第 23 章　　リース

概　要 7
1　序　説.....8
2　IFRS 第 16 号の目的及び適用範囲.....9
2.1　IFRS 第 16 号の目的.....9
2.2　IFRS 第 16 号の適用範囲 9
2.3　認識の免除規定.....10
3　リースとは何か 11
3.1　契約にリースが含まれているか否かの判断.....11
3.1.1　共同支配の取決め（ジョイント・アレンジメント）.....12
3.1.2　特定された資産.....14
3.1.3　実質的な入替権 18
3.1.4　特定された資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利 21
3.1.5　特定された資産の使用を指図する権利 22
3.1.5.A　使用期間全体にわたり資産の使用方法及び使用目的を指図する権利 23
3.1.5.B　資産の使用方法及び使用目的に関連する事項が事前に決定されている場合 24
3.1.5.C　使用期間前における資産のアウトプットの指定 26
3.1.5.D　防御的な権利.....27
3.1.6　フローチャート.....28
3.1.7　契約の再判定.....29
3.2　契約におけるリース構成部分と非リース構成部分の識別、区分及び契約対価の配分.....29
3.2.1　契約におけるリース構成部分の識別及び区分 29
3.2.2　契約における非リース構成部分の識別及び区別.....30
3.2.2.A　借手による補填 31
3.2.2.B　実務上の便法：借手.....32
3.2.3　契約における対価の算定及び配分-借手 33
3.2.3.A　契約における対価の算定.....33
3.2.3.B　契約における対価の配分.....33
3.2.4　契約における対価の算定及び配分：貸手.....34
3.2.4.A　契約における対価の算定－貸手 34

3.2.4.B 契約における対価の配分—貸手 35
3.2.5 設例—リースの構成部分の特定と区分及び契約における対価の算定と配分 36
3.3 契約の結合 37
4 主要な概念 39
4.1 契約日 39
4.2 リースの開始日（開始日） 39
4.3 リースの開始日前における原資産への借手の関与 40
4.4 リース期間及び購入オプション 40
4.4.1 リース期間 40
4.4.1.A リース期間と購入オプションの評価 41
4.4.1.B 解約可能リース 43
4.4.2 リース期間及び購入オプションの再評価 46
4.4.2.A リース期間及び購入オプションの再評価—借手 46
4.4.2.B リース期間及び購入オプションの再評価：貸手 47
4.5 リース料 47
4.5.1 実質的に固定されたリース料 48
4.5.2 リース・インセンティブ 49
4.5.3 指数又はレートに応じて決まる変動リース料 49
4.5.4 購入オプションの行使価格 51
4.5.5 解約ペナルティ 51
4.5.6 残価保証により支払いが見込まれる金額：借手のみ 51
4.5.7 残価保証：貸手のみ 52
4.5.8 指数又はレートに応じて決まるものではない変動リース料 52
4.5.9 敷 金 53
4.5.10 回収されない付加価値税及び不動産税 55
4.5.11 共同保有条項 56
4.5.12 リース負債の再評価 57
4.5.13 貸手による再測定 57
4.6 割引率 58
4.6.1 子会社の追加借入利子率の算定- 財務機能が一元化されている場合 60
4.6.2 割引率の再評価 60
4.7 当初直接コスト 61
4.7.1 貸手の当初直接コストの会計処理 61
4.7.2 借手の当初直接コストの会計処理 61
4.8 経済的耐用年数 62
4.9 公正価値 62
5 借手の会計処理 63
5.1 当初認識 63

5.1.1 短期リース 63
5.1.2 少額資産のリース 65
5.2 当初測定 66
5.2.1 使用権資産 66
5.2.2 リース負債 66
5.3 事後測定 67
5.3.1 使用権資産 67
5.3.1.A 原価モデル 67
5.3.1.B その他の測定モデル 68
5.3.2 リース負債 68
5.3.3 費用認識 69
5.3.4 設例-借手の会計処理 69
5.4 リース負債の再測定 71
5.5 リースの条件変更 73
5.5.1 リースの条件変更に伴い別個のリースが生じるかどうかの判断 74
5.5.2 別個のリースをもたらすことのないリースの条件変更の借手の会計処理 75
5.5.3 設例 - リースの条件変更の借手の会計処理 76
5.5.4 賃料減免はリースの条件変更か 80
5.5.4.A 契約における対価の変更につながる賃料減免 82
5.5.4.B 賃料減免をリースの条件変更とする借手の会計処理 83
5.5.4.C 解釈指針委員会の 2022 年 3 月の審議内容 84
5.5.5 金利指標改革から生じる一時的な例外措置 85
5.6 借手に関するその他の事項 85
5.6.1 使用権資産の減損 85
5.6.2 外貨建てのリース 86
5.6.3 ポートフォリオへの適用 86
5.6.4 法人所得税の会計処理 86
5.7 表 示 87
5.8 開 示 88
5.8.1 開示目的 88
5.8.2 資産、負債、費用及びキャッシュ・フローの開示 88
5.8.3 追加の開示 91
5.8.4 IAS 第 1 号により要求される開示 93
6 貸手の会計処理 94
6.1 リースの分類 94
6.1.1 リースの分類要件 94
6.1.2 土地及び建物のリースの分類判定 97
6.1.3 リースの分類判定で考慮される残価保証 97
6.1.4 リースの分類の再評価 97

6.2 貸手が適用する主要な概念 98
6.3 ファイナンス・リース.....99
6.3.1 当初認識及び測定.....99
6.3.2 製造業者又は販売業者である貸手 101
6.3.3 事後測定 104
6.3.4 無保証残存価値.....107
6.3.5 正味リース投資未回収額の再測定.....108
6.4 オペレーティング・リース 109
6.4.1 オペレーティング・リース収益 109
6.5 リースの条件変更.....111
6.5.1 ファイナンス・リースの条件変更 111
6.5.1.A ファイナンス・リースの条件変更に伴い別個のリースが生じるかどうかの判断.....111
6.5.1.B 別個のリースが生じることのないリース契約の条件変更に関する貸手の会計処理 112
6.5.2 オペレーティング・リースの条件変更 112
6.6 その他の貸手に関する事項 115
6.6.1 正味リース投資未回収額の減損.....115
6.6.2 ポートフォリオ・アプローチ 115
6.7 表 示.....116
6.8 開 示.....116
7 サブリース 118
7.1 定 義.....118
7.2 中間の貸手の会計処理.....118
7.3 転借人の会計処理 121
7.4 表 示.....121
7.5 開 示.....121
8 セール・アンド・リースバック取引 122
8.1 資産の譲渡が売却であるかどうかの判断 123
8.2 資産の譲渡が売却である取引 126
8.2.1 売却の会計処理.....126
8.2.2 リースバック取引の会計処理 130
8.2.3 オフマーケット条件に関する調整.....130
8.2.4 設 例.....131
8.3 資産の譲渡が売却ではない取引.....135
8.4 開 示.....136
9 企業結合 137
9.1 企業結合における被取得企業が借手である場合 137

9.1.1 リースの当初測定.....137
9.1.2 リースの事後測定.....138
9.2 企業結合における被取得企業が貸手である場合 138
10 発効日及び経過措置.....139
10.1 発効日.....139
10.2 経過措置 139
付録 A - よくある質問.....140
付録 B - IFRS 第 16 号用語の定義.....141
付録 C - IFRS 第 16 号と ASC 第 842 号の主な差異 144

設例一覧

設例 3-1: 黙示的に特定された資産.....14
設例 3-2: 特定された資産–資産が顧客により使用可能となる時点で黙示的に特定される場合.....15
設例 3-3: 特定された資産-より大きな資産の物理的に区分可能な一部.....16
設例 3-4: 特定された資産-資産の稼働能力の一部.....16
設例 3-5: 入替権.....20
設例 3-6: 資産の使用を指図する権利.....27
設例 3-7: リース構成部分の識別及び区別.....30
設例 3-8: リース契約の構成部分に該当しない活動.....31
設例 3-9: リース構成部分と非リース構成部分への契約対価の配分：借手.....33
設例 4-1: リース期間の決定.....43
設例 4-2: 解約可能なリース.....46
設例 4-3: 指数又はレートに応じて決まる変動リース料.....50
設例 4-4: 市場の賃料の見直しを伴う不動産リース.....51
設例 4-5: リース料に含まれる残価保証.....52
設例 4-6: 指数又はレートに応じて決まるものではない変動リース料.....53
設例 4-7: 借手が貸手に支払う敷金の会計処理.....54
設例 5-1: 短期リース.....64
設例 5-2: 借手の会計処理.....69
設例 5-3: 即座の解約及び同じ地主との新しいリース契約締結の借手の会計処理.....74
設例 5-4: リース料の繰延—IASB の 2020 年 4 月の強制適用ではない教育文書を検討.....81
設例 5-5: リース料の固定支払いから一部変動支払いへの変更.....82
設例 5-6: リースの条件変更となる賃料減免の借手の会計処理.....83
設例 6-1: 残存資産の公正価値の変動から生じる利得及び損失.....96
設例 6-2: 貸手のリース投資未回収総額及び正味リース投資未回収額.....100
設例 6-3: 製造業者又は販売業者である貸手.....102
設例 6-4: 貸手のファイナンス・リースの会計処理（ディーラーである貸手の場合）.....105
設例 6-5: 残存価値の減額.....107
設例 6-6: 全額の回収が見込めないオペレーティング・リース収益.....110
設例 6-7: オペレーティング・リースに関する将来のリース料の免除.....113
設例 7-1: サブリースの分類.....119
設例 8-1: リース料が変動するセール・アンド・リースバック（2020 年 6 月 IFRIC Update からの抜粋）.....128

概　要

本章では、IFRS第16号「リース」の定め、及びIFRS第16号がどのように適用されるかを解説する。

IFRS第16号は、リースの認識、測定、表示及び開示の会計処理における要求事項を定めており、リースの借手と貸手の双方に適用される。IFRS第16号は、借手に対して単一のリース会計処理モデルを定めており、借手はほとんどのリースについて資産及び負債を財政状態計算書に認識することになる。

一方で、貸手は、原資産の所有に伴うリスク及び経済価値が顧客に移転するかどうかに応じて、リースをオペレーティング・リース又はファイナンス・リースに分類し、それぞれに応じた会計処理を行う。

IFRS第16号では、リースは「使用権モデル」に基づいて会計処理される。これは、借手はリースの開始日時点で、リース期間にわたって原資産を使用する権利に関して、リース料を貸手に支払う債務を負うことになることを表す。貸手は、借手が原資産を使用できるようになるリースの開始日時点において、原資産を使用する権利を借手に移転することになる。

本章は、IFRS第16号がどのように適用されるかを解説しており、企業が適用による影響を検討する際に役立てることを目的としている。

重要ポイント

- IFRS第16号では、借手がほとんどのリースを財政状態計算書に認識することになる。
- 借手は、一部の例外を除いて、すべてのリースに単一のリース会計処理モデルを適用する。
- 貸手は、原資産の所有に伴うリスクと経済価値が顧客に移転するかどうかに応じて、リースをオペレーティング・リース又はフィナンス・リースに分類し、それぞれに応じた会計処理を行う。
- リース契約とサービス契約では、会計処理が大きく異なるため、契約にリースが含まれているのか、もしくはサービス契約が含まれているのかを慎重に検討する必要がある。我々は、ほとんどの契約に関して、契約にリースが含まれているかどうかの評価は容易であると考えるが、特に重要なサービスを含む契約などに、リースの定義を適用する際には相当の判断が求められることがある。

1 序 説

国際会計基準審議会（以下、IASB又は審議会）は、米国財務会計基準審議会（以下、FASB）との共同審議を経て、IFRS第16号を公表した。FASBもIFRS第16号と同様の基準書であるASC第842号「リース」を公表している。

ただし、IASBとFASBの両基準書の間には、重要な差異が存在している（たとえば、FASBの基準書では，借手もリースをファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類する）。こうした違いにより、IFRS会計基準と米国会計基準では、取引が同一であっても、会計処理に差異が生じることになる。

IFRS第16号とASC第842号の主な違いについては、本章におけるそれらの違いを取り扱うセクションで説明する（概要については付録Cを参照）。

2 IFRS 第 16 号の目的及び適用範囲

2.1 IFRS 第 16 号の目的

IFRS第16号は、リースの認識、測定、表示及び開示に関する原則を定めている。基準書の目的は、リースの借手及び貸手の取引を忠実に表現することによって、目的適合性のある情報がもたらされることを確保することである。この情報は、財務諸表利用者に対して、リースが企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与えている影響を評価する際の基礎を提供する*[IFRS 16.1]*。

IFRS第16号は、企業に対して、契約の条件ならびに関連するすべての事実及び状況を検討することを求めているため、同様の特徴を有しており、同様の状況にある契約については、本基準書を首尾一貫して適用する必要がある*[IFRS 16.2]*。

2.2 IFRS 第 16 号の適用範囲

IFRS第16号第3項は、下記を除く、すべてのリース（サブリースにおける使用権資産のリースを含む）に適用される*[IFRS 16.3]*。

(a) 鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生資源の探査又は使用のためのリース

(b) 借手が保有しているIAS第41号「農業」の範囲に含まれる生物資産のリース

(c) IFRIC第12号「サービス委譲契約」の範囲に含まれるサービス委譲契約（第25章「サービス委譲契約」を参照）、企業は契約がリースを含むかどうかを評価する以前にIFRIC第12号の適用可能性を評価しなければならない。

(d) IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の範囲に含まれる貸手が供与する知的財産のライセンス（第27章「収益」セクション8を参照）

(e) 映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権及び著作権などの項目について、IAS第38号「無形資産」の範囲に含まれるライセンス契約に基づいて借手が保有する権利（第17章「無形資産」を参照）。

借手は、上記の除外項目に該当しない無形資産のリースに、IFRS第16号を適用することができるが、要求はされない*[IFRS 16.4]*。したがって借手は、そのような無形資産のリースには、IFRS第16号に従って会計処理することを選択することができる（第17章参照）。

IFRS第16号第3項（e）の解釈により、上記のIFRS第16号第3項(e)に具体的に言及されていないその他の無形資産（たとえば、ソフトウェアのライセンス）が、第3項の解釈に基づいてIFRS第16号の適用範囲から除外されるかどうかについては、異なる見解が存在する。企業は、当該無形資産がIFRS第16号の適用範囲から除外されないと判断する場合、IFRS第16号第4項に従って当該無形資産をリースとして会計処理することが認められるが、要求されるものではない。クラウド・コンピューティング契約が、ソフトウェアのライセンス以外の資産のリースを含む（又は、企業がソフトウェアのライセンスをIFRS第16号の適用範囲から除外しないと判断し、IFRS第16号に従い無形資産のリースとして会計処理することを選択する）場合、IFRS第16

号の定めをクラウド・コンピューティング契約に適用することになる。その場合、下記セクション3.2.2に解説しているように、リース構成部分と非リース構成部分を識別して区別した上で、契約対価を配分する必要がある。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

上述のとおり、借手は、IAS第38号の範囲に含まれる映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権及び著作権などのライセンス契約に基づいて保有する権利以外の無形資産のリースにIFRS第16号を適用できるが、要求はされない。また、貸手は、IFRS第15号の適用範囲に含まれる知的財産のリースを除き、無形資産のリースについてはIFRS第16号を適用しなければならない。一方のASC第842号では、すべての無形資産のリースが適用範囲から除外されている。

2.3 認識の免除規定

IFRS第16号は、借手の下記の取引に対して、認識の規定を適用しないことを選択することを容認している*[IFRS 16.5]*。

(a) 短期リース

(b) 少額資産のリース

これらの免除規定の内容は、下記セクション 5.1 で詳しく解説している。

3 リースとは何か

IFRS第16号では、リースを「資産（原資産）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又は契約の一部分」と定義している*[IFRS 16 Appendix A]*。契約がリースを含んだものであるかどうかの判定は、リース契約時に実施される*[IFRS 16.9]*。

多くの契約では、契約がリースに該当するかどうか、又は契約にリースが含まれているか否かを評価することは容易である。ただし、一部の契約では、リースの定義を適用する際に、判断が求められる場合がある。たとえば、重要なサービス要素を含む契約では、当該契約により特定された資産の使用を指図する権利が移転されるかどうかを判断する際に困難を伴う場合がある。この点について、下記で解説している。

3.1 契約にリースが含まれているか否かの判断

IFRS 第 16 号からの抜粋	
付録A	
用語の定義	
リース	資産（原資産）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又は契約の一部分
使用期間	資産が顧客との契約を履行するために使用される期間（非連続の期間を含む）
他の基準で定義され、本基準においても同じ意味で使用されている用語	
契約	強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意

企業は契約時に、当該契約がリースに該当するか、又はリースを含むものであるかどうかを判定する。契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合には、当該契約はリースであるか、又はリースを含んでいる*[IFRS 16.9]*。特定された資産については、下記セクション3.1.2で解説している。一定期間という用語は、特定された資産の使用量（たとえば、生産目的で使用される設備の製造単位数）で示される場合もある*[IFRS 16.10]*。契約が特定された資産の使用を一定期間にわたり支配する権利を移転するかどうかを評価するため、企業は、使用期間全体を通じて、顧客が下記の両方を有しているかどうかを評価する*[IFRS 16.B9]*。

(a) 特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利（下記セクション3.1.4を参照）
(b) 特定された資産の使用を指図する権利（下記セクション3.1.5を参照）

顧客が特定された資産の使用を契約期間の一部分についてのみ支配する権利を有している場合には、当該契約期間の一部分についてリースが含まれる契約とみなされる*[IFRS 16.B10]*。

なお、契約にリースが含まれているか否かについては、独立したリース構成部分となる可能性がある各構

成部分のそれぞれについて評価することが求められる[IFRS 16.B12]。この点については、下記セクション3.2を参照されたい。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

企業はASC第842号に従って、リース契約の法的に強制可能な条件に基づいて、関連当事者とのリース（セール・アンド・リースバック取引を含む）を分類し、会計処理を行う。さらに非上場企業と一部の非営利企業は、リースが存在するかどうかを判断し、リースを分類・会計処理するために、共通支配下に関する取決めにより記載された契約条件を使用できるという実務上の便法を選択できる。IFRS第16号には、関連当事者とのリース又は共通支配下の取決めに関する実務上の便法は定められていない。

3.1.1 共同支配の取決め（ジョイント・アレンジメント）

企業には、他の企業との間で、ある一定の活動（たとえば、石油及びガス田の探査や医薬品の開発など）について、共同支配の取決めを締結することがしばしば見受けられる。資産の使用に関する共同支配の取決めは、以下で示すとおり、さまざまな方法で締結される。

- 共同支配の取決め自身が法人格を有している場合には、共同支配の取決め自身が直接署名する。
- 共同支配の取決めにおける各当事者、すなわち、代表事業者とその他事業者（一般的に「ノン・オペレーター」とよばれる）が契約に署名する。
- 共同支配の取決めを代表する1名以上の当事者が契約に署名する。一般的にこの形態は、契約の中で明らかにされており、共同支配の取決めに参画する当事者は、個々に契約に署名した場合と同様の権利及び義務を有することになる。こうした状況では、事実及び状況ならびに各事業体の法的地位を慎重に評価する必要がある。
- 共同支配の取決めの代表事業者が自己の名義で、すなわち本人として契約が締結される。これは、共同支配の取決めの代表事業者としての義務を履行するために使用する設備をリースすることもあれば、さまざまな関連性のない活動に係る設備をリースする場合に、このような契約が締結されることもある（ジョイント・オペレーションのその他事業者と締結される場合など、関連性がない活動に関するその他の共同支配の取決めがこれに含まれる）。

財又はサービスを受領する契約が、IFRS第11号「共同支配の取決め」で定義されている共同支配の取決めによって、又は共同支配の取決めを代表して締結される場合がある。この場合、共同支配の取決めは契約における顧客とみなされる[IFRS 16.B11]。したがって、このような契約がリースを含むかどうかを評価する際には、いずれの当事者（たとえば、共同支配の取決め又は代表事業者）が、特定された資産の使用を支配する権利を使用期間にわたり有しているのかを検討する必要がある。

共同支配の取決めの各当事者が、事業を共同で支配していることから特定された資産の使用を支配する権利を、使用期間にわたり共同で有しているとみなされる場合には、共同支配の取決めは、リースを含む契約の顧客となる。共同支配の取決めの各当事者が、原資産の物理的に区別できない部分に対する権利を有しており、したがって、原資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてに対する権利を有していな

い、又は一方的にその使用を指図することができないという理由で、契約はリースを含んでいないと結論付けることは不適切である。共同支配の取決めの当事者が、使用期間全体にわたり特定された資産の使用を支配する権利を有しているか否かの判断にあたっては、各当事者の権利と義務を慎重に分析する必要がある。上記のシナリオのうちの最初の3つについては、契約がリースである又はリースを含んでいると判断される場合には、共同支配の取決めの当事者（すなわち、代表事業者とその他事業者とで構成される共同支配事業者）それぞれが、IFRS第11号第20項から第23項に従って、共同支配の取決め（リースを含む）に対する各持分を会計処理する。したがって、各当事者は使用権資産とリース負債、及び関連する減価償却費と利息費用に対するそれぞれの持分を会計処理する。

4つ目のシナリオ（すなわち、代表事業者が自己の名義で契約を締結する）の場合、代表事業者は、契約がリースであるか、又はリースを含んでいるかを評価する必要がある。代表事業者が特定された資産の使用を支配する場合には、使用権資産及びリース負債の全体を自社の財政状態計算書に認識する。この取扱いは、ジョイント・オペレーションに係る契約に従って、その他事業者にコストの持分相当を請求する権利がある場合であっても当てはまる。

また、代表事業者が借手であると判断される場合には、共同支配の取決めとサブリース契約を締結しているかどうか（共同支配の取決めはサブリースの顧客かどうか）を評価する。たとえば、代表事業者は供給業者との間で5年間にわたり設備のリースに関する契約を締結する一方で、共同支配の取決めの1つとの間で2年間の契約を締結することで、2年間の設備の使用権の支配を共同支配の取決めに移転する場合がある。しかし多くの場合には、契約により資産の使用を支配する権利を共同支配の取決めに移転する法的に強制可能な権利と義務が生じず、代表事業者がサブリースを認識する要件を満たすことはないと考えられる。ただし、共同支配の取決めが顧客か否か（すなわち、共同支配事業契約（JOA）に従って、代表事業者との契約における顧客なのか）に関する結論は、個々の事実及び状況に影響される。

代表事業者が、JOAに対して資産をサブリースしている場合、その他事業者はIFRS第11号に従って、（サブリースの借手となる）共同支配の取決めの使用権資産及びリース負債に対するそれぞれの持分を認識し、代表事業者は（サブリースの貸手として）共同支配の取決めに対するサブリースを別途、会計処理する。一方でサブリースが存在しない場合には、その他事業者は、代表事業者に生じるリース資産に関するコストに関して、自身の持分に対応する部分が発生した時点で当該支払債務を認識する。

また、限られたケースではあるが、代表事業者とその他事業者が供給者と契約を直接締結することがあり、その場合には、代表事業者とその他事業者は、契約に対する持分に比例してその責任を負うことになる。ジョイント・オペレーションに対する権利を有する当事者は、IFRS第11号に従ってリース資産、負債及びリース費用をその持分に応じて認識する。

よくある質問

質問 3-1: 法人格を有しない共同支配事業における代表事業者は、単独で貸手に支払いを行う一義的な義務を負うリース契約について、リース負債を全額認識しなければならないか

解釈指針委員会は2019年3月に、別個のビークルを通じて組成されているのではない共同支配事業に対する持分に関しての共同支配事業者のうちの唯一の署名当事者（その他の共同支配事業者を代表して営業活動の実施に責任を負う当事者、以下、代表事業者）は、リース負債をどのように認識するのか

に関するアジェンダ決定を公表した。共同支配事業の活動の一環で共同で運営される有形固定資産項目について、第三者である貸手とのリース契約を締結する。署名の権限を唯一有する当事者となる代表事業者が、共同支配事業の活動の一部として共同で使用される有形固定資産項目に関して第三者である貸手と契約を締結する状況が特にその焦点となった。代表事業者は、共同支配事業の契約上の取決めに従って、リースのコストのうち持分に相当する金額を他の共同支配事業者から回収する権利を有している。解釈指針委員会は、共同支配事業者はIFRS第11号に従って以下の両方を認識すると結論付けた。

(a) 共同支配事業に対する持分に関連して生じた負債

(b) 共同支配の取決めの他の当事者と共同で生じた負債に対する負担分

解釈指針委員会は、共同支配事業者が負う負債及び共同で生じた負債の識別には、契約に関する法律の検討をはじめ、共同支配事業に関連する、すべての契約上の取決めにおける条件及び状況の評価が必要であることに留意した。さらに、解釈指針委員会は、共同支配事業者が認識する負債には、IFRS第11号に従って共同支配事業者が主たる責任を有している負債が含まれることに留意した。したがって、代表事業者が唯一署名する権利を有しリースの主たる責任を負う場合、代表事業者はリース負債の全額を認識することになる。

また解釈指針委員会は、財務諸表の利用者が共同支配事業の活動及び当該活動に対する共同支配事業者の持分を理解するために、共同支配事業に関する十分な情報開示が重要である点も強調した。したがって、解釈指針委員会は、既存のIFRS会計基準における諸原則及び要求事項が、代表事業者が共同支配事業に対する持分に係る負債を識別し認識するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

3.1.2 特定された資産

契約は、特定された資産が存在する場合にのみリースを含むことになる。

資産は、通常は契約に明記されることによって特定される。ただし、資産が顧客に利用可能とされる時点で黙示的に定められることによって特定される場合もある*[IFRS 16.B13]*。

設例 3-1: 黙示的に特定された資産

顧客Xは供給者Yとの間で、5年間にわたり、顧客X向けに特別仕様で設計された鉄道車両を使用する契約を締結する。当該鉄道車両は、顧客Xの製造工程で使用される材料を輸送するために設計されており、他の顧客の使用には適していない。当該鉄道車両は、契約に明記されていないが、供給者Yは顧客Xの使用に適した鉄道車両を1台しか所有していない。当該鉄道車両が適切に稼働しない場合、供給者Yは契約に基づいて、当該鉄道車両を修理又は交換しなければならない。供給者Yは実質的な取替権を有しないと仮定する(下記セクション3.1.3を参照)。

*分析:*当該鉄道車両は、特定された資産である。当該鉄道車両は(シリアル番号などにより)契約に明

記されていないが、供給者Yは契約を履行するために、この鉄道車両を使用しなければならず、鉄道車両は黙示的に特定されている。

設例 3-2: 特定された資産–資産が顧客により使用可能となる時点で黙示的に特定される場合

顧客Xは供給者Yとの間で、5年間にわたり車両を使用する契約を締結する。車両の仕様(ブランド、車種、色、オプションなど)は契約に明記されている。契約開始時点において、当該車両はいまだ製造されていない。

分析:車両は特定された資産である。当該車両は契約開始時点において特定されていないが、リースの開始日に特定されることが明らかである。当該車両は、顧客により使用可能となる時点(たとえば、開始日)で黙示的に特定される。

ある資産の稼働能力部分は、物理的に別個のもの(たとえば、建物のフロア)である場合には、特定された資産である。資産の稼働能力、又は他の一部のうち物理的に区分できないもの(たとえば、光ファイバー・ケーブルの稼働能力の一部)は、特定された資産ではない。ただし、当該部分が資産の稼働能力のほとんどすべてに相当し、それにより資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を顧客に与えている場合にはこの限りではない*[IFRS 16.B20]*。

一部の契約では、特定された資産を連続しない特定の期間において使用を認めることがある。この点については、下記セクション4.4.1.Aで解説している。

ある契約には、広域ネットワーク設備の一部を構成する専用回線が含まれている場合がある(たとえば、顧客の拠点までの「引込み回線」に関する通信要素と、2拠点間の専用回線に関する専用アクセスに分解される契約など)。IFRS第16号には、こうした契約が特定された資産に該当することを明確にする定めや設例は設けられていない。ただし、FASBの基準書であるASC第842号では、特定目的の回線に類似する例が含まれている(ある顧客をより広域のパイプラインに接続させるパイプラインの一部分)。当該例では、広域のパイプラインへの接続部分は特定された資産に該当することが明確に示されている。

弊法人のコメント

IASBは、IASBとFASBの双方がリースの定義については同じ結論に至ったと述べており、我々は、ある単一の顧客をより広範なネットワークにつなげるネットワークの引込み回線は、IFRS第16号の特定された資産になる可能性があると考えている。ただし、そうした契約は、リースの定義を満たす場合もあれば満たさない場合もある。企業は、契約に係る事実と状況を検討して、特定された資産が存在するか及び契約がリースの定義を満たすかどうかを判断する必要がある。

設例 3-3: 特定された資産-より大きな資産の物理的に区分可能な一部

顧客Xは供給者Yとの間で、12年間にわたりニューヨークとロンドンを結ぶ光ファイバー・ケーブルのうち3本を使用する権利に関する契約を締結する。当該契約により、顧客Xは20本のファイバー・ケーブルのうち特定された3本を使用する。3本のファイバー・ケーブルには、契約期間にわたり顧客Xのデータのみが割り当てられる。供給者Yは実質的な取替権を有しないと仮定する（下記セクション3.1.3を参照）。

*分析:*3本のファイバー・ケーブルは、物理的に区分可能であり、かつ契約で明記されているため、特定された資産に該当する。

設例 3-4: 特定された資産-資産の稼働能力の一部

シナリオ A

顧客Xは供給者Yとの間で、5年間にわたり供給者Yのパイプラインを使用してA国からB国へ石油を輸送する権利に関する契約を締結する。当該契約により、顧客Xは契約期間にわたりパイプラインの稼働能力の95%を使用する権利を有している。

*分析:*パイプラインの稼働能力の一部は特定された資産に該当する。パイプラインの稼働能力の95%は、パイプラインの残りの稼働能力から物理的に区分可能ではないが、パイプライン全体の稼働能力のほとんどすべてに相当し、パイプラインの使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を顧客Xに与えている。

シナリオ B

事実関係はシナリオAと同じとする。ただし、顧客Xは、契約期間にわたりパイプラインの稼働能力の60%を使用する権利を有しているとする。

*分析:*パイプラインの稼働能力の60%は、その稼働能力のほとんどすべてとはいえないため、パイプラインの稼働能力の一部は特定された資産に該当しない。顧客Xは、パイプラインの使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有していない。

地役権や通行権は、特定の目的で他社の土地を利用、アクセス又は通行する権利を表す。たとえば、地役権は既存の土地の区画又は水域の地上部分や地下部分を利用して、配管その他の資産（たとえば、鉄道、電気・ガス・水道管又は電気通信線）を建設し、運営する権利のために取得されるが、その一方で、土地所有者は、地役権により移転される権利を妨げない限り、他の用途（たとえば、農業）に土地を継続的に使用することができる。地役権は期間の定めがなく永久の場合もあれば、土地の独占的又は非独占的使用の期間が定められ、地役権料が前払又は特定の期間にわたり支払われることもある。

リースの定義は、契約は一定期間にわたるものでなければならないと定めており、永久的な地役権は、IFRS第16号の適用範囲外になる。したがって、契約が永久的なものか、一定期間にわたるものかを判断するにあたって、地役権に関する契約を慎重に検討する必要がある。以下のように契約は永久的と思われても、実際には一定期間の契約となる可能性もある。

- 非常に長期の契約。たとえば、FASBはASC第842号の結論の根拠（BC113項）で、土地の長期リース

（たとえば、999年リース）は ASC第842号の適用範囲に含まれると述べている。

- 借手が更新手数料を定期的に支払う限り「自動的に更新される」ため、解約不能リース期間を有すると記載されている契約は、実質的に任意の延長期間が付された固定期間の契約である。
- 使用期間を資産が使用される期間（たとえば、採取装置を通じて天然ガスが採取される期間）と定める契約。ガス埋蔵量は最終的には枯渇するため、当該契約は永久の契約ではなく、固定期間の契約となる（すなわち、生産が停止される時点で終了する）。

地役権や通行権に関する契約がリースに該当するかどうかを判断するにあたって、特定された資産が存在するか、顧客は特定資産の経済的便益のほとんどすべてを取得し、使用期間全体を通じて資産の使用を指図する権利を有しているかどうかを検討する必要がある。

よくある質問

質問 3-2: IFRS 第 16 号は、対価と交換で一定期間にわたり地下空間に石油パイプラインを敷設する権利に適用されるか

解釈指針委員会は2019年6月に、地下権に関する契約について審議した。そこで審議された契約では、パイプライン事業者が、対価との交換で石油パイプラインを20年間にわたり地下に敷設する権利を取得することになる。契約には、パイプラインが敷設される地下のスペースの正確な場所とその規模（経路、幅及び深さ）が特定されている。土地所有者は、パイプラインの上の土地の地表面を使用する権利を持ち続けるが、20年間の使用期間全体を通して特定された地下空間を利用又は変更する権利を有していない。顧客は、検査、修理及びメンテナンス作業（必要に応じてパイプラインの損傷した箇所を入れ替えることを含む）を実施する権利を有している。

解釈指針委員会は、このアジェンダ決定に関して次のことに留意した。

IFRS第16号第3項により、一定の例外は存在するが、すべてのリースにIFRS第16号を適用しなければならない。要望書に記述される契約では、IFRS第16号第3項及び第4項の例外規定はいずれも適用されない。特に、解釈指針委員会は、地下空間は有形であると指摘した。したがって、仮に契約にリースが含まれるとしたら、IFRS第16号が当該リースに適用される。また契約にリースが含まれない場合には、いずれのIFRS会計基準書を適用すべきか検討することになる。

- IFRS第16号B9項を適用すると、リースの定義を満たすためには、顧客は以下の両方を有していなければならない。
  - 使用期間全体にわたって、特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利
  - 使用期間全体にわたって、特定された資産の使用を指図する権利

- IFRS第16号第3項により、一定の例外は存在するが、すべてのリースにIFRS第16号を適用しなければならない。要望書に記述される契約では、IFRS第16号第3項及び第4項の例外規定はいずれも適用されない。特に、解釈指針委員会は、地下空間は有形であると指摘した。したがって、仮に契約にリースが含まれるとしたら、IFRS第16号が当該リースに適用される。また契約にリースが含まれない場合には、いずれのIFRS会計基準書を適用すべきか検討することになる。
- 特定された地下空間は、土地の残りの部分と物理的に区別される。契約の仕様には、パイプラインが敷設される経路、幅及び深さが記載され、よって物理的に区別される地下空間が特定される。空間が地下であるからといって、それ自体が特定された資産であるかどうかに影響することはない。つまり、特定された地下空間は、土地の地表面の識別された空間を物理的に区別することと同じ方法で物理的に区別できる。解釈指針委員会は、土地所有者は使用期間全体にわたり地下空間を入れ替える権利を有していないので、特定された地下空間は、IFRS第16号B13項からB20項に定められる特定された資産になると結論付けた。
- 顧客は、20年の使用期間全体を通じて、特定された地下空間を使用することによって得られる経済的便益のほとんどすべてを取得する権利を有する。顧客は、使用期間全体を通じて、特定された地下空間を独占的に使用できる。
- 顧客は、20年の使用期間にわたり特定された地下空間の使用を指図する権利を有している。なぜなら、供給者には運営指示を変更する権利が存在せず、顧客は使用期間にわたり資産を稼働する権利を有しているためである。地下空間がどのように、及びどのような目的で使用されるか（すなわち、石油が輸送される特定の空間にパイプラインを敷設する）は、契約に事前に定められている。顧客は、検査、修理及びメンテナンス作業を実施する権利を有することによって特定された地下空間を使用する権利を有する。顧客が、20年の使用期間の間に行われる、特定された地下空間の使用に関するすべての決定を行う。

解釈指針委員会は、当該契約はIFRS第16号に定義されるリースを含むと結論付けた。したがって、顧客はIFRS第16号を適用してリースの会計処理を行う。

3.1.3 実質的な入替権

たとえ資産が特定されていたとしても、供給者が使用期間（顧客との契約を履行するために資産が使用される期間（継続していない期間を含む）*[IFRS 16 Appendix A]*）全体を通じて資産を入れ替える実質的な権利を有している場合には、顧客は特定された資産を使用する権利を有していないことになる。供給者の資産を入れ替える権利は、以下の両方の条件が満たされる場合に実質的となる*[IFRS 16.B14]*。

- 供給者は、使用期間全体を通じて代替資産に入れ替える実質上の能力を有している（たとえば、顧客は供給者が資産を入れ替えることを妨げることができず、かつ供給者は代替資産を容易に利用可能であるか、又は合理的な期間内に調達できる）。
- 供給者が資産を入れ替える権利の行使により経済的に便益を得ることになる（すなわち、資産の入替えに関連した経済的便益が、資産の入替えに関連したコストを上回ると見込まれる）。

IASBは結論の根拠において、上記の条件により、顧客ではなく供給者が資産の使用を支配することになる入替権と、契約の実態や特徴が変わることのない入替権を区別することを意図したと述べている*[IFRS 16.BC113]*。

供給者が、特定の日又は所定の事象が発生した時以後にしか代替資産に入れ替える権利又は義務を有さない場合には、供給者の入替えの権利は実質的ではない。これは、供給者は使用期間全体を通じて代替資産を入れ替える実質上の能力を有していないためである*[IFRS 16.B15]*。

供給者の入替権が実質的か否かについては、契約開始時における事実及び状況に基づいて評価される。この際に、契約開始時点において、発生する可能性が高いとは考えられない将来の事象を考慮してはならない。IFRS第16号では、供給者の入替権が使用期間にわたり実質的かどうかを評価する際に、契約開始時点で発生する可能性が高いとは考えられないため、考慮してはならない状況の例として以下を挙げている*[IFRS 16.B16]*。

- 将来の顧客が資産の使用について市場よりも高いレートを支払うという合意
- 契約開始時にほとんど開発されていない新技術の導入
- 顧客による資産の使用又は資産の稼働と、契約時に可能性が高いと考えられた使用又は稼働との間の著しい相違
- 使用期間における資産の市場価格と、契約時に可能性が高いと考えられた市場価格との間の著しい相違

多くの場合では、資産の入替えに関連したコストが生じるため、供給者が入替えの権利の行使から便益を受けないことは明らかである*[IFRS 16.BC113]*。一方で、資産の物理的な場所が、資産の入替えに関連して生じるコストに影響を及ぼす場合がある。資産が顧客の敷地又は他の場所にある場合には、入替えに関連したコストは一般的に、供給者の敷地にある類似する資産を入れ替える場合よりも高くなり、したがって、資産の入替えに関連した便益を上回る可能性が高くなる*[IFRS 16.B17]*。なお、供給者が入替えに関連するコストは重要ではないと判断した場合であっても、それが直ちに供給者が入替権から経済的便益を得ることにはならない。

さらにIFRS第16号は、供給者が実質的な入替権を有しているかどうかを顧客が容易に判断できない場合には、顧客は供給者の入替権を実質的ではないと推定しなければならないことを明確にしている*[IFRS 16.B19]*。この定めは、入替権が実質的なものではないことを証明するために、顧客が過度な労力を費やすことまでは求めないことを明確化する意図がある。

弊法人のコメント

我々は、供給者は上記のような決定に際して十分な情報を有しているはずであり、供給者は入替権が実質的ではないと推定することはできないと考えている。

設例 3-5: 入替権

シナリオA

ある電子データ保存業者（以下、供給者）は、特定のサーバー（No.9）を利用し、集中管理データ・センターを通じて、データ保管サービスを提供している。供給者は、アクセス可能な単一のロケーションに同種のサーバーを多数保有しており、契約開始時において、顧客の同意なく、使用期間にわたりデータを別のサーバーに入れ替えることが認められており、データの入替えは容易である。また、供給者は、データを別のサーバーに入れ替えることによって、わずかな費用でネットワークのパフォーマンスを最適化することができるため、経済的便益を得ることになる。さらに、供給者は入替権を契約における重要な権利として交渉しており、当該入替権が契約の価格設定に影響を与えていることを明らかにしている。

分析:顧客は、特定された資産を使用する権利を有していない。なぜなら、契約開始時において、供給者はサーバーを入れ替える実質上の能力を有しており、かつその入替えにより経済的便益を得ると考えられるためである。ただし、供給者が実質的な入替権を有しているかどうかについて、顧客が容易に判断できない場合（たとえば、供給者の管理状況が不明確な場合）には、入替権は実質的ではないと推定し、特定された資産があると判断される。

シナリオB

事実関係はシナリオAと同じとする。ただし、No.9のサーバーはカスタマイズされており、供給者は使用期間にわたり当該サーバーを他のサーバーに入れ替える実質上の能力を有していない。さらに、供給者が類似したサーバーを調達することにより経済的便益を得るかどうかは不明である。

分析:供給者は資産を入れ替える実質上の能力を有しておらず、かつ資産の入替えにより供給者が経済的便益を得る証拠は存在しないため、当該入替権は実質的ではない。したがって、サーバーNo.9は特定された資産に該当すると考えられる。このシナリオでは、実質的な入替権の条件が両方とも満たされていない。供給者が実質的な入替権を有しているためには、両方の条件を満たす必要があることに留意されたい。

なお、原資産が適切に稼働しない場合（たとえば、通常の保証条項）や、技術的な改良が利用可能になった場合に供給者が代替資産に入れ替えることを容認又は要求するような契約条件は、実質的な入替権とはみなされない*[IFRS 16.B18]*。

よくある質問

質問 3-3: 使用期間全体を通して実質を伴わない入替権を供給者が有している場合、契約はリースを含んでいるか

解釈指針委員会は2023年3月に、顧客が電気バスに使用される類似のバッテリー100個の期間10年の契約を供給者と締結する場合の事実パターンについて議論した。供給者は契約期間を通じて代替資産に入れ替える実質上の能力を有しており、バッテリーの入替えが行われた場合、供給者は入替えが行われる

間に失われた収益又は発生したコストについて顧客に保証することを要求される。契約開始時においては、供給者は使用されたのが3年未満であるバッテリーの入替えからは経済的に便益を受けないが、3年以上使用されたバッテリーの入替えからは経済的に便益を受ける可能性があると見込まれる。

解釈指針委員会は、顧客は、各バッテリーを自らが容易に利用可能なバスとともに使用することから便益を得ることができ、各バッテリーは契約に定められる他のバッテリーに大きく依存する訳でも相互関連している訳でもないことに留意した。供給者は使用期間全体を通して代替のバッテリーに入れ替える実質上の能力を有しているが、供給者は契約開始時点から3年間はバッテリーを入れ替えても経済的に便益を享受できないことから、供給者は使用期間全体を通して実質的な入替権を有していないことになる。

したがって、ここでの事実パターンについては、解釈指針委員会は、各バッテリーは特定された資産であると結論付けた。契約がリースを含むか否かを評価するために、顧客はIFRS第16号の要求事項を適用して、使用期間全体を通して、それぞれのバッテリーの使用及び使用の指図からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有しているかどうかを評価する必要がある。

3.1.4 特定された資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利

特定された資産の使用を支配するためには、顧客は、使用期間全体を通じて特定された資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有している必要がある（たとえば、使用期間全体を通じて資産を独占的に使用できるなど）。顧客は、資産の使用、保有又はサブリースなどにより、直接的又は間接的に資産の使用から生じる経済的便益を得ることができる。経済的便益には、資産の主要なアウトプット（すなわち、財又はサービス）及びこれらの項目から生じる潜在的なキャッシュ・フローを含む副産物（たとえば、資産の使用を通じて創出される再生可能エネルギー・クレジット）や、資産の使用から得られる他の経済的便益のうち第三者との商取引（たとえば、資産のサブリース）から実現できるものが含まれる*[IFRS 16.B21]*。

