

プロジェクト リース

項目 IASB/FASB が 2013 年 5 月に公表したリースの改訂公開草案
-提案内容の概要説明

本資料の目的

1. 本資料は、IASB/FASB が 2013 年 5 月 16 日に公表した改訂公開草案「リース」（以下、「本 ED」ないし「改訂公開草案」という）の提案内容の概要について説明することを目的としている（コメント期限は 2013 年 9 月 13 日）。

検討経緯

2. 主として、現行のリース会計における以下の問題点と必要性¹に対処するために、リース会計基準の見直しを目的としてプロジェクトがスタートした。

借手

- ・ 大部分の資産及び負債がオフバランスである²。
- ・ オペレーティング・リースに関して限定的な情報しか開示されない。

貸手

- ・ 残存資産に関する透明性が欠如している。
- ・ 借手の提案内容との整合性及び収益認識プロジェクトの提案内容との整合性が必要である。

時期	主な検討項目等
2010 年 8 月	公開草案（以下、「2010 年 ED」という。）の公表 （借手：使用权モデル、貸手：複合モデル）
2011 年 1 月	再審議開始
2~4 月	更新オプション、変動リース料などの見直し
5 月	借手の損益認識パターンの検討（2 種類のリースを棄却）
7 月	貸手の会計処理として債権・残存資産アプローチ
10 月	投資不動産リースの除外（貸手）
2012 年 2 月	借手の損益認識パターンの再検討
4~5 月	アウトリーチの実施
6 月	借手及び貸手の会計処理、会計処理パターンの切分け方法
7 月	借手の表示・開示及び経過措置、期中開示
9 月	Sweep issues（セール・アンド・リースバック取引等）

¹ IASB 及び FASB によって 2013 年 5 月 20 日に行われたウェブキャスト（Revised Exposure Draft - Leases）の資料を参考に記載している。

² 2005 年の SEC によるオフバランスシートに関するレポートでの見積もりによれば、SEC 登録企業がオフバランスにしているリース・コミットメントは約 1.25 兆ドルに達するとのことである。

審議事項(2)
LS 2013-2

2013年	1月	Sweep issues (リース構成要素、リースの分類等)
	2月	Sweep issues (IAS 第40号の結果的な修正等)
2013年	5月	改訂公開草案の公表
	8~9月	アウトリーチの実施 (予定)
	9月	改訂公開草案のコメント期限 (9月13日)
	10~12月	再審議の開始 (予定)
未定		最終基準の公表
未定		最終基準の発効

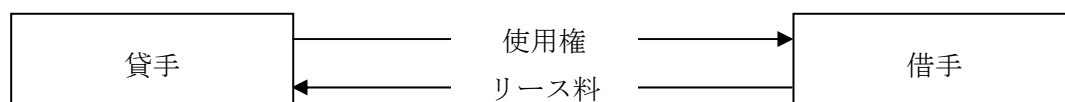
本 ED の構成

3. 本 ED は以下のように構成されている。

冊子	内容	ページ数 ³	ページ数 (合計)
I. 本 ED	① イントロダクション及びコメント提出者への質問	12	89
	② 本文	23	
	③ 本文の付録 ⁴	54	
II. 結論 の根拠	① 結論の根拠の本文	91	161
	② リースに関する影響分析 ⁵ (IASB のみ)	24	
	③ 結論の根拠の付録 ⁶	24	
	④ 代替的見解	17	
	⑤ 対応表	5	
III. 設例	設例 1 から設例 26	36	36

リース

4. リースは、資産を使用する権利 (使用権資産) を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約である (本 ED の付録 A)。



³ 原文におけるページ数を記載している。

⁴ 付録 A (用語の定義)、付録 B (適用指針)、付録 C (発効日及び経過措置) 及び付録 D (他の IFRS の修正) から構成されている。

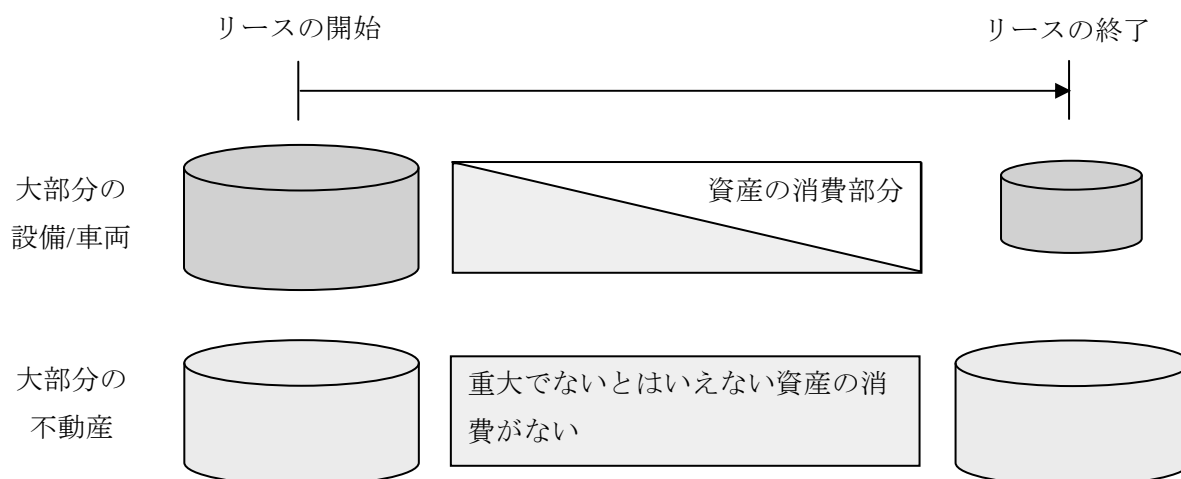
⁵ リースに関する影響分析も結論の根拠本文の一部を構成している (BC の項数番号が付いている)。

