

IFRS 新リース会計基準・公開草案の概要

社団法人リース事業協会

本稿は、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）が、2010年8月17日に公表した公開草案「リース（以下「リース ED」という。）の概要である。リース ED の原文は英語であるが、本誌の記述、用語等については、原則として、企業会計基準委員会（ASBJ）から公表された和訳に従っている。

リース ED には、本文のほか、付録 A「用語の定義」、付録 B「適用指針」、付録 C「他の IFRS の修正」が含まれている。また、別冊で「結論の根拠」が公表されている。以下の項番は、ED 本文の規定、B 項は ED の付録 B の規定、BC 項は「結論の根拠」の項番を指している。

目次

1. 適用範囲

- (1) リース ED が適用されるリース
- (2) 適用除外となるリース
- (3) 区別可能なサービス
- (4) 投資不動産のリース
- (5) リースと売買の区別

2. 借手の会計処理

- (1) 資産及び負債の認識及び測定
- (2) 当初に認識するリース期間及びリースの現在価値
- (3) リース料支払債務と使用権資産の事後測定
- (4) リース料支払債務の見直しと使用権資産の再評価・減損
- (5) 表示

3. 貸手の会計処理

- (1) 会計モデルの選択
- (2) 資産及び負債の認識及び測定
- (3) 当初に認識するリース期間及びリースの現在価値
- (4) リース料受取債権、リース負債、残存資産の事後測定
- (5) リース料受取債権の見直し・減損
- (6) 表示

4. 短期リース

5. セール・アンド・リースバック

6. 開示

7. 経過措置

1. 適用範囲

(1) リース ED が適用されるリース

①リースの定義

リース ED が適用される「リース」とは、「特定の資産（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」をいう（付録 A、B1 項）。

「特定の資産（原資産）」は、リース契約の対象となる資産であり、当該資産には有形資

産及び無形資産のいずれも該当すると考えられるが、リース ED では無形資産等のリースを適用除外としている (1(2)参照)。

②一定期間 (リース期間)

リースの定義では、使用权の移転期間を「一定期間」としている。この一定期間は、B1 項(b)によると「合意された期間」と解釈できるが、一方で契約が資産を使用する権利を移転するのは、リース期間中における原資産の使用を支配する権利を企業に移転する場合としている (B4 項)。

この「リース期間」は、定義によると、「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間 (発生可能性が 50%超の最長リース期間)」となる (付録 A)。

③対価 (リース料)

リースの定義によると、リースは、使用权が「対価」と交換に移転される契約ということになるが、リース契約において対価は「リース料」を意味する。

リース ED における「リース料」とは、「リースに基づいて生じる支払 (固定賃料及び不確実性を伴う賃料を含む) であり、変動リース料並びに残価保証及び期間オプションのペナルティにより借手が支払う金額が含まれるが、これらに限らない。」と定義されている (付録 A)。(2(2)参照)

- B1 契約の締結日現在で、企業は、契約の実質に基づいて、次に該当するかどうかを評価することにより、その契約がリースであるかどうか (またはリースを含んでいるかどうか) を決定しなければならない。
- (a) 契約の履行が、特定の資産または資産群 (「原資産」) の提供に依存している (B2 項及び B3 項)。
 - (b) 契約が、合意された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している (B4 項)。
- B4 契約が資産を使用する権利を移転するのは、リース期間中における原資産の使用を支配する権利を企業に移転する場合である。原資産の使用を支配する権利が移転されるのは、次の条件のいずれかに該当する場合である。
- (a) ~ (c) 略

(2) 適用除外となるリース

有形資産及び無形資産のいずれもリースの定義でいう「特定の資産」に該当すると考えられるが、無形資産のリース等は、リース ED の適用除外とされている (第 5 項)。適用除外とされるリースは、他の IFRS を参照することとなるが、無形資産のリースについては、適用除外とすべき概念上の理由を特定することはできなかったものの、無形資産の会計処理をより広範に検討するまでは本基準案の範囲に無形資産のリースは含めないことを決定したとし、適用除外とする明確な根拠は示されていない (BC36 項)。

- 5 企業は、本基準 [案] をすべてのリース (転リースにおける使用权資産のリースを含む) に適用しなければならない。ただし、以下のリースを除く。
- (a) 無形資産のリース (IAS 第 38 号「無形資産」参照)

- (b) 鉱物、石油、天然ガス及びこれらに類似の非再生型資源の探査または使用のためのリース（IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」参照）
- (c) 生物資産のリース（IAS 第 41 号「農業」参照）
- (d) リースの契約締結日と開始日との間のリースが、不利な契約の定義に該当する場合（IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」参照）

BC34 両審議会は、リースに関する基準は、次のようなリースを適用除外とすべきであると提案している。

- (a) 鉱物、石油及び天然ガスなどの天然資源の探査または使用のためのリース。これは、探査及び評価に係る資産の会計実務が他の種類の資産の会計処理と異なり、また、天然資源の探査及び使用に係る資産の会計処理は、他の IFRS に定められており、当該 IFRS は現在 IASB により再検討されているためである。
- (b) （生きた植物及び動物を含む）生物資産のリース。これは、生物資産に関する規定を単一の基準で定めるようにするためであり、また、IFRS を使用する企業にとって、IAS 第 41 号「農業」の結論の根拠に説明している理由から、生物資産のリースを公正価値で測定するという現行の規定の方が、本公開草案で提案している原価に基づくモデルよりも生物資産のリースの経済を反映しているためである。

BC36 また、本公開草案では、現行のIFRS 及び米国会計基準の大部分の実務と整合するように、ほとんどの無形資産のリースを適用除外とすることを提案している。両審議会は、無形資産をリースの会計基準の適用除外とすべき概念上の理由を特定することはできなかったものの、無形資産の会計処理をより広範に検討するまでは本基準案の範囲に無形資産のリースは含めないことを決定した。

(3) 区別可能なサービス

リース契約にサービスが含まれる場合、サービス要素がリースの契約締結日現在で区別されているかどうかを同時に交渉された他の当事者とのすべての契約を考慮して判断し（B6 項、B7 項）、サービス要素が区別されていれば、「顧客との契約から生じる収益」（現時点では ED、以下同じ。）の第 50 項から第 52 項の規定により支払額をサービス要素とリース要素に配分し、サービス要素を当該基準に従って会計処理することとなる（第 6 項(a)(b)、B5 項(a)）。

サービス要素が区分されていない場合、またはサービス要素は区分されているが支払額をサービス要素とリース要素に配分できない場合には、契約全体をリースとしてリース ED を適用して会計処理することとなる（第 6 項、B5 項(a)(b)）。

ただし、貸手が認識中止アプローチを適用する場合には、サービス要素が区別されていない場合であっても、支払額の配分をサービス要素とリース要素との間で合理的な基準（例えば、当該サービスの単独販売価格）により支払額を配分し、リース要素についてはリース ED を適用し、サービス要素については「顧客との契約から生じる収益」に従って会計処理する（第 6 項(c)、B5 項(c)）。

この認識中止アプローチを適用する貸手の会計処理はIASBが提案しているものであり、FASBと意見が分かれている部分である（BC51項）。

FASBは、「顧客との契約から生じる収益」においては、企業は、約束した資産が契約で約束した他の財またはサービスと区別できる場合にのみ、個別の履行義務を会計処理すべきであると提案していること、認識中止アプローチを適用している貸手に対して、区別で

きないサービス要素について別の測定を求めることは借手の債務と貸手の債権の測定の整合性が図られないことから、貸手の会計処理が履行義務アプローチか認識中止アプローチかにかかわらず、サービス要素を区分できない場合には、「顧客との契約から生じる収益」の基準ではなく、リースとして会計処理（リースEDを適用）すべきであるとの見解を示している（BC52項）。

一方、IASBは、区別できないサービス要素の処理方法とは整合せず、借手の債務と貸手の債権が異なる基礎で測定され得ると認識しているものの、認識中止アプローチでは、貸手は、リースの開始日にリース収益及びリース費用を認識することとなるため、貸手がサービスを提供する前にサービス要素からの収益が認識されないようにすることの方が重要であると考えている（BC53項）。

- 6 企業は、本基準〔案〕をサービス要素とリース要素を含む契約（B5 項からB8 項参照）に適用しなければならない。ただし、次の場合を除く。
- (a) サービス要素が区別され、借手がそうすることができる場合、借手は、サービス要素とリース要素を含む契約のサービス要素に「顧客との契約から生じる収益」を適用しなければならない。
 - (b) サービス要素が区別され、貸手がそうすることができる場合、貸手は、サービス要素とリース要素を含む契約のサービス要素に「顧客との契約から生じる収益」を適用しなければならない。
 - (c) 貸手が認識中止アプローチ（第 28 項及び第 29 項参照）を適用する場合には、サービス要素が区別されない場合であっても、サービス要素とリース要素を含む契約のサービス要素に「顧客との契約から生じる収益」を適用しなければならない。

- B5 企業は、両審議会の公開草案「顧客との契約から生じる収益」の提案を適用して、サービス要素とリース要素の両方を含む契約の中の別個の履行義務を識別しなければならない。企業は、それぞれの要素を次のように会計処理しなければならない。
- (a) サービス要素が区別される（B6 項及び B7 項参照）場合には、企業は、契約で求められている支払をサービス要素とリース要素とに配分する。この配分は、「顧客との契約から生じる収益」の第 50 項から第 52 項で提案されている原則を用いて行う。ただし、借手または履行義務アプローチを適用する貸手はその支払を配分できない場合には、当該借手または貸手は本基準〔案〕を契約全体に適用しなければならない。
 - (b) サービス要素が区別されない場合には、借手及び履行義務アプローチを適用する貸手は契約全体をリースとして会計処理しなければならない。
 - (c) サービス要素が区別されず、貸手が認識中止アプローチを適用する場合には、当該貸手は、合理的な基準（例えば、当該サービスの単独販売価格）により、サービス要素とリース要素との間で、その支払を配分しなければならない。当該貸手は、リース要素についてのみ債権を認識し、サービス要素を「顧客との契約から生じる収益」の第 50 項から第 52 項で提案されている原則に従って認識する。
- B6 企業は、サービス要素がリースの契約締結日現在で区別されているかどうかを同時に交渉された他の当事者とのすべての契約を考慮して判断しなければならない。
- B7 サービス要素が区別されているのは、次のいずれかの場合である。

- (a) 企業または他の企業が、同一または類似のサービスを別個に販売している場合
- (b) サービス要素が次の条件の両方を満たしていることにより、企業が当該サービスを別個に販売し得る場合
 - (i) 機能が区別できる—サービスの機能が区別できるのは、(1)それ自体で効用がある場合または(2)他のリース以外の財またはサービス（借手が貸手から取得したかまたは貸手若しくは他の企業が別個に提供しているもの）と一緒にになって効用がある場合である。
 - (ii) 利益マージンが区別できる—サービスの利益マージンが区別できるのは、区別できるリスクに晒されており、貸手が当該サービスを提供するのに必要な資源を別個に識別できる場合である。

