

『岡山商大論叢』（岡山商科大学）

第54巻第2号 2018年12月

Journal of OKAYAMA SHOKA UNIVERSITY

Vol.54 No.2 December 2018

《論 説》

IFRS第16号「リース」における 不確実性を伴う資産と負債の会計処理

川 本 和 則

Accounting for Assets and Liabilities with Uncertainties in IFRS16

Kazunori Kawamoto

はじめに

2016年1月、国際会計基準審議会（IASB）は財務会計基準審議会（FASB）との共同プロジェクトの結果として、国際財務報告基準（IFRS）第16号「リース」（以下、第16号と略す）を公表した¹。第16号は、リースの認識、測定、表示および開示に関する原則を定めることを目的としている。第16号は、2019年1月1日以後に開始される事業年度から適用せねばならない²。

1 IASB, International Financial Reporting Standard 16, *Leases*, 2016, pars. BC3-BC4. (IASB、国際財務報告基準第16号「リース」IFRS財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準（IFRS）2017』所収、中央経済社、2017年、第BC3-BC4項）。本稿における第16号の訳文は、基本的に上記訳書に基づいている。

2 *Ibid.*, pars. 1 and C1.（同訳書、第1項および第C1項）。

周知のとおり、現行の国際会計基準（IAS）第17号「リース」は、リース取引をファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引とに区分し、それぞれ会計処理を規定している。本稿で検討する第16号は、借手の会計処理においてそのようなリース取引の区分を廃止し、原則としてすべてのリース取引について資産と負債を認識することを借手に要求している。この変更は非常に大きな変更であると考ええる。

他方、第16号は、IAS第17号における貸手の会計処理を実質的に引き継いでいると主張している³。それゆえ、第16号でとくに大きく変更されたのは、借手の会計処理であるといえる。

その第16号における借手の会計処理は、IAS第17号に基づく会計処理といかなる点で異なるのであろうか。また、第16号は、借手の財務諸表に対していかなる影響をもたらすのであろうか。本稿は、第16号に即してその内容を検討しつつ、第16号における借手の会計処理が果たす会計上の役割を検討することを目的とするものである。

もちろん、貸手の会計処理、セール・アンド・リースバック取引の会計処理、およびサブリースの会計処理等も、第16号における重要な問題である。また、2016年2月には、FASBがFASB Accounting Standards CodificationのTopic 842「リース」を公表した。このTopic 842と第16号とは重要な点で異なるのだという⁴。このFASBとIASBとにおけるリース会計処理の相違点も重要な問題ではある。しかし、本稿はIFRS第16号における借手の会計処理が果たす会計上の役割を分析するために、IFRS第16号の借手の会計処理のみを検討対象としている。

³ *Ibid.*, par. BC65. (同訳書、第BC65項)。

⁴ 加藤久明「IASBとFASBの新しいリース会計基準に関する比較考察」『現代社会と会計』第11号、2017年3月、13頁。

I. 借手におけるリースの識別とリース期間の見積り

1. IFRS第16号の適用範囲

第16号は、下記の項目を除くすべてのリース（サブリースを含む）に対して適用される。IASBは、類似の特徴をもつ契約に対して、首尾一貫して第16号を適用することを求めている。実体は、下記（e）で記載されているもの以外の無形資産のリースに対して第16号を適用することを選択できる⁵。

- 「(a) 鉱物、石油、天然ガスおよび類似の非再生資源の探査や使用のためのリース；
- (b) IAS第41号「農業」で処理されるもので、借手によって保有される生物資産のリース；
- (c) IFRIC第12号「サービス委譲契約」の範囲に含まれるサービス委譲契約；
- (d) IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の範囲に含まれるもので、貸手によって供与された知的財産のライセンス；および
- (e) 映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権および著作権などの項目に関して、IAS第38号「無形資産」の範囲に含まれるライセンス契約の元で借手が保有する権利⁶」。

2. リースの識別

第16号においてはまず、実体においてリース契約（またはリースを含む契約）が存在するかどうか判断される。ある契約が対価と交換に一定期間にわたって「特定された資産（identified asset）」の使用を支配するための権利を顧客（借手）に移転させるならば、その契約はリースである（ま

⁵ IASB, *op.cit.*, pars. 2-4. (前掲訳書, 第2-4項)。

⁶ *Ibid.*, par. 3. (同訳書, 第3項)。なお、原文でイタリック体になっている部分には下線を引いている。

たはリースを含む）とみなされる⁷。

特定された資産が存在するとみなされるのは、対象となる資産が契約で明記されている場合だけではない。ある資産が黙示的に定められることによって、資産が特定される場合もある⁸。

このように契約の対象となる資産を特定した後に、その資産の使用を支配する権利を借手が保有しているかどうかが検討される。

顧客（借手）が特定された資産の使用を支配するためには、まず、使用期間全体にわたり資産を独占的に使用することなどによって、使用期間全体にわたって資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有していなければならない⁹。

さらに、借手は使用期間全体にわたって特定された資産の使用を指図する権利を有していなければならない。下記のいずれかの場合にのみ、顧客である借手が特定された資産の使用を指図する権利を有しているとみなされる¹⁰。

- 「(a) 顧客が使用期間全体にわたり資産の使用方法および使用目的を指図する権利を有している場合
- (b) 資産の使用方法および使用目的についての関連性のある決定が事前に決定されており、かつ、下記のいずれかである場合
 - (i) 顧客が使用期間全体を通じて資産を稼働させる権利（または自らの決定する方法で他者に資産を稼働させるよう指図する権利）を有していて、供給者にはそれらの稼働指示を変更する権利がない。
 - (ii) 顧客が、使用期間全体にわたる資産の使用方法および使用目的を事前に決定するように、資産（または資産の特定の側面）を設計した¹¹。」