⁶ 付録 A (本提案がオペレーティング・リースを有する借手の主要財務比率に与える影響 (IASB のみ))、付録 B (オペレーティング・リースをタイプ A のリースとして会計処理することが借手の報告する資本に与える影響 (IASB のみ))、付録 C (オペレーティング・リースをタイプ A のリースとして会計処理することが借手の報告する純損益に与える影響 (IASB のみ))、付録 D (ケーススタディ (IASB のみ)) 及び付録 E (2010 年公開草案からの変更点の要約) から構成されている。

リースの分類⁷

リース取引の経済性

5. リース取引には、異なる経済性を有する幅広い範囲がある。単一モデルでは、異なる経済性を有する幅広い範囲のリース取引を反映できないことから、その経済性の違いをより良く反映するために、本 ED は借手・貸手においてそれぞれ 2 つの異なる会計処理を提案している。



<重大でないとはいえない資産の消費があるリース>

6. 設備や車両（例えば、航空機、船舶、採掘設備、自動車、トラック）は、経済的耐用年数にわたって減価するため、借手は、その一部を消費するのが通常である。また、その耐用年数の後期よりも、前期において、より早く減価するのが一般的である。
7. このようなリースでは、貸手は、資産への投資に対するリターンを得る他に、消費された部分の資産の価値を回収するために、リースの値決めを行う。

<重大でないとはいえない資産の消費がないリース>

8. その他のリースでは、借手は、原資産の重大でないとはいえない部分を消費することなく、単に、原資産を使用する。これは、大部分の不動産のリース（土地または建物のリース、または、その両方）でよくある例である。不動産は、比較的耐用年数が長いのが通常であり、一部の不動産のリース料の大部分は、土地の要素と建物の要素のうち、土地の要素に関連するものである。土地の耐用年数は永久であり、土地の価値は借手により消費されることが予定されていない。
9. このようなリースでは、貸手は、原資産への投資に対するリターンを得るために、リース

⁷ 本資料「リースの分類」の記述は、本 ED の結論の根拠（BC40～BC57）、IASB 及び FASB によって 2013 年 5 月 20 日に行われたウェブキャスト(Revised Exposure Draft - Leases)の資料、及び本 ED と同時に IASB から公表された” Snapshot:Leases” を参考に記載している。

の値決めを行う（投資自体の回収は値決めに入れる必要はない）。

リースの分類テスト

（分類の原則）

10. リースの会計処理方法を検討する際に、借手及び貸手は、リースの分類を、借手が原資産に組み込まれた経済的便益の重大でないとはいえない部分を消費するか見込まれるかどうかに基づいて行う。

（分類の原則の適用）

11. 実務の目的上、分類の原則を原資産の性質に基づいて適用することにより、分類の提案の適用が容易になる。具体的には、不動産のリースはタイプBのリースであり、不動産以外の資産のリースはタイプAであると推定することにより行われる（ただし、下図にあるように、所定の分類の要件に該当する場合は除く）。
12. このように、分類要件は、不動産のリースと不動産以外のリースとで異なっている。これは、不動産（土地の要素が込み込まれていることが多い）と不動産以外の資産の性質の相違を反映するためである。

設備/車両のリースはタイプA
のリースとする。
ただし、以下の場合を除く。

- リース期間が、原資産の経済的耐用年数全体に比して重大ではない場合
- リース料の現在価値が、原資産の公正価値に比べて重大ではない場合

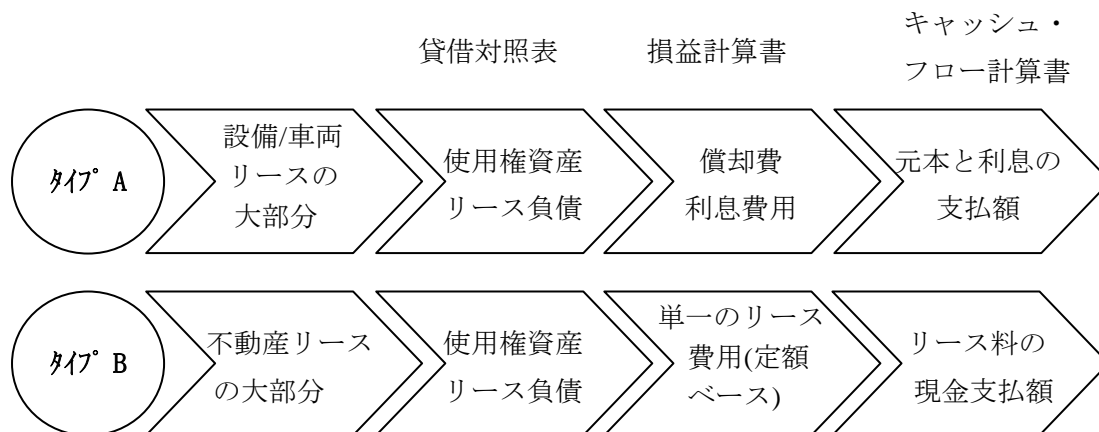
不動産のリースはタイプBの
リースとする。
ただし、以下の場合を除く。

- リース期間が、原資産の残りの経済的耐用年数全体の大部分である場合
- リース料の現在価値が、原資産の公正価値のほぼ全額である場合

借手の会計処理（概要）⁸

借手モデル（2つの異なる会計処理）

13. 借手の会計処理の全体像は以下のとおりである。



14. 借手は、短期リースについて認識免除規定⁹の適用を選択する場合を除き、次のとおり会計処理を行う（Appendix 1 の設例を参照）。

(当初測定)	
タイプ A リース、タイプ B リース共通	
✓ 開始日におけるリース負債及び使用権資産の測定は、以下のとおりである。	
リース負債：	リース料総額 (lease payments) の現在価値で測定する。 (第 38 項(a))
使用権資産：	次のすべてのものから構成される。(第 40 項) (a) リース負債の当初測定 (b) 開始日又はその前に貸手に支払うリース料(貸手から受け取るべきリース・インセンティブを控除) (c) 借手に発生する当初直接コスト
✓ 上記リース負債の当初測定に必要となる要素の説明	
リース料総額：	リース期間中の原資産の使用に関する以下の支払いのうち未払いのもので構成される。(第 39 項) (a) 固定支払(貸手から受け取るべきリース・インセンティブを控除)

