プロジェクト項目	IFRS 第 16 号「リース」の適用後レビュー 借手による判断の適用からもたらされる情報の有用性に関する質問に対する対応

本資料の目的

1. 本資料は、国際会計基準審議会（IASB）により 2025 年 6 月 17 日に公表された、情報要請「IFRS 第 16 号『リース』の適用後レビュー」（以下「本情報要請」という。）に対するコメント・レターにおける対応の方向性について検討を行うことを目的としている。

2. 本資料では、本情報要請における質問事項のうち、質問 2「借手による判断の適用からもたらされる情報の有用性」を取り上げている。

本情報要請の内容

（情報要請の文脈）

3. ここでは、財務情報の比較可能性に関する懸念の原因となっていると利害関係者が述べた IFRS 第 16 号の部分のいくつかについて論じる。これらの懸念のいくつかは、一部のリース契約に関して企業がリース期間の決定、割引率又はどの変動リース料をリース負債の測定に含めるべきかについて困難を感じる場合があるために生じている。

4. IASB は、判断の適用が利用者にとっての情報の有用性に影響を与えるかどうか、及びその結果として、リースに関する財務情報の質及び比較可能性の改善が IFRS 第 16 号の公表時に IASB が期待したよりも著しく低いかどうかを理解したいと考えている。IASB は、比較可能性に関する利害関係者の懸念が要求事項の明瞭性に関連しているかどうか（及び要求事項を一貫して適用できるかどうか）又は結果の差異が企業のさまざまな事実及び状況を反映しているかどうかも理解したいと考えている。

5. 借手による判断の適用から生じる情報の有用性が期待よりも著しく低い場合には、IASB は、利害関係者の見解では、IASB が当該情報の有用性を改善するために何を行うことができるのかを理解したいと考えている。

（情報要請の背景）

リース期間

6. IFRS 第 16 号は、リース期間を次のように定義している。

借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に下記の両方を加えた期間

(1) 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）

(2) 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）

7. リース期間を決定し、リースの解約不能期間の長さを評価するためには、企業は契約の定義を適用して、契約が強制可能な権利及び義務を生じさせる期間を決定することを要求される。

8. 借手がリースを延長するオプションを行使すること、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かどうかを評価するためには、企業は、借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約する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生じさせるすべての関連性のある事実及び状況を考慮することを要求される。特定の状況において、IFRS 第 16 号は、リースを延長又は解約するオプションを見直すことを借手に要求している。

9. 企業は、リースの解約不能期間に変化がある場合に、リース期間を改訂することを要求される。

<u>割引率</u>

10. リースの開始日において、借手はリース負債を同日現在で支払われていないリース料の現在価値で測定することを要求される。借手は、リースの計算利子率が容易に算定できる場合には、当該利子率を用いてリース料を割り引く。そうでない場合には、借手は借手の追加借入利子率を用いる。

11. IFRS 第 16 号は、借手の追加借入利子率を次のように定義している。「借手が、同様の期間にわたり、同様の保証を付けて、同様の経済環境において使用権資産と同様の価値を有する資産を獲得するのに必要な資金を借り入れるために支払わなければならないであろう利率」

12. IFRS 第 16 号は、開始日後にリース負債を再測定する際に、借手が変更なしの割引率又は改訂後の割引率を用いることを要求される状況を定めている。

<u>変動リース料</u>

13. リース負債の測定には、固定リース料、実質上の固定リース料及び指数又はレートに応じて決まる変動リース料が含まれる（その他の支払も含む。）。

14. 指数又はレートに応じて決まる変動リース料には、消費者物価指数に連動した支払、ベンチマーク金利に連動した支払、市場の賃貸料率の変動を反映するように変動する支払

が含まれる。実質上の固定リース料とは、形式上は変動可能性を含んでいるが実質上は不可避である支払である。

15. 借手は、リース負債の測定から除外した変動リース料（例えば、借手の収益の一定率に基づくリース料）を、当該支払の契機となった事象又は状況が生じた期間において純損益に認識することを要求される。IFRS 第 16 号は、リース負債の測定から除外した変動リース料に係る費用を開示することを借手に要求している。

（スポットライト）

リース期間

16. 多くの利害関係者（大半は基準設定主体と作成者）が、リース期間の決定には複雑な判断が伴うと述べた。初期的なフィードバックは、「合理的に確実」という閾値の評価、契約が強制可能な権利及び義務を生み出すかどうかの判定、及び何がペナルティを構成するのかの決定は、企業が IFRS 第 16 号を適用する際に行う最も困難な判断の一部であることを示唆している。

17. 一部の利用者は、リース期間を決定するために必要となる判断は、場合によっては財務情報の比較可能性を低下させると述べた。これらの利用者は、場合によっては、企業が IFRS 第 16 号に従って決定したリース期間が彼らの予想（過去の実務、企業の事業モデル、同業他社が決定したリース期間又は企業が資産の減損テストを行う際に行う仮定に基づいている場合がある）と不整合であったとも述べた。

