

解説



討議資料「リース：予備的見解」

米国財務会計基準審議会（FASB）国際研究員 かわにし やすのぶ 川西 安喜



はじめに

米国財務会計基準審議会（FASB）と国際会計基準審議会（IASB）とは2009年3月19日、共同で討議資料「リース：予備的見解」（以下「本討議資料」という。）を公表した。コメント期限は2009年7月17日である。

本稿では、本討議資料について解説する。FASBのボード・メンバーやスタッフが個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関するFASBとIASBの公式見解は、それぞれのボードの厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

第1章 背景

リースに関する既存の会計モデルは、財務諸表の利用者のニーズにできていないと批判されてきた。具体的には、以下の点が指摘されてきた。

- (a) 多くの財務諸表の利用者は、オペレーティング・リースが借手の財務諸表において認識すべき資産及び負債をもたらすと考えており、これらの資産及び負債並びに損益への影響を財務諸表に反映しようと日常的に金額を修正している。しかし、財務諸表の注記において利用者が利用可能な情報だけでは、既に認識されている金額に信頼性のある修正を行う上で不十分である。
- (b) リースについて非常に異なる2つの会計モデル（ファイナンス・リース・モデルとオペレーティング・リース・モデル）が存在することは、類似する取引が非常に異なる形で会計処理され得ることを意味する。このことは、財務諸表の利用者の比較可能性を損ねている。
- (c) 既存の会計基準は、特定のリースの分類を実現するために取引をストラクチャーする機会を提供している。リースがオペレーティン

グ・リースに分類される場合、借手は財務諸表において認識されない資金調達の源泉を得ることになるが、このことを財務諸表の利用者が理解しにくいことがある。

本討議資料の目的は以下のとおりである。

- (a) 新しいリース会計基準におけるアプローチ案を要約する。
- (b) さまざまなリース会計の論点が、提案される新しい会計基準においてどのように扱われるのかについての予備的見解を示す。
- (c) 新しいリース会計基準が公表されるまでに扱わなければならないほかの論点について述べる。
- (d) 上記の点について市場関係者からの意見を求める。

第2章 リース会計基準の範囲

両ボードは、提案される新しい会計基準の範囲について、根本的にこれを見直すのではなく、既存の会計基準の範囲を基礎とすることを提案している。その理由は以下のとおりである。

- (a) 市場関係者は、既存の会計基準において採用されている範囲に馴

染みがある。したがって、提案される新しい会計基準の範囲について、既存の会計基準の範囲を基礎とすることは、市場関係者にとって理解と導入が容易である。

(b) IFRIC解釈指針第4号「契約にリースが含まれているかどうかの判断」及びEITF論点第01-8号「契約にリースが含まれているかどうかの判断」の詳細な指針を適用することが難しい場合もあるが、ほとんどの場合、リース契約が既存の会計基準の範囲内であるかどうかは明白である。

(c) 範囲を変更する必要があるかどうかを決定する前に、リースについての新しい会計処理の主要な論点に注力する方が効率的である。

両ボードは、リース期間満了時にリース資産の所有権が借手に自動的に移転するようなリース等、実質的な購入であるリースが、既存の会計基準の範囲に含まれることに留意し、このようなリースも新しいリース会計基準の範囲に含まれることを暫定的に決定した。

第3章 借手の会計処理に関するアプローチ

○ 単純なリースから生じる権利及び義務の分析

以下の例を考える。

耐用年数が10年である機械を、5年という固定の期間で借りる場合を考える。リースは解約不能であり、リース期間を延長する権利やリース期間満了時に機械を購入する権利はついておらず、残価保証もない。リース料の支払いはリース資産が引き渡された後、リース期間にわたり定期的に行わなけれ

ばならず、支払額は当初契約時に固定されている。メンテナンス契約その他の付随契約はないものとする。

この例において、両ボードは、借手において、①リース期間にわたり機械を使用する権利、②リース料を支払う義務と、③リース期間満了時に機械を返還する義務があると分析し、さらに、これらの権利及び義務が資産又は負債の定義を満たすかどうか検討し、以下の暫定的な結論に至った。

〔①リース資産を使用する権利〕

借手はリース資産を使用する権利を支配し、当該支配は過去の事象の結果生じたものであり、さらにリース期間にわたりリース資産を使用することにより、借手に将来の経済的便益が流入することになる。したがって、リース資産を使用する権利は、資産の定義を満たす。

〔②リース料を支払う義務〕

借手はリース料を支払う現在の義務を有し、当該義務は過去の事象の結果生じたものであり、さらに、当該義務により経済的便益の流出をもたらすことが期待されている。したがって、リース料を支払う義務は、負債の定義を満たす。

〔③リース期間満了時にリース資産を返還する義務〕

リース期間の満了時にリース資産を貸手に返還する義務は、過去の事象の結果生じた現在の義務であるため、当該義務が経済的便益の流出をもたらす場合には負債の定義を満たすことになる。しかし、リース資産の返還に当たって、付随費用を除き経済的便益の流出はない。すなわち、借手はリース資産を物理的に保有し

ているものの、リース期間満了後は当該リース資産を利用する権利を有しておらず、借手は第三者のために資産を保管しているにすぎない。したがって、リース期間満了時にリース資産を返還する義務は、負債の定義を満たさない。

○ 新しいアプローチ

以上の分析により、両ボードは、既存のリース会計モデルが資産及び負債の定義と整合していないとの暫定的な結論に至り、リース契約によって生じる資産及び負債を認識するリース会計に関する、新しいアプローチを開発することを暫定的に決定した。この新しいアプローチでは、すべてのリース契約について、リース期間にわたり借手にリース資産の使用権がもたらされ、借手は以下を認識することになる。

(a) リース期間にわたり、リース資産を使用する権利を表象する資産（使用権資産）

(b) リース料を支払う義務に関する負債（リース料支払義務）

リース会計に関するこの新しいアプローチは、既存の会計基準に対する多くの批判に応えるものである。具体的には、以下の点が指摘される。

(a) 現在、オペレーティング・リースに分類されているリースにより生じる資産及び負債が、財政状態計算書において認識される。したがって、財務諸表の利用者は、認識されていない資産及び負債について、財務諸表の金額を修正する必要がなくなる。

(b) 新しいアプローチは、すべてのリース契約に同一の会計処理を適用する。したがって、類似する取引について異なる会計処理が行われることがなくなり、財務諸表の

利用者の比較可能性が向上する。

(c) 財務諸表において認識されない資金調達ができるように取引をストラクチャーする機会が減少する。これにより財務諸表の比較可能性及び理解可能性が向上する。

(d) 新しいアプローチは、両ボードの概念フレームワークや最近公表された会計基準と整合している。

○ より複雑なリース契約の会計処理

リース契約はしばしば、前述の例のような単純なリースよりも複雑である。リース契約により、借手にはさまざまな権利及び義務が移転することがある。例えば、リース契約に以下のようなものが含まれることがある。

- (a) 追加的なリース料の支払いによりリース期間を延長するオプション
- (b) 早期にリースを解約するオプション
- (c) 追加的な金額の支払いによりリース資産を購入するオプション
- (d) 変動リース料又は偶発リース料を支払う義務
- (e) リース資産の価値が定められた価値を下回った場合に貸手を補償する義務(残価保証)

