

Practical guide

A look at current financial reporting issues

6 June 2013

目次：

概要.....	1
要点.....	1
共同プロジェクトの背景.....	2
借手の提案モデル	
適用範囲/リースの定義.....	2
非リース構成部分の区分.....	5
当初測定.....	7
費用認識.....	11
見直し.....	14
表示および開示.....	16
経過措置.....	18
貸手の考慮事項.....	20
企業結合.....	23
セール・アンド・	
リースバック取引.....	23
転リース.....	25
IAS 第 40 号に対する修正	25
コンバージョンは	
達成されるか?.....	25
今後の予定.....	25
付録 A.....	26
付録 B.....	28
付録 C.....	31
付録 D.....	50

リース

タイプA ? タイプB ? リース会計処理に対する2つのアプローチ — 改訂公開草案の検討

概要

要点

- 2013年5月16日、米国財務会計基準審議会 (FASB) と国際会計基準審議会 (IASB) (以下、「両審議会」) はそれぞれ、リースに関する改訂公開草案 (「改訂公開草案」) を公表しました。リースに関する提案は、関係者に対して多岐にわたる見解を喚起し続けていますが、この提案はリース取引の会計処理を抜本的に変え、ビジネスに重要な影響を及ぼす可能性があります。本改訂公開草案に関するコメント期限は、2013年9月13日です。
- 改訂公開草案は、当初の公開草案で提案された「使用権 (right-of-use)」の概念、および借手はすべてのリース (短期リースを除く) を貸借対照表上に反映させるとする要件を維持しています。しかし、主要な領域において、当初の公開草案 (2010年公表) を大幅に変更しています。その中でも重要な変更は、リース会計の複合モデル、および借手の費用認識といえるでしょう。また、改訂公開草案は、リース資産および負債の測定に延長オプションを含めるか否かを判断する際の高い閾値、多様な変動リース料に対する簡素化した取扱い、ならびに契約がリースを含むか否かを決定するための新しいガイダンスを提案しています。
- 本改訂公開草案は、経過措置として完全遡及アプローチまたは修正遡及アプローチのいずれかの適用を認めています。財務諸表作成者は、表示する最も古い比較対象期間の期首現在で存在するすべてのリースに対して本ガイダンスを適用する必要があります (すなわち、適用除外はありません)。
- 最終基準の公表および発効日の決定は、2014年より早くなる可能性は低いと予想されます。



共同プロジェクトの背景

1.1. リース取引は、短期の資産の使用から長期の資産の資金調達まで、多様なビジネスのニーズを満たすものです。借手は、リースにより、オフィス、小売店舗、設備機器、自動車、航空機などの幅広い資産を、当初に多額の現金支出を行うことなく使用することができます。また、リースは、購入できない物理的資産の使用を可能とする唯一の方法です(たとえば、一般に、オフィスビルのワンフロアの購入は可能ではありません)。

1.2. 多くの関係者は、長い間、現行のオペレーティング・リースの会計モデルは、会計基準の基盤である両審議会の概念フレームワークと整合していないと考えていました。現行モデルは、借手がリース取引をオペレーティング・リースに分類してオフバランス処理による便益を得られるよう仕組む機会を与えると関係者は主張しています。

1.3. 2005年6月に米国証券取引委員会(SEC)が公表した報告書に対応して、また、国際的なコンバージェンス・プロセスの一環として、両審議会は、2007年にリースを合同のアジェンダに追加し、単一でコンバージェンスされたグローバルなリースの会計基準の開発に取り組んできました。2010年8月、両審議会は最初の公開草案を公表しました。このプロジェクトの背景および最初の公開草案に関する詳細な情報は、PwCの解説資料「[Practical guide to leasing: overhauling lease accounting \(英文のみ\)](#)」および「[Dataline 2011-05:リースコメントの概要 \(Leasing proposals: the results are in\)](#)」を参照ください。

1.4 改訂公開草案は、借手および貸手の双方の会計処理の変更を提案していますが、基準案は、貸手よりも借手の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性があります。本稿の説明の多くは、貸手にも適用されますが、主に借手の視点で記述しており、貸手の検討事項は、必要に応じて取り上げる形となっています。

1.5 現行のIFRSからの主な変更の一覧を付録Aにまとめていますので参照ください。

改訂公開草案の適用範囲

2.1 以下の種類のリースは、改訂公開草案の適用範囲から除外されます。

- 無形資産のリース
- 鉱物、石油、天然ガス、および類似する非再生資源の探索または使用のためのリース
- 生物資産のリース
- IFRIC 第12号の範囲に含まれるサービス委譲契約

2.2 さらに、最長期間が12か月以内のリースについて、借手と貸手は、原資産の種類ごとに、現行のオペレーティング・リースの会計処理と同様の方法で会計処理することを選択できます。

2.3 貸手の場合、無形資産のリース(またはライセンス)には、公開草案「顧客との契約から生じる収益」における提案を適用します(「[Practical Guide to IFRS: 顧客との契約から生じる収益 – IASBとFASBが再審議を終了 – 新しい収益モデルに関する包括的考察 \(Boards finalise redeliberations of revenue from contracts with customers\)](#)」を参照)。借手の場合、無形資産のリースに改訂公開草案を適用することも認められますが、国際会計基準(IAS)第38号が関連性のある基準となるでしょう。

リースの識別

3.1 改訂公開草案では、リースを「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」と定義しています。法的形態は関係ありません。リースがサービス契約などのより大きな契約に組み込まれている場合もあります。この場合、以下を評価することが要求されます。

- a. 契約の履行が**特定された資産**の使用に依存するかどうか
- b. 契約が特定された資産の使用を**支配する権利**を一定期間にわたり対価と交換に移転するかどうか

PwCの見解:

改訂公開草案では、すべてのリース(短期リースを除く)を貸借対照表上に計上することを求めているため、契約の構成部分がリースの定義を満たすか否かの評価に、より焦点があたる可能性があります。現在、オペレーティング・リースが組み込まれた取引が多く存在します。しかし、借手の多くは組み込まれたオペレーティング・リースを分離して扱いません。これは、オペレーティング・リースとサービスまたは供給契約の会計処理は通常同じである(すなわち、貸借対照表上に計上されず、契約期間にわたって定額で費用を認識する)ためです。改訂公開草案では、ほぼすべてのリースが貸借対照表に計上されるため、この実務が変わることになります。

また、これは、契約全体がリースか否かという評価ではないことに留意する必要があります。すなわち、契約にはリースとサービスの双方の要素が含まれる可能性があり、その場合には契約の対価を配分する必要があります。

特定された資産とは？

3.2 契約の中で、資産が明示的または黙示的に特定されている場合、通常、特定された資産とみなされます。しかし、供給者が資産を入れ替える実質的な権利を有している場合には、契約で資産が明示的に特定されていても、特定された資産とはならないことがあります。

3.3 資産を入れ替える権利が実質的であるためには、供給者が、顧客の同意を得ることなく、また、入替を阻害する経済的な要因なしに、実務上かつ経済的にいつでも資産を入れ替えることが可能でなければなりません。たとえば、貸手が、商標が付いたカスタマイズした航空機を別の航空機に入れ替えることは実務的に可能ではありません(入れ替える航空機をカスタマイズする借手のコストが非常に高いと仮定した場合)。この場合、通常、契約は特定された資産に依存しています。また、資産が適切に機能していない場合にのみ資産を入れ替える権利が存在する場合、入れ替える権利は製品保証に類似している可能性があるため、特定された資産という結論に変わりはありません。

3.4 特定された資産が、複数階のビルのワンフロアなど、より大きな資産における物理的に区別できる一部分となる場合があります。物理的に区別できない資産の一部分は、通常、特定された資産になりません(たとえば、石油のパイプラインの稼働能力の一定割合を使用する契約上の権利)。ただし、契約上で資産の稼働能力の一部分の権利を顧客に付与するよう仕組みられていても、顧客が資産からの潜在的な経済的便益のほぼすべてを入手する権利を有している場合には、契約の履行は特定された資産の使用に依存していると結論付けることになります。この場合、特定された資産は原資産であり、稼働能力の一部分ではありません。

PwCの見解:

PwCは、大部分のリース契約については、資産が「特定された資産」であるか否かの判定に重要な判断が必要になると考えていません。「特定された資産」とみなされるため、リース契約において資産にシリアル・ナンバーやID番号を指定しなければならないと考える人もいます。ただし、このような情報がマスター・リース契約などに、含まれることはほとんどありません。しかし、実務上、業者が物品またはサービスを引き渡す際には、特定の資産が顧客に引き渡され、また受領されます。この場合、契約における入替えに関する条件をいくら評価したとしても、引き渡し、受領された資産が「特定された資産」の定義を満たしていないと主張することは難しいでしょう。

支配する権利とは？

3.5 顧客が、契約期間全体を通じて資産の使用を指図し、資産から便益を得る能力を有している場合、契約は特定された資産の使用を支配する権利を移転します。以下の表で、支配する権利に関する指標について詳細に説明します。

支配する権利	
能力	指標
資産の使用を指図する能力	<p>顧客が、得られる経済的便益に重大な影響を与える意思決定を行う能力を有している場合、当該顧客は、資産の使用を指図している。このような意思決定の例として、以下がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 契約で認められた内容に従って、当該資産が契約の期間中に利用される方法および目的 • 当該資産が契約の期間中にどのように稼働されるのか • 顧客が自身で資産を稼働することができない、または稼働しないことを選択している場合における資産の操業者 <p>通常、顧客による資産の使用の制限は、単独では、顧客が当該資産の使用を指図する能力を有することの妨げにはならない。</p> <p>他の意思決定権を有さずに、資産からのアウトプットを指定する能力のみを有する場合、顧客が当該資産の使用を指図する能力を有していることを意味しない。</p> <p>顧客が、リース開始日または開始日前に、資産の使用に関する意思決定能力を有している場合、顧客が資産の使用を指図する能力を有しているか否かを判断する際に、当該意思決定を考慮しなければならない。</p>
資産の使用により便益を得る能力	<p>顧客が、契約期間全体を通じて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有している場合には、顧客は資産の使用から便益を得ている。資産の経済的便益には、以下が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 主要なアウトプット • 製品およびサービスという形での副産物 • 第三者との商業取引により実現することができる当該資産の使用による他の経済的便益(例:物理的に産出される電力に加えて、発電施設から生じる再生可能エネルギー・クレジット(REC)) <p>この評価において、税効果は経済的便益とはみなされない。</p> <p>顧客が当該資産の使用により便益を得られるのが、供給者が提供する追加的な財またはサービスと組み合わせた場合のみであり、それを当該供給者または他の供給者が別個に販売していない場合、顧客は資産の使用により便益を得る能力を有していない。</p>

設例

A社は、ITアウトソーシング契約を締結しており、この契約によりB社からラップトップ・コンピュータ50台を3年間リースすることに合意している。契約には各ラップトップのシリアル・ナンバーや他の識別番号は明記されていない。一方、引渡時の引渡書類には、引き受けたラップトップのシリアル・ナンバーが識別されている。A社は、3年間のリース期間中、ラップトップを保有し、自ら選んだソフトウェアをインストールすることができる。ラップトップに欠陥や故障があった場合には、B社はA社の都合に合わせてラップトップを交換するが、その他のいかなる状況においても、ラップトップを交換することはできない。このラップトップは、3年間のリース期間終了時に返却される。

この契約はリースを含むか？

A社は、以下に従って、この契約を評価する必要がある。

特定された資産があるか？ 契約は、ラップトップ・コンピュータの使用に依存している。それぞれのラップトップはマスター・アウトソーシング契約では特定されていないが、ラップトップの提供時に特有の資産が特定されている。製品保証の条項がない限り、B社はラップトップを入れ替えることはできない。したがって、ラップトップは特定された資産である。

支配する権利は存在するか？ A社は、以下に基づき、ラップトップの使用を支配する権利を有しているといえる。

- (a) A社は、ラップトップ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有している（すなわち、使用するかどうかにかかわらず、契約期間中、ラップトップを保有している）、かつ、
- (b) A社は、自身でラップトップを操作するため、ラップトップの使用を指図している

特定された資産と支配の要件の両方を満たすため、このアウトソーシング契約はリースに該当する。

PwCの見解:

改訂公開草案における支配の概念により、特定の業界で普及している会計実務が大幅に変更される可能性があります（たとえば、特定の種類の電力購入契約やテイク・オア・ペイ契約など）。しかし、顧客が資産の使用を支配する権利を有しているか否かを判断するために、関係者が改訂公開草案の提案を検討するにつれて、他にも多くの適用上の問題が生じることになるとPwCは予想しています。

