

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

## IFRS Project Insights リース

IASB および FASB(以下、「両審議会」という。)は、2009 年 3 月に、借手の会計モデルの提案を示したディスカッション・ペーパー(DP)を公表した。

使用権モデルは維持しているが、提案されている会計モデルは DP の公表から進展した。現在までのプロジェクトにおける最も重要な提案は、以下のとおりである。*updated*

- (i) 2010 年 8 月、IASB および FASB は、貸手および借手の新たな会計モデルを提案する公開草案 ED/2010/09「リース」(ED)を公表した。そのコメントの期間は 2010 年 12 月 15 日に終了した。ED における提案の再審議は 2011 年 1 月に開始し、2011 年 7 月に両審議会は再公開草案を公表する方針を表明した。
- (ii) 2013 年 5 月に再公開草案が公表され、コメント期間は 2013 年 9 月に終了した(**付録 A** に 2013 年 ED の要約を含めている)。
- (iii) 2014 年 1 月、両審議会は再審議を開始し、公開の円卓会議、非公開のアウトリーチ会議、フィールドワーク会議において、投資家、アナリスト、財務諸表作成者、会計士、その他のコメントレターから得られたフィードバックを検討した。
- (iv) 2014 年 3 月、両審議会は、(i)借手の会計モデル、(ii)貸手の会計モデル、(iii)少額リースおよび(iv)リース期間および借手によるリース期間の見直しに関する決定を行った。
- (v) 2014 年 4 月、両審議会は、(i)リースの条件変更および契約の結合、(ii)変動リース料、(iii)実質的な固定支払および(iv)割引率に関する決定を行った。
- (vi) 2014 年 5 月、両審議会は、(i)リースの定義、(ii)リースおよび非リースの構成部分の区分および(iii)当初直接コストに関する決定を行った。
- (vii) 2014 年 6 月、両審議会は、(i)サブリース、(ii)借手の貸借対照表の表示および(iii)キャッシュ・フローの表示に関する決定を行った。

(viii) 2014 年 7 月、両審議会は(i)セール・アンド・リースバック取引および(ii)貸手の開示の要求事項に関する決定を行った。

両審議会は、上記のトピックのすべてについて完全にコンバージェンスしてはいないが、合同での再審議は継続する。

本資料 Project Insights は、現在までの IASB の暫定決定事項および IASB と FASB との間の相違事項を要約している。

### 再審議における暫定決定

#### リースの定義

IASB は、リースの定義に関する 2013 年 ED の原則を維持することを暫定的に決定した。

2013 年 ED では、資産(原資産)を使用する権利を対価と交換に一定期間にわたり移転する契約をリースと定義した。契約の開始日に、企業は、次の両方を評価することにより、契約がリースであるか否か、または、リースを含むか否かを決定しなければならない。

- a. 契約の履行が、特定された資産の使用に依存するか否か
- b. 契約が、特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転するか否か

顧客が、資産の使用を指図する能力と資産の使用から便益を得る能力の両方を有する場合にのみ、特定された資産を使用する権利は移転する。

このリースの定義は、IFRIC 解釈指針第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」における現行の指針と整合している。しかし、IASB は、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」および IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の支配の概念と平仄を合わせる明確化のための指針を追加することを暫定的に決定した。

指針では以下の点を明確にする。

- a. 供給者が、代替資産に入れ替える実質上の能力を有していない、または、供給者が資産の入替えにより便益を受けない場合、契約の履行は特定された資産の使用に依存する。顧客がそのような決定をするのが実務上不可能である場合、顧客は契約の履行が特定された資産の使用に依存していると推定する。
- b. 顧客が特定された資産の使用を指図する能力を有しているか否かを識別する際、そのような決定および使用期間にわたる原資産の使用に伴う便益に基づき、リースは評価されなければならない。

#### 顧客と供給者の双方が、資産の使用に関する意思決定に実質的な影響を及ぼす能力を有している場合に、両者の意思決定をどのように比較考量すべきか？

リース基準は、資産の使用から生じる経済的便益に最も重要な影響を及ぼす意思決定能力を有する当事者はいずれかを識別することを要求する。この評価は、(IFRS 第 10 号に基づく投資先に対するパワーを有している当事者の決定と整合的に)当該取決めに特有の要素に基づく。ほとんどの場合、使用期間中に「資産を使用する目的や方法」についての決定が、資産の使用から生じる便益に最も重要な影響を及ぼす決定となる。例えば、船舶の運航の目的地や時期のような船舶の操業、および、どのような貨物を運搬するかについての決定は、資産の使用から生じる便益に最も重要な影響を及ぼす決定となる。

#### リースとサービスの区分

リース基準にはサービスの定義を含めない。したがって、この分野に関する課題は残る。サービスを提供するために資産の重要な使用を伴う取引がある。

2014 年 5 月に審議されたアジェンダ・ペーパーでは、リースとサービスを区別するため、企業が IFRS 第 10 号および IFRS 第 15 号で定義されている支配の概念に焦点を当てることが示された。仮に、供給者が使用期間にわたり資産の使用を支配している場合、その契約はサービスである—供給者は顧客にサービスを提供するために、その資産を使用している。一方、顧客が使用期間にわたり資産の使用を支配している場合、供給者はその資産に対する支配を有していない。その場合、顧客は原資産を使用する権利を得ており、その契約はリースを含む。

