

IASBが、IFRS第16号「リース」を公表

注：本資料はDeloitteのIFRS Global Officeが作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。

この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

トーマツ IFRSセンター・オブ・エクセレンス

要点

- 新基準は、借手と貸手の両方の財務諸表におけるリース契約の識別及び会計処理に対する包括的なモデルを提供する。新基準はIAS第17号「リース」及び関連する解釈指針を廃止する。
- IFRS第16号は、リースの識別に対して支配モデルを適用し、顧客によって支配されている特定された資産が存在するか否かに基づき、リースとサービスの契約を区別する。
- 借手の会計に対する重大な変更を導入し、オペレーティング・リースとファイナンス・リースの区別をなくし、すべてのリースについて資産と負債を認識する（短期リースと少額資産のリースに対する限定的な免除を除く）。
- 一方、本基準は、貸手の会計の要求事項に対する重大な変更は含んでいない。
- 企業は、例えば、ITシステムや内部統制に対する本基準の変更の影響について検討する必要がある。
- 本基準は、2019年1月1日以後開始する事業年度から適用され、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を併せて適用する企業には早期適用が認められる。

はじめに

IFRS第16号は、オペレーティング・リースとファイナンス・リースに適用される会計処理が大きく異なることによる財務諸表間の比較可能性の低下や、オペレーティング・リース及びリース契約から生じるリスクに対する企業のエクスポージャーに関して提供される情報が限定されているという、財務諸表利用者により指摘された懸念に対処するため、IASBが米国の基準設定主体である米国財務会計基準審議会（FASB）と共に着手した共同プロジェクトの成果である。

これらの懸念に対処するため、両審議会は、借手に対して（いくつかの限定的な免除を除き）リースによって生じる権利及び義務に係る資産及び負債を認識し、またリースの開示要求の拡充を要求する借手の会計の新しいアプローチの開発を決定した。

見解

本プロジェクトの当初の目標は、コンバージェンスされたIFRSと米国会計基準を作成することであった。しかし、IASBとFASBは、借手による費用の認識及び表示を含むいくつかの項目について異なる結論に達した。その結果、FASBのリース基準（2016年早期に公表予定）は、いくつかの点でIFRS第16号と異なる。

範囲

新しいリース基準は他の基準の範囲に含まれる以下の特定の項目を除き、転リースにおける使用権資産のリースを含むすべてのリースに対して適用される。

- 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
- IFRIC第12号「サービス委譲契約」の範囲に含まれる契約
- 貸手の場合、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
- 借手の場合、IAS第41号「農業」の範囲に含まれる生物資産のリース、及び映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権及び著作権等の項目についてIAS第38号「無形資産」の範囲に含まれるライセンス契約の下で保有している権利

借手は、その他の無形資産のリースに対してIFRS第16号を適用することは認められるが、要求はされない。

短期リース及び少額資産のリース

IASBは、新基準の要求事項の適用に係るコスト

についての懸念に対応して、短期リース及び少額資産のリースについてリース期間にわたって通常は定額法で費用認識する会計処理（従って、オペレーティング・リースの現行の会計処理と整合する）を許容することで、財務諸表作成者に対して一定の救済を提供することを決定した。

「短期リース」とは、購入オプションを含まず、リース開始日においてリース期間が12ヶ月以内であるものと定義される。借手は短期リースの免除を適用するか、適用しないかを、リースの原資産のクラスごとに整合的に取り扱わなければならない。

リース期間

リース期間は、リースの解約不能期間に、次を含めた期間として定義される。

- 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を行使することが合理的に確実視されている場合)
- b) リースを解約するオプションの対象期間(借手が当該オプションを行使しないことが合理的に確実視されている場合)

企業はリースの解約不能期間に変化が生じた場合、リース期間を見直すことが要求される。

一方、少額資産のリースに対する免除はリースごとに適用することができる。

見解

「少額」の免除は、報告企業の規模を参照するのではなく（すなわち、リースの重要性の測定ではなく）、絶対値ベースで適用するという点で異例である。

本基準は、これらの目的のために「少ない」と考えるべき定量的金額を提供していないが、(中古資産がリースされたとしても) 評価は新品である時点での資産価値に基づいて行われると記述しており、「結論の根拠」には、IASBが免除の提供を決定するに至った際、新品時に5,000米ドル以下という規模の価値の原資産のリースを念頭に置いていたとの記載がある。