契約におけるリースと他の構成部分との区分

4.1 契約におけるリース構成部分と非リース構成部分（たとえば、サービスや履行費用）は、特定し、別個に会計処理しなければなりません。このうちリース構成部分のみが、改訂公開草案の適用範囲となります。以下の場合に、独立のリース構成部分が存在すると考えられます。

- 借手は、当該資産単独、また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
- 原資産が、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

4.2 リース構成部分と非リース構成部分に単独の購入価格がある場合、借手は契約対価をそれぞれの構成部分の単独の価格に基づいて配分する必要があります。観察可能な単独の価格が、契約の構成部分の全部ではなく一部にのみ存在する場合、観察可能な購入価格がない構成部分に対して、残余法を用いて価格を配分します。ただし、いずれの構成部分にも観察可能な価格がない場合、借手は、契約全体を

ースとして会計処理しなければなりません。

4.3 貸手は、公開草案「顧客との契約から生じる収益」において提示されているガイダンスを考慮して、取引の非リース構成部分の会計処理を決定する必要があります。

設例

顧客が、特殊仕様の設備を4年間リースする契約を締結している。貸手は、リース期間中、設備に関するすべての保守サービスを行う。この契約はパッケージで価格設定されているため、契約では設備の使用に係る価格と保守サービスに係る価格を規定していない。契約における対価の合計額はC1,000であり、毎年C250ずつ4回に分けて支払われる。

借手は契約の構成部分をどのように区分しなければならないか？

借手は、契約の構成部分の1つについて、観察可能な単独の価格の入手を検討する必要がある。この設例では、借手は、他の供給者から入手できる情報に基づき、保守サービス部分に係る観察可能な単独の価格を入手できると仮定する。同様の設備の4年間の保守サービスの価格は、C200である。

したがって、借手は、契約における支払合計額の残りのC800をリースに配分する。

4.4 複数の構成部分を含む契約の支払額がリース開始後に変更された場合、貸手および借手は、当該変更を各構成部分に帰属させなければなりません。各構成部分に帰属する変更額を決定できない場合、企業は、当初に契約対価を配分したときと同じ基礎に基づいて変更額を配分しなければなりません。

PwCの見解:

借手は、契約のリース構成部分に係る資産と負債を常に認識することが求められるため、対価のリース構成部分と非リース構成部分への配分は重要になります。

両審議会は、非リース構成部分を含む取引について、ベンダー／貸手は、契約から生じた対価をリース構成部分と非リース構成部分に配分できると考えています。一方、借手は、情報が不足しているため、配分ができない可能性があります。

そのため、一部の状況では、借手は契約全体をリースとして会計処理することになります(すなわち、オンバランスする)。一方、ベンダー／貸手は、非リース構成部分を含む取引について、リース債権の測定に際して、非リース構成部分を反映しないこととなります。

リースの構成部分に関する考慮事項

4.5 契約におけるリースの構成部分が複数の資産の使用権を含んでいる場合、企業は主たる資産の性質に基づいて原資産の性質を決定しなければなりません。企業は、リース構成部分の主たる資産の種類と経済的耐用年数に基づき、リースを分類します。

4.6 上記にかかわらず、リース構成部分に土地と建物が含まれる場合、企業は、建物の経済的耐用年数を原資産の経済的耐用年数とみなして、リースを分類します。

借手による当初測定

全般的な考え方

5.1 **すべてのリース(短期リースを除く)**: 両審議会が提案している2つのモデル案は、貸手と借手の双方に影響を与えますが、最も重要な影響の1つは、借手の貸借対照表に対するものといえるでしょう。リース開始日(すなわち、貸手が借手による原資産の使用を可能にする日)に、借手は、以下を計上することが要求されます。

- **リース負債** リース期間にわたって支払うリース料総額を、貸手が借手に課す利率で割り引いた現在価値と同額で計上します。なお、当該利率を容易に決定できない場合には、借手の追加借入利率で割り引きます。
- **使用权(ROU)資産** リース負債の当初測定額に、開始日また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)と当初直接コストを加えた額で計上します。

PwCの見解:

貸借対照表にすべてのリース(短期リースを除く)を計上するという考え方は、本リースプロジェクトの開始当初からの両審議会の包括的な目的と整合します。本プロジェクトのコア原則は、リース契約は、借手と貸手の双方の貸借対照表上で資産および負債を生じさせる、というものでした。

短期リース

5.2 借手は、契約により**可能な最大限**のリース期間が12か月以内(更新または延長オプションを含む)のリースを、現行のオペレーティング・リースと同様に会計処理することを選択できます。リースが短期リースに該当するかどうかを判断するにあたり、フリーレント期間も考慮しなければなりません。借手は、短期リースの簡便的なガイダンスを適用するという会計方針を、資産の種類ごとに選択することになります。

5.3 短期リースに該当するか否かを判断するために、リース期間を評価する際には、解約不能期間のみを考慮します。借手と貸手の双方が、重大なペナルティなく、かつ、それぞれ他方の承諾なしにリースを解約する権利を有する場合には、そのリースは解約可能なリースとなります。

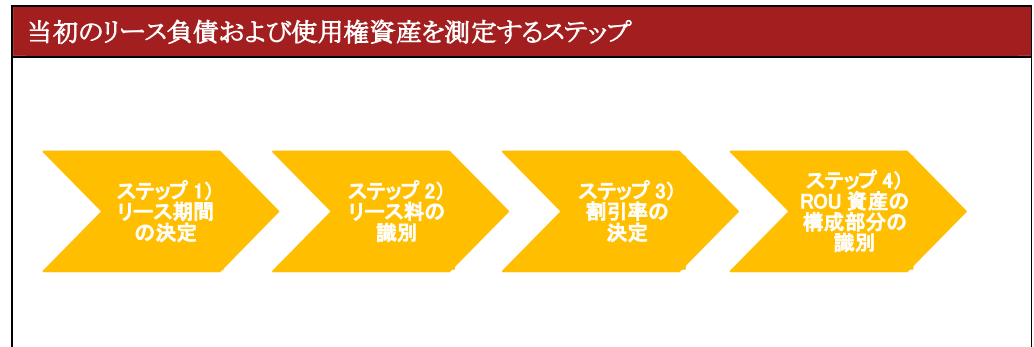
PwCの見解:

短期リースに対するこの簡便的な処理により、報告期間ごとに短期リースを特定し追跡管理する負担、および短期の契約に組込リースが含まれているか否かを判断する負担が軽減される可能性があります。一方、短期リース契約のうち重要とみなされる資産の種類については、貸借対照表に計上することも認められます。

この規定の目的は、リース期間がより短いリース契約で「現金払方式(pay as you go)」で仕組まれている契約について、一部の借手(たとえば、建設業界における借手)の適用上の負担を緩和することです。しかし、短期リースのオプションを適用できるかどうかを評価するにあたり、使用期間を延長する権利の有無を判定する必要があります。どれくらいの契約が解約可能リースの定義を満たし、この救済措置を適用できるかは明確ではありません。

当初のリース負債および使用権資産の算定

5.4 上記パラグラフ 5.1 で述べたリース負債および使用権資産を算定するために、借手は、以下のステップを踏まなければなりません。



ステップ 1) リース期間の決定

5.5 リース期間は、リースの解約不能期間に、リースを延長するオプションの対象期間を加えた期間となります(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)。

5.6 企業は、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借手が有しているかどうかを評価する際に、契約に基づく要因、資産に基づく要因、企業に基づく要因、および市場に基づく要因を総合的に考慮する必要があります。

5.7 改訂公開草案は、借手が、重大な経済的インセンティブの閾値を満たすか否かを評価する際に考慮すべき要因を示しています。その要因は、以下のとおりです。

- オプション対象期間におけるリース料の金額などを市場料率と比較した場合に、借手がオプションを行使するか否かに影響を与える可能性のある明示的な契約条件(割引率、市場レート、または固定レート)
- 解約ペナルティまたは残価保証に基づく支払など、変動リース料または他の条件付支払の存在または金額
- 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(たとえば、現時点の市場の料率よりも低い料率で延長期間の終了時に行使可能な、購入オプションの契約条件)
- 当該リースの期間延長オプションまたは資産購入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賃貸物件改良設備
- 原資産を契約に定めた条件に戻す、または契約に定めた場所に返還するコスト
- 借手の営業にとっての原資産の重要性(たとえば、原資産が特殊化された資産なのかどうかや、原資産の場所)

PwCの見解:

両審議会は、延長オプションをリース料の算定に含める際の閾値に関して、当初の公開草案の提案を見直すにあたり、取引を仕組む懸念に対する合理的な対策をしつつ、複雑性を減らし、適用性を高める実務上の調整を行いました。閾値を上げることで、リース期間は短くなり、また、当初公開草案と比べて、借手が貸借対照表上で認識する金額が通常小さくなります。さらに、延長期間に関する現行基準の取扱い(行使が「合理的に確実である場合」にのみ延長オプションをリース期間に含めるという取扱い)ともより近くなります。現行基準における閾値は実務においてよく理解されており、それを維持することでより円滑な移行が可能となります。

上記のとおり、延長オプションを含める(会計処理を解約不能なリース期間に限定しない)主な理由のひとつは、取引を仕組む機会を回避することです。たとえば、20年間のリースを、毎日更新する20年間の日次リースとして仕組むことは理論的には可能です。ただし、実務上、このような取引が仕組まれることは考えにくく、またコストが高くつく可能性があります(貸手は、関連する不確実性を補償してもらいたいと考えるかもしれませんし、不動産リースではテナント特有の造作物の原状回復が必要になるかも知れません。)

重大な経済的インセンティブかどうかを決定する際に、個々の要因にどのように重きをおくかは明確ではありません。たとえば、立地条件が優れているため「必要不可欠な資産」とみなされている主力店舗の場合に市場価格による延長オプションをリース期間の決定に含めるのか、また、立地条件が優れていることがリースを延長する上での借手にとっての重大な経済的インセンティブを生じさせることになるのかを決定するには、重要な判断が必要になります。

ステップ 2) リース料総額の識別

5.8 リース負債および使用権資産を測定するためのリース料総額は以下で構成されます。

- 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)
- 変動リース料のうち指数または率(消費者物価指数や LIBOR など)に応じて決まるもの
- 変動リース料のうち、変動性に経済的実態がないために実質的に固定支払であるもの
- 残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額
- 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)
- リースの解約のためのペナルティの支払(リースを解約する重大な経済的インセンティブを借手が有していることがリース期間に反映されている場合)

5.9 使用量または業績に基づく変動リース料(たとえば、レンタカーの走行距離に基づくリース料)は、リース負債および使用権資産を測定する際のリース料に含まれません。

PwCの見解:

変動リース料が、「偽装された」もので実質的な固定のリース料であるかどうかの判定には、重要な判断が必要となる可能性があります。たとえば、固定額の支払がまったくないか、わずかしかない場合で、売上比率(例:小売店)または産出量(例:風力または太陽光発電所)に基づいて変動リース料を要求するリースがあるとした場合、この場合にリース料をすべて除外すると、そのような変動リース料の構造を持つ取引について、借手は貸借対照表上に何も計上しないこととなります。この取扱いが全体として適切な場合もあるかも知れませんが、最低限の業績保証がないか、またはリース料に変動性がほとんどまたはまったくないことを示す他の特徴がないか検討する必要があります。

5.10 率または指数に基づく変動リース料は、開始日現在に存在する率または指数を用いて当初測定しなければなりません。たとえば、リース料がLIBORに基づくリースは、すべてのリース料に、現時点の単一の直物レートを用いて測定します。

5.11 リース料が指数(例:消費者物価指数(CPI))に基づくリースは、リース開始時の絶対指数を使用し、指数の予想変動率を考慮しません。したがって、支払がインフレ率に近い年2%で一定増加するリースは、当初測定にこの調整額を含めますが、一方、消費者物価指数の変動(同じく年2%で増加予想)に基づいてリース料が増加するリースの場合、この調整額を含めません。後者の場合、指数に対する事後的な変動は、実際の増加が周知となった時点で資産および負債に対して調整されます。この調整は、当期および増加の対象となる将来のすべての期間に影響します。

5.12 リース負債および使用権資産の測定に含まれない変動リース料(使用量または業績に基づく支払)は、それらの支払義務が発生した期間の純損益に認識します。

PwCの見解:

改訂公開草案の提案は、変動リース料を含める複雑性と、すべての変動リース料を除外しようと取引を仕組む懸念とのバランスをとったものになっています。当初の公開草案で提案された、変動リース料の将来の変動を確率加重アプローチで見積もるという規定が削除されたことで、基準の運用可能性についても改善されています。

ステップ 3) 適切な割引率の決定

5.13 借手は、貸手が課す利率を入手している場合には、その利率を用いる必要があります。貸手が借手に課す利率は、取引の性質およびリースの契約条件を考慮した割引率になります。貸手が借手に課す利率は、たとえば、リースの計算利率や不動産の利回りである場合もあります。

5.14 貸手が課す利率を入手していない場合、借手はリース開始日における追加借入利率を使用しなければなりません。借手の追加借入利率とは、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、使用権資産と同様の価値を有する資産を同様の経済環境において獲得するのに必要な資金を借り入れるために支払わなければならないであろう利率のことです。

5.15 両方の利率は、取引の性質およびリースの特定の契約条件(例:リース料の支払時期、リース期間、リースに付された保全措置、原資産の性質および経済環境など)を反映しなければなりません。

PwCの見解:

借手は、リースにおいて貸手が課す利率を見つけ出す義務はありません。設備のリースでは、貸手が課す利率を特定できる可能性が高く、とくにリースに残価保証が含まれる場合、または設備を無条件で購入できる場合には特定することができます。賃借料が1平方フィート当たりのコストに基づく不動産リースを含むその他のリースは、通常は交渉が絡むことがないため、借手は貸手が課す利率を入手していることはほとんどありません。

第三者からの債務のない非公開企業やリース取引を別の子会社が実行しているグループ企業は、追加借入利率を決定することが難しいかもしれません。

ステップ 4) 使用権資産の追加要素の識別

5.16 リース負債の金額に加えて、借手は、リース開始日の使用権資産の当初測定に以下も含めます。

- **当初直接コスト(貸手による払戻金を控除後)**: これらのコストは、リースの交渉および契約に直接起因するコストのうち、当該リースを行わなければ発生しなかったであろうコストと定義されています。たとえば、手数料、弁護士報酬、リースを獲得するために既存の賃借人に行った支払、リース文書の作成／処理、リースの契約条件の交渉のためのコストなどが含まれます。
- **開始日また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)**: 借手は、これらの支払いを前払いとしてリース開始前に認識しなければなりません。
- **組込デリバティブ**: 借手は、リースに組込デリバティブが含まれているかどうかを評価し、組込デリバティブが含まれている場合には IAS 第 39 号または IFRS 第 9 号に従ってそれらを個別に会計処理することが要求されます。したがって、ガイダンスは、現行のリース会計と同じものとなっています。改訂公開草案自体は、指標または率に応じて決まる変動リース料を公正価値で測定することを求めています。

5.17 貸手がリース開始時にリース負債および使用権資産をどのように測定するかの設定については、付録 C の設例 1 を参照ください。

リースの分類および事後測定

6.1 おそらく 2010 年公開草案からの最も重大な変更(現行基準からの変更は少ないものの)は、現在、両審議会が異なる種類のリースに対して 2 つの異なる費用認識パターンを提案していることと考えられます。1 つは、2010 年公開草案で提案された費用が前倒しとなるアプローチ(「タイプ A」リース)で、現在のファイナンス・リースの会計処理に類似しています。もう 1 つは、費用が定額で認識されるアプローチ(「タイプ B」リース)で、現行のオペレーティング・リースの会計処理に類似しています。適用するアプローチは、借手が原資産の重大でないとはいえない部分を取得または消費しているか否かにより判断します。資産の重大でないとはいえない部分を取得または消費している場合、リースをタイプ A として扱い、そうでない場合は、タイプ B として扱います。

6.2 以下の表は、提案されているモデルの概要を示しています。

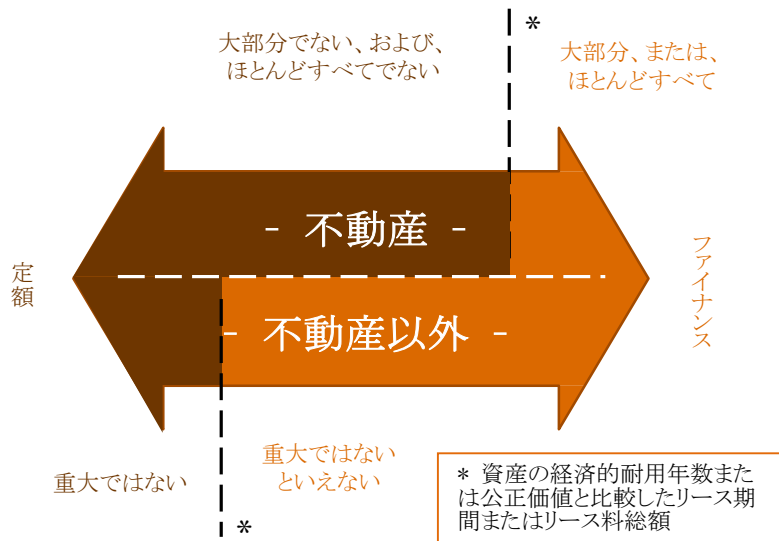
タイプ A	
利息費用	償却費
一定の利率を用いて、リース負債に関する現在価値への「割引」の振戻しを行い、利息費用を認識する。利息費用は、損益計算書上で区分して表示する。	償却費を定額で認識する。ただし、他の規則的な方法が使用権資産の消費パターンをより良く示す場合はこの限りではない。償却費は、損益計算書上で区分して表示する。
タイプ B	
単一のリース費用	
リース期間にわたって定額のリース費用となるよう、コストの総額(リースにおける最低支払リース料総額)に当初直接コストを加えた額を当初のリース期間で按分する。この費用を、損益計算書上で単一の表示科目として反映する。これは、以下のように達成される。	
リース負債 : 負債の償却費は、タイプ A リースと同じ方法で算定される。	
使用権資産 : 資産の償却費は、定額の費用とリース負債に係る割引の償却との差額として算定される。	

6.3 リース開始日において、貸手および借手は、リースをタイプ A またはタイプ B のいずれかに分類しなければなりません。この分類は、リース開始後は見直す必要はありません。分類は、借手による資産の消費に基づきます。両審議会は、このアプローチの実務上の処理の難しさを認め、原資産の性質に依存する一連の推定を置くことを提案しています。不動産(すなわち、土地・建物)のリースは、タイプ B と推定される一方、不動産以外の資産(輸送機器や設備など)のリースは、タイプ A と推定されます。しかし、これらの推定は、以下の表に記載した状況においては、反証されます。

資産の種類	推定	以下の要因が存在する場合、推定は反証される
不動産以外	タイプ A	リース期間が、原資産の経済的耐用年数の重大ではない (insignificant) 部分を占める。 または、 固定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 (insignificant)。
不動産	タイプ B	リース期間が、原資産の残りの経済的耐用年数の大部分 (major part) を占める。 または、 固定リース料の現在価値が、原資産の公正価値のほとんどすべて (substantially all) である。

6.4 転リースを分類する場合、企業は、使用権資産ではなく原資産(たとえば、リースの対象である有形固定資産)を参照して転リースを評価しなければなりません。

6.5 以下の図は、2つのモデルを説明したものです。いずれのアプローチを適用するかを決定する際に、「大部分またはほとんどすべて」の境界線上にある不動産リース(例:商用不動産の30年リース)と「重大でない」の境界線上にある設備等のリース(例:船舶の5年リース)には、重要な判断が求められます。



PwCの見解:

本プロジェクトの目的の1つがオペレーティング・リースとファイナンス・リースの間にあった現行の「ブライト・ライン(線引き)」を取り除くことであったことを考えると、モデルに新しい区分の方法を導入するという決定は、関係者の関心を集め大きな議論を生む可能性があります。議論の焦点になると予想される質問には、以下のようなものがあります。

- 「ほとんどすべて (substantially all)」と「重大ではない (insignificant)」という表現は何を意味するか？ それらは純粋に定量的な閾値(たとえば、90%、10%)か、それとも定性的な分析を必要とするか？
- どの範囲までを「不動産」と解釈すべきか？ 電波塔や広告用掲示板などの資産を含むか？
- 長期の土地リース(たとえば、25年超のリース)に実務上の便宜を適用した場合、定量的分析により、借手が原資産の公正価値の「ほとんどすべて」を取得していることを示す可能性があり、タイプAに分類することが適切となる場合がある。これに対して、消費の基礎にある考え方と整合しないと考える関係者もいる可能性がある。

6.6 借手がリース費用を事後にどのように測定するのかを示す詳細な設例については、付録Cの設例2を参照ください。

借手による見直し

7.1 **リース負債**：借手は、以下の変更を反映させるため、リース負債を見直す必要があります。

- リース期間
- 借手が原資産の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するか、または、有しないこととなる関連性のある要因
- リース料の算定に用いた指数または率に基づく変動リース料
- 残価保証に基づいて支払うと見込まれる金額

7.2 以下の理由によりリース料に変化がある場合には、割引率は見直されます。

- 借手がリースを延長する、または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するか否かについての評価の変更
- 参照金利の変化(変動リース料が参照金利を用いて算定される場合)

7.3 見直しによるリース負債の再測定金額の変動は、使用権資産の修正として認識されることになります。ただし、次の場合を除きます(この場合、損益計算書に認識する必要があります)。

- 当期に帰属する変動リース料に用いられた指数または率が変動する場合
- 使用権資産の帳簿価額がゼロ以下に減額される(マイナスになる)場合

7.4 **リースの分類の見直し**：リースの分類は、実質的な契約条件の変更があった場合にのみ見直します。企業は条件変更後の契約を、条件変更が有効となる日において新たな契約として会計処理する必要があります。

7.5 契約条件の変更から生じる実質的な変更の例には、契約上のリース期間や契約上のリース料のうち当初の契約条件の一部でなかったものの変更が含まれます

PwCの見解：

上述のとおり、両審議会は、リース開始後に、リース期間については変更される可能性があっても、リースの分類は見直さないことを決定しました。両審議会は、この取扱いを現行のIFRSと比較しました。現行のIFRSでは、借手と貸手は、契約条件に変更がなければ、状況の変化だけをもって、リースの分類を見直すことはありません。

リース期間の見直し

7.6 次のいずれかが生じている場合、リース期間を見直す必要があります。

- 関連性のある要因の変化があり、借手がリースを延長するオプションを行使する、またはリースを解約する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、または有さないこととなる場合。
- 借手が、次のいずれかを行っている場合。
 - (i) 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、オプションの行使を選択した。
 - (ii) 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、オプションの行使を選択しなかった。

7.7 借手は、新しいリース期間に基づき、または購入オプションもしくは解約ペナルティで支払われる金額の変動を反映させるよう、リース料総額を見直します。

7.8 借手は、次のステップによりリース負債および使用権資産を見直します。

タイプ A のリース	
ステップ 1)	見直し日時点の割引率を用いて、見直し後のリース期間における残りのリース料総額の現在価値を算定する。この金額を、見直し日におけるリース負債の帳簿価額と比較し、当該差額と同額で使用権資産を調整する。
ステップ 2)	費用の認識を以下のように見直す。 利息費用 は、見直し日における見直し後のリース負債に基づき算定する。 償却費用 は、見直し後のリース期間にわたり将来に向かって修正する。

タイプ B のリース	
ステップ 1)	上記のタイプ A のリースと同じ。
ステップ 2)	以下のように、定額の費用認識を見直す。 (a) 見直しにより生じた割引前のリース料の変動についてリース費用合計を調整する。 (b) 上記(a)で算定した金額からすでに認識している費用を控除する。 (c) 上記(b)で算定した金額をリース期間の残りの期間で割る。
ステップ 3)	上記で算定した見直し後の金額に基づきリース負債および使用権資産の事後測定を行う。

7.9 リース期間の変更の会計処理に関する詳細な例は、付録 C 設例 3 を参照ください。

7.10 購入オプションの見直しは、延長オプションに関する前述の会計処理に従うことになります。借手は、新しいリース期間に基づき、または購入オプションにより変更された支払額を反映するよう、リース料総額を見直す必要があります。

PwCの見解:

リース期間の見直しを求める要求事項は、現行の「一度設定したら変更しない(set it and forget it)」というモデルからの大幅な変更となります。実務上の観点からは、見直しによる変更は、実際のビジネス上の決定のタイミングにより整合すると考えられます。ただし、見直しには判断が必要です。その判断に使用するデータを得るためのシステムやプロセスを維持するためには、特に重要なリース契約のポートフォリオを有する企業にとって、新基準を適用するにあたり大幅な追加コストが必要となる可能性があります。