割引率

18. 利害関係者は、リースの計算利子率について具体的にコメントして、これらの率は直接には観察可能ではないか又は容易には決定できないと述べた。

19. 一部の利害関係者は、追加借入利子率の決定には重大な判断が伴い、不適切に適用された場合には、同様の契約について決定される割引率の差異を生じさせるか又は企業の借入利率を反映しない率となる可能性があると述べた。

20. 一部の利用者は、場合によっては、割引率を決定するために必要となる判断の使用が財務情報の比較可能性を低下させると述べた。逆に、他の利用者は、借手による IFRS 第 16 号に従ったリース負債の決定は、IAS 第 17 号に従って報告された情報に基づく将来のリース料の現在価値の見積りよりも正確であると述べた。

変動リース料

21. 一部の利害関係者は、変動リース料が次のいずれかである（又はどれでもない）かどうかを判定することが困難な場合があると述べた。

(1) 指数又はレートに応じて決まる変動リース料

(2) 将来の業績又は原資産の使用に連動した変動リース料

(3) 実質上の固定リース料

22. 少数の利用者が、リース負債の測定に含まれている変動リース料と含まれていない変動リース料との間の異なる会計処理に関するより一般的な懸念を示した（特に、借手がこの 2 種類のリース料に関して不十分な情報しか開示していない場合）。

（質問項目）

23. 本件に関する質問は、次のとおりである。

質問 2 ― 借手による判断の適用からもたらされる情報の有用性
(a) 借手による判断の適用からもたらされる財務情報の有用性が、おおむね IASB が予想したとおりであることに同意するか。借手による判断の適用が財務諸表の有用性に対して著しい負の影響を有するという見解である場合には、その理由を説明されたい。 (b) IFRS 第 16 号の要求事項が、企業が適切な判断を行うための明確で十分な基礎を提供していること及び当該要求事項が一貫性をもって適用できることに同意するか。同意しない場合には、その理由を説明されたい。 (c) 回答者が、IASB は借手による判断の適用からもたらされる財務情報の有用性を改善すべきであるという見解である場合には、次のことを説明されたい。 (i) IASB が要求事項にどのような修正を加えることを提案するか（及び解決策の便益がコストをどのように上回るのか。） (ii) 借手による判断の適用に関するどのような追加的情報の開示を IASB が企業に要求することを提案するか（及び便益がコストをどのように上回るのか。） 9 ページから 10 ページの「質問への回答のためのガイダンス」参照[1]。

[1] 質問への回答のためのガイダンスには、次のことが記載されている。
(a) 記述された質問に回答している。
(b) 関係する IFRS 会計基準書の項を記載している。
(c) 実際の影響と IFRS 第 16 号の予想された可能性の高い影響との間の重大な相違を説明している。
(d) これらの重大な相違が、IASB が当該基準書を公表した後の市場の動向によって生じたものかどうか、又は要求事項の適用のコストと便益のバランスが変化したという新たな証拠があるかどうかを説明している。
(e) 証拠で裏付けられていて、当該事項が重大な影響を有していて広がりがある（8 ページ参照）ことにより、新しい要求事項が意図されたように機能していないことを示唆するほどの重大性のある

2024 年 9 月の ASAF 会議対応において行った予備的な検討

24. 2024 年 9 月に開催された ASAF 会議において「IFRS 第 16 号『リース』の適用後レビュー」が議題として取り上げられ、次の点に関して意見が求められた。

(1) コアとなる目的や原則に関する全体的な評価（質問 1）

(2) コストと便益に関する評価（質問 2）

(3) IASB が対応すべき適用上の課題（質問 3）

25. ASBJ 事務局では、2024 年 9 月開催の ASAF 会議における発言案及び IFRS 第 16 号 PIR に対する今後の ASBJ からの意見発信の基礎を形成するために、IFRS 適用課題対応専門委員会及びリース会計専門委員会の専門委員に対し、ASAF 会議において質問されるであろう項目を取りまとめた質問票により初期的なコメントを依頼した。

26. 寄せられたコメントの概要は、次のとおりである。

(1) リース期間

初期的なコメントとして、次の意見があった。

① リース期間の判断に関して、作成者の判断に資するように実務上のガイダンスを追加すべきである。（作成者）

② 類似の契約についてはリース期間の判断を一括して取り扱うことができる実務上の便法を検討していただきたい。（作成者）

③ 「僅少でしかないペナルティ」（IFRS 第 16 号 B34 項）を評価する際に契約のより幅広い経済実態を考慮する点（2019 年 11 月アジェンダ決定「IFRS 第 16 号『リース』及び IAS 第 16 号『有形固定資産』－「リース期間及び賃借設備改良の耐用年数」に関連）を明確化すべきである。（監査人）

