

グローバルなリース会計の 大規模な改革

IFRSニュース特別号
2016年2月

IASBはIFRS第16号「リース」を公表し、リース会計に関する長期にわたるプロジェクトを完了しました。

本IFRSニュース特別号では、新しい基準の主な特徴について説明し、その適用及び影響に関する実務上の留意点を示しています。



重要なディスクレーマー

本刊行物は情報源となるように作成されました。これはガイドとしてのみ意図されており、特定の状況におけるこの内容の適用は、固有の事情により異なります。表現においてはあらゆる注意が払われていますが、この文書を利用してIFRSへの準拠を評価する方は、十分な研修を受講し経験を積んでいなければなりません。専門家の助言を考慮して取り入れることなしに、本刊行物に含まれる内容に基づいて行動してはなりません。本刊行物に含まれている可能性がある全ての誤謬（発生した原因が不注意によるものがそれ以外かを問わない）又は本刊行物を利用、又は何らかの依拠をした結果として個人が被った損害について、グラントソントン・インターナショナル・リミテッド及びその構成員、すべてのメンバーファーム並びにそのパートナーとスタッフは、一切の責任を負いません。

はじめに

IASBはIFRS第16号「リース」を公表し、リース会計を見直す長期にわたるプロジェクトを完了した。

IFRS第16号では、借手に、「使用权」資産とリース負債を認識することによって、リースを「オンバランス」にする会計処理を要求します。しかし、多くの企業にとっては、短期リース及び少額資産のリースに関する免除規定により、その影響は大幅に軽減されると思われます。

また、IFRS第16号では以下の事項が行われています：

- リースの定義を変更する
- 非リース構成部分、変動リース料及びオプション期間などの複雑な項目を含め、資産及び負債の会計処理方法に関する要求事項を定める
- セール・アンド・リースバック取引の会計処理を変更する
- IAS第17号の貸手の会計処理に対するアプローチをおおむね維持する
- 新たな開示要求を導入する

IFRS第16号は、30年以上ぶりにリース会計の大規模な見直しを行ったものです。IASBは、長年、IAS第17号におけるオペレーティング・リースとファイナンス・リースとの区分には欠陥があり、そのことが、あまりにも多くの仕組みやオフバランスによる資金調達につながっていると考えていました。IASBの解決策は、本プロジェクトを通じて一貫しており、オペレーティング・リースかファイナンス・リースかの区分を廃止し、すべてのリースを「オンバランス」で会計処理するというものです。

多くの人々が、リース会計の改革は長年の懸案であることに同意しているものの、すべてのリースを貸借対照表へ計上することは議論を呼ぶところです。IASBは、さまざまな妥協案を通して（特に、短期及び少額資産のリースを免除することによって）議論が沈静化することを望んでいます。結果として、プリンターやラップトップコンピューターなどの資産のみをリースする企業への影響は限定的となります。しかし、不動産や高額な設備などの「高価な」資産をリースする企業にとっては、これは重要な変更になると思われます。

新基準に対する考えがどのようなものであれ、企業は、すぐにでも影響分析を開始することが賢明でしょう。

背景

IFRS第16号は、30年以上ぶりにリース会計に関する大規模な見直しを行ったものである。本新基準は、3つの解釈指針(IFRIC第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」、SIC第15号「オペレーティング・リース—インセンティブ」及びSIC第27号「リースの法形式を伴う取引の実質の評価」)とともにIAS第17号「リース」を置き換えている。

IFRS第16号は、IFRSに基づいて報告し、リース契約に関与するほとんどの企業に影響を与え、不動産や高額な設備の借手の財務諸表に多大な影響を及ぼすことになる。



表は主な変更についての概観を要約しています:

論点	影響
誰が影響を受けるのか?	借手又は貸手として資産をリースしている企業
借手にどのような影響があるか?	- 短期及び少額資産のリースを除き、すべてのリースを「オンバランス」で会計処理する - リース費用は、通常、前加重となる - リース負債は、次の事項を除外する: - オプション期間(ただし、行使することが合理的に確実な場合を除く) - 売上又は使用及び指数又はレートの将来の変動に連動した条件付支払
貸手にどのような影響があるか?	現行基準のIAS第17号から軽微な変更が生じるのみである
その他の変更はあるか?	- リースの新しい定義により、これまでリースとして分類されていた一部の取決めがリースに分類されなくなる(そしてその逆もありうる) - セール・アンド・リースバック会計に関する新しいガイダンス - 新たな異なる開示
変更はいつ有効となるのか?	2019年1月1日以後開始する事業年度 - さまざまな経過措置 - IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を適用することを条件として、早期適用が認められる

歴史

IFRS第16号は、10年前にIASBのアジェンダに追加されたリース・プロジェクトの最終成果物となるものです。最初のディスカッション・ペーパーは2009年に公表され、その後2つの公開草案が公表されました。

この期間を通じて、IASBは、すべてのリースは「オンバランス」にしなければならないという見解(議論を呼ぶことは必至です)を維持してきました。しかし、本プロジェクトが進行するにつれ、IASBは、要求事項を簡素化し、当該議論を沈静化させる方法を模索しました。図はIFRS第16号の開発における重要な段階についての概要を示しています:

実務上の留意点—米国とのコンバージェンス

新しいリース基準は、IASBと米国の相手方であるFASBの共同プロジェクトとして開始しました。しかし、本プロジェクトが進行するにつれ、両審議会は、いくつかの領域で異なった決定を行いました。結果的に、IFRS第16号と新しい米国会計基準は、完全には「コンバージェンス」していません。より重要な2つの相違は、米国基準では以下の事項を行うということです:

- 2013年5月公表の両審議会の公開草案における提案と同様に、借手についてはリースを2種類(ファイナンスとオペレーティング)に区分する。両方の種類のリースが「オンバランス」となるが、オペレーティング・リースの費用の描写については一般的に「定額」で処理する。
- 少額資産のリースについての免除規定を設けない。

IFRS第16号の開発

最初の公開草案 (2010年8月)

- 使用権モデル案の詳細を追加する
- 新しい貸手のモデルを提案する

IFRS第16号 (2016年1月)

- 単一の借手のモデルに回帰して、さまざまな簡素化を行う
- IAS第17号の貸手についてのアプローチをおおむね維持する

ディスカッション・ペーパー (2009年3月)

- 借手のための「使用権」モデルを導入する

再公開草案 (2013年5月)

- 前加重の論点に対処するために借手のデュアルモデルを提案する

範囲

IFRS第16号は、少数の適用除外を除き、借手と貸手の双方のすべてのリースに対して適用されます。これらの適用除外のうちのいくつかはIAS第17号のものと類似しており、下表でその概要を示しています：

適用除外	適用される基準
鉱物、石油、天然ガス及び類似する非再生資源の探査又は利用についてのリース	指定なし。状況に応じて、IFRS第6号「鉱物資源の探査及び評価」又はIAS第38号「無形資産」が適用される可能性がある。
借手が保有しているIAS第41号の範囲に含まれる生物資産のリース	IAS第41号「農業」
IFRIC第12号の範囲に含まれるサービス委譲契約	IFRIC第12号「サービス委譲契約」
IFRS第15号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	IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」
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*の項目に関するIAS第38号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	IAS第38号「無形資産」