変動リース料の見直し

7.11 率や指標が変動した場合には変動リース料を見直す必要があり、この見直しは報告期間ごとに必要となる可能性があります。率または指標に基づくリース料総額の見直しは、率や指標が変動するたびに、借手に対して使用権資産およびリース負債の見直しを、貸手に対してリース債権の見直しを要求します。借手は、過年度または当期の会計期間に関連する変動部分を純損益で会計処理し、将来の期間に関連する変動部分を使用権資産に対する調整として会計処理します。貸手は、率または指数の変動によるリース料総額を受け取る権利の変動を、すべて損益計算書で即時に会計処理します。

7.12 借手が見直しによる率の変動をどのように会計処理するかについては、付録 C の設例 4 を参照ください。

残価保証の見直し

7.13 借手は、支払が見込まれる金額に重大な変更があったことを示す事象または状況が生じた場合、残価保証における未収金額を見直す必要があります。貸手は、開始日に、保証額の総額をリース債権に含めているため、見直す必要はありません。

減損

7.14 借手は、使用権資産に現行の IAS 第 36 号における資産の減損のガイダンスを適用します。また、貸手は、タイプ B リースの対象資産およびタイプ A リースに基づいて計上される残存資産についても同じガイダンスを適用します。タイプ A のリースで計上されるリース債権には IAS 第 39 号または IFRS 第 9 号の貸付金の減損に関するガイダンスを適用します。

PwCの見解:

タイプ B リースとして会計処理される使用権資産は、他の類似の資産よりも償却が緩やかなものとなるため、減損のリスクが高くなります。これは、タイプ B リースの償却費が後加重であるためです。このタイプのリース資産に減損損失が生じている場合、リース負債に価値の変動がなくても、使用権資産を減損することになります。

公正価値測定

7.15 リースした不動産が IAS 第 40 号における投資不動産の定義を満たし、投資不動産を公正価値で測定することを会計方針として選択している場合、借手は、使用権資産を IAS 第 40 号に基づく公正価値モデルに従って測定しなければなりません。

7.16 借手が、ある種類の有形固定資産におけるすべての資産を再評価している場合、その種類の有形固定資産に関連する使用権資産を、IAS 第 16 号に従って再評価金額で測定することができます。

表示および開示

表示

8.1 以下の表は、借手の表示規定の詳細を説明したものです。

借手の表示に関する要求事項		
財務諸表	タイプ A のリース	タイプ B のリース
財政状態計算書	<p>使用权資産およびリース負債を、以下のいずれかで表示する。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 区別して表示 • 注記で開示 <p>資産および負債を区別して表示しない場合、使用权資産および負債を含む表示科目を開示する。</p> <p>使用权資産を、借手がリース資産を所有していた場合を含めていたであろう科目と同じ表示科目に含める。</p>	<p>タイプ A と同じ。ただし、タイプ A とタイプ B の構成部分は合算せず区別して表示または開示する。</p>
包括利益計算書	<p>使用权資産に係る償却費およびリース負債に係る利息費用を区別して表示する。</p>	<p>使用权資産に係る償却費とリース負債に係る利息費用を合わせて、リース費用として単一の科目で表示する。</p>
キャッシュ・フロー計算書	<p>各リース料支払いには、元本部分と利息部分がある。利息部分は、リース料支払期間に関連する利息費用である。元本支払は、その残りの金額である。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 元本部分の返済を財務活動に分類する。 • 利息支払は、IAS 第 7 号に従って分類する。 	<p>すべての現金支払を、営業活動に分類する。</p>

PwCの見解:

財政状態計算書:借手の多くは、使用权資産を有形固定資産として表示することになります。ただし、金融機関にとっては、最低自己資本比率規制の判定上、規制当局が使用权資産をどのように見るかが明らかではありません。規制当局が、使用权資産を無形資産と見る場合、Tier 1のレバレッジ比率における分母に含める資産とみなされない可能性があり、その場合、リスク・ベースの資本比率においてより高いリスク・ウェイトとなります。

包括利益計算書:包括利益計算書には多様な変更(すなわち、利息費用や償却費など)があるため、タイプAリースの貸手は、財務制限条項、報酬契約、その他の契約に対する潜在的な影響を評価する必要があります。このような評価は多くの時間を要する可能性があります。このためPwCは、企業が発効日より十分前からこの評価プロセスを開始することを推奨します。

キャッシュ・フロー計算書:タイプAリースの場合、キャッシュ・フロー計算書が複雑になります。リース料総額が、営業活動キャッシュ・フローと財務活動キャッシュ・フローに分かれるためです。この分類の変更により、借手の銀行との財務制限条項契約に含まれる一部の準拠比率(compliance ratios)の変更が必要となる可能性があります。

典型的な主要業績指標に与える潜在的な影響の概要については、付録Bをご確認ください。

開示

8.2 提案されているモデルは、現行基準よりも(量的および定性的の両面において)広範囲の開示を要求します。借手と貸手の双方にとって、以下の情報を提供することが原則となります。

- リース契約の内容に関する情報
- 当該リースに適用した重要な判断
- 財務諸表に認識した金額

8.3 財務諸表作成者は、開示目的を満たすのに必要な詳細さの水準およびさまざまな要求事項のそれぞれにどれだけ重点を置くべきかを慎重に考慮しなければなりません。開示は、集約または分割することが可能ですが、重要ではない詳細なものを大きい金額に含めたり、性格の異なる項目を合算することで有用な情報が不明瞭とならないようにしなければなりません。

8.4 提案されている開示規定の詳細なリストについては、付録Dを参照ください。

経過措置

9.1 貸手と借手は、適用開始日現在に存在するすべてのリース(短期リースを除く)を認識し測定する必要があります。適用開始日とは、借手が改訂公開草案のガイダンスを最初に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を指します。

9.2 貸手と借手は、移行時の調整額を算定するために、リースのタイプを決定しなければなりません。リースを分類するためにすべての入手可能な証拠を用いることができます。

9.3 改訂公開草案は、経過措置として修正遡及アプローチを規定しています。一方、貸手および借手は、新たなガイダンスを完全遡及して適用することも許容されています。

9.4 両審議会は、移行日に残高があるが、新基準の発効日より前に終了するリースについて、救済措置を提供しないことを決定しました。さらに、現行基準のリースの定義を満たしているものの、改訂公開草案のリースの定義を満たさない契約は、移行日にリース会計の適用を中止することになります。このような契約は、他の既存のガイダンスに基づいて再分類し、関連する累積的な調整額を利益剰余金で認識します。

PwCの見解:

リースの定義は、遡及適用する必要があります。すなわち、表示される最も古い期間の期首現在に存在し、新たな定義により、移行日時点でリースに該当すると判断された契約に、新基準を適用します。既存のリースが適用除外されることはないため、すべての契約について、棚卸しを行い、広範なデータを収集する必要があります。個々のリースについて、リース期間、延長オプション、固定および変動リース料に関する情報を把握するためのプロセスを確立する必要があります。改訂公開草案では、概して、現行基準よりも多くの情報が必要となります。リースの数、リース開始日、および入手可能な記録に応じて、情報の収集および分析にかなりの時間と労力を要することになる可能性があります。このプロセスを早期に開始することで、最終基準を手際よく統制的に適用することができるでしょう。経営者は、最終基準の発効日までの間に締結するリース契約の交渉に際して、提案されているモデルについても認識している必要があると考えられます。

完全遡及アプローチ

9.5 貸手および借手は、リース期間が終了していないリースについて、改訂公開草案のガイダンスをリース開始日から適用することを選択できます。この場合、IAS 第 8 号のガイダンスに従う必要があります。

修正遡及アプローチ

9.6 **既存のファイナンス・リース:** 既存のファイナンス・リースに対して、資産および負債の調整は要求されません。貸手および借手は、引き続き、既存の帳簿価額を、表示される最も古い比較期間の期首現在で認識します。

9.7 **既存のオペレーティング・リース:** 既存のオペレーティング・リースに対して、借手は以下のアプローチを適用します。

タイプ A のリース	
リース負債	残存するリース料を、発効日現在の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。
使用権資産	リース開始日現在のリース負債に対する適切な一定割合として測定する。この金額は、上記で算出したリース負債から推定できる。適切な一定割合は、表示する最も古い比較対象期間における期首現在の残存リース期間のリース期間全体に対する比率である。 借手は、認識した使用権資産を、過去に認識した前払または未払のリース料の金額分だけ修正しなければならない。
上記に基づいて算定したリース負債と使用権資産の差額を利益剰余金に計上する。	

タイプ B のリース	
リース負債	タイプ A のリースと同じ方法で算定する。
使用権資産	リース負債と同額とする。ただし、借手は、認識した使用権資産を、過去に認識した前払または未払のリース料の金額分だけ修正しなければならない。

9.8 移行日におけるリース期間および変動リース料の測定に、入手可能なすべての証拠(事後的判断を含む)を使用できます。たとえば、借手が新基準の発効日前に延長オプションを行使している場合、過去の期間にオプションを行使する重大な経済的インセンティブがあったか否かを判断する必要なく、比較期間にわたって延長オプションを反映させることができます。指数または率に基づいて支払額が決まるリースの場合、過年度については実際に用いた指数または率を使用し、将来期間については発効日現在の指数または率を使用することになります。

9.9 貸手および借手は、発効日より前に開始した契約について、当初直接コストを評価する必要はありません。したがって、移行時には、使用権資産(また貸手のリース債権)の測定において、当初直接コストを除外することができます。

9.10 上記のとおり、借手は、リース開始日ではなく発効日の追加借入利率を使用して、移行時のリース負債を測定します。リースのポートフォリオに使用する割引率を選択する際に、個々のリースに別個の割引率を選択する必要はありません。合理的に類似した特徴を有するリースのポートフォリオごとに階層化して(これには、残りのリース期間や支払特性の類似性を考慮する可能性が高いといえます)、それに基づき割引率を決定します。一方、貸手は、リース開始時に借手に課している率を用います。

9.11 オペレーティング・リースからタイプ A のリースに移行する際の修正遡及アプローチの説明については、付録 C の設例 5 を参照ください。

PwCの見解:

借手は、タイプBのリースについて、移行日後、従前のオペレーティング・リースの会計処理とは異なる定額の費用を計上する可能性があります。これは、移行日現在でリース期間を評価するため、リース期間が以前の会計方針における当初のリース期間と異なる場合があるためです。

貸借対照表および損益計算書における既存のリースの表示が変更されるため、その結果生じる移行時の繰延税金への影響について考慮する必要があります。繰延税金の調整が移行時の利益剰余金に与える影響は、タイプAのリースについて、特に大きくなる可能性があります。

貸手の会計処理の考慮事項

10.1 借手の会計処理と同様、両審議会は、貸手のリースの会計処理に2つのアプローチを適用することを提案しています。タイプ A のリース(不動産以外の大部分のリースについて推定される)を有する貸手は、「債権および残存資産」アプローチを適用することになります(詳細は後述)。タイプ B のリース(大部分の不動産のリースについて推定される)を有する貸手は、現行の定額のオペレーティング・リースの会計処理と類似したアプローチを適用します。この場合、リース開始時に原資産の認識の中止は行われず、利得や損失も認識されません。

タイプ A のリース—「債権および残存資産」アプローチ

10.2 このアプローチでは、貸手はリース開始日に以下を行います。

- リース資産の帳簿価額全額の認識の中止を行う。
- リース債権を、リース料総額を貸手が借手に課す利率で割り引いた現在価値で認識する。
- 残存資産を、原資産の帳簿価額の配分額として認識する。これは、残存資産総額と繰延利益の部分で構成される。

10.3 リース債権の測定に際して、リース料総額は、借手と同じ方法で決定しますが、主要な相違が1つあります。その相違とは、借手は残価保証のうち自身が支払う見込みがある部分のみをリース料総額に含めるのに対して、貸手は保証額の全額を含めることになる点です。

10.4 このアプローチでは、使用权を通じて借手に移転した原資産部分について、初日利益を認識します。この利益は、リース債権の現在価値とリース債権に配分された原資産のコストの差額となります。貸手が留保している原資産部分の利益(貸手のリース資産に対する残余持分に関連する利益)は繰り延べられ、残存資産が売却または再リースされたときのみ認識されます。原資産を再リースする場合、新しいリース期間にわたって認識される利益について新たにリースの計算を行い、残余利益部分を繰り延べます。リース期間の終了時に原資産を売却する場合には、通常、残余利益を認識することになります。

