



cutting through complexity

「このプロジェクトには流動的な論点
が多数あるが、1つだけ変わらない
事項がある。従来から一貫して、
借手が重要なリース債務をオン
バランスで認識することを要求
している点である」

KPMGグローバル
IFRSリース基準リーダー
Kimber Bascom



モデルの代替案

本ニュースレターは、2014年1月におけるリース・プロジェクトに関するIASB及びFASBの審議の概要を解説しています。

IASB及びFASB(両ボード)は、2013年に公表したリースの会計処理に関する提案のうちの基本的な論点について審議し、借手と貸手双方の会計処理、及びスモール・チケット・リース(Small-ticket lease)に関する簡便法の可能性について議題とした。具体的な意思決定は行われなかったものの、様々な代替案が示された。両ボードは、3月に改めてこれらの基本的な論点について審議し賛否両論の多いこのプロジェクトの今後の進め方について決定する予定である。

概要

借手の会計処理

- 借手はリースをオンバランスすべきであるという前提で審議が行われた。審議された論点として、借手の会計処理について二本立てモデルを残すべきか否か、仮に残す場合、リースの分類テストをどうするかが取り上げられた。

貸手の会計処理

- 両ボードは、貸手のリースの分類及びリースの会計処理について、より多くの側面で現行の会計実務を引き継ぐか否かを含めて審議した。

スモール・チケット・リース

- 両ボードは、スモール・チケット・リースへの適用を簡素化するための様々な代替案を審議した。審議された代替案は、2013年公開草案の短期リースに対する適用免除規定の改訂、並びに重要性及びリース・ポートフォリオに関するガイダンスを新たに設けること等である。

プロジェクトの現在の進捗状況

これまでの経緯

両ボードは、借手が大部分のリースをオンバランスすることを目的とした、共通の基準書の策定に取り組んでいる。この共同プロジェクトにより、現行のIFRS及びU.S. GAAPのリースの会計処理に関する規定が差し替えられることになる。また、IAS第40号「投資不動産」についても大幅な付随的改訂が行われることになる。両ボードは2013年5月に、2010年の公開草案の提案を改訂した、改訂公開草案（2013年の公開草案）を公表した。2013年の公開草案では、主に以下の提案が行われた。

リースの識別

「リース」とは、識別可能な資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約である。この識別の判定は、特定された資産の使用を支配する権利に基づいて行われる。顧客が特定された資産の使用を指図し、かつその使用により便益を得ることができる場合に、その使用を支配する権利が契約によって移転していることになる。単一の契約に複数のリースの要素及び（または）リース以外の要素が含まれている場合には、企業は原則としてそれぞれの要素を区分して会計処理しなければならない。

リースの分類

提案では、新たなリースの分類テストが導入されており、借手と貸手双方に「二本立てモデル」が適用される。タイプAのリース（原資産が不動産でない（すなわち、土地及び（または）建物でない）ほとんどのリース）については、現行のファイナンス・リースと同様に利息収益（費用）を認識する。タイプBのリース（大部分の不動産リース）については、現行のオペレーティング・リースと同様に、引き続き定額の収益（費用）を認識する。

借手の会計処理

借手は、使用権（ROU）資産（原資産を使用する権利を表す資産）及びリース負債（リース料を支払う義務を表す負債）を認識する。リース負債は、両タイプのモデルとも実効金利法を用いて償却される。タイプAのリースについては、ROU資産は原則として定額法に基づき償却される。しかし、タイプBのリースについては、借手は当初認識後、償却費及び利息費用で構成されるリース費用総額（変動リース料を除く）を定額で認識するための調整項目として使用権資産を差額で測定する。

貸手の会計処理

タイプAのリースについては、貸手は、新しい複雑なモデルを適用し、原資産の認識を中止するとともに、リース債権及び残存資産を認識する。タイプBのリースについては、貸手は、引き続き原資産を認識し、リース料を収益として認識する。

短期リース

最大限可能な期間が、更新オプションも含めて12ヶ月以内のリースは、規定の適用が免除される。

2014年1月のボード会議の内容

2013年の公開草案には600通を超えるコメント・レターが寄せられた。また、両ボードは、投資家、アナリスト、規制当局、財務諸表作成者等を基盤とする幅広い利害関係者からの様々な見解及び懸念を吟味するために、アウトリーチ会合を開催した。寄せられたフィードバックを踏まえて、両ボードは、2013年11月の会議において、以下の重要な論点について将来再審議する計画を審議した。