* 他の種類の無形資産のリースについては、借手はIFRS第16号を適用することを認められるが、要求はされない

加えて、IFRS第16号では、短期及び少額資産のリースについての選択的な会計処理の簡素化が図られています。

実務上の留意点—投資不動産に対する影響

IAS第17号及びIAS第40号「投資不動産」では、投資不動産に分類される不動産の借手は以下の事項を行います：

- リースがファイナンス・リースである（原価モデル又は公正価値モデルのいずれかを選択できる）場合には、不動産の賃借権に対してIAS第40号を適用する。
- リースがオペレーティング・リースである場合には、IAS第17号を適用する。ただし、投資家である借手は、当該リースをファイナンス・リースとして扱い、IAS第40号の公正価値モデルを不動産の賃借権に対して適用することを選択できる。

IFRS第16号では、リースにより保有するすべての投資不動産（IAS第17号においてオペレーティングに分類されるリースを含む）を含めるよう範囲を拡大するなど、IAS第40号の広範な結果的修正を行っています。また、IFRS第16号は、これらのリースにも適用されます。その結果、投資家である借手は、リース負債と使用权資産を認識します。当該「使用权」資産は以下の方法で会計処理されます：

- 投資家である借手が自己所有の投資不動産について公正価値モデルを使用している場合には、IAS第40号に従って公正価値、又は
- そうでない場合には、IFRS第16号に従って減価償却及び減損控除後の取得原価

したがって、主な変更は、(IAS第17号で定義された)オペレーティング・リースにより保有している投資不動産の会計処理に関するものです。IFRS第16号では、これらのリースを「オフバランス」処理することができなくなります（ただし、リースが短期の場合を除く）。

IFRS第16号は、少数の適用除外を除き、借手と貸手の双方のすべてのリースに適用される。

リースの定義

新しいリースの会計処理により、より多くのリースが「オンバランス」となるため、契約がリースである（又はリースを含んだものである）のかについての評価がこれまでも増して重要となる。IFRS第16号では、リースの定義を変更しており、当該定義を適用する場合の新しい指針が示されている。



実務上、主な影響は、法的にはリースの形態をとっていないものの、特定の資産の使用と関わりがあり、そのため、リースが含まれている可能性がある契約（例えば、外部委託、受注生産製造、輸送及び電力供給契約など）に対してです。現在、こうした評価はIFRIC第4号に基づいて行っています。IFRS第16号では、IFRIC第4号をいくつかの重要な点で異なる新しい指針と置き換えています。

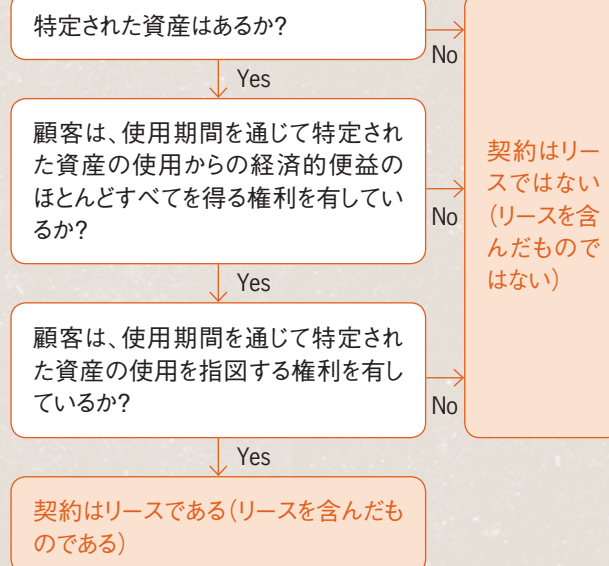
実務上の留意点—IFRIC第4号からの主な変更

IFRIC第4号からの主な変更の1つは、財又はサービスを供給する契約にリースが含まれているかどうかを評価する際の価格付けの目的適合性に関してです。IFRIC第4号では、顧客が支払う単価が固定又は引渡時点における公正価値のいずれかである場合には、当該契約はリースを含んでいません。IFRS第16号では、こうした「価格付けの免除」が設けられていません。

結果として、現在、リースを含んでいない一部の契約は、IFRS第16号ではリースを含むことになり、その逆の場合もあり得ます。契約がリースを含んでいる場合には、リース構成部分は、独立したリースと同じ方法でオンバランスで会計処理されます（ただし、短期又は少額資産のリースは除きます）。

新しい定義（下記をご覧ください）を適用するにあたり、3つの主要な評価を行います。フローチャートで概要を示しています：

フローチャート:3つの主要な評価



リースの定義：

IFRS第16号では、リースを「資産（原資産）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部」であると定義しています。

原資産が「特定されている」場合にのみ、契約はリースである（又はリースを含んだものである）可能性があります。特定された資産の使用を支配する権利を有するには、以下の事項を行う権利を有していることが要求されます：

- 特定された資産の使用からの経済的便益のすべてを得る、及び
- 特定された資産の使用を指図する

新基準では、当該定義を適用するのに役立つよう詳細なガイダンス及び設例が示されています。以下の表及び簡単な設例は主要な点の概要を示しています。

リースの定義の適用

定義の構成要素	ガイダンス
特定された資産はあるか？	• 資産は、契約に明記されているか、又は顧客に利用可能とされる時点で默示的に定められている場合には、「特定されている」。 • 供給者が他の資産に入れ替える実質的な権利を有している場合には、資産は特定されていない。 • 資産の物理的に区別できる部分は、特定された資産となり得るが、資産の稼働能力の一部分は特定された資産とはなり得ない。
顧客は、使用期間を通じて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いるか？	• 当該資産の使用、保有又はサブリースなどの直接的及び間接的な便益を考慮する。 • 顧客が資産を使用する権利の定められた範囲に含まれる経済的便益のみを考慮する。
顧客は、使用期間を通じて特定された資産の使用を指図する権利を有しているか？	• 顧客が、当該資産を使用方法及び使用目的を決定する権利を有している場合には、通常は有していることを示す。 • 当該資産の使用についての関連性のある決定が事前に決定されており、顧客が、(i) 当該資産を稼働させる権利を有している、又は(ii) その使用を事前に決定する方法で当該資産（若しくはその局面）を設計した場合には、顧客は支配を有している。

設例1ービジネスジェット

多国籍企業(顧客)は、特定のビジネスジェットの独占的な使用について、5年の契約を航空会社と締結している。本契約では、ジェット機の機内設備と機外設備の仕様について詳しく定めている。航空会社は、代替的な航空機を使用することが認められているが、これは、契約仕様を満たすために航空機をカスタマイズするためのコストなどのさまざまな要因により非経済的である。

いくつかの制限を受けて、顧客は、ビジネスジェットがどこを飛行し、どの乗客が使用するかを決定する。航空会社は、自社の搭乗員を使用して航空機を運航する。

分析ー本契約はリースを含んでいる。本契約ではビジネスジェットを特定している。航空会社が他の航空機に入れ替える権利を行使することは非経済的であるため、実質的ではない。顧客が航空機を使用する方法及び目的を決定しており、このことは、航空機の使用を支配する権利を顧客に与える。

設例2ー船舶

自動車メーカーは、ハンブルクからシンガポールへ自動車を輸送する契約を海運会社と締結している。本契約では、特定の船舶及び輸送する自動車を特定しており、自動車の輸送にはその船舶の最大積載量が必要となる。海運会社が船舶を運行、維持し、自動車のシンガポールへの安全な航海に対して責任を負っている。自動車メーカーは、契約を締結後に、変更(例えば、積荷の仕向地又は内容)を行うことができない。

分析ー当該契約はリースを含んでいない。契約締結後に、顧客は船舶を使用する方法及び目的を指図することができず、そのため、当該資産の使用を支配していない。本契約では、船舶を使用する方法及び目的が事前に決定されており、顧客が船舶を運航することはなく、設計もしていない。

