

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。

IFRS in Focus

リースの再公開草案は公開に向け順調

目次

はじめに

範囲

リースの定義

短期リース

リースの契約締結日対リースの開始日

リース期間

リース料

購入オプション

割引率

借手の会計処理－費用認識

リースの要素およびリース以外の要素を含む契約

実質的な購入/売却

リースの開始日前のリース料およびリースのインセンティブ

契約の変更または状況の変化

貸手の会計処理

開示および表示の要求事項

その他のリースに関する検討

発効日および次のステップ

付録

要点

今後公表される予定のリース・プロジェクトに関する再公開草案では、以下について提案されることが予想されている。

- ・ 短期リース以外のすべてのリースについて、借手による資産および負債の認識。「オペレーティング・リース」の概念は、もはや存在しない。この提案は、財政状態計算書にリース関連資産および負債を増加させ、借入金のコベナンツにおける財務比率に影響を及ぼすことになる。
- ・ 借手の費用認識に関する 2 つのアプローチにより、多くの不動産リースについては、定額で費用認識することになり、多くの設備リースについては、加率的に費用認識することとなる。
- ・ リースの種類に基づく、包括利益計算書上のリース関連費用の表示に関する改訂。オペレーティング・リースとして現在分類されている一部のリースについては、リース期間の早い時期に認識される費用の全額について、リース費用が償却費用および利息費用に置き換わることになる。したがって、支払利息、税金、減価償却費および償却費控除前の利益（「EBITDA」）のような財務指標に影響を及ぼすことになる。
- ・ 「債権および残存モデル」または「オペレーティング・リース・モデル」の適用となる貸手の「2 つ (dual)」のモデル
- ・ 原資産の消費の程度に基づく、「リースの分類」テスト
- ・ リースの識別、リース期間および変動リース料を含む領域に関する既存の指針の改訂
- ・ 借手と貸手の双方に対する広範囲な開示要求
- ・ 既存のオペレーティング・リースに対する「完全遡及アプローチ」と「修正遡及アプローチ」のいずれかの適用（双方とも比較期間の調整を求めている。既存のファイナンス・リース（米国会計基準では、「キャピタル・リース」と呼ばれる）を保持している企業は、適用開始日現在で認識されている金額を繰越すと「完全遡及アプローチ」を適用するのいずれかを選択できる。）

はじめに

2010年8月に、国際会計基準審議会(IASB)及び米国財務会計基準審議会(FASB)(以下、合わせて「両審議会」)は、リース契約に関する会計処理の根本的な変更を提案する公開草案(ED)を公表した。両審議会は、コメント・レター、ラウンドテーブルおよびアウトリーチのセッションからのフィードバックを検討するとともに、2011年1月から当該EDの提案を再審議している。両審議会は、再審議を実質的に終了し、2010年EDの提案の多くに対する重要な変更を行った。これらの変更の中には、借手が、最長リース期間が12ヶ月を超えるすべてのリースを財政状態計算書に認識する提案がある。借手により認識される変動リース料ではないリース料総額のパターンは、原資産の特徴およびリースの条件の検討を含む新しいリースの分類テストの結果に基づき、通常、前倒しと定額のいずれかとなる。

借手の会計処理と同様に、両審議会は、貸手の会計処理について2種類のリースを提案している。すなわち、「原資産の認識の中止またはリースの開始日の利得/損失を伴わない現在のオペレーティング・リースの定額法と類似するモデル」と「リース債権と残存資産に留保されている持分を認識する、『債権および残存資産(R&R)』モデル」である。貸手のモデルを区分するための分類テストは、借手に対して提案されているものと対称的となる。

EDで説明された提案からの変更の重要性から、両審議会は、リース会計に関する提案をコメント募集のために再公開することを決定した。再公開草案は、2013年第1四半期に公表される予定である。

この「IFRS in Focus」のニュースレターは、2011年および2012年における両審議会の再審議に基づき、「2010年EDの提案」と「今後公表される再公開草案に含まれることが見込まれる提案」を比較する。しかし、見込まれる提案は、再公開草案を最終化する過程でさらに修正される可能性がある。新しいリースの基準書の要求事項は、デュー・プロセス手続の結果に左右される。

範囲

再公開草案は、EDの暫定的な決定を確認し、その範囲から以下のリースを除くことが見込まれる。

- ・ 鉱物、石油、天然ガスおよび類似する非再生資源の探査・使用する権利のリース
- ・ IFRIC第12号「サービス委譲契約」の範囲であるサービス委譲契約のリース(IFRSの場合)
- ・ 材木を含む(米国会計基準の場合)、生物資産のリース

同様に、提案されている範囲は、有形固定資産だけではなくすべての資産が対象となるため、

両審議会は、企業が提案されているリースの基準書に従って無形資産のリースを会計処理することを求めないことを暫定的に決定した。

リースの定義

契約が特定の資産の使用を支配する権利を移転する場合にリースの会計処理を要求する ED のリースの定義は、IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」における既存の定義に主に基づいていた。関係者は、当該リースの定義は広範すぎるため、多くのサービス契約がリースとみなされることに懸念を表明した。リースの定義は、オペレーティング・リースの会計処理を廃止する ED の提案により、多くの借手にとっていっそう重要となる。

再審議の間、両審議会は、ED で提案した定義を変更することを暫定的に決定した。再公開草案は、契約の履行が「特定の資産」の使用に依存しており、契約が対価と交換に特定の資産の使用を「支配」する権利を一定の期間にわたり移転している場合、契約をリースとみなすことを提案することが見込まれる。改訂される提案は、「特定の資産」が明示的（例えば、特定のシリアル・ナンバーにより）または黙示的に識別可能でなければならないが、企業は原資産を取り替える貸手の権利を検討する必要があるとする ED の概念を維持することになる。所有者が代替資産を取り替えることが実務的および経済的に可能であり、所有者が顧客の同意なしにそれを行うことが可能である場合、その契約はリースとはならない。改訂される提案は、また、明示的または黙示的に特定できるのであれば、より大きい資産の物理的に区分できる一部（例えば、建物の 1 つのフロア）が原資産になり得ることを強調することが見込まれる。物理的に区分できない、より大きい資産の容量の一部（例えば、パイプラインの容量の 50%）は、特定の資産ではない。

再公開草案は、収益認識プロジェクトの支配概念と、類似の支配概念を提示することが見込まれる。したがって、顧客がリース期間に通じて特定の資産の使用を指図し、特定の資産の使用により便益を受け取る能力を有する場合、その契約は原資産の使用を支配する権利を移転することになる。そのような経済的便益は、資産の使用により直接生じるものを含む（例えば、再生可能エネルギー証書または 2 次的な物理的アウトプット）が、税務上の便益を含まない。特定の資産を指図する能力は、どのように、いつ、どのような方法で特定の資産を使用するかを決定することを含む。顧客が、資産の使用から生じるアウトプットまたは便益を指定できるが、アウトプットを得るためのインプットまたはそのプロセスについて決定できない場合、アウトプットを指定する能力は、その能力をもって顧客が資産の使用を指図する能力を有しているとは言えない。

顧客にサービスを提供するために、所有者が資産の使用方法を指図するような状況においては、顧客と所有者は、資産の使用が顧客に提供されるサービスと区別できるかどうかを評価することが要求される。資産が区別できる場合、その契約はリースを含むかもしれない。しかし、資産の使用が顧客に要求されるサービスの区別できない部分である場合、その契約は、リースとして会計処理されないこととなる。資産が区別できるかどうかを決定する際に使用される指標は、

資産が所有者により別個に売却されるまたはリースされるかどうか、顧客がそれ自身でまたは他の利用可能な資源とともに資産を使用できるかどうかを含む。

見解

改訂されるリースの定義は、単に購入者が資産のアウトプットの無視できない量を取得すると契約にリースが含まれているとする IFRIC 第 4 号のモデルに含まれる考えを廃止することから、リース会計の対象となるテイク・オア・ペイおよび供給契約の数を著しく減少させるかもしれない。

短期リース

ED は、短期リースを「更新オプションを含めた、最大限の起こり得るリース期間が 12 ヶ月以内であるリース」と定義し、この種類のリースについて限定的な救済措置を借手と貸手に提供することを提案した。ED では、借手は割引後の金額ではなく割引前の金額で資産と負債を認識し、貸手は、現行のオペレーティング・リースの会計処理を適用することを、リースごとに選択できる。一部の回答者は、借手に対する ED の例外が過度に限定的であり、貸手に提供される救済措置と整合しないという懸念を表明した。

ED の提案の再審議において、両審議会は、このフィードバックに対応した。再公開草案は、ED の短期リースの定義を維持することが見込まれるが、借手および貸手の双方に、短期リースについて、現行のオペレーティング・リースの会計処理に類似するアプローチを適用する選択肢を提供することとなる。さらに、救済措置を適用する選択はリースごとには行われず、資産の種類ごとに会計方針の選択として行われる。

