

I. はじめに

2016年1月に国際会計基準審議会（IASB）がIFRS第16号「リース」を公表しました。新基準はさまざまな業種の企業に多大な影響を及ぼすことが予想されるため、その概要について2回シリーズでお届けします。10月は基本的なリースの範囲や計算方法、借手の財務諸表へ及ぼす影響を解説しました。今月は借手の例外的な処理や適用初年度の簡便的な取扱い、米国における早期適用事例などを取り上げます。

II. 借手の会計処理における例外

新基準では、従来のオペレーティング・リースの概念はなくなり、リースや賃貸借といった契約形態を問わず、特定された資産の使用権を支配していると判断される場合には、使用権資産とリース負債のオンバランス処理が求められます。

しかし、すべての契約にリース判定やオンバランス処理を強いると借手の事務負担が大きいため、下記については、旧基準（IAS第17号）のオペレーティング・リースと同様に、リース期間にわたり定額法等の規則的な方法でリース料総額を費用処理する取扱いが認められるようになりました。

(1) 短期リース

適用開始日時点のリース期間が12ヶ月以内のリースは、使用権に関連する原資産の種類ごとに、例外処理を選択適用できます。日本のリース基準にも同様の規定があります。

ただし、原資産を購入するオプションが付されていないリースである点、ここでいう「リース期間」は10月号で説明したとおり「リースの継続が合理的に確実な期間」であり、契約期間とは必ずしも一致しない点に注意してください。

(2) 少額リース

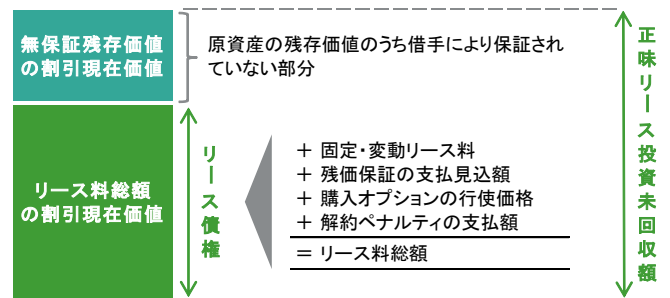
リースしている資産の実際の経過年数に関係なく、新品の状態の価値が少額である場合には例外的な取扱いを採用できます。この「少額」は1件当たり5,000米ドル以下を想定しており、たとえばタブレット、パソコン、小型の事務機器、電話機などが挙げられます。

日本基準では300万円以下のリース取引に賃貸借処理が認められています。車両や複合機のリースでは賃貸借処理の適用が一般的ですが、5,000米ドルを超える場合、IFRS第16号の下ではオンバランス処理を検討する必要があります。

III. 貸手の会計処理

大きく改定された借手の会計処理に対して、貸手の会計処理は、サブリースや開示など一部の領域を除いて旧基準を踏襲しています。日本基準と同じように、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を移転するリースをファイナンス・リース、それ以外をオペレーティング・リースとして会計処理します。

ファイナンス・リースに該当する場合、リース対象の原資産の認識を中止し、代わりにリース債権と無保証残存価値を正味リース投資未回収額（未収金）として計上します。



原資産の帳簿価額と未収金の差額は販売損益として認識し、リース開始日に原資産を売却したのと同じ効果を財務諸表に現します。その後は日本基準の第3法のように、未収金の回収と時の経過に応じた利息収益を認識します。リース期間終了時点の未収金残高は原資産の見積残存価値と一致します。

【リース契約条件】

- 3年間にわたり生産設備（帳簿価額1,000）を賃貸する契約
- 年間リース料は500
- リース期間終了時点の見積残存価値は250であり、実際の処分価値がこれを下回る場合、借手は50までの残価保証を提供
- リース計算利率は3%

【仕訳】

	借方		貸方	
リース開始日	未収金	(※2) 1,643	収益	(※1) 1,460
	売上原価	(※3) 817	生産設備	1,000
1年目	現預金	500	未収金	451
			利息収益	49
2年目	現預金	500	未収金	464
			利息収益	36
3年目	現預金	500	未収金	478
			利息収益	22

