

【論文】

「使用権資産のリース期間とその減損に関する一考察」 IFRS16号「リース」の初度適用とその後の要検討課題について

准教授 中井雄一郎

Considering lease term and impairment for A right-of-use asset and a lease liability

Associated Professor Yuichiro NAKAI

目次

- I. 事実の概要
- II. 問題の所在
- III. 基準・制度の状況
 - 1.1 経過措置についての検討
 - 1.2 経過措置の適用順序
 - 1.3 リース期間の検討
 - 1.4 使用権資産の減損
- IV. 総括

I. 事実の概要

International Accounting Standards Board（以下、IASB）が International Financial Reporting Standards（以下 IFRS）の16号「Lease」会計を公表し、企業は、本基準を2019年1月1日以後に開始する事業年度に適用しなければならないとしている。

早期適用は、IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」を本基準の適用開始日以前に適用している企業について認められる事とされており、実証的な統計結果は未だ明示的ではないものの、大多数の企業がIFRS16号を2019年1月1日以降開始事業年度から適用する事が予測される。それは、大多数の企業がいわゆる「オペレーティング・リース」適用した取引を行っている事が予想され、また、その件数、また会計的な影響については、固定資産管理システムの調整を含む対応が必要とされる他、見積もりについても、他の事象（有形固定資産・無形固定資産・減損）との関係が強く、表層的な適用が出来ない要素が多々、含まれているからである。

II. 問題の所在

本稿では、IFRS16号の適用初年度の企業に於ける適用方針に、経過措置を最大限に利用す

ることで、実務的な負担を最小限にする為の道筋を提供すると共に、経過措置を利用しても、検討しなければいけない点について、実務が成熟していない現時点に於いて、対応方針案を検討する。

特に、リース期間の算定と、使用权資産の減損に関する検討について、中心的に検討していく。

Ⅲ. 基準・制度の状況

1.1 経過措置についての検討

リースに関する従来の会計処理モデルは、借手及び貸手がリースをファイナンス・リース又はオペレーティング・リースのいずれかに分類して、それら2種類のリースを異なる方法で会計処理することを要求していた。具体的には借手がオペレーティング・リースから生じた資産及び負債を認識することを要求していなかったが、借手がファイナンス・リースから生じた資産及び負債を認識することを要求していた(BC3)が、これらの従来の会計処理では、オペレーティング・リースに関して報告される情報に透明性が欠けていて、財務諸表利用者のニーズを満たしていなかった(BC3(a))点や、リースに関する2つの異なる会計処理モデルの存在(リースに関連した資産及び負債が、オペレーティング・リースでは認識されないが、ファイナンス・リースでは認識されていた)は、経済的に類似した取引が非常に異なる方法で会計処理される可能性があることを意味していた。この相違は財務諸表利用者にとっての比較可能性を低下させ、特定の会計上の結果を達成するために取引を操作する機会を与えていた(BC3(b))点等から、今回のIFRS16号のリース会計の新しいアプローチの開発によって最初の2つの批判に対処することを決定し、借手がリースにより創出された権利及び義務について資産及び負債を認識することを要求する事となった次第である(BC4)。

これらの事情から、従来の会計処理を変更する事となったわけであるが、その影響は企業の従前に行っていたオペレーティング・リースの規模などにより異なる。この点、従前のオペレーティング・リースはその支出額を費用処理するのみであり、実務上、かなりの手間を省略することが出来、また、企業によっては、かなりの程度、オペレーティング・リースを活用して、貸借対照表をスリム化していた可能性があることから、場合によってはかなりの実務的な負担と労力を要する可能性が実務界からも寄せられたようである。そこで、IFRS16号では、一定のオペレーティング・リースの借手に対する経過措置を単純化する事としている(BC18(f))。

経過措置はIFRS16号の付録C「発効日及び経過措置」に定められているが、経過措置を考慮するにあたり、効率的な順序があると思われる事から、本稿では一旦、この効率的な順序について、簡単に検討する。