両ボードは、複雑なリースにおける個々の権利及び義務を別個に認識し測定することを借手に要求するかどうか(いわゆる構成要素アプローチ)を検討したが、多くの問題があることからこれを採用せず、借手が以下を認識することを暫定的に決定した。

- (a) オプションに基づき取得した権利を含む、単一の使用権資産
- (b) 偶発リース契約や残価保証に基づき生じた義務を含む、単一のリース料支払義務

第4章 当初測定

○ リース料支払義務の当初測定

両ボードは、借手のリース料支払義務を公正価値により当初測定するかどうか議論した。そして、ほとんどのリース契約において、リース料支払義務の公正価値を直接観察することができないため、リース料支払義務の公正価値を算定する上で割引キャッシュ・フロー技法が使用されることを指摘した。両ボードは、このとき、借手がリース料を追加借入利率を使用して割り引くことを暫定的に決定した。リースの計算上の利率を算定することは借手にとって困難であることが多いためである。両ボードは、ほとんどのリースにおいて、借手の追加借入利率を使用して割り引いたリース料の現在価値は、公正価値の合理的な近似になることに留意した。したがって、このアプローチを利用してリース料支払義務を測定することによって、当該義務を公正価値により測定した場合と類似した情報を財務諸表の利用者に提供することになる。さらに、このアプローチは、公正価値によりリース料支払義務を測定する場合に比べて、借手にとって適用しやすいものとなる。

なお、既存の会計基準は、リースの計算上の利率を算定することが実務上可能である場合には当該利率を使用し、実務上不可能な場合には借手の追加借入利率を使用することを要求しているが、両ボードは、このアプローチを使用しないことにした。これは、財務諸表の作成者にとって複雑になり、財務諸表の利用者にとって比較可能性が損われる可

能性があるためである。

○ 使用権資産の当初測定

両ボードは、使用権資産の当初測定について、公正価値と取得原価のいずれによって行うべきかについて検討し、以下の理由により取得原価により当初測定することを暫定的に決定した。

- (a) 他の非金融資産の当初測定と整合している。したがって、取得原価による当初測定は、財務諸表の利用者の比較可能性を向上させる。
- (b) 取得原価に基づくアプローチは、公正価値による測定を要求する場合と比べ、財務諸表の作成者にとって適用が容易であり、コストがかからない。
- (c) 使用権資産の取得原価は、リースの契約時における当該資産の公正価値の合理的な近似となる。したがって、取得原価により使用権資産の当初測定を行うことは、財務諸表の利用者に対し、リースの契約時に資産の公正価値を測定した場合と類似する情報を提供することになる。

通常、リース契約における使用権資産の取得原価は、リース料支払義務の公正価値に等しくなる。しかし、前述のとおり、両ボードは、リース料支払義務を、借手の追加借入利率を使用して割り引いたリース料の現在価値により当初測定することを暫定的に決定しているため、これと整合するように、使用権資産をその取得原価に基づき測定する場合、取得原価は借手の追加借入利率を使用して割り引いたリース料の現在価値とすべきであるとの暫定的な結論に至った。

第5章 事後測定

○ リース料支払義務の事後測定

〔測定の基礎〕

両ボードは、借手のリース料支払義務の事後測定について、公正価値と償却原価のいずれによって行うべきかについて検討し、以下の理由により、償却原価に基づくアプローチを採用することを暫定的に決定した。

- (a) 他の多くの非デリバティブ金融負債が測定される方法と整合している。例えば、有形固定資産の購入のための長期債務は、通常、償却原価に基づき測定されている。
- (b) 当初認識時に公正価値による測定を要求しないこととした両ボードの暫定的な決定と整合している。
- (c) 財務諸表の作成者にとって単純でありコストがかからない。

国際財務報告基準(IFRS)においても米国基準においても、一部の金融負債について公正価値により測定することを選択することを認めている。リース料支払義務について公正価値による測定を選択することを認めるかどうかについては、今後決定する予定である。

〔追加借入利率の見直し〕

前述のとおり、両ボードは、当初認識時にリース料を借手の追加借入利率を使用して割り引くことを暫定的に決定している。両ボードは、追加借入利率の変動があった場合に、これを反映するためにリース料支払義務の測定値を見直すかどうかについて議論した。

直近の市場の状況を反映するために追加借入利率を見直すことは、財務諸表の利用者により関連性の高い情報を提供することになるとの見

方がある。また、追加借入利率の見直しは、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」のアプローチと整合している。

一方で、このアプローチの欠点として以下が指摘される。

- (a) 多くの非デリバティブ金融負債の事後測定の方法と整合していない。償却原価に基づくアプローチでは、金融負債の帳簿価額は、市場金利の変動によって改訂されない。
- (b) 直近の市場の状況を反映するために、追加借入利率を改訂することは、財務諸表の作成者にとって複雑になり、コストがかかる。リース料支払義務がリース資産によって担保されているという事実を反映しなければならないため、リース債務の直近の市場利率の算定は複雑になる。担保される程度は、リースごとに異なり、リース資産の公正価値によって期間ごとに異なることがある。
- (c) 事後測定に関する償却原価に基づくアプローチと整合していないという見方もできる。

FASBは、借手の追加借入利率の見直しを要求しないことを暫定的に決定した。一方で、IASBは、借手のリース料支払債務は、借手の追加借入利率を反映するように再測定しなければならないと暫定的に決定した。しかし、IASBは、この見直しを每期行うのか、見積キャッシュ・フローに変動があった場合にのみ行うのかについて決定を行っていない。

〔見積キャッシュ・フローの変動の会計処理〕

両ボードは、見積キャッシュ・フローの変動を借手のリース料支払義務に反映させる方法について、以下

の代替案を検討した。

- (a) 帳簿価額と将来の見積キャッシュ・フローに基づき、新しい実効利率を計算する、将来法
- (b) 改訂された見積キャッシュ・フローを当初の実効利率で割り引いた現在価値まで負債の帳簿価額を修正する、キャッチ・アップ法
- (c) 当初の帳簿価額、測定日までの実績キャッシュ・フロー及び将来の見積キャッシュ・フローに基づき、新しい実効利率を計算する、遡及法。負債の帳簿価額は、新しい実効利率で割り引いた見積キャッシュ・フローの現在価値に修正する。

キャッチ・アップ法が、IFRS及び米国基準において金融負債の一部が測定される方法と整合しているため、両ボードは、見積キャッシュ・フローの変動についてキャッチ・アップ法を採用することを暫定的に決定した。リース料支払義務の帳簿価額は、改訂された見積キャッシュ・フローを反映するように修正される。

前述のとおり、IASBは、直近の状況を反映するように借手の追加借入利率を更新することを暫定的に決定している。したがって、キャッチ・アップのための修正額を計算するために使用する利率は、当初の追加借入利率ではなく、改訂された追加借入利率となる。FASBでは、当初の追加借入利率を使用することとなる。

○ 使用権資産の事後測定

両ボードは、借手の使用権資産の事後測定について、公正価値と償却原価のいずれによって行うべきかについて検討し、以下の理由により、償却原価に基づいて行うことを暫定的に決定した。

