

解説



リース会計に関する改訂公開草案

米国財務会計基準審議会（FASB）国際研究員・かわにし やすのぶ
国際会計基準審議会（IASB）客員研究員 **川西 安喜**

はじめに

2013年5月16日、国際会計基準審議会（IASB）は、公開草案（ED/2013/6）「リース」（以下「本改訂公開草案」という。）を公表した。コメント期限は、2013年9月13日である。

本稿では、本改訂公開草案の概要を解説する。米国財務会計基準審議会（FASB）及びIASBのボード・メンバーやスタッフが、個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では、筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関するFASB及びIASBの公式見解は、それぞれのボードの厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

目的

本改訂公開草案は、リース会計に関する会計基準の目的について、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、財務諸表の利用者に有用な情報を報告するために、借手と貸手が適用しなければならない原則を定めること

であるとすることを提案している。ここで、リースとは、対価と引換えに、一定の期間にわたり、資産（以下「原資産」という。）を使用する権利を移転する契約をいう。

また、本改訂公開草案におけるコア原則は、企業がリースから生じる資産及び負債を認識することであるとすることを提案している。

範囲

本改訂公開草案は、以下を除き、リースの定義を満たす全ての契約（転リースにおける使用権資産のリースを含む。）に適用することを提案している。

- (a) 貸手における無形資産のリース（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再生不可能な資源を探査又は使用するためのリース（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

また、本改訂公開草案は、借手が、無形資産のリースに本改訂公開草案を適用しないことを認めることを提案している。

リースの識別

(1) リース要素の識別

本改訂公開草案は、契約の締結時において、企業が、以下を評価することにより、その契約がリースであるか（又はリースを含む契約であるか）を判断することを提案している。

- (a) 契約が履行されたかどうか、特定された資産の使用に依存するかどうか。
- (b) 契約が、対価と引換えに、一定の期間にわたり、特定された資産の使用を支配する権利を移転するものであるかどうか。

また、本改訂公開草案は、契約にリースが含まれると判断された場合、企業が、契約に含まれる別個のリース要素を識別することを提案している。以下の要件をともに満たす場合に、別個のリース要素であると判断することとなる。

- (a) 借手は、その資産単独で、又は

借手が容易に入手可能な他の資源と合わせて、その資産を使用することによる便益を享受することができる。ここで、容易に入手可能な資源とは、別個に販売若しくはリースされている財若しくはサービス、又は、借手が既に保有している資源をいう。

(b) 原資産が、契約に含まれる他の原資産に依存せず、かつ、相当程度の相互関係を有していない。

(2) 契約における対価のリース要素への配分

貸手においては、本改訂公開草案は、契約に含まれるリース要素を特定した後、企業が収益認識に関する会計基準案の内容に従い、契約における対価を各要素に配分することを提案している。

借手においては、本改訂公開草案は、以下のとおり対価を配分することを提案している。なお、観察可能な価格とは、貸手又は類似の業者が、類似のリース要素、財要素、又はサービス要素について独立に請求する価格をいう。

(a) 契約の各要素について、観察可能な独立価格が存在する場合、借手は、その独立価格に基づき対価を按分する。

(b) 契約の1つ以上の要素について、観察可能な独立価格が存在するものの、全要素について存在しない場合、まず、観察可能な独立価格が存在する要素に、その独立価格を配分する。次に、観察可能な独立価格が存在しない要素に、対価の残額を配分する。ここで、1以上の観察可能な独立価格が存在しない要素がリース要素である場合、これらの要素を統合し、単一のリース要素として会計処理する。

(c) 契約の全要素について観察可能な独立価格が存在しない場合、借手は、これらの要素を統合し、単一のリース要素として会計処理する。

リース期間

(1) 定義

本改訂公開草案は、リース期間について、借手が原資産を使用する権利を有する、解約不能な期間と定義することを提案している。ただし、このリース期間には、以下を含めることを提案している。

(a) 借手がそのオプションの権利を行使することについて重要な経済的インセンティブを有する場合の、リース期間を延長するオプションが対象とする期間

(b) 借手がそのオプションの権利を行使しないことについて重要な経済的インセンティブを有する場合の、リースを解約するオプションが対象とする期間

(2) リース期間の見直し

本改訂公開草案は、以下のいずれかが発生した場合にのみ、リース期間の見直しを行うことを提案している。

(a) 借手に、もはやリース期間を延長するオプションの権利を行使する（リースを解約するオプションの権利を行使しない）重要な経済的インセンティブがなくなるような、関連する要因に変化があった場合

