

**Deloitte.**

デロイトトーマツ



**リース**

IFRS 第 16 号ガイド

2016 年 6 月



# はじめに

本ガイドの目的は、2016年1月に公表され2019年1月1日以後開始する事業年度に適用されるIFRS第16号「リース」の影響について、財務諸表の作成者および利用者の理解に資することにある。

冒頭には新たな要求事項に関するエグゼクティブ・サマリーが記述されている。次に、重要な論点と新基準への移行時に企業により利用可能なオプションに焦点をあてている。さらに、詳細ガイドでは、新基準のすべての要求事項を網羅し、これらの要求事項を明確化するための解釈、設例および実務上生じうる論点について留意事項を記述している。

付録には次のものが含まれている。

- リースの識別に関するIFRS第16号に付属する重要な設例の要約
- IFRS第16号の表示および開示の要求事項に関するチェックリスト（借手と貸手それぞれについて）
- 米国会計基準（US GAAP）との比較

デロイトトーマツは、本ガイドが読者にとり、有益かつ有用な参考資料となることを期待している。

詳細ガイドにおいて、以下について緑色の網掛けで強調している。

- 筆者の解釈を記載した項目
- 国際会計基準審議会（以下、IASB）のIFRS第16号に関する結論の根拠から引用した部分
- 国際財務報告基準からの引用以外の例示

# 目次

エグゼクティブ・サマリー	3
IAS 第 17 号からの移行時の取扱い	5
詳細ガイド	9
付録	
付録 1 設例ーリースの識別	97
付録 2 表示および開示チェックリストー借手	102
付録 3 開示チェックリストー貸手	107
付録 4 US GAAP との比較	109

# エグゼクティブ・サマリー

IFRS 第 16 号「リース」は、2016 年 1 月に IASB により公表された。これは 2019 年 1 月 1 日以後開始する事業年度について IAS 第 17 号「リース」を置き換えるものである。IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」も適用している企業は、IFRS 第 16 号を 2019 年 1 月 1 日より前から適用することができる。

IFRS 第 16 号は、リース取引の識別や借手と貸手の双方の財務諸表上の取扱いに関する包括的なモデルを規定している。IFRS 第 16 号は、リースの識別について支配モデルを適用しており、顧客によって支配されている特定された資産があるかどうかに基づきリース契約とサービス契約を区分している。新基準に基づくリース契約とサービス契約の間の区分は、大部分の契約については、IAS 第 17 号の「リスクと便益」モデルに基づく区分と異ならない。しかし、例えば、契約の価格付けが IAS 第 17 号において重要な考慮要素である場合、両者による区分は異なる可能性がある。重要なことは、借手と貸手のいずれも、IFRS 第 16 号の適用開始日において存在する契約については、リースが含まれているかどうかの評価を行なうことを免除することが可能であり、したがって、詳細な評価を行うコストを企業が負担することは求められていないという点である。

IFRS 第 16 号の最も注目すべき点のひとつは、借手と貸手の会計モデルが非対称であることである。IASB は、貸手については IAS 第 17 号におけるファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分を維持した（また、関連する要求事項は実質的に変更されずに IFRS 第 16 号へ引継がれた）。一方で、借手については 2 つのリースの区分はもはや存在しない。

貸手については、IFRS 第 16 号の導入による変更は重大ではなく、また、サブリースに関する影響を除き、貸手は自らが貸手であるリースについて移行時に調整を行うことは要求されない。リースの条件変更とサブリースについては要求事項が追加されており、また、貸手の開示の要求事項が拡張されている。

借手については、全体像が根本的に変わっている。IFRS 第 16 号は、特にこれまで資金調達の大部分をオペレーティング・リースの形式で「オフバランス」で行ってきた企業にとっては、重要な影響をもたらす可能性がある。このようなオペレーティング・リース形式の会計上の取扱いは、短期リース（リース期間が 12 か月以内のもの）および少額資産のリース（何が「少額」か特に定義されていないが、IASB は、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ることを示唆している）を除き、もはや存在しない。

上記の例外を除き、IFRS 第 16 号の適用範囲内にあるすべてのリースについて、借手はオンバランス処理することが要求される。すなわち、リース開始日に「使用权」資産と関連するリース負債が認識され、事後の会計処理は IAS 第 17 号におけるファイナンス・リース・モデルと概ね類似している。

新たな要求事項が借手の財務諸表にどのような影響を与えるかは、保有するリース取引のポートフォリオ次第であり、また、基準上の免除規定や実務上の便法のうちいずれを適用するかにもよる。しかしながら、借手には次のような影響が予想される。

- 認識される資産と負債（短期リースおよび少額資産のリースを除くリースについての使用权資産と負債）が増加する
- リース費用は、リース期間の前半により多く認識され、後半により少なく認識される（IAS 第 17 号のオペレーティング・リースにおける定額の費用に比べて、リース負債の金利費用が「早めに多く」認識される）

• リース費用の表示区分は、営業費用から金融費用と減価償却費（すなわち、営業利益、EBITDA および EBIT といった指標よりも下）へとシフトする。ただし、これには例外があり、リース負債の当初測定に含まれない変動リース料については、認識の免除が適用される短期リースや少額資産のリースに関する費用と同様に、営業費用に区分される。

• リースの金利に関連するキャッシュ・フローを財務活動に表示する企業については、これまでオペレーティング・リースに関連していた支払は財務活動へシフトする（ただし、企業が金利キャッシュ・フローの表示方針を変更する場合は除く）。このような企業では、営業活動と財務活動からのキャッシュ・アウトフローはいずれも増加する。

IFRS 第 16 号の適用における多くの側面（特に、リースの定義やリース期間の評価）では判断が求められる。企業はまた、実務上の便法および認識の免除規定（特に、本ガイドの次の章で詳細に記述しているとおり、移行時の救済措置について）の利用可能性について時間をかけて検討する必要がある。

さらに、経営上の重要な検討も必要となる。これには、システムや業務プロセスの変更の要否（例えば、リースを個別レベルとポートフォリオレベルのいずれで記録するか、および開示のために必要な情報の蓄積方法）、潜在的な税務上の影響（税務上のリースの取扱いが財務諸表上の取扱いに基づく場合）、あるいは主要な報告指標、財務制限条項および経営者報酬に対する報告数値の変更による影響が含まれる。

IFRS 第 16 号	
重要な判断、会計方針の選択および免除規定	詳細ガイドの参照箇所
判断：リースの識別においては、リースの定義を構成する要素に基づき相当の判断が要求される場合がある。	リースの識別 (第 3 章)
判断：延長オプションまたは解約オプションが行使されることが合理的に確実であるかを判定する。	リース期間 (第 5 章)
判断：リース料を割り引く適切な割引率の識別には重要な判断を要する場合がある。	割引率 (第 7 章 7.4.2.2)
免除規定：短期リース（免除の選択は原資産のクラスごと）または少額資産のリース（免除の選択はリースごと）については、免除規定を利用することができる。	認識の免除 (第 7 章 7.2)
会計方針の選択：IFRS 第 16 号の要求事項は、重要な影響が見込まれない限り、特性の類似したリースのポートフォリオに対して適用することができる。	ポートフォリオへの適用 (第 1 章 1.3)
会計方針の選択：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から分離しないことを選択できる。	構成要素 (第 4 章)
会計方針の選択：借手は、IFRS 第 16 号を無形資産のリースに適用できる（要求はされていない）。	適用範囲 (第 2 章)
会計方針の選択：移行時の利用可能なオプションとして、(a) 全面遡及適用か累積的キャッチアップかの選択、(b) リースの定義について、既存のリースを新基準の適用免除とするかどうかの選択（すべての取引を免除としないかを選択する）、(c) 使用権資産の測定に当初直接コストを含めるかどうかの選択（免除の選択はリースごと）、および (d) その他の移行時の実務上の便法の選択がある。	経過措置 (第 11 章)

# IAS 第 17 号からの移行時の取扱い

IFRS 第 16 号は 2019 年 1 月 1 日以後開始する事業年度までは強制適用でないが、今後生じ得る課題の重要度を踏まえると、多くの企業では一刻も早く適用についての検討を開始することが必要である。一部の企業では慎重な検討を要する会計上の論点が生じる可能性があるが、多くの企業にとっての主要な課題は、必要なデータを収集し、データの信頼性やシステムの整備を確保することである。本章では、企業が IFRS 第 16 号への移行準備を開始するにあたり留意すべき主な事項を示している。

## 誰が関与すべきか

IFRS 第 16 号の適用のためには、プロジェクトの有効なガバナンスが不可欠であり、次の部門を代表する者が議論や計画に関与することが適切な場合がある。

- 会計 / 財務部門
- 不動産 / 有形固定資産部門
- 営業部門
- 調達部門
- 情報テクノロジー部門
- 税務部門
- 資金部門
- IR 部門

さまざまな利害関係者が識別された後に、タイムラインや責任に関する議論が開始される。移行プロジェクトの中の一部のステージでは、外部アドバイザーからのサポートを受けることが望ましい場合がある。

## 予備的評価

予備的評価を行うことは、今後の課題の重要度を測るとともに適用において時間や労力を要すると考えられる点を識別するための有効な方法である。本プロセスの開始にあたり、以下に経営者向けの 10 の質問を示している。

### 経営者向けの 10 の質問

- 1) 企業のどの契約がリースであるか、またはリースを含んでいるか把握しているか？
- 2) 企業のシステムやプロセスは要求される情報のすべてをカバーしているか？
- 3) 企業のシステムやプロセスはリースをモニタリングし、必要な継続的評価を追跡することができるか？
- 4) IFRS 第 16 号における認識の免除規定や実務上の便法を利用することを検討しているか？
- 5) どのような移行時の救済措置が利用可能か、また、それらを適用するかどうかを把握しているか？
- 6) それぞれのリースに対してどのような割引率を用いることになるか把握しているか？
- 7) 財政状態や財務業績が変化する影響を検討しているか？
- 8) 利害関係者に対して IFRS 第 16 号による影響をどのように伝える予定か？
- 9) どの時点で税務上の影響に関する検討を行うか計画しているか？
- 10) これまでのリース戦略を変更する必要があるか検討しているか？

## データの収集およびシステムの予備的評価

IFRS 第 16 号に基づく報告のために必要なデータを収集するとともにその堅牢性を確保するには、相当の時間と労力を要する。これは、特に、リースの情報があらゆる法域に分散しており、その一部は電子フォーマットでない場合もあるグローバルな組織において該当すると考えられる。例えば、固定資産のリースは不動産部門に、設備のリースは営業部門に、その他のリースは財務部門に保有されている場合もある。

一部の企業は、現在すでに有しているデータの面で、他の企業よりも先行しているかもしれない。しかし、将来のリース料やリース期間についてのデータがすでに蓄積されてきたとしても、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きたリースについて割引率のような項目をこれまでに決定していた可能性は低いだらう。適切な割引率を見積ることは、それが残存価値（および、リースの計算利率）の算定を目的とするものか、あるいは、企業が追加借入利率（これは、発行済みの負債性金融商品のもとの類似していない可能性がある）の確認を目的とするものかに関わらず、専門家のインプットや時間を要する可能性がある。

リースが比較的少ない小規模な企業では、データの収集はプロジェクトチームにより行われるかもしれない。一方、大規模なリース・ポートフォリオを有する企業では、IT による支援が可能か検討を要する可能性がある。例えば、契約書を読取る IT は、近年、著しく進化しており、多言語に対応し、人間が実施した場合よりもわずかな時間で情報を抽出できる。

移行時にデータの収集をただけでは作業は完了しない。システムは情報を蓄積し、継続的に更新することができなければならない。会計ソフトのプロバイダーは、IFRS 第 16 号に基づきリースを継続的に会計処理するためのツールを開発中である。より包括的なリースの管理ツールでは、リースのポートフォリオの管理、速やかな月次の支払、行使すべき延長オプションの抽出、スケジュールの変更作業、といった機能が提供される。システムが強力になるほど、より多くのコストがかかることから、企業によっては異なる解決策がより適切である可能性がある。

いずれの IT 戦略を取り入れたとしても、最終段階で問題が生じないように、十分なテストや「予行演習」を実施する必要がある。

#### 影響の検討と報告数値へのインパクト

多くの企業にとり、IFRS 第 16 号の波及的影響は重大となる可能性がある。借手については、新しい負債と資産の認識によって貸借対照表は膨らみ、また、両者の認識額は必ずしも一致しない。損益計算書においては、少なくとも個々のリースではリース費用は前加重で認識され、営業費用としてではなく償却費と利息として表示される（ただし、発生時に費用処理される変動リース料は除く）。これは多くの主要な業績指標に影響を及ぼす可能性があることを意味する。EBITDA が代表的な例である。キャッシュ・フロー計算書にも影響はおよび、支払は元本返済と利息支払に区分する必要がある。

企業は、次の項目に波及的影響が及ぶ可能性があることを十分に理解する必要がある。

- 主要な業績指標
- 賞与目標や役員報酬のスキーム
- 企業結合における条件付対価
- 税金
- 財務制限条項（「凍結された」会計基準に基づかない場合）
- 配当の支払能力
- 自己資本規制

予期しなかった望ましくない結果が生じないように、契約上の取決めを再交渉する必要があるかもしれない。また、今から IFRS 第 16 号への移行までの間に交渉される取引については、新会計基準の影響を前もって慎重に検討する必要がある。

投資家は移行時に報告される金額や調整が予想とは大きく異なるというサプライズを歓迎しないため、潜在的な影響は早めに開示する必要がある。IAS 第 8 号では、公表されているがまだ適用されていない会計基準の潜在的な影響について特定の開示要求を規定している。規制当局はこの点について IFRS 第 16 号に基づく情報を精査する可能性がある。オペレーティング・リースのコミットメントについて従来開示されている金額は、移行時に生じる金額とある程度類似することが予想されるため、企業がその開示金額を精査することにより当該金額を再確認することが望ましい。

企業はビジネス上、新会計基準によって貸借対照表に追加計上される資産と負債を最小化するように、リースか購入かに関する戦略や、より短期のリースや変動リース料を含むリースへシフトすべきかといった点について、再検討を要するかもしれない。資産をリースするかどうか、その資産をリースする期間をどうすべきかというビジネス上の意思決定は、当然ながら、会計だけではなく、あらゆる種類の要因の影響を受けるものである。例えば、一部の借手や貸手は、より短期のリースを締結する代わりに将来不安定な立場に置かれることを歓迎しないかもしれない。一方で、資金の観点からは、多くの企業にとり、リースは引き続き魅力的なオプションである。

#### IAS 第 17 号からの移行上の救済措置

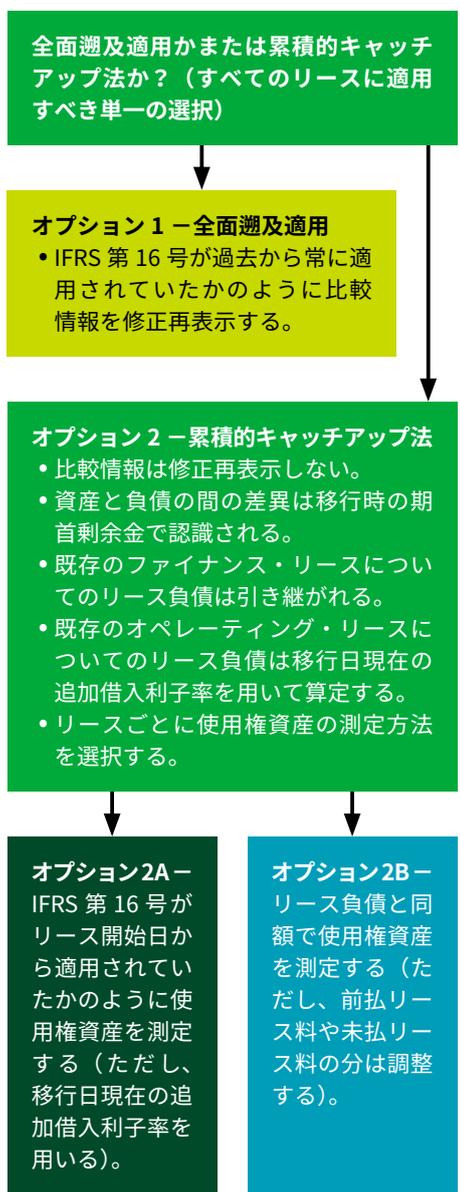
詳細ガイドの第 11 章で示しているとおり、IAS 第 17 号からの移行時に利用可能な救済措置が多数設けられている（特に、会計処理によってもっとも重大な変化のある借手に対して与えられている）。

借手と貸手のいずれも、移行時に存在する契約がリースであるかまたはリースを含んだものであるかについての IFRIC 第 4 号と IAS 第 17 号においての従前の結論を「引き継ぐ」ことができる。<sup>1</sup>しかし、本免除は、すべての契約に適用するか、あるいは全く適用しないかのいずれかとする必要がある（「つまみ食い (cherry picking)」は認められない）。また、本免除はこれまでオペレーティング・リースとして識別されていた取引を借手がオフバランスのままとできることを意味しない（ただし、認識の免除に該当する場合は除く）点には留意が必要である。企業は本免除により、移行日に存在する契約について、IFRS 第 16 号の新しいリースの定義に照らして再検討をするコストや労力を省略できるにすぎない。移行後に締結した新しい契約については、当然ながら、類似の契約についての過去の結論に依拠できず、IFRS 第 16 号の定義に照らして検討する必要がある。

<sup>1</sup> 企業が IFRS を初めて適用するにあたって IFRS 第 16 号を適用する場合、当該免除は適用できない点に留意が必要である。（英語版にデロイトトーマツが追記）

借手について、IFRS 第 16 号への移行方法や資産と負債をオンバランス処理する方法に関する主要なオプションは以下の意思決定ツリーに要約されている。救済措置の詳細は本ガイドの第 11 章に記述されている。

### IFRS 第 16 号への移行に関する借手の選択肢



### 移行時の選択肢の比較

次頁では、上記の選択肢の適用について設例を示している。本設例により、移行時の財政状態計算書やその後の損益計算書に認識される費用に異なる影響が生じることが明らかになる。

### まとめ

IFRS 第 16 号のための準備において生じうる課題を過小評価すべきではない。IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」と IFRS 第 9 号「金融商品」の適用が目前に迫っているため、企業の注意は両基準に向けられてきたかもしれない。しかし、企業は、IFRS 第 16 号について検討を開始し、早めにプロジェクトチームを立ち上げて移行のタイムラインを作成する必要がある。データ収集、システムの予備的評価、波及的影響の評価や周知、並びに利用可能な移行時の救済措置の十分な検討については、すべて最優先項目とすべきである。新基準に対して早めの計画や準備をすることの利点は過去に証明されており、IFRS 第 16 号も例外ではない。

# 移行時の選択肢の適用 一設例

## 前提

- 2017年1月1日に5年リースが締結された
- CU100が毎年2日に支払われる
- リース開始日の割引率は8%である
- 移行日現在の追加借入利率は12%である
- 使用権資産の適切な償却方法は定額法である

## オプション1

負債と資産はいずれも本基準が常に適用されていたかのように算定され、比較情報の金額は修正再表示される。開始日のリース負債は、将来リース料を8%で割り引いた現在価値として算定される。

日付	資産	負債	総費用
リース開始日 -2017年1月1日	431	431	
2017年12月31日	345	358	113
2018年12月31日	259	278	106
<b>2019年1月1日の移行時に認識される金額</b>	<b>259</b>	<b>278</b>	
2019年12月31日	172	193	102
2020年12月31日	86	100	93
2021年12月31日	0	0	86
<b>総費用-移行後</b>			<b>281</b>

移行日の財政状態計算書への影響として、純資産がCU19（CU259の資産とCU278の負債）減少し、移行後の損益計算書にはCU281の費用が認識される。

## オプション2A

比較情報の金額は修正再表示されず、リース負債は3回のCU100の未払リース料を移行日現在の追加借入利率12%で割り引いた現在価値として算定される。

使用権資産は本基準が常に適用されていたかのように算定されるが、割引率は移行日現在の追加借入利率12%が用いられる。

日付	資産	負債	総費用
リース開始日 -2017年1月1日	404		
2017年12月31日	323		
2018年12月31日	242		
<b>2019年1月1日の移行時に認識される金額</b>	<b>242</b>	<b>269</b>	
2019年12月31日	161	189	101
2020年12月31日	81	100	92
2021年12月31日	0	0	81
<b>総費用-移行後</b>			<b>274</b>

移行日の財政状態計算書への影響として、純資産がCU27（CU242の資産とCU269の負債）減少し、移行後の損益計算書にはCU274の費用が認識される。

## オプション2B

比較情報の金額は修正再表示されず、リース負債は3回のCU100の未払リース料を移行日現在の追加借入利率12%で割り引いた現在価値として算定される。使用権資産はリース負債と同額として測定される。

日付	資産	負債	総費用
<b>2019年1月1日の移行時に認識される金額</b>	<b>269</b>	<b>269</b>	
2019年12月31日	179	189	110
2020年12月31日	90	100	100
2021年12月31日	0	0	90
<b>総費用-移行後</b>			<b>300</b>

移行日の財政状態計算書への純額の影響はゼロ（資産＝負債）であるが、移行後の費用はCU300となる。

## 移行時の選択肢の比較

一般的に、単純なシナリオにおいて、オプション1と2Aはいずれも移行時に純資産を減少させる。しかし、移行日の追加借入利率が契約当初の計算割引率とは異なれば、減少金額は異なるものとなる。

オプション2Bでは、移行時における純資産の影響はゼロである。しかし、これは使用権資産が他のオプションよりも高く算定されたことの結果であり、移行後の費用はオプション1や2Aよりも高くなる。

オプション2Aと2Bには、リース開始日における割引率が何であったかを遡って算定することを企業に要求しないという利点がある。数年前に開始した長期のリースにとり、これは大幅な時間の節約となる。しかし、移行日現在の追加借入利率を決定することはこれらのオプションにおいて依然として課題となる可能性がある。

# 目次

第 1 章	一般原則	10
第 2 章	適用範囲	13
第 3 章	リースの識別	15
第 4 章	契約の構成部分の分離	26
第 5 章	リース期間	31
第 6 章	リース料	36
第 7 章	借手の会計処理	43
第 8 章	貸手のリースの分類	67
第 9 章	貸手の会計処理	78
第 10 章	セール・アンド・リースバック取引	84
第 11 章	発効日および経過措置	88

# 第1章 一般原則

## 1.1 IFRS 第16号の目的および一般的な適用

IFRS 第16号の目的は、借手および貸手が目的適合性のある情報を当該取引を財務諸表において忠実に表現する方法で提供することを確保することである。この情報は、リースが企業の財政状態、財務業績およびキャッシュ・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。[IFRS 第16号1項]

IFRS 第16号を適用するにあたり、企業は以下を考慮しなければならない。

- すべての関連性のある事実および状況
- 契約の条件

契約とは「強制可能な権利および義務を創出する複数の関係者の間の合意」と定義されている。[IFRS 第16号付録A]

IFRS 第16号の適用は、具体的にリースと記述または明示されている契約や契約の一部に限定されるものではない。(第3章を参照)

## 1.2 IFRS 第16号を整合的に適用する要求

IFRS 第16号は同様の特性を有し同様の状況にある契約に対して整合的に適用されなければならない。[IFRS 第16号2項]

## 1.3 実務上の便法—リースのポートフォリオ単位での適用

IFRS 第16号は、個々のリースの会計処理を定めている。しかし、実務上の便法として、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IFRS 第16号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および構成を反映した見積りおよび仮定を使用しなければならない。[IFRS 第16号B1項]

企業が特定された複数の資産をリースすることを単一の契約で締結する場合、この実務上の便法の適用範囲に含まれる。例えば、20機のプリンター（本例示の目的上、このプリンターは少額資産の要件を満たさない業務用プリンターであると仮定する（7.2.3を参照））をリースする契約を考えてみる。4.1で議論するとおり、このプリンターが個々に独立して稼働することができる場合、各プリンターを使用する権利は独立したリース構成要素として会計処理することが要求される。実務上の便法は、これらのリースを20個のリースとして個別に認識し会計処理するのではなく、1つのポートフォリオとして会計処理することを企業に容認することにより、そのような複雑性を軽減するために有用である。

以下の設例はIFRS 第16号に付属する設例から転載されたものであり、この実務上の便法を適用するために、企業がどのようにリースのポートフォリオを識別し得るかを示したものである。この設例は少額資産のリース（詳細については7.2を参照）についての会計処理も示している。

**設例 1.3****ポートフォリオ適用**

[IFRS 第 16 号設例 11]

医薬品製造販売業界の借手（借手）が、下記のようなリースを有している。

- (a) 不動産のリース（オフィス建物と倉庫の両方）
- (b) 製造設備のリース
- (c) 社用車のリース（販売担当者用と上級経営者用の両方で、品質、仕様および価値はさまざま）
- (d) 配送目的に使用するトラックおよび小型トラックのリース（大きさと価値はさまざま）
- (e) 個々の従業員用の IT 機器のリース（ラップトップ・コンピュータ、デスクトップ・コンピュータ、携帯用コンピュータ・デバイス、デスクトップ・プリンタ、携帯電話など）
- (f) サーバーのリース（当該サーバーの貯蔵能力を増大させる多くの個別モジュールを含む）。モジュールは、借手がサーバーの貯蔵能力を増大させるために必要となるにつれて、メインフレーム・サーバーに追加されてきた。
- (g) オフィス機器のリース
  - (i) オフィス家具（椅子、机、オフィス間仕切りなど）
  - (ii) ウォーター・ディスペンサー
  - (iii) 大容量多機能コピー機

少額資産のリース（詳細については 7.2 を参照）

借手は、原資産が新品時に個々に少額であることに基づいて、下記のリースは少額資産のリースであると判断する。

- (a) 個々の従業員用の IT 機器のリース
- (b) オフィス家具およびウォーター・ディスペンサーのリース

借手は、これらのリースのすべての会計処理に IFRS 第 16 号 6 項の要求事項を適用することを選択する。

サーバーの中の各モジュールは、個々に考えた場合には、少額資産であるかもしれないが、サーバーの中のモジュールのリースは、少額資産のリースの要件を満たさない。これは、各モジュールがサーバーの他の部分との相互関連性が高いからである。借手は、サーバーをリースせずにモジュールのリースはしないであろう（詳細については 7.2.3.5 を参照）。

ポートフォリオへの適用

その結果、借手は IFRS 第 16 号における認識および測定 の要求事項を、不動産、製造設備、社用車、トラックおよび小型トラック、サーバー、大容量多機能コピー機のリースに適用する。その際に、借手は社用車、トラックおよび小型トラックをポートフォリオにグループ分けする。

借手の社用車は、一連の基本リース契約に基づいてリースされている。借手は8つの異なる種類の社用車を利用しており、これらは価格が異なり、スタッフに年功および地域に基づいて割り当てられる。借手は、社用車の異なる種類のそれぞれについて基本リース契約を有している。各基本リース契約の中の個々のリースはすべて同様である（開始日および終了日の類似も含む）が、一般的に契約条件は基本リース契約ごとに異なる。各基本リース契約の中の個々のリースは互いに同様であるため、借手は、IFRS第16号の要求事項を各基本リース契約に適用しても、IFRS第16号の要求事項を各基本リース契約の中の個々のリースに適用した場合と重要な差異は生じないであろうと合理的に予想する。したがって、借手は、IFRS第16号の要求事項をポートフォリオとしての各基本リース契約に適用することができる結論を下す。さらに、借手は、8つの基本リース契約のうち2つは同様で、同様の地域でのほぼ同様の種類の社用車が対象であると結論を下す。借手は、この2つの基本リース契約の中のリースを結合したポートフォリオにIFRS第16号を適用した結果は、IFRS第16号を結合後のポートフォリオの中のそれぞれのリースに適用した場合と重要な差異はないであろうと合理的に予想する。したがって、借手は、それら2つの基本マスター契約を単一のリース・ポートフォリオにさらに結合できると結論を下す。

借手のトラックおよび小型トラックは個々のリース契約に基づいてリースされている。合計で6,500件のリースがある。トラックのリースのすべては条件が同様で、小型トラックのリースもそうである。トラックのリースは、一般に4年間であり、類似したモデルのトラックに関するものである。小型トラックのリースは、一般に5年間であり、類似したモデルの小型トラックに関するものである。借手は、IFRS第16号の要求事項をトラックのリースと小型トラックのリースに、原資産の種類、地域およびリースが締結された四半期ごとにグループ分けして適用しても、当該要求事項を個別のトラックまたは小型トラックに適用した場合と重要な差異は生じないであろうと合理的に予想する。したがって、借手は、IFRS第16号の要求事項を、6,500件の個々のリースではなく、トラックおよび小型トラックの異なるポートフォリオに適用する。

#### 1.4 契約の結合

相互に依存する複数の契約は結合して単一の契約として会計処理されなければならない。

この要求事項は次の要件のすべてに該当する場合に適用される。

[IFRS第16号B2項]

- 契約が、同時またはほぼ同時に締結されている。
- 契約が、同一の相手方（または相手方の関連当事者）と締結されている。
- 次の要件のいずれかに該当する。
  - 契約が、契約を一体として考慮しないと理解できない全体的な商業上の目的でパッケージとして交渉されている。
  - ある契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格または履行に左右される。
  - 契約で移転される原資産の使用権（または契約のそれぞれで移転される原資産の使用権）は、IFRS第16号B32項に記述する単一のリース構成部分を構成する。（4.1.2を参照）

IFRS第16号B2項の要求事項は、企業がいくつかの契約を互いを考慮した上で締結して、取引が実質的に、各契約を一括して考慮しないと理解できない全体的な商業上の目的を達成する単一の取決めとなるような状況をとらえることを意図している。

例えば、借手が特定の特徴を有する資産の1年間のリースを締結すると仮定する。借手は同一の特徴を有する資産について1年後に開始する1年間のリースと、2年後および3年後に開始する同様の予約契約も締結する。4つの契約すべての条件は互いを考慮して交渉され、全体的な経済的效果は一連の取引全体を参照しないと理解できないものとなる。実質的に、借手は4年間のリースを締結している。こうした状況では、各契約を互いに独立に会計処理すると、複合された取引の忠実な表現をもたらさないおそれがある。[IFRS第16号BC130項]

## 第2章 適用範囲

### 2.1 適用範囲 総論

IFRS 第16号はすべてのリースに適用しなければならない。ただし、下記のものを除く。

[IFRS 第16号3項]

a) 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

鉱物資源の探査および評価に関する支出の会計処理はIFRS 第6号により規定されている。

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

果実生成型植物は、IAS 第16号「有形固定資産」の範囲に含まれ、IAS 第41号に含まれない。したがって、例えば、借手が保有する果樹園やブドウ園などの果実生成型植物のリースはIFRS 第16号の範囲に含まれる。[IFRS 第16号BC68項(b)]

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、特許権およ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、IFRS 第16号3項(e)に記述したものの以外の無形資産のリースにIFRS 第16号を適用することができるが、要求はされない。[IFRS 第16号4項]

IFRS 第16号4項の文脈における「その他の」無形資産のリースには、例えば、借手が保有するブランドの使用許可、商標権などが含まれるだろう。これらのリースは、以前はIAS 第17号の範囲に入ると考えられていた。IASBは、企業にIFRS 第16号により会計処理することを認めるが、強制しないこととした。IFRS 第16号の範囲から除外することに概念上の根拠はないが、IASBは、無形資産のリースをIFRS 第16号の要求事項を適用して会計処理することを要求する前に、無形資産の会計処理の包括的な見直しを行うべきであると考えた。[IFRS 第16号BC71項]

### 2.2 土地の長期リース

IASBは、土地の長期リースの範囲除外について検討したが、認めないことにした。(IFRS 第16号BC78項を参照)したがって、土地の長期リースについてはIFRS 第16号に基づき会計処理すべきである。

### 2.3 投資不動産のリース

IAS 第 17 号と異なり、IFRS 第 16 号には投資不動産に関するリースの範囲除外がない。したがって、投資不動産に関するリースのすべての側面は IFRS 第 16 号に基づき会計処理される。