設例3ー受注生産

小売業者は、自社ブランドの食品を3年間供給するために、受注生産契約を製造業者と締結している。食品の製法、包装及び分量は、本契約で特定されている。

本契約では、どの工場(又は複数の工場)を使用するかを特定していないが、この製造業者は適切な工場を1つしか有していない。別の工場の建設は実行可能ではない。本契約を履行するにあたり、工場の稼働能力のすべては必要とされない。

製造業者は、残りの稼働能力の利用方法及びそうした稼働能力でどのような生産物を製造するかを含め、工場の操業に関するすべての決定を行っている。

分析ー本契約はリースを含んでいない。本契約では、資産(1つの適切な工場)を黙示的に特定しているが、小売業者は、契約締結後に、この工場をどのように使用するかを決定する権利を有していない。食品の製法、包装及び分量は、本契約で事前に特定されている。また、製造業者が残りの稼働能力の使用方法を決定しているため、小売業者は、工場の使用による便益のほとんどすべてを得る権利を有していない。

設例4ー電力供給

公益事業会社は、新しい風力発電所が生産した電力のすべてを30年間購入する契約を風力発電事業者と締結している。本事業者は、風力発電所を所有している。公益事業会社は、当該風力発電所が建設される前にこれを設計し、設置場所の決定、許可の取得及び使用するタービンの仕様の決定に役立てるために専門家を雇った。本事業者は、契約仕様通りに当該風力発電所を建設し、その後、操業している。本事業者は、当該風力発電所に係る償却費の税額控除を受けることになっており、一方、公益事業会社はグリーン電力証書を受け取っている。

分析ー当該契約はリースを含んでいる。公益事業会社は、30年の契約期間にわたり、当該風力発電所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。本契約では、当該風力発電所を使用する方法及び目的が事前に決定されており、そのため、いずれの当事者も契約締結後に、これらの決定を行うことができない。この状況においては、当該風力発電所を設計するうえでの公益事業会社の役割は、IFRS第16号の目的上、公益事業会社が支配を有していることを意味する。

新たな借手の会計処理のアプローチ

短期及び少額資産のリースに対する選択的な会計処理による簡素化（下記を参照のこと）に従い、借手は、リースを貸借対照表に認識することを要求される。これには以下の項目の認識が含まれる：

- 「使用权」資産及び
- リース負債

影響がリースごとのアプローチと実質的に同じであると合理的に予想される場合には、借手は、類似したリースのポートフォリオに対して本モデルを適用する選択肢を有している。



選択的な会計処理の簡素化

IFRS第16号では、以下の項目に関する重要な救済措置又は免除規定を設けています：

- 少額資産のリース
- 短期リース

これらの免除規定を使用する場合、会計処理は、IAS第17号に基づくオペレーティング・リースの会計処理と類似しています。リース料は、リース期間にわたり定額法又は他の規則的な方法（借手の便益のパターンがより適切に表される場合）によって費用として認識します。この2つの免除規定について、以下で詳しく説明します。

少額資産のリース

IFRS第16号では、「少額」資産のリースについての選択的な免除を設けています。価値の判断は、実際の年数に関係なく、原資産の新品時価値に基づいて行います。当該免除は、これらのリースが（単独で又は総体として）報告企業にとって重要性があるか否かにかかわらず利用できます。

IFRS第16号に付属する結論の根拠において、当該免除の決定に際して、IASBは、新品時の価値として、およそ5,000米ドル以下の資産のリースを念頭に置いていたと説明されています。したがって、少額のIT機器、オフィス機器及び家具などの資産のリースは、通常、当該免除の要件を満たしますが、車両のリースはその要件を満たしません。5,000米ドルの閾値への参照は、新基準の本文には示されておらず、「数値基準」を設定するものではないことに留意しなければなりません。物価上昇や外国為替レート（機能通貨が米ドルではない企業について）の変動などの要因により、時の経過からこうした指針の目的適合性が低下することもあります。

こうした免除規定の使用は会計方針の選択であり、リースごとに利用できます。

設例—少額資産のリース

金融サービス企業は、10のオフィス用プリンター／コピー機についての単一のリース契約を締結している。本リースは、3年の解約不能期間を有している。当該資産の1つは、新品時の購入価格が20,000米ドルの高性能プリンターである。その他の9つの資産は、新品時の価格がそれぞれ3,000ドルの基本的なモデルである。

この10の資産は同じリース契約に基づいているが、企業は、以下の理由により、各資産が独立の「リース構成部分」であると判断している：

- 企業は、資産単独で各資産による便益を受ける。
- 当該資産には、高い相関がない。

分析

各資産は区別できるリース構成部分であるため、IFRS第16号では、原則として、本契約を10の独立したリースを含むものとして処理する。次に、リース料の合計額を独立販売価格の比率に基づいて10の構成部分のそれぞれに配分する。

企業は、9つの基本的なモデルのリース構成部分の一部又は全部に対して少額資産の免除規定を適用することを選択できる。その場合には、これらはIAS第17号におけるオペレーティング・リースと同様に会計処理する。

高性能プリンターのリースについては、「オンバランス」で会計処理しなければならない。

短期リース

IFRS第16号では、短期リースに対する他の選択的な免除規定を設けています。開始日において、12か月以内のリース期間を有するリース契約は、短期リースです。ただし、リースが購入オプションを含んでいる場合には、短期リースに該当しません。

重要なこととして、リース期間は選択的な延長期間を除外しています。ただし、借手がそのオプションを行使することが合理的に確実である（又は当該リース契約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）場合を除きます。

こうした免除規定の使用は、原資産の種類ごとに首尾一貫して行うべき会計方針の選択です。

設例－短期リース

採掘会社は、運搬用車両のリース契約をいくつか締結している。各リースは、36か月の明記された期間を有しているが、解除条項により、本採掘会社は12か月と24か月後にペナルティなしで各リース契約を解約することが認められている。

各リース契約の開始日において、本採掘会社は12か月の解約オプションを行使する可能性を評価する。この評価では、当該リース契約を早期に解約しない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。経営者は、解約オプションを行使しないことが「合理的に確実」ではない（言い換えれば、12か月の解約オプションを行使するであろう現実的な可能性がある）と判断している。こうした結論に至るにあたって、経営者は以下の事項を考慮に入れる：

- 重大な解約ペナルティがない
- 2年及び3年後のレンタル料が市場価格を下回らない
- 企業の輸送ニーズは突然変わる傾向があり、そのため、現行の車体が12か月後に最適ではなくなる可能性があり、重大なコスト又は混乱なしに代替車両を調達し、業務に導入することができる

分析

当該運搬用車両のリースは、短期リースに該当する。本採掘会社は、IFRS第16号の一般的な借手のモデルを適用するか又はIAS第17号におけるオペレーティング・リースと同様に会計処理する（すなわち、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方法が便益のパターンをより適切に表す場合にはそうした方法で認識する）かのいずれかの会計方針の選択を有している。こうした会計方針は、同じ種類の原資産のすべての短期リース（例えば、運搬用車両のすべての短期リース）に対して首尾一貫して適用しなければならない。

新たな借手の会計処理のアプローチの適用

当初の会計処理

開始日において、借手はリース負債と使用権資産を認識します。当該負債は、将来のリース料の現在価値で当初測定します。この目的上、リース料には、リース要素に対する固定額の解約不能な支払、残価保証に基づき支払うことになる金額、特定の種類の条件付支払、及び「合理的に確実な」オプション対象期間に支払うことになる金額が含まれます。解約ペナルティは、当該リース期間が解約オプションの行使を反映している場合には含まれます。