(b) 以下のいずれかの場合

i. 過去に、権利を行使する重要なインセンティブを有していないと企業が判断していたにもかかわらず、オプションの権利を行使することを選択した場合

ii. 過去に、権利を行使する重要なインセンティブを有していると企業が判断していたにもかかわらず、オプションの権利を行使しないことを選択した場合

リースの分類

本改訂公開草案は、リース開始日に、リースについて、A型リースか、B型リースのいずれかに分類することを提案している。また、リース開始日後に、この分類の見直しを行わないことを提案している。

本改訂公開草案が提案するリースの分類方法は、原則として次頁の【図表1】のとおりである。ただし、本改訂公開草案は、借手が原資産を購入するオプションの権利を行使する重要な経済的インセンティブを有する場合には、A型リースに分類することを提案している。

なお、本改訂公開草案は、リース要素が2以上の資産の使用権を含む場合、そのリース要素を構成する主要な資産に基づき、原資産が土地又は建物であるかを判断することを提案している。また、分類を決定するに当たって用いる経済的耐用年数は、この主要な資産の経済的耐用年数とすることを提案している。ただし、リース要素に土地と建物が含まれる場合、分類を決定するに当たって用いる経済的耐用年数は、建物の経済的耐用年数とすることを提案している。

後述する使用権資産の測定の場合、本改訂公開草案は、借手がリースをA型にもB型にも分類しないことを提案している。ただし、これらのリースの表示及び開示については、A型リースに関する規

【図表1】リースの分類

	A型リース	B型リース
土地又は建物以外のリース	以下のいずれも満たさない場合 (a) リース期間が、原資産の経済的耐用年数全体に対して重要ではない。 (b) リース料の現在価値が、リース開始日の原資産の公正価値に比して重要ではない。	左記(a)、(b)のいずれかを満たす場合
土地又は建物のリース	右記(a)、(b)のいずれかを満たす場合	以下のいずれも満たさない場合 (a) リース期間が、原資産の残存経済的耐用年数の大半を占めている。 (b) リース料の現在価値が、リース開始日の原資産の公正価値の実質的に全てを占めている。

定に従うことを提案している。

条件変更

本改訂公開草案は、リースの契約条件が変更され、既存のリースが実質的に変更される場合、企業が、その条件変更が発効する日において、条件変更後の契約を新しい契約として会計処理し、従前の契約に基づき認識した資産及び負債と、新しい契約に基づき認識した資産及び負債に差異がある場合には、その差異は純損益に含めて認識することを提案している。

実質的な変更の例として、本改訂公開草案は、契約上のリース期間の変更や、契約上のリース料の金額の変更を挙げている。

借手の会計処理

(1) 資産と負債の認識

本改訂公開草案は、リース開始日において、使用権資産とリース負債を認識することを提案している。

(2) 資産と負債の測定

① 当初測定

本改訂公開草案は、リース負債の

当初測定について、貸手が借手に課す金利（それが容易に算定できない場合には、追加借入金利）により割り引いた、リース料の現在価値により測定することを提案している。

また、本改訂公開草案は、使用権資産について、以下の合計により当初測定することを提案している。

- (a) リース負債の当初測定値の金額
- (b) リース開始日以前に、貸手に支払われたリース料から、貸手から受け取ったインセンティブを控除した金額
- (c) 借手において発生した当初直接コストがある場合には、その金額

② 事後測定

本改訂公開草案は、リース負債について、割引の振戻しを反映するために帳簿価額を増加させ、期間中のリース料の支払いを反映するために帳簿価額を減少させて事後測定することを提案している。

また、本改訂公開草案は、使用権資産について、後述する再評価に関する規定も勘案した上で、償却累計額及び減損損失累計額を控除後の取得原価により事後測定することを提案している。なお、後述する使用権資産の測定の例外が適用される場合

には、この限りではない。

(3) 損益の認識及び測定

① A型リース

本改訂公開草案は、A型リースについて、借手が、リース負債の割引の振戻しは利息として純損益に含めて認識し、使用権資産の償却費も純損益に含めて認識することを提案している。

② B型リース

本改訂公開草案は、B型リースについて、借手が、リースに関連する残存コストが、残存リース期間にわたって、定額で認識されるように、リース負債の割引の振戻しと使用権資産の償却費を合算した、単一のリース費用として純損益に含めて認識することを提案している。

次頁の【図表2】は、本改訂公開草案が提案する費用の認識及び測定を図示している。

(4) リース負債の再評価

本改訂公開草案は、リース開始日後、借手が、リース料の変動及び割引率の変動の影響を反映するため、リース負債を再評価することを提案している。また、以下を除き、リース負債の変動は、使用権資産を調整して処理することを提案している。