- 借手のモデル、貸手のモデル、リースの分類及び適用範囲の簡素化
- 測定（特に、リース期間、変動リース料の見直し、実質的な固定リース料、残価保証及び割引率）
- 適用範囲（特に、リースの定義、リース要素とリース以外の要素の区分及び適用免除規定）
- セール・アンド・リースバック取引（レバレッジド・リースを含む）
- 表示及び開示
- 移行措置

2014年1月の会議では、以下の論点について、審議の方向性を示す代替案が提示された。

- 借手の会計処理
- 貸手の会計処理（リースの分類及び貸手の会計処理モデルを含む）
- スモール・チケット・リース

2014年1月の会議では、両ボードがこれらの論点について意思決定を行うことは要請されなかった。本ニュースレターは、上記の各論点について両ボードに提示された代替案の概要を解説している。

両ボードは、3月の会議において、本ニュースレターで解説している各論点について重要となりうる意思決定を行う予定である。

目次

借手の会計処理	3
貸手のリースの分類	5
貸手の会計処理モデル	6
スモール・チケット・リース	7
謝辞	8

借手の会計処理

借手はリースをオンバランスすべきであるという前提で審議が行われた

【問題の所在】

借手の会計処理について、二本立てモデルを残すべきか。二本立てモデルを残す場合、借手はリースをどう分類すべきか。

2013年の公開草案は、借手の会計処理について、二本立てモデル・アプローチを提案した。このアプローチの基では、借手は各リースをタイプAまたはタイプBのいずれかに分類することになる。このリースの分類テストの提案では、原資産の性質、及びリース期間において原資産が費消される程度に基づいて判定が行われる。概して、原資産が不動産でない（すなわち、土地及び（または）建物でない）大部分のリースがタイプAに、大部分の不動産リースがタイプBに分類されることになる。

すべてのリースについて、借手は、リース期間において原資産を使用する権利を表す使用権（ROU）資産と、リース料を支払う義務を表すリース負債を認識する。当初認識後は、借手はリース負債を償却原価で測定する。ただし、ROU資産の当初認識後の会計処理及びリース費用の表示は、リースがタイプAまたはタイプBのいずれに分類されているかにより、以下のように異なる。

- タイプAのリース（通常、原資産が不動産でないリース）については、借手は、ROU資産を償却原価で測定し、通常、ROU資産を定額で償却する。借手は、ROU資産の償却費及びリース負債に係る利息費用を別個に損益計算書上に認識する。全体として、通常、借手はリース費用総額を前倒して認識することになる。
- タイプBのリース（通常、不動産のリース）については、借手は、変動リース料以外のリース費用総額をリース期間にわたって定額で認識し、リース費用総額を単一の費用として損益計算書に表示する。これを実現するために、借手は、ROU資産を調整項目として残高を差額で測定することになる。

利害関係者の間では、この借手の二本立てモデルの提案についての合意は得られなかった。多数の利害関係者は、リース費用を定額で認識することは、一部のリース（特に、不動産リース）の経済的実態をより良く反映すると考えたため、タイプBのリースの会計処理モデルの導入を歓迎した。タイプBのモデルの支持者の中には、タイプBのモデルをより幅広いリースに適用することを要望するものもいた。一方で、タイプBのモデルに理論的根拠があるか否かに疑問を呈する市場関係者もいた。また多数の利害関係者は、新たな会計処理システムが必要になること、及びリースの分類テストの適用においてさらなる経営者の判断が必要となることを指摘し、提案された新たな分類テストのコスト及び複雑性について懸念を表明した。

【1月の新たな展開】

両ボードは、借手の会計処理のための以下の3つの代替的アプローチについて審議した。

リースの分類	アプローチ1ー 単一のモデル	アプローチ2ー 2013年の公開草案の修正	アプローチ3ー 支配の移転
タイプA	■ すべてのリース	■ 不動産リース以外のすべてのリース ■ 借手が原資産を支配している場合の不動産*リース	■ 借手が原資産を支配しているすべてのリース
タイプB	■ 該当なし	■ 借手が原資産を支配して「いない」場合の不動産*リース	■ 借手が原資産を支配して「いない」すべてのリース

