

2013年5月

設 例  
公開草案 ED/2013/6

リース

コメント募集期限:2013年9月13日

設 例

公開草案「リース」

コメント期限：2013年9月13日

## EXPOSURE DRAFT—MAY 2013

These Illustrative Examples accompany the Exposure Draft ED/2013/6 *Leases* (issued May 2013: see separate booklet). The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **13 September 2013** and should be submitted in writing to the address below or electronically via our website [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) using the 'Comment on a proposal' page.

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

**Disclaimer:** The IASB, the IFRS Foundation, 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.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts, and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

**Copyright © 2013 IFRS Foundation®**

**All right reserved:** Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB provided that such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and each copy acknowledges the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in any form either in whole or in part or be 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 IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS 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@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

The Japanese translation of these Illustrative Examples has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IAsS', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number FC023235) with its principal office as above.

設 例

公開草案「リース」

コメント期限：2013年9月13日

これらの設例は、公開草案 ED/2013/6「リース」（2013年5月公表：別冊参照）に付属するものである。この提案は、最終の形となる前に、受け取ったコメントを考慮して修正されることがある。コメントは、**2013年9月13日**までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか又は我々のウェブサイト [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) を通じて‘Comment on a proposal’のページから電子的に提出されたい。

すべての回答は公開の記録に掲載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とするが、秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。

**注意書き：**IASB、IFRS 財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控える者に生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

国際財務報告基準（国際会計基準並びに SIC 及び IFRIC の解釈指針を含む）、公開草案、及び他の IASB ないしは IFRS 財団の公表物は、IFRS 財団の著作物である。

#### コピーライト © 2013 IFRS Foundation®

**不許複製・禁無断転載：**本公開草案のコピーは、そのコピーが個人的又は組織内部だけの使用で、販売又は配布されることがなく、また、それぞれのコピーが IFRS 財団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り、IASB へ提出するコメントを作成する目的でのみ作成可能である。

上記により許可された場合を除き、本公表物のどの部分も、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、IFRS 財団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。

国際財務報告基準及び他の IASB 公表物の承認されたテキストは、IASB が英語で公表したものである。コピーは IFRS 財団から入手できる。公表物及び著作権については下記に照会のこと。

IFRS 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@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

これらの設例の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



IFRS 財団ロゴ／IASB ロゴ／‘Hexagon Device’、‘IFRS Foundation’、‘eIFRS’、‘IASB’、‘IFRS for SMEs’、‘IAS’、‘IASs’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘SIC’、‘International Accounting Standards’ 及び‘International Financial Reporting Standards’ は IFRS 財団の商標である。

IFRS 財団は、米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、主たる事務所を上記に置いて海外会社としてイングランド及びウェールズで活動している（会社番号：FC023235）。

## 目次

	<i>開始する項</i>
<b>[草案] 国際財務報告基準第 X 号「リース」設例</b>	
はじめに	IE1
リースの識別	IE3
設例 1—鉄道車両に関する契約	
設例 2—コーヒー・サービスに関する契約	
設例 3—医療機器に関する契約	
設例 4—光ファイバー・ケーブルに関する契約	
設例 5—エネルギー／電力に関する契約	
契約の構成部分への対価の配分	IE4
設例 6—借手による契約のリース構成部分と非リース構成部分への対価の配分	
リース構成部分及び主要な資産の識別	IE5
設例 7—小売スペースのリース	
設例 8—小売スペースに加えて追加的な土地区画のリース	
設例 9—製造工場のリース	
設例 10—タービン工場のリース	
短期リース	IE6
設例 11—短期リース	
リースの分類	IE7
設例 12—設備リースの分類	
設例 13—商業用不動産リースの分類	
借手の測定及びリース期間の見直し	IE8
設例 14—借手による当初測定及び事後測定並びにリース期間の変更の会計処理	
設例 15—解約ペナルティ	
借手の購入オプションの会計処理	IE9
設例 16—購入オプション	
借手の変動リース料の会計処理	IE10
設例 17—実質的な固定リース料である変動リース料	
設例 18—指数に応じて決まる変動リース料及び業績に連動する変動リース料	
貸手のタイプ A のリースの測定	IE12
設例 19—タイプ A のリースの貸手の会計処理—原資産の帳簿価額が公正価値と同額	
設例 20—タイプ A のリースの貸手の会計処理—原資産の帳簿価額が公正価値未満	
設例 21—タイプ A のリースの貸手の会計処理—残価保証	
設例 22—タイプ A のリースの貸手の会計処理—リース債権の減損	
セール・アンド・リースバック取引	IE15
設例 23—セール・アンド・リースバック取引	
借手の移行—オペレーティング・リースからタイプ A のリース	IE16
設例 24—借手の移行—オペレーティング・リースからタイプ A のリース	
借手の移行—オペレーティング・リースからタイプ B のリース	IE17
設例 25—借手の移行—オペレーティング・リースからタイプ B のリース	
貸手の移行—オペレーティング・リースからタイプ A のリース	IE18
設例 26—貸手の移行—オペレーティング・リースからタイプ A のリース	

## **[草案] 国際財務報告基準第 X 号「リース」設例**

この設例は、本基準 [案] に付属するものである。これらは本基準 [案] の各側面を例示しているが、解釈上のガイダンスの提供を意図したものではない。

- IE1 以下の設例は、本基準 [案] における要求事項の一部を、提示されている限定的な事実関係に基づくリース（又は他の契約）の特定の諸側面に、企業がどのように適用する可能性があるのかを例示している。契約を十分に評価するには追加的な事実関係が必要となる可能性が高く、それにより、それぞれの設例に続く評価が変化する可能性がある。
- IE2 本設例は、本基準 [案] の中の以下のトピックに対応する。
- (a) リースの識別 (IE3 項)
  - (b) 契約の構成要素への対価の配分 (IE4 項)
  - (c) リース構成部分及び主要な資産の識別 (IE5 項)
  - (d) 短期リース (IE6 項)
  - (e) リースの分類 (IE7 項)
  - (f) 借手の測定及びリース期間の見直し (IE8 項)
  - (g) 借手の購入オプションの会計処理 (IE9 項)
  - (h) 借手の変動リース料の会計処理 (IE10 項から IE11 項)
  - (i) 貸手のタイプ A のリースの測定 (IE12 項から IE14 項)
  - (j) セール・アンド・リースバック取引 (IE15 項)
  - (k) 借手の移行——オペレーティング・リースからタイプ A のリース (IE16 項)
  - (l) 借手の移行——オペレーティング・リースからタイプ B のリース (IE17 項)
  - (m) 貸手の移行——オペレーティング・リースからタイプ A のリース (IE18 項)

## リースの識別

IE3 以下の各設例は、契約がリースであるかどうか又はリースを含んでいるかどうかを、企業がどのように判定するのかを例示している。

**設例 1 — 鉄道車両に関する契約**

設例 1 A : 顧客と貨物輸送業者（輸送業者）との間の契約は、輸送業者が所有している 10 両の特定仕様の鉄道車両の使用を顧客に 5 年間提供する。契約は、車両の種類を特定している。顧客は、いつ、どこで、どの物品を、当該車両を使用して輸送するのかを決定する。車両が使用されない時には、顧客の敷地で保管される。顧客は、別の目的（例えば、貯蔵）のために車両を使用することを選択する場合にはそうすることができる。特定の車両の保守又は修理が必要な場合には、輸送業者は、同じ種類の同等の車両と入れ替えることが求められる。それ以外、及び、顧客の債務不履行時以外には、輸送業者は、5 年の期間中に車両を取り戻すことはできない。

また、契約では、顧客が要請した場合には、輸送業者が機関車と運転士を提供するよう要求しており、輸送業者がそれらを提供できない場合には、顧客は他の供給者から機関車を借り運転士を雇う権利を有すると定めている。輸送業者は機関車を自らの敷地で保管し、物品を輸送するという顧客の要請の詳細に示す指示書を運転手に提供する。輸送業者は、顧客の要請のそれぞれを履行するために多数の機関車のいずれかを使用することを選択できる。1 台の機関車は、顧客の物品だけでなく他の顧客の物品の輸送にも使用できる（すなわち、他の顧客が、顧客が要請した目的地に近い目的地に同様の時間枠内で物品の輸送を求めている場合には、輸送業者は、当該機関車に 100 両までの鉄道車両を接続することを選択できる）。

この契約は鉄道車両のリースを含んでいる。顧客は、5 年間、10 両の鉄道車両を使用する権利を有している。

この契約の履行は、10 両の特定された車両の使用に依存している。顧客に引き渡された後に輸送業者が車両を入れ替えることができるのは、適切に稼働していない場合のみである。

