

連載

IFRS及びIASの解説

第19回



IAS第17号「リース」、IFRIC解釈指針第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」、ディスカッション・ペーパー「リース：予備的見解」

公認会計士 石井 希典 いし い まれ すけ

IAS第17号では、リースは「ファイナンス・リース」と「オペレーティング・リース」のいずれかに分類される。リースの分類の判断基準は、形式的なものではなく、資産を所有することから生じる実質的にすべてのリスク及び経済価値が借手に移転するかどうかのポイントとなる。IFRIC解釈指針第4号は、近年、法的にはリースの形式を採らないものの、一括又は数次の支払いと引換えに、契約期間中に資産の使用権を移転するような契約が数多くみられるようになったことから、IAS第17号の適用対象を明確にするための指針を示すものである。本稿では、これら基準書等の構成をそれぞれ最初に図で示し、次に、これらの適用、分類、認識及び測定等についての概要を説明し、最後に、上記のような現行のリース分類基準などから生じる問題点に対応し、2009年3月に国際会計基準審議会（IASB）から公表されたディスカッション・ペーパー「リース：予備的見解」を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

I. IAS第17号「リース」

●基準書の構成

総合的事項

- ・ IAS第17号の目的（第1項）
- ・ 適用範囲（第2項－第3項）
- ・ 用語定義（第4項－第6項）

リースの分類

（第7項－第19項）

- ・ ファイナンス・リースか、オペレーティング・リースか

借手の財務諸表におけるリース（第20項－第35項）

ファイナンス・リース（第20項－第32項）

- ・ 当初認識
- ・ 事後測定

オペレーティング・リース（第33項－第35項）

貸手の財務諸表におけるリース（第36項－第57項）

ファイナンス・リース（第36項－第48項）

- ・ 当初認識
- ・ 事後測定
- ・ 貸手が製造業者／販売業者である場合

オペレーティング・リース（第49項－第57項）

セール・アンド・リースバック取引（第58項－第66項、適用指針（付録））

発効日・経過規定等（第67項－第70項）

## 1 定義・適用範囲

リース取引は、IFRS第17号第4項にて次のように定義されている。

- ・ リースとは、貸手が一括払い又は数回の支払いを得て、契約期間中、資産の使用権を借手に移転する契約である。
- ・ ファイナンス・リースとは、資産の所有に伴うリスクと経済価値を実質的にすべて移転するリースをいう。
- ・ オペレーティング・リースとは、ファイナンス・リース以外のリースをいう。

したがって、リース取引は、対象資産の「使用権」が移転するかどうかには焦点が置かれる。対象資産の「所有権」については、それが最終的に移転するものはファイナンス・リースとなるが、リース取引としては、所有権が移転するかどうかは問わない。

リースの範囲は、リース契約や賃貸借契約など、契約により上記の定義を満たすもののほか、契約上はこの定義を満たすかどうかは明確でなくても、実質的にはリースが含まれると判断されるものもIAS第17号の対象範囲に含まれる。これについては、IFRIC第4号の項で説明する。

非生成資源の探査又は利用についてのリースや、他の基準書でカバーされる投資不動産（IAS第40号）や生物資産（IAS第41号）に関連するものは、当基準書の適用対象外となる。無形資産のリースについては、現状では、ブランドや商標権などのように対象物の排他的使用権が付与されるものは、当基準書の対象範囲に含まれるが、映画フィルム、ビ

デオ録画、演劇脚本、原稿、特許権や著作権等のライセンス契約は、当基準書の対象範囲から除かれる。

## 2 リースの分類

リースは、上記定義のようにファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類されるが、個々の契約の形式よりも取引全体としての実態が重視されており、「資産の所有に伴うリスクと経済価値を実質的にすべて借手に移転」するかどうかのポイントとなる。当基準書では、分類判定に資する数値基準は置かれていないが、ファイナンス・リースとして分類される状況の例が示されており、これらを参考に総合的に勘案して、経済的実態を反映した分類を行うことになる。