見解

解約期間または通知期間を合わせた、解約不能期間が 12 ヶ月以下の場合、解約可能なリースは短期リースの定義を満たすことになる。解約可能なリースは、借手と貸手の双方が最小限の解約料により解約可能であるリース、または借手と貸手の双方により合意されなければならない更新オプションを含むリースを指す。例えば、借手は、3 ヶ月の最初の解約不能期間を有するリースを締結する。3 ヶ月後、リースは追って通知があるまで継続する。借手と貸手のいずれも、1 ヶ月の解約ペナルティを条件に、当初の解約不能期間後いつでもリースを解約できる。この例では、リースの最長期間は 4 ヶ月である（3 ヶ月の当初解約不能期間と解約ペナルティを伴う 1 ヶ月の有効な通知期間）。この例では、借手および貸手は、短期リースの会計処理を適用できる。

リースの契約締結日対リースの開始日

ED は、リース契約はリースの契約締結日に測定され、その後リースの開始日に認識されることを提案した。回答者は、利得および損失がリースの契約締結日と開始日との間に生じるかもしれないこと、また、オプションおよび変動リース料に関する前提が 2 つの日の間で変更され、リー

スの開始前の会計処理に変更をもたらすかもしれないことに懸念を表明した。この会計処理を簡素化するため、ED の提案の再審議において、両審議会は、リースの当初測定および認識はリースの開始日に適用しなければならないことを暫定的に決定した。

リース期間

ED は、リース期間(lease term)を、更新オプションを考慮して、「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間」として測定することを提案した。コメント・レターはこれに対し、概念上の理由(更新オプションは、借手が実際にオプションを行使するまでは負債を表さないことを主張)、と実務上の理由(リース期間の見積りは負担が大きく、導入のためのコストがかさみ、複数の更新オプションを有するリースについて信頼性のない見積りをもたらす可能性があることに言及)のいずれかにより、ほぼ一致して反対を表明した。ED の提案を再審議する際に、両審議会は、コメント・レターに生じた多くの懸念に同意し、リース期間を定義するため、より高い閾値の使用を暫定的に決定した。

再公開草案は、企業がリースを延長するオプションを行使するまたは企業がリースを解約するオプションを行使しない「重要な経済的インセンティブ」がある場合、リース期間を延長または解約するオプションを考慮した、借手が貸手と原資産のリースを契約した解約不能期間として、「リース期間」を定義することが見込まれる。企業が重要な経済的インセンティブがあるかどうかを決定するために使用するであろう規準は、更新期間をリース期間に含めなければならない場合を識別する現行の指針の規準に類似する。

重要な経済的インセンティブがあるかどうかを評価する際に、企業がリースの開始日に使用することとなる規準には、以下が含まれる。

要因	例示
契約に基づく要因	リース開始日にオプションを行使する重要な経済的インセンティブを生じさせる、リース契約に記載される条件、またはリース契約の変更があった場合はそれ以降において、早期に契約を解約することに対する実質的なペナルティ、貸手に返還する前に資産を以前の状態に戻すために重要なコストを負担する借手の義務、および割安更新オプションまたは割安購入オプションの存在を含む
資産に基づく要因	オプションを行使する重要な経済的インセンティブを生じさせる、リース開始日またはそれ以後において存在するリースの原資産の特徴(借手により設定された重要な建物付属設備が存在するか、資産が特別仕様か、および資産の所在地を含む)
企業特有の要因	その企業の過去の実務、経営者の意図および一般的な業界実務
市場に基づく要因	市場における賃料または資産価値

今後公表される改訂された提案は、また、関連する要因が著しく変化し、借手が更新するための重要な経済的インセンティブを有することを開始するまたは中止する場合に、リース期間の見直しを要求することが見込まれる。しかし、市場に基づく要因は、見直しでは考慮されない。見直

しに伴うリース料の変動は、付録 A で説明されるように、借手によるリース料支払債務および使用権資産の調整をもたらす。R&R モデルを適用する貸手は、「貸手の会計処理」のセクションで記載されるように認識される資産と負債を調整する一方で、オペレーティング・リースを適用する貸手は、再評価日から将来に向かってリース収益の変動を会計処理することになる。

見解

企業は、特に見直しを実行するときに、当該要因の一部を適用する際の実用性に懸念を有するかもしれない。

例えば、企業は、固定料の更新オプションを含むリース契約を締結する。リースの開始日に、企業は、更新オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有していないと決定し、したがって、当初のリース期間にこれを含めていない。リース期間中のある時点で、更新オプションは、原資産の価値の増加（市場に基づく要因）の結果大幅に割安なる。提案されている指針は、市場に基づく要因は、見直しの一部として考慮されるべきでないことに言及しているが、企業特有の要因であるため、経営者の意図は考慮される。市場のレートは、経営者の意図に影響するため、除外することは難しいかもしれない。

リース料

ED は、変動リース料を含むリース料を見積るために、確率加重期待値アプローチの使用を要求していた。ED に対する多くの回答者は、当該アプローチが重大な利益の変動をもたらす、導入するためのコストがかさむことに言及し、この提案に反対した。

両審議会の再審議の結果、再公開草案は ED の提案を変更し、借手と R&R モデルを適用する貸手に以下の変動リース料を含めることを要求することが見込まれる。

- ・ 実質的に固定リース料のように組成されている変動リース料（一般に、「偽装された（disguised）最低リース料」と呼ばれる。）
- ・ 指数またはレートに依存する変動リース料（その場合、リースの開始日に存在する指数または一般的な（直物）レートが変動リース料の算定に使用される）
- ・ 残存価値保証に基づく借手による支払いが予想される変動リース料（すなわち、予想残存価値と保証残存価値との差額）一方、貸手はリース終了日まで残存価値または保証額に関連して受領することが予想される金額を認識しないことになる。

借手は、残存価値保証に基づく場合、または変動リース料の支払いが指数またはレートに依存する場合、変動リース料の見積りについて見直すことが要求される。

指数またはレートに依存せず、実質的には固定リース料ではない変動リース料は、借手のリース債務、および貸手が R&R モデルを適用する場合の貸手のリース債権の測定から除かれる。借手および貸手は、発生時に費用としてまたは獲得時に収益として変動リース料を認識することになる。

実質的に固定されたリース料の指標

ED の提案の再審議において、IASB スタッフは、原資産と関連のない要因に基づくリース契約、変動リース料の不確実性のレベルが重要でない契約、市場以下の固定リース料を補償する契約、リース契約の履行がリース契約に要求される最低限のアウトプットまたは売却に基づく契約、レートまたは指数について将来的な増加を考慮しない貸手に即値を付する契約またはいかなる固定リース料も含まない契約を含む、「実質的に固定されたリース料 (in-substance fixed lease payments)」を識別するために可能性のある指標を開発した。しかし、考慮すべき要因についての決定は行われなかったため、変動リース料が「実質的に固定されたリース料」であると考えられる範囲については明らかではない。再公開草案は、検討すべき要因に関する追加的な指針を提供することが見込まれる。

見解

デロイトの審議会での傍聴に基づけば、両審議会は、使用权資産およびリース債務の測定からリース料の除外を可能にするためにのみ組成される、実質的な最低リース料を把握するために設計された「回避防止策」(anti-avoidance measure) を導入すると思われる。

指数またはレートの見直し

ED の提案の再審議により到達した暫定的な決定の結果として、今後公表される再公開草案は、指数またはレートに依存するリース料を、各報告期間の末日に存在する指数またはレートを使用して見直す提案がされることが見込まれる。見直しによる借手の負債の変動は、当報告期間に関連する変動の範囲まで損益に反映され、将来の報告期間に関係する変動の範囲まで使用权資産の修正として反映されることになる。しかし、見直しの結果、R&R モデルに基づく貸手のリース債権の変動は、即時に損益に認識されることになる。

付録 B は、指数またはレートに依存する変動リース料を見直す、提案される改訂について説明している。

見解

指数またはレートに依存するリース料の変動の取扱いに関する提案の借手と貸手との不整合は、概念的基礎を有しているように思われぬ。むしろ、貸手の会計処理の提案は、当報告期間の変動を将来の報告期間の変動と区別するという会計上の要求事項を簡素化するために、両審議会により決定された。

両審議会は、借手が、指数およびレートの変動によるリース料の変動を、当報告期間に関連する変動と将来の報告期間に関連する変動との区別が要求されることを暫定的に決定したが、一方で、スタッフは、使用权資産の経済的便益が消費されるまたは消費されたパターンを反映するような、レートまたは指数の変動の配分について使用される方法に関する追加的な指針を開発する予定である。

貸手の会計処理のアプローチは、借手のモデルと比較すると、簡便性を提供するが、一方で、それはまた、残存リース期間にわたり比例的に認識されることは対照的に、見直しによる貸手のリース債権の変動が即時に損益に認識されることを考えると、貸手の損益に重要な変動性をもたらすことになるかもしれない。