1.2 経過措置の適用順序

① いつから IFRS16号を適用するかに関する検討

企業は、本基準を2019年1月1日以後に開始する事業年度に適用しなければならない（C1）が、早期適用は、IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」を本基準の適用開始日以前に適用している企業について認められる事とされており、セットでの適用が必要となる。この点、IFRS16号は多数の調査項目を要するものであり、時間的な猶予を確保するためにも、よほどオペレーティング・リースの適用が少数であるなどの事情がない限りは、2019年1月1日以後に開始する事業年度に適用する場合が大多数と考えられる。なお、企業が本基準を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならないこととされている。この点を最初に決める事が実務上、必要である。

② IFRS16号をどの会計期間に影響させるのかに関する検討

IFRS は基本的には、期間比較可能性を高める為に、新たな基準が設定された場合に於いても、あたかも、その新基準が過去から存在し、対象となる取引が生じたその時点から、新基準が適用されるような完全遡及アプローチを原則としている。しかしながら、完全遡及アプローチは理論的には比較可能性を高める為に、否定されないが、実務上の負担を考慮すると、完全遡及アプローチはあまり採用されないものと考えられている。そこで、IFRS16号では、IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を適用して、表示する過去の報告期間のそれぞれに遡及適用（C5(a)）するという完全遡及アプローチの他に、例えば、2019年12月31日から遡及適用し、本基準の適用開始の累積的影響を適用開始日である2019年1月1日に認識する（C5(b)）という修正遡及アプローチも認めている。この両者のアプローチの検討も、実務上の負担に大きな影響を及ぼすことから、かなり初期の段階で決定する必要がある。

③ 対象となるオペレーティング・リースの検討

今回のIFRS16号が公表され、適用される以前より、IAS17号によるリースの会計処理はIFRS 上、定められており、また IFRIC4号「契約にリースが含まれているか否かの判定」も考慮されてきた経緯があるが、新たな IFRS16号の公表に合わせて、ゼロベースからの「リース会計」の検討が必要であるかについては、実務上、非常に大きな問題となる。この点、新たに、真っ新からリースにIFRS16号を検討しなおすという事は不要である事とする経過措置が実務界への配慮として定められている。

経過措置として、「実務上の便法として、企業は契約がリース又はリースを含んだものであるかどうかを適用開始日現在で見直すことを要求されない。その代わりに、企業には次のことが認められる。

- (a) 過去に IAS 第17号「リース」及び IFRIC 第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」を適用してリースとして識別された契約に本基準を適用すること。

企業は C5項から C18項の経過措置をそれらのリースに適用しなければならない。

- (b) 過去に IAS 第17号及び IFRIC 第4号を適用してリースを含んでいるものとして識別さ

れなかった契約に本基準を適用しないこと。(C3)」

との規定があり、具体的には(a)を採用することで、従来、損益計算書上で、「リース料」等の勘定科目で処理してきた取引のみを今回のIFRS16号での「使用権モデル」の対象とする事が可能となるのである。この経過措置を採用する事で、かなり実務上の作業は割愛可能であると考えられる。他方で、従前の基準での検討が曖昧であった場合には、今回の経過措置で、従前の検討の曖昧さが治癒するわけではない点は留意が必要である。

とは言え、通常、外部への定期的な支払いを要する事になるリースについては、社内での管理体制も比較的しっかりしていると思われ、又、支払管理用のシステム、あるいはデータを活用して、そのリースの範囲を把握する事で対応可能な場合が多いと考えられる。

実務上、考慮すべきは、企業の営業に不可欠ではない資産についても、今回の基準の対象であり(BC75-77)、或いは、土地の長期リースについても、対象外とはされていない点である(BC78-79)。この土地の長期リースは、後述のリース期間の検討でも重要な考慮要素となる事から、別記する。

④ 少額リースに関する免除規定

IFRS16号は、前述のとおり、オペレーティング・リースとファイナンス・リースで異なる会計処理が定められていた事による比較可能性の低下に対応する為に定められたものであり、原則的には全てのオペレーティング・リースが対象となる。但し、実務上の便宜と、使用権モデルを適用する事によるコストと、そこから得られる便益を比較考量した時、コストが便益を上回る事が想定されるようなリースについては適用を免除されている。従い、適用免除の場合には従前の費用処理を継続する事となる。