- リース期間の終了までに借手に当該資産の所有権が移転する場合
- 資産の割安購入選択権が借手に認められており、購入選択日における購入価格が十分低いためにリース開始日にその割安購入選択権の行使が合理的に確実視され得る場合
- 所有権の移転がない場合でも、リース期間が当該資産の経済的耐用年数の大部分（major part）を占めている場合
- リース契約開始日において、最低リース料総額の現在価値が、当該リース資産の公正価値と少なくともほぼ一致する（at least substantially all）場合
- 当該リース資産が、その借手のみが大きな変更なしで使用できるような特殊な性質のものである場合  
また、同様に借手側の損失負担条件なども、分類における副次的な検討ポイントとして次のように例示さ

れている。

- 借手がリース契約を解除する場合、貸手に生じる当該解除による損失を借手が負担する場合
- 残存価値の変動から生じる利益又は損失が借手に帰属する場合
- 借手が、再リース期間（secondary period）に市場の賃借料相場より十分低い料金でリース契約を継続できる場合

リースの分類を検討するタイミングは、リース契約日か当事者がリースの主要条項について確約した日のうち、いずれか早い日である「リース開始日」（Inception of the Lease）である。したがって、リース開始日以降にリースの条件（リースを継続するオプション行使可能性など）に係る変更があり、リースの分類が変更される場合には、新しい契約として取り扱うことになる。他方、リース物件に関する見積りの変更等は、リースの分類を新たにする原因にはならない。

なお、リースが土地と建物の両方の要素を含み、土地の要素が重要でないとはいえない場合は、土地の要素と建物の要素について、別々に分類を検討する（IAS第17号第15A項）。

土地は無限の経済的耐用年数を持つことを考慮し、最低リース料総額は、リース開始日におけるリースの土地と建物の要素の貸借権持分の相対的公正価値に比例して配分する。最低リース料総額を、信頼性をもってそれぞれの要素に配分できない場合には、両方の要素がオペレーティング・リースであることが明確である場合を除き、全体をファイナンス・リースに分類する。

### 3 借手におけるファイナンス・リースの会計処理

#### (1) 認識規準・当初の測定

「リース開始日」(Inception of the Lease) の状況に基づき、「リース資産のリース開始日の公正価値」か「最低リース料支払額の現在価値」のいずれか低い額で、財政状態計算書上で資産及びリース負債(同一の金額)を測定し、資産の使用権を行使できる日である「リース期間の開始日」(Commencement of the Lease Term) にそれらを認識しなければならない。

「最低リース料支払額の現在価値」の計算に用いられる割引率は、実行可能であれば「リース計算上の利率」により、可能でない場合には「借手の追加借入利率」によるとされている。借手の初期直接費用は資産化金額に含まれる。財政状態計算書の様式として流動・非流動区分を選択する場合には、リース負債も短期と長期に区分表示される。

#### (2) 当初認識以後の測定

リース資産の償却方法については、自己所有している他の減価償却資産と首尾一貫した方法で、IAS第16号「有形固定資産」/IAS第38号「無形固定資産」に従って、使用期間にわたり規則的に各会計期間に配分される。再評価モデル(おおむね3～5年ごとに定期的に公正価値を測定し、その後の減価償却や減損損失の累計額を考慮した価額で評価する方法)の適用も可能である。

リース資産の耐用年数については、借手がリース契約終了時までには所有権を取得するという合理的な確証がある場合には、使用することが期待される期間が耐用年数となり、リー

ス期間終了までの所有権移転に合理的な確実性がない場合は、リース期間が償却期間の限度となる。リース期間か耐用年数のいずれか短い方で全額を償却しなければならない。リース資産は、IAS第36号に規定する減損の対象となる。

リース負債については、リース支払額(最低リース料総額)を、金融費用と負債残高の返済部分に分割し、金融費用は、各期の未返済債務残高(負債残高)に対して一定の期間利率になるよう、リース期間にわたって配分する。金融費用の期間配分については、実務上、「近似値法(approximation)」(計算を簡素化するために概算の方法)の使用も認められる。変動リース料は、発生期間に費用認識する。