残存価値保証の事後測定と見直し

ED の提案の再審議において、両審議会は、残存価値保証に基づく借手の予想支払額の事後測定と見直しについて議論した。その結果、再公開草案は、借手の使用権資産の当初測定に含まれる残存価値保証の金額を、リースの開始日からリース期間の終了時までの期間と原資産の耐用年数のいずれか短い方の期間にわたって、定期的に償却することを提案することが見込まれる。償却方法は、使用権資産の経済的便益が償却されるパターンを反映しなければならない。消費パターンが容易に決定できない場合には、定額法が使用されることになる。

事実や状況が、残存価値保証に基づく予想支払額に重要な変動があることを示す場合には、借手は、残存価値保証に基づき借手が支払うことが予想される金額を見直すことになる。当期または過去の期間に発生する借手の負債の変動は損益に認識されるが、将来の期間に関する変動は使用権資産の修正となる。

貸手のリース料を受領する権利は、残存価値保証には含まれない。

購入オプション

ED とは異なり、再公開草案は、購入オプションを、更新オプションと類似する方法で会計処理することを提案することが見込まれる。したがって、「行使する重要な経済的インセンティブ」を借手に提供する購入オプションは、リース料支払債務に含まれる。さらに、購入オプションに関する見直しの指針は、リース期間の指針と同じとならなければならない。

割引率

ED は、「貸手が借手に課している利子率」は、借手の追加借入利子率、リースに内在する利子率、または不動産リースの場合不動産の利回りである可能性があることに言及した。しかし、これらの利子率の使用について、ヒエラルキーが設定されていなかった。ED の提案の再審議において、両審議会は、再公開草案は、これら利子率の使用に関するヒエラルキーを設定することを暫定的に決定した。改訂された提案は、「貸手が借手に課している利子率」が利用可能である場合、借手の追加借入利子率ではなくその利子率を使用しなければならないことを明確にするものである。利用可能でない場合には、借手の追加借入利子率が使用されなければならない。

割引率は、借手がリースの延長オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有しているかどうかの評価の変更による、リース料の変動がある場合にのみ、見直しが行われる。

借手の会計処理－費用の認識

ED で提案された借手の費用認識パターンは、現行のオペレーティング・リースの会計処理に基づくものと著しく異なる。ED では、リース費用は通常廃止され、償却費と利息費用に置き換わる。

この提案されている費用認識パターンは、金融取引としてリース契約を取り扱う機能がある。使用権資産は、予想される将来の経済的便益の消費パターンを反映する規則的な方法（通常、定額法）で償却される。反対に、負債は、実効金利法を使用して償却され、より早い期間により多くの利息費用が認識されることになる。

しかし、リース費用の認識についてEDが提案したパターンは、すべての種類のリースの経済的実質を反映していないという多くの関係者により表明された懸念により、審議会の再審議は、EDで説明された提案を覆す結果となった。再公開草案は、費用認識の目的において、「EDで提案されたアプローチに基づく、加速的な費用認識パターンとなるアプローチ(すなわち、『利息および償却アプローチ(interest and amortisation (I&A) approach)』および「費用認識が定額のパターンとなるアプローチ(すなわち、『単一のリース費用(single lease expense(SLE))アプローチ』)」の2種類のリースを提案することが見込まれる。

双方のアプローチのもとで、借手は、リース料の現在価値で使用権資産とリース料支払債務を当初認識する。

I&Aアプローチを適用する借手は、償却原価でリース債務を事後的に測定し、利息費用を損益に認識する。使用権資産は、規則的かつ合理的な方法を使用して償却/減価償却される。したがって、費用の認識パターンは加速的となる。利息費用および償却費/減価償却費は、損益の中で区別して表示される。

SLEアプローチを適用する借手は、当初認識の後に、リース料支払債務を償却原価で測定するが、使用権資産は、原資産の消費パターンを表しているかどうかにかかわらず、リース費用総額が定額法により認識されるように、差額(balancing figures)で測定される。リース費用総額は、損益において単一の表示科目で表示される。

公表予定の提案は、借手がI&AアプローチとSLEアプローチのいずれを適用するかを決定する際の新しいリースの分類テストを、原資産の消費の程度(すなわち、借手が原資産の使用で「無視できない部分(more than an insignificant portion)」を取得および消費するかどうか)を基礎に提案することが見込まれる。しかし、その原則は、原資産の性質に基づく実務上の便宜により適用されなければならない。

実務上の便宜では、「土地または建物、建物の一部、または土地と建物の双方」として定義される不動産のリースは、SLEリースとして会計処理されることが推定される。しかし、当該推定は以下の場合には反証される。

- ・ リース期間が原資産の経済的耐用年数の大部分(major part)を占める場合
- ・ 固定リース料の現在価値が原資産の公正価値とほぼ等しくなる(substantially all of the fair value)場合

見解

不動産のリースに関する実務上の便宜のテストの評価は、土地および建物が1つの会計単位として評価されるかまたは別個に取り扱われるかによって、異なる結果となるかもしれない。これについて、両審議会は議論しなかった。

不動産以外の資産のリースについて、リースは、以下の場合を除き、I&Aリースとして会計処理されることが推定される。

- ・ リース期間が原資産の経済的耐用年数の重要でない部分(insignificant portion)である場合

- ・ 固定リース料の現在価値が原資産の公正価値に比較して重要でない場合

借手は、リースの開始日にリースの分類を決定する。企業は、リースがその後契約変更され、新しいリースとして会計処理される場合を除き、その分類を見直すことは要求されない。

付録 C は、再公開草案で提案されることが見込まれる借手のアプローチの設例を説明している。

見解

ED の提案を再審議する際に、両審議会は、現行の IAS 第 17 号「リース」の分類テストを維持することを検討したが、両審議会は、新しいリースの分類テストを適用するほうがより容易であると考えたため、一部、その代替案を棄却した。さらに、多くの審議会メンバーの見解では、実務上の便宜が異なるリース取引の経済的実質をよりよく把握させることが期待される。

リースの分類テストへの提案される改訂の影響で最も重要なことは、不動産以外の資産の借手に影響を及ぼす可能性が高いことである。現在 IAS 第 17 号でオペレーティング・リースとして分類されている設備リースは、新しいリースの分類テストでは、I&A アプローチを使用して会計処理される可能性が高い。これにより、包括利益計算書において費用が加速化されることになる。

使用権資産の減損

ED と一貫して、今後公表される提案は、使用権資産が、その他の固定資産に類似する方法による減損テストの対象であることを提案することが見込まれる。SLE アプローチに基づき会計処理されるリースの使用権資産が減損される場合、借手は、減損のため、その後の期間のリース費用の総額がリース債務に係る利息費用を下回ることとなる場合を除き、定額の費用が残存するリースを通じて維持されることを確実にするために、使用権資産のその後の償却を修正することになる。そのような状況では、定額費用アプローチの継続ではなく、使用権資産のその後の償却は、I&A アプローチと整合することになる。したがって、使用権資産が SLE アプローチのもとで全額減損される場合には、借手は、その後リース料支払債務の巻戻しに整合する方法でリース費用を認識することになる。

リースの要素とリース以外の要素を含む契約

ED では、リースの要素とサービス要素を含む契約について、「区別できる」サービスは、リースの要素と区別され、別個に会計処理される（「区別できない」要素は、リース契約の一部として会計処理される）。しかし、ED の提案を再審議するにあたり、両審議会は、区別できる規準を削除すること、および通常、企業がすべてのリース以外の要素をリースの要素と区別し、他の基準書に従ってリース以外の要素を会計処理することを要求することを暫定的に決定した。すなわち、すべてのリース以外の要素は、リース以外の要素が区別できるかどうかにかかわらず、通常リース会計とは別個になる。貸手は、収益認識プロジェクトの配分方法と整合する方法で、支払額をリースの要素とリース以外の要素に配分する。借手は、個別の要素のそれぞれの観察可能な購入価格を基礎に、支払額をリースの要素とリース以外の要素に配分する。観察可能な購入価格がない場合には、借手はすべての支払額をリースとして会計処理することになる。

見解

EDは、多くのリースに一般的である一定の要素（例えば、固定資産税、保険料および共有エリアの維持費）が「区別できる」サービスの定義を満たすかどうかに関する多くの質問をもたらした。「区別できる」対「区別できない」の指針を削除し、代わりに、リースの要素からすべてのリース以外の要素を区別することを要求するという、再審議による両審議会の暫定決定は、通常、そのような要素が財政状態計算書上に認識されるリース債務の部分ではないことを明確にすることを意味する。

