

IFRS in Focus

注:本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

IASB がリース会計の公開草案を発行

目次

提案の概要

範囲

借手の会計処理

貸手の会計処理

セール・アンド・リースバック取引

サブリース

表示

開示

繰延税金に関する検討事項

経過措置

発効日

例示

要点

- 本提案は、借手と貸手双方のリース契約会計に重要な影響を与える。
- 借手はすべてのリースについて資産と負債を認識する。すなわち、現行 IAS 第 17 号の借手の会計モデルにおける「オペレーティング・リース」や「リース分類」はもはや存在しない。
- 現在ではオペレーティング・リースに分類されているリースのリース料は、償却費と利息費用に置き換えられ、合計の費用はリース期間のより早い時期に認識される。
- 変動リース料、残存価値保証および期間オプション違約金の見積りは、期待結果アプローチ (expected outcome approach) を使用してリース負債に含まれる。
- 更新期間のリース料は、発生する可能性が 50%を超える (more-likely-than-not) 最長の期間を基礎として、リース負債にその一部として含まれる。
- 報告金額に対する重要な変動の兆候となる事実または状況が発生した場合には、支払リース料と更新期間の見積りの再評価が要求される。
- 貸手は、原資産 (underlying assets) の支配および関連するほとんどすべて (all but trivial amount) のリスクと経済価値を借手に移転するかどうかにより、履行義務アプローチ (performance obligation approach) と認識中止アプローチ (derecognition approach) の 2 つのいずれかを適用する。
- 本提案では、リース以外の要素の識別がより重要となる。
- 借手と貸手の双方に、より広範囲の開示が要求される。
- 本提案における経過措置の要求は、既存のリースについ

て適用除外されず、比較対象期間の修正が要求される。

- 本提案の適用により、繰延税金に重要な影響を与える可能性がある。
- 本提案に対するコメント締め切りは 2010 年 12 月 15 日であり、最終基準書は 2011 年 6 月に発行される予定である。
- 借手と貸手は、本提案が財務諸表、将来のリース契約のストラクチャー、使用している業績指標、財務制限条項、会計方針、情報システムへ与える影響の評価を開始するべきである。

提案の概要

2010 年 8 月 17 日、国際会計基準審議会(以下「IASB」という。)と米国財務会計基準審議会(以下「FASB」という。)は、共同公開草案 ED 2010/9「リース」(以下「ED」という。)を公表した。ED は、オペレーティング・リースとファイナンス・リースとの区分を削除し、貸手と借手の双方に新しい会計モデルを導入する。借手は、リースをオフバランスする処理はもはや認められず、その代わりに、本提案の範囲に該当するすべてのリースに関する資産と負債の認識を要求される。

両審議会は、プロジェクトが覚書(MoU)に追加された 2006 年からリース会計の議論を続けてきた。現行のリース会計は、ブライト・ラインと主観的判断に依拠しすぎている結果、経済的に同様の取引に対して異なる会計処理が適用されていると、多くの人が考えている。2009 年 3 月、両審議会は、借手の会計に焦点をあてたディスカッション・ペーパー(DP)を公表した。その後、借手と貸手の双方を取り扱う事が決定された。

範囲

EDの範囲外として特定されている契約は、(1)無形資産のリース(2)鉱物、石油、天然ガスおよび類似の非再生資源を探索または使用するためのリース(3)生物資産のリースおよび(4)IAS第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」の不利な契約の条件を満たした場合の、「リース開始日¹」と「リース期間の開始日²」の間のリースである。

見解

ある法域では、土地のリース期間が例えば 999 年といった非常に長い期間になることは一般的な事である。両審議会は、土地の長期間のリースについて、購入または売却処理が好まし

¹ ED では、リース開始日とは、「リースの契約日または当事者がリース契約について確約した日のいずれか早い日」と定義されている。

² ED では、リース期間の開始日とは、「貸手が原資産を借手の使用可能とした日」と定義されている。

いかどうかを議論した。両審議会は、購入または売却の規準(下記参照)を満たさない土地の長期リースも、その他のリースとは異ならず、ED の範囲内にすべきであると決定した。

投資不動産

IAS 第 40 号「投資不動産」に従って投資不動産を公正価値による測定を選択する投資不動産の借手は、当初認識後、使用権資産を IAS 第 40 号に従って測定する。当初認識後の支払リース料の負債の変動は、IAS 第 40 号に従い損益認識される。また、他者に投資不動産をリースする貸手が、IAS 第 40 号に従い投資不動産を公正価値による測定を選択した場合には、本提案を適用しない。ED は、「公正価値モデル」を使用する貸手に対して、投資不動産の収益をリース期間にわたって均等に認識するように IAS 第 40 号を改訂する提案をしている。

購入または売却

原資産の購入または売却とされる契約は、ED の範囲外であり、現行の国際財務報告基準(以下「IFRSs」)に従って会計処理される。契約期間の終了時に、

- 原資産の支配と
- 原資産全体に関連するほとんどすべてのリスクと経済価値

を他の企業に移転する場合、その契約は購入または売却である。

ED は、契約期間の終了時に原資産の所有権が自動的に移転する契約、またはリース開始時点において借手がオプションを行使することが合理的に確実な割安購入オプションを含む契約については、通常、これら2つの規準を満たすことを示唆している。しかしながら、企業は、すべての関連する事実と状況を考慮すべきであり、契約の記載事項のみを決定の基礎とすべきではない。この判定は、リース開始時点で行われ、その後の再評価は行われない。

