



IFRS第16号 詳細解説シリーズ

シリーズ7：リース期間



2020年10月



home.kpmg/jp/ifrs

あずさ監査法人

目次

「リース期間」について	2
1. 概要	3
1.1 キーポイント	3
1.2 主な影響は？	4
2. 解約不能期間	5
3. 契約に強制力がある期間	9
3.1 概要	9
3.2 契約の識別	10
3.3 解約権とペナルティ	12
3.4 ペナルティとは何か？	16
3.5 契約書、法規制、ペナルティの関係	20
3.6 解約可能リース・更新可能リース-適用上の論点	22
4. 「合理的に確実」の閾値	25
4.1 概要	25
4.2 考慮すべき事項	27
4.3 エバーグリーン・リース	35
5. 再評価	37
5.1 概要	37
5.2 借手による更新オプション・解約オプションの再評価	37
5.3 解約不能期間の変更	44
5.4 借手による再測定	45
6. 適用上の論点	48
6.1 グループ会社間のリース取引	48
6.2 原資産を使用する期間が断続的な場合	49
6.3 リース期間の起算日	51
6.4 無期限の契約	51
7. 開示	53
7.1 概要及び全般的な開示目的	53
7.2 企業に固有の定量的及び定性的開示	53
7.3 IAS第1号 開示	55
7.4 IAS第8号 開示－IFRS第16号B34項における「ペナルティ」の解釈の変更	55
Appendix1 – IFRS第16号「リース」の概要	58
Appendix2– 設例のリスト	59
本冊子について	61
参考文献	61
IFRS第16号「リース」詳説シリーズ	62
あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室による刊行物	65

「リース期間」について

IFRS16号「リース」は2019年から適用となり、多くの企業が使用权資産とリース負債が認識された財務諸表を公表しました。一方で実務上の課題も明らかとなっており、特にリース期間をどのように決定するかについては様々な議論がなされた論点の一つとなっています。

IFRS第16号の公表以来、あずさ監査法人は精力的にIFRS新リース会計の解説の提供を行って参りました。2016年2月には速報的な位置付けとして日本語解説資料『IFRSの新リース会計 ～概説 IFRS第16号～』をリリース（翌3月に米国の新リース基準を取り込むため改訂）し、引き続き同年7月に『図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」』を出版しました。2017年7月からは、実務上のポイントにフォーカスし、詳細な解説と設例による例示を多く含んだ論点別の解説冊子をシリーズとして提供しており、第1弾「新基準への移行」、第2弾「リースの定義」、第3弾「割引率」、第4弾「リース料」、第5弾「リースの条件変更」、第6弾「リースの構成要素」に続き第7弾として、本冊子は、「リース期間」をとりあげています。

IFRS16号適用において、リース期間の見積りは使用权資産、リース負債の金額に大きな影響を与えます。また、借手の短期リースの免除規定の適用の可否や、貸手のリース分類の決定にも影響します。リース契約の中には、複雑な解約・更新条項の存在するものもあり、これらの条項はリース期間の決定に重要な影響を与えます。一方、リース期間の上限となる契約に強制力がある期間について、2019年11月にIFRS解釈指針委員会は、契約に強制力がある期間を決定する際に、企業は契約書に明記されている解約金の支払い義務などの条項だけでなく、より幅広い契約の経済的実態を考慮して決定するべきであるとの解釈を明確にしました。これにより実質的にリース期間がより長く設定される可能性が生じたことから、このアジェンダ決定は大きな議論を呼ぶこととなりました。IFRS16号の適用にあたってリース期間を決定することは、企業にとって借手による様々なオプションの行使可能性の検討という非常に難しい見積りを伴うことがあり、実務上大きな負荷となっていると考えられます。

更に、IFRS16号は特定の事象や状況変化が生じた場合にリース期間を再評価することを求めています。これは資産・負債の計上額が変動しやすくなることにもつながるため、企業にとっては今後IFRS16号を継続的に適用する際の重要な課題となるでしょう。

本冊子が皆様のご理解に少しでも役立つことを願っております。

2020年10月吉日

有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザー室

1. 概要

1.1 キーポイント

IFRS 16.18

リース期間とは、リースの「解約不能期間」に以下の両方を加えたものである。

- 借手が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）
- 借手が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）

リース期間を決める際に、企業はまずリースの「解約不能期間」と「契約に強制力がある期間」を決定する。次に、これらの2つの期間をそれぞれ下限、上限とする範囲内で、リース期間を決定する。

リース開始日後に、借手は、特定の事象又は状況の変化が生じた場合には、リースを延長するオプション又は原資産を購入するオプションを行使すること、又はリースを早期に終了するオプションを行使しないことが合理的に確実か否かを再評価する。さらに、リースの解約不能期間に変更があった場合には、借手と貸手の双方がリース期間を修正する。

借手と貸手は、リース期間を決定する際に利用したものを含め、重要な会計上の判断及び会計方針の適用の変更を開示する。例えば、借手が延長オプションを行使すること、又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実か否か、契約に強制力がある期間を評価する際にどのような経済的ペナルティを考慮したか等が挙げられる。



1.2

主な影響は？

すべてのリース契約の識別と、リースデータの抽出 IFRS第16号は、資産及び負債の測定に含めるべき支払いを伴うすべてのリースを識別し、契約と関連する法令及び規制を考慮してリース期間を決定することを企業に求めている。これは企業によっては相当な負荷となる可能性がある。

新たな見積り及び判断 IFRS第16号では、リース期間の決定に影響を及ぼす新たな見積り及び判断（例：契約に強制力がある期間の決定、借手が更新オプションを行使すること、又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実か否かの判定）が導入されている。企業は、まずリースの開始日にリース期間を決定する。そして借手は、借手のコントロール下にあり、当初の契約に含まれているオプションを行使すること（又は行使しないこと）が合理的に確実か否かの判定に直接影響を及ぼす重要な事象又は状況の変化が生じた際に、リース期間を再評価することが要求されている。解約不能期間に変更があった場合には、借手と貸手の双方がリース期間を改訂する。これには継続的なモニタリングが必要であり、財務諸表における計上額が変動しやすくなる結果を生む（[第3章](#)、[4章](#)及び[第5章](#)を参照）。

財政状態計算書におけるボラティリティ 一定の状況でリース期間は再評価されることから、借手の資産及び負債の計上額は変動しやすくなる可能性がある。これにより、企業の業績予測の精度に影響が及ぶ可能性があり、継続的なモニタリングが必要である（[第5章](#)参照）。

契約条件及びビジネス慣行の変更 IFRS第16号の影響を最小限に抑えるために、一部の企業は特定の契約条件やビジネス慣行を再検討しようとするかもしれない。例えば、変動リース料の種類や契約に含まれるオプションの種類など、リース契約の内容や価格設定を変更する場合がある。したがって、IFRS第16号は、財務報告以外の部門（財務、税務、法務、調達、不動産、予算編成、販売、内部監査、IT等）にも影響を及ぼす可能性もある。

新たなシステム及びプロセス 企業は、新規リースの開始日（必ずしも契約に定められている日とは限らない）を特定し、リース開始日にリース期間を決定しなければならない。また、その後リース期間の再評価が必要となる事象又は状況を識別するための適切なシステム及びプロセスを整備しなければならない。特にリース期間の再評価が必要となる可能性のあるリース取引等が経理部門外の様々な部署で行われている場合には、適切なシステム及びプロセスを整備することは非常に重要である。

十分な文書化 企業は、リースの開始日及び再評価時にリース期間を決定する際に適用された判断、仮定及び見積りを文書化することが必要となり、変更の開示等も含め、財務諸表では適切な開示が要求される（[第7章](#)参照）。

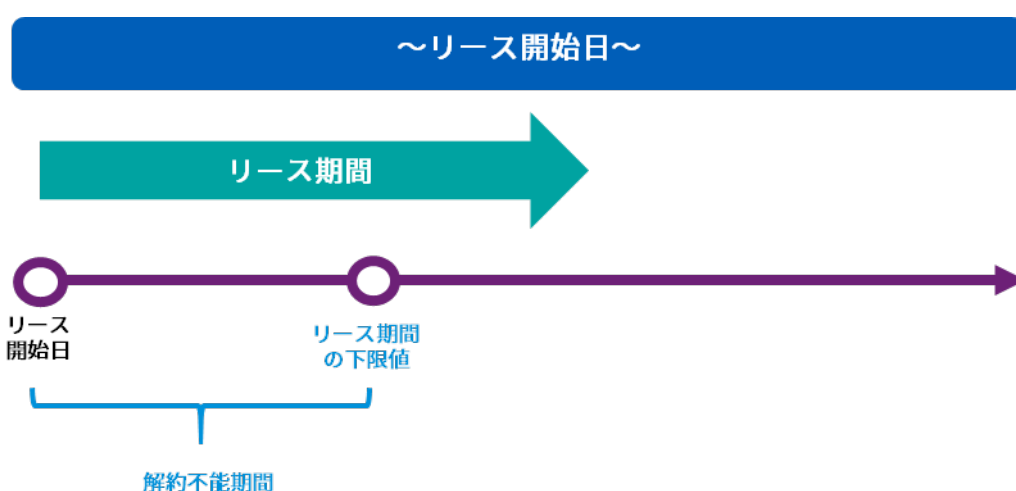
2. 解約不能期間

解約不能期間は、リース期間の下限値を決定する。

リース期間を決定するためには、企業はまず始めにリースの解約不能期間を決定する必要がある。

IFRS 16.B35, BC127–
BC128

ここで、解約不能期間とは借手が契約を終了させることができない期間のことであり、リース期間は解約不能期間よりも短くなることはない。



貸手がリースを解約できる場合、解約不能期間の決定に影響を及ぼすか？

IFRS 16.B35, BC128

いいえ。貸手がリースを解約する権利を有している一方で、借手にはその期間にリースを解約する権利がない場合、貸手のみに解約オプションが付された期間はリースの解約不能期間として取り扱われます。なぜなら、貸手がリースを解約しない限り、借手はリースが継続している期間にわたってリース料を支払い続ける無条件の義務を負うからです。

リースの解約不能期間（及び、解約の際に必要な事前通知期間）は、「強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意」という契約の定義を満たしており、リース期間がリースの解約不能期間より短くなることはありません。

リース期間とリースの解約不能期間の関係（概要）

		貸手が	
		ペナルティなしで解約できる期間	解約できない期間
借手が	ペナルティなしで解約できる期間	A 解約可能期間 リース期間に含まれない期間	B 解約可能期間 リース期間に含まれる期間 OR リース期間に含まれない期間
	解約できない期間	C 解約不能期間 リース期間に含まれる期間	D 解約不能期間 リース期間に含まれる期間

A：双方がペナルティなしで解約できる期間⇒契約の定義を満たさずリース期間には含まれない。

B：借手のみがペナルティなしで解約できる期間⇒解約の可能性によりリース期間に含まれない場合もありうる。

C：貸手のみがペナルティなしで解約できる期間⇒解約不能期間、リース期間がこれを下回ることはない。

D：両方が解約できない期間⇒解約不能期間であり、リース期間がこれを下回ることはない。

**事前通知期間は解約不能期間の決定に影響するか？**

IFRS 16.BC127

はい。リース契約を正式に終了させる前に、借手又は貸手が相手に解約の事前通知をするよう要求する条項がリース契約に含まれることがあります。借手であれ貸手であれ、相手方に事前通知を行うことによりいつでもリースを終了する権利を有している場合、リースの解約不能期間にはその事前通知期間が含まれます。

例えば、リース契約において契約終了を希望する90日前に相手方に事前通知することで、僅少とは言えないペナルティを負うことなくリースを解約することのできる一方的な権利が借手・貸手双方に付与されている場合があります。（「僅少とは言えないペナルティ」については3.4参照）これは、どちらから通知がされるまで、貸手・借手の双方に対して強制可能な権利及び義務を生じさせるリース契約が少なくとも90日間存続することを意味します。したがって、リース開始時点において、リースの解約不能期間は90日であり、どちらかがリースの終了を通知するまでこれは変わらない、つまり、その後も通知があるまでリースの解約不能期間は常に90日であり続けることとなります。

**リースの条件付解約条項は、解約不能期間に影響を及ぼすか？**

IFRS 16.B37, B37(e)

影響します。ただし、解約不能期間に影響するかは、その条件が借手の管理下にあるか否かによって異なります。

その条件が借手の管理下に「ある」場合、条件付き解約権は、解約不能期間の決定に当たり、条件の付いていない無条件の解約権と同様に評価されます。したがって、その条件は解約不能期間に影響を及ぼすこととなります。

その条件が借手の管理下に「ない」場合、条件付き解約権が解約不能期間に影響を及ぼすか否かは、その条件となる事象が発生する可能性の程度によって決まります。すなわち、その条件となる事象が発生する可能性がほとんどないような場合を除き、条件付き解約権は解約不能期間に影響を及ぼすこととなります。この違いを2つのシナリオで説明すると以下の通りとなります。

シナリオ1ー 当該条件が借手の管理下にある場合

- － A社は店舗を賃借しています。
- － 賃貸借契約書上の解約不能期間は10年です。ただしA社が当該店舗の存在する国での事業を停止することを決定した場合には、賃借開始後5年の時点で、A社は店舗の賃借を終了することができます。
- － 「店舗が存在する国での事業停止を決定する」という条件は、借手の管理下にあるとします。例えば、借りた店舗スペースからの収益が目標に達しないことを理由として、A社がその国での事業を停止するということもありえます。

このシナリオでは、賃貸借契約では解約不能期間が10年と定められていたとしても、リースの開始日に解約不能期間を決定する際には、条件付きの解約権も考慮しなければならないと考えられます。すなわち、企業は、これを無条件の解約権と同じように扱う必要があり、したがって、リースの解約不能期間は5年となります。

この場合、借手であるA社は5年目の末日に解約オプションを有しているのであり、リース期間を決定する際には当該解約オプションを考慮する必要があると考えられます（[第4章](#)参照）。

シナリオ2－当該条件が借手の管理下でない場合

- － 今度はB社がシナリオ1と同様の店舗を賃借しているケースを考えます。賃貸借契約書上の解約不能期間は10年です。
- － ただし、シナリオ1とは異なり、政府が特定の法律を承認し、その結果としてB社の事業が損害を受ける可能性が生じた場合、借手であるB社はリース開始後5年目の時点で当該店舗の賃借を終了することができます。
- － B社が店舗の賃借を終了できるかどうかは、「特定の法律を承認する」という政府の行動に依存しています。よって、条件付き解約権の「条件」が満たされるかは、借手であるB社の管理下にはありません。

このシナリオでは、賃貸借契約では解約不能期間が10年と定められていたとしても、企業は、リースの開始日に解約不能期間を決定する際に、特定の事象が発生し条件付き解約権が発動する可能性を評価しなければならないと考えられます。即ち：

- － 当該特定の事象が発生する可能性がほとんどなく、したがって解約権を行使できる条件が満たされる可能性がほとんどない場合、解約不能期間は10年となります。
- － 当該特定の事象が発生する可能性がほとんどないとはいえない場合、リースの解約不能期間は5年となる可能性があります。つまり、5年が最短のリース期間になるかもしれないということです。

後者の場合、借手であるB社は5年目の末日に解約オプションを有しているものとして、リース期間を決定する際に当該解約オプションを考慮する必要があると考えられます（[第4章](#)参照）。



リースの開始時に解約不能期間が確定していない場合、どうすればよい？

リース契約によっては、リース開始時には解約不能期間が確定しておらず、事後的に確定する場合があります。例えば、特定のプロジェクトで使用するために資産をリースするに当たり、解約オプションも更新オプションもつけず、リース契約において、資産の使用期間をプロジェクトが続く期間と定めることが考えられます。

IFRS第16号では、リースの解約不能期間が開始時に確定していないケースに関する具体的な規定はありません。

このような場合、企業はリースの開始時に解約不能期間を見積る必要があると考えられます。その後、解約不能期間が確定した時点で、企業はリース期間を再評価することになります（[5.3](#)参照）。

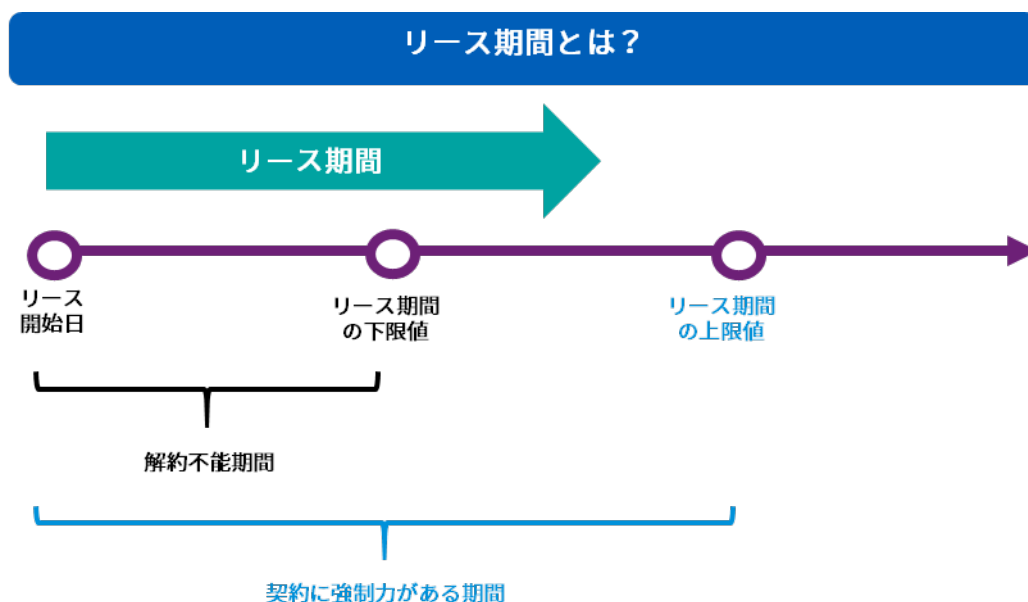
3. 契約に強制力がある期間

リース期間を見積もるうえで、契約に強制力がある期間の決定が重要である。
契約に強制力がある期間は、リース期間の上限値を決定する。

3.1 概要

IFRS 16.2, B34,
BC127

リース期間を決定するには、企業は「強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意」という契約の定義に従って契約に強制力がある期間を決定しなければならない。契約に強制力がある期間は、リース期間がとりうる最長期間となる。



