

In depth

A look at current financial reporting issues

February 2016
No. INT2016-01

目次:

要点.....	1
適用範囲.....	2
リースの識別.....	2
借手の会計処理.....	13
貸手の会計処理.....	25
セール・アンド・リースバック 取引.....	27
経過措置.....	29
付録:	
- 借手の開示要求.....	31
- 貸手の開示要求.....	32
- IFRS 第 16 号と IAS 第 17 号/IFRIC 第 4 号との 比較.....	33
- IFRS 第 16 号および 改訂後の US GAAP の比較.....	35
- 借手の主要な業績指標 への影響.....	36

IFRS 第 16 号—リース会計の新時代

要点

2016 年 1 月、国際会計基準審議会 (IASB) は、国際財務報告基準 (IFRS) 第 16 号「リース」を公表しました。少なくとも借手にとっては、リース会計の新時代が始まったといえます。借手は、従来の IAS 第 17 号「リース」のもとでは、ファイナンス・リース (オンバランス) とオペレーティング・リース (オフバランス) の区別を行う必要がありましたが、IFRS 第 16 号の新たなモデルでは、ほぼすべてのリース契約を財政状態計算書で認識 (オンバランス) することが要求されます。唯一の選択可能な免除規定は、特定の短期リースおよび少額資産のリースのみとなります。借手が、IAS 第 17 号のもとでオペレーティング・リースに分類されるリース契約を締結していた場合、IFRS 第 16 号の適用は財務諸表に重大な影響を及ぼします。

IFRS 第 16 号の適用は、借手の財政状態計算書や、負債資本比率などの財政状態計算書に関連する指標に影響を及ぼします。さらに、IFRS 第 16 号では、リース負債 (リース料の支払義務) に係る利息費用および「使用権」資産 (リース資産を使用する権利を表す資産) の償却費を認識することから、損益計算書にも影響が生じます。この結果、従来オペレーティング・リースに分類されていたリース契約について、リース期間の初期に費用として計上される総額は、IAS 第 17 号を適用していた場合よりも大きくなります。また、財務諸表の表示の変化の結果、EBIT や EBITDA の金額は増加することになり、この影響は重要なオペレーティング・リースが存在する企業ほど顕著です。

IFRS 第 16 号の適用は、借手のキャッシュ・フロー計算書にも影響を及ぼします。従来、オペレーティング・リースに分類されていた契約に関連するリース料の支払いは、その全体が営業活動によるキャッシュ・フローに表示されていました。今後は、営業活動によるキャッシュ・フローに表示される可能性があるのは、リース料の支払額のうち、リース負債に係る利息部分だけとなります (企業が利息費用の表示に関してそのような会計方針を採用している場合)。リース負債の元本部分の支払は、財務活動によるキャッシュ・フローに分類されます。短期リースおよび少額資産のリースに係る支払や、変動リース料の支払 (リース負債の測定額に含まれていないもの) は、引き続き営業活動によるキャッシュ・フローとして表示されます。

貸手に関しては、従来の会計処理を実質的に維持していますが、IFRS 第 16 号による変更が関連する部分もあります。特に、貸手は、リースの定義、転リースおよびセール・アンド・リースバック取引の会計処理に係る新たなガイダンスに留意する必要があります。また、借手の会計処理の変更に伴い、借手のニーズや行動が変化することによって、貸手が借手と行う交渉にも影響が生じる可能性があります。

IFRS 第 16 号は、借手と貸手の両方に関して、重要な、新たな拡充された開示要求を追加しています。

リース会計のプロジェクトは、IASB と米国の基準設定主体 (FASB) の共同プロジェクトでした。当初、両基準設定主体は収斂した基準の開発を目指していましたが、最終的に整合性が図られるのは、リースの定義に係るガイダンスおよび借手の財政状態計算書においてすべてのリースを認識する原則のみとなる見込みです。それ以外の分野では、差異が依然として残るか、逆に拡大する部分もあります。本資料の付録では、IFRS 第 16 号と近日公表予定の米国基準のガイダンスで予想される取り扱いとの主要な差異をまとめています。

適用範囲

IFRS 第 16 号は、すべてのリース契約に適用されます。ただし、以下のものは除きます。

- 鉱物、石油、天然ガスおよび類似の非再生資源の探査または使用のためのリース
- IAS 第 41 号「農業」の範囲に含まれる、借手が保有す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
- 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、貸手が許諾した知的財産のライセンス
- IAS 第 38 号「無形資産」の範囲に含まれる、映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権および著作権などのライセンス契約に基づき借手が保有する権利

また、借手は、IFRS 第 16 号を無形資産のリースにも適用することを選択できます(上記のものを除く)。

リースの識別

リースの定義

IFRS 第 16 では、リースを、**資産(原資産)を使用する権利**を一定期間にわたり対価と交換に移転する**契約**(または契約の一部)と定義しています。この定義は一見単純に見えますが、実務上は、契約が資産を使用する権利を移転しているのか、それとも、資産の使用により提供されるサービスに関する契約であるのかの評価が困難となる場合もあります。

例えば、ある企業が、定められた数量の商品を、所定のタイムテーブルに従って、A 地点から B 地点まで貨物列車を用いて 5 年間にわたり輸送することを計画しているものとします。この目的を達成するために、企業は貨物列車を賃借することも、または、運送会社と輸送サービスの購入契約を締結することもできます。いずれの場合でも、商品は B 時点まで輸送されますが、会計処理はまったく異なるものとなる可能性があります。

PwC の見解

今後、すべてのリース(短期リースおよび少額資産のリースを除く)が借手の財政状態計算書において認識されることになるため、契約がリースであるか(または契約がリースを含むか)の識別により多くの焦点が当たる可能性があります。

現在は、オペレーティング・リースおよびサービスの両方を含む契約に関して、多くの企業では、オペレーティング・リース構成部分を区分していません。これは、オペレーティング・リースとサービス/供給契約の会計処理が同様であるためです(すなわち、財政状態計算書における認識は行われず、契約期間にわたり定額の費用が純損益で認識される)。

IFRS 第 16 号では、これら 2 つの構成部分の取扱いは異なることとなります。しかし、借手は、非リース構成部分(サービス)をリース構成部分から区分しない実務上の便法を、原資産の種類ごとに選択することもできます。借手がこの実務上の便法を選択する場合、あるリース構成部分と関連する非リース構成部分は、1 つのリース構成部分として会計処理されます。換言すれば、サービス構成部分を区分することも、区分せずに契約全体をリースとして取り扱うことも認められます。

リースはサービス契約とは異なります。リースは資産の使用を支配する権利を顧客に移転するのに対し、サービス契約では、供給者が支配を維持します。

IFRS第16号では、次の場合に契約はリースを含むとしています。

- **特定された資産**が存在し、かつ、
- 当該契約が**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

特定された資産とは

資産は、明示的に特定される場合も黙示的に特定される場合もあります。明示的な場合としては、資産が契約により(例えば、シリアルナンバーやこれに類する識別情報により)特定される場合があります。黙示的な場合としては、契約では資産について定めていない(したがって、企業は、特定された資産を識別できない)ものの、供給者は特定の資産を使用することでのみ契約が履行可能な場合があります。これらのケースでは、いずれも特定された資産が存在する可能性があります。

ただし、供給者が**資産を入れ替える実質的な権利**を有している場合には、特定された資産は存在しないこととなります。入れ替える権利が実質的であるのは、供給者が代替的な資産と入れ替える実際上の能力を有しており、かつ、資産の入れ替えから経済的に便益を得る場合となります。

「便益」という用語は幅広く解釈されます。例えば、供給者がリース対象の資産を随時入れ替えることにより資産のプールをより効率的に活用できる場合には、重大なコストが存在しないことを前提とすれば、十分な便益が生じる可能性があります。コストが「重大」であるかどうかは、関連する便益との関係で評価されることに留意する必要があります(すなわち、コストは便益より小さくしなければならず、コストが企業全体にとって低いまたは重要でないというだけでは不十分)。重大なコストは、特に原資産が顧客の使用のためにカスタマイズされている場合に生じることがあります。例えば、航空機のリースでは、内部および外部の特定の仕様を顧客が決定する場合があります。この場合、リース期間にわたって航空機を入れ替えることは重大なコストを生じさせるため、供給者が資産の入れ替えを行うことを妨げる可能性があります。

入れ替えの権利が実質的であるかどうかの評価は、契約時の事実および状況に左右されます。将来の発生する可能性が高いと認められない状況は考慮されません。

資産が正常に稼働していない場合または技術的なアップデートが必要となる場合に、供給者が資産の入れ替えを行う権利の存在は、契約が特定された資産に依存しているとすることを妨げません。また、特定の日以降または特定の事象が発生した場合など何らかの理由によって原資産を入れ替える供給者の権利または義務も、契約が特定された資産に依存しているとすることを妨げません。供給者が、使用期間にわたり、代替的な資産と入れ替える実質的な能力を有していないためです。

供給者が実質的に入れ替えの権利を有しているのかどうかを、顧客が容易に決定できない場合には、入れ替えの権利は実質的でないと推定されます(すなわち、契約は特定された資産に依存している)。

資産の一部

より大きな資産の、**物理的に区分された一部分**は、特定された資産に該当する場合があります。例えば、ビルの 1 フロアや、ケーブルの中の物理的に区分されたダーク・ファイバー（光ファイバー・ケーブルのうち使用していない部分）などが該当します。

稼働能力の一部（すなわち、物理的に区分できない、より大きな資産の一部）は、当該部分が資産全体の稼働能力のほとんどすべてに該当する場合を除き、特定された資産には該当しません。例えば、光ファイバー・ケーブルの稼働能力の一部で、当該部分がケーブルの稼働能力のほとんどすべてに該当しない場合は、特定された資産には該当しません。

顧客は特定された資産の使用を支配する権利を有しているか

契約によって顧客に特定された資産を支配する権利が移転するのは、顧客が使用期間にわたり、特定された資産の**使用による経済的便益のほとんどすべて**を得る権利を有しており、かつ、**特定された資産の使用を指図する権利**を有している場合とされています。

使用期間にわたり資産の使用により経済的便益のほとんどすべてを得る権利

経済的便益は、直接的に得られる場合も間接的に得られる場合もあります（例えば、資産の使用、保有またはリースにより）。便益には、主要なアウトプットや副産物（これらから生じる潜在的なキャッシュ・フローを含む）に加え、特定された資産の使用に関連して第三者から支払いを受ける場合も含まれます。

以下の設例では、第三者からの支払いを考慮に入れるべき状況を示しています。

説例

ある顧客は、供給者から太陽光ファームを賃借する。供給者が太陽光ファームの所有に関連して税額控除を受けると同時に、顧客は当該ファームの使用によって再生可能エネルギー・クレジットを得る。