⁸ 本資料「借手の会計処理（全体像）」の記述は、IASB 及び FASB によって 2013 年 5 月 20 日に行われたウェブキャスト(Revised Exposure Draft - Leases)の資料及び本 ED と同時に IASB から公表された” Snapshot:Leases”、並びに本 ED のイントロダクション及びコメント提出者への質問部分を参考に記載している。

⁹ 短期リースについての認識免除規定については、後述の「その他」にある第 18 項を参照。

		<p>ブを控除)</p> <p>(b) 変動リース料のうち指数または率（消費者物価指数や市場金利など）に応じて決まるもの（開始日現在の指数または率を用いて当初測定）</p> <p>(c) 変動リース料のうち実質的な固定支払であるもの</p> <p>(d) 残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額</p> <p>(e) 購入オプションの行使価格（借手が当該オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有している場合）</p> <p>(f) リースの解約のためのペナルティの支払い（リース期間が借手がリースを解約するオプションを行使することを反映している場合）</p> <p><図示¹⁰></p> <p>短期リース 12ヶ月以内のリースは除外可能</p> <p>変動リース料 売上リンクしている場合は除外（指数又は率にリンクしているもののみ含める）</p> <p>購入オプション行使価格 当該オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有していなければ除外</p> <p>残価保証 支払見込額</p> <p>リース負債</p> <p>固定支払</p> <ul style="list-style-type: none"> 変動リース料の詳細については、参考資料(4)リース期間及び変動リース料に関する提案内容の説明資料第8項を参照。 残価保証の詳細については、参考資料(5)その他の提案内容の説明資料第23項を参照。
--	--	---

¹⁰ 本図は、本 ED と同時に IASB から公表された” Snapshot:Leases” から抜粋した。

審議事項(2)
LS 2013-2

	<ul style="list-style-type: none"> 購入オプションの詳細については、参考資料(5)その他の提案内容の説明資料第17項を参照。
リース期間：	<p>リースの解約不能期間に次の両方を加えた期間として決定する。(第25項)</p> <p>(a) リースを延長するオプションの対象期間(借手が当該オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有している場合)</p> <p>(b) リースを解約するオプションの対象期間(借手が当該オプションを行使しない重大な経済的インセンティブを有している場合)</p> <ul style="list-style-type: none"> リース期間の詳細については、参考資料(4)リース期間及び変動リース料に関する提案内容の説明資料第2項を参照。
割引率：	<p>借手は、開始日のリース債務の測定のための割引率として、貸手が借手に課す利率を用いる。その利率が容易に決定できない場合には、借手は自らの追加借入利率を使用する。(第38項(a))</p> <ul style="list-style-type: none"> 割引率の詳細については、参考資料(5)その他の提案内容の説明資料第26項を参照。

(事後測定)

タイプAリース、タイプBリース共通

- ✓ リース負債及び使用権資産の開始日後における測定は、以下のとおりである。

リース負債：	帳簿価額をリース負債に係る割引の巻戻し(unwinding)を反映するように増額(*2)し、帳簿価額を当期中に行ったリース料支払を反映するように減額することにより測定する(第41項(a))。
使用権資産：	取得原価から償却累計額及び減損損失累計額を控除した額で測定する。(第41項(b))

(開始日後の純損益)

タイプAリース

- ✓ リース負債に係る割引の巻戻しを利息費用として純損益に認識する(第42項(a))。
- ✓ 使用権資産の償却を純損益に認識する(第42項(a))。

タイプ B リース

- ✓ リース負債に係る割引の巻戻しと使用権資産の償却を合算した単一のリース費用(*1)を利息費用として純損益に認識する。リースの残りのコスト¹¹が残りのリース期間にわたり定額で配分されるように計算する(第42項(b))。

タイプ A リース・タイプ B リース共通

- ✓ 変動リース料のうち、当該支払いの義務が生じた期間にリース負債に含まれなかったものについては、純損益に認識する(第42項(c))。

(使用権資産の償却)

タイプ A リース

- ✓ 借手は使用権資産を定額法で償却する。ただし、別の規則的な方法の方が、借手が使用権資産の将来の経済的便益を消費すると見込んでいるパターンをより適切に表す場合を除く。(第47項)

タイプ B リース

- ✓ 借手は使用権資産の償却を次の差額として算定する(第50項)。
 - ① 毎期のリース費用(上記の(*1))
 - ② リース負債に係る割引の毎期の巻戻し(上記の(*2))

