

IASB 改訂公開草案「リース」 について

みやばやし あきひろ
専門研究員 宮林 明弘

はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、2013年5月16日に公開草案「リース」（以下「本改訂公開草案」という。）を公表した。リース会計の新たなアプローチの開発は、米国財務会計基準審議会（FASB）との共同プロジェクトであり、FASBも同日に公開草案を公表している。本改訂公開草案は、2010年8月に公表された公開草案「リース」（以下「2010年公開草案」という。）に対する関係者からのコメントを受け、これまでの再審議を経て公表されたものである。

以下では、本改訂公開草案の概要を解説する。なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見である。

1. 本改訂公開草案を公表する背景

現行のIFRS及び米国会計基準におけるリースに関する会計処理モデルでは、借手及び貸手のリース取引を、オペレーティング・リース又はファイナンス・リースのいずれかに分類して、それらのリースを異なる方法で会計処理することを要求している。例えば、オペレーティ

ング・リースから生じる資産及び負債の認識は借手に要求していないが、ファイナンス・リースから生じる資産及び負債の認識は借手に要求している。現行のリースに関する会計処理モデルには、財務諸表利用者のニーズを満たしていないとして、主に以下のような批判があった。

- ▶ 借手のオペレーティング・リースにおいて、資産及び負債が認識されていないため、財務諸表を分析する際にはこれらをオンバランスにするなど調整が必要になる。しかし当該調整をするために必要な信頼性のある情報が十分にあるわけでもない。
- ▶ 貸手の会計処理については、リースから生じる信用リスクや原資産の権利保持から生じる資産リスクへのエクスポージャーに関する、適切な情報が提供されていない（特に現在オペレーティング・リースに分類されている不動産以外の資産のリースについて）。

これらの批判に対処するために、IASB及びFASB（以下「両審議会」という。）は、共同でリース会計の新しいアプローチを開発することにし、今般、本改訂公開草案を公表するに至った。

2. コア原則及び目的

本改訂公開草案はコア原則として、企業はリースから生じる資産及び負債を認識しなければならない、と提案している。

また、本改訂公開草案の目的は、借手及び貸手について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して財務諸表利用者にとって有用な情報を報告するために適用しなければならない原則を定めることである、とされている。

3. 範囲

本改訂公開草案は、リースの定義（下述の「4. リースの識別」の「(1) リースの定義等」を参照）を満たすすべての契約（サブリースにおける使用権資産のリースを含む。）に適用される。ただし、以下のリースは除く。

- (a) 貸手にとっての無形資産のリース（収益認識に関する会計基準案を参照）
- (b) 鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生資源の探索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」を参照）
- (c) 生物資産のリース（IAS 第41号「農業」を参照）
- (d) IFRIC 第12号「サービス委譲契約」の範囲に含まれるサービス委譲契約

なお、本改訂公開草案は、借手の場合は、無形資産のリースに適用する必要はない、としている。

4. リースの識別

(1) リースの定義等

本改訂公開草案によれば、リースは、資産（原資産）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約のことをいう。また、契約とは、複数の関係者の間の合意で、強制可能な権利及び義務を創出するものである、としている。

また、強制可能性の説明として、本改訂公開草案は、リースは、借手と貸手の双方がそれぞれリースを他方の承諾なしに重大ではないペナルティで解約する権利を有する場合には、もはや強制可能ではない、としている。

(2) 契約がリースを含むか否かの判定

本改訂公開草案は、契約がリースを含むか否かの判定について、以下のような提案をしている。

次の両方が満たされた場合には、企業は、契約はリースを含んでいると判定する。この評価は契約の開始時に実施される。

- (a) 当該契約の履行が特定された資産（an identified asset）の使用に依存する
- (b) 当該契約により特定された資産の使用を支配する権利が一定期間にわたり対価と交換に移転する

さらに、上記の(a)について以下のような提案がされている。

資産は、通常は契約に明記されることにより特定されるが、当該明記の有無にかかわらず、供給者が当該契約期間全体を通じて資産を入れ替える実質的な権利を有している場合は、契約の履行は特定された資産の使用に依存しておらず、供給者が資産を入れ替える実質的な権利を有していない場合は、契約の履行は特定された資産の使用に依存している。

また、上記の(b)の判定に関しては、以下のよう
な提案がされている。

契約は、当該契約の期間全体を通じて、顧客
が次の両方を行う能力を有する場合には、特定
された資産の使用を支配する権利を移転する。

- ① 特定された資産の使用を指図する能力
- ② 特定された資産の使用により便益を得る能
力

① 使用を指図する能力

- 顧客が資産の使用を指図する能力を有する
のは、当該契約の期間全体を通じての当該
資産の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能力が顧客
に与えられている場合である。
- 開始日後の資産の使用に関して行うべき実
質的な意思決定がほとんどない契約におい
て、顧客が資産の使用を指図する能力をそ
の日又はそれ以前に得る場合がある。

② 使用により便益を得る能力

- 顧客が資産の使用により便益を得る能力と
は、当該契約の期間全体を通じての当該資
産の使用による潜在的な経済的便益のほと
んどすべてを得る権利を指す。
- 顧客は、次の両方が生じている場合には、
資産の使用により便益を得る能力を有して
いない。