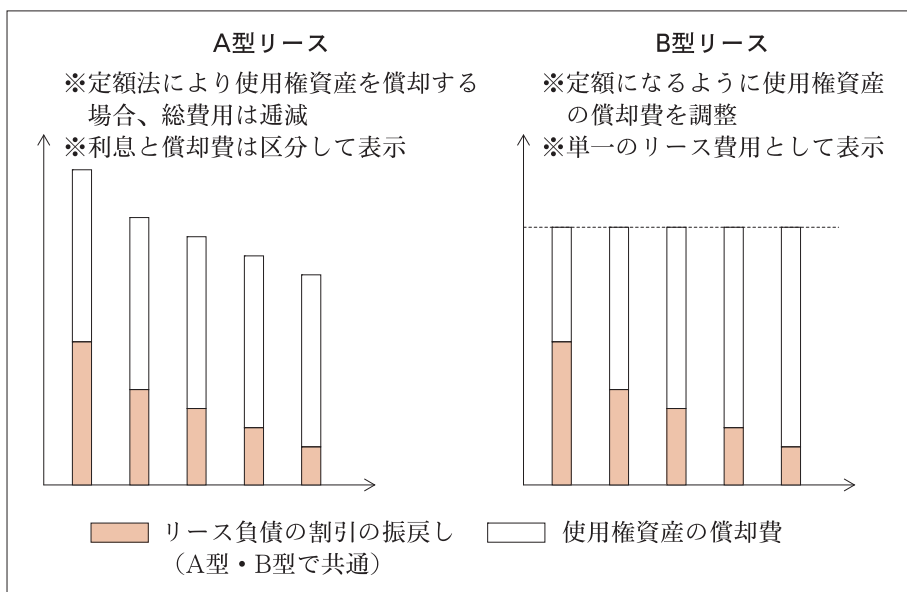
- (a) 当期中のインデックス又はレートの変動により生じる再測定の金額は、純損益に含めて認識する。
- (b) 使用権資産の帳簿価額がゼロまで減額された場合、それ以上の再測定による影響は、純損益に含めて認識する。

(5) 使用権資産の償却

① A型リース

本改訂公開草案は、使用権資産は、定額法（使用権資産の将来の経済的便益を消費することが見込まれるパターンをよりよく表現する規則的な

【図表 2】借手の費用の認識及び測定



方法がある場合には、その方法)により償却することを提案している。

また、本改訂公開草案は、リース開始日から、使用権資産の経済的耐用年数の終了又はリース期間の終了のいずれか早い日までの期間にわたり、使用権資産を償却することを提案している。ただし、借手が購入オプションの権利を行使する重要な経済的インセンティブを有する場合、借手が原資産の経済的耐用年数の終了まで使用権資産を償却することを提案している。

さらに、本改訂公開草案は、上記に従った上で、使用権資産の償却について、IAS第16号「有形固定資産」に従うことを提案している。

② B型リース

本改訂公開草案は、ある期間の使用権資産の償却費は、以下の差額により算定することを提案している。

- (a) リースの残存コストが残存リース期間にわたり定額になるように算定された、単一のリース・コスト
- (b) 定期的なリース負債の割引の振戻し

(6) 使用権資産の減損

本改訂公開草案は、使用権資産の減損については、IAS第36号「資産の減損」に従い、会計処理することを提案している。

(7) 使用権資産の測定の例外

本改訂公開草案は、以下の使用権資産の測定の例外を提案している。

- (a) リースした不動産が投資不動産の定義を満たし、かつ、借手がIAS第40号「投資不動産」における公正価値モデルを会計方針として選択した場合、借手は、リースした不動産の使用権資産について、IAS第40号の公正価値モデルに従い、測定する。
- (b) あるクラスの有形固定資産に属する全ての資産についてIAS第16号に従い、再評価している場合、借手は、そのクラスに関連する使用権資産について再評価した金額により測定することができる。

(8) 表示

① 貸借対照表

本改訂公開草案は、借手が、貸借対照表又は注記において以下を区分することを提案している。

- (a) 使用権資産と他の資産
- (b) リース負債と他の負債
- (c) A型リースから生じた使用権資産、B型リースから生じた使用権資産、及び再評価された金額で測定された使用権資産
- (d) A型リースから生じたリース負債と、B型リースから生じたリース負債

使用権資産及びリース負債を貸借対照表において区分しない場合、本改訂公開草案は、使用権資産について、対応する原資産を所有していたとした場合に表示される行項目に含めて表示し、貸借対照表のどの行項目に使用権資産とリース負債が含まれるのかを開示することを提案している。

② 損益計算書

本改訂公開草案は、借手が、損益計算書において、A型リースについては、リース負債の割引の振戻しと、使用権資産の償却費を区分して表示し、B型リースについては、これらを合わせて表示することを提案している。

