

IFRSをめぐる動向 第42回 リース会計(解約可能なリースにおけるリース期間の考え方)

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、解約可能なリースにおけるリース期間の考え方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. 解約可能なリースに関する論点

解約可能なリースについては、リース期間をどのように決定すべきかが論点となります。例えば、解約不能期間が終了した後は、事前の予告を条件として、借手、貸手のいずれも、ペナルティなしで、いつでもリースを解約することができるリースに関して、リース期間をどのように考えるべきかが問題となります。

4. リース期間及び短期リースに関する仮決定(2011年11月以前)

解約可能なリースのリース期間を考えるにあたっては、リース期間に関するこれまでの審議内容を踏まえる必要があります。2011年11月以前の仮決定は以下の通りです。

a. リース期間の定義

2011年2月の合同会議にて、リース期間の定義が以下の通り仮決定されました。定義されたりリース期間にわたって、新しいモデルが適用されます。

リース期間とは、借手が原資産をリースすることを貸手との間で契約している解約不能期間に加え、企業がリースを延長するオプションに対して重要な経済的インセンティブを有

する場合のあらゆる延長オプションを合計した期間であり、あるいは企業がリースを解約するオプションを行使しないことに対して重要な経済的インセンティブを有する場合のあらゆる解約オプションを反映させた期間である。

b. 短期リースの定義及び許容される簡便的な処理(2011年3月、6月、7月の仮決定)

上記aの定義による「リース期間」にわたって新しいモデルが適用される一方で、期間の短いリースには簡便的な処理を認める方向となっています。これは実務上の負荷を考慮したものです。つまり、期間の長短に応じて、会計処理が異なる可能性があります。再審議において、簡便的な処理が可能な「短期リース」は以下の通り定義されました。

短期リースとは、リース開始日において、最大限の起こり得るリース期間(更新オプションや延長オプションを含む)が12カ月以内のリースをいう。

短期リースの定義中の「リース期間」と、上記aに記載の「リース期間」は異なります。上記aに記載の「リース期間」は、延長オプション等に関する経済的インセンティブを考慮した期間です。延長オプション等に関する経済的インセンティブが重要でなければ、aの「リース期間」には延長期間は含まれません。一方、「短期リース」の定義中の「リース期間」は、延長オプション等を含む「最大限の起こり得る」期間ですので、経済的インセンティブが重要かどうかに関わらず、延長期間はすべて含まれます。つまり、延長オプション等が存在すれば、「短期リース」の定義における「リース期間」には、延長期間が自動的に含まれます。これは、組成の機会を制限し、また短期リースかどうかの判断を簡素化するための措置と思われる。

上記の定義を満たす短期リースについては、審議中の新モデルに代えて、簡便的な処理を実施することも認められます。簡便的な処理を実施するかどうかは、企業の会計方針として、資産の種類ごとに決定する必要があります。簡便的な処理の内容は以下の通りです。借手・貸手とも、現行のオペレーティング・リースの処理が許容されるといえます。

<短期リースに関して許容される簡便的な処理(借手)>

- ・リースに関する資産及び負債をオンバランスしない
- ・費用は定額法で認識する(ただし、他の規則的かつ合理的な方法が、資産の利用パターンをより良く表す場合は別)

<短期リースに関して許容される簡便的な処理(貸手)>

- ・原資産の認識を継続し、減価償却を行う
- ・収益は定額法で認識する(ただし、他の規則的かつ合理的な方法が、資産の利用パターンをより良く表す場合は別)

5. 解約可能なリースに関する2011年12月の仮決定

解約可能なリースの扱いについて明確化を求める意見が寄せられたことから、2011年12月の合同会議において、解約可能なリースが議論されました。以下のケースを例にとって解説します。

解約可能なリースの例(筆者作成)

- ・解約不能期間はリース開始から3カ月
- ・解約不能期間が終了した後は、事前に解約を予告することを条件として、借手、貸手のいずれも、ペナルティなしで、いつでもリースを解約することができる
- ・通知期間(事前解約予告期間)は2カ月(つまり解約日の2カ月前までに解約を申し出なければならない)