なお、特定された資産の建設又は所有から生じる経済的便益は、資産の使用から生じる経済的便益ではないと考えられる。したがって、顧客が経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有しているかどうかを評価する際には、このような経済的便益は考慮されない。

資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を評価する際に、資産の使用から生じる経済的便益を、顧客が資産を使用する権利の定められた範囲の中で考慮する。たとえば、次のようなものがある*[IFRS 16.B22]*。

(a) 契約によって、使用期間における自動車の使用が特定地域に限定されている場合は、当該地域内における自動車の使用から生じる経済的便益のみを考慮し、それ以上は考慮してはならない。

(b) 契約によって、顧客は、使用期間中に特定のマイル数までしか運転できない場合には、当該マイル数までの自動車の使用から生じる経済的便益のみを考慮し、それ以上は考慮してはならない。

契約で、顧客が資産の使用から得られたキャッシュ・フローの一部分を対価として供給者又は他の当事者に支払うことが要求されている場合には、対価として支払われるキャッシュ・フローは、顧客が資産の使用から得る経済的便益の一部とみなされる。たとえば、顧客が小売スペースの使用から生じる売上高の一定割合を使用の対価として供給者に支払うことを要求されている場合、その要求は顧客が小売スペースの使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有することを妨げるものではない。これは、当該売上高から生

じるキャッシュ・フローは、顧客が小売スペースの使用から得る経済的便益とみなされ、その一部分を供給者に当該スペースを使用する権利の対価として支払うものであるためである*[IFRS 16.B23]*。

よくある質問

質問 3-4: IFRS 第 16 号 B9 項(a)を適用する電力小売業者は、風力発電事業者との契約の期間全体を通して風力発電基地からの経済的便益のすべてを実質的に取得する権利を有しているのか

解釈指針委員会は2021年12月に、以下の事実パターンを審議した。電力小売業者（小売業者）と風力発電事業者（供給者）が電力市場の登録参加者であり、そこでは小売業者と供給者は電力の購入及び売却についてお互いに直接契約を締結することができない。その代わりに小売業者と供給者は、市場の電力供給網と直接取引を行い、市場運営者が設定する現物価格で購入及び売却を行う。個別契約において、小売業者と供給者は、20年の契約期間にわたり、風力発電基地が供給網に供給する電力のメガワット当たりの現物価格を、メガワット当たりの固定価格とスワップし、現金で純額決済する。また、風力発電基地の使用から発生するすべての再生可能エネルギー・クレジットを小売業者に移転する。

解釈指針委員会は、要望書に記載される事実パターンでは、風力発電基地の利用からの経済的便益は、それが発電する電力（主たるアウトプット）と再生可能エネルギー・クレジット（副産物又は風力発電基地の使用から生じるその他の経済的便益として）を含むことに留意した。当該契約は、小売業者は風力発電基地が20年間の契約期間全体にわたって電力供給網に供給する電気のメガワット当たりの固定価格と現物価格の差額を供給者と決済することになる。しかし当該契約では、小売業者は風力発電基地が発電し電力供給網に供給する電力を取得する権利又は義務は生じない。小売業者は、再生可能エネルギー・クレジットを取得する権利を有しているが、契約期間全体にわたり風力発電基地が発電する電力を取得する権利を有していないので、風力発電基地の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有していない。解釈指針委員会はしたがって、要望書に記載される事実パターンでは、小売業者は風力発電基地の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有していないと結論付けた。よって、当該契約はリースを含まないことになる。

3.1.5 特定された資産の使用を指図する権利

顧客は以下のいずれかに該当する場合に、使用期間にわたり、資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有している*[IFRS 16.B24]*。

- 顧客が使用期間にわたり資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有している場合
- 資産の使用方法及び使用目的に関連する事項が事前に決定されており、かつ、下記のいずれかに該当する場合
  - 顧客が使用期間全体を通じて資産を稼働させる権利、又は自らの決定する方法で他者に資産を稼働させるよう指図する権利のいずれかを有していて、供給者にはそれらの稼働指示を変更する権利がない。
  - 顧客が使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的を事前に決定するように、資産又は

資産の特定の側面を設計した。

3.1.5.A 使用期間全体にわたり資産の使用方法及び使用目的を指図する権利

IFRS 第 16 号からの抜粋	
B25	顧客は、契約に定められた使用権の範囲内で、使用期間全体にわたり資産の使用方法及び使用目的を変更できる場合には、資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有している。この評価を行う際に、企業は使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的の変更に最も関連性のある意思決定権を考慮する。意思決定権は、使用から得られる経済的便益に影響を与える場合には、関連性がある。最も関連性のある意思決定権は、資産の性質及び契約の条件に応じて、契約によって異なる可能性が高い。

顧客は、使用期間全体にわたり資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有している場合には、特定された資産の使用を指図する権利を有している(すなわち、使用期間全体にわたり資産の使用方法及び使用目的を変更できる) *[IFRS 16.B25]*。

資産の使用方法及び使用目的は、単一の概念である。すなわち、資産の使用「方法」は、資産の使用「目的」と区別して評価されるものではない *[IFRS 16.BC120]*。

使用期間にわたり資産の使用方法と使用目的を変更できる権利を顧客が有しているかどうかを評価する場合、資産の使用から得られる経済的便益に最も影響を及ぼすであろう意思決定権を顧客が有しているかどうかが重要になる。最も影響を及ぼす意思決定権になるかどうかは、資産の性質及び契約の条件に左右される可能性が高い。

IASBは、資産の使用方法及び使用目的に関する決定は、企業の取締役会による決定と同様とみなせると述べている。企業の営業活動及び財務活動に関する取締役会の決定は、通常は最も重要な決定であり、個人が当該決定を行うものではない *[IFRS 16.BC120]*。

IFRS第16号は、資産の使用方法及び使用目的を変更する権利を付与する意思決定権に係る例を以下に挙げている *[IFRS 16.B26]*。

- 当該資産によって産出されるアウトプットの種類を変更する権利(たとえば、船積用コンテナを物品の輸送に使用するのか保管に使用するのかを決定する権利や、小売スペースで販売する製品の構成を決定する権利)
- アウトプットが産出される時期を変更する権利(たとえば、機械や発電所をいつ使用するのかを決定する権利)
- アウトプットが産出される場所を変更する権利(たとえば、トラック又は船の目的地を決定する権利や、設備をどこで使用するのかを決定する権利)
- アウトプットを産出するのかどうか及び当該アウトプットの数量を変更する権利(たとえば、発電所においてエネルギーを産出するかどうかや、発電所におけるエネルギーの産出量を決定する権利)。

IFRS第16号は、資産の使用方法及び使用目的を変更する権利を付与しない意思決定権の例として、以下を挙げている。

- 資産の維持管理
- 資産の稼働

ここでは、資産の稼働又は維持管理に限定されている権利などが挙げられる。このような権利を有しているのは、顧客である場合もあれば、供給者である場合もある。資産を稼働又は維持管理する権利は、通常、資産を効率的に使用するために不可欠であるが、それらは資産の使用方法及び使用目的に関する決定に左右されることが多く、資産の使用方法及び使用目的を指図する権利ではない*[IFRS 16.B27]*。

顧客は、資産の使用を指図する権利を有しているといえるために、原資産を稼働させる権利を有している必要はない。たとえば、顧客の指図の下で、供給者の従業員に資産を稼働させる場合も考えられる。ただし、下記セクション3.1.5.Bで解説しているように、資産の使用方法及び使用目的に関連する事項が事前に決定されている場合には、資産を稼働させる権利は、資産の使用を指図する権利を顧客に与える可能性がある。

弊法人のコメント

我々は、契約がリースである、又はリースを含んでいるかの評価は、大半のケースで容易であると考えているが、契約によっては、このリースの定義を適用するにあたり判断が求められる。たとえば、重要なサービスを含む契約については、契約が特定された資産の使用を指図する権利を付与するものかどうかの判断は容易ではないと考えている。

3.1.5.B 資産の使用方法及び使用目的に関連する事項が事前に決定されている場合

契約には、顧客が特定された資産の使用を指図する権利を有しているかどうかが不明瞭な場合がある。これは、資産の使用方法及び使用目的に最も関連性のある決定が、資産の使用に関する契約上の制約により事前に定められている場合（たとえば、当該資産の使用に関する決定が、契約を交渉している顧客と供給者により合意されており、それらの決定が変更できない場合）に生じることが考えられる。資産の使用方法及び使用目的に関連する大半の決定が、資産の設計により、事前に決定されている場合にも、このことが当てはまる可能性がある。これは、契約交渉時に顧客と供給者が最も関連性のある決定を事前に行い、当該決定を変更することができない場合に生じることがある。ただし、IASBは、資産の使用方法及び使用目的に関する事項が事前に決定されているケースは比較的少ないと予想していると述べている*[IFRS 16.BC121]*。このようなケースでは、次のいずれかに該当する場合、顧客が使用期間にわたり特定された資産の使用を指図する権利を有することになる*[IFRS 16.B24]*。

- 顧客は、使用期間にわたり資産を稼働させる又は自ら決定した方法で他の者に資産を稼働させるよう指図する権利を有しており、供給者は当該稼働指示を変更する権利がない。
- 顧客は、使用期間における資産の使用方法及び使用目的を事前に決定するように、資産（又は資産の特定の側面）を設計している。

顧客が、使用期間全体を通じて資産の使用方法及び使用目的を事前に決定するように資産（又は資産の特定の側面）を設計しているか否か評価するには、重要な判断が求められる場合がある。IFRS第16号の設例9は、顧客は使用期間全体を通して資産の使用方法及び使用目的をあらかじめ決定する方法で設計していたかの評価を例示している。

よくある質問

質問 3-5: 顧客は IFRS 第 16 号に従って船舶の使用を指図する権利を有しているか

解釈指針委員会は 2020 年 1 月に、顧客は、契約期間の 5 年全体にわたって、船舶の使用を指図する権利を有しているかどうかに関するアジェンダ決定を公表した。要望書に記載された事実関係は以下のとおりである。

(a) IFRS第16号のB13項からB20項を適用すると、特定された資産（船舶）がある。

(b) IFRS 第 16 号の B21 項から B23 項を適用すると、顧客は 5 年の使用期間全体にわたり船舶の使用からの経済的便益のほとんどすべてを獲得する権利を有している。

(c) 船舶の使用方法及び使用目的に関する関連性のある決定の多く（全部ではないが）は、契約において事前に決定されている。顧客は、使用期間全体にわたる船舶の使用方法及び使用目的に関する残りの決定を行う権利を有している。要望書に記載された事実パターンにおいて、顧客はこの意思決定権は船舶の使用から得られる経済的便益に影響を与えるので関連性があると判断している。

(d) 供給業者は、使用期間全体にわたり船舶を運用し維持管理を行う。

解釈指針委員会は、この事例に関し、船舶の使用方法及び使用目的の全てが事前決定されているわけではないことから、顧客は、IFRS第16号B24項（a）を検討して、船舶の使用を指図する権利を有しているかどうかを判断すると考えた。

B24項（a）は、「使用期間全体を通じて資産が使用される方法及びその目的を指図する権利を顧客が有している場合には*[IFRS 16.B25-B30]*」、顧客は特定された資産の使用を使用期間全体にわたり指図する権利を有していると定めている。資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有しているといえるためには、顧客は、契約に定められた使用権の範囲内で、使用期間全体にわたり資産の使用方法及び使用目的を変更できなければならない*[IFRS 16.B25]*。今回のケースがこれに該当するかどうかを評価する上で、顧客は、使用期間における意思決定のうち、資産が使用期間にわたり使用される方法及び目的を変更する際に最も関係する意思決定を行う権利について検討する。

意思決定権は、使用から得られる経済的便益に影響を与える場合には、関連性がある*[IFRS 16.B25]*。企業は、B24項（b）（ii）の状況が存在する場合を除き、使用期間の前に決定された決定については考慮しない*[IFRS 16.B29]*。

解釈指針委員会は、今回の事例では、顧客は使用期間全体を通じて船舶を使用する方法及び目的を指図する権利を有していると述べている。顧客は船舶の使用から得られる経済的便益に影響を与える、使用期間中の船舶の使用に関する意思決定を行う権利を有する。したがって、当該契約で定義されている使用権の範囲内において、顧客は船舶が使用される方法及び目的を変更することができる。船舶の使用方法及び使用目的に関して契約上事前に定められた多くの意思決定事項は、顧客の使用権の範囲を定義し、その範囲において、顧客は船舶の使用方法及び使用目的を変更する際に最も関係する意思決定を行う権利を有する。

解釈指針委員会はまた、船舶の運航とメンテナンスはその効率的な使用に不可欠であるが、これに関する供給者の決定は、船舶の使用方法及び使用目的を指図する権利を供給者に与えるものではないと指摘した。

解釈指針委員会は、今回の事例では、顧客が使用期間全体を通じて船舶の使用を指図する権利を有していると結論付けた。したがって、この契約はリースを含んでいる。解釈指針委員会は、IFRS第16号の原則及び定めは、要望書に記載されている契約にリースが含まれているか判断するために十分な基礎を提供していると結論付け、この論点を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

3.1.5.C 使用期間前における資産のアウトプットの指定

IFRS 第 16 号からの抜粋

使用期間中及びその前に行われた決定

B28 資産の使用方法及び使用目的についての関連性のある決定は、いくつかの方法で事前に決定される場合がある。例えば、関連性のある決定が、資産の設計によって又は資産の使用に関しての契約上の制限によって事前に決定される場合がある。

B29 顧客が資産の使用を指図する権利を有しているかどうかを評価する際に、企業は、使用期間中に資産の使用に関する決定を行う権利のみを考慮しなければならない。ただし、顧客がB24項(b)(ii)で記述したように資産（又は資産の特定の側面）を設計した場合は除く。したがって、B24項(b)(ii)の条件が存在する場合を除き、企業は使用期間前に事前決定される決定を考慮しない。例えば、顧客が使用期間前にアウトプットを指定できるだけである場合には、顧客は当該資産の使用を指図する権利を有していない。使用期間前に契約においてアウトプットを指定できる能力は、資産の使用に関する他の意思決定権がない場合には、財又はサービスを購入する顧客と同じ権利を顧客に与えるだけである。

顧客のみが使用期間の開始前に資産からのアウトプットを特定することができ、使用期間全体を通して当該アウトプットを変更できないとしたら、IFRS第16号B24項(b)(ii)に想定されるように、資産又は資産の特定の側面を設計している場合を除き、当該資産の使用を指図する権利を顧客は有していないことになる。顧客が資産又はその特定の側面を設計していない場合、資産の使用に関しその他の関連する意思決定権を顧客に与えることのない契約におけるアウトプットを特定する顧客の能力（たとえば、アウトプットをいつ生産し、そもそも生産するか否か及びどのようなアウトプットが生産されるかを変更する能力）は、契約（すなわち、リ

ースを含まない契約）における財又はサービスを購入する顧客と同じ権利を当該顧客に与える。

3.1.5.D 防御的な権利

一部の契約では、資産又は他の資産に係る供給者の利益の保護、供給者の従業員の保護、もしくは供給者による法律又は規則への準拠性の確保を目的とした条件が定められている場合があり、これらは防御的な権利の例である。たとえば、契約が、(i)資産の使用の最大量を指定するか又は顧客が資産を使用できる場所もしくは時期を限定したり、(ii)顧客に特定の運用上の慣行に従うことを要求したり、(iii)顧客に資産の使用方法の変更を供給者に伝えることを要求したりする場合がある。防御的な権利は、通常、顧客の使用権の範囲を定めるものであるが、それ単独では、顧客が資産の使用を指図する権利を妨げるものではない*[IFRS 16.B30]*。

設例 3-6: 資産の使用を指図する権利

顧客Xは供給者Yとの間で、3年間にわたり車両を使用する契約を締結する。当該車両は契約で特定されている。供給者Yは、特定された車両が稼働しない場合（たとえば、故障など）を除いて、当該車両を別の車両に入れ替えることはできない。

契約に関するその他の事項

- 顧客Xは、車両を稼働する（自ら運転する）、又は車両の稼働を他の者に指図する（たとえば、運転手を雇う）。
- 顧客Xは、下記で説明している契約の制限の範囲内で、車両の使用方法を決定する。たとえば、顧客Xは使用期間全体にわたり、車両をいつ、どこで、どのように、何の目的で使用するのかを決定し、また当該決定を使用期間全体にわたり変更することができる。また、これらの決定を使用期間において変更することができる。
- 供給者Yは、資産に係る自身の利益を保護するために、車両の特定の使用方法（たとえば、車両を海外へ輸送するなど）や車両の改造を禁止している。

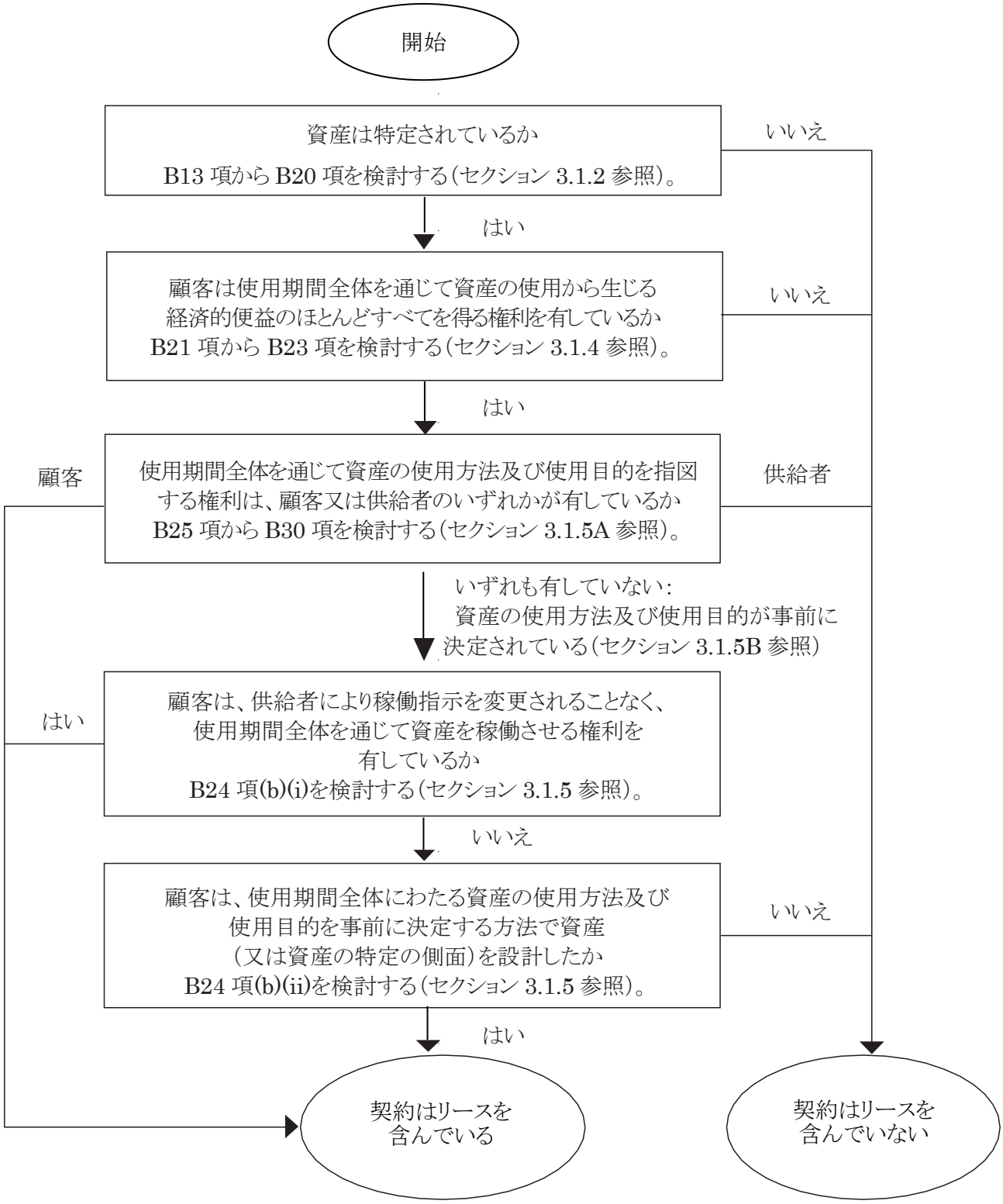
分析:顧客Xは、使用期間全体を通じて特定された車両の使用を指図する権利を有している。顧客Xは、車両をいつ、どこで、どのように、何の目的で使用するのかを変更できる権利を有しているため、当該車両の使用を指図する権利を有している。

車両の特定の使用方法及び車両の改造は禁止されているが、この供給者Yによる制限は、顧客Xが資産を使用できる範囲を定める防御的な権利であると考えられ、顧客Xが資産の使用を指図するかどうかの評価に影響を及ぼすものではない。

3.1.6 フローチャート

次のフローチャートはIFRS第16号の適用指針に基づいており*[IFRS 16.B31]*、契約がリースである、又はリースを含んでいるかを判断する意思決定プロセスを描いている。

図表 30.1 契約にリースが含まれているか否かの判団



3.1.7 契約の再判定

IFRS第16号に従って企業は、契約の条件が変更された場合にのみ、契約がリースであるか又はリースを含んでいるか否かの再評価を行わなければならない*[IFRS 16.11]*。ただし、契約条件の変更には、契約に定められているオプション（たとえば、更新オプションなど）の行使又は失効は含まれない。

3.2 契約におけるリース構成部分と非リース構成部分の識別、区分及び契約対価の配分

3.2.1 契約におけるリース構成部分の識別及び区分

IFRS 第 16 号からの抜粋	
12	リース又はリースを含んだものである契約について、企業は、契約の中のリース構成部分のそれぞれを契約の非リース構成部分と区分して会計処理しなければならない。ただし、企業が第15項の実務上の便法を適用する場合は除く。B32項からB33項は、契約の構成部分の分離に関してのガイダンスを示している。

複数の資産（たとえば、建物と設備、複数の設備）を使用する権利を含む契約について、資産をそれぞれに使用する権利は、以下の要件がいずれも満たされる場合には、独立したリース構成部分とみなされる*[IFRS 16.12, IFRS 16.B32]*。

- 借手が、原資産を単独で、又は借手が容易に利用可能な他の資源（すなわち、貸手又はその他の供給者が売却又はリースする、あるいは借手が貸手又はその他の取引や事象からすでに取得している財又はサービス）と組み合せることにより、当該資産の使用から生じる便益を得ることができる場合
- 原資産が、契約の中の他の原資産への依存性が高くなく、相互関連性も高くない。

上記の要件のどちらか一方が満たされない場合には、複数の資産を使用する権利は単一のリース構成部分とみなされる。

一部の契約では、借手が支払う金額の中に、借手に財又はサービスが移転されない活動及びコストに係る金額が含まれている場合がある。たとえば、貸手は、管理手数料やリースに関連して発生するその他のコストのうち借手に財又はサービスが移転されないものを、支払合計に含める場合がある。このような支払額は、契約の独立した構成部分を生じさせないが、契約の中の個々に識別された構成部分に配分される合計対価の一部とみなされる*[IFRS 16.B33]*。

設例 3-7: リース構成部分の識別及び区別

シナリオA

借手は、掘削目的で使用する掘削機と関連する付属品（たとえば、掘削機用部品）のリースに関する契約を締結する。借手は地方の採掘企業であり、掘削機を銅鉱山で使用する予定である。

*分析:*借手の観点からは、契約に含まれるリース構成部分は1つである。借手は、付属品を使用せずに、掘削機の使用から生じる便益を得ることができないため、掘削機には付属品が不可欠となる。

シナリオB

事実関係はシナリオAと同じとする。ただし、契約には追加で運搬トラックを使用する権利も含まれている。借手は、この運搬トラックを、他の用途（たとえば、他の鉱山の鉄鉱石の輸送など）に使用することができる。

*分析:*借手の観点からは、契約には、付属品と一体になる掘削機のリースと、運搬トラックのリースという2つのリース構成部分が含まれる。運搬トラックは、掘削機とは関係なく他の用途で使用することができるため、借手は、運搬トラックを単独で、又は容易に利用可能な他の資源と組み合せることにより便益を得ることができる。また借手は、掘削機を単独で、又は容易に利用可能な他の資源と組み合せて利用することにより便益を得ることもできる。

IFRS第16号では、契約に土地と土地の改良部分（たとえば、建物）を使用する権利が含まれている場合には、貸手は、土地を使用する権利を別個のリース構成部分として分類し（下記セクション6.1を参照）、会計処理することが求められる。ただし、土地を別個のリース構成部分として会計処理したとしてもリース全体に対して重要でない場合にはこの限りではない*[IFRS 16.B57]*。たとえば、土地のリース構成部分として認識される金額がリース全体に対して重要でない場合には、土地を区別して会計処理する必要がないと考えられる。なお、リース料を土地の構成部分と建物の構成部分に信頼性をもって配分することができない場合には、リース全体をファイナンス・リースに分類する。ただし、各構成部分がいずれもオペレーティング・リースであることが明らかである場合には、リース全体をオペレーティング・リースに分類する*[IFRS 16.B56]*。

弊法人のコメント

建物全体をリースする企業は、実質的に建物が建つ土地もリースしていることになるため、土地と建物を別個のリース構成部分として会計処理される可能性がある。一方で、企業が建物の一部（たとえば、複数階建物の1フロア）のみをリースする場合、借手は共有される土地の便益のすべてを実質的に支配している訳ではないので、必ずしも土地と建物を別個に会計処理する必要はないと考えられる。

3.2.2 契約における非リース構成部分の識別及び区別

リース契約には、リースに加えて、リース以外の財又はサービスを購入又は売却する合意（非リース構成部分）が含まれる契約が多く存在する。非リース構成部分は、リース構成部分から区別して識別し、他の基準書に従って会計処理される（借手が下記セクション3.2.2.Bで解説している実務上の便法を適用する場合

にはこの限りではない）*[IFRS 16.16]*。たとえば、借手（顧客）は、非リース構成部分を未履行契約として会計処理し、貸手（供給者）は、IFRS第15号の適用対象となる契約として会計処理する場合がある。

非リース構成部分はまた、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第32章「引当金、偶発負債及び偶発資産」セクション6.2.1で解説しているように、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の適用範囲でもある。また、一部の契約では、貸手から借手に移転される財又はサービスに関連しない項目（たとえば、貸手が借手に請求する手数料やその他の管理費など）が含まれる場合がある。このような項目は、別個のリース構成部分や非リース構成部分に該当しないため、借手及び貸手は、契約対価を当該項目に配分することはない*[IFRS 16.B33]*。この点については、下記セクション3.2.3.B及び3.2.4Bを参照されたい。ただし、貸手が、顧客に対してサービスを提供する（たとえば、メンテナンスの実施や電気、ガスもしくは水道の供給）、又は原資産を稼働する（たとえば、傭船や航空機のウェットリース（機材、乗務員、メンテナンスなどを包括したリース））場合、当該契約には、通常、非リース構成部分が含まれると考えられる。

3.2.2.A 借手による補填

IFRS第16号では、共用部分のメンテナンス（たとえば、建物の共有部分の清掃、従業員及び顧客のための駐車場の除雪など）、及びテナントに提供されるその他の財又はサービス（たとえば、電気、ガス又は水道の供給やゴミの撤去）などのメンテナンス活動等に対する支払いは、借手がサービスの提供を受けているため非リース構成部分に該当すると考えられる。

一部のリースでは、リースの対象となる資産に関連しているが、借手に移転しない財又はサービスに係る活動及びコストに関して、借手が貸手に対して補填する（又は貸手に代わり一定の金額を支払う）場合がある（たとえば、建物がリースされているかどうかや借手が誰であるかに関係なく、貸手が負担する固定資産税の支払いや、貸手の投資資産を保障するために支払われた保険料のうち、保険請求時における保険金の受領対象者が地主（貸手）であるもの）。IFRS第16号では、このような支払いは財又はサービスに対する支払いではないため、契約における別個の構成部分には該当しない。したがって、当該支払いを対価合計の一部として、契約において別個に識別された各構成部分（すなわち、リース構成部分及び非リース構成部分）に配分する。なお、このような支払いが固定（又は実質的に固定された）リース料もしくは変動リース料のいずれに該当するのかを評価する必要がある。この点については、下記セクション4.5を参照されたい。

設例 3-8: リース契約の構成部分に該当しない活動

シナリオA

借手は、3 年間にわたり、年間固定料金が 12,000 千円である設備のリース契約を締結する。契約における年間固定リース料の内訳は、以下のとおりである。

賃料 9,000 千円、メンテナンス料 2,500 千円及び管理費 500 千円

分析:契約には、リース構成部分（設備のリース）と、非リース構成部分（メンテナンス）の2つの構成部分が含まれている。一方、管理費は、借手に移転される財又はサービスに対する支払いではない。したがって、契約の対価合計である36,000千円をリース構成部分（設備のリース）と非リース構成部分（メンテナンス）に配分する。

シナリオB

事実関係はシナリオ A と同じである。ただし、契約では、追加で借手に対して設備の原状回復費用の負担を求めることが明記されている。

分析:契約には、リース構成部分(設備のリース)と、非リース構成部分(メンテナンス)の2つの構成部分が含まれている。原状回復費用は、管理費と同様に借手に財又はサービスを移転するものではない。なぜなら、原状回復はリース契約の終了時点で実施されるためである。したがって、契約の対価合計をリース構成部分(設備のリース)と非リース構成部分(メンテナンス)に配分する。なお、使用権資産の当初測定に含まれる原状回復費用の取扱いについては、下記セクション5.2.1を参照されたい。

3.2.2.B 実務上の便法:借手

IFRS第16号は、借手が原資産のクラスごとに契約の独立したリース構成部分及び関連する非リース構成部分を単一のリース構成部分として会計処理する会計方針の選択を認める実務上の便法を定めている *[IFRS 16.15]*。

IFRS第16号ではこの実務上の便法は、対価を別個のリース構成部分と非リース構成部分に配分するために生じるコスト及び管理上の負担が、使用権資産及びリース負債をより正確に表示するという便益を上回る可能性があるとの懸念に対処するために設けられたものとされている。IASBは、契約における非リース構成部分がリース構成部分と比べて重要性がない場合に、実務上の便法が使用されることを想定している *[IFRS 16.BC135(b)]*。ただし、借手はこの実務上の便法を使用する場合でも、契約における複数のリース構成部分(上記セクション3.2.1を参照)を単一のリースの構成部分(使用権資産とリース負債の測定の説明は下記セクション5を参照されたい)として会計処理することはできない。

弊法人のコメント

基準書に明確に示されているわけではないが、非リース構成部分は、リース契約に含まれるサービスに関係すると考えられる。IFRS第16号の結論の根拠のBC133項及びBC135項は、サービスに係る部分である非リース構成部分に言及している。したがって、リースが棚卸資産の購入、あるいは有形固定資産や無形資産など他の資産の購入に係る部分を含む場合には、棚卸資産の購入等に係る部分は、他のリース及び非リース構成部分から区別しなければならないと考えられる。

企業が、リース構成部分と非リース構成部分を組み合わせる実務上の便法を、リースが関係する当該クラスの原資産に適用することを選択していたとしても、別個の資産購入をリース部分と非リース部分と組み合わせることはできないと考えられる。たとえば、契約にリース構成部分のみならず、サービス及び棚卸資産の建設に使用される板金の購入に係る非リース構成部分も含まれる場合、物理的な財の購入は、「リース構成部分に関連した非リース構成部分」にはならない。このため、板金の購入は、リース構成部分と合わせて会計処理するのではなく、棚卸資産の一部として会計処理すべきであると考えられる。借手が契約における別個の各リース構成部分と関連する非リース構成部分を、単一の各リース構成部分として会計処理する方針を選択した場合には、契約対価の全額をリース構成部分のそれぞれに配分することとなる。この場合には、リース負債及び使用権資産の当初測定及び事後測定の金額は、実務上の便法を適用しない場合と比較して大きくなる。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

IFRS第16号には、貸手の実務上の便法は含まれていない。一方のASC第842号では、一定の要件が満たされる場合には、貸手は原資産のクラスごとにリースの構成部分と関連する非リース構成部分を区分しないという選択ができる。さらに非リース構成部分が結合された部分の大部分を占める場合には、結合された部分はASC第606号「顧客との契約から生じる収益」に従って会計処理されることになる。

3.2.3 契約における対価の算定及び配分-借手

3.2.3.A 契約における対価の算定

IFRS第16号はリース契約における「対価」を定義しておらず、IFRS用語集においても「対価」は定義されていない。

弊法人のコメント

我々は、借手にとっての契約における対価とは、固定支払い（たとえば、月次のサービス費用）、実質的に固定された支払い、指数又はレートに応じて決まる変動支払い（開始日の指数又はレートを用いて当初測定されるもの）などの下記セクション4.5で解説しているすべてのリースに係る支払いから、借手に支払った又は支払うべきインセンティブ（リースに係る支払いに含まれないもの）を控除したものと考えている。

3.2.3.B 契約における対価の配分

契約の別個のリース構成部分と関連する非リース構成部分を単一のリース構成部分として会計処理する実務上の便法（上記セクション3.2.2.Bに説明）を適用する会計方針の選択を行わない借手は、契約における対価を、リース構成部分の独立価格と非リース構成部分の独立価格の総額との比率に基づいて、各リース構成部分に配分しなければならない。借手は観察可能な独立価格（すなわち、顧客が契約の構成部分を別個に購入する場合の価格）を使用しなければならない。観察可能な独立価格が容易に利用可能でない場合には、借手は観察可能な情報を最大限利用しながら独立価格を見積ることになる。契約に記載される価格が、財又はサービスの独立価格になるかもしれないが、会計上そうなるとは推定される訳ではない*[IFRS 16.13, IFRS 16.14]*。

設例 3-9: リース構成部分と非リース構成部分への契約対価の配分：借手

借手は設備のリース契約を締結する。当該契約では、貸手がリースの対象となる設備のメンテナンスを実施し、当該メンテナンス・サービスに関する対価を受領することを定めている。当該契約におけるリース構成部分及び非リース構成部分の固定価格は、以下のとおりである。

リース	80,000 千円
メンテナンス	10,000 千円
合計	90,000 千円

独立価格は容易に観察可能ではないため、借手は観察可能な情報を最大限利用して、リース構成部分と非リース構成部分の独立価格を次のように見積る。

リース	85,000 千円
メンテナンス	15,000 千円
合計	100,000 千円

*分析:*リース構成部分の独立価格は、独立価格の見積額合計の85%を占める。借手は契約対価(90,000千円)を以下のように配分する。

リース	76,500 千円(注 1)
メンテナンス	13,500 千円(注 2)
合計	90,000 千円

(注 1) 85% × 90,000 千円

(注 2) 15% × 90,000 千円

3.2.4 契約における対価の算定及び配分:貸手

3.2.4.A 契約における対価の算定ー貸手

上記セクション3.2.3.Aでも説明したとおり、IFRS第16号は、リース契約における「対価」を定義しておらず、IFRS会計基準用語集においても「対価」は定義されていない。

弊法人のコメント

貸手のリース契約の対価には、以下が含まれると考えられる。

- リース料(下記セクション 4.5 参照)
- リース期間におけるその他の固定支払い(たとえば、メンテナンスなどの非リース構成部分に係る月次のサービス費用など)又は実質的に固定された支払いから、借手に支払った又は支払うべきインセンティブを控除したもの
- リース期間におけるその他の変動支払いのうち、指数又はレートに応じて決まり、開始日の指数又はレートを用いて当初測定されるもの(下記セクション 4.2 参照)

- IFRS 第 15 号の変動対価に関する要求事項に従い、取引価格に含まれるであろうその他の変動支払い

変動対価は、IFRS第15号において幅広く定義されており、さまざまな形態をとる可能性がある。変動対価は、値引き、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティ又はその他の類似の項目によって生じる場合がある。貸手は変動対価を見積る際に、変動対価の種類ごとに見積りの制限が適用されるため、契約に含まれているさまざまな種類の変動対価を適切に識別できることが重要になる。IFRS第15号における変動対価の詳細については、第27章セクション5.2を参照されたい。

3.2.4.B 契約における対価の配分—貸手

IFRS第16号を適用する際、貸手はIFRS第15号第73項から第86項の適用により、契約対価を独立販売価格の比率に基づいて、リース構成部分と非リース構成部分に配分しなければならない。さらに、貸手はIFRS第15号第87項から第90項を適用して、契約対価の事後的な変動をリース構成部分と非リース構成部分に配分する必要がある。独立販売価格とは、企業が約束した財又はサービスを顧客に販売するであろう独立した価格をいう。独立販売価格が直接的に観察可能ではない場合、貸手は独立販売価格を見積らなければならない。IFRS第15号第79項には、独立販売価格を見積るための適切な方法が定められている*[IFRS 16.17]*。IFRS第15号における独立販売価格の見積りに関する詳細については、第27章セクション6を参照されたい。

弊法人のコメント

企業の収益認識方針(リースを含む契約に関連する収益認識方針を含む)に責任を負う担当者は、独立販売価格を見積るために経理や財務部門以外の者から情報を得る必要があるかもしれない。つまり、特にインプットに限りがある又は観察可能なインプットが存在しない場合、独立販売価格を見積るためには、当該情報を入手して企業の価格決定の方法を理解しておく必要があるかもしれない。

米国財務会計基準審議会(FASB)との相違

IFRS 第 16 号は、リース構成部分に関係する変動対価の配分に関するガイダンスを提供していない。

米国会計基準では、指数又はレートに応じて決まることのない変動対価の条件が、たとえ一部でもリース構成部分に関係する場合、貸手はそれらの支払い(リース構成部分に配分されたもの)を、変動対価の基礎になる事実や状況に変化が生じる期間(たとえば、変動支払いの金額を決定する際の基礎になる借手による売却が発生する期間)の収益として認識しなければならない。変動対価を算定する際の基礎になる事実や状況に変化が生じる場合、貸手は、それらの支払いを契約のリース部分と非リース部分とに配分する。変動支払いをリース部分にのみ配分することになる ASC606-10-32-40 の要件に該当する場合を除き、配分は契約又は別個の契約として会計処理されることのない直近の条件変更における対価の当初配分と同じ基準で行う。

3.2.5 設例―リースの構成部分の特定と区分及び契約における対価の算定と配分

IFRS第16号は、借手が契約のリース構成部分と非リース構成部分をどのように特定し区分するか、及び契約における対価をどのように算定し配分するかを例示するための次のような設例を提供している *[IFRS 16.IE4, IFRS 16.IE Example 12]*。

IFRS 第 16 号からの抜粋

設例12－借手による契約のリース構成部分と非リース構成部分への対価の配分

貸手が、ブルドーザー、トラック及びパワーショベルを、借手の鉱山事業で4年間使用するために、借手にリースする。貸手は、設備の各項目をリース期間全体にわたりメンテナンスすることにも同意する。契約の合計対価はCU600,000であり、年CU150,000の延払とパワーショベルのメンテナンスを実施した作業時間数に応じて決まる変動金額で支払われる。変動支払は、パワーショベルの再調達原価の2%を上限とする。対価には、設備の各項目のメンテナンス・サービスのコストが含まれる。

借手は、非リース構成部分（メンテナンス・サービス）をIFRS第16号第12項を適用して、設備のリースのそれぞれと区分して会計処理する。借手は、IFRS第16号の第15項における実務上の便法を選択しない。借手は、IFRS第16号のB32項における要求事項を考慮し、ブルドーザーのリース、トラックのリース、パワーショベルのリースは、それぞれ独立したリース構成部分であると結論を下す。これは以下の理由による。

(a) 借手は、この3つの設備項目のそれぞれ単独で又は他の容易に利用可能な資源との組合せでの使用から便益を得ることができる（例えば、借手は、事業で使用するために代わりとなるトラック又はパワーショベルを容易にリース又は購入することができる）。

(b) 借手は3つの設備項目のすべてを1つの目的（すなわち、鉱山事業を営むこと）でリースしているが、それぞれの機械は互いに依存性が高くはなく、相互関連性も高くない。借手が各設備項目のリースから便益を引き出す能力は、他の設備を貸手からリースするか、リースしないかの決定に大きな影響を受けない。

したがって、借手は、契約の中に3つのリース構成部分と3つの非リース構成部分（メンテナンス・サービス）があると結論を下す。借手は、IFRS第16号第13項から第14項のガイダンスを適用して、契約の対価を3つのリース構成部分と非リース構成部分に配分する。

いくつかの供給者が、類似のブルドーザー及び類似のトラックについて、メンテナンス・サービスを提供している。したがって、それら2つのリース設備の項目について、メンテナンス・サービスの観察可能な独立価格がある。借手は、貸手との契約と同様の支払条件を仮定して、ブルドーザーとトラックのメンテナンスの観察可能な独立価格をそれぞれ、CU32,000とCU16,000に設定することができる。パワーショベルは高度に特殊化されたものであるため、他の供給者は類似のパワーショベルのリースをしておらず、メンテナンス・サービスも提供していない。それでも、貸手は、類似のパワーショベルを貸手から購入する顧客に4年間のメンテナンス・サービス契約を提供している。それらの4年間のメンテナンス・サービス契約の観察可能な対価は、4年間にわたり支払われる固定対価のCU56,000と、パワーショベルのメンテナンスを実施した作業時間数に応じて決まる変動金額である。変動支払は、パワーショベルの再調達原価の2%

を上限とする。したがって、借手は、パワーショベルのメンテナンス・サービスの独立価格をCU56,000に変動金額を加算したものと見積る。借手は、ブルドーザー、トラック、パワーショベルのリースの観察可能な独立価格を、それぞれCU170,000、CU102,000、CU224,000と設定することができる。

借手は、契約における固定対価（CU600,000）をリース構成部分と非リース構成部分にそれぞれ次のように配分する。

CU	ブルドーザー	トラック	パワーショベル	合計
リース	170,000	102,000	224,000	**496,000**
非リース				**104,000**
固定対価の合計				**600,000**

借手は、変動対価のすべてをパワーショベルのメンテナンス（したがって、契約の非リース構成部分）に配分する。借手は、各リース構成部分をIFRS第16号におけるガイダンスを適用して、配分された対価を各リース構成部分に係るリース料として扱って、会計処理する。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

上記のIFRS第16号の設例12では、変動対価全額が契約の非リース構成部分に配分されている。一方、ASC第842号では、指数又はレートに応じて決まることのない変動対価は、借手はリース構成部分の独立価格と非リース構成部分の独立価格の総額との比率に基づいて配分しなければならない。

3.3 契約の結合

IFRS第16号は、企業は、下記の要件のいずれかに該当する場合には、同一の相手方（又は相手方の関連当事者）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理すると定めている*[IFRS 16.B2]*。

- 当該諸契約が、これらの契約を一体として考慮しないと理解できない全体的な商業上の目的でパッケージとして交渉されている。
- ある契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に左右される。
- 当該諸契約で移転される原資産の使用権（又は契約のそれぞれで移転される原資産の使用権）が、単一のリース構成部分を構成する（上記セクション3.2.1を参照）。

IASBは、複数の契約を別個に会計処理した場合に、取引の全体が忠実に表現されないことへの懸念に対処するために、これらの要件を開発した*[IFRS 16.BC130, IFRS 16.BC131, IFRS 16.BC132]*。

税務上有利になる資産の所有者が、資産を第三者にリースして、それをリースバックする、しばしばリースイン・リースアウト（LILO）とも呼ばれるリース・アンド・リースバック取引は、契約結合のガイダンスを考慮しなければならない例になる。リース・アンド・リースバック取引が契約結合のガイダンスに該当する場合、当初の

