

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 Project Insights

リース

IASBおよびFASBは、リース会計を改善するために、共同プロジェクトに取り組んでいる。2009年3月に、IASBおよびFASBは、借手の会計モデルの提案を示したディスカッション・ペーパー（DP）を公表した。提案された会計モデルは、DPの公表以降に拡大され、2010年8月17日に、IASBおよびFASBは、貸手および借手の新たな会計モデルを提案する、公開草案ED/2010/09「リース」（ED）を公表した。そのコメント期限は、2010年12月15日に終了した。2011年1月に両審議会はEDにおける提案の再審議を開始した。

2011年7月の会議において、両審議会は、再審議において現在までに行われた決定はEDにおいて公表されたものから大きく異なっており、改訂された提案の再公開を行うことが妥当であることを認識した。両審議会は、2011年の第4四半期中に、コメント期間の検討を含む審議を完了し、2012年の第1四半期中に改訂された公開草案を公表することを意図している。

再審議における暫定的な決定

使用権モデル

両審議会は、短期リースを除いて、リース契約の借手のための「使用権モデル」を確認することを暫定的に決定した。したがって、借手はリース期間にわたって原資産の使用権を示す使用権資産を認識し、リース料支払債務を認識する。

範囲

両審議会は、転リースにおける使用権資産を除いて、すべての無形資産のリースにリース会計基準の適用を求めないことを暫定的に決定した。両審議会は、スタッフに、米国会計基準のサブトピック350-40「内部利用のソフトウェア」における無形資産をリース会計基準の範囲に含めるかどうかの問題を再検討することを要請した。

両審議会は、棚卸資産のリースをリース会計基準の範囲に含めることを暫定的に決定した（IFRSのIAS第17号「リース」と整合しているが、現在、棚卸資産のリースを範囲外としている米国会計基準のトピック840「リース」とは整合していない）。

両審議会は、以下のリースに対してリース会計基準を適用しないことを暫定的に決定した。

- 鉱物、石油、天然ガスおよび類似する非再生資源を探索・使用する権利のリース
- 木材を含む（米国会計基準のみ）、生物資産のリース
- 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（IFRSのみ）

リースの定義

両審議会は、契約の履行が特定の資産の使用に依存しており、契約が特定の資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり移転している場合、その契約をリースとみなすことを暫定的に決定した。

「特定の資産」とは、契約において明示的または黙示的に識別される、同一性が確認できる資産である。リース期間にわたって所有者が原資産を代替資産に取り替えることが実務的および経済的に可能でない場合、資産は黙示的に識別される。逆に言えば、資産の所有者が原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、顧客の同意なしにいつでも交換できる場合、その

契約はリースではない。

顧客がリース期間を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。特定の資産の使用を指図する能力は、その使用による便益を顧客が受取るために、どのように、いつ、どのような方法で特定の資産を使用し、どのように特定の資産を他の資産または資源と合わせて使用するかを決定することを含む。顧客が資産の使用によるアウトプットまたは便益について指定できるが、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、その能力をもって、アウトプットを指定する能力は、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。顧客の特定の資産の使用により便益を受取る能力は、リース期間を通じて、その資産の使用によるほとんどすべての潜在的な経済的便益を得るための現在の権利を指している。経済的便益は、資産の使用により直接生じるものを含み(たとえば、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)、また、税務上の便益を含まない。

顧客に要求されるサービスの履行のために、供給者が資産の使用を指図するような状況においては、両審議会は、顧客および供給者に、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一部か(区別できない場合、顧客は資産の使用を支配する権利を得ていないため、契約全体がサービス契約として会計処理される。)、または供給される契約の区別できる一部かについての評価を要求することを、暫定的に決定した。両審議会は、この暫定決定に伴う潜在的な問題の理解のために、調査およびアウトリーチ活動の実施をスタッフに指示した。

両審議会は、明示的または黙示的に特定できるのであれば、より大きな資産の物理的に区別できる一部(例えば、建物の1つのフロア)が原資産になり得ることを暫定的に決定した。物理的に区別できない、より大きな資産の容量の一部(例えば、パイプラインの容量の50%)は、特定の資産ではない。

短期リース

短期リースの定義

両審議会は、短期リースの定義を、「リースの開始日において、すべての更新オプションを含んだ、起こりうる最大限の期間が12ヶ月以内であるリース」とすることを暫定的に決定した。したがって、更新オプションを含むリースが短期リースであるか否かの判断にあたって、借手および貸手は、更新オプションが行使されると仮定するため、借手がオプションを行使する重要な経済的なインセンティブがあるか否かを評価しない。