IFRS 第 16 号から生じる結果的修正により、IAS 第 40 号の投資不動産の定義は、自己所有の投資不動産と借手が使用権資産として保有する投資不動産の両方を含めるように修正された。IFRS 第 16 号 34 項（7.5.1.5 を参照）に基づき、借手が IAS 第 40 号の公正価値モデルを所有投資不動産に適用する場合には、借手はその公正価値モデルを投資不動産の定義を満たす使用権資産にも適用しなければならない。

### 2.4 サブリース

サブリースにおける使用権資産のリースは、2.1 に挙げた範囲除外を除き、IFRS 第 16 号の範囲に含まれる。[IFRS 第 16 号 3 項]

サブリースは他のリース（8.6 を参照）と同じ方法で会計処理しなければならない。したがって、サブリースは IFRS 第 16 号の範囲に含まれる。[IFRS 第 16 号 BC73 項]

### 2.5 棚卸資産のリース

IFRS 第 16 号は、棚卸資産のリースを範囲から具体的に除外していない。しかし、IASB は、棚卸資産に関する取引の中でリースの定義に該当するものは、あるとしても非常に少ないであろうと考えている。借手が、リースしている（そして他の者が所有している）資産を、通常の営業の過程で販売するため、または通常の営業の過程で販売のための製造過程で消費するために保有できる可能性は低いからである。したがって、IASB は範囲除外は必要ないと結論を下した。[IFRS 第 16 号 BC74 項]

### 2.6 リースに組み込まれたデリバティブ

IASB は、リースに組み込まれたデリバティブ（IFRS 第 9 号「金融商品」で定義）をリースから分離して、当該デリバティブに IFRS 第 9 号を適用して会計処理することを企業に要求することを決定した。それでも、IFRS 第 16 号は、オプションや残価保証のようなデリバティブの定義に該当する可能性のあるリースの要素についての具体的な要求事項を盛り込んでいる。IASB は、IFRS 第 16 号におけるリースの会計処理モデルは、デリバティブを念頭に置いて開発されてはいないので、デリバティブを会計処理するための適切な基礎を提供しないであろうことに留意した。したがって、仮に IFRS 第 16 号がリースに組み込まれたデリバティブを区分して会計処理しないとした場合には、デリバティブを公正価値で測定することを回避するために、関連性のないデリバティブ契約をリースと組み合わせることが行われる可能性がある。[IFRS 第 16 号 BC81 項]

**考察**  
IFRS 第 16 号で会計処理が規定されている変動リース料と、リースに組み込まれており、支払額を変動させ、その支払額は使用権資産の経済的リスクおよび経済的特性とは密接に関連しない要素に基づいて決定されているデリバティブを区分する際には、注意が必要となるであろう。

### 2.7 短期リースおよび少額資産のリース

IFRS 第 16 号は、IFRS 第 16 号 3 項（2.1 を参照）において具体的に除外されたリースを除き、すべてのリースに適用する。しかし、本基準は、短期リースおよび少額資産のリースに対して、借手が利用可能な認識の免除を含んでおり、免除を適用した場合の代替的な要求事項（7.2 を参照）を定めている。

## 第3章 リースの識別

### 3.1 リースの定義

リースは、「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または契約の一部」と定義されている。[IFRS 第16号付録A]

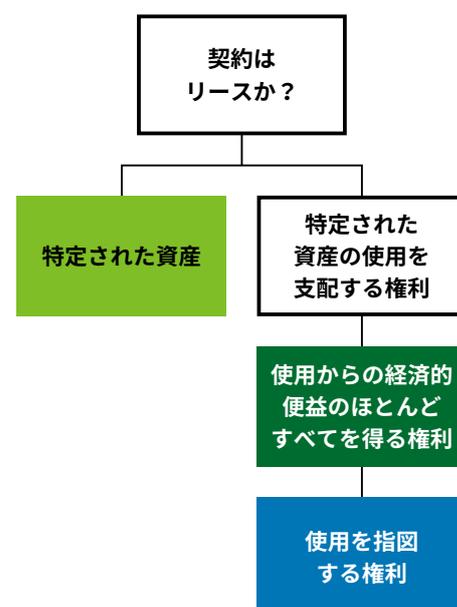
IFRS 第16号により、IFRIC 第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」および SIC 第27号「リースの法形式に伴う取引の実質の評価」は廃止される。リースの識別に関する詳細な要求事項は IFRS 第16号により改訂されたが、IFRIC 第4号および SIC 第27号の基本原則は以下のとおり繰り越されている。

- リースの法形式を伴わない契約に関わらず、IFRS 第16号のリースの定義を満たす場合がある。
- リースの法形式を伴うすべての取引が、IFRS 第16号のリースの定義を満たすとは限らない。

### 3.2 契約がリースであるかまたはリースを含んだものであるのかどうかの決定

#### 3.2.1 契約がリースであるかまたはリースを含んだものであるのかどうか判定することの要求

契約日に、企業は、当該契約がリースであるかまたはリースを含んだものであるのかどうか判定しなければならない。契約は、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には、リースであるかまたはリースを含んでいる。[IFRS 第16号9項]



この定義の重要な視点は以下のとおりである

- リースの対象とする資産は、具体的に特定されていなければならない（3.3を参照）
- リースは、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移転しなければならない（3.4を参照）

IFRS 第16号9項の目的上、「一定期間」は、特定された資産の使用量（例えば、設備が生産のために使用される製造単位数）で記述される場合もある。[IFRS 第16号10項]

企業は、契約がリースを含んでいるかどうかを、リース期間の開始日ではなくリースの契約日に評価することを要求される（リース期間の説明については第5章を参照）。これは、貸手はリースを契約日においてファイナンス・リースまたはオペレーティング・リースに分類することを要求されていることから必要である（8.1を参照）。さらに、借手は、借手が契約しているがまだ開始していないリースに関する情報を、当該情報が財務諸表利用者にとって目的適合性がある場合には、開示することを要求される。[IFRS 第16号 BC110項]

IFRS 第16号設例1から10（付録1を参照）は、契約がリースであるかまたはリースを含んでいるかどうかを企業がどのように判定するのかを例示している。IASBは、大半の場合には、契約がリースを含んでいるかどうかの判定は単純であるはずであると考えているが、重大な判断が要求される場合もあることを認めている。

契約がリースであるかまたはリースを含んでいるかどうかの判定のためのステップをまとめている IFRS 第16号から転載したフローチャート（3.5を参照）を参照されたい。また、これらのステップの詳細は、3.3および3.4を参照されたい。

### 3.2.2 リース契約と「実質的な」売却または購入契約

契約の性質を判定する際、企業は契約が原資産そのものに対する支配を移転する（原資産を一定期間にわたり使用する権利を移転するのではなく）かどうかを考慮しなければならない。原資産そのものに対する支配を移転する取引は、他の基準（例えば、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」または IAS 第 16 号「有形固定資産」）の範囲に含まれる売却または購入である。[IFRS 第 16 号 BC140 項]

### 3.2.3 リース契約とサービス契約

IFRS 第 16 号は、顧客がリースされる資産の使用を一定期間にわたり支配することができるかどうかに基づいて、リースをサービス契約と区別することを目的としている。顧客が特定された資産（3.3 を参照）の使用を一定期間にわたり支配する場合には、当該契約はリースを含んでいる。顧客が資産の使用に関する重要な決定を、自らが使用する所有資産に関して決定を行うのと同様の方法で行う場合には、これに当てはまる（3.4 を参照）。これと対照的に、サービス契約では、サービスの提供に使用される資産の使用を供給者が支配している。[IFRS 第 16 号 BC105 項]

### 3.2.4 契約期間の一部についてのみ顧客が資産の使用を支配する権利を有している場合

顧客が特定された資産の使用を契約期間の一部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。[IFRS 第 16 号 B10 項]

### 3.2.5 独立したリース構成部分のそれぞれについて要求される評価

契約がリースを含んでいるのかどうかの評価は、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行わなければならない。（第 4 章を参照）[IFRS 第 16 号 B12 項]

### 3.2.6 共同支配の取決めにおける契約がリースを含んでいるかの評価

財またはサービスを受け取る契約が、IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」で定義されている共同支配の取決めによって、または共同支配の取決めに代わって、締結される場合は、その共同支配の取決め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、企業は、共同支配の取決め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。[IFRS 第 16 号 B11 項]

IFRS 第 16 号 B11 項は、契約がリースを含んでいるかどうかを判定する際に、契約が共同支配の取決めによって、または共同支配の取決めに代わって締結される場合には、共同支配の取決めを顧客とみなすべきである（すなわち、共同支配の取決めの当事者のそれぞれを顧客とみなすべきではない）旨を明確にしている。したがって、共同支配の取決めの当事者が、総体として、共同支配の取決め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場合には、契約はリースを含んでいる。共同支配の取決めの当事者のそれぞれが原資産の使用からの経済的便益の一部しか獲得していないかまたは原資産の使用を独占的に支配していないという理由で、契約はリースを含んでいないという結論を下すのは不適切であろう。[IFRS 第 16 号 BC126 項]

このガイダンスは、当事者のそれぞれが借手としての直接的な権利および義務を有しており、かつ、ガイダンスの欠如により、共同支配事業の観点から支配を見るべきかどうか明確ではなかった可能性がある共同支配事業に対して特に関連性がある。

### 3.2.7 契約がリースであるかまたはリースを含んだものであるかどうかの再判定

企業は、契約の条件が変更された場合にのみ、契約がリースまたはリースを含んだものであるかどうかを再判定しなければならない。[IFRS 第 16 号 11 項]

### 3.3 特定された資産

#### 3.3.1 特定された資産—総論

リースの対象となる資産は、具体的に特定されなければならない。これは下記のいずれかを満たす場合に当てはまる。

[IFRS 第 16 号 B13 項]

- 資産が、契約に明記されることによって特定される（例えば、具体的な製造番号）。
- 資産が、顧客に利用可能とされる時点で黙示的に定められることによって特定される（例えば、契約条件を満たすために用いることができる資産が1つしかない場合）。

#### 3.3.2 実質的な入替えの権利

##### 3.3.2.1 特定された資産の使用権は実質的な入替えの権利により損なわれる

たとえ 3.3.1 に記載されたように資産が特定されていても、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（したがって、この契約はリースではない）。それは、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である。「使用期間」とは、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）である。[IFRS 第 16 号付録 A]

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、特定された資産はなく、契約はリースを含んでいない。これは、供給者が使用期間全体を通じて資産を入れ替えることができる場合には、顧客ではなく供給者が資産の使用を支配しているからである。[IFRS 第 16 号 BC112 項]

入替えの条項が、契約の実質が変化しないため実質的でない場合（例えば、3.3.2.2 で示された条件を満たさない場合）には、その入替えの条項は、契約がリースを含んでいるかどうかについての企業の評価に影響を与えない。[IFRS 第 16 号 BC113 項]

（付録 1 に要約されているとおり）IFRS 第 16 号に付属する設例は、入替えの権利の検討が行なわれている多くのシナリオを含んでいる。

##### 3.3.2.2. 実質的な入替えの権利—定義

供給者が資産を入れ替える権利が実質的であるのは、下記の条件の両方を満たす場合のみである。

[IFRS 第 16 号 B14 項]

- 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上の能力を有している（例えば、顧客が、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、代替資産を供給者が容易に利用可能であるかまたは合理的な期間内に調達できる）。
- 供給者が資産を入れ替える権利の行使により経済的に便益を得ることとなる（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）。

供給者が入替えの権利を行使する可能性が低いか、または、実務的もしくは経済的に実行可能でない場合は、当該入替えの権利は実質的ではない。IASB は、多くの場合、資産の入替えに関連したコストがあるため、供給者が入替えの権利の行使から便益を受けないことが明らかであろうと考えている。[IFRS 第 16 号 BC113 項]

### 3.3.2.3 特定の日以降の入替えまたは所定の事象の発生による入替え

供給者が、特定の日または所定の事象の発生以後にしか代替資産を入れ替える権利また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。供給者は使用期間全体を通じて代替資産を入れ替える実質上の権利を有していないからである。[IFRS 第16号 B15 項]

### 3.3.2.4 契約日の状況に基づく評価と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からの除外

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、契約日の事実および状況を基礎としなければならない。[IFRS 第16号 B16 項]

契約日において、発生する可能性が高いとは考えられない将来の事象は評価から除外すべきである。そのような将来の事象の例としては、次のものがある。

[IFRS 第16号 B16 項]

- 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
- 契約日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または資産の稼働と、契約日に可能性が高いと考えられた使用または稼働との間の著しい相違
- 使用期間中の資産の市場価格と、契約日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

供給者が入替えにより便益を得るのが、発生しそうな状況のみである場合（IFRS 第16号 B16 項に列挙されている状況等）には、そうした状況が契約に明示されているかどうかに関係なく、それらの入替えの権利は実質的ではない。[IFRS 第16号 BC114 項]

### 3.3.2.5 入替えに関連したコストは、資産が顧客の敷地または他の場所に所在している場合には、一般的により高い

資産が顧客の敷地または他の場所に所在している場合には、入替えに関連したコストは、一般的に、供給者の敷地に所在している場合よりも高く、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。[IFRS 第16号 B17 項]

### 3.3.2.6 修理や技術的なアップグレードのための入替え

資産が適切に稼働していない場合また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および維持管理のために入れ替える権利または義務は、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。[IFRS 第16号 B18 項]

### 3.3.2.7 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

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。[IFRS 第16号 B19 項]

IASB は、入替えの権利が実質的かどうかは事実および状況から比較的確でなければならないと考えており、入替えの権利が実質的かどうかの判定を合理的に行える場合には、顧客はその評価をすべきであることを意図している。しかし、IFRS 第16号 B19 項の要求は、顧客が入替えの権利が実質的でないという証拠を示すために過大な労力を使うことを期待されていない旨を明確化することも意図したものである。[IFRS 第16号 BC115 項]

### 3.3.3. 資産の一部分のリース

資産の稼働能力部分は、物理的に別個のもの（例えば、建物のフロアー）である場合には、特定された資産である。[IFRS 第 16 号 B20 項]

資産の稼働能力または他の部分のうち物理的に別個ではないもの（例えば、光ファイバー・ケーブルやパイプラインの稼働能力部分）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、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。[IFRS 第 16 号 B20 項]

IASB は、より大きな資産の稼働能力部分が物理的に別個のものではない場合には、顧客が当該部分の使用を支配する権利を有する可能性は低いと結論を下した。これは、当該資産の使用に関する決定は、通常、より大きな資産のレベルで行われるからである。[IFRS 第 16 号 BC116 項]



#### 考察

建物のような資産については、物理的に別個のものであるか否かを決定することは難しくないであろう。建物のフロアーを使用する能力は他者により使用または支配されている共有部分を通じてアクセスを有しているかに依存するが、建物のフロアーが物理的に別個のものとなり得ることは、IFRS 第 16 号において明確に確認されている。しかし、テクノロジー資産（例えば、人工衛星）について、支配し得る別個の部分が存在するか否かを概念化することは、当該部分を使用する能力が、例えば、支配されていない部分からのアクセスまたはパワーを必要とする場合、判断はより難しくなるかもしれない。

## 3.4 特定された資産の使用を支配する権利

### 3.4.1 「支配」の構成要素

IFRS 第 16 号 9 項において要求されているとおり（**3.2.1** を参照）、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移転するかどうかを評価するため、企業は、使用期間全体を通じて、顧客が下記の両方を有しているかどうかを評価しなければならない。

- 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（**3.4.2** を参照）
- 特定された資産の使用を指図する権利（**3.4.3** を参照）

「使用期間」は、「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）」である。[IFRS 第 16 号付録 A]

以下の章で議論されるとおり、IASB 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（「便益」の要素）だけでなく、資産の使用を指図する権利（「パワー」の要素）を有していなければならないと決定した。「リスクと経済価値」から「支配」へと焦点をシフトさせることは、他の最近の基準（例えば、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」や IFAS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」）および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 の提案と整合的である。

### 3.4.2 使用からの経済的便益に対する権利

#### 3.4.2.1 顧客は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なければならない

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（例えば、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。[IFRS 第 16 号 B21 項]

したがって、資産が黙示的に特定されていると考えられる状況において（例えば、供給者が顧客の要求事項を満たす機械を 1 台しか有していない場合）、契約中に供給者が他の目的で（例えば、他の顧客に提供するために）定期的に機械を使うことができる場合には、顧客は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おらず、リースは存在しない。

#### 3.4.2.2. 資産の使用から得られる経済的便益の性質

資産の使用からの経済的便益は顧客によって多くの方法（例えば、資産の使用、保有またはサブリース）で得ることができる。経済的便益には、資産の使用から生じる主要なアウトプットおよび副産物や、資産の使用からの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。[IFRS 第 16 号 B21 項] これらの便益のすべては、契約が資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてに関する権利を移転するかどうかの評価において、考慮されなければならない。

契約がリースを含んでいるかどうかを検討する際に、顧客は資産の所有に関連した経済的便益（例えば、資産の所有の結果としての税務上の便益）を考慮すべきではない。これは、リースは原資産の所有を移転するものではないからである。

#### 3.4.2.3 顧客が利用可能な経済的な便益に関する制限

考慮されるべき経済的便益は顧客が資産を使用する権利の定められた範囲の中で利用可能なものである。例えば、次のように考慮される。

[IFRS 第 16 号 B22 項]

- 契約が自動車の使用を使用期間中に特定の地域のみ限定している場合は、当該地域内での自動車の使用からの経済的便益のみを考慮しなければならない。
- 契約が顧客は自動車を期間中に特定のマイル数までしか運転できないと定めている場合には、認められたマイル数についての自動車の使用からの経済的便益のみを考慮しなければならない。

したがって、顧客の権利の範囲外（例えば、上記の 2 番目の例においては自動車の特定のマイル数を越えた部分）についての潜在的な追加的経済的便益は、顧客が使用期間にわたり資産の使用からのほとんどすべての経済的便益を得る権利を有しているどうかを決定する上では関連性がない。

#### 考察

使用権資産の定められた範囲の中にある経済的便益の評価を行うことは困難である場合がある。その場合、顧客の観点からだけでなく、契約期間中に他者が自らの便益のために資産を使用することができるかどうかという観点からも、取決めを検討することが有用となる場合がある。上記の例において、他者は、契約期間中に他の地域で運転したり追加的なマイル数を運転するために、自動車をを使用することはできないと考えられる。

#### 3.4.2.4 顧客が資産の使用から生じるキャッシュ・フローの一部を対価として支払うことが要求されている場合

契約で、顧客が資産の使用から得られたキャッシュ・フローの一部を対価として供給者また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。[IFRS 第 16 号 B23 項]

例えば、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すべてのキャッシュ・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。[IFRS 第 16 号 23 項]

### 3.4.3 使用を指図する権利

#### 3.4.3.1 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状況

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。

[IFRS 第 16 号 B24 項]

- a) 顧客が使用期間全体にわたり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場合 (3.4.3.2 を参照)
- b) 資産の使用方法およ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、特定の要件を満たす場合 (3.4.3.3 を参照)

IFRS 第 16 号 B24 項における条件のいずれも満たさない場合、供給者は資産の使用方法および使用目的を指図しておらず、したがって、契約はリースを含んでいない。

#### 3.4.3.2 資産の使用方法および使用目的

IFRS 第 16 号 BC120 項で説明されているとおり、資産の「使用方法および使用目的」は単一概念であることに留意が必要である（すなわち、資産の「使用方法」と資産の「使用目的」は区別して評価されるものではない）。

顧客は、使用期間全体にわたり資産の使用方法および使用目的を変更できる場合には、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。この評価を行う際に着目すべきは、顧客が資産の使用から得られる経済的便益に影響を与える意思決定権を有しているかどうかである。[IFRS 第 16 号 B25 項]

最も関連性のある意思決定権は、資産の性質およ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。状況に応じて、下記のものは資産の使用方法および使用目的を変更する権利を与える意思決定権を含む可能性がある。

[IFRS 第 16 号 B25 項および B26 項]

- 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（例えば、船積用コンテナを物品の輸送に使用するか保管に使用するのかを決定する権利や、小売スペースで販売する製品の構成を決定する権利）
- アウトプットが産出される時期を変更する権利（例えば、機械や発電所をいつ使用するかを決定する権利）
- アウトプットが産出される場所を変更する権利（例えば、トラックまたは船の目的地を決定する権利や、設備をどこで使用するのかを決定する権利）
- アウトプットを産出するかどうかおよび当該アウトプットの数量を変更する権利（例えば、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かを決定する権利）

資産の稼働または維持管理に限定されている権利は、資産の使用方法および使用目的を変更する権利を与えない意思決定権の例である。そのような権利は資産の効率的な使用に不可欠であることが多いが、資産の使用方法および使用目的を指図する権利ではなく、資産の使用目的に関する決定に左右されることが多い。[IFRS 第 16 号 B27 項]

したがって、例えば、契約により合意された期間にわたり複数のトラックの使用権を顧客に移転し、顧客がトラックの使用法および使用目的を決定する権利を有している場合、供給者がトラックを稼働および維持管理し続ける事実は、トラックの使用を指図する顧客の能力を損なうものではない。

IASB の考えでは、資産の使用法および使用目的に関する決定は、資産の使用に対する支配を判定する上で、使用に関して行われる他の決定（資産の稼働および維持に関する決定を含む）よりも重要である。これは、資産の使用法および使用目的に関する決定が、使用からどのように、また、どのような経済的便益が得られるのかを決定するからである。[IFRS 第 16 号 BC120 項]

しかし、IFRS 第 16 号 B24 項 (b) (i) において意図されているように、資産の使用法および使用目的についての関連性ある決定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顧客に資産の使用を指図する権利を与える場合がある。(3.4.3.3 を参照)

#### 3.4.3.3 関連性のある決定が事前に決定されている場合

資産の使用法および使用目的についての関連性のある決定は、いくつかの方法で事前に決定される場合がある。例えば、関連性のある決定が、資産の設計によってまたは資産の使用に関する契約上の制約によって事前に決定される場合がある。[IFRS 第 16 号 B28 項]

資産の使用法および使用目的に関する決定が事前に決定されているとき、使用期間中は顧客も供給者もいずれも変更を行うことができない場合がある。IASB は、そのような場合は比較的少ないと予想していることに留意した。[IFRS 第 16 号 BC121 項]

資産の使用法およ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とき、下記のいずれかの場合にのみ、顧客は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。

[IFRS 第 16 号 B24 項 (b)]

- (i) 顧客が使用期間全体を通じて資産を稼働させる権利（また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法および使用目的を事前に決定するように、資産（または資産の特定の側面）を設計した。

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の判定についてのアプローチは、資産の使用方法および使用目的に関する決定が事前に決定されている場合には、変化する。IFRS 第 16 号は、資産の使用方法および使用目的に関する決定が事前に決定されている場合に、顧客が資産を稼働させる権利を有しているときや、資産を資産の使用方法および使用目的を事前に決定するような方法で設計したときには、顧客は依然として資産の使用を指図できる旨を明確化している。これらのいずれかの場合には、顧客は通常の供給またはサービス契約における顧客の権利を超える使用権資産を支配している（すなわち、顧客は単に注文して資産からのアウトプットを受け取ることを超えた権利を有している）。これらの場合には、顧客は使用期間全体での資産の使用から得られる経済的便益に影響を与える決定を行う権利を有している（または、設計の場合には決定を行っている）[IFRS 第 16 号 BC122 項]

例えば、合意された期間にわたりトラックを使用する契約を考えてみる。本契約にはトラックの使用方法および使用目的（例えば、岩石を特定の採石場から粉碎装置まで運搬する）が明記されている。これらの事項は契約開始日より前に当事者間で合意されており、変更することはできない。この状況において、顧客が使用期間にわたりトラックを稼働させる権利を有していれば、顧客は使用方法および使用目的を変更することができないとしても、IFRS 第 16 号 B24 項 (b) (i) に基づきトラックの使用を指図する権利を有している。一方、供給者が稼働させる場合には、顧客はトラックの使用を指図する権利を有さず、リースは存在しない。

IFRS 第 16 号 B24 項 (b) (ii) において意図されているとおり、設計中における資産の使用を指図するという概念は、IFRS 第 16 号に付属する設例 9A において検討されている（付録 1 を参照）。記述された状況では、顧客は事前に決定された活動によって太陽光ファームからのすべての電力を購入している。顧客は使用期間中の太陽光ファームの使用方法および使用目的に関する決定を行っていないが、資産が建築される前に設計をしたことにより、太陽光ファームの使用を指図する権利を有している。

#### 3.4.3.4 使用期間中および使用期間前に決定される場合

顧客が資産の使用を指図する権利を有しているかどうかを評価する際に、企業は、使用期間中に資産の使用に関する決定を行う権利のみを考慮しなければならない。ただし、顧客が IFRS 第 16 号 B24 項 (b) (ii) で記述したように資産（または資産の特定の側面）を設計した場合は除く（3.4.3.3 を参照）。したがって、IFRS 第 16 号 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。[IFRS 第 16 号 B29 項]

例えば、顧客が使用期間前にアウトプットを指定できるだけである場合には、顧客は当該資産の使用を指図する権利を有していない。使用期間前に契約においてアウトプットを指定できる能力は、資産の使用に関する他の意思決定権がない場合には、財また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。[IFRS 第 16 号 B29 項]

契約の開始する前に顧客が要求事項を特定し、どのように要求事項を満たすかについて供給者と合意に至ることは、珍しいことではない。例えば、顧客は契約期間を超えて鉄の供給を要求することがある。顧客は、当該期間中合意された時間において稼働する具体的に特定された溶鋼設備の能力のすべてを使用することによって、この要求事項が満たされることを、契約の開始前に供給者と合意している。顧客が溶鋼設備の設計に関与していないと仮定すれば、顧客が溶鋼設備のアウトプットを使用期間の前に特定することができるという事実は、顧客が設備の使用を指図する権利を保有していることを意味するものではない。このシナリオでは、

- 顧客が資産の使用期間にわたり溶鋼設備の使用方法および使用目的を変更する権利を有している場合、顧客は溶鋼設備の使用を指図する権利を有しており、他の条件によっては、リースが存在する可能性がある
- 供給者が資産の使用期間にわたり溶鋼設備の使用方法および使用目的を変更する権利を有している場合、供給者は溶鋼設備の使用を指図する権利を有しており、リースは存在しない
- 両者とも資産の使用期間にわたり溶鋼設備の使用方法および使用目的を変更する権利を有しておらず、その活動は事前に決定されている場合、使用を指図する権利は、いずれが使用期間にわたり溶鋼設備を稼働しているかにより決定される（3.4.3.3 を参照）

#### 3.4.3.5 防御的な権利

契約に、資産また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、供給者の法律また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。これらは防御的な権利の例である。例えば、契約は、

- 資産の使用の最大量を指定するかまた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、
- 顧客に特定の運用上の慣行に従うことを要求したり、
- 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。[IFRS 第16号 B30項]

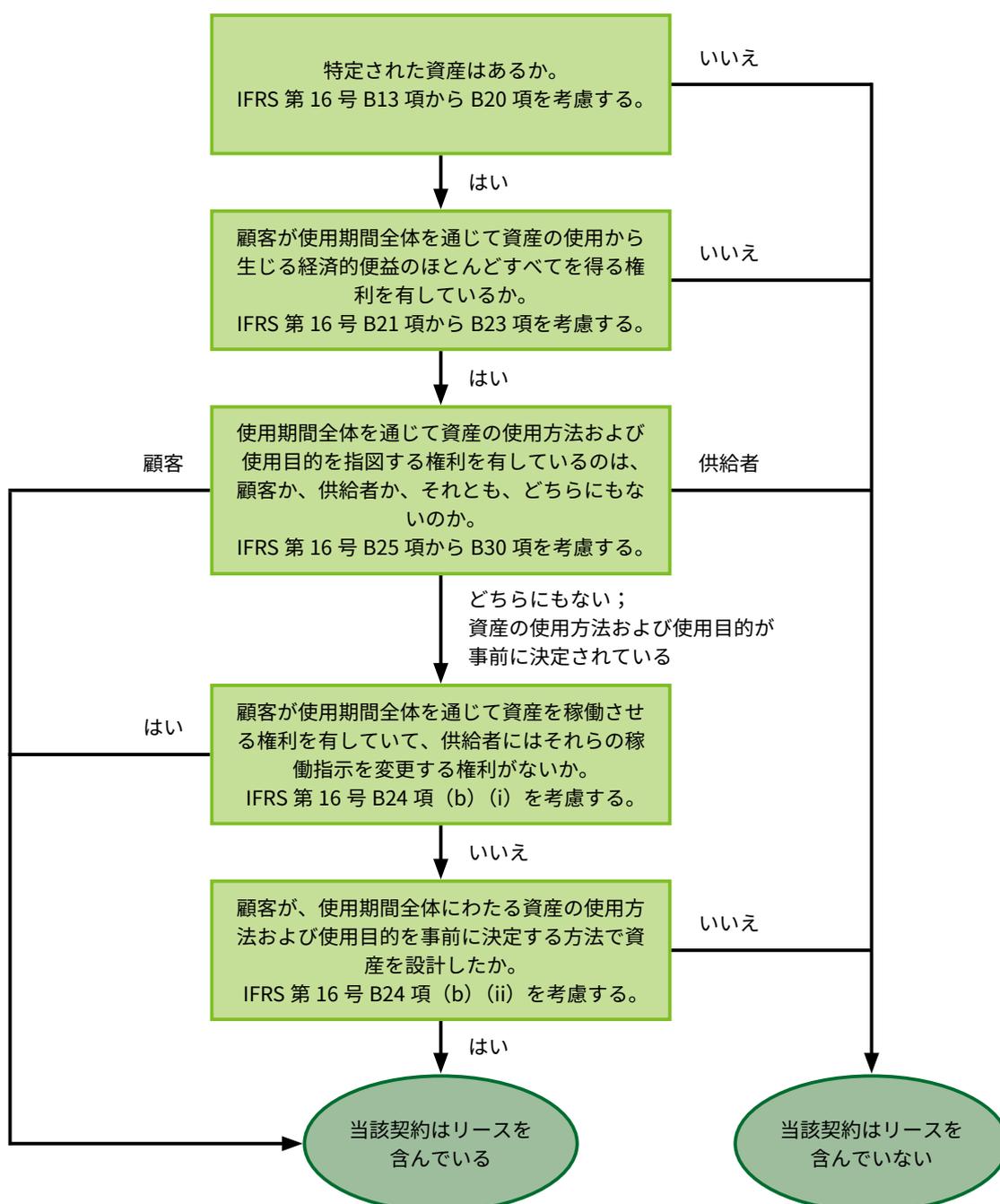
この性質を有する権利は、通常、顧客の使用権の範囲を定めるものであるが、単独では、顧客が資産の使用を指図する権利を妨げるものではない。[IFRS 第16号 B30項]

IFRS 第16号に付属する設例には、以下のような防御的な権利の例示が含まれている。

- 設例 1A は、顧客がいつ、どこで、どのように鉄道車両を使用するかを決定するが、特定の種類の貨物（例えば、爆発物）を輸送することには制限がある状況を記述している。これらの制限は供給者の防御的権利であり、鉄道車両を使用する顧客の権利の範囲を定めるもので、定められた範囲内で鉄道車両の使用を指図する顧客の権利を制限するものとは考えられない。
- 設例 6B は、顧客どのような貨物を輸送するのか、船舶を運航するのかどうか、いつ運航するのか、どこの港に運航するのかを決定するが、海賊行為の高いリスクのある水域に船舶を運航させることや危険物を貨物として運搬することは契約上の制限により禁じられている。これらの制限も供給者による船に対する投資や供給者の人員を保護する防御的な権利と考えられる。これらの制限は、船舶を使用する顧客の権利の範囲を定めるが、定められた範囲内で船舶の使用を指図する顧客の権利を制限するものではない。

3.5 フローチャートの要約

IFRS 第16号から転載された次のフローチャートは、契約がリースであるかまたはリースを含んだものであるのかどうかの評価を含むステップをまとめたものである。[IFRS 第16号 B31項]



## 第4章 契約の構成部分の分離

### 4.1 契約の構成部分の分離—借手および貸手共通に適用される要求事項

#### 4.1.1 契約の構成部分の分離の要求事項

リースであるまた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IFRS第16号15項の実務上の便法を適用する場合は除く。(4.2.3を参照)

