

IFRS 第 16 号「リース」の概要と実務対応

公認会計士 菊川 真

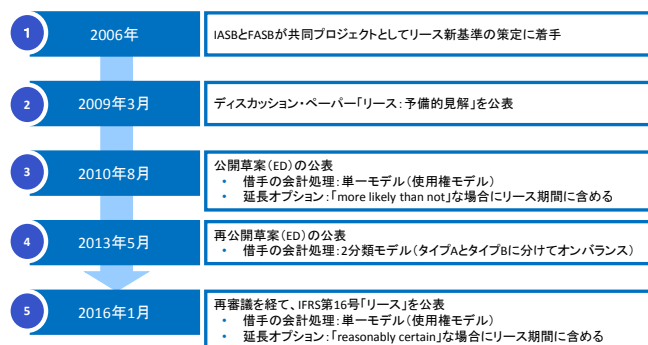
プライムジャパン株式会社 代表取締役社長
2016.03.28.

1. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2016 年 1 月 13 日、リース会計に関する新基準 IFRS 第 16 号「リース」(以下、「新リース会計基準」という) を公表しました。新リース会計基準の策定は、IASB と米国財務会計基準審議会 (FASB) の共同プロジェクトとして 2006 年に開始され、2010 年と 2013 年の 2 度にわたる公開草案を経て最終基準化に至ったものです。共同プロジェクトでは、借手の会計処理を最重要テーマに掲げて審議されてきましたが、基準化により借手はすべてのリース取引を原則オンバランスすることになります。このため、新リース会計基準は、特に借手の会計処理に大きな影響を及ぼすことになります。一方、貸手の会計処理については実質的な変更点はなく、現行の IAS 第 17 号と同様の会計処理を踏襲しています。以下、本稿では特に断りのない限り、借手の会計処理について解説しています。

新リース会計基準は、2019 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から適用されます。早期適用については、収益認識との関連性が強いことなどから、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」と併せて適用する場合に限り認められています。なお、新リース会計基準の公布により、現行の IAS 第 17 号「リース」、IFRIC 解釈指針第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」、SIC 解釈指針第 15 号「オペレーティング・リース - インセンティブ」および SIC 解釈指針第 27 号「リースの法形式を伴う取引の実質の評価」は廃止されます。

リースプロジェクトの経緯



2. リースプロジェクトの目的

現行の IAS 第 17 号は、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに区分し (2 分類モデル)、ファイナンス・リースはオンバランス処理する一方、オペレーティング・リースについてはオフバランス処理することになります。この点について以下のような問題点が、かねてより指摘されました。リースプロジェクトでは 2 分類モデルに起因するこれらの問題点を改善し、財務情報の透明性を図ることを最大の目的としていました。

- ・ 類似するリース取引であっても、その分類結果によって全く異なる会計処理となり、企業間の比較可能性が損なわれているとの指摘がなされていること
- ・ ファイナンス・リースに該当しないようにリース契約を設計することにより、オンバランスを回避している取引実態があること
- ・ アナリストによる分析ではリース取引について企業の財務データをオンバランス調整する実務があるが、過大に調整がなされる傾向があり、かえって財務情報を歪めるおそれがあること

2分類モデルに起因する問題点を改善し、財務情報の透明性の向上を図る

【リース債務に関する情報開示不足】

清算の至った小売業では、破綻した後に巨額のリース債務が表面化する事例が見られた。

会社名	①リース債務 (オフバランス・割引前)	②貸借対照表上の債務	倍率①/②
Circuit City(US)	4,537 百万米ドル	50 百万米ドル	90.7 倍
Borders(US)	2,796 百万米ドル	379 百万米ドル	7.4 倍
Woolworths(UK)	2,432 百万ポンド	147 百万ポンド	16.5 倍
HMV(UK)	1,016 百万ポンド	115 百万ポンド	8.8 倍
Clinton Cards(UK)	652 百万ポンド	58 百万ポンド	11.2 倍

