

IFRSをめぐる動向 第33回 リース会計(2011年5月～6月の議論)

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、最新のIFRSをめぐる動向を伝えることを目的としています。今回は、本連載 第30回([No.3018](#))に引き続き、リースプロジェクトに関して、5月19日、6月1日、13日・14日に行われた合同会議の主な議論及び教育セッション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

リースプロジェクトは2006年にIASB及びFASBの議題に加えられました。その後、IASBとFASBの共同プロジェクトとして検討され、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。当該公開草案では、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、借手は基本的にすべてのリースについて資産及び負債を認識するとともに、貸手はリスクと便益に応じた会計処理を適用することが提案されていました。当該公開草案には、785通のコメントレターが寄せられ、2011年1月以来、IASB及びFASBが再審議を行っています。

3. 2011年5月の合同会議での議論

本連載の第30回では、5月19日の合同会議において、借手について、リースの種類をファイナンス・リースとそれ以外に区分することなく、1種類のみとすることが仮決定されたことを紹介しました。そこで、ここでは、5月19日の合同会議で行われたその他の仮決定について説明します。

(1)リース契約締結日後の契約条件の変更又は状況の変化の取扱い(5月19日の議論)

両審議会は、リース契約締結日後に発生する契約条件や状況の変化に関する取扱いについて、以下の指針を提供することを仮決定しました。

① 契約条件の変更があった場合

契約条件の変更が実質的な変更をもたらす場合には、新たなリースとして会計処理します。この場合の実質的な変更は、契約がリースであるか又はリースを含むか、もしくは、契約が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しているかについて、異なる決定をもたらすことになる変更を意味します。

原資産の所有に伴うリスクと経済価値の移転に関する変更については、借手はリースを2種類に区分しないことと仮決定しているため、該当はないものと考えられます。しかしながら、貸手はリースの区分について、現在再審議中であるため(本稿の4.(1)「貸手の会計モデル」参照)、再審議の結果によっては、原資産の所有に伴うリスクと経済価値の移転に関する変更についての処理が必要となります。

② ①以外の状況の変化があった場合

a. 状況の変化が契約の「リースであるか又はリースを含むか」の評価に影響を及ぼす場合

契約がリースであるか又はリースを含むかについて見直しを行う必要があります。

b. 状況の変化が契約の「原資産の所有に伴うリスク及び経済価値のほとんどすべてを移転しているか」の評価に影響を及ぼす場合

会計処理の見直し及び変更は行いません。

(2)リースにおけるオプションの見直し(5月19日の議論)

両審議会は、2月の合同会議において、借手が、延長又は解約オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有する、または、有しないことに関連する要因に重要な変動がある場合のみ、リース期間を見直すことと仮決定しました。また、3月の合同会議では、原資産の購入オプション(割安購入オプションを含む)について、行使することに重要な経済的インセンティブがある場合には、その行使価格を借手のリース支払債務及び貸手のリース受取債権の測定に含めることを仮決定しました。

さらに5月の合同会議では、これらのオプションについて、借手及び貸手が、借手がオプションを行使する重要な経済的インセンティブを有するかを見直す際に考慮すべき具体的な要因について議論し、以下のすべてを考慮することを仮決定しました。

① 契約に基づく要因

リース契約に記載された条件を意味する。例えば、中途解約違約金や割安購入権などが契約に定められている場合が考えられます。

② 資産に基づく要因

原資産の特性を意味する。例えば、借手が据え付けた重要な付属設備がある場合や、借手の資産をカスタマイズするために重要な付属設備が貸手によって据え付けられており、当該コストがリース料に転嫁されている場合が考えられます。

③ 企業に基づく要因

なお、両審議会は、リースの延長又は解約のオプション、及び原資産の購入オプションの行使に関する借手の経済的インセンティブの評価の見直しに際しては、借手及び貸手はリース開始日後の市場に基づく要因を考慮しないこととし、それ以外は当初の評価と同じとすべきであるとしています。これは、市場に基づく要因を考慮した場合に処理の変動が生じることを懸念したものと考えられます。

(3)リースにおける割引率の見直し(5月19日の議論)

両審議会は、借手又は貸手がリース料の現在価値の測定に用いる割引率の見直しについて議論しました。その結果、公開草案の考え方を踏襲し、リース料総額に変更がない場合は割引率を見直さないことを仮決定しました。また、当初測定時の割引率について、以下の変更が反映されていない場合には、当該割引率を見直すことを仮決定しました。

① 借手が、リースを延長する又は原資産を購入するオプションを行使する重要な経済的インセンティブを有するかについての評価の変更により、リース料総額に変更がある場合

② 借手が、行使のための重要な経済的インセンティブを有していなかったオプションの行使により、リース料総額に変更がある場合

なお、両審議会は、借手又は貸手は、割引率を見直す場合、当該日におけるスポットレートを使用し、当該割引率を残存リース料総額に対して適用することを仮決定しました。

4. 6月の教育セッション

6月13日・14日に開催された合同会議では、教育セッションとして、今後検討される貸手の会計モデルの他、短期リース、転リースなどの説明及び議論がなされました。以下では、当該セッションでの主な議論と仮決定について説明します。