見解

原資産の所有権の移転のみをもって、取引が購入または売却であると結論付けることは適切ではない。ほとんどすべての(all but trivial)リスクと経済価値が借手に移転しなければならない。ED は、低い数値である「ささいな(trivial)」を決定するための明確なガイダンスを提供はしていないが、貸手が借手に保証や将来の資産売却にかかる利益を提供した場合には、(所有権の移転にかかわらず)取引が購入または売却ではなく、リースとみなされるであろうことを示唆している。

購入オプションが行使されたリース契約

両審議会は、オプションの行使はリース契約の終了であり、資産の購入であると結論付けたため、借手が購入オプションを行使した後のリース契約は、ED の範囲外であるとした。したがって、オプションが行使された場合には、借手は当該契約を購入として、貸手は売却として、現行

の IFRSs に従って会計処理する。行使価格は、リース料ではなく、原資産の購入価額の一部とする。

短期リース

両審議会は、借手と貸手の双方に対して、短期リース(「リース期間の開始日において、更新や延長のオプションを含む可能性のある最長のリース期間が12ヶ月以内であるリース」とEDは定義している)に関する軽減措置を提供している。それでも借手は、使用権資産と対応する負債を認識する必要があるが、割引前支払リース料をリース負債とし、割引前支払リース料と初期直接費用³との合計を使用権資産として認識する処理を、リース毎に選択できる。貸手は、リース債権または負債を認識せずに、原資産を継続して認識し、受取リース料をリース期間に渡って損益認識する処理を、リース毎に選択できる。

サービスとリースの双方の構成要素を含む契約

契約がリースとサービスの要素を含む場合、基本的には契約の中の「区別できる(distinct)」サービス要素には ED を適用しない。企業(または他の企業)が、同一のサービスまたは類似のサービスを別々に販売する場合、またはサービスが区別できる機能や利益率があるため企業が当該サービスを別個に販売できる場合には、サービス要素は区別できると考えられる。

借手および貸手は、収益認識の公開草案「顧客との契約から生じる収益」の paragraph 50 から 52 のガイダンスに従って(すなわち、個々の構成要素の独立販売価格に比例して)、支払額をサービスとリースの要素に配分する。しかし、「借手」または「履行義務アプローチを適用する貸手」は、支払額をサービスとリースの要素に配分できない場合には、契約全体をリースとする。

サービス要素が区別できない場合に、「借手」と「履行義務アプローチを適用する貸手」は、契約全体をリースとする。しかし、「認識中止アプローチを適用する貸手」は、サービス要素が区別できない場合でも、支払額を合理的な方法でサービスとリースに配分することが要求される。

サービス要素が区別可能かどうかは、リース開始時に判定される。リース期間開始後に契約に係る支払総額が変動する場合には、企業は、変動がリースとサービスのいずれに起因するかを決定する。もしそれができない場合には、リース期間開始日に使用された比率を適用することも認められる。

³ 初期直接費用は、「リース取引が締結されなかった場合には発生しないであろうリース契約の交渉および締結に直接起因する回収可能費用」と定義されている。

借手の会計処理

概要

借手の会計モデルは、「使用権アプローチ(right-of-use approach)」に基づく。リース期間の開始により、借手は、特定期間の資産使用権を取得し、その権利を示す資産とリース料を支払う義務を示す負債を認識する。現行のリース会計モデルが、借手はリースの条件により、リース資産の使用権を、資産と負債を認識することにより会計処理する(すなわちキャピタル・リースまたはファイナンス・リース)か、または未履行契約(すなわちオペレーティング・リース)として会計処理するかの会計モデルである点で、提案されたモデルとは異なる。

当初認識

上述の通り、借手はリース期間中、すべてのリースについて、使用権資産とリース料支払義務を認識する。短期リース以外については、リース料支払義務の当初測定は、借手の追加借入利率、または容易に算定可能な場合には貸手が借手に課す利率で割り引かれた支払リース料の現在価値による。使用権資産は、リース料支払債務に初期直接費用を加えた金額として、当初、測定される。借手が、使用権資産とリース負債を当初測定する時点で考慮しなければならない2つの重要な要素は、(1)リース期間と(2)リース料であり、両方の概念については、以下でより詳細に記述されている。

ED は、使用権資産とリース負債の当初測定におけるインセンティブ(借手にリース契約を締結させるインセンティブとして、貸手が借手に行う支払)の影響を取り扱っていない。

見解

本提案は、主要な業績指標に影響を与える可能性がある。資産と負債の増加は、資産回転率の低下、資本収益率の低下、負債資本比率の増加を招き、借入限度額や借入制限条項への遵守に影響を与える可能性がある。

リース期間

EDにおいてリース期間は、「発生する可能性が50%を超える最長の期間」と定義されている。企業は、契約に含まれる、または法律の運用による明示的、黙示的な更新オプションまたは早期解約オプションを考慮し、それぞれの可能性のあるリース期間の発生確率を、見積る必要がある。EDは、それぞれの可能性のあるリース期間の確率を評価するにあたって借手が考慮すべき以下を含む要素を列挙している。

- 支払リース料(例:割引更新価格)や変動リース料(例:契約解除違約金、残存価値保証、修復費用)の水準としての契約の要素
- 著しいリース物件の改良の存在、生産性ロスのコスト、移転コスト、税務上の影響のような非契約の要素