出典：”Current status of IASB re-deliberations” (EFRAG Board meeting, January 2015)に基づき作成

【使用権モデル】

リースの本質を借手が「使用権という権利」を得る取引と考える。

リースとは、リース対象となる資産を借手が使用する権利「使用権」を一定期間にわたりリース料と交換する契約（または契約の一部）

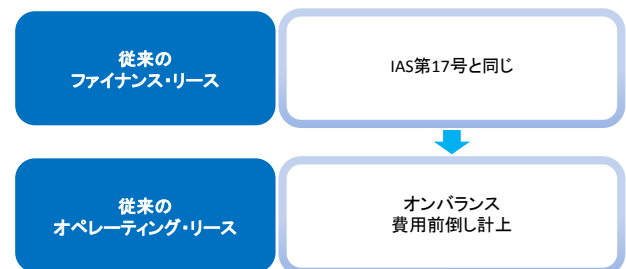


【単一モデル】

借手はすべてのリースを IAS 第 17 号のファイナンス・リースと同様の方法で会計処理する。

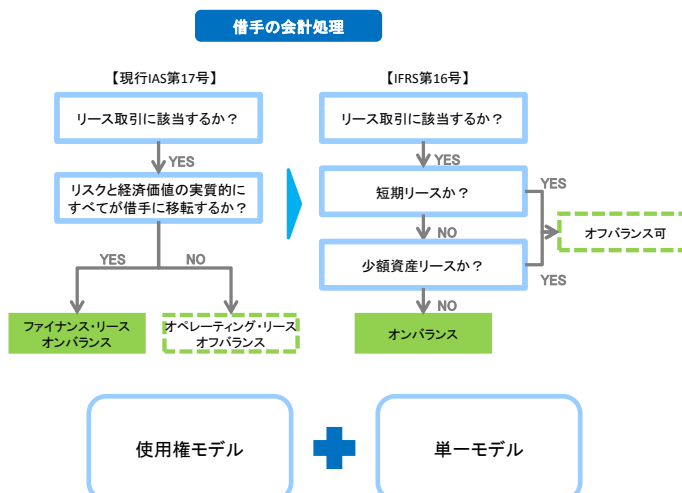
- ・「単一モデル」では、借手は原則すべてのリース取引をオンバランスし、借手に生じた権利および義務を「使用権資産」および「リース負債」として認識する。
- ・支払リース料は利息法に基づいて利息相当額と元本返済額に区分し、利息相当額はリース期間中の各期に期間配分する。また資産計上したリース資産の減価償却費を計上する。

【単一モデル化によるインパクト】

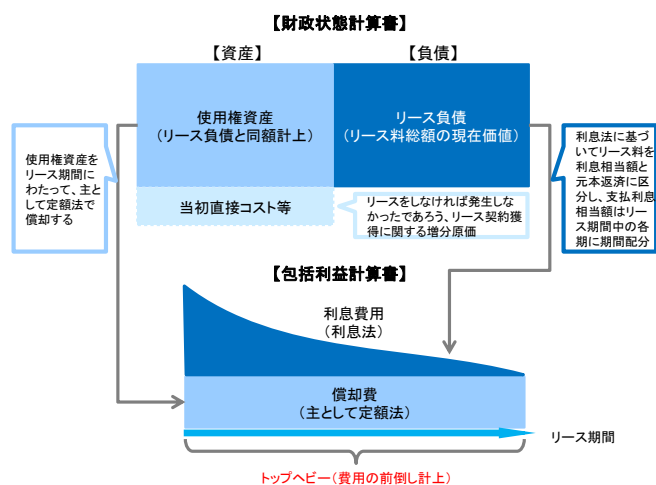


3. IFRS 第 16 号の全体像

新リース会計基準では、現行の 2 分類モデルを廃止し、すべてのリースに単一の会計処理を求める「単一モデル」を採用しています。「単一モデル」では、リース契約により借手に生じた権利および義務を資産および負債として認識し、原則すべてのリース取引を同じ方法で会計処理することを求めています。また、リースを「資産の使用権を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約」と定義し、リースの本質を「使用権という権利を得る取引」と捉える「使用権モデル」を採用しています。



