

## リースの再公開草案は公開に向け順調（その2）

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。

### トーマツ IFRS センター・オブ・エクセレンス

#### 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。

本号では、以下の論点の詳細を取り上げる。

- 「債権及び残存モデル」又は「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
- 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。）

なお、以下の論点の詳細については、前号で取り上げている。

- 短期リース以外のすべてのリースについて、借手による資産及び負債の認識。「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及び負債を増加させ、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、加速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及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、減価償却費及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。
- 原資産の消費の程度に基づく、「リースの分類」テスト
- リースの識別及びリース期間を含む領域に関する既存の指針の改訂

前号では、リース会計に関する論点のうち、リースの定義、短期リース、リース期間、借手の会計処理を中心に取り上げた。今号では、貸手の会計処理、開示及び表示の要求事項、その他のリースに関連する検討（転リース、セール・アンド・リースバック取引、経過措置等）、発効日及び次のステップについて取り上げる。

#### 貸手の会計処理

EDは、貸手について混合又は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又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又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又は便

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子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、及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及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子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%の認識が中止された (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 (CU200×60%) 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子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、又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及び関係者は、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、固定の支払額及び見積残存価値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又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、固定及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に、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又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値となると同時に、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」又はIAS第39号「金融商品：分類と測定」（IFRSの場合）及びFASB会計基準コ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）及び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、及びリース債権が譲渡又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、債権の一部又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号又はIAS第39号（IFRSの場合）、もしくはTopic860「譲渡及びサービシング」（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値を配分する。

## 開示及び表示の要求事項

### 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、使用権資産及びリース債務を、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及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。

- 元本及び利息の双方に関連する現金支払は、適用されるIFRS又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及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及び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、償却費及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及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及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及び (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モデルに基づくリース債権及び残存資産を、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及び繰延利益は、財政状態計算書又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。リース収益及びリース費用は、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及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及び費用をその他の収益及び費用と別個に表示する、又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、その収益及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。

- リース債権及び残存資産の期首残高及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又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及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又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及び残存資産の増価額。オペレーティング・リース・モデル及び貸手が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及び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を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）
- 性質又は機能に基づく主要な種類による、リースしている資産又はリース目的で保有しているリースの取得原価及び帳簿価額、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及び負債を会計処理する」及び「貸手のモデルに従って転リースから生じる資産及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子率を適用するが、原リースは、（貸手が借手に課している利子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子率を使用して算定する場合があり、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、リースを延長する又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権資産を認識) 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、利得又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、又は

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・オプション及びプット・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、又は「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、又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、前払又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、認識された資産及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及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。既存の前払又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)及び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、又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)又は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、当期及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及び既存の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。

## 収益及びその他の税金

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、判例法及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、特定の事実及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、財務報告上及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、新しいリース及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、借手の使用権資産及びリース債務が、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及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又は調整される場合、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、有形固定資産又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。

## 発効日及び次のステップ

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、又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	CU30
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	CU77
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	CU55
リース開始日における残存資産の見積り現在価値	CU43
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*3	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
					<b>13</b>	<b>13</b>	<b>12</b>	<b>38</b>

\*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))）、又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又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 残存資産総額及び繰延利益は、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	CU100			
1	90	CU30	CU15	CU15
2	80	30	15	15
3	70	30	15	15
		<b>90</b>	<b>45</b>	<b>45</b>

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又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。

以上

## トーマツ Webサイトのご案内 US/ 米国会計基準

<http://www.tohmatsu.com/us/>

### Heads Upニュースレター

デロイト米国税務所が最新の会計・開示情報や規制動向について解説するニュースレター（随時発行・日本語翻訳も掲載）

### EITF Snapshotニュースレター

発生問題専門委員会（EITF）ミーティングについて解説したニュースレター。原則、EITFミーティング（2ヵ月毎）開催後に発行（重要なテーマについては、日本語翻訳を掲載）

### Accounting Roundupニュースレター

— 米国の会計基準の要約及び関連資料へのリンクを掲載するニュースレター（月次、四半期、年次で発行。特別版は随時発行）  
— FASBとIASBの共同プロジェクト及びFASBの単独プロジェクトの動向をまとめた特別版は、日本語翻訳も掲載

### Audit Committee Briefニュースレター

米国の会計・監査について、監査委員会が知っておくべき情報を解説したニュースレター（月次発行）

### その他

— デロイト米国税務所が発行した、「SEC Comment Letters（米国登録会社に関するSECコメント・レター）」（日本語翻訳も掲載）等の重要なニュースやスペシャル・レポート等を掲載  
— 「US GAAP/SECに関するセミナー」（年2回開催）の概要と関連資料等

お問い合わせ先 監査・ERS 審理室（監査国際） Tel:03-6213-1110 E-mail:jp\_us\_contact@tohmatsu.co.jp