リース負債には以下の事項は含まれません：

- 非リース要素に対する支払（ただし、非リース要素を分離しないことを認める実務上の便法が適用された場合を除く－下記を参照のこと）
- 選択的な延長期間における支払（ただし、延長が「合理的に確実な」場合を除く）
- 指数又はレートに応じて決まる変動支払の将来の変動
- 借手の将来の売上又は原資産の使用に連動した変動支払

リースの計算利率が容易に算定できる場合には、割引率としてこれを用います。そうでない場合には、借手の追加借入利率を用います。

図はリース負債の当初測定の概要を示しています：

リース負債の当初測定

リース要素に対する将来の固定（及び実質的な固定）支払からリース期間にわたり受け取るリース・インセンティブを控除したもの（延長が「合理的に確実な」場合には、選択的な延長期間における支払を含む）

+

開始日現在の指数／レート水準に基づく指数／レートに連動した変動支払

+

残価保証に基づいて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「合理的に確実な」場合）

+

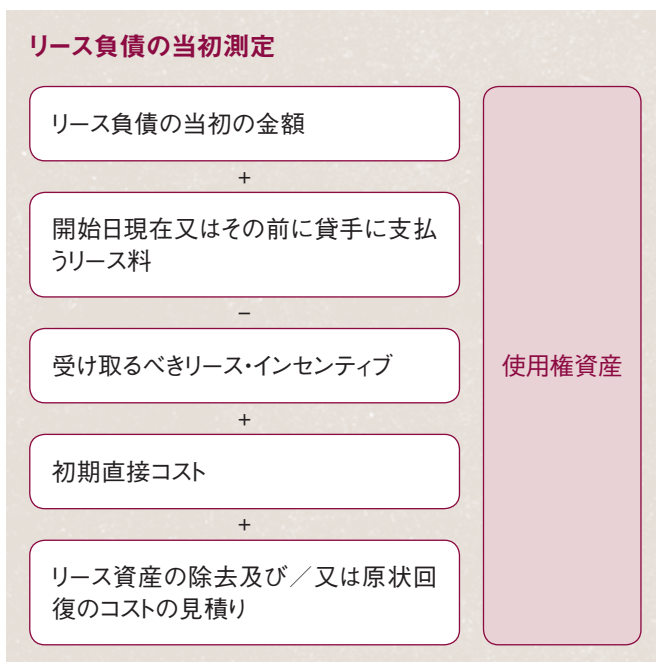
解約ペナルティ（リース期間が解約オプションの行使を反映している場合）

リースの計算利率（又は借手の追加借入利率）で割引く

使用権資産の当初測定は、リース負債に基づきます。修正は以下の項目について行います：

- 前払リース料
- 受け取るべきリース・インセンティブ
- 発生した初期直接コスト
- 借手が原資産及び／又は敷地の解体、除去又は原状回復を行うために発生させる義務のあるコストの見積り

図は、当初の使用権資産を、リース負債から始めて、どのように測定するのかについての概要を示しています：



使用権資産及びリース負債の事後的な会計処理

その後の期間において、使用権資産は購入した資産と同様に会計処理し、リース負債は金融負債と同様に会計処理します。したがって：

- 使用権資産を減価償却する。
- リース負債は実効金利法に基づいて会計処理する。リース料は、利息費用とリース債務の返済部分とに配分します。

言い換えれば、この会計処理は、現在のファイナンス・リースの会計処理と類似しています。

単純な3年のリース契約に関する当初及び事後の会計処理を、以下に例示しています。

設例—単純な3年のリース契約に関する借手の会計処理

企業は、20X1年1月1日に事務所の建物に関する3年のリース契約を締結する。賃借料は、各年度末日にCU10,000を支払うことになっている。サービス又は他の非リース要素はない。初期直接コストは発生しておらず、受け取ったインセンティブもない。適用される割引率(下記を参照のこと)は5%である。

分析

使用権資産とリース負債の当初測定はCU27,232($10,000/1.05 + 10,000/1.05^2 + 10,000/1.05^3$)である。下表は、キャッシュ・フロー及び貸借対照表並びに損益勘定の処理(3年にわたる定額法の減価償却を仮定して)の概要を示している：

キャッシュ・フロー及び純損益	20X1年 1月1日 CU	20X1年 CU	20X2年 CU	20X3年 CU
リース料	—	10,000	10,000	10,000
減価償却費	—	9,077	9,077	9,078
利息費用	—	1,362	930	476
費用合計	—	10,439	10,007	9,554

貸借対照表 (CU)				
使用権資産	27,232	18,155	9,078	—
リース負債	27,232	18,594	9,524	—

当初認識時の仕訳は以下のとおりである：

	借方 (CU)	貸方 (CU)
使用権資産	27,232	
リース負債		27,232

第1年における事後の仕訳は以下のとおりである：

	借方 (CU)	貸方 (CU)
減価償却費	9,077	
利息費用	1,362	
リース負債	8,638	
現金		10,000
使用権資産		9,077

第2年及び第3年における仕訳は同じパターンで続ける。

借手は、リース負債(将来のリース料の現在価値である)と使用権資産(リース負債に基づく)を当初認識する。

実務上の留意点ーリース費用の前加重

本設例では、3年間の賃借料は合計CU30,000です。IAS第17号では、オペレーティング・リースである(3年の不動産リースである可能性が高い)と仮定して、年間費用はCU10,000です。IFRS第16号では、3年間の費用総額はCU30,000ですが、「前加重」となります一言い換えれば、費用は初期の年度により高くなります。これは、負債残高に対して一定率で利息を認識することにより生じます。

以下の場合には、リース負債を再測定します(対応する使用権資産の修正を行う):

- リース期間を改訂する(下記の「更新及び解約オプション」を参照のこと)。
- 指数又はレートに基づく将来のリース料を改訂する(下記の「変動リース料」を参照のこと)。
- リースの契約条件を変更する(下記の「リースの条件変更」を参照のこと)。
- 残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額に変動がある。

更新及び解約オプション

上述のとおり、延長するオプションを行使することが合理的に確実である(又は当該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)と考えられる場合にのみ、当初のリース負債はオプション対象期間のリース料を考慮に入れます。これは、IFRS第16号の「リース期間」の定義と整合しています。

リース期間の定義:

IFRS第16号では、リース期間を、以下の事項の両方とともに、リース契約の解約不能な期間として定義しています:

- (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な場合)、及び
- (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な場合)

借手は、以下に該当する重要な事象又は状況の変化がある場合には、延長するオプションを行使すること又は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見直さなければなりません:

- 借手の支配の範囲内である、及び
- 行使すること(又は行使しないこと)が合理的に確実であるかどうかに影響を与える。

こうした評価における変更は、リース負債の再測定の契機となります。同様に、借手が、合理的に確実であるとは考えられていなかった延長するオプションを実際には行使している、又は合理的に確実であると考えられていた解約するオプションを行使していない場合には、再測定が必要となります。これらの事象を会計処理するにあたり、借手は以下の事項を行います:

- (i) 改訂後の期間にわたりリース料を含める、(ii) 改訂後の割引率(容易に算定可能である場合には残存期間におけるリースの計算利率、又はそうでない場合には再測定日の借手の追加借入利率)を適用することによってリース負債を修正する。
- 対応する使用権資産の修正を行う。

延長オプションの見直しに関する会計処理を、以下に例示しています:

