

[illegible]

IASB公開草案「リース」の概要

有限責任 あずさ監査法人

IFRS 本部 シニアマネジャー 小野 聖実
金融事業部 シニア 野中 圭子

国際会計基準審議会 (IASB) は、2013年5月16日、公開草案(ED/2013/6)「リース」(以下「本公開草案」という)を公表しました。本公開草案は、IASBが2010年8月に公表した公開草案 (ED/2010/9)「リース」に対するコメントを受けた再審議の結果、提案内容が変更となった主な論点について、再度広く意見を募るために公表されました。本公開草案に対するコメントの締切りは2013年9月13日です。

なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを、あらかじめお断りいたします。

【ポイント】

- リースは、原資産の性質および原資産の費消割合に応じて、タイプ A とタイプ B に分類されることが提案されている。この提案のもとでは、不動産以外の資産のリースは原則としてタイプ A、不動産のリースは原則としてタイプ B となる。
- リースの借手は、簡便的な処理を採用することとした短期リース以外のすべてのリースについて、使用权資産およびリース債務を認識する（すなわち、リースはオンバランス処理される）。タイプ A のリースの場合、リース費用の計上額はリース期間の経過とともに遞減していくのに対し、タイプ B のリースの場合、リース費用は定額で計上されることが提案されている。
- リースの貸手は、タイプ A のリースの場合、原資産の認識を中止し、リース債権および残余資産を認識する。リース収益の計上額はリース期間の経過とともに遞減していく。一方、タイプ B のリースの場合、原資産の認識は継続され、リース収益は定額で計上されることが提案されている。
- 本公開草案が提案する開示では、リースの概要やリース会計を適用するにあたり用いた重要な見積りや判断など、定性的な記述が求められる。



おの きよみ
小野 聖実

有限責任 あずさ監査法人
IFRS 本部
シニアマネジャー



のなか けいこ
野中 圭子

有限責任 あずさ監査法人
金融事業部
シニア

I 背景

国際会計基準審議会 (IASB) は、2013年5月16日、公開草案 (ED/2013/6)「リース」(以下「本公開草案」という)を公表しました。

現行の国際財務報告基準 (IFRS)と米国会計基準 (US GAAP)のリースの会計処理については、リースの形式よりも「資産の所有に伴うリスクと便益の移転」という実質に基づいて適用される点においては有用性があるものの、借手による恣意的な

オフバランス処理を許容しているとして、長期にわたって議論がありました。IASBと米国財務会計基準審議会 (FASB) は、それらの論点に対処し、IFRSとUS GAAPのコンバージェンスを達成するため、2006年に共同でリース・プロジェクトをスタートさせました。そして、IASBとFASBは、2010年8月に公開草案 (ED/2010/9)「リース」(以下「2010年公開草案」という)を公表し、オペレーティング・リースとファイナンス・リースの区分を廃止して、借手は使用权モデル、貸手は履行義務アプローチと認識中止アプローチのいずれかを適用することを提案しました。

しかし、2010年公開草案に対して多くのコメントや批判が

寄せられたため、IASBとFASBはその後共同での審議を重ねた結果、提案内容が2010年公開草案のものと大きく異なることとなったため、再度広く一般から意見を募集すべく、本公開草案が公表されました。

Ⅱ 提案の概要

本公開草案は、現行のリース会計を大幅に変更する提案を行っています。主な具体的な提案は以下のとおりです。

1. 原則および目的

本公開草案では、コアとなる原則は、リースの借手および貸手が、リースから生じる資産と負債を認識することであると明記されています。そして、その目的は、借手および貸手が、リースから生じるキャッシュ・フローの金額、時期および不確実性に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告するという原則を定めることとされています。

2. リースの定義、適用範囲および適用単位

(1) リースの定義

リースとは、資産（原資産）を使用する権利が、一定期間にわたり、対価と交換に移転される契約と定義されます。すなわち、契約が賃貸借契約という法的形式を取っているか否かで判断するのではなく、契約内容の詳細な分析や経済的実体等関連するすべての事象と事実を考慮し、前述の定義に該当するか否かを判断する必要があります。定義上のポイントは以下の2点です。

- ・ 契約の履行は、特定の資産の使用に依拠するかどうか
- ・ 当該契約は、対価との交換により、一定の期間にわたって、特定の資産の使用を支配する権利を移転させるかどうか