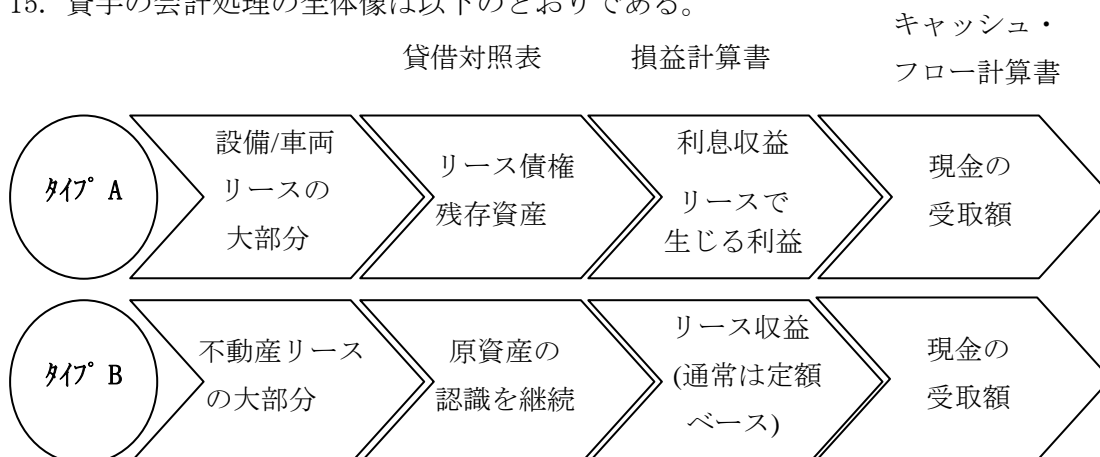
¹¹ リース期間全体を通じて、リースの残りのコストの内訳は次のようになる。(B16項)

- (a) リース料総額(開始日に算定)に、
- (b) 当初直接コスト(開始日に算定)を加算し、
- (c) 過去の期間に認識した毎期のリース費用を減算し、
- (d) 過去の期間に認識した使用権資産の減損があれば減算し、
- (e) リース負債の再測定からリース負債の調整があれば、加減する。リースの残りのコストの調整は、将来のリース料の変動の合計額からリース負債の再測定日に純損益に認識した金額を控除した金額に等しくなる。(リース負債の再測定は、リース期間の変更(参考資料(4)リース期間及び変動リース料に関する提案内容の説明資料第4項参照)、購入オプションを行使する重大な経済的インセンティブの変更(参考資料(5)その他の提案内容の説明資料第20項参照)、残価保証の支払見込額の変更(参考資料(5)その他の提案内容の説明資料第24項参照)、変動リース料の算定に用いた指数又は率の変動(参考資料(4)リース期間及び変動リース料に関する提案内容の説明資料第8項参照)によりなされる。)

貸手の会計処理（概要）

貸手モデル（2つの異なる会計処理）¹²

15. 貸手の会計処理の全体像は以下のとおりである。



16. 貸手は、短期リースについて認識免除規定¹³の適用を選択する場合を除き、次のとおり会計処理を行う（Appendix 2 の設例を参照）。

タイプ A リース	
(認識)	
開始日に貸手は、以下のように会計処理を行う（第 68 項(a)～(c)）。	
<ul style="list-style-type: none"> ✓ 原資産の認識の中止を行い、リース債権（リース料を受け取る権利）及び残存資産（貸手が原資産に関して保持する権利を表す）を認識する。 	
(当初測定)	
開始日におけるリース債権及び残存資産の測定は、以下のとおりである。	
リース債権:	リース料総額(lease payments)の現在価値で測定する。貸手が借手に課す利率で割り引き、当初直接コストがあれば加算する。（第 69 項(a)）
残存資産:	以下の A + B - C A = リース期間の終了後に貸手が原資産から得ると見込んでいる金額の現在価値。貸手が借手に課す利率で割り引く（総額で

¹² 本資料「貸手モデル（2つの異なる会計処理）」の記述は、IASB 及び FASB によって 2013 年 5 月 20 日に行われたウェブキャスト(Revised Exposure Draft - Leases)の資料及び本 ED と同時に IASB から公表された“Snapshot:Leases”を参考に記載している。

¹³ 短期リースについての認識免除規定については、後述の「その他」にある第 18 項を参照。

審議事項(2)
LS 2013-2

		<p>の残存資産)。</p> <p>B = 予想される変動リース料総額(variable lease payments)の現在価値¹⁴</p> <p>C = 未稼得利益 (測定については、次のページ参照)</p> <p>(第 69 項(b)、第 71 項)</p>	
上記リース債権の当初測定に必要となる要素の説明			
	リース料総額	<p>リース期間中の原資産の使用に関する以下の支払いのうち未収のもので構成される (第 70 項)。</p> <p>(a) 固定支払 (借手に支払うべきリース・インセンティブを控除)</p> <p>(b) 変動リース料のうち指数または率 (消費者物価指数や市場金利など) に応じて決まるもの (開始日現在の指数または率を用いて当初測定)</p> <p>(c) 変動リース料のうち実質的な固定支払であるもの</p> <p>(d) 残価保証として構成されたリース料</p> <p>(e) 購入オプションの行使価格 (借手が当該オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有している場合)</p> <p>(f) リースの解約のためのペナルティの支払い (リース期間が借手がリースを解約するオプションを行使することを反映している場合)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 変動リース料の詳細については、参考資料(4)リース期間及び変動リース料に関する提案内容の説明資料第 8 項を参照。 ・ 残価保証の詳細については、参考資料(5)その他の提案内容の説明資料第 23 項を参照。 ・ 購入オプションの詳細については、参考資料(5)その他の提案内容の説明資料第 17 項を参照。 	

¹⁴ このペーパーの第 11 項を参照。

審議事項(2)
LS 2013-2

リース期間：	<p>リースの解約不能期間に次の両方を加えた期間として決定する。(第 25 項)</p> <p>(c) リースを延長するオプションの対象期間(借手が当該オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有している場合)</p> <p>(d) リースを解約するオプションの対象期間(借手が当該オプションを行使しない重大な経済的インセンティブを有している場合)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ リース期間の詳細については、参考資料(4)リース期間及び変動リース料に関する提案内容の説明資料第 2 項を参照。
割引率：	<p>貸手が借手に課す利率を割引率とする。貸手にとってのリース料総額の現在価値を算定するために使用する割引率は、貸手が借手に課す利率である。</p> <p>貸手が借手に課す利率は、例えば、リースの計算利率や不動産の利回りである場合もある。</p> <p>企業は、リースの計算利率が利用可能な場合には、当該利率を貸手が借手に課す利率として使用しなければならない。(第 69 項(a)、B8 項)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 割引率の詳細については、参考資料(5)その他の提案内容の説明資料第 26 項を参照。