(a) 顧客が当該資産の使用により便益を得
られるのは、供給者が提供する追加的な
財又はサービスと組み合わせた場合のみ
であり、それを当該供給者又は他の供給
者が別個に販売していない。

(b) 当該資産は、供給者が提供する追加的
な財又はサービスとの組合せでのみ機能
するよう設計されているため、サービス
全体の享受には付随的なものである。顧
客は、一連の財又はサービスを受け取るこ
とで、契約上のサービス全体を享受する。

(3) リースを含む契約内の構成部分の識別と識 別された構成部分への契約の対価の配分

上記により、契約にリースが含まれると判定
された場合、本改訂公開草案は、次のステップ
として当該契約の中の構成部分を識別し、リース
構成部分 (lease component) については独
立のリースとして、非リース構成部分 (non-
lease component) と区別して会計処理をする
ことを提案している。

本改訂公開草案は、契約の中の構成部分の識
別と識別された構成部分への契約の対価の配分
方法を以下のように提案している。

① 借手

契約の中の構成部分の識別

次の両方の要件に該当する場合には、資産を
使用する権利をそれぞれ独立のリース構成部分
として識別する。

- (a) 借手が、当該資産単独又は借手が容易に利
用可能な他の資源との組合せのいずれかによ
り、当該資産の使用により便益を受けること
ができる。容易に利用可能な資源とは、別個
に（貸手又は他の供給者により）販売又は
リースされている財又はサービス、あるいは
借手がすでに（貸手から又は他の取引又は事
象により）入手している資源である。
- (b) 原資産が、当該契約の中の他の原資産に依
存しておらず、高い相関もない。

構成部分への契約の対価の配分

契約の中のリース構成部分を識別した後に、
借手は、契約の中の対価を次のようにして各構
成部分に配分する。

- (a) 契約の各構成部分に観察可能な単独の価格
がある場合：

対価を各構成部分に各構成部分の単独の価
格の比に基づいて配分する。

- (b) 契約の構成部分の1つ又は複数（しかし全
部ではない。）に観察可能な単独の価格があ

る場合：

- (i) まず、観察可能な単独価格がある構成部分に、当該単独の価格を配分する。
- (ii) 次に、契約の残りの対価を観察可能な価格のない構成部分に配分する。当該配分先に観察可能な価格のないリース構成部分が1つ以上ある場合には、観察可能な価格のない構成部分全部を合算して単一のリース構成部分として会計処理する。
- (c) 契約のどの構成部分にも観察可能な単独の価格がない場合：

構成部分を合算して単一のリース構成部分として会計処理する。

② 貸手

契約の中の構成部分の識別

借手と共通の提案内容になっている。

構成部分への契約の対価の配分

収益認識に関する会計基準案における契約対価の履行義務（performance obligation）への配分方法¹に従い、各構成部分への対価の配分をする。

以上の「3. 範囲」及び「4. リースの識別」における流れを図示すると【図表1】のようになる。

5. リース期間

(1) リース期間の決定

本改訂公開草案は、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、と提案している。

- (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（significant economic incentive）を有している場合）
- (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）

また、本改訂公開草案は、開始日においてオプションの行使に関する借手の重大な経済的インセンティブの有無を評価する際に、契約ベース、資産ベース、企業ベース及び市場ベースの4つの要因の全体を考慮する²、としている。