* 両ボードは、不動産の定義を拡大し、「不可分の設備」（すなわち、土地または建物に付帯した設備または物理的構造物で、著しいコストの発生を伴うことなく除去したり単独で使用したりすることができないもの）を含めることを検討した。

アプローチ2及び3のもとでは、借手は、以下の場合に原資産を「支配している」ことになる。

- リース契約により所有権がリース期間の終了時に移転する場合
- 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を有している場合
- 借手が原資産の残存する便益のほとんどすべてを得ることができる場合。以下の状況は、借手が原資産の残存する便益のほとんど分すべてを得ることができることを示すケースである。
 - リース期間が原資産の残存経済的耐用年数の大部分を占めている。
 - リース料と借手による残価保証額の現在価値の合計が、原資産の公正価値のほぼ全額に相当する。
 - 原資産が特注されたものである。

両ボードはまた、アプローチ2の派生案も検討した。この案に基づく場合、借手は、タイプAのモデルをすべてのリースに適用するか、特定の要件を満たす一部のリースにタイプBのモデルの適用を選択できることになる。

両ボードは、意思決定を行わなかったものの、借手がアプローチ2において、タイプBの会計処理を選択適用できる場合の要件を具体的に策定するようスタッフに要請した。

【審議の影響】

最終的に単一のモデル（アプローチ1）が適用されるか、または二本立てモデル（アプローチ2または3）が適用されるかに関わらず、借手のROUモデルの根本的な結果（すなわち、すべてのリースをオンバランスで認識すること）により、現行のリースの会計処理が大幅に変更されることには変わりはない。両ボードが検討した代替案の主な相違点は、損益計算書におけるリース費用の測定及び表示、並びにその結果として生じる貸借対照表への影響である。

単一のモデル（アプローチ1）は適用が容易であり、明確な理論的根拠があり、かつ最も比較可能性の高い情報を提供する可能性があるものの、多数の市場関係者が特定のリースの経済的実態をより良く反映すると考えている、リース費用総額を定額で認識することを認めていない。アプローチ2と3はいずれも、定額によるリース費用総額の認識を引き続き認めている。アプローチ2と3の主な相違点は、この会計処理を特定の不動産のリースにのみ適用可能とするか（アプローチ2）、またはより広範囲のリースに適用可能とするか（アプローチ3）である。不動産の定義を拡大して「不可分の設備」を含めることにより、場合によっては、アプローチ2と3の差異が縮小される。

アプローチ2の派生案（借手が特定の不動産のリースについて、タイプAとするかタイプBとするかを選択可能とする案）は、特に興味深い案である。この案は、長期にわたるリース・プロジェクトにおいて、リースの分類を選択可能なオプションとする初めての提案である。この場合、事実上、二本立てモデル・アプローチは維持されるものの、単一のモデル（タイプA）の適用を選択することを借手に認めることで、すべてのリースを首尾一貫して表示することが可能になり、二本立てモデルのコストを回避することができる。

貸手のリースの分類

貸手の新たなリースの分類テストが議題として取り上げられた

【問題の所在】

貸手は借手と同じリースの分類テストを適用すべきか。

2013年の公開草案は、貸手にも、原資産の性質、及びリース期間において原資産が費消される程度に基づいた借手と同じ分類テストを適用することを提案した。タイプAのリースについては、貸手は新しい複雑なモデルを適用し、原資産の認識を中止するとともに、リース債権及び残存資産を認識することになる。タイプBのリースについては、貸手は、現行のIAS第17号「リース」におけるオペレーティング・リースの会計処理と同様にリースを会計処理することになる。

貸手の会計処理モデル案に対して、大部分の利害関係者は、借手と貸手の会計処理の対称性をそれほど重要性のある論点とみなしていないと回答した。一部の市場関係者は、貸手はより多くのリース（例：2013年の公開草案においてはタイプAに分類されることになる船舶や重機のリース）をタイプBに分類すべきであると考えていた。大部分の財務諸表利用者は、貸手の会計処理は実務上有効に機能しており、現行の貸手の会計規定による財務諸表数値を調整する必要はないと考えているとして、概して2013年の公開草案の提案を支持しなかった。