契約に強制力がある期間を決定するために、企業はまず契約を広く評価し、以下を考慮する。

- 契約書に含まれている条項
- 関連する法令及び規制
- これには、IFRS第16号B34項にある「契約の強制力」に関するガイダンス、特に「ペナルティ」の役割を考慮することが含まれている。同項には以下の記述が含まれている。

「貸手と借手のいずれもが、他方の承諾を得ることなく、僅少とは言えないペナルティを負うことなくリースを解約する権利を有している場合には、リースにはもはや強制力がない」

3.2

契約の識別

IFRS 15.10, 16.A, 2

『契約』という文言は、IFRS16号そのものでは定義されておらず、IFRS15号「顧客との契約から生じる収益」での定義が使用されている。IFRS15号において、『契約』とは『強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意』と定義されており、その強制力は法律により決まるとされている。また、『契約』は文書による場合もあれば、口頭による場合や、企業の取引慣行により暗黙の合意として成立する場合もあるとされている。

よって、リース契約に強制力があるかを評価するためには、企業は『強制可能な権利及び義務』を規定する関連法令及び規制も考慮する必要がある。

リース契約において権利及び義務の強制力を決定するためには企業は以下を考慮する必要がある。

- 契約書の条項
- 『強制力のある権利及び義務』を規定する、現地で適用される法令及び規制



設例1－契約に強制力がある期間：現地の法律が強制可能な権利及び義務を生じさせる場合

借手であるB社は以下の条件で貸手C社から不動産を借りています。

- 契約書上の契約期間は5年であり、延長又は解約のオプションは含まれていない。
- 契約書上の契約期間終了時における当事者間の権利及び義務について現地の法律に規定があり、当初の契約と同じ条件で契約を5年間更新する強制可能な権利がB社に与えられている。

契約に強制力がある期間は何年になるでしょうか？

この設例では、契約に強制力がある期間は10年となります。これは、対象不動産の使用に関して、現地の法律により当事者間に強制可能な権利及び義務が追加的に規定されているためです。

つまり、5年目の終わりに、B社には借りた不動産を引き続き使用する権利があり、C社にはその不動産に関するB社の使用权を延長する義務があります。

B社がその不動産を引き続き使用する権利を行使する場合、B社には賃料を支払う義務が生じ、C社には賃料を受け取る権利が生じることになります。



リース契約に強制力があるか否かを評価する際に、 企業はどのような要因を検討するか？

IFRS 15.BC32

契約が存在するか否かの評価は、契約の形式（口頭、暗黙の合意、又は書面）ではなく、関連する法令及び規制に基づいて権利及び義務が強制可能であるか否かに焦点を当てます。そのため、国や地域によっては重要な判断が要求される場合があります、強制力があるか否かの評価が一部の契約について法域間で異なる場合もあります。

契約に強制力があるか否かについて重要な不確実性が存在する場合には、契約当事者が契約を承認し履行を約束していること（すなわち、借手は原資産を使用する権利とリース料を支払う義務を有し、貸手はリース料を受け取る権利と原資産を使用する権利を借手に与える義務を有するという結論）を裏付けるためには、書面による契約及び資格を有する弁護士の法解釈が必要となる場合があります。



契約条項の一部が当事者間の交渉に委ねられている場合でも、 リースには強制力があるか？

状況によって異なります。契約書及び適用される法令及び規制を併せて考慮した場合に、借手・貸手の双方がリースを終了させることができる日を超えてリースを継続させる契約条項が創出されているかを判断する必要があります。法令及び規制を考慮した結果、借手・貸手の双方がリースを終了させることができる日を超えて有効な契約条項を創出するものの、それは当初契約の条項のすべてについてではない場合もあります。

これは、テナントが物件を継続的に占有できる一定の法的権利を有しているような不動産賃貸借によく見られます。テナントが賃借を更新する強制可能な権利を有しているものの、将来の賃料については、「その時点の実勢賃料相場」や「不動産の市場価値の変動」に基づいて両者の合意による、又は「両当事者間で合意に達しない場合には第三者の調停に基づき決定する」といったごく大まかにしか定められていない場合もあります。

事実と状況によっては、このような取り決めは賃料見直し条項を伴う更新オプションの一種であると考えられる可能性があります。そのような場合、将来の賃料は「指数又はレートに応じて決まる変動リース料」に該当します。なお、変動リース料の説明については、[IFRS第16号「リース」詳説シリーズ No4 リース料](#)をご参照ください。

3.3 解約権とペナルティ

IFRS 16.B34, BC127

リースにおける「契約に強制力がある期間」とは、強制可能な権利及び義務が借手と貸手の双方に存在する期間のことである。リース期間のうちのオプション期間、つまり解約不能期間を超える部分のいかなる期間も、契約の一部として、強制力がなければならない。契約に強制力がある期間はリース期間が最長でどこまでの期間になりうるかを決定する。

IFRS 16.B34, BC127,
IU 11-19

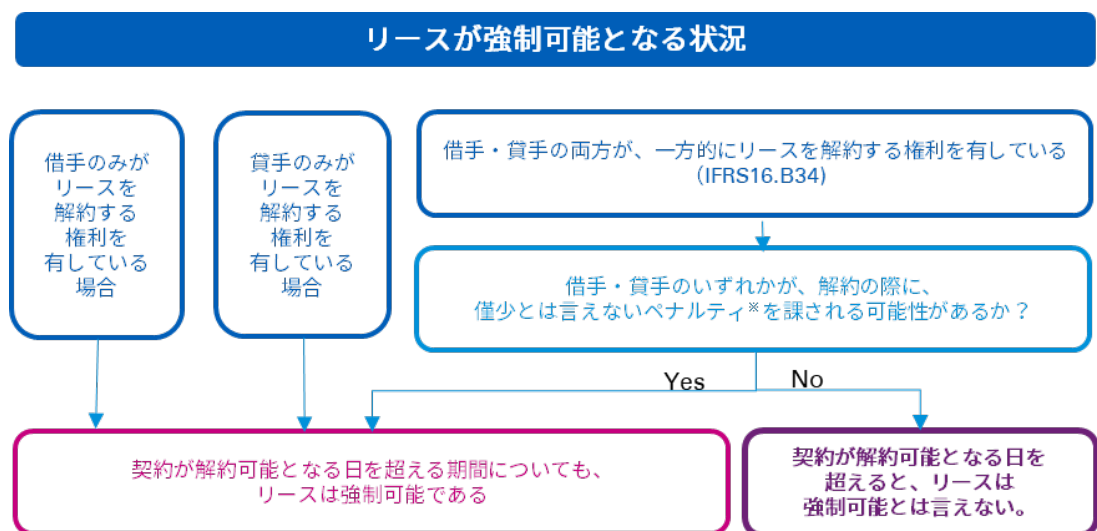
IFRS第16号のセクションAには『強制力がある』の意味は定義されていない。しかしながら、B34項にはIFRS第16号で契約が『強制力がある』（もしくは、もはや強制力がない）状況とはどのような状況かが言及されている。借手と貸手が他方の承諾なしに、僅少とは言えないペナルティを負うことなくリースを解約する一方的な権利を有している場合、当該時点を超える期間については、リースはもはや強制力がない。なお、ここでペナルティとは何を意味するかについては、次節で解説する（3.4参照）。

その結果、契約が解約可能となる日を超えて『強制力がある』状況とは以下の状態を指す。

- 借手・貸手ともリースを解約する権利を有しているが、解約する際には一方に、もしくは借手・貸手の両者が、僅少とは言えないペナルティを負う場合、あるいは
- 他方の許可なくリースを解約する権利を有しているのが、借手・もしくは貸手の一方のみである場合

以下の図は、「契約に強制力がある期間」を決定するうえで解約権とペナルティがどのように影響するかをまとめたものである。

IFRS 16.B34–B35,
BC127–BC128, IU 11-19



※ペナルティとは何か、については3.4で詳説する

IFRS 16.B35, BC128

借手のみがリースを解約する権利を有する場合、それは企業がリース期間を決定する際に考慮すべき解約オプションと考えられる。企業は当該オプションの行使可能性に関する『合理的に確実か否か』の判断を評価する必要がある（4.2参照）。

IFRS 16.B35, BC128

逆に、貸手のみがリースを解約する権利を有している場合、企業はリースが解約されないものと仮定する。そのため、[第2章](#)「解約不能期間」で述べた通り、貸手のみがリースを解約する権利を有している期間は解約不能期間として扱われる。なぜならば貸手が解約を決断しない限り、借手はリースの対象期間にわたって、借りた資産を使用する権利に対する対価を支払う無条件の義務を負っているからである。この場合、契約に強制力がある期間にも貸手によって契約が解約可能となる日より先の期間が含まれることになる。



設例2－リースを解約する権利が契約に強制力がある期間の決定に及ぼす影響

シナリオ1

借手であるB社は以下の条件に基づいて貸手であるC社から店舗を賃借しています。

- － 契約書上の契約期間は最長5年。
- － B社とC社はともに、2年目の終了時にリースを解約する一方的な権利を有している。解約時に僅少とは言えないペナルティを負うことはない。
- － 当該取引に適用される法令及び規制は、契約書で規定されている条項を除いて契約当事者のいかなる権利及び義務も規定していない。

このケースでは、リース開始時において、契約に強制力がある期間は2年となります。両当事者が2年目以降もリースを延長する可能性が高くても契約に強制力がある期間の決定には影響しません。

シナリオ2

借手であるD社は以下の条件に基づいて貸手であるE社から倉庫をリースしています。

- － 契約書上の契約期間は最長5年。
- － 1年経過後から、D社とE社はそれぞれ、1ヶ月の事前通知をもってリースを解約する一方的な権利を有している（すなわち、リースは解約通知が出されてから1ヶ月後に解約される）。1年目が経過するまで解約通知を出すことはできない。事前の解約通知を出したうえでリースが解約される場合、いずれの当事者も僅少とは言えないペナルティを負うことはない。
- － 当該取引に適用される関連法令及び規制は、契約書で規定されている条項を除いて契約当事者のいかなる権利及び義務も規定していない。

このケースでは、リース開始時における契約に強制力がある期間は、解約通知が可能となる12ヶ月（1年）に事前通知期間1ヶ月を足した13ヶ月となります。



借手・貸手の双方がリースを解約する権利を有しているが、一方の当事者のみが僅少とは言えないペナルティを負う場合、契約に強制力がある期間はどのような影響を受けるか？

IFRS 16.B34-B35,
BC127, IU 11-19

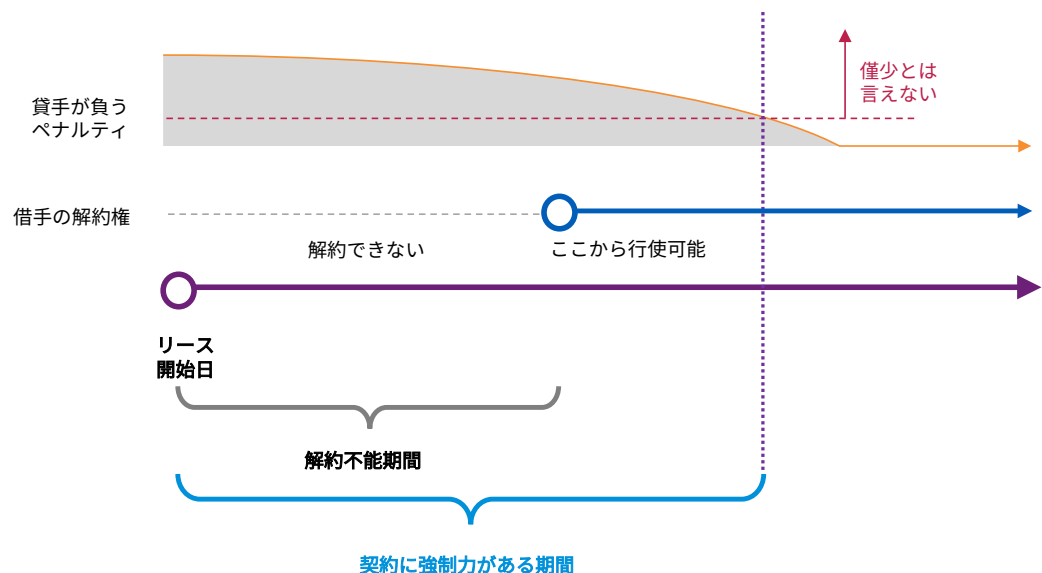
僅少とは言えないペナルティを借手と貸手のどちらが負うかによって、契約に強制力がある期間は異なります。

以下のシナリオでは、取引に適用される関連の法令及び規制は契約書で規定している事項を除いて当事者のいかなる権利及び義務も規定していないと仮定します。

シナリオ1—いずれの当事者も他方の承諾なしに解約する権利を有しているが、貸手はその行使に当たり僅少とは言えないペナルティを負わなければならない場合

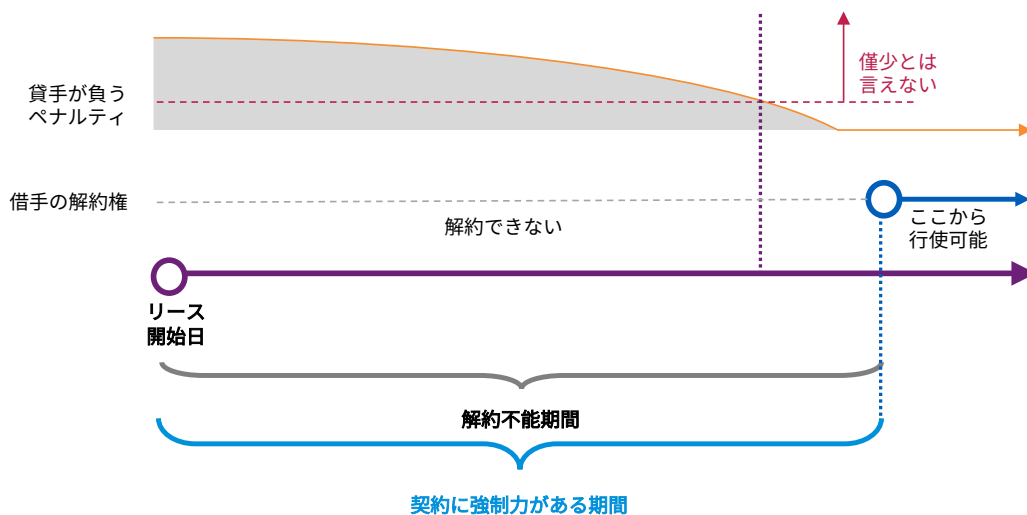
このシナリオでは、解約オプションの行使によって貸手が僅少とは言えないペナルティをもはや負わなくなった（つまり、解約する際に、借手・貸手のいずれも、僅少とは言えないペナルティを負わなくなった）時点で、契約に強制力がある期間が終了します。

契約に強制力がある期間と解約ペナルティ その1



上記と異なり、解約に際して貸手が負うペナルティが僅少とは言えない状況だったとしても、その時点ではまだ借手の解約オプションが行使可能ではない場合、貸手の解約オプションは会計上無視され、この期間は「解約不能期間」として扱われます。借手の解約オプションが行使可能となった時点で、借手と貸手の両方が僅少とは言えないペナルティを負うことなくリースを解約する一方的な権利をそれぞれ有することとなり、契約に強制力がある期間が終了します。

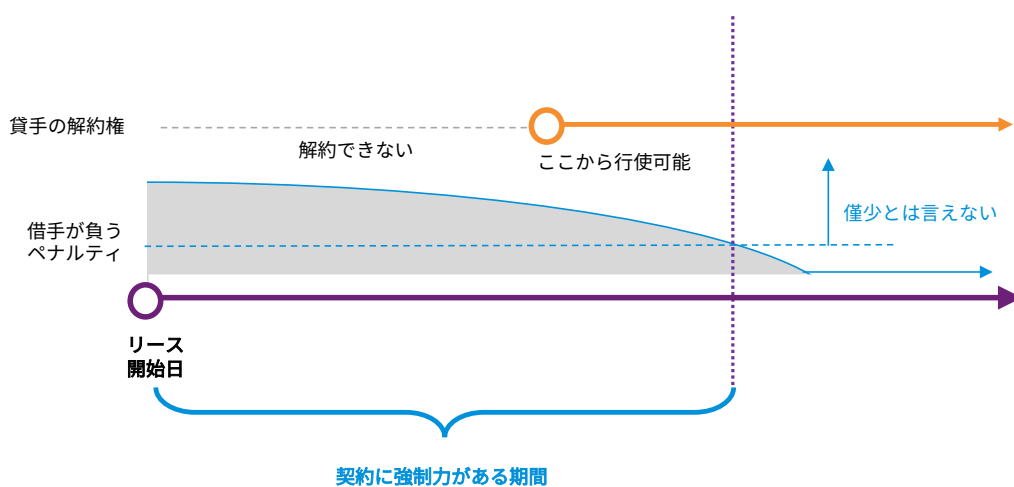
契約に強制力がある期間と解約ペナルティ その2



シナリオ2—いずれの当事者も他方の承諾なしに解約する権利を有しているが、借手はその行使に当たり僅少とは言えないペナルティを負わなければならない場合

このシナリオでは、解約オプションの行使によって借手が僅少とは言えないペナルティをもはや負わなくなった時点で、契約に強制力がある期間が終了します。

契約に強制力がある期間と解約ペナルティ その3



なお、以上は「契約に強制力がある期間」についての説明であり、これを受けてリース期間がどのように決まるかはまた別の判断が必要となります。これについては次章で説明します（4.2参照）。

IFRS 16.B34-B35,
BC127, IU 11-19



借手がリースの延長を希望しても貸手がこれを拒否できる場合、延長期間について契約に強制力がないということになるか？

必ずしもそうとは限りません。

リースによっては、貸手が合意する場合にのみ借手は希望によりリースを更新できる、とする条項を含んでいることがあります。更新を希望できるオプションがあるということは、逆に言うと、希望しない場合は更新せず打ち切ることもできるということです。