(2) リース期間の見直し

本改訂公開草案は、以下の(a)又は(b)のいずれかが生じた場合にのみ、リース期間の見直しを行うことを提案している。

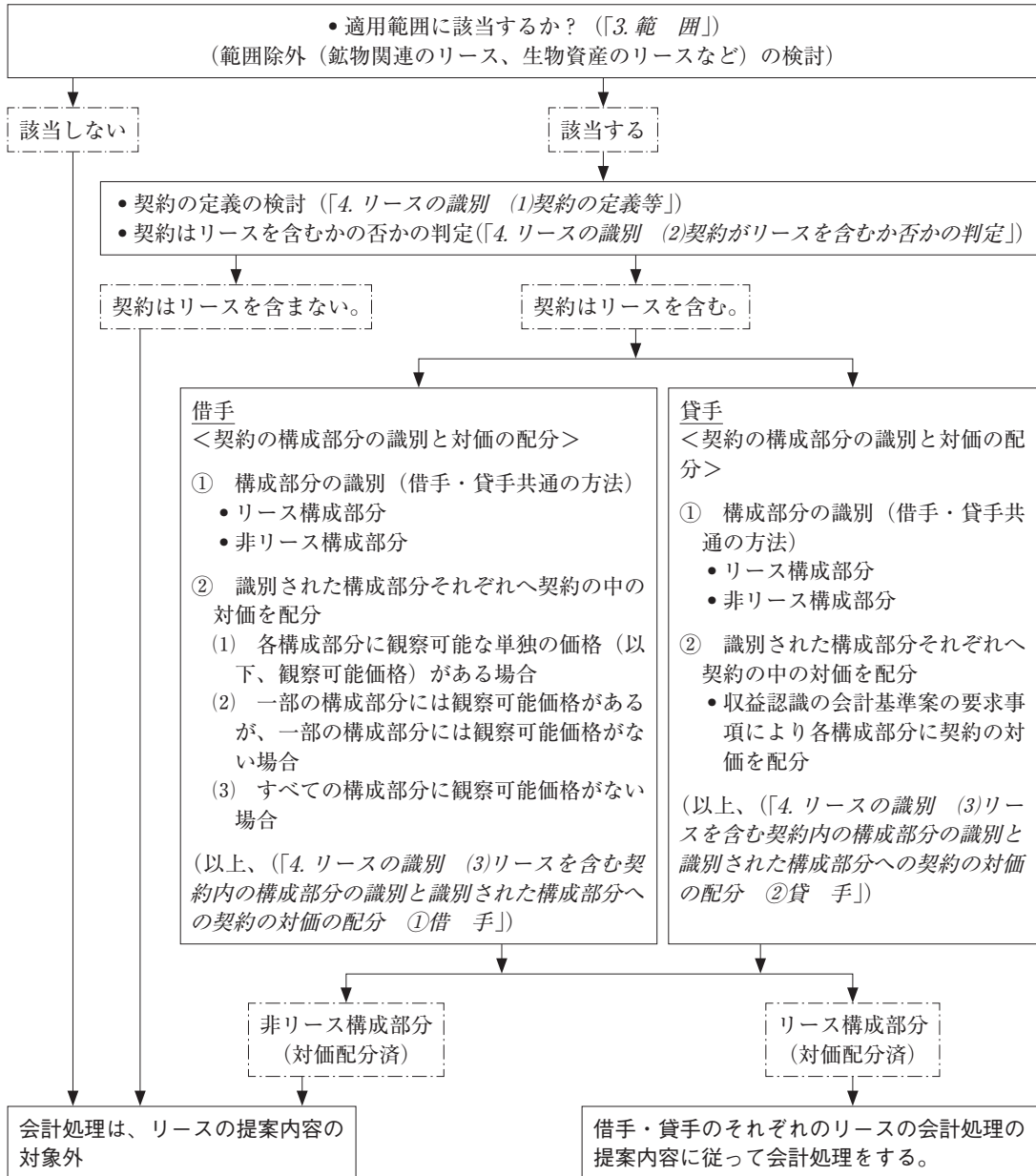
- (a) 関連性のある要因（上記(1)で記述した4つの要因）に変化があり、それにより借手が延長オプションを行使するか又はリースの解約オプションを行使しない重大な経済的インセンティブを有するか又は有さないことに変化

1 具体的には、2011年に公表された改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」の第70項から第76項で記述されている配分方法を指している。そこでは、例えば以下のような配分方法が提案されている。

- 企業は、別個の履行義務の独立販売価格を算定し、当該独立販売価格の比率で取引価格を別個の履行義務に配分する。
- 独立販売価格の最良の証拠は、当該財又はサービスの観察可能な価格である。
- 独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合には、企業はそれを見積る。当該見積りに際しては、企業にとって合理的に利用可能なすべての情報（市場の状況、企業固有の要因、及び顧客又は顧客の分類に関する情報）を考慮する。見積り方法には例えば次のようなものがある。
 - (a) 調整後市場評価アプローチ
 - (b) 見積コストにマージンを加算するアプローチ
 - (c) 残余アプローチ

【図表 1】リースの会計処理をするか否かを示す流れ図

(斜字体は上述の説明箇所を示す)



が生じた場合。ただし、市場ベースの要因の変化は、単独では、見直しの契機としてはならない。

(b) 借手が次のいずれかを行った場合

① 企業が過去に借手は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したのに、借手がオプションの行使を選択した。

② 企業が過去に借手は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判断したのに、借手がオプションの行使を選択しなかった。

上記により、リース期間を見直した場合には、借手及び貸手は【図表2】のような項目の見直し及び会計処理を行う。

【図表2】リース期間を見直した際に見直しをする項目及び会計処理

借手	貸手
<p>▶リース料総額の見直しをする。</p> <p>◇リース料総額の見直しを反映するように、リース負債を再測定する。</p> <p>◇リース負債の再測定に応じて、使用権資産も修正する。</p>	<p>▶リース料総額の見直しをする。</p> <p>◇リース料総額の見直しを反映するように、リース債権を再測定する。</p> <ul style="list-style-type: none"> リース債権の再測定前後の帳簿価額の差額を純損益に認識する。 <p>◇残存資産の帳簿価額の修正を、貸手が改訂後のリース期間の終了後に原資産から得ると見込んでいる金額を反映するように行う。</p> <ul style="list-style-type: none"> 残存資産の再測定前後の帳簿価額の差額を純損益に認識する。