また、「少額」の免除の適用は、他の資産への依存性や相互関連性が高くないリース資産のみに限定されることに着目すべきである。

リースの定義

本基準は、顧客がリースされている資産を「支配する」ことができるか否かに基づき、リースをサービス契約から区別することを目的としている。

契約が顧客に対して対価と交換に一定期間にわたり特定された資産の使用を支配する権利を提供している場合、当該契約はリースである、又はリースを含む。支配は顧客が以下の双方を有している場合に存在するとみなされる。

- (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
- (b) 特定された資産の使用を指図する権利

企業は、契約日に契約がリースであるか否か又はリースを含むか否かを識別することが要求され、契約条件の変更の場合にのみ、契約がリースであるか否か、又はリースを含むか否かを見直すことになる。リースの契約日は、リースの契約日とリースの当事者がリースの主要な契約条項について確約した日のいずれか早い日である。

見解

定義は、支配の考え方を強調している。これは、資産の使用を支配するためには、顧客は使用期間にわたって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（「便益」の要素）だけでなく、資産の使用を指図する能力（「パワー」の要素）を有していることが要求されると、IASBが決定したことによる。

この指針はIFRS第10号「連結財務諸表」とIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」における支配の概念や概念フレームワークの公開草案における支配に関するIASBの提案と整合している。

本基準は、これらの条件が満たされているか否かを決定するための詳細な指針を提供している。いくつかのケースでは、この評価に当たり重要な判断が要求されることが予想される。提供されている詳細な指針の要約は以下のとおりである。

