

# Applying IFRS 消費財産業及び 小売業

リース基準 – 消費財産業  
及び小売業

2017年6月



**EY**

Building a better  
working world

# 目次

概要	2
1. リースの識別	3
1.1 リースの定義	3
1.2 特定された資産	4
1.3 特定された資産の使用を支配する権利	5
1.3.1 特定された資産の使用による経済的便益のほとんど すべてを獲得する権利	5
1.3.2 特定された資産の使用を指図する権利	5
1.4 契約におけるリース構成部分と非リース構成部分の識別 及び区別	7
2. 主要な概念	9
2.1 リース期間の評価	9
2.2 リース料	10
2.2.1 変動リース料及び実質的な固定リース料	10
3. 当初測定	11
3.1 短期リースに係る認識の免除	11
3.2 少額資産のリースに係る認識の免除	11
4. 事後測定	12
5. リースの条件変更	13
6. リース負債の再測定	14
6.1 リース期間及び購入オプションの再評価	14
7. 経過措置	15
7.1 リースの定義	15
7.2 移行アプローチ	16
7.2.1 完全遡及適用アプローチ	16
7.2.2 修正遡及適用アプローチ	16
7.3 適用開始時における開示規定	22
8. 主要業績指標(KPI)への影響	24

新たなリース基準では、借手はほとんどすべてのリースを貸借対照表に認識する。

## 概要

国際会計基準審議会 (IASB) は、IFRS 第 16 号「リース」(以下、新基準) を公表した。新基準によると借手は、ほとんどすべてのリースについて資産及び負債を認識することになる。これにより、企業の財務数値及び管理業務に広範な影響が生じることが予想される。そのため、消費財企業及び小売企業は、新基準の適用による影響について利害関係者に対して説明できるように計画を立てる必要がある。IFRS 第 16 号に関する IASB の影響度分析によると、多くの小売企業は借手の会計処理の変更によって大きな影響を受ける。<sup>1</sup> また、新基準を適用してリースを識別し会計処理するために、新たなプロセスや統制の整備、もしくは既存のプロセスや統制の見直しが求められる可能性がある。

現行の IAS 第 17 号「リース」に基づくリースの会計処理では、借手はオペレーティング・リースに関して資産及び負債を認識することがないため、財務諸表の利用者のニーズを満たしていないとの批判があった。

IFRS 第 16 号は、借手に対し、ほとんどすべてのリースを貸借対照表に認識することを求めるとともに、開示を改善することで、こうした批判に対処している。これにより IASB は、借手の資産及び負債がより忠実に表現されることになり、借手に存在する負債やリース活動の透明性が一層高まると考えている。

IFRS 第 16 号では、使用权モデルに基づいてリースの会計処理を行う。当該モデルでは、借手はリース開始時点でリース期間にわたり原資産を使用する権利を得る一方で、貸手にリース料を支払う義務を負うことになる。

貸手は、借手が原資産を使用できるようになるリース開始時点で、原資産を使用する権利を借手に移転している。

契約にリース又はサービスのいずれが含まれているのかにより、会計処理が大きく異なることになるため、当該評価が重要となる。IFRS 第 16 号では、どのようにリースの定義を適用するのかが変更されているが、多くの契約では、契約(例: 小売店舗のリース)にリースが含まれているかどうかの評価は単純であろう。ただし、重要なサービス(例: 外部委託のデータセンターやサービスセンターによって提供されるサービス)が含まれる契約など、一定の契約についてはリースの定義の適用に判断が必要になると考えられる。

借手における損益計算書の表示及び費用認識パターンは、現行のファイナンス・リースと同様である(通常、利息費用と減価償却費の合計であるリース費用が契約期間の前半により多く発生する)。

IFRS 第 16 号は、2019 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から適用される。早期適用も認められるが、その場合には、新たな収益認識基準である IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」をすでに適用しているか、又は IFRS 第 16 号と同時に適用する必要がある。

IFRS 第 16 号の経過措置では、借手は同基準の適用開始日(企業が同基準を最初に適用する報告期間の期首)に存在するリースに関して、完全遡及適用アプローチ又は修正遡及適用アプローチのいずれかをを用いることができ、一定の免除規定が設けられている。

本冊子では、どのように IFRS 第 16 号を適用するのかについて解説しており、企業が IFRS 第 16 号の適用による影響を検討する際の一助となることを願う。本冊子は消費財企業及び小売企業における業界特有の影響に焦点を当てており、そう

<sup>1</sup> IFRS 第 16 号「リース」、影響分析 セクション 3 - リースの会計処理の変更により影響を受ける企業

した影響について、消費財企業及び小売企業に想定される取引を踏まえた設例や論点を用いて解説している。

本冊子は、2017年6月時点のEYの見解を示している。EYにおける新基準の分析や、企業における新基準の解釈を行う過程において、新たな課題が識別され、それに応じてEYの見解が変わる可能性がある点に留意されたい。

## 1. リースの識別

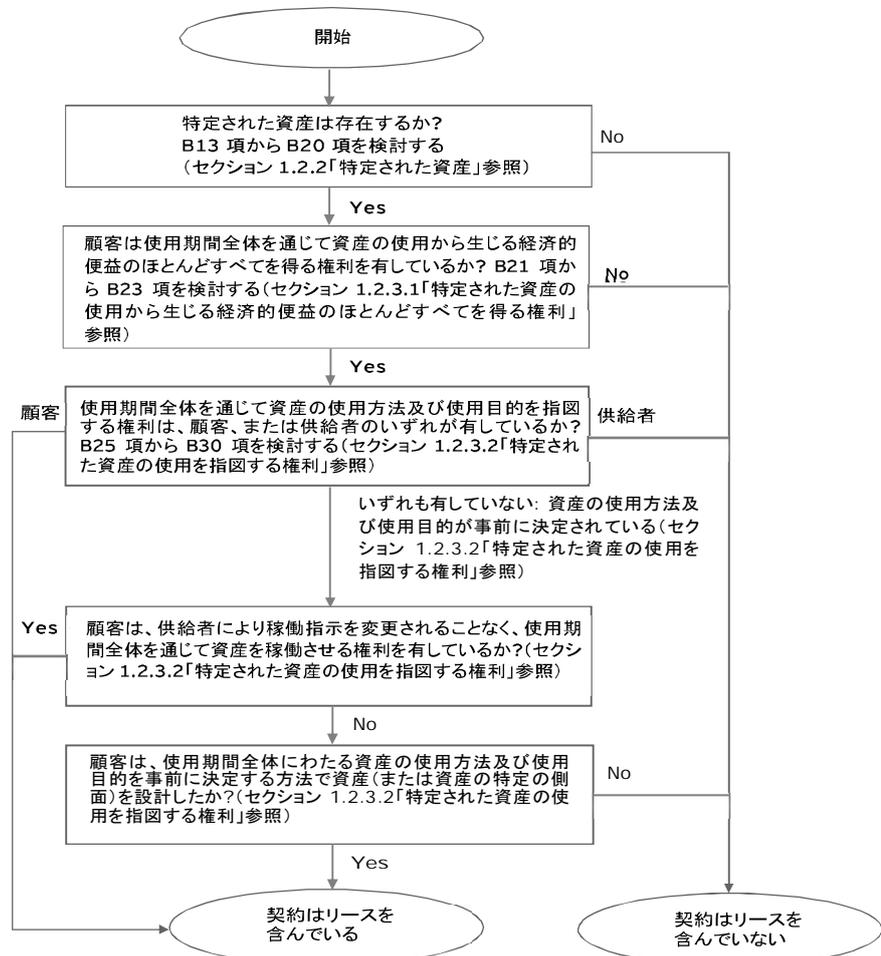
### 1.1 リースの定義

リースとは、特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約(強制可能な権利及び義務を創出する複数の当事者間の合意)又は契約の一部である。