本公開草案によると、「特定の資産への依拠」とは、契約に対象となる資産が明記されているかどうかと同義ではありません。契約に対象となる資産が明記されている場合でも、資産の供給者（貸手）が契約期間中に対象資産を差し替えることが実質的に可能であれば、これは「特定の資産に依拠」していることにはならない等の提案がなされています。また、「使用を支配する権利の移転」とは、顧客（借手）が、(a) 特定の資産の使用を指示すること、および (b) その資産の使用による便益を享受すること、の両方を行うことを可能にすることであり、その内容をさらに明確にするために具体的な規定が提案されています。

(2) 適用範囲

リースの定義に該当する、すべてのリース（サブリースにおける使用権資産のリースも含む）は本公開草案の適用範囲に含まれます。ただし、以下の項目は本公開草案の適用範囲に含まれません。

- ・ 貸手による無形資産のリース
- ・ 天然資源の探査および利用に関するリース
- ・ 生物資産のリース
- ・ IFRIC 解釈指針第 12 号が適用されるサービス委譲契約

なお、借手は、無形資産のリースについて、本公開草案の規定を適用する必要はありませんが、適用が禁止されているわけではありません。

(3) 適用単位

1つの契約にリースの要素とリース以外の要素が含まれる場合（例：プリンターのリースとメンテナンスサービスがセットになった契約）には、両者を原則区分して把握する必要があります。また、1つのリース契約の中に複数の原資産が含まれる場合（例：土地と建物のリース）について、これをリースの要素ごとに区分するかどうかは、現在開発中の新たな収益認識の基準（2013年5月30日付けのIASB作業計画表によると、収益認識に関する最終基準書は2013年第3四半期に公表される予定）における複数の履行義務を認識するかどうかの判断と同じ基準で判断します。したがって、土地建物一体のリース契約であった場合、土地のリースと建物のリースを区分処理しないケースも考えられます。

3. リースの分類

企業はリース開始日に、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。原資産が不動産ではないリースの場合は原則タイプ A となり、原資産が不動産であるリースの場合は原則タイプ B となります。一定の要件を満たす場合には、原資産が不動産ではないリースであってもタイプ B となり、原資産が不動産であるリースであってもタイプ A となります。この関係は図表1のように表されます。

なお、借手が使用権資産をIAS第40号「投資不動産」の公正価値モデルまたはIAS第16号「有形固定資産」の再評価モデルに従って測定することを選択した場合（後述4(3)を参照）には、借手は当該リースをタイプ A またはタイプ B に分類しません。当該リースに対して表示および開示規定を適用する際には、当該リースはタイプ A のリースとして取り扱われることになります。また、短期リースについては、借手・貸手とも、会計方針として、リースの分類に関する規定を適用しないことを選択できます（後述4(4)および5(3)を参照）。

4. 借手の会計処理

当初認識時の処理はいずれのタイプであっても同じであり、借手はリース債務と使用権資産を認識します（オンバランス処理）。当初認識後の会計処理は、タイプ A とタイプ B で異なります。

(1) 当初認識時の会計処理（後述8（1）（2）も参照）

借手はリース開始日に、リース債務と使用権資産を認識します。リース債務は、将来支払うリース料を貸手が借手に課す利子率（入手できない場合は借手の追加借入利子率）で割引いた現在価値で測定します。一方、リース開始日の使用権資産の原価は、(a) リース債務、(b) 貸手から受け取ったあらゆるリースインセンティブを控除した、リース開始日およびそれより前に行ったすべてのリース料の支払い、および (c) あらゆる初期直接原価の合計となります。

(2) 当初認識後の会計処理（後述8（1）（2）も参照）

借手は、リース債務に係る割引の振戻しおよびその会計期間に支払ったリース料を反映するために、リース債務の帳簿価額を調整します（リース債務に係る割引の振戻しを加算し、その会計期間に支払ったリース料を減額する、いわゆる実効金利法）。一方、使用権資産については、その原価から償却累計額および減損累計額を控除した額で測定します。

① タイプ A のリース

借手は、リース債務に係る割引の振戻し（タイプ A では、利息費用となる）と使用権資産の償却費をそれぞれ純損益に計上します。利息費用はリース債務の残高に割引率を乗じて算定されるため、その額はリース開始当初が最も大きく、リース債務の残高が減少するにつれて小さくなります。一方で、使

用権資産の償却は原則として定額法で行われます。このため、リースに係る費用計上額（利息費用＋償却費）は逡減していくことになります。

② タイプ B のリース

借手は、毎期定額となる単一のリース費用を純損益に計上します。単一のリース費用は、リース債務に係る割引の振戻しと使用権資産の償却を足し合わせたものです。リース債務に係る割引の振戻しはタイプ A と同じ方法で算定されますが、使用権資産の償却額は、リース費用を定額にするための逆算の結果として算定されます。すなわち、その期のリース費用（リース開始日においては、一般に、支払リース料と初期直接原価の合計額を各リース期間に配分した金額）とその期のリース債務に係る割引の振戻しの差額について、使用権資産の帳簿価額を毎期減額していくことになります。