IFRS解釈指針委員会での議論を通じて示された見解によれば、契約の更新を希望しないことができる借手のオプションと、更新したい借手の要望を拒否することができる貸手のオプションは、いずれも、実質的に解約オプションと同じであるという理由から、契約に強制力がある期間を決定うえでのペナルティの多寡と解約オプションに関するガイダンス（IFRS第16号B34項）の適用対象になります。なお、この点について議論する中でIFRS解釈指針委員会はIFRS第16号B34項における「強制力がある」という文言は厳密には法的概念ではないこと、よって、解約オプションを行使する際のペナルティが僅少か否かによって、契約に「強制力がある」かを判断する事を明確にしています。

したがって、このような条項がリース契約に含まれている場合、企業は契約に強制力がある期間を決定する際に、借手又は貸手のいずれかが僅少とはいえないペナルティを負うかを検討する必要があります。

3.4

ペナルティとは何か？

IU 11-19

基準において『ペナルティ』は定義されていない。そのため契約に強制力のある期間の決定に際して解約オプションの行使にかかるペナルティの多寡を評価するに当たり、より幅広い契約の経済的実態を考慮するのか、それとも契約書上の解約金だけを考慮すればよいのかという疑問が生じていた。IFRS解釈指針委員会ではこの論点を議論し、IFRS第16号B34項「「貸手と借手のいずれもが、他方の承諾を得ることなく、僅少とは言えないペナルティを負うことなくリースを解約する権利を有している場合には、リースにはもはや強制力がない」のガイダンスに基づいて解約権の影響を評価するにあたっては、契約書上の解約金だけでなく、より幅広い契約の経済的実態を考慮するべきであると指摘している。



設例3 -解約する権利：僅少とは言えないペナルティ

借手であるL社は貸手であるM社との間で5年間にわたる倉庫の賃貸借契約を締結しています。

L社はオンラインで海外に家具を販売しており、当該倉庫をショールームとして利用することを試行しています。倉庫スペースをショールームとして使用できるようにするコストは重要ではありません。ショールームが成功しなかった場合に倉庫として利用することは考えていません。

賃貸借契約のもとで、L社とM社はいずれも、リース開始日から1年ごとに契約上のペナルティなしに契約を解約する権利を有しています。

IFRS 16.B34, IU 11-19

L社は、以下の点を考慮して、契約を解約するにあたって僅少とは言えないペナルティが生じるか否かを評価します。

- 賃借した倉庫をショールームに転じるために要した附属設備の金額は少額である。したがって、経済的耐用年数が到来する前にこの賃貸借契約を解約したとしてもL社にとっての経済的損失は重要ではない。
- 倉庫を返却するために附属設備を撤去し原状回復するコストは重要ではない。
- 早期解約によって顧客関係に望ましくない影響が生じる可能性は低い。L社は主にウェブサイトを通じて顧客との取引を行っており、ショールームに直接訪問する顧客は少ないことが想定されている。

事実と状況に基づく分析を行った結果、L社は、1年後に僅少とは言えないペナルティを負うことなく契約を解約することができると判断します。M社も同様に1年後に僅少とは言えないペナルティを負うことなく契約を解約することができると仮定すると、契約に強制力がある期間は1年間の解約不能期間ということになります。これは、1年目の終了時点で両当事者がいずれも解約する権利を行使でき、いずれの当事者も強制可能な権利（すなわち、L社が倉庫を使用する権利又はM社が賃貸料を受け取る権利）又は義務（すなわち、L社が賃借料を支払う義務又はM社が倉庫の継続的な使用を承諾する義務）を有していないためです。



設例4 -解約する権利：借手と貸手の双方が解約する権利を有するが、借手はその行使に当たり僅少とは言えないペナルティを負う場合

IFRS 16.B34, BC127, IU
11-19

借手であるY社は貸手であるZ社と下記の条件で機器のリース契約を締結します。

- 解約不能期間は1年。ただし、Y社とZ社のいずれもが、契約終了の30日以上前にもう一方の当事者に契約を打ち切る旨の事前通知を行わなかった場合、リース契約は1年延長される。いずれかの当事者が契約を終了させない限り、リースは最大4年間延長される。
- リース料は固定で、リース開始時の市場相場相当である。
- Y社からの申し出によりリース契約が解約される場合、Y社には借りた機器をZ社の所在地に返却する際の運搬コストを支払う契約上の義務がある。

また、考慮が必要な事項として、以下の事実が存在します。

- 同等の機器が同様のリース料、同様の契約条件で他のサプライヤーより容易にリースできる。
- 当該機器は利用開始前に設置作業を行う必要がある。新たな機器を設置する場合には、そのたびに新たに設置コストが発生し、かつ設置作業はかなりの大工事である。
- リースした機器の性質上、さらにY社がその機器を設置するロケーションの問題から、Z社に機器を返却する際にY社が負担しなければならない運搬コストはそれなりの金額に上る。
- 借手Y社の事業にとって、このタイプの機器の使用は不可欠である。
- 機器を交換することになると、Y社の事業は必然的に中断される。操業を停止することで売上が減少し、Y社の作業員には非稼働時間が発生する。これらのコストは多大となる。

Y社とZ社はいずれも、1年目の終了時にリースを解約する一方的な権利を有しているものの、借手であるY社は僅少とは言えないペナルティを負うことなく契約を解約することができません。ペナルティとしては、例えば以下が想定されます。

- 代替機器の設置に係る追加費用
- 機器をZ社の所在地に返却する際に係る運搬コスト
- 操業停止に係るコスト

したがって、リースには1年目が終了した後も強制力があります。当該契約は、解約権を行使してもY社が僅少とは言えないペナルティを負うことがなくなる時点まで強制力があります。僅少とは言えないペナルティを負うことなく解約権が行使できるようになるのはいつか、つまりリースに強制力がある期間がどれだけかを判断するには、追加的な事実に関する情報が必要となります。契約に強制力がある期間は、リース期間が最大どれだけ長くなりうるかを規定するものです。



設例5 -解約する権利：借手と貸手の双方が僅少とは言えないペナルティを負うことなく解約する権利を有する場合

設例4の一部を以下の通り変更します。

- 機器を設置するために大掛かりな作業は必要ない。
- 貸手Zの所在地に当該機器を返却する際の運搬コストは少額で済む。
- 機器の再設置には手間がかからないため、機器の交換時に生じる非稼働時間は短時間である。

事実と状況に基づく検討の結果、1年後に借手であるY社が解約オプションを行使するに当たり僅少とは言えないペナルティを負うことはない判断されました。設例4同様、貸手は解約オプションの行使に僅少とは言えないペナルティを負わないとすると、当該契約の解約不能期間、契約に強制力がある期間及びリース期間はすべて1年で同じになります。

1年目終了時点で、借手であるY社は、

- 2年目以降についてリースを延長する権利を保有していません。なぜなら、貸手であるZ社は僅少とは言えないペナルティを負うことなくリースを解約する権利を有しているためです。
- 2年目以降についてリース料を支払う義務もありません。なぜなら、借手であるY社は僅少とは言えないペナルティを負うことなくリースを解約することが可能だからです。

また貸手であるZ社は、

- 借手であるY社にリースの延長を要求することにより2年目以降についてもリース料を受け取るという権利は保有していません。なぜなら、Y社が僅少とは言えないペナルティを負うことなく1年後にリースを解約する権利を有しているためです。
- 2年目以降について原資産を使用する権利をY社に付与する義務もありません。なぜなら、Z社は1年後には、僅少とは言えないペナルティを負うことなくリースを解約することが可能だからです。

IFRS 16.B34, BC127, IJ
11-19

IFRS 16.B34–B35,
BC128



設例6 –解約する権利：貸手のみが解約する権利を有する場合

設例5を変更し、貸手であるZ社のみがリース開始1年後から、毎年、翌1年間についてリースを継続するか、そこで契約を解約するかを決められる権利を有するとします。借手には中途解約権はありません。

リースの解約を選択できるのがZ社のみであることに鑑みれば、契約に強制力のある期間は5年となります。借手には中途解約権がないため解約不能期間も同様に5年となります。貸手のみに付与された解約オプションの対象期間は、会計上の解約不能期間の決定に影響しません。貸手であるZ社が解約オプションの行使に際して僅少ではないペナルティを負うか否かは、この検討に必要ありません。



ペナルティの重要度は時間の経過に伴って変化するか？

変化することもあります。ある時点以降にはペナルティが発生しないというケースもあるでしょう。又は、時間の経過に伴って当初は僅少とは言えなかったペナルティの影響が僅少となる場合があります。例えば、リース開始から1年後であれば僅少とは言えない解約ペナルティが発生するものの、4年5年と時間が経過することによって、より幅広い契約の経済的実態に照らして検討した結果、解約ペナルティは僅少と判断される場合があります。



何が解約ペナルティに該当するかの解釈を誤った場合、どのような影響が生じるか？

上述の通り、基準に基づいて契約に強制力がある期間を決定する際に考慮すべきペナルティには、契約上の相手方への金銭の支払いだけでなく、より幅広い経済的不利益も含んでいます。よって、契約書上の解約金のみを考慮するなど、何がペナルティに該当するかの解釈を誤った場合、契約に強制力がある期間、ひいてはリース期間の評価が不適切となり、以下のような問題が生じる可能性があります。

- リース取引に関連する資産・負債の測定が正確に行われない。
- 貸手のリースの分類が正しく行われない。
- 借手が短期リースの免除規定を適用できるか否かの結論が異なる。

ペナルティの範囲に変更が生じた場合の処理については[7.4](#)で詳細に説明しています。

3.5

契約書、法規制、ペナルティの関係

IFRS 16.A, 2, B34,
BC127, 15.10

契約に強制力があるかどうかは関連する法域における法律（すなわち当該リース契約にどのような法律が適用されるか）の問題である。またそれぞれの契約はその契約条項に基づいて評価されるべきである。企業は解約権を検討する際に以下の事項を考慮すべきである。

- － 貸手・借手のいずれもが特定の日をもってリースを解約することが可能とされていたとしても、当事者間で締結された契約書及び適用される法令及び規制を総合的に勘案した結果、当該日以降についても引き続きリースが継続する条項が創出されていれば、リースは当該日を超えて強制力がある可能性がある。すなわち、貸手・借手両者がリースを解約可能であっても、解約に伴うペナルティが僅少とは言えなければリースには強制力があるとするIFRS第15号B34項のアプローチを適用する必要がある（[3.3](#)参照）。
- － 逆に、貸手・借手のいずれもが特定の日をもってリースを解約することが可能とされており、当事者間で締結された契約書及び適用される法令及び規制を総合的に勘案した結果、当該日以降についても引き続きリースが継続する条項が創出されていなければ、当該日を超えた期間についてリースはもはや強制力がない。ここでは、解約に伴うペナルティが僅少とは言えなければリースには強制力があるとするIFRS第16号B34項のアプローチを適用する余地はない。このようなケースで、もし当事者が将来実際にリースの延長に合意する場合には、リースの条件変更に該当することになる。すなわち、リースの条件変更に関するガイダンスを適用して、延長部分を新たなリース契約として会計処理すべきか、あるいは既存のリース契約の変更として会計処理すべきかを決定する必要がある。



設例7－契約に強制力がある期間：契約上の期間についてのみ、強制力がある場合

借手であるK社は貸手であるM社から不動産を賃借しており、その主な条件は以下の通りです。

- － 契約書に明記された契約期間は5年であり、延長又は解約のオプションは含まれていない。
- － 契約期間後に追加的な権利及び義務を生じさせるような法規制はない。例えば、借手であるK社が契約書上の期間終了後に引き続き不動産を占有し続けることを認める法律の規定はない。

契約が満了する5年目が到来した時点で、この賃貸借関係をさらに継続することについてK社・M社の双方に重大な経済的インセンティブが存在したため、K社はこの不動産を占有し続け賃料を支払っています。M社は当該賃料を受け取り、K社に立ち退きを要求していません。

契約に強制力がある期間

この設例において、契約に強制力がある期間は契約上の期間（すなわち、5年）を超えることはないと考えられます。賃貸借関係の継続に関して重大な経済的インセンティブがあるとしても、その存在は、不動産の継続使用に関連する権利・義務を規定する契約書の条項及び法規制が存在して始めて評価されるからです。

契約が満了する5年目が到来した時点で、K社は資産を引き続き使用する権利及び賃料を支払う義務のいずれも有しておらず、M社は賃料を受け取る権利及びK社が資産を使用する権利を延長する義務のいずれも有していません。

リースの条件変更

K社が引き続き不動産を使用して賃料を支払い、M社が賃料を受け取ることとした場合には、当初の契約条件の一部ではないリースの範囲の変更です。K社及びM社はリースの条件変更に関するガイダンスを適用して会計処理する必要があると考えられます。

リースの条件変更の要件の適用に関する詳細な説明は、[IFRS第16号「リース」詳説シリーズNo5](#) [リースの条件変更](#)をご参照ください。



設例8 – 契約に強制力がある期間：契約上の期間を超えて契約に強制力がある場合

設例7を変更し、契約が満了となる5年後以降において借手であるK社が不動産を占有し続けた場合には、現地の法律において、当初の契約条件が引き続き適用されることが規定されているとします。K社が賃料を支払い続け、貸手M社との当初の契約に規定されるその他の義務を満たし続ける場合がこれに当たります。ただし、このようなケースでは、契約上の期間は5年であるため、5年目終了時に双方の当事者が契約を解除する一方的な権利を有していることに注意する必要があります。

契約に強制力がある期間

この設例では、賃貸借関係が5年後に終了することによってK社又はM社のいずれかが僅少とは言えないペナルティを負う場合（[3.3](#)参照）、契約に強制力がある期間は5年後以降も続くと考えられます。



多額のペナルティが発生することのみをもって、リース契約に強制可能な権利及び義務を生じさせるオプション期間が創出されるか？

いいえ。僅少とは言えないペナルティの存在は、原資産の使用に関して当事者に強制可能な権利・義務を生じさせる契約書の条項及び関連する法規制と併せて考慮する必要があります。

これは、ペナルティという形の経済的インセンティブの存在はリース契約に強制可能な権利・義務が存在する証拠とはなりうるものの、経済的インセンティブがあることのみをもって強制可能な権利・義務が創出されるわけではないということです。

なお、契約の相手方が関連当事者であったとしても、契約に強制力がある期間の考え方が変わるわけではありません。親子会社間の取引などでは書面による契約が存在しないこともあります。そのような場合には、契約に強制力がある期間を決める際に重要な判断を伴うことも考えられます（グループ会社間取引については[6.1](#)参照）。

3.6

解約可能リース・更新可能リース-適用上の論点

IFRS 16.B34-B35,
BC127-BC128,

BC156, IU 11-19

リース契約の中には以下のような解約可能なリースあるいは更新可能なリースがあります。

- 『解約可能リース』：契約期間が特定されておらず、貸手・借手のいずれかが解約を通知するまで半永久的に継続するリース
- 『更新可能リース』：当初契約期間は特定されているが、貸手・借手のいずれかが更新を打ち切らない限り半永久的に更新され続けるリース

このようなケースでは、貸手・借手両者がリースを解約可能であっても解約に伴うペナルティが僅少と言えなければリースには強制力があるとするIFRS第16号B34項のガイダンスに基づいてどのように契約に強制力がある期間やリース期間を決定するかが問題になる。

この点、IFRS解釈指針委員会は解約可能リース、更新可能リースについても他のリースと同様以下のステップに従った分析によるべきとしている。

1. 当事者は、より幅広い契約の経済的実態を考慮して契約に強制力がある期間を見積もる。僅少とは言えないペナルティを負うなど、契約を解約しないしは終了しないことについての経済的インセンティブが当事者のいずれかについて存在する場合、もしくは一方の当事者のみが僅少とは言えないペナルティを負うことなく相手方の承諾なしにリースを解約できる場合には、契約が法律上解約可能となる期間を超えてリースには強制力がある。
2. 契約に強制力がある期間の範囲内で、借手がリースの解約オプションを行使しないこと（もしくはリース更新オプションを行使すること）が合理的に確実かどうかを評価してリース期間を決定する（[第4章](#)参照）。



設例9 -更新可能なリース：僅少とは言えないペナルティ

設例8の続きとして、5年目の終了時に借手であるK社は引き続き不動産を占有し、貸手であるM社に賃料を支払うとします。M社は賃料を受け取り、K社に立ち退きを要求することはありません。

K社及びM社にとっての重大な経済的インセンティブとして以下があるとします。

- リース開始日に、K社は大規模な賃借施設の改良を行う。これらの附属設備は取り外しでの移動はできず、経済的耐用年数が到来する前に賃貸借契約が解除された場合には経済価値の喪失が生じ、それは5年目終了後も引き続き重要であると想定される。
- 借りている不動産の立地はK社の事業（すなわち、サプライヤー及び顧客との戦略的關係）にとって理想的であり、近いうちに代わりが見つかることはない。
- K社が引き続き支払う賃料は現在の市場相場を上回っている。すなわち、M社は同等の条件でこの不動産を借りる借手を探すことは難しいと想定される。

IFRS 16.B34, IU 11-19

契約に強制力がある期間

K社及びM社は、より幅広い契約の経済的実態に基づいて解約によって生ずるペナルティの多寡を判断し、契約に強制力がある期間を決定します。どのようなペナルティがあるかを識別し、その重要性はどの程度かを考慮した結果、K社及びM社はリース開始時に、解約ペナルティが僅少とは言えないレベルであり続ける限り、5年目以降も契約に強制力がある期間は継続すると判断します。

なお、K社及びM社はこれらの評価において、それぞれが独自の判断を行います。また、取引がより複雑である場合には、追加的な要素も検討する必要があります。

**契約に強制力がある期間を決定する際に、実務ではどのような要因を考慮すべきか？**

IFRS 16.B34, IU 11-19

業種によっては、リース契約は先に述べた「更新可能リース」の形態、すなわち、まず当初契約期間を設定するものの、一方の当事者が一定の通知期間をもって解約を申し出ない限り同じ契約条件で無期限に更新となるタイプがあります。実務においては、当事者は複数回にわたり契約を延長することが一般的であると考えられます。以下の設例では、更新可能なリースにおいて契約に強制力がある期間を決定する際の論点について、どのような点が難しいか、どのような判断が必要となるかを説明します。