特定された資産の存在は、リースの定義における重要な要素である。特定された資産(identified asset)という概念は、IFRIC第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」における「特定の資産(specified asset)」の概念とおおむね整合している。IFRS第16号によれば、特定された資産は、契約上、明示されている場合もあれば、黙示的ではあるものの特定されている場合もあり、より大きな資産の中の物理的に区分可能な一部分であることもある(例: ショッピングセンター内の小売店舗)。

以下の図1のフローチャートは、IFRS第16号の適用指針に含まれているものであり、契約がリースであるか、又はリースを含んでいるかどうかを判断する際の評価プロセスを示している。

図1: リースの識別



資産が特定されている場合であっても、供給者が使用期間全体にわたって資産を入れ替える実質的な権利を有している場合には、顧客は特定された資産を使用する権利を有していない。

## 1.2 特定された資産

資産が特定されている場合であっても、供給者が使用期間全体（顧客との契約を履行するために資産が使用される期間全体。継続していない期間を含む）にわたって資産を入れ替える実質的な権利を有している場合には、顧客は特定された資産を使用する権利を有していない。供給者が使用期間全体を通じて代替資産に入れ替える実務上の能力を有しており、かつ、供給者が資産を入れ替える権利の行使により経済的便益を得る場合、入替権は実質的なものであると判断される。

多くの場合、資産の入替えに関連してコストが発生するため、供給者が入替えの権利の行使から便益を受けないことは明らかであろう。また、資産の物理的な所在地が、資産の入替えに伴うコストに影響を及ぼす可能性がある。例えば、顧客の敷地に設置されている資産の入替えに関連するコストは、通常は、供給者の敷地に設置されている類似資産の入替えに関連するコストよりも高くなる。

なお、供給者が入替えに関連するコストは重要ではないと判断したからといって、自動的に供給者が入替権から経済的便益を得ることにはならない。

さらに IFRS 第 16 号は、供給者が実質的な入替権を有しているかどうかを顧客が容易に判断できない場合には、顧客は供給者の入替権を実質的なものではないと推定すべきことを明確にしている。

原資産が適切に稼働しない場合（例：通常の保証条項）や、技術的な改良が利用可能になった場合に供給者が代替資産に入れ替えることを容認又は要求するような契約条件は、実質的な入替権とはみなされない。

同様に、特定の日又は一定事象の発生時以降に限り、供給者が代替資産に入替えを行う権利又は義務を有している場合においても、供給者は使用期間にわたり代替資産に入れ替える実務上の能力を有していないため、実質的な入替権とはみなされない。

消費財企業及び小売企業は、さまざまな供給契約を締結するが、それらの契約に特定された資産の使用が含まれるかどうかを判断するための評価が必要となる。例えば、供給契約の中には、明示的又は黙示的に特定の資産の使用を求める契約や（例：施設全体）、より大きい資産の一部（例：施設内の生産ライン）の使用を含む契約がある。また、物流サービス提供者が顧客のために物品を保管するが、倉庫の場所は契約内で明示されていない場合がある。これは、顧客は物流サービス提供者が提供する特定のサービスのレベル（例：納期）のみに着目しており、物品が物理的に保管されている場所には関心がないためである。しかし、いったん特定の倉庫を使用すると（資産の特定）、物流サービス提供者が顧客の物品を他の倉庫に移動し、それと同時に合意された業務レベル（例：納期）を維持することは現実的ではない場合がある。消費財企業及び小売企業は、契約で資産が明示されていたとしても、当該資産がリース会計を適用すべき特定された資産であるかどうかを判断するために、供給者が実質的な入替権（すなわち、使用期間全体を通じて、実務上、製品製造のために他の生産ラインを使用する、又は顧客の物品を他の場所に移動することができるかどうか、またそれによって経済的便益を得ることができるかどうか）を有しているかどうかを慎重に評価する必要がある。

### 1.3 特定された資産の使用を支配する権利

顧客が使用期間全体を通じて、特定された資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利及び特定された資産の使用を指図する権利を有している場合、契約により、特定された資産の使用を支配する権利は一定期間にわたり顧客に移転される。

#### 1.3.1 特定された資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを獲得する権利

顧客は、資産の使用から生じる経済的便益を直接的又は間接的に得ることができる(例: 資産の使用、保有又はサブリースによる)。経済的便益には、主要なアウトプット(例: 財又はサービス)、副産物(例: 資産の使用により生じた再生可能なエネルギー)、及びこれらから生じる可能性のあるキャッシュ・フローが含まれる。さらに経済的便益には、第三者との商取引(例: 資産のサブリース)から実現する可能性のある、資産の使用から生じる便益も含まれる。しかし、特定された資産の建設又は所有から生じる経済的便益(例: 税務上の加速償却及び投資税額控除による税務上の便益)は、資産の使用から生じる経済的便益ではないと考えられる。

#### 1.3.2 特定された資産の使用を指図する権利

顧客は、以下のいずれかの場合、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。

- (1) 顧客は使用期間にわたり資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有している  
又は
- (2) 資産の使用方法及び使用目的に関連性のある決定が事前になされており、かつ、以下のいずれかである場合
  - 顧客が使用期間にわたり資産を稼働させる(又は顧客が決定する方法で他者に資産を稼働させるように指図する)権利を有していて、供給者には当該稼働の指示を変更する権利がない  
又は
  - 顧客が使用期間にわたる資産の使用方法及び使用目的を事前に決定するように資産(又は資産の特定の側面)を設計した

顧客が使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有しているか否かを評価する際には、顧客が、資産の使用から得られる経済的便益に最も大きく影響を与える意思決定権を有しているかどうかに着目する。このような権利は、取締役会による決定と同様であると捉えることができよう。最も関連性のある意思決定権は、契約対象である資産の性質及び契約条件に左右される可能性が高い。

IFRS 第 16 号は、資産の使用方法及び使用目的を変更する権利をもたらす意思決定権の例として、以下を挙げている。

- (1) 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
- (2) 当該資産によって産出されるアウトプットの時期を変更する権利
- (3) 当該資産によって産出されるアウトプットの場所を変更する権利
- (4) アウトプットを産出するかどうか及びアウトプットの数量を変更する権利

顧客が、資産の使用から得られる経済的便益に最も大きく影響を与える意思決定権を有しているかどうかに着目する。このような権利は、取締役会による決定と同様であると捉えることができよう。