③ キャッシュ・フロー計算書

本改訂公開草案は、借手が、キャッシュ・フロー計算書において、以下のとおり表示することを提案している。

- (a) A型リースのリース負債の元本の返済に相当する部分を財務活動によるキャッシュ・フローに分類する。
- (b) A型リースのリース負債の割引の振戻しについては、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」の支払利息の分類に関する規定に従い、分類する。
- (c) B型リースにより生じる支払いは、営業活動によるキャッシュ・フローに分類する。

(d) リース負債に含まれない変動リース料及び短期リースのリース料は、営業活動によるキャッシュ・フローに分類する。

(9) 開示

本改訂公開草案は、開示規定の目的について、リースから生じるキャッシュ・フローの金額、時期、及び不確実性を財務諸表の利用者が理解できるようにすることであることを提案している。また、この目的を達成するため、借手が以下の全ての項目に関する、定性的及び定量的情報を開示することを提案している。

- (a) 借手のリース
- (b) 借手のリースに本改訂公開草案を適用する上で行った重要な判断
- (c) 借手のリースに関連して財務諸表において認識された金額

貸手の会計処理

(1) A型リース

① 認識

本改訂公開草案は、リース開始日において、貸手が以下の会計処理を行うことを提案している。

- (a) それまでに原資産が認識されている場合、その帳簿価額の認識を中止する。
- (b) リース債権を認識する。
- (c) 残存資産を認識する。
- (d) リースに関して損益が発生している場合には、純損益を含めて認識する。

② 当初測定

[リース債権]

本改訂公開草案は、リース債権について、貸手が借手に課す金利により割り引いたリース料の現在価値に、当初直接コストがある場合には、その額を加えた金額により当初測定す

ることを提案している。ここで、リース開始日におけるリース債権の測定に含まれるリース料には、いまだ受領していない、リース期間にわたる原資産の使用に関連する以下の支払いが含まれる。

- (a) 固定リース料（借手に支払うこととなるリース・インセンティブがある場合には、その金額を控除後）
- (b) インデックス又はレートに依存する変動リース料
- (c) 実質的に固定リース料である変動リース料
- (d) 残価保証として設計されているリース料
- (e) 借手がオプションの権利を行使する重要な経済的インセンティブを有している場合の、購入オプションの行使価格
- (f) 借手がリースを解約するオプションの権利を行使することを反映してリース期間が決定されている場合の、その解約に伴うペナルティの支払い

[残存資産]

本改訂公開草案は、残存資産について、リース期間終了後に原資産から得られると予想される金額を、貸手が借手に課す金利により割り引いた、いわゆる残存資産の総額に、予想変動リース料の現在価値を加え、後述する未稼得利益がある場合には、その金額を控除した金額により当初測定することを提案している。

[リースに関する利益と未稼得利益]

本改訂公開草案は、リース開始日

の直前において、原資産の公正価値がその帳簿価額を上回っている場合、貸手が、その差額について、リース開始日に認識するリースに関する利益と、残存資産の当初測定に含める未稼得利益とに配分することを提案している。ここで、リースに関する利益は、下記の算定式【図表3】により計算される。

また、未稼得利益は、リース開始日の直前における原資産の公正価値と帳簿価額の差額から、上記のリースに関する利益を控除した金額により計算される。

次頁の【図表4】はA型リースの貸手の会計処理を図示したものである。

③ 事後測定

[原則]

本改訂公開草案は、リース債権について、後述する再評価に関する規定を勘案した上で、割引の振戻しにより帳簿価額を増加させ、リース料の支払いにより帳簿価額を減少させることにより、事後測定することを提案している。また、残存資産について、後述する再評価、変動リース料、及び減損に関する規定を勘案した上で、割引の振戻しにより帳簿価額を増加させることにより、事後測定することを提案している。

