

Insights into IFRS 16

移行上の選択肢

最近の多くの会計基準には、最初の適用をより簡素化するための大幅な移行上の免除規定が設けられており、IFRS第16号も例外ではありません。IFRS第16号の付録Cには、すべての利用可能な移行規定の詳細が示されています。

本刊行物は、利用可能な選択肢を示し、その実務上の影響について検討しています。最後のページには、行われるべき意思決定を要約したフローチャートを記載しています。

重要な点は、利用可能な選択肢が数多くあり、また、それらに関する意思決定は報告される貸借対照表及び損益計算書に重大な影響を与える可能性があるということです。したがって、IFRS第16号を適用するために必要となるデータをすべて取得し、また、自らのニーズに最も合う選択肢をするために考え得る選択肢を試すことが重要となります。例えば、さまざまな移行規定の適用は、以下の事項に影響を及ぼす可能性があります：

- 配当を支払う能力
- 税金の支払
- 銀行の財務制限条項
- 従業員ボーナスの取決めとの関係
- 投資者救済の利用可能性
- 投資者が企業の状態と業績を評価するために使用する指標

リースの識別

移行時に行わなければならない最初の意思決定は、リースを識別する際に、どのリースの定義を使用するかということです。適用開始日時点における契約について、以下のいずれかを適用することができます：

- IAS第17号又はIFRIC第4号におけるリースの定義、又は
- IFRS第16号におけるリースの定義

適用開始は、企業がIFRS第16号を最初に適用する事業年度の期首です。事業年度末が12月31日である企業の場合、適用開始日は2019年1月1日となります（ただし、本基準が早期適用される場合を除きます）。

IFRS第16号におけるリースの定義は、IAS第17号及びIFRIC第4号の定義と類似していますが、IFRS第16号第9項では、リース契約は「特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に」移転しなければならないという要求事項が導入されています。



IAS第17号及びIFRS第16号に基づいて識別されるリースの間には重複する部分がかかなり多くあると思われませんが、私どもは一部に相違が生じていると考えており、両基準の重要な相違としては、特定された資産を「支配する」能力があります。IFRS第16号には、リースの識別に関するより詳細なガイダンスが示されており、これは適用指針において確認することができます (IFRS第16号の付録B)。

実務上の影響

- すべてのリース契約を識別したか?
- 修正された定義は実務に影響を及ぼすか?
- 改訂された定義の影響はどのようなものであり、これにより、識別されるリースが多くなる又は少なくなるか?

選択する適用方法

IFRS第16号は、本基準の最初の適用に関して、2つの方法を示しています:

- 完全な遡及適用
- 修正された遡及適用

完全な遡及

完全な遡及アプローチを適用する場合には、あたかもIFRS第16号がリースの開始から適用されていたかのようにして、負債及び資産を測定します。このアプローチを適用する場合には、詳細な移行上の免除規定を利用することはできず、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って完全な遡及適用を行うことが要求されます。また、比較情報を修正再表示することも必要となります。

修正された遡及

IFRS第16号の適用による累積的影響は、当期の利益剰余金の期首残高の修正として資本に認識します。過去の期間の修正再表示は行いません。これにより、当期及び過去の期間の比較可能性がなくなるため、そのことを財務諸表の利用者にどのように説明するかを考慮しなければなりません。

修正された遡及アプローチでは、過去にオペレーティング・リースに分類したリースについて、リース負債を、残りのリース料を適用開始日現在の追加借入利率を用いて割り引いた現在価値で測定します。使用権資産は、以下により測定されます:

- リース負債と同額。ただし、適用開始日現在の当該リースに係る前払リース料又は未払リース料の金額の分だけ修正する。又は
- IFRS第16号がリースの開始日から適用されていたかのようにした資産の帳簿価額。ただし、帳簿価額は、リース開始から算定するが、適用開始日現在の借手の追加借入利率を用いて割り引く。

過去にファイナンス・リースに分類したリースについて、使用権資産及びリース負債を、適用開始日にIAS第17号と同じ金額で測定します。

役立つヒント:使用権資産の測定に関するこれらのアプローチのうちの最初のものを使用することは、より単純な選択肢となります。しかし、多くの場合、これにより移行時の資産価額が高くなります。これは、使用権資産に関して認識する減価償却費がより高くなり、さらに重要なこととして、適用した期以降の期間における純利益がより減少することを意味します。

実務上の影響

- 適用開始日時点におけるリースについて、追加借入利率をどのように見積るのか?
- 資産グループについて追加借入利率を算定するにあたり、IFRS第16号B1項及びIFRS第16号C10項(a)に示されているポートフォリオ・アプローチを適用するのか? その場合には、どのような資産のポートフォリオに関して追加借入利率を算定するのか? 例えば、資産を以下のポートフォリオに区分するのか?
 - 不動産及び自動車、
 - ロンドンの不動産、英国のその他の不動産及び自動車、又は
 - その他のポートフォリオ
- リース1件ごとにIFRS第16号を適用した場合と重要な相違がないようにポートフォリオを識別したことについて、監査人がどのような証拠を要求するのか?
- 当初の資産の帳簿価額を計算するために必要なデータの出典を明示できるか? これは、損益計算書又は貸借対照表のポジションのいずれかに有益となるのか?