【借手の会計処理（設例）】



【前提条件】

項目	前提条件
リース期間	5年
リース料支払総額	500
毎期の支払リース料	100
借手の追加借入利率	1%

【1年目の会計処理】

項目	金額	算出方法
リース負債	485	リース料支払総額の割引現在価値(割引率1%)
利息相当額	5	$485 \times 1\%$ (リース債務元本残高 $\times$ 追加借入利率)
リース負債元本返済	95	$100 - 5$ (支払リース料 - 利息相当額)
使用権資産償却費	97	$485 \div 5$ 年 (定額法)

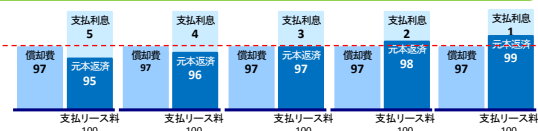
【1年目の仕訳】

	借 方		貸 方	
オンバランス処理	使用権資産	485	リース負債	485
リース料支払(利息法)	リース負債	95	現預金	100
	支払利息	5		
償却処理	使用権資産償却費	97	使用権資産	97

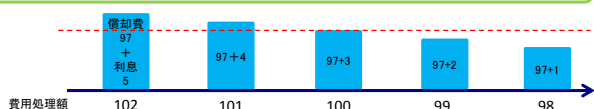
- B/S・・・リース料総額の現在価値を使用権資産・リース負債として両建計上。利息法と定額償却に伴い資産・負債残高は異なる。



- 利息法・定額償却・・・利息法に基づいて支払リース料を利息相当額と元本返済額に区分。支払利息は前倒しで計上。使用権資産は5年の定額で均等償却。



- P/L・・・費用(利息費用+償却費)は前倒し計上。



4. リース取引の識別

(1) リースの識別

リースの判定にあたって、現行基準 IAS 第 17 号の下では契約がファイナンス・リースに該当するか否かが重要でした。しかし新リース会計基準では、すべてのリース取引が原則として単一モデルに基づいてオンバランス処理されますので、契約がそもそもリースに該当するか否か（あるいはリースを含んでいるか否か）が実務上重要となってきます。

新リース会計基準では、契約にリースが含まれているか否かの判断にあたっては、「当該契約が対価と交換に一定期間にわたり、識別された資産の使用を支配する権利を移転するかどうか」（9 項）により判断することになります。具体的には、契約の開始時に以下の 2 つの要件 a と b を評価し、両方を満たす場合にはリースに該当することになります（BC9 項・13 項）。

(リース判定の 2 要件)

a. 契約の履行が「特定された資産」の使用に依存しているか

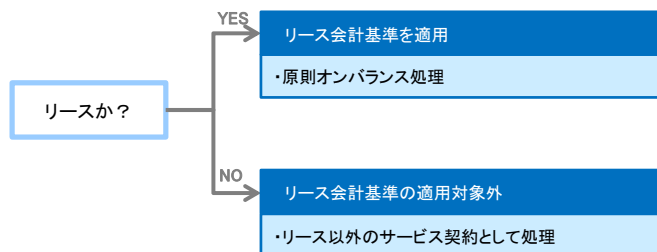
貸手が資産を入れ替える実質的な権利※1を有している場合には、「特定された資産」には依存していないことになる（BC14 項）。

※1. 資産を入れ替える実質的な権利を有しているとは、①貸手が資産を入れ替える実務的能力を有する（例えば、借手が入替を妨げることができずかつ貸手は簡単に代替資産を準備できる場合など）、②代替資産の入替える権利を有する経済的なメリットが貸手にある（資産入替えに伴う便益がコストを上回る）の両方を満たす場合をいう。