IFRS第16号では、費用は「前加重」となる一言い換えると、費用は初期の年度により高くなる。

設例ー延長オプションの見直し

レストランの事業者は、20X1年1月1日(開始日)に5年の不動産のリース契約を締結する。年間の賃借料として、CU5,000を前払いで支払う。本契約には、事業者がさらに5年間、本リース契約を年間CU6,000の賃借料で延長するオプションが含まれている。開始日において、経営者は、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ている。これには、以下の事項を含め、すべての関連性のある事実及び状況を考慮に入れている:

- ・当該用地は現地の市場でまだ実績がない新しいレストラン形態に使用される
- ・賃借物件改良設備は、第5年の末日までにその経済的耐用年数を終了することが予想されている
- ・延長期間における賃借料は、市場レートを下回ることが予想されていない

したがって、経営者は、リース期間は5年であると判断している。X1年1月1日に、この経営者は、4%の追加借入利率(リースの計算利率が容易に算定可能ではないと判断して)を用いて使用権資産及びリース負債を認識している:

20X1年1月1日	借方 (CU)	貸方 (CU)
使用権資産	23,150	
リース負債		18,150
現金		5,000

使用権資産については、5年にわたり定額法で減価償却する。

3年後の20X3年12月31日時点で、新しいレストランのブランドがうまくいっていないことが明白である。経営者は、大きな成功を収めている別の形態に当該用地をリブランドすることに重要な投資を行うことを決定する。そして、これは、延長オプションの行使を合理的に確実にする状況の重大な変化であると判断している。したがって、経営者は、リース期間全体を10年と見直し、そのうちの7年がまだ残っている。見直しを行った日において、事業者の追加借入利率は3%である(残存期間における当該リースの計算利率は容易に算定可能ではない)。

分析

結果として、リース負債を、20X3年12月31日に再測定する。新たな負債は、期日がX4年1月1日とX5年1月1日に到来するCU5,000の2回分の支払いの現在価値、及びX6年1月1日からX10年1月1日まで支払うことになっているCU6,000の5回分の支払いから3%を割り引いたもの(CU36,533)である。見直しを行う前の20X3年12月31日現在のリース負債はCU9,808である。増加分(CU26,725)をリース負債と使用権資産に追加する:

20X3年12月31日	見直し前 CU	修正 CU	見直し後 CU
使用権資産	9,260	26,725	35,985
リース負債	9,808	26,725	36,533

その後、改訂後の使用権資産については、改訂後の耐用年数にわたり(例えば、7年にわたり定額法で)減価償却する。改訂後のリース負債は、新たな3%の実効金利を用いて測定する。

変動リース料

変動リース料の会計処理は、変動の性質によって決まります。指数又はレートによって異なる支払は、分類及び測定の目的上、測定日における一般的な指数又はレートに基づいてリース料に含まれます。リース負債は、指数又はレートが変更されて、リース料が改訂される場合に再測定します。これは現行の実務とは異なっており、インフレの将来の変動は、多くの場合に、IAS第17号における最低リース料には含まれません。

リース資産の将来の使用によって異なる支払は、分類及び測定の目的上、リース料に含まれません。ただし、実質的な固定支払である変動支払についてはリース料に含まれます。

実務上の留意点—実質的な固定リース料

IFRS第16号では、法形式上は変動性があるが、実質的には固定として扱うべき以下のリース料の例が示されています：

- 資産がリース期間中に稼働可能であることが判明している場合にのみ行わなければならない支払
- 発生しないという真正の可能性がない事象が生じた場合にのみ行わなければならない支払
- 当初は変動性があるものの、当該変動性は将来において解消される（解消された場合に「実質的な固定」となる）支払
- 借手が行う可能性のある支払が複数あるが、そうした支払のうち1組のみが現実的である契約（この場合、リース料は現実的な支払のセットである）

下記の図は、変動リース料に関する当初及び事後の会計処理の要求事項の概要を示しています：

変動リース料の会計処理

変動支払の種類	当初の会計処理	事後の会計処理
指数又はレートに応じて決まる変動リース料	開始日における指数／レートの水準に基づきリース負債及び資産に含める	改訂後の指数／レートによりリース料が変動する場合には、リース負債及び資産を修正する（従前の割引率を用いて）
その他の変動リース料（例えば、売上又は使用に連動した支払）	リース負債及び資産から除外する	支払の契機となる事象又は状況が生じた期間の費用を認識する
実質的な固定リース料	固定リース料として扱う	固定リース料として扱う

非リース要素

非リース要素

多くの契約にはリース要素と非リース要素の両方が含まれています。非リース要素の例には、不動産リースの維持管理、保安やその他の施設内でのサービス、受注生産契約における財の供給、輸送又は外部委託契約における運営サービス、及び貸手が支払う保険料若しくは不動産税のうち原資産に関連するものが含まれます。借手は、非リース要素をリース要素とは別個に会計処理する必要があります。この場合、契約上の支払総額をリース要素と非リース要素に独立販売価格の比率に基づいて配分しなければなりません。その後、非リース要素は、該当するIFRSのガイダンスに基づいて会計処理します。

IFRS第16号では、借手が、非リース要素をリースの一部として扱う会計方針の選択（原資産の種類別に）を行うことを認める実務上の便法が設けられています。

実務上の留意点—

非リース要素のリース会計への包含

非リース構成部分をリース構成部分から区分しない実務上の便法を利用すれば、リースを含む契約の会計処理は確実に簡素化されるでしょう。しかし、これにより、認識される資産及び負債の金額が増加し、減損に影響を与える可能性があります。