日本基準については、リースについて一件当たり300万円という規定があるが、IFRSには基準上、明確な基準は定められていない。ただし、USDで新品時に取得した場合の価額が5000ドル以下の取引はコストと便益を比較した際に、少額であると考えられるものとして実務上は判断する余地があると考えている(BC100)。この点の特徴は、IASBが、原資産が少額であるかどうかの評価の結果は、借手の規模、性質又は状況の影響を受けるべきではないということを明言している点であり、すなわち、免除は、リースされる資産の新品時の価値に基づくものであり、当該資産をリースしている企業の規模や性質に基づくものではないとの結論付けをしている点である(BC100)。

つまり、大規模な企業においては、重要性の値も高くなるため、例えば、上場企業に於いては、従前の日本基準でいうリース料総額300万円が少額であると出来る一方、小規模企業に於いては、10万円が少額というような差異がないという事を認識しなければならない。

なお、新品取得時に5000ドルという取引を考えると、あまり少額資産による免除を受ける事が出来る可能性が少なく感じる事もあるかもしれない。というのも、購入するよりも安価であることから、リースをする事が多いとした時、例えば、二年間のコピー機リースを考えたとする。この場合のリース料は年間2500ドルであろうか？又は、近い金額であろうか。実務的に

は、様々な取引形態があると考えるが、コピー機については技術革新の点、使用頻度による老朽化等を考えると、購入と同じ程度のリース料を支払い、他方でリース期間満了時には、新たなコピー機の納入を依頼するのが通常かもしれない。とすると、年間リース料による判断ではなく、やはりリース対象となる資産の新品の原価値について5000ドルを考慮する必要がある。

⑤ 短期リースの検討

IFRS16号は、上記の④で示した少額リースと合わせて、短期リースについても、コストとベネフィットの観点から、免除規定が定められている。この短期リースは、「開始日において、リース期間が12か月以下であるリース」として定義している（BC93）。

短期リースを除外できると実務上、非常に有利であると考えられるが、この短期リースか否かは、「リース期間」をどのように決定するかにより、大きな影響を受ける。その為、ここでは、短期リースは免除されることとして、後段にて「リース期間」を検討した結果を受けて、再度「短期リース」について述べる事とする。

⑥ その他の免除規定

上記の①から⑤への検討に合わせて、

- ・ 公正価値モデルが採用されたリースがあるか否か（C09(a)(b)）
- ・ 直接コストの除外について（C10(d)）
- ・ 使用権資産の算定（C8）
- ・ リース債務の割引率のグループ化（C8/C10）

という経過措置も存在する。これらの規定のうち、リース債務の割引率が最も重要と考えられるが、本稿では触れず別稿にて示すこととする。

1.3 リース期間の検討

IFRS16号は、「リース期間」として、リースの解約不能期間に、（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の）リースを延長するオプションの対象期間と、（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）リースを解約するオプションの対象期間下記の両方を加えたものとして決定しなければならない（18(a)(b)）としている。ポイントは、現在のリース契約期間ではなく、将来のオプションの行使に関する予測も含むこととされている。これは、IASB が、当該アプローチが最も有用な情報を提供するには、リース期間は、原資産が使用される期間についての企業の合理的な見積りを反映すべきであると考えているからである（BC156）。

$\text{リース期間} = \text{リース解約不能期間} + \text{解約オプション} + \text{延長オプション}$

この決定から、実務上、「リース期間」についても、見積もりが必要となる。何故なら、将来の予測が含まれるからであり、場合によっては、つまり、期間が延長されれば、その延長に

応じて、リース債務が2倍、3倍と複数倍にも膨らむ可能性を持つと言える。企業が財務体質をスリム化したいと考え、或いは、コベナントを気にする企業に対しては、かなり厄介な見積もりとなると言える。