実質的な購入/売却

EDは、割安購入オプションを含む契約、または契約の終了時に原資産の所有権が自動的に移転する契約、および原資産に伴うすべてのリスクと便益（ごく僅かなものを除く）を移転する契約を除外することを提案していた。EDの提案を再審議するにあたり、両審議会は、実質的な購入/売却を明示的には取り扱わず、また最終基準書の範囲から除外することを暫定的に決定した。したがって、契約がリースを含まない場合、他の適用される基準書に従って会計処理しなければならない。

リースの開始日前のリース料とリースのインセンティブ

再公開草案は、資産が使用できる（リース開始日）前に、借手により支払われるリース料が、使用権資産の前渡金として会計処理されなければならないことを提案することが見込まれる。これらの前渡金は、その後、リース開始日に使用権資産に加算される。この論点はEDでは取り扱われていなかった。

さらに、EDはリースのインセンティブに係る支払額について取り扱っていなかったため、コメント・レターの共通した質問は、この支払額をどのように会計処理するかであった。EDの提案を審議するにあたり、両審議会は、借手が使用権資産の当初測定にリースのインセンティブを含めることを暫定的に決定した（すなわち、貸手からの受領額は使用権資産を減少させる）。

契約の変更または状況の変化

EDは、リース契約の変更をどのように会計処理するかについて取り扱っていなかった。EDの提案を再審議するにあたり、両審議会は、実質的な変化である変更は、現行の契約の解約をもたらすこと、変更された契約は、新しいリースとして取り扱われることを暫定的に決定した。さらに、契約がリースを含むかどうかの決定に影響を及ぼすような変化は、契約がリースを含むかどうかの見直しとなる。

貸手の会計処理

EDは、貸手について混合または2つの会計モデルを提案した。モデルの選択は、貸手が、原資産に伴う重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保しているかどうかによるものとした。原資産に伴う重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保している貸手は、財政状態計算書上の原資産の認識を中止せず、リース債権と履行義務を認識する。貸手が原資産に伴う重要なリスクまたは便益に対するエクスポージャーを留保していない場合には、原資産は、認識の中止を行い、リース債権と残存資産に置き換わり、利益がリース開始日に認識されるかもしれない。EDに対する多くの回答者は、貸手の会計処理の提案にはさらなる開発と精緻化が必要であり、貸手がどのアプローチを適用するかを決定するための追加的な指針を必要とすることに言及した。さらに、多くの回答者は、現行の貸手の会計モデルを「悪くない(not

broken)」と考えており、財務諸表の改善により、新しいモデルを導入するコストが伴うことを問題としていた。

EDの提案を再審議するにあたり、両審議会は、(短期リースを除く)貸手の2つの会計モデルを暫定的に確認した。しかし、再公開草案に含まれることが見込まれる貸手のモデルの性質は、EDで提案されたものから変わっている。

貸手は、借手に提案されたものと対称的なリースの分類テストを適用する。リースの分類テストは、企業がR&Rモデルと現行のIAS第17号と類似するオペレーティング・リース・モデルのいずれを適用するかを決定するものである。つまり、貸手が原資産の使用について「無視できない部分(more than an insignificant part)」を借手に売却し、借手がその後リース期間にわたり消費するとみなされるリースについて、貸手はR&Rモデルを適用する。貸手が、原資産の「無視できない部分」を借手に売却していないとみなされるリースには、オペレーティング・リース・モデルが適用される。リースの分類テストは、リースがその後契約変更され、新しいリースとして会計処理される場合を除き、リースの開始日にのみ実行される。

R&Rモデルでは、貸手は原資産を、貸手が借手に課している利率を使用して割り引いたリース料の現在価値で測定されたリース債権、および原資産の帳簿価額の配分として測定された残存資産に置き換える。貸手は、認識されたリース債権および認識の中止を行った取得原価との間の差額を資産のリースされた部分に関連する収益として認識する。

残存資産は、貸手が借手に課している利率を使用して割り引いたリース期間終了時の見積残存価額の現在価値として測定される残存資産総額(gross residual asset)、と繰延利益の純額(net deferred profit)により構成される。繰延利益は、残存資産総額とリースされた原資産の帳簿価額の配分額との差額として測定される。

繰延利益は、残存資産に組み込まれた利益を表す。貸手は、初めに原資産の帳簿価額を、リースされた部分(すなわち、認識中止された取得原価)と貸手により留保された部分(すなわち、残存資産)とに配分しなければならない。配分は、リースされている原資産の公正価値に対するリース料の現在価値の比率を基礎とする。

例えば、原資産の利益の全額(すなわち、原資産の公正価値と帳簿価額との差額)がCU200であり、原資産の帳簿価額の60%が認識中止された(すなわち、リース債権の現在価値が原資産の公正価値の60%を表している)場合、リースされた原資産の部分について、CU120(CU200X60%)の利益がリース開始日に認識され、CU80の利益が残存資産に組み込まれることになる。

リース契約の当初測定以後の利益と損失の認識パターンは、金融契約としてリース契約を取り扱う機能である。リース債権は、実効金利法を使用して償却されるが、残存資産総額は、貸手が借手に課している利率を使用したリース期間終了時の見積残存価額まで増価させる。つまり、収益認識の加速化パターンをもたらすことになる。繰延利益は、残存資産が売却される、再リースされる、またはリース債権の見直しが生じるまで、損益に認識されることはない。

オペレーティング・リース・モデルは、IAS第17号に基づくオペレーティング・リース・モデルに類似する。貸手は、原資産を引き続き認識する。リース料は、他のより規則的で合理的な基礎が使用者の便益のパターンをよりよく表している場合を除き、リース期間にわたって定額法で認識される。リース債権は、リース開始日に認識されない。

付録Dは、再公開草案で提案されることが見込まれる貸手のモデルの設例を説明している。

見解

再公開草案に含まれることが見込まれる提案を開発する際に、両審議会は、(収益認識の提案に類似する) 使用権資産の移転時の利益の確実性を含め、「債権と残存 (R&R) アプローチ」を繰返し検討した。最終的に、両審議会は、上記の R&R モデルが概念的にもっともよく、借手の会計モデルで到達した決定と整合していると考えた。しかし、一部の審議会メンバーおよび関係者は、貸手の会計モデルと提案されている収益認識モデルとの間の対称性の欠如に懸念を表明した。

変動リース料

両審議会は、リース契約が、リース開始日にリース債権の一部として認識されない変動リース料を含む場合の、R&R モデルでの貸手の残存資産に係る事後測定について議論した。再公開草案は、貸手が借手に課している利子率が変動リース料の観察可能な予想額を反映する場合、変動リース料を受け取ったときに変動リース料の予想額に基づいて残存資産を修正し、費用を認識することを提案することが見込まれる。変動リース料の実績と予想額の差異について、さらに残存資産の修正を行うことはない。しかし、貸手が借手に課している利子率が変動リース料の予想額を反映しない場合、貸手は変動リース料に関する残存資産の事後的な修正は行わない。

例えば、自動車のリースは、特定の走行距離がリース期間に許容される範囲では、固定の支払額となる。特定の走行距離を上回る場合には、超過した走行距離に基づき追加のリース料が契約終了日に課せられる。リース開始日に、貸手は、借手が特定の走行距離を超過して自動車を使用することを予想していないため、走行距離の超過チャージは、原資産に対する貸手のリターンを守るためにのみ含まれる。貸手は、借手が運転する走行距離が固定の支払額の条件に基づき許容される走行距離を上回らないことを前提に、固定の支払額および見積残存価額に基づき当該契約の価格設定を行っている。変動部分についての価格設定は別個のものとなる。したがって、貸手は、自動車の使用が特定の走行距離を越える場合に、残存資産に対する事後の修正を行う可能性は低くなる。

一方で、最小限の固定支払額にその不動産の借手の販売に基づく支払額を加算する、不動産のリースを検討する。リースの開始日に、貸手は、借手による特定の販売水準の予想を有しており、したがって、受領される変動リース料の予想額も有する。貸手は、借手に操業当初の期間または経済的に不安定な期間に一定の救済を借手に提供し、原資産への貸手の投資に起因する、借手の上昇した業績に対する持分を受領するため、契約に変動リース料を含めている。この例では、貸手は、固定および変動リース料の総額が原資産に求められる利回りを提供するよう、契約の価格設定を行う可能性が高い。その場合、貸手は、変動リース料の予想額に基づき残存資産の事後修正を行い、変動リース料が受領されるときに費用を認識する。

見解

両審議会は、上記の暫定決定に伴う実務上の複雑性を認識していたが、変動リース料の予想額がある場合に残存資産の修正がされないことにより、リース期間に利益を過大表示するまたは残存資産の減損が必要となるかもしれないことを認識した。双方の結果は、リース契約を基礎とする価格設定によっては不整合な残存資産価額となると同時に、取引形態の操作の潜在的な機会をもたらすと考えられる。

しかし、両審議会は、変動リース料についての残存資産の修正は頻繁に発生しないことが予想されることを示した。

事後測定

再公開草案で提案されることが見込まれる R&R モデルでは、リース債権は、IFRS 第 9 号「金融商品」または IAS 第 39 号「金融商品：分類と測定」(IFRS の場合) および FASB 会計基準コーディフィケーションの Topic310「債権」(米国会計基準の場合)に従って、減損が評価されることになる。