短期リースの会計処理

両審議会は、貸手における短期リースの会計処理についてEDにおいて提案された指針を維持すること、および借手に対する要求は短期リースを借手の財政状態計算書において認識しないように修正されること(すなわち、オペレーティング・リースに対する現行の要求と整合する)を暫定的に決定した。

損益の表示

両審議会は、借手および貸手の両方が、短期リースによる費用または収益を、現行のオペレーティング・リースの取扱いに整合させて、リース費用またはリース収益として表示することを暫定的に決定した。

損益認識のパターン

両審議会は、短期リースのリース料を、原資産の使用の時間的なパターンをより適切に示す他の規則的かつ合理的な基礎がなければ、リース期間にわたって定額法により認識することを暫定的に決定した。

短期リースの指針の適用

両審議会は、短期リースの指針を、資産の種類毎に会計方針の選択として適用することを暫定的に決定した。

購入/売却に係る範囲の除外

両審議会は、EDに含められていたリース会計基準の範囲からの実質的な購入/売却の除外について、新たなリース会計基準では削除することを暫定的に決定した。したがって、リースの定義を満たし、割安購入オプションを含む、またはリース期間の終了時に借手に所有権が自動的に移転する契約は、リースとして扱われる。EDは、これらの種類の契約を購入/売却として、新たなリース会計基準の範囲外として扱っていた。

購入オプション

両審議会は、購入オプションが、借手が購入オプションを行使する重要な経済的インセンティブ（例えば、割安購入オプション）をもたらす場合、購入オプションを借手のリース料支払債務および貸手の債権に含めることを暫定的に決定した。その場合、借手は、使用権資産を、リース期間ではなく、原資産の経済的耐用年数にわたって償却する。その他の購入オプションは、借手の負債および貸手の債権に含めない。

両審議会は、借手が原資産の購入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する、またはインセンティブをもはや有しないといったような、関連する事実や状況に重要な変化がある場合のみ、購入オプションの見直しを行うことを暫定的に決定した。

リース期間

借手および貸手の「リース期間」の定義は、借手が貸手と契約した原資産のリースの解約不能期間に、リースを延長する重要な経済的インセンティブがある場合、またはリースを解約しない重要な経済的インセンティブがある場合に、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期間とするべきである。

リース期間の評価および見直し

両審議会は、重要な経済的インセンティブがあるか否かの判断に当たって、借手および貸手は、当初および事後の評価の両方において、契約に基づく要因、資産に基づく要因、および企業特有の要因を考慮することを暫定的に決定した。市場における賃貸料または資産の評価のような市場に基づく要因は、当初の評価においてのみ借手および貸手により考慮される。

契約に基づく要因は、リースの開始日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、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た条件である。契約に基づく要因の例は、契約上のリース期間よりも早期にリースを解約するための実質的なペナルティの支払の借手への要求、資産を以前の状態に戻した上で貸手に返還させるために重要なコストを負担する借手の義務、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。

資産に基づく要因は、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、リースの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に関連する。資産に基づく要因の例は、オプションが行使可能となるとときに重要な価値を有するリース期間中に借手によって設置された重要な建物附属設備および資産の所在の重要性を含む。

企業特有の要因は、その企業の過去の実務、経営者の意図、一般的な業界実務を含む。

両審議会は、見直しが必要となるリース料の変動がある場合、借手はそのリース料支払債務および使用権資産を調整し、認識中止アプローチを適用する貸手はリース債権および残存資産の帳簿価額を調整することを暫定的に決定した。

期間オプションのペナルティ

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。そのため、借手がリースを更新せず、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られる。

変動リース料

両審議会は、変動リース料が、(1) 実質的には固定リース料であるが、変動リース料のように組成されている（一般に、「偽装された(disguised)最低リース料」と呼ばれる。）場合、(2)借手による支払いが予想される残存価値保証の一部である場合、または(3)リース料が指数またはレートに基づく場合を除いて、変動リース料を借手のリース料支払債務および貸手のリース債権の測定に含めないことを暫定的に決定した。

