

リースに関する FASB の新会計基準の解説

ASBJ 客員研究員 かみや よういち
神谷 陽一

I. はじめに

2016 年 2 月 25 日、米国財務会計基準審議会 (FASB) は、会計基準更新書 (ASU) 第 2016-02 号「リース (Topic 842)」を公表した。

本稿では、ASU 第 2016-02 号の概要について、公開の営利企業における取扱いを中心に解説する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りする。

II. これまでの経緯

FASB は、2006 年から国際会計基準審議会 (IASB) と共同で、リースに関する会計基準の見直しを進めてきた。両審議会は、2010 年と 2013 年に公開草案を公表した。しかし、その後の審議の結果、借手のリースに関する費用認識方法などについては、両審議会で意見が分かれることとなった (第 IV 章参照)。IASB は 2016 年 1 月 13 日に国際財務報告基準 (IFRS) 第 16 号「リース」(以下「IFRS 第 16 号」という。)を公表している¹。

III. 主な改善点

FASB は、ASU 第 2016-02 号によるリースに関する会計基準の主な改善点として、以下の点を挙げている。

1. 借手の会計処理

① リース負債と使用権資産の認識

ASU 第 2016-02 号の主要な原則は、借手がリースから生じるリース料を支払う負債 (リース負債) と原資産を使用する権利としての資産 (使用権資産) を認識することにある。リースは借手にとって財務会計概念書第 6 号「財務諸表の構成要素」における負債と資産を創出する。したがって、すべてのリースについてリース負債と使用権資産を認識することは、これまでのオペレーティング・リースについて負債と資産の認識が要求されなかった現行の米国会計基準に対する改善となる。

リース負債及び使用権資産の当初測定は、リース期間に関するリース料の割引現在価値を基礎として行われる。

② 延長・解約オプションと購入オプション

借手は、次の場合などに、リース負債を測定する際のリース期間にオプション期間を含める必要がある。

- リースを延長するオプションを行使すること

1 IFRS 第 16 号の概要については、本誌第 52 号 31 頁 (平成 28 年 3 月発行) の「特別企画 1 IFRS 第 16 号『リース』の解説」をご参照いただきたい。

が合理的に確実な場合

- リースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実な場合

また、原資産の購入オプションに関する支払いは、借手が当該購入オプションを行使することが合理的に確実な場合、リース負債の測定に含まれる。

ここで「合理的に確実 (reasonably certain)」は現行の米国会計基準における「合理的に保証 (reasonably assured)」の閾値と整合的であり、これと同様に適用されることが意図されている高い閾値である。

なお、以上の取扱いは、貸手の会計処理においても同様である。

③ 変動リース料

現行の米国会計基準と同様に、借手は大部分の変動リース料をリース負債の測定に含めない。ただし、指標や率に連動する変動リース料や実質的に固定の支払いについては測定に含まれる。

④ 短期リースの免除

借手は、12 か月以内のリース期間のリース（借手が行使することが合理的に確実である購入オプションが含まれる場合を除く）について、原資産のクラスごとにリース負債と使用権資産を認識しないという会計方針を選択することが認められる。借手がこのような選択をする場合、（一般的には定額法で）リース期間にわたりリース費用を認識することになる。

⑤ 包括利益計算書とキャッシュ・フロー計算書

リースから生じる費用とキャッシュ・フローの認識、測定及び表示は現行の米国会計基準から実質的に変更されていない。すなわち、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類は引き続き行われ、この分類に従って次のように会計処理される（表 1 参照）。

(表 1) 借手の会計処理

ファイナンス・リースの会計処理	オペレーティング・リースの会計処理
(財政状態計算書) リース負債と使用権資産をリース料の割引現在価値に基づき当初測定する。	(財政状態計算書) 同左
(包括利益計算書) リース負債に関する利息費用と使用権資産に関する償却費用を別個に認識する。	(包括利益計算書) 単一のリース費用を、リース期間にわたり（一般的には定額法で）認識する。
(キャッシュ・フロー計算書) • リース負債の元本部分の支払いを財務活動に分類する。 • リース負債の利息部分の支払いと変動リース料の支払いを営業活動に分類する。	(キャッシュ・フロー計算書) すべての支払いを営業活動に分類する。

2. 貸手の会計処理

ASU 第 2016-02 号におけるリースの貸手のガイダンスは、現行の米国会計基準から大きくは変更されていない。しかし、貸手にとってのリースは本質的に収益を創出する活動であることから、ASU 第 2016-02 号においては主要な点で、2014 年 5 月に公表された FASB の新しい収益認識基準 (Topic 606) のガイダンスとの整合性がとられている。例えば、リースが原資産の売却と同様か否かは、借手がリースの結果として実質的に原資産の支配を得ているか否かに依存する。これは、Topic 606 における売却についての支配の移転の原則と整合的である。貸手は、原資産の支配が借手に移転していないリース（直接金融リースとオペレーティング・リース）については、売却利益をリース開始時に認識することはできない（表 2 参照）。