7 *Ibid.*, par. 9. (同訳書, 第9項)。

8 *Ibid.*, par. B13. (同訳書, 第B13項)。

9 *Ibid.*, par. B21. (同訳書, 第B21項)。

10 *Ibid.*, par. B24. (同訳書, 第B24項)。

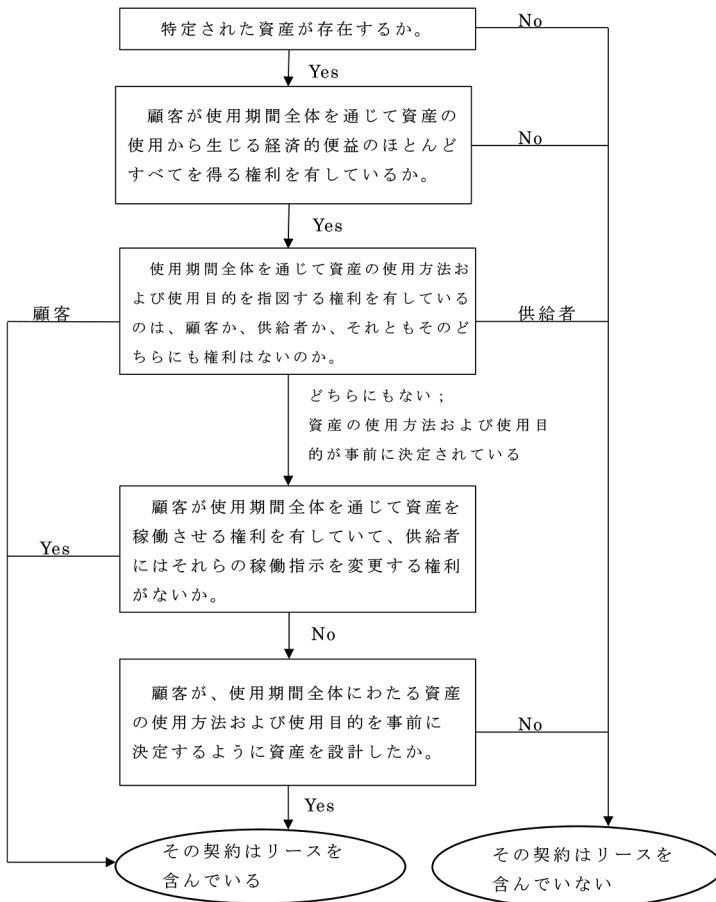
11 *Ibid.*, par. B24. (同訳書, 第B24項)。

なお、本文を参照する指示は省略している。

第16号は、このようなリース契約が存在するかどうかの判定手順を図1のようなフローチャートで説明している。

契約がリースを含んでいる場合、実体はその契約に含まれるすべてのリース構成要素をその契約の非リース構成要素から分離して、リースとし

図1 契約がリースであるかどうかの判定手順



出所：この図は、IASB, International Financial Reporting Standard 16, *Leases*, 2016, par. B31（前掲訳書，第B31項）で示されているものである。
 なお、本文を参照する指示などは省略している。

て会計処理せねばならない¹²。

契約がリース構成要素を含んでいる場合、借手は、その契約の対価をリース構成要素の相対的な独立価格と非リース構成要素の独立価格に基づいて各リース構成要素に配分せねばならない。ただし、借手は、原資産のクラス（性質と実体の操業における使用法とが類似した原資産をグルーピングした単位）単位で、非リース構成要素を分離せずにすべてを単一のリース構成要素として処理することが認められる¹³。

3. 資産・負債の認識対象から除外されるリース契約

また、借手は①短期リース、および②原資産（貸手によってその使用权を借手に移転する対象となっている資産）が少額であるリース、の2つのケースについては下で検討する使用权資産を認識しないことを選択できる。短期リースとは、貸手が借手による原資産の使用を可能にする日（リースの開始日）において、リース期間が12ヶ月以内であるリースのことである（ただし、購入オプションを含むリースは短期リースとはみなされない）¹⁴。

短期リースと原資産が少額のリースに対して使用权資産を認識しない場合、借手はそれらのリースに関するリース料を、リース期間にわたって定額法かその他の規則的な基礎のいずれかに基づいて費用として認識する¹⁵。

これまで検討してきた第16号は、「特定された資産の存在」と「特定された資産の使用を支配する権利の存在」をキーワードとして、借手が原資産を使用する権利を支配しているからこそ、その取引は特別な会計処理を行うに値するという立場をとり、リース取引として扱う契約とその他の契約を区別している。さらに、短期リースと原資産が少額であるリースを除

12 *Ibid.*, par. 12. (同訳書, 第12項)。

13 *Ibid.*, pars. 8 and 13-15. (同訳書, 第8項および第13-15項)。

14 *Ibid.*, par. 5 and Appendix A. (同訳書, 第5項および付録A)。

15 *Ibid.*, par. 6. (同訳書, 第6項)。

くすべてのリース取引を使用権資産の認識対象とすることを借手に要求している。

公認会計士の植木恵氏によれば、IAS第17号とその解釈指針は、その他の取引とリース取引とを区別するための判断規準を設定している。第16号はその判断規準のうち、上述の資産の特定化と使用権の支配に関する規準は踏襲しているものの、その使用権の対価が市場価格等と異なるかどうかという金額面に関する規準を削除している。そのことにより、一般的には、第16号においてリース取引とみなされる範囲が、IAS第17号による場合よりも狭まったと考えられているのだという¹⁶。

この第16号の立場は、たしかに従来よりもリース会計処理の適用範囲を狭める可能性がある。しかし、そのことは同時に、対価の金額とは無関係に、借手が使用権を取得したかどうかによって、使用権資産を認識する範囲を定めるという第16号の論理的立場の強調であるとみることもできる。

このように第16号は、原資産を使用する権利の取得に関する多様な判断を前提として、使用権資産が存在するから、特別な会計処理を適用するに値する取引が存在するという論理を展開している。そのリース取引選別の論理における力点は、使用権資産の存在であるといえよう。

4. リース期間の見積り

リース取引の選別に続いて、リース期間を見積ることが要求される。実体は下記の2つの要素を考慮しながら、リースの解約不能期間としてのリース期間を決定せねばならない¹⁷。

- 「(a) 借手がオプションを行使することが合理的に確実 (reasonably certain) ならば、リースを延長するオプションの対象となっている期間；および

16 植木恵「実務のココが知りたい！IFRS第16号『リース』Q&A（上）」、『企業会計』、2016年6月号、中央経済社、115頁。

17 IASB, *op.cit.*, pars. 18-19. (前掲訳書、第18-19項)。

- (b) 借手がオプションを行使しないことが合理的に確実であるならば、リースを解約するオプションの対象となっている期間¹⁸。」

リース期間は、開始日（貸手が借手による原資産の使用を可能にした日）から開始する。このリース期間の決定において、実体は強制力がある期間を決定しなければならない¹⁹。

