

Applying IFRS

新たなリース基準

2020年12月



EY

Building a better
working world

目次

概要	4
1. IFRS第16号の目的と適用範囲	5
1.1 IFRS 第 16 号の目的	5
1.2 IFRS 第 16 号の適用範囲	5
1.3 認識の免除規定	6
2 リースとは何か	7
2.1 契約にリースが含まれているか否かの判断	7
2.2 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及び区分、ならびに契約対価の配分	23
2.3 契約の結合	30
3 主要な概念	31
3.1 契約の開始	31
3.2 リースの開始日(開始日)	31
3.3 リースの開始日前における原資産への借手の関与	32
3.4 リース期間及び購入オプション	32
3.5 リース料	39
3.6 割引率	46
3.7 当初直接コスト	48
3.8 経済的耐用年数	49
3.9 公正価値	49
4 借手の会計処理	50
4.1 当初認識	50
4.2 当初測定	53
4.3 事後測定	54
4.4 リース負債の再測定	58
4.5 リースの条件変更	59
4.6 借手に関するその他の事項	66
4.7 表示	67
4.8 開示	68
5 貸手の会計処理	73
5.1 リースの分類	73
5.2 貸手が適用する主要な概念	75
5.3 ファイナンス・リース	75
5.4 オペレーティング・リース	85
5.5 リースの条件変更	87
5.6 その他の貸手に関する事項	92
5.7 表示	92
5.8 開示	93
6 サブリース	95
6.1 定義	95
6.2 中間の貸手の会計処理	95

6.3 転借人の会計処理	97
6.4 表示	98
6.5 開示	98
7 セール・アンド・リースバック取引.....	99
7.1 資産の譲渡が売却であるかどうかの判断	99
7.2 資産の譲渡が売却である取引	102
7.3 資産の譲渡が売却ではない取引.....	107
7.4 開示	108
8. 企業結合.....	109
8.1 企業結合における被取得企業が借手である場合	109
8.2 企業結合における被取得企業が貸手である場合	110
9 適用日と経過措置.....	111
9.1 発効日	111
9.2 経過措置	111
9.3 借手の経過措置	112
9.4 貸手	119
9.5 その他の検討事項	120
9.6 開示	121
付録A:IFRS第16号の用語の定義	123
付録B:IFRS第16号とIAS第17号との主な差異	126
付録C:IFRS第16号とASC第842号との主な差異.....	133
付録D:リースの再評価及び再測定に関する要求事項の概要	140

重要ポイント

- ▶ IFRS 第 16 号「リース」により、借手はほとんどのリースを貸借対照表に認識することになる。
- ▶ 借手は一部の例外を除いて、すべてのリースについて単一の会計処理モデルを適用する。
- ▶ 貸手の会計処理は、IAS 第 17 号「リース」に定められる会計処理から基本的に変更はない。
- ▶ IFRS 第 16 号は、2019 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用され、早期適用も認められる。

概要

IFRS 第 16 号では、借手はほとんどのリースを貸借対照表に認識する。

IFRS 第 16 号「リース」は借手に対して、ほとんどのリースを貸借対照表に資産及び負債として認識することを求めている。国際会計基準審議会（IASB/審議会）は米国財務会計基準審議会（FASB）と共同して審議を重ねた結果として、IFRS 第 16 号リースを公表した。一方の FASB も同様の基準を公表したが、IASB と FASB がそれぞれ公表した基準には、重要な差異が生じることになった（例：FASB の基準では、借手はリースをファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに区分する）。このような違いにより、両基準間には一部の取引について会計処理に差異が生じる。本書の付録 C に、IFRS 第 16 号と ASC 第 842 号の主な相違点を要約しているため参照されたい。

旧リース基準の IAS 第 17 号に換わって現行基準となった IFRS 第 16 号では、借手にほとんどのリースを貸借対照表に認識することを求めるとともに、開示の改善に関する規定を定めている。これにより IASB は、借手の資産や負債がより忠実に表現されることになり、借手の金融債務やリース活動の透明性が一層高まると考えている。

IFRS 第 16 号では、リースは「使用権モデル」により会計処理される。

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リース料を貸手に支払う金融債務を有することを反映している。貸手は、借手が原資産を使用できるようになるリース開始時点で、原資産を使用する権利を借手に移転する。

リースとサービス契約では会計処理に大きな違いが生じることから、契約がリースであるか、それともサービス契約であるかを見極める必要がある。IFRS 第 16 号ではリースの定義が変更されるが、契約がリースを含むかどうかの評価は多くの場合には明らかと考えられる。ただし、重要なサービスが含まれる契約など、契約によっては、リースの定義の適用に関して判断が求められることがある。

IFRS 第 16 号による貸手の会計処理は、IAS 第 17 号とほぼ同じである。貸手は、すべてのリースを引き続きオペレーティング・リースかファイナンス・リースのいずれかに区分する。

IFRS 第 16 号は、2019 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用されている。IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を既に適用している場合、又は IFRS 第 16 号と同じ日から IFRS 第 15 号を適用している場合には、早期適用が認められていた。

本書は、IFRS 第 16 号の適用による影響を検討する際の一助となるように、その適用方法について解説している。我々は、財務諸表の作成者及び利用者が本書を利用し、IFRS 第 16 号の影響について検討されることを望む。

また本書は、2019 年 12 月時点における EY の見解を示している。EY が新基準の分析や適用に関する解釈をする過程において、新たな課題が識別され、それに応じて EY の見解が変わる可能性がある点には留意されたい。

1. IFRS第16号の目的と適用範囲

1.1 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。その目的は、リース取引の借手及び貸手が、その取引を忠実に表現することにより、目的適合性のある情報を提供することにある。これらの情報は、財務諸表の利用者が、リースによる財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに及ぼす影響を評価するための基礎を提供することになる。

IFRS 第 16 号は、契約条件やすべての関連する事実と状況に照らして、同様の状況にある同様の特徴を有する契約に整合的に適用することを求めている。

1.2 IFRS第16号の適用範囲

IFRS 第 16 号からの抜粋

3 企業は、本基準をすべてのリース(サブリースにおける使用権資産のリースを含む)に適用しなければならない。ただし、下記のものは除く。

- (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
- (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。
- (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

4 借手は、上記(e)の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、強制はされていない。

IFRS 第 16 号は下記を除く、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)に適用する。

- ▶ 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
- ▶ 借手が保有するIAS第41号「農業」の範囲に含まれる生物資産のリース
- ▶ 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。したがって、契約にリースが含まれているかどうかを評価する前に、IFRIC第12号が適用されるかどうかを評価することになる。
- ▶ 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
- ▶ 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借手が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保有している権利

借手は、上記のような項目に該当しない無形資産のリースに IFRS 第 16 号を適用することは求められてない。ただし借手は、当該無形資産のリースを IFRS 第 16 号に従って会計処理することができる。

IFRS 第 16 号第 3 項(e)の解釈により、ソフトウェアのライセンスが IFRS 第 16 号の適用範囲から除外されるかどうかについて異なる見解が存在する。ソフトウェアのライセンスは 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 項に従ってソフトウェアのライセンスをリースとして会計処理することを容認されるが、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に、ソフトウェアのライセンス以外の資産のリースが含まれる場合(また、ソフトウェアのライセンスは IFRS 第 16 号の範囲から除外されることではなく、IFRS 第 16 号に従って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 号の規定をクラウド・コンピューティング契約に適用しなければならない。その場合、下記 3.2 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区別した上で契約対価を配分しなければならない。

1.3 認識の免除規定

IFRS 第 16 号によると、借手は下記の取引に対しては認識の定めを適用する必要がない。

- (a) 短期リース
- (b) 少額資産のリース

これらの認識の免除規定は、セクション 4.1 で説明している。

2 リースとは何か

リースとは、「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契約(強制可能な権利及び義務を創出する複数の当事者間の合意)又は契約の一部」である。

IFRS 第 16 号は、契約の開始時に、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の判断を求めており、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簡単であると考えられる。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ことが困難になる場合がある。この点については、下記で説明する。

2.1 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

契約

強制可能な権利及び義務を創出する複数の当事者間の合意

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)

9 企業は契約時に、当該契約がリース又はリースを含んだものであるのかどうかを判定しなければならない。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。B9 項から B31 項は、契約がリース又はリースを含んだものであるのかどうかの判定に関してのガイダンスを示している。

B9 契約が特定された資産(B13 項から B20 項参照)の使用を一定期間にわたり支配する権利を移転するのかどうかを評価するため、使用期間全体を通じて、顧客が下記の両方を有しているのかどうかを評価する。

(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(B21 項から B23 項に記述)

(b) 特定された資産の使用を指図する権利(B24 項から B30 項に記述)

B10 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、契約は契約期間の当該部分についてのリースを含んでいる。

B11 財又はサービスを受け取る契約が、IFRS 第 11 号「共同契約(ジョイント・アレンジメント」で定義されている共同契約によって、又は共同契約に代わって、締結される場合がある。その場合、その共同契約は契約における顧客とみなされる。したがって、このような契約がリースを含んでいるのかどうかを評価する際には、共同契約が特定された資産の使用を使用期間全体を通じて支配する権利を有しているのかどうかを評価しなければならない。

B12 契約がリースを含んでいるのかどうかを、独立したリース構成部分である可能性のある構成部分のそれぞれについて評価することになる。独立したリース構成部分に関するガイダンスについては B32 項参照。

2.1.1 共同契約(ジョイント・アレンジメント)

企業は、特定の事業活動(例:油田やガス田の探査、医薬品の開発)のために他の企業と共同契約を締結することがある。

共同契約による資産の使用に関する契約は、たとえば以下のようなさまざまな方法により締結される。

- ▶ 共同契約が法人格を有する場合には、共同契約により契約が直接締結される。
- ▶ 共同契約における各当事者(すなわち、事業者とその他の当事者(一般的に「非事業者」と呼ばれる))が契約に署名する。
- ▶ 共同契約を代表する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、契約において明らかにされており、共同契約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。このような状況では、事実と状況、及び各企業の法的なステータスを慎重に評価する必要がある。
- ▶ 共同契約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、共同契約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・オペレーションの他の当事者と締結される場合など、関連性がない活動に関する他の共同契約がこれに含まれる)。

財又はサービスを受領する契約が、IFRS 第 11 号「共同契約(ジョイント・アレンジメント)」で定義されている共同契約によって、又は共同契約を代表して締結される場合がある。その場合、その共同契約は契約における顧客とみなされる。したがって、当該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(例:共同契約又は代表事業者)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って有しているのかを検討する。

共同契約の当事者が、営業活動を集合的に支配していることにより、その使用期間にわたって特定された資産の使用を支配する権利を当該取決めに対する共同支配を通じて集合的に有している場合には、共同契約は、リースを含む契約の顧客になる。共同契約の各当事者が、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。共同契約の当事者が、集合的に共同契約に対する共同支配を通じて、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、共同契約の当事者(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 項に従って共同契約(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、全体の使用権資産及びリース負債を自身の貸借対照表に認識する。たとえば、ジョイント・オペレーション契約(JOA)に従って、代表事業者がその他事業者に対して、その持分に比例するコストを請求する権利を有している場合であっても、このケースに該当する。

また、代表事業者が借手であると判断される場合には、共同契約とサブリース契約を締結しているかどうか(共同支配契約はサブリースの顧客かどうか)を評価する。たとえば、代表事業者が供給業者と期間 5 年の設備リース契約を締結し、その上で共同契約とも期間 2 年の取決めを締結する場合には、設備を 2 年間使用する権利の支配が当該共同契約に移転する。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契約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であろう。ただし、JOA に照らして共同契約が顧客であるか、すなわち代表事業者との契約における借手になるかに関する結論は、個々の事実と状況による。

代表事業者とのサブリースが存在する場合、その他事業者は IFRS 第 11 号に従って、共同契約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、代表事業者は共同契約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。

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、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。

上記の「共同契約のために」という用語をどのように解釈し実務で適用すべきかに関しては多くの議論がある。IFRS 解釈指針委員会(解釈指針委員会)は、IFRS 第 16 号のジョイント・オペレーションにおけるリース契約について寄せられた質問について議論した。当該質問は、別個のビークルを通じて組成されたジョイント・オペレーションの代表事業者(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)が、リース負債をどのように認識するのかということであった。署名の権限を唯一有する当事者となる代表事業者が、ジョイント・オペレーション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第三者である供給者(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、ジョイント・オペレーションの契約上の取決めに従って、リース・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 2019 年 3 月に公表されたアジェンダ決定で、共同支配事業者は IFRS 第 11 号に従ってジョイント・オペレーションに関連して以下の両方を認識すると結論付けた。

- (a) 持分に関連して負担する負債及び
- (b) 共同契約の他の当事者と共同で負担する負債のうちその負担分

解釈指針委員会は、共同支配事業者が負担する負債と共同で負担する負債を識別するには、契約に関する法律の検討をはじめ、ジョイント・オペレーションに關係する、すべての契約上の条件を評価しなければならないことに留意した。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負う負債も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 100%を認識する。

解釈指針委員会はまた、財務諸表の利用者がジョイント・オペレーションの活動及び営業活動に対する代表事業者の持分を理解するのに十分となる、ジョイント・オペレーションに関する情報を開示することの重要性も強調した。したがって、解釈指針委員会は、IFRS 基準書の原則と規定は、代表事業者が、ジョイント・オペレーションに対する持分に関連する負債を識別し認識するのに妥当な基準を提供するものであり、この論点を基準設定アジェンダに付け加えないと結論付けた。

2.1.2 特定された資産

IFRS 第 16 号からの抜粋

B13 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默示的に定められることによって特定される場合もある。

B20 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部分のうち物理的に別個ではないもの(たとえば、光ファイバー・ケーブルの稼働能力部分)は、特定された資産ではない。ただし、資産の稼働能力のほとんどすべてを表していて、それにより資産の使用によ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は除かれることになる。

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。IFRS 第 16 号では、特定された資産は契約において明示されている場合もあれば默示的な場合もある。

設例 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。セクション 2.1.3「実質的な入替権」を参照されたい。

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、当該鉄道車両を使用しなければならず、当該鉄道車両は默示的に特定されている。

設例 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默示的に明示される場合

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、当該車両は未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(例:開始日)で默示的に特定される。

特定された資産は、より大きな資産の物理的に区分可能な一部になり得る。

ある資産の稼働能力は、それが物理的に区分可能な場合には、特定された資産である(例:建物のフロア)。一方で、資産の稼働能力又は他の部分のうち物理的に別個ではないもの(例:光ファイバー・ケーブルの稼働能力部分)は、特定された資産ではない。ただし、資産の稼働能力のほとんどすべてを表していて、それにより資産の使用によ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は除く。

弊社のコメント

- ▶ たとえばある契約には、広域な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(例: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 号では、こうした契約が特定された資産に該当するかどうかに関する明確な定めや設例は設けていない。ただし、FASB の基準 ASC 842 では、特定目的の回線に類似する例が追加されている(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)。この例では、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。IASB によれば、IASB と FASB はリースの定義について同じ結論に至ったと述べている。したがって、単一の顧客をより広域のネットワークに接続させるネットワークの引込み回線は、IFRS 第 16 号において、特定された資産に該当する可能性がある。ただし、このような契約はリースの定義を満たす場合もあれば、そうでない場合もある。このような契約や類似する契約については、慎重な検討が必要になると考えられる。

設例 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ていないと仮定する(セクション 2.1.3「実質的な取替権」参照)。

分析: 3 本のファイバー・ケーブルは、物理的に区別でき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 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、アクセス又は横切る権利を表す。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(例: 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に向けて取得されるが、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。地役権はその期間が永久の場合もあれば、期間が定められている場合もある。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、地役権料を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ぬと定めており、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であるということもある。

- ▶ 非常に長期の契約(例:FASBはその結論の根拠(BC113項)で土地の長期リース(例:999年リース)には、ASC第842号が適用されると述べている)
- ▶ 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これは、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。
- ▶ ガス埋蔵量は最終的には枯渇することになり、使用期間を資産が使用される期間(例:回収装置を通じて天然ガスが採取される期間)と定める契約は、永久ではなく、固定期間(すなわち、生産が停止される時点で終了する)である。

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。

IFRS 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、石油パイプラインを対価との交換で 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留保するが、20 年間の使用期間を通して特定された地下空間を利用したり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号の第3項により、一定の例外は存在するもののすべてのリースに同基準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号の第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基準書を適用すべきか検討することになる。
- ▶ IFRS第16号の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。
 - ▶ 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
 - ▶ 特定された資産の使用を指図する権利
- ▶ 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、それ自体で、それ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の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、B13項からB20項に規定される特定された資産になると結論付けた。
- ▶ 顧客は、20年の使用期間にわたり特定された地下空間の使用によ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。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する。
- ▶ 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書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。

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

2.1.3 実質的な入替権

IFRS 第 16 号からの抜粋

B14 たとえ資産が特定されていても、供給者が使用期間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、顧客が特定された資産を使用する権利を有していない場合がある。供給者が資産を入れ替える権利が実質的であるのは、下記の条件の両方が存在する場合のみである。

- (a) 供給者が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、供給者が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)。
- (b) 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となる(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)。

B15 供給者が、特定の日又は所定の事象の発生の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。これは供給者が、使用期間全体を通じて代替資産に入れ替える実質的な権利を有していないためである。

B16 供給者の入替えの権利が実質的であるかどうかについての企業の評価は、契約時の事実及び状況が基礎となり、契約時において、発生する可能性が高いとは考えられない将来の事象の考慮は除外しなければならない。契約時において、発生する可能性が高いとは考えられず、したがって評価から除外すべき将来の事象の例としては、次のものがある。

- (a) 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
- (b) 契約時にほとんど開発されていない新技術の導入
- (c) 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
- (d) 使用期間中の資産の市場価格と、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

B17 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場合よりも高く、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。

B18 資産が適切に稼働していない場合、又は技術的なアップグレードが利用可能になった場合に、供給者が資産を修理及び維持管理のために入れ替える権利又は義務は、顧客が特定された資産を使用する権利を有することを妨げるものではない。

B19 供給者が実質的な入替えの権利を有しているかどうかを顧客が容易に判定できない場合には、顧客は、入替えの権利は実質的ではないと仮定しなければならない。

資産が特定されている場合であっても、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で継続していない期間を含む)にわたっ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。

- ▶ 供給者は、使用期間にわたって代替資産に入れ替える実際の能力を有している(たとえば、顧客は供給者による資産の入替えを禁止できず、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)。
- ▶ 供給者は、資産を入れ替える権利の行使により経済的便益を得る(資産の入替えに関連する経済的便益は、資産の入替えに関連するコストを上回ることが見込まれる)。

IASB は結論の根拠(BC 第 113 項)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。

供給者が、特定の日又は所定の事象の発生の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。これは供給者が、使用期間全体を通じて代替資産を入れ替える実質的な権利を有していないためである。

供給者の入替権が実質的かどうかは、契約開始時における事実と状況に基づいて判断される。この際には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することはできない。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。

- ▶ 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

入替権が実質的であるためには、当該権利により供給者が経済的便益を得ることが求められることは新たな概念である。IASB は結論の根拠(BC 第 113 項)において、多くの場合、資産の入替えにはコストが生じるため、供給者は入替権の行使により便益を得ないことが明らかであろうと述べている。また、資産の物理的な所在地が、資産の入替えに伴うコストに影響を及ぼす可能性がある。たとえば、顧客の敷地に設置されている資産の入替えに関連するコストは、通常は、供給者の敷地に設置されている類似資産の入替えに関連するコストより高くなる。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なものではないと推定すべきことを明確にしている。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求められないことを明確化する意図がある。一方で供給者は、入替権が実質的であるかどうかを判断するための十分な情報を有しているため、IASB はあえて供給者に対して同様の推定規定を設けなかつたと我々は考えている。

原資産が適切に稼働しない場合(例: 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。

設例 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、供給者は当該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際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、顧客は、供給者が実質的な入替権を有しているかどうか容易に判断できない場合(例:供給者の管理状況が不明確な場合)には、入替権は実質的でないと推定し、特定された資産があると判断する。

シナリオ B

シナリオ A と同じ状況であるが、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際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際の能力を有しておらず、かつ資産の入れ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。

リースは、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。

2.1.4 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

IFRS 第 16 号からの抜粋

B21 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にわたり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を有している(たとえば、期間全体にわたり資産の独占的使用を有していることによって)ことが必要となる。顧客は、資産の使用からの経済的便益を多くの方法(資産の使用、保有又はサブリースなどによる)で直接又は間接に得ることができる。資産の使用から得られる経済的便益には、主要なアウトプット及び副産物(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)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から実現することのできるものが含まれる。

B22 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、企業は、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しなければならない(B30 項参照)。たとえば、次のようなものがある。

- (a) 契約が自動車の使用を使用期間において特定の地域のみに限定している場合は、企業は当該地域内での自動車の使用から生じる経済的便益のみを考慮しなければならず、それ以上は考慮してはならない。
- (b) 契約によって、顧客は、使用期間において特定のマイル数までしか運転することができない場合には、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。

B23 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なければならない。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当該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からである。

リースは、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特定された資産の使用を支配する権利を有するためにには、顧客は、使用期間にわたり(例:当該使用期間を通じて資産を独占的に使用することで)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ないなければならない。「ほとんどすべて」という用語は、IFRS 第 16 号において定義されていない。ただし、IAS 第 17 号におけるリースの分類の際に使用されている用語と同様に捉えることが考えられる。

顧客は、資産を使用、保有又はサブリースなどすることにより、直接的又は間接的に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(財又はサービス)及び副産物(例:資産の使用により生じた再生可能エネルギー枠)、及びこれらの項目から生じる可能性のあるキャッシュ・フローが含まれる。経済的便益にはまた、第三者との商業取引(例:資産のサブリース)で実現される資産を用いることによる便益も含まれる。しかし、特定された資産の建設又は所有から生じる経済的便益(例:税務上の加速償却及び投資税額控除による税務上の便益)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。

顧客が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かどうかを評価する際、契約により定められた顧客としての使用権の範囲内における資産の使用から生じる経済的便益を考慮することになる。単に供給者の原資産に対する利益を保護するためだけの権利(例:顧客が供給者の車両を運転できる走行距離に課せられた制限)は、それ自体のみでは、顧客が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ことを妨げるものではないため、このような権利は、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考慮しない。

顧客が契約に基づき、資産の使用から生じるキャッシュ・フローの一部(例:小売店舗の使用から生じた売上高の一定割合)を供給者又は他の当事者に対価として支払う必要がある場合には、当該キャッシュ・フローは資産の使用から生じた顧客の経済的便益と考える。

2.1.5 特定された資産の使用を指図する権利

IFRS 第 16 号からの抜粋

B24 顧客は、下記のいずれかの場合にのみ、使用期間全体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。

- (a) 顧客が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(B25 項から B30 項に記述)
- (b) 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が事前に決定されており、かつ、下記のいずれかである場合
 - (i) 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人に資産を稼働させるよう指図する権利)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。
 - (ii) 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。

IFRS 第 16 号では IFRIC 第 4 号と異なり、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ことが求められる。IFRIC 第 4 号では、IFRS 第 16 号で求められている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ない場合であっても、たとえば、顧客が原資産から生じるアウトプットのほとんどすべてを得ており、アウトプット単位当たりの価格要件を満たしていれば、当該契約は支配の要件を満たす可能性があった。一方、IFRS 第 16 号では、このような契約はリースに該当しない。顧客は使用期間にわたり、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。

次のいずれかに該当する場合には、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していることになる。

- ▶ 顧客が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
- ▶ 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が事前に決定されており、かつ、下記のいずれかである場合
 - ▶ (1)顧客が使用期間にわたり資産を稼働させる(又は顧客が決定する方法で他社に資産を稼働させるように指図する)権利を有しており、供給者には当該稼働の指示を変更する権利がない、(2)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。

2.1.5.1 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

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。

B26 状況に応じて、定められた顧客の使用権の範囲内で資産の使用方法及び使用目的を変更する権利を与える意思決定権の例として、下記のものがある。

- (a) 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)
- (b) 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)
- (c) 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)
- (d) 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、発電所からエネルギーを産出するかどうかや、当該発電所からどれだけのエネルギーを産出するのかを決定する権利)

IFRS 第 16 号からの抜粋(続き)

B27 資産の使用方法及び使用目的を変更する権利を与えない意思決定権の例として、資産の稼働又は維持管理に限定されている権利がある。このような権利を保有しているのが顧客である場合も供給者である場合もある。資産を稼働させるか又は維持管理する権利のような権利は、資産の効率的使用に不可欠であることが多いが、資産の使用方法及び使用目的を指図する権利ではなく、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い。しかし、資産を稼働させる権利は、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が事前に決定されている場合には、資産の使用を指図する権利を顧客に与える場合がある(B24 項(b) (i) 参照)。

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指図する権利を有している場合には、顧客は常に特定された資産の使用を指図する権利を有している(顧客は使用期間全体を通じて使用方法及び使用目的を変更することができる)。資産の使用方法及び使用目的は、単一の概念である(資産の「使用方法」と資産の「使用目的」を別個に評価しない)。

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変更する権利を有しているかどうかを評価する際には、顧客が、資産の使用から見込まれる経済的便益に最も影響を及ぼす意思決定権を有しているかどうかに着目することになる。最も重要となる意思決定権は、資産の性質及び契約条件に応じて異なる可能性が高い。

IASB は、結論の根拠(BC 第 120 項)において、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、当該決定に基づく個人の行動よりも、通常は最も重要な決定である。

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もたらす意思決定権の例として、以下を挙げている。

- ▶ 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(例: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、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(例: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(例:トラックや船の目的地を決定する権利、設備の使用場所や設置場所を決定する権利)
- ▶ アウトプットを産出するかどうか、及び当該アウトプットの数量を変更する権利(例:発電所からエネルギーを産出するかどうかや、当該発電所からどれだけのエネルギーを産出するのかを決定する権利)

一方、IFRS 第 16 号では、資産の使用方法及び使用目的を変更する権利に該当しない意思決定権の例として、以下を挙げている。

- ▶ 資産の維持管理に関する意思決定権
- ▶ 資産の稼働に関する意思決定権

資産の維持管理及び稼働に関する決定は、当該資産を効率的に使用するためには不可欠であることが多いが、これらを決定する権利は、それ自体のみでは、使用期間全体を通じて資産の使用方法及び使用目的を変更する権利にはならない。

顧客が資産の使用を指図する権利を有するために、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、顧客の指図により、供給者の従業員が資産を稼働させる場合も考えられる。ただし、下記で説明しているように、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。

弊社のコメント

契約がリースに該当するか、又はリースを含むかの評価は、多くの契約では、単純であると EY は考えている。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ことが困難になる場合がある。

2.1.5.2 資産の使用方法及び使用目的に関連する事項が事前決定されている

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(例: 資産の使用に関する決定が契約交渉時に顧客と供給者により合意されており、当該決定を変更することができない場合)に生じることが考えられる。また、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、実質的に資産の設計によって事前に決められている場合にも生じる可能性がある。IASB は、結論の根拠(BC 第 121 項)において、資産の使用方法及び使用目的が事前に決定されるケースは、比較的少ないと予想していると述べている。このようなケースでは、次のいずれかに該当する場合、顧客は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。

- ▶ 顧客が使用期間全体を通じて資産を稼働させる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を有しており、供給者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方法で、資産(又は資産の特定の側面)を設計した。

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方法で資産(又は資産の特定の側面)を設計したかどうかを評価するには、重要な判断が求められる可能性がある。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方法で資産を設計したかどうかの評価に関する例については、IFRS 第 16 号の設例 9 を参照されたい。

IFRS 解釈指針委員会は 2020 年 1 月に、契約期間の 5 年にわたり顧客は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では、

- a. IFRS 第 16 号 B13 項から B20 項が適用される特定の資産(船舶)が存在する。
- b. 顧客は、5 年の使用期間にわたり船舶の使用によ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(IFRS 第 16 号 B21 項から B23 項)。
- c. 全部ではないにしても、船舶の使用方法及び目的を定める多くの条項が契約に規定されている。契約に定められていない 5 年間の船舶の使用方法及び使用目的については、顧客が決定できる権利を有している(すなわち、契約期間の間であれば航海で立ち寄る港を命令できる)。要望書に記述された事実パターンでは、顧客は、この意思決定権は船舶の使用で得られる経済的便益に影響を与えることから、この権利も考慮しなければならないと判断している。
- d. 顧客は使用期間全体を通じて船舶を独占的に使用する。

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部が事前決定されている訳ではないことから、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察した。

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(B25-B30 項に記載)」、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。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(B25 項)。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(B25 項)。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(B29 項)。

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。契約に定められる使用権の範囲内で顧客は、船舶の使用方法及び使用目的を変更することができる(すなわち、顧客は、契約期間の間であれば航海で立ち寄る港を変更する命令ができる)。船舶の使用方法及び使用目的については多くが事前決定されているが、顧客のそうした決定により顧客の使用権の範囲が最終的に決まることになる。したがって、この事例では、顧客は、船舶の使用方法及び使用目的の変更に最も関係する意思決定を行う権利を有していることになる。