- 原資産が借手の事業に極めて重要かどうか、特別仕様かどうかといったビジネスの要素
- 企業の過去の実務や将来の意図

見解

現行のリース会計モデルでは、行使されることが「合理的に確実視されている (reasonably certain)」更新オプションは、リース期間に含まれる。現行の実務において、「合理的に確実視されている」とは高い規準であると解釈されている。結果として、本提案のモデルのもとでは、リース期間は長くなる、または少なくとも現行の IAS 第 17 号と同期間になると考えられる。さらに、借手は、この分析の一環として、リース契約期間の終了時に、借手がリース資産を月毎に継続使用する一方的な権利を含む、すべての更新オプションを慎重に考慮する必要がある。

例示

ED から編集された以下の例示は、提案されたモデルで、借手がどのようにリース期間を決定するかを説明する。

借手は、5 年間更新するオプションが 2 回付された 10 年間の解約不能リース契約を締結した。契約および非契約要素に基づき、企業はそれぞれの可能性のあるリース期間に対して、以下の確率を割り当てた。

- 10 年間に 40%の確率
- 15 年間に 30%の確率
- 20 年間に 30%の確率

分析

20 年間のリース期間の確率は 30%、少なくとも 15 年間のリース期間の確率は 60%、リース期間が 10 年間に及ぶ確率は 100%である。したがって、発生の可能性が 50%を超える最長期間は、15 年間である。

リース料

本提案は、借手がリース期間における未払リース料を「期待結果アプローチ (expected outcome approach)」により決定することを要求している。このアプローチは ED の中で、「合理的ないくつかの結果に対する確率を加重平均したキャッシュ・フローの現在価値」と説明されている。リース料には、変動リース料の見積、残存価値保証における借手と貸手間の支払、期間オプション違約金の貸手への支払を含む。リース料の現在価値決定にあたっては、借手は、合理的な可能性のある結果を見積り、それぞれの結果についてキャッシュ・フローの金額と時期

を見積り、キャッシュ・フローの現在価値を計算し、それぞれの結果に対するキャッシュ・フローを確率で加重する。

ED は、指数やレートを基礎とする変動リース料に関して、その他のガイダンスを提供している。借手は、容易に入手可能な場合には、指数やレートを基礎とする予想リース料を、先渡レートをを用いて決定する。先渡レートが容易に入手可能でない場合は、現行のレートが使用される。

本提案におけるモデルでは、購入オプションは、リース契約が購入または売却であるかどうかを決定するには考慮されるが(上記の範囲のセクションを参照)、契約がリース会計ガイダンスの範囲内であると決定された後の購入オプションは、行使した時にのみ会計処理される(すなわち、行使価格はリース料の一部を構成しない)。

見解

期待結果アプローチを用いて変動リース料を含めることは、一般的に変動リース料を最低リース料総額から除外する現行のリース会計モデルからの重要な変更といえる。リース毎に異なる情報に基づきシナリオと確率を見積り、さらに、見積りを再評価(下記参照)する要求は、多くの企業にとって相当のコストと時間が必要となる。

事後測定と再評価

リース期間の開始日後、借手はリース料債務を償却原価で測定し、実効利息法により利息費用を認識する。ED は、使用权資産の測定について、「償却原価」と「IAS 第 16 号『有形固定資産』の再評価モデル」の2つのアプローチを提供する。使用权資産を償却原価で測定することを選択する借手は、IAS 第 38 号「無形資産」に従い、リース期間または耐用年数のいずれか短い期間で規則的な方法により資産を償却する。

見解

実効金利法による利息費用の認識により、リース関連費用は、現行のオペレーティング・リースのもとでの処理に比して、前倒しに計上されるであろう。しかし新しいモデルではリース料が計上されないため EBITDA(利息、税金、償却費用前利益)は現行のオペレーティング・リース会計と比して高くなるであろう。

借手が、原資産が属する分類と(1)同じ有形固定資産に分類されるすべての所有資産と(2)同じ分類の有形固定資産に関連するすべての使用权資産を再評価するならば、使用权資産を公正価値から償却費と減損を控除した金額での測定を選択できる。借手は、IAS 第 38 号に従って、使用权資産を定期的に再評価し、利得および損失を包括利益計算書に認識する。

使用权資産は、IAS 第 36 号に従って、報告日毎に減損の検討が行われる。

ED は、「事実または状況が、負債について前報告期間から重要な変動があることを示唆する場合に」、負債の簿価の再評価を要求する。リース期間の変動の兆候がある場合には、見積リース期間の変動を反映させるためにリース料支払負債を修正する(対応して使用权資産を修正する)。変動リース料の見積、期間オプション違約金、残存価値保証の変動は、その変動

が当期または前期以前の変動に関連する金額については、損益として認識される。将来の期間に関連する変動は、使用权資産の修正として認識される。

借手は、変動リース料が基準利子率を基礎としているために、基準利子率の変動にともない割引率を修正し、変動を損益に認識しなければいけない場合を除いては、割引率の変更は行わない。

見解

変動リース料およびリース期間の前提に新たな事実または状況が発生しているかどうかの定期的な評価の要求は、借手、特に多数のリース契約を締結する企業にとっては、大きな挑戦であり、現行の会計モデルからの重要な変更といえる。リース会計は個々のリース毎に行われるが、多数のポートフォリオのリースを持つ企業は、EDの要求への遵守だけではなく、これらの要求に実務的に適用可能な厳格な会計方針(例: 特定のリース資産について、リース期間の変更となる典型的な兆候を開発する)を開発する必要がある。

