

IASB 公開草案「リース」に対する意見

平成 22 年 12 月 15 日

日本公認会計士協会

日本公認会計士協会は、リースプロジェクトに対する国際会計基準審議会（IASB）の継続的な努力に敬意を表すとともに、公開草案「リース」に対するコメントの機会を歓迎する。

我々は、本公開草案で提案されている借手の会計処理についてはその基本的な考え方に同意する。一方で、提案されている貸手の会計処理については、様々な懸念が存在することから、早急に結論を出すのではなく、公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下、「収益認識 ED」という。）における提案事項との関係も含め、十分な検討が必要であると考ええる。

会計モデル

質問 1：借手

- (a) 借手は使用権資産及びリース料支払債務を認識すべきであることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的モデルを提案するか、それはなぜか。
- (b) 借手が使用権の償却及びリース料支払債務に対する利息を認識すべきであることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的モデルを提案するか、それはなぜか。

【コメント】

(a) 提案されている借手のモデルの基本的な考え方に同意する。

リース契約を締結することによって、借手には権利(リース資産を排他的に使用する権利)及び義務(契約に基づくリース料の支払義務)が発生する。これらはすべてのリース契約に共通して発生するものであり、また、フレームワークの資産及び負債の定義を満たしていると考えられる。したがって、すべてのリース契約から借手に生じる権利義務を、使用権資産及びリース料支払債務として認識することによって、リース契約における借手の経済的実態を表すことができる。これにより、リース契約について首尾一貫した会計処理が可能となり、比較可能性を確保する上で適当であると考えられる。ただし、オプション及び残価保証を含む具体的な測定については、質問 7 及び 9 に対する我々の回答のとおり、慎重に検討する必要があると考える。

(b) 償却及び支払利息を認識することについて同意する。

使用権資産は、「リース期間にわたって特定の資産を使用するか又は使用を支配する借手の権利を表す資産」であり、借手が使用権資産を所有することによって享受する経済的便益は、リース期間若しくは原資産の耐用年数にわたって費消されることが考えられる。したがって、当該使用権資産を同期間にわたって償却することは、現行の IAS 第 38 号「無形資産」の取扱いとも整合しているものと考えられる。

また、リース料支払債務は、使用権資産の取得による未払いの対価であり、金融負債に類似していると考えられることから、実効金利法による会計処理を行うことは整合的であると考えられる。

質問 2：貸手

- (a) 貸手は、() 予想リース期間中又はその後の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貸手が留保している場合には、履行義務アプローチを適用し、() そうでない場合には認識中止アプローチを適用すべきであることに同意するか。同意する理由又はしない場合は何か。同意しない場合、どのような代替的アプローチを提案するか、それはなぜか。
- (b) 貸手の会計処理についての履行義務アプローチ及び認識中止アプローチに係る資産、負債、収益及び費用の認識に関する両審議会の提案に同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的モデルを提案するか、それはなぜか。

【コメント】

(a) 提案されている履行義務アプローチと認識中止アプローチを併用する考え方には同意しない。

借手の使用権モデルを前提におけば、貸手の会計処理としては認識中止アプローチが首尾一貫していると考える。しかしながら、以下のとおり、貸手の会計処理については様々な懸念が存在することから、早急に結論を出すのではなく、収益認識 ED との関係も含め、十分な検討が必要であると考えます。

(1) 貸手について、借手と同様に認識中止アプローチの会計処理のみを適用することを仮定すれば、土地のように、原資産の価値が使用によって下落しない場合に認識中止アプローチの考え方との不整合が生じることがある。また、認識中止アプローチでは、リース開始日において、原資産の一部の認識を中止して収益を計上することになる。しかしながら、原資産が固定資産の場合、原資産全体が一体として機能しているケースが多い。認識中止アプローチは、原資産の一部を切り離して認識を中止することによって収益を計上することを要求するが、そのような場合に適用することにより、結果として貸手に対し不適切な収益を計上する機会を与え、当該処理に恣意性が介入する余地があると考えます。

(2) 本基準案では、そのような恣意性の介入を排除するために貸手の会計処理について「リスクと便益」モデルを適用し、「リスクと便益」が移転した場合にのみ認識中止アプローチを適用することを要求していると我々は理解している。しかし、収益認識 ED では、「支配の移転」モデルを適用しているため、必ずしもリースの貸手の会計処理が提案されている収益の認識基準と整合しているともいえない。