修正された遡及アプローチを適用することの利点と欠点

完全な遡及アプローチではなく修正された遡及アプローチを使用することの主な利点は、コストを削減できる点です。比較情報を修正再表示する必要がなく、適用可能な追加の移行上の免除を適用することにより、コストが削減されます (これらについては、以下で検討します)。

最大の欠点は、情報の比較可能性が失われる点です。

修正された遡及アプローチを適用する場合の その他の移行上の免除

修正された遡及による移行方法を選択する場合には、過去にIAS第17号に基づいてオペレーティング・リースとして会計処理したリースについて、追加的な方針を決定する必要があります。これらの選択肢のそれぞれは、個別のリースごとに行うことができます。

少額資産

移行時に、リースが少額資産のリースである場合には、移行上の修正を認識する要求事項はないため、リース費用を定額法又はより適切に表す場合には他の規則的な基礎により会計処理できます。

投資不動産のリース

IFRS第16号の適用前においては、IAS第17号におけるオペレーティング・リースにより保有している投資不動産に関して、IAS第40号「投資不動産」により公正価値モデルを使用して会計処理していた場合には、当該資産を認識することが認められていました。IFRS第16号の適用時に、これらの資産についての移行上の修正は要求されません。IAS第40号及びIFRS第16号は適用開始日から適用されます。

これまで資産として認識していなかった投資不動産のオペレーティング・リースについて、IAS第40号の公正価値モデルを適用する場合には、新たな使用権資産を公正価値で会計処理します。適用開始日から、IAS第40号及びIFRS第16号を適用して使用権資産及びリース負債を会計処理します。

割引率

この移行上の免除は、リースのポートフォリオに単一の割引率を適用することを認めています。それぞれのポートフォリオは、特性が合理的に類似している必要があります（例えば、類似した経済環境における類似したクラスの資産についての、類似した残存リース期間など）。

減損

使用権資産は、移行時に減損の検討を行わなければなりません。このために、以下のいずれかを行うことができます：

- 適用開始日にIAS第36号を適用すること、又は
- 使用権資産を、過去に不利なリースに係る引当金として認識した金額の分だけ修正すること

適用開始から12か月以内に終了するリース

IFRS第16号の適用開始から12か月以内に終了する既存のリースについて、IFRS第16号の通常の要求事項に従って使用権資産及び負債を認識するか、又は当該リースを短期リースとして会計処理するかのいずれかを選択できます。短期リースとして会計処理する場合には、当該リースをIAS第17号に基づいて会計処理していたのと同じ方法で引き続き会計処理し、リース料をリース期間にわたり定額法又はより適切に表す場合には他の規則的な基礎によって費用として認識することとなります。

当初直接コスト

移行時において、当初直接コストを、適用開始日現在の使用権資産の測定に含めるか又は除外するかのいずれかを選択できます。

事後的判断の使用

借手は、IFRS第16号を適用する際に事後的判断を適用することが認められますが、強制はされません。例えば、リースを延長又は解約するオプションがある場合におけるリース期間の算定などが挙げられます。

行うべき実務上の意思決定

- IAS第40号の公正価値モデルにより過去に資産として認識していなかった投資不動産のオペレーティング・リースをどのように会計処理するか？
- 少額資産の免除を、適用開始日時点のリースに適用するか？
- 適用開始日時点の使用権資産の減損を判定する際に、どのアプローチを使用するか？
- 適用開始日時点においてリース期間が12か月未満であるリースについて、IFRS第16号を適用し、使用権資産及びリース負債に関する会計処理を行うか、又は当該リースを短期リースとして取り扱うか？
- 適用開始日時点の当初直接コストを識別できるか？当該コストを使用権資産の測定から除外することを選択するか？
- 延長又は解約オプションを行使するか否かなどの判断を伴う領域に関して、過去に行ったであろう意思決定を特定できるか？もしできない場合には、事後的判断の使用という実務上の便法が有益となる可能性が高い。