リース期間および変動リース料の前提について決定と追跡を行うために、重要なシステムの変更が必要となる可能性がある。

リース期間と変動リース料の見積に対する再評価の要求により、財政状態計算書と包括利益計算書の変動性は増すであろう。

貸手の会計処理

EDは、貸手に対する二つの会計モデル、すなわち「履行義務アプローチ」と「認識中止アプローチ」を提案している。特定のリース契約に対して適用するモデルは、貸手が原資産に関連する重要なリスクおよび経済価値を保持しているかどうかに基づく。原資産に関連する重要なリスクおよび経済価値を保持している貸手は、履行義務アプローチを適用する。そうでない場合、貸手は認識中止アプローチを適用する。適用すべき適切なモデルの決定は、リース開始時に行われ、その後再評価は行わない。重要なリスクおよび経済価値のエクスポージャーは、リース契約の予想期間中(例 リース期間中の重要な変動リース料、リースを延長するオプションのため、または解約するオプション)、現在のリース期間に提供される重要な区別できないサービスのため)、またはリース契約期間の後(例 資産の耐用年数に照らしリース期間が重要ではない場合、または原資産の価値の重要な変動が予想される場合)に発生する可能性がある。借手の信用リスクは、この分析では検討されない。

一般的に、二つのモデルは貸手のビジネス・モデルに追随することが意図されている。貸手のビジネス・モデルが、主として原資産の活発なマネジメントからリターンを生み出す(すなわち資産リスクが主要なリスクである)場合は、貸手は「履行義務アプローチ」を適用する(例 資産の耐用年数にわたり資産を複数の者にリースする貸手の場合、またはリース期間の終了時に資産を売却する貸手の場合)。反対に、貸手のビジネスモデルが、資産をその耐用年数にわたり単一の者にリースし、それによって信用リスクが主要なリスクとなる場合には、貸手は「認識中止アプローチ」を適用する(例 物品から価値を実現する代替的手段としてリースを利用し、そ

うでなければ売却する製造業者または販売業者である貸手)。しかし、どのモデルが最も適切かを決定するために、すべての事実と状況を考慮する慎重な分析が行われなければならない。

見解

現在リース契約でアップフロントの利益を認識している貸手は、提案されたモデルでそれを行うことができなくなる可能性がある。貸手はまず、リース期間中およびリース期間後において、リース契約により貸手がどの程度原資産に関連する重要なリスクおよび経済価値にさらされるのかを判断しなければならない。どのモデルを使用することが適切かを判断するブライト・ラインが存在しないため、重要な判断が求められる。

履行義務アプローチ

認識

「履行義務アプローチ」では、貸手はリース期間中に原資産の使用を許可する履行義務を有する。したがって、リース期間開始時に、貸手は、貸手によって課される利子率を使用した予想リース料の現在価値と同額のリース負債を認識する。貸手は、貸手によって課される利子率を用いて割り引かれたリース料の現在価値の合計(貸手に生じる初期直接コストを含む)と同額の、リース料を受取る権利を資産として認識する。貸手は原資産の認識の中止をしない。

測定

リース開始日におけるリース債権の当初測定は、「期待結果アプローチ(借手を使用するアプローチと同様)」を使用して、発生する可能性が50%を超える最長の期間を基礎とする。変動リース料および借手によって提供される残存価値保証はリース債権の測定に含まれるが、借手の会計処理と異なり、金額が「信頼性をもって測定できる」場合にのみ含まれる。期間オプション違約金における予想される支払の見積りもまた、リース債権の測定に含まれる。貸手は、指数やレートに依存する変動リース料について、容易に利用可能な先渡レートまたは指数、もしくはそれが利用可能でなければ、現行のレートまたは指数を用いる。

事後測定

リース債権の事後測定は、実効金利法を使用して償却原価で行われる。負債は、借手による原資産の使用パターン(例 使用時間または生産された単位)、または使用パターンが信頼性をもって決定できなければ「定額法」を基礎として償却される。貸手は報告日毎にリース債権が減損していないかどうかを判断するために、IAS 第39号「金融商品—認識および測定」を適用する。

再評価

報告されたリース債権の金額に重要な変動があることを示唆する事実または状況がある場合に、貸手はリース債権の帳簿価額を再評価しなければならない。そのような変動がある場合、予想リース期間、信頼性をもって測定できる変動リース料および残存価値保証の支払予測、ならびに期間オプション違約金を再評価しなければならない。リース期間の変更は、リース債権およびリース負債の修正に帰結する。予想リース料の変動は、関連するリース負債が充足された範囲で損益に認識され、それ以外は、リース債権とリース負債の修正として認識される。負債がゼロ以下になるような修正の部分があれば、それは損益に含まれる。

貸手は、変動リース料が基準利子率を基礎とする場合（その場合は、貸手は基準利子率の変動に応じて割引率を修正する）を除き、リース期間の変更や変動リース料におけるリース債権の変動により割引率を変更することはない。

認識中止アプローチ

「認識中止アプローチ」では、借手に資産を引渡す義務が履行義務であり、これはリース期間の開始時に充足される。貸手は、リース料を受取る権利を資産として認識し、原資産の帳簿価額の一部を財政状態計算書から削除し、移転しなかった原資産についての貸手の権利を示す原資産の帳簿価額の部分を残存資産として再分類する。さらに、リース期間の開始日現在で、貸手は、リース料の現在価値を示すリース収益、および認識中止された資産部分の原価を示すリース費用を認識する。これらは、貸手の通常の営業活動の一環で発生する場合には、収益および売上原価として分類される。

