

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 – コンシューマー・ビジネス業界の会計に関する最新情報

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、リース会計に関する共同プロジェクトについて更なる議論を重ね、変動リース料、リース期間、短期リース、借手の費用認識パターンを含むさまざまなトピックについて暫定的な決定に達した。これらは、2010年8月に公表された公開草案 (以下、「ED」) に対するコメント・レターの中でコンシューマー・ビジネス業界のコメント提出者が懸念を表明したトピックのうちのいくつかである。デロイトのコンシューマー・ビジネス業界に関する一連の「Industry insights」シリーズである本号において、これらのトピックと暫定的な決定がコンシューマー・ビジネス業界に及ぼす影響の可能性について検討する。

予想されていたとおり、両審議会は、改訂された提案を再公開することを暫定的に決定した。

変動リース料

本 ED は、貸手と借手に対して、リース期間中に支払うまたは受け取ることが予想されるリース料の総額を、確率加重期待結果アプローチを使用して見積ることを要求する。この見積りを行う際には、変動リース料、期間オプションのペナルティ、残存価値保証を検討することが必要となる。事実と状況に重大な変化がある場合には、将来期間における見直しが必要となる。多くのコンシューマー・ビジネス業界のコメント提出者が、本提案の導入には費用がかかり、信頼性のない見積りおよびリース料総額の見積りの見直しによる損益への高いボラティリティをもたらす可能性があることを懸念した。

両審議会での再審議において、両審議会は、支払リース料が以下にあてはまる場合を除き、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。

- ・ 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。)
- ・ 借手により支払いが予想される残存価値保証の金額
- ・ 指数またはレートに基づくリース料

指数またはレートに基づくリース料については、リースの開始日の指数または一般的な(直物)レートを使用して変動リース料が計算される。

借手は、支払いが指数またはレートに基づく場合、残存価値保証による変動リース料の見直しを見直すことが要求される。両審議会は、貸手の変動リース料の見直しについてはまだ議論していない。

当初において見積られ、その後において再評価される変動リース料の範囲を制限する暫定的な決定は、コンシューマー・ビジネス業界からのコメント提出者の懸念をある程度緩和するであろう。

実質的に固定されたリース料の指標

IASB のスタッフは、原資産と関連のない要因や、変動リース料の不確実性のレベルが重要ではない契約に基づくリース料を含む、いくつかの「実質的に固定されたリース料 (in-substance fixed lease payments)」について考えられる設例を開発した。コンシューマー・ビジネス業界に關係する可能性のある潜在的な指標の一つは、リース資産の使用により一定の最低限の水準の売上をあげ続けることが要求される契約における売上に基づくリース料である。

しかし、検討すべき要因については、両審議会で決定されておらず、そのため、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。再公開草案では、検討すべき要因に関する追加的なガイダンスを提供する予定である。

残存価値保証の事後測定と見直し

両審議会は、残存価値保証により借手によって支払われることが予想される金額の測定と見直しについても議論した。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は、リースの開始日から「リース期間の終了日」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、定期的に償却される。償却方法は、使用権資産の経済的便益が消費されるパターンを反映しなくてはならない。消費パターンを容易に決定することができない場合、定額法が使用される。

事象または状況が保証による支払予想額に重要な変動があることを示唆する場合、借手は、残存価値保証による予想支払額を見直す。当期または過去の期間に起因する借手の負債の変動額は、損益に認識し、将来の期間に關係する変動は、使用権資産の修正として反映される。

指数またはレートの見直し

借手は、指数またはレートに依存するリース料を、各報告期間末日時点の指数またはレートを使用して見直す。見直しによる借手の負債の変動は、その変動が当報告期間に關係する範囲は損益に認識し、その変動が将来の報告期間に關係する範囲は使用権資産の調整として反映する。

設例 1 変動リース料の当初測定

以下は、両審議会の 2011 年 4 月の会議で議論された、実質的に固定されたリース料の潜在的な指標の一つを説明している。

借手は、毎月最低 CU100,000 の売上と毎月の売上高の 5 パーセントの変動リース料が要求される 10 年間の小売スペースのリース契約を締結する。借手

当初において見積られ、その後において見直される変動リース料の範囲を制限する暫定的な決定は、コンシューマー・ビジネス業界からのコメント提出者の懸念をある程度緩和するであろう。

借手は、指数またはレートに依存するリース料を、各報告期間末日時点の指数またはレートを使用して見直す。

は、CU100,000 の売上高に基づく最低リース料の支払いが要求されるため、借手のリース債務および貸手のリース債権の当初認識には CU 5,000 (CU 100,000 x 5%)の毎月の支払いリース料が含まれることになる。