リースアウトとリースバックの両方が単一の契約とみなされ、資産の使用を支配する権利が所有者から第三者に移転しないことから多くの場合リースは存在しないと判断される。たとえば、企業が10年の耐用年数を有する医療器具を第三者にリースし、その後で医療器具を最初の7年間リースバックする。この場合、医療器具の使用を支配する権利は、リースバック期間（最初の7年間）が完了してはじめて第三者に移転する。したがって、企業はリースバック期間の間は取引をファイナンスとして処理し、リースバック期間の終了時点で第三者へのリースとして会計処理する（そして契約対価を適切に配分する）。

4 主要な概念

借手及び貸手は、リース契約の認識及び測定の目的上、一般的に同じ主要な概念を適用する。

4.1 契約日

企業は、契約時に、契約はリースであるか、リースを含んでいるかを評価する。契約が、対価と引き換えに特定された資産の使用を一定期間支配する権利を移転するものである場合、契約はリースである又はリースを含む。B9項からB31項に評価に関するガイダンスが示されている*[IFRS 16.9]*。

IFRS第16号では、顧客及び供給者は、契約日に、契約がリースであるか、又はリースを含んでいるかどうかを判定することが求められる。リースの契約日とは、リース契約を締結した日又は当事者がリースの主要な契約条件について確約した日のいずれか早い日である*[IFRS 16 Appendix A]*。

リースの契約日から開始日までの期間については、IAS第37号の要求事項は、IAS第37号に定義している不利な契約（したがって、リース契約）に適用される*[IFRS 16.BC72]*。

4.2 リースの開始日（開始日）

IFRS 第 16 号からの抜粋	
付録A	
用語の定義	
リースの開始日（開始日）	貸手が借手による原資産の使用を可能にする日
原資産	リースの対象である資産で、貸手によって借手に当該資産を使用する権利が移転されているもの。

開始日とは、貸手が借手による原資産（すなわち、リースの対象になる資産）の使用を可能にする日をいう*[IFRS 16 Appendix A]*。リースの開始日は、リース契約に明記された日（たとえば、賃貸料の支払期日）より前となる場合がある。このようなケースは、資産を稼働させる前に、借手がリースした場所の改良を行う場合（たとえば、借手が賃借設備を独自に改良するために、リースした場所を使用する期間）などに生じることが多い。借手が、資産の稼働開始前又はリース条件に基づくリース料の支払い前に、原資産の使用に対する所有権又は支配を獲得する場合には、リース料の支払いが開始されていない、もしくはリース料の支払いがリース開始日より後になることがリース契約で定められている場合であっても、リース期間の開始を迎えていることになる。つまり、契約に基づくリース料の支払い開始時期は、リースの開始日に影響を与えるものではない。なお、借手は、リースの開始日において、リース負債及び関連する使用権資産を認識する（ただし、下記セクション5.1.1及び5.1.2で説明している短期リース又は少額資産に関する免除規定を適用する場合を除く）。また、ファイナンス・リースの貸手は、リースの開始日に正味リース投資未回収額を認識することになる。

4.3 リースの開始日前における原資産への借手の関与

企業は、借手による原資産の利用が可能となる前に、リースの交渉を行う場合があり、一部のリースでは、借手が原資産を使用するために建設又は再設計することが必要となる。このような場合、借手は、契約の条件に応じて、資産の建設又は設計に関する支払いが求められることがある*[IFRS 16.B43]*。

原資産の建設又は設計に関するコストが借手に生じる場合には、借手は当該コストを適用可能な他の基準書（IAS第16号「有形固定資産」など）を適用して会計処理することになる。原資産の建設又は設計に関するコストには、借手が原資産を使用する権利に対して行う支払いは含めない。原資産を使用する権利に対する支払いは、当該支払いの時期に関係なく、リースに対する支払いである*[IFRS 16.B44]*。

法的所有権が貸手に移転されて資産が借手にリースされる前に、借手が原資産に対する法的所有権を得る場合がある。法的所有権の獲得は、それ自体が取引の会計処理方法を決定するものではない*[IFRS 16.B45]*。

原資産が貸手に移転される前に借手が当該原資産を支配している（又は原資産に対する支配を獲得する）場合には、当該取引はセール・アンド・リースバック取引となる*[IFRS 16.B46]*（会計処理については、下記セクション8を参照）。

ただし、原資産が貸手に移転される前に借手が原資産に対する支配を獲得しない場合には、当該取引はセール・アンド・リースバック取引ではない。たとえば、貸手が原資産を製造業者から購入し、それを借手にリースすることを目的として、製造業者、貸手及び借手との間で取引の交渉が行われる場合には、これに該当する可能性がある。このような場合、貸手に法的所有権が移転される前に、借手が原資産に対する法的所有権を入手することがある。この際には、借手が原資産に対する法的所有権を獲得するが、資産が貸手に移転される前に借手が資産に対する支配を獲得しない場合には、当該取引はセール・アンド・リースバックではなく、リースとして会計処理される*[IFRS 16.B47]*。

4.4 リース期間及び購入オプション

4.4.1 リース期間

リース期間はリース開始日に開始し、リースの解約不能期間を基に以下の両方の期間を加えて決定される*[IFRS 16.18]*。

- 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ことが合理的に確実である場合）
- 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ことが合理的に確実である場合）

購入オプションは、リースの延長オプションやリースの解約オプションと同じ方法で評価されることになる。IASBは、原資産の購入オプションは、原資産の残存する経済的耐用年数にわたりリース期間を延長するオプションと経済的に同様であると述べている*[IFRS 16.BC173]*。

リース期間は開始日に開始し、貸手が借手に提供した無料賃貸期間があればそれを含める*[IFRS 16.B36]*。

借手は開始日において、リースの延長又は原資産の購入を行うオプションを行使すること、あるいはリースを解約するオプションを行使しないことが、合理的に確実であるかどうかを評価する*[IFRS 16.19, IFRS 16.B37]*。借手は、オプションを行使すること又は行使しないことへの経済的インセンティブを生じさせるすべての関連性のある事実及び状況を考慮する。これには、開始日からオプションの行使日までに予想される事実及び状況の変化が含まれる。考慮すべき要因の例として、下記のものがあるが、これらに限定されない*[IFRS 16.B37]*。

(a) 市場のレートと比較した場合のオプション期間に係る契約条件。たとえば、以下の内容を考慮する。
  (i) オプション期間におけるリースに係る支払金額
  (ii) リースに係る変動支払い又は他の条件付支払いに係る金額(解約ペナルティや残価保証から生じる支払いなど)
  (iii) 当初のオプション期間後に行使可能となるオプションの契約条件(たとえば、延長期間の終了時において、現時点の市場のレートよりも低いレートで行使可能となる購入オプション)
(b) 契約期間にわたり賃借設備の大幅な改良が実施(又は実施が予定)されており、リースの延長オプション、解約オプション又は原資産の購入オプションが行使可能となる時点において、借手にとって重大な経済的便益があると見込まれるもの
(c) リースの解約に係るコスト(交渉コスト、再設置コスト、借手のニーズに適合する他の資産を特定するためのコスト、新たな資産を借手の業務に組み込むコスト、解約ペナルティ及び類似のコストなど)。これには、原資産を契約に定められた状態で又は契約に定められた場所に返還することに関連するコストが含まれる。
(d) 借手の事業に対する原資産の重要性(たとえば、原資産が特殊仕様の資産かどうか、原資産の所在地、適合する代替品の利用可能性を考慮する)
(e) オプションの行使に関連して設定された条件(すなわち、1つ以上の条件が満たされた場合にのみオプションが行使できる場合)及び当該条件が満たされる確率

4.4.1.A リース期間と購入オプションの評価

借手が、リースを更新する、リースを解約しない又は原資産を購入するオプションを行使することが合理的に確実か否かを評価する場合、借手と貸手は、借手がリースの更新、解約又は購入オプションを行使するに値する経済的インセンティブを生じさせるすべての関連する要因を評価しなければならない。ここでの「合理的に確実」という表現は一般的に高い閾値と解釈される。

一定のケースでは、リースの開始日(上記セクション4.2参照)からオプションの行使日までの期間が長くなるにつれて、オプションの行使が合理的に確実かどうかの判断が、さまざまな要因に起因して困難となる。たとえば、借手はリースの対象となる資産に関して将来のニーズを見積るが、予測期間が長くなれば、その見積りは不正確なものとなる。また、新技術が含まれているような資産の場合には、主要エリアに位置する商業用オフィスビル全体のリースなど比較的安定した資産と比較して、将来の公正価値を予測することが困難と

なる。

借手によるオプションの行使が合理的に確実であると判断するためには、オプションの行使日までの期間が長いほど、将来の公正価値の見積額と比較して、オプション価格が相対的に低くなければならない。オプション価格と資産の将来の公正価値の見積額との差異は、価値が著しく変動する資産の方が、比較的安定した価値を有する資産よりも大きくなると考えられる。

形式的には短いリース期間（たとえば、リース期間が4年間である本社、物流施設、製造プラント又はその他の主要不動産のリース）であっても、実質的には、借手に購入又は延長オプションを行使するための重要な経済的インセンティブが存在する可能性がある。これは、借手が事業を継続する上での原資産の重要性や、オプションが存在しない場合に借手がリース契約を締結していたかどうかを評価することによって裏付けられる場合がある。

同様に、借手の事業における原資産の重要性は、購入オプション又は延長オプションを行使することが合理的に確実であるかどうかに関する借手の決定に影響を及ぼす可能性がある。たとえば、特殊仕様の施設（たとえば、本社、物流施設、製造プラント）をリースしている企業が、購入オプション又は延長オプションを行使しなかった場合には、代替施設が容易に利用可能でないのであれば、重要な経済的損失を被ることが考えられる。つまり、オプションを行使せずに代替資産を検討する場合に、企業に不利な影響を生じさせる可能性がある。

リースを延長又は解約するオプションが1つ又は複数の他の契約上の要素（たとえば、残価保証）と組み合されて、借手が貸手に対して、オプションの行使の有無にかかわらず結局はほぼ同じになるように最低限又は固定キャッシュ・リターンを保証する結果となる場合がある。このような場合、実質的な固定リース料に関するガイダンスにかかわらず（下記セクション4.5.1を参照）、借手がリースの延長オプションを行使すること又はリースの解約オプションを行使しないことが合理的に確実であると仮定することになる*[IFRS 16.B38]*。

リースの解約不能期間が短いほど、借手がリースの延長オプションを行使する又はリースの解約オプションを行使しない可能性が高くなる。これは、代替資産の入手に関連したコストが、解約不能期間が短いほど比率的に高くなる可能性が高いためである*[IFRS 16.B39]*。

借手が特定の種類の資産（リース又は所有を問わず）を通常使用してきた期間に関する過去の慣行及びその経済的理由は、借手がオプションを行使すること又は行使しないことが合理的に確実であるかどうかを評価する上で有用な情報を提供する場合がある。たとえば、借手が特定の種類の資産を特定の期間にわたって通常使用してきた場合、又は借手が特定の種類の原資産のリースについてオプションを頻繁に行使する慣行がある場合には、借手は当該資産のリースに係るオプションを行使することが合理的に確実であるかどうかを評価する際に、その過去の慣行の経済的理由を考慮する*[IFRS 16.B40]*。

借手は、連続していない期間のリース契約を締結する場合がある。このようなリース契約は小売業界で見られることがあり、小売業者は1年のうち一定の連続していない期間（たとえば、連休期間）に同一の小売スペースを賃借する契約をショッピング・センターと締結することがある。スポーツ・チームが、1年のうち連続しない特定の日にスポーツ・スタジアムを借りる場合にも、同様の契約が存在する。合意した使用期間において、顧客は原資産を使用する権利を支配することから、これらの契約は通常、リースの定義を満たすことになる。このような契約のリース期間は、下記の設例4.1のシナリオCに示されるように、非連続の期間を合算した期間となる。

設例 4-1: リース期間の決定

シナリオA

P社は、解約不能期間が4年間で2年間の延長オプションが付された機械装置のリース契約を締結した。当該延長オプションでは、将来のリース料がリース契約日における市場相場に近似するように固定された価格で設定されている。解約に係るペナルティやP社が延長オプションを行使することが合理的に確実であることを示唆するその他の要因は存在しない。

分析:リース開始日において、リース期間は4年となる。

シナリオB

Q社は、解約不能期間が4年間で2年間の延長オプションが付された建物のリース契約を締結した。当該延長オプションの価格は市場価格に基づいており、Q社は建物の入居前に、賃借物件に係る設備造作に対して支払いを行う。なお、設備造作の価値は、4年間経過後においても重要であることが見込まれており、当該建物を引き続き占有することによってのみその価値が実現する。

分析:Q社は、当初の解約不能期間が経過した時点で設備造作を放棄した場合には、重大な経済的損失が生じるため、リース開始日において、延長オプションを行使することが合理的に確実であると判断する。したがって、リース開始日において、Q社はリース期間が6年になると結論付ける。

シナリオC

R社は、ショッピング・センターにおける特定の小売スペースを賃借する契約を締結した。R社は、5年間の解約不能な期間中、10月、11月及び12月のみ、当該小売スペースを利用することができる。貸手は、5年間毎年、同じスペースを提供することに合意している。

分析:リース開始日時点で、リース期間は15ヵ月となる(契約に定められる5年の期間中、毎年3ヵ月)。

4.4.1.B 解約可能リース

IFRS 第 16 号からの抜粋

B34 リース期間の決定及びリースの解約不能期間の長さの評価にあたり、企業は、契約の定義を適用して、契約に強制力がある期間を決定しなければならない。借手と貸手のそれぞれがリースを他方の承諾なしに僅少でしかないペナルティで解約する権利を有している場合には、リースにはもはや強制力がない。

B35 借手のみがリースを解約する権利を有している場合には、当該権利は借手が利用可能なリース解約オプションと考えられ、企業はリース期間を決定する際にこれを考慮する。貸手のみがリースを解約する権利を有している場合には、リースの解約不能期間には、リース解約オプションの対象となっている期間が含まれる。

契約がリースの定義を満たす場合、借手及び貸手にとっての解約不能期間は、リース期間の一部とみなされる。貸手のみがリースを解約できる権利を有している場合、リースを解約できるオプションの対象になる

期間もリースの解約不能期間に含まれる。借手のみがリースを解約できる権利を有している場合、当該権利は、リース期間を決定する際に考慮しなければならないリースの解約オプションになる。上記セクション4.4.1.Aを参照されたい*[IFRS 16.B34, IFRS 16.B35]*。

借手と貸手のそれぞれがリースを他方の承諾なしに僅少でしかないペナルティで解約する権利を有している場合には、リースはもはや強制力を有しない。

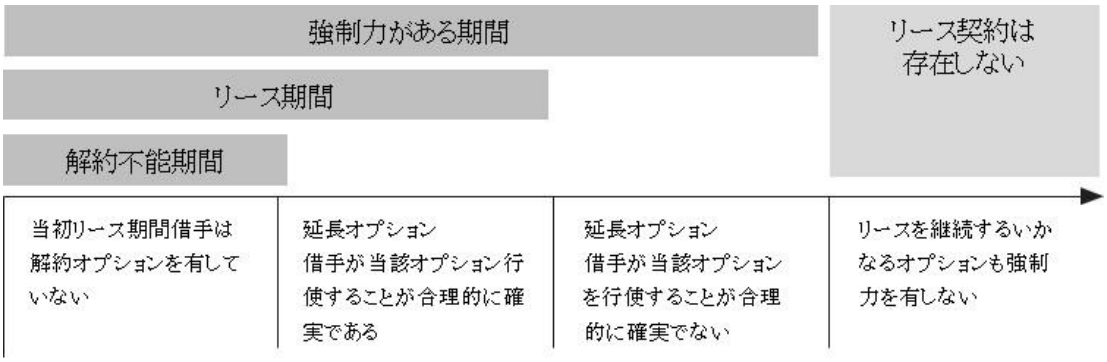
ペナルティには、解約オプションが行使された場合において、一方の当事者が他方の当事者に支払うことになる契約上の金額のみが含まれると解釈すべきか（狭義の解釈）、それとも重要な経済的不利益もペナルティとみなすべきか（広義の解釈）という論点が存在する。リース期間の決定に関して、IFRS第16号は、借手がオプションを行使すること又は行使しないことへの経済的インセンティブを生じさせるすべての関連性のある事実と状況を考慮することを求めている。したがって、契約上の文言や財務上の性質にとらわれることなく、解約に係るペナルティのすべての側面を考慮しなければならない。

よくある質問

質問 4-1: 解約可能リースではどのようにリース期間が決定されるのか。具体的には IFRS 第 16 号 B34 項を適用し「僅少でしかないペナルティ」を評価する場合、企業は契約上の解約支払いだけでなく、契約のより幅広い経済実態を考慮することになるのか

2019年11月、解釈指針委員会は解約可能リースのリース期間をどのように決定すべきかに関するアジェンダ決定を公表した。特に、IFRS第16号B34項を適用し、「僅少でしかないペナルティ」を検討する場合、企業はどのようにペナルティを決定するか、すなわち、「僅少でしかないペナルティ」が存在するか否かを評価する場合、企業は契約に定められる解約支払いのみを考慮するのか、それとも契約のより幅広い経済実態を考慮するのかを検討していた。より幅広い経済実態の考慮項目には、賃貸設備改良を破棄又は解体するコストが含まれる。他の例としては、借手の事業にとっての資産の重要性も考えられる。B34項は、リース期間の決定及びリースの解約不能期間の長さの評価にあたり、企業は、契約の定義を適用して、契約に強制力がある期間を決定しなければならないと定めている。借手と貸手のそれぞれがリースを他方の承諾なしに僅少でしかないペナルティで解約する権利を有している場合には、リースにはもはや強制力がない。

リース期間を決定するためには企業はリースの解約不能期間と強制力がある期間を決定する。その上で、合理的に確実であるかという閾値を用いて、延長又は解約のオプションを行使する可能性に応じて、最終的なリース期間を決定する。延長オプションの影響については、解釈指針委員会のアジェンダ・ペーパーに示されている図を以下に示す。



解釈指針委員会は、B34項を適用して、リースの強制可能な期間を決定するには、以下を検討しなければならないと述べている。

- 契約のより幅広い経済実態（すなわち、契約上の解約支払いだけではない）。たとえば、いずれかの当事者がリースを解約しない経済的インセンティブを有していて、解約時に僅少ではないペナルティが生じるような場合、当該契約は解約できる日の後も強制可能である。
- 当事者のそれぞれが他方の承諾なしに多額ではないペナルティで解約する権利を有しているかどうか。IFRS第16号B34項を適用すると、リースが強制可能ではなくなるのは、両方の当事者がそのような権利を有している場合のみである。したがって、一方の当事者のみが、他方の承諾なしに僅少でしかないペナルティでリースを解約する権利を有している場合、当該契約は契約が当該当事者によって解約されうる日の後も強制可能である。

企業が契約は解約可能リースの通知期間の後も強制可能であると結論を下す場合には、IFRS第16号第19項及びB37項からB40項を適用し、借手がリースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実かどうかを評価する。

耐用年数とリース期間の相互関係

解釈指針委員会は、借手がリースを延長する（又は解約しない）ことが合理的に確実かどうかを評価するにあたり、IFRS第16号B37項は、借手にとっての経済的インセンティブを生じさせるすべての関連性のある事実と状況を考慮することを要求している。これには、契約期間にわたり実施された（又は実施すると見込まれる）重大な賃借設備改良のうち、リースを延長又は解約するオプションが行使可能となった時に借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるものが含まれる（IFRS第16号B37項(b)）。

さらに、上述のとおり、企業はリースの強制力がある期間を決定する際に、契約のより幅広い経済実態を考慮する。たとえば、これには移設不能な賃借設備改良の放棄又は解体のコストが含まれる。企業が移設不能な賃借設備改良を解約できる日の後も使用すると見込んでいる場合には、賃借設備改良の存在は、企業がリースを解約する場合に僅少とはいえないペナルティが企業に生じる可能性があることを示している。したがって、IFRS第16号B34項を適用する際に、企業は、契約が少なくとも賃借設備改良の期待効用の期間について強制可能であるかどうかを考慮する。

上述のアジェンダ決定はまた、賃借設備改良の耐用年数がリース期間に限られるか否かも検討している。この点については、第 18 章セクション 5.4.4 で詳述している。

不動産リースについては、多くの国や地域で、リース契約の契約条件に加えて、現地の不動産に関する法律の影響を受ける。すなわち借手は、リース契約に定められていなくても、現地の法規制により、法律上の更新オプションを与えられる場合がある。借手が現地の法律によりそのような権利を与えられる例としては、空港ターミナルや小売向けショッピング・スペースが挙げられる。企業はリース期間を算定するにあたって、現地の法規制により、リース期間の評価に織り込む必要のある強制可能な権利及び義務が創出されるかを検討する必要がある。

IFRS第16号は、「解約可能」、「月極」、「任意解約」、「自動継続」、「永久」、「無期限」などとよばれる契約であっても、強制可能な権利及び義務が創出される場合には適用される。それらの種類のリースでは一般的に、一方の当事者が契約の解約通知を出すまで、契約は解約不能期間を超えて継続することになる(たとえば、借手又は貸手が契約の解約を選択しない限り契約が月次で更新される)。なお、借手及び貸手の両者が、解約不能期間終了時以降いつでもリースを解約する権利を有しており、当該解約に係るペナルティが重要ではない場合、解約不能期間を超える強制可能な権利及び義務は存在しない(すなわち、リース期間は解約不能期間に限定される)。ただし、借手が更新オプションを有している場合には、上記の経済的不利益を含め、借手がリースの延長を合理的確実に行うかを判断するために考慮すべき他の要因が存在することがある。

設例 4-2: 解約可能なリース

あるリース契約は、最初の1年間は解約不能であり、借手及び貸手の両方が合意した場合には1年延長することができる。延長に合意しない場合であっても、いずれの当事者にもペナルティが発生することはない。最初の1年間の解約不能期間は、強制可能な権利及び義務が創出されるため、契約の定義を満たしている。しかし、1年の延長期間については、いずれの当事者も重要なペナルティが課されることなく、リース契約を延長しないことを一方的に選択することができるため、契約の定義に該当しない。すなわち、リースの開始日時点で、いずれの当事者も当初の解約不能期間を超える強制可能な権利及び義務を有しない。

4.4.2 リース期間及び購入オプションの再評価

4.4.2.A リース期間及び購入オプションの再評価—借手

IFRS第16号では、リースの開始後において(上記セクション4.2を参照)、リース期間の変更につながる重大な変化が生じていないかどうかを確かめるために、借手に対して以下の両方を満たすようなリースの状況をモニタリングすることを求めている*[IFRS 16.20]*。

- 借手の統制の及ぶ範囲内にある。
- 借手がリース期間の算定に含めていないオプションを行使すること、又はリース期間の算定に含めているオプションを行使しないことに関して、合理的に確実かどうかの評価に影響する場合

借手の統制の及ぶ範囲にある重大な事象又は状況の変化の例として、下記がある*[IFRS 16.B41]*。

- オプションが行使可能になる時点で、借手に重大な経済的価値をもたらすと見込まれる大幅な賃借設備改良の工事
- 原資産の大幅な改変又はカスタマイズ
- オプションを行使する、又は行使しない借手の能力に直接関連する事業上の決定(たとえば、補完的な資産のリースの延長、代替的な資産の処分)
- オプションの行使期限を超えた原資産のサブリース

市場ベースの要因の変化（たとえば、比較可能な資産をリースすること、又は購入する市場金利の変動）は、借手の支配が及ばないため、それ自体で再評価のトリガーにはならない。

従前には行使することが合理的に確実とはみなされなかったオプションを借手が行使する、又は従前には行使することが合理的に確実とみなされていたオプションを借手が行使しない場合、借手はIFRS第16号に従ってリース期間を改訂しなければならない。さらに、過去に企業のリース期間の決定に含めていなかったオプションを借手が行使することを契約上強制する事象が発生した場合、又は過去に企業のリース期間の決定に含めていたオプションを借手が行使することを契約上禁止する事象が発生した場合には、リース期間を改訂する*[IFRS 16.21]*。

借手は、自身のコントロールの範囲内にある重大な事象又は状況の変化が発生した場合に、リース期間の再評価が求められるため、通常は、こうした状況の下、実際にオプションが行使される前に、リース期間の再評価が行われることになる。なお、リース期間の再評価の結果により、リース期間又は購入オプションの行使に関して変更がある場合には、借手は、再評価日時点における修正後のインプット（たとえば、割引率）を使用してリース負債を再測定し、再測定により生じた差額を使用権資産で調整する。ただし、使用権資産がゼロまで減額されている場合には、借手は再測定による調整額を純損益で認識する。詳細については、下記セクション4.5.12を参照されたい。

4.4.2.B リース期間及び購入オプションの再評価：貸手

IFRS第16号では、貸手は、オプションの行使がリース期間の算定に含まれていない場合には、借手がリースの延長オプション、解約オプション又は原資産の購入オプションを行使した際に、リース期間の再評価を行うことが求められる。

4.5 リース料

リース料とは、リース期間中に原資産を使用する権利に関して行われる貸手に対する借手の支払いであり、以下で構成される*[IFRS 16 Appendix A]*。

- 固定リース料（実質上の固定リース料を含む）から受け取るリース・インセンティブを控除した金額（下記セクション4.5.1及び4.5.2を参照）
- 指数又はレートに応じて決まる変動リース（下記セクション4.5.3を参照）
- 購入オプションの行使価格（借手が購入オプションを行使することが合理的に確実である場合）（下記セクション4.5.4を参照）
- リースの解約に係るペナルティの支払い（借手によるリースの解約オプションの行使がリース期間に反映されている場合）（下記セクション4.5.5を参照）
- 借手が残価保証に基づいて支払うと見込まれる金額（下記セクション4.5.6を参照）
- 借手、借手と関連のある当事者、又は貸手と関連のない第三者で保証に基づく義務を弁済する財務上の能力がある者によって貸手に提供された残価保証（貸手のみ）（下記セクション4.5.7を参照）

リース料には一般的に、貸手の代わりに借手が第三者に行う支払いも含まれる。リース料には、契約における非リース構成部分に配分された支払いは含まれない。ただし、借手が非リース構成部分とリース構成部分を合わせて単一のリース構成部分として会計処理することを選択する場合にはこの限りではない。

4.5.1 実質的に固定されたリース料

IFRS 第 16 号からの抜粋

実質上の固定リース料（第27項(a)、第36項(c)及び第70項(a)）

B42 リース料には、実質上の固定リース料が含まれる。実質上の固定リース料とは、形式上は変動可能性を含んでいるが、実質上は不可避である支払である。実質上の固定リース料は、たとえば、下記の場合に存在する。

(a) 支払が変動リース料として構成されているが、当該支払に真正の変動可能性がない。そうした支払は、実際の経済的実質のない変動条項を含んでいる。そうした種類の支払の例として、次のものがある。

(i) 資産がリース期間中に稼働が可能であると判明した場合にのみ、又は発生しない可能性が本当はない事象が発生した場合にのみ行わなければならない支払がある。

(ii) 当初は原資産の使用に連動した変動リース料として構成されているが、開始日後のある時点で変動可能性が解消されて残りのリース期間については支払が固定となるもの。そのような支払は、変動可能性が解消された時点で実質上の固定リース料となる。

(b) 借手が行うことのできる複数の支払セットがあるが、それらの支払セットのうち1つだけが現実的である。この場合、企業は現実的な支払のセットをリース料と考えなければならない。

(c) 借手が行うことのできる複数の現実的な支払セットがあるが、それらの支払セットのうち少なくとも1つを実行しなければならない。この場合、企業は合計金額が（割引後のベースで）最低となる支払セットをリース料と考えなければならない。

リース契約には変動リースと明記されている又は変動可能性を含んでいるようにみえるが、契約条件により固定金額の支払いが不可避であることから、実質的な固定支払いになるものが含まれる場合がある。そのような支払いはリース開始時点でリース料に含め、それを用いて企業のリース資産及びリース負債を測定する*[IFRS 16.B42]*。

4.5.2 リース・インセンティブ

IFRS 第 16 号からの抜粋	
付録A	
用語の定義	
リース・インセンティブ	貸手が借手にリースに関連して行う支払、又は貸手による借手のコストの弁済若しくは引受け

このようなインセンティブには、借手に対する現金の前払い、移転費用などの借手に発生する費用の補填、又は借手が第三者と締結している既存のリースの貸手による引受けなどが挙げられる。

借手の場合、リースの開始日以前に借手が受け取るリース・インセンティブは、借手の使用権資産の当初測定の金額から減額される*[IFRS 16.24(b)]*。リース開始日時点で借手が受け取ることになるリース・インセンティブは、借手のリース負債から減額される（したがって、使用権資産も同じく減額される）*[IFRS 16.27(a)]*。

弊法人のコメント

我々は、リースの条件変更日時点で受け取った又は受取り可能なリース・インセンティブにより、条件変更発効日時点の使用権資産及びリース負債（受取り可能な場合）の測定額が減額されると考えている。

貸手の場合、借手と同様に、借手に対して支払われた又は支払いが予定されているリース・インセンティブはリース料総額から控除されるため、リースの分類判定に影響する。ファイナンス・リースの場合、借手に対して支払いが予定されているリース・インセンティブは、開始日時点のリース債権見積額から減額されるため、貸手の正味リース投資未回収額の当初測定の金額が減額されることになる*[IFRS 16.70(a)]*。オペレーティング・リースの場合、貸手は、借手に対して支払った、あるいは支払いが予定されているリース・インセンティブに関する費用を繰り延べて、当該費用をリース期間にわたってリース収益から減額しなければならない（借手と貸手については、下記セクション5及びセクション6をそれぞれ参照）。

IASBは2020年5月に、「IFRS年次改善2018年-2020年」を公表した。設例13が改訂され、貸手による賃貸設備改良の補填に関する説明が削除された。これは、補填がIFRS第16号のリース・インセンティブの定義を満たすかどうかに関する十分な結論が説明されていないことから削除された。

4.5.3 指数又はレートに応じて決まる変動リース料

借手は、たとえば市場賃料の見直しに伴う市場賃料の変動を反映するための変更を含め、リース料を決定するために使用する指数又はレートの変動から生じる将来のリース料に変更がある場合には、変更後のリース料を割り引いてリース負債を再測定する。借手は、キャッシュ・フローに変動がある場合にのみ（すなわち、リース料の改訂が効力を生じた時点で）、リース負債を再測定しリース料の改訂を反映する。借手は改訂

後の契約上の支払リース料に基づいて、リースの残存期間に係る改訂後のリース料を算定する*[IFRS 16.42(b)]*。

IFRS第16号第42項の適用では、借手は、変更前の割引率を使用するが、リース料の変動が変動金利の変動から生じる場合はその限りではない。その場合には、借手は金利の変動を反映した改訂後の割引率を使用する*[IFRS 16.43]*。

指数又はレートに応じて決まる変動リース料には、たとえば、消費者物価指数(CPI)やベンチマーク金利(LIBORなど)に連動した支払い、市場の賃貸料率の変動を反映するように変動する支払いが含まれる*[IFRS 16.28]*。このような支払いは、リース料総額に含まれ、測定日時点(たとえば、当初測定の場合にはリース開始日時点)の指数又はレートを使用して測定される。IASBは、結論の根拠において、指数又はレートに応じて変動するリース料の測定に関して不確実性があることを認めているが、変動リース料の支払いは回避することができず、借手の将来の活動に依存するものではないことから資産(貸手の場合)及び負債(借手の場合)の定義を満たすと述べている*[IFRS 16.BC165]*。リース料を決定するために使用される指数又はレートの変更に伴い、将来の支払いに関するキャッシュ・フローが変更される場合(すなわち、リース料総額が修正される場合)には、借手は事後的にリース負債の再測定を行う*[IFRS 16.42(b)]*(下記セクション5.4を参照)。

米国財務会計基準審議会(FASB)との相違

ASC第842号の適用では、指数又はレートに応じて決まる変動リース料の変動は、リース負債が他の理由(たとえば、リース期間の変更)で再測定される場合にはリース負債を再測定する。米国会計基準では、リース料が指数又はレートに応じて決まるものであり、指数又はレートに変動がある場合には、企業はリース料を再測定することはなく、指数又はレートの変動の影響額を費用として認識する。一方、IFRS会計基準では、そのような変動はリース負債の再測定を行うことになる。

設例 4-3: 指数又はレートに応じて決まる変動リース料

A社は10年間にわたる不動産のリース契約を締結した。1年目のリース料は1,000千円である。リース料は、変動利子率ではなく、消費者物価指数(CPI)に連動している。第1年度の期首時点のCPIは100である。リース料総額は2年ごとに期末時点で見直される。第1年度の期末時点におけるCPIは105、第2年度の期末時点におけるCPIは108であった。

分析:リース開始日時点では、10年間のリース契約の年間リース料は1,000千円である。A社は、将来において指数が変動する可能性を考慮しない。第1年度の末日時点では、リース料は変更されないため、リース負債は見直されない。第2年度の末日時点では、リース料が変更されるため、A社は残りの8年間の年間リース料を1,080千円(1,000÷100×108)に見直すが、割引率は変更せずにリース負債(及び使用権資産)を再測定する。

特に不動産に関係するリース契約には、将来、市場の賃料を見直すという条項が含まれる場合がある。以下の設例は、そうした条項がどのように取り扱われるかを説明している。

設例 4-4: 市場の賃料の見直しを伴う不動産リース

A社は5年間にわたる不動産のリース契約を締結した。1年目のリース料は1,000千円である。2年目と3年目については、リース料は一律4%増加する。4年目の開始時点で、市場の賃料が見直され、それを基に4年目と5年目のリース料が決定される。

*分析:*リース負債と使用権資産に含まれるリース料が、リース開始日時点で以下のように決定される。

1年目 — 1,000千円

2年目 — 1,000千円 + 4%固定上乗せ = 1,040千円

3年目 — 1,040千円 + 4%固定上乗せ = 1,082千円

4年目と5年目に適用される見直し後の市場賃料は、指数又はレートによって決まる変動リース料である*[IFRS 16.28]*。A社は、当該不動産リースの残りのリース期間である2年間のリース料を開始日時点の市場の賃料で算定する。その結果、4年目と5年目の年間リース料は1,035千円となる。

4.5.4 購入オプションの行使価格

借手が購入オプションを行使することが合理的に確実な場合には、行使価格をリース料に含める。すなわち、リース契約に含まれる資産の購入オプションの行使価格を、リースの更新オプション及び解約オプションの評価と同じように考慮する(上記セクション4.4を参照)。

4.5.5 解約ペナルティ

借手がリースを解約しないことが合理的に確実な場合には、当該解約オプションが行使されないことを前提にリース期間が決定されるため、解約ペナルティはリース料に含めない。一方で、借手がリースを解約しないことが合理的に確実でない場合には、解約ペナルティをリース料に含める。リースの解約ペナルティをリース料に含めるかどうかの判断は、リースの更新オプションの評価と同様である。

4.5.6 残価保証により支払いが見込まれる金額:借手のみ

IFRS第16号では、借手は、残価保証に基づき貸手に対する支払いが見込まれる金額をリース料総額に含めることが求められる。

借手は貸手に対して、リースの終了時に貸手に返還する原資産の価値が、少なくとも一定の金額になることを保証する場合がある。このような保証は、リース契約を締結することにより、借手に強制可能な義務を生じさせる。借手が保証する貸手の残価保証に関する不確実性は、義務の存在に関するものではなく、義務の測定においてその不確実性を考慮することになる*[IFRS 16.BC170]*。

なお、残価保証に基づき支払いが見込まれる金額に変更が生じた場合には、借手はリース負債の再測定が求められる*[IFRS 16.42(a)]*(下記セクション4.5.12を参照)。

設例 4-5: リース料に含まれる残価保証

R社(借手)はリース契約を締結し、リースの終了時において、貸手が他の当事者に資産を売却する際に15,000千円を受け取れることを保証する。リースの開始時点において、R社は原資産の見積残存価額に基づき、リースの終了時点で6,000千円を負担することを見込んでいる。

分析:R社は残価保証に基づいて、貸手に対して6,000千円を支払うことを見込んでいるため、当該金額をリース料に含める。

弊法人のコメント

IFRS第16号は、残価保証に基づいて見込まれる変動に関して、どの程度の頻度で再評価すべきかを明確にしていない。我々は、再評価の頻度を決定するために、企業は関連する事実及び状況に基づく判断が求められると考えている。

4.5.7 残価保証:貸手のみ

IFRS第16号は、借手、借手と関連のある当事者、又は貸手と関連のない第三者(保証に基づく債務を弁済する財務上の能力のある者)が、貸手に対して提供する残価保証をリース料に含めることを求めている *[IFRS 16.70(c)]*。この金額は、支払うことが見込まれる金額のみを含む借手の金額とは異なる(上記セクション4.5.6を参照)。

4.5.8 指数又はレートに応じて決まるものではない変動リース料

指数又はレートに応じて決まるものではなく、実質的な固定リース料(上記セクション4.5.1を参照)にも該当しない変動支払いの例として、業績(たとえば、売上高に対する割合)や原資産の使用状況(たとえば、飛行時間や生産数量)に基づく変動リース料などが挙げられる。このような変動リース料はリース料総額に含まれず、支払いを生じさせる事象が発生した期間において、純損益で認識する(ただし、他のIFRS会計基準書に従って、その他の資産の帳簿価額に含まれる場合を除く) *[IFRS 16.38(b)]*。

場合によっては、リース期間中に変動性が解消され、残りのリース期間においてリース料が固定額となる場合がある。この場合、リース負債を新たに固定額となったリース料を用いて再測定する(相手勘定は使用権資産)。

弊法人のコメント

契約において、偶発事象が解消した場合に、借手がキャッチアップしてリース料の過去分の支払いを即時に行うことが要求される場合がある。こうしたキャッチアップの支払いは、借手による過去の期間における資産の使用に特に関連している。このような場合、偶発事象が解消した時点で、リース負債の一部としてキャッチアップ支払債務を認識し、相手勘定として使用権資産を調整するのではなく、即時に費用化すべきであると我々は考えている。

設例 4-6: 指数又はレートに応じて決まるものではない変動リース料

医療機器製造企業であるA社は、医療機器に関連する部品の供給を行っている。A社の顧客であるB社は、医療センターを運営している。A社とB社との間で締結された契約によれば、A社は、医療研究施設の機械装置を使用する権利をコスト負担なくB社に付与する。B社は、当該機械装置に使用される部品を1単位当たり100千円でA社から購入する。この消耗品は当該機械装置でしか使用することができず、B社は他の消耗品を代替物として使用できない。また、契約では最低購入数量は定められていない。

B社は、過去の実績から、当該部品を年間8,000単位購入する可能性が高いと見込んでいる。B社は、この契約には医療機械装置のリースが含まれていると判断している。契約には残価保証やその他の形態の対価についても定められていない。

分析:この契約には医療機器のリースと消耗品の購入(非リース構成部分)の2つの構成要素が含まれている。

B社は、部品の年間購入数量が8,000単位より少なくなる可能性は非常に低いと考えているが、この契約では、A社及びB社が行う当初測定及びA社が行うリースの分類を目的として用いられるリース料は存在しない。

A社及びB社は、将来の支払いに関連する対価を、契約のリース構成部分と非リース構成部分(消耗品)とに配分することになる。

リース料総額には、契約における非リース構成部分に配分された金額は含まれない。ただし、会計方針の選択により、借手がリース構成部分と非リース構成部分(財の購入以外)を単一のリースとして会計処理を行う場合には、非リース構成部分に配分されるべき金額もリース料総額に含まれる。上記セクション3.2.2を参照されたい。

4.5.9 敷 金

借手は、リースの開始日に敷金を貸手に支払わなければならないことがある。敷金が本来の預託金でありリース料の前払いでない限り、借手は敷金を貸手から返還してもらう権利を有しており、したがって敷金は借手にとっては金融資産、貸手にとっては金融負債となり、それらにはIFRS第9号「金融商品」が適用される。敷金は当初公正価値で測定される。敷金の公正価値は、IFRS第9号B5.1.1に従って貸手の信用力を考慮に入れた、同様の貸付金に関して、借手が受け取る実勢市場金利に基づき決定されるが、事実と状況によっては、借手が確保できる追加的な担保も考慮する。

敷金に市場金利より低い金利が発生する場合、敷金の元本のうち、公正価値を上回る部分については、借手及び貸手のいずれも前払リース料として会計処理する。したがって、貸手はリースがオペレーティング・リースであるかファイナンス・リースであるかを判断するにあたりこの点を考慮する。借手は、この金額をリース開始時点の使用権資産の取得原価に含める。貸手については、リースがオペレーティング・リースに分類される場合、前払リース料をリース料総額に含め、定額ベース又は他の規則的な基礎の方が、原資産の使用により生じる便益が減少するパターンをより適切に表す場合には、当該規則的な方法で収益として認識する。またリースがファイナンス・リースに分類される場合、貸手は前払リース料をリースの対価(すなわちリース料)に含める。したがって前払部分は、貸手の当初認識時に原資産の認識を中止する際に生じる利得又は損

失の算定金額に影響する。

貸手と借手のいずれも、敷金に生じる金利を実効金利法を用いて会計処理する。

設例 4-7: 借手が貸手に支払う敷金の会計処理

借手はリースの開始時点で貸手に100百万円の敷金を支払わなければならないが、借手に金利は発生しない。固定されたリース期間は10年である。市場金利は年5%である(すなわち、これは、仮に貸手が第三者から10年にわたって100百万円の借入を行った場合に、毎年貸手が支払わなければならない金利である)。

分析:

借手の会計処理

リース開始日時点:

借方	敷金*	61百万円	
借方	使用権資産	39百万円	
	貸方　現金		100百万円

当初認識時に敷金を公正価値で認識し、前払リース料を使用権資産の一部に含める。リース開始日時点で純損益への影響は生じない。

** リース期間10年にわたって、市場金利(年率5%)で割り引かれる100百万円の敷金*

1年目:

借方	敷金#	3百万円	
	貸方　受取利息		3百万円

実効金利法を用いて敷金に生じる受取利息を認識する。

借方	減価償却費用	4百万円	
	貸方　使用権資産		4百万円

使用権資産に含まれる追加賃料を10年のリース期間にわたって償却する。

 # 年率5%の実効金利に基づいて見積っている。

オペレーティング・リースにおける貸手の会計処理

リース開始日:

借方	現金	100百万円	
	貸方　繰延リース収益		39百万円
	貸方　敷金		61百万円

当初認識時に敷金を公正価値で認識し、前払リース料を繰延リース収益の一部に含める。リース開始日時点で純損益への影響は生じない。

1年目:

借方	利息費用	3百万円	
	貸方　敷金		3百万円

実効金利法を用いて敷金に係る利息費用を認識する。

借方	繰延リース収益	4百万円	
	貸方　賃料収入		4百万円

追加の賃料をリース期間にわたって定額ベースで認識する。

ファイナンス・リースにおける貸手の会計処理

原資産の帳簿価額は600百万円、正味リース投資未回収額の当初帳簿価額(すなわち、開始日時点でいまだ受領されていないリース料)は700百万円、敷金を割り引く影響を含めたリース料総額は739百万円、未保証残価の現在価値は60百万円であると仮定する。

リース開始日時点

借方	現金	100百万円	
借方	正味リース投資未回収額	760百万円	
	貸方　原資産		600百万円
	貸方　敷金		61百万円
	貸方　処分時の利得		199百万円

リースの開始日時点のリース取引を認識する。

1年目

借方	利息費用	3百万円	
	貸方　敷金		3百万円

実効金利法を用いて敷金に係る利息費用を認識する。未払利息及び現金受領について正味リース投資未回収額を調整するための追加的な仕訳記帳は、単純化のためにここでは省いている。