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

- 資産の維持管理に関する意思決定権
- 資産の稼働に関する意思決定権

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

顧客が資産の使用を指図する権利を有するために、原資産を稼働させる権利を有している必要はない。例えば、顧客の指図の下で、供給者の従業員が資産を稼働させる場合も考えられる。しかし、以下で説明しているように、資産の使用方法及び使用目的に関連する事項が事前に決定されている場合には、資産を稼働させる権利は、資産の使用を指図する権利を顧客に与える可能性がある。顧客が特定の種類、品質及び数量のシャツを購入するために製造業者と契約を締結する場合に、どのように顧客が工場の使用を支配しているかどうかを評価するのかわを示した例については、IFRS 第 16 号の設例 8 を参照されたい。

消費財企業及び小売企業が特定された資産の使用を指図する権利を有するかどうかは、ほとんどの契約において容易に評価することができる。しかし、契約の中には判断を要するものもある。例えば、製造契約において、顧客は、生産する製品の種類(例: シャツのサイズや色)、生産時期、及び生産数量を決定するかどうか、また、使用期間全体を通じてこれらの決定を変更する権利を有するかどうかなどを検討することにより、特定された資産(例: 生産設備、専用の生産ライン)の使用を指図する権利を有しているかどうかについて評価することが必要となる場合がある。

同様に、トラックで物品を輸送するという物流サービス提供者との契約は、顧客が各トラックの使用を指図する権利を有しているかどうかを判断するために評価が必要となる場合がある。顧客は、輸送される物品の種類や量(契約で定められた範囲内で)、トラックをいつ使用するか(例: 物品の積み下ろしのタイミング)、経路(例: 集荷ポイント、立ち寄り地点、最終目的地)、及び使用期間全体を通じてこれらの決定を変更する権利を有するかどうかを検討する必要がある。

契約の中には、顧客が特定された資産の使用を指図する権利を有しているかどうか不明瞭な場合がある。これは、資産の使用方法及び使用目的に最も関連性のある決定が、資産の使用に関する契約上の制約により事前に決められている場合(例: 資産の使用に関する決定が契約交渉時に顧客と供給者により合意されており、当該決定を変更することができない場合)に生じることが考えられる。また、資産の使用方法及び使用目的に最も関連性のある決定が、実質的に資産の設計によって事前に決められている場合にも生じる可能性がある。資産の使用方法及び使用目的に関する決定が事前になされるケースは少ないと予想される。

顧客が、使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的を事前に決定する方法で資産(又は資産の特定の側面)を設計したかどうかを評価するには、判断が求められる可能性がある。特定された資産の使用方法及び使用目的が事前に契約で決定されている場合に、顧客が特定された資産の使用を指図する権利を有しているかどうかを評価する例については、IFRS 第 16 号の設例 5 も参照されたい。

#### 1.3.2.1 使用期間開始前に行われる資産から生じるアウトプットの指定

IFRS 第 16 号に定められているように、顧客が使用期間の開始前にのみ資産からのアウトプットを指定することができるが、使用期間中には当該アウトプットの変更ができない場合には、顧客は資産を稼働させる権利(又は自ら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)を有しているか、あるいは資産(又は資産の特定の側面)を設計したのでない限り、当該資産の使用を指図する権利を有していない。顧客が資産又は資産の特定の側面を設計していない場合、顧客が資産の使用に関する他の関連性のある意思決定権(例: アウトプットの産出時期、アウトプットを産出するかどうか、及び何を産出するかを変更する能力)を有していないのであれば、契約におけるアウトプットを指定できる顧客の能力は、リースを含まない契約において財又はサービスを購入する顧客と同じ権利を顧客に与えているにすぎない。

#### 1.3.2.2 防御的な権利

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

1.4 契約におけるリース構成部分と非リース構成部分の識別及び区別  
複数の資産を使用する権利を含む契約(例: 倉庫及び設備、複数の設備)について、以下の条件をいずれも満たす場合には、各資産の使用権は別個のリース構成要素であるとみなされる。

- (1) 借手が、原資産の使用から、それ単独で、又は容易に利用可能な他の資源との組み合わせによって、便益を得ることができる
- (2) 原資産が、契約に含まれる他の原資産に大きく依存しておらず、かつ相互関連性が低い

実務では、リースと他の財又はサービス(非リース構成要素)を売買する取決めとを組み合わせた契約も多く見られる。非リース構成要素はリース構成要素と区別して識別され、他の基準に従い会計処理される。例えば、非リース構成要素について、借手(顧客)が未履行の契約として会計処理する場合や、貸手(供給者)が IFRS 第 15 号の適用対象となる契約として会計処理する場合がある。

小売業者への店舗のリースには、共用部分のメンテナンス(Common Area Maintenance(CAM))(例: 建物の共用部分の清掃、従業員や顧客のための駐車場の除雪)を含むメンテナンス活動や、借手に提供されるその他の財又はサービス(例: 電気・ガスなどの供給、ゴミの撤去、警備サービス)に対する支払が含まれることが多い。IFRS 第 16 号では、このような活動に対する支払は借手にサービスを提供するものであるため、非リース構成要素とみなされる。

一部のリースでは、リースの対象となる資産に関連しているが、借手に移転しない財又はサービスに係る活動及びコストに関して、借手が貸手に対して補填する、あるいは貸手に代わり一定の支払を行う場合がある(例: 建物がリースされているかどうかや、借手が誰であるかに関係なく、貸手が負担する固定資産税の支払。建物に対する貸手の投資額を保障する保険料の支払で、保険請求時において貸手が保険金を受領するもの)。IFRS 第 16 号では、このようなコストは契約の別個の構成要素ではないが、契約の個々に識別された構成要素(すなわち、リース構成要素及び非リース構成要素)に配分される合計対価の一部とみなされる。また企業は、このような支払が固定(又は実質的に固定された)リース料もしくは指数又はレートに基づかない変動リース料のいずれに該当するのかを評価する必要がある。

IFRS 第 16 号では、実務上の簡便法として、借手が原資産の種類ごとに会計方針を選択することによって、リース構成要素と関連する非リース構成要素を単一のリース構成要素として会計処理し、契約対価全額をリース構成部分に配分することを認めている。この結果、リース構成要素と非リース構成要素とを組み合わせた場合、リース負債及び使用権資産の当初測定及び事後測定の金額は、当該会計方針を選択しなかった場合と比較して大きくなる。この簡便法は、対価を別個のリース構成部分と非リース構成部分とに配分するために生じるコスト及び管理上の負担を減らすためのものであり、IASB は、契約における非リース構成部分がリース構成部分と比べて重要性がない場合に、この簡便法が使用されることを想定している。

借手がこの実務上の簡便法を適用しない場合には、契約対価を、関連する独立価格の比率に基づいて、リース構成要素と非リース構成要素とに配分することが求められる。借手は、入手可能な場合には、観察可能な独立価格(すなわち、顧客が契約の構成要素を個別に購入する場合の価格)を使用する必要がある。小売店舗のリース及び関連サービス(例: CAM)に係る対価は、契約において単一の設定価格の一部として含まれることが多い。リース構成部分と非リース構成部分の独立価格は常に容易に利用可能であるとは限らないため、それぞれの相対的な独立価格を見積もるために判断が必要となる場合がある。

