
プロジェクト リース

項目 延長又は解約オプションに関する負債性

本資料の目的

1. 本資料は、延長又は解約オプションに関する負債性について分析を行うものである。
2. 本資料では、特に断りのない限り、参照項は IFRS 第 16 号「リース」(以下「IFRS 第 16 号」という。)のものである。

経緯

3. 我が国におけるリースに関する会計基準の開発に着手するか否かの判断を行う検討の過程で、借手が有する延長又は解約オプションの対象期間に係る支払リース料については、借手はオプションを行使しないことができるため、リース負債を認識することが適切かとの意見が聞かれている。

IFRS 第 16 号の開発の経緯

(オプションの対象期間をリース負債に含める考え方)

4. IFRS 第 16 号 BC153 項では、リースの中に存在している存続期間に関連したオプションを企業が反映する方法として、以下の 3 つの方法を比較考量したとされている。

- (1) 構成要素アプローチ (オプションをリースの独立の構成要素として認識し測定するアプローチ)

IASB は構成要素アプローチを採用しなかった。複雑なリース会計モデルを生じさせ、また、オプションを測定することが困難な場合があるため適用が困難となり、リース期間とオプションの行使との関係を見捨てることになるからである。

- (2) 開示アプローチ (企業はリース負債又はリース債権を解約不能期間について認識し、期間を延長するオプションの存在を開示するアプローチ)

適用が単純ではあるが、IASB はこのアプローチを採用しなかった。リース資産及びリース負債の測定がオプションの存在 (行使されることがほぼ確実なものを含む) を見捨てることになるからである。したがって、このアプローチは、

リースから生じる資産及び負債を誤って表示するおそれがある。

(3) 測定アプローチ（オプションを特定の方法を用いてリース資産及びリース負債の測定に含めるアプローチ）。これには次の方法がある。

- ① 確率加重測定方式（リース資産及びリース負債の測定に、考え得るリース期間のそれぞれの確率を反映する）
- ② 確率閾値方式（オプションの行使が所定の閾値（例えば、合理的に確実、ほぼ確実、行使の可能性の方が高い）を満たす場合に、企業がオプション期間をリース期間に含める）
- ③ 経済的インセンティブ方式（企業がオプションを行使する経済的インセンティブを有している場合に、オプション期間をリース期間に含める）

5. 前項については、最終的に測定アプローチを採用することとされた。

（リース負債の認識及び測定においてリース期間に含めるオプションの対象期間）

6. IFRS 第 16 号 BC154 項から BC156 項では、リース負債の認識及び測定においてリース期間に含めるオプション期間に関する検討が記載されている。

(1) オプション期間を企業のリース期間の算定に含めるべきかどうかについて、さまざまな見解があったとしている。

- ① 一部の利害関係者は、将来のオプション期間中に行われる支払は、当該オプションの行使日前には、借手は、解約オプションを行使すること又は延長オプションを行使しないことを選択することによって、当該支払を回避できるため、当該オプションが行使されるまでは借手にとっての負債（又は貸手にとっての資産）の定義を満たさないと考えていた（BC154 項）。
- ② 逆に、多くの利害関係者は、リースを延長又は解約するオプションは当該リースの経済実態に影響を与えるので、リース期間を算定する際には一部のオプションを含める必要があると考えていた。また、一部の利害関係者は、借手がリース期間を延長するオプションを行使することを見込んでいる場合、当該期間を使用権資産及びリース負債の測定に含める方が、リースの経済実態のより忠実な表現を提供することになると考えている（BC155 項）。

(2) （IASB は）一部の更新オプションを含めることは、借手がリース負債を不適切

に除外するリスク¹を軽減するためにも必要となると考えている（BC155 項）。

- (3) IASB は、これら(1)及び(2)を考慮の上、リースに関する最も有用な情報を提供するために、リース負債の測定におけるリース期間に含めるオプションの対象期間については、原資産が使用されることに関する企業の合理的な見積りを反映すべきであると結論付けている（BC156 項）。
- (4) 合理的な見積りを反映する方法として、本資料の第 4 項(3)に記載した種々の方法が比較検討された結果、認識を通して取り扱うこととされ²、第 4 項(3)②の確率閾値方式が採用された。また、閾値については、IAS 第 17 号における「行使する（行使しない）ことが『合理的に確実』」という閾値が維持された。

