



IFRS第16号「リース」 ～適用に向けて～

シリーズ5：リースの条件変更



2018年11月

home.kpmg/jp/ifrs

あずさ監査法人

目次

リースの条件変更について	1
1. 「リースの条件変更」とは何か	2
1.1 キーポイント	2
1.2 主な影響は？	3
2. キーコンセプト	4
2.1 リースの条件変更とは？	4
2.2 リースの条件変更はリースの再評価とは異なる	4
2.3 独立したリース	6
2.4 割引率	6
2.5 条件変更の発効日	6
3. 借手にとってのリースの条件変更	7
3.1 概要	7
3.2 割引率	8
3.3 独立したリース	9
3.4 独立したリースに該当しないケース	10
3.5 リースの解約	24
3.6 マスターリース契約（基本契約）	29
4. 貸手の条件変更	32
4.1 概要	32
4.2 割引率	32
4.3 ファイナンス・リースの貸手の条件変更	34
4.4 オペレーティング・リースの貸手の条件変更	38
4.5 リースの解約	40
5. リースの条件変更の発効日	42
6. IFRS第16号への移行時の留意点	46
6.1 概要	46
Appendix 1 – IFRS第16号「リース」の概要	48
Appendix 2 – 設例のリスト	49
本冊子について	50
参考文献	50
IFRS第16号「リース」～適用に向けて～シリーズについて	51
あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室による刊行物	52

リースの条件変更について

IFRS第16号「リース」は、2019年1月1日以後に開始する事業年度の期首（早期適用しない3月決算会社のIFRS適用会社の場合には2019年4月1日）から強制適用が開始されます。IFRS第9号「金融商品」（2014年版）及びIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」もすでに適用が開始されており、いよいよ新リース基準の適用も目前に迫ってきました。

新しい基準を適用する際には、通常業務に加えて追加的な実務の負担を要することが常ではありますが、特に金融商品会計基準、収益認識基準と大型基準の導入が続く中で、新リース基準の適用が実務担当者に課す負担・プレッシャーは少なくありません。

IFRS第16号におけるリース会計は、従来のIAS第17号や日本基準のリース会計基準とは考え方が大きく異なるものであり、新基準の適用が実務及び財務情報に与える影響を慎重に評価・検討することが必要です。なお、新基準においては貸手の会計処理に及ぼす変更はあまりないものの、リースの条件変更については、貸手についても新たな定めが設けられており、注意が必要です。

さらに、IAS第17号からIFRS第16号への移行に際しては、様々な経過措置が設けられており、比較期間を修正再表示するか否かを含めた多岐にわたる選択肢が存在することから、これらを効率的かつ有効に利用することが、移行プロジェクトを成功させるために重要となります。リースの条件変更というと、一見、IFRS第16号が適用された後に、しばらく経ってからはじめて利用することになる規定と思われるかもしれませんが、新基準への移行措置の選択によっては、適用開始日から、リースの条件変更の規定を反映して使用权資産とリース負債を測定する必要があり、新リース基準を正しく適用していく上で、条件変更の会計処理を正しく理解することは不可欠と考えられます。

あずさ監査法人はIFRS第16号の公表を受けて以来、2016年2月に日本語解説資料『IFRSの新リース会計 ～概説 IFRS第16号～』をリリースし（翌3月に米国の新リース基準を取り込むため改訂）、引き続き同年7月に『図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」』を出版しました。2017年7月からは、実務上のポイントにフォーカスした情報を新シリーズで提供開始しており、本冊子は、第1弾「新基準への移行」、第2弾「リースの定義」、第3弾「割引率」、第4弾「リース料」に続く第5弾として、リースの条件変更が行われた際の取扱いについて解説を行うものです。

本冊子が、皆様のご理解に少しでも役立つことを願っております。

2018年11月吉日

有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザリー室

1. 「リースの条件変更」とは何か

1.1 キーポイント

IFRS 16.A

リースの条件変更とは、当初の契約条件にはなかったリースの範囲又はリースの対価の変更である。一般的な事例は、以下のとおり。

- 1つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによるリースの範囲の増加（[設例1,2,7,8](#)及び[14](#)参照）
- 1つ又は複数の原資産を使用する権利を解約すること（[設例3](#)参照）、又は契約上のリース期間の短縮（[設例8,9,15](#)及び[17](#)参照）によるリースの範囲の減少
- 契約上のリース期間の延長によるリースの範囲の増加（[設例4,7](#)及び[16](#)参照）
- リース料の増額又減額によるリースの対価の変更（[設例1,2,3,5,6,7,14,15,16](#)及び[17](#)参照）

当初の契約条件の再交渉の結果として起こる変更は、リースの条件変更該当する。契約に含まれる賃料改訂条項に従って生じるリース料（キャッシュ・フロー）の調整及び当初の契約にオプションが含まれている場合に、借手が当該オプションを行使する（又は行使しない）ことが合理的に確実であるか否かの再評価は、リースの条件変更には該当しない。

借手にとってのリースの条件変更

IFRS 16.BC202

新基準では、リースの条件変更のうち、実質的に当初のリースとは独立した新規のリースの創出を表すものと、実質的に既存のリースの範囲又はそれに対して支払われる対価の変更を表すものを区別する（[第3章](#)参照）。一言で言えば、

- 別個の独立したリース：既存のリースを調整せずに、増加部分を新規のリースとして会計処理する。
- 別個の独立したリースではない：既存のリースを再測定する。

IFRS 16.7

短期リースの免除規定を適用し、オフバランス処理をしているリースに条件変更が生じた場合、借手は当該条件変更後のリースを新規のリースとして取り扱う。

貸手にとってのリースの条件変更

新基準が、貸手の会計処理に加えた変更は少ないが、リースの条件変更についての要求事項は貸手についても導入されている。ファイナンス・リース及びオペレーティング・リースの条件変更について、それぞれ別のガイダンスがある（[第4章](#)参照）。

リースの条件変更の発効日

リースの条件変更はその発効日に会計処理する。発効日とは、当事者双方がリースの条件変更に同意した日であり、通常、変更契約書に署名した日である。別個の独立したリースとして会計処理されない条件変更は、条件変更の発効日にリース負債と使用権資産を再測定する。条件変更の合意日とは異なる日に、使用権又は対価の変更が起こる場合、会計処理の適用に当たって複雑な問題が発生する（[第5章](#)参照）。

1.2 主な影響は？

全てのリース契約の特定とデータの抽出 借手は、新基準によりほとんどすべてのリースを財政状態計算書にオンバランス処理することとなる。全てのリースについて、リース負債に含めるべきリース料の範囲、及び事後の条件変更を別個の独立したリースとして会計処理するか、又はリース負債と使用権資産の再測定が必要かを特定するには、相当の労力が必要となることも想定される。

新しい見積りと判断 新基準では、リース負債を測定するための新たな見積りと判断が求められることとなった。借手は、リース開始日に負債を測定し、その後にリース期間が変更された時などには、それを修正する必要がある。このため、継続的なモニタリングが必要となり、財務諸表のボラティリティが増加する。

資産・負債のボラティリティ 新基準では、リースの条件変更の会計処理が新たに定められたことにより、借手と貸手の双方に、財務諸表上の資産と負債にボラティリティが持ち込まれた。これは、将来を正確に予測するという企業の能力に影響を与え、また、継続的なモニタリングが要求されることとなる（第3、4章参照）。

契約条件及び商慣行の変更 新基準の影響を最小化するため、特定の契約条件や商慣行を見直したいと考える企業があるかもしれない。例えば、事後的な条件変更を避けるため契約に当初からオプションを織り込む等、リース契約の枠組みやリース料の設定方法を変更するといった見直しである。したがって、新基準は財務報告部門以外の、財務、税務、法務、購買、不動産、予算、販売、内部監査及びITなどの部門にも影響を及ぼす可能性がある。

システム上の対応、業務プロセスの見直し 企業は、新たなリースの開始、既存のリースの条件変更、再評価及び減損の兆候を網羅的かつ適時に識別して測定できるシステムとプロセスを確保する必要がある。これは、リースが分散管理され会計担当者以外が管理を実施する場合は、さらに重要となる。

IFRS第16号への移行時の留意点 新基準への移行に際しては複数のオプションが設けられているため、採用する移行オプションを早期に決定することが重要となる。2019年度に借手が必要とする情報の範囲は、選択した移行アプローチによって異なってくる。例えば、修正遡及アプローチに基づき、かつ借手がリース負債と同額で使用権資産を測定することを選択した場合、適用開始日前の条件変更に関する情報は必要ない。完全遡及アプローチに基づく場合、又は、修正遡及アプローチを採用するものの、新基準をリース開始日から適用していたかのように適用開始日の使用権資産を測定することを選択した場合、過去のリースの条件変更についても測定に織り込む必要がある。

ステークホルダーとの慎重なコミュニケーション 投資家及びその他のステークホルダーは、新基準のビジネスへの影響を理解したいと考えるだろう。関心のある領域には、業績への影響、導入コスト、及びビジネス慣行の変更が含まれる。

文書化の十分性 適用開始日のリース負債の測定方法を決定する際、及び条件変更時に使用した判断、仮定、見積りについて、文書化が必要となる。

2. キーコンセプト

リースの条件変更がどのような形式で生じるか、また、その規模も様々であるが、それらすべての会計処理にあたり、以下のコンセプトを理解することが重要となる。

2.1 リースの条件変更とは？

IFRS 16.A, 44-46, 79-80 リースの条件変更とは、当初の契約条件にはなかったリースの範囲又はリースの対価の変更である。通常、リースの条件変更には、例えば、以下が含まれる。

- 1つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによるリースの範囲の増加
- 1つ又は複数の原資産を使用する権利を解約すること、又は契約上のリース期間の短縮によるリースの範囲の減少
- 契約上のリース期間の延長によるリースの範囲の増加
- リース料の増額又は減額によるリースの対価の変更

当初の契約条件の再交渉に伴う改訂、及び当初のリース契約に含まれていた条件の変更は、リースの条件変更である。

2.2 リースの条件変更はリースの再評価とは異なる

IFRS 16.BC201 既存のリースに関連する資産・負債の再測定を生じさせるシナリオには、以下の2つがあり、両者には相違がある。

- リースの会計処理に使用する見積りの再評価
- リースの条件変更

前者の「リースの再評価」が生じるのは、例えば、リースの開始日後、当初の契約条件に基づくリース料（キャッシュ・フロー）の変更があった場合である。

IFRS 16.36(c),39-43,B42 新基準は、借手がリース負債及び使用権資産を再評価すべきタイミングに関するガイダンスを提供している。しかし、貸手については特段の記載がない。

IFRS 16.39-43 借手に「リースの再評価」をもたらす一般的な事例は、以下のケースを含む。

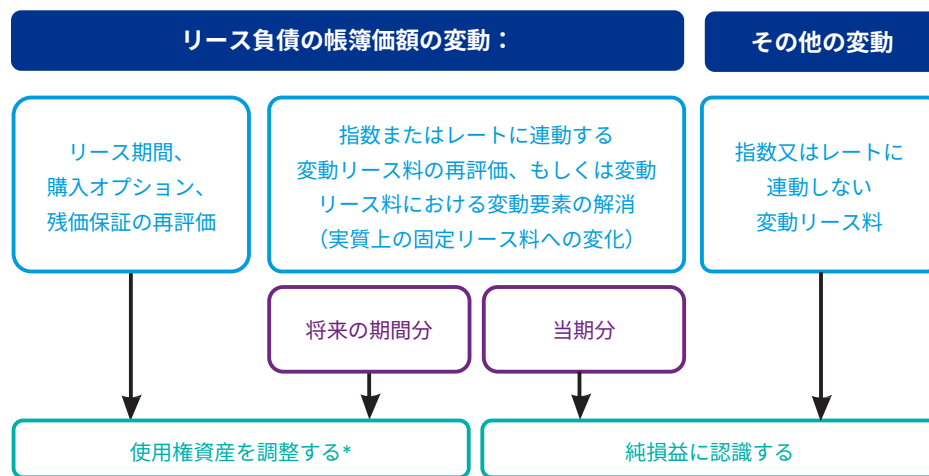
- （会計上の）リース期間についての評価の見直し
- 購入オプションを行使するか否か、その合理的な確実性についての評価の見直し
- 残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額の見直し
- リース料の算定に使用される指数又はレートが変化したことによって生じた将来のリース料の変動
- 変動金利の変化から生じるリース料の変動
- 変動リース料の変動要素がなくなりリース料が固定化された、もしくは実質的な固定リース料となった。

IFRS 16.30(b), 39

リース開始日以降、借手はリース料の変動を反映するようにリース負債を再測定する。借手は、リース負債の再測定の金額を使用権資産の帳簿価額の調整として認識する。使用権資産の帳簿価額がすでにゼロとなってさらにリース負債の測定額に減額がある場合は、借手は当該金額を純損益に認識しなければならない。

IFRS 16.38-39

下図は、リース負債の再評価から生じるリース負債の帳簿価額の変動が、使用権資産に与える影響をまとめたものである。



*使用権資産の帳簿価額がゼロまで減額されている場合、さらなる減額は純損益に認識する。

再評価のガイダンスの適用方法の詳細については、[IFRS第16号「リース」～適用に向けて～シリーズ4：リース料](#) 及び「[Insights into IFRS](#)」第15版（2018-19年）を参照。

2.3 独立したリース

IFRS 16.BC201

リースの条件変更の会計処理におけるポイントは、その条件変更が別個の独立したリースを生じさせるかを評価することである。条件変更によって新たな原資産の使用権が独立価格で追加された場合、通常、独立したリースに該当する（[3.3](#)及び[4.3.1](#)参照）。また、貸手はオペレーティング・リースの条件変更を常に新たなリースとして会計処理する（[4.4](#)参照）。こうしたケースでの会計処理は多くの場合単純である。

しかし、リースの条件変更が別個の独立したリースとして会計処理されない場合、会計処理はより複雑になる。

2.4 割引率

借手は、リースの条件変更該当する時は、常に新しい割引率を使用する。一方、貸手は、一部の条件変更によりのみ新しい割引率を使用する（[3.2](#)及び[4.2](#)参照）。

2.5 条件変更の発効日

リースの条件変更の発効日は、両当事者がリースの条件変更に同意した日である。別個の独立したリースとして会計処理されない条件変更については、この発効日にリース負債及び使用権資産を再測定する。リースの条件変更が合意された日とは異なる日に使用権の変更が生じる場合、会計処理の適用に当たって複雑な問題が発生する（[第5章](#)参照）。

