

Insights into IFRS 16

リースの定義

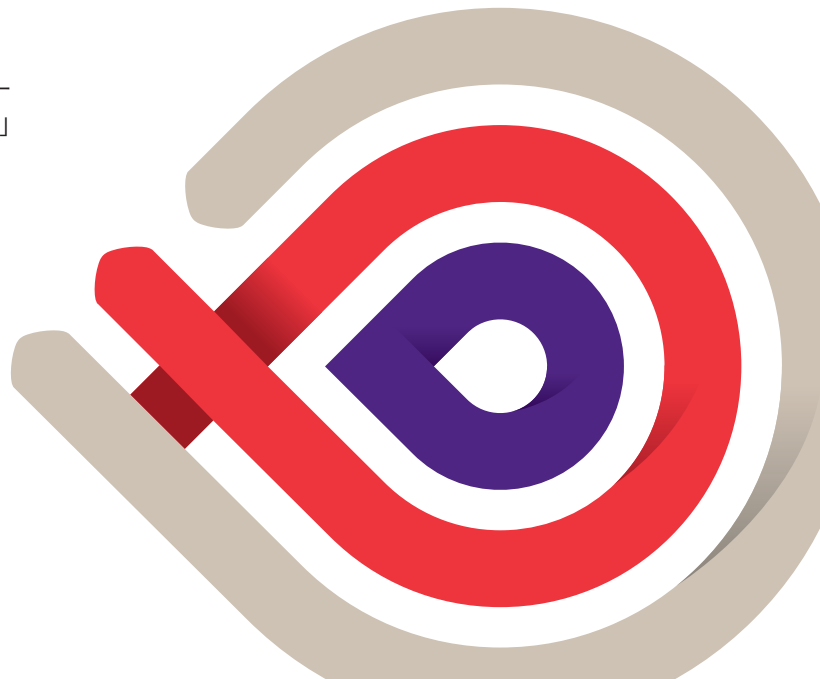
IFRS第16号は、30年以上ぶりにリース会計の大幅な見直しを行ったものである。この新基準は、IFRSに基づいて報告を行い、リース契約に関与するほとんどの企業に影響を与え、不動産や高額な設備の借手の財務諸表に多大な影響を及ぼすことになる。

IFRS第16号に基づいてリースの会計処理を行うことにより、ほとんどすべてのリースが借手の貸借対照表に認識されることとなります。そのため、契約がリースである(又はリースを含んでいる)かどうかについての判定は、IAS第17号及びIFRIC第4号に基づく場合と比べて、より一層重要となります。実務上、主な影響を受けるであろう契約は、法的にはリースの形態をとっていないものの、特定の資産の使用と関わりがあり、そのため、リースを含んでいる可能性がある契約(例えば、業務委託、委託加工、輸送及び電力供給契約など)です。現在、こうした評価はIFRIC第4号に基づいて行っていますが、IFRS第16号では、IFRIC第4号をいくつかの重要な点で異なる新しいガイダンスに置き換えています。

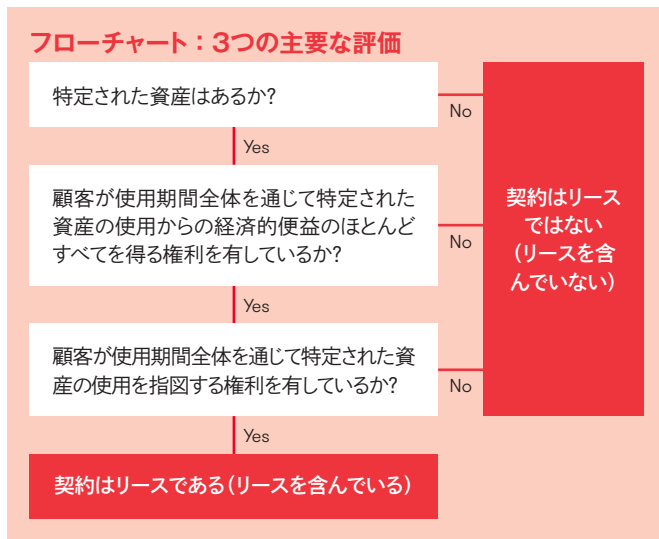
IFRS第16号は、リースの定義を変更し、この新しい定義の適用方法に関するガイダンスを提供しています。その結果、現在、リースを含んでいない一部の契約は、IFRS第16号ではリースの定義を満たすことになり、その逆の場合もあります。