顧客は、以下の両方の理由により、車両の使用を支配する権利を有している。

- (a) 顧客は、車両の使用を指図する能力を有している。顧客が車両をどのように、いつ、どの目的で使用するかを決定するのは、車両が顧客の物品の輸送に使用されている時だけでなく、契約の期間全体を通じてである。
- (b) 顧客は、車両の使用から便益を得る能力を有している。車両は、顧客の物品の輸送に使用されていない時を含めて、契約の期間全体を通じて顧客の使用のために利用できる。

この契約は、機関車及び運転士の使用に関連する非リース（サービス）構成部分も含んでいる。この契約は、特定された機関車を使用する権利を移転しない（設例 1 B における分析参照）。



**設例 1—鉄道車両に関する契約**

*設例 1 B*：顧客と輸送業者との間の契約は、5年の期間中に定められた日程に従って所定の数量の物品を輸送することを輸送業者に要求している。日程と所定の物品の数量は、顧客が5年間にわたり10両の鉄道車両を使用することに相当する。輸送業者は、鉄道車両、運転士及び機関車を契約の一部として提供する。契約は、輸送する物品の内容及び数量を定めているが、顧客の物品を輸送するために使用するべき車両又は機関車に関する具体的な詳細を含んでいない。契約で特定されている物品の輸送には、設例 1 A において特定されている車両と同様の車両を必要とするが、輸送業者は、顧客の物品を輸送するために使用できる同様の車両の大きなプールを有している。同様に、輸送業者は、顧客の要請のそれぞれを履行するために多くの機関車のうちのいずれかの1つを使用することを選択できる。1台の機関車は、顧客の物品だけでなく他の顧客の物品の輸送にも使用することができる。車両と機関車が物品の輸送に使用されていない際には、輸送業者の敷地で保管される。

この契約はリースを含んでいない。

この契約の履行は、10両の特定された鉄道車両又は特定された機関車の使用に依存していない。輸送業者は実質的な入替えの権利を有しているからである。輸送業者は、顧客の同意なしに車両と機関車を選択することができる。また、輸送業者が特定仕様の車両のプールの中のいずれかの車両、及び多数の機関車のうちのいずれか1台を、顧客の物品の配達のそれぞれに使用することを妨げる経済的な障害はない。

*設例 1 C*：顧客の物品を輸送するのに要求される仕様の鉄道車両を輸送業者が10両だけ有しているという以外は、設例 1 B と同じ事実関係を仮定する。輸送業者は、当該車両が顧客の物品を輸送するために使用されていない時には、他の契約を履行するために当該車両を使用することもできる。また、輸送業者は、契約の期間中に車両の保有の拡大を決定することもできる。顧客の物品を輸送するのに要求される仕様の車両は、鉄道車両供給業者から購入することができ、輸送業者は容易に利用できる。

この契約はリースを含んでいない。

輸送業者が所有する10両の鉄道車両が契約の開始時に特定されているが、顧客は、契約の期間全体を通じての使用を支配する権利を有していない。輸送業者が、鉄道車両の使用を支配している。輸送業者が、物品の配達のために鉄道車両をどのように使用するのか（例えば、他の契約を履行するために当該車両を使用するかどうかなど）に関して実質的な決定を行う。例えば、輸送業者が契約の期間中に鉄道車両の保有を拡大することを決定とした場合には、輸送業者は、契約の開始時に所有している鉄道車両以外の鉄道車両を使用して顧客との契約を履行する可能性がある。

輸送すべき物品の数量と配達の日程を特定することは、実質的に、顧客が鉄道車両の使用からのアウトプットを特定することを意味するが、顧客に10両の鉄道車両を5年間使用する権利を与えているわけではない。

**設例 2—コーヒー・サービスに関する契約**

顧客が、コーヒー・サービスに関する 2 年間の契約を締結する。供給者は、25 基のコーヒー・マシンを顧客の構内に設置する。これらは、供給者が提供するコーヒー消耗品と一緒に使用するよう特別に作られている。コーヒー・マシンは供給者が提供する消耗品を使用した場合のみ機能するもので、これらの消耗品と一緒に使用する場合以外は顧客にとって用途がない。供給者は、コーヒー・マシンの修理とメンテナンスの責任を負う。顧客のスタッフがマシンを稼働させる（すなわち、彼らが飲みたいコーヒーを選び、マシンがそのコーヒーを提供する）。

この契約はリースを含んでいない。

この契約の履行は、マシンの使用に左右される可能性があるが、契約は、これらのマシンの使用を支配する権利を顧客に提供していない。顧客はマシン単独での使用から便益を得る能力を有していないからである。マシンは供給者が提供する消耗品を使用した場合にだけ機能する。したがって、マシンは消耗品がなければ顧客にとって用途も価値もない。マシンと消耗品は組み合わせで 2 年の契約の期間にわたり顧客にコーヒー・サービスを提供する。

**設例 3—医療機器に関する契約**

顧客が、医療機器に関する 3 年間の契約を締結する。供給者は、10 個の患者監視機器を顧客の構内に設置する。これらは、監視機器を患者につなぐ使い捨ての消耗品の使用を必要とする。契約は、顧客に、消耗品を供給者から購入することを要求しているが、監視機器と一緒に機能する消耗品は、他の供給者からも容易に入手可能である。供給者は、必要に応じて監視機器の修理とメンテナンスを実施し、顧客の同意なしに機器を入れ替えることができる（しかし、機器の入替えに関してコストがかかるため、供給者が機器を入れ替えるのは機器が適切に稼働していない場合だけとなる）。顧客は、機器を使用する方法及び状況を決定し、患者を監視するために機器を稼働させる。

この契約は患者監視機器のリースを含んでいる。

この契約の条件は、供給者の消耗品を使用することを顧客に要求しているが、患者監視機器と一緒に機能する消耗品は、他の供給者から容易に入手可能である。したがって、顧客は、供給者の消耗品がなくても監視機器単独の使用から便益を得ることができる。さらに、契約の条件では、供給者を修理とメンテナンスに使用することを顧客に要求しているが、これは契約の非リース（サービス）構成部分であり、顧客が機器を使用する権利を有するという結論を変えるものではない。したがって、契約は 3 つの独立した構成部分を有している。機器を使用する権利、消耗品の供給、及び機器のメンテナンスである。

この契約は、以下の理由で、患者監視機器を使用する権利を顧客に移転している。

- (a) この契約の履行は機器の使用に依存している。供給者の入替権は実質的ではない。機器の入替えのコストにより、機器が適切に稼働しない場合以外に供給者が機器を入れ替えるのを妨げる経済的障害が生じるからである。

**設例 3—医療機器に関する契約**

(b) 顧客は、以下の理由で、機器の使用を支配する権利を有している。

- (i) 顧客は機器の使用を指図する能力を有している。顧客は機器をいつどのように使用するのかを決定し、機器を稼働させる。したがって、顧客は、機器の使用に関して、契約の期間全体を通じて使用から得られる経済的便益に最も重大な影響を与える決定を行う。
- (ii) 顧客は機器の使用から便益を得る能力を有している。機器は、3年の契約の期間全体を通じて顧客の使用のためだけに利用できる。

**設例 4—光ファイバー・ケーブルに関する契約**

*設例 4A*：顧客が、より大きなケーブル（香港と東京を接続している）の中の3本の特定された物理的に区分できるダーク・ファイバーを使用する権利について15年の契約を締結する。顧客は、ファイバーの各末端を自らの電子機器に接続することにより、ファイバーの使用に関する決定のすべてを行う（すなわち、顧客がファイバーを「点灯する」）。ファイバーが損傷した場合には、供給者は修理と維持管理に責任を負う。

この契約はリースを含んでいる。顧客は、3本のダーク・ファイバーを15年間使用する権利を有している。

この契約の履行はファイバーの使用に依存している。ファイバーは契約に明記されており、ケーブルの中の他のファイバーと物理的に区別できる。

顧客は、以下の理由で、ダーク・ファイバーの使用を支配する権利を有している。

- (a) 顧客は、ダーク・ファイバーの使用を指図する能力を有している。顧客は、ファイバーを使用する方法、状況、及び目的を決定する。したがって、顧客は、ファイバーの使用に関して、契約の期間全体を通じて使用から得られる経済的便益に最も重大な影響を与える決定を行う。
- (b) 顧客は、ダーク・ファイバーの使用から便益を得る能力を有している。ファイバーは、15年の契約の期間全体を通じて顧客の使用のために利用できる。顧客が同意しない限り、他の者は使用できない。

この契約はファイバーの修理と維持管理について非リース（サービス）構成部分も含んでいる。

*設例 4B*：顧客が、香港と東京を接続するケーブルの中の所定の量の稼働能力を使用する権利について15年契約を締結する。所定の量は、顧客がケーブル内の3本のファイバーの全稼働能力を使用することに相当する（ケーブルには同様の稼働能力を有する15本のファイバーが含まれている）。供給者は、データの送信に関する決定を行う（すなわち、供給者がファイバーを点灯し、顧客の通信量を送信するためにどのファイバーを使用するのかに関する決定を行う）。

