動があることが示唆されている場合、貸手は、次のように、リース料受取債権の帳簿価額を見直さなければならない。

¹借手による原資産の使用のパターンに基づいて規則的かつ合理的な方法で信頼性をもって算定できない場合には、定額法を用いなければならない（ED第37項(b)参照）

審議事項 (3) - 2

	履行義務アプローチ	認識中止アプローチ
リース期間の見直しについて	リース料受取債権の変動を反映するようにリース負債を修正する。 Dr.リース料受取債権 ×× Cr.リース負債 ××	残存資産の変動が生じる場合には、貸手はそれらの変動を認識の中止を行った権利と残存資産に配分し、残存資産の帳簿価額を修正する。 Dr.リース料受取債権 ×× Cr.売上 ×× Dr.売上原価 ×× Cr.残存資産 ××
以下の見積り額の見直しについて ・変動リース料 ・期間オプションのペナルティ ・残価保証による予想支払額	見直しによるリース料受取債権の変動額について (a)関連するリース負債（履行義務）を貸手が充足した範囲で、純損益に認識する。 (b)関連するリース負債（履行義務）を貸手が充足していない範囲で、リース負債の修正として認識する。 Dr.リース料受取債権 ×× Cr.リース収益 ×× リース負債 ××	リース料受取債権の変動を、純損益に認識する。 Dr.リース料受取債権 ×× Cr.リース収益 ××

リース料受取債権及び残存資産の減損（第 41 項、第 58 項、第 59 項）

履行義務アプローチ	認識中止アプローチ
各報告日において、リース料受取債権が減損しているかどうかの判定に IAS 第 39 号を適用し、減損損失があれば純損益に認識する。 なお、本 ED では、原資産の減損判定について、特段の明記はないが、IAS 第 36 号を適用することになると考えられる。	各報告日において、リース料受取債権が減損しているかどうかの判定に IAS 第 39 号を適用し、減損損失があれば純損益に認識する。 各報告日において、残存資産が減損しているかどうかの判定に IAS 第 36 号「資産の減損」を適用し、減損損失があれば純損益に認識する。

6. その他の会計処理

(1) セール・アンド・リースバック取引（第 66 項～第 69 項）

- 譲渡人が資産を他の者に譲渡して、当該資産を当該他の者からリース・バックする場合には、譲渡人と譲受人の両者とも、その譲渡契約及びリース契約を、両契約が

次のいずれかに該当する場合には、以下のとおり会計処理しなければならない。

- (a) 同時又はそれに近い時期に締結されている。
- (b) 単一の経済的目的をもってパッケージとして交渉されている。
- (c) 同時に又は連続して実行される。

譲渡人（借手）の会計処理	譲受人（貸手）の会計処理
(a) その譲渡が売却としての条件を満たす場合 ² 売却を他の IFRS に従って処理し、リースを ED に従って会計処理する。	(a) その譲渡が購入としての条件を満たす場合 購入を他の IFRS に従って処理し、リースを履行義務アプローチで会計処理する。
(b) その譲渡が売却としての条件を満たさない場合 金融取引として会計処理する。譲渡資産の認識の中止を行ってはならず、受け取った金額をすべて金融負債として認識する。	(b) その譲渡が購入としての条件を満たさない場合 譲渡資産を認識してはならない。支払額を該当する IFRS に従って債権として認識する。

- 購入若しくは売却の対価又はリース・バックで規定されたリース料が公正価値ではない場合には、次のような修正を行わなければならない。

譲渡人（借手）の会計処理	譲受人（貸手）の会計処理
使用権資産の測定を、当該資産に係るリース料について現在の市場レートを反映するように修正する。 原資産の処分による利得又は損失を、リースで定められた条件に基づくリース料の現在価値と、現在の市場レートに基づくリース料の現在価値との間の差異について修正する。	原資産の帳簿価額及び履行義務アプローチにより認識しているリース負債を、当該リースに係るリース料について現在の市場レートを反映するように修正する。

(2) 転リース取引（第 43 項）

中間的な貸手は、原リースによるリース料支払債務を、転リースから生じる他の資産及び負債と区別して表示するとともに、次の項目を一緒に財政状態計算書に表示しなければならない。

- (a) 使用権資産（転リースの原資産）
- (b) 転リースによるリース料受取債権

² 売却（又は購入）としての条件を満たす場合については、本資料の「3.(4)現資産の売買となる契約」を参照。また、ED の B31 項に、セールス・アンド・リースバック取引において、譲渡が売買としての条件を満たさないこととなる状況について、(a)～(j) の例が示されている。

(c)リース負債

(d) 上記(a)から(c)の合計（正味リース資産又は正味リース負債として）

(3) 短期リースの簡便処理（第64項、第65項）

- 短期リースとは、リースの開始日現在で、更新又は延長のオプションを含めた最大限の考え得るリース期間（ ）が12か月以内であるリースをいう。
（ ）「リース期間」とは、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる（more likely than not）最長の起こり得る期間をいう。
- 短期リースについては、貸手・借手ともに、リースごとに契約締結日に、次のような会計処理を選択することが容認されている。

（借手）

- ✓ リース料支払債務を、割引前のリース料の金額で測定する
- ✓ 使用権資産を、割引前のリース料の金額に当初直接費用を加えた金額で測定する。
- ✓ リース料はリース期間にわたって純損益に認識する。

（貸手）

- ✓ 短期リースから生じる資産又は負債を財政状態計算書に認識せず、原資産の一部の認識の中止も行わない。
- ✓ 原資産は他のIFRSに従って認識し続ける。
- ✓ リース料はリース期間にわたって純損益に認識する。