(3) 使用権資産の測定に関する例外的処理

使用権資産の測定方法について、前述のものと異なる例外的処理が、以下のように規定されています。

- ・ リースされた不動産が投資不動産の定義に該当し、借手が会計方針として、IAS 第 40 号「投資不動産」の公正価値モデルを選択した場合には、リースされた資産から生じる使用権資産を IAS 第 40 号の公正価値モデルに従って測定しなければならない
- ・ 借手が有形固定資産の特定項目（例：建物）に含まれるすべての資産を再評価している場合には、その有形固定資産の項目に関連する使用権資産を IAS 第 16 号「有形固定資産」に従った再評価額で測定することができる

(4) 短期リース

短期リースとは、リース開始日において延長選択権を含めた最長リース可能期間が12ヵ月以内のリースで、購入選択権が含まれていないリースと定義されます。会計方針として選択することにより、短期リースを簡便的に会計処理することができます。簡便的な会計処理のもとでは、借手は、使用権資産およびリース債務を認識せずに、支払リース料を定額法で費用計上します。

5. 貸手の会計処理

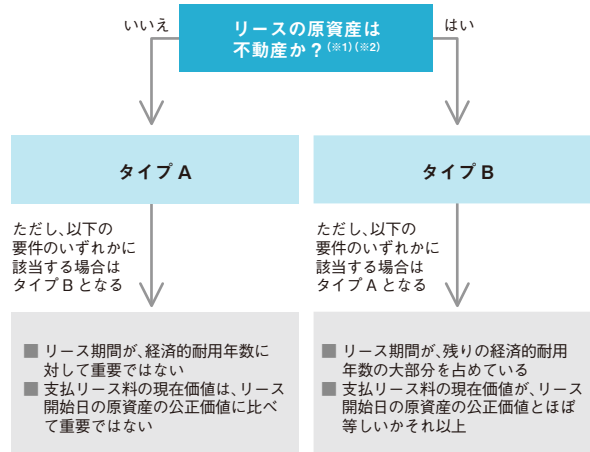
貸手の場合、タイプ A とタイプ B の会計処理は大きく異なります。

(1) タイプ A のリース

① 当初認識時の会計処理

貸手はリース開始日に、原資産の認識を中止し、リース債権および残余資産（リース中に貸手によって留保されている原資産に対する権利を表す資産）を財政状態計算書で認識するとともに、その結果として生じるリースに関連する利益（リース

図表1 リースの分類



(※1) 原資産の種類（不動産または不動産以外の資産）にかかわらず、借手が購入選択権を行使する重要な経済的インセンティブを有する場合、そのリースはタイプ A となる。
(※2) 不動産とは、土地または建物、建物の一部、もしくはそれら両方である。

開始日に認識する利益)を純損益及びその他の包括利益計算書(以下「包括利益計算書」という)に計上します。リース債権は、将来受け取るリース料を貸手が借手に課す利子率で割り引いた現在価値で測定します(初期直接原価が発生した場合には、それを加算する)。残余資産は、次の式により算定されます。

$$\text{残余資産} = A + B - C$$

- A : 総額の残余資産
(貸手がリース期間の終了後に原資産から生じると予想する額の現在価値)
- B : 予想される変動リース料の現在価値
(ただし、貸手が借手に課す利子率を貸手が決定する際に変動リース料の予想を反映し、変動リース料がリース債権に含まれていない場合のみ)
- C : 未稼得利益

また、リース開始日に認識する利益および未稼得利益(C)は次の式により算定されます。

$$D : \text{リース開始日に認識する利益} = E \times \frac{\text{支払リース料の現在価値}}{\text{原資産の公正価値}}$$

$$C = E - D$$

E : 原資産の公正価値とリース開始日直前の原資産の帳簿価額の差額
(ただし、公正価値>帳簿価額の場合のみ)

貸手の当初認識時の会計処理のイメージは、図表2のようになります。この図表2では、初期直接原価および変動リース料(B)がないケースを想定しています。

② 当初認識後の会計処理

貸手は、リース債権に係る割引の振戻しおよびその会計期間に受け取ったリース料を反映するために、リース債権の帳簿

価額を調整します(リース債権に係る割引の振戻しを加算し、その会計期間に受け取ったリース料を減額する、いわゆる実効金利法)。一方、残余資産については、当初の帳簿価額に総額の残余資産に係る割引の振戻しを加算した額で測定します(貸手が借手に課す利子率で増価させる)。

