

あらた監査法人 公認会計士 吉岡 亨

IFRSをめぐる動向 第64回 リース・プロジェクトの動向(2014年5月までの審議状況)

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、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、IASBとFASB(以下、「両審議会」)が継続して取り組んでいるリース会計に関するプロジェクトについて取り上げます。両審議会は、2013年5月に再公開草案を公表し、寄せられたコメントを受けて2013年11月から再審議を開始しています。

以下では、この再審議の状況について、2014年5月までに検討された主な論点と仮決定の内容を中心に解説します。

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ます。

2. 再審議の概要

両審議会は、2014年5月までの会議において、以下の項目について再審議を行ってきました。

開催年月	審議項目
2013年11月	再公開草案に対するコメントの検討(決定なし)
2014年1月	借手の会計処理, 貸手の会計処理, 少額資産のリース(決定なし)
2014年3月	借手の会計処理(①), 貸手の会計処理(②), リース期間(③), 短期リース(④), 少額資産のリース(⑤)
2014年4月	条件変更の会計処理, 契約の結合, 変動リース料(⑥), 割引率
2014年5月	リースの定義(⑦), リースとサービスの区分(⑧), 当初直接コスト

上記のうち、主な項目(①~⑧)について、再公開草案における提案と再審議による仮決定の概要は次のとおりです。

項目	再公開草案における提案	再審議における仮決定
①借手の会計処理	原資産の性質(不動産か否か)に基づく2つの会計処理	【IASB】単一の会計処理(タイプAのみ)
		【FASB】リスクと経済価値の移転に基づく2つの会計処理

②貸手の会計処理	原資産の性質(不動産か否か)に基づく2つの会計処理	リスクと経済価値の移転に基づく2つの会計処理(現行基準と同様)
③リース期間	解約不能期間+重大な経済的インセンティブのある更新オプション等の期間を含めた期間	解約不能期間+合理的に確実な更新オプション等の期間を含めた期間(経済的なインセンティブを生む要因を考慮する)
④短期リース	契約上の最長期間が12か月以内のリースについて借手による資産・負債の認識・測定を免除	リース期間(上記③)が12か月以内のリースについて借手による資産・負債の認識・測定を免除
⑤少額資産のリース	該当なし	【IASB】少額資産のリースについて、借手による資産・負債の認識・測定を免除
		【FASB】未決定。規定の導入による影響度を調査中
⑥変動リース料	次の変動リース料のみリースの資産・負債の測定に含める ・指数やレートに基づくもの ・実質的に固定のもの	同左 実質的に固定の変動リース料に関する指針を追加
⑦リースの定義	現行基準とほぼ同様のリースの定義を維持しつつ、具体的な指針を一部変更	同左 リースを含むかどうかの評価の指針を明確化 ただし、具体的な文案と設例は検討中
⑧リースとサービスの区分	リースとそれ以外を区別 ただし、借手は、観察可能な価格がない場合には区別せずにすべてをリースとして処理	リースとそれ以外を区別(観察可能な価格がなくとも見積りを用いて区別する) なお、区別せずにすべてをリースとして処理することも可能

3. 個別論点

(1)借手の会計処理

①再公開草案へのフィードバック

再公開草案では、借手の会計処理について、次の提案がなされました。

・短期リースを除くすべてのリースについて使用权資産とリース負債を認識する(使用权モデルの会計処理)。

・費用の認識について、原資産の性質(不動産か否か)に基づき、2つの会計処理、すなわち、利息と償却費を計上し前倒しの費用を認識する処理(タイプ A)と定額のリース費用を認識する処理(タイプ B)を使い分ける。

上記のうち、資産・負債の認識の提案に対しては、利用者を含む多くの関係者から支持が寄せられたものの、概念的な整理が不十分であり、まずは開示の改善によって対応すべきといった意見など、各種の懸念も寄せられました。

2つの会計処理を使い分ける提案に対しては、支持する意見、単一の会計処理のみにすべきという意見、提案とは異なる分類方法(例えば、現行基準と同様の分類方法)を用いるべきという意見、複雑性を懸念する意見など、さまざまな意見が寄せられました。