IFRS第16号では、リースは「資産(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又は契約の一部」と定義されています。

原資産が「特定されている」場合にのみ、契約はリースである(又はリースを含んでいる)可能性があります。特定された資産の使用を支配する権利を有することは、当該資産の使用を指図する権利、及び当該資産の使用からの経済的便益のすべてを得る権利を有することを意味します。これらの権利は、一定期間にわたり行使できなければならず、一定の使用量により決定されることもあります。つまり、顧客が特定された資産の使用を一定期間にわたり支配する場合には、この契約はリースを含んでいます。顧客が資産の使用に関する重要な決定を、自らが使用する所有資産に関して決定を行うのと同様の方法で行う場合には、これに当てはまります。そのような場合、顧客(借手)は資産を使用する権利を「使用権資産」として貸借対照表に認識することを要求されます。これと対照的に、サービス契約では、サービスの提供に使用される資産の使用を供給者が支配していることから、使用権資産は認識されません。



新しい定義を適用するにあたり、3つの主要な評価を行い、契約がリースである又はリースを含んでいると判断するためには、それらすべての評価を満たさなければなりません。これらの評価を以下のフローチャートで要約しています：



これらのそれぞれについて詳細に検討しましょう。

特定された資産はあるか？

特定された資産は以下のいずれかに該当する資産です：

- 契約に明記される、又は
- 資産が顧客に利用可能とされる時点で特定されることによって黙示的に定められる

たとえ資産が明示的に特定されていても、供給者が使用期間全体を通じて実質的な入替えの権利を有している場合には、顧客が特定された資産を使用する権利を有していない場合があります。

実質的な入替えの権利とはどのようなものか？

供給者が使用期間全体を通じて代替資産に入れ替える実質上の能力を有しており、資産の入替えによる経済的便益がコストを上回る（言い換えると、供給者が資産を入れ替えることにより経済的に便益を得ることとなる）場合には、実質的な入替えの権利が存在します。資産が顧客の敷地にある場合には、資産の入替えに関連したコストはより高くなる可能性があり、供給者が入替えにより経済的に便益を得る可能性は低くなります。

供給者の入替えの権利が実質的であるかどうかについての評価は、契約時の事実及び状況が基礎となります。これは、顧客が以下のような将来において発生する可能性が高くない事象を考慮しないことを意味します：

- 将来の顧客が資産の使用のために市場よりも高いレートを支払うという合意
- 契約時にほとんど開発されていない新技術の導入
- 顧客による資産の使用又は資産の稼働と、契約時に可能性が高いと考えられた使用又は稼働との間の著しい相違

- 使用期間中の資産の実際の市場価格と、契約時に可能性が高いと考えられた市場価格との間の著しい相違 (IFRS 16. B16)

供給者が修理目的で資産を入れ替えたり、(例えば、利用可能になった技術的なアップグレードのインストールを可能にするために) 定期的な維持管理サービスを提供したりする権利又は義務を有している場合には、顧客は特定された資産を使用する権利を有することを妨げられません。また、顧客は、供給者が実質的な入替えの権利を有しているのかどうかを判定するために網羅的な調査を行うことも要求されません。供給者が実質的な入替えの権利を有しているのかどうかを顧客が容易に判定できない場合には、顧客は権利が存在しないと判断することがあります。

設例1 - 鉄道車両

顧客と供給者との間の契約で、供給者は、特定の種類の鉄道車両を使用して、3年の期間にわたり所定の日程に従って物品を輸送する必要がある。所定の日程と物品の数量は、顧客が3年間にわたり6両の鉄道車両を使用することに相当する。供給者は、車両、運転士及び機関車を契約の一部として利用できるようにする。供給者は、契約の義務を履行するために利用可能な同様の車両と機関車を多く所有している。鉄道車両と機関車は、物品の輸送に使用されていない時には、供給者の敷地で保管される。