4.5.10 回収されない付加価値税及び不動産税

借手がリース契約を締結する場合、貸手は各国の税法に従って付加価値税(VAT)を借手に請求する場合がある。多くの国や地域で貸手が税務当局に代わりVATを徴収し、税務当局に納付している。VATが借手の義務である(すなわち、貸手の義務ではない)場合、VATがリース料に含まれることはない。借手においては、貸手がリース料を請求した時点で通常は、VATに係る負債のみ発生することになる。したがって、支払いはリース期間の間に資産を利用した結果生じたものであり、リースを取得するために生じる義務ではないので、それが当初直接コストの定義を満たすことはない。ただし、納付したVATが全額回収(借手に返還)されない場合もある。たとえば、借手のビジネスにおいて、VATの回収が禁止されている場合やリース資産

の性質上回収が禁止されている場合が挙げられる。解釈指針委員会は、2021年3月にこの点について議論した。しかし当該委員会は、それが広範な影響を及ぼす、または企業に重要な影響を及ぼすという証拠を得ることができなかったため、基準設定プロジェクトをワークプランに追加しないこととした。

弊法人のコメント

我々は一般的に、借手は回収されないVATはリース料に含めることはないと考える。回収されないVATの支払いは、IFRIC第21号「賦課金」の適用対象になる。この点に関しては、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第32章セクション6.8を参照されたい。

借手が不動産をリースする契約を締結し、貸手が地方自治体が課す不動産税を支払わなければならない状況も存在する。たとえば、リース契約には、借手は貸手の不動産税費用を補填するために追加的な金額を支払うと定められる。契約に従って建物の所有者である貸手に借手が不動産税の補填的支払いを行っても、いかなる財又はサービスが借手に移転することはなく、したがって、それは契約の独立した構成要素にはならない。むしろ、それは対価の総額の一部であり、契約の別個に特定された構成要素に配分しなければならない。補填される金額の一部がリース料の定義を満たす場合（たとえば、リース開始時点で初年度の税金の補填が判明している場合）、それはリース負債に含まれる。補填される金額が変動的であり指数又はレートに応じて決まるものでない場合（たとえば、税務当局が決定する貸手が支払う実際の税金に応じて決まる）、それは上記セクション4.5.8で解説しているように指数又はレートに応じて決まることのない変動支払いとして会計処理される。上述の還付不可のVATの支払いと異なり、借手が貸手に補填する不動産税は、税務当局に代わり貸手が徴収する税金ではない。不動産税を支払う義務は（借手が最終的に貸手に支払いを行う、行わないに関係なく）所有者である貸手にある。すなわち、不動産税は所有権に係わるコストであり、借手による貸手への支払いは単純に、建物の使用に関する貸手への報酬である。

4.5.11 共同保有条項

共同保有条項とは、他のテナントも関係する一定の事象が発生した場合には（たとえば、主要なテナント又は一定数のテナントが小売ショッピング・センターから退去する場合には）、借手のリース料が変更されるというリース契約上の条項である。共同保有条項が発動されれば、借手のリース料が一時的に減額される、又は契約によりリース料が固定リース料から変動リース料に変更される（たとえば、現在は固定されているリース料が、売上の一定割合とする支払いへと変更される）。一般的に共同保有条項の発動事由が解消される時点で（たとえば、主要テナントが入れ替わる、又は入居率が契約に定められる率に戻る時点で）、リース料は元の金額に戻される。

IFRS第16号では、借手は、残存するリース期間にわたって支払われる変動リース料の一部又は全部を算定する際の基礎になる偶発事象が解消され、その結果（リース負債を構成する）リース料の定義を満たすことになる時点でリース負債を再測定しなければならない。共同保有条項では、リース料は一時的に減額される又は固定が変動になることから、通常とは逆のシナリオが生じる。

弊法人のコメント

リースが開始した後に共同保有条項が発動される場合でも、我々は、企業はリース料の再測定を行うことはないであろうと考えている。我々は共同保有条項の発動で生じるリース料の一時的な変更は、変動リース料同様に純損益に認識しなければならないと考えている。

しかし、共同保有条項が解消されなさそうな状況の場合（たとえば、リースしたスペースは年月が経過しており、共同保有条項に従う入替テナントが見つかる可能性が低い）、我々は借手はリース料を再測定しなければならないと合理的に結論付けるであろうと考えている。

リースしたスペースは年月が経過しており、共同保有条項に従う入替テナントが見つかる可能性が低く、借手はリース料を再測定しなければならないような例では、借手は使用権資産を調整し、既存のリース負債を減額することになる。リース料を見直す場合の共同保有条項の影響は、事実と状況に左右される。

4.5.12 リース負債の再評価

IFRS第16号は、リース料の変動を反映するために、リース負債をどのように再測定すべきかについて具体的な定めを設けている（下記セクション5.4を参照）。借手は、リース負債の再測定に係る金額を使用権資産の修正として認識する。ただし、使用権資産の帳簿価額がゼロまで減額されており、さらにリース負債の測定において減額部分がある場合には、借手は再測定の残額を純損益で認識する*[IFRS 16.39]*。

4.5.13 貸手による再測定

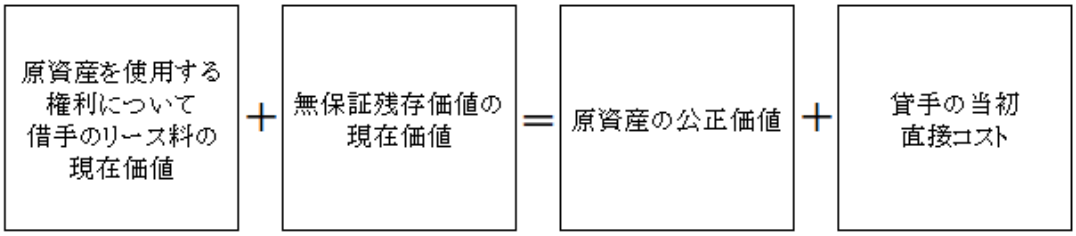
貸手は、別個のリースとして会計処理されないリースの条件変更（リース範囲の変更、又はリースの当初の契約条件には含まれていなかった対価の変更）が生じた場合には、リース料総額の再測定を行う（下記セクション6.5を参照）。

4.6 割引率

IFRS 第 16 号からの抜粋	
付録 A	
定義された用語	
リースの計算利子率	(a)リース料と(b)無保証残存価値の現在価値を、(i)原資産の公正価値と(ii)貸手の当初直接コストとの合計額と等しくする利子率
借手の追加借入利子率	借手が、同様の期間にわたり、同様の保証を付けて、使用権資産と同様の価値を有する資産を同様の経済環境において獲得するのに必要な資金を借り入れるために支払わなければならないであろう利率

割引率は、リース料総額の現在価値を算定するために使用され、リース料総額の現在価値は、リースの分類を判定する場合や(下記セクション6.1を参照)、貸手の正味リース投資未回収額及び借手のリース負債を測定するために使用される。

貸手について、リースの割引率はリースの計算利子率であり、以下が成り立つレートである。



当初直接コストは、製造業者又は販売業者である貸手に生じたものを除いて、正味リース投資未回収額の当初測定に含められ、リース期間にわたり認識される収益の金額の減額となる(下記セクション6及び4.7を参照)。

借手は上述のとおり、リースの計算利子率を容易に算定できる場合には、当該計算利子率を使用してリース料総額を割り引く。ただし、借手は、リースの計算利子率が容易に算定できない場合には、追加借入利子率を使用する*[IFRS 16.26]*。

弊法人のコメント

リースの計算利子率は、必ずしも契約に記載されている利子率と一致するものではなく、貸手の当初直接コストや残存価値の見積額を反映させる必要がある。そのため、借手がリースの計算利子率を算定するのは困難となる場合があり、そのような場合には、追加借入利子率を算定する必要がある。

なお、「容易に算定できる」とは、「見積り可能」ということではない。したがって、リースの計算利子率が見積り、及び(又は)仮定を使用してのみ算定可能となる場合は、リースの計算利子率は容易に算定できるとい

うことにならない。借手の追加借入利子率とは、借手が、同様の期間（リース期間）にわたり、同様の保証を付けて、使用権資産と同等の価値を有する資産を同様の経済環境において獲得するための資金を借りるとした場合に、支払わなければならないであろう利率である*[IFRS 16 Appendix A]*。

追加借入利子率を算定する場合、借手は、原資産ではなく、使用権資産を担保とした同様の条件における借入を考慮する。たとえば、5年の不動産リースでは、借手は使用権資産と同様の5年を基礎とした条件の借入を考慮し、耐用年数が長期に及ぶ不動産そのものと同様の条件の借入を考慮するわけではない。不動産利回りなどの観察可能な利率を、追加借入利子率の算定の出発点とすることはできるが、使用権資産と同様の価値を有する資産を考慮するために、一定の調整を検討する必要がある。借手の与信状況、借入通貨、リース期間の長さによっても一定の調整を検討する必要がある。また、追加借入利子率を算定するために重要な判断が必要になる場合もある。

弊法人のコメント

市場金利、特にリスクフリー・レートはマイナスになる場合がある。IFRS第16号では、割引率の下限をゼロとするガイダンスを設けておらず、したがって借手の追加借入利子率はマイナスになりうる。しかし、上述のとおり、自己の追加借入率を算定するために、観察可能な借入の名目金利がマイナスであっても、それを出発点として、適切な追加借入利子率に修正するためすべての潜在的な要因（たとえば、自己の信用格付、リース期間、通貨等）を検討する必要がある。

特に高価値資産のように一定のケースでは、追加借入利子率が、借手が見込む貸手のリース計算利子率より低くなる場合がある。なぜなら、貸手は、リース期間終了時点のリースの残存価値リスクにさらされるためである。この資産リスクプレミアムは、IFRS第16号の追加借入利子率の定義を満たさないことから、修正されることはない。

上記で述べているとおり、借手の追加借入利子率には、同様の経済環境などを考慮して、借手が支払わなければならないであろう利子率を反映させる。これは通常、名目上の割引率である。契約上、借手が自身の機能通貨以外の通貨でリース料の支払いを行うことが定められている場合には、借手の追加借入利子率は、当該外国通貨で同様の金額を借り入れた場合の利子率を基礎として算定される。外貨建てリースについては、下記セクション5.6.2で説明している。

解釈指針委員会は2019年6月に、借手の追加借入利子率を算定するにあたり、満期日や支払特性が当該リースと類似する借入における金利を考慮するべきかどうかを議論した。特に、分割返済型ローン（元本と金利が一定の期間にわたって支払われる）の金利を使用すべきか、それとも一括返済型ローンの金利（金利は借入期間にわたって支払われ、元本が借入期間の終了時に一括で支払われる）を使用すべきかが議論された。一括返済型ローンの金利は多くの場合、分割返済型ローンの金利より高くなる。

解釈指針委員会は、借手の追加借入利子率はIASBが定義した「リースの契約条件を考慮に入れるための」リース固有の利率であることに留意した*[IFRS 16.BC162]*。IFRS第16号の借手の追加借入利子率の定義は、借手はリース料に類似する支払特性を伴う借入に生じる金利を反映する追加借入利子率を決めなければならないと明確に定めているわけではない。しかし、解釈指針委員会は、出発点として、借手がリース料に類似する支払特性を有する借入の容易に観察可能になる金利を参照するということは、（追加借入利子率の定義を開発する際の）IASBの目的に整合することに留意した。

弊法人のコメント

規範的なガイダンスが存在しないことを考えると、我々は、リースに類似する支払特性を有する分割返済型の金利の使用は常に受け入れられると考えている。その他の金利（一括返済型の金利）の使用も、事実と状況（たとえば、そうした金利の使用が、借手の通常の借入実務に一致する場合など）によっては許容される。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

IFRS第16号は、借手は追加借入利子率の算定するにあたり、契約上のリース期間には含まれていないリース期間に関するオプション（たとえば、購入及び更新オプション）の影響を考慮するか否かについて述べていない。一方、ASC第842号では、借手は契約上のリース期間には含まれていないリース期間に関するオプション（たとえば、購入及び更新オプション）の影響を考慮する。公開企業ではない事業体はASC第842号に基づき、リース負債の当初及び事後測定について、原資産の種類別にリスクフリー・レートを使用することを選択できる。しかし、借手はリスクフリー・レートを選択している場合でも、容易に算定可能な場合にはリースの計算利子率を使用しなければならない。

4.6.1 子会社の追加借入利子率の算定- 財務機能が一元化されている場合

企業グループによっては、財務機能を一元化し、親会社が企業グループにおけるすべての必要な資金を管理している場合がある。IFRS第16号では、このような財務機能が一元化されている場合における子会社の追加借入利子率を、一律に親会社の追加借入利子率とすることはできず、子会社である借手の追加借入利子率の算定にあたり、すべての事実及び状況を検討しなければならない。一方、子会社の債務が保証されている場合には、親会社がリース契約を直接締結した場合と同様の利子率となる場合がある。

4.6.2 割引率の再評価

借手の割引率は、以下の状況において見直す。

- リース期間の変更
- 原資産購入オプションの評価の変更
- 別個のリースとして会計処理されない条件変更
- 変動金利の変動から生じるリース料の変更

下記セクション4.5.12及び5.5を参照されたい。

IFRS第16号は、貸手の割引率の見直しについては具体的に定めていない。

4.7 当初直接コスト

IFRS 第 16 号からの抜粋	
付録 A	
用語の定義	
当初直接コスト	リースの取得の増分コストのうち、当該リースを取得しなければ発生しなかったであろうコスト（ファイナンス・リースに関して製造業者又は販売業者である貸手に生じたコストを除く）

IFRS第16号では、当初直接コストは、リースを取得しなければ発生しなかったであろう増分コストと定義されており（たとえば、手数料、借手が既存のリースを解約することを目的として借手に支払われるインセンティブなど）、借手と貸手は当初直接コストに関して同一の定義を適用する。IFRS第16号における当初直接コストに関する定めは、IFRS第15号の増分コストの概念と一貫したものである。

4.7.1 貸手の当初直接コストの会計処理

IFRS第16号では、製造業者や販売業者である貸手以外の貸手は、当初直接コストを正味ファイナンス・リース投資未回収額の当初測定に含め、リース期間にわたって認識される収益を減額する。リースの計算利子率は、当初直接コストが自動的に正味リース投資未回収額に含まれるよう定義されており、別途追加されることはない。製造業者や販売業者である貸手が負担するファイナンス・リースに関係する当初直接コストはリース開始時点で費用化する*[IFRS 16.69]*。

貸手は、IFRS第16号に従って当初直接コストをオペレーティング・リースの原資産の帳簿価額に含めなければならない。当初直接コストは、リース収益と同じ基準でリース期間にわたって費用化する。

4.7.2 借手の当初直接コストの会計処理

IFRS第16号は、借手は当初直接コストを使用権資産の当初測定に含めると定めている。

IAS第16号が適用される資産の取得に関連して発生する一定のコストは、当初認識時に資産化することが求められる。この点は、第18章セクション4.1を参照されたい。一方、IFRS第16号では、使用権資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に置くことに直接起因して借手に発生したコストの会計処理について、取り扱われていない。

弊法人のコメント

使用権資産の取得に関連して発生したコストが他のIFRS会計基準（たとえば、IAS第16号）に従って資産化の対象とならない場合、実務において当該コストを発生時に費用処理する取扱いと、IAS第16号を類推適用することにより資産化する取扱いがみられる。たとえば、借手は資産をリースする場合に、リース対象の資産の輸送、敷地の準備、当該資産の据付けのために第三者へ支払いを行うことがあり、コストが発生する可能性がある。我々は、借手は、そのようなコストを資産化できるかどうかを判断するために、IAS第16号を類推適用できると考えている。

4.8 経済的耐用年数

IFRS 第 16 号からの抜粋	
付録 A	
用語の定義	
経済的耐用年数	資産が1名又は複数の利用者により経済的に使用可能と見込まれる期間、あるいは資産から1名又は複数の利用者が得ると見込まれる生産物の数又は類似の単位

4.9 公正価値

IFRS 第 16 号からの抜粋	
付録 A	
用語の定義	
公正価値	IFRS第16号における貸手の会計処理の目的上、独立第三者間取引において、取引の知識がある自発的な当事者の間で、資産が交換され得るか又は負債が決済され得る金額

5 借手の会計処理

5.1 当初認識

借手はリースの開始日において、使用権資産及びリース負債を認識する*[IFRS 16.22]*。

借手はIFRS第16号に従って、短期リース（下記セクション5.1.1を参照）及び少額資産のリース（下記セクション5.1.2を参照）に関する免除規定を適用することを選択する場合を除き、すべてのリースについてリース期間にわたってリース料を支払う負債及び原資産を使用する権利を表す資産（使用権資産）を認識しなければならない。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

IFRS第16号では、すべてのリースを使用権モデルを用いて会計処理しなければならない（ただし、認識の免除規定が適用される場合を除く）。ASC第842号も同様に、リースの開始日に使用権資産及びリース負債の認識を求めているが、ASC第842号では認識されたリースは、リース開始日にファイナンス・リース又はオペレーティング・リースのいずれかに分類され、使用権資産の事後測定に影響を及ぼす。

5.1.1 短期リース

短期リースは、開始日において、リース期間が12ヵ月以下であるリースと定義される。ただし、購入オプションを含んだリースは、短期リースではない*[IFRS 16 Appendix A]*。

短期リースに係る免除規定は、使用権に関連する原資産のクラスごとに選択適用することができる。原資産のクラスとは、企業の営業活動における同様の性質及び用途に基づく原資産のグループである*[IFRS 16.8]*。

この会計方針を選択した場合、借手は、リース負債及び使用権資産を財政状態計算書に認識せずに、リースに関連するリース料総額を、リース期間にわたり定額法又は他の規則的な方法で均等に費用として認識する。なお、他の規則的な方法については、借手の資産に関する便益の消費パターンをより適切に表す場合に適用が求められる*[IFRS 16.6]*。

リースが短期リースの定義を満たすかどうかを判断する際、借手は、他のすべてのリースと同じ方法でリース期間を評価する（上記セクション4.4を参照）。リース期間には、リースの解約不能期間に加えて、借手がリース期間の延長オプションを行使することが合理的に確実である場合の延長オプションの対象期間、及び借手がリース期間の解約オプションを行使しないことが合理的に確実である場合の解約オプションの対象期間が含まれる。この判断はリースの開始日時点で行うことになるので、リース期間が開始日後に12ヵ月未満に短縮された場合でも、当該リースを短期リースに分類することはできない。なお、短期リースの定義を満たすためには、リースに原資産の購入オプションが含まれていないことが要件となる。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

IFRS第16号では、リースが原資産を購入するオプションを含む場合は、短期リースの要件を満たすことはない。一方、ASC第842号では、行使されることが合理的に確実な購入オプションが含まれている場合は、リースは短期リースの要件を満たさないとされている。

リースの条件変更、又はリース期間に関する借手の評価の変更（たとえば、借手がリース期間の算定に含めていなかったオプションを行使する場合）が生じた場合、リースの開始日時点で短期リースとしての要件を満たしているリースは、新たなリースとして取り扱われる*[IFRS 16.7]*。当該新たなリースは、他の新たに契約したリースと同様に、短期リースに係る免除規定の適用要件が満たされるかどうかを判断する。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

ASC第842号では、借手の以下のいずれかの評価に変更があった場合、リースは短期リースとしての要件を満たさなくなる。

- 評価変更後の残存リース期間が、過去に決められたリース期間から12ヵ月以上延長される
- 借手が原資産を購入するオプションを合理的に確実に行使するか否か

短期リースに係る会計方針の選択は、IFRS第16号の適用に係るコスト及び複雑さを低減することが意図されている。ただし、借手は、当該会計方針を選択する場合、短期リースに関する一定の定量的及び定性的開示を行わなければならない（下記セクション5.8を参照）。

借手は、原資産のクラスごとに会計方針を定めた場合には、その後、当該クラスに係るすべての短期リースを、選択した会計方針に従って会計処理することになる。会計方針の変更の可能性がある場合には、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って評価する。

設例 5-1: 短期リース

シナリオA

借手は、解約不能期間が9ヵ月、4ヵ月間リースを延長できるオプションが付されたリース契約を締結した。リースには購入オプションは含まれない。延長期間における月額リース料は市場相場よりも著しく低いため、借手は、リース開始日時点で、リース期間の延長オプションを行使することが合理的に確実であると判断している。

分析:リース期間は12ヵ月よりも長い（13ヵ月）。したがって、借手は、当該リースを短期リースとして会計処理することはできない。

シナリオB

事実関係はシナリオAと同じである。ただし、延長期間における月額リース料は市場相場と同じであり、また延長オプションの行使が合理的に確実となるその他の要因が存在しないことから、借手は、リース開始時点で延長オプションを行使することが合理的に確実でないと判断している。

分析:リース期間は12ヵ月以下（9ヵ月）である。したがって、借手は、（原資産のクラスごとの会計方針に

従い）短期リースに関する免除規定に基づき、当該リースを会計処理することができる。すなわち、借手は、リース負債及び使用権資産を財政状態計算書に認識せず、リース料総額をリース期間にわたり定額法又は他の規則的な方法で費用として認識する。

5.1.2 少額資産のリース

借手は、原資産の価値が少額であるリース、すなわち少額資産のリースに関して、免除規定をリースごとに選択することができる*[IFRS 16.8]*。この会計方針を選択した場合、借手は、定額法又は他の規則的な方法が借手の便益のパターンをより適切に表す場合には、リースに関連するリース料総額を、リース期間にわたり定額法又は他の規則的な方法で費用として認識する*[IFRS 16.6]*。

借手は、リースの対象となる資産の経過年数に関係なく、当該資産の新品の価値に基づき原資産の価値を評価する*[IFRS 16.B3]*。原資産が少額であるのかどうかの評価は、絶対値ベースで行われる。少額資産のリースは、それらのリースが借手にとって重要性があるかどうかに関係なく、免除規定の要件を満たす。この評価は、借手の規模、性質及び状況に左右されるものではない。したがって、特定の原資産が少額資産に該当するかどうかの評価は、借手が異なる場合でも、同じ結論に至ることが想定されている*[IFRS 16.B4]*。IASBは、当該免除規定の導入に至る過程において、新品の価値が5,000米ドル以下の原資産を念頭に置いている*[IFRS 16.BC100]*。少額資産の例として、デスクトップ・パソコンやノート・パソコン、事務用小型備品、電話、ならびにその他の少額設備などが挙げられるが、新車は通常少額ではないため、少額資産には該当しないと考えられる*[IFRS 16.B6]*。

原資産が少額となるのは、下記の両方を満たす場合のみである*[IFRS 16.B5]*。

- 借手は資産を単独で、又は借手が容易に入手可能な他の資源と組み合せて使用することで便益を得ることができる。
- 原資産は他の資産に依存しない、又は密接に関連しない。

たとえば、企業が事業で使用するためにトラックをリースする場合、リースには、トラックのタイヤの使用も含まれる。タイヤを意図した目的で使用するためには、トラックと合わせて使用するしかないため、このタイヤはトラックに依存している、又は密接に関連していることになる。したがって、このタイヤは少額資産の免除規定の要件を満たさないといえる。

なお、サブリース又はサブリースを予定している中間の貸手は、ヘッドリースを少額資産のリースとして会計処理することはできない*[IFRS 16.B7]*（下記セクション7.2を参照）。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

ASC第842号には、原資産の価値に基づくリースの認識の免除規定は存在しない。

5.2 当初測定

5.2.1 使用権資産

借手は、使用権資産を以下のすべての項目により構成される取得原価で測定する*[IFRS 16.23, IFRS 16.24]*。

- リース負債の当初測定の金額（下記セクション5.2.2を参照）
- 開始日以前に貸手に支払われたリース料から、貸手から受領したリース・インセンティブを控除した後の金額（上記セクション4.5.2を参照）
- 借手に発生した当初直接コスト（上記セクション4.7を参照）
- リースの契約条件で要求されている原資産の解体及び撤去、原資産の設置場所の原状回復、又は原資産を回復するために、借手に発生したコストの見積額。ただし、それらのコストが棚卸資産を生産するために発生する場合を除く。

借手は当初測定時点で、上記の解体、除去及び原状回復コストを 使用権資産の取得原価の一部として認識しなければならない。当該コストは、リースの開始時もしくは原資産の使用にわたって特定の期間に発生する。棚卸資産を生産するために使用権資産を使用した結果として特定の期間に生じたコストは、IAS第2号「棚卸資産」に従って会計処理される。原資産の解体及び撤去、原資産の設置場所の原状回復に関連する負債は、IAS第37号に従って認識及び測定される*[IFRS 16.25]*。

一定の小売向け不動産リースでは、新たな借手が貸手と契約を締結し、不動産から退去する既存の借手に支払いを行う場合がある。これは、キーマネーとよばれることがある。既存の借手は、貸手とのリース契約に定められるすべての義務から解放される（すなわち、これはサブリース契約に該当しない）。新たな借手はまた、支払いとの交換で別の当事者に権利と義務を移転するリース契約上の権利を有することになり、新たな借手も貸手に対するすべての義務から解放されることになる。リース契約の当初認識時点では、既存の借手への支払いは当初直接コストとして会計処理され、使用権資産の測定に含まれる。この支払いには、IAS第38号が適用されることはない。新たな借手は、下記セクション5.3.1の定めを使用権資産の事後測定に適用する。

5.2.2 リース負債

IFRS 第 16 号からの抜粋	
26	開始日において、借手は、リース負債を同日現在で支払われていないリース料の現在価値で測定しなければならない。当該リース料は、リースの計算利子率が容易に算定できる場合には、当該利子率を用いて割り引かなければならない。当該利子率が容易に算定できない場合には、借手は借手の追加借入利子率を使用しなければならない。
27	開始日において、リース負債の測定に含められるリース料は、リース期間中に原資産を使用す

る権利に対する下記の支払のうち開始日に支払われていない金額で構成される。

(a) 固定リース料(B42項に記述している実質上の固定リース料を含む)から、受け取るリース・インセンティブを控除した金額

(b) 変動リース料のうち、指数又はレートに応じて決まる金額。当初測定には開始日現在の指数又はレートを用いる。(第28項に記述)

(c) 残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額

(d) 購入オプションを借手が行使することが合理的に確実である場合の、当該オプションの行使価格(B37項からB40項に記述した要因を考慮して評価)

(e) リースの解約に対するペナルティの支払額(リース期間が借手によるリース解約オプションの行使を反映している場合)

リースの開始日において、借手は、リース負債をリース期間にわたって支払われるリース料の現在価値で測定する。リース料総額は、リースの計算利子率が容易に算定できる場合には、当該利子率を用いて割り引かれる。当該利子率が容易に算定できない場合には、借手は借手の追加借入利子率を使用する*[IFRS 16.26]*。

5.3 事後測定

5.3.1 使用権資産

借手は、使用権資産を原価モデルを適用して事後的に測定する。ただし、下記セクション5.3.1.Bに記述しているその他の測定モデルのいずれかを適用する場合は除く*[IFRS 16.29]*。

5.3.1.A 原価モデル

原価モデルを適用するためには、借手は、使用権資産を取得原価に下記を加減した金額で測定する。

- 減価償却累計額及び減損損失累計額を控除する
- リース負債の再測定について調整する(下記セクション5.4を参照)

借手が原価モデルを適用する場合、使用権資産は、減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した取得原価で事後的に測定する。

借手は以下に従って、IAS第16号の減価償却の定めを適用して使用権資産の減価償却を行う。

ただし、原資産の所有権がリース期間の終了時までに借手に移転されるリースの場合、又は借手による購入オプションの行使が反映されるように使用権資産の取得原価が算定されている場合には、借手は、使用権資産を開始日から原資産の耐用年数の終了時にわたって減価償却を行う*[IFRS 16.31]*。それ以外の場合には、借手は、使用権資産を開始日から使用権資産の耐用年数の終了時又はリース期間の終了時のいずれか早い方まで減価償却する*[IFRS 16.32]*。たとえば、リース資産改良部分は建設中であるために、借

手が開始日から当該資産を使用していないとしても、リース資産はリースの開始日から減価償却する。

使用権資産は、有形固定資産に関する現行基準の会計処理と整合する方法により減価償却を行う。IAS第16号は、減価償却の方法に関して、定額法、定率法及び生産高比例法などを挙げており、IAS第16号の要求事項では、減価償却が耐用年数にわたり資産から生じる便益の消費パターンを表しており、各期間を通じて一貫して適用されることを重視している。

IAS第16号はまた、取得原価に占める割合が重要な有形固定資産項目のそれぞれの構成部分は、別個に減価償却すると定めている。企業は、有形固定資産項目に関して当初認識した金額を重要な構成部分に配分し、構成部分ごとに別個に減価償却する。たとえば、IAS第16号に述べられるように、飛行機の胴体とエンジンを別個に減価償却することは適切である。多くの場合は、使用権資産は、1つの原資産又は重要な構成部分に関連し、よってコンポーネント・アプローチは必要にならないと考えられる。ただし、耐用年数が異なる重要な構成部分からなる使用権資産については、コンポーネント・アプローチの適用が必要かどうかを評価する必要がある。

米国財務会計基準審議会(FASB)との相違

ASC第842号では、構成要素の減価償却(コンポーネント・アプローチ)も認められているが一般的ではない。

借手は、IAS第36号「資産の減損」を適用して、使用権資産が減損しているかどうかを判定し、識別された減損損失を会計処理する*[IFRS 16.33]*。

5.3.1.B その他の測定モデル

借手は、投資不動産に関してIAS第40号「投資不動産」の公正価値モデルを適用している場合には、IAS第40号の投資不動産の定義を満たす使用権資産に公正価値モデルを適用しなければならない*[IFRS 16.34]*。

使用権資産が、借手がIAS第16号の再評価モデルを適用するクラスの有形固定資産項目に関するものである場合、借手は、当該クラスの有形固定資産に関連するすべての使用権資産に再評価モデルを適用することができる*[IFRS 16.35]*。

5.3.2 リース負債

IFRS 第 16 号からの抜粋

36 開始日後において、借手はリース負債を次のようにして測定しなければならない。

(a) リース負債に係る金利を反映するように帳簿価額を増額

(b) 支払われたリース料を反映するように帳簿価額を減額

(c) 第39項から第46項で定めている見直し又はリースの条件変更を反映するか、又は改訂後の実質上の固定リース料(B42項参照)を反映するように帳簿価額を再測定

リース期間中の各期間におけるリース負債に係る金利は、リース負債の残高に対して毎期一定の率の金利を生じさせる金額とする。毎期の利率は、リース開始時に決定される割引率である。ただし、再評価により割引率の変更が生じることが必要となる場合は除く*[IFRS 16.36, IFRS 16.37]*。そして、リース料が支払われた時点でリース負債を減額する。それぞれ下記セクション5.4及び5.5を参照されたい。

5.3.3 費用認識

リースの開始日後において、借手は純損益に使用権資産の減価償却費及び減損損失を認識する。ただし、減価償却が他のIFRS会計基準に基づき資産化されることが認められている場合（たとえば、棚卸資産）や、借手が上記セクション5.3.1.Bで記述している公正価値モデルを適用する場合は除く。

借手は下記の両方を純損益に認識する。ただし、当該コストが他のIFRS会計基準を適用して他の資産の帳簿価額に算入される場合を除く*[IFRS 16.38]*。

(a) リース負債に係る利息費用

(b) リース負債の測定に含まれない変動リース料（当該変動リース料が発生する契機となった事象又は状況が生じた期間において）

借手が定額法により使用権資産の減価償却を行う場合、各期間の費用合計（減価償却費及び利息費用の合計）は、一般的に、リース期間の初期においてより多くなり、時の経過に伴って少なくなる。これは、毎期一定の利子率がリース負債に適用されるため、リース期間中における現金の支払いに伴ってリース負債が減少し、それに応じて利息費用が減少するためである。したがって、利息費用はリース期間の初期により多く発生し、時の経過に伴って減少する。利息費用がこのように認識されることにより、使用権資産の減価償却を定額法で行う場合には、リース期間の初期により多くの費用が認識されることになる。

借手は、使用権資産が減損していると判断した場合、減損損失を認識し、減損損失控除後の帳簿価額で使用権資産を測定する。借手はその後、減損損失を認識した時点から、使用権資産の耐用年数又はリース期間の終了時までのいずれか短い期間にわたり、一般的には定額法により使用権資産の減価償却を行う。ただし、借手が原資産の購入オプションを行使することが合理的に確実である場合、又はリース期間の終了時までに原資産の所有権が借手に移転される場合には、減価償却期間は原資産の残存耐用年数となる。使用権資産の減損に関する説明については、下記セクション5.6.1を参照されたい。

5.3.4 設例-借手の会計処理

設例 5-2: 借手の会計処理

H社（借手）は、3年間にわたる機器のリース契約を締結する。H社は各年度末に以下の支払いを毎年行うことに合意する。1年目10,000千円、2年目12,000千円、3年目14,000千円の支払いを行う。この設例では、単純化のために、リース料総額に関するその他の事項は考慮しない（たとえば、購入オプション、貸手から受領したリース・インセンティブ、当初直接コストなど）。使用権資産及びリース負債の

当初測定額は、33,000千円である（約4.235％の割引率を使用して算定されたリース料総額の現在価値）。H社は、リースの計算利子率を容易に算定することができないため、追加借入利子率を使用している。H社は、使用権資産をリース期間にわたり定額法で減価償却を行う。

分析:

H社はリース開始日に使用権資産及びリース負債を認識する。

借方	使用権資産	33,000千円	
	貸方　リース負債		33,000千円

使用権資産及びリース負債を当初認識する。

1年目の仕訳は以下のとおりである。

借方	利息費用	1,398千円	
	貸方　リース負債		1,398千円

実効金利法により、利息費用を計上し、リース負債を増加させる（33,000千円×4.235％）。

借方	減価償却費	11,000千円	
	貸方　使用権資産		11,000千円

使用権資産の減価償却費を計上する（33,000千円÷3年）。

借方	リース負債	10,000千円	
	貸方　現金		10,000千円

リース料を支払う。

リース契約の会計処理をまとめると、以下のとおりとなる（再評価による変更はないと仮定）。

	開始日	1年目	2年目	3年目
リース料の現金支払い		10,000千円	12,000 千円	14,000千円
リース費用の認識				
利息費用		1,398千円	1,033千円	569千円
減価償却費		11,000 千円	11,000 千円	11,000 千円
期間費用の合計		12,398 千円	12,033 千円	11,569 千円
財政状態計算書				
使用権資産	33,000千円	22,000千円	11,000千円	-
リース負債	(33,000千円)	(24,398千円)	(13,431千円)	-

5.4 リース負債の再測定

IFRS 第 16 号からの抜粋	
39	開始日後において、借手は第40項から第43項を適用して、リース料の変動を反映するようにリース負債を再測定しなければならない。借手はリース負債の再測定の金額を使用権資産の修正として認識しなければならない。しかし、使用権資産の帳簿価額がゼロまで減額されていて、さらにリース負債の測定の減額がある場合は、借手は再測定の残額を純損益に認識しなければならない。
40	借手は、次のいずれかの場合には、改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定しなければならない。 (a) リース期間の変化（第20項から第21項に記述）があった場合。借手は、改訂後のリース料を改訂後のリース期間に基づいて算定しなければならない。 (b) 原資産を購入するオプションについての判定（第20項から第21項に記述した事象及び状況を購入オプションの文脈で考慮して判定）に変化があった場合。借手は、改訂後のリース料を購入オプションに基づいて支払われる金額の変動を反映するように算定しなければならない。
41	第40項を適用するにあたり、借手は、改訂後の割引率を、リース期間の残り期間についてのリースの計算利子率（当該利子率が容易に算定できる場合）又は見直し日現在の借手の追加借入利子率（リースの計算利子率が容易に算定できない場合）として決定しなければならない。
42	借手は、次のいずれかの場合には、改訂後のリース料を割り引くことによってリース負債を再測定しなければならない。 (a) 残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額の変動がある場合。借手は、改訂後のリース料を残価保証に基づいて支払うと見込まれる金額の変動を反映するように算定しなければならない。 (b) 将来のリース料の算定に使用される指数又はレートの変動（例えば、市場賃料の調査後に市場賃料率の変動を反映するための変更）による将来のリース料の変動がある場合。借手は、キャッシュ・フローの変動があった場合（すなわち、リース料の修正が生じた場合）にのみ、リース負債を改訂後のリース料を反映するように再測定しなければならない。借手は、リース期間の残り期間についての改訂後のリース料を、改訂後の契約上の支払に基づいて算定しなければならない。
43	第42項を適用するにあたり、借手は割引率を変更せずに使用しなければならない。ただし、リース料の変動が変動金利の変動から生じている場合は除く。その場合には、借手は金利の変動を反映した改訂後の割引率を使用しなければならない。

別個の契約として会計処理されることのないリース契約の条件変更（すなわち、リースの範囲又はリースの対価が変更され、当初契約条件に含まれていなかった場合）が存在する場合には、借手はIFRS第16号に従ってリース負債を再測定する（下記セクション5.5を参照）。借手はまた、以下のいずれかに変更があった

場合には、リース料を再測定しなければならない。

- リース期間（上記セクション4.4.1を参照）
- 原資産を購入するオプションを借手が合理的に確実に行使するか（上記セクション4.4.1.Aを参照）
- 残価保証で支払いが見込まれる金額（上記セクション4.5.6を参照）
- 指数又はレートの変動から将来生じるリース料（上記セクション4.5.3を参照）
- 実質上の固定リース料（上記セクション4.5.1を参照）

借手は、リース期間の変更又は購入オプションに係る評価の変更によりリース料が更新された場合には、改訂後の割引率を使用する*[IFRS 16.40]*。割引率の修正は、リースの残存期間のリース計算利子率に基づいて行う。計算利子率を容易に決定できない場合には、借手は借手の追加借入利子率を使用する*[IFRS 16.41]*。金利が変動金利である場合を除いて、残価保証、指数又はレートに応じて決まる支払い及び実質上の固定リース料に係る予想金額の変動についてリース料が更新される場合には、借手は当初の割引率を使用する*[IFRS 16.42, IFRS 16.43]*。

弊法人のコメント

リース契約に市場金利の調整（市場賃料の見直し）が含まれる場合、借手と貸手の交渉が決着するまでに一定の時間（交渉期間）を要する場合がある。我々は市場賃料の見直しが完了し、契約上のキャッシュ・フローの変更が有効となる時点で、当該調整はリース料の修正として認識すると考えている。

たとえば、リース期間が10年間のリースであり、5年目末時点において、それ以降の賃料を市場での相場を参考に調整することを定めた場合を考える。市場相場を考慮した賃料への見直しの交渉は、5年目には開始されているが、6年目の9月までは完了しないとする。6年目においても、依然として交渉が続けられているが、借手は暫定的に当初の契約に基づいたリース料を支払うことになる。交渉が6年目の9月に終了した時点（すなわち、6年目から10年目までのリース料総額が最終的に決着した時点）で、新たなリース料が6年目の期首から遡及的に適用される。

このような賃料の見直しでは、借手が6年目の期首時点において、賃料の増加を予想してリース料を調整することはない。リース料は交渉が完了する6年目の9月に調整されることになる。リース負債はその日時点で再測定され、将来のリース料については、追加コストが使用権資産の調整として認識される。

弊法人のコメント

我々は、新しいリース料が遡及して適用される期間（上記の例における6年目の期首から6年目の9月まで）の当初のリース料と新しいリース料の差額は、交渉が完了した日時点の純損益に認識すると考えている。あるいは、この差額は使用権資産の調整として認識することも可能である。この場合、使用権資産の回収可能性を考慮する必要がある。

弊法人のコメント

リース契約の条件変更があった場合には(たとえば、リース期間の変更)、IFRS第16号第45項(a)に従って契約上の対価を再配分する。ただし、リース負債がそれ以外の理由で再測定される場合、契約における改訂後の対価は測定日時点で更新しない(すなわち、契約における改訂後の対価は、リース開始日又は直近の条件変更日時点で決定された相対的独立価格を用いて配分される)。契約上の対価の配分は、上記セクション3.2.3.Bで解説している。

米国財務会計基準審議会(FASB)との相違

ASC第842号では、契約上の対価は、リースの契約条件が変更になる、又はリース負債が再測定される時点で再配分される。したがって、改訂後のリース料は、再測定日(条件変更の発効日)時点でリース部分と非リース部分の独立価格に基づいて配分される。

5.5 リースの条件変更

IFRS 第 16 号からの抜粋	
付録 A	
用語の定義	
リースの条件変更	リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの範囲又はリースの対価の変更(例えば、1つ若しくは複数の原資産を使用する権利の追加若しくは解約、又は契約上のリース期間の延長又は短縮)

リースの条件変更が生じた場合には、条件変更(すなわち、リースの範囲又はリースの対価が変更され、当初の契約条件の一部ではなかった場合)後の契約を評価し、それがリースであるか又はリースが含まれているかを判断する(上記セクション3.1.7を参照)。条件変更後の契約にリースが存在する場合には、リースの条件変更に伴って以下のいずれかが生じることになる。

- 別個のリース(下記セクション5.5.1を参照)
- 既存のリースの会計処理の変更(すなわち別個のリースではない)(下記セクション5.5.2を参照)

既存の購入オプション又は延長オプションの行使、もしくはこれらのオプションの行使が合理的に確実かどうかの評価に関する変更は、リースの条件変更に該当しないが、リース負債及び使用権資産の再評価が求められる(上記セクション4.5.12を参照)。

5.5.1 リースの条件変更に伴い別個のリースが生じるかどうかの判断

借手は、以下の両方の要件に該当する場合、リースの条件変更（すなわち、リースの範囲の変更又はリースの当初の条件の一部にはなっていなかった対価）を別個のリースとして会計処理する*[IFRS 16.44]*。

- 条件変更に伴って1つ以上の原資産を使用する権利が追加され、リースの範囲が増加する場合
- リースの対価が、リース範囲の増大分に対する独立価格及びその特定の契約の状況を反映するための当該独立価格の修正に見合った金額だけ増加する場合

リースの条件変更が上記の両要件を満たす場合、条件変更前の当初のリースと条件変更による別個の新規リースの2つのリースが生じたことになる。借手は、別個のリースを、他の新たに契約したリースと同じ方法で会計処理する。条件変更前の当初のリースの会計処理は変更しない。IFRS第16号設例15で当該考え方が説明されている（下記セクション5.5.3を参照）。

リースの条件変更が上記のいずれかの要件を満たさない場合、別個のリースとして会計処理してはならない（下記セクション5.5.2を参照）。

上記の最初の条件は、当初のリース契約には含まれていなかった追加的な使用権が存在すると満たされる。たとえば、建物の1フロアに係る既存のリースが条件変更され、別のフロアが追加される場合、2番目のフロアを使用する権利は、当初の契約には含まれていなかった使用権になるので最初の条件を満たす。一方で借手に既存の1フロアについてのみ期間を追加するような条件変更は、上記の最初の条件を満たさないことになる。

既存のリース契約を解約し、同時に新しいリース契約を同じ地主と締結する借手は、上記セクション3.3で解説している契約結合に関するガイダンスに基づいて検討する。

設例 5-3: 即座の解約及び同じ地主との新しいリース契約締結の借手の会計処理

小売業者は20X0年1月1日に、ショッピングモールにおける小売店舗Aに係る10年間のリース契約を地主と締結した。小売店の面積は10,000平方フィートである。リース契約により小売業者は毎月月初に固定額の月額リース料を支払うが、金額は毎年増額される。当初直接コスト又はリースに関連するインセンティブは存在せず、契約には非リース部分も存在しない。