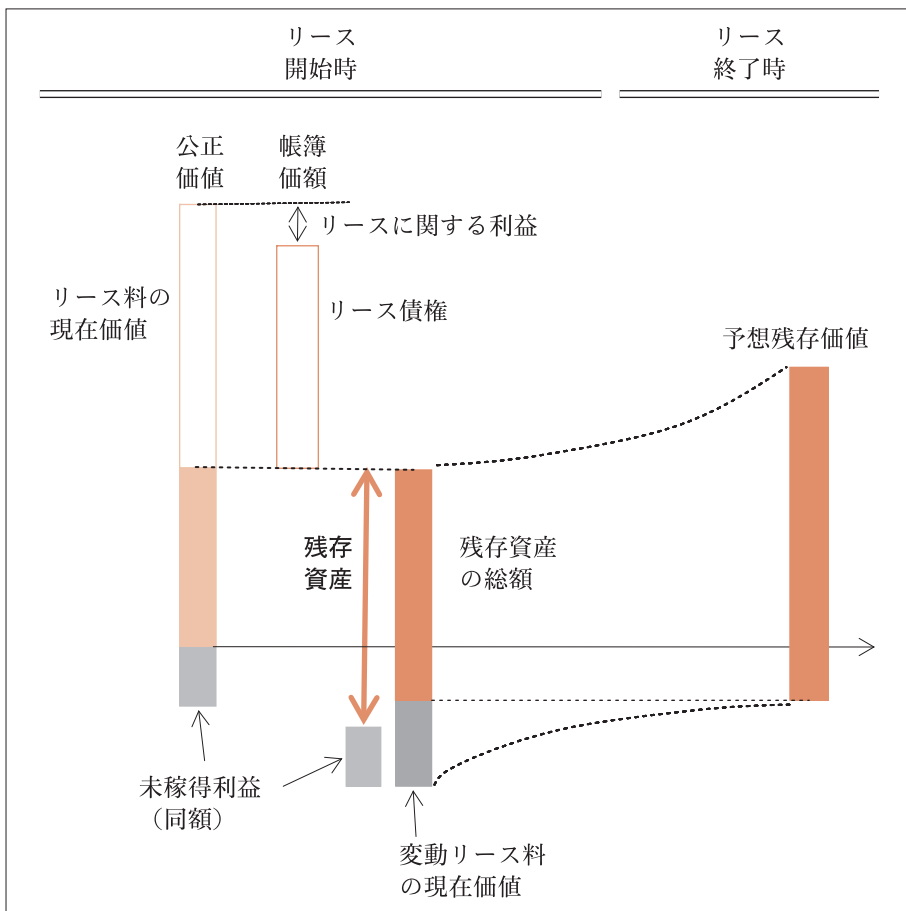
本改訂公開草案は、以下のとおり認識することを提案している。

- (a) リース債権の割引の振戻しは、利息収益として純損益を含めて認識する。
- (b) 残存資産の総額の割引の振戻し

【図表3】リースに関する利益の算定式

$$\begin{aligned}
 & \text{(リースに関する利益)} = \\
 & \left(\begin{array}{l} \text{リース開始日の直前における} \\ \text{原資産の公正価値と帳簿価額の差額} \end{array} \right) \times \frac{\text{(リース料の現在価値)}}{\text{(原資産の公正価値)}}
 \end{aligned}$$

【図表 4】 A型リースの貸手の会計処理



【図表 5】 各期に認識を中止する残存資産（変動リース相当分）の金額

(各期に認識を中止する金額) = $\frac{A}{B} \times C \times \frac{D}{E}$

A: 貸手が借手に課す金利の決定に反映された、その期に稼得されることが見込まれる変動リース料の金額
 B: 貸手が借手に課す金利の決定に反映された、リース期間にわたり稼得されることが見込まれる変動リース料の金額
 C: 変動リース料に関連する、残存資産の当初測定値の金額
 D: リース開始日の直前における原資産の帳簿価額
 E: リース開始日の原資産の公正価値

は、利息収益として純損益に含めて認識する。

(c) リース債権に含まれない変動リース料は、その収益が稼得された期間に純損益に含めて認識する。

【リース債権の再評価】

本改訂公開草案は、リース開始日後、貸手がリース料の変動及び割引率の変動の影響を反映するため、リース債権を再評価することを提案している。また、貸手が以下のとおり会

計処理することを提案している。

- (a) リース期間に変更があった場合又は購入オプションの権利を行使する重要な経済的インセンティブを有する（又は有さなくなる）ことになった場合、改訂後のリース期間に基づき、リース期間終了後に貸手が原資産から引き出すことを見込んでいる金額を反映するよう残存資産の帳簿価額を修正する。
- (b) 再測定の前後でリース債権と残

存資産の帳簿価額に差異がある場合、その差異は純損益に含めて認識する。

【残存資産の事後測定】

本改訂公開草案は、リース開始日後、貸手は、各期に割引の振戻しの影響について会計処理するため、貸手が借手に課す金利を用いて、残存資産の帳簿価額を増加させることを提案している。

また、貸手が残存資産の当初測定値に変動リース料を含めた場合、貸手は、各期に残存資産の帳簿価額の一部の認識を中止し、対応する費用を純損益に含めて認識することを提案している。具体的には、各期に稼得することが見込まれる変動リース料に基づき、各期に認識を中止する金額は、【図表 5】のように算定される。

なお、本改訂公開草案は、変動リース料の見積りの変更は、認識を中止する金額に影響を与えないこととし、予想と実績の差はその期に純損益に含めて認識することを提案している。