このシナリオでは、分析にあたっては再生可能エネルギー・クレジットのみが考慮される。税額控除は、太陽光ファームの使用に関連するものではなく、当該設備の所有に関連しているためである。

使用期間にわたり資産の使用を指図する権利

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を評価するにあたっては、いずれの当事者(すなわち、顧客または供給者)が、使用期間にわたり**特定された資産の使用方法および使用目的を指図する権利**を有しているかがポイントとなります。

IFRS 第 16 号では、関連性のある意思決定権の例がいくつか示されています。

- 資産が産出するアウトプットの種類を変更する権利
- アウトプットがいつ産出されるのかを変更する権利
- アウトプットがどこで産出されるのかを変更する権利
- アウトプットの算出量を変更する権利

それぞれの意思決定権の関連性は、検討対象である原資産によって異なります。両方の当事者が意思決定権を有している場合、企業は、資産の使用方法および使用目的を変更することに最も関連性のある権利を考慮します。意思決定権は、それらが資産の使用から生じる経済的便益に影響を与える場合に関連性を有します。

以上の考え方を説明するために、次の表では、いずれの当事者が関連性のある意思決定権を有しているかを評価するにあたってのいくつかの検討ポイントを示しています。

	いずれの当事者が決定しているか…
トラック／航空機／貨物車両等のリース	輸送される商品は何れか 商品はいつ、どこへ輸送されるのか 資産はどの程度の頻度で使用されるか／どの程度の稼働率が必要か どのルートを経由するか
光ファイバー・ケーブル	ケーブルをいつ使用するか、使用するかどうか ケーブルによって送られるデータの内容および量は ケーブルを稼働させる方法は データはどのルートを経由して送られるか
小売商品	販売される商品は何れか 商品の販売価格は 商品はどこにどのように陳列されるか
発電所	発電量およびその時期は 発電所を稼働／休止させる時期は

これに対し、権利の中には**考慮に入れるべきではないもの**も存在します。

- **防御的権利**: 供給者は、その従業員を保護する、または関連する法令および規制の遵守を確保するため、顧客による資産の使用に何らかの制限を設けている場合もよく見られます(例えば、船舶を借り入れた顧客が、海賊行為のリスクの高い水域への航海や、危険物の輸送を禁止される場合)。このような防御的権利は、特定された資産の使用を指図する権利をいずれの当事者が有しているかの評価には影響しません。
- **資産の維持管理／稼働**: 資産の維持管理および稼働に関する意思決定は、資産の使用を指図する権利とはなりません。これらは、資産の使用方法および使用目的についての意思決定が事前に行われている場合(以下を参照)のみ考慮されます。
- **使用期間前に行われる決定**: 使用期間前に行われる決定は、顧客が事前に資産の設計に関して行う決定(以下を参照)を除き、考慮されません。

状況によっては、原資産の使用方法および使用目的に関する意思決定は、リース契約の**事前に行われる**場合があります。その際、顧客は、以下のいずれかに該当する場合、資産の使用を指図する権利を有します。

- 使用期間にわたり特定された資産を「稼働」する権利を有しており、供給者には当該稼働指示を変更する権利がない場合、または、
- 特定された資産(または当該資産の特定の要素)を、使用期間にわたり、使用方法および使用目的を事前に決定する方法で「設計」した場合

PwCの見解

IFRS 第 16 号で新たに導入された「事前に決定された」という考え方は、意思決定がリースの契約前に行われている場合、非常に複雑かつ判断が必要となる領域です。このような意思決定を分析するにあたり、考慮すべきポイントとしては例えば以下のものがあります。

- 事前に決定された以外の意思決定で、資産の使用方法および使用目的に重大な影響を及ぼすものはあるか
- どの範囲で資産の使用方法および使用目的が事前に意思決定されているか
- 意思決定は、特定された資産の使用方法および使用目的を事前に決定しているのか、または単に防衛的な権利を定めるものか
- 契約のいずれの当事者が意思決定を行ったのか

場合によっては、特定された資産はサービスに付随しているものの、単独では顧客にとって特定の使用を伴わない場合があります。このような場合、顧客が資産の使用を指図する権利を有していないことも多くあります。

設例

ある顧客は、電信会社との間でネットワーク・サービス契約を締結する。当該サービスを提供するためには、顧客の敷地内にサーバーを設置する必要がある。供給者は、ネットワーク・サービスを継続的に提供するうえで必要な場合には、サーバーの調整または入れ替えを行うことができる。顧客は、サーバーを稼働しておらず、サーバーの使用に関する重大な意思決定も行っていない。

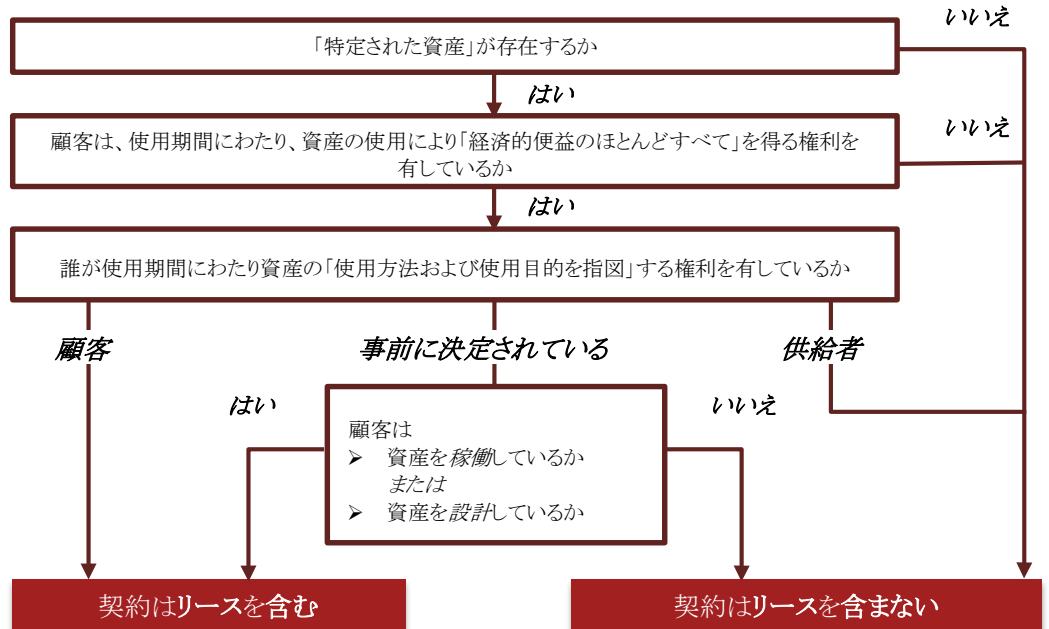
電信会社は、サーバーを用いたネットワークのデータ転送速度および品質を決定している。電信会社は、使用期間にわたりサーバーの使用について関連性のあるすべての意思決定を行っているため、サーバーの使用を支配する権利を有している。電信会社は、データが転送される方法、サーバーを再調整するかどうかおよびサーバーを他の用途で使用するかどうかを決定する。顧客は、使用期間の前において、ネットワーク・サービスのレベル(すなわち、サーバーからのアウトプット)を決定しているにすぎない。

したがって、この契約はリースを含まない。

全体のまとめ

以下のフローチャートでは、契約がリースを含んでいるかどうかを評価するための検討事項を要約しています。

契約がリースを含んでいるかどうかの決定



PwC の見解

リースの定義では、契約のいずれの当事者が使用期間にわたり原資産の使用を支配しているかが、さらに重視されることになりました。今後は、顧客が資産の使用により経済的便益のほとんどすべてを得る権利（「便益」の要素）を有しているかだけでなく、資産の使用を指図する能力（「パワー」の要素）を有しているかも求められることとなります。

この考え方の変更は、特定された資産（例えば、発電所）から生じるアウトプットのほとんどすべてを購入する契約の場合に影響が顕著となります。IAS 第 17 号および IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」のもとでは、アウトプットの単位当たりの価格が固定ではなく、またアウトプットの時点における現在市場価格とも等しくない場合には、契約はリースであると判断されます。

しかし、IFRS 第 16 号のもとでは、顧客が資産の使用により経済的便益のほとんどすべてを得るだけでなく、新たに「パワー」の要素を得ることも要求されています。これは、主に顧客が特定された資産の使用を指図する権利（例えば、発電の量およびタイミングを決定する権利）を意味します。

総合的な設例

ある顧客は、明示的に特定された売り場の区画を 5 年間にわたり使用する権利を得る契約を締結した。当該不動産の所有者は、顧客に対して、他の売り場の区画(類似の品質および仕様を有するいくつかの売り場の区画が存在する)への移転を要求することができる。

不動産の所有者は、移転コストを負担することが要求されているため、顧客の移転によって経済的便益を得ることができるのは、売り場のスペースの大部分を使用することを希望する新たなテナントが支払う賃料が移転コストを十分にカバーする場合のみである。このような状況が生じる可能性はあるが、可能性が高いとは考えられない。

この契約では、顧客は売り場スペース全体の営業時間にわたり商品の販売を行うことが要求されている。顧客は、販売する商品の構成、販売価格および在庫の数量を決定する。顧客は、さらに、5 年間の使用期間にわたり、売り場の区画への物理的なアクセスを支配している。

顧客が支払うべき賃料は、固定金額に当該売り場の区画での売上の一定割合を加えた金額である。

特定された資産が存在するか

この売り場の区画は、契約によって明示的に特定されている。不動産の所有者は、資産を入れ替える権利を有している。しかし、当該権利の行使によって便益を得ることができるのは、発生可能性が高いとは考えられない特定の状況においてのみであるため、入れ替えの権利は実質的ではない。

したがって、この売り場の区画は特定された資産である。

顧客は売り場の区画の使用により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

この顧客は、使用期間にわたり当該売り場の区画を独占的に使用することができる。売り場の区画の使用により得られるキャッシュ・フローの一部を不動産の所有者に対価として支払うという事実は、顧客が売り場の区画の使用により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ない。

顧客は売り場の区画の使用を指図する権利を有しているか

使用期間にわたり、この売り場の区画の使用法および使用目的に関するすべての決定は、顧客によって行われている。商品の販売が売り場スペース全体の営業時間にのみ行えるという制約は、契約の範囲の制限にあたるが、顧客が売り場の区画の使用を指図する権利を制限することにはならない。

結論

この契約は売り場の区画のリースを含んでいる。

契約の構成部分の区分

契約は、供給者にとって種類が異なる複数の義務を含んでいる場合があります。複数の義務は、リース構成部分の組み合わせである場合も、リース構成部分と非リース構成部分の組み合わせである場合もあります。例えば、工業地域のリースは、土地、建物及び設備のリースを含む場合があります、自動車のリース契約にはメンテナンスが組み込まれている場合があります。