6. リースの分類

(1) 分類の原則

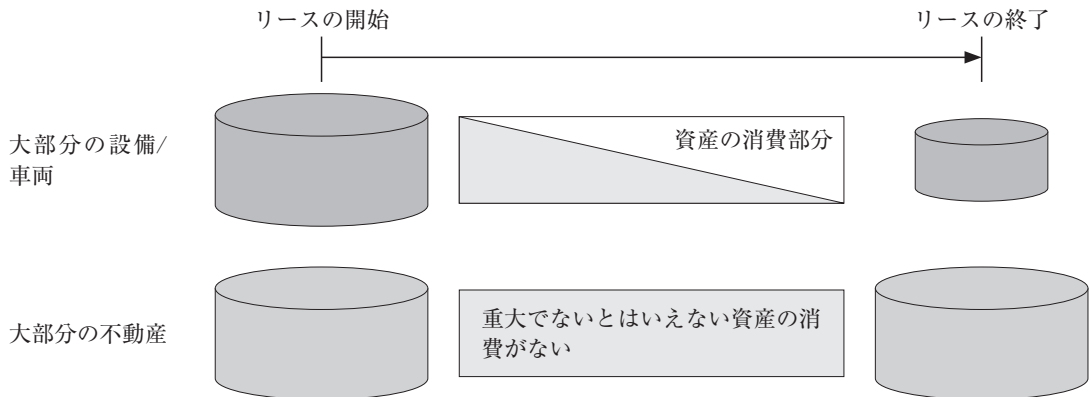
以下のリースの分類の原則については、本改訂公開草案の本文には記述がないが、その結論の根拠に以下の2種類の類型が分類の原則として記述されている。

- 借手が原資産に組み込まれた経済的便益のうち重大ではないとはいえない部分の消費が見込まれない (not expected to consume more than an insignificant portion of the economic benefits) 場合
(→分類の原則の適用(下述)でのタイプBリースに関連する)
- 借手が原資産に組み込まれた経済的便益のうち重大ではないとはいえない部分を消費すると見込まれる (expected to consume more than an insignificant portion of the economic benefits) 場合
(→分類の原則の適用(下述)でのタイプA

2 本改訂公開草案の適用指針の中に、この考慮すべき要因の例として以下のものが挙げられている。

- オプション対象期間についての契約条件と現在の市場条件との比較
例えば、
 - オプション対象期間におけるリース料総額の金額
 - 変動リース料又は他の条件付支払
 - 当初のオプション対象期間の後に行使可能なオプションの契約条件
- 当該リースの延長若しくは解約、又は資産の購入のオプションが行使可能となった時点で借手にとって重大な経済価値を有すると見込まれる重要な賃借物件改良設備
- 当該リースの解約及び新たなリースの締結に関するコスト
- 借手の事業にとっての原資産の重要性

【図表 3】 リースの分類の原則による 2 種類のイメージ図³



リースに関連する)

これらの 2 種類の類型をイメージ図で示すと以下の【図表 3】のようになる。

(2) 分類の原則の適用

上述の分類の原則を受けた適用方法の提案として、本改訂公開草案の本文では、開始日において企業はリースを、以下のように、タイプ A のリース又はタイプ B のリースのいずれかとして分類する^{4,5}、としている。なお、開始日後に分類の見直しをしてはならない⁶。

① 原資産が不動産ではない（例、設備・車両等）場合には、タイプ A のリースとして分類する。ただし、次の 2 つの要件のいずれかに該当する場合は、タイプ B のリースとして分類する。

(a) リース期間が、原資産の経済的耐用年数全体のうち重大ではない部分 (insignifi-

cant part) である。

(b) リース料総額の現在価値が、開始日現在の原資産の公正価値に比べて重大ではない (insignificant)。

② 原資産が不動産である場合には、タイプ B のリースとして分類する。ただし、次の 2 つの要件のいずれかに該当する場合は、タイプ A のリースとして分類する。

(a) 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 (major part) である。

(b) リース料総額の現在価値が、開始日現在の原資産の公正価値のほぼ全額 (substantially all) である。

3 【図表 3】は本改訂公開草案と同時に IASB から公表された“Snapshot: Leases”を参考に記載している。

4 これにかかわらず、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は、リースはタイプ A のリースとして分類される。

5 あるリース構成部分が複数の資産を使用する権利を含んでいる場合には、企業は、原資産の性質を当該リース構成部分の中の主要な資産の性質に基づいて決定する。

6 ただし、リースの契約条件が変更されて、既存のリースに実質的な変更が生じる場合には、企業は条件変更後の契約を、条件変更が発効する日において新たな契約として会計処理する、と提案されているので、その際には、リースの分類が契約条件変更前分とは変わることがあり得る。

7. 借手の会計処理

本改訂公開草案は、以下のように借手の会計処理について提案をしている。

(1) 当初認識及び測定

① リース負債及び使用権資産の当初認識

開始日において、借手はリース負債及び使用権資産を認識する⁷。この扱いはタイプ A のリース及びタイプ B のリースで共通である。

② リース負債及び使用権資産の当初測定

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【図表 4】のとおりに行う。これらの扱いはタイプ A のリース及びタイプ B のリースで共通である。

また、リース負債の測定の際に必要な各要素の説明は以下の【図表 5】のとおりである。

(2) 事後測定等

① リース負債及び使用権資産の事後測定

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【図表 6】のとおりに行う。これらの扱いは、タイプ A のリース及びタイプ B のリースで共通である。

【図表 4】借手のリース負債と使用権資産の当初測定

リース負債	リース料総額 (lease payments) の割引現在価値で測定する。
使用権資産	次のすべてのものから構成される。 (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

② 開始日後の純損益の認識

タイプ A のリース

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し、また、使用権資産の償却を純損益に認識する。

タイプ B のリース

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を純損益に認識する。リースの残りのコスト⁸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