### 4 貸手におけるファイナンス・リースの会計処理

#### (1) 認識規準・当初の測定

貸手は、正味リース投資未回収額(リース投資未回収総額から未稼得金融収益を控除した金額(=貸手の資産購入価額+貸手初期直接費用))を財政状態計算書上で債権として認識しなければならない。リースのために保有していた固定資産は、認識を中止する。貸手の初期直接費用は、発生時に費用処理せず、いったんリース債権に計上し、リース期間を通じて費用として認識する。ただし、製造業者又はディーラーである貸手は、販売利益を認識する時点で初期直接費用を費用処理する(通常の上処理に準拠して、当年度の売上原価として認識しなければならない)。

#### (2) 当初認識以後の測定

貸手が受け取るリース収入は、「投下資本及びサービスの回収」と

「金融収益」として処理される。金融収益は、一定の「貸手のファイナンス・リースに関する純投資収益率」を反映したパターン(正味リース投資未回収額に対して一定の期間利益率を反映する方法)に基づいて計上されなければならない。見積無保証残存価値は定期的に見直し、減少が生じた場合には、リース期間にわたる収益の期間配分額を見直し、減少金額は直ちに認識する。売却目的保有に分類されるリース資産は、IFRS第5号に従って測定される。

#### (3) 貸手がメーカー/ディーラーの場合

貸手がメーカー又はディーラーの場合は、通常の上処理に準拠して当期の売上損益を認識しなければならない。

売上高は、通常は無条件販売に適用している方針に従って売上収益を認識し、金額は、資産の公正価値(製造(仕入れ)原価(含:貸手直接費用)+販売利益)か、最低リース料支払額(資産の公正価値+延払利息)を市場金利で割り引いた額のうち、いずれか低い方で測定する。メーカー等は販売利益を見込めるため利息部分を薄くする可能性が想定され、利息に関して、販売促進のため意図的に低い利率を用いている場合には、市場金利を用いて割り引く。

売上原価は、リース期間の開始日に認識する。金額は、資産の原価/帳簿価額(無保証残存価値がある場合には、無保証残存価値の現在価値を差し引く)により測定される。初期直接費用は、売上収益認識時に費用認識する。

金融収益は、リース期間にわたり利息法により認識される。

## 5 オペレーティング・リースの会計処理

借手のオペレーティング・リースについては、リース料を、原則として、リース期間を通じて定額法によって包括利益計算書上に費用として認識しなければならない。リース料の支払いが毎回定額でない場合でも、リース期間にわたり定額法によって包括利益計算書上に費用認識される。ただし、定額法以外の規則的な方法が利用者の便益の時間的パターンをよりよく表す場合は、当該方法による。

貸手のオペレーティング・リースにおいて、リース収益についても、原則として、リース期間にわたって定額法によって認識する。ただし、定額法よりも利用者の便益の時間的パターンがよく表現されるような規則的な方法がある場合は、当該方法による。リース資産については、それが償却資産である場合は、類似資産に対して貸手が通常行っている減価償却と首尾一貫した方針により、IAS第16号あるいはIAS第38号に従って減価償却（償却）を行う。オペレーティング・リースに関連して発生した借手初期直接費用は、リース資産の帳簿価額に追加し、リース収益と同じ基準によりリース期間にわたって費用として認識する。オペレーティング・リースにより賃貸している資産は、その性質に従って財政状態計算書に表示する。なお、貸手が製造業者又は販売業者である場合には、オペレーティング・リースは資産の売却とは異なるので、オペレーティング・リース契約に基づき売上利益を認識することはない。

オペレーティング・リース契約又

はその契約更改の交渉の際に、貸手が借手に対し契約に際して直接の現金前払いや借手のリース関連費用の払戻し又は負担により、いわゆるインセンティブを与えることがある。この場合、貸手（借手）は、賃貸料収入からの控除項目（賃借料からの控除項目）として、リース期間にわたり基本的に定額法で認識する（SIC第15号）。