IFRS 第 16 号は、このような複数要素が含まれる契約が存在する場合、それぞれ別個のリース構成部分を（リースの定義のガイダンスに基づき）識別し、これらを別個に会計処理することを要求しています。

資産を使用する権利は、次の両方の要件を満たす場合には、別個のリース構成部分となります。

- 借手は、資産単独または借手が容易に利用可能な他の資源との組合せにより、**資産の使用により便益**を受けることができ、かつ、
- 原資産が、契約の中の他の原資産に**高度に依存しているものでも、高度に相互に関連しているものでもない**

PwC の見解

IFRS 第 15 号は、顧客に約束している財またはサービスが貸手にとって別個のものであるかどうかを評価するためのガイダンスを含んでいます。このため、IFRS 第 16 号と IFRS 第 15 号の相互作用に関する疑問が生じます。

リースを含む（または含む可能性がある）複数要素の契約について、貸手は、以下の評価を実施しなければなりません。

- (1) IFRS 第 16 号のガイダンスを適用して、契約が 1 つまたは複数のリース構成部分を含むかを評価する。
- (2) IFRS 第 16 号のガイダンスを適用して、複数の異なるリース構成部分を別個に会計処理すべきかどうかを評価する。
- (3) IFRS 第 16 号のもとでリース構成部分を識別した後に、IFRS 第 15 号のもとで別個の履行義務について非リース構成部分を評価する。

IFRS 第 16 号のリース構成部分を区分する要件は、IFRS 第 15 号の顧客に約束した財またはサービスが別個のものであるかどうかを評価するための要件に類似しています。

分析の結果、別個のリース構成部分および非リース構成部分が存在する場合には、**対価**をこれらの構成部分に対して次のとおり配分しなければなりません。

- 借手: 借手は対価を独立価格の比に基づき配分します。観察可能な独立価格が容易に利用可能でない場合には、借手は、観察可能な情報を最大限に利用して、価格を見積らなければなりません。
- 貸手: 貸手は、IFRS 第 15 号に従って（すなわち、独立販売価格の比に基づき）対価を配分します。

実務上の便法として、借手は、リース構成部分と非リース構成部分を区別せず、それぞれのリース構成部分と関連する非リース構成部分を、単一のリース構成部分として会計処理することが認められています。この会計方針の選択は、原資産の種類ごとに行わなければなりません。非リース構成部分を区分しない場合、借手のリース負債が増加することになるため、IASB は、借手がこの便法を使用するのはサービス構成部分が重大でない場合のみと見込んでいます。

契約の結合

同じ相手方との複数の契約が、同時または近い時期に、各契約の相互関係を考慮して、締結される場合がよくあります。

IFRS 第 16 号においては、以下の条件の 1 つまたは複数を満たす場合には、企業が同じ相手方(または当該相手方の関連当事者)と同時または近い時期に締結した複数の契約について、これらの契約がリースを含むかどうかを評価する前に、これらの契約を結合して、単一の契約として会計処理することが求められます。

- 複数の契約が全体的な商業的目的を有する単一のパッケージとして交渉されている場合
- 1 つの契約の対価が、他の契約の価格または履行に左右される場合、または、
- 含まれる複数の資産が、単一のリース構成部分である場合

リース期間

IFRS 第 16 号では、リース期間を、リースの**解約不能期間**に**延長オプション**または**解約オプション**の対象期間(借手が延長オプションを行使することまたは解約オプションを行使しないことが合理的に確実である場合)を加えたものと定義しており、これは IAS 第 17 号と基本的に同様です。

「合理的に確実(reasonably certain)」という用語の解釈は、IAS 第 17 号のもとでは、長年にわたる議論の対象となり、実務の多様性の原因ともなっていました。この議論に対処するため、IFRS 第 16 号では、借手がオプションを行使する経済的なインセンティブを生み出すすべての事実および状況を考慮しなければならないという原則が示されました。また、考慮すべき要因の例として、以下のようなものが示されています。

- 市場レートと比較したオプション対象期間の契約条件: 延長期間のリース料が市場レートよりも高い場合、借手が延長オプションを行使しない可能性はより高くなります。他の考慮すべき条件の例としては、解約に伴うペナルティや残価保証があります。
- 賃借物件に対して行われた(または行われると見込まれる)重大な改良: 借手がリース資産に対する重大な改良または借手の特定のニーズに応じたカスタマイズを行っている場合、借手が延長オプションを行使する可能性はより高くなります。
- リースの解約および代替的なリースの締結に関連するコスト: 延長オプションを行使することによって、交渉コスト、再設置コスト、代替資産を探すためのコスト、新たな資産を統合するためのコスト、当初の資産を契約で定められた状態で契約で定められた場所へ返還するためのコストなどを回避できる場合には、借手が延長オプションを行使する可能性はより高くなります。
- 借手の営業にとっての原資産の重要性: 原資産が特別仕様である場合や、代替的な資産が利用可能でない場合には、借手が延長オプションを行使する可能性はより高くなります。
- オプションが 1 つまたは複数の他の特徴と組み合わされている場合。例えば、残価保証に基づき、貸手に対して支払われる現金の金額が、オプションが行使されるかどうかに関わらず、同じとなる場合には、企業は、借手がリースの延長オプションを行使することまたはリースの解約オプションを行使しないことが、合理的に確実であるとみなさなければなりません。

オプションが、1 つまたは複数の条件が満たされた場合のみ、行使可能である場合、これらの条件が満たされる可能性も考慮しなければなりません。

このほか、借手の過去の実務における、特定の種類の資産の典型的な使用期間、またそのような使用を行った経済的な理由も、有用な情報を提供するとされています。

PwC の見解

延長オプションを考慮することが求められる(すなわち、会計処理の対象を解約不能期間のみに限定しない)主な理由の1つは、潜在的なストラクチャリングの機会を防止することです。例えば、1日間のリースを20年間毎日更新するという形で、20年間のリースを構築することも理論的には可能です。

IFRS 第16号では、借手がオプションを行使することが「合理的に確実」であるかを決定する際に、個別の要因をどのように加重すべきかのガイダンスは示されていません。例えば、非常に人気のある一等地に存在するフラグシップ・ストアの場合を考えます。店舗が一等地にあることまたはそれ以外の要因(例えば、解約ペナルティや、賃借物件の改良など)が、借手が店舗のリースを更新することが合理的に確実であるかどうかを示すものであるかを決定するためには、重大な判断が必要となります。

オプションの行使が合理的に確実であるかどうかの評価は、リース開始日(commencement date:貸手が借手による原資産の使用を可能とした日)に行われます。

リース期間は、以下の**限定的な状況でのみ見直し**が行われます。

- 借手のオプションの行使が合理的に確実であるかどうかに関して過去に行った判定とは逆に、借手がオプションを行使した場合または行使しなかった場合
- 過去にリース期間の決定に含まれていなかった借手のオプション(過去にリース期間の決定に含まれていた借手のオプション)を、借手が、契約上、行使しなければならない(行使することが禁止される)事象が発生した場合、または、
- 借手が統制可能な範囲内にある重大な事象または状況の変化が生じた場合で、それが借手によるオプションの行使が合理的に確実であるかどうかに影響する場合。このトリガーは、借手にのみ適用される(貸手には適用されない)。

設例

ある企業は、建物を10年間のリースにより賃借し、当該リースには5年間の延長オプションが存在する。リース開始日(commencement date)において、企業は、延長オプションの行使は合理的に確実ではないと判断し、リース期間を10年間で決定した。その後、建物を5年間使用した時点で、企業は、当該建物を第三者に転リースすることを決定し、10年間の転リース契約を締結した。

転リース契約の締結は、借手が統制可能な範囲内にある重大な事象であり、延長オプションの行使が合理的に確実であるかどうかの企業の評価に影響する。したがって、借手である企業は、重大な事象の発生に伴い、原リースのリース期間を見直さなければならない。

この要求事項は、妥協の結果であるとも考えられます。IASBは、リース期間を継続的に見直すことが財務諸表の利用者にとってより関連性のある情報を提供すると考える一方で、そのような見直しは多大なコストを要する可能性があると認識しています。

したがって、IASBは、減損テストに類似のアプローチを開発し、見直しは、異なる結果を生じる兆候が存在する場合にのみ行うことを決定しました。

認識および測定に関する免除規定

IFRS 第 16 号には、認識および測定に関する以下の 2 つの免除規定が存在します。いずれの免除も適用は任意であり、また借手のみが適用できます。これらの免除のいずれかを適用する場合、借手は現行のオペレーティング・リースの会計処理(すなわち、リース料を、定額法または借手の便益のパターンをより忠実に表現する他の規則的なパターンに基づき認識する方法)と同様の会計処理を行います。

- **短期リース:** 短期リースは、リース期間が 12 か月以下のリースと定義されています。リース期間には、借手が延長オプションを行使することまたは解約オプションを行使しないことが合理的に確実である場合、これらのオプションの対象期間も含まれます。購入オプションを含むリースは、短期リースには該当しません。借手が短期リースの免除を選択する場合、選択は原資産の種類ごとに行う必要があります。

借手の企業が短期リースの免除を適用する際、事後的な条件変更またはリース期間の変動がある場合、新規のリースとして取り扱わなければなりません。

- **少額の前資産のリース:** IFRS 第 16 号では「少額」(low value)という用語を定義していませんが、結論の根拠において、IASB は新品時の価値が 5,000 US ドル以下の資産を念頭に置いていた、と説明されています。少額資産の例としては、IT 機器やオフィス家具があります。(他の前資産に依存している資産、または他の前資産に高度に相互に関連している資産のような)特定の資産には、この免除は適用されません。

免除の選択は、個別のリースごとに行うことができます。少額資産の分析では、合計した場合に重要であるかどうかは考慮しないことに留意が必要です。したがって、少額資産の免除の対象となる資産が合計では重要となる場合であっても、免除は利用可能です。

IFRS 第 16 号は、また、借手と貸手のいずれにおいても、類似の特徴を有するリースのポートフォリオに対して本基準を適用できることを明確化しています。この取り扱い、基準を個別のリースごとに適用した場合と結果が著しく異なることが合理的に見込まれる場合に、認められます。