事項を IASB が識別するのに役立つ。

(f) 回答者が提案する解決策及びそれが便益とコストの評価にどのように影響を与える可能性があるのか（例えば、ある解決策がトピック 842 の要求事項とおおむねコンバージェンスされている IFRS 第 16 号の要求事項に影響を与える場合）を記述する。

（略）

監査人、規制当局及び利用者 ― 自らが監査、規制又は利用する財務諸表を考慮して質問に回答されたい。

IASB は、回答者が質問に回答するために詳細な調査を行うことは期待していないので、回答を提供する際には、IFRS 第 16 号の適用（又は当該基準書に従って作成された情報の利用）についての経験を通じてすでに知っている事項及び懸念を考慮されたい。

④　リース期間の判断について同一条件の契約であっても各社で異なる可能性がある。(利用者)

⑤　リース期間の判断について企業ごとにばらつきがあるため、リースの利用方針に関する定性的な記述及びリース期間等の使用権資産及びリース負債の算定根拠に関する開示を充実させるべきである。(利用者)

(2) 割引率

初期的なコメントは、特段寄せられていない。

(3) 変動リース料

スポットライト（本資料第 21 項参照）で記載されている変動リース料の区分については、初期的なコメントは特段寄せられていない。一方、変動リース料の取扱いが通常のリースとセール・アンド・リースバック取引との間で異なる点について意見が寄せられている。この点については審議事項(3)-8「IFRS 第 16 号の影響の評価に関連性のあるその他の事項に関する質問に対する対応（特定の領域)」で検討を行っている。

事務局による分析及びコメント・レターにおける対応方針案

（リース期間）

リース期間の決定の判断

27. 本資料第 23 項に記載の質問 2(b)及び(c)(i)に関連して、本資料第 26 項(1)①の作成者からのコメント及び④の利用者からのコメントを踏まえると、本資料第 16 項の本情報要請のスポットライトで記載されたように、我が国においてもリース期間の決定にあたっての判断の困難さが指摘されていると考えられる。

28. 一方、IFRS 第 16 号においては、リース期間の決定にあたってのガイダンスとして、次のことが示されている。

(1) 借手がリースを延長するオプションを行使すること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かどうかを評価する際に、企業は、B37 項から B40 項に記述しているように、借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約する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生じさせるすべての関連性のある事実及び状況を考慮しなければならない（IFRS 第 16 号第 19 項)。

(2) 開始日において、企業は、借手がリースの延長又は原資産の購入を行うオプションを行使すること、あるい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かどうかを評価する。企業は、借手がオプションを行使すること又は行使しないことへの経済的インセンティブを創出するすべての関連性のある事実及び状況を考慮する。これには、開始日からオプションの行使日までに予想される事実及び状況の変化が含まれる。考慮すべき要因の例として、下記のものがあるが、これらに限定されない（IFRS 第 16 号 B37 項）。

(a) オプション期間に係る契約条件（市場のレートとの比較で）、例えば、

(i) オプション期間におけるリースに係る支払金額

(ii) リースに係る変動支払又は他の条件付支払に係る金額（解約ペナルティや残価保証から生じる支払など）

(iii) 当初のオプション期間後に行使可能なオプションの契約条件（例えば、現時点で市場のレートよりも低いレートで延長期間の終了時に行使可能な購入オプション）

(b) 契約期間にわたり実施された（又は実施予定の）大幅な賃借設備改良で、リースの延長又は解約のオプション、あるいは原資産を購入する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

(c) リースの解約に係るコスト（交渉コスト、再設置コスト、借手のニーズに適合する他の原資産を特定することのコスト、新たな資産を借手の業務に組み込むコスト、解約ペナルティ及び類似のコストなど）。これには、原資産を契約に定められた状態で又は契約に定められた場所に返還することに関連するコストが含まれる。

(d) 借手の業務に対しての当該原資産の重要度（例えば、原資産が特殊仕様の資産かどうか、原資産の所在地、適合する代替品の利用可能性を考慮）

(e) オプションの行使に関連した条件設定（すなわち、1 つ又は複数の条件が満たされた場合にのみオプションが行使できる場合）及び当該条件が存在することとなる確率

(3) リースを延長又は解約するオプションが 1 つ又は複数の他の契約上の要素（例えば、残価保証）と組み合わされて、当該オプションの行使の有無に関係なく、借手が貸手にほぼ同じ最低限又は固定キャッシュ・リターンを保証する結果となる場合がある。このような場合、B42 項の実質上の固定リース料に関するガイダンスにかかわらず、企業は、借手がリースを延長するオプションを行使すること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と仮定しなければならない（IFRS 第 16 号 B38 項）。