- (a) ほかの非金融資産の取扱いと整

合している。

- (b) 使用権資産の当初認識時の測定を取得原価に基づいて行うとする両ボードの暫定的決定と整合している。
- (c) 財務諸表の作成者にとって単純であり、コストがかからない。

償却原価に基づく測定では、借手は、使用権資産について、リース期間とリース資産の耐用年数のいずれか短い期間にわたり償却することが要求される。償却は、使用権資産によって体现される経済的便益の消費のパターンに基づき行われる。リース期間の満了時にリース資産の所有権が借手に移転することが期待されるリースについては、償却期間はリース資産の耐用年数となる。

使用権資産は減損の対象となるが、両ボードは、使用権資産の減損をどのように決定するかについて予備的見解に達していない。

第6章 オプション付きのリース

○ 期間に関するオプション付きのリース

リース契約には、リース期間を延長したり早期に解約したりできるオプションが含まれている場合がある。第3章で触れたように、両ボードは、構成要素アプローチではなく、単一の資産負債アプローチを採ることを暫定的に決定したため、リース期間に関する不確実性については、測定を通じて扱うアプローチと、認識を通じて扱うアプローチの2つのアプローチを検討した。後者による方が、多くの測定に関する問題を回避できることや適用しやすいことから、両ボードは、認識を通じて扱うアプローチを暫定的に決定した。このアプ

チでは、1つのリース期間を選択し、その期間に基づいて会計処理を行うことになる。

リース期間の決定について、両ボードは、蓋然性がある場合にオプションによる期間をリース期間に含める方法やリース期間を定性的に判断する方法ではなく、契約上の要素のみならず、非契約上の要素やビジネス上の要素を勘案して、最も可能性が高い期間をリース期間とする方法の採用を暫定的に決定した。

両ボードは、リース期間を当初認識後に見直すことを要求するかどうかについて議論し、その結果、新たな事実又は状況に基づき、各報告日においてリース期間の見直しを要求することを暫定的に決定した。また、リース期間の見直しにより生じたリース料支払義務の帳簿価額の変動は、使用権資産の帳簿価額の修正として認識することを暫定的に決定した。

○ 購入に関するオプション付きのリース

購入に関するオプションは、借手に、特定の日以後、リース資産を購入する権利を付与するものである。オプションの行使価格は、割安な価格であることもあれば、公正価値や固定の価格であることもある。

両ボードは、購入に関するオプションは、究極的な期間延長に関するオプションと考えることができることに留意した。購入に関するオプションを付与することは、リース資産の耐用年数全体にわたって更新することと何ら変わらない。したがって、両ボードは、購入に関するオプションの会計処理はリース期間の延長又は解約に関するオプションと同じでなければならないと暫定的に決定した。したがって、権利を行使する可

能性が高い場合には、オプションの行使価格をリース料支払義務に含めることとなる。

○ 期間及び購入の両方に関するオプション付きのリース

リース契約には、複数のオプションが含まれていることがある。本章において提案されているアプローチの下では、借手により認識されるリース料支払義務は、借手が最も可能性が高いと考える結果と整合していなければならない。

例えば、リース契約の主契約期間が10年であり、10年経過後、借手は、契約に基づき、固定価格でリース資産を購入するか、貸手にリース資産を返却するか、5年間リース期間を延長することができるものとする。本章において説明されているアプローチの下では、借手はリース期間の開始時に最も可能性の高い結果(購入、返却又は延長)を判断し、その結果と整合するリース料支払義務を認識しなければならない。3つのうち最も可能性の高い結果の見直しは、新たな事実又は状況に基づき、各報告日において行われる。

第7章 偶発リース料及び残価保証

○ 偶発リース料

リース契約には、時の経過以外に、リースの契約開始以後に、要因が変動することにより、リース料が増減するものが多い。このようなリース料を偶発リース料という。

両ボードは、借手が認識する資産及び負債には、偶発リース料を支払う義務を反映すべきであると考えている。リース料を支払う義務は無条件のものであり、したがって負債の定義を満たす。偶発リース料と固定

連結経営管理システム

大王シリーズ



連結大王 SUMMIT

開示目的の連結決算から積極的なグループ経営の展開。目的に応じたエディションを選択いただけます。

For Disclosure

▶▶▶ 制度版

- 制度連結への準拠
- J-SOX法への対応
- 業務標準化の実現
- 業務効率アップの実現
- 開示早期化の実現
- 有報・短書書類作成のシームレス化

For Management

▶▶▶ 管理版

- 連結予算の実現
- 着地点分析
- 財務データ分析
- セグメントの細分化
- 経営指標分析

資料請求・デモンストレーション依頼等、ご遠慮なくお問い合わせ下さい

株式会社 **ビジネス・トラスト**

<http://www.b-trust.co.jp>

〒107-0052 東京都港区赤坂2-17-22
赤坂ソインタワー本館11階

〔東京〕Tel:03-5575-6100 〔大阪〕Tel:06-6910-1401
〔福岡〕Tel:092-436-3100

のリース料との違いは、支払われる金額が不確定であるということだけである。

偶発リース料が含まれる場合の、リース料支払義務の測定について、両ボードは2つのアプローチを議論した。

- (a) 確率により加重平均されたリース料債務の見積値(期待結果技法)
- (b) 最も支払う可能性の高いリース料の金額

IASBは、借手のリース料支払義務には、偶発リース料についての確率により加重平均された見積値を含むべきであると暫定的に決定した。これに対し、FASBは、借手が、偶発リース料について、最も支払う可能性の高いリース料の金額に基づいて測定すべきであると暫定的に決定した。この測定値は、考えられる結果を確率により加重平均した金額とは必ずしも一致しない。

両ボードは、偶発リース料の再測定を要求することは、財務諸表の利用者に対して、より関連性の高い情報を提供することになると考え、偶発リース料の見積値の変動について、借手のリース料支払義務を再測定することを要求することを暫定的に決定した。再測定する場合のリース料支払義務の変動について、FASBは、財務諸表の利用者も理解しやすく作成者にとっても複雑にならないため、これをすべて、当期純利益に含めることを暫定的に決定した。これに対し、IASBは、リース料支払義務の変動は、実質的に、使用権資産について当初に評価したコストの変動であると考え、リース期間の見直しによる場合と同様に、リース料支払義務の変動はすべて、使用権資産の帳簿価額の修正として認識することを暫

定的に決定した。

○ 残価保証

リース契約には、残価保証が含まれることがある。残価保証の下では、リース期間満了時のリース資産の価値が、定められた価値を下回る場合に、借手が貸手に補償をすることにより、貸手の期待利回りが保証される。

既存の会計基準においては、残価保証に基づき支払うことになる最大の金額が最低リース料総額に含められる。したがって、リースがファイナンス・リースに分類される場合、借手が認識する負債には、保証の下で支払うことになる最大の金額の現在価値が含まれる。

両ボードは、残価保証を含む場合の借手のリース料支払義務を、偶発リース料を含む場合の借手のリース料支払義務と整合させることを暫定的に決定した。両ボードは、リース料支払義務を偶発リース料がある場合と残価保証がある場合とで同じ方法を使用することにより、新しい会計基準が財務諸表の作成者にとって適用しやすく、財務諸表の利用者にとって理解しやすくなることに留意した。