契約の中には、リース構成部分と非リース（サービス）構成部分の両方を含んだものがある。例えば、自動車に関する契約が、リースとメンテナンス・サービスを組み合わせている場合がある。さらに、多くの契約は複数のリース構成部分を含んでいる。たとえば、単一の契約に土地、建物、設備のリースが含まれている場合がある。[IFRS第16号BC133項]

IASBは、リース契約の中の独立したリース構成部分の識別は、収益契約の中の履行義務の識別に類似していると考えている。両方の状況において、企業は、顧客または借手がいくつかの別個の引渡対象物について契約しているのか、それともいくつかの異なる資産を組み込んだ1つの引渡対象物について契約しているのかを識別しようとしている。したがって、独立したリース構成要素を識別する方法を扱う新たな要求事項を開発するのではなく、IASBは、IFRS第16号に履行義務の識別に関するIFRS第15号の要求事項と同様の要求事項を含めることを決定した。IASBは、IFRS第16号におけるそれらの要求事項を、IFRS第15号における収益契約の文脈の中での適用と同様の方法で適用することを意図している。[IFRS第16号BC134項]

4.2.3に記述されている実務上の便法により、借手は契約の非リース部分を分離するかどうかの選択権を有しているということに留意すべきである。

#### 4.1.2 独立したリース構成部分の識別

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。

[IFRS第16号B32項]

- 借手が、原資産の使用から、それ単独でまた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（貸手または他の供給者によって）販売またはリースされている財またはサービス、あるいは借手がすでに（貸手からまた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。
- 原資産が、契約の中の他の原資産への依存性が高くなく、相互関連性も高くない。例えば、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ず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。

例えば、コンクリートを粉砕するエアハンマーとエアコンプレッサーを借りる契約を考えてみる（本契約はリースの定義を満たすと仮定する）。ハンマーはエアコンプレッサーがなければ機能しない。しかし、そのハンマーは、特定のエアコンプレッサーにのみ関連するものではなく、他から購入もしくは借りた別のエアコンプレッサーとともに使用することもできる。この例では、IFRS第16号B32項の条件を考慮すると、契約は2つの独立したリース構成部分を有すると考えられる。

一方、同時に稼働するように特別に設計され、いずれも容易に代用可能ではない相互依存性のある2つの資産を借りる契約を考えてみる。この場合、契約は1つだけのリースから構成されると考えられる可能性がある。

なお、独立したリース構成部分が識別されるときでも、これらのリース構成部分に類似の特性がある場合には、IFRS第16号B1項に従い、1つのポートフォリオとして会計処理することが可能であることに留意すべきである。(1.3を参照)

下記は、IFRS第16号に付属する設例から転載したもので、IFRS第16号B32項の適用を説明している。

#### 設例 4.1.2

##### リース構成部分の識別

[IFRS第16号設例12]

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

借手は、非リース構成部分（メンテナンス・サービス）をIFRS第16号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15項（4.2.3を参照）の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または他の容易に利用可能な資源との組合せでの使用から便益を得ることができる（例えば、借手は、事業で使用するための代替的なトラックまたはパワーショベルを容易にリースまた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い。借手が各設備項目のリースから便益を引き出す能力は、他の設備を貸手からリースするのかりえしないのかの決定に大きな影響を受けない。

したがって、借手は、契約の中に3つのリース構成部分と3つの非リース構成部分（メンテナンス・サービス）があると結論を下す。

以下、設例 4.2.1 へ続く。

#### 4.1.3 借手に財またはサービスを移転しない活動およびコスト

借手に財またはサービスを移転しない活動およびコストについて借手が支払う金額が、契約に含まれている場合がある。例えば、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、借手に財また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、契約の別個の構成部分を生じさせないが、契約の中の個々に識別された構成部分に配分される合計対価の一部とみなされる。[IFRS第16号B33項]

例えば、契約がリース構成部分（機械の賃借）および非リース構成部分（リース期間にわたる機械のメンテナンス）を含むとする。この契約では、管理業務に対して、契約上支払う金額の2%分の追加請求についても定めている。これらの管理業務は借手に財またはサービスを移転しないため、当該追加請求は独立したリース構成部分とは考えられない。借手がIFRS第16号15項の実務上の便法の使用を選択しないと仮定した場合（4.2.3を参照）、借手と貸手の双方は、機械の借用の構成部分とメンテナンスの構成部分を別個に会計処理し、管理業務費用はこれらの構成部分に配分される合計対価に含まれる。

## 4.2 契約の構成要素の分離—借手

### 4.2.1 独立価格の比率に基づく配分の検討

借手は、契約における対価をリース構成部分および非リース構成部分（もしあれば）に、リース構成部分の独立価格と非リース構成部分の独立価格の総額との比率に基づいて配分しなければならない。[IFRS第16号13項]

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、貸手または類似の供給業者が当該構成部分また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。[IFRS第16号14項]

借手は貸手の独立価格を算定するために必要な情報を得られない可能性があるため、IFRS第16号14項は、借手がリース構成部分の独立価格を見積もることを容認している。本基準は、例えば他の供給業者が請求する価格や当該供給業者が他の顧客に請求する価格などの観察可能な情報を最大限に利用することを借手に要求している。

さらに、IASBは、借手が貸手の価格設定モデルについての完全な情報を有していない可能性を考慮して、非リース構成部分を分離するという要求事項についての救済を借手に提供している。（4.2.3を参照）

#### 考察

独立価格を見積る際の一助として借手はまず、複数要素により構成された契約の価格付けに関するより詳細情報を得るために、貸手に目を向ける可能性がある。一部の貸手は、そのような情報を進んで提供するかもしれない。しかし、常にそうであるとは限らず、借手は相対的な独立価格を見積るために、更に検討しなければならない可能性がある。航空機や船舶の「ウェット」リースの場合、企業は見積りの出発点として、「ドライ」リースの価格を観察できる場合がある。不動産に関する共有スペースやサービスの独立価格を決定する場合には、見積りプロセスはより困難となり、より複雑な判断が必要になるであろう。非リース構成部分の金額が重大であると見込まれない場合、または、判断が難しい場合は、4.2.3で説明されているように、借手は実務上の便法を適用して、リース構成部分を分離しないと決定することができる。

IFRS第16号に付属する設例から転載された下記の設例は、IFRS第16号13項および14項の適用を説明している。

**設例 4.2.1****リース構成部分と非リース構成部分への対価の配分**

[IFRS 第 16 号設例 12]

**設例 4.1.2 からの続き**

借手は、IFRS 第 16 号 13 項および 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および類似のトラックについてメンテナンス・サービスを提供している。したがって、それら 2 つのリース設備の項目についてメンテナンス・サービスの観察可能な独立価格がある。借手は、貸手との契約と同様の支払条件を仮定して、ブルドーザーとトラックのメンテナンスの観察可能な独立価格をそれぞれ CU32,000 と CU16,000 に設定することができる。パワーショベルは高度に特殊化されたものであるため、他の供給者は類似のパワーショベルのリースをしておらず、メンテナンス・サービスも提供していない。それでも、貸手は、類似のパワーショベルを貸手から購入する顧客に 4 年間のメンテナンス・サービス契約を提供している。それらの 4 年間のメンテナンス・サービス契約の観察可能な対価は、4 年間にわたり支払われる固定対価の CU56,000 と、パワーショベルのメンテナンスを実施した作業時間数に応じて決まる変動金額である。変動支払は、パワーショベルの再調達原価の 2% を上限とする。したがって、借手は、パワーショベルのメンテナンス・サービスの独立価格を CU56,000 に変動金額を加算したものと見積る。借手は、ブルドーザー、トラック、パワーショベルのリースの観察可能な独立価格を、それぞれ CU170,000、CU102,000、CU224,000 と設定することができる。

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

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

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。

#### 4.2.2. 非リース構成部分の会計処理

IFRS 第 16 号 15 項 (4.2.3 を参照) 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可能な基準を適用して会計処理しなければならない。[IFRS 第 16 号 16 項]

IFRS 第 16 号は契約のリース構成部分の会計処理のみを取り扱い、サービスの会計処理は取り扱わない。IASB はサービス（または契約のサービス構成部分）の会計処理は、契約がサービスのみのものであると、サービスとともに資産の購入またはリースを含むものであろうと、影響を受けるべきではないと考えている。[IFRS 第 16 号 BC135 項]

したがって、IFRS 第 16 号は非リース構成部分を分離すること (IFRS 第 16 号 15 項の実務上の便法を適用する場合を除き)、および、対価を複数の非リース構成部分全体へ配分することを企業に要求しているが、配分後の対価全体を各非リース構成部分へどのように配分すべきか、および、各対価の事後の会計処理については定めていない。このような点は他の適用可能な基準に基づいて決定される。

#### 4.2.3 リース構成部分と非リース構成部分の分離の要求事項についての救済—実務上の便法

実務上の便法として、借手は、非リース構成部分をリース構成部分と区別せずに、各リース構成部分および関連する非リース構成部分を単一のリース構成部分として会計処理することを選択することができる。この選択は、原資産のクラスごとになされなければならない。[IFRS 第 16 号 15 項]

実務上の便法が適用される場合、企業はリース構成部分と非リース構成部分を結合して単一のリース構成部分として会計処理する。結合されたリース構成部分と非リース構成部分をサービスとして会計処理することは容認されていないことに留意すべきである。また、IFRS 第 16 号 15 項は、IFRS 第 16 号 B32 項の条件 (4.1.2 を参照) を満たす場合について、個々のリース構成部分をそれぞれ会計処理するという要求事項についての救済を提供しないが、状況によっては、企業はポートフォリオ・アプローチを適用することができる可能性がある点にも留意すべきである。(1.3 を参照)



#### 考察

非リース構成部分を分離することにより、使用权資産およびリース負債として認識される金額は減少する。また、費用認識のパターンはより平準化されるが、非リース構成部分に関連する費用は、営業費用に分類される。

#### 4.2.4 組込デリバティブを分離する要求事項についての救済はない

4.2.3 に記述されている非リース構成部分を分離する要求事項についての救済は、IFRS 第 9 号「金融商品」の 4.3.3 項 (または、IFRS 第 9 号を適用していない企業については、IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」の 11 項。2.6 も参照。) に定められている主契約からの分離についての要件を満たす組込デリバティブについては、利用可能でない。[IFRS 第 16 号 15 項]

#### 4.3 契約の構成要素の分離—貸手

リース構成部分と 1 つまたは複数の追加的なリース構成部分また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「顧客との契約から生じる収益」の 73 項から 90 項を適用して配分しなければならない。

したがって、貸手は、契約における対価のリース構成部分と非リース構成部分への配分を IFRS 第 15 号における取引価格の履行義務への配分に関する要求事項を適用して行うことを要求されている。このアプローチにより、同一の契約の中で貸手と財またはサービスの売手の両方である企業についての整合性が確保されることとなる。[IFRS 第 16 号 BC136 項]

IFRS 第 16 号は、非リース構成部分とリース構成部分を分離しないことを借手に容認する実務上の便法を設けているが (4.2.3 を参照)、貸手に対して同様の実務上の便法はない。IASB は、貸手はリース構成部分と非リース構成部分について行われる支払を分離できるはずであると考えている。これは、貸手は、契約の価格付けを行う際に、各構成部分の価値またはその合理的な見積りに関する情報を有することが必要となるからである。[IFRS 第 16 号 BC135 項 (a)]

# 第5章 リース期間

## 5.1 リース期間の定義

リース期間は、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に下記の両方を加えたものとして定義されている。

[IFRS 第16号付録A]

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

貸手と借手が有する延長オプションおよび解約オプションについては、5.5 から 5.7 を参照。



### 考察

IFRS 第16号を適用する影響を最小化するために、借手はこれまでよりも期間の短いリースを締結することや、リースするか購入するか戦略を見直すことを検討する可能性がある。より期間の短いリースは、会計上は、より望ましい結果をもたらすかもしれないが、借手も貸手も同様に、事業運営上は安定性を欠く状況になるかもしれない。さらに、借手は、財務諸表利用者（例えば、アナリスト）がそのような手法をどのように見る可能性があるかについて検討すべきかもしれない。これまで、企業間比較のために、アナリストはオペレーティング・リースの費用に特定の係数を乗じることにより、IFRS 第16号タイプの負債金額を推計していた。今後、アナリストは、平均的なリース期間と異なる期間のリースに対しては、同様の調整を行う可能性がある。

## 5.2 強制力の検討

リース期間の決定およびリースの解約不能期間の長さの評価にあたり、企業は、契約の定義（「強制可能な権利および義務を創出する複数の当事者間の合意」）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。[IFRS 第16号 B34 項]

IFRS 第16号の目的上、契約は、強制可能な権利および義務を創出する場合にのみ存在すると考えられる。リースにおける解約不能期間または通知期間は、契約の定義を満たすので、リース期間の一部として含まれることになる。リースを延長または解約するオプションのうちリース期間に含まれるものも強制可能でなければならない。

契約の強制可能性を評価する際に、企業は、貸手が借手からのリース延長の要請を拒否できるかどうかを検討すべきである。オプション期間が強制可能ではない場合（例えば、借手が貸手の合意がないとリースの延長を強制できない場合）には、借手は解約不能期間を超えて資産を使用する権利を有していない。定義上、借手と貸手の間に解約不能期間（通知期間があれば加算）を超えて強制可能な権利および義務が存在していない場合には、当該期間を超える契約はない。[IFRS 第16号 BC127 項]

リースは、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、もはや強制力がない。[IFRS 第16号 B34 項]

### 5.3 リース期間の開始

リース期間はリースの「開始日」に開始する。[IFRS 第16号 B36項] これは、貸手が借手による原資産の使用を可能にする日として定義されている。[IFRS 第16号付録A] 開始日は、借手が使用権資産およびリース債務を当初に認識し測定する日である（第7章を参照）。また、貸手がファイナンス・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する日である。（9.1.1を参照）

IFRS 第16号はリースの「契約日」と「開始日」を明確に区別している。リースの契約日はリース契約の日また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と定義されている。[IFRS 第16号付録A] 契約日は、企業が契約がリースであるかまたはリースを含んだものであるかどうかを評価する日である（第3章を参照）。また、貸手にとっては、リースの分類を決定する日でもある（第8章を参照）。

したがって、契約日に重要な評価が行われるが、リースから生じる資産、負債、収益および費用はリース開始日まで認識も測定もされない。（詳細については、IFRS 第16号 BC142項から BC144項を参照）

借手は、開始日までは原資産を使用する権利の獲得および支配をしていない。開始日の前には、貸手は契約に基づく履行をしていない。借手は、リース料を使用権資産と交換する権利および義務を契約日から有するかもしれないが、資産が借手に利用可能となる前に借手がリース料を支払う義務を有する可能性は低い。[IFRS 第16号 BC142項] そのような状況が生じる場合（例えば、企業がリース開始日より前に原資産を使用する権利に対する支払いを要求される場合）、IFRS 第16号 B44項はこの支払いをリース料に含めることを明確に要求している（7.3.2を参照）。

#### 設例 5.3

##### 未だ使用されていない資産のリース料

X社は、20X2年より石油の生産能力の大規模な拡大を計画している。生産量が増加した場合に十分な輸送能力を確保するため、X社は石油を輸送する鉄道車両のリース契約を20X1年1月に締結する。鉄道車両は20X1年7月から使用可能であるが、X社は20X2年まで自社が輸送を行う目的で鉄道車両を使用する予定はないが、20X1年の後半は、他の選択肢（例えば当該車両を他の生産者に転貸すること）を検討するかもしれない。20X1年にリース契約を締結する唯一の理由は、X社が20X2年に鉄道車両を利用可能な状態にしておくことである。

リースの契約日は20X1年1月1日（または、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。これは、X社が契約にリースが含まれているか否かを判断する日である。3.3に記載の要求事項（資産が特定されており、実質的な入替えの権利がなく、20X1年7月1日から鉄道車両の使用を支配する権利を有している）を考慮し、X社は契約がリース契約であると判定すると仮定する（事実、それぞれの鉄道車両は独立したリース構成部分（第4章を参照）と考えられるが、X社はIFRS第16号B1項の実務上の便法を適用し（1.3を参照）、ポートフォリオとして一緒に会計処理すると仮定する）。

貸手は20X1年7月1日より鉄道車両をX社に利用可能にする。X社はこの日から鉄道車両の使用を支配する権利を得る。X社は20X2まで鉄道車両を使用する意図はないが、20X1年7月1日から鉄道車両の使用目的および使用目的を決定する権利を有する。仮にX社が鉄道車両を使用する前の期間にわたり鉄道車両を保管することを選択した場合、このことはX社が当該車両に対する支配権を有していることを示唆している。

したがって、20X1年7月1日がリースの開始日であり、リース契約から生じる資産、負債、収益および費用がこの日から認識され、測定される。使用権資産の減価償却は、資産が2012年まで使用しないとしても、20X1年7月1日（開始日、7.5.1.3を参照）から開始すべきである。

#### 5.4 無料賃貸期間（フリーレント期間）

リース期間には、貸手が借手に提供した無料賃貸期間があればそれが含まれる。[IFRS 第 16 号 B36 項]

#### 5.5 貸手がリースを解約するオプション

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。[IFRS 第 16 号 B35 項]

貸手がリースを解約する権利は、リース期間を決定する際には無視される。これは、この場合には、借手は、貸手がリースの解約を決定しない限りは、資産をリースの期間にわたり使用する権利に対して支払う無条件の義務を有しているからである。[IFRS 第 16 号 BC128 項]

この原則は、借手と同様に、貸手がリース期間を決定する際にも適用される。借手の解約オプションの場合に行われるようなリースを解約しないことが合理的に確実かどうかの評価は行われない（5.6 を参照）。

#### 5.6 借手がリースを延長または解約するオプションの評価

貸手の解約オプションと対照的に、借手がリースを延長または解約するオプションを有している場合には、当初の解約不能期間を超えて強制可能な権利および義務があり、リースの当事者はリース期間の評価において当該オプション期間を考慮することを要求される。[IFRS 第 16 号 BC128 項]

借手が延長オプションを行使する、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、IFRS 第 16 号 18 項（5.1 を参照）に従い、リース期間は、解約不能期間を超えて延長すると考えられる。

開始日において、企業は、借手が以下を行うことが合理的に確実であるかどうかを評価しなければならない。

[IFRS 第 16 号 B37 項]

- リースの延長を行うオプションを行使すること。
- 原資産の購入を行うオプションを行使すること。
- リースを解約するオプションを行使しないこと。

これらの評価を行うにあたり、企業は、借手がオプションを行使することまた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および状況を考慮する。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および状況の変化が含まれる。[IFRS 第 16 号 19 項および B37 項]

これらの評価を行うにあたり考慮すべき要因の例として、下記のものがあるが、これらに限定されない。

[IFRS 第 16 号 B37 項]

- 市場のレートとの比較でのオプション期間に係る契約条件、例えば、
  - オプション期間におけるリースに係る支払金額
  - リースに係る変動支払また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）
  - 当初のオプション期間後に行使可能なオプションの契約条件（例えば、現時点で市場のレートよりも低いレートで延長期間の終了時に行使可能な購入オプション）

- 契約期間にわたり実施された（または実施予定の）大幅な賃借設備改良で、リースの延長また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
- リースの解約に係るコスト、例えば、
  - 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営業に組み込むコスト
  - 解約ペナルティおよび類似のコスト。  
このコストには、原資産を契約に定められた状態また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。
- 借手の営業に対しての当該原資産の重要度（例えば、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）
- オプションの行使に関連した条件設定（すなわち、1つまた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）および当該条件が存在することとなる確率

リースを延長または解約するオプションが1つまたは複数の他の契約上の要素（例えば、残価保証）と組み合わせられて、当該オプションの行使の有無に関係なく、借手が貸手にほぼ同じ最低限または固定キャッシュ・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、IFRS 第16号B42項の実質上の固定リース料（6.3を参照）に関するガイダンスにかかわらず、企業は、借手がリースを延長するオプションを行使することまた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と仮定しなければならない。[IFRS 第16号B38項]

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行使するかまたはリースを解約するオプションを行使しない可能性が高くなる。これは、代替資産の入手に関連したコストが、解約不能期間が短いほど比率的に高くなる可能性が高いからである。[IFRS 第16号B39項]

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しての過去の慣行およびその経済的理由は、借手がオプションを行使することまたは行使しないことが合理的に確実であるかどうかを評価する上で有用な情報を提供する場合がある。例えば、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、また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行使することが合理的に確実であるかどうかを評価する際に、その過去の慣行の経済的理由を考慮しなければならない。[IFRS 第16号B40項]

### 5.7 延長オプションまたは解約オプションの見直し

借手は、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かどうかを、下記に該当する重大な事象また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。

[IFRS 第16号20項]

- 借手の統制の及ぶ範囲内にあり、かつ、
- 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を行使することまた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。

IASB の考えでは、企業が延長、解約および購入のオプションを定期的に見直した場合の方が、原則として財務諸表利用者は目的適合性の高い情報を受け取る。しかし、各報告日に見直しを要求することは、オプションを含んだ多数のリースを有する企業にとって高コストとなる。財務諸表利用者に有用な情報を依然として提供しながら、この懸念に対処するため、IASB は、IFRS 第 16 号 20 項にある 2 つの基準を全部満たす場合だけ見直しを要求することによって適切なバランスが達成されるであろうと決定した。したがって、借手がリースを延長するオプション、リースを解約するオプションまたは原資産を購入するオプションを行使することまた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重大な事象または重大な状況変化があり、かつ、それらが借手の統制の及ぶ範囲内である場合にのみ、見直しを要求する。見直しの要求をこのように限定することは、借手が純粋に市場ベースの事象または状況変化に対応してオプションを見直すことを要求されないことを意味する。借手を助けるために、IFRS 第 16 号 B41 項は、見直しの契機となる重大な事象または重大な状況変化を識別するにあたって企業が判断を適用する一助とするための考え得る契機となる事象のいくつかの例を含んでいる。[IFRS 第 16 号 BC184 項から BC186 項]

IFRS 第 16 号 20 項において記述されている重大な事象または状況変化の例としては、下記のものがある。

[IFRS 第 16 号 B41 項]

- 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、リースの延長また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
- 開始日には予想されていなかった原資産の大幅な改造またはカスタマイズ
- 過去に決定したリース期間の終了後の期間に係る原資産のサブリースの開始
- オプションの行使または不行使に直接に関連性のある借手の事業上の決定（例えば、補完的な資産のリースを延長したり、代替的な資産を処分したり、使用権資産を利用して事業単位を処分したりする決定）

### 5.8 リース期間の改訂

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。例えば、リースの解約不能期間は下記のいずれかが生じた場合に変化する。

[IFRS 第 16 号 21 項]

- 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
- 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
- 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
- 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

延長オプションを行使することや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かどうかについての見直しによっても、リース期間は改訂される（5.7 を参照）。このような見直しは解約不能期間には影響しないが、解約不能期間と合理的に確実な延長期間により構成される全体のリース期間に影響する（5.1 を参照）。

# 第6章 リース料

## 6.1 リース料一定義

IFRS 第 16 号における測定の実務上の要求事項の多くは、「リース料」を参照して決定される。リース料は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として定義され、次のもので構成される。

[IFRS 第 16 号付録 A]

- 固定リース料（実質上の固定リース料を含む（6.3 を参照））からリース・インセンティブ（6.4 を参照）を控除したもの
- 変動リース料のうち指数またはレートに応じて決まるもの（6.5.2 を参照）
- 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）（6.6 を参照）
- リースの解約のためのペナルティの支払（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を反映している場合）
- 6.7 で定められる残価保証

IFRS 第 16 号 18 項（5.1 を参照）に従い、借手が行使することが合理的に確実であると考えられる延長オプション、または行使しないことが合理的に確実であると考えられる解約オプションを有する場合、リース期間は解約不能期間を超えて延長されることが合理的に確実であると考えられる場合、リース料には解約不能期間より後のオプション期間の支払額が含まれる。

リース料には次のものは含まれない。

- (1) 将来の業績または原資産の使用に応じて決まる変動リース料（6.5.3 を参照）
- (2) 借手がリース期間を延長することが合理的に確実でない場合における解約不能期間より後のオプション期間の支払額

## 6.2 非リース構成部分に配分された支払の除外

企業は、通常、契約のリース構成部分と非リース構成部分を区分することを要求される（第 4 章を参照）。

借手については、リース料には、契約の非リース構成部分に配分された支払は含まれない。ただし、IFRS 第 16 号 15 項により許容される、リース構成部分と非リース構成部分を合算して会計処理する実務上の便法（4.2.3 を参照）を選択する場合を除く。[IFRS 第 16 号付録 A]

貸手については、リース料には、非リース構成部分に配分された支払は含まれない。[IFRS 第 16 号付録 A]

貸手については、リース構成部分と非リース構成部分を合算して会計処理する実務上の便法はない（4.3 を参照）。

## 6.3 固定リース料

固定リース料は「リース期間中に原資産を使用する権利に対して借手が貸手に行う支払（変動リース料を除く）」と定義されている。[IFRS 第 16 号付録 A]

変動リース料の議論については、6.5 を参照されたい。

「実質上の」固定リース料は、形式上は変動可能性を含んでいるが、実質上は不可避である支払であり、リース料に含めることが要求されている（6.1 を参照）。[IFRS 第 16 号 B42 項]

実質上の固定リース料は、例えば、下記の場合に存在する。

[IFRS 第 16 号 B42 項]

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

- 資産がリース期間中に稼働が可能であると判明した場合にのみ、または発生しない可能性が本当はない事象が発生した場合にのみ行わなければならない支払がある。
- 当初は原資産の使用に連動した変動リース料として構成されているが、開始日後のある時点で変動可能性が解消されて残りのリース期間については支払が固定となるもの。そのような支払は、変動可能性が解消された時点で実質上の固定リース料となる。
- 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に含めなければならない。
- 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に含めなければならない。

IFRS 第16号は、借手が実質上の固定リース料をリース負債の測定に含めることを要求している。これは、当該支払は避けられないものであり、したがって、経済的に固定リース料と区別できないからである。[IFRS 第16号 BC164 項]

#### 6.4 リース・インセンティブ

リース・インセンティブは「貸手が借手にリースに関連して行う支払、または貸手による借手のコストの弁済若しくは引受け」と定義されている。[IFRS 第16号付録A]

このようなインセンティブは、例えば、借手に対する前渡金、または貸手による借手のコストの弁済若しくは引受けの形式をとる場合がある（例えば、移転費用や借手の既存のリース・コミットメントに関連する費用）。

このようなインセンティブ支払は借手による貸手への支払いリース料と相殺される（6.1を参照）。インセンティブが借手へ支払われるとき、それが形式的にはリース契約の一部でない場合でも、リース料と相殺すべきである。

#### 6.5 変動リース料

##### 6.5.1 変動リース料一定義

変動リース料は「リース期間中に原資産を使用する権利に対して借手が貸手に行う支払のうち、開始日後に発生する事実または状況の変化（時の経過を除く）により変動する部分」と定義されている。[IFRS 第16号付録A]

変動可能性は、リース料が下記のものに連動している場合に生じる。

[IFRS 第16号 BC163 項]

- (a) 市場レートまたは指数の値の変動による価格変動。例えば、リース料がベンチマーク金利や消費者物価指数の変動について調整される場合がある。（6.5.2を参照）
- (b) 原資産から得られた借手の業績。例えば、小口不動産のリースが、リース料は当該不動産で得られた売上の所定の割合を基礎としてリース料を定める場合がある。（6.5.3を参照）
- (c) 原資産の使用。例えば、自動車リースが、借手が所定の走行距離を超えた場合には追加のリース料の支払を借手に要求する場合がある。（6.5.3を参照）

##### 6.5.2 指数またはレートに応じて決まる変動リース料

###### 6.5.2.1 開始日現在の指数またはレートを用いて当初測定されるリース負債

リース料に含められるべき指数またはレートに応じて決まる変動リース料（6.1を参照）には、例えば、消費者物価指数に連動した支払、ベンチマーク金利（LIBOR など）に連動した支払、市場の賃貸料率の変動を反映するように変動する支払が含まれる。[IFRS 第16号 28 項]

借手のリース負債（7.4.2.1を参照）または貸手の正味リース投資未回収額（9.1.1を参照）を測定する際に、そのような支払は開始日現在の指数またはレートを用いて当初測定すべきである（5.3を参照）。

指数また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。当該変動リース料は、避けられないものであり、借手の将来の活動に左右されないため、借手にとっての負債の定義を満たす。したがって、不確実性があるとしても、それは当該支払から生じる負債の測定に関するものであり、当該負債の存在に関するものではない。[IFRS第16号BC165項]

当初認識時に、これらの支払は開始日現在の指数またはレートを用いて測定される（残りのリース期間にわたる指数またはレートの変動の見積りは考慮しない）。

IASBは、指数またはレートの変動を見積もるために予測技法や先渡レートを使用することは、コストがかかるとともに、測定の不確実性を生じさせたり、企業間の比較可能性を低下させるかもしれないと考えた。[IFRS第16号BC166項]

#### 6.5.2.2. 指数またはレートに応じて決まる変動リース料－設例

下記の設例は、IFRS第16号に付属する設例から転載されたもので、借手が指数に応じて決まる変動リース料をどのように会計処理するのかを示している。

##### 設例 6.5.2.2

##### 指数に応じて決まる変動リース料

[IFRS第16号設例14A]

借手が、不動産の10年のリースを各年度の期首に支払う年間リース料CU50,000で締結する。契約では、リース料は2年ごとに直前24か月の消費者物価指数の上昇に基づいて増額されると定めている。開始日現在の消費者物価指数は125である。この設例では、当初直接コストを無視する。リースの計算利率は、容易に算定可能ではない。借手の追加借入利率は年5%であり、これは、借手が使用権資産の価値と同様の金額を、同一の通貨で、10年の期間にわたり、同様の担保で借り入れることのできる利率を反映している。

開始日に、借手は第1年度に係るリース料支払を行い、リース負債を残りの9回のCU50,000の支払を年5%の金利で割り引いた現在価値であるCU335,391で測定する。

借手は、リースに係る資産および負債を次のように認識する。

使用権資産	CU405,391	
リース負債		CU355,391
現金（第1年度に係るリース料）		CU50,000

借手は、使用権資産の将来の経済的便益をリース期間にわたり均等に消費すると見込んでおり、したがって、使用権資産を定額法で減価償却する。

リースの最初の2年間に、借手はリースに関して合計で下記を認識する。

金利費用	CU33,928	
リース負債		CU33,928
減価償却費 (CU405,391 ÷ 10 × 2年)	CU81,078	
使用権資産		CU81,078

第2年度の期首に、借手は第2年度に係るリース料を支払い、下記を認識する。

リース負債	CU50,000	
現金		CU50,000

第3年度の期首に、消費者物価指数の変動により生じる将来のリース料の変動の会計処理と第3年度に係るリース料の支払を行う前では、リース負債はCU339,319 (CU50,000の8回の支払を年5%の金利で割り引いた現在価値 = CU355,391 + CU33,928 - CU50,000) である。

リースの第3年度の期首現在で、消費者物価指数は135である。

第3年度に係る支払 (消費者物価指数について調整後) は、CU54,000 (CU50,000 × 135 ÷ 125) である。リース料の算定に使用される消費者物価指数の変動から生じる将来のリース料の変動があるため、借手は、リース負債を当該改訂後のリース料を反映するように再測定する。すなわち、リース負債は8回のCU54,000の年間リース料の支払を反映することになる。

第3年度の期首に、借手はリース負債を8回のCU54,000の支払を以前のままの年5%の割引率で割り引いた現在価値であるCU366,464で再測定する。借手はリース負債をCU27,145だけ増額する。これは再測定後の負債CU366,464と従前の帳簿価額CU339,319との差額を表している。対応する修正が使用権資産に対して行われ、次のように認識される。

使用権資産	CU27,145	
リース負債		CU27,145

第3年度の期首に、借手は第3年度に係るリース料支払を行い、下記を認識する。

リース負債	CU54,000	
現金		CU54,000

6.5.2.3 レートに応じて決まる変動リース料—設例

変動リース料がレートに応じて決まる場合、会計処理は、下記設例のとおり少し異なる。

設例 6.5.2.3

レートに応じて決まる変動リース料

B社は10年のリースを契約し、リース料は毎年期首に支払われる。最初のリース料支払はCU1,000である。リース料は毎年LIBORに基づき増加する。リースの開始日におけるLIBORは2%である。リース契約の計算利率は5%であると仮定する。