#### 適用に関する設例

IASB は、原則の適用を明確にするためにリース基準に適用に関する設例を含めるか否か、決定していない。

#### 借手の会計モデル

IASB は、大部分のリース(例外は下記参照)を借手の財政状態計算書において認識することを要求する使用権モデルを採用することを暫定的に合意した。

IASB は、借手が大部分のリースを使用権資産を購入する金融取引として財政状態計算書にオンバランスする会計処理となる単一モデルのアプローチを採用し、したがって 2013 年 ED に含まれていたタイプ A とタイプ B の区別を削除することを暫定的に決定した。単一モデルのアプローチでは、使用権資産は他の非金融資産と整合的な会計処理(例えば償却)が行われる非金融資産である。対応する負債は別個に認識され、現行のファイナンス・リースと同様、全体として費用計上が前倒しになる償却原価で会計処理される。使用権資産およびリース負債はリース料の現在価値で当初測定される。

#### IASB と FASB の相違

リースを財政状態計算書に計上するにあたって、FASB は 2013 年 ED で提案されたのと同様の二本立てのアプローチを暫定的に決定した。このアプローチでは、借手は現行のキャピタル／ファイナンス・リースをタイプ A のリース(償却と利息を区分)として会計処理し、ほとんどのオペレーティング・リースをタイプ B のリース(單一定額法によるリース費用)として会計処理する。

しかしながら、リースの分類は、2013 年 ED で提案された資産が不動産か否かではなく、現行の IAS 第 17 号の原則に基づいている。

さらに、現行の米国会計基準における数値基準は削除される(すなわち、リース期間が資産の経済的耐用年数の 75% 以上か否か、リース料(残価保証を含む)の現在価値がリースされる資産の公正価値の少なくとも 90% か否か)

#### 使用権資産モデルの免除

2013 年 ED に関して受け取った懸念に対処するために、IASB は財務諸表作成者に對していくつかの救済措置を決定した。

詳細については、少額リースおよび短期リースのセクションを参照のこと。

## 貸手の会計モデル

IASB は、現行の IFRS の貸手の会計モデルについて重要な変更は必要ないことを暫定的に合意した。

IASB は、貸手はリースの分類をリースが実質的にファイナンス契約または販売であるか、もしくはオペレーティング・リースであるかを基礎に、現行の IAS 第 17 号の要求事項と同様の指針を用いて決定すべきであることを暫定的に決定した。したがって、リースの分類は原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべて (substantially all) が借手に移転したかどうかに着目している。

IASB はまた、2013 年 ED で提案されていた債権および残存資産アプローチを削除することを決定した。代わりに、貸手はリースを現行の IAS 第 17 号と整合的に、販売またはファイナンス・リース、もしくはオペレーティング・リースとして会計処理する。

### 借手と貸手の会計処理の対称性

貸手が IAS 第 17 号の現行の指針に基づくリースの分類を維持し、会計処理を行うことにより、IASB は、費用対効果の考慮に基づいて、借手と貸手の間の会計モデルの対称性に反する決定を行った。

### IASB と FASB の相違

FASB は IASB が採用したのと同様のアプローチの採用を暫定的に決定した。しかし、FASB は、リース開始時点で原資産の支配が借手に移転していないすべての販売型リースにおいて、貸手は売却益を認識することができないことを暫定的に決定した(すなわち、借手が原資産の使用を指図する能力を有し、原資産の残存する経済価値のほとんどすべてを獲得した時点で認識する)。

結果として、米国会計基準においては、貸手が原資産の支配を移転していない場合には、売却益はリース期間にわたって繰り延べられる一方、IFRSにおいては、すべてのファイナンス・リースの貸手は、現行の指針に従って売却益をリース開始時に認識する。

## 少額リース

IASB は、借手が保有する少額リースについてコスト面での救済を次のように提供することを暫定的に決定した。

### ポートフォリオの免除

企業は、会計方針の選択として、リースをポートフォリオ・レベルで会計処理することが認められる。リースをポートフォリオ・レベルで会計処理することは、少額リースを有する多くの企業にとってリースの指針を適用するコストを減少させる。例えば、IT 機器や車をマスター・リース契約の一部としてリースする企業はこの指針を適用できる。IASB が適用指針を含めることを暫定的に決定する一方で、FASB はそのような指針を結論の根拠に含めることを暫定的に決定した。

### 少額リースの免除

IASB は、企業が会計方針の選択として、少額資産のリースを認識と測定の要求事項から除外することを容認すると暫定的に決定した。この免除は、少額の IT 機器やオフィス家具のようなリースを捉えることを意図しているが、リースに関する重要性の適用方法の指針としては機能しない。資産が免除の要件を満たすかどうかの評価は、絶対額を基礎として行われる。

### 減損

ポートフォリオの中のすべてではないがいくつかの使用権資産が減損し、その減損が企業にとって重要な場合、企業はもはやそのポートフォリオにリース指針を適用することは認められない。代わりに、企業は元々のポートフォリオをより小さいポートフォリオに分割するか、契約レベルでリース指針を適用する必要がある。

### 重要性

両審議会は、IFRS と米国会計基準のいずれも基準レベルでは重要性の要求事項を提供していないことを踏まえ、リースの最終基準に明示的な重要性のガイダンスを含めないことを暫定的に決定した。利用者は、リースの重要性を評価するために、IAS 第 8 号のガイダンスを利用し続ける。

### IASB と FASB の相違

FASB は、少額リースの免除に取り組まないことを暫定的に決定した。

## リース期間

IASB は、以下を暫定的に決定した。

- i. 企業は、リースを延長するオプション行使する、または、解約するオプション行使しない経済的インセンティブがあるかを評価する際に、すべての関連性のある要因を考慮すべきである。企業は、関連性のある経済的要因を考慮し、借手がオプション行使することが合理的に確実(reasonably certain)な場合にのみ、そのようなオプションをリース期間に含めるべきである。
- ii. 購入オプションは、更新オプションや解約オプションと同様に取り扱われるべきである。