(当初(開始日)の純損益等)

原資産の公正価値が開始日直前の帳簿価額よりも大きい場合には、貸手は、その差額を下表のように計算して、貸手が開始日に認識するリースに生じた利益と未稼得利益(残存資産の当初測定に含める)との間で配分する(第 73 項)。

開始日に認識する利益：	<p>開始日直前の原資産の公正価値と帳簿価額の差額に、リース料総額(lease payments)の現在価値(貸手が借手に課す利率で割り引く)を乗じて、原資産の公正価値で除した金額として計算する。(第 74 項)</p>
未稼得利益：	<p>開始日直前の原資産の公正価値と帳簿価額の差</p>

	額から、開始日に認識した利益を控除した金額として算定する。(第75項)
(事後測定)	
リース債権及び残存資産の開始日後の測定は、以下のとおりである。	
リース債権:	帳簿価額を、リース債権に係る当期中の割引の巻戻し(unwinding)分増額し、リース料支払い分を減額することにより測定する。また、減損の要求事項を考慮する(第76項(a))。
残存資産:	当初の帳簿価額に、割引の巻戻し(unwinding)を加算した金額で測定する。また、減損の要求事項を考慮する(第76項(b))。
(事後(開始日後)の純損益)	
開始日後において、下記のすべては、純損益に認識される(第77項)。	
<ul style="list-style-type: none"> ・ リース債権に係る割引の巻戻し(unwinding)(金利収益として) ・ 総額での残存資産に係る割引の巻戻し(unwinding)(金利収益として) ・ 当該収益が稼得された期間にリース債権に含めていない変動リース料 	
<u>タイプBリース</u>	
以下のように会計処理を行う(第93項)。	
<ul style="list-style-type: none"> ・ 貸手は、リース料をリース期間にわたりリース収益として純損益に認識する。 ・ その方法は、定額法または別の規則的な方法(当該方法の方が原資産から収益を稼得するパターンをより適切に表す場合)のいずれかとする。 	

IAS 第17号からの主要な変更点¹⁵

17. 貸手の会計処理に関する主要な変更点は以下のとおり。

(1) 従来のファイナンス・リース

- ✓ 従来、ファイナンス・リースに区分していた取引に関する貸手の会計処理についての変更点は、実務上、ほとんどない。

(2) 従来のオペレーティング・リース

- ✓ 変更の程度は、原資産が不動産であるか、設備であるかにより異なる。
- ✓ 貸手は、借手と同様に、大部分の不動産リースをタイプBに、大部分の設備リースをタイプAに、分類する。

¹⁵ 本資料「IAS 第17号からの主要な変更点」の記述は、“Snapshot:Leases”を参考に記載している。

審議事項(2) LS 2013-2

- ✓ 従来、オペレーティング・リースに区分していた不動産のリース取引に関する貸手の会計処理についての変更点は、実質的でない。
- ✓ 一方、従来、オペレーティング・リースに区分していた設備または車両のリース取引に関する貸手の会計処理案には、重要な変更がある。
 - 大部分の設備または車両のリースの貸手は、以下のような会計処理を行う。
 - ・ 原資産の認識を中止し、リース債権及び残存資産を認識する。
 - ・ リース期間にわたりリース債権及び残存資産について受取利息を認識する。
 - 製造業またはディーラーである貸手は、開始日に利益¹⁶を認識する。

¹⁶ 開始日に認識する利益については、参考資料(3)貸手の提案内容説明資料の第2項参照（本ED第74項より、開始日直前の原資産に含まれる利益（ここでは、公正価値と帳簿価額の差額をいう）に、リース料の現在価値（貸手が借手に課す利率で割り引く）を乗じて、原資産の公正価値で除した金額として計算される）。

その他

18. 本 ED では、上述の提案の他にも、例えば、以下のような提案¹⁷が含まれている。

短期リース¹⁸

19. 延長オプションも含めて最大限の期間が 12 ヶ月以内であるリースについては、貸借対照表上にリースを認識しないというオプションがある¹⁹。

リース期間²⁰

20. リース期間は、リースの解約不能期間に次の両方を加えた期間として決定される。(本 ED の第 25 項)

- (1) リースを延長するオプションの対象期間 (借手が当該オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有している場合)
- (2) リースを解約するオプションの対象期間 (借手が当該オプションを行使しない重大な経済的インセンティブを有している場合)

変動リース料²¹

21. 次の(1)及び(2)以外の変動リース料については、借手のリース負債及び貸手のリース債権に含まれない。

- (1) 指数又は率に応じて決まる変動リース料
- (2) 実質的な固定支払であるもの

¹⁷ この記述は、IASB 及び FASB によって 2013 年 5 月 20 日に行われたウェブキャスト(Revised Exposure Draft - Leases)の資料を参考に記載している。

¹⁸ 開始日において、契約により可能な最大限の期間が、延長オプションも含めて、12 ヶ月以内であるリースを短期リースという(本 ED の付録 A)。詳細については、参考資料(5)その他の提案内容説明資料の第 2 項参照。

¹⁹ 本資料「短期リース」の記述は、IASB 及び FASB によって 2013 年 5 月 20 日に行われたウェブキャスト(Revised Exposure Draft - Leases)の資料を参考に記載している。

