

平成 26 年 9 月 22 日

リース・プロジェクトについてのコメント

1. 本ペーパーは、2014 年 9 月の会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) の会合における議論を促進するために ASBJ が作成したものである。

借手の会計モデル

(背景)

2. IASB は、IASB と FASB (以下、「両ボード」という。) による 2014 年 3 月の共同会議において、借手の会計モデルとして単一のアプローチ (以下、「IASB モデル」という。) とすることを暫定決定した。当該アプローチについて、本共同会議のアジェンダ・ペーパー 3A における第 5 項 (a) と第 13 項は、次のように記述している。

5(a) (中略) 借手はすべてのリースを、ファイナンスを利用した使用権資産の購入として会計処理する。したがって、借手はすべてのリースをタイプ A のリースとして会計処理する (つまり、使用権資産の償却費はリース負債の利息とは別に認識される)。

13. (中略) この会計処理は、他の非金融資産 (特定の知的財産の使用権 (例えば、フランチャイズ権のようなライセンス) のような経済的に類似する資産を含む) をファイナンスを利用して取得するのと実質的に同様である。そのような使用権資産は非金融資産であり、[このアプローチにより] 他の非金融資産と整合的に会計処理される。リース負債は金融負債であり、[このアプローチにより] 類似の金融負債と整合的に会計処理される。

3. 一方、FASB は、両ボードの 2014 年 3 月の共同会議において、借手の会計モデルとして 2 本建てのアプローチ (以下、「FASB モデル」という。) とすることを暫定決定した。当該アプローチについて、本共同会議のアジェンダ・ペーパー 3A における第 5 項 (d) と第 40 項は、次のように記述している。

5(d) (中略) リースの分類は、現行のリースの要求事項 (つまり、リースが実質的に借手による割賦購入であるかどうかを決定する) の原則に従って決定される。このアプローチの下では、借手は、既存のキャピタル・リース (US GAAP) /ファイナンス・リース (IFRS) の大多数をタイプ A のリースとして会計処理し、既存のオペレーティング・リースの大多数をタイプ B のリースとして会計処理する。

40. [このアプローチは] タイプ B のリース (つまり、実質的に原資産の購入

ではないリース)は事業において特定の役割を有しており、それは非金融資産の完全な移転(例えば、設備の一部の購入)でもないし、サービス契約と同等のものでない、との見解を採用している。結果として、借手のリースの会計処理は資産の購入やサービス契約と同等な会計処理とする必要はない。タイプBのリースは、知的財産のライセンスなどの他の「使用权」とも、それらがもたらす権利と義務という観点で異なり得る。

(リースの経済性に関する ASBJ の分析)

4. IASB モデルと FASB モデルにおいて、現行基準の下でファイナンス・リースに分類されるリースの経済性の捉え方は類似している。すなわち、いずれのモデルでも、そのようなリースについては、ファイナンスを利用した原資産(又は使用权資産)の購入であるとみている。したがって、以下では、現行基準の下でオペレーティング・リースに分類されるリースの経済性に焦点をあてて検討する。
5. 現行基準の下でオペレーティング・リースに分類されるリースについて、IASB モデルでは(償却費と利息費用の合計として)前加重(front-loaded)なリース費用を認識する一方、FASB モデルでは単一のリース費用として期間定額のリース料を認識するという点で、IASB モデルと FASB モデルには違いがある。この点について、ある者は、結果として生じる企業の純損益は両者で大きく変わらないと主張している。
6. しかしながら、仮に結果として生じる企業の純損益が大きく異ならないとしても、これらのモデルは現行基準の下でオペレーティング・リースに分類されるリースが有する経済性(underlying economics)の捉え方について根本的な差異を持っている。この差異により、使用权資産の事後測定やリース費用の認識について根本的な差異が生じる。
7. 我々は、リース取引の経済性の捉え方としては、IASB モデルや FASB モデルの見方に加えて、サービス取引と同様の性質をもつものであるという別の見方があると考えている。以下の3つの見解のうち、以下の見解Aと見解Bについては、リース開始時において貸手の履行義務は、リース期間中における受動的(passive)なものを除き、履行されていると考えている。一方、見解Cにおいては、そのようには考えていない。

見解A: リース契約を、ファイナンスを利用した使用权資産の購入と捉える見方。この立場では、IASB モデルと整合的に、リース開始日に非金融資産と金融負債が認識される。

見解B: リース契約を、ある資産を一定期間使用することができる権利とリース料を支払う義務により構成される単一の会計単位として捉える見方。この立場では、FASB モデルと整合的に、リース開始日に(非金融資産とは

異なる性質を持つ) 使用权資産と、(金融負債とは異なる性質を持つ) リース負債が認識される。

見解C: リース契約をサービス契約と同質のものとして捉える見方。この立場では、貸手の義務はリース期間にわたり履行される。リース開始日には資産も負債も認識されず、リース費用がリース期間にわたり認識される。

見解Cの下で分類される契約はリースの定義を満たさないと一部の者が主張する可能性があることを我々は承知している。リースの定義については、本ペーパーでは後ほど検討を行う。