【図表 5】借手リース負債の当初測定に必要な各要素の説明

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。 (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) (b) 変動リース料のうち指数又は率 (消費者物価指数や市場金利など) に応じて決まるもの (開始日現在の指数又は率を用いて当初測定) (c) 変動リース料のうち実質的な固定支払であるもの (d) 残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額 (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) (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)
リース期間	本稿の「5. リース期間」を参照のこと。
割引率	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。

7 ただし短期リースについては、これらを会計方針の選択により認識しないことができる。短期リースの詳細な説明については、本稿の「9. 短期リース」を参照のこと。

【図表 6】 借手のリース負債と使用権資産の事後測定

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。
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 (ただし、使用権資産の償却費の計算方法はタイプ A のリースとタイプ B のリースで異なる。これについては、以下の「③使用権資産の償却」を参照のこと)。

算する。

タイプ A のリース・タイプ B のリース共通

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。

③ 使用権資産の償却

タイプ A のリース

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。

タイプ B のリース

借手は使用権資産の償却を、毎期のリース費用 (前述の「② 開始日後の純損益の認識」の中の「タイプ B リース」を参照) から、リース負債に係る割引の毎期の巻戻し (【図表 6】

の中の「リース負債」を参照) を控除した金額として算定する。

④ 使用権資産の減損

借手は、使用権資産が減損しているのかどうかを判定して、減損損失があれば IAS 第 36 号「資産の減損」に従って認識しなければならない。この扱いは、タイプ A のリース及びタイプ B のリースの共通である。

8. 貸手の会計処理

本改訂公開草案は、以下のように貸手の会計処理について提案をしている。

タイプ A のリース

(1) 当初認識及び測定

① 原資産の認識の中止、及びリース債権と残存資産の当初認識

開始日に貸手は、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を表す。) 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。

② リース債権及び残存資産の当初測定

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【図表 7】とおりに行う。

また、リース債権の測定の際に必要な要素の説明は以下の【図表 8】のとおりである。

8 本改訂公開草案の適用指針によれば、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。

- (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生じた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、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、残価保証の支払見込額の変更、変動リース料の算定に用いた指数又は率の変動によりなされる。)

【図表 7】 貸手のリース債権及び残存資産の当初測定

リース債権	リース料総額 (lease payments) の割引現在価値で測定する。当初直接コストがあれば加算する。
残存資産	以下の A+B-C で測定する。 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 (総額での残存資産)。 B = 予想される変動リース料総額 (variable lease payments) の現在価値 ⁹ C = 未稼得利益 (【図表 9】を参照)

③ 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、その差額を以下の【図表 9】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。

(2) 事後測定等

① リース債権及び残存資産の事後測定等

リース債権及び残存資産の開始日後の測定は、以下の【図表 10】のとおりである。

② 事後 (開始日後) の純損益

開始日後において、次のすべては、純損益に認識される。

- (a) リース債権に係る割引の巻戻し (金利収益として認識される)

【図表 8】 貸手リース債権の当初測定に必要な各要素の説明

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収のもので構成される。 (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) (b) 変動リース料のうち指数又は率 (消費者物価指数や市場金利など) に応じて決まるもの (開始日現在の指数又は率を用いて当初測定) (c) 変動リース料のうち実質的な固定支払であるもの (d) 残価保証として構成されたリース料 ¹⁰ (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) (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)
リース期間	本稿の「5. リース期間」を参照のこと。
割引率	貸手が借手に課す利率を割引率とする。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。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する。

9 貸手が、貸手が借手に課す利率を算定する際に変動リース料の予想を反映していて、当該リース料がリース債権に含まれていない場合には、貸手は、残存資産の当初測定に、リース期間中に稼得すると見込まれる変動リース料の現在価値 (貸手が借手に課す利率で割り引く) を含める。

10 貸手のリース料総額に含めるべき残価保証について、本改訂公開草案の適用指針に以下の記述がある。
「一部の契約では、貸手が残価保証を得るだけでなく、原資産の売却価格と契約に定めた金額との差額を、貸手が相手方に支払うか又は相手方が留保することができる旨が契約に記載されている。当該相手方は、借手である場合もそうでない場合もある。」
「そうした場合には、貸手は、原資産の売却価格と所定の金額との差額を、相手方に支払うか又は相手方から受け取ることになる。したがって、貸手は残存資産について固定金額を受け取ることになり、リース期間の終了時における固定額のリース料債権と同様である。このような保証は、貸手にとってリース料と考えられる。」

【図表 9】 貸手の開始日の純損益等の算定

開始日に認識する利益	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。
未稼得利益	開始日直前の原資産の公正価値と帳簿価額の差額から、開始日に認識した利益を控除した金額として算定する。

【図表 10】 貸手のリース債権及び残存資産の事後測定

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。
残存資産	当初の帳簿価額に、割引の巻戻し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。

- (b) 総額での残存資産に係る割引の巻戻し（金利収益として認識される）
- (c) 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

③ リース債権及び残存資産の減損

リース債権の減損を評価するために IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」¹¹ を適用する。また、残存資産が減損しているのかどうかを判定するために IAS 第 36 号「資産の減損」を適用する。

