

IFRSをめぐる動向 第40回 リース会計(変動リース料が存在する場合の貸手の残存資産の事後調整)

I. 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、変動リース料が存在する場合の貸手の残存資産の事後調整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をあらかじめお断りしておきます。

2. プロジェクトの経緯

2006年にリースプロジェクトがIASB及びFASBの議題に加えられた後、2009年の討議資料「リース 予備的見解」を経て、2010年8月に公開草案「リース」が公表されました。公開草案では、現行のファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分を廃止し、基本的に、借手はすべてのリースについて資産及び負債を認識し、貸手はリスクと便益に応じて2つのアプローチを使い分けることが提案されていました。

公開草案に対しては780通を超えるコメントレターが寄せられ、現在、IASB及びFASBは再審議を行っています。再審議の過程で、公開草案をもう一度公表することが既に決定されています。つまり、次の公表物は最終基準ではなく、2度目の公開草案(再公開草案)となる予定です。

3. 変動リース料の扱い

①変動リース料の定義・論点

変動リース料は、2010年8月公表の公開草案で以下の通り定義されています。

リースの契約締結日後に発生する事実又は状況の変化(時の経過を除く)により、リースの契約条件に基づき生じるリース料

変動リース料の例として、以下が挙げられます。

- i. 消費者物価指数やLIBOR等、指数やレートの変動に基づき算定されるリース料
- ii. リースしている小売店舗から生じた売上の一定割合によって算定されるリース料
- iii. 自動車のリースにおいて、所定の走行距離を超過した使用量に基づき算定されるリース料

審議中のリースの新モデルにおいては、基本的に、将来のリース料の割引現在価値をリース開始時にオンバランスします。リース料の金額が将来にわたって固定されている場合と異なり、変動リース料が存在する場合には将来のリース料の金額が確定していないため、オンバランスするためには将来のリース料を見積る必要があります。どのように見積るのか、また見積りは可能なのか等が論点となります。例えば、将来の売上の一定割合によってリース料が算定される場合、リース料を見積るためには将来の売上を見積る必要がありますが、そのような見積りは難しい場合があることが指摘されています。

② 公開草案(2010年8月公表)の提案

2010年8月の公開草案では、将来支払うリース料を見積り、発生確率によって加重平均した現在価値(期待値)をオンバランスすることが提案されていました。

③ 2011年4月の仮決定

2011年4月の合同会議では、以下の通り、公開草案の提案を変更する仮決定がなされました。

(ア) 支払が確実ではない変動リース料は、支払が合理的に確実なものも含め、借手のリース料支払債務及び貸手のリース料受取債権に含めない(つまり、オンバランスしない)。
(イ) 変動リース料の形式に組成されたものであっても、実質的に固定リース料を表すものは、借手のリース料支払債務及び貸手のリース料受取債権に含める(つまり、オンバランスする)。

上記(ア)の仮決定は、将来の資産の使用量や借手の売上に応じて変動するリース料(上記①における ii, iii のようなタイプのリース料)をオンバランスせず、発生時に損益に計上することを意味します。この変更は、将来の変動リース料の見積りは困難であり、また期待値の算定に伴うコストが便益を上回るというコメントに対応したものと考えられます。

4. 変動リース料の扱いが貸手の残存資産へ与える影響

変動リース料の一部をオンバランスしないことによって、貸手の残存資産に影響が生じます。

(1) 残存資産の算定方法

これまでの仮決定によると、残存資産の当初の金額(純額)は以下の通り計算されま
す。これは2010年8月の公開草案から変更されていません。

残存資産の当初の金額(純額)		
原資産の 帳簿価額	-	原資産の 帳簿価額 × $\frac{\text{リース料受取債権の公正価値}}{\text{原資産の公正価値}}$
認識中止(貸借対照表から消去) する原資産の帳簿価額の金額		

(2) 変動リース料の受領を貸手が予想している場合に発生する残存資産の過大計上

① 残存資産の当初の金額(純額)への影響

これまでの仮決定に従うと、資産の使用量や借手の売上に応じて変動するリース料を受領することを貸手が当初から予想している場合であっても、変動リース料は貸手の貸借対照表にオンバランスされません。つまり、貸手のリース料受取債権には含まれないこととなります。その場合に上記の算式に従って残存資産の当初の金額(純額)を計算すると、変動リース料をオンバランスする場合に比べて大きな金額が算定されます。これは以下の様に整理できます。