リース契約には、期間延長オプションと残価保証の両方が含まれていることがある。例えば、リース契約の主契約期間が10年であり、10年経過後、借手は、契約に基づき、5年間リース期間を延長するか、見込と実際の残価の差額を支払って貸手にリース資産を返却することができるものとする。本章において説明されているアプローチの下では、借手はリース期間の開始時に最も可能性の高い結果を判断するため、その結果と整合するように以下のリース料支払義

務を認識し、各報告日において、新たな事実又は状況に基づき、最も可能性の高い結果の見直しが行われる。

- (a) 返却の可能性が最も高い場合、10年分のリース料と残価保証による支払見込額の現在価値
- (b) 延長の可能性が最も高い場合、15年分のリース料の現在価値

第8章 表示

○ 財政状態計算書におけるリース料支払義務の表示

両ボードは、財政状態計算書におけるリース料支払義務の表示について、他の金融負債と区分すべきかどうかについて検討した。その結果、IASBは、借手のリース料支払義務について、財政状態計算書において区分して表示することを要求しないことを暫定的に決定した。

FASBは、リース料支払義務について提案されている会計処理は、ほかの金融負債のほとんどの会計処理と異なっていることを指摘した。例えば、リース料支払義務は、オプションとなる期間に支払うことになる金額を含んでいる。したがって、FASBは、リース料支払義務は財政状態計算書において区分して表示することを暫定的に決定した。

○ 財政状態計算書における使用権資産の表示

財政状態計算書における使用権資産の表示について、両ボードは、使用権資産を一律に無形資産として表示せず、リース資産の性質に基づいて、財政状態計算書において表示することを暫定的に決定した。しかし、リース資産と所有する資産は著しく異なるため、両ボードはリース資産と所有する資産は区分して表示する

ことを暫定的に決定した。

○ 損益計算書における表示

両ボードは、リース契約より生じた資産及び負債の財政状態計算書における表示が、関連する損益の損益計算書における表示を決定すべきであると考えている。したがって、使用権資産が有形固定資産として表示される場合には、その帳簿価額の減少は減価償却費として表示することになる。リース料支払義務に係る利息は、その義務が財政状態計算書において区分して表示されている場合には区分して表示し、そうでない場合には一般の利息費用に含めることになる。

○ キャッシュ・フロー計算書における表示

両ボードは、リース契約に関連するキャッシュ・フローをキャッシュ・フロー計算書においてどのように表示すべきかについて議論していない。

○ 財務諸表の表示に関する提案との関係

2008年10月に両ボードが公表した討議資料「財務諸表の表示に関する予備的見解」において提案されたモデルでは、使用権資産は事業資産として、借手の見解によって営業資産又は投資資産に分類され、一体性の原則により、使用権資産の償却費は、包括利益計算書において整合的に分類される。また、リース料支払義務については、これに対する借手の見解によって、事業負債（営業負債あるいは投資負債）又は財務負債に分類される。

第9章 その他の論点

第9章は、両ボードが予備的見解に至るまで十分に詳細に議論してい

退職給付会計対応ソフト 退職給付大王

退職給付債務(PBO)の自社計算化で金銭コスト/時間的コストを削減！
割引率変更や将来シミュレーションで巨額な債務を随時、掌握！

◆ 債務計算上のメリット

- ・計算コストの削減
- ・計算結果が明確
- ・調整計算不要
- ・基礎率変更の試算可能

◆ 退職給付会計上のメリット

- ・未認識債務/PBOの一元管理
- ・仕訳帳/注記事項の自動収集
- ・セグメント別管理

株式会社 **ビジネストラスト**

<http://www.b-trust.co.jp>

〒107-0052 東京都港区赤坂2-17-22
赤坂ツインタワー本館11階

(東京)Tel:03-5575-6100 (大阪)Tel:06-6910-1401
(福岡)Tel:092-436-3100

ない論点について概略を提供している。これらの論点は、公開草案の公表までに解決する必要がある。

- 当初認識の時期
- セール・アンド・リースバック取引
- 当初直接コスト
- サービス契約を含むリース契約
- 開示

第10章 貸手の会計処理

両ボードは、貸手の会計処理について詳細に議論していない。第10章は、貸手の会計基準を開発するに当たり、解決しなければならない論点の一部を示しているが、両ボードは、これらのどの論点についても予備的見解に達していない。

○ 使用权モデルの貸手への適用

使用权モデルを貸手に適用した場合、貸手はリースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれかに分類する必要はない。リース資産のリスクと経済価値が移転したかどうかに着目する既存の会計基準は、貸手のための使用权モデルによって置き換えられる。使用权モデルの下では、貸手はリース契約から生じる資産及び負債を認識することになる。

本章では、使用权モデルが貸手に適用され得る2つの方法を説明している。最初のアプローチの下では、貸手はリース資産(通常は物理的資産)の一部を借手に移転したものとみなされる。第2のアプローチの下では、リース契約は新しい権利を創出したものとみなされ、貸手のリース資産に対する権利は不変とされる。

○ 転リース

企業が、同一の資産について貸手

と借手の役割を果たすことがある。例えば、企業はある者から装置を借り受け、その装置を他の者に転貸することができる。

両ボードが貸手の会計処理と借手の会計処理を共に扱う新しい会計基準を公表することを決めた場合、貸手の会計モデルを開発する際に転リースに関連する論点を議論する予定である。しかし、貸手の会計処理に関する新しい会計基準を公表する前に、借手の会計処理に関する新しい会計基準を公表する場合、両ボードは、中間にいる貸手が転リースについてどのように会計処理するかを決定する必要がある。

○ その他の検討事項

貸手の使用权モデルを開発する場合、以下の論点も解決する必要がある。

- (a) 投資不動産
- (b) 当初測定及び事後測定
- (c) オプション付きのリース
- (d) 偶発リース料及び残価保証
- (e) レバレッジ・リース(米国基準)
- (f) 表示
- (g) 開示

おわりに


両ボードは、本討議資料の公表後、借手のための新しい会計基準の公開草案の開発に取り組む予定である。貸手のための新しい会計基準を公表するかどうか、公表する場合のその時期については、本討議資料公表後に決定する予定である。公開草案の開発に当たって、両ボードは、本討議資料に寄せられたコメントを検討し、予備的見解を修正する必要があるかどうかについて議論する予定である。前述のとおり、両ボードは、

いくつかの論点において異なる結論に達しているが、本討議資料に寄せられたコメントに基づき、これらの差異を解消する予定である。

概念フレームワーク、認識の中止、収益認識、財務諸表の表示、金融商品の各プロジェクトは、リース会計プロジェクトに有用なインプットをもたらす可能性のあるプロジェクトであるが、両ボードはこれらのプロジェクトの結果を待つことはせずにリース会計プロジェクトを進める予定である。リース会計プロジェクトにおける作業が、これら他のプロジェクトに有用なインプットをもたらす可能性もある。

[参考文献]

FASB, *Discussion Paper "Leases: Preliminary Views,"* March 19, 2009.