見解

「認識中止アプローチ」で認識されるリース契約のアップフロントの利益は、変動リース料、残存価値保証およびリース契約の他の要素の提案されている処理の相違のために、現行の貸手のリース会計モデルと比較して異なる可能性がある。

測定

リース債権は、リース開始日時点で、貸手が借手に課す利子率を使用して割り引かれたリース料の現在価値に、貸手に生じる初期直接コストを加えた金額で測定される。リース期間、変動リース料、残存価値保証、および期間オプション違約金の測定は、「履行義務アプローチ」と同じである。

認識中止された原資産の部分は、リース開始日時点で、以下のように計算される。

$$\frac{\text{リース料を受取る権利の公正価値}}{\text{原資産の公正価値}} \times \text{原資産の帳簿価額}$$

認識中止されない原資産の残りの部分は、残存資産として再分類される。

事後測定

貸手はリース債権を、実効金利法を使用して「償却原価」で測定する。残存資産は、リース期間の変更や資産の減損がない限り、再測定されない。貸手は報告日毎にリース料を受取る権利が減損していないかどうかを判断するために IAS 第 39 号を、また残存資産が減損しているかどうかを判断するために IAS 第 36 号を適用する。

再評価

予想リース料(リース期間、変動リース料、期間オプション違約金および残存価値保証を含む)は、新しい事実または状況が、リース料を受取る権利の重要な変動を示唆する場合、報告期間毎に再評価される。リース期間の再評価が残存資産に変動を生じさせる場合には、その変動は認識中止された権利および残存資産に配分され、その結果残存資産の帳簿価額は修正される。信頼性をもって測定できる変動リース料、残存価値保証、および期間オプション違約金に関連する変動は損益に認識される。

「履行義務アプローチ」と同様に、貸手は、変動リース料が基準利子率を基礎とする場合(その場合は、貸手は基準利子率の変動に応じて割引率を修正する)を除き、リース期間の変更や変動リース料によるリース債権の変動により割引率を変更することはない。

セール・アンド・リースバック取引

企業は、相手に資産を移転しその資産をリースバックする契約を締結することがある。この一連の契約は、「同時期または近い時点で締結された、単一の商業目的で一括して交渉された、あるいは同時または連続して実行された」場合に、「セール・アンド・リースバック取引」とみなされる。ED では、取引がセール・アンド・リースバック取引とみなされる規準を満たし、かつ売却の条件(すなわち、原資産に付随するほとんどすべてのリスクと経済価値とともに、原資産の支配が移転する場合)を満たした場合、譲渡人は、その取引を他の適用される IFRSs に従って売却として会計処理し、使用権資産とリース料支払義務を提案された借手のガイダンスに従って会計処理する。同様に、譲受人はその取引を他の適用される IFRSs に従って購入として会計処理し、履行義務アプローチに従ってリースとして会計処理する。

ED は、一般的に購入および売却処理を排除する条件の一覧を掲載している。取引が売却または購入でなければ、譲渡人は契約を金融取引として会計処理し受取った金額を金融負債として認識し、譲受人は適用される IFRSs に従って支払った金額を未収金として認識する。

購入と売却の対価および支払リース料が公正価値でない場合、譲渡人は(1)現在の賃料相場を反映するために使用権資産を修正し、(2)リース契約で特定される条件に基づく支払リース料の現在価値と現在の賃料相場に基づく支払リース料の現在価値の差額による利得または損失を修正する。譲受人は、そのリース契約の支払リース料の現在の賃料相場を反映するために、「履行義務アプローチ」により認識する原資産およびリース負債の帳簿価額を修正する。

見解

提案されたセール・アンド・リースバック規定は、IAS第17号における現行の会計処理に重大な変更を及ぼす可能性がある。EDでは、資産を売却し、事後に当該資産をリースバックする企業は、売却を認識する前に、原資産に対する企業の継続的な関与について慎重に検討しなければならない。EDに記載されるセール・アンド・リースバックを排除する条件の多くは、現行の実務において検討されていない可能性がある。

サブリース

企業は、貸手から資産をリースし、同じ資産を異なる相手先にリースすることがある（通常サブリースと呼ばれる）。同じ企業が、ヘッドの貸手から資産をリースする借手と、サブの借手に同じ原資産をサブリースする中間の貸手となる。EDでは、中間の貸手は、借手のモデルに従って、ヘッドリースから生じる資産および負債を会計処理し、貸手のモデルに従ってサブリースから生じる資産および負債を会計処理する。信頼性の規準値が貸手のリース料の測定には存在するが、借手には存在しないので、ヘッドリースとサブリースで異なる測定という結果となる可能性がある。

表示

借手

借手は使用権資産を有形固定資産または投資不動産に含めて表示するが、借手が所有しリースしていない他の資産からは区分する。支払リース料の負債は、その他の金融負債とは別個に表示される。利息費用および償却費用は、その他の償却費および利息費用とは別個に表示され、損益または注記に開示される。現金支払は、キャッシュ・フロー計算書では別個の財務活動として分類される。

見解

リース料の支払は、キャッシュ・フロー計算書上、財務活動のキャッシュ・アウトフローとして処理される。オペレーティング・リースの賃借料支払は、現在営業キャッシュ・フローとして処理されている。したがって、現在オペレーティング・リースとして分類されるリースは、現在のモデルと比較すると、EDでの営業キャッシュ・フローが多くなることになる。