7. 表示及び開示

(1) 表示

借手（第25項～第27項）

- 財政状態計算書に次の項目を表示する。
 - (a)リース料支払債務を、他の金融負債と区別して表示する。
 - (b)使用権資産を、有形固定資産又は投資不動産の中の有形資産であるかのように、リースしていない資産とは区別して表示する。
- 使用権資産の償却及びリース料支払債務に係る利息費用を、純損益又は注記のいずれかで、他の償却及び利息費用とは区別して、表示する。
- キャッシュ・フロー計算書に、リースに関する現金支払を、財務活動として他の財務キャッシュ・フローとは区別して、表示する。

貸手（履行義務アプローチ）（第42項～第45項）

- 財政状態計算書に次の項目を表示する。
 - (a)原資産
 - (b)リース料受取債権

(c)リース負債

(d)上記(a)から(c)の合計（正味リース資産又は正味リース負債として）

- 純損益に、リース料債権に係る利息収益、リース負債の充足により生じるリース収益及び原資産に係る減価償却費を、他の利息収益、収益及び減価償却費とは区別して、表示する。
- キャッシュ・フロー計算書においてリース料の現金受取を、営業活動に分類する。
 - (a)直接法を適用する場合には、それらの現金受取を営業活動からの他のキャッシュ・フローと区別して表示する。
 - (b)間接法を適用する場合には、リース料受取債権の変動を、他の営業債権の変動とは区別して表示する。

貸手（認識中止アプローチ）（第60項～第63項）

- 財政状態計算書に、次の項目を表示する。
 - (a)リース料受取債権を、他の金融資産とは区別して、転リースにより生じたものを区分して表示する。
 - (b)残存資産を、有形固定資産の中で区別して、転リースにより生じたものを区分して表示する。
- リース収益及びリース費用を純損益において、貸手の事業モデルを反映する情報を提供するように、独立の表示科目又は純額で単一の表示科目のいずれかで表示する。例えば、
 - (a)資産のリースを資産の売却と同等のものと考えている多くの製造業者及び販売業者では、売却した項目とリースした項目による収益及び費用が統合的に表示されるように、営業収益と売上原価を表示することとなる。
 - (b)貸手の事業モデルが、リースを金融を提供する目的で使用している場合には、貸手はリース収益とリース費用を純額で単一の表示科目に表示することとなる。
- リース料の現金受取を、キャッシュ・フロー計算書において営業活動に分類する。
 - (a)直接法を適用する場合には、それらの現金受取を営業活動からの他のキャッシュ・フローと区別して表示する。
 - (b)間接法を適用する場合には、リース料受取債権の変動を、他の営業債権の変動とは区別して表示する。

(2) 開示

企業は、次のような定量的及び定性的情報を開示しなければならない。

- (a)リースから生じた、財政状態計算書に認識されている金額を識別し、説明する（ED第73項から第82項参照）。
- (b)リースがどのように、企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に影響する可能性があるかを記述する（ED第83項から第86項参照）。

8. 経過措置

企業は、当初の適用日目に残存している ED の範囲内のすべての契約の認識及び測定を、以下に示す簡便的な遡及アプローチを用いて、行わなければならない（第 88 項）。

(1) 借手（第 90 項～第 93 項）

以下の表に記載されている事項を除き、当初適用日現在で、借手は次の処理を行う。

(a)リース残高のそれぞれに係るリース料支払債務(当初適用日現在の借手の追加借入利率で割り引いた残りのリース料の現在価値で測定)を認識する。

(b)リース残高のそれぞれに係る使用権資産(リース料を支払う関連する負債の金額で測定)を認識する。ただし、減損を反映するために必要な修正があれば行う。

リース料がリース期間にわたり不均等な場合	当初適用日に認識した使用権資産を、認識した前払又は未払のリース料の金額の分だけ修正する。
IAS 第 17 号「リース」に従ってファイナンス・リースに分類されていたリースのうち、オプション、変動リース料、期間オプションのペナルティ又は残価保証がないもの	当初適用日現在の使用権資産及びリース料支払債務の帳簿価額は、当該基準によるリース資産及び負債の帳簿価額とする。
短期リースのうち、借手が簡便処理をおこなうもの	当初適用日現在のリース料支払債務(残りのリース料の割引前金額で測定)及び使用権資産(認識した負債の金額で測定)を認識する。

(2) 貸手（履行義務アプローチ）(第 94 項)

当初の適用日に、貸手は次の処理を行う。

(a)リース残高のそれぞれに係るリース料受取債権(リースの契約締結日に算定した、リースで課されている利率で割り引いた残りのリース料の現在価値で測定)を認識する。ただし、減損を反映するために必要な修正があれば行う。

(b)リース残高のそれぞれに係るリース負債(リース料を受け取る関連する権利の金額で測定)を認識する。

(c)以前に認識の中止を行った原資産を、減価償却後の原価(当該資産の認識の中止が行われていなかったかのように算定)で再計上する。ただし、減損及び再評価を反映するために必要な修正があれば行う。

(3) 貸手（認識中止アプローチ）(第 95 項)

当初の適用日に、貸手は次の処理を行う。

(a)リース残高のそれぞれに係るリース料受取債権(リースの契約締結日に算定した、リースで課されている利率で割り引いた残りのリース料の現在価値で測定)を認識する。

ただし、減損を反映するために必要な修正があれば行う。

(b) 残存資産を、当初の適用日現在で算定した公正価値で認識する。

以上