リース債権に係る割引の振戻しは、リース債権の残高に割引率を乗じて算定されるため、その額はリース開始当初が最も大きく、リース債権の残高が減少するにつれて減っていきます。

(2) タイプBのリース

貸手は、リース開始日後も引き続き原資産を認識し(すなわち、リース開始日の仕訳はない)、受取リース料を原則として定額法でリース期間にわたり収益として計上するとともに、原資産を適切な基準書に従って測定および表示します。

(3) 短期リース(前述4(4)も参照)

借手と同様、貸手も会計方針として選択することにより、短期リースを簡便的に会計処理(受取リース料を原則として定額法で収益計上)できます。

借手・貸手の会計処理をまとめると、図表3のとおりになります。

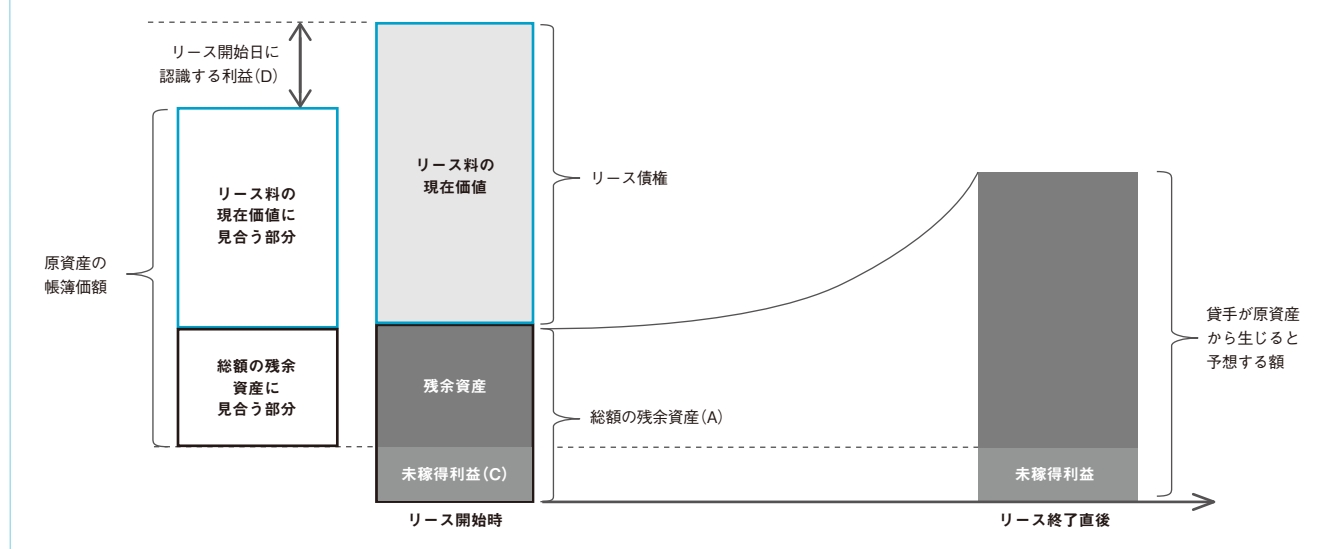
6. その他の論点

(1) リース期間(後述8(1)(2)も参照)

借手および貸手は、リース期間を、リースの解約不能契約期間に、以下の期間を両方とも加えた期間として決定しなければなりません。

- ・ 借手が延長選択権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、その選択権の行使により延長される期間

図表2 貸手のタイプAのリースの会計処理イメージ



- ・ 借手が解約選択権を行使しない重要な経済的インセンティブを有する場合には、その選択権を行使しないことにより延長される期間

リース開始日において、重要な経済的インセンティブの有無を判断するにあたり、契約、資産および市場等に起因する要因ならびに企業特有の要因などの経済的実体を総合的に考慮する必要があります。

(2) 初期直接原価（後述8（1）（2）も参照）

初期直接原価は、リースの交渉および準備に直接起因する費用のうち、リース取引を行わなかったならば発生しなかったものと定義されます。初期直接原価は発生時に費用処理されるのではなく、使用权資産（借手）やリース債権（タイプAのリースの貸手）等として資産計上され、リース期間にわたって償却されます。

(3) 購入選択権

借手が購入選択権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、借手および貸手は、購入選択権の行使価格をリース料に含めます。また、そのような場合、借手は、使用权資産をリース期間でなく原資産の耐用年数にわたり償却することになります。