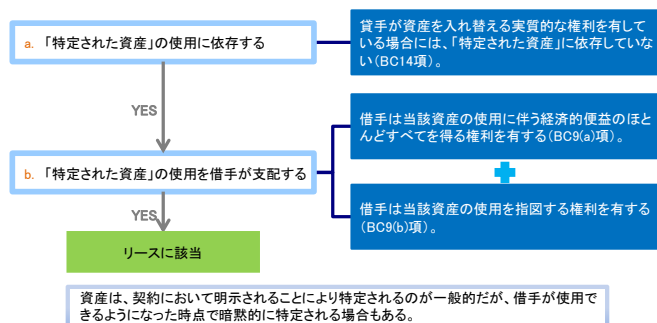
b. 契約が「特定された資産」の使用を支配する権利を移転しているか

特定資産の使用を支配する権利を移転するとは、以下の両方を満たす場合をいう。

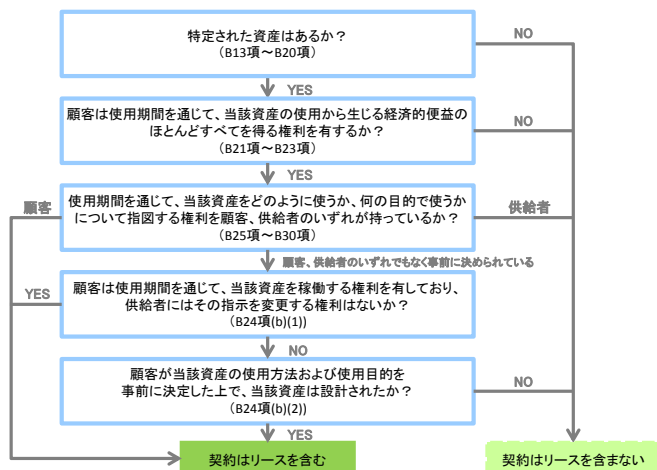
- ① 借手が当該資産の使用に伴う経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有する（BC9(a)項）。
- ② 借手が当該資産の使用を指図する権利を有する（BC9(b)項）。



1つの契約にリースに該当する部分とその他のサービスに該当する部分が含まれている場合には、原則として両者を区分して処理する。



【リースの識別のフローチャート (Appendix B31)】



(2) リースとサービスの区分

リース取引の多くは関連するサービスも付随しているため、重要性がある場合には、それらをどのように区分するのが実務上の課題となってきます。そ

の結果に応じてリース取引に該当する部分は貸借対照表にオンバランスされ、サービス取引に該当する部分は役務提供期間にわたり費用処理されるため、リースとサービスの区分は重要となります。

リースとサービスの区分について現行の日本基準では明確な指針を定めていませんが、新リース会計基準では、リースの定義および2つの要件に基づいてリース取引と非リース取引の区分を行うこととなります。ただし、新リース会計基準では、実務に配慮した簡便法も認められています。

日本基準	IFRS第16号
【適用指針第14項】 - 借手が負担するリース料の中には、通常の場合、リース物件の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用（以下「維持管理費用相当額」という。）が含まれる。現在価値基準の判定にあたり、維持管理費用相当額は、これをリース料総額から控除するのが原則である。 - しかし、一般的に、契約書等で維持管理費用相当額が明示されない場合が多く、また、当該金額はリース物件の取得価額相当額に比較して重要性が乏しい場合が少なくない。したがって、維持管理費用相当額は、その金額がリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、これをリース料総額から控除しないことができる。 - なお、リース料総額に通常 の保守等の役務提供相当額が含まれる場合、当該役務提供相当額については、維持管理費用相当額に準じて取り扱う。	- 借手はリース構成要素と非リース構成要素に区分しなければならない（12項）。 - 借手は契約全体の対価を、単独価格の比率に基づいて、リースとサービスに配分する（13項）。 - 借手は、利用可能な場合には、リースとサービスの観察可能な単独価格を使用し、そうでない場合には、観察可能な情報を最大限利用して、リースとサービスの単独価格の見積りを行う（14項）。 - ただし実務上の簡便として、リースとサービスを区分しないで単一のリース取引として処理することができる（原資産の種類ごとに会計方針として選択可）（15項）。