設例A – 通信会社

通信会社S社は電波塔を設置するスペースとして建物屋上のスペースの賃貸借契約を締結しました。

設置場所に関しては他にも多くの似たような選択肢があり、移転によって生じる事業中断コストは最低限で済みます。ただし、電波塔を解体し他の場所に移転・設置するためのコストは、僅少とは言えないペナルティを生じさせます。

契約に強制力がある期間を決定する際に検討すべき要因にはいろいろなものがありますが、代表的なものとしては以下が挙げられます。

- 電波塔を解体し、他の場所に移転、設置するためのコスト
- 電波塔の耐用年数（すなわち、解体及び交換が必要となるまでに電波塔を何年間使用するとS社が見込んでいるか）
- 通信業界の技術革新の速さ（これは現在の電波塔がS社の事業ニーズにどれだけの期間有用かの予想に影響する）

設例B – 小売業者

小売業者W社は小売店舗の賃貸借契約を締結します。W社は大規模な賃借施設改良を行います。建設された附属設備は取り外して移動することは不可能であり、その経済的耐用年数が到来する前に契約が解除された場合には、W社は経済的な損失を被ります。その損失は僅少と言えるレベルを超えているとW社では考えています。

契約に強制力がある期間を決定する際に検討すべき要因にはいろいろなものがありますが、代表的なものとしては以下が挙げられます。

- 賃借施設改良として建設された、取り外し不可能な附属設備の経済的耐用年数
- 移転にかかるコスト（事業を中断するためのコストを含む）

設例C－ 本社

クリエイティブ業界で事業を行う企業D社は、幹部社員が働くためのスペースとして本社ビルの賃貸借契約を締結します。建物は大都市中心部のメディア事業者に人気の高い洗練された立地にあります。他にも多くの候補となる建物があるものの、いずれも現在のオフィスからは近くありません。また、大幅な賃借施設改良は行われません。

契約に強制力がある期間を決定する際に検討すべき要因としてはいろいろなものがありますが、代表的なものとしては以下が挙げられます。

- － 建物の耐用年数
- － 移転にかかる見積コスト
- － 本社で働く幹部社員にとっての立地の魅力

4. 「合理的に確実」の閾値

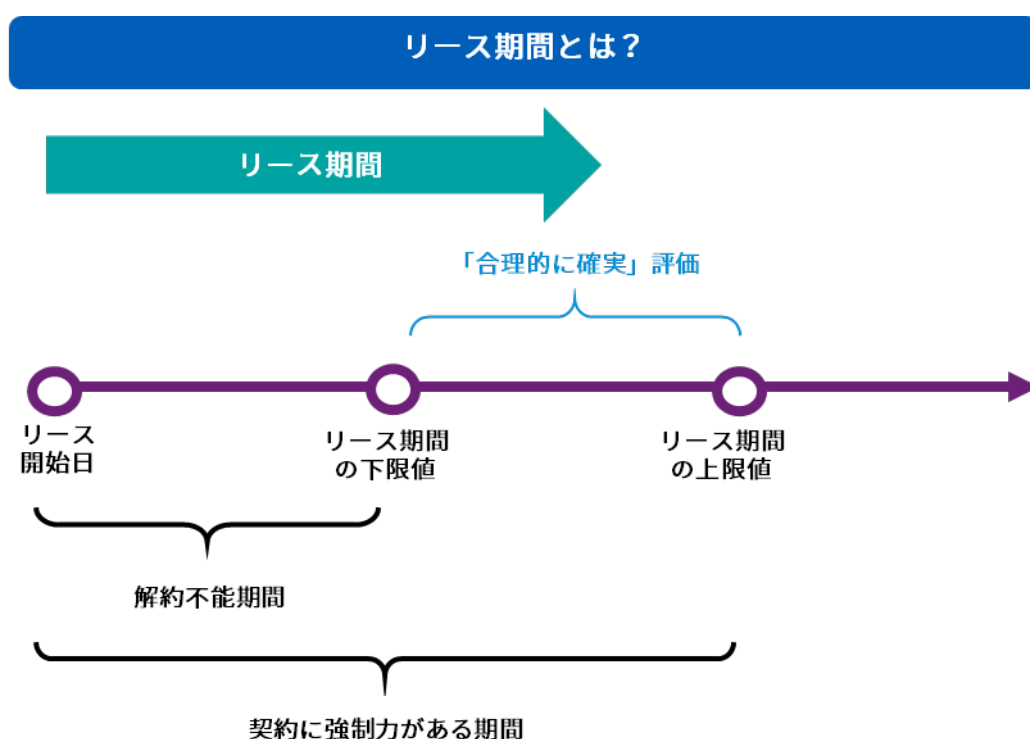
リース期間は「合理的に確実」かどうかの評価に基づき決定される。

4.1 概要

IFRS 16.18

リース期間は解約不能期間より短くなることはなく、契約に強制力がある期間より長くなることはない。リース期間とは、リースの解約不能期間に以下の期間を加えた期間である。

- リースを更新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）
- リースを解約するオプションが行使可能となった以降の期間（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）



IFRS 16.BC157

『合理的に確実』の概念はリース期間を決定するうえで避けて通ることができない重要なものである。

IFRS16号は『合理的に確実』の意味を定義しておらず、「〇〇の要件を満たしたら『合理的に確実』である／でない」といった明確な判断規準は示されていない。よって、借手がリースを更新するオプションを行使するか、あるいはリースを解約するオプションを行使しないかを評価する際には、どのような経済的インセンティブがオプションの行使・非行使の判断に影響を与えるか、関連するすべての事実や状況を考慮する必要がある。

**設例10ー単純な更新オプションが付されたリース**

あるリースは当初の3年間、借手による解約ができません。3年経過した時点で、借手が希望する場合、更に3年間リースを更新することが契約で認められています。1回の延長を行った後、リース開始から起算すると6年が経過した時点で、借手はもう一度さらに3年間リースを更新する権利を契約上与えられています。

この場合、契約の解約不能期間は3年であり、契約に強制力のある期間は9年です。借手が3年後と6年後の2回の延長オプションを行使することがリース開始時に合理的に確実であるか否かによってリース期間が決まります。2回の延長オプションを行使することがともに合理的に確実な場合のリース期間は9年となります。

**IFRS第16号の「合理的に確実」はIAS17号における「合理的に確実」と同義か？**

IFRS 16.BC157

同義です。国際会計基準審議会（以下「IASB」という）は、IFRS第16号の開発に当たり借手が対象期間中にリースを更新するオプションを行使する（又はリースを解約する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に、リース期間は当該オプション期間を含むとするIAS第17号の考え方を踏襲することを決定しました。

IASBは「合理的に確実」という概念の適用には判断が必要となることを勘案し、企業が当該概念を適用するのに役立つよう、IFRS第16号では、これまでより多くの適用指針を提供することとしました。どのような事実と状況を考慮すべきかについての指針を提供することによって、リース期間の決定に関連性がある事項を明らかにし、借手にとって実態を伴わない解約条項を契約に追加することでリース期間を意図的に経済的に合理的なレベルを超えて短くするリスクを軽減しています。

**IAS第17号からIFRS第16号に移行したことでリース期間は変更されたか？**

通常は変更されません。IAS第17号のもとでも、借手がリース期間を決定することは基準の要求事項でした。しかしながら、IFRS第16号ではリース期間の長さがリース負債の測定において主要なインプットとなるため、重要な見積りとしての意義が高まることになりました。リース期間の見積りによってどの期間に発生するリース料がリース負債の測定に含まれるかが決まるためです。また、IFRS第16号では特定の状況において借手にリース期間を再評価することを要求しており（[5章](#)参照）、借手はリース期間を継続的に評価することが必要になりました。

4.2

考慮すべき事項

IFRS 16.B37, B40

IFRS第16号では、借手が延長オプションを行使する、もしくは解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかを評価する際に考慮すべき事項が例示されている。確実性の程度は、借手にどのような意図があるかよりも、リース開始時点の事実と状況に基づいて評価される。以下の表は借手によるオプションの行使・非行使につながる経済的なインセンティブはどのような事項から生じるかを例示している。

『合理的に確実』の評価に関連性がある事項の例示

契約条件/市場環境に関連する事項

- 契約更新後の期間に適用される賃借料の水準が市場の相場賃料と比べて割安か割高か
- 条件付支払条項の内容
- どのような更新オプション、購入オプションが付与されているか
- リースを解約しこれに代わる新たなリース契約を締結するのにかかるコスト
- 原資産を貸手に返還するのにかかる費用

リース対象の資産そのものに関連する事項

- 資産の特性、特にカスタマイズされたものかどうか
- 立地
- 適当な代替可能資産があるか
- 賃借資産に取り付けた建物附属設備に重要性があるか

IFRS 16.B37, B40

企業はリース期間を決定する際に、借手が延長オプションを行使するか解約オプションを早期に行使しないかの決め手となる経済的インセンティブを創出するすべての事実と状況を考慮する。その際、（リースないしは所有している）同様の資産の典型的な利用例において、過去の実績使用期間の長短を決定づけた経済的要因は何だったかという分析は、有用な情報を提供すると考えられる。


設例11 – 借手が更新オプションを行使することが合理的に確実とはいえない場合：機械のリース

IFRS 16.B37

借手であるY社は新品から3年経過した中古機械のリース契約を締結します。解約不能期間は10年です。10年後、更新時点の市場賃料相当のリース料でY社はリースを12ヶ月間毎に更新することができます。

リース期間を決定するうえで、Y社は以下の事項を考慮します。

- 当該機械はある機種の航空機の部品を製造するために使用する予定であり、Y社は改良モデルの開発及び試験が完了する約10年後まで当該航空機が顧客の間で人気を保つと予想している。
- Y社の製造施設に当該機械を設置する費用及び将来における代替機械の見積り設置費用は多額ではない。
- Y社は大幅な改造を加えなければ当該機械を他機種の航空機の製造プロセスに使用できないと想定している。
- 当該機械の残存する経済的耐用年数は25年である。

Y社は、解約不能期間後も大幅な改造を加えないまま当該機械を使用し続けることはY社にとっての事業目的に沿っていないと考えています。Y社はまた、更新期間に適用される契約条項には機械の改造費用を上回るほどの経済的インセンティブがなく、新型航空機の製造プロセスに適した代替機械の設置コストは代替機械を導入する代わりに当該機械を大幅改造して継続使用する経済的インセンティブとはならないと考えています。

したがって、Y社は更新オプションの行使は合理的に確実ではないと判断し、その結果、リース期間は10年の解約不能期間のみとなります。



設例12 - 借手が更新オプションを行使することが合理的に確実とはいえない場合：倉庫のリース

IFRS 16.B37

借手であるE社は貸手であるR社と5年間の倉庫の賃貸借契約を締結します。倉庫は特殊な仕様ではなく、同地域には他にも類似の倉庫があります。

契約上、E社は当初5年間の賃貸借契約を2回にわたり5年間更新するオプションを有しています。各更新期間の賃料は、各更新オプション行使日にその時点の市場レートに再設定されます。契約を更新しない場合にE社に発生する移転費用に重要性はありません。

今までの過去実績を見るとE社は借りた倉庫を10年以上使い続けています。これまでに賃借した3つの倉庫では、賃借していた期間はそれぞれ15年、10年、15年でした。

この設例では、E社及びR社は、E社が5年間の更新オプションを行使することは合理的に確実とはいえないと判断します。

E社の倉庫リースにおける過去実績は、E社が2回の5年更新オプションのうち少なくとも1回目を行使用する意向があることを示唆しているかもしれませんが、この設例における前提条件ではE社が更新オプションを行使することを合理的に確実にする経済的インセンティブの存在が示されていないからです。

**設例13 - 借手が更新オプションを行使することが合理的に確実な場合：建物の賃借**

IFRS 16.B37

借手であるX社は貸手であるL社と建物の賃貸借契約を締結します。解約不能期間は4年であり、X社は同一賃料で更に4年間賃借期間を延長するオプションを有しています。

リース期間を決定するうえで、X社は以下の事項を考慮します。

- 解約不能期間は4年間であるが4年間の延長権が付いているため、この契約に強制力がある期間は8年間である。この8年間の間に、同地域で比較可能な建物の市場賃料は、10%増加することが予想される。リース開始時点で契約上の賃料は現在の市場賃料相場を反映している。
- X社は少なくとも10年間は同地域で事業を継続する意向である。
- 建物の立地はサプライヤー及び顧客との関係にとって理想的である。近隣の代替建物への移転には移転費用が発生し、X社が市場を下回る同様に好条件の賃借料を得られる可能性は低い。
- X社は大がかりな賃借施設の改良を行っており、これらは取り外して移転することはできない。これらの改良設備の経済的耐用年数は8年と見積もられる。

X社はリースの延長には重要な経済的インセンティブがあると判断します。したがって、X社が4年間の延長オプションを行使することは合理的に確実であり、リース期間は8年となります。

**設例14 - 借手が更新オプションを行使することが合理的に確実な場合：倉庫のリース**

IFRS 16.B37

設例12を変更し、借手E社は借りた倉庫を利用するに当たり、大がかりな賃借施設の改良を行うとします。建設した附属設備は取り外して移動することは不可能であり、その経済的耐用年数は15年間です。

これらの賃借施設の改良は、5年後、もしくは10年後の時点ではE社にとってまだ相当の経済的価値があり、その時点で倉庫を立ち退いた場合には、重要な経済的損失が発生することになります。

賃借施設の大がかりな改良工事を行ったこと、その結果、その施設改良費は、15年が経過するよりも前に倉庫から立ち退いた場合には相当の損失をE社に生じさせることで、契約で賃借の継続が可能とされる15年間にわたって倉庫を使用し続けることへの重要な経済的インセンティブが発生することになりました。

したがって、E社及び貸手であるR社は、E社が2回にわたって5年更新オプションを行使することは合理的に確実であると判断します。

**設例15 - 借手が更新オプションを行使することが、1回に限り合理的に確実な場合：倉庫のリース**

IFRS 16.B37

再び設例12の事実を変更し、今度は借りている倉庫が非常に特殊な仕様のもので、同地域には同様の倉庫はないとします。この地域で特殊仕様の倉庫を持つことは、借手E社の中核事業にとって欠かせないものとします。

同様の特殊仕様の倉庫を外部から借りるのではなく自力で建設することも可能ですが、この選択肢はE社にとっては経済的に望ましいものではありません。建設費は高額となり、建設が完了するまでには多大な時間を要する可能性があります。E社が特殊仕様の倉庫を建設することで、E社のライバル社がE社の代わりにR社から特殊仕様の倉庫を賃借して同地域で事業を開始する可能性もあります。

R社又は他の企業が5年間の解約不能期間の間に同地域でこの倉庫の代わりとなりうる適切な倉庫を建設する可能性は低いと予想しています。

この設例では、E社及びR社は関連性のある経済的要因を検討評価した結果、E社が1回目の5年更新オプションを行使することは合理的に確実であると判断します。

ただし、特殊仕様の倉庫が10年後以降もE社の事業にとって必要不可欠なものであり続けるかは不明です。10年が経つ頃には、新技術により倉庫がすでに陳腐化しているかもしれませんし、またはE社が他の場所に事業を移転するかもしれません。

したがって、E社及びR社はリース開始時点で、E社が2回目の5年更新オプションを行使することは合理的に確実とはいえないと判断します。E社が1回目の5年更新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の判断の決め手となった経済状況は、今から10年後も変わっていないかもしれません。しかしながら、2回目の更新オプションの行使時点はリース開始日から見て10年も先であることを考慮すれば、同じ経済状況が続いているとは合理的に確実には言えないと判断されます。

**大がかりな賃借設備の改良支出は、その設備を取り外して移動することができない場合、リース期間に影響を及ぼすか？**

IFRS 16.B37, IU 11-19

はい、影響を及ぼします。IFRS解釈指針委員会は、解約可能リース及び更新可能リースに関する議論の中で、リース期間の決定と移動不能な大規模な賃借設備改良の耐用年数の相互関係を検討しました。

リースを延長すること（又は解約しないこと）が合理的に確実であるか否かを評価する際に、借手にとっての経済的インセンティブを生じさせるすべての関連する事実及び状況を考慮する必要があります。これには延長（または解約）オプションが行使可能となった時点における大規模な賃借設備改良（すでに実施されたものだけでなく、これから実施することが計画されているものを含みます）の存在が借手にとって重要な経済的価値を持つかの検討が含まれます。

IFRS 16.A, B37, IU 11-19
IAS 16.56-57



IFRS第16号における「合理的に確実」という要件と、IAS第16号「有形固定資産」における「利用可能であると見込まれる」という要件は、適用にあたってどれほどの違いがあるか？

IFRS第16号に基づきオプション期間がリース期間に含まれるかを評価する際に用いられる確実性のレベルは「合理的に確実」ですが、IAS第16号に基づき耐用年数を決定する際に用いられる確実性のレベルは「利用可能であると見込まれる」です。確実性のレベルが違うのであれば、取り外して移動することができない賃借設備改良部分の耐用年数は関連する資産のリース期間よりも長くなると判断する人もいるかもしれません。

IAS第16号に基づき移動不可能な賃借設備改良部分の耐用年数を決定する際に、企業は「資産の使用に対する法的制約、又は類似の制約（関連するリースの契約満了日など）」を考慮します。資産の耐用年数は「企業にとっての当該資産の期待効用の観点から定義され」、「その経済的耐用年数より短いこともあります」。関連するリースのリース期間が賃借設備改良部分の経済的耐用年数よりも短い場合、企業はリース期間を超えて賃借設備改良部分を使用すると想定するか否かを検討します。関連するリースのリース期間を超えて賃借設備改良部分を使用すると想定しない場合、企業は賃借設備改良部分の耐用年数はリース期間と同じであると判断します。

理論上、IFRS第16号に基づきオプション期間を評価する際に使用する確実性のレベルとIAS第16号に基づき耐用年数を決定する際の確実性のレベルは異なるものと解釈することは可能ですが、実務でのそのような扱いは稀でしょう。なぜなら、基準に示されたガイダンスに従って関連する要因を適切に考慮したうえで、借手がオプション期間中についても移動不可能な賃借設備改良部分を使用し続けることを想定しながら、一方でオプション期間中に当該資産を使用することが合理的に確実とはいえない状況を想定することは現実的に難しいからです。