借手の会計処理

当初認識および測定

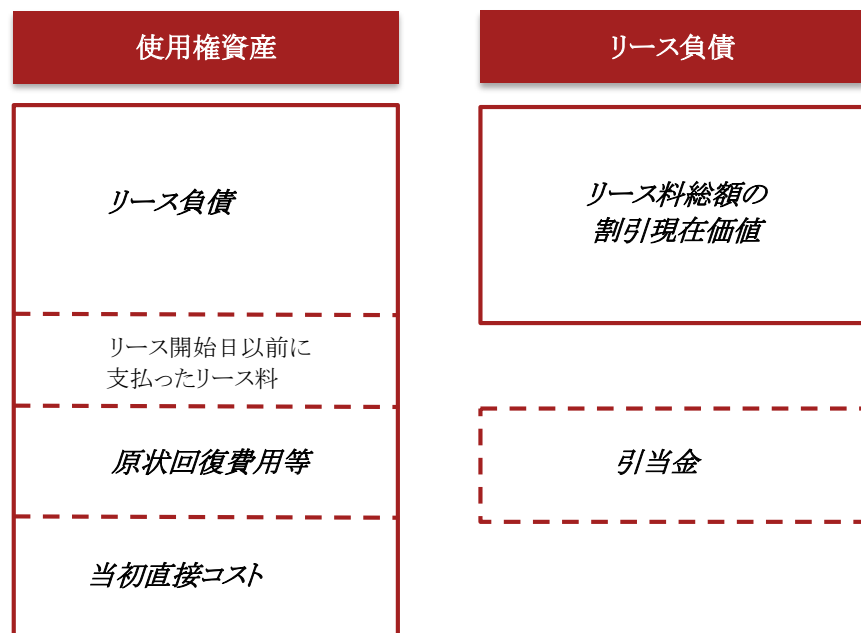
IFRS 第 16 号における新たな借手の会計処理モデルは、現行のガイダンスからの最も重要な変更点です。

IFRS 第 16 号のもとでは、借手は、もはやファイナンス・リース契約（オンバランス）とオペレーティング・リース契約（オフバランス）を区別することはなくなり、ほぼすべてのリース契約に関して**使用権資産**および対応する**リース負債**を認識することが要求されます。この取扱いは、経済的な観点においては、リース契約が原資産を使用する権利の購入とその購入代金の分割支払いであるという原則に基づいています。

当該アプローチの影響として、現在オペレーティング・リースに分類されている重大なリース契約が存在する企業においては、金融負債および資産の認識額が大きく増加することになります。

リース負債は、リース開始日（commencement day）に当初認識され、リース期間にわたるリース料総額（開始日以前に支払ったものは除く）の現在価値に等しい金額で当初測定されます。使用権資産は、リース開始日に当初認識され、取得原価で当初測定されます。使用権資産の取得原価には、リース負債の当初測定額に加え、リース開始日前に貸手に支払ったリース料（受け取ったリース・インセンティブがある場合は控除）、原状回復費用等の当初見積額、および借手で発生した当初直接コストが含まれます。原状回復費用等に係る引当金も、別途認識されます。

使用権資産およびリース負債の当初測定



リース料総額

リース料総額には、以下の要素が含まれます。

- 固定支払（実質的に固定のリース料を含み、受け取るべきリース・インセンティブを控除）
- 指数または率に応じて決まる変動リース料
- 残価保証に基づき借手が支払うと見込まれる金額
- 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）、および
- リースの解約に伴うペナルティの支払額（借手がリースの解約オプションを行使することがリース期間に反映されている場合）

IFRS 第 16 号は、**条件付きの支払い**を、基礎となる変数、および支払いが実際に生じる可能性に応じて 3 つの種類に分けています。

- (i) **指数または率**に応じて決まる変動リース料: 指数または率 (例えば、消費者物価指数、ベンチマーク金利または市場の賃料水準) に応じて決まる変動リース料は、リース負債に含めます。不確実性は負債の測定のみに関連し、負債の実在性には関連しないため、借手の観点からは、これらのリース料は回避不能となります。指数または率に応じて決まる変動リース料は、(フォワード・レートや将来の率ではなく) 開始日 (commencement date) の指数または率を用いて当初測定されます。これは、企業は将来の指数や率の変動を予想する必要がないことを意味しており、これらの変動はリース料の変動が生じた時点で考慮されます。指数または率に応じて決まる変動リース料の会計処理は、18 ページの設例で示しています。
- (ii) **その他の変数**に応じて決まる変動リース料: 指数または率以外の変数に応じて決まる変動リース料は、リース負債には含めません。例えば、原資産を使用した借手の業績に応じて決まるリース料 (小売店舗の売上的一定割合など) や、太陽光または風力による発電量に応じて決まるリース料などが存在します。同様に、原資産の使用量に応じて決まるリース料 (例えば、借手が所定の走行距離を超過した場合の支払い) も、リース負債には含めません。これらのリース料は、支払いが生じるトリガーとなる事象または条件が生じた期間に、純損益で認識されます。
- (iii) **実質的に固定**のリース料: リース料が、形式的には変動性を有するものの、実質的には固定されている場合には、リース負債に含めます。IFRS 第 16 号では、リース料は真正の変動性が存在しない場合に、実質的に固定であると述べています (例えば、資産が営業に使用可能であることが立証された場合のみリース料を支払わなければならない場合や、発生しない可能性が真正ではない事象が発生した場合のみリース料を支払わなければならない場合)。さらに、リース契約において借手にとって選択肢が存在する場合にも、実質的に固定のリース料となる場合があります。例えば、借手が、リース期間の延長または原資産の購入のいずれかを行う選択肢を有している場合、キャッシュ・アウトフロー (すなわち、延長期間にわたるリース料の現在価値または購入価格の現在価値) のいずれか低い方が、実質的に固定のリース料となります。換言すれば、企業は延長オプションと購入オプションのいずれも行使しないと主張することはできません。

リース料が、当初は原資産の使用量に応じて決まる変動リース料として設計されているものの、その後の一定時点で変動性が解消する場合があります。この場合のリース料は、変動性が解消した時点で、実質的に固定のリース料となります。

IAS 第 17 号では実質的に固定のリース料に関する特段のガイダンスは存在しませんが、IASB は現行の実務で既にこのアプローチが採用されていると考えています。

PwC の見解

とりわけ、IFRS 第 16 号には条件付きの支払いの解釈に関して限定的なガイダンスしか存在しないため、条件付きの支払いが偽装された固定リース料であるか、それとも実質的に固定のリース料であるかを決定するためには、重大な判断が必要となります。

残価保証とは、貸手に対して行われる、リース期間の終了時の原資産の価値が少なくとも所定の金額となるという各種の保証をいいます。IASB は、残価保証は原資産の市場価格の変動性に基づく支払義務であり、指数または率に応じて決まる変動リース料と類似の性格を有すると考えていることを示唆しています。

PwC の見解

IFRS 第 16 号の結論の根拠では、残価保証の測定は支払われる金額についての企業の合理的な予想を反映すべきことが示されています。しかし、基準では、予想が加重平均アプローチに基づき行われるのか、または最も可能性の高い結果として解釈されるのかを示していません。

いずれにせよ、支払いが予想される金額のみを認識するこの要求事項は、IAS 第 17 号のガイダンスからの変更となることに留意すべきです。IAS 第 17 号のもとでは、借手が保証により支払う可能性がある最大金額をリース負債に含めることが要求されていました(ファイナンス・リースの場合)。

割引率

借手は、**リースの計算利率**を割引率として使用します。リースの計算利率とは、(a)リース料総額および(b)無保証残存価値の現在価値が、(i)原資産の公正価値および(ii)貸手の当初直接コストの合計と等しくなる利率をいいます。リースの計算利率の決定は、企業の財務諸表に重要な影響を及ぼし得る主要な判断の 1 つです。

リースの計算利率が容易に決定できない場合には、借手は、代わりに借手の**追加借入利率**を使用します。

借手の追加借入利率は、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と定義されています。

原状回復費用

多くのケースでは、借手は、貸手に対して特定の状態で原資産を返還する、または、原資産が設置されていた場所を原状回復する義務を負っています。この義務を反映するために、借手は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って引当金を認識します。引当金が存在する場合、その当初帳簿価額(すなわち、発生するコストの当初時点における見積額)使用権資産の当初測定額に含めなければなりません。この取扱いは、IAS 第 16 号「有形固定資産」における原状回復費用の会計処理と同様です。

その後、予想される原状回復費用の見積りが変動したことにより、引当金の測定額が変動した場合には、IFRIC 第 1 号「廃棄、原状回復及び それらに類似する既存の負債の変動」に従って、使用権資産の修正として会計処理されます。

当初直接コスト

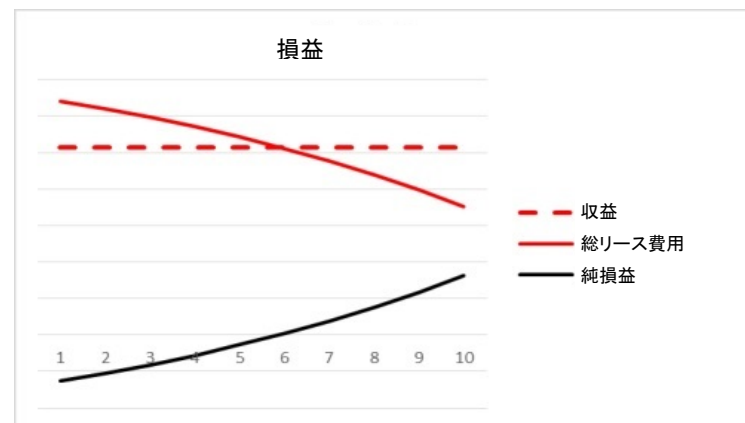
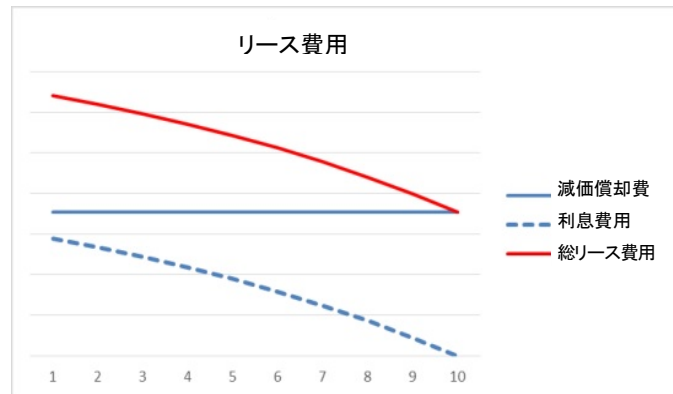
IFRS 第 16 号は、当初直接コストを、リースを締結しなければ発生しなかったであろう増分コストと定義しています。当初直接コストには、リースを締結するために支払った手数料や、既存のテナントへの支払などが含まれます。すべての当初直接コストは、使用権資産の当初測定額に含まれます。

事後測定

リース負債は、その後の期間において、実効金利法を用いて測定されます。使用権資産は、IAS 第 16 号「有形固定資産」の要求事項に従って減価償却を行います。すなわち、減価償却は定額法、または企業が予想する使用権資産の消費パターンをより忠実に表現する他の規則的な方法に基づき行われます。さらに、借手は使用権資産に対して、IAS 第 36 号「資産の減損」の要求事項を適用しなければなりません。