10.5 リース債権は、実効金利法を用いて事後に測定され、他の金融資産と同様に減損の評価の対象となります。残存資産総額に対しても利息が認識されます。

10.6 タイプ A のリースの当初測定および事後測定の詳細な事例は、付録 C の設例 6 と設例 7 を参照ください。

タイプ B のリース—オペレーティング・リースの会計処理と類似の貸手の会計処理のアプローチ

10.7 このアプローチでは、貸手は、以下を行います。

- 原資産を、貸手の貸借対照表上にそのまま計上する。
- リース開始時に、リース債権や利得または損失を計上しない。
- リース収益を、リース期間にわたって定額で、または、収益を稼得するパターンをより適切に表す場合には他の規則的な方法で認識する。

表示および開示

10.8 以下の表は、貸手に関する表示の要求事項を詳細に説明したものです。

貸手の表示の要求事項		
財務諸表	タイプ A のリース	タイプ B のリース
財政状態計算書	リース資産(すなわち、リース債権と残存資産の合計)を他の資産と区別して表示する。それぞれの帳簿価額を、財政状態計算書で表示、または注記で開示する。	原資産を他の適用可能な基準に従って表示する。
包括利益計算書	リース開始時に認識した純損益を、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。 <ul style="list-style-type: none"> • 貸手が、販売により資産から価値を実現する代替的手段としてリースを使用する場合には、収益および売上原価として表示する。 • 貸手が融資を提供する手段としてリースを使用している場合には、単一の表示科目で表示する。 本改訂公開草案では、リース期間にわ	収益を、リース期間にわたって定額で、または収益を稼得するパターンをより適切に表す場合には他の規則的な方法で認識する。 当初直接コストを、リース収益と同じ方法で費用として認識する。

	たつて稼得した収益の表示場所を規定していない。	
キャッシュ・フロー計算書	すべての現金収入を営業活動に分類する。	すべての現金収入を営業活動に分類する。

10.9 提案されている開示の要求事項の詳細なリストは、付録 D を参照ください。

経過措置

10.10 上記の 9 項で述べているように、本改訂公開草案は修正遡及アプローチを規定しています。一方、借手および貸手は、個々のリース残高に対して、リース開始日から本改訂公開草案のガイダンスを完全遡及して適用することを選択することができます。完全遡及アプローチを適用する場合、IAS 第 8 号におけるガイダンスに従う必要があります。

修正遡及アプローチ

10.11 **既存のファイナンス・リース:** 貸手は、ファイナンス・リースとして保有している既存の資産(正味投資未回収額)を、タイプ A のリースから生じたリース債権として分類し、本改訂公開草案の提案する要求事項に従って当該リース債権を事後測定しなければなりません。それらのリースの契約上の条件に対する変更により、リースについて実質的な変更が生じる場合には、貸手は、当該リースを、本改訂公開草案の要求事項に従い新たなリースとして会計処理しなければなりません。

10.12 **既存のオペレーティング・リース:** 既存のオペレーティング・リースに対して、貸手は以下のアプローチを適用します。

タイプ A	
原資産	原資産の認識の中止を行う(過去に認識した前払または未払のリース料の金額分だけ修正)。
リース債権	残りのリース料総額の現在価値で測定する。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な修正があれば行う。
残存資産	本改訂公開草案で提案される通常タイプ A のリースに関する要求事項に従って残存資産を認識する。

タイプ B のリースに分類されている既存のオペレーティング・リースについて、貸手は、引き続き、表示する最も古い比較対象期間の期首現在の帳簿価額を認識します。

貸手の適用上の論点

10.13 貸手の会計処理のアプローチを決定する原則が、借手の会計処理の決定に用いる原則と同じであることを考慮すると、貸手の適用上の問題は、借手の適用上の問題と対称的なものとなることが考えられます。何が「重大」で何が「重大でない」か、「不動産」の用語はどこまでの範囲を含むのか、複数資産を含む契約のガイダンスをどのように適用するかなどの問題があります。

企業結合

11.1 貸手と借手は、企業結合で取得したリースを、取得日時点において、新規のリースとして会計処理する必要があります。

11.2 被取得企業が借手である場合には、取得企業は、リース負債と使用権資産を認識する必要があります。取得企業は、以下の測定を行う必要があります。

- ・ リース負債を、取得日時点の残りのリース料総額の現在価値で測定する。
- ・ 借手の使用権資産を、リース負債と同額で測定し、リース契約における市場条件とは異なる条件およびリースに関連するその他の無形資産(たとえば、市場への参入もしくは他の将来の経済的便益をもたらす可能性のある、空港のゲートのリース、または、主要なショッピング・エリアの小売店スペースのリース)を反映するように修正する。

11.3 同様に、被取得企業がタイプ A のリースの貸手である場合には、取得企業は、リース債権と残存資産を認識する必要があります。取得企業は、以下の測定を行う必要があります。

- ・ リース債権を、取得日における残りのリース料総額の現在価値で測定する。
- ・ 残存資産を、取得日現在の原資産の公正価値とリース債権の帳簿価額の差額として測定する。取得企業は、取得日の原資産の公正価値を算定する際に、リースの契約条件を考慮しなければならない(すなわち、取得企業は、市場条件とは異なるリースの条件に関して、別個の資産や負債を認識しません)。

11.4 被取得企業がタイプ B のリースの貸手である場合には、取得企業は、取得日の原資産の公正価値を算定する際にリースの契約条件を考慮する必要があります(すなわち、取得企業は、当該リースの市場外条件に関して、別個の資産や負債を認識しません。)

11.5 被取得企業が短期リースを有している場合、取得企業は、取得日において、リース契約に基づく別個の資産や負債を認識する必要はありません。リースが短期リースの例外規定に適切かどうかは、取得日における残りの最長期間に基づいて決定します(すなわち、取得日において、最長期間が 12 か月以下であるリースは短期リースの定義を満たします)。

11.6 企業は、企業結合の一部として取得したオペレーティング・リースの有利または不利な条件に関して、過去に資産または負債を認識している場合、以下を行う必要があります。

- ・ 当該資産および負債の認識を中止し、かつ
- ・ 対応する金額を使用権資産の帳簿価額で修正する。

セール・アンド・リースバック取引

12.1 取引をセール・アンド・リースバックとして会計処理するか否かを判定するために、最初に、売却が生じているかどうかを判定する必要があります。企業は、売却が生じているかどうかを判定する際に、公開草案「顧客との契約から生じる収益」における支配の要件を適用します。

12.2 リースバックの存在は、単独では、譲受者(貸手)が原資産に対する支配を獲得することを妨げません。ただし、リースバックにより譲渡者(借手)が、原資産の使用を指図する能力、および当該資産による残りの便益のほとんどすべて(substantially all)を獲得する場合には、譲受者(貸手)は、原資産に対する支配を獲得していないことになり、当該譲渡は売却とはなりません。この目的上、以下の条件のいずれかを満たす場合、譲渡者(借手)は、資産の使用を指図する能力を有し、当該資産の残りの便益の使用のほとんどすべてを獲得するとみなされます。

- ・ リース期間が当該資産の残りの経済的耐用年数の大部分を占める。
- ・ リース料総額の現在価値が資産の公正価値のほとんどすべてである。

12.3 売却が生じていない場合、借手および貸手はともに、当該取引全体を金融取引として会計処理します。

PwCの見解:

譲渡者(借手)が原資産の支配を維持しているかどうかを判定するための要件は、タイプ A のリースとして分類される可能性がある不動産取引を識別するための要件と類似しています。これは、実務上、現在、セール・アンド・ファイナンス・リースバック取引として会計処理されている一部のリースが、金融商品会計基準の範囲内の金融取引として扱われるようになることを意味する可能性があります。

12.4 取引がセール・アンド・リースバックとして会計処理される場合、売却とリースを関連する基準に従って会計処理します。売却により受領した対価が売却資産の公正価値でない場合、またはリース料が市場相場でない場合には、以下を行います。

- ・ 譲渡者(借手)は、使用権資産および原資産の売却にかかる利得または損失を、当該資産についてのリース料の現在の市場相場を反映するように測定し、その後にはリースをその現在の市場相場を反映するように会計処理します。
- ・ 譲受者(貸手)は、タイプ A のリースに係るリース債権および残存資産、またはタイプ B のリースに係る原資産を、当該資産についてのリース料の現在の市場相場を反映するように測定し、その後にはリースをその現在の市場相場を反映するように会計処理します。

経過措置

12.5 経過措置の要求事項は、当初のリースの会計処理により異なります。

- ・ **売却/ファイナンス・リース:** 経過措置の調整を行わずに現行のリース会計を継続します。過去に認識した繰延利得または損失を、継続して償却します。
- ・ **売却/オペレーティング・リース、または現行の IFRS での売却処理を達成していなかった取引:** 売手(借手)、および買手(貸手)は、移行時に、提案されている収益認識のガイダンスに従って売却取引を再評価します。売却条件を満たす場合、売手(借手)は、使用権資産およびリース負債を本改訂公開草案に従って測定しなければなりません。移行日の貸借対照表に繰延利得が残っている場合は、移行時において期首利益剰余金に認識します。

開示

12.6 セール・アンド・リースバック取引を締結している譲渡者(借手)は、以下を行わなければなりません。

- ・ 当該取引の契約条件の開示
- ・ 当該取引から生じた利得または損失の識別(他の資産の処分に係る利得または損失と区別する)

PwCの見解:

現行のIFRSにおいて、セール・アンド・リースバック取引を行い、オペレーティング・リースとして会計処理した売手(借手)は、経過措置の提案を懸念する可能性が高いといえます。これは、当初のセール・アンド・リースバックに関する繰延利得が移行日に利益剰余金に振り替えられ、貸手が当該リースの残存期間にわたって将来の利益を得ることができなくなるためです。

転リース

12.7 転リース(sub-lease)は、2つの別個の取引として会計処理します。すなわち、中間の貸手は、原リースに借手の会計処理、転リースに貸手の会計処理を使用します。

IAS第40号に対する結果的な修正

13.1 本改訂公開草案は、結果的な修正として、投資不動産の定義を満たすリースしている不動産をIAS第40号の範囲に含めるようIAS第40号を修正することを提案しています。現行基準では、借手がファイナンス・リースにより保有している投資不動産に、IAS第40号を適用しなければなりません。借手がオペレーティング・リースにより投資不動産を保有している場合には、その不動産賃借権にIAS第40号を適用することを認めています。ただし、借手がIAS第40号を適用することを選択した場合、リースしている当該不動産および借手が保有するすべての他の投資不動産に、公正価値モデルを適用しなければなりません。

13.2 本改訂公開草案の結果的な修正では、この選択肢を削除しているため、投資不動産の定義を満たすすべてのリース資産にIAS第40号を適用することになります。さらに、この結果的な修正により、借手が特定のリース資産を投資不動産として会計処理したとしても、現行と同じく、借手はIAS第40号における原価モデルまたは公正価値モデルのいずれかを選択して適用することができます。企業がIAS第40号の原価モデルを選択した場合には、リースしている投資不動産から生じる使用権資産に、本改訂公開草案の要求事項を適用します。企業が原価モデルを採用した場合には、IAS第40号で要求される公正価値の開示は、使用権資産にも同様に要求されます。

13.3 提案されている修正案は、投資不動産に分類され、投資不動産として会計処理される不動産賃借権を増加させる可能性があります。たとえば、借手はオペレーティング・リースで保有している不動産について、余剰部分があるため、第三者に転借するかもしれません。現行のIFRSでは、不動産賃借権が投資不動産の定義の関連する部分(すなわち、賃借料を稼得するために保有されている不動産)を満たす場合でも、借手は、当該賃借権を投資不動産として会計処理することを要求されません。しかし、提案されている修正案では、関連する使用権資産を、IAS第40号における投資不動産として分類し測定することが要求されます。

コンバージェンスは達成されるか？

14.1 本提案に関連するガイダンスについて米国会計基準とIFRSとの間に一部の差異は残るものの、FASBとIASBは、重要な決定の大部分について共同の提案を行っています。

今後の予定

15.1 本改訂公開草案は、120日間のコメント期間を設けています。コメント期限は2013年9月13日となっています。PwCは、企業がコメント・レターのプロセスに関与し、本改訂公開草案の質問に対して公式に回答することを推奨します。