(※1) $(500 \div 1.03) + (500 \div 1.03^2) + ((500 + \text{残価保証} 50) \div 1.03^3) = \text{リース債権} 1,460$

(※2) $\text{リース債権} 1,460 + (\text{無保証残存価値} 200 \div 1.03^3) = 1,643$

(※3) $\text{生産設備の帳簿価額} 1,000 - (\text{無保証残存価値} 200 \div 1.03^3) = 817$

一方、オペレーティング・リースに該当する場合は、リース料を定額法等の規則的な方法により収益として認識するとともに、原資産の減価償却費をはじめとしたリース収益を獲得する際に生じるコストを費用として認識します。

IV. 発効日および経過措置

(1) 発効日

IFRS 第 16 号「リース」は、2019 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度の期首から適用されます。また、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を適用している企業に限り早期適用が認められます。

IFRS と同時期に新基準が発効される米国での早期適用事例は非常に少ないですが、その 1 つが Microsoft 社です。同社の Annual Report（年次報告書）を見ると、2017 年 7 月 1 日（2018 年 6 月期の期首）付けで、IFRS 第 15 号に相当する ASC606 および第 16 号に相当する ASC842 を同時に早期適用した旨が開示されています。適用開始日直前（2017 年 6 月 30 日）のオペレーティング・リースにかかる使用権資産は 65 億米ドルにのぼります。

(2) 経過措置

IFRS 適用企業は、原則として、この新基準を過去の期間に遡及適用する必要があります。しかし、移行をスムーズに進めるために、いくつかの実務上の便法が認められています。

- 契約がリースか、またはリースを含んでいるか否かの判定（10 月号「II. リースの範囲」参照）を、過去の期間に遡及せずに将来に向かって適用できる
- 借手は、比較情報を修正再表示せずに、新基準適用による累積的影響額を適用開始日の利益剰余金に反映できる（修正遡及アプローチ）
- 修正遡及アプローチを採用する場合に限り、旧基準の下でオペレーティング・リースに分類したリースについて、
 - 新基準適用開始日の借手の追加借入利率を用いるなどの簡便な方法でリース負債および使用権資産を算定できる
 - 適用開始日から 12 ヶ月以内に終了するリースは、前頁の短期リースに準じた処理を選択できる
- 修正遡及アプローチを採用する場合に限り、旧基準の下でファイナンス・リースに分類したリースについては、適用開始日直前のリース資産およびリース負債の帳簿価額をそのまま引き継ぐ
- 本改正において重要な会計処理の見直しが行われていない貸手については、移行時に修正を行うことは要求されず、適用開始日から新基準を適用する

V. 米国における導入工数

先行導入している欧米の中で、当法人のネットワークファームである RSM US が、ASC842 の適用を控えている一般事業会社に対してコンサルティングサービスを提供した場合における最小と最大の時間を算出しているため、紹介します。

	最低時間	最大時間
開始と計画	40	60
業務上の要求と契約の分析	160	240
ASC842 の影響精査	40	60
運用と技術戦略	60	80
評価のフェーズ合計	300	440
プロジェクトマネジメントおよび戦略	330	460
データ収集及び要約	TBD	TBD
会計および財務報告	780	1,160
技術による解決支援	TBD	TBD
業務処理及び統制	260	460
トレーニング	160	320
実装のフェーズ合計	1,530+α	2,400+α

(TBD: 保有するリース契約数に応じて大幅に変動)

会計に関して先進的な米国でさえも、使用権の認識という会計処理の導入に当たり解決しなければならない課題があり、そのためには非常に多くの工数を要することが分かります。特に、使用権を認識するためのデータ収集が大変であり、大企業の 75% が新たな収益認識基準（ASC606）よりも導入が難しいとのアンケート結果が示されています。

