

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 industry insights

リース・プロジェクト – 製造業の会計に関する最新情報

製造業のコメント提出者は、公開草案における数多くの提案に対して懸念を示した。

2010年8月に、国際会計基準審議会 (IASB) および米国財務会計基準審議会 (FASB) の両審議会は、公開草案 (ED) の形式の一連の提案を公表することにより、現行のリース会計に関する規定の全面的な見直しに向けて大きく前進した。この提案は、すべての業界にわたって、借手と貸手の双方のリース契約の会計処理に重要な影響を与えるであろう。本 ED の公表以降、両審議会は多数のアウトリーチを実施した。本 ED の 2010年12月15日に終了したコメント期間に、750以上の回答があり、両審議会は、作成者、利用者および監査人を含む様々な業界からの関係者が含まれる円卓会議を主催した。製造業界からのコメント提出者は、リースの定義、リース要素とサービス要素を含む契約、借手の費用認識パターン、変動リース料およびリース期間を含む、本 ED における多くの提案に対して懸念を示した。

リースの定義

本 ED は、リースを「特定の資産または資産群を使用する権利が、一定期間にわたり、対価と交換に移転される契約」と定義する。本 ED は、この定義に関連して、IFRIC 第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」における現行のガイダンスに基づく以下の2つの原則を含んでいる。

- ・契約の履行が特定の資産または資産群の提供に依存していること
- ・契約が合意された期間にわたって特定の資産の使用を支配する権利を移転すること

製造業のコメント提出者が、本 ED において提案された定義の広範な性質に懸念を示し、「特定の資産」を固有の資産 (例：一意的なシリアルナンバーを有する資産) として識別すべきであるか、または特定仕様を持つ資産 (例：資産モデルまたは種類) として識別すべきであるかを明確にするよう要請し、両審議会に対して、今後の収益認識および連結の基準書と整合するアプローチを適用することにより、契約が支配する権利を移転するかどうかを決定するためのガイダンスを再検討することを要請した。

2011年4月、両審議会は、「特定の資産」とは、契約において、明示的にまたは黙示的に識別されている識別可能な資産であるということを暫定的に決定した。所有者が、リース期間中に、原資産にかえて代替的な資産を提供することが実務上不可能または経済的に実行不可能である場合のみ、資産は黙示的に識別されている。反対に、資産の所有者が原資産を代替することが実務上可能または経済的に実行可能であり、置換えが顧客の同意なしにいつでも行われ得る場合は、当該契約はリースではない。この暫定合意に達するにあたって、両審議会は、特定の資産を、独自に識別される資産ではなく、特定の仕様の資産として広く定義する見解を却下した。

両審議会は、また、顧客がリース期間にわたって特定の資産の使用を指示し、かつ使用からの便益を受領する能力を有する場合に、当該契約は原資産の使用を支配する権利を移転することを暫定的に決定した。特定の資産の使用を指示する能力は、特定の資産の使用からの便益を顧客にもたらすために、特定の資産をどのように、いつ、いかなる方法で使用するかを決定する能力や、他の資産や資源との関連でどのように特定の資産を使用する方法を決定する能力を含む。

顧客が資産の使用からのアウトプットや便益を特定できるが、そのアウトプットをもたらすインプットやプロセスについての決定ができないような場合には、アウトプットを特定する能力のみでは、顧客が資産の使用を指示する能力を有しているかどうかを決定することはできない。特定の資産の使用からの便益を享受する顧客の能力は、リース期間にわたる資産の使用から生じる潜在的な経済的便益のほとんどすべてを獲得する現在の権利に参照される。暫定的な決定では、購入者が原資産の使用を支配する権利を有しているかどうかを決定する際の考慮事項としてのアウトプットの価格決定について言及していない。