②仮決定

再審議(2014年3月)の結果、費用の認識に関して、再公開草案の提案が大きく変更されました。原資産の性質に基づく分類の提案は取り下げられ、次のような両審議会の間で異なる仮決定が行われました。

・IASBは、短期リース等を除くすべてのリースにタイプ A の会計処理を適用する。

・FASBは、現行基準と同様の分類方法(原資産のリスクと経済価値のほとんどすべてを移転しているか)に基づき、2つの会計処理(タイプ A とタイプ B)を使い分ける。

ただし、リースであれば、分類方法にかかわらず使用权資産とリース負債の認識を求めることについては再公開草案の提案から変更ありません。

■IASB の仮決定に基づく借手の会計処理

	BS	PL
タイプ A	使用权資産 リース負債	償却費と利息費用

■FASB の仮決定に基づく借手の会計処理

	BS	PL
タイプ A	使用权資産	償却費と利息費用
タイプ B	リース負債	単一のリース費用

IASB は、タイプ A の会計処理が他の金融負債の処理と整合的で概念的に健全であることや、単一の会計処理とすることが最も単純でコストがかからないことなどを重視し単一の会計処理とすることを決定しました。

一方、FASB は、タイプ B の会計処理が原資産の購入でもサービスでもない性質をもつリースの経済実態をより良く表す可能性があることや、新基準への移行コストが最も軽減されることなどが重視され、現行の分類方法を用いた2つの会計処理とすることが決定されました。

(2)貸手の会計処理

①再公開草案へのフィードバック

再公開草案では、貸手の会計処理について、借手と同様に、原資産の性質に基づき、以下の2つの会計処理を使い分けることが提案されました。

- ・原資産の認識を中止し、リース債権と残存資産を認識する処理(タイプ A)
- ・原資産の認識を継続し、リース期間にわたってリース収益を認識する処理(タイプ B)

この提案に対し、大半の関係者から、現行の貸手の会計処理に大きな欠陥はなく、変更は必要ないとの意見が寄せられました。また、収益認識の基準との整合性を求める意見もありました。

②仮決定

再審議(2014年3月)の結果、再公開草案の提案が取り下げられ、以下のような仮決定がなされました。

- ・現行基準と同様の分類方法(原資産のリスクと経済価値のほとんどすべてを移転しているか)に基づき、2つの会計処理(タイプ A とタイプ B)を使い分ける。
- ・タイプ A の会計処理について、再公開草案で提案した処理(債権・残存資産アプローチ)ではなく、現行のファイナンス・リースと実質的に同様の会計処理を適用する。

■両審議会の仮決定に基づく貸手の会計処理

	BS	PL
タイプ A	正味リース投資未回収額 原資産の認識を中止	利息収益 原資産に係る販売益
タイプ B	原資産の認識を継続	リース収益

なお、FASB は、上記に加え、タイプ A のリースに追加的な取扱いを設けることを仮決定しています。借手に原資産の支配が移転されていない場合(例えば、第三者の残価保証がある場合)、

リース開始時の収益と販売益の認識を制限する取扱いを設けることとしています。これは、新たな収益認識の基準(IFRS 第 15 号)における支配の考え方との整合性を図るためのものとされています。

(3)少額資産のリース

①再公開草案へのフィードバック

再公開草案では、重要性の判断基準や少額資産のリースの適用免除に関する特別な規定を設ける提案はなされていません。

これに対して、多くの関係者から、大量であるが個々には少額なリースにまで提案の会計処理を適用するコストを懸念する意見が寄せられました。

②仮決定

再審議(2014年3月)の結果、以下のような仮決定がなされました。

- ・リース基準には重要性に関する特別な規定を含めない。
- ・ただし、IASBは、借手に対し、少額資産のリースに関する認識・測定の特例規定(リース基準からの範囲除外)を設ける。