(4) 割引率

借手は、割引率として、「貸手が借手に課す利率」を入手できる場合はそれを使用し、それ以外の場合は「追加借入利率」を使用します。一方、貸手は「貸手が借手に課す利率」を割引率として使用します。リースに内在している利率や不動産の利回りが「貸手が借手に課す利率」となりますが、リースに内在している利率が入手可能な場合には、企業（借

手・貸手）はそれを「貸手が借手に課す利率」として用いなければなりません。

(5) 変動リース料

変動リース料とは、リース開始日より後に生じた事実または状況（時間の経過を除く）により変動する、原資産を使用する権利の対価として借手から貸手に対して行われる支払いのことです。借手の売上やリース対象の原資産の使用時間に基づいてリース料が変動する等、様々な変動リース料がありますが、以下の2つの変動リース料を除き、リース債務（借手）またはリース債権（タイプAのリースの貸手）の当初測定に含めず、発生時に費用処理または収益認識します。

- ・ 指数またはレートに基づく変動リース料（リース開始日の指数またはスポット・レートを用いて認識する）
- ・ 実質的に固定の支払いとなる変動リース料

(6) 減損

借手の使用权資産および貸手の残余資産ともに、IAS第36号「資産の減損」に基づいて減損を評価します。貸手は残余資産が減損しているか否かを評価する際、残価保証を考慮しなければなりません。貸手のリース債権については、IFRSの金融商品のガイダンス（現行のIAS第39号「金融商品：認識および測定」または現在開発中の金融資産の減損に関する新たな基準書）に基づいて減損を評価します。

(7) セール・アンド・リースバック

セール・アンド・リースバック取引は、資産の譲渡取引が収益認識の要件を満たしているかどうかにより、売却取引とリース取引の組み合わせとして会計処理されるか、それとも、金

図表3 本公開草案が提案する会計処理の概要

	借手	リース料 → ← 原資産の使用権	貸手	
①原資産の性質 ②費用・収益認識パターン	仕訳			高 ↑ 原資産の 費 消 割 合 ↓ 低
①不動産以外の資産 →タイプA ②遞減パターン	<当初認識時> (借)使用権資産 / (貸)リース債務	<当初認識時> (借)リース債権 / (貸)原資産 残余資産 / リース開始日に認識する利益		
	<当初認識後> (借)リース債務 / (貸)現預金 利息費用 / (借)償却費 / (貸)使用権資産	<当初認識後> (借)現預金 / (貸)リース債権 (借)残余資産 / (貸)利息収益 / (貸)利息収益		
①不動産→タイプB ②定額パターン	<当初認識時> (借)使用権資産 / (貸)リース債務	<当初認識時> 仕訳なし		
	<当初認識後> (借)支払リース料 / (貸)現預金 リース債務 / 使用権資産	<当初認識後> (借)現預金 / (貸)リース収益 (借)減価償却費 / (貸)リース資産 (減価償却累計額)		
短期リース ⇒会計方針の選択により簡便的な処理を行うことが可能となる				

高
↑
原資産の費消割合
↓
低

図表4 セール・アンド・リースバックの会計処理

	譲渡人／借手	売却 → リースバック ←	譲受人／貸手
資産の譲渡が売却に該当する（すなわち、収益認識の要件を満たす）ケース ⇒売却取引とリース取引の組み合わせ	譲渡を売却取引として適切な基準書に従って会計処理（譲渡資産の認識の中止、売却損益の計上）し、借手として、当該資産のリースバック取引をリース基準書に従って会計処理する。		譲受けを購入取引として適切な基準書に従って会計処理（譲受資産の認識）し、貸手として、当該資産のリースバック取引をリース基準書に従って会計処理する。
資産の譲渡が売却に該当しない（すなわち、収益認識の要件を満たさない）ケース ⇒金融取引	金融取引として会計処理する。すなわち、譲渡資産の認識の中止を行わず、また受領した売却収入相当額を適切な基準書に従って金融負債として認識する。		譲受資産の認識を行わず、支払った売却代金相当額を適切な基準書に従って債権として会計処理する。

融取引（すなわち、売却収入相当額の融資とリース料という名目での返済・利払い）とみなして会計処理されるかが決まります。具体的には、図表4にまとめた会計処理が提案されています。