最終の会計基準書では、偽装された最低リース料の定義について、より明確にされる見込みである。

借手により提供される残価保証（関連のない第三者による保証を除く）は、残存価値と保証額との差額を示す金額で、借手のリース料支払債務の測定に含められる。両審議会は、将来の会議での議論のために、残価保証と変動リース料の特徴を区別する調査をスタッフに指示した。

レートまたは指数に依存する変動リース料については、リースの開始時に存在するレートまたは指数を使用して、使用权資産およびリース債務の測定を行う。

限られた状況における変動リース料を認識するとした暫定的な決定は、実務上の便宜的な措置であり、借手が支払うことが「合理的に確実視される変動リース料」を含める両審議会の以前の暫定的な決定を覆すものである。

残価保証の事後測定

借手の使用权資産の測定に含まれる、残価保証（関連のない第三者による保証を除く。）による予想支払額は、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、規則的なペース（すなわち、使用权資産の経済的便益が消費または消耗されるパターンを反映する。）で償却される。そのようなパターンが信頼性をもって決定できない場合には、定額法により償却される。

両審議会は、借手は、事象または状況が残価保証による支払い予想額に重要な変動があることを示唆する場合、残価保証による予想支払額の見直しを行わなければならないこと、および、重要な変動の判断において、すべての関連する要因を考慮することを求めることを暫定的に決定した。当期または過去の期間に起因する借手のリース料支払債務の変動額は、損益に認識される。将来の期間に関係する変動は、使用权資産の修正として認識する。残価保証の見積りの変動額の配分は、使用权資産が消費されるまたは消費されたパターンを反映しなければならない。しかし、そのようなパターンが信頼性をもって決定できない場合には、残価保証の見積りの変動額は将来の期間に配分される。

レートまたは指数に依存するリース料の事後測定

借手および貸手は、各報告期間において、借手のリース料支払債務および貸手のリース料受取債権を測定する際に、指数またはレートに依存する変動リース料の見直しを行う。

2011年7月の会議において、両審議会は、当期に起因する借手のリース料支払債務の変動は損益に認識し、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することを暫定的に決定した。両審議会は、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、スタッフに更なる調査の実施を指示した。しかし、その後の会議において、両審議会は、貸手は、指数またはレートに依存する変動リース料の見直しによるリース債権の変動は直ちに損益に認識すべきことを暫定的に決定した。両審議会が、借手のリース料支払債務の変動の認識に関する両審議会の以前の暫定的な決定を再審議するか否かについては、不明である。

借手の会計処理

認識

両審議会は、ED と整合して、借手の会計処理に関して、1 つの種類のリースのみとすることを暫定的に決定した。借手は使用权資産とリース料支払債務をリース料の現在価値で認識する。使用权資産は、規則的かつ合理的な方法を使用して償却/減価償

却され、リース料支払債務は実効金利法を使用して償却される。したがって、費用の認識パターンは、すべてのリースにおいて加速的となる。

事後測定

借手の会計モデルについての事後測定の論点の検討にあたり、両審議会は、以下について暫定的に決定した。

- 外国為替の変動によるリース料支払債務の変動は、損益に認識されることを確認した。
- 使用権資産は、IAS 第 36 号「資産の減損」(IFRS のみ)またはトピック 350「無形資産—のれんおよびその他」(米国会計基準のみ)に従って、減損のために評価されることを確認した。この暫定的な決定の結果としての IFRS と米国会計基準との相違の問題は、「リースの契約締結日対リースの開始日」のセクションを参照いただきたい。
- ED で提案された指針と整合して、再評価の方針が同じ種類の所有資産に適用される場合、IAS 第 38 号「無形資産」の原則に従って使用権資産の再評価を認める (IFRS のみ)。米国会計基準に準拠する作成者は、使用権資産の再評価は認められない。

貸手の会計処理

認識および測定

両審議会は、貸手の会計処理に関して、前述のように定義された短期リース、公正価値で測定された投資不動産のリースを除いて、1 つの種類のリースのみとすることを暫定的に決定した(「債権および残存資産アプローチ (the receivable and residual approach)」)。「債権および残存資産アプローチ」のもとでは、貸手は以下のように会計処理を行う。

- リース債権を、リースで課されている利子率を使用して割引いたリース料の現在価値により当初測定し、その後、実効金利法を使用して償却する。
- 残存資産を、リースの対象である原資産の公正価値の比率に基づいた原価の配分により当初測定し、その後、リースで課されている利子率を使用して増価させる。
- 原資産の以前の帳簿価額と、認識したリース債権および残存資産の合計額との差額について、リースの開始時に利益を認識する。なお、その利益の発生が、合理的に確実 (reasonably assured) であることを条件とする。
- 債権および残存資産に係る利息収益を、リース期間にわたって認識する。