(b) 貸手の会計処理について、本基準案の提案に同意しない。理由については上述のとおりである。

質問 3 : 短期リース

本公開草案は、短期リース（付録 A で、更新又は延長のオプションを含む、最大の起り得るリース期間が 12 か月以内であるリースと定義されている）について、借手又は貸手が次のような簡便的な規定を適用できるとすることを提案している。

- (a) リースの契約締結日に、短期リースを有する借手は、リースごとの選択により、当初測定時及びその後において、(i)リース料支払債務を割引前のリース料の金額で測定し、(ii)使用権資産を、割引前のリース料に当初直接費用を加算した金額で測定することができる。このような借手は、リース料をリース期間にわたって純損益に認識する（第 64 項）。
- (b) リースの契約締結日に、短期リースを有する貸手は、リースごとの選択により、短期リースから生じる資産又は負債を財政状態計算書上に認識せず、また、原資産の一部について認識を中止しないことができる。このような貸手は、原資産を他の IFRS に従って引き続き認識し、リース料をリース期間にわたって純損益に認識する（第 65 項）。

（BC41 項から BC46 項も参照）

借手又は貸手が短期リースをこの方法で会計処理すべきことに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的アプローチを提案するか、それはなぜか。

【コメント】

短期リースに関する簡便法を設けることについて、同意する。

リースの定義

質問 4

- (a) リースが適切に定義されていることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的な定義を提案するか、それはなぜか。
- (b) B9 項及び B10 項にある、売買に相当する契約とリースを区別する規準に同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的な規準を提案するか、それはなぜか。
- (c) B1 項から B4 項の、リースとサービス契約との区別に関するガイダンスは十分と考えるか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような追加的ガイダンスを提案するか、それはなぜか。

【コメント】

(a) リースの定義について、現行のリースの定義を踏襲しており、実質的なリースについてもその範囲に含めていることから、本基準案に同意する。

(b) 売買に相当する契約とリースを区分する規準については同意しない。

質問 2 (a) に対する回答で述べたとおり、我々は、貸手の会計処理についてはさらに検討が必要であると考えます。

一方、借手については、売買に相当する契約を、本基準案で提案されているように売買取引として処理した場合とリースとして処理した場合では、認識する資産が自己所有の有形資産か使用権資産かの違いはあるものの、その会計上の結果に大差はないと考える。したがって、判断に恣意性の介入の可能性があるリース契約を区別する新たな規準を設けることには同意しない。

(c) B1 項から B4 項については、基本的に同意する。

特に我が国においては、現行の IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」は、我が国の会計基準の下では会計慣行として指針が定めるような取扱いがなされていないことから、提案されているガイダンスだけでは実務への適用において混乱が予想される。基準の適用に当たっては、現行の IFRIC 第 4 号に含まれる設例を参照することが有用であると考えられるため、これと同様の設例を新しい基準に含めることが望ましいと考える。

範囲

質問 5 : 範囲除外

本公開草案は、借手又は貸手が本基準案をすべてのリース（転リースにおける使用権資産のリースを含む）に適用する（ただし、無形資産のリース、生物資産のリース並びに鉱物、石油、天然ガス及びそれらに類似の非再生型資源の探査又は使用のためのリースを除く）ことを提案している（第 5 項及び BC33 項から BC46 項）。

本基準案の範囲の提案に同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的な範囲を提案するか、それはなぜか。

【コメント】

本基準案の範囲の提案については、基本的には同意する。

ただし、例えば、ライセンス契約ではない、ソフトウェアのような無形資産のリース契約(IFRIC 第 4 号でリースを含むと判定される給与計算等のアウトソーシングなど)は、現行の IAS 第 17 号「リース」の適用対象である。そのため、IAS 第 17 号が本基準案に置き換わってしまうと、同様の取引について適用される基準がなくなり、各社の判断によって様々な会計処理が行われることになり、結果として企業間の比較可能性が損なわれるおそれがある。したがって、無形資産のリースについては、最終基準が発効となる日までに、その取扱いを明確化することが必要であると考えます。

質問6：サービス要素とリース要素の両方を含む契約

本公開草案は、借手及び貸手が、サービス要素とリース要素を含む契約のうち区別できるサービス要素に対して、「顧客との契約から生じる収益」における提案を適用すべきであると提案している（第6項、B5項からB8項及びBC47項からBC54項）。サービス要素とリース要素を含む契約においてサービス要素が区別できない場合には、次のような提案がなされている。