残存資産は、IAS 第 36 号「資産の減損」(IFRS の場合) および Topic360「有形固定資産」(米国会計基準の場合)に従って、減損が評価されることになる。IFRS では残存資産の再評価は禁止される。

譲渡された/証券化されたリース債権

両審議会は、R&R モデルに基づく売却目的保有のリース債権の測定、およびリース債権が譲渡または売却される場合に適用される認識の中止の指針について議論した。両審議会は、債権の一部またはすべてが売却目的で保有されているとしても、貸手はそのリース債権を公正価値で測定してはならないことを暫定的に決定した。同様に、貸手は、IFRS 第 9 号または IAS 第 39 号 (IFRS の場合)、もしくは Topic860「譲渡およびサービシング」(米国会計基準の場合)の現行の認識の中止の要求事項を適用するが、譲渡されていないオプションの要素と変動リース料を除外した、リース債権の公正価値に基づいて、リース債権の帳簿価額を配分する。

開示および表示の要求事項

表示—借手

再公開草案は、借手が、使用権資産を、あたかも原資産が借手により所有されているかのよう
に、使用権資産を表示することを提案することが見込まれる。企業は、使用権資産およびリース
債務を、財政状態計算書で区分する、より大きい表示科目で区分するのいずれとするかの選択
肢を与えられることが見込まれる。後者の選択肢が取られる場合には、これらの資産と負債の
開示およびそれらが含まれる表示科目についての財務諸表の注記が要求される。

提案が見込まれる I&A アプローチでは、借手は、包括利益計算書に利息費用と償却費用を別
個に表示しなければならない。提案が見込まれる SLE アプローチでは、借手は、包括利益計算
書に単一のリース費用として、利息費用と使用権資産の調整額を結合することになる。

両審議会は、また、キャッシュ・フロー計算書における様々なリース要素の現金支払の分類につ
いて議論した。再公開草案は、I&A アプローチでは、以下のとおり提案することが見込まれる。

- ・ 元本および利息の双方に関連する現金支払は、適用される IFRS または米国会計基準の要求事項に従って、分類されなければならない。
- ・ リース債務の測定に含まれない変動リース料の現金支払は、営業キャッシュ・フローに分類されなければならない。

SLE アプローチでの現金支払およびリース債務に含まれていない短期リースの現金支払は、営
業キャッシュ・フローに分類されなければならない。

借手は、I&A および SLE アプローチで会計処理されるリースの双方について、リース料支払債務との交換による使用権資産の取得を、「非資金取引」の補足的な開示として含めることが要求される。

見解

I&A アプローチに基づき分類される、これらのリースについて、償却費および利息費用を結合せず、リース費用として分類しない両審議会の提案は、「コストプラス (cost-plus)」契約を有する企業に影響を及ぼす可能性がある。これらの契約は、利息費用ではなくリース費用の補填を許容することが多い。これは、再公開草案に含まれることが見込まれる提案に準拠するときに、借手に実務上の問題を課す可能性がある。

開示—借手

ED の提案を審議するにあたり、両審議会は、ED の開示要求を全般的に維持することを投票で認めたが、一定の編集上の修正を行い、新しい開示を追加した。再公開草案に提案されることが見込まれるより重要な開示要求は、以下を含む。

- ・ 原資産の種類により分解した、また I&A リースとして会計処理されたリースと SLE リースとして会計処理されたリースを区別した、使用権資産の期首残高および期末残高の調整表 (IFRS の場合)
- ・ I&A リースとして会計処理されたリースと SLE リースとして会計処理されたリースを区別した、リース料支払債務の期首残高および期末残高の別個の調整表
- ・ リース料支払債務に含まれる、割引前のキャッシュ・フローによる満期分析 (財政状態計算書に報告される金額と調整する)
- ・ リース料支払債務に含まれていない変動リース料に関連した費用を区分して開示

ED の提案の再審議により、両審議会は、(a) 借手が原資産を購入するオプションの存在と主要な条件および (b) リースに関して発生した当初直接費用を開示する、ED の要求事項を削除することを結論付けた。

表示—貸手

両審議会は、R&R モデルに基づきリース債権および残存資産を、財政状態計算書上に「リース資産」の表題で区別して表示するか、財政状態計算書上に単一の表示科目(「リース資産」として合算して表示し、財務諸表の注記で区別して開示するかのいずれかの提案を行うことが見込まれる。R&R モデルで述べられる残存資産総額および繰延利益は、財政状態計算書または財務諸表の注記に残存資産純額 (net residual value) として合わせて表示される。

R&R モデルに基づき分類されたこれらのリースについて、再公開草案は、包括利益計算書に、残存資産の増価額を利息収益として、また当初直接費用の償却を利息収益の相殺として表示することを提案することが見込まれる。リース収益およびリース費用は、その表示が貸手の事業モデルをもっともよく表しているどうかを基礎に、総額と純額のいずれかで報告される。例えば、貸手の事業モデルが、売却により財から価値を実現することの代替的手段としてリースを使用している場合には、提案では、貸手によるリース収益およびリース費用の別個の表示を要求す

ることが見込まれる。しかし、貸手の事業モデルが金融を提供する目的でリースを使用している場合には、提案は、貸手が、包括利益計算書にリース収益とリース費用を純額で単一の表示科目に表示することを要求することが見込まれる。

公表予定の提案は、また、貸手が、包括利益計算書に、リース取引から生じる収益および費用をその他の収益および費用と別個に表示する、または財務諸表の注記にこれらの金額を開示することを容認することが見込まれる。開示される場合、当該注記は、その収益および費用が表示されている表示科目を示さなければならない。

両審議会は、また、キャッシュ・フロー計算書におけるリース料による現金受取の分類について議論した。再公開草案は、証券化された債権に係る現金受取を除いて、リース料による現金受取が営業キャッシュ・フローとして分類されることを提案することが見込まれる。既存の指針が、証券化された債権によるキャッシュ・フローの分類に適用される。

開示－貸手

EDの提案を再審議するにあたり、両審議会は、ほとんどのEDの開示要求を維持することを投票で確認したが、一定の編集上の修正を行い、新しい開示を追加した。R&Rモデルに基づき会計処理されるリースについて、再公開草案に提案されることが見込まれるより重要な開示要求には、以下を含む。

- ・リース債権および残存資産の期首残高および期末残高の調整表
- ・リース債権に含まれている割引前のキャッシュ・フローの満期分析(財政状態計算書に報告される金額と調整する)
- ・原資産に関連するリスクまたは便益に対する貸手のエクスポージャーに関する情報(リスク・マネジメント戦略、残存価値保証により保証される残存資産の帳簿価額および残存資産の帳簿価額のうち無保証の部分、ならびに残存資産についてのリスクに対するエクスポージャーを減少させる他の手段(例えば、貸手が原資産を購入した製造業者による買戻し契約または原資産を製造業者に売却するオプション)を有するかを含む)

再公開草案は、すべての様々な収益の要素(例えば、R&Rモデルに基づき会計処理されるリースについて、リースの開始日に認識した収益、リース債権に係る利息収益および残存資産の増価額。オペレーティング・リース・モデルおよび貸手がR&Rモデルを適用しないことを選択する場合の短期リースについて固定リース料による収益。ならびにすべてのリースについて変動リース料による収益)を詳述する単一の開示を提案することが見込まれる。しかし、FASBおよびIASBの再公開草案は、収益要素について期中開示の領域についてコンバージェンスさせることを提案しないことが見込まれる。FASBの再公開草案は、年次財務諸表に係る提案と一貫して、期中の財務諸表に様々な収益の要素の分解した開示を提案することが見込まれる。しかし、IASBの再公開草案は、その情報が期中の財務諸表において重要である場合を除き、リースの収益を分解することを提案しないことが見込まれる。かわりに、貸手は、期中の期間の合算したリース収益を開示することになる。

EDの提案からの変更では、再公開草案は、貸手が、報告期間に発生し、リース債権に含まれている当初直接費用を開示することを提案しないことが見込まれる。

R&Rモデルの範囲から除かれるリースについて、再公開草案は、次の開示を提案することが見込まれる。

- ・ 割引前の将来の解約不能リース料の満期分析 (R&Rモデルの満期分析とは区別される)
- ・ 性質または機能に基づく主要な種類による、リースしている資産またはリース目的で保有しているリースの取得原価および帳簿価額、ならびに表示された直近の財政状態計算書日現在における減価償却累計額の総額
- ・ 変動リース料の算定基礎と算定条件、オプションの存在と条件、ならびにリース契約により課されている制約といった、R&Rモデルの範囲から除かれたリースに関する情報

