

IASB の改訂公開草案「リース」に関する意見の募集に対する意見

平成 25 年 9 月 4 日

日本公認会計士協会

このたび公表されました標記意見募集に対する当協会としての意見を、以下のとおり申し上げます。

IASB の改訂公開草案は、2010 年に公表された当初の公開草案に対して寄せられた多くのコメントを反映し、実務上の取扱いについても多くの考慮が含まれているものと我々は認識している。

しかしながら、我々は、本公開草案の提案には依然として改善を検討すべき論点があることも認識しており、例えば以下の点が挙げられる。

1. 借手のタイプ B のリースの会計処理（使用権の遡増償却）
2. 原資産が不動産であるかどうかによる分類
3. リースの識別、契約の構成部分の区分及びリース期間に関連する要求事項の実務への適用

我々は、これらの点について、最終基準の公表に至るまでに更なる検討が行われることを期待する。

以下、公開草案の質問項目についてコメントする。

質問 1 : リースの識別

本改訂公開草案は、リースを「資産（原資産）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約」と定義している。企業は、ある契約がリースを含んでいるのかどうかを、次のことを評価することにより判定することになる。

- (a) 当該契約の履行が特定された資産の使用に依存するかどうか
- (b) 当該契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転するかどうか

契約は、顧客が特定された資産の使用を指図する能力及びその使用から得られる便益を受け取る能力を有している場合には、資産の使用を支配する権利を移転する。

リースの定義及び契約がリースを含んでいるのかどうかを企業が判定する方法に関する第 6 項から第 19 項の要求事項案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、リースをどのように定義するのか。リースの定義案の適用が困難であるか又は取引の経済的実態を反映しないという結論に至ると考える具体的な事実関係があれば、示していただきたい。

【コメント】

リースの定義については、現行基準におけるリースの定義を踏襲しており、実質的リースについてもその範囲に含めていることから、本基準案に同意する。

契約がリースを含んでいるのかどうかを企業が判定する方法に関する第 7 項から第 19 項の要求事項案についても、IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」を概ね踏襲するものであり、収益認識の提案及び IFRS 第 10 号「連結財務諸表」との整合が図られた提案であることから、本提案に同意する。ただし、本公開草案における要求事項案及び関連する設例は、多様な実務に対して首尾一貫して適用されることを担保するほど明確かつ十分ではないと考えられるため、記載内容の見直しを行う必要があると考える。例えば、設例 2 及び設例 4 は、要求事項案の第 11 項及び第 19 項 (b) を首尾一貫して適用するためには十分な設例ではないと考える。

また、契約の構成部分の区分に関する第 20 項から第 24 項の要求事項案及び関連する設例についても、特に契約のリース構成部分と非リース構成部分との区分への適用の局面において、多様な判断がなされる可能性が懸念される。そのため、判断の客観性を担保するための設例の追加又は改善を提案する。例えば、設例 1 及び設例 3 における非リース構成部分に関する言及は、第 20 項から第 24 項の要求事項案を首尾一貫して適用するためには十分な記述ではないと考える。

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。

【コメント】

以下の三点に区分してコメントする。

1. 二つのモデルを採用し、異なるリースについて異なる会計処理とすることについて本提案に同意する。

リース取引の経済的実質は一樣ではなく、リースから生じる費用及びキャッシュ・フローについて、金融取引としての会計処理（特に、リースの初期の各年度には合計のリース費用が高くなり、リースの後期の各年度には合計のリース費用が低くなる費用認識パターン）が、取引の経済的実質を反映しない場合があることに鑑み、そのようなリース取引に適用される異なる会計処理を開発することは適当と考える。

2. 異なるリースを識別する方法について

後述の質問 4 に対するコメントのとおり、リースの分類に関する第 28 項から第 34 項の要求事項案には同意しない。

3. 異なるリースのそれぞれに要求される会計処理について

使用権資産及びリース負債は、それぞれ概念フレームワークにおける資産及び負債の定義を満たすと考えられることから、いずれのモデルが適用される場合であっても、使用権資産及びリース負債の認識を要求する点について同意する。