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、と指摘する。

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号の原則及び規定は、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の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。

2.1.5.3 使用期間より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

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。たとえば、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 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。たとえば、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。

顧客が使用期間の開始日より前に、資産から生じるアウトプットを指定することだけはできるが、当該アウトプットを使用期間にわたって変更できない場合には、顧客は当該資産の使用を指図する権利を有していない。ただし、顧客が IFRS 第16号 B24 項(b) (ii)で定められている、資産又は資産の特定の側面を設計した場合にはこの限りではない。顧客が資産又は資産の特定の側面を設計していない場合に、顧客が資産の使用に関する他の関連性のある意思決定権(例:アウトプットを産出するかどうか、アウトプットの産出時期、及び何を産出するかを変更する能力)を有していないのであれば、契約においてアウトプットを指定できる顧客の能力は、リースを含まない契約において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ているにすぎない。

2.1.5.4 防御的な権利

IFRS 第16号からの抜粋

B30 契約に、資産又は他の資産に対する供給者の利益を保護したり、供給者の職員を保護したり、供給者の法律又は規則への準拠を確保したりするために設計された条件が記載される場合がある。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若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、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。

供給者の防御的な権利は、それ単独では顧客が特定された資産の使用を指図する権利を妨げるものではない。防御的な権利は、通常、資産の使用を指図する顧客の権利を排除することなく、顧客の使用権の範囲を定めるものである。防御的な権利は、供給者の利益(資産に対する利益、供給者の従業員、法規制の遵守)を保護することが意図されており、たとえば、資産の最大使用量や資産の使用場所に関する制限、特定の稼働方法に従う義務などが挙げられる。

設例 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(例:故障)を除き、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

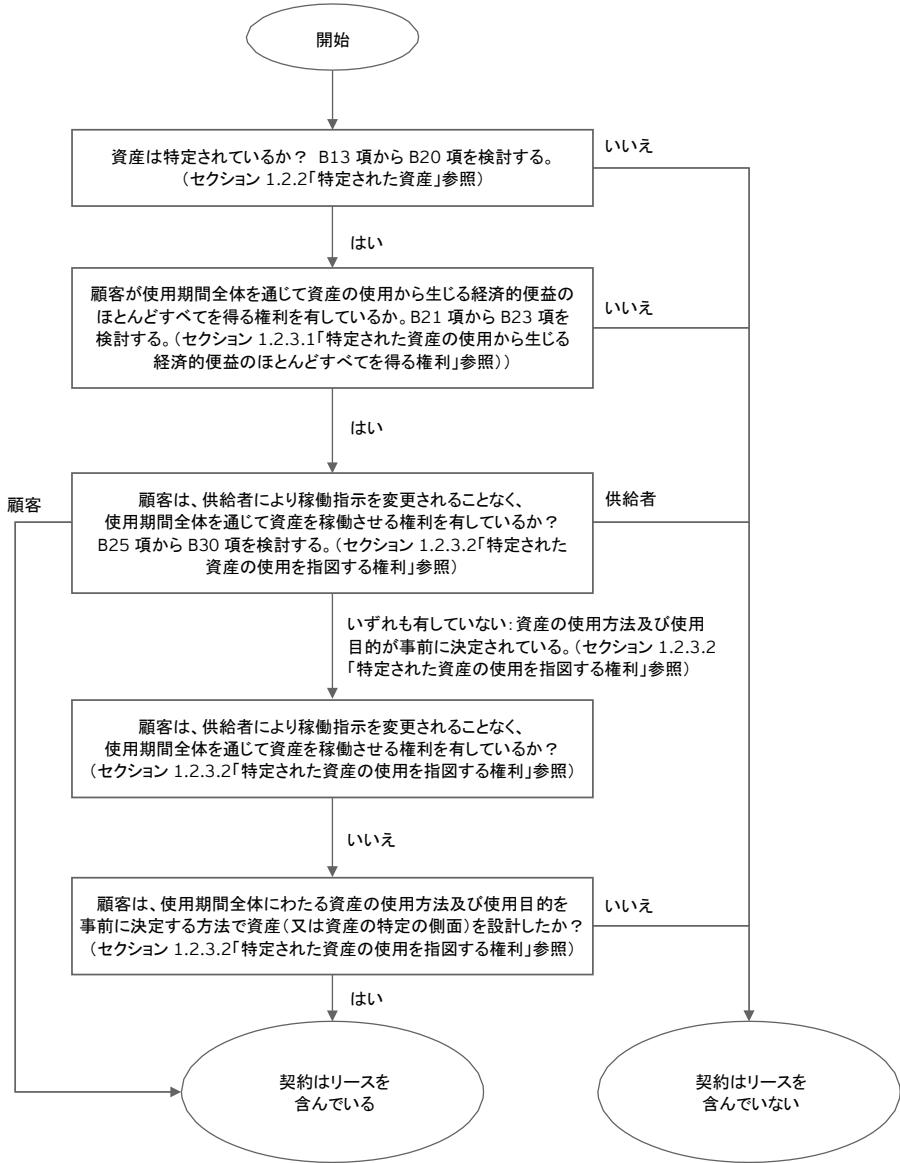
- ▶ 顧客 X は、車両を稼働する(自身で運転する)か、又は当該車両の稼働を他者に指図する(例:運転手を雇う)。
- ▶ 顧客 X は、(下記で説明する契約の制限の範囲内で)車両の使用方法を決定する。たとえば、顧客 X は使用期間全体にわたり、車両をいつ、どこで、どのように、何の目的で使用するのかを決定し、また当該決定を使用期間全体にわたり変更することができる。またこれらの決定を使用期間において変更することができる。
- ▶ 供給者 Y は、資産に対する自身の利益を保護するために、車両の特定の使用方法(例:車両を海外に移すこと)や車両の改造を禁止している。

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を禁止する供給者 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るが、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。

2.1.6 フローチャート

下記のフローチャートは、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決定する際の意思決定プロセスを示しており、IFRS 第 16 号の適用指針で記述されているものである。



2.1.7 契約の再判定

IFRS 第 16 号からの抜粋

11 企業は、契約の条件が変更された場合にのみ、契約がリース又はリースを含んだものであるのかどうかを再判定しなければならない。

企業は、契約の条件が変更された場合にのみ、契約がリース又はリースを含んだものであるのかどうかを再判定しなければならない。

IFRS 第 16 号では、契約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どうかの再評価を行う。契約条件の変更には、契約に定められているオプション(例: 更新オプション)の行使又は失効は含まれない。

借手及び貸手の再評価と再測定に関する概要については、付録 D を参照されたい。

2.2 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及び区分、ならびに契約対価の配分

2.2.1 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するガイダンスを示している。

B32 原資産を使用する権利は、下記の両方に該当する場合には、独立したリース構成部分である。

- (a) 借手が、原資産の使用から、それ単独で又は借手が容易に利用可能な他の資源と組み合わせることで便益を得ることができる。容易に利用可能な資源とは、別個に(貸手又は他の供給者によって)販売又はリースされている財又はサービス、あるいは借手がすでに(貸手から又は他の取引若しくは事象により)入手している資源である。
- (b) 原資産が、契約における他の原資産に大きく依存しておらず、高い相互関連性も有していない。たとえば、借手が原資産をリースしないことを契約の中の他の原資産を使用する権利に著しく影響を与えるに決定できるという事実は、当該原資産が当該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ことを示唆するかもしれない。

B33 契約に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれている場合がある。たとえば、貸手が支払額の合計に管理業務に係る料金やリースに関連して生じた他のコストで、借手に財又はサービスを移転しないものを含める場合がある。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。

16 第 15 項の実務上の便法が適用される場合を除き、借手は非リース構成部分を他の適用される基準を適用して会計処理しなければならない。

B55 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、貸手はそれぞれの要素の分類がファイナンス・リースなのかオペレーティング・リースなのかを第 62 項から第 66 項及び B53 項から B54 項を適用して個々に評価する。土地要素がオペレーティング・リースなのかファイナンス・リースなのかを判定する際に、重要な考慮事項の 1 つは、土地の経済的耐用年数が通常は確定できないことである。

B56 土地と建物のリースの分類及び会計処理のために必要となる場合には常に、貸手は、リース料(一括前払を含む)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。リース料を、これらの 2 つの要素に信頼性をもって配分できない場合には、両方の要素がオペレーティング・リースであることが明らかである場合を除き、リース全体をファイナンス・リースに分類する。

B57 土地と建物のリースで、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、貸手は、当該土地と建物を、リース分類の目的上、単一の単位として扱い、第 62 項から第 66 項及び B53 項から B54 項に従ってファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類することができる。こうした場合、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さなければならない。

ある契約が複数の資産(例:建物及び設備、複数の設備)を使用する権利を含んでいる場合、以下の両方の要件を満たすのであれば、各資産を使用する権利は別個のリース構成部分として識別される。

- ▶ 借手が、当該資産を単独で、又は借手が容易に利用可能な他の資源との組合せにより、当該資産の使用から生じる便益を得ることができる(容易に利用可能な他の資源とは、貸手又は他の供給者が個別に販売もしくはリースしている財又はサービス、あるいは借手が貸手や他の取引又は事象を通じて既に入手している財又はサービスをいう)。
- ▶ 原資産が、当該契約における他の原資産に大きく依存しておらず、高い関連性も有していない。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。

設例 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(例:掘削機用部品)のリースに関する契約を締結する。借手は地元の採掘企業であり、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。借手は運搬トラックを他の用途(例:他の鉱山の鉄鋼石の輸送)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わ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わ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、土地と土地の改良部分(例:建物)を使用する権利が含まれる契約の場合、貸手に対して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(セクション 5.1「リースの分類」参照)、会計処理することを求めている。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、リース料を土地と建物に信頼性をもって配分できない場合には、リース全体をファイナンス・リースに分類する。ただし、両方の構成部分がオペレーティング・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。

弊社のコメント

建物全体(建物のすべて)をリースしている場合には、実質的には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する可能性がある。一方で、建物の一部のみリースしている場合には、土地と建物を別個のリース構成部分として会計処理することが当てはまらないケースがある。

2.2.2 契約における非リース構成部分の識別及び区別契約

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他の基準に従って、リース構成部分と区別して識別し、会計処理される(ただし、借手がセクション 2.2.2.2「実務上の簡便法—借手」で解説している実務上の簡便法を適用する場合を除く)。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ことが考えられる。

契約には、貸手から借手に移転する財又はサービスに関連しない項目(例: 貸手が借手に請求する手数料やその他の管理費)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。借手の契約対価の配分に関しては、2.2.3.2「契約対価の配分—借手」及び貸手の契約対価の配分に関しては、2.2.3.2「契約対価の配分—貸手」を参照。

ただし、貸手がサービス(例: メンテナンスや電気・ガス・水道の供給)を提供したり、原資産を稼働する(例: 備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、当該契約は、通常、非リース構成部分を含んでいると考えられる。

2.2.2.1 借手による補填

IFRS 第 16 号では、共用部分のメンテナンス(例: 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)、及びテナントに提供されるその他の財又はサービス(例: 電気・ガス・水道の供給、ゴミの撤去)などのメンテナンス活動に対する支払いは、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(又は貸手に代わり一定の支払い)する場合がある(例: 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係わらず、貸手が負担する固定資産税の支払い。資産に対する貸手の投資額を保障する保険料の支払いで、保険請求時において地主が保険金を受領するもの)。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構成部分(リース構成部分及び非リース構成部分)に配分する。なお、企業は、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。この点はセクション「3.5 リース負債の再測定」を参照されたい。

設例 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、リース契約期間の終了時点で実施されることから、借手に財又はサービスを移転するものではない。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 4.2.1 を参照されたい。

2.2.2.2 実務上の簡便法 – 借手

IFRS 第 16 号からの抜粋

15 実務上の便法として、借手は、原資産のクラスごとに、非リース構成部分をリース構成部分と区別せずに、各リース構成部分及び関連する非リース構成部分を单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ことができる。借手は、この実務上の便法を IFRS 第 9 号「金融商品」の第 4.3.3 項の要件を満たす組込デリバティブに適用してはならない。

借手は、会計方針の選択により、非リース構成部分をリース構成部分から区分せずに会計処理することができる。

IFRS 第 16 号では、実務上の簡便法として、借手は原資産の種類ごとに会計方針の選択により、契約における別個のリース構成部分と非リース構成部分を、单一のリース構成部分として会計処理することを認めている。IFRS 第 16 号は、この簡便法は、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であると説明している。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、この簡便法が使用されることを想定している。ただし、借手は、当該簡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（セクション 2.2.1「契約におけるリース構成部分の識別及び区別」参照）を単一のリース構成部分として会計処理することはできない。使用権資産及びリース負債の測定に関する解説は、セクション 4「借手の会計処理」を参照されたい。

明確には示されていないが、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、サービス構成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構成部分を含む場合には、当該リースに係る原資産の種類に実務上の便法を適用するとしても、棚卸資産の購入等に係る構成部分は、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。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する非リース構成部分」にはならないので、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、棚卸資産の構成部分として会計処理すべきであると考えられる。

なお、借手は、会計方針として、契約における別個のリース構成部分と非リース構成部分を、单一のリース構成部分として会計処理することを選択した場合、契約対価全額をリース構成部分に配分する。この結果、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、当該会計方針を選択しなかった場合と比較して大きくなる。

2.2.3 契約対価の算定及び配分 : 借手

2.2.3.1 契約対価の算定

IFRS 第 16 号は、リース契約における「対価(consideration)」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。しかし、リース契約における借手にとっての対価とは、固定支払い（例：月次のサービス費用）又は実質的に固定された支払い、指數又はレートに応じて決まる変動リース料（開始日の指數又はレートを用いて当初測定される）などのセクション 3.5「リース料」で解説しているすべての支払いから、借手に支払った又は支払うべきインセンティブ（リース料に含まれているインセンティブを除く）を控除したものと考えられる。

2.2.3.2 契約対価の配分 – 借手

IFRS 第 16 号からの抜粋

13 リース構成部分と 1 つ又は複数の追加的なリース構成部分又は非リース構成部分とを含んだ契約について、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。

14 リース構成部分と非リース構成部分の独立価格の比率は、貸手又は類似の供給業者が当該構成部分又は類似の構成部分について個々に企業に請求するであろう価格に基づいて算定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、観察可能な情報の利用を最大限にして、独立価格を見積らなければならない。

借手は、(原資産の種類ごとに)実務上の簡便法(セクション 2.2.2.2「実務上の簡便法－借手」参照)を適用せず、契約における各リース構成部分と非リース構成部分を区別して会計処理する場合には、契約対価を独立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することが求められる。借手は、観察可能な独立価格(顧客が契約の構成部分を別個に購入する価格)が利用可能な場合には当該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な場合には、借手は、観察可能な情報を最大限に利用して、独立価格を見積もる。契約で明記された価格は、財又はサービスの独立価格を示している可能性はあるが、会計処理の目的上そのような推定は置かれていない。

設例 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	<u>10,000</u> 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に利用して、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	<u>15,000</u> 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。

リース構成部分と非リース構成部分への契約対価の配分: 借手(続き)

リース	76,500 千円 ⁽¹⁾
メンテナンス	<u>13,500</u> 千円 ⁽²⁾
合計	90,000 千円
(1)85% × 90,000 千円	
(2)15% × 90,000 千円	

2.2.4 契約対価の算定及び配分: 貸手

2.2.4.1 契約対価の算定 - 貸手

セクション 2.2.3.1「契約対価の算定」で解説したとおり、IFRS 第 16 号は、リース契約における「対価(consideration)」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。しかし、貸手にとってのリース契約における対価には次のものが含まれると考えられる。

- ▶ セクション3.5「リース料」で解説しているリース料の支払い
- ▶ リース期間におけるその他の固定支払い(例: 月次のサービス費用、メンテナンスなどの非リース構成部分)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(セクション3.2「リースの開始日」参照)の指数又はレートを用いて当初測定されるもの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その他の変動支払い。なお、当該変動支払いの条件は、次のいずれかに関連している。
 - ▶ リースではない1つ以上の財又はサービスを移転するための貸手の努力
 - ▶ リースではない1つ以上の財又はサービスの移転から生じる結果

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。対価の変動は、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、変動対価を見積もる際に、変動対価の種類毎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。

変動対価の形態、変動対価の見積り、変動対価の見積りに係る制限に関する詳細な解説については、弊法人の刊行物「Applying IFRS: IFRS 第 15 号 顧客との契約から生じる収益(2020 年 10 月)」¹を参照されたい。

変動対価の見積りの制限

2.2.4.2 契約対価の配分 – 貸手

IFRS 第 16 号からの抜粋

17 リース構成部分と 1 つ又は複数の追加的なリース構成部分又は非リース構成部分とを含んだ契約について、貸手は、契約における対価を IFRS 第 15 号第 73 項から第 90 項を適用して配分しなければならない。

貸手は、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する。

IFRS 第 16 号では、貸手は IFRS 第 15 号第 73 項から第 86 項を適用して、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することが求められる。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。

独立販売価格の見積りや見積方法に関する詳細な解説については、弊法人の刊行物「Applying IFRS: IFRS 第 15 号 顧客との契約から生じる収益(2020 年 10 月)」を参照されたい。

弊社のコメント

収益認識に関する会計方針(リースを含む契約に係る収益認識に関する会計方針を含む)を策定する場合には、独立販売価格の見積りに際して、経理部や財務部のみでなく、他の部署からも情報入手する必要がある。特に観察可能なインプットが限られている、又は存在しない場合には、見積独立販売価格を算定するために必要な情報を入手し、その内容を理解する必要があると考えられる。現行基準において、独立販売価格を見積もっていない場合には、実務の変更が生じる可能性がある。

2.2.5 設例—契約における構成部分の識別及び区別ならびに契約対価の算定及び配分

IFRS 第 16 号における以下の設例では、借手がどのように契約におけるリース構成部分と非リース構成部分を識別及び区別し、契約対価を算定及び配分するかについて解説している。

IFRS 第 16 号からの抜粋 設例

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

貸手は、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、借手にリースする。貸手は、リース期間全体にわたり、各設備のメンテナンスも実施する。契約対価の合計は 600,000 千円^(a)であり、その内訳は、年 150,000 千円の支払いと、パワーショベルのメンテナンスの作業時間数に基づく変動支払いから構成される。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。

¹ 当該刊行物は <https://www.shinnihon.or.jp/ifrs> から入手可能。

IFRS 第 16 号からの抜粋 設例(続き)

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 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の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(たとえば、借手は、事業で使用するための代替的な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、機械は互いに依存性が高くはなく、相互関連性も高くなかった。借手がある設備のリースから便益を引き出す能力は、貸手から他の設備をリースするか否かの決定に大きな影響を受けることはない。

したがって、借手は、契約には 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)が含まれていると結論付ける。借手は、IFRS 第 16 号の第 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 32,000 千円と 16,000 千円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 56,000 千円と、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。変動支払いは、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 56,000 千円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 170,000 千円、102,000 千円、224,000 千円と設定することができる。

借手は、契約における固定対価(600,000 千円)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。

千円	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。

- (a) これらの設例では、貨幣金額を「通貨単位」(千円)で表示している。

2.3 契約の結合

IFRS 第 16 号からの抜粋

B2 本基準を適用するにあたり、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、单一の契約として会計処理しなければならない。

- (a) 当該諸契約が、当該諸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。
- (b) 1 つの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。
- (c) 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、B32 項に記述する単一のリース構成部分を構成する。

IFRS 第 16 号は、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单一の契約として取り扱うことを求めている。

- ▶ 契約が全体的な商業上の目的で一括して交渉されており、契約を一体で考慮することが前提となっている
- ▶ 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
- ▶ 契約における移転される原資産を使用する権利(又は各契約における移転される原資産を使用する各権利)は、単一のリース構成部分を構成する(セクション2.2.1「契約におけるリース構成部分の識別及び区分」参照)

IASB は、結論の根拠(BC 第 130 項から第 132 項)において、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と述べている。

3 主要な概念

借手及び貸手は、リース契約を識別、認識及び測定するにあたり、全般にわたって同じ主要な概念を用いる。

3.1 契約の開始

IFRS 第 16 号からの抜粋

9 契約開始時に、企業は、当該契約がリース又はリースを含んだものであるのかどうかを判定しなければならない。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ことになる。B9 項から B31 項は、契約がリース又はリースを含んだものであるのかどうかの判定に関してのガイダンスを示している。

付録 A

用語の定義

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

リースの開始日とは、貸手が借手による原資産(リースの対象となる資産)の使用を可能にする日である。

IFRS 第 16 号では、顧客及び供給者は、契約の開始時に、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。

結論の根拠(BC 第 72 項)では、リース契約日からリース開始日(セクション 3.2「リースの開始日」参照)までの期間においては、リース契約には IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」で定められている不利な契約(よってあらゆるリース契約)が適用されると述べられている。

3.2 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。

リースの開始日は、リース契約に明記された日(例:賃料の支払期日)より前の場合がある。これはたとえば、資産の稼働を開始する前に、借手がリースした場所の改良を行う場合(例:借手が賃借設備に独自の改良を加えるためにリースした場所を使用する期間)などに生じるケースが多い。借手が、資産の使用開始前又はリース条件に基づくリース料の支払前に、原資産の使用に対する占有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、もしくはリース開始日が後日付けと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、リース期間は開始していることになる。したがって、契約に基づくリース料の支払開始時期は、リースの開始日に影響を与えるものではない。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、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。セクション 4.1.1「短期リース」及び 4.1.2「少額資産のリース」参照)。また、ファイナンス・リースを行う貸手は、リースの開始日において正味リース投資未回収額を認識する。

3.3 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、原資産が借手にとって利用可能となる前にリースの交渉を行う場合がある。一部のリースについては、原資産を借手が使用するために建設又は再設計することが必要となる場合がある。契約の条件に応じて、借手は資産の建設又は設計に関する支払を行うことを求められる場合がある。

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(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、原資産を使用する権利に係る借手の支払いは含まれない。原資産を使用する権利に係る支払いは、当該支払いの時期に關係なく、リースに対する支払いとなる。

原資産に対する法的所有権が貸手に移転され、さらに当該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保持する場合がある。ただし、法的所有権を保持すること自体が取引の会計処理方法を決定するものではない。

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、下記セクション 7 に記載される方法で会計処理されるセール・アンド・リースバック取引となる。

一方で、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ていない場合には、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取得することがある。ただし、借手が原資産に対する法的所有権を保持していたとしても、原資産が貸手に移転される前に原資産に対する支配を獲得していない場合には、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ことになる。

3.4 リース期間及び購入オプション

3.4.1 リース(抜粋)

IFRS 第 16 号からの抜粋

18 企業は、リース期間を、リースの解約不能期間に下記の両方を考慮して決定することになる。

- (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行使しないことが合理的に確実である場合)

19 借手がリースを延長するオプション行使すること、又はリースを解約するオプション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際に、B37 項から B40 項に記述されているように、借手がリースを延長するオプション行使すること又はリースを解約するオプション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とになる。

B36 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 第 16 号からの抜粋(続き)

B37 開始日において、借手が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。企業は、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創出す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は、下記があるが、これらに限定されることはない。

- (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又は他の条件付支払に係る金額(解約ペナルティや残価保証から生じる支払など)
 - (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) 契約期間にわたり実施された(又は実施予定の)大幅な賃借設備改良で、リースの延長又は解約のオプション、あるいは原資産を購入するオプションが行使可能となる時点で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
- (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原資産を特定することのコスト、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) 借手の業務に対しての当該原資産の重要度(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)
- (e) オプションの行使に関連した条件設定(すなわち、1つ又は複数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)及び当該条件が存在することになる確率

B38 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)と組み合わされて、借手が貸手に対して、当該オプションを使いようがしまいが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、B42項の実質上の固定リース料に関するガイドanceにかかわらず、企業は、借手がリースを延長するオプションを使いすること又はリースを解約するオプションを使いしないことが合理的に確実であると仮定しなければならない。

B39 リースの解約不能期間が短いほど、借手がリースを延長するオプションを使いするか又はリースを解約するオプションを使い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。

B40 借手が特定の種類の資産(リースであれ所有であれ)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使いすること又は使い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、借手が通常は特定の種類の資産を特定の期間にわたり使用してきた場合、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を有している場合には、借手は当該資産のリースに係るオプションを使い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しなければならない。

リース期間は、リースの開始日に開始し、リースの解約不能期間に下記の両方を加味することにより決定される。

- ▶ リースを延長するオプションの対象期間(借手が当該オプション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行使しないことが合理的に確実である場合)

「合理的に確実」という表現は、現行のIAS第17号でも使用されており、通常、高い蓋然性として解釈される。したがって、IASBは新旧基準によって実務が変わることは想定していないと考えられる。

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することになる。IASBは、結論の根拠(BC第173項)において、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。

3.4.1.1 リース期間及び購入オプションの評価

借手がリースの延長オプションもしくは原資産の購入オプション行使すること、又はリースの解約オプション行使しないことが合理的に確実かどうかを評価する際、借手及び貸手は、借手がリースの延長、解約又は購入オプション行使することに伴い生じる経済的インセンティブに関連性のあるすべての要因を評価する必要がある。

一定のケースでは、リースの開始日(セクション3.1「契約の開始」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になるが、たとえば、予測期間が長くなれば、リースの対象となる資産に対する将来のニーズに関する借手の見積りは、不正確になる。また、新技術が含まれているような特定の資産は、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すると、将来の公正価値を予測することが難しい。

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、著しく価値が変動する資産の方が、比較的安定した価値の資産よりも大きくなる。

不自然な程に短いリース期間(例:リース期間が4年間である本社、流通施設、製造プラント又はその他の主要不動産のリース)は、借手に対して購入又は延長オプション行使するための重要な経済的インセンティブを実質的に生じさせる可能性がある。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おいて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、特殊仕様の設備(例:製造プラント、流通施設、本社)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行使しなかった場合、代替施設が容易に利用可能でない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、企業に不利な影響が生じさせる可能性がある。

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る、小売業者は1年のうち一定の連続していない期間(例: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。合意した使用期間中、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、設例10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 10 — 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(固定価格)が付された機械装置のリース契約を締結した。将来のリース料はリース契約日における市場相場に近似するように設定されている。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 年で、2 年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する支払いを行う。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 年となると結論付ける。

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 カ月となる(契約に定められる 5 年の期間中、毎年 3 カ月)。

3.4.1.2 解約可能なリース

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、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多額では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。

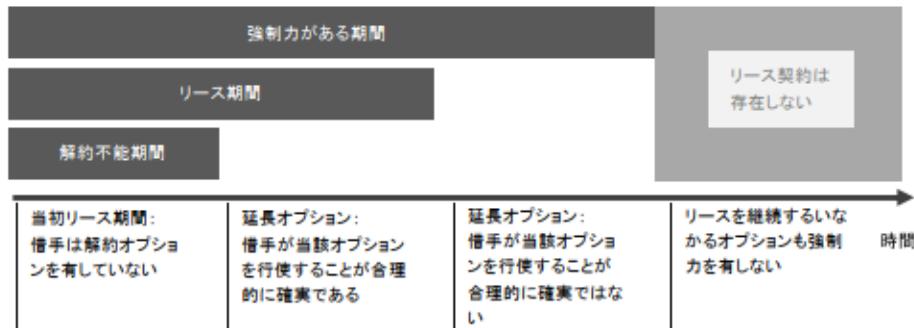
B35 借手のみがリースを解約する権利を有している場合には、当該権利は借手が利用可能なリース解約オプションと考えられ、リース期間を決定する際にこれを考慮する。貸手のみがリースを解約する権利を有している場合には、リースの解約不能期間には、リース解約オプションの対象となっている期間が含まれる。

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する権利を有している場合には、当該リースの解約オプションの対象期間もリースの解約不能期間に含まれる。一方、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、当該権利はリース期間を決定する際に考慮される解約オプションである。セクション 3.4.1.1「リース期間及び購入オプションの評価」を参照

貸手と借手の双方が、他方の承諾なく、多額ではないペナルティによりリースを解約する権利を有している場合、契約は強制可能ではないことになる。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使用すること、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。借手が貸手の承諾なしにはリース契約の更新オプションを使用することができない状況では、このガイダンスが直接適用されることはないが、この規定を類推適用して、すべての事実と状況を考慮に入れ、重要な経済的不利益の有無を評価することが適切であると考えられる。

解釈指針委員会は 2019 年 11 月に、この論点に関するアジェンダ決定を公表した。解釈指針委員会には、解約可能リース又は更新可能リースなリース期間についてどのように決定すべきかに関する質問が寄せられた。特に IFRS 第 16 号 B34 項を適用し「多額ではないペナルティ」を検討する場合、契約の幅広い経済を考慮すべきか、それとも契約上の解約する場合の支払いのみを考慮すべきかが検討された。このような幅広い経済的な対価には、賃貸設備改良の破棄又は解体するコストが含まれる可能性がある。他の例としては、借手の操業にとっての資産の重要性がある。