その他のリースに関連する検討

転リース

EDは、転リースの中間の貸手は「借手のモデルに従って原リースから生じる資産および負債を会計処理する」および「貸手のモデルに従って転リースから生じる資産および負債を会計処理する」以外に、転リースに関する詳細な指針を含めなかった。EDの提案を審議するにあたり、両審議会は、転リースの会計処理に関するこの指針を再確認し、再公開草案において類似の指針を提示することが見込まれる。貸手が転リースにいずれの会計モデルを適用するかを決定するときに、中間の貸手は、使用権資産ではなく、リースされた原資産に基づき当該取引を評価しなければならない。その結果、転リースがリースされた資産の「無視できない部分」を消費するかどうか、そして、その結果、中間の貸手と転借人がいずれのモデルを適用するかに関する評価は、リースされた原資産の経済的耐用年数と公正価値に焦点を当てることになる。

見解

公表予定である提案は、EDと一貫して、転リースについての測定の例外を提案しないことが見込まれる。したがって、予想される提案は、中間の貸手が、事実と状況により、同じ原資産の転リースに関係するリース資産とは異なって、原リースに関係するリース債務を測定することになるかもしれない。例えば、転リースは中間の貸手が借手に課している利率を適用するが、原リースは、(貸手が借手に課している利率が不明である場合)リースの開始日に借手の追加借入利率を使用して算定する場合があります、適切な割引率の算定から差額が生じるかもしれない。

組込デリバティブ

EDは、リース契約に含まれる組込デリバティブを会計処理する方法について言及していなかった。EDの提案を再審議するにあたり、両審議会は、現行の会計指針を維持することを暫定的に決定した。したがって、予想される提案では、企業は、リース契約が、適用される金融商品の指針に従って区別され会計処理されなければならない組込デリバティブを含んでいるかどうかを評価することが要求される。

期間オプションのペナルティ

再公開草案は、期間オプションのペナルティの会計処理は、リースを延長するまたは解約するオプションの会計処理と整合させることを提案することが見込まれる。そのため、リースが更新されず、リース期間に更新期間が含まれない場合で、借手がペナルティの支払いを要求される場合には、そのペナルティは認識されるリース料に含めなければならない。

外国為替差額

ED は、外国為替差額の会計処理を取り扱わなかった。ED の提案の再審議において、両審議会は、外貨建リースに関する借手の会計処理について議論した。再公開草案は、リース料支払債務の外国為替差額は、損益に認識されることを提案することが見込まれる。これは、既存の IFRS の外国為替に関する指針と整合している。

セール・アンド・リースバック取引

ED の提案では、セール・アンド・リースバック取引において売却が達成されたかどうかの閾値は、収益認識プロジェクトの提案を適用する場合よりも高いものであった。ED に対する多くの回答者はこの不整合について言及した。したがって、再審議において、両審議会は、ED の提案を削除することを暫定的に決定した。代わりに、再公開草案は、企業が、売却の条件が充足されるかどうかを決定する際に、最終化された場合、公表予定である収益認識の基準書の要求事項を適用することを提案することが見込まれる。そのような条件が充足される場合、譲渡人/借手は、当該取引の会計処理に「全体資産 (whole asset)」アプローチ (原資産全体の認識を中止し、リースバックに関連する使用权資産を認識) を使用する。さらに、ED と整合して、再公開草案は、対価が公正価値である場合には、利得または損失を繰延べないことを提案することが見込まれる。

見解

原資産がセール・アンド・リースバック取引で売却されたかどうかを決定するために、公表予定の収益認識の基準書を適用する場合、企業は、取引全体を評価しなければならない。つまり、企業は、リースされた資産の物理的占有を保持しているかどうかを検討しなければならない。しかし、リースの存在は、企業が取引全体をセール・アンド・リースバック取引として会計処理することを妨げるものではない。両審議会は、リースは「原資産の支配を借手に移転していないが、リースの期間にわたって原資産を使用する権利を移転している」と結論付けた。したがって、譲渡人/借手が、資産の使用を指図する、または資産から残存する便益のほとんどすべてを得る能力を有していないことを前提に、当該取引は、金融契約ではなく、セール・アンド・リースバックの会計処理に適格となるかもしれない。

原資産のコール・オプションおよびプット・オプションを含む、セール・アンド・リースバック取引に関連する懸念に対処するため、再公開草案は、譲渡人/借手が資産を再購入できる場合、企業は、売却が生じておらず、全体の取引が金融契約として取り扱われることを結論付ける提案を行うことが見込まれる。

経過措置

ED は、適用開始日現在におけるすべての既存のリースは、提案されているリース会計の対象となることに言及していた。ED は、適用開始日を、「企業がこの指針を適用する最初の財務諸表に表示される最初の比較期間の期首」として定義し、その日現在で簡素化された遡及修正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、借手と貸手に要求した。

ED の提案を再審議するにあたり、両審議会は、提案されているリースの基準書の導入に関連する経過措置の要求事項に関して、いくつかの提案を行った。もっとも重要な提案は、貸手と借手の双方に、現在オペレーティング・リースとして分類されている既存のリースに新しい基準書をどのように適用するかに関する選択肢を与えることである。すなわち、当該提案は、企業の導入にあたり、「完全遡及アプローチ」と「修正遡及アプローチ」（完全遡及適用といった不利な適用を要求せず、「完全遡及アプローチ」を模倣することを意図するもの）のいずれかを適用することを容認する。

再公開草案は、また、既存のキャピタル/ファイナンス・リースを有する借手と貸手が、適用開始日に報告される金額を繰越す、または「完全遡及アプローチ」を適用する提案を行うことが見込まれる。

既存のオペレーティング・リースについて、改訂される提案は、借手と貸手が、(R&R モデルに基づき会計処理されるリースについて)以下の移行上の救済措置が利用可能である「修正遡及アプローチ」を適用することを容認することが見込まれる。

- ・ 発効日前に開始した契約について、当初直接費用の評価は要求されない。
- ・ 契約がリースであるかどうか、または契約がリースを含んでいるかの決定を含む比較情報を作成する場合、事後的な情報の使用が認められる。

借手が「修正遡及アプローチ」を適用する場合、再公開草案は、適用開始日において、借手が以下を行うことを提案することが見込まれる。

- ・ 合理的に類似する特徴を有するリースの各ポートフォリオに対する発効日の借手の追加借入利率を使用して割り引いた残存するリース料の現在価値により、リース債務を測定する。リースの各ポートフォリオの追加借入利率は、他のポートフォリオのリースを含む、借手の総レバレッジを考慮しなければならない。
- ・ I&A アプローチに基づき会計処理されるリースについて、リースの開始日にリース料支払債務の、残存するリース料に関連する比例的な金額により、使用権資産を測定し、差額は利益剰余金として計上する。
- ・ SLE アプローチに基づき会計処理されるリースについて、リース債務と等しい金額で使用権資産を測定する。
- ・ 適用時に、前払または未払リース料を消去し、使用権資産の修正とする。

予想される提案では、認識された資産および負債の変動の純額についての累積的影響額の調整が、適用開始日の開始利益剰余金に認識される。

貸手が「修正遡及アプローチ」を適用する場合、再公開草案は、適用開始日において、貸手が原資産の認識を中止すること、ならびに貸手が借手に課している利率で割り引いた将来の見積リース料で測定した債権および残存資産を認識することを提案することが見込まれる。貸手が借手に課している利率は、リースの開始日に決定される。残存資産は、当初適用日の情報を使用して、R&R モデルで提案されているように算定されることになる。既存の前払または未払リース料残高は、当初適用日に認識が中止される原資産の取得原価ベースの修正となる。

予想される提案では、認識された資産と負債の変動の純額についての累積的影響額の調整が、適用開始日の開始利益剰余金に認識される。

見解

キャピタル/ファイナンス・リースについて将来に向かっての適用を容認することが予想される提案は、本提案が最終化された場合、提案されるリースの指針を適用する借手と貸手に救済措置を提供するかもしれないが、当初測定との差額が、本提案の結果としてリース資産とリース債務の双方に存在する可能性がある。

例えば、IAS 第 17 号（IFRS の場合）および Topic 840 「リース」（米国会計基準の場合）の現行の指針は、借手、借手の関連当事者、または保証による義務を履行できる財務的能力のある貸手と関連のない第三者が保証している残存価値を、最低リース料総額に含めることを貸手に要求しているが、両審議会の予想される提案は、リース料を受け取る貸手の権利に、残存価値保証を含めることを容認しないこととなる。

両審議会は、また、移行に係る開示について議論した。この議論の結果、再公開草案は、移行に係る開示は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」（IFRS の場合）または Topic 250「会計上の見積りの変更及び誤謬の訂正」（米国会計基準の場合）で要求される開示と整合しなければならないことを提案することが見込まれる。ただし、当期および遡及修正された過年度に影響を受ける財務諸表の表示科目についての変更の影響の開示は要求されない。