IFRS第16号27項(b)に従って、リース料は開始日現在のレート（例えばLIBOR）を用いて当初測定される。当該日現在のLIBORは2%であるため、リース負債を測定する際は、下記のとおり支払額は毎年2%増加すると仮定される。

年	リース料	割引係数	リース料の現在価値
	CU		CU
1	1000	1	1,000
2	1020	0.952	971
3	1040	0.907	943
4	1061	0.863	916
5	1082	0.822	889
6	1104	0.784	866
7	1126	0.746	840
8	1149	0.711	817
9	1172	0.677	793
10	1195	0.645	771
			8,806

したがって、リース負債はCU8,806と当初測定される。

#### 6.5.2.4 市場レートへ調整されるか、増加のみの調整がされる賃料調整 (rent review)

リース契約に賃料調整の条項（市場レートへ調整されるか、増加のみの調整がされる）が含まれる場合、リース開始日における借手のリース負債および貸手の正味リース投資未回収額の測定に含まれるリース料は、契約日に合意されたリース料であり、将来の賃料調整は考慮されない。

リース契約において、年間賃料 CU100 に市場の上昇を加算するように定められているか、年間賃料 CU100 に5年ごとの市場の上下を調整するように修正されると定められているかに係らず、リース開始日に認識されるリース料は CU100 である。事後の賃料調整による増減は、リース料の修正が行なわれるときに認識される。(7.5.2.7 を参照)

賃料調整がリース料を調整時点における市場レートへ修正するものか、調整時点のリース料の変動額が契約日に実質上は固定されているものかどうか判定するために、リース契約の賃料調整の基礎を注意深く評価すべきである。後者の場合、賃料の変動は「実質上の」固定リース料 (6.3 を参照) であり、したがって、リース開始日からリース料に含まれる。

#### 6.5.3 将来の業績または原資産の使用に連動する変動リース料

将来の業績または原資産の使用に連動する変動リース料はリース負債の測定から除外される（この点に関して IASB によって考慮された事項については、IFRS 第 16 号 BC168 項および BC169 項を参照）。

これらの変動リース料は、当該支払の契機となる事象または条件が生じる期間に、純損益に認識されなければならない。(7.5.2.3 を参照)

下記の設例は、IFRS 第 16 号に付属する設例から転載されたものであり、借手がリース負債の測定に含まれない変動リース料をどのように会計処理するのかを示している。

##### 設例 6.5.3

##### 売上高に連動する変動リース料

[IFRS 第 16 号設例 14B]

設例 6.5.2.2 と同じ事実関係を仮定するが、借手がリースの各年度に変動リース料の支払（リースしている不動産から創出される借手の売上高の 1% として算定される）も要求される点が異なる。

開始日に、借手は、認識する使用権資産とリース負債を設例 6.5.2.2 と同じ金額で測定する。これは、追加の変動リース料が将来の売上高に連動しているので、リース料の定義を満たさないからである。したがって、それらの支払は、資産および負債の測定に含まれない。

使用権資産	CU405,391	
リース負債		CU355,391
現金（第 1 年度に係るリース料）		CU50,000

借手は、年次ベースで財務諸表を作成する。リースの第 1 年度中に、借手はリースしている不動産から CU800,000 の売上を生み出す。

借手にリースに係る追加の費用 CU8,000 (CU800,000 × 1%) が発生し、これを借手はリースの第 1 年度に純損益に認識する (6.5.2.3 を参照)。

## 6.6 原資産の購入オプション

購入オプションは、リースの期間を延長するオプションと同じ方法で借手のリース負債や貸手のリース債権の測定に含められなければならない（すなわち、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には、購入オプションの行使価格をリース負債やリース債権の測定に含めることになる）。

IASB は購入オプションを実質的にリース期間を延長する最終的なオプションと見ている。原資産の残存経済耐用年数のすべてについてリースを延長するオプションを有している借手は、経済的に、原資産を購入するオプションを有している借手と同様の地位にある。[IFRS 第16号 BC173 項]

## 6.7 残価保証

残価保証は「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（または価値の一部）が少なくとも所定の金額となるという保証」と定義されている。[IFRS 第16号付録A]

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。[IFRS 第16号付録A]

借手は残価保証に基づいて貸手に支払うと見込まれる金額を見積り、当該金額をリース負債の測定に含めるべきである。この処理は残価保証から生じる支払は借手が回避できないことを反映している。借手は、原資産の価値が特定の方向に動いた場合に貸手に支払う無条件の義務を有している。したがって、残価保証の支払に関する不確実性は、借手に義務があるかどうかに関するものではない。むしろ、借手が支払わなければならない可能性のある金額に関するものであり、これは原資産の価値の動きに対応して変動する可能性がある。この点で、残価保証は、借手にとって、指数またはレートに応じて決まる変動リース料に類似している（6.5.2を参照）。[IFRS 第16号 BC170 項および BC171 項]

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、また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。[IFRS 第16号付録A]

# 第7章 借手の会計処理

## 7.1 認識—総論

リースの開始日において、借手は以下の両方を認識しなければならない。

[IFRS 第16号22項]

- 使用权資産
- リース負債

## 7.2 認識の免除

### 7.2.1 認識の免除—総論

借手は、下記のものにはIFRS第16号の22項から49項の要求事項（7.1に記述されている認識の要求事項、7.4に記述されている当初測定  
の要求事項、7.5に記述されている事後測定  
の要求事項および7.1に記述されている表示の要求事項）を適用しないことを選択できる。

[IFRS 第16号5項]

- 短期リース（7.2.2を参照）
- 原資産が少額であるリース（7.2.3および、適用の例外については7.2.3.5を参照）

この免除が適用される短期リースや少額資産のリースについては、リース料はリース期間にわたり費用として認識される。（7.2.4を参照）



#### 考察

企業によっては、使用权資産とリース負債を認識してリース費用を金利費用および減価償却費として表示することが、オフバランス処理をしてオペレーティング費用を認識することよりも望ましいと考えられるため、これらの免除の利用は望まないと判断するかもしれない。また、一部の借手は、リースをオフバランス処理することの便益を認めるかもしれないが、その便益は2つのリース会計システムを保有することにより生じる追加的コストや複雑性を正当化するには十分ではないと考えるかもしれない。

## 7.2.2 短期リース

### 7.2.2.1 短期リース—定義

短期リースは「開始日において、リース期間が12か月以内であるリース」と定義されている。[IFRS 第16号付録A]

購入オプションを含んだリースを、短期リースと分類することはできない。[IFRS 第16号付録A]

短期リースの定義の目的上、リース期間はIFRS第16号の一般的な要求に基づき決定されるべきである（第5章を参照）。その結果、借手は、延長オプションおよび解約オプションの影響を評価する必要がある。

購入オプションが行使される可能性にかかわらず、購入オプションを含むすべてのリースについては短期リースに分類することが禁止されている点に留意が必要である。

また、短期リースの定義を満たす上では、原資産の価値や支払対価の金額による制限はない点にも留意が必要である。短期リースの免除規定は、短期間リースされる金額の大きい資産にも利用可能である。

### 7.2.2.2 短期リースの免除の利用の選択は原資産のクラスごとに行われる

短期リースについて認識の免除を利用するという選択は、使用权が関連する原資産のクラスごとに行わなければならない。原資産のクラスとは、性質および企業の営業における用途が同様である原資産のグルーピングである。[IFRS 第16号8項]

例えば、企業が複数のオフィス機器をリースしたとする。リース期間は12ヶ月より短いものと12ヶ月より長いものがあり、購入オプションを含むものはない。このオフィス機器のすべてが同じクラスであると仮定すると、企業が短期リースについての認識の免除を利用する場合、リース期間が12ヶ月以下のすべてのリースに当該免除を適用しなければならない。リース期間が12ヶ月より長いリースは、借手の一般的な認識および測定の実務事項にしたがって会計処理される。

### 7.2.2.3 リースの条件変更の影響

借手が短期リースをIFRS第16号6項を適用して会計処理する場合(7.2.4を参照)、借手は、次のいずれかであるときは、IFRS第16号の目的上、当該リースを新たなリースとみなさなければならない。

[IFRS 第16号7項]

- リースの条件変更がある場合
- 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の際に含めていなかったオプションを行使した場合)

リースの条件変更について、その定義および一般的に要求される会計処理については7.7を参照されたい。短期リースの場合、リースの条件変更(特に、リース期間の変更)は新規のリースとみなされ、短期リースについての免除規定の対象となるかの判定を見直す必要がある。

相互に依存する2つ以上の契約を結合し、単一の契約として会計処理すべき状況に関するIFRS第16号の要求については、1.4を参照されたい。この点についての具体的な1つの例としては、借手が同じ相手と複数の1年リース契約を同時に締結し、全体的な経済的効果は連続するリース期間についての一つのリースとなる状況がある。この状況においてIFRS第16号B2項の条件が満たされる場合には、複数のリースを結合して単一のリースとして会計処理する(したがって、短期リースの免除規定の対象とはならない)。

## 7.2.3 少額資産のリース

### 7.2.3.1 少額資産—定義および例

IFRS第16号は何が「少額の」資産を意味するかについて明確な定義をしていない。しかし、IFRS第16号の結論の根拠は、「2015年にこの免除に関する決定に至った時点で、IASBは、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」と記述している。[IFRS 第16号BC100項]

少額の原資産の例としては、タブレットおよびパーソナル・コンピュータ、小型のオフィス家具や電話などがある。[IFRS 第16号B8項]

### 7.2.3.2 少額資産の評価は借手の規模や性質の影響を受けない

原資産が少額であるのかどうかの評価は、絶対値ベースで行われる。ヘッドリースに関するIFRS第16号B7項における適用の例外(7.2.3.6を参照)や、他の資産への依存性や相互関連性が高い原資産についての適用の除外に該当する場合(7.2.3.5を参照)を除き、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、IFRS第16号6項における会計処理(7.2.4を参照)の要件を満たす。その評価は、借手の規模、性質また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。[IFRS 第16号B4項]

**考察**

実務上、適用指針におけるガイダンスが限定的であることを踏まえると、資産が「少額」であるか否かの判断は困難となるだろう。ある法域では5,000米ドルが「少額」と考えられる可能性がある一方で、別の法域では、そのように考えられないかもしれない。一部の借手は、原資産の性質（本基準は、例としてタブレット、パーソナル・コンピュータ、小型の事務所備品や電話を例として挙げている）により着目する可能性がある。この論点は、重要な判断が要求され続ける領域となる可能性があり、これは実務が定着するにつれて取扱いが明確になるかもしれない。

**7.2.3.3 少額資産の評価は新品時の価値に基づく**

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。[IFRS 第16号B3項]

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。例えば、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。[IFRS 第16号B6項]

**7.2.3.4 少額資産の免除の選択はリース1件ごとに行う**

原資産が少額であるリースについての免除の選択は、リース1件ごとに行うことができる。[IFRS 第16号8項]

特に、企業は、少額資産に関連すると識別されたリースについて、全体的な影響が重要かどうか判断するためにその合計額を考慮する必要はない（7.2.3.2を参照）。

相互に依存する契約の結合に関するIFRS第16号の一般的な要求（1.4を参照）や相互依存性や相互関連性が高い資産に関するIFRS第16号B5項に定められた要求（7.2.3.5を参照）が適用される場合を除き、各リースは別個に評価される。

例えば、病院は多数の介護ベッドにより構成される賃借契約を締結する。契約内の各ベッドは特定された原資産を構成し、リースを識別するための他の要件は満たされている。個々のベッドの価値は「少額」と考えられるが、すべてのベッドのリース契約全体では「少額」とは考えられない。IFRS第16号B5項の要件は満たされている（すなわち、病院は個別のベッドの使用から利用可能な他の資源と組み合わせて便益を得ることができ、また、各個別のベッドは患者向けに機能するために他の資産を必要としない）。したがって、各ベッドは少額資産の要件を満たし、企業は契約におけるすべてのベッドに対して少額資産の免除の適用を選択することができる。

**7.2.3.5 他の資産への依存性や相互関連性が高い資産には少額資産の免除は適用されない**

リースは、下記の場合にのみ、この免除の対象となる。

[IFRS 第16号B5項]

- 借手が原資産を単独でまた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から便益を得ることができ、かつ、
- 原資産の他の資産への依存性や相互関連性が高くない。

したがって、(1) 借手がある原資産から単独でまたは他の容易に利用可能な資源と組み合わせて便益を得ることができない場合、または (2) 原資産の他の原資産への依存性または相互関連性が高い場合、少額資産の認識の免除をその個別資産に適用できない（ただし、互いに依存性が高いか、相互関連性が高い資産と合算した資産全体がなお少額である場合には、少額資産の認識の免除を適用できる）。この文脈では、IASB は多数の少額の個別資産で構成される大型資産を想定している（例えば、個々には少額の部品で構成される IT 機器など）。

**設例 1.3** は、IT 機器のうちラップトップ・コンピュータ、デスクトップ・コンピュータ、携帯用コンピュータ・デバイス、デスクトップ・プリンタ、携帯電話などの少額資産の免除を適用できるものと、メインフレーム・サーバーの貯蔵能力を増大させる個別モジュールなど、少額資産の免除を適用できないものを挙げている。サーバーの中の各モジュールは、個々に考えた場合には少額資産であるかもしれないが、サーバーの中のモジュールのリースは、少額資産のリースの要件を満たさない。これは、各モジュールはサーバーの他の部分との相互関連性が高いからである。

#### 7.2.3.6 ヘッドリースは少額資産の免除の対象とならない

借手が資産を転貸しているかまた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。[IFRS 第 16 号 B7 項]

#### 7.2.4 短期リースおよび少額資産のリースにおけるリース料の認識

借手が、短期リースまたは原資産が少額であるリースのいずれかに IFRS 第 16 号 5 項の免除を適用する場合には、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また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。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、当該基礎を適用しなければならない。[IFRS 第 16 号 6 項]

例えば、資産のリース料が当該資産の実際の使用に基づいている場合、または資産の効率もしくは現在の市場のレートを反映するように定期的に改訂される場合、実際に発生する支払額は、適切な測定の基本であるかもしれない。

定額法（または他の規則的な基礎）により期間配分されるリース料はすべてのリース・インセンティブを控除した後の金額である（6.4 を参照）。無料賃貸期間（フリーレント期間）はリース期間に含まれる（5.4 を参照）。以下の設例は、このような特徴が存在する場合の IFRS 第 16 号 6 項に基づくリース料の認識方法を示している。



### 7.3 開始日前における原資産への借手の関与

#### 7.3.1. 原資産の建設または設計に関連するコスト

当事者は、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、原資産を借手が使用するために建設または再設計が必要となる場合がある。契約の条件に応じて、借手は資産の建設または設計に関する支払を行うことを要求される場合がある。

借手に原資産の建設または設計に関するコストが生じる場合には、借手は当該コストを他の適用可能な基準を適用して会計処理しなければならない（例：IAS 第16号「有形固定資産」）。[IFRS 第16号 B43項および B44項]

このようなコスト（例えば、最終的に他の企業からリースする特別注文の不動産を建設するために企業が支払う金額であり、「build-to-suit」リースと呼ばれる）は（7.4.1.2で議論されている）当初直接コストには該当しない。これらのコストは、IFRS 第16号においては使用権資産の帳簿価額には含まれないが、（関連する基準の認識要件を満たしていると仮定すれば）別個の資産として会計処理される。

#### 7.3.2 リース開始日前に原資産を使用する権利のために行われた支払

原資産の建設または設計に関するコスト（7.3.1に記載）には、借手が原資産を使用する権利に対して行う支払は含めない。原資産を使用する権利に対する支払は、当該支払の時期に関係なく、リースに対する支払である。[IFRS 第16号 B44項] それらは、使用権資産の当初測定に含まれる。（7.4.1を参照）

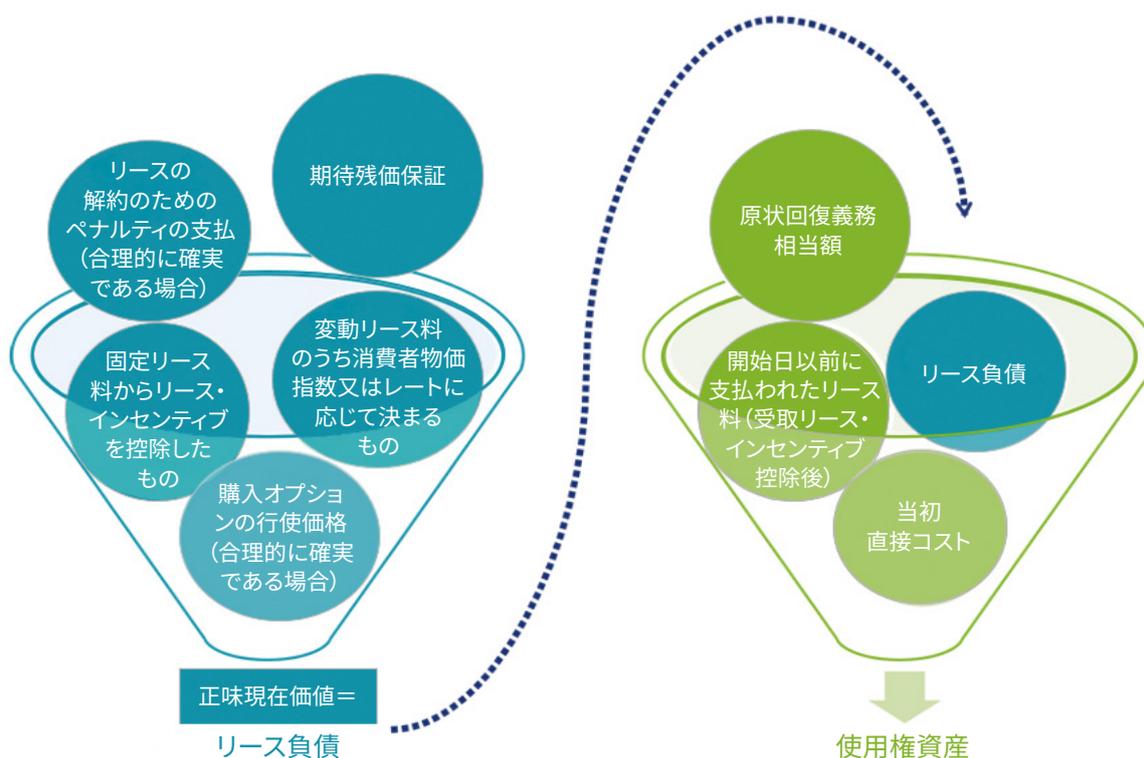
#### 7.3.3 原資産の法的所有権

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

借手が、資産が貸手に移転される前に原資産を支配している（または原資産に対する支配を獲得する）場合には、当該取引はIFRS 第16号の98項から103項を適用して会計処理されるセール・アンド・リースバック取引である（第10章を参照）。[IFRS 第16号 B46項]

しかし、借手が、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。例えば、これに当てはまる可能性があるのは、製造業者、貸手および借手が、資産を貸手が製造業者から購入してそれを借手にリースする取引を交渉する場合である。法的所有権が貸手に移転される前に、借手が原資産に対する法的所有権を獲得する場合がある。この場合、借手が原資産に対する法的所有権を獲得するが、資産が貸手に移転される前に資産に対する支配を獲得しない場合には、当該取引はセール・アンド・リースバックではなくリースとして会計処理される。[IFRS 第16号 B47項]

## 7.4 当初測定



### 7.4.1 使用権資産の当初測定

#### 7.4.1.1. 使用権資産は取得原価で当初測定される

開始日において、使用権資産は取得原価で測定しなければならない。[IFRS 第 16 号 23 項]

この目的のため、取得原価は、次のもので構成される。

[IFRS 第 16 号 24 項]

- リース負債の当初測定金額 (IFRS 第 16 号 26 項に記述) (7.4.2 を参照)
- 開始日以前に支払ったリース料から (7.3.2 を参照)、受取ったリース・インセンティブを控除したもの (6.4 リース・インセンティブの定義を参照)
- 借手に発生した当初直接コスト (7.4.1.2 を参照)
- リースの契約条件で要求されている原資産の解体および除去、原資産の敷地の原状回復また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、開始日にまたは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。(7.4.1.3 を参照)

借手の使用権資産とリース負債の当初測定および事後測定の設例については、**設例 7.6** を参照されたい。

#### 7.4.1.2 当初直接コスト

当初直接コストとは「リースの取得の増分コストのうち、当該リースを取得しなければ発生しなかったであろうコスト（ファイナンス・リースに関して製造業者または販売業者である貸手に生じたコストを除く）」である。[IFRS 第16号付録A]

当初直接コストは、通常、リース取引の交渉や締結において生じるコストである。これには、原資産の建設または設計に関する借手のコストは含まれない（7.3.1を参照）。

当初直接コストの性質に関する検討については9.1.1.3を参照されたい。

#### 7.4.1.3 原状回復費用

IFRS 第16号24項(d)に基づき、使用権資産の当初コストにはリースの契約条件で要求されている原資産の解体および除去、原資産の敷地の原状回復また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が含まれる。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、開始日にまた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。[IFRS 第16号24項(d)]

借手は、IFRS 第16号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中に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」を適用しなければならない。IFRS 第16号またはIAS 第2号を適用して会計処理したこうしたコストに係る義務の認識および測定は、IAS 第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」を適用して行われる。[IFRS 第16号25項]

債務発生事象が既に発生している場合、当初認識時において、このような原状回復費用の見積負債は、IAS 第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」における引当金として認識される。これは、リース負債の一部には含まれない。

IFRS 第16号から生じる結果的修正として、IFRIC 第1号「廃棄、原状回復およびそれらに類似する既存の負債の変動」の範囲はIFRS 第16号24項(d)において使用権資産の取得原価の一部として認識される性質の原状回復コストを含むように改訂された。したがって、本コストに関する当初認識後の企業による見積りの変更は、IFRIC 第1号にしたがって会計処理されるべきである。使用権資産を当初認識後に原価モデルにより事後測定する場合、当該修正は使用権資産の取得原価への追加または控除として取り扱われることとなる。

リース契約は、リース設備を当初リースされた時点と同じ状態で貸手に返還されなければならない旨が規定されている場合がある。このような状況における適切な会計処理は、その特定のリース条項によって決まる。例えば、当該設備に、単なる使用による通常の摩耗・減耗が生じる場合がある。この場合、当初の状態を貸手に返却できるようにするため、当該設備を修繕または維持管理するための引当金をリース期間にわたって徐々に計上することが必要かもしれない。一般的に、このような状況においては、リースの開始時点で維持コスト見積総額を引当金として計上することは、適切ではない。反対に、なんらかの作業を要求する契約もある。例えば、リース終了時にリース設備を貸手に返却する前に塗料を塗らなければならない旨が、契約に規定されることがある。このような場合、リース開始時点で引当金を認識することが適切な場合がある。なぜなら、当該契約を締結することにより、リース設備に摩耗や減耗が生じるか否かにかかわらず、企業は、リース設備に塗料を塗ることを確約しているからである。

## 7.4.2 リース負債の当初測定

### 7.4.2.1 リース負債は未払リース料の現在価値で当初測定される

開始日において、リース負債は、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されなければならない。

[IFRS 第16号 26項]

本測定のための「リース料」に含まれる要素の検討については第6章を参照されたい。



#### 考察

いくつかの業界において、アナリストは、これまで IAS 第17号におけるオペレーティング・リースの費用に特定の係数を乗じることによって、現在の IFRS 第16号において認識されるようなリース負債の概算値を算定してきた。例えば、航空業界では、リース契約の残存期間に関わらず、係数として7倍を用いることが実務慣行となっていた。したがって、IFRS 第16号において認識されるリース負債は、アナリストがこれまで算定してきた概算値とは相当程度異なるかもしれない。そのような状況において、企業は、投資家やアナリストに対して、彼らの期待を上手に扱い「サプライズ」を回避するように説明したいと考えるであろう。

特定の状況によるであろうが、リース負債は、ある目的上は「借入金」としても取扱われるかもしれない。

### 7.4.2.2 割引率

リース料は次のものを用いて割り引かなければならない。

[IFRS 第16号 26項]

- リースの計算利率
- リースの計算利率が容易に算定できない場合には、借手の追加借入利率

リースの計算利率は、「(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率」として定義されている。また、無保証残存価値は、「原資産の残存価値のうち、貸手による実現が確実でないか、または貸手と関連のある者のみが保証している部分」として定義されている。

[IFRS 第16号付録 A]

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」として定義されている。[IFRS 第16号付録 A]

リースが外貨建てである場合には、借手の追加借入利率は、借手が資産取得のために外国通貨で資金調達できるレートでなければならない。

IASB がリースに適用すべき割引率を定めた際の目的は、契約がどのように価格付けされているのかを反映することである。これを念頭に、IASB は、借手が容易に算定可能である場合には、借手はリースの計算利率を使用すべきであると決定した。[IFRS 第 16 号 BC160 項]

リースの計算利率は、多くの場合には、借手の追加借入利率と同様となる可能性が高い。これは、両方の率（IFRS 第 16 号で定義されている）が、借手の信用度、リースの長さ、提供された担保の性質および質、取引が生じる経済環境を考慮に入れているからである。しかし、リースの計算利率は、一般に、リースの終了時における原資産の残存価値についての貸手の見積りにも影響を受け、税金や貸手しか知らない他の要因（貸手の当初直接コストなど）の影響を受ける場合がある。したがって、IASB は、借手がリースの計算利率を算定することは、多くのリース（特に、原資産がリースの終了時に多額の残存価値があるもの）について困難となる可能性が高い点に留意した。[IFRS 第 16 号 BC161 項]

IASB は、原資産の性質およびリースの契約条件に応じて、借手は、リースに係る追加借入利率を算定する際の出発点として容易に観察可能なレートを参照できる場合があることに留意した（例えば、リースする種類の資産を購入するための資金を借り入れるために借手が支払ったレート、または支払うであろうレート、あるいは、不動産リースに適用する割引率を算定する際の不動産利回り）。ただし、借手の追加借入利率はリースの期間と条件を考慮したうえで定められるため、借手はこのような観察可能なレートに、追加借入利率を算定するために必要な修正を行うべきである。[IFRS 第 16 号 BC162 項]

 **考察**  
一部の借手は、適切な割引率を入手するために、リース契約の価格付けや貸手が得るリターンについてより多くの情報を得るために貸手に問い合わせる可能性がある。一部の業界や貸手においてはこれらの情報は秘密情報ではないことから、貸手は容易に当該情報を提供するかもしれない。一方で、貸手はビジネス上の理由からそのような情報を開示することを拒む可能性がある。その場合、借手は、借手の追加借入利率を用いる前に、何らかの方法によって計算利率が容易に算定できるかどうかを検討する必要がある。

## 7.5 事後測定

### 7.5.1 使用権資産の事後測定

#### 7.5.1.1. 使用権資産の事後測定－総論

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（7.5.1.2 を参照）。ただし、IFRS 第 16 号の 34 項および 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（それぞれ 7.5.1.5 および 7.5.1.6 を参照）。[IFRS 第 16 号 29 項]

#### 7.5.1.2 使用権資産の原価モデル

原価モデルにおいては、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。

[IFRS 第 16 号 30 項]

- 減価償却累計額および減損損失累計額を控除（それぞれ 7.5.1.3 および 7.5.1.4 を参照）
- IFRS 第 16 号 36 項 (c) に定めているリース負債の再測定について調整（7.5.2.1 を参照）

### 7.5.1.3 使用権資産の減価償却

原価モデルを適用した使用権資産はIAS第16号の減価償却の要求事項を適用して減価償却が行われる。ただし、次の要求事項の適用がある。

[IFRS第16号31項および32項]

- リースが原資産の所有権をリース期間の終了時まで借手に移転する場合、また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用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またはリース期間の終了時のいずれか早い方で減価償却しなければならない。

原資産の耐用年数は、「資産が企業により利用可能であると見込まれている期間、または企業が当該資産から得ると見込まれる生産物の数または類似の単位」として定義されている。[IFRS第16号付録A]

したがって、リース期間の終了時に原資産の所有権を借手に移転するか、または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、減価償却費の計算は、原資産の耐用年数に基づく。それ以外の場合は、減価償却費は、使用権資産の耐用年数（リース期間よりも長くはないことを前提とする）を参照して決定される。

### 7.5.1.4 使用権資産の減損

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33項]

### 7.5.1.5 投資不動産の定義を満たす使用権資産

借手がIAS第40号「投資不動産」の公正価値モデルを投資不動産に適用する場合には、借手はその公正価値モデルを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ことが要求される。[IFRS第16号34項]

IFRS第16号は、投資不動産の定義に所有している投資不動産と借手が使用権資産として保有する投資不動産の両方を含めるようにすることによって、IAS第40号の範囲を修正した。借手は、保有する投資不動産の会計方針と整合する方法で投資不動産の定義を満たす使用権資産を処理しなければならない—すなわち、借手が取得原価を使用して公正価値を開示するのか、公正価値モデルを使用するのかのいずれかとなる。[IFRS第16号BC178項]

### 7.5.1.6 再評価モデルを適用する有形固定資産のクラスに関する使用権資産

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有形固定資産のクラスに関するものである場合には、借手はその再評価モデルを当該クラスの有形固定資産に関連する使用権資産のすべてに適用することを選択できる。[IFRS第16号35項]

したがって、有形固定資産については、

- 使用権資産が関連する所有資産のクラスが原価モデルで測定されている場合、使用権資産も原価モデルを使用して会計処理されなければならない。
- 使用権資産が関連する所有資産のクラスがIAS第16号の再評価モデルを用いて測定されている場合、借手は、使用権資産を公正価値で測定するかどうかを選択することができる。この選択は、クラス単位で行われる。これは、投資不動産の定義を満たす使用権資産の会計モデルが借手の保有する投資不動産に対する会計方針により決定されることは対照的である（7.5.1.5を参照）。

## 7.5.2 リース負債の事後測定

### 7.5.2.1 リース負債の事後測定—総論

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。

[IFRS 第 16 号 36 項]

- (a) リース負債に係る金利を反映するように帳簿価額を増額
- (b) 支払われたリース料を反映するように帳簿価額を減額
- (c) IFRS 第 16 号の 39 項から 46 項で定めているリースの見直しまたはリースの条件変更を反映するか (7.5.2.4 を参照)、または改訂後の実質上の固定リース料を反映するように帳簿価額を再測定 (6.3 を参照)

リース負債の帳簿価額を償却原価ベースで測定し、金利費用がリース期間にわたり配分されるようにするため、リース負債は他の金融負債と同様に実効金利法を用いて測定される。

IFRS 第 16 号は、借手がリース負債を当初測定後に公正価値で測定することを要求も許容もしていない。[IFRS 第 16 号 BC182 項 および BC183 項]



#### 考察

会計システムは、リース負債の再測定が要求されるシナリオや改訂後の割引率に対応できる性能を備えていなければならない。このような要求やリース負債の再測定が要求される時期を識別することに対処する際に、基礎的なスプレッド・シートにより解決しようとする、困難を伴うかもしれない。

### 7.5.2.2. リース負債に係る金利の認識

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每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。この目的のため、毎期の利率は、リース負債の当初測定に使用された割引率 (7.4.2.2 を参照)、または該当がある場合には、IFRS 第 16 号の 41 項または 43 項に記述している改訂後の割引率 (7.5.2.5 から 7.5.2.7 を参照) 若しくは IFRS 第 16 号 45 項 (c) に記述している改訂後の割引率 (7.7.3 を参照) である。[IFRS 第 16 号 37 項]

### 7.5.2.3 純損益に認識される金額

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。(6.5.3 も参照)

[IFRS 第 16 号 38 項]

- リース負債に係る金利
- 当該変動リース料が発生する契機となった事象または状況が生じた期間においてリース負債の測定に含めなかった変動リース料

**考察**

リース負債に係る金利費用はリース期間の前半により多くなるため、使用权資産の定額法による減価償却費と合算した全体の費用は、リース期間の前半により多くなる。すなわち、個別のリースでは一般的に、(従前のIAS第17号における費用に比べて)前半における費用が多くなり、後半における費用は少なくなる。しかし、企業が有するリース契約のポートフォリオの中には様々な期間のリースが含まれており、それらが継続的に更新されるような状況においては、全体的としての費用は定額法による費用認識額と近似し、IAS第17号において報告されていたものと類似するかもしれない。