【リース債権及び残存資産の減損】

本改訂公開草案は、IAS第39号「金融商品：認識及び測定」に従い、リース債権が減損しているかどうかを判定し、減損している場合には、その会計基準に従い、減損損失を認識することを提案している。また、リース債権に関する引当金の算定に当たっては、債権に関連する担保を考慮することを提案している。

本改訂公開草案は、原資産に関連する残価保証を考慮した上で、IAS第36号に従い、残存資産が減損しているかどうかを判定し、減損している場合には、その会計基準に従い、減損損失を認識することを提案している。

〔リース期間終了時又はリース解約時の原資産の会計処理〕

本改訂公開草案は、リース期間が終了した場合、貸手が、残存資産について、該当する会計基準に従い、残存資産の帳簿価額をもって適切な資産のカテゴリー（例えば、有形固定資産）に分類し、以後、リースの対象となった資産は、その該当する会計基準に従い、会計処理することを提案している。

また、本改訂公開草案は、リース期間終了前に解約した場合、貸手が、以下のとおり会計処理することを提案している。

- (a) リース債権について、IAS第39号に従い、減損テストを実施し、減損損失が発生している場合はこれを認識する。
- (b) リース債権（今後、貸手が受け取ることが見込まれる金額がある場合にはその金額を控除後）と残存資産の合計について、これらの帳簿価額の合計をもって、該当する会計基準に従い、これらを組み替える。
- (c) リースの対象となった資産は、以後、その該当する会計基準に従い、会計処理する。

④ 表示

〔貸借対照表〕

本改訂公開草案は、貸手が貸借対照表上、リース資産（リース債権と残存資産の帳簿価額の合計）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、リース債権と残存資産のそれぞれの帳簿価額について、貸借対照表に表示するか、注記において開示することを提案している。

〔損益計算書〕

本改訂公開草案は、貸手がリースから生じる収益を損益計算書上、区

分して表示するか、その収益が損益計算書上のどの行項目に含まれているのかを開示することを提案している。

また、本改訂公開草案は、貸手がリース開始日に損益を認識した場合、貸手のビジネス・モデルを最もよく反映する方法によりその損益を表示することを提案している。すなわち、貸手が、財を販売する代わりに、財から生じる価値を実現する代替的な方法としてリースを用いる場合、リース活動に関する売上高と売上原価を別個の行項目に表示することにより、販売される財とリースされる財とを整合的に表示し、貸手が、資金を提供する目的でリースを用いる場合、貸手はその損益を単一の行項目として表示することを提案している。

〔キャッシュ・フロー計算書〕

本改訂公開草案は、貸手が、リース料収入を営業活動によるキャッシュ・フローに分類することを提案している。

(2) B型リース

本改訂公開草案は、B型リースに関する貸手の会計処理について、以下のとおり提案している。

- (a) リース期間にわたり、リース料を定額法（原資産から稼得される収益のパターンをよりよく表現する情報がある場合には、その方法）により、純損益に含めて認識する。
- (b) リース収益と同様に、リース期間にわたり、当初直接コストを費用として認識する。
- (c) 変動リース料について、その収益が稼得された期間に純損益に含めて認識する。
- (d) B型リースの原資産について、引き続き、該当する会計基準に従い、測定し、表示する。

(e) キャッシュ・フロー計算書において、リース料収入を営業活動によるキャッシュ・フローに分類する。

(3) 開示

本改訂公開草案は、開示規定の目的について、リースから生じるキャッシュ・フローの金額、時期、及び不確実性を財務諸表の利用者が理解できるようにすることであることを提案している。また、この目的を達成するため、貸手が以下の全ての項目に関する、定性的及び定量的情報を開示することを提案している。

- (a) 貸手のリース
- (b) 貸手のリースに本改訂公開草案を適用する上で行った重要な判断
- (c) 貸手のリースに関連して財務諸表において認識された金額

セール・アンド・リースバック取引

(1) 売却取引として会計処理すべきかどうかの判断

本改訂公開草案は、資産の譲渡を資産の売却取引として会計処理すべきかどうかを判断するに当たり、企業が、収益認識に関する会計基準案における、履行義務が充足されたかどうかの判断に関する規定を適用することを提案している。

(2) 売却取引として会計処理する場合

資産の譲渡を資産の売却取引として会計処理すべきであると判断した場合、本改訂公開草案は、以下のとおり会計処理することを提案している。

- (a) 譲渡人は、売却取引については、該当する会計基準に従い、会計処理し、リース取引については、本改訂公開草案の借手の規定に従い、会計処理する。

(b) 譲受人は、購入取引については、該当する会計基準に従い、会計処理し、リース取引については、本改訂公開草案の貸手の規定に従い、会計処理する。

また、本改訂公開草案は、資産の売却の対価が公正価値と等しくないか、リース料が市場の相場と等しくない場合、企業が、売却を公正価値で行ったこととするため、以下の調整を行うことを提案している。

