

Applying IFRS

リース新基準が具体化

2015年4月



EY

Building a better
working world

目次

概要.....	5
1. リースの識別	7
1.1 適用範囲及び適用除外	7
1.2 リースの定義.....	7
1.3 解約可能リース	12
1.4 短期リース.....	12
1.5 少額資産リース	13
1.6 リース構成要素と非リース構成要素の識別及び区別、ならびに契約対価の配分	14
1.7 リース契約の条件変更.....	16
1.8 契約の結合	17
1.9 ポートフォリオ・アプローチ	17
2 主要な概念.....	18
2.1 リース開始日と締結日	18
2.2 リース期間.....	18
2.3 リース料総額.....	19
2.4 割引率	23
2.5 初期直接コスト	24
2.6 経済的耐用年数	25
2.7 原資産の公正価値.....	25
3. リースの分類	26
3.1 相互に関連した複数の資産を使用する権利を伴うリースの構成要素	27
3.2 リースの分類に含まれる残価保証	27
3.3 再評価	27
4. 借手の会計処理	28
4.1 当初認識及び測定	28
4.2 事後測定.....	28
4.3 借手に関するその他の事項.....	30
4.4 表示	32
4.5 開示	32
5. 貸手の会計処理	34
5.1 ファイナンス・リース	34
5.2 オペレーティング・リース.....	36
5.3 表示	37

5.4 開示	37
6. その他の検討事項	40
6.1 サブリース	40
6.2 企業結合	41
6.3 セール・アンド・リースバック取引	43
7. 発効日及び経過措置	46
7.1 発効日	46
7.2 経過措置	46
付録 A: 借手と貸手の再評価に関する定めの概要	49
付録 B: IFRS と US GAAP の主な相違点	50

重要ポイント

- ▶ IASB 及び FASB は、新たなリース基準に関する再審議をほぼ完了した。当該基準が公表されると、借手はほとんどのリースに関して資産及び負債を認識することが求められる。
- ▶ IFRS を適用している借手は、すべてのリースに関して単一の認識及び測定モデルを適用することになる。ただし、一部に免除規定が設けられている。
- ▶ IFRS を適用している貸手は、IAS 第 17 号の原則を用いてリースを分類することになる。すなわち、貸手の会計処理は基本的には変わらない。
- ▶ 両審議会は借手に関し、リースの分類、認識及び測定、ならびに表示について異なる決定をしている。これらの違いにより、類似の取引であっても、IFRS と US GAAP で異なる会計処理になる場合がある。
- ▶ 両審議会は、新基準を公表する前に発効日を定めることになる。新基準の公表は、2015 年第 4 四半期に予定されている。

概要

国際会計基準審議会 (IASB) 及び米国財務会計基準審議会 (FASB) (以下、両審議会) は、新たなリース基準に関する再審議をほぼ完了した。この新たな基準により、リースの会計処理は大きく変更され、企業の資金調達や事業活動に重大な影響が及ぶ可能性がある。

新基準は、資産をリースするか、購入するかに関する企業の決定に影響を及ぼす可能性がある。

IASB 及び FASB が公表を予定している新たな基準により、借手は、ほとんどのリースに関して貸借対照表にリース負債と対応する使用権資産を認識することになる。一方で、貸手の会計処理は、既に IFRS を適用している企業であれば、基本的に変更はない。この新たな基準には、2013 年公開草案 (以下、2013 年 ED) に対して関係者から両審議会に寄せられたフィードバックが織り込まれている。¹

IASB が公表を予定している新たな基準書 (以下、新基準) では、IAS 第 17 号「リース」と同様に、貸手はほとんどのリースを 2 タイプに分類することになる。両審議会は、これまでの再審議において、これらの 2 タイプのリースをタイプ A リース及びタイプ B リースと呼んでいた。しかし、IASB が IAS 第 17 号の原則と会計処理を基本的に維持することを決定したことから、本稿では貸手に係る IASB の 2 タイプのリースを、IAS 第 17 号と同様に、ファイナンス・リース及びオペレーティング・リースと記載している。

借手は、認識されるすべてのリースについて単一のモデルを適用することになる。ただし、少額資産リース及びリース期間が 12 カ月以内のリースに関しては、認識及び測定を行わないことを選択できる。一方、FASB が公表を予定している基準書では、借手及び貸手の両方が、IAS 第 17 号と同様の原則を用いて、ほとんどのリースをタイプ A リース (通常、現行基準のファイナンス・リース、もしくは販売型直接金融リース) 又はタイプ B リース (通常、現行基準のオペレーティング・リース) に分類することになる。

IASB と FASB いずれの基準においても、リースの分類により、貸手がリース収益を、いつ、どのように認識するか、また、どのような資産を計上するかが決まる。FASB の新基準では、リースの分類により、借手がリース費用を、いつ、どのように認識するかも決まることになる。

一般的に、貸手の純損益への認識パターンは従来からの基準からの変更はないと想定されている。一方の借手は、損益計算書において利息及び償却費がそれぞれ別個に認識されることになる。

さらに借手の場合には、リース関連資産及び負債が認識されるため、企業の財務報告や事業活動に以下のような重大な影響が生じる可能性がある。

- ▶ 貸借対照表に関する主要な指標が変化する。
- ▶ 財務制限条項及び借入限度額が影響を受ける。
- ▶ 重要な資産をリースするか又は購入するかに関する意思決定に影響を与える。

IASB は現時点では発効日に関する審議を行っていないが、新基準を起草する過程において、議論する予定である。現在のスケジュールを踏まえると、発効日は 2018 年 1 月 1 日以降になる可能性が高い。

¹ IASB のウェブサイトに掲載されている公開草案「リース」を参照されたい。

新基準を適用する場合には、「完全遡及適用アプローチ」又は「修正遡及適用アプローチ」のいずれかを用いることになる。修正遡及適用アプローチに基づいた場合、借手は、以前はオペレーティング・リースに分類されていたリースに関し、比較対象期間の修正再表示を行わずに、新基準の適用開始に伴う累積的影響額を、適用開始日時点で利益剰余金(又は資本のその他の構成要素)への期首残高の調整として認識する。なお、新基準の適用開始日時点で存在するファイナンス・リースに関しては、借手も貸手もその会計処理を変更することはない。また、貸手に関しては、現行基準においてオペレーティング・リースに分類されていたリースの会計処理も変わらない(ただし、サブリースは除く)。

本稿では、IASB の新基準の適用方法について解説しており、新基準がもたらす影響を検討する際の一助となるように作成したものである。ただし、本稿の内容は、IASB による再審議の決定に関する現時点で入手可能な情報に基づいていることに留意されたい。新基準が公表されるまでは、これらの決定は暫定であり、新基準において明確化が図られる場合もある。また、本稿の考察や解説は、弊社の最終的な見解ではない点にも留意されたい。

1. リースの識別

1.1 適用範囲及び適用除外

IASB の新基準は、適用範囲から除外されている下記を除く、すべての資産のリースに適用される。

- ▶ 無形資産のリースの貸手
- ▶ 天然資源(例: 鉱物、石油、天然ガス及びその他非再生資源)の探査又は使用についてのリース
- ▶ 生物資産のリース
- ▶ IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」の適用対象であるサービス委譲契約

IASB の新基準では、借手は、無形資産のリースをリース取引として会計処理することは求められない。

IAS 第 40 号「投資不動産」における投資不動産の定義を満たす不動産のリースは、新基準の適用対象となる。また、新基準では、リース対象資産が投資不動産の定義を満たし、借手が IAS 第 40 号の公正価値モデルを会計方針として選択する場合には、リース対象不動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することが求められる。現行基準では、不動産ごとに評価モデルの選択ができるため、新基準では IAS 第 40 号の適用範囲が変わることになる。

弊社のコメント

借手は、無形資産のリースをリースとして会計処理することは求められないが、会計方針の選択により、無形資産のリースを新基準に基づいて会計処理することはできる可能性がある。

IFRS と US GAAP の主な相違点

FASB の新基準では、貸手・借手ともに、無形資産のリースは適用範囲から除外される。

IFRS と US GAAP の主な相違点の概要については、付録 B を参照されたい。

リスク管理戦略とリスク管理目的の違いを理解することは重要である。というのもリスク管理目的の変更、又はリスク管理目的の変更を伴わない特定の行為は、ヘッジ会計を継続的に適用する能力に影響を及ぼすからである。この点については下記セクション 6.3 で説明している。

1.2 リースの定義

リースは、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(強制可能な権利及び義務を創出する複数の当事者間の合意)と定義される。契約がリースに該当するためには、以下の両方の要件を満たす必要がある。

- ▶ 契約の履行が、識別された資産の使用に依存している
- ▶ 契約により、識別された資産の使用を支配する権利が移転している。

リースにより、識別された資産の使用を支配する権利が移転される。

1.2.1 識別された資産

IASB は、契約が「識別された資産」に依存しているかどうかは、リースの定義の基礎であると考えている。この概念は、IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」における「特定の資産」の概念と概ね整合している。新基準では、識別された資産は、契約において明示されている場合があれば、黙示的な場合もあり、より大きな資産の物理的に区分可能な一部である場合もある(例:建物の 1 つのフロア)。ただし、利用できる資産の稼働能力が、当該資産の稼働能力の一部であり、その稼働能力の実質的にすべてとはいえない場合(例:パイプライン容量の 60%)には、利用できない資産の稼働能力と物理的に区分できないことから、識別された資産には該当しない。

設例 1— 識別された資産

シナリオ A

顧客 X は、ニューヨークとロンドンを結ぶ光ファイバー・ケーブルを用いたデータ転送に関して、12 年間にわたり、一定容量を使用できる契約を業者と締結した。当該契約では、20 本のファイバー・ケーブルのうち、3 本が識別されている。3 本のファイバー・ケーブルには、契約期間にわたり、顧客 X のデータのみが割り当てられる。

分析: 3 本のファイバー・ケーブルは、契約で特定されており、他の 17 本のファイバー・ケーブルとは物理的に区別可能であるため、識別された資産に該当する。契約がリースに該当するかどうかに関しては、さらに識別された資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかにも左右される(下記のセクション 1.2.2)。

シナリオ B

事実関係はシナリオ A と同じとする。ただし、業者は、顧客 X のデータを含む顧客のデータ転送に関して、契約期間において、20 本のファイバー・ケーブルのうち、常にどれでも使用できるとする。

分析: 業者は、顧客 X に対する契約上の義務を履行するために、20 本のファイバー・ケーブルの容量のうち、どの部分でも利用できる。また、顧客 X のデータ転送に関する容量部分は、顧客 X が利用できない容量部分と物理的に区分できないため、ファイバー・ケーブルは識別された資産に該当しない。

供給業者が契約の履行に使用する資産を取替える実質的な権利を有する場合には、当該契約には識別された資産が使用されていないことになる。

以下の両方の要件を満たす場合には、供給業者が資産を取替える権利を実質的に有していることになる。

- ▶ 供給業者が、資産を取替える実際の能力を有している
- ▶ 供給業者が、資産を取替える権利を行使することにより便益を享受できる

顧客が上記の要件を評価することが実務上不可能な場合には、契約の履行にあたり、識別された資産の使用に依存していると推定される。一方で、供給業者は、通常、このような判断を行うための十分な情報を有しているため、同様の推定規定は必要ないとされている。

なお、原資産が適切に稼働しない場合(例:通常の保証条項)や、技術的な改良が利用可能となった場合にも、供給業者が他の資産に取替えることを容認又は求める契約条件がある場合には、資産を取替える実質的な権利を有していないことになる。

IASBは、顧客や供給業者が、資産を取替える実質的ではない権利を伴う契約を組成することによって、リース基準の適用を回避するリスクを軽減するために、上記の要件を定めていると考えられる。

設例 2—資産を入れ替える権利

シナリオ A

ある業者(以下、供給業者)は、特定のサーバー(No.9)を利用し、集中管理データセンターを通じて、データ保管サービスを提供している。供給業者は、アクセス可能な単一のロケーションに同種のサーバーを多数保有しており、顧客の同意なく、データを別のサーバーに入れ替えることが認められており、データの入れ替えは容易である。また、供給業者は、データを別のサーバーに入れ替えることによって、わずかな費用で柔軟にネットワークのパフォーマンスを最適化することができるようになるため、便益を得ることになる。

分析: 供給業者は資産を取替える実際の能力を有しており、かつ資産の取替えにより便益を得ることができる。したがって、供給業者は契約の履行にあたり、識別された資産の使用に依存していない。

シナリオ B

事実関係はシナリオ A と同じとする。ただし、No.9 のサーバーがカスタマイズされており、供給業者は当該サーバーを他のサーバーに取替える実際の能力を有しておらず、類似したサーバーを調達した場合であっても、便益を得ることはできない。たとえば、No.9 のサーバー内に顧客の機密情報が保存されており、他のサーバーに取替えるには、資産の主要部分(例: ハードウェア、ソフトウェア)を廃棄しなければならず、多額の費用が発生するため、便益を得ることができない場合が考えられる。

分析: 供給業者が資産を入れ替えることは現実的でなく、資産の取替えにより便益を得ることができないため、資産を入れ替える権利は実質的ではなく、No.9 のサーバーは識別された資産に該当する。このシナリオでは、いずれの要件も満たしていないが、供給業者が資産を取替える実質的な権利を有しているためには、両方の要件を満たす必要がある点に留意されたい。なお、契約がリースに該当するかどうかに関しては、識別された資産の使用を支配する権利が移転しているかどうかにも左右される(下記セクション 1.2.2 参照)。

弊社のコメント

資産を取替える権利が実質的であるためには、当該権利により供給業者が便益を享受することが求められている。この規定は新たな概念であり、この評価について慎重に検討する必要がある。

1.2.2 識別された資産の使用を支配する権利

顧客が契約期間全体を通じて、以下の両方に対する権利を有する場合には、識別された資産の使用を支配する権利は顧客に移転していることになる。

- ▶ 識別された資産の使用を指図する
- ▶ 識別された資産の使用を指図することから生じる潜在的な経済的便益のほとんどすべてを享受する

新基準では、IFRIC 第 4 号とは異なり、顧客が識別された資産の使用を指図する権利を有することを求めている。IFRIC 第 4 号では、契約により、顧客が原資産から生じるアウトプットのほとんどすべてを享受する場合には、その契約は支配の要件を満たすことになる。一方で、新基準ではこれに加えて、顧客が識別された資産の使用を指図する権

利を有していなければ、契約はリースには該当しないことになる。

1.2.2.1 識別された資産の使用を指図する権利

顧客が資産の使用期間全体を通じて、資産の使用方法及び使用目的を指図する権利や、使用方法及び使用目的を変更する権利を有する場合には、顧客は識別された資産の使用を指図する権利を有することになる。