一方で、タイプ B に分類されるリースの借手の会計処理及び表示に関する提案事項には以下の点で懸念がある。このため、有用な財務情報の提供につながるとは想定し難く、追加的な検討が必要と考える。

- (1) 使用権資産は、借手が原資産をリース期間にわたり使用する権利を表す資産として財政状態計算書への認識が要求されているにもかかわらず、タイプ B に分類されるリースの場合、使用権資産の償却額が、定額ベースでのリース費用とリース負債に係る割引の巻き戻しとの差額として算定されるため、毎期の償却額が逡増する。このような償却方法は、他の非金融資産に要求される測定方法とは整合しないものであり、結果として認識される毎期末の使用権資産の帳簿価額は、当該時点の使用権資産の価値を表す金額から乖離することとなる。

- (2) リース負債は、金融負債と位置付けられ、類似の金融負債と同様の測定に関する要求事項が適用されるにもかかわらず、タイプBに分類されるリースの場合、包括利益計算書上、利息費用が区別して表示されず、またキャッシュ・フロー計算書上もリース負債の元本部分及び利息の支払額が営業活動に分類されることとなり、測定の基礎と表示上の位置付けに不整合が生じる。

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。

【コメント】

以下の三点に区分してコメントする。

1. 二つのモデルを採用し、異なるリースについて異なる会計処理とすることについて本提案に同意する。

借手の会計処理と同様に、リース取引の経済的実質は一様ではなく、リース債権及び残存資産の認識並びに原資産の一部の中止を求める会計処理が取引の経済的実質を反映しない場合があることに鑑み、そのようなリース取引に異なる会計処理アプローチを適用することは適当と考える。

2. 異なるリースを識別する方法について

後述の質問4に対するコメントのとおり、リースの分類に関する第28項から第34項の要求事項案には同意しない。

3. 異なるリースのそれぞれに要求される会計処理について

タイプAに分類されるリースの貸手について提案された会計処理について、本提案に同意する。

提案された会計処理は複雑であり、実務上の負担や財務諸表の理解可能性の低下を招く可能性がある点是否定しない。しかしながら、タイプAに分類されるリースの貸手の会計処理は、通常はリース業界（リースを主な事業とする企業）において適用されることが想定されるため、そのような業界に属する企業及び当該企業に投資する投資家は、提案された会計モデルを理解するだけの知識及び情報を有することが想定される。

また、残存資産の会計処理について、原価で測定される他の非金融資産に通常適用される測定の基礎とは異なる金利の巻き戻しの認識が求められる点についても、本公開草案のBC246項に記載のとおり、残存資産を再測定しないことにより、残存資産がリース期間中は

不自然に低い金額で測定され、その後リース期間終了時に売却された場合に不自然な利益が認識される結果という問題に対処したものであり、金利の巻き戻しを要求することにより、取引の経済的実態をより反映することになると考えられる。

一方で、タイプBに分類されるリースの貸手について提案された会計処理については、リース債権及び原資産に対して貸手が保持している権利が概念フレームワークにおける資産の定義を満たすと結論付けられているにもかかわらず、財政状態計算書において資産として認識されない点や、タイプBに分類されるリースの借手に要求されるアプローチと整合していない点で懸念があり、借手と同様に追加的な検討が必要と考える。

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。

【コメント】

借手と貸手に同一の分類要件を適用する提案内容に同意するが、原資産が不動産であるかどうかによって異なる分類要件を設けることについては、以下の問題点があることにより同意しない。