リース期間を決定するには、企業は解約不能期間と強制力を有する期間を決定し、その上で、合理的に確実な閾値を用いて、延長又は解約のオプションを使用する可能性に応じて、最終的なリース期間を決定する。更新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・ペーパーに示される図を引用して説明する。



我々は、解約オプションがリース期間に及ぼす影響は更新オプションが及ぼす影響とほぼ同じであると考えている。つまり、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使用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使用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。

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。

- ▶ 幅広い契約の経済(すなわち、契約上の解約金だけではない)たとえば、いずれかの当事者に解約時に僅少ではないペナルティが発生するということでリースを解約しないという経済的なインセンティブが存在する場合、契約は解約可能な日以降も強制力を有することになる。
- ▶ 借手と貸手のそれぞれがリースを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場合には、リースにはもはや強制力がないといえる。B34項を適用すると、両方の当事者がそうした権利を有している場合には、リースにはもはや強制力を有しないということになる。したがって、一方の当事者のみが、多額ではないペナルティを支払ってもう一方の当事者の承諾なしにリースを解約する権利を有している場合、その当事者が契約解約日以降も契約は強制力を有することになる。

企業が解約可能なリースの解約通知期間以降も契約は強制力を有すると結論付ける場合、IFRS 第 16 号の第 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使用しないことが合理的に確実かどうかを評価する。

解釈指針委員会は、借手がリースを更新することが(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場合、IFRS 第 16 号 B37 項に従って、借手の経済的インセンティブを生じさせるすべての事実と状況を検討しなければならないことに留意した。これには、契約期間にわたり実施された(又は実施予定の)大幅な賃借設備改良で、リースの延長又は解約のオプション、あるいは原資産を購入するオプションが行使可能となる時点で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(IFRS 第 16 号 B37 項(b))が含まれる。さらに、企業はリースの強制力を有する期間を判断するにあたり契約の幅広い経済実態を検討する。たとえば、これには、移設不能な賃借設備改良を破棄又は解体するコストが含まれる。仮に企業が契約を解約できる日以降も移設不能な賃借設備改良を使用するつもりでいるとしたら、そうした設備の存在は、リースを解約する場合には僅少ではないペナルティが発生することを示唆する。したがって、IFRS 第 16 号 B34 項を適用して、賃借設備改良の少なくとも予想効用期間にわたり契約は強制可能であるかどうかを検討する。

解釈指針委員会は、IFRS 第 16 号の原則及び規定は、要望書に記載されている状況において、どのようにリース期間を決定すべきかに関する十分な基礎を提供していると考え、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。

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」などと呼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(例: 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、借手のみ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に確実に行うかを判断する際に考慮すべき他の要因が存在することがある。

設例 11 — 解約可能リース

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リース契約の定義を満たす。ただし、1 年の延長期間においては、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。

3.4.2 リース期間及び購入オプションの再評価

IFRS 第 16 号からの抜粋

20 借手は、延長オプション行使すること又は解約オプション行使しないことが合理的に確実であるかどうかを、下記に該当する重大な事象又は状況の重大な変化の発生時に、見直さなければならない。

- (a) 借手の統制の及ぶ範囲内にあり、かつ、
- (b) 借手が過去にリース期間の決定に含めていなかったオプション行使すること又は過去にリース期間の決定に含めていたオプション行使しないことが合理的に確実であるかどうかに影響を与える(B41 項に記述)。

IFRS 第 16 号からの抜粋(続き)

21 企業は、リースの解約不能期間に変化があった場合には、リース期間を改訂しなければならない。たとえば、リースの解約不能期間は下記の場合に変化する。

- (a) 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場合
- (b) 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しない場合
- (c) 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
- (d) 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

B41 第 20 項では、開始日後に、借手は重大な事象又は状況の重大な変化の発生時にリース期間を見直すと定めている。この事象又は状況変化とは、借手の統制の及ぶ範囲内にあり、借手が過去にリース期間の決定に含めていないオプションを行使すること又は過去にリース期間の決定に含めていた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に影響を与えるものである。重大な事象又は状況変化の例として、下記がある。

- (a) 開始日には予想されていなかった大幅な賃借設備改良で、リースの延長又は解約のオプション、あるいは原資産を購入するオプションが行使可能となる時点で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
- (b) 開始日には予想されていなかった原資産の大幅な改造又はカスタマイズ
- (c) 過去に決定したリース期間の終了後の期間における原資産のサブリースの開始
- (d) オプションを使用すること、又は行使しないことに直接関連する借手の事業上の決定(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、使用権資産を利用している事業単位の処分に関する決定など)

3.4.2.1 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(セクション 3.2「リースの開始日」参照)において、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、借手に対してリースの状況をモニタリングすることを求めている。以下の両方に該当する重大な事象又は状況の変化が生じた場合には、借手はリース期間の再評価が求められる。

- ▶ 借手のコントロールの範囲内にある場合
- ▶ 借手がリース期間の決定に含めていなかったオプションを行使すること、又はリース期間の決定に含めていた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

下記は、借手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の例である。

- ▶ オプションの行使が可能となる時点において、借手による重要な経済的価値を有すると見込まれる大幅な賃借設備の改良の実施
- ▶ 原資産の大幅な改良又はカスタマイズの実施
- ▶ 借手のオプションを使用する又は行使しないことに直接関連する事業上の決定(例:補完的な資産のリースの延長、代替資産の処分)
- ▶ オプション行使日以降の期間における原資産のサブリース

市場要因による変動(例:類似資産のリース又は購入に関する市場相場の変動)は、借手のコントロールの範囲外であるため、借手は当該要因による再評価は行わない。

IFRS 第 16 号では、借手が過去において行使することが合理的に確実ではないと判断していたオプションを行使する場合、あるいは過去において行使することが合理的に確実であると判断していたオプションを行使しない場合には、借手はリース期間を再評価することが求められる。さらに、過去において、リース期間の算定に含めていないオプションに関して、当該オプションの行使が契約上強制される事象が発生した場合、又はリース期間の算定に含めていたオプションに関して、当該オプションの行使が契約上禁止される事象が発生した場合においても、リース期間の再評価が行われる。

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、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ケースがよくある。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(例: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。セクション 3.5.9「リース負債の再評価」を参照されたい。

借手の再評価及び再測定に関する要求事項の概要については付録 D を参照されたい。

3.4.2.2 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、借手が保有するオプションの行使がリース期間の決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。

貸手の再評価及び再測定に関する要求事項の概要については付録 D を参照されたい。

3.5 リース料

IFRS 第 16 号からの抜粋

付録 A

用語の定義

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いであり、次のもので構成される。

- (a) 固定リース料(実質的な固定リース料を含む)からリース・インセンティブを控除した金額
- (b) 指数又はレートに応じて決まる変動リース料
- (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)

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。

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いは含めない。

指数又はレートに応じて決まる変動リース料は、リース料に含まれるが、その他の変動リース料はリース料に含まれない。

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する借手から貸手への支払いであり、以下により構成される。

- ▶ 貸手から受領するリース・インセンティブを控除した後の固定支払い(実質的な固定支払いを含む。セクション3.5.1「実質的に固定されたリース料」及びセクション3.5.2「リース・インセンティブ」参照)
- ▶ 指数又はレートに応じて決まる変動リース料(セクション3.5.3「指数又はレートに応じて決まる変動リース料」参照)
- ▶ 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。セクション3.5.4「購入オプションの行使価格」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。セクション3.5.5「解約ペナルティ」参照)
- ▶ 残価保証に基づき借手により支払いが見込まれる金額(これは借手がリース負債を測定する場合のみ含まれる。セクション3.5.6「残価保証により支払いが見込まれる金額—借手のみ」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(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(これは貸手が正味リース投資未回収額を測定する場合のみ含まれる。セクション3.5.7「残価保証—貸手のみ」参照)

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。

3.5.1 実質的に固定されたリース料

IFRS 第 16 号からの抜粋

B42 リース料には実質的に固定されたリース料が含まれる。実質上の固定リース料とは、形式的には変動可能性があるが、実質的には避けることのできない支払である。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) 支払いが変動リース料として設定されているが、当該支払いにおける変動可能性は真正でない。こうした支払は、実際の経済的実質のない変動条項を含んでいる。こうした種類の支払の例として、次のものがある。
 - (i) リース期間中に資産が稼働可能であることが証明されている場合にのみ、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、支払いが求められる。
 - (ii) 当初は原資産の使用に連動した変動リース料として設定されていたが、開始日後のある時点で変動可能性が解消されることによって、残存リース期間においては、支払いが固定されている。このような支払は、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、支払いが変動するように定められている場合や、変動要素を含んでいるような場合があるが、契約条件により固定された金額の支払いが回避できない場合には、実質的に固定された金額の支払いを含んでいる。このような支払いは、リース開始時点でリース料総額に含まれ、リース資産及びリース負債を測定する際に考慮される。

3.5.2 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い、又は貸手による借手のコストの弁済若しくは引受け

貸手とのリース契約の中には、借手がリースを締結するためのインセンティブを含んでいる場合がある。このようなインセンティブには、借手に対する現金の支払い、借手の費用(例:移転費用)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。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、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)。

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。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。セクション 4「借手の会計処理」とセクション 5「貸手の会計処理」をそれぞれに参照されたい。

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ることになっている。

3.5.3 指数又はレートに応じて決まる変動リース料

IFRS 第 16 号からの抜粋

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いが見込まれる金額が変更される場合
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(たとえば、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。

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。このような支払いは、リース料総額に含まれ、測定日時点(例: 初当測定の場合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(BC 第 165 項)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。リース料を決定するためには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。セクション 4.4「リース負債の再測定」を参照されたい。

設例 12 — 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 年毎に期末時点で見直される。年度第 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 ($1,000 \text{ 千円} / 100 \times 108$) 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 13 — 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 第 16 号第 28 項に記載)。A 社は、当該不動産リースの残存するリース期間 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。

3.5.4 購入オプションの行使価格

借手が購入オプション行使することが合理的に確実な場合には、当該行使価格をリース料に含める。つまり、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(セクション 3.4「リース期間及び購入オプション」を参照)。

3.5.5 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、リース期間は当該解約オプションが行使されないことを前提に決定されるため、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。

3.5.6 残価保証により支払いが見込まれる金額: 借手

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存価値に関して不確実性がある場合には、債務の存在ではなく、債務の測定においてその不確実性を考慮する。

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。セクション 3.5.9「リース負債の再評価」を参照されたい。

設例 14 — 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 千円を得ることを保証する。リースの開始時点において、R 社は、原資産の見積残存価値に基づき、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。

弊社のコメント

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、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。

3.5.7 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。借手の場合は、支払いが見込まれる金額のみをリース料に含めるため、貸手の場合とは異なる(セクション 3.5.6「残価保証により支払いが見込まれる金額 – 借手のみ」参照)。

3.5.8 指数又はレートに応じて決まるものではなく、実質的な固定支払い

指数又はレートに応じて決まるものではなく、実質的な固定支払い(セクション 3.5.1「実質的に固定されたリース料」)にも該当しない変動リース料は、リース料総額に含まれない。これらに該当する支払いの例として、業績(例: 売上高に対する割合)や原資産の使用状況(例: 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(他の IFRS 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)。

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(相手勘定は使用権資産)する。また、契約に偶発性の解消時点が明記されており、借手がリース料のキャッチアップ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、借手による以前の期間における資産の使用に厳密に関係する。このような場合、偶発性が解消した時点で、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 15 — 指数又はレートに応じて決まらない変動リース料

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無償で B 社に付与する。B 社は、当該機械装置に使用される消耗品を 1 単位あたり 100 千円で A 社から購入する。この消耗品は当該機械装置のみでしか使用することができず、B 社は他の消耗品をこの代替物として使用することはできない。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、当該消耗品を年間 8,000 単位購入する可能性が非常に高いと見込んでいる。B 社は、この契約には医療機器装置のリースが含まれると適切に判断した。契約には残価保証やその他の形式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、消耗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少ないと考えているが、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、契約の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を单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（セクション 2.2.2「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及び区別」参照）。2.2.2 契約における非リース構成部分の識別及び区別

3.5.9 敷金

借手はリースの開始日に敷金を貸手に納め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はない限り、借手は当然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となり、貸手には金融負債となり、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会計処理しなければならない。敷金の公正価値は、貸手の信用力を考慮に入れた、同様の貸付金に関し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いリース料として会計処理する。貸手は、リースがオペレーティング・リースになるのか、それともファイナンス・リースになるのかを決定するにあたり、その点を考慮する。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、前払いリース料をリース料総額含め、定額ベースで又は他の規則的な基礎で収益として認識する。貸手は、他の規則的な基礎の方が原資産の使用による便益が減少するパターンをより適切に表す場合には、当該基礎を適用しなければならない。またリースがファイナンス・リースに分類される場合、貸手は前払い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。

3.5.10 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、税務当局にそれを納付している。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、貸手において 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 VAT に係る負債のみ発生することになる。ただし、VAT が全額回収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。一般的に我々は、借手がこうした状況で VAT をリース料に含むことはないと想定している。還付不可の VAT の支払いは、IFRS 第 21 号「賦課金」の適用対象になる。

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ぬ状況も存在する。リース契約には、借手は貸手の税金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ではなく、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。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かかるコストであり、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。

3.5.11 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。共同保有条項は発動されれば、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（例：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が解消される時点（例：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。

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。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。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も存在し（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）、その場合には、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。この設例では、リース料が再測定され、その結果、現在のリース負債が減額される。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。

3.5.12 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規定を設けている（セクション 4.4 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。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再測定による減額がある場合は、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。借手の再評価及び再測定に関する要求事項の概要については付録 D を参照されたい。

3.5.13 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 6.4 を参照）。この点はセクション「5.5 リースの条件変更」を参照されたい。

3.6 割引率

IFRS 第 16 号からの抜粋

付録 A

用語の定義

リースの計算利子率

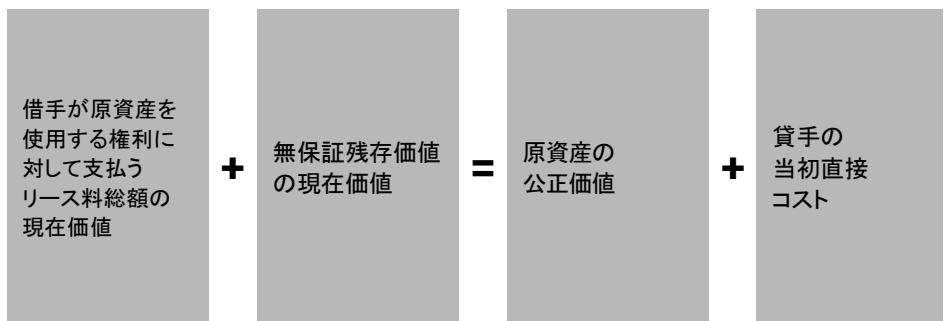
(a)リース料と(b)無保証残存価値の現在価値を、(i)原資産の公正価値と(ii)貸手の当初直接コストとの合計額と等しくする利子率

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る。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(セクション 5.1「リースの分類」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。

貸手は割引率としてリースの計算利子率を用いるが、リースの計算利子率は、以下の算式を成立させる利子率である。



貸手については、製造業者又は販売業者である場合を除いて、当初直接コストは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から減額される。この点はセクション「5 リース負債の再測定」を参照されたい。またセクション 3.7「初期直接コスト」も参照

借手は、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、当該計算利子率を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。

なお、「容易に算定できる」とは、「見積り可能」と同義語ではない。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ことになる。

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。

追加の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、使用期間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子率を、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。

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 号はゼロを下限とする割引率を含めておらず、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(例: 自己の信用格付け、リース期間、通貨等)を検討する。

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。というのも、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からである。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。

上述のとおり、借手の追加借入利子率は、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ぬであろう利子率を反映したものである。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 4.6.2 で説明している。

IFRS 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、満期日や支払い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、企業は分割返済型ローン（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、リースの条件を考慮に入れるため、IASB が定義したリース固有の利率であることに留意した²。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い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規定している訳ではない。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い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。解釈指針委員会は、IAS 第 16 号の原則及び規定は、要望書に記載されている状況において、どのように追加借入利子率を算定すべきかに関する十分な基礎を提供していると考え、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。

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い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によっては受け入れられる（例：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）。

弊社のコメント

リースの計算利子率は、契約に記載されている利子率と一致するとは限らず、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、借手はリースの計算利子率を算定することが困難な場合があり、その際には追加借入利子率を算定する必要がある。

3.6.1 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ない。子会社である借手の追加借入利子率を算定するにあたり、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。

3.6.2 割引率の再評価

セクション 3.5.9「リース負債の再評価」及び 4.5「リースの条件変更」を参照されたい。

² IFRS 第 16 号結論の根拠 BC162 項

3.7 当初直接コスト

IFRS 第 16 号からの抜粋

69 貸手については、製造業者又は販売業者である場合を除いて、当初直接コストは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から減額される。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。

付録 A

用語の定義

当初直接コスト

リース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)

当初直接コストとは、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である。

IFRS 第 16 号では、当初直接コストを、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している(例:手数料、既存の借手にリースを解約してもらうインセンティブとして当該借手に支払う金額)。借手及び貸手にとって、当初直接コストの定義は同じである。IFRS 第 16 号における当初直接コストに関する規定は、IFRS 第 15 号の増分コストの概念と同じである。IAS 第 17 号では、当初直接コストを、リース契約の交渉及び締結に直接起因する増分コストと定義しており、製造業者又は販売業者である貸手に発生するコストは除かれる。

弊社のコメント

当初直接コストの定義の改訂に伴い、貸手の実務が変わる可能性がある。IAS 第 17 号で除外されていた一般管理費の配賦額(例:給与)に加えて、リースの取得にかかわらず発生するコスト(例:特定の弁護士報酬)も貸手の当初直接コストの範囲から除かれる。

3.7.1 当初直接コストに関する貸手の会計処理

IFRS 第 16 号では、貸手が製造業者又は販売業者である場合を除き、貸手は、当初直接コストをファイナンス・リースにおける正味リース投資未回収額の当初測定に含め、リース期間にわたり認識される収益から減額することが求められる。リースの計算利子率の定義では、当初直接コストは自動的に正味リース投資未回収額に含まれるため、当該コストを別個に加算する必要はない。貸手が製造業者又は販売業者である場合には、ファイナンス・リースに関連して発生した当初直接コストは、リース開始時に費用で認識する。

IFRS 第 16 号では、オペレーティング・リースの場合、貸手は、当初直接コストを原資産の帳簿価額に含める。したがって、当初直接コストは、リース収益と同じく、リース期間にわたり費用として認識される。

3.7.2 当初直接コストに関する借手の会計処理

IFRS 第 16 号では、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ことが求められる。

弊社のコメント

IAS 第 16 号が適用される資産の取得に関連して生じる一定のコストは、当初認識時点で資産化する必要がある。しかし、IFRS 第 16 号は、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に設置し稼働可能な状態にすることに直接起因する借手のコストの会計処理については取り扱っていない。したがって、使用権資産の取得に関連するコストが他の IFRS(たとえば IAS 第 16 号)の資産化の対象にならない場合、実務において、発生した時点で純損益に計上する場合と IAS 第 16 号を類推適用して資産化する場合が見られる。たとえば、リース対象の資産を運送したり整地したり据え付けるために第三者に支払いを行うことがあり、借手には資産をリースする場合に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。

3.8 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

3.9 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

本基準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

貸手における公正価値の定義は、IAS 第 17 号の定義と同じである。これは、IAS 第 17 号における貸手の会計処理モデルを実質的に引き継ぐとした IASB の決定によるものである。

4 借手の会計処理

4.1 当初認識

IFRS 第 16 号からの抜粋

付録 A

用語の定義

短期リース

開始日において、リース期間が 12 ヶ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。

5 借手は、下記のものには第 22 項から第 49 項の要求事項を適用しないことを選択できる[参照: 第 8 項]。

(a) 短期リース

(b) 原資産が少額であるリース(B3 項から B8 項に記述)

6 借手が、短期リース又は原資産が少額であるリースのいずれかに第 22 項から第 49 項の要求事項を適用しないことを選択する場合には、借手は当該リースに関連したリース料を、リース期間にわたり定額法又は他の規則的な基礎のいずれかにより費用として認識しなければならない。なお、他の規則的な方法については、借手の便益のパターンをより適切に表す場合に適用される

7 借手が短期リースを第 6 項を適用して会計処理する場合、借手は、次のいずれかに該当するときは、本基準の目的上、当該リースを新たなりースとみなさなければならない。

(a) リースの条件変更がある場合

(b) リース期間に変更があった場合(例えば、借手が過去にはリース期間の決定に含めていなかったオプションを行使した場合)

8 短期リースについての選択は、使用権が関連する原資産のクラスごとに行わなければならぬ。原資産の種類とは、企業の営業活動における同様の性質及び使用方法に基づく原資産のグループである。原資産が少額であるリースについての選択は、リース 1 件ごとに行うことができる。

22 開始日において、借手は使用権資産及びリース負債を認識することになる。

IFRS 第 16 号では、借手は、短期リース(セクション「4.1.1 短期リース」参照)及び少額資産リース(「4.1.2 少額資産リース」参照)の免除規定を適用する場合を除き、すべてのリースについて、リース料総額を表す負債、及びリースの期間にわたり原資産を使用する権利(使用権資産)を表す資産を認識する。短期リース及び少額資産リースに関する会計方針の選択は、IFRS 第 16 号の適用に係るコスト及び煩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、短期リース及び少額資産リースについて一定の定量的及び定性的開示を行う必要がある(セクション「4.8 開示」(借手)参照)。

4.1.1 短期リース

借手は、短期リースについて原資産の種類ごとに、使用権資産及びリース負債を認識しないという会計方針の選択を行うことができる。

短期リースは、「開始日において、リース期間が 12 カ月以内であり、原資産を購入するオプションを含まないリース」と定義される。

短期リースに係る免除規定は、使用権に関する原資産の種類ごとに適用することができる。原資産の種類とは、企業の営業活動における同様の性質及び使用方法に基づく原資産のグループである。

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貸借対照表に認識せずに、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費用として認識する。なお、他の規則的な方法は、借手の便益のパターンをより適切に表す場合に適用することが求められる。

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。3.4「リース期間及び購入オプション」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、リース期間が後に 12 カ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。

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(例: 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行使する場合)が生じた場合、開始時点で短期リースの定義を満たしているリースは、新たなりースとして取り扱われる。当該新たなりースは、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。

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、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 4.8 を参照)。

借手は、原資産の種類ごとに会計方針を定めた場合には、その後、当該種類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 16 — 短期リース

シナリオ A

借手は、解約不能期間が 9 カ月であり、さらに 4 カ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する。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(13 カ月)は 12 カ月よりも長い。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 と同じとする。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ると見込まれ、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 カ月以下(9 カ月)である。したがって、借手は、原資産の種類ごとに、会計方針の選択により短期リースに関する免除規定に従って当該リースを会計処理することができる。当該免除規定を適用する場合、借手は、IAS 第 17 号のオペレーティング・リースと同様に、リース負債及び使用権資産を貸借対照表で認識せず、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。

4.1.2 少額資産のリース

IFRS 第 16 号からの抜粋

B3 B7 項に定める場合を除き、本基準は、借手が原資産が少額であるリースの会計処理に第 6 項を適用することを認めている。借手は、リースされている資産の経過年数に関係なく、原資産の価値を当該資産が新品である時点での価値に基づいて評価しなければならない。

B4 原資産が少額であるかどうかの評価は、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、第 6 項における会計処理の要件を満たす。その評価は、借手の規模、性質又は状況の影響を受けない。したがって、異なる借手でも、特定の原資産が少額であるかどうかに関して同じ結論に至ると見込まれる。

B5 原資産は、下記の両方を満たす場合にのみ、少額である可能性がある。

(a) 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と組み合わせて使用することで便益を得ることができ、かつ、

(b) 原資産の他の資産への依存性や相互関連性が高くない。

B6 資産が新品時に通常は少額ではない性質のものである場合には、原資産のリースは少額資産のリースに該当しない。たとえば、自動車のリースは、新車は通常は少額ではないので、少額資産のリースに該当しないであろう。

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。

B8 少額の原資産の例としては、タブレット及びパーソナル・コンピュータ、小型の事務所備品、電話などがある。

借手は、原資産の価値が少額である（少額資産）リースに関して、免除規定を選択することができ、当該選択は、リースごとにできる。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貸借対照表に認識せずに、リースに関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基礎の方が借手の便益のパターンをより適切に表す場合には、当該基礎を適用して費用認識する。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。

原資産が少額であるか否かの評価は、絶対的な金額を基準に行う。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、第 6 項における会計処理の要件を満たす。その評価は、借手の規模、性質又は状況の影響を受けない。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。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。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。

原資産が少額となり得るのは、以下の両方の要件を満たす場合のみである。

- ▶ 借手は資産を単独で、又は借手が容易に入手できる他の資源と組み合わ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、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考えられる。

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この点はセクション「6.2 中間の貸手の会計処理」を参照されたい。

4.2 当初測定

4.2.1 使用権資産

IFRS 第 16 号からの抜粋

当初測定

使用権資産の当初測定

23 開始日において、借手は使用権資産を取得原価で測定しなければならない。

24 使用権資産の取得原価は、次のもので構成されなければならない。

(a) リース負債の当初測定の金額(第 26 項に記述)

(b) 開始日以前に支払ったリース料から、受け取ったリース・インセンティブを控除したもの

(c) 借手に発生した当初直接コスト

(d) リースの契約条件で要求されている原資産の解体及び除去、原資産の敷地の原状回復又は原資産の原状回復の際に借手に生じるコストの見積り。ただし、それらのコストが棚卸資産の製造のために生じる場合は除く。借手は、開始日に、又は原資産を特定の期間中に使用した結果として、それらのコストに係る義務が生じる。

25 借手は、第 24 項(d)に記述したコストに対する義務が生じた時点で、当該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。借手は、棚卸資産を製造するために特定の期間において使用権資産を使用した結果として当該期間中に生じたコストに IAS 第 2 号「棚卸資産」を適用する。本基準又は IAS 第 2 号を適用して会計処理したうしたコストに係る義務の認識及び測定は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して行われる。

借手は使用権資産を取得原価で当初測定する。取得原価は、以下のすべての項目により構成される。

- ▶ リース負債の当初測定額(セクション「4.2.2 リース負債」参照)
- ▶ リース開始日時点もしくはそれ以前に借手に支払ったリース料から貸手より受領したリース・インセンティブを控除した金額(セクション「3.5.2 リース・インセンティブ」参照)
- ▶ 借手が負担する当初直接コスト(セクション「3.7 当初直接コスト」参照)
- ▶ 原資産の解体及び除去、原資産の設置場所の原状回復、又はリースの契約条件で定められている状態に原資産を回復させるために借手に発生するコストの見積額(ただし、棚卸資産を生産するために発生するコストを除く)

借手は当初測定時点で、解体、除去及び原状回復コストを使用権資産に含めなければならない。当該コストは、リース開始時点で発生する場合もあれば、原資産を使用した結果として特定の期間に発生する場合もある。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るコストは、IAS 第 2 号「棚卸資産」に従って会計処理する。解体、除去及び原状回復コストに関連する負債は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って認識及び測定する。

一定の小売向け不動産リースでは、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。これは、キーマネーと呼ばれることがある。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)。新しい借手はまた、支払いとの交換でリース契約における権利と義務を別の当事者に移転する権利を有することになり、新しい借手も移転した場合には貸手に対するすべての義務から解放される。リース契約の当初認識時点では、前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「無形資産」が適用されることはない。新たな借手は、下記 4.3.1 の規定を、使用権資産の事後測定に適用する。

4.2.2 リース負債

IFRS 第 16 号からの抜粋

リース負債の当初測定

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、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標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-B40 項に記述した要因を考慮して評価)
- (e) 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)

借手は、リース開始日時点で、リース期間にわたり支払うリース総額の現在価値でリース負債を当初測定する。借手は、リース開始日時点で、上記セクション 2 及び 3 で解説した概念を適用して、リースの構成部分を識別し、リース期間、リース料総額及び割引率を決定する。

4.3 事後測定

4.3.1 使用権資産

IFRS 第 16 号からの抜粋

使用権資産の事後測定

29 開始日後において、借手は、使用権資産を原価モデルを適用して測定しなければならない。[参照: 第 30 項から第 33 項]ただし、第 34 項及び第 35 項に記述している測定モデルのいずれかを適用する場合は除く。

原価モデル

30 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しなければならない。

- (a) 減価償却累計額及び減損損失累計額を控除
- (b) 第 36 項(c)に定めているリース負債の再測定について調整

31 借手は、使用権資産を減価償却する際に IAS 第 16 号「有形固定資産」の減価償却の要求事項を適用しなければならない。ただし、第 32 項の要求事項の適用がある。