PwC の見解

定額法による使用権資産の減価償却と、リース負債に対する実効金利法の適用の組み合わせにより、「総リース費用」はリース期間にわたって逡減する結果となります。この効果は、「前加重」と呼ばれることもあります。

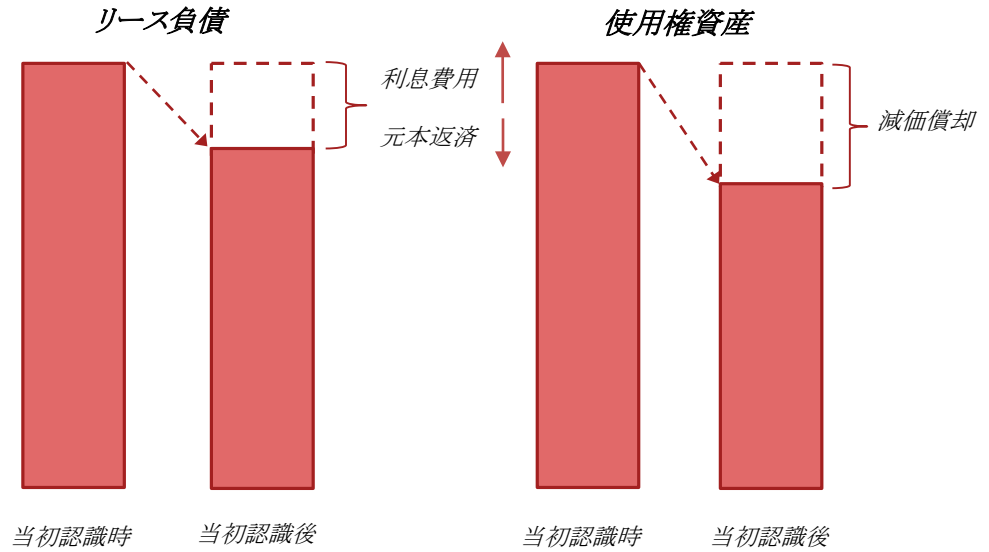


投資家の中には、特に所有に伴うリスクと経済価値が貸手に残存している場合（オペレーティング・リース）において、「前加重」の効果は損益計算書に人為的な変動性を生じさせ、リース契約の経済的な特徴を適切に反映しないと考える人も多くいます。他方、リース契約は経済的には、原資産の使用権の購入と代金の分割支払いであるため、「前加重」はこの特徴を反映していると考えられる人もいます。

しかし、借手が類似の資産のポートフォリオを、経常的に入れ替えている場合においても、同様の効果が生じることは留意すべきです。

使用権資産およびリース負債の帳簿価額は、当初認識後は同額ではなくなります。前述の「前加重」の効果によって、使用権資産の帳簿価額は、一般的には、リース負債の帳簿価額よりも小さくなります。

リース負債および使用権資産の事後測定



リース負債の見直し

実際のリース料の支払額が、当初認識時にリース負債に含められたリース料と大きく異なる場合があります。IFRS 第 16 号では、リース負債の見直しを行うべき状況を定めています。見直しが必要となるのは、当初の契約に含まれていた契約条項に基づいてキャッシュ・フローの変動が生じた場合のみであることに留意すべきです。契約条件の再交渉が行われた結果として生じる変更の取り扱いは、後述の「リースの条件変更」において説明しています。

リース負債の**見直し**に関する要求事項を要約すると以下のとおりです。

リース負債の要素	見直し
リース期間(リース期間の延長または解約に関連する支払い)	見直しをいつ行うか—リース期間の変動がある場合 見直しをどのように行うか— 見直し後の割引率 を使用して見直し後の支払額を反映 (割引率は、残りのリース期間に関するリースの計算利率(容易に決定可能な場合)または見直しの日における追加借入利率(それ以外の場合))
購入オプションの行使価格	見直しをいつ行うか—借手の統制可能な範囲内の重大な事象または状況の変動が生じ、それが借手がオプションを行使することが合理的に確実であるかどうかに影響する場合 見直しをどのように行うか— 見直し後の割引率 を使用して見直し後の支払額を反映 (割引率は、残りのリース期間に関するリースの計算利率(容易に決定可能な場合)または見直しの日における追加借入利率(それ以外の場合))

リース負債の要素	見直し
残価保証に基づき支払うと予想される金額	見直しをいつ行うか—支払うと予想される金額の変動がある場合 見直しをどのように行うか—残価保証に基づく見直し後の支払額を含める(割引率は変更せずに使用)
指数または率に応じて決まる変動リース料	見直しをいつ行うか—指数または率の変動に伴いキャッシュ・フローが変動する場合 見直しをどのように行うか—残りのリース期間に関する新たなキャッシュ・フローが有効となった日の指数または率に基づく、見直し後の支払額を反映(割引率は変更せずに使用) (例外として、変動金利の変動により当該キャッシュ・フローの変動が生じた場合、割引率の見直しが必要)

設例

インフレ環境で営業を行っているある企業が、10年間のリース契約を締結する。年間リース料はCU50,000で、各年度の期首に前払いされる。リース料は、2年ごとに、直前24か月の消費者物価指数の変動を反映する改定が行われる。リース開始日(commencement date)において、消費者物価指数は125であった。3年目の期首における消費者物価指数は135となった。

リース負債の見直しをいつ行うか

当初認識時において、リース負債は、契約上のリース料である年額CU 50,000に基づき算定される。3年目の期首になるまでは、消費者物価指数が変動したとしても、企業がリース負債の再測定を行うことはない。それ以前は、消費者物価指数の変動がキャッシュ・フローの変動を生じさせないためである。しかし、3年目の期首においては、契約上のキャッシュ・フローが変動するため、リース負債の調整が必要となる。

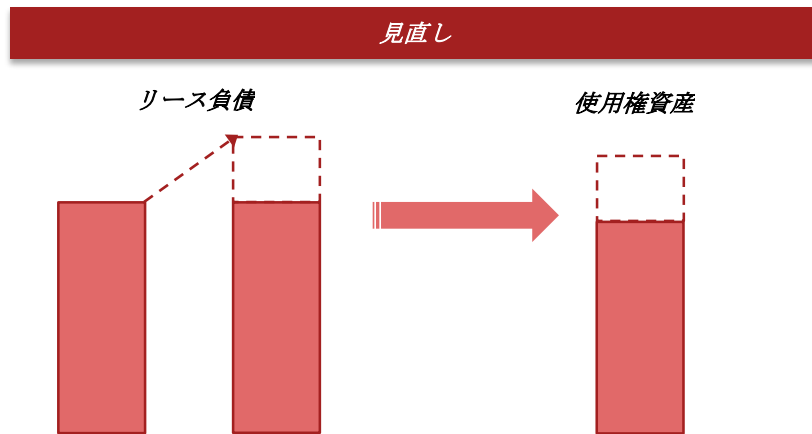
リース負債の見直しをどのように行うか

見直し後のリース負債は、残りのリース期間に関する見直し日の消費者物価指数に基づく見直し後のリース料(すなわち、 $CU 50,000 \times 135 / 125 = CU 54,000$)に、割引率(変更なし)を使用することにより測定される。

このほか、当初は変動リース料として設計されたリース料が、リース開始日後の特定の時点で変動性が解消されたことにより、実質的に固定のリース料となった場合にも、リース負債の再測定を行わなければなりません。

リース負債の再測定が行われた場合、これに対応して使用権資産の調整を行います。使用権資産の帳簿価額がすでにゼロまで減少している場合、残りの再測定額は純損益で認識します。

リース負債の見直し



使用権資産は、原状回復費用等の見積額が変動したことにより当該コストに対する引当金の帳簿価額が変動した場合にも、再測定が行われます。この場合、使用権資産の帳簿価額の変動は、引当金の帳簿価額の変動と同額となります。帳簿価額が増加する方向の調整である場合、企業は、使用権資産の新たな帳簿価額の全額は回収できない可能性があることを示す兆候があるかどうかを検討する必要があります。

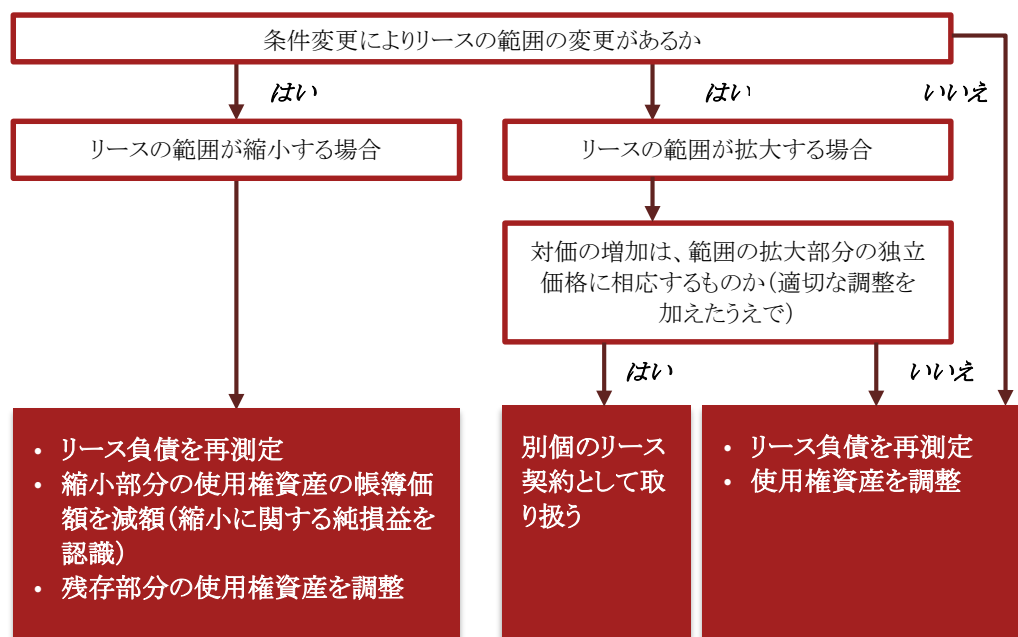
リースの条件変更

様々な理由により、リース期間中において、契約の当事者が再交渉を行い、既存のリース契約を変更する場合があります。例えば、既存の契約を延長または短縮すること（他の契約条件はそのままの場合も同時に変更される場合もある）が目的の場合もあれば、原資産を変更すること（例えば、借手がビルの2つの階をすでにリースしており、3つ目の階を追加することに当事者が合意すること）が目的の場合もあります。借手が財政的に困難な状況にある場合には、貸手が借手の再建を支援するためにリース料の減免に合意することもあります。