なお、これらの解約オプション・延長オプションは、契約書や根拠となる法令等に基づいて、「貸手が借手からの要請に合意する事を拒否できるのか、どうかという強制可能性」を評価して、その有無を検討するのが実務上の適用にあたり、まず最初に検討すべき点と考えられる。換言すれば、強制可能なオプションがない場合には、現行の契約期間をリース期間として扱う事で足りると考えられるからである。

① リースの解約不能期間と解約・延長オプションについて

リースの解約不能期間については、オペレーティング・リースである場合、いつでも借主側から解約が可能な場合、若しくは、事前の通知による解約が可能である場合もある。いつでも解約可能な場合には、リース解約不能期間と解約オプションの差し引きによりリースの解約不能期間はゼロとして、リース期間は存在しないようにも思われる。その為、このようなリースは、今回の使用権モデルの対象としないという判断も出来そうである。この点、基準の設定過程を検討すると、IASBは、「オプション期間を企業のリース期間の算定に含めるべきかどうかについて、さまざまな見解が表明された。一部の利害関係者は、将来のオプション期間中に行われる支払は、当該オプションが行使されるまでは借手にとっての負債（又は貸手にとっての資産）の定義を満たさないと考えていた。これは、行使日前には、借手は、解約オプションを行使すること又は延長オプションを行使しないことを選択することによって、それらの支払を回避できるからである。これらの利害関係者は、リース期間を契約上確約された期間（すなわち、解約不能期間）に限定することを提案した（BC154）。」というリースの解約不能期間が契約上、無い場合、或いは、解約オプションを持つような場合について、使用権モデルの対象とすべきでないとする立場からの見解も示している。しかしながら、IASBはリースの経済実態のより忠実な表現を提供することになり、最も有用な情報を提供するからリース期間は、原資産が使用される期間についての企業の合理的な見積りを反映すべきである（BC155・156）とし、借手がリースを延長する（又は解約しない）オプションを行使することが「合理的に確実」である範囲で、オプション期間を含めるべきであるというIAS第17号における考え方を維持することを決定している。

すなわち、契約書や根拠となる法令等に鑑みて、「貸手が借手からの要請に合意する事を拒否出来ないという強制可能なオプションを有している場合」には、その行使が合理的に確実である範囲でリース期間算定上は見積もり考慮し、「このようなオプションを有していない場合」には現在の契約期間をリース期間とする事になる。つまり、基準では、有用性の観点から、確実性の高い「現行の契約期間」よりも、「見積りを含むが“合理的に確実”と目されるリース期間」を採用したという状況にある。

② 「合理的に確実」の判断

オプションを行使するのが確実であると考えられる場合については、どのように考えるのが相当であるかの判断は実務上、困難である事が予想される。

このような困難に対して、「リース期間を現在の契約期間に限定してしまう事」が実務的には容易とも思われるが、IASBは、「合理的に確実」の概念の適用には判断を要することに着目し、IFRS第16号において企業がこの概念を適用するための適用指針を示すことも決定している（BC157）。具体的には、以下の通りである。