分析

この契約は鉄道車両又は機関車のいずれのリースも含んでいない。

顧客の物品を輸送するために使用される鉄道車両と機関車は、特定された資産ではない。以下の結果、供給者は鉄道車両及び機関車を入れ替える実質的な入替えの権利を有している：

- 供給者は、使用期間全体を通じて車両及び機関車を入れ替える実際上の能力を有している。代替の車両及び機関車は供給者が容易に利用でき、顧客の承認なしにこれらを入れ替えることができる。
- 供給者は、車両及び機関車の入替えによって経済的に便益を得ることができる。車両及び機関車は供給者の敷地に保管され、供給者は同様の車両及び機関車の大きなプールを有しているため、これらの資産の入替えに関連するコストはほとんどかからない。

したがって、顧客は、特定された鉄道車両又は機関車の使用による経済的便益のほとんどすべてを得る、あるいはその使用を指図する権利を有していない。供給者は、それぞれの輸送のためにどの車両及び機関車を使用するかを選択しており、したがってその使用を指図している。供給者が、鉄道車両及び機関車の使用による経済的便益のほとんどすべてを有している。

資産の一部は特定された資産となりうるのか？

資産の一部は、物理的に別個のもの（例えば、共同住宅のフロアー）である場合には、特定された資産です。資産の一部が物理的に別個のものではない（例えば、オイルパイプラインの稼働能力の20%）場合には、資産の稼働能力のほとんどすべてを表している場合を除き、この資産の一部は特定された資産ではありません。これらの状況のいずれも存在しない場合には、顧客は資産の使用による経済的便益のほとんどすべてを得る権利を与えられず、特定された資産は存在しません。

設例2 – 光ファイバー・ケーブル

顧客が、より大きなケーブル（ニューヨークとロンドン間に敷設されている）内の5本の個別に定められた物理的に別個のものである光ファイバー（ファイバー）を使用する権利について公益事業会社（供給者）と10年の契約を締結する。顧客は、それらのファイバーを自らの電子機器に接続し（すなわち、顧客がファイバーを「点灯」する）、どのようなデータ、どのくらいの量のデータを、それぞれのファイバーで送信するのかを決定することによって、個々のファイバーの使用に関するすべての関連性のある決定を行う。ファイバーが損傷した場合には、供給者が必要な修理を行う責任を負う。供給者は、同一のケーブル内と隣接したケーブルの両方に余分のファイバーを所有しているが、継続的なメンテナンス又は必要な修理を行う時のみ、顧客のファイバーをそれら余分のファイバーと入れ替えることができる。

分析

この契約は、未使用のファイバー（特定された資産）のリースを表している。

当該ファイバーは、契約で明示的に定められており、ケーブル内の他のファイバーとは物理的に別個のものであるため、特定された資産である。供給者は、修理、メンテナンス又は故障以外の理由でファイバーを入れ替えることができない。

逆に、15本のファイバーで構成されるケーブル内の5本のファイバー（5本の特定のファイバーではない）の稼働能力に相当する量を使用する権利だけを有する場合には、当該契約は特定された資産もリースも含んでいない。というのは、5本のファイバーによって表される稼働能力は15本のファイバーから成るケーブルの稼働能力のほとんどすべてを表すものではないからである。この場合には、供給者は、データ容量（すなわちサービス）を提供しているだけである。

顧客は使用期間全体を通じて特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有しているか？

2つ目の評価では、顧客が使用期間全体にわたり特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有しているかどうかについての判定を行います。顧客が資産の使用から経済的便益を得られる方法（例えば、資産の使用、保有又はサブリースなど）は数多くあります。

この評価を行う際に、顧客は自らの権利を契約の定められた範囲内で考慮します。例えば、顧客がプリンターの使用期間中に所定のページ数までしか印刷できないと契約で定められている場合には、顧客は、所定の、かつ、これを超えないページについてのみ、プリンターの使用から生じる経済的便益を考慮します。

顧客による資産の使用に基づく変動リース料（例えば、売上高を基礎とする変動リース料）は、顧客が資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得ることを妨げません。顧客は便益の一部を変動支払によって供給者に提供しますが、資産の使用から生じる経済的便益を受け取る当事者は依然として顧客となります（この場合、売上から生じるキャッシュ・フロー）。IFRS第16号は、契約がリースに分類され、リースの会計処理を行うことを避けるためだけに、企業が変動リース料を含めることがある可能性を排除するよう、この点について明示しています。