開始日において、借手は延長オプションや解約オプションを行使する可能性を予想する。借手はオプションの行使（または不行使）に対する経済的インセンティブを創出するすべての関連する状況等を考慮せねばならない（開始日からオプション行使日までに予想される状況等の変化を含む）。第16号は、考慮すべき要因の例として、①オプション期間にかかる契約条件、②契約期間にわたって実施された（または実施予定の）大幅な賃借設備改良で、延長等の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便益を有すると見込まれるもの、③リースの解約に関するコスト、④借手の業務における原資産の重要度、および⑤オプションの行使に関連した条件およびその条件が存在する確率、をあげている²⁰。

例えば、契約期間が2年で、リース開始後1年経過後の時点でリースを解約できるオプションがある例を考えてみよう（延長オプションはない）。この場合、解約不能期間は1年である。そして、借手が解約オプションを行使する可能性に関する評価によって、リース期間は1年（解約オプションを行使する可能性が高いと予想した場合）、または2年（解約オプションを行使する可能性が低いと予想した場合）のいずれかになる²¹。

このように、第16号は借手によってリースが延長される（または解約される）可能性を考慮しつつ、会計処理上の概念としてのリース期間（契約で定めた期間ではなく、会計処理の基礎とする期間）をリース開始日にお

18 *Ibid.*, par. 18. (同訳書, 第18項)。

19 *Ibid.*, pars. B34, B36 and Appendix A. (同訳書, 第B34項, 第B36項, および付録A)。

20 *Ibid.*, par. B37. (同訳書, 第B37項)。

21 PwCあらた監査法人編『＜実務入門＞IFRSの新リース会計』、中央経済社、2016年、38-39頁。

いて見積ることを要求している。この第16号におけるリース期間の見積りは、IAS第17号におけるリース期間の決定とどのように異なるのであろうか。

IAS第17号において、延長オプションによって延長される期間は、そのオプションを借手が行使することが合理的に確実である場合にのみ、リース期間の算定に加えられていた²²。しかし、解約オプションについては、明確に定められていない。IAS第17号におけるファイナンス・リース会計処理においては、解約オプションの行使は想定されていないのだという²³。

さらに、第16号は当初に見積られたリース期間を、後日見直すことを要求している。例えば、リース期間の見積りに含めていなかったオプションを行使する可能性の変化等の重大な事象（または状況の重要な変化）が生じた場合には、リースの延長や解約に関するオプションを借手が行使する可能性を再査定せねばならない。もしもリースの解約不能期間に変化が生じているならば、実体はリース期間を改訂しなければならない²⁴。

これまで検討してきたように、第16号は、IAS第17号においては考慮されていなかった解約オプションに関する不確実性をリース期間の見積りに導入し、さらに、後の期間にその予測を見直すことを通じたリース期間の修正を求めている。このように、第16号はリース期間の決定において、従来よりも多様な将来予測要素を会計に導入している。この不確実な将来予測を用いたリース期間の見積りに基づき、借手はリースに関する資産と負債の金額を測定することとなる。

22 IASB, International Accounting Standard 17, *Leases*, 2003, par. 4. (IASB、国際会計基準第17号「リース」IFRS財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2013』所収、中央経済社、2013年、第4項)。

23 PwCあらた監査法人編、前掲書、83頁。

24 IASB, IFRS 16, pars. 20–21. (前掲訳書、第20–21項)。

Ⅱ．資産・負債の認識と当初測定

1．使用権資産とリース負債の認識

(1) 原資産を使用する権利と使用権資産

第16号はリースを、対価と交換に一定期間にわたってある資産（原資産）を使用する権利を移転する契約（または契約の一部）として定義している²⁵。その定義に従い、借手には、リース期間中に原資産を使用する権利と、貸手に対価を支払う義務の両方が存在しているのだという²⁶。

第16号によれば、借手が保有している権利（リース期間中に原資産を使用する権利）は、2016年時点におけるIASBの「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下、単に「概念フレームワーク」と呼ぶ）における資産の定義（「過去事象の結果として企業が支配し、かつ将来の経済的便益がその企業に流入すると期待される資源」）に合致している²⁷。

まず、原資産の法的な所有者は貸手であるが、借手はリース期間全体にわたって原資産に対する使用権を支配している。借手は原資産の使用方法を決定する能力を有しているので、将来の経済的便益を生み出す方法を決定することができる。くわえて、使用権に対する借手の支配は、過去事象（リースの解約不能期間にわたって借手が原資産を使用可能となること等）から生じている。これらの理由から、第16号は、原資産を使用する権利が「概念フレームワーク」における資産の定義に合致すると主張している²⁸。

IASBは、2015年5月に公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下、『公開草案』と呼ぶ）を公表し、新しい資産と負債の定義を提案した。そこでは、経済的資源が「経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利」と定義され、資産は「企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源」と定義された。第16号によれば、上記と同様の理由により、リース取引の借手が保有している原資産を使用する権利は、『公開草案』

²⁵ *Ibid.*, Appendix A. (同訳書、付録A)。

²⁶ *Ibid.*, par. BC20. (同訳書、第BC20項)。

²⁷ *Ibid.*, par. BC22. (同訳書、第BC22項)。

²⁸ *Ibid.*, par. BC22. (同訳書、第BC22項)。

で提案されたこの資産概念に合致するのだという²⁹。

このように、第16号はリース取引の選別の場合と同様に、借手が原資産を使用する権利を支配しているということを強調し、借手には資産が存在すると主張している。

(2) リース料を支払う義務

つづいて、第16号はリース料を支払う借手の義務が負債の定義（「過去事象から発生した企業の現在の義務で、その決済により、経済的便益を有する資源がその企業から流出すると予想されるもの」）を満たすことを、つぎのように主張している³⁰。

まず、借手にとっての過去事象とは借手が原資産を利用可能になること等であるので、遅くとも借手が原資産を利用可能になった時点で、借手はリース料を支払う現在の義務を負っているとみなされる。現在の義務とは、将来において借手から経済的便益を流出させるものである。それゆえ、リース料を支払う義務は、「概念フレームワーク」における負債の定義を満たすのだという³¹。

第16号によれば、リース料を支払う義務は、上記と同様の理由により、『公開草案』における負債の定義（「過去事象の結果として企業が経済的資源を移転する現在の義務」）にも合致する³²。

(3) 資産概念に力点をおいた資産と負債の認識論

上述のように、第16号は借手が原資産を使用する権利を保有するとともに、リース料を支払う義務を負っていることから、借手は資産（使用権資産）と負債（リース負債）を、リースの開始日に認識せねばならないとし

