

プロジェクト IFRS のエンドースメント手続

項目 IFRS 第 16 号における表示及び開示の検討

本資料の目的

1. 本資料は、2016 年 1 月に公表された IFRS 第 16 号「リース」(以下「IFRS 第 16 号」という。)の個別論点に関して、IFRS 第 16 号のエンドースメント手続の基準である実務上の困難さの観点で整理することを目的とする。
2. 本資料では、特に断りのない限り、参照項は IFRS 第 16 号のものである。

IFRS 第 16 号における開示の要求事項の概要**(借手の表示)****貸借対照表**

3. 使用权資産は、他の資産と区分して貸借対照表に表示するか、原資産が自社所有であったとした場合の科目に含めて表示したうえで注記においてどの科目に含むかを開示する(第 47 項(a))。
4. リース負債は、他の負債と区分して貸借対照表に表示するか、注記においてどの科目に含むかを開示する(第 47 項(b))。
5. 従来の IAS 第 17 号「リース」(以下「IAS 第 17 号」という。)における表示とは下表のとおり異なる。

項 目	IAS 第 17 号		IFRS 第 16 号 ¹
	ファイナンス・リース	オペレーティング・リース	
資産	リース資産	(計上しない)	使用权資産
負債	リース負債	(計上しない)	リース負債

損益計算書

6. リース負債に係る金利費用と、使用权資産に係る減価償却費は、区分して損益計算書に表示する(第 49 項)。

¹ 使用权資産及びリース負債を区分表示する場合。

7. IAS 第 17 号における表示とは下表のとおり異なる。

項 目	IAS 第 17 号		IFRS 第 16 号
	ファイナンス・リース	オペレーティング・リース	
営業費用	減価償却費	賃貸料	減価償却費
金融費用	利息費用	(計上しない)	利息費用

キャッシュ・フロー計算書

8. キャッシュ・フロー計算書においては、次のとおり分類をする（第 50 項）。
- (a) リース負債の元本部分に対する現金支払を財務活動に含める。
 - (b) リース負債の金利部分に対する現金支払は、IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」に基づき、営業活動²又は財務活動に含める。
 - (c) 短期リース料、少額資産のリース料及びリース負債の測定に含めていない変動リース料を営業活動に含める。
9. IAS 第 17 号において、オペレーティング・リースに係る賃貸料は営業活動に含まれていたが、IFRS 第 16 号においては少なくともリース負債の元本部分に係る現金支払は財務活動に含まれることとなる。

(借手の開示)

開示目的

10. IFRS 第 16 号では、借手が注記において、財政状態計算書、純損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書で提供される情報と合わせて、リースが借手の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与えている影響を財務諸表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（第 51 項）とされている。

² 通常は、金融機関において分類される。

具体的な開示要求事項

11. IFRS 第 16 号においては、借手に関する情報は単一の注記又は独立のセクションにおいて、原則として表形式で提供することとされている（第 52 項及び第 54 項）。
12. IAS 第 17 号における主な開示項目との対比は下表のとおりである。

IAS 第 17 号		IFRS 第 16 号	開示の有用性 (IFRS 第 16 号)
ファイナンス・リース	オペレーティング・リース		
財政状態計算書に関する開示			
—	—	使用権資産の増加 (第 53 項(h))	リース資産及び所有資産に対する資本的支出に関する比較可能な情報の提供
期末時点の資産の種類ごとの正味帳簿価額 (第 31 項(a))	—	期末時点の使用権資産の帳簿価額 (原資産のクラス別に) (第 53 項(j))	借手のリース活動の性質の理解及び資産をリースしている企業と購入している企業の比較
期末時点の将来の最低リース料総額の合計、それらの現在価値との調整表及び期間別金額 ³ (第 31 項(b))	解約不能オペレーティング・リース契約の下での将来のリース料総額の合計の期間別金額 ³ (第 35 項(a))	リース負債の満期分析 ⁴ (第 58 項)。	将来キャッシュ・フローを見積る上での流動性リスクの理解 (他の金融負債と同様、IFRS 第 7 号の満期分析を求めらる。)

³ 1年以内、1年超5年以内、5年超に区分して開示する。

⁴ 他の金融負債の満期分析と区分し、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」第 39 項及び B11 項を適用して開示する。なお、IFRS 第 7 号第 39 項及び B11 項の定めは以下のとおりである。

39 企業は次の事項を開示しなければならない。

(a) デリバティブ以外の金融負債（発行した金融保証契約を含む）について残りの契約上の満期を示す満期分析

(b) デリバティブ金融負債についての満期分析。この満期分析は、契約上の満期がキャッシュ・フローの時期の理解に不可欠であるデリバティブ金融負債についての残存する契約上の満期を含んでいなければならない (B11B 項参照)。

