
プロジェクト リース

項目 IFRS 第 16 号の適用に係る財務諸表作成者のコスト

本資料の目的

1. 本資料は、第 78 回リース会計専門委員会（2018 年 6 月 8 日開催）において検討した我が国における会計基準の開発に関する予備的分析における「基準開発に着手するか否かについての事務局の予備的分析」の「仮に会計基準の開発に着手した場合の論点」のうち「コスト・ベネフィットの分析及び対応」に関連して、仮に我が国において IFRS 第 16 号「リース」（以下「IFRS 第 16 号」という。）を適用した場合の財務諸表作成者のコストについて、主としてどのような追加的なコストが生じるかの分析を行うものである。

なお、本資料における分析では、開示に係る追加コストは除外しており、また、短期リース及び原資産が少額であるリースについての認識の例外（IFRS 第 16 号第 5 項）の適用によるコストの低減については考慮していない。

IFRS 第 16 号を適用する場合に想定されるコスト

2. 仮に IFRS 第 16 号を適用する場合、その適用時に要する追加的なコストには、主として次のようなものがあると考えられる。
 - (1) リースを識別するためのプロセスに関するコスト
 - (2) リースとサービスの区分のためのプロセスに関するコスト
 - (3) 従来オペレーティング・リースとして注記処理していたリースについて、使用権資産及びリース債務を算定するためのプロセスに関するコスト
 - (4) リース資産から生じる減価償却費及びリース債務から生じる利息費用を計上するためのプロセスに係るコスト
 - (5) 会計方針の変更に関するコスト

(リースを識別するためのプロセスに関するコスト)**現状の日本基準において把握されているオペレーティング・リース取引**

3. 企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」(以下「リース会計基準」という。)では、オペレーティング・リース取引のうち解約不能のものに係る未経過リース料の注記を行うこととされている(リース会計基準第22項)ため、当該オペレーティング・リース物件の明細や未経過リース料の金額について管理されていると考えられる。よって、現状で注記されているオペレーティング・リース取引については、識別することに対する追加的なコストは生じないものと考えられる。
4. なお、現状の日本基準で注記を要しないとされている以下の取引については、仮に基準開発を行なった場合の重要性の定めいかんでは、リース物件の把握に係る追加的なコストが生じる可能性がある。
 - (1) 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
 - (2) リース期間が1年以内のリース取引
 - (3) 契約上数か月程度の事前予告をもって解約できるものと定められているリース契約で、その予告した解約日以降のリース料の支払を要しない事前解約予告期間(すなわち、解約不能期間)に係る部分のリース料
 - (4) 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

契約の実質を基に識別されるリース

5. 企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」(以下「リース適用指針」という。)では、典型的なリース取引(通常の保守等以外の役務提供が組み込まれていないリース取引)及び不動産に係るリース取引の会計処理のみを示している。

他方、IFRS第16号においては、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、当該契約はリースであるか又はリースを含んでいる(IFRS第16号第9項)とされており、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」(以下「IFRIC第4号」という。)で示されていたように、リースの識別は、契約の実質を基に判断されることになる。

例えば、顧客が一定期間、明示的に定められた発電所が算出する電力のすべてを購入する契約を締結しており、顧客が電力供給量及び時期を指図する事例（IFRS 第16号設例9C）が挙げられるが、当該契約の中に実質的にリースが含まれているか否かを判断するプロセスが必要となり、当該プロセスの構築及び運用に係る追加的なコストが生じると考えられる。

（リースとサービスの区分のためのプロセスに関するコスト）

6. 前項で識別したリース又はリースが含まれる契約について、非リース構成部分が含まれる場合、当該非リース構成部分はリース構成部分と区分して会計処理する必要がある（IFRS 第16号第12項）。よって、当該非リース部分を区分するプロセスが必要となる可能性があり、当該プロセスの構築及び運用に係る追加的なコストが生じる可能性がある¹。

（従来オペレーティング・リースとして注記処理していたリースについて、使用権資産及びリース債務を算定するためのプロセスに関するコスト）

7. IFRS 第16号では、従来のオペレーティング・リースについても、すべて使用権資産及びリース負債を認識することとなる（第1項に記載の認識の例外を除く。）。当該使用権資産及びリース負債の額を算定するにあたって、以下についてのプロセスの構築及び運用に関するコストが追加で生じる可能性がある。

（なお、使用権資産及びリース債務の金額の算定のためのシステム又はプロセスについては、他の固定資産やファイナンス・リースに係る資産の既存のシステムをリース資産の会計処理に、ファイナンス・リースに係る負債の既存のシステムをリース負債の会計処理に活用することができる可能性がある。）

（1）リース期間の決定

リース適用指針では、リース取引が置かれている状況からみて借手が再リー

¹ ただし、当該非リース構成部分が比較的小さい場合、実務上の便法を適用し、非リース構成部分を分離せず、単一のリース構成部分として会計処理することができる（IFRS 第16号第15項）ため、当該便法が適用されるリース取引に応じて、当該プロセスの運用に係るコストは低減される可能性がある。