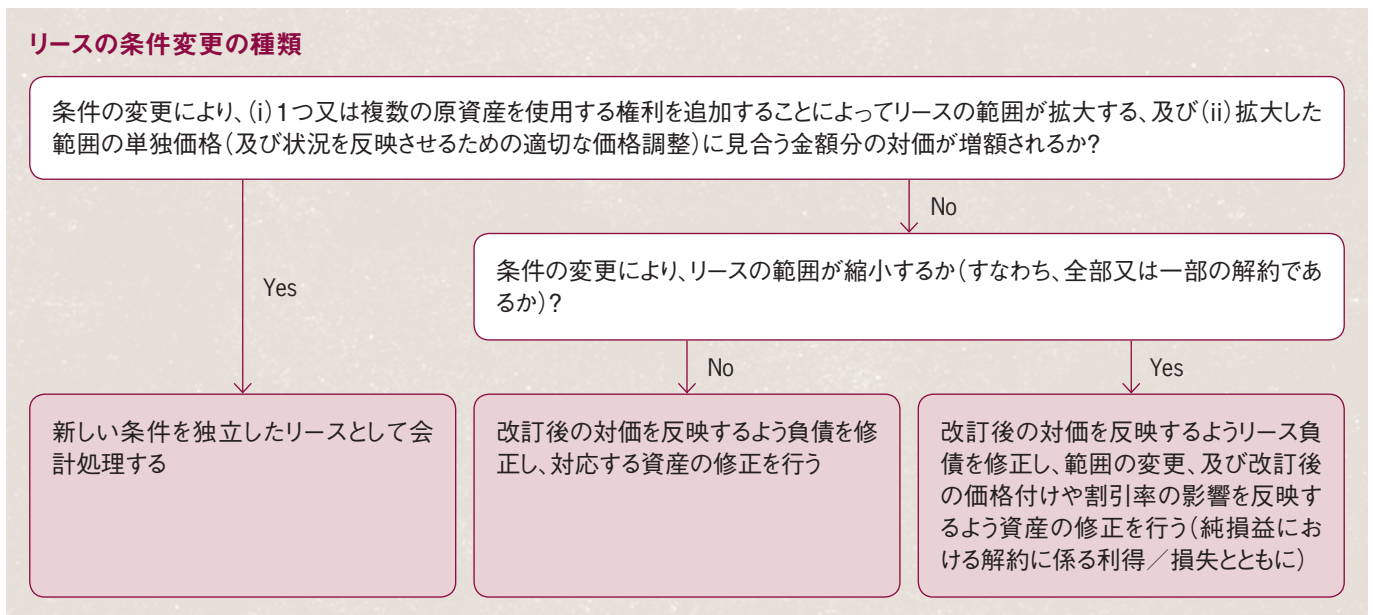
リースの条件変更

リースの条件変更に関する会計処理は、条件変更の性質によって決まります。生じ得る結果として、変更を以下の事項として会計処理することになります：

- 独立したリース
- 当該日に算定される割引率を用いたリース負債の再測定及び対応する使用権資産の修正

- 当該日に算定される割引率を用いたリース負債の再測定及びリースの一部解約。当該資産は、その縮小した範囲、及び改訂後の価格付けや割引率の変更が残りの範囲に与える影響を反映するよう修正を行う。解約に係る利得又は損失を認識する（当該資産の条件変更前の帳簿価額と、範囲の比例的な縮小部分を乗じた負債との差額として計算する）。IFRS第16号に付属する設例17は、こうした会計処理を例示している。

IFRS第16号におけるリースの条件変更の会計処理に関する要求事項については、以下の図でその概要を示しています：



IFRS第16号では、借手が、非リース要素をリースの一部として扱う会計方針の選択を行う（原資産の種類別に）ことを認める実務上の便法が設けられている。

貸手の会計処理

IFRS第16号の貸手の会計処理に関する要求事項はIAS第17号のものと類似している。特に以下の事項が類似している:

- ファイナンス・リースとオペレーティング・リースとの区別が維持されている
- 各種リースの定義及びファイナンス・リースの裏付けとなる指標は、IAS第17号のものと実質的に同じである(下記を参照のこと)
- また、基本的な会計処理の仕組みも類似しているが、変動支払などの少数の領域においていくつかの異なった又はより明示的な指針が示されている



ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの定義

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

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しないリース

ファイナンス・リースの指標の要約

単独で又は組合せにより、通常はファイナンス・リースとして分類する状況の例

- 当該リースにより、借手に原資産の**所有権が移転される**
- 借手が**割安購入オプション**を有している
- リース期間が当該原資産の**経済的耐用年数の大部分**を占める
- **リース料総額の現在価値が**、当該原資産の公正価値のほとんどすべてとなる
- 原資産が非常に**特殊な性質**のものである

次のような状況も、単独で又は組合せにより、リースをファイナンス・リースとして分類する指標となる**可能性**がある

- 借手がリース契約を解約できても、**その結果生じる貸手の損失が借手の負担となる**
- 残存資産の**公正価値変動**による利得又は損失が、借手に発生する
- 借手が、**割安の賃借料**で次期のリース契約を継続できる

ファイナンス・リース

ファイナンス・リースについて、貸手は、未収金を正味リース投資未回収額に等しい金額で当初認識します。当該正味リース投資未回収額は以下の項目の現在価値です：

- IFRS第16号における借手のガイダンスと整合的に算定されるリース料（例えば、指数又はレートに応じて決まる変動支払が含まれ、開始日現在の指数又はレートを用いて当初測定する）、及び
- 貸手に発生している未収無保証残存価値

正味リース投資未回収額は、リースの計算利率で割り引かれます。リースの計算利率は、当初の正味リース投資未回収額を、原資産の公正価値と貸手の初期直接コストの合計と等しくするものとして定義されています。

その後、ファイナンス・リースの貸手は、金融収益を正味リース投資未回収額に対して一定の期間利益率を反映する方法でリース期間にわたって認識します。

実務上の留意点ーリース債権の減損

IFRS第9号「金融商品」では、貸手は、リース債権の減損を新しい「予想損失」モデルを使用して会計処理することを要求されます。IFRS第9号は、2018年1月1日から発効します。私どものシリーズ化した刊行物である「IFRS第9号への準備」において、より詳細に説明しています。

オペレーティング・リース

オペレーティング・リースについて、貸手は以下の事項を行います：

- オペレーティング・リースに係る原資産の減価償却方法（類似資産に対する通常の減価償却方法と首尾一貫したもの）を使用する。
- リースを獲得するための初期直接コストを原資産に追加し、当該コストをリース収益と同じ基準でリース期間にわたり費用として認識する。
- リース料を定額法又は他の規則的な方法（原資産の使用便益の減少のパターンをより適切に示す場合）のいずれかによって収益として認識する。

サブリース

サブリースは、原資産の借手が第三者に対してさらにリースするもので、当初の貸手と借手との間の「原リース」は依然として有効です。IFRS第16号では、サブリースの貸手は、サブリースを他のリースと同様の方法で会計処理します。サブリースは、使用権資産を参照して「オペレーティング」又は「ファイナンス」に分類されます。

例外として、原リースが短期のもので、上記の選択的な会計処理の簡素化を使用して会計処理される場合には、当該サブリースはオペレーティング・リースに分類されます。

実務上の留意点－貸手のリースの条件変更

IFRS第16号には、以下の2つの種類のリースの条件変更に関する新しいガイダンスが示されています：

ファイナンス・リースの条件変更

ファイナンス・リースの条件変更は、以下の事項に該当する場合には独立したリースとして会計処理します：

- 条件の変更が、1つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによりリースの範囲を拡大する、及び
- 対価が、拡大した範囲の独立価格及び当該状況を反映するための適切な修正に見合う金額の分だけ増額される。

これらの条件が満たされない場合には、会計処理は、新しい条件がリース開始時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・リースであったかどうかによって決まります。オペレーティング・リースであった場合には、貸手は、条件変更後のリースを条件変更日から新しいオペレーティング・リースとして会計処理します（条件変更直前の当初リースに係る正味投資未回収額に等しい金額で原資産を測定します）。オペレーティング・リースでなかった場合には、条件変更した金融資産に関するIFRS第9号のガイダンスが適用されます。

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、条件変更日から新しいリースとして会計処理します。当初のリースに関連する前受又は未収のリース料は、新しいリースに対する支払として処理します。

製造業者である貸手

IFRS第16号における製造業者又は販売業者である貸手によるファイナンス・リースの会計処理に関する要求事項は、IAS第17号のものと類似しています。製造業者又は販売業者である貸手は、リース開始日に以下の項目で構成される販売利益を認識します：

- 売上収益（原資産の公正価値又はリース料の現在価値のいずれか低い方の金額）
- 売上原価（原資産の原価又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）

- コスト（ファイナンス・リースの取得に関連して費用として発生したもの）

製造業者又は販売業者である貸手が人為的に低い利率率を用いている場合には、販売利益は、市場利率率に基づいて適用する金額に限定されなければなりません。

製造業者である貸手は、オペレーティング・リースの契約時に販売利益を認識しません。

実務上の留意点－IFRS第16号が貸手に与える影響

貸手の会計処理におけるIFRS第16号の変更点は、一部の詳細な事項に限定されており、主に借手の会計処理の変更によって生じます。IAS第17号からの主要な変更点は以下の事項に関するものです：

- サブリース－IFRS第16号では、原リースとサブリースは2つの独立した契約であり、借手及び貸手のモデルに基づいて会計処理される。サブリースは、使用权資産を参照して分類する。IAS第17号には限定的なガイダンスが示されているが、サブリースは、実務上、中間的な貸手が原資産を参照して分類する場合が多い。
- 新たなリースの定義－上記を参照のこと
- リースの条件変更－上記を参照のこと
- 初期直接コスト－IAS第17号とは若干異なって定義されている。IFRS第16号の定義では、当該コストは増分コストであり、リース契約を獲得しなければ発生しなかったであろうものであることを明確にしている。
- 変動支払－IAS第17号では、変動リース料は、「最低リース料」の一部ではなく、一般的にファイナンス・リース負債及び資産から除外される。
- 貸手の開示－下記を参照のこと