移転した使用権資産に係る利益の発生が合理的に確実でないリースにおいては、貸手は、原資産の帳簿価額とリース債権の差額により、残存資産を当初測定する。貸手は、原資産について減価償却を行った場合のリース期間終了時の原資産の帳簿価額相当額まで、一定の収益率を使用して、残存資産を増価させる。

リース料受取債権がリースの開始時において原資産の帳簿価額よりも大きい場合、貸手は、リースの開始時に、少なくとも、リース料受取債権と原資産の帳簿価額との差額を利益として認識する。

その後 2011 年 10 月に開催された会議において、両審議会は、貸手の会計処理を議論し、「債権および残存資産」アプローチの異なる方法を検討した。両審議会は、貸手が原資産の売却と再リースのいずれかを行うまで残存資産に係る利益の認識を繰延べるアプローチを暫定的に決定した。残存資産は、リース期間終了時における原資産の公正価値の見込額まで、リース期間にわたって一定の収益率を使用して増価される。残存資産は、財政状態計算書において、残存資産に係る繰延利益を控除して表示される。両審議会は、以前の暫定的な決定を覆し、使用権資産に係る利益を認識するために、それが合理的に確実 (reasonably assured) であることを要求しないことを暫定的に決定した。

両審議会は、現行の IFRS または将来の米国会計基準における投資不動産の定義を満たす原資産を保有する貸手について、貸手の会計モデルの範囲の除外を設けることを暫定的に決定した。範囲の除外に該当する場合、貸手は提案された貸手のアプローチではなく、現行のオペレーティング・リースの会計処理を適用する。両審議会は、この範囲の除外を選択とするか強制とするかについて、将来の会議で議論する予定である。また、両審議会が、借手についての類似の範囲の除外を将来の会議で議論する可能性がある。

貸手の会計処理－変動リース料と残存資産の測定

両審議会は、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、貸手は、その後、変動リース料を受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暫定的に決定した。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しない。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観察可能な予想額を反映しない場合は、貸手は事後に変動リース料に関する残存資産の修正は行わない。両審議会は、変動リース料に関する残存資産の修正は稀にしか起こらないと考えていることを示した。

リース債権に対する金融資産の指針の適用

リース債権は実効金利法を使用して事後測定され、IFRS 第 9 号「金融商品」または IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」（IFRS の場合）およびトピック 310「債権」（米国会計基準の場合）に従って減損の評価が行われる。

リース債権に対する公正価値の要求およびリース債権の譲渡

両審議会は、認識の中止をもたらすリース債権の譲渡について議論した。両審議会は、以下について暫定的に決定した。

- 貸手は、リース債権の一部またはすべてを売却目的で保有しているとしても、そのリース債権を公正価値で測定してはならない。
- 貸手は、リース債権に、IFRS 第 9 号（IFRS の場合）またはトピック 860「譲渡およびサービシング」（米国会計基準の場合）の現行の認識中止の要求を適用するが、帳簿価額の配分は、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いた、リース債権の公正価値に基づいて行う。
- 貸手は、リース債権の譲渡について、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」（IFRS の場合）およびトピック 860（米国会計基準の場合）における開示の要求を適用する。

事後測定

残存資産は、IAS 第 36 号（IFRS の場合）およびトピック 360「有形固定資産」（米国会計基準の場合）に従って、減損の評価が行われる。残存資産の再評価は認められない。

残価保証

貸手は、保証人から支払いが行われるべき時まで、残価保証を認識しない。しかし、貸手は、残存資産の減損を検討する際には、残価保証の存在を考慮する。

転リース取引

両審議会は、以下について暫定的に決定した。

- 原リースと対応する転リースは、別個の取引として会計処理する。
- 転リースによるリース資産およびリース負債は、他のすべてのリース契約において認識されるリース資産およびリース負債と整合して会計処理される。

リースの契約締結日対リースの開始日

両審議会は、借手および貸手は、リースの開始日に、リース資産および負債を当初測定し認識する（そして、貸手は対応する資産および負債の認識を中止する）ことを暫定的に決定した。これは、リースの契約締結日における測定およびリースの開始日における認識を要求していた ED からの変更である。