販売型リースと直接金融リースの分類の主要な相違点の一つは、借手と関連性のない第三者

(表 2) 貸手のリースの分類と会計処理

リースの分類	会計処理
販売型リース： 借手が実質的に原資産の支配を得るリース ²	- 原資産の認識を中止し、リース債権を認識する。 - 両者の差額としての売却損益は、リース開始時に認識される。
直接金融リース： 借手が実質的に原資産の支配を得ていないが、次の双方に該当するリース - リース料と残価保証（第三者による保証を含む）の割引現在価値が原資産の公正価値のほとんどすべてとなる。 - 貸手がリース料と残価保証を回収する可能性が高い（probable）。	- 原資産の認識を中止し、リース債権を認識する。 - 両者の差額としての売却利益は、リース期間にわたって認識される。売却損失は、リース開始時に認識される。
オペレーティング・リース： 上記いずれにも該当しないリース	リース期間にわたって、リース収益が認識される。

により提供される残価保証を考慮するか否かである。このような第三者による残価保証は、販売型リースに該当するかの評価では考慮されないが、直接金融リースに該当するかの評価では考慮される。また、リース料と残価保証の回収可能性は、リースの分類上は、直接金融リースに該当するかの評価でのみ考慮される。ただし、そのような回収可能性の評価は、販売型リースの認識や測定に影響を与える（表2の脚注参照）。

3. レバレッジド・リース

ASU 第 2016-02 号は、現行の米国会計基準

におけるレバレッジド・リースの会計処理を削除した。ただし、ASU 第 2016-02 号の発効日前に開始したレバレッジド・リースに対しては、現行の米国会計基準におけるレバレッジド・リースの会計処理の適用が継続される。

4. リースの定義

企業は、契約の開始時に、契約がリースであるか（又はリースを含んでいるか）を判定する。ASU 第 2016-02 号は、リースを「特定された有形固定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契約、又は契約の一部」と定義している。特定された資産の使用を支配するとは、顧客が(1)「特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利」と(2)「特定された資産の使用を指図する権利」を有していることを意味する。

現行の米国会計基準の借手モデルでは、リースがファイナンス（キャピタル）・リースかオペレーティング・リースであるかが重要な判断であった。これは、ファイナンス・リースのみについてリース負債とリース資産が認識されていたからである。ASU 第 2016-02 号では借手は原則としてすべてのリース（ファイナンス・リースとオペレーティング・リース）についてリース負債と使用権資産を認識することから、契約がリースであるか（又はリースを含んでいるか）否かがより重要な判断となる。ASU 第 2016-02 号は、企業がこのような判断に資するように、リースの定義に関する適用のための詳細なガイダンスと設例を提供している。

5. リース構成要素

ASU 第 2016-02 号は、契約に含まれるリース構成要素を非リース構成要素（例えば、メン

2 ただし、販売型リースに分類されるが、リース料と残価保証を回収する可能性が高くない（not probable）場合、その後に回収する可能性が高くなるなどの一定の事象が生じるまでは、原資産の認識は継続され、受け取ったリース料は預り負債として認識される。

テナンス・サービスや顧客に財又はサービスを移転する他の活動)と区分することを要求している。このような要求事項は現行の米国会計基準にも存在していたが、ASU 第 2016-02 号では構成要素の識別と区分についてより多くのガイダンスが提供されている。契約の対価は、リース構成要素と非リース構成要素に、各構成要素の単独価格とその総額との比率に基づいて配分される。

ASU 第 2016-02 号に従って会計処理されるのは、リース構成要素のみである。非リース構成要素に関する対価はリース料ではないため、リース負債或使用権資産の測定に含まれず、他の関連する基準に従って会計処理される。

ただし、ASU 第 2016-02 号は借手に対して、リース構成要素を非リース構成要素から区分することについて実務上の便法を提供している。借手は、原資産のクラスごとにリース構成要素を非リース構成要素から区分しないことを会計方針として選択することができる。借手は、この会計方針を選択する場合、非リース構成要素と関連するリース構成要素を合わせて、単一のリース構成要素として会計処理することとなる。

6. セール・アンド・リースバック取引

セール・アンド・リースバック取引において売却が生じるためには、資産の移転は Topic 606 における売却の要求事項を満たす必要がある。売手／借手にとって売却が生じていない場合、買手／貸手は購入として会計処理しない。この場合、資産について支払われた対価は売手／借手と買手／貸手の双方によって金融取引として会計処理される。

ASU 第 2016-02 号はセール・アンド・リースバック取引における資産の移転が売却になるかを判断するための適用ガイダンスを提供しており、例えば、リースバックがファイナンス・リース／販売型リースに分類される場合には売

却は生じていないとされる。

また、売手／借手が有する買戻オプションが存在する場合には、売却は生じていないとされる。ただし、(1)オプションの対象資産に特殊性がなく、かつ、(2)オプションの行使価格がその行使時点における対象資産の公正価値である場合にはこの限りではない。

7. 開示

借手と貸手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、時期及び不確実性の評価を可能にするという目的を満たすための開示を要求される。この目的を満たすために、FASB は特定の定量的開示とともに定性的開示を要求すると決定した。FASB の意図は財務諸表に認識された金額を補完する十分な情報を要求することであり、これにより、財務諸表利用者は企業によるリース活動の性質をより理解できるようになる。