貸手 - 履行義務アプローチ

貸手は、原資産、リース債権およびリース負債を財政状態計算書に総額で表示し、合計して正味のリース資産または負債として表示する。サブリースにおける仲介者である貸手は、ヘッドリースにおける支払リース料の負債をサブリースから生じる他の資産や負債と区分して表示し、使用権資産、サブリースにおけるリース債権、およびリース負債を財政状態計算書に総額で表示し、合計して正味のリース資産または負債として表示する。貸手は、リース債権にかかる利息収益、履行義務の充足から生じるリース収益および減価償却費を、別個に損益に表示する。直接法を使用する場合は、現金収入をその他の営業活動によるキャッシュ・フローと区分

して表示し、一方で間接法を使用する場合は、リース債権の変動をその他の営業債権と区分して表示する。

貸手 - 認識中止アプローチ

貸手は、リース債権をその他の債権と別個に表示する。残存資産は有形固定資産の中で別個に表示される。サブリースから生じるリース債権および残存資産は、その他のリース債権や残存資産から区分される。損益における表示は、貸手のビジネスモデルに基づき、総額または純額となる。貸手のビジネスモデルが、ファイナンス提供のためにリース契約を使用するものであれば、貸手は損益を純額で表示する。しかし、そうでなければ売却される自社の製品を販売するための代替的手段としてリースを利用する製造業者または販売業者は、収益と費用を総額で収益と売上原価として表示する。また、貸手はリース資産にかかる利息収益をその他の利息収益と別個に表示する。

貸手は、直接法または間接法のどちらを適用しているかによって、異なる方法でリース料から受取ったキャッシュ・フローを表示する。直接法を使用する場合は、現金収入をその他の営業活動によるキャッシュ・フローと区分して表示し、一方で間接法を使用する場合は、リース債権の変動をその他の営業債権と区分して表示する。

開示

ED では、リース契約に関する開示要求が大幅に増加する。企業は、「財務諸表に認識されるリースから生じる金額を識別し説明し」、「リースが、企業の将来キャッシュ・フローの金額、タイミングおよび不確実性に影響を与え得るかどうかを説明」する、量的および定性的な情報の開示が要求される。開示内容は、提供される情報が財務諸表の利用者によって有益となるレベルにまで分解されなければならない。

とりわけ開示に含まれるのは、変動リース料、更新オプション、および残存価値保証の条件の記載、ならびにオプション、変動リース料、残存価値保証や割引率に関する前提や判断の変更に関する情報である。さらに ED は、借手と貸手双方に対し、リース契約に関する資産と負債の期首から期末への調整表を提供することを求めている。

繰延税金に関する検討事項

借手にとっては、本提案を採用することに関連して、繰延税金に重大な影響がある可能性がある。借手は、特定の法域における税法およびこれらの提案に対応して税務当局が行うすべての変更について、慎重に検討する必要がある。たとえば、税務目的で本提案に従ってリースを取扱うために税法が変更されるかもしれない(すなわち、税法が会計と連動している場合)、または税法は新しい方式に改訂されるかもしれない、もしくは税法は一切変更されないかもしれない。当初認識時に、使用権資産とリース負債の税務基準額と帳簿価額との間に一時差異

が生じる可能性がある。IAS 第 12 号「法人所得税」では、一般的にすべての一時差異について繰延税金を認識することを要求している。しかし、(企業結合以外の)資産と負債の当初認識時に生じる一時差異に関する要求には例外があり、それは、取引時に会計上の利益にも課税所得(欠損金)にも影響を与えない取引であることである(「当初認識の例外」と呼ばれる)。一時差異があると判断する借手は、この当初認識の例外が該当するかどうかを検討する必要がある。本提案は発効日で存在するすべてのリースに影響を与えるため、最終基準書の最初の適用において生じる可能性がある繰延税金の検討について念頭に置く必要がある。

経過措置

最初の適用日時点で存在するすべてのリースが、新しいリース会計基準の適用対象となる。ED は借手と貸手に対し、企業が最終基準書を適用する最初の財務諸表において表示される最初の比較対象期間の開始時点で、簡便的な遡及的アプローチを使用して新しいモデルの規定を適用することを要求している。

借手は、「最初の適用日現在の借手の追加借入利率を使用して割引いた、残存支払リース料の現在価値で測定される」負債、および対応する減損の対象となる使用権資産を認識する。使用権資産は、前払または未払リース料を反映するために修正される。IAS 第 17 号でファイナンス・リースに分類されるリースのうち、オプション、変動リース料、期間オプション違約金または残存価値保証がないものについては修正の必要がない。短期リースは、前述した ED の要求に従って認識される。

「履行義務アプローチ」におけるリース契約について、貸手は、「リース開始日で決定されるリースに課された利率を使用して割引いた、残存リース料の現在価値で測定されるリース料」を受取る権利を認識し、減損対象とする一方で、対応するリース負債を認識する。貸手は、以前に認識を中止した原資産を「償却原価」によって再認識し、それはあたかもその資産が認識を中止していないかのようにして決定し、減損の対象とする。

「認識中止アプローチ」におけるリース契約について、貸手は、「リース開始日で決定されるリースに課された利率を使用して割引いた、残存リース料の現在価値で測定されるリース料」を受取る権利を認識し、減損対象とする。借手はさらに、初度適用日における公正価値で測定される残存資産を認識する。