両審議会は、追加借入利子率をリースの開始日において決定することを暫定的に決定した。

両審議会は、リースの開始日前に生じたコスト(例えば、リース開始日前に借手が負担した建設コスト)を、リース会計基準の範囲外のものとして会計処理することを暫定的に決定した。最終の会計基準書では、他のどのような会計基準を適用するかについての指針を設ける。

両審議会は、リースの開始日前に支払われたリース料を前渡金として会計処理し、その前渡金はリースの開始日において、使用権資産に加算されることを暫定的に決定した。最終の会計基準書では、さらに適用指針が提供される。

リース契約は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」の範囲に明示的に含まれ(IFRS のみ)、したがって、リースの契約締結日とリース開始日の間にリースが不利な契約かどうかの評価が要求される。米国会計基準では、不利な契約の損失を認識する全般的な要求はなく(すなわち、損失をもたらすことが予想される未履行契約)、したがって、リースの契約締結日とリース開始日の間にリース契約が損失のポジションにあるかどうかを決定する要求はない。これにより、IFRS と米国会計基準で、リースの開始日において使用権資産が異なる金額で計上される結果をもたらす可能性がある。

当初直接費用

両審議会は、当初直接費用を「リースの交渉および準備に直接起因するコストのうち、リース取引を行わなかったならば発生しなかったもの」と定義することを暫定的に決定した。この決定は、定義において黙示されている「回収可能な」を削除したことを除いて ED と整合している。

両審議会は、借手および貸手は、使用権資産およびリース料受取債権のそれぞれに加算することで、当初直接費用を資産計上する、ED における指針を保持することを暫定的に決定した。

リースのインセンティブ

両審議会は、貸手から受取るアップ・フロントの現金前払を、資産の使用権に関連するものと見なし、したがって、使用権資産の当初測定に含める(貸手からの受取額を当初測定した使用権資産から減少させる)ことを暫定的に決定した。

リースの割引率の決定

借手

両審議会は、借手は以下のいずれかを使用して割引率とすることを暫定的に決定した。

- 借手の追加借入利率
- 容易に算定できる場合、貸手が借手に課している利率(リースに内在する利率)

両方の利率が利用可能な場合、借手は貸手が借手に課している利率を使用することが要求される。しかし、借手は、内在する利率を算定するために極端な方法を使用することまでは期待されていない。

貸手

両審議会は、貸手は、「貸手が借手に課している利率」を使用することを暫定的に決定した。なお、貸手が借手に課している利率は、借手の追加借入利率、リースに内在する利率、不動産リースの場合の不動産の利回りである可能性がある。貸手が借手に課している利率の 1 つ以上の指標が利用可能である場合、「リースに内在する利率」を使用する。

割引率の見直し

両審議会は、リース料の変動がない場合、割引率は每期見直すべきではないことを暫定的に決定した。借手がリースの延長オプションまたは原資産の購入オプションを行使する重要な経済的なインセンティブを有するかどうかの評価を変更させるようなリース料の変動がある場合に、割引率の見直しが行われる。借手がオプションを行使する重要な経済的なインセンティブを有していないオプションの行使によりリース料の変動があった場合にも、割引率の見直しが行われる。見直しが必要な場合、割引率は、改訂日

の直物レートをを使用して改訂され、当初のリース料に延長することになった期間のリース料または購入オプションの行使を加えた残存するリース料に適用される。

リースを含む契約の要素の分離

両審議会は、リースおよびリース以外の要素を含む複数要素の契約について、借手および貸手は、契約に含まれるリース以外の要素を識別し、分離して会計処理することを暫定的に決定した。ED に含まれる「区別できる」対「区別できない」の指針は、最終の会計基準書に繰り越さない。

リースを含む契約の要素に対する支払額の配分

貸手

両審議会は、リースの要素とリース以外の要素を含む契約について、貸手に、収益認識プロジェクトにおける配分方法と整合した方法で、リースの要素とリース以外の要素の両方に、契約で求められる支払額の配分を行うことを要求することを暫定的に決定した。

借手

両審議会は、リースの要素とリース以外の要素を含んでいる契約について、借手に、それぞれの相対的な単独の購入価格に基づいて、リースの要素とリース以外の要素に配分を行うことを要求することを暫定的に決定した。観察可能な貸手特有の単独の購入価格は、その他の市場参加者が類似の要素に課している観察可能な購入価額に従っており、借手の購入価格の決定において最良の基礎を提供する。

