

## IFRSをめぐる動向 第30回 リース会計(2011年4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24回\(No.3006\)](#) 及び [第27回\(No.3012\)](#) に引き続き、リースプロジェクトに関して、4月12日・13日に行われた合同会議の議論について解説します(ただし、一部については5月19日の議論を反映させ、その旨を記載しています)。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4月の合同会議での議論

以下、4月12日・13日の合同会議で行われた議論について解説します(一部、5月19日の議論を反映させ、その旨を記載しています)。

#### (1)リースの定義

##### ① 公開草案の提案内容

公開草案では、「リース契約」という名称の契約を締結していない場合であっても、実質的にリースが含まれる契約については、リースの部分をリースの新基準に従って処理することが提案されていました。契約がリースを含むかどうかは、契約の実質に基づき、以下に該当するかどうかを評価して決定します。これは、現行の解釈指針IFRIC第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」とほぼ同じ内容です。

- ・契約の履行が、(供給者による)特定の資産の提供に依存している。
- ・契約が、合意された期間にわたって特定の資産の使用を支配する権利を移転している。

リースの定義に関しては多くのコメントが寄せられたため、ガイダンスを見直すべく、審議が実施されました。主に、「特定の資産」とは何か、また、「特定の資産の使用を支配する権利」はどのような場合に移転するのか、という2点について議論されています。

##### ② 「特定の資産」とは何か

4月の合同会議において、以下が仮決定されました。

(ア)「特定の資産」とは、明示的又は黙示的に、識別可能な資産を意味する。

(イ)顧客が排他的に使用する資産の一部については、物理的に区別できるもののみを「特定の資産」とする。

上記(ア)の代替案としては、「特定の資産」を、「特定の仕様を有する資産」とする考え方が合同会議にてスタッフにより挙げられていました。代替案を採用した場合には、契約期間中に供給者が資産を取り替えることがあっても、代替資産の仕様が同一で、顧客が代替資産から受領する便益が(当初の資産から受領する便益と)同じであれば、「特定の資産」が存在し得る、つまり、リースが存在し得ることになります。

一方、4月の仮決定に従うと、資産の取替が可能な場合には、「特定の資産」に依存しないこととなり、リースは存在しないことになります。資産の取替が可能な場合とは、4月の合同会議で配布されたスタッフによるドラフトによると、供給者が資産を取り替える権利が実態を伴うケースが想定されており、「実態を伴う」とは、以下の両方を満たす場合であるとされています。

(i)供給者が資産を取り替えることが、実質的に、かつ、経済的に実行可能である。

(ii)供給者が、顧客の承諾なしに、いつでも資産を取り替えることができる。

今回の仮決定(上記(ア))は、代替案に比べて、「特定の資産」の範囲を狭くとらえる結果となると考えられます。仮に代替案を採用する場合には、実務で適用可能とするために、さらに適用ガイダンスを開発する必要があることが指摘されていました。

また、上記(イ)の代替案としては、非物理的な資産の一部(パイプラインの容量の一部等)についても「特定の資産」とする考え方が合同会議にてスタッフより示されていました。4月の議論では、非物理的な資産の一部については「特定の資産」に含めないことが仮決定されましたので、この点についても、「特定の資産」の範囲を狭くとらえることになります。この仮決定は、代替案のように非物理的な資産の一部についても「特定の資産」に含める場合には、リースの有無に関する判断が複雑になることを懸念した結果かと思われれます。

### ③ 「特定の資産の使用を支配する権利」はどのような場合に移転するのか

4月の合同会議における仮決定は以下の通りです。

・リース期間中、顧客が以下を有する場合に「使用を支配する権利」が移転される

(ア)特定の資産の使用を指図する能力、及び

(イ)特定の資産の使用から生じる便益を享受する能力

今回の仮決定は、別途検討中の収益認識プロジェクトにおける(財又はサービスに対する)「支配」の考え方と整合するものです。

上記(ア)はいわゆる「パワー」の要素になります。4月の合同会議で配布されたスタッフによるドラフトによると、特定の資産の使用に関する意思決定を行う能力を有することが、「資産の使用を指図する能力」を有する証拠になり得るとされています。ここでいう意思決定とは、リース期間にわたって顧客が受領する

便益(特定の資産の使用から生じる便益)に重要な影響を及ぼすものを意味し、例えば、資産の使用方法及び使用時期に関する決定や、他の資産や資源とあわせた当該資産の使用方法等が含まれます。

上記(イ)は便益に着目しており、4月の合同会議で配布されたスタッフによるドラフトでは、リース期間にわたって、特定の資産の使用から生じる潜在的な経済的便益のほとんどすべてを獲得する現在の権利を指すものとされています。