(c) (a) 及び (b) に固有の流動性リスクをどのように管理しているかの説明

B11 第39項(a)及び(b)が求めている満期分析を作成する際に、企業は、満期日ゾーンの適切な数を判断することになる。例えば、次のような満期日ゾーンが適切であると判断する企業もあるかもしれない。

(a) 1か月以内、(b) 1か月超3か月以内、(c) 3か月超1年以内、(d) 1年超5年以内

審議事項(2)-4

IAS 第 17 号		IFRS 第 16 号	開示の有用性 (IFRS 第 16 号)
ファイナンス・リース	オペレーティング・リース		
純損益及びその他の包括利益計算書に関する開示			
—	—	使用権資産の減価償却費 ⁵ (第 53 項 (a))	借手のリース活動の性質の理解及び資産をリースしている企業と購入している企業の比較
—	—	リース負債に係る金利費用 (第 53 項 (b))	リース債務及び財務コストに関する情報の提供
—	—	認識の免除 (第 6 項) を適用した短期リースに係る費用 (第 53 項 (c)) 及び原資産が少額であるリース (第 53 項 (d))	貸借対照表に認識されていないリース料に関する情報の提供
期中に費用として認識した変動リース料 (第 31 項 (c))	期中に費用として認識した変動リース料及びサブリース料 ⁶ (第 35 項 (c))	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 (第 53 項 (e))	同上
期末時点の解約不能サブリース契約に基づいて受け取ると予想される将来の最低サブリース料の合計 (第 31 項 (d))	期末時点の解約不能サブリース契約に基づいて受け取ると予想される将来の最低サブリース料の合計 (第 35 項 (b))	使用権資産のサブリースによる収益 (第 53 項 (f))	リース活動の全体的な損益計算書上の影響の完全な描写の提供
—	—	セール・アンド・リースバック取引から生じた損益 (第 53 項 (i))	セール・アンド・リースバック取引独特の特徴及び財務業績に与える影響の適切な理解
キャッシュ・フロー計算書に関する開示			

⁵ 原資産のクラス別に開示する。

⁶ 最低リース料総額、変動リース料及びサブリース料の各金額に区分して開示する。

IAS 第 17 号		IFRS 第 16 号	開示の有用性 (IFRS 第 16 号)
ファイナンス・リース	オペレーティング・リース		
—	—	リースに係るキャッシュ・アウトフローの合計額 (第 53 項 (g))	

13. また、IFRS 第 16 号では、多くのリースにより複雑な要素（例えば、変動リース料、解約及び延長のオプション、残価保証）が含まれる場合、標準的な開示要求では財務諸表利用者のニーズを満たさない可能性があるとして、重要性がある企業固有の情報を開示することを要求している。すなわち、全体的な開示の目的を満たすために必要な追加の定性的情報及び定量的情報を開示することが要求されている（第 59 項）。

(1) 借手のリース活動の性質

(2) 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（変動リース料、延長オプション及び解約オプション、残価保証、借手が契約しているがまだ開始していないリース等）

(3) リースにより課されている制約

(4) セール・アンド・リースバック取引

なお、IAS 第 17 号では、借手の重要性があるリース契約に関する、少なくとも次の事項を含む一般的な記述が要求されていた（IAS 第 17 号第 31 項(e)、第 35 項(d)）。

(1) 未払変動リース料の算定の基礎（ファイナンス・リース）又は支払うべき変動リース料の算定の基礎（オペレーティング・リース）

(2) 更新又は購入選択権及びエスカレーション条項の有無と条件

(3) リース契約により課された制限⁷

（貸手の表示）

14. 貸手は、オペレーティング・リースの原資産を、当該資産の性質に応じて貸借対照

⁷ 配当、追加借入及び追加のリースに関する制限などが含まれる。

表に表示する（第 88 項）。

（貸手の開示）

15. IFRS 第 16 号の貸手の開示については、IAS 第 17 号では貸手のリース活動を理解するための情報が十分ではなかったという批判があったことに対応し、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、時期及び不確実性をより適切に評価できるように、開示要求が拡充されている。特に、貸手のリースの収益性に不利な影響を与える可能性がある重大な残存資産リスクから生じるエクスポージャーに関する開示要求（第 92 項(b)）が含まれている。
16. ファイナンス・リースに関する IAS 第 17 号における主な開示項目との対比は下表のとおりである。

IAS 第 17 号	IFRS 第 16 号	開示の有用性 (IFRS 第 16 号)
期中に収益として認識した変動リース料（第 47 項 (e)）	報告期間に係る下記の金額 ⁸ （第 90 項 (a)） <ul style="list-style-type: none"> • 販売損益 • 正味リース投資未回収額に対する金融収益 • 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 	リース収益の区分別に分解した情報の提供
期末時点のリース投資見回収総額と受取最低リース料総額の現在価値との調整表及びそれらの期間別金額 ⁹ （第 47 項 (a)）	リース料債権の満期分析 ¹⁰ （第 94 項）	貸手の流動性リスクの開示