B8 リース要素とサービス要素の両方を含む契約で定められている支払が、リースの開始後に変動する場合には、企業はリース要素及びサービス要素に起因する変動を算定しなければならない。各要素に起因する変動の金額が算定できない場合には、企業は、その変動をサービス要素とリース要素に、契約の開始日に算定したのと同じ比率で配分しなければならない。

(4) 投資不動産のリース

「投資不動産」とは、IAS 第 40 号「投資不動産」で定義されており、賃貸収益もしくは資本増価またはその両方を目的として、所有者またはファイナンス・リースの借手が保有する土地・建物（またはその一部）をいう。

この投資不動産のリースについて、借手はリース ED を適用して使用权資産を当初に認識し、その後、使用权資産を公正価値で測定する場合には IAS 第 40 号「投資不動産」を適用して会計処理し、貸手は当初認識後に投資不動産を公正価値で測定する場合には IAS 第 40 号「投資不動産」を適用して会計処理する（第 7 項）。したがって、当初認識後に使用权資産または投資不動産を取得原価で測定する場合には、借手と貸手はリース ED を適用して会計処理することとなる。

- 7 企業は、本基準〔案〕をリースにより保有する投資不動産に適用しなければならない。ただし、
- (a) 当初認識後に、借手は使用权資産を IAS 第 40 号「投資不動産」における公正価値モデルに従って測定することができる。その借手は、当初認識後に IAS 第 40 号に従って生じたリース料支払債務の変動を純損益に認識しなければならない。
 - (b) 貸手は、IAS 第 40 号に従って公正価値で測定されている投資不動産のリースには、本基準〔案〕ではなく IAS 第 40 号を適用しなければならない。

この規定により、IAS 第 40 号は、以下のとおり修正される予定である（付録 C）。

- 当初認識後、投資不動産の貸手は、取得原価モデルまたは公正価値モデルによる投資不動産の会計処理を選択する。
- 取得原価モデルを使用する貸手は、投資不動産から生じるリース収益を IFRS 第 X 号に従って認識する。
- 公正価値モデルを使用する貸手は、投資不動産から生じるリース収益（公正価値測定による利得及び損失を除く）をリース期間にわたって定額法で認識する。
- 使用权資産は、投資不動産の定義に該当する場合には、IAS 第 40 号の範囲に含まれる。
- 使用权資産はすべて当初認識時には IFRS 第 X 号に従って会計処理される。当初認識後は、

借手は取得原価モデルまたは公正価値モデルによる使用権資産の会計処理を選択する。

- 取得原価モデルを使用する借手は、使用権資産を IFRS 第 X 号に従って会計処理する。
- 公正価値モデルを使用する借手は、使用権資産を IAS 第 40 号に従って会計処理し、リース料支払債務の変動があれば純損益に認識する。

(5) リースと売買の区別

次の①及び②が借手に移転する契約は、原資産の売買（購入／売却）を表すものとして、リース ED の適用除外となる（第 8 項(a)）。

- ① 原資産に対する支配 及び
- ② 原資産に関連するごく僅かなもの以外の全てのリスク及び便益

次の(a)または(b)に該当する契約は、契約終了時に「原資産に対する支配」が借手に移転する契約とされる（B10 項）。

- (a) 原資産の所有権が、契約期間終了時に自動的に借手（譲受人）に移転する。
- (b) 割安購入オプションを含み、借手（譲受人）による当該オプションの行使が合理的に確実である。

8 企業は本基準〔案〕を次のような契約に適用してはならない。これらは原資産の売買を表すものである。

- (a) 企業が、原資産全体に対する支配及び原資産全体に伴うすべてのリスクと便益（ごく僅かなものを除く）を他の企業に移転する結果となる契約（B9 項及び B10 項参照）。
- (b) リースで定められている購入オプションを借手が行使した後のリース。このようなオプションが行使された時点で、契約はリースではなくなり、（借手による）購入または（貸手による）売却となる。

B9 企業は、本基準〔案〕を原資産の売買として分類するための規準を満たす契約に適用してはならない。契約が原資産の売買を表すのは、契約終了時において、企業が他の企業に原資産全体の支配及び原資産全体に伴うすべてのリスクと便益（ごく僅かなものを除く）を移転する場合である。その判定は契約締結時に行い、その後には再判定は行わない。

B10 企業は、契約終了時に原資産に対する支配が移転されるかどうかを判定する際に、すべての関連性のある事実及び状況を考慮しなければならない。契約は、次のいずれかの場合には、通常、原資産に対する支配を移転する。

- (a) 原資産の所有権を契約期間の終了時に譲受人に自動的に移転する場合。
- (b) 割安購入オプションを含んでいる場合。割安購入オプションは、当該オプションが行使可能となる日現在の資産の公正価値よりも著しく低いと予想される価格で当該資産を購入できるオプションである。行使価格が公正価値よりも著しく低い場合には、当該オプションが行使されることがリースの契約締結日において合理的に確かであるといえる。割安購入オプションを有する企業は、リース期間の終了時に原資産の所有権を自動的に獲得する企業と経済的に同様の立場にある。割安購入オプションを行使することにより、譲受人は、原資産の耐用年数全体にわたって原資産全体の使用を指図し、原資産全体からの便益を受け取ることができる。

2. 借手の会計処理

(1) 資産及び負債の認識及び測定

借手は、リースの開始日（貸手が原資産を借手が利用できるようにする日付・付録 A）に、財政状態計算書において使用権資産及びリース料支払債務を認識する（第 10 項）。

使用権資産は、リース期間にわたって特定の資産を使用する権利または使用を支配する権利を表す資産であり（付録 A、BC5 項(a)）、リース料支払債務は、リース料を支払う義務に関する負債である（BC5 項(b)）。

この使用権モデルの適用は、両審議会の概念フレームワークと整合していると考えられている。すなわち、使用権資産はリースの締結（過去の事象）により借手が支配する資源であり、将来の経済的便益が借手に流入すると予想される資産であるため、当該資産は資産の定義を満たし、また、リース料を支払う義務はリース契約の締結から発生した借手の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が借手から流出する結果となることが予想されるため、当該義務は負債の定義を満たしている（BC6 項(d)）。

リース料支払債務は、リースの契約締結日（リース契約の日付と当事者がリース契約を確約した日のいずれか早い方・付録 A）に、借手の追加借入利率（※1、B11 項、B13 項）または容易に算定できる場合には貸手が借手に課している利率（※5）で割り引いたリース料の現在価値で測定し、同時に使用権資産をリース料支払債務の金額（リース料の現在価値）に借手に発生した当初直接費用（※2）を加算した金額で測定する（第 12 項）。

| | |
|----------|------------------|
| 使用権資産 | リース料の現在価値＋当初直接費用 |
| リース料支払債務 | リース料の現在価値 |

- 10 借手は、リースの開始日に、財政状態計算書において使用権資産及びリース料支払債務を認識しなければならない。
- 12 借手は、リースの契約締結日に次のような測定を行わなければならない。
- (a) リース料支払債務をリース料の現在価値で測定する（第 13 項から第 15 項参照）。割引には、借手の追加借入利率または容易に算定できる場合には貸手が借手に課している利率を用いる（B11 項参照）。
 - (b) 使用権資産をリース料支払債務の金額に借手に発生した当初直接費用を加算した金額で測定する（B14 項及び B15 項）。

※1 借手の追加借入利率

リースの契約締結日において、借手が、リースと同様の原資産を同様の期間にわたり、同様の保全がある状態で購入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利率（付録 A）。

- B11 借手にとってのリース料の現在価値を算定するのに用いる割引率は、借手の追加借入利率または貸手が借手に課している利率が信頼性をもって算定できる場合には当該利率となる。借手の追加借入利率が貸手が借手に課している利率と同じとなる場合もある。
- B13 借手の追加借入利率及び貸手が借手に課している利率は、取引の性質とリースの具体的な条件を反映する。ここでの条件とは、例えば、リース料、リース期間、予想変動リース料、期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額、リース期間終

了時の原資産の予想価値並びにリース期間中及び終了時に原資産に付されている保全措置などである。

※2 当初直接費用

リースの交渉及び準備に直接起因する回収可能なコストのうち、リース取引を行わなかったならば発生しなかったもの（付録A）。

B14 当初直接費用は、リースの取得または組成から直接生じ、それらに不可欠なものであり、リース取引がなければ発生しなかったものである。これには、次のものが含まれる。

- (a) 手数料
- (b) 弁護士報酬
- (c) 潜在的な借手についての財政状態の調査
- (d) 保証、担保その他の保全措置の評価と登録
- (e) リース条件の交渉
- (f) リース文書の作成と処理
- (g) 取引のクロージング
- (h) その他の増分費用で、リースの交渉及び準備に直接起因するもの

B15 次の項目は当初直接費用ではない。

- (a) 一般管理費、例えば、賃借料、減価償却費、入居費及び備品費、不成功に終わった組成努力及び遊休時間
- (b) 貸手が行った広告、潜在的な借手の勧誘、既存のリースのサービス提供またはその他の付随的活動に係るコスト

(2) 当初に認識するリース期間及びリース料の現在価値

①リース期間

借手がリースの開始日において認識する「リース期間」は、契約で定められたリース期間ではなく「予想リース期間」である。予想リース期間とは、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間（発生可能性が50%超の最長リース期間）をいう（付録A）。

借手は、延長オプションや解約オプションの影響を考慮に入れて、起こり得るそれぞれの期間の発生確率の見積りを行い、発生可能性が50%超の最長リース期間を決定する（第13項、B17項）。

それぞれの起こり得る期間の発生確率は、(a)契約上の要因、(b)契約外の要因、(c)事業上の要因、(d)その他の借手固有の要因を考慮して評価する（B18項）。

13 借手は、リースの延長または解約のオプションの影響を考慮に入れて、起こり得るそれぞれの期間の発生確率の見積りを行うことによりリース期間を決定しなければならない（B16項からB20項参照）。

B17 次の例は、企業がリース期間を決定するために第13項、第34項及び第51項をどのように適用するかを説明している。企業は、解約不能な期間10年のリース、10年の終了時に5年間更新するオプション及び15年の終了時にさらに5年間更新するオプションを有

しているものとする。企業はそれぞれの期間の発生確率を次のように判断していると仮定する。

- (a) 10年の確率が40%
- (b) 15年の確率が30%
- (c) 20年の確率が30%

期間は最低でも10年で、15年以上となる確率が60%あるが、20年以上となる確率は30%しかない。したがって、期間が15年となる確率が60%あり、それが発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間である。したがって、リース期間は15年である。