IV. IFRS 第 16 号との差異

ASU 第 2016-02 号の要求事項の多くは IFRS 第 16 号の要求事項と同様であり、両者の主要な差異は借手の会計モデルに関連するものである。ASU 第 2016-02 号は借手においてファイナンス・リースとオペレーティング・リースを分類し異なる費用処理を要求するのに対し、IFRS 第 16 号はすべてのリースを分類せずに ASU 第 2016-02 号におけるファイナンス・リースと同様に会計処理する。したがって、ASU 第 2016-02 号においてオペレーティング・リースに分類されるリースは IFRS 第 16 号とは異なっており会計処理され、包括利益計算書やキャッシュ・フロー計算書にも異なる影響を生じさせる。

さらに、IFRS 第 16 号は ASU 第 2016-02 号

と次の点などで差異がある。

1. 借手の会計モデル

IFRS 第 16 号は、短期リースに加えて、少額資産のリースにも認識及び測定免除を提供している。

2. 貸手の会計モデル

- a. IFRS 第 16 号は販売型リースと直接金融リースを分類せず、したがって、直接金融リースについてもリース開始時に売却利益が認識される可能性がある。
- b. IFRS 第 16 号はリース料や残価保証の回収可能性についての明示的なガイダンスを含んでいない。
- c. IFRS 第 16 号はファイナンス・リースの条件変更に対して金融商品のガイダンス (IFRS 第 9 号) を適用している。これに対し、ASU 第 2016-02 号は、これらの条件変更に対するガイダンスを提供している。

3. 使用権資産の測定

IFRS 第 16 号は使用権資産の測定について、①IAS 第 40 号「投資不動産」における公正価値モデルと②IAS 第 16 号「有形固定資産」における再評価モデルといった代替的な測定基礎を許容している。

4. 変動リース料

IFRS 第 16 号は、指標又は率に連動する変動リース料について、参照する指標又は率の変動から生じるキャッシュ・フローに変動が生じた場合 (すなわち、リース料に調整が生じた場合) に、その再評価を要求している。

5. サブ・リース

IFRS 第 16 号は、中間の貸手がサブ・リースを分類する際に、ヘッド・リースから生じる

使用権資産を参照することを要求している。これに対し、ASU 第 2016-02 号では、原資産を参照することを要求している。

6. セール・アンド・リースバック取引

- a. IFRS 第 16 号には、セール・アンド・リースバック取引における資産の移転が売却であるかについての適用ガイダンスは含まれておらず、売手／借手が原資産について実質的な買戻オプションを有する場合には売却が生じていないことのみが記述されている。
- b. IFRS 第 16 号は、セール・アンド・リースバック取引において売手／借手により認識される利得を、リースバック終了時における原資産に関する買手／貸手の残存資産に関連する利得の金額に制限している。

7. キャッシュ・フロー計算書

IFRS 第 16 号は、借手による支払利息を IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」に従って営業、投資、又は財務のいずれかの活動に分類することを許容している。

8. 開示

IFRS 第 16 号の定量的開示と定性的開示の要求事項は、ASU 第 2016-02 号と類似はしているが同一ではない。これは、上述のように両基準の会計処理の取扱いが必ずしも同一でないことなどを理由としている。

9. リース基準以外の他の基準上の差異から生じる差異

例えば、米国会計基準と IFRS の間で、金融商品やのれん以外の長期性資産の減損の要求事項の差異や投資不動産の会計処理の差異から生じる差異がある。

V. 発効日及び移行規定

(発効日)

ASU 第 2016-02 号による改訂は、公開の営利企業については、2018 年 12 月 15 日より後に開始する年度及びこれらの年度に含まれる四半期より発効する。早期適用は認められる。

(移行規定)

借手と貸手は移行時に、修正遡及アプローチを用いて、表示される最も早い期間の期首にリースを認識・測定することが要求される。修正遡及アプローチの中には、企業が適用を選択することができるいくつかの実務上の便法が含まれている。これらの実務上の便法は、発効日前に開始したリースの識別と分類、発効日前に開始したリースの当初直接コスト、及び延長・解約オプションや購入オプションの評価に関する後知恵 (hindsight) の使用可能性に関連する。

実務上の便法を適用することを選択する企業

は、発効日前に開始したリースを、リースが条件変更されない限り実質的に現行の米国会計基準に従って会計処理し続けることになる。ただし、借手はすべてのオペレーティング・リースに関するリース負債と使用権資産を、現行の米国会計基準において追跡され開示されてきた残存最低リース料の割引現在価値に基づき認識することを要求される。

移行に関するガイダンスはまた、セール・アンド・リースバック取引、built-to-suit リース、レバレッジド・リース、及びリースに関する企業結合のガイダンスに従って過去に認識されてきた金額についての特定のガイダンスを提供している。

[参考文献]

Financial Accounting Standards Board, Accounting Standard Update No. 2016-02, "Leases," February 2016.