	教材コード	J 0 2 0 5 0 0
	研修コード	2 1 0 4 0 1
	履修単位	1単位

解説



討議資料「リース：予備的見解」

米国財務会計基準審議会（FASB）国際研究員 かわにし やすのぶ 川西 安喜



はじめに

米国財務会計基準審議会（FASB）と国際会計基準審議会（IASB）とは2009年3月19日、共同で討議資料「リース：予備的見解」（以下「本討議資料」という。）を公表した。コメント期限は2009年7月17日である。

本稿では、本討議資料について解説する。FASBのボード・メンバーやスタッフが個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関するFASBとIASBの公式見解は、それぞれのボードの厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

第1章 背景

リースに関する既存の会計モデルは、財務諸表の利用者のニーズにできていないと批判されてきた。具体的には、以下の点が指摘されてきた。

- (a) 多くの財務諸表の利用者は、オペレーティング・リースが借手の財務諸表において認識すべき資産及び負債をもたらすと考えており、これらの資産及び負債並びに損益への影響を財務諸表に反映しようと日常的に金額を修正している。しかし、財務諸表の注記において利用者が利用可能な情報だけでは、既に認識されている金額に信頼性のある修正を行う上で不十分である。
- (b) リースについて非常に異なる2つの会計モデル（ファイナンス・リース・モデルとオペレーティング・リース・モデル）が存在することは、類似する取引が非常に異なる形で会計処理され得ることを意味する。このことは、財務諸表の利用者の比較可能性を損ねている。
- (c) 既存の会計基準は、特定のリースの分類を実現するために取引をストラクチャーする機会を提供している。リースがオペレーティン

グ・リースに分類される場合、借手は財務諸表において認識されない資金調達の源泉を得ることになるが、このことを財務諸表の利用者が理解しにくいことがある。

本討議資料の目的は以下のとおりである。

- (a) 新しいリース会計基準におけるアプローチ案を要約する。
- (b) さまざまなリース会計の論点が、提案される新しい会計基準においてどのように扱われるのかについての予備的見解を示す。
- (c) 新しいリース会計基準が公表されるまでに扱わなければならないほかの論点について述べる。
- (d) 上記の点について市場関係者からの意見を求める。

第2章 リース会計基準の範囲

両ボードは、提案される新しい会計基準の範囲について、根本的にこれを見直すのではなく、既存の会計基準の範囲を基礎とすることを提案している。その理由は以下のとおりである。

- (a) 市場関係者は、既存の会計基準において採用されている範囲に馴

染みがある。したがって、提案される新しい会計基準の範囲について、既存の会計基準の範囲を基礎とすることは、市場関係者にとって理解と導入が容易である。

(b) IFRIC解釈指針第4号「契約にリースが含まれているかどうかの判断」及びEITF論点第01-8号「契約にリースが含まれているかどうかの判断」の詳細な指針を適用することが難しい場合もあるが、ほとんどの場合、リース契約が既存の会計基準の範囲内であるかどうかは明白である。

(c) 範囲を変更する必要があるかどうかを決定する前に、リースについての新しい会計処理の主要な論点に注力する方が効率的である。

両ボードは、リース期間満了時にリース資産の所有権が借手に自動的に移転するようなリース等、実質的な購入であるリースが、既存の会計基準の範囲に含まれることに留意し、このようなリースも新しいリース会計基準の範囲に含まれることを暫定的に決定した。

第3章 借手の会計処理に関するアプローチ

○ 単純なリースから生じる権利及び義務の分析

以下の例を考える。

耐用年数が10年である機械を、5年という固定の期間で借りる場合を考える。リースは解約不能であり、リース期間を延長する権利やリース期間満了時に機械を購入する権利はついておらず、残価保証もない。リース料の支払いはリース資産が引き渡された後、リース期間にわたり定期的に行わなけれ

ばならず、支払額は当初契約時に固定されている。メンテナンス契約その他の付随契約はないものとする。

この例において、両ボードは、借手において、①リース期間にわたり機械を使用する権利、②リース料を支払う義務と、③リース期間満了時に機械を返還する義務があると分析し、さらに、これらの権利及び義務が資産又は負債の定義を満たすかどうか検討し、以下の暫定的な結論に至った。

〔①リース資産を使用する権利〕

借手はリース資産を使用する権利を支配し、当該支配は過去の事象の結果生じたものであり、さらにリース期間にわたりリース資産を使用することにより、借手に将来の経済的便益が流入することになる。したがって、リース資産を使用する権利は、資産の定義を満たす。

〔②リース料を支払う義務〕

借手はリース料を支払う現在の義務を有し、当該義務は過去の事象の結果生じたものであり、さらに、当該義務により経済的便益の流出をもたらすことが期待されている。したがって、リース料を支払う義務は、負債の定義を満たす。

〔③リース期間満了時にリース資産を返還する義務〕

リース期間の満了時にリース資産を貸手に返還する義務は、過去の事象の結果生じた現在の義務であるため、当該義務が経済的便益の流出をもたらす場合には負債の定義を満たすことになる。しかし、リース資産の返還に当たって、付随費用を除き経済的便益の流出はない。すなわち、借手はリース資産を物理的に保有し

ているものの、リース期間満了後は当該リース資産を利用する権利を有しておらず、借手は第三者のために資産を保管しているにすぎない。したがって、リース期間満了時にリース資産を返還する義務は、負債の定義を満たさない。

○ 新しいアプローチ

以上の分析により、両ボードは、既存のリース会計モデルが資産及び負債の定義と整合していないとの暫定的な結論に至り、リース契約によって生じる資産及び負債を認識するリース会計に関する、新しいアプローチを開発することを暫定的に決定した。この新しいアプローチでは、すべてのリース契約について、リース期間にわたり借手にリース資産の使用権がもたらされ、借手は以下を認識することになる。

(a) リース期間にわたり、リース資産を使用する権利を表象する資産（使用権資産）

(b) リース料を支払う義務に関する負債（リース料支払義務）

リース会計に関するこの新しいアプローチは、既存の会計基準に対する多くの批判に応えるものである。具体的には、以下の点が指摘される。

(a) 現在、オペレーティング・リースに分類されているリースにより生じる資産及び負債が、財政状態計算書において認識される。したがって、財務諸表の利用者は、認識されていない資産及び負債について、財務諸表の金額を修正する必要がなくなる。

(b) 新しいアプローチは、すべてのリース契約に同一の会計処理を適用する。したがって、類似する取引について異なる会計処理が行われることがなくなり、財務諸表の

利用者の比較可能性が向上する。

(c) 財務諸表において認識されない資金調達ができるように取引をストラクチャーする機会が減少する。これにより財務諸表の比較可能性及び理解可能性が向上する。

(d) 新しいアプローチは、両ボードの概念フレームワークや最近公表された会計基準と整合している。

○ より複雑なリース契約の会計処理

リース契約はしばしば、前述の例のような単純なリースよりも複雑である。リース契約により、借手にはさまざまな権利及び義務が移転することがある。例えば、リース契約に以下のようなものが含まれることがある。

- (a) 追加的なリース料の支払いによりリース期間を延長するオプション
- (b) 早期にリースを解約するオプション
- (c) 追加的な金額の支払いによりリース資産を購入するオプション
- (d) 変動リース料又は偶発リース料を支払う義務
- (e) リース資産の価値が定められた価値を下回った場合に貸手を補償する義務(残価保証)