通常の保守等以外の労務等の役務提供が含まれているリース取引については、本適用指針の対象としていないが、契約書等で判別できるケースなど容易に分離可能な場合には、リース取引部分について、本適用指針を適用する（89項）。

(3) リースの識別の設例

以下ではリース取引の判定について、いくつかの設例を示しておきます。

【設例 1】

電力供給契約 No. 1

- ・顧客は明示的に定められた発電所が産み出す電力のすべてを購入する 3 年契約を、電力会社（供給者）と締結する。
- ・当該発電所は電力会社が所有し、稼働する。電力会社は他の発電所から顧客に電力を供給することはできない。
- ・電力の供給量および供給時期は契約に明示されており、緊急事態などの特別な状況が発生しない限り変更することはできない。
- ・電力会社は業界慣行に則り、日次で発電所を稼働し、維持管理する。
- ・発電所は本契約の数年前に電力会社の設計に基づいて建設され、顧客は関与していない。

【設例 2】

電力供給契約 No. 2

- ・顧客は明示的に定められた発電所が産み出す電力のすべてを購入する 10 年契約を、電力会社（供給者）と締結する。
- ・契約では当該発電所が産出する電力のすべてに関する権利が顧客にあると記述されている（電力会社は他の契約のために当該発電所を使用することはできない）。
- ・顧客は電力の供給量および供給時期に関する指示書を電力会社に対して発行する。
- ・発電所が顧客のために電力を産出していないときは、発電所は稼働しない。電力会社は業界慣行に則り、日次で発電所を稼働し、維持管理する。

特定された資産はあるか？	顧客は特定された資産の使用を支配しているか？
・特定された資産がある。発電所は契約に明示的に定められており、電力会社は発電所を入れ替える権利を有していない。	・顧客は以下の理由から、10 年間の使用期間にわたり発電所の使用を支配する権利を有する。 a. 顧客は当該発電所の使用に伴う経済的便益のほぼすべてを得る権利を有している。顧客の権利は電力のすべてに関わるものであり、独占的なものである。 b. 顧客は発電所の使用を指図する権利を有している。顧客は当該発電所の使用方法・使用目的に関する意思決定をする。顧客は使用期間にわたり電力供給の要否、供給量および供給時期に関する決定権を有する。電力会社は他の目的で発電所を使用することができない。

この契約はリースを含んでいる。顧客は10年間発電所を使用する権利を有している。

この契約はリースを含んでいない。

出典：Leases Project Update, “Definition of a Lease” (October 2015) 設例9Bに基づき作成

出典：Leases Project Update, “Definition of a Lease” (October 2015) 設例9Cに基づき作成

【設例 3】

ネットワーク・サービス No. 1

- ・顧客は通信会社（供給者）と2年間のネットワーク・サービス契約を締結する。
- ・本契約では、通信会社は一定の品質水準を満たすサービスの提供を求められている。
- ・通信会社は顧客の施設内にサービスを提供するためのサーバーの設置と環境設定を行い、データ送信速度や品質要件を決定する。
- ・通信会社は契約上のサービスレベルを継続的に維持するため、必要に応じてサーバーを再設定したり、または入れ替えたりすることがある。
- ・顧客はサーバーを稼働したり、その使用に関して重大な意思決定をすることはしない。

【設例 4】

ネットワーク・サービス No. 2

- ・顧客は定められたサーバーを3年間使用する契約をIT企業（供給者）と締結する。
- ・IT企業は顧客の指示に従ってその施設内にサーバーを設置し、必要に応じて使用期間にわたり保守管理サービスを提供する。
- ・IT企業は不具合が発生した場合のみサーバーを交換する。
- ・顧客はサーバーに保管するデータおよび当該サーバーを業務上どのように統合していくのかを決定する。また顧客は使用期間にわたりその決定内容を変更することができる。