IASBは、個々の価値が小さい特徴を有する資産(例えば、オフィス家具や従業用の携帯電話など)にまで、リース基準の適用を求めるコストは便益を上回らないとし、特例規定の提案を支持しました。ただし、詳細な規定や設例の内容までは決定されておらず、再度検討が行われる予定です。

一方、FASBは、重要性に関する特別な規定も、少額資産のリースに関する適用免除もいずれも支持しませんでした。ただし、後者による影響度についてスタッフに指示がなされ追加の調査が行われています。

(4)リース期間(更新・解約オプション)

①再公開草案へのフィードバック

再公開草案では、リース期間について、以下の提案が行われました。

- ・解約不能期間にリースの更新オプションを行使する(または解約オプションを行使しない)重大な経済的インセンティブがある場合のオプション対象期間を含めた期間をリース期間とする。
- ・一定の場合(重大な経済的インセンティブの有無に変化がある場合など)、リース期間を見直す必要がある。

この提案に対しては、重大な経済的インセンティブの解釈が明確でなく、現行基準における「合理的に確実な」という閾値との関係を明らかにすべきといった意見が多く寄せられました。また、見直しのコストと複雑性への懸念も寄せられました。

②仮決定

再審議(2014年3月)の結果、以下が仮決定されました。

リース期間の決定	<ul style="list-style-type: none">・借手が更新オプションを行使する(又は解約オプションを行使しない)ことが合理的に確実な場合に、オプションの対象期間をリース期間に含める。・この決定に際しては、経済的なインセンティブを生み出すすべての関連性のある要因を考慮する。
リース期間の見直し	<ul style="list-style-type: none">・借手は、借手の支配内の重大な事象の発生や重大な状況の変化がある場合にのみリース期間を見直す必要がある(貸手は、見直し不要)

この変更は、寄せられた懸念を受け、オプション期間を考慮する水準が現行基準と同様の高い閾値であることや、リース期間の見直しが必要となる場面は限定的であることなどの明確化を図ったものであるといえます。

(5)短期リース

①再公開草案へのフィードバック

再公開草案では、短期リースについて、以下の提案が行われていました。

- ・短期リースを、更新オプションも含めた契約上の最長期間が12か月以内のリースと定義する。
- ・短期リースに該当する場合、資産・負債を計上しない簡便的な処理の適用を借手に認める。

この提案に対しては、支持する意見が多かったものの、短期リースの期間について、2年や3年に伸ばすべきといった意見や、上記(4)のリース期間の定義と揃えるべきといった意見が寄せられました。

②仮決定

再審議(2014年3月)の結果、以下の仮決定が行われました。

- ・短期リースの期間の長さは「12か月以内」のままとする(2年や3年に伸ばさない)。
- ・短期リースの定義をリース期間の定義と整合するように変更する。
- ・短期リースについて、一定の開示を求める(当期に認識した費用の金額など)。

この仮決定により、更新オプションがある場合には、その行使が合理的に確実である場合のみ、対象期間を含めて「12か月以内」かどうかを判定することになります。したがって、再公開草案の提案よりも、短期リースの範囲は広がり、免除規定を適用できる場合が増えることが想定されます。

(6)変動リース

①再公開草案へのフィードバック

再公開草案における主な提案は以下のとおりです。

- (ア) 指数またはレートに応じて決まる変動リース料のみ資産・負債の当初測定に含める。
- (イ) 業績(例えば、借手の売上高)や使用量(例えば、走行距離)に応じて決まる変動リース料は、資産・負債の当初測定に含めず、発生時に費用処理する。
- (ウ) ただし、実質的に固定の変動リース料は、資産・負債の当初測定に含める。

この提案に対して、概ね支持する意見が寄せられたものの、実質的に固定の変動リース料の取扱いの明確化を求める意見などが寄せられました。

②仮決定

再審議(2014年4月)の結果、上記(ア)(イ)の提案の維持が確認されました。また、(ウ)の提案も維持することが確認され、具体的な設例までは示さないものの、どのような場合に実質的に固定といえるかなど、考え方を明確化するための指針を追加することが合意されました。