## 6 セール・アンド・リースバック取引（借手の会計処理）

資産購入者が購入した資産を他へいったん売却し、同一資産を借り受ける契約を結ぶ、いわゆるセール・アンド・リースバック取引については、売却後のリースのタイプによってその会計処理が異なる。なお、財務諸表の開示においては、重要なリース契約条件についての記述が要求されているが、セール・アンド・リースバック取引についても、その特殊な、又は例外的な契約条項や契約条件の開示が必要となる。

リースバックがファイナンス・リースとなる場合、対象資産を保有することによるリスクと経済価値は実質的に売手（借手）に留保されていることになるため、帳簿価額を超える売却収入は、売手（借手）の財務諸表上の収益として直ちに認識してはならず、リース期間にわたって繰り延べ配分されなければならない。

リースバックがオペレーティング・リースとなる場合、セール取引とリースバック取引の両方が公正価値で行われる場合は、セール取引が単なる売却取引と考えられるため、セール取引による損益は即時に認識する。資産の帳簿価額が公正価値よりも高い場合は、売却の会計処理を行う前

に資産の帳簿価額を公正価値まで減額し、損失を即時に認識する。他方、セール取引の売却価額が公正価値よりも低い場合には、売却損益は即時に認識する。ただし、損失となった場合で、損失額が将来のリース料を市場相場よりも安くすることで補填される場合には、損失を資産の使用が予想される期間にわたって繰り延べ、リース料に比例して償却する。逆に、売却価額が公正価値よりも高い場合には、公正価値を超えた金額については繰り延べ、資産の予想使用期間にわたって配分する。このように、リース資産の帳簿価額、公正価値、売却価額の関係により処理が異なるが、IAS第17号の適用ガイダンスにおいてケースごとに表形式で整理されているので、そちらを参照されたい。

## 7 日本基準との差異

日本基準との差異は、リースの分類において、日本基準では、リース期間が経済的耐用年数の75%以上であるか、最低リース料総額の現在価値がリース資産公正価値の90%以上であるかといったように、その判断のための数値基準が明記されているが、IFRSではそのようなバーはなく、形式よりもあくまで経済的実態を重視して分類するというところに大きな違いがある。一般に、日本基準や米国基準が細則主義（ルール・ベース）、IFRSが原則主義（プリンシプル・ベース）といわれるが、その違いを端的に示す項目の1つであるといえる。日本基準との主要な差異は、次のものが挙げられる。

項目	IAS第17号	日本基準
ファイナンス・リースの定義	例示あり（その借手のみが大きな変更なしで使用できるような特殊な性質の資産である場合を含む）。数値基準は示していない。	数値基準あり。
ファイナンス・リースの借手の会計処理	例外なし。	IAS第17号と同じ処理が原則。ただし、少額（総額300万円以下）又は短期（1年以内）のファイナンス・リースについては、賃貸借取引に準じた処理を認める。
変動賃借料	規定あり。	明文規定なし。
重要性の判断	規定なし。	重要性が乏しい場合には、リース料総額を控除しない方法の採用、利息の配分法として定額法の採用を認める。
ファイナンス・リースの減価償却方法	リース以外で所有している有形固定資産・無形資産と同一の方法。	所有権移転外ファイナンス・リースは、同一の方法でなくてもよい。その他のファイナンス・リースについては、IAS第17号と同じ。
ファイナンス・リースの貸手の会計処理	正味リース料投資未回収額を受取債権として計上。リース期間にわたり損益を認識。貸手が製造業者又は卸売業者の場合は、通常の売上と同じ会計方針に従って販売損益を認識。	所有権移転外ファイナンス・リースはリース投資資産、その他のファイナンス・リースはリース債権として計上。
所有権移転外ファイナンス・リース	概念なし。	概念あり。
貸手の会計処理	金融収入（利息相当額を計上）	売上計上等の選択肢がある。
セール・アンド・リースバック	オペレーティング・リースの場合について詳細な規定あり。ファイナンス・リースの場合、規定なし。	オペレーティング・リースの場合については、詳細な規定なし。ファイナンス・リースの場合、売却損失が、物件の合理的な見積り市場価額が帳簿価額を下回ることにより生じたことが明らかでない場合には、損失を繰り延べる。