この契約はリースを含んでいない。

**設例 4—光ファイバー・ケーブルに関する契約**

供給者が、顧客のデータの送信（ケーブルの稼働能力の一部分だけの使用を必要とする）に関するすべての決定を行っている。この稼働能力の一部分は、残りのケーブルの稼働能力と物理的に区別できない。顧客が契約しているのは、ケーブル内の稼働能力に対する権利についてである。顧客は、特定された資産を使用する権利を有していない。

**設例 5—エネルギー／電力に関する契約**

*設例 5A*：顧客が、20 年間にわたり新しい発電所が産出するエネルギーのほぼすべてを購入する契約を締結する。発電所は供給者が所有しており、このエネルギーを別の発電所から提供することはできない。供給者と顧客の両方とも発電所の建設前に設計に関与した。顧客は、業種に認められている事業慣行に従って、自らが発電所を操業し維持管理するか又は発電所を操業し維持管理する別の当事者を指定する権利を有している。

この契約はリースを含んでいる。顧客は発電所を 20 年間にわたり使用する権利を有している。

この契約の履行は発電所の使用に依存している。このエネルギーは、別の発電所から供給することができない。

顧客は、以下の理由で、発電所の使用を支配する権利を有している。

- (a) 顧客は発電所の使用を指図する能力を有している。顧客は、発電所の設計と発電所を操業し維持管理する当事者の指定との両方に関与することにより、どのように発電所を操業するのかを決定している。発電所の設計と維持管理に関する顧客の意思決定の権利は、契約の期間全体を通じて使用から得る経済的便益に最も重大な影響を与える発電所の使用に関して決定を行う能力を顧客に与えている。別の者がこの発電所の日々の操業を行う可能性はあるが、その者は発電所の使用に関して顧客が行う決定を実施することになる。
- (b) 顧客は発電所の使用から便益を得る能力を有している。顧客は、20 年の契約の期間全体を通じて発電所が産出するエネルギーのほぼすべてを獲得する権利を有している。

*設例 5B*：電力供給会社（顧客）が、3 年間、発電所が産出する電力のほぼすべてを購入する契約を締結する。発電所は、電力会社（供給者）が所有し操業する。供給者は、別の発電所から電力を提供することはできない。供給者は、顧客との契約を締結する数年前に発電所が建設された際に、発電所を設計した。顧客はその設計に関与していなかった。顧客は、供給者に送電指示書を発行する。これらの指示書は、顧客への電力の提供の量及び時期を詳細に示している。供給者は、業種に認められている事業慣行に従って、発電所の日々の操業を行い維持管理する。顧客と供給者は、契約の開始時に発電所の維持管理計画に合意している。顧客の唯一の意思決定の権限は、送電指示書に関連するものである。供給者は、顧客が使用しない電力を他の顧客に売却することができる。

**設例 5—エネルギー／電力に関する契約**

この契約はリースを含んでいない。

この契約の履行は発電所の使用に依存しているが、顧客は発電所の使用を指図する能力を有していないので、使用を支配する権利を有していない。供給者がその能力を有している。供給者は、発電所の稼働方法に関してすべての決定を行ってきた（また、今後も行う）。電力をいつ産出するのかを顧客が決定する能力は、実質的に、発電所からのアウトプットを特定する能力を顧客に与えている。しかし、他の意思決定の権限がなければ、顧客は、電力を作るために使用される発電所の使用を指図する能力を有していない。

**契約の構成部分への対価の配分**

IE4 以下の設例は、契約の中の対価のリース構成部分と非リース構成部分への借手による配分を例示している。

**設例 6—借手による契約のリース構成部分と非リース構成部分への対価の配分**

顧客が、供給者と 5 年の契約を CU200,000<sup>(a)</sup>の合計対価で締結し、毎年 CU40,000 の金額を 5 年間支払う。この契約は、次の 2 つの構成部分を有している。

構成部分 1—5 年間の設備のリース

構成部分 2—5 年間の供給者からの設備のメンテナンス

この契約は、個々の構成部分について価格を定めていない。

設備の製造業者は、設備のすべての貸手が、メンテナンス・サービスを借手との契約の一部として含めることを要求している。したがって、供給者は、設備に関するメンテナンス・サービスの購入も借手に要求しないと設備をリースすることができない。契約はパッケージとして価格設定されており、顧客はリース構成部分について観察可能な単独の価格を入手できない。

しかし、顧客は、他の供給者から入手できる情報に基づいてサービス構成部分について観察可能な単独の価格を入手できる。いくつかの他の供給者が年 CU10,000 の単独の価格で 5 年の期間にわたり同様の設備に関連するメンテナンス・サービスを提供している。

顧客は 1 つの構成部分について観察可能な単独の価格を有しているが、両方の構成部分についてではないので、まず対価を観察可能な価格のある構成部分に配分した後、残りの対価を観察可能な価格がない構成部分に配分する。顧客は、リース構成部分についての対価は年 CU30,000（年 CU40,000－年 CU10,000（契約のサービス構成部分に配分された価格））であると結論を下す。

(a) これらの設例において、貨幣金額は「通貨単位」(CU) で表示している。

## リース構成部分及び主要な資産の識別

- IE5 以下の設例は、企業が、契約の中の独立のリース構成部分の識別と、リース構成部分の中の主要な資産（借手に複数の資産を使用する権利を移転する）の識別をどのように行うことになるのかを例示している。

### 設例 7—小売スペースのリース

ある借手が、駐車と配達のために使用される周囲の土地とともに小売スペースのリースを締結する。小売スペースの立地のため、小売業者は、周囲の土地なしには建物をリースしないであろう。借手は小売業者であり、自らの小売事業のために建物を使用することを意図している。

この契約は 1 つのリース構成部分を含んでいる。小売スペースは、駐車と配達のための土地に依存している。借手は、駐車と配達のための周囲の土地がない場合には小売スペースの使用からの便益にアクセスできないであろう。したがって、借手は、契約の一部である周囲の土地も使用しなければ小売スペースの使用から便益を得ることができない。

主要な資産は、小売用建物である。借手が使用する権利のために契約した主たる資産だからである。駐車と配達のための周囲の土地の主要な目的は、借手が小売スペースの使用から便益を得るのを促進することである。

### 設例 8—小売スペースに加えて追加的な土地区画のリース

設例 7 と同じ事実関係を仮定するが、契約により、小売スペースに隣接して位置する追加的な土地区画を使用する権利も移転する点が異なる。この追加的な土地区画は、例えば、小売スペースとは独立して再開発される可能性がある。

この契約は 2 つのリース構成部分を含んでいる。すなわち、小売スペースのリース（駐車と配達のための周囲の土地と一緒に）と 1 区画の土地のリースである。

この土地区画は、小売スペースに依存せず、小売スペースとの高い相互関係もない（その逆も言える）。したがって、借手は土地区画単独の使用から便益を得ることができる。また、設例 7 で述べたように、借手は、小売スペース（駐車と配達のための周囲の土地とともに）の単独での使用から便益を得ることができる。

### 設例 9—製造工場のリース

ある借手が、製造工場と、当該工場内に据え付けられる大きな設備項目とを一緒にリースする。貸手は、この設備のリース又は売却を別個には行わないが、他の供給者は別個に行く。工場はこの設備項目と一緒にしか使用できない特別仕様のものではなく、また、この設備は別の工場の異なる製造プロセスにも使用できる。

この契約は 2 つのリース構成部分を含んでいる。すなわち、製造用建物（建物が位置している土地とともに）のリースと製造用設備項目のリースである。

**設例 9—製造工場のリース**

設備項目は、工場に依存せず、工場との高い相互関係もない（その逆も言える）。すなわち、工場と設備の両方とも、他の資産と一緒に他の目的のために使用される可能性がある。したがって、借手は、容易に入手できる他の資源と一緒に工場の使用から便益を得ることができる。また、借手も、容易に入手できる他の資源と一緒に設備の使用から便益を得ることができる。

**設例 10—タービン工場のリース**

借手が、タービン工場（建物の中に設置される大きなタービンで構成されている）を、タービンを据え付ける土地と一緒にリースする。建物は、タービンを設置するために特別に設計されたものであり、建物の耐用年数は、タービンの耐用年数に直接連動する（すなわち、タービンが使用できなくなって解体される際には、建物は解体されるか又は大幅に改築される）。

この契約は1つのリース構成部分を含んでいる。タービンが設置される建物と土地は、タービンと高い相互関係がある。したがって、借手は、タービンも使用しないと建物又は土地の使用から便益を得ることができない。同様に、借手は、タービンが建物の中に設置されていないとタービンの使用から便益を得ることができない。