3. 借手にとってのリースの条件変更

新基準は、リースの条件変更の会計処理についての一般的なフレームワークを提供している。

3.1 概要

IFRS 16.44-46

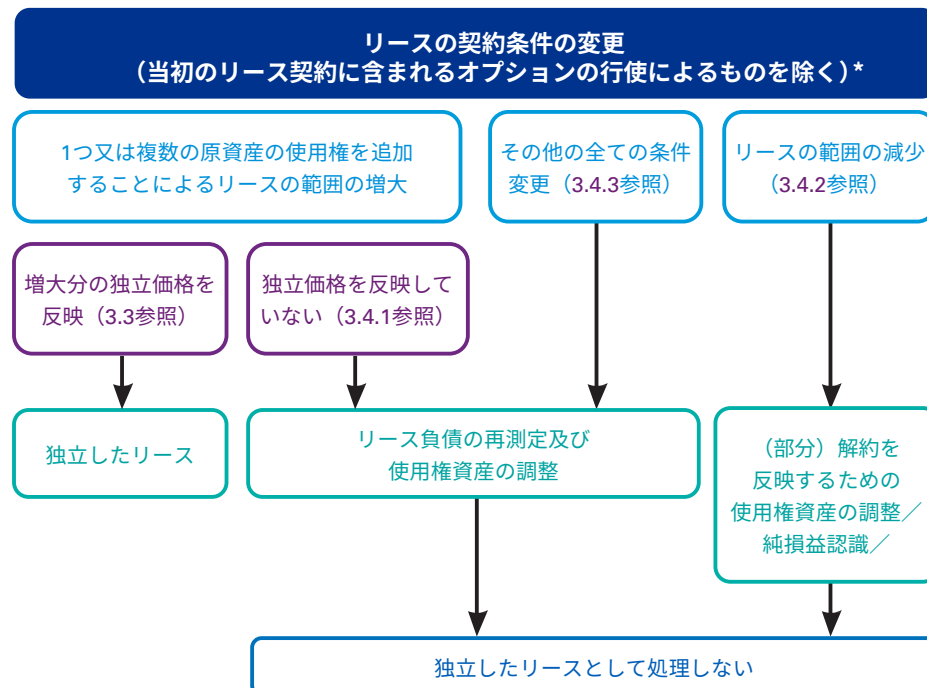
借手は、以下の両方の要件を満たすリースの条件変更を別個の独立したリースとして会計処理する。

- 1つ又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。かつ
- 当該リースの対価が、リース範囲の増加部分に対応する独立価格、及び特定の契約の状況を反映するためにその独立価格に加えられた適切な修正に見合った金額だけ増加している。

別個の独立したリースとして会計処理されないリースの条件変更については、リースの条件変更の発効日において、借手は、改訂後の割引率を使用してリース負債を再測定し、かつ、

- リースの範囲を減少させるリースの条件変更については、使用权資産の帳簿価額をリースの部分的又は全面的な解約を反映するように減額し、その範囲の減少を反映した利得又は損失を純損益に認識する。
- 他のすべての条件変更については、使用权資産に対して対応する修正を行う。

下図は、借手にとってのリースの条件変更の会計処理を要約したものである。



* 当初のリース契約に含まれる延長オプションを行使する、又は解約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の借手の再評価

3.2 割引率

IFRS 16.45, BC202-BC203 リースの条件変更を新たなリースとして会計処理する場合、借手は、他の新規のリースと同じ方法で、新たな割引率を用いて別個の独立したリースを会計処理する。

借手は、別個の独立したリースとして会計処理されないリースの条件変更がある場合、割引率を改訂する。リース負債の再測定時に改訂後の割引率を使用することは、すなわち、リースの条件変更により、リースの範囲・リースの対価が変更されることで、リースの経済的本質が変更されたことを反映するものである。

改訂後の割引率として用いるのは、容易に算定できない場合を除き、残存リース期間に対応するリースの計算利率である。リースの計算利率が容易に算定できない場合、改訂後の割引率はリースの条件変更日の借手の追加借入利率である。

どのような変更シナリオで借手は割引率を改訂するのか。

IFRS 16.44-45

借手は、リースの条件変更の都度、新たな又は改訂された割引率を決定します。リースの条件変更のガイダンスは複雑ですが、考えられるパターンは、以下の2通りです。

条件変更	影響
別個に独立したリースとして会計処理される条件変更	借手は、当初のリースの割引率を改訂しません。 しかし、別個に独立したリースは新しい割引率を使用して会計処理を行います。新しい割引率は、条件変更の発効日に決定します（ 第5章参照 ）。容易に算定できる場合はリースの計算利率を、容易に算定できない場合は、借手の追加借入利率を使用します。
別個に独立したリースとして会計処理されない条件変更	借手は、改訂後の割引率を使用してリース負債を再測定します。 改訂後の割引率は、条件変更の発効日に決定します（ 第5章参照 ）。容易に算定できる場合はリースの計算利率を、容易に算定できない場合は借手の追加借入利率を使用します。

3.3 独立したリース

IFRS 16.44-46

借手は、以下の両方の要件を満たすリースの条件変更を別個の独立したリースとして会計処理する。

- 1つ又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。かつ
- 当該リースの対価が、リース範囲の増加部分に対応する独立価格、及び特定の契約の状況を反映するためにその独立価格に加えられた適切な修正に見合った金額だけ増加している。

この場合、借手は以下のとおり会計処理を行う。

- 新規のリースと同じ方法で、別個の独立したリースを会計処理する。そして
- 当初のリースには調整を行わない。



設例1-1つ又は複数の原資産を使用する権利の追加によるリースの範囲の増加、及び対応するリース料の増額

IFRS 16.44, Ex15

Z社は、L社からオフィスビルの1フロアを10年間リースする契約を締結していますが、ビジネスの拡大により、今では、追加のフロアを必要としています。7年目の期首に、Z社とL社は契約を改訂し、Z社が同じオフィスビルの別の1フロアを4年間使用する権利を追加しました。この新しい事務所スペースは、当初の事務所スペースと同じ広さで、全ての重要な点において類似しています。

新たな事務所スペースの賃料は、同じ広さと特徴をもつ事務所スペースの市場賃料に見合ったものです。しかしZ社は、L社との既存の関係により、追加フロアを別のテナントにリースとした場合に生じたであろうマーケティング・コスト、代理店の賃貸仲介手数料、信用調査のためのコストなどがL社に発生しなかったことにより、賃料の5%の割引を受けました。

この追加の事務所スペースのリースは、当初のリース契約の条件に含まれていたものではありません。したがって、これはリースの条件変更に応じます。

Z社はこの条件変更をその発効日に、別個の独立したリースとして会計処理します。なぜなら、

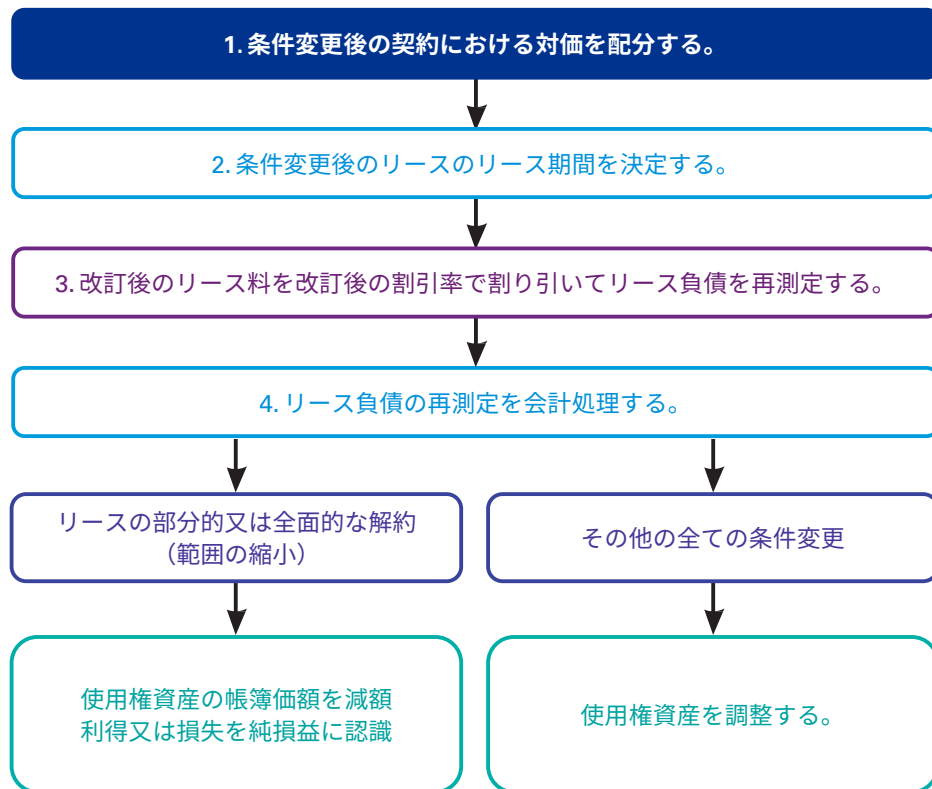
- 追加の原資産（ここでは事務所スペース）を使用する権利を加えることによるリースの範囲を増加させる条件変更であり、
- 追加する事務所スペースのリース料は、当該契約の状況を反映するための調整を加味した、類似の事務所スペースの市場賃料に見合ったものであるからである。新たな事務所スペースのリース料は市場賃料を5%下回っているが、この値引きは仲介手数料を支払う必要がなく、その他の当初費用も発生しないというL社の便益をZ社とシェアしていることを反映したものである。

Z社は、当初の事務所スペースのリースの会計処理を修正しません。

3.4 独立したリースに該当しないケース

IFRS 16.45-46

以下のフローチャートは、リースの条件変更の発効日に、別個の独立したリースとして会計処理しない場合の会計処理の要約である（[第5章](#)参照）。



3.4.1 独立価格ではない範囲の増加

IFRS 16.45-46

借手は、リースの条件変更により1つ又は複数の原資産を使用する権利が追加されたものの、リースの範囲の増加部分の対価が独立価格と見合っていないケースについて、以下のとおり会計処理する。

- 各リース要素の独立価格ならびに全ての非リース要素の独立価格の比率に基づいて、契約対価を各要素に配分する。
- リース期間を決定する。
- 改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定する。
- 使用権資産に対して対応する修正を行う。

**設例2 – 条件変更により1つ又は複数の原資産を使用する権利が追加されたが、これに見合った対価の増加が生じていないケース**

IFRS 16.45

[設例1](#)と同一の前提条件とします。ただし、新たな事務所スペースの賃料は、当初のスペースのリース料から20%割引かれており、このリース料は市場賃料とはみなせません。

当該リースの条件変更は、追加の原資産（ここでは事務所スペースの追加フロア）を使用する権利を加えることによるリースの範囲の増加ですが、リースの対価の増額は、追加フロアを別のテナントにリースするとした場合に生じたであろうコストがL社に生じなかった事実を考慮しても、事務所スペースの増加に対応する独立価格に見合ったものではありません。

したがって、このリースの条件変更は別個の独立したリースとして会計処理されません。

条件変更の発効日に、Z社は改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによってリース負債を再測定し、使用権資産に対して対応する修正を行います。

このシナリオでは、新たな事務所スペースのリースは即時に開始され、当初から借りていた事務所スペースと新たな事務所スペースの残存期間が同じであるため、Z社が当初の事務所スペースと新たな事務所スペースを別々のリース要素として会計処理するかどうかは問題となりません。しかし、新たな事務所スペースの賃借が、7年目の期首ではなく、8年目の期首に開始される場合などは、会計処理がより複雑になります（[設例20](#)参照）。

3.4.2**リースの範囲の減少**

IFRS 16.45-46

借手は、1つ又は複数の原資産を使用する権利を解約する、又は契約上のリース期間を短縮するなど、リースの範囲を減少させるリースの条件変更を、以下のとおり会計処理する。

- 各リース要素の独立価格ならびに全ての非リース要素の独立価格の比率に基づいて、契約対価を各要素に配分する。
- リース期間を決定する。
- 改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定する。
- 条件変更前の使用権資産（及び条件変更前のリース負債）を減額し、リースの部分的又は全面的な解約を反映した利得又は損失を純損益に認識する。そして
- 残りのリース負債と条件変更後のリース負債の差額を減額後の使用権資産に調整する。

 設例3 – リースの範囲の減少とそれに伴う対価の減額

IFRS 16.40-45, Ex17

E社は、F社から10,000㎡の事務所スペースを10年間リースする契約を締結しました。リース料は年額100,000千円で各年度末に支払います。リース開始日の借手の追加借入利率は、年7%です（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定します）。

当初直接コスト、リース・インセンティブ又は原状回復費用は負担しないと仮定して、E社はリースの開始日に使用権資産とリース負債を以下のとおり702,358千円で認識しました。

年度	リース料 (千円)	割引率 (7%)	割引後 (千円)
1	100,000	$1/1.07=0.93458$	93,458
2	100,000	$1/1.07^2=0.87344$	87,344
3	100,000	$1/1.07^3=0.81630$	81,630
9	100,000	$1/1.07^9=0.54393$	54,393
10	100,000	$1/1.07^{10}=0.50835$	50,835
リース開始日における使用権資産／リース負債			702,358

その後、E社は事業を縮小し、事務所スペースの縮小が必要になりました。そこで、7年目の期首にE社とF社は、7,500㎡へのスペース縮小（すなわち、2,500㎡の解約）に合意しました。

E社及びF社は、残り4年間の年間リース料を75,000千円に減額し、各年度末に支払うことで合意しました。改訂日時点の追加借入利率は8%です（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定します）。

リースの範囲（ここでは事務所スペース）の減少と対価の減額は、当初のリース契約の条件に含まれていません。したがって、これはリースの条件変更に該当します。

以下の表の通り、7年目の期首（リースの条件変更の発効日）時点の使用権資産の帳簿価額は280,943千円、リース負債は338,721千円となっています。

年度	リース負債 (千円)				使用権資産 (千円)		
	期首	リース料	利息	期末	期首	償却額	期末
1	702,358	(100,000)	49,165	651,523	702,358	(70,236)	632,122
2	651,523	(100,000)	45,607	597,130	632,122	(70,236)	561,886
3	597,130	(100,000)	41,799	538,929	561,886	(70,236)	491,651
4	538,929	(100,000)	37,725	476,654	491,651	(70,236)	421,415
5	476,654	(100,000)	33,366	410,020	421,415	(70,236)	351,179
6	410,020	(100,000)	28,701	338,721	351,179	(70,236)	280,943

会計処理に当たっては以下の2つの要素を考慮することとなります。

- リースの部分的解約（2,500㎡の解約）による使用権資産とリース負債の減額、及び
- 残存リース期間のリース料の減額（毎年25,000千円の減額）

リース負債の再測定

リースの条件変更の発効日、すなわち7年目の期首に、E社はリース負債を以下のとおり248,410千円と再測定しました。

年度	リース料 (千円)	割引率 (8%)	割引後 (千円)
7	75,000	$1/1.08=0.92593$	69,444
8	75,000	$1/1.08^2=0.85734$	64,300
9	75,000	$1/1.08^3=0.79383$	59,537
10	75,000	$1/1.08^4=0.73503$	55,127
条件変更の発効日におけるリース負債			248,410

E社は、リースの範囲の減少と対価の変更をそれぞれ別々に会計処理します。

リース負債の再測定の会計処理

リースの部分的解約

ステップ1として、E社はリースの部分的な解約（2,500㎡の解約）を、使用権資産とリース負債の減額及びその結果発生する損益の認識として、以下のとおり会計処理します。

当初の事務所スペース	10,000千円	100%
残りの事務所スペース	(7,500千円)	(75%)
解約した事務所スペース	2,500千円	25%

E社は残りの使用権資産に基づいて、使用権資産の帳簿価額の減額する比例割合を決定します。これを受けて、E社はリースの範囲の25%の減少を反映させるために、使用権資産とリース負債の帳簿価額をそれぞれ減額します。その結果、残りの使用権資産は210,707千円（＝当初の6年目末の使用権資産280,943千円×75%）です。減少後の事務所スペースに係る残りのリース負債は、4年分の年間リース料75,000千円を当初の追加借入利率7%で割り引いた254,041千円（または、当初の6年目末のリース負債338,721千円×75%）です。