- ・(変動リース料をオンバランスする場合に比べて)算式中の分子「リース料受取債権の公正価値」には変動リース料が含まれなくなる。一方で、分母の「原資産の公正価値」は変わらない。
- ・よって、認識中止する原資産の帳簿価額が(変動リース料をオンバランスする場合に比べて)小さくなる。
- ・その結果、残存資産の当初の金額(純額)が(変動リース料をオンバランスする場合に比べて)大きくなる。

変動リース料をオンバランスする場合に比べて残存資産が大きく算定されるという事実は、将来予想される変動リース料がリース料受取債権に含まれずに、一部、残存資産の金額に含まれたと捉えることもできます。

② 残存資産の事後の金額(純額)への影響

リース開始後においては以下が発生します。

- ・リース開始後、変動リース料が発生した時点で貸手は収益を計上
- ・残存資産の金額は、(変動リース料をオンバランスする場合に比べて)大きな金額で計上されたまま不変(ただし、残存資産の総額の増額(accretion)等や減損は除く)

上記①で述べた通り、残存資産が大きく算定される事実は、将来予想される変動リース料の一部が残存資産に含まれると捉えることもできます。そのように捉えると、変動

リース料が発生して貸手が収益を計上した時点で、貸手は残存資産の一部を回収したことになります。

もし残存資産の金額(純額)を当初のまま据え置く場合には、すでに回収した残存資産を引き続き資産計上することになるため、残存資産の金額が過大になります。

5. 残存資産の事後減額—2011年10月の仮決定

上記4.(2)の通り、資産の使用量や借手の売上に応じて変動するリース料の受領を貸手が当初から予想している場合において、残存資産の金額を据え置くと、残存資産の金額が過大になります。この問題を解消するために、変動リース料を貸手が収益として認識した時点で、残存資産を減額して費用認識することが2011年10月に仮決定されました。

2011年10月の仮決定は以下の通りです。

- A) 貸手が借手に課す利率が変動リース料に関する予想を反映していない場合には、貸手は、変動リース料に関して残存資産を調整しない。
- B) 貸手が借手に課す利率が変動リース料に関する予想を反映している場合には、貸手は、変動リース料を純損益に認識する時に、残存資産のコストの一部を費用として認識することにより、残存資産を調整する。
- ・当該調整は変動リース料の予想に基づき行われ、変動リース料の実績と予想との差異について残存資産の調整は行わない

① 貸手が課す利率が変動リース料に関する予想を反映しているかどうかで扱いが異なる理由

「貸手が借手に課す利率が変動リース料に関する予想を反映」しているかどうかで扱いが異なるのは、貸手が変動リース料の受領を当初から予想しているかどうかで扱いを分けることを意味します。貸手が変動リース料の受領を当初から予想している場合には、借手に課す利率にその予想を反映させます。従って、「貸手が借手に課す利率が変動リース料に関する予想を反映している場合」とは、変動リース料の受領を当初から予想している場合と同じことになります。

② 減額金額—当初の予想に基づいて算定

残存資産の減額金額、つまり、費用として認識すべき残存資産の金額は以下の通り算定されると考えられます。

費用として認識すべき残存資産の金額	
	収益計上した変動リース料に関する
= 原資産の帳簿価額 ×	$\frac{\text{リース開始時の予想金額}}{\text{原資産の公正価値 (リース開始時の見積り)}}$

この算式は、上記4(1)に示した残存資産の当初の金額(純額)の算定方法と整合しています。この算式に従うと、リース料受取債権の公正価値が(変動リース料をオンバランスする場合に比べて)小さくなることに伴って増加する残存資産の金額が算定されます。

上記の算式ではリース開始時における金額を使用します。実際に発生した変動リース料が当初の予想と異なったとしても、それに伴う残存資産の調整は実施しません。これは、そのような調整は負荷が大きいことを考慮した結果と思われる。

6. 今後の予定

2012年2月1日に更新されたIASBのプロジェクト計画(IASB Work Plan-projected targets)によると、リースの再公開草案は2012年第2四半期に公表される予定です。最終基準の公表時期は記載されていません。

この文中の仮決定等は全てIASBのホームページ上で公表された情報に基づくものですが、今後のIASB及びFASBの審議内容によっては、再公開草案あるいは最終基準において異なる結果となる可能性がありますのでご注意ください。