

あらた監査法人 公認会計士 吉岡 亨

## IFRSをめぐる動向 第71回 リース・プロジェクトの動向(2014年12月までの動向)

### 1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会(IASB)及び米国財務会計基準審議会(FASB)の月次合同会議等での討議内容に基づき、IFRSをめぐる最新の動向を伝えることを目的としています。

今回は、IASBとFASB(以下、「両審議会」)が継続して取り組んでいるリース会計に関するプロジェクトについて取り上げます。両審議会は、2013年5月に再公開草案を公表し、寄せられたコメントを受けて、現在も引き続き再審議を行っています。

以下では、2014年後半にかけて重点的に議論されたリースの定義の論点について、設例も交えながら主な仮決定の概要について解説します。

なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であること、また、使用した設例は限定的な前提を用いて説明したものであり、前提が相違すれば異なる結果となり得ることをあらかじめお断りします。

### 2. 再審議の概要

両審議会は、2015年1月までの会議において、以下の項目について再審議を行ってきました。

開催年月	主な審議項目	
2014年	3月	借手・貸手の会計処理, リース期間, 短期リース, 少額資産のリース
	4月	条件変更の会計処理, 契約の結合, 変動リース料, 割引率
	5月	リースの定義, リースとサービスの区分, 当初直接コスト
	6月	転リース, 表示
	7月	セール・アンド・リースバック, 貸手の開示
	10月	リースの定義
	11月	IAS第40号への必要な修正
	12月	リースの定義
2015年	1月	借手の開示

上記のとおり、リースの定義の論点は2014年5月、10月及び12月の3回の会議にわたって審議されています。

### 3. リースの定義に関する議論の背景

現行基準では、オペレーティング・リースについて、借手は資産・負債を認識せず、サービスと類似の会計処理が行われています。しかし、両審議会のリース・プロジェクトでは、基本的にすべてのリースについて使用権資産とリース負債を認識することを提案してきており、再審議を経た現在においても、この提案に変更はありません。このため、今後は契約がリースかサービスかで資産・負債を認識するかどうかが決まることになり、この区別(すなわち、リースの定義に該当するかどうか)が重要な論点になるといえます。

- ・リースに該当すれば、使用権資産・リース負債を認識する。
- ・リースに該当せず、サービスであれば、使用権資産・リース負債を認識しない。

こうした背景から、リースの定義の論点については、関係者からさまざまな懸念が寄せられており、両審議会により繰り返し審議されてきました。ただし、審議の結果、基本的には、現行基準とほぼ同様のリースの定義を維持しつつ、その評価のガイダンスを一部修正ないし明確化するという方向で仮決定がなされている状況にあります。

### 4. 再公開草案の提案と再審議における仮決定

#### (1) リースの定義と2つの要件

再公開草案では、リースの定義と契約がリースを含むかどうかを判断する際の要件について、現行基準と概ね同様のものを維持することが提案されました。この提案には、関係者からも概ね支持が寄せられ、2014年5月の再審議の結果、再公開草案の提案を維持することが決定されました。

#### (仮決定)

- ・リースを以下のように定義する。  
「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」
- ・契約がリースを含むかどうかは、次の2つの要件を満たすかどうかで判断する。
  - ① 契約の履行が特定された資産の使用に依存しているか(特定された資産)
  - ② 顧客が当該資産の使用を支配する権利を有しているか(使用を支配する権利)

上記の要件について、簡単な設例を用いて説明します。

#### <設例>



- ・A社(顧客)は、所定のトラックを3年間使用する契約をB社(供給者)と締結した。
- ・トラックの使用目的(鉱山から工場への石炭の輸送)は契約上で定められている。
- ・A社は、トラックの使用方法(使用するかどうかや使用時期など)を決定し、トラックを自ら運転する。

A社とB社間の契約にリースが含まれているかどうかは、「特定された資産」と「使用を支配する権利」という2つの要件を用いて評価することになります。設例では、契約上、トラックは明示的に特定されており「特定された資産」の要件を満たすと考えられます。また、A社は石炭の輸送という目的のためにトラックを自ら運転し、使用方法を決定しており、「使用を支配する権利」の要件も満たす可能性があります。2つの要件をともに満たす場合、契約にリースが含まれていると判断されることになります。

再審議では、この2つの要件の具体的なガイダンスについて多くの議論が行われ、いくつかの仮決定がなされました。以降では、それらの議論と仮決定の内容について説明します。

## (2)要件1:特定された資産

リースに該当するためには、資産が明示的または黙示的に特定されている必要があります。これは、通常、契約上で明らかな場合が多いと考えられますが、例えば、供給者が対象の資産をいつでも入れ替えることができる権利を有している場合など、資産が特定されているかどうか必ずしも明らかでない場合もあります。

再公開草案では、こうした供給者による原資産を入れ替える権利について、それが「実質的な権利」であれば、特定された資産には該当しない(したがって、リースを含まない)とすることを提案しました。再審議でもこれを維持することが決定されています。供給者の資産を入れ替える権利が「実質的な権利」であれば、資産の使用方法や使用目的は顧客ではなく供給者が決定しているといえ、顧客は資産の使用を支配していないと考えられるためです。