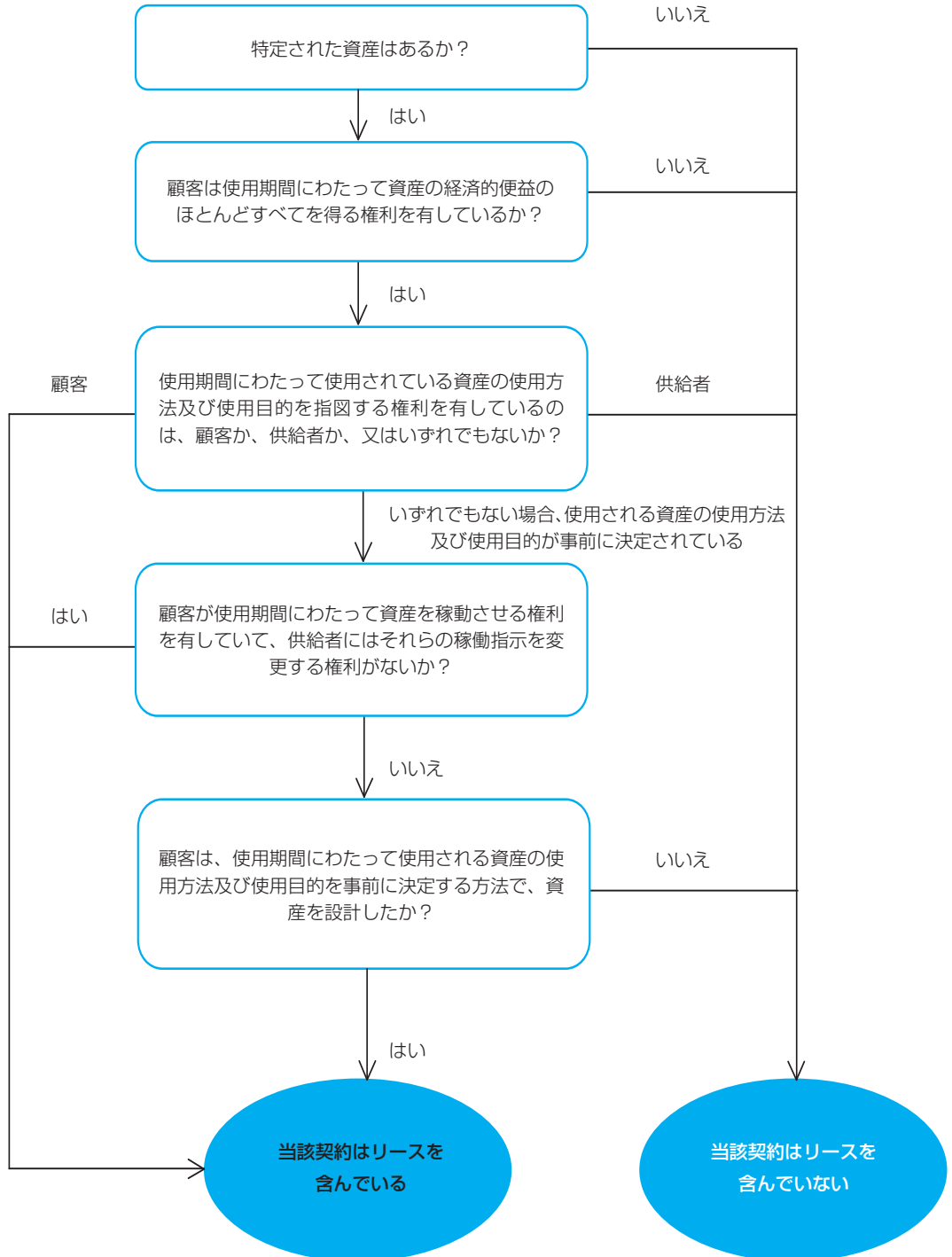
概念	定義	見解
特定された資産の使用	<p>契約において明示的に指定されている場合、又は顧客によって資産が利用可能とされる時点で黙示的に指定される場合、資産は通常は特定される。しかし、使用期間にわたって供給者が資産を入れ替える実質的な権利を有している場合、資産は「特定された」とみなされない。</p>	<p>当該要求事項は、IFRIC第4号「契約にリースが含まれるか否かの判断」に規定された指針と類似している。企業は、個別の資産（例えば、特定のシリアル番号）を特定することができる必要はない。代わりに、企業は特定の資産が契約を履行するのに必要か否かを決定する必要がある。</p> <p>重要な判断を伴う領域はリースとキャパシティ契約の区別である。本基準は、資産のキャパシティ部分は物理的に区分できる場合（例えば、建物のフロアー）、特定された資産であることを明確にしている。この概念を説明する方法として、本基準は、データの送信に使用される大規模なケーブル内の特定の線の限定的な使用の契約とケーブル全体の中の同等のキャパシティ部分の使用の契約とを比較し、前者の契約には特定された資産を使用する権利が含まれるが後者には含まれないと結論付けている。</p>
実質的な入替えの権利	<p>以下の条件の両方が存在する場合のみ、供給者が資産を入れ替える権利は実質的である。</p> <p>(a) 供給者が使用期間にわたって代替資産を入れ替える実質的能力を有している</p> <p>(b) 供給者が資産を入れ替える権利を行使することにより経済的に便益を得る</p>	<p>IASBは、供給者が使用期間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、資産の使用を支配するのは供給者であり顧客ではないと考えられるため、この要求を含めることを決定した。</p> <p>入れ替える権利からの経済的便益の概念は、商品輸送専用鉄道車両の使用契約の設例によって説明されている。この設例では、供給者は使用可能な車両のプールを最も効率的な方法で使用することが許容されているため、入替えの権利の行使により便益を得るとみなされている。</p>
特定された資産の使用から経済的便益を得る権利	<p>特定された資産の使用を支配するには、顧客は使用期間にわたって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することが要求される。資産の使用からの経済的便益には、主要なアウトプット及び副産物や第三者との商業取引から実現することのできる資産の使用によるその他の経済的便益が含まれる。</p>	<p>この評価は、契約の範囲の境界線内で形成される。例えば、使用距離に制限がある自動車のリースでは、この制限は契約の範囲であり、顧客はこの制限内で獲得された経済的便益を評価する。</p>
特定された資産の使用を指図する権利	<p>顧客は以下のいずれかの場合にのみ、使用期間にわたって特定された資産の使用を指図する権利を有している。</p> <p>(a) 顧客が使用期間にわたって使用されている資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有している</p> <p>(b) 使用されている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、(i) 顧客が使用期間にわたって資産を稼働させる権利を有している、又は(ii) 顧客が使用され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。</p>	<p>考慮される関連性のある決定の権利は、資産の使用から生じる経済的便益に影響する。この定義を満たす顧客の権利の例は、(i) 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、(ii) 当該アウトプットが産出される時期を変更する権利、(iii) 当該アウトプットが産出される場所を変更する権利である。一方、資産の維持管理又は稼働に限定されている権利は、それ自体では、使用されている資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を付与しない。</p> <p>資産の設計を通じて使用を指図する概念は、ソーラー・ファームのアウトプットのすべてを購入する契約の設例の中で検討され、顧客は当該ファームの耐用期間内に何も決定しないとしても、建設前に資産を設計した結果として、使用を指図する権利を有していると結論付けている。</p>