29 Ibid., par. BC23. (同訳書, 第BC23項)。なお、IASBの「財務報告に関する概念フレームワーク」は2018年3月に改訂された。

30 Ibid., par. BC25. (同訳書, 第BC25項)。

31 Ibid., par. BC25. (同訳書, 第BC25項)。

32 Ibid., par. BC26. (同訳書, 第BC26項)。

ている³³。

この借手における資産と負債の認識論においては、とくに、借手が支配している使用権資産の存在が強調されている。リース負債（将来においてリース料を支払う現在の義務）は、借手がリース期間にわたって原資産を使用する権利を支配するために必要な対価であるとされている。

この第16号における借手の資産と負債の認識論における論理の力点は、使用権資産の存在にあるといえる。すなわち、第16号の立場に基づけば、原資産の使用権を取得して支配したがために、その対価の支払義務を負う必要が生じたというのである。この資産側に力点を置いた認識論によって、短期リースと原資産が少額のリースを除くすべてのリース取引について使用権資産を認識する（原則としてすべてのリース取引をオンバランス化する）必要性が謳われているのである。

しかし、下で検討するように、使用権資産とリース負債の測定論においても資産側に力点が置かれているわけではない。認識論において強調された資産側の論理は、測定論においては強調されない。測定論において強調されるのは、認識論において資産の従属的立場におかれていた負債側の論理である。

2. 使用権資産とリース負債の当初測定

（1）使用権資産の当初測定

借手は使用権資産に対して公正価値測定を行わず、リースの開始日において使用権資産を原価で測定せねばならない。その使用権資産の原価は、つぎのものから構成される³⁴。

- （a）リース負債の当初測定額；
- （b）開始日前に支払ったすべてのリース料から、受け取ったリース・インセンティブを控除した金額；

33 *Ibid.*, par. 22. (同訳書, 第22項)。

34 *Ibid.*, pars. 23-24 and BC148. (同訳書, 第23-24項, および第BC148項)。

- (c) 借手が負担したすべての当初直接コスト；および
- (d) リースの条件で要求されるもので、原資産の解体や撤去、原資産が設置されている敷地の修復、あるいは原資産の修復において借手が負担すべきコストの見積額（棚卸資産の製造のために負担するコストを除く）³⁵。

これらの使用権資産原価の構成要素のうち、IAS第17号のファイナンス・リース取引におけるリース資産の当初測定と大きく異なるのは、(a)のリース負債の当初測定額の計算と、(d)で規定されている撤去費用等のコストの取り扱いである。リース負債の当初測定額の計算は後に改めて検討する。

上記 (d) の撤去費用等について、第16号は以下のように説明している。借手はリースの開始日あるいは特定の期間中に、原資産を使用する結果としてこれらの撤去費用等を負担する義務を負う。これらの義務を負ったならば、借手はそのコストを使用権資産の原価の一部として認識せねばならない。使用権資産を棚卸資産の製造のために使用している場合、この義務に相当する金額は、使用権資産の原価に加えずにIAS第2号「棚卸資産」を適用して処理する。第16号またはIAS第2号のいずれを適用するにしても、この撤去費用等に関する義務は、IAS第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」を適用して認識・測定する³⁶。

この資産除去債務ともいうべき義務の金額を資産の原価に加える処理は、従来から、IAS第16号「有形固定資産」において行われてきた³⁷。しかし、IAS第17号では、この資産除去債務に相当する金額を、リース資産の取得原価に含めることを認めていない³⁸。

それゆえ、使用権資産の取得原価に、資産除去債務に関する義務の金額

35 *Ibid.*, par. 24. (同訳書、第24項)。

36 *Ibid.*, par. 25. (同訳書、第25項)。

37 IASB, International Accounting Standard 16, *Property, Plant and Equipment*, 2003, par. 16. (IASB、国際会計基準第16号「有形固定資産」IFRS財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2017』所収、中央経済社、2017年、第16項)。

38 IASB, IAS 17, pars. 4 and 20. (前掲訳書、第4項および第20項)。

(すなわち、将来キャッシュ・アウトフローの予測金額)を含める会計処理は、従来のIAS第17号における会計処理と大きく異なる点であるといえる。

上述のような金額から構成される取得原価によって測定される使用権資産の当初認識時に、借手はつぎの仕訳を行う³⁹。

(借)	使用権資産	×××	(貸)	リース負債	×××
				前 渡 金	×××
				(リース料)	
				未 払 金	×××
				(当初直接コスト)	
				引 当 金	×××
				(原状回復費用等)	

(2) リース負債の当初測定

リースの開始日において、借手はリース料の現在価値でリース負債を測定せねばならない。リース料の現在価値の算定においては、リースの計算利子率が容易に決定可能であるならばその利子率を用いる。リースの計算利子率が容易に決定可能でない場合には、借手の追加借入利子率を用いる⁴⁰。

リース負債の測定に含まれるリース料は、リース期間中の原資産の使用に関連する下記のような支払額のうち、開始日においてまだ支払われていないものから構成される⁴¹。

- (a) 固定リース料（事実上の固定リース料を含む）から、受け取ったすべてのリース・インセンティブを控除したもの；
- (b) 変動リース料のうち、指数やレートによって決まるもの；
- (c) 残価保証に基づいて借手が支払うと予想される金額；
- (d) 購入オプションの行使価格（借手による購入オプションの行使が合理的に確実である場合）；および

39 PwCあらた監査法人編、前掲書、71頁。ここで示している仕訳は、同書71頁において示されているものである。

40 IASB, IFRS 16, par. 26. (前掲訳書、第26項)。

41 *Ibid.*, par. 27. (同訳書、第27項)。

- (e) リースの解約に対するペナルティの支払額(借手が解約オプションの行使をリース期間の見積りに反映している場合)⁴²。

上記(b)の指数やレートに基づく変動リース料には、例えば消費者物価指数やベンチマーク金利に連動した支払額、あるいは市場の賃貸料率の変動を反映するために変更される支払額が含まれるのだという⁴³。

この第16号におけるリース料の現在価値の計算は、従来のIAS第17号よりも多様な金額を含めるものとなっているといえる。

IAS第17号において、借手側における資産・負債の当初測定は、①リース開始日に算定したリース物件(第16号でいう原資産)の公正価値、または②リース開始日に算定した最低支払リース料の現在価値、のいずれか低い方の金額で計算される⁴⁴。