### (仮決定)

- ・供給者が使用する資産を入れ替える実質的な権利を有する場合、契約には特定された資産の使用は含まれない。

ただし、関係者からは、どのような場合に入れ替える権利が「実質的な権利」となるか必ずしも明確でないなどの懸念が寄せられました。これを受け、2014年5月及び10月の会議では、次のように「実質的な権利」の明確化を行うことを決定しました。

#### (仮決定)

- ・供給者が資産を入れ替える実質的な権利を有するのは、次の両方を満たす場合である。
  - (ア)供給者が資産を入れ替える現実的な能力を有している。
  - (イ)供給者が入替えの権利の行使によって便益を得ることができる。

例えば、トラックの入替えには顧客の同意が必要となる場合など、供給者による権利行使を顧客が妨げることができる場合には、上記(ア)の要件を満たさない(したがって、資産は特定されている)ことになります。

また、例えば、トラックが故障した際に供給者が入れ替える場合など、入替えにより供給者が得られる経済的便益が関連するコストを上回らないと見込まれる場合、上記(イ)の要件を満たさない(したがって、資産は特定されている)ことになります。

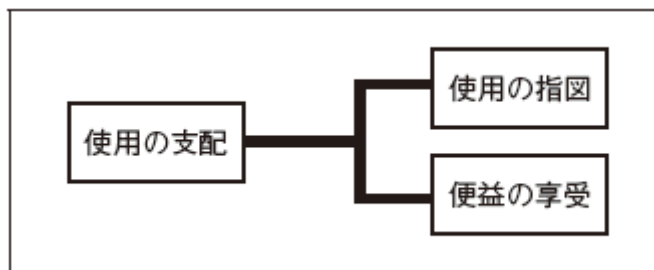
なお、上記(ア)(イ)の要件は、供給者側の状況についてのものであり、顧客側での評価が困難な場合も想定されます。このため、両審議会は、顧客がいずれかの要件を判定することが実務上不可能な場合には、契約は特定された資産の使用に依存していると推定することとしています。

### (3)要件2:使用を支配する権利

#### ① 支配の構成要素(指図と便益)

リースに該当するためには、顧客が特定された資産の使用を支配する権利を有している必要もあります。再公開草案では、この使用を支配する権利について、具体的な評価のガイダンスを現行基準から修正することが提案されました。現行基準では、リスクと経済価値を重視した詳細なガイダンスが設けられていましたが、これを削除し、IFRSにおける連結の基準や収益認識の基準ともある程度整合的な「支配」の考え方(顧客が特定された資産の使用を指図し、その使用から経済的便益を得られるか)を用いて評価することが提案されました。

#### 【図表】支配の構成要素(指図と便益)



再審議においてもこの考え方は基本的に維持され、両審議会は、この評価のガイダンスについて次の決定を行っています。

**(仮決定)**

- ・契約は、使用期間全体を通じて、顧客が次の両方の権利を有する場合には、特定された資産を使用する権利を移転する。
- ・資産の使用を指図する権利
- ・資産の使用の指図から生じる経済的便益のほとんどすべてを獲得する権利

前述のトラックの設例を用いて説明します。次のような状況において、A社(顧客)は、トラックの使用を支配しているといえるでしょうか。

- ・トラックの使用目的(鉱山から工場への石炭の輸送)は契約上で定められている。
- ・A社は、トラックの使用方法(使用するかどうかや使用時期など)を決定し、トラックを自ら運転する。

この場合、トラックの使用目的は予め契約上で定められていますが、A社はその使用方法を決定でき、かつ、自らトラックを運転し稼働させることから、資産の使用に必要な意思決定をA社がすべて行っており、A社が資産の使用を指図する権利を有しているといえます。また、契約期間中、第三者は当該トラックを使用できず、A社がその使用の指図により、石炭の輸送に係る経済的便益のほとんどすべてを獲得する権利も有しているといえると考えられます。したがって、A社は、資産の使用を支配する権利を有している(よって、リースに該当する)こととなります。

**② 指図する権利の明確化(複数の当事者が異なる意思決定の権利を有する場合)**

前述の設例では、資産の使用に必要な意思決定を顧客(A社)がすべて行うこととされていましたが、次のようにA社とB社(供給者)がそれぞれ別々の意思決定の権利を有する場合、いずれが資産の使用を指図する権利を有しているといえるでしょうか。

- ・A社は、トラックの使用方法(使用するかどうかや使用時期など)を決定する。
- ・B社は、トラックの運転手を提供し、トラックを運転させる。

このような場合の取扱いについて、両審議会は、2014年10月の会議で、次の決定を行いました。

**(仮決定)**

- ・使用期間全体を通じて、顧客が資産の使用方法と使用目的を指図する権利(それらを変更する権利を含む)を有している場合は常に、顧客は資産の使用を指図する権利を有する。