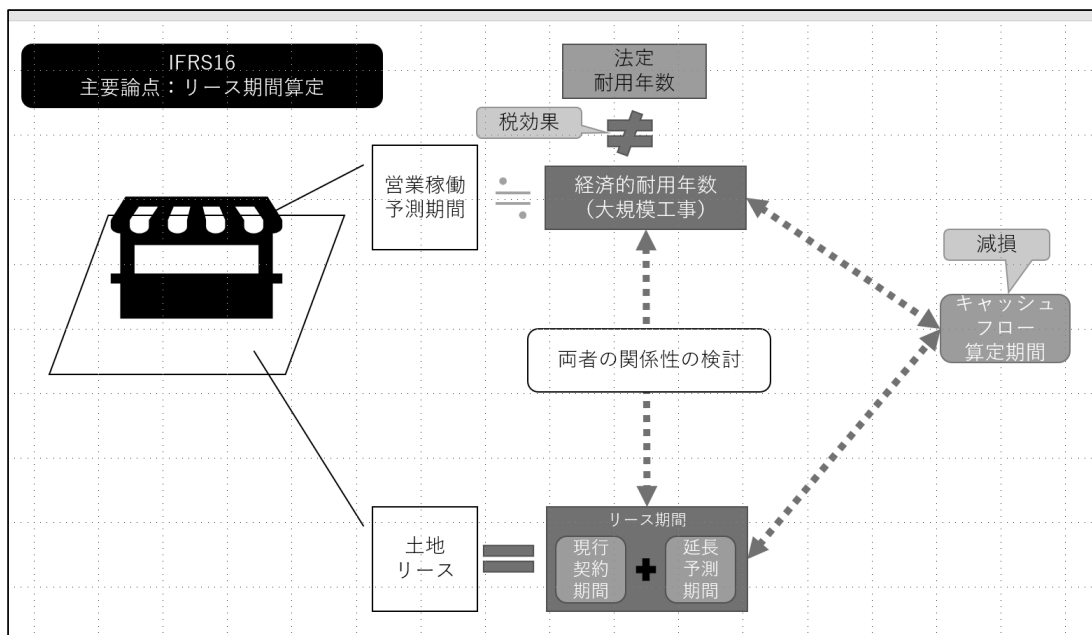
考慮事項	項目	具体例・その他
B37 オプションを行使すること又は行使しないことへの経済的インセンティブを創出するすべての関連性のある事実及び状況	オプション期間に係る契約条件	<ul style="list-style-type: none"> ● オプション期間におけるリースに係る支払金額 ● リースに係る変動支払又は他の条件付支払に係る金額（解約ペナルティや残価保証から生じる支払など） ● 当初のオプション期間後に行使可能なオプションの契約条件（例えば、現時点で市場のレートよりも低いレートで延長期間の終了時に行使可能な購入オプション）
	大幅な賃借設備改良	契約期間にわたり実施された（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
	リースの解約に係るコスト	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。
	業務に於ける重要度	借手の業務に対する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）
	条件	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
B38 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）と組み合わせられて、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		このような場合、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。
B39 リースの解約不能期間		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点。 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。
B40 (リースであれ所有であれ) 特定の種類の資産を通常使用してきた期間に於ける過去の慣行及びその経済的理由		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。

③ リース期間の算定に関する実務的な考察（容易な場合）

リース期間の算定にあたっては、そのリース資産が何を対象としているのかに依ると言っても、過言では無いように思われる。高額な複合機、車両、をリースした場合を想定してみると、技術的な革新や、燃費効率の向上と言った点から、過去、企業が2年毎に、そのリース資産を取り替えているような事実があるとする。この場合、当該企業にとっては、（契約期間もその程度と想定されるが）2年が契約期間と判断する事について、あまり違和感は無いと言える。これは動産であり、他の資産との関係、干渉、或いは見積り・利用期間等の影響を受けにくいという性質と、会社の意思が明確である事から、延長オプションを有している場合、その行使は「合理的に確実」との根拠が取りやすいからである。このような案件のみの会社に於けるIFRS16号の適用は実務的に見ても、そこまで困難ではないと思われる。

④ リース期間の算定に関する実務的な考察（困難な場合）

他方で、実務上、問題となるのは、不動産リースに於ける「土地」について、従前にオペレーティング・リースで処理した場合で、且つ、その「土地」の上に建造物を構築してビジネスをしているような場合と考えている。何故なら、土地部分のリース期間の見積りと、上物の利用期間の見積りに齟齬が以下の事情から生じてしまう可能性が一番大きいからである。関係を明示すると以下のとおりである。



上記のような状況として、例えば、以下のような状況を想定してみる。

実務的には、不動産に関するリース契約を長期にしまうと、かなり負担が大きくなると考えるのが経営者の意図と合致する事から、リース期間については2年程度での更新として、他方で、営業を軌道に乗せるために、上物として詠えた店舗設備については、それなりに張り

