

プロジェクト リース

IASB/FASB が 2013 年 5 月に公表したリースの改訂公開草案
項目 - リース専門委員会における検討状況

本資料の目的

1. 本資料は、IASB 及び FASB が 2013 年 5 月 16 日に公表した改訂公開草案「リース」(以下、「改訂公開草案」という。)の質問のうち、主として質問 2~4 のリースの分類並びに質問 5 のリース期間に関する提案内容に対して、ご意見いただくことを目的としている。本資料においては、ご意見をいただくにあたり、これまでの IASB 及び FASB の議論や関係者からのフィードバック等において示されてきた肯定的見解及び否定的見解、並びに 6 月 25 日開催のリース専門委員会(資料は参考資料(1) 及び(2)を参照)で示された主な見解を紹介している。

質問 2 : 借手の会計処理

リースから生じる費用及びキャッシュ・フローの認識、測定及び表示は、借手が原資産に組み込まれた経済的便益の重大でないとはいえない部分を消費すると見込まれるかどうかに応じて、異なるリースについては異なるものとすることに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的なアプローチを提案するか、その理由は何か。

質問 3 : 貸手の会計処理

貸手が、借手が原資産に組み込まれた経済的便益の重大でないとはいえない部分を消費すると見込まれるかどうかに応じて、異なるリースについては異なる会計処理アプローチを適用することに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的なアプローチを提案するか、その理由は何か。

質問 4 : リースの分類

原資産に組み込まれた経済的便益についての借手の予想される消費に関する原則を、第 28 項から第 34 項に示した要求事項を用いて適用すること(原資産が不動産であるかどうかによって異なることとなる)に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替的なアプローチを提案するか、その理由は何か。

質問 5 : リース期間

リース期間に関する提案(関連する要因の変化があった場合のリース期間の見直

しを含む)に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、借手及び貸手がリース期間をどのように決定することを提案するか、その理由は何か。

1. リースの分類に関する検討

2. リースの分類について、6月25日開催のリース専門委員会では、次のような論点が議論された。詳細については、参考資料(1)を参照されたい。なお、それぞれの末尾の()書きは、改訂公開草案における質問番号との対応を示している。
 - 論点1 (借手)原則として全てのリースをオンバランスすべきか(質問2)
 - 論点2 (借手)異なる費用パターンが設けられるべきか(質問2)
 - 論点3 (借手)異なる費用パターンのリースを分類する要件は何か(質問4)
 - 論点4 (貸手)異なる収益パターンが設けられるべきか。(質問3)
 - 論点5 (貸手)異なる収益パターンのリースを分類する要件は何か(質問4)
3. このうち、論点2及び4については、改訂公開草案の提案内容に対して、専門委員から特段の否定的な見解は示されなかった。一方、論点1、3及び5については、少なくとも一部の専門委員から改訂公開草案の提案内容に対して同意しないという見解が示された。これを踏まえ、以下では論点1、3及び5について記述している。

1-(1): (借手)原則として全てのリースをオンバランスすべきか

(改訂公開草案における提案内容)

4. 短期リースを除き、借手は全てのリースについて、原資産を使用する権利とリース料の支払を行う義務を、それぞれ資産と負債として認識する。

(本論点に関連する2010年公表の公開草案(2010年ED)に対するASBJの見解)

5. ASBJは、2010年EDに対して提出したコメントレターの中で、次のように記述していた。

- ✓ 我々は、公開草案で提案されているように、リース契約における借手は使用権資産及びリース料支払債務を認識すべきであるということ、すなわち、借手の会計処理について、すべてのリース契約に使用権に基づく単一の会計処理を用いることとする基本的な方向性について同意する。
- ✓ リース契約における原資産を使用する権利とその対価を支払う義務は、リース契約の締結により借手に生じる既存の権利及び義務であり、それらをリース契約に関する資産及び負債として財政状態計算書上で認識することは、財務諸表利用者の経済的意思決定に役立ち、ファイナンス・リースかオペレーティング・リースかにより大きく異なる会計処理となっていた従前の基準に比べて財務報告の改善につながると考える。

(これまでの議論における、本提案に対する主な肯定的見解)