E社は、条件変更の発効日（7年目の期首）に、使用権資産の減額とリース負債の減額との差額を利得として純損益に認識します。

	条件変更前の 帳簿価額	ステップ1後の残り の帳簿価額(条件変更 前の75%)	(25%の減少による) 差額
リース負債	338,721	254,041	(84,680)
使用権資産	280,943	210,707	(70,236)
条件変更による利得			14,444

対価の変更

ステップ2として、条件変更の発効日（7年目度の期首）に、E社はステップ1後の残りのリース負債の帳簿価額254,041千円と条件変更後のリース負債の再測定額248,410千円との差額5,631千円を使用権資産の減額として認識します。これにより、リースに支払われる対価の変動と改訂後の割引率が反映されることとなります。

サマリー

	条件変更前の帳簿価額	部分解約	対価の変更	条件変更後の帳簿価額
リース負債	338,721	(84,680)	(5,631)	248,410
使用権資産	280,943	(70,236)	(5,631)	205,076
純損益		14,444		

3.4.3 その他のリースの条件変更

契約上のリース期間の延長

IFRS 16.45-46

借手は、リース契約を延長するリースの条件変更を、以下のとおり会計処理する。

- 各リース要素の独立価格ならびに全ての非リース要素の独立価格の比率に基づいて、契約対価を各要素に配分する。
- リース期間を決定する。
- 改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定する。
- 使用権資産に対して対応する修正を行う。

設例4 - 契約上のリース期間の延長

IFRS 16.45-46, A, Ex16

X社は、工業地域のプラントを20年間、更新・解約オプション無しでY社からリースする契約を締結します。X社は残価保証の義務は負っていません。当初直接コスト、リース・インセンティブ等、X社とY社間で他のいかなる支払も発生しません。

年間リース料150,000千円は各年度末に支払われ、リース開始日における追加借入利率は5%です（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定します）。そこで、X社はリース開始日にリース負債及び使用権資産をそれぞれ1,869,332千円で認識しました。

年度	リース料 (千円)	割引率 (5%)	割引後 (千円)
1	150,000	$1/1.05=0.95238$	142,857
2	150,000	$1/1.05^2=0.90703$	136,054
3	150,000	$1/1.05^3=0.86384$	129,576
20	150,000	$1/1.05^{20}=0.37689$	56,533
リース開始日における使用権資産／リース負債			1,869,332

17年目末（すなわち、リース期間満了の3年前）に、Y社はX社に、第三者が当該プラントのリースに興味を示していると伝えてきました。X社はこの工業地域を基盤としており、その製品には継続的な需要があります。したがって、X社はリース契約の延長を希望しました。X社とY社は交渉を開始し、18年目末にリース契約の期間を10年間延長すること、すなわち、契約期間は当初からの通算で30年間とすることで合意しました。年間リース料には変更ありません。この条件変更により、当初直接コスト、リース・インセンティブ等、X社とY社間で他のいかなる支払も発生しません。

このリースには更新・解約オプションがついていないため、会計上のリース期間は契約期間と同じになり、条件変更により会計上のリース期間も10年間延びることになりました。しかし、この条件変更は当初のリース契約に含まれていなかったため、これはリース期間の見直し（再評価）には当たりません。この条件変更は、X社に追加の原資産を使用する権利を付与しないものであり、リース期間を延長しているのみです。したがって、このリースの条件変更は別個の独立したリースとして会計処理することはできません。

条件変更の発効日は、18年目末です（第5章参照）。以下の表の通り、同日現在のリース負債は278,912千円、使用権資産は186,933千円となっています。18年目末時点のX社の追加借入利率は8%です（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定します）。

年度	リース負債（千円）				使用権資産（千円）		
	期首	リース料	利息	期末	期首	償却額	期末
1	1,869,332	(150,000)	93,467	1,812,798	1,869,332	(93,467)	1,775,865
2	1,812,798	(150,000)	90,640	1,753,438	1,775,865	(93,467)	1,682,398
3	1,753,438	(150,000)	87,672	1,691,110	1,682,398	(93,467)	1,588,932
18	408,487	(150,000)	20,424	278,912	280,400	(93,467)	186,933

X社は、以下に基づいて、リース負債を1,130,412千円と再測定します。

- 年間リース料150,000千円は、各年度末に支払う。
- 残存リース期間は12年（当初リース契約の残存期間2年に10年の延長期間を加算）。
- 改訂後の追加借入利率は8%。

年度	リース料（千円）	割引率（8%）	割引後（千円）
19	150,000	$1/1.08=0.92593$	138,889
20	150,000	$1/1.08^2=0.85734$	128,601
21	150,000	$1/1.08^3=0.79383$	119,075
30	150,000	$1/1.08^{12}=0.39711$	59,567
条件変更の発効日におけるリース負債			1,130,412

X社は、条件変更前のリース負債の帳簿価額（278,912千円）と条件変更後の帳簿価額（1,130,412千円）との差額851,500千円を使用権資産の増額として認識しました。

 **リース期間の延長は、使用権資産に含まれる原状回復費にどのような影響があるか**

IFRS 16.24(d), 25,
IAS 37.36, 59,
IFRIC 1.4, 5, 8

リース開始日に、借手は使用権資産を取得原価で測定します。原資産の解体・撤去や、原資産が建つ敷地の原状回復又はリースの契約条件で要求されている原資産の原状回復の際に借手に発生する見積りコスト（棚卸資産の製造のために生じるものを除く）も取得原価に含まれます。

これらの費用を支払う義務（資産除去債務）は、IAS第37号「引当金、偶発債務及び偶発資産」に従って、認識・測定されます。

Insights 3.12.150.10-20

IAS第37号では、資産除去債務の引当額は報告日ごとに再検討され、決済金額の新たな最善の見積りを反映するように修正されます。決済金額の最善の見積りには、支出金額や支出時期の変動、若しくは割引率の変化の結果として、変更が生じる場合があります。

リースの条件変更により、リース終了時の原資産の原状回復義務に変更が生じる場合もあります。これは、例えば、条件変更により1つ又は複数の原資産を使用する権利が追加又は解約されたり、リース期間が変更されることでリースの範囲が変更される場合に生じます。

この場合、リースの範囲の変動に伴って生じた、原状回復費義務に係る引当金の変動額は、使用権資産の取得価額に加減し、使用権資産の残存耐用年数にわたり償却することになります。

リースの対価のみの変更

IFRS 16.45-46

借手は、リースの対価のみを変更するリースの条件変更を、以下のとおり、会計処理する。

- 各リース要素の独立価格ならびに全ての非リース要素の独立価格の比率に基づいて、契約対価を各要素に配分する。
- リース期間を決定する。
- 改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定する。
- 使用権資産に対して対応する修正を行う。

 **設例5 – 賃料（リースの対価）の減額**

IFRS 16.45-46, A, Ex19

設例4と同様に、X社はY社から、20年間リースする契約を締結します。ただしリースの対象はここでは工業プラントではなく事務所スペースとしています。

年間リース料150,000千円は各年度末に支払われ、リース開始日におけるX社の追加借入利率は5%です（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定します）。X社は残価保証の義務は負っていません。当初直接コスト、リース・インセンティブ等、X社とY社間で他のいかなる支払も発生しません。そこでX社は、リース開始日にリース負債及び使用権資産をそれぞれ1,869,332千円で認識しました（[設例4](#)参照）。

10年目末に、X社とY社は年間リース料を減額し、100,000千円の各年度末払いに改訂することに合意しました。

対価の変動は当初のリース契約の条件には含まれておらず、これはリースの条件変更には該当しません。当該条件変更は、X社に追加の原資産を使用する権利を与えないことから、別個の独立したリースとして会計処理することはできません。

条件変更の発効日は、10年目末です（第5章参照）。以下の表の通り、同日時点のリース負債は1,158,260千円、使用权資産は934,666千円となっています。10年目末のX社の追加借入利率は6%です（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定します）。

年度	リース負債（千円）				使用权資産（千円）		
	期首	リース料	利息	期末	期首	償却額	期末
1	1,869,332	(150,000)	93,467	1,812,798	1,869,332	(93,467)	1,775,865
2	1,812,798	(150,000)	90,640	1,753,438	1,775,865	(93,467)	1,682,398
3	1,753,438	(150,000)	87,672	1,691,110	1,682,398	(93,467)	1,588,932
10	1,245,962	(150,000)	62,298	1,158,260	1,028,132	(93,467)	934,666

X社は、以下に基づいて、リース負債を736,009千円と再測定します。

- 年間リース料100,000千円は、各年度末に支払う。
- 残存リース期間は10年。
- 改訂後の追加借入利率は6%。

年度	リース料（千円）	割引率（6%）	割引後（千円）
11	100,000	$1/1.06=0.94340$	94,340
12	100,000	$1/1.06^2=0.89000$	89,000
13	100,000	$1/1.06^3=0.83962$	83,962
20	100,000	$1/1.06^{10}=0.55839$	55,839
条件変更の発効日におけるリース負債			736,009

X社は、条件変更前のリース負債の帳簿価額(1,158,260千円)と条件変更後の再測定額(736,009千円)との差額422,251千円使用权資産の減額として認識します。

対価の減額はリベートの形式で行われることも考えられます。

設例6 - レントリベート

小売業J社は、ショッピングモール内の店舗をK社から6年間リースする契約を締結します。年間リース料120,000千円（すなわち月額10,000千円）は、各月末に支払われます。

3年目のホリデーシーズン後から市況が減速したことにより、K社は4年目の期首から3か月間をフリーレント期間として、J社にレントベートとして払い戻す、すなわち4年目のリース料を実質的に90,000千円に減額した後、年間リース料を120,000千円に戻すことで合意しました。

このレントリベートは、当初のリース契約に含まれていない、リースの対価の減額を意味します。したがって、リースの条件変更該当します（リースの対価の減額の設例については、[設例5](#)参照）。

3.4.4 より複雑なリースの条件変更の組み合わせ

IFRS 16.45-46

条件変更には複数の要素、すなわち当初のリースの範囲及び対価の変更などがある場合、以下のとおり、要素ごとに別々に対応する必要があります。

- 3.3に記載のとおり、別個の独立したリースとして会計処理する。
- 3.4に記載のとおり、既存のリースの条件変更として会計処理する。



設例7- 原資産を使用する権利を追加し、リース期間も延長するが、リースの対価は減額する条件変更

IFRS 16.45, A

C社は、事務所スペースの1フロアを10年間、D社からリースする契約を締結しました。年間リース料150,000千円は各年度末に支払い、C社のリース開始日時点の追加借入利率は5%です（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定します）。

その後の不動産市況の悪化で空室率が高くなったことから、D社はC社へより長いリース期間の契約への条件変更を持ち掛けたいと考えています。ただし、この地域の類似の事務所スペースの市場賃料は年間120,000千円に下落しています。6年目の期末にD社とC社は交渉を開始し、以下の内容で合意しました。

- 当初から借りている事務所スペースのフロアのリース契約を10年経過後、更に5年間延長する。
- 残りの9年間（当初のリース期間の残り4年間及び延長した5年間）の年間リース料を当初のリース料から年120,000千円に変更する。
- 7年目の期首から、年間リース料120,000千円の各年度末払いで、9年間、新たに追加の1フロアのリースを開始する（つまり、改訂された契約の下で、当初から借りているフロアと新しく追加されたフロアのリースは同日に終了します）。

以下の表の通り、6年目末の使用権資産の帳簿価額は463,304千円、リース負債の帳簿価額は531,893千円となっています。

年度	リース負債（千円）				使用権資産（千円）		
	期首	リース料	利息	期末	期首	償却額	期末
1	1,158,260	(150,000)	57,913	1,066,173	1,158,260	(115,826)	1,042,434
2	1,066,173	(150,000)	53,309	1,066,173	1,042,434	(115,826)	926,608
3	1,066,173	(150,000)	48,474	867,956	926,608	(115,826)	810,782
6	649,422	(150,000)	32,471	531,893	579,130	(115,826)	463,304

追加フロアの年間リース料120,000千円は、リースの範囲の増加部分に対応する独立価格に見合った金額と考えられます。

6年目末時点におけるC社の追加借入利率は6%です（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定します）。

追加したフロア

追加の事務所フロアのリースは、リース契約の当初の契約条件の一部ではありませんでした。したがって、これはリースの条件変更に応じます。

C社はこの条件変更を別個の独立したリースとして、条件変更の発効日に会計処理します。その理由は以下のとおりです。

- リースの条件変更は、追加の原資産（ここでは事務所スペースのフロア）を使用する権利を加えることによってリースの範囲を増大させており、かつ、
- 追加したフロアのリース料は、このスペースの賃料の独立価格に見合っています。
- したがって、C社は以下に基づいて、リース負債及び使用権資産816,203千円を認識しました。
- 年間リース料120,000千円は、各年度末に支払う
- リース期間は9年
- 追加借入利率は6%

年度	リース料 (千円)	割引率 (6%)	割引後 (千円)
7	120,000	$1/1.06=0.94340$	113,208
8	120,000	$1/1.06^2=0.89000$	106,800
9	120,000	$1/1.06^3=0.83962$	100,754
15	120,000	$1/1.06^9=0.59190$	71,028
条件変更の発効日におけるリース負債			816,203

当初のフロアのリース — リース期間の延長と対価の減額

当初のリース契約には、更新オプション又は対価の減額条項は含まれていませんでした。したがって、これはリースの条件変更に応じます。この条件変更には、当初のリース契約条件の一部ではない、リース期間の延長と対価の変更が含まれています。

これらの条件変更の要素は、追加の原資産を使用する権利を加えるものではなく、リースの対価のみが変動しています。したがって、別個の独立したリースとして会計処理はできません。

リースの条件変更の発効日（6年目末）に、C社は以下の条件に基づいてリース負債を816,203千円（上記の追加したフロアと同額）と再測定しました。

- 年間リース料120,000千円は、各年度末に支払う
- 条件変更後の残存リース期間は9年間
- 改訂後の追加借入利率は6%

C社は、条件変更前のリース負債の帳簿価額531,893千円と条件変更後のリース負債の再測定額816,203千円の差額284,310千円を使用権資産の増額として認識します。

リース期間が同一のリース契約条件

新しい事務所フロアを使用する権利は、別個の独立したリースですが、当初のリース契約と追加フロアの契約は、条件変更の発効日に開始され、同じ日に終了する同一の契約条件であるため、C社は条件変更後の両リースをまとめて会計処理することもできます。

 契約上のリース期間の延長は、独立したリースとなるのか

IFRS 16.44

いいえ。使用权資産の追加がないため、別個の独立したリースには該当しません（[設例4](#)参照）。

 借手がリースの条件変更を独立したリースとして会計処理すべきかを評価する際に、条件変更後のリース契約に記載されたリース料の金額のみから判断することはできるか

IFRS 16.45

いいえ。追加された原資産の使用权について記載された金額のみに基づいて、別個の独立したリースとするかの評価をすることはできません。

追加された原資産を使用する権利が、より大きな契約変更の一部である場合、変更内容の検討が必要となり、条件変更に基づく契約対価の配分をまず行う必要があります。

[設例7](#)のように、既存のリースにおける使用权と同等とみられるものに対して同じリース料が設定されていれば、実務上はほとんど影響を及ぼさないものと考えられます。