その他の移行上の規定

本刊行物で詳細に示していない移行上の規定が他にもあります。それらは以下に関するものです：

- 貸手が中間の貸手である場合の貸手の会計処理
- 適用開始日以前のセール・アンド・リースバック取引
- 企業結合において過去に認識した金額

設例

移行上の選択肢を簡素化した設例に適用することにより、貸借対照表及び損益計算書が、行った選択に応じてどのように異なるのかを明らかにする。

事実関係

- リース開始日から年1回CU10,000の後払
- 2016年1月1日からの10年のリース(過去にオペレーティング・リースとして会計処理)
- 使用権資産は定額法で減価償却する
- リース開始時の割引率は7%(リースの計算利率)
- 適用開始日(2019年1月1日)時点の追加借入利率は10%
- 企業の事業年度末は12月31日である

分析 — 完全な遡及アプローチ

使用権資産及びリース負債を、あたかもIFRS第16号がリース開始日から適用されているかのように財務諸表に記録し、2018年の比較対象金額を修正再表示する。リース開始時の負債は、将来のリース料を7%で割り引いて計算する。

関連する計算は以下のとおりである：

リース負債

年度	1月1日現在の繰越残高	リース料	金利費用	12月31日現在の繰越残高
2016	70,236	(10,000)	4,917	65,153
2017	65,153	(10,000)	4,560	59,713
2018	59,713	(10,000)	4,180	53,893
2019	53,893	(10,000)	3,773	47,666
2020	47,666	(10,000)	3,336	41,002
2021	41,002	(10,000)	2,870	33,872
2022	33,872	(10,000)	2,371	26,243
2023	26,243	(10,000)	1,837	18,080
2024	18,080	(10,000)	1,266	9,346
2025	9,346	(10,000)	654	-

使用権資産

年度	1月1日現在の繰越残高	減価償却費	12月31日現在の繰越残高
2016	70,236	(7,024)	63,212
2017	63,212	(7,023)	56,189
2018	56,189	(7,024)	49,165
2019	49,165	(7,023)	42,142
2020	42,142	(7,024)	35,118
2021	35,118	(7,024)	28,094
2022	28,094	(7,023)	21,071
2023	21,071	(7,024)	14,047
2024	14,047	(7,023)	7,024
2025	7,024	(7,024)	-

したがって、IFRS第16号への移行時に、財務諸表には以下が含まれることになる：

年度	2019年1月1日	2018年の修正再表示後の比較対象金額
使用権資産	49,165	56,189
リース負債	53,893	59,713
1月1日現在の資本調整	4,728	3,524

移行日時点の貸借対照表に対する影響は、CU4,728の純資産の減少である。

移行後の費用は、以下のとおりである：

年度	減価償却費	金利	合計
2019	7,023	3,773	10,796
2020	7,024	3,336	10,360
2021	7,024	2,870	9,894
2022	7,023	2,371	9,394
2023	7,024	1,837	8,861
2024	7,023	1,266	8,289
2025	7,024	654	7,678
合計	49,165	16,107	65,272

この方法では、IFRS第16号の移行後の費用合計は、CU65,272である。

分析 — 修正された遡及アプローチ

リース負債は、残りのリース料を適用開始日時点の追加借入利率（この場合には10%）を用いて割引いた現在価値で測定する。上記のように、使用権資産の評価方法は2つあり、これらの方法については以下で例示する。

使用権資産の計算：方法1

使用権資産はリース負債と同額で測定する。ただし、適用開始日現在の当該リースに係る前払リース料又は未払リース料の金額の分だけ修正する。これによって以下の金額が生じる：

リース負債

年度	1月1日現在の繰越残高	リース料	金利費用	12月31日現在の繰越残高
2016				
2017				
2018				
2019	48,684	(10,000)	4,868	43,552
2020	43,552	(10,000)	4,355	37,907
2021	37,907	(10,000)	3,791	31,698
2022	31,698	(10,000)	3,170	24,868
2023	24,868	(10,000)	2,487	17,355
2024	17,355	(10,000)	1,736	9,091
2025	9,091	(10,000)	909	-

使用権資産

年度	1月1日現在の繰越残高	減価償却費	12月31日現在の繰越残高
2016			
2017			
2018			
2019	48,684	(6,955)	41,729
2020	41,729	(6,955)	34,774
2021	34,774	(6,955)	27,819
2022	27,819	(6,955)	20,864
2023	20,864	(6,955)	13,909
2024	13,909	(6,955)	6,954
2025	6,954	(6,954)	-