顧客が上記(ア)及び(イ)の両方を有する場合に「使用を支配する権利」が移転されるとする今回の仮決定は、「支配」が存在するためには、「便益」を享受するのみならず、資産に対する「パワー」も有している必要があるという考え方に基づくものです。これは収益認識プロジェクトと整合していますが、さらに、5月12日に公表された新しい連結の基準(IFRS第10号「連結財務諸表」)における支配の考え方とも首尾一貫していると言えます。

公開草案(及び現行IFRIC第4号)においては、顧客がいわゆる「パワー」を有しない場合であっても、便益を享受する能力を有していれば、「使用を支配する権利」が移転するケースがあることが指摘されました。しかしながら、今回の仮決定に従うと、「便益」の享受だけでなく「パワー」の要素(資産の使用を指図する能力)も存在しない限りは、「使用を支配する権利」が移転しないこととなります。従って、「使用を支配する権利」が移転する範囲が狭まると考えられます。

## (2)リースの区分

### ① 2月の仮決定

公開草案においては単一の使用権モデルが提案されていたものの、2月の合同会議において、借手・貸手の両方について、損益の認識パターンが異なる2種類のリースを識別するという原則が仮決定されました。これは、原資産のファイナンスのためにリース契約を締結する企業も存在するものの、他の理由(業務上の柔軟性の創出等)によりリース契約を締結する企業も存在するというコメントを勘案したものです。

(ア)「ファイナンス・リース」

(イ)「ファイナンス以外のリース」

(ア)の「ファイナンス・リース」における損益の認識パターンは、公開草案で提案されていた通りとなります。つまり、リース期間の初期の段階において、より多くの費用が認識されます。

一方、(イ)の「ファイナンス以外のリース」における損益の認識パターンは、現行IAS第17号におけるオペレーティング・リースと同様であり、リース期間にわたって、定額法で費用が認識されることとなります(ただし、他の規則的な方法により、利用者の便益の時間的パターンがより良く表される場合は除く)。

### ② 4月の仮決定

2月の仮決定を適用するには、具体的にどのような規準でリース取引を2種類に分類するかという問題が生じますが、この点については、2月の時点では未決定となっていました。

4月の合同会議では、現行 IAS 第 17 号におけるリースの分類規準と類似のガイダンスを使用することが仮決定されました。つまり、現行 IAS 第 17 号においてオペレーティング・リースに分類されるリースが、おおむね、新基準において「ファイナンス以外のリース」に分類されることになると考えられます。

現行 IAS 第 17 号を踏襲するという仮決定の背景には、すでに認知されているガイダンスを使うことで、新基準の適用が複雑になることを避けるという趣旨があるものと考えられます。

### ③ 5月19日の仮決定

2月及び4月において、借手について2種類のリースを設けることが暫定的に合意されていたものの、5月19日の合同会議にて当該合意が覆され、1種類のリースのみとすることが仮決定されました。5月19日の仮決定に従うと、すべてのリースの損益パターンは(短期リースの簡便法を使用しない限り)公開草案の提案どおりとなり、リース期間の初期の段階において、より多くの費用が認識されることとなります。

5月19日の仮決定は、ファイナンス以外のリースに関する具体的な処理を検討する過程においてなされたものです。定額法による損益パターンを達成するための処理について、複数の案がスタッフにより提示されましたが、いずれの案にも合意が得られなかったものと思われれます。

### (3) 変動リース料の扱い

#### ① 公開草案の提案

公開草案では、変動リース料を「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」と定義し、期待値をリース料に含める提案がなされていました。つまり、将来キャッシュ・フローを確率で加重平均した現在価値の金額をリース料に含め、オンバランスするという提案でした。

#### ② 4月の仮決定

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)。

なお、指数やレートに依存する変動リース料については、2月の合同会議においてオンバランスする仮決定がなされていましたが、この点については、再評価も含め、今後議論される予定となっています。さらに、変動リース料の開示について検討するよう、スタッフに指示が出されました。

上記(ア)は、2月の仮決定を覆すものです。2月の合同会議においては、支払がある程度確実な(「合理的に確実」等)変動リース料はオンバランスすることとされていました。しかしながら、4月の合同会議において、そのような変動リース料はオンバランスしないこととされました。これは、変動リース料の測定が困難であり、適用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) 貸手の会計処理

貸手については、4月の合同会議において、借手と同様にリースを2種類に分類することが仮決定されたものの、具体的な会計処理については決定されませんでした。今後さらに議論されることになります。

#### 4. 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5月13日に更新されたIASBのプロジェクト計画(IASB Work Plan – projected targets)では、リースに関する最終基準は2011年第4四半期に公表される予定(目標)となっています。これは、再公開草案を公表しない場合の目標スケジュールと考えられます。

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留意ください。