しかし、もし仮にこの条件変更が当初のリース料150,000千円/年をそのまま変更せず、追加スペースのリース料を90,000千円/年とするように設定されていたとしたら、借手のリース料は合計240,000千円/年と同額になりますが、この場合、借手は契約書に記載された価格（90,000千円/年）のみに基づいて、追加スペース部分が別個の独立したリースに該当するか否かを評価して、この増額をリースの範囲の増加部分に見合う独立価格ではないと結論付けることはできません。借手は、新しい対価合計額をより大きな契約の構成要素である既存スペースのリースと追加スペースのリースに配分する必要があります。結果として、[設例7](#)と同様の処理が行われることになります。

 設例8 – 原資産の使用权を追加し、リース期間を短縮する条件変更

IFRS 16.45-46, A, Ex18

条件変更前の前提条件については、[設例5](#)と同様、以下のとおりと仮定します。

X社はY社から、事務所スペースを20年間リースする契約を締結します。

年間リース料150,000千円は各年度末に支払われ、リース開始日におけるX社の追加借入利率は5%です（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定します）。X社は残価保証の義務は負っていません。当初直接コスト、リース・インセンティブ等、X社とY社間で他のいかなる支払も発生しません。そこでX社は、リース開始日に、リース負債及び使用权資産をそれぞれ1,869,332千円で認識しました。

年度	リース料 (千円)	割引率 (5%)	割引後 (千円)
1	150,000	$1/1.05=0.95238$	142,857
2	150,000	$1/1.05^2=0.90703$	136,054
3	150,000	$1/1.05^3=0.86384$	129,576
10	150,000	$1/1.05^{10}=0.46319$	69,479
20	150,000	$1/1.05^{20}=0.37689$	56,533
リース開始日における使用权資産／リース負債			1,869,332

10年目末に、X社とY社は以下について合意しました。

- リース期間を20年から15年に短縮する。
- 同じ建物内の別の事務所スペースを新たに追加して借りる。
- 当初のリースの事務所スペースと追加した事務所スペースを合わせて、年間リース料を200,000千円の各年度末払いとする（この増額は、リースの範囲の増加部分に対応する独立価格に見合った増額ではないと仮定します）。

条件変更の発効日は10年目末です（第5章参照）。以下の表の通り、同日時点のリース負債は1,158,260千円、使用権資産は934,666千円となっています。10年目末のX社の追加借入利率は6%です（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定します）。

年度	リース負債（千円）				使用権資産（千円）		
	期首	リース料	利息	期末	期首	償却額	期末
1	1,869,332	(150,000)	93,467	1,812,798	1,869,332	(93,467)	1,775,865
2	1,812,798	(150,000)	90,640	1,753,438	1,775,865	(93,467)	1,682,398
3	1,753,438	(150,000)	87,672	1,691,110	1,682,398	(93,467)	1,588,932
10	1,245,962	(150,000)	62,298	1,158,260	1,028,132	(93,467)	934,666

リースの条件変更

リースの契約期間の短縮、事務所スペースの増加及び対価の増額は当初の契約条件にはありません。したがって、これはリースの条件変更には該当しません。

条件変更は追加の原資産の使用権を加えています。増額する対価は、リースの範囲の増加部分に対応する独立価格に見合ったものではありませんので、別個の独立したリースとして会計処理されません。

リース負債の再測定

条件変更の発効日に、X社は以下に基づき、リース負債を842,473千円と再測定しました。

- 年間リース料200,000千円を各年度末に支払う
- 残りのリース期間は5年間、そして
- 改訂後の追加借入利率は6%

年度	リース料（千円）	割引率（6%）	割引後（千円）
11	200,000	$1/1.06=0.94340$	188,679
12	200,000	$1/1.06^2=0.89000$	177,999
13	200,000	$1/1.06^3=0.83962$	167,924
15	200,000	$1/1.06^5=0.74726$	149,452
条件変更の発効日におけるリース負債			842,473

X社は、リース期間の短縮と、事務所スペースの増加及び対価の増額とを分けて、別々に会計処理します。

IFRS 16.45

IFRS 16.46(a)

リースの再測定の会計処理**リースの部分的な解約**

ステップ1として、X社は以下のとおり、条件変更前の使用権資産とリース負債を減額し、解約に係る利得又は損失を純損益で認識することによりリースの部分的な解約（残存リース期間を10年間に5年間に短縮）を会計処理します。

X社は、当初の事務所スペースの使用権資産の帳簿価額をもとに、部分的な解約に係る使用権資産の減額割合を算定します。残りの使用権資産は467,333千円（934,666千円×5/10年）となります。

当初の事務所スペースに係る残りのリース負債は、5年間の当初のリース料150,000千円を当初の割引率5%で割り引いた現在価値である649,422千円です。

年度	リース料（千円）	割引率（5%）	割引後（千円）
6	150,000	$1/1.05=0.95238$	142,857
7	150,000	$1/1.05^2=0.90703$	136,054
8	150,000	$1/1.05^3=0.86384$	129,576
10	150,000	$1/1.05^5=0.78353$	117,529
当初契約に基づく5年経過時の残存リース負債			649,422

X社は条件変更の発効日（10年目末）に、リース負債の減額と使用権資産の減額の差額を利得として純損益に認識します。

	条件変更前の帳簿価額	ステップ1後の残りの帳簿価額	差額
リース負債	1,158,260	649,422	(508,838)
使用権資産	934,666	467,333	(467,333)
条件変更に係る利得			41,505

X社は以下の仕訳を記帳します。

	借方	貸方
リース負債	508,838	
使用権資産		467,333
条件変更に係る利得		41,505
リースの部分的解約の認識		

IFRS 16.46(b)

スペースの増加と対価の増額

ステップ2として、X社は、条件変更の発効日に、ステップ1後のリース負債の帳簿価額649,422千円と条件変更後のリース負債の再測定額842,473千円の差額193,051千円を、使用権資産の増額として認識します。これには、スペースの増加に伴うリース料の増額と改訂後の割引率が反映されています。

X社は以下の仕訳を記帳します。

	借方	貸方
使用権資産	193,051	
リース負債		193,051
スペースの増加による対価の増額の認識		

[設例2](#)と同様に、新しい事務所スペースのリースは直ちに開始され、両者は同じ残存リース期間であることから、当初の事務所スペースと新しい事務所スペースをそれぞれ別のリース要素として会計処理する必要はありません。しかし、条件変更の発効日が、追加される事務所スペースが使用できる日より前の場合などは、会計処理はより複雑になります ([設例20](#)参照)。

まとめ

上記の会計処理に基づいて、X社は条件変更の発効日に、以下を認識します。

	リース負債 (千円)	使用権資産 (千円)
条件変更前	1,158,260	934,666
リース期間の短縮	(508,838)	(467,333)
リース・スペースの増加と対価の増額	193,051	193,051
条件変更後	842,473*	660,384

*年間リース料200,000千円を、期間5年、6%で割り引いた金額

3.5 リースの解約

借手は、当初の契約で合意したリース期間よりも早くリース契約を解約する場合がある。このような状況で、たとえ当初の契約に含まれていなくても、貸手の収益の減少を補てんするために、借手は貸手に解約ペナルティを支払うことがある。

リース負債を測定する際のリース料（リース料総額）の概念には、リースの解約ペナルティが含まれている。しかし、解約ペナルティは契約に解約オプションが含まれていて、かつ会計上のリース期間（オプションの行使可能性を勘案して決定される）の算定において解約オプションの行使が見込まれている（つまり、解約オプションを行使しない可能性が合理的に確実とまでは言えない）場合にのみ、リース負債の測定額に反映されるものである。このような当初測定及びリース期間の決定において考慮された解約ペナルティとは異なり、借手と貸手が交渉の結果、条件変更契約の合意に達した際に、当初の契約には明記されていない解約に伴うペナルティが支払われることがある。こうした解約ペナルティは契約変更後のリース料の一部とみなされるべきであると考えられる。

設例9にて典型的なシナリオを紹介する。

設例9 – リースの解約条項が当初の契約に含まれないケース

L社は、M社からビルを10年間リースする契約を締結します。年間リース料は100,000千円の各年度末払いで、L社の追加借入利率は5%です（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定します）。当初の契約には解約に関する条項はありません。

リースを開始して5年目からL社は経営難に陥り始め、当初の計画より早期にリースを終了したいと考えました。5年目末に、L社とM社は交渉に入り、7年目末（当初のリース期間満了より3年早く、合意時から2年後）にリースを解約することで合意しました。また、L社はM社に6年目末に解約ペナルティとして120,000千円を支払うことで合意しました。

当初契約の年間リース料100,000千円を、期間10年、5%で割り引いた当初測定額は772,173千円となり、それを基にすると、以下の表の通り、5年目末の使用権資産の帳簿価額は386,087千円、リース負債の帳簿価額は432,948千円となります。

年度	リース負債（千円）				使用権資産（千円）		
	期首	リース料	利息	期末	期首	償却額	期末
1	772,173	(100,000)	38,609	710,782	772,173	(77,217)	694,956
2	710,782	(100,000)	35,539	646,321	694,956	(77,217)	617,739
3	646,321	(100,000)	32,316	578,637	617,739	(77,217)	540,521
5	507,569	(100,000)	25,378	432,948	463,304	(77,217)	386,087

なお、当該契約変更の発効日のL社の追加借入利率は9%です（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定します）。

リースの条件変更

当初の契約条件に、リースの解約又はリース期間を短縮するオプションは含まれていません。したがって、L社はこれを別個の独立したリースとして会計処理されないリースの条件変更として会計処理します。さらに、リース期間の短縮はリースの部分的な解約を意味します（[設例8](#)参照）。

リース負債の再測定

リースの条件変更の発効日に、L社は以下に基づいて、リース負債を286,003千円と再測定しました。

- 6年目末に支払うリース料は220,000千円（年間リース料100,000千円プラス解約ペナルティ120,000千円）、7年目末に支払うリース料は100,000千円。
- 残りのリース期間は2年間
- 改訂後の追加借入利子率9%

年度	リース料 (千円)	割引率 (9%)	割引後 (千円)
6	220,000	$1/1.09=0.91743$	201,835
7	100,000	$1/1.09^2=0.84168$	84,168
条件変更の発効日におけるリース負債			286,003

IFRS 16.45

この契約に含まれる構成要素は1つのリース要素だけです。したがって、解約ペナルティは改訂後のリース料の一部となります。

L社は、リース期間の短縮と対価の変動を、分けて別々に会計処理します。

IFRS 16.46(a)

リースの再測定の会計処理

リースの部分的解約

ステップ1として、L社は条件変更前の使用権資産とリース負債を減額し、その結果の利得又は損失を認識することで、リースの部分的な解約を会計処理します。

L社は、ビルの残りの使用権資産に基づいて、使用権資産の帳簿価額を減額する比例割合を決定します。残りの使用権資産は154,435千円（386,087千円×2/5年）と測定されました。

当初のリース料に基づく残り2年間のリース負債は、年間リース料（100,000千円/年）の2年分を当初の割引率5%で割り引いた185,941千円です。

L社は、条件変更の発効日に、リース負債の減額と使用権資産の減額の差額を純損益に利得として認識します。

	条件変更前の帳簿価額	ステップ1後の 残りの帳簿価額	差額
リース負債	432,948	185,941	(247,007)
使用権資産	386,087	154,435	(231,652)
条件変更に係る利得			15,355

L社は以下の仕訳を記帳します。

	借方	貸方
リース負債	247,007	
使用権資産		231,652
条件変更に係る利得		15,355
リースの部分的解約の認識		

IFRS 16.46(b)

対価の変動

ステップ2として、条件変更の発効日に、L社は改訂後の割引率9%に基づく残りのリース負債の再測定の影響を使用権資産の修正として認識します。

当初のリース料の当初の割引率による残りのリース負債	(185,941)
条件変更後のリース料の改訂後割引率による残りのリース負債 (6年目の期末の支払額220,000千円と7年目の期末の支払額100,000千円を9%で割引)	286,003
使用権資産の修正	100,062

L社は以下の仕訳を記帳します。

	借方	貸方
使用権資産	100,062	
リース負債		100,062
残りのリース負債の再測定の認識		

まとめ

上記の会計処理に基づき、L社は条件変更の発効日に、以下を認識します。

	リース負債 (千円)	使用権資産 (千円)
条件変更前	432,948	386,087
リース期間の短縮	(247,007)	(231,652)
リース負債の再測定	100,062	100,062
条件変更後	286,003	254,497

設例10は、設例9のシナリオとは異なり、当初の契約条件に解約ペナルティ条項が含まれているケースである。

設例10 – リースの解約条項が当初の契約に含まれるケース

L社が6年目末に解約ペナルティ120,000千円を支払うことを条件に、7年目末にリースを解約できるオプションを持つことを除き、設例9の当初のリース契約と同じ前提条件と仮定します。したがって、L社による解約オプションの行使は、それが当初の見積もりに反映されていなかったとしても、リースの条件変更には該当しません。

IFRS 16.81, 21, 27(e),
40(a), 66, 70

当初のリース開始日にL社とM社は、L社が解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるか否かを評価します。これはリース期間を決定する際に考慮する要素です。

- L社が7年目以降もリースを継続することが合理的に確実とはいえない（すなわち、L社が解約オプションを行使しないことが合理的に確実とはいえない）とすれば、リースの開始日にリース期間に影響を及ぼすその他の要因がない場合、リース期間は解約オプションの行使を前提とする7年間と評価され、解約ペナルティはリース負債の当初測定に使用されるリース料に含まれます。
- L社が7年目以降もリースを継続することが合理的に確実である（すなわち、L社が解約オプションを行使しないことが合理的に確実である）とすれば、リースの開始日にリース期間に影響を及ぼすその他の要因がない場合、リース期間は解約オプションを行使しない前提で10年と評価され、リースの解約ペナルティはリース負債の当初測定に使用されるリース料に含まれません。

IFRS 16.45

当初のリースの開始日に、L社が解約オプションを行使しないことが合理的に確実であった（すなわち、リース期間は10年間と評価された）という仮定のもとで、しかしながら結果的にL社が解約オプションを行使する場合、L社はその時点（5年目末）でリース期間を見直します。

当初契約の年間リース料100,000千円を、期間10年、5%で割り引いた当初測定額は772,173千円となり、それを基にすると、設例9と同様に5年目末の使用権資産の帳簿価額は386,087千円、リース負債の帳簿価額は432,948千円となります。

この結果、（解約ペナルティを含む）リース期間見直し後のリース料を見直し後のリース期間（5年目末時点での残り2年間）に基づく、見直し時点の割引率9%を用いて割り引いたリース負債は以下の表の通り286,003千円と再測定されます。

年度	リース料 (千円)	割引率 (9%)	割引後 (千円)
6	220,000	$1/1.09=0.91743$	201,835
7	100,000	$1/1.09^2=0.84168$	84,168
リース期間再評価後の残存リース負債			286,003

L社は、リース負債の再測定の影響額を使用権資産の修正として認識します。

リース期間の再評価前の5年目末のリース負債	(432,948)
見直し後のリース期間に対応するリース負債（見直し時点の割引率を使用して算定） （6年目の期末に支払う220,000千円と7年目末に支払う100,000千円を9%で割引）	286,003
使用権資産の修正	(146,945)