IASB は、また、IFRS 初度適用企業が、最初の IFRS 財務諸表に、提案されているリースの基準書をどのように適用するかについて議論した。IASB の再公開草案は、IFRS の初度適用企業がリース契約のすべてに、経過措置に関する規定および既存の IFRS 作成者のオペレーティング・リースに適用可能な救済措置を適用することを容認する提案を行うことが見込まれる。さらに、初度適用企業は、IFRS 開始財政状態計算書において、使用権資産を公正価値で当初測定し、その金額をみなし原価として使用することが容認される。

収益およびその他の税金

両審議会は、ED と再審議のいずれにおいても法人所得税の問題を取り扱わなかった。しかし、再公開草案に含まれることが見込まれる提案は、法人所得税に重要な影響を及ぼす可能性がある。

税務上の報告目的のためリースの分類は、判例法および規制上の管理規則に設定される経済的要因に基づくことが多い。したがって、多くのリースは、適切な分類を設定するために、特定の事実および状況について独立した分析が要求されるかもしれない。再公開草案に含まれることが見込まれる提案は適用開始日現在に実行中の多くのリースに影響を及ぼすため、これらの提案が最終化された場合、企業は、適用開始時に生じるかもしれない繰延税金への重要な影響に留意する必要がある。

過去において、税務上のリースの分類は、キャピタル/ファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれかとする財務会計上の取扱いに従っていたかもしれない。したがって、現行の会計処理の指針のもとで、企業は、財務報告上および税務上の双方の目的のためにオペレーティング・リースを有していたかもしれない。その場合、IFRS と異なる、ある法域で適用される固有の税務上のルールが存在しない限り、これらのリースについて一時差異は存在していない。

予想される提案では、(上述の例外がない限り)オペレーティング・リースとしての分類はなくなるため、財政状態計算書上に認識される金額が変わる可能性がある。その結果、新しいリースおよび既存のリースについての繰延税金の影響にも対処しなければならない。例えば、借手の使用権資産およびリース債務が、通常、税務上では認識されない。したがって、新しい一時差異が生じる可能性がある。たとえ税法がこれらの変更に合わせて修正されるとしても、その時期は改訂される基準書の適用と一致しない可能性が高いであろう。

本提案から生じる税務上の追加論点は以下を含む。

- ・ 当初認識の免除は、契約締結時に、リースの使用権資産およびリース債務に適用される可能性があるかどうか(その場合、繰延税金は計上されない)
- ・ 認識される既存のリース資産は「同一の資産」としてみなされるべきかどうか

同様に、予想される提案は、本提案が最終化された場合、以下を含む、一定の税務上の影響を提示するかもしれない。

- ・ 本提案の EBITDA に対する影響は、税法がどのように対応するかにより、税金の変動をもたらす可能性がある。
- ・ 提案の影響により、実効税率の変動が増加する可能性がある。例えば、財務報告上のリース費用は、両審議会の提案されるモデルによる、より大きいリースの一部を前倒しするかもしれないが、税務上の損金算入はリースの耐用年数にわたって比例的に提供されることが多い。同様に、リース資産が減損されるまたは調整される場合、実効税率にマイナスの影響を及ぼすことになる。
- ・ 借手の財政状態計算書上に追加的なリース債務を認識する結果起こる、負債資本比率の変動は、様々な法域における実質的とはいえない資本分析に対する税務上の影響を与えるかもしれない。

さらに、予想される提案は、その他の税金に関して潜在的な影響を及ぼすかもしれない。例えば、多くの法域では、法人所得税に加えて、固定資産税を課している。固定資産税は有形固定資産の価値に基づくことが多いため、有形固定資産または無形資産の構成要素としての使用権資産の関連する分類は、本提案が最終化された場合、税金のレベルの評価に影響を及ぼすかもしれない。さらに、米国の州に対する税金の配分が不動産要素を含む要素に基づく場合、州按分要素は影響を受けるかもしれない。

発効日および次のステップ

両審議会は、再公開草案に関する審議が完了するまで、新しい基準書の発効日に関する最終決定を行わない予定である。両審議会は、リースの最終基準書に関する潜在的な発効日について議論していなかったが、収益プロジェクトに関する発効日について議論しており、その日は 2015 年 1 月 1 日より早くはならないことに言及した。リース・プロジェクトは、収益プロジェクトよ

りも1年以上遅れている。したがって、われわれデロイトは、リースの最終基準書の発効日は2015年1月1日より早くはならないと予想する。

2012年7月の合同会議で、両審議会は、(後日に生じるFASBのみによる一定の議論、または再公開草案を起草する過程で、何らかの論点が識別されない限り)リース・プロジェクトの再審議を実質的に完了し、それぞれのスタッフに再公開草案の起草を開始するように指示した。両審議会は、2013年の第1四半期に再公開草案を公表する予定であり、コメント期間は120日である。

付録 A

更新オプションの見直しを含む借手の会計処理

次の設例は、更新オプションを行使する重要な経済的インセンティブが存在するかどうかに関して、リースの開始日およびその後に借手の予想に変動がある場合の借手の使用権資産モデルの適用を解説している。

事実パターン	
リース期間	10年
年間リース料(1年から5年)	CU2,000,000
年間リース料(6年から10年)	CU2,500,000
更新オプション(11年から15年)	CU3,000,000
委譲の条件	なし
保証残存価値	なし
購入オプション	なし
リースの開始日における借手の追加借入利率*	7%
見直し日における借手の追加借入利率*	8%

*貸手が借手に課している利率がこの設例では不明であるため、追加借入利率が使用される。

リースが上述の「借手の会計処理—事後測定」のセクションに従って I&A リースとして分類されると仮定する。下表は、リース期間にわたる借手の使用権資産およびリース債務の残高、償却費および利息費用を要約している。

当初リース期間における借手の会計処理

年度	基本リース料	使用権資産の 期末残高	リース債務の 期末残高	償却費	7%による 利息費用	リース料 元本部分	リース費用
0		CU15,508,855	CU15,508,855				
1	CU2,000,000	13,957,970	14,594,475	CU1,550,885	CU1,085,620	CU914,380	CU2,636,505
2	2,000,000	12,407,084	13,616,088	1,550,886	1,021,613	978,387	2,572,499
3	2,000,000	10,856,199	12,569,214	1,550,885	953,126	1,046,874	2,504,011
4	2,000,000	9,305,313	11,449,059	1,550,886	879,845	1,120,155	2,430,731
5	2,000,000	7,754,428	10,250,493	1,550,885	801,434	1,198,566	2,352,319
6	2,500,000	6,203,542	8,468,028	1,550,886	717,535	1,782,465	2,268,421
7	2,500,000	4,652,657	6,560,790	1,550,885	592,762	1,907,238	2,143,647
8	2,500,000	3,101,771	4,520,045	1,550,886	459,255	2,040,745	2,010,141
9	2,500,000	1,550,886	2,336,448	1,550,885	316,403	2,183,597	1,867,288
10	2,500,000	-	-	1,550,886	163,552	2,336,448	1,714,438
	22,500,000			15,508,855	6,991,145	15,508,855	22,500,000

借手は、6年目の期末時点に重要な設備の造作を行ったため、リース期間の見直しを行った。見直しの結果、借手は、10年目の期末時点に更新オプションを行使する重要な経済的インセンティブが存在すると判断した。以下の算定は延長されたリース期間に関する会計処理を説明している。

6年目の期末時点の

- ・リース資産の帳簿価額：CU6,203,542(上表参照)
- ・リース債務の帳簿価額：CU8,468,028(上表参照)

修正されたリース期間を考慮した、新しいリース債務の現在価値：CU17,084,600

(下表参照。15年目までの支払額の新しい7年目の現在価値は8パーセントの新しい追加借入利率で算定される。)

再評価日における会計上の仕訳は以下のとおりである。

	借方	貸方
使用権資産	CU8,616,572 *	
リース債務		CU8,616,572
更新オプションの見直しによる影響額を計上する(CU17,084,600 – CU8,468,028)		

* EDと整合する方法で、見直しによるリース料の変動により、借手はリース料支払債務を修正し、使用権資産を、リース料支払債務の変動を反映するために修正する。つまり、更新期間が測定額に加算される場合、リース資産と負債は、通常、同額で修正されることになる。