IAS第17号における最低支払リース料の現在価値の計算には、変動リース料は含まれない。変動リース料は、それが発生した期間において費用として認識する⁴⁵。それに対して、第16号は変動リース料のうち、指数やレートによって決まるものおよび、事実上の固定リース料とみなされる変動リース料をリース負債の測定に含めることを要求している。第16号によれば、変動リース料のうち事実上の固定リース料の取り扱いに関する明示的な規定は、IAS第17号には存在しない。しかし、実務では事実上の固定リース料とみなされる変動リース料が、リース料の現在価値の算定に含められていたのだという⁴⁶。また、IAS第17号には、リースの解約に対するペナルティの額をリース料の現在価値計算に含めることを要求する明示的な規定がない⁴⁷。

このように、第16号における当初測定においては、論理の力点をリース

42 *Ibid.*, par. 27. (同訳書, 第27項)。

43 *Ibid.*, par. 28. (同訳書, 第28項)。

44 IASB, IAS 17, par. 20. (前掲訳書, 第20項)。

45 *Ibid.*, pars. 4 and 25. (同訳書, 第4項および第25項)。

46 IASB, IFRS 16, par. BC164. (前掲訳書, 第BC164項)。

47 IASB, IAS 17, par. 4. (前掲訳書, 第4項)。

料の支払義務等の借手が負っている義務の存在におき、その義務の金額を多様な将来予測要素を用いて測定していくあり方が構築されている。そこでは、IAS第17号での会計処理においては用いられてこなかった不確実性を伴う要素(事実上の固定リース料、指数やレートによって決まる変動リース料、およびリースの解約に対するペナルティの額)を、リース料の現在価値の計算に含めることが要求され、将来キャッシュ・アウトフローに対する多様な予測を会計処理に含めることが求められている⁴⁸。

この従来よりも多様な予測要素を用いて測定された義務(リース負債)の当初測定額に基づいて使用権資産の原価が測定されるのである。

Ⅲ. 使用権資産とリース負債の事後測定

1. 使用権資産の事後測定

借手がIAS第40号「投資不動産」における公正価値モデルまたはIAS第16号「有形固定資産」における再評価モデルを採用していない限り、使用権資産は原価モデルを適用して事後測定される。借手における使用権資産は、減価償却累計額と減損損失累計額を控除した金額に対して、リース負債の再測定から生じた調整額を加減して再測定する⁴⁹(リース負債の再測定による調整については、後述する)。

使用権資産の減価償却は、IAS第16号における減価償却の要件に従って行う。リース期間の終了時までには原資産の所有権が借手に移転する場合、あるいは借手による購入オプションの行使に関する支払義務をリース負債の測定に含めて使用権資産の原価を測定している場合には、リースの開始日から原資産の耐用年数の終わりまでの期間が、使用権資産の耐用年数となる。それ以外の場合、リースの開始日から使用権資産の耐用年数かリース期間のいずれか早い方の期間で減価償却を行う。また、使用権資産の減

48 リース料総額の算定に多くの見積・判断要素が含まれることは、あずさ監査法人による分析においても指摘されている。あずさ監査法人編『詳細解説IFRS開示ガイドブック』中央経済社、2017年、150頁。

49 IASB, IFRS 16, pars. 29-35. (前掲訳書、第29-35項)。

損会計処理は、IAS第36号「資産の減損」に従って行う⁵⁰。

2. リース負債の事後測定

リースの開始日以後、借手はつぎの3つの要素を考慮してリース負債を再測定せねばならない⁵¹。

- 「(a) リース負債に対する利息を反映させるための帳簿価額の増額；
- (b) 支払われたリース料を反映するための帳簿価額の減額；および
- (c) パラグラフ39-46で明記されているすべての見直しやリース条件の変更を反映させるための帳簿価額の再測定、あるいは事実上の固定リース料の改訂を反映させるための帳簿価額の再測定⁵²」。

上記(c)の内容はつぎのとおりである。第16号は借手に対して、リースの開始日後、リース料の変動を反映させるためにリース負債を再測定することを要求している。その再測定で生じたリース負債勘定の増減額は、使用権資産勘定に加減される⁵³。その再測定はつぎのような仕訳で処理される。

・再測定により負債が増額される場合

(借) 使用権資産 × × × (貸) リース負債 × × ×

・再測定により負債が減額される場合

(借) リース負債 × × × (貸) 使用権資産 × × ×

もしも使用権資産の帳簿価額がすでにゼロにまで減額されている状態において、再測定によって負債が減額されるならば、借手は再測定によるリース負債の減額分を純損益として認識しなければならない⁵⁴。

借手は、つぎのいずれかの事象が生じた場合には、新たに算定されたリー

50 *Ibid.*, pars. 31-33. (同訳書, 第31-33項)。

51 *Ibid.*, par. 36. (同訳書, 第36項)。

52 *Ibid.*, par. 36. (同訳書, 第36項)。

53 *Ibid.*, par. 39. (同訳書, 第39項)。

54 *Ibid.*, par. 39. (同訳書, 第39項)。

ス料を、改訂された割引率によって割り引いてリース負債を再測定せねばならない。この場合に用いる新たな割引率は、容易に決定可能であるならば残りのリース期間に対するリースの計算利率を用いる。そうでなければ、見直し日における借手の追加借入利率を用いる⁵⁵。

- (a) リース期間の変更が生じている（この場合、借手は改訂後のリース期間に基づいて、新たなリース料を算定する）、および
- (b) 原資産の購入オプションの査定に変更が生じている（この場合、借手は購入オプションの行使に関して支払う金額の変更を反映するために、新たなリース料を算定する）⁵⁶。

また、つぎのいずれかの事象が生じた場合、借手は割引率を改訂せずに、新たに算定したリース料を割り引いてリース負債を再測定する（ただし、変動利率の変動によりリース料が変動する場合は割引率を改訂する）⁵⁷。

- (a) 残価保証に関する予想支払額に変更が生じている（この場合、借手は予想支払額の変動を反映するために新たなリース料を決定する）、および
- (b) リース料の決定において用いた指標やレートの変動の結果として、将来のリース料の変動が生じている（この場合、借手はキャッシュ・フローの変動が存在する場合に限って、新たなリース料を決定する）⁵⁸。