見解

本基準は、サービスの定義は提供していない。しかし、「結論の根拠」は、サービスからリースを区分するのにIASBが検討したいくつかの事項を提供している。例えば、リースはサービス契約から生じる権利と義務とは異なる権利と義務を生み出すことを示している。なぜなら、借手によって原資産が利用可能になった時点で

使用权資産を獲得及び支配する一方、サービス契約では顧客は契約の開始時点で支配する資産を獲得していないからである。

契約がリース契約であるか否か、又はリースを含むか否かを企業が決定するのに役立てるため、本基準は以下のフローチャートを提供している。



借手の財務諸表におけるリースの会計処理

認識

借手は、リース開始日に使用権資産及びリース負債を認識する。本基準では、リースの開始日は、貸手が借手による原資産の使用を可能にする日と定義されている。

見解

IASBは、リースが財政状態計算書で認識されるという単一のリース会計モデルを要求する（IFRS第16号の範囲免除が利用可能な場合を除く）ことを決定した。IASBは借手の原資産を使用する権利は以下の理由により資産の定義を満たすと結論付けた。

- (i) 借手はリース期間を通じて原資産を使用する権利を支配する
- (ii) 借手は原資産をどのように使用し、その使用する権利からどのように将来の経済的便益を生み出すかを決定する能力を有している
- (iii) 借手が資産を使用する権利がその使用に関する一定の制限を含む場合であっても、資産を支配し使用する権利は存在する。借手の使用権の支配は、リース契約のコミットメントだけでなく、リースの解約不能期間の間、原資産が借手により使用可能とされたという過去の事象から生じる。

測定

使用権資産

借手は使用権資産の取得原価の一部として、以下の項目を含めなければならない。

- リース負債の当初測定金額（下記参照）
- 開始日以前に貸手に支払ったリース料から、リース・インセンティブを控除したもの
- 借手に発生した初期直接コスト
- 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。

企業は、事後的に、原価モデル又はIAS第16号「有形固定資産」の再評価モデルを用いて使用権資産を測定する（したがって、減価償却費及び減損損失を純損益に、再評価モデルが適用された場合は再評価差額をその他の包括利益に認識する）。しかしなが

ら、企業が他の投資不動産に対してIAS第40号「投資不動産」の公正価値モデルを使用する場合、本基準はリースされた投資不動産に関する使用権資産を公正価値で測定することを要求している。

以下で述べるとおり、使用権資産もまたリースの開始日以後のリース負債の一定の変動の結果として、調整される。

リース負債

企業は、リースの計算利率が容易に算定できる場合、リース負債を当該計算利率を用いて割り引いたリース料の現在価値で測定する。企業がリースの計算利率を見積ることができない場合、借手は追加借入利率を使用する。

見解

リースの計算利率は、開始日において、リース料とリース期間の終了時点の資産の残存価値の現在価値の合計と、原資産の公正価値と貸手の初期直接コストの合計を等しくする利率として、本基準の中で定義されている。

IASBは、多くの場合、リースの計算利率が借手の追加借入利率に近似する可能性が高いことを示している。これは、両方の利率が借手の信用度、リースの長さ、提供された担保の性質及び品質ならびに取引が行われる経済的環境を考慮しているためである。

リース料は以下の項目を含まなければならない。

- 固定支払（実質上の固定支払を含む）から、貸手に対するリース・インセンティブ債権を控除したもの

見解

リース料は（契約の中に組み込まれた形式を問わず）固定支払を含まなければならない。この理由により、IASBは契約上は変動可能性があるが実際には回避不可能な支払いを捕捉することを意図して、「実質上の固定支払」の概念を含めることとした。

- 開始日における指数又は率（消費者物価指数又はベンチマーク金利のようなもの）を用いて当該指数又は率に応じて決まる変動リース料

見解

リースに将来の業績に関する変動支払が含まれている場合がある。本基準は、指標又は率に関連しない変動リース料は発生時に純損益に認識することを要求している。

IASBは、主にコストと便益の理由から、こ

これらの変動支払をリース負債の当初測定から除外することを決定した。将来の業績に関連する変動支払が負債の定義を満たすかどうかについて、具体的な結論はない。

- 残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額
- 借手が購入オプションを行使することが合理的に確実である場合の当該オプションの行使価格
- リース期間に借手がリースを解約するオプションを行使することが反映されている場合の、リースの解約のためのペナルティの支払い