顧客が資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有するか否かを判断する際、原資産の使用から得られる経済的便益に、最も重大な影響を与える決定権を顧客が有しているかどうかにより焦点が当てられる。この権利には、契約期間全体を通じて、資産をいつ、どこで、どのように、何の目的で使用するのかが指図することが含まれる。また、顧客は契約期間全体を通じて、供給業者の承認なくその決定を変更できる権利を有していることも重要なポイントである。なお、顧客が使用を指図する権利を有するためには、必ずしも原資産を稼働する権利を有することが求められているわけではない。たとえば、顧客の指図のもとで、供給業者の従業員が資産を稼働させる場合も考えられる。

顧客も供給業者も、使用期間全体を通じて、資産の使用方法及び使用目的を指図しない場合（例：使用期間全体を通じて、両者の合意により、資産の使用方法及び使用目的を決定することが契約に定められている場合）であっても、以下の状況のいずれかに該当すれば、顧客は識別された資産の使用を指図する権利を有することになる。

- ▶ 顧客が、自らが決定した方法で資産を稼働する権利又は資産を稼働するように指図する権利を有しており、供給業者がそうした稼働の指示を変更する権利を有しない場合
- ▶ 顧客が、資産の使用方法及び使用目的、あるいは資産の稼働方法を設計している、又は資産がこれらを反映して設計されている場合

供給業者の防御的な権利は、それ単独では顧客が識別された資産の使用を指図する権利を妨げるものではない。つまりIASBは、防御的な権利が存在することにより、顧客による資産の使用範囲が決まるが、それをもって資産の使用を指図する顧客の権利が取り除かれるものではないと考えている。防御的な権利は、供給業者の権利（例：資産の持分、従業員、法令の遵守）を保護するためのものであり、たとえば、資産の最大使用量に関する制限や、特定の稼働方法に関する指示に関する条項などが挙げられる。

弊社のコメント

- ▶ 顧客が資産の「使用方法」及び「使用目的」を指図する権利を有するかどうかの評価に関して、IASBはそれぞれを別個に評価することを意図しているわけではないと我々は考えている。つまり、当該評価では「包括性」が求められており、使用期間全体を通じて、資産をいつ、どこで、どのように、何の目的で使用するのかが（当該決定を変更する権利を含めて）評価される。
- ▶ この規定が特定の契約に対してどのように適用されるかは、必ずしも明確ではない。たとえば、重要なサービスを含む契約に関しては、識別された資産の使用を指図する権利が移転するかどうかを判断することが難しい状況があると考えている。

識別された資産の使用を指図する権利を顧客が有しているかどうかの決定には、判断が必要である。

設例 3—資産の使用を指図する権利

顧客は、自動車 A を 3 年間使用する契約を供給業者と締結する。当該自動車 A は、契約で特定されている。供給業者は、資産が稼働しない場合（例：故障）を除き、自動車 A を別の自動車と取替えることはできない。

契約に基づき、顧客は自動車 A を稼働する（自分で運転する）か、あるいは自動車 A の稼働を指図する（運転手を雇う）。顧客は、下記で説明する契約の範囲内で自動車の使用方法を決定する。また顧客は、使用期間全体を通じて、自動車 A をいつ、どこで、どのように、何の目的で使用するのかを決定する一方で、当該決定を変更することもできる。

供給業者は契約に基づいて、定期的な保守サービスを提供しており、一方で顧客は多額のペナルティを課されることなく、年間で最大 12,000 マイルまで自動車 A を使用することができる。また、供給業者は、資産に対する利益を保護するために、自動車 A の特定の使用方法（例：自動車 A を海外に移すなど）や改造を禁じている。

分析：顧客は自動車 A の使用を指図する権利を有している。顧客は、自動車をいつ、どこで、どのように、何の目的で使用するのかを指図する権利を有しており、さらにこれらの決定を変更する権利も有している。

供給業者による年間の走行距離や自動車の特定の使用方法の制限は、顧客の資産の使用範囲を定める防衛的な権利であると考えられるが、その範囲内においては、顧客が資産の使用を指図するかどうかの評価に影響を及ぼすものではない。

1.2.2.2 識別された資産の使用を指図することから生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利

識別された資産の使用を顧客が支配する権利に該当するかどうかは、契約期間全体を通じて、識別された資産の使用を指図することから生じる潜在的な経済的便益のほとんどすべてを享受する権利にも左右される。顧客は、資産の主要なアウトプット（財又はサービス）及び副産物（例：再生可能エネルギー枠）を通じて、直接的又は間接的に経済的便益を得ることができる。ただし、資産の所有に伴う便益のような税務上の便益（例：税務上の加速償却による便益）は、使用による経済的便益とはみなされないと考えられる。

弊社のコメント

「ほとんどすべて」という用語は、2013 年 ED において定義されておらず、再審議においても取り上げられなかった。ただし、IAS 第 17 号のリースの分類の際に使用されている同様の用語を考慮することが考えられる。

IASB は、「契約にリースが含まれるといえるためには、顧客が識別された資産を単独で、あるいは当該供給業者又は他の供給業者により別個に販売されている資源や、合理的な期間内に調達できる他の資源（例：財又はサービス）を組み合わせることで、当該資産の使用を指図することから生じる便益を得る能力を有していなければならない」という要件を追加しないことを決定した。

IASB の一部のメンバーは、「このような要件を追加することで、リースの定義の適用がより複雑になり、コストが便益を上回る」と述べ、また、「要件を追加することにより、リースに該当するか否かに関する結論が変わるような契約を IASB スタッフは識別できていない」とした。

1.3 解約可能リース

新基準は、強制可能な権利及び義務が創出される場合には、「解約可能」、「月極」、「任意解約」、「自動継続」、「永久」、「無期限」などと呼ばれる契約にも適用される。リースの定義を満たす契約における解約不能期間は、リース期間の一部とみなされる(リース期間の解説については、下記セクション 2.2 を参照)。

たとえば、最初の解約不能期間が 1 年であり、両当事者が合意すれば、さらに 1 年延長できる契約を考える。この場合、強制可能な権利及び義務が創出されるのは、最初の 1 年間であり、当該解約不能期間はリース契約の定義を満たす。ただし、1 年の延長期間に関しては、どちらの当事者も実質的なペナルティを課されることなく、リース契約を延長しないことを一方的に選択することができるため、契約の定義には該当しない。

1.4 短期リース

借手は、リース期間が 12 カ月以内である短期リースについて、現行基準のオペレーティング・リースの会計処理と類似する方法を、原資産の種類ごとに、会計方針として選択できる。この会計処理が適用できるかどうかを評価する際には、他のすべてのリースと首尾一貫した方法でリース期間を検討する。たとえば、リース期間には、行使が合理的に確実と見込まれる借手の更新オプションや、行使しないことが合理的に確実と見込まれる借手の解約オプションの対象期間が含まれる(リース期間の解説については、下記セクション 2.2 を参照)。

設例 4－短期リース

シナリオ A

借手は、解約不能期間が 9 カ月であり、さらに 4 カ月間リースを延長できるオプションが付されたリース契約を締結した。借手は、リースの開始日時点で、延長期間中の月々のリース料が市場相場よりも著しく低くなることから、期間延長オプションを行使することが合理的に確実であると判断している。

分析:リース期間(13 カ月)は 12 カ月よりも長い。そのため、借手は、当該リースを現行の IAS 第 17 号におけるオペレーティング・リースの会計処理と類似する方法で会計処理することはできない。

シナリオ B

借手は、解約不能期間が 9 カ月であり、さらに 4 カ月間リースを延長できるオプションが付されたリース契約を締結した。借手は、リース開始日時点で、延長期間中の月々のリース料が市場相場と同じであり、更新オプションの行使が合理的に確実となるような他の要因が存在しないことから、更新オプションを行使することは合理的に確実ではないと判断している。

分析:リース期間(9 カ月)は 12 カ月以内である。したがって、借手は会計方針の選択により、原資産の種類ごとに、現行の IAS 第 17 号におけるオペレーティング・リースの会計処理と類似する方法で当該リースを会計処理することができる。

短期リースに係る会計方針の選択は、新基準の適用に係るコスト及び複雑性を低減することを目的としている。この会計方針を選択する場合、借手は、リース費用をリース期間にわたって定額で認識する。当該リースは貸借対照表には認識されないが、リースの定義は満たすため、当該会計方針を選択した場合、短期リースに関する一定の開示が求められる。

弊社のコメント

- ▶ 2013 年 ED において、IASB は短期リースに係る会計方針の選択を借手と貸手に認めることを提案していた。ただし、貸手の会計処理に関する IASB の決定を踏まえると、新基準においてこの選択は、貸手には認められないと考えられる。
- ▶ 2013 年 ED では、購入オプションを含むリースは短期リースには該当しないとされていた。IASB は再審議においてこの定めについて議論しておらず、2013 年 ED のこの内容は新基準においても維持されていると考えられる。

1.5 少額資産リース

新基準には、借手に関する少額資産リースの認識及び測定に係る免除規定が盛り込まれる。この免除規定は、対象となるリース資産以外のリース資産に依存しない、又は密接に関連しないリースにのみ適用される。新基準の結論の根拠では、免除規定を適用する際に IASB が適切と考える数値基準に関する議論の経緯が説明される予定である。IASB は再審議で、数値基準として 5,000 米ドルについて議論した。これにより作成者が「少額」とは何を意味するかを容易に理解でき、原資産が新たに取得されたときの価値に基づきこれを判断できるようにすることがその意図である。IASB は、数値基準が使用されれば、少額資産リースの免除規定を適用したとしても、重要な資産及び負債が財務諸表に計上されなくなることはないと考えている。

なお、このようなリースは貸借対照表には認識されないが、リースの定義は満たすため、少額資産のリースに関する一定の開示が求められる。

弊社のコメント

IASB の審議において、少額資産リースに係るリース費用に関しては明言されていないが、借手は、リース費用をリース期間にわたり定額法、又はリース資産の使用から生じる借手の便益の消費パターンをより適切に表す別の規則的な方法により、認識することになると考えられる。

IFRS と US GAAP の主な相違点

FASB の新基準には、借手に係る少額資産リースの免除規定は設けられないようである。

IFRS と US GAAP の主な相違点の概要については、付録 B を参照されたい。

1.6 リース構成要素と非リース構成要素の識別及び区別、ならびに契約対価の配分

1.6.1 契約におけるリース構成要素と非リース構成要素の識別及び区別

リース契約には、リースに加えて、リース以外の財又はサービスを購入又は売却する合意(非リース構成要素)が含まれる契約が多く存在する。こうした契約では、非リース構成要素はリース構成要素と区別して識別し、会計処理される(ただし、借手が下記 1.6.1.1 で解説している実務上の簡便法を適用する場合を除く)。この場合、借手は、非リース構成要素を未履行契約として会計処理し、貸手(供給業者)は、新たな収益認識基準(IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」)の適用対象となる契約として会計処理することが考えられる。

弊社のコメント

契約における非リース構成要素を識別するために、一部の借手は実務を変更することが必要になる可能性がある。現在、リース構成要素と非リース構成要素の会計処理(たとえば、オペレーティング・リースとサービス契約の会計処理)は、多くの場合、同じであることから、これらを識別することについてあまり重視されていない可能性がある。しかし、新基準では、ほとんどのリースが貸借対照表に認識されることから、借手は契約におけるリース構成要素と非リース構成要素を識別するために適切なプロセスを整備することが必要になる場合も考えられる。

契約における活動や貸手のコストが、借手に追加の財又はサービスを提供するものではない場合には、リース構成要素又は非リース構成要素とはみなされず、借手及び貸手は、契約対価を当該活動やコストには配分しない(下記 1.6.3 参照)。当該活動やコストの例として、貸手が借手に請求する管理費などが挙げられる。ただし、貸手によるサービスの提供(例:保守、電気・ガス・水道の供給)や原資産の稼働(例:備船、航空機ウェットリース(機材、乗務員、メンテナンスなどを包括したリース))といった活動又は貸手のコストは、通常は非リース構成要素に該当すると考えられる。

1.6.1.1 実務上の簡便法:借手

新基準には実務上の簡便法が設けられており、借手は原資産の種類ごとに会計方針の選択により、契約におけるリース構成要素と非リース構成要素を、単一のリース構成要素として会計処理することができる。IASB は、契約における非リース構成要素がリース構成要素と比べて重要ではない場合には、この実務上の簡便法を使用することを想定している。

なお、契約におけるリース構成要素と非リース構成要素を、単一のリース構成要素として会計処理することを会計方針として選択した場合、借手は、契約対価全額をリース構成要素とする。この結果、リース負債及び使用権資産の当初測定額と事後測定額は、当該会計方針を選択しなかった場合と比較して多額になる。リース負債及び使用権資産の測定に関する解説は、下記セクション 4 を参照されたい。

1.6.2 リース構成要素の識別及び区別

複数の資産(例:建物と設備)を使用する権利を含む契約が、以下の両方の要件を満たした場合、各資産を使用する権利は、別個のリース構成要素として識別される。

- ▶ 借手が、当該資産を単独で、又は容易に利用可能な他の資源との組合せることにより、当該資産の使用から生じる便益を享受することができる(容易に利用可能な他の資源とは、貸手又は他の供給業者が個別に販売又はリースしている財又はサービス、あるいは借手が貸手や別の取引、又は事象から既に入手している財又はサービスをいう)
- ▶ 原資産が、当該契約における他の原資産に依存しておらず、相互に関連していない

上記の要件をどちらか、又はいずれも満たさない場合、複数の資産を使用する権利は単一のリース構成要素とみなされる。

借手は、リース構成要素と非リース構成要素を単一のリース構成要素として会計処理するという会計方針の選択を行うことができる。

設例 5ーリース構成要素の識別及び区別

シナリオ A

借手は、倉庫及び倉庫周辺の駐車場のリース契約を締結する。借手は地元の運送会社であり、当該倉庫を配送業務のハブとして使用し、配達やトラックの駐車のために倉庫周辺の駐車場を利用することを考えている。

分析: 契約に含まれるリース構成要素は 1 つである。借手は、駐車場を利用せずに、倉庫の使用から生じる便益を享受することはできないため、倉庫の使用は駐車場の利用に依存しているといえる。

シナリオ B

事実関係はシナリオ A と同じとする。ただし、契約には、駐車場に隣接する土地を使用する権利も含まれている。借手は、他の利用目的でこの土地を開発することができる(例:トラック整備施設の建設)。

分析: 契約には、倉庫(駐車場と一体)のリースと、隣接する土地のリースという 2 つのリース構成要素が含まれる。隣接する土地は倉庫や駐車場とは別の利用目的で開発することができるため、借手は、隣接する土地単独で、又は容易に利用可能な他の資源と組み合わせることにより便益を得ることができる。さらに借手は、倉庫や駐車場を単独で、又は容易に利用可能な他の資源と組み合わせることで利用することにより便益を得ることもできる。