IFRS 第16号では、リースの条件変更を、リースの**当初の契約条件の中には存在しなかった**、リースの**範囲**、またはリースの**対価の変更**と定義しています。当初のリース契約にすでに含まれていた条項に起因して生じる変更（市場賃料を参考としてリース料の見直しを行う条項に従ったリース料の変更や、延長オプションの行使によるリース期間の変更など）は、条件変更としては取り扱われません。

リースの条件変更の会計処理は、契約がどのように条件変更されたかにより異なります。IFRS 第 16 号では、条件変更を 3 つのパターンに分類しています。

リースの条件変更



リースの範囲の変更が生じる再交渉の例として、既存のリース契約においてビルのある階をリースしており、残りのリース期間について別の階を追加的にリースする場合があります。会計処理を行うべき条件変更の発効日は、当事者がリースの条件変更に合意した日となります。

条件変更が別個のリースとして取り扱われない場合、借手は、最初に、条件変更後の契約の対価を、リース構成部分および非リース構成部分に配分し、また、条件変更後のリース期間を決定する(すなわち、過去に行ったリース期間の見積りを見直す)必要があります。

範囲の縮小

リースの条件変更により、**1 つまたは複数の原資産の使用権を解約**する場合(例えば、借手が現在ビルの 3 つの階をリースしているが、残りの契約期間では 1 つの階を減少させることに当事者が合意する場合)、または、**契約上のリース期間を短縮**する場合には、借手は、条件変更の発効日において、**見直し後の割引率を使用**してリース負債を再測定します。見直し後の割引率は、残りのリース期間におけるリースの計算利率(または、そのリースの計算利率が容易に決定可能でない場合には、その時点の借手の追加借入利率)となります。さらに、借手は、リースの一部または全部の解約を反映して、使用権資産の帳簿価額を減額します。当該一部または全部の解約に関連して生じた利得または損失は、純損益で認識します。

設例

ある借手は、5,000 平方メートルのオフィス・スペースを、10 年間リースする契約を締結する。リース料は固定で年額 CU50,000 である。5 年経過後、当事者間で契約の条件変更が行われ、オフィス・スペースのうち 2,500 平方メートルを減少することとされた。また、6 年目以降のリース料は年額 CU30,000 となる。6 年目の期首時点における借手の追加借入利率は 5% である(当該時点においてリースの計算利率は容易に決定できないことを前提とする)。

条件変更前のリース負債および使用権資産の帳簿価額は以下のとおり。

条件変更前の使用権資産の帳簿価額	CU184,002
条件変更前のリース負債の帳簿価額	CU210,618

条件変更後のリース負債の金額は CU129,884 となる。

(= CU30,000/1.05 + CU30,000/1.05² + CU30,000/1.05³ + CU30,000/1.05⁴ + CU30,000/1.05⁵)。

まず、当初のオフィスのスペースが 50% 減少したため、使用権資産およびリース負債を 50% 減少させる。両者の減少額の差額は、純損益で認識する。

(1) 使用権資産の帳簿価額の減額

リース負債	CU105,309	
(条件変更前の帳簿価額の 50%)		
使用権資産		CU92,001
(条件変更前の帳簿価額の 50%)		
利益		CU13,308

次に、使用権資産の金額を、見直し後の割引率および対価の変更を反映して調整する。すなわち、残りのリース負債 (CU105,309) と条件変更後のリース負債 (CU129,884) の差額を、使用権資産の調整として認識する。

(2) 使用権資産の調整

使用権資産	CU24,575	
リース負債		CU24,575

範囲の拡大(対価の増加と相応するものである場合)

リースの**範囲の拡大**が生じ、リースの**対価の増加が範囲の拡大部分の独立価格に相応するものである場合**には、契約条件の変更は**別個のリース**として会計処理されます。相応するといえるためには、必ずしも対価の変動が範囲の拡大部分の独立価格とイコールである必要はありません。IFRS 第 16 号では、特定の契約の状況を反映するための「適切な調整」を含めた場合には、対価の変動が相応しているとみなせることを明確化しています。例えば、貸手が新たな借手を探す場合に発生するであろうコスト(マーケティングコストなど)を反映するためのディスカウントは、適切な調整といえる可能性があります。

リースの範囲の拡大は、当事者が、1 つまたは複数の原資産の使用権を追加する場合のみ生じることに留意が必要です。既存の使用権の拡大(例えば、リース期間の延長)は、リースの範囲の拡大には該当せず、

したがって常に既存のリースの継続として取り扱われます。しかし、この場合でもリースの条件変更の会計処理(後述の「リースの対価の変更」)が行われます。

PwC の見解

実務においては、対価の増加がリースの範囲の拡大に相応するものであるかどうかの決定が難しい場合もあると考えられます。IFRS 第16号によれば、対価の変更は、特定の契約の状況を反映するための適切な調整を含めた場合にも、リースの範囲の変更と相応しているとみなせることが示されています。しかし、調整が適切であるといえるかどうかの評価には、高度な判断が求められます。

範囲の拡大(対価の増加と相応するものではない場合)

リースの**範囲の拡大**が生じたものの、リースの**対価の増加が範囲の拡大部分の独立価格に相応するものではない場合**(適切な調整を行ったうえで)には、借手は条件変更の発効日においてリース負債を再測定して(見直し後の割引率を使用)、対応する修正を使用権資産に対して行います。見直し後の割引率は、残りのリース期間におけるリースの計算利率(または、リースの計算利率が容易に決定可能でない場合には、その時点の借手の追加借入利率)となります。

設例

ある借手は、5,000 平方メートルのオフィスのスペースを、10 年間リースする契約を締結する。リース料は固定で年額 CU100,000 である。5 年経過後、当事者間で契約の条件変更が行われ、オフィスのスペースをさらに 5,000 平方メートル追加することとされた。リース料は年額 CU150,000 に増加する。追加される 5,000 平方メートル部分の市場ベースの賃料は CU100,00 である。6 年目の期首時点における借手の追加借入利率は 7% である(当該時点においてリースの計算利率は容易に決定できないことを前提とする)。

当事者が追加的な使用権(すなわち、5,000 平方メートルのオフィス・スペース)を追加することを決定したため、リースの範囲は拡大する。しかし、増加するリース料は、増加するオフィス・スペースの独立価格に相応しているとは言えず、適切な調整も存在しない。したがって、この条件変更は、別個のリースとして会計処理するのではなく、当初のリースの修正として会計処理する。条件変更後のリース負債は、残り 5 年間のリース料(年額 CU150,000)を、リースの条件変更の発効日における借手の追加借入利率(7%)を用いて割り引くことにより算定され、CU615,030 となる。当該金額とリースの条件変更直前のリース負債の帳簿価額との差額は、使用権資産に対する調整として認識される。

なお、仮に、オフィス・スペースの増加に伴い増加する対価を、年額 CU100,000 増加し、年額 CU200,000 とする場合(すなわち、増加する対価の金額が増加する使用権資産の独立価格と等しい場合)、当該条件変更は、2 つ目の別個のリース(すなわち、5,000 平方メートルのオフィス・スペースの 5 年間にわたるリース)として会計処理される。

リースの対価の変更

契約の当事者がリースの対価を変更するものの、リースの範囲の増加または減少のいずれにも該当しない場合には、借手は、見直し後の割引率を使用してリース負債を再測定し、対応する修正を使用権資産に対して行います。なお、見直し後の割引率は、残りのリース期間におけるリースの計算利率(または、リースの計算利率が容易に決定可能でない場合には、条件変更の発効日における借手の追加借入利率)となります。

PwC の見解

IAS 第 17 号では、リースの条件変更の会計処理に関するガイダンスは存在しませんでした。したがって、IFRS 第 16 号のガイダンスを適用する際に判断(例えば、リースの対価の増加が追加的な使用権資産の独立価格(適切な調整を含む)に相当するかどうか)を行使することを要しますが、IFRS 第 16 号によってリースの条件変更の会計処理の整合性が改善するものと見込まれます。

他の測定モデル

ここまで記載した原価モデルのほか、IFRS 第 16 号では、特定の使用権資産の測定に影響し得る、2 つの代替的な測定モデルを含んでいます。

- 借手が **IAS 第 40 号**の公正価値モデルを選択しており、使用権資産が投資不動産の定義を満たす場合には、当該使用権資産を IAS 第 40 号の公正価値モデルに従って事後測定しなければなりません。
- 借手がある種類の有形固定資産に **IAS 第 16 号**の再評価モデルを適用している場合には、当該種類のすべての使用権資産について再評価モデルにより事後測定することを選択できます。

表示および開示

財政状態計算書において、使用権資産は、別個に表示するか、または原資産を保有している場合に表示されるであろう項目と同一の項目で表示することができます。リース負債は、別個の項目として表示するか、または他の金融負債に含めて表示することができます。使用権資産およびリース負債を別個の科目として表示しない場合、企業は注記において、これらの項目の帳簿価額、およびこれらの項目が含まれている科目を開示します。

純損益およびその他の包括利益計算書において、使用権資産の減価償却費は、類似の費用(有形固定資産の減価償却費など)が表示される科目と同じ科目で表示します。リース負債に係る利息費用は、財務費用の構成部分として表示します。ただし、リース負債に係る利息費用の金額は注記で開示する必要があります。

キャッシュ・フロー計算書において、リース料の支払いは他の金融負債の支払いと整合的に分類されます。

- リース料の支払いのうち、リース負債の元本部分に対応する現金支払いは、財務活動によるキャッシュ・フローとして表示されます。
- リース料の支払いのうち、リース負債の利息部分に対応する支払いは、(企業が利息の支払いの表示に関して採用している会計方針に従って)営業活動によるキャッシュ・フローまたは財務活動によるキャッシュ・フローとして表示されます。
- 短期リース、少額資産のリースに係る支払い、および変動リース料の支払いのうちリース負債の測定に含まれていないものは、営業活動によるキャッシュ・フローとして表示されます。

財務諸表利用者がリース料の金額、時期および不確実性を評価することを可能とするための情報を提供するために、IFRS 第 16 号では、**開示**の要求事項が拡充されています。特に重要な開示について、本資料の付録に記載しています。