32 リースが原資産の所有権をリース期間の終了時までに借手に移転する場合、又は使用権資産の取得原価が購入オプションを借手が行使するであろうことを反映している場合には、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まで減価償却しなければならない。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しなければならない。

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。

IFRS 第 16 号からの抜粋(続き)

その他の測定モデル

34 借手が 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、投資不動産の定義を満たす使用権資産を公正価値モデルで測定する。

35 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種類の有形固定資産項目に関する場合、借手は、当該種類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。

借手は、原価モデルを適用して使用権資産の事後測定を行う(ただし、下記で説明する他の測定モデルを適用する場合を除く)。

原価モデル

借手は、原価モデルを適用する場合、取得原価から減価償却費累計額及び減損損失累計額を控除して使用権資産の事後測定を行う。

借手は以下の規定に従って、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。

リースが原資産の所有をリース期間が終了するまでに借手に移転する、又は使用権資産の取得原価が、借手が購入オプションを行使することを反映している場合、借手は、リース開始日から原資産の耐用年数が終了するまでの間にわたり使用権資産を減価償却する。それ以外の場合には、借手は、リース開始日から使用権資産の耐用年数が到来するまで、又はリース期間が終了するまでのいずれか早い時点までの期間にわたり使用権資産を減価償却する。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いる。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費消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であろう。しかし、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。

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断し、識別した減損損失を会計処理する。

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、当該モデルを IAS 第 40 号の投資不動産の定義を満たす使用権資産にも適用する。

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種類の有形固定資産項目に関する場合、借手は、当該種類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。

4.3.2 リース負債

IFRS 第 16 号からの抜粋

リース負債の事後測定

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) リース負債に係る利息費用を反映するように帳簿価額を増額する。
- (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する。
- (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

37 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しなければならない。毎期の利率は、第 26 項に記述した割引率、又は該当がある場合には、第 41 項、第 43 項若しくは第 45 項(c)に記述している改訂後の割引率である。

38 開始日後において、借手は下記の両方を純損益に認識しなければならない。ただし、当該コストが他の適用可能な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。

- (a) リース負債に係る利息費用
- (b) リース負債の測定に含めなかった変動リース料(当該変動リース料が発生する契機となつた事象又は状況が生じた期間において)

IASB は結論の根拠(BC182 項)において、リース負債は、その他の金融負債と同様の方法(償却原価法)で会計処理すべきと述べている。したがって、リース負債は、負債の残高に対して毎期一定となる割引率を用いて増加させる(割引率の変更が求められる再評価が行われない限り、リース開始時点で決められた割引率を使用する)。リース負債は、リース料が支払われた時点で減額される。セクション 3.5.9「リース負債の再測定」及び 4.5「リースの条件変更」を参照されたい。

4.3.3 費用認識

借手は、リースに関して以下の項目を費用で認識する。

- ▶ 使用権資産の減価償却費
- ▶ リース負債に係る利息費用
- ▶ リース負債に含まれない変動リース料(例: 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)
- ▶ 使用権資産の減損損失

使用権資産の減価償却費及びリース負債に係る利息費用

借手の一般的な費用認識パターンは、リース期間の初期により多くの費用が認識される。

リース開始日後は、借手は、使用権資産の原価償却費を認識し、別個にリース負債に生じる金利を認識する。

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、時の経過に伴い少なくなる。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い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、時の経過に伴い少なくなる。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。

変動リース料

借手は、開始日後において、リース負債の測定に含めていない変動リース料を、変動リース料の支払いの原因となる事象又は状況が発生した期間に純損益で認識する。

使用権資産の減損損失

借手の使用権資産には、現行の減損に関する基準であるIAS第36号「資産の減損」が適用される。

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、減損した時点から、使用権資産の耐用年数到来時点、又はリース期間の終了時点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。(セクション「4.6.1 使用権資産の減損」において、使用権資産の減損に関して追加で解説している)

4.3.4 設例 — 借手の会計処理

設例 17 — 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社は各年度の末時点で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。当該設例では、単純化のために、リース料総額に関する他の項目は考慮しない(例: 購入オプション、リース開始日以前の貸手に対する支払い、貸手から受領するリース・インセンティブ、当初直接コスト)。使用権資産及びリース負債の当初測定値は、33,000千円である(約4.235%の割引率を使用して算定される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する。

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。

使用権資産	33,000千円
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。

第1年度の仕訳は、以下のとおりである。

金利費用	1,398千円
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%)	
減価償却費	11,000千円
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)	
リース負債	10,000千円
現金	10,000千円
リース料を支払う	

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

	当初	1年目	2年目	3年目
現金リース料	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	
合計期間費用	12,398千円	12,033千円	11,569千円	
貸借対照表				
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	—

4.4 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、以下のいずれかが生じた場合には、変更後のリース料を変更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する[IFRS 16.40]。

(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) 残価保証により支払いが見込まれる金額が変更される場合。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) 将來のリース料の算定に使用される指數又はレートの変動(たとえば、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)による将來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。

リースの条件が変更(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)され、当該変更が別個の契約として会計処理されない場合、借手は IFRS 第 16 号に従ってリース負債を再測定することが求められる。この点はセクション「4.5 リース負債の再測定」を参照されたい。借手はまた、以下のどれか 1 つでも変更された場合には、リース料総額を再測定しなければならない。

- ▶ リース期間(セクション3.4.1 リース期間を参照)
- ▶ 借手が原資産を購入するオプション行使することが合理的に確実かどうかの評価(セクション3.4.1.1 リース期間及び購入オプションの評価を参照)
- ▶ 残価保証により支払いが見込まれる金額(セクション3.5.6 残価保証により支払いが見込まれる金額 - 借手のみを参照)
- ▶ 指数又はレートの変動から生じる将来的リース料(セクション3.5.3 指数又はレートに応じて決まる変動リース料を参照)
- ▶ 実質的に固定されたリース料(セクション3.5.1 実質的に固定されたリース料を参照)

借手は、リース期間が変更又は購入オプションの評価が変更になったことによりリース料が更新される場合には、修正後の割引率を用いる。割引率の変更は、リース期間の残存期間のリースの計算利子率を基に行う。また、リース料が、残余価値保証に関する予想金額及び指数又はレートに応じて変更される場合には、指数もしくはレートが変動金利でない限り、当初の割引率を用いる。

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。たとえば、5年経過時点で適用市場金利を調整することを定めた、期間10年のリースを考える。市場賃料の見直しは、5年目に開始されることになるが、6年目以降にならないとその交渉は完了しない。6年目において、依然として交渉が続けられるものの、借手は当初の契約に基づいたリース料を支払うことになる。交渉期間が終了した時点(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年目のはじめに遡及的に適用される。

この設例では、借手は、賃料の予想される増加について6年目の期首時点でリース料を調整していない。つまり、借手は、市場賃料の見直しが完了し、契約上のキャッシュ・フローが確定した段階で、リース料を調整している。

借手が「COVID-19 に関する賃料減免—IFRS 第 16 号「リース」の修正」を適用する場合の賃料減免から生じるリース料の変更の会計処理は、別個の刊行物「[Applying IFRS: COVID-19 に関する賃料減免の会計処理](#)」(2020 年 7 月更新)で解説している。

4.5 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(たとえば、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をいう。

リース契約に条件変更が生じた場合(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)、条件変更後の契約がリースに該当するか、又はリースが含まれているかどうかを評価する(セクション「2.1.7 契約の再評価」参照)。引き続きリースが存在する場合には、リースの条件変更に伴い以下のいずれかが生じる。

- ▶ 別個のリースセクション「4.5.1 リースの条件変更により別個のリースが生じるかどうかの判断」を参照
- ▶ 既存のリースの会計処理の変更
セクション「4.5.2 別個のリースが生じない条件変更に関する借手の会計処理」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 5.4 を参照)。セクション 3.5.9「リース負債の再測定」を参照。

2020 年 4 月、IASB は、企業は賃料減免がリースの条件変更に該当するかどうかに関する評価方法に関して説明した教育目的での文書を公表した。IASB は、2020 年 5 月 28 日、「Covid-19 に関する賃料減免—IFRS 第 16 号「リース」の修正」を公表した。IASB は、新型コロナウイルスの感染拡大の直接的な結果として生じた賃料減免については、借手がリースの条件変更の会計処理に関する IFRS 第 16 号ガイダンスの適用を一時的に免除可能とするように IFRS 第 16 号を改訂した。改訂基準の適用及び COVID-19 に関する賃料減免から生じる会計上の帰結は、別の刊行物「[Applying IFRS: COVID-19 に関する賃料減免の会計処理](#)」(2020 年 7 月更新)で解説している。

4.5.1 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

IFRS 第 16 号からの抜粋

44 借手は、下記の場合には、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) 条件変更に伴い 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
- (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。

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(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)を当初のリースとは異なる別個のリースとして会計処理する。

- ▶ 条件変更に伴い原資産を1つ以上使用する権利が追加され、リースの範囲が増大する場合
- ▶ リースの対価が、リースの範囲の増大に係る独立販売価格に相当する金額だけ増加し、特定の契約状況を反映した調整が当該独立販売価格に行われている場合

リースの条件変更が上記の両要件に該当する場合、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。セクション 4.5.3 の設例 — リースの条件変更に関する借手の会計処理における概念を説明する IFRS 第 16 号の設例 15 を参照されたい。

リースの条件変更が上記のいずれかの要件に該当しない場合には、条件変更後のリースを別個のリースとして会計処理してはならない。セクション 3.5.9「リース負債の再測定」を参照。

4.5.2 別個のリースが生じないリース契約の条件変更に係る借手の会計処理

IFRS 第 16 号からの抜粋

45 リースの条件変更のうち独立したリースとして会計処理されないものについては、リースの条件変更の発効日において、借手は次のことを行わなければならない。

- (a) 条件変更後の契約における対価を第 13 項から第 16 項を適用して配分する。
- (b) 条件変更後のリースのリース期間を第 18 項から第 19 項を適用して決定する。
- (c) 変更後のリース料を変更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する。なお、変更後の割引率は、リースの計算利子率を容易に算定できる場合には残存リース期間に係るリースの計算利子率とし、リースの計算利子率が容易に算定できない場合には条件変更の発効日時点の借手の追加借入利子率とする。

46 リースの条件変更のうち別個のリースとして会計処理されないものについては、借手は次のことを行うことによってリース負債の再測定を会計処理しなければならない。

- (a) リースの条件変更のうちリースの範囲を減少させるものについては、使用権資産の帳簿価額をリースの部分的又は全面的な解約を反映するように減額する。借手は、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しなければならない。
- (b) その他のすべてのリースの条件変更については、対応する金額を使用権資産を修正する。

別個のリースが生じないリースの条件変更の場合、借手は契約対価を配分し(セクション「2.2.3.2 契約対価の配分—借手」参照)、リース負債を再測定する(条件変更後のリース期間及び条件変更の効力発生日時点の割引率(原則として、リースの計算利子率。ただし、リースの残存期間に係るリースの計算利子率を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)。

リースの条件変更により、リースの範囲の全部又は一部が減少する場合(例:リース対象の面積が減少する場合)、IFRS 第 16 号では、借手は、リースの全部又は一部の解約として使用権資産の帳簿価額を減額しなければならない。差額は条件変更日に直ちに純損益に認識する。セクション 4.5.3 「設例—借手のリースの条件変更の会計処理」における IFRS 第 16 号の設例 17 及び 18 を参照されたい。

一方、それ以外の別個のリースが生じないリースの条件変更の場合、IFRS 第 16 号では、借手は、リース負債の再測定による差額を対応する使用権資産で修正するため、純損益が生じることはない。セクション「4.5.3 設例—リースの条件変更に関する借手の会計処理」における IFRS 第 16 号設例 16, 18 及び 19 を参照されたい。

IASB は、結論の根拠(BC204 項)において、当該アプローチによりリースの条件変更の実態を忠実に表現し、リースに関する借手の権利及び義務の変更に対応するように利得又は損失を認識することができると言っている。これは、リースが使用権資産とリース負債の両方を生じさせるからである。したがって、リースの条件変更は、借手の権利の変動(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可能性がある。

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。両者は、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。

借手の再評価及び再測定に関する要求事項の概要については付録 D を参照されたい。

4.5.3 設例 — リースの条件変更に関する借手の会計処理

IFRS 第 16 号からの抜粋 設例

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の追加の 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(たとえば、マーケティング・コスト)は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、当該条件変更を、当初の 10 年のリースとは区分して、別個の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に調整後)に見合ったものであるからである。当該設例における追加の原資産は、新たな 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

借手は、10 年間にわたる 5,000 平方メートルの事務所スペースに係るリース契約を締結した。年間リース料は 100,000 千円で、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、100,000 千円が第 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)残存リース期間 8 年 (b)年間リース料 100,000 千円 (c)借手の追加借入利子率 年 7%。条件変更後のリース負債は 597,130 千円となる。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 346,511 千円である。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(250,619 千円)を、使用権資産の修正として認識する。

IFRS 第 16 号からの抜粋 設例(続き)

設例 17—リースの範囲を減少させる条件変更

借手は、10 年間にわたる 5,000 平方メートルの事務所スペースに係るリース契約を締結した。年間リース料は 50,000 千円で、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 30,000 千円である。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、借手はリース負債を以下に基づいて再測定する。(a)5 年の残存リース期間、(b)30,000 千円の年間支払、(c)年 5%の借手の追加借入利子率。これは 129,884 千円となる。

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(184,002 千円)の 50%は 92,001 千円である。条件変更前のリース負債(210,618 千円)の 50%は 105,309 千円である。したがって、借手は、使用権資産の帳簿価額を 92,001 千円、リース負債の帳簿価額を 105,309 千円だけ減額する。借手は、リース負債の減額と使用権資産の減額との差額(105,309 千円 - 92,001 千円 = 13,308 千円)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 105,309 千円と条件変更後のリース負債 129,884 千円との差額(24,575 千円となる)を、リースについて支払われる対価の変動と改訂後の割引率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 年のリースを締結する。年間リース料は 100,000 千円で、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、当初のリースを次のように修正することに同意する。(a)第 6 年度の期首から、同じ建物の追加の 1,500 平方メートルの事務所スペースを含める、また、(b)リース期間を 10 年から 8 年に短縮する。3,500 平方メートルに係る年間の固定支払は 150,000 千円で、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。

IFRS 第 16 号からの抜粋 設例(続き)

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。

年度	リース負債				使用権資産		
	期首残高 千円	金利費用 千円	リース料 千円	期末残高 千円	期首残高 千円	償却費 千円	期末残高 千円
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以下に基づいて再測定する。(a)残存リース期間 3 年 (b)年間リース料 150,000 千円 (c)借手の追加借入利子率年 7%。条件変更後のリース負債は 393,647 千円となり、そのうち、(a)131,216 千円は、第 6 年度から第 8 年度の年間リース料の増加 50,000 千円に関するものであり、(b)262,431 千円は、第 6 年度から第 8 年度の残りの 3 年間の年間リース料 100,000 千円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 368,004 千円である。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、220,802 千円(すなわち、 $368,004 \text{ 千円} \div 5 \times 3 \text{ 年}$)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 421,236 千円である。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、267,301 千円(すなわち、リース料 100,000 千円の 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 147,202 千円($368,004 \text{ 千円} - 220,802 \text{ 千円}$)、リース負債の帳簿価額を 153,935 千円($421,236 \text{ 千円} - 267,301 \text{ 千円}$)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($153,935 \text{ 千円} - 147,202 = 6,733 \text{ 千円}$)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	153,935 千円
使用権資産	147,202 千円
利得	6,733 千円

IFRS 第 16 号からの抜粋 設例(続き)

条件変更の発効日(第 6 年度の期首)において、借手は、残りのリース負債を変更後の割引率年 7%で再測定したことによる影響額 4,870 千円(267,301 千円 - 262,431 千円)を、使用権資産の修正として認識する。

リース負債	4,870 千円
使用権資産	4,870 千円

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 131,216 千円(すなわち、リース料 50,000 千円の 3 年分を改訂後の年 7% の割引率で割り引いた現在価値)[参照: 第 45 項(c)]を、使用権資産の修正として認識する[参照: 第 46 項(b)]。

リース負債	131,216 千円
使用権資産	131,216 千円

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。

Year	リース負債				使用権資産		
	期首残高 千円	金利費用 千円	リース料 千円	期末残高 千円	期首残高 千円	償却費 千円	期末残高 千円
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

借手は、10 年間にわたる 5,000 平方メートルの事務所スペースに係るリース契約を締結した。第 6 年度の期首に、借手及び貸手は、当初のリースを変更して、残りの 5 年間について、リース料を年 100,000 千円から年 95,000 千円に減額することに合意した。リースの計算利子率を容易に算定することはできない。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以下に基づいて再測定する。(a) 残存リース期間 5 年 (b) 年間リース料 95,000 千円 (c) 借手の追加借入利子率 年 7%。借手は、条件変更後のリース負債の帳簿価額(389,519 千円)と条件変更直前のリース負債の帳簿価額(421,236 千円)との差額 31,717 千円を、使用権資産の修正として認識する。

4.6 借手に関するその他の事項

4.6.1 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、現行の減損に関する規定である IAS 第 36 号「資産の減損」が適用される。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 の回収可能価額が 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入れるかどうかを評価する必要がある。減損の戻入れによって増加した資産の帳簿価額は、減損がなかったとした場合の減価償却控除後の帳簿価額を超えてはならない。

借手は、IAS 第 17 号においてファイナンス・リースにより保有される資産にも同じ減損の規定を適用する。IAS 第 17 号においてオペレーティング・リースとして会計処理されているリースの場合、新たに減損の規定が適用されることになるため、費用の認識時期に重要な影響を与える可能性がある。

弊社のコメント

IAS 第 17 号において貸借対照表に認識されていないリース(オペレーティング・リース)に関して、使用権資産の減損テストの実施により減損損失が発生する場合には、費用が認識される可能性がある。

4.6.2 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、結論の根拠(BC199 項)において、当該アプローチにより、外国為替変動による利得又は損失の認識により純損益が変動することを認識しているが、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。

4.6.3 ポートフォリオ・アプローチ

IFRS 第 16 号からの抜粋

B1 本基準は、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、企業は本基準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、本基準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本基準を当該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な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 第 16 号は、個々のリースに適用されるが、同種資産のリース(例:複数の同種車両のリース)を多く有している場合には、個々のリースに会計処理を行うことが実務上困難になる場合がある。IASB は、結論の根拠(BC83 項)において、このような懸念に対処するために、ポートフォリオにおける個々のリースに IFRS 第 16 号を適用した場合でも財務諸表に重要な影響はないと合理的に見込んでいる場合には、実務上の簡便法として、同様の特徴を有するリースにポートフォリオ・アプローチを認めたと述べている。

弊社のコメント

IASB は、IFRS 第 16 号において、IFRS 第 15 号と同じポートフォリオ・アプローチを適用することを認めた。ポートフォリオ・アプローチは、財務諸表における重要な会計上の相違が見込まれていない場合において、一定のリースを資産として認識することなく、費用計上する現行の実務に類似している。

4.6.4 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る可能性がある。借手については、IFRS 第 16 号はリース関連の資産及び負債の認識を定めており、それにより他のリース関連の資産及び負債の測定が変わる可能性がある。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

4.7 表示

IFRS 第 16 号からの抜粋

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(他の資産と区分する)。借手が使用権資産を貸借対照表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) 使用権資産が含まれる貸借対照表の表示科目を開示する。
- (b) リース負債(他の負債と区分する)。借手がリース負債を貸借対照表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、当該資産は貸借対照表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分類する。
- (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分類する。

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、貸借対照表において流动又は非流动の区分に分類する。

以下の表では、リース取引に関する金額に係る借手の財務諸表の表示方法を示している。

財務諸表	借手の表示
貸借対照表	<ul style="list-style-type: none">▶ 使用権資産は、以下のいずれかの方法で表示する。<ul style="list-style-type: none">▶ 他の原資産(例: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貸借対照表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。<ul style="list-style-type: none">▶ 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貸借対照表の表示科目及びその金額を注記で開示する。
損益計算書	リースに関する減価償却費及び金利費用を区別して表示する(リースに関する減価償却費と金利費用を合算してはならない)。リース負債に係る金利費用は金融費用の一部となる。
キャッシュ・フロー計算書	<ul style="list-style-type: none">▶ リース負債の元本の返済は財務活動に表示する。▶ リース負債に係る金利の支払いは、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。▶ 貸借対照表に認識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、ならびにリース負債に含まれていない変動リース料の支払いは営業活動に表示する。▶ 非資金取引(例: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。

4.8 開示

4.8.1 開示の目的

IFRS 第 16 号からの抜粋

開示

51 開示の目的は、借手が注記において、貸借対照表、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、リースが借手の財政状態、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 52 項から第 60 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。

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(例:リースから生じるキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性)を財務諸表の利用者が理解できるようにすることである。IASB は、結論の根拠(BC215 項)において、借手がリースに関する開示全体の質及び情報価値が IFRS 第 16 号の目的を十分に満たしているかどうかを評価することにより、借手の開示に関する規定の解釈及び適用が改善すると述べている。

IFRS 第 16 号によると、借手はすべての注記をひとまとめにして、又は財務諸表の別の箇所で開示することになる。IASB は、結論の根拠(BC228 項)において、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 113 項で規定されている方法でリースに関する情報を提供することが、最も効果的であることが多いと述べている。

4.8.2 資産、負債、費用及びキャッシュ・フローの開示

IFRS 第 16 号における借手の開示に関する要求事項は、以下のとおりである。

IFRS 第 16 号からの抜粋

53 借手は、報告期間についての下記の金額を開示しなければならない。

- (a) 使用権資産の減価償却費(原資産の種類別に開示する)
- (b) リース負債に係る利息費用
- (c) 第 6 項を適用して会計処理した短期リースに係る費用
この費用には、リース期間が 1 カ月以下のリースに係る費用を含める必要はない。
- (d) 第 6 項を適用して会計処理した少額資産のリースに係る費用
この費用には、第 53 項(c)に含まれている少額資産の短期リースに係る費用を含めてはならない。
- (e) リース負債の測定に含めなかった変動リース料に係る費用
- (f) 使用権資産のサブリースによる収益
- (g) リースに係るキャッシュ・アウトフローの合計額
- (h) 使用権資産の増加額
- (i) 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
- (j) 報告期間の末日現在の使用権資産の帳簿価額(原資産のクラス別に)

54 借手は、第 53 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。開示する金額には、借手が当報告期間中に他の資産の帳簿価額に含めたコストを含めなければならない。

55 借手は、報告期間末で契約済みの短期リースのポートフォリオが、第 53 項(c)を適用して開示した短期リース費用が関連している短期リースのポートフォリオと異質である場合には、第 6 項を適用して会計処理した短期リースに係るリース約定の金額を開示しなければならない。

56 使用権資産が投資不動産の定義を満たしている場合には、借手は IAS 第 40 号の開示要求を適用しなければならない。その場合、借手は当該使用権資産について第 53 項の(a)、(f)、(h)又は(j)の開示を提供することを要求されない。

57 借手が使用権資産を IAS 第 16 号を適用して再評価額で測定している場合には、借手は、当該使用権資産について IAS 第 16 号の第 77 項で要求している情報を開示しなければならない。

58 借手は、リース負債の満期分析を、他の金融負債の満期分析とは区分して、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」の第 39 項及び B11 項を適用して開示しなければならない。

借手は、以下の情報を開示する。当該情報は、財務諸表の利用者にとって最も有用であると考えられる。

- ▶ 原資産の種類ごとに区分した使用権資産の帳簿価額及び減価償却費
- ▶ リース負債に係る金利費用
- ▶ リース期間が1カ月以上の短期リースに係るリース費用
- ▶ 少額資産のリースに係るリース費用(短期リースに該当する場合を除く)
- ▶ 変動リースに係るリース費用(リース負債に含まれていない変動リース料)
- ▶ 使用権資産のサブリースから生じる収益
- ▶ リースのキャッシュ・アウトフロー合計額
- ▶ 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る利得及び損失
- ▶ 原資産の種類ごとに区分した使用権資産の期末帳簿価額

上記の開示は、他の形式の方が適切である場合を除き、表形式で表示することが求められる。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

さらに借手は、IFRS 第 7 号「金融商品」第 39 項及び B11 項に従い、リース負債の満期分析を他の金融負債と区別して開示する。借手は、この満期分析を、他の金融負債の満期分析とは別個に開示しなければならない。IASB は、結論の根拠(BC222 項)において、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。

借手は、報告期間の末日において、短期リースに関するコミットメントが同一期間の短期リースと異なる性質を有している場合には、当該短期リースのコミットメントの金額を開示する。

投資不動産の定義を満たす使用権資産に関しては、IFRS 第 16 号第 16.53 項(a)、(f)、(h)及び(j)を開示する必要はない。ただし、借手は IAS 第 40 号の開示規定を適用することが求められる。

借手は、IAS 第 16 号を適用して使用権資産を再測定する場合、使用権資産に関して IAS 第 16 号第 77 項で規定されている情報を開示しなければならない。

弊社のコメント

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。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。

4.8.3 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。

借手は追加的な情報を提供するにあたって以下を検討する。

- (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。上記に定められる情報は、財務諸表の利用者にとって目的適合性があると予想される場合にのみ含める。利用者が以下を理解するのに役立つ場合には、追加的な情報は目的適合性がある。
- (i) リースが提供している柔軟性。たとえば、借手が解約オプションを行使する、又は有利な条件でリースを更新することでエクスポージャーを減少させることができる場合には、リースは借手に柔軟性を提供している可能性が高い。
 - (ii) リースにより課される制限。リース契約の内容によっては、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り、借手に一定の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に対して重要な影響を与える可能性がある場合がある。
 - (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。逸脱の例としては、借手のリース・ポートフォリオに影響を及ぼす通常でないもしくは独特のリース条件が挙げられる。
- (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で明らかになっているかどうか。借手は、財務諸表のいずれかの箇所すでに表示し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なる可能性のある情報には、財務諸表利用者が、たとえば以下を評価する際に役立つ情報が含まれる場合がある。

- (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が一般的かどうか
- (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当該主要な変数の変動に対応してどのように変動するのか
- (d) 変動リース料が他の業務及び財務に及ぼす影響

延長オプション又は解約オプション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なる可能性のある情報には、財務諸表利用者が、たとえば以下を評価する際に役立つ情報が含まれる場合がある。

- (a) 借手が延長オプション又は解約オプションを使用する理由及びそれらのオプションが一般的かどうか
- (b) オプション・リース料のリース料総額に対する相対的な大きさ
- (c) リース負債の測定に含まれていなかったオプションの行使が一般的かどうか
- (d) 当該オプションが他の業務及び財務に及ぼす影響

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。

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なる可能性のある情報には、財務諸表利用者が、たとえば、以下を評価する際に役立つ情報が含まれる場合がある。

- (a) 借手が残価保証を提供する理由及び当該保証が一般的かどうか
- (b) 残存価値リスクに対する借手のエクspoージャーの大きさ
- (c) 当該保証が提供される原資産の性質
- (d) 当該保証が他の業務及び財務に及ぼす影響

4.8.4 IAS第1号で求められる開示

上述の IFRS 第 16 号に定められる開示要求に加えて、企業は IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に規定さ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ない。これは以下で構成される。

- (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

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しなければならない。また、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も開示する。

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) その内容
- (b) 報告期間の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。IFRS 第 16 号は、IAS 第 17 号における貸手の会計処理モデルを実質的に引き継いでいる。

5 貸手の会計処理

IFRS 第 16 号は、IAS 第 17 号における貸手の会計処理モデルを実質的に引き継いでいる。

IFRS 第 16 号は、IAS 第 17 号における貸手の会計処理モデルを実質的に引き継いでいるが、IFRS 第 16 号における借手の会計モデルの決定が貸手の会計処理に影響を与えており、その結果として、IFRS 第 16 号と IAS 第 17 号の貸手の会計処理規定に差異を生じている。IFRS 第 16 号の適用により、サブリース、当初直接コストの会計処理や、開示において貸手の会計モデルが変更される可能性がある。

5.1 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。リースの分類により、貸手のリース収益の認識方法及び認識時期、ならびに計上すべき資産の内容が決まる。以下で示しているリースの分類要件は、IAS 第 17 号と同じである。

5.1.1 リースの分類要件

IFRS 第 16 号におけるリースの分類は、IAS 第 17 号から変更されていない。リースの分類は、原資産の所有に伴うリスクと経済価値を貸手又は借手がどの程度有しているかにより決定される。この分類は、契約の形式ではなく、取引の実質に応じて決まる。IFRS 第 16 号で示されている、単独又は組み合わせにより、通常はファイナンス・リースに分類される状況の例は、以下のとおりである。

- ▶ 当該リースにより、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原資産を購入するオプションを有していることにより、当該オプションが行使されることは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原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、少なくとも原資産の公正価値のほとんどすべてとなる
- ▶ 原資産が特殊な性質のものであり、借手のみが重要な改変なく使用できる