20X2年1月1日に、小売業者と地主は小売店舗Aのリースを即座に解約し、それと同時に小売店舗Bの新しいリースの締結に向けて交渉する（すなわち、小売店舗Aの解約は小売店舗Bの取得にかかっている）。小売店舗Bの規模は5,000平方フィートで、より望ましい立地にある。新しいリースの期間は、8年で小売店舗Aのリースの残存期間に一致する。小売店舗Aのリース契約には解約金の支払いはなく、小売店舗Bのリースに関連する前払い、当初直接コスト又はリース・インセンティブは存在しない。契約における小売店舗Bに係る非リース部分も存在しない。小売業者は、契約結合に関するガイダンスに該当すると判断する。

当事者が新しいリース契約を締結する直前の20X2年1月1日時点で、小売業者には残存使用権資産は115,000千円、リース負債は120,000千円であった。小売店舗Aのリース資産は減損していない。

小売店舗Bのリースの条件に基づくと、リース負債の当初測定は70,000千円であり、これは新しいリー

スの開始日時点の小売業者の追加借入利子率を用いて割り引いた新しいリース料を表す。

*分析:*小売業者はIFRS第16号に従って、使用権資産とリース負債を財政状態計算書から除去し、使用権資産とリース負債の差額を小売店舗Bの新しいリースについて認識する使用権資産の一部として含めることで、小売店舗Aの既存のリースの解約を会計処理する(小売店舗Bのリースを締結するために受領されるリース・インセンティブに類似する)。

小売業者は以下の仕訳を行う。

借方	リース負債(既存のリース)	120,000千円	
	貸方　使用権資産(既存のリース)		115,000千円
借方	使用権資産(新しいリース)	65,000[(a)]千円	
	貸方　リース負債(新しいリース)		70,000千円

(a) 70,000千円から5,000千円の小売店舗Aのリース負債と使用権資産の差額を控除した当初測定額で、小売店舗Bの新しいリースに関連する使用権資産を認識する(すなわち、小売店舗Bのリースの締結に向けて受領されるインセンティブに類似する)

5.5.2 別個のリースをもたらすことのないリースの条件変更の借手の会計処理

別個のリースをもたらすことのないリースの条件変更については、借手は契約における対価を配分し(上記セクション3.2.3Bを参照)、リース負債を再測定する(条件変更後のリースのリース期間と条件変更の発効日現在で決定される割引率、すなわち、レートを容易に決定できる場合にはリースの残存期間にリースの計算利子率、容易に決定できない場合には借手の追加借入利子率を用いる) *[IFRS 16.45, IFRS 16.46]*。

リースの範囲を完全に又は部分的に縮小する条件変更(たとえば、リースしているスペースの床面積の縮小)については、借手はIFRS第16号に従って、リースの部分的又は全面的解約を反映するために使用権資産の帳簿価額を減額する。これらの調整の差額は、条件変更の発効日時点で純損益に認識する。下記セクション5.5.3に掲載しているIFRS第16号の設例17及び18を参照されたい。

弊法人のコメント

借手がリース期間中に原資産を貸手から購入する場合がある。そのような状況では、購入直前の購入価格とリース負債の帳簿価額の差額を購入した資産の帳簿価額(すなわち、既存の使用権資産の帳簿価額)の修正として認識することは、IAS第16号に整合すると考えられる。

別個のリースとして会計処理されることのないその他のすべてのリースの条件変更については、借手はIFRS第16号に従ってリース負債の再測定の金額を純損益に影響させることなく、対応する使用権資産の修正として認識する。下記セクション5.5.3に掲載しているIFRS第16号の設例16、18及び19を参照されたい。

IASBは、このアプローチが、リースの条件変更の実質をより忠実に表す会計上の結果をもたらし、利得又は損失の認識をリースに基づく借手の権利及び義務の対応する変動に密接に合致させると考えている。これは、リースでは使用権資産とリース負債の両方を生じさせるためである。したがって、リースの条件変更は、

借手の権利の変更（すなわち、使用権資産の変動）、リース負債の変動、又はその両方を生じると考えている*[IFRS 16.BC204]*。

場合によっては、借手と貸手が、後日開始するリース契約の条件変更に合意することがある（すなわち、両当事者が合意する日付より後の日付で変更後の条件が有効になる）。たとえば、借手が資産を10年間リースするリース契約を貸手と締結する。借手と貸手は、8年目の期首時点で9年目の期首時点から有効となる契約の条件変更に合意する。

- 条件変更により、別個のリースが生じることはないが、契約の範囲が増大する場合、借手は条件変更後の契約に定められる対価を既存のリース構成部分と非リース構成部分に再配分し、両当事者が条件変更に合意した日時点（8年目の期首時点）でリース負債を再測定する。
- 条件変更により別個のリース構成部分が生じるとしたら、借手は条件変更後の契約に定められる対価を、両当事者の条件変更合意時点（8年目の期首時点）で、既存及び新規のリース構成部分と非リース構成部分のそれぞれに配分する。借手はまた、同日に既存のリース構成部分に係るリース負債を再測定する。ただし、新しいリースの構成部分に係るリース負債及び使用権資産の認識は、新しいリース構成部分の開始日時点（9年目の期首時点）で行う。
- 条件変更により範囲が減少する場合、借手は条件変更後の契約に定められる対価を、それぞれの既存のリース構成部分と非リース構成部分に再配分し、条件変更の発効日時点（8年目の期首時点）でリース負債及び使用権資産を再測定する。

5.5.3 設例 - リースの条件変更の借手の会計処理

IFRS第16号は以下の設例を用いて、借手がリースの条件変更をどのように会計処理するかを例示している*[IFRS 16.IE7, IFRS 16.IE Example 15, IFRS 16.IE Example 16, IFRS 16.IE Example 17, IFRS 16.IE Example 18]*。

IFRS 第 16 号設例からの抜粋

設例15—独立したリースである条件変更

借手が、2,000平方メートルの事務所スペースに係る10年のリース契約を締結する。第6年度の期首に、借手と貸手は、当初のリースを残りの5年間について同じ建物に追加の3,000平方メートルの事務所スペースを含めるように修正することに合意する。追加のスペースは、第6年度の第2四半期末に借手が利用可能となる。リースに係る合計対価の増額は、新規の3,000平方メートルの事務所スペースに対する現在の市場賃料に見合ったものであり、貸手が同じスペースを新しいテナントにリースするとした場合に生じたであろうコスト（例えば、マーケティング・コスト）が生じないことを反映して借手が受ける値引きを調整している。

借手は、この条件変更を、当初の10年のリースとは区分して、独立したリースとして会計処理する。これは、この条件変更は借手に原資産を使用する追加的な権利を与えるものであり、リースに係る対価の増加が、追加的な使用権の独立価格（契約の状況を反映するための調整後）に見合ったものであるからである。この例では、追加の原資産は新規の3,000平方メートルの事務所スペースである。したがって、新規の

リースの開始日（第6年度の第2四半期末）に、借手は追加の3,000平方メートルの事務所スペースのリースに係る使用権資産とリース負債を認識する。借手は、この条件変更の結果として、当初の2,000平方メートルの事務所スペースのリースの会計処理には修正を行わない。

設例16―契約上のリース期間の延長によってリースの範囲を増加させる条件変更

借手が、5,000平方メートルの事務所スペースに係る10年のリース契約を締結する。年間リース料はCU100,000で、各年度末に支払われる。リースの計算利子率は容易に算定できない。開始日現在の借手の追加借入利子率は、年6％である。第7年度の期首に、借手と貸手は、契約上のリース期間を4年間延長することによって当初のリースを修正することに合意する。年間リース料は変わらない（すなわち、CU100,000が第7年度から第14年度までの各年度末に支払われる）。第7年度の期首現在の借手の追加借入利子率は年7％である。

条件変更の発効日（第7年度の期首）において、借手はリース負債を以下に基づいて再測定する。(a)8年の残存リース期間、(b)CU100,000の年間支払、(c)年7％の借手の追加借入利子率。条件変更後のリース負債はCU597,130となる。条件変更直前のリース負債（第6年度末までの金利費用の認識を含む）はCU346,511である。借手は、条件変更後のリース負債の帳簿価額と条件変更直前のリース負債の帳簿価額との差額（CU250,619）を、使用権資産の修正として認識する。

設例17―リースの範囲を減少させる条件変更

借手が、5,000平方メートルの事務所スペースに係る10年のリース契約を締結する。年間リース料はCU50,000で、各年度末に支払われる。リースの計算利子率は容易に算定できない。開始日現在の借手の追加借入利子率は、年6％である。第6年度の期首に、借手と貸手は、第6年度の第1四半期末からスペースを当初のスペースのうち2,500平方メートルのみに削減するように当初のリースを修正することに合意する。年間の固定支払（第6年度から第10年度まで）は、CU30,000である。第6年度の期首現在の借手の追加借入利子率は、年5％である。

条件変更の発効日（第6年度の期首）において、借手はリース負債 (a)5年の残存リース期間、(b)CU30,000の年間支払、(c)年5％の借手の追加借入利子率に基づいて再測定する。これはCU129,884に相当する。借手は、使用権資産の帳簿価額の比例的な減額を、残りの使用権資産（すなわち、当初の使用権資産の50％に相当する2,500平方メートル）に基づいて算定する。 条件変更前の使用権資産（CU184,002）の50％はCU92,001である。条件変更前のリース負債（CU210,618）の50％はCU105,309である。したがって、借手は、使用権資産の帳簿価額をCU92,001、リース負債の帳簿価額をCU105,309だけ減額する。借手は、リース負債の減額と使用権資産の減額との差額（CU105,309－CU92,001＝CU13,308）を、条件変更の発効日（第6年度の期首）に利得として純損益に認識する。借手は、残りのリース負債CU105,309と条件変更後のリース負債CU129,884との差額（CU24,575）を、リースの対価の変更と割引率の変更を反映した使用権資産の修正として認識する。

設例18―リースの範囲の増加と減少の両方を生じる条件変更

借手が、2,000平方メートルの事務所スペースに係る10年のリース契約を締結する。年間リース料はCU100,000で、各年度末に支払われる。リースの計算利子率は容易に算定できない。開始日現在の借

手の追加借入利子率は、年6%である。第6年度の期首に、借手と貸手は、当初のリースを(a)第6年度の期首から、同じ建物に追加の1,500平方メートルの事務所スペースを含め、また、(b)リース期間を10年から8年に短縮するように修正することに同意する。3,500平方メートルに係る年間の固定支払はCU150,000で、各年度末に支払われる(第6年度から第8年度)。第6年度の期首現在の借手の追加借入利子率は、年7%である。1,500平方メートルのスペースという範囲の増加への対価は、当該増加に係る独立価格(契約の状況を反映するように調整後)に見合ったものではない。したがって、借手は、追加の1,500平方メートルを使用する権利を追加する範囲の増加を、独立したリースとして会計処理しない。当該リースに係る条件変更前の使用権資産と条件変更前のリース負債は、次のとおりである。

	リース負債				使用権資産		
	期首残高	6%金利費用	リース料	期末残高	期首残高	減価償却費	期末残高
年度	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU
1	736,009	44,160	(100,000)	680,169	736,009	(73,601)	662,408
2	680,169	40,810	(100,000)	620,979	662,408	(73,601)	588,807
3	620,979	37,259	(100,000)	558,238	588,807	(73,601)	515,206
4	558,238	33,494	(100,000)	491,732	515,206	(73,601)	441,605
5	491,732	29,504	(100,000)	421,236	441,605	(73,601)	368,004
6	421,236				368,004		

条件変更の発効日(第6年度の期首)において、借手はリース負債を(a)3年の残存リース期間、(b)CU150,000の年間支払、(c)年7%の借手の追加借入利子率に基づいて再測定する。条件変更後のリース負債はCU393,647となり、そのうち、(a)CU131,216は、第6年度から第8年度の年間リース料の増加CU50,000に関するものであり、(b)CU262,431は、第6年度から第8年度の残りの3年間の年間リース料CU100,000に関するものである。

リース期間の短縮

条件変更の発効日(第6年度の期首)において、条件変更前の使用権資産はCU368,004である。借手は、使用権資産の帳簿価額の比例的減額を、当初の2,000平方メートルの事務所スペースに係る残りの使用権資産(すなわち、当初の5年のリース期間ではなく、残りの3年のリース期間)に基づいて算定する。当初の2,000平方メートルの事務所スペースに係る残りの使用権資産は、CU220,802(すなわち、CU368,004÷5×3年)である。条件変更の発効日(第6年度の期首)において、条件変更前のリース負債はCU421,236である。当初の2,000平方メートルの事務所スペースに係る残りのリース負債は、CU267,301(すなわち、リース料CU100,000の3年分を当初の割引率の年6%で割り引いた現在価値)である。したがって、借手は、使用権資産の帳簿価額をCU147,202(CU368,004－CU220,802)、リース負債の帳簿価額をCU153,935(CU421,236－CU267,301)だけ減額する。借手は、リース負債の減額と使用権資産の減額との差額(CU153,935－CU147,202＝CU6,733)を、条件変更の発効日(第6年度の期首)に利得として純損益に認識する。

リース負債	CU153,935	
使用権資産		CU147,202
利得		CU6,733

条件変更の発効日（第6年度の期首）に、借手は、改訂後の割引率の年7%を反映した残りのリース負債の再測定の影響額であるCU4,870（CU267,301－CU262,431）を、使用権資産の修正として認識する。

リース負債	CU4,870	
使用権資産		CU4,870

リースするスペースの増加

追加の1,500平方メートルの事務所スペースに係るリースの開始日（第6年度の期首）に、借手は範囲の増加に係るリース負債の増加CU131,216（すなわち、リース料CU50,000の3年分を改訂後の年7%の割引率で割り引いた現在価値）を、使用権資産の修正として認識する。

リース負債	CU131,216	
使用権資産		CU131,216

条件変更後のリースに係る条件変更後の使用権資産と条件変更後のリース負債は、次のとおりである。

	リース負債				使用権資産		
	期首残高	7% 金利費用	リース料	期末残高	期首残高	減価償却費	期末残高
年度	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU
6	393,647	27,556	(150,000)	271,203	347,148	(115,716)	231,432
7	271,203	18,984	(150,000)	140,187	231,432	(115,716)	115,716
8	140,187	9,813	(150,000)	-	115,716	(115,716)	-

設例19―対価のみに変動がある条件変更

借手が、5,000平方メートルの事務所スペースに係る10年のリース契約を締結する。第6年度の期首に、借手と貸手は、当初のリースを残りの5年間について修正して、リース料を年CU100,000から年CU95,000に減額することに合意する。リースの計算利子率は容易に算定できない。開始日現在の借手の追加借入利子率は、年6%である。第6年度の期首現在の借手の追加借入利子率は、年7%である。年間リース料は各年度末に支払われる。

条件変更の発効日（第6年度の期首）において、借手はリース負債を (a) 5年の残存リース期間、(b) CU95,000の年間支払、(c) 年7%の借手の追加借入利子率に基づいて再測定する。借手は、条件変更

後のリース負債の帳簿価額（CU389,519）と、条件変更直前のリース負債の帳簿価額（CU421,236）との差額CU31,717を、使用権資産の修正として認識する。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

上記のIFRS第16号の設例に示されるように、別個の契約にならず契約上のリース期間を短縮するリースの条件変更では、リース負債の減少と使用権資産のそれに比例する減少との差額は純損益に認識される。一方のASC第842号では、別個の契約にならず契約上のリース期間を短縮するリースの条件変更で利得又は損失が認識されることはない。借手は、リース負債の再測定金額を対応する使用権資産の修正として認識するので、純損益に影響が生じることはない。ただし、使用権資産がゼロにまで減額される場合、借手は残額を純損益に認識することになる。

5.5.4 賃料減免はリースの条件変更か

上記で説明しているように、リースの条件変更とは、当初のリースの契約条件に含まれていないリースの範囲又はリースの対価の変更であるとIFRS第16号は定義している。

IASBは2020年4月に、新型コロナウィルス感染症の結果として、リース料の変更が生じる、又は生じると見込まれる場合でもIFRS第16号の要求事項が一貫して適用されるように、強制適用の対象にはならない教育文書「IFRS第16号及び新型コロナウィルス:IFRS第16号を適用した新型コロナウィルス関連の賃料減免の会計処理」を公表した。本教育文書は、新型コロナウィルス感染症を受けてのものであったが、次のような、新型コロナウィルスとは関係のない状況でも生じ得る一定の賃料減免を評価する場合にも役立つ。

多くの場合、賃料減免はリースの条件変更の定義を満たし、定義に該当する場合には下記セクション5.5.4.Bで説明しているように条件変更の発効日からリースの条件変更の要求事項を適用する。

リースの範囲の変更

リースの範囲に変更があるかどうかを評価する場合、契約により借手に移転された使用権に変更があるかどうかを検討する。リースの範囲の変更としては、1つ又は複数の原資産を使用する権利の追加又は解除、契約上のリース期間の延長又は短縮が挙げられる。リース料の繰延、支払猶予又は減額は、単独ではリースの範囲の変更になることはない。

リースの対価の変更

リースの対価に変更があるかどうかを評価する場合、企業は、リース料の変更の全体的な影響を考慮する。たとえば、貸手が認めた減免により、借手は3ヵ月間、リース料を支払わなくても済むが、リースの対価に変更が生じないように当該期間分のリース料がそれに応じてその後引き上げられる場合がある。リースの対価の合計金額又は範囲が変わることのないリース料の支払いの繰延べは、2020年4月のIASBの強制適用ではない教育文書に基づくと、リースの条件変更にはならないであろう。我々は、貨幣の時間価値を織り込むためだけに、その後のリース料を増加させることは、リースの対価の実質的な変更にはならないと考えている。たとえば、仮に貸手が2020年6月のリース料の支払いを猶予するが、貨幣の時間価値を合理的に補填される利率で請求される金利と合わせて、当該リース料を2021年1月に支払うように求めるとしたら、それはリースの対価の実質的な変更にはならない。ただし、リースの対価のその他の変更（例：未払い又は未収賃料の実質的な免除）は、リースの対価の変更になる。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

ASC第842号の適用では、リース料の支払いのタイミングの実質的な変更は、契約条件の実質的な変更が存在することになり、リースの条件変更になる。一方、IFRS第16号ではリースの対価の総額に変更がないことから、ASC第842号とは異なる解釈になる場合がある。

設例 5-4: リース料の繰延—IASB の 2020 年 4 月の強制適用ではない教育文書を検討

レストランAは、ショッピング・モールのスペースを貸手Bからリースする。レストランAはリース契約に従って、毎月月初に固定リース料として100万円を貸手Bに支払う。解約不能なリース期間は、2024年2月28日までである。契約には、延長、解約又は購入オプションに関する規定は存在しない。単純化のために、リース開始日の割引率は0%と仮定し、よって残り20ヵ月のリース料の2022年6月30日時点のリース負債は2,000万円になる。レストランAの使用権資産は、当該期間以前及び期間中も減損していないと仮定する。2022年7月1日、貸手Bは当初7月、8月及び9月に期日を迎える3ヵ月分のリース料の支払いを2023年1月1日に繰り延べることに合意する。契約のリース以外の構成要素に変更はなく、その他のリース条件に変更はない。

*分析:*IFRS第16号では、リースの条件変更は、「リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの範囲又はリースの対価の変更」と定義される。キャッシュ・アウトフローの時期のみが変更になる場合は、リースの範囲に変更は生じない。次にレストランAは、リース料の変更の全体的な影響を考慮して、リースの対価に変更があるかどうかを検討する。この事例では、レストランAは、2022年7月から3ヵ月間リース料の支払いを行わず、支払いを猶予された金額と同額を、2023年1月1日に期日を迎えるリース料に上乗せして支払う。したがって、リースの対価は実質的に変わらず、当該賃料減免はリースの条件変更にならない。

リースの当初の契約条件の一部である変更、又は一部ではない変更

リースの範囲又は対価のいずれかに変更があるかどうかを評価する際、契約の条件及び契約に適用される法律をはじめ、すべての関連性のある事実と状況を考慮しなければならない。借手と貸手が、リースの当初の条件では想定されていなかった、リース契約の変更に合意する場合、当該変更はリースの条件変更として会計処理される。この場合、借手はIFRS第16号第44項から第46項に準拠し、貸手はファイナンス・リースについては IFRS第16号第79項及び第80項を、また、オペレーティング・リースについてはIFRS第16号第87項のガイダンスを考慮する。

ただし、リース契約の変更が、リース契約の既存の条件の中で想定されていた変更に限定される場合、IFRS第16号が定めるリースの条件変更に該当しない。

特定の事象が発生する又は状況が生じる場合にリース料の支払いが変更になる条項（たとえば、不可抗力）が当初の契約に含まれている可能性があることから、契約の条件を慎重に検討すべきである。たとえば、一定期間小売店の閉鎖を政府が求める場合、リース料減額の権利を借手に与える条項が契約に含まれている場合がある。当初の契約の条項（又は適用される法律）から生じるリース料の変更は、IFRS第16号のリースの条件変更にならないであろう。

既存の契約は世界的な感染症の拡大の影響を特に想定しているわけではなく、よってリース契約を評価

する場合、法律上の取扱いが不明確である可能性がある。したがって、リースの減免の適切な会計処理を決定するには、契約の条件及び適用される法律上の枠組みを考慮に入れ、借手と貸手の権利と義務を慎重に識別して検討することが重要である。

法律の改正により義務付けられるリース料の減免も、リースの条件変更に該当するかどうかという質問も提起された。

たとえば、政府が一定の賃料減免を強制する新たな法律を導入する場合などがある。一部の利害関係者は、こうしたケースでは、リースの当初の条件の一部ではなく、リースの対価の変更がみられることから、リースの条件変更に関する会計処理が求められると考えている。他方、特定の法域の法律に準拠して借手と貸手がリース契約に合意している場合、両当事者は、適用される法律の将来の改正にも拘束されることにも合意していることになり、したがって、法律の変更に準拠するために行われる変更は、契約上想定されるべきものであり、リースの条件変更と考えるべきではないとする利害関係者もいる。

弊法人のコメント

IFRS第16号は、法律の変更がリースの条件変更となるか否かを具体的に取り扱っているわけではないことを踏まえると、我々は、実務にばらつきが存在し、上記のいずれの方法も許容されると考えている。ただし、IFRS第16号の開示目的を考慮し、リースの減免に関する会計方針及びその会計方針への影響を開示すべきである。

5.5.4.A 契約における対価の変更につながる賃料減免

賃料減免の形態によっては、リースの当初の条件で想定されていた以上にリースの対価に変更が生じ、リースの条件変更に関する会計処理を適用しなければならない場合がある。

設例 5-5: リース料の固定支払いから一部変動支払いへの変更

レストランAは、ショッピング・モールのスペースを貸手Bからリースする。

レストランAはリースの契約条件に従って、毎月月初に固定リース料として100万円を貸手Bに支払う。解約不能なリース期間は、2024年2月28日までである。契約には、延長、解約又は購入オプションに関する規定は存在しない。単純化のために、リース開始日の割引率は0%と仮定し、よって残り20ヵ月のリース料の2022年6月30日時点のリース負債は2,000万円になる。レストランAの使用権資産は、当該期間以前及び期間中も減損していないと仮定する。

貸手Bは2022年7月1日に、固定リース料を月額25万円に引き下げ、ショッピング・モールのレストランAの月次の売上の3%が変動リース料としてリース料に加算するように、レストランAとのリース契約の条件を変更することに合意する。その他のリースの条件には変更がない。

*分析:*この事例では、リースの対価が、固定リース料のみであったものが固定と変動のリース料の組合せに変更されているが、それは契約の当初の条件の一部ではなかった。したがって、この変更はリースの条件変更に該当する。

5.5.4.B 賃料減免をリースの条件変更とする借手の会計処理

上記セクション5.5.2で説明しているように、別個のリースとして会計処理されないリースの条件変更については、借手はリースの条件変更の発効日時点でリースの条件変更に関する会計処理を適用する。その場合、借手は、条件変更後の契約における対価を、リース構成部分と非リース構成部分（該当する場合）とに配分し、条件変更後のリース期間を決定し、同日時点で算定した修正後の割引率を用いて改訂後のリース料を割り引くことによってリース負債を再測定する。改訂後の割引率は、リースの残存期間のリース計算利子率とするが、それを容易に算定できない場合には、借手の追加借入利子率を使用することになる。

条件変更によりリースの範囲が縮小される（たとえば、リース対象の面積を削減又はリース期間を短縮する）場合、借手は、リースの部分的又は全面的な解約を反映する（たとえば、リース対象の面積が50％削減される場合には使用権資産を50％減少する）ようにリース負債を再測定し、使用権資産を減少する。リース負債と使用権資産の調整による差額は、条件変更の発効日時点で純損益に認識する。それ以外の条件変更についてはすべて、借手はリース負債を再測定し、再測定差額について純損益に認識せずに使用権資産を調整する。

設例 5-6: リースの条件変更となる賃料減免の借手の会計処理

シナリオ1 ―リース料の免除及びリース期間の延長

レストランAは、ショッピング・モールのスペースを貸手Bからリースする。貸手Bはリースをオペレーティング・リースに分類する。

レストランAはリース条件に従って、毎月月初に固定リース料として100万円を貸手Bに支払う。解約不能なリース期間は2024年2月28日までである。契約には、延長、解約又は購入オプションに関する規定は存在しない。単純化のために、リース開始日の割引率は0％と仮定し、よって残り20ヵ月のリース料の2022年6月30日時点のリース負債は2,000万円になる。レストランAの使用権資産は、当該期間以前及び期間中も減損していないと仮定する。

貸手Bは2022年7月1日に、当初2022年7月、8月及び9月に支払期日を迎える3ヵ月分のリース料を免除することに合意する。契約のリース以外の構成要素に変更はなく、その他のリース条件に変更はない。

両当事者は、同じ月額100万円のリース料でリース期間を3ヵ月延長することに合意すると仮定する。リース期間はそれにより2024年5月31日までとなる。

レストランAは、賃料減免がリースの条件変更に該当するかどうかを評価する必要のないIFRS第16号の修正を適用しない。

*分析:*このシナリオにおいて、リース料の変更が全体に及ぼす影響はない。したがって、リースの対価に変更はない。ただし、リースの当初の条件の一部でなかったリース期間が3ヵ月延長されることにより、リースの範囲が変更された。したがって、このシナリオにおける賃料減免は、リースの条件変更に該当する。

条件変更の発効日（すなわち、2022年7月1日）にレストランAは、リースの条件変更に関する会計処理を適用し、条件変更の発効日に算定した改訂後の割引率を用いて、改訂後のリース料を割り引くことによってリース負債を再測定する。使用権資産もそれに対応する調整を行う。

使用権資産の減価償却は、改訂後の残存リース期間にわたって行われる。

シナリオ2 ⁻リース料の免除

ここでの事実関係は、以下を除き上記と同じと仮定する。

貸手Bは2022年7月1日に、当初2022年の7月、8月及び9月に支払われる予定になっていた3ヵ月分のリース料を免除することに合意する。その他のリースの条件には変更がない。

分析:この事例では、リースの当初の条件の一部ではなかったリースの対価の減額が生じている。したがって、リースの条件変更に該当する。

条件変更の発効日(すなわち、2022年7月1日)時点でレストランAは、リースの条件変更の会計処理を行い、リースの条件変更の発効日に算定した修正後の割引率を用いて修正後のリース料を割り引くことによってリース負債を再測定する。レストランAは、リース負債を再測定し、使用権資産を以下のように調整する(改訂後の割引率は0%と仮定)。

借方	リース負債(100万円× 3ヵ月)	300万円	
	貸方 使用権資産		300万円

改訂後の使用権資産の減価償却は、残存リース期間にわたって行われる。

弊法人のコメント

リースの条件変更では多くの場合、修正後の割引率を用いてリース負債を再測定することが求められる。借手は一般的にリースの計算利子率を容易に算定できないことに鑑みると、借手は通常は追加借入利子率を算定することが必要になると考えられる。

5.5.4.C 解釈指針委員会の 2022 年 3 月の審議内容

解釈指針委員会は2022年3月に、借手が具体的に特定されたリース料を支払う義務を貸手により法的に解放され、他には何の変更も見られない場合のリース会計処理に関する要望書を議論した。要望書は、借手はIFRS第9号の認識の中止の要求事項を適用すべきか、それとも賃料減免の会計処理におけるIFRS第16号のリースの条件変更の要求事項を適用すべきかを問うていた。

解釈指針委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、賃料減免の会計処理におけるIFRS会計基準の原則及び要求事項の読み方は1つに限られないことに留意した。したがって、IASBはIFRS第9号第3.3.1項に記載されるように借手のリース負債(又はその一部)の消滅のみにつながるリース契約の変更をIFRS第16号の範囲から除外するため、借手の会計処理に関する狭い範囲の基準設定プロジェクトを年次改善の1つとして実施することを検討するよう提言した。リース負債の消滅のみに限定されるリース契約の変更については、借手はIFRS第9号の認識の中止の要求事項を適用する。それ以外のリース契約の変更で、リースの条件変更の定義を満たす変更については、借手はIFRS第16号のリースの条件変更の要求事項を適用する。本稿執筆時点ではIASBはこの論点をさらに詳細に議論しておらず、IASBが詳しいガイダンスを公表するまでは、これらの暫定的な結論がIFRS第16号の一部に含まれることはない。

5.5.5 金利指標改革から生じる一時的な例外措置

IASBは2020年8月に、「金利指標改革-フェーズ2、IFRS第9号、IAS第39号、IFRS第7号、IFRS第4号及びIFRS第16号の改訂」を公表した。当該改訂は銀行間取引金利（IBOR）がほぼリスクフリー代替金利（RFR）に置き換わる際に財務報告に及ぼす影響を一時的に緩和するものである。

IFRS第16号の改訂は、条件変更の会計処理を適用する必要性に対する救済措置を提供する。実務上の便法として、借手はIFRS第16号第42項を適用して、金利指標改革により求められるリースの条件変更を会計処理する。この実務上の便法は、そのような条件変更にのみ適用される。この目的上、次の条件の両方が満たされる場合に限り、条件変更が金利指標改革によって要求されている*[IFRS 16.105]*。

- 条件変更が金利指標改革の直接の結果として必要である。
- リース料の決定の新しい基礎が、従前の基礎（すなわち、条件変更の直前の基礎）と経済的に同等である。

契約の条件変更に金利指標改革で求められる以上の変更が含まれる場合、借手は、金利指標改革によって要求されるものを含めて、同時に行われるすべてのリースの条件変更を会計処理するために、本基準書の適用される要求事項を適用しなければならない*[IFRS 16.106]*。

5.6 借手に関するその他の事項

5.6.1 使用権資産の減損

IFRS 第 16 号からの抜粋	
33	借手は、IAS第36号「資産の減損」を適用して、使用権資産が減損しているかどうかを判定し、識別された減損損失を会計処理しなければならない。

借手の使用権資産には、IAS第36号の既存の減損に係る要求事項が適用される*[IFRS 16.33]*。

IAS第36号は、各報告期間において、減損の兆候の有無を識別することを求めている。減損の兆候が存在する場合、資産（又は資産が含まれる資金生成単位（CGU））の回収可能価額を見積ることになる。CGUの回収可能額がCGUの帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識する。減損損失を認識した場合、減損損失控除後の使用権資産の帳簿価額が減価償却の新たな基礎となる金額になる。過去に認識された減損損失がもはや存在しないか、又は減少している可能性を示す兆候が存在する場合には、過去に認識された減損損失を事後的に戻し入れるかどうかを評価する必要がある。減損損失の戻入れを認識する場合には、減損損失が認識されていなかった場合に算定されていたであろう減価償却後の帳簿価額を超えて、資産の帳簿価額を増加させてはならない。

5.6.2 外貨建てのリース

借手は、外貨建てのリースにIAS第21号「外国為替レートの変動の影響」を適用する。借手は、他の貨幣性負債と同様に、外貨建てリース負債を各報告日時点の為替レートを使用して再測定する。為替レートの変動によるリース負債の変動は純損益で認識する。使用権資産は取得原価で測定される非貨幣性資産に該当するため、為替レートの変動の影響は受けない。

IASBは当該アプローチにより、外国為替の利得又は損失の認識により純損益が変動することを認めているが、当該純損益が為替レートの変動からのみ生じていることは、財務諸表の利用者にとって明らかであると述べている*[IFRS 16.BC199]*。

5.6.3 ポートフォリオへの適用

IFRS第16号は、個々のリースに適用される。しかし、多数の類似する資産のリース(たとえば、類似する鉄道車両のリース)を有する企業は、リースごとにリース・モデルを適用するのが困難になる場合がある。IASBはそうした懸念が存在することを認め、財務諸表への影響がポートフォリオにおける個々のリースに本基準書を適用した場合と大きく異なることはないと企業が合理的に予想する場合には、ポートフォリオ・アプローチを類似の特徴を有するリースに適用することを容認する実務上の便法を含めた*[IFRS 16.B1, IFRS 16.BC83]*。

弊法人のコメント

IASBはIFRS第15号との整合性を図るため、ポートフォリオ・アプローチを導入した。ポートフォリオ・アプローチを使用するという決定は、会計処理上の差異が財務諸表にとって重要性がなく、その後も引き続き重要性がない場合に、特定の資産を資産計上するのではなく費用計上する場合の決定に類似している。

5.6.4 法人所得税の会計処理

IFRS第16号は、借手の法人所得税の会計処理に影響を与え得る。借手については、IFRS第16号によって使用権資産及びリース負債が認識され、それにより他の関連する資産及び負債の測定が変わり得る。当該変更が法人所得税の会計処理に与える影響は、以下が挙げられる。

- 繰延税金資産及び負債の認識及び測定
- 繰延税金資産の回収可能性の評価

繰延税金資産及び負債の詳細については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第33章「法人所得税」セクション7及び8で解説している。

5.7 表 示

IFRS 第 16 号からの抜粋

表 示

47 借手は、下記の内容を財政状態計算書に表示するか、又は注記で開示しなければならない。

(a) 使用権資産(他の資産と区分して)。借手が使用権資産を財政状態計算書において区分表示しない場合には、借手は次のことを行わなければならない。

(i) 使用権資産を、対応する原資産が自社所有であったとした場合に表示されるであろう表示項目に含める。

(ii) 財政状態計算書のどの表示項目が当該使用権資産を含んでいるのかを開示する

(b) リース負債(他の負債と区分して)。借手がリース負債を財政状態計算書において区分表示しない場合には、借手は財政状態計算書のどの表示項目が当該負債を含んでいるのかを開示しなければならない。

48 第47項(a)の要求は、投資不動産の定義を満たす使用権資産には適用されず、当該資産は財政状態計算書において投資不動産として表示しなければならない。

49 純損益及びその他の包括利益の計算書において、借手は、リース負債に係る金利費用を使用権資産に係る減価償却費と区分して表示しなければならない。リース負債に係る金利費用は、財務コストの内訳項目であり、IAS第1号「財務諸表の表示」の第82項(b)で純損益及びその他の包括利益の計算書において区分表示することが要求されている。

50 借手は、キャッシュ・フロー計算書において、次のような分類をしなければならない。

(a) リース負債の元本部分に対する現金支払を財務活動に含める。

(b) リース負債の金利部分に対する現金支払に、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」における支払利息に関する要求事項を適用する。

(c) 短期リース料、少額資産のリース料及びリース負債の測定に含めなかった変動リース料を、営業活動に含める。

使用権資産及びリース負債は、他の資産及び負債と同じ検討を踏まえて、財政状態計算書において流動又は非流動の区分に分類する。

以下の表は、リース関連の金額及び活動が借手の財務諸表にどのように表示されるかを要約している。

財務諸表	貸手の表示
財政状態計算書	使用権資産は、以下のいずれかの方法で表示する。 • 他の原資産（たとえば、自己所有資産）と区分して表示する。 • 原資産として所有していた場合と同じ表示科目に含めて表示し、使用権資産が含まれる財政状態計算書の表示科目及びその金額を注記で開示する。 投資不動産の定義を満たす使用権資産は、投資不動産として表示する。 リース負債は、以下のいずれかの方法で表示する。 • 他の負債と区分して表示する。 • 他の負債に含めて表示し、リース負債が含まれる財政状態計算書の表示科目及びその金額を注記で開示する。
損益計算書	リースに関連する減価償却費及び利息費用を区別して表示する（リースに関連する減価償却費と利息費用を合算してはならない）。リース負債に係る利息費用は、財務コストの内訳項目となる。
キャッシュ・フロー計算書	• リース負債の元本の返済は、財務活動に表示する。 • リース負債に係る利息の支払いは、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」における会計方針に従って表示する。 • 財政状態計算書に計上されない少額資産のリース及び短期リースに係るリース料とリース負債に含まれていない変動リース料は営業活動に表示する。 • 非資金取引（たとえば、リース開始時の当初認識）は、非資金取引に関する情報を注記で開示する。

5.8 開　示

5.8.1 開示目的

借手の開示の目的は、リースが借手の財務諸表に与える影響（たとえば、リースから生じるキャッシュ・フローのタイミング及び不確実性）を、財務諸表利用者が評価できるようにすることにある*[IFRS 16.51]*。

借手はIFRS第16号に従って、すべての開示情報を単一の注記又は財務諸表における独立のセクションにおいて開示する。IASBは、これが多くの場合、IAS第1号第113項に定められる方法でリースに関する情報を表示する最も有効的な方法であると考えている*[IFRS 16.BC228]*。

5.8.2 資産、負債、費用及びキャッシュ・フローの開示

借手は財務諸表利用者の分析に最も有用な情報と考えられる以下の情報を開示する*[IFRS 16.53]*。

- 使用権資産の帳簿価額及び減価償却費（原資産のクラス別に開示する）

- リース負債に係る利息費用
- リース期間が1ヵ月を超えるリースに係る短期リース費用
- 少額資産のリースに係る費用（短期リースに係る費用を除く）。
- リース負債に含めなかった変動リース料に係る変動リース費用
- 使用権資産のサブリースによる収益
- リースに係るキャッシュ・アウトフローの合計額
- 使用権資産の増加額
- セール・アンド・リースバック取引から生じた利得又は損失
- 報告期間の末日現在の使用権資産の帳簿価額（原資産のクラス別）

上記の開示はすべて表形式で示さなければならない。ただし、他の様式の方が適切である場合にはこの限りではない。開示される金額には、借手が報告期間に他の資産の帳簿価額に含めたコストも含まれる*[IFRS 16.54]*。

下記の開示例5-1では、Deutsche Post社が財務諸表の注記で使用権資産を開示している。

開示例 5-1: Deutsche Post AG (2021)　ドイツ

2021年度年次報告書（抜粋）

Deutsche Post 社の連結財務諸表の注記（抜粋）

41 リースの開示

リース負債に係る為替差益は合計16百万ユーロ（前年度：28百万ユーロ）であり、一方、関連する損失は49百万ユーロ（前年度：25百万ユーロ）です。非流動資産として計上する使用権資産は、以下の表で個別に開示しています。セール・アンド・リースバックからの利得は105百万ユーロ（前年度：149百万ユーロ）で、不動産開発プロジェクトに起因する利得は96百万ユーロ（前年度：131百万ユーロ）です。リースから生じる非流動資産に計上している使用権資産は、以下の表に別個開示しています。

使用権資産

百万ユーロ	土地及び建物	技術的装置及び機械	IT 設備、営業及び事務機器	航空機	輸送設備	前払い及び開発中の資産	合計
2020年12月31日							
累積取得原価	11,431	227	8	2,079	899	0	14,644
うち期中増加額	1,874	83	1	354	266	1	2,759
減価償却累計額及び減損損失累計額	3,543	90	6	632	402	0	4,673
帳簿価額	**7,888**	**137**	**2**	**1,447**	**497**	**0**	**9,971**
2021年12月31日							
累積取得原価	12,472	236	9	3,016	1,098	251	17,082
うち期中追加額	2,126	24	1	543	310	86	3,080

減価償却累計額及び減損損失累計額	4,318	117	7	961	511	0	5,914
帳簿価額	**8,154**	**119**	**2**	**2,055**	**587**	**251**	**11,168**

不動産部門で、当グループは、倉庫、オフィスビル及び郵便(手紙及び小包)センターを主にリースしています。リースしている航空機は、主にエクスプレス・セグメントの航空ネットワークにおいて使用されています。航空機のリースの更新分も追加されています。リースしている輸送設備には、リースしている車両も含まれています。特に不動産リースは、長期間のリースになります。当グループは、2021年12月31日時点で残存するリース期間が20年以上の不動産リースを79件保有していました(前年度:62件のリース)。航空機リースの残存リース期間は最長で14年です。リースには、延長及び解約オプションが含まれます(注記7)。リースは個別に交渉されており、幅広く異なる条件を含みます。リース負債については、下記の表で開示しています。

百万ユーロ

	2020年	2021年
非流動リース負債	8,638	9,841
流動リース負債	1,821	1,964
合計	10,459	11,805

将来キャッシュ・アウトフローは、報告日現在で140億ユーロ(前年度:130億ユーロ)でした(注記43)。リースが延長される(又は解約される)ことが合理的に確実ではないため、上記に基づくリース負債には、当該リース期間に係る将来キャッシュ・アウトフローの見込額26億ユーロ(前年度:20億ユーロ)を含めていません。

当グループが借手として締結している、まだ開始されていないリースに係る将来キャッシュ・アウトフロー見込額は、合計で16億ユーロ(前年度:2億ユーロ)となります。これらは基本的に航空機リースの更新によるものです。IFRS第16号に定められるリースに関する追加的な情報は、注記12、14、18及び42で開示しています。

借手は、IFRS第7号「金融商品:開示」第39項及びB11項を適用して、リース負債の満期分析を開示する*[IFRS 16.58]*。借手は、他の金融負債の満期分析とは区分して、この満期分析を開示する。IASBは、借手の会計モデルがリース負債は金融商品であるという前提に立っており、他の金融負債に適用される満期分析の開示規定をリース負債に適用することが適切であると述べている*[IFRS 16.BC222]*。

借手は、報告期間末時点の短期リースのコミットメントが同じ期間の短期リース費用に類似しない場合には、短期リースのコミットメントの金額を開示しなければならない*[IFRS 16.55]*。

借手は、投資不動産の定義を満たす使用権資産については、IFRS第16号53項(a)、(f)、(h)又は(j)に定められる開示を行う必要はない。代わりに借手はIAS第40号の開示の要求事項を適用する*[IFRS 16.56]*。

借手がIAS第16号を適用して再評価金額で使用権資産を測定する場合、そうした使用権資産については、IAS第16号77項に求められる情報を開示する必要がある。

弊法人のコメント

IFRS第16号は、リースのキャッシュ・アウトフロー合計額の開示を求めている*[IFRS 16.53(g)]*。なお、少額資産のリース及び短期リースは当該開示の範囲から明確に除外されていないため、これらのリースもキャッシュ・アウトフローの開示の範囲に含まれると我々は考えている。

5.8.3 追加の開示

IFRS 第 16 号からの抜粋	
59	第53項から第58項で要求している開示に加えて、借手は、自らのリース活動について第51項の開示目的を満たすために必要な追加の定性的情報及び定量的情報（B48項に記述）を開示しなければならない。この追加的な情報には、財務諸表利用者が下記のことを評価するのに役立つ情報が含まれる場合があるが、これらに限らない。 (a) 借手のリース活動の性質 (b) 借手が潜在的に晒されている将来キャッシュ・アウトフローのうちリース負債の測定に反映されていないもの。これには、下記から生じるエクスポージャーが含まれる。 (i) 変動リース料（B49項に記述） (ii) 延長オプション及び解約オプション（B50項に記述） (iii) 残価保証（B51項に記述） (iv) 借手が契約しているがまだ開始していないリース (c) リースにより課されている制限又は特約 (d) セール・アンド・リースバック取引（B52項に記述）
60	短期リース又は少額資産のリースを第6項を適用して会計処理している借手は、その旨を開示しなければならない。