両審議会は、リースを含む契約における1つの要素について観察可能な購入価格がない場合、借手は、観察可能な購入価格がない要素に価格を配分するために、「残余法」を使用することができることを暫定的に決定した。

両審議会は、借手は、いずれの要素についても観察可能な購入価格がない場合、契約全体をリースとして扱うことを暫定的に決定した。

セール・アンド・リースバック取引

両審議会は、売却が生じた場合には、取引を売却取引およびリースバック取引として会計処理を行うことを暫定的に決定した。売却が生じたか否かを判断するために、新たな収益認識の会計基準における支配の規準を適用する。売却が生じていない場合、取引を金融取引として会計処理する。

両審議会は、対価が公正価値である場合、取引により生じる利得または損失は繰延べないことを暫定的に決定した。しかし、対価が公正価値でない場合、認識された資産および負債並びに利得および損失は、現在の市場のリース料を反映するように調整される。

両審議会は、譲渡人/借手は、売却が生じた場合に、「全体資産」アプローチを適用することを暫定的に決定した。例えば、5階建ての建物を売却し、その建物のある1つのフロアをリースバックし、その取引が売却の会計処理を行うための要求事項を満たす場合、借手は、建物全体の認識を中止し、新たなリース会計基準に基づきリースバック取引を会計処理する。

両審議会は、セール・アンド・リースバック取引の参加者に対して、特別な種類の借手の会計モデルを設けないことを暫定的に決定した。

リースの契約締結日以後の状況における契約の変更または変化

両審議会は、最終の会計基準書にリースの契約締結日以後の契約条件の変更や状況の変化の会計処理のための指針を含めることを暫定的に決定した。その指針は以下を明確にする。

- 現行の契約の実質的な変化は、新たなリースとして変更されたリースを会計処理することを要求する
- 契約がリースであるか否か、リースを含むか否かの評価に影響を及ぼすような状況の変化は、借手および貸手に、契約がリースであるか否か、リースを含むか否かの見直しを要求し、借手および貸手が、リース会計基準を適用する、またはリース会計基準の適用を止めることになる場合もある
- リースが原資産の所有に付随する実質的にすべてのリスクと経済価値を移転するかどうか(すなわち、リースの「分類」)に影響を及ぼすような状況の変化は、借手および貸手に見直しを要求しない

組込デリバティブ

両審議会は、現行の会計処理のガイダンスに従って、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ことを、貸手および借手に要求することを暫定的に決定した。

経過措置

借手の会計処理

両審議会は、現在キャピタル／ファイナンス・リースに分類されるリースについて、新たな基準書による当初適用日の使用権資産およびリース料支払債務の帳簿価額を、IAS 第 17 号 (IFRS の場合) またはトピック 840 (米国会計基準の場合) による帳簿価額とすることを暫定的に決定した。

現在オペレーティング・リースに分類されるすべてのリースについて、両審議会は、移行のための軽減措置として、借手に「完全遡及アプローチ」または「修正遡及アプローチ」の選択適用を認めることを暫定的に決定した。借手は、すべてのリース契約について一貫してその移行のアプローチを適用することが要求される。

「修正遡及アプローチ」は、新基準書の当初適用日における重要なインプットの使用を認める。残存するリース料の現在価値は、類似の経済的特徴を有するリースのポートフォリオに対して借手の追加借入利率を使用して割引計算される。両審議会は、以下のような適用年度における移行のための軽減措置を提供することを暫定的に決定した。

- 発効日以前に開始した契約については、当初直接費用の評価を要求しない。
- 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判断を含む比較情報を作成する場合、事後的な情報を使用することを認める。

資本に対する累積的影響額の修正は、新基準書の当初適用日において認識する。

「完全遡及アプローチ」では、移行の軽減措置を認めない。その適用は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」(IFRS の場合) またはトピック 250「会計上の変更および誤謬の訂正」(米国会計基準の場合) に規定されている要求と整合する。

両審議会は、移行に係る開示について議論し、移行に係る開示は、財務諸表が表示される前の期間に関連する修正額の開示が要求されないことを除き、IAS 第 8 号 (IFRS の場合) またはトピック 250 (米国会計基準の場合) により要求される開示と整合したものとすることを暫定的に決定した。