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・リースに分類しなければならないと判断するための「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、企業は、リースした資産の所有権に付随する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実行しなければならない。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に関するものか、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ものであるかどうかの評価は、判断の問題である。

IFRS 第 16 号で示されている、単独で又は組み合わせにより、リースがファイナンス・リースとして分類される可能性のある指標は、以下のとおりである。

- ▶ 借手がリース契約を解約できる場合に、当該解約に関連する貸手の損失を借手が負担する
- ▶ 残存資産の公正価値の変動による利得又は損失が、借手に帰属する(例:リースの終了時ににおいて売却収入とほぼ同額の賃借料の割戻しを受ける)
- ▶ 借手が、市場相場よりも著しく低い賃借料で次期のリース契約を継続できる

上記に加えて、下記事項の検討により、リース契約の経済的実態を判断することもできると、EY は考えている。

- ▶ 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)に基づいているか、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、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)

5.1.2 土地及び建物のリースの分類判定

土地と建物の両方の要素を含むリースについては、貸手は、土地の経済的耐用年数は通常は確定できないということに留意した上で、それぞれの要素をファイナンス・リース又はオペレーティング・リースのいずれかに分類する。貸手は、契約締結日におけるリースの土地要素と建物要素の公正価値の比率により、対価を土地要素と建物要素に配分する。リース料をこれらの 2 つの要素に信頼性をもって配分できない場合には、両方の要素がオペレーティング・リースであることが明らかである場合を除き、リース全体をファイナンス・リースに分類する。

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は、リース全体をオペレーティング・リースに分類する。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。

5.1.3 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、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、「ほとんどすべて」の判定に当該金額(債務の最大金額)を考慮することが求められる。

5.1.4 リースの分類の再評価

IFRS 第 16 号からの抜粋

66 リースの分類は契約日に行われ、リースの条件変更があった場合にのみ見直しが行われる。見積りの変更(たとえば、原資産の経済的耐用年数若しくは残存価値の見積りの変更)又は状況の変化(たとえば、借手の契約不履行)は、会計処理の目的上、リースの分類の変更を生じない。

貸手は、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)があった場合にのみ、リースの分類を見直すことになる。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リースの分類を行う

(セクション「5.5 リースの条件変更」参照)。貸手の再評価及び再測定に関する要求事項の概要是付録 D を参照)。

5.2 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、リース開始時点において、原資産の当初直接コスト、リース期間、リース料総額、公正価値及びリースの計算利子率の決定など、セクション 3 で解説した主要な概念を適用する。また、貸手はリースを認識及び測定するために、以下で示す会計処理の概念を適用する。

リース投資未回収総額

貸手のリース投資未回収総額は、下記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(セクション「3.5 リース料」参照)
- ▶ 貸手に発生する無保証残存価値(無保証残存価値とは、原資産の残存価値のうち、貸手による実現が確実でない、又は貸手と関連のある者のみが保証している部分をいう)

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くことにより算定される。

5.3 ファイナンス・リース

5.3.1 当初認識及び測定

IFRS 第 16 号からの抜粋

認識及び測定

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。

IFRS 第 16 号からの抜粋(続き)

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債務を弁済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)

設例 18 — 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通りとする。

- ▶ 資産の公正価値は 10,000 千円である。
- ▶ 借手は、年間リース料 2,100 千円を前払い毎年支払う。リース期間は 5 年間である。
- ▶ 第 5 年度末時点の公正価値の無保証残存価値の見積りは 1,000 千円である。

本設例の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 年間の賃料及び第 5 年度末時点の残存価値見積りの総額の現在価値を 10,000 千円にする利子率をいう。

当該リース計算利子率は、6.62% になる。

年度	正味リース投資		リース投資 未回収額の 期末残高	将来期間に 配分される リース債権の 利益総額		
	未回収額の 期首残高	受取 リース料		期末残高	千円	千円
	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、受取リース料の合計 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、将来受け取るリース料の合計額と無保証残存価値で構成される。たとえば、第 2 年度末時点のリース投資未回収総額の 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

ファイナンス・リース(貸手が製造業者又は販売業者である場合を除く)の場合、当初直接コストはファイナンス・リース債権の当初測定額に含まれる。当初直接コストはリースの計算利子率の算定において考慮されるため、別個に加算する必要はない。

正味リース投資未回収額は、リースの計算利子率で割り引かれた(1)リース料の現在価値(セクション「3.5 リース料」)及び(2)無保証残存価値の現在価値(セクション「3.6 割引率」)の合計額で当初測定される。販売利益又は損失は、原資産又はリース債権の公正価値のいずれか低い金額と無保証残存価値控除後の原資産の帳簿価額との差額として測定される。

5.3.2 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た販売損益(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。

72 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。

73 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。

74 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しなければならない。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からである。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。

製造業者又は販売業者である貸手が意図的に低い利子率を提示する場合であっても、販売利益は市場利子率に基づいて算定する。

製造業者や販売業者である貸手は、開始日において、IFRS 第 15 号が適用される通常の販売に関する方針に従って販売利益又は販売損失を認識する。

したがって、製造業者又は販売業者である貸手は、リース開始日において以下を認識する。

- ▶ 原資産の公正価値を収益として認識する(市場利子率を使用して割り引いたリース料総額の現在価値の方が低い場合には、当該金額)
- ▶ 無保証残存価値の現在価値控除後の原資産の取得原価(又は帳簿価額)を売上原価として認識する
- ▶ 通常の販売に関する方針に従って認識される販売利益又は販売損失
IFRS第15号に基づき、製造業者又は販売業者である貸手は、開始日において、貸手が原資産を移転しているかどうかにかかわらず、ファイナンス・リースに係る販売利益又は販売損失を認識する

ファイナンス・リース契約の締結に関連して発生する製造業者又は販売業者である貸手のコストは、主に当該貸手が販売利益を獲得するために発生するものであるため、開始日において費用として認識し、正味リース投資未回収額には含めない。

設例 19 — 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おり、顧客にそれを購入するか、リースするかの選択権を与えている。顧客は機械をリースすることを選択する。契約の詳細は次の通りである。

- (i) リースは 20X1 年 1 月 1 日に開始し、3 年間継続する。
- (ii) 借手は年次のリース料 57,500 千円を毎年後払い年度末に 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しなければならない。
- (iv) 機械の公正価値は 150,000 千円である。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、リースの交渉及び手配に関し 25,000 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 年が終了した時点で機械の残存価値は 10,000 千円と見込まれる。
- (vii) リースの計算利子率は 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の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当初直接コスト(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、販売原価は 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 千円	貸方 千円
正味リース投資未回収額	150,000	
売上原価	95,025	
棚卸資産		100,000
売上		142,525
負債/現金(当初直接コスト)		2,500

設例 19 — 製造業者又は販売業者である貸手(続き)

リースの開始時点での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当初直接コスト(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。

借手から受け取るリース料はその後リース期間にわたって以下のように配分される。

年度	期首時点の リース債権 (千円)	リース料 (千円) (a)	受取利息 (年率 10.19%) (千円) (b)	リース債権の 減少 (千円) (d)=(b)-(c)	期末時点の リース債権 (千円) (e)=(a)-(d)
					(c)
1	150,000	57,500	15,280	42,220	107,780
2	107,780	57,500	10,979	46,521	61,260
3	61,260	57,500	6,240	51,260	10,000

貸手は、下記の仕訳を行う。

		借方 千円	貸方 千円
第 1 年度	現金	57,500	
	リース債権		42,220
	受取利息		15,280
第 2 年度	現金	57,500	
	リース債権		46,521
	受取利息		10,979
第 3 年度	現金	57,500	
	リース債権		51,260
	受取利息		6,240

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。

棚卸資産	10,000
リース債権	10,000

5.3.3 事後測定

IFRS 第 16 号からの抜粋

事後測定

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にファイナンス・リースを以下のように会計処理する。

- ▶ 正味リース投資未回収額の残高に対して毎期一定の利益率(リースの計算利子率)を適用することにより、リース期間にわたり純損益で金融収益を認識する。正味リース投資未回収額に関して認識される収益は、以下により構成される。
 - ▶ リース債権に係る利息収益
 - ▶ 無保証残存資産に係る利息収益(リース終了時点の予想価値まで増加させることにより生じる)
- ▶ 受領したリース料を正味リース投資未回収額(上記で算定される金融収益控除後の金額)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(例: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があれば認識する

この場合、金融収益は、リース債権の総額を基に計算すべきか、それとも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が生じる。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のに、IFRS 第 9 号「金融商品」の段階的アプローチを適用できると考えている³。

- ▶ 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 号に認められる単純化したアプローチの採用(または非採用)で結論に影響が生じることはない。

IFRS 第 9 号は規範的なガイダンスを定めておらず、企業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。代替的なアプローチも受入可能である。

信用損失は、損益計算書上、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に従って別個に表示しなければならない。

³ IFRS 第 9 号第 5.4.1 項

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のに適切である場合には、リース引当金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別個に表示することも可能である。たとえば、貸倒引当金により、正味リース投資未回収額が大幅に減少する場合が考えられる。

以下の設例では、販売利益が発生する場合におけるファイナンス・リースの貸手の会計処理について解説している。

設例 20 — 販売業者である貸手のファイナンス・リースの会計処理

貸手は、設備を 10 年間リースする契約を借手と締結する。設備はその性質上特別なものではなく、10 年のリース期間が終了する時点で貸手は別の用途に使用できると見込んでいる。

- ▶ 貸手は、年度末に年間リース料の 15,000 千円を受領する。
- ▶ 貸手は、10 年のリース期間の終了時点の設備の残存価値は 50,000 千円になると予想する。
- ▶ 借手は、リース期間終了時点で見積残存価値(すなわち 50,000 千円)以下の価格で販売することで生じる損失のうち最初の 30,000 千円について貸手に補償する残存価値保証を提供する。
- ▶ 設備の経済耐用年数の見積りは 15 年でその帳簿価額は 100,000 千円、公正価値は 111,000 千円である。
- ▶ リースにより原資産の所有権がリース期間の終了時点で借手に移転することなく、また契約には原資産を購入するオプションも含まれていない。
- ▶ リース計算利子率は 10.078%である。

貸手はリースをファイナンス・リースに分類する。というのもリース料総額の現在価値が原資産の公正価値のほぼすべてを占めることになるからである。

リースの開始日時点で、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。

正味リース投資未回収額を計上し原資産の認識を中止する

正味リース投資未回収額	111,000 千円 ^(a)
売上原価	92,344 千円 ^(b)
売上	103,344 千円 ^(c)
リース目的で保有する設備	100,000 千円 ^(d)

設例 20 — 販売業者である貸手のファイナンス・リースの会計処理(続き)

- (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 年間分に残価保証 30,000 千円を加算し、それをリース計算利子率で割り引いた 103,344 千円(リース料総額)、及び(2)無保証残存価値 20,000 千円の現在価値(7,656 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貸借対照表における流動と非流動への分類を検討する(セクション「5.7 表示」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 7,656 千円の現在価値を控除した金額である。
- (c) 収益はリース債権と同額である。
- (d) 原資産の帳簿価額

貸手は、リース開始時点で、リース料総額 103,344 千円から、資産の帳簿価額(100,000 千円)と無保証残存価値(7,656 千円)の差額 92,344 千円を控除した 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:

現金	15,000 千円 ^(e)
正味リース投資未回収額	3,813 千円 ^(f)
受取利息	11,187 千円 ^(g)

- (e) 各年度末時点で年間リース料を受領
- (f) 受領した年間リース料(15,000 千円)から利息収益 11,187 千円を控除した金額を正味リース投資未回収額とする。
- (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

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残高の推移を示している。

年度	年間リース料	年間利息収益 ^(h)	期末時点の正味
			投資未回収額
当初正味リース投資未回収額	-千円	-千円	111,000 千円
1	15,000	11,187	107,187
2	15,000	10,803	102,990
3	15,000	10,380	98,370
4	15,000	9,914	93,284
5	15,000	9,401	87,685
6	15,000	8,837	81,522
7	15,000	8,216	74,738
8	15,000	7,532	67,270
9	15,000	6,780	59,050
10	15,000	5,950	50,000 ⁽ⁱ⁾

(h) 利息収益は、各年度の期首時点の正味未回収投資額に 10.078%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(当初正味投資未回収額)×10.078%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値

5.3.4 「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からである。この点については設例 21 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規定していないが、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、発生した金額についての減額を直ちに認識しなければならない。

設例 21 — 残存価値の減額

リース開始時点では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。

解約不能なりースの詳細は以下の通りとする。

- ▶ 資産の公正価値は 10,000 千円である。
- ▶ 借手は、年間賃料 2,100 千円を前払い支払うことを求められる。リース期間は 5 年間である。
- ▶ 第 5 年度末時点の無保証残存価値の見積額は 1,000 千円である。

設例の単純化のため、貸手の直接コストは除外する。

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。

債権の期末残高

年度	期首時点の リース債権 (千円)	受取 リース料 (千円)	金融収益 (年 6.62%) (千円)	期末時点の 投資未回収 総額 (千円)	将来の期間に 配分される 稼得利益総額 (千円)		期末時点の リース債権 (千円)
					稼得利益 総額 (千円)	リース債権 (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、将来受け取るリース料と無保証残存価値の合計となる。たとえば、第 2 年度末時点のリース投資未回収総額の 7,300 千円は、年間賃料 2,100 千円の 3 年分の金額 6,300 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金額であり、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ている金融収益を控除した金額になる。

設例 21 — 残存価値の減額(続き)

貸手は第 2 年度末時点で、資産の残存価値は 500 千円でしかないと結論付け、それに従つてリース期間にわたって配分する収益を修正する。

債権の期末残高

年度	期首時点の リース債権 (千円)	受取 リース料 (千円)	金融収益 (年 6.62%) (千円)	リース投資 未回収総額* (千円)	将来の期間に		期末時点の リース債権 (千円)
					期末時点の 配分される 稼得利益総額 (千円)	期末時点の リース債権 (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残高を差し引いた金額 413 千円(6,742 千円 - 6,329 千円)を償却しなければならない。この金額は、第 2 年度末時点の 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。

5.3.5 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状況が発生する場合を除き、再測定されない。

- ▶ 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)が生じた場合に、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(セクション「5.5 リースの条件変更」参照)。
- ▶ リース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(セクション「3.4.2.2 リース期間及び購入オプションの再評価—貸手」参照)
- ▶ 無保証残存価値の見積りが変更される場合(セクション「5.3.4 無保証残存価値」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左右される変動リース料を含める。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規定していない。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左右されない変動リース料を再測定するかどうかに關しても会計方針を選択できると考える。

5.4 オペレーティング・リース

IFRS 第 16 号からの抜粋

認識及び測定

81 貸手は、オペレーティング・リースによるリース料を、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しなければならない。貸手は、他の規則的な基礎の方が原資産の使用による便益が減少するパターンをより適切に表す場合には、当該基礎を適用しなければならない。

82 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)を費用として認識しなければならない。

83 貸手は、オペレーティング・リースの取得の際に発生した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しなければならない。

IFRS 第 16 号では、貸手はオペレーティング・リースを IAS 第 17 号と同様の方法で会計処理する。すなわち、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貸借対照表に認識はせず、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(例:IAS 第 16 号)に従って会計処理される。

その後、貸手は、定額法又は原資産の使用から生じる便益の費消パターンをより適切に表すその他の規則的な方法のいずれかを使用して、リース料総額をリース期間にわたり均等に認識する。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「3.5.2 リースのインセンティブ」に記載される方法で会計処理される。リース開始後は、貸手は指数又はレートを基礎としない変動リース料(例:業績や使用状況に応じて決まる変動リース料)を獲得した時点で認識する。

また、オペレーティング・リースの貸手は IFRS 第 16 号に従って、リース開始時点の当初直接コストを繰り延べ、リース収益と同じ基準でリース期間にわたり認識する

(セクション「3.4.2.2 リース期間及び購入オプションの再評価—貸手」参照)。

5.4.1 オペレーティング・リース

IFRS 第 15 号などの他の基準とは異なり、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)を決定するのに回収可能性に言及していない。したがって、我々は、たとえ回収の可能性が低くても、オペレーティング・リースについてはその収益を、貸手は引き続き認識できると考えている。しかしながら、回収可能性が大きく疑われる場合に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存在し、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。

設例 22 — 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 2022 年 2 月 28 日までである。契約には、リース以外の構成要素、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。

2020 年 6 月末時点で、レストラン A は非常に困難な財政状態のため、2020 年 7 月に支払うべきリース料については 25% しか支払えない伝える。2020 年 7 月末までに 25 万円を貸手 B は回収したが、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される。

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すると同時に IFRS 第 9 号に従って回収の可能性が低いことを反映して 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 は下記の仕訳記帳を行う。

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
借方 リース債権に関する減損引当金	75 万円

リース債権に対する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

借手からの現金 25 万円の受取を計上する

アプローチ 2—オペレーティング収益を回収可能な範囲で認識する

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認識する。このアプローチでは、全額の回収に関する大きな不確実性及び全額を回収する可能性が低い場合の収益を報告する適切性に対する貸手 B の懸念が反映される。

このアプローチでは貸手 B は以下の仕訳記帳を行う。

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

借手からの現金 25 万円の受取を計上する

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(たとえば、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)

ファイナンス・リースの条件変更が生じた場合(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)、条件変更後のリースを再評価し、リースに該当するか、リースが含まれているかどうかを評価する必要がある(セクション「2.1 契約にリースが含まれているか否かの判断」参照)。リースが継続して存在する場合には、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。

- ▶ 別個のリース(セクション「5.5.1.1 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」参照)
- ▶ 既存のリースの会計処理の変更(セクション「5.5.1.2 別個のリースが生じない条件変更に関する貸手の会計処理」参照)

オペレーティング・リースの条件変更が生じた場合、条件変更の発効日から新たなリースとして取り扱う(セクション「5.5.2 オペレーティング・リースの条件変更」参照)

5.5.1 オペレーティング・リースの条件変更

5.5.1.1 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

IFRS 第 16 号からの抜粋

79 貸手は、下記の両方に該当する場合には、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) 条件変更に伴い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
- (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

以下の両方の要件に該当する場合、貸手はファイナンス・リースの条件変更を別個のリース(当初のリースと区分されるリース)として会計処理する。

- ▶ 条件変更に伴い原資産を1つ以上使用する権利が追加され、リースの範囲が増大する場合
- ▶ リースの対価が、リースの範囲の増加に係る独立販売価格に相当する金額だけ増加し、当該価格に対し、特定の契約状況を反映した調整が行われている場合

リースの条件変更が上記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、他の新たに契約したリースと同じ方法で会計処理する。リースの条件変更が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ない条件変更に関する貸手の会計処理は「5.5.1.2 別個のリースが生じない条件変更に関する貸手の会計処理」で詳細に説明している。

5.5.1.2 別個のリースが生じない条件変更に関する貸手の会計処理

IFRS 第 16 号からの抜粋

80 ファイナンス・リースの条件変更のうち独立したリースとして会計処理されないものについては、貸手は当該条件変更を次のように会計処理しなければならない。

- (a) 条件変更が契約日に有効であったとすれば当該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、
 - (i) 条件変更の発効日からリースの条件変更を新たなリースとして会計処理する。
 - (ii) 原資産の帳簿価額をリースの条件変更の発効日直前の正味リース投資未回収額として測定する。
- (b) 上記以外の場合には、IFRS 第 9 号の要求事項を適用しなければならない。

貸手は、ファイナンス・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、効力発生日時点においてリースの分類の再評価を行う。

ファイナンス・リースの条件変更が、別個のリースを生じさせない場合には、貸手は、条件変更後のリースの分類に従い条件変更の会計処理を行う。条件変更が開始日において有効であったならば、リースがオペレーティング・リースに分類されていた場合には、貸手は、当該条件変更を効力発生日時点から新たなリースとして会計処理する。原資産の帳簿価額は、条件変更の効力発生日直前の正味当初リース投資未回収額として測定する。それ以外の場合は、正味リース投資未回収額は、IFRS 第 9 号「金融商品」に従って会計処理する(付録 D「貸手の再評価及び再測定に関する要求事項の要約」参照)。

5.5.2 オペレーティング・リースの条件変更

IFRS 第 16 号からの抜粋

87 貸手は、オペレーティング・リースの条件変更を当該条件変更の発効日から新たなリースとして会計処理しなければならない。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す。

オペレーティング・リースの条件変更に伴い、条件変更後の契約が引き続きリースとなる、又はリースが含まれる場合、当該条件変更を効力発生日から新たなリースとして取り扱い、条件変更時点でのリースの分類を見直す(「5.1 リースの分類」参照)。新しいリースの会計処理では、セクション「2.2 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及び区分、ならびに契約対価の配分」で解説しているように、契約におけるリース構成部分と非リース構成部分を識別し分離することになる。

条件変更の時点で、分類要件を改めて見直す(5.1「リースの分類」参照)。その結果、新たなリースはオペレーティング・リース又はファイナンス・リースのいずれかに分類される。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に含める。

設例 23 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 23 — 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 2022 年 2 月 28 日までである。契約には、リース以外の構成要素、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。

2020 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。2020 年 6 月 30 日に 貸手 B は、ショッピング・モールを閉鎖する補償として、2020 年の 7 月、8 月及び 9 月のレストラン A の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。ここで、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をいう。したがって、賃料減免はリースの条件変更になる。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(すなわち 2020 年 6 月 30 日)に貸手 B は条件変更を、以下のように新しい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(2020 年 10 月から 2022 年 2 月までの月次のリース料 100 万円)になる。
 - ▶ 残りのリース期間は 20 か月である。

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・リー収益は、 $1,700 \text{ 万円} / 20 \text{ カ月} = 85 \text{ 万円}$ となる。

貸手が、オペレーティング・リースにおいてリース債権として認識されていた過去のリース料を免除する場合がある。賃料減免により、当初のリースの条件に含まれないリースの対価が変更になり、したがって賃料減免はリースの条件変更とみなされる。別の見解は、過去のリース料の免除はオペレーティング・リース債権の消滅であり、したがって IFRS 第 9 号の認識の中止に関する規定が適用すると考えるというものである。IFRS 第 9 号の第 2.1 項(b)(i)により、貸手が認識したオペレーティング・リース債権には IFRS 第 9 号の認識の中止及び減損に関する規定が適用されるということが明確化される。このような状況で IFRS 第 9 号が適用される場合、我々は、貸手は、オペレーティング・リース債権の ECL 評価に、予想されるリース料支払の免除を含める、又は除外するのいずれかを行うという会計方針を選択することができるが、それは継続的に適用しなければならない。IFRS 第 9 号と IFRS 第 16 号を適用するアプローチを以下に例示する。

設例 24 — オペレーティング・リースにおけるリース債権の放棄

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 2022 年 2 月 28 日までである。契約には、リース以外の構成要素、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 は非常に困難な財政状態のため、2020 年 6 月のリース料を支払わなかつた。したがって貸手 B は IFRS 第 9 号に基づいて 2020 年 6 月 30 日に、契約に規定される担保物件を考慮にいれ、20 万円の減損損失を認識する。

2020 年 7 月 1 日時点で、貸手 B は 2020 年 6 月について未払いとなっている 60 万円を放棄する賃料減免を認める。残りの金額(40 万円)はその後すぐに支払われる。

分析

アプローチ 1—IFRS 第 16 号によるリースの条件変更

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をいう。したがって、賃料の減免はリースの条件変更となる。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と仮定する。

貸手 B は 2020 年 6 月に関し以下の仕訳記帳を行う。

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 6 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	20 万円
貸方 リース債権に関する減損引当金	20 万円

リース債権に対する減損損失を計上する

IFRS 第 16 号第 87 項は、オペレーティング・リースの条件変更を、条件変更の発効日から新たなリースとして会計処理し、その際、当初のリースに係る前払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して考慮することを貸手に要求している。

したがって、条件変更の発効日(2020 年 7 月 1 日)時点で、貸手 B は、2022 年 2 月にリース期間が終了する新しいリースの会計処理を行う。6 月のリース料の一部免除を考慮に入れた後の残りのリース料は 1,940 万円(2,000 万円 - 60 万円)になる。

貸手 B は、2020 年 7 月について以下の仕訳記帳を行う。

借方 リース・インセンティブ	60 万円
貸方 リース債権	60 万円
借方 リース債権に関する減損引当金	20 万円
貸方 純損益	20 万円

設例 24 — オペレーティング・リースにおけるリース債権の放棄(続き)

条件変更後のリース契約を締結するためのリース・インセンティブ(60 万円の免除)を認識し、2020 年 6 月に認識した IFRS 第 9 号による引当金を戻し入れる

借方 現金	40 万円
貸方 リース債権	40 万円
部分的な支払いの受領を記録する	
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
借方 オペレーティング・リース収益	3 万円
貸方 リース・インセンティブ	3 万円

2020 年 7 月のリース収益 100 万円(月次の 100 万円の支払いに基づく)から 3 万円のリース・インセンティブ(60 万円を 20 か月で除する)を控除した金額を認識する

したがって、オペレーティング・リース収益の 97 万円が、新しいリース期間にわたって毎月認識される。IFRS 第 9 号による 20 万円の減損損失は、リース債権の 60 万円が免除される時点での純損益に戻し入れられる。

このアプローチでは、リースの条件変更前に債権として認識された残りの 40 万円はすでに損益計算書に計上され受領されることから、新たなリースには持ち越されない。

アプローチ 2—IFRS 第 9 号による過去のリース債権の認識の中止

貸手 B は 2020 年 6 月について以下の仕訳記帳を行う。

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 6 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	20 万円
貸方 リース債権に関する減損引当金	20 万円

リース債権に対し減損損失を計上する

貸手 B は、2020 年 7 月について以下の仕訳記帳を行う。

借方 リース債権に関する減損引当金	20 万円
借方 リース債権に関する認識の中止による損失	40 万円
貸方 リース債権	60 万円

免除された過去のリース債権の認識を中止する

このアプローチでは、IFRS 第 9 号に従って従前には減損していたリース債権の免除により、リースの条件変更の会計処理に影響が生じることはない。したがって、この設例では貸手は、新しいリース期間にわたって 100 万円のリース収益を引き続き認識する(すなわち、新しいリース期間にわたる 100 万円の定期的な支払いに基づいてリース収益を認識する)。

5.6 その他の貸手に関する事項

5.6.1 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「金融商品」の認識の中止及び減損に関する規定を適用することで、正味リース投資未回収額の減損を評価する。

5.6.2 ポートフォリオ・アプローチ

IFRS 第 16 号からの抜粋

B1 本基準は、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、企業は本基準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、本基準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本基準を当該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な相違がないと企業が合理的に見込んでいることである。ポートフォリオで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 第 16 号は、個々のリースに適用されるが、同種資産のリース（例：複数の同種車両のリース）を多く有している場合には、個々のリースに会計処理を行うことが実務上困難になる場合がある。IASB は、結論の根拠（BC 第 83 項）において、このような懸念に対処するために、ポートフォリオにおける個々のリースに IFRS 第 16 号を適用した場合でも財務諸表に重要な影響はないと合理的に見込んでいる場合には、実務上の便法として、同様の特徴を有するリースにポートフォリオ・アプローチを認めたと述べている。

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が重要でなく、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、費用計上する現行の実務に類似している。

5.7 表示

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。

88 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を、原資産の性質に応じて財政状態計算書に表示しなければならない。

貸手は、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、IFRS 第 16 号の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。また、貸手は IFRS 第 16 号に従って、オペレーティング・リースの対象と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しなければならない。

さらに、正味リース投資未回収額は、その他の資産と同様に、貸借対照表において流動と非流動に分類する。

5.8 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、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・リースの場合

(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、たとえば、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。

貸手は、リースの対象となる資産の残存価値に関するリスクの管理方法について、より多くの情報の開示が求められる。

貸手における開示の目的は、リースが貸手の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響に関して、財務諸表利用者が評価するための基礎となる情報を開示することである。IFRS 第 16 号では、貸手は、リースに関する定量的及び定性的情報、IFRS 第 16 号の適用における重要な判断、ならびにリースに関する財務諸表で認識される金額を開示する。

貸手は、重要でない情報を詳細に開示することや、異なる特徴を有する項目をまとめて開示することによって、有用な情報が不明瞭になることを避けるために、開示の集約又は分解に関する適切なレベルの決定に際して判断が求められる。

6 サブリース

6.1 定義

IFRS 第 16 号からの抜粋

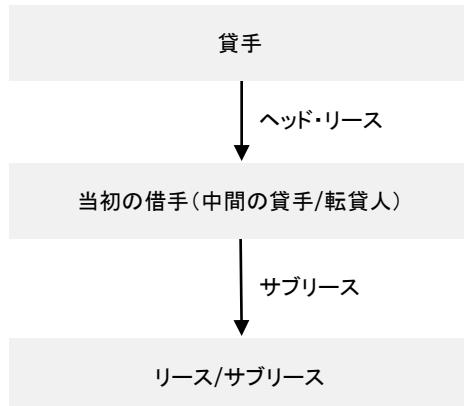
付録 A

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呼ばれることがある。



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。

6.2 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。

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（たとえば、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に該当する場合、サブリースはオペレーティング・リースに分類される。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（ヘッドリースの原資産とは異なる資産）を参照して、セクション「5 貸手の会計処理」の分類要件に従って分類される。