見解

提案された経過措置は、現行のリースに対して適用を「除外する」ものではない。新しいリース基準書の発効日は 2013 年 1 月 1 日より前になることは予定されていないが、長期のリース契約を締結する貸手と借手は、提案された規定が現行のリースに与える潜在的影響、および提案された規定がどのように将来のリース契約のストラクチャーを変更するかについて、検討する必要がある。さらに、経過措置は新しい規定が最初の財務諸表において表示される最初の比較対象期間の開始時点で適用されることを要求するために、発効日は、必ずしも企業が新しい規定の採用を準備する時点を反映するものではない。したがって、企業にとっては本日からでも本提案がどのように自社の財務諸表に影響を与えるかについて検討することが重要で

あり、リース・ストラクチャー、業績指標、財務制限条項およびシステムを変更する必要性についても検討しなければならない。主要な利害関係者への教育もまた必要となる。

発効日

ED に対するコメント締切は 2010 年 12 月 15 日であり、最終基準書は 2011 年 6 月に発行される予定である。ED は発効日について特定していない。両審議会は、ED に関して受領するコメントを検討し、さらに来年最終基準化が予定されるその他の共同プロジェクトを検討した後に、発効日について検討する予定である。

例示

以下に、非常に単純な事実パターンを用いて、本提案の適用を例示した。例示の計算は、事実または状況に応じて、より大幅に複雑になる可能性がある。

借手の会計処理例

企業は、オフィスビルの中の小売店舗のリース契約を締結した。リース期間は、10 年間解約不能であり、5 年間の更新オプションが 2 回付されている。年間リース料は、CU2 百万と年間売上上の 2% である変動リース料の合計である。企業の追加借入利率は 8% である。契約には、購入オプションや残存価値保証は含まれていない。

リース期間

使用権資産測定最初のステップは、リース期間の決定である。企業は、契約要素、リース物件の改良の存在、更新の履歴を基礎に確率を見積った。発生の可能性が 50% を超える最長のリース期間であるため、リース期間は 15 年間で選択された(下記参照)。

	5 年間で 2 回更新	5 年間で 1 回更新	更新なし
リース期間	20 年間	15 年間	10 年間
確率	45%	35%	20%
累積確率	45%	80%	100%

次のステップは、予想リース期間における予想リース料を決定するために、15 年間のリース料を見積る事である。下記のシナリオは、企業の予想と売上計画に基づいた、以後 15 年間の合理的な可能性のある結果である。

予想変動リース料

	結果 1 売上一定	結果 2 年間 5% 売上増加	結果 3 年間 8% 売上増加	結果 4 年間 2% 売上減少	合計
15 年間売上高 1 年目売上を CU10 百万と仮定	150,000,000	215,785,636	271,521,139	130,715,449	
変動リース料	3,000,000	4,315,713	5,430,423	2,614,309	
現在価値	1,711,896	2,297,568	2,777,778	1,534,344	
確率	40%	25%	25%	10%	
	684,758	574,391	694,444	153,434	2,107,027

リース期間の開始日において、以下の使用权資産とリース負債が計上される。金額は、リース期間、変動リース料(上記で計算)、年間リース料に基づく。

使用权資産/債務

変動リース料	2,107,027
年間リース料 (CU2 百万の現在価値/15 年間)	17,118,957
使用权資産/債務	19,225,984

リース期間の開始日に企業は CU19.2 百万の使用权資産とリース負債を認識する。

1年目の期末仕訳

1年目の期末において、実際の売上は CU11,000,000 (すなわち借手の1年目の売上見積を CU1,000,000 上回った)。企業がリース料を12月31日に支払う場合には、下記の仕訳が計上される(中間の影響は考慮しない)。

	借方	貸方
リース負債(実効金利法)	661,921	
利息費用(実効金利法)	1,538,079	
償却費(定額法)	1,281,732	
追加費用 ¹ (CU1,000,000 * 2%)	20,000	
現金		2,220,000
使用权資産		1,281,732

¹ ED は、変動リース料の当期の修正に起因する追加費用を、利息費用の追加とするか償却費の追加とするかについては特定していない。

実際の売上高は当初予想を上回ったため、企業は、当期の追加変動リース料を損益に直接計上する。将来の売上高の見積についても再検討する必要がある。将来売上高と将来変動リース料の見積が修正される場合には、使用権資産と負債が修正される。

以下の表で、(1)提案された使用権資産アプローチと(2)現行のオペレーティング・リース会計における当リース契約の1年目の損益を比較する。提案されたアプローチの下では、費用は前倒しとなり、リースの早い時期に認識される費用は、現行のオペレーティング・リース会計における費用よりも多くなる。

損益計算書比較: 1年目

	提案された会計	現行の会計
償却費	1,281,732	
利息費用	1,538,079	
変動リース料 ¹	20,000	220,000
リース料-費用		2,000,000
合計	2,839,811	2,220,000

¹ ED は、変動リース料の当期の修正に起因する追加費用を、利息費用の追加とするか償却費の追加とするかについては特定していない。

貸手の会計処理例

以下の例示は、「履行義務アプローチ」と現行のオペレーティング・リース・ガイダンスにおける損益への影響を比較することを意図している。さらに、(1)履行義務アプローチ、(2)認識中止アプローチ、および(3)現行のオペレーティング・リース・ガイダンスの下での仕訳も例示している。設例は、貸手が「認識の中止アプローチ」と「履行義務アプローチ」のいずれを使用するかを判断するためのものではない。

