

Straight away

IFRS bulletin from PwC

2 March 2012

IASBとFASBによるリースに関する再審議 -2012年2月

何が問題となっているか？

国際会計基準審議会 (IASB) と米国財務会計基準審議会 (FASB) は2月に会議を開き、以下について議論しました。

- 借手の会計処理—事後測定
- 貸手の会計処理—投資不動産を適用除外とする提案

貸手の会計処理、およびすべての投資不動産を適用除外とすることに高まる懸念については一部議論されましたが、会議での議論の大部分は、借手の使用権資産の事後測定に関するものでした。

両審議会は借手の会計処理について多くの点で合意しているものの、使用権資産の償却方法については意見が分かれています。IASBのハンス・フーヘルフォルスト議長は、両審議会がこの論点について合意できない可能性があるが、この結果は決して望ましいものではないという、FASBと共通する見解を述べました。

スタッフは、統一見解に達することが可能かどうかを検討することを目的として、両審議会が支持するそれぞれのアプローチの実行可能性の理解を深めるため、財務諸表の利用者および作成者にさらなるコンサルテーションを行う予定です。このコンサルテーションの結果は、4月の会議で議論される計画となっています。

今回の思わぬ展開により、当プロジェクトがさらに遅れることは必至であり、再公開草案が2012年第3四半期より早く公表されることはないでしょう。

借手の会計処理—事後測定

2月の議論は、2010年の公開草案で提案された借手の「前倒し」の費用認識パターンに対する、関係者からの継続的な反対意見に焦点がおかれました。ボード・メンバーは、この問題について何らかの措置を講じなければならないという点で概ね一致していました。ボード・メンバーは、リース負債は金融負債であり、実効金利法により償却原価で測定しなければならないとする従前の決定を確認しており、注目は使用権資産の測定に向けられました。しかしながら、両審議会は、提案する解決策の合意に達することができませんでした。

IASBが支持する見解

IASBは全員一致で「原資産」アプローチを支持しました。このアプローチは、支払リース料は一般に次の3つの構成要素を含むという仮定に基づいています。

- (a) リース期間中に借手が費消する資産の一部に対する支払い
- (b) 費消した資産部分に対する財務費用 (一定の期間にわたってリース料を支払うため)
- (c) 資産の残価 (つまり借手が費消しない資産部分) に対するリターン (貸手は、リース期間中、残存資産を使用できないため)

使用権資産はこれらの要素ごとに償却され、償却パターンは、原資産の価値がリース期間中に変動する程度 (すなわち、借手による資産の費消割合) によって異なります。原資産の価値が、リース開始時とリース終了時とで同じであると経営者が予想する場合、またはリース終了時の原資産の価値がリース開始時に比べて高くなると経営者が予想する場合 (たとえば、



一部の不動産リースの場合)には、借手による原資産の費消がない可能性があります。この場合、償却費用は残存資産に対する貸手のリターンのみとなります。リース負債にかかる利息費用と合わせた総費用は、リース期間にわたって定額で認識されます。

反対に、原資産の価値がリース終了時にゼロになると予想される場合、すなわち、借手が原資産のすべてを費消する場合には、総費用のパターンは、2010年の公開草案において両審議会が提案したパターンと類似します。費消割合がゼロから増加するにつれて、総費用のパターンは定額から前倒しへと変化します。

リースが賃借料無料期間を含む場合や前払のリース残高がある場合、また段階的に賃借料が変動する場合やその他の類似する特徴がある場合にも、費用パターンは影響を受けます。

原資産アプローチの主な利点は、すべてのリースへの適用が可能であり、オペレーティング・リースとファイナンス・リースとを区別する必要がないことです。これは当プロジェクトにおける両審議会の当初の目的のひとつでした。しかし、このアプローチは複雑すぎるため、実務において適用できないという懸念があります。このアプローチは、今後数週間にわたって実施されるコンサルテーションにおいてテストされる予定です。

FASBの支持する見解

FASBが支持しているのは、リースの種類に基づき、2つの異なる償却アプローチを提案することです。「ファイナンス・リース」には2010年の公開草案の費用パターンを適用します。「オペレーティング・リース」には、IASBが支持するすべてのリースに適用される「原資産」アプローチを適用するか、または「原資産」アプローチの適用が実務上不可能な場合には「利息ベース」の償却アプローチを適用します。

利息ベースの償却アプローチでは、使用権資産を独特の種類資産として考えます。特徴は、リース契約を全体として捉えた場合、借手は、同じ期間において、使用権資産に対してリース料を支払うとともに、当該資産からの経済的便益を費消しているため、基本的には財務効果はないという点です。借手は事後的に、残存する経済的便益の現在価値として、使用権資産の償却原価を測定します。その際、リース負債を当初測定する際に使用した割引率を用います。支払リース料がリース期間にわたり一定である典型的なリースにおいては、このアプローチを適用すると結果的に総費用のパターンが定額となります。しかしながら、IASBが支持する原資産アプローチと同様、リースが賃借料無料期間を含む場合や前払のリース残高がある場合、また段階的に賃借料が変動する場合やその他の類似する特徴がある場合には、費用パターンは定額にはなりません。

FASBが支持する見解では、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースとを区別するための規程が必要となります。会議では大部分のFASBメンバーが、2011年の仮決定に基づき、IAS第17号におけるリスクと経済価値の指標を出発点とすべきであると合意しました。

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. It does not take into account any objectives, financial situation or needs of any recipient; any recipient should not act upon the information contained in this publication without obtaining independent professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers LLP, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2012 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details. This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.