L社は以下の仕訳を記帳します。

	借方	貸方
リース負債	146,945	
使用権資産		146,945
残りのリース負債の再測定の認識		

まとめ

上記の会計処理に基づき、L社は5年目末に以下を認識します。

	リース負債（千円）	使用権資産（千円）
再測定前	432,948	386,087
リース期間の短縮	(146,945)	(146,945)
再測定後	286,003	239,142

3.6 マスターリース契約（基本契約）

新基準を適用する際、マスターリース契約を分析するアプローチは以下の手順に要約できる。

- 契約を特定する。
- リース要素を特定する。
- マスターリース契約に基づく個々のリース開始が、リース要素であるか、又は別個の独立したリース要素として会計処理されるべき条件変更であるかを評価する。

新基準は、マスターリース契約について特に言及していない。

IFRS 16.B32

通常、マスターリース契約により借手はリース期間にわたり追加の原資産を使用する権利を得ることができるが、それは義務ではない。借手が独立価格で追加の原資産の使用を支配する場合、これを別個の独立したリースとして会計処理する。設例11で解説する。

設例11- 最低借上げ数量に関するコミットメントが無く、各使用権資産の独立価格で価格設定されたマスターリース契約

C社は、D社から、最初の車両の納車日から5年の間に、同一タイプの車両を30台まで使用することができるマスターリース契約を締結します。すべての車両は、C社の要望により5年間の期間内の任意の時期に、納車されます。年間リース料は、車両の独立価格をベースに1台あたり500千円の固定額と決められており、期中に納車された場合は月割計算されます。なお、個別の車両のリース開始時期にかかわらず、すべての車両のリースは、最初の車両の納車から5年経過時に終了します。

また、マスターリースにより、C社は車両使用数について一定の数の借上げを保証する義務は負っていません。つまり、車両をまったくリースしない場合、支払いは発生しません。

この場合、C社は各車両の納車を受けた時に、各車両を使用する権利を別個の独立したリースとして会計処理します。

当該結論の理論的根拠としては、マスターリースの契約形態はとっていても、それ自体がC社とD社の間に強制可能な権利と義務を生じていないことが挙げられます。つまり、マスターリース自体は（リース会計の適用対象となる）契約には該当しません。マスターリースに基づきC社が発注行為を行うことが、組合わさって契約を生じさせます。

リースの条件変更のガイダンスを適用しても、同じ結論に至ります。C社が追加の原資産を使用する権利を受領することから、リースの範囲は増加します。リースの対価は、リースの範囲の増加部分に対応する独立価格に見合う分だけ増額します。したがって、C社はこれを別個の独立したリースとして会計処理することとなります（[設例1](#)参照）。

しかし場合によっては、契約期間中に借手が要求される機器の最低使用台数又は金額が、契約に記載されることがある。この場合、設例12で示すとおり、契約には複数のリース要素が含まれることとなる。

**設例12- 最低借上げ数量に関するコミットメント付きで、各借上げがそれぞれの使用権資産の独立価格ですべて同時に開始されるマスターリース契約**

C社は、E社から30台の車両を1台あたり月額50千円の固定リース料で、最初の車両の納車から5年間にわたりリースするマスターリース契約を締結します。車両1台あたりの月額リース料単価は独立価格であり、C社に納車される車両数に応じて変動することはありません。また、納車される車両はすべて新車であり、一旦リースされた車両がリース期間中に解約されたとしても、当該車両がその後再び納車されることはありません。

この場合、マスターリースは30台の車両のリースに関して強制可能な権利と義務を生じており、マスターリース自体が契約となります。

C社は、30台の車両の納車を即時に受けたとします。C社はIFRS第16号のガイダンスを適用し、独立したリース要素を特定し、それらの要素に契約上の対価を配分します。

次のシナリオは、最低借上げ数量に関するコミットメントがあるものの、その対象範囲の原資産の受け渡しが一定の期間にわたって行われ、リースの開始日がそれぞれ異なるケースである。この場合は、最低借上げ数量に達するまでの原資産の段階的な受け渡しは、当初より契約条件に含まれる条件であるため、企業は（借手・貸手ともに）、追加の原資産の使用を支配する際に、リースの条件変更のガイダンスは適用しない。企業は独立したリース要素を特定し、これらの構成要素に契約上の対価を配分し、それぞれの独立したリース要素を各リース開始日から会計処理することとなる。

**設例13- 最低借上げ数量に関するコミットメント付きで、各借上げがそれぞれの使用権資産の独立価格で異なる日に開始されるマスターリース契約**

C社は、E社から50台までの車両を1台あたり月額50千円の固定リース料で、最初の車両の納車から5年間にわたりリースするマスターリース契約を締結します。車両1台あたりの月額リース料単価は独立価格であり、C社に納車される車両数に応じて変動することはありません。また、納車される車両はすべて新車であり、一旦リースされた車両がリース期間中に解約されたとしても、当該車両がその後再び納車されることはありません。

C社は、20台の車両の納車を即時に受け、2年目末までに、更に最低10台の車両の納車を受ける必要があります。マスターリースは30台の車両のリースに関して強制可能な権利と義務を生じており、マスターリース自体が契約に該当します。

C社に義務付けられた追加車両10台が納入された時点で、条件変更は発生しません。なぜなら、これは、最少台数30台までのコミットメントの範囲内での義務を履行したのみであって、リースの条件変更を行ってないためです。これらの車両について、C社はIFRS第16号のガイダンスを適用して、独立したリース要素を特定し、これらの要素に契約上の対価を配分します。C社は、各車両のリースをそれぞれのリース開始日から、会計処理します。

また、C社が最低借上げ数量である30台を超えて、契約数量の50台までの範囲において追加の納車を受ける場合には、追加車両の納車ごとに、C社は車両の使用権を別個の独立したリースとして会計処理します。これは、上記設例11に記載したとおりです。

 追加の原資産の使用権の取得がリースの条件変更には該当しない場合、各リースの開始日にマスターリース契約の対価はどのように測定するのか。

マスターリース契約に基づく、最低数量までの各リースの開始は、リースの条件変更には該当しません。そのため、借手は新基準のガイダンスを適用し、別個のリース要素を特定して、これらの要素に契約上の対価を配分します。

したがって、[設例13](#)で最初の20台の納車後の、追加の10台の納車はリースの条件変更には該当しませんが、例えば、残価保証がある場合や、消費者物価指数のような指数又はレートに応じてリース料が変動する場合には、測定と配分の計算がより複雑になります。

リース契約に複数のリース要素が含まれていてそれぞれのリース開始日が異なる場合（さらには、ボリューム・ディスカウントのように価格に相互依存関係があるなど）や、メンテナンス費用のような非リース要素がある場合は、さらに複雑になります。

こうした場合には、借手は契約上の対価の予備的な見積りを行うべきと考えられます。これには、各当事者が会計処理を始める時点で、以下の項目の全てを実行することが含まれます。

- その時点での指数又はレートに基づいて、指数又はレートに応じて変動するリース料を測定する。
- その時点での最新の事実と状況に基づいて、借手が（更新、解約又は購入）オプションを行使する可能性を評価する。及び
- その時点での最新の事実と状況に基づいて、負担する可能性のある残価保証の金額を評価する。

その後、企業は状況に応じて当初の見積りを修正していくこととなります。

4. 貸手の条件変更

貸手のリースの条件変更の会計処理は、リースの分類により異なります。

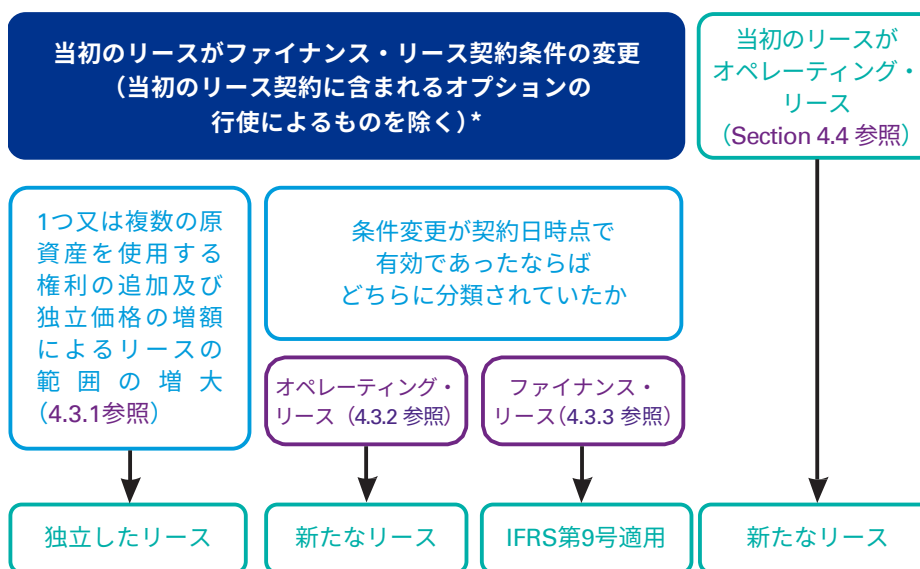
4.1 概要

IFRS 16.80(b)

IAS第17号「リース」とは異なり、IFRS第16号は貸手のリースの条件変更の会計処理について、ファイナンス・リース及びオペレーティング・リースの場合に分けて、詳細なガイダンスを提供している。

しかし、別個の独立したリースとして会計処理されないファイナンス・リース債権の条件変更については、IFRS第16号第80項(b)に基づいて、貸手にIFRS第9号「金融商品」を適用することが求められることから、より複雑な処理が必要となる。IFRS第16号とIFRS第9号の基本的なコンセプトの違いにより、多くの論点が発生する。

下図は、貸手のリースの条件変更の会計処理を要約したものである。



*当初のリース契約に含まれる延長オプションを行使する、又は解約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の借手の再評価

4.2 割引率

IFRS 16.41

貸手はリースの会計処理において、通常、割引率を改訂しない。しかし、条件変更のシナリオによっては、改訂後の割引率を用いる場合がある。

IFRS 16.79-80, 87

貸手が改訂後の割引率を使用すべき条件変更のシナリオとは

貸手がリースの条件変更の際に割引率を改訂するかどうかは、以下の評価結果によって決まることとなる。

- 条件変更が別個の独立したリースとして会計処理されるか。及び
- リースの分類

多くのオペレーティング・リースの条件変更において、貸手は割引率を検討する必要がないと思われる。

条件変更のタイプ	影響
ファイナンス・リースの条件変更が別個の独立したリースとして会計処理される場合。	貸手は別個の独立したリース部分について、リースの計算利率を決定する。貸手は、当初のリースについては割引率を改訂しない。
ファイナンス・リースの条件変更が別個の独立したリースとして会計処理されず、当該条件変更が契約日に有効であったと仮定して、貸手のリース分類を再評価する場合。	新基準は、条件変更時に貸手がリース分類を再評価する際に当初の割引率又は新しい割引率のどちらを用いるべきかについて言及していない。したがって、貸手は条件変更が契約日に有効であったと仮定したならば、リースがファイナンス・リース、又はオペレーティング・リースのいずれに分類されていたかを判定する際に使用する適切な割引率を決定する必要がある。
ファイナンス・リースの条件変更が別個の独立したリースとして会計処理されず、当該条件変更が契約日に有効であったと仮定したならば、ファイナンス・リースとして分類されたであろう場合。	貸手は条件変更をIFRS第9号に基づいて会計処理する。 IFRS第9号に基づき、条件変更の結果、当初のファイナンス・リース債権の認識が中止される場合、新たなファイナンス・リース債権の割引率はIFRS第16号に基づき決定される。 ファイナンス・リース債権の認識が中止されない場合、貸手が当初の割引率の使用を継続するのか、又は改訂後の割引率を使用するのかについて明確ではない (4.3.3.3参照)。
ファイナンス・リースの条件変更が別個の独立したリースとして会計処理されず、当該条件変更が契約日から有効であったと仮定したならばオペレーティング・リースとして分類されたであろう場合。	貸手は条件変更を、条件変更の発効日からの新たなリースとして会計処理し、原資産の帳簿価額を発効日直前の正味リース投資未回収額をもって測定する。
オペレーティング・リースの条件変更 (当初のリースの解約及び新たなリースとして会計処理される)	必要な場合*、貸手は新たなリースの計算利率を決定する。その際、当初のリースに係る前払又は未払のリース料は、新たなリースのリース料の一部として考慮する。

*貸手は新たなリースの分類を決定する際、及び新たなリースがファイナンス・リースに分類された場合の正味リース投資未回収額の測定に際して、リースの計算利率の決定が必要となる場合がある。しかし、多くのオペレーティング・リースの条件変更において、借手は割引率を検討する必要がないと思われる。

4.3 ファイナンス・リースの貸手の条件変更

IFRS 16.BC238-BC239 ファイナンス・リースの貸手の条件変更は、条件変更が実質的に、当初のリースとは別個の新たなリースの創出を表しているかどうかにより、会計処理が異なる。借手の場合と同様、貸手はこのような条件変更は別個の独立したリースとして会計処理する。

別個の独立したリースとして会計処理されないファイナンス・リースの条件変更については、リースの条件変更が契約日に有効であったと仮定したならば、リースの分類が異なっていたかどうかにより会計処理が異なる。

4.3.1 独立したリース

IFRS 16.79 貸手は、下記の両方の要件を満たすリースの条件変更を別個の独立したリースとして会計処理する。

- 1つ又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。かつ
- 当該リースの対価が、リース範囲の増加部分に対する独立価格、及び特定の契約の状況を反映するためにその独立価格に加えられた適切な修正に見合った金額だけ増加している。

この場合、貸手は以下のとおり会計処理を行う。

- 新期のリースと同じ方法で、別個の独立したリースを会計処理する。
- 当初のリースには調整を行わない。



設例14 – 独立したリースとして会計処理する条件変更

IFRS 16.63-66, 79

L社は、トラック40台を8年間リースする契約をM社と締結します。リース期間はトラックの経済的耐用年数と近似しており、トラックの所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてが移転されないことを示唆するその他の特徴はありません。当該状況に基づき、L社はこのリースをファイナンス・リースに分類しました。

M社のビジネスは拡大し、追加のトラックを確保する必要が生まれました。5年目の期首に、L社とM社は契約を改訂して、残りの契約期間である4年間、同一タイプのトラックを追加で20台使用する権利をM社に付与する変更について合意しました。これらの追加トラックのリース料は、購入価格の上昇により、当初のリース料より5%増額しています。

追加のトラックのリースは当初のリース契約の条件には含まれていませんでした。したがって、これはリースの条件変更に該当します。

L社は、以下の理由により、この条件変更を発効日に別個の独立したリースとして会計処理します。

- この条件変更は、追加的な原資産（20台のトラック）を使用する権利を加えることによってリースの範囲を増加させている。
- 追加のトラックのリース料は、独立価格に見合っている。新たなトラックのリース料は、当初のリース料を5%上回っているが、これは購入価格の上昇を反映したものである。

L社は40台分の当初のリースの会計処理を修正しません。なお、追加のトラックのリース期間（4年間）は経済的耐用年数の大部分を占めておらず、トラックの所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてが移転されることを示唆するその他の特徴はないため、L社は20台の追加のトラックのリースをオペレーティング・リースに分類しました。