下記の開示例5-2において、Nestlé社はリース活動の内容を説明している。

開示例 5-2: Nestlé S.A. (2020)	スイス
2020年度 財務諸表注記（抜粋） 注記（抜粋） 8 有形固定資産 8.2 リース-借手としてのグループ 8.2a リース活動に関する説明（抜粋） 不動産リース 当グループは，オフィス，倉庫スペース及び小売店向けの土地及び建物をリースしています。リース期	

間については個別に交渉されており，幅広く異なる条件を含みます。リースは通常、5～15年の固定期間で締結され，事業上の柔軟性を確保するため延長オプションを含む場合があります。当グループがリース負債に現在含まれていないすべての延長オプションを行使する場合，追加的な支払いは2020年12月31日時点で7億スイス・フラン（割引前）となります。

車両リース

当グループは，特定事業の流通向けに使用するトラック及び管理及び販売機能として使用する自動車をリースしています。平均契約期間はトラックが6年、自動車が3年です。

他のリース

当グループは，機械及び設備もリースしており，道具，家具及び他の機器はリース資産ポートフォリオの合計額にとって重要ではありません。

追加的な情報を提供するにあたり、借手は以下を考慮しなければならない。

(a) 当該情報が財務諸表の利用者にとって目的適合性があるかどうか。借手は、当該情報が財務諸表利用者にとって目的適合性があると見込まれる場合にのみ、上記に定めている追加的な情報を提供する。この文脈において、利用者が下記のことを理解するために情報が役立つ場合には、これに当てはまる可能性が高い*[IFRS 16.B48]*。

(i) リースが提供している柔軟性。リースは、たとえば、借手が解約オプションを行使したり有利な条件でリースを更新したりすることによってエクスポージャーを減少させることができる場合には、柔軟性を提供している可能性がある

(ii) リースによって課される制限。リースは、たとえば、特定の財務比率を維持することを借手に要求することによって制限を課す場合がある

(iii) 報告される情報の主要な変数に対する感応度。報告される情報が、たとえば、将来の変動リース料の影響に対する感応度が高い場合がある。

(iv) リースから生じる他のリスクに対するエクスポージャー

(v) 業界慣行からの逸脱。こうした逸脱には、たとえば、借手のリース・ポートフォリオに影響を与える通例でないか又は独特のリース契約条件が含まれる

(b) 当該情報が、基本財務諸表に表示されている情報又は注記で開示されている情報のいずれかから明らかであるかどうか。なお、財務諸表の他の箇所ですでに示されている情報を繰り返す必要はない。

変動リース料に関する追加的な情報のうち、状況に応じて、開示目的を満たすために必要とされる可能性のある情報には、財務諸表利用者が、たとえば、下記のことを評価する助けとなる情報が含まれる場合がある*[IFRS 16.B49]*。

(a) 借手が変動リース料を使用する理由及びそのような支払いの一般性

(b) 変動リース料の固定リース料に対する相対的な大きさ

(c) 変動リース料が依存する主要な変数及び支払いが当該主要変数の変動に対応してどのように変動すると見込まれるか

(d) 変動リース料の他の業務上及び財務上の影響

オプション・リース料とは、リースを延長又は解約するオプションの対象期間のうち、リース期間に含まれていない期間において原資産を使用する権利に対して借手が貸手に行う支払いをいう*[IFRS 16 Appendix A]*。

残価保証に関する追加的な情報のうち、状況に応じて、開示目的を満たすために必要とされる可能性のある情報には、たとえば、下記のことを財務諸表利用者が評価するのに役立つ情報が含まれる場合がある*[IFRS 16.B51]*。

(a) 借手が残価保証を提供する理由及び当該保証の一般性
(b) 残存価値リスクに対する借手のエクスポージャーの大きさ
(c) 残価保証が提供されている原資産の性質
(d) 当該保証が他の業務及び財務に及ぼす影響

5.8.4 IAS 第 1 号により要求される開示

上述のIFRS第16号に定められる開示要求に加えて、IAS第1号に定められる開示も行わなければならない。企業は、重要な会計方針を開示しなければならず、これは以下で構成される*[IAS 1.117]*。

(a) 財務諸表を作成する際に用いた測定基礎
(b) 財務諸表の理解に関連性のあるその他の会計方針

企業は、重要な会計方針又は他の注記とともに、経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に認識されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示する*[IAS 1.122]*。企業は、報告期間の末日における、将来に関して行う仮定及び見積りの不確実性の他の主要な発生要因のうち、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重要なリスクがあるものに関する情報を開示する*[IAS 1.125]*。当該資産及び負債に関して、注記には次の事項の詳細を記載しなければならない。

(a) その性質
(b) 報告期間の期末日現在の帳簿価額

IFRS第16号の適用に際しては数多くの判断及び見積りを行うことになり、それらをIAS第1号に従って開示しなければならない。それらには、リースの定義の適用、リース期間の決定及び追加借入利子率が含まれるが、それらに限られるものではない。

6 貸手の会計処理

6.1 リースの分類

IFRS 第 16 号からの抜粋	
61	貸手は、リースのそれぞれをオペレーティング・リース又はファイナンス・リースのいずれかに分類しなければならない。
62	リースは、原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転する場合には、ファイナンス・リースに分類される。原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転するものではない場合には、リースはオペレーティング・リースに分類される。
B53	本基準書における貸手についてのリースの分類は、リースが原資産の所有に伴うリスクと経済価値をどの程度移転するのかを基礎としている。リスクには、操業休止又は技術的陳腐化による損失や経済状況の変化によるリターンの変動の可能性が含まれる。経済価値は、原資産の経済的耐用年数にわたる収益性の高い営業への期待及び価値の増価又は残存価値の実現から生じる利得で表される場合がある。
B54	リース契約には、契約日と開始日との間に生じる特定の変化（貸手の原資産の取得原価の変化又は貸手のリース融資コストの変化）についてリース料を調整するための契約条件が記載される場合がある。その場合、リースの分類の目的上、このような変化の影響は契約日に生じたものとみなさなければならない。

貸手は、リースの契約日に、すべてのリースをファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類する。貸手がリース収益をどのように及びいつの時点で認識し、どの資産を認識するかは、リースの分類によって決まる。リースの分類要件は、下記で解説している。

貸手は、リースの契約日にリースの分類を評価するため、リースの契約日にリースの計算利子率も決定しなければならない。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

貸手はASC第842号に従って、リースの開始日に、リースをオペレーティング・リース、直接金融リース又は販売型リースに分類する。その結果、貸手はASC第842号に基づき、リースの開始日に割引率も決定する。

6.1.1 リースの分類要件

IFRS第16号におけるリースの分類は、原資産の所有に伴うリスクと経済価値がどの程度貸手又は借手に存在するかを基礎としている。これは契約の形式ではなく、取引の実質に応じて決まる。IFRS第16号は単独で又は組合せにより、リースが通常はファイナンス・リースに分類される以下の例を挙げている

[IFRS 16.63]。

- リースにより、リース期間の終了までに借手に資産の所有権が移転される。
- 借手が、オプションが行使可能となる日の公正価値よりも十分に低いと予想される価格で資産を購入するオプションを有していることにより、オプションが行使されることが契約日において合理的に確実である。
- 所有権が移転しない場合でもリース期間が資産の経済的耐用年数の大部分を占める。
- 契約日において、リース料の現在価値が、少なくとも資産の公正価値のほとんどすべてとなっている。
- 資産が特殊な性質のものであり、借手のみが大きな改変なしに使用できる。

IFRS第16号は、リースをオペレーティング・リースではなくファイナンス・リースに分類すべきと判断するための「大部分」及び「ほとんどすべて」という条件を評価するための定量的指標又は基準を定めていない。IFRS第16号では、リースした資産の所有に伴うリスク及び経済価値が貸手にあるのか、又は借手にあるのかを判断するためには、定量的ではなく定性的評価を行う必要がある。したがって、リース期間は資産の経済的耐用年数の大部分を占めるのか、又はリース料の現在価値がリースした資産の公正価値の少なくともほとんどすべてを占めるのかの評価は、判断の問題である。

同様に、原資産を購入する借手のオプションの行使価格が、オプションが行使可能になる日時点の原資産の公正価値と比べ「十分に低い」と予想されるかどうかも、判断の問題であり、特定のリースの事実と状況に応じて決まる。

IFRS第16号第63項から、これらが「単独で又は組合せにより、リースが通常はファイナンス・リースに分類されることとなる状況の例」であることは明確である。したがって、一定の状況の存在、それ自体がリースの分類を決定する場合もあるが、その他の状況又は指標との組合せにより評価することが必要になる場合もある。ここでの重要な考慮事項は、リースにより原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてが実質的に貸手から借手に移転するかどうかである。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

IFRS第16号と異なり、ASC第842号の分類要件はそれぞれが決定的である。貸手は、会計基準アップデート2021-05「リース（トピック842）：貸手―変動リース料を伴う一定のリース」の適用後は、ASC第842号に基づき、リースが指数又はレートに応じて決まることのない変動リース料を含む場合で、仮に販売型又は直接金融リースに分類された場合に売却損失が生じることになる場合には、当該リースをオペレーティング・リースに分類することが求められている。IFRS第16号では、リースの開始日に損失が生じる場合の貸手のリースの分類に関する追加的なガイダンスは定められていない。

IFRS第16号は、単独で又は組合せによりリースがファイナンス・リースに分類される結果も生じる可能性のある状況の指標として、以下の例を挙げている*[IFRS 16.64]*。

- 借手がリース契約を解約できる場合に、解約に関連する貸手の損失が借手の負担となる。

- 残存資産の公正価値変動による利得又は損失が借手に発生する(たとえば、リースの終了時における売却収入とほぼ同額となる賃借料のリベートという形で借手が享受する)。
- 借手が市場賃料よりも著しく低い賃料で次期のリース契約を継続する能力を有している。

取引の実質の評価においては、すべての関連する要因を考慮する。これには、借手に発生する残存資産に関するさまざまな利得及び損失の結果の可能性の検討が含まれ、リスクにさらされる可能性がある最大の金額に限られない。

設例 6-1: 残存資産の公正価値の変動から生じる利得及び損失

リースの終了時点でリースの原資産(設備項目)は処分される。借手は、上限を1,000千円とする、売却収入の100%と同額の賃借料のリベートを受ける権利を有している。売却収入の確率分布は、以下のとおりである。

売却収入	確率 %
1,000 千円まで	95
1,000 千円から 2,000 千円	5
2,000 千円超	0

*分析:*売却収入は2,000千円になる可能性はあるが、賃借料のリベートは1,000千円を上限としている。しかしながら、確率評価から、売却収入が上限額を超える可能性が低いことが示唆されている。したがって、残存資産の公正価値の変動から生じる利得又は損失が借手に一般的に発生すると結論付けることは適切である。

弊法人のコメント

我々は、下記事項の検討により、リース契約の経済的実質を判断することもできると考えている。

- リースの賃借料は、資産の市場相場における使用料(オペレーティング・リースであることを示す指標)、又は資金の調達利子率(ファイナンス・リースであることを示す指標)に基づいているか。
- リース契約にプット・オプション及びコール・オプションが含まれているか。オプションが含まれている場合には、事前に定められた価格又は算定方法によりオプションの行使が可能か(ファイナンス・リースであることを示す指標)、又はオプションの行使時における市場価格でオプションの行使が可能か(オペレーティング・リースであることを示す指標)。

米国財務会計基準審議会(FASB)との相違

ASC第842号では、「リースが直接金融リースに分類されるのか、それともオペレーティング・リースに分類されるのかを判断するにあたり、リース料の回収可能性を考慮しなければならない。」と定められている。IFRS第16号では、リース料の回収可能性に関する明確なガイダンスは定められていない。

6.1.2 土地及び建物のリースの分類判定

リースが土地と建物の両方の要素を含んでいる場合には、貸手は各要素がファイナンス・リース又はオペレーティング・リースのいずれに分類されるのかを、土地の経済的耐用年数が通常は確定できないことに留意して個々に評価する*[IFRS 16.B55]*。

貸手は、リース料を、契約日におけるリースの土地要素と建物要素の賃借権の公正価値の比率により、土地要素と建物要素に配分する。なお、リース料総額を土地部分と建物部分に信頼性をもって配分することができない場合には、リース全体をファイナンス・リースに分類する。ただし、リース全体がオペレーティング・リースであることが明らかであれば、リース全体をオペレーティング・リースに分類する*[IFRS 16.B56]*。

土地要素に係る金額が当該リースに対して重要性がないものについては、貸手は、土地と建物をリースの分類上、単一の単位として扱い、ファイナンス・リースもしくはオペレーティング・リースのいずれかに分類する。その場合、貸手は、建物の経済的耐用年数を、原資産全体の経済的耐用年数とみなす*[IFRS 16.B57]*。

6.1.3 リースの分類判定で考慮される残価保証

貸手は、IFRS第16号におけるリースの分類要件を評価する際に、借手によって提供される残価保証だけでなく、貸手とは関係のない第三者によって提供される残価保証がある場合には、「ほとんどすべて」の判定に当該金額も考慮することが求められる。

6.1.4 リースの分類の再評価

貸手は、リースの条件変更があった場合（リースの当初の契約条件に含まれていなかった、リースの範囲又はリースの対価の変更）にのみリースの分類を見直す。

貸手は、リースの条件変更の効力発生日において、条件変更の内容を踏まえてリースの分類を再検討する。リースの条件変更に伴い別個の新たなリースが識別された場合には、他の新たに契約したリースと同じ方法で新たなリースの分類を行う*[IFRS 16.66]*。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

ASC第842号では、貸手は、借手がリースを更新する（リース期間の評価を変更する）既存のオプション、又は原資産を購入する既存のオプションを行使する場合で、従前には借手がこれらのオプションを行使することが合理的に確実ではないと判断されていた場合、リースの分類を見直すことが求められる。IFRS会計基準では、別個の契約として会計処理されることのないリースの条件変更がある場合にのみリースの分類を見直す。

6.2 貸手が適用する主要な概念

IFRS 第 16 号からの抜粋

付録 A

用語の定義

リース投資未回収総額	次の合計額 (a) ファイナンス・リースにおいて貸手が受け取るべきリース料 (b) 貸手に発生している無保証残存価値
正味リース投資未回収額	リース投資未回収総額をリースの計算利子率で割り引いた額
無保証残存価値	原資産の残存価値のうち、貸手による実現が確実でないか、又は貸手と関連のある者のみが保証している部分

貸手は、リース開始日時点で、当初直接コスト、リース期間、リース料、原資産の公正価値及びリースの計算利子率の決定など、上記セクション4に記載される主要概念を適用する。また、貸手はリースの認識及び測定に以下の貸手の会計処理の概念を適用する。

リース投資未回収総額

貸手のファイナンス・リースの投資未回収総額は、次の割引前の金額で構成される。

- ファイナンス・リースにおいて貸手が受け取るべきリース料（上記セクション4.5を参照）
- 貸手に発生しているあらゆる無保証残存価値—無保証残存価値は、原資産の残存価値のうち、貸手による実現が確実でないか、又は貸手と関連のある者のみが保証している部分である。

正味リース投資未回収額

貸手のファイナンス・リースの正味リース投資未回収額は、リース投資未回収総額をリースの計算利子率で割り引いた額で構成される。

6.3 ファイナンス・リース

6.3.1 当初認識及び測定

IFRS 第 16 号からの抜粋

67 開始日において、貸手は、ファイナンス・リースに基づいて保有している資産を財政状態計算書に認識し、それらを正味リース投資未回収額に等しい金額で債権として表示しなければならない。

当初測定

68 貸手は、正味リース投資未回収額を測定するためにリースの計算利子率を使用しなければならない。サブリースの場合に、サブリースの計算利子率を容易に算定できないときには、中間の貸手は、サブリースの正味リース投資未回収額を測定するために、ヘッドリースに使用した割引率（サブリースに関連する当初直接コストについて調整後）を使用することができる。

69 当初直接コストは、製造業者又は販売業者である貸手に生じたものを除いて、正味リース投資未回収額の当初測定に含められ、リース期間にわたり認識される収益の金額の減額となる。リースの計算利子率は、当初直接コストが正味リース投資未回収額に自動的に含まれるような方法で定義されており、それらを別個に加算する必要はない。

正味リース投資未回収額に含まれるリース料の当初測定

70 開始日において、正味リース投資未回収額の測定に含められるリース料は、リース期間中に原資産を使用する権利に対する下記の支払のうち開始日に受け取っていない金額で構成される。

(a) 固定リース料（B42項に記述している実質上の固定リース料を含む）から、支払うリース・インセンティブを控除した金額

(b) 変動リース料のうち、指数又はレートに応じて決まる金額（当初測定には、開始日現在の指数又はレートを用いる）

(c) 貸手に提供される残価保証（借手、借手と関連のある当事者、又は貸手と関連ない第三者で保証に基づく義務を履行する財務上の能力のある者によるもの）

(d) 購入オプションを借手が行使することが合理的に確実である場合の、当該オプションの行使価格（B37項に記述した要因を考慮して評価）

(e) リースの解約に対するペナルティの支払額（リース期間が借手のリース解約オプションの行使を反映している場合）

設例 6-2: 貸手のリース投資未回収総額及び正味リース投資未回収額

解約不能なリースの詳細は以下のとおりとする。

- 資産の公正価値は10,000千円である。
- 借手は、5年間、年間リース料2,100千円を前払いで支払うことを求められる。
- 5年目の末時点の無保証残存価値見積額は1,000千円である。
- 保証残存価値は存在しない。単純化のため貸手の直接コストは除外する。

リース計算利子率は、5年間のリース料及び5年目の年度末時点の無保証残存価値の見積総額の現在価値を10,000千円にする利子率とする。6.62 %のリース計算利子率は以下のように計算される。

年度	正味リース投資未回収額の期首残高	受取賃料	金融収益（年 6.62%）	リース投資未回収総額の期末残高	将来期間に配分される利益総額	正味リース投資未回収額の期末残高
	千円	千円	千円	千円	千円	千円
1	10,000	2,100	523	9,400	977	8,423
2	8,423	2,100	419	7,300	558	6,742
3	6,742	2,100	307	5,200	251	4,949
4	4,949	2,100	189	3,100	62	3,038
5	3,038	2,100	62	1,000	-	1,000
		10,500	1,500			

貸手のリース投資未回収総額は、リース料総額10,500千円及び、無保証残存価値1,000千円である。したがって総利益は1,500千円になる。

ある一時点でのリース投資未回収総額は、将来受け取る賃料と無保証残存価値の合計となる。たとえば、2年目の末時点の投資未回収総額の7,300千円は、3年分の年間リース料2,100千円に無保証残存価値1,000千円を加えた金額である。正味リース投資未回収額は、財政状態計算書に計上される資産の額であり、それは将来の期間に配分される利益の558千円を7,300千円から控除した6,742千円となる。

貸手は、リース開始日にファイナンス・リースを以下のように会計処理する。

- 原資産の帳簿価額の認識を中止する。
- 正味リース投資未回収額を認識する。
- 販売利益又は販売損失を純損益で認識する。

米国財務会計基準審議会(FASB)との相違

IFRS第16号は販売型リースと直接金融リースを区別していない。IFRS第16号に従う場合、ファイナンス・リースの販売利益はリース開始日に認識する。ASC第842号に従う場合、直接金融リースの販売利益は、リース開始日では繰延べ、リース期間にわたって償却し、収益に認識する。

ファイナンス・リース(製造業者又は販売業者である貸手に生じたものを除く)に関しては、当初直接コストはファイナンス・リース債権の当初測定に含められる。当初直接コストはリースの計算利子率に含められ、別個に加算されることはない*[IFRS 16.69]*。

米国財務会計基準審議会(FASB)との相違

ASC第842号では、リース開始日において、原資産の公正価値と帳簿価額が異なる場合、貸手は販売型リースについて、当初直接コストを費用計上する。

正味リース投資未回収額は、(1)リース料(上記セクション4.5を参照)の現在価値、及び(2)無保証残存資産の現在価値((1)と(2)のどちらもリース計算利子率を用いて割り引かれる(上記セクション4.6を参照))の合計として当初測定される。販売利益又は損失は、原資産又はリース債権のいずれか低い方の公正価値と無保証残存資産を控除した原資産の帳簿価額の差額として測定される。

米国財務会計基準審議会(FASB)との相違

IFRS第16号では、リース料の回収可能性の検討に関する明確なガイダンスは定められていない。ASC第842号では、リース料の回収可能性は、販売型リースの当初認識及び測定の目的上評価される。

6.3.2 製造業者又は販売業者である貸手

IFRS 第 16 号からの抜粋

71 開始日において、製造業者又は販売業者である貸手は、ファイナンス・リースのそれぞれについて下記を認識しなければならない。

(a) 収益(原資産の公正価値、又は、それよりも低い場合には、貸手に対して発生するリース料を市場金利で割り引いた現在価値)

(b) 売上原価(原資産の取得原価、又はそれと異なる場合は帳簿価額から、無保証残存価値の現在価値を控除)

(c) IFRS第15号が適用される売切り販売についての方針に従って販売損益(収益と売上原価の差額)。製造業者又は販売業者である貸手は、貸手が原資産をIFRS第15号に記述されているように移転するのかどうかに関係なく、開始日にファイナンス・リースに係る販売損益を認識しなければならない

製造業者又は販売業者は、資産を購入するのかリースするのかのいずれかの選択を顧客に提供することが多い。製造業者又は販売業者による資産のファイナンス・リースは、原資産の通常の販売価格（適用される数量割引又は値引きを反映）での売切り販売から生じる損益に相当する損益を生じさせる*[IFRS 16.72]*。

製造業者又は販売業者である貸手が、顧客を引き寄せるために人為的に低い利子率を付すことがある。そのような利子率を使用すると、当該取引による合計収益のうち貸手が開始時に認識する部分が過大となる。人為的に低い利子率が付された場合、製造業者又は販売業者である貸手は、販売利益を市場利子率が課されたと仮定した場合に適用される利益に限定しなければならない*[IFRS 16.73]*。

製造業者又は販売業者である貸手は、ファイナンス・リースの獲得に関連して発生したコストを開始時に費用として認識する。それらは主として製造業者又は販売業者の販売利益の稼得に関連したものであるためである。ファイナンス・リースの獲得に関連して製造業者又は販売業者である貸手に発生したコストは、当初直接コストの定義から除外されており、したがって、正味リース投資未回収額から除外される*[IFRS 16.74]*。

上記セクション4.1で解説したように、リースの契約日から開始日の間は、不利となった契約にはIAS第37号における要求事項が適用される。

設例 6-3: 製造業者又は販売業者である貸手

ある企業は、特殊な仕様の機械を製造している。当該企業は、顧客に機械を購入するか又はリースするかの選択を提供している。顧客は機械をリースすることを選択する。契約の詳細は以下のとおりである。

(i) リースは20X1年1月1日に開始し、3年間継続する。

(ii) 借手は、3年間、年間リース料57,500千円を後払いで支払う。

(iii) リースした機械は、リースの終了時点で貸手に返却される。

(iv) 機械の公正価値は150,000千円であり、これは機械の独立販売価格に相当する。

(v) 機械の製造原価は100,000千円である。貸手には、リースの交渉及びリースの手配に関し、2,500千円の費用が発生した。

(vi) 機械の予想耐用年数は3年である。3年が終了した時点の機械の残存価値は10,000千円と見込まれる。

(vii) リース計算利子率は10.19 %である。

貸手はリースをファイナンス・リースに分類する。

リースのために機械を提供するために貸手に発生する原価は、機械の帳簿価額（100,000千円）とリース契約の締結に関連する直接コスト（2,500千円）の合計額からリースの終了時点で機械を処分することで得られると見込まれる将来の収益（無保証残存価値の10,000千円の現在価値、すなわち7,475千円）を控除した金額であり、売上原価は95,025千円となる。

貸手は、リースの開始時点で下記の仕訳を行う。

借方	正味リース投資未回収額		150,000 千円	
借方	売上原価		95,025 千円	
	貸方	棚卸資産		100,000 千円
	貸方	収益		142,525 千円
	貸方	現金（当初直接コスト）		2,500 千円

したがって、リースの開始時点で貸手が認識する売上利益は47,500千円（142,525千円−95,025千円）になる。これは、機械の公正価値150,000千円から機械の帳簿価額（100,000千円）とリースを締結する際の直接コスト（2,500千円）を控除した金額に等しくなる。収益は、リース債権（150,000千円）から無保証残存価値の現在価値（7,475千円）を控除した金額に等しくなる。

次に借手から受け取るリース料を、次のようにリース期間にわたって配分する。

年度	期首時点の正味リース投資未回収額(千円)	リース料(千円)	受取利息（年10.19%）(千円)	正味リース投資未回収額の減少(千円)	期末時点の正味リース投資未回収額(千円)
	(a)	(b)	(c)	(d)=(b)-(c)	(e)=(a)-(d)
1	150,000	57,500	15,280	42,220	107,780
2	107,780	57,500	10,980	46,520	61,260
3	61,260	57,500	6,240	51,260	10,000

貸手は、リースの開始時点で下記の仕訳を行う。

第 1 年度

借方	現金		57,500 千円	
	貸方	リース債権		42,220 千円
	貸方	受取利息		15,280 千円

第 2 年度

借方	現金		57,500 千円	
	貸方	リース債権		46,520 千円
	貸方	受取利息		10,980 千円

第 3 年度

借方	現金		57,500 千円	
	貸方	リース債権		51,260 千円
	貸方	受取利息		6,240 千円

3 年のリース期間の終了時点でリース機械は、貸手に返却され、貸手は下記の仕訳を行う。

借方	棚卸資産		10,000 千円	
	貸方	リース債権		10,000 千円

6.3.3 事後測定

IFRS 第 16 号からの抜粋	
75	貸手は、貸手の正味リース投資未回収額に対する一定の期間リターン率を反映するパターンに基づいて、リース期間にわたり金融収益を認識しなければならない。
76	貸手は、金融収益をリース期間にわたり規則的かつ合理的な基礎で配分しようとする。貸手は、当期に係るリース料をリース投資未回収総額に充当して元本と未稼得金融収益の両方を減額する。

貸手は、リース開始後、ファイナンス・リースを次のように会計処理する。

- リース期間にわたって、以下の処理を行う。正味リース投資未回収額の残高に対して毎期一定の利率を生じさせる金額で（すなわち、リースの計算利子率を用いて）、金融収益を（純損益に）認識する。収益は、正味リース投資未回収額の構成部分に関して認識され、次のものを含む。
- リース債権に係る金利
- 無保証残存資産がリース終了時点における当該資産の予想価値まで増額することによる金利
- 受領したリース料（上記で算定される金融収益控除後の金額）を正味リース投資未回収額から減額する。
- 正味リース投資未回収額に含まれない変動リース料（たとえば、業績又は使用に応じて変動する支払い）から生じる収益を、当該収益が発生する期間において別個に認識する。
- 正味リース投資未回収額の減損を認識する。

金融収益は、リース債権の総額を基に計算すべきか、又は予想信用損失控除後のリース債権の純額を基に計算すべきかという疑問には明確に対処されていない。

弊法人のコメント

我々は、リース期間にわたって認識する金融収益の計算方法を決定するために、IFRS第9号の段階的アプローチ（『IFRS 国際金融・保険会計の実務 International GAAP 2022』第8章「金融商品：減損」セクション3.1を参照）を適用できると考えている。

- IFRS第9号の予想信用損失モデルのステージ1又は2のリース債権については総額ベース（予想信用損失の影響を除外）
- IFRS第9号の予想信用損失モデルのステージ3のリース債権については純額ベース（予想信用損失控除後の正味リース投資未回収額に基づく）

IFRS第9号で認められる単純化したアプローチの採用（又は非採用）により、結論に影響が生じることはない。

IFRS会計基準において規範的なガイダンスが存在しないことから、我々は、上記の会計処理を会計方針の選択として適用することができると考えている。ただし、代替的なアプローチも適用可能と考えられる。

信用損失は、損益計算書において、IAS第1号第82項に従って別個に表示しなければならない。

正味リース投資未回収額は通常、貸倒引当金控除後の金額で表示しなければならない。ただし、企業の財政状態を理解するために目的適合性がある場合には、正味リース投資未回収額を別途表示する、つまり、リース債権と貸倒引当金そのものを合計した上で正味リース投資未回収額を表示し、引当金を控除することが適切な場合もある。たとえば、正味リース投資未回収額としては多額であるが、貸倒引当金を認識することにより、正味リース投資未回収額が大幅に減少する場合に総額表示することが考えられる。

以下の設例は、販売利益が生じるファイナンス・リースをどのように会計処理するかを示している。

設例 6-4: 貸手のファイナンス・リースの会計処理（ディーラーである貸手の場合）

貸手は借手との間で10年間にわたる設備に関するリース契約を締結すると仮定する。設備は特殊な仕様ではなく、10年後のリース期間の終了時点において、貸手は他の用途に使用することができると見込んでいる。リース契約により、以下の事項が示されている。

- 貸手は、年間リース料15,000千円を年度末に受領する。
- 貸手は、10年後のリース期間の終了時点における設備の残存価値を20,000千円と見込んでいる。
- 販売価格がリース期間の終了時点の見積残存価額（20,000千円）を下回ることにより貸手に損失が生じる場合には、借手は貸手に対して最初の10,000千円までの残価保証を提供する。

設備の見積耐用年数は12年、帳簿価額は100,000千円、公正価値は111,000千円である。

リースは、リース期間の終了時点において原資産の所有権を借手に移転することもなければ、原資産の購入オプションも含んでいない。

リース計算利子率は7.8%である。

また、貸手はリースをファイナンス・リースに分類すべきであると判断した。

リース開始時点で貸手は、ファイナンス・リースを以下のように会計処理する。

正味ファイナンス・リース投資未回収額を計上し、原資産の認識を中止する。

借方	正味リース投資未回収額	111,000 千円[a]	
借方	売上原価	95,281 千円[b]	
	貸方　収益		106,281 千円[c]
	貸方　リース目的で保有する不動産		100,000 千円[d]

(a)　正味リース投資未回収額は、(1) 年間リース料15,000千円の10年間分と残価保証10,000千円をそれぞれリース

計算利子率で割り引いた現在価値の合計106,281千円（リース料総額）、及び（2）無保証残存価値10,000千円の現在価値（4,719千円）により構成される。なお、正味リース投資未回収額は、その他の資産と同様に、財政状態計算書における流動資産又は非流動資産への分類の検討対象となる（下記セクション6.7を参照）。

(b) 設備の売上原価は、設備の帳簿価額100,000千円から無保証残存価値の現在価値4,719千円を控除した金額である。

(c) 収益は、111,000千円の正味リース投資未回収額から無保証残存価値の現在価値4,719千円を控除した金額に等しい。

(d) 原資産の帳簿価額である。

貸手は、リース開始時点で、リース料の106,281千円と、資産の帳簿価額（100,000千円）から無保証残存価値（4,719千円）を控除した売上原価95,281千円の差額である11,000千円を販売利益として認識する。

第 1 年度のファイナンス・リースの仕訳

借方	現金	15,000 千円(e)	
	貸方　正味リース投資未回収額		6,341 千円(f)
	貸方　利息収益		8,659 千円(g)

(e) 年度末時点で受領する年間リース料である。

(f) 受領した年間リース料（15,000千円）から利息収益8,659千円を控除した金額を正味リース投資未回収額から減額する。

(g) 利息収益は、正味リース投資未回収額の残高に対して毎期一定となる割引率を使用して算定される（算定方法は下記を参照）。

以下の表では、リースから生じる利息収益及びリース期間にわたる正味リース投資未回収額の残高の推移を示している。

年度	年間リース料 千円	年間利息収益(h) 千円	期末時点の正味リース投資未回収額の残高 千円
当初正味リース投資未回収額	-	-	111,000
1	15,000	8,659	104,659
2	15,000	8,164	97,822
3	15,000	7,631	90,453
4	15,000	7,056	82,509
5	15,000	6,436	73,945
6	15,000	5,768	64,713
7	15,000	5,048	54,761
8	15,000	4,272	44,033
9	15,000	3,435	32,467
10	15,000	2,533	20,000 (i)

(h) 利息収益は、各年度の期首時点の正味リース投資未回収額に7.8%を乗じて算定される。たとえば、第1年度の利息収益は、111,000千円（当初正味リース投資未回収額）×7.8%となる。

(i) リース期間の終了時点における設備の見積残存価額である。

6.3.4 無保証残存価値

貸手の収益認識は、資産の残存価値として認識された金額に対して感応度が極めて高い。これは、残存価値の金額が、リース期間にわたって稼得される金融収益の金額の計算に直接影響を及ぼすためである。この点については、下記の設例6-5で説明している。IFRS第16号は、無保証残存価値の見積りに関するガイダンスを定めていないが、定期的に見直すことは義務付けている。無保証残存価値の見積りの減額があった場合には、貸手は、リース期間にわたる収益の配分を改訂し、発生した金額に関する減額を直ちに認識しなければならない*[IFRS 16.77]*。

設例 6-5: 残存価値の減額

貸手は、リースの開始時点で、ファイナンス・リースを以下のとおり会計処理する。

解約不能なリースの詳細は以下のとおりとする。

- 資産の公正価値は10,000千円である。
- 借手は、5年間。年間リース料2,100千円を前払いで支払うことを求められる。
- 5年目の末時点の無保証残存価値見積額は1,000千円である。

単純化のため貸手の直接コストは除外する。

年度	正味リース投資未回収額の期首残高	受取賃料	金融収益（年 6.62%）	リース投資未回収総額の期末残高	将来期間に配分される利益総額	正味リース投資未回収額の期末残高
	千円	千円	千円	千円	千円	千円
1	10,000	2,100	523	9,400	977	8,423
2	8,423	2,100	419	7,300	558	6,742
3	6,742	2,100	307	5,200	251	4,949
4	4,949	2,100	189	3,100	62	3,038
5	3,038	2,100	62	1,000	-	1,000
		10,500	1,500			

ある一時点でのリース投資未回収総額は、将来受け取る賃料と無保証残存価値の合計となる。たとえば、2年目の末時点の投資未回収総額の7,300千円は、3年分の年間リース料2,100千円に無保証残存価値1,000千円を加えた金額である。正味リース投資未回収額は、財政状態計算書に計上される資産の額であり、将来の期間に配分される利益の558千円を7,300千円から控除した6,742千円となる。将来期間に配分される稼得利益の総額は、金融収益の合計金額1,500千円からすでに認識した金融収益を控除した金額になる。

貸手は2年目の年度末時点で、資産の残存価値は500千円しかないと結論付け、それに従ってリース期間にわたって配分する収益を当初の割引率6.62%で修正する。

年度	正味リース投資未回収額の期首残高	受取賃料	金融収益（年 6.62%）	リース投資未回収総額の期末残高*	将来期間に配分される利益総額	正味リース投資未回収額の期末残高
	千円	千円	千円	千円	千円	千円
2	8,423	2,100	419	6,800	471	6,329
3	6,329	2,100	280	4,700	191	4,509
4	4,509	2,100	160	2,600	31	2,569
5	2,569	2,100	31	500	-	500

* リース投資未回収総額には、当初の無保証残存価値1,000千円ではなく、修正後の無保証残存価値500千円を織り込んでいる。

貸手は、リース債権の帳簿価額から上記の修正後の残高を差し引いた金額（6,742千円−6,329千円）である413千円を償却しなければならない。この金額は、2年目末時点の500千円の現在価値であり、償却した無保証残存価値の一部を表す。

6.3.5 正味リース投資未回収額の再測定

正味リース投資未回収額は、リース開始後において以下のいずれかの場合に、再測定される。

- リースの条件変更（当初のリースの契約条件に含まれていないリースの範囲又はリースの対価の変更）が生じた場合で、条件変更後のリース契約が別個の契約として会計処理されない場合（下記セクション6.5を参照）
- リース契約の解約不能期間の変更に伴い、リース期間が変更される場合（上記セクション4.4.2.Bを参照）
- 無保証残存価値の見積りが変更される場合（上記セクション6.3.4を参照）

貸手は、正味リース投資未回収額の当初測定に、指数又はレートに応じて決まる変動リース料を含める。

弊法人のコメント

IFRS第16号は、指数又はレートの変動による将来キャッシュ・フローの事後的な変更又は実質的に固定となる変動リース料の事後的な変更に関する会計処理については何も定めていない。詳しいガイダンスが存在しないことから、我々は、貸手は指数又はレートに応じて決まる変動リース料を再測定するかどうかに関して会計方針を選択できると考えている。

6.4 オペレーティング・リース

IFRS第16号では、貸手は、原資産を継続して認識し、正味リース投資未回収額を財政状態計算書に認識せず、販売利益を損益計算書で認識することもない。原資産は、継続して適用される会計基準書（たとえば、IAS第16号）に従って会計処理される。

貸手は、リース料をリース期間にわたって、定額法、又は原資産の使用から生じると見込まれる便益の消費パターンをより適切に表すその他の規則的かつ合理的な方法のいずれかで事後的に認識する。仮に貸手がリース契約を締結するために借手にインセンティブを支払うとしたら、これは上記セクション4.5.2に記載される方法で会計処理される*[IFRS 16.81]*。貸手は、リース開始後における指数又はレートを基礎としない変動リース料（たとえば、業績又は使用状況に応じて決まる変動リース料）は、当該リース料を獲得した時点で認識する。

貸手は、リース収益を稼得する際に生じるコスト（減価償却を含む）を費用として認識する。IFRS第16号はまたオペレーティング・リースの貸手に対して、リース開始時点で当初直接コストを原資産の帳簿価額に加算し、当該コストをリース期間にわたり、リース収益と同じ基礎によって費用として認識することを求めている*[IFRS 16.82, IFRS 16.83]*。

オペレーティング・リースの対象となっている原資産に係る減価償却方法は、同様の資産に係る貸手の通常の減価償却方法と首尾一貫していなければならない。貸手は、減価償却をIAS第16号及びIAS第38号に従って計算する*[IFRS 16.84]*。貸手は、オペレーティング・リースの対象となっている原資産が減損しているかどうかの判定、及び識別された減損損失を会計処理するためにIAS第36号を適用する*[IFRS 16.85]*。

オペレーティング・リースは販売と同等ではないため、製造業者又は販売業者である貸手は、オペレーティング・リースの締結時に販売利益を認識しない*[IFRS 16.86]*。

6.4.1 オペレーティング・リース収益

IFRS第15号などの他の基準書とは異なり、IFRS第16号は、リース収益を認識すべきか（いつの時点で認識すべきか）を決定する際に回収可能性には言及していない。

弊法人のコメント

我々は、オペレーティング・リースについては、たとえ回収可能性が高くなくても、その収益を引き続き認識できると考えている。ただし、回収可能性に著しい疑義がある場合は、他のアプローチも適切となる可能性がある。したがって、実務にはばらつきがある可能性があり、現地の規制当局の見解を検討することが重要になる。

どのようなアプローチを採用したとしても、認識したリース債権には、IFRS第9号の信用損失に関するガイダンスを引き続き適用する（『IFRS 国際金融・保険会計の実務 International GAAP 2022』第8章セクション10.2を参照）。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

ASC第842号では、オペレーティング・リースの収益認識パターンの決定において、リース料の回収可能性を評価する。

設例 6-6: 全額の回収が見込めないオペレーティング・リース収益

レストランAは、ショッピング・モールのスペースを貸手Bからリースする。貸手Bは、当該リースをオペレーティング・リースに分類する。

レストランAはリースの条件に従って、毎月月初に固定リース料として100万円を貸手Bに支払う。解約不能なリース期間は2022年2月28日までである。契約には、非リース構成部分、延長、解約又は購入オプションに関する規定は存在しない。

レストランAは、財政状態が非常に困難なため、2020年7月に支払うべきリース料の25%しか支払えないと6月末時点で貸手Bに伝える。貸手Bは、2020年7月末までに25万円を回収したが、レストランAの財政状態を考えると、7月の残りの75万円は回収できないと想定する。

分析:

アプローチ1 ― オペレーティング・リース収益全額を認識する

貸手Bは、IFRS第16号第81項に従って、オペレーティング・リース収益全額を、月額100万円の定額ベースで認識する。

貸手Bは、リース債権を認識し、IFRS第9号に従って回収の可能性が低いことを反映するため75万円の減損損失を認識する。

このアプローチでは、貸手Bは以下の仕訳を行う。

借方	リース債権	100 万円	
	貸方　オペレーティング・リース収益		100 万円

2020 年 7 月のオペレーティング・リース収益とリース債権を計上する。

借方	リース債権に関する減損損失	75 万円	
	貸方　リース債権に関する減損引当金		75 万円

リース債権に対し減損損失を計上する。

借方	現金	25 万円	
	貸方　リース債権		25 万円

借手からの 25 万円の受領を計上する。

アプローチ2 ― 回収可能な範囲でオペレーティング・リース収益を認識する

このアプローチでは、貸手Bは回収可能な範囲で月次のリース収益を会計処理する。このアプローチには、リース料の全額回収に関する大きな不確実性及び全額回収の可能性が低い場合に収益を認識することの適切性に対する貸手Bの懸念が反映されている。

このアプローチでは貸手Bは、以下の仕訳を行う。

借方	リース債権	25 万円	
	貸方　オペレーティング・リース収益		25 万円

2020 年 7 月のオペレーティング・リース収益を計上する。

借方	現金	25 万円	
	貸方　リース債権		25 万円

借手からの 25 万円の受領を計上する。

6.5 リースの条件変更

ファイナンス・リースの条件が変更される場合（リースの当初の契約条件の一部ではなかった、リースの範囲又はリースの対価の変更が生じる場合）、条件変更後のリースを評価して、それがリースであるか、又はリースが含まれているかを判断する*[IFRS 16 Appendix A]*。上記セクション3.1を参照。リースが引き続き存在する場合には、ファイナンス・リースの条件変更に伴い、以下のいずれかが生じる可能性がある。

- 別個のリース（下記セクション6.5.1.Aを参照）
- 既存のリースの会計処理の変更（すなわち別個のリースではない）（下記セクション6.5.1.Bを参照）

オペレーティング・リースの条件が変更された場合、条件変更の発効日から新しいリースとして扱う（下記セクション6.5.2を参照）。

6.5.1 ファイナンス・リースの条件変更

6.5.1.A ファイナンス・リースの条件変更に伴い別個のリースが生じるかどうかの判断

IFRS 第 16 号からの抜粋	
79	貸手は、下記の場合には、ファイナンス・リースの条件変更を独立したリースとして会計処理しなければならない。 (a) その条件変更が、1つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによって、リースの範囲を増大させており、かつ、

(b) 当該リースの対価が、範囲の増大分に対する独立価格及びその特定の契約の状況を反映するための当該独立価格の適切な修正に見合った金額だけ増加している。

リースの条件変更の両要件に該当する場合、条件変更前の当初のファイナンス・リースと条件変更による別個のリースの2つの別個のリースが生じることになる。貸手は、別個のリースを、他の新たなリースと同じ方法で会計処理する。リースの条件変更のいずれかの要件に該当しない場合、リースの条件変更により別個のリースが生じることはない。別個のリースが生じることがない条件変更は、下記セクション6.5.1.Bで詳しく説明する。

6.5.1.B 別個のリースが生じることのないリース契約の条件変更に関する貸手の会計処理

ファイナンス・リース契約の条件が変更され、別個のリースが生じない場合、貸手は条件変更後のリースの分類に応じて条件変更を会計処理する。仮に条件変更が契約日に有効であればリースがオペレーティング・リースに分類されていたであろう場合には、貸手は条件変更を、条件変更の発効日から開始する新しいリースとして会計処理する。原資産の帳簿価額は、条件変更の発効日直前の正味当初リース投資未回収額として測定する。それ以外の場合には、正味リース投資未回収額はIFRS第9号に従って会計処理する*[IFRS 16.80]*。