15.2 2014年の最終基準の公表に向け、両審議会は、コメント期間終了後の2013年第4四半期から再審議を開始することが見込まれます。

本改訂公開草案の提案に関して質問がある場合、または詳しい情報を希望される場合は、PwCの担当者までお問い合わせください。

付録 A: 現行の IFRS からの主な変更点

以下の表は、現行の IFRS からの主な変更点をまとめたものです。

現行の IFRS からの主な変更点		
トピック	提案	見解
リースの識別	契約が「特定された資産」の支配を提供する場合、当該契約にはリースが含まれる。	リースの定義は基本的に変更されていないが、契約がリースを含むか否かを判定するためのガイダンスがより詳細になっている。また、ほぼすべてのリースに関して資産および負債の認識を行う必要が生じるため、より重要になる可能性がある。
リースの分類	借手は、原資産に組み込まれた経済的便益の重大でないといえない部分を消費する意図があるか否かに基づいて、リースをタイプ A またはタイプ B に分類する。不動産のリースはタイプ B であると推定され、他のすべてのリースはタイプ A であると推定される。	リースが「不動産」か「不動産以外」かを判定するために判断が必要となる。資産の性質に基づく反証可能な推定は役立つが、「不動産」と「不動産以外」の相違は、現行の実務や、既存の法律上の定義にさへ従っていない可能性がある。 実務上、現在オペレーティング・リースに分類しているほとんどすべての設備のリースはタイプ A に分類され、したがって、現行のファイナンス・リースに類似した会計処理が行われることになる。これは、リース期間にわたって計上される収益に影響し、EBITDA などの主要な測定値に重要な影響を与える。
貸借対照表上の認識および当初測定	借手は、ほとんどすべてのリースについて使用权資産と負債を認識する(いずれも、将来のリース料の現在価値で当初測定される。) 貸手による当初の会計処理は、以下のリースの分類に依存する。 • タイプ A: 貸手はリース資産の認識を中止し、債権と残存資産を認識する。 債権は、将来のリース料の現在価値で測定されるが、残存資産は、リース	オペレーティング・リースに現在分類されているリースについて、オフバランスの取扱いを廃止することは、借手にとって重大な変更となる。

	<p>期間の終了時に、残存資産に配分された繰延利益控除後の、リース資産の見積残価の現在価値で測定される。</p> <ul style="list-style-type: none"> • タイプ B: 貸手は、引き続き原資産を認識する。 	
<p>収益と費用の認識および表示</p>	<p>収益と費用の認識は、リースの分類に依存する。</p> <p><u>借手</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • タイプ A: 借手は、リース負債に係る利息と使用権資産の償却費の両方を認識する(現行のファイナンス・リースの会計処理と類似)。 • タイプ B: 借手は、リース期間にわたって、通常、定額で単一の表示項目としての費用を認識する(現行のオペレーティング・リースの会計処理と類似)。 <p><u>貸手</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • タイプ A: 貸手は、リース開始時に使用権の「売却」による利益部分(あれば)を認識し、リース期間にわたって債権と残存資産の両方の利息収益を認識する。 • タイプ B: 貸手は、リース期間にわたって定額で収益を認識する(現行のオペレーティング・リースの会計処理と類似)。 	<p>収益および費用の認識パターンは、現行のファイナンス・リースやオペレーティング・リースの会計処理に類似する。ただし、上述の通り、借手はほとんどすべてのリースを貸借対照表上に認識することが要求されており、また、リースを分類するための方法は異なっている。</p>
<p>開示</p>	<p>改訂公開草案は、現行基準に比べて定量的にも定性的にもより広い範囲の開示を提案している。</p>	<p>提案されている開示の要求事項は広範囲に及ぶものとなっているが、企業は、主要な業績指標(KPI)に対する新しい提案の影響に関する情報によって、当該開示を補足したいと考える可能性がある。</p>

付録 B: KPI に与える影響

以下は、改訂公開草案「結論の根拠」における付録Aから抜粋したものです。

本提案がオペレーティング・リースを有する借手の主要な財務比率(KPI)に与える影響(IASBのみ)

これらの比率は、IAS第17号および本公開草案に従って報告されるであろう情報に基づいており、利用者が行う報告金額への事後的調整は考慮に入れていない。それらの調整は、これらの提案から生じる変化がそれほど明瞭ではないことを意味する可能性がある。この表は、IAS第17号に従ってオペレーティング・リースに分類されるリースの会計処理を、本提案に従ったタイプAのリースとタイプBのリースの会計処理と比較している。

比率の名称	測定の対象	計算の方法	該当のあるリースの種類	報告情報による影響の予想	説明
ギアリング比率 (負債比率)	長期的な支払能力	負債／資本	すべて	増大	報告される負債が増加する(また、タイプ A のリースについては資本が減少する)ことにより、増大。
流動比率	流動性	流動資産／流動負債	すべて	減少	流動のリース負債が増加する一方、流動資産は増加しないため、減少。
総資産回転率	収益性	売上高／総資産	すべて	減少	リース資産が計上されるため、減少。
インタレスト・カバー	長期的な支払能力	利息および税金控除前の純利益／金利費用	タイプ A(タイプ B は変化なし)	状況次第	リースの償却額とリースの金利費用の比率が現在の比率よりも高いのか低いのか(短期のリースの方が長期のリースよりも比率が高い)、また、リースの金利に係る金利合計の比率(この比率が高い方が影響が大きい)に左右される。
EBIT	収益性	利息および税金前の純利益	タイプ A(タイプ B は変化なし)	増大	追加される償却費の方が、除外されるオペレーティング・リース費用よりも少ないため、増大。

比率の名称	測定の対象	計算の方法	該当のあるリースの種類	報告情報の使用による影響の予想	説明
EBITDA	収益性	利息、税金、減価償却および償却前の純利益	タイプ A(タイプ B は変化なし)	増大	オペレーティング・リース費用が含まれなくなるため、増大。
EBITDAR	収益性	利息、税金、減価償却、償却およびオペレーティング・リース費用前の純利益	すべて	変化なし	リースに関連する費用がすべて除外されるため、変化なし。
営業利益	収益性	該当なし	タイプ A(タイプ B は変化なし)	増大	追加される償却費の方が、除外されるオペレーティング・リース費用よりも少ない(すなわち、利息が営業利益よりも下の場所に計上される)ため、増大。
純利益	収益性	該当なし	タイプ A(タイプ B は変化なし)	状況次第	リースのポートフォリオの特性と税率に左右される。
1株当たり利益	株主	純利益/発行済株式数	タイプ A(タイプ B は変化なし)	状況次第	純利益への影響に応じて決まるが、純利益はリースのポートフォリオの特性と税率に左右される。
ROCE	収益性	EBIT/(総資産-流動負債)	すべて	状況次第	ROCE 比率は調整が必要となる場合がある。原資産の経済的耐用年数よりも短いリースについては、報告されるリース資産が購入した資産と比較可能でないからである。すなわち、そうしたリースについては、報告されるリース資産は原資産を購入した場合に報告される金額よりも少なくなる。タイプ B のリースについては、リース費用全体も EBIT に含まれる(すなわち、リース料の一部が利息として計上されない)が、リース負債は金融負債である。

比率の名称	測定の対象	計算の方法	該当のあるリースの種類	報告情報の使用による影響の予想	説明
ROE(自己資本利益率)	収益性	純利益／資本	タイプ A(タイプ B は変化なし)	状況次第	純利益への影響に応じて決まるが、純利益はリースのポートフォリオに応じて決まる。純利益に影響がない場合には、報告される資本が減少するため、この比率は高くなる。
営業キャッシュ・フロー	収益性	該当なし	タイプ A(タイプ B は変化なし)	増大	少なくともリース料の一部(元本に係る支払)が財務セクションから除外されるため、増大。
正味キャッシュ・フロー	収益性	該当なし	すべて	変化なし	本提案はキャッシュには影響しないので、変化なし。

付録 C: 提案されているモデルの適用例

本付録では、改訂公開草案で提案されているモデル案の適用についての以下の設例を提供しています。

設例1: 借手による当初測定

設例2: 借手による費用認識

設例3: 借手によるリース期間の見直し

設例4: 借手による指標の変動に基づく見直し

設例5: 修正遡及アプローチ: 借手による現行のオペレーティング・リース

設例6: 貸手による債権および残存資産の当初測定

設例7: 貸手による債権および残存資産の事後測定

設例 1: 借手による当初測定

背景: 20x0年1月1日に、A社(「借手」)は、B社(「貸手」)から工場の区画をリースする契約を締結しています。

リース契約の主な条件	
リース開始日	20x0年1月1日
当初リース期間	5年
延長オプション	3年
当初期間における契約上の年間リース料	C110,000(年間リース料は年 C10,000 の履行費用を含む)
延長期間の年間リース料	公正な市場価値。借手が更新する重大な経済的インセンティブを有していることを示すペナルティや質的な要因はない。
支払日	各年度末(12月31日)
当初直接コスト	C10,000
割引率	借手は、リースの計算利率を知らない。
消費者物価指数(CPI)の変動に基づく変動リース料	年間リース料はCPIの上昇に応じて増加する。リース料は、同年の1月1日のCPIに基づき決定される。たとえば、20x0年12月31日に支払予定のリース料は、20x0年1月1日時点のCPIレートに基づくことになる。リース開始時点のCPIレートは120である。
売上高に基づく変動リース料	各リース料支払日に、リースした設備によって生産された製品の年間売上高の1%を追加のリース料として支払う

論点: 借手は、リース負債と使用権資産を当初にどのように測定する必要がありますでしょうか？

分析: 借手は、以下のステップを実施することによって当初にリース負債と使用権資産を算定します。

ステップ 1) リース期間の決定: リースの開始日に存在する条件に基づいて、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と決定する。したがって、リース期間は5年間となる。

ステップ 2) リース料の識別: 契約上の年間リース料はC110,000である。ただし、年間リース料のうちC10,000は履行費用に充てられる。履行費用に配分された金額は、リース負債の測定には含まれない。したがって、当初測定で使用するリース料は、工場の区画のリースに配分される年間リース料であり、毎年12月31日に支払うC100,000となる。売上高に基づく変動リース料は、率または指数に基づかないためこれには含まれない。

ステップ 3) 割引率の決定: 借手は、リース契約における計算利率を知らない。そのため、借手は、当該リースと類似した条件(金額、リース期間、および担保)の追加借入利率5%を用いる。

ステップ 4) 使用権資産の追加要素の識別: 借手は、C10,000の当初直接コストを支払っている。

20x0年1月1日に貸借対照表に計上された金額は、以下のとおりです。

リース負債は、以下のように算定され、C432,948で計上されました。

各年度末に支払われるリース料						
年度	1	2	3	4	5	合計
リース料	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	500,000
割引	4,762	9,297	13,616	17,730	21,647	(67,052)
現在価値	95,238	90,703	86,384	82,270	78,353	432,948

使用権資産は、以下のように算定され、C442,948で計上されました。

構成部分	金額
リース負債	432,948
当初直接コスト	10,000
使用権資産合計	442,948

設例2: 借手による費用認識

背景: 当初測定については、設例1と同じ事案であると仮定します。

論点: 借手は、費用をどのように認識する必要がありますでしょうか？

分析: この設例の目的上、タイプAとタイプBの両方の費用の認識を示しています。

タイプA

利息費用: 以下の表は、各年度の利息費用の算定についての詳細を示しています。

年度	リース料残高	割引	負債の期首残高	利息費用	リース料	負債の期末残高
1	500,000	67,052	432,948	21,647	100,000	354,595
2	400,000	45,405	354,595	17,730	100,000	272,325
3	300,000	27,675	272,325	13,616	100,000	185,941
4	200,000	14,059	185,941	9,297	100,000	95,238
5	100,000	4,762	95,238	4,762	100,000	-

償却費: 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って均等に消費する見込みであると結論づけています。したがって、年間の定額の償却費は、以下のようになります。

構成部分	年度				
	1	2	3	4	5
期首残高	442,948	354,358	265,769	177,179	88,590
年間償却費	88,590	88,590	88,590	88,590	88,590
期末残高	354,358	265,769	177,179	88,590	0

リース開始時のCPI指標に基づく年間の利息費用と償却費の合計は、以下のとおりです。

費用の種類				
年度	利息費用	償却費	合計	
1	21,647	88,590	110,237	
2	17,730	88,590	106,319	
3	13,616	88,590	102,206	
4	9,297	88,590	97,887	
5	4,762	88,590	93,351	
合計	67,052	442,948	510,000	