## 弊法人のコメント

消費財産業及び小売業においては、契約における非リース構成要素を識別することにより、実務に変更が生じる可能性がある。現在、リース構成要素と非リース構成要素(例: オペレーティング・リースとサービス契約)は、多くの場合、同様の会計処理がなされることから、企業はこれらを識別することを、あまり重視していないかもしれない。しかし、IFRS 第 16 号では、ほとんどすべてのリースが貸借対照表に認識されることから、借手は契約におけるリース構成要素と非リース構成要素とを識別し、区分して会計処理するために、より堅牢なプロセスを整備することが必要になる場合がある。

## 2. 主要な概念

### 2.1 リース期間の評価

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

- (1) 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)
- (2) 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)

「合理的に確実」という表現は、現行の IAS 第 17 号でも使用されており、通常、高い閾値として解釈される。従って、IASB は現行の実務が変わることは想定していないと考えられる。

借手がリースの延長オプションを行使すること、リースの解約オプションを行使しないこと、又は原資産の購入オプションを行使することが合理的に確実であるかどうかを評価する際、借手及び貸手は、借手がリースの延長、解約又は購入オプションを行使する経済的インセンティブを生じさせる、関連性のある、すべての要因(契約、資産、企業及び市場に基づく要因)を評価する必要がある。こうした要因には、以下が含まれる。

- 購入オプション又は延長オプションの有無と当該オプションの価格設定(例: 固定料金、割引料金、割安料金)
- 解約オプションの有無、解約する場合や延長しない場合の支払額、及びリースを継続する場合の価格
- 残価保証に基づく条件付支払額及びその他の変動リース料
- 契約で指定された状態に資産を回復する費用又は指定された場所に資産を返還する費用
- 重要なカスタマイズ(例: 賃借物件の造作設備)、据付費用、又は移転費用
- リースの対象となる資産の借手にとっての営業上の重要性。リースの対象となる資産をリースしない場合に、借手においてビジネス上の弊害が生じる可能性や代替資産の利用可能性を考慮する
- ヘッドリースの解約不能期間を超えるサブリースの期間(例: ヘッドリースの解約不能期間が 5 年、延長オプションが 2 年であるのに対し、サブリースの期間が 7 年の場合など)

一定のケースでは、リースの開始日からオプションの行使日までの期間が長くなるにつれて、オプションの行使が合理的に確実かどうかの判断が困難となる場合がある。新たな、又は不確実な市場における新規の小売業のリースについても、これに該当する可能性がある。

形式的には短いリース期間(例: 本社、流通施設、製造プラント又はその他の主要不動産のリース)であっても、実質的に、借手が、購入又は延長オプションを行使する重要な経済的インセンティブが存在する可能性がある。これは、借手が事業を継続する上での原資産の重要性や、オプションが存在しない場合において借手がリース契約を締結していたかどうかを評価することによって裏付けられる場合がある。

同様に、借手の事業における原資産の重要性は、購入オプション又は延長オプションを行使することが合理的に確実であるかどうかに関する借手の判断に影響を及ぼす可能性がある。

購入オプションは、リースの延長オプションやリースの解約オプションと同じ方法で評価しなければならない。IASB は、結論の根拠(BC 第 173 項)において、原資産の購入オ

プションは、原資産の残存する経済的耐用年数にわたりリース期間を延長するオプションと経済的に同様であると述べている。

IFRS 第 16 号は「解約可能」「月極」「任意解約」「永久」「無期限」などと呼ばれる契約であっても、強制可能な権利及び義務が創出される場合には適用される。なお、借手及び貸手の両者が、他方の承諾を得ずにリースを解約する権利を有しており、当該解約に係るペナルティーが重要ではない場合、契約は強制可能ではない。

契約がリースの定義を満たす場合、借手及び貸手にとっての解約不能期間は、リース期間の一部とみなされる。貸手のみがリースを解約する権利を有している場合には、リースの解約オプションの対象期間はリースの解約不能期間に含まれる。借手のみがリースを解約する権利を有している場合には、企業はリース期間を決定する際にリースの解約オプションを考慮する。

## 2.2 リース料

リース料とは、借手が貸手に対して行うリース期間中に原資産を使用する権利に対する支払であり、次のもので構成される。

- ・ 貸手から受領したリース・インセンティブを控除した後の固定支払額(実質的に固定された支払を含む)
- ・ 指数又はレートに応じて決まる変動リース料
- ・ 購入オプションの行使価格(借手による購入オプションの行使が合理的に確実な場合)
- ・ リースの解約に対するペナルティーの支払額(リース期間が借手によるリース解約オプションの行使を反映している場合)
- ・ 残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額(借手のみ)
- ・ 貸手に提供される残価保証(借手、借手と関連のある当事者、又は貸手と関連の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が行うもの)(貸手のみ)

### 2.2.1 変動リース料及び実質的な固定リース料

指数又はレートに応じて決定される変動リース料は、リース料総額に含まれ、測定日(当初測定の場合には開始日)の実勢の指数又はレートを用いて測定される。

指数又はレートに応じて決まるものではなく、実質的な固定支払にも該当しない変動リース料は、リース料総額に含まれない。これらに該当する支払の例として、業績(例: 売上高に対する割合)や原資産の使用状況(例: 生産数量)に基づく変動リース料などが挙げられる。このような支払は現在の会計処理と同様の方法で認識される。つまり借手は、このような支払が発生するきっかけとなる事象又は状況が生じた期に費用を認識する。

リース契約の中には、支払が変動するように定められている場合や、変動要素を含んでいるような場合があるが、契約条件により固定された金額の支払が回避できない場合には、実質的に固定された金額の支払を含んでいる。このような支払は、リース開始時点でリース料総額に含まれ、リース資産及びリース負債を測定する際に使用される。例えば、小売店舗のリースには、特定の数式に基づく支払が含まれる場合がある(例: 売上に対する比率に基づく支払(上限・下限あり))。企業は、このようなリース契約について、契約に実質的な固定リース料が含まれているかどうかを慎重に検討する必要がある。

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。その他の変動リース料はリース料に含まれない。

### 3. 当初測定

IFRS 第 16 号では、借手は、短期リース及び少額資産リースの免除規定を適用する場合を除き、すべてのリースについて、リース料総額を表す負債、及びリースの期間にわたり原資産を使用する権利(使用権資産)を表す資産を認識しなければならない。

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

- ・ リース負債の当初測定の金額
- ・ リース開始日以前に貸手に対し支払ったリース料から、貸手より受領したリース・インセンティブを控除した後の金額
- ・ 借手に発生した当初直接コスト
- ・ 原資産の解体及び除去、原資産の設置場所の原状回復、又はリースの契約条件で定められている状態に原資産を回復させるために借手に発生するコストの見積額(ただし、棚卸資産を生産するために発生するコストを除く)