7. 表示および開示

本公開草案は、表示や開示についても詳細な規定を提案しています。図表5～図表8は、借手・貸手それぞれの表示・開示の主な規定をまとめたものです。

(1) 表示

本公開草案は、借手・貸手それぞれについて、財政状態計算書、包括利益計算書およびキャッシュ・フロー計算書におけるリース関連項目の表示を規定しています。

(2) 開示

本公開草案は、開示規定の目的（財務諸表利用者が、リースから生じるキャッシュ・フローの額、時期および不確実性を理

解できるようにすること）を明示した上で、この目的を達成するために、借手・貸手に対して、(a) リース、(b) リース基準書をリースに適用する際に行った重要な判断、および (c) リースに関連して財務諸表に認識した額について、定性的および定量的情報を開示することを要求しています。借手・貸手ともに、開示の目的を満たすために必要となる詳細さのレベルや開示規定それぞれへの重点の置き方を検討しなければならず、同時に、有用な情報が、多くの重要性の低い詳細な情報に埋もれたりすることのないよう、開示を適切に集約または分解することも求められます。

8. 設例

シナリオ①・②を通じて、本公開草案で提案されたタイプAのリースおよびタイプBのリースに関する借手の会計処理を解説します。

図表5 借手の表示

		タイプA	タイプB
財政状態計算書	・ 使用権資産 ・ リース債務	・ 他の資産・負債項目と区分して表示 ・ リースの分類ごと（タイプA・タイプBなど）に区分して表示 ・ 他の資産・負債項目と合算して表示する場合には、どの項目に含まれているかについて開示	同左
包括利益計算書	・ 使用権資産の償却費 ・ リース債務に係る割引の振戻し（利息費用）	それぞれを区分して表示	合算して単一の費用項目で表示
キャッシュ・フロー計算書	リース債務の元本部分の返済	財務活動に区分	営業活動に区分
	リース債務に係る割引の振戻し（利息費用）	IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」の支払利息に係る規定に従って区分	
	使用権資産の取得	非資金取引として補足的に開示	

(1) 借手：タイプ A のリース

【シナリオ①】

借手は、X1 年期首に機械 A（経済的耐用年数 5 年、公正価値 480）を 3 年のリース期間（解約不能）でリースする契約を貸手と締結する。借手は年間リース料 100 を後払いする（期末に支払う）。貸手が借手に課す利子率は 3% であり、借手はそれを入手できる。機械 A を使用するため、借手は 42 の設置費用を支払った。借手にはリース終了時にリース期間を 2 年延長する選択権（年間リース料は同額）が付与されている。借手にとって機械 A は業務遂行上不可欠な機械であり、仮に延長選択権を行使しなかった場合には、他から機械 A を調達する必要が生じ、そして再度設置費用を支払う必要がある。機械 A はその経済的耐用年数を通じて減価は一定である。

① リース期間の判断

借手は延長選択権を行使する重要な経済的インセンティブを有すると判断できるため、リース期間は解約不能の 3 年に延長選択権の行使により延長する 2 年を加えた 5 年となります。

② リースの分類

このリースの原資産は不動産以外の資産です。リース期間と機械 A の経済的耐用年数は同じであるため、リース期間が

経済的耐用年数に対して重要ではないとは言えないと判断されます。また、支払リース料の現在価値は $458 (100 \div 1.03 + 100 \div 1.03^2 + 100 \div 1.03^3 + 100 \div 1.03^4 + 100 \div 1.03^5)$ となり、リース開始日の原資産の公正価値 480 に比べて重要ではないとは言えないと判断されます。したがって、このリースはタイプ A に分類されます。

③ 当初認識時の会計処理

リース債務は、各期間のリース料（100）を貸手が借手に課す利子率（3%）で割り引いて当初認識額（すなわち、支払リース料の現在価値）を算定しますので、前述②のとおり 458 で当初測定されます。一方、使用权資産は、リース債務 458 に初期直接原価（機械 A の設置費用）42 を加算した 500 で当初測定されます。当初認識時の仕訳は、以下のとおりになります。

(借) 使用权資産	500	／	(貸) リース債務	458
			現預金	42
			(機械 A の設置費用)	

④ 当初認識後の会計処理

このリースはタイプ A であるため、利息費用と使用权資産

図表6 貸手の表示(タイプAのみ)

		タイプA
財政状態 計算書	・ リース債権 ・ 残余資産	・ リース資産（リース債権と残余資産の合計）を他の資産項目と区分して表示、あるいは ・ リース債権と残余資産の帳簿価額をそれぞれに表示または注記にて開示
包括利益 計算書	リース収益	・ 他の収益項目と区分して表示、あるいは ・ 他の収益項目と合算して表示する場合には、どの項目に含まれているかについて開示
	リース開始日に 認識する利益	以下のいずれかの方法のうち、リース開始日における貸手のビジネスモデルを最も良く反映する方法で表示 ・ 売上高と売上原価に区分して表示 ・ 利益を 1 行で表示
キャッシュ・フロー 計算書	受取リース料	営業活動に区分

