

## 国際関連情報 国際会議等

IASB/FASB による改訂公開草案  
「リース」に関する円卓会議の概要シニア・プロジェクト・マネージャー かみや よういち  
神谷 陽一

## I. はじめに

国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）は、共同プロジェクトの一環として2013年5月に公表した改訂公開草案「リース」（以下「改訂公開草案」という。）に関する円卓会議を2013年9月から10月にかけて以下のとおり開催した。

日時	場所
9月10日	ブラジル・サンパウロ
9月16日	イギリス・ロンドン
9月23日	アメリカ・ノーウォーク
10月3日	アメリカ・ロスアンゼルス
10月4日	シンガポール

ここでは、筆者が出席したシンガポールにおける円卓会議の議論の概要を中心に紹介するが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見である。また、当該円卓会議は英語により実施されたため、文中の日本語表現には筆者の解釈が含まれることにもご留意いただきたい。

シンガポールでの円卓会議には、IASB から理事の Kalavacherla 氏及びスタッフの Rees 氏が出席し、参加者 22 名とともに議論が行われた。

## II. 円卓会議の概要

円卓会議は、改訂公開草案の提案内容に対してコメント・レターを提出した関係者からのより具体的な意見を直接 IASB 及び FASB が収集することを目的として行われた。主なトピックは次のとおりであり、参加者から多くの意見が寄せられた。

- (1) 借手の会計処理
- (2) 貸手の会計処理
- (3) 測定
- (4) リースの識別
- (5) その他

## (1) 借手の会計処理

改訂公開草案では、借手の会計処理について、次のような提案をしている。

- 原則として、すべてのリースに関する資産（使用権資産）と負債（リース負債）を認識（オンバランス処理）する。
- リースを2つのタイプに区分し、損益計算書上、タイプ A のリースについては償却費と利息費用を認識（通常、逡減ベースの費用となる）し、タイプ B のリースについては単一のリース費用（通常、定額ベースの費用となる）を認識する。

- このような2つのタイプのリースの区分は、リース期間にわたる借手による原資産の消費の程度が「重要ではないとはいえないかどうか」に基づき行う。結果として、タイプAには設備/車両リースの大部分が該当し、タイプBには不動産リースの大部分が該当することとなる。

このような提案に対して、参加者の多くからは、リースをタイプAとタイプBという2つに区分することについて、その考え方は理解が困難であるとともに適用上複雑である点を指摘する意見が示された。また、現行基準におけるファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分に比べて、区分の判断が企業によって異なる結果となることを懸念する意見が示された。

以上の点について、参加者は、提案されている会計モデルの改善の方法として、次のように様々な意見を示した。

- すべてのリースをオンバランス処理するという考え方については概念的には理解できるものの、それにより生じる便益がコストを上回るかどうか懸念がある。したがって、提案されている要求事項の適用範囲については、コスト便益等の観点を踏まえて、追加的な検討が必要である。
- 2つのタイプのリースを区分することは複雑性を増すだけであり、実務上は区分が困難なケースが生じることは避けられない。したがって、そのような区分を要求せず、すべてのリースに対して提案されているタイプAの会計処理を適用すべきである。
- 提案されているようなリース期間にわたる借手による原資産の消費の程度を基礎とするという考え方は適切ではなく、また、現行の実務からの大きな変更になる点が懸念される。この点からは、現行基準におけるファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区

分と同様の考え方をを用いて、2つのタイプのリースを区分すべきである。

## (2) 貸手の会計処理

改訂公開草案では、貸手の会計処理について、次のような提案をしている。

- 借手と同様に、リース期間にわたる借手による原資産の消費の程度が「重要ではないとはいえないかどうか」に基づきリースを2つのタイプに区分し、次のようにそれぞれ異なる収益認識を行う。
- タイプAのリースについては、リース開始時において、原資産のうちリースされた部分の認識中止（すなわち、原資産の認識中止と残存資産の認識）を行い、（もしあれば）これに関連する収益を認識する。

- タイプBのリースについては、現行基準におけるオペレーティング・リースと同様に、原資産に関する認識中止は行わず、リース期間にわたり収益を認識する。

このような提案内容に対して、参加者からは、次のような様々な意見が示された。

- 提案されている貸手の会計処理は、残存資産の部分についてのリスクや便益への考慮がされていない点で適切ではない。貸手は、リース期間にわたり、原資産のうちリースされた部分のみでなく、残存資産の部分についてのリスクや便益への関与を継続している。2つのタイプのリースの区分方法を含めた会計処理の検討にあたっては、このような点についての考慮が必要である。
- 貸手は、原資産のうちリースされた部分については、リース開始時において借手に対して移転していると考えべきである。その点からは、すべてのリースについてリース開始時においてリースされた部分に関する収益を認識すべきであり（タイプAの会計処理）、2つのタイプのリースを設ける必要はない。