したがって、IFRS第16号への移行時に、財務諸表には以下が含まれることになる：

年度	2019年1月1日	2018年の修正再表示後の比較対象金額
使用権資産	48,684	N/A
リース負債	48,684	N/A
1月1日現在の資本調整	-	N/A

移行日時点の貸借対照表の影響として、純資産の減少は生じない。移行後の費用は、以下のとおりである：

年度	減価償却費	金利	合計
2019	6,955	4,868	11,823
2020	6,955	4,355	11,310
2021	6,955	3,791	10,746
2022	6,955	3,170	10,125
2023	6,955	2,487	9,442
2024	6,955	1,736	8,691
2025	6,954	909	7,863
合計	48,684	21,316	70,000

この方法では、IFRS第16号の移行後の費用合計は、CU70,000である。

使用権資産の計算：方法2

使用権資産は、あたかもIFRS第16号がリース開始日から適用されていたかのように当該資産の帳簿価値で測定する。帳簿価値はリース開始から算定するが、適用開始日時点の借手の追加借入利率を用いて割り引く。これによって以下の金額が生じる：

リース負債

年度	1月1日現在の繰越残高	リース料	金利費用	12月31日現在の繰越残高
2016				
2017				
2018				
2019	48,684	(10,000)	4,868	43,552
2020	43,552	(10,000)	4,355	37,907
2021	37,907	(10,000)	3,791	31,698
2022	31,698	(10,000)	3,170	24,868
2023	24,868	(10,000)	2,487	17,355
2024	17,355	(10,000)	1,735	9,090
2025	9,090	(10,000)	910	-

使用権資産

年度	1月1日現在の繰越残高	減価償却費	12月31日現在の繰越残高
2016	61,446	(6,145)	55,301
2017	55,301	(6,145)	49,156
2018	49,156	(6,144)	43,012
2019	43,012	(6,145)	36,867
2020	36,867	(6,144)	30,723
2021	30,723	(6,145)	24,578
2022	24,578	(6,144)	18,434
2023	18,434	(6,145)	12,289
2024	12,289	(6,144)	6,145
2025	6,145	(6,145)	-

したがって、IFRS第16号への移行時に、財務諸表には以下が含まれることになる：

年度	2019年1月1日	2018年の修正再表示後の比較対象金額
使用権資産	43,012	N/A
リース負債	48,684	N/A
1月1日現在の資本調整	5,672	N/A

移行日時点の貸借対照表の影響は、CU5,672の純資産の減少である。移行後の費用は、以下のとおりである：

年度	減価償却費	金利	合計
2019	6,145	4,868	11,013
2020	6,144	4,355	10,499
2021	6,145	3,791	9,936
2022	6,144	3,170	9,314
2023	6,145	2,487	8,632
2024	6,144	1,735	7,879
2025	6,145	910	7,055
合計	43,012	21,316	64,328

この方法では、IFRS第16号の移行後の費用合計は、CU64,328である。

方法の比較

年度	1月1日現在の繰越残高	修正された遡及方法1	修正された遡及方法2
移行時の使用権資産	49,165	48,684	43,012
移行時のリース負債	53,893	48,684	48,684
純資産に対する影響	(4,728)	-	(5,672)
移行後の費用	65,272	70,000	64,328

過去にIAS第17号に基づいてオペレーティング・リースに分類した契約について、上記で識別したさまざまな実務上の便法は、適用時にリース負債及び使用権資産として認識される金額及び関連する純損益に対する影響を算定するうえでも重要な役割を果たす。