IASB の概念フレームワークにおける負債の定義（2018 年 3 月見直し後）

7. IASB が 2018 年に公表した「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「概念フレームワーク」という。）では、負債は、「企業が過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務である」（概念フレームワーク 4.26 項）と定義されており、負債が存在するためには、次の 3 つの要件を満たす必要があるとされている（同 4.27 項）。
- (1) 企業が義務を有していること
 - (2) その義務が、経済的資源を移転する義務であること
 - (3) その義務が、過去の事象の結果として存在している現在の義務であること
8. また、前項(1)の「義務」とは、「企業が回避する実際上の能力を有していない責務又は責任である」（同 4.29 項）とされている。企業が回避する実際上の能力を有しているかどうかを評価するために使用される要因は、企業の責務又は責任の性質に左右される場合がある（同 4.34 項）とされており、次の例示が示されている。
- 場合によっては、企業が移転を回避するために取り得る行動が移転そのものよりも著しく不利な経済的結果をもたらす場合には、企業は移転を回避する実際上の能力を有していない可能性がある。しかしながら、移転を行う意図も、移転の可能性が高いことも、企業が移転を回避する実際上の能力を有していない

¹ 例えば、オプション期間におけるリース料のうち、借手に当該オプションを行使する明らかな経済的インセンティブがあるものを除外するリスク（BC155 項）

² DP6.22 項

と結論を下すための十分な理由ではない(同 4.34 項)。

9. また、前項の例示について、概念フレームワークの結論の根拠では、次のとおり説明されている。
 - これ(当委員会事務局注: 4.34 項の例示)が意味しようとしているのは、単に移転を行うことが経済的に有利となるということだけではない。むしろ、移転を行わないことによる経済的結果が非常に深刻であるため、企業は移転を回避する実際上の能力を有していないということである。当該企業は、移転を回避する理論上の権利を有しているが、当該権利を行使する実際上の能力を有していない(同 BC4.55 項)。
10. なお、「負債の定義は、義務の存在に焦点を当てられている。補強的ガイダンス(当委員会事務局注: 4.34 項の記載及び例示)が焦点を当てているのは、企業が何を行う義務を負っているのかであり、生じ得る結果の可能性ではない」(同 BC4.53 項)として、企業が経済的資源を移転する可能性が高い場合、あるいは、合理的に確実である場合に、企業は義務を有しているものとみなすべきであるとの提案は棄却されている(同 BC4.53 項)。

ASBJ 事務局の分析

11. 第 4 項から第 10 項を踏まえると、IASB がオプションの対象期間をリース期間に含めたのは、リース期間に原資産が使用されることに関する企業の合理的な見積りを反映することが最も有用な情報を提供する方を重視したものと考えられる。また、合理的な見積りを反映する閾値としては、IAS 第 17 号における「合理的に確実」という閾値が維持されている。

ただし、IFRS 第 16 号は、2016 年 1 月に公表されているため、2018 年 3 月に公表された見直し後の概念フレームワークにおける負債の定義との関係については IFRS 第 16 号においては記載されていない。

12. 我が国の会計基準において、以下の理由により「合理的に確実」という閾値によりオプションの対象期間をリース期間に含めてリース負債を計上することは否定されないものと考えられる。
 - (1) 第 11 項に記載した、「IASB がオプションの対象期間をリース期間に含めたのは、リース期間に原資産が使用されることに関する企業の合理的な見積りを反映することが最も有用な情報を提供する方を重視したものと考えられる。」は、情報の有用性の観点から採り得る考え方であると考えられる。

- (2) 我が国においては、負債の認識は必ずしも、義務のみに着目されているわけではなく、IASBの負債の定義よりも広いと考えられる。

ディスカッション・ポイント

第11項及び第12項に記載したASBJ事務局の分析について、ご意見をお伺いしたい。

以 上