顧客は使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利を有しているか？

顧客は、特定された資産の使用を指図する権利を有しているかどうかを評価するにあたり、顧客が使用期間全体にわたり資産の「使用方法及び使用目的」を指図する権利を有していなければなりません。この評価を行う際に、顧客は、以下を含む、資産の使用から得られる経済的便益に最も直接影響を与える意思決定を考慮します：

- 当該資産によって産出されるアウトプットの種類を決定する権利
- アウトプットが産出される時期を決定する権利
- アウトプットが産出される場所を決定する権利
- アウトプットを産出するのかどうか及び当該アウトプットの数量を決定する権利

多くの場合、契約に、資産に対する供給者の利益を保護する、供給者の職員を保護する及び／又は供給者の法律及び規則への準拠を確保する条件が記載されます。これらの権利は、防御的であると考えられ、単独では、顧客が契約の範囲内で資産の使用を指図する権利を妨げるものではありません。

IFRS第16号で述べられている防御的な権利の例には以下が含まれます：

- 資産の使用の最大量を指定する(例えば、年間最大稼働時間が15,000時間とされる航空機のリース)
- 顧客が資産を使用できる場所又は時期を限定する(例えば、特定された車両がフランスのみで運転できることを定めた自動車のリース)
- 顧客に特定の運用上の慣行に従うことを要求する(例えば、営業時間を1日のある時間帯に制限する小売スペースのリース)
- 顧客に資産の使用目的の変更を供給者に伝えることを要求する(例えば、顧客は、スペースの使用目的を在庫保管から小売へと変更することを計画する場合には、そのことを供給者に伝えるなければならない倉庫のリース)

最後に、IFRS第16号は、資産を稼働させるか又は維持管理する権利は、「使用方法及び使用目的」についての決定が事前に決定されている場合を除き、資産の使用目的を指図する権利を顧客に与えるものではないことを明確にしています。この場合、顧客が使用期間全体を通じて資産を稼働させる権利を有しているか、又は顧客が使用期間全体にわたる資産の使用目的を事前に決定するように資産を設計した場合には、顧客が資産を支配することになります。

設例3 – 船舶

顧客が、東京からシンガポールへ自動車を輸送するために船会社(供給者)と契約を締結する。契約では、使用する特定の船舶、受取日と受渡日、及び輸送される自動車を特定している(船舶の積載容量のすべてが占有される)。供給者は船舶の運航とメンテナンスを行い、自動車の安全な移動に対する責任を負う。顧客は、いったん契約を締結すると、(貨物の目的地又は内容のいずれにも)変更を行うことができない。

分析

この契約は、リースを含んでいない。

契約を締結した後、顧客は船舶の使用方法及び使用目的を指図することができないため、資産の使用を支配していない。契約では、船舶の使用方法及び使用目的が事前に決定されており、顧客は船舶の運航を行わず、設計もしていない。

移行時の検討事項

IFRS第16号への移行に際して、借手と貸手の双方は、新しいリースの定義を自らのすべての契約に適用するか、あるいは適用開始日に締結されている契約がリースであるか又はリースを含んでいるか否かを再評価することに対する経過的救済措置を適用するかどうかを選択できます。企業がこの救済措置を適用することを選択する場合には、新しいリースの定義は、適用開始日(事業年度末が暦年である企業の場合には2019年1月1日)以後に締結されるか又は条件変更が行われる契約に適用されることとなります。



Grant Thornton

An instinct for growth™

www.grantthornton.jp

© Grant Thornton Taiyo LLC

“グラントソントン”は、保証、税務及びアドバイザリー・サービスをクライアントに提供するグラントソントンのメンバーファームのブランドで、文脈上は一つ又は複数のメンバーファームを表します。グラントソントン・インターナショナル・リミテッド (GTIL) とメンバーファームは世界的なパートナーシップ関係にはありません。GTILと各メンバーファームは別個の法人です。各種サービスはメンバーファームが独自に提供しています。GTILはその名称で一切サービスを提供しません。GTILとメンバーファームは、相互に代理せず、義務を負うこともなく、相互の作為又は不作為についての債務はありません。