IAS第17号における営業費用ではなく、IFRS第16号における金利費用と減価償却費を認識することは、IAS第17号を適用している場合と比較して、EBITDAのような指標が増加することを意味する。これは、企業の主要業績評価指標(KPI)、賞与目標、条件付対価の取決め、財務制限条項などに波及的な影響を及ぼす場合がある。

**7.5.2.4 リース負債の再測定—総論**

開始日後において、リース料に変更が生じた場合、リース負債はIFRS第16号の40項から43項を適用して再測定されなければならない(7.5.2.5から7.5.2.7を参照)。借手はリース負債の再測定の金額使用权資産の修正として一般的に認識しなければならない(7.5.1.2を参照)。しかし、使用权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、再測定の残額を純損益に認識しなければならない。[IFRS第16号39項]

**7.5.2.5 リースの条件変更または購入オプションの再評価による再測定**

次のいずれかの場合には、改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定しなければならない。

[IFRS第16号40項]

- リース期間の変化(5.7および5.8を参照)があった場合。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。
- 原資産を購入するオプションについての判定(IFRS第16号の20項から21項に記述した事象およ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(5.7および5.8を参照)。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。

大半の場合には、企業は割引率をリース期間中に見直すべきではない。しかし、IFRS第16号は、リース期間の変更または借手が原資産を購入するオプションを行使することが合理的に確実かどうかの評価の変更がある場合には、リース負債を改訂後の支払および改訂後の割引率を用いて再測定すべきであると借手に要求している。IASBの考えでは、そうした状況では、リースの経済実態が変化しており、リース負債(および使用权資産)の測定に含めたリース料の変動と整合させるために、割引率を見直すことが適切である。[IFRS第16号B193項およびBC194項]

IFRS第16号40項を適用するにあたり、使用される改訂後の割引率は次のものでなければならない。

[IFRS第16号41項]

- リース期間の残り期間についてのリースの計算利率
- リースの計算利率が容易に算定できない場合、見直し日現在の借手の追加借入利率

**7.5.2.6 残価保証に基づいて支払うと見込まれる金額の変動による再測定**

リース負債は、割引率を変えずに改訂後のリース料(すなわち、残価保証の変動を反映する)を割り引くことによって再測定されなければならない。ただし、変動金利の変動によって残価保証が変動する場合は、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。[IFRS第16号42項(a)および43項]

#### 7.5.2.7 指数またはレートの変動から生じる将来のリース料の変動による再測定

この要求事項は、将来のリース料の算定に使用される指数またはレートの変動（例えば、市場賃料の調査後に市場賃料率の変動を反映するための変更）から生じる将来のリース料の変動がある場合に適用される。このような状況においては、リース負債は、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、改訂後のリース料を反映するように再測定されなければならない（設例 7.5.2.7 を参照）。[IFRS 第 16 号 42 項 (b)]

IASB は、借手は指数またはレートを参照して決定される変動リース料の見直しを、参照する指数またはレートの変動から生じるキャッシュ・フローに変動がある場合にのみ行うべきであると決定した。このアプローチの方が、各報告日に借手に変動リース料の見直しを要求するよりも、適用の複雑性およびコストが低いと考えられる。[IFRS 第 16 号 BC190 項]

リース期間の残り期間についての改訂後のリース料は、改訂後の契約上の支払に基づいて算定されなければならない。この場合、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、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。[IFRS 第 16 号 42 項 (b) および 43 項]

IFRS 第 16 号は、一般的に企業がリース期間中に割引率を見直すことを認めていない。この例外は、リース期間の変更または購入オプションに関する評価に変更があった場合である（7.5.2.5 を参照）。IASB は、変動金利のリースでは、借手は金利の変動により生じたリース料の変動がある場合には、リース負債を再測定するために改訂後の割引率を使用すべきであることも決定した。このアプローチは、償却原価で事後測定する変動金利の金融負債の測定についての IFRS 第 9 号の要求事項と整合的である。[IFRS 第 16 号 BC195 項]

## 設例 7.5.2.7

## 指数の変動から生じる将来リース料の変動による再測定

20X1年1月1日に企業Aは、8年間の固定資産のリースを締結した。最初の3年間のリース料は年間CU100で合意された。リース料は、20X4年1月1日（その後、20X7年1月1日）に過去3年間の小売物価指数（RPI）の増加率に基づき再設定される。すべてのリース料は、各年度末に支払われる。

20X1年1月1日（リース開始日）、RPIは100であり、企業Aはリース負債をCU646で測定する（CU100/年の8年分の支払いをリース計算利率である5%で割り引いた金額）。

20x2年、20x3年および20x4年の1月1日におけるRPIはそれぞれ、103、107および108であった。20X7年1月1日において、RPIは113であった。

20X1年、20X2年および20X3年の年次財務諸表において、キャッシュ・フローの変動がないため、企業Aは、RPIの増加についての調整を行わない。20X4年（その後は20X7年）の年次財務諸表においては、RPIの増加率に基づき、リース負債を再測定する。これらの修正は、リース負債および関連する使用権資産の帳簿価額に追加される。ただし、IFRS第16号39項の要求事項に従う。（7.5.2.4を参照）

年	リース負債 期首残高	調整	支払利息	返済	リース負債 期末残高
	CU	CU	CU	CU	CU
20X1	646	-	32	-100	578
20X2	578	-	29	-100	507
20X3	507	-	25	-100	432
20X4	432	35 <sup>a</sup>	22	-108	381
20X5	381	-	19	-108	292
20X6	292	-	16	-108	200
20X7	200	9 <sup>b</sup>	11	-113	107
20X8	107	-	6	-113	0

a CU100/年の5年分の支払いを5%で割り引いた金額とCU108/年の5年分の支払いを5%で割り引いた金額との差額

b CU108/年の2年分の支払いを5%で割り引いた金額とCU113/年の2年分の支払いを5%で割り引いた金額との差額

## 7.5.2.8 外国為替変動

IFRS第16号は、借手が外貨建のリース負債に係る為替差額の影響をどのように会計処理すべきかについて具体的な要求事項を設けていない。他の金融負債と整合的に、借手のリース負債は貨幣性項目であり、したがって、外貨建である場合には、IAS第21号「外国為替レート変動の影響」を適用して、各報告期間の末日現在の期末日レートを用いて再測定することが要求される。このような為替差額は純損益に認識され、使用権資産の帳簿価額の修正として認識されない。[IFRS第16号BC196項からBC198項]



**考察**

航空産業のような業界では、リース契約を米ドル建てで契約することが一般的である。米ドル以外の通貨を機能通貨とする企業にとっては、リース負債の再換算および純損益への認識は、重大な影響を及ぼすかもしれない。企業は、そうしたボラティリティに対処するため、ヘッジ会計の適用可能性や、自社の財務戦略の検討を望むかもしれない。

**7.6 設例—借手の測定**

IFRS 第 16 号に付属する設例から転載した下記の設例は、借手が使用権資産およびリース負債をどのように測定するかを例示している。また、借手がリース期間の変動をどのように会計処理するかも例示している。

**設例 7.6**

**借手による測定およびリース期間の変動の会計処理**

[IFRS 第 16 号設例 13]

パート 1—使用権資産およびリース負債の当初測定

借手が、建物の 1 フロアの 10 年のリースを 5 年間延長のオプション付きで締結する。リース料は、当初の期間中は年 CU50,000、オプション期間中は CU55,000 で、すべて各年度の期首に支払う。このリースを獲得するために、借手には当初直接コスト CU20,000 が発生し、そのうち CU15,000 は建物の当該フロアを占有していた前テナントへの支払に係るもので、CU5,000 はリースをアレンジした不動産代理人に支払った手数料に係るものである。借手がリースを締結することへのインセンティブとして、貸手は借手に不動産手数料 CU5,000 と借手の設備造作 CU7,000 を借手に補償することに合意する。

開始日において、借手は、リースを延長するオプションを行使することが合理的に確実ではないと結論を下し、したがって、リース期間は 10 年であると決定する。

リースの計算利率は容易には算定できない。借手の追加借入利率は年 5% であり、これは借手が使用権資産の価値と同様の金額を、同一の通貨で 10 年の期間にわたり同様の担保で借り入れることのできる固定金利を反映している。

開始日において、借手は第 1 年度に係るリース料を支払い、当初直接コストが発生し、貸手からリース・インセンティブを受け取り、リース負債を残りの 9 回の CU50,000 の支払を年 5% の金利で割り引いた現在価値 CU355,391 で測定する。

借手は、リースに係る資産および負債を次のように当初認識する。

使用権資産	CU405,391	
リース負債		CU355,391
現金 (第 1 年度に係るリース料)		CU50,000
使用権資産	CU20,000	
現金 (当初直接コスト)		CU20,000
現金 (リース・インセンティブ)	CU5,000	
使用権資産		CU5,000

借手は、貸手からの賃借改良設備の補償を、IFRS第16号を適用してリース・インセンティブとしてではなく、他の関連する基準を適用して会計処理する。これは、賃借改良設備について借手に生じたコストは、使用権資産の取得原価に含まれていないからである。

#### パート2——事後測定およびリース期間の変動の会計処理

リースの第6年度に、借手は企業Aを取得する。企業Aは、別の建物で1フロアをリースしている。企業Aが締結したリースには、企業Aが行使可能な解約オプションが含まれている。企業Aの取得後に、借手は従業員の増加に合った建物の2フロアを必要とする。コストを最小限にするため、借手は、(a)リースしている建物の別のフロア（第7年度末に利用可能となる）の別個の8年のリースを締結し、(b)企業Aが締結したリースを第8年度の期首に早期解約する。

企業Aのスタッフを借手が占有しているのと同じ建物に移すことにより、借手が当初のリースを10年の解約不能期間の終了時に延長する経済的インセンティブが生じる。企業Aの取得と企業Aのスタッフの再配置は借手の統制の及ぶ範囲内にある重大な事象であり、借手が過去にリース期間の決定に含めていなかった延長オプションを行使することが合理的に確実かどうかに影響を与える。これは、当初のフロアの方が、オプション期間に係るリース料と同様の金額でリースすることのできる代替的資産よりも借手にとって効用が大きい（したがって、より大きな便益を提供する）からである。借手が同様のフロアを他の建物でリースするとした場合には、追加的なコストが生じることになる。従業員を別々の建物に配置することになるからである。したがって、第6年度末に、借手は、企業Aの取得と再配置計画の結果として、当初のリースを延長するオプションを行使することが合理的に確実になっていると結論を下す。

第6年度末における借手の追加借入利率は年6%であり、これは借手が使用権資産の価値と同様の金額を、同一の通貨で9年の期間にわたり同様の担保で借り入れることのできる固定金利を反映している。借手は、使用権資産の将来の経済的便益をリース期間にわたり均等に消費すると見込んでおり、したがって、使用権資産を定額法で減価償却する。

第1年度から第6年度の使用権資産およびリース負債は、次のとおりである。

年度	リース負債				使用権資産		
	期首残高	リース料	5%金利費用	期末残高	期首残高	減価償却費	期末残高
	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU
1	355,391	-	17,770	373,161	420,391	(42,039)	378,352
2	373,161	(50,000)	16,158	339,319	378,352	(42,039)	336,313
3	339,319	(50,000)	14,466	303,785	336,313	(42,039)	294,274
4	303,785	(50,000)	12,689	266,474	294,274	(42,039)	252,235
5	266,474	(50,000)	10,823	227,297	252,235	(42,039)	210,196
6	227,297	(50,000)	8,865	186,162	210,196	(42,039)	168,157

第6年度の末日現在、リース期間の変動を会計処理する前は、リース負債はCU186,162（残りの4回のCU50,000の支払を当初の金利の年5%で割り引いた現在価値）である。金利費用CU8,865が第6年度に認識される。借手の使用権資産はCU168,157である。

借手は、リース負債を、4回のCU50,000の支払とその後の5回のCU55,000の支払を、すべて改訂後割引率の年6%で割り引いた現在価値であるCU378,174で再測定する。借手は、リース負債をCU192,012だけ増額する。これは、再測定後の負債CU378,174と従前の帳簿価額CU186,162との間の差額を表している。対応する修正が、追加の使用権資産の取得原価を反映するように行われ、次のように認識される。

使用権資産	CU192,012
リース負債	CU192,012

再測定後は、借手の使用権資産の帳簿価額はCU360,169（すなわち、CU168,157 + CU192,012）である。第7年度の期首から、借手は、リース負債に係る金利費用を改訂後の割引率の年6%で計算する。

第7年度から第15年度の使用権資産およびリース負債は、次のとおりである。

年度	リース負債				使用権資産		
	期首残高 CU	リース料 CU	6%金利費用 CU	期末残高 CU	期首残高 CU	減価償却費 CU	期末残高 CU
7	378,174	(50,000)	19,690	347,864	360,169	(40,019)	320,150
8	347,864	(50,000)	17,872	315,736	320,150	(40,019)	280,131
9	315,736	(50,000)	15,944	281,680	280,131	(40,019)	240,112
10	281,680	(50,000)	13,901	245,581	240,112	(40,019)	200,093
11	245,581	(55,000)	11,435	202,016	200,093	(40,019)	160,074
12	202,016	(55,000)	8,821	155,837	160,074	(40,019)	120,055
13	155,837	(55,000)	6,050	106,887	120,055	(40,019)	80,036
14	106,887	(55,000)	3,113	55,000	80,036	(40,018)	40,018
15	55,000	(55,000)	-	-	40,018	(40,018)	-

## 7.7 リースの条件変更

### 7.7.1 リースの条件変更—定義

「リースの条件変更」は、「リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの範囲またはリースの対価の変更（例えば、1つ若しくは複数の原資産を使用する権利の追加若しくは解約、または契約上のリース期間の延長または短縮）」と定義されている。[IFRS 第16号付録A]

「条件変更の発効日」は、「両方の当事者がリースの条件変更合意した日」と定義されている。[IFRS 第16号付録A]

### 7.7.2 リースの条件変更を独立したリースとして取り扱うための条件

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。

[IFRS 第16号44項]

- その条件変更が、1つまたは複数の原資産を使用する権利を追加することによって、リースの範囲を増大させており、かつ、
- 当該リースの対価が、範囲の増大分に対する独立価格およ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。

IFRS 第16号44項の条件が満たされる場合、リースの条件変更は当初のリースとは独立した新規のリースの創出として考えられる。[IFRS 第16号BC202項] 追加された1つまたは複数の資産を使用する権利に関する契約は、独立したリースとして会計処理され、IFRS 第16号の要求事項が当初のリースから独立して適用される。

IFRS 第16号に付属する設例から転載された下記の設例は、独立したリースとして会計処理されるべき条件変更を示している。

#### 設例 7.7.2

##### 独立したリースである条件変更

[IFRS 第16号設例15]

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（例えば、マーケティング・コスト）が生じないことを反映して借手が受ける値引きを調整している。

借手は、この条件変更を、当初の10年のリースとは区分して、独立したリースとして会計処理する。これは、この条件変更は借手に原資産を使用する追加的な権利を与えるものであり、リースに係る対価の増加が、追加的な使用権の独立価格（契約の状況を反映するために調整後）に見合ったものであるからである。この例では、追加の原資産は新規の3,000平方メートルの事務所スペースである。したがって、新規のリースの開始日（第6年度の第2四半期末）に、借手は追加の3,000平方メートルの事務所スペースのリースに係る使用権資産とリース負債を認識する。借手は、この条件変更の結果として、当初の2,000平方メートルの事務所スペースのリースの会計処理には修正を行わない。

### 7.7.3 独立したリースとして会計処理されないリースの条件変更

独立したリースとして会計処理されないリースの条件変更については、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。

[IFRS 第 16 号 45 項]

- (a) 条件変更後の契約における対価を IFRS 第 16 号 13 項から 16 項における要求事項を適用して配分する（4.2 を参照）。
- (b) 条件変更後のリースのリース期間を IFRS 第 16 号 18 項から 19 項における要求事項を適用して決定する（第 5 章を参照）。
- (c) 改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定する。改訂後の割引率は、以下のとおりに決定される。
  - (i) リース期間の残り期間についてのリースの計算利率
  - (ii) リースの計算利率が容易に算定できない場合は、条件変更の発効日現在の借手の追加借入利率

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。

[IFRS 第 16 号 46 項]

- (a) リースの範囲を減少させるリースの条件変更については、使用権資産の帳簿価額をリースの部分的または全面的な解約を反映するように減額する。リースの部分的または全面的な解約に係る利得または損失を純損益に認識しなければならない。
- (b) 他のすべてのリースの条件変更については、使用権資産に対して対応する修正を行う。

IFRS 第 16 号 46 項 (b) で扱われているリースの条件変更に関して、リースの範囲の減少はないことから当初のリースは解約されていない。借手は引き続き、当初のリースにおいて特定されていた原資産を使用する権利を有する。リースの範囲を増大させるリースの条件変更については、使用権資産の帳簿価額の修正は、実質的に、条件変更の結果として取得した追加的な使用権の取得原価を表す。リースに対して支払われる対価を変更するリースの条件変更については、使用権資産の帳簿価額の修正は実質的に、条件変更の結果としての使用権資産の取得原価の変更を表す。リース負債の再測定時に改訂後の割引率を使用することは、リースの条件変更の際に、リースの計算利率（割引率はこれと近似することが意図されている）の変動があることを反映している。[IFRS 第 16 号 BC203 項 (b)]

**設例 7.7.3A****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**

[IFRS 第 16 号設例 16]

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

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

**設例 7.7.3B****リースの範囲を減少させる条件変更**

[IFRS 第 16 号設例 17]

借手が、5,000 平方メートルの事務所スペースに係る 10 年のリースを締結する。年間リース料は CU50,000 で、各年度末に支払われる。リースの計算利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。年間の固定リース料（第 6 年度から第 10 年度まで）は CU30,000 である。第 6 年度の期首現在の借手の追加借入利率は、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) CU30,000 の年間支払、(c) 借手の追加借入利率の年 5%。これは CU129,884 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（CU184,002）の 50% は CU92,001 である。条件変更前のリース負債（CU210,618）の 50% は CU105,309 である。したがって、借手は、使用権資産の帳簿価額を CU92,001、リース負債の帳簿価額を CU105,309 だけ減額する。借手は、リース負債の減額と使用権資産の減額との差額（CU105,309 - CU92,001 = CU13,308）を、条件変更の発効日（第 6 年度の期首）に利得として純損益に認識する。

借手は、残りのリース負債 CU105,309 と条件変更後のリース負債 CU129,884 との差額（CU24,575 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 7.7.3C**

**リースの範囲の増加と減少の両方を生じる条件変更**

[IFRS 第16号設例18]

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CU100,000で、各年度末に支払われる。リースの計算利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。(i) 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、(ii) 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CU150,000で、各年度末に支払われる(第6年度から第8年度)。第6年度の期首現在の借手の追加借入利率は、年7%である。

1,500平方メートルのスペースという範囲の増加への対価は、当該増加に係る独立価格(契約の状況を反映するように調整後)に見合ったものではない。したがって、借手は、追加の1,500平方メートルを使用する権利を追加する範囲の増加を、独立したリースとして会計処理しない。

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

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

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

**リース期間の減少**

条件変更の発効日(第6年度の期首)において、条件変更前の使用権資産はCU368,004である。借手は、使用権資産の帳簿価額の比例的減額を、当初の2,000平方メートルの事務所スペースに係る残りの使用権資産(すなわち、当初の5年のリース期間ではなく、残りの3年のリース期間)に基づいて算定する。当初の2,000平方メートルの事務所スペースに係る残りの使用権資産は、CU220,802(すなわち、CU368,004 ÷ 5 × 3年)である。

条件変更の発効日(第6年度の期首)において、条件変更前のリース負債はCU421,236である。当初の2,000平方メートルの事務所スペースに係る残りのリース負債は、CU267,301(すなわち、リース料CU100,000の3年分を当初の割引率の年6%で割り引いた現在価値)である。

したがって、借手は、使用権資産の帳簿価額を CU147,202 (CU368,004 - CU220,802)、リース負債の帳簿価額を CU153,935 (CU421,236 - CU267,301) だけ減額する。借手は、リース負債の減額と使用権資産の減額との差額 (CU153,935 - CU147,202 = CU6,733) を、条件変更の発効日 (第6年度の期首) に利得として純損益に認識する。

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

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

リース負債	CU4,870	
使用権資産		CU4,870

#### リースするスペースの増加

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

使用権資産	CU131,216	
リース負債		CU131,216

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

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

**設例 7.7.3D**

**対価のみに変動がある条件変更**

[IFRS 第16号設例19]

借手が、5,000平方メートルの事務所スペースに係る10年のリースを締結する。第6年度の期首に、借手と貸手は、当初のリースを残りの5年間について修正して、リース料を年CU100,000から年CU95,000に減額することに合意する。リースの計算利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) 5年の残存リース期間、(b) CU95,000の年間支払、(c) 借手の追加借入利率の年7%。借手は、条件変更後のリース負債の帳簿価額（CU389,519）と条件変更直前のリース負債の帳簿価額（CU421,236）との差額CU31,717を、使用権資産の修正として認識する。

# 第 8 章 貸手のリースの分類

## 8.1 リースの分類—総論

### 8.1.1 各リースはオペレーティング・リースまたはファイナンス・リースに分類される

貸手は、リースのそれぞれをオペレーティング・リースまたはファイナンス・リースのいずれかに分類しなければならない。  
[IFRS 第 16 号 61 項]

IFRS 第 16 号に基づく貸手のリースの会計処理において行われる重要な区分は、リースが下記のいずれに該当するかである。

- 単純な短期間の賃貸契約（オペレーティング・リース）であり、賃料は純損益で取り扱われ、支払のタイミングのみが財政状態計算書に影響を与えるのみであるのか
- 資産取得のための資金調達契約の性質（ファイナンス・リース）として、財務諸表上の表示が、取引の法的形態から離れ、経済的実質に基づいたものになるか（すなわち、原資産があたかも借手に譲渡されたかのように）

### 8.1.2 リースの分類は契約日に行われる

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。[IFRS 第 16 号 66 項]

リースの条件変更は「リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの範囲またはリースの対価の変更（例えば、1 つ若しくは複数の原資産を使用する権利の追加若しくは解約、または契約上のリース期間の延長または短縮）」と定義されている。[IFRS 第 16 号付録 A]

見積りの変更（例えば、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）または状況の変化（例えば、借手の契約不履行）は、リースの分類の変更を生じない。[IFRS 第 16 号 66 項]

ファイナンス・リースの条件変更の適切な取扱いについては 9.1.4 を、オペレーティング・リースの条件変更の適切な取扱いについては 9.2.8 を参照されたい。

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また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。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。[IFRS 第 16 号 B54 項]

契約日と開始日の 2 つの日付（これらの用語の説明については 5.3 を参照）にはタイムラグがあり、リース契約に関連する金額が両日付の間で異なる可能性がある—最もよくあるのは、資産が建設中で、契約日において最終コストが不明な場合である。

### 8.1.3 企業結合により取得したリースの分類

あるグループが企業結合により新しい子会社を取得した場合、企業結合日において子会社のリースの分類が連結財務諸表作成目的で再評価されることはない。子会社のリースは、取得日以降の残余リース期間を考慮せずに、当初の契約日における諸条件に基づいて連結財務諸表上も分類される。したがって、被取得企業がリースをファイナンス・リースとして適切に処理しており、当該資産のリース期間が取得日までにはほぼ終了していたとしても、当該リースは連結財務諸表上もファイナンス・リースとして処理される。

これは、IFRS 第 3 号「企業結合」17 項において要求されている取扱いであり、取得企業が取得日において存在する条件に基づいて企業結合により得られた資産および負債を分類するという、当該基準の一般原則に対する例外として示されている。IFRS 第 3 号 17 項は被取得企業のリース契約を、契約時（または、契約条件が分類を変更させるような方法で改訂された場合には、取得日となるであろう改訂日）における契約条件、およびその他の要素に基づいて分類することを要求している。

## 8.2 ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類

### 8.2.1 ファイナンス・リース—定義

ファイナンス・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借手に移転するリースである。[IFRS 第16号62項]

### 8.2.2 オペレーティング・リース—定義

オペレーティング・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ものではないリースである。[IFRS 第16号62項]

### 8.2.3 所有に伴うリスクと経済価値の性質

8.2.1 と 8.2.2 の定義に基づき、IFRS 第16号における貸手のリースの分類は、原資産の所有に伴うリスクと経済価値が貸手と借手のそれぞれにどの程度移転するのにより決定される。

[IFRS 第16号B53項]

- 所有に伴うリスクには、操業停止または技術的陳腐化による損失や経済状況の変化による企業に流入することが期待される将来の経済的便益の変動の可能性が含まれるが、これに限られない。
- 所有に伴う経済価値には、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および価値の増価または残存価値の実現から生じる利得が含まれるが、これに限られない。

### 8.2.4 取引の実質に基づき分類は決定される

リースがファイナンス・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63項]

## 8.3 ファイナンス・リースに通常分類されることとなる状況

IFRS 第16号では、単独または組合せによりリースが通常はファイナンス・リースに分類されることとなる状況の例が記述されている。IFRS 第16号63項における指標は、所有権の移転や、リースの主要な期間に関する他の要因であり、主な指標として考えられるべきである。IFRS 第16号64項は、場合によって関連性のある追加の指標を記述している。ファイナンス・リースの主要な指標として、下記のものがある。

[IFRS 第16号63項]

- 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。

リース契約または全体としてのリース契約の一部を構成する付随契約において、法的所有権およびこれに伴うリスクと経済価値の継続保有の移転が、自動的に行なわれる場合、原資産の所有権の移転と考えられる（例えば、貸手が借手と先渡売買契約を別途締結している場合）。また、貸手が借手に法的所有権の取得することを要求する権利（プット・オプション）を有しており、この権利を貸手が行使することが合理的に確実である場合も、実質的にこの条件を満たしているであろう。

- 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当該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が契約日において合理的に確実である。

この条件は、一つ前の条件の内容を、商業上行使される可能性が高くなるように行使価格が設定された、借手によるコール・オプションに拡張している。低い金額または名目金額で購入できるオプションはこの種の契約の典型例である。

借手が割安購入オプションを有するのではなく、その親会社（おそらく、投資持株会社としての活動以外の事業は行わない）がリース期間の終了時に低い価格または名目金額で原資産を取得するオプションを有するリース契約もある。この状況では、親会社が原資産を取得するオプションを行使することは合理的に確実である。借手は原資産を取得するオプションを有していないが、契約の実質としては、借手のみが原資産を使用している。その結果、このような契約は、通常ファイナンス・リースとして分類されることになる。

リースに同一のプット・オプションとコール・オプションが含まれている場合（リース期間の終了時に、借手は特定の価格で原資産を取得するコール・オプションを有し、貸手は同じ価格の対応するプット・オプションを有している場合）、その実質は先渡契約である。リース期間の終了時に原資産の市場価値がオプションの行使価格を上回っている場合、借手はコール・オプションを行使する。また、原資産の市場価値がオプションの行使価格を下回っている場合、貸手はプット・オプションを行使する。そのため、リース期間の終了時に、プット・オプションとコール・オプションのいずれかが行使されることは合理的に確実であり、借手はリース期間の終了時に原資産を取得する。したがって、当該リースは、通常ファイナンス・リースに分類されるべきである。

- 所有権が移転しない場合でもリース期間が当該資産の経済的耐用年数の大部分を占める。

この条件は、借手が原資産を支配しているリース期間にわたり、原資産の経済的便益のほとんどすべてが消費されるような状況が該当する。IFRS 第16号では、資産の経済的耐用年数の「大部分」を示す特定の閾値はなく、IFRS以外の会計基準で定められている閾値を絶対的なものとして考慮すべきではない。その代わりに、8.2.3に記載のとおり、リース取引の実質を考慮し、契約により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ているか否かに基づき分類する必要がある。

### 設例 8.3

#### 建物の経済的耐用年数の評価

会社 A は、建物を建築し、完成と同時に、会社 B に当該資産を 25 年間リースする。リース契約終了時における、土地および建物の所有権は、会社 A にある。建物の経済的耐用年数が 50 年の場合、このリースが建物の経済的耐用年数の大部分を占めないことは明らかである。それゆえ、当該リースがファイナンス・リースであることを示す他の指標がなければ、会社 A が建物をオペレーティング・リースに分類する可能性が高いであろう。当該建物の経済的耐用年数を決定するため、会社 A は多くの要素を検討しなければならない。

- 重要な維持管理費用や改装費用のすべてが借手によって支払われ、この義務がリースの一部を構成する場合、それが建物の経済的耐用年数の延長をもたらす場合があるので、この要求は、考慮されなければならない。
- リース契約上、会社 B が、建物をリース契約日と同じ状態で維持するよう要求される場合（「現状回復義務」）、この要求は経済的耐用年数を延長する可能性がある。
- 建物がデザイン、機能または場所の状況により、現在の状況では追加的な期間にわたりリースされる可能性が低い場合（すなわち、「機能上の陳腐化」）、経済的耐用年数はより短縮されるかもしれない。
- 建物は機能的に陳腐化しているとみなされるが、テナントがそれでもなお賃貸を望む場合、建物はまだ一定の経済的耐用年数を有しているであろう。

この項目は網羅的ではなく、各建物についての固有の事実および状況に照らして個別に検討すべきである。

建物の経済的耐用年数の検討は、しばしば建物の外部構造と内装の耐用年数の差異を明らかにする。多くのシナリオで、資産全体の経済的耐用年数にとって、建物の外部構造が重要となる。例えば、店舗またはオフィスの場合、建物の内装は通常、借手にとって採算の合う不動産として維持されるため、借手により定期的に改装される（リース契約で要求される場合が多い）。内装の改装が定期的に（例えば 10 年ごとに）実施される場合、不動産の外部構造の経済的耐用年数をもとに、建物の経済的耐用年数を検討することが適切と考えられる。定期的な修繕や改装は、資産の予想経済的耐用年数を延長することとなり、これがリース契約で要求されている場合、リース契約日に経済的耐用年数を評価する際に考慮しなければならない。

更新オプションまたは購入オプションが存在する場合、契約日（5.3 を参照）において、これらのオプションを行使することが合理的に確実であるかどうかを評価すべきである。契約日において、オプションの行使が合理的に確実であると評価された場合、リース期間には、さらなる期間が含まれることになる。

- 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っている。

この条件は、貸手が初期投資を全額回収できるかどうかを検証している。経済的耐用年数と同様、原資産の公正価値の「大部分」に関する数値基準は、IFRS 第 16 号で定義されておらず、他の会計基準により規定される数値基準を所与としてはならない。その代わりに、上述したとおり、リースの実質を検討し、契約により保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か否かにより、分類する必要がある。

すでに議論されているとおり、更新オプションまたは購入オプションによりリース期間が延長された場合、リース料には、当該延長期間に関する支払額義務が含まれることになる。

- 原資産が特殊な性質のものであり、借手のみが大きな改変なしに使用できる。

この条件が満たされる場合、原資産は、借手の仕様に基づいて建設されている可能性が高いため、その市場価値がわずかしかない。この場合、貸手は当初のリース期間において、リース投資の回収を図ることになる。

その他、単独でまたは組合せにより、リースをファイナンス・リースとして分類される結果を生じる可能性のある状況の指標として、次のものがある。

[IFRS 第16号 64項]

- 借手が当該リース契約を解約できる場合に、その解約に関連する貸手の損失が借手の負担となる。
- 残存資産の公正価値変動による利得または損失が借手に発生する（例えば、当該リースの終了時における売却収入とほぼ同額となる賃借料割戻しの形で）。

借手がリース契約終了時に法的所有権を取得しない場合であっても、原資産の残存価値の変動リスクを負う場合がある。すなわち、リースにより実質固定最終賃借料（「バローン賃料」）を支払い、その後、資産の処分に伴う売却収益の全額、または実質的に全額と同等の払戻を受ける場合がある。