### 重大な経済的インセンティブ

借手がオプション行使する重大な経済的インセンティブを有しているかどうかの評価は、借手がオプション行使するか行使しないかの決定に関連するリース開始時点の事実と状況に基づいており、これは契約書ベース、資産ベース、市場ベースおよび企業ベースの要因に基づいている。その評価は借手の意図や過去の実務には基づかない。

「重大な」という用語は現行の IAS 第 17 号で使用されている「合理的に確実」と実質的に同一である。

## リース期間の見直し

IASB は、以下を暫定的に決定した。

- i. 借手は、借手が統制可能であり、かつ借手がオプション行使する重大な経済的インセンティブを有しているかどうかに直接影響を与える重大なトリガーとなる事象の発生に基づいてのみリース期間を見直すべきである。市場ベースの要因の重大な変化は、単独では、見直しのトリガーとはならない。
- ii. 貸手は、リース期間を見直すべきではない。

### 見直しが要求される状況

見直しは、単なる時の経過やマクロ経済事象の発生ではなく、借手によって引き起こされる行動に対して要求される。

見直しのトリガーとなり得る例は、延長、解約、購入オプションが行使可能となつたときに、借手にとって重大な経済価値をもつと期待される重要な建物付属設備の建設である。

## 短期リース

IASB は、最終的なリース基準は短期リースの認識および測定について範囲の免除を含むことを暫定的に決定した。

短期リースは、12ヶ月以下のリース期間(上記参照)を有する。

借手は、会計方針の選択として、短期リースに認識と測定の要求事項を適用ことができ、代わりにリース料を純損益に、通常は定額法で認識する。

この免除規定を採用する企業は、通常のリースで要求される定性的な情報に加えて、当期に認識された短期リース費用を開示することが要求される。短期リース・コミットメントの開示は、認識された短期リース費用が短期リース・コミットメントを反映していない場合に要求される。

## リースの条件変更—借手の会計処理

IASB は、リースの条件変更を、当初のリースの契約条件の一部ではなかったリースの契約条件の変更と定義することを暫定的に決定した。条件変更として検討されるのは、リースの範囲の変更および借手により支払われる対価の変更に関連する場合のみである。

### リースの条件変更とリースの見直し

リースの条件変更の定義は、リースの見直しとなる場合(すなわち、契約の開始時にリースの更新オプションが契約に含まれている場合に、当該更新オプションの行使によって生じるリース期間の変更)と、リースの条件変更となる場合(すなわち、当初のリースの契約条件の変更によって生じるリース期間の変更)を区別する。

### 別個の新たなリースとなる条件変更

借手は、以下の双方が生じる場合、リースの条件変更を当初のリースと別個の新たなリースとして会計処理する。

- a. 条件変更が、借手に追加的な使用権資産(例えば、追加的な原資産を使用する権利、または、同一の原資産を当初のリースに含まれる更新オプションによっては意図されていない追加期間にわたって使用する権利)を付与している。
- b. その追加的な使用権が、(その特定の契約との関連において)独立した価格と同等の価格付けがされている。

## 別個の新たなリースとならない条件変更

IASB は、別個の新たなリースとならないリースの条件変更(上記を参照)を、以下のように区別することを暫定的に決定した。

### a. リースの範囲の拡大

例えば、契約に対する新たな単独の原資産の使用権の追加や不動産リースにおいてリースされる床面積の増加、または、当初の契約に含まれる更新オプションではカバーされなかつた契約上のリース期間の延長の提供。

### b. リースの範囲の縮小

例えば、1つまたは複数の原資産またはその一部の使用権の解約、または、使用権に係る期間の短縮。

### c. リースに対して支払われる対価の変更

このアプローチは、資産の使用権に焦点を当てており、そして、条件変更がその使用権に影響を与えるのか、または使用権に対して支払われる対価のみに影響を与えるかに焦点を当てている。

当初のリースの範囲を拡大する、または、リースの対価を変更する条件変更については、借手は、リース負債を修正するために、更新後のリース料および更新後の割引率を使用し、差額を使用権資産の調整として認識する。

当初のリースの範囲を縮小する条件変更については、借手は、改訂されたリース料および更新後の割引率を使用してリース負債を調整し、使用権資産の比例する金額について認識を中止し、純損益を通じて差額を利得または損失として認識する。

### 割引率

条件変更について、借手は、リース負債の再測定に更新後の割引率を使用することが要求される。その意図は、リースの条件変更によって、借手が割引率として見積もろうとする貸手の計算利子率が変化している事実を反映させることである。

### 割引率の重要な変更を伴なって範囲を縮小させる契約条件の変更

条件変更による範囲の縮小は僅かであるが、割引率に重要な変化が生じる場合、リース負債の変更は、純損益に影響を与える部分を決定するために、次の2つの構成部分に区分される。(1)範囲の縮小は、純損益に影響を及ぼし、(2)割引率の変更(すなわち、範囲以外の変更)は、純損益に影響を及ぼさず、使用権資産に影響を及ぼす。

## リースの条件変更 – 貸手の会計処理

IASB は、貸手は、リースの条件変更を IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」における契約条件変更と整合した方法で評価することを暫定的に決定した。

### 別個の新たなリースとなる条件変更

借手のアプローチと整合させて、貸手は、以下の場合に、リースの条件変更を新たなリースとして会計処理する。

a. リースの条件変更が、借手に当初のリースに含まれない追加的な使用権を付与する。

b. その追加的な使用権が、(その特定の契約との関連において)独立した価格と同等の価格付けがされている。

### 別個の新たなリースとならない条件変更

IASB は、オペレーティング・リースについて、貸手は変更されたリースを、条件変更の発効日から、新たなリースとして会計処理することを暫定的に決定した。

ファイナンス・リースについて、貸手は、リース債権に IFRS 第 9 号における減損および認識の中止の指針を適用すべきである。これには、リースの条件変更の影響を評価する場合を含む。