(7)リースの定義

①再公開草案へのフィードバック

再公開草案では、リースの定義と契約がリースを含むかどうかを判断する際の原則について、現行基準と概ね同様のものを維持することが提案されました。

- ・リースを「原資産を使用する権利を一定の期間にわたり対価と交換に移転する契約」と定義する。
- ・契約がリースに該当するかは、以下の2つの原則を満たすかどうかで判断する。

- (ア) 契約の履行が、特定資産の使用に依存しているか
- (イ) 特定資産の 使用を支配する権利 が、対価と交換に一定期間にわたり移転されているか

再公開草案では、この「特定資産」と「使用を支配する権利」の適用に際しての詳細な指針を部分的に変更することが提案されました。例えば、後者について、現行基準の詳細な指針を削除し、連結の基準や収益認識の基準とも整合的な支配の考え方(顧客が特定資産の使用を指図し、その使用から経済的便益を得る能力を有しているか)を用いて判断することなどが提案されました。

このような提案に対しては、その定義や原則には概ね支持が寄せられたものの、詳細な指針については、以下のような場合の取扱いが明確でないといった懸念が寄せられました。

- ・貸手による原資産の入替権が実質的かどうかの評価(実質的であれば借手に支配は移転しない)

・複数の当事者が異なる意思決定権を有する場合に、いずれが原資産の使用を指図し、支配しているかの評価

②仮決定

再審議(2014年5月)の結果、再公開草案で提案されたリースの定義と2つの原則の維持が確認されました。そのうえで、懸念が示された貸手の入替権や原資産の使用を誰が指図しているかの評価に関して追加の指針を示して明確化することが仮決定されました。

ただし、審議用のスタッフ・ペーパーの中で示されていた具体的な指針の内容や関連する設例(船舶や石油掘削装置など)についての合意はなされず、それらは引き続きスタッフが検討することとされています。

(8)リースとサービスの区分

①再公開草案へのフィードバック

契約にリースとそれ以外の要素(サービスなど)が含まれる場合、それらを区別して会計処理するかどうか、区別する場合、対価をどのように配分するかが問題となります。再公開草案では、以下の提案が行われていました。

・貸手は、新たな収益認識の基準の指針(取引価格の配分の指針)を適用して、リースとそれ以外の要素を区別して会計処理する。

・借手は、リースとそれ以外の要素を区別して会計処理するが、どの要素にも観察可能な価格がない場合には、単一のリースとして会計処理する。

この提案に対して、観察可能な価格がない場合の取扱いを懸念する意見などが多く寄せられました。

②仮決定

再審議(2014年5月)の結果、以下が仮決定されました。

・貸手については、再公開草案の提案を維持する。

・借手について、再公開草案の提案を以下のように変更する。

⇒リースとそれ以外の要素を常に区別して会計処理する。

⇒観察可能な価格が利用できない場合には、見積りにより区別した各要素に対価を配分する(観察可能な情報を最大限利用する)。

⇒ただし、リースとそれ以外の要素を区別せず、単一のリースとして会計処理することも認める(原資産の種類ごとの会計方針選択)。

この仮決定により、借手は、リース以外の要素が少額である場合にまで区別して会計処理するコストが軽減されることとなります。また、観察可能な価格がない場合に、見積りによって対価を配分することを認めることで、リース以外の要素が大きい場合にまで一律にリースとして処理される懸念に対処できるとされています。

4. おわりに

2014年6月以降、以下のような項目の審議が予定されています。

- ・転リース
- ・セール・アンド・リースバック
- ・少額資産のリース
- ・表示、開示
- ・経過措置、発効日
- ・その他

借手の会計処理や少額資産のリースの取扱いを中心に、両審議会の間で異なる決定がなされたままとなっており、これらの再検討が今後どの程度行われることになるかが注目されます。

なお、IASBの作業計画(2014年5月28日付)では、最終基準の公表時期は示されていません。再審議の状況を踏まえると、2015年以降になると予想されます。適用時期も今後審議される予定であり、現段階では未定となっています。