当該コストは、リース開始時点で発生する場合もあれば、原資産を使用した結果として特定の期間に発生する場合もある。棚卸資産を生産するために使用権資産を使用した結果として特定の期間に生じるコストは、IAS 第 2 号「棚卸資産」に従って会計処理する。解体、除去及び原状回復コストに関連する負債は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って認識及び測定する。

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

#### 3.1 短期リースに係る認識の免除

借手は、開始日時点でリース期間が 12 カ月以内であり、原資産を購入するオプションを含まないリース(短期リース)に対して会計方針を選択し、IAS 第 17 号のオペレーティング・リース会計に類似した会計処理を行うことができる。

借手がこの免除を適用する場合、短期リースは貸借対照表に認識されず、関連するリース費用はリース期間にわたり定額法又は他の規則的な方法(その方法が原資産の使用から得られる便益が減少していくパターンをより適切に表す場合)で認識される。

#### 3.2 少額資産のリースに係る認識の免除

原資産が少額(少額資産)である場合、借手は現在のオペレーティング・リースの会計処理に類似した方法の適用を選択することができる。この選択はリース資産ごとに行うことができる。借手は、リースの対象となる資産の経過年数に関係なく、当該資産の新品の価値に基づき原資産の価値を評価する。特定の原資産が少額資産に該当するかどうかの評価は、借手が異なる場合でも同じ結論になることが想定されている。当該免除規定に関する決定に至る過程において、IASB は、新品の価値が 5,000 米ドル以下の原資産を念頭に置いている。

借手は(原資産の種類ごとに)会計方針の選択により、短期リースに関する使用権資産及びリース負債を認識しないことができる。

借手は、別個のリース構成部分に関して原資産が少額であるかどうかを評価する。以下の両方の要件に該当する場合に限り、借手は当該免除規定を適用することができる。

- 借手は資産を単独で、又は借手が容易に入手できる他の資源と組み合わせて使用することで便益を得ることができる
- 原資産は他の資産に依存しない、又は密接に関連しない

#### 設例 1 - 少額資産のリース

##### シナリオ

ある供給者が大型高層デパートに警備システムを設置した。この警備システムは、デパートのさまざまな売り場を対象とする一つの統合システムとして機能する多くのモジュールで構成されている。個々のモジュールは、新品では約 3,000 米ドルである。各モジュールは、中央のコンピューターシステム、及び必要に応じて他のモジュールとも接続している。この契約にリースが含まれているとする供給者の結論は適切であると仮定する。

警備システムの各モジュールは少額であると考えられるか。

##### 結論

各モジュールは、統合警備システムの他のモジュールと相互に密接に関連している。従って、各モジュールは、当該契約が少額資産のリースの定義を満たすかどうかを評価する目的で、独立したリース構成部分であるとみなすことはできない。

## 4. 事後測定

借手は、IAS 第 40 号「投資不動産」の公正価値モデル、又は IAS 第 16 号「有形固定資産」の再評価モデルを適用しない場合には、原価モデルを適用して使用権資産の事後測定を行う。

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

使用権資産は一般的に、リース期間又は使用権資産の耐用年数のいずれか短い期間にわたり償却される。借手による購入オプションの行使が合理的に確実であることが使用権資産の取得原価に反映されている場合、又はリース期間の終了時までには原資産の所有権が借手に移転される場合には、減価償却期間は原資産の残存耐用年数となる。

借手の使用権資産には、現行の減損に関する基準である IAS 第 36 号「資産の減損」が適用される。現行基準においてオペレーティング・リースとして会計処理されているリースの場合、新たに減損の規定が適用されることになるため、費用の認識時期、測定及び表示に重要な影響を与える可能性がある。

現在、小売店舗のリース契約の多くは、IAS 第 17 号の下でオペレーティング・リースに分類されている。このようなオペレーティング・リースが不利（契約による義務を履行するための不可避的なコストが、当該契約により受け取ると見込まれる経済的便益を上回る）である範囲において、IAS 第 37 号に基づき不利なリース契約に対する引当金が認識される。

IFRS 第 16 号の下では、使用権資産が属する資金生成単位が減損の対象である場合、使用権資産に対して、不利な契約に対する引当金ではなく、減損損失が認識される。

リース負債の測定に含まれない変動リース料は、このような支払が発生するきっかけとなる事象又は状況が生じた期に費用として認識される(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)。

リース負債は、その他の金融負債と同様の方法(償却原価法)で会計処理すべきである。<sup>2</sup> 従って、リース負債は、負債の残高に対して每期一定の割引率を用いて増加させ(割引率の変更が求められる再評価が行われない限り、開始時点で決められた割引率を使用する)、リース料は、その支払があった時にリース負債から減額する。

## 5. リースの条件変更

リース契約に条件変更が生じた場合(当初のリース契約の条件に含まれていないリースの範囲又はリースの対価の変更が生じた場合)、条件変更後の契約がリースに該当するか、又はリースが含まれているかどうかを評価する。リースが引き続き存在する場合、リースの条件変更によって独立したリースが生じる場合もあれば、既存のリースの会計処理が変更になる場合(独立したリースではない)もある。

以下の場合、借手は、条件変更を独立したリースとして(当初のリースとは区分して)会計処理する。

- (1) その条件変更が、一つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによって、リースの範囲を増大させている

かつ

- (2) 当該リースの対価が、範囲の増大分に対する独立価格及びその特定の契約の状況を反映するための当該独立価格の適切な修正に見合った金額だけ増加している

リースの条件変更が以上の両要件に該当する場合、条件変更前の当初のリースと条件変更による独立したリースの二つのリースが生じることになる。借手は、リースを含む独立した契約を、他の新たに契約したリースと同じ方法で会計処理する。それ以外の場合、条件変更後のリースは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、借手は次のことを行うことによってリース負債を再測定しなければならない。

- (a) リースの条件変更のうちリースの範囲を減少させるものについては、使用権資産の帳簿価額をリースの部分的又は全面的な解約を反映するように減額する。借手は、リースの部分的又は全面的な解約に係る利得又は損失を純損益に認識しなければならない
- (b) 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

<sup>2</sup> IFRS 16.BC182

リースの条件変更とは、当初のリースの契約条件に含まれていないリースの範囲またはリースの対価の変更をいう。

## 6. リース負債の再測定

リースの条件変更に加え、以下のいずれかが変更された場合には、借手は、リース負債を再測定することが求められる。

- ・ リース期間
- ・ 借手が原資産の購入オプションを行使することが合理的に確実かどうかの評価
- ・ 残価保証に基づいて支払が見込まれる金額
- ・ 指数又はレートの変動により生じる将来のリース料
- ・ 実質的に固定されたリース料

借手は、リース期間や購入オプションの再評価に伴いリース料を見直す場合には、割引率も見直す。一方、残価保証に基づく支払見込額や、指数又はレートに応じて決まるリース料に変更が生じた場合（ただし、レートが変動金利の場合は除く）には、当初の割引率を使用する。割引率を見直す場合には、リースの残存期間にわたるリースの計算利率を使用する。ただし、借手は、リースの計算利率が容易に算定できない場合には、追加借入利率を使用する。