6. リースに関連する原資産を使用する権利とリース料の支払を行う義務は、それぞれ、概念フレームワークにおける資産と負債の定義を満たすと考えられる。また、リースの開始時に貸手が原資産を借手の使用のために引き渡した(又は利用可能とした)時点で、少なくともリースに係る貸手の履行義務の一部が充足されており、もはや双方完全未履行の契約であるとはいえず、借手は支配した使用权に対する支払を行う無条件の義務を有すると考えられる。

(これまでの議論における、本提案に対する主な否定的見解)

7. 実務上、リースは幅広い多様性があり、原資産の購入に近い経済的実態をものからサービス契約に近い経済的実態をもつものまで存在する。したがって、前者については関連する資産と負債を認識すべきであるが、後者については資産と負債を認識しないほうが、借手におけるそのような取引の経済的実態をより反映すると考えられる。

(6月25日専門委員会において示された主な見解)

8. 専門委員会では、次のように、改訂公開草案の提案に同意する見解((1))と、同意しない見解((2))の双方が示された。
 - (1) リースの内容にかかわらず、解約不能な部分については、借手にとってのリース料の支払を行う義務は債務性が強いと考えられることから、全てのリースをオンバランスすべきである。
 - (2) 借手は、多様な動機からリース取引を締結しており、すべてのリースをオンバランスすることは必ずしも取引の経済的実態を適切に反映しない。現行基準のように、一部のリースについては注記でよいのではないか。

(現時点において考えられるコメントの方向性)

9. ASBJ スタッフは、現時点において特段の方向性は示さず、ご意見をいただきたいと考えている。

ディスカッション・ポイント1

借手について、原則として全てのリースをオンバランス処理すべきという、改訂公開草案の提案内容に同意するか。

同意しない場合、オンバランス処理すべきリースとそうでないリースを分類する規準をどうすべきと考えるか。あるいは全てのリースをオフバランス処理すべきと考えるか。また、その理由は何か。

1-(2)：(借手)異なる費用パターンのリースを分類する要件は何か

(改訂公開草案における提案内容)

10. 改訂公開草案では、借手のリースを次のように分類することを要求している。

- (1) 原資産が不動産ではない場合には、企業はリースをタイプAのリースとして分類する。ただし、次の2つの要件のいずれかに該当する場合は、タイプBのリースとして分類する。
- ① リース期間が、原資産の経済的耐用年数全体のうち重大ではない部分 (insignificant part) である。
 - ② リース料総額の現在価値が、開始日現在の原資産の公正価値に比べて重大ではない (insignificant)。
- (2) 原資産が不動産である場合には、企業はリースをタイプBのリースとして分類する。ただし、次の2つの要件のいずれかに該当する場合は、タイプAのリースとして分類する。
- ① リース期間が、原資産の残りの経済的耐用年数全体の大部分 (major part) である。
 - ② リース料総額の現在価値が、開始日現在の原資産の公正価値のほぼ全額 (substantially all) である。

(これまでの議論における、本提案に対する主な肯定的見解)

11. 改訂公開草案における原資産の消費の程度という考え方は、貸手がどのようにリース契約の価格を決定しているか、あるいは借手は何に対してリース料を支払っているかに基づいている。リース期間中に原資産の価値又は用役潜在能力の減少が予想されていない場合には、借手は原資産を「借用」し、それをリース期間にわたり使用して、貸手に当該使用の対価として均等なリース料を支払っていると捉えることができる。
12. このような、原資産の消費の程度に基づく分類という考え方を前提とすれば、一般的に消費がされないことが想定される土地の要素が含まれるかどうかという点で、不動産と不動産以外という原資産の性質に応じて異なる要求事項を適用することは、たとえば、多くの不動産のリースについてタイプBに分類するかどうかの詳細な分析が要求されないという点で、実務上簡素な取扱いを提供することになると考えられる。

(これまでの議論における、本提案に対する主な否定的見解)

13. リースはサービス契約に類似した性質をもつものから、原資産の購入に類似した性質をもつものまで、非常に多様である。この点からは、2つの費用パターンを識別すべき要件は、借手にとってサービスの享受に近いものと原資産の購入に近いもの