込んで造成する場合が想定される。この時、経営者としては、費用処理に関する意図としては、利益体質への変化を早々に実現したい事から、ベクトルとしては長期期間での減価償却期間とする可能性がある。IFRS という点から考えると IAS16号に基づいて、減価償却期間として経済的耐用年数を採用するべきであるが、この経済的耐用年数も見積りである事から、経営者の意図が反映するものである可能性と余地がある。

なお、使用権モデルを適用すると、資産（使用権資産）と負債（リース負債）が計上される事から、従前のオペレーティング・リースと比較して、著しく費用が計上され、利益を害する結果を生じる訳では無い。しかし、資産額が増加すれば、経済指標として経営の効率化を示す「総資産利益率」等は悪化する事になる。また負債が増加すれば、コベナントにも影響を与える他、財務安全性を示す「自己資本比率」の低下を示す事になる。また、計上された使用権資産は他の資産と同様に減損の有無の検討が必要となり、場合によっては減損損失の計上が為されると、戻入の可能性はあるものの、負債のみが貸借対照表上に居座る可能性がある。とすると、経営者としては可能であれば、使用権資産並びにリース負債を計上したくないという意図が働く点も、彼らの内心の正論であろう。

ここで、経営者は「踏み絵」を踏まされる可能性がある。それは、上物の建物の存在には、必ず土地が必要になるからである。とすると、上記で示した経営者の意図について、相反する二つの顔、側面が同時に存在する点を合理的に説明する必要がある。この点は、事後の減損の検討でも目をつむる事が出来ない。

事例を検討してみると、その関係性の維持が明確になる。先ほどの例に情報を補足してみると、

- ・ 土地リース → 普通賃貸借契約 → 1年更新（強制可能オプションあり） → 年間240万円
- ・ 建物 → 自己建築・所有 → 経済的耐用年数（10年） → 建築費用1200万円
→ 残存価格ゼロ（原状回復時、取り壊し見込み：費用120万円）

過去の経験から、建物については10年程度の平均的な営業活動実績あり

従来の処理では、

T0	Dr		Cr	
土地リース	仕訳無し			
建物建築	建物	1200万円	預金	1200万円
資産除去債務	建物	120万円	資産除去債務	120万円

T1-T10	Dr		Cr	
土地リース	リース料	240万円	預金	240万円
減価償却	建物償却費	132万円	建物	132万円

T10	Dr		Cr	
資産除去債務	資産除去債務	120万円	預金	240万円

なお、減損の判定にあたっては、（のれんなどがない場合には）貸借対照表上に唯一、計上

されている建物を主要資産として判定する可能性が高くなる。

今回の基準の改正は、上記の従来処理では、利害関係者に有用な情報を提供していないのではないかという点から、改正されたものである。

実務上の負担の増加、財務指標の悪化等、経営者の希望とは異なる可能性があるが、仮にリース期間を上記の例で、経済的耐用年数と合わせたとする。何故なら、このような事例では、土地の存在なしに建物が存在しないからである。この場合、仕訳は以下ようになる。なお、便宜上、割引計算をしていない。

今回の処理では、

T0	Dr		Cr	
土地リース	使用権資産	2400万円	リース債務	2400万円
建物建築	建物	1200万円	預金	1200万円
資産除去債務	建物	120万円	資産除去債務	120万円

T1-T10	Dr		Cr	
土地リース	リース債務	240万円	使用権資産	240万円
減価償却	建物償却費	132万円	建物	132万円

T10	Dr		Cr	
資産除去債務	資産除去債務	120万円	預金	240万円

となる可能性がある。従来処理との差は、

- ・ T0期に資産・負債の金額が増加する点。
- ・ T1-T10期には従来はリース料という費用処理であったのに対して、この場合は使用権資産の償却費という事になる。但し、金額はこの例では差異は無い。
- ・ 減損の判定にあたっては、使用権資産・建物を考慮して主要資産を特定し、或いは両者を合わせて、減損の兆候をみる事となる。