### 6.1 リース期間及び購入オプションの再評価

IFRS 第 16 号では、リース期間の変更につながる重大な変化が生じていないかどうかを確かめるために、借手に対してリースの状況をモニタリングすることを求めている。以下の両方に該当する重大な事象又は状況の変化が生じた場合には、借手はリース期間の再評価が求められる。

- ・ 借手のコントロールの範囲内にある
- ・ 借手がリース期間の算定に含めていないオプションを行使すること、又はリース期間の算定に含めているオプションを行使しないことに関して、合理的に確実かどうかの評価に影響する

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

借手は、自身のコントロールの範囲内にある重大な事象又は状況の変化が発生した場合に、リース期間の再評価が求められるため、通常、実際にオプションが行使される前に、リース期間の再評価が行われることになる。また、リース期間の再評価の結果、リース期間又は購入オプションの行使に関して変更がある場合には、借手は、再評価日時点における修正後のインプット（例：割引率）を使用してリース負債を再測定し、使用権資産を調整する。

ただし、使用権資産がゼロまで減額されている場合、借手は残額を純損益で認識する。

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

## 7. 経過措置

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

### 弊法人のコメント

IFRS 第 15 号は、2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から適用される。IASB は、IFRS 第 16 号における一部の概念について、IFRS 第 15 号の概念と整合させている(例: セール・アンド・リースバック取引における資産の譲渡が売却であるかどうかの判断)。そのため、企業によっては、両基準を同時に適用するために、IFRS 第 16 号を 1 年早く適用することを検討することもある。

IFRS 第 16 号の経過措置は、企業が IFRS 第 16 号を最初に適用する事業年度の期首(適用開始日)に適用される。例えば、報告日が 2019 年 12 月 31 日の企業は、経過措置を 2019 年 1 月 1 日に適用する(その企業が IFRS 第 16 号を早期適用していないことを前提とする)。

### 7.1 リースの定義

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

実務上の簡便法を適用することを選択する場合には、適用開始日時点で存在している、すべての契約に適用し(従って、リースごとに実務上の簡便法を適用することはできない)、その旨を開示する。

### 弊法人のコメント

オペレーティング・リースとサービス契約に関する現行の会計処理は類似しているため、契約がリースまたはサービスのいずれに該当するかについて十分な検討が行われていなかった場合もある。IFRS 第 16 号では、ほとんどすべてのリースを借手の貸借対照表で認識するため、契約を、リースを含む契約ではなくサービスとして会計処理していた場合には、重要な影響が生じる可能性がある。企業によっては、IAS 第 17 号及び IFRIC 第 4 号に基づいて実施した評価の見直しが必要になる場合があると考えられる。

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

## 7.2 移行アプローチ

借手は、以下のいずれかにより、リースに対して IFRS 第 16 号を適用しなければならない。

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

借手は、選択した移行アプローチを、すべてのリースについて首尾一貫して適用しなければならない。

### 7.2.1 完全遡及適用アプローチ

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

完全遡及適用アプローチでは、財務諸表に表示されるすべてのリース契約について、開始時から適用されていたかのように IFRS 第 16 号を適用する。例えば、2019 年 1 月 1 日から IFRS 第 16 号を適用する場合、2019 年 12 月 31 日時点の財務諸表において、2018 年 12 月 31 日に終了する比較期間(当該期間が表示される唯一の比較期間であると仮定した場合)について修正再表示を行わなければならない。この場合、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に従って、2018 年 1 月 1 日時点の開始貸借対照表の修正再表示が求められる。

### 7.2.2 修正遡及適用アプローチ

修正遡及適用アプローチでは、借手は比較年度の修正再表示を行わずに、IFRS 第 16 号の適用開始に伴う累積的影響を、適用開始日の利益剰余金(又は、適切な場合には、その他の資本の内訳項目)の期首残高を修正して認識する。借手は、過去に IAS 第 17 号に基づきオペレーティング・リースに分類していたリースに関して、リース負債を認識する。リース負債は、残存リース料総額の適用開始日の借手の追加借入利率を使用した割引現在価値で測定される。

借手は、個々のリースに関する使用権資産を以下のいずれかにより測定する。

- リース開始日から IFRS 第 16 号を適用していたと仮定した場合の帳簿価額。ただし、割引率は適用開始日の借手の追加借入利率を使用する(代替案 1)
- リース負債と同額。ただし、すでに認識した前払リース料又は未払リース料は調整する(代替案 2)

以下の設例では、リース契約に関するさまざまな移行アプローチを示している。

## 設例 2 - 完全遡及適用アプローチ及び修正遡及適用アプローチを用いた移行時のリース契約の会計処理

2017年1月1日、小売業者(借手)は小売店舗の3年間のリース契約を締結した。年間リース料はCU1,000で、2017年12月31日、2018年12月31日及び2019年12月31日に支払う。IAS第17号に基づき、当該リースはオペレーティング・リースに分類される。当該小売業者は、2019年1月1日に開始する事業年度に初めてIFRS第16号を適用する。

適用開始日における追加借入利率は年3%である。リース開始日における追加借入利率は年6%であった。使用权資産はリース期間にわたり定額法で減価償却する。残存リース料の現在価値は、2017年1月1日時点では、年率6%でCU2,673、年率3%でCU2,829であり、2019年1月1日時点では、年率3%でCU971である。実務上の簡便法は選択されていないものと仮定する。

単純化のため、当該設例では、借手に初期直接コストは発生しておらず、リース・インセンティブはなく、また借手に対して原資産の解体及び除去、原資産の敷地の原状回復又は原資産の原状回復を要求するリースの契約条件はないものとする。

以下の設例では、完全遡及適用アプローチ及び修正遡及適用アプローチの両方を適用した場合の適用開始日のリース負債、使用权資産、及び費用を示す。

### 完全遡及適用アプローチ

**分析:** 完全遡及適用アプローチでは、リース負債及び使用权資産は、リース開始日に当該日時点の追加借入利率を使用して測定される。リース負債はその後利息法で会計処理され、使用权資産は3年間のリース期間にわたり定額法で減価償却する。以下の表で、この方法を使用した場合のリース開始時の勘定残高を示す。

	使用权資産	リース負債	利息費用	減価償却費	利益剰余金
2017年1月1日	2,673 <sup>3</sup>	2,673 <sup>3</sup>	-	-	
2017年12月31日	1,782 <sup>4</sup>	1,833 <sup>5</sup>	160 <sup>6</sup>	891 <sup>7</sup>	(51)
2018年12月31日	891 <sup>8</sup>	943 <sup>9</sup>	110 <sup>10</sup>	891	
2019年1月1日	891	943	-	-	
2019年12月31日	-	-	57 <sup>11</sup>	891	

<sup>3</sup> 3回のCU1,000の支払を6%で割り引いた現在価値

<sup>4</sup>  $CU2,673 - (CU2,673 / 3 \text{年}) = CU1,782$

<sup>5</sup>  $CU2,673 \text{ (前期末リース負債)} - CU1,000 \text{ (現金支払)} + CU160 \text{ (当期利息費用)} = CU1,833$