【1月の新たな展開】

両ボードは、貸手側のリースの分類について、以下の3つの主要なアプローチを審議した。

- IAS第17号のアプローチ：このアプローチは、リースが実質的に売却取引か金融取引かを評価することにより、リースの分類を決定する。この評価は、リースによって原資産の所有に伴うリスク及び経済価値が借手に移転しているか否かを基準としている。
- IAS第17号の修正アプローチ：このアプローチは、リースによって売却益（売却損）が生じる場合には、リースによって原資産の支配権が借手に移転しているか否か（すなわち、今後公表される収益認識基準に従って売却取引に該当するか否か）を評価することにより、リースの分類を決定する。その他のリースには、IAS第17号のアプローチを適用する。
- 事業モデル・アプローチ：このアプローチは、貸手の事業モデルが、以下のいずれの項目に基づいてリターンを獲得することを目的として設計されているかを評価することにより、リースの分類を決定する。
 - リース期間の開始時と終了時の資産の価値の見積り（金融取引）
 - 貸手が資産を保有することを意図する期間（複数回リースされる可能性がある）にわたる原資産への投資（非金融取引）

両ボードは、意思決定を行わなかったものの、以下の事項についてさらに検討するようスタッフに要請した。

- 売却益の生じるリース及び売却益の生じないリースの種類
- 貸手のモデル案と、今後公表される収益認識基準の規定との関係

【審議の影響】

それぞれの代替案の内容は、2013年の公開草案の提案から大幅に変更されている。現行のIAS第17号の分類規定を維持するか、IAS第17号の修正アプローチを適用した場合、タイプA（金融取引）の会計モデルが適用されるリースの数は、2013年の公開草案に比べて減少することになる。

企業の事業モデルに関連付けた分類アプローチは、貸手がリース契約を締結する目的を反映している可能性がある。ただし、この主観的なアプローチにより経営者の判断が増加するとともに、貸手の事業の性質のみに基づいて、2つの同一の取引に対して異なる会計処理が適用されるおそれもある。このアプローチはまた、さらなる適用上の問題を引き起こすおそれもある（例：単一の資産をリースする目的で組成されたビークルや企業結合で取得したリース）。

貸手の会計処理モデル

両ボードは、貸手のモデル案が、現行の貸手の会計処理を十分に改善するものであるか否かをさらに検討する予定である

【問題の所在】

貸手はタイプAのリースをどのように会計処理すべきか。

2013年の公開草案は、貸手がタイプAのリース(すなわち、大部分の不動産以外の資産のリース)に、新しい複雑なモデルを適用することを提案した。このモデルのもとでは、貸手は原資産の認識を中止するとともに、以下の項目を認識することになる。

- リース債権: 借手からリース料を受け取る権利を表す資産
- 残存資産: リース期間の終了時における原資産に対する権利を表す資産

利害関係者の多くは、新しい貸手の会計処理モデルが必要かどうか疑問を呈した。一部の利害関係者は、タイプAのモデル案を適用することによるコスト及び複雑性について、具体的に以下のような懸念を表明した。

- 残存資産の価値を見積るために要する判断、及びこの見積りが持つ収益認識への影響度
- 変動リース料の会計処理に伴う複雑性
- リース債権と残存資産とで異なる減損テスト

【1月の新たな展開】

両ボードは、貸手のタイプAのリースの会計処理に関して、以下の2つの主要な代替案を審議した。

- 2013年の公開草案のタイプAのモデル案を引き継ぐ案:
ただし、考えうる簡素化を検討する(例: 変動リース料を伴うリースに関する規定を簡素化したり、リース債権と残存資産について単一の減損アプローチを開発したりする等)。
- タイプAのモデルをIAS第17号のファイナンス・リースの会計処理モデルに置き換える案:
ただし、軽微な修正を行うことを検討する(考えうる修正案の1つとして、リース債権と残存資産とを別個に表示するという規定を設けることが挙げられる)。

両ボードは、意思決定を行わなかったものの、タイプAの貸手のモデルについて考えうる簡便法及び表示の代替案をさらに検討するようスタッフに要請した。

【審議の影響】

タイプAの貸手の会計処理モデルをIAS第17号のファイナンス・リースの会計処理モデルに置き換えるという意思決定が行われた場合、コスト及び複雑性は軽減されることになる。また、この場合、貸手のタイプBのリースについても、2013年の公開草案では、IAS第17号のオペレーティング・リースの会計処理と類似するモデルを適用することが提案されていることから、貸手の会計処理の変更の度合いは、原則として大幅に縮小されることになる。