主要な資産はタービンである。タービンは借手が使用する権利を契約した主たる資産だからである。建物（及びタービンが設置される土地）の主要な目的は、借手がタービンの使用から便益を得ることを支援することである。土地及び建物は、タービンなしでは借手にとって用途も価値も（あるとしても）ほとんどないであろう。

**短期リース**

IE6 次の設例は、リースが短期リースであるかどうかの評価を例示している。

**設例 11—短期リース**

ある借手が、どの種類の原資産についても、短期リースから生じる使用権資産とリース負債を認識しないという会計方針の選択をしている。

借手は、輸送機器の12か月のリースを締結し、これには、さらに12か月間延長するオプションが付いている。借手は、延長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い。

このリースは短期リースの定義を満たさない。契約により可能な最長期間が12か月よりも長い（すなわち、契約により可能な最長期間は2年である）からである。したがって、借手は使用権資産とリース負債を認識する。延長オプションを行使する重大な経済的インセンティブがないので、借手は、リース期間は12か月であると判断し、使用権資産及びリース負債をそれに従って測定する。

## リースの分類

IE7 次の設例は、リースの分類を例示している。

### 設例 12—設備リースの分類

ある借手が、設備項目の 2 年リースを締結する。この設備は、全体の経済的耐用年数が 12 年である。リース料は年 CU9,000 であり、その現在価値は CU16,700 である（貸手が借手に課す利率を用いて計算）。開始日現在の当該設備の公正価値は CU60,000 である。

借手は、次の理由で、このリースはタイプ A のリースであると判定する。

- (a) 原資産が不動産ではない。
- (b) リース期間が、設備の経済的耐用年数全体のうち重大ではないとは言えない部分である。
- (c) リース料総額の現在価値が、開始日現在の設備の公正価値に比べて重大ではないとは言えない金額である。

### 設例 13—商業用不動産リースの分類

ある借手が、オフィスビルの 15 年のリースを締結する。このオフィスビルは、開始日現在の残りの経済的耐用年数が 40 年である。リース料は年 CU30,000 であり、その現在価値は CU300,000 で、これは借手の追加借入利率を用いて計算したものである（すなわち、貸手が借手に課す利率が借手にとっては容易に算定可能ではない）。開始日現在の不動産の公正価値は CU400,000 である。

借手は、次の理由で、このリースはタイプ B のリースであると判定する。

- (a) 原資産が不動産である。
- (b) リース期間が、不動産の残りの経済的耐用年数の大部分ではない。
- (c) リース料総額の現在価値が、不動産の公正価値のほぼすべてを占めてはいない。

## 借手の測定及びリース期間の見直し

IE8 以下の設例は、借手がリース資産及びリース負債をどのように当初測定及び事後測定することになるのかを例示している。また、借手がリース期間の評価の変更をどのように会計処理することになるのかを例示している。

### 設例 14—借手による当初測定及び事後測定並びにリース期間の変更の会計処理

#### パート 1—使用権資産とリース負債の当初測定及び事後測定

ある借手が、資産の10年のリースを締結し、これには5年間延長するオプションが



**設例 14—借手による当初測定及び事後測定並びにリース期間の変更の会計処理**

付いている。リース料は、当初の間中は年CU50,000、オプション対象期間中は年CU55,000であり、すべて各年度の期首に支払うことになる。借手にはCU15,000の当初直接コストが発生する。

開始日に、借手は、延長するオプションを行使する重大な経済的インセンティブを有していないと結論を下し、したがって、リース期間は10年であると判断する。

貸手が借手に課す利率は容易に算定可能ではない。借手の追加借入利率は5.87%である。これは、借手が、当該リースの場合と同様の金額を、同一の通貨、同一の期間、当該リースの担保と同様の担保で借り入れることのできる固定金利を反映している。

開始日に、借手は第1年度に係るリース料支払を行い、当初直接コストが発生する。また、残りの9回のCU50,000の支払の現在価値（5.87%の利率で割り引いたもの）でリース負債を測定し、その金額はCU342,017である。

借手は、リース資産とリース負債を次のように認識する。

使用権資産	CU407,017 (CU342,017+CU50,000+CU15,000)
リース負債	CU342,017
現金 (第1年度に係るリース料)	CU50,000
現金 (当初直接コスト)	CU15,000

リースの第1年度に、借手は、リースをどのように分類したのかに応じて、リース費用を次のように認識する。

リースがタイプAのリースに分類される場合

借手は、使用権資産の将来の経済的便益をリース期間にわたり均等に消費すると見込んでいる。したがって、使用権資産を定額ベースで償却する。

利息費用	CU20,076 (5.87% × CU342,017)
リース負債	CU20,076
償却費	CU40,702 (CU407,017 ÷ 10)
使用権資産	CU40,702

リースの第1年度の期末現在で、借手の使用権資産の帳簿価額はCU366,315 (CU407,017 - CU40,702) である。

リースがタイプBのリースに分類される場合

借手は、リースのコストはCU500,000 (リース期間のリース料の合計) とCU15,000 (借手に発生する当初直接コスト) との合計であると算定する。したがって、認識すべき年間リース費用はCU51,500 (CU515,000 ÷ 10年) である。

リース費用	CU51,500
リース負債	CU20,076 (5.87% × CU342,017)
使用権資産	CU31,424 (CU51,500 - CU20,076)

リースの第1年度の期末現在で、借手の使用権資産の帳簿価額はCU375,593

**設例 14—借手による当初測定及び事後測定並びにリース期間の変更の会計処理**

(CU407,017－CU31,424) である。

リースの第1年度の期末現在で、借手のリース負債は、リースをどのように分類するのにかに関係なく、CU362,093 (CU342,017+CU20,076) である。

リースの第2年度の期首に、借手は当該年度に係る支払いを行い、これは次のように認識される。

リース負債	CU50,000	
現金		CU50,000

**パート2—リース期間の変更の会計処理**

リースの第6年度に、借手は重大な賃借物件改良整備を行う。この改良整備は、当初の10年の解約不能期間の終了時に借手にとって重大な経済価値を有すると見込まれる。その理由は、改良設備により、原資産の借手にとっての有用性が同様の金額でリースできる代替資産よりも高くなるからである。したがって、第6年度末に、借手は、リースを延長するオプションを行使する重大な経済的インセンティブを有していると結論を下す。第6年度末現在の借手の追加借入利率は、延長後の残りのリース期間を考慮に入れると、7.83%である。リース期間は変化するが、借手はリースの分類の見直しをしない。

第6年度の期末において、リース期間の変更の会計処理をする前には、リース負債はCU183,972 (残り4回のCU50,000の支払を5.87%の利率で割り引いた現在価値) である。借手の使用権資産は、CU162,806 (リースがタイプAのリースに分類される場合) 又はCU189,971 (リースがタイプBのリースに分類される場合) である。

借手はリース負債を再測定する。これは4回のCU50,000の支払とその後の5回のCU55,000の支払をすべて7.83%の利率で割り引いた現在価値に等しく、CU355,189である。借手はリース負債をCU171,217だけ増額する。これは再測定後の負債CU355,189と現在の帳簿価額CU183,972との差額を表す。追加的権利のコストを反映するため、対応する修正を使用権資産に対して行い、これは次のように認識される。

使用権資産	CU171,217	
リース負債		CU171,217

調整後には、借手の使用権資産の帳簿価額は、リースがタイプAのリースに分類される場合にはCU334,023 (すなわち、CU162,806+CU171,217) 又はリースがタイプBのリースに分類される場合にはCU361,188 (すなわち、CU189,971+CU171,217) である。

借手はその後、第7年度に係るリース料支払を行い、次のように認識する。

リース負債	CU50,000	
現金		CU50,000

この支払の後は、借手のリース負債は、リースがどのように分類されるのにかに関係なく、CU305,189 (CU355,189－CU50,000) である。

**設例 14—借手による当初測定及び事後測定並びにリース期間の変更の会計処理**

借手は、リースが開始日にどのように分類されたのかに応じて、第7年度にリース費用を次のように認識する。

リースが開始日にタイプAに分類されている場合

借手は、使用権資産の将来の経済的便益を残りのリース期間にわたり均等に消費すると見込んでおり、使用権資産を定額ベースで償却する。

利息費用	CU23,896 (7.83% × CU305,189)
リース負債	CU23,896
償却費	CU37,114 (CU334,023 ÷ 9)
使用権資産	CU37,114

リースが開始日にタイプBに分類されている場合

借手は、リースの残りのコストを次のように算定する。

- (a) CU500,000 (当初のリース期間中の10回のCU50,00の支払) にCU275,000 (リース延長期間中の5回のCU55,000の支払) とCU15,000 (借手に発生する当初直接コスト) を加えた合計、すなわちCU790,000から、
- (b) 費用としてすでに認識しているリースのコストCU309,000 (リースの最初の6年間に認識した年間のリース費用CU51,500) を控除