B18 企業は、それぞれの起こり得る期間の発生確率を評価する際に、次の要因を考慮する。

- (a) 契約上の要因（借手がリースを延長するかまたは解約するかに影響する明示的な契約条件）。契約上の要因の例としては、更新後の期間におけるリース料の水準（割安、値引、市場料率または固定料率）、変動リース料または期間オプションのペナルティや残価保証による支払などの条件付支払の存在及びその金額、更新オプションの存在及び条件、並びに契約上特定された状態でまたは契約上の特定の場所へ原資産を返却することに伴う費用がある。
- (b) 契約外の要因（法令やリースの延長または解約に関する決定の財務的影響のうち契約で明記されていないものなど）。契約外の要因の例としては、リース期間に影響を与える現地の規制、リースが解約されるか延長されない場合には放棄することとなる重要な造作物の存在、契約外の移転費用、失った生産のコスト、税務上の帰結及び代替品目の入手に伴うコストがある。
- (c) 事業上の要因（原資産が借手の営業に不可欠かどうか、原資産が特別仕様の資産かどうか、または資産の所在地など）。
- (d) その他の借手固有の要因（借手の意図や過去の慣行など）。

②リース料の現在価値

借手は、リースの開始日において、延長オプションまたは解約オプションを考慮した発生可能性が50%超の最長リース期間中における支払リース料の現在価値を認識する（第14項）。

支払リース料の現在価値は、期待値に基づいて決定した金額（合理的な数の結果に係るキャッシュ・フローの確率加重平均の現在価値）であり、また、支払リース料の現在価値の算定にあたっては、以下の見積金額を含むこととなる（第14項、B21項）。

- (a) 支払変動リース料（※3）の見積り。
- (b) 残価保証（※4）により貸手に支払われる金額の見積り（関連のない第三者から提供される残価保証を除く）。
- (c) 期間オプションのペナルティによる貸手への予想支払額の見積り。

14 借手は、すべての関連性のある情報を用いて、第13項に従って決定したリース期間中における期待値に基づく支払リース料の現在価値を算定しなければならない。期待値は、合理的な数の結果に係るキャッシュ・フローの確率加重平均の現在価値である（B21項参照）。支払リース料の現在価値を算定する際に、借手は次のものを含めなければならない。

- (a) 支払変動リース料の見積り。変動リース料が指数またはレートに依存する場合に

は、借手は、容易に入手可能な先渡レートまたは指数を用いて予想リース料を算定しなければならない。先渡レートまたは指数が容易に入手可能ではない場合には、借手は現在のレートまたは指数を用いなければならない。

- (b) 残価保証により貸手に支払われる金額の見積り。関連のない第三者により提供される残価保証はリース料ではない。
- (c) 期間オプションのペナルティによる貸手への予想支払額の見積り。

B21 予想される結果の見積りには、次のことが伴う。

- (a) 合理的に起こり得るそれぞれの結果の識別。企業は、キャッシュ・フローの期待現在価値に含まれる合理的に起こり得る結果を識別するために、あらゆる起こり得る結果を検討する必要はない。
- (b) 合理的に起こり得るそれぞれの結果に係るキャッシュ・フローの金額と時期の見積り
- (c) それらのキャッシュ・フローの現在価値の算定
- (d) それぞれの結果の発生確率の見積り

※3 変動リース料

リースの契約締結日後に発生する事実または状況の変化（時の経過を除く）により、リースの契約条件に基づき生じるリース料をいう（付録 A）。

BC121 一部のリースでは、各リース料の金額が固定されておらず、変動する場合がある。この変動性は、以下に基づく変動リース料などの特徴により生じる可能性がある。

- (a) 価格変動、または外部のレートまたは指数の価値の変動。この種のリースでは、リース料の金額は、市場のリース料、LIBOR などの外部のレート、または消費者物価指数などの指数の価値の変動に関して修正される。
- (b) 原資産に起因する借手の業績。例えば、小売店舗のリースでは、リース料が当該店舗からの売上高の特定の割合に基づいて定められる場合がある。
- (c) 原資産の使用量。例えば、自動車リースでは、借手が特定の走行距離を上回ると追加のリース料の支払いを求められる場合がある。

※4 残価保証

借手が貸手に返還する原資産の公正価値が、少なくとも所定の金額となるという借手が行う保証。その公正価値が当該金額よりも低い場合には、借手は差額を貸手に支払う義務がある（付録 A）。

なお、購入オプションの行使価格は支払リース料の現在価値の算定には含めず（第 15 項）、行使時に原資産の売買の会計処理を行うこととなる（第 8 項(b)）。

15 リースに含まれている購入オプションの行使価格はリース料ではなく、購入オプションは支払リース料の現在価値の算定には含まれない。

(3) リース料支払債務と使用権資産の事後測定

借手は、リース料支払債務を実効金利法を用いた償却原価で測定し、包括利益計算書に

において利息費用を認識する（第 11 項、第 16 項）。

「実効金利法」という用語は、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」で定義されているが、リース料支払債務を実効金利法を用いた償却原価で測定する処理は、わが国の現行リース会計基準のファイナンス・リースに適用されている利息法による会計処理と実質的に同様であると考えられる。すなわち、借手は、各期のリース料支払債務の残高に借手の追加借入利率を乗じて計算した額を利息費用としてリース期間にわたって配分し、支払リース料から利息費用を控除した額を元本返済額として処理する（リース料支払債務を減少する）。

また借手は、リース期間または原資産の耐用年数のいずれか短い方の期間にわたって使用権資産を規則的に償却し、包括利益計算書において償却費を認識する（第 11 項、第 16 項、第 20 項）。償却方法は、IAS 第 38 号「無形資産」の規定に従うこととなる。すなわち、償却方法は、企業によって予想される資産の将来の経済的便益の消費パターンを反映しなければならず、そのパターンを信頼性をもって決定できない場合には、定額法を採用しなければならない。

- | | |
|----|--|
| 11 | 借手は包括利益計算書に次の項目を認識しなければならない。ただし、他のIFRSが資産の原価への算入を要求または許容している場合を除く。 (a) リース料支払債務に関する利息費用（第 16 項(a)参照） (b) 使用権資産の償却（第 16 項(b)及び第 20 項参照） (c) 使用権資産が第 21 項に従って再評価されている場合の、IAS 第 38 号に定められている再評価による利得及び損失（第 21 項から第 23 項参照） (d) リース料支払債務の変動で、当期または過去の期間に係る変動リース料の予想金額または期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額の見直しにより生じたもの（第 18 項(a)参照） (e) 使用権資産に係る減損損失（第 24 項参照） |
| 16 | リースの開始日後、借手は次のような測定を行わなければならない。 (a) リース料支払債務を実効金利法を用いた償却原価で測定する。ただし、第 17 項から第 19 項の定めに従う。 (b) 使用権資産を償却原価で測定する。ただし、第 21 項から第 24 項が適用される場合を除く。 |
| 20 | 借手が使用権資産を償却原価で測定する場合には、当該資産をリースの開始日からリース期間の終了時までの期間または原資産の耐用年数のいずれか短い方の期間にわたって、規則的に償却しなければならない。借手は、IAS第 38 号に従って、償却方法の選択と償却期間及び償却方法の見直しを行わなければならない。 |

(4) リース料支払債務の見直しと使用権資産の再評価・減損

①リース料支払債務の見直し

リース期間の変更、変動リース料の変動など、前報告期間から負債に重要な変動があることを示唆する事実または状況がある場合、借手は、リース料支払債務を見直す（第 17 項、B20 項）。

リース期間の変更から生じたリース料支払債務の変動に伴い、借手は、使用権資産を修正する（第 17 項(a)）。

変動リース料の予想金額、期間オプションのペナルティ及び残価保証の予想支払額の見直しに伴うリース料支払債務の変動については、その変動が当期または過去の期間に関係

する場合には、当該変動を純損益に認識し、その変動が将来の期間に関係する場合には、当該変動を使用権資産の修正として認識する（第 17 項(b)、第 18 項）。

- 17 リースの開始日後に、前報告期間から負債に重要な変動があることを示唆する事実または状況がある場合には、借手は、それぞれのリースから生じるリース料支払債務の帳簿価額を見直さなければならない。このような兆候が存在する場合には、借手は次のように見直しを行わなければならない。
- (a) 第 13 項に従ってリース期間の長さを見直し、そのリース期間の変更から生じるリース料支払債務の変動を反映するように使用権資産を修正する。
 - (b) 第 14 項に従って変動リース料の予想金額並びに期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額を見直す。借手は、それによるリース料支払債務の変動を第 18 項に従って認識しなければならない。

B20 各報告日において、借手または貸手は、認識されているリース料受取債権またはリース料支払債務について、前報告期間以後に重要な変動があることを示唆する新たな事実または状況に基づき、どの結果が発生する可能性が最も高いかについて再検討する。借手及び貸手は、オプションが行使される可能性について異なる情報を有している可能性があり、したがって、どれが最も可能性の高い結果であるかに関して異なる結論に達することもある。

- 18 借手は、変動リース料並びに期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額の変動のうち、当期または過去の期間に係るものを将来の期間に係るものと区別しなければならない。借手は、そのような予想支払金額の変動を次のように認識しなければならない。
- (a) 当期または過去の期間に関係する範囲で、当該変動を純損益に認識する。
 - (b) 将来の期間に関係する範囲で、当該変動を使用権資産の修正として認識する。
- 例えば、リース料が借手の売上高に左右される場合、当期または過去の期間の売上に係る変動は純損益に認識され、一方、将来の売上の予想に係る変動は使用権資産の修正として認識される。
- 19 借手は、リース料を割り引くのに用いる利子率を変更してはならない。ただし、変動リース料が参照利子率を基礎としている場合に、参照利子率の変動を反映するために行う変更は除く。変動リース料が参照利子率を基礎としている場合には、借手は、割引率の変動から生じたリース料支払債務の変動を純損益に認識しなければならない。

②使用権資産の再評価及び減損

借手は、すべての所有資産を IAS 第 16 号「有形固定資産」に従って再評価している場合には、使用権資産についても再評価することができる（第 21 項から第 23 項）。また、借手は IAS 第 36 号「資産の減損」に従って、使用権資産の減損を評価し、減損損失がある場合にはこれを認識しなければならない（第 24 項）。

- 21 借手は、IAS 第 16 号「有形固定資産」に従って、使用権資産の測定を、再評価日の公正価値から再評価日後に発生した償却及び減損損失を差し引いた金額で行うことができる。その種類の有形固定資産におけるすべての所有資産を IAS 第 16 号に従って再評価し

