

IFRSをめぐる動向 第 27 回 リース会計(2011 年3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、第 24 回「リース」に引き続き、リースプロジェクトに関して、公開草案に対するコメントを受けて、3月に行われた合同会議の議論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、すべてのリース契約について、借手は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よる会計処理の区分が提案されていました。当該公開草案には、780 通を超えるコメントレターが寄せられ、現在、IASB 及び FASB が再審議を行っています。

3. 2011 年3月の合同会議での議論

2011 年3月に開催された、臨時の開催を含む3度の合同会議では、公開草案に対して受領したコメントに加え、アウトリーチ(意見聴取)活動の報告についても、2月の合同会議に引き続いて議論されています。以下では、3月の合同会議で行われた議論について概説します。

(1) 使用権モデルの確認

両審議会は、すべてのリース契約に対し、公開草案で提案された「使用権モデル」を適用することを確認しました。このモデルの下では、借手は、リース契約(リースを含む契約を含む)について、リース期間にわたって原資産を使用する権利である使用権資産及びリース料を支払う義務である負債を認識することになります。なお、このモデルによる貸手の取扱いについては、今後議論されることになっています。

(2) 適用範囲

両審議会は、リース基準の適用範囲について、公開草案では除外していた無形資産のリースについて、リース基準の適用を求めないことを仮決定しました。この結果、無

形資産のリースについては、リース基準を適用することが認められるようになります。また、これに加えて、公開草案で提案された適用範囲について、以下を確認しました。

①適用範囲に含めるもの

- ・サブリースによる使用権資産のリース
- ・非中核資産のリース
- ・土地の長期リース

②適用範囲に含めないもの

- ・鉱物、石油、天然ガス及びこれらと類似する非再生資源の探査又は利用を目的とする権利のリース
- ・生物資産のリース
- ・IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」の適用範囲にあるサービス委譲契約のリース

また、両審議会は、スタッフに対し、追加のアウトリーチを実施し、以下のリースの取扱いについて検討した結果を今後の会議で示すよう指示しました。

- ・内部使用ソフトウェア（米国基準 Subtopic 350-40「無形資産—のれんと内部使用ソフトウェア」）のリース
- ・棚卸資産のリース

(3)リースと売買の区分のガイダンス

両審議会は、リース基準において、原資産のリースを原資産の売買と区分するためのガイダンスを提供すべきでないことと仮決定しました。これにより、契約にリース（バーゲン・パーチェス・オプションやリース期間終了時に自動的に所有権を移転する条件のあるリースを含む）が含まれていない、原資産の売買契約には、当該原資産に係る取引は、有形固定資産や収益認識などの他の適用可能な基準に従って会計処理されることとなります。

(4)購入オプションの取扱い

両審議会は、借手及び貸手は、リースを含む契約に含まれる原資産の購入オプションの取扱いについて議論しました。公開草案では、購入オプションはリースを終了させるものとして、リースに含めないことが提案されていましたが、3月の合同会議では、割安購入オプションを含む購入オプションについて、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。これを受けて、借手が当該オプションを

行使することに重要な経済的インセンティブがあると判断した場合、借手によって認識される使用権資産については、リース期間ではなく、当該原資産の経済的耐用年数にわたって償却されることを仮決定しました。

なお、両審議会は、リース契約に含まれる購入オプションの当初認識後の会計処理については、すでに仮決定された延長もしくは解約オプションの取扱いと整合させることが望ましいとしながらも、今後予定されているコストとベネフィットに関するアウトリーチにおいて意見を求めるようスタッフに指示しました。

(5) 短期リース

両審議会は、公開草案で示された短期リースの簡便的な方法に対して寄せられたコメントに対応するために、借手及び貸手の取扱いについて議論し、以下を仮決定しました。

① 短期リースの定義

短期リースを「リース開始日現在で、あらゆる更新オプションを含めた最大限の起こり得るリース期間が 12 カ月以内であるリース」と定義しました。

② 借手及び貸手の取扱い

- ・すべての短期リースの会計処理について、原資産の種類ごとの会計方針として、リース資産及びリース負債を認識しないことを選択できる。
- ・原資産の使用からもたらされる時間のパターンをより良く表す別の規則的かつ合理的方法がない限り、支払リース料をリース期間にわたって定額法によって純損益で認識することができる。

この結果、短期リースについては、借手及び貸手のいずれに対しても、現行の IAS 第 17 号「リース」のオペレーティング・リースと同様の会計処理が認められることになりま

(6) 当初測定(リース契約締結日とリース開始日の議論)