よって、リースの残りのコストの金額はCU481,000 (CU790,000 - CU309,000) である。したがって、借手は、認識すべき年間費用をCU53,444 (CU481,000 ÷ 残りのリース期間の9年) と算定する。

リース費用	CU53,444
リース負債	CU23,896 (7.83% × CU305,189)
使用権資産	CU29,548 (CU53,444 - CU23,896)

**設例 15—解約ペナルティ**

ある借手が、資産の10年のリースを締結する。リースが6年目に入ると各年度末に解約することができる。リース料は、10年の期間中において年CU50,000であり、各年度の期首に支払う。借手が第6年度末にリースを解約する場合には、借手はCU20,000のペナルティを貸手に支払わなければならない。解約ペナルティは、続く各年度においてCU5,000ずつ減少する。

開始日に、借手は、解約ペナルティとリースの残りの各年中のリース料を含むすべての要素を検討した後に、第6年度に解約オプションを行使しないという重大な経済的インセンティブを有していない (すなわち、借手は第6年度の後に引き続き原資産を使用する重大な経済的インセンティブを有していない) と結論を下す。したがって、借手は、リース期間は6年であると判断する。

開始日に、借手は、リース負債の測定を、6年間のCU50,000のリース料と第6年度末に支払うCU20,000のペナルティに基づいて行う。

## 借手の購入オプションの会計処理

- IE9 次の設例は、借手が原資産を購入するオプションを行使する重大な経済的インセンティブを有している場合に、借手がどのようにリースを会計処理するかを例示している。

**設例 16—購入オプション**

ある借手が、設備の 5 年のリースを年間リース料 CU59,000 で締結する。リース料は各年度末に支払う。この設例では当初直接コストを無視する。第 5 年度末に、借手は、設備を CU5,000 で購入するオプションを有している。5 年後の設備の残存価値は CU75,000 である。したがって、借手は、購入オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有していると結論付ける。開始日現在で設備の公正価値は CU250,000 であり、耐用年数は 7 年である。

この設例において貸手が借手に課す利率はリースの計算利率率であり、これは 6.33% である。この利率はリース料（購入オプションの行使価格を含む）の現在価値が開始日現在の設備の公正価値と等しくなる利率である。

借手は、リースをタイプ A のリースに分類する。

借手は、開始日にリース負債を CU250,000（5 回の CU59,000 の支払の現在価値に購入オプション CU5,000 の支払の現在価値を加えたもの）で測定する。

開始日に、借手は、リース資産及負債を次のように認識する。

使用権資産	CU250,000
リース負債	CU250,000

借手は、使用権資産を、5 年のリース期間ではなく設備の耐用年数である 7 年にわたり償却する。借手が購入オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有しているからである。借手は、資産の将来の経済的便益を 7 年にわたり均等に消費すると見込んでいるので、資産を定額ベースで償却する。

リースの第 1 年度に、借手は、リース負債に係る利息と使用権資産の償却を次のように認識する。

利息費用	CU15,825 (6.33% × CU250,000)
リース負債	CU15,825
償却費	CU35,714 (CU250,000 ÷ 7)
使用権資産	CU35,714

第 1 年度末現在で、使用権資産は CU214,286 (CU250,000 - CU35,714) であり、リース負債は CU206,825 (CU250,000 + CU15,825 - CU59,000) である。

第 5 年度末現在で、借手は、使用権資産を CU71,430 (CU250,000 - CU35,714 × 5) まで償却しており、購入オプションに係る負債 CU5,000 を有している。借手は、設備を購入するオプションを行使し、残りの負債を決済する。借手は、その後、使用権資産を組み替えて、設備項目を次のように認識する。

**設例 16—購入オプション**

リース負債	CU5,000	
現金		CU5,000
有形固定資産	CU71,430	
使用権資産 <sup>(a)</sup>		CU71,430

(a) 借手は、5年のリース期間中に使用権資産を有形固定資産の一部として表示することを選択できる。あるいは、借手は、使用権資産を有形固定資産と区別して表示することを選択できる。

**借手の変動リース料の会計処理**

IE10 次の設例は、実質的な固定リース料である変動リース料を例示している。

**設例 17—実質的な固定リース料である変動リース料**

*設例17A*：ある借手が、不動産の5年のリースを締結する。年間の支払は、リースされた不動産から創出される借手の売上の2%として算定される。年間リース料は、リースの各年度において少なくともCU100,000でなければならない。

開始日に、借手はリース負債を年間の固定支払CU100,000に基づいて測定する。借手は、不動産からの売上の水準に関係なく、各年度に少なくともCU100,000の支払を行うことが要求されている。したがって、これらの支払は実質的な固定リース料である。

*設例17B*：ある借手が、不動産の5年のリースを締結する。最初の年間支払はCU100,000である。契約にはエスカレーション条項が含まれており、各年度のリース料（リースの1年目を除く）は、直前12か月間の消費者物価指数の年間の上昇又は2パーセントのいずれか高い方だけ増加すると定めている。

開始日に、借手はリース負債の測定を、第1年度にCU100,000、第2年度にCU102,000、第3年度にCU104,040、第4年度にCU106,121、第5年度にCU108,243という固定リース料に基づいて行う。借手は、消費者物価指数の変動に関係なく、リース期間中の各年度に少なくともこれらの金額の支払を要求される。したがって、これらの支払は実質的な固定リース料である。

*設例17C*：ある借手が、不動産の10年のリースを、年間固定リース料CU100,000と、不動産からの借手の売上の3%として算定される変動リース料で締結する。10年の期間の終了時に、不動産からの売上が10年間の各年度において少なくともCU1,000,000である場合には、借手は、不動産をCU375,000で購入するオプションを有する（開始日に、借手は、購入オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有していないと判断する）。しかし、不動産からの売上が10年のリースのいずれかの年度にCU1,000,000を下回った場合には、借手は、10年の期間の終了時にCU375,000で不動産を購入することが要求される。

開始日に、借手はリース負債を次のいずれかの現在価値で測定する。

(a) 毎年の支払CU130,000（年間固定支払CU100,000に、売上がCU1,000,000

**設例 17—実質的な固定リース料である変動リース料**

と仮定した場合の変動支払CU30,000を加算)、又は、

- (b) 固定年間支払CU100,000に、第10年度末に支払う購入価格CU375,000を加算したもの。

購入オプションの行使価格 CU375,000、又は 10 年間の年間支払 CU30,000 は、実質的な固定支払と考えられる。借手は、10 年のリース期間中の売上の水準に関係なく、少なくとも、これらの 2 つの金額のうち少ない方を支払うことが要求されるからである。

- IE11 次の設例は、リース料が指数又は率に応じて決まる変動リース料及び業績に連動する変動リース料を借手がどのように会計処理することになるのかを例示している。

**設例 18—指数に応じて決まる変動リース料及び業績に連動する変動リース料**

*設例 18A* : ある借手が、不動産の 10 年のリースを、年間リース料 CU100,000 で締結する。リース料は各年度の期首に支払う。契約では、各年のリース料は、直前 12 か月の消費者物価指数の上昇に基づき上昇すると定めている。開始日現在の消費者物価指数は 125 である。この設例では、当初直接コストを無視する。このリースは、タイプ B のリースに分類される。

貸手が借手に課す利率は、容易に算定可能ではない。借手の追加借入利率は 8% である。これは、借手が当該リースの場合と同様の金額を、同一の通貨、同一の期間、同様の担保で借り入れることのできる利率を反映している。

開始日に、借手は第 1 年度に係るリース料支払を行い、リース負債を CU624,689 (9 回の CU100,000 の支払を 8% の率で割り引いた現在価値) で測定する。

借手は、リース資産及び負債を次のように認識する。

使用権資産	CU724,689 (CU624,689+CU100,000)
リース負債	CU624,689
現金 (第 1 年度に係るリース料)	CU100,000

借手は、リースのコストは CU1,000,000 (リース期間に係るリース料) であると判断する。認識すべき年間リース費用は CU100,000 (CU1,000,000 ÷ 10 年) である。

リース費用	CU100,000
リース負債	CU49,975 (8% × CU624,689)
使用権資産	CU50,025 (CU100,000 - CU49,975)

リースの 1 年目の期末現在で、消費者物価指数は 128 である。借手は、2 年目に係る支払を、消費者物価指数に調整後、CU102,400 (CU100,000 × 128 ÷ 125) と計算する。

リース料は指数に応じて決まる変動支払であるため、借手は、報告期末現在の消費者物価指数を反映するためにリース負債を修正する。すなわち、リース負債は

**設例 18—指数に応じて決まる変動リース料及び業績に連動する変動リース料**

年間リース料 CU102,400 を反映したものとなっている。借手は、割引率の見直しはしない。指数に応じて決まる変動リース料の変動は、割引率の見直しを必要としないからである。