これは、IFRS の貸手にとっては、リースの条件変更に関する実質的な変更はないことを意味する。

### 契約の結合

IASB は、企業が、以下のいずれかの要件を満たす場合には、同時または、ほぼ同時に同じ相手先(または関連当事者)と締結した複数の契約を結合し、これらを単一の取引とみなすことを暫定的に決定した。

a. 契約が、単一の商業的な目的を有するパッケージとして交渉されている。

b. 1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格または履行に左右される。

### 単一の取引における複数の契約

企業は、実質的に単一の契約を締結するかのように、相互の契約を期待して、複数の契約を締結する場合がある。契約条件が他の契約を期待して交渉される場合、取引の経済的効果をより正確に反映するために、それらは単一の契約として認識されるべきである。

## 変動リース料

IASB は、リース資産およびリース負債の当初測定に変動リース料のうち指数または率に応じて決まるもののみを含め、それらはリース開始時の指数または率を使用して測定されることを暫定的に決定した。

### 使用または業績に連動する変動リース料

資産の使用または業績に基づく変動リース料はリース資産またはリース負債の当初測定に含めず、これらは発生した期間に損益計算書で認識する。この決定は、主にコスト・ベネフィットの理由によるものである。

### 変動リース料の見直し

IASB は、借手に、契約上のキャッシュ・フローが変化した場合に、指数または率に応じて決まる変動リース料の見直しを要求することを暫定的に決定した。

### IASB と FASB の相違

FASB は、変動リース料が変動した場合に見直しを要求しないことを暫定的に決定した。そうした変動は発生時に純損益に認識される。

貸手に関しては、IASB は、貸手に指数または率に応じて決まる変動リース料の見直しを要求すべきでないことを暫定的に決定した。

### 実質的な固定支払

IASB は、以下を暫定的に決定した。

a. 実質的な固定支払である変動リース料をリース料の定義に含めるべきである。

b. 結論の根拠で、実質的な固定支払である変動リース料が、実務において存在していることと言及するべきである。

IASB は実質的な固定支払である変動リース料の概念は広く受け入れられていると認識していたが、IAS 第 17 号「リース」は、現在、実質的な固定支払である変動リース料についてどのような場合に最低リース料の定義に含まれるべきであるかについての指針を、含んでいない。

IASB は、実質的な固定支払は真正な変動性を生じさせず、回避不能であり、また、固定支払と区別できないことから、ストラクチャリングの機会を回避するためにこれを含めることを暫定的に決定した。

## 割引率

IASB は、以下について暫定的に合意した。

- 借手の追加借入利子率(incremental borrowing rate)の定義において、「価値」が何を指しているのかを明確にするが、その他の点では、2013 年 ED の定義は変更しない。

- 現行の貸手の指針と整合させて、貸手が借手に課す利率(the rate the lessor charges the lessee)をリースの計算利子率(the rate implicit in the lease)として記述する。

- リースの計算利子率に、貸手の当初直接コストを含める。

### 割引率の見直し

借手は、借手の統制可能な重大な事象または重大な状況の変化により、リース期間の変更または購入オプションの見直しがあった場合、および、別個の新たなリースとならないリースの条件変更の場合にのみ、割引率の見直しが要求される。

貸手は、割引率を見直さない。このことは、貸手にリース期間の見直し、または、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であるか否かの見直しを要求しない暫定的な決定と整合している。

## リースの構成部分の区別

IASB は、借手および貸手双方における、別個のリースの構成部分の識別に関する 2013 年 ED の指針を維持することを暫定的に決定した。

リース基準には、契約がリースを含んでいるかどうかを判定した後に、契約の中の別個のリース構成部分のそれぞれを識別することが述べられている。企業は、以下の両方の要件に該当する場合には、資産を使用する権利を、別個のリース構成部分と考える。

- 借手が、資産単独または借手が容易に利用可能な他の資源との組合せのいずれかにより、資産の使用により便益を受けることができる。容易に利用可能な資源とは、別個に(貸手または他の供給者により)販売またはリースされている財またはサービス、あるいは借手がすでに(貸手から、または他の取引または事象により)入手している資源である。

- 原資産が、契約の中の他の原資産に依存しておらず、高い相関もない。

## リース構成部分と非リース構成部分の区別

IASB は、以下を暫定的に決定した。

- 貸手にリース構成部分と非リース構成部分の区別、並びに、契約の対価をこれらの構成部分に配分することを要求する。貸手は、リース構成部分と非リース構成部分を区別する場合に、別個の履行義務に対する取引価格の配分に関する IFRS 第 15 号の指針を適用するべきである。
- 借手に、以下のいずれかの会計方針の選択を認める。
  - 契約に含まれるリース構成部分を非リース構成部分と区別する。配分は、利用可能な場合は単独の価格に基づき、そうでない場合は観察可能な情報を最大限に使用した見積りに基づくべきである。
  - リース構成部分と非リース構成部分を区別せず、契約全体をリースとして認識する。

## 当初直接コスト

IASB は、増分コストのみが当初直接コストとしての要件を満たすことを暫定的に決定した。最終のリース基準では、当初直接コストはリースが獲得されなかった場合には企業が負担しなかった増分コスト(例えば、貸手により支払われる販売手数料)のみが含まれることが示される。

同一の定義が、借手と貸手の両方に適用される。

## サブリース New

IASB は、中間の貸手に以下を要求することを暫定的に決定した。

- 原リースとサブリースの契約が契約の結合(上記の契約の結合を参照)に該当する場合を除き、2つの別個の契約として会計処理する。
- サブリースを使用権資産(すなわち、原リースの貸手により支配されている原資産ではなく中間の貸手により支配されている資産)を参照して分類する。
- 金融商品の相殺要件を満たす場合を除き、リース資産とリース負債を相殺しない。
- IFRS 第 15 号の「本人/代理人」の指針にしたがってサブリース収益を収益として認識し代理人として活動する場合を除き、原リースとサブリースに係るリース費用とリース収益を相殺しな