変動リース料: 売上に関連する変動リース料は、発生した期間に費用処理されます。リース負債は、CPIの変動に関して、每期見直しなければなりません。この見直しについては設例4を参照ください。

タイプB

タイプBのリースについて、借手は、包括利益計算書に単一のリース費用を計上します。年間の単一のリース費用は、以下のように算定された定額のリース費用になります。

構成部分	リース費用 (a)	リース期間 (b)	定額の費用 (a)/(b)
リース料総額	500,000	5	100,000
当初直接コスト	10,000	5	2,000
リース費用合計	510,000		102,000

しかし、単一のリース費用は、リース負債に係る割引の償却と使用権資産の償却に配分されなければなりません。

リース負債：リース負債は、タイプAのリースと全く同じ方法で事後に測定されます。このため、定額の費用の利息部分は、上記の設例におけるタイプAのリースと同じになります。

使用権資産：使用権資産の「償却」は、負債の調整(以下の表における「利息」部分)と上記で算定された定額の費用に基づきます。詳細については以下の表を参照ください。

年度	資産の期首残高	「利息」部分 (d)	定額の費用 (e)	「償却」部分(e) - (d)	資産の期末残高
1	442,948	21,647	102,000	80,353	362,595
2	362,595	17,730	102,000	84,270	278,325
3	278,325	13,616	102,000	88,384	189,941
4	189,941	9,297	102,000	92,703	97,238
5	97,238	4,762	102,000	97,238	-

変動リース料：売上に関連する変動リース料は、発生した期間に費用処理されます。リース負債は、CPIの変動に関して、每期見直しを行わなければなりません。この見直しについては設例4を参照ください。

設例3: 貸手によるリース期間の見直し

背景: 当初測定および事後測定について、設例1と設例2と同じ事案であると仮定します。設例1で示したように、借手は、リース開始日時点で3年の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ません。しかし、20x2年12月31日(リースの3年目の終了日)に、借手は、見積経済的耐用年数が5年の大型の特殊装置を工場に設置しました。借手は、当該装置への投資は重要であり、延長オプションを行使する場合にのみ当該装置のコストが回収されることになると判定しました。このため、当該装置の設置日に、リース期間は5年ではなく8年に見直されます。延長期間における年間リース料は、公正価値でC110,000である仮定します。この設例の目的上、リース料にはCPIの上昇を考慮していません。

改訂後のリース期間に基づく借手の追加借入利率は、20x2年12月31日時点で6%です。設例1で用いた当初の割引率は5%でした。

論点: リース期間の変更について、どのように会計処理する必要がありますか？

分析: この設例では、タイプAとタイプBの両方のリースの会計処理について説明します。

タイプA

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があると判定した日付時点で、以下を行わなければなりません。この設例において、関連する日付は、20x2年12月31日(すなわち、リースの3年目の終了日)です。

1. リース負債と使用権資産の調整額の算定

改訂後の割引率6%を用いて、新たなリース期間に関する残存する将来のリース料の現在価値に基づいて、リース負債を再計算します。新たなリース期間は8年です。3年目の終了時に見直しが行われたため、次のリース料は4年目の終了時に支払われます。改訂後のリース負債は、以下のように算定され、C445,026となります。

各年度末に支払われるリース料						
年度	4	5	6	7	8	合計
リース料	100,000	100,000	110,000	110,000	110,000	530,000
割引	5,660	11,000	17,642	22,870	27,802	84,974
現在価値	94,340	89,000	92,358	87,130	82,198	445,026

調整額は、以下のように算定されます。

構成部分	金額
上記に基づく改訂後のリース負債残高	445,026
3年目の終了時におけるリース負債残高(この残高については設例2を参照)	185,941
調整額	259,085

調整額は、以下のとおり計上されます。

仕訳記入	借方	貸方
使用権資産	259,085	
リース負債		259,085

2. **費用認識の改訂**: 利息費用および償却費は、改訂後のリース期間と割引率に基づき変更されます。この変更を以下に示します。設例2で説明したように、変動リース料についての変更はありません。

利息費用: 利息費用は、以下のとおり、改訂後の割引率とリース期間を反映するようアップデートされます。

年度	リース料残高	割引	負債の期首残高	利息費用	リース料	負債の期末残高
4	530,000	84,974	445,026	26,702	100,000	371,728
5	430,000	58,272	371,728	22,304	100,000	294,031
6	330,000	35,969	294,031	17,642	110,000	201,673
7	220,000	18,327	201,673	12,100	110,000	103,774
8	110,000	6,226	103,774	6,226	110,000	-

償却費: 改訂後の定額の償却費は、以下のとおりです。

構成部分	金額
3年目終了時の当初資産残高 (この金額については設例2を参照)	177,179
上記で算定した調整額	259,085
改訂後の残高合計	436,264
改訂後の残存リース期間	5(年)
年間償却費	87,253

各期間終了時の使用权資産の残高は、以下のとおりです。

構成部分	年度				
	4	5	6	7	8
期首残高	436,264	349,011	261,758	174,506	87,253
年間償却費	87,253	87,253	87,253	87,253	87,253
期末残高	349,011	261,758	174,506	87,253	-

タイプB

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があると判断した日に基づいて、以下のステップを実施しなければなりません。この設例では、その日付は20x2年12月31日(すなわち、リース3年目の終了時)になっています。

1. **リース負債と使用权資産に対する調整額の算定**: リース負債と使用权資産に対する調整額は、前述のタイプAのリースの調整額と同じです。そのため、改訂後のリース負債は、C445,016となります。改訂後の使用权資産は、以下のとおりです。

構成部分	金額
3年目終了時の使用権資産(この残高については設例2を参照)	189,941
上記に基づく調整額	259,085
改訂後の使用権資産の残高	449,026

2. 定額の費用の再計算：単一のリース費用は、改訂後の条件に基づいて変更されます。この変更を以下に示します。タイプAのリースと同様、設例2で説明したように、変動リース料についての変更はありません。

- a. 借手は、最初に、リース期間の変更によって生じた割引前のリース料の変動について、当初のリース費用合計を調整しなければなりません。これは、以下のように算定されます。

構成部分	金額
当初のリース料	500,000
当初直接コスト	10,000
延長期間における追加のリース料	330,000
改訂後のリース費用合計	840,000

- b. 次に、借手は、改訂後のリース費用合計とリース期間に基づいて、以下のように定額のリース費用を算定します。

構成部分	金額
上記に基づく改訂後のリース費用合計	840,000
(控除)認識済みのリース費用	306,000*
調整後のリース費用	534,000
改訂後の残存リース期間	5(年)
改訂後の定額の費用	106,800

*この設例における認識済みのリース費用については、以下のように算定されます。

構成部分	金額
当初の年間定額リース費用	102,000
費用を認識済みの期間	3(年)
認識済みのリース費用合計	306,000

3. 事後測定

借手は、上記のタイプAと同じ方法でリース負債を事後に測定します。また、使用権資産を事後に以下のように測定します。

年度	資産の期首残高	「利息」費用	定額の費用	「償却」費用	資産の期末残高
4	449,026	26,702	106,800	80,098	368,928
5	368,928	22,304	106,800	84,496	284,431
6	284,431	17,642	106,800	89,158	195,273
7	195,273	12,100	106,800	94,700	100,574
8	100,574	6,226	106,800	100,574	-

設例4: 借手による指標の変動に基づく見直し

背景: 当初測定および事後測定については、設例1および設例2と同じ事案であると仮定します。設例2で示したように、リース開始時(20x0年1月1日)のCPIレートは120であり、また、20x0年12月31日が支払期日の最初の年間リース料は、このCPIレートに基づいていました。次の年間リース料の支払いは20x1年12月31日であり、支払金額は20x1年1月1日時点のCPIレートに基づくこととなります。20x1年1月1日時点のCPIレートは125です。

論点: CPIレートの変動をどのように会計処理する必要がありますか？

分析: この設例では、タイプAとタイプBの両方のリースの会計処理について説明します。

タイプA

借手は、CPIが変動した日(20x1年1月1日)に以下を行わなければなりません。

1. リース負債と使用権資産に対する調整額の算定

最初に、新しいCPIレートの125に基づいて、以下のように、将来のリース料を算定します。

20x1年1月1日現在のCPI	125
20x0年1月1日現在のCPI	120
指数の変動	(5)
変動率(%)	4%
過年度の年間リース料	100,000
CPIの変動率(%)に基づく改訂後の年間リース料	104,000

次に、改訂後の将来リース料C104,000の現在価値に基づいてリース負債を再計算します。リース開始時に使用した割引率5%を、このリース料の現在価値を算定するために使用します。20x1年1月1日現在の改訂後のリース負債は以下のように算定され、C368,779となります。

年度	各年度末に支払われるリース料				合計
	2	3	4	5	
改訂後のリース料	104,000	104,000	104,000	104,000	416,000
割引	4,952	9,669	14,161	18,439	47,221
現在価値	99,048	94,331	89,839	85,561	368,779

調整額は、以下のように算定されます。

構成部分	金額
上記に基づく改訂後の負債残高	368,779
1年目終了時の負債残高(この残高については設例2を参照)	354,595
調整額	14,184

調整額は、以下のように計上されます。

仕訳記入	借方	貸方
使用権資産	14,184	
リース負債		14,184

2. 費用認識の改訂： 利息費用および償却費は、改訂後のリース料に基づいて変更されます。その変更について、以下に示します。

利息費用： 新しいCPIレートに基づく改訂後のリース費用は以下のとおりです。

年度	リース料残高	割引	リース負債の 期首残高	利息費用	リース料	リース負債の 期末残高
2	416,000	47,221	368,779	18,439	104,000	283,218
3	312,000	28,782	283,218	14,161	104,000	193,379
4	208,000	14,621	193,379	9,669	104,000	99,048
5	104,000	4,952	99,048	4,952	104,000	-

償却費： 改訂後の定額の償却費は、以下のとおりです。

構成部分	金額
1 年目終了時の当初の資産残高（この金額については設例 2 を参照）	354,358
上記で算定した調整額	14,184
改訂後の残高合計	368,542
残存リース期間	4(年)
年間償却費	92,135

各年度末における使用権資産の残高は、以下のとおりです。

構成部分	年度			
	2	3	4	5
期首残高	368,542	276,406	184,271	92,135
年間償却費	92,135	92,135	92,135	92,135
期末残高	276,406	184,271	92,135	-

タイプB

借手は、CIPの変動日時点(すなわち、20x1年1月1日)に、以下を行わなければなりません。

1. **リース負債と使用権資産に対する調整額の算定**: リース負債と使用権資産に対する調整は、前述のタイプAのリースと同じです。したがって、改訂後のリース負債は、C368,779となります。また、改訂後の使用権資産は、以下のとおりです。

構成部分	金額
1年目終了時の使用権資産 (この残高については設例2を参照)	362,595
上記に基づく調整額	14,184
改訂後の使用権資産残高	376,779

2. **定額の費用の再計算**: 単一のリース費用は、改訂後のリース料に基づいて変更されます。この変更を以下に示します。

- a. 借手は、最初に、リース期間の変更により生じた割引前のリース料について当初のリース費用合計を調整しなければなりません。これは、以下のように算定されます。

構成部分	金額
当初のリース料総額	500,000
当初直接コスト	10,000
CPI率の増加に基づく追加リース料 (年間C4,000の増加 × 4年)	16,000
改訂後のリース費用合計	526,000

- b. 次に借手は、以下のように、改訂後のリース費用合計に基づいて定額のリース費用を再計算します。

構成部分	金額
上記に基づく改訂後のリース費用合計	526,000
(控除)認識済みのリース費用	102,000*
調整後のリース費用	424,000
残存リース期間	4(年)
改訂後の定額の費用	106,000

* この設例において、認識済みのリース費用は、以下のように算定されます。

構成部分	金額
当初の年間定額リース費用(設例2参照)	102,000
費用を認識済みの年度	1(年)
認識済みのリース費用合計	102,000

3. 事後測定

借手は、前述のタイプAと同じ方法でリース負債を事後に測定します。また、借手は、以下のように、使用权資産を事後に測定します。

年度	資産の期首残高	「利息」費用	定額の費用	「償却」費用	資産の期末残高
2	376,779	18,439	106,000	87,561	289,218
3	289,218	14,161	106,000	91,839	197,379
4	197,379	9,669	106,000	96,331	101,048
5	101,048	4,952	106,000	101,048	-