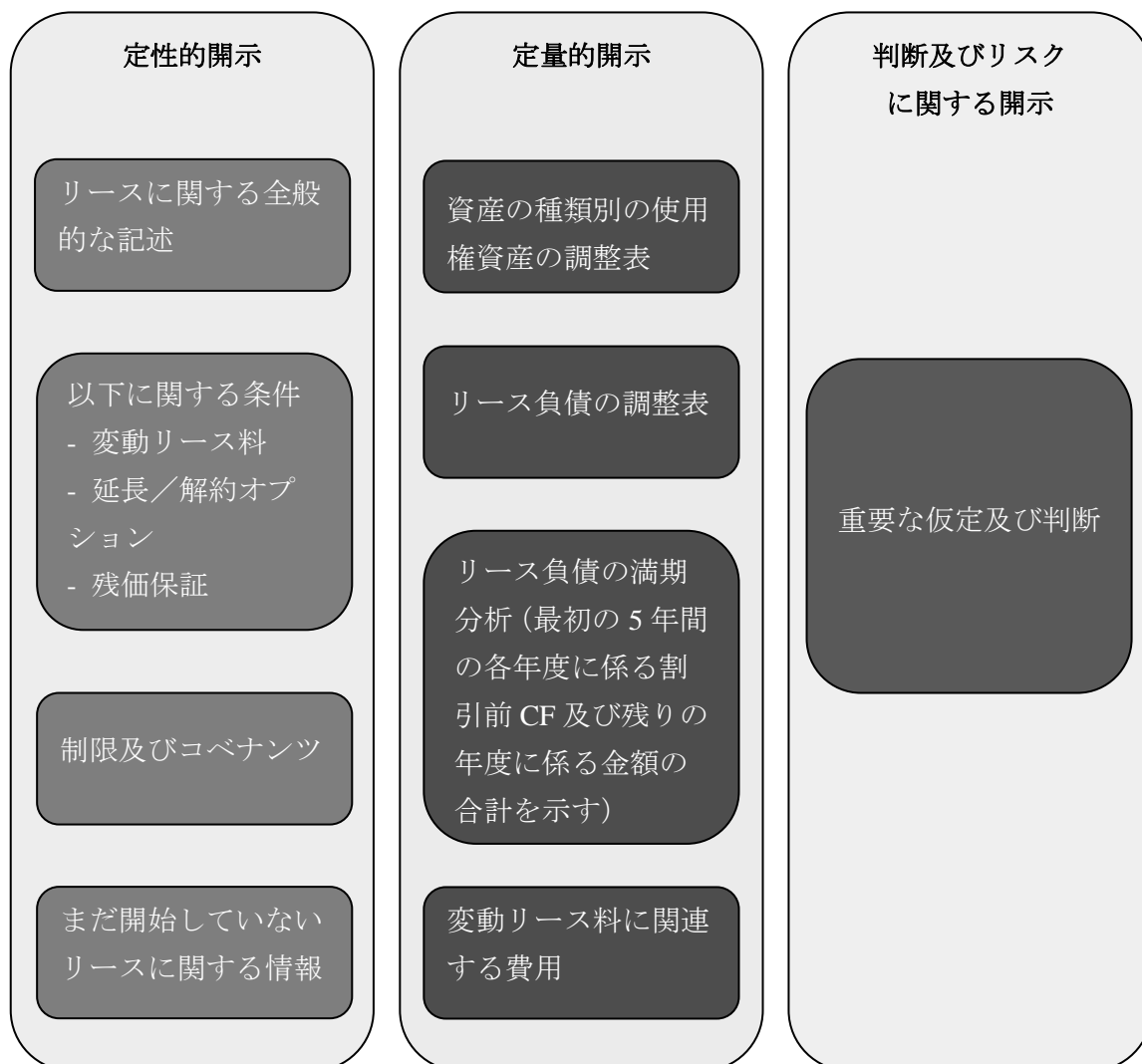
²⁰ リース期間の詳細については、参考資料(4)リース期間及び変動リース料に関する提案内容の説明資料の第 2 項参照。