ていることが条件である。この再評価の目的上、公正価値を活発な市場を参照して決定する必要はない。借手が使用権資産を再評価金額で測定する場合には、その原資産が属する有形固定資産の種類に係るすべての使用権資産を再評価しなければならない。

- 22 借手が使用権資産を第 21 項に従って再評価する場合には、報告期間末において当該資産の帳簿価額が公正価値と大きく異ならない程度に定期的に再評価を行わなければならない。
- 23 借手が使用権資産を第 21 項に従って再評価する場合には、再評価による利得及び損失をIAS第 38 号に従って包括利益計算書に認識しなければならない。
- 24 借手は各報告日において、使用権資産が減損しているかどうかの判定にIAS第 36 号「資産の減損」を適用し、減損損失があればIAS第 36 号に従って認識しなければならない。

(5) 表示

借手は、財政状態計算書において、使用権資産を有形固定資産（または投資不動産）として、かつ、他の所有している有形固定資産とは区別して表示し、リース料支払債務を他の金融負債と区別して表示する（第 25 項）。

両審議会は、使用権資産を有形固定資産に分類することにより、借手が原資産をどのように使用しているかについて、無形資産に分類した場合より良い情報が提供されると考えている（BC143項）。また、両審議会は、使用権資産と所有資産には重要な違いが存在すると考えている（BC144項）。

両審議会は、リース料支払債務は、対応する資産に結び付いた負債の種類として固有のものであり、リース料支払債務を区別して表示することにより、財務諸表の利用者に、企業がリース契約を使用する範囲を理解するうえで重要な情報が提供され、リース料支払債務と使用権資産の関係が明らかにされることになると考えている（BC145項）。

借手は、包括利益計算書において、使用権資産の償却費及びリース料支払債務に係る利息費用を認識するが、純損益または注記のいずれかで、他の償却費及び利息費用とは区別して表示しなければならない（第 26 項）。

両審議会は、ほとんどの場合、リースに関係する費用を明示するには、注記での開示で十分であると考えている（企業の財務業績を理解するうえで目的適格的であると思われる場合はそれらの項目を純損益に表示）（BC146項）。

リースから生じる借入金の現金返済額及び利息費用は、使用権資産を取得するための財務活動の一部として発生したリース負債から生じることから、借手は、キャッシュ・フロー計算書において、リースに関する現金支払を財務活動として、他の財務キャッシュ・フローとは区別して表示しなければならない（第 27 項、BC147 項）。

- 25 借手は財政状態計算書に次の項目を表示しなければならない。
 - (a) リース料支払債務を他の金融負債と区別して表示する。
 - (b) 使用権資産を有形固定資産または投資不動産の中の有形資産であるかのように、借手がリースしていない資産とは区別して表示する。
- 26 借手は、使用権資産の償却費及びリース料支払債務に係る利息費用を純損益または注記のいずれかで、他の償却費及び利息費用とは区別して表示しなければならない。
- 27 借手は、リースに関する現金支払をキャッシュ・フロー計算書において財務活動として、他の財務キャッシュ・フローとは区別して表示しなければならない。

3. 貸手の会計処理

(1) 会計モデルの選択

貸手は、リース期間中またはリース期間後に貸手が原資産に伴う重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保しているかどうかに基づき、リースの契約締結日に、適用する会計モデルを選択する（第 28 項、B22 項から B27 項）。

貸手が原資産に関連する重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保している場合にはそのリースに履行義務アプローチを適用し、留保していない場合にはそのリースに認識中止アプローチを適用して会計処理する。なお、リースの契約締結日後に貸手の会計処理のアプローチを変更することは認められない（第 29 項）。

両審議会は、貸手の会計処理に単一のアプローチを採用することは、それぞれの貸手ごとに事業モデルの経済実態に違いがあることから、すべてのリースについては適切としないと考えている（BC25 項）。

両審議会は、貸手が予想リース期間中または予想リース期間後の原資産に伴う重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保している場合、原資産のすべてまたは一部の認識を中止するアプローチを適用することは不適切であると考え、反対に、貸手が予想リース期間中または予想リース期間後の原資産に伴う重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保していない場合、原資産全体を引き続き認識することは不適切であると考えている（BC26 項）。

ほとんどの場合、企業の事業モデルにより、認識中止アプローチまたは履行義務アプローチがどのような場合に適切となるかが示されることになる（BC27 項）。

28 貸手は、リースの契約締結日に、貸手が次のいずれかの期間の原資産に伴う重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保しているかどうかに基づき、リースを履行義務アプローチと認識中止アプローチのいずれかで会計処理するのかを検討しなければならない（B22 項から B27 項参照）。

(a) 予想リース期間中

(b) 予想リース期間後（原資産の再リースまたは売却により重要なリターンを生み出す期待または能力があることによって）

29 貸手が原資産に関連する重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保している場合には、貸手はそのリースに履行義務アプローチを適用しなければならない。貸手が原資産に関連する重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保していない場合には、貸手はそのリースに認識中止アプローチを適用しなければならない。貸手はリースの契約締結日後に貸手の会計処理のアプローチを変更してはならない。

B22 貸手は、現在のリースに関する予想リース期間中に原資産に伴う重要なリスクまたは便益へのエクスポージャーを留保しているかどうかを評価する際に、次の要因を考慮しなければならない。

(a) リース期間中の重要な変動リース料のうち、原資産の使用または業績に基づくもの

(b) リースの延長または解約のオプション

(c) 現在のリースにおいて提供されている重要な区別できないサービス

B23 重要な区別できないサービスの存在により、そのサービスが提供されないことを理由に

借手が当該リースを早期に解約するという重要なリスクに貸手が晒される場合がある。借手が当該リースを早期に解約するリスクが重要な場合には、貸手はリース期間中において原資産に伴う重要なリスクまたは便益に晒されている可能性が高い。

B24 貸手は、現在のリースに関する予想リース期間後に原資産に伴う重要なリスクまたは便益へのエクスポージャーを留保しているかどうかを評価する際に、次の要因を考慮しなければならない。

(a) リース期間の長さが原資産の残存耐用年数との関係で重要でないかどうか

(b) リース期間の終了時に原資産の価値の重要な変動が予想されるかどうか。その評価を行う際に、貸手は次のことを考慮しなければならない。

(i) リース期間の終了時の原資産の現在価値

(ii) 残価保証（関連のない第三者が提供するものを含む）がリスクまたは便益に対する貸手のエクスポージャーに与える可能性のある影響

B25 一般に、残価保証は下方リスクに対する貸手のエクスポージャーを減少させるが、リースの終了時における原資産の予想価値の増加による便益を得る可能性を貸手に与える場合がある。

B26 1つ以上の兆候の存在は、貸手が原資産に伴う重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保しているかどうかを判定する際に、決定的なものではない。

B27 貸手は、現在のリースに関する予想リース期間中に原資産に伴う重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保しているかどうかを評価する際に、借手の相手方の信用リスクに関するリスクを考慮してはならない。

BC27 ほとんどの場合、企業の事業モデルにより、次のように、認識中止アプローチまたは履行義務アプローチがどのような場合に適切となるかが示されることになる。

(a) 企業の事業モデルが主にファイナンスの提供である場合、当該事業の利益は利息収益によるものであり、事業に伴う主なリスクは信用リスクであることから、認識中止アプローチが適切となる可能性が高い。

(b) 企業の事業モデルが、原資産をその耐用年数にわたり複数の借手にリースするか、リースの終了後に当該資産を使用または売却するかして、当該原資産を積極運用することによりリターンを創出することである場合、履行義務アプローチが適切となる可能性が高い。貸手はまた、原資産の使用量または業績に応じた支払いを受領することにより、リース期間中に変動するリターンを生み出す場合もある。そのような事業モデルでは、主なリスクは資産リスクとなる。

(2) 資産及び負債の認識及び測定

【履行義務アプローチ】

履行義務アプローチのもとでは、原資産を貸手の経済的資源とみなし、リース契約において、貸手にリース料を受け取る権利という新たな資産（リース料受取債権）と原資産をリース期間にわたって使用することを借手に認めるという義務を表す新たな負債（履行義務）が生じる。リースから生じる当該資産及び負債は、原資産とは別のものであり、貸手が、借手からのリース料受取債権と引換えに、原資産をリース期間にわたり使用する権利を借手に与える場合、貸手は原資産の支配を失うことはなく、したがって、引き続き財政状態計算書において、原資産を認識することとなる。(BC16項)

原資産を使用することを借手に認める義務は、将来の経済的便益が貸手から流出する結果となり、過去の事象から発生した貸手の現在の債務であるため、当該義務は両審議会の

負債の定義を満たしている（BC17 項）。

貸手は、類似資産の価格または利用可能性が変化したり、その他の経済的要因が変化したりしても、リース期間全体にわたり原資産を使用することを借手に認めることを確約する。貸手は、借手に原資産の使用権を移転する結果、無条件のリース料受取債権を獲得し、その無条件の権利は、過去の事象の結果として貸手が支配し、将来の経済的便益が貸手へ流入することが期待される資源であることから、資産の定義を満たしている（BC17 項）。

貸手は、リースの開始日に、リース料受取債権とリース負債を認識する。原資産の認識は中止してはならない。（第 30 項）。

リース料受取債権は、リースの契約締結日に貸手が借手に課している利子率（※5、B12 項、B13 項）で割り引いたリース料の現在価値に貸手に発生した当初直接費用（※2、B14 項・B15 項参照）との合計額で測定し、リース負債はリース料の現在価値（注）で測定する（第 33 項）。

| | |
|----------|------------------|
| 原資産 | 取得価額（*） |
| リース料受取債権 | リース料の現在価値＋当初直接費用 |
| リース負債 | リース料の現在価値（注） |

（*）リースの原資産はリース ED の適用範囲に含まれないため、他の IFRS に従って測定・認識する。

（注）第 33 項(b)では、リース負債を「リース料受取債権の金額」で測定するとなっているが、「リース料の現在価値」で測定の誤りであると思われる（BC100 項参照）。

- 30 貸手は、リースの開始日に、財政状態計算書においてリース料受取債権及びリース負債を認識しなければならない。貸手は、原資産の認識を中止してはならない。
- 33 貸手は、リースの契約締結日に次のような測定を行わなければならない。
- (a) リース料受取債権を貸手が借手に課している利子率（B12 項参照）で割り引いたリース料の現在価値（第 34 項から第 36 項参照）と、貸手に発生した当初直接費用（B14 項及び B15 項参照）との合計額で測定する。
 - (b) リース負債をリース料受取債権の金額で測定する。