1.6.3 契約対価の配分

1.6.3.1 契約対価の配分

借手が、実務上の簡便法を適用する選択をせず、契約におけるリース構成要素と非リース構成要素を、区別して会計処理することを選択した場合には、契約対価を独立販売価格の比率に基づいて、リース構成要素と非リース構成要素に配分することになる。借手は、観察可能な独立販売価格(類似したリースや、財又はサービスの構成要素について、貸手又は類似の供給業者が個別に請求する価格)が利用可能な場合には当該価格を使用する。なお、観察可能な独立販売価格が利用可能でない場合、借手は独立販売価格を見積ることになる。独立販売価格を見積る際には、借手は観察可能な情報を最大限利用し、見積方法を首尾一貫して適用しなければならない。これは、借手が現行の IFRS に基づいて契約対価を配分する方法と類似した方法となる。

貸手は、契約対価を契約におけるリース構成要素と非リース構成要素に配分する際、IFRS 第 15 号の要求事項を適用することが求められる。

1.6.3.2 契約対価の配分—再評価

以下のいずれかの事象が発生した場合には、借手は契約対価を再配分することが求められる。

- ▶ 新たなリースとして別個に会計処理されることのない契約変更
- ▶ リース期間の再評価又は借手の購入オプションの再評価(借手が購入オプションを行使することが合理的に確実かどうかに関する再評価)。

弊社のコメント

IASB は、借手に対して、リース期間又は借手の購入オプションを再評価する際に、契約対価を再配分することを求めている。ただし、この要求事項は、再評価によってリース期間が変わる場合、又は購入オプションを行使することが合理的に確実かどうかに関する借手の結論が変わる場合に限って、契約対価の再配分を求めることがIASBの意図であると我々は考えている。したがって、再評価を行った結果、リース期間又は購入オプションを行使することが合理的に確実かどうかに関する借手の結論が変わらない場合には、契約対価の再配分を行う必要はないと考えられる。

貸手は、新たなリースとして別個に会計処理されない契約変更が発生した場合に、契約対価の再配分が求められる。

契約変更によって新たなリースが別個に発生した場合には、貸手及び借手は、他の新たなリースと同様に、契約対価をリース構成要素と非リース構成要素に適宜配分することになる(下記セクション 1.7 参照)。

借手及び貸手の再評価に関する定め概要については、付録 A を参照されたい。

1.7 リース契約の条件変更

新基準では、リース契約の条件変更は、リースの当初契約条件の一部ではない契約上の条件変更と定義されている。

リース契約の条件変更が以下の両方の要件を満たす場合には、借手及び貸手は、条件変更を新たなリースとして別個に会計処理する。

- ▶ 条件変更によって、当初のリース契約に含まれていなかった追加的な使用権(例: 原資産の追加や、同一の原資産であるが当初の更新オプションでは考慮されていなかった期間の追加)が借手に付与される場合
- ▶ 追加される使用権の価格が、独立販売価格と整合する金額で設定されている場合

この場合には、借手及び貸手は、条件変更前の当初のリースと条件変更後の新たなリースを別個のリースとして会計処理することになる。

リース契約の条件変更が、別個の新たなリースを生じさせない場合には、通常は、借手は既存のリース負債及び使用権資産を再測定することになるため、純損益には影響が生じない。ただし、リース対象となる面積の縮小やリース期間の短縮など、リースの範囲を縮小する契約条件の変更がある場合には、借手はリース負債を再測定し、比例的に(たとえば、変更前のリース負債に対するリース負債の変動額の割合だけ)使用権資産を減少させることになり、この再測定によって生じた差額は純損益に認識することになる。

貸手は、別個の新たなリースが生じない条件変更を、次のように会計処理する。

- ▶ オペレーティング・リースの条件変更は、実質的に新たなリースとなる。リース料総額は、条件変更後の残存リース料に、当初契約の前払又は未払リース料を調整した金額と等しくなる。
- ▶ ファイナンス・リースの条件変更は、IFRS 第 9 号「金融商品」に従って会計処理する。

1.8 契約の結合

新基準では、同時又はほぼ同時に同一の契約相手(又はその関連当事者)と締結される複数の契約は、次のいずれかに該当する場合には、単一の契約とみなされる。

- ▶ 複数の契約が単一の経済的な目的を有し、一括して交渉されている。
- ▶ ある契約で支払われる対価の金額が、残りの契約の対価又は履行に左右される。

これらの要件は、「複数の契約を別々に会計処理した場合、当該取引を忠実に表現できないことがある」という IASB の懸念に対応した定めといえる。なお、新基準への移行に伴い、SIC 第 27 号「リースの法形式を伴う取引の実質の評価」は廃止される。

1.9 ポートフォリオ・アプローチ

コメント提供者の多くが、複数の同種車両のリースのような類似する特徴を有するリースに関する 2013 年 ED の提案は、「便益を上回るコストが生じる」と問題提起していた。

そこで IASB は、借手及び貸手が、ポートフォリオ・アプローチを適用する場合と、個々にリース基準を適用した場合を比較して、「重大な」相違が生じないと「合理的に予想」される場合に、ポートフォリオ・アプローチを使用できるようにした。新基準において、「重大な」や「合理的に予想」は定義されていないが、IASB は、新基準の適用指針において、ポートフォリオ・アプローチに関するガイダンスを含めることを決定した。

IFRS と US GAAP の主な相違点

FASB は、新基準の結論の根拠(拘束力のない箇所)にポートフォリオ・アプローチに関する説明を含めることを決定した。

IFRS と US GAAP の主な相違点の概要については、付録 B を参照されたい。

弊社のコメント

IASB は、IFRS 第 15 号と整合するように新基準にもポートフォリオ・アプローチを含めることを決定した。ポートフォリオ・アプローチを使用するという決定は、会計上の差異の財務諸表への重要性が低く、将来的にも重要性が低いと予想される場合に、一定の資産を資産化するのではなく費用計上するという、現行基準において一部の企業が行っている会計処理と類似する考え方となる。

2 主要な概念

借手及び貸手は、通常、リース契約を識別、分類、認識及び測定するにあたり、同一の(リース基準に関する)主要な概念を首尾一貫して適用する。

2.1 リース開始日と締結日

リース開始日とは、貸手が、借手による原資産の使用を可能にする日をいう。借手及びファイナンス・リースを行う貸手は、リース開始日時点でリース関連資産及び負債を当初認識、測定する(ただし、借手については少額資産及び短期リースに係る免除規定を適用する場合を除く)。リース締結日(リースの主要条件に合意した日)とリース開始日の間にその他の権利又は義務が生じている場合には、他の基準を参照して会計処理及び開示の検討を行う。

2.2 リース期間

2.2.1 リース期間の決定

リース期間は、リース開始日において、リースの解約不能期間に以下の両方を考慮して決定される。

- ▶ 借手がリースの延長オプションを行使することが合理的に確実な場合には、当該オプションの対象期間
- ▶ 借手がリースの解約オプションを行使しないことが合理的に確実な場合には、当該オプション行使日後の期間

「合理的に確実」という用語は IAS 第 17 号でも使用されており、IASB は実務での変更は生じないと考えている。

購入オプションは、リース期間の延長や解約オプションと同じように評価される。IASB は、借手が原資産を購入することは、原資産の残存耐用年数までリース期間を延長することと類似した経済的効果を有すると考えている。貸手は、リース契約に含まれる借手の購入オプションが行使されることが合理的に確実であると判断した場合には、当該リースをファイナンス・リースとして分類することになる(下記セクション 3 参照)。

2.2.2 リースの更新、解約及び購入オプションの評価

新基準において借手及び貸手は、リース期間及びリース料総額を当初評価するにあたって(下記セクション 2.3 参照)、リースの更新、解約及び購入オプションの行使に関連する要因を考慮することが求められる。これらのオプションが行使されることが合理的に確実かどうかを判断するために、契約ベース、資産ベース、企業ベース及び市場ベースのすべての要因を検討する必要がある。たとえば以下の要因が挙げられる。

- ▶ 購入オプション又は更新オプションの有無と当該オプションの価格設定(例: 固定料率、割引料率、割安料率)
- ▶ 解約オプションの有無、及び解約や更新をしない場合の支払額
- ▶ 残価保証に基づく条件付支払額
- ▶ 契約で指定された状態に資産を戻す費用又は指定された場所に資産を戻す費用
- ▶ 重要なカスタマイズ(例: 貸借物件の造作設備)、据付費用又は移転費用
- ▶ 借手の事業におけるリース対象資産の重要性
- ▶ ヘッドリースの解約不能期間を超えるサブリースの期間(例えば、ヘッドリースの

解約不能期間が 5 年、更新オプションが 2 年であるのに対し、サブリースの期間が 7 年の場合など)

設例 6ーリース期間の決定入

シナリオ A

P 社は、解約不能期間が 4 年間で 2 年間の更新オプションが付された機器のリース契約を締結した。更新オプションの価格は市場相場に基づいている。解約に係るペナルティや、P 社が更新オプションを行使することが合理的に確実であることを示唆するその他の要因は存在しない。

分析:リース開始日において、リース期間は 4 年となる。

シナリオ B

Q 社は、解約不能期間が 4 年間で 2 年間の更新オプションが付された建物のリース契約を締結した。更新オプションの価格は市場価格に基づいており、Q 社は建物の入居前に、賃借物件に係る設備造作に対する支払いを行う。なお、設備造作の価値は、4 年経過後においても重要であると想定され、当該建物を引き続き占有することによってのみその価値が実現する。

分析:当初の解約不能期間が経過した時点で設備造作を放棄した場合には重大な経済的損失が生じるため、Q 社は、リース開始日において、更新オプションを行使することが合理的に確実であると判断する。したがって、リース開始日において、リース期間は 6 年となる。輸送サービス費用の変動から生じるコーヒー豆価格の変動は、ヘッジ関係から除外される。

2.2.3 リース期間の再評価

借手は、リースの開始後、リース期間の変更につながる重要な変更が生じていないかどうかを確かめるために、リースの状況をモニタリングする。借手がコントロールできる重要な事象又は状況の著しい変化が生じた場合、借手はリース期間の再評価が求められる。ただし、IASB は、そうした事象や関連する評価が生じるのは稀であると想定している。なお、市場に起因する事象や変化が生じた場合には、再評価は行われない。

リース期間の再評価に基づき、リース期間を変更する場合、借手は、再評価日時点の修正後のインプット(例:割引率、契約対価の配分)を使用してリース負債を再測定し、再測定によって生じた差額を使用権資産で調整する。ただし、使用権資産をゼロにまで減額した場合には、借手は残りの金額を純損益で認識する。

一方、貸手は、リース開始後、リース期間の再評価は求められていない。

借手及び貸手の再評価に関する規定の概要については、付録 A を参照されたい。

2.3 リース料総額

リース料総額とは、リース期間において、借手から貸手に支払われる、原資産を使用する権利に関する支払額である。リース料総額の現在価値から借手が受領するリース・インセンティブを控除した金額を、借手はリース負債として、ファイナンス・リースの貸手は正味リース投資未回収額の一部として認識する(下記セクション 4 及び 5 参照)。

リース料総額には以下が含まれる。

- ▶ 貸手から受領した又は受領するリース・インセンティブを控除した固定リース料
- ▶ 指数又はレートに応じて決まる変動リース料
- ▶ 変動リース料とされているが実質的には固定しているリース料
- ▶ 借手が購入オプションを行使することが合理的に確実な場合の購入オプションの行使価格
- ▶ リース期間に借手がリースの解約オプションを行使することを見込んでいる場合のリースを解約するための解約ペナルティ
- ▶ 残価保証により支払いが見込まれる金額(借手のみ)
- ▶ 残価保証として組成された固定支払額(貸手のみ)

借手がリース構成要素と非リース構成要素を単一のリース構成要素として会計処理することを選択している場合を除き(上記セクション 1.6 を参照)、リース料総額には、契約の非リース構成要素に配分される支払額は含まれない。

2.3.1 指数又はレートに応じて決まる変動リース料

指数又はレートに応じて決まる変動リース料は、測定日(たとえば、当初測定に関してはリース開始日)時点の指数又はレートを使用してリース料総額に含まれる。IASB は、指数又はレートに基づくリース料の変動に関する測定について不確実性が存在することを認めているが、変動リース料の支払は回避することができないため、資産(貸手)及び負債(借手)の定義を満たすと結論付けている。一方で、指数又はレートに基づかない条件付のリース料(例: 使用状況に基づくリース料)は一般的には回避することができるため、指数又はレートに基づく変動リース料とそうではない条件付のリース料は区別して会計処理される(下記セクション 2.3.7 を参照)。

新基準によると、借手は、別の理由(例: リース期間の変更)によりリース負債を再測定する場合、及び参照する指数又はレートの変動によりキャッシュ・フローが変動する場合(リース料総額が修正される場合)には、指数又はレートに応じて決まる変動リース料を再評価することが求められる。たとえば、契約上のリース料が2年ごとに変更され、その変更がその2年間の消費者物価指数(CPI)の変動に連動している場合には、借手は、CPI の変動に伴いリース負債を再評価するのではなく、2年に一度、契約上のリース料が変更された際にリース負債の再評価を行う。

再評価によってリース負債の再測定を行う場合には、以下の場合を除いて、借手は再評価日時点の修正後のインプットを使用して、使用権資産を調整する。

- ▶ 当期に帰属する指数又はレートの変動から生じた再測定の金額は、純損益で認識する。
- ▶ 使用権資産をゼロまで減額した場合は、残りの金額を純損益で認識する。

指数又はレートに応じて決まる変動リース料は、リース料に含まれる。それ以外の変動リース料はリース料に含まれない。

設例 7—指数又はレートに応じて決まる変動リース料

A社は10年間の不動産のリース契約を締結した。1年目のリース料はCU1,000である。リース料は、CPIの年間変動率に連動している。第1年度の期首時点のCPIは100であり、第1年度の期末時点でCPIは105であった。

分析:リース開始日時時点で、10年間のリース料は年間CU1,000である。A社は、指数の潜在的な変動を考慮しない。第1年度の期末時点でリース料は変更され、A社は残りの9年分のリース料をCU1,050(CU1,000/100×105)に見直す。

貸手は、指数又はレートに応じて決まる変動リース料の再評価は求められていない。

借手及び貸手の再評価に関する定め概要については、付録Aを参照されたい。

IFRSとUS GAAPの主な相違点

FASBの新基準では、借手は、指数又はレートの変動以外の理由(例:リース期間の変更)でリース負債を再測定する場合にのみ、指数又はレートに応じて決まる変動リース料を再評価する。