<sup>6</sup>  $CU2,673 * 6\% = 160$

<sup>7</sup>  $CU2,673 / 3 \text{年} = 891$

<sup>8</sup>  $CU1,782 - (CU2,673 / 3 \text{年}) = CU891$

<sup>9</sup>  $CU1,833 \text{ (前期末リース負債)} - CU1,000 \text{ (現金支払)} + CU110 \text{ (当期利息費用)} = CU943$

<sup>10</sup>  $CU1,833 * 6\% = CU110$

<sup>11</sup>  $CU943 * 6\% = CU57$

設例 2 - 完全遡及適用アプローチ及び修正遡及適用アプローチを用いた  
移行時のリース契約の会計処理  
(続き)

IFRS 第 16 号の適用開始時に、借手は上の表の 2017 年 12 月 31 日時点の金額で使用権資産及びリース負債を計上する。使用権資産とリース負債との差額は、2018 年 1 月 1 日現在の利益剰余金に含まれる(2018 年の財務情報のみが比較情報として含まれると仮定する)。

(借方) 使用権資産	CU1,782	
(借方) 利益剰余金	CU51	
		(貸方) リース負債 CU1,833

2018 年 1 月 1 日時点におけるリース関連資産及び負債の当初認識  
2018 年に以下の仕訳が計上される。

(借方) 利息費用	CU110	
		(貸方) リース負債 CU110

利息法による利息費用及びリース負債の計上

(借方) 減価償却費	CU891	
		(貸方) 使用権資産 CU891

使用権資産の減価償却費の計上

(借方) リース負債	CU1,000	
		(貸方) 現金 CU1,000

リース料の支払

2019 年に以下の仕訳が計上される。

(借方) 利息費用	CU57	
		(貸方) リース負債 CU57

利息法による利息費用及びリース負債の計上

(借方) 減価償却費	CU891	
		(貸方) 使用権資産 CU891

使用権資産の減価償却費の計上

(借方) リース負債	CU1,000	
		(貸方) 現金 CU1,000

リース料の支払

**修正遡及適用アプローチ(代替案 1)**

分析: 修正遡及適用アプローチ(代替案 1)では、リース負債は適用開始日の追加借入利率(すなわち、年 3%)を用いて割り引いた残存リース料に基づき測定される。使用権資産は、本基準がリース開始日から適用されていたと仮定した場合の帳簿価額で計上される。使用権資産は 3 年間のリース期間にわたり定額法で減価償却する。

設例 2 - 完全遡及適用アプローチ及び修正遡及適用アプローチを用いた  
移行時のリース契約の会計処理  
(続き)

(借方) 使用権資産	CU943 <sup>12</sup>	
(借方) 利益剰余金	CU28 <sup>13</sup>	
(貸方) リース負債		CU971 <sup>14</sup>
2019年1月1日時点におけるリース関連資産及び負債の当初認識		
2019年に以下の仕訳が計上される。		
(借方) 利息費用	CU29 <sup>15</sup>	
(貸方) リース負債		CU29
利息法による利息費用及びリース負債の計上		
(借方) 減価償却費	CU943	
(貸方) 使用権資産		CU943
使用権資産の減価償却費の計上		
(借方) リース負債	CU1,000	
(貸方) 現金		CU1,000

リース料の支払

**修正遡及適用アプローチ(代替案 2)**

分析: 修正遡及適用アプローチ(代替案 2)でも、リース負債は、残存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される。この設例では、前払や未払が存在しないため、適用開始日時点で使用権資産の帳簿価額はリース負債の帳簿価額に等しい。

(借方) 使用権資産	CU971 <sup>14</sup>	
(貸方) リース負債		CU971 <sup>14</sup>

2019年1月1日時点におけるリース関連資産及び負債の当初認識  
2019年に以下の仕訳が計上される。

(借方) 利息費用	CU29 <sup>15</sup>	
(貸方) リース負債		CU29
利息法による利息費用及びリース負債の計上		
(借方) 減価償却費	CU971 <sup>14</sup>	
(貸方) 使用権資産		CU971
使用権資産の減価償却費の計上		

<sup>12</sup> CU2,829 (3回のCU1,000の支払を3%で割り引いた現在価値) - (CU2,829 / 3年) \* 2 = CU943

<sup>13</sup> CU971 - CU943 = CU28

<sup>14</sup> 1回のCU1,000の支払を3%で割り引いた現在価値

<sup>15</sup> CU971 \* 3% = CU29

**設例 2 - 完全遡及適用アプローチ及び修正遡及適用アプローチを用いた  
移行時のリース契約の会計処理  
(続き)**

(借方) リース負債	CU1,000	
(貸方) 現金		CU1,000
リース料の支払		

以下は、当該リース契約の会計処理をまとめたものである(再評価による変更がないことを前提とする)。

	完全遡及適用 アプローチ	修正遡及適用 アプローチ (代替案 1)	修正遡及適用 アプローチ (代替案 2)
2019年1月1日時点の開始貸借対照表への影響			
使用権資産	CU891	CU943	CU971
リース負債	CU943	CU971	CU971
2019年12月31日に終了する期間の活動			
現金によるリース料支払 <u>認識されるリース費用</u>	CU1,000	CU1,000	CU1,000
利息費用	CU57	CU29	CU29
減価償却費	<u>CU891</u>	<u>CU943</u>	<u>CU971</u>
期間費用合計	<u>CU948</u>	<u>CU 972</u>	<u>CU1,000</u>

端数処理の影響により、再計算した場合に軽微な差異が生じる。

### 弊法人のコメント

IAS 第 17 号でオペレーティング・リースに分類されるリースを有する消費財企業及び小売企業は、移行アプローチが財務諸表にどのような影響を与えるかを慎重に分析する必要がある。

使用する割引率は適用開始日現在の財務諸表に影響を与える。修正遡及適用アプローチでは、リース負債の当初認識に適用開始日の追加借入利子率を使用することを求めており、この場合、追加借入利子率はリース開始日時点のレートを下回ることが多い。企業は、異なる割引率が、適用開始日及び将来の期間の財務諸表にどのような影響を与えるかを理解するために、リースポートフォリオを慎重に評価する必要がある。

過去にオペレーティング・リースに分類していたリース

借手は修正遡及適用アプローチにおける代替案のいずれかを使用する場合、以下を行うことができる。

- 適用開始日現在で使用権資産に IAS 第 36 号を適用する。ただし、借手は、実務上の簡便法として、減損会計を適用する代わりに、IAS 第 37 号を適用して適用開始日直前において不利なリースであるか否かを評価し、それに依拠することができる
- 借手は、新基準への移行時に、少額資産のリースについて調整する必要はない
- 借手は、過去に IAS 第 40 号における公正価値モデルを使用して投資不動産として会計処理をしていたリースについても、移行時に調整を行うことは求められない。しかし、過去に IAS 第 17 号の下でオペレーティング・リースとして会計処理し、適用開始日から IAS 第 40 号における公正価値モデルを使用して投資不動産として会計処理するリースについては、使用権資産を適用開始日の公正価値で測定する