## II. IFRIC解釈指針第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」

### ● 解釈指針の構成

#### 総合的事項（第1項－第4項）

- ・ 参照するIFRSの基準書
- ・ 背景（第1項－第3項）
- ・ 範囲（第4項）

#### 論点（第5項）

#### 合意事項（第6項－第15項）

##### 契約はリース契約である、又はリース契約を包含しているか否かの決定（第6項－第9項）

- ・ 契約の履行が、特定の資産の使用に左右される（第7項－第8項）
- ・ 契約により、当該資産を使用する権利がもたらされる（第9項）

##### 契約がリース契約である、又はリース契約を包含するか否かを評価又は再評価する（第10項－第11項）

##### リースの支払いを、その他の支払いと区分すること（第12項－第15項）

#### 発効日・経過規定等（第16項－第17項）

#### 設例

- ・ リースを包含する契約の例（IE第1項－IE第2項）
- ・ リースを包含しない契約の例（IE第3項－IE第4項）

# IFRS

**英語版**

## IFRS公式基準集 2010年版

(2010年1月1日時点公表の全基準収録)

**International Financial Reporting Standards 2010**  
: Official Pronouncements as issued at 1 January 2010

**全2巻 ¥13,860.-**



● **IFRS実務解説書** ●

**Deloitte & Touche 編**  
**Deloitte iGAAP 2010**  
- A Guide to IFRS Reporting ¥24,024.-

**KPMG 編**  
**Insights into IFRS 2009/10**  
¥31,185.-

**PricewaterhouseCoopers 編**  
**IFRS Manual of Accounting 2010**  
¥26,134.-

**Ernst & Young 編**  
**International GAAP 2010**  
¥34,650.-

各文献の詳細は弊社HPをご覧ください  
\* 全て英語文献  
\* 記載の価格は2010年4月現在の消費税を含む総額です。(送料弊社負担)

**ご注文・お問い合わせ**

**株式会社 雄松堂ファンタス**  
〒112-0012 東京都文京区大塚3-42-3  
Tel: 03-3943-5981 / E-mail: bls@yushodo.co.jp  
HP: <http://www.yushodo.co.jp/bl/>

2010年4月26日より移転します  
新住所: 〒160-0002 新宿区坂町27

### 1 背景

法的にはリース契約の形式を採用しているが、一括又は数回の支払いの代わりに、ある特定の資産の使用権を付与するケースが近年多くみられるようになっており、このような契約がIAS第17号の適用対象となるかどうかが問題となっていた。例えば、企業が自社のデータ処理を外部へ委託する場合において、サーバーは外部委託者が占有し、所有権も持つものの、当該企業のためだけに使用されるような場合（外部委託契約）や、企業が特定の期間について営業に必要な最低限の量の電力供給を受けるため、電力会社と電力供給契約を締結する場合で、電力会社は、所有権を維持しつつ発電設備を当該企業の横に設計設置し、運転に関するすべての重要な面について支配を維持し、企業は使用電力量に関係なく、固定額を電力会社に支払うような場合（テイク・オア・ペイ契約）などが挙げられる。

本解釈指針は、そのような契約がIAS第17号に準拠して会計処理しなければならないリース契約である又はリース契約を含んでいる契約であるかどうかを判断するための、適用対象範囲に関する指針を提供している。基本的には、法的形式にかかわらず、ある特定の資産の使用権を移転させる契約については、IAS第17号の適用対象となることが明示された。したがって、リース契約の形を採っていなくても、ある特定資産又はその一部が実質的に企業の専用資産となるような契約がある場合には、本解釈指針に照らして検討する。契約内容によっては、従来の会計処理