IFRS 16.B38, BC158



借手が更新又は解約オプションを選択することができるが、残存価値保証等の他の契約条項の適用も同時に受ける場合、更新又は解約のオプションはどのように評価すべきか？

更新又は解約のオプションは、他の契約条項（例えば、残存価値保証）と組み合わされている場合があります。例えば、更新オプションを行使しなかったとしても、借手は最低額の現金支払い又は一定の利回りを貸手に保証することがあります。このような場合、貸手は少なくとも借手がオプション更新期間に支払うであろう金額に相当する経済的流入を受け取ることが保証されています。

この状況では、企業は借手がリースを延長する（解約しない）オプションを行使することが合理的に確実であると考えられます。



契約に強制力がある期間を決定する際に考慮するペナルティの概念は、リース期間を決定する際に考慮する経済的インセンティブの概念と類似したものと考えてよいか？

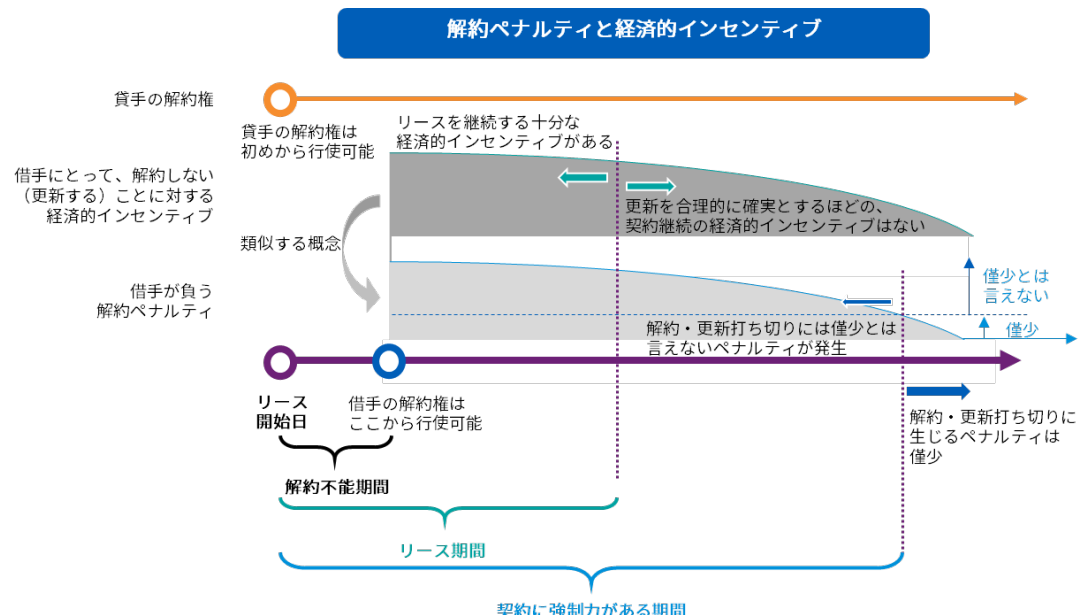
IFRS 16.B34, B37

はい、両者は類似した概念といえます。契約に強制力がある期間の決定について述べているIFRS第16号B34項でのペナルティの概念は、契約書上の解約金だけでなく、リースを更新する、又は解約しないことへの経済的インセンティブを含むより幅広い契約の経済的実態を考慮しています（3.4参照）。前述したリースを更新する経済的インセンティブとは、例えば、まだ使用可能である移動不可能な賃借設備改良部分が退去によって使えなくなる重要な経済価値の喪失、すなわちペナルティ、の発生を回避することです。したがって、解約すると僅少とは言えないペナルティを負うことでいずれかの当事者がリースを解約しないことへの「経済的インセンティブ」を有する場合には、契約は解約可能となる日の後も強制力があります。

同様に、企業はリース期間を決定するうえで、借手が当該オプションを行使する、又は行使しないことが合理的に確実であるか否かを評価する際に、更新オプションを行使する、又は解約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借手に生じさせるすべての関連する事実及び状況を考慮します。

したがって、「ペナルティ」と「経済的インセンティブ」という異なる用語が使われているものの、契約に強制力がある期間の決定（及びペナルティの重要性の評価）並びにリース期間の決定（及び合理的に確実という基準の適用）において考慮しなければならない事項は同様といえます。ただし、契約に強制力がある期間の決定においては、貸手・借手双方が負う「ペナルティ」が検討されるのに対して、リース期間の決定では、借手の「経済的インセンティブ」が検討される点は異なります。したがって、

- 借手がリースを更新する（又は解約しない）ことが合理的に確実であると判断した場合、これは一般的に借手が契約を解約するには「僅少とは言えないペナルティ」を負うことを意味します。なぜなら「合理的に確実」という閾値は、「僅少とは言えないペナルティを負うことなく」という閾値より、かなり高いハードルだからです。
- 「借手が契約を解約する際に僅少とは言えないペナルティを負わない（すなわち、解約しない選択肢に関しての経済的インセンティブが僅少である）」場合、一般的に借手はリースを更新する（又は解約しない）ことが合理的に確実ではないと判断することになります。





契約に含まれるオプションの条件が同じであるにもかかわらず、リース期間の長さに関して異なる結論となることはあるか？

ありえます。例えば、オプションの行使にかかる価格条件が同じであり、原資産の公正価値に関する見積りも同じである、というようにオプションの条件が類似していたとしても、対象となる各リースを巡る特定の事実と状況によって、借手が更新オプションを行使する、又は早期解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるか否かについて異なる結論となることがあります。例えば、以下の要因が影響を及ぼす可能性があります。

- － オプション行使日までの期間が長ければ長いほど、借手がオプションを行使するという証拠にはより強い説得力が必要です。これはオプション行使日に存在し得る経済的条件及びインセンティブに関する見積りの精度がより低くなるためです。見積りが必要となる事項には、原資産の公正価値、適切な代替資産の入手可能性及び税務環境などがあります。
- － 原資産の性質は評価に重大な影響を及ぼす可能性があります。原資産がどのような性質の資産かによって、例えば、価値の変動性や技術的な不確実性の影響を受けやすい資産であれば、資産の将来の公正価値や適切な代替資産の入手可能性を予測することがより難しくなると考えられます。
- － 原資産の所在地が移転費用や代替資産の入手可能性に重大な影響を与える可能性があります。例えば、2つの同一の原資産であっても、一方が遠隔地にあり、他方が容易にアクセスできる地域にある場合、移転費用や入手可能な代替資産に関する検討が大幅に異なる可能性があります。
- － リース契約がどの法域の管轄下にあるかによって、適用される法令及び規制（税務面に及ぼす影響を含む）が変わり、これによってオプションの評価には重大な影響が生じる可能性があります。法令及び規制の適用が、ある国では安定的で予測可能かもしれませんが、他の国では不透明な場合もあります。



オプションが行使されることが合理的に確実か否かについて、借手と貸手が異なる結論に達することはあるか？

はい。借手が更新オプションを行使する、又は早期解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるか否かについて、借手と貸手とで異なる結論に達することはありえます。

借手と貸手とでリース期間に関して異なる結論に達するのは、そもそも両者の間には情報の非対称性があり、検討には判断を伴うという性質があるためです。合理的な確実性に関する評価は、例えば、借手にとってその原資産がどれほど重要か、原資産の将来の公正価値はどれだけか、といった様々な判断・見積りに基づいて行われます。貸手は借手を巡る特定の事実及び状況に必ずしも精通していないため、異なる結論に達することがありえます。



借手・貸手のいずれもが契約を解約する権利を有するが、いずれかの当事者については解約に際し僅少とは言えないペナルティを負う場合のリース期間は？

IFRS 16.B34–B35, B37,
BC127, IU 11-19

リース期間を検討する際に、借手が僅少とは言えないペナルティを負う場合には、これを考慮しなければなりません。一方、貸手のみが僅少とは言えないペナルティを負う場合、そのこと自体が単独でリース期間の決定に影響を与えることはありません。

(契約を解約する権利が、契約に強制力がある期間にどのような影響を及ぼすのかについては、[3.3](#)参照)

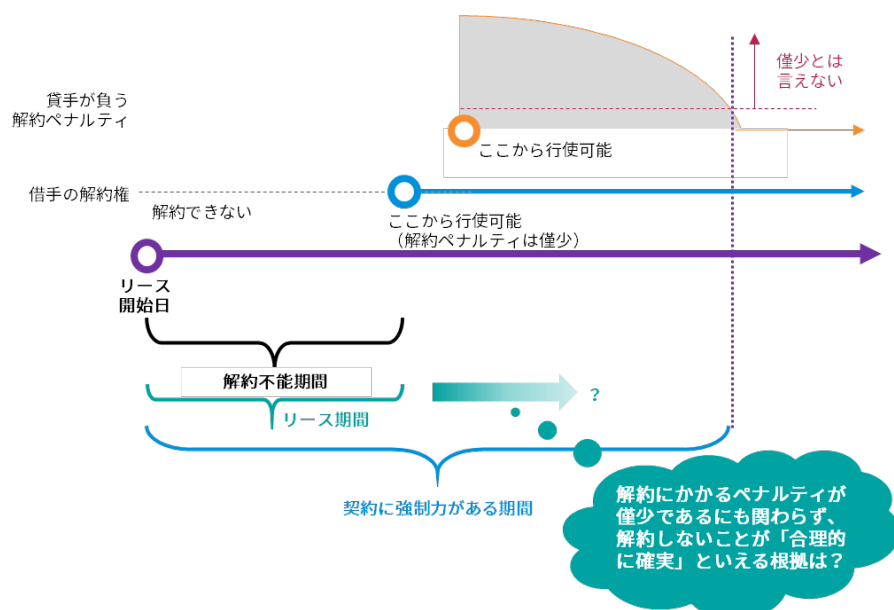
シナリオ1ー当事者それぞれが他方の承諾なしに解約する権利を有するが、貸手はその行使に当たり僅少とは言えないペナルティを負う場合

貸手の解約権が行使可能となる時点で、すでに借手は解約オプションを行使できる状況にある場合、リース期間はリース開始日から以下までの期間のうちいずれか短い方となります。

- (a) 解約オプションを行使する際に貸手がもはや僅少とは言えないペナルティを負わなくなる時点、又は
- (b) 借手の解約オプションが行使可能になるまでの期間（解約不能期間）に、借手が解約オプションを行使しないことが合理的に確実である期間を加えた期間

このシナリオでは、契約に強制力がある期間は貸手が解約オプションの行使で僅少とは言えないペナルティを負わなくなる時点まで延びるとしても、リース期間は一般的に解約不能期間と一致します。つまり、借手の解約オプションが行使可能となった後のオプション期間はリース期間に含まれないと考えられます。借手が解約に当たり僅少とは言えないペナルティを負わないのであれば、借手が解約不能期間を超えてリースを延長することは合理的に確実とは考えられないためです。

リース期間と解約ペナルティ



シナリオ2 - 当事者それぞれが他方の当事者の承諾なしに解約する権利を有するが、借手はその行使に当たり僅少とは言えないペナルティを負う場合

貸手の解約権がいつ行使可能になるかに関わらず、借手が解約権の行使によって僅少とは言えないペナルティを負う場合、リース期間はリース開始日から以下までの期間のうちいずれか短い方となります。

- (a) 借手が解約オプションの行使に当たり、もはや僅少とは言えないペナルティを負わなくなる時点、又は
- (b) 借手の解約オプションが行使可能となるまでの期間（解約ペナルティの多寡は問わない）に、借手が解約オプションを行使しないことが合理的に確実である期間を加えた期間

一般的に、(b)は(a)と同じか短くなります。したがって、企業は一般的に(a)及び(b)の両方を算出する必要はありません。すなわち、企業は(b)のみを検討することになりますが、これは通常のリース期間の検討と同じです。

4.3

エバーグリーン・リース

エバーグリーン・リースとは契約期間に定めのない自動更新のリースをいう。すなわち3.6に取り上げている解約可能リースのことである。更新の単位は、日単位、週単位、月単位などさまざまである。エバーグリーン・リースであっても、いったん契約に強制力のある期間が決定すれば、あとは他のリースと同様にリース期間を決定する。オプションの行使・非行使を判断するポイントが複数回存在することになるが、いずれも、借手が合理的確実に延長オプションを行使するかを評価する。借手が延長オプションを行使する際の経済的インセンティブを創出する、関連するすべての事実と状況を踏まえて、評価が行われる。

IFRS 16.B39

リースの解約不能期間が短くなればなるほど、借手が延長オプションを行使する、もしくは解約オプションを行使しない可能性が増す。なぜなら、解約不能期間が短いほど代替資産の取得コスト（解約によるペナルティ）が相対的により高くなる可能性があるからである。



設例16 - 契約期間の定めがないリース

IFRS 16.B37, B39

貸手であるR社は借手であるE社に機器を賃貸します。契約には契約期間の定めがありません。E社はR社の所在地に原資産を返却することで、いつでもリースを解約することができます。E社が賃借した機器を保有し続けている日数に応じて、E社は資産の使用権に係る料金をR社に支払います。1日当たりのリース料は定額です。

E社は2日目が始まる前に機器をR社の所在地に返却することを選択できるため、リースの解約不能期間は1日です。しかしながら、E社にとって借りた機器に類似する資産を事業で使用することが引き続き必要である場合、現リースを解約し新規にリースを契約する費用（例えば、今借りている機器をR社の所在地に返却するためのコストや、代替資産を調達することが可能かを調査し、この機器を借りる契約をして、さらに、異なる機器を使用するために従業員をトレーニングする費用などが挙げられます）を考慮すると、経済的な観点からはE社は解約不能期間を超えてこの機器を借り続けざるを得ないと判断される可能性があります。すなわち、リース期間は解約不能期間である1日よりも長くなる可能性があります。

**エバーグリーン・リースにおいて合理的確実かどうかの評価はどう違うか？**

IFRS 16.A, B37, B39

違いはありません。エバーグリーン・リースのリース期間は、他のすべてのリースと同様の方法で、つまり、借手が一つ以上の更新オプションを行使することが合理的に確実か否かを考慮して決定します。

エバーグリーン・リースにおいて、更新オプションを行使することが合理的に確実か否かの決定には、重要な判断が必要となる可能性があります。一般的に、リースの解約不能期間が短ければ短いほど、借手が更新オプションを行使することが合理的に確実である可能性が高くなります。これは多くの場合、同様の資産を借りては返し借りては返し…を繰り返し続けるには高いコストがかかるためです。

例えば、借手が月極で建築機器を賃借しており、18ヶ月間のプロジェクトを通じて当該機器が必要となると想定している場合、機器のリースと解約を繰り返すより、もいったん借りたリースをそのまま更新して使い続けることに強い経済的インセンティブがある可能性があります。

**エバーグリーン・リースに短期リースの免除規定を常に適用できるか？**

IFRS 16.A, B39

必ずしも短期リースの免除規定の対象にはなりません。短期リースとはリース開始時点でリース期間が12ヶ月以下のリースです。借手は、エバーグリーン・リースについてもリース期間を判断し、短期リースとして当該免除規定が使えるかどうかを検討する必要があります。エバーグリーン・リースは日次、週次又は月次で更新が繰り返されることから、リース期間が12ヶ月以下と判断される可能性もあり、その意味では短期リースの免除規定が使える余地も十分にあります。

5. 再評価

リース期間の再評価により、資産及び負債の帳簿価額は見直される。

5.1 概要

IFRS 16.20

リース開始日以降、一定の状況において借手はリースの延長オプションを行使するか、リースの解約オプションを行使しないことが合理的確実であるかどうかの評価を見直す必要がある（[5.2](#)参照）。

リース期間を決定する際の主要な見積りや判断を再評価することは、リース負債の再測定を通じて財務諸表に計上された資産・負債の帳簿価額に大きな変動を与える可能性がある。

有形固定資産の耐用年数などとは異なり、リース期間は毎年の見直しが要求されていない。借手は以下に該当する重要な事象や状況の重大な変化が生じた場合のみリース期間を見直す。

- 借手のコントロールの及ぶ範囲内にあり、かつ
- これらのオプションを行使することが合理的確実であるかどうかに影響を与える

IFRS 16.21

加えて、リースの解約不能期間に変化が生じた場合には、借手・貸手ともにリース期間を改定する（[5.3](#)参照）。

リース期間に変化が生じた場合、借手は見直し後の割引率を用いてリース負債を再測定する。再測定差額は通常使用権資産で調整する（[5.4](#)参照）。

なお、リース期間の見直しはリースの条件変更の際にも生じるが、それらについては、[IFRS第16号「リース」解説シリーズNo5 リースの条件変更](#)を参照されたい。

5.2 借手による更新オプション・解約オプションの再評価

IFRS 16.BC185(b), BC186

借手は、市場環境や状況の変化に対応するために決算日ごとに更新オプションや解約オプションの再評価をする必要はない。そのかわりに再評価の引き金となる重要な事象や状況の重大な変化が発生していないかを判断する。

IFRS 16.B41

基準は、借手のコントロールの及ぶ範囲内のものであって、更新オプションや解約オプションを行使するか否かの「合理的に確実」の評価に変更を生じさせるような「重要な事象や状況の変化」について、以下の例示を提供している。

- リース開始日時点では想定していなかったものの、その後に実施された大幅な賃借設備改良で、リースの延長又は解約オプション、あるいは原資産の購入オプションが行使可能となる時点で借手にとって重大な経済的価値を有すると見込まれるもの
- リース開始日時点では想定されていなかった原資産の大幅な改変又はカスタマイズ
- すでに決定したリース期間よりも先の期間を含む、原資産の転貸の開始
- オプションの行使又は不行使に直接的に関連する借手の事業上の決定（これには、例えば、原資産と一体で使用するが前提となっている他の資産のリースを延長したり、代替的な資産を処分したり、使用権資産を利用している事業から撤退したり、といった決定が含まれる）