IFRSとUS GAAPの主な相違点の概要については、付録Bを参照されたい。

2.3.2 変動リース料として組成されているが実質的には固定されているリース料

一部のリース契約には、支払額が変動するとされているが、契約条件によって固定金額の支払いを回避できないため、実質的には固定金額の支払いとなる場合がある。このような支払額は、リース資産及びリース負債を測定する際に使用され、リース開始時点でリース料総額に含まれることになる。

2.3.3 購入オプションの行使価格

企業は、リースの更新オプション及び解約オプションの評価と同じように(上記2.2参照)、リース契約に含まれる資産の購入オプションの行使価格を考慮することになる。つまり、借手が購入オプションを行使することが合理的に確実な場合には、当該行使価格をリース料に含めることになる。

2.3.4 解約ペナルティ

リースの解約ペナルティをリース料に含めるかどうかの判断は、リースの更新オプションの評価と類似している。借手がリースを解約しないことが合理的に確実な場合には、リース期間は当該解約オプションが行使されないことを前提としているため、解約ペナルティをリース料には含めない。一方で借手がリースを解約しないことが合理的に確実でない場合には、解約ペナルティをリース料に含めることになる。

2.3.5 残価保証により支払いが見込まれる金額—借手のみ

借手は貸手に対し、リースの終了時に貸手に返還する原資産の価値が、少なくとも一定の金額となることを保証する場合がある。このような保証は、借手がリース契約を締結することにより生じる強制可能な義務である。貸手の残存価値を借手が保証することに関して不確実性がある場合には、義務の存在ではなく、義務の測定においてその不確実性を考慮する。

設例 8ーリース料に含まれる残価保証

R社(借手)はP社(貸手)とリース契約を締結するが、R社は、リースの終了時に資産を他の当事者に売却することで、P社にCU15,000を実現させることを保証している。リース開始時点で、P社は、原資産の価値はリース終了時にCU9,000になると見積っている。

分析: R社は、残価保証により貸手にCU6,000を支払うことを見込んでおり、当該金額をリース料に含める。

弊社のコメント

2013年EDでは、残価保証により支払いが見込まれる金額がリース期間中に変動した場合には、借手に対してリース負債の再測定と使用権資産の調整を求めていたが、我々は、IASBが当該定めを新基準に盛り込むのではないかと考えている。

当該規定では、使用権資産をゼロまで減額した場合には、残りの調整額を純損益で認識することが求められる。IASBは再審議において当該規定については議論していない。

残価保証の再評価に係る定めは貸手には適用されない。

借手及び貸手の再評価に関する規定の概要については、付録Aを参照されたい。

2.3.6 残価保証: 貸手のみ

貸手のリース料総額には、通常は残価保証により(借手又は第三者から)受領する金額は含まれない。ただし、残価保証として組成された固定リース料があれば、リース料総額に含めることになる。なお、当該固定リース料は、一般的には借手から受領するものであるが、他の当事者から受領する場合も考えられる。

たとえば、借手が原資産の残存価値全体に関する保証を行っており、一方で原資産の販売価格と契約上の残価保証の金額の差額について貸手が借手に対して支払う、又は受取る金額について調整を行うか、借手が保持できることが契約に定められていると仮定する。こうした状況では、借手は、資産価値が上昇又は下落するすべてのリスクにさらされており、貸手はリース終了時に固定金額(契約上の保証金額)を受領することになる。貸手が受領する金額は、リース終了時の固定のバルーン・ペイメント(最終一括支払い)と類似した経済的効果を有していることになり、これらの金額はリース料総額に含められる。

2.3.7 指数又はレートを基礎としない変動リース料

指数又はレートを基礎としない変動リース料はリース料総額には含まれない。これらには業績(例:売上高に対する割合)や原資産の使用状況(例:飛行時間や生産された数量)に基づく変動リース料などが挙げられる。このようなリース料は、現行の会計処理と同様に、発生時(借手)又は稼得時(貸手)に純損益で認識される。たとえば変動リース料が、リース対象店舗の年間売上高に基づいている場合には、借手の使用権資産及びリース負債には含まれないことになる。つまり、当該店舗の売上が発生し、借手に変動リース料を支払う義務が生じた時点で、借手は費用を認識し、貸手は収益を認識する。

2.4 割引率

割引率は、リース料総額の現在価値を算定するために使用される。このリース料総額の現在価値は、貸手がリースの分類(ファイナンスかオペレーティングか—下記セクション 3 参照)を判断する場合や、ファイナンス・リースを行う貸手の正味リース投資未回収額及び借手のリース負債を計算するために用いられる。新基準では、貸手が借手に課す利率は、「リースの計算利率」と定義される。リースの計算利率は、リースの性質及び特定の条件を反映するものであり、現行の IFRS の定義と整合していることになる。

2.4.1 貸手

貸手は、以下の(a)と(b)の合計額が、(c)と(d)の合計額と等しくなる計算利率を用いる。

- (a) 原資産を使用する権利に対して借手が支払うリース料の現在価値
- (b) 貸手がリースの終了時に原資産から得ることを見込んでいる金額の現在価値(リース料総額に含まれる金額を除く)
- (c) 原資産の公正価値
- (d) 貸手の初期直接コスト(販売利益を認識しないファイナンス・リースの場合)

販売利益を認識しているファイナンス・リースに関しては、貸手は初期直接コストをリース開始時に費用計上するため、リースの計算利率の算定には当該コストを含めない(下記セクション 5 参照)。

2.4.2 借手

借手が、貸手のリースの計算利率を容易に算定できる場合には、当該貸手の計算利率を使用する。借手が貸手の計算利率を容易に算定できない場合には、追加借入利率を使用する。借手の追加借入利率とは、借手が、当該リース契約と同様のリース料で、同様の期間(リース期間と同じ期間)にわたり、同様の保全措置(担保の設定)を付したうえで、同様の経済環境において使用権資産と同様の資産を購入するため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をいう。この定義は、IAS 第 17 号の定義と概ね整合している。

弊社のコメント

リースの計算利率は、必ずしも契約に記載されている利率ではなく、貸手の初期直接コスト及び残存価値の見積りを反映したものとなる。そのため、借手がリースの計算利率を算定することは難しい場合があると考えられる。

IFRS と US GAAP の主な相違点

FASB の新基準では、(米国会計基準編纂書のマスター用語集で定義される) 公開企業(public business entity)ではない借手は、リース負債の当初測定及び事後測定において、会計方針の選択により、リスクフリーレートを使用することが容認される。

IFRS と US GAAP の主な相違点の概要については、付録 B を参照されたい。

2.4.3 割引率の再評価

借手は、リースの条件変更、リース期間の変更、又は借手が原資産の購入オプションを行使することが合理的に確実かどうかに関する変更が生じた場合にのみ、割引率を再評価する。

再評価によって割引率に変更が生じる場合、借手は、変更後の割引率を使用して、再評価日時点でリース負債を再測定し、使用権資産を調整する。ただし、使用権資産をゼロまで減額した場合には、借手は残りの金額を純損益で認識する。

貸手は、契約の条件変更によって新たなリースが生じる場合を除き、割引率を再評価することは求められない。

借手及び貸手の再評価に関する規定の概要については、付録 A を参照されたい。

2.5 初期直接コスト

初期直接コストは、リース契約を締結しなければ発生しなかったであろう手数料などのコストである。借手及び貸手は、初期直接コストに関して同じ定義を用いることになる。貸手の観点からすると、初期直接コストは IFRS 第 15 号の増分コストの概念と整合している。

新基準において、貸手は、ファイナンス・リースの正味リース投資未回収額の当初測定額に、初期直接コストを含めることが求められる。しかし、販売利益を認識するファイナンス・リースの場合、初期直接コストは、リースの開始時に費用計上される。一方、オペレーティング・リースの場合には、初期直接コストは、リース収益と同一の基礎に基づき、リース期間にわたって認識する。

新基準において、借手は、初期直接コストを使用権資産の当初測定に含めることが求められる。リースの条件変更に伴い、初期直接コストの定義を満たすコストが発生した場合、借手は当該コストを、新たな使用権資産の測定(別個の新たなリースが生じる条件変更の場合)、あるいは使用権資産の調整額(別個の新たなリースが生じない条件変更の場合)に含める。

IASB は、増分コストのみが初期直接コストの定義を満たすことを明確にしている。この決定は、IFRS 解釈指針委員会が 2014 年 5 月に IAS 第 17 号の増分コストについて行った議論と整合している。

2.6 経済的耐用年数

新基準において、資産の経済的耐用年数は、以下のいずれかであると定義される。

- ▶ 資産が 1 名以上の利用者により経済的に使用可能と見込まれる期間
- ▶ 資産から 1 名以上の利用者が得ると見込まれる生産物の数量又は類似の単位

経済的耐用年数の定義は、IAS 第 17 号の定義と同じである。

2.7 原資産の公正価値

現行基準では、リース対象資産の公正価値は、IFRS 第 13 号「公正価値測定」ではなく、IAS 第 17 号に基づいて測定されている。IASB の新基準の公表に伴って IFRS 第 13 号が改訂され、リース対象資産は IFRS 第 13 号の適用範囲に含まれることになる。IFRS 第 13 号は、公正価値の測定に関するフレームワークを提供しており、当該フレームワークの適用範囲となる公正価値の定義や公正価値測定に係る開示規定が定められている。特に IFRS 第 13 号で定められている公正価値測定に関する一般的な定義が、新基準に基づくリースの分類及び測定に関しても適用されることになるため留意が必要である。

弊社のコメント

- ▶ IFRS 第 13 号における公正価値の定義は、取引価格や入口価格ではなく、出口価格の概念に基づいている。財務諸表作成者は、IAS 第 17 号において公正価値を測定するにあたり、出口価格以外の価格を柔軟に考慮することができた。IASB がリース取引に関する公正価値測定を IFRS 第 13 号の適用範囲に含めることを決定したことにより、財務諸表に計上される金額に関する公正価値は、より首尾一貫した方法で測定されることになる。
- ▶ 新基準において使用権資産を計上する際、「公正価値」の金額による上限が課されるかどうかは明らかではない。

IFRS と US GAAP の主な相違点

FASB の新基準では、US GAAP における公正価値の一般的な定義は、リースの分類及び測定には適用されない(一部例外を除く)。

IFRS と US GAAP の主な相違点の概要については、付録 B を参照されたい。

貸手は、IAS 第 17 号の原則を用いてリースを分類する。

3. リースの分類

上記で説明したように、IASB の新基準では、借手は、すべてのリースに関して単一の認識及び測定アプローチを用いて会計処理を行う。ただし、少額資産リース及び短期リースは、認識及び測定の免除規定を選択することができる。

一方の貸手は、IAS 第 17 号の原則を用いてすべてのリースを分類する。新基準では、IAS 第 17 号と同様に、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースという 2 種類のリースに区分される。また、現行の実務と同様に、リースの分類によって、リース収益をいつ、どのように認識するか、また、どのような資産を計上するかが決まる。すなわち、オペレーティング・リースの場合は、リースの対象である原資産が計上され、ファイナンス・リースの場合は、ファイナンス・リースの正味リース投資未回収額が計上される。

IAS 第 17 号におけるリースの分類は、貸手又は借手が、リース対象資産の所有に伴うリスクと経済価値をどの程度有しているかに基づいて決定されていた。これは、契約の形式ではなく、取引の実質に応じて決まる。IAS 第 17 号には、下記のように、それ単独で又は組み合わせにより、通常はファイナンス・リースに分類される状況の例が示されている。

- ▶ 当該リースにより、リース期間の終了までに借手に資産の所有権が移転される。
- ▶ 借手が、オプションが行使可能となる日の公正価値よりも十分に低いと予想される価格で当該資産を購入するオプションを有しており、リースの開始日において、当該オプションが行使されることが合理的に確実である(これは、しばしば「割安購入」オプションと呼ばれる)。
- ▶ 所有権が移転しない場合であっても、リース期間が当該資産の経済的耐用年数の大部分を占める。
- ▶ リース開始日において、最低リース料総額の現在価値が、少なくとも当該リース対象資産の公正価値のほとんどすべてとなる。
- ▶ リース対象資産が特殊な性質であり、その借手のみが大きな改変なしに使用できる。

また、IAS 第 17 号には、下記のように、単独で又は組み合わせにより、リースをファイナンス・リースとして分類する可能性のある指標が示されている。

- ▶ 借手が当該リース契約を解約することができるが、当該解約に関連する貸手の損失は借手の負担となる。
- ▶ 残存資産の公正価値変動による利得又は損失が、借手に発生する(たとえば、当該リースの終了時における売却収入とほぼ同額となる賃借料の割戻しの形態による)。
- ▶ 借手が、市場の賃借料相場よりも著しく低い賃借料で次期のリース契約を継続できる。

3.1 相互に関連した複数の資産を使用する権利を伴うリースの構成要素

リース構成要素に、相互に関連した複数の資産を使用する権利が含まれている場合、リースの分類はそのリースの構成要素の主要な資産に基づいて判断する。主要な資産とは、借手にとって使用権に関する契約を締結する上で最も重要な資産である。当該リース構成要素における他の資産は、借手によるその主要な資産の利用を容易にするものといえる。企業は、リースの分類を評価するにあたり、主要な資産の経済的耐用年数も考慮する。

3.2 リースの分類に含まれる残価保証

上記で述べたように、新基準ではリースの分類を決定するにあたり、借手を含まない貸手とは関係のない第三者によって提供される残価保証がある場合には、貸手は「ほとんどすべて」の例示を検討する際に当該金額を含めることが求められる。

ただし、残価保証の取り扱いは、リース料総額を算定する場合は上記とは異なる。つまり、残価保証が実質的に固定金額のリース料である場合を除いて、通常は残価保証によって(借手又は第三者から)受領する金額は、貸手のリース料総額には含めない(上記セクション 2.3 参照)。

3.3 再評価

リースの分類は、リース開始後には再評価されない。契約変更によって別個の新たなリースが生じる場合(上記セクション 1.7 参照)は、新たなリースは上記で説明した要件に従って分類される。また、借手及び貸手の再評価に関する規定の概要については、付録 A を参照されたい。

IFRS と US GAAP の主な相違点

両審議会は、貸手のリースの分類に関しては、現行の US GAAP 及び IFRS に定められる貸手の会計処理の概念に基づくことに合意したが、借手のリースの分類に関しては異なる決定に達した。

上記で説明したように、借手は、IASB の新基準では、すべてのリースに関して単一の認識及び測定モデルを用いることになる(ただし、少額資産リース及び短期リースは、認識及び測定の免除規定を選択することができる)。一方、FASB の新基準では、リースの認識及び測定にあたり、2つのモデルを適用することになる(なお、短期リースは、認識及び測定しないことを選択することができる)。