設例 25 — 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使用権資産に関する 5 年間のヘッドリース期間(建物の耐用年数 30 年ではなく)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場合がある。

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。(セクション「4 借手の会計処理」参照)ヘッドリースに係る使用権資産の帳簿価額残高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。(セクション「4 借手の会計処理」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。(セクション「5.6.1 正味リース投資未回収額の減損」参照)。

サブリースにおいて計算利子率を容易に算定することができない場合、中間の貸手は、ヘッドリースの割引率を使用する(サブリースに関連する当初直接コストについて調整)。

複数の契約が同時又はほぼ同時に締結される場合、中間の貸手は、契約の結合に関する要件を検討する必要がある(例: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、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)。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。(セクション「2.3 契約の結合」参照)。

中間の貸手は、資産を転貸する又は転貸を予定している場合には、セクション 4.1.2「少額資産のリース」の要件が満たされる場合でも、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。

以下で掲載している IFRS 第 16 号の設例では、同一の原資産のヘッドリース及びサブリースを締結する中間の貸手が新基準の要求事項を適用する場合について解説している。

IFRS 第 16 号からの抜粋 設例

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 年間にわたる 5,000 平方メートルの事務所スペースに係るリース契約（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、ヘッドリースの残りの 3 年間にわたり、5,000 平方メートルの事務所スペースを借手（サブリースの借手）にサブリースする。

中間の貸手は、ヘッドリースから生じた使用権資産を参照してサブリースの分類を行う。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、当該サブリースをファイナンス・リースに分類する。

中間の貸手はサブリースの締結時に、以下のとおり会計処理を行う。

- (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、純損益を認識する。
- (c) ヘッドリースに係るリース負債を引き続き財政状態計算書で認識する。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。

中間の貸手は、サブリースの期間中に、サブリースに係る金融収益とヘッドリースに係る利息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 年間にわたる 5,000 平方メートルの事務所スペースに係るリース契約（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、2 年間にわたり 5,000 平方メートルの事務所スペースを借手（サブリースの借手）にサブリースする。

中間の貸手は、ヘッドリースから生じた使用権資産を参照してサブリースの分類を行う。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、当該サブリースをオペレーティング・リースに分類する。

中間の貸手はサブリースの締結時に、ヘッドリースに係るリース負債及び使用権資産を引き続き財政状態計算書で認識する。

また、サブリースにおいて、以下を認識する。

- (a) 使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息費用
- (b) サブリースに係るリース収益

6.3 転借人の会計処理

転借人は、リースを他のリースと同じ方法で、(IFRS 第 16 号の認識及び測定の規定に従って新たなリースとして)会計処理する(セクション「4 借手の会計処理」参照)。(セクション「4 借手の会計処理」参照)

6.4 表示

他の IFRS で義務付けられていない又は容認されない限り、IAS 第 1 号第 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。したがって、中間の貸手は、ヘッドリース及びサブリースから生じるリース負債とリース資産を、IAS 第 1 号における相殺に係る要件を満たす場合を除き、相殺できない。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、減価償却費と利息費用は、それぞれ原資産と同じくするヘッドリースとサブリースから生じるリース収益（ヘッドリースからのリース収益は使用権資産を認識中止する場合に発生する利得部分）と相殺することができない。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。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ではなく、サブリース収益を総額ベースで表示することになるとを考えている。IFRS 第 15 号の本人又は代理人に関するガイダンスに関する解説については、弊法人の刊行物「Applying IFRS: IFRS 第 15 号 顧客との契約から生じる収益(2020 年 10 月更新)」を参照されたい。

6.5 開示

IFRS 第 16 号では、リースが貸手の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響について、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しなければならない。これには、中間の貸手に該当する場合も含む。借手の開示はセクション「4.8 開示」、貸手の開示はセクション「5.7 開示」を参照されたい。

7 セール・アンド・リースバック取引

IFRS 第 16 号からの抜粋

セール・アンド・リースバック取引

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・リースバック取引は借手にとってもはや、オフバランスでの資金調達手段となる

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。借手は IFRS 第 16 号に従ってほとんどのリースを貸借対照表に計上しなければならないことから、借手にとってセール・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ではなくなるだろう。売手である借手と買手である貸手の両方は、IFRS 第 15 号を適用してセール・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べきかを判断しなければならない。

7.1 資産の譲渡が売却であるかどうかの判断

IFRS 第 16 号からの抜粋

資産の譲渡が売却であるかどうかの判定

99 企業は、資産の譲渡を当該資産の売却として会計処理すべきかどうかを決定するために、履行義務がいつ充足されるのかの決定に関する IFRS 第 15 号の要求事項を適用しなければならない。

資産の譲渡を売却・購入として会計処理すべきかどうかの判断にあたり、売手である借手と買手である貸手の両者は、資産に対する支配を移転させることにより、どの時点で履行義務を充足したのかに関して IFRS 第 15 号の要求事項を適用する。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・購入と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者は当該取引を融資として会計処理する。

IFRS 第 15 号では、資産の支配が移転しているかどうかの判断にあたり、以下のように定めている。

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。

IFRS 第 15 号からの抜粋(続き)

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、当該資産を買戻す契約を考慮しなければならない(B64 項から B76 項参照)。

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。これには次の指標が含まれるが、これらに限定されない

- (a) 企業が資産に対する支払い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している可能性がある。
- (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有しているのかを示している可能性がある。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す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。たとえば、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。

IFRS 第 15 号からの抜粋(続き)

- (d) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスク及び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している可能性がある。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。たとえば、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享受する能力を獲得したことを示している可能性がある。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。

他の資産の買手と異なり、セール・アンド・リースバック取引の買手は、IFRS 第 15 号を適用して資産の支配を獲得したかどうかを判断することになる。

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。弊法人の刊行物「Applying IFRS: IFRS 第 15 号 収益認識基準(2020 年 10 月更新)」を参照されたい。

IASB は、結論の根拠(BC262 項)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、売手である借手が実質的に原資産を買い戻すオプション(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。

弊社のコメント

- ▶ 新基準における要求事項は、売手である借手の現行実務を大幅に変更させる。IFRS 第 16 号では、売却に該当するかどうかの判断にあたり、売手である借手は IFRS 第 15 号の要求事項を適用する。また、売却の要件に該当する場合であっても、通常は、セール・アンド・リースバック取引はオフバランスでの資金調達の手段とはならない。
- ▶ IFRS 第 16 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を固定価格や行使日時点の公正価値によって、売却の処理が否定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、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オプションを有する借手は、経済的に、原資産を購入するオプションを有する借手と同じ立場にあると考えている。したがって、更新価格が更新オプションの行使日時点の公正価値でない場合には、当該更新オプションの存在により、IFRS 第 15 号及び第 16 号に基づく売却として処理されることはない。

7.2 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を適用して会計処理し、リースを本基準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

7.2.1 売却の会計処理

資産の譲渡が売却に該当する場合、売手である借手は以下を行う。

- ▶ 原資産の認識を中止する。
- ▶ 買手である貸手に移転された権利に関連する利得又は損失を認識し、オフマーケット条件にに関して調整する。

買手である貸手は、資産の購入を、資産の性質に基づいて他の基準に従って会計処理する(例:有形固定資産であれば IAS 第 16 号)。

セール・アンド・リースバック取引を行う企業は、IFRS 第 16 号の第 100 項(a)に従って、買手である貸手に移転された権利に関する利得又は損失を算定する必要がある。IFRS 第 16 号の設例 24(下記に示される)は、売却に生じる利得の算定方法を示している。設例は、リース料は固定であると仮定している。この方法では、アップフロントで認識される利得又は損失は固定リース料に占める割合を基に決定される。しかし、IFRS 第 16 号にはそれ以上のガイダンスは規定されていない。

IFRS 解釈指針委員会は 2020 年 6 月に、変動リース料を伴うセール・アンド・リースバック取引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取引では、企業(売手である借手)が、有形固定資産を別の企業(買手である貸手)に移転しその後 5 年間リースバックするセール・アンド・リースバック取引を実行する。資産の移転は、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。資産との交換で買手である貸手が売手である借手に支払う金額は、取引日時点の資産の公正価値に等しくなる。(市場金利での)リース料には、5 年間のリース期間に資産を利用して創出される売手である借手が獲得する収益に占める割合を基に計算される変動リース料(指數又はレートに基づかない)が含まれる。売手である借手は、変動リース料は、IFRS 第 16 号に記載される実質的な固定リースにはならないと判断している。要望書に記載された取引では、売手である借手はどのようにリースバックから生じる使用権資産を測定し、取引日時点で認識する利得又は損失の額を算定することになるのか質問されていた。

解釈指針委員会は、要望書の取引には IFRS 第 16 号第 100 項の規定が適用されることに留意した。第 100 項は、以下のように規定している。「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。

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。そのためには、取引日にリースバックを介して留保する使用権と全体の資産で構成される権利とを比較する。IFRS 第 16 号は、この割合を算定する方法については特に定めていない。要望書に記載される取引では、売手である借手は、たとえば以下の(a)と(b)を比較することで使用権が全体の権利に占める割合を決定することができる。(a)予想リース料(変動部分と指數又はレートによるものではない部分を含む)の現在価値と(b)取引日時点の資産の公正価値

取引日時点で売手である借手が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生じる。売手である借手が留保する使用権は取引により再測定されないことから(それは資産の従前の帳簿価額に占める割合で測定される)、認識される利得又は損失の額は、買手である貸手に移転された権利にのみ関係する。IFRS 第 16 号の第 53 項(i)を適用して、売手である借手は、セール・アンド・リースバックから生じる利得又は損失を開示する。

たとえリースに関するすべての支払いが変動し、それが指數又はレートに応じて変動するものではないとしても、売手である借手は、取引日時点で負債も認識する。負債の当初測定は、IFRS 第 16 号の第 100 項(a)を適用し使用権資産の測定方法—及びセール・アンド・リースバックに関する利得又は損失の算定方法—に影響される。

2020 年 6 月 IFRIC Update からの抜粋

売手である借手は、資産(有形固定資産)を買手である貸手に移転し、当該資産を 5 年間リースバックするセール・アンド・リースバック取引を実行する。有形固定資産の移転は、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。

取引日時点の売手である借手の財務諸表における有形固定資産の帳簿価額は 1,000,000 千円であり、当該有形固定資産に関し買手である貸手が支払う金額は 1,800,000 千円(同日の有形固定資産の公正価値)である。(市場金利での)リースに関するすべての支払いは、5 年間のリース期間に有形固定資産を利用して創出される売手である借手が獲得する収益に占める割合を基に計算される変動リース料である。取引日時点のリースに関する予想支払いの現在価値は 450,000 千円である。当初直接コストは存在しない。

売手である借手は、留保する使用権が関連する有形固定資産に占める割合を、リースに関する予想支払額の現在価値を用いて計算することが適切であると判断する。この基準に基づくと、留保した使用権が関連する有形固定資産に占める割合は、25%である。25%は $450,000$ 千円(リースに関する予想支払額の現在価値) \div $1,800,000$ (有形固定資産の公正価値)で求められる。したがって、買手である貸手に移転される権利の割合は 75%となる。75%は、 $(1,800,000$ 千円 $- 450,000$ 千円) \div $1,800,000$ 千円]で計算される。

IFRS 第 16 号第 100 項(a)を適用して、売手である借手は、

- 使用権資産を 250,000 千円と測定する。 $1,000,000$ 千円(有形固定資産の従前の帳簿価額) \times 25%(留保する使用権が関連する有形固定資産に占める割合)で計算される。
- 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 600,000 千円の利得を取引日に認識する。この利得は、 $800,000$ 千円(有形固定資産の売却で生じる利得合計($1,800,000$ 千円 $- 1,000,000$ 千円)) \times 75%(買手である貸手に移転された権利の割合)で計算される。

第 100 項(a)を適用すると、取引日時点の使用権資産がゼロで測定することはない。というのも、売手である借手が留保する権利が関連する従前の有形固定資産の帳簿価額($1,000,000$ 千円)に占める割合を適切に反映させるとゼロにはならないからである。

2020年6月IFRIC Updateからの抜粋(続き)

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	1,800,000 千円
借方 使用権資産	250,000 千円
貸方 有形固定資産	1,000,000 千円
貸方 負債	450,000 千円
貸方 移転した権利に係る利得	600,000 千円

解釈指針委員会は、IFRS 第 16 号の原則及び規定は、要望書に記載されている状況において、セール・アンド・リースバック取引の会計処理に関する十分な基礎を提供していると考え、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。

解釈指針委員会の上記の議論から、そのようなセール・アンド・リースバックで生じる負債の測定について IFRS 第 16 号には定めがないということが明らかになっている。この点に対処するために、IASB は 2020 年 11 月に公開草案「セール・アンド・リースバック取引におけるリース負債(IFRS 第 16 号に関する修正案)」(本公開草案)を公表した。IASB は、売手である借手がセール・アンド・リースバック取引から生じる使用権資産及びリース負債の当初測定の方法及び負債にかかる事後測定の方法が特定されるように IFRS 第 16 号を改訂することを提案している。

本公開草案の提案は、IFRS 第 16 号におけるセール・アンド・リースバックに関する規定を改善することを意図している。それにより IFRS 第 16 号のセール・アンド・リースバックの原則が変わることもなければ、セール・アンド・リースバックに関係のないリースの会計処理が変わることもない。

当初測定

資産の移転が売却として会計処理する IFRS 第 15 号の要求事項を満たすセール・アンド・リースバックについて、IFRS 第 16 号の第 100 項(a)は、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と規定している。

改訂案では、売手である借手は、上述の割合を予想リース料の現在価値と売却した資産の公正価値を比較することによって算定するということが明確化される。

予想リース料は、リース期間に市場レートで資産を使用する権利に関係する以下の項目で構成される。

- ▶ 固定リース料(実質上の固定リース料を含む)からリース・インセンティブを控除したもの
- ▶ 変動リース料(指数又はレートに応じて変動するかどうかに関係ない)これは、IFRS 第 16 号に定められる一般的なリース・モデルからは逸脱している。
- ▶ 残価保証に基づいて売手である借手による支払いが見込まれる金額
- ▶ リースの解約ペナルティに係る支払い(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)

予想リース料の現在価値は、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くことによって求められる。当該利子率を容易に算定できない場合、借手は、追加借入利子率を用いる。

改訂案では、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認識するということも明確化される。売手である借手は、上記のように算定される開始日時点で未払いの予想リース料の現在価値でリース負債を当初測定する。

事後測定

改訂案では、売手である借手は IFRS 第 16 号の現在の規定に従ってリースバックから生じる使用権資産を測定するということが明確化される。一方、リースバックから生じるリース負債については、以下を行うことによって事後的に測定することが提案されている。

- ▶ リース負債に係る金利を反映するよう帳簿価額を増額
- ▶ 開始日時点で算定された、報告期間の予想リース料(該当がある場合には、再測定日に決定された当報告期間に係る改訂後の予想リース料)を反映するよう帳簿価額を減額する。

- 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(たとえば、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を除き、IFRS第16号第36項(c)の定めに従ってリース負債の再評価、リースの条件変更、実質的な固定リース料の修正が反映されるように帳簿価額を再測定する。リースの条件変更又はリース期間の変更がある場合には、再測定日の修正後の予想リース料が修正後のリース料になる。リース期間の変更又はリースの条件変更を除き、売手である借手は、将来の変動リース料の変化を反映するためにリース負債を再測定することはしない。
- リースに関し行われた実際の支払い(市場を上回る条件を除く)のうち、当報告期間の予想リース料を上回る部分を純損益に認識する。実際の支払いが予想リース料に満たない、又は満たなかつた部分が解消される場合、売手である借手はリース負債の帳簿価額を修正し、それに対応する修正を純損益を通じて行う。

本公開草案の一般からのコメントは 2021 年 3 月 29 日まで受け付けられる。詳細は弊社の刊行物「IFRS Developments (2020 年 12 月) IASB がセール・アンド・リースバック取引において生じるリース 負債の測定に関する公開草案を公表」を参照されたい⁴。

弊社のコメント

IFRS 第 16 号では明示されていないが、セール・アンド・リースバック取引において、売手である借手は、損失の発生を見込んでいる場合であっても、当該損失を繰り延べることはできないと我々は考えている。

さらに、売手である借手はまた、原資産がセール・アンド・リースバックの前にすでに減損しており、IFRS 第 5 号に従って資産を売却目的保有に分類すべきかどうか検討し、また、取引前に減損が発生していた可能性がないかを検討する必要がある。

7.2.2. 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(セクション 4「借手の会計処理」、セクション 5「貸手の会計処理」参照)、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。特に、売手である借手は、リースバックに関するリース負債及び使用権資産を認識する

7.2.3 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、相互に関連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取引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相場による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。

売却価格が原資産の公正価値を下回る場合、あるいはリース料総額の現在価値が市場相場によるリース料総額の現在価値を下回る場合には、より容易に算定可能な方法を使用して、売手である借手は、当該差額だけ売却価格を増加させるとともに、リース料の前払いとして使用権資産の当初測定に含める。売却価格が原資産の公正価値を上回る場合、あるいはリース料総額の現在価値が市場相場によるリース料総額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使用して、売手である借手は、当該差額だけ売却価格を減少させるとともに、買手である貸手からの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関して原資産の購入価格を調整することが求められる。このような調整は、売手である借手からのリース料の前払い、あるいは売手である借手に対する追加の融資として認識される。

⁴ www.ey.com/ifrs で閲覧可能

7.2.4 例

以下の IFRS 第 16 号の設例では、セール・アンド・リースバック取引の会計処理について示している。

IFRS 第 16 号からの抜粋 設例

設例 24—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 2,000,000 千円で売却する。この取引の直前において、当該建物の帳簿価額 1,000,000 千円で計上されている。同時に、売手である借手は、当該建物を年間 120,000 千円の後払い賃料で 18 年間使用する権利について買手である貸手と契約を締結する。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、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」における、履行義務がいつ充足されるのかの判定に関する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。この設例では、当初直接コストを無視する。

売却日現在の建物の公正価値は 1,800,000 千円である。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。売却価格の超過金額 200,000 千円(2,000,000 千円 - 1,800,000 千円)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。毎年の支払リース料の現在価値(18 回の 120,000 千円の支払を年 4.5%で割引)は 1,459,200 千円となり、このうち 200,000 千円は追加的な融資に関するものであり、1,259,200 千円はリースに関するものである。これらは、それぞれ 16,447 千円と 103,553 千円の 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。

売手である借手

開始日において、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、借手が保持する使用権資産と建物の従前の帳簿価額の割合から測定する。当該金額は、699,555 千円であり、これは次のように計算される。 $1,000,000 \text{ 千円} (\text{建物の帳簿価額}) \div 1,800,000 \text{ 千円} (\text{建物の公正価値}) \times 1,259,200 \text{ 千円} (\text{18 年の使用権資産に係る割引後のリース料})$

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 240,355 千円だけを認識し、これは次のように計算される。建物の売却に係る利得は 800,000 千円($1,800,000 \text{ 千円} - 1,000,000 \text{ 千円}$)であり、そのうち、

- (a) 559,645 千円($800,000 \text{ 千円} \div 1,800,000 \text{ 千円} \times 1,259,200 \text{ 千円}$)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) 240,355 千円($800,000 \text{ 千円} \div 1,800,000 \text{ 千円} \times (1,800,000 \text{ 千円} - 1,259,200 \text{ 千円})$)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。

IFRS 第 16 号からの抜粋 設例(続き)

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	2,000,000 千円
使用権資産	699,555 千円
建物	1,000,000 千円
金融負債	1,459,200 千円
移転した権利に係る利得	240,355 千円

買手である貸手

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。

建物	1,800,000 千円
金融資産	200,000 千円 (18 回の 16,447 千円の支払を年率 4.5% で割り引いた金額)
現金	2,000,000 千円

開始日後に、買手である貸手は、年間支払額 120,000 千円のうち 103,553 千円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 16,447 千円は、(a)金融資産 200,000 千円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。

7.3 資産の譲渡が売却ではない取引

IFRS 第 16 号からの抜粋

資産の譲渡が売却ではない場合

103 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さない場合には、

- 売手である借手は、譲渡した資産を引き続き認識し、譲渡収入と同額の金融負債を認識しなければならない。売手である借手は、金融負債を IFRS 第 9 号を適用して会計処理しなければならない。
- 買手である貸手は、譲渡された資産を認識してはならず、譲渡収入と同額の金融資産を認識しなければならない。買手である貸手は、金融資産を IFRS 第 9 号を適用して会計処理しなければならない。

資産の譲渡が売却ではない場合、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である譲渡された資産を引き続き認識し、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。また、支払金額から利息費用に相当する部分を控除した金額は、金融負債から減額される。

資産の譲渡が売却ではない場合、買手である貸手は譲渡された資産を認識せず、支払金額を貸付債権として認識し、IFRS 第 9 号に従って会計処理する。

7.4 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、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。

- (a) 借手がセール・アンド・リースバック取引を行う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) 当報告期間においてセール・アンド・リースバック取引がキャッシュ・フローに与える影響

売手である借手は、IFRS 第 16 号の開示の目的を満たすために必要となるリース活動に関する定性的及び定量的情報を追加で開示することが求められる場合がある。借手の開示の要求要事については、セクション 4.8「開示」を参照されたい。

売手である借手は、IFRS 第 16 号第 53 項(i)に基づき、セール・アンド・リースバック取引から生じた利得及び損失を、他の資産の処分から生じた利得及び損失とは区別して開示することが求められる。

8. 企業結合

8.1 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 カ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調整後)と同額で測定しなければならない。

8.1.1 リースの当初測定

IFRS 第 16 号の公表に伴う IFRS 第 3 号の改訂では、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を定めている。

取得企業は、取得したリース負債を、リース契約が取得日時点における新たなリースであるかのように測定する。つまり、取得企業は、取得日時点における残存リース料総額の現在価値を使用して、IFRS 第 16 号の当初測定に係る規定を適用する。取得企業は、セクション 3「主要な概念」で解説した、リース期間、リース料及び割引率の決定に関する要求事項に従う。割引率は被取得者の視点で決定する。というのも被取得者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、被取得者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 3.6.1 で詳しく説明している。

使用権資産は、認識された負債と等しい金額で測定され、市場条件と比較して有利又は不利なリース条件がある場合には調整を行う。リースのオフマーケット条件の性質は、使用権資産として表わされるため、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。

取得企業は、取得日から 12 カ月以内にリース期間が終了するリース及び少額資産のリースに関して使用権資産及びリース負債を認識することは求められない。短期リース及び少額資産のリースにおけるオフマーケット条件は、重要な影響を有していることは稀であるため、資産及び負債の認識を求めないことが決定されている。IASB は、結論の根拠(BC298 項)において、短期リース及び少額資産のリースにおけるオフマーケット条件に関して、資産及び負債の認識を取得企業に求めるかどうかを検討したと述べている。

8.1.2 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。

8.2 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・リース又はファイナンス・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。

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 号では、取得企業は、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・リースに分類することが求められる。したがって、リースの条件変更が行われていない場合には、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(セクション 5.5 「リースの条件変更」参照)。

9 適用日と経過措置

9.1 発効日

IFRS 第 16 号からの抜粋

発効日

- C1 企業は、本基準を 2019 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を本基準の適用開始日以前に適用している企業について認められる。企業が本基準を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

IFRS 第 16 号は、2019 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用される。

IFRS 第 16 号は、2019 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用される。IFRS 第 15 号を既に適用している場合、又は IFRS 第 16 号と同じ日から IFRS 第 15 号を適用する場合には、早期適用が認められる。IFRS 第 16 号の早期適用を選択した企業は、その旨を開示しなければならない。

弊社のコメント

IFRS 第 15 号の適用日は、2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度である。IASB は、IFRS 第 16 号における一部の概念について IFRS 第 15 号の概念と整合させている(例: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判断)。したがって、特に貸手である一部の企業は、両基準の適用日を同じ日にするために、1 年早く IFRS 第 16 号の適用を検討することが考えられる。

9.2 経過措置

IFRS 第 16 号からの抜粋

経過措置

- C2 C1 項から C19 項の要求事項の目的上、適用開始日は、企業が本基準を最初に適用する事業年度の期首である。

IFRS 第 16 号の経過措置は、IFRS 第 16 号を最初に適用する事業年度の期首(適用開始日)に適用される。たとえば、報告日が 2019 年 12 月 31 日の企業は、経過措置を 2019 年 1 月 1 日に適用する。

9.2.1 リースの定義

IFRS 第 16 号からの抜粋

リースの定義

- C3 実務上の便法として、企業は契約がリース又はリースを含んだものであるかどうかを適用開始日現在で見直すことを要求されない。

- (a) 過去に IAS 第 17 号「リース」及び IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているかどうかの判断」を適用してリースとして識別された契約に本基準を適用すること。企業は C5 項から C18 項の経過措置をそれらのリースに適用しなければならない。
- (b) 過去に IAS 第 17 号及び IFRIC 第 4 号を適用してリースを含んでいるものとして識別されなかった契約に本基準を適用しないこと。

- C4 企業が C3 項の実務上の便法を選択する場合には、その旨を開示し、実務上の便法をすべての契約に適用しなければならない。その結果、企業は第 9 項から第 11 項の要求事項を、適用開始日以後に締結(又は変更)された契約のみに適用しなければならない。

借手及び貸手は、既存の契約に IFRS 第 16 号で定義されるリースが含まれているかどうかを再評価しないことを選択することができる。この実務上の便法を選択する場合には、IAS 第 17 号及び IFRIC 第 4 号においてリースを含んでいない契約(例:サービス契約)も再評価する必要はない。

IFRS 第 16 号におけるリースの定義のガイダンスを適用して、既存の契約を再評価することを求めた場合には、企業に対して過度なコストを負担させることになると IASB は考えたため、この実務上の便法が設けられている。

実務上の便法を適用することを選択する場合には、その旨を開示し、適用開始日時点で存在しているすべての契約に適用する。したがって、リースごとに当該オプションを適用することはできない。

弊社のコメント

IAS 第 17 号に定められるオペレーティング・リースの会計処理はサービス契約の会計処理に類似していることから、契約がリースであるか、サービス契約であるか、必ずしも検討する必要がなかったと考えられる。企業によっては IAS 第 17 号及び IFRIC 第 4 号による評価を見直す必要が出てくる。なぜなら、IFRS 第 16 号では大半のリースが借手の貸借対照表に計上されることになり、契約を、リースを含む契約としてではなくサービス契約として処理するとしたらその影響が大きいためである。

IFRS 第 16 号の実務上の便法では、契約にリースが含まれているかどうかを再評価しないことを容認しているが、これは、IAS 第 17 号及び IFRIC 第 4 号に基づき適切に評価された契約についてのみ適用できると考えられる。

9.3 借手の経過措置

IFRS 第 16 号からの抜粋

借手

C5 借手は、本基準をリースに次のいずれかにより適用しなければならない。

- (a) IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を適用して、表示する過去の報告期間のそれぞれに遡及適用
- (b) 選択適用し、本基準の適用開始の累積的影響を C7 項から C13 項に従って適用開始日に認識

C6 借手は、C5 項に記述した選択を、自らが借手であるリースのすべてに首尾一貫して適用しなければならない。

C7 借手が本基準を C5 項(b)に従って適用することを選択する場合には、借手は比較情報を修正再表示してはならない。その代わりに、借手は本基準の適用開始の累積的影響を、適用開始日現在の利益剰余金(又は、適切な場合には、資本の他の内訳項目)の期首残高の修正として認識しなければならない。

借手は、以下のいずれかにより、リースに対して IFRS 第 16 号を適用する。

- ▶ IAS 第 8 号を適用して、表示する過去の報告期間すべてに遡及適用する(完全遡及適用アプローチ)
- ▶ IFRS 第 16 号の適用開始に伴う累積的影響を、適用開始日の利益剰余金(又は適切な場合には、その他の資本の内訳項目)の期首残高を修正して認識する(修正遡及適用アプローチ)

借手は、選択した移行アプローチを、すべての借手のリースについて首尾一貫して適用する。

9.3.1 完全遡及適用アプローチ

IAS 第 8 号からの抜粋

遡及適用

22 第 23 項に従い、会計方針の変更を第 19 項(a)又は(b)に従って遡及適用する場合には、企業は、表示する最も古い過去の期間について影響を受ける資本の各内訳項目の期首残高及び表示する過去の各期間について開示するその他の比較対象金額を、新しい会計方針をずっと適用していたかのように修正しなければならない。