さらに、第16号はリース条件が変更された場合にも、リース負債の再測定を要求している。リースの条件変更の発効日において、借手はつぎのことを行わねばならない⁵⁹。

- (a) 変更された契約における対価を配分する、
- (b) 変更されたリースのリース期間を決定する、および

55 *Ibid.*, pars. 40–41. (同訳書, 第40–41項)。

56 *Ibid.*, par. 40. (同訳書, 第40項)。

57 *Ibid.*, pars. 42–43. (同訳書, 第42–43項)。

58 *Ibid.*, par. 42. (同訳書, 第42項)。

59 *Ibid.*, par. 45. (同訳書, 第45項)。

- (c) 新たに算定されたリース料を改訂後の割引率で割り引いて、リース負債を再測定する（残りのリース期間に対するリースの計算利子率を、改訂後の割引率とする。リースの計算利子率が容易に決定できないならば、条件変更発効日における借手の追加借入利子率を用いる）⁶⁰。

もしもリース条件の変更がリースの範囲を減少させるものであれば、それに関して部分的な（あるいは完全な）リースの解約を反映するために、借手は使用権資産の帳簿価額を減額せねばならない。その場合、借手はリースの解約にかかるすべての利得と損失を純損益として認識する。リースの範囲を減少させるもの以外のリース条件の変更については、使用権資産に対する調整を行う⁶¹。

つぎに、下記の両方の条件を満たすリース条件の変更は、別個のリースとして会計処理する⁶²。

- 「(a) 条件変更が、ひとつまたは複数の原資産を使用する権利を追加することによって、リースの範囲を増加させる；および
(b) リースの対価が、範囲の増加に対する独立価格に応じた金額と、特定の契約の状況を反映させるためのその独立価格に対するすべての適切な調整に応じた金額だけ増加する⁶³。」

このように、第16号においては、リース負債の再測定を通じた使用権資産簿価の修正が要求されている。そのリース負債の再測定において考慮されるのは、将来キャッシュ・アウトフローに対する見積額の変動要素（例えば、購入オプションの行使に関する当初予測の変更、およびリース条件の見直しに伴うリース料の見積額の変更等）である。さらに、どの見積要素を変更するのかによって、割引率を変更するかどうか等が決められている。

さらに、使用権資産の帳簿価額は、リース負債の再測定によってだけで

60 *Ibid.*, par. 45. (同訳書, 第45項)。

61 *Ibid.*, par. 46. (同訳書, 第46項)。

62 *Ibid.*, par. 44. (同訳書, 第44項)。

63 *Ibid.*, par. 44. (同訳書, 第44項)。

はなく、使用権資産の当初測定に含められていた撤去費用の予想支払額等の資産除去債務部分に関する見積額の変動によっても増減する。

その見積額の変動は、IFRIC解釈指針第1号「廃棄、原状回復およびそれらに類似する既存の負債の変動」に従って処理される。資産の事後測定に原価モデルを使用している場合、IFRIC解釈指針第1号は負債の変動額を、関連資産の取得原価を増減させるかたちで処理することを求めている⁶⁴。

このように、第16号においては、多様な主観的要素を用いた将来キャッシュ・アウトフローの予測に基づいてリース負債を再測定し、その負債の変動額に応じて、使用権資産の簿価を増減させることが要求されている。それゆえ、第16号は、資産・負債の事後測定においても、負債側に力点をおいた論理を展開していると考ええる。

Ⅳ. 第16号が果たす会計上の役割

1. 将来負債要素の拡大を通じた資産簿価の修正

(1) 第16号におけるリース期間の見積変更の会計処理

これまで検討してきた測定面における将来負債要素の拡大を通じた資産簿価の修正が、どのような会計処理によって行われるのかを、第16号が示している設例に即して検討していこう⁶⁵。

(ア) 取引の内容

借手は、建物の1フロアを10年間リースする（5年間の延長オプションがある）。リース料（期首払い）は、当初の10年間は毎年CU50,000であり、延長後の5年間は毎年CU55,000である（CUは架空の貨幣単位で

64 IASB, IFRIC Interpretation 1, *Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities*, 2004, pars. 2-5. (IASB, IFRIC解釈指針第1号「廃棄、原状回復およびそれらに類似する既存の負債の変動」、IFRS財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準（IFRS）2017』所収、中央経済社、2017年、第2-5項）。

65 IASB, IFRS 16, par. IE5. (同訳書、第IE5項)。ここで用いている設例は、第16号が示している設例13を要約したものである。

ある)。当初直接コストはCU20,000であり、リース・インセンティブとしてCU5,000の現金を受け取る。リースの計算利子率は容易に算定できない。借手の追加借入利子率は年5%である。

(イ) 開始日におけるリース期間の見積り

借手は、リースの延長オプションの行使が合理的に確実ではないと判断し、リース期間を10年と見積った。

(ウ) 開始日の会計処理

開始日に第1年度のリース料を支払い、残り9回分の支払額を5%の割引率で割り引いた現在価値をCU355,391と算定した。

・リース負債の当初測定額に関する仕訳

(借)	使用権資産	405,391	(貸)	リース負債	355,391
				現金	50,000

・当初直接コストに関する仕訳

(借)	使用権資産	20,000	(貸)	現金	20,000
-----	-------	--------	-----	----	--------

・リース・インセンティブに関する仕訳

(借)	現金	5,000	(貸)	使用権資産	5,000
-----	----	-------	-----	-------	-------

(エ) 第1年度末の仕訳

・利息費用の計上

(借)	利息費用	17,770	(貸)	リース負債	17,770
-----	------	--------	-----	-------	--------

・使用権資産の減価償却（定額法とする）

(借)	減価償却費	42,039	(貸)	使用権資産	42,039
-----	-------	--------	-----	-------	--------

(オ) 第2年度期首の仕訳

・リース料の支払い

(借)	リース負債	50,000	(貸)	現金	50,000
-----	-------	--------	-----	----	--------

(カ) リース期間の見積りの変更

リースの第6年度に、借手は企業Aを取得した。借手は企業Aの取得に関して生じた事情を考慮し、リースを延長するオプションの行使が合理的に現実になったと判断した。第6年度末における借手の追加借入利率は年6%である。リース期間の見積りが変更される第6年度末までのリース負債と使用権資産の残高は表1のとおりである。

表1 第6年度末までのリース負債と使用権資産の期末残高

リース負債（単位：CU）					
年度	期首残高	リース料の支払い	支払後の リース負債残高	金利費用 (5%)	期末残高
1	355,391	—	355,391	17,770	373,161
2	373,161	(50,000)	323,161	16,158	339,319
3	339,319	(50,000)	289,319	14,466	303,785
4	303,785	(50,000)	253,785	12,689	266,474
5	266,474	(50,000)	216,474	10,823	227,297
6	227,297	(50,000)	177,297	8,865	186,162