**設例17 – 賃借施設の改良とリース期間の再評価**

小売業者W社は不動産の所有者であるL社から店舗を賃借します。

この契約における解約不能期間は5年であり、5年経過後、W社はさらに5年の賃貸借契約の更新が可能です。すなわち、リースは最長10年にわたって続く可能性があります。

リース開始時の当初の評価

W社はリースの開始時に、更新オプションを行使することは合理的に確実とはいえないと評価し、したがってリース期間は5年であると判断しました。

オプション行使の確実性についての事後的な再評価

W社は3年目にブランドを完全刷新することとし、ロゴやイメージカラーを変更、ターゲットとする市場についても変更しました。この時W社は大幅な賃借施設改良を実施し、店舗の看板や棚を作り直し、新ブランドがプリントされた附属設備の設置などを行いました。W社は他の店舗での経験をもとに、これらの附属設備等の設置後の耐用年数を10年と考えています。これらは、取り外すと損傷してしまうため、他の店舗に転用することは不可能です。

IFRS 16.B37(b)

W社は一連の改良工事は自らが決定したものであり（すなわち自社のコントロール下にある決定）、これによって賃貸借契約を更新する重要な経済的インセンティブを生じたことをW社は認識しています。W社は総合的に再評価した結果、賃貸借契約の延長は合理的に確実であると過去の評価を変更しました。

したがって、W社はリース期間を再評価し、残存リース期間は7年であると判断しました。W社は見直し後の割引率を用いてリース負債を再測定し、同額を使用権資産で調整しました。

**設例18 – 借手の解約オプション：オプションを行使しないことが合理的に確実か否かの再評価**

借手であるB社は、オフィスビルの1フロアを10年間賃借する契約を締結しました。

更新オプションは付されていませんが、5年が経過すれば、B社は3ヶ月分の賃料に相当する250万円を支払うことで賃貸借契約を早期解約することができます。

年間リース料は定額の1,000万円です。

リース開始日時点で、当該ビルは新築の建物で近隣のビジネスエリアにある他のオフィスビルと比較すると最新の技術が導入されており、賃料料は市場の賃料相場の水準と一致しています。

リース開始時の当初の評価

リース開始日に、賃貸借契約を早期解約しないことは合理的に確実であるとB社は結論付けました。したがって、リース期間は10年と判断し、リース負債の測定には解約金は含めませんでした。

オプション行使の確実性についての事後的な再評価

B社は4年目に重要な事業ラインを売却し、人員を50%削減しました。人員削減を行ったため、現在借りているオフィスフロアの広さは不要となりました。

4年目終了時点で、今よりコンパクトで自社のニーズに合った類似のオフィスビルが同じエリアにあり、その年間賃料は550万円であることがわかりました。ただし賃借可能となるのは6年目以降です。B社は移転にかかる費用を400万円と見積りました。

B社は、当該状況の変化は重大なものであり、かつB社のコントロールの及ぶ範囲のものであると判断し、また、その結果として解約オプションを行使しないことが依然として合理的に確実であるか否かの判断に影響があると結論付けました。

賃貸借契約を早期に解約しないことが依然として合理的に確実か否かを評価するため、B社はそれぞれのケースにおける将来キャッシュ・アウトフローを以下の通り見積り、比較しました。

年	今借りているオフィスの賃料 (単位：千円)	新たなオフィスの賃料 (単位：千円)
6	10,000	12,000*
7	10,000	5,500
8	10,000	5,500
9	10,000	5,500
10	10,000	5,500
合計	50,000	34,000

* 年間賃料 (5,500) + 解約ペナルティ (2,500) + 移転費用 (4,000) = 12,000

B社は、今よりも狭いオフィススペースへの移転によるコスト削減の効果も踏まえたうえで、現行の賃貸借契約を早期解約しない経済的インセンティブが引き続き存在しているか総合的な評価を行いました。

より狭い新たなオフィスへの移転に伴うコスト削減によるメリットは、早期解約による解約金の支払いによるデメリットを大きく上回るため、B社は今の賃貸借契約を5年目終了時点で早期解約しないことは、もはや合理的に確実とはいえないと、4年目終了時に結論付けました。なお、わかりやすくするために、この例では貨幣の時間価値を考慮していませんが、重要性がある場合には実務では貨幣の時間価値についても検討すると思われます。

B社は残存リース期間が1年に短縮されたと判断し、リース負債の測定には250万円の解約金を含めることとしました。

B社は見直し後の割引率を用いてリース負債を再測定し、使用権資産を同額調整しました。なお、リース負債の調整額が使用権資産の帳簿価額を上回る場合には、使用権資産の帳簿価額をゼロに再測定し、超過分は純損益に認識することになります。

IFRS 16.20



設例19 – 借手の解約オプション：オプションを行使しないことが合理的に確実か否かの再評価：経営者による継続的な見直し

借手である小売業者X社は複数の小売店舗の賃貸借契約を締結しました。契約には以下の条件が含まれています。

- 契約に強制力がある期間は20年
- 解約不能期間は5年
- 4年半経過後以降については、X社は6ヶ月前に通知を行うことで各店舗の賃貸借契約を解約することができる。

リース開始時の当初の評価

リース開始日時点でリース期間を決定するため、X社は解約オプションを行使しないことが合理的に確実か否かを評価します。

解約オプションを行使しないとの事後的な再評価

X社は、各店舗における売り上げの状況を継続的にモニターしています。X社では各店舗の事業は5年の計画に基づいて行われており、店舗の売り上げが当初の予想どおり推移しているなどマイナスの兆候が見られなければ、5年間の事業計画は常に更新され続けます。つまり、どの時点をとっても、継続店舗はその時点から5年の事業計画に基づいて運営されることになります。

しかしながら、期待された水準での売り上げが続いて事業計画が継続的に向こう5年間へと見直しされたとしても、このことのみを要因として会計上のリース期間が再評価されることはありません。したがって、X社が各期末日時点で、自動的に残存リース期間をその後5年間に再設定し続けることはありません。X社はリースの解約不能期間に変更があるか、もしくはリース期間の再評価が必要となる他の何らかの事象又は状況が発生しているかどうかを評価します。いずれかが満たされた場合にのみ、リース期間は再評価されます。

**リース期間の再評価が必要であることで、どのような影響があるか?**

IFRS 16.20

先に述べた通り、リース期間の概念はIAS第17号からIFRS第16号への移行で見直しされていません。しかし借手のコントロールが及ぶ範囲内にある重要な事象又は状況の変化が生じた場合に、借手はリース期間を再評価しなければならないという規定は、IAS第17号からIFRS第16号への重要な変更点です。リース開始時に算出したリース資産の減価償却スケジュールを、その後も追加的な検討なしに毎期使い続けることは、IFRS第16号ではできなくなりました。

企業は毎報告日に、前回の報告日以降にトリガーとなる事象が発生したか、その結果として主要な判断を見直しリース関連資産・負債の帳簿価額を再測定する必要があるかについて検討する必要があります。

特定の事象が発生したときには、リース期間中にリース関連資産・負債の再測定を行い、財務諸表の利用者に最新の情報を提供できます。しかしながらIAS第17号では要求されていなかった再測定によって、資産及び負債に新たな変動要因が生じることになり、これは将来の財務業績の正確な予測や見通しに影響する可能性があります。リース開始時だけでなく、各期末日時点及び期中の会計処理における作成者の負荷は増すと考えられます。

また、関連する事項の変化の有無、もしくは更新オプション又は解約オプションを行使するか（行使しないか）の意思決定に影響を与える経済的インセンティブの変化の有無を特定する際に、重要な判断が要求されると考えられます。企業は首尾一貫した判断を行うために、再評価のトリガーとなる事象を識別する指標を開発する必要があるかもしれません。

主要な判断について借手が再評価を行ったことにより、財務諸表で認識されるリース関連の金額に重要な影響が生じる場合があります。

**COVID-19の世界的流行などの経済活動に多大な影響を与える事象は、更新オプション又は解約オプションの再評価のきっかけになり得るか?**

IFRS 16.20, B41, BC156(b)

新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の世界的流行など経済活動に多大な影響を与える事象は、事業運営、サプライチェーン及び生産ラインを混乱させる場合があり、リースの更新オプション又は解約オプションを行使するか否かの意思決定に影響することがあります。

しかしながら、COVID-19の世界的流行はそれ自体がリースの再評価のトリガーとなる事象ではないという点に注意する必要があります。そのかわりに重要なポイントとなるのは、企業がこれらの事象が引き起こした不確実性への対応として、リース契約に影響を与える事業施策を実行する場合があるという点です。

施策を講じることでリース期間に変更が生じたかを判断するため、更新オプションや解約オプションの条項が付されたリース契約を再評価する場合があります。つまり、COVID-19の世界的流行そのものはトリガーとなる事象でなくとも、COVID-19を受けての企業の施策がリース期間の再評価のきっかけになる場合があります。リース期間が変更されると、リース関連の資産及び負債の帳簿価額に重要な影響を及ぼす可能性があります。

オプションの再評価につながる重要な事象又は状況の変化を識別するには、借手には判断が求められます。再評価につながる事象又は状況の変化とは、借手のコントロール下にあり、かつ、マネジメントの意図変更ではなく企業の事業施策の実施によってもたらされる必要があります。そのような重要な事象又は状況の変化があつて初めて、借手は更新オプションを行使する／解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかの判断に影響する経済的インセンティブの変化が生じたかを再検討する必要があります。

例えば、ある小売業者はCOVID-19の世界的流行を受けて事業計画を変更し、それに伴う新たな事業施策をトリガーとして、店舗の賃貸借契約の更新オプションを行使するか否かの再評価が必要と結論するかもしれません。ある店舗を閉店すると決めたことで、別の店舗の賃貸借契約を更新するかどうかが直接的な影響を受ける可能性もあります。影響を受ける店舗で更新オプションを行使することが合理的に確実かを評価するにあたって、小売業者は再評価日時点で存在する経済的インセンティブに基づいて検討を行う必要があります。



借手のコントロールの及ばない事象又は状況の変化に基づいて、借手はリース期間を再評価できるか？

IFRS 16.20, BC185(b)

できません。IFRS第16号は、重要な事象又は状況の重大な変化が借手のコントロールが及ぶ範囲内で生じた場合にのみ、借手がオプションの行使が合理的に確実かを再評価するとしています。この点はIFRS第16号の結論の根拠の中でも強調されています。

例えば、借手であるD社が貸手であるF社から、解約不能期間5年で小売店舗を賃借したとします。5年ごとに2度、その時点の賃料相場で更新できるオプションが付されています。D社はリース開始時に、いずれの5年の更新オプションも行使することは合理的に確実とは言えないと結論付けました。したがって、リース開始時のリース期間は5年とされました。

5年のリース期間の3年目終了時に、当該建物周辺で大規模な再開発が行われることが明らかになりました。再開発で同エリアの交通量が大幅に増加することが見込まれ、その結果、小売店舗の収益に大きく影響することが予想されました。

この例では、当該建物に関連する重要な事象及び状況の変化はD社のコントロールが及ぶ範囲内ではないため、D社はリース期間の再評価を実施しません。

借手のコントロールが及ばない市場環境の変化のみでは、借手のオプションを再評価するトリガーにはなりません。D社がE社に対して5年目終了時に更新オプションを行使する旨を通知した時点で、解約不能期間が変わり、ここで初めてD社はリース期間の見直しを行うことになります（[5.3参照](#)）。



資産に減損の兆候が発生した場合、借手は自動的にリース期間の再評価が求められるか？

いいえ、そのようなことはありません。借手のコントロールが及ぶ範囲内の重要な事象又は状況の変化が生じた場合のみ、リース期間の再評価につながります。市場環境の変化のみでは、リース期間を再評価するトリガーにはなりません。

IAS第36号「資産の減損」における減損の兆候を認識すべき事象のうち、例えば市場価値の大幅な低下及び経済環境の悪化等は、市場環境の変化に基づいたものであって、企業のコントロールが及ぶ範囲内にはありません。

つまり、減損の兆候を認識すべき事象がリース期間の再評価につながる場合とつながらない場合がありますが、これは該当事象の性質によって決まります。

リース期間の再評価を必要とする減損の兆候の例

減損の兆候を認識すべき事象の例のうち、借手が原資産を使用する程度又は方法を大きく変更した場合、これは借手のコントロールが及ぶ範囲内で生じた事項であるため、借手は更新オプションの行使が合理的に確実か否かについて再評価することになります。

リース期間の再評価には影響を与えない減損の兆候の例

小売店舗の業績不振は借手のコントロールの及ぶ範囲内にはない市場環境の変化が反映されたものです。減損の兆候とはなりますが、それだけでは借手によるリース期間の再評価のトリガーとはなりません。当該店舗を明け渡すなどのなんらかの行動を起こさない限り、減損損失は認識しなければならないとしてもリース期間の再評価は行いません。



ヘッドリースの残存リース期間よりも長い期間のサブリース契約を締結する場合、ヘッドリースの再測定を行うことになるか？

はい。外部から借りている資産を他の第三者に転貸する契約（サブリース契約）を締結するに当たり、サブリース契約の解約不能期間又はサブリースのリース期間がヘッドリースのリース期間よりも長い場合があります。サブリース契約を締結したという事象は、中間の貸手、つまりヘッドリースの借手のコントロールが及ぶ範囲内にある重要事象であるため、ヘッドリースのリース期間を再評価する必要があります。この結果、ヘッドリースのリース期間はサブリースのリース期間と同じ又はそれよりも長い期間となります。ヘッドリースのリース期間が変更となる場合には、ヘッドリースの借手が認識しているリース負債は再測定されることになります。



オプション行使が合理的に確実であるか否かを借手が再評価するような状況において、貸手はリース期間の再評価が必要か？

IFRS 16.20-21

いいえ。貸手はリースの解約不能期間に変更があった場合のみ、リース期間を再評価しリース料総額を再測定します。重要な事象や状況の変化が生じた場合にリース期間を再評価するのは借手のみです。

IASBはIFRS第16号を開発する過程で、IAS第17号に基づく貸手の会計処理の変更を最小限にとどめました。IAS第17号では貸手はリース開始時にいったんリース期間を決定したら、そのあとは契約変更がない限りリース期間を再評価しないのが一般的でした。なお、IFRS第16号には契約に変更があった場合のリースの条件変更に伴う貸手の会計処理について詳細なガイダンスが提供されています。（詳細については、[IFRS第16号「リース」詳説シリーズNo5 リースの条件変更](#)をご参照ください。）

借手が延長オプション又は解約オプションを行使する／行使しないことが合理的に確実であるか否かを再評価するトリガーについて、このような事象・状況の変化が生じたかを貸手が把握することは実務上難しいと思われます。これらは本質的に借手の経済的インセンティブの変化と関連があるからです。

5.3 解約不能期間の変更

IFRS 16.21

リースの解約不能期間に変化があった場合には、リース期間を改定しなければならない。この規定は借手・貸手両方に適用される。リースの解約不能期間が変化するのは、例えば以下の場合である。

- 過去のリース期間の決定において、行使しないとされていたオプションを借手が行使する場合
- 過去のリース期間の決定において、行使するとされていたオプションを借手が行使しない場合
- 過去のリース期間の決定において、行使しないとされていたオプションの行使を借手に契約上強制する事象が発生した場合
- 過去のリース期間の決定において、行使するとされていたオプションの行使を借手に契約上禁止する事象が発生した場合

**設例20 –解約不能期間の変更日**

IFRS 16.21

借手であるL社は貸手R社から小売店舗を賃借しています。この契約は解約不能期間が10年で、5年の更新オプションが付されています。更新オプションを行使する場合、L社は9年目の終了時点までにR社に通知する必要があります。リース開始時にL社は更新オプションを行使することが合理的に確実とは言えないと結論付け、リース期間を10年としました。

その後、この小売店舗は、リース開始時には想定していなかった理由で予想以上の業績を上げました。7年目にL社は更新オプションを行使することを決めましたが、一度更新を申し出るとその後撤回はできないことから、L社は通知が必要なぎりぎりの期限（すなわち9年目の終わり）までR社には通知しないこととしました。

この場合、予想を上回る好調な業績は市場ベースの要因によるものであり、これだけではリース期間の再評価のトリガーにはなりません。したがって、L社は9年目の終わりにリース契約を更新するとR社に正式に通知した日に、リース期間を再評価します。

**解約不能期間がリース開始後に確定した場合、企業はリース期間を再評価すべきか？**

IFRS 16.21, BC184, BC187

はい、確定した解約不能期間が当初の見積りと異なる場合には、再評価が必要になります。

第2章で議論した通り、リースの解約不能期間がリース開始時点では確定していない場合、企業は解約不能期間を見積りに基づいて決定します。この場合、企業はリースの解約不能期間が確定し当初の見積りと異なる場合、リース期間を再評価しなければならないと考えられます。

解約不能期間が確定し、それが当初の見積りと異なっているにもかかわらずリース期間を改訂しなければ、実態にそぐわない会計処理となってしまう可能性があります。例えば、貸手はリースの解約不能期間と関連のない期間にわたってリース収入（借手の場合であればリース関連費用）を認識することになってしまいます。

5.4 借手による再測定

IFRS 16.30(b), 36(c), 39-40 リース開始日後にリース期間が変更された際には、借手は見直し後のリース料と見直し後の割引率を用いてリース負債を再測定する。

借手はリース負債の再測定から生じた差額を、使用権資産の帳簿価額の修正として認識する。もし使用権資産の帳簿価額の金額がゼロ迄減額されて、さらにリース負債の測定の減額がある場合には、再測定の残額を純損益に認識する。



設例21 - 借手による再測定及びリース期間の評価に変更があった場合の会計処理

借手であるE社は、貸手であるR社からオフィススペースを賃借しました。解約不能期間は5年で、借手であるE社はさらに5年間、契約を更新するオプションを有します。年間賃料は1,000万円の設定額で、毎年年末に支払われます。更新期間の年間賃料も1,000万円です。E社の追加借入利率は5%でした。

リース開始日時点の合理的な確実性についての評価

リース開始日時点で、E社は更新オプションの行使は合理的に確実とは言えないと結論付けました。これは、当該オフィス近くにおいて同等の賃料で賃借可能な類似のオフィスビルがあり、移転コストは低いとみられるためです。その結果、リース期間は5年の解約不能期間のみとなっています。したがってE社はリース開始時点の追加借入利率5%を使用して、リース負債を4,330万円* と測定しました。

$$* \quad 4,330 = \frac{1,000}{1.05} + \frac{1,000}{1.05^2} + \frac{1,000}{1.05^3} + \frac{1,000}{1.05^4} + \frac{1,000}{1.05^5}$$