い。

## IASB と FASB の相違

FASB は、中間の貸手は使用権資産ではなく原資産を参照してサブリースを分類することを暫定的に決定した。

## 貸借対照表の表示 – 借手 New

IASB は、借手に以下を要求することを暫定的に決定した。

- 使用権資産を貸借対照表で独立の表示科目として表示するか、注記で開示する。借手が使用権資産を貸借対照表で独立の表示科目として表示しない場合、借手は(a)使用権資産を、対応する原資産を所有していたとした場合に表示するのと同じ表示科目の中で表示し、(b)使用権資産が貸借対照表のどの表示科目に含まれているかを注記で開示する。
- リース負債を貸借対照表で独立の表示科目として表示するか、注記で開示する。

## IASB と FASB の相違

FASB は、貸借対照表でも注記でも、リース資産とリース負債をタイプ A のリースとタイプ B のリースで別個に表示することを暫定的に決定した。

## キャッシュ・フローの表示 New

IASB は、以下を暫定的に決定した。

- 貸手にリースからの現金収入を営業活動に分類することを要求する。
- 借手に、IAS 第 7 号にしたがい、リースの現金支出の元本部分は財務活動に、リース負債に係る利息部分は営業活動に分類し、リースの支出は他のキャッシュ・フローとは別個に開示することを要求する。

## IASB と FASB の相違

FASB は、借手に以下の分類を要求することを暫定的に決定した。

- (i) タイプ A のリース負債の元本部分の現金支出は財務活動に
- (ii) タイプ A のリース負債の利息部分の現金支出は営業活動に
- (iii) タイプ B のリースの現金支出は営業活動に

## セール・アンド・リースバック取引 New

### 売却が生じたか否かの決定

IASBは、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の決定にあたり、IFRS第15号における売却に係る要求事項を適用することを暫定的に決定した。リースバックの存在自体は、売手／借手が、原資産を買手／貸手に売却したと結論づけることの妨げとはならない。

最終の会計基準では、売手／借手が原資産に係る実質的な買戻しオプションを有している場合には、買手／貸手はその資産の支配を獲得しておらず、売却は生じていないことを明確にする。この場合、売手／借手は、その取引を金融取引として会計処理する。一方、実質的でない買戻しオプションは、売却の会計処理の妨げとはならない。

さらに、IASBは、売却が生じたか否かの決定に関して、最終のリース会計基準に追加の適用指針を含めないと暫定的に決定した。

### IASBとFASBの相違

FASBは、売手／借手の観点からリースバック取引がタイプAのリースである場合、売却は生じないと暫定的に決定した。さらに、FASBは、(i)セール・アンド・リースバック取引における買戻しオプション、特に公正価値で行使可能なコール・オプションの影響、および、(ii)売却が生じたか否かの決定に関して、最終のリース会計基準に追加の適用指針を含めるか否かについて、更なる評価を行うことを暫定的に決定した。

### 売却／購入およびリースバックの会計処理

売却が生じたセール・アンド・リースバック取引に関して、IASBは、以下を暫定的に決定した。

- 買手／貸手は、原資産の購入を、(リースバックの存在を伴わない)他の非金融資産の購入に適用する指針と整合的に会計処理する。
- 売手／借手は、セール・アンド・リースバックにおける適格な売却に係る損失は、他の同様の売却に適用する指針と整合的に会計処理する。

- 売手／借手は、保持してきた使用権資産に関する部分ではなく、残存資産に関連する利得の部分のみを認識する。

- 売手／借手および買手／貸手は、リースバックを他のリースと同様の方法で会計処理する。

### 部分的な利得の認識

売手／借手による利得の認識を残存資産に係る部分に制限する暫定的な決定は、売手／借手は原資産の使用権を保持しており、実質的に、原資産全体ではなく、残存資産に係る権利を売却していることを反映している。

### IASBとFASBの相違

FASBは、売手／借手はセール・アンド・リースバック取引における適格な売却に係る利得について、他の同様の売却に適用する指針と整合的に会計処理することを暫定的に決定した。したがって、利得は、売手／借手により売却された残存資産に制限されな...

### 「市場から外れた」条件の会計処理

IASBは、原資産の売却の対価がその資産の公正価値でない場合、または、リース料が市場のレートでない場合に当初の売却の会計処理を調整するとした、2013年EDにおける要求事項を維持することを暫定的に決定した。

IASBは、企業は、可能性のある「市場から外れている」ことによる調整を、(a) 原資産の売却価格と公正価値、または、(b) 契約上のリース料の現在価値と公正な市場価格によるリース料の現在価値のうち、より容易に決定可能ないずれかの差額に基づいて決定することを、暫定的に決定した。

企業は、取引が市場によっているか、市場から外れているかの判断、および、市場から外れた条件の調整計算において使用する、より適切なベンチマークの選択にあたり、観察可能な価格および観察可能な情報を最大限に使用することが要求される。

市場から外れた条件の影響は以下のように会計処理される。

- 公正価値または市場の条件との比較による不足額：賃借料の前払いとして会計処理
- 公正価値または市場の条件からの超過額：買手／貸手から売手／借手に対する追加融資の供与として会計処理

## 「不適格」なセール・アンド・リースバック取引の会計処理

IASB は、売手／借手および買手／貸手ともに、「不適格な」セール・アンド・リースバック取引を金融取引として会計処理することを暫定的に決定した。したがって、売手／借手は、原資産の認識を中止せず、代わりに、買手／貸手からの収入を金融負債として認識する。