4.3.2 独立したリースとして会計処理されないリース – ファイナンス・リースからオペレーティング・リースへの変更

IFRS 16.80(a) ファイナンス・リースの条件変更が別個の独立したリースとして会計処理されない場合、貸手はまず最初に、変更後のリースの条件が当初の契約日から有効であったと仮定したならば、リースの分類が異なっていたかどうかを評価する。

IFRS 16.80(a) ファイナンス・リースの条件変更が別個の独立したリースとして会計処理されず、かつ変更後の条件が契約日に有効であったと仮定したならば、オペレーティング・リースとして分類されていた場合、貸手は、

- 条件変更を、発効日から当初のリースの解約及び新たなリースの創出として会計処理する。
- 原資産の帳簿価額を条件変更の発効日直前の正味リース投資未回収額をもって測定する。



設例15 – 独立したリースとして会計処理されず、オペレーティング・リースに分類が変更される条件変更

IFRS 16.63-66,
80(a), 81, 88

設例14の前提条件を変更し、M社は2年目末に、その時点から2年後に当該事業から撤退することを決定したため、トラック40台のリース契約を早期に解約する必要性が生じました。3年目の期首にL社とM社は契約を改訂し、4年目終了時に契約を終了させることとなりました。

早期解約は当初のリース契約の条件には含まれていません。したがって、これはリースの条件変更該当します。この条件変更は、M社に追加的な原資産の使用権を付与するものではないため、別個の独立したリースとして会計処理することはできません。

L社は、変更後の契約条件が契約日に有効であったと仮定したならば、リース期間（当初契約から4年間）はトラックの経済的耐用年数の大部分を占めていなかったと判断しました。なお、トラックの所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてが移転されることを示唆するその他の特徴はありません。よって、条件変更が契約日に有効であったと仮定したならば、このリースはオペレーティング・リースとして分類されていたと考えられます。

条件変更の発効日である3年目の期首に、L社はリースの条件変更を新たなオペレーティング・リースとして会計処理します。したがって、L社は

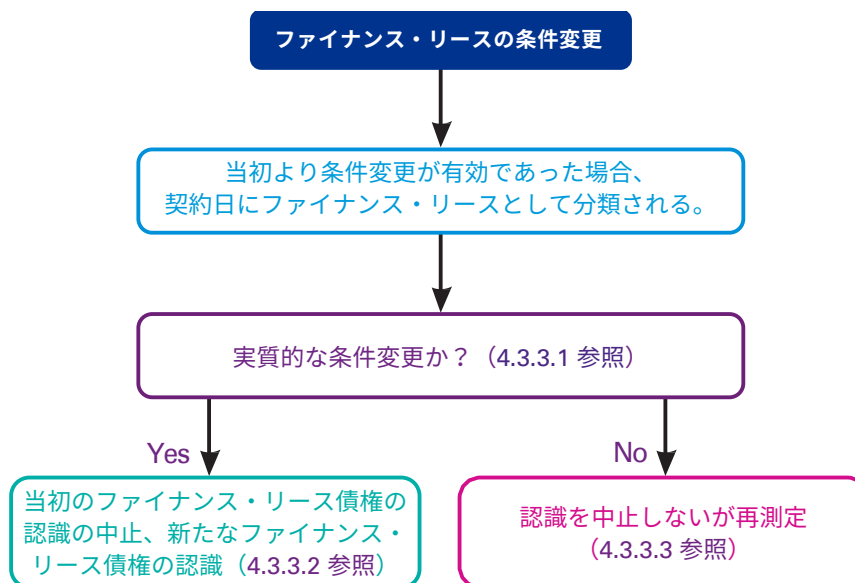
- ファイナンス・リース債権の認識を中止し、原資産の性質に応じた表示科目（ここでは有形固定資産）をもって財政状態計算書に原資産を認識する。そして
- 原資産の帳簿価額の総額をリースの条件変更の発効日直前の正味リース投資未回収額をもって測定する。

4.3.3 独立したリースとして会計処理されないリース – ファイナンス・リースからファイナンス・リースへの変更

IFRS 16.80(b) ファイナンス・リースの条件変更が別個の独立したリースとして会計処理されず、変更後の条件が契約日から有効であったと仮定した場合でも、ファイナンス・リースに分類されていた場合、貸手はIFRS第9号の要求事項に基づいて会計処理を行う。

このセクションでは、リース債権が条件変更された場合に適用される方針の概要を解説する。IFRS第9号の適用に関する詳細なガイダンスは、刊行物「[Insights into IFRS](#)」第15版2018/19を参照。

以下のフローチャートは当セクションで解説される会計処理の要約である。



4.3.3.1 変更が実質的であるか否かの判断

IFRS 9.3.2.3, B5.5.25

IFRS第9号は金融資産からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅した場合に、金融資産の認識を中止することを要求している。しかし、この基準を金融資産の条件変更にどのように適用すべきかについての包括的なガイダンスはない。IFRS第9号には、金融資産の契約上のキャッシュ・フローの再交渉又は条件変更が状況によっては金融資産の認識の中止を生じる場合があると記載されている。

Insights 7.6.95.20

当法人の見解では、金融資産の保有者は条件変更が実質的であるか否か、すなわち、当初の金融資産から生じるキャッシュ・フローと条件変更又は差替えられた金融資産から生じるキャッシュ・フローが実質的に異なるか否かの定性的・定量的な評価を行わなければならない。

両者のキャッシュ・フローが実質的に異なる場合、当初の金融資産からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利は失効したと判断しなければならないと考える。

当法人の見解では、この評価を行う際に、企業は自らが判断するに当たっての方針及び手法を策定する必要がある。その際に、金融負債の認識の中止のガイダンスを類推適用することもできるが、それが必須であるということではない。

4.3.3.2 実質的な条件変更の会計処理

IFRS 9.B5.5.25-B5.5.26,

実質的な条件変更があった場合、条件変更前の金融資産の認識は中止される。以下のガイダンスはIFRS第9号に基づいて適用される。

Insights 7.7.360

- 条件変更により金融資産の認識が中止された場合、条件変更後の金融資産は、新たな金融資産として認識され、公正価値に適正な取引コストを加算して当初測定される。

- すべての手数料及びコストを無視するとしたとき、認識の中止により実際上は、下記の2つ額の差額に等しい利得又は損失が生じることとなる。
 - 当初の資産の償却原価
 - 新たな資産の公正価値から新たな資産の信用損失引当金として認識した予想信用損失を控除した額
- IFRS第9号は、新たな金融資産が、純損益を通じて公正価値で測定される金融資産（FVTPL）に分類されない場合に発生する条件変更のコストや手数料の会計処理について言及していない。すなわち、そのようなコストは以下のいずれかの方法により会計処理されることとなる。
 - 新たな資産の取得に直接起因する増分取引コストとして資産計上の対象となる。又は
 - 当初の資産の認識の中止に関連する費用として、直ちに費用処理する。

したがって、企業は条件変更に係るコストを資産計上するか、及びどのコストを資産計上するかを判断する会計方針を策定して、継続して適用すべきであると考えられる。詳細なガイダンスについては、刊行物「[Insights into IFRS](#)」第15版2018/19の7.7章を参照のこと。

4.3.3.3 実質的でない条件変更の会計処理

IFRS 9.5.4.3,
BC5.231-BC5.236

IFRS第9号には、その理由のいかんにかかわらず、結果として資産の認識の中止が生じない金融資産の条件変更について、以下の観点についてのガイダンスがある。

- 金融資産の総額の帳簿価額（実効金利法に基づいて算定される価額、そこから信用損失引当金を控除した額が償却原価）の測定
- 条件変更により生じる損益の認識

IFRS 9.5.4.3, A

IFRS第9号では、認識の中止が生じない場合の金融資産の条件変更について、金融資産の総額の帳簿価額は、通常、条件変更後の契約上のキャッシュ・フローを当該金融資産の当初の実効金利で割り引いて再計算される。この再計算後の金額と既存の総額の帳簿価額との差額は、条件変更による利得又は損失として、純損益にて認識する。

ファイナンス・リース債権が条件変更され、別個の独立したリースとして会計処理されない場合、IFRS第16号第80項(b)に基づき、貸手はIFRS第9号の要求事項を適用する。しかし、IFRS第16号とIFRS第9号の基本的なコンセプトの相違により、多くの論点が発生する。



独立したリースとして会計処理されず、条件変更が契約日に有効であったと仮定しても、ファイナンス・リースとして分類されていたファイナンス・リースの条件変更、どのように適用するのか。

条件変更後のファイナンス・リースが別個の独立したリースとして会計処理されず、条件変更が契約日に有効であったと仮定しても、ファイナンス・リースとして分類されていた場合、IFRS第16号では貸手にIFRS第9号を適用することを要求していますが、2つの基準のコンセプトの相違により、多くの論点が発生します。実務上、どのようにガイダンスを適用するかは明確ではありませんが、以下のような論点が挙げられます（このリストは相違点を完全に網羅しているものではありません）。

IFRS第16号	IFRS第9号
当初認識時の測定	
ファイナンス・リース債権は正味リース投資未回収額として測定される。	新たな金融資産は、その公正価値に直接的に起因する取引コストを加算して測定される。
割引率	
ファイナンス・リース債権は、リースの計算利率を用いて測定される。	IFRS第9号において償却原価で測定される金融資産は、実効金利法を用いて会計処理される。実効金利とは、当初認識時において、金融資産の公正価値に取引コストを加算した額と期待キャッシュ・フローの割引現在価値とを等しくする利率である。
キャッシュ・フロー	
正味リース投資未回収額の測定に際して、特定のキャッシュ・フローのみが考慮される。変動キャッシュ・フローの多く（指数又はレートに応じて変動するもの以外の変動リース料など）は考慮されない。キャッシュ・フローの再評価は特定の状況（リースの解約不能期間の変更時など）においてのみ行われる。	キャッシュ・フローは、全ての契約条件及び全てのキャッシュ・フローの変動性を考慮した期待値の見積額に基づいて決定される。見積キャッシュ・フローは、キャッシュ・フロー見積りの基礎となる事実又は状況の変化に応じて更新される。
無保証残存価値	
無保証残存価値は、ファイナンス・リース債権の測定に含める。	IFRS第9号の適用範囲の金融資産の測定に、無保証残存価値に相当するようなものは含まれない。

4.4 オペレーティング・リースの貸手の条件変更

IFRS 16.87

貸手はオペレーティング・リースの条件変更を当該条件変更の発効日から新たなリースとして会計処理し、当初のリースに係る前払又は未払リース料は新たなリースのリース料の一部とみなす。



設例16 – オペレーティング・リースの貸手の条件変更

IFRS 16.87

Y社は、X社に事務所スペースを10年間リースする契約を締結しました。Y社は、このリースが事務所スペースの所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転するものでないことから、オペレーティング・リースとして分類しました。

リース契約によれば、当初のリース料は年100,000千円の年度末払いで、毎年2%ずつ増額する、すなわち10年間のリース料総額は1,094,972千円と記載されています。X社は残価保証の義務を負っておらず、また、当初直接コスト、リース・インセンティブ等、X社とY社間でのその他のいかなる支払いもありません。

毎年の定率増加分をならした年間受取リース料は109,497千円(1,094,972千円/10年)と決定されます。オペレーティング・リースでは、貸手はリース料総額をリース期間を通じて定額法で収益認識するためです。したがって、Y社はリース期間の前半(1年目から5年目まで)のリース料を以下のとおり、会計処理します。

年度	受取リース料 (A)	年間リース料収入 (B)	未取リース料の期末残高 (C) *
第1年度	100,000	109,497	9,497
第2年度	102,000	109,497	16,994
第3年度	104,040	109,497	22,451
第4年度	106,121	109,497	25,827
第5年度	108,243	109,497	27,081

*C=前年度C+ (B-A)

その後の不動産市況の変化で空室率が高くなったことから、Y社はX社へより長い期間のリース契約への条件変更を持ち掛けたいと考えています。6年目の期首に、Y社とX社は交渉の結果、以下の条件で合意に達しました。

- 当初から借りている事務所スペースのフロアのリース契約を10年経過後、更に5年間延長する。
- 残りの10年間(当初リースの残り5年間と延長した5年間)の年間リース料を定率増加なしの固定額、年110,000千円に変更する。

リースの対価の変更及びリース期間の延長は、当初のリース契約には含まれていませんでした。したがって、これはリースの条件変更に該当します。Y社は、この条件変更を発効日から、新たなオペレーティング・リースとして会計処理しました。この際に、当初のリースに係る未取リース料は以下のとおり考慮されます。

年度	受取リース料 (A)	年間リース料収入 (B) *	未取リース料期末残高 (C)
第6年度	110,000	107,292	24,373
第7年度	110,000	107,292	21,665
第8年度	110,000	107,292	18,957
第9年度	110,000	107,292	16,249
第10年度	110,000	107,292	13,541
第11年度	110,000	107,292	10,833
第12年度	110,000	107,292	8,125
第13年度	110,000	107,292	5,417
第14年度	110,000	107,292	2,709
第15年度	110,000	107,292	—

*B=((受取リース料(A)の合計) - (5年目末の未取リース料期末残高(C)) / 10年(残りのリース期間))
 $=\{(110,000 \times 10) - 27,081\} / 10 = 107,292$

4.5 リースの解約

IFRS 16.79, 80(a), 87

借手が当初の契約で合意したリース期間よりも早くリース契約を解約し、貸手に解約ペナルティを支払うようなケースがある（3.5参照）。

リース負債を測定する際のリース料（リース料総額）の概念には、リースの解約ペナルティが含まれている。しかし、そのような当初測定及びリース期間の決定において考慮された解約ペナルティとは異なり、借手と貸手が交渉の結果、条件変更契約の合意に達した際に、当初の契約には明記されていない解約に伴うペナルティが支払われることがある。リースの条件変更が新基準に基づいて会計処理される場合、これらの解約ペナルティは契約変更後のリース料の一部とみなされるべきと考えられる。

設例17では、典型的なシナリオにおける貸手の会計処理を取上げる。

設例17 – 当初の契約に含まれていないリースの解約

L社は、M社から10年間、オフィスビルをリースする契約を締結しました。当初の契約に解約条項はありません。

M社は当該リースをオペレーティング・リースに分類していました。

リースを開始して5年目からL社は経営難に陥り始め、当初の計画よりも早くリースを終了したいと考えました。5年目末にL社とM社は交渉に入り、7年目末（当初のリース期間満了より3年早く、合意時から2年後）にリース契約を解約することで合意しました。

L社はM社に、解約ペナルティを支払うことに合意しました。L社及びM社は7年目末までの残りのリース期間のリース料を減額することにも合意しました。

IFRS 16.87

当初の契約条件に、リースの解約、リース期間の短縮、リース料の減額のオプションは含まれていません。したがって、M社はこの契約変更をオペレーティング・リースの条件変更として取扱います。つまり、M社は条件変更の発効日から新たなリースとして条件変更の会計処理を行い、当初のリースに係る前払又は未払リース料は新たなリースのリース料の一部とみなします（4.4参照）。