- (a) FASB は、借手及び貸手は結合された契約にリース会計の規定を適用すべきであると提案している。
- (b) IASB は、次のように提案している。
 - (i) 借手は、リース会計の規定を結合された契約に適用する。
 - (ii) 履行義務アプローチを適用する貸手は、リース会計の規定を結合された契約に適用する。
 - (iii) 認識中止アプローチを適用する貸手は、リース要素をリース会計の規定に従って会計処理し、サービス要素を「顧客との契約から生じる収益」の提案に従って会計処理する。

サービス要素とリース要素を含むリースについて、いずれかのアプローチに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、サービス要素とリース要素の両方を含む契約をどのように会計処理するか、それはなぜか。

【コメント】

IASB の提案に同意する。

認識中止アプローチを選択した場合、サービス要素とリース要素を区別しないとする FASB の見解によると、リース開始時にサービスを提供していないサービス要素についても利益が一括計上されることになり、適当でないと考ええる。

また、貸手であれば、当然にビジネスに関する詳細な情報を有していると考えられることから、サービス要素とリース要素を区別できないケースはまれであると考えられるため、特に例外的な取扱いはいらないと考える。

質問7：購入オプション

本公開草案は、リース契約は原資産の購入オプションが行使された時点で終了したものと考えるべきであると提案している。したがって、購入オプションが行使された場合、契約は（借手による）購入及び（貸手による）売却として会計処理されることとなる（第8項、BC63項及びBC64項）。

借手又は貸手は、購入オプションが行使された場合にのみそれらを会計処理すべきであることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、借手又は貸手は購入オプションをどのように会計処理すべきだと考えるか、それはなぜか。

【コメント】

以下の点について懸念がある。

更新オプションを行使すると経済的耐用年数にわたって原資産を使用するケースにおいて、購入オプションと更新オプションが経済的に同様の効果をもたらすことも考えられる。本基準案の提案する方法に従えば、購入オプションと更新オプションが同じタイミングで行使され、経済的な効果が同様の場合であっても、オプションの種類によって、リース開始時から購入オプション行使時までの期間において計上される負債の金額が異なる可能性が生じる。このため、購入オプションを更新オプションと区別した取扱いにした場合、新たにリース取引が仕組まれる可能性を助長することを我々は懸念する。

測定

質問8：リース期間

借手又は貸手は、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して、リースの延長又は解約のオプションの影響を考慮に入れて決定すべきであることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、借手又は貸手がリース期間をどのように決定することを提案するか、それはなぜか。

【コメント】

本基準案で提案されている方法に同意しない。「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」としてリース期間を決定すると、計算の結果が実態を反映しない期間となることを懸念する。我々は、閾値について、本基準案が提案しているよりも高く設定することを提案する。

質問9：リース料

リース契約で定められた変動リース料並びに期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額は、期待値技法を用いて、リースから生じる資産及び負債の測定に含めるべきであることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、借手又は貸手が変動リース料並びに期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額をどのように会計処理することを提案するか、それはなぜか。

貸手が、変動リース料並びに期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額を、リース料受取債権の測定に含めるのは、それらが信頼性をもって測定できる場合のみとすることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。

【コメント】

変動リース料による予想支払額をリースから生じる資産及び負債の測定に含める提案については同意するが、期待値技法の利用については以下の点で懸念がある。

リース料支払義務が金融負債であれば、確率加重された支払リース料の予測値(期待値技法)が採用されるべきである。しかしながら、例えばシナリオが単一の場合もあり、そのような場合にまで確率加重計算を実施するための情報の入手を要求することは費用対効果の観点から懸念がある。シナリオが単一である場合などには、最も発生可能性の高い支払リース料に基づくアプローチとすることも認めるべきであり、すべての場合に期待値技法の利用を要求するべきではないと考える。

また、本基準案の、貸手が信頼性のある測定が可能な場合にのみ、変動リース料及び期間オプションのペナルティ並びに残価保証に基づく予想支払額をリース料受取債権の測定に含めるべきであることに同意する。貸手は、変動リース料の取決めがあるリースを交渉するに当たり、支払いが生じる可能性が高い金額について借手から一定の理解を得ているものと考えられるが、一方で、借手の行動パターンに関する情報を入手することが困難な場合も考えられる。そのため、無理に借手と同じレベルの見積りを貸手に要求するとした場合、見積りの精度及び恣意性の介入について我々は懸念をもっている。したがって、借手と貸手の情報の非対称性に対し配慮した本基準案の提案は、合理的であると考えられる。

質問 10 : 見直し

借手及び貸手は、リースにより生じる資産及び負債の再測定を、事実又は状況の変化により、前報告期間以降、リース料支払債務又はリース料受取債権に、リース期間又は変動リース料（期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額を含む）の変動から生じた重要な変化があったことが示唆されている場合に行うべきであることに同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、他のどのような基準で見直しを行うことを提案するか、それはなぜか。