機器製造業者は顧客に対してリース・オプションを提供する。リース期間は5年間解約不可能であり、更新オプションや残存価値保証はない。年間の支払リース料はCU7,800である。機器の通常価格はCU35,000で、原価はCU25,000である。リース期間終了時の見積価値はCU5,667である。貸手が借手に課す割引率は8%である。

履行義務アプローチと現行のオペレーティング・リース・ガイダンスにおける、貸手の年間の損益に与える影響は以下のとおりである。

貸手の損益への影響

	履行義務アプローチ	現行の オペレーティング・ リース会計
リース開始	-	-
1年目	4,853	3,933
2年目	4,429	3,933
3年目	3,970	3,933
4年目	3,474	3,933
5年目	2,939	3,933
合計	19,665	19,665

(1) 認識中止アプローチ、(2) 履行義務アプローチ、および (3) 現行のオペレーティング・リース・ガイダンスにおける仕訳は以下のとおりである。

	認識中止 アプローチ	履行義務 アプローチ	現行の オペレーティング・ リース会計
リース期間開始時の仕訳			
リース債権	31,143 ¹	31,143	
売上原価	22,245 ²		
原資産	(22,245)		
収益	(31,143)		
リース負債		(31,143)	
勘定科目への影響（借方／貸方）			
1年目			
現金	7,800	7,800	7,800
リース負債		6,229 ³	
減価償却費		3,867 ⁴	3,867
減価償却累計額		(3,867)	(3,867)
利息収益	(2,491) ⁵	(2,491)	
リース債権	(5,309)	(5,309)	
リース負債償却		(6,229)	
リース収益			(7,800)
2年目			
現金	7,800	7,800	7,800
リース負債		6,229	
減価償却費		3,867	3,867
減価償却累計額		(3,867)	(3,867)
利息収益	(2,067)	(2,067)	
リース債権	(5,733)	(5,733)	
リース負債償却		(6,229)	
リース収益			(7,800)
3年目			
現金	7,800	7,800	7,800
リース負債		6,229	
減価償却費		3,867	3,867
減価償却累計額		(3,867)	(3,867)
利息収益	(1,608)	(1,608)	
リース債権	(6,192)	(6,192)	

リース負債償却		(6,229)	
リース収益			(7,800)
4年目			
現金	7,800	7,800	7,800
リース負債		6,229	
減価償却費		3,867	3,867
減価償却累計額		(3,867)	(3,867)
利息収益	(1,113)	(1,113)	
リース債権	(6,687)	(6,687)	
リース負債償却		(6,229)	
リース収益			(7,800)
5年目			
現金	7,800	7,800	7,800
リース負債		6,229	
減価償却費		3,867	3,867
減価償却累計額		(3,867)	(3,867)
利息収益	(578)	(578)	
リース債権	(7,222)	(7,222)	
リース負債償却		(6,229)	
リース収益			(7,800)

¹ リース債権は8%で割引いた年間支払リース料(CU7,800)の現在価値である。

² 売上原価は認識を中止した資産と同額であり、その金額は、リース債権の公正価値／通常の販売価格×原価(CU31,143/CU35,000×CU25,000)として測定される帳簿価額の配分である。

³ リース負債は定額法で5年間にわたり償却される(CU31,143/5=CU6,229)。

⁴ 5年後にその価値がリース期間の終了時における残存価値と同等になるように、原資産が償却される。この金額は、認識の中止アプローチで計算される残存資産と、必ずしも同額にならないことに注意する必要がある。

⁵ 利息収入は実効金利法を用いて8%で計算される。

以上

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファーム各社(有限責任監査法人トーマツおよび税理士法人トーマツ、ならびにそれぞれの関係会社)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリーサービス等を提供しております。また、国内約40都市に約7,000名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト(www.tohatsu.com)をご覧ください。

Deloitte (デロイト)は監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスをさまざまな業種の上場・非上場クライアントに提供しています。全世界140カ国を超えるメンバーファームのネットワークで、ワールドクラスの品質と地域に対する深い専門知識により、いかなる場所でもクライアントの発展を支援しています。デロイトの約169,000人におよぶ人材は“standard of excellence”となることを目指し、“誠実性”、“卓越した価値の提供”、“相互信頼”、“文化的多様性”といった価値観を共通するカルチャーで結ばれています。継続的な知識習得、チャレンジングな経験、豊富なキャリア形成の機会といった環境を生かしながら、Deloitteのプロフェッショナルは企業責任(GSR)を強化し、社会からの信頼を築き、各々の地域社会に貢献していきます。

Deloitte (デロイト)とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)およびそのネットワーク組織を構成するメンバーファームのひとつあるいは複数指します。デロイト トウシュ トーマツ リミテッドおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。その法的な構成についての詳細は www.tohatsu.com/deloitte/をご覧ください。

本資料に掲載されているのは一般的な情報のみであり、デロイトは、本資料により会計、ビジネス、金融、投資、法務、税務、またはその他の専門もしくはサービスを提供するものではありません。本資料は専門的アドバイスまたはサービスに代替するものではなく、また貴社の事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定もしくは行為の基礎として利用されるべきではありません。貴社の事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。デロイトは、本資料を信頼した利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

本文書において、「デロイト」はデロイトLLPおよびその子会社を意味します。デロイトLLPおよびその子会社の法的構成の詳細については deloitte.com/us/about をご覧ください。

©2010 Deloitte Development LLC.

無断複写・転載を禁ず