に少なからぬ影響を与えることも考えられるため、個別契約ごとに契約内容を慎重に確認し、該当有無を検討すべき旨注意が必要である。

### 2 論点と範囲

本解釈指針では、契約がIAS第17号に定義されるリース契約である又はリース契約を包含する契約であるか否かについての、①判断、②評価／再評価タイミング、及び、③リース支払とその他の支払いの区分、を取り扱っている。これらの3つの論点については、次項以降で説明する。

リースの分類や会計処理に関しての指針はここでは提供されておらず、それらはIAS第17号に従って処理することになる。また、契約の中でリースの対象となる原資産がより大きな資産の一部となっている場合に、より大きな資産の一部自体が、いつの時点でIAS第17号の適用対象となる原資産になるかどのように判断すべきかを取り扱うものではない。さらに、IAS第17号において適用対象外と明示されている項目（鉱物資源等の非再生資源の探査/利用についてのリース、映画フィルム、ビデオ映像、演劇脚本、原稿、特許権、著作権等についてのライセンス契約など）や、IFRIC第12号「サービス譲与契約」の対象範囲となる、官から民へのサービス譲与契約である場合も、本解釈指針の対象範囲外となる。

### 3 契約がリース契約であるか／リース契約を包含するかの判断

契約が、リース契約であるか又はリース契約を包含する契約であるか否かの判断ポイントは次の2項目であり、これら2つの要件を共に満た

すかどうか、契約の実体に基づき評価しなければならない。

**(1) 契約の履行は、特定の資産／資産群の使用に依存するか**

「資産の使用権の移転」契約であるためには、使用権が移転される資産が特定されていなければならない。その判断は経済的実質に基づくことが必要であり、例えば、契約義務履行（サービス／物品の提供）のために供給者が使用する資産が、契約において特定されている場合であっても、供給者が他の資産を用いて契約義務を履行する権利／能力を有しているのであれば、契約の履行は特定の資産に左右されていることにならず、契約はリース契約ではない／リース契約を包含していないと解する。また、供給者が契約義務を履行するために他の資産を使用することが経済的に実行可能ではなく、現実的ではない場合には、契約履行のため必要な資産が非明示的に特定される。

**(2) 契約により、当該資産の使用権が移転するか**

契約により、当該資産を使用する権利が物品又はサービスの購入者（借手）に移転していると判断するに際しては、IFRIC第4号では、以下のいずれかが満たされることを要件としている。

- (a) 購入者が、当該資産を稼働させる又は他者に指示して稼働させる能力又は権利を有しており、かつ、当該資産の産出物等の相当な部分を取得又は支配している。
- (b) 購入者が、当該資産への物理的なアクセスを管理する能力又は権利を有しており、かつ、当該資産の産出物等の相当な部分を取得又は支配している。
- (c) 契約期間中に、購入者以外の第

三者が当該資産の産出物等の相当な部分を得る可能性が非常に低く、かつ、購入者がその産出物等に対して支払う価格は、契約において単位当たりで固定されておらず、引渡し時の単位当たり市場価格に等しくもならない。

**4 評価／再評価のタイミング**

契約がリース契約であるか又はリース契約を包含するかどうかの評価は、リースの分類を検討するタイミングと同様に、契約の開始日（Inception of the Arrangement）の状況に基づいて行う。その後は、以下の条件の1つでも該当する場合にのみ、契約にリース契約が包含されるか否かの再評価を行う。

- (a) 契約条件に更新や延長以外の変更がある場合。
- (b) 契約の更新や延長に関しては、当初のリース契約条件に盛り込まれていなかった更新オプションの行使や延長の合意があった場合。当初の契約期間中に契約条件のいかなる変更も含んでいないものは、更新された／延長された期間についてのみ再評価を行う。
- (c) 契約の履行が特定の資産の使用に依存するかどうかの判断に変更がある場合。
- (d) 資産に大幅な変更がある場合（例えば、有形固定資産の物理的な大きい変更など）。