をより適切に識別すべきものであるべきである。仮に借手が原資産の重要ではないとは言えない部分を消費するとしても、その経済的実態が借手にとって使用権資産の購入よりも原資産の使用というサービスの享受に近いと捉えられるのであれば、サービスの享受と同様の費用パターンを要求することがより適切と考えられる。

14. また、改訂公開草案の要求事項は、実際の不動産リースにおいて土地と建物の構成比率が多様であることを踏まえると必ずしも適切とはいえないかもしれない。土地の価格が建物の価格に対して相当程度高い割合を占める場合においては、改訂公開草案の要求事項は、土地と建物一体としての消費の程度に基づいて分類を判断する場合と概ね整合的な結果を生み出すかもしれない。しかし、それ以外の場合においては、改訂公開草案の要求事項は、必ずしもそのような整合的な結果とならない可能性があると考えられる。

(6月25日専門委員会において示された主な見解)

15. 専門委員会では、「改訂公開草案の提案内容は、一つの考え方としては、理解できないものではない」という見解も示されたが、次のように、概ね改訂公開草案の内容に同意しないという見解であった。
- (1) 機器や設備のリースの大部分について定額パターンの費用処理とならないことは、定額のリース料を支払っているという借手の意図を反映しない場合があることが懸念される。
 - (2) 貸手は、特に一つの原資産を複数の借手に回転させてリースするような場合、必ずしも原資産の減価と利息分を求償するには価格付けしておらず、改訂公開草案の考え方には疑問がある。

(現時点において考えられるコメントの方向性)

16. ASBJ スタッフは、現時点において特段の方向性は示さず、ご意見をいただきたいと考えている。また、本論点を検討する上では、貸手における分類の論点(論点1-(3))とあわせて検討することが必要と考えている。

ディスカッション・ポイント 2

異なる費用パターンのリースを分類する要件について、改訂公開草案の提案内容に同意するか

- 1-(3) : (貸手) 異なる収益パターンのリースを分類する要件は何か
(改訂公開草案における提案内容)

17. 改訂公開草案では、貸手のリースを借手と同様の要求事項(パラグラフ 10 項参照)により、分類することを要求している。

(これまでの議論における、本提案に対する主な肯定的見解)

18. 原資産のうち、リース期間において借手に消費される使用权部分については、通常の財の販売契約と同様に、リース開始時に原資産を借手に引き渡すことによって、借手が支配を獲得していると考えられる。その一方、リース期間において借手に消費されない部分については、リース終了時において貸手に返還されることが予定されており、借手が獲得していないと考えられる。
19. このような観点を踏まえると、使用权の移転に焦点を当てている使用权モデルにおいては、借手に消費される使用权部分について、リース開始時に収益を認識するという考え方は正当化されうる。
20. また、不動産と、不動産以外という原資産の性質に応じて異なる要求事項を適用することについては、借手についてパラグラフ 12 項に記述したことと同様の点から、実務上簡素な取扱いを提供することになると考えられる。

(これまでの議論における、本提案に対する主な否定的見解)

21. 改訂公開草案における提案は、貸手の会計処理を検討するにあたって借手と同様に使用权の移転のみに焦点をあてている点で、貸手特有の原資産に対する便益やリスクの態様に対して特段の考慮がなされていないという問題があると考えられる。
22. 借手が原資産に組み込まれた経済的便益の重大ではないとはいえ部分消費とするとしても、貸手が留保している便益やリスクの割合が原資産全体に対して相当程度大きい場合、リース開始時に使用权部分の移転に係る収益を認識したとしても、当該収益は、リース開始時以降の残存資産の価格の下落によって、減損認識を通じて取り戻される結果となる可能性があることが懸念される。
23. また、不動産と、不動産以外という原資産の性質に応じて異なる要求事項を適用することについては、借手についてパラグラフ 14 項に記述したことと同様の点が懸念される。

(6月25日専門委員会において示された主な見解)