単一のモデルが望ましいと考える IASB メンバーは、すべてのリースには金融要素が含まれるとして、単一のモデルの方が概念的に整合していると考えている。また、財務諸表の作成者にとってもリースを分類することが求められないため、単一モデルの方が適用コストが下がると述べた IASB メンバーもいた。一方、2つのモデルの方が望ましいと考える FASB メンバーは、リースの分類に関して現行の US GAAP の原則と同様の原則が適用されることから、FASB の新基準の方が作成者にとっては適用コストが低く、財務諸表の利用者にとっては理解が容易であると考えている。

IFRS と US GAAP の主な相違点の概要については、付録 B を参照されたい。

4. 借手の会計処理

新基準において、借手は、少額資産リース及び短期リースに係る免除規定を適用した場合を除き、すべてのリースを貸借対照表に認識することが求められる。借手は、リースの開始日時点で、リース料支払債務(リース負債)とリース期間にわたり原資産を使用する権利を表す資産(使用権資産)を認識する。

4.1 当初認識及び測定

借手は単一の認識及び測定モデルを適用することになる(一部例外を除く)。

リース負債は、リース期間にわたり支払われるリース料総額の現在価値に基づいて当初測定される。借手はリース開始日に、上記セクション 2 で説明した概念を適用して、リース構成要素を識別し、リース期間、リース料及び割引率を決定する。

使用権資産は、取得原価で当初測定され、以下のすべてが含まれる。

- ▶ リース負債の当初測定額
- ▶ リース開始日以前に支払われたリース料から、貸手から受領したリース・インセンティブを控除した金額(下記セクション 4.3 参照)
- ▶ 借手の初期直接コスト(上記セクション 2.5 参照)

4.2 事後測定

4.2.1 リース負債

IASB は、リース負債を他の金融負債と同様の方法(償却原価ベース)で会計処理すべきであると考えている。そのため、リース負債は、負債の残高に対して每期一定となる割引率を用いて増加させ(割引率の再評価や変更が行われない限り、開始時点で決定された割引率を使用する)、リース料の支払いに伴いリース負債を減少させる。

4.2.2 使用権資産

使用権資産の償却費は、取得原価で測定される非金融資産に関する現行基準と同様の方法で認識される。借手は、使用権資産に関する将来の経済的便益の費消パターンをより適切に表す他の規則的な方法がない限り、使用権資産を定額法により償却する。通常、使用権資産はリース期間と使用権資産の耐用年数のどちらか短いほうの期間にわたり償却される。借手が購入オプションを行使することが合理的に確実な場合、又はリース期間の終了までに借手に資産の所有権が移転される場合には、償却期間は原資産の残存耐用年数となる。また、借手は、投資不動産の定義を満たす使用権資産を再評価して、公正価値で測定することを選択できる(下記セクション 4.2.4 参照)

設例 9—借手の会計処理

H社(借手)は、機器に関する3年間のリース契約を締結する。H社は、年度末において、第1年度はCU10,000、第2年度はCU12,000、第3年度はCU14,000の支払いを行う。単純化のため、リース料総額に含まれる、他の要素(例:購入オプション)、リース開始日前の貸手への支払、貸手からのリース・インセンティブ、及び初期直接コストはないとする。使用権資産及びリース負債の当初測定額は、CU33,000(約4.235%の割引率を使用して算定されるリース料総額の現在価値)である。H社は、リースの計算利率を容易に算定できなかったことから、追加借入利率を用いている。H社は、使用権資産をリース期間にわたり定額法で償却すべきと判断する。

分析: H社はリース開始日に使用権資産及びリース負債を認識する。

使用権資産	CU33,000	
リース負債		CU33,000

使用権資産及びリース負債を当初認識する。

第1年度の仕訳は以下のとおりである。

利息費用	CU1,398	
リース負債		CU1,398

利息費用を計上し、実効金利率によりリース負債を増加させる(CU33,000 x 4.235%)。

償却費	CU11,000	
使用権資産		CU11,000

使用権資産に係る償却費を計上する(CU33,000 ÷ 3年)。

リース負債	CU10,000	
現金		CU10,000

リース料の支払いを計上する。

当該リース契約の会計処理をまとめると次のようになる(再評価による変更が生じないことを前提とする)。

	当初	第1年度	第2年度	第3年度
現金によるリース料の支払い		CU10,000	CU12,000	CU14,000
認識されるリース費用				
利息費用		CU1,398	CU1,033	CU569
償却費		11,000	11,000	11,000
期間費用合計		<u>CU12,398</u>	<u>CU12,033</u>	<u>CU11,569</u>
貸借対照表				
使用権資産	CU33,000	CU22,000	CU11,000	CU —
リース負債	CU(33,000)	CU(24,398)	CU(13,431)	CU —

リース負債には一定の利率が適用される。リース期間における現金の支払により、リース負債が減少していくため、利息費用ははじめの期間の方が多くなり、その後は減少していく。このように、リース期間のはじめの方に利息費用が多く発生することに加え、使用権資産が定額法により償却されることから、IAS第17号におけるファイナンス・リースの事後測定と同様に、通常は多くの費用がリース期間のはじめの方に認識されることになる。

IASBは、すべてのリースに関して、借手は原資産の使用権を取得して、ファイナンスを得ることと考えており、利息費用と償却費を別々に認識することはこの考え方と整合している。すなわち、リースは財務活動であり、「債務のような」負債が生じることになる。

4.2.3 外国為替レートの変動

借手は、外貨建のリースに IAS 第 21 号「外国為替レートの変動の影響」を適用する。借手は、外貨建のリース負債を各報告日時点の為替レートを用いて再測定する。為替レートの変動によるリース負債の変動は、純損益で認識する。使用権資産は取得原価で測定される非貨幣性資産であるため、為替レートの変動による影響はない。

4.2.4 使用権資産の代替的な測定基礎

借手は、リース対象不動産が IAS 第 40 号の投資不動産の定義を満たし、IAS 第 40 号の公正価値モデルを会計方針として選択する場合には、リース対象不動産から生じる使用権資産を IAS 第 40 号に従って測定することになる。

また、借手は、ある有形固定資産項目全体を再評価する場合には、当該資産項目に関連する使用権資産を、IAS 第 16 号「有形固定資産」に従って再評価することができる。

IFRS と US GAAP の主な相違点

使用権資産を再評価する、又は投資不動産の定義を満たす使用権資産を公正価値で測定するという会計方針の選択は、US GAAP では認められない。

IFRS と US GAAP の主な相違点の概要については、付録 B を参照されたい。

4.3 借手に関するその他の事項

4.3.1 リース開始時に受領する又は受領することになるリース・インセンティブ

借手は、新たなリース契約の締結に際して、しばしばインセンティブ(例:設備造作や移転費用に関する現金の前払)を受領することがある。現行のオペレーティング・リースの会計処理では、このようなリース・インセンティブを、リース期間にわたりリース費用から減額して認識することが求められる。

新基準では、リース開始時に貸手から受領することになるリース・インセンティブ(リース開始日後に貸手から支払われる金額)は、リース料総額とそれに対応するリース負債及び使用権資産から控除される。一方、借手がリース開始日時点又は開始日前に受領するリース・インセンティブは、使用権資産の当初測定額から減額される。現行のオペレーティング・リースの会計処理を適用した場合と同様に、リース・インセンティブは、リース期間にわたりリース費用から減額されることになる。

4.3.2 リース開始時までには受領しない又は受領することのないリース・インセンティブ

2013 年 ED では、リース開始日時点において条件付きで受領することになるリース・インセンティブ(リース開始後にある事象が発生するまで受領しない又は受領することのないリース・インセンティブ)は取り上げられておらず、また、再審議においてもそのようなインセンティブについて議論されることはなかった。

このようなインセンティブの例として、借手に費用が発生した場合に受領することになる、移転費用や賃借物件造作設備の補填などが挙げられる。

弊社のコメント

借手のリース関連資産及び負債の認識及び測定において、リース開始日時点では受領しない又は受領することのないインセンティブを考慮すべきか、また、考慮するのであればどのように処理すべきかは明確にされていない。

4.3.3 法人所得税の会計処理

新基準は、法人所得税に関する借手の会計処理にも影響を与えることになる。新基準によって、現行基準では貸借対照表に計上されていない金額（現行のオペレーティング・リースに関連する金額）が認識されるなど、借手によるリース関連資産及び負債の測定や、費用の認識パターンが変化することになる。このような会計処理の変更は、以下をはじめとする法人所得税の会計処理に関するさまざまな側面に影響を及ぼすと考えられる。

- ▶ 繰延税金資産及び負債の認識と測定
- ▶ 繰延税金資産の回収可能性の評価

4.3.4 減損

借手の使用権資産には、IAS 第 36 号「資産の減損」が適用される。

IAS 第 36 号は、各報告期間において減損の兆候の有無を検討することを求めている。減損の兆候が存在する場合には、当該資産（又は当該資産が属する資金生成単位（CGU））の回収可能価額を見積らなければならない。そしてこの回収可能価額が当該資産（又は CGU）の帳簿価額を下回った場合には、減損損失を認識することになる。減損損失を認識した後は、当該使用権資産の修正後の帳簿価額が新たな償却の基礎となる。

過年度に認識した減損損失が、もはや存在しない、又は減少している可能性を示す兆候が存在する場合には、以前認識した減損損失の事後的な戻入れについて検討する必要がある。減損の戻入れを行う際には、資産の増加後の帳簿価額は、減損がなかった場合の帳簿価額（減価償却又は償却計上後）を上回ってはならない。

現行基準において、借手は、ファイナンス・リースにより保有する資産に対してIAS 第 36 号を適用し、減損テストを実施している。新基準では、現行のオペレーティング・リースとして会計処理されているリースについても、同基準が新たに適用されるため、費用の認識時期に大きな影響を及ぼす可能性がある。

弊社のコメント

- ▶ 新基準では、使用権資産について減損テストを実施することが求められるため、現行基準では貸借対照表に認識されていないリースについて減損が生じた場合には、より早い時期に費用が認識されることになると考えられる。
- ▶ 借手は減損テストを実施するにあたり、資産が属する CGU が使用権資産のみで構成されていると仮定すると、未経過リース料を考慮せずに、使用権資産の回収可能額を検討することになると考えられる。

4.4 表示

新基準では、借手の貸借対照表の表示は変更されるが、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の表示に関する規定は、現行のファイナンス・リースに関する規定と類似している。

以下の表は、借手の財務諸表において、リースに関連する金額及び取引がどのように表示されるかをまとめたものである。

財務諸表	借手の表示
貸借対照表	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 使用权資産は以下のいずれかの方法で表示する。 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 他の資産(例: 自己所有資産)と区分して表示する。 ▶ 原資産を所有していたと仮定した場合に表示するのと同じ科目に含めて表示し、使用权資産が含まれる貸借対照表の表示科目とその金額を開示する。 ▶ リース負債は以下のいずれかの方法で表示する。 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 他の負債と区分して表示する。 ▶ 他の負債に含めて表示し、当該リース負債が含まれる貸借対照表の表示科目とその金額を開示する。
損益計算書	<ul style="list-style-type: none"> ▶ リースに関連する償却費及び利息費用を個別に表示する(リースに関連する償却費と利息費用を合算してはならない)。
キャッシュ・フロー計算書	<ul style="list-style-type: none"> ▶ IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」に従い、リース負債の元本部分に係る支払いは財務活動に表示し、利息部分に係る支払いは会計方針に従い表示する。 ▶ 貸借対照表に計上されない少額資産リース及び短期リースに係るリース料と、リース負債に含められない変動リース料は営業活動に表示する。 ▶ 非資金取引(例: リース開始時の当初認識)は、非資金取引に関する補足として開示する。

IFRS と US GAAP の主な相違点

FASB の新基準では、タイプ A リースの利息に係る支払いは、ASC 第 230 号「キャッシュ・フロー計算書」と同様に営業活動に表示され、タイプ B リースに係るリース料も営業活動に表示される。

IFRS と US GAAP の主な相違点の概要については、付録 B を参照されたい。

4.5 開示

借手に関する開示の目的は、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評価できるようにすることである。借手は、重要性の低い情報を詳細に開示することにより、又は異なる特徴を有する項目をまとめて開示することにより、有用な情報が不明瞭になることを避けるため、開示を集約又は分解する適切なレベルを決定するための判断が必要になる。

新基準により、借手の開示は拡大し、より多くの判断が求められることになる。

4.5.1 定量的情報の開示

借手は、次の定量的情報を開示しなければならない。

- ▶ 原資産の種類ごとに区分した使用権資産の償却費
- ▶ リース負債に係る利息費用
- ▶ リース期間が1カ月超となる短期リース費用
- ▶ 少額資産リースの費用
- ▶ 変動リース費用
- ▶ 使用権資産のサブリースから生じる収益
- ▶ リースのキャッシュ・アウトフロー合計
- ▶ 使用権資産の増加
- ▶ セール・アンド・リースバック取引から生じる利得及び損失
- ▶ 原資産の種類ごとに区分した使用権資産の期末帳簿価額

新基準では、借手に係るすべての開示を、財務諸表において一つにまとめて注記する又はそれぞれのセクションにより開示することが求められる。借手に係るすべての定量的開示は、他の形式の方が適切である場合を除き、表形式で表示することが求められる。

さらに借手は、IFRS 第7号「金融商品：開示」の第39項及びB11項に従い、リース負債の満期分析を開示しなければならない。借手は、この満期分析を、他の金融負債の満期分析とは区別して開示することが求められる。

4.5.2 定性的情報の開示

借手は、全般的な開示目的が達成されるように、十分な追加情報を開示することが求められる。新基準には、この規定の補足として、借手がこの規定にどのように従うかを説明するために、具体的な開示目的の一覧と設例が示されている。

IFRS と US GAAP の主な相違点

FASB の新基準では、リース契約の内容、リースを会計処理する際の重要な判断及び仮定、セール・アンド・リースバック取引の主要条件に関する情報など、具体的な定性的情報の開示が求められる。

IASB と FASB では借手の会計モデルが異なるため、借手に関する一部の定性的情報の開示規定も異なっている。FASB の新基準では、タイプBのリース費用の開示が求められるが、IASB の新基準では、単一の認識及び測定アプローチ（一部例外を除く）が採用されることから、当該規定は存在しない。また、FASB は借手の定量的情報の開示に関して、特定の形式を求めている。