* リース開始日時点における、リース負債及び使用権資産の償却スケジュールは以下の通りです
(単位：万円)。

年	リース負債				使用権資産		
	期首	利息費用 (期首×5%)	賃料の支払い	期末	期首	減価償却費	期末
1	4,330	217	-1,000	3,547	4,330	-866	3,464
2	3,547	177	-1,000	2,724	3,464	-866	2,598
3	2,724	136	-1,000	1,860	2,598	-866	1,732
4	1,860	93	-1,000	953	1,732	-866	866
5	953	47	-1,000	-	866	-866	-

合理的に確実か否かの再評価

3年目終了時点で、E社は借りているオフィスに大規模な施設改良工事を行いました。この施設改良の見積り耐用年数は7年で、途中で取り外して再利用することはできません。この判断はE社のコントロールが及ぶ範囲内であり、重要な状況の変化を示しています。E社は更新オプションを行使する重要な経済的インセンティブが生じた評価しています。

したがってE社は、3年目時点では更新オプションを行使することが合理的に確実であると結論付けました。そのため、残存リース期間は7年に見直されました。

IFRS 16.40

リース負債及び使用権資産の再測定

リース負債の再測定はリース期間に変更があった際に行われることから、E社は再測定日（すなわち3年目終了時）の割引率を用いて算出する必要があります。E社の3年目終了時点の追加借入利率は6%であったため、3年目終了時点で見直し後の割引率6%を使用して、リース負債を1,860万円から5,582*万円に、使用権資産を1,732万円から5,454万円に再測定し、以下の仕訳を計上しました。

(Dr) 使用権資産 3,722 (Cr) リース負債 3,722

* 再測定後のリース負債

$$5,582 = \frac{1,000}{1.06} + \frac{1,000}{1.06^2} + \frac{1,000}{1.06^3} + \frac{1,000}{1.06^4} + \frac{1,000}{1.06^5} + \frac{1,000}{1.06^6} + \frac{1,000}{1.06^7}$$

(リース負債増加額) 3,722 = (再測定後) 5,582 - (再測定前) 1,860

(使用権資産再測定後) 5,454 = (再測定前) 1,732 + (増加額) 3,722

4年目以降について、

- 使用権資産は見直し後の帳簿価額5,454万円が残存リース期間7年間で減価償却（年779万円）されることになります。
- リース負債は見直し後の帳簿価額5,582万円から年間1,000万円の返済と見直し後の利率6%に基づく利息費用が発生することになります。

6. 適用上の論点

6.1 グループ会社間のリース取引

IFRSにおいて、関連当事者との間で行われた取引は関連する基準に従って会計処理するとされている。すなわち、当事者との取引であるからといって特別な認識・測定の規定が適用されるわけではない。

しかし関連当事者との間の取引の契約内容は必ずしも常に文書化されているとは限らないため、特有の論点が生じる。グループ会社間取引などでは特にその傾向がある。連結財務諸表において連結グループ会社間のリース取引は消去されるものの、子会社の現地法定決算では問題が顕在化する可能性がある。

例えば、あるグループ企業が所有している建物が別のグループ企業に占有されているにもかかわらず、賃貸借契約書は締結されていない、もしくは、もしあったとしても契約としての実質を備えていないことがある。また、リース料（賃料）としての支払いが存在せず、一方で経営指導料等などが毎年定期的に支払われている場合もある。ここで、もし企業が当該取引をグループ会社間で行われたリース取引と結論づけたとすると、リース期間の決定方法が重要な課題となる。

IFRS16号のもとでは、相手企業が関連当事者であったとしても、第三者間取引と同様の方法で契約に強制力のある期間を決める必要がある。すなわち、強制可能な権利及び義務を契約もしくは適用される法令や規制に基づいて評価する。



設例22 – 契約書の存在しないグループ会社間リース

親会社Y社が所有するビルを、子会社Z社が占有しています。

- Z社はビル全体をすでに10年にわたって占有しており、当面この状況が続くと見込んでいる。
- Z社はビルの使用に当たりY社に対して年間使用料を支払っている。
- Y社は年間使用料を毎年決定している。
- Y社とZ社の間で書面による契約書は存在しない。

この例では、Y社とZ社は、まず、契約が存在するの可否か、存在する場合にはリースを含んでいるかについて評価します。

契約が存在するの可否かの評価にあたって、Y社及びZ社は関連性のあるすべての証拠を検討する必要があります。例えば以下のようなものが挙げられます。

- 取締役会の議事録や両社のやり取りに含まれる、本取引に係る記述
- Z社による長期にわたるビルの占有という事実
- ビルの占有に関して、Y社が請求を行い、Z社が支払いを行っているという実績
- 契約が解除される場合に、Y社又はZ社が負う可能性のあるペナルティ
- 一方の当事者がもう一方の当事者の所有する建物を占有している場合に生じる権利及び義務について規定した法的管轄区域における関連法令及び規制



グループ会社間の不動産賃貸借において、契約に強制力がある期間をどのように決定するか？

IFRS第16号は関連当事者との取引に関する特定のガイダンスを提供していません。したがって、契約に強制力がある期間及びリース期間は、第三者との契約であろうと関連当事者との契約であろうと同じ方法で決定されます。

ただし関連当事者との取引では、文書化が不足している場合など、追加的な困難が生じる可能性があります。

例えば、親会社は以下の条件で子会社に土地を貸しているとします。

- － 書面での契約書において、期間は12ヶ月であり、延長オプションは付されていない。
- － 子会社は、耐用年数30年の製造工場を建設するために当該土地を使用する予定である。

契約に強制力がある期間を決定する際に、親会社及び子会社の双方は、契約書上の12ヶ月を超える期間について以下のような事実及び状況を検討する必要があります。

- － 12ヶ月を超える期間について、双方の当事者の権利及び義務を規定する関連性のある法令及び規制が存在するか。例えば、法令により、親会社は12ヶ月を超えてリース契約を更新せず、ペナルティを支払うことなく子会社を強制退去させることが可能か。
- － 親会社及び子会社の双方がこの製造工場の建設について認識し、契約期間後も延長する意向である場合、12ヶ月間の契約を締結することの経済的合理性は何か。
- － 契約書以外に、強制力のある権利の根拠となるようなものは存在するか（例えば、当事者間での口頭での合意、書面でのやりとり、又はその他の確認書類（サポートレターなど））。
- － リースが12ヶ月を超えて更新されない場合に建設された工場はどうなるか。また、工場の耐用年数及び減価償却期間にどのような影響があるか。
- － 当初のリース開始時点で、リースの継続に関する条件の交渉があったか。

事実と状況如何によっては、当初の解約不能期間の終了以降もリースに強制力があることを示している可能性があります。契約に強制力がある期間の評価には判断が必要であり、強制可能な権利を決定するためには法的なアドバイスを求めることが適切な場合もあります。

6.2

原資産を使用する期間が断続的な場合

IFRS 16.A

「原資産を使用する期間」とは顧客との契約を遂行するうえで資産が使用される合計期間のことである。期間は連続しているとは限らず、断続的な場合もある。そのためリース期間は原資産を使用する期間の合算期間（つまり、断続的に使用する場合には、原資産を使用する期間の合計）に基づいて評価される。

原資産を断続的に使用するリースにおいては、借手は使用権資産を、断続的に発生する「原資産の使用期間」にわたって定額法で償却することになると思われる。一方、支払利息については、とぎれとぎれのリース期間の間だけでなく、リース開始日から終了までの、原資産を使用しない期間も含む全期間にわたって、リース負債の残高に対して支払利息を計上すると考えられる。



設例23 – 原資産を使用する期間：原資産を使用しない期間が途中に存在する断続的な期間

サッカークラブのVは、プレイシーズンの9月から5月までの間、毎年特定のスタジアムを使用する独占的な権利を有しています。契約は10年間継続します。当該スタジアムの所有者は、6月から8月まではコンサートなどのイベントを開催するためにそのスタジアムを使用します。

この例では、契約上サッカークラブVは10年にわたって毎年9ヶ月間スタジアムを使用できることから、原資産を使用する期間は90ヶ月の断続的な期間であり、毎年3ヶ月間のオフシーズン期間を含んだ120ヶ月にはなりません。リースの定義にかかる他の要件が満たされている限り、1年のうち使用の対象となっていない残りの期間に所有者が対象資産を使用することは、この契約がリースであることを妨げません。



設例24 – リース期間：原資産を使用しない期間が途中に存在する断続的な期間

設例23の続きで、サッカークラブVもスタジアムの所有者も相手方の承諾なしに僅少とは言えないペナルティを負うことなく、10年の契約期間終了日より前にリースを解約することができないとすると、リース期間は90ヶ月間、すなわち契約期間のうち原資産を使用しない期間を含まない期間となります。

サッカークラブVは使用権資産を原資産を使用する期間にわたり（すなわち、毎年9月から翌年5月までの9ヶ月×10年間にわたり）定額法で減価償却すべきと考えられます。一方、原資産が使用されていない時期（すなわち、毎年6月から8月）については減価償却を認識すべきではありません。

他方、利息費用はリース負債の残高に応じて、リース期間に含まれる原資産を使用する期間のみではなく、リース開始日からリース期間の終了日までの全期間120ヶ月にわたり計上すべきと考えられます。



原資産を使用する期間が断続的、つまり、リース開始から終了までの間に原資産を使用しない期間が含まれる場合、短期リースの免除規定は適用できるか？

はい、リース契約に借手による原資産購入オプションが含まれていなければ可能です（短期リースの免除規定は購入オプションがついている契約に適用できません）。原資産を使用する期間を合計した期間が12ヶ月以下である場合、リースは短期リースであり、借手は短期リースに対する認識の免除規定を選択することができます。

例えば、小売業者が3年の契約を締結し、契約期間中10月、11月及び12月の毎年3ヶ月間のみショッピングモール内にある店舗を借りる場合、リース期間は合計9ヶ月であり、小売業者は短期リースの免除規定を選択することができます。

6.3 リース期間の起算日

IFRS 16.A, B36

リース期間はリース開始日、すなわち、貸手が原資産を借手によって利用可能な状態にした日から開始する。これはリース開始期間後に貸手から借手に提供されるフリーレント期間も含んでいる。



設例25 –リース期間：リース開始日の特定

B社は貸手C社から小売店舗を賃借しました。C社は2020年4月1日に当該店舗をB社が利用できる状態にしました。

B社は4月、5月、6月に賃料を支払う必要がありません。以降、賃料は四半期ごとの前払いで、最初の支払期限は7月1日となっています。

C社は2020年4月1日にB社が店舗を利用できる状態にしたものの、B社は当該店舗のデザイン及びブランドイメージをB社の他の店舗に合わせるため、開店前に内装工事を行いました。内装工事は業者が店舗での工事を開始できる最も早い日である2020年5月1日から始まり、B社は2020年6月1日に店舗を開店します。

この例では、C社は2020年4月1日に原資産をB社によって利用可能な状態にしたため、リース開始日は2020年4月1日です。

6.4 無期限の契約

IFRS 16.9

企業は、他の企業に相当長い期間資産を使用することを認める契約を結ぶことがある。このようなケースでは、期間が無期限である場合もあれば、借手が更新オプションを行使し続けることを想定している場合もある。

リースはIFRS第16号で「原資産を使用する権利を『一定期間』にわたり対価と交換に移転する契約（の一部）」と定義されており、無期限の取引はリースといえるのか、もしそうならばリース期間をどのように決めるべきかという疑問が生じる。



無期限の契約はリースの定義を満たすか？

いいえ。リース契約とは特定された資産の使用を支配する権利が、対価との交換により一定期間移転されるものと定義されます。取引がリースに該当するか否かを識別するうえで、「無期限」はリースの定義にある「一定期間」には当たらないと考えられます。したがって、無期限の契約にはリースの必要不可欠な特性が含まれていないと考えられます。すなわち、原資産を使用する権利を一定期間移転するものではないため、リースの定義を満たしません。無期限の契約とは事実上、その資産に対する権利が終了しない、すなわち一種の所有権を示していると考えられます。

例えば、土地の所有者が電力会社に対して、土地にパイプラインを設置する権利を無期限に与える場合があります。契約は無期限であり、一定の期間と関連がないため、たとえリースの定義の他の要件を満たしているとしても、リースではありません。



「無期限」の契約と「契約期間が定められていない」契約の違いは何か？

無期限の契約は永遠に継続する契約をいいます。したがって、所有権と類似しています。

一方、「契約期間が定められていない」契約は、期間ごとに更新可能な契約又は解約されるまで継続される契約をいい、「エバグリーン（evergreen）契約」とも呼ばれます。この場合、原資産の使用期間が明確でなく、相当な見積りの不確実性の影響を受けますが、無期限ではありません。この種の契約は、リースの定義の他の部分を満たしている場合には、リースとなります（[4.3参照](#)）。

7. 開示

借手及び貸手は、重要な会計上の判断及び会計方針の適用における変更を開示する必要がある。

7.1 概要及び全般的な開示目的

IFRS 16.51, 89,
BC215–BC216,
BC251–BC252

IFRS第16号は借手と貸手について、全般的な開示目的を規定している。リースの借手と貸手は、リースが財政状態、経営成績、キャッシュフローに与える影響を財務諸表利用者が評価するための基礎となる情報を提供することが求められている。

IFRS 16.53–57, 90–91,
BC217

上記の開示目的を充足するために開示が必要な情報として、いくつかの項目が特定されている。例えば

- 借手は使用権資産、リースに関連する費用及びキャッシュフローについての定量的情報を開示する。
- 貸手は、オペレーティング・リースについてはリース収益の情報、ファイナンス・リースについては販売損益、金融収益、変動リース料に係る収益を開示する。

基準に基づく開示解説については別途当法人から公表されている年次財務諸表ガイドを参照されたい。



基準はなぜ、借手及び貸手が定型的なチェックリストではなく、開示目的に焦点を当てることを要請しているのか？

IFRS 16.BC215–BC216

IASBは、全般的な開示目的を基準に明示することにより、開示が求めるものについての理解が深まり、より適切な開示がなされることを目指しています。明示された「開示目的」が、リース開示の全体的な品質及び情報価値が十分であるかを借手及び貸手が評価するうえでのベンチマークとなることを目指しています。

借手及び貸手はまた、何を開示すべきかを決定するうえで重要性の概念を適用することになります。したがって、個々の状況に応じて、必要な開示は基準に記載されている内容よりも少なくなることもあれば、多くなることもあると考えられます。これはIASBの開示イニシアティブ・プロジェクトにおける全体的なアプローチと整合しています。

IFRS 16.59, 92, B48–
B52

基準には、借手が追加的な定量的及び定性的情報を開示すべきかを決定するための具体的な検討事項が記載されており、これらの開示の様々な例示が挙げられています。貸手にも類似の検討事項が適用されます。ただし、基準における貸手の追加的な開示に関するガイダンスは借手に比べて限定的となっています。

7.2 企業に固有の定量的及び定性的開示

IFRS 16.59, 92

開示目的を充足するために、借手及び貸手は一般的な開示要求事項に加えてリース活動に関する定性的及び定量的情報も開示しなければならない。

IFRS 16.59, BC224–BC225

多くのリースには解約オプションや更新オプションなど、より複雑な特徴が含まれている。時にこれらの特徴は特に複雑で独特である。基準は開示目的を充足するのに必要な企業特有の重要な情報を開示することを要求しているが、開示目的に照らして何が関連性のある有用な開示であるかを決定するには判断を必要とする。

**借手はどのような追加的な定量的情報を開示することになるか？**

IFRS 16.59(b), BC224

例えば、リース負債の測定に反映されていない借手の潜在的な将来キャッシュ・アウトフローを財務諸表の利用者が評価するのに役立つ情報を開示することが考えられます。ここには、合理的に確実でない延長オプションや合理的に確実な解約オプションへのエクスポージャーなどが挙げられます。

**追加的な企業固有の情報の説明**

IFRS 16.51, 59

以下は「年次財務諸表ガイドー開示例」（2019年9月版）からの抜粋です。

（注）2020年版の日本語版は未公表ですが、内容に大きな変更はありません。

借手としてのリース

当社グループは、倉庫及び工場設備をリースしています。これらのリースは概ね10年の契約であり、満期後もリースを更新するオプションが付されています。リース料は市場の賃貸料を反映して5年ごとに再交渉されます。現地の物価指数の変動に基づき、追加的なリース料が求められるリースもあります。当社グループは、特定のリースについて転貸契約の締結が制限されています。

IFRS 16.59(b)(iii), B50, IE10 Ex.23

延長オプション

一部の不動産リースには、解約不能な契約期間が終了する1年前までに当社グループが行使可能な延長オプションが含まれています。実務的に可能な場合、当社グループは、運用の柔軟性を提供するために、新しいリースに延長オプションを含めることを検討します。保有している延長オプションは、当社グループのみが行使可能であり、貸手は行使できません。当社グループは、延長オプションを行使することが合理的に確実かどうかをリース開始日に評価します。当社グループは、その支配が及ぶ範囲内にある重要な事象または状況の重要な変化が生じた場合に、オプションを行使することが合理的に確実かどうかを再評価します。

当社グループは、将来の潜在的なリース料として、延長オプションを行使した場合にはリース負債が120千ユーロ増加すると予測しています。

IFRS 16.90-91

貸手としてのリース

当社グループは、所有する商業用不動産とリース資産からなる投資不動産を賃貸しています。すべてのリースは、当社グループがファイナンス・サブリースとして分類したサブリースを除き、貸手の観点からオペレーティング・リースとして分類されます。

IFRS 16.92(a)

ファイナンス・リース

2019年に当社グループは、使用权資産一有形固定資産の一部として表示されている建物、すなわち有形固定資産をサブリースしました。

IFRS 16.92(a)

オペレーティング・リース

当社グループは、投資不動産を賃貸しています。資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべては移転しないため、当社グループは、これらのリースをオペレーティング・リースとして分類しています。

7.3

IAS第1号 開示

IAS 1.117-133

IFRS16号に規定されている開示要求事項に加えて、企業は他の基準における開示要求事項についても考慮する必要がある。例えばIAS第1号『財務諸表の開示』は以下の開示を要求している。