米国財務会計基準審議会(FASB)との相違

ASC第842号では、販売型リース又は直接金融リースの条件変更が別個の契約として会計処理されない場合、条件変更の発効日時点で、変更後の契約条件及び同日現在の事実と状況に基づきリースの分類を再評価する。さらに、ASC第842号では、条件変更後のリースの分類に基づき条件変更後のリースの会計処理の方法が定められている。

6.5.2 オペレーティング・リースの条件変更

オペレーティング・リースの条件が変更され、契約が引き続きリースである又はリースを含んでいる場合は、条件変更の発効日から新たなリースとして処理される*[IFRS 16.87]*。新しいリースの会計処理には、上記セクション3.2で説明しているように、当該契約のリース構成要素及び非リース構成要素の識別及び区別が含まれる。

分類要件は、条件変更時点で再評価される(上記セクション6.1を参照)。その結果、新しいリースがオペレーティング・リースになる場合もファイナンス・リースになる場合もある。当初のリースに係る前払リース料又は未払リース料は、新たなリースに係るリース料の一部とみなされる。

設例6-7は、将来のリース料を免除する減免措置に、条件変更に関するガイダンスがどのように適用されるかを説明している。

設例 6-7: オペレーティング・リースに関する将来のリース料の免除

レストランAは、ショッピング・モールのスペースを貸手Bからリースする。貸手Bはリースをオペレーティング・リースに分類する。

レストランAはリース条件に従って、毎月月初に固定リース料として100万円を貸手Bに支払う。解約不能なリース期間は、2025年2月28日までである。契約には、非リース構成部分、延長、解約又は購入オプションに関する規定は存在しない。

2023年6月30日までに支払われるリース料は、すべて適時に受領されている。2023年6月30日にショッピング・モールの閉鎖に伴う補償として、貸手Bは、2023年7月、8月及び9月のレストランAの将来的なリース料を免除することに合意する。

分析:

賃料の減免によりリース料総額が減少する。つまり当初のリースの契約条件に含まれていないリースの対価が変更された。したがって、賃料の減免はリース料の条件変更となる。本条件変更で、リースのオペレーティング・リースとしての分類が変わることはない。

条件変更の効力発生日(2023年6月30日)に貸手Bは条件変更を、以下のように新たなリースとして会計処理する。

- 条件変更後のリースの残りのリース料は、1,700万円(2023年10月から2025年2月までの月次のリース料100万円)となる。
- 残りのリース期間は20ヵ月である。
- したがって、残りのリース期間にわたって認識する月次のオペレーティング・リース収益は、1,700万円/ 20ヵ月=85万円となる。

よくある質問

質問 6-1: 貸手は、賃料免除の付与前に、リース契約に基づく借手からのリース料支払いを免除すると見込む場合、オペレーティング・リース債権に IFRS 第 9 号の予想信用損失モデルをどのように適用するのか。貸手は、賃料減免の会計処理において、IFRS 第 9 号の認識の中止又は IFRS 第 16 号のリースの条件変更の要求事項のいずれを適用するのか

IFRS解釈指針委員会は2022年9月に、貸手及び借手が合意する賃料減免に関する事実パターンについて議論した。この賃料減免は、貸手がオペレーティング・リースとして分類するリース契約の当初の契約条件を変更するものである。貸手は借手の特定のリース料の支払義務を法的に免除する。これらのリース料の一部は契約上支払うべきものであるが、未払いになっており、オペレーティング・リース債権として認識されている。一部のリース料は契約上の支払い期日に至っていない。その他の契約上の変更はなく、賃料減免の会計処理に影響を及ぼす、貸手と借手の間の交渉は存在しない。

IFRS第9号の予想信用損失モデルのオペレーティング・リース債権への適用

IFRS解釈指針委員会は、上記の事実パターンでは、貸手がIFRS第9号の減損の要求事項をオペレ

ーティング・リース債権に適用することに留意した。貸手は、オペレーティング・リース債権に対する予想信用損失を見積る際に、「すべてのキャッシュ・フロー不足額」を以下の差額として測定する。

(a) オペレーティング・リース債権の帳簿価額総額に含まれる、リース契約に従って貸手が受け取るべきすべての契約上のキャッシュ・フロー

(b) 「過去の事象、現在の状況及び将来の経済状況」に関する「合理的で裏付け可能な情報」を用いて決定される、貸手が受け取ると見込んでいるすべてのキャッシュ・フロー

したがってIFRS解釈指針委員会は、賃料減免が付与される前の期間において、貸手は(IFRS第9号第5.5.17項に要求されているように)「偏りのない確率加重金額」、「貨幣の時間価値」及び「合理的で裏付け可能な情報」を反映した方法で、オペレーティング・リース債権に対する予想信用損失を測定すると結論付けた。

賃料減免に係る会計処理—IFRS第9号及びIFRS第16号

また、2022年10月に公表されたアジェンダ決定は、貸手は、オペレーティング・リース料が免除される場合の賃料減免に、IFRS第9号の認識の中止又はIFRS第16号のリースの条件変更の要求事項のいずれを適用すべきかという論点も取り扱っている。

要望書に記載されている賃料減免では、貸手は、借手に対して、貸手がオペレーティング・リース債権として認識していたリース料の一部を、具体的に特定したリースの支払義務から法的に開放することになる。したがって、貸手は、借手の義務を法的に免除することに同意し、具体的に特定したキャッシュ・フローに対する契約上の権利を放棄したため、賃料免除を付与した時点で、IFRS第9号第3.2.3項(a)の要求事項を満たした(すなわち、オペレーティング・リース債権から生じるキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅した)と結論付けることになる。したがって、貸手は、賃料減免が付与された日に、残りのオペレーティング・リース債権に対する予想信用損失を再測定し(また、予想信用損失引当金のあらゆる変動を損益に計上し)、オペレーティング・リース債権(及び関連する予想信用損失引当金)の認識を中止する。

賃料減免もIFRS第16号のリースの条件変更の定義を満たす。したがって、貸手は、IFRS第16号第87項を適用し、賃料減免が付与された日から条件変更後のリースを新たなリースとして会計処理する。IFRS解釈指針委員会は、貸手が(IFRS第9号の認識の中止及び減損の要求事項が適用される)オペレーティング・リース債権として認識している借手から契約上支払われるべきリース料は、未払リース料ではないことに留意した。したがって、IFRS第16号第87項を適用すると、これらのリース料及びその免除は、新たなリースに係るリース料の一部として考慮されない。貸手は、条件変更後のリースを新たなリースとして会計処理する場合、IFRS第16号第81項を適用し、リース料(当初リースに係る前払リース料又は未払リース料を含む)を定額法又は他の規則的な基礎のいずれかで収益として認識する。

したがって、IFRS解釈指針委員会は、貸手は事実パターンに記載される賃料減免を、それが付与された日に、以下を適用して会計処理すると結論付けた。

(a) 貸手がオペレーティング・リース債権として認識していたリース料の免除に対して、IFRS第9号の

認識の中止の要求事項

(b) 貸手がオペレーティング・リース債権として認識していなかったリース料の免除に対して、IFRS第16号のリースの条件変更の要求事項

予想信用損失(ECL)について、『IFRS 国際金融・保険会計の実務 International GAAP 2022』第8章セクション10.2及び14.1にて詳しく説明している。

6.6 その他の貸手に関する事項

6.6.1 正味リース投資未回収額の減損

IFRS 第 16 号からの抜粋	
77	貸手は、IFRS 第 9 号における認識の中止及び減損の要求事項を正味リース投資未回収額に適用しなければならない。貸手は、リース投資未回収総額の計算に使用する無保証残存価値の見積りを定期的に見直さなければならない。無保証残存価値の見積りの減額があった場合には、貸手は、リース期間にわたる収益の配分を改訂し、発生した金額に関しての減額を直ちに認識しなければならない。

貸手は、IFRS第9号の認識の中止及び減損の要求事項を適用して正味リース投資未回収額を評価する*[IFRS 16.77]*。

6.6.2 ポートフォリオ・アプローチ

IFRS第16号は、個々のリースの会計処理を定めている。しかし、実務上の便法として、企業はIFRS第16号を特性の類似したリースのポートフォリオに適用することができる。そのための条件は、IFRS第16号をポートフォリオに適用することが財務諸表に与える影響が、IFRS第16号をポートフォリオの中の個々のリースに適用した場合と重要性がある相違がないと企業が合理的に見込んでいることである。ポートフォリオを会計処理する場合には、企業はポートフォリオの規模及び構成を反映した見積り及び仮定を使用しなければならない*[IFRS 16.B1]*。

多数の類似した資産のリース(たとえば、類似した貨物列車の車両のリース)を有する企業は、リースごとにリースのモデルを適用するために実務面で苦労する場合がある。IASBは、その結論の根拠でそうした懸念が存在することを認めた上で、財務諸表に与える影響がIFRS第16号をポートフォリオの中の個々のリースに適用した場合と重要性がある相違がないであろうと企業が合理的に見込んでいる場合には、特性が類似したリースに企業がポートフォリオ・アプローチを使用することを認める実務上の便法を含めた*[IFRS 16.BC83]*。

ポートフォリオ・アプローチは、財務諸表における会計上の相違に重要性がなく、それが今後も継続すると見込まれている場合において、一定のリースを資産として認識することなく、費用計上する実務に類似している。

6.7 表 示

貸手は、IFRS第16号に従って、ファイナンス・リースで保有している資産を財政状態計算書で認識し、正味リース投資未回収額に等しくなる金額でリース債権として表示する*[IFRS 16.67]*。また、貸手はIFRS第16号に従って、オペレーティング・リースの対象になる原資産を資産の性質に基づいて財政状態計算書に表示する*[IFRS 16.88]*。

正味リース投資未回収額は、その他の資産と同様に、財政状態計算書において流動資産又は非流動資産に分類する。

6.8 開 示

IFRS 第 16 号からの抜粋

開 示

89 開示の目的は、貸手が注記において、財政状態計算書、純損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書で提供される情報と合わせて、リースが貸手の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与えている影響を財務諸表利用者が評価するための基礎を与える情報を開示することである。第 90 項から第 97 項は、当該目的を満たす方法に関する要求事項を定めている。

90 貸手は、報告期間に係る下記の金額を開示しなければならない。

(a) ファイナンス・リースについて

(i) 販売損益

(ii) 正味リース投資未回収額に対する金融収益

(iii) 正味リース投資未回収額の測定に含めていない変動リース料に係る収益

(b) オペレーティング・リースについて、リース収益（指数又はレートに応じて決まるものではない変動リース料に係る収益を区分して開示）

91 貸手は、第90項で定めている開示を表形式で提供しなければならない。ただし、別の様式の方が適切である場合は除く。

92 貸手は、自らのリース活動について第89項の開示目的を満たすために必要な追加の定性的情報及び定量的情報を開示しなければならない。この追加的な情報には、財務諸表利用者が下記のことを評価するのに役立つ情報が含まれる場合があるが、これらに限らない。

(a) 貸手のリース活動の性質

(b) 貸手が原資産に対して保持している権利に関連したリスクをどのように管理しているのか。特に、貸手は、原資産に対して保持している権利についてのリスク管理戦略を開示しなければならない。これには、貸手が当該リスクを低減している手段が含まれる。そのような手段には、例えば、買戻し契約、残価保証、所定の限度を超える使用に対する変動リース料などがある。

ファイナンス・リース

93　貸手は、正味リース投資未回収額の帳簿価額の著しい変動についての定性的説明及び定量的説明を提供しなければならない。

94　貸手は、リース料債権の満期分析を開示しなければならない。この満期分析は、割引前の受取リース料を、少なくとも今後5年間については各年度の金額、残りの年数に関してはその合計金額で示さなければならない。貸手は、割引前のリース料を正味リース投資未回収額と調整しなければならない。この調整は、リース料債権に係る未稼得金融収益と割引後の無保証残存価値を識別しなければならない。

オペレーティング・リース

95　オペレーティング・リースの対象となっている有形固定資産について、貸手はIAS第16号の要求事項を適用しなければならない。IAS第16号の要求事項を適用するにあたり、貸手は、有形固定資産の各クラスをオペレーティング・リースの対象となっている資産とオペレーティング・リースの対象となっていない資産に分解しなければならない。したがって、貸手は、オペレーティ ング・リースの対象となっている資産（原資産のクラスごと）について、IAS第16号で要求している開示を、貸手が保有し使用している所有資産と区分して提供しなければならない。

96　貸手は、オペレーティング・リースの対象となっている資産について、IAS第36号、IAS第38号、IAS第40号及びIAS第41号の開示要求を適用しなければならない。

97　貸手は、リース料の満期分析を開示しなければならない。この満期分析は、割引前の受取リース料を、少なくとも今後5年間については各年度の金額、残りの年数に関してはその合計金額で示さなければならない。

開示の目的は、リースが貸手の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与えている影響を財務諸表利用者が評価するための基礎を与える情報を開示することである*[IFRS 16.89]*。

貸手は、IFRS第16号に従って、リースに関する定量的情報及び定性的情報、IFRS第16号を適用するにあたり行使した重大な判断及びリースに関連して財務諸表に認識した金額を開示することが求められる。

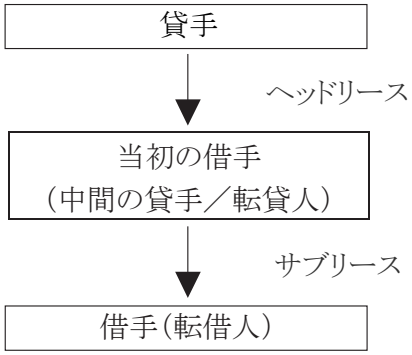
貸手は、重要性がない詳細な情報により、又は異質な項目をグループ化することで、意味のある情報が覆い隠されないように、開示を集約又は分解する適切な水準を決定するために判断を行使する必要がある場合がある。

7 サブリース

7.1 定 義

IFRS 第 16 号からの抜粋	
付録A	
用語の定義	
サブリース	原資産が借手(「中間的な貸手」)から第三者にさらにリースされ、当初の貸手と借手との間のリース (「ヘッドリース」)が依然として有効である取引

借手は、当初のリース契約が有効である期間において、リース資産をさらにリースする契約を締結することがある。このような契約では、ある当事者が同一の原資産の借手及び貸手として行動する。当初のリースはヘッドリース、当初の借手は中間の貸手又は転貸人、最終的な借手は転借人とよばれることがある。



サブリースは、別個のリース契約となる場合もあれば、第三者が当初のリースを引き受けるが、当初の借手が当初のリースの主たる債務者である場合もある。

7.2 中間の貸手の会計処理

IFRS 第 16 号からの抜粋	
B7	借手が資産を転貸しているか又は資産を転貸することを見込んでいる場合には、ヘッドリースは少額資産のリースに該当しない。
サブリースの分類	
B58	サブリースを分類する際に、中間の貸手は、サブリースを次のようにしてファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類しなければならない。 (a) ヘッドリースが、企業が借手として第6項を適用して会計処理した短期リースである場合に

は、サブリースはオペレーティング・リースに分類しなければならない。

(b) それ以外の場合には、サブリースは、原資産（例えば、リースの対象となっている有形固定資産項目）ではなくヘッドリースから生じる使用権資産を参照して分類しなければならない。

借手が第三者に対して原資産の再リースを行い、当初の借手が当初のリースの主たる義務を保持する場合、取引はサブリースとなる。通常、当初の借手は、当初のリース（ヘッドリース）について借手の会計処理を継続し、サブリースを貸手（中間の貸手）として会計処理する。

ヘッドリースが短期リースである場合には、サブリースをオペレーティング・リースに分類する。それ以外の場合には、サブリースはヘッドリースの使用権資産（よって、ヘッド・リースの原資産ではない）を参照して、上記セクション6の分類要件を用いて分類する*[IFRS 16.B7, IFRS 16.B58]*。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

ASC第842号では、転貸人はヘッドリースから生じる使用権資産ではなく、原資産に基づいてサブリースを分類する。

設例 7-1: サブリースの分類

F社（当初の借手/中間の貸手）は、5年間にわたり建物をリースする。建物の経済的耐用年数は30年である。さらに、F社は4年間にわたり建物をサブリースする。サブリースは、（原資産である建物ではなく）ヘッドリースの使用権資産を参照して分類される。たとえば、耐用年数に関する要件を評価する場合には、4年間のサブリース期間と、（建物の耐用年数30年ではなく）使用権資産に関する5年間のヘッドリース期間を比較する。その結果、サブリースはファイナンス・リースに分類されるかもしれない。

中間の貸手は、サブリースを以下のように会計処理する。

- サブリースがオペレーティング・リースに分類される場合、当初の借手は、他のリース同様に、ヘッドリースに係るリース負債と使用権資産に関する会計処理を継続する（上記セクション5を参照）。ヘッドリースに係る使用権資産の帳簿価額の残高の合計額がサブリース収益の見込額を上回る場合には、ヘッドリースに係る使用権資産が減損している可能性がある。使用権資産は、IAS第36号に従って減損の判定が行われる。
- サブリースがファイナンス・リースに分類される場合、当初の借手は、サブリースの開始日時点でヘッドリースに係る使用権資産の認識を中止し、借手の会計モデルに従って当初のリース負債の会計処理を継続する（上記セクション5を参照）。当初の借手は転貸人として、正味サブリース投資未回収額を認識し、減損の判定を行う（上記セクション6.6.1を参照）。

サブリースにおいては、サブリースの計算利子率を容易に算定できない場合には、中間の貸手は、サブリースの正味リース投資未回収額を測定するために、ヘッドリースの割引率（サブリースに関連する当初直接

コストについて調整後)を使用することができる。借手がサブリースを行う、又は資産のサブリースを予定している場合には、ヘッドリースは少額資産のリースに該当しない*[IFRS 16.68]*。

複数の契約が同時に締結される場合には、中間の貸手は、契約の結合に関する要件を検討しなければならない(たとえば、複数の契約が単一の商業上の目的で一括して交渉される場合や、ある契約で支払われる対価の金額が他の契約の対価又は履行に左右される場合など)。契約の結合が求められる場合、中間の貸手は、ヘッドリースとサブリースを結合された単一の取引として会計処理する(上記セクション3.3を参照)。

資産をサブリースする又はサブリースすることを見込んでいる中間の貸手は、ヘッドリースをたとえ上記セクション5.1.2に示される要件に該当したとしても、少額資産のリースとして会計処理することはできない。

IFRS第16号では、ヘッドリースと同じ原資産のサブリースを締結する中間の貸手が当該要求事項を適用する下記の2つの設例が示されている*[IFRS 16.IE8, IFRS 16.IE Example 20, IFRS 16.IE Example 21]*。

IFRS 第 16 号からの抜粋

設例 20—ファイナンス・リースに分類されるサブリース

ヘッドリース:中間の貸手は、5,000平方メートルの事務所スペースに係る5年のリース(ヘッドリース)を企業A(ヘッドリースの貸手)と締結する。

サブリース:第3年度の期首に、中間の貸手は、5,000平方メートルの事務所スペースを、ヘッドリースの残りの3年間にわたり、サブリースの借手にサブリースする。

中間の貸手は、サブリースの分類をヘッドリースから生じた使用権資産を参照して行う。中間の貸手は、IFRS 第16号の第61項から第66項の要求事項を考慮して、このサブリースをファイナンス・リースに分類する。

中間の貸手がサブリースを締結する際に、中間の貸手は次のことを行う。

(a) サブリースの借手に移転するヘッドリースに係る使用権資産の認識の中止を行い、サブリースに対する投資を認識する。

(b) 使用権資産とサブリースに対する投資との差額があれば、純損益に認識する。

(c) ヘッドリースに係るリース負債を財政状態計算書において維持する。これは、ヘッドリースの貸手に支払うべきリース料を表している。

サブリースの期間中に、中間の貸手は、サブリースに係る金融収益とヘッドリースに係る金利費用の両方を認識する。

設例 21—オペレーティング・リースに分類されるサブリース

ヘッドリース:中間の貸手は、5,000平方メートルの事務所スペースに係る5年のリース(ヘッドリース)を企業A(ヘッドリースの貸手)と締結する。

サブリース:ヘッドリースの開始時に、中間の貸手は、5,000平方メートルの事務所スペースを、2年間にわたり、サブリースの借手にサブリースする。

中間の貸手は、サブリースの分類をヘッドリースから生じた使用権資産を参照して行う。中間の貸手

は、IFRS第16号の第61項から第66項の要求事項を考慮して、このサブリースをオペレーティング・リースに分類する。

中間の貸手がサブリースを締結する際に、中間の貸手は、ヘッドリースに係るリース負債及び使用権資産を財政状態計算書において維持する。

サブリースの期間中に、中間の貸手は、

(a) 使用権資産に係る減価償却費とリース負債に係る金利を認識する。

(b) サブリースによるリース収益を認識する。

7.3 転借人の会計処理

サブリースの借手は、IFRS第16号に基づく他のリースと同じ方法でリースを(すなわち、IFRS第16号の認識及び測定の定めが適用される新たなリースとして)会計処理する。上記セクション5を参照されたい。

7.4 表 示

他のIFRS会計基準で要求されていない又は容認されない限り、IAS第1号32項により資産と負債及び収益と費用を相殺することはできない*[IAS 1.32]*。したがって、中間の貸手は、ヘッドリースから生じるリース負債とサブリースから生じるリース資産を、IAS第1号における相殺に係る要件を満たす場合を除き、相殺することはできない*[IFRS 16.BC235]*。同様に中間の貸手は、IAS第1号における相殺に係る要件を満たす場合を除き、原資産を同じくするヘッドリースから生じる減価償却費と利息費用をサブリースから生じるリース収益と相殺することができない*[IFRS 16.BC236]*。たとえば、中間の貸手はIFRS第15号の本人又は代理人に関するガイダンスを適用して、サブリースの収益を総額で表示すべきか、それとも純額(すなわち、ヘッドリース費用を控除する)で表示すべきかを判断する。

弊法人のコメント

我々は、中間の貸手は、一般的にはサブリース収益を純額で表示するためのIFRS第15号の本人又は代理人に関するガイダンスを満たすことはなく、サブリース収益を総額ベースで表示することになると考えている。第27章セクション4.4を参照されたい。

7.5 開 示

IFRS第16号では、中間の貸手を含む企業は、他の貸手と同様に、リースが貸手の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響に関して、財務諸表利用者が理解するための基礎となる定性的及び定量的情報を開示することが求められる。借手についてはセクション5.8を、貸手についてはセクション6.8を、それぞれ参照されたい。

8 セール・アンド・リースバック取引

IFRS 第 16 号からの抜粋	
98	企業（売手である借手）が資産を他の企業（買手である貸手）に売却して当該資産を買手である貸手からリースバックする場合には、売手である借手と買手である貸手の両方は、その譲渡取引とリースを第 99 項から第 103 項を適用して会計処理しなければならない。

セール・アンド・リースバック取引では、ある企業（売手である借手）から他の企業（買手である貸手）に資産が譲渡され、当該資産が売手である借手にリースバックされる。IFRS第16号が借手に対し、財政状態計算書上で大部分のリースを認識することを求めているため、セール・アンド・リースバック取引はもはやオフバランスでの資金調達の手段を借手に提供することはなくなると考えられる。売手である借手と買手である貸手の両方が、セール・アンド・リースバック取引を資産の売却及び購入として会計処理するかを決定するためにIFRS第15号を適用することが求められる。

セール・アンド・リースバック取引のキャッシュ・フロー計算書の表示については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第40章「キャッシュ・フロー計算書」セクション5.5.4で説明している。

IFRS解釈指針委員会は、不動産資産のみを保有する子会社に対する資本持分を企業が売却し、当該不動産資産をリースバックする取引に対しての、IFRS第16号のセール・アンド・リースバックの要求事項の適用可能性に関する質問について議論した。ここで問題になったのが、企業は売却における利得全額を認識するのではなく、IFRS第16号のセール・アンド・リースバックの要求事項を適用し、買手である貸手に移転された権利に関する利得の金額のみを認識するかどうかであった。IFRS解釈指針委員会は2020年9月に、上記の事実パターンでは、IFRS第10号「連結財務諸表」を適用して子会社の支配の喪失を会計処理すると結論付けた暫定的なアジェンダ決定を公表した。暫定的なアジェンダ決定はまた、建物の移転は、建物の売却として会計処理するIFRS第15号の要求事項を満たし、したがって企業はIFRS第16号のセール・アンド・リースバックの要求事項を適用し、買手である貸手に移転された権利に関係する利得の金額のみを認識する、と述べていた。IFRS解釈指針委員会は、暫定的なアジェンダ決定のこの会計処理に対して懸念を示すコメント・レターをいくつか受領した。そのため、IFRS解釈指針委員会は2021年2月に、狭い範囲の基準設定をさらに検討すべきであるとして、この問題を審議会に委ねる決定をした。本稿執筆時点では、審議会では当該論点について議論されていない。

弊法人のコメント

我々は、譲渡人にリースバックされる原資産を保有する企業の支配持分の取得を含む取引については、詳しいガイダンスが存在しないため、企業は当初の会計方針を策定する前に、現地の規制当局の見解を考慮すべきであると考えている。また、財務諸表の利用者がその影響を評価できることを確保するために、これらの取引の開示を慎重に検討する必要がある。セール・アンド・リースバック取引の開示の要求事項は、下記セクション8.4で説明している。

8.1 資産の譲渡が売却であるかどうかの判断

売手である借手と買手である貸手の両方は、資産の譲渡を、当該資産の売却又は購入として会計処理すべきかどうかを決定するために、資産の支配を移転することで履行義務がいつ充足されるのかに関するIFRS第15号の要求事項を適用する*[IFRS 16.99]*。原資産の支配が買手である貸手に移転する場合には、当該取引は資産の売却・購入及びリースとして会計処理される。一方、支配が移転しない場合には、売手である借手と買手である貸手の両方は当該取引を融資として会計処理する。履行義務がIFRS第15号の要求事項に基づき充足される場合の判断については、第27章を参照されたい。

IFRS第15号では、資産の支配が移転されたか企業が決定することを促すものとして、下記が定められている*[IFRS 15.31-34, IFRS 15.38]*。

IFRS 第 15 号からの抜粋

31 企業は、約束した財又はサービス(すなわち、資産)を顧客に移転することによって企業が履行義務を充足した時に(又は充足するにつれて)、収益を認識しなければならない。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時(又は獲得するにつれて)である。

32 第22項から第30項に従って識別された履行義務のそれぞれについて、企業は、契約開始時に、 企業が履行義務を一定の期間にわたり(第35項から第37項に従って)充足するのか、それとも一時点で(第38項に従って)充足するのかを決定しなければならない。企業が履行義務を一定の期間にわたり充足するものではない場合には、当該履行義務は一時点で充足される。

33 財及びサービスは、たとえ一瞬だけであっても、受け取って使用する時点では(多くのサービスの場合)資産である。資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれる。資産の便益とは、次のような多くの方法で直接又は間接に獲得できる潜在的なキャッシュ・フロー(インフロー又はアウトフローの節減)である。

(a) 財の製造又はサービス(公共サービスを含む)の提供のための当該資産の使用

(b) 他の資産の価値を増大させるための当該資産の使用

(c) 負債の決済又は費用の低減のための当該資産の使用

(d) 当該資産の売却又は交換

(e) 借入金の担保とするための当該資産の担保差入れ

(f) 当該資産の保有

34 顧客が資産に対する支配を獲得しているかどうかを評価する際に、企業は、当該資産を買い戻す契約を考慮しなければならない(B64項からB76項参照)。

一時点で充足される履行義務

38 履行義務が第35項から第37項に従って一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、 企業は当該履行義務を一時点で充足する。顧客が約束された資産に対する支配を獲得し、企業が履行義務を充足する時点を決定するために、企業は第31項から第34項の支配に関

する要求事項を考慮しなければならない。さらに、企業は支配の移転の指標を考慮しなければならない。これには次のものが含まれるが、これらに限定されない。

(a) 企業が資産に対する支払を受ける現在の権利を有している—顧客が資産に対して支払う義務を現時点で負っている場合、そのことは、顧客がそれと交換に、当該資産の使用を指図して当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を得ていることを示す可能性がある。

(b) 顧客が資産に対する法的所有権を有している—法的所有権は、どの契約当事者が、資産の使用を指図して資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力又は当該便益への他の企業のアクセスを制限する能力を有しているのかを示す可能性がある。したがって、資産の法的所有権の移転は、顧客が資産に対する支配を獲得していることを示す可能性がある。企業が法的所有権を顧客の支払不履行に対する保護としてのみ保持している場合には、企業の当該権利は、顧客が資産に対する支配を獲得することを妨げるものではない。

(c) 企業が資産の物理的占有を移転した—顧客による資産の物理的占有は、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力又は当該便益への他の企業のアクセスを制限する能力を顧客が有していることを示す可能性がある。しかし、物理的な占有は資産に対する支配と一致しない場合がある。例えば、買戻し契約や委託販売契約の中には、顧客又は受託者が、企業が支配している資産の物理的占有を有するものがある。 逆に、請求済未出荷契約の中には、企業が、顧客が支配している財を物理的に占有するものがある。B64項からB76項、B77項からB78項及びB79項からB82項は、買戻し契約、委託販売契約及び請求済未出荷契約の会計処理に関するガイダンスをそれぞれ示している。

(d) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している—資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値の顧客への移転は、顧客が当該資産の使用を指図して当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を獲得したことを示す可能性がある。しかし、約束した資産の所有に伴うリスクと経済価値を評価する際に、企業は、当該資産を移転する履行義務に加えて独立した履行義務を生じさせるリスクを除外しなければならない。例えば、企業が資産に対する支配を顧客に移転しているが、移転した資産に関連した維持管理サービスを提供する追加的な履行義務をまだ充足していない場合がある。

(e) 顧客が資産を検収した—顧客による資産の検収は、顧客が当該資産の使用を指図して当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を獲得したことを示す可能性がある。契約による顧客の検収の条項が、資産に対する支配が移転する時期に与える影響を評価するために、企業はB83項からB86項のガイダンスを考慮しなければならない。

上記の指標は、買手である貸手が原資産の支配を獲得したかどうかに関して、いずれも単独で決定されるものではない。売手である借手及び買手である貸手は、支配が移転しているかどうかを判断するにあたり、すべての関連する事実及び状況を考慮しなければならない。また、買手である貸手が支配を獲得したと判断するためには、すべての指標が存在している必要はない。これらの指標は、顧客が資産の支配を獲得している場合に存在することが多い要因であり、支配の原則を適用する際の一助として示されている。詳細は、

第27章を参照されたい。

IASBは、取引をセール・アンド・リースバック取引として会計処理すべきかどうかを検討する際に、企業は法的なセール・アンド・リースバックの形態で構成された取引を考慮するだけでなく、経済的効果が法的なセール・アンド・リースバックと同じである他の形式の取引も考慮すべきであることに着目した*[IFRS 16.BC261]*。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

米国会計基準では、資産の譲渡が売却及び購入であるかどうかを決定するために、売手である借手と買手である貸手は下記を考慮する。

- 移転がASC第606号の売却要件を満たすか否か（ただし、一定の公正価値での買戻しオプションは、売却の要件を満たさない（failed sale）と結論づけられることはないであろう）。
- リースバックが買手である貸手により販売型リースに分類されるか、それとも売手である借手によりファイナンス・リースに分類されるかどうか（すなわち、リースバックが買手である貸手により販売型リースに分類される、又は売手である借手によりファイナンス・リースに分類される場合には、売却及び購入は発生しない）。

IASBは、結論の根拠において、リースバックが存在していることのみで、売却が生じたことが否定されることはないと述べている。これはリースが原資産そのものに対する支配を移転するものではなく、原資産の売却・購入とは異なるためである。リースでは、リース期間にわたり原資産の使用を支配する権利が移転される。ただし、売手である借手が原資産を買い戻す実質的なオプション（資産を買い戻す権利）を有している場合には、買手である貸手は資産の支配を獲得していないため、売却には該当しないことになる*[IFRS 16.BC262]*。

弊法人のコメント

IFRS16号では、売手である借手が原資産の残りの経済的耐用年数の実質的にすべての期間にわたりリースを延長できる借手の更新オプション（たとえば、固定価格や行使日時点の公正価値によって行使可能なオプション）によって、売却としての会計処理が排除されるかどうかについては取り上げられていない。我々は、更新オプションの行使価格が、更新オプションが行使される時点における公正価値ではない場合、IFRS第15号において売手の買戻し契約（フォワード又はコールのオプション）に対して売却としての会計処理が排除されるのと同様に、当該更新オプションの存在により売却としての会計処理が否定されるという見解は、1つの認められる見解であると考えている。

ただし、実質的にリースを原資産の残りの経済的耐用年数にわたり延長する更新オプションが存在する場合には、IFRS第15号に従って支配が買手に移転したかどうかを評価するためのその他の合理的なアプローチが存在する場合もある。

8.2 資産の譲渡が売却である取引

IFRS 第 16 号からの抜粋

資産の譲渡が売却である場合

100 売手である借手による資産の譲渡が、資産の売却として会計処理するためのIFRS第15号の要求事項を満たす場合には、

(a) 売手である借手は、リースバックから生じた使用権資産を、資産の従前の帳簿価額のうち売手である借手が保持した使用権に係る部分で測定しなければならない。したがって、売手である借手は、買手である貸手に移転された権利に係る利得又は損失の金額のみを認識しなければならない。

(b) 買手である貸手は、資産の購入を該当する基準書を適用して会計処理し、リースを本基準書における貸手の会計処理の要求事項を適用して会計処理しなければならない。

101 資産の売却の対価の公正価値が資産の公正価値と等しくない場合、又はリース料が市場のレートで行われていない場合には、企業は売却収入を公正価値で測定するために下記の修正を行わなければならない。

(a) 市場を下回る条件は、リース料の前払として会計処理しなければならない。

(b) 市場を上回る条件は、買手である貸手が売手である借手に提供した追加の融資として会計処理しなければならない。

102 企業は、第101項で要求している潜在的な修正を、下記のうち容易に算定可能な方に基づいて測定しなければならない。

(a) 売却の対価の公正価値と資産の公正価値との差額

(b) リースに係る契約上の支払の現在価値と市場のレートでのリースに係る支払の現在価値との差額

8.2.1 売却の会計処理

資産の譲渡が売却である場合、売手である借手は以下のように処理を行う。

- 原資産の認識を中止する
- 利得又は損失が存在する場合、買手である貸手に移転された権利に関係するものを、市場レートに調整して認識する

買手である貸手は、資産の購入を、資産の性質に応じてその他の基準（たとえば、有形固定資産に関するIAS第16号）に従って会計処理する。

弊法人のコメント

IFRS第16号では、売手である借手は、リースバックからの使用権資産を、資産の従前の帳簿価額のうち保持した使用権に係る部分で測定しなければならないと定められているが、保持している部分をどのように測定すべきかについては定められていない。したがって、保持している部分を測定するには判断が求められる場合がある。IFRS第16号の設例24及び25（下記セクション8.2.4を参照）が、売却における利得を決定する方法を説明している。

よくある質問

質問 8-1: リースバックのリース料は完全に変動になり、指数又はレートに応じて決まるものでない場合、資産の従前の帳簿価額のうち、借手が保持する使用権資産に関係する部分はどのように算定することになるのか

IFRS解釈指針委員会は2020年6月に、リース料が変動するセール・アンド・リースバックに関するアジェンダ決定を公表した。要望書に記載されていた取引では、企業（売手である借手）がセール・アンド・リースバック取引を行い、それにより有形固定資産項目を他の企業（買手である貸手）に譲渡し、当該資産を5年間リースバックする。当該有形固定資産の譲渡は、有形固定資産の売却として会計処理をするためのIFRS第15号の要求事項を満たしている。買手である貸手が売手である借手に有形固定資産の対価として支払う金額は、取引日における不動産の公正価値に等しい。リース料（市場レートで行われる）には、変動リース料（指数又はレートに応じて決まるものではない）が含まれており、5年のリース期間中に有形固定資産を使用して生み出される売手である借手の収益の一定割合として計算される。売手である借手は、この変動リース料はIFRS第16号に記述されている実質上の固定リース料でないと判断している。要望書は、記述された取引において、売手である借手がリースバックから生じる使用権資産をどのように測定し、取引日に認識する利得又は損失の金額をどのように決定するのかを質問していた。

IFRS解釈指針委員会は、要望書に記載された取引に適用される要求事項は、IFRS第16号第100項であると考えた。第100項は、「売手である借手による資産の譲渡が、資産の売却として会計処理するためのIFRS第15号の要求事項を満たす場合には、(a)売手である借手は、リースバックから生じる使用権資産を、資産の従前の帳簿価額のうち、売手である借手が保持した使用権に係る部分で測定しなければならない。したがって、売手である借手は、買手である貸手に移転された権利に係る利得又は損失の金額のみを認識しなければならない。（以下略）」と述べている。

したがって、リースバックから生じる使用権資産を測定するため、売手である借手は、買手である貸手に譲渡した有形固定資産のうち保持した使用権に係る部分を決定する。これは、取引日において、リースバックを通じて保持する使用権を、有形固定資産全体を構成する権利と比較することで決定することによって行う。IFRS第16号は、その部分を算定する方法を定めていない。要望書に記載された取引では、売手である借手は、この部分を、例えば、(a)予想されるリース料（リース料が変動であり、指数又はレートに応じて決まるものではない場合を含む）の現在価値と、(b)取引日における有形固定資産の公正価値との比較によって算定することが考えられる。

売手である借手が取引日において認識する利得又は損失は、リースバックから生じる使用権資産の測定の結果である。売手である借手が保持する使用権は、取引の結果として再測定されるものではない（有

形固定資産の従前の帳簿価額の一部として測定される)ので、認識される利得又は損失の金額は、買手である貸手に移転された権利にのみに関するものである。IFRS第16号第53項(i)を適用して、売手である借手は、セール・アンド・リースバック取引から生じる利得又は損失を開示する。

売手である借手はまた、たとえリース料のすべてが変動であり、指数又はレートに応じて決まるものではない場合であっても、取引日において負債を認識する。当該負債の当初測定は、IFRS第16号第100項(a)を適用して使用権資産がどのように測定されるか(及び算定されるセール・アンド・リースバック取引に係る利得又は損失)の結果である。

設例 8-1: リース料が変動するセール・アンド・リースバック(2020 年 6 月 IFRIC Update からの抜粋)

売手である借手は、セール・アンド・リースバック取引を行い、それにより資産(有形固定資産)を買手である貸手に譲渡し、当該有形固定資産を5年間リースバックする。当該有形固定資産の譲渡は、有形固定資産の売却として会計処理するためのIFRS第15号の要求事項を満たしている。

売手である借手の財務諸表における取引日現在の有形固定資産の帳簿価額はCU1,000,000であり、有形固定資産に対して買手である貸手が支払った金額はCU1,800,000(取引日現在の有形固定資産の公正価値)である。当該リース料(市場のレートで行われる)のすべてが変動であり、5年間のリース期間中に有形固定資産を使用して生み出される売手である借手の収益の一定割合として計算される。取引日において、予想されるリース料の現在価値はCU450,000である。当初直接コストはない。

売手である借手は、有形固定資産のうち保持した使用権に係る部分を、予想されるリース料の現在価値を使用して計算することが適切であると判断する。これに基づくと、有形固定資産のうち保持した使用権に係る部分は25%であり、これはCU450,000(予想されるリース料の現在価値)÷CU1,800,000(有形固定資産の公正価値)として計算される。したがって、当該有形固定資産のうち買手である貸手に移転された権利に係る部分は75%であり、これは(CU1,800,000−CU450,000)÷CU1,800,000として計算される。

IFRS第16号第100項(a)を適用して、売手である借手は、次のように処理する。

(a) 使用権資産をCU250,000で測定する。CU1,000,000(有形固定資産の従前の帳簿価額)×25%(有形固定資産のうち保持した使用権に係る部分)で計算される。

(b) 取引日においてCU600,000の利得を認識する。これは、買手である貸手に移転された権利に関係する利得である。この利得は、CU800,000(有形固定資産の売却益の合計(CU1,800,000−CU1,000,000))×75%(有形固定資産のうち買手である貸手に移転された権利に係る部分)として計算される。

第100項(a)を適用して、使用権資産は取引日においてゼロでは測定されない。ゼロでは、有形固定資産の従前の帳簿価額(CU1,000,000)のうち売手である借手が保持している使用権に関する部分を反映しないことになるからである。

開始日に、売手である借手は、この取引を次のように会計処理する。

借方	現金		CU1,800,000	
借方	使用権資産		CU250,000	
	貸方	有形固定不動産		CU1,000,000
	貸方	負債		CU450,000
	貸方	移転した権利に係る利得		CU600,000

IFRS解釈指針委員会は、IFRS第16号の諸原則及び要求事項は、要望書に記載されたセール・アンド・リースバック取引の会計処理を企業が取引日において決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、IFRS解釈指針委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

弊法人のコメント

IFRS第16号には明確に定められていないが、我々は、セール・アンド・リースバック取引により売手である借手に損失が生じると見込まれる場合でもその損失が繰り延べられることはないであろうと考えている。さらに、売手である借手はセール・アンド・リースバック取引の前に原資産が減損しているかどうか、及び当該取引によって当該資産をIFRS第5号(『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第4章「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」を参照)に基づく売却保有目的に分類する必要があるか、したがって当該取引の前(売却保有目的に分類する前)に減損を認識する対象となるか、について検討する必要がある場合がある。

上記のIFRS解釈指針委員会の議論によって、IFRS第16号において、セール・アンド・リースバック取引から生じる負債の測定について明確に定められていないことが強調されている。この問題に対処するために、IASBは、2022年9月、「セール・アンド・リースバックにおける負債(IFRS第16号の改訂)」(本改訂)を公表した。IFRS第16号の本改訂は、売手である借手はリースバックから生じるリース負債を事後的に測定するためにIFRS第16号第36項からIFRS第16号第46項を適用することを明確に定めるものである。本改訂で、セール・アンド・リースバック取引に関係のないリースの会計処理が変わることはない*[IFRS 16.102A]*。

IFRS 第 16 号からの抜粋

102A 開始日後に、売手である借手は、リースバックから生じた使用権資産に第29項から第35項を適用し、リースバックから生じたリース負債に第36項から第46項を適用しなければならない。第36項から第46項を適用するにあたり、売手である借手は、「リース料」又は「改訂後のリース料」を、売手である借手が保持した使用権に係る利得又は損失の金額を売手である借手が認識しない方法で決定しなければならない。本項の要求事項を適用することは、売手である借手が第46項(a)で要求されているようにリースの部分的又は全面的な解約に係る利得又は損失を純損益に認識することを妨げるものではない。

本改訂から、売手である借手は、IFRS第16号の既存の要求事項に従ってリースバックから生じる使用権資産及びリース負債を事後的に測定しなければならないということは明らかである。

発効日及び経過措置

売手である借手は、上記改訂を2024年1月以後に開始する事業年度から適用する。早期適用は認められるが、その場合には、その旨を開示する。売手である借手は、IFRS第16号の適用開始日後に行うセール・アンド・リースバック取引にIAS第8号に従って本改訂を遡及適用する。適用開始日は企業が初めてIFRS第16号を適用する事業年度の期首である。

IFRS第16号の設例は更新され、設例24を改訂し、新たに設例25が設けられている。これらの設例は、下記セクション8.2.4に掲載している *[IFRS 16.IE11, IFRS 16.IE Example 24] [IFRS 16.IE12, IFRS 16.IE Example 25]*。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

ASC第842号では、売手である借手は、オフマーケット条件について調整した利得又は損失を即座に認識する。

8.2.2 リースバック取引の会計処理

売手である借手及び買手である貸手の両者は、売却が生じた場合、他のリースと同様に（上記セクション5とセクション6をそれぞれ参照）、あらゆるオフマーケット条件に関して調整を行い、リースバック取引を会計処理する。具体的には、売手である借手は、リースバック取引に係るリース負債と使用権資産を認識する。