(4) リースの解約不能期間が短いほど、借手がリースを延長するオプションを行使するか又はリースを解約するオプションを行使しない可能性が高くなる。これは、代替資産の入手に関連したコストが、解約不能期間が短いほど比率的に高くなる可能性が高いからである（IFRS 第 16 号 B39 項）。

(5) 借手が特定の種類の資産（リースであれ所有であれ）を通常使用してきた期間に関しての過去の慣行及びその経済的理由は、借手が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であるかどうかを評価する上で有用な情報を提供する場合がある。例えば、借手が通常は特定の種類の資産を特定の期間にわたり使用してきた場合、又は借手が特定の種類の原資産のリースについてオプションを頻繁に行使する慣行を有している場合には、借手は当該資産のリースに係る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を評価する際に、その過去の慣行の経済的理由を考慮しなければならない（IFRS 第 16 号 B40 項）。

29. 前項(1)及び(2)に記載のとおり、IFRS 第 16 号では、借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約する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生じさせるすべての関連性のある事実及び状況を考慮することが求められている。

30. この点、本資料第 26 項(1)④の利用者からのコメントについては、「借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約する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生じさせるすべての関連性のある事実及び状況」は、企業ごとに異なると考えられることから、判断に不統一が生じているのかどうかについては、外見的には定かではないと考えられる。

31. また、本資料第 26 項(1)①の作成者からのコメントについては、リース期間の判断に資する更なるガイダンスを追加することも考えられる。この点、審議事項(3)-2 第 10 項「コメント・レターの基本的な方針」に記載のとおり、次の(1)及び(2)の 2 つの点を考慮する必要があると考えられるが、事務局では、これらの 2 つの点を考慮してもなお、追加することによりリース期間の決定の判断に資するガイダンスは識別していない。

(1) 仮に IFRS 第 16 号と整合している取扱いに関して、本情報要請に対するコメントを通じた IASB への提言を行うことは、リース会計基準の改訂に関する議論を生じさせる可能性がある。

(2) 借手による判断の適用（本資料第 23 項に記載の質問事項 2 に関連）に関しては、多くの時間と労力が費やされ、会計方針等や判断基準が決定されたと考えられる。また、IFRS 第 16 号の適用初年度から 5 年近く経過しているため、企業で策定された会

計方針や判断基準の下で、実務が定着している状況にあると考えられる。このような状況下において、本情報要請に対するコメントを通じて IASB へ提言を行った結果、IASB が IFRS 第 16 号を改正する（又は追加的なガイダンスの開発を行う）場合、企業（及び監査人）は、改正された要求事項を適用するための追加的な時間と労力が必要になる可能性がある。

リース期間に関する開示

32. 本資料第 23 項に記載の質問 2(c)(ii)に関連して、本資料第 26 項 (1) ⑤の利用者からのコメントにあるとおり、リース期間の判断について企業ごとにばらつきがあるため、リースの利用方針に関する定性的な記述及びリース期間等の使用権資産及びリース負債の算定根拠に関する開示を充実させるべきとの意見が聞かれている。また、我が国のリース会計基準の開発時に利用者から同様のコメントが寄せられている。

33. 一方、前項の指摘については、次の点を考慮する必要があると考えられる。

(1) 多数のリースを契約する企業においては、同種の資産項目であったとしても、原資産に個別性が高い場合には、借手のリース期間が一様ではないため、加重平均期間を開示しても見積りの基礎情報としての有用性に欠ける可能性があると考えられる。一方、資産項目を分解して同様のリース期間となる資産の種類等の単位で開示を求める場合、財務諸表作成者に相応のコストが生じる可能性がある。

(2) リース期間の決定の判断は個々のリースの契約内容及び借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約する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生じさせるすべての関連性のある事実及び状況により異なり得るため、仮にリース会計基準の中で開示を求めるとしても、開示目的に照らして企業の判断に委ねることになると考えられる。

34. 仮に、借手による判断の適用に関するどのような追加的情報の開示を IASB が企業に要求することを提案する場合、便益がコストをどのように上回るのかに関する説明が必要と考えられるため、ご意見を伺いたい。

（割引率及び変動リース料）

35. IFRS 第 16 号における要求事項の修正提案を行う特段の事象が識別されていないと考えられるため、追加で修正すべき事項が識別されない場合、特にコメントしないことが考えられる。

ディスカッション・ポイント
本資料第31項の事務局の分析に関してIFRS第16号に追加すべきリース期間の決定の判断に資するガイダンスがあるかご意見を伺いたい。仮にある場合、どのような修正を加えることを提案するか及び解決策の便益がコストをどのように上回るのかについてご意見を伺いたい。また、本資料第34項及び第35項に関してご意見を伺いたい。加えて、他にコメントすべき点があれば、ご意見を頂きたい。

以　上