設例 2 指数またはレートに依存する変動リース料の見直し

以下は、両審議会の 2011 年 7 月の会議で議論された IASB のスタッフが作成した設例を基礎にしており、レートに基づく変動リース料の見直しの要求を説明する。

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 年間分の金額を、6 パーセントで割引いた現在価値である CU438,339 にて当初測定する。

以下の表は、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。

年数	基本リース料	インフレ率	実際支払料	期末使用権資産	期末リース債務	償却費	支払利息	変動リース費用	リース費用合計	追加的な変動リース費用の現在価値*
0		104.06		CU 438,339	CU 438,339					
1	CU 100,000	104.23	CU 104,230	351,260	361,168	CU 87,668	CU 26,300	CU 170	CU 114,138	CU 589
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	105,175	660
4	100,000	106.88	106,880	90,291	100,830	88,386	11,535	2,020	101,941	1,906
5	100,000	107.53	107,530	-	-	90,291	6,050	650	96,991	-
Total	504,060		528,000			442,215	82,315	3,470	528,000	

* この金額は、見直しの結果、リース負債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費用の現在価値を示している。

リース期間

本 ED は、リース期間 (lease term) 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」と定義しており、そのため、いくつかの更新オプションの行使をリースの当初測定に反映することを要求する。コメント提出者は、本提案に概念上の理由 (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債務ではないと主張)、または実務上の理由 (リース期間の見積りは負担が大きく、導入費用がかさみ、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低い見積りをもたらす可能性があると言及) から強く反対した。

両審議会は、借手および貸手に関して、「リース期間」を、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、企業がリースを延長するオプションを行使する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」がある場合に、リースを延長または解約するオプションを考慮した期間と定義すべきであると暫定的に決定した。借手および貸手は、リースの開始日において「重要な経済的インセンティブ」が存在するかどうかを決定する際に、契約に基づく要因、資産に基づく要因、企業特有の要因、市場に基づく要因を考慮する。

リース料の変動が見直しにより生じる場合は、借手はリース料支払債務および使用権資産を調整する。

リース期間の見直しは要求される。しかし、市場に基づく要因は、見直しにおいては考慮されない。市場に基づく要因の除外は、市場条件の変化だけに基

＜財務諸表の重要な期間変動についての懸念を緩和することを意図するものである。リース料の変更が見直しにより生じる場合は、借手はリース料支払債務および使用権資産を調整する。＞

以下は、「重要な経済的インセンティブ」が存在するかどうかを決定する際に使用される要因についての IASB スタッフによる設例である。

要因	設例
契約に基づく要因	リースの開始日またはリース契約の変更日以降において、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。これには、早期にリースを解約するための実質的なペナルティ、貸手に返還する前に資産を原状回復する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	借手が据え付けた重要なリース資産附属設備、資産のカスタマイズ、および資産の所在を含む、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得る、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
企業特有の要因	企業の過去の実務、経営者の意図および業界の一般的な実務
市場に基づく要因	市場における賃貸料または資産評価

企業は、特に見直しを実施する際など、要因のいくつかの適用の実行可能性について懸念を有しているかもしれない。企業が固定利率の更新オプションを含む契約を締結する設例を考えてみる。リースの開始日において、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更新オプションを含めていない。リース期間中のある時点で、更新オプションは、市場価格の変動の結果大幅に割安となる。提案されているガイダンスは、市場に基づく要因は、見直しの一部として考慮すべきでないとして述べているが、経営者の意図は考慮される。市場利率は、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。

オプションを行使する「重要な経済的インセンティブ」を有する場合にリース期間に更新オプションを含める暫定的な決定は、公開草案からの変更を意味する。なぜなら、それはリース期間に更新オプションを含めるための閾値を高めるからである。

オプションを行使する「重要な経済的インセンティブ」を有する場合にリース期間に更新オプションを含める暫定的な決定は、ED からの変更を意味する。なぜなら、それはリース期間に更新オプションを含めるための閾値を高めるからである。企業特有の要因の検討は、現行実務からの変更を意味し、リース期間の決定に影響を及ぼす可能性がある。しかしながら、その分析において、企業特有の要因を他の要因に比べてどの程度比重をおくかは明確ではない。