原資産の残存価値の変動リスクを貸手と借手がともに負っている場合、貸手によって留保されているリスクが重要か否かを評価するため、具体的な事実と状況を考慮する必要がある。貸手が留保している資産の残存価値の変動リスクがまれな状況においてのみ重要となる場合、その状況は、ファイナンス・リースとして適切に区分されることを示している。

- 借手が、市場の市場賃料よりも著しく低い賃料で次期のリース契約を継続する能力を有している。

借手が市場賃料よりも著しく低い賃料で次期のリース契約を継続する能力を有している場合、割安更新オプションは存在する。借手にとり、このような低い賃料によりリースを継続することに経済的合理性がある場合、次期の賃料は市場賃料よりも著しく低いとみなされるであろう。

次期の賃料が、名目的価額であるか、または市場賃料よりも著しく低い金額であることは、(1) 貸手が初期投資から必要額を回収しており、かつ、(2) 借手が次期の契約を締結することを選ぶ可能性が高いことを示している。

リース契約の更新オプションが割安であるか否かを判断する要素には、以下が含まれる。

- 原資産の性質
- 技術的陳腐化の可能性
- 次の賃貸期間にわたり、より高い操業費用や維持管理コストが発生する可能性
- 貸手が原資産の新たな借手を見出し、新たな借手のために当該原資産を整備する際に発生するコスト

更新期間中の賃料が、当初のリース期間の月次支払額の一定割合に等しいと仮定する。これが割安に該当するかどうかを評価する方法の1つとして、(1) リース契約が当初のリース期間終了時で終了すると仮定して算定されたリースの計算利率と、(2) リース契約がより低額の賃料率で更新されたと仮定して算定されたリースの計算利率と比較することが考えられる。この場合、当初のリース期間終了時の適切な残存価値見積額と、更新期間終了時における適切な残存価値見積額とを計算に含めるべきである。更新オプションの行使を仮定した際に、リースの計算利率が増加する、または実質的に同率となる場合、当該更新オプションは割安には該当しないと結論付けるのが適切である。利率の差異が割安かどうかの評価は契約日に行われ、その評価は、関連する地域における一般的な経済条件およびリース契約の当事者の状況によって決まるであろう。

上記の要素は、ファイナンス・リースの主な性質を識別することを意図しているが、必ずしも決定的なものではない。IFRS 第16号は、リース契約全体を検討し、所有に伴うリスクと経済価値がどの程度移転するかの検討を行う必要性を強調している。リースがファイナンス・リースの定義に該当するようにみえるものの、この性質を考慮した場合、当該リースが所有に伴うリスクと経済価値の実質的にすべてを移転しないことを示すその他の特徴が存在する場合がある。一例として、IFRS 第16号は、資産の所有権がリースの終了時点においてその時点での公正価値と同額の変動支払との交換で移転する場合を記述している。また、変動リース料があり、その結果として借手が、所有することによって発生する当該リースのすべてのリスクと経済価値を実質的に保有することがない場合も、当該リースがファイナンス・リースに分類されることはない。[IFRS 第16号 65項]

#### 8.4 オプションの行使がリースの分類に与える影響

以下の設例は、オプションの行使によってはリースの分類は再評価されないこと（リースの分類が再評価されるのはリースの条件変更があった場合のみである）と、当該オプションの行使はどのように会計処理されるかを示している。（8.1.2を参照）

##### 設例 8.4A

##### オペレーティング・リース契約における更新オプションの行使

会社Aは、会社Bへ資産を10年間リースする。リースには、リース期間の終了時点で会社Bがリース契約を延長できる更新オプションが含まれている。リース契約日において、当該更新オプションが行使される可能性は低いと考えられ、当該リースは、オペレーティング・リースとして分類された。

会社Bに当該更新オプションを行使する意図がある場合、リース期間終了の2年前までに通知しなければならない。この期限の経済的合理性は、会社Bが更新オプションを行使しないという選択を行った場合、会社Aがリース資産を売却または他の当事者にリースできるようにすることにある。当該リース契約の8年目が経過したとき、会社Bは、当該リース契約を更新して、リース期間を延長する旨を通知している。更新オプションの行使の通知は、リースの条件変更の定義に該当しないため、これによるリースの分類の再評価は不要である。リースの条件変更は次のように定義されている。

「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またはリースの対価の変更（例えば、1つ若しくは複数の原資産を使用する権利の追加もしくは解約、または契約上のリース期間の延長または短縮）」[IFRS 第16号付録A]

上記のような状況では、リースは更新オプションを含んでいるが、契約日では、オプション行使が合理的に確実とは考えられていない。その後提出された会社Bの告知は、更新意図を示唆する状況の変化を示しているものの、当該オプションは当初の契約条件の一部である。そのため、当該リースは再評価されない。リース期間の終了時にリースが更新された場合、会社Aは、IFRS第16号の一般的要求事項にしたがって分類する新規リースを実質的に締結する（8.3を参照）。新規リースの契約はオプション行使日に発生するが、新規リースの開始日は当初リースの終了時である2年後となる。

しかし、(1) 当初のリース契約に更新オプションがなく、8年目にリース契約を延長するオプションを再交渉した場合、あるいは(2) リース契約にある既存の更新オプションが変更された場合は、そのような調整はIFRS第16号に従ったリースの条件変更となる。このような状況では、条件変更時（すなわち、8年目）において、リースの分類を再評価する必要がある。

#### 設例 8.4B

##### ファイナンス・リース契約における更新オプションの行使

ある資産が、リース期間がリース資産の耐用年数より短いファイナンス・リースとしてリースされている。当初認識後、当該リース契約の更新オプションが行使される。リース契約日において当該オプションが行使されることが合理的に確実ではなかったため、当該更新オプションは、リース期間の決定にあたり考慮されていなかった。

実質的に、当該リースの更新は独立したリース契約である。したがって、既存のリース契約は、原契約期間にわたりファイナンス・リースとして継続的に処理されなければならない。その後、更新後のリースは、事実と状況にしたがって、ファイナンス・リースまたはオペレーティング・リースとして分類され、これらのリースに対するIFRS第16号の要求事項にしたがって、適切に会計処理すべきである。

#### 設例 8.4C

##### リース契約における購入オプションの行使

会社Aは、会社Bへ資産を10年間リースする。当該リース契約には、リース契約終了時に会社Bが会社Aから当該資産を市場価格で資産を購入できるオプションが含まれている。会社Bは、リース期間終了前2年以内に当該オプションを行使することができる。この取決めの経済合理性は、会社Bが購入オプションを行使しなかった場合に、会社Aがリース資産市場で売却できる、または第三者にリースできるようにすることにある。リースの契約日において、会社Aは、当該購入オプションを行使する可能性は合理的に確実とは見込まれていないと評価し、当該リースはオペレーティング・リースとして分類される。

リース期間8年目の終了近くに、会社Bは、当該資産の購入とそれに関する法的拘束力のある購入確約書の作成を通知している。会社Bは、10年目末日現在に当該オプションを行使するまで、当該リース資産に対する法的所有権を取得しない。

購入オプションを行使する旨の通知により、リースの分類の再評価は行なわれない。これはIFRS第16号付録Aで定義されるリースの条件変更該当しないためである（設例8.4Aを参照）。この状況下では、資産の購入価額は、原契約のリース期間10年が経過した時点で算定され、10年目の末日において購入オプションを行使する際に支払われる。オペレーティング・リースの原期間は変更されていない。会社Aは、10年目の経過時点で当該購入オプションが行使されるまで、オペレーティング・リースの会計処理を継続し、10年目の末日において資産の取得の処理を行う。

ただし、通知日において当該購入オプションの行使価格が当該通知日における資産の市場価格で再交渉され、原契約のリース期間が8年に短縮された場合には、原契約の終了および資産の取得となり（9.1.4を参照）、そのように会計処理される。

## 8.5 土地および建物のリース

### 8.5.1 土地要素と建物要素の分類は、個々に評価することが要求される

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 IFRS 第 16 号の 62 項から第 66 項および B53 項から B54 項 (8.2 を参照) 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。[IFRS 第 16 号 B55 項]

土地のリースは、その他のリースと同じ方法により評価される。土地は、通常、無限の経済的耐用年数を有していることから、リース期間が資産の経済的耐用年数の主要部分となる可能性は低い。しかし、8.2 で述べたその他の性質のいくつかが満たされることがあり、この場合に土地のリースはファイナンス・リースとなる場合がある。特に、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実質上全額に相当する場合、土地のリースは、ファイナンス・リースである可能性がある。しかし、土地（および建物）の長期リースは、大抵、賃料の見直しを行うことになっており、これは貸手が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ていないことを意味する場合があることに留意する。

### 8.5.2 土地と建物を含むリースの区分

土地と建物のリースの分類および会計処理のために必要となる場合には常に、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により、土地要素と建物要素に配分する。[IFRS 第 16 号 B56 項]

この区分は、土地と建物の相対的な公正価値に基づくものではない点に留意する。IASB は、リース料の配分には、それぞれの要素の使用に対する貸手への補償の意図の程度を反映しなければならないと結論付けている。建物の将来の経済的便益は、リース期間において、ある程度費消される可能性が高い。したがって、建物に配分されるリース料は、貸手が初期投資に対してリターンを得るだけでなく、リース期間の間に費消される建物の価値を回収することも反映しなければならない。対照的に、無限の経済的耐用年数を有する土地は、リース期間が経過してもその価値を維持しているはずであり、したがって、貸手は土地固有の経済的便益の費消に対する補償は通常必要としない。[IFRS 第 16 号 BCZ246 項および BCZ247 項]

リース料を土地と建物の 2 つの要素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はこの限りではなく、その場合には、リース全体をオペレーティング・リースに分類する。[IFRS 第 16 号 B56 項]

上記の最も一般的な適用例の 1 つは、不動産の所有が賃借権持分を通じてのみ行われる法域においてみられる可能性が高い。典型的には、政府があらゆる土地の所有権を維持しており、土地の賃借権および建物が、こうした資産を購入する唯一の手段となる。このような状況では、同種の土地と建物を個別に売却またはリースすることができないため、最低リース料総額の適切な配分を実施できない可能性がある。

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場合、IFRS 第 16 号は、当該土地と建物を、リースの分類の目的上、単一の単位として扱うことを認めている。IASB は、そのような状況では、リースを 2 つの要素に分離して各要素を区分して会計処理することの便益がコストを上回らないことがあると考えている。リースは 8.2 で記載された一般的な要件にしたがって分類される。こうした場合、建物の経済的耐用年数は原資産全体の経済的耐用年数とみなす。[IFRS 第 16 号 B57 項および BCZ249 項]

## 8.6 サブリース

### 8.6.1 サブリース—分類

IFRS 第 16 号は、中間の貸手がヘッドリースとサブリースを 2 つの別個の契約として、借手と貸手の両方の会計処理の要求事項を適用して会計処理することを要求している。一般的に、それぞれの契約は別個に交渉されており、サブリースの相手方はヘッドリースの相手方とは異なる企業であるため、このアプローチは適切であると考えられる。したがって、中間の貸手にとっては、ヘッドリースから生じる義務は、一般にサブリースの契約条件によって消滅することはない。[IFRS 第 16 号 BC232 項]

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・リースまたはオペレーティング・リースに分類しなければならない。

[IFRS 第 16 号 B58 項]

- ヘッドリースが、企業が借手として IFRS 第 16 号 6 項（7.2 を参照）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。
- それ以外の場合には、サブリースは、原資産（例えば、リースの対象となっている有形固定資産項目）ではなくヘッドリースから生じる使用権資産を参照して分類しなければならない。

サブリースをヘッドリースから生じる使用権資産を参照して分類する際に、中間の貸手は、同一のサブリースを原資産を参照して分類したとした場合よりも多くのサブリースをファイナンス・リースに分類することになる。中間の貸手は原資産を一定期間にわたり使用する権利を有しているだけである。サブリースがヘッドリースの残存期間の全部を対象とするものである場合には、中間の貸手は実質的に当該権利を他の当事者に移転している。[IFRS 第 16 号 BC234 項]

以下の設例は、IFRS 第 16 号に付随する設例から引用したものであり、同じ原資産に係るヘッドリースとサブリースを締結した中間の貸手に関する IFRS 第 16 号における要求の適用を示している。

#### 設例 8.6.1A

##### ファイナンス・リースに分類されるサブリース

[IFRS 第 16 号設例 20]

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

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

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

中間の貸手がサブリースを締結する際に、中間の貸手は次のことを行う。

- (a) サブリースの借手に移転するヘッドリースに係る使用権資産の認識の中止を行い、サブリースに対する投資を認識する。
- (b) 使用権資産とサブリースに対する投資との差額があれば、純損益に認識する。
- (c) ヘッドリースに係るリース負債を財政状態計算書において維持する。これは、ヘッドリースの貸手に支払うべきリース料を表している。

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

#### 設例 8.6.1B

##### オペレーティング・リースに分類されるサブリース

[IFRS 第 16 号設例 21]

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

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

中間の貸手は、サブリースの分類をヘッドリースから生じた使用権資産を参照して行う。中間の貸手は、IFRS 第 16 号の 61 項から 66 項の要求事項を考慮して、このサブリースをオペレーティング・リースに分類する。

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

サブリースの期間中に、中間の貸手は、

- (a) 使用権資産に係る減価償却費とリース負債に係る金利を認識する。
- (b) サブリースによるリース収益を認識する。

### 8.6.2 サブリースー表示

IFRS 第16号は、サブリースの表示に関しての要求事項を記載していない。これは、IASBが、IFRSの他の箇所に十分なガイダンスがあるので具体的な要求事項は必要ないと決定したからである。特に、IAS第1号における相殺に関する要求事項を適用するとしても、中間の貸手は、相殺についての金融商品の要求事項に該当する場合を除き、同一の資産のヘッドリースおよびサブリースから生じた資産と負債を相殺すべきではない。IASBは、中間の貸手が同一の資産のヘッドリースおよびサブリースから生じた資産と負債を相殺することを認めるかまたは要求する例外を設けるべきかどうかを検討した。しかし、IASBは、それらの資産および負債から生じるエクスポージャーは、単一の純額のリース債権またはリース負債から生じるエクスポージャーとは異なることに留意し、これらを純額で表示すると、いくつかの取引の存在を不明瞭にする可能性があるため、中間の貸手の財政状態に関して誤解を招く情報を提供するおそれがあると結論を下した。[IFRS第16号BC235項]

同じ理由で、IASBは、中間の貸手は、IAS第1号における相殺に関する要求事項に該当する場合を除き、同一の原資産のヘッドリースおよびサブリースに係るリース収益とリース費用を相殺すべきではないことも決定した。[IFRS第16号BC236項]

# 第9章 貸手の会計処理

## 9.1 貸手のファイナンス・リースの会計処理

### 9.1.1 開始日における認識および測定－総論

#### 9.1.1.1 認識および測定－総論

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。[IFRS 第16号67項]

当初の会計処理として、貸手はIFRS第16号67項に基づき正味リース投資未回収額に等しい金額でファイナンス・リース債権を認識する。事後の会計処理として、金融収益はIFRS第16号75項に基づき正味リース投資未回収額に対する一定率に基づき認識される(9.1.3.1を参照)。この結果、「フリーレント」期間中において、金融収益を認識し、ファイナンス・リース債権が増加する。

#### 9.1.1.2 正味リース投資未回収額

正味リース投資未回収額とは、リース未回収投資総額をリースの計算利率で割り引いた額である。リース未回収投資総額とは、(1)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と、(2)貸手に発生している無保証残存価値の合計額である。[IFRS 第16号付録A]

リースの計算利率とは、(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率である。[IFRS 第16号付録A]

貸手が当初のフリーレント期間のようなインセンティブを借手に対して与える場合、リースの契約日における最低リース料の算定とリースの計算利率の決定においては、そのようなフリーレント期間中は借手による支払いがゼロであることが考慮される。

#### 9.1.1.3 当初直接コスト

当初直接コストとは、リースの取得の増分コストのうち、当該リースを取得しなければ発生しなかったであろうコスト(ファイナンス・リースに関して製造業者または販売業者である貸手に生じたコストを除く)である。[IFRS 第16号付録A]

この定義は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」における契約獲得の増分コストの定義と整合している。したがって、リースを獲得するために貸手に生じたコストは、顧客との他の契約を獲得するために生じたコストと整合的に会計処理される。[IFRS 第16号BC237項]

貸手(製造業者または販売業者である貸手を除く)において、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の金額の減額となる。9.1.1.2に記述されているとおり、リースの計算利率は、当初直接コストがファイナンス・リース債権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69項]

これらのコストにはリースの交渉および手配に直接起因する増分コスト(例えば、コミッション、弁護士報酬、内部増分コスト)のみを含めなければならない。販売費やマーケティング費用のような一般管理費は除外される。

貸手が新しいリースの交渉および手配を行う常勤スタッフを雇用する場合、その給与コストをファイナンス・リース債権の当初測定に含めることは適切でない。

IFRS 第16号付録Aでは、当初直接コストを「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または販売業者である貸手に生じたコストを除く）」と定義している。

内部固定費は、増分コストの要件を満たさない。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のみが、ファイナンス・リース債権の当初測定に含められるべきである。

この論点は、IFRS 解釈指針委員会によって検討され、確認された（2014年3月のIFRIC Updateを参照）。IFRS 解釈指針委員会は当時のIAS第17号を取り扱っていたが、当初直接コストの同様の定義はIFRS第16号に繰り越されており、したがって、同じ原則が適用される。IFRS 解釈指針委員会はこの論点を特にファイナンス・リースの文脈で検討したが、ガイダンスはオペレーティング・リースの交渉および手配により発生する当初直接コストにも同様に適用されることに留意すべきである（この場合、原資産の帳簿価額に加算され、IFRS第16号83項に基づきリース期間にわたり費用として認識される。9.2.3を参照）。

#### 9.1.1.4 正味リース投資未回収額に含められるリース料の当初測定

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。

[IFRS 第16号70項]

- 固定リース料（IFRS 第16号B42項に記述している実質上の固定リース料を含む。6.3を参照）から、支払うリース・インセンティブを控除したもの
- 変動リース料のうち、指数またはレートに応じて決まる金額（当初測定には、開始日現在の指数またはレートを用いる）（6.5.2を参照）
- 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、また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）
- 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（IFRS 第16号B37項に記述した要因を考慮して評価。6.6を参照）
- リース期間が借手のリース解約オプションの行使を反映している場合の、リースの解約に対するペナルティの支払額

#### 9.1.2 開始日における認識と測定 - 製造業者または販売業者である貸手

開始日において、製造業者また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。

[IFRS 第16号71項]

- 収益（原資産の公正価値、または、それよりも低い場合には、貸手に対して発生するリース料を市場金利で割り引いた現在価値）
- 売上原価（原資産の取得原価、また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）
- IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」が適用される売切り販売についての方針にしたがった販売損益（収益と売上原価の差額）。貸手が原資産をIFRS 第15号に記述されているように移転するのかどうかに関係なく、開始日にファイナンス・リースに係る販売損益を認識しなければならない。

製造業者または販売業者は、資産を購入するのかリースするののかのいずれかの選択を顧客に提供することが多い。製造業者また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または値引きを反映）での売切り販売から生じる損益に相当する損益を生じさせる。[IFRS 第16号72項]

製造業者または販売業者である貸手は、顧客を獲得す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日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には、販売利益は市場利子率が課せられたと仮定した場合に適用される利益に限定されなければならない。[IFRS 第16号73項]

ファイナンス・リースの獲得に関連して製造業者または販売業者である貸手に発生したコストは、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また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。そのコストは、当初直接コストの定義から除外されており（9.1.1.3を参照）、したがって、正味リース投資未回収額から除外される。[IFRS 第16号74項]

### 9.1.3 事後測定

#### 9.1.3.1 金融収益は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したパターンに基づき認識される

貸手は、ファイナンス・リース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する。[IFRS 第16号75項] これは（サービスに対する手数料等控除後）の貸手の受取りリース料を、金融収益と未回収額の回収へ配分することにより達成される。

#### 9.1.3.2 認識の中止および減損

IFRS 第9号「金融商品」（企業がIFRS 第9号を適用していない場合は、IAS 第39号「金融商品：認識および測定」）における認識の中止および減損の要求事項は、貸手の正味リース投資未回収額に適用される。[IFRS 第16号77項]

#### 9.1.3.3 無保証残存価値の変更

IFRS 第16号は、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は定期的に見直さなければならないことを強調している。無保証残存価値の見積りの減額があった場合には、リース期間にわたる収益の配分は改訂され、発生した金額に関する減額は直ちに認識されなければならない。[IFRS 第16号77項]

原資産の無保証残存価値の変動は、その変動が債権の減損や事後における減損の戻入を示す場合には、ファイナンス・リース債権にのみ影響する。

IFRS 第16号67項は、貸手のファイナンス・リースの正味リース投資未回収額をファイナンス・リース債権として表示することを要求している。ファイナンス・リースの正味リース投資未回収額は、貸手に発生している無保証残存価値と貸手が受け取るべきリース料の合計額をリースの計算利子率で割り引いた金額と等しい。リース債権の事後測定はIFRS 第16号とIFRS 第9号「金融商品」（IFRS 第9号を適用していない企業は、IAS 第39号「金融商品：認識および測定」）の認識の中止および減損の要求事項に定められている。金融収益の認識は正味リース投資未回収額に対する一定のリターン率を基礎とする。金融収益は、無保証残存価値を含む正味リース投資未回収額に対するリースの計算利子率に基づいて認識される。

#### 9.1.3.4 ファイナンス・リースに基づいて保有している資産が売却目的保有に分類される場合

ファイナンス・リースに基づいて保有している資産がIFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産および非継続事業」を適用して売却目的保有に分類される（または売却目的保有に分類されている処分グループに含まれる）場合、その資産は当該基準にしたがって会計処理されなければならない。[IFRS 第16号78項]

## 9.1.4 リースの条件変更

### 9.1.4.1 独立したリースとして会計処理されるファイナンス・リースの条件変更

貸手は、下記の場合には、ファイナンス・リースの条件変更を独立したリースとして会計処理しなければならない。

[IFRS 第 16 号 79 項]

- その条件変更が、1 つまたは複数の原資産を使用する権利を追加することによって、リースの範囲を増大させており、かつ、
- 当該リースの対価が、範囲の増大分に対する独立価格およ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。

IASB は、IFRS 第 16 号 79 項における 2 つの条件を満たす条件変更は実質的に当初のリースとは別個の新規のリースの創出を表すものと考えている。この要求事項は、IFRS 第 15 号における対応する要求事項とほとんど合致している。IFRS 第 15 号では、別個の財またはサービスを追加する契約変更について、その追加的な財またはサービスがそれらの単独販売価格に見合うように価格付けされている場合には、別個の契約として会計処理することを売手に要求している。[IFRS 第 16 号 BC238 項]

### 9.1.4.2 独立したリースとして会計処理されないファイナンス・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。

[IFRS 第 16 号 80 項]

- 条件変更が契約日に有効であったとし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であろう場合には、貸手は次のことを行わなければならない。
  - 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する。
  - 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。
- 上記以外の場合には、IFRS 第 9 号「金融商品」（IFRS 第 9 号を適用していない企業については、IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」）の要求事項を適用しなければならない。

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（すなわち、IFRS 第 16 号 80 項の 2 つの条件を満たさない条件変更）について、IFRS 第 16 号は、貸手が当該条件変更を IFRS 第 9 号（IFRS 第 9 号を適用していない企業は、IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」）を適用して会計処理することを要求している。IASB は、このアプローチは、ファイナンス・リースの条件変更についての従来の貸手の会計処理の大きな変更を生じるものではないと予想している。これは、IAS 第 17 号にはリースの条件変更に関する要求事項はなかったが、IASB の理解では、貸手は一般的に、ファイナンス・リースに対する正味の投資に IFRS 第 9 号の要求事項（または IAS 第 39 号の同様の要求事項）と統合的なアプローチを適用していたからである。[IFRS 第 16 号 BC239 項]

## 9.2 貸手のオペレーティング・リースの会計処理

### 9.2.1 リース料の認識

オペレーティング・リースによるリース料は、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を除き、定額法で収益として認識されなければならない。[IFRS 第 16 号 81 項]

IFRS 第 16 号 81 項は、オペレーティング・リースによるリース料を、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を除き、リース期間にわたり定額法により収益として認識することを要求している。オペレーティング・リースにおける変動リース料はリースの契約日に見積もられ、リース期間にわたり定額法により認識されるべきかという問題がある。

IFRS 第 16 号 70 項は、ファイナンス・リースに対して、開始日において正味リース投資未回収額の測定に含まれるリース料には指数またはレートに応じて決まる変動リース料を含めると定めている。その他の変動リース料（例えば、将来の業績または原資産の使用に連動するもの）は、正味リース投資未回収額の測定から除外され、発生時に収益として認識される。オペレーティング・リースにおける変動リース料の取扱いは本要求事項と整合的であるべきである。

したがって、オペレーティング・リースにおける変動リース料は、指数またはレートに応じて決まるものを除き、見積もった上でリース期間にわたり定額法で認識されるリース料総額に含まれるべきではない。これらは、発生した期間に収益として認識されるべきである。

2006 年 7 月に、IFRIC（現在は IFRS 解釈指針委員会）は、IAS 第 17 号の文脈で、オペレーティング・リースにおける未払（未収）変動リース料見積額を、リース期間にわたり定額法により認識すべき支払（受取）リース料総額に含めるべきかどうかについて検討した。IFRIC は、IAS 第 17 号はこの問題について明確にはしていないが、このことが一般的に変動リース料をリース期間にわたり定額法で認識する金額に含めるという結論を導くものではないとした。そのため、IFRIC は、この論点をアジェンダに加えなかったことを決定した。この結論は、IFRS 第 16 号においても同様に有効である。

オペレーティング・リースにおいては、リース期間にわたり毎年一定割合で年間リース料を増加させることを規定するリース契約がある。このような増加がリース期間にわたって発生が見込まれるインフレーションの補填を意図している場合には、それを発生した各会計期間で認識することを容認できるという考え方がある。

このような考え方は、適切ではない。リース料は、他の規則的な方法が利用者の便益の時間的パターンをよりよく表す場合を除き、リース期間にわたって定額法により認識されなければならない。

このことは、2005 年 11 月の IFRIC アップデートにおいて IAS 第 17 号の文脈で IFRIC（現在の IFRS 解釈指針委員会）により確認されている（本結論は、IFRS 第 16 号においても同様に有効である）。

### 9.2.2 リース収益を稼得する際に生じるコスト

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）は、費用として認識される。[IFRS 第 16 号 82 項]

### 9.2.3 当初直接コスト

貸手においてオペレーティング・リースの取得の際の当初直接コストが発生した場合、当初直接コストは原資産の帳簿価額に加算され、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されなければならない。[IFRS 第 16 号 83 項]

当初直接コストに関するより詳細な議論は **9.1.1.3** を参照されたい。

### 9.2.4 オペレーティング・リースの対象となっている資産の減価償却

リースの対象となっている資産の減価償却は、同様の資産についての貸手の通常の減価償却方針と整合的な基礎でなければならない。減価償却費は IAS 第 16 号「有形固定資産」と IAS 第 38 号「無形資産」のいずれか該当する基準にしたがって計算しなければならない。[IFRS 第 16 号 84 項]

貸手がオペレーティング・リースによりリースする資産の取得のために特別の融資契約を結んでいる場合、費用収益の対応の問題が生じる場合がある。リース料の受取りから生じる現金によって融資の返済が行われる場合、前述のパラグラフを適用すると次のようになる。

- リース収益は定額法で認識される。
- 減価償却費は、例えば、定額法で認識される。
- 金融費用の初期負担が大きくなる（未返済の元本に対する一定割合として費用計上されるため）。

この影響として、3項目全体ではリース期間の前半年度で損失となり、後半年度で利益となる場合がある。この問題への対応方法の1つとして、リース資産がなんらかの金融資産の属性を有していると考えられるとの議論が行われることがある。リース資産がなんらかの金融資産の属性を有していると考えことに整合する減価償却の方法は、貨幣の時間的価値を反映する方法であり、例えば、年金償還法がある。この結果、当初の年度の減価償却費が低く抑えられ、利息費用控除後の純利益がより平準化されるであろう。

しかし、年金償還法による減価償却の使用は認められていない。IFRS第16号84項は、貸手は、同様の資産についての通常の減価償却方針を適用するべきであり、減価償却はIAS第16号「有形固定資産」の要求事項にしたがって計算されなければならないと記述している。IAS第16号60項は、「使用される減価償却方法は、資産の将来の経済的便益が費消されると予測されるパターンを反映するものでなければならない」と記述している。減価償却方法は、資産からのリターンに基づくべきではなく、資産の経済的な減価に基づくものでなければならない。したがって、減価償却費の算定において貨幣の時間的価値を考慮することは認められない。

### 9.2.5 オペレーティング・リースの対象となっている資産の減損

オペレーティング・リースの対象となっている原資産が減損しているかどうかの判定および識別した減損損失の会計処理を行うためにIAS第36号「資産の減損」を適用しなければならない。[IFRS第16号85項]

### 9.2.6 製造業者または販売業者である貸手の会計処理

製造業者または販売業者である貸手は、オペレーティング・リースの締結時に販売利益を認識してはならない。オペレーティング・リースは販売と同等ではないからである。[IFRS第16号86項]

### 9.2.7 賃貸することを中止し販売目的で保有されることとなった資産

通常の事業活動において、他社への賃貸目的で保有する資産を日常的に売却している企業は、当該資産の賃貸が中止され、売却目的で保有するようになる時点で、当該資産を帳簿簿価で棚卸資産に振り替えることが要求される。

### 9.2.8 オペレーティング・リースの条件変更

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また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。

[IFRS第16号87項]

IFRS第16号87項のアプローチは、契約変更（別個の契約として会計処理される）の時点で移転すべき残りの財またはサービスがすでに移転された財またはサービスとは別個のものである場合にIFRS第15号で要求しているアプローチと整合的である。このアプローチも従来の貸手の会計処理の大きな変更を生じないと予想される。[IFRS第16号BC240項]

### 9.2.9 オペレーティング・リースの対象となっている原資産の表示

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。[IFRS第16号88項]

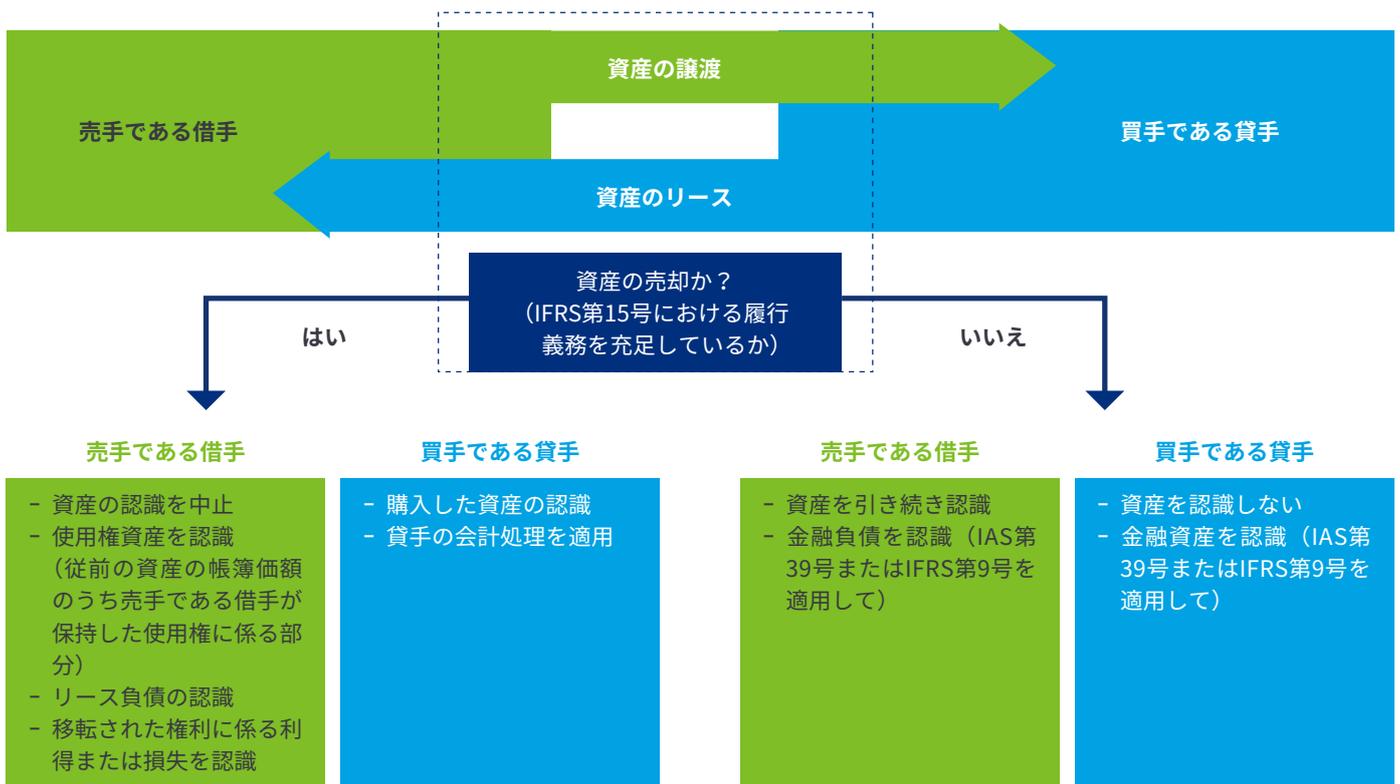
# 第10章 セール・アンド・リースバック取引

## 10.1 セール・アンド・リースバック取引—総論

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 IFRS 第 16 号の 99 項から 103 項を適用して会計処理しなければならない（10.2 から 10.4 を参照）。[IFRS 第 16 号 98 項]