²¹ 変動リース料の詳細については、参考資料(4)リース期間及び変動リース料に関する提案内容の説明資料の第 8 項参照。

借手の開示

借手の開示（概要）²²

22. 借手の開示の全体像を、定性的開示、定量的開示、判断及びリスクに関する開示の3つに分けると以下のとおりである。

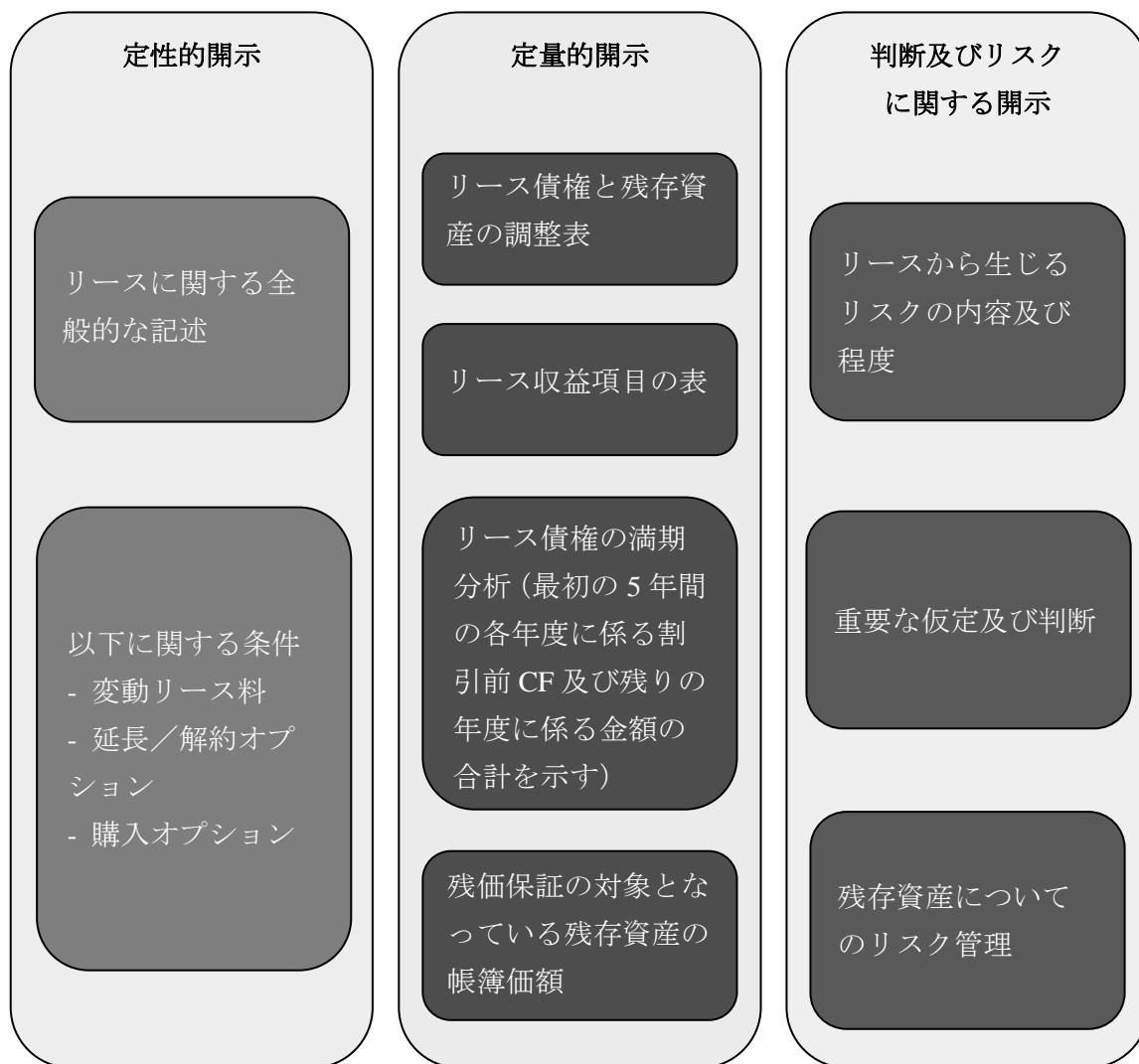


²² 本資料「借手の開示（全体像）」の記述は、IASB 及び FASB によって 2013 年 5 月 20 日に行われたウェブキャスト (Revised Exposure Draft - Leases) の資料を参考に記載している。

貸手の開示

貸手の開示（概要）²³

23. 貸手の開示の全体像を、定性的開示、定量的開示、判断及びリスクに関する開示の3つに分けると以下のとおりである。



²³ 本資料「貸手の開示（全体像）」の記述は、IASB 及び FASB によって 2013 年 5 月 20 日に行われたウェブキャスト (Revised Exposure Draft - Leases) の資料を参考に記載している。

Appendix 1:借手の会計処理の設例

1. 以下の計算例は、本 ED の Snapshot: Leases に記載の設例を基礎として、説明の便宜のため、ASBJ スタッフが前提条件及び計算過程 (*1~*6) を補足として記載したものである。

前提

- ・ リース期間 3 年
- ・ 年間リース料 CU231 (均等払い。3 年分の割引現在価値 CU600)
- ・ 設備リース： タイプ A リース。使用権資産を定額法で償却。
- ・ 不動産リース： タイプ B リース

(注) 上記の条件を基に、ASBJ スタッフが試算したところによると、割引率は約 7.57%と算定された。

(単位：CU)

		設備			不動産		
年度	0	1	2	3	1	2	3
貸借対照表							
使用権資産	600	(*2) 400	200	-	(*6) 414	215	-
リース負債	(600)	(*4) (414)	(215)	-	(*5) (414)	(215)	-
損益計算書							
営業費用		(*1) 200	200	200	231	231	231
財務費用		(*3) 45	32	16	-	-	-
リース費用合計		245	232	216	231	231	231

(*1) 使用権資産を定額法で償却するため、 $600 \div \text{リース期間 3 年} = 200$

(*2) $600 - 200$ (*1 より) = 400

(*3) 前年度末のリース負債 $600 \times \text{割引率 } 7.57\% = 45$ (リース負債に係る割引の巻戻し)

(*4) リース料 231 - リース負債に係る割引の巻戻し $45 = 186$ (①とする)

前年度末のリース負債 $600 - 186$ (①より) = 414

(*5) 本計算例では、不動産リースのリース負債の計算は、設備リースの場合と同様である。

(*6) リース負債に係る割引の巻戻しと使用権資産の償却費の合計が 231 となるように、使用権資産の償却を計算する。

年度 1 における使用権資産の償却 = $231 - \text{リース負債に係る割引の巻戻し } 45 = 186$

∴ 年年度末の使用権資産 $600 - 186 = 414$

Appendix 2: 貸手の会計処理の設例

1. 以下の計算例は、車両のリースの設例である。これらの計算例は、本EDの設例19、20を基礎として、ASBJスタッフが一部補足をしたもの（表のフォーマットなど）である。

前提

<p>車両を3年間リース。経済的耐用年数は7年。 借手が（3年後に市場価格による）購入オプションまたは2年間の延長オプション（年間リース料CU2,400。毎期末払い）を保有。ただし、貸手は、借手にオプションを行使する重要な経済的インセンティブがないと判断。 残存資産：リース終了時（3年後）の見積残価CU4,500（その割引現在価値CU3,687） 年間固定リース料CU2,400（3年分の割引現在価値CU6,313）割引率6.87% 貸手は本リースがタイプAリースであると判断。</p>
--