特定された資産はあるか？	顧客は特定された資産の使用を支配しているか？
・顧客の施設内に設置されたサーバーが特定された資産であるかどうかを判定する必要はない。顧客はサーバーの使用を支配する権利を有していないため、契約にリースが含まれているか否かの判定は、特定資産の有無によらないからである。	・顧客はサーバーの使用を支配していない。顧客は使用期間前にサーバーの出力結果であるサービスレベルに関する決定権のみ有しており、契約変更しない限り変えることはできない。例えば、顧客は送信データを作成するが、その行為がネットワーク構成に直接的な影響を及ぼすわけではなく、サーバーの使用目的に影響を与えない。 ・通信会社が使用を支配している。通信会社のみが使用期間にわたるサーバーの使用に関連する意思決定権を有する。通信会社はデータの送信方法、サーバーの再設定の可否、サーバーを他の目的に使用するかどうかを決定する権利を有する。

この契約はリースを含んでいない。

特定された資産はあるか？	顧客は特定された資産の使用を支配しているか？
・特定された資産がある。サーバーは契約で明示されており、IT企業は不具合が発生した場合のみサーバーを入れ替えることができる。	・顧客は以下の理由から、3年間の使用期間にわたりサーバーの使用を支配する権利を有する。 a. 顧客は当該サーバーの使用に伴う経済的便益のほぼすべてを得る権利を有している。顧客は使用期間にわたりサーバーを専有している。 b. 顧客はサーバーの使用を指図する権利を有している。顧客はサーバーに保管するデータおよび業務上の統合方法の決定権を有しており、サーバーの使用目的・使用方法・使用目的に関する意思決定を行っている。顧客のみが使用期間にわたりサーバーの使用に関する意思決定を行うことができる。

この契約はリースを含んでいる。顧客は3年間サーバーを使用する権利を有する。

出典：Leases Project Update, “Definition of a Lease” (October 2015) 設例10Bに基づき作成

出典：Leases Project Update, “Definition of a Lease” (October 2015) 設例10Aに基づき作成

5. リース期間

リース債務（＝使用权）の見積りにおいては、その算定の基礎となるリース期間が重要な要素となります。新リース会計基準では、リース期間は解約不能

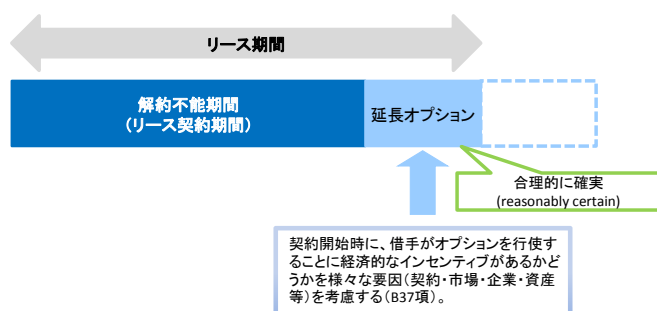
期間に以下の双方を加えた期間としています(18項)。

- a. 延長オプションの対象期間(借手がオプションを行使することが「合理的に確実(reasonably certain)」な場合)。
- b. 解約オプションの対象期間(借手がオプションを行使しないことが「合理的に確実(reasonably certain)」な場合)。

このリース期間については、公開草案段階からいくつかの案が示されましたが、最終的には現行IAS第17号と同様の基準となっています。

(参考)

- ・ 2010年公開草案・・・” more likely than not” (=50%以上) の場合
- ・ 2013年公開草案・・・” significant economic incentive” (重大な経済的インセンティブ) がある場合