この契約に含まれる構成要素は1つのリース要素だけです。したがって、解約ペナルティは改訂後のリース料の一部となります。

設例18は、設例17のシナリオとは異なり、当初の契約条件に解約ペナルティ条項が含まれているケースである。

設例18 – 当初のリース契約に解約に係る条項が含まれている場合

当初のリース契約に、L社が解約ペナルティを支払うことを条件に、7年目末にリースを解約できるオプションが含まれていることを除いて、[設例17](#)と同じ前提条件とします。したがって、L社による解約オプションの行使は、それが当初の見積りに反映されていなかったとしても、リースの条件変更には該当しません。

IFRS 16.18, 21, 27(e),
40(a), 66, 70

当初のリース開始日にL社とM社は、L社が解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるか否かを評価します。これはリース期間を決定する際に考慮する要素です。

- L社が7年後以降もリースを継続することが合理的に確実とはいえない場合（すなわち、L社が解約オプションを行使しないことが、合理的に確実とはいえず、したがってリース期間は解約を前提として算定されている場合）、リースの開始日にリース期間に影響を及ぼすその他の要因がない場合、リース期間は7年と評価され、解約ペナルティはリースの当初測定に使用されるリース料に含まれます。
- L社が7年後以降もリースを継続することが合理的に確実な場合（すなわち、L社が解約オプションを行使しないことが、合理的に確実であり、したがってリース期間は解約されないことを前提として算定されている場合）、リースの開始日にリース期間に影響を及ぼすその他の要因がない場合、リース期間は10年と評価され、解約手数料はリースの当初測定に使用されるリース料に含まれません。

5年目末に、L社は当初のリース期間の決定では行使を見込んでいなかった解約オプションを行使しました（すなわち、リース期間を10年と評価していたにもかかわらず、解約オプションが行使された場合）。これにより、M社はリース期間を短縮します。これは当初のリース契約に含まれているオプションの行使であり、リースの条件変更には該当しないため、M社はリースの分類を再評価しません。すなわち、リースはオペレーティング・リースとして分類されたままとなります。

新基準は貸手の再評価の会計処理について明示していません。したがって、当初、オペレーティング・リースのリース料に含まれていなかったものの、その後、リースの解約オプションが行使されたため支払われることとなった当初の契約に含まれる解約ペナルティの会計処理についてのガイダンスはありません。

当法人は、L社が当初見込まれていなかった解約オプションを行使したことにより、M社がリース期間を修正することとなった場合、M社は改訂後のリース料に解約ペナルティを含めるべきであると考えます。この場合、M社は通常、解約ペナルティを残りのリース期間にわたり定額法で収益として認識することとなります。

IFRS16.80(b)

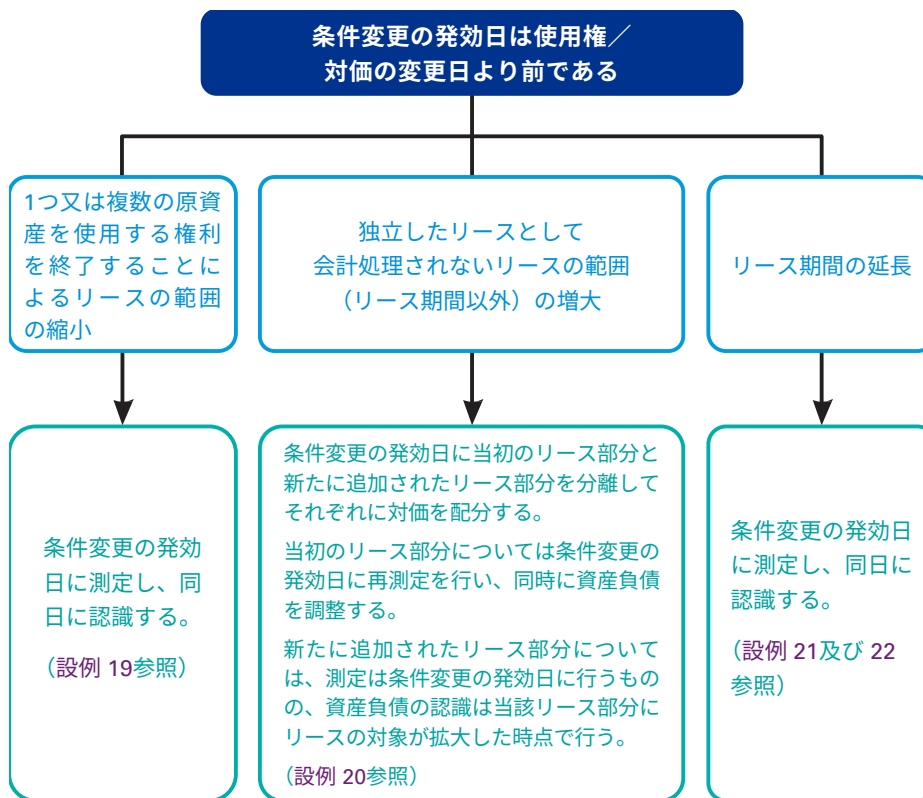
リースの条件変更が、IFRS第9号に従って会計処理される場合、条件変更に関連して貸手が受領する金額の会計処理が異なる場合がある（「[Insights into IFRS](#)」第15版2018/19 7.7章参照）。

5. リースの条件変更の発効日

リースの条件変更を会計処理する日は、重要な検討事項である。新基準が要求する会計処理の日は通常考えられる日より早い可能性があるため、注意が必要である。

IFRS 16.45-46, A, Ex18 リースの条件変更は、条件変更の発効日に会計処理する。発効日とは、両当事者がリースの条件変更に合意した日である。別個の独立したリースとして会計処理されない条件変更については、この日にリース負債及び使用权資産を再測定する。追加された原資産の使用開始日が、条件変更が合意された日より遅い場合、会計処理の適用に当たってより複雑な問題が発生する。このセクションでは、いくつかの論点を解説する。

下図は、条件変更に関与した日付と使用权又は対価の変更日が異なる一般的なシナリオの会計処理を要約したものである。



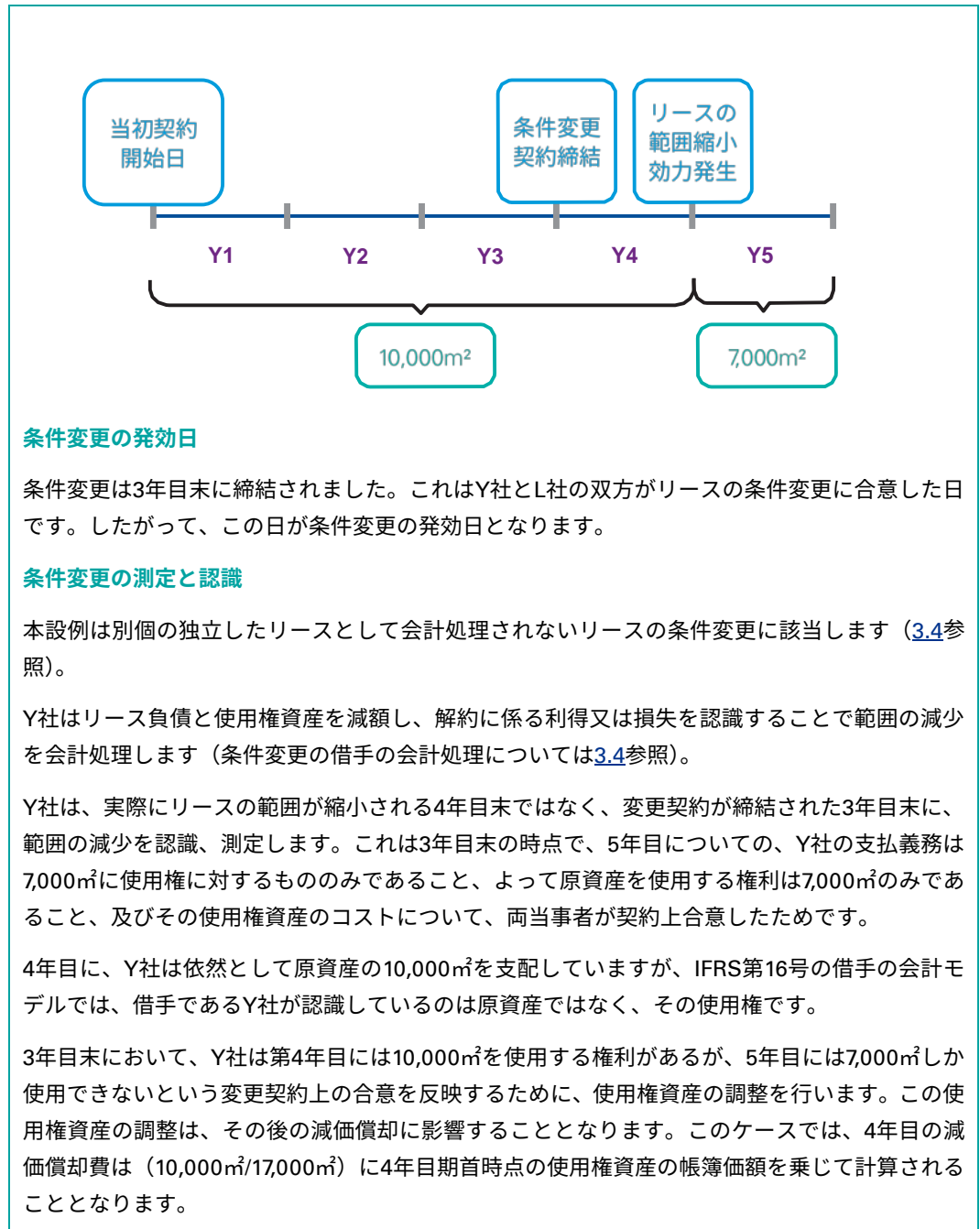
リースの条件変更が別個の独立した新たなリースとして会計処理される場合、それは他の新たなリースと同じ方法で会計処理される。



設例 19 – 条件変更の発効日が、原資産を使用する権利の終了より前の場合

Y社は、L社から商業施設の一部を5年間リースする契約を締結しています。当該契約に基づき、Y社は商業施設内の10,000㎡を店舗スペースとして使用する権利を取得します。

3年目末に、Y社とL社はリース契約の最終年にY社は当初契約スペースのうち7,000㎡のみをリースする、すなわち、使用权の部分的解約によりリースの範囲を縮小する契約変更に関与しました。この面積縮小に応じて、リース料も減額されます。つまり、4年目末に店舗スペースのうち3,000㎡はL社に返還され、L社は、5年目には7,000㎡のみをリースする予定です。



IFRS 16.45(c)

上記の要約図で示したとおり、追加の原資産を使用する権利を加えることによってリースの範囲を拡大させる条件変更が、別個の独立した新たなリースに該当せず、かつ、追加された原資産の使用開始日が、条件変更が合意された日より後である場合、新基準の適用に当たって複雑な問題が発生する。この場合、借手は条件変更の発効日に条件変更後のリース負債を再計算する必要がある。

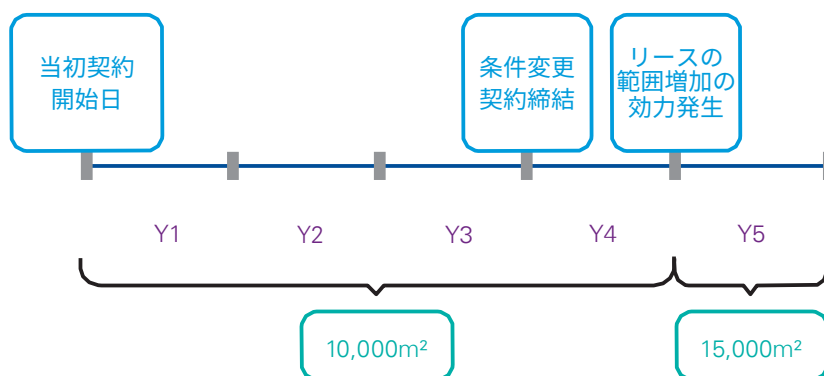
IFRS 16.22, Ex18

しかし、追加される原資産に関連するリース負債と使用権資産の増額を借手がいつ認識すべきかについて、新基準は明示していない。この場合の考えられるアプローチは、この原資産の追加部分にアクセスできた時、すなわち、追加の原資産のリースが開始される時に、借手はリース負債と使用権の増額を認識するというものである。この考え方は、リースの開始日にリース負債と使用権資産を認識するという一般的な要求事項と整合している。

📄 設例20 – 条件変更の発効日が、追加の原資産を使用する権利が生じるより前である場合

Y社は、L社から商業施設の一部を5年間リースする契約を締結しています。当該契約に基づき、Y社は商業施設内の10,000m²を店舗スペースとして使用する権利を取得します。

3年目末に、Y社とL社はリース契約の最終年度にY社が店舗スペースを15,000m²リースする、すなわち、1つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによりリースの範囲を拡大する修正契約を締結しました。つまり、Y社は4年目末から有効となる追加の店舗スペース5,000m²をリースします。追加スペースの賃料は独立価格に見合うものではないため、このリースの条件変更は別個の独立したリースとして会計処理されないものと仮定します（3.4.1参照）。



条件変更の発効日

変更契約は3年目末に締結されました。これはY社とL社の双方がリースの条件変更合意した日です。したがって、この日が条件変更の発効日となります。

条件変更の測定と認識

このシナリオでは、条件変更の発効日である3年目末に、Y社は、当初の店舗スペースと追加した新たな店舗スペースの、2つのリース要素を含む新たな契約を締結しています。契約当初から借りている部分は変更契約の発効日から即時に変更後のリースが開始となりますが、追加された部分のリース開始日は先日付です。

そのため、Y社は3年度末に各リース要素について認識すべき金額を決定します。これには、条件変更後の契約対価の2つのリース要素への配分、リース期間の決定、改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによるリース負債の再測定が含まれます。当初のリース要素に配分された部分は、条件変更の発効日から会計処理されます。新たに追加された店舗スペースについては、そのリース開始日である4年目末、すなわち、L社からY社への追加の5,000m²を使用する権利の移転が発生した日に、新たなリース要素を会計処理することが考えられます。その場合、Y社は条件変更の発効日である3年目末に決定した金額に基づき、新たな店舗スペースに関連するリース負債と使用権資産を4年目末に認識することとなります。

設例21 – リース期間を延長した場合の条件変更の発効日

Y社は、L社から商業施設の一部を5年間リースする契約を締結しています。Y社は当該契約により商業施設内の10,000㎡を店舗スペースとして使用する権利を取得します。

3年目末に、Y社とL社は当初の店舗スペース10,000㎡のリース期間をさらに5年間延長し、リース期間を合計で10年とする変更契約を締結しました。

条件変更の発効日

変更契約は3年目末に締結されました。これはY社とL社の双方がリースの条件変更に合意した日です。したがって、この日が条件変更の発効日となります。

条件変更の測定と認識

この条件変更は、1つ又は複数の原資産の使用権を追加すること以外によるリースの範囲の増加にあたることから、独立したリースとして会計処理されないリースの条件変更に該当します (3.1参照)。

Y社は既に原資産を使用する権利を有しています。より長い期間、原資産を使用できることを除き、その権利の内容に変更はありません。したがって、Y社は発効日である3年目末にリース期間の変更を測定し、認識することとなります。