(a) 譲渡人は、資産のリース料について、現在の市場の相場を反映するように、使用权資産と原資産の処分損益を測定する。譲渡人は、以後、現在の市場の相場を反映するようにリースについて会計処理する。

(b) 譲受人は、資産のリース料について、現在の市場の相場を反映するように、リース債権と残存資産(A型リースの場合)又は原資産(B型リースの場合)を測定する。譲受人は、以後、現在の市場の相場を反映するようにリースについて会計処理する。

(3) 売却取引として会計処理しない場合

資産の譲渡を資産の売却取引として会計処理すべきではないと判断した場合、本改訂公開草案は、以下のとおり会計処理することを提案している。

(a) 譲渡人は、譲渡した資産の認識を中止せず、受け取った金額がある場合には、該当する会計基準に従い、金融負債として会計処理する。

(b) 譲受人は、譲り受けた資産を認識せず、支払った金額については、該当する会計基準に従い、債権として会計処理する。

短期リース

本改訂公開草案は、短期リースについて、リース開始日において、期間延長オプションを含む、契約上の最長期間が12か月以下であるリース(ただし、購入オプションを含むものを除く。)と定義することを提案している。

また、本改訂公開草案は、会計方針として、短期リースについて、本改訂公開草案の会計処理を行わないことを選択できるようにすることを提案している。この選択を行った場合、借手は、リース期間にわたり、リース料を定額法により、純損益に含めて認識し、貸手は、リース期間にわたり、リース料を定額法(原資産から稼得される収益のパターンをよりよく表現する方法がある場合には、その方法)により、純損益に含めて認識する。

さらに、本改訂公開草案は、短期リースに関する会計方針の選択を行う場合に、使用权が関連する原資産のクラスごとに行うことを提案している。

移行規定

(1) 原則

本改訂公開草案は、本改訂公開草案を初度適用する財務諸表において、最も古い比較期間の期首において存在した、本改訂公開草案の範囲に含まれるリースを認識し、測定することを提案している。ただし、企業は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従い、本改訂公開草案の全ての規定を遡及適用することを認めることを提案してい

る。この場合、後述のリース債権の証券化に関する規定に留意する。

また、本改訂公開草案は、あたかも本改訂公開草案が常に適用されていたかのように、最も古い比較期間の期首の資本、及び各期間の比較金額を調整することを提案している。

さらに、本改訂公開草案は、短期リースについて、企業が本改訂公開草案の認識及び測定に関する本則を適用しないことを選択した場合、移行規定については以下のとおりとすることを提案している。

(a) 借手は、それらの短期リースについて、後述の借手の移行規定に従わないことができる。

(b) 貸手は、それらの短期リースに関する、最も古い比較期間の期首の原資産の帳簿価額及びリース資産又は負債は、移行直前に、IAS第17号「リース」に従い、貸手が認識していた金額により認識する。

(2) 具体的な救済措置

本改訂公開草案は、発効日前にリース開始日を迎えたリースについて、以下の具体的な救済措置のいずれか(又は両方)を用いることを認めることを提案している。

(a) 使用权資産(借手の場合)又はリース債権(貸手の場合)の測定値に、当初直接コストを含めないことができる。

(b) 契約にリースが含まれるかどうかの決定、リースの分類、又は契約がリースを延長若しくは解約するオプションを含む場合のリース期間の決定において、後知恵を用いることができる。

(3) 借手の移行規定

① 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
本改訂公開草案は、最も古い比較

期間の期首において、借手が以下を認識することを提案している。

- (a) 残存リース料を発効日における追加借入金利で割り引いた現在価値により測定したリース負債
- (b) A型リースについて、リース開始日におけるリース負債の一定割合により測定した使用权資産
- (c) B型リースについて、(a)のリース負債と同額の使用权資産

また、本改訂公開草案は、借手が、相当程度類似する特徴を有するリースのポートフォリオに対して、単一の割引率を適用することを認めることを提案している。

② それまでファイナンス・リースに分類されていたリース

本改訂公開草案は、借手が以下のとおり会計処理することを提案している。

- (a) 最も古い比較期間の期首における使用权資産及びリース負債の帳簿価額は、その日の直前の、IAS第17号に基づく帳簿価額とする。
- (b) 以後、使用权資産及びリース負債は、本改訂公開草案に従い、会計処理する。
- (c) リース負債の再評価に関する規定は適用しない。
- (d) 表示及び開示上、ファイナンス・リースの下で保有する資産及び負債は、A型リースから生じる使用权資産及びリース負債として扱う。