### IASB と FASB の相違

FASB は、「不適格な」セール・アンド・リースバック取引の会計処理に関する追加の分析を実施することを暫定的に決定した。

## 貸手の開示の要求事項 *New*

IASB は、貸手に以下の開示を要求することを暫定的に決定した。

- ・リースの内容に関する情報、およびリースの要求事項を適用する際に用いた重要な仮定と判断に関する情報
- ・報告期間中に認識されたリース収益の表
- ・リース資産の残存価値に係るリスク管理方法に関する情報
- ・タイプ A のリースの債権から生じる割引前の将来キャッシュ・フローの満期分析(報告日から 5 年間の各年度およびその後の残存期間の合計の受取金額)および割引前のキャッシュ・フローと認識されているリース債権との調整
- ・タイプ B のリースから受取る割引前リース支払い額の満期分析(報告日から 5 年間の各年度およびその後の残存期間の合計の金額)
- ・タイプ A のリースへの純投資に係る報告期間中の重要な変動に関する定性的および定量的説明

IASB は、貸手がタイプ B のリースの資産を、貸手が所有し使用する資産とは区別して、有形固定資産の種類毎に表示することを要求することを暫定的に決定した。

### IASB と FASB の相違

FASB は、貸手に、タイプ A のリースへの純投資の構成部分(リース債権を除く)に係る報告期間中の重要な変動に関する説明を要求することを暫定的に決定した。FASB は、減損プロジェクトの一部として、タイプ A のリースの債権に関する開示を考慮する予定である。

## 検討事項

・借手について、短期リースを除いて、オペレーティング・リースの概念が廃止され、したがって、すべてのリースが財政状態計算書に認識される。借手のリース資産の使用権とリース料支払債務について、資産と負債がそれぞれ認識される。

・判断が含まれる程度のため、堅牢な会計方針を開発する必要があるかもしれない。例えば、リースの契約締結時のリース期間を決定するために、相当の判断が必要となるであろう。

・個々および／またはポートフォリオ・レベルで、リースについて追跡を行い、リース期間および支払リース料の決定に必要な計算を行うため、システムの修正と拡充が必要になるかもしれない。

・借手は、新たなリース・モデルが既存の財務制限条項(debt covenants)に及ぼす影響を考慮しなければならない。

・借手は、業績指標を変更するかどうか、新しいリース基準の影響をアナリストに理解させる必要があるかどうかを、検討しなければならない。

・借手は、提案されたモデルのため、新規および既存のリース契約の条件を変更すべきかどうかを検討しなければならない。2013 年 ED で提案されている経過措置の要求事項(まだ IASB は議論していない)は、既存のリースについても適用除外とならない。

## 次のステップ *updated*

両審議会は、プロジェクトの完了日を示しておらず、また、再審議は合同で継続する予定である。

次のトピックは、基準の最終化までにまだ審議が必要である。

- ・少額資産のリース
- ・借手の開示
- ・経過措置
- ・発効日
- ・コスト・ベネフィット
- ・その他(関連当事者とのリース、結果的修正など)

## 付録 A

### 2013 年再公開草案の提案の要約

以下は、2013 年 ED に含まれている提案の要約である。

#### リースの定義

2013 年 ED は、リースを「資産を使用する権利(使用権資産)を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約」として定義した。契約の履行が明示的(例えば特定のシリアル番号)または默示的(例えばリース契約を満たすことが可能な唯一の資産)な特定された資産の利用に依存し、契約が特定された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場合には、契約はリースを含む。特定された資産を使用する権利は、顧客が資産の使用を指図する能力と、資産の使用から便益を得る能力の双方を有する場合にのみ移転する。

契約により可能な最大限のリース期間が、延長オプションも含めて、12 ヶ月以内であるリース(短期リースとして定義されている)は、現行のオペレーティング・リースと同様の処理に適格である。その救済措置の適用の選択は、リースごとではなく資産の種類ごとの会計方針の選択である。すべての通知期間を含む当初の解約不能期間が 12 ヶ月以下である場合、解約可能なリースは、短期リースと考えられる。

提案の範囲から明示的に除外されているリースには、(1)鉱物、石油、天然ガスおよび類似の非再生資源の探索または使用のためのリース、(2)生物資産のリース、(3)無形資産のリース(IASB の提案は借手が無形資産のリースにこの提案を適用することは認めている)、(4)IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」の範囲に含まれるサービス委譲契約が含まれる。

非リース構成部分を含む契約に対して、企業は、リース構成部分と非リース構成部分を区別することを要求され、非リース構成部分を他の基準に従って会計処理する。借手は、支払をそれぞれの構成部分の観察可能な単独の価格の比に基づいて、リース構成部分と非リース構成部分に配分する。どの構成部分にも観察可能な単独の価格が存在しない場合には、借手はすべての構成部分を結合し、それらを単一のリースとして処理する。契約の 1 つ以上だがすべてではない観察可能な単独の価格が存在する場合には、配分はそれぞれの構成部分の単独の価格および残りの対価に基づいて行われる。1 つ以上の構成部分がリースである場合には、当該構成部分は結合され、単一のリース構成要素として会計処理される。貸手は、支払を、個別の構成部分の単独の価格の比に基づいてリース構成部分と非リース構成部分に配分する。

#### リースの分類

2013 年 ED では、リースは原資産の性質に応じて「タイプ A」または「タイプ B」に分類される。土地、建物、または建物の一部を含む不動産のリースは、リース期間が原資産の残りの経済耐用年数の大部分を占める、または固定リース料の現在価値が原資産の公正価値のほぼ全額を占める場合を除き、タイプ B のリースに分類される。不動産以外のリースは、リース期間が原資産の経済的耐用年数の重大ではない部分であるか、固定リース料の現在価値が原資産の公正価値と比較して重大ではない場合を除き、タイプ A のリースに分類される。