セール・アンド・リースバックの会計処理

IFRS第16号では、セール・アンド・リースバックの会計処理に重大な変更を行っている。

ある企業(売手である借手)が他の企業(買手である貸手)に資産を譲渡して、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双方は、当該譲渡が売却に該当するかどうかを判定する。こうした判定は、IFRS第15号における履行義務の充足に関する要求事項に基づいて行う。

譲渡が売却に該当するか否かについての異なる会計処理は、以下に記載のとおりである。



資産の譲渡が売却である

譲渡が売却に該当し、当該取引が市場条件で行われている場合には、売手である借手は、実質的に、原資産の従前の帳簿価額を以下の2つの項目に分離します：

- ・リースバックから生じた使用権資産
- ・リースバックの終了時に買手である貸手が原資産に対して保持している権利

売手である借手は、売却による利得又は損失の合計の一部を認識します。認識される金額は、利得又は損失の合計を (i) 認識していない金額のうち、保持している権利に関連するものと、(ii) 認識している金額のうち、リースバックの終了時に買手である貸手が原資産に対して保持している権利に関連するものとに分離して計算します。その後、リースバック自体を、借手の会計モデルに基づいて会計処理します。

買手である貸手は、該当する基準（例えば、資産が有形固定資産である場合にはIAS第16号「有形固定資産」）に従って購入に関する会計処理を行います。当該リースは、IFRS第16号の貸手の会計処理の要求事項に基づいて会計処理します。

売却の対価が公正価値でない及び／又はリース料が市場レートでない場合には、修正が必要となります。これらの修正により、以下の項目を認識します：

- ・市場よりも低い条件を反映する前払い
- ・市場よりも高い条件を反映する、買手である貸手が売手である借手に提供した追加融資

設例ーセール・アンド・リースバック

SellCoは、ある建物を当該日の公正価値であるCU1,800,000の現金でBuyCoに販売する。当該建物の従前の帳簿価額はCU1,000,000である。同時に、SellCoは、18年間、当該建物を使用する権利をリースバックする契約をBuyCoと締結する。年間の支払として、市場レートであるCU120,000を各年度末に支払うことになっている。この譲渡は、IFRS第15号における履行義務の充足に関するガイダンスに基づき売却に該当する。

当該リースの計算利率は4.5%である（SellCoは容易に算定可能である）。

分析

(a) SellCo

年間の支払の現在価値はCU1,459,200（CU120,000の18回分の支払から4.5%を割引いたもの）である。

SellCoは、リースバックを通じて保持している使用権資産を、当該建物の従前の帳簿価額に対する一定割合として測定する。これは、次の通り計算される：CU1,000,000（従前の帳簿価額）× [CU1,459,200（リース料の現在価値）／CU1,800,000（建物の公正価値）]。このように計算された使用権資産はCU810,667である。

SellCoは、売却による利得の合計の一部を、当該リースバック取引の終了時にBuyCoが原資産に対して保持している権利に関連する範囲内で認識する。建物の売却による利得の合計はCU800,000（CU1,800,000－CU1,000,000）である。この合計を以下の項目に分離する：

- ・ SellCoが保持している当該建物を使用する権利に関連する部分、すなわちCU800,000×[CU1,459,200／CU1,800,000]=CU648,533として計算する。
- ・ BuyCoがリースバック取引の終了時に原資産に対して保持している権利に関連する部分、すなわちCU800,000×[(CU1,800,000－CU1,459,200)／CU1,800,000]=CU151,467として計算する。

開始日におけるSellCoの仕訳は以下のとおりである：

	借方 (CU)	貸方 (CU)
現金	1,800,000	
使用権資産	810,667	
建物		1,000,000
売却による利得		151,467
リース負債		1,459,200

(b) BuyCo

開始日におけるBuyCoの会計仕訳は以下のとおりである：

	借方 (CU)	貸方 (CU)
建物	1,800,000	
現金		1,800,000

BuyCoは、特に、リース料の現在価値は当該建物の公正価値を19%下回っていることを考慮に入れて、当該リースをオペレーティング・リースに分類する。したがって、当該リースをオペレーティング・リースとして会計処理する。

資産の譲渡が売却ではない

譲渡が売却に該当しない場合には、当事者は当該譲渡を金融取引として会計処理します。これは以下の事項を意味します：

- ・ 売手である借手は、引き続き当該資産を認識し、受け取った金額を金融負債として会計処理する。
- ・ 買手である貸手は、譲渡資産を認識せず、支払金額を金融資産として会計処理する。

表示及び開示

IFRS第16号では、借手及び貸手が、リース活動に関する情報を財務諸表に示すことを要求している。

本基準では、こうした情報をどのように表示し、どのような情報の開示が求められるのかについて説明している。これらの要求事項の概要を以下で説明する。



表示

借手について、一般的なモデルに基づいて会計処理されるリースにより、以下の事項を生じさせます：

- 貸借対照表において資産及び負債を計上する。当該資産及び負債は、他の非リース資産及び負債（投資不動産として表示されている投資不動産に関する使用権資産を除く）とは別個に表示又は開示しなければならない。
- 負債に係る利息費用（金融費用の一部）及び使用権資産の減価償却費を表示する。

キャッシュ・フロー計算書において支払を以下のとおり分類する：

- リース負債の元本部分に関連した金額については**財務**
- リース負債の利息部分に関連した金額については**支払利息と同じ分類**
- オフバランス処理された短期及び少額資産のリースに関連した金額及びリース負債に含まれていない変動支払については**営業**

借手の開示

開示領域	要求事項の概要
リースに関する定量的情報 (一般的に表形式で)	• 原資産の種類別の使用権資産の減価償却費 • リース負債に係る利息費用 • 免除規定を選択した場合の少額及び短期リース（1か月以内のリースを除く）に係る費用 • 開示した費用が年度末のコミットメントとは異質なリースのポートフォリオを反映している場合の短期リースに関するコミットメント • リース負債に含まれない変動リース料に係る費用 • サブリースからの収益 • リースに関するキャッシュ・アウトフロー合計 • 使用権資産の追加 • セール・アンド・リースバック取引による利得又は損失 • 報告期間の末日現在における原資産の種類別の使用権資産の帳簿価額 • リース負債の満期分析 • 投資不動産である又はIAS第16号に基づいて再評価される使用権資産に関する追加的な情報
開示目的を満たすために必要な追加の定量的情報及び定量的情報	• リース活動の性質 • 以下から生じるエクスポージャーを含め、借手に発生する可能性がある将来キャッシュ・アウトフローのうち、リース負債に反映されていないもの： – 変動リース料 – 延長及び解約オプション – 残価保証 – まだ開始していないリース • リースにより課される制限又は特約 • セール・アンド・リースバック取引

貸手について、要求事項はIAS第17号のものとおおむね同じです。要約すると以下のとおりです：

- **ファイナンス・リース**については、正味投資額を貸借対照表で債権として表示する。
- **オペレーティング・リース**に係る資産を、原資産の性質に応じて表示する。

開示

IFRS第16号では、IAS第17号と比べて、リース活動に関して異なった、拡充した開示が要求されます。

その開示目的は、リースが企業の財政状態、業績及びキャッシュ・フローに与える影響を評価するための基礎を財務諸表利用者に提供することにあります。当該目的を達成するために、借手及び貸手は、定性的情報及び定量的情報の両方を開示します。