貸手の会計処理

両審議会は、現在キャピタル／ファイナンス・リースに分類されるリースについて、貸手は新たなリースの要求を将来に向かって適用する(すなわち、新基準書の発効日以後に締結したリースについてのみ新基準書を適用する)ことを認めることを暫定的に決定した。

現在オペレーティング・リースに分類されるすべてのリースについて、両審議会は、貸手に「完全遡及アプローチ」または「修正遡及アプローチ」の選択適用を認めることを暫定的に決定した。貸手は、すべてのリース契約について選択した移行のアプローチを一貫して適用することが要求される。

「修正遡及アプローチ」は、新基準書の当初適用日における一定の重要なインプットの使用を認める。リース債権は、当初適用日において残存する最低リース料の現在価値と同額となるが、減損を反映するための修正を行うことが必要となる。残存資産は、原価を配分する式を使用して測定される（原価－原価×残存する最低リース料の現在価値／当初適用日における原資産の公正価値）。残存する最低リース料の現在価値はリースの開始日において決定されたリースで課されている利子率を使用して割引計算される。資本に対する累積的影響額の修正は、新基準書の当初適用日において認識する。

「完全遡及アプローチ」では、移行の軽減措置を認めない。その適用は、IAS 第 8 号 (IFRS の場合) またはトピック 250 (米国会計基準の場合) に規定されている要求と整合する。

両審議会は、また、リース料がリース期間にわたって不均等な場合には、貸手は、当初適用日において認識を中止する原資産の原価の基準を前受けまたは未収リース料の金額だけ修正することを暫定的に決定した。

表示および開示

借手の会計処理

キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書において、以下のように表示される。

- ・リース料の現金支払を、現行の適用される IFRS または米国会計基準の要求に従って、元本と利息に配分する。
- ・使用権資産およびリース料支払債務の測定から除かれた変動リース料の現金支払を「営業キャッシュ・フロー」に分類する。
- ・リース債務との交換による使用権資産の取得は、「非資金取引」として開示する。
- ・リース料支払債務に含まれていない短期リースのキャッシュ・アウトフローは、「営業キャッシュ・フロー」とする。

財政状態計算書

両審議会は、リース資産およびリースを、財政状態計算書本体と財務諸表の注記のいずれかで、区別して表示することを暫定的に決定した。財政状態計算書本体で表示しない場合、注記する金額は、財政状態計算書に含まれる各勘定残高を示す。

使用権資産は、自己所有の資産の分類と整合した方法により分類する。

両審議会は、最終の会計基準書において、借手が認識する使用権資産が有形固定資産と無形資産のいずれで示すのかは明確にしていない。

開示

両審議会は、ED において述べられた借手の開示の要求事項を検討し、以下について暫定的に決定した。

- ・原資産の種類による使用権資産の期首残高と期末残高およびリース料支払債務の期首残高と期末残高を調整する ED の要求を維持する。リース債務の調整を原資産の種類により分解することは要求しない。
- ・リース料支払債務に含まれる、割引前の支払金額による満期分析の開示の要求を含める。
- ・リース料支払債務についての、最初の 5 年間についての 1 年毎の金額および残りの期間についての合計額による期間別の満期分析の要求を含める。
- ・まだ開始していないリースが借手にとって重要な権利および義務を創出する場合、当該リースの主要な条件を別個に開示する。
- ・リース契約から区別したサービスまたはその他のリース以外の要素に関連する将来の契約上のコミットメントを別個に開示する (米国会計基準のみ)。IASB はこの開示の要求を支持しなかった。
- ・ED の第 73 項(a)(ii)から(iii)における開示の要求 (すなわち、変動リース料の算定基礎および算定条件、並びに、オプション (更新または解約オプションを含む) の存在および条件) を維持する。スタッフは、将来の会議において、提案された開示に係る、総合的な指針および/または設例を提供する予定である。

- EDにおける、(a)借手が原資産を購入できるオプションの存在および主要な条件、(b)リースに関して発生した当初直接費用の開示の要求を削除する。
- リースに関連する利息費用および利息支払を、区別して表示または開示する要求を含める。
- 利息と償却費を区別して表示するEDの要求を維持する(すなわち、合算してリース費用として表示しない)。
- (a)償却費、(b)利息費用、(c)リース料支払債務に含められていない変動リース料に関連した費用、(d)短期の実務上の簡便法を選択したリースに分解した、表形式によるリース費用の開示の要求を含める。また、その表に続けて、リース料支払債務に関して支払った元本と利息の開示の要求を含める。
- 当報告期間と比較して翌報告期間にその費用の重要な変動をもたらす、短期リース契約に係る状況または将来の見込みが存在するか否かを示唆する定性的な情報の開示の要求を含める。