（タイプAリースの計算例①：原資産の帳簿価額が公正価値と等しいケース）

原資産：設備の帳簿価額CU10,000、リース開始時の公正価値CU10,000、当初直接コストCU200とする。

（単位：CU）

	年度末	（開始日）	1	2	3	合計
B/S	リース債権	(*1) 6,513	4,451	2,282	-	-
	残存資産（純額）	(*3) 3,687	3,940	4,211	4,500	-
	残存資産（総額）	(*2) 3,687	3,940	4,211	4,500	-
	未獲得利益	0	0	0	0	-
P/L	リース収入	(*4) -	-	-	-	-
	売上原価	(*4) -	-	-	-	-
	利息収益	-	591	502	407	1,500
	リース債権の利息収益	-	(*5) 338	231	118	687
	残存資産の巻戻しによる収益	-	(*6) 253	271	289	813

(*1)：3年分の固定リース料の割引現在価値CU6,313+当初直接コストCU200

(*2)：3年後の見積残価4,500の割引現在価値（割引率6.87%）

(*3)：開始日現在で車両の帳簿価額と公正価値に差がないため、貸手は、同日時点での利益又は残存資産に係る未獲得利益を認識しない（つまり総額での残存資産と純額での残存資産は同額になる）。

審議事項(2)
LS 2013-2

(*4) : 貸手の事業モデルによっては、開始日に収益と売上原価を CU6,313 で表示する場合もある。

(*5) : 前年度末のリース債権 CU6,513×5.18%。計算例①では、当初直接費用 CU200があるため、利回りは 6.87%ではなく、開始日のリース債権 CU6,513 が3年間で0になる割引率 5.18%を用いて計算される。

(*6) : 開始日の残存資産（総額）CU3,687×6.87%

(開始日の仕訳)

(借方)		(貸方)	
リース債権	CU6,513	車両	CU10,000
残存資産	CU3,687	現金/未払金 (当初直接コスト)	CU200

(第1年度末の仕訳)

(借方)		(貸方)	
現金	CU2,400	リース債権	CU2,400

リース債権	CU338	利息収益	CU591
残存資産	CU253		

(リース期間終了時の仕訳)

貸手は例えば、残存資産を棚卸資産に組替える。

(借方)		(貸方)	
棚卸資産	CU4,500	残存資産	CU4,500

その後、車両は、CU5,000 で売却された。

(借方)		(貸方)	
現金/未収金	CU5,000	棚卸資産	CU4,500
		棚卸資産の売却益 (Gain on sale of inventory)	CU500

(タイプ A リースの計算例② : 原資産の帳簿価額が公正価値より小さいケース)

審議事項(2)
LS 2013-2

原資産：設備の帳簿価額 CU7,500、リース開始時の公正価値 CU10,000、当初直接費用はないものとする。

(単位:CU)

	年度末	(開始日)	1	2	3	合計
B/S	リース債権	(*1) 6,313	4,347	2,246	-	-
	残存資産 (純額)	(*5) 2,765	3,018	3,289	3,578	-
	残存資産 (総額)	(*2) 3,687	3,940	4,211	4,500	-
	未獲得利益	(*4) -922	-922	-922	-922	-
P/L	リース収入	6,313	-	-	-	6,313
	売上原価	4,735	-	-	-	4,735
	開始日に認識する利益	(*3) 1,578				1,578
	利息収益	-	687	570	443	1,700
	リース債権の利息収益	-	(*6) 434	299	154	887
	残存資産の巻戻しによる収益	-	(*7) 253	271	289	813

(*1) : 3年間の固定リース料の割引現在価値 CU6,313

(*2) : 3年後の見積残価 CU4,500 の割引現在価値 (割引率 6.87%)

(*3) : (原資産公正価値 CU10,000 - 原資産帳簿価額 CU7,500) × (CU6,313(*1) ÷ CU10,000)

(*4) : (CU10,000 - CU7,500) - CU1,578(*3)

車両に含まれている利益 CU2,500 を(*3)と(*4)の計算により、開始日に認識する利益と未獲得利益に配分している。

(*5) : CU3,687(*2) - CU922(*4)

(*6) : 前年度末のリース債権 6,313 × 6.87%。計算例②では、計算例①と異なり、当初直接費用 200 がいないため、利回りは 6.87%となる。

(*7) : 例①の(*6)と同様

審議事項(2)
LS 2013-2

(開始日の仕訳)

(借方)		(貸方)	
リース債権	CU6, 313	収益(a)	CU6, 313

残存資産(b) (総額)	CU3, 687	未稼得利益(b)	CU922
売上原価(a)	CU4, 735	車両	CU7, 500

(第1年度末の仕訳)

(借方)		(貸方)	
現金	CU2, 400	リース債権	CU2, 400

リース債権	CU434	利息収益	CU687
残存資産	CU253		

(リース期間終了時の仕訳)

貸手は例えば、残存資産を棚卸資産に組替える。

(借方)		(貸方)	
棚卸資産	CU3, 578	残存資産	CU4, 500
未稼得利益	CU922		

その後、車両は、CU5, 000 で売却された。

(借方)		(貸方)	
現金/未収金	CU5, 000	収益	CU5, 000
売上原価	CU3, 578	棚卸資産	CU3, 578

- (a) この設例は、開始日時点でのリースに係る利得の総額表示を例示している。純額表示が貸手の事業モデルを最もよく反映する場合には、貸手は収益と売上原価を区分して表示する代わりに、CU1, 578 (CU6, 313－CU4, 735) の利得を表示することになる。
- (b) 2つの金額としての表示又は開示が要求されているわけではなく、純額ベースでの表示が要求されているだけである。

以上