貸手の開示

開示領域	要求事項の概要
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 • 正味リース投資未回収額の測定に含まれていない変動リース料に係る収益 • 正味リース投資未回収額の著しい変動に関する定性的及び定量的な説明 • リース債権の満期分析
オペレーティング・リース	• 指数又はレートに応じて決まらない変動リース料に関する収益を区分して開示しているリース収益 • 原資産について該当がある場合、以下の基準における関連する開示 – 種類別に分解した有形固定資産のリースについてはIAS第16号 – IAS第36号「資産の減損」、IAS第38号、IAS第40号及びIAS第41号 • リース料の満期分析
	• 開示目的を満たすために必要なリース活動に関する以下の追加的な定性的情報及び定量的情報が含まれるが、これらに限らない： – リース活動の性質 – 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か

発効日及び経過措置

IFRS第16号は、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、当該基準の適用開始日又はそれ以前にIFRS第15号を適用している企業に対して認められる。

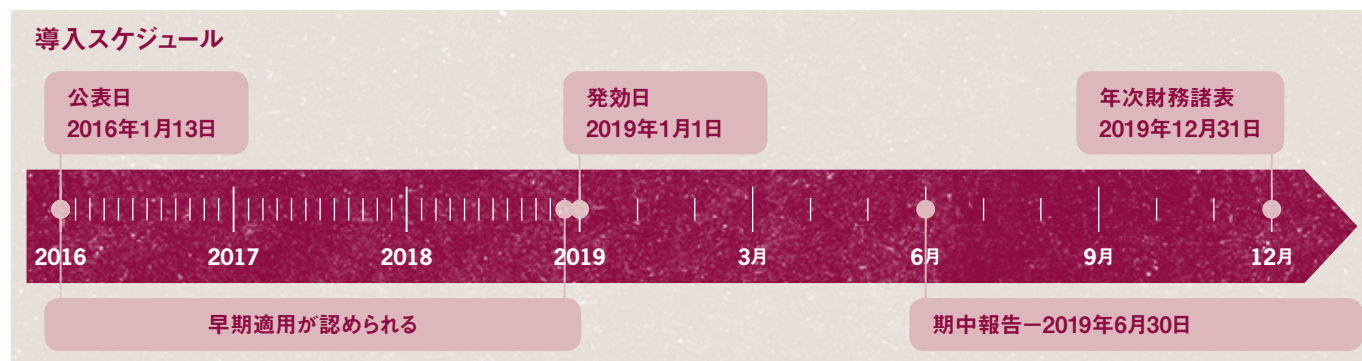
IFRS第16号には以下の2つの考え得る移行方法が示されている:

- 完全遡及適用
- 部分的な遡及適用

これらについて、以下で詳細に説明している。



移行スケジュール(半期の期中財務諸表を作成する企業について)の概要を以下の図に示しています:



IFRS第16号では、以下の2つの移行方法の間の選択を借手に与えています:

- **完全遡及適用**—IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って比較情報を修正再表示する。
- **部分的な遡及適用**—比較情報の修正再表示は行わない。本アプローチでは、IFRS第16号を当初に適用することの累積的影響は、適用開始日(例えば、発効日にIFRS第16号を適用し、事業年度末が12月31日である借手については、2019年1月1日)に資本の修正として認識する。

借手が部分的な遡及適用を選択する場合には、いくつかのより具体的な経過措置及び選択的な救済措置についても適用します。これらについては下表でその概要を説明しています。

貸手は、中間的な貸手(すなわち、サブリースを行う貸手)を除いては、移行日に締結しているリース契約に関して修正を行うことは要求されません。その代わりに、当該基準は移行日から将来に向かって適用されます。

また、IFRS第16号では、適用開始日に締結している契約がリースであるか又はリースを含んだものであるかどうかを見直すことについての選択的な経過措置が借手と貸手の双方に対して設けられています。

最後に、当該基準には、以下の項目に関する経過措置が示されています:

- 適用開始日前のセール・アンド・リースバック取引
- 従前の企業結合で引き受けたリース

部分的な遡及適用を選択した場合の借手に対する経過措置

領域	要求事項又は選択的な救済措置
過去にオペレーティング・リースに分類されていたリース	• 適用開始日におけるリース負債は、適用開始日の借手の追加借入利率で割り引いた、残存するリース料の現在価値で測定する • 使用権資産を以下のいずれかで測定する選択: – IFRS第16号を開始日から適用したかのような帳簿価額(ただし、適用開始日の追加借入利率で割り引く)、又は – 前払又は未払の賃借料について修正したリース負債の金額 • 投資不動産のリース(IAS第17号ではオペレーティング・リースとして会計処理されたもので、IAS第40号の公正価値モデルが将来において適用されることになる)の使用権資産は、適用開始日に公正価値で測定する • 選択的な救済措置は以下の事項に関連して利用可能である: – 少額資産のリース及び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 – IAS第40号の公正価値モデルが適用されている投資不動産のリース – ほぼ同様の特徴を有するリースのポートフォリオに単一の割引率を用いる – 取引に関する減損の見直しを行わずに、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の「不利な」評価に依拠する(その場合、使用権資産から不利なリースの引当金の金額を減額する) – 使用権資産から初期直接コストを除外する – リース契約に延長又は解約オプションが含まれている場合には、リース期間を決定するにあたって事後判断を使用する
過去にファイナンス・リースに分類されていたリース	• 使用権資産及びリース負債は、適用開始日にIAS第17号に基づいた場合と同額で測定する
開示	• 企業が部分的な遡及適用アプローチを選択した場合には、IAS第8号に従って当期の影響を開示することを免除される • 移行年度に要求されるいくつかの追加的な開示

実務上の留意点

新基準は2019年まで強制適用となりませんが、企業が要求事項の適用に備えて講じるべきいくつかの措置があります:

- 認識と開示の要求事項の双方を評価し、情報をどのように蓄積するのかを決定する
- 移行に備えて蓄積すべき情報に影響を与える実務上の便法及び方針の選択を採用するかどうかを検討する
- 新しいリースモデルの影響を評価するために既存のリースに関する情報を収集する
- 移行、当初測定、条件変更及び減損テストを含め、使用権リース資産及び負債の記録を新たに管理するために設計、準備する
- 新しいリースモデルにより影響を受ける可能性のある、借入金の制限条項、及び財務比率や指標が組み込まれた他の契約(報奨制度など)を見直す

私どもは、IFRS第16号の概要を説明するにあたって、本IFRSニュース特別号の情報が皆様のお役に立てれば幸いであると考えています。提起された点について検討したいとお考えの方は、いつものグラントソントンの窓口にお問い合わせいただくか、www.grantthornton.global/locations にアクセスいただき、各国のメンバーファームをご確認下さい。



Grant Thornton

An instinct for growth™

太陽有限責任監査法人

© Grant Thornton Taiyo LLC

“グラントソントン”は、保証、税務及びアドバイザリー・サービスをクライアントに提供するグラントソントンのメンバーファームのブランドで、文脈上は一つ又は複数のメンバーファームを表します。グラントソントン・インターナショナル・リミテッド (GTIL) とメンバーファームは世界的なパートナーシップ関係にはありません。GTILと各メンバーファームは別個の法人です。各種サービスはメンバーファームが独自に提供しています。GTILはその名称で一切サービスを提供しません。GTILとメンバーファームは、相互に代理せず、義務を負うこともなく、相互の作為又は不作為についての債務はありません。