タイプ B のリース

タイプ B のリースの場合、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、定額法又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）のいずれかによる。

9. 短期リース

(1) 短期リースの定義

本改訂公開草案は、短期リースを、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 か月以内であるリースである（ただし、購入オプションを含んだリースは、短期リースではない。）、と定義することを提案している。

(2) 借手及び貸手の会計処理の選択

本改訂公開草案は、短期リースについて次の提案をしている。

借手は短期リースについて、本稿の「7. 借手の会計処理」で説明した要求事項（リース負債及び使用権資産の認識など）を適用しないでリース料総額をリース期間にわたり定額法で純損益に認識することができる。

また、貸手は短期リースについて、本稿の「8. 貸手の会計処理」で説明した要求事項（例えばタイプ A リースの場合の原資産の認識の中止とリース債権及び残存資産認識など）を適用しないで、リース料総額をリース期間にわたり定額法又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）のいずれかにより純損益に認識することができる。

これらの短期リースの会計処理は、会計方針の選択として使用権が関係する原資産の種類ごとに行う。また、短期リースを上記に従って会計処理している企業は、その旨を開示する。

11 公開草案「金融商品：予想信用損失」により、リース債権は新たな減損の要求事項の範囲に含まれ、それにより IAS 第 39 号の減損の要求事項が廃止されることになる。

10. 借手の表示及び開示

(1) 借手の表示

① 財政状態計算書

本改訂公開草案は、借手が、以下のすべてを、財政状態計算書に表示するか又は注記で開示することを提案している。

- (a) 使用権資産（他の資産と区別する）
- (b) リース負債（他の負債と区別する）
- (c) タイプ A のリースから生じた使用権資産を、タイプ B のリースから生じた使用権資産及び再評価額で測定する使用権資産と区別して表示又は開示する。
- (d) タイプ A のリースから生じたリース負債を、タイプ B のリースから生じたリース負債と区別して表示又は開示する。

なお、使用権資産及びリース負債を財政状態計算書において独立表示しない場合は、以下のように取り扱うことを提案している。

- (a) 使用権資産を、対応する原資産を所有していたとした場合に表示するのと同じ表示科目の中で表示する。
- (b) 財政状態計算書上のどの科目が使用権資産及びリース負債を含んでいるのかを開示する。

② 純損益及びその他の包括利益計算書

本改訂公開草案は、タイプ A のリースの場合は、リース負債に係る割引の巻戻しと使用権資産の償却費を分離して表示することを、また、タイプ B リースの場合は、これらを合わせて表示することを、それぞれ提案している。

(2) 借手の開示

本改訂公開草案は、借手の開示として主に以下の事項を提案している。

- (a) リースの内容に関する情報
- (b) まだ開始していないが借手にとっての重大

な権利及び義務を創出するリースに関する情報

- (c) 本改訂公開草案の要求事項を適用する際に行った重要な仮定及び判断に関する情報
- (d) 使用権資産の期首残高と期末残高の調整表
- (e) リース負債の期首残高と期末残高の調整表
- (f) リース負債に含めていない変動リース料に関して当期に認識するコスト
- (g) リース負債の満期分析

11. 貸手の表示及び開示

(1) 貸手の表示

① 財政状態計算書

本改訂公開草案は、タイプ A のリースの貸手が、財政状態計算書においてリース資産（リース債権及び残存資産の帳簿価額の合計額）を他の資産と区分して表示することを提案している。また、リース債権の帳簿価額と残存資産の帳簿価額を、財政状態計算書に表示するか、又は、注記で開示することを提案している。

② 純損益及びその他の包括利益計算書

本改訂公開草案は、タイプ A のリースの貸手について、次のような表示を提案している。

- (a) リースから生じた収益を、純損益及びその他の包括利益計算書に表示するか、又は注記で開示する。リース収益を純損益及びその他の包括利益計算書に表示しない場合には、純損益及びその他の包括利益計算書のどの表示科目が当該収益を含んでいるのかを開示する。
- (b) 開始日に認識された利益又は損失があれば、貸手の事業モデルを最も適切に反映する方法で表示する。その表示の例は以下のとおりである。
 - 貸手が販売により物品からの価値を実現することの代替的手段としてリースを使用し

ている場合には、リース活動に関連した収益及び売上原価を独立の表示科目に表示して、販売した項目とリースした項目から生じた収益及び費用を整合的に表示する。

- 貸手が融資を提供する目的でリースを使用している場合には、当該損益を単一の表示科目で表示する。

(2) 貸手の開示

本改訂公開草案は、貸手の開示として主に以下の事項を提案している。

タイプ A のリース

- (a) 報告期間に認識したリース収益項目の表
- (b) リース債権の期首残高と期末残高の調整表
- (c) 残存資産の期首残高と期末残高の調整表
- (d) リースから生じているリスクに関する情報
- (e) リース債権の満期分析
- (f) 残存資産に関するリスクをどのように管理しているのかに関する情報

タイプ B のリース

- (a) 報告期間に認識したリース収益項目の表 (タイプ A のリースとは項目が異なる。)