借手によるリース負債の修正は、改訂後のリース料と当初のリース料を開始日に算定された利率を用いて割り引いた現在価値（すなわち、当期の期首現在で支払うべき 9 回の CU2,400 の支払を 8% の利率で割り引いた現在価値）の差額であり、これは CU16,192 に等しい。借手は、再測定の上では将来の期間に関連するものであると判断し、使用権資産の帳簿価額を次のように修正する。

使用権資産	CU16,192
リース負債	CU16,192

リースの第 2 年度の期首に、借手は当期に係るリース料支払を行い、次の項目を認識する。

リース負債	CU102,400
現金	CU102,400

*設例 18B* : 設例 18A と同じ事実関係を仮定するが、借手がリースの各年度に変動リース料を支払うことも要求される点が異なる。変動リース料は、リースされている不動産から創出される借手の売上の 2% として算定される。

開始日に、借手は、認識されるリース資産及び負債を設例 18A における金額と同額で測定する。変動リース料が業績に連動するからである（すなわち、これらの支払は、指数又は率に応じて決まるものでも実質的な固定支払でもない変動リース料である）。したがって、借手は、売上の一定割合として算定される変動リース料をリース負債又は使用権資産の測定に含めない。

使用権資産	CU724,689 (CU624,689+CU100,000)
リース負債	CU624,689
現金 (第 1 年度に係るリース料)	CU100,000

借手は、年次ベースで財務諸表を作成する。借手は、リースのコストは CU1,000,000 (リース期間に係るリース料) であると判断する。したがって、認識すべき年間のリース費用は CU100,000 (CU1,000,000 ÷ 10 年) である。リースの第 1 年度に、借手はリースしている不動産から CU1,200,000 の売上を創出しており、CU24,000 (2% × CU1,200,000) の追加的なリース費用が発生する。

リース費用	CU124,000 (CU100,000+CU24,000)
リース負債	CU49,975 (8% × CU624,689)
使用権資産	CU50,025 (CU100,000 - CU49,975)
未払変動リース料 / 現金	CU24,000

リースの第 1 年度の期末に、借手はリース負債を設例 18A と整合的に再測定することになる。したがって、借手は第 2 年度の支払を、消費者物価指数に調整後、CU102,400 と計算し、リース負債と使用権資産を CU16,192 だけ修正する。

## タイプ A のリースの貸手の測定

IE12 次の設例は、貸手がタイプ A のリースをどのように会計処理することとなるのかを例示している。

### 設例 19—タイプ A のリースの貸手の会計処理—原資産の帳簿価額が公正価値と同額

ある貸手が、輸送機器を CU2,400 のリース料で 3 年間リースする。リース料を毎年年度末に支払う。貸手には当初直接コスト CU200 が発生する。開始日現在で、輸送機器の帳簿価額と公正価値は CU10,000、貸手が第 3 年度末以降に輸送機器から得ると見込んでいる金額は CU4,500 である。借手は、当初のリース期間の終了時に輸送機器を市場価格で購入するか又は同じ年間支払 CU2,400 でリースを 2 年間延長するオプションを有している。輸送機器の経済的耐用年数は 7 年である。

貸手は、借手がリースを延長するか又は購入オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有していないと結論を下す。したがって、リース期間は 3 年であると判断する。また、貸手は、リースはタイプ A のリースであると判断する。

貸手が借手に課す利率はリースの計算利率であり、これは 6.87% である（すなわち、これはリース料総額とリース期間の終了時の輸送機器の見積価値の現在価値が開始日現在の輸送機器の公正価値と等しくなる利率である）。

貸手は、リース債権を CU6,513 で測定する。これは 3 回の CU2,400 の支払を 6.87% で割り引いた現在価値に当初直接コスト CU200 を加えたものである。

貸手は、総額の残存資産を CU3,687 で測定する。これは貸手がリース期間の終了後に輸送機器から得ると見込んでいる金額 CU4,500 を 6.87% で割り引いた現在価値である。

開始日現在で輸送機器の帳簿価額と公正価値との間に差がないため、貸手は同日時点での利益又は残存資産に係る未稼得利益を認識しない。したがって、貸手は残存資産を CU3,687 で認識する。

開始日に、貸手は輸送機器の認識の中止を行い、リース債権と残存資産を次のように認識する。

リース債権	CU6,513	
残存資産	CU3,687	
輸送機器		CU10,000
現金／未払当初直接コスト		CU200

貸手は、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。

当初直接コストが債権に含まれているため、貸手は、リース期間の終了時にリース債権の残高を CU0 まで減額することになる計算利率を算定する。このリースに係る計算利率は 5.18% である。この計算利率はリースの各年度におけるリース債権に係る金利収益の算定に使用される。



**設例 19—タイプ A のリースの貸手の会計処理—原資産の帳簿価額が公正価値と同額**

第 1 年度末に、貸手は、リース料の受取、リース債権に係る金利、及び残存資産に係る金利を次のように認識する。

現金	CU2,400
リース債権	CU2,400
リース債権	CU338 (5.18% × CU6,513)
残存資産	CU253 (6.87% × CU3,687)
金利収益	CU591 (CU338 + CU253)

これらの仕訳の後、リース債権の帳簿価額は CU4,451 (CU6,513 - CU2,400 + CU338)、残存資産の帳簿価額は CU3,940 (CU3,687 + CU253) である。

貸手は、残りのリース期間中にリースを次のように会計処理する。

年度	財政状態計算書			純損益及び その他の包括利益計算書		
	リース 債権	総額での 残存資産	残存資産 の帳簿価 額	リース債 権に係る 金利	残存資産 に係る金 利	金利収益
1	4,451	3,940	3,940	338	253	591
2	2,282	4,211	4,211	231	271	502
3	—	4,500	4,500	118	289	407

リース期間の終了時に、貸手は残存資産を、例えば、棚卸資産に組み替える。

棚卸資産	CU4,500
残存資産	CU4,500

その後、輸送機器は CU5,000 で売却され、貸手は売却を認識する。

現金／受取債権	CU5,000
棚卸資産	CU4,500
棚卸資産の売却益	CU500

**設例 20—タイプ A のリースの貸手の会計処理—原資産の帳簿価額が公正価値未満**

設例 19 と同じ事実関係を仮定するが、開始日現在で輸送機器の帳簿価額が CU7,500 であることと、当初直接コストをこの設例では無視する点が異なる。

貸手は、この設例では当初直接コスト (CU200) を無視することを除いて、設例 19 と同じ方法でリース債権を測定する。すなわち、開始日現在でのリース債権は CU6,313 (CU6,513 - CU200) である。

貸手は、設例 19 と同じ方法で総額の残存資産を測定する (すなわち、貸手がリー

ILLUSTRATIVE EXAMPLES ON LEASES

**設例 20——タイプ A のリースの貸手の会計処理——原資産の帳簿価額が公正価値未満**

ス期間の終了後に輸送機器から得ると見込んでいる金額の現在価値であり、これは CU3,687 である)。認識される利益と未稼得利益の両方を計算するために、貸手はまず、輸送機器の公正価値と帳簿価額との差額を CU2,500 (CU10,000 - CU7,500) と算定する。貸手は、輸送機器の公正価値の一定割合としてリース料総額の現在価値に基づいて開始日に認識する利益を CU1,578 ((CU10,000 - CU7,500) × (CU6,313 ÷ CU10,000)) と計算する。したがって、貸手は、残存資産に係る未稼得利益を CU922 (CU2,500 - CU1,578) と計算する。

開始日に、貸手は輸送機器の認識の中止を行い、リース債権、総額の残存資産及び残存資産に係る未稼得利益とともにリースに係る利益を次のように認識する。

リース債権	CU6,313	
収益 <sup>(a)</sup>		CU6,313
総額での残存資産 <sup>(b)</sup>	CU3,687	
売上原価 <sup>(a)</sup>	CU4,735 (CU7,500 - CU3,687 + CU922)	
残存資産に係る未稼得利益 <sup>(b)</sup>		CU922
輸送機器		CU7,500

第 1 年度末に、貸手は、リース料の受取、リース債権に係る金利及び総額の残存資産に係る金利を次のように認識する。

現金	CU2,400	
リース債権		CU2,400
リース債権	CU434 (6.87% <sup>(c)</sup> × CU6,313)	
残存資産	CU253 (6.87% × CU3,687)	
金利収益		CU687 (CU434 + CU253)

これらの仕訳の後、リース債権の帳簿価額は CU4,347 (CU6,313 - CU2,400 + CU434)、純額での残存資産の帳簿価額は CU3,018 (CU3,687 - CU922 + CU253) である。