(1)通知期間(事前解約予告期間)はリース期間に含まれる

通知期間(事前解約予告期間)が上記の例のように2カ月の場合には、解約を申し出てから2カ月間は解約できないことを意味しますので、通知期間は、リース期間の定義中の「解約不能期間」と同様と考えられます。よって、上記の例において、リース開始時点での解約不能期間は5カ月(当初解約不能期間3カ月+通知期間2カ月)と考えられます。

(2)借手、貸手のいずれによっても解約可能な期間はリース期間に含まれない

当初の解約不能期間が終了した後の解約可能な期間(通知期間は除く)について、どのように考えるべきかが問題となります。

上記4. a. に示したリース期間の定義では、リース期間は「契約」に基づくものであることが示唆されていますが、「契約」の定義は2010年8月公表のリースの公開草案に含まれておらず、また公開草案公表後の再審議においても議論されていませんでした。

2011年12月の合同会議で配布された資料(スタッフによるアジェンダ・ペーパー)では、スタッフは、収益認識の再公開草案における「契約」の定義と整合する定義を、リースの再公開草案に含める予定であることが述べられています。2011年11月に公表された収益認識の再公開草案は、「契約」について以下のように説明しています(13項)。

契約とは、強制可能な権利及び義務を生じさせる 複数の当事者間の合意である。強制力は法律の問題である。契約は文書による場合もあれば、口頭による場合や企業の慣習的な事業慣行により合意される場合もある。顧客との契約の成立に関する慣行及びプロセスは、法域、業界及び企業によって異なる。また、同一企業内でも異なる場合がある(例えば、顧客の種類又は約束した財又はサービスの性質に左右される場合がある)。企業は、顧客との合意がいつ強制可能な権利及び義務を生じさせるかを判断する際に、そうした慣行やプロセスを考慮しなければならない。

収益認識の再公開草案における「契約」をベースに、リース契約におけるリース期間を考えると、リース期間は強制可能なものである必要があります。借手は、リース期間を貸手に強制させることができる場合にのみ、当該リース期間にわたって権利及び義務を有することになります（貸手が借手に強制させることができる場合も同様）。

上記5. の冒頭に示した例では、当初の解約不能期間が終了した後は、事前に解約を予告することを条件として、借手、貸手のいずれも、ペナルティなしで、いつでもリースを解約することができます。これを借手の立場から考えた場合、借手はリース期間を強制できないこととなります。なぜなら、借手が解約するかどうかに関わらず、貸手も、いつでもリースを解約することができるからです。たとえ借手が解約しない場合であっても、もし貸手が解約を申し出たら当該リース契約は解約されますので、借手はリース期間を強制できません。これは貸手側から考えた場合も同様です。

従って、上記5. の冒頭の例のように、借手、貸手のいずれによっても解約可能なケースにおいては、当初の解約不能期間終了後の解約可能な期間（通知期間は除く）はリース期間に含まれないと考えられます。そのような解約可能な期間においては、借手と貸手との間に強制可能な権利・義務は存在しないという考え方です。

(3) 解約可能なリースが短期リースに該当するかどうかの判断にあたっての「リース期間」

上記5. の冒頭に示した例においては、当初の解約不能期間及び通知期間（事前解約予告期間）中においてのみリース契約が存在し、当該期間にわたって審議中の新モデルが適用されることとなります。つまり、解約可能な期間においてはリース契約は存在せず、審議中の新モデルは適用されません。

一方、上記4. b. に記載した通り、短期リースについては簡便的な処理を認めることが仮決定されていますので、上記5. の冒頭に示した例が短期リースに該当すれば、解約不能期間（及び通知期間）中においても、審議中の新モデルを適用しないことも認められます。