追加された更新オプションを含めた見直し後の借手の会計処理

年度	基本リース料	使用権資産の 期末残高	リース債務の 期末残高	償却費	8%による 利息費用	リース料 元本部分	リース費用
		CU14,820,114	CU17,084,600				
7	CU2,500,000	13,173,435	15,951,368	CU1,646,679	CU1,366,768	CU1,133,232	CU3,013,447
8	2,500,000	11,526,755	14,727,477	1,646,680	1,276,109	1,223,891	2,922,789
9	2,500,000	9,880,076	13,405,676	1,646,679	1,178,199	1,321,801	2,824,878
10	2,500,000	8,233,397	11,978,130	1,646,679	1,072,454	1,427,546	2,719,133
11	3,000,000	6,586,717	9,936,380	1,646,680	958,250	2,041,750	2,604,930
12	3,000,000	4,940,038	7,731,290	1,646,679	794,910	2,205,090	2,441,589
13	3,000,000	3,293,359	5,349,794	1,646,679	618,504	2,381,496	2,265,183
14	3,000,000	1,646,679	2,777,778	1,646,680	427,984	2,572,016	2,074,664
15	3,000,000	-	-	1,646,679	222,222	2,777,778	1,868,901
	25,000,000			14,820,114	7,915,400	17,084,600	22,735,514

付録 B

指数またはレートに基づく変動リース料の会計処理

両審議会の 2011 年 7 月の会議で議論された設例から編集された次の設例は、指数に基づく変動リース料の見直しの要求事項を説明する。両審議会は、企業が、指数に関連する変動リース料を見直すため、先物レートではなく、各報告期間の末日に存在する指数を使用することを暫定的に決定した。したがって、各報告期間の末日において、企業は、報告期間の末日の指数を使用して、リース債務を再測定する。この設例は、実際の指数を基礎にリース期間全体にわたって、当該見直しに伴う影響を説明している。

借手は、年間基本料 CU100,000(毎年後払い)で 5 年間の建物のリース契約を締結し、基本料はインフレ率の変動により毎年調整される。変動リース料は、直物インフレ率/100 として算定される。借手の追加借入利率は 6 パーセントでリース開始時のインフレ率は 104.06 である。借手は、リース債務を、每期 CU104,060 の 5 年分の金額を、6 パーセントで割り引いた現在価値である CU438,339 にて当初測定する。

当該リースは、上述の「借手の会計処理一事後の測定」のセクションに従って I&A リースとして分類されると仮定する。下表は、インフレ率の変動によるリース料の見直しの影響を含む、リース期間にわたる借手の使用権資産とリース債務の残高と償却費、支払利息および変動リース料を要約している。

年 度	基本リース料	イン フレ 率	実際支払料	期末使用権 遺産	期末リース債 務	償却費	利息費用	変動リー ス料	リース費用合 計	追加的な変 動リース料 の現在 価値 ¹
0		104.06		CU438,339	CU438,339					
1	CU100,000	104.23	CU104,230	351,260	361,168	CU87,668	CU26,300	CU170	CU114,138	CU589
2	100,000	104.50	104,500	264,167	279,330	87,815	21,670	270	109,755	722
3	100,000	104.86	104,860	176,771	192,250	88,056	16,760	360	105,176	660
4	100,000	106.88	106,880	90,291	100,830	88,386	11,535	2,020	101,940	1,906
5	100,000	107.53	107,530	-	-	90,291	6,050	650	96,991	-
	500,000		528,000			442,215	82,315	3,470	528,000	

¹ この金額は、見直しの結果、リース債務と使用権資産を増加させる将来期間に関する追加的な変動リース料の現在価値を示している。両審議会は、借手が、指数とレートの変動による変動リース料の変動を、当期報告期間に関連する変動と将来の報告期間に関連する変動とに区別することを暫定的に決定したが、スタッフは、使用権資産の経済的便益が消費されるまたは消費されたパターンを反映するレートまたは指数を配分する際に使用する、追加的な指針を開発する予定である。上の表示は、両審議会の 2011 年 7 月の会議で議論された 1 つの可能性を示している。

付録 C

借手の会計処理の設例

両審議会の 2012 年 6 月の会議で議論された設例を編集した次の借手の会計処理モデルの設例は、非常に単純な事実パターンを使用して本提案の適用を説明することを意図している。以下の計算は、事実と状況によって、実務上はかなり複雑となるかもしれない。

事実パターン	
リース期間	5 年間
年間リース料	CU 60
変動リース料	なし
残存価値保証	なし
期間オプションのペナルティ	なし
リースに内在する利子率	6%
リース開始日における年間リース料の現在価値	CU 253

上記の事実パターンが、設備のリースに相当し、当該設備は 5 年の耐用年数で、当該設備の公正価値は CU260 であるとする。新しいリースの分類テストは、このリースを I&A リースとして分類することを要求する。これは、原資産は不動産ではなく、リース期間が資産の経済的耐用年数の無視できない部分であり、リース料の現在価値が資産の公正価値と比較して重要でないためである。下表は、この分類によるリース期間にわたる借手の使用権資産とリース債務の残高、償却費および利息費用を要約している。

年度	基本リース料	期末使用権資産	期末リース債務	償却費用	6%の利息費用
0		CU 253	CU 253		
1	CU 60	202	208	CU 51	CU 15
2	60	152	160	50	12
3	60	101	110	51	10
4	60	51	57	50	7
5	60	-	-	51	3
	300			253	47

次に、上記の事実パターンは、リース開始日に 50 年の残存耐用年数を有する建物のリースに対応し、リース開始日の建物の公正価値は CU25,000 とする。新しいリースの分類テストは、このリースが SLE リースとして分類されることを要求する。これは、当該資産が不動産であり、リース期間が資産の経済耐用年数の主要な部分でなく、リース料の現在価値の合計が資産の公正価値のほとんどすべてとならないからである。下表は、借手の使用権資産とリース債務の残高、およびこの分類によるリース期間にわたるリース費用総額を要約している。

年度	基本リース料	期末使用権資産 ¹	期末リース債務 ²	リース費用 ³
0		CU 253	CU 253	
1	CU 60	208	208	CU 60
2	60	160	160	60
3	60	110	110	60
4	60	57	57	60
5	60	-	-	60
	300			300

¹ 使用権資産は、単一のリース費用から当期のリース債務より生じる利息費用を控除した金額で各期において調整される。

² リース債務は、実効金利法を使用して償却原価で測定される。

³ リース費用総額は、リース期間にわたって定額法で認識される (CU300 / 5 年間)

付録 D

貸手の会計処理の設例

両審議会の 2011 年 10 月の会議で議論された設例から編集された、貸手の会計処理モデルに関する次の設例は、非常に単純な事実パターンを使用して本提案の適用を説明することを意図している。以下の計算は、事実と状況に基づき、実務上はかなり複雑となるかもしれない。

事実パターン	
リース期間	3 年間
年間リース料	CU 30
変動リース料	なし
残存価値保証	なし
期間オプションのペナルティ	なし
原資産の見積り耐用年数	6 年間
リースに内在する利子率	8.38%
リース開始日における年間リース料の現在価値	CU 77
リース期間の終了時における残存資産の見積り公正価値	CU 55
リース開始日における残存資産の見積り現在価値	CU 43
原資産の帳簿価額	CU100
リース開始日における設備の公正価値	CU120

当該リースは上述の「貸手の会計処理」のセクションに従って R&R モデルに分類されると仮定する。

年 度	リース債 権	残存資産 総額 1	繰延 利益 2	残存資産 純額 2	売却益 4	債権の 利息	残存資産 の利息の 巻き戻し	リース 費用総額
0	CU77	CU43	CU7	CU36	CU13			CU13
1	53	47	7	40	-	CU6	CU4	10
2	28	51	7	44	-	4	4	8
3	-	55	7	48	-	3	4	7
					13	13	12	38

1 残存資産総額は、貸手が借手に課している利子率(8.38%)を使用して割り引いた、リース期間の終了時の見積り残存価値の現在価値で測定され(CU55)、その後、リースに内在する利子率を使用して増価される。

2 繰延利益は、残存資産総額(CU43)とリースされた原資産の帳簿価額の配分額(CU100-(CU100×(CU77/CU120))、または貸手により留保される原資産の収益の総額の一部((CU120-CU100)×(1-CU77/CU120))との差額として測定される。残存資産が売却されるまたは再リースされるまで、貸手は繰延利益を損益に認識しない。

3 残存資産総額および繰延利益は、残存資産の純額として表示される。

4 リース開始日に認識される利益は、リース債権(CU77)と認識を中止される原資産の帳簿価額の部分(CU100 から CU36 を控除)との差額を示している。

同一のリースが、上述の「貸手の会計処理」のセクションに従ってオペレーティング・リース・モデルに分類されると仮定する。

年度	基礎となる純資産	リース収益の総額	減価償却費	リース収益の純額
0	CU 100			
1	90	CU 30	CU 15	CU 15
2	80	30	15	15
3	70	30	15	15
		90	45	45

上述の R&R アプローチでリース期間にわたって認識される収益の総額(CU38)は、リース資産がリース期間の終了時に売却されるまたは再リースされるまで、残存資産(CU7)の収益は R&R アプローチのもとで認識されないため、オペレーティング・リース・モデルのもとで認識される収益の総額(CU45)より少なくなる。

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およびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー株式会社および税理士法人トーマツを含む)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等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 6,400 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、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 カ国を超えるメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 182,000 人におよぶ人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

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を指します。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。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。