17. また、IFRS 第 16 号では、次のような定性的説明及び定量的説明を開示することが

⁸ 原則として、表形式による開示が求められている（第 91 項）。

⁹ 1 年以内、1 年超 5 年以内、5 年超に区分して開示する。

¹⁰ 最低 5 年間の各年度の割引前受取リース料及び残りの年度の合計金額並びに割引前リース料と正味リース投資見回収額との調整について開示する。

要求されている。

- (1) 貸手のリース活動の性質（第 92 項(a)）
- (2) 貸手が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（第 92 項(b)）
- (3) 正味リース投資未回収額の帳簿価額の著しい変動（第 93 項）。

18. オペレーティング・リースに関する IAS 第 17 号における主な開示項目との対比は下表のとおりである。

IAS 第 17 号	IFRS 第 16 号	開示の有用性 (IFRS 第 16 号)
—	報告期間に係るリース収益 (第 90 項(b))	リース収益の区分別に分解した情報の提供
期中に収益として認識した変動リース料総額（第 56 項(b)）	指数又はレートに応じて決まらない変動リース料に係る収益は区分して開示する (第 90 項(b))	同上
解約不能オペレーティング・リースに基づく将来の最低リース料総額及び期間別金額 ⁹ （第 56 項(a)）	リース料の満期分析 ¹⁰ （第 97 項）	貸手の流動性リスクの開示

19. また、IFRS 第 16 号では、次のような定性的説明及び定量的説明を開示することが要求されている（第 92 項）。

- (1) 貸手のリース活動の性質（第 92 項(a)）
- (2) 貸手が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（第 92 項(b)）

20. 上記に加えて、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は、IAS 第 16 号「有形固定資産」に従った開示が求められ、当該開示において、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区分して開示

する（第95項）こと等¹¹が求められている。

我が国の市場関係者からの意見発信

21. IASB が 2013 年 6 月に公表した改訂公開草案「リース」（以下「2013 年公開草案」という。）に対して、ASBJ は我が国の市場関係者からの意見を基に以下のコメントを提出した。

- 我々は、2013 年公開草案の開示要求の提案に関して、概ね支持している。しかし、以下についてコメントする。
- 2013 年公開草案第 61 項では、借手は使用権資産と期末残高の調整表を、原資産の種類ごとに、タイプ A のリース、タイプ B のリース及び再評価額で測定する使用権資産を区別して、開示することが提案されている。また、2013 年公開草案第 103 項及び第 104 項では、貸手はリース債権及び残存資産について、期首残高と期末残高の調整表を開示することが提案されている。ただし、借手の使用権資産に関する調整表については、IASB のみが開示を要求しており、FASB は、この情報の便益で提供のコストが正当化されないとの考えから（BC206 項参照）、同様の要求をしていない。
- これらの調整表に関する開示要求について、財務諸表利用者からは支持する意見が示される一方で、財務諸表作成者からは、提供される情報の便益対コストの観点から十分な検討が行われたのか、懸念が示されている。我々は、このような開示要求について、便益対コストの観点から正当化されるかどうか、追加的な検討と関係者への説明が必要であると考えている。

22. また、その際に我が国の市場関係者からは、主に以下の意見が寄せられた。

(1) 財務諸表利用者

- 公開草案の開示の要求事項について、有用な情報を得られるものとして評価している。特に次の項目について記載した観点から有用である。
 - ① 借手のリース負債の満期分析は、流動性リスクの把握に役立つ。
 - ② 貸手のリース債権の満期分析は、将来キャッシュ・フローの予測に役

¹¹ 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、IAS 第 36 号「資産の減損」、IAS 第 40 号「投資不動産」、IAS 第 41 号「農業」の開示要求事項が適用される（第 96 項）。

立つ。

③ 借手の使用権資産及びリース負債の期首残高と期末残高の調整表から、使用権資産とリース負債の増減の要因を知ることができ、財政状態計算書に計上されている金額の確実性・妥当性を評価することができる。

➤ 一方で、公開草案の開示要求の中には、財務諸表作成者に多大なコスト負担を発生させ、実務上の対応が困難なものが含まれている可能性がある。従って、重要性の原則の観点から、非重要な場合には開示が省略できる項目もあると考える。

(2) 財務諸表作成者

➤ 本プロジェクトの目的の一つは財務情報の透明性確保のためにリース取引を借手のバランスシートに認識することにあることから、その結果として開示の要求事項は現行基準より削減されるべきであり、コスト便益の観点からの見直しが必要である。