設例

以下は、両審議会の 2011 年 5 月の会議で議論された、リース期間の見直しの際の可能性のある要因の 1 つの使用を説明するものである。

ある小売業者は、市場レートでの 5 年間の更新オプションを含む、小売スペースの新たな 5 年間のリース契約を締結する。この小売スペースは、数年間当該小売業者により占有されており、顧客に認知され、配送経路に非常に近い地理的に有利な場所にある。本設例は、更新期間は市場レートに基づくが、地理的に有利な場所であることと、過去に小売業者が更新していることから、借手の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生じさせるかもしれない。しかし、すべての要因が考慮され、借手の事実と状況に基づいて適切に優先順位がつけられなければならない。重要な経済的便益が存在するかを評価する際に、一定の指標がより説得力があるものでなくてはならないかは明確ではない。

短期リース

本 ED は、短期リースを締結する借手および貸手の双方に対し、非常に限定された免除の規定を定める簡素化された会計モデルを提案し、短期リースを「(更新期間を含む)起り得る最長期間が 12 ヶ月以内であるリース」と定義した。借手および貸手は、リースごとに、短期リースに対し以下の簡素化された要求を適用することを選択できる。

- ・ 借手は、リース料支払債務を割引前のリース料の金額で測定し、使用権資産を割引前のリース料の金額に当初直接費用を加えた金額で測定することが認められる。
- ・ 貸手は原資産を財政状態計算書に認識し続けるとともに、リース料をリース期間にわたって損益に認識する。

ほとんどのコンシューマー・ビジネス業界のコメント提出者は、短期リースに関する簡素化されたリース会計のアプローチを支持したが、その多くは、簡素化された借手のアプローチと提案された貸手のモデルを整合させ、財政状態計算書に短期リースを認識させないことを選好した。これらのコメント提出者は、多くの短期リースを識別し、追跡し、認識する必要性について懸念を表明した。多くのコメント提出者は、提案された「短期リース」の定義における更新を前提とした要求は、その他のリースに関するガイダンスと整合しないものであると述べた。

両審議会は、短期リースに関して、リース資産およびリース債務の認識を要求しないことを暫定的に決定した。その代わりに、リース料は、オペレーティング・リースに関する現行の要求と整合する方法で損益に認識することができる。企業は、もはやこの決定をリースごとに決定する必要がなく、資産の種類ごとに会計方針の選択をすることとなる。しかし、本 ED における短期リースの定義は維持される。したがって、リースが短期リースであるか否かを決定する際は、企業が更新オプションを行使すると仮定する。

短期リースを借手の財政状態計算書において認識することを要求しない決定は、短期リース契約を締結する企業にいくつかの除外規定を設けることになる。しかし、この除外規定は、更新の発生を仮定している要求のため、更新オプションを含むリースに限定されることになる。

設例

以下は、両審議会の 2011 年 6 月の会議での議論に基づき、更新オプションを含むリースに対して、短期リースに関する簡素化されたリース会計のアプローチを適用することができるかどうかの決定について説明するものである。

小売業者は、6 ヶ月更新が 2 回可能なオプション付きの、6 ヶ月の設備のリース契約を締結する。小売業者は、リース契約を更新する重要な経済的インセンティブは存在しないと結論付ける。本設例において、小売業者は、短期リースについて認められた簡素化された会計処理を適用することはできない。なぜなら、更新または延長するオプションを含む起り得る最長期間が 12 ヶ月を超過するからである。

借手に関する費用認識パターン

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。

- ・ (利息費用の会計処理において実効金利法を使用するため)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い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選好することを表明した。

両審議会は、ED と一貫して、借手の会計処理に関して1種類のリース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、実効金利法がリース料支払債務に適用される。したがって、費用の認識パターンは、短期リースを除くすべてのリースにおいて加速的となる。リース料を支払利息とリース負債の減額に配分する実効金利法の使用は、コンシューマー・ビジネス業界における借手に対して、初期段階ほどより多くの支払利息の計上をもたらす。また、インタレスト・カバレッジ、営業利益、EBITDA(支払利息・税金・減価償却・償却控除前利益)を含む業績の測定値に影響を与え得るが、基礎となるキャッシュ・フローまたは事業活動には変化は生じさせない。

暫定的な決定の再公開と検討事項

両審議会は、リース会計に関する共同プロジェクトから生ずる改訂された提案を再公開する意向であることを発表した。

両審議会は、リース会計に関する共同プロジェクトから生ずる改訂された提案を再公開する意向であることを発表した。両審議会は、すべての検討を完了したわけではないが、現在までに行われた暫定的な決定は、ED において公表されたものから大きく異なっており、改訂された改訂の再公開を行うことが正当であることを認識した。2011 年第 3 四半期中に、コメント期間の検討を含む審議を完了し、第4四半期に改訂された公開草案を公表する予定である。

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.tohmatu.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 カ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.tohmatu.com/deloitte をご覧ください。