取引をセール・アンド・リースバック取引として会計処理すべきかどうかを検討する際に、企業は法的なセール・アンド・リースバックの形式で構成された取引を考慮するだけでなく、経済的効果が法的なセール・アンド・リースバックと同じである他の形式の取引も考慮すべきである（例えば、セール・アンド・リースバック取引は、リース・アンド・リースバック取引という形式で構成される可能性もある）。[IFRS 第 16 号 BC261 項]

### 借手と貸手の会計処理



## 10.2 資産の譲渡が売却であるかどうかの判定

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「顧客との契約から生じる収益」の要求事項を適用しなければならない。[IFRS 第 16 号 99 項]

IFRS 第 16 号は、セール・アンド・リースバックに売却があるかどうかの判定（すなわち、履行義務の充足に関する IFRS 第 15 号の要求事項をどのようにセール・アンド・リースバック取引に適用するか）に関する追加の適用指針を提供していない。これは、IASB は、IFRS 第 15 号における原則は追加のガイダンスがなくてもセール・アンド・リースバック取引に適切かつ整合的に適用できると考えたためである。[IFRS 第 16 号 BC264 項]

## 10.3 資産の譲渡が売却である場合

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、

[IFRS 第 16 号 100 項]

- 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または損失の金額のみを認識しなければならない。
- 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 IFRS 第 16 号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。



### 考察

IAS 第 17 号におけるセール・アンド・オペレーティング・リースバック取引については、公正価値による売却が行われた場合、売手である借手は、利益の全額を認識する。したがって、会計の観点からは、IFRS 第 16 号が認識される利益を移転された資産の権利に係る部分に制限することは魅力的ではないかもしれない。しかし、この制限がセール・アンド・リースバックの今後の取引量に影響を与えるかどうかは、企業が会計上の結果とキャッシュ・フローの改善のいずれを重視するかによる可能性が高い。

(1) 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、または (2) リース料が市場のレートで行われていない場合には、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。

[IFRS 第 16 号 101 項]

- 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。
- 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。

企業は、IFRS 第 16 号 101 項（上記を参照）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法に基づいて測定しなければならない。

[IFRS 第 16 号 102 項]

- 売却の対価の公正価値と資産の公正価値との差額
- 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

IFRS 第 16 号に付随する設例から転載された下記の設例は、売手である借手および買手である貸手についての IFRS 第 16 号の 99 項から 102 項の要求事項の適用を例示している。

### 設例 10.3

#### セール・アンド・リースバック取引

[IFRS 第16号設例24]

ある企業（売手である借手）が、建物を他の企業（買手である貸手）に現金 CU2,000,000 で売却する。この取引の直前において、当該建物は取得原価 CU1,000,000 で計上されている。同時に、売手である借手は、当該建物を18年間使用する権利について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、取引に関連する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 CU1,800,000 である。建物の売却の対価が公正価値ではないため、売手である借手と買手である貸手は、売却代金を公正価値で測定するための調整を行う。売却価格の超過金額 CU200,000 (CU2,000,000 - CU1,800,000) は、買手である貸手が売手である借手に提供した追加的な融資として認識される。

リースの計算利率は年4.5%で、これは売手である借手が容易に算定可能である。毎年の支払の現在価値（18回のCU120,000の支払を年4.5%で割引）はCU1,459,200となり、このうちCU200,000は追加的な融資に関するものであり、CU1,259,200はリースに関するものである。これらは、それぞれCU16,447とCU103,553の18回の毎年の支払に対応している。

買手である貸手は、この建物のリースをオペレーティング・リースに分類する。

#### 売手である借手

開始日に、売手である借手は、建物のリースバックから生じた使用権資産を、建物の従前の帳簿価額のうち売手である借手が保持している使用権に関する比例的部分で測定する。これはCU699,555である。これは次のように計算される。CU1,000,000 (建物の帳簿価額) ÷ CU1,800,000 (建物の公正価値) × CU1,259,200 (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CU240,355だけを認識し、これは次のように計算される。建物の売却に係る利得はCU800,000 (CU1,800,000 - CU1,000,000) であり、そのうち、

(a) CU559,645 (CU800,000 ÷ CU1,800,000 × CU1,259,200) は、売手である借手が保持している建物の使用権に関する部分である。

(b) CU240,355 (CU800,000 ÷ CU1,800,000 × (CU1,800,000 - CU1,259,200)) は、買手である貸手に移転された権利に関する部分である。

開始日に、売手である借手は、この取引を次のように会計処理する。

現金	CU2,000,000	
使用権資産	CU699,555	
建物		CU1,000,000
金融負債		CU1,459,200
移転した権利に係る利得		CU240,355

#### 買手である貸手

開始日に、買手である貸手は、この取引を次のように会計処理する。

建物	CU1,800,000	
金融資産	CU200,000	(18回のCU16,447の支払を年率4.5%で割り引いた金額)
現金	CU2,000,000	

開始日後に、買手である貸手は、年間支払額CU120,000のうちCU103,553をリース料として処理することによって、このリースを会計処理する。売手である借手から受け取る年間支払額のうち残りのCU16,447は、(a) 金融資産CU200,000の決済のために受け取った支払と (b) 金利収益として会計処理される。

#### 10.4 資産の譲渡が売却ではない場合

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、

[IFRS第16号103項]

- 売手である借手は、譲渡した資産を引き続き認識し、移転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「金融商品」（企業がまだIFRS第9号を適用していない場合はIAS第39号「金融商品：認識および測定」）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、移転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（企業がまだIFRS第9号を適用していない場合はIAS第39号）を適用して会計処理しなければならない。

この状況では、売手である借手は売却を認識せず、買手である貸手は購入を認識しない。代わりに、売手である借手と買手である貸手は、リースバックに関して受け取るかまたは支払う金額を金融資産または金融負債としてIFRS第9号（またはIAS第39号）を適用して会計処理することになる。これは、このような取引は実質的に融資の取決めを表すものだからである。[IFRS第16号BC265項]

# 第 11 章 発効日および経過措置

## 11.1 発効日

IFRS 第 16 号は 2019 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度に適用しなければならない。企業は、以下の両方の条件を満たす場合、IFRS 第 16 号を早期適用することが認められる。

[IFRS 第 16 号 C1 項]

- その旨を開示する。
- IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を IFRS 第 16 号の適用開始日以前に適用している。

「適用開始日」は、企業が IFRS 第 16 号を最初に適用する事業年度の期首である。[IFRS 第 16 号 C2 項]

したがって、例えば、2019 年 1 月 1 日に開始する事業年度に IFRS 第 16 号を最初に適用する企業では、当該基準を全面遡及適用するか否かにかかわらず、適用開始日は 2019 年 1 月 1 日である（**11.5** を参照）。

## 11.2 経過措置－概要

IASB は、IFRS 第 16 号への移行時に多額のコストが企業に生じることについて認識している。IFRS 第 16 号には、企業が、報告する財務情報の質を著しく損なうことなく、移行時のコストを最小限に抑えられるよう、経過措置や実務上の便法が数多く含まれている。

リースの借手と貸手の双方に対し、適用開始日に存在する契約がリースを含んでいるか否かを評価をしない実務上の便法を使用することが認められている（**11.3** を参照）。企業がこの実務上の便法を使用しないという決断をした場合、当該企業が有するすべての契約についてリースを含んでいるかを再調査する際に多額のコストが生じる可能性がある。

貸手は、サブリースに関する 1 つの例外を除き、IAS 第 17 号から IFRS 第 16 号への移行時に修正を行うことを要求されない。これは、IFRS 第 16 号におけるリースの貸手の会計処理の大部分が IAS 第 17 号の要求事項と一致しているためである（**11.4** を参照）。

多くの重要な判断に注力しなければならないリースの借手にとって、状況はより複雑である。**11.3** に記載している契約を再評価するかどうかに関する選択肢に加え、移行時にリースの借手が利用することができる多くの選択肢が以下に記載されている。

1.	IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」にしたがって、IFRS 第 16 号をすべてのリースに全面遡及適用するか、または累積的キャッチアップ法を使用するか。	リースの借手が全面遡及適用を選択した場合、IFRS 第 16 号に従い、すべてのリース（すなわち、IAS 第 17 号に基づくファイナンス・リースとオペレーティング・リースの双方）を修正再表示することが要求される。利用できる救済措置はない。詳細は <b>11.3</b> を参照。  リースの借手が累積的キャッチアップ法を選択した場合、過去に報告した金額を修正再表示せず、使用権資産とリース負債を測定する際に特定の規則を適用する（過去にファイナンス・リースとして識別されたリースについては <b>11.6.2</b> を、オペレーティング・リースとして識別されたリースについては <b>11.6.3</b> を参照）。過去にオペレーティング・リースとして識別されたリースについては、個別の経過措置や実務上の便法を適用する選択肢がある（下記ポイントを参照）。
2.	累積的キャッチアップ法の下で、過去にオペレーティング・リースに分類され、かつ適用開始日から 12 か月以内に終了するリースに対して、実務上の便法を適用するか否か。	リース 1 件ごとに、実務上の便法は、当初のリース期間が 12 か月超であるか否かに関わらず、このようなリースを短期リースとして会計処理することを認めている（ <b>11.6.3.2</b> を参照）。
3.	累積的キャッチアップ法の下で、過去にオペレーティング・リースに分類されたリースから生じたリース負債の測定に関して認められている、実務上の便法を（当初認識時に）適用するか否か。	リース 1 件ごとに、企業は以下のオプションを選択できる。  <ul style="list-style-type: none"> <li>• 特性が合理的に類似したリースのポートフォリオに単一の割引率を適用する。</li> <li>• 契約がリースを延長または解約するオプションを含んでいる場合にリース期間を算定する際に、事後的判断を使用する。</li> </ul> 詳細は <b>11.6.3.4</b> を参照。
4.	累積的キャッチアップ法の下で、過去にオペレーティング・リースに分類されたリースから生じた使用権資産の測定に関して認められている、実務上の便法を（当初認識時に）適用するか否か。	リース 1 件ごとに、企業は以下のオプションを選択できる。  <ul style="list-style-type: none"> <li>• 減損処理に近似させるため、使用権資産を、IAS 第 37 号に基づいて認識した不利な契約に係る引当金の金額の分だけ修正する。</li> <li>• 使用権資産の測定から、当初直接コストを除外する。</li> </ul> 詳細は <b>11.6.3.7</b> を参照

IFRS 第 16 号は、累積的キャッチアップ法を適用する場合の借手に対する開示要求（**11.6.3.8** を参照）、セール・アンド・リースバック取引に関する要求事項（**11.7** を参照）、およびオペレーティング・リースの有利または不利な条件に関して企業結合で過去に借手が認識した資産または負債に関する要求事項（**11.8** を参照）も規定している。

### 11.3 経過措置—リースの定義（借手および貸手双方）

実務上の便法として、企業は契約がリースであるかまた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。その代わりに、企業には次のことが認められる。

[IFRS 第 16 号 C3 項]

- 過去に IAS 第 17 号「リース」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」を適用してリースとして識別された契約に IFRS 第 16 号を適用すること。企業は IFRS 第 16 号の C5 項から C18 項の経過措置（**11.4** から **11.7** を参照）をそれらのリースに適用しなければならない。
- 過去に IAS 第 17 号および 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 IFRS 第 16 号を適用しないこと。

企業が実務上の便法を適用することを選択する場合には、以下の事項が要求される。

[IFRS 第 16 号 C4 項]

- その旨を開示すること。
- 実務上の便法をすべての契約に適用すること。
- 結果的に、リースの識別に関する要求事項（第 3 章を参照）を、適用開始日以後に締結（または変更）された契約のみに適用すること。

この救済措置は借手および貸手双方に適用される。これは、移行日前に締結した継続中のすべての契約について、リースを含んでいるかどうかに係る既存の評価を維持することを企業に認めている。企業は、既存のリースは IFRS 第 16 号の下でも引き続きリースであり、既存のサービス契約は IFRS 第 16 号の下でも引き続きサービス契約であることを想定する。すなわち、IFRS 第 16 号のリースの定義は移行日以後に締結された契約にのみ適用することが要求される。契約の大部分について判定に変更がないことが予想される場合に、企業に詳細な評価のためのコストが生じることのないよう、IASB はこの実務上の便法を認めた。

企業がこの実務上の便法を適用する場合は、当該企業のすべての契約に対して適用しなければならず、「いいとこ取り」は認められない。

企業がこの実務上の便法を適用しない場合、IFRS 第 16 号における契約のすべてに対して、リースが含まれているかを調査しなければならない。これは企業にとってコストのかかる作業であり、IFRS 第 16 号に基づく評価において潜在的な相違を識別する便益がコストに見合うものであるかどうかを考慮する必要がある。IASB の見解によると、IFRS 第 16 号にはリースの識別に関するより詳細なガイドラインが含まれているが、新基準の下でリースかサービス契約かの評価が異なる契約は多くはない。

この実務上の便法を適用するか否かによって、リースの借手が IFRS 第 16 号の遡及適用と累積的キャッチアップ法のどちらを選択できるかが制限されることはない（11.5 を参照）。

#### 11.4 貸手に関する経過措置

IFRS 第 16 号 C15 項（下記を参照）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 IFRS 第 16 号を適用して会計処理しなければならない。[IFRS 第 16 号 C14 項]

第 9 章に記載のとおり、リースの貸手に対する会計上の要求事項は、IFRS 第 16 号と IAS 第 17 号で実質的に変わらない。したがって、大抵の場合において、リースの貸手は IFRS 第 16 号への移行時に修正を行うことを要求されない。

中間の貸手は、次のようにしなければならない。

[IFRS 第 16 号 C15 項]

- 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 IFRS 第 16 号を適用してオペレーティング・リースまたはファイナンス・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およ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 IFRS 第 16 号を適用するとファイナンス・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。

IFRS 第 16 号は、ヘッドリースから生じた使用権資産を参照して（IAS 第 17 号で要求していたように原資産を参照してではなく）、サブリースの分類を評価することを中間の貸手に要求している。その結果、IAS 第 17 号を適用して中間の貸手がオペレーティング・リースに分類していたサブリースが、IFRS 第 16 号を適用することにより、ファイナンス・リースに分類されることがある。中間の貸手がこれらのサブリースに従来のオペレーティング・リースの会計処理を引き続き適用してしまうと、実質的に原資産を使用する権利をもちあわしているにもかかわらず、ヘッドリースから生じた使用権資産を認識することになる。このような誤解を招く結果を回避するために、IFRS 第 16 号 C15 項は、中間の貸手が 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サブリースを、適用開始日現在で見直して、サブリースをオペレーティング・リースまたはファイナンス・リースのいずれに分類すべきかを IFRS 第 16 号を適用して決定し、それにしたがって会計処理することを要求している。[IFRS 第 16 号 BC289 項から BC291 項]

### 11.5 借手に関する経過措置－全面遡及適用と「累積的キャッチアップ法」の選択

借手は、IFRS 第 16 号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。

[IFRS 第 16 号 C5 項]

- (a) IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」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する（下記を参照）。
- (b) 累積的キャッチアップ法を使用する。この方法では、IFRS 第 16 号を遡及適用し、IFRS 第 16 号の適用開始の累積的影響を IFRS 第 16 号 C7 項から C13 項にしたがって適用開始日に認識する（11.6 を参照）。

IFRS 第 16 号 C5 項に記述されたいずれを選択したとしても、企業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。  
[IFRS 第 16 号 C6 項]

リースの借手が、IFRS 第 16 号 C5 項の下で IAS 第 8 号の要求に従い IFRS 第 16 号を遡及適用することを選択する場合は、リースのすべてに対して全面的に当該基準の要求事項を適用する必要がある。すなわち、以下が要求される。

- IFRS 第 16 号を常に適用していたかのように財務諸表を作成する
- 表示された全期間の比較情報を修正再表示する。第 3 の財政状態計算書の作成を要求される可能性がある
- IFRS 第 16 号の適用による影響を詳細に開示する

IAS 第 8 号の遡及適用の一般的な要求事項の下では、企業は、IFRS 第 16 号の適用による累積的影響について、財務諸表に表示されている最も古い期間の期首残高を修正することを要求される。したがって、企業が 2019 年 1 月 1 日に開始する事業年度に IFRS 第 16 号を最初に適用し 1 年分の比較情報を表示する場合、2018 年 1 月 1 日に IFRS 第 16 号を適用したことによる累積的影響を算定・認識し、当初 IAS 第 17 号に基づいて報告した 2018 年 12 月 31 日終了年度の報告金額を修正再表示する必要がある。IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の要求事項に従って、第 3 の財政状態計算書を含めることを要求される可能性がある。すなわち、企業は要求される情報を把握するために、2018 年度についてシステムを並列して運用する必要があり、コストが高くつく可能性が高い。このため、IASB は累積的キャッチアップ法を認める決断を下した（11.6 を参照）。

全面遡及適用を選択したリースの借手は、11.6 に記載されている救済措置を使用することは認められない（したがって、例えば 7.4 および 7.5 に記載されている一般的要求事項にしたがって使用権資産とリース負債を測定しなければならない）。ただし、当該企業は、契約がリースを含んでいるか否かに関して、IAS 第 17 号および IFRIC 第 4 号に基づく「特例的な」評価が認められる（すなわち、11.3 に記載されている実務上の便法の適用が認められる）。

### 11.6 借手に関する経過措置－累積的キャッチアップ法

#### 11.6.1 累積的キャッチアップ法－総論

借手は、IAS 第 8 号にしたがって遡及的に IFRS 第 16 号を適用するのではなく、IFRS 第 16 号 C5 項 (b) を適用して、比較情報を修正再表示しないことが認められている。この方法を選択する場合、借手は IFRS 第 16 号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（または、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する。[IFRS 第 16 号 C7 項]

借手が累積的キャッチアップ法の採用を選択した場合、

- 適用開始日に適用開始の累積的影響を認識する（つまり、企業が IFRS 第 16 号を 2019 年 1 月 1 日に開始する事業年度に最初に適用した場合、適用による累積的影響を 2019 年 1 月 1 日現在の残高を修正することで認識する）。
- 比較情報の修正再表示は行わない。計上された資産と負債に差額がある場合、期首の利益剰余金を修正する。
- 過去にファイナンス・リースに分類していたリースに関して、過去に認識した金額を引き継ぐ（**11.6.2** を参照）。
- 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ついて、多くの経過措置と実務上の便法の適用が認められている（**11.6.3** を参照）。
- 累積的キャッチアップ法を適用した影響を開示することが要求される（**11.6.3.8** を参照）。

重要なのは、借手はどの時点でも複数のシステムを並行して運用することは求められない点である。比較期間の情報は IAS 第 17 号ベースで報告され、IFRS 第 16 号ベースの情報への移行は、IFRS 第 16 号が適用される最初の会計期間の初日からとなる。

### 11.6.2 累積的キャッチアップ法—過去にファイナンス・リースに分類されていたリース

累積的キャッチアップ法を適用した借手は、これまでファイナンス・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およびリース負債の帳簿価額を、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およびリース負債の帳簿価額としなければならない。このような使用権資産およびリース負債については、適用開始日から IFRS 第 16 号が適用される。[IFRS 第 16 号 C11 項]

ファイナンス・リース資産および負債に関して、IFRS 第 16 号 C11 項に定められた取扱いは強制される点に留意が必要である。借手が IFRS 第 16 号の全面遡及適用（**11.5** を参照）を選択しない限り、IFRS 第 16 号への移行時にファイナンス・リース資産および負債を修正再表示することは認められない。

IFRS 第 16 号における借手の会計処理モデルは、IAS 第 17 号のファイナンス・リースの会計処理と類似している。IFRS 第 16 号 C3 項に定められた、契約がリースを含んだものであるかどうかの見直しを回避するための実務上の便法（**11.3** を参照）が利用できること、そして IFRS 第 16 号 C11 項に定められた、過去に IAS 第 17 号に基づいて認識された残高を引き継ぐという要求事項は、ファイナンス・リースの借手が移行時に重大な問題に直面する可能性が低いことを意味している。

### 11.6.3 累積的キャッチアップ法—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

#### 11.6.3.1 少額資産のリース

少額資産のリースに対して借手が利用可能な IFRS 第 16 号における認識免除の詳細については、**7.2** で説明されている。移行の影響について評価を行う際に、借手は当該免除を使用する範囲を決定する必要がある（免除の選択はリース 1 件ごとに行うことができる）。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については、認識の免除を選択する場合、移行時に修正を行うことを要求されない。これらのリースについては、IFRS 第 16 号の要求事項を適用開始日から適用しなければならない。[IFRS 第 16 号 C9 項 (a)]

#### 11.6.3.2 適用開始日から 12 か月以内に終了するリース—実務上の便法

累積的キャッチアップ法を適用している借手は、過去にオペレーティング・リースに分類し、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、実務上の便法として、リース 1 件ごとに、使用権資産またはリース負債を認識しないことを選択できる。この選択がされた場合、借手は次のようにしなければならない。

[IFRS 第 16 号 C10 項 (c)]

- 当該リースを IFRS 第 16 号 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 (7.2 を参照)。
- 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も含める。

この追加の経過措置は、借手が少ない便益のためにコストをかけることを回避するために導入された実務的な方法である。経過措置は、リース期間が 12 か月以下のリースに一般的に適用可能な短期リースの認識免除規定を、リースの期間の開始時点にかかわらず、適用開始日から 12 か月以内に終了すると予想されるリース期間に事実上拡大している。借手は、そのようなリースについて IAS 第 17 号の下で行っていた会計処理を継続することを、リース 1 件ごとに選択できる

この経過措置が適用された場合、そのリースに関連する費用は、IFRS 第 16 号 53 項 (c) に基づく短期リース費用の開示に含まれ、また IFRS 第 16 号 55 項の開示要求に該当する点がある点に留意する。

#### 11.6.3.3 リース負債の認識および測定

累積的キャッチアップ法を適用する借手は、過去にオペレーティング・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ことを要求される。当該リース負債は、残りのリース料を適用開始日現在の借手の追加借入利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。[IFRS 第 16 号 C8 項 (a)]

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累積的キャッチアップ法を適用した場合、借手は、

- すでに支払ったリース料を無視する。リース負債は、残存リース期間のリース料を参照して測定する。
- 個々のリースの計算利率や、個々のリース開始時点の借手の追加借入利率に関する情報を無視する。適用開始日における借手の追加借入利率は単一の割引率である必要はなく、リースの期間と保有する保証の性質によって、リースごとに異なる (7.4.2.2 を参照)。しかし、借手は特性が合理的に類似したリースのポートフォリオに対して単一の利率を用いることが認められている (11.6.3.4 を参照)。

#### 11.6.3.4 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に係るリース負債—実務上の便法

企業は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に係るリース負債の測定に関連して、リース 1 件ごとに、下記の実務上の便法のうち 1 つまたは両方を選択することができる。

- 特性が合理的に類似したリース (同様の経済環境における類似したクラスの前資産についての残存リース期間が同様なリースなど) のポートフォリオに単一の割引率を適用する。[IFRS 第 16 号 C10 項 (a)]
- 契約がリースを延長または解約するオプションを含んで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。[IFRS 第 16 号 C10 項 (e)]

例えば、IFRS 第 16 号の適用開始日の何年も前にリース契約を締結し、リースの開始時において、延長オプションを行使することが合理的に確実ではないと判断した企業を考える。適用開始日において、企業が延長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、IFRS 第 16 号 C10 項 (e) に基づき、リース負債を、適用開始日の評価に基づいて測定することが認められている (すなわち、当初の評価に基づく会計処理を再現する必要はない)。

### 11.6.3.5 使用権資産の認識および測定

累積的キャッチアップ法を適用する借手は、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ついて、適用開始日に使用権資産を認識しなければならない。使用権資産は次のいずれかの方法で測定されなければならない。

[IFRS 第 16 号 C8 項 (b)]

- i. IFRS 第 16 号が開始日から適用されていたかのように遡及的に測定する。ただし、適用開始日現在の借手の追加借入利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または未払リース料の金額の分だけ修正する。

IFRS 第 16 号 8 項 (b) におけるこの使用権資産の測定基礎の選択は、リース 1 件ごとに行われる。

企業は、どの測定基礎をどのリースに適用するかを自由に決められる。IFRS 第 16 号 C8 項 (b) (i) に基づき、借手が使用権資産の測定を遡及的に行うことを選択する場合、適用開始日における追加借入利率を使用するが、リースの開始日の資産の帳簿価額と、同日以降の減価償却費を算定するために必要な過去の情報を持つ必要がある。そのような情報を再現するのはコストがかかるかもしれない。しかし、企業は、移行後の年度においてより高いリース関連コストを損益に認識することを回避するために、金額の高い項目についてはそうしたコストを負担することをいとわないと見込まれている（通常、償却原価による会計処理では、使用権資産と比べて、リース負債はより遅く減少するため、資産を償却途中で負債と同じ金額にすることで、資産の帳簿価額がそうしなかった場合よりも高くなり、移行後により高い減価償却費が生じることとなる）。借手はより正確な移行アプローチの適用によるコストが、移行後の「正しい」損益計算書の実現の便益を上回るような、大量であるが少額であるリースについて、IFRS 第 16 号 C8 項 (b) (ii) を一般的に適用することが予想される (IFRS 第 16 号 BC283 項から BC286 項)。

また、適用開始日現在の使用権資産には IAS 第 36 号「資産の減損」を適用する。ただし、借手が IFRS 第 16 号 C10 項 (b) の実務上の便法 (11.6.3.7 を参照) を適用する場合を除く。[IFRS 第 16 号 C8 項 (c)]

### 11.6.3.6 投資不動産のリースに係る特定の要求事項

IFRS 第 16 号 C8 項の要求事項にかかわらず、11.6.3.3 および 11.6.3.5 に記載されているとおり、過去にオペレーティング・リースに分類したリースについて、借手は、

[IFRS 第 16 号 C9 項 (b) および C9 項 (c)]

- 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。当該リースから生じた使用権資産およびリース負債は、適用開始日から IAS 第 40 号および IFRS 第 16 号に基づいて会計処理しなければならない。
- 過去にオペレーティング・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することが要求される。当該リースから生じた借手の使用権資産およびリース負債は、適用開始日から IAS 第 40 号および IFRS 第 16 号に基づいて会計処理しなければならない。

### 11.6.3.7 使用権資産—実務上の便法

企業は、過去にオペレーティング・リースに分類していたリースから生じる使用権資産の測定に関して、リース 1 件ごとに下記の実務上の便法のうち 1 つまたは両方を選択することができる。

[IFRS 第 16 号 C10 項]

- 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、偶発負債および偶発資産」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、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。

IFRS 第 16 号 C8 項 (c) に従って (11.6.3.5 を参照)、借手は使用権資産が適用開始日に減損しているかを検討することが要求されている。この実務上の便法は、使用権資産が適用開始日に減損している場合、同等のオペレーティング・リースは IAS 第 37 号における不利なリースになるという事実に基づく、単純化したアプローチを借手に提供する。したがって、IFRS 第 16 号は移行時において、借手が使用権資産を従前認識した不利なリースに係る引当金の金額だけ修正することを認めている。この便法は報告される情報に重大な影響を与えないであろう (IFRS 第 16 号 BC287 項)。

- 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。

7.4.1.2 で記載したように、当初直接コストは借手がリース契約を締結しなければ生じなかったであろう増分コストである。このコストは通常、使用権資産の当初測定に含まれる。この実務上の便法は、そのようなコストを IFRS 第 16 号を最初に適用した時に認識した使用権資産から除外することを借手に認めている。リース 1 件ごとに便法を適用するかしないかの選択ができる。これは、企業に過去数年にわたり発生していたかもしれない当初直接コストを識別するコストを回避することを可能にしている。

### 11.6.3.8 累積的キャッチアップ法を適用する借手の開示要求

累積的キャッチアップ法を適用する借手は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」の 28 項で要求されている適用開始に関する情報を開示する必要がある。ただし、IAS 第 8 号 28 項 (f) で定めている情報は除く。IAS 第 8 号 28 項 (f) で定めている情報の代わりに、借手は下記を開示する必要がある。

[IFRS 第 16 号 C12 項]

- 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率の加重平均
- 次の両者の差額の説明
  - 適用開始日の直前の事業年度の末日現在で IAS 第 17 号を適用して開示したオペレーティング・リース・コミットメント (IFRS 第 16 号 C8 項 (a) に記述した適用開始日現在の追加借入利率で割引後 (11.6.3.3 を参照))
  - 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

借手が、IFRS 第 16 号 C10 項に示した特定の実務上の便法 (11.6.3.2、11.6.3.4 および 11.6.3.7 を参照) のうち 1 つまた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。[IFRS 第 16 号 C13 項]

### 11.7 適用開始日前のセール・アンド・リースバック取引

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「顧客との契約から生じる収益」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。[IFRS 第 16 号 C16 項]

セール・アンド・リースバック取引が以前、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。

[IFRS 第 16 号 C17 項]

- 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。
- 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。

セール・アンド・リースバック取引が IAS 第 17 号の下、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。

[IFRS 第 16 号 C18 項]

- 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。
- 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延べた利得または損失について修正する。

セール・アンド・リースバック取引の経過措置はすべてのリースに係る一般的な経過措置と整合している。売手である借手は、IFRS 第 16 号への移行時に、セール・アンド・リースバック取引の売却要素に固有の遡及的な会計処理を行ってはならない。売手である借手は、IFRS 第 16 号への移行時にリースバックの会計処理を適用開始日に存在している他のリースの会計処理と同じ方法で行うことを要求される。

売手である借手は、IFRS 第 16 号におけるセール・アンド・リースバック取引に係る利得または損失の認識のアプローチ（第 10 章を参照）を IFRS 第 16 号の適用開始日後に締結したセール・アンド・リースバック取引のみに適用しなければならない。IASB は遡及アプローチの適用のコストは、報告される情報についての便益を上回るであろうと結論を下した。[IFRS 第 16 号 BC292 項から BC294 項]

### 11.8 オペレーティング・リースの有利または不利な条件に関して、借手が過去に認識した資産または負債

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・リースの有利また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または負債を認識した場合には、借手は、適用開始日において、当該資産およ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。[IFRS 第 16 号 C1 項]

# 付録 1

## 設例ーリースの識別

IFRS 第 16 号に付属する設例には、契約がリースであるかまたはリースを含んだものであるかどうかを、企業がどのように判断するかについての 10 の設例がある。これらの設例は以下に表形式で要約されており、契約がリースであるかまたはリースを含んだものであるかどうかについての各ケースにおける主要な決定要因を表示している。各ケースの詳細については、IFRS 第 16 号に付属する設例の全文を参照されたい。