図表7 借手の主な開示事項

- ・ リースの概要
(一般的内容、変動リース料や更新オプションの概要、保証残存価値の概要等)
- ・ リース基準書を適用する際に行った重要な判断
- ・ 原資産の種類ごとの使用权資産の期首残高から期末残高への調整表
(タイプ A のリース、タイプ B のリース、再評価モデルを適用する使用权資産に分ける)
- ・ リース債務の期首残高から期末残高への調整表
(タイプ A のリース、タイプ B のリースに分ける)
- ・ リース債務の満期分析

図表8 貸手の主な開示事項

共通	・ リースの概要 (一般的内容、変動リース料や更新オプションの概要等) ・ リース基準書を適用する際に行った重要な判断 ・ 当期に認識したリース収益(表形式)
タイプ A のみ	・ リース債権の期首残高から期末残高への調整表 ・ 残余資産の期首残高から期末残高への調整表 ・ リース債権の満期分析 ・ 残余資産に関連するリスクの管理方法
タイプ B のみ	・ リース料の満期分析

の償却費をそれぞれ費用計上します。これを財政状態計算書上から考えると、毎期、リース料（現金）から利息費用（リース債務に係る割引の振戻し）を控除した額（例：X1期末では $100 - 14 = 86$ ）だけリース債務を減額し、使用権資産については償却費（ $500 \div 5 = 100$ ）だけ減額していくことになります。例えば、X1年期末時点の仕訳は以下のとおりになります。

(借) リース債務	86	／	(貸) 現預金	100
利息費用	14			
(借) 償却費	100	／	(貸) 使用権資産	100

なお、このリースのリース期間にわたる財務諸表計上額は図表9のとおりとなります。

(2) 借手：タイプBのリース

<シナリオ②>

借手は、事務所としてオフィスビル（経済的耐用年数40年、公正価値2,000）を3年のリース期間（解約不能）でリースする契約を貸手と締結した（リース開始日はX1年期首）。借手は年間リース料100を後払いする（期末に支払う）。貸手が借手に課す利子率は5%であり、借手はそれを入手できる。借手はリース開始前に、リースインセンティブとして現金25を貸手から受け取った。初期直接原価は発生していない。借手にはリース終了時にリース期間を2年延長する選択権（年間リース料は同額）が付与されているが、借手は3年後には事務所を移転する予定である。

① リース期間の判断

借手は延長選択権を行使する重要な経済的インセンティブを有していないと判断できるため、リース期間は解約不能の3年となります。

② リースの分類

このリースの原資産は不動産です。リース期間3年に比べオフィスビルの経済的耐用年数は40年であるため、リース期間が残りの経済的耐用年数の大部分を占めているとは言えない

と判断されます。また、支払リース料の現在価値は247（ $100 \div 1.05 + 100 \div 1.05^2 + 100 \div 1.05^3 - 25$ ）となり、リース開始日の原資産の公正価値2,000とほぼ等しいかそれ以上ではないと判断されます。したがって、このリースはタイプBに分類されます。

③ 当初認識時の会計処理

リース債務は、各期間のリース料（100）を貸手が借手に課す利子率（5%）で割り引いて当初認識額を算定しますので、272（ $100 \div 1.05 + 100 \div 1.05^2 + 100 \div 1.05^3$ ）で当初測定されます。一方、使用権資産は、リース債務からリース開始前に貸手から受け取っているリースインセンティブを控除した額247（ $272 - 25$ ）で当初測定されます。リースインセンティブ受取時およびリースの当初認識時の仕訳は、以下のとおりになります。

リースインセンティブ受取時				
(借) 現預金	25	／	(貸) 仮受金	25
リースの当初認識時				
(借) 使用権資産	247	／	(貸) リース債務	272
仮受金	25			

④ 当初認識後の会計処理

このリースはタイプBのため、每期定額となるような単一のリース費用を計上します。すなわち、リース期間における支払リース料（ $100 + 100 + 100 - 25 = 275$ ）を每期定額となるようにリース期間（3年）で除することになります。これを財政状態計算書上から考えると、期末には、リース債務については現金支払額（100）からリース債務に係る割引の振戻し（例：X1期末では $272 \times 5\% = 14$ ）を控除した額（例：X1期末では $100 - 14 = 86$ ）だけ減額し、使用権資産についてはリース費用からリース債務に係る割引の振戻しを控除した額（例：X1期末では $92 - 14 = 78$ ）だけ減額します。なお、タイプBではタイプAのように利息費用を包括利益計算書に区分して表示することはありませんが、リース債務および使用権資産の当初認識