さらに借手は、過去にオペレーティング・リースに分類していたリースに関して、リースごとに以下の実務上の簡便法を使用することができる。

- 類似した特徴を有するリースのポートフォリオに単一の割引率を適用する
- 適用開始日から 12 カ月以内にリース期間が終了するリースに関して、認識の免除規定を適用する
- 使用権資産の測定から初期直接コストを除外する
- リースを延長又は解約するオプションを含んでいる契約におけるリース期間の算定などに、事後的な判断を使用する

#### 7.2.2.1 過去にファイナンス・リースに分類していたリース

企業は移行に当たり修正遡及適用アプローチを適用している場合、IFRS 第 16 号の適用開始日に存在するファイナンス・リースに係る資産及び負債に関して、従来の帳簿価額を使用する。

### 7.3 適用開始時における開示規定

企業は、基準を遡及適用する場合、IAS 第 8 号で求められる開示を行わなければならない。

#### IAS 第 8 号からの抜粋

##### 開示

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

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

その後の期間の財務諸表で、これらの開示を繰り返す必要はない。

## IFRS 第 16 号の抜粋

### 開示

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

- (a) 適用開始日現在の財政状態計算書に認識されているリース負債に適用している借手の追加借入利率の加重平均
- (b) 次の両者の差額の説明
  - (i) 適用開始日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・リースのコミットメント (C8 項(a)に記述した適用開始日現在の追加借入利率での割引後)
  - (ii) 適用開始日現在の財政状態計算書に認識したリース負債

C13 借手が C10 項に示した実務上の簡便法のうち一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。

借手は、IAS 第 17 号と比較した IFRS 第 16 号の適用による影響に関して、財務諸表利用者の理解に役立つ特定の開示が求められる。借手は修正遡及適用アプローチを適用する場合、IAS 第 8 号第 28 項(f)の規定の代わりに、以下を開示しなければならない。

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

### 弊法人のコメント

消費財企業及び小売企業は、各移行アプローチのコストと便益を慎重に評価する必要がある。完全遡及適用アプローチは、最も古い比較対象期間において存在している、すべてのリース(認識の免除規定が選択されている場合の短期リース及び少額資産のリースを除く)の帳簿価額を、それらのリースが常に IFRS 第 16 号を適用して会計処理されてきたかのように算定するとともに、比較情報を修正再表示することを企業に要求するものである。修正遡及適用アプローチでは、移行時に比較対象期間における財務情報を修正再表示する必要がないため、コストを削減できる可能性がある。ただし、修正遡及適用アプローチは既存のリースに関するリース関連コスト(すなわち、使用権資産の利息費用及び減価償却費)に影響を与える。

一般的に、借手はリース期間の初期において、より多くの費用を認識する。

## 8. 主要業績指標(KPI)への影響

借手が定額法により使用権資産の減価償却を行う場合、各期間の費用合計(減価償却費及び利息費用の合計)は、一般的に、リース期間の初期において、より多くなり、時の経過に伴い少なくなる。これは、每期一定の利子率がリース負債に適用されるため、リース期間中における現金の支払に伴いリース負債が減少し、それに伴って利息費用が減少するためである。従って、利息費用はリース期間の初期に、より多く発生し、時の経過に伴い少なくなる。利息費用がこのように認識されることにより、使用権資産の減価償却を定額法で行う場合には、リース期間の初期に、より多くの費用が認識される。この費用認識パターンは、IAS 第 17 号におけるファイナンス・リースの事後測定と同じである。

純損益及びその他の包括利益計算書において、IFRS 第 16 号は、借手がリース負債に係る金利費用を使用権資産に係る減価償却費と区分して表示することを求めている。IAS 第 1 号に従い、リース負債に係る利息費用は金融費用の一部となる。

また、企業はリース負債の元本部分に対する現金支払をキャッシュ・フロー計算書の財務活動に含めて表示することが求められる。

多くの消費財企業及び小売企業が、金利・税金調整前利益(EBIT)、金利・税金・減価償却費調整前利益(EBITDA)、財務活動を除くキャッシュ・フロー(営業活動及び投資活動によるキャッシュ・フロー)などのさまざまな KPI を、財務諸表開示を補足する代替的な業績測定値として使用している。IAS 第 17 号の下でオペレーティング・リースとして会計処理されているリースに IFRS 第 16 号を適用することによって、これらの KPI に生じる影響を以下にまとめている。

KPI	影響	コメント
EBIT	増加	通常、使用権資産の減価償却費は EBIT に含まれるが、利息費用は含まれない。一方、IAS 第 17 号の下でのオペレーティング・リース費用は EBIT に含まれる。
EBITDA	増加	通常、使用権資産の減価償却費及び利息費用は EBITDA に含まれない。一方、IAS 第 17 号の下でのオペレーティング・リース費用は EBITDA に含まれる。
財務活動を除くキャッシュ・フロー(営業活動及び投資活動によるキャッシュ・フロー)	増加	IFRS 第 16 号の下では、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・フローに含まれる。 企業の会計方針に従って、リース負債の金利部分に対する現金支払は営業活動又は財務活動によるキャッシュ・フローのいずれかに含まれる。 オペレーティング・リースに対する現金支払は通常、営業活動によるキャッシュ・フローに含まれる。

## 弊法人のコメント

消費財企業及び小売企業は、予想される KPI への影響を早期に評価し、利害関係者や財務アナリストに伝えることを検討すべきである。予想される KPI への影響は、特定の会計方針の選択(例: 少額資産のリース、短期リース、及びリース構成要素と非リース構成要素の組み合わせ)、及び企業が選択する移行方法に左右される可能性がある。

IAS 第 17 号の下で重要なオペレーティング・リースを有する企業は、IFRS 第 16 号の適用により、リース期間にわたって金利調整前利益が増加すると予想される。これは、IFRS 第 16 号ではリース負債に係る金利費用が金融費用に表示されるからである。一方、IAS 第 17 号では、オペレーティング・リース費用は営業費用に含まれていた。営業利益及び、その他の業績測定値(例: EBITDA)の増加や、金融費用の増加の程度は、企業にとってのリースの重要性、リース期間、適用される割引率などによって決まる。

IFRS 第 16 号の適用が、消費財企業及び小売企業のその他の KPI(株主資本利益率、純有利子負債額、1 株当たり利益など)に与える影響は、その企業独自の KPI の定義や、企業が有する個々の契約の状況に左右されることになる。



## EY について

EY は、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EY とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、[ey.com](http://ey.com) をご覧ください。

## 新日本有限責任監査法人について

新日本有限責任監査法人は、EY の日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは、[www.shinnihon.or.jp](http://www.shinnihon.or.jp) をご覧ください。

© 2018 Ernst & Young ShinNihon LLC.  
All Rights Reserved.

本書は EYG No. 03519-173Gbl の翻訳版です。  
ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。新日本有限責任監査法人および他の EY メンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。