- (b) リース支払いの満期の分析

タイプ A のリース、タイプ B のリース共通

- (a) リースの内容に関する情報
- (b) 本改訂公開草案を適用する際に行った重要な仮定及び判断に関する情報

12. 経過措置

本改訂公開草案は、経過措置に関して主に以下のような提案をしている。

(1) 原則

本改訂公開草案を最初に適用する財務諸表において、本改訂公開草案の範囲に含まれるリースで、表示する最も古い比較対象期間の期首現

在で存在するものを、以下の「(2) 救済措置」に記載するアプローチを用いて、認識し測定する (修正遡及アプローチ)。

なお、企業は、当該救済措置によらずに、本改訂公開草案の要求事項のすべてを、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用することができる (完全遡及アプローチ)。

(2) 救済措置

① 借手

- (a) それまでオペレーティング・リースに分類されていたリース

表示する最も古い比較対象期間の期首現在で、以下の【図表 11】の項目を認識をする。

- (b) それまでファイナンス・リースに分類されていたリース

表示する最も古い比較対象期間の期首現在で、使用権資産及びリース負債の帳簿価額を、IAS 第 17 号に従った同日の直前のリース資産及びリース負債の帳簿価額とする。

なお、ファイナンス・リースに基づいて保有していた資産及び負債を、表示及び開示の目的上、タイプ A のリースから生じた使用権資産及びリース負債として分類する。

【図表 11】(借手) オペレーティング・リースに分類されていたリースの救済措置

本改訂公開草案の提案適用後の分類	
タイプ A のリース	タイプ B のリース
使用権資産： それぞれのリースについて、開始日現在のリース負債の適切な一定割合として測定する。	使用権資産： それぞれのリースについて、リース負債と同額で測定する。
リース負債： 残りのリース料を発効日現在で借手の追加借入利率を用いて割り引いた現在価値で測定する。	

② 貸手

(a) それまでオペレーティング・リースに分類されていたリース

表示する最も古い比較対象期間の期首現在で、以下の【図表 12】の項目を認識する。

(b) それまでファイナンス・リースに分類されていたリース

表示する最も古い比較対象期間の期首現在のリース債権の帳簿価額は、IAS 第 17 号に従った同日の直前の正味リース投資未回収額の帳簿価額とする。

なお、ファイナンス・リースから生じた正味投資額を、表示及び開示の目的上、タイプ A のリースから生じたリース債権として分類する。

【図表 12】（貸手）オペレーティング・リースに分類されていたリースの救済措置

本改訂公開草案の提案適用後の分類	
タイプ A のリース	タイプ B のリース
<p><u>原資産</u>： ✓ 認識の中止をする。</p> <p><u>リース債権</u>： ✓ 残りのリース料の現在価値で認識・測定する。 ✓ 使用する割引率は、開始日現在で決定した貸手が借手に課す利率による。 ✓ 減損を反映するために必要となる修正があれば行う。</p> <p><u>残存資産</u>： ✓ 本改訂公開草案の当初測定¹の要求事項に従って認識する。</p>	<p>✓ 原資産及びリース資産又はリース負債の帳簿価額は、貸手が同日の直前に IAS 第 17 号に従って認識していた金額と同じとする。</p>

おわりに

本改訂公開草案に対するコメント提出の締切日は 2013 年 9 月 13 日である。また、両審議会は、本改訂公開草案に関するラウンドテーブルを 2013 年 9 月から 10 月にかけて 5 か所で実施し、さらに、アウトリーチを 2013 年 5 月から 10 月にかけて世界各地で実施して、多くの法域の関係者からの意見を聴取する予定である。

それらで得たコメントやフィード・バックを基にして、両審議会は 2013 年第 4 四半期から再審議を開始することを計画している。リース会計に関する最終基準の公表予定時期及び発効日については現時点では未定である。

付録

IASB は、本改訂公開草案の結論の根拠の付録中に、2010 年公開草案からの変更点の要約を記載している。以下に当該要約から一部を抜粋する。

	提案に対する変更点の記述
借手及び貸手の 会計処理モデル	<p>リースの分類に関する提案を次のように変更した。</p> <p>2010 年公開草案では、リースの会計処理方法を決定する際に、貸手は原資産に関連した重大なリスクと便益が借手に移転しているかどうかを評価することになると提案していた。</p> <p>本改訂公開草案では、借手及び貸手は、リースの分類を、原資産に組み込まれた経済的便益の重大ではないとはいえ部分借手が消費すると見込まれるかどうかに基づいて行うことになる。この原則は、次のことを推定することにより適用される。</p> <p>(a) 不動産のリースは、所定の要件に該当する場合を除き、タイプ B のリースである。</p> <p>(b) 不動産ではない資産のリースは、所定の要件に該当する場合を除き、タイプ A のリースである。</p>
	<p>借手の会計処理モデルを次のように変更した。</p> <p>タイプ A のリースの会計処理は、2010 年公開草案で提案していた借手の会計処理のアプローチと同様である。</p> <p>タイプ B のリースの会計処理は、2010 年公開草案で提案していた借手の会計処理のアプローチとは、次のように異なる。</p> <p>(a) 借手は、使用権資産の償却を、当該リースの残りのコストがリース期間にわたり定額ベースで配分されるように行う。</p> <p>(b) 借手は、使用権資産の償却とリース負債に係る割引の巻戻しを、単一のリース費用として一緒に表示する。</p> <p>(c) 借手は、タイプ B のリースから生じるキャッシュ・フローを営業活動に分類する。</p>
	<p>貸手の会計処理モデルを次のように変更した。</p> <p>2010 年公開草案では、貸手は、認識中止アプローチ又は履行義務アプローチのいずれかを、原資産に関連した重大なリスクと便益が借手に移転されるのかどうかに応じて適用することになると提案していた。</p> <p>本改訂公開草案では、貸手は次のようなアプローチを適用することになると提案している。</p> <p>(a) 2010 年公開草案における認識中止アプローチに類似したアプローチをタイプ A のリースに適用する。タイプ A のリースの会計処理は、認識中止アプローチとは次のように異なる。</p>