再評価の結果、リース契約が包含されると判断され、IAS第17号を新たに適用するか、又は、リース契約が包含されていないと判断され、IAS第17号の適用を停止する場合、その適用／適用停止のタイミングは、再評価の原因となる状況の変化が生

じたとき又は更新／延長の開始時点となる。

**5 リース支払いとその他の支払いの区分**

契約による購入者の支払いのうち、リース要素に対する部分とその他の要素に対する部分の区分は、契約の開始時点／契約の再評価時点で、それぞれの公正価値を基に区分しなければならない。しかし、それは算定に見積りの技法（例えば、リース以外の要素を含まない類似のリース契約を参照するなど）を用いなければならないような場合も考えられる。支払いを区分することが実務上不可能と購入者が判断した場合は、リースの分類により次のように取り扱う。

- (a) ファイナンス・リースの場合、リースの対象となる原資産の公正価値で資産及び負債を認識する。その後、負債については支払いが行われるときに減額し、利息費用は購入者の追加借入利率を用いて認識する。
- (b) オペレーティング・リースの場合、契約上のすべての支払いをリース料の支払いとして取り扱うが、他のリース契約の最低リース料総額とは区分し、非リース要素が含まれている旨を開示しなければならない。

# 適正な 不動産鑑定

## 会計監査適合

IFRS

低 価 法

減 損 会 計

現 物 出 資

資 産 除 去 債 務

特 定 公 益 法 人

様々な評価に対応

J-REIT  
評価実績4位

全国をカバーする  
大手鑑定機関



代表取締役 社長

森井 しろ

信頼の実績



Since 1948

森井総合鑑定(株)

<http://www.maic.jp>

東京都中央区日本橋1-7-9 03-6214-1955  
大阪府北区西天満2-6-8 06-6362-3303

## Ⅲ. ディスカッション・ペーパー「リース：予備的見解」

### 1 目的

上述のとおり、現行のIAS第17号では、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類し、それぞれ異なる会計処理を要求するが、これについては従来から、比較可能性の低下、分類に主観又は恣意性が介入し、取引を仕組む機会を与える、資産負債の定義から見て概念的な欠陥がある、などさまざまな問題点が挙げられていた。これに対応するため同基準書の見直しに向けて、IASBはFASBと合同でリース会計についてのディスカッション・ペーパー（DP）を2009年3月に発行し、広く意見を求めた。

### 2 範囲及び全体のモデル

DPでは、従来の「リスク・経済価値モデル」から、新たなリース会計のモデルとして「使用権モデル」を提案している。これは、借手によるリース物件の使用権の取得に着目したものであり、借手がリース資産の使用権を資産として計上し、リース料の支払義務を負債として計上することで、すべてのリース契約に対して単一の会計処理を適用することを可能にする。このモデルの適用範囲は、現行基準の適用範囲を基礎としており、資産の使用が借手に移転するすべての契約に適用されると考えられる。企業の事業にとって主要ではないノンコア資産のリースや1年未満の短期リースについては、予備的見解に至っていない。借手の更新及び購入オプション、変動リース

料及び残価保証については、これらの項目を考慮に入れた、単一の使用権資産及びリース料支払義務を認識することを要求している。なお、DPでは、借手の会計処理について扱っているが、プロジェクト遅延を避けるため、貸手については詳細に検討されていない。ただし、特にサブリースの場合など、借手と貸手で異なる会計モデルを採用することに伴う不利益は大きいと考え、貸手についても、利用権モデルを適用した場合の処理についてのハイレベルな検討を行うこととしている。

### 3 測定

#### (1) 使用権資産（資産）

使用権資産の当初測定は、借手の追加借入利率を使用して割り引いたリース料の現在価値による。償却は、リース期間とリース資産の経済的耐用年数のいずれか短い期間にわたり行われる。なお、リース期間終了後、借手がリース資産の所有権を取得すると見込まれる場合には、資産の経済的耐用年数による。使用権資産は減損判定の対象となるが、どのように判定すべきかについては、予備的見解に至っていない。