貸手は、残りのリース期間中にリースを次のように会計処理する。

年度末	財政状態計算書				純損益及びその他の包括利益計算書	
	リース債権	総額での残存資産	残存資産に係る未稼得利益	残存資産の帳簿価額	リース債権に係る金利	残存資産に係る金利
1	4,347	3,940	(922)	3,018	434	253
2	2,246	4,211	(922)	3,289	299	271
3	—	4,500	(922)	3,578	154	289

**設例 20——タイプ A のリースの貸手の会計処理——原資産の帳簿価額が公正価値未満**

リース期間の終了時に、貸手は残存資産を、例えば、棚卸資産に組み替える。

棚卸資産	CU3,578	
未稼得利益	CU922	
残存資産		CU4,500

輸送機器は、その後、CU5,000 で売却され、貸手は売却を認識する。

現金／受取債権	CU5,000	
売却のコスト	CU3,578	
棚卸資産		CU3,578
収益		CU5,000

- (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。
- (c) この利率は、設例 19 でリース債権に適用している利率とは異なる。この設例におけるリース債権には当初直接コストが含まれていないからである。

IE13 次の設例は、貸手がタイプ A のリースについて残価保証をどのように会計処理することとなるのかを例示している。

**設例 21——タイプ A のリースの貸手の会計処理——残価保証**

設例 19 と同じ事実関係を仮定する。さらに、借手は、輸送機器の残価保証をする。

*設例 21A* : 残価保証によると、リース期間の終了時に輸送機器の市場価値が CU4,500 を下回る場合には、借手はその差額を貸手に補償することになる。市場価値が CU4,500 を超える場合には、貸手が便益を得ることになる。

開始日に、貸手は残価保証をリース債権の一部として認識しない。リース期間中に、貸手がリース期間の終了後に輸送機器から得ると見込んでいる金額が当初の見積り CU4,500 よりも低くなる場合には、貸手は残存資産の減損を認識しない(借手の信用度に悪化がないと仮定した場合)。これは、輸送機器から得ると見込んだ当初の金額 CU4,500 が残価保証を通じて回収されることになるからである。

*設例 21B* : 設例 21A において借手が提供する保証に加えて、契約で、リースの終了後に輸送機器が CU4,500 よりも高く売却される場合には、貸手は売却価格と CU4,500 との差額を借手に支払うことも定めている。

この設例では、CU4,500 は、残価保証として構成される固定リース料と考えられる。したがって、貸手は、CU4,500 を (リースの計算利率を用いて割り引いて) 開始日にリース債権の一部として含める。

IE14 次の設例は、貸手がタイプ A のリースについてリース債権の減損をどのように測定することになるのかを例示している。

### 設例 22—タイプ A のリースの貸手の会計処理—リース債権の減損

#### パート 1: リース債権の減損

この設例は、減損損失及び予想信用損失に係る引当金の測定を例示するが、リース債権の減損の認識時期は考慮していない。認識の時期は、金融商品の要求事項に従って判断することになる。この設例の目的上、貸手には、リース債権に係る全期間の予想信用損失と同額の減損評価引当金をリースの第 2 年度末に認識することが要求されると仮定する。貸手は、金融商品の要求事項に従ってこの日より前にすでに減損評価引当金を認識している可能性があるが、この設例では無視する<sup>(a)</sup>。

ある貸手が、輸送機器を CU2,400 のリース料で 3 年間リースする。リース料は毎年、各年度の期首に支払う。開始日現在で、輸送機器の帳簿価額は CU7,500、輸送機器の公正価値は CU10,000、貸手が 3 年の終了後に輸送機器から得ると見込んでいる金額は CU4,500 である。リースの計算利率は 9.64% である。

リースの開始時に、貸手は、予想信用損失を会計処理する前にリースを次のように会計処理すると予想する。

財政状態計算書				純損益及びその他の包括利益計算書		
年度末	リース債権	総額での残存資産	残存資産に係る未稼得利益	残存資産の帳簿価額	リース債権及び残存資産に係る金利	リースに係る利益
0	6,586	3,414	(854)	2,560	—	1,646
1	4,589	3,744	(854)	2,890	733	—
2	2,400	4,104	(854)	3,250	571	—
3	—	4,500	(854)	3,646	396	—

第 2 年度末に、貸手は、リース債権に係る予想信用損失に係る引当金を金融商品の要求事項に従って測定する。

リース契約の条件に従うと、借手が第 3 年度の期首に最後のリース料を支払わない場合には、貸手は輸送機器を取り戻す権利を有している。すなわち、輸送機器は債権に対する担保を提供している。

第 2 年度末に、貸手は、輸送機器を第 3 年度の期首に取り戻すとした場合には輸送機器を CU5,500 で売却できるであろうと見積る。貸手がリース期間の終了後に輸送機器から得ると見込んでいる金額は、依然として CU4,500 のままである。

減損評価引当金を測定する際に、貸手は、担保の売却からの期待キャッシュ・フローを、リース債権と残存資産との間で配分する。担保のうち残存資産に配分さ

**設例 22—タイプ A のリースの貸手の会計処理—リース債権の減損**

れる部分は、貸手がリース期間の終了後に輸送機器から得ると見込んでいるキャッシュ・フローを表す（すなわち、CU4,104 であり、これは CU4,500 の現在価値である）。リース債権に配分される部分は、貸手が残りのリース期間中に得ると見込んでいるキャッシュ・フローを表す（すなわち、CU1,396 であり、CU5,500 から CU4,104 を控除して計算される）。

したがって、第 2 年度末に貸手は、リース債権に係る減損評価引当金 CU1,004（すなわち、リース債権の帳簿価額 CU2,400 からリース債権に配分された担保の部分 CU1,396 を控除したもの）を認識する。純損益に認識される減損の金額は、第 2 年度末現在での減損評価引当金 CU1,004 と、金融商品の要求事項に従ってすでに認識された減損評価引当金との差額を表すことになる。貸手は、残存資産に係る減損は認識しない。貸手は残存資産の帳簿価額を超える経済的便益を当該資産から得ると見込んでいるからである。

*パート 2：原資産の返還*

借手は、第 3 年度の期首に最後のリース料支払ができなくなった。貸手は、輸送機器を借手から取り戻し、輸送機器を CU5,500 で売却する。

貸手は、輸送機器を CU4,646 で認識する。すなわち、リース債権の帳簿価額（CU1,396）と残存資産（CU3,250）の合計である。

棚卸資産	CU4,646	
リース債権		CU1,396
残存資産		CU3,250

輸送機器は、その後、CU5,500 で売却され、貸手は売却を次のように認識する。

現金／受取債権	CU5,500	
棚卸資産		CU4,646
棚卸資産の売却益		CU854

- (a) FASB 更新書案「一定の金融商品に係る信用損失の会計処理」と IASB 公開草案「金融商品：予想信用損失」の両方とも、現行の認識の閾値を削除することを提案している。これが意味するのは、貸手は常にリース債権に係る予想信用損失を会計処理することになること、認識はもはや減損損失の「可能性が高い」ことや減損の客観的な証拠があることを条件としなくなるということである。FASB 更新書案と IASB 公開草案は、異なるモデルを提案しており、異なる損失評価引当金が異なる時期に認識されることになる。この設例の目的上、貸手は、リース債権に係る全期間の予想信用損失と同額の減損引当金を、第 2 年度末に認識することが要求されると仮定する。

**セール・アンド・リースバック取引**

IE15 以下の設例は、借手と貸手がセール・アンド・リースバック取引をどのように会計処理することとなるのかを例示している。

**設例 23—セール・アンド・リースバック取引**

ある企業（売手）が、一区画の土地を関連のない企業（買手）に CU2,000,000 の現金で売却する。取引の直前において、土地は CU1,000,000 の原価で計上されている。同時に、売手は土地を 10 年間使用する権利について買手と契約を締結する。年間支払 CU120,000 は各年度末に支払う。取引の契約条件は、IFRS 第 X 号 [案] 「顧客との契約から生じる収益」における履行義務がいつ充足されるのかを判定するための要求事項に従って買手が土地の支配を獲得するというものである。したがって、売手と買手は、この取引をセール・アンド・リースバックとして会計処理する。この設例では、取引に関連する当初直接コストを無視する。

土地のリースに関する市場料率は CU90,000 である（毎年、各年度末に支払う）。土地の売却に係る対価は公正価値ではないため、買手と売手は、当該取引を公正価値で認識するために修正を行うことが要求される。

貸手が借手に課す利率は 5% である。この利率は、売手が容易に算定可能なものである。このリースは、タイプ B のリースに分類される。

開始日に、売手はこの取引を次のように会計処理する。

土地のリースバック（リースについて市場料率を用いて認識）

使用権資産	CU694,956	
リース負債		CU694,956（10 回の CU90,000 の支払を 5% で割り引いたもの）

土地の売却（市場の料率を用いてリースの会計処理を調整後）

現金	CU2,000,000	
土地		CU1,000,000
金融負債		CU231,652（10 回の CU30,000 の支払を 5% で割り引いたもの）
土地売却益		CU768,348

開始日に、買手は取引を次のように会計処理する。

土地	CU1,768,348（CU2,000,000－CU231,652）
金融資産	CU231,652（10 回の CU30,000 の支払を 5% で割り引いたもの）
現金	CU2,000,000

開始日後に、売手と買手の両方とも、年間の支払額 CU120,000 のうち CU90,000 をリース料として処理することにより、リースを会計処理する。売手が行った年間支払のうち残りの CU30,000 は、金融負債 CU231,652（売手が認識）の決済のための支払と、金融資産 CU231,652（買手が認識）の決済のための受取として会計処理される。

## 借手の移行——オペレーティング・リースからタイプ A のリース

IE16 次の設例は、認められている代替案を完全適及の移行アプローチに適用する場合に、借手が既存のオペレーティング・リースからタイプ A のリースへの移行をどのように会計処理することとなるのかを例示している。

## 設例 24——借手の移行——オペレーティング・リースからタイプ A のリース

ある借手が、輸送機器の 5 年リースを 20X1 年 1 月 1 日に締結する。年間のリース料は各年度末に支払う。借手は当初、当該リースをオペレーティング・リースとして会計処理する。20X2 年 1 月 1 日（及び移行修正前）に、借手は当該リースについて CU1,200 の未払賃料負債がある。これは、過去に費用として認識した賃料のうち同日現在で未払のものを反映している。4 回分のリース料が残っている。これは 1 回の CU31,000 の支払とその後の 3 回の CU33,000 の支払である。

20X2 年 1 月 1 日は、借手がこの基準 [案] の要求事項を初めて適用する財務諸表に表示する最も古い比較対象期間の期首である。発効日現在で、借手の追加借入利率は 6% である。借手は、輸送機器のリースをタイプ A のリースに分類する。

20X2 年 1 月 1 日に、借手はリース負債を CU112,462 で測定する。これは 1 回の CU31,000 の支払と 3 回の CU33,000 の支払を 6% の利率で割り引いた現在価値である。

借手は、使用権資産の帳簿価額を適用開始日に 2 段階で算定する。借手は、開始日のリース負債を見積り、使用権資産（未払賃料について修正前）を開始日のリース負債のうち残りのリース期間に関する割合を基礎として計算する。借手は、経過措置ガイダンスで認めるところにより、使用権資産の算定の際に当初直接コストを含めないことを選択する。

借手は、開始日のリース負債を平均残存リース料に基づいて見積る。リースの残りの 4 年間の平均リース料は CU32,500 である。借手は、開始日のリース負債を CU136,902（5 年のリース期間全体に係る CU32,500 の年金現価）で見積る。したがって、借手は、未払賃料について修正する前の使用権資産を CU109,522（CU136,902×残りの 4 年÷5 年のリース期間）で測定する。

20X2 年 1 月 1 日現在の使用権資産とリース負債の差額は、同日現在での期首利益剰余金への修正である。

要約すると、20X2 年 1 月 1 日に、借手は、オペレーティング・リースからタイプ A のリースへの移行を反映するため、次の項目を認識する。

使用権資産	CU109,522	
利益剰余金	CU2,940	
リース負債		CU112,462

借手は、過去に認識した未払賃料の金額についての使用権資産の修正も行う。

未払賃料	CU1,200	
使用権資産		CU1,200

## 借手の移行——オペレーティング・リースからタイプ B のリース

IE17 次の設例は、認められている代替案を完全遡及の移行アプローチに適用する場合に、借手が既存のオペレーティング・リースからタイプ B のリースへの移行をどのように会計処理することになるのかを例示している。

### 設例 25——借手の移行——オペレーティング・リースからタイプ B のリース

ある借手が、土地の 5 年のリースを 20X1 年 1 月 1 日に締結する。年間リース料は各年度末に支払う。借手は当初、当該リースをオペレーティング・リースとして会計処理する。20X2 年 1 月 1 日（及び移行修正前）に、借手は当該リースについて CU1,200 の未払賃料負債がある。これは、賃料のうち過去に費用として認識したがその日現在で未払のものを反映している。4 回分のリース料が残っている。1 回の CU31,000 の支払とその後の 3 回の CU33,000 の支払である。

20X2 年 1 月 1 日は、借手がこの基準 [案] の要求事項を初めて適用する財務諸表に表示する最も古い比較対象期間の期首である。発効日現在で、借手の追加借入利率は 6% である。借手は、土地のリースをタイプ B のリースに分類する。

20X2 年 1 月 1 日に、借手はリース負債を CU112,462 で測定する。これは 1 回の CU31,000 の支払と 3 回の CU33,000 の支払を 6% の利率で割り引いた現在価値である。

使用権資産は、未払賃料について修正する前のリース負債と同額である。借手は、経過措置ガイダンスが認めるところにより、使用権資産の算定の際に当初直接コストを含めない。

要約すると、20X2 年 1 月 1 日に、借手は、オペレーティング・リースからタイプ B のリースへの移行を反映するため、次の項目を認識する。

使用権資産	CU112,462	
リース負債		CU112,462

借手は過去に認識した未払賃料の金額についての使用権資産の修正も行う。

未払賃料	CU1,200	
使用権資産		CU1,200

## 貸手の移行——オペレーティング・リースからタイプ A のリース

IE18 次の設例は、認められている代替案を完全遡及の移行アプローチに適用する場合に、貸手が既存のオペレーティング・リースからタイプ A のリースへの移行をどのように会計処理することになるのかを例示している。

### 設例 26——貸手の移行——オペレーティング・リースからタイプ A のリース

ある貸手が、20X1 年 1 月 1 日に輸送機器を 5 年間リースする。年間リース料は各年度末に受け取る。貸手は当初、当該リースをオペレーティング・リースとして



**設例 26—貸手の移行—オペレーティング・リースからタイプ A のリース**

会計処理する。20X2 年 1 月 1 日（及び移行修正前）に、貸手は当該リースについて CU1,200 の未収賃料がある。これは、賃料のうち過去に収益として認識したが同日現在で受け取っていないものを反映している。4 回分のリース料が残っている。1 回の CU31,000 の支払とその後の 3 回の CU33,000 の支払である。

20X2 年 1 月 1 日は、貸手がこの基準 [案] の要求事項を初めて適用する財務諸表に表示する最も古い比較対象期間の期首である。20X2 年 1 月 1 日に、貸手は輸送機器のリースをタイプ A のリースに分類する。20X2 年 1 月 1 日の直前に、輸送機器は貸手の財務諸表に CU176,000（取得原価 CU200,000－減価償却 CU24,000）で認識されていた。貸手は未収賃料 CU1,200 についての資産も有している。

開始日現在のリースの計算利率は 5.27% である。20X2 年 1 月 1 日の輸送機器の公正価値は CU180,000、リース期間の終了時の輸送機器の予想価値は CU80,000 である。1 回の CU31,000 の支払と 3 回の CU33,000 の支払を 5.27% の利率を用いて割り引いた現在価値は CU114,390 である。リース期間の終了時の輸送機器の予想価値を 5.27% の利率を用いて割り引いた現在価値は CU65,147 である。

貸手は、20X2 年 1 月 1 日に入手可能な情報に基づいて残存資産を算定する。貸手は、CU1,779 のリースに係る利益を算定する（（輸送機器の公正価値 CU180,000－未収賃料について修正後の 20X2 年 1 月 1 日の直前の輸送機器の帳簿価額 CU177,200）×（CU114,390（リース債権）÷CU180,000（輸送機器の公正価値））。貸手は、20X2 年 1 月 1 日現在で残存資産に係る未稼得利益を CU1,021（輸送機器の公正価値 CU180,000－未収賃料について修正後の輸送機器の帳簿価額 CU177,200－リースに係る利益 CU1,779）と算定する。純額での残存資産 CU64,126 は、総額での残存資産 CU65,147 と残存資産に係る未稼得利益 CU1,021 とで構成される。

過去に認識した資産（輸送機器 CU176,000 と未収賃料 CU1,200）と 20X2 年 1 月 1 日に認識した資産（リース債権 CU114,390 と純額での残存資産 CU64,126）との差額は 20X2 年 1 月 1 日現在の期首利益剰余金への移行修正 CU1,316 である。

要約すると、20X2 年 1 月 1 日に、貸手は、オペレーティング・リースからタイプ A のリースへの移行を反映するため、次の項目を認識する。

リース債権	CU114,390	
総額での残存資産 <sup>(a)</sup>	CU65,147	
減価償却累計額	CU24,000	
輸送機器		CU200,000
残存資産に係る未稼得利益 <sup>(a)</sup>		CU1,021
未収賃料		CU1,200
利益剰余金		CU1,316

(a) 2 つの金額としての表示又は開示が要求されているのではなく、純額ベースでの表示が要求されているだけである。