貸手の会計処理モデルに関する最終的な意思決定は、リースの分類テストに関する最終的な意思決定と併せて行われると考えられる。

スモール・チケット・リース

スモール・チケット・リースの会計処理を簡素化するための様々なオプションが検討された

【問題の所在】

リース基準の適用を免除する対象を拡大すべきか。

2013年の公開草案では、借手及び貸手は、短期リース（すなわち、最長契約期間が、更新オプションも含めて12ヶ月以内のリース）に簡便的なアプローチを選択適用することが認められていた。購入オプションを含む全てのリースは、短期リースに該当しない。この簡便的なアプローチのもとでは、借手（貸手）は、リース料を現行のオペレーティング・リースの会計処理と同様に費用（収益）として当期純利益に認識することになる。

利害関係者の多くは、2013年公開草案の免除規定を歓迎したものの、簡便的なアプローチを適用できるか否かを評価するためにはリースの主要な条件を特定して分析する相当な労力を要することを指摘した。多数の利害関係者はまた、簡便的なアプローチをより広範囲のリースにも適用できるようにし、モデル案の適用に要するコストを軽減すべきであると考えていた。複数の利害関係者は、簡便的なアプローチの適用を、より多くの「スモール・チケット」リース（すなわち、各々の価値が小さく、かつ（または）企業の事業にとっては二次的なもの）にも拡大するよう、様々な方法を提案した。

【1月の新たな展開】

両ボードは、借手が簡便的なアプローチの適用を拡大することにより、リース基準の適用に要するコストをより軽減できるよう、代替的なオプションについて審議した。検討された代替案は、以下のとおりである。

- 短期リースの定義を改訂し、12ヶ月という数値基準を延長するか、または最長契約期間ではなくリース期間に基づいて定義するかのいずれかとする。
- 「非中核」資産の定義を定めて、リースに関する適用免除規定の対象とする。
- 明確な重要性の数値基準を定めるか、または既存の重要性に関するガイダンスをリースに適用する方法を明記するかのいずれかにより、重要性について明示したガイダンスを提供する。
- 特定の状況においては、リース基準を個々のリース契約の単位ではなくポートフォリオの単位で適用することを認める。

両ボードは、意思決定を行わなかったものの、以下の事項をさらに検討するようスタッフに要請した。

- 実務における適用上の問題（会計上の操作の余地が生じるリスクを含む）
- リースの条件変更及びその他の状況の変化に対して代替的アプローチをどのように適用するか

【審議の影響】

両ボードは、適用免除規定の対象をスモール・チケット・リースに拡大することにより、借手が重要なリースをオンバランスするという目標を維持しつつ、リース基準の適用に要するコストに対する利害関係者の懸念を緩和できる可能性がある。

ただし、適用免除規定の対象を拡大する際には、様々な要因を比較考量することになる。これらの要因には、スモール・チケット・リースのオンバランス処理に関連するコスト及び便益に加え、この適用免除規定が一貫して適用されるか否か、及びこの適用免除規定の対象とするために、契約が操作される可能性も含まれる。例えば、「非中核」資産をどう定義付けた場合でも、より多くの経営者の判断が要求されることになる。

謝辞

本ニュースレターの主な執筆者であるBrandon Gardner、Steve Hills及びBrian O' Donovanの努力に謝意を表します。

また、レビュアーであるKimber Bascom、Kris Peach及びRamon Jubelsの貢献にも謝意を表します。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

IFRS本部 IFRS Information Desk

e-Mail: AZSA-IFRS@jp.kpmg.com

このニュースレターは、KPMG IFRG Limitedが2014年1月に発行した「IFRS-Leases Newsletter Issue 13」を翻訳したものです。翻訳と英語原文間に齟齬がある場合は、当該英語原文が優先するものとします。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供しよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

©2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

www.kpmg.com/jp/ifrs

IFRSリース・ニュースレター (IFRS – Leases Newsletter) は、KPMGが提供する、IASBのリース・プロジェクトに関する最新情報です。

当該ニュースレターにおいて解説された内容に関し、追加的な情報をお求めの方は、エンゲージメント・チームの担当者までご連絡下さい。