顧客により要求されるサービスを遂行するために使用される特定の資産の使用を、供給者が指示する状況では、両審議会は、顧客と供給者は、資産の使用が、顧客により要求されるサービスの分離不可能な部分であるか、または提供されるサービスの分離可能な部分であるかどうかを評価することが要求されることを暫定的に決定した(分離不可能な場合には、顧客は資産の使用を支配する権利を獲得していないので、契約全体がサービス契約として会計処理される)。両審議会は、文言を明確化し、この暫定的な決定の潜在的な問題点を理解するためにアウトリーチ活動を行うことをスタッフに指示した。現時点では、分離可能对分離不可能のガイダンスが、供給契約がリースであるか、サービスであるかという結論にどのように影響を与えるかは不確定である。

提案されたリースの定義は、リースとして取扱われる長期の供給契約を締結している製造業を営む企業に重大な影響を及ぼす可能性がある。

提案されたリースの定義は、IFRIC 第4号でリースとして扱われる長期の供給契約を締結している製造業の企業に重大な影響を与える可能性がある。特に、製品の購入者が、アウトプット(工業製品)をもたらすインプットやプロセスについての決定ができないような場合には、購入者は資産の使用を指示する能力を欠いていると思われ、そのため、当該契約は、リースとしてみなされることはないだろう。すなわち、特定の製造用資産からのアウトプットのほとんどすべてを購入するということだけでは、供給契約は、契約の価格条件に関係なく、リースの定義を満たすことにはならない。購入者は、契約期間を通して使用することにより享受できる便益に、重大な影響を与える特定の資産の使用を決定する能力を有している必要がある。たとえば、購入者は、自身が原資産を支配する権利を有していると結論付けるために、特定の資産の使用からの便益を購入者にもたらすために、(1)どのように、いつ、どのような方法で、製造用資産を使用するのか、(2)他の資産や資源との関連で、どのように特定の資産を使用するかを決定しなくてはならない。

対照的に、IFRIC 第 4 号第 9 項(c)では、購入者は、契約期間中に、当該資産によって製造される、または生成されるアウトプットまたは他の利益の無視できない量を、当該購入者以外の当事者が取得する可能性はほとんどないかどうかの可能性および当該アウトプットに対して購入者が支払う価格は、契約上のアウトプット単位で固定されてもアウトプットの引渡時点におけるアウトプット単位の現在市場価格と等しくもないかどうかを考慮する。購入されたアウトプットの量、価格条件の両方が、契約が原資産の使用を支配する権利を移転するかを判断する際に考慮される。しかし、暫定的な決定では、購入者が特定の資産の使用についての決定を下す能力を有することを要求し、アウトプットの価格決定の考慮については除外することになる。

設例

自動車の組立てで使用される特定のコンポーネントの生産のため、供給者との契約を交渉する自動車メーカーは、当該コンポーネントを生産する契約がリースであるかどうかを考慮する必要がある。自動車メーカーは、契約の履行が特定の資産の供給に依存するかどうかを決定する。そのような場合は、自動車メーカーは、生産に使用される資産が契約において明示的または黙示的に識別されているか、および供給者が自動車メーカーの同意を要求することなしに、コンポーネントの製造に使用される資産を置き換える実質的な権利を有しているかどうかを評価する必要がある。

その後、自動車メーカーは、合意された期間中、契約が、特定の資産の使用を支配する権利を移転するかどうかを決定する必要がある。その際に、自動車メーカーは、以下を含む数多くの要素を評価する。

- ・自動車メーカーがコンポーネントを製造するために使用されている資産への物理的アクセスを支配しているかどうか、または供給者が自動車メーカーの指示にしたがって資産を操業しているかどうか。

- ・コンポーネントを生産するために使用される特定の資産が、自動車メーカーのために設計されたものであるかどうか。

- ・自動車メーカーが、コンポーネントを生産するために使用される特定の資産の使用を指示する能力を有しているかどうか。

- ・自動車メーカーが、コンポーネントの使用からのほとんどすべての経済的便益をリース期間にわたり獲得する権利を有しているかどうか。

IFRIC 第 4 号第 9 項(c)における分析とは対照的に、この分析は、自動車メーカーが、ほとんどすべてのアウトプットを購入する状況においても、契約の価格設定条件を考慮しない。