24. 専門委員会では、次のように、改訂公開草案の提案に同意しない見解が示された。
 - (1) 分類は、貸手が原資産のリスク・便益を保持しつづけている程度によって行うべきであり、現行の IAS 第 17 号のファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分でよいのではないか。
 - (2) 改訂公開草案の提案では、設備や機器のリースの大部分においてリース開始時に収益が認識されるが、事後に残存資産の減損が生じやすくなる点が懸念される。

(現時点において考えられるコメントの方向性)

25. パラグラフ 21 項に記述した理由により、貸手において異なる収益パターンのリー

スを分類する要件に関する改訂公開草案の提案に同意しない方向性が考えられる。

ディスカッション・ポイント 3

貸手の異なる収益パターンのリースを分類する要件について、借手と提案と同様に、原資産の消費の程度に基づくべきという、改訂公開草案の提案内容に同意するか。

同意しない場合、その理由は何か。

2. リース期間に関する検討

26. リース期間について、6月25日開催のリース専門委員会では、次のような論点が議論された。詳細については、参考資料(2)を参照されたい。当該専門委員会では、このうち、論点1について、専門委員から比較的多くの見解が示されたことから、以下では当該論点について記述している。

- 論点1 リース開始日におけるリース期間の決定に際して、延長・解約オプションをどのように反映すべきか
- 論点2 リース期間の見直しに関する提案は適切か
- 論点3 購入オプションに関する提案は適切か

論点：リース開始日におけるリース期間の決定に際して、延長・解約オプションをどのように反映すべきか

(改訂公開草案における提案内容)

27. リース期間は、リースの解約不能期間に次の両方を加えた期間として決定される。
- (a) リースを延長するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使する重大な経済的インセンティブ(significant economic incentive)を有している場合)
 - (b) リースを解約するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使しない重大な経済的インセンティブを有している場合)
28. 上記(a)及び(b)で述べている借手の重大な経済的インセンティブの開始日での有無の評価をする際に、契約ベース、資産ベース、企業ベース及び市場ベースの4つの要因を考慮する。それらの要因は1つからのみで判断することなく、全体を考慮する。

(これまでの議論における、本提案に対する主な肯定的見解)

29. 重大な経済的インセンティブが、現行のUS GAAP及びIFRSにおける「合理的に保証された」及び「合理的に確実」と同レベルの閾値であれば、相当高い閾値と考え

られることから、実務的観点からは、受け入れが容易である。

(これまでの議論における、本提案に対する主な否定的見解)

30. 借手において、オプションが行使されるまではリース料を支払う義務は生じていないと考えられる。したがって、行使前の時点で借手が負債を認識することには疑問がある(延長オプションは行使前においてリース期間に含めるべきでないという見解)。
31. 改訂公開草案における「重大な経済的インセンティブ」という閾値は、ハードルが高過ぎて、認識されるリース債権及びリース負債が、経済的実態を反映しなくなり、また、リース負債の意思決定有用性を損なう可能性がある(延長オプションをリース期間に含めるべき閾値の水準について懸念する見解)。

(6月25日専門委員会において示された主な見解)

32. 専門委員会では次のような意見が示された。
 - (1) 「重要な経済的インセンティブ」という考え方が結果的に、現行基準と同様に高い閾値となるのであれば、同意できるが、その点が改訂公開草案の本文からは必ずしも明らかでない。
 - (2) 「重要な経済的インセンティブ」の有無の判定において、過去のオプションの行使実績等を含め企業ベースの要因を考慮した場合、企業が延長オプションや解約オプションという取引に関する将来の柔軟性を有している実態を反映しない会計的結果につながることを懸念される。
 - (3) 延長オプションの行使は借手の権利であり、貸手の立場からは、借手が「重要な経済的インセンティブ」を有しているかどうか判断することは困難ではないか。

(現時点において考えられるコメントの方向性)

33. ASBJ スタッフは、現時点において特段の方向性は示さず、ご意見をいただきたいと考えている。

ディスカッション・ポイント 4

延長・解約オプションについてリース期間の決定に際しては、借手がオプションを行使する重大な経済的インセンティブを有しているか否かを考慮するという、改訂公開草案の提案内容に同意するか。

同意しない場合、その理由は何か。

以上