※5 貸手が借手に課している利子率

取引の性質とともに、リース料、リース期間及び変動リース料などのリース固有の条件を考慮に入れた割引率（付録 A）。

- B12 貸手にとってのリース料の現在価値を算定するのに用いる割引率は、貸手が借手に課している利子率である。貸手が借手に課している利子率は、例えば、借手の追加借入利子率、リースに内在している利子率（すなわち、キャッシュ・フローの現在価値とリース終了時の原資産の残存価値の現在価値との合計が、原資産の公正価値と等しくなる利子率）または、不動産リースについては、当該不動産の利回りである可能性がある。
- B13 借手の追加借入利子率及び貸手が借手に課している利子率は、取引の性質とリースの具体的な条件を反映する。ここでの条件とは、例えば、リース料、リース期間、予想変動リース料、期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額、リース期間終了時の原資産の予想価値並びにリース期間中及び終了時に原資産に付されている保全措置などである。

【認識中止アプローチ】

認識中止アプローチでは、リースの開始日時時点で、貸手がリース期間中またはリース期間後の原資産に伴う経済的便益を借手に移転したとみなし、貸手は、それと交換に借手から無条件のリース料受取債権を得る（BC19 項）。

したがって貸手は、リースの開始日に、リース料受取債権を認識する（第 46 項）。リース料受取債権は、リースの契約締結日に貸手が借手に課している利子率（※5 参照）で割り引いたリース料の現在価値に貸手に発生した当初直接費用（※2、B14 項・B15 項参照）との合計額で測定する（第 49 項）。

また貸手は、借手に移転した権利に関連する原資産の認識を中止し、残りの経済的便益（原資産に対する貸手の残存持分）を残存資産として分類する（BC19 項）。すなわち、貸手は、リースの開始日に、原資産の帳簿価額のうちリース期間中に原資産を使用する借手の権利を表す部分の認識を中止し、原資産の帳簿価額のうち、貸手が留保している原資産に対する権利を表す部分を残存資産として組み替える（第 46 項）。

貸手は、リースの契約締結日現在の原資産の帳簿価額を移転された権利の公正価値と貸手により留保されている権利の公正価値との比率で配分することにより、認識を中止する金額と残存資産の当初の帳簿価額を算定しなければならない。貸手が認識を中止する金額は、以下の算式により算定する。（第 50 項）

| | |
|-----------------|----------------------------|
| リース料受取債権 | リース料の現在価値＋当初直接費用 |
| 残存資産 | 貸手が留保している原資産に対する権利を表す金額（注） |

（注）原資産の帳簿価額から貸手が認識を中止した金額を控除した額

$$\text{原資産の認識中止額} = \text{原資産の帳簿価額} \times \frac{\text{リース料受取債権の公正価値}}{\text{原資産の公正価値}}$$

- 46 貸手は、リースの開始日に、次のことを行わなければならない。
- (a) リース料受取債権を財政状態計算書に認識する。
 - (b) 原資産の帳簿価額のうち、リース期間中に原資産を使用する借手の権利を表す部分について、財政状態計算書から認識を中止する（第 50 項参照）。
 - (c) 原資産の帳簿価額のうち、貸手が留保している原資産に対する権利を表す部分を残存資産として組み替える（第 50 項参照）。
- 49 貸手は、リースの契約締結日に、次のような測定を行わなければならない。
- (a) リース料受取債権を貸手が借手に課している利子率（B12 項参照）で割り引いたリース料の現在価値（第 51 項から第 53 項参照）と、貸手に発生した当初直接費用（B14 項及び B15 項参照）との合計額で測定する。
 - (b) 残存資産を原資産の帳簿価額の配分後の金額で測定する（第 50 項参照）。
- 50 貸手は、リースの契約締結日現在の原資産の帳簿価額を配分することにより、認識を中止する金額と残存資産の当初の帳簿価額を算定しなければならない。その配分は、移転された権利の公正価値と貸手により留保されている権利の公正価値との比率で配分することにより行う。したがって、貸手が認識を中止する金額は、原資産の帳簿価額にリース料受取債権の公正価値を原資産の公正価値で除した比率を乗じた金額である（すべて、リースの契約締結日現在で算定する）。

（参考：B30 項・設例 5 より作成）

リース開始日の機械の公正価値： CU7,000（※）

| | |
|----------------------|--|
| リース開始日の機械の帳簿価額： | CU5,000 (※) |
| 機械の耐用年数： | 10年 |
| リース期間： | 8年 |
| 年間リース料： | CU1,000 (年1回後払い) |
| 貸手が借手に課している利率： | 8% |
| リース料受取債権(リース料の現在価値)： | CU5,747 |
| 原資産の認識中止額： | CU4,105 (=CU5,000×(CU5,747÷CU7,000) (※)) |
| 残存資産の帳簿価額： | CU895 (=CU5,000 - CU4,105) |

※この設例は、製造業者/販売業者が行うリースのように、帳簿価額と公正価値（販売価額）との差額があるケースである。

また、認識中止アプローチでは、貸手の履行義務（使用权資産を借手に引き渡す義務）はリースの開始日に充足されるため、公開草案「顧客との契約から生じる収益」の提案と整合的に、貸手は、リースの開始日にリースの財務要素に起因しないリース収益を認識できる（BC20項）。

したがって、貸手は、リースの開始日において、リース料の現在価値を表すリース収益及び原資産のうちリースの開始日に認識を中止した部分の原価を示すリース費用を認識する（第47項(a)）。

上記設例では以下のとおりとなる。

リース開始日のリース収益：CU5,747

リース開始日の売上原価：CU4,105

47 貸手は次の項目を純損益に認識しなければならない。

(a) リース料の現在価値を表すリース収益及び原資産のうちリースの開始日に認識を中止した部分の原価を示すリース費用

(3) 当初に認識するリース期間及びリース料の現在価値（履行義務アプローチと認識中止アプローチ共通）

借手と同様に貸手においても、延長オプションや解約オプションの影響を考慮に入れて、起こり得るそれぞれの期間の発生確率の見積りを行い、発生可能性が50%超の最長リース期間を決定する（第34項、第51項、B17項）。

貸手は、リースの開始日において、延長オプションまたは解約オプションを考慮した発生可能性が50%超の最長リース期間中における支払リース料の現在価値を認識する（第35項、第52項）。

受取リース料の現在価値は、期待値に基づいて決定した金額（合理的な数の結果に係るキャッシュ・フローの確率加重平均の現在価値）であり、また、受取リース料の現在価値の算定にあたっては、以下の見積金額を含むこととなる（第35項、第52項、B21項）。

- (a) 貸手が信頼性をもって見積ることができる受取変動リース料（※3参照）の見積り。
- (b) 貸手が信頼性をもって見積ることができる残価保証（※4参照）により借手から受け取る金額の見積り（関連のない第三者から提供される残価保証を除く）。
- (c) 期間オプションのペナルティによる借手からの予想受取額の見積り。

借手における取扱いと異なるのは、変動リース料と残価保証について、貸手が信頼性をもって見積ることができる場合に限るとしていることである。これは、借手の行動に左右

される変動リース料を見積ることは貸手にとって困難な場合があるとの見解を考慮し、信頼性に関する懸念に対応するための取扱いである（BC126 項）。残価保証は変動リース料と同じように会計処理することを提案しているため、残価保証についても、貸手が信頼性をもって見積ることができる場合に限るとしている。

34 貸手は、リースの延長または解約のオプションの影響を考慮に入れて、起こり得るそれぞれの期間の発生確率の見積りを行うことにより、リース期間を決定しなければならない（B16 項からB20 項参照）。

35 貸手は、すべての関連性のある情報を用いて、第 34 項に従って決定したリース期間中における期待値に基づく受取リース料の現在価値を算定しなければならない。期待値は、合理的な数の結果に係るキャッシュ・フローの確率加重平均の現在価値である（B21 項参照）。受取リース料の現在価値を算定する際に、貸手は次のものを含めなければならない。

(a) 貸手が信頼性をもって見積ることができる受取変動リース料の見積り。変動リース料が指数またはレートに依存する場合には、貸手は、容易に入手可能な先渡レートまたは指数を用いて予想リース料を算定しなければならない。先渡レートまたは指数が容易に入手可能ではない場合には、貸手は現在のレートまたは指数を用いなければならない。

(b) 貸手が信頼性をもって見積ることができる残価保証により借手から受け取る金額の見積り。関連のない第三者により提供される残価保証はリース料ではない。

(c) 期間オプションのペナルティによる借手からの予想受取額の見積り。

* 上記規定は履行義務アプローチに係る規定であるが、認識中止アプローチに係る規定（第 51 項、第 52 項）も同じ内容である。

なお、購入オプションの行使価格は受取リース料の現在価値の算定には含まず（第 36 項、第 53 項）、行使時に原資産の売買の会計処理を行うこととなる（第 8 項(b)）。

36 リースに含まれている購入オプションの行使価格はリース料ではなく、購入オプションは受取リース料の現在価値の算定には含まれない。（* 認識中止アプローチに係る規定（第 53 項）も同じ）

(4) リース料受取債権、リース負債、残存資産の事後測定

【履行義務アプローチ】

貸手は、リース料受取債権を実効金利法を用いた償却原価で測定し、包括利益計算書において利息収益を認識する（第 31 項、第 37 項）。

「実効金利法」という用語は、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」で定義されているが、リース料受取債権を実効金利法を用いた償却原価で測定する処理は、わが国の現行リース会計基準のファイナンス・リースに適用されている利息法による会計処理と実質的に同様であると考えられる。すなわち、貸手は、各期のリース料受取債権の残高に貸手が借手に課している利子率を乗じて計算した額を利息収益としてリース期間にわたって配分し、受取リース料から利息収益を控除した額を元本回収額として処理する（リース料受取債権を減少する）。

また貸手は、包括利益計算書において、リース負債が充足されたことによるリース収益を認識する（第 31 項）。なお、収益計上にあたっては、残存するリース負債を借手による

原資産の使用のパターンに基づいて算定することとされており、借手による原資産の使用のパターンに基づいて規則的かつ合理的な方法で信頼性をもって算定できない場合には、定額法を用いなければならない（第 37 項 (b)）。

公開草案「顧客との契約から生じる収益」の提案によれば、企業は履行義務を充足した時点で収益を認識することとしている。履行義務アプローチでは、原資産をリース期間にわたり使用することを借手に認める義務を履行義務とみなしている。すなわち、当該履行義務は、貸手が原資産の使用を借手に認めるにつれて、リース期間にわたり継続的に充足されることとなり、したがって、貸手はリース期間にわたり継続的にリース収益を認識することとなる（BC18 項）。