8.2.3 オフマーケット条件に関する調整

セール・アンド・リースバック取引における売却とその後のリースバックは、通常、相互に依存しており、一括して交渉される。そのため、取引は、売却価格が公正価値より高く又は低く、リース料が市場相場よりも高く又は低くなるように組成される場合がある。このようなオフマーケット条件により、売却に係る利得又は損失とリースに係るリース費用及びリース収益の認識が歪められる可能性がある。セール・アンド・リースバック取引の売却に係る利得又は損失とリースに関連する資産及び負債が過少又は過大計上されないようにするために、IFRS第16号では、セール・アンド・リースバック取引のオフマーケット条件について、売却に係る対価の公正価値と資産の公正価値の差額と、契約上のリース料支払総額の現在価値と市場のレートでのリース料支払総額の現在価値の差額について、より容易に算定可能な方法により調整を行うことが求められる *[IFRS 16.102]*。

売手である借手は、売却価格が原資産の公正価値を下回る場合、又はリース料の現在価値が市場のリース料の現在価値を下回る場合、より容易に算定可能な方法を用いて、当該差額を、売却価格及び使用権資産の当初測定の増額として、前払リース料として認識する。さらに、売手である借手は、売却価格が原資産の公正価値を上回る場合、又はリース料の現在価値が市場のリース料の現在価値を上回る場合には、より容易に算定可能な方法を用いて、当該差額を、売却価格の減額及び買手である貸手から受領した追加の融資として認識する。

買手である貸手も、オフマーケット条件について原資産の購入価格を調整しなければならない。このような調整は、売手である借手によって行われる前払リース料、又は売手である借手に提供した追加の融資として認識される。

8.2.4 設 例

IFRS第16号は、セール・アンド・リースバック取引の会計処理に関する以下の2つの設例を載せている*[IFRS 16.IE11, IFRS 16.IE Example 24, IFRS 16.IE12, IFRS 16.IE Example 25]*。

IFRS 第 16 号からの抜粋

設例24—固定リース料で市場を上回る条件によるセール・アンド・リースバック取引

ある企業(売手である借手)が、建物を他の企業(買手である貸手)に現金CU2,000,000で売却する。この取引の直前において、当該建物は取得原価CU1,000,000で計上されている。同時に、売手である借手は、当該建物を18年間使用する権利についての契約を買手である貸手と締結し、各年末にCU120,000の年額を支払う。この取引の契約条件は、売手である借手による建物の譲渡が建物の売却として会計処理されるためのIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の要求事項を充足するものである。したがって、売手である借手と買手である貸手は、この取引をセール・アンド・リースバックとして会計処理する。

売却日現在の建物の公正価値はCU1,800,000である。建物の売却の対価が公正価値ではないため、売手である借手と買手である貸手は、売却代金を公正価値で測定するための調整を行う。IFRS第16号の第101項(b)を適用して、売却価格の超過金額CU200,000(CU2,000,000－CU1,800,000)は、買手である貸手が売手である借手に提供した追加的な融資として認識される。

リースの計算利子率は年4.5%で、これは売手である借手が容易に算定可能である。毎年の支払の現在価値(18回のCU120,000 の支払を年4.5 %で割引)はCU1,459,200 となり、このうち CU200,000は追加的な融資に関するものであり、CU1,259,200はリースに関するものである。これらは、それぞれCU16,447とCU103,553の18回の毎年の支払に対応している。

買手である貸手は、この建物のリースをオペレーティング・リースに分類する。

<u>売手である借手</u>

IFRS第16号の第100項(a)を適用して、開始日に、売手である借手は、建物のリースバックから生じた使用権資産を、建物の従前の帳簿価額のうち売手である借手が保持している使用権に係る比例部分で測定する。これはCU699,555である。

売手である借手はこの金額を次のように計算する。CU1,000,000(建物の帳簿価額)×CU1,259,200(18年の使用権資産に係る割引後のリース料)÷CU1,800,000(建物の公正価値)

売手である借手は、買手である貸手に移転された権利に関する利得の金額CU240,355だけを認識し、これは次のように計算される。建物の売却に係る利得はCU800,000(CU1,800,000－CU1,000,000)であり、そのうち、

(a) CU559,645(CU800,000×CU1,259,200÷CU1,800,000)は、売手である借手が保持している建

物の使用権に関する部分である。

(b) CU240,355（CU800,000×（CU1,800,000－CU1,259,200）÷CU1,800,000）は、買手である貸手に移転された権利に関する部分である。

開始日に、売手である借手は、この取引を次のように会計処理する。

現金	CU2,000,000	
使用権資産	CU699,555	
建物		CU1,000,000
リース負債		CU1,259,200
金融負債		CU200,000
移転した権利に係る利得		CU240,355

買手である貸手

開始日に、買手である貸手は、この取引を次のように会計処理する。

建物	CU1,800,000	
金融資産	CU200,000 （18回のCU16,447の支払を年率4.5%で割り引いた金額）	
現金		CU2,000,000

開始日後に、買手である貸手は、年間支払額CU120,000のうちCU103,553をリース料として処理することによって、このリースを会計処理する。売手である借手から受け取る年間支払額のうち残りのCU16,447は、(a)金融資産CU200,000の決済のために受け取った支払と(b)金利収益として会計処理される。

設例25―指標又はレートに応じて決まるものではない変動リース料を含んだセール・アンド・リースバック取引における使用権資産及びリース負債の事後測定

ある企業（売手である借手）が、建物を他の企業（買手である貸手）に現金CU1,800,000（当該建物の売却日における公正価値）で売却する。この取引の直前において、当該建物は取得原価CU1,000,000で計上されている。同時に、売手である借手は、当該建物を5年間使用する権利についての契約を買手である貸手と締結する。リース料（年払い）は、固定リース料と指標又はレートに応じて決まるものではない変動リース料とで構成されている。

この取引の契約条件は、売手である借手による建物の譲渡が建物の売却として会計処理されるためのIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の要求事項を充足するものである。したがって、売手である借手はこの取引をセール・アンド・リースバックとして会計処理する。

このリースの計算利子率は容易には算定できない。売手である借手の追加借入利子率は年3%であ

る。

IFRS第16号の第100項(a)を適用して、売手である借手は、買手である貸手に譲渡した建物のうち自らが保持している使用権に係る割合を25%と算定する(a)。したがって、開始日に売手である借手は当該取引を次のように会計処理する。

現金	*CU1,800,000*	
使用権資産(CU1,000,000×25%)	*CU250,000*	
建物		*CU1,000,000*
リース負債		*CU450,000*
移転した権利に係る利得		*CU600,000*
((CU1,800,000 − CU1,000,000) × 75%)		

売手である借手は、使用権資産の将来の経済的便益をリース期間にわたり均等に消費すると見込んでおり、したがって、使用権資産を定額法で減価償却する。

IFRS第16号の第36項から第46項を適用してリース負債を測定するにあたり、売手である借手は、「リース料」の決定についての会計方針を、自らが保持している使用権に係る利得の金額を認識しない方法で策定する。状況(開始日において取引時に認識する使用権資産及び利得の測定の決定について、売手である借手がIFRS第16号の第100項(a)を適用して使用した方法を含む)に応じて、アプローチ1又はアプローチ2のいずれかが、第102A項の要求事項を満たす可能性がある。

アプローチ1—開始日における予想リース料

IFRS第16号の第102A項を適用して、売手である借手は、「リース料」を開始日における予想リース料(追加借入利子率を使用して割り引いた場合に開始日現在のリース負債の帳簿価額がCU450,000となる)を反映するように決定する。

リースバックから生じたリース負債及び使用権資産は次のとおりである。

	リース負債				使用権資産		
年度	期首残高	リース料[b]	3%の金利費用[c]	期末残高	期首残高	減価償却費	期末残高
	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU
1	450,000	(95,902)	13,500	367,598	250,000	(50,000)	200,000
2	367,598	(98,124)	11,028	280,502	200,000	(50,000)	150,000
3	280,502	(99,243)	8,415	189,674	150,000	(50,000)	100,000
4	189,674	(100,101)	5,690	95,263	100,000	(50,000)	50,000
5	95,263	(98,121)	2,858	0	50,000	(50,000)	0

IFRS第16号の第102A項及び第38項(b)を適用するにあたり、売手である借手は、リースに対して行っ

た支払とリース負債の帳簿価額を減額するリース料との差額を純損益に認識する。例えば、売手である借手が第2年度における建物の使用に対してCU99,321を支払う場合には、CU1,197（CU99,321 − CU98,124）を純損益に認識する。

アプローチ2 ― リース期間にわたる均等のリース料

IFRS第16号の第102A項を適用して、売手である借手は、「リース料」をリース期間にわたる均等の定期支払（追加借入利子率を使用して割り引いた場合に開始日現在のリース負債の帳簿価額がCU450,000となる）を反映するように決定する。

リースバックから生じたリース負債及び使用権資産は次のとおりである。

	リース負債				使用権資産		
年度	期首残高	リース料(b)	3%の金利費用(c)	期末残高	期首残高	減価償却費	期末残高
	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU
1	450,000	(98,260)	13,500	365,240	250,000	(50,000)	200,000
2	365,240	(98,260)	10,957	277,937	200,000	(50,000)	150,000
3	277,937	(98,260)	8,338	188,015	150,000	(50,000)	100,000
4	188,015	(98,260)	5,640	95,395	100,000	(50,000)	50,000
5	95,395	(98,260)	2,865	0	50,000	(50,000)	0

IFRS第16号の第102A項及び第38項(b)を適用するにあたり、売手である借手は、リースに対して行った支払とリース負債の帳簿価額を減額するリース料との差額を純損益に認識する。例えば、売手である借手が第2年度における建物の使用に対してCU99,321を支払う場合には、CU1,061（CU99,321 − CU98,260）を純損益に認識する。

(a) IFRS第16号の第100項(a)を適用して、売手である借手は、買手である貸手に譲渡された建物のうち保持されている使用権に係る割合を、開始日において、自らがリースバックを通じて保持している使用権を建物全体を構成する権利と比較することによって決定する。第100項(a)は当該割合を算定するための特定の方法を定めていない。

(b) IFRS第16号の第102A項及び第36項(b)を適用して、売手である借手は、リース負債の帳簿価額を、開始日において見積った予想リース料（割り引いた場合に開始日現在のリース負債の帳簿価額がCU450,000となる）を反映する「リース料」で減額する。

(c) IFRS第16号の第102A項及び第36項(a)を適用して、売手である借手は、リース負債の帳簿価額を、追加借入利子率を使用してリース負債に係る金利を反映するように増額する。

(d) IFRS第16号の第102A項及び第36項(b)を適用して、売手である借手は、リース負債の帳簿価額を、リース期間にわたる均等の定期支払（割り引いた場合に開始日現在のリース負債の帳簿価額がCU450,000となる）を反映する「リース料」で減額する。

8.3 資産の譲渡が売却ではない取引

資産の譲渡が売却でない場合、売手である借手は当該取引を金融取引として会計処理する。売手である借手は、セール・アンド・リースバック取引の対象になる譲渡した資産を引き続き財政状態計算書に認識し、受領した金額をIFRS第9号に従って金融負債として会計処理する。売手である借手は、金利費用として考慮される部分を控除した後の支払いについて金融負債を減額する。

資産の譲渡が売却でない場合、買手である貸手は、譲渡された資産を認識せず、当該金額をIFRS第9号に従って債権として会計処理する*[IFRS 16.103]*。

弊法人のコメント

買戻しオプションを含むセール・アンド・リースバック取引はIFRS第15号の売却の要件を満たすことはなく、したがってIFRS第16号のセール・アンド・リースバック取引として会計処理されることはない。ただし、IFRS第16号は、買戻しオプションが行使されないまま失効する場合には、買手及び売手は成立しなかった売却を再評価すべきかどうかについては明確に定めていない。我々は、こうしたシナリオではIFRS第15号に従って売却（又は購入）が存在するか否かを再評価し、存在する場合には支配が買手に移転する時点でIFRS第16号のセール・アンド・リースバックに関するガイダンスを適用することは認められると考えている。

企業は、IAS第8号に従って会計方針を策定する際に、ASC第842号「適用ガイダンス及び設例」（ASC842-40-55-31から38）を参照するかもしれない。ここでは、成立しなかった売却取引の会計処理の設例を提供している。当該設例では、買戻しオプションの存在が、セール・アンド・リースバック取引が売却として会計処理されない唯一の理由とされている。ただし、買戻しオプションが行使されずに失効する場合、売手は売却を認識し、買手は購入を認識し、両方がセール・アンド・リースバック会計を適用する。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

売却の要件を満たすことのない資産の譲渡は、貸手も売手も金融取引として扱わなければならない。ASC第842号は、売手である借手の一定の状況における（たとえば、ビルト・イン損失が存在しないように）金利の調整に関する追加的なガイダンスを提供している。

8.4 開 示

IFRS 第 16 号からの抜粋	
B52	セール・アンド・リースバック取引に関する追加的な情報のうち、状況に応じて、第51項の開示目的を満たすために必要とされる可能性のある情報には、例えば、下記のことを財務諸表利用者が評価するのに役立つ情報が含まれる場合がある。 (a) 借手がセール・アンド・リースバック取引をする理由及び当該取引の一般性 (b) 個々のセール・アンド・リースバック取引の主要な契約条件 (c) リース負債の測定に含まれていない支払 (d) 当報告期間におけるセール・アンド・リースバック取引のキャッシュ・フロー上の影響

売手である借手は、IFRS第16号の開示の目的を達成するために必要となる、リース活動に関する追加的な定性的及び定量的な情報の提供を求められる場合がある。リースの開示に関する要求事項については上記セクション5.8を参照されたい。

また、売手である借手は、セール・アンド・リースバック取引から生じる利得及び損失を、IFRS第16号第53項(i)に基づく他の資産の処分に係る利得及び損失と別個に開示しなければならない。

9 企業結合

9.1 企業結合における被取得企業が借手である場合

IFRS 第 3 号からの抜粋

被取得企業が借手であるリース

28A　取得企業は、IFRS第16号に従って識別したリースのうち被取得企業が借手であるものについて、使用権資産とリース負債を認識しなければならない。取得企業は、下記のリースについては、使用権資産及びリース負債を認識することを要求されない。

(a)　リース期間（IFRS第16号で定義）が取得日から12か月以内に終了するリース

(b)　原資産が少額であるリース（IFRS第16号のB3項からB8項に記述）

28B　取得企業は、リース負債を、取得したリースが取得日現在で新規のリースであったかのようにして、残りのリース料（IFRS第16号で定義）の現在価値で測定しなければならない。取得企業は、使用権資産をリース負債（市場の条件と比較した場合の当該リースの有利又は不利な条件について調整後）と同額で測定しなければならない。

9.1.1 リースの当初測定

IFRS第3号では、企業結合で取得したリースの当初測定に関する要求事項が明確に定められている。

取得企業は、取得したリース負債を、リース契約が取得日現在で新規のリースであったかのようにして測定する。すなわち、取得企業は、取得日現在の残りのリース料の現在価値を用いて、IFRS第16号の当初測定の規定を適用することになる。取得企業は、上記セクション4で説明するように、リース期間、リース料及び割引率を決定する要求事項に従う。割引率は、被取得企業の視点で決定される。これは、被取得企業がリース契約における顧客になるからである。ただし、借手の追加借入利子率を決定する際には、被取得企業が新たな企業グループの一部になった事実を考慮に入れる。これについては、上記セクション4.6.1で詳しく説明している。

使用権資産は、リース負債（市場の条件と比較した場合の当該リースの有利又は不利な条件について調整後）と同額で測定する。リースのオフマーケット条件の性質は、使用権資産に反映されるため、取得企業は市場条件と比較して有利又は不利なリース条件に関して、別個に無形資産又は負債を認識することはない*[IFRS 16.BC298]*。

取得企業は、リース期間が取得日から12ヵ月以内に終了するリース及び少額資産のリースについては、使用権資産及びリース負債を認識することを求められない。IASBは、企業に短期リース及び少額資産のリースのオフマーケット条件に関する資産及び負債を認識するよう求めるべきか否かについて検討した。しかし、IASBは、オフマーケット条件の影響が短期リース及び少額資産のリースについて重要性があるものとなることは稀であろうと観察したため、この要求事項を求めないこととした*[IFRS 16.BC298]*。

9.1.2 リースの事後測定

取得したリース負債及び使用権資産の事後測定に係る要求事項は、他の既存のリース契約に係る要求事項と同じである。

9.2 企業結合における被取得企業が貸手である場合

IFRS 第 3 号からの抜粋

17　本基準書は、第15項の原則に関して、次の例外を設けている。

(a) 被取得企業が貸手であるリース契約を、IFRS第16号「リース」に従って、オペレーティング・リースかファイナンス・リースのどちらかに分類する。

(b) [削 除]

取得企業はそれらの契約を、契約開始時（又は分類の変更となるような方法で契約条件が変更された場合には、その条件変更の日（これは取得日であるかもしれない））における契約条件及びその他の要素に基づいて分類しなければならない。

被取得企業が貸手となるオペレーティング・リースに関連する資産

B42　被取得企業が貸手となるオペレーティング・リースの対象となる建物又は特許などの資産の取得日公正価値を測定するにあたり、取得企業はリースの契約条件を考慮に入れなければならない。取得企業は、オペレーティング・リースの条件が市場の条件と比べて有利又は不利であるとしても、個別の資産又は負債を認識しない。

IFRS第16号は、取得企業が、リースの開始日、又はリースの分類が変更されるような契約条件の変更が行われている場合には当該条件変更の日における契約条件に基づいて、取得した貸手のリースをファイナンス・リース又はオペレーティング・リースのどちらかに分類することを求めている。したがって、リースの条件変更が行われない限り、企業結合の結果によりリースの分類が変更されることはない（上記セクション6.5を参照）。

10 発効日及び経過措置

10.1 発効日

IFRS第16号は、2019年1月1日以後に開始する事業年度から適用された。IFRS第16号の適用開始日以前にIFRS第15号を適用している企業については、早期適用が認められていた*[IFRS 16.C1]*。

10.2 経過措置

IFRS第16号は、企業が本基準を適用開始する事業年度の期首時点で適用される、任意及び強制適用の経過措置をいくつか定めていた。

当該経過措置は、借手の従前のオペレーティング・リースに最も大きな影響を及ぼした。IFRS第16号では、借手に遡及適用を求めていた。ただし、IFRS第16号は「完全遡及」適用（IFRS第16号をIAS第8号に従って表示されるすべての期間に遡及適用する）又は「修正遡及」適用（IFRS第16号を財務諸表に表示されている直近の期間にのみ遡及適用する）のいずれも認めていた。IASBは、救済措置を提供するため、両方の経過措置の方法について経過的な実務上の便法を認めた*[IFRS 16.C5-C10]*。

サブリースを除き、貸手は、自らが貸手であるリースについて移行時に調整を行うことは要求されなかった。貸手は、当該リースを適用開始日からIFRS第16号を適用して会計処理した。

付録 A - よくある質問

質問 3-1: 法人格を有しない共同支配事業における代表事業者は、単独で貸手に支払いを行う一義的な義務を負うリース契約について、リース負債を全額認識しなければならないか 13

質問 3-2: IFRS 第 16 号は、対価と交換で一定期間にわたり地下空間に石油パイプラインを敷設する権利に適用されるか 17

質問 3-3: 使用期間全体を通して実質を伴わない入替権を供給者が有している場合、契約はリースを含んでいるか.....20

質問 3-4: IFRS 第 16 号 B9 項(a)を適用する電力小売業者は、風力発電事業者との契約の期間全体を通して風力発電基地からの経済的便益のすべてを実質的に取得する権利を有しているのか 22

質問 3-5: 顧客は IFRS 第 16 号に従って船舶の使用を指図する権利を有しているか 25

質問 4-1: 解約可能リースではどのようにリース期間が決定されるのか。具体的には IFRS 第 16 号 B34 項を適用し「僅少でしかないペナルティ」を評価する場合、企業は契約上の解約支払いだけでなく、契約のより幅広い経済実態を考慮することになるのか 44

質問 6-1: 貸手は、賃料免除の付与前に、リース契約に基づく借手からのリース料支払いを免除すると見込む場合、オペレーティング・リース債権に IFRS 第 9 号の予想信用損失モデルをどのように適用するのか。貸手は、賃料減免の会計処理において、IFRS 第 9 号の認識の中止又は IFRS 第 16 号のリースの条件変更の要求事項のいずれを適用するのか 113

質問 8-1: リースバックのリース料は完全に変動になり、指数又はレートに応じて決まるものでない場合、資産の従前の帳簿価額のうち、借手が保持する使用権資産に関係する部分はどのように算定することになるのか 127

付録 B - IFRS 第 16 号用語の定義

以下の表は、IFRS第16号で定められる定義をまとめたものである。

IFRS 第 16 号からの抜粋	
付録 A	
用語の定義	
リースの開始日（開始日）	貸手が借手による原資産の使用を可能にする日
経済的耐用年数	資産が1名又は複数の利用者により経済的に使用可能と見込まれる期間、あるいは資産から1名又は複数の利用者が得ると見込まれる生産物の数又は類似の単位
条件変更の発行日	両方の当事者がリースの条件変更に合意した日
公正価値	IFRS第16号における貸手の会計処理の目的上、独立第三者間取引において、取引の知識がある自発的な当事者の間で、資産が交換され得るか又は負債が決済され得る金額
ファイナンス・リース	原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転するリース
固定リース料	リース期間中に原資産を使用する権利に対して借手が貸手に行う支払（変動リース料を除く）
リース投資未回収総額	次の合計額 (a) ファイナンス・リースにおいて貸手が受け取るべきリース料 (b) 貸手に発生している無保証残存価値
リースの契約日（契約日）	リース契約の日又は当事者がリースの主要な契約条件について確約した日のいずれか早い日
当初直接コスト	リースの取得の増分コストのうち、当該リースを取得しなければ発生しなかったであろうコスト（ファイナンス・リースに関して製造業者又は販売業者である貸手に生じたコストを除く）
リースの計算利子率	(a) リース料と(b)無保証残存価値の現在価値を、(i)原資産の公正価値と(ii)貸手の当初直接コストとの合計額と等しくする利子率
リース	資産（原資産）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又は契約の一部分
リース・インセンティブ	貸手が借手にリースに関連して行う支払、又は貸手による借手のコストの弁済若しくは引受け
リースの条件変更	リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの範囲又はリースの対価の変更（例えば、1つ若しくは複数の原資産を使用する権利の追加若しくは解約、又は契約上のリース期間の延長又は短縮）

リース料	借手が貸手にリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う支払であり、次のもので構成される。 (a) 固定リース料（実質上の固定リース料からリース・インセンティブを控除したもの (b) 変動リース料のうち指数又はレートに応じて決まるもの (c) 購入オプションの行使価格（借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合） (d) リースの解約のためのペナルティの支払（リース期間が借手がリースを解約するオプションを行使することを反映している場合） 借手については、リース料には、借手が残価保証に基づいて支払うと見込まれる金額も含まれる。リース料には、契約の非リース構成部分に配分された支払は含めない。ただし、借手が非リース構成部分とリース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ことを選択する場合は除く。 貸手については、リース料には、貸手に提供された残価保証（借手、借手と関連のある当事者、又は 貸手と関連のない第三者で保証に基づく義務を弁済する財務上の能力のある者が行うもの）も含まれる。リース料には、非リース構成部分に配分された支払は含めない。
リース期間	借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の両方を加えた期間 (a) 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ことが合理的に確実である場合） (b) 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ことが合理的に確実である場合）
借手	原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に獲得する企業
借手の追加借入利子率	借手が、同様の期間にわたり、同様の保証を付けて、使用権資産と同様の価値を有する資産を同様の経済環境において獲得するのに必要な資金を借り入れるために支払わなければならないであろう利率
貸手	原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に提供する企業
正味リース投資未回収額	投資未回収総額をリースの計算利子率で割り引いた額
オペレーティング・リース	原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転するものではないリース
オプション・リース料	リースを延長又は解約するオプションの対象期間のうちリース期間に含まれていない期間において原資産を使用する権利に対して借手が貸手に行う支払
使用期間	資産が顧客との契約を履行するために使用される期間（非連続の期間を含

	む)
残価保証	貸手と関連のない者が貸手に対して行う、リースの終了時の原資産の価値（又は価値の一部）が少なくとも所定の金額となるという保証
使用権資産	借手が原資産をリース期間にわたり使用する権利を表す資産
短期リース	開始日において、リース期間が12か月以内であるリース。購入オプションを含んだリースは、短期リースではない
サブリース	原資産が借手（「中間的な貸手」）から第三者にさらにリースされ、当初の貸手と借手との間のリース（「ヘッドリース」）が依然として有効である取引
原資産	リースの対象である資産で、貸手によって借手に当該資産を使用する権利が移転されているもの
未稼得金融収益	次の両者の差額 (a) リース投資未回収総額 (b) 正味リース投資未回収額
無保証残存価値	原資産の残存価値のうち、貸手による実現が確実でないか、又は貸手と関連のある者のみが保証している部分
変動リース料	リース期間中に原資産を使用する権利に対して借手が貸手に行う支払のうち、開始日後に発生する事実又は状況の変化（時の経過を除く）により変動する部分
他の基準書で定義され、本基準書において同じ意味で使用されている用語	
契約	強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意
耐用年数	資産が企業によって利用可能であると見込まれている期間、又は企業が当該資産から得ると見込まれる生産物の数又は類似の単位

付録 C - IFRS 第 16 号と ASC 第 842 号の主な差異

IASBは、米国財務会計基準審議会（FASB）と共同で審議を重ねた結果として、IFRS第16号を公表しており、FASBも同様の基準書であるASC第842号を公表している。IFRS第16号とASC第842号の双方で、借手はほとんどのリースを財政状態計算書に認識することを求められるが、両基準書の間には多くの差異が存在する。以下の表に主な差異をまとめており、各差異については、IASBとFASBがそれぞれの結論の根拠で説明している箇所を参照として示している（すなわち、IFRS第16号及びASU2016-2）。

	IFRS 第 16 号	米国会計基準 ASC 第 842 号
適用範囲からの除外及び測定に関する例外		
少額資産に係る免除[1] *セクション5.1.2*	借手は原資産の価値が低い場合にリースを認識しないことをリースごとに選択することができる（たとえば、新品でUS$5,000以下）。	原資産の価値に基づいてのリースに関する認識の免除は存在しない。
無形資産の適用範囲からの除外[2] *セクション2.2*	借手は、映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権及び著作権などのIAS第38号「無形資産」の範囲に含まれる権利にIFRS第16号を適用することができる。ただし、ライセンス契約に基づいて借手により保有されている権利にはIFRS第16号は適用されない。貸手は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の適用範囲内になる知的財産のライセンスを除き、無形資産のリースにはIFRS第16号を適用する。	無形資産のすべてのリースが、ASC第842号の適用範囲から除外される。
主要な概念		
リース負債—変動リース料の見直し[3] *セクション4.5.3*	キャッシュ・フローに変動がある（すなわち、支払リース料の調整が発生する）場合には常に、指数又はレートに基づく変動リース料の変動について、リース負債を再測定する。	リース負債が他の理由（たとえば、リース期間の変更）で再測定される場合に、指数又はレートに基づく変動リース料の変動について、リース負債を再測定する。
割引率の決定 *セクション6.1*	借手は、リース開始日時点において割引率を決定するが、貸手はリース契約の締結日時点でリースの計算利子率を決定する。これは、貸手はリース契約締結日時点でリースの分類を決定するためである。	借手も貸手もリース開始日時点で割引率を決定する。

借手の追加借入利子率の決定 *セクション4.6*	IFRS第16号は、リース期間に含まれていないリース期間に係るオプション（たとえば購入及び更新オプション）の影響を借手が考慮することができるか否かについては述べていない。 IFRS第16号は非上場会社に関する代替的会計処理を定めていない。	借手は、リース期間に含まれていないリース期間に係るオプション（たとえば購入及び更新オプション）の影響を考慮することができる。 公開企業ではない企業（PBE）は、リース負債の当初及び事後測定について、原資産の種類ごとにリスクフリー・レートを使用することを選択できる。ただし、借手がリスクフリー・レートを選択していても、リースの計算利子率を容易に算定できる場合には、それを使用しなければならない。
当初直接コスト（IDC） *セクション6.3.1*	当初直接コストは、リースを取得していなかった場合には、発生していなかったであろう増分コストをいう。 ただし、ファイナンス・リースに関連して製造会社又は販売業者である貸手が負担するコストは、発生した際に費用処理とする。	当初直接コストは、リースを取得していなかった場合には、発生していなかったであろう増分コストをいう。貸手は、リース開始日時点で原資産の公正価値が帳簿価額と異なる場合には、販売型リースについては当初直接コストを費用処理する。
リースの分類		
借手のリースの分類[4] *セクション5.1*	すべての認識されるリースは、使用権モデルに基づいて会計処理される（ASC第842号のファイナンス・リースに類似している）。	認識されるリースは、ファイナンス・リース又はオペレーティング・リースのいずれかに分類される。借手はリースの開始日時点でリースを分類する。
貸手のリースの分類 *セクション6.1*	リースは、契約締結日時点でファイナンス・リース又はオペレーティング・リースのいずれかに分類される。	リースは、リースの開始日時点でオペレーティング・リース、直接金融リース又は販売型リースのいずれかに分類される。
貸手―リース分類要件 *セクション6.1.1*	すべての分類要件は単独、又は組み合せて考慮することができる。IFRS第16号は個々に、又は組み合わせて考慮すべき、そして結果としてリースがファイナンス・リースに分類される状況の例と指標を提供している 。 単一の要件が満たされたことのみをもって、リースが一律にフィナンス・リースに分類されることはない。IFRS第16号は、販売損失をもたらす、貸手のリースの分類に関する追加	各分類要件がそれぞれに決定的となる。会計基準アップデート2021-05「リース（トピック842）：貸手-変動リース料を伴う一定のリース」の適用後、貸手は、リースが指数又はレートに応じて決まることのない変動リース料を伴い、リースが販売型リース又は直接金融リースに分類されるとしたら販売損失となる場合、リースをオペレーティング・リースに分類しなければならない。

	的なガイダンスを提供していない。	
貸手—リースの分類の再評価 *セクション6.1.4*	既存のオプションが当初のリース条件の一部である（すなわち、リースの条件変更でない）場合には、従前には行使が合理的に確実ではないと判断されていたリースを更新する（すなわちリース期間の評価を変更する）、又は原資産を購入する既存のオプションを借手が行使しても、貸手はリースの分類を見直さない。リースの分類はリースの契約締結時点で決定され、別個の契約として会計処理されることのないリースの条件変更が生じた場合にのみ見直される。	貸手は、従前には行使が合理的に確実ではないと判断されていたリースを更新する（すなわちリース期間の評価を変更する）、又は原資産を購入する既存のオプションを借手が行使する場合、リースの分類を見直さなければならない。
回収可能性 *セクション6.1.1*	IFRS第16号は、リース料の回収可能性を検討する場合の明確なガイダンスを定めていない。	リースが、直接金融リース又はオペレーティング・リースのいずれに分類されるかを決定する際には、リース料の回収可能性を考慮する。
サブリース *セクション7.2*	サブリースを分類する場合、中間の貸手は、サブリースの対象になる原資産ではなく、ヘッドリースにより認識される使用権資産に基づいてサブリースを分類する。	サブリースを分類する場合、中間の貸手は、ヘッドリースに係る使用権資産ではなく、原資産に基づいてサブリースを分類する。
借手の会計処理		
短期リース – 購入オプションの存在 *セクション5.1.1*	購入オプションが含まれる場合には、その行使が合理的に確実であるか否かに係らず、リースが短期リースの要件を満たすことはない。	その行使が合理的に確実な購入オプションを含む場合には、リースが短期リースとしての要件を満たすことはない。
短期リース – リース期間の変更 *セクション5.1.1*	短期リースの条件変更では、新たなリースが作り出される。もし新たなリースが、12ヵ月超のリース期間を有することになる場合、短期リースとしての要件を満たすことはできない。	以下のいずれかについて、借手の評価に変更がある場合には、リースはもはや短期リースとしての要件を満たさなくなる。 ・ 変更後、残りのリース期間が従前に決められたリース期間の終了後12ヵ月超となるように延長されるリース期間 ・ 借手が原資産を購入するオプションを合理的に確実に行使するかどうか

指数又はレートに応じて決まることのない変動リース料の契約のリース部分と非リース部分への配分 *セクション3.2.5*	IFRS第16号では借手は、指数又はレートに応じて決まることのない変動リース料を契約の非リース部分に全額配分することができる。IFRS第16号の設例12を参照。	借手は指数又はレートに応じて決まることのない変動リース料を相対的独立価格基準で契約のリース部分と非リース部分に配分する。
別個のリースを生じることがなく、契約上のリース期間を短縮するリースの条件変更 *セクション5.5.3*	別個のリースを生じることがなく、契約上のリース期間を短縮するリースの条件変更では、負債の減少と使用権資産のそれに比例する減少との差額を利得又は損失として認識することになる。IFRS第16号の設例18を参照。	別個のリースを生じることがなく、契約上のリース期間を短縮するリースの条件変更では、利得又は損失の認識は生じない。借手は、リース負債の再測定に係る金額を、損益に影響させることなく、対応する使用権資産の修正として認識する。ただし、使用権資産がゼロまで減額されている場合には、借手は再測定による調整額を純損益で認識する。
コンポーネント化 *セクション5.3.1.A*	使用権資産を減価償却する際に、借手はIAS第16号の減価償却の要求事項を適用する。すなわち、有形固定資産の取得原価合計に比して、重要性のある取得原価を有する有形固定資産項目はそれぞれ別個に減価償却する（すなわち、コンポーネント・アプローチ）と定めている。	構成部分の減価償却は認められているが、一般的ではない。
購入オプションが合理的に確実に行使されるか否かに関する評価によるリース期間の変更、又は残価保証に従って負うことになる可能性が高い金額の変更が生じた時点での契約における対価の再配分 *セクション5.4*	契約における対価は、リースの条件が変更になった場合にのみ再配分される。したがって、リース負債がその他の理由（たとえば、リース期間の変更）で再測定される場合、修正後のリース料は、リース開始時点のリース部分及び非リース部分の独立価格に応じて配分される。	契約における対価は、リースの条件が変更になる、又はリース負債が再測定される場合に再配分される。したがって、修正後のリース料は再測定（又は条件変更の発効日）時点のリース部分及び非リース部分の独立価格に応じて配分される。

借手の資産の建設中のリースコストの資産化	IFRS第16号は、借手の資産の建設中のリースコストの資産化に関するガイダンスを定めていない。	ASC842-10-55-21は、ASC第970号に従って売却又は賃貸用不動産プロジェクトに関するコストを資産化することができる場合を除いて、借手の資産の建設中にリースコストを資産化することを禁止している。
共通支配下の企業間のリースに関連する賃借設備改良の償却	IFRS第16号は、共通支配下の企業間のリースに関連する賃借設備改良の償却に関する具体的なガイダンスを提供していない。	借手がリースを通じて原資産の使用を支配している限り、借手は共通支配にあるリースに関連する賃借設備改良を共通支配グループにとっての耐用年数にわたって償却していかなければならない。
貸手の会計処理		
リース部分と非リース部分を区別しない実務上の便法 *セクション3.2.2.B*	IFRS第16号は、貸手の実務上の便法を含んでいない。	一定の要件を満たす場合には、貸手は原資産の種類ごとに、リース部分と関係する非リース部分を区別しないことを選択できる。さらに、非リース部分が結合した構成部分の大半を占める場合、結合した構成要素は、ASC第606号「顧客との契約から生じる収益」に従って会計処理される。
直接金融リースの販売利益の認識[5] *セクション6.3.1*	IFRS第16号は、販売型リースと直接金融リースに区別していない。ファイナンス・リースに係る販売利益は、リース開始日時点で認識する。	直接金融リースの販売利益は、リース開始日時点で繰り延べ、リース期間にわたって償却され、収益に認識される。
回収可能性 – 販売型リース及びオペレーティング・リース *セクション 6.3.1 及び 6.4.1*	IFRS第16号は、リース料の回収可能性に関する明確なガイダンスを含んでいない。	リース料の回収可能性は、販売型リースの当初認識及び測定目的で評価する。リース料の回収可能性は、オペレーティング・リースの収益認識パターンを決定するためにも評価される。
販売型又は直接金融・リース[6]*(米国会計基準)又は別個のリースとなることのないファイナンス・リース*	ファイナンス・リースの条件変更が別個のリースとして会計処理されない場合、ファイナンス・リースがリースの締結時点で仮に条件変更が有効になっていたとしたらオペレーティング・リースに分類されていたかどうかに応じて、条件変更の	販売型又は直接金融・リースの条件変更が別個のリースとして会計処理されない場合、リースの分類を条件変更の発効日時点で、変更後の条件及び同日時点で存在する事実と状況に基づき再評価する。ASC第842号はその上で、条件

(IFRS 会計基準)の条件変更 *セクション 6.5.1.B*	会計処理が決まる。IFRS第16号はその上で、その分類に基づいて条件変更後のリースの会計処理を定めている。	変更後のリースの分類に基づいて条件変更後のリースの会計処理を定めている。
指数又はレートに応じて決まることのない変動対価の契約のリース構成部分と非リース構成部分への配分 *セクション 3.2.4.B*	IFRS 第16号は、リース構成部分に関する変動対価に関するガイダンスを定めていない。IFRS第15号73項から90項により、取引価格を配分する目的は、それぞれの履行義務(あるいは別個の財又はサービス)に対する取引価格の配分を、約定した財又はサービスを顧客に移転するのと交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を描写する金額で行うことである。	指数又はレートに応じて決まることのない変動対価の条件が部分的にでもリースの構成部分に関係する場合、貸手は(リースの構成部分に配分された)それらの支払いを、変動支払いの基礎になる事実及び状況が変化した(たとえば、変動支払いの金額の基になる借手の売上が発生した)期間の純損益に収益として認識する。変動対価の基礎になる事実及び状況に変化が生じた場合、貸手は、それらの支払いを契約のリース部分と非リース部分に配分する。配分の基礎は、変動支払いがリース構成部分のみへの配分を定めたASC606-10-32-40の要件を満たす場合を除き、契約又は独立した契約として会計処理されることのない直近の条件変更における対価の当初配分の基礎と同じになる。
貸手が無保証残存価値に対する持分を保持している場合のリース債権の売却	IFRS第16号は、同様の規定を定めていない。無保証残存価値を含む貸手の正味リース投資未回収額は、IFRS第9号の認識の中止及び減損の定めの適用対象になる。	貸手が販売型リース又は直接金融・リースに関連するリース債権のすべてを売却し、無保証残存資産に対する持分を保持する場合、貸手はASC第842号に従って、無保証残存資産について見積価値を残りのリース期間にわたってもはや増加させない。代わりに貸手は、リース債権の売却日時点で残りの無保証残存資産をその帳簿価額で報告し、ASC第360号を適用し、無保証残存資産が減損しているかどうかを判断する。
セール・アンド・リースバック取引		
セール・アンド・リースバック取引における、資産の譲渡が売却であるかどうかの評価	資産の譲渡を売却として会計処理すべきか否かを判断するために、売手である借手及び買手である貸手は、IFRS第15号の要求事項(買戻契約に関する要求事項を含む)を適用して、買手である	資産の譲渡が売却及び購入になる場合、売手である借手と買手である貸手は以下を考慮する。 ・ 譲渡がASC第606号の売却要件を満たすか(ただし、一定の公正価値による

セクション8.1	貸手が資産の支配を取得しているか否かを評価する。 IFRS第16号は、米国会計基準に含まれるような分類要件を含んでおらず、米国会計基準では、リースバックが買手である貸手により販売型リースに分類される、又は売手である借手によりファイナンス・リースに分類される場合には、売却処理を排除している。ただし、IFRS第15号の要求事項（すなわち、買手である貸手が資産の支配を取得しているか）を慎重に検討して、資産の譲渡が売却及び購入として会計処理されるかを判断する。多くの場合では、いずれの会計基準においても売却及び購入が発生しているかどうかについて同様の結論にいたる。	買戻しオプションでは、売却が成立しないことにはならない）。 ・ リースバックを買手である貸手は販売型リースに、売手である借手はファイナンス・リースに分類するか否か（すなわち、売却及び購入は、リースバックが買手である貸手により販売型リースに、売手である借手によりファイナンス・リースに分類される場合には発生しない）。
セール・アンド・リースバック取引から生じた利得又は損失の認識[7] *セクション8.2.1*	売手である借手は、オフマーケット条件を調整した後の買手である貸手に移転された権利に係る利得又は損失の金額のみを認識する。	売手である借手は、オフマーケット条件を調整した利得又は損失を即座に認識する。
売却の要件を満たさなかった取引 – 売手/借手 *セクション8.3*	売却の要件を満たさない資産の譲渡は、貸手も借手もIFRS第9号「金融商品」に従って金融取引として会計処理する。IFRS第16号は、金利調整に関する追加的なガイダンスは提供していない。	売却の要件を満たさない資産の譲渡は、貸手も借手も金融取引として会計処理する。ASC第842号は、一定の状況における（たとえば、ビルト・イン損失が存在することがないように）金利の調整に関する追加的なガイダンスを提供している。
その他の考慮事項		
関連当事者間取引	IFRS第16号は、関連当事者とのリース取引については定めていない。IAS第24号「関連当事者についての開示」に関連当事者の開示に関するガイダンスが定められている。	関連当事者とのリース（セール・アンド・リースバック取引を含む）は、リースの法的に強制可能な契約条件に基づいて会計処理する。また、関連当事者との取引は開示する必要がある。

共通支配下のリース契約の契約条件を利用する実務上の便法	IFRS会計基準は、共通支配の契約に関する実務上の便法を定めていない。	非公開企業及び非営利企業は、共通支配下のリース契約に記載された条項を使用する実務上の便法を選択し、リースが存在するか否かを判断し、リースを分類し、会計処理することができる。

References

1 IFRS 16 BC308 and ASC 842 BC421.

2 ASC 842 BC431.

3 IFRS 16 BC309 and ASC 842 BC425.

4 IFRS 16 BC304 and ASC 842 BC420.

5 ASC 842 BC427.

6 IFRS 16.80 and ASC 842 BC429.

7 IFRS 16 BC306 and ASC 842 BC430.

EY | Building a better working world

EY は、クライアント、EY のメンバー、社会、そして地球のために新たな価値を創出するとともに、資本市場における信頼を確立していくことで、より良い社会の構築を目指しています。

データ、AI、および先進テクノロジーの活用により、EY のチームはクライアントが確信を持って未来を形づくるための支援を行い、現在、そして未来における喫緊の課題への解決策を導き出します。

EY のチームの活動領域は、アシュアランス、コンサルティング、税務、ストラテジー、トランザクションの全領域にわたります。蓄積した業界の知見やグローバルに連携したさまざまな分野にわたるネットワーク、多様なエコシステムパートナーに支えられ、150 以上の国と地域でサービスを提供しています。

All in to shape the future with confidence.

EY とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EY による個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、ey.com/privacy をご確認ください。EY のメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EY について詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY 新日本有限責任監査法人について

EY 新日本有限責任監査法人は、EY の日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは、 ey.com/ja_jp/about-us/ey-shinnihon-llc をご覧ください。

© 2025 Ernst & Young ShinNihon LLC.

All Rights Reserved.

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY 新日本有限責任監査法人および他の EY メンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本書は *International GAAP®2024*（2023 年 9 月時点で執筆）を翻訳したものです。英語版と本書の内容が異なる場合は、英語版が優先するものとします。

ey.com/ja_jp