リースの要素とサービスの要素の両方を含む契約

本 ED は、リースも含む契約における「区別できる (distinct)」サービス要素に対しては、通常適用されない。企業または他の企業が、同一または類似のサービスを別個に販売している場合、またはサービスに区別できる機能があり、かつ区別できる利益マージンがあるため、企業が当該サービスを別個に販売可能な場合に、サ

サービス要素は、「区別できる(distinct)」とみなされる。借手と貸手は、契約で求められている支払額を、各構成要素の単独販売価格の比率で、区別できるサービス要素とリース要素に配分する。しかし、借手または貸手が支払額を配分することができない場合、契約全体が、リースとして会計処理される。サービス要素をリースの要素から区別することができない場合は、契約全体がリースとして会計処理される。

両審議会は、借手は相対的な単独販売価格に基づきリース要素と非リース要素の配分が要求されることを暫定的に決定した。

2011年3月、両審議会はリース要素と非リース要素の両方が包含される契約において、借手および貸手は、契約における非リース要素を識別し、別個に会計処理をすることを暫定的に決定した。EDに含まれている区別・非区別のガイダンスは、最終基準書まで持ち越されることはない。さらに両審議会は、借手はリース要素と非リース要素の間で相対的な単独販売価格に基づいて配分を行うことを暫定的に決定した。リースを包含する契約においてひとつの要素の購入価格が観察可能である場合、借手は、観察可能でない購入価格である要素に価格を配分するために、残余法(residual-method)を利用する。両審議会は、いずれの要素も観察可能な価格がない場合には、契約全体をリースとして扱うことを暫定的に決定した。

製造業界のコメント提出者は、不動産保険、財産税は、(貸手から借手へ)パス・スルーのコストで、利益マージンを区別するためのテストを満たさない場合があり、一方で保守管理も通常の環境においては区別できるとは考えられない場合があることを指摘し、本EDが、不動産保険、財産税、保守管理などの項目が、「区別できるかどうかのテスト(distinct test)」を満たすものであるかどうかを明記していないことを指摘した。この問題は、EDに含められていた区別できるかどうかのガイダンスを削除する両審議会の暫定合意において対処された。しかし、リース要素と非リース要素の分離を要求する暫定的な決定は、借手に対して、改訂されたリースの定義に基づき契約の要素を決定することを要求している。観察可能な購入価格に基づいて配分するという暫定的な決定は、借手に対し、貸手またはその他第三者から、当該要素の価格決定に関する情報の入手を要求する。

借手の費用認識パターン

本EDは、賃借料が、償却費および利息費用に置き換えられ、全費用がリース期間のより早い期間に認識されることを提案した。本EDに対する多くのコメント提出者は以下を理由に当該提案に賛成しなかった。

・リースの初期段階ほどより多くの費用となる。

・リース契約においてなされる現金支払からさらに乖離する。

さらに、従前にオペレーティング・リースとして会計処理されたリースについて、ある財務諸表利用者が、リース料は損益において賃借料として取り扱われることを好むことを表明した。

2011年4月、両審議会は、貸手と借手にとって、2つのタイプのリース(ファイナンス・リースとファイナンス・リース以外のリース)があるべきであり、リースがファイナンス・リースかファイナンス・リース以外のリースかについては、IAS第17号「リース」第7項-第12項の現行の指標に基づくべきであることを暫定的に決定した。