#### 借手の会計モデル

2013 年 ED では、短期リースを除くすべてのリースに「使用権」モデルの適用を提案した。このモデルでは、借手は、それぞれのリースについて使用権資産およびリース負債を、財政状態計算書で認識する。使用権資産およびリース負債は、リース料の現在価値で当初測定される。リースの交渉および契約の結果として発生する当初直接コストは、使用権資産に資産化される。借手のリースの分類は、使用権資産の事後測定、結果として費用認識のパターンを決定する。

タイプ A のリースについては、借手は使用権資産を規則的な方法で償却する。さらに、リース負債の利息費用は実効金利法を用いて認識される。この方法においては、利息費用は一般的に時の経過により減少する一方、使用権資産の償却は一定(定額法)であるか、時の経過により減少する(定率法)。

したがって、リース契約から生じる費用総額は前倒しとなる。この費用認識のパターンは現行のリース会計のファイナンス・リースの取扱いと整合的である。

タイプ B のリースについては、借手は単一のリース費用を定額ベースで認識する。

#### 貸手の会計モデル

貸手は、短期リースについて、現行のオペレーティング・リース会計モデルを適用することを選択できる。短期リースと考えられないリースや貸手が現行のオペレーティング・リース会計モデルを選択しなかった短期リースについては、貸手は借手と同様の方法でリースを分類することが要求される。

タイプ A のリースについては、貸手はリース資産の認識を中止し、リース料債権および残存資産を認識する。残存資産はリース期間終了時におけるリース対象資産の残存価値に対する貸手の請求権を表す。残存資産は(a)リース期間終了時点の見積残存価値の現在価値で測定される総額での残存資産と(b)該当する場合には未稼得利益の純額として測定される。残存資産に係る利益は、原資産の売却または再リースまで繰り延べられる。純額の残存資産を構成する 2 つの要素は単一の金額として表示されるが、企業は、その後の会計処理の要求事項を適用するために 2 つの構成要素を計算しなければならない。貸手は、資産のうちリースされた部分に関して当初に損益を認識することを要求される。

貸手は、事後的にリース債権を実効金利法によって償却原価で会計処理し、貸手が借手に課す利率で利息収益を認識する。さらに、貸手は事後的に、総額での残存資産をリース対象資産のリース終了時の予想残存価値と等しくなる金額まで、貸手が借手に課すリース契約上の利率を用いてリース期間にわたって増価させる。

タイプ B のリースについては、貸手は現行のオペレーティング・リース会計と概ね整合的なモデルを適用する。貸手は、リース資産を引き続き財政状態計算書に認識する。リース料は、他の規則的な基礎が利用者の便益の時間パターンのより適切な表現である場合を除いて、リース期間にわたって定額ベースで認識される。

## 変動するリース期間を有するリース

2013 年 ED では、リース期間は、借手が原資産をリースすることを貸手と契約した解約不能期間であると提案している。また、リース期間は、リースを延長するオプションを使用する重大な経済的インセンティブを有している場合の当該延長オプションの対象期間、および、リースを解約するオプションを使用しない重大な経済的インセンティブを有している場合の当該解約オプションの対象期間を含んでいる。

開始日において、企業は、当該評価を行う際に、契約ベース、資産ベース、企業ベースおよび市場ベースの要因を考慮する。

リース期間は、市場ベースの要因(例えば、同等の資産の市場賃料)以外の 1 つ以上の要因に重大な変化がある場合に見直される。その際には、企業はリースを延長するか、または、リースを解約する重大な経済的インセンティブを有するか、または、有していないことになる。

## 変動リース料を伴うリース

2013 年 ED は、リース料総額は固定支払(または実質的な固定支払)および指数や率(例えば CPI や LIBOR)に基づいて決まる変動支払を含むとしている。解約ペナルティや購入オプションの支払は、リース期間の決定において考慮されている場合、リース料総額に含まれる。業績や資産の使用に連動した変動リース料は、借手および貸手の双方においてリース料総額から除かれ、それらが発生した際に、当該期間において純損益に認識される。しかし、貸手については、予想される変動リース料(指数や率に基づくものや、実質的な固定支払以外のもの)は残存資産の当初測定に含まれる。

借手は、リース負債の計算に、残価保証に基づいて支払うと見込まれる金額を含める。貸手は、相手がリース期間終了時に残存資産の便益を受け取る際に、残価保証に基づいて受取ったかまたは受取るべき金額のみをリース料として認識する。当該状況以外は、貸手は、リースの終了まで残価保証を認識しないが、リース期間にわたり残存資産の減損を評価する際には、残価保証の金額を考慮する。

借手および貸手は、スポット・レートを用いて各報告日における指標または率に基づく変動リース料を見直す必要がある。当期に影響する見直しによる変動の範囲で、借手は、変動を純損益に認識する。将来期間に関連する部分は、使用権資産およびリース負債についての変動となる。一方、貸手は、指標または率に応じたリース料の変動のすべての金額を純損益に認識する。

## 表示

### 借手

#### 財政状態計算書

借手は、短期リースの定義に合致しないすべてのリースについて、使用権資産およびリース負債を報告する。使用権資産およびリース負債は、それぞれ財政状態計算書において独立表示するか、財政状態計算書において類似する資産および負債と同じ表示項目に含め、財務諸表の注記において独立開示する。使用権資産およびリース負債は、財政状態計算書または注記において、タイプ A のリースとタイプ B のリースとに区別する。

## 包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書

包括利益計算書におけるリース関連費用の表示およびキャッシュ・フロー計算書における現金支払いは、リースの分類による。

タイプ A に分類されたリースについて、借手は包括利益計算書において、リース負債の利息と別個に資産の償却／減価償却を報告する。借手は、元本部分の支払総額(財務活動に表示)と利息部分(IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」に従い表示)とに区分する。

