

IASBの改訂公開草案「リース」に対する意見

私たちは、チェーンストア経営を行う小売企業で組織する「日本チェーンストア協会」(以下「当協会」という)です。ASBJのリースプロジェクトに関するご努力に敬意を表します。当協会はリースの分類、リース期間、使用権資産の減損、および、保証金の処理について特に実務面への配慮が必要であると考え下記のコメントを提出いたします。

2013年8月20日

日本チェーンストア協会 (Japan Chain Stores Association)

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。

- 当協会(当協会の会員は、同一の資本の下で、11店舗以上の店舗を管理・運営する経営形態をとる小売業であることをその要件としている)では ED が主張するとおり、原資産の性質(すなわち、不動産なのか不動産以外の資産なのか)に基づいて分類することに同意する。なぜなら、不動産の場合には一般的に契約が長期間に及び、かつ、所有する意図も無いため、従来の賃貸借処理と同様に費用を平準化する会計処理が望ましいからである。
- しかし、不動産のリースにおいて、リース契約が ED30 項における(a)リース期間が、原資産の経済的残存耐用年数の大部分である場合、(b)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である場合、いずれか1つの要件に該当する場合は不動産以外のタイプAに分類するという考え方は支持しない。そこで、一案としてはリースの分類の判定の際は、ED30 項(a)及び(b)いずれの要件も満たした場合においてタイプ A に分類することが妥当であると考えます。
- チェーンストア業界においては、リース契約は店舗(建物)及び土地であり、両者を一体とした契約であることが特徴である。建物の経済的残存耐用年数が比較的短いケース(中古の資産や更新を繰り返した資産など)も存在し、そのようなケースにおいてはリース契約期間が ED30 項(a)における原資産の経済的残存耐用年数の大部分を占めてしまう場合に該当

しやすくなり、結果として(a)の要件のみを考慮することによって当該リースがタイプ A となってしまう可能性がある。これはタイプ B を不動産(土地)としての性質から分類していること、建物は土地と一体として利用価値があることから(a)の要件のみをもってタイプ A に分類すべきではない。

- そこで、このような問題を回避するために、(a)(b)の要件をいずれも充足することを要求することによって形式的な判定における上記問題を解決することが可能となる。
- なお、仮に建物と土地を一体としたリース契約が、タイプ A と判定された場合においても、当該土地部分を分離できる場合、土地部分についてタイプ B として処理することを容認すべきであるとする。なぜなら、そもそもリースの分類は、不動産(土地)としての性質から分類しており、土地部分をタイプ B として処理することは認められるべきであるからである。

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？

- ED25 項における、企業はリース期間を、リースの解約不能期間にリースを延長(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する(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)を加えた期間として決定しなければならないという考え方において、「重大な経済的インセンティブ」という考え方が、現行基準における reasonable certain と同様の高い閾値となるのであれば ED の主張に同意する。
- さらに、ED における「重大な経済的インセンティブ」という考え方において、閾値の内容について明確化されていない。そこで、最終基準の本文においては BC140 項における現行基準と同様の高い閾値である旨を明確化すべきであると提案する。また、BC143 項に記載のとおり、解約するオプションが存在する場合、結果的に解約しなかったという過去のケースを考慮するのではなく、個々の契約において契約の開始時における解約する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にのみ解約するオプションをリース資産及びリース負債の測定に含める必要がある。
- また、「重大な経済的インセンティブ」の検討においては適用指針 B5 項におけるような 4 つの要因(契約ベース、資産ベース、企業ベース、及び市場ベースの要因)を総合的に考慮すべきである点に同意する。

しかし、企業ベースの要因につき、次のような懸念がある。

ED 適用指針 B5 項(d)のように借手の営業にとっての原資産の重要性、特に原資産の場所を考慮する際、チェーンストア業界(小売業)における店舗のリースでは、建物と土地を一体

としてリースするケースが多く、土地が含まれるリースにおいて原資産の場所の要因のみが過度に考慮されてしまい、形式的な判断をもとに「重大な経済的インセンティブ」を有していると判定されてしまうことが懸念される。このため、リース期間が不当に長くなり、その結果、リース資産及びリース負債が過大とならないようにするため、リース期間の検討においては全ての要因を総合的に判断する必要があると考える。

- さらに、原資産の場所の要因が強調されることによって重大な経済的インセンティブに該当し、リース期間が延長された結果、当該リースが ED30 項(a)の要件を充足してしまう場合、リースの分類において不動産リースにつき、特に土地の性質に鑑みタイプ B として分類した趣旨が失われてしまう懸念がある。

その他:

使用権資産の減損

- ED51 項において、「借手は、使用権資産が減損しているのかどうかを判定して、減損損失があれば IAS 第 36 号「資産の減損」に従って認識しなければならない。」とあるが、リースの分類のタイプ B(不動産リース)における使用権資産に減損の規定を適用することを支持しない。
- IAS 第 36 号 1 項の目的は、企業が資産に回収可能価額を超える帳簿価額を付さないことを保証することであり、そもそも当該基準の対象となる資産は企業が自ら取得することを目的として取得したもの、および、取得したことと同等なものが対象であり、タイプ B における使用権資産のように取得することと大きく目的が異なる資産を IAS 第 36 号の対象とすべきではないと考える。
- リースしている資産に対して資産の減損を適用することは、BC188 項に記載されている「企業が所有している資産とリースしている資産との間の比較可能性を高めることの財務諸表利用者への便益」があると期待される。これは企業が所有している資産とリースによる資産との比較可能性を図ることが目的であり、当該リースはリースの分類におけるタイプ A を想定しており、タイプ B は所有している資産との比較可能性を図る意義が乏しいと考える。
- また、チェーンストア業界における店舗(建物および土地)のリースにおいて、主要資産に土地が含まれており、土地のリースというそもそも取得したことになる、減価しないものに対する使用権資産は減損会計になじまない。また、当該使用権資産に対する減損は将来支払う賃借料の前倒しの費用計上となってしまう懸念がある。

その他:

保証金の処理

- チェーンストア業界においてリース契約は、店舗(建物)及び土地が主な対象であり、両者を一体とした契約である。また、当該リース契約において、原資産のオーナーに対して、建物の建設協力を目的とした建物取得価額相当分の保証金を支払うケースがあり、当該保証金は将来のリース料の支払と相殺することによって回収するケースがある。そこで、当該ケースの場合、すでに支払済みの保証金とリース契約から発生する使用权資産との関係が問題となる。
- ED39 項の借手の会計処理において、リース負債に含まれるリース料総額は、リース期間中の原資産の使用に関する支払のうち未払のもので構成されなければならないと規定されている。保証金がリース料と相殺されることが明らかな場合(リース契約においてリース料の支払と保証金の受取が相殺されることが明記されている場合や相殺される可能性が高い場合)、リース料総額の当初測定において、リース料総額は当該保証金を控除した額とすべきであると考ええる。
- なぜなら、保証金は実質的にはリース料の前払的な性質も含み、リースの会計処理において考慮する必要があると考ええる。また、使用权資産と保証金の両者を貸借対照表にオンバランスすることは、使用权資産とリース債務を過大に計上する結果となり、結果として経営指標に多大な影響を与えるおそれがある。
- なお、IAS 第 32 号「金融商品:表示」に金融商品の相殺について、IFRS 第 7 号「金融商品:開示」に金融商品の相殺における開示について規定されているが、上記のような保証金とリース債務は金融商品として相殺して表示されるという位置づけのものではなく、そもそもリース負債に含まれるリース料総額の当初測定において支払済みのものとして考慮することによってリース負債がその分小さく測定されるべき性質であると考ええる。

以上