移行時の開示

借手がIFRS第16号への移行に際して修正された遡及アプローチを使用することを選択する場合には、借手は以下の事項を開示しなければなりません：

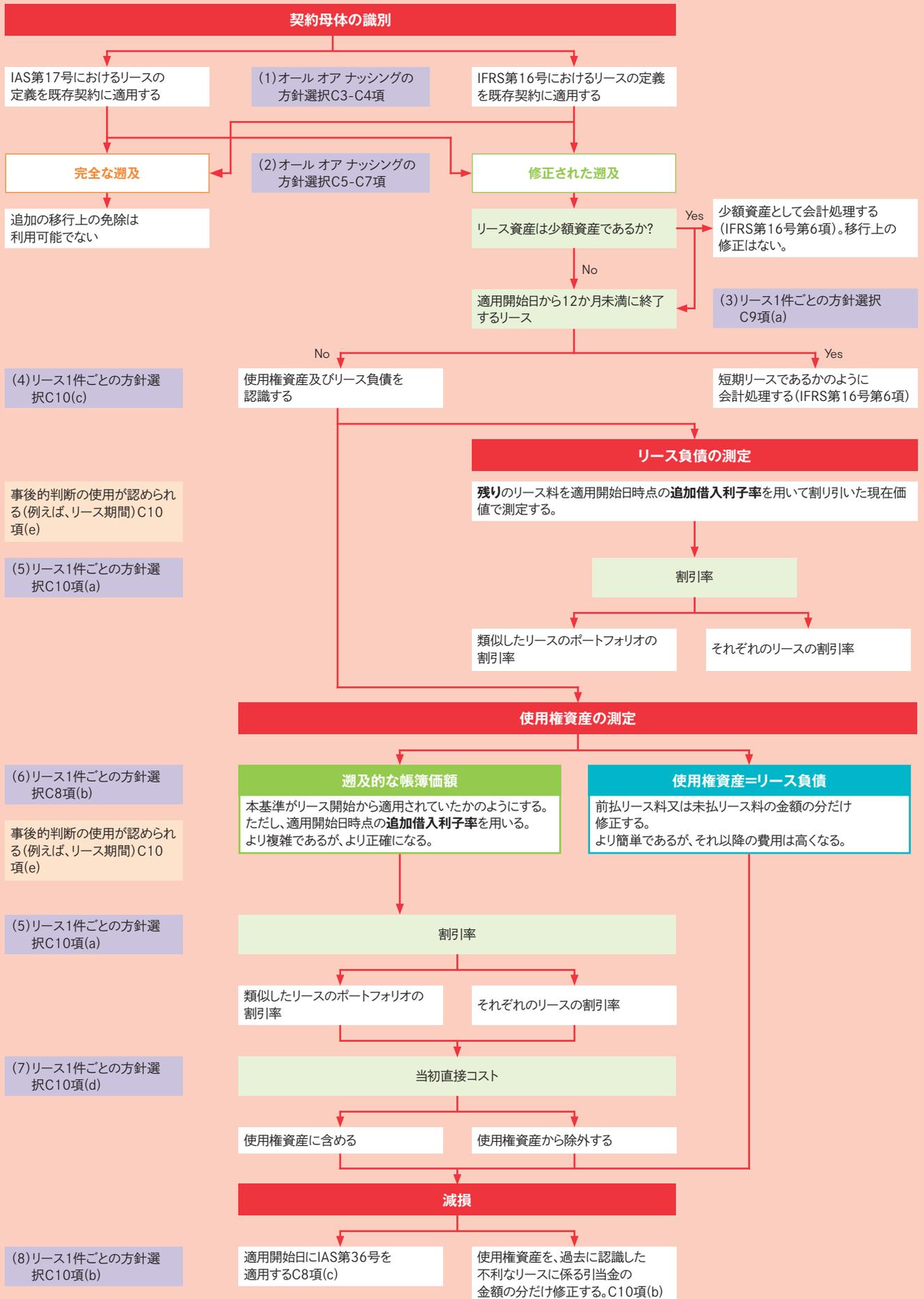
- 以下を含む、IAS第8号第28項で要求される情報
 - IFRS第16号が適用されたという事実
 - 適用はIFRS第16号の移行規定に従っている旨（及び移行規定についての記述）
 - 該当がある場合には、将来の期間に影響を与える可能性のある移行規定
 - 会計方針の変更の内容に関する説明
 - 実務上可能な場合には、修正が表示される期間よりも前の期間に関連する範囲
- 移行時に貸借対照表に認識されたリース負債に適用した借手の追加借入利率

- 以下の両者の間に生じた差額
 - IAS第17号が適用されていた、過去の事業年度の末日において開示したオペレーティング・リース約定（移行日時点の追加借入利率で割引後）
 - 移行日時点の貸借対照表に認識したリース負債

さらに、借手は、移行時に上述した実務上の便法のいずれかを使用することを選択した場合には、当該情報を開示しなければなりません。

上述したように、修正された遡及アプローチの主な欠点は、比較可能性の欠如です。私どもの見解として、これを部分的に克服できる一つの方法は、1組のプロフォーマ比較情報を提供することです。こうした比較情報は、IFRS第16号が過年度に適用されていた場合には、過年度の金額がどのようなものであったかを説明することとなります。

過去にIAS第17号に基づいてオペレーティング・リースに分類したリースについて、IFRS第16号の移行上の利用可能な選択肢



お問い合わせ

FRS第16号へ移行する際に行われるであろう決定において、本刊行物が皆様のお役に立てれば幸いです。私どもが提起した点についてご検討されたい場合には、各国のグラントソントンの窓口にお問い合わせ下さい。あるいは、www.grantthornton.global/locationsにアクセスいただき、各国のメンバーファームをご確認下さい。



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。