IFRS と US GAAP の主な相違点の概要については、付録 B を参照されたい。

貸手の現行の会計処理は基本的には変わらない。

5. 貸手の会計処理

新基準では、貸手は現行の IAS 第 17 号のアプローチと同一の方法により会計処理を行うことになる。

5.1 ファイナンス・リース

5.1.1 当初認識及び測定

貸手はファイナンス・リースの開始時に、以下を行う。

- ▶ 原資産の帳簿価額の認識を中止する。
- ▶ 正味リース投資未回収額を認識する。
- ▶ 売却損益を純損益で認識する(該当がある場合)。

5.1.1.1 正味リース投資未回収額

貸手の正味リース投資未回収額は、リース債権及び残存資産から構成される。

- ▶ $\text{リース債権} - \text{リース債権}$ は、リース料総額(上記セクション 2.3 を参照)をリースの計算利率で割り引いた金額である。販売利益が認識されないファイナンス・リースの場合、初期直接コストは、リース債権に含まれる。一方、販売利益が認識されるファイナンス・リースの場合、初期直接コストは、リースの開始時に費用計上される。
- ▶ $\text{残存資産} - \text{残存資産}$ は、リースの終了時におけるリース対象資産の予想価値に対する貸手の権利である。

貸手はリース開始日時点で、上記セクション 2 で説明した主要概念を適用し、初期直接コスト、リース期間、リース料及び割引率を決定する。

5.1.1.2 販売利益

貸手は、原資産の公正価値がその帳簿価額を上回る場合に、販売利益を当初認識することができる。販売利益は製造業者やディーラーが、原資産の製造原価又は取得原価を上回る価格で顧客と取引を行う場合に発生することが多い。

弊社のコメント

ファイナンス・リースにおいて、貸手が販売利益を認識することは IAS 第 17 号と同じである。ただし、製造業者やディーラーである貸手は、IFRS 第 15 号における収益の認識時点よりも早く、ファイナンス・リースに関する利益を認識することになる可能性がある。たとえば、第三者が貸手に対して残価保証を行っている場合、IFRS 第 15 号では、販売利益は即時に認識されない可能性があるが、新基準では、即時に認識されるかもしれない。新基準と IFRS 第 15 号では、販売利益の認識時点に違いがあるため、会計処理による裁定取引の機会を生じさせる可能性がある。

IFRS と US GAAP の主な相違点

FASB の新基準では、貸手は、借手が原資産の支配を獲得する場合にのみ、販売利益を当初認識することができる(これは、FASB の新基準で定義される)。

IFRS と US GAAP の主な相違点の概要については、付録 B を参照されたい。

5.1.2 事後測定

貸手は、リース開始後にファイナンス・リースを次のように会計処理する。

- ▶ 正味リース投資未回収額に対してリースの計算利率を適用することにより、リース期間にわたって利息収益を純損益で認識する。
- ▶ 受領したリース料(上記で計算した利息収益を控除後)は、正味リース投資未回収額から減額する。
- ▶ 正味リース投資未回収額に含まれない、変動リース料(例:業績や使用状況に基づく変動リース料)からの収益を、当該収益を稼得した期間に個別に認識する。

5.1.3 再評価

貸手は、リース開始後において、リース期間、リース料及び割引率を再評価することは求められない。借手及び貸手の再評価に関する規定の概要については、付録 A を参照されたい。

5.1.4 貸手のファイナンス・リースに係るその他事項

5.1.4.1 リース債権の売却

新基準において、貸手は、売却を意図しているリース債権を含むすべてのリース債権を償却原価で測定することが求められる。我々は、新基準の結論の根拠において、貸手がリース債権を売却した場合に、IFRS 第 9 号の金融資産の認識中止に関する規定を適用することが適切であるとの説明がされることが望ましいと考えている。

5.1.4.2 正味リース投資未回収額の減損

IASB は 2013 年 ED において、貸手に対して、IAS 第 39 号「金融商品」に基づくリース債権及び IAS 第 16 号に基づく残存資産に関して、別個に減損テストを求める提案をしていた。しかし、IASB が貸手の会計処理に関して IAS 第 17 号から実質的に変更しないと決定したことを踏まえると、正味リース投資未回収額が減損しているかどうかを判断するにあたり、別個に評価することが求められるのか、それとも新基準において IFRS 第 9 号の減損規定を適用することが求められるのかは明確ではない。

5.1.4.3 リースの終了時における原資産の分類

貸手は、リース期間の終了時に借手から原資産を返還される場合がある。その場合に新基準では、貸手は、残存資産の帳簿価額を資産の適切な区分(例:有形固定資産)に再分類することになる。貸手はその後、当該原資産を他の適切な会計基準(例:IAS 第 16 号)を用いて会計処理する。

5.1.4.4 法人所得税の会計処理

IASB は、貸手に関して現行基準のアプローチを維持することを決定したが、新基準と IAS 第 17 号では主要概念(上記セクション 2 参照)が異なるため、新基準が貸手における法人所得税の会計処理に影響を及ぼす可能性がある。たとえば、新基準の適用により、リースに関連する資産(正味リース投資未回収額)の認識及び測定や、現行基準におけるオペレーティング・リースに相当する一定のリースに関する原資産の認識の中止の処理が変更されたり、一部のリースについては、リース収益の認識時期が変更される可能性がある。こうした変更は、以下をはじめとする法人所得税の会計処理のさまざまな側面に影響を及ぼす場合がある。

- ▶ 繰延税金資産及び負債の認識と測定
- ▶ 繰延税金資産の回収可能性の評価

5.2 オペレーティング・リース

貸手は、オペレーティング・リースを現行基準と同じように会計処理することになる。

貸手は、オペレーティング・リースを現行基準と同様に会計処理することになる。すなわち、ファイナンス・リースとは異なり、リース開始時に、正味リース投資未回収額(リース債権及び残存資産)や当初利益(該当する場合)を認識せず、引き続き原資産を認識する。原資産は、適切な会計基準(例: IAS 第 16 号)に従って会計処理される。

貸手は、オペレーティング・リースのリース料を、定額法あるいは原資産から稼得する収益のパターンをより適切に表す他の規則的な方法により、リース期間にわたって認識する。オペレーティング・リースの貸手は、初期直接コストを、リース収益と同じ基礎に基づきリース期間にわたって費用として認識する。

ただし、他の規則的な方法の方が、貸手が収益を稼得するパターンをより適切に表す場合もある。たとえば、指数又はレートを基礎としない変動リース料は、稼得した時点(例: 変動リース料が受領可能となった時点)で認識する。同様に、賃借料の市場相場の上昇が見込まれる状況において、貸手に対する補填を目的とした段階的な賃借料の引き上げが行われる場合、契約上のキャッシュ・フローに基づいて(例: 段階的に引き上げられたリース料が受領可能となった時点)認識される。どちらの例においても、定額法以外の方法が収益の稼得パターンをより適切に反映することになるため、定額法以外の方法により認識される。

賃借料の市場相場の上昇又は市場状況の変化に応じた貸手に対する補填以外の理由により、リース料が一定にならない場合、リース収益は定額法により認識されることになる。たとえば、リース料がリース期間の前半又は後半に偏る場合、あるいはリースにフリーレント期間が含まれる場合がある。このような一定でないリース料は、通常は貸手が収益を稼得する方法に関係ないため、定額法以外での収益認識は適切でないと考えられる。

弊社のコメント

オペレーティング・リースにおけるリース料を、定額法以外の方法で認識するかどうかを決定するためには、企業の判断が必要になると考えられる。たとえば、リース収益を稼得するパターンを反映した定期的なリース料の引き上げ(例:賃借料の市場相場又は市場状況の変化に応じた貸手に対する補填を目的とした段階的な引き上げ)と、そうではない他の定期的なリース料の引き上げの区別が明確でない場合が考えられる。

5.3 表示

以下の表は、貸手の財務諸表においてリースに関連する金額及び取引がどのように表示されるかをまとめたものである。

財務諸表	貸手の表示
貸借対照表	<ul style="list-style-type: none">▶ ファイナンス・リース:<ul style="list-style-type: none">▶ リース資産(リース債権及び残存資産)は、他の資産と区別して表示される。▶ リース債権及び残存資産は別々に表示するか、一括して表示(例:正味リース投資未回収額)し、注記で個別に開示する。▶ オペレーティング・リース:原資産は、適切な基準に従い表示される。
損益計算書	<ul style="list-style-type: none">▶ 両リース共通:リースから生じる収益は、他の取引とは区別して表示するか、(損益計算書における表示科目と共に)注記で開示する。▶ ファイナンス・リース:<ul style="list-style-type: none">▶ 開始日時点で認識される損益は、IAS 第1号「財務諸表の表示」に従って表示される。▶ 正味リース投資未回収額に対する利息は、利息収益として表示する。
キャッシュ・フロー計算書	<ul style="list-style-type: none">▶ 両リース共通:現金による受取りリース料は、営業活動に表示する。

5.4 開示

貸手は、財務諸表の利用者が、リースに関連するキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を理解できるように開示することが求められる。これらの開示には、認識されたリースに関連する資産及び負債の金額、リース期間、リース料、残価保証ならびにリースの延長又は解約オプションの存在に関して、貸手が行った重要な判断や仮定が含まれる。貸手は、開示を集約又は分解する適切なレベルを決定するために判断が求められる。すなわち、重要性の低い情報を詳細に開示したり、異なる特徴を有する項目をまとめて開示することで、財務諸表の利用者にとって有用な情報が不明瞭になることを避けるため、適切なレベルで集約又は分解することが求められる。

貸手は、リース対象資産の残存価値に関連するリスクの管理方法について、より多くの情報を開示することが求められる。

5.4.1 全般的な開示規定

貸手は、以下のような、リースの性質に関する情報を開示することが求められる。

- ▶ リースの全般的な説明
- ▶ 変動リース料の算定基礎及び契約条件
- ▶ リースを延長又は解約するオプションの有無及び条件
- ▶ 借手が原資産を購入するオプションの有無及び条件

新基準では、貸手がリースを会計処理する際に行った重要な判断及び仮定に関する情報を開示することが求められる。たとえば、貸手は、以下に関する判断及び仮定について、開示することが考えられる。

- ▶ 契約にリースが含まれるかどうかの判断
- ▶ 契約におけるリース構成要素と非リース構成要素の識別
- ▶ 契約対価のリース構成要素と非リース構成要素への配分
- ▶ 正味リース投資未回収額に含まれる残存資産の当初測定額

また、貸手は、リース対象資産の残存価値に関連するリスクを管理するために行っている活動に関する情報を開示する。たとえば、以下の内容を開示することが考えられる。

- ▶ 残存資産に係るリスク管理戦略
- ▶ 残存資産に係るリスクを低減するために貸手が行っているその他の手段(例: 買戻契約、一定の限度を上回る借手の使用に対する変動リース料)

さらに貸手は、当報告期間に認識されたリース収益に関し、表形式により以下の項目を開示する。

- ▶ ファイナンス・リース:
 - ▶ 開始日時点で認識された損益
 - ▶ 正味リース投資未回収額(リース債権及び残存資産)から生じる利息収益(正味リース投資未回収額の各構成部分について個別に又は合算して表示する)
- ▶ オペレーティング・リースの場合、リース料に係るリース収益
- ▶ ファイナンス・リースの正味リース投資未回収額の測定には含まれていない変動リース料に係るリース収益

5.4.2 その他の定量的及び定性的開示ーファイナンス・リース

新基準では、報告期間において、ファイナンス・リースの正味リース投資未回収額の残高に重要な変動が生じた場合には、定性的情報及び定量的情報の開示が求められる。

IFRS と US GAAP の主な相違点

FASB の新基準では、貸手は、タイプ A リースの資産の残存価値の重要な変動に関して、定性的情報及び定量的情報の開示が求められる。しかし、正味リース投資未回収額のリース債権部分の重要な変動については、他の US GAAP に従って開示される。

IFRS と US GAAP の主な相違点の概要については、付録 B を参照されたい。

財務諸表の利用者がリースに関連するキャッシュ・フローの流動性リスクを理解し、評価できるようにするために、貸手は、ファイナンス・リース債権を構成する割引前キャッシュ・フローの満期分析(貸借対照表日後 5 年間については各年度ごと、それ以降の分は合算して総額で表示)と、貸借対照表(又は注記)に表示されているリース債権への調整表を開示することが求められる。

5.4.3 その他の定量的開示ーオペレーティング・リース

貸手は、オペレーティング・リースに関して、報告日時点における、受領する割引前リース料の満期分析(貸借対照表日後 5 年間については各年度ごと、それ以降の分は合算して総額で表示)を別個に開示することが求められる。

また貸手は、オペレーティング・リースによりリースされる資産に関して、現行の IAS 第 16 号により有形固定資産に関して求められているのと同じ情報(例: 主要な種類ごとの残高、減価償却累計額、減価償却費の計算方法の全般的な説明)を、貸手が所有して使用する資産とは区別して開示することが求められる。

6. その他の検討事項

6.1 サブリース

借手は、当初のリース契約の期間内に、リース対象資産を第三者にサブリースする契約を締結することがある。こうした契約では、その当事者が、同じ原資産の貸手及び借手となる。当初のリースは、しばしばヘッドリースと呼ばれ、当初リース契約の借手は中間の貸手、最終的な借手は転借人と呼ばれる。

6.1.1 中間の貸手の会計処理

中間の貸手は、ヘッドリースを上記セクション 4 で説明したように会計処理し、サブリースを上記セクション 5 で説明したように会計処理する。ただし中間の貸手は、サブリースをファイナンス・リース又はオペレーティング・リースのいずれかに分類するにあたり、ヘッドリースから生じる残りの使用権資産を参照してリースの分類要件を検討する。

IFRS と US GAAP の主な相違点

FASB の新基準では、中間の貸手は、サブリースの分類にあたり原資産を参照して検討する。

IFRS と US GAAP の主な相違点の概要については、付録 B を参照されたい。

中間の貸手は通常、ヘッドリース(借手)とサブリース(貸手)を 2 つの別々のリース契約として会計処理する。ただし、契約を同時又はほぼ同時に締結した場合には、中間の貸手は契約の結合要件(契約が単一の商業的な目的を有し、包括的に交渉されているか、あるいは一方の契約で支払われる対価がもう一方の契約の価格又は履行に左右されるか)を考慮しなければならない(詳細は上記セクション 1.8 を参照)。これらのいずれかに該当するのであれば、中間の貸手はヘッドリースとサブリースを単一の結合された取引として会計処理することになる。

6.1.2 表示

中間の貸手は、ヘッドリース及びサブリースのそれぞれから生じるリース負債とリース資産を相殺することは認められていない。ただし、当該リース負債及びリース資産が IAS 第 32 号「金融商品: 表示」に定められる金融商品の相殺に係る規定を満たす場合、これらは相殺して表示される。中間の貸手は、IFRS 第 15 号 B34 項から B38 項の本人・代理人に係る規定を適用し、サブリースからの収益を総額と純額(ヘッドリースに係る費用を減額する)のどちらで表示すべきかを判断する。IASB は、中間の貸手が、サブリースからの収益を通常は総額で表示することになると想定している。