公開草案では、リース契約の当初認識はリース開始日時点であるのに対し、当初測定はリース契約締結日時点と提案されていました。そのため、公開草案に対するコメントでは、両日の間に起こる変化の取扱いに関して疑問が呈されました。そこで、両審議会は、当初測定について議論し、リース基準において以下を規定することを仮決定しました。

- ・リース開始日時点において、リース資産及びリース負債を認識し、当初測定を行う。

・リース資産及びリース負債を当初測定する際には、測定日であるリース開始日時点の割引率を使用する。

・リース開始日前に借手に発生した費用及び支払リース料の会計処理に関する適用ガイダンスを含める。

・貸手が借手に与えるインセンティブの会計処理に関する適用ガイダンスを含める。

インセンティブに係るガイダンスにより、借手は使用权資産の当初測定からリースのすべてのインセンティブを控除することが明らかになります。

(7) 割引率

両審議会は、借手及び貸手のリース料の現在価値の当初測定に使用する割引率の決定方法について、公開草案で提示された割引率の考え方を再確認しました。これにより、借手は、貸手が借手に課している利率が入手できない場合に、割引率として、追加借入利率を使用することが明らかにされました。この場合の貸手が借手に課している利率は、借手の追加借入利率、リースに内在している利率、又は不動産リースについては、当該不動産の利回りが考えられます。借手は、貸手が借手に課している利率として複数の利率を入手することができる場合には、リースに内在している利率を使用することとしています。

さらに、両審議会は、企業グループの割引率の使用の検討及び不動産利回りの決定といった、割引率の決定に係る適用ガイダンスを提供することを仮決定しました。

(8) 当初直接費用

両審議会は、当初直接費用について、「リースの交渉及び準備に直接起因する費用のうち、リース取引をおこなわなかったならば発生しなかったもの」と定義することを仮決定するとともに、当初直接費用を借手の使用权資産、貸手のリース料受取債権の帳簿価額にそれぞれ加算して資産計上する公開草案の提案について確認しました。

(9) 契約に含まれるリース要素とそれ以外の要素の区別

両審議会は、契約に含まれるリース要素とそれ以外の要素を識別して、別個に会計処理することを仮決定しました。また、両審議会は、契約に含まれるリース要素とそれ以外の要素に対する契約上の支払額の配分について、以下を仮決定しました。

①貸手は、収益認識のガイダンスに従って、受取額を配分する。

②借手は、以下の方法により支払額を配分する。

・個々の構成要素の購入価格が観察可能の場合、各構成要素の相対的購入価格に基づいて、支払額をリース要素とそれ以外の要素に配分する。

- ・構成要素の一部について購入価格が観察可能の場合、残余法に基づいて、支払額をリース要素とそれ以外の要素に配分する。

- ・購入価格が全く観察可能でない場合、支払額を配分せずに、当該契約全体をリースとして会計処理する。

なお、両審議会は、スタッフに対し、収益認識などの他のプロジェクトにおける関連するガイダンスを考慮に入れて、観察可能な購入価格の決定方法に関するガイダンスを含めることを指示しました。

(10)セール・アンド・リースバック取引

両審議会は、売却が行われたかどうかを判断するにあたっては、当該取引に収益認識のプロジェクトで提示されている支配の要件を適用すべきであることを仮決定しました。仮に、当該取引が売却の要件を満たさない場合には、ファイナンスとして会計処理されることになります。

また、セール・アンド・リースバック取引については、公開草案で提示された以下の会計処理について確認しました。

- ・対価が公正価値である場合には、当該取引から発生する利得及び損失は売却されたときに認識しなければならない。

- ・対価が公正価値ではない場合には、資産、負債、利得及び損失を、現在の市場リース料を反映するように調整しなければならない。

両審議会は、売手/借手は、セール・アンド・リースバック取引について、公開草案で提案された「全体資産」アプローチ、すなわち、セール・アンド・リースバック取引においては、売手/借手は原資産全体を売却し、当該原資産の一部に関連する使用権資産をリースバックすると考えるアプローチを採用することを確認しました。また、両審議会は、リースのガイダンスにおいて、セール・アンド・リースバック取引に適用する借手の会計モデル（「ファイナンス・リース」か、あるいは「ファイナンス以外のリース」か）を特定しないことを仮決定しました。

5. 今後の予定

4月の合同会議においても、両審議会は、基準の最終化に向けて、残りの主要な論点について引き続き議論することになります。2011年3月28日に更新されたIASBのプロジェクト計画表(IASB work plan-projected timetable)では、リースに関する最終基準は2011年下半年に公表される予定となっています。

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。