両ボードは、複雑なリースにおける個々の権利及び義務を別個に認識し測定することを借手に要求するかどうか(いわゆる構成要素アプローチ)を検討したが、多くの問題があることからこれを採用せず、借手が以下を認識することを暫定的に決定した。

- (a) オプションに基づき取得した権利を含む、単一の使用権資産
- (b) 偶発リース契約や残価保証に基づき生じた義務を含む、単一のリース料支払義務

第4章 当初測定

○ リース料支払義務の当初測定

両ボードは、借手のリース料支払義務を公正価値により当初測定するかどうか議論した。そして、ほとんどのリース契約において、リース料支払義務の公正価値を直接観察することができないため、リース料支払義務の公正価値を算定する上で割引キャッシュ・フロー技法が使用されることを指摘した。両ボードは、このとき、借手がリース料を追加借入利率を使用して割り引くことを暫定的に決定した。リースの計算上の利率を算定することは借手にとって困難であることが多いためである。両ボードは、ほとんどのリースにおいて、借手の追加借入利率を使用して割り引いたリース料の現在価値は、公正価値の合理的な近似になることに留意した。したがって、このアプローチを利用してリース料支払義務を測定することによって、当該義務を公正価値により測定した場合と類似した情報を財務諸表の利用者に提供することになる。さらに、このアプローチは、公正価値によりリース料支払義務を測定する場合に比べて、借手にとって適用しやすいものとなる。

なお、既存の会計基準は、リースの計算上の利率を算定することが実務上可能である場合には当該利率を使用し、実務上不可能な場合には借手の追加借入利率を使用することを要求しているが、両ボードは、このアプローチを使用しないことにした。これは、財務諸表の作成者にとって複雑になり、財務諸表の利用者にとって比較可能性が損われる可

能性があるためである。

○ 使用権資産の当初測定

両ボードは、使用権資産の当初測定について、公正価値と取得原価のいずれによって行うべきかについて検討し、以下の理由により取得原価により当初測定することを暫定的に決定した。

- (a) 他の非金融資産の当初測定と整合している。したがって、取得原価による当初測定は、財務諸表の利用者の比較可能性を向上させる。
- (b) 取得原価に基づくアプローチは、公正価値による測定を要求する場合と比べ、財務諸表の作成者にとって適用が容易であり、コストがかからない。
- (c) 使用権資産の取得原価は、リースの契約時における当該資産の公正価値の合理的な近似となる。したがって、取得原価により使用権資産の当初測定を行うことは、財務諸表の利用者に対し、リースの契約時に資産の公正価値を測定した場合と類似する情報を提供することになる。

通常、リース契約における使用権資産の取得原価は、リース料支払義務の公正価値に等しくなる。しかし、前述のとおり、両ボードは、リース料支払義務を、借手の追加借入利率を使用して割り引いたリース料の現在価値により当初測定することを暫定的に決定しているため、これと整合するように、使用権資産をその取得原価に基づき測定する場合、取得原価は借手の追加借入利率を使用して割り引いたリース料の現在価値とすべきであるとの暫定的な結論に至った。

第5章 事後測定

○ リース料支払義務の事後測定

〔測定の基礎〕

両ボードは、借手のリース料支払義務の事後測定について、公正価値と償却原価のいずれによって行うべきかについて検討し、以下の理由により、償却原価に基づくアプローチを採用することを暫定的に決定した。

- (a) 他の多くの非デリバティブ金融負債が測定される方法と整合している。例えば、有形固定資産の購入のための長期債務は、通常、償却原価に基づき測定されている。
- (b) 当初認識時に公正価値による測定を要求しないこととした両ボードの暫定的な決定と整合している。
- (c) 財務諸表の作成者にとって単純でありコストがかからない。

国際財務報告基準(IFRS)においても米国基準においても、一部の金融負債について公正価値により測定することを選択することを認めている。リース料支払義務について公正価値による測定を選択することを認めるかどうかについては、今後決定する予定である。

〔追加借入利率の見直し〕

前述のとおり、両ボードは、当初認識時にリース料を借手の追加借入利率を使用して割り引くことを暫定的に決定している。両ボードは、追加借入利率の変動があった場合に、これを反映するためにリース料支払義務の測定値を見直すかどうかについて議論した。

直近の市場の状況を反映するために追加借入利率を見直すことは、財務諸表の利用者により関連性の高い情報を提供することになるとの見

方がある。また、追加借入利率の見直しは、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」のアプローチと整合している。

一方で、このアプローチの欠点として以下が指摘される。

- (a) 多くの非デリバティブ金融負債の事後測定の方法と整合していない。償却原価に基づくアプローチでは、金融負債の帳簿価額は、市場金利の変動によって改訂されない。
- (b) 直近の市場の状況を反映するために、追加借入利率を改訂することは、財務諸表の作成者にとって複雑になり、コストがかかる。リース料支払義務がリース資産によって担保されているという事実を反映しなければならないため、リース債務の直近の市場利率の算定は複雑になる。担保される程度は、リースごとに異なり、リース資産の公正価値によって期間ごとに異なることがある。
- (c) 事後測定に関する償却原価に基づくアプローチと整合していないという見方もできる。

FASBは、借手の追加借入利率の見直しを要求しないことを暫定的に決定した。一方で、IASBは、借手のリース料支払債務は、借手の追加借入利率を反映するように再測定しなければならないと暫定的に決定した。しかし、IASBは、この見直しを每期行うのか、見積キャッシュ・フローに変動があった場合にのみ行うのかについて決定を行っていない。

〔見積キャッシュ・フローの変動の会計処理〕

両ボードは、見積キャッシュ・フローの変動を借手のリース料支払義務に反映させる方法について、以下

の代替案を検討した。

- (a) 帳簿価額と将来の見積キャッシュ・フローに基づき、新しい実効利率を計算する、将来法
- (b) 改訂された見積キャッシュ・フローを当初の実効利率で割り引いた現在価値まで負債の帳簿価額を修正する、キャッチ・アップ法
- (c) 当初の帳簿価額、測定日までの実績キャッシュ・フロー及び将来の見積キャッシュ・フローに基づき、新しい実効利率を計算する、遡及法。負債の帳簿価額は、新しい実効利率で割り引いた見積キャッシュ・フローの現在価値に修正する。

キャッチ・アップ法が、IFRS及び米国基準において金融負債の一部が測定される方法と整合しているため、両ボードは、見積キャッシュ・フローの変動についてキャッチ・アップ法を採用することを暫定的に決定した。リース料支払義務の帳簿価額は、改訂された見積キャッシュ・フローを反映するように修正される。

前述のとおり、IASBは、直近の状況を反映するように借手の追加借入利率を更新することを暫定的に決定している。したがって、キャッチ・アップのための修正額を計算するために使用する利率は、当初の追加借入利率ではなく、改訂された追加借入利率となる。FASBでは、当初の追加借入利率を使用することとなる。

○ 使用権資産の事後測定

両ボードは、借手の使用権資産の事後測定について、公正価値と償却原価のいずれによって行うべきかについて検討し、以下の理由により、償却原価に基づいて行うことを暫定的に決定した。