設例5: 修正遡及アプローチ: 借手による現行のオペレーティング・リース

背景: 提案されているガイダンスの発効日を、20x1年1月1日と仮定します。借手は、以下の条件による既存のオペレーティング・リースを有しています。

主な条件	
リース開始日	20x0年1月1日
当初リース期間	5年
最初の2年間の年間リース料	100,000
最後の3年間の年間リース料	110,000
支払日	各年度末(12月31日)
当初直接コスト	10,000
20x1年1月1日時点の未払残高	6,000
発効日における割引率	5%

論点: 借手は、20x1年1月1日の発効日に、このリースをどのように計上する必要がありますか？

分析: 借手は、最初に、提案されているガイダンスに基づいてリースの分類(タイプAか、タイプBか)を決定する必要があります。この設例では、タイプAのリースであると仮定します。次に、借手は、移行日時点のリース負債と使用権資産の当初測定を行います。

リース負債は、以下のように算定され、C380,531となります。

年度	各年度末に支払われたリース料				合計
	20x1	20x2	20x3	20x4	
リース料	100,000	110,000	110,000	110,000	430,000
割引	4,762	10,227	14,978	19,503	49,469
現在価値	95,238	99,773	95,022	90,497	380,531

使用権資産は、以下のステップに従って算定されます。

ステップ1: 残存リース料の平均を算定する

支払日	年間リース料
20x1年12月31日	100,000
20x2年12月31日	110,000
20x3年12月31日	110,000
20x4年12月31日	110,000
リース料合計	430,000
残存リース期間	4(年)
平均残存リース料	107,500

ステップ2: 開始日の見積リース負債を決定するため、発効日現在のリース期間全体に関する平均リース料の現在価値を決定する

年度	各年度末に支払われるリース料					合計
	20x0年	20x1年	20x2年	20x3年	20x4年	
リース料	107,500	107,500	107,500	107,500	107,500	537,500
割引	5,119	9,994	14,637	19,059	23,271	72,081
現在価値	102,381	97,506	92,863	88,441	84,229	465,419

ステップ3: ステップ2で算定した金額に残存リース期間を掛ける

上記に基づき算定した開始日の見積リース負債	465,419
残存リース期間	× 4
	1,861,675

ステップ4: ステップ3で算定した金額を全リース期間で割る

上記で算定した金額	1,861,675
当初のリース期間で割る	5
未払賃料調整前の使用権資産	372,335

上記に基づき、借手は、以下の仕訳記入をします。

勘定	借方	貸方
使用権資産	372,335	
利益剰余金		8,196
リース負債		380,531
未払賃料	6,000	
使用権資産		6,000

設例6: 貸手による債権および残存資産の当初測定

背景: 20x0年1月1日に、A社(「借手」)は、B社(「貸手」)からA社の製造工程の中で使用する大型設備をリースする契約を締結しています。

リース契約の主な条件	
リース開始日	20x0年1月1日
当初リース期間	5年
延長オプション	3年
当初リース期間における契約上の年間リース料	C110,000(年間リース料には、履行費用 C10,000 が含まれる)
延長期間における年間リース料	公正な市場価値で測定。借手が更新する重大な経済的インセンティブがあることを示すペナルティや質的な要因はない。
支払日	各年度末(12月31日)
リース開始時の設備の公正価値	C565,000
リース開始時の設備の帳簿価額	C555,000
当初リース期間の終了時の設備の見積残価	C250,000
当初直接コスト	C10,000
割引率	貸手が借手に課している割引率は、8.24% ¹

¹ - 8.241426156%を四捨五入。これは、リース料の現在価値およびリース料終了時の見積価値を、リース開始日の設備の公正価値と等しくさせる率です。

論点: 貸手は、リース債権と残存資産を当初にどのように測定する必要がありますか？

分析: 貸手は、以下を行うことによって、リース債権と残存資産を算定します。

ステップ1) リース期間の決定: リース開始日に存在する契約条件に基づいて、貸手は、借手が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と判定します。これにより、リース期間は5年間とされます。

ステップ2) リース料の識別: 契約上の年間リース料は、C110,000です。ただし、各年間リース料のうちC10,000は履行費用に充てられます。履行費用に配分される金額は、リース債権の測定には含まれません。このため、当初測定に用いるリース料は、設備のリースに配分される年間リース料であり、各年度の12月31日が支払期日となるC100,000です。

ステップ3) 割引率の決定: 貸手が借手に課している割引率は、8.24%です。

ステップ4) 貸手の債権の追加的な構成部分の識別: 貸手は、当初直接コストC10,000を支払っています。このコストは、リース債権の当初測定に含めなければなりません。このコストは、実効金利法を用いてリースの契約期間にわたり受取利息の減額として償却されます。

20x0年1月1日時点の仕訳は、以下のとおりです。

借方:リース債権	C396,743	
借方:残存資産	C168,257	
貸方:設備		C555,000
貸方:債権の利益		C7,022
貸方:残存資産の繰延利益		C2,978

借方:リース債権(当初直接コスト)	C10,000	
貸方:現金(当初直接コスト)		C10,000

リース債権は、C396,743であり、各リース料C100,000の現在価値を適切な年数(すなわち1年から5年)にわたって8.24%で割り引いて算定されます。

* リース開始時点で貸借対照表に計上された実際のリース債権には、上記の個別の仕訳で示したとおり、貸手が負担した当初直接コストC10,000も含まれている(C396,743+C10,000)ことに留意が必要です。

残存資産は、C168,257であり、C250,000を8.24%で5年間割り引いた現在価値として算定されています。

設備は、その原価C555,000で貸方に記入され、帳簿から除去されています。

リース債権に関する利益および残存資産に関する繰延利益は、それぞれC7,022およびC2,978となります。このような利益および繰延利益は以下のように算定されます。

C555,000の原価については、以下のとおり、それぞれの構成部分の公正価値に比例して、債権と残存資産に配分されます。

- 債権 $(C396,743/C565,000) \times C555,000 = C389,721$
- 残存資産 $(C168,257/C565,000) \times C555,000 = C165,279$

	公正価値(A)	原価(B)	利益(A - B)
債権	C396,743	C389,721	C7,022
残存資産	C168,257	C165,279	C2,978
合計	C565,000	C555,000	C10,000

設例7: 貸手による債権および残存資産の事後測定

背景: 当初測定に関する設例6と同じ事案と仮定します。

論点: 貸手は、リース債権および残存資産の事後の会計処理をどのように行う必要があるでしょうか？

分析: 貸手は、以下の会計処理を行うことにより、リース債権に係る利息収益と残存資産に係る利息収益 (accretion income) を算定します。

ステップ1) 各期間に計上する債権に係る利息収益額の算定: 当初直接コストは債権に含まれるため、貸手は、リース期間の終了時までにリース債権残高をゼロまで減少させるみなし利率を決定しなければなりません。この設例におけるリースのみなし利率は7.3%です。貸手は、借手によるリース料のそれぞれを、実効金利法を用いて債権残高に係る利息収益と元本の減少との間で配分する必要があります。

リース債権の会計処理				
年度	受取予定のリース料 総額	利息収益	債権元本の減額	残存リース債権残高
当初リース債権				406,743
1	100,000	29,694	70,306	336,437
2	100,000	24,561	75,439	260,998
3	100,000	19,054	80,946	180,052
4	100,000	13,144	86,856	93,196
5	100,000	6,804	93,196	-

ステップ2) 残存資産の増価分を認識する: 残存資産は、C250,000の5年目のリース期間の終了時に見積公正価値まで増価しなければなりません。

残存資産の会計処理			
年度	残存資産の残高 (年度の期首)	残存資産の増額	残存資産の残高 (年度末)
1	168,257	13,867	182,123
2	182,123	15,010	197,133
3	197,133	16,247	213,380
4	213,380	17,586	230,965
5	230,965	19,035	250,000

(注) 残存資産の増額は、期首時点の残存資産にリースの計算利率(すなわち、8.24%)を乗じることにより算定されます。

5年間のリース期間にわたって貸手が計上した利益の合計と比べた取引の経済性の概要については、以下を参照ください。

リース期間にわたって貸手が計上した利息収益合計			
年度	リース債権に係る 利息収益	残存資産に係る 利息収益	各年度に認識された 収益合計
1	29,694	13,867	43,560
2	24,561	15,010	39,571
3	19,054	16,247	35,300
4	13,144	17,586	30,730
5	6,804	19,035	25,838
合計			175,000

全体的な経済性の概要	
貸手が受け取る現金合計	500,000
リース期間終了時の資産の見積残価	250,000
控除: 貸手が負担する当初直接コスト	(10,000)
控除: 貸手の帳簿上の設備の原価	(555,000)
取引からの経済的利益	185,000
5年間にわたって計上された利息収益	175,000
債権に関して認識された初日利益	7,022
残存資産に係る繰延利益	2,978
貸手が計上した損益合計	185,000

付録 D: 開示要求

開示要求		
トピック	借手は以下を開示しなければならない	貸手は以下を開示しなければならない
リースの内容	<ul style="list-style-type: none"> リースの内容に関する一般的な説明 変動リース料に関する情報 延長オプションが使用権資産に含まれる、または、除外されることを含む、延長または解約オプションの詳細 残価保証 リースによって課される制限または財務制限条項 転リースに関する情報 	<ul style="list-style-type: none"> リースの内容に関する一般的な説明 変動リース料に関する情報 延長または解約オプションの詳細 購入オプションの詳細
まだ開始していないリース	<ul style="list-style-type: none"> リース開始前にリースによって生じる重大な権利および義務 	該当なし
重要な仮定および判断	以下についての情報: <ul style="list-style-type: none"> 契約がリースを含むか否かの判定 リース構成部分と非リース構成部分の間の契約対価の配分 割引率の決定 	以下についての情報: <ul style="list-style-type: none"> 契約がリースを含むか否かの判定 リース構成部分と非リース構成部分の間の契約対価の配分 残存資産の当初測定
貸借対照表上に計上されている資産の期首・期末残高の調整	<ul style="list-style-type: none"> リースの開始または延長による追加 リースの購入オプション行使時の振替 リースの終了による減額 リース料の決定に用いられた指数または率の変更に関連する見直し 償却 企業結合の影響 減損 <p>リースされた投資不動産から生じた使用権資産をIAS第40号の公正価値モデルに従って測定している借手は、それらの使用権資産について、この調整表を示すことを選択できない。</p>	タイプ A のリースについて: <ul style="list-style-type: none"> リース債権の期首および期末残高の調整表 残存資産の期首および期末残高の調整表
リース債権の期首および期末残高の調整	<ul style="list-style-type: none"> リースの開始または延長による追加 リースの終了による負債の消滅 リース料の決定に用いられた指数または率の変動に関する見直し 「割引」部分の振戻し 	該当なし

	<ul style="list-style-type: none"> 現金の支払い 為替影響額 企業結合の影響 <p>上記は、タイプ A とタイプ B のリースについて個別に開示しなければならない。</p>	
収益(貸手のみ)	該当なし	<p>タイプ A のリース:</p> <ul style="list-style-type: none"> リース開始日に認識された損益 債権および残存資産の割引の振戻しにより認識された利息収益 <p>タイプ B のリース:</p> <ul style="list-style-type: none"> 定額で認識された収益 <p>すべてのリース:</p> <ul style="list-style-type: none"> リース債権に含まれていない変動リース料に関連する収益 短期リースによる収益
満期分析	<ul style="list-style-type: none"> リースの最初の 5 年の各年度について年間の割引前キャッシュ・フロー、および残りの年度の合計を提供することによる、リース負債の満期分析 貸借対照表におけるリース負債の割引前キャッシュ・フローの調整 	<ul style="list-style-type: none"> リースの最初の 5 年の各年度についての年間の割引前キャッシュ・フロー、および残りの年度の合計を提供することによる、リース負債の満期分析 貸借対照表におけるリース負債の割引前キャッシュ・フローの調整 <p>上記は、タイプ A とタイプ B のリースについて個別に開示しなければならない。</p>
その他	<ul style="list-style-type: none"> リース負債に含まれない変動リース料に関連する期間に認識されたコスト 現金以外の取引に関する開示の補足情報として、タイプ A とタイプ B の両方のリースから生じた、リース債権と交換での使用権資産の取得 簡便的な短期リースに関するガイダンスに基づいて会計処理された短期リース 	<p>タイプ A のリースのみ:</p> <ul style="list-style-type: none"> リース債権および残存資産に関するリスク管理戦略 残価保証でカバーされている残存資産の帳簿価額 貸手が残存資産のリスクを低減させるために用いるその他の手段(たとえば、買戻契約または所定の制限を超えた使用についての変動リース料)