- | |
|---|
| <p>31 貸手は次の項目を純損益に認識しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none">(a) リース料受取債権に係る利息収益（第 37 項(a)参照）(b) リース負債が充足されたことによるリース収益（第 37 項(b)参照）(c) リース負債について、貸手が当該負債を充足した時点の変動リース料の予想金額並びに期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額の見直しにより生じる変動（第 39 項及び第 40 項参照）(d) リース料受取債権に係る減損損失（第 41 項参照） <p>32 貸手は、リース収益が貸手の通常の活動の過程で生じる場合には、それを収益 (revenue) に分類しなければならない。</p> <p>37 リースの開始日後、貸手は次のような測定を行わなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none">(a) リース料受取債権を実効金利法を用いた償却原価で測定する。ただし、第 39 項または第 41 項が適用される場合を除く。(b) 残存するリース負債を借手による原資産の使用のパターンに基づいて算定する。貸手が残存するリース負債を借手による原資産の使用のパターンに基づいて規則的かつ合理的な方法で信頼性をもって算定できない場合には、定額法を用いなければならない。 <p>38 貸手の残存する負債の算定に関する規則的かつ合理的な方法としては、定額法以外では、次のようなものが含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none">(a) アウトプット法。これは、原資産の使用のパターンの基礎を借手が産出した単位数（例えば、引き渡した単位数、契約のマイルストーン、または移転される財またはサービスの総量に対する現在までに移転された財またはサービスの比率の見積り）に置くものである。(b) インプット法。これは、原資産の使用のパターンの基礎をリース期間にわたって費やされると予想される労力に対する、借手が現在までに費やした労力（例えば、機械使用時間）の比率に置くものである。 |
|---|

【認識中止アプローチ】

リース料受取債権の事後測定及び利息収益の認識は履行義務アプローチと同じである（第 47 項、第 54 項）。

残存資産は、リース期間の見直しに伴うリース料受取債権の変動と残存資産の減損が生じている場合を除き、リース期間にわたって見直しを行わない（第 55 項）。

- | |
|------------------------------------|
| <p>47 貸手は次の項目を純損益に認識しなければならない。</p> |
|------------------------------------|

- (a) リース料の現在価値を表すリース収益及び原資産のうちリースの開始日に認識を中止した部分の原価を示すリース費用
 - (b) リース料受取債権に係る利息収益（第 54 項参照）
 - (c) 第 56 項 (a) で要求されるリース期間の見直しによるリース収益及びリース費用
 - (d) リース料受取債権について、第 56 項 (b) で要求されている変動リース料の予想金額並びに期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額の見直しにより生じる変動
 - (e) リース料受取債権または残存資産に係る減損損失（第 58 項及び第 59 項参照）
- 48 貸手は、リース収益とリース費用が貸手の通常の活動の過程で生じる場合には、当該リース収益を収益（revenue）に分類し、当該リース費用を売上原価に分類しなければならない。
- 54 リースの開始日後、貸手は、リース料受取債権を実効金利法を用いた償却原価で測定しなければならない。ただし、第 56 項 (a) または第 58 項が適用される場合を除く。
- 55 貸手は、第 56 項 (a) または第 59 項が適用される場合を除き、残存資産を再測定してはならない。

(5) リース料受取債権の見直し・減損

【履行義務アプローチ】

リース期間の変更、変動リース料の変動など、前報告期間から債権に重要な変動があることを示唆する事実または状況がある場合、貸手は、リース料受取債権を見直す（第 39 項、B20 項）。

リース期間の変更から生じたリース料受取債権の変動に伴い、貸手は、この変動を反映するようにリース負債を修正する（第 39 項(a)）。

変動リース料の予想金額及び残価保証の予想支払額（貸手が信頼性をもって測定できるもの）並びに期間オプションのペナルティの予想支払額の見直しに伴うリース料受取債権の変動については、その変動をリース負債を充足した範囲で（その変動を既に履行された義務に配分する場合）損益として認識し、その変動をリース負債を充足していない範囲で（その変動を未履行の義務に配分する場合）リース負債の簿価を修正する（第 39 項(b)）。

貸手は、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」に従って、リース料受取債権の減損を評価し、減損損失がある場合にはこれを純損益に認識しなければならない（第 41 項）。

- 39 リースの開始日後に、事実または状況により前報告期間からリース料受取債権に重要な変動があることが示唆されている場合には、貸手は、それぞれのリースから生じるリース料受取債権の帳簿価額を見直さなければならない。このような兆候が存在する場合には、貸手は次のように見直しを行わなければならない。
- (a) 第 34 項に従ってリース期間の長さを見直し、リース期間の変更から生じるリース料受取債権の変動を反映するようにリース負債を修正する（B28 項参照）。
 - (b) 第 35 項に従って変動リース料の予想金額並びに残価保証による予想支払額のうち貸手が信頼性をもって測定できるもの及び期間オプションのペナルティの予想支払額を見直す。貸手は、その結果生じるリース料受取債権の変動を次のように認識しなければならない。
 - (i) 関連するリース負債を貸手が充足した範囲で、純損益に認識する。
 - (ii) 関連するリース負債を貸手が充足していない範囲で、リース負債の修正として

認識する。ただし、貸手は、負債をゼロ未満に減額することとなるような変動については、純損益に認識しなければならない。

- 40 貸手はリース料を割り引くのに用いる利子率を変更してはならない。ただし、変動リース料が参照利子率を基礎としている場合に、参照利子率の変動を反映するために行う変更は除く。変動リース料が参照利子率を基礎としている場合には、貸手は、割引率の変動から生じたリース料受取債権の変動を純損益に認識しなければならない。
- 41 貸手は、各報告日において、リース料受取債権が減損しているかどうかの判定にIAS 第39号を適用し、減損損失があれば純損益に認識しなければならない。

- B20 各報告日において、借手または貸手は、認識されているリース料受取債権またはリース料支払債務について、前報告期間以後に重要な変動があることを示唆する新たな事実または状況に基づき、どの結果が発生する可能性が最も高いかについて再検討する。借手及び貸手は、オプションが行使される可能性について異なる情報を有している可能性があり、したがって、どれが最も可能性の高い結果であるかに関して異なる結論に達することもある。

【認識中止アプローチ】

リース期間の変更、変動リース料の変動など、前報告期間から債権に重要な変動があることを示唆する事実または状況がある場合、貸手は、リース料受取債権を見直す（第56項、B20項）。

リース期間の変更から生じたリース料受取債権の変動に伴い、貸手は、残存資産の帳簿価額を修正する（第56項(a)）。

変動リース料の予想金額及び残価保証の予想支払額（貸手が信頼性をもって測定できるもの）並びに期間オプションのペナルティの予想支払額の見直しに伴うリース料受取債権の変動は純損益に認識する（第56項(b)）。

貸手は、IAS 第39号「金融商品：認識及び測定」に従って、リース料受取債権の減損を評価し、減損損失がある場合にはこれを純損益に認識しなければならない（第58項）。また、貸手はIAS 第36号「資産の減損」に従って、残存資産の減損を評価し、減損損失がある場合にはこれを認識しなければならない（第59項）。

- 56 リースの開始日後に、事実または状況により前報告期間からリース料受取債権に重要な変動があることが示唆されている場合には、貸手は、それぞれのリースから生じるリース料受取債権の帳簿価額を見直さなければならない。このような兆候が存在する場合には、貸手は次のように見直しを行わなければならない。
- (a) 第51項に従ってリース期間の長さを見直す。その見直しにより残存資産の変動が生じる場合には、貸手はそれらの変動を認識を中止した権利と残存資産とに第50項に従い配分し、それに従って残存資産の帳簿価額を修正する（B30項参照）。
- (b) 第52項に従って変動リース料の予想金額並びに残価保証による予想支払額のうち貸手が信頼性をもって測定できるもの及び期間オプションのペナルティの予想支払額を見直す。貸手は、その結果生じるリース料受取債権の変動を純損益に認識しなければならない。
- 57 貸手はリース料を割り引くのに用いる利子率を変更してはならない。ただし、変動リース料が参照利子率を基礎としている場合に、参照利子率の変動を反映するために行う変

更は除く。変動リース料が参照利率を基礎としている場合には、貸手は、割引率の変動から生じたリース料受取債権の変動を純損益に認識しなければならない。

58 貸手は、各報告日において、リース料受取債権が減損しているかどうかの判定にIAS 第39号を適用し、減損損失があれば純損益に認識しなければならない。

59 貸手は、各報告日において、残存資産が減損しているかどうかの判定にIAS 第36号を適用し、減損損失があれば純損益に認識しなければならない。

(6) 表示

【履行義務アプローチ】

履行義務アプローチの場合、原資産とリース料受取債権の二重計上の問題を回避するために、結合表示による方式が示されている（BC148項）。すなわち、貸手は、財政状態計算書において、以下のとおり、原資産、リース料受取債権及びリース負債をまとめて表示したうえで、これらの合計を正味リース資産（またはリース負債）として表示する（第42項）。

| | |
|----------------------|--------------|
| 原資産 | × × × |
| リース料受取債権 | × × × |
| リース負債 | <u>× × ×</u> |
| 計（正味リース資産または正味リース負債） | <u>× × ×</u> |

転リース（※6）における中間の貸手は、以下のとおり、原リースによるリース料支払債務を区別して、転リースから生じる資産及び負債を表示する（第43項）。

| | |
|----------------------|--------------|
| 使用権資産（転リースの原資産） | × × × |
| 転リースのリース料受取債権 | × × × |
| リース負債 | <u>× × ×</u> |
| 計（正味リース資産または正味リース負債） | <u>× × ×</u> |
| リース料支払債務 | × × × |

貸手は、包括利益計算書において、リース料受取債権に係る利息収益、リース負債の充足によるリース収益、原資産に係る減価償却費を他の利息収益、収益及び減価償却費と区別して表示する（第44項）。なお、FASBは、利息収益、リース収益及び減価償却費を合計して正味リース収益または正味リース費用として表示することを提案している（BC152項）。

貸手は、キャッシュ・フロー計算書において、リース料の現金受取（リース料受取債権及びリースによる利息収益から生じるキャッシュ・フロー）を営業活動に分類し、他の営業キャッシュ・フローと区別して表示しなければならない（第45項、BC153項）。

42 貸手は次の項目を財政状態計算書上で一緒に表示しなければならない。

- (a) 原資産
- (b) リース料受取債権
- (c) リース負債
- (d) 上記(a)から(c)の合計（正味リース資産または正味リース負債として）

43 中間の貸手は、原リースによるリース料支払債務を転リースから生じる他の資産及び負債と区別して表示するとともに、次の項目を財政状態計算書上で一緒に表示しなければ

ならない (B29 項参照)。

(a) 使用権資産 (これは転リースにおける原資産である)

(b) 転リースによるリース料受取債権

(c) リース負債

(d) 上記(a)から(c)の合計 (正味リース資産または正味リース負債として)

44 貸手は、リース料受取債権に係る利息収益、リース負債の充足により生じるリース収益及び原資産に係る減価償却費を他の利息収益、収益及び減価償却費とは区別して、純損益に表示しなければならない。