• 貸手の会計処理については、現行の会計基準の取扱いを維持すべきである。現行のリース基準における借手の会計処理について、一定のリースが借手においてオンバランス処理されないことには問題があり、この点を改善するというリース・プロジェクトの目的は支持できる。しかし、貸手の会計処理については、現行のリース基準に大きな問題があるとは思わない。

### (3) 測定

改訂公開草案では、測定の基礎となるリース料総額について、次のような提案をしている。

- リース期間は、リースの解約不能期間に次の両方を加えた期間として決定される。
  - ✓リースを延長するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有している場合）
  - ✓リースを解約するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使しない重大な経済的インセンティブを有している場合）
- リース料総額には、固定支払のリース料に加えて、変動リース料のうち、指数又は率に応じて決まるものや、実質的な固定支払であるもの等が含まれる。

このような提案内容のうち、延長オプション等の取扱いについては、参加者の多くから否定的な意見が示された。具体的には、重大な経済的インセンティブを有しているかどうかという考え方は、オプション行使の可能性についてどの程度の閾値を提供しているのか明らかではないことを懸念する意見が示された。この点から、数名の参加者からは、現行基準における考え方（オプションの行使が合理的に確実視されるかどうか）を維持すべきであるという意見が示された。

また、変動リース料の取扱いのうち、指数や

率に応じて決まるものを測定に含め、借手の売上等に応じて決まるものは測定に含めないという提案内容については多くの参加者が同意していた。これに加えて、参加者からは次のような意見が示された。

- 測定に含められた変動リース料を、リース開始後に每期見直して会計処理するという提案内容については、実務的には困難な面が生じることが懸念され、より簡素な取扱いが必要である。
- 実質的な固定支払である変動リース料について、改訂公開草案の記述上は、その対象となる範囲が明らかでない点が懸念される。したがって、どのような変動リース料が含まれるのかについて、例示を含め、明確化が必要である。

### (4) リースの識別

改訂公開草案では、契約の構成部分の区分について、次のような提案をしている。

- 次の両方の要件に該当する場合には、資産を使用する権利をそれぞれ独立のリース構成部分として識別する。
  - (a) 借手が、当該資産単独又は借手が容易に利用可能な他の資源との組合せのいずれかにより、当該資産の使用により便益を受けることができる。容易に利用可能な資源とは、別個に販売又はリースされている財又はサービス、あるいは借手がすでに入手している資源である。
  - (b) 原資産が、当該契約の中の他の原資産に依存しておらず、高い相関もない。
- 借手は、契約の中のリース構成部分を識別した後に、契約の対価を各構成部分に対してそれぞれの観察可能な単独の価格を基礎として配分する。ただし、契約の中のどの構成部分にも観察可能な価格がない場合には、構成部分を合算して単一のリース構成部分として会

計処理する。

まず、独立のリース構成部分として識別するかどうかの取扱いについては、参加者から次のような意見が示された。

- 他の資源との組合せによって便益を受けられるかどうかという考え方が、独立のリース構成部分として識別するかどうかを判断する上で適切であるかどうか、必ずしも明らかではない。
- 改訂公開草案が本提案内容に関連して提供している設例は、理解が困難であるとともに、実務に受け入れ可能な程度に適用する上では、十分ではない。

また、借手において契約の中のどの構成部分にも観察可能な価格がない場合の取扱いについては、参加者からは、結果的に、契約の中のリースでない構成部分（サービス構成部分等）を含めて、借手がオンバランスすることにつながるものが懸念されるという意見が示された。一部の参加者は、このような場合については、常にすべてをリース構成部分として取り扱うのではなく、契約に対してリース構成部分とサービス構成部分がどのように寄与しているかといった点を考慮した取扱いが必要であるという意見を示していた。

## (5) その他

以上の点に加えて、参加者からは開示要求事項に関する意見や、特定の業種における契約に対するリースの取扱いに対する意見が示されたが、本稿では紙幅の都合上、詳細は割愛する。

## Ⅲ. おわりに

IASB 及び FASB は、改訂公開草案に対するコメント及び円卓会議での意見などを踏まえ、共同で再審議を実施していく予定である。本原稿執筆時点における IASB が公表しているワークプランでは、2013 年第 4 四半期に再審議を開始する予定とされている。

円卓会議では、IASB の Kalavacherla 理事から、具体的な再審議のスケジュールについては改訂公開草案に対するコメント・レターの分析後に決定されることになるとのコメントがあった。

企業会計基準委員会（ASBJ）では、今後も IASB と FASB の再審議の動向を注視しつつ、必要に応じて意見発信を行っていきたい。