借手は、事後的に、発生利息（損益に認識）を反映するためにリース負債を増額し、支払ったリース料を当該負債から減額し、再評価、リースの条件変更又は実質的な固定支払の見直しを反映するために帳簿価額を再測定する。

見解

使用权資産（通常、減価償却を定額法で認識する）とリース負債（一定収益率法（a constant rate of return method）で利息を計上する）との異なる取扱いにより、新基準のおそらく最も重要な影響が借手の純利益に対して生じることとなる。なぜなら、（新基準では）認識される全体の費用がリース期間の開始時期に偏って計上されることとなる（発生する利息費用が当該時期により高いため）一方、IAS第17号では、オペレーティング・リースの費用

は通常リース期間を通じて定額法で認識されるからである。

リース負債の見直し

借手は、以下の状況においてリース負債を再測定しなければならない。

- 残価保証に基づいて支払うと見込まれる金額の変動
- 将来のリース料を算定するために用いられる指標又は率の変動を反映した、当該将来リース料の変動（たとえば、市場賃料レビューを含む）
- リースの解約不能期間の変動により生じるリース期間の変化（例えば、借手がリース期間の決定に以前含まれていたオプションを行使しない場合）
- 原資産を購入するオプションの評価における変化

残価保証の見直しにより生じる変動及び指標又は率の変動は、リースの開始日に算定された金利を用いて算出するが、リース期間又は購入オプションの評価の変化については、変化日時時点で改定された金利を算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使用权資産に対する調整として認識しなければならない。ただし、使用权資産の帳簿価額がゼロまで減額された場合、借手は残額を純損益に認識する。

表示

主要な表示の要求事項は、以下に要約されている。

財政状態計算書	純損益及びその他の包括利益計算書	キャッシュ・フロー計算書
● 使用权資産	● リース負債に係る金利費用（金融費用の一部）	● リース負債の元本部分に係る現金支払は財務活動に含まれる
● リース負債	● 使用权資産から生じる償却費用	● リース負債の金利部分に係る現金支払は他の支払利息と整合的に表示される
		● リース負債の測定に含まれなかった短期リース料、少額資産のリース料、及び変動リース料は営業活動に含まれる

財政状態計算書上で区分表示するか、又はそれらが含まれる項目の開示によって、その他の資産及び負債と区分する。

開示

本基準の開示の目的は、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の利用者が評価することを可能にする情報を、企業が提供することを要求することである。

見解

IASBの開示イニシアティブで議論されている要求事項と整合的に、本基準は、開示の目的を満たすために必要である場合、借手が追加の定量的及び定性的な情報を提供すべきであることを示している。

本基準は、提供される情報が企業の財務諸表の利用者にとって目的適格的でなければなら

ず、リースから導き出される最も目的適合的な影響、例えば、リースにより提供される柔軟性、リースにより課せられる制限、主要な変数の感応度、追加的なリスクに対するエクスポージャーならびに業界慣行からの逸脱を、利用者が理解する助けとなるべきであると示している。

本基準は、リースに関する現在の開示要求を大幅に拡充する。要求される定量的な開示要求には、以下が含まれる。

- 原資産のクラス別の使用権資産に係る償却費用
- リース負債に係る金利費用
- 短期リースに関連する費用
- 少額資産のリースに関連する費用
- リース負債の測定に含まれていない変動リース料に関連する費用
- 使用権資産の転リースから生じる収益
- リースに係るキャッシュ・アウトフローの総額
- 使用権資産の増加
- セール・アンド・リースバック取引から生じた利得又は損失
- 報告期間の末日における原資産のクラス別の使用権資産の帳簿価額

さらに、借手は、IFRS第7号「金融商品：開示」に従い、（他の金融負債とは区分して）リース負債の満期分析を開示することが要求される。

貸手の財務諸表におけるリースの会計処理

本基準は、IAS第17号「リース」における貸手の会計処理の要求事項を実質的に維持している。

分類

本基準は、貸手がリースをオペレーティング・リース又はファイナンス・リースのいずれかに分類することを要求している。

ファイナンス・リースは、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である。本基準は、リースがファイナンス・リースと考えられる状況の例を含んでいる。