(1) 貸手の会計モデル

貸手の会計モデルについては、公開草案に寄せられたコメントを受けて、これまで再審議されてきました。当セッションでは、今後、引き続き議論される貸手の会計モデルについて、単一の会計モデルを中心に、論点の確認を含めて説明されましたが、仮決定は行われませんでした。

① 単一の会計モデル

単一の会計モデルは、貸手がリース開始日時点で取得する権利に着目する考え方です。このモデルでは、リース開始日において、借手がすべてのリースについて使用権資産を取得するのに対して、貸手は、借手に使用権資産を移転することによって、リース料を受け取る権利(リース料受取債権)とリース期間終了時に原資産を取り戻す権利(残存資産)を取得すると考えます。その結果、貸手は、リース開始日において、すべてのリースにおいて原資産の所有に伴うリスク及び経済価値の移転とは関係なく発生するこれらの2つの権利を認識することになるため、すべてのリースについて使用権資産を認識する借手の会計処理と整合しているといえます。

また、このモデルでは、リース開始日において、原資産の所有に伴うリスク及び経済価値の移転とは関係なく、貸手は借手に対し原資産を引き渡すことによって義務を履行しており、さらに、使用権資産に対する支配を借手に移転していると考えられるため、貸手がリース開始日時点で収益を認識することは、収益認識のプロジェクトの考え方と整合しているとしています。

これに対し、既存のIAS第17号の貸手の会計処理のアプローチを支持する考え方では、貸手は、実質的に原資産の所有に伴うリスク及び経済価値のすべてを借手に移転しない限り、原資産に対する所有権を保持しているだけでなく、支配も有しているとしています。そのため、貸手が原資産の所有に伴うリスク及び経済価値を実質的にすべて借手に移転しない場合には、貸手は、リース期間にわたって、借手に対して原資産を使用する権利を与えるものの、引き続き原資産を支配し続けるということになります。その結果、貸手は原資産を認識したまま、借手に対する使用権の提供に係る収益を認識することになります。その一方で、原資産の所有に伴うリスク及び経済価値を実質的にすべて移転している場合には、あたかも当該資産を売却したかのように会計処理することが適当であるとしています。

② 単一の会計モデルの下での会計処理

上記①で説明したように、単一の会計モデルの下では、リース開始日において借手に対し使用権を移転した時に、貸手はリース料受取債権と残存資産を認識するとともに、原資産の公正価値が帳簿価額よりも高ければ、この時点で収益を認識することになります。

具体的には、リース料受取債権については、当初、貸手が借手に課した利子率を使って割り引いたリース料の現在価値で測定するとともに、その後はリース期間に渡って実効金利法を使って償却していくこととなります。これについては、他の金融資産の会計処理と整合しています。残存資産については、以下の2つのアプローチが説明されました。

a. 原資産の帳簿価額を配分するアプローチ

このアプローチの下では、残存資産を、当初認識において、原資産の帳簿価額を配分することにより測定します。この当初測定の方法は、公開草案で提案された方法と整合しています。ただし、その後においては、貸手が借手に課した利子率を使用して、リース期間にわたって残存資産を増価させていくこととしており、この点は公開草案と異なります。

b. 見積残存現在割引価値によるアプローチ

このアプローチの下では、残存資産の当初認識において、リース期間終了時点の原資産の残存価額の割引現在価値で測定することになります。この場合に使用する割引率は、貸手が借手に課した利子率になります。そして、その後においては、当該割引率を使用して、リース期間にわたって残存資産を増価させていくことになります。この取扱いは、現行のファイナンス・リースの取扱いと同じになります。

今後、両審議会は、貸手の会計モデル、リース開始日時点での収益認識の他、原資産の一部をリースする場合と全部をリースする場合に分けて、異なる会計モデルを採用するかどうかについて検討する予定です。

(2) 短期リースの取扱い

両審議会は、5月の合同会議で行われた借手のリースの種類を1つとする仮決定を受けて、3月に仮決定した「短期リース」の取扱いを変更すべきかどうかについて議論しました。その結果、3月の仮決定を踏襲し、借手は、短期リースについて、リース資産又はリース負債を認識することを要しないとし、他の規則的かつ合理的な基準が、原資産に起因する使用の時間的パターンをより良く表す場合を除き、リース料をリース期間にわたって定額で損益に認識すべきであることを仮決定しました。今後、両審議会は短期リースやその貸手の会計処理に関する開示について、引き続き議論していく予定です。

(3) 転リースの取扱い

両審議会は、転リースについて議論し、原リースと転リースを別個の取引として取り扱うことを仮決定しました。そして、中間の貸手(原リースの借手、転リースの貸手)は、それぞれのリース契約における立場において会計処理するものとし、仮に貸手の会計モデルに上記(1)で説明した単一の会計モデルが採用されなかった場合には、転リースの貸手としての立場にある中間の貸手は、当該転リースについて、原資産の所有に伴うリスク及び経済価値を評価するのではなく、使用权資産の所有に伴うリスク及び経済価値を評価することによって、適用すべき貸手の会計処理を決定することが必要であると仮決定しました。

5. 今後の予定

両審議会は、基準の最終化に向けて、残りの論点について引き続き議論することになります。2011年6月30日に更新されたIASBのプロジェクト計画(IASB Work Plan-projected targets)では、2011年第3四半期にリースに関する再公開草案、もしくはドラフトが公表され、最終基準は2012年上半年に公表される予定(目標)となっています。

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、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。