- (a) ほかの非金融資産の取扱いと整

合している。

- (b) 使用権資産の当初認識時の測定を取得原価に基づいて行うとする両ボードの暫定的決定と整合している。
- (c) 財務諸表の作成者にとって単純であり、コストがかからない。

償却原価に基づく測定では、借手は、使用権資産について、リース期間とリース資産の耐用年数のいずれか短い期間にわたり償却することが要求される。償却は、使用権資産によって体现される経済的便益の消費のパターンに基づき行われる。リース期間の満了時にリース資産の所有権が借手に移転することが期待されるリースについては、償却期間はリース資産の耐用年数となる。

使用権資産は減損の対象となるが、両ボードは、使用権資産の減損をどのように決定するかについて予備的見解に達していない。

第6章 オプション付きのリース

○ 期間に関するオプション付きのリース

リース契約には、リース期間を延長したり早期に解約したりできるオプションが含まれている場合がある。第3章で触れたように、両ボードは、構成要素アプローチではなく、単一の資産負債アプローチを採ることを暫定的に決定したため、リース期間に関する不確実性については、測定を通じて扱うアプローチと、認識を通じて扱うアプローチの2つのアプローチを検討した。後者による方が、多くの測定に関する問題を回避できることや適用しやすいことから、両ボードは、認識を通じて扱うアプローチを暫定的に決定した。このアプ

チでは、1つのリース期間を選択し、その期間に基づいて会計処理を行うことになる。

リース期間の決定について、両ボードは、蓋然性がある場合にオプションによる期間をリース期間に含める方法やリース期間を定性的に判断する方法ではなく、契約上の要素のみならず、非契約上の要素やビジネス上の要素を勘案して、最も可能性が高い期間をリース期間とする方法の採用を暫定的に決定した。

両ボードは、リース期間を当初認識後に見直すことを要求するかどうかについて議論し、その結果、新たな事実又は状況に基づき、各報告日においてリース期間の見直しを要求することを暫定的に決定した。また、リース期間の見直しにより生じたリース料支払義務の帳簿価額の変動は、使用権資産の帳簿価額の修正として認識することを暫定的に決定した。

○ 購入に関するオプション付きのリース

購入に関するオプションは、借手に、特定の日以後、リース資産を購入する権利を付与するものである。オプションの行使価格は、割安な価格であることもあれば、公正価値や固定の価格であることもある。

両ボードは、購入に関するオプションは、究極的な期間延長に関するオプションと考えることができることに留意した。購入に関するオプションを付与することは、リース資産の耐用年数全体にわたって更新することと何ら変わらない。したがって、両ボードは、購入に関するオプションの会計処理はリース期間の延長又は解約に関するオプションと同じでなければならないと暫定的に決定した。したがって、権利を行使する可

能性が高い場合には、オプションの行使価格をリース料支払義務に含めることとなる。

○ 期間及び購入の両方に関するオプション付きのリース

リース契約には、複数のオプションが含まれていることがある。本章において提案されているアプローチの下では、借手により認識されるリース料支払義務は、借手が最も可能性が高いと考える結果と整合していなければならない。

例えば、リース契約の主契約期間が10年であり、10年経過後、借手は、契約に基づき、固定価格でリース資産を購入するか、貸手にリース資産を返却するか、5年間リース期間を延長することができるものとする。本章において説明されているアプローチの下では、借手はリース期間の開始時に最も可能性の高い結果(購入、返却又は延長)を判断し、その結果と整合するリース料支払義務を認識しなければならない。3つのうち最も可能性の高い結果の見直しは、新たな事実又は状況に基づき、各報告日において行われる。

第7章 偶発リース料及び残価保証

○ 偶発リース料

リース契約には、時の経過以外に、リースの契約開始以後に、要因が変動することにより、リース料が増減するものが多い。このようなリース料を偶発リース料という。

両ボードは、借手が認識する資産及び負債には、偶発リース料を支払う義務を反映すべきであると考えている。リース料を支払う義務は無条件のものであり、したがって負債の定義を満たす。偶発リース料と固定

連結経営管理システム

大王シリーズ



連結大王 SUMMIT

開示目的の連結決算から積極的なグループ経営の展開。目的に応じたエディションを選択いただけます。

For Disclosure

▶▶▶ 制度版

- 制度連結への準拠
- J-SOX法への対応
- 業務標準化の実現
- 業務効率アップの実現
- 開示早期化の実現
- 有報・短書書類作成のシームレス化

For Management

▶▶▶ 管理版

- 連結予算の実現
- 着地点分析
- 財務データ分析
- セグメントの細分化
- 経営指標分析

資料請求・デモンストレーション依頼等、ご遠慮なくお問い合わせ下さい

株式会社 **ビジネス・トラスト**

<http://www.b-trust.co.jp>

〒107-0052 東京都港区赤坂2-17-22
赤坂ソインタワー本館11階

〔東京〕Tel:03-5575-6100 〔大阪〕Tel:06-6910-1401
〔福岡〕Tel:092-436-3100

のリース料との違いは、支払われる金額が不確定であるということだけである。

偶発リース料が含まれる場合の、リース料支払義務の測定について、両ボードは2つのアプローチを議論した。

- (a) 確率により加重平均されたリース料債務の見積値(期待結果技法)
- (b) 最も支払う可能性の高いリース料の金額

IASBは、借手のリース料支払義務には、偶発リース料についての確率により加重平均された見積値を含むべきであると暫定的に決定した。これに対し、FASBは、借手が、偶発リース料について、最も支払う可能性の高いリース料の金額に基づいて測定すべきであると暫定的に決定した。この測定値は、考えられる結果を確率により加重平均した金額とは必ずしも一致しない。

両ボードは、偶発リース料の再測定を要求することは、財務諸表の利用者に対して、より関連性の高い情報を提供することになると考え、偶発リース料の見積値の変動について、借手のリース料支払義務を再測定することを要求することを暫定的に決定した。再測定する場合のリース料支払義務の変動について、FASBは、財務諸表の利用者も理解しやすく作成者にとっても複雑にならないため、これをすべて、当期純利益に含めることを暫定的に決定した。これに対し、IASBは、リース料支払義務の変動は、実質的に、使用権資産について当初に評価したコストの変動であると考え、リース期間の見直しによる場合と同様に、リース料支払義務の変動はすべて、使用権資産の帳簿価額の修正として認識することを暫

定的に決定した。

○ 残価保証

リース契約には、残価保証が含まれることがある。残価保証の下では、リース期間満了時のリース資産の価値が、定められた価値を下回る場合に、借手が貸手に補償をすることにより、貸手の期待利回りが保証される。

既存の会計基準においては、残価保証に基づき支払うことになる最大の金額が最低リース料総額に含められる。したがって、リースがファイナンス・リースに分類される場合、借手が認識する負債には、保証の下で支払うことになる最大の金額の現在価値が含まれる。

両ボードは、残価保証を含む場合の借手のリース料支払義務を、偶発リース料を含む場合の借手のリース料支払義務と整合させることを暫定的に決定した。両ボードは、リース料支払義務を偶発リース料がある場合と残価保証がある場合とで同じ方法を使用することにより、新しい会計基準が財務諸表の作成者にとって適用しやすく、財務諸表の利用者にとって理解しやすくなることに留意した。