- 原資産が不動産であるかどうかにより異なる取扱いとすることについて、概念的な根拠に乏しい。例えば、非償却資産である土地と償却資産である建物が同様に扱われる一方で、建物と船舶等の長期の耐用年数が想定される他の償却資産が異なる取扱いとなる。
- 原資産の性質により異なる分類要件を設けることで、IAS第17号「リース」に対する批判の一つであった、リースの分類を仕組む機会を減少させる効果がある点については理解できる。しかしながら、資産の性質に基づく推定を導入した場合であっても、解約不能なリース期間の設定等を通じたストラクチャリングの機会を完全には排除できない。

これらの問題点があることにより、我々は、原資産の経済的便益の消費の水準に基づく、より原則的なアプローチの検討（例えば、原資産の経済的便益の消費の水準に基づく分類を原則とし、不動産の性質は当該原則の適用における考慮事項の一つと位置づける方法）を含めた追加的な検討が必要と考える。

なお、本公開草案の第33項では、リース構成部分が土地と建物の両方を含んでいる場合に、建物の経済的耐用年数に基づく分類判定を提案しているが、非償却資産である土地が主要な資産である不動産リースについてもタイプAに分類される可能性があるという問題

点があるため、必ずしも適切とは言い難い。本公開草案の第32項で提案されている、主要な資産の性質に基づいて分類判定する方法に統一することを提案する。

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。

【コメント】

以下の二点に区分してコメントする。

1. リース期間の決定について

リース期間について、延長又は更新オプション等について高い閾値で考慮するという提案に同意する。

金融負債であるリース債務の測定金額に重要な影響があり、借手が何ら追加的な負担を負うことなく支払を回避できる期間に係るリース料を含めて負債認識することは適切ではない一方、リース期間を解約不能期間のみとすると、取引のストラクチャリングにより資産又は負債が過少に表示されてしまうことを懸念する。

また、本公開草案の第25項の提案は、確率加重測定方式や確率閾値方式（BC137項）に比べ、より客観性のある見積りを可能とし得るものであるため、当該提案に同意する。

ただし、リース開始日における借手の重大な経済的インセンティブの有無の評価に関する要求事項、適用指針及び関連する設例については、実務への適用の局面において多様な判断がなされる可能性が想定される。これに対処するため、より客観的な判断を可能とするような規定の見直しやガイダンス・設例の拡充が必要と考える。特に、本公開草案の第26項で示された、考慮すべき要因の一つである「企業ベース要因」については、借手固有の原資産の重要性についての考慮を求めるものと理解しているが、特に貸手が当該要因を合理的かつ客観的に判断し得るかについて、我々は懸念している。

2. リース期間の見直しについて

本提案に同意する。

リース期間の見直しに関する本公開草案の提案は、目的適合性の高い財務情報の提供という便益と財務諸表作成者のリース期間の見直しに関連するコストとのバランスが考慮されていること、更には高い閾値が要求されている重大な経済的インセンティブが見積りと異なる結果となった場合にはその見直しを行うことが適切であるという観点から適切であると考える。

質問6：変動リース料

変動リース料の測定に関する提案(リース料の算定に使用される指標又は率の変更があった場合の見直しを含む)に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、借手及び貸手が変動リース料をどのように会計処理することを提案するか、その理由は何か。

【コメント】

以下の二点に区分してコメントする。

1. 変動リース料の考慮を限定的とすることについて

本提案に同意する。

借手が変動リース料を信頼性をもって見積もることは困難であることが多く、また、貸手が資産の使用に対する支配をほとんど又は全く有していない場合には、貸手が将来の資産からの業績又は資産の使用を見積もることは困難である。全ての変動リース料を見積もって測定することの財務諸表作成者のコスト及び複雑性並びに当該企業の見積りを監査することのコスト及び困難性に鑑みれば、変動リース料の考慮を限定的とすることが適当であると考ええる。