なお、この点、リース適用指針においても、維持管理費用相当額については、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、リース料総額から控除しないことからできる（リース適用指針第14項）とされている。

スを行う意思が明らかな場合を除き、再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（リース適用指針第 11 項）とされている。

他方、IFRS 第 16 号では、リースの解約不能期間に、リースを延長及び解約する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対象期間を加えて決定する（IFRS 第 16 号第 18 項）とされている。また、リースを延長及び解約す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、借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースの解約するオプションを行使しないことへの経済的インセンティブを生じさせるすべての関連性のある事実及び状況を考慮する必要があり、様々な具体的なガイダンスが定められている（IFRS 第 16 号第 19 項、B37 項から B40 項）。

例えば、不動産賃貸借におけるリース期間の決定等について、リース期間の決定プロセスの構築及び運用に係る追加的なコストが生じる可能性がある。

(2) 割引率の決定

リース適用指針では、借手が現在価値の算定のために用いる割引率は、貸手の計算利率を知り得る場合は当該利率とし、知り得ない場合は借手の追加借入に適用されると合理的に見積られる利率とされている（リース適用指針第 17 項）。

IFRS 第 16 号でも同様に、リースの計算利率が容易に算定できる場合には当該利率を用い、当該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を用いるとされている（IFRS 第 16 号第 26 項）。

現在、オペレーティング・リース取引に係る使用権資産及びリース負債の現在価値は算定していないため、ファイナンス・リース同様、オペレーティング・リース取引についても割引率を決定するプロセスが必要となる可能性があり、当該プロセスの構築及び運用に係る追加的なコストが生じる可能性がある。

（リース資産から生じる減価償却費及びリース債務から生じる金利費用を計上するためのプロセスに係るコスト）

8. オペレーティング・リース取引については、（以下「リース会計基準」という。）では、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とされている（リース会計基準第 15 項）。

他方、IFRS 第 16 号では、オペレーティング・リース取引に係るリース資産について耐用年数の終了時まで減価償却を行い（IFRS 第 16 号第 32 項）、リース負債に係る金利（IFRS 第 16 号第 38 項）を純損益に認識することとなる。

よって、当該プロセスの構築及び運用に係る追加的なコストが生じる可能性がある。なお、第 7 項なお書きに記載のとおり、既存のシステムを活用することができる可能性がある。

（リース会計の適用単位）

9. IFRS 第 16 号では、リースの会計処理について、実務上の便法として、特性の類似したリースについてポートフォリオでの適用（IFRS 第 16 号 B1 項）が認められている。当該便法を適用する場合、一定程度適用上のコストが低減される可能性がある。

（会計方針の変更に関するコスト）

10. 適用時において、仮に企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 24 号」という。）における会計方針の変更の原則的な取扱い（企業会計基準第 24 号第 6 項(1)）が適用される場合、過去の期間のすべてに遡及適用することとなるため、開示されている最も古い会計年度の期首の使用権資産及びリース債務の残高を算定する必要があり、当該算定に関する追加的なコストが生じる可能性がある。

なお、従来、IFRS 第 16 号における経過措置のように、オフ・バランスとなっていたリースについてリース負債を基礎とした金額で測定する方法（IFRS 第 16 号 C8 項(b)(ii)）を設ける場合、適用時のコストは一定程度低減すると考えられる。

中小企業における基準の適用

11. 第 78 回専門委員会において、中小規模の企業への影響も考慮すべきとの意見が聞かれている。

この点、中小企業においては、「中小企業の会計に関する指針」²又は「中小企業

² 日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、企業会計基準委員会の 4 団体

の会計に関する基本要領」(以下合わせて「中小指針等」という。)が用いられる(ただし、企業会計基準を適用することは妨げられない)。また、仮に我が国における会計基準を国際的な会計基準と整合性を図る場合には、平成19年リース会計基準改正時の対応³と同様の対応を図ることも考えられる。

ディスカッション・ポイント

基準適用に係る財務諸表作成者のコストについての事務局の分析についてご意見をいただきたい。

以上

により公表されている。「所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手は、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。」(中小企業の会計に関する指針75-3)とされており、リース会計基準とは同一の定めとはなっていない。

³ 「公表にあたって」において、「本会計基準を中小企業に適用する際の取扱いに関しては、必要に応じて、本会計基準の内容を踏まえ、「中小企業の会計に関する指針」(日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所、企業会計基準委員会の4団体により公表)により定められることとなりますが、過重負担とならないように簡便な会計処理を定めることを求める意見が、これまでの審議の中で多く寄せられました。当委員会は、「中小企業の会計に関する指針」の改正にあたって、これらの意見を踏まえ、議論に参加する方針です。」と記載されている。