借手は、以下の開示を要求されない。

- リース料支払債務の計算に使用した割引率
- リース料支払債務の公正価値
- 借手が原資産を購入できるオプションの存在および主要な条件、並びに、リースに関して発生した当初直接費用
- もはやリースを含まないと判断された契約についての情報

両審議会は、また、(リース以外の指針の結果的な修正によって)もはやリースを含まないと判断された契約をリース会計基準の範囲外とすることを暫定的に決定した。

貸手の会計処理

キャッシュ・フロー計算書

両審議会は、リース料によるすべての現金受取を、証券化された債権に係るキャッシュ・フローを除いて、キャッシュ・フロー計算書の「営業活動」に分類することを暫定的に決定した。証券化された債権に係るキャッシュ・フローの分類に関しては、現行の指針が適用される。

財政状態計算書

両審議会は、リース債権および残存資産を、財政状態計算書において「リース資産に対する投資」として単一の表題で表示することを暫定的に決定した。リース債権および残存資産は、財政状態計算書上で区別して表示されるか、財務諸表において区別して注記される。しかし、貸手は、リース債権および残存資産の財政状態計算書上での分解が要求されるか否かの決定に係る経営者の判断とともに、IAS第1号「財務諸表の表示」(IFRSの場合)および米国証券取引委員会(SEC)規則(米国会計基準の場合)により提供される指針を適用することが要求される。

包括利益計算書

両審議会は、貸手が包括利益計算書において認識する金額の表示について議論した。両審議会は、以下について暫定的に決定した。

- 残存資産の増価は利息収益として表示する。
- 貸手は、リース収益及びリース費用を純損益において、貸手の事業モデルを反映する情報を提供するように、独立の表示科目と純額で単一の表示科目のいずれかで表示する。例えば、貸手の事業モデルが、売却により財からの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、貸手はリース収益とリース費用を独立の表示科目で表示する。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用いている場合には、貸手は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。
- リース取引による貸手の収益および費用は、包括利益計算書において他の収益および費用と区別して表示するか、財務諸表注記により開示する。
- 包括利益計算書において、貸手の債権に含めて認識された当初直接費用の償却を、債権に係る利息収益と相殺して表示する。

コンバージェンス

IASB および FASB は、リース・プロジェクトに関して、IFRS と米国会計基準での要求事項が異なる以下の項目を除いて、前述の通り同一の暫定決定に達している。

- 減損損失の戻入
- 使用権資産の事後測定に再評価を認める
- リース契約の締結日とリース開始日との間の不利なリース契約の取扱い
- 締結されたが未だ開始していないリースに関して、契約上義務付けられた現金支払額についての区別開示

次のステップ

両審議会は、2011 年の第 4 四半期中に再審議を完了する見込みであり、2012 年の第 1 四半期中に改訂された公開草案を公表することを前提として、彼らの提案を再公開することを暫定的に決定した。最終の会計基準書は、2013 年に公表される見込みである。

検討事項

- 借手について、短期リースを除いて、オペレーティング・リースの概念が廃止され、したがって、すべてのリースが財政状態計算書に認識される。借手のリース資産の使用権とリース料支払債務について、資産と負債がそれぞれ認識される。
- 判断が含まれる程度のため、借手と貸手の双方について厳格な会計方針を開発する必要があるかもしれない。例えば、リースの契約締結時のリース期間を決定するために、相当の判断が必要となるであろう。
- 個々のリースについて追跡を行い、リース期間および変動リース料の決定に必要な計算を行うため、システムの修正と拡充が必要になるであろう。これらの金額についても、リースの契約締結日後に見直しを行う必要がある。
- 企業は、新たなリースモデルが既存の財務制限条項 (debt covenants) に及ぼす影響を考慮しなければならない。
- 企業は、業績指標を変更するかどうか、新しいリース基準の影響をアナリストに理解させる必要があるかどうかを、検討しなければならない。
- 企業は、提案されたモデルのため、新規および既存のリース契約の条件を変更すべきかどうかを検討しなければならない。提案されている経過措置の要求事項は、既存のリースについても適用除外とならない。

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)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 150 か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 170,000 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。