2. リース料の算定に使用される指標又は率の変更があった場合の見直しについて

本提案に同意する。

本公開草案は、各報告期間の末日現在の変動リース料の算定に用いる指数又は率の変動を反映するように、リース債権及びリース負債の測定を見直すことを提案している。毎期の見直しは、財務諸表作成者の見直しに要するコストを発生させる一方で、リース負債に関して財務諸表利用者に目的適合性のある情報を提供する便益も生じさせる。リース債務の測定上、指標又は率のみの見直しであれば、見直しにより生じるコストは限定的であり、当該コストを便益が上回るものと考ええる。

質問 7 : 経過措置

C2 項から C22 項では、借手及び貸手は、リースの認識及び測定を、表示する最も古い期間の期首において、修正遡及アプローチ又は完全遡及アプローチのいずれかを用いて行うことになる」と述べている。当該提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような経過措置を提案するか、その理由は何か。
両審議会が検討すべき追加的な経過措置の論点はあるか。その場合、その内容及び理由は何か。

【コメント】

本提案に同意する。

2010年の公開草案において、我々は完全遡及アプローチも容認すべきとコメントした¹。また、修正遡及アプローチは、借手が移行時に完全遡及アプローチに近似した金額を、全てのリースの開始時から適用していたと仮定する計算を実施しなくても認識する結果となることから、修正遡及アプローチの選択適用も認められることが適切と考える。

質問 8 : 開示

第 58 項から第 67 項及び第 98 項から第 109 項では、借手及び貸手に対する開示要求を示している。それらの提案には、次の事項が含まれている。割引前のリース料の満期分析、財政状態計算書に認識された金額の調整表、リースに関する記述的開示（変動リース料及びオプションに関する情報を含む）などである。これらの提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような変更を提案するか、その理由は何か。

【コメント】

リースに関する開示は、財務諸表利用者がリースから生じるキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性の評価を可能にするような情報を提供すべきであるとの観点から、財政状態計算書に認識された金額の調整表の開示要求及び割引前のリース料の満期分析に関する開示要求に同意する。なお、借手に要求される使用权資産の調整表に関する開示は、IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号「無形資産」等の開示の要求事項との整合性を勘案し、本提案に同意する。

なお、「他の IFRS の修正」において、IFRS 第 13 号「公正価値測定」第 6 項 (b) の廃止が提案されているが、我々は当該提案には同意しない。リース債権及びリース負債の公正

¹ 2010 年公開草案に対する当協会の意見（抜粋）

「提案されているアプローチを適用すると、すべてのリースが実質的に適用日から開始したものとして扱われる。その結果、借手の費用の前倒し計上は適用日から一斉に開始され、適用日直後の期間における費用負担が大きくなり、損益が歪む結果となる。したがって、完全に遡及するアプローチも許容すべきである」と考える。

なお、完全に遡及するアプローチを採用する場合には、特に過去の期間における見積りに関して実務的に困難となることが考えられるが、その点に関しては、資産除去債務に関して採用されている初度適用のアプローチ（IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」D21 項）と同様の方法を許容することで解決されるものとする。

価値測定及び開示を要求することは、実務上のコストが便益を上回ると考えるためである。

質問 12 : IAS 第 40 号の結果的修正

IASB は、本改訂公開草案における提案の結果としての他の IFRS の修正を提案しており、これには IAS 第 40 号「投資不動産」の修正が含まれる。IAS 第 40 号の修正では、不動産のリースから生じた使用権資産は、リースされている不動産が投資不動産の定義に該当する場合には、IAS 第 40 号の範囲に含めると提案している。これは、現行の IAS 第 40 号の範囲からの変更となる。現在は、オペレーティング・リースに基づいて保有している不動産が投資不動産の定義に該当する場合に、投資不動産として IAS 第 40 号の公正価値モデルを用いて会計処理することを認めているが、要求はしていない。

使用権資産は、リースされている不動産が投資不動産の定義に該当する場合には、IAS 第 40 号の範囲に含めることに同意するか。反対の場合、どのような代替案を提案するか、その理由は何か。

【コメント】

本提案に同意する。

以 上