遡及適用に対する制限

- 23 選及適用が第 19 項(a)又は(b)により必要とされる場合には、会計方針の変更を遡及適用しなければならない。ただし、当該変更の期間固有の影響又は累積的影響を測定することが実務上不可能である範囲は除く。
- 24 表示する 1 期又は複数の過去の期間に関する比較情報について会計方針を変更する場合の期間固有の影響を測定することが実務上不可能である場合には、企業は、選及適用が実務上可能である最も古い期間の期首(当期である場合もある)の資産や負債の帳簿価額に対し新しい会計方針を適用し、そして当該期間について影響を受ける資本の各内訳項目の期首残高に対しそれに対応する修正をしなければならない。
- 25 当期の期首において、過去のすべての期間に新しい会計方針を適用することの累積的影響を算定することが実務上不可能な場合には、企業は実務上可能な最も古い日付から将来に向かって新しい会計方針を適用するために比較情報を修正しなければならない。
- 26 企業が新しい会計方針を遡及適用する場合には、企業は実務上可能である期間まで遡って過去の期間の比較情報に新しい会計方針を適用する。過去の期間に対する選及適用は、当該期間について財政状態計算書の期首と期末の残高に対する累積的影響を算定することが実務上可能である場合を除き、実務上可能ではない。財務諸表に表示する期間よりも前の期間についての遡及適用により生じる修正金額は、表示する最も古い過去の期間について影響を受ける資本の各内訳項目の期首残高に計上する。通常、修正は利益剰余金に対して行われる。しかし、修正が資本の他の内訳項目に対しても行われることがある(たとえば、ある IFRS に準拠するために)。財務データの過年度要約など、過去の期間に関するその他の情報についても実務上可能な期間まで遡って調整される。
- 27 企業が、過去のすべての期間に対し新しい会計方針を適用することの累積的影響を測定することができないため、新しい会計方針を遡及適用することが実務上不可能である場合には、企業は第 25 項に従って、実務上可能な最も古い期間の期首から将来に向かって、新しい方針を適用する。したがって、当該日付以前に発生した資産、負債及び資本に対する累積的修正分については考慮しない。会計方針の変更は、過去のいずれかの期間について将来に向かって当該方針を適用することが実務上不可能であっても、認められる。第 50 項から第 53 項は、新しい会計方針を 1 期又は複数の過去の期間に適用することが実務上不可能である場合の指針を示している。

完全遡及適用アプローチを選択した場合には、IAS 第 8 号に従って、財務諸表に表示されるすべての期間について IFRS 第 16 号の規定を適用する。

IAS 第 1 号からの抜粋

会計方針の変更、遡及的修正再表示又は組替え

- 40A 企業は、次に該当する場合には、第 38A 項で要求している最低限の比較財務諸表に加えて、前期の期首現在の第 3 の財政状態計算書を表示しなければならない。
- (a) 会計方針の遡及適用、財務諸表上の項目の遡及的修正再表示、又は財務諸表上の項目の組替えを行い、かつ、
- (b) その遡及適用、遡及的修正再表示又は組替えが、前期の期首現在の財政状態計算書上の情報に重要性のある影響を与える。

完全遡及適用アプローチでは、IFRS 第 16 号を、財務諸表に表示されるすべてのリース契約について、開始時から適用されていたかのように適用する。たとえば、2019 年 1 月 1 日から IFRS 第 16 号を適用する場合、比較期間が 1 期のみ表示されることを仮定すると、2019 年 12 月 31 日時点における財務諸表において、2018 年 12 月 31 日までの比較期間について修正再表示を行わなければならない。この場合、IAS 第 1 号に従って、2018 年 1 月 1 日時点の開始貸借対照表の修正再表示が求められる。

9.3.2 借手の修正遡及適用アプローチ

9.3.2.1 過去にオペレーティング・リースに分類していたリース

IFRS 第 16 号からの抜粋

過去にオペレーティング・リースに分類していたリース

C8 借手が本基準を C5 項(b)に従って適用することを選択する場合には、借手は次のようにしなければならない。

- (a) 過去に IAS 第 17 号を適用してオペレーティング・リースに分類したリースについて、適用開始日にリース負債を認識する。借手は、当該リース負債を、残りのリース料を適用開始日現在の借手の追加借入利子率を用いて割り引いた現在価値で測定しなければならない。
- (b) 過去に IAS 第 17 号を適用してオペレーティング・リースに分類したリースについて、適用開始日に使用権資産を認識する。借手は、リース 1 件ごとに、使用権資産を次のいずれで測定するのかを選択しなければならない。
 - (i) 本基準が取引開始日から適用されていたかのように帳簿価額で測定する。ただし、適用開始日現在の借手の追加借入利子率を用いて割り引く。
 - (ii) リース負債と同額で測定する。ただし、適用開始日の直前に財政状態計算書に認識した当該リースに係る前払リース料又は未払リース料の金額の分だけ修正する。
- (c) 適用開始日現在の使用権資産に IAS 第 36 号「資産の減損」を適用する。ただし、借手が C10 項(b)の実務上の便法を適用する場合を除く。

C9 C8 項の要求事項にかかわらず、過去に IAS 第 17 号を適用してオペレーティング・リースに分類したリースについて、借手は、

- (a) 原資産が少額であるリース(B3 項から B8 項に記述)のうち第 6 項を適用して会計処理されるものについては、移行時に修正を行うことを要求されない。借手は、それらのリースを適用開始日から本基準を適用して会計処理しなければならない。
- (b) 過去に IAS 第 40 号「投資不動産」における公正価値モデルを用いて投資不動産として会計処理したリースについては、移行時に修正を行うことを要求されない。借手は、適用開始日から IAS 第 40 号及び本基準を適用して、当該リースから生じた使用権資産及びリース負債を会計処理しなければならない。
- (c) 過去に IAS 第 17 号でオペレーティング・リースに分類し、適用開始日から IAS 第 40 号における公正価値モデルを用いて投資不動産として会計処理するリースについては、使用権資産を適用開始日現在の公正価値で測定しなければならない。借手は、適用開始日から IAS 第 40 号及び本基準を適用して、当該リースから生じた使用権資産及びリース負債を会計処理しなければならない。

修正遡及適用アプローチでは、借手は比較年度の修正再表示を行わずに、IFRS 第 16 号の適用開始に伴う累積的影響を、適用開始日現在の利益剰余金(又は適切な場合には、その他の資本の内訳項目)の期首残高の修正として認識する(セクション「9.2 経過措置」参照)。借手は、過去に IAS 第 17 号に基づきオペレーティング・リースに分類していたリースに関して、リース負債を認識する。リース負債は、残存リース料総額の適用開始日の借手の追加借入利子率を使用した割引現在価値で測定される。借手は、個々のリースに関する使用権資産を以下のいずれかにより測定する。

- ▶ 開始日から IFRS 第 16 号の適用を仮定した場合の帳簿価額(適用開始日の借手の追加借入利率を使用する)
- ▶ リース負債と同額(既に認識した前払リース料又は未払リース料は調整する)

借手は、適用開始日において、使用権資産に IAS 第 36 号を適用する。ただし、借手が、セクション「9.3.2.2 過去にオペレーティング・リースに分類していたリースに関する実務上の便法」で解説する不利なリースに関する実務上の便法を適用している場合を除く。

IFRS 第 16 号は、適用開始日時点の借手の追加借入利子率を、当初のリース期間を基に決定すべきか、それとも残存リース期間を基に決定すべきか具体的に規定していない。我々は、いずれのアプローチも受け入れ可能であり、会計方針の選択により、当初のリース期間又は残存リース期間のいずれも使用することができる。なお、採用した会計方針については、開示を行った上で継続的に適用しなければならない。

借手は、新基準への移行時において、少額資産のリースを調整することは求められない(セクション「4.1 当初認識」参照)。

借手は、過去にIAS第40号における公正価値モデルを使用して投資不動産として会計処理していたリースについても、移行時の調整は求められていない。ただし、過去にIAS第17号でオペレーティング・リースとして会計処理し、適用開始日からIAS第40号における公正価値モデルを使用して投資不動産として会計処理するリースについては、使用権資産を適用開始日の公正価値で測定しなければならない。

9.3.2.2 過去にオペレーティング・リースに分類していたリースに関する実務上の便法

IFRS第16号からの抜粋

C10 借手は、過去にIAS第17号を適用してオペレーティング・リースに分類していたリースに本基準をC5項(b)に従って遡及適用する際に、下記の実務上の便法のうち1つ又は複数を使用することができる。借手はこれらの実務上の便法をリース1件ごとに適用することが認められる。

- (a) 借手は、特性が合理的に類似したリース(類似した経済環境における類似したクラスの原資産についての、残存リース期間が類似したリースなど)のポートフォリオに单一の割引率を適用することができる。
- (b) 借手は、減損レビューを実施することの代替として、リースが適用開始日直前においてIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して不利であるかどうかの評価に依拠することができる。借手がこの実務上の便法を選択する場合には、借手は、適用開始日現在の使用権資産を、適用開始日の直前に財政状態計算書に認識した不利なリースに係る引当金の金額の分だけ修正しなければならない。
- (c) 借手は、適用開始日から12か月以内にリース期間が終了するリースについて、C8項の要求事項を適用しないことを選択できる。この場合、借手は次のようにしなければならない。
 - (i) 当該リースを第6項に記述している短期リースと同じ方法で会計処理する。
 - (ii) 当該リースに関連するコストを、適用開始日を含む事業年度における短期リース費用の開示の中に含める。
- (d) 借手は、当初直接コストを適用開始日現在の使用権資産の測定から除外することができる。
- (e) 借手は、契約にリースを延長又は解約するオプションが含まれている場合にリース期間を算定する際などに、事後的判断を使用することができる。

借手は、過去にオペレーティング・リースに分類していたリースに関して、個々のリースに以下の実務上の便法を使用することができる。

- ▶ 特性が合理的に類似したリースのポートフォリオに单一の割引率を適用する(類似した経済環境における類似したクラスの原資産についての、残存リース期間が類似したリースなど)
- ▶ 減損レビューを実施する代わりに、不利なリース契約に係る引当金に関して使用権資産を調整する。借手がこの実務上の便法を選択する場合、借手は、適用開始日直前の貸借対照表に計上されている不利な契約に関する引当金の額だけ使用権資産を適用開始日時点で調整する。IASBは結論の根拠BC287項で、IFRS第16号に移行する時点でそれぞれの使用権資産に関し減損判定を行うことは、多大なコストが発生すると説明している。さらに、IAS第37号を適用して識別される不利なオペレーティング・リース負債は、使用権資産の減損を表す可能性が高い。仮に適用開始日直前の不利な契約に関する引当金がゼロであるとしても、借手は実務上の便法を適用して適用開始日時点の減損判定を行う必要がないと考えている。
- ▶ リース期間が適用開始日から12か月以内に終了するリースに関して、認識の免除規定を適用する
- ▶ 初直接コストを使用権資産の測定から除外する

- リースを延長又は解約するオプションを含んでいる契約におけるリース期間の算定などに、事後的な判断を使用する。IFRS第16号は、事後的な判断の使用に関する詳細なガイダンスを定めていない。しかし、IAS第8号第53項の規定同様、判断と見積りを要する事項にのみ事後的な判断を用いることができ、したがって、指数や料率の変更などの事実に関係する項目に事後的な判断を用いることはできないと考えている。

IFRS 第 16 号は、移行時に修正遡及適用法を採用する場合、契約のうちリース構成要素と非リース構成要素をどのように区分し配分すべきかを定めていない。我々は、借手は IFRS 第 16 号 13 項から 16 項を適用して、リース開始日に算定される契約における対価を、同日のリース構成要素の相対的独立販売価格を基にそれぞれのリース構成要素と非リース構成要素に配分すると考えている。ただし、借手が各リース構成要素と関連する非リース構成要素を単一のリース構成要素として会計処理する実務上の便法を用いる場合を除く(上記セクション「3.2 リースの開始日」参照)。同様の結果になる他のアプローチも許容される。

9.3.3 過去にファイナンス・リースに分類していたリース

IFRS 第 16 号からの抜粋

過去にファイナンス・リースに分類していたリース

C11 借手が本基準を C5 項(b)に従って適用することを選択する場合は、IAS 第 17 号を適用してファイナンス・リースに分類されていたリースについて、適用開始日現在の使用権資産及びリース負債の帳簿価額は、IAS 第 17 号を適用して測定した同日直前におけるリース資産及びリース負債の帳簿価額としなければならない。それらのリースについて、借手は適用開始日から本基準を適用して使用権資産及びリース負債を会計処理しなければならない。

借手は、IFRS 第 16 号の適用開始日に存在するファイナンス・リースに係る資産及び負債に関して、従来の帳簿価額を変更することなく使用することになる。

設例 26 — 完全遡及適用法及び修正遡及適用法を用いたリース契約の移行時の会計処理

小売業者(借手)は、2017 年 1 月 1 日に小売スペースに係るリース契約(契約期間は 3 年)を締結した。年間のリース料は 1,000 百万円であり、2017 年、2018 年、2019 年の 12 月 31 日にそれぞれリース料が支払われる。当該リース契約は、IAS 第 17 号に従ってオペレーティング・リースに分類されていた。同小売業者は、2019 年 1 月 1 日に開始する事業年度から IFRS 第 16 号を適用する。

IFRS 第 16 号の適用開始日時点の追加借入利子率は年率 3% であり、リース開始日時点の追加借入利子率は年率 6% であった。使用権資産はリース期間にわたり定額法で減価償却される。年率 6% を用いて算定した 2017 年 1 月 1 日時点の残存リース料の現在価値は 2,673 百万円である。また、年率 3% を用いて算定した 2017 年 1 月 1 日時点の残存リース料の現在価値は 2,829 百万円、2019 年 1 月 1 日時点の残存リース料の現在価値は 971 百万円である。実務上の便法は適用しない。

単純化のため、この設例では以下の仮定を置く。

- 借手には当初直接コストは発生しない
- リース・インセンティブはない
- 原資産を解体及び除去し、原資産の敷地を原状回復する、又はリースの条件に定められる状態に原資産を戻す決めはない

設例 26 — 完全遡及適用法及び修正遡及適用法を用いたリース契約の移行時の会計処理(続き)

以下の例は、完全遡及適用アプローチと修正遡及適用アプローチを用いた場合の適用開始日のリース負債及び使用権資産並びにリースに係る費用の算定方法を示している。

完全遡及適用アプローチ

分析：完全遡及適用アプローチでは、リース負債及び使用権資産を開始日の追加借入利子率を用いて測定する。その後、リース負債は利息法を用いて測定し、使用権資産はリース期間である 3 年にわたり定額法で減価償却する。以下の表は、リース開始日から完全遡及アプローチを採用した場合の勘定残高を示している。

	使用権資産	リース負債	利息費用	償却費用	利益剰余金
2017 年 1 月 1 日		2,673 ¹	2,673 ¹	-	-
2017 年 12 月 31 日		1,782 ²	1,833 ³	160 ⁴	891 ⁵ (51)
2018 年 12 月 31 日		891 ⁶	943 ⁷	110 ⁸	891
2019 年 1 月 1 日		891	943	-	-
2019 年 12 月 31 日		-	-	57 ⁹	891
1	リース料(1,000 百万円)の現在価値(割引率は 6%)				
2	2,673 百万円 - (2,673 百万円 / 3 年) = 1,782 百万円				
3	2,673 百万円(前年末のリース負債) - 1,000 百万円(現金支払い) + 160 百万円(当期利息費用) = 1,833 百万円				
4	2,673 百万円 × 6% = 160 百万円				
5	2,673 百万円 / 3 年 = 891 百万円				
6	1,782 百万円 - (2,673 百万円 / 3 年) = 891 百万円				
7	1,833 百万円(前年末のリース負債) - 1,000 百万円(現金支払い) + 110 百万円(当期利息費用) = 943 百万円				
8	1,833 百万円 × 6% = 110 百万円				
9	943 百万円 × 6% = 57 百万円				

IFRS 第 16 号の適用時点で、借手は上記表の 2017 年 12 月 31 日時点の帳簿価額で使用権資産とリース負債を計上するとともに、使用権資産とリース負債の差額を 2018 年 1 月 1 日時点の利益剰余金に計上する(2018 年財務情報のみが比較情報として含まれると仮定する)。

(単位:百万円)

使用権資産	1,782
利益剰余金	51
リース負債	1,833
2018 年 1 月 1 日現在のリース関連資産及び負債を当初認識する	
以下の仕訳が 2018 年に行われる:	
利息費用	110
リース負債	110
利息法を用いて利息費用を計上し、リース負債を増加させる	
減価償却費	891
使用権資産	891
使用権資産の減価償却費を計上する	
リース負債	1,000
現金	1,000
リース料の支払いに伴いリース負債の認識を中止する	
以下の仕訳が 2019 年に行われる:	
利息費用	57
リース負債	57
利息法を用いて利息費用を計上し、リース負債を増加させる	
減価償却費	891
使用権資産	891
使用権資産の減価償却費を計上する	
リース負債	1,000
現金	1,000
リース料の支払いに伴いリース負債の認識を中止する	

設例 26 — 完全追溯法及び修正追溯法を用いたリース契約の移行時の会計処理(続き)

修正追溯法アプローチ(代替 1)

分析: 修正追溯法アプローチ(代替 1)では、残存リース料を適用開始日時点の借手の追加借入利子率(年率 3%)を用いて割り引くことにより、リース負債の金額を測定する。使用権資産は、IFRS 第 16 号が開始日から適用されていたと仮定した場合の帳簿価額とする。使用権資産は、リース期間である 3 年間にわたり定額法で減価償却する。

(単位: 百万円)

使用権資産	943 ¹⁰
利益剰余金	28 ¹¹
リース負債	971 ¹²
2019 年 1 月 1 日現在のリース関連資産と負債を当初認識する	
以下の仕訳が 2019 年に行われる:	
(単位: 百万円)	
利息費用	29 ¹³
リース負債	29
利息法を用いて利息費用を計上し、リース負債を増加させる	
減価償却費	943
使用権資産	943
使用権資産の減価償却費を計上する	
リース負債	1,000
現金	1,000
リース料の支払いに伴いリース負債の認識を中止する	

修正追溯法アプローチ(代替 2)

分析: 修正追溯法アプローチ(代替 2)でも、上記の代替 1 と同様に、適用開始日時点の追加借入利子率を用いて、残存リース料総額を割り引くことによりリース負債の金額を測定する。この例では、前払リース料及び未払リース料が存在していないため、使用権資産の帳簿価額は適用開始日時点のリース負債の金額に等しくなる。

使用権資産	971 ¹²
リース負債	971 ¹²
2019 年 1 月 1 日現在のリース関連の資産及び負債を当初認識する	
以下の仕訳が 2019 年に行われる:	
(単位: 百万円)	
利息費用	29 ¹³
リース負債	29
利息法を用いて利息費用を計上し、リース負債を増加させる	
減価償却費	971 ¹²
使用権資産	971
使用権資産の減価償却費を計上する	
リース負債	1,000
現金	1,000
リース料の支払いに伴いリース負債の認識を中止する	

10 2,829 百万円(開始日時点のリース料(1,000 百万円)の現在価値(割引率は 3%)) -
(2,829 百万円 / 3 年) × 2 = 943 百万円

11 971 百万円 - 943 百万円 = 28 百万円

12 適用開始日時点のリース料(1,000 百万円)の現在価値(割引率は 3%)

13 971 百万円 × 3% = 29 百万円

設例 26 — 完全追溯法及び修正追溯法を用いたリース契約の移行時の会計処理(続き)

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

	完全追溯法 アプローチ	修正追溯法 アプローチ (代替 1)	修正追溯法 アプローチ (代替 2)
2019年1月1日現在の期首貸借対照表への影響			
使用権資産	891百万円	943百万円	971百万円
リース負債	943百万円	971百万円	971百万円
2019年12月31日に終了する期間の活動			
リース料の支払い	1,000百万円	1,000百万円	1,000百万円
<u>リース費用の認識額</u>			
利息費用	57百万円	29百万円	29百万円
減価償却費	891百万円	943百万円	971百万円
合計期間費用	948百万円	972百万円	1,000百万円

上記の例では計算上四捨五入しているため、計算結果に軽微な差が生じている。

9.4 貸手

IFRS 第 16 号からの抜粋

貸手

C14 C15 項に記述する場合を除いて、貸手は、自らが貸手であるリースについて移行時に修正を行うことを要求されず、当該リースを適用開始日から本基準を適用して会計処理しなければならない。

貸手は、下記で解説するサブリースを除き、貸手のリースに関して、移行時に修正を行うことは求められない。すなわち、貸手は、適用開始日から IFRS 第 16 号を適用してリースの会計処理を行う。

9.4.1 サブリース

IFRS 第 16 号からの抜粋

貸手

C15 中間の貸手は、次のようにしなければならない。

- IAS 第 17 号を適用してオペレーティング・リースに分類され適用開始日現在で継続中のサブリースを見直して、それぞれのサブリースを本基準を適用してオペレーティング・リース又はファイナンス・リースのいずれに分類すべきかを決定する。中間の貸手は、この評価を適用開始日において同日現在のヘッドリース及びサブリースの残りの契約条件に基づいて行わなければならない。
- IAS 第 17 号を適用してオペレーティング・リースに分類されたが本基準を適用するファイナンス・リースであるサブリースについては、当該サブリースを適用開始日に締結された新たなファイナンス・リースとして会計処理する。

中間の貸手(同一の原資産の借手及び貸手となる企業)は、適用開始日に存在するオペレーティング・リースに分類されるサブリースが、IFRS 第 16 号においてオペレーティング・リース又はファイナンス・リースのいずれに分類されるのかを判断するために再評価を行う。この再評価は、原資産ではなく、ヘッドリースに関連する使用権資産を参照して、ヘッドリースとサブリースの残りの契約条件に基づいて行われる。

IAS 第 17 号においてオペレーティング・リースに分類されていたサブリースが、IFRS 第 16 号ではファイナンス・リースに分類される場合には、中間の貸手は当該サブリースを適用開始日に締結された新たなファイナンス・リースとして会計処理する。サブリースから生じる利得又は損失は、適用開始日の利益剰余金(又はその他の資本の内訳項目)の累積的なキャッチアップ修正に含める。

9.5 その他の検討事項

IFRS 第 16 号は、移行日におけるセール・アンド・リースバック取引及び過去に企業結合で認識した金額に関して、特定の規定を設けている。当該規定は、選択した移行アプローチ(完全遡及適用アプローチ又は修正遡及適用アプローチ)に関わらず適用される。したがって、借手は完全遡及適用アプローチを採用する場合であっても、下記の規定に従わなければならない。

9.5.1 セール・アンド・リースバック取引

IFRS 第 16 号からの抜粋

適用開始日前のセール・アンド・リースバック取引

C16 企業は、適用開始日前に締結されたセール・アンド・リースバック取引を、原資産の譲渡が売却として会計処理されるための IFRS 第 15 号の要求事項を満たしているかどうかを決定するために見直してはならない。

C17 セール・アンド・リースバック取引が IAS 第 17 号を適用して売却とファイナンス・リースとして会計処理されていた場合には、売手である借手は次のようにしなければならない。

(a) リースバックを、適用開始日現在で存在している他のファイナンス・リースを会計処理するのと同じ方法で会計処理する。

(b) 引き続き、売却に係る利得をリース期間にわたり償却する。

C18 セール・アンド・リースバック取引が IAS 第 17 号を適用して売却とオペレーティング・リースとして会計処理されていた場合には、売手である借手は次のようにしなければならない。

(a) リースバックを、適用開始日現在で存在している他のオペレーティング・リースを会計処理するのと同じ方法で会計処理する。

(b) リースバックによる使用権資産を、適用開始日の直前の財政状態計算書において認識した市場の条件と異なる部分に関して繰り述べた利得又は損失について修正する。

売手である借手は、IFRS 第 15 号に従い売却が生じているかどうかを判断するために、過去のセール・アンド・リースバック取引を見直すことは認められない。

売手である借手は、IFRS 第 16 号への移行日において、セール・アンド・リースバック取引を遡及修正しない代わりに、移行時のリースバック取引を、下記の事項に従い、適用開始日時点で存在する他のリースと同じ方法で会計処理する。

- ▶ 過去にファイナンス・リースに分類していたセール・アンド・リースバック取引の場合には、売却に係る利得を、IAS 第 17 号と同じ方法で継続して償却する
- ▶ 過去にオペレーティング・リースに分類していたセール・アンド・リースバック取引の場合には、適用開始日におけるオフマーケット条件に関して繰り延べられた利得又は損失を使用権資産で調整する

9.5.2 過去に企業結合で認識した金額

IFRS 第 16 号からの抜粋

企業結合に関して過去に認識した金額

C19 借手が、企業結合の一部として取得したオペレーティング・リースの有利又は不利な条件に関して、IFRS 第 3 号「企業結合」を適用して過去に資産又は負債を認識した場合には、借手は、適用開始日において、当該資産及び負債の認識の中止を行うとともに、使用権資産の帳簿価額を対応する金額の分だけ修正しなければならない。

借手が、企業結合の一部として取得したオペレーティング・リースの有利又は不利な条件に関して、過去に資産又は負債を認識していた場合には、借手は当該資産及び負債の認識の中止を行うとともに、対応する金額について使用権資産の調整を行う。

9.6 開示

9.6.1 適用開始時における開示規定

IFRS の基準を遡及適用する場合には、IAS 第 8 号で求められる開示を行う。

IAS 第 8 号からの抜粋

開示

28 ある IFRS の適用開始が、当期又は過去の期間に影響を与える場合、そのような影響があるが修正額の算定が実務上不可能である場合、又は将来の期間に影響を与えるかもしれない場合には、企業は次の事項を開示しなければならない。

- (a) 当該 IFRS の名称
- (b) 該当する場合には、会計方針の変更が経過措置に従って行われた旨
- (c) 会計方針変更の内容
- (d) 該当する場合には、経過措置の概要
- (e) 該当する場合には、将来の期間に影響を与えるかもしれない経過措置
- (f) 当期及び表示する過去の各期間について、実務上可能な範囲で、次の事項に関する修正額
 - (i) 影響を受ける財務諸表の各表示項目
 - (ii) IAS 第 33 号「1 株当たり利益」が企業に適用される場合、基本的及び希薄化後 1 株当たり利益
- (g) 表示している期間よりも前の期間に関する修正額(実務上可能な範囲で)
- (h) 第 19 項(a)又は(b)で求められる遡及適用が、特定の過去の期間について又は表示する期間よりも前の期間について、実務上不可能である場合には、その状態が存在するに至った状況、及び会計方針の変更がどのように、そしていつから適用されているかの概要の記載

その後の期間の財務諸表でこれらの開示を繰り返す必要はない。

9.6.2 修正遡及適用アプローチを選択する借手の追加の開示

IFRS 第 16 号からの抜粋

開示

C12 借手が本基準を C5 項(b)に従って適用することを選択する場合には、借手は IAS 第 8 号の第 28 項で要求されている適用開始に関する情報を開示しなければならない。ただし、IAS 第 8 号の第 28 項(f)で定めている情報は除く。IAS 第 8 号の第 28 項(f)で定めている情報の代わりに、借手は下記を開示しなければならない。

- (a) 適用開始日現在の財政状態計算書に認識されているリース負債に適用している借手の追加借入利子率の加重平均
- (b) 次の両者の差額の説明
 - (i) 適用開始日の直前の事業年度末日現在で IAS 第 17 号を適用して開示したオペレーティング・リース約定(C8 項(a)に記述した適用開始日現在の追加借入利子率で割引後)
 - (ii) 適用開始日現在の財政状態計算書に認識したリース負債

C13 借手が C10 項に示した実務上の便法のうち 1 つ又は複数を使用する場合には、その旨を開示しなければならない。

借手は、IAS 第 17 号と比較した新基準の適用による影響を、財務諸表利用者が理解するために役立つような特定の開示が求められる。借手は、IAS 第 8 号第 28 項(f)の規定の代わりに、以下を開示する。

- ▶ 適用開始日における追加借入利子率の加重平均
- ▶ 下記の差額に関する説明
 - ▶ 適用開始日直前の年次報告期間の末日において、IAS第17号で報告されていたオペレーティング・リースに関するコミットメントの割引額
 - ▶ 適用開始日に累積的なキャッチアップ調整を行うことで貸借対照表に計上されるリース負債の金額。短期リース及び少額資産のリースに関する認識の免除規定を適用した場合において、差額が生じる可能性がある。

付録A: IFRS第16号の用語の定義

以下の表は、IFRS 第 16 号の付録 A に定義される用語を要約している。

用語	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
条件変更の発効日	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	本基準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い(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	当初直接コストとは、リースの取得増分コストのうち、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)をいう
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い、又は貸手による借手のコストの弁済若しくは引受け

用語	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(たとえば、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	<p>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いであり、次のもので構成される。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 固定リース料(実質的な固定リース料を含む)からリース・インセンティブを控除した金額 (b) 指数又はレートに応じて決まる変動リース料 (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) <p>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。</p> <p>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いは含めない。</p>
リース期間	<p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> (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使用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使用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	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