使用権資産（単位：CU）			
年度	期首残高	減価償却費	期末残高
1	420,391	(42,039)	378,352
2	378,352	(42,039)	336,313
3	336,313	(42,039)	294,274
4	294,274	(42,039)	252,235
5	252,235	(42,039)	210,196
6	210,196	(42,039)	168,157

出所：IASB, International Financial Reporting Standard 16, par. IE5（同訳書、第IE5項）の設例13。なお、表を一部変更するとともに、表のタイトルを追加している。

(キ) 使用権資産とリース負債の帳簿価額の変更

リース期間の見積変更に伴い、借手はリース負債を再測定する。再測定額は、4回分の支払い（毎年CU50,000）と、その後の延長期間の5回分の支払い（毎年CU55,000）の合計額（CU475,000）を、改訂後の割引率（年6%）で割り引いたCU378,174である。第6年度末のリース負債の残高がCU186,162であるので、つぎの仕訳を行い、CU378,174との差額分（CU192,012）だけリース負債の簿価を増額させる。

(借) 使用权資産 192,012 (貸) リース負債 192,012

この仕訳により、使用权資産の簿価は、第6年度末のCU168,157にCU192,012を加えたCU360,169となる。

(ク) リース期間変更後の年度における使用权資産とリース負債の残高

第7年度から第15年度までの期間におけるリース負債と使用权資産の残高の推移は表2のとおりである。なお、リース負債に対する金利費用は、改訂後の割引率である6%で計算されている。また、使用权資産の減価償却費の計算は、第7年度期首の使用权資産残高CU360,169を第15年度までの9年間で定額法を用いて算定した金額となっている。

表2 第7年度以降におけるリース負債と使用权資産の期末残高

リース負債 (単位: CU)					
年度	期首残高	リース料の支払い	支払後の リース負債残高	金利費用 (6%)	期末残高
7	378,174	(50,000)	328,174	19,690	347,864
8	347,864	(50,000)	297,864	17,872	315,736
9	315,736	(50,000)	265,736	15,944	281,680
10	281,680	(50,000)	231,680	13,901	245,581
11	245,581	(55,000)	190,581	11,435	202,016
12	202,016	(55,000)	147,016	8,821	155,837
13	155,837	(55,000)	100,837	6,050	106,887
14	106,887	(55,000)	51,887	3,113	55,000
15	55,000	(55,000)	—	—	—

使用权資産 (単位: CU)			
年度	期首残高	減価償却費	期末残高
7	360,169	(40,019)	320,150
8	320,150	(40,019)	280,131
9	280,131	(40,019)	240,112
10	240,112	(40,019)	200,093
11	200,093	(40,019)	160,074
12	160,074	(40,019)	120,055
13	120,055	(40,019)	80,036
14	80,036	(40,018)	40,018
15	40,018	(40,018)	—

出所: IASB, International Financial Reporting Standard 16, par. IE5 (同訳書, 第IE5項) の設例13。なお、表を一部変更するとともに、表のタイトルを追加している。

(2) 将来キャッシュ・アウトフローの見積変更に伴う使用権資産簿価の修正

上述の設例においては、第6年度に生じたリース期間の見積変更により、まず、リース負債が再測定された。そして、再測定後のリース負債の金額と、リース負債の帳簿価額との差額分だけ（この例ではCU192,012だけ）、使用権資産とリース負債の金額が増額されていた。

その帳簿価額の修正において主導的立場にあるのは、資産ではなく負債である。この帳簿価額の修正は、リース負債の帳簿価額を再測定後のリース負債の金額に合わせるために行われるのであり、使用権資産の価値評価や使用権資産から生じると予想される将来経済便益の評価額を表すために行われるのではない。そこでは、義務に基づく将来キャッシュ・アウトフローをリース負債の簿価に反映させる必要性が主張され、資産の帳簿価額の修正額は、リース負債の評価額によって決定されるのである。

このリース期間の見積変更およびそれに伴う使用権資産とリース負債の帳簿価額の修正により、リース取引を行っている期間中の損益が変化することになる。リース期間の見積変更が行われた結果、リース期間全体にわたって生じる毎年の費用額をまとめたものが、表3である。

表3 第15年度までの費用総額

年度	減価償却費	利息費用
1	42,039	17,770
2	42,039	16,158
3	42,039	14,466
4	42,039	12,689
5	42,039	10,823
6	42,039	8,865
7	40,019	19,690
8	40,019	17,872
9	40,019	15,944
10	40,019	13,901
11	40,019	11,435
12	40,019	8,821
13	40,019	6,050
14	40,018	3,113
15	40,018	—
合計	612,403	177,597
費用総額（1～15年度まで）：CU790,000		

出所：IASB, International Financial Reporting Standard 16, par.
IE5（同訳書、第IE5項）の設例13を元に作成した。

つぎに、リース期間の見積変更が行われなかった場合に、リース期間全体で生じていたであろう毎年の費用額は表4のとおりである。

表4 リース期間の見積変更が行われなかった場合の費用総額

年度	減価償却費	利息費用
1	42,039	17,770
2	42,039	16,158
3	42,039	14,466
4	42,039	12,689
5	42,039	10,823
6	42,039	8,865
7	42,039	6,808
8	42,039	4,649
9	42,039	2,381
10	42,040	—
合計	420,391	94,609
費用総額：CU515,000		

出所：IASB, International Financial Reporting Standard 16, par.
IE5（同訳書、第IE5項）の設例13を元に作成した。

これらの表で示しているとおり、リース期間の見積変更に伴いリース負債の再測定が行われた結果、リース期間中に認識される費用の合計額は当初予定されていたCU515,000からCU790,000へと増加している。

この例ではリース期間が延長されているので変更による違いがわかりにくい、10年目までの金額で比較しても、リース負債の再測定を行ったケース（リース負債勘定と使用権資産勘定の残高を修正したケース）の費用総額CU560,488（内訳：減価償却費CU412,310、利息費用CU148,178）の方が、リース期間を変更しなかった場合のケースの費用総額CU515,000を上回っている。

2. 第16号における将来予測要素の導入拡大

これまで検討してきたように、第16号における使用権資産の取得原価は、リース負債の当初測定額や資産除去債務の金額等を用いて当初測定される。第16号は、使用権資産の当初測定を公正価値ではなく取得原価を用いて行うことについて、つぎのように主張している。