ファイナンス・リースおよびファイナンス・リース以外のリースの双方とも、リース料支払負債および使用権資産は、リース料の現在価値にて当初測定されることにな

る。しかし、ファイナンス・リースの費用認識パターンは、加速的に認識されるのに対して、ファイナンス・リース以外のリースの費用認識パターンは定額で認識される。他の規則的な方法がリース費用総額の時間的なパターンをより忠実に描写しない限り、リース料支払負債は実効金利法を用いて測定され、使用権資産の償却/減価償却費は、定額法による金額と支払利息の差額に基づく。利息費用と償却費/減価償却費の額は、損益の中で賃借料として単一の表示科目で表示される。

2 種類のリースを持つ暫定的な決定は、使用権モデルのもとで、借手に資産および負債の認識を要求する ED における提案に影響を与えないが、製造業界のコメント提出者から表明された定率的な費用認識パターンに関する懸念を和らげるであろう。

変動リース料

ED は、変動リース料、期間オプションのペナルティおよび残価保証を含むリース料支払いの見積りに確率加重期待値アプローチを使用することを要求している。多くの製造業からのコメント提出者は、本提案が信頼性のない見積りをもたらし、見積りの再評価を要求することが利益に対する高いボラティリティを招くという懸念を表明した。さらに、コメント提出者は、借手と貸手の会計モデル間の非対称性も強調した。

2011 年 4 月、両審議会は、変動リース料が「偽装された (disguised) 最低リース料総額」でない限りは、変動リース料は、借手のリース料支払義務および貸手のリース料受取債権の測定に含まれるべきではないということを暫定的に決定した。偽装された最低リース料とは、実質的には固定であるような構造である変動リース料である。最終基準書には、偽装された最低リース料総額を識別する際に役立つガイダンスが含まれる予定である。

変動リース料の認識を偽装された最低リース料に限定する両審議会の暫定的な決定は、製造業界のコメント提出者により表明された懸念を和らげるであろう。両審議会は、まもなく、変動リース料契約周辺の追加的な開示要求についての議論を行う予定である。

リース期間

本 ED は、リース期間を「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」と定義する。コメント・レターは圧倒的多数で本提案に反対した。なぜなら、多くの企業は、借手が実際にオプションを行使するまで更新オプションは負債を示すものではなく、また、リース期間を見積ることは煩雑かつコストがかかり、多数の更新オプションを有するリースに対しては信頼性の低い見積りとなるおそれがあると考えている。

2011 年 2 月、両審議会は、貸手、借手双方にとって、「リース期間」を「借手が、貸手との間で締結している原資産をリースする契約で定められている解約不能期間に加え、企業にリースを延長するオプションを行使するか、または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 (significant economic incentive) がある場合に、リースを延長する、または解約するオプションを考慮して決定される」と定義すべきであることを暫定的に決定した。割安更新オプションおよびリースを更新しない際のペナルティは、リース期間を決定する際には考慮される

変動リース料の認識を偽装された最低リース料に限定する両審議会の決定は、多くの懸念を和らげるものとなるであろう。

が、過去の実務や、経営者の意図は考慮されない。リース期間は事実および状況に重要な変化があった時にのみ再評価される。

オプションを行使する「重要な経済的インセンティブ」がある場合に更新オプションをリース期間に含めるという暫定的な決定は、本 ED からの変更を示している。なぜなら、更新オプションをいつリース期間に含めるかという閾値を引き上げることになるからである。判断が要求されるであろうが、当該暫定的な決定は、「合理的に確実視される (reasonably certain)」という閾値を用いる IAS 第 17 号により密接に合わせるものである。リース期間を再評価する暫定的な決定は、現行のガイダンスからの変更を示している。

今後の展望

両審議会は、依然として議論すべき数多くの論点を有しており、提案を再公開することが必要であるかどうかを決定する必要があるであろう。最終基準書は、2011 年末までに公表されることが予定されている。デロイトは、両審議会により重要な決定が行われる時には、定期的なアップデートを提供する。

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.tohmatsu.com)をご覧ください。

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.tohmatsu.com/deloitte/ をご覧ください。