タイプ B に分類されたリースについて、借手は包括利益計算書およびキャッシュ・フロー計算書において、現行のリース基準におけるオペレーティング・リースと類似した会計処理を行う。すなわち、借手は、包括利益計算書においてリース負債の利息および資産の償却／減価償却を 1 つの金額(リース費用)で報告し、現金支払をキャッシュ・フロー計算書において営業活動に報告する。

## 貸手

### 財政状態計算書

タイプ A に分類されたリースについて、貸手は、リース債権と残存資産を財政状態計算書において別個に表示するか、注記で別個に開示する。

タイプ B に分類されたリースについては、その表示は、オペレーティング・リースについての現行の実務と引き続き整合的である。

### 包括利益計算書およびキャッシュ・フロー計算書

リース収益およびリース費用は、包括利益計算書において貸手の事業モデルを最も適切に反映するよう総額または純額で開示する。タイプ A に分類されたリースにおいて、貸手は残存資産の増加を利息収益として開示する。

リースからの現金収入は、キャッシュ・フロー計算書において営業活動に分類する。

## 開示要求

2013 年 ED は、財務諸表利用者がリースから生じるキャッシュ・フローの金額、時期および不確実性を理解できるように、借手および貸手に多くの開示を要求している。

借手に対する重要な開示要求には、以下が含まれる。

- 変動リース料および期間オプションに関する情報  
を含む、リース活動の記述

- 割引前リース・コミットメントの満期分析、および財政状態計算書で報告され金額との調整および

- 借手によって認識される資産および負債の期首残高と期末残高の調整

貸手に対する重要な開示要求には以下が含まれる。

- 変動リース料や期間オプションに関する情報を含む、リース活動の記述
- すべてのリース関連収益項目に関する表
- リース料を受取る権利(リース債権)に含まれる割引前キャッシュ・フローの満期分析
- リース料を受取る権利(リース債権)および残存資産に関する期首残高と期末残高の調整

## 契約の条件変更

既存のリースに対し重要な変更が生じる契約条件の変更は、新たな契約として会計処理し、差額は純損益に認識する。

## 割引率

借手は、使用可能な場合には貸手が借手に課している利子率(例えば、リースの計算利子率、または、不動産の利回り)を使用してリース料を割引かなければならぬ。そうでない場合、借手の追加借入利子率を使用しなければならない。どのような場合でも、割引率は、取引の性質およびリースの特定の条件を反映しなければならない。

貸手は、リースにおいて課している利子率を使用してリース料を割引かなければならない。

割引率は、リース期間、借手が原資産を購入するオプションを行使する重大な経済的インセンティブを有する(またはもはや有しない)かどうかの評価にあたり関連性のある要因、または参照している利子率(変動リース料が当該割引率を使用して算定される場合)のいずれかに変更がある場合にのみ見直さなければならない。

## 減損

借手および貸手は、使用権資産および残存資産の評価にあたり、IAS 第 36 号「資産の減損」のガイドラインに従う。リース債権は、IAS 第 39 号「金融商品・認識および測定」における他の金融資産と整合的に、貸手によって減損の評価が行われる。

## 契約締結日対契約開始日

借手および貸手は、リースの開始日においてリース資産およびリース負債を、当初分類、測定および認識する。当該日は、貸手が借手に対し原資産を使用可能にする日である。

## 当初直接コスト

当初直接コスト(IAS 第 17 号で定義されている)は資産化され、借手の使用権資産および貸手のリース債権として認識される金額に加えられる。

## セール・アンド・リースバック

譲受人が資産の支配を獲得した(売買取引を示す)かどうかの決定にあたり、企業は、いつ履行義務を満たしたかを確定するため、新たな収益認識基準の要求事項を適用する。販売が生じたと決定される場合、リースバック取引は、譲渡人および譲受人によって、その他のリースと同様に会計処理される。売却の対価が公正価値ではない場合、またはリース料が現在の市場レートを反映していない場合、利得または損失は繰り延べられる。

## サブリース

サブリースは、原リースと別個の取引として会計処理される。サブリースの貸手は、原リースについて借手の会計処理を適用し、サブリースについて貸手の会計処理を適用する。サブリースを分類する場合、企業は、使用権資産ではなく原資産を参照して、サブリースを評価する。

## 経過措置

2013 年 ED は、最も古い比較対象期間の期首に存在するすべてのリース取引に対する適用を提案している。

企業は、移行時に「完全遡及アプローチ」あるいは「修正遡及アプローチ」のいずれかを適用する選択肢を有する。「完全遡及アプローチ」においては、借手および貸手は、リースの開始日から最終基準書を適用する。一方、「修正遡及アプローチ」においては、借手が同様の特徴を有するリースのポートフォリオ(従来、オペレーティング・リースとして分類)に対して単一の割引率を適用することを認めるなどの、移行に係る規定からの一定の救済措置を提供する。従来、ファイナンス・リースとして分類されていたリースについては、再測定する必要はなく、提案されている要求事項は実質的に、事後測定に適用する。

また、企業は、契約にリースが含まれているかどうかの決定、リースの分類、または契約がリース期間の延長または解約のオプションを含む場合のリース期間の決定に際して、移行時に事後的な判断を使用することができます。

トマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トマツ、デロイト トマツ コンサルティング株式会社、デロイト トマツ ファイナンシャルアドバイザリー株式会社および税理士法人トマツを含む)の総称です。トマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,600 名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトマツグループ Web サイト([www.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 200,000 名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トマツ リミテッド("DTTL")ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または "Deloitte Global")はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は [www.tohmatsu.com/deloitte/](http://www.tohmatsu.com/deloitte/) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的な事案をもとに適切な専門家にご相談ください。