【コメント】

同意する。

最新の状況を反映した目的適的な情報を提供するためには、每期、資産及び負債の再測定を実施することが有用である。しかしながら、每期再測定を実施するためのコストと、それによって得られる便益を勘案し、重要な変動を示唆する事実や状況が存在する場合にのみ再測定を求める提案は合理的であると考ええる。

セール・アンド・リースバック

質問 11

売却とリースバック取引として分類するための規準に同意するか。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、どのような代替的な規準を提案するか、それはなぜか。

【コメント】

同意する。ただし、売買かどうかを判定する規準（B9 項及び B10 項）については、収益認識に関する新しい会計基準と整合する規準に変更すべきであると考ええる。

また、以下のとおり、本基準案の B31 項にある例示項目のうち、特に以下の B31 項の(b)、(g)及び(h)に関して、具体例を示して容易に理解できるようにすべきであると考ええる。

< 以下、本公開草案 B31 項抜粋 >

- (b) 売手/借手が、買手/貸手の投資又は当該投資に係るリターンを保証している。
- (g) 売手/借手の支払賃料が、買手/貸手の将来の営業活動に関する何らかの事前に決定されたか又は決定可能な水準に左右される。
- (h) 売手/借手が、譲渡資産を買手/貸手からリースせずに、資産価値の向上を伴う売却とリースバックの取引を行っている。

質問 13：包括利益計算書

借手及び貸手は、リース収益及びリース費用を純損益において他の収益及び費用とは区別して表示すべきであることに同意するか（第 26 項、第 44 項、第 61 項、第 62 項、BC146 項、BC151 項、BC152 項、BC157 項及び BC158 項）。同意する理由又はしない理由は何か。同意しない場合、借手はその代わりにこの情報を注記で開示すべきだと考えるか。そう考える理由又は考えない理由は何か。

【コメント】

同意する。

仮に履行義務アプローチを使用する場合、IASB の提案どおり、受取利息、リース収益及び減価償却費をそれぞれ別掲する表示方法でよいと考える。

質問 16 - 経過措置

- (a) 本公開草案は、借手及び貸手が、最初の適用日現在で残存しているすべてのリースを、簡便的な遡及アプローチで認識し測定すべきであると提案している（第 88 項から第 96 項及び BC186 項から BC199 項）。これらの提案は適切か。その理由又はそうでない理由は何か。適切でない場合、どのような経過措置を提案するか、それはなぜか。
- (b) リース会計の規定に関する完全な遡及適用を認めるべきだと考えるか。そう考える理由又は考えない理由は何か。
- (c) 他に両審議会が検討する必要がある追加的な移行上の問題はあるか。あるとすれば、どのようなものか、またその理由は何か。

【コメント】

提案されているアプローチのほか、完全に遡及するアプローチも許容すべきであると考ええる。

提案されているアプローチを適用すると、すべてのリースが実質的に適用日から開始したのものとして扱われる。その結果、借手の費用の前倒し計上が適用日から一斉に開始され、適用日直後の期間における費用負担が大きくなり、損益が歪む結果となる。したがって、完全に遡及するアプローチも許容すべきであると考ええる。

なお、完全に遡及するアプローチを採用する場合には、特に過去の期間における見積りに関して実務的に困難となることが考えられるが、その点に関しては、資産除去債務に関して採用されている初度適用のアプローチ（IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」D21 項）と同様の方法を許容することで解決されるものと考ええる。

その他のコメント

質問 18

本提案について他に何かコメントがあるか。

【コメント】

(1) 認識中止アプローチにおける残存資産の扱いの明確化

貸手の認識中止アプローチにおいて、残存資産を減価償却するかどうかを明確化すべきであると考え。残存資産をリース期間中に償却するかどうかは、リース期間中に当該資産が減価するかどうかに応じて決定されると考える。例えば以下のような取扱いを提案する：

- (a) 車両のリースにおいて、貸手はリース期間中に当該車両を全く使用しないケースであれば、貸手はリース期間中、残存資産は減価償却しない。
- (b) 所有建物の一部を貸出し、残りを自身で使用するケースにおいては、残存資産を減価償却する。

(2) 諸税金の扱いの明確化

リース料には、貸手が立替払いして後に精算される諸税金は含まれない旨を明確にすべきである。現行 IAS 第 17 号ではその点が明記されているものの、本基準案には特段の記載がないため、実務における混乱を避けるための記載が望まれる。

以 上