8. 共同のリース・プロジェクトにおいて、両ボードがリースの経済性に関して異なる結論に達する場合においては、その結果として開発されたリース基準は多くの点で全く異なる会計上の要求事項を規定することとなる可能性が高く、企業が報告する財務情報も根本的に異なる項目を表現することにつながるだろう。
9. IFRS と US GAAP で重要な調整を生じさせないことを目的の1つとして本リース・プロジェクトが着手された点に鑑み、我々は、両ボードが収斂した結論に至ることが重要であると信じている。現行のリース会計基準における借手モデルにおいては、リースをオペレーティング・リースとファイナンス・リース(キャピタル・リース)へ区分した上で後者について借手の貸借対照表に認識するという点で、IASB と FASB の会計モデルは実質的に収斂している。
10. オペレーティング・リースを貸借対照表で認識することを要求していない現行のリース基準を改善する必要があると我々は理解しているものの、仮に本リース・プロジェクトの結果として両ボードが収斂しない結論に至る場合には、現行基準と比べて、国際的に活動する企業間の財務諸表の比較可能性を損なう結果となる。長期的にみて、収斂しない会計基準が世界中の関係者にとって便益をもたらすかどうか疑問である¹⁾。

リースの定義

(背景)

11. 両ボードは、リースの定義を支える原則及びリース構成部分と非リース構成部分の区

1. この点について、日本の財務諸表作成者の多くは、リース・プロジェクトにおいてIASBとFASBが借手モデルについて異なる暫定決定に至ったことに対して強い懸念を示している。さらに、当該作成者は、現在オペレーティング・リースに分類されているリースについて資産及び負債を認識することにより得られる便益は、生じる適用コストを上回らないと主張している。加えて、当該作成者の考えでは、運用上の負担を和らげるため、両ボードはリース契約がIFRSで定義されている重要性(IAS第1号及びIAS第8号)に満たないものであると考えられるかどうかを判定することに役立つ、より具体的な重要性の数値規準を提供することを検討すべきである。

別について、次のように暫定決定している。

(リースの定義を支える原則)

リースの定義を支える原則により、契約がリースを含んでいるかどうかを、次のことの評価によって判定することを企業は要求される。

- (a) 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) 契約が、特定された資産の使用を支配する権利を、対価と交換に一定期間にわたり移転するかどうか（すなわち、顧客が特定された資産の使用を指図する能力と使用期間中の資産の使用から経済的便益を得る能力の両方を有している）。

最終基準においては、契約の履行が特定された資産の使用に依存するのかどうかに関して、以下のことを明確にすべきである。

- (a) 供給者が代替的な資産に入れ替える実質上の能力を有していない場合又は供給者が代替的な資産への入替えにより便益を受けない場合には、履行は特定された資産の使用に依存する。
- (b) 顧客は、次のいずれかを判定することが実務上不可能である場合には、契約の履行が特定された資産の使用に依存すると推定すべきである。(1) 供給者が代替的な資産に入れ替える実質上の能力を有しているかどうか、(2) 供給者が入替えにより便益を受けるかどうか。

(リースと非リースの各構成部分の区別)

借手は、リース構成部分と非リース構成部分を区別すべきである（以下で論じる会計方針の選択を適用する場合を除く）。

- (a) 借手は、契約に含まれる対価をリースと非リースの各構成部分に単独の価格の比に基づいて配分すべきである。活動（又は貸手のコスト）のうち財もサービスも借手に移転しないものは、契約の中の構成部分ではない。また、借手は、次の場合には契約に含まれる対価を再配分すべきである。(1) リース期間又は借手の購入オプションのいずれかの見直しがある場合、又は、(2) 別個の新規のリースとして会計処理されない契約の条件変更がある場合である。
- (b) 借手は、利用可能な場合には、観察可能な単独の価格を使用すべきである。そうでない場合には、（観察可能な情報の利用を最大限にして）リースと非リースの各構成部分の単独の価格の見積りを使用する。

借手は、原資産の種類ごとの会計方針の選択として、リース構成部分と非リース構成部分との区別をしないことが認められる。その代わりに、借手は、リースと非リースの各構成部分を単一のリース構成部分として一緒に会計処理すべきである。

(リースの定義に関する ASBJ の分析)

12. 我々は、「契約はリースか、又は、リースを含んでいるか」を評価する両ボードの暫定決定の要求事項に関連して、次の懸念を持っている。

(1) 特定の契約は、顧客に対する資産の引渡しと供給者によるサービスの提供との組み合わせにより提供される。2014年9月開催のASAF会議のためのEFRAGのスタッフが作成したアジェンダ・ペーパー1B(第21項から第25項)でも同様に記述されているように、このようなサービス(例えば、契約期間にわたる原資産の稼働)が、原資産を使用する上で不可分である場合には、顧客がリース開始日において当該稼働サービスなしには当該原資産を使用する権利を支配していない可能性がある。

(2) 両ボードの暫定決定によれば、顧客がリースと非リースの構成部分の両方の単独価格を見積ることが出来ない場合には、顧客が資産の引渡し(リース構成部分)とサービス構成部分(非リース構成部分)を区別するに際して、そのようなサービス構成部分は、区別されることなく、関連する資産及び負債としてリース構成部分と一緒に認識されることとなる。我々は、使用権モデルにおいてリース構成部分に関連する資産及び負債として認識することと同様に、現行の未履行のサービス契約の実務と整合的にサービス構成部分を認識しないことも重要であると考えている。

13. 我々は、リースの定義の論点を含めて、両ボードがリース・プロジェクトで何年にもわたり多大な努力をしてきたことを高く評価している。しかしながら、借手が支配する使用権資産(のみ)を認識するという1つの目的を含む、本プロジェクトの目的を達成するためには、最終基準化の前に、次の論点についての追加的な検討が必要である。

(1) リースの定義(借手による資産の使用権に対する支配とは何か)

(2) リース構成部分とサービス構成部分の区別(契約に含まれる対価のリース構成部分とサービス構成部分への配分)

以 上