45 貸手は、リース料の現金受取をキャッシュ・フロー計算書において営業活動に分類しなければならない。

(a) 貸手が直接法を適用する場合には、それらの現金受取を営業活動からの他のキャッシュ・フローと区別して表示しなければならない。

(b) 貸手が間接法を適用する場合には、リース料受取債権の変動を他の営業債権の変動とは区別して表示しなければならない。

※6 転リース

原資産がもともとの借手 (あるいは「中間の貸手」) によって再び第三者にリースされ、もともとの貸手と借手との間のリース契約 (あるいは「原リース」) は引き続き有効である取引 (付録 A)。

【認識中止アプローチ】

認識中止アプローチの場合、貸手は、財政状態計算書において、リース料受取債権を他の金融資産と区別して表示し、残存資産を有形固定資産の中で他の有形固定資産と区別して表示する (第 60 項)。

転リースにおける中間の貸手は、転リースによるリース料受取債権及び残存資産を区分して表示する (第 60 項)。

貸手は、包括利益計算書において、リース収益及びリース費用を貸手の事業モデルを反映する情報を提供するように表示する。すなわち、貸手の事業モデルが、売却により財からの価値を実現することの代替的手段としてリースを使用している場合 (製造業者及び販売業者の場合) には、リース収益とリース費用を独立の表示科目で表示し、貸手の事業モデルが、金融を提供する目的でリースを用いている場合には、リース収益とリース費用を純額で単一の表示科目で表示しなければならない (第 61 項)。

また、貸手は、包括利益計算書において、リース料受取債権に係る利息収益を他の利息収益と区別して表示する (第 62 項)。

貸手は、キャッシュ・フロー計算書において、リース料の現金受取 (リース料受取債権及びリースによる利息収益から生じるキャッシュ・フロー) を営業活動に分類し、他の営業キャッシュ・フローと区別して表示しなければならない (第 63 項、BC159 項)。

60 貸手は次の項目を財政状態計算書に表示しなければならない。

(a) リース料受取債権を他の金融資産とは区別して表示する (転リースにより生じたリース料受取債権を区分して表示する)。

(b) 残存資産を有形固定資産の中で区別して表示する (転リースにより生じた残存資産を区分して表示する)。

- 61 貸手は、リース収益及びリース費用を純損益において、貸手の事業モデルを反映する情報を提供するように、独立の表示科目または純額で単一の表示科目のいずれかで表示しなければならない。例えば、
- (a) 貸手の事業モデルが、売却により財からの価値を実現することの代替的手段としてリースを使用している場合には、貸手はリース収益とリース費用を独立の表示科目で表示しなければならない。多くの製造業者及び販売業者は資産のリースを資産の売却と同等のものと考えている。それらの貸手は、売却したものとリースしたものによる収益及び費用が整合的に表示されるように、収益と売上原価を表示することとなる。
- (b) 貸手の事業モデルが、金融を提供する目的でリースを用いている場合には、貸手はリース収益とリース費用を純額で単一の表示科目に表示することとなる。
- 62 貸手は、リース料受取債権からの利息収益を他の利息収益とは区別して、純損益に表示しなければならない。
- 63 貸手は、リース料の現金受取をキャッシュ・フロー計算書において営業活動に分類しなければならない。
- (a) 貸手が直接法を適用する場合には、それらの現金受取を営業活動からの他のキャッシュ・フローと区別して表示しなければならない。
- (b) 貸手が間接法を適用する場合には、リース料受取債権の変動を他の営業債権の変動とは区別して表示しなければならない。

4. 短期リース

借手は、短期リース（※7）について、リース料支払債務及び使用权資産を割引前の金額で計上することができる。この場合、リース料はリース期間にわたって純損益に認識することとなる（第64項）。

貸手は、短期リースから生じる資産または負債を財政状態計算書に認識せず、また、原資産の一部の認識を中止しないことができる。この場合、原資産を他のIFRSに従って認識し続けるとともに、リース料をリース期間にわたって純損益に認識することとなる（第65項）。

※7 短期リース

リースの開始日現在で、更新または延長のオプションを含めた最大限の起こり得るリース期間が12か月以内であるリース（付録A）。

- 64 短期リースを有する借手は、リースの契約締結日に、リースごとの選択により、当初測定と事後測定の両方において、(a)リース料支払債務を割引前のリース料の金額で測定し、(b)使用权資産を割引前のリース料の金額に当初直接費用を加えた金額で測定することができる。このような借手は、リース料をリース期間にわたって純損益に認識しなければならない。
- 65 短期リースを有する貸手は、リースの契約締結日に、リースごとの選択により、短期リースから生じる資産または負債を財政状態計算書に認識せず、また、原資産の一部の認識を中止しないことができる。このような貸手は、原資産を他のIFRSに従って認識し続けるとともに、リース料をリース期間にわたって純損益に認識しなければならない。

5. セール・アンド・リースバック

セール・アンド・リースバック取引とは、借手/売手が保有する資産を貸手/買手に売却（セール）し、その後に貸手が当該資産を借手にリース（リースバック）する取引をいう。

(1) 会計処理

セール・アンド・リースバックの会計処理は、次のとおりである。

【借手/売手の会計処理】

借手/売手から貸手/買手への譲渡が売却としての条件を満たす場合、借手/売手は、売却の会計処理を行うとともに、リースについては使用権モデルの会計処理を行う（第 67 項(a)）。

借手/売手から貸手/買手への譲渡が売却としての条件を満たさない場合、借手/売手は、その契約を金融取引として会計処理し、譲渡資産の認識を中止せず、受け取った金額を金融負債として認識する（第 67 項(b)）。

【貸手/買手の会計処理】

借手/売手から貸手/買手への譲渡が購入としての条件を満たす場合、貸手/買手は、購入の会計処理を行うとともに、リースについては履行義務アプローチにより会計処理を行う（第 68 項(a)）。借手/売手の売却後（貸手/買手の購入後）のリースバックは、貸手が予想リース期間中または予想リース期間後の原資産に伴う重要なリスクと便益に対するエクスポージャーを留保している場合にのみリースとして会計処理され、したがって、貸手は、履行義務アプローチを適用することになるとされている（BC166 項）。

借手/売手から貸手/買手への譲渡が購入としての条件を満たさない場合、貸手/買手は、譲渡資産を認識せず、支払額を債権として認識する（第 68 項(b)）。

(2) 売却/購入の判断基準

借手/売手から貸手/買手への譲渡が売却/購入としての条件を満たすかどうかの判断基準は、売買とリースを区別する際に使用する売却の基準（B9 項、B10 項）を用いる（1(5)参照）。加えて、借手/売手が契約の終了時に譲渡資産に伴う僅少でない額のリスク及び便益を移転することを妨げる（すなわち売却とされない）状況例示している（B31 項）。

(3) 公正価値でない場合の取扱い

売却/購入の対価またはリースバックのリース料が公正価値ではない場合、借手/売手は使用権資産の測定及び原資産の処分による利得または損失を修正し、貸手/買手は、原資産の帳簿価額及び履行義務アプローチにより認識しているリース負債を修正する（第 69 項）。

そのような修正を行うことにより、借手と貸手の両方が認識する資産、負債、利得及び損失が過少表示されたり過大表示されたりすることがなくなると考えている（BC167 項）。

66 譲渡人が資産を他の当事者に譲渡して、当該資産を当該他の当事者からリースバックする場合には、譲渡人と譲受人の両者とも、その譲渡契約及びリース契約を両契約が次のいずれかに該当する場合には、第 67 項から第 69 項に従って会計処理しなければならない。

- (a) 同時またはそれに近い時期に締結されている。
- (b) 単一の経済的目的をもってパッケージとして交渉されている。
- (c) 同時にまたは連続して実行される。

67 譲渡人は、第 66 項の規準に該当する取引を次のように会計処理しなければならない。

- (a) その譲渡が売却としての条件を満たす場合（B9 項、B10 項及び B31 項参照）には、

譲渡人はその売却を該当する IFRS に従って会計処理するとともに、リースを第 10 項から第 27 項に従って会計処理しなければならない。

- (b) その譲渡が売却としての条件を満たさない場合には、譲渡人はその契約を金融取引として会計処理しなければならない。譲渡人は、譲渡資産の認識を中止してはならず、受け取った金額をすべて金融負債として認識しなければならない。
- 68 譲受人は、第 66 項の規準に該当する取引を次のように会計処理しなければならない。
- (a) その譲渡が購入としての条件を満たす場合 (B9 項、B10 項及び B31 項参照) には、譲受人はその購入を該当する IFRS に従って会計処理するとともに、リースを履行義務アプローチにより会計処理しなければならない (第 30 項から第 45 項参照)。
- (b) その譲渡が購入としての条件を満たさない場合には、譲受人は譲渡資産を認識してはならない。譲受人は、支払額を該当する IFRS に従って債権として認識しなければならない。
- 69 購入もしくは売却の対価またはリースバックで定められたリース料が公正価値ではない場合には、次のように処理しなければならない。
- (a) 譲渡人は次のような修正を行わなければならない。
- (i) 使用権資産の測定を当該資産に係るリース料に関する現在の市場レートを反映するように修正する。
- (ii) 原資産の処分による利得または損失をリースで定められた条件に基づくリース料の現在価値と、現在の市場レートに基づくリース料の現在価値との間の差異について修正する。
- (b) 譲受人は、原資産の帳簿価額及び履行義務アプローチにより認識しているリース負債を当該リースに係るリース料に関する現在の市場レートを反映するように修正する。

B31 企業は、譲渡契約とリース契約の影響を一緒に考慮して、譲渡資産が購入または売却されているかどうかを B9 項及び B10 項に従って評価する。さらに、こうしたセール・アンド・リースバック取引は、他の取引では一般的に発生しない条件を有している場合もあり、譲渡が購入または売却の条件を満たさないこととなる場合がある。例えば、次のような状況は、通常、売手/借手が契約の終了時に譲渡資産に伴う僅少でない額のリスク及び便益を移転することを妨げるものであり、購入または売却とはならない。

- (a) 売手/借手が、当該資産を買戻し時の公正価値ではない金額で買い戻す義務もしくはオプションを有しているか、または買手/貸手が売手/借手に資産の買戻しを強制できる。
- (b) 売手/借手が、買手/貸手の投資または当該投資に係るリターンを保証している。
- (c) 売手/借手が、買手/貸手に残価保証を提供している。
- (d) 売手/借手が、買手/貸手にノンリコースの融資を提供している。
- (e) 売手/借手が、当該資産に係る既存の負債を返済する義務を留保している。
- (f) 売手/借手が、買手/貸手のために担保を提供する (譲渡資産以外) か、または買手/貸手の債務を保証している。
- (g) 売手/借手の支払賃料が、買手/貸手の将来の営業活動に関する何らかの事前に決定されたか、または決定可能な水準に左右される。
- (h) 売手/借手が、譲渡資産を買手/貸手からリースせずに、資産価値の向上を伴う売却とリースバックの取引を行っている。