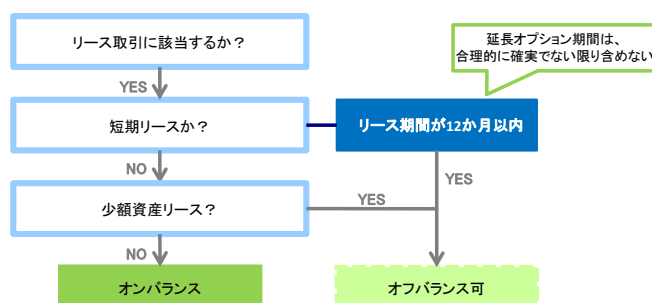
6. 免除規定と重要性の原則

新リース会計基準では、すべてのリース取引を原則オンバランス処理することを最大のテーマに掲げていましたが、最終基準化にあたっては、実務上のコスト・ベネフィットの観点から免除規定を設けています。さらに重要性の原則が適用される旨を結論の根拠に盛り込んでいます。

(1) 免除規定

以下のいずれかに該当する場合、賃貸借処理が認められます (5 項)。

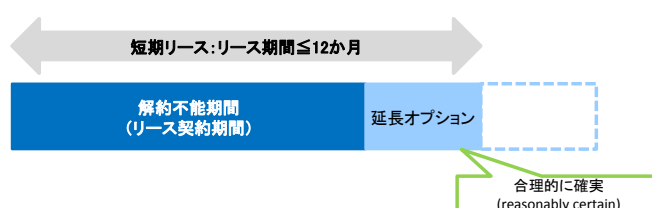
- a. 短期リース
- b. 少額資産リース



日本基準	IFRS第16号
【適用指針第11項】 ・ リース取引が置かれている状況からみて借手が再リースを行う意思が明らかな場合を除き、再リースに係るリース期間又はリース料は、解約不能のリース期間又はリース料総額に含めない。	・ 企業は延長オプションまたは解約オプションを行使するかどうかを評価する際、それによる経済的インセンティブを生じさせる全ての関連する要因や状況を考慮しなければならない。考慮した結果、借手がオプションを行使することが合理的に確実である場合のみ、リース期間にオプションを含める (19項)。 ・ “reasonably certain” とは高い閾値であり、米国基準における合理的に保証 (reasonably assured) と実質的に同じである (IASB Update, March 2014)。

【短期リース】

- ・ リース取引開始日においてリース期間が 12 か月以内のリース取引
- ・ 短期リースの免除規定を適用した場合には、リース料を費用処理し、オンバランスしないことができる。当該処理は原資産の種類ごとに選択できる。免除規定を適用する場合は、短期リースに係る費用を開示しなければならない (6 項、53 項)。



【少額リース】

日本基準のようないわゆる「300 万円」ルールは設けられていませんが、新品の状態での価値が少額である資産を原資産とするリース取引については、特例として短期リースと同様の会計処理を選択できます。なお少額かどうかの判断の目安として、「結論の背景」(BC)に 5,000 米ドル相当であることが示されています。当該免除規定は、リース会計を適用する単位ごとに選択可能です。また免除規定の適用を受ける契約の合計に金額的重要性があるか否かは問われません。

財務諸表への影響が重要でない場合	リース負債の割引計算の影響が重要でない場合
・ IASBは、IFRS16号の中で重要性に関する具体的なガイダンスを示さない意思決定を行った際、リース取引の財務諸表への影響が重要でない場合には、借手は IFRS16号の認識・測定に関する要求事項を適用しないこともあり得る (BC86項前段)。	・ 借手のリースに係る活動の財務諸表への影響が重要であっても、リース負債の割引計算の影響が重要でない場合には、割引計算を行わず、例えば割引せずにリース負債を測定することもあり得る (BC86項後段)。