(4) 貸手の移行規定

① 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

本改訂公開草案は、A型リースについて、最も古い比較期間の期首において、貸手が以下のとおり会計処理することを提案している。

- (a) 原資産の認識を中止する（過去に認識した前払又は未払のリース

料がある場合には、その分だけ認識を中止する原資産の金額を調整する）。

- (b) 残存リース料を、貸手が借手に課す金利により割り引いた現在価値により、リース債権を認識する（減損を反映するために調整が必要な場合は、その調整後）。
- (c) 最も古い比較期間の期首において入手可能であった情報を用いて、残存資産を認識する。

また、本改訂公開草案は、B型リースについて、貸手が認識する最も古い比較期間の期首における原資産及びリース資産又は負債の帳簿価額は、その日の直前のIAS第17号に基づく金額とすることを提案している。

さらに、本改訂公開草案は、IAS第17号の下でオペレーティング・リースに分類していたリースから生じる債権を貸手が過去に証券化していた場合、貸手は、本改訂公開草案を遡及適用することを選択するかどうかにかかわらず、該当する会計基準に基づき、それらの取引を債権を担保にした借入れとして会計処理することを提案している。

② それまでファイナンス・リースに分類されていたリース

本改訂公開草案は、貸手が以下のとおり会計処理することを提案している。

- (a) 最も古い比較期間の期首におけるリース債権の帳簿価額は、その日の直前の、IAS第17号に基づく純投資の帳簿価額とする。
- (b) 以後、リース債権については、本改訂公開草案に従い、会計処理する。
- (c) 残存資産に関する規定は適用しない。
- (d) 表示及び開示上、ファイナンス・

リースから生じる純投資は、A型リースから生じるリース債権として扱う。

(5) セール・アンド・リースバックに関する移行規定

本改訂公開草案は、過去のセール・アンド・リースバック取引が、売却取引とファイナンス・リース取引の組合せとして会計処理されていた場合、以下のとおり会計処理することを提案している。

- (a) 取引がセール・アンド・リースバック取引であるかどうかの再評価は行わない。
- (b) 最も古い比較期間の期首においてリース資産及びリース負債は再測定しない。
- (c) 取引に関連する繰延損益がある場合には、その償却を継続する。

また、本改訂公開草案は、以下のいずれかの場合、取引を再評価し、収益認識に関する会計基準案における、履行義務が充足されるための要件に従い、譲受人が原資産の支配を獲得しているかどうかを判定することを提案している。

- (a) 過去のセール・アンド・リースバック取引が、売却取引とオペレーティング・リース取引の組合せとして会計処理されていた場合
- (b) 過去の取引について、IAS第17号に照らしてセール・アンド・リースバック取引であるかどうかの判定が行われたものの、セール・アンド・リースバック取引の要件を満たさなかった場合

さらに、本改訂公開草案は、収益認識に関する会計基準案における、履行義務が充足されるための要件に従い、譲受人が原資産の支配を獲得している場合、借手が、最も古い比較期間の期首において、

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に関する移行規定に従い、リース資産及びリース負債を測定し、繰延損益の認識を中止することを提案している。

(6) その他の移行規定

① 事業結合に関連して過去に認識された金額

本改訂公開草案は、IFRS第3号「事業結合」に従い、事業結合の一環として取得されたオペレーティング・リースの条件が有利（不利）であったために、過去に認識された資産（負債）がある場合、借手がそれらの資産（負債）の認識を中止し、同額だけ使用权資産の帳簿価額を調整することを提案している。

② 開示

本改訂公開草案は、原則としてIAS第8号の移行に関する開示を行うものの、例外的に以下の項目の開示を免除することを提案している。

(a) 影響を受ける財務諸表の各行項目


(b) IAS第33号「1株当たり利益」が適用される場合、基本的及び希薄化後1株当たり利益

また、本改訂公開草案は、前述の具体的な救済措置のいずれか又はその両方を用いた場合、その旨開示することを提案している。

計基準と国際財務報告基準（IFRS）の違いに起因する差異、及びFASBが非公開企業について行った意思決定に起因する差異を除き、本改訂公開草案と内容が同じである。

【参考文献】

International Accounting Standards Board, *Exposure Draft (ED/2013/6) Leases*, May 2013.

教材コード	J 0 2 0 6 8 2
 研修コード	2 1 0 3
履修単位	1単位

おわりに

IASBが本改訂公開草案を公表した同日、FASBも、改訂会計基準更新書案（公開草案）「リース（Topic 842）：2010年の会計基準更新書案『リース（Topic 840）』の改訂」を公表している。FASBが公表した改訂会計基準更新書案は、現行の米国会