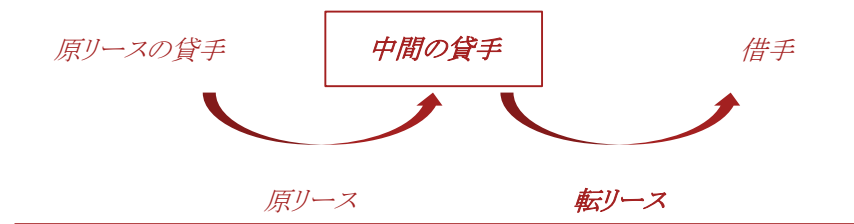
貸手の会計処理

IFRS 第 16 号は、貸手の会計処理に関して、IAS 第 17 号から実質的な変更を行っていません。貸手は、引き続き、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したかどうかに基づき、リースをファイナンス・リースまたはオペレーティング・リースに分類します。ファイナンス・リースについて、貸手は、正味リース投資未回収額(借手に対するリース債権および無保証残存価値の合計の現在価値)に等しい金額で債権を認識します。契約がオペレーティング・リースに分類される場合、貸手は原資産の表示を継続します。

しかし、現行基準からのいくつかの留意すべき変更点も存在します。

転リース

転リースの流れ



IAS 第 17 号のもとでは、**転リース**の分類は原資産を参照して決定されていました。しかし、IFRS 第 16 号のもとでは、転リースの貸手としての分類は使用権資産を参照して評価することが要求されます。通常、使用権資産の公正価値は原資産の公正価値よりも低いいため、今後は転リースがファイナンス・リースに分類される可能性がより高くなります。また、転リースの貸手は同時に原リースの借手でもあることから、財政状態計算書において必ず資産が認識されることとなります。すなわち、原リースに関する使用権資産(転リースがオペレーティング・リースに分類される場合)、または転リースに関するリース債権(転リースがファイナンス・リースに分類される場合)のいずれかの資産が認識されます。

原リースが短期リースの場合、転リースはオペレーティング・リースに分類されます。

転リースがファイナンス・リースとなる場合、中間の貸手が、残存しているリース負債(原リースから生じるもの)およびリース債権(転リースから生じるもの)を相殺することは通常、認められません。同一の原資産の原リースおよび転リースに関連するリース収入およびリース費用についても同様です。

製造業者または販売業者である貸手

製造業者または販売業者である貸手が、いつ、どの範囲で損益を認識すべきかのガイダンスは、IFRS 第 16 号でもほぼ変更はありません。IFRS16 号の取り扱いは以下のとおりです。

- 収益は、原資産の公正価値、または貸手に発生するリース料総額を市場金利で割り引いた現在価値の、いずれか低い金額
- 売上原価は、原資産の原価(または、帳簿価額と異なる場合には帳簿価額)から、無保証残存価値の現在価値を差し引いた金額
- 販売損益は、IFRS 第 15 号が適用される売切りの販売に対する企業の方針に従って認識される収益と売上原価の差額

製造業者または販売業者である貸手は、IFRS 第 15 号に従って貸手が原資産を移転したか否かに関わらず、リース開始日(commencement date)においてファイナンス・リースに係る販売損益を認識しなければなりません。

このほか、リースの識別に関する新たなガイダンスも、(本資料(In depth)の冒頭で説明のとおり)貸手へ影響を与えます。

リースの条件変更

IAS 第 17 号は、貸手のリースの条件変更をどのように会計処理すべきかを示していません。実務上の多様性を改善するために、IFRS 第 16 号では具体的な要求事項を定めています。

オペレーティング・リースの条件変更

オペレーティング・リースの条件変更は、貸手においては新規のリースとして会計処理しなければなりません。前払いまたは未払いのリース料がある場合、新規のリースに対する支払いとみなされます(すなわち、条件変更後の新たなリース期間にわたり配分される)。

ファイナンス・リースの条件変更

貸手は、ファイナンス・リースの条件変更が以下を満たす場合には、別個のリースとして会計処理します。

- 条件変更がリースの範囲を拡大する場合で、かつ、
- リースの対価の増加が、範囲の拡大部分の独立価格(当該価格に特定の契約の状況を反映するための適切な調整を含む)に相応するものである場合

この取扱いは借手のガイダンスと同様となっています。

上記の要件のうちいずれかを満たさない場合、貸手は、条件変更が当初のリース契約日時点で有効であったと仮定した場合にオペレーティングまたはファイナンス・リースのいずれに分類されていたかを評価しなければなりません。

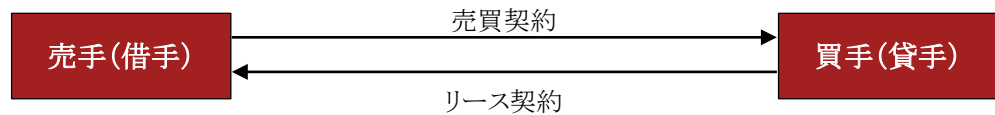
- リースがオペレーティング・リースに分類されていたであろう場合、貸手は条件変更を新規のリース(オペレーティング・リース)として会計処理します。認識すべき原資産の帳簿価額は、当初のリースの条件変更直前の正味リース投資未回収額により測定しなければなりません。
- リースがファイナンス・リースに分類されていたであろう場合、貸手はリースの条件変更を IFRS 第 9 号に従って会計処理します。

セール・アンド・リースバック取引

移転が売却であるかどうかの決定

借手の会計処理のほか、セール・アンド・リースバック取引の会計処理も、新たなリース会計基準が現行のガイダンスを変更する主要な領域の一つです。IAS 第 17 号のもとにおけるセール・アンド・リースバック取引の会計処理は、主にリースバックがファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれに分類されるかによって異なりました。IFRS 第 16 号のもとで会計処理を決定する要因は、資産の移転が IFRS 第 15 号に従った売却に該当するかどうかとなります。企業は、この評価を行うために、IFRS 第 15 号上、履行義務がいつ充足されるかを決定するための要求事項を適用しなければなりません。

セール・アンド・リースバックの流れ



資産の移転が売却である場合

買手(貸手)が原資産の支配を獲得し、資産の移転が IFRS 第 15 号に従って売却であると判定された場合、**売手(借手)**はリースバックから生じる使用权資産を、資産の従前の帳簿価額のうち留保している使用权に関連する割合で測定します。売手(借手)が認識する利益(または損失)は、利益(または損失)全体のうち、買手(貸手)に移転される権利に関連する割合に制限されます。

売却の対価が資産の公正価値と異なる場合、結果として生じる差異は、リース料の前払い(売却の対価が市場条件を下回る場合)または追加的な融資(売却の対価が市場条件を上回る場合)として取り扱われます。リース料が市場のレートと異なる場合にも、同様の整理が当てはまります。

買手(貸手)においては、資産の購入を、適用すべき会計基準(例えば、原資産が有形固定資産の場合には IAS 第 16 号)に従って会計処理し、リースバックを IFRS 第 16 号に従って会計処理します。

設例 (売手(借手)の観点から)

ある売手(借手)は、関連のない第三者である買手(貸手)に建物を売却し、現金 CU2,000,000 を受け取った。当該時点における建物の公正価値は CU1,800,000、取引直前の帳簿価額は CU1,000,000 であった。

同時に、この売手(借手)は、買手(貸手)との間で、この建物を 18 年間にわたり使用する権利のためにリース契約を締結した。リース料は年額 CU120,000 で、支払いは各年度末に行われる。リースの計算利率は 4.5% であり、これを用いて計算した毎年のリース料の現在価値の合計は CU1,459,200 である。

資産の買手(貸手)への移転は、IFRS 第 15 号に基づく売却の定義を満たすと評価された。

金融取引

対価の金額(CU2,000,000)が建物の公正価値(CU1,800,000)より大きいため、この契約は金融取引を含んでいる。

(1) 金融取引

現金	CU200,000	
金融負債		CU200,000

セール・アンド・リースバック

売手(借手)は、使用权資産を、従前の帳簿価額(CU1,000,000)のうち留保している使用权を反映する割合で当初認識する。当該割合は、リース料総額の現在価値(CU 1,459,200)から、売手(借手)に提供された融資の支払いと認められる部分(CU 200,000)を控除した金額[= CU1,259,200]を、資産の公正価値(CU1,800,000)で除することにより算定される。

$$\frac{\text{CU 1,259,200}}{\text{CU 1,800,000}} \times \text{CU 1,000,000} = \text{CU 699,555}$$

売却に伴う利益は、利益の全体 CU 800,000(売買金額から融資の要素および建物の帳簿価額を控除した金額)のうち、買手に実質的に移転された権利(=建物の公正価値から、売手(借手)が獲得した使用权資産を控除した金額)が建物の公正価値に占める割合として算定されます。

$$\frac{\text{CU 1,800,000} - \text{CU 1,259,200}}{\text{CU 1,800,000}} \times \text{CU 800,000} = \text{CU 240,355}$$

したがって、仕訳は以下のとおりとなります。

(2) セール・アンド・リースバック

現金	CU1,800,000	
使用权資産	CU 699,555	
建物		CU 1,000,000
金融負債		CU 1,259,200
利益		CU 240,355

資産の移転が売却ではない場合

買手(貸手)が原資産の支配を獲得しておらず、資産の移転が IFRS 第 15 号に従った売却ではないと判定された場合、売手(借手)は、移転した資産の認識の中止を行わず、受け取った現金を金融負債として会計処理します。買手(貸手)は、移転を受けた資産の認識を行わず、支払った現金を金融資産(債権)として会計処理します。

経過措置

IFRS 第 16 号は 2019 年 1 月 1 日以後に開始する報告期間に適用されます (EU 圏内の企業では EU による承認手続が前提となります)。早期適用も認められますが、IFRS 第 15 号を適用している場合に限られます。すなわち、企業は IFRS 第 15 号を適用する前に、IFRS 第 16 号を適用することは認められません。適用開始日は、企業が最初に IFRS 第 16 号を適用する年次報告期間の期首となります。

リースの定義

企業は、IFRS 第 16 号のリースの定義に関するガイダンスを、既存のリース契約に適用して再評価することは要求されず、適用開始日以後に締結した(または変更した)リース契約についてのみ適用することを選択できます(この取扱いは「grandfathering」と呼ばれることがあります)。当該取扱いは、IAS 第 17 号/IFRIC 第 4 号の適用によりリースを含むとされていなかった契約と、IAS 第 17 号/IFRIC 第 4 号の適用によりリースを含むとされていた契約の両方に適用されます。企業がこの便法を選択する場合、すべての契約に適用しなければなりません。

新たなリース基準が借手の財務諸表に及ぼす潜在的な影響の大きさを鑑みて、IFRS 第 16 号は、IAS 第 8 号に従った完全遡及適用を要求しておらず、「単純化されたアプローチ」を許容しています。完全遡及適用を任意で行うことは認められます。

単純化されたアプローチ—借手の会計処理

借手が「単純化されたアプローチ」を選択する場合、比較情報の修正は行いません。これに代えて、IFRS 第 16 号の適用による累積的影響額は、適用開始日における利益剰余金(または適切な場合には、資本のその他の構成要素)の期首残高の調整として認識されます。