図表9 シナリオ①における財務諸表計上額

期間	財政状態計算書		包括利益計算書			支払い
	リース債務	使用権資産	償却費	利息費用	費用総額	
開始時	458	500	-	-	-	現金 42
X1 期末	372	400	100	14	114	100
X2 期末	283	300	100	11	111	100
X3 期末	191	200	100	8	108	100
X4 期末	97	100	100	6	106	100
X5 期末	-	-	100	3	103	100
合計			500	42	542	542

図表10 シナリオ②における財務諸表計上額

財政状態計算書			包括利益計算書	支払い
期間	リース債務	使用権資産	リース費用	現金
開始時	272	247	-	-
X1 期末	186	169	92	100
X2 期末	95	86	92	100
X3 期末	-	-	91	100
合計			275	300

後の測定のために、それを算定する必要があります。例えば、X1期末時点の仕訳は以下のとおりになります。

- ・ 企業は、事後的判断 (hindsight) を用いることができる (例: 契約にリースが含まれるか否かの判断)

< X1 期末時点 >

(借) リース費用	92	／	(貸) 現預金	100
リース債務	86		使用権資産	78

なお、このリースのリース期間にわたる財務諸表計上額は図表10のとおりとなります。

IV 日本企業への影響

日本基準を適用している企業 (以下「日本企業」という) が本公開草案を適用することになった場合の影響を考えてみます。

III 適用日および経過措置

1. 適用日

本公開草案では、適用日についての提案は行われていません。寄せられたコメントを踏まえて決定される予定です。

2. 経過措置

企業は、新リース基準書を以下のいずれかの方法で適用することが選択できます。

- ・ IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」に従った完全遡及適用
- ・ 新リース基準書を初めて適用する際の財務諸表において、比較期間のうち最も古い期間の期首に存在する、新リース基準書が適用されるリースについて、リースの分類に応じて規定されている方法により認識および測定を行う方法

さらに、適用日より前に開始したリースについて、新リース基準書を適用する際には、以下の負担軽減措置のいずれか、または両方を利用することができます。

- ・ 企業は、初期直接原価を使用権資産(借手) またはリース債権(貸手) の測定に含める必要はない

1. 適用範囲

日本基準と本公開草案を比較して、リースの定義そのものは大きく異なっているわけではありません。しかし、日本基準に基づく実務では、リース会計は主に法的形式が賃貸借契約の形態を取る取引に適用されることが多いと思われますが、本公開草案では、法的形式にとらわれず (すなわち、賃貸借契約でなかったとしても)、その適用範囲に含まれる契約にはリース会計を適用することになります。したがって、リース会計の適用範囲が、日本基準と本公開草案で異なる可能性があります。

2. 借手への主な影響

借手の立場にある日本企業への大きな影響の1つとして、いままでオフバランスされてきたオペレーティング・リースの多くがオンバランス処理となることが挙げられます。本公開草案のもとでは短期リース以外のリースがオンバランス処理されるため、財政状態計算書が大きく膨らみ、財務制限条項や各種経営指標にも影響を及ぼす可能性があります。また、タイプAに分類されるリースの費用計上パターンは減価となるため (定額処理からの変更)、当期純利益への影響もあると考えられます。

3. 貸手への主な影響

貸手の立場にある日本企業の場合、オペレーティング・リースとして処理している、不動産以外の資産のリースから生じる影響が大きいと考えられます。本公開草案のもとでは不動産以外の資産のリースは原則タイプ A のリースとなるため、リース債権や残余資産の認識が必要となり、また収益計上パターンも通減となるため、財務諸表への影響は小さくないと考えられます。さらに、個々のリース契約で詳細な見積り（例：残余資産の当初測定）をしたり、リース開始日に認識する利益等の算定のために原資産の公正価値を入手したりする必要があるなど、実務上の負担も増加すると考えられます。

4. 開示事項への対応

本公開草案は定性的な開示のみならず、期首と期末間の調整表等定量的な開示も強化しているため、日本企業が本公開草案の開示規定に準拠する際には、データ収集等も含め、開示作成負担が増加すると予想されます。

以上のように、日本企業が本公開草案を適用した場合の影響は大きいと考えられますが、一般的に、現時点でIFRS (IAS 第17号「リース」) を適用している企業にとっても、その影響は大きいと言われています。リースに無関係である企業は少なく、リース・プロジェクトの動向は大きな関心を集めています。本公開草案に対して各方面から様々なコメントが寄せられると思われますが、それらのコメントを受けて、今後IASBとFASBがどのような審議を行っていくのかが注目されます。

本稿に関するご質問等は、以下までご連絡くださいますようお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人
IFRS 本部
TEL : 03-3548-5112 (代表番号)
AZSA-IFRS@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.or.jp



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気また光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2013 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.