➤ 例えば、次の開示の要求事項については削除又は修正すべきである。

① 借手のリースの内容に関する情報（2013年公開草案第60項(a)）及び貸手のリースの内容に関する情報（2013年公開草案第100項(a)）については、多数のリース契約を有する企業にとって開示のために必要な情報を収集することは非常に困難であり、投資家にとっての有用性にも疑問がある。

② 借手のリース負債の満期分析（2013年公開草案第67項）については、他の有利子負債と同様の開示要求とすべきである。また、貸手のリース債権の満期分析（2013年公開草案第106項）については、他の債権と同様の開示要求とすべきである。

③ 以下の項目については、財務諸表作成者にとって多大なコストが生じるが、財務諸表利用者のベネフィットは限定的である。

(a) 借手の使用権資産の調整表（2013年公開草案第61項）

(b) 借手のリース負債の調整表（2013年公開草案第64項）

(c) 貸手のリース債権の調整表（2013年公開草案第103項）

(d) 貸手の残存資産の調整表（2013年公開草案第104項）

23. 前項(2)で意見が寄せられた項目については、貸手のリース債権の満期分析を除き、

IFRS 第 16 号において要求事項から除外された（借手及び貸手のリースの内容に関する情報は、全体的な開示の目的を満たすために必要な追加的な情報として開示が要求されている。）。

分析

24. 2013 年公開草案に対して行った我が国の意見発信は一定程度反映されているが、以下の点については反映されていない。
- 使用権資産の増加（第 53 項 (h)）
 - 借手及び貸手のリースの内容に関する情報（リース活動の性質）（第 59 項、第 92 項 (a)）
 - 貸手のリース債権の満期分析（第 94 項）
25. これに対して、IFRS 第 16 号では以下のとおり結論付けられている。

（使用権資産の増加）

26. リース資産及び所有資産に対しての資本的支出に関する比較可能な情報を提供する上で有用であるため、重要性があれば、財務諸表利用者の情報ニーズを満たすために借手が開示すべき特定の情報項目であるとされている（BC216 項）。

（借手及び貸手のリースの内容に関する情報）

27. 多くのリースは、より複雑な要素を含んでおり、これには変動リース料、解約及び延長のオプション、残価保証が含まれる場合がある。こうしたより複雑な要素に関して、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要求している。この点、開示の有用性とコストについて以下のとおり分析されている（BC258 項）。

- (1) 多くの複雑、独特又は他の点で重大なリース契約を有している借手については、追加的な開示要求に関連した増分コストが生じそうである（BC226 項）。
- (2) IFRS 第 16 号における測定 of 要求事項は、いくつかの点¹²で単純化され、それは

¹² 例えば、借手は、オプション期間中の支払が発生することが合理的に確実である場合を除

借手にとっての IFRS 第 16 号の適用のコストを低減すると期待されるが、財務諸表利用者がリース負債の測定から除外されている重大な要素を理解するために追加的な情報を必要とすることも意味している。

- (3) 多くの借手は、IFRS 第 16 号の第 53 項及び第 58 項が要求している開示が、複雑又は独特な要素のないリースについては十分な情報を提供すると期待されるため、当該要求事項の開示を提供する必要はないであろう。リース活動が特に複雑又は独特である企業についてリース開示の作成に要するコストが高くなることは適切である。

(貸手のリース債権の満期分析)

28. 貸手のリース料債権の満期分析の有用性とコストについて以下のとおり分析されている (BC258 項)。

- (1) より詳細な満期分析は、財務諸表利用者が将来のリースのキャッシュ・フローの予測と流動性を見積りをより正確に行うことを可能にし、貸手の流動性リスクに関して IAS 第 17 号における従来の要求事項¹³よりも多くの情報を提供するのであろう。
- (2) 貸手は通常、IAS 第 17 号で要求していた開示を提供するために同じ情報を必要としていたため、IAS 第 17 号の要求事項からの増分コストが多額にならないであろう。また、一部の貸手はすでに、受け取るリース料に関する満期分析を IAS 第 17 号の要求よりも詳細に開示している。

ディスカッション・ポイント

表示及び開示について、エンドースメント手続の観点で懸念すべき事項、追加的に検討すべき事項はあるか。

き、当該支払を含めることを要求されない (BC152 項から BC159 項参照)。同様に、借手は、変動リース料が指数又はレートに応じて決まるものであり、かつ、参照する指数又はレートの変動から生じる将来のリース料の変動がある場合を除き、変動リース料の見直しを要求されない (BC188 項から BC190 項参照) (BC225 項)。

¹³ IAS 第 17 号では、3つの期間帯 (1年以内、2年目から5年目、5年超) に期限が到来するリース料を示した満期分析を要求していた (IAS 第 17 号第 56 項(a))。

審議事項(2)-4

以 上