2011年12月の合同会議では、解約可能なリースが短期リースの定義を満たすかどうかを判断するにあたり、短期リースの定義（上記4. b. 参照）における「最大限の起こり得るリース期間（更新または延長オプションを含む）」をどのように考えるべきかが議論されました。上記4. b. で述べた通り、新モデルを適用すべき期間である「リース期間」の定義と、短期リースの定義中の「リース期間」の意味は異なります。上記5. の冒頭に示したケースにおいて、「短期リース」の定義中の「最大限の起こり得るリース期間」とは何かを考えた場合、「最大限」とされていることから、「期間は半永久的であり、従って短期リースには該当しない」という主張も可能と考えられます。

12月の議論の結果、当初の解約不能期間に通知期間を加えた期間が1年未満となる場合には、短期リースの定義を満たすことと仮決定されました。上記5. の冒頭に示した例においては、

当初の解約不能期間(3カ月)に通知期間(解約予告期間, 2カ月)を加えた期間(5カ月)が1年に満たないため、短期リースの定義を満たし、簡便的な処理の採用が認められます。

(4)借手と貸手の両方が合意しなければならない更新オプションの扱い

2011年12月の合同会議では、上記5.の冒頭に示したような例(借手、貸手のいずれによっても解約可能なリース)に加え、借手及び貸手の両方が合意しなければならない更新オプションを含むリースについても議論されました。

借手と貸手の両方が合意しないとリース期間が更新されないケースにおいては、借手は期間の延長を強制することができません。なぜなら、借手が期間延長を申し出ても、貸手が合意しない限りは延長されないからです。従って、借手と貸手の両方による合意が必要な更新オプションを含むリースについては、延長期間はリース期間に含まれず、当初の解約不能期間(及び通知期間)においてのみリース契約が存在することになります。

短期リースに該当するかどうかの判断は、(借手、貸手のいずれによっても解約可能なケースと同様に)当初の解約不能期間に通知期間を加えた期間が1年未満かどうかに応じてなされます。

(5)2011年12月の仮決定の内容

2011年12月の仮決定を整理すると以下の通りとなります。上記5.の冒頭で示したようなリースについては、「最小限の解約時の支払で解約可能」なものが仮決定の範囲に含まれています。

2011年12月の合同会議では、以下のような解約可能なリースの会計処理について議論された:

- (a)借手及び貸手の両方が最小限の解約時の支払で解約可能なリース
- (b)借手及び貸手の両方が合意しなければならない更新オプションを含むリース

<2011年12月の仮決定の内容>

- ・リースの提案は、強制可能な権利と義務が生じる期間にのみ適用すべきである。
- ・したがって、上記のような解約可能なリースは、当初の解約不能期間に通知期間を加えた期間が1年未満となる場合には、短期リースの定義を満たすことになる。
- ・短期リースとリース期間の定義に関する以前の決定は変更しない。

6. 借手のみ(あるいは貸手のみ)によって解約可能あるいは延長可能なリースの扱い

2011年12月の合同会議では、借手及び貸手の両方によって解約可能なリース(借手、貸手のいずれも解約可能なリース)について、また、借手及び貸手の両方が合意しなければならない更新オプションを含むリースについて議論されました。しかしながら、借手のみ(あるいは貸手のみ)によって解約可能あるいは延長可能なリースは議論されませんでした。2011年12月の合同会議で配布された資料(スタッフによるアジェンダ・ペーパー)では、そのようなリースの扱いはこれまでの仮決定で明らかであるというスタッフの考えが述べられています。

例えば、借手のみによって(解約不能期間終了後は)いつでも解約可能なリースについて(貸手からは解約不能)、解約可能な期間が強制可能かどうかを考えた場合、借手によって強制可能であると考えられます。上記5. の冒頭の例とは異なり、貸手側から解約する権利は存在しないため、リース期間は借手が決定することができます。そのようなケースにおけるリース期間は、2011年2月の仮決定に従い(上記4. a. 参照)、リースを解約しないことに対する重要な経済的インセンティブを借手が有する場合には、当該インセンティブに応じた解約可能期間を含めて決定すると考えられます。

7. 今後の予定

2012年3月23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年下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。