第16号によれば、その他の非金融資産と同様の測定基礎である取得原価で使用権資産を当初測定することは、情報の比較可能性の維持につながり、有用な情報の提供に貢献するのだという。すなわち、リース料の現在価値に基づく見積将来支払額としての負債金額を資産の購入対価とみなし、それを取得原価として当初測定するという考え方は、IAS第17号においても同じである。さらに、そのような立場が使用権資産を生み出す原資産の主な対象と考えられる有形固定資産の会計処理を定めているIAS第16号の立場と類似しているというのである⁶⁶。このようなIAS第17号やIAS第16号における処理との類似性を主張することは、負債金額に基づいて使用権資産の取得原価を算定することの正当性を支えるであろう。

そのような取得原価による測定を謳いつつ、第16号は、非常に多様な不

66 IASB, IFRS 16, par. BC148. (同訳書、第BC148項)。

確実性を伴う将来負債要素（従来のリース会計処理では用いることを許されなかった要素）を負債の測定に導入し、その金額をもって資産の取得原価を算定することを認めている。さらに、IAS第16号における有形固定資産の取得原価の算定との類似性を主張することで、第16号は使用権資産の当初測定に資産除去債務相当額を含める会計処理を導入した。このように、第16号はIAS第16号やIAS第17号の会計処理との類似性を主張しながら、それと同時に、従来では認められなかった将来負債要素の会計への導入を促進していると考えられるのである。

その第16号における将来負債会計の拡大化は、当初測定の場合でだけ生じるのではない。第16号における資産・負債の事後測定は、IAS第16号やIAS第17号におけるものとは異なる。

IAS第16号は、原価モデルによる場合、有形固定資産を減価償却累計額と減損損失累計額を控除した金額で事後測定することを定めている⁶⁷。それゆえ、第16号のように負債の再測定によって、資産の簿価を修正する会計処理（とくに当初測定額以上への修正）は、IAS第16号やIAS第17号においては認められていないと考える。

このように、第16号は、①将来負債要素の会計への導入促進（リース負債の当初測定に含める負債要素の拡大およびリース会計に対する資産除去債務概念の適用）、および②負債の再測定を通じた資産の当初測定額以上への修正を可能にする会計処理の導入、という2つの役割を果たすと考えられる。

そのことは、財務諸表にどのような影響をもたらしうるのであろうか。加藤盛弘教授は、アメリカにおける財務会計基準ステイトメント第13号「リース会計」を詳細に分析され、リース料だけを毎期費用にするオペレーティング・リース会計処理よりも、リース資産の減価償却費とリース負債の利息費用を毎期計上するキャピタル・リース会計処理（IAS第17号にお

67 IASB, IAS 16, par. 30. (同訳書、第30項)。

けるファイナンス・リース会計処理に相当する処理)の方が、リース期間の早期に多くの費用が認識されることを析出しておられる⁶⁸。

第16号は、ファイナンス・リース会計処理が果たす費用の早期認識効果をいっそう強く押し進めうる会計処理であると考ええる。

その第16号による費用の早期認識効果の強化について、まず、測定面からみてみよう。将来負債要素の導入拡大に伴う計算要素の増加が、必ず金額的增加につながるわけではない。しかし、第16号においては資産と負債の測定に用いる計算要素が従来よりも増加することにより、多様な事項が測定において考慮されることになる。それゆえ、負債および資産の金額がIAS第17号による場合(従来のファイナンス・リース会計処理)よりも増加しうると考える。

そのことが費用の認識に与えうる影響は、①拡大された負債金額による使用権資産の当初測定を通じた費用計上可能額の拡大(減価償却および減損会計の対象としうる総額の拡大)、②拡大された負債金額に基づく利息費用の増加(早期に計上される利息費用がより増加する)、および③リース負債の再測定および資産除去債務の見積変更を通じた使用権資産簿価の修正による資産の当初測定後における費用計上可能額の追加(リース負債の再測定が常に使用権資産の増加処理につながるわけではないが)、という3点にあると考える(なお、資産除去債務の見積変更による資産簿価の変更は、IAS第16号とIFRIC第1号のもとですすでに行われてきた)。

さらに、第16号は原則として、借手に対して従来のオペレーティング・リース会計処理を禁止することで、上記の3つの影響をもつ会計処理の適用範囲を拡大させている。

したがって、本稿で検討してきた第16号の会計処理は、上記の3つの影響を通じて、上述のファイナンス・リース会計処理による費用の早期認識効果をよりいっそう強く押し進めうる会計処理であると考ええる。ここに、

68 加藤盛弘『現代の会計原則』[改訂増補版]、森山書店、1987年、170頁。

第16号が果たす会計上の役割があると考えられる。

おわりに

これまで検討してきた第16号においては、まず、その認識論において原資産の使用を支配する権利の存在が強調され、使用権資産が存在するがゆえに、原則としてすべてのリース取引において資産を認識すべきであるという論理が展開されていた。このような資産の存在に力点をおいた認識論によって、第16号はリースに関する資産を認識する範囲を従来よりも拡大した。

この使用権資産とリース負債の測定論においては、認識論の場合とは逆に、義務の存在が強調されている。そこでは、論理の重点が負債の側に移され、非常に多様な将来負債要素に基づく将来キャッシュ・アウトフローの予測が要求されていた。その結果、従来、リース負債の測定に含めることが認められてこなかった変動リース料の一部や資産除去債務などの将来負債項目がリース負債の測定に含められることになった。

その将来負債に関する予測金額を用いて、使用権資産の取得原価が算定されるのである。使用権資産の取得原価は、その資産がもつ経済的便益の価値で測定されるのではない。資産の測定は、認識論において従属的地位におかれていた負債の金額に基づいて行われるのである。さらに、使用権資産の帳簿価額は、リース負債の再測定によって調整することが求められ、当初測定額である取得原価を超える簿価の修正も行いうる会計処理が導入されている。

この第16号における会計処理は、非常に多様な将来予測要素（とくに将来負債要素）を導入することを通じて、多額の費用を従来よりも早期に認識しうる会計処理であると考えられるのである。

もちろん、第16号に関して検討すべき内容は、本稿で検討した問題だけではない。例えば、本稿で検討した第16号における将来負債会計処理が、日本やアメリカのリース会計基準に対して与える影響や、第16号がその他

のIFRSに対して与える影響等、多くの検討すべき問題が存在する。さらに、実際にIFRS第16号が適用された際に、どのような判断や見積りが行われるのかもまだ不明である。

それでも、本稿で検討したとおり、第16号は将来負債要素を会計に（とくに測定において）導入することによって、費用の早期認識の促進という役割を果たしうることに変わりはないと考える。