ファイナンス・リース

認識

貸手は、開始日にファイナンス・リースにより保有する資産を財政状態計算書において認識し、それ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することが要求される。

測定

正味リース投資未回収額は、以下の合計額として測定される。

- a) リース料の現在価値で測定されるリース債権
- b) 貸手に発生している残存価値の現在価値で測定される残存資産

事後的に、貸手は、リース期間にわたって金融収益を貸手のリースへの正味投資の一定の期間利益率を反映する方法で認識することが要求される。

オペレーティング・リース

認識及び測定

貸手は、オペレーティング・リースからのリース料を定額法又は他の規則的な基礎のいずれかによって収益として認識することが要求される。他の規則的な基礎は、当該基礎が原資産の使用に伴う便益の減少のパターンをより適切に示す場合に適用される。

表示

貸手は、オペレーティング・リースに係る原資産を、その性質にしたがって財政状態計算書に表示することが要求される。

開示

借手に対する要求事項と同様に、本基準は、貸手に対する開示の目的を含んでいる。当該目的は、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ついて、財務諸表の利用者が評価するための基礎を提供するような情報を、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併せて、注記に開示することである。

セール・アンド・リースバック取引

本基準は、売手である借手及び買手である貸手の両者に適用されるセール・アンド・リースバック取引に関する指針を含んでいる。当該取引の取扱いは、対象資産の移転がIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の売却の認識要件を充足するか否かによる。

上記要件が満たされる場合、

- 売手である借手は、保持してきた使用権に関連する資産の従前の帳簿価額の一定割合として算出された使用権資産を認識する（結果として、処分に係る利得又は損失は使用権が買手である貸手に移

転した範囲でのみ認識される)。

- 買手である貸手は、適用される基準（例えば、有形固定資産の購入はIAS第16号）に従い原資産の購入を会計処理し、IFRS第16号の貸手の会計モデルに従いリースを会計処理する。

売却代金が資産の公正価値を反映していない場合、又はリース料が市場レートでない場合、リース料の前払い、又は買手である貸手により提供された追加融資を反映するための調整が行われる。

上記の要件が満たされない場合、

- 売手である借手は、原資産の認識を継続し、受取った売却代金に関して金融負債を認識する。
- 買手である貸手は、支払額に係る金融資産を認識する。

両者は、次にIFRS第9号「金融商品」（当該基準がまだ適用されていない場合はIAS第39号「金融商品：認識及び測定」）に従い金融商品を会計処理する。

発効日及び経過措置

本基準は、2019年1月1日以後開始する事業年度から適用される。早期適用は、本基準の適用開始日以前にIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を適用する企業に対して認められる。

本基準は具体的な経過措置を提供している。

- リースの定義（IFRS第16号の適用開始日前に締結された契約に関して、IAS第17号及びIFRIC第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」に従って至った結論を許容する）
- 使用権資産及びリース負債の測定（これらの残高の完全遡及計算からの救済措置を提供する）
- 適用開始日前のセール・アンド・リースバック取引（取引がセール・アンド・オペレーティング・リースバック取引かセール・アンド・ファイナン

ス・リースバック取引かについて、IAS第17号に従って至った結論に基づく会計処理を要求する）

- 企業結合に関連して従前に認識された金額（オペレーティング・リースの有利又は不利な条件に関連する資産又は負債の認識を中止し、関連する使用権資産の帳簿価額を対応する金額により調整することを要求する）

借手は、本基準を完全遡及アプローチ又は修正遡及アプローチのいずれかによって適用することが可能である。後者のアプローチを選択した場合、企業は比較情報を修正再表示する必要はなく、本基準の適用開始の累積的影響を利益剰余金（又は適当な他の資本項目）の期首残高の調整として表示しなければならない。

新たなリース基準の適用

IASBは新たな基準の適用に伴う時間及びコストを考慮し、発効日を2019年1月1日とした。この期間により、企業は、例えば、以下に関連するIFRS第16号の影響について検討することが可能となる。

- 例えば、リースを個別又はポートフォリオのレベルで捕捉及び計算するためのシステム及びプロセスの必要な変更
- 特にリースの定義及びリース期間の評価において要求される判断
- 租税目的のリースの取扱いがリースの財務諸表における取扱いに基づく場合の潜在的な租税への影響
- 主要な指標、財務制限条項及び経営者報酬への本基準の影響
- 開示要求のために企業が収集する必要のある追加的な情報

以上