これを上記の例に当てはめると、トラックの運転(稼働)を指図しているB社ではなく、トラックの使用方法を決定しているA社が、資産の使用を指図する権利を有していることとなります。資

産の使用方法や使用目的を指図できることは、実際に資産を稼働させることよりも、資産の使用から得られる便益に重大な影響を及ぼすと考えられたためです。

### ③ 指図する権利の明確化(使用方法と使用目的が予め契約で定められている場合)

場合によっては、契約で予め使用目的や使用方法が決められている場合もあります。次のような状況の場合、A社はトラックの使用を支配する権利を有しているといえるでしょうか。

- ・トラックの使用方法(運送する場所や日時など)は予め契約で定められている。
- ・ただし、A社はトラックを自ら運転する(ルートや速度、休憩場所等を決定する)。

両審議会は、このような場合の取扱いとして、次のガイダンスを設けることを決定しました。

#### (仮決定)

- ・顧客も供給者も使用期間全体を通じて資産の使用方法と使用目的を支配していない場合、以下のいずれかの状況があれば、顧客は資産の使用を指図する権利を有する。
- ・顧客が、資産を稼働するかまたは自らが決定する方法で資産を稼働するよう他者に指図する権利を有する(供給者には当該稼働の指図の変更権限はない)。
- ・顧客が、資産をその使用期間中の使用方法や使用目的または稼働方法を事前に決定するように設計している。

上記の例に当てはめると、A社はトラックの使用目的も使用方法も支配していないものの、自ら運転するため、その稼働を指図していることになり、資産の使用を指図する権利を有すると判断されることとなります。

### (4) 3つ目の要件の検討

2014年10月と12月の会議では、関係者から寄せられた懸念を踏まえ、リースの定義の要件について、「特定された資産」と「使用を支配する権利」の要件に加え、「顧客が便益を得る能力」という3つ目の要件を加えるかどうか審議されました。しかし、再審議の結果、このような要件を設けないことが決定されました。

#### (仮決定)

- ・リースの定義には、以下の要求事項を含めない。
- ・資産単独で(または別個に販売されているかもしくは合理的な期間内に調達することができる他の資源との組合せで)、顧客が当該資産の使用を指図することから便益を得る能力を有していること。

この否決された提案は、リースの定義の他の要件を満たす(資産が特定され、当該資産の使用を指図し便益を得る権利を有する)としても、供給者による継続的なサービス提供がなければ当該資産を実際には使用できない場合には、資産の使用と供給者によるサービスを分離で



きず、契約にはリースは含まれない(すなわち、契約はサービスである)と考えるものです。これによればリースの範囲は狭まることになるといえます。

例えば、特定された資産であるトラックが、次のようなものであると仮定します。

- ・使用するトラックは、非常に特殊なものである。
- ・そのため、トラックの運転は、B社(供給者)が提供する専門の運転手のみが行うことができ、A社(顧客)が自ら運転したり、第三者に運転させたりすることはできない。

このような場合、顧客は、トラック単独では(もしくは、第三者からのサービス(運転手の提供)と組み合わせても)、トラックを動かさず、使用による便益を得られない可能性があるといえます。資産の使用から便益を得られない場合、リースには該当しないと判断されることになります。

再審議の過程では、特に FASB のメンバーからは、このような要件の追加が適切であるとする意見があったものの、最終的には IFRS とのコンバージェンスも重視され、要件の追加はなされませんでした。このような要件を導入する場合、基準の適用を複雑にし、意図せざる結果を招く可能性があること、また、特定の供給者にしか稼働できず、他の誰にも動かせないといった資産は実際には稀であり、対象は限定的と考えられたことにもよります。

#### (5)関係者による代替案と対応状況

リースの定義については、実質的にサービスに近い契約をリースとして処理することになる可能性もあるなど、現行の取扱いや再審議による仮決定の内容に対する懸念がさまざまな関係者から寄せられました。例えば、欧州や日本の関係者などから、次のような代替案の提案もなされましたが、いずれも複雑性や恣意性なく境界を設けることの困難さなどから、両審議会からの支持を得ることはありませんでした。

- ・契約におけるいずれのサービス構成要素よりもリース構成要素が相当程度大きい場合には、契約全体をリースとして会計処理すべき。
- ・リースとサービスの両方を含む契約について、それらの分離の要否を IFRS 第 15 号(収益認識)と同様の判定基準によって行うこととすべき(これによれば、例えばサービスの提供に付随する資産などを分離せずサービスとして処理することになる)。

## 5. おわりに

2015年1月27日付のIASBの作業計画では、最終基準の公表時期は2015年第3四半期または第4四半期が予定されています。また、経過措置や適用時期についての審議が未了であり、今後審議される予定となっています。

今回取り上げたリースの定義の議論は、2014年12月の会議における決定を最後に、特に追加の議論は予定されていません。ただし、必ずしも関係者からの懸念に十分に対処できている

とは言えない状況にあるとも言え、今後の審議も引き続き注視していく必要があると考えられます。