なお、上記の例題では、上物の建物の経済的耐用年数を10年とし、土地リースはオプションを行使した結果を想定して同期間としたが、ある特定の場所、それ自体に一定の重要性がある場合には、当該土地での営業の継続が重要性を有する事となるため、営業の観点から、建物などの刷新を予定し、他方で土地リースについては、更に長い期間を予定する事もあるかもしれない。この場合、使用権資産とリース債務にかかるリース期間については、もちろん強制可能であるオプションの考慮は必要であるが建物の経済的耐用年数を超過する事も、十分に想定される。

(土地リース) リース期間 > 建物の経済的耐用年数：建物の刷新を予定している場合には可能

それでは、建物の経済的耐用年数と比較して、短期の土地リースは想定されるであろうか？

（土地リース）リース期間 < 建物の経済的耐用年数：延長オプション無しなら、生じうる？

もちろん、延長オプションがない場合は基準に愚直に従う限り想定されうる。

（土地リース）リース期間 < 建物の経済的耐用年数：延長オプション有りの時は？

他方で、延長オプションがある時は、基準の状況を考慮する限り、困難ではないかと思われる。何故なら、この場合には上述の延長オプション行使が「合理的に確実」と目される可能性に該当すると考えられるからである。

但し、想像上の双面の怪物であるヤヌスや、或いは三頭単身の地獄の番犬であるケルベロスの発想を経営者が持っている事は、決して否定出来ないのも実態である。つまり、「不動産に関するリース契約を長期にしてしまうと、かなり負担が大きくなると考えるのが経営者の意図と合致する事から、リース期間については2年程度での強制可能な更新オプションを設定し、他方で、営業を軌道に乗せるために、上物として詠えた店舗設備については、それなりに張り込んで造成する場合が想定される。この時、経営者としては、費用処理に関する意図としては、利益体質への変化を早々に実現したい事から、ベクトルとしては長期期間での減価償却期間とする可能性がある。」という点は既に指摘した通りであり、ほぼ全ての経営者の意図であると想像するに難くないからである。

つまり内心では、それぞれの期間等の算定で用いたい期間が異なるのが常態であるという事は、そこまで違和感がないという事である。

従来と異なる会計処理が求められる結果、従来の処理の妥当性が揺らぐというのは、会計的にも、監査的にも許容されるものではないが、経営者に「踏み絵」が要求される事象が発生すると、複数の要素に整合性を取らざるを得ない事象が発生する可能性は高い。

今回の案件も、建物等の経済的耐用年数との関係性がより緊密に浮き彫りになる事から、仮に、法定耐用年数と経済的耐用年数を合致させる処理などで、IFRS適用時に“お茶を濁していた”企業については、比較的耐用年数が長期である可能性があり、その結果、リース債務の算定期間も（オプションを有している場合には）長期である事が要求される可能性がある点は指摘しておきたい。

なお、上記の指摘では、土地を主な問題としたが、この問題はビル内に店舗を構え、かなりの造作を加えた場合にも該当する事から、かなりの事例での経営者の苦悩を生じる恐れがある。