このため、RSM US では早い段階から会社と監査法人の打合せを推奨しており、遅くとも適用開始日の半年前には使用権の認識に関して検討を開始すべきと考えています。

VI. 日本での検討状況

企業会計基準委員会（ASBJ）は、今年6月に、日本基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として「リースに関する会計基準の開発に着手するか否か」の検討を開始しました。審議では、「重要な債務がオフ・バランスされることから生じるリスクは重要である」など、開発に賛成する意見が出されました。しかし、リース事業協会からは、「財務諸表作成者のコストが利用者のベネフィットを上回る」といった懸念が公表されるなど、実務界からの反発も多く、開発が進むかは不透明な状況です。現時点でIFRSを適用していない企業であっても、今後の動向を注視してください。

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : <http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/>

APPENDIX - Microsoft 社の開示 (FY2018 年次報告書より抜粋)

NOTES TO FINANCIAL STATEMENTS

NOTE 1 — ACCOUNTING POLICIES

Recent Accounting Guidance

Recently Adopted Accounting Guidance

Leases

In February 2016, the FASB issued a new standard related to leases to increase transparency and comparability among organizations by requiring the recognition of ROU assets and lease liabilities on the balance sheet. Most prominent among the changes in the standard is the recognition of ROU assets and lease liabilities by lessees for those leases classified as operating leases. Under the standard, disclosures are required to meet the objective of enabling users of financial statements to assess the amount, timing, and uncertainty of cash flows arising from leases. We are also required to recognize and measure leases existing at, or entered into after, the beginning of the earliest comparative period presented using a modified retrospective approach, ^(※1) with certain practical expedients available.

We elected to early adopt the standard effective July 1, 2017 concurrent with our adoption of the new standard related to revenue recognition. ^(※2) We elected the available practical expedients and implemented internal controls and key system functionality to enable the preparation of financial information on adoption.

The standard had a material impact in our consolidated balance sheets, but did not have an impact in our consolidated income statements. ^(※3) The most significant impact was the recognition of ROU assets and lease liabilities for operating leases, while our accounting for finance leases remained substantially unchanged. Adoption of the standard required us to restate certain previously reported results, including the recognition of additional ROU assets and lease liabilities for operating leases. Refer to Impacts to Previously Reported Results below for the impact of adoption of the standard in our consolidated financial statements.

Impacts to Previously Reported Results

Adoption of the standards related to revenue recognition and leases impacted our previously reported results as follows:

(In millions, except per share amounts)	As Previously Reported	New Revenue Standard Adjustment	^(※4) New Lease Standard Adjustment	As Restated
Income Statements				
Year Ended June 30, 2017				
Revenue	\$ 89,950	\$ 6,621		\$ 96,571
Provision for income taxes	1,945	2,467		4,412
Net income	21,204	4,285		25,489
Diluted earnings per share	2.71	0.54		3.25
Year Ended June 30, 2016				
Revenue	\$ 85,320	\$ 5,834		\$ 91,154
Provision for income taxes	2,953	2,147		5,100
Net income	16,798	3,741		20,539
Diluted earnings per share	2.10	0.46		2.56
Balance Sheets				
June 30, 2017				
Accounts receivable, net of allowance for doubtful accounts	\$ 19,792	\$ 2,639	\$ 0	\$ 22,431
Operating lease right-of-use assets	0	0	6,555	6,555
Other current and long-term assets	11,147	32	0	11,179
Unearned revenue	44,479	(17,823)	0	26,656
Deferred income taxes	531	5,203	0	5,734
Operating lease liabilities	0	0	5,372	5,372
Other current and long-term liabilities	23,464	(26)	1,183	24,621
Stockholders' equity	72,394	15,317	0	87,711

Adoption of the standards related to revenue recognition and leases had no impact to cash from or used in operating, financing, or investing in our consolidated cash flows statements.

上記開示文書の要点

- (※1) 修正遡及アプローチを採用
- (※2) 収益認識に関連する新基準の採用と並行して、2017年7月1日付けでASC842「リース」を早期適用
- (※3) この基準は、当社の連結貸借対照表に重大な影響を与えたが、当社の連結損益計算書には影響を与えなかった
- (※4) この基準の採用により、2017年6月30日現在、65億米ドルの使用権資産およびリース負債が認識された