#### (2) リース料支払義務（負債）

リース料支払義務は、借手の追加借入利率を使用して割り引いたリース料の現在価値により測定され、その後、リース支払義務残高に対して利息を計上した償却原価法により測定される。リース計算上の利率は、借手にとって算定が困難であり、比較可能性を損なうおそれがあることから選択肢から除外されていたが、



その後、リース計算上の利率が信頼性をもって測定できる場合にはそれを用い、そうでないときは追加借入利率を用いる方向で議論が進んでいる。追加借入利率の見直しについては、IASBとFASBの間で合意に至っておらず、IASBは借手は改訂された追加借入利率を使用すべき、FASBは借手は当初の追加借入利率を用いるべき、としていたが、見直すことは認めない方向で議論が進んでいる。また、リース契約の延長や終了オプションなどにより予想支払リース料が変動する場合、リース料支払義務に影響を与えるため、それを反映するよう見積りキャッシュ・フローを改訂して使用すべきと考えている（キャッチ・アップ法）。

#### 4 期間及び購入オプション

リース契約には、リース契約更新（延長）オプション、解約オプション等が含まれる場合がある。いずれのケースにおいても、現行のIAS第17号では、リース開始時点で行使が合理的に確実視される場合、リース期間に含めることを要求している。一方DPでは、借手が合理的かつ支持できる仮定に基づいた「最も発生可能性の高いリース期間」を使用し、リース料支払義務を認識することを要求している。新たな事実及び状況が生じれば、各報告日現在においてリース期間を見直す必要があるとし、見直しによるリース料支払義務の変動は損益に影響させず、使用権資産の帳簿価額の修正として認識する。

#### 5 変動リース料及び残価保証

現行のIAS第17号では、変動リース料（偶発リース料）や残価保証は最低リース料総額の計算から除外され、発生時費用処理が要求されている。一方DPでは、借手のリース料支払義務には変動リース料及び残価保証の影響を反映し、事実と状況により見直しが必要な場合には、負債の見直しを行うよう提案されている。リース料支払義務に関し、IASBは発生可能性により加重平均された見積支払額で測定し、変動額は使用権資産の帳簿価額を修正するとしているが、FASBは最も発生可能性の高いリース料支払いに基づくとし、変動額は損益として認識するとしている。

#### 6 表示

財政状態計算書における使用権資産の表示は、リース項目の性質に基づくべきと提案しているが、自己所有の資産とは区分して表示すべきであるとしている。リース料支払義務の表示については見解が分かれている。IASBは区分表示は必要ないと考えている（担保付借入などと同様と考える）が、FASBは区分表示することが適切と考えている（他の多くの金融負債とは異なるため）。

包括利益計算書上の表示は、財政状態計算書における資産及び負債の区分に影響されるとしている。例えば、使用権資産が有形固定資産として記録されれば、資産の帳簿価額の減少は減価償却として記録される。同様に、リース料支払義務が区分表示されれば、当該義務に係る利息は

包括利益計算書において区分して表示される。なお、キャッシュ・フロー計算書上の取扱いについては触れられていない。

#### 7 今後の予定

両審議会は、2010年第2四半期に公開草案、2011年第2四半期には最終的な基準書を公表する予定である。DPは、両審議会が予備的見解を表明していないいくつかの項目を示している。両審議会は公開草案を公表する前に、以下の分野を検討する計画である。

- セール・アンド・リースバック取引：金融資産の認識中止に関する公開草案との整合性の観点から、支配モデルに基づき、対象となる非金融資産全体が認識の中止に該当するかどうか検討されている。
- 当初直接費用：現行のIAS第17号では、借手の初期直接費用を資産として認識することを要求しているところ、発生時の費用として認識するよう検討されている。
- そのほか、当初認識の時期、サービス契約を含むリース契約、開示など。

教材コード	J 0 2 0 5 7 2
研修コード	2 1 0 3 0 6
履修単位	1単位