1.4 使用権資産の減損

リース期間に関する箇所でも指摘した所であるが、土地リースと、その上物の建物に関する減損は、単に動産をリースした場合よりも、かなり困難である事が想定される。

ここでも事例を用いて、先に問題点を浮き彫りにしたいと考える。

購入した場合10のコスト必要な資産で、リース料が毎年5のコストが必要な取引について

- ・オペレーティング・リース処理
- ・使用権モデル処理
- ・自己取得処理
- ・ファイナンス・リース処理 を簡便的に想定する。

		DR)		CR)		CF	損益	資産	簿価	負債
オペレーティングリースモデル	T0	リース料	5	現金	5	-5	-5	-5	0	0
使用権モデル	T0	使用権資産	10	リース債務	10	0	0	10	10	10
ファイナンスリースと一見一致するが、キャンセル可能である事から、確定債務ではない。その為、減損については、特段のシナリオが想定されるべき。	T0	使用権償却費	5	使用権資産	5	0	-5	-5	0	0
	T0	リース債務	5	現金	5	-5	0	-5	-5	-5
				TTL		-5	-5	0	5	5
自己保有	T0	有形固定資産	10	現金	10	-10	0	±0	10	0
既に、キャッシュアウトしている事から、有形固定資産のキャッシュフローを考慮した減損となる。	T0	減価償却費	5	有形固定資産	5	0	-5	-5	-5	0
				TTL		-10	-5	5	5	0
ファイナンスリースモデル	T0	有形固定資産	10	リース債務	10	0	0	10	10	10
ノンキャンセラブル・フルペイアウトである事から、確定債務であり、有形固定資産の減損は使用権モデルと異なる可能性がある。	T0	減価償却費	5	有形固定資産	5	0	-5	-5	-5	0
	T0	リース債務	5	現金	5	-5	0	-5	0	-5
				TTL		-5	-5	0	5	5

上記の例は、(法的形式的にはそれぞれ大きな差異があるものの) 経済的実質的に(差異はあるが、それほど)大きな差異を生じないであろう事から、異なる会計処理は適切ではないという事で、同一の処理が求められた所である。

確かに、損益に与える影響はいずれも-5であり、上記の4つの処理でも差異はない。

又、キャッシュフローの先行支出を伴う「自己保有」での減損の検討と、全てのキャッシュフローの支出はないもののノンキャンセラブル・フルペイアウトでキャッシュアウトフローが確実視される「ファイナンス・リース」での検討はいずれも売買処理であった事情を考慮しても同一視する事が可能であろうと思う。

他方で、使用権モデルに於ける「使用権資産」と「リース債務」が同額計上されている点では、ファイナンス・リースモデルと相似しているものの、使用権モデルでの「リース債務」は「合理的に確実」とはいえ、解約可能である場合には確定債務ではないと考えられる事から差異はある。

とすると、一見すると相似するものの厳密には差異があるそれぞれのモデルについて、減損の検討にあたり、従来の検討と全く同一にする事は、かえって経済的状況を適切に反映しないとも限らない。また減損の必要性に迫られた経営者が減損を行った年の翌期に、当該リースを終了した場合、解放されるリース債務との差額は何らかの「利益」を構成する事になる。勘定科目は形式的には「債務免除益」と想定されるが、「減損」計上の翌期に、「債務免除益」を計上する処理が妥当であるのか。「債務免除益」ではないとして「減損戻入益」とするのも検討が必要と思われる。

いずれにしても、使用権資産の減損モデルについては、リース期間との関係で多額の使用権資産の計上も想像される事から、新たなシナリオが必要な場合もあると考えられる。

特に、賢明な経営者であれば事業の継続よりも、処分売却をする方を選択するであろうから（IFRS5参照）、事業の状況によれば解約オプションを行使する事も選択肢として違和感はない。このあたりの取り扱いについては、未だ実務が成熟していない事から、より慎重なシナリオの検討が必要である。

また減損における回収期間についても、リース期間、経済的耐用年数との間に、著しい不均衡が生じる場合、良い所のみを取る事が出来なくなる可能性もある事から、やはり慎重な経営計画・シナリオを持っている必要があると感じている。

IV. 総括

IFRS16号の適用は多くの企業が2019年1月1日以降開始事業年度からと想定される。実務的な影響が大きい基準だけに、実務的に馴染むまで一定の期間を要する可能性があると考えられる。規定の趣旨も理解出来る所であるため、形式的な適用に終わらない事、その為に、より理論的な処理の検討が必要と考えられる。

補促…日本に於ける適用にあたり…

比較的貸主（例えば英国に於けるランドオーナー）の立場が強いとされる欧米諸国と、借主保護の思考の強い「借地借家法」のある日本では同様の議論に徹するのは経済的、実質的な企業の実態を表現する為のIFRSの適用にあたり違和感を感じる。

借地借家法の法定期限が30年（更新時に考慮される20年あるいは10年しかり）という期間を愚直に考慮せよと言う話では、会社の実態を示す写像と会計がならない可能性は常に意識すべきであろう。

以上