リース契約には、期間延長オプションと残価保証の両方が含まれていることがある。例えば、リース契約の主契約期間が10年であり、10年経過後、借手は、契約に基づき、5年間リース期間を延長するか、見込と実際の残価の差額を支払って貸手にリース資産を返却することができるものとする。本章において説明されているアプローチの下では、借手はリース期間の開始時に最も可能性の高い結果を判断するため、その結果と整合するように以下のリース料支払義

務を認識し、各報告日において、新たな事実又は状況に基づき、最も可能性の高い結果の見直しが行われる。

- (a) 返却の可能性が最も高い場合、10年分のリース料と残価保証による支払見込額の現在価値
- (b) 延長の可能性が最も高い場合、15年分のリース料の現在価値

第8章 表示

○ 財政状態計算書におけるリース料支払義務の表示

両ボードは、財政状態計算書におけるリース料支払義務の表示について、他の金融負債と区分すべきかどうかについて検討した。その結果、IASBは、借手のリース料支払義務について、財政状態計算書において区分して表示することを要求しないことを暫定的に決定した。

FASBは、リース料支払義務について提案されている会計処理は、ほかの金融負債のほとんどの会計処理と異なっていることを指摘した。例えば、リース料支払義務は、オプションとなる期間に支払うことになる金額を含んでいる。したがって、FASBは、リース料支払義務は財政状態計算書において区分して表示することを暫定的に決定した。

○ 財政状態計算書における使用権資産の表示

財政状態計算書における使用権資産の表示について、両ボードは、使用権資産を一律に無形資産として表示せず、リース資産の性質に基づいて、財政状態計算書において表示することを暫定的に決定した。しかし、リース資産と所有する資産は著しく異なるため、両ボードはリース資産と所有する資産は区分して表示する

ことを暫定的に決定した。

○ 損益計算書における表示

両ボードは、リース契約より生じた資産及び負債の財政状態計算書における表示が、関連する損益の損益計算書における表示を決定すべきであると考えている。したがって、使用権資産が有形固定資産として表示される場合には、その帳簿価額の減少は減価償却費として表示することになる。リース料支払義務に係る利息は、その義務が財政状態計算書において区分して表示されている場合には区分して表示し、そうでない場合には一般の利息費用に含めることになる。

○ キャッシュ・フロー計算書における表示

両ボードは、リース契約に関連するキャッシュ・フローをキャッシュ・フロー計算書においてどのように表示すべきかについて議論していない。

○ 財務諸表の表示に関する提案との関係

2008年10月に両ボードが公表した討議資料「財務諸表の表示に関する予備的見解」において提案されたモデルでは、使用権資産は事業資産として、借手の見解によって営業資産又は投資資産に分類され、一体性の原則により、使用権資産の償却費は、包括利益計算書において整合的に分類される。また、リース料支払義務については、これに対する借手の見解によって、事業負債（営業負債あるいは投資負債）又は財務負債に分類される。

第9章 その他の論点

第9章は、両ボードが予備的見解に至るまで十分に詳細に議論してい

退職給付会計対応ソフト 退職給付大王

退職給付債務(PBO)の自社計算化で金銭コスト/時間的コストを削減！
割引率変更や将来シミュレーションで巨額な債務を随時、掌握！

◆ 債務計算上のメリット

- ・計算コストの削減
- ・計算結果が明確
- ・調整計算不要
- ・基礎率変更の試算可能

◆ 退職給付会計上のメリット

- ・未認識債務/PBOの一元管理
- ・仕訳帳/注記事項の自動収集
- ・セグメント別管理

株式会社 **ビジネストラスト**

<http://www.b-trust.co.jp>

〒107-0052 東京都港区赤坂2-17-22
赤坂ツインタワー本館11階

(東京)Tel:03-5575-6100 (大阪)Tel:06-6910-1401
(福岡)Tel:092-436-3100

ない論点について概略を提供している。これらの論点は、公開草案の公表までに解決する必要がある。

- 当初認識の時期
- セール・アンド・リースバック取引
- 当初直接コスト
- サービス契約を含むリース契約
- 開示

第10章 貸手の会計処理

両ボードは、貸手の会計処理について詳細に議論していない。第10章は、貸手の会計基準を開発するに当たり、解決しなければならない論点の一部を示しているが、両ボードは、これらのどの論点についても予備的見解に達していない。

○ 使用権モデルの貸手への適用

使用権モデルを貸手に適用した場合、貸手はリースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれかに分類する必要はない。リース資産のリスクと経済価値が移転したかどうかに着目する既存の会計基準は、貸手のための使用権モデルによって置き換えられる。使用権モデルの下では、貸手はリース契約から生じる資産及び負債を認識することになる。

本章では、使用権モデルが貸手に適用され得る2つの方法を説明している。最初のアプローチの下では、貸手はリース資産(通常は物理的資産)の一部を借手に移転したものとみなされる。第2のアプローチの下では、リース契約は新しい権利を創出したものとみなされ、貸手のリース資産に対する権利は不変とされる。

○ 転リース

企業が、同一の資産について貸手

と借手の役割を果たすことがある。例えば、企業はある者から装置を借り受け、その装置を他の者に転貸することができる。

両ボードが貸手の会計処理と借手の会計処理を共に扱う新しい会計基準を公表することを決めた場合、貸手の会計モデルを開発する際に転リースに関連する論点を議論する予定である。しかし、貸手の会計処理に関する新しい会計基準を公表する前に、借手の会計処理に関する新しい会計基準を公表する場合、両ボードは、中間にいる貸手が転リースについてどのように会計処理するかを決定する必要がある。

○ その他の検討事項

貸手の使用権モデルを開発する場合、以下の論点も解決する必要がある。

- (a) 投資不動産
- (b) 当初測定及び事後測定
- (c) オプション付きのリース
- (d) 偶発リース料及び残価保証
- (e) レバレッジ・リース(米国基準)
- (f) 表示
- (g) 開示

おわりに


両ボードは、本討議資料の公表後、借手のための新しい会計基準の公開草案の開発に取り組む予定である。貸手のための新しい会計基準を公表するかどうか、公表する場合のその時期については、本討議資料公表後に決定する予定である。公開草案の開発に当たって、両ボードは、本討議資料に寄せられたコメントを検討し、予備的見解を修正する必要があるかどうかについて議論する予定である。前述のとおり、両ボードは、

いくつかの論点において異なる結論に達しているが、本討議資料に寄せられたコメントに基づき、これらの差異を解消する予定である。

概念フレームワーク、認識の中止、収益認識、財務諸表の表示、金融商品の各プロジェクトは、リース会計プロジェクトに有用なインプットをもたらす可能性のあるプロジェクトであるが、両ボードはこれらのプロジェクトの結果を待つことはせずにリース会計プロジェクトを進める予定である。リース会計プロジェクトにおける作業が、これら他のプロジェクトに有用なインプットをもたらす可能性もある。

[参考文献]

FASB, *Discussion Paper "Leases: Preliminary Views,"* March 19, 2009.

	教材コード	J 0 2 0 5 0 0
	研修コード	2 1 0 4 0 1
	履修単位	1単位