中間の貸手は、通常はサブリース収益を総額で表示する。

弊社のコメント

新基準では、さまざまな側面(例: サブリースからの収益に係る本人・代理人の検討)において、IFRS 第 15 号と同じ考え方が適用される。したがって、リースの会計処理へも影響する可能性があることから、貸手は、IFRS 第 15 号についても十分に理解する必要がある。また、IASB による IFRS 第 15 号の改訂の検討状況についても、その動向に注視されたい。

6.1.3 開示

新基準では、上記で説明した借手及び貸手の開示規定に加え、中間の貸手に対し、サブリースに関する以下の情報の開示が求められる。

- ▶ リースの全般的な説明
- ▶ 変動リース料の算定基礎及び契約条件
- ▶ リースを延長又は解約するオプションの有無及び条件
- ▶ 転借人による残価保証の有無及び条件
- ▶ リースにより課される制限又は特約(例: 配当に関するもの又は追加的な財務上の義務を発生させるもの)

6.2 企業結合

6.2.1 ファイナンス・リース又はオペレーティング・リースの分類

新基準では、取得企業は、企業結合により取得した貸手のリースを、当該リースの開始日時点の契約条件に基づいて、ファイナンス・リースかオペレーティング・リースに分類することが求められる。リースの契約条件が企業結合の一環で変更されている場合、取得企業は新たなリースの契約条件に基づいてリースを分類することになる。

弊社のコメント

- ▶ 新基準では、企業結合により取得した借手のリースのうち、取得日時点の残存リース期間が 12 カ月以下となるリースに関しては、リース資産及び負債は認識されない。通常、取得企業は、リース料を企業結合後の残存リース期間にわたって定額法により認識することになると我々は考えている。
- ▶ 残存リース期間が 12 カ月以下のリースに係る取得企業の会計処理によって、既存リースのオフマーケット条件(市場条件によらない契約条件)に係る資産及び負債の認識が除外されるのかどうかは明確ではない。こうした資産及び負債が認識されない場合、契約のオフマーケット条件に関する資産及び負債を通常は認識する IFRS 第 3 号「企業結合」の原則とは整合しないことになる。

6.2.2 企業結合の被取得企業が借手である場合

6.2.2.1 リースの当初測定

新基準の公表に伴う IFRS 第 3 号の改訂により、企業結合で取得したリースの当初測定に係る規定が定められた。一方で、企業結合により取得したリース負債及び使用権資産の事後測定に関する定めは、他の既存リース契約に係る定めと同じになる。

取得企業は、取得日時点で取得したリース契約が新たなリース契約であるかのように、当該リース負債を測定する。すなわち、被取得企業は、取得日時点の残存リース料の現在価値を用いて、新基準の当初測定に係る定めを適用する。取得企業は、新基準に従い、リース期間、リース料及び割引率を決定することが求められる。

使用权資産は、認識した負債を以下の2つについて調整した金額により測定される。

- ▶ 市場条件と比較して有利又は不利なリースの条件
- ▶ リースに関連した他の無形資産。なお、当該リースが市場条件に基づく場合であっても、市場参加者が支払を行う意思によって無形資産の存在が裏付けられる場合がある(例: 空港のゲートのリース、高級ショッピング・エリアの売り場のリースで、市場への参入が認められる場合や、無形資産の定義を満たすその他の将来の経済的便益を生じさせる場合)。

リースがオフマーケット条件の場合、その性質は使用权資産において捉えられるため、取得企業は市場条件と比較して有利又は不利なリース条件に関して、無形資産又は負債を別個に認識することはない。

6.2.2.2 リースの事後測定

企業結合により取得したリース負債及び使用权資産の事後測定は、既存のリース契約に対する事後測定に関する定めを適用する(上記セクション4を参照)。

6.2.3 企業結合の被取得企業が貸手である場合

6.2.3.1 被取得企業がファイナンス・リースの貸手である場合のリースの当初測定

取得企業は、リース契約が新たなリースであるかのように、取得日時時点でリース債権を測定する(残存リース料の現在価値で測定する)。取得企業は、上記セクション2で説明した主要概念に基づき、リース期間、リース料及び割引率を決定する。残存資産は、原資産(取得した資産)の取得日時時点の公正価値とリース債権の当初測定額との差額として当初測定される。取得企業は、原資産の取得日時時点の公正価値を計算するにあたり、リースの条件(例: オフマーケット条件)を考慮する。したがって、取得企業は、市場条件と比較して有利又は不利な条件に関して、無形資産又は負債を別個に認識することはない。

6.2.3.2 取得企業がオペレーティング・リースの貸手である場合のリースの当初測定

オペレーティング・リースの原資産は、貸手の貸借対照表に引き続き計上される。そのため、被取得企業が貸手である場合、オペレーティング・リースの対象である原資産を、取得企業の貸借対照表に認識し、公正価値で当初測定する。取得企業は原資産(例: 建物)の公正価値を測定する際に、リースの条件(例: オフマーケット条件)を考慮する。したがって、市場条件と比較して有利又は不利な条件に関して、無形資産又は負債を別個に認識することはない。

6.2.3.3 リースの事後測定

ファイナンス・リースの正味リース投資未回収額の事後測定には、既存のリース契約に対する事後測定に関する定めを適用する(上記セクション5を参照)。オペレーティング・リースの対象である原資産の事後測定には、他の適切な会計基準(例: IAS 第16号)を適用する。

6.3 セール・アンド・リースバック取引

セール・アンド・リースバック取引の会計処理方法を決定するため、売手/借手は IFRS 第 15 号の支配の要件を考慮する。

借手はほとんどのリース(借手の会計方針の選択によるが、少額資産リース及び短期リースを除くすべてのリース)を貸借対照表に計上することになるため、セール・アンド・リースバック取引はオフバランスでの資金調達的手段ではなくなる。

売手/借手は、IFRS 第 15 号における売却の定義に基づき、セール・アンド・リースバック取引において売却が生じたか否かを判断する。この際、売手/借手は、買手/貸手が原資産の支配を獲得しているかどうかを評価することになる。この原資産の支配とは、資産の使用を指図し、資産から生じる残りの便益の実質的にすべてを獲得する能力をいう。

原資産の支配が買手/貸手に移転している場合には、借手は当該取引を売却及びリースとして会計処理し、移転していない場合には、当該取引をファイナンス取引として会計処理することになる。

IASB は、買手/貸手は、他の非金融資産の購入(リースバックが存在しない購入)に適用される基準に整合するように原資産の購入を会計処理するという 2013 年 ED の規定を維持することを決定した。

弊社のコメント

セール・アンド・リースバック取引において売却が生じたといえるかどうかの新基準における判断は、売手/借手にとっての現行実務に大幅な変更を生じると考えられる。IAS 第 17 号では、リースバックがオペレーティング・リースに該当するかファイナンス・リースに該当するかにより焦点が置かれており、売手/借手に対してセール・アンド・リースバック取引が資産の売却の条件を満たすかどうかを判断することは明示的には求められていない。新基準に基づいた場合には、売手/借手は IFRS 第 15 号を考慮することが求められる。我々は、新基準では、通常はセール・アンド・リースバックとして会計処理される取引が現行基準よりも少なくなると見込んでいる。

6.3.1 原資産の使用を指図する能力

売手/借手の買戻オプションが実質的かどうかは明確ではない場合がある。

新基準と IFRS 第 15 号に定められる「支配」の概念は類似しているが、重要な違いが存在する。新基準では、原資産の使用を支配する権利には、使用期間全体を通じて資産の使用方法及び使用目的を指図する権利が含まれる。IFRS 第 15 号において、支配は、耐用年数全体にわたる資産に係る権利をより幅広く考慮して判断される。

リースバックが存在するという理由のみで、売却の成立が否定されることにはならない。ただし IASB は、売手/借手が原資産を買い戻す実質的なオプションを有している場合には、IFRS 第 15 号と同様に買手/貸手は当該資産の支配を獲得していないことになるため、売却及び購入は成立していないと考えている。一方で、買戻オプションが実質的でなければ(例: 原資産の経済的耐用年数が終了する時点でのみ行使可能なオプション)、売却の処理が否定されることはない。

弊社のコメント

セール・アンド・リースバック取引に関し、原資産の残りの経済的耐用年数に関してリースを延長するオプションが、IFRS 第 15 号に基づく購入オプションと同じように評価されるかどうかは明確ではない。

IFRS と US GAAP の主な相違点

FASB の新基準では、リースバックが売手/借手の観点から「タイプ A」リースに該当する場合、あるいは売手/借手が実質的な買戻オプションを有している場合には売却は成立していないことになる。一方で当該新基準では、買戻オプションが以下のすべての条件を満たす場合には、売却の処理は否定されないことが定められている。

- ▶ 当該オプションが、オプション行使時の原資産の実勢公正市場価格でのみ行使可能である
- ▶ 原資産は特殊な資産ではない
- ▶ 原資産は市場で容易に入手できる

IASB の新基準には、この追加のガイダンスは設けられないと思われる。

IFRS と US GAAP の主な相違点の概要については、付録 B を参照されたい。

6.3.2 買手/貸手が原資産の支配を獲得する取引

6.3.2.1 売却の会計処理

売手/借手が、セール・アンド・リースバック取引において原資産の支配を買手/貸手に移転する場合には、売手/借手は以下を行う。

- ▶ 原資産の認識を中止する
- ▶ リースバック取引に関するリース負債及び使用権資産を認識する(なお、少額資産リース及び短期リースに係る免除規定が適用できる)
- ▶ 損失がある場合には、即時に認識する(オフマーケット条件について調整)
- ▶ 買手/貸手の残存資産(買手/貸手に移転した原資産の残余持分)に関連する部分についてのみ利得を認識する
- ▶ 残りの利得(リースバック取引に関連する部分)は、売手/借手の使用権資産の当初測定額の減額として認識し、リースバック期間にわたり使用権資産の償却額を減少させる。

リースバック取引の対象資産が同じであっても、リースバック期間が原資産の耐用年数の大部分を占める場合には、リースバック期間が短い類似の取引と比べて、売手/借手が即時に認識する利得は小さくなる。

IFRS と US GAAP の主な相違点

FASB の新基準では、売手/借手は、利得がある場合には利得全額を即時に認識することになる。

IFRS と US GAAP の主な相違点の概要については、付録 B を参照されたい。

6.3.2.2 リースバック取引の会計処理

セール・アンド・リースバック取引において売却が生じた場合には、売手/借手と買手/貸手のどちらも、他のリースと同じように(オフマーケット条件についての調整を行い、借手及び貸手に係る規定に従って)当該リースバック取引を会計処理することになる。

6.3.2.3 オフマーケット条件に関する調整

セール・アンド・リースバック取引における売却とその後のリースバックは、通常は相互に依存しており、包括的に交渉される。そのため取引は、売却価格が公正価値より高く、リース料が現在の相場よりも高くなるように組成されることがある(あるいはその反対もある)。いずれの場合においても、オフマーケット条件により、売却(又は処分)に係る利得及び関連するリース費用の認識が歪められる可能性がある。このような取引に関しては、処分に係る利得又は損失、また、リースに関連する資産及び負債が過小計上又は過大計上されることがないように、IASBはセール・アンド・リースバック取引に係るオフマーケット条件について調整を求めることを決定した。

オフマーケット条件に係る調整額は、原資産の公正価値又は市場条件によるリース料のうち、より容易に判断できる証拠を用いて算定する。企業がいずれの測定値が最も適しているかを判断する際には、観察可能な価格や情報を最大限利用することが求められる。

売却価格(又はリース料支払総額)が、原資産の公正価値(又は市場におけるリース料支払総額)を下回る場合には、売手/借手は、使用権資産の当初測定額を増加させる。この処理は、新基準における前払リース料の会計処理に類似している。一方で、売却価格(又はリース料支払総額)が、原資産の公正価値(又は市場におけるリース料支払総額)を上回る場合には、売手/借手は、使用権資産の当初測定額を減少させる。

このように買手/貸手(資金提供者)は、オフマーケット条件に関し原資産の購入価格を調整する場合がある。このような調整は、売手/借手(当初所有者)により支払われる前払リース料、又は売手/借手(当初所有者)に提供される追加の資金調達として認識されると考えられる。

6.3.3 買手/貸手が原資産の支配を獲得しない取引

売手/借手が、セール・アンド・リースバック取引において原資産の支配を買手/貸手に移転しない場合には、売手/借手は原資産の認識を中止しない。また、売却が成立したとはみなされない場合には、双方の当事者はセール・アンド・リースバック取引をファイナンス取引として会計処理する。すなわち、売手/借手は、金融負債に適用される会計基準に従って金融負債を認識することになる。同様に、買手/貸手は原資産を認識せずに、代わりに売手/借手に支払った金額を他の適切な会計基準に従って債権として認識する。

6.3.4 開示

セール・アンド・リースバック取引における売手/借手は、当該取引から生じる利得又は損失を、他の資産の処分に係る利得又は損失とは区別して開示することが求められる。

7. 発効日及び経過措置

7.1 発効日

IASB は未だ発効日に関する審議を行っていないが、今後議論する予定である。

7.2 経過措置

新基準が 2018 年 1 月 1 日より前に適用される可能性は低い。

新基準の適用に際しては、完全遡及適用アプローチ又は修正遡及適用アプローチのいずれかが用いられることになる。修正遡及適用アプローチに基づいた場合には、借手は、現行の会計基準ではオペレーティング・リースに分類されているリースに関して、比較対象年度の修正再表示を行わないが、新基準の適用開始に伴う累積的影響額を、適用開始日時点で利益剰余金（又は資本のその他の構成要素）の期首残高の調整として認識することになる。新基準の適用開始日時点で存在するファイナンス・リースに関しては、借手も貸手もその会計処理を変更することはない。また貸手に関しては、以前にオペレーティング・リースに分類されていたリースの会計処理も変わらない（ただし、サブリースを除く）。

新基準の適用前から継続しているリース契約については、新基準におけるリースの定義に従って再評価することは求められない。つまり、IAS 第 17 号及び IFRIC 第 4 号に基づいてリースを含まない取引と判断している場合には、引き続きリースを含まない取引（通常はサービス）として会計処理することができる。同様に、新たなリース会計基準を適用する際に、IAS 第 17 号及び IFRIC 第 4 号に基づきリースを含む契約と判断している場合には、引き続きリースを含む契約として会計処理することができる。IASB としては、リースの再評価をしないことによる作成者のコスト面における軽減の方が、再評価することにより得られる便益よりも大きいと考えている。