用語	定義
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い
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	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カ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(「ヘッドラース」)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) リース投資未回収額総額 (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いのうち、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

他の基準で定義され、本基準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創出す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B:IFRS第16号とIAS第17号との主な差異

本書の付録 C に IFRS 第 16 号と IAS 第 17 号の主な相違点を要約しているため参考されたい。

	IFRS 第 16 号	IAS 第 17 号
リースの定義	<p>IFRS 第 16 号では、リースとは、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をいう。</p> <p>支配する権利が顧客に移転しているかどうかを判断するためには、顧客が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及び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を評価する (セクション 2.1「契約にリースが含まれているか否かの判断」)。</p>	<p>IAS 第 17 号では、リースとは、貸手が一括又は複数回の支払いを得て、契約期間中、資産の使用権を借手に移転する契約をいう。IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」の下では、IAS 第 17 号の適用範囲に含まれるために、契約による資産の使用を支配する権利の移転は求められていない。</p>
認識に関する免除規定		
短期リース—借手	<p>借手は、リース期間が 12 ヶ月以内であり、購入オプションを有していないリースに関して、使用権に関連する原資産の種類ごとに、IAS 第 17 号のオペレーティング・リースと同様の会計処理の適用を選択できる。</p> <p>セクション 4.1.1「短期リース」</p>	該当なし
少額資産のリース—借手	<p>借手は、少額資産のリースに関して、個々のリースごとに IAS 第 17 号のオペレーティング・リースと同様の会計処理の適用を選択できる(例:タブレットやパソコン、オフィス用小型家具、電話。)</p> <p>セクション 4.1.2「少額資産リース」。</p>	該当なし

	IFRS 第 16 号	IAS 第 17 号
分類		
リースの分類 —借手	<p>借手は、すべてのリースに単一の認識及び測定アプローチを適用する。ただし、借手は、短期リース及び少額資産のリースについて、使用権資産及びリース負債を認識しないことを選択できる</p> <p>セクション 4.1 「当初認識」</p>	<p>借手は、すべてのリースに 2 種類の認識及び測定アプローチを適用する。借手は、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をファイナンス・リースに分類し、それ以外のリースをオペレーティング・リースに分類する。</p>
測定		
当初測定に含められるリース料—借手	<p>借手は、開始日において、リース負債を、リース期間にわたり支払われるリース料総額の現在価値で測定する(短期リース及び少額資産のリースを除く)。リース料には、以下が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 固定支払い(実質的に固定された支払いを含む)から、受領したリース・インセンティブを控除した額 (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) 残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額 (d) 購入オプションの行使価格(借手による購入オプションの行使が合理的に確実な場合) (e) 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) <p>セクション 4.2.2「リース負債」</p> <p>使用権資産の取得原価は、以下により構成される</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) リース負債 (b) 開始日前に支払われたリース料から、受領したリース・インセンティブを控除した額 (c) 当初直接コスト (d) 資産除去債務棚卸資産の製造のために生じるコストは除く。 <p>セクション 4.2.1「使用権資産」</p>	<p>借手は、リース期間の起算日において、ファイナンス・リースを、リース開始日に算定したリース物件の公正価値又は最低リース料総額の現在価値のいずれか低い金額で、資産及び負債として貸借対照表に認識する。最低リース料総額とは、借手がリース期間にわたって支払う、又は支払うことになる金額(変動リース料、サービスに対するコスト及び貸手が立替払いした諸税金の支払いを除く)であり、借手の場合には、借手又は借手と関連のある者が支払いを保証している額を加算する。</p> <p>オペレーティング・リースでは、当初測定において資産及び負債は認識されない。</p>

IFRS 第 16 号	IAS 第 17 号
<p>リース負債の再評価—借手</p> <p>開始日後において、別個の契約として会計処理されないリースの条件変更が生じた場合（リースの当初の契約条件には含まれていなかったリース範囲の変更や、対価の変更）、借手はリース負債を再測定することが求められる。</p> <p>セクション 4.5「リースの条件変更」</p> <p>借手はまた、以下のどれか 1 つでも変更された場合には、リース料総額を再測定しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ リース期間（セクション 3.4.1） ▶ 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かどうかの評価（セクション 3.4.1.1） ▶ 残価保証に基づいて支払いが見込まれる金額（セクション 3.5.6） ▶ 指数又はレートの変動に伴う将来のリース料（セクション 3.5.3） <p>セクション 3.5.9「リース負債の再評価」</p>	IAS 第 17 号では扱われていない。
<p>原価モデル以外の使用権資産の測定基礎—借手</p> <p>借手が投資不動産について IAS 第 40 号における公正価値モデルを適用している場合には、投資不動産の定義を満たす使用権資産についても公正価値モデルが適用される。</p> <p>セクション 4.3.1「使用権資産」</p>	借手が保有する不動産の持分が、投資不動産として会計処理される場合には、IAS 第 40 号により測定されるため、IAS 第 17 号の適用範囲には含まれない。

IFRS 第 16 号	IAS 第 17 号
リースの条件変更	
オペレーティング・リースの条件変更—貸手 <p>貸手は、オペレーティング・リースの条件変更を当該条件変更の発効日から新たなリースとして会計処理しなければならない。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して取り扱う。</p> <p>セクション 5.5.2「オペレーティング・リースの条件変更」</p>	IAS 第 17 号では扱われていない。
別個の新たなリースが生じないリース契約の条件変更—借手及び貸手 <p>借手:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 条件変更後の契約対価を配分する。 (b) 条件変更後のリースのリース期間を決定する (c) 条件変更後のリース料を条件変更後の割引率で割り引くことにより、リース負債を再測定し、対応する金額を使用権資産で調整する。 <p>さらに借手は、リースの全部又は一部の解約に係る利得又は損失を純損益で認識する。</p> <p>貸手</p> <p>ファイナンス・リースの貸手:(条件変更が契約日において有効であったならば、リースがオペレーティング・リースに分類される場合)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) 当該条件変更を新たなリースとして会計処理する (ii) 原資産の帳簿価額を条件変更の発効日直前の正味リース投資未回収額で測定する <p>上記以外の場合、条件変更是 IFRS 第 9 号「金融商品」に従って会計処理される</p> <p>借手の場合はセクション 4.5.2「別個のリースが生じないリース契約の条件変更に係る借手の会計処理」、貸手の場合は 5.5.1.2「別個のリースが生じないリース契約の条件変更に係る貸手の会計処理」</p>	IAS 第 17 号では扱われていない。

IFRS 第 16 号	IAS 第 17 号
表示及び開示	
<p>表示—借手</p> <p>貸借対照表—使用権資産(投資不動産の定義を満たす場合を除く)を他の資産と区分して表示する。貸借対照表において使用権資産を区分して表示しない場合には、借手は使用権資産を、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貸借対照表の表示科目を開示する。</p> <p>リース負債は、他の負債と区分して表示する。貸借対照表においてリース負債を区分して表示しない場合には、借手はリース負債が含まれる貸借対照表の表示科目を開示する。</p> <p>損益計算書—リース負債に係る利息費用と使用権資産に係る減価償却費を区分して表示する。リース負債に係る利息費用は、財務費用を構成するため、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 82 項(b)により、損益計算書において区分して表示することが求められる。</p> <p>キャッシュ・フロー計算書—リース負債の元本部分に対する現金の支払いは財務活動に分類し、金利部分に対する現金の支払いは、支払利息に関する IAS 第 7 号に従って分類する。短期リース及び少額資産のリースに係るリース料ならびにリース負債の測定に含めなかった変動リース料は、営業活動に分類する</p> <p>セクション 4.7「表示」</p>	<p>貸借対照表における表示—IAS 第 17 号では扱われていない。</p> <p>損益計算書—オペレーティング・リースに関する費用は、単一の項目で表示する</p> <p>キャッシュ・フロー計算書—オペレーティング・リースに関する現金の支払いは、営業活動として表示する。</p>

	IFRS 第 16 号	IAS 第 17 号
開示—借手及び貸手	IFRS 第 16 号により開示の形式を含む詳細な開示が求められる。また、開示の目的を満たすためにリース活動に関する定性的情報及び定量的情報が求められる セクション 4.8「開示」及び 5.8「借手及び貸手による開示」	定量的及び定性的開示は求められているが、通常、IFRS 第 16 号で求められる開示より少ない。
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—売却が生じているかどうかの判断	売手/借手及び買手/貸手は、IFRS 第 15 号の要求事項を適用し、セール・アンド・リースバック取引において売却が生じているかどうかを判断する セクション 7.1「資産の譲渡が売却であるか否かの判断」	IAS 第 17 号は、リースバックがオペレーティング・リース又はファイナンス・リースのいずれに該当するかに焦点を当てており、売手/借手及び買手/貸手は、資産の譲渡が IAS 第 18 号の売却の要件を満たすことは明示的に求められていない。
セール・アンド・リースバック取引—売手/借手の会計処理	売手/借手は、従前の資産の帳簿価額のうち売手/借手が保持した使用権に係る部分により、リースバックから生じた使用権資産を測定し、買手/貸手に移転された権利に関してのみ利得又は損失を認識する セクション 7.2.1「売却の会計処理」	セール・アンド・リースバック取引によりファイナンス・リースが生じる場合には、売却代金のうち帳簿価額を上回る額を繰り延べ、リース期間にわたって償却する セール・アンド・リースバック取引によりオペレーティング・リースが生じ、かつ当該取引が公正価値に基づいていることが明らかな場合には、直ちに損益を認識する。
セール・アンド・リースバック取引—公正価値で行われていない取引に係る売手/借手の会計処理	資産の売却に係る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相場と異なる場合には、売却収入を公正価値で測定し、リース料の前払(市場条件を下回る場合)、又は追加の融資(市場条件を上回る場合)として、適切な方法で調整を行う。 セクション 7.2.3「オフマーケット条件に関する修正」	セール・アンド・リースバック取引により生じるオペレーティング・リース： <ul style="list-style-type: none">▶ 売却価格が公正価値を下回る場合—直ちに損益を認識する。ただし、売却損が発生し、当該損失がその後のリース料を市場価格よりも低くすることにより補填される場合には、以下を行う。当該損失を繰り延べ、資産の使用が見込まれる期間にわたって、リース料に比例して償却する。▶ 売却価格が公正価値を上回る場合—公正価値を上回る金額を繰り延べ、資産の使用が見込まれる期間にわたり償却する。

	IFRS 第 16 号	IAS 第 17 号
企業結合		
企業結合—被 取得企業が借 手の場合—当 初測定	<p>取得企業は、リース期間が取得日か ら 12 カ月以内に終了するリース、及 び少額資産のリースに関して、使用 権資産及びリース負債を認識するこ とは求められない。</p> <p>取得企業は、使用権資産を、市場条 件と比較して有利又は不利なリース 条件を反映するように調整し、リース 負債と同じ金額で測定する</p> <p>セクション 8.1.1「リースの当初測定」</p>	<p>残存リース期間が取得日から 12 カ 月以下となるリース及び原資産が少 額のリースに関して免除規定は設け られていない。</p> <p>オペレーティング・リースの条件が市 場条件と比較して有利な場合には無 形資産が認識され、不利な場合には 負債が認識される。</p> <p>リースが市場条件に基づく場合で あっても、市場参加者が当該リース の価格を支払う意思を有している場 合には、無形資産が、オペレーティ ング・リースに関連している場合が ある。</p>

付録C: IFRS第16号とASC第842号との主な差異

IASBは、IFRS第16号と同様の基準書であるASC第842号「リース」を公表した米国のFASBと共同で審議を行った上で、IFRS第16号を公表した。IFRS第16号とASC第842号は、借手に大半のリースをオンバランスすることを求めており。ただし、両基準書の間には、かなり多くの差異が存在する。以下の表はそのうちの主な差異を示しており、IASBとFASBがそれぞれの基準書(すなわちIFRS第16号及びASU2016-2)の結論の根拠で示されている差異に関する説明を要約している。

IFRS 第 16 号	US GAAP ASC 842	
範囲及び測定に関する例外規定		
少額資産に関する免除措置 ⁵	原資産の価値が少額な場合に(たとえば、新品時に5,000米ドル以下)、借手はリースごとに、リースを認識しないという選択ができる。	
無形資産に関する免除措置 ⁶	映画フィルム、ビデオ、演劇、脚本、特許や著作権など、IAS第38号「無形資産」の適用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以外の無形資産については、借手はIFRS第16号を適用できる。貸手は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の範囲に含まれる知的財産のライセンスを除き、無形資産のリースにIFRS第16号を適用する。	
主要な概念		
リース負債 - 変動リース料の見直し ⁷	あらかじめ設定された指數又はレートに応じて決定されるリース料の変動により契約上のキャッシュ・フローに変動が生じる場合には(すなわち、リース料に変動が生じる場合には)、リース負債を見直す。	あらかじめ設定された指數又はレートに応じて決定されるリース料の変動については、リース負債が他の理由により再測定される場合に限り(例:リース期間の変更)、リース負債の再測定を行う。
割引率の決定	借手はリース開始日時点で割引率を決定するが、貸手は契約日時点でリース計算利子率を算定する。	借手と貸手双方ともに、リース開始日時点で割引率を算定する。

⁵ IFRS 16 BC308 及び ASC 842 BC421

⁶ ASC 842 BC431

⁷ IFRS 16 BC309 及び ASC 842 BC425

	IFRS 第 16 号	US GAAP ASC 842
借手の追加借入利子率の算定	<p>IFRS 第 16 号は、リース期間の決定に際して考慮されていないオプション（例：購入及び延長オプション）による影響を、借手は考慮することができるかについて定めていない。</p> <p>IFRS 第 16 号は非公開企業に対して、代替的な会計処理を定めていない。</p>	<p>貸手はリース期間に含まれないリース期間オプションの影響（例：購入オプションや更新オプション）を考慮する。</p> <p>非公開企業は、リース負債の当初及び事後測定に関して、リスク・フリーレートを使用できる。</p>
当初直接コスト（IDCs）の定義	IDCs は、リースを取得しなければ発生しなかったであろうリースの取得に係る増分コストである。ただし、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は発生時に費用処理される。	当初直接コストとは、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である。原資産の公正価値と帳簿価額とが異なる場合、貸手は販売型リースの IDCs を費用処理する。
リースの分類		
借手のリースの分類 ⁸	すべてのリースを使用権モデルに基づいて会計処理する（ASC 第 842 号のファイナンス・リースに類似）。ただし、認識に関する免除規定が適用される場合を除く。	認識するリースは、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する。借手はリース開始日時点でリースを分類する。
貸手のリースの分類	リースの契約日にファイナンス・リース又はオペレーティング・リースのいずれかに分類する	リースの開始日時点でオペレーティング・リース、直接ファイナンス・リース又は販売型リースのいずれかに分類する。
貸手 - リースの分類要件	すべての分類要件は個々に、又は全体として検討される。IFRS 第 16 号では要件を、個々に、又は全体として考慮することになり、ファイナンス・リースとしての分類になる状況の例と状況を載せている。ある要件を満たすとしても、それが必ずしもファイナンス・リースとしての分類になる訳ではない。	分類要件のいずれもが、決定要因になりうる。すなわち、いずれか一つの要件が満たされた場合、リースは販売型リースになる。
回収可能性	IFRS 第 16 号には、リース料の回収可能性を検討する際の明確なガイドラインはない。	リース料の回収可能性を、リースが直接ファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類すべきかを検討する際に考慮する。
サブリース	サブリースを分類する際に、中間の貸手は、ヘッドリースに係る使用権資産を参照してサブリースを分類する。	サブリースを分類する際に、中間の貸手は、ヘッドリースに係る使用権資産ではなく、原資産を参照してサブリースを分類する。

⁸ IFRS 16 BC304 及び ASC 842 BC420

IFRS 第 16 号		US GAAP ASC 842
借手の会計処理		
短期リース - 購入オプションの有無	リース契約に購入オプションが含まれる場合、借手がオプションを行使することが合理的に確実かどうかに関係なく、当該リースが短期リースの要件を満たすことはない。	リース契約に行使することが合理的に確実な購入オプションが含まれる場合、当該リースは短期リースの要件を満たさない。
短期リース - リース期間の変更	短期リースに条件変更が生じた場合、新たなリースとして取り扱われる。その新しいリースの期間が 12 カ月超になる場合、短期リースの要件を満たさない。	以下のいずれかに関して借手の評価に変更が生じた場合、そのリースは短期リースの要件を満たさなくなる。 <ul style="list-style-type: none">▶ 変更後に残余リース期間が、従前に決定していたリース期間の終了時点から 12 カ月以上延長された場合▶ 購入オプションを行使することが合理的に確実になった場合
指数又はレートに応じて決まるものではない変動対価のリース構成部分と非リース構成部分への配分	IFRS 第 16 号では、借手は変動対価全体を契約の非リース構成部分に配分することができる。IFRS 第 16 号の設例—設例 12 を参照	借手は、指数又はレートに応じて決まるものではない変動対価については、契約のリース構成部分と非リース構成部分とに配分する。
独立した契約が生じることなく契約上のリース期間を短縮するリースの条件変更	独立した契約が生じること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、リース負債の減少とそれに対応する使用権資産の差額に關し利得又は損失を認識する可能性がある。 IFRS 第 16 号の設例—設例 18 を参照	独立した契約が生じること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、利得又は損失が認識されることはない。借手はリース負債の再測定に係る金額を、純損益に影響が生じることのない、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	借手は、使用権資産を減価償却するにあたって IAS 第 16 号「有形固定資産」の定めを適用する。当該定めは、ある有形固定資産の取得原価総額と比較して重要なコンポーネントは、それぞれ別個に減価償却すると定めている(すなわちコンポーネント・アプローチ)。	コンポーネント別の減価償却は、容認されているが一般的ではない。

IFRS 第 16 号	US GAAP ASC 842
貸手の会計処理	
リース構成部分と非リース構成部分を区別しない実務上の便法	IFRS 第 16 号では、貸手の実務上の便法はない。 貸手は、一定の要件を満たす場合、原資産の種類ごとに、リース構成部分と非リース構成部分を区別しないことが認められる。さらに、非リース構成部分が契約の支配的な要素である場合には、当該契約を ASC 第 606 号に従って会計処理する。
直接金融リースの販売利益の認識 ⁹	IFRS は、販売型リースと直接金融リースを区別していない。ファイナンス・リースの販売利益は、リースの開始日時点で認識する。
回収可能性—販売型リースとオペレーティング・リース	IFRS 第 16 号には、リース料の回収可能性を検討する際の明確なガイドラインはない。
独立した契約が生じることのない販売型又は直接金融リース ¹⁰ (US GAAP) 又はファイナンス・リース (IFRS) の条件変更	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際に考慮する。オペレーティング・リースの収益認識パターンを判断する場合にも回収可能性を評価する。
	販売型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、その会計処理は、条件変更がリース契約締結時点で仮に有効であったとしたらオペレーティング・リースに分類されていたであろうかどうかにより決まる。IFRS 第 16 号は、その分類を基に条件変更後のリースをどのように会計処理すべきかを規定している。

⁹ ASC 842 BC427

¹⁰ IFRS 16.80 及び ASC 842 BC429

IFRS 第 16 号	US GAAP ASC 842	
指數又はレートに応じて決まるものではない変動対価のリース構成部分と非リース構成部分への配分	IFRS 第 16 号は、リース構成部分の変動対価に関するガイダンスを設けていない。貸手は、契約における対価を IFRS 第 15 号の第 73 項から第 90 項に従って分類することになるが、その目的は、企業が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、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する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。	
セール・アンド・リースバック取引		
セール / パーチェス・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判断	<p>資産の譲渡が売却であるかどうかを判断するために、売手である借手と買手である貸手は、IFRS 第 15 号の規定(買戻し契約に関する規定を含む)を適用し、買手である貸手が資産の支配を獲得しているかどうかを判断する。</p> <p>IFRS 第 16 号は、US GAAP と同様のリース分類要件を定めていない、US GAAP では、リースバックを買手である貸手が販売型リースに、また売手である借手がファイナンス・リースに分類する場合には、売却としての会計処理ができない。しかし、企業は、IFRS 第 15 号の規定(すなわち、買手である貸手が資産の支払いを獲得するかどうか)を慎重に検討して、資産の移転をセール・アンド・リースバックとして会計処理するべきかどうかを決定しなければならない。多くの場合、売却及び購入が発生しているかどうかについては、いずれの基準でも同じような結論になることが多いだろう。</p>	
セール・アンド・リースバックにおける利得と損失の認識	売手/借手は、買手/貸手に移転された権利に係る利得及び損失の額のみ(オフマーケット条件であれば調整する)を認識する。	売手/借手は、利得及び損失を即時認識する(オフマーケット条件であれば調整する)。

	IFRS 第 16 号	US GAAP ASC 842
売却の要件を満たさない場合 - 売手/借手	売却の要件を満たさない資産の譲渡について、貸手及び借手は 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を設けていない。	売却の要件を満たさない資産の譲渡について、貸手及び借手は金融取引として会計処理する。ASC 第 842 号は、(例: 損失が予め組み込まれないようにする) 一定の状況における金利の調整に関する追加的なガイダンスを設けている。
その他の検討事項		
関連当事者間の取引	IFRS 第 16 号は、関連当事者間のリース取引を取り扱っていない。IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」に関連当事者についての開示に関するガイダンスが設けられている。リースの法的に強制可能な条件を基に、セール・アンド・リースバック取引を含む関連当事者間のリースを分類し、会計処理する。	関連当事者間の取引は開示しなければならない。
特定された資産 - 地下権	資産を敷設するために特定された地下空間を使用する権利(すなわち、地下権)を含む契約がリースを含むかどうかを評価する場合、企業は特定された資産は特定された地下空間であると結論付けるであろう。	資産を敷設するために特定された地下空間を使用する権利(すなわち、地下権)を含む契約がリースを含むかどうかを評価する場合、企業は特定された資産は、特定された地下空間を含む土地、又は特定された地下空間のいずれかになると結論付けるであろう。
COVID-19 に関連した賃料減免	IASB は、貸手による COVID-19 に関連した賃料減免が、一定の条件が満たされる場合にリースの条件変更に該当するかどうかの評価を行わないことを選択できる救済措置を借手に提供するために IFRS 第 16 号を改訂した。行わないという選択をする借手は、COVID-19 に関連した賃料減免で生じるリース料の変更を、変更がリースの条件変更でなかった場合の会計処理と同じ方法で会計処理する。	Q&A 文書で FASB スタッフは、企業は、COVID-19 により貸手が与える減免がリースの条件変更に該当するかどうかを評価しないという選択を行うことができると述べている。この選択を行う企業は、条件変更に関するガイダンスを適用するかどうか(すなわち、減免は契約で常に想定されていると仮定する又は減免は契約では想定されていないと仮定する)の選択も行うことができる。FASB スタッフは、借手と貸手のいずれもこの選択をできると述べている。
発効日及び経過措置		

	IFRS 第 16 号	US GAAP ASC 842
発効日	すべての企業は、IFRS 第 16 号を 2019 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用する。	上場企業及びその他の一定の企業は、ASC 第 842 号を 2018 年 12 月 15 日以降開始する事業年度から適用する。 一定の非営利企業は、ASC 第 842 号を 2019 年 12 月 15 日以降開始する事業年度から適用する。 その他の企業は、2021 年 12 月 15 日以降開始する事業年度から適用する。
早期適用	早期適用も認められるが、IFRS 第 15 号を既に適用している、又は IFRS 第 16 号と同時に適用する必要がある。	すべてのケースで早期適用は容認される。
修正遡及アプローチによる移行 – 比較年度への適用	比較年度は修正しない。	ASC 第 842 号は、財務諸表に表示される最も古い比較年度の期首時点もしくは発効日時点のいずれかで経過措置を適用するオプションを定めている。財務諸表における最も古い比較年度の期首時点で経過措置を適用する場合には、比較年度を修正する。発効日時点で経過措置を適用する場合には比較年度を修正しない。
修正遡及アプローチによる移行 – 特別規定	経過措置は主に、IAS 第 17 号においてオペレーティング・リースに分類されていた借手のリースを取り扱っている。	すべてのリースに関し、ASC 第 842 号を適用する前及び適用した後のリースの分類に応じて、具体的な経過措置が定められている。
完全遡及適用アプローチによる移行	IFRS では容認されている。	US GAAP では禁止されている。
レバレッジド・リース	レバレッジド・リース会計は、IFRS 第 16 号では容認されていない。	レバレッジド・リース会計は、ASC 第 842 号の発効日以降に開始するリースについては廃止されている。ただし、発効日より前に開始しているレバレッジド・リースは例外となる。発効日以降に既存のレバレッジド・リースの条件が変更される場合、リースをもはやレバレッジド・リースとしては会計処理しないことになるが、その代わり ASC842 に従って会計処理することになる。

付録D:リースの再評価及び再測定に関する要求事項の概要

下記の表では、IFRS 第 16 号において借手及び貸手に求められるリースの再評価及び再測定に関する要求事項をまとめている。IFRS 第 16 号の発効日より前に開始したリースに関する要求事項については、セクション 9「発効日及び経過措置」を参照されたい。

	借手	貸手
契約がリースである又はリースを含んでいるかどうかの再評価	<p>契約条件が変更された場合にのみ、契約にリースが含まれているかどうかの再評価を行う。</p> <p>セクション 2.1.7 「契約の再判定」</p>	<p>契約条件が変更された場合にのみ、契約にリースが含まれているかどうかの再評価を行う。</p> <p>セクション 2.1.7 「契約の再判定」</p>
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	<p>別個のリースとして会計処理されない条件変更時に配分する</p> <p>セクション 4.5.2 「別個のリースが生じないリース契約の条件変更に係る借手の会計処理」</p>	特に取り扱われていない。
リース期間及び購入オプションの再評価	<p>以下の両方に該当する重大な事象又は状況の変化が生じた場合には、リース期間及び購入オプションを再評価する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 借手のコントロールの範囲内にある場合 ▶ 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使用すること、又はリース期間の算定に含めていたオプションを使用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 <p>リースの解約不能期間に変更があった場合には、リース期間を見直す</p> <p>セクション 3.4.2.1 「リース期間及び購入オプションの見直し—借手」</p>	<p>リースの解約不能期間に変更があった場合には、リース期間を見直す</p> <p>セクション 3.4.2.2 「リース期間及び購入オプションの再評価 - 貸手」</p>
リース料の再測定（指数又はレートに応じて決まる変動リース料、購入オプションの行使価格、及び残価保証に基づいて支払いが見込まれる金額（借手の場合のみ）が含まれる）	<p>以下のいずれかが生じた場合に再測定を行う</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 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 ▶ 以下のいずれかが変更された場合 <ul style="list-style-type: none"> ▶ リース期間 ▶ 原資産の購入オプションに関する評価の変更 ▶ 残価保証に基づいて支払いが見込まれる金額 ▶ リース料の算定に使用された指数又はレートの変動から生じる将来のリース料支払い ▶ 実質的に固定されたリース料の変動 	<p>リースの解約不能期間に変更があった場合、再測定を行う。</p> <p>（セクション 3.4.2.2 「リース期間及び購入オプションの見直し—貸手」）。</p>

借手	貸手	
	(セクション 3.5.9「リース負債の再評価」、及びセクション 4.5.2「別個のリースが生じないリース契約の条件変更に係る借手の会計処理」)。	
リースの分類の再評価	該当なし リースの条件変更時点での再評価 セクション 5.1.2 「リースの分類の再評価」	
無保証残存価値	該当なし 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。 セクション 5.3.4 「無保証残存価値」	
割引率の再評価	以下のいずれかが変更された場合 <ul style="list-style-type: none"> ▶ リース期間の変更 ▶ 原資産を購入する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ることになる条件変更 変動金利の変動で生じるリース料の変更(セクション 3.5.9「リース負債の再評価」、及びセクション 4.5.2「別個のリースが生じないリース契約の条件変更に係る借手の会計処理」)。	IFRS 第 16 号は、割引率の評価に関する規定をしていない。

注: 借手及び貸手によるリースの条件変更の会計処理の詳細については、セクション 4.5「リース契約の条件変更」(借手)及びセクション 5.5「リースの条件変更」(貸手)を参照されたい。

EY は、「Building a better working world(より良い社会の構築を目指して)」をパーソナスとしています。クライアント、人々、そして社会のために長期的価値を創出し、資本市場における信頼の構築に貢献します。

150 カ国以上に展開する EY のチームは、データとテクノロジーの実現により信頼を提供し、クライアントの成長、変革および事業を支援します。

アシュアランス、コンサルティング、法務、ストラテジー、税務およびトランザクションの全サービスを通して、世界が直面する複雑な問題に対し優れた課題提起(better question)をすることで、新たな解決策を導きます。

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ームを指し、各メンバーフ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 shinnihon.or.jp をご覧ください。

© 2021 Ernst & Young ShinNihon LLC.
All Rights Reserved.

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。

本資料は EYG No. 008811-20Gbl の翻訳版です。

ey.com/ja_jp