設例22 – 条件変更の発効日 – 先日付のリース

Y社はZ社から土木機械を5年間リースする契約を締結しています。

3年目期首に、Y社とZ社は、5年目末（すなわち、当初の5年間のリース期間満了時）から当初契約でリースしていた同じ土木機械を再度5年間リースする新たな契約を締結しました。この新たなリース契約は、「先日付リース」と呼ばれるものです。当初のリース契約には変更は加えておらず5年目末まで有効であり、5年目末時点で変更後の新契約の効力が生じます。

このケースでは、先日付リースは条件変更には該当しません。Y社は当該原資産を使用する権利を既に有しているためです。

1つ又は複数の原資産を使用する権利は追加されていません。したがって、Y社は条件変更の発効日である3年目の期首に、使用権資産とリース負債を再測定することとなります。

6. IFRS第16号への移行時の留意点

新基準への移行に際し、借手が必要となる情報の範囲は、選択した移行アプローチによって異なる。

6.1 概要

IFRS 16.C5 移行方法は適用開始日に測定されるリース負債、収集するデータの範囲、システムやプロセスの変更時期に重要な影響を及ぼす。

IFRS 16.C5, C10 借手には、以下2つのアプローチが認められている。

- 完全遡及アプローチの適用、又は
- いくつかの実務上の便法を用いて、修正遡及アプローチを適用する。このアプローチを採用する場合は、借手は比較情報を修正再表示しない。それに代えて、新基準の適用開始に伴う累積的影響を適用開始日に剰余金の修正として認識する。

IFRS 16.C6 借手は、選択した移行方法を、すべてのリースに首尾一貫して適用する。

IFRS 16.C14 貸手は、サブリースを除いて移行時に修正は要求されず、リースを適用開始日からIFRS第16号により会計処理する。

借手が適用できる2つの移行方法のうち、完全遡及アプローチはより困難が伴う移行方法である。



リースの開始日と適用開始日の間にリースの条件変更があった場合、どのような影響があるか。

完全遡及アプローチ

完全遡及アプローチでは、過去の条件変更を再構築する必要があります。

- 企業が、何度も条件変更した長期のリースを有している場合、再構築は煩雑な作業となります。新基準を遡及して適用するためには、リース取引に関する広範な情報を集めておく必要が生じます。
- これには、リース料、割引率、測定の見直し及び条件変更に関する過去の情報が含まれます。借手の会計モデルを適用するために必要な、経営者が様々な判断や見積りに際して使用したであろう過年度の情報も含まれます（後知恵の利用は限定されます）。
- この情報は、リース開始日及びリースの見直し又は条件変更に伴い、企業が使用権資産とリース負債の再計算を要求されるすべての日について、必要となります。

さらに、完全遡及アプローチでは、企業が適用できる実務上の便法はありません。

修正遡及アプローチ

修正遡及アプローチでは、新基準の適用開始日以前の条件変更は、適用開始日のリース負債の測定に影響しません。

修正遡及アプローチの主なメリットは、以下の理由により移行コストの削減が図られる点です。

- 比較期間の財務情報を修正再表示する必要がない。

- 当年度の情報のみを使用して、修正遡及アプローチを適用することが可能である。すなわち、新基準の適用開始日の借手の追加借入利率、及び、借手の残存リース料のみで対応が可能である。
- その他の実務上の便法を使用することができる。

したがって、修正遡及アプローチでは、借手は将来のリース料、すなわち、適用開始日後に支払われるリース料に関する情報のみを使用して新基準へ移行することができます。このため、多くの借手にとって完全遡及アプローチと比較して、必要なデータと計算を大幅に簡略化することが可能となります。すなわち、借手は過去のリースの見直しや条件変更を考慮する必要がなく、適用開始日の最新の情報である直近のリース契約の情報のみによって対応が可能となります。

しかし、借手が修正遡及アプローチを適用したものの、特定の資産の使用権資産の測定につき、新基準をリース開始日から適用していたかのように測定することを選択した場合、完全遡及アプローチの場合と同様にリースの条件変更を再構築する必要性が生じます。

新基準への移行のガイダンスの適用方法の詳細については、[IFRS第16号「リース」～適用に向けて～シリーズ1：新基準への移行](#) 及び「[Insights into IFRS](#)」第15版（2018-19年）を参照のこと。

Appendix 1 – IFRS第16号「リース」の概要

新リース基準は、2019年1月1日以降に開始する事業年度より、適用される。

IFRS第15号「収益認識」を既に、あるいはIFRS第16号と同時に適用する企業には早期適用も認められている。

2016年1月13日に公表されたIFRS第16号「リース」のポイントは以下の通りである。

- リースの定義に基づいて、支配の概念に基づく考え方が導入された。IFRS第16号の対象となるリース取引とは、原資産の使用についての支配が貸手から借手に移転する取引である。結果として、リースに関連するIFRSの現行基準（IAS第17号「リース」・IFRIC解釈指針第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」）に比べ、リース会計の適用範囲は狭まると見られている。
- 契約が賃貸借契約の法的形態を採るか否かは、リース会計の適用要否の判断に影響しない。
- 1つの契約にリースの要素とリース以外の要素が含まれる場合は、原則、両者を分離して把握・会計処理する必要がある。ただし、借手については両者を区別せず全体を単独のリース要素とみなして処理する簡便法も認められている。
- 借手にとってのリース取引は、資金調達を伴う使用権資産の取得として会計処理される。原則としてすべてのリースは、賃借した資産を使用する権利（使用権資産）とその対価を支払う義務（リース負債）としてリース開始日に認識される（シングルモデル）。以後、使用権資産の減価償却費とリース負債に係る支払利息が計上され、一般に、リース負債残高が大きいリース期間の前半により多くの費用が計上される。
- ただし、短期のリースや少額資産のリースについては免除規定があり、従来のオペレーティング・リースに準じた会計処理（使用権資産及びリース負債の計上を行わず、リース期間にわたって原則として定額のリース費用を計上）も認められる。
- 新リース会計の概念的枠組みにおいて、貸手とは原資産の使用権の、借手への譲渡者である。
- しかし、貸手の会計処理については、借手の取引相手としてよりも、貸手自身にとっての収益取引としての側面が重視され、結果として、IAS第17号におけるファイナンス・リース、及びオペレーティング・リースの会計処理がほぼ踏襲され、重要な改訂は行われなかった（デュアルモデル）。
- したがって、借手会計と貸手会計の整合性は図られていない。
- 短期のリースや少額資産のリースを対象とする免除規定は貸手には設けられていない。
- 借手は、①契約変更があった場合に加え、②延長オプションもしくは解約オプションの行使可能性に関する想定が見直されリース期間が変更された場合、及び③購入オプションの行使可能性に関する想定が見直された場合、のいずれかに該当する場合に、リース負債を再測定し、使用権資産計上額を調整する。また、一定の要件を満たす変動リース料、及び残価保証による支払予想額については、その変動をリース負債及び使用権資産に反映する。一方、貸手は、契約変更の場合を除きファイナンス・リースで計上したリース債権の見直しを行わない。
- 借手・貸手とも、開示については拡充が図られた。

リース会計の開発にあたり、米国基準との完全なコンバージェンスは達成されなかった。米国基準の借手会計では、2013年改訂公開草案をベースとしたデュアルモデルが堅持されている。

Appendix 2 – 設例のリスト

No.	タイトル	Section
設例1	1つ又は複数の原資産を使用する権利の追加によるリースの範囲の増加、及び対応するリース料の増額	3.3
設例2	条件変更により1つ又は複数の原資産を使用する権利が追加されたが、これに見合った対価の増加が生じていないケース	3.4
設例3	リースの範囲の減少とそれに伴う対価の減額	3.4
設例4	契約上のリース期間の延長	3.4
設例5	賃料（リースの対価）の減額	3.4
設例6	レントリベート	3.4
設例7	原資産を使用する権利を追加し、リース期間も延長するが、リースの対価は減額する条件変更	3.4
設例8	原資産の使用権を追加し、リース期間を短縮する条件変更	3.4
設例9	リースの解約条項が当初の契約に含まれないケース	3.5
設例10	リースの解約条項が当初の契約に含まれるケース	3.5
設例11	最低借上げ数量に関するコミットメントが無く、各使用権資産の独立価格で価格設定されたマスターリース契約	3.6
設例12	最低借上げ数量に関するコミットメント付きで、各借上げがそれぞれの使用権資産の独立価格ですべて同時に開始されるマスターリース契約	3.6
設例13	最低借上げ数量に関するコミットメント付きで、各借上げがそれぞれの使用権資産の独立価格で異なる日に開始されるマスターリース契約	3.6
設例14	独立したリースとして会計処理する条件変更	4.3
設例15	独立したリースとして会計処理されず、オペレーティング・リースに分類が変更される条件変更	4.3
設例16	オペレーティング・リースの貸手の条件変更	4.4
設例17	当初の契約に含まれていないリースの解約	4.5
設例18	当初のリース契約に解約に係る条項が含まれている場合	4.5
設例19	条件変更の発効日が、原資産を使用する権利の終了より前の場合	5
設例20	条件変更の発効日が、追加の原資産を使用する権利が生じるより前である場合	5
設例21	リース期間を延長した場合の条件変更の発効日	5
設例22	条件変更の発効日－先日付のリース	5

本冊子について

有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザリー室は、IFRSの新基準書や公開草案の公表に関するタイムリーな情報を提供することを目的として、日本語での解説書を適宜発行しています。

本冊子は、2016年1月13日に国際会計基準審議会（IASB）から公表されたIFRS第16号「リース」の解説の一環として、IFRS第16号における「リースの条件変更」を解説するものです。本冊子の本文においては、IFRS第16号「リース」及び以下に記載したKPMGやあずさ監査法人が発行する刊行物等を参照しています。各ページの左側の欄には、関連する基準書のパラグラフ番号を記載しています。

本冊子の情報は、あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室の現時点の所見に基づいていますが、今後、これらの所見は変更される可能性があります。

なお、本冊子の執筆・監修は以下の者が担当しました。

長谷川 弘資・植木 恵・田原 諭

参考文献

IFRS第16号「リース」

KPMG IFRG "[Lease modifications](#)"

KPMG IFRG “Insights into IFRS” 第15版

有限責任 あずさ監査法人 『[図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」](#)』

他、IASB及びFASBのウェブサイト掲載された各種リリースを参考としています。

IFRS第16号「リース」～適用に向けて～シリーズについて

本シリーズは、IFRS第16号に関して、実務担当者等が一般的に疑問に思うであろう論点、そして基準の理解に際して混乱しやすいと思われる論点について、Q&A及び設例形式により明確化を目指すものです。



シリーズ1：新基準への移行

本冊子は、企業がIAS第17号からの移行プロジェクトをスムーズに進めていくうえで考慮すべきポイントを説明しています。

主な内容

- 1 IFRS第16号「リース」の概要
 - 2 経過措置における選択肢と考慮すべき影響
 - 3 リースの定義
 - 4 短期リース・少額資産のリースに係る免除規定
 - 5 完全遡及アプローチと修正遡及アプローチ
 - 6 修正遡及アプローチ
 - 7 その他の論点
 - 8 開示
- Appendix 1—事例



シリーズ4：リース料

本冊子は、リース料及び負債計上の対象となるリース料総額について解説しています。

主な内容

- 1 概要：「リース料」と「リース負債」の関係
 - 2 リース料総額
 - 3 指数またはレートに基づいて算定される
 - 4 変動リース料
 - 5 固定リース料 VS 変動リース料
 - 6 リース要素と非リース要素
 - 7 より複雑なシナリオ
- Appendix 1—IFRS第16号「リース」の概要
Appendix 2—リース料の会計上の取扱い一覧



シリーズ2：リースの定義

本冊子は、IFRS第16号の対象となる「リース」とは何か、を説明しています。

主な内容

- 1 概要：「リース」とは何か
 - 2 特定された資産
 - 3 資産の使用による経済的便益
 - 4 使用を指図する権利
 - 5 共同支配の取決め
 - 6 範囲と借手の免除規定
 - 7 経過措置
 - 8 実務上必要な検討
- Appendix 1—IFRS第16号「リース」の概要
Appendix 2—IFRS第16号とIFRIC第4号の比較
Appendix 3—IFRS第16号と米国基準新リース会計の比較



シリーズ6：リースの構成要素

本冊子は、リース会計を適用する上での会計単位である「リースの構成要素」について解説しています。

主な内容

- 1 「リースの構成要素」とは何か
 - 2 リース要素の識別
 - 3 非リース要素の識別
 - 4 対価の配分
 - 5 対価の再配分
- Appendix 1—IFRS第16号「リース」の概要
Appendix 2—設例のリスト



シリーズ3：割引率

本冊子は、「割引率」について説明しています。

主な内容

- 1 概観：リース会計における「割引率」
 - 2 貸手の割引率
 - 3 借手の割引率
 - 4 特定のシナリオ
 - 5 実務上の検討ステップ
- Appendix 1—IFRS第16号「リース」の概要
Appendix 2—経過措置の事例



不動産リース — IFRS第16号「リース」に基づく借手の会計処理

本冊子は、IFRS第16号の影響が生じる重要な領域である、不動産リースの借手側（テナント）の会計処理にフォーカスを当て、不動産リースの借手が直面する典型的な論点を幅広く説明するとともに、実務に即した設例を交えて解説しています。

あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室による刊行物



論点で学ぶ国際財務報告基準 (IFRS)

本書では、IFRSの規定の狙いとは何か、どのような問題をどのように解決しようとしているのか、また、基準を作る際の方法論として複数の選択肢がある場合、なぜ特定の方法がIASBによって選択されたかなどをできるだけ明確にしています。

IFRSの規定の解説のほか、実務に応用するときに参考になる考え方についてもできるだけ触れるようにして、IFRSの基本原則とともにIFRSの適用にあたって実務でどのようなことが争点となっているかも理解できる内容となっています。



図解&徹底分析 IFRS「新収益認識」

本書は、IFRS第15号の概要および詳細な解説に加え、業種別の実務における各種論点に関してケース解説を行い、理解をさらに深めるためにQ&A方式による解説を行っています。また、2018年3月に公表されたわが国における収益認識会計基準につき、IFRS第15号との相違点を中心に解説を行っています。



図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」

本書は会計処理がどのような意図で設けられたかを理解できるよう、改訂に至った経緯などの情報を適宜に提供しています。また、基準の解釈が現時点で定まっていない論点についても、どのように適用すると考えられるかを暫定的に解説することで、基準の文言をどのように捉えればよいかを読者がより理解できるように努めています。



詳細解説 IFRS開示ガイドブック (第2版)

第2版では、IFRS第9号「金融商品」、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」、IFRS第16号「リース」等、最新基準の解説・開示例を拡充しています。特に、実務の観点では開示負荷が高い金融商品に関する開示については、法人の経験に基づき、誤りやすいポイントについての解説を大幅に加筆しています。



株式報酬の会計実務 日本基準とIFRSの論点詳解

株式報酬を取り巻く法規制や税務上の取扱いにも触れながら、株式報酬の会計上の基本となる考え方を整理したうえで、日本基準と国際財務報告基準(IFRS)の取扱いについて詳しく解説をしています。また、ここ最近、様々なバリエーションの広がりを見せるわが国の株式報酬について、スキームごとに会計処理の考え方の整理をしています。

IFRSポイント解説速報

IFRSの新基準及びIFRIC解釈指針、公開草案、ディスカッションペーパー等について速報解説を