- 財務諸表を作成する際に使用した測定基礎を含む重要な会計方針、及び財務諸表の理解に関連する他の会計方針
- 経営者が企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に認識された金額に最も重要な影響を与えているもの
- 報告期間末日における、将来に関して行う仮定及び見積の不確実性の他の主要な発生要因のうち、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額の重要な修正へとつながる重要なリスクとなるもの



リース期間を決定する際に行う判断の例

IFRS 16.A, 19, B34, B37

会計方針を適用する際に、経営者は多くの判断を行う必要があり、財務諸表に認識される金額に重大な影響を及ぼす可能性があります。企業は、最も重要な影響のある判断を開示します。リース期間を決定する際に行う判断の例には以下が含まれます。

- 契約に強制力がある期間を評価するうえで、どのような経済的ペナルティが考慮されているか
- 借手が延長オプションを行使する、または解約オプションを行使しないことが合理的に確実かをどう判断したか

7.4

IAS第8号 開示－IFRS第16号B34項における「ペナルティ」の解釈の変更

IFRS 16.B34, BC127, IU 11-19

3.4「ペナルティとは何か？」で述べたように、IFRS解釈指針委員会は「ペナルティ」の解釈について議論を行い、最終的なアジェンダ決定において、解約権の影響を決定する際に、企業は契約書上の解約金だけでなく、より幅広い契約の経済的実態を考慮することが必要であると指摘している。即ち、貸手・借手のいずれかにリースを解約しない経済的インセンティブがあるのならば、つまり、解約によって僅少とは言えない解約ペナルティを負うのであれば、契約上は解約可能となる期間を超えて契約は強制可能ということになる。

IFRS 16.B34, IAS 8.19-22



契約に強制力がある期間を決めるうえで「ペナルティ」の解釈を変更した場合、会計処理にどう影響するか？

従前多くの企業が契約書上の解約金のみをペナルティと考えるなど、IFRS解釈指針委員会の最終アジェンダ決定とは異なる考え方でペナルティを解釈していた可能性があります。しかし、IFRS解釈指針委員会が契約書上の解約金だけでなく、より幅広い契約の経済的実態を考慮すべきとしたことから、企業はリース期間を再評価する必要が生じました。新たな「ペナルティ」の概念では契約に強制力がある期間が長くなる可能性があり、これを受けて、借手が延長オプションを行使する、または解約オプションを行使しないことが合理的に確実な場合、リース期間が長くなる可能性があります。

これは会計方針の変更であり、遡及的に適用するとともに比較情報の修正再表示が必要となります。



IFRS解釈指針委員会アジェンダ決定から生じる会計方針の変更は、いつどのように実施すべきか？

IASBは2018年12月に、IFRS解釈指針委員会が公表したアジェンダ決定に基づく会計方針の変更の実施には「十分な時間」が与えられるべきであるという見解を示しました。「十分な時間」がどれくらいを指すかについては各企業に個別の事実と状況に拠るものの、IASBは会計方針の必要な変更が適時に、つまり可及的速やかに実施されることを期待しています。

IFRS解釈指針委員会のアジェンダ決定に影響を受ける企業には、以下が期待されます。

- 生じた変更を適時に適用する。
- 生じた変更を会計方針の変更として、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に基づき遡及的に適用する。
- アジェンダ決定に影響を受ける会計方針の変更が、当該アジェンダ決定の公表後に発行される財務諸表に適用されていない場合には、「公表済未適用の会計基準」に関する開示（IAS第8号第30 & 31項）に準じた開示の要否を検討する。
- アジェンダ決定の適用時期に関する現地の規制当局の要求事項等を考慮する。

例えば、T社の年次報告期間の末日は2019年12月31日だとします。2019年11月にIFRS解釈指針委員会は、T社の会計方針に変更を生じさせる最終アジェンダ決定を公表しました。2020年3月に財務諸表の公表が承認される予定の場合、以下の2つのシナリオが想定されます。

シナリオ1—T社は2019年度の財務諸表においてアジェンダ決定を適用することが可能である

T社はアジェンダ決定を適時に、すなわちアジェンダ決定の公表日後に発行が承認される財務諸表に適用する必要があります。より多くの時間が必要であることを示す事実及び状況がない場合には、T社は2019年12月31日の年次財務諸表にアジェンダ決定を適用する必要があります。

シナリオ2ーT社はアジェンダ決定を適用するのにより多くの時間が必要である

T社はアジェンダ決定を適用するのにより多くの時間が必要であると判断したとします。例えば、アジェンダ決定の影響が広範囲にわたることで、T社には新しい会計方針を適用するための追加情報を収集する時間が必要であり、プロセスやシステムについても大幅な変更が必要かもしれません。この場合、T社はアジェンダ決定によってどのような変更が必要となるか、予想される影響及び実施計画について、2019年度の財務諸表に適切に開示します。また、2020年度の財務諸表において、会計方針の変更としてアジェンダ決定を遡及的に適用し、それに伴い比較情報の金額を修正再表示することになります。

Appendix1 – IFRS第16号「リース」の概要

2016年1月13日に公表されたIFRS第16号「リース」のポイントは以下の通りである。

- リースの定義に基づいて、支配の概念に基づく考え方が導入された。IFRS第16号の対象となるリース取引とは、原資産の使用についての支配が貸手から借手に移転する取引である。結果として、リースに関連するIFRSの現行基準（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」）に比べ、リース会計の適用範囲は狭まると見られている。
- 契約が賃貸借契約の法的形態を採るか否かは、リース会計の適用要否の判断に影響しない。
- 1つの契約にリースの要素とリース以外の要素が含まれる場合は、原則、両者を分離して把握・会計処理する必要がある。ただし、借手については両者を区別せず全体を単独のリース要素とみなして処理する簡便法も認められている。
- 借手にとってのリース取引は、資金調達を伴う使用権資産の取得として会計処理される。原則としてすべてのリースは、賃借した資産を使用する権利（使用権資産）とその対価を支払う義務（リース負債）としてリース開始日に認識される（シングルモデル）。以後、使用権資産の減価償却費とリース負債に係る支払利息が計上され、一般に、リース負債残高が大きいリース期間の前半により多くの費用が計上される。
- ただし、短期のリースや少額資産のリースについては免除規定があり、従来のオペレーティング・リースに準じた会計処理（使用権資産及びリース負債の計上を行わず、リース期間にわたって原則として定額のリース費用を計上）も認められる。
- 新リース会計の概念的枠組みにおいて、貸手とは原資産の使用権の、借手への譲渡者である。
- しかし、貸手の会計処理については、借手の取引相手としてよりも、貸手自身にとっての収益取引としての側面が重視され、結果として、IAS第17号におけるファイナンス・リース、及びオペレーティング・リースの会計処理がほぼ踏襲され、重要な改訂は行われなかった（デュアルモデル）。
- したがって、借手会計と貸手会計の整合性は図られていない。
- 短期のリースや少額資産のリースを対象とする免除規定は貸手には設けられていない。
- 借手は、①契約変更があった場合に加え、②延長オプションもしくは解約オプションの行使可能性に関する想定が見直されリース期間が変更された場合、及び③購入オプションの行使可能性に関する想定が見直された場合、のいずれかに該当する場合に、リース負債を再測定し、使用権資産計上額を調整する。また、一定の要件を満たす変動リース料、及び残価保証による支払予想額については、その変動をリース負債及び使用権資産に反映する。一方、貸手は、契約変更の場合を除きファイナンス・リースで計上したリース債権の見直しを行わない。
- 借手・貸手とも、開示については拡充が図られた。

リース会計の開発に当たり、米国基準との完全なコンバージェンスは達成されなかった。米国基準の借手会計では、2013年改訂公開草案をベースとしたデュアルモデルが堅持されている。

Appendix2– 設例のリスト

No.	タイトル	Section
設例1	契約に強制力がある期間：現地の法律は強制可能な権利及び義務を生じさせる場合	3.2
設例2	リースを解約する権利が契約に強制力がある期間に及ぼす影響	3.3
設例3	解約する権利：僅少とは言えないペナルティ	3.4
設例4	解約する権利：借手と貸手の双方が解約する権利を有するが、借手はその行使に当たり僅少とは言えないペナルティを負う場合	3.4
設例5	解約する権利：借手と貸手の双方が僅少とは言えないペナルティを負うことなく解約する権利を有する場合	3.4
設例6	解約する権利：貸手のみが解約する権利を有する場合	3.4
設例7	契約に強制力がある期間：契約上の期間についてのみ、強制力がある場合	3.5
設例8	契約に強制力がある期間：契約上の期間を超えて契約に強制力がある場合	3.5
設例9	更新可能なリース：僅少とは言えないペナルティ	3.6
設例10	単純な更新オプションが付されたリース	4.1
設例11	借手が更新オプションを行使することが合理的に確実とはいえない場合：機械のリース	4.2
設例12	借手が更新オプションを行使することが合理的に確実とはいえない場合：倉庫のリース	4.2
設例13	借手が更新オプションを行使することが合理的に確実な場合：建物の賃借	4.2
設例14	借手が更新オプションを行使することが合理的に確実な場合：倉庫のリース	4.2
設例15	借手が更新オプションを行使することが、1回に限り合理的に確実な場合：倉庫のリース	4.2
設例16	契約期間の定めがないリース	4.3
設例17	賃借設備の改良とリース期間の再評価	5.2
設例18	借手の解約オプション：オプションを行使しないことが合理的に確実か否かの再評価	5.2
設例19	借手の解約オプション：オプションを行使しないことが合理的に確実か否かの再評価：経営者による継続的な見直し	5.2
設例20	解約不能期間の変更日	5.3

No.	タイトル	Section
設例21	借手による再測定及びリース期間の評価に変更があった場合の会計処理	5.4
設例22	契約書の存在しないグループ会社間リース	6.1
設例23	原資産を使用する期間：原資産を使用しない期間が途中で存在する断続的な期間	6.2
設例24	リース期間：原資産を使用しない期間が途中で存在する断続的な期間	6.2
設例25	リース期間：リース開始日の特定	6.3

本冊子について

有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザリー室は、IFRSの新基準書や公開草案の公表に関するタイムリーな情報を提供することを目的として、日本語での解説書を適宜発行しています。

本冊子は、リース期間に関連する論点について解説するものです。各ページの左側の欄には、関連する基準書のパラグラフ番号を記載しています。

IFRS第16号「リース」の適用は昨年からはじめられましたが、具体的な契約に新リース基準を適用するうえで、実務上の疑問は少なくないと思われます。企業は、様々な論点についてIFRS及びその他のガイダンスに基づいて、企業自身の事実、状況及び個々の取引を考慮して、どのようにIFRS第16号を実務で適用するか、分析及び解釈が必要となります。そのような企業のニーズに応えるため、あずさ監査法人はIFRS第16号を適用するうえでのガイダンスを論点別のコンパクトな冊子を通じて提供してきました。本冊子はその延長として、リース期間にフォーカスした適用ガイダンスを提供しています。本冊子の情報は、あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室の現時点の所見に基づいていますが、今後、これらの所見は変更される可能性があります。

なお、本冊子の執筆・監修は以下の者が担当しました。

長谷川 弘資・植木 恵・藪前 弘

参考文献

KPMG IFRG “Insights into IFRS” 第16版

有限責任 あずさ監査法人 『図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」』

他、IASB及びFASBのウェブサイト掲載された各種リリースを参考としています。

IFRS第16号「リース」詳説シリーズ

本シリーズは、IFRS第16号に関して、実務担当者等が一般的に疑問に思うであろう論点、そして基準の理解に際して混乱しやすいと思われる論点について、Q&A及び設例形式により明確化を目指すものです。



シリーズNo1 新基準への移行

本冊子は、企業がIAS第17号からの移行プロジェクトをスムーズに進めていくうえで考慮すべきポイントを、説明しています。

主な内容

1. IFRS第16号「リース」の概要
2. 経過措置における選択肢と考慮すべき影響
3. リースの定義
4. 短期リース・少額資産のリースに係る免除規定
5. 完全遡及アプローチと修正遡及アプローチ
6. 修正遡及アプローチ
7. その他の論点
8. 開示



シリーズNo2 リースの定義

本冊子はIFRS第16号の対象となる「リース」とは何か、を説明しています。

主な内容

1. 概要：「リース」とは何か
2. 特定された資産
3. 資産の使用による経済的便益
4. 使用を指図する権利
5. 共同支配の取決め範囲と借手の免除規定
6. 経過措置
7. 実務上必要な検討

Appendix 1—IFRS第16号「リース」の概要

Appendix 2—IFRS第16号とIFRIC第4号の比較

Appendix 3—IFRS第16号と米国基準新リース会計の比較



シリーズNo3 割引率

本冊子は「割引率」について説明しています。

主な内容

1. 概観：リース会計における「割引率」
2. 貸手の割引率
3. 借手の割引率
4. 特定のシナリオ
5. 実務上の検討ステップ

Appendix 1—IFRS第16号「リース」の概要

Appendix 2—経過措置の事例



シリーズNo4 リース料

本冊子は、リース料及び負債計上の対象となるリース料総額について解説しています。

主な内容

1. 概要：「リース料」と「リース負債」の関係
2. リース料総額
3. 指数またはレートに基づいて算定される変動リース料
4. 固定リース料 VS 変動リース料
5. リース要素と非リース要素
6. より複雑なシナリオ

Appendix I—IFRS第16号「リース」の概要

Appendix II—リース料の会計上の取扱い一覧



シリーズNo5 リースの条件変更

本冊子は、リースの条件変更が行われた際の取扱いについて解説しています。

主な内容

1. 「リースの条件変更」とは何か
2. キーコンセプト
3. 借手にとってのリースの条件変更
4. 貸手の条件変更
5. リースの条件変更の発効日
6. IFRS第16号への移行時の留意点

Appendix 1 - IFRS第16号「リース」の概要

Appendix 2 - 設例のリスト



シリーズNo6 リースの構成要素

本冊子は、リース会計を適用するうえでの会計単位である「リースの構成要素」について解説しています。

主な内容

1. 「リースの構成要素」とは何か
2. リース要素の識別
3. 非リース要素の識別
4. 対価の配分
5. 対価の再配分

Appendix 1 - IFRS第16号「リース」の概要

Appendix 2 - 設例のリスト



不動産リース—IFRS第16号「リース」 に基づく借手の会計処理

本冊子は、IFRS第16号の影響が生じる重要な領域である、不動産リースの借手側の会計処理にフォーカスを当てて、不動産リースの借手が直面する典型的な論点を幅広く説明するとともに、実務に即した設例を交えて解説しています。

主な内容

1. 概要
2. リースの定義
3. 契約の構成要素の分離
4. 割引率
5. リース期間
6. リース料
7. 使用権資産
8. リースの条件変更
9. セール・アンド・リースバック
10. 移行における留意事項

Appendix 1 - IFRS第16号「リース」の概要



COVID-19関連のレント・コンセッ ション

本冊子は改訂基準書を読んだだけではわかりにくい免除規定の内容やその会計処理、多くの関連論点について、Q&A及び設例形式により解説しています。

主な内容

1. 改訂の範囲及び目的
2. 実務上の便法が適用される範囲とは
3. 実務上の便法を適用した場合の借手の処理
4. 実務上の便法を適用しない場合の借手の処理（リースの条件変更）
5. 貸手の処理（リースの条件変更）
6. 貸手の処理（リースの条件変更）に該当しない場合）
7. 適用日と移行措置

Appendix - 設例のリスト



IFRS初度適用時の留意点 - リース

本冊子は初度適用企業向けに設けられたリースに関する初度適用規定について、Q&A及び設例形式により解説しています。

主な内容

1. IFRS第16号「リース」の概要
2. 初度適用における選択肢と考慮すべき影響
3. リースの定義
4. 初度適用のアプローチ
5. 修正遡及アプローチ
6. その他の実務上の便法
7. その他の論点

Appendix - 事例

あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室による刊行物



図解&徹底分析 IFRS「新収益認識」

本書は、IFRS第15号の概要および詳細な解説に加え、業種別の実務における各種論点に関してケース解説を行い、理解をさらに深めるためにQ&A方式による解説を行っています。また、2018年3月に公表されたわが国における収益認識会計基準につき、IFRS第15号との相違点を中心に解説を行っています。



図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」

本書は会計処理がどのような意図で設けられたかを理解できるよう、改訂に至った経緯などの情報を適宜に提供しています。また、基準の解釈が現時点で定まっていない論点についても、どのように適用すると考えられるかを暫定的に解説することで、基準の文言をどのように捉えればよいかを読者がより理解できるように努めています。



詳細解説 IFRS実務適用ガイドブック (第2版)

第2版となる今回の改訂では、IFRS第9号「金融商品」、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」、IFRS第16号「リース」等を網羅し、また、これらが各基準書に与える影響を反映しています。さらに、注記開示の簡素化及び効率化を図るためにIASBが進めている「開示イニシアティブ」の現状についても新たに付録で解説しています。



詳細解説 IFRS開示ガイドブック (第2版)

第2版では、IFRS第9号「金融商品」、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」、IFRS第16号「リース」等、最新基準の解説・開示例を拡充しています。特に、実務の観点では開示負荷が高い金融商品に関する開示については、法人の経験に基づき、誤りやすいポイントについての解説を大幅に加筆しています。

IFRSポイント解説速報

IFRSの新基準及びIFRIC解釈指針、公開草案、ディスカッション・ペーパー等について速報解説を提供しています。基準等の公表後、数日中に公表しています。IFRSのページよりご覧ください。



会計・監査ダイジェスト (毎月発行)

日本基準、修正国際基準、IFRS及び米国基準の主な動向についての概要を記載したものです。



IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRS解釈指針委員会 (IFRS-IC) での主要な審議事項を紹介し、IFRS-ICで取り扱われている論点ごとのステータスをまとめています。



IFRS年次財務諸表ガイド

ー 開示チェックリスト (2019年9月版)

IFRSに準拠した財務諸表を作成する際に最低限必要となる開示項目を特定することにより、初度適用企業を含む財務諸表作成者に役立つよう作成されています。



Contact us

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室

azsa-accounting@jp.kpmg.com

home.kpmg/jp/ifrs

home.kpmg/jp/socialmedia



ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するように努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved. 20-1082

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.