- (i) 買手/貸手が、資産の価値の増加相当分を売手/借手と分け合う義務を有している。
- (j) 売手/借手が、買手/貸手の将来の利益または譲渡資産の価値の増加に参加することを認めるその他の条項または状況が存在している。例えば、売手/借手が買手/貸手に対する重要な持分を所有しているか、または取得するオプションを有している場合。

6. 開示

企業は、リースから生じた財政状態計算書上の金額を識別し、説明する情報、リースから生じるキャッシュ・フロー金額、時期及び不確実性に関する情報を開示しなければならない（第 70 項）。

具体的には、オプション、変動リース料、残価保証などリース契約の内容、貸手の会計モデルの決定に関する情報（第 73 項(a)、第 78 項）、リースの契約締結日と開始日との間に生じた権利及び義務（第 73 項(b)）、重要な転リース（第 74 項）、短期リース（第 75 項）、セール・アンド・リースバック取引（第 76 項）、期首残高と期末残高の調整表（第 77 項、第 80 項）、認識中止アプローチの場合の残存資産（第 81 項）、重要なサービス義務（第 82 項）、仮定及び見積り（第 83 項）、リスクに関する情報（第 84 項）、満期分析（第 85 項、第 86 項）などである。

- 70 企業は、次のような定量的及び定性的情報を開示しなければならない。
 - (a) リースから生じた財政状態計算書に認識されている金額を識別し、説明する。
 - (b) リースがどのように、企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に影響する可能性があるかを記述する。
- 71 企業は、第 73 項から第 86 項の開示要求を満たすために、必要なレベルの詳細さと、さまざまな要求のそれぞれをどの程度強調すべきかを検討しなければならない。企業は、大量の瑣末な詳細の記載や性質の異なる項目の合算によって有用な情報が隠されてしまうことがないように、開示を集約または分解しなければならない。
- 72 本基準及び他の基準で要求されている開示が第 70 項の目的を満たさない場合には、企業は、その目的を果たすために必要な追加的な情報を開示しなければならない。

財務諸表上の金額を識別し説明する情報

- 73 企業は次の事項を開示しなければならない。
 - (a) そのリース契約の内容（次の事項を含む）
 - (i) それらのリース契約の一般的な記述
 - (ii) 変動リース料の算定基礎及び算定条件
 - (iii) オプション（更新または解約オプションを含む）の存在及び条件。借手は、オプションのうち使用権資産の一部として認識されているもの及び認識されていないものに関する記述的な開示を提供しなければならない。
 - (iv) 借手が原資産を購入できるオプションの存在及び主要な条件
 - (v) 償却方法に係る仮定及び判断並びに当該仮定及び判断の変更に関する情報
 - (vi) 残価保証の存在及び条件
 - (vii) 報告期間中に発生し、使用権資産またはリース料受取債権の測定に含められた当初直接費用
 - (viii) リース契約により課されている制約（配当、追加借入及び追加的なリースに係る制限など）

(b) まだ開始していないリースの主要な条件に関する情報（当該リースが企業にとって重要な権利及び義務を創出する場合）

- 74 企業は第 73 項に従って提供される情報に含まれている重要な転リースの性質及び金額を識別しなければならない。
- 75 短期リースを第 64 項及び第 65 項に従って会計処理している企業は、その旨とともに、借手については、当該短期リースについて財政状態計算書に認識している金額を開示しなければならない。
- 76 セール・アンド・リースバック取引を行っている借手は、その旨を開示するとともに、当該取引の契約条件を開示し、当該取引から生じた利得または損失を資産の他の処分による利得または損失とは区別して識別しなければならない。
- 77 借手は、使用权資産及びリース料支払債務の期首残高と期末残高との調整表を原資産の種類別に分解して、開示しなければならない。その調整表は、期間中のリース料現金支払総額を区分して示さなければならない。
- 78 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を適用すべきかの決定に際して用いた原資産についてのリスクまたは便益に対するエクスポージャーに関する情報を開示しなければならない。
- 79 貸手は、履行義務アプローチを適用しているリースから生じた減損損失を認識中止アプローチを適用しているリースから生じたものとは区別して、開示しなければならない。
- 80 貸手は、次のそれぞれについて期首残高と期末残高の調整表を開示しなければならない。

(a) リース料受取債権

(b) 履行義務アプローチを適用しているリースから生じたリース負債

(c) 認識中止アプローチを適用しているリースから生じた残存資産

- 81 貸手は、認識中止アプローチを適用しているリースから生じた残存資産の種類ごとの性質及び金額に関する情報を開示しなければならない。
- 82 貸手は、リースに関連した重要なサービス義務の内容に関する情報を開示しなければならない。

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する情報

- 83 企業は、リース料の現在価値を算定する際に用いた更新オプション、変動リース料、期間オプションのペナルティ、残価保証及び割引率に関する重要な仮定及び判断、並びにその仮定及び判断の変更に関する情報を開示しなければならない。
- 84 第 85 項及び第 86 項に示す場合を除いて、企業は、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」の第 31 項から第 42 項で要求されているリースから生じるリスクに関する情報を開示しなければならない。
- 85 IFRS 第 7 号の第 39 項 (a) 及び (b) で要求されている満期分析に代えて、借手は、リース料支払債務の満期分析の開示を最初の 5 年間については 1 年ごとに、残りの期間については合計金額で、割引前のキャッシュ・フローを示して行わなければならない。この満期分析は、リースで定められた最小限の義務（すなわち、変動リース料並びに期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額を除く）と、財政状態計算書に認識されている金額とを区別しなければならない。
- 86 IFRS 第 7 号の第 37 項 (a) で要求されている満期分析に代えて、貸手は、リース料受取債権の満期分析の開示を最初の 5 年間については 1 年ごとに、残りの期間については合計金額で、割引前のキャッシュ・フローを示して、行わなければならない。この満期分析は、リースで定められた最小限の受取金額に起因するキャッシュ・フロー（すなわち、

変動リース料並びに期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想受取額を除く)と、財政状態計算書に認識されている金額とを区別しなければならない。

7. 経過措置

(1) 借手の経過措置

借手は、当初の適用日において、残存するすべてのリースについて、当初適用日現在の借手の追加借入利率で割り引いた残存リース料の現在価値でリース料支払債務と使用権資産を認識する。なお、使用権資産の認識にあたっては、減損を反映するために必要な修正があれば行うこととされている(第90項)。また、リース料がリース期間にわたり不均等な場合には、借手は当初適用日に認識した使用権資産を、認識した前払又は未払のリース料金額分だけ修正しなければならないとされている(第91項)。

ただし、オプション、変動リース料、期間オプションのペナルティ、残価保証を有しないファイナンス・リースについては、IAS17によるリース資産及び負債を帳簿価額とする(第92項)。

(2) 貸手の経過措置

貸手は、当初の適用日において、残存するすべてのリースについて、リース契約締結日に算定したリースで課されている利率で割り引いた残存リース料の現在価値でリース料受取債権を認識する。なお、減損を反映するために必要な修正があれば行う(第94項(a)、第95項(a))。

履行義務アプローチの場合はリース料受取債権と同額でリース負債を認識する(第94項(b))。また、現行基準のもとで認識を中止した原資産を減価償却後の原価(ただし、減損及び再評価を反映させるために必要な修正があれば行った上)で再計上する(第94項(c))。認識中止アプローチの場合、残存資産を当初の適用日現在で算定した公正価値で認識する(第95項(b))。

88 第88項から第96項の経過措置の目的上、当初適用日は、企業が本基準〔案〕を適用する最初の財務諸表に表示される最初の比較期間の期首である。企業は、当初適用日に残存している本基準〔案〕の範囲内のすべての契約の認識及び測定を第90項から第96項に示す簡便的な遡及アプローチを用いて行わなければならない。

89 企業は、表示される最も古い過去の期間に係る、影響を受ける資本の各内訳項目の期首残高、及び表示される過去の各期間に係るその他の比較金額を表示される最も古い期間の期首から新しい会計方針が適用されていたかのように修正しなければならない。

借手

90 第91項から第93項が適用される場合を除き、借手は、当初適用日現在で次のことを行わなければならない。

(a) 残存するリースのそれぞれについてリース料支払債務を認識し、当初適用日現在の借手の追加借入利率で割り引いた残存リース料の現在価値で測定する。

(b) 残存するリースのそれぞれについて使用権資産を認識し、関連するリース料支払債務の金額で測定する。ただし、減損を反映するために必要な修正があれば行う。

91 リース料がリース期間にわたり不均等な場合には、借手は、当初適用日に認識した使用権資産を認識した前払または未払のリース料の金額の分だけ修正しなければならない。

92 IAS第17号「リース」に従ってファイナンス・リースに分類されていたリースのうち、

オプション、変動リース料、期間オプションのペナルティまたは残価保証がないものについては、当初適用日の使用权資産及びリース料支払債務の帳簿価額は、当該基準によるリース資産及び負債の帳簿価額としなければならない。

- 93 借手が第 64 項に従って会計処理する短期リースのそれぞれについて、借手は、当初適用日現在でリース料支払債務を認識し、割引前の残存するリース料の金額で測定する。さらに、使用权資産を認識し、認識した負債の金額で測定する。

貸手：履行義務アプローチ

- 94 貸手は、当初適用日に次のことを行わなければならない。
- (a) 残存するリースのそれぞれについてリース料受取債権を認識し、リースの契約締結日に算定したリースで課されている利子率で割り引いた残存リース料の現在価値で測定する。ただし、減損を反映するために必要な修正があれば行う。
 - (b) 残存するリースのそれぞれについてリース負債を認識し、関連するリース料受取債権の金額で測定する。
 - (c) 従前に認識を中止した原資産を当該資産の認識を中止していなかったかのように算定した減価償却後の原価で再計上する。ただし、減損及び再評価を反映するために必要な修正があれば行う。

貸手：認識中止アプローチ

- 95 貸手は、当初適用日に次のことを行わなければならない。
- (a) 残存するリースのそれぞれについてリース料受取債権を認識し、リースの契約締結日に算定したリースで課されている利子率で割り引いた残りのリース料の現在価値で測定する。ただし、減損を反映するために必要な修正があれば行う。
 - (b) 残存資産を当初適用日現在で算定した公正価値で認識する。

開示

- 96 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」で要求されている経過的な開示を提供しなければならない。ただし、修正後の基本的及び希薄化後 1 株当たり利益の開示は要しない。

以上