設例	特定された資産があるか	供給者は実質的な入替えの権利を有するか	顧客は特定された資産の使用を支配する権利を有するか	リースであるか
1A – 顧客と貨物運送業者（供給者）との間の契約は、5 年間にわたり 10 両の特定の種類の鉄道車両の使用を顧客に提供する。	はい。具体的な車両が契約で特定されている。	いいえ。入替えは、保守または修理が必要な場合にのみ行うことができる。	はい。顧客は、鉄道車両を契約期間にわたって独占的に使用し、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、鉄道車両の使用法および使用目的を変更する権利を有している。すなわち、顧客はいつ、どこで車両を使用するのか、車両を使用してどの物品を輸送するのかを決定する。供給者の権利（車両が輸送できる貨物に関する契約上の制限）は、防御的な権利である。供給者が鉄道貨物を運搬するために必要な機関車を支配していることは、供給者に鉄道車両の使用を支配する権利を与えるものではない。	はい。鉄道車両のリースである（鉄道車両を運搬するために使用される機関車のリースではない）。
1B – 顧客と供給者との間の契約は、所定の種類の鉄道車両の使用により、5 年の期間にわたり所定の日程にしたがって所定の数量の物品を輸送することを供給者に要求している。	いいえ。供給者は、同様の車両の大きなプールを有しており、鉄道車両は契約で特定されていない。	はい。代替の鉄道車両は最小限のコストで容易に利用できる。供給者は、利用可能な鉄道車両のプールをもっとも効率的な方法で使用することによって、経済的に便益を得る。	いいえ。供給者は、それぞれの所定の輸送のためにどの鉄道車両を使用するかを選択することによって、鉄道車両の使用による経済的便益のほとんどすべてを得る。	いいえ。顧客は、輸送能力（サービス）を購入している。
2 – コーヒー会社（顧客）は、3 年間、自社の商品を販売するために空港内のあるスペースを使用する契約を空港運営者（供給者）と締結する。	いいえ。顧客がキオスクを設置するために利用可能なエリアは多くあり、また、エリアは契約で特定されていない。	はい。代替のスペースは最小限のコストで容易に利用できる。供給者は、空港内の小売スペースをもっとも効率的な方法で使用することによって、経済的に便益を得る。	いいえ。供給者は、顧客にどのスペースを割り当てるのかを選択することによって、小売スペースの使用による経済的便益のほとんどすべてを得る。	いいえ。顧客は、供給者の裁量で変更される可能性があるスペースを購入しており、それはサービスである。

設例	特定された資産があるか	供給者は実質的な入替えの権利を有するか	顧客は特定された資産の使用を支配する権利を有するか	リースであるか
<p>3A – 顧客は、より大きなケーブル（香港と東京を接続している）の中の3本の定められた物理的に別個のものであるダーク・ファイバーを使用する権利について公益事業会社（供給者）と15年の契約を締結する。</p>	<p>はい。具体的なファイバーは契約で特定されており、ケーブルの中の他のファイバーとは物理的に別個のものである。</p>	<p>いいえ。入替えは、保守または修理が必要な場合にのみ行うことができる。</p>	<p>はい。顧客は、ファイバーを契約期間にわたって独占的に使用し、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、ファイバーの使用法および使用目的を変更する権利を有している。すなわち、顧客はファイバーをいつ接続するのか、ファイバーを接続するのかどうか、およびどのようなデータ、どのくらいのデータを送信するのかを決定する。</p>	<p>はい。特定のファイバーのリースである。</p>
<p>3B – 顧客は、香港と東京を接続するケーブルの中の所定の量の稼働能力を使用する権利について15年契約を供給者と締結する。</p>	<p>いいえ。顧客は、ケーブルの中の3本のファイバーの稼働能力を使用することに相当する稼働能力を購入しているが、具体的なファイバーは契約で特定されていない。購入された稼働能力は、物理的に区分されておらず、ケーブルの稼働能力のほとんどすべてを表すものではない。</p>	<p>はい。代替のファイバーは容易に利用できる。供給者は、最も効率的な方法で使用することによって、経済的便益を得る。</p>	<p>いいえ。供給者は、すべての関連性のある決定を行い、ファイバーの使用から得られ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。</p>	<p>いいえ。顧客は、送信稼働能力を購入しており、それはサービスである。</p>
<p>4 – 顧客は、小売区画Aを5年間にわたり使用するため、不動産所有者（供給者）と契約を締結する。小売区画Aは、多くの小売区画がある、より大きな小売スペースの一部である。</p>	<p>はい。具体的な小売区画が契約で特定されている。</p>	<p>いいえ。供給者は、小売区画を入れ替える実際上の能力を有しているが、再配置のコストを支払うことが要求されている。契約日において、供給者が入替えから経済的に便益を受ける状況（大口の新規テナント）が生じる可能性は高くないと考えられている。</p>	<p>はい。顧客は、小売区画を契約期間にわたって独占的に使用し、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（供給者に対して売上的一定割合となる変動支払を行うことを要求されるにもかかわらず）。顧客は、販売する商品の組合せおよびその販売価格についての関連性のある決定を行う。供給者による清掃、セキュリティおよび広告サービスの提供は、小売区画の使用法および使用目的を決定する権利を供給者に与えるものではない。</p>	<p>はい。特定された小売区画のリースである。</p>
<p>5 – 顧客は、ニューヨークからサンフランシスコに貨物を輸送するため、1週間にわたるトラックの使用について供給者と契約を締結する。</p>	<p>はい。具体的なトラックが契約で特定されている。</p>	<p>いいえ。</p>	<p>はい。顧客は、トラックを契約期間にわたって独占的に使用し、経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有している。トラックの使用法および使用目的は事前に決定されているが、顧客はトラックを運行しており、したがって、トラックの使用を指図する権利を有している（3.4.3.3を参照）。</p>	<p>はい。トラックのリースである。リース期間は1週間であるため、短期リースである（7.2.2を参照）。</p>

設例	特定された資産があるか	供給者は実質的な入替えの権利を有するか	顧客は特定された資産の使用を支配する権利を有するか	リースであるか
<p>6A – 顧客は、所定の船舶でロッテルダムからシドニーへの貨物の輸送について船舶所有者（供給者）との契約を締結する。</p>	<p>はい。具体的な船舶が契約で特定されている。</p>	<p>いいえ。</p>	<p>いいえ。顧客は、船舶の積載容量のほとんどすべてを支配しており、したがって、契約期間にわたって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。</p> <p>しかし、船舶の使用方法および使用目的は契約で事前に決定されており、供給者が船舶を運航させている。したがって、顧客は、船舶の使用を指図する権利を有していない(3.4.3.3を参照)。</p>	<p>いいえ。顧客は、輸送サービスを購入している。</p>
<p>6B – 顧客は、所定の船舶の5年間にわたる使用について供給者との契約を締結する。</p>	<p>はい。具体的な船舶が契約で特定されている。</p>	<p>いいえ。</p>	<p>はい。顧客は、船舶の積載容量のほとんどすべてを支配しており、したがって、契約期間にわたって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。顧客は、船舶を運航するのかどうか、いつ運航するのか、どこの港に運航するのかについて（供給者の投資および船員を保護する契約上の制限の範囲内で）関連性のある決定を行う。供給者は船舶を運航しているが、それは船舶の使用方法および使用目的に関する顧客の決定に左右される。</p>	<p>はい。契約期間にわたる船舶のリースである。</p>
<p>7 – 顧客は、2年間、明示的に定められた航空機の使用について航空機所有者（供給者）との契約を締結する。契約は、航空機の内装および外装の仕様を詳細に示している。</p>	<p>はい。具体的な航空機が契約で特定されている。</p>	<p>いいえ。供給者は、他の航空機と入れ替える権利を有している。しかし、契約で定められた仕様を満たすように代替機を装備するには相当のコストを伴うため、供給者が航空機の入替えから経済的に便益を得るとは見込まれない。</p>	<p>はい。顧客は、航空機を契約期間にわたって独占的に使用し、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。契約上および法律上の制限は、顧客の使用権の範囲を定めている。定められた範囲内で、顧客は、航空機の使用方法および使用目的について関連性のある決定を行う。供給者は航空機を運航させるが、それは航空機を飛行するのか、どこを、いつ飛行するのかについての顧客の決定に左右される。</p>	<p>はい。契約期間にわたる航空機のリースである。</p>

設例	特定された資産があるか	供給者は実質的な入替えの権利を有するか	顧客は特定された資産の使用を支配する権利を有するか	リースであるか
8－顧客は、3年間、特定の種類、品質および数量のシャツを購入する契約を製造業者（供給者）と締結する。	はい。供給者は、1つしかない工場の使用を通じてのみ契約を履行できるため、工場は黙示的に定められている。	いいえ。代替の利用可能な工場はない。	いいえ。顧客は、契約期間にわたって工場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ない。これは、そのアウトプットは工場のアウトプットのほとんどすべてを表しておらず、供給者は、他の顧客に供給するために余剰生産能力を使用することができるからである。また、供給者は工場の使用を指図することができる（顧客が有している権利は、他の顧客と同じである）。	いいえ。顧客はシャツ（財）を購入している。
9A－公益事業会社（顧客）は、20年間、新しい太陽光ファームが産出する電力のすべてを購入する契約を電力会社（供給者）と締結する。	はい。具体的な太陽光ファームが契約で特定されている。	いいえ。	はい。顧客は、太陽光ファームを契約期間にわたって独占的に使用し、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（ただし、供給者が税額控除の形で受け取ることになる経済的便益は、太陽光ファームの所有に関するものであり、その使用に関するものではない）。太陽光ファームの使用法および使用目的は、事前に決定されているが、太陽光ファームに関する顧客の設計は、当該ファームの使用を指図する権利を顧客に与えている（3.4.3.3を参照）。	はい。契約期間にわたる太陽光ファームのリースである。
9B－顧客は、3年間、明示的に定められた発電所が産出する電力のすべてを購入する契約を供給者と締結する。	はい。具体的な発電所が契約で特定されている。	いいえ。	いいえ。顧客は、発電所を契約期間にわたって独占的に使用し、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。しかし、発電所の使用法および使用目的は事前に決定されており、顧客は発電所を設計しておらず、また、供給者が発電所を稼働させている。したがって、顧客は発電所の使用を指図する権利を有していない。（3.4.3.3を参照）。	いいえ。顧客は電力供給（サービス）を購入している。
9C－顧客は、10年間、明示的に定められた発電所が産出する電力のすべてを購入する契約を供給者と締結する。	はい。具体的な発電所が契約で特定されている。	いいえ。	はい。顧客は、発電所を契約期間にわたって独占的に使用し、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、発電所の使用法および使用目的について関連性のある決定を行う。供給者は発電所を稼働させるが、それは算出される電力の時期および量に関する顧客の決定に左右される。	はい。契約期間にわたる発電所のリースである。

設例	特定された資産があるか	供給者は実質的な入替えの権利を有するか	顧客は特定された資産の使用を支配する権利を有するか	リースであるか
10A – 顧客は、2年間のネットワーク・サービスについて電気通信会社（供給者）と契約を締結する。	検討されていない。	検討されていない。	いいえ。顧客はサーバーの使用を支配していない。供給者は、使用期間中のサーバーの使用について関連性のある決定を行うことができる唯一の当事者である。すなわち、供給者は、サービスを使用してどのようにデータを送信するのか、サーバーを再設定するかどうか、他の目的でサーバーを使用するかどうかを決定する。	いいえ。顧客はネットワーク・サービスを購入している。
10B – 顧客は、特定されたサーバーの3年間にわたる使用について情報テクノロジー会社（供給者）と契約を締結する。	はい。具体的なサーバーが契約で特定されている。	いいえ。サーバーの入替えは、故障の場合のみ行うことができる。	はい。顧客はサーバーを契約期間にわたって独占的に使用し、使用による経済的便益のすべてを得る権利を有している。顧客が、サーバーの使用方法および使用目的について関連性のある決定を行う。	はい。契約期間にわたるサーバーのリースである。

# 付録2

## 表示および開示チェックリストー借手

参照	表示 / 開示 要求
	<p><b>表示</b></p>
	<p><b>表示ー財政状態計算書</b></p>
IFRS 第 16 号 47 項	<p>借手は、下記の内容を財政状態計算書に表示するか、または注記で開示しなければならない。</p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 使用権資産（他の資産と区分して）</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• リース負債（他の負債と区分して）</li> </ul>
IFRS 第 16 号 47 項	<p>使用権資産が財政状態計算書において区分表示されない場合には、借手は次のことを行わなければならない。</p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 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。</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 財政状態計算書のどの表示項目が当該使用権資産を含んでいるのかを開示する。</li> </ul>
IFRS 第 16 号 47 項	<p>リース負債が財政状態計算書において区分表示されない場合には、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。</p>
IFRS 第 16 号 48 項	<p>使用権資産を区分表示する要求は、投資不動産の定義を満たす使用権資産には適用されず、当該資産は財政状態計算書において投資不動産として表示しなければならない。</p>
	<p><b>表示ー純損益およびその他の包括利益の計算書</b></p>
IFRS 第 16 号 49 項	<p>純損益およびその他の包括利益の計算書において、</p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• リース負債に係る金利費用は、使用権資産に係る減価償却費と区分して表示されなければならない。</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 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 82 項 (b) において純損益およ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。</li> </ul>
	<p><b>表示ーキャッシュ・フロー計算書</b></p>
IFRS 第 16 号 50 項	<p>キャッシュ・フロー計算書において、借手は次のような分類をしなければならない。</p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• リース負債の元本部分に対する現金支払は、財務活動によるキャッシュ・フローに分類する</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• リース負債の金利部分に対する現金支払には、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</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 短期リース料、少額資産のリース料およびリース負債の測定に含めなかった変動リース料は、営業活動によるキャッシュ・フローに分類する</li> </ul>

参照	表示 / 開示 要求
	<p><b>開示</b></p>
IFRS 第 16 号 51 項	<p>注：</p> <p>1. IFRS 第 16 号の開示の目的は、借手が注記において、財政状態計算書、純損益計算書およびキャッシュ・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、財務業績およびキャッシュ・フローに与えている影響を財務諸表利用者が評価するための基礎を与える情報を開示することである。IFRS 第 16 号の 52 項から 60 項（下記を参照）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。</p>
IFRS 第 16 号 52 項	<p>2. 借手は、自らが借手であるリースに関する情報を単一の注記または財務諸表における独立のセクションにおいて開示しなければならない。しかし、借手は財務諸表の他の箇所にすでに表示されている情報を繰り返す必要はない。これは当該情報がリースに関する単一の注記または独立のセクションにおいて相互参照により組み込まれていることが条件となる。</p>
IFRS 第 16 号 53 項	<p><b>財務諸表に反映された金額の開示</b></p> <p>報告期間について、下記の金額を開示しなければならない。</p> <p>(a) 使用権資産に係る減価償却費（原資産のクラス別に）</p> <p>(b) リース負債に係る金利費用</p> <p>(c) IFRS 第 16 号 6 項（7.2 を参照）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 か月以下のリースに係る費用を含める必要はない。</p> <p>(d) IFRS 第 16 号 6 項（7.2 を参照）を適用して会計処理した少額資産のリースに係る費用。この費用には上記（c）におけ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。</p> <p>(e) リース負債の測定に含めていない変動リース料に係る費用（7.5.2.3 を参照）</p> <p>(f) 使用権資産のサブリースによる収益</p> <p>(g) リースに係るキャッシュ・アウトフローの合計額</p> <p>(h) 使用権資産の増加</p> <p>(i) セール・アンド・リースバック取引から生じた利得または損失</p> <p>(j) 原資産の種類別の報告期間の末日現在の使用権資産の帳簿価額</p>
IFRS 第 16 号 54 項	<p>注：</p> <p>1. 借手は、IFRS 第 16 号 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。</p> <p>2. IFRS 第 16 号 53 項にしたがって開示する金額には、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。</p>
IFRS 第 16 号 55 項	<p><b>短期リースに係るリース・コミットメントの開示</b></p> <p>報告期間末で借手が契約済みの短期リースのポートフォリオが、IFRS 第 16 号 53 項（c）（上記を参照）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、IFRS 第 16 号 6 項（7.2 を参照）を適用して会計処理した短期リースに係るリース・コミットメントの金額を開示しなければならない。</p>

参照	表示 / 開示 要求
	<p>注： この開示要求は、企業が適用開始日から 12 か月以内にリース期間が終了するリースに対して実務上の便法（<b>11.6.3.2</b> を参照）を適用する場合、IFRS 第 16 号を適用する年度において検討が必要になる可能性がある。</p>
IFRS 第 16 号 56 項	<p><b>投資不動産の定義を満たしている使用権資産</b> 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、IAS 第 40 号「投資不動産」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 IFRS 第 16 号 53 項の (a)、(f)、(h) または (j)（上記を参照）の開示を提供することを要求されない。</p>
IFRS 第 16 号 57 項	<p><b>IAS 第 16 号において再評価額で測定されている使用権資産</b> 借手が使用権資産を IAS 第 16 号「有形固定資産」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 77 項で要求されている情報を開示しなければならない。</p>
IFRS 第 16 号 58 項	<p><b>リース負債の満期分析</b> 借手は、リース負債の満期分析を、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」の 39 項および B11 項を適用して開示しなければならない。この満期分析は、他の金融負債の満期分析とは区分して開示しなければならない。</p>
IFRS 第 16 号 59 項	<p><b>リース活動の範囲に関する追加的な情報</b> <b>追加的な情報の開示に関する一般的な要求事項</b> IFRS 第 16 号 53 項から 58 項（上記を参照）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 IFRS 第 16 号 51 項（上記を参照）の開示目的を満たすために必要な追加の定性的情報およ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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 借手のリース活動の性質</li> <li>• 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。 <ul style="list-style-type: none"> <li>- 変動リース料（詳細は下記を参照）</li> <li>- 延長オプションおよび解約オプション（詳細は下記を参照）</li> <li>- 残価保証（詳細は下記を参照）</li> <li>- 借手が契約しているがまだ開始していないリース</li> </ul> </li> <li>• リースにより課されている制限または特約</li> <li>• セール・アンド・リースバック取引（詳細は下記を参照）</li> </ul>

参照	表示 / 開示 要求
IFRS 第 16 号 B48 項	<p>リース活動に関する追加的な情報が、IFRS 第 16 号 51 項（上記を参照）の開示目的を満たすために必要であるかどうかを判定する際に、借手は下記のことを考慮しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 当該情報が財務諸表利用者にとって目的適合性があるかどうか。借手は、当該情報が財務諸表利用者にとって目的適合性があると見込まれる場合にのみ、IFRS 第 16 号 59 項で定めている追加的な情報を提供しなければならない。この文脈において、情報が下記のことを利用者が理解するのに役立つ場合には、これに当てはまる可能性が高い。 <ul style="list-style-type: none"> <li>- リースが提供している柔軟性（例えば、借手が解約オプションを行使したり有利な条件でリースを更新したりすることによってエクスポージャーを減少させることができる場合）</li> <li>- リースによって課される制限（例えば、特定の財務比率を維持することを企業に要求する場合）</li> <li>- 報告される情報の主要な変数に対する感応度（例えば、将来の変動リース料）</li> <li>- 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</li> <li>- 業界慣行からの逸脱（例えば、借手のリース・ポートフォリオに影響を与える通例でないかまたは独特のリース契約条件）</li> </ul> </li> </ul> <p>当該情報が、基本財務諸表に表示されている情報または注記で開示されている情報のいずれかから明らかであるかどうか。借手は、財務諸表の別の箇所ですでに表示されている情報を繰り返す必要はない。</p>
IFRS 第 16 号 BC225 項	<p>注：</p> <p>したがって、IFRS 第 16 号は、開示目的を満たすために必要で財務諸表の他の箇所では扱われていない重要性のある企業固有の情報を開示することを借手に要求している。IFRS 第 16 号は、この要求を追加的な開示が対処すべき利用者の情報ニーズのリストと、借手が追加的な開示要求に準拠する際に提供する可能性のある開示の設例により補足している（IFRS 第 16 号に付属する設例 22 と 23 を参照）。これらの例示は網羅的ではない。それでも、IASB は、この設例は、最も有用で目的適合性の高い開示（借手の個々の状況に応じて決まる）を決定する際に判断を適用すべきであることを示すうえで有用であると考えている。IASB の考えでは、このアプローチは、次のことによって、より目的適合性が高く有用な開示の提供を容易にする。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ありふれたまたは「決まり文句」の記述の使用をやめさせる</li> <li>2. 借手が、財務諸表利用者にとって目的適合性のある情報を識別するために判断を適用し、当該情報の提供に努力の焦点を当てることができるようにする</li> </ol>
IFRS 第 16 号 B49 項	<p><b>変動リース料に関する追加的な情報（IFRS 第 16 号に付属する設例 22 を参照）</b></p> <p>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、IFRS 第 16 号 51 項（上記を参照）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、財務諸表利用者が、例えば、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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 借手が変動リース料を使用する理由およびそのような支払の一般性</li> <li>• 変動リース料の固定リース料に対する相対的な大きさ</li> <li>• 変動リース料が依存する主要な変数および支払が当該主要変数の変動に対応してどのように変動すると見込まれるか</li> <li>• 変動リース料の他の業務上および財務上の影響</li> </ul>

参照	表示 / 開示 要求
IFRS 第 16 号 B50 項	<p><b>延長オプションまたは解約オプションに関する追加的な情報 (IFRS 第 16 号に付属する設例 23 を参照)</b>                      延長オプションまた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、IFRS 第 16 号 51 項（上記を参照）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、財務諸表利用者が、例えば、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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 借手が延長オプションまたは解約オプションを使用する理由およびそれらのオプションの一般性</li> <li>• オプション・リース料のリース料に対する相対的な大きさ</li> <li>• 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の一般性</li> <li>• 当該オプションの他の業務上および財務上の影響</li> </ul>
IFRS 第 16 号 B51 項	<p><b>残価保証に関する追加的な情報</b>                      残価保証に関する追加的な情報のうち、状況に応じて、IFRS 第 16 号 51 項（上記を参照）の開示目的を満たすために必要とされる可能性のある情報には、例えば、下記のことを財務諸表利用者が評価するのに役立つ情報が含まれる場合がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 借手が残価保証を提供する理由および当該保証の一般性</li> <li>• 残存価値リスクに対する借手のエクスポージャーの大きさ</li> <li>• 残価保証が提供されている原資産の性質</li> <li>• 当該保証の他の業務上および財務上の影響</li> </ul>
IFRS 第 16 号 B52 項	<p><b>セール・アンド・リースバック取引に関する追加的な情報</b>                      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、IFRS 第 16 号 51 項（上記を参照）の開示目的を満たすために必要とされる可能性のある情報には、例えば、下記のことを財務諸表利用者が評価するのに役立つ情報が含まれる場合がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 借手がセール・アンド・リースバック取引を使用する理由および当該取引の一般性</li> <li>• 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</li> <li>• リース負債の測定に含まれていない支払</li> <li>• 当報告期間におけるセール・アンド・リースバック取引のキャッシュ・フロー上の影響</li> </ul>
IFRS 第 16 号 60 項	<p><b>短期リースまたは少額資産のリース</b>                      短期リースまたは少額資産のリースを IFRS 第 16 号 6 項（7.2 を参照）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。</p>

# 付録 3

## 開示チェックリストー貸手

参照	開示要求
IFRS 第 16 号 89 項	<p>注：</p> <p>1. 開示の目的は、貸手が注記において、財政状態計算書、純損益計算書およびキャッシュ・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、財務業績およびキャッシュ・フローに与えている影響を財務諸表利用者が評価するための基礎を与える情報を開示することである。IFRS 第 16 号 90 項から 97 項（下記を参照）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。</p>
IFRS 第 16 号 BC251 項	<p>2. IFRS 第 16 号は、IAS 第 17 号における従来の貸手の開示要求を拡充している。財務諸表利用者が貸手のリース活動から生じるキャッシュ・フローの金額、時期および不確実性をより適切に評価できるようにするためである。この拡充は、IAS 第 17 号における貸手の会計処理モデルが貸手のリース活動のすべての要素に関して十分な情報を提供していたわけではなかったという一部の利害関係者が表明した見解に対応したものである。特に、一部の投資者およびアナリストは、残存資産リスクに対する貸手のエクスポージャーに関する追加的な情報を要望していた。</p>
IFRS 第 16 号 90 項 (a)	<p><b>開示ーファイナンス・リース</b></p> <p>貸手は、当報告期間のファイナンス・リースに係る下記の金額を開示しなければならない。</p> <p>(a) 販売損益</p> <p>(b) 正味リース投資未回収額に対する金融収益</p> <p>(c) 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</p>
IFRS 第 16 号 91 項	<p>注：</p> <p>貸手は、これらの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。</p>
IFRS 第 16 号 93 項および 94 項	<p>貸手は、下記が要求される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>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および定量的説明を提供する。</li> <li>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。</li> <li>割引前のリース料と正味リース投資未回収額とを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。</li> </ul>
	<p>注：</p> <p>ファイナンス・リース資産は IAS 第 32 号「金融商品：表示」に定められている金融商品の定義を満たす。したがって、企業はファイナンス・リースの契約について、上述の開示要求事項に加えて、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」の要求事項も満たさなければならない。</p> <p>特に、貸手の正味リース投資未回収額に対しては、IFRS 第 9 号「金融商品」（IFRS 第 9 号を適用していない企業については、IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」）の認識の中止および減損の要求事項が適用されることから、IFRS 第 7 号における関連する要求事項も適用される。この要求事項としては、IFRS 第 7 号 42A 項における金融資産の移転に関する開示の要求事項や IFRS 第 7 号 35A 項における信用リスクに関する開示の要求事項などがある。</p>

参照	開示要求
IFRS 第 16 号 90 項 (b)	<p><b>開示－オペレーティング・リース</b></p> <p>貸手はオペレーティング・リースについて、報告期間のリース収益を、開示しなければならない（指数また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は区分して開示する）。</p>
IFRS 第 16 号 91 項	<p>注：</p> <p>これらの開示は表形式で提供されなければならない。ただし、別の様式の方が適切である場合は除く。</p>
IFRS 第 16 号 95 項	<p>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「有形固定資産」の要求事項を適用しなければならない。この目的のために、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。すなわち、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 号で要求されている開示を、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。</p>
IFRS 第 16 号 96 項	<p>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「資産の減損」、IAS 第 38 号「無形資産」、IAS 第 40 号「投資不動産」および IAS 第 41 号「農業」の開示要求を適用しなければならない。</p>
IFRS 第 16 号 97 項	<p>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。</p>
IFRS 第 16 号 92 項	<p><b>追加的な定性的情報および定量的情報</b></p> <p>貸手は、自らのリース活動について IFRS 第 16 号第 89 項（上記を参照）の開示目的を満たすために必要な追加の定性的情報およ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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 貸手のリース活動の性質</li> <li>• 貸手が原資産に対して保持している権利に関連したリスクをどのように管理しているのか。特に、貸手は、原資産に対して保持している権利についてのリスク管理戦略を開示しなければならない。これには、貸手が当該リスクを低減している手段が含まれる。そのような手段には、例えば、買戻し契約、残価保証、所定の限度を超える使用に対する変動リース料などがある。</li> </ul>

# 付録 4

## US GAAP との比較

FASB は、2016 年 2 月に新しいリース基準である会計基準更新書 (ASU) 第 2016-02 号 (ASU2016-02) を公表した。IASB と FASB は、全面的にコンバートされた基準の開発を目的として共同プロジェクトとしてリースの会計基準を改善する試みを開始したが、IFRS 第 16 号と ASU2016-02 の間にはアプローチにおいていくつかの差異がある。最も重要な差異項目については以下に記載されている。

項目	IFRS 第 16 号	ASU 2016-02
適用範囲	すべての資産のリースを適用範囲に含めている (所定の範囲除外を除く。第 2 章を参照)。また、借手は無形資産のリースに本ガイダンスを適用することを選択できる。	すべての有形固定資産のリースを適用範囲に含め、以下を適用範囲から除いている <ul style="list-style-type: none"> <li>• 無形資産のリース</li> <li>• 非再生資源の探査または使用のためのリース</li> <li>• 生物資産のリース</li> <li>• 棚卸資産のリース</li> <li>• 建設中の資産のリース</li> </ul>
少額資産のリース	借手は、少額資産のリースの支払を、リース期間にわたり定額法で認識することができる (IAS 第 17 号におけるオペレーティング・リースの認識と同様の方法。7.2 を参照)。この免除規定を適用する場合、このようなリースは借手の財政状態計算書に反映されない。	US GAAP には同等の免除規定はない。しかし、FASB は、企業は一定の閾値を下回るリース資産とリース負債を認識しないという合理的な資産計上方針を適用できると考えている。
借手の会計処理モデル	すべてのリースは「オンバランス処理」される (ただし、短期リースや少額資産のリースについての免除を除く。7.2 を参照)。 ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類は行わない。 リース開始日において、借手は以下を認識する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>• リース債務についての負債 (リース期間にわたる将来のリース料のうち未払分の現在価値で当初測定される) (7.4.2 を参照)</li> <li>• 原資産を使用する権利についての資産 (リース負債の金額に、リース開始日以前に支払われたリース料、リース・インセンティブ、当初直接コストを調整した金額) (7.4.1 を参照)</li> </ul> 借手は、リース負債を実効金利法を使用して事後測定し、(7.5.2 を参照)、使用権資産を通常、定額法で償却する。(7.5.1 を参照)	すべてのリースは「オンバランス処理」される (ただし、短期リースについての免除を除く)。 ファイナンス (キャピタル) ・リースとオペレーティング・リースの分類は維持されている。 ファイナンス・リースの会計処理は IFRS 第 16 号のアプローチと同様である。使用権資産は通常、定額法で償却される。当該償却費とリース負債の利息の合計額としての費用は、リース期間の中で前加重 (front-loaded) の費用パターンを生じさせ、また、損益計算書において利息費用と償却は区分して表示される。 オペレーティング・リースについては、リース負債は、IFRS 第 16 号と同様に測定される。ただし、変動リース料の再評価は要求されない。支払リース料は、通常、定額法で認識され、損益計算書において一項目で表示される。

項目	IFRS 第 16 号	ASU 2016-02
貸手の会計処理モデル	オペレーティング・リースとファイナンス・リースについて、現行の貸手の会計アプローチを維持している（第 8 章および第 9 章を参照）。ファイナンス・リースに関する販売業者の利益は、IFRS 第 15 号の収益ガイダンスを適用せず、当初に認識される（9.1.2 を参照）。	<p>オペレーティング・リースとキャピタル・リース（直接金融リースと販売型リース）について、現行の貸手の会計アプローチを維持している。</p> <p>しかし、リースの分類要件は変更されており、販売業者の利益がある場合の取扱いには、以下のような影響がある</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 販売型リースの場合、販売業者の利益は当初に認識される。</li> <li>• 直接金融リースの場合、販売業者の利益は繰り延べられ、リース期間にわたり利息収益として認識される。</li> </ul> <p>レバレッジド・リースの会計処理は、将来に向かって削除された（すなわち、既存のレバレッジド・リースについては現行の取扱いが維持される）</p>
サブリース	中間の貸手は、サブリースを、ヘッドリースから生じる使用権資産を参照してオペレーティング・リースまたはファイナンス・リースに分類しなければならない（8.6 を参照）。	中間の貸手は、サブリースを、ヘッドリースの原資産を参照してオペレーティング・リースまたはファイナンス・リースに分類しなければならない。
セール・アンド・リースバック取引	売却の要件を満たす取引については、売手である借手により認識される純損益は買手である貸手に移転された権利に係る純損益の金額に制限される。（第 10 章を参照）。	売却の要件を満たす取引については、取引についてのすべての利益が認識される。



# Deloitte.

## デロイト トーマツ

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド（英国の法令に基づく保証有限責任会社）のメンバーファームおよびそのグループ法人（有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人および DT 弁護士法人を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 8,700 名の専門家（公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど）を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト（[www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp)）をご覧ください。

Deloitte（デロイト）は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters” を自らの使命とするデロイトの約 225,000 名の専門家については、Facebook、LinkedIn、Twitter もご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL（または“Deloitte Global”）はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

Member of  
**Deloitte Touche Tohmatsu Limited**

© 2016. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.