IFRS第16号の適用を要しない可能性

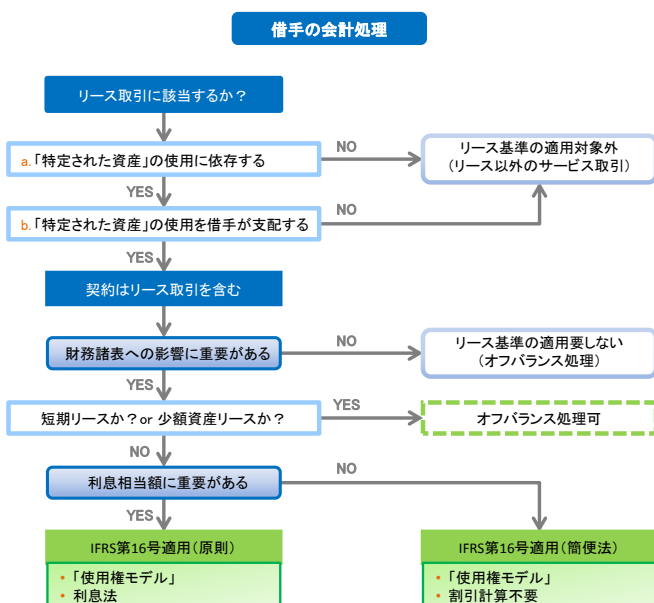
リース負債の割引計算を要しない可能性

日本基準	IFRS第16号
【適用指針第34項】 - 個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合は、オペレーティング・リース取引の会計処理に準じて、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができる。 - 重要性が乏しい減価償却資産について、購入時に費用処理する方法が採用されている場合で、リース料総額が当該基準額以下のリース取引。 - 企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引で、リース契約1件当たりのリース料総額が300万円以下のリース取引（所有権移転外リース取引の場合）。	- 少額資産 (low value) のリースについてはオンバランスしないことができる (5項)。 - 少額資産の免除規定は、当該リース資産自体もしくは容易に利用可能な他の資源と組み合わせることにより便益を得ることができ、かつ他の資産に著しく依存しないかまたは相互関連性が高くない場合にのみ適用できる (B5項)。 - なお結論の根拠において、「2015年に免除規定に関する決定を行った際、IASBは新品の時の価額が5,000米ドル以下に相当する資産を念頭においていた」ことが記されている (BC100項)。

(2) 重要性

結論の根拠において重要性の適用に関する記述がなされています (BC84 項～86 項)。これは、リース取引の財務諸表への影響が小さい場合、IFRS 第 16 号を適用するために要する時間と労力が見合わないとする多くの懸念が寄せられていたことへの対応とされています。

7. リース取引の判定フロー (全体像)



8. 米国基準との差異

借手の会計処理について、IASB および FASB ともに使用権資産を認識する「使用権モデル」を採用し、オンバランスするという点では同じです。ただし、オンバランスした後の会計処理方法で差異が生じています。

IASB はすべてのリースに同様の処理を求める「単一モデル」を要求事項としています。一方、FASB は現行の分類の考え方に基づいてリースを2つに区分

し、ファイナンス・リースについては IFRS 第 16 号と同様に利息法で費用処理するのに対して、オペレーティング・リースに分類されたリース取引については、使用权資産およびリース負債のオンバランスとするものの費用は定額処理することとしています（「デュアルモデル」）。

以上

外部リンク：

- ・ IASB：IASB shines light on leases by bringing them onto the balance sheet
<http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Pages/IASB-shines-light-on-leases-by-bringing-them-onto-the-balance-sheet.aspx>
- ・ ASBJ：IASB がリースの貸借対照表への計上によってリースに光を当てる
https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/standards/ias2016/comments20160113.shtml
- ・ IASB Lease Project：Leases
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Pages/Leases.aspx>

プライムジャパン株式会社

〒103-0023

東京都中央区日本橋本町 2-4-5 扶桑日本橋ビル6階

03-3231-0414

<http://www.primejapan.co.jp/>

本資料は一般的あるいは概略的な情報を提供する目的で作成されたものです。個別にプロフェッショナルからのアドバイスを受けることなく、本資料の情報を基に判断し行動されたいようお願いします。本資料に含まれる情報は正確性、完全性または目的適合性を保証するものではありません。本資料に含まれる情報に基づき何らかの行動を起こされたり、起こされなかったりしたことにより発生した結果について、プライムジャパン株式会社および役職員はいかなる責任、義務も負いません。

© 2016 Prime Japan Co., Ltd. All rights reserved.