このオプションを選択する場合には、適用開始日時点で存在しているすべての契約に適用し（リースごとにオプションを適用することは認められない）、その事実を開示することになる。

弊社のコメント

オペレーティング・リースとサービス契約に関する現行の会計処理は類似しているため、多くの企業にとって、契約がリース又はサービス契約のどちらに該当するかは重要ではなかったと考えられる。しかし、契約をリースではなくサービスとして処理しても、これまでは重要な影響は生じないと考えられていた場合であっても、新基準によると重要な影響が生じる可能性がある。そのため、企業によっては現行基準に基づく評価を見直さなければならないと考えられる。

7.2.1 従前はファイナンス・リースに分類されていたリース

新基準の適用開始日時点で存在するファイナンス・リースの会計処理を変更することはない。

7.2.2 借手—従前はオペレーティング・リースに分類されていたリース

借手は、従前はオペレーティング・リースに分類されていたリースに関して、新基準の適用開始時点で、完全遡及適用アプローチ又は修正遡及適用アプローチのいずれかを選択することができる。選択したアプローチは、借手のオペレーティング・リースのポートフォリオ全体を通じて一貫して適用する必要がある。

借手の修正遡及適用アプローチの内容は、以下のとおりである。

- ▶ 比較対象年度の数値の修正再表示は行わない

- ▶ 新たなリース会計基準の適用開始に伴う累積的影響額を、適用開始日時点で利益剰余金(又は資本のその他の構成要素)の期首残高への調整として認識する
- ▶ 残存リース料支払総額を適用開始日時点の借手の追加借入利率を用いて割り引いた現在価値により、リース負債として測定する
- ▶ 以下のいずれかの方法をリースごとに選択し、移行時の使用権資産を測定する
 - ▶ 新たなリース会計基準を以前から適用していたかのように測定する。ただし、適用開始日における借手の追加借入利率を用いる
 - ▶ 従前から認識されていたリース負債に前払又は未払リース料を調整した金額とする
- ▶ 以下の方法が認められている
 - ▶ 類似の特徴を有するリースのポートフォリオに単一の割引率を適用できる
 - ▶ 従前から認識されていた不利なリースに関する引当金に関し、使用権資産を調整できる
 - ▶ 適用開始日から 12 カ月以内に終了するリースに関し、認識及び測定の免除規定を適用できる
 - ▶ 使用権資産の測定において、初期直接コストを除外できる
 - ▶ 契約にリースを延長又は解約するオプションが含まれる場合のリース期間の決定などについて、後知恵を使用できる

さらに借手には、新基準が IAS 第 17 号と比べてどのような影響を与えるかについて、財務諸表利用者の理解に役立つ特定の開示を行うことが求められている。借手は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第 28 項(f)の定めにて代えて、以下を開示することが求められる。

- ▶ 適用開始日時点の加重平均追加借入利率
- ▶ 以下の項目の差異に関する説明
 - ▶ IAS 第 17 号に従って報告されるオペレーティング・リースに関するコミットメントの、適用開始日直前の年次報告期間の末日における割引額
 - ▶ 適用開始日に累積的なキャッチアップ修正を行うことで貸借対照表に計上されるリース負債の金額

IFRS の初度適用企業も修正遡及適用アプローチを適用することができるが、その際には上記で説明した修正遡及適用アプローチに一定の例外が設けられている。

弊社のコメント

新基準への移行に際して、既存のオペレーティング・リースの借手に対する免除規定を追加したことにより、2013 年 ED の経過措置を適用するコスト及び複雑性について関係者が抱いていた懸念の多くが解消される。

7.2.3 貸手：従前はオペレーティング・リースに分類されていたリース

貸手は、下記で説明するサブリースを除き、適用開始日時点で保有するオペレーティング・リースに関して、引き続き現行の会計処理を適用する。

7.2.4 サブリース

中間の貸手（同一の原資産の借手であり、貸手でもある企業）は、適用開始日時点で保有している各オペレーティング・サブリースが、新基準の規定に基づく、オペレーティング・リースに分類されるか、ファイナンス・リースに分類されるかを判断するため、再評価しなければならない。この再評価は、原資産ではなく、ヘッドリースに関連する使用権資産を参照して、ヘッドリースとサブリースの残りの契約条件に照らして行うことになる。

サブリースが IAS 第 17 号ではオペレーティング・リースに分類されていたが、新たなリース会計基準ではファイナンス・リースに該当する場合には、中間の貸手は当該サブリースを適用開始日時点で締結される新たなファイナンス・リースとして会計処理することになる。サブリースから生じる利得又は損失は、適用開始日時点の利益剰余金（又は資本のその他の構成要素）の累積的なキャッチアップ修正に含めることになる。

7.2.5 セール・アンド・リースバック取引

売手/借手は、過去のセール・アンド・リースバック取引に関する売上が、IFRS 第 15 号の下で発生していたといえるかどうかを再評価してはならない。

売手/借手は、新基準への移行時点で、セール・アンド・リースバック取引の遡及修正を行わないことになる。その代わりリースバック取引は、新基準への移行に伴い以下を考慮した上で、適用開始日時点で継続する他のオペレーティング・リースやファイナンス・リースと同じ方法により会計処理されることになる。

- ▶ 従前はファイナンス・リースに分類されていたセール・アンド・リースバック取引に関しては、売却時の利得は、IAS 第 17 号と同じ方法で引き続き償却する。
- ▶ 従前はオペレーティング・リースに分類されていたセール・アンド・リースバック取引に関しては、適用開始日時点のオフマーケット条件に係る繰延損失又は利得を使用権資産に対して調整する。

上記セクション 6.3 で説明した部分的に利得を認識するアプローチは、適用開始日後に締結した新たなセール・アンド・リースバック取引のみに適用される。

IFRS と US GAAP の主な相違点

IASB の新基準では移行にあたり、新基準の適用開始時点で完全遡及適用アプローチ又は修正遡及適用アプローチを選択できる。一方の FASB は新基準への移行にあたり、完全遡及適用アプローチを禁止している。

すなわち、FASB は修正遡及適用アプローチを用いた新基準の適用を求めているのに対し、IASB は、そのようなアプローチは選択肢に過ぎず、IASB と FASB では、修正遡及適用アプローチの適用方法や免除項目が異なることになる。

IFRS と US GAAP の主な相違点の概要については、付録 B を参照されたい。

付録 A: 借手と貸手の再評価に関する定め概要

	借手	貸手
契約対価の配分	以下のいずれかの事象が発生した時点で契約対価を再配分する。 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 新たなリースとして別個に会計処理されることのない契約変更 ▶ リース期間又は借手が原資産を購入するオプションを行使することが合理的に確実かどうかの再評価 	別個の新たなリースとして会計処理されない契約変更が行われた場合は、契約対価を再配分する。
リース期間	借手がコントロールできる重要な事象又は状況の著しい変化が生じた時点で再評価する(市場に起因する事象や変化が生じた場合には再評価は行われない)。	リース開始後に再評価を求める規定はない。
指数又はレートに応じて決まる変動リース料	指数又はレート変動以外の理由(例:リース期間の変更)によりリース負債が再測定される場合、及び、参照する指数又はレートの変動によるキャッシュ・フローの変動時に(すなわち、リース料総額が修正される時点で)再評価する。	リース開始後に再評価を求める規定はない。
残価保証により支払が見込まれる金額	リース期間中に残価保証により支払が見込まれる金額が変更された場合には、リース負債を再測定し、使用权資産を調整する。 使用权資産をゼロまで減額した場合には、残りの調整額を純損益で認識する。	通常はリース料総額に、残価保証により(借手又は第三者から)受領する金額は含まれない。
割引率	リースの条件変更時、リース期間の変更時、又は借手が原資産を購入するオプションを行使することが合理的に確実かどうかに関する評価に変更が生じた時点で再評価を行う。	リース開始後に再評価を求める規定はない。
リースの分類	借手はリースを分類しないため、該当なし。	リース開始後に再評価は行われない。

付録 B: IFRS と US GAAP の主な相違点

	IFRS (IASB)	US GAAP (FASB)
適用範囲及び適用除外	新基準の適用範囲に、無形資産の貸手のリースは含まれない。無形資産の借手のリースには、新基準を適用することができるが、適用を強制されるわけではない。	新基準の適用範囲に、無形資産のリースは含まれない。
少額資産リース	借手のみ: 価値が小さい一定の資産(少額資産)のリースに係る認識及び測定の見逃規定が設けられている。	少額資産リースに係る見逃規定はない。
ポートフォリオ・アプローチ	新基準の適用指針にガイダンスが設けられる。	拘束力のない結論の根拠にガイダンスが設けられる。
指数又はレートに応じて決まる変動リース料-借手の再評価	指数又はレート変動以外の理由(例:リース期間の変更)によりリース負債を再測定した時点、及び参照する指数又はレートの変動によりキャッシュ・フローが変更された時点(リース料総額が修正された時点)で再評価する。	指数又はレート変動以外の理由によりリース負債を再測定した場合にのみ、再評価する。
割引率-借手 (US GAAP のみ)	借手に関して、リース負債の当初測定及び事後測定において、会計方針の選択により、リスクフリーレートを使用することは認められない。	公開企業体ではない借手に関して、(すべてのリースについて)リース料総額の現在価値を算定するために、会計方針の選択により、リスクフリーレートを使用することが認められる。
原資産の公正価値	IFRS 第 13 号の測定及び開示規定が新基準の適用対象となるリース取引に適用される。	ASC 第 820 号「公正価値測定」の公正価値の定義は、リースの分類及び測定のための公正価値測定には適用されない(一部例外を除く)。
リースの分類-借手	リースは、単一の認識及び測定モデルにより会計処理される(ただし、少額資産リース及び短期リースに係る見逃規定が設けられている)。	リースはタイプ A 又はタイプ B に分類される(ただし、短期リースに係る見逃規定が設けられている)。なお、これらの当初測定額は同じになる。 借手に関して、リースの認識及び測定ならびに表示に差異が生じる。
使用権資産の代替的な測定基礎-借手	借手は、会計方針の選択により、IAS 第 16 号に基づき使用権資産を再評価すること、及び投資不動産の定義を満たす使用権資産を IAS 第 40 号に基づき公正価値で測定することができる。	US GAAP では該当なし。
表示-キャッシュ・フロー計算書-借手	利息に係る支払は、IAS 第 7 号に従って選択された会計方針に基づいて表示される。	タイプ A リースの利息に係る支払及びタイプ B リースに係るリース料の支払は、営業活動に表示される。

	IFRS (IASB)	US GAAP (FASB)
開示-定性的情報の開示-借手	具体的な定性的情報に係る開示規定は設けられていない。	定性的情報に係る開示規定の具体的な一覧が設けられている。
開示-定量的情報の開示-借手	<ul style="list-style-type: none"> IASB と FASB では主に借手の会計モデルが異なるため、借手における特定の定量的情報に係る開示規定も異なっている。たとえば、FASB の新基準では、「タイプ B」リース費用に関する開示が求められるが、IASB の新基準では、認識されるすべてのリースが単一のモデルにより会計処理されるため、そのような開示は求められない。 IASB は、表形式以外のほうが適切である場合を除いて、表形式での開示を求めている。借手のすべての開示は、財務諸表における単一の注記又は別個のセクションで開示することが求められる。ただし、FASB は借手の定量的情報の開示に関して特定の形式を求め 	
販売利益を認識するか繰り延べるかの判断 -貸手によるファイナンス・リースの販売利益の認識	販売利益が生じるすべてのファイナンス・リースに関し、販売利益を当初認識する。	新基準で定義されるように、借手が原資産の支配を獲得する場合にのみ、販売利益を当初認識する。
その他の定量的情報及び定性的情報の開示 -ファイナンス・リース -貸手	正味リース投資未回収額の重要な変動に関する定性的情報及び定量的情報の開示が求められる。	正味リース投資未回収額の残存価値部分の重要な変動に関する定性的情報及び定量的情報の開示が求められる。
中間の貸手の会計処理 -サブリースの分類	中間の貸手は使用権資産をリース対象資産とみなしてリースの分類の検討を行う。	中間の貸手は原資産をリース対象資産とみなしてリースの分類の検討を行う。
セール・アンド・リースバック取引 -売却が生じているか否かの判断	売手/借手が実質的な買戻オプションを有している場合には、売却は発生しない。市場で容易に入手できる特殊ではない資産に関し、追加のガイダンスは定められていない。 借手のすべてのリースは単一のモデルにより会計処理されるため、リースバック取引によって売却処理が禁止されることはない。	以下のいずれかの場合には、売却は発生していないとみなされる。 <ul style="list-style-type: none"> リースバックが「タイプ A」リースである。 売手/借手が実質的な買戻オプションを有している。 ただし、市場で容易に入手できる特殊ではない資産に係る公正価値（行使日時点）による買戻オプション（実質的ではないオプション）の場合には、売却処理は否定されない。
セール・アンド・リースバック取引 -利得の会計処理	利得の認識は、残存資産に関連する部分に制限される。残りの利得は、使用権資産の当初測定額の減額として認識され、リースバック期間にわたり使用権資産の償却額を減少させる。	利得を全額認識する。
経過措置	<ul style="list-style-type: none"> IASB の新基準では、新基準への移行に際し、完全遡及適用アプローチ又は修正遡及適用アプローチを選択できる。FASB の新基準では、完全遡及適用アプローチの適用は認められない。 FASB は、新基準への移行に際し、修正遡及適用アプローチの適用を求める一方で、IASB は修正遡及適用アプローチを容認している。IASB と FASB では、修正遡及適用アプローチの適用に関する適用方法や免除項目が異なる。 	

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーnst・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーnst・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.comをご覧ください。

新日本有限責任監査法人について

新日本有限責任監査法人は、EYの日本におけるメンバーファームです。監査および保証業務をはじめ、各種財務アドバイザリーサービスを提供しています。詳しくは、www.shinnihon.or.jp をご覧ください。

EYのIFRS（国際財務報告基準）

グループについて

国際財務報告基準(IFRS)への移行は、財務報告における唯一最も重要な取り組みであり、その影響は会計をはるかに超え、財務報告の方法だけでなく、企業が下すすべての重要な判断にも及びます。私たちは、クライアントによりよいサービスを提供するため、世界的なリソースであるEYの構成員とナレッジの精練に尽力しています。さらに、さまざまな業種別セクターでの経験、関連する主題に精通したナレッジ、そして世界中で培った最先端の知見から得られる利点を提供しよう努めています。EYはこのようなしてプラスの変化をもたらすよう支援します。

© 2015 Ernst & Young ShinNihon LLC
All Rights Reserved.

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスをを行うものではありません。新日本有限責任監査法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本資料はEYG no.AU3072の翻訳版です。