財政状態計算書項目	測定
従来オペレーティング・リースに分類されていたリース	
リース負債	残りのリース料を、適用開始日時点の借手の追加借入利率で割り引く。
使用权資産	遡及的な計算を行う。ただし、割引率は適用開始日時点の借手の追加借入利率を用いる。 または、 リース負債の金額(当該リースに関連してそれまでに認識されていた前払または未払リース料がある場合には調整)と同額とする。 (借手は、これらの方法をリースごとに選択することができる。)
従来ファイナンス・リースに分類されていたリース	
リース負債	適用開始日直前のリース負債の帳簿価額を用いる。
使用权資産	適用開始日直前のリース資産の帳簿価額を用いる。

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は、新たな借手の会計処理モデルを適用する必要はありません。

単純化されたアプローチ—貸手の会計処理

貸手の会計処理は、IAS 第 17 号の内容を概ね維持しています。唯一の重要な変更点としては、IFRS 第 16 号のもとでは、転リースをファイナンス・リースまたはオペレーティング・リースに分類する際に、原リースから生じる使用権資産を参照して分類を行わなければならないことです。

したがって、貸手では、移行にあたり特段の調整は要求されません。ただし、例外として、適用開始日時点で実行中の転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再評価が必要となります。この分析は、原リースおよび転リースの、残りの契約期間および条件に基づき行われます。従来オペレーティング・リースであったリースがファイナンス・リースに分類された場合、貸手は転リースを、適用開始日に締結した、新規のファイナンス・リースとして会計処理します。

単純化されたアプローチ—セール・アンド・リースバック

適用開始日より前に締結したセール・アンド・リースバック取引の見直しは行われません。ファイナンス・リースバックの場合、売手(借手)はリース期間にわたり売却益の償却を継続します。オペレーティング・リースバックの場合、取引が市場条件でないことにより繰り延べられていた利得または損失は、リースバックより生じる使用権資産への調整として会計処理します。

遡及適用

企業が単純化されたアプローチを使用しないことを選択した場合、IFRS 第 16 号を過去の各報告期間に、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用します。

付録

借手の開示要求*

使用権資産
減価償却費(原資産の種類ごとに)
帳簿価額(原資産の種類ごとに)
増加
リース負債
利息費用
IFRS 第7号第39項およびB11項に従った満期分析
認識および測定の免除
短期リースに係る費用
少額資産のリースに係る費用
損益計算書に関連するその他の開示
変動リース料のうちリース負債に含まれていないものに係る費用
使用権資産の転リースに係る収入
セール・アンド・リースバック取引から生じる損益
リースに係るキャッシュ・アウトフローの総額
以下から生じる将来のキャッシュ・アウトフロー
変動リース料 (リース料の基礎となる主要な変数、および各変数がリース料にどのように影響するか)
延長オプションおよび解約オプション
残価保証
企業が確約しているが、まだ開始していないリース
短期リースに係る確約
定性的開示
借手のリース活動の内容
リースにより課される制限または特約
セール・アンド・リースバック取引

* この表は主要な開示要求を示したものである。特定の事実または状況に応じて、追加的な開示が必要となる場合がある。

貸手の開示要求*

ファイナンス・リース
販売損益
正味リース投資未回収額に係る金融収益
変動リース料のうちリース債権の測定に含まれていないものに係る収益
正味リース投資未回収額の帳簿価額の重要な変動に関する定性的および定量的説明
リース債権の満期分析(最低限、最初の5年間の各年度に係るリース料、および残りの年度に係る金額の合計)。さらに、正味リース投資未回収額との調整を行う。
オペレーティング・リース
リース収益(変動リース料のうち指数または率に応じて決まる以外のものに係る収益は区分して開示)
リース料の満期分析(最低限、最初の5年間の各年度に係るリース料、および残りの年度に係る金額の合計)
オペレーティング・リースに該当する資産についてのIAS第36号、IAS第38号、IAS第40号およびIAS第41号における開示要求
オペレーティング・リースに該当する有形固定資産についてのIAS第16号における開示要求
すべてのリースに関する定性的開示
貸手のリース活動の内容
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管理
IFRS第7号の関連する要求事項

* この表は主要な開示要求を示したものである。特定の事実または状況に応じて、追加的な開示が必要となる場合がある。

IFRS 第 16 号と IAS 第 17 号/IFRIC 第 4 号との比較—主要な差異の一覧

論点	IFRS 第 16 号	IAS 第 17 号/IFRIC 第 4 号
リースの定義	<p>資産を使用する権利で以下の両方に該当するもの</p> <ul style="list-style-type: none"> • 特定された資産であり、かつ • 使用を支配する権利を有する 	概ね IFRS 第 16 号と同様であるが、詳細なガイダンスには差異がある
別個のリース構成部分	<p>以下の両方に該当する場合に別個の構成部分となる</p> <ul style="list-style-type: none"> • 借手にとって別個に便益を有し、かつ、 • 他の構成部分に高度に依存しているものでも高度に関連しているものでもない 	特定のガイダンスは存在しない(土地および建物のリースに関するガイダンスを除く)
契約の結合	特定の要件に該当する場合に契約の結合を行う	包括的なガイダンスはない(SIC 第 27 号参照)
免除規定		
短期リース (借手)	リース期間 ≤ 12 か月の場合 (購入オプションがないことが前提)	なし
少額資産のリース (借手)	価値 ≤ USD5,000 の場合	なし
借手の会計処理		
財政状態計算書	ほぼすべてのリースについて、使用権資産およびリース負債が認識される	<p><u>オペレーティング・リース</u>: 資産または負債は認識されない(未払または前払計上のみ)</p> <p><u>ファイナンス・リース</u>: リース資産およびリース負債が認識される</p>
変動リース料	指数または率に応じて決まる場合にリース負債に含める	リース負債には含めない
損益計算書	<p>単一のアプローチ</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 使用権資産: 減価償却費 ● リース負債: 実効金利法 ● 変動リース料のうちリース負債に含まれていないもの(すなわち、指数または率に応じて決まる以外のもの) 	<p><u>オペレーティング・リース</u>: リース料を定額法で認識</p> <p><u>ファイナンス・リース</u>: リース資産: 減価償却費 リース負債: 実効金利法 変動リース料のうちリース負債に含まれていないもの</p>
キャッシュ・フロー計算書	<p><u>元本部分に対応するリース料支払</u>: 財務活動によるキャッシュ・フロー</p> <p><u>利息部分に対応するリース料支払</u>: 営業活動によるキャッシュ・フローまたは財務活動によるキャッシュ・フロー(企業の方針に応じて)</p> <p><u>短期リース、少額資産のリースに係る支払、および変動リース料の</u></p>	<p><u>オペレーティング・リース</u>: 営業活動によるキャッシュ・フロー</p> <p><u>ファイナンス・リース</u>: IFRS 第 16 号と同様</p>

論点	IFRS 第 16 号	IAS 第 17 号/IFRIC 第 4 号
	うちリース負債に含まれていない ものの支払: 営業活動によるキャッシュ・フロー	
貸手の会計処理		
財政状態計算書	<ul style="list-style-type: none"> ファイナンス・リースまたはオペレーティング・リースに分類 ファイナンス・リース: 原資産の認識を中止し、リース債権を正味リース投資未回収額に等しい金額で認識 オペレーティング・リース: 原資産の認識を継続 	
損益計算書	<p><u>ファイナンス・リース</u>: 実効金利法を用いて測定した利息を認識</p> <p><u>オペレーティング・リース</u>: 定額法でリース料を認識</p>	
転リース	転リースの分類は、使用権資産を参照して行う	転リースの分類は、リース対象の資産を参照して行う
条件変更	<ul style="list-style-type: none"> 既存のリースの修正を行うか、または、 別個のリースとして会計処理する <p>いずれに該当するかは、条件変更の内容に応じて決まる</p>	特定のガイダンスはない
セール・アンド・リースバック	資産の移転が売却であるかどうかにより会計処理が分かれる	リースバックの分類により会計処理が分かれる

IFRS 第 16 号および改訂後*の US GAAP の比較—主要な差異の概要

(*本資料では 2015 年 12 月 31 日までの FASB の決定を考慮している。)

論点	IFRS 第 16 号	US GAAP
リースの定義	資産を使用する権利で以下の両方に該当するもの <ul style="list-style-type: none"> • 特定された資産であり、かつ • 使用を支配する権利を有する 	IFRS 第 16 号と同じ
免除規定		
短期リース (借手)	あり (リース期間 ≤ 12 か月の場合であって、購入オプションがないことが前提)	あり
少額資産のリース (借手)	あり (価値 ≤ USD5,000 の場合)	なし
借手の会計処理		
財政状態計算書	ほぼすべてのリースについて、使用权資産およびリース負債が認識される	
損益計算書	単一のアプローチ <ul style="list-style-type: none"> ● 使用权資産: 減価償却費 ● リース負債: 実効金利法 ● 変動リース料のうちリース負債に含まれていないもの(すなわち、指数または率に応じて決まる以外のもの) 	2本建てのアプローチ リースの特性に応じて <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS 第 16 号と類似の取扱い、または ● 単一のリース費用を認識(通常は、リース期間にわたり定額法)
貸手の会計処理	従来のガイダンスが実質的に引き継がれている	
転リース	転リースの分類は、使用权資産を参照して行う	転リースの分類は、原資産を参照して行う
セール・アンド・リースバック	売却に伴う損益は、移転された権利に関連する金額に制限される	売却に伴う損益は、他の資産の売却に適用されるガイダンスと整合的に会計処理される
変動リース料の見直し	指数または率に応じて決まる変動リース料については見直しが必要とされる(キャッシュ・フローの変化があった場合)	一般的には、見直しは行われない(ただし、リースが他の理由によって見直された場合には、見直しが必要とされる)

借手の主要な業績指標への影響

業績指標 (KPI)	計算方法	IFRS 第 16 号による影響
ギアリング (負債資本比率)	負債/資本	増加 (従来オペレーティング・リースとして会計処理されていたリースの多くが、今後はオンバランスされるため)
EBIT	利息および税金考慮前の利益	増加 (新たに計上される減価償却費が、営業利益の計算から除かれるリース費用より小さいため)
EBITDA	利息、税金、減価償却費および償却費考慮前の利益	増加 (リース費用が EBITDA の計算から除かれるため)
営業キャッシュ・フロー	-	増加 (オペレーティング・リース料の支払の一部または全部が、財務キャッシュ・フローに移動するため)
資産回転率	売上高/総資産	減少 (リース資産が総資産に含まれるため)
投下資本利益率 (ROCE)	EBIT/(資本+金融負債)	リースのポートフォリオの特性による (EBIT と金融負債の両方が増加)
レバレッジ	純負債/ EBITDA	リースのポートフォリオの特性による (EBITDA と純負債の両方が増加)