提案に対する変更点の記述	
	<p>(i) 貸手は残存資産に係る割引の巻戻しをリース期間にわたり金利収益として認識する。</p> <p>(ii) 貸手はリース債権と残存資産の帳簿価額をリース資産として一緒に表示した上で、リース債権と残存資産を別個に表示又は開示する。</p> <p>(b) IAS 第 17 号におけるオペレーティング・リースの会計処理と同様のアプローチをタイプBのリースに適用し、リース収益をリース期間にわたって認識する。この認識は、定額ベース又は他の規則的な基礎（当該基礎の方が原資産から収益が稼得されるパターンをより適切に表す場合）のいずれかによる。</p> <p>本改訂公開草案は、2010 年公開草案で提案されていた履行義務アプローチを維持していない。</p>
その他のトピック	
リースの定義	<p>「リース」の定義を維持した。ただし、</p> <p>(a) 原資産は、より大きな資産の物理的に区分できる一部分でもよく、より大きな資産の物理的に区分できない稼働能力の一部とはできないことを明確にした。</p> <p>(b) 資産の使用を支配する権利に関するガイダンスを変更して、他の基準及びプロジェクト（すなわち、収益認識の提案及び連結基準）で適用される支配の概念との整合性を高めるようにした。</p>
解約可能なリース	<p>リースが「強制可能」な権利及び義務を創出することを明確にした。</p> <p>解約可能なリースに関する要求事項を追加し、リースが解約可能であるのは、借手と貸手の両方が、それぞれ、他方の許可なしに、重大ではないペナルティだけで、リースを終了させる権利を有する場合であると定めた。</p>
リース構成部分と非リース構成部分の分離	<p>提案を修正して、借手と貸手の両方に、契約におけるそれぞれのリース構成部分を非リース構成部分とは別個に識別して会計処理することを要求することとした。ただし、借手については、若干の借手のための所定の要求事項がある。</p>
リース資産及びリース負債の測定	<p><u>変動リース料</u></p> <p>提案を変更して、リース資産及びリース負債の測定に含めるのは、変動リース料のうち指数又は率に応じて決まるもの又は実質的に固定支払であるものだけとし、変動リース料のすべてについての見積りを含めることは要求しないこととした。指数又は率に応じて決まる変動リース料は、開始日現在の指数又は率を用いて測定し、各報告期間末に見直す。</p>

	提案に対する変更点の記述
	<p><u>リースの延長若しくは解約又は原資産の購入のオプション</u></p> <p>提案を変更して、リース資産及びリース負債の測定に、オプション対象期間に支払われるべきリース料又は購入オプションの行使価格を含めるのは、借手が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する場合だけとし、生じる可能性の方が高い最長の期間としてのリース期間の見積りに基づいてリース料総額に含めることはしないこととした。</p> <p><u>貸手—残価保証</u></p> <p>貸手についての残価保証に関する要求事項の適用範囲を変更し、借手が提供した残価保証だけでなく、すべての残価保証に適用するようにした。</p> <p>残価保証の会計処理に関する提案を、貸手の会計処理モデルの変更と整合的に修正し、タイプ A のリースに関する残価保証を、残存資産が減損しているかどうかを判断する際に考慮することを貸手に要求するが、残価保証により受け取ると見込まれる金額をリース債権の測定に含めないこととした。</p> <p>残価保証として仕組まれたリース料に関する要求事項を追加した。</p>
開示	借手及び貸手の会計処理モデルの変更を反映するように修正した。
短期リース	提案を改訂して、借手と貸手の両方に、IAS 第 17 号におけるオペレーティング・リースの会計処理と同様のアプローチの適用を、会計方針の選択として認めることとした。
経過措置	<p>経過措置の提案を改訂して、企業が本基準案の完全遡及アプローチか又は借手及び貸手の会計処理モデルの変更を反映した修正遡及アプローチのいずれかを用いて適用することを認めることとした。</p> <p>修正遡及アプローチによると、次のようになる。</p> <p>(a) IAS 第 17 号に従ってファイナンス・リースに分類されているリースについては、企業は過去にリース資産及びリース負債について認識した金額を、若干の組替えをした上で、引き継ぐ。</p> <p>(b) IAS 第 17 号に従ってオペレーティング・リースに分類されているリースについては、企業は遡及アプローチを適用するが、リース資産及びリース負債を測定する際に、移行日時点で利用可能な情報を使用する。</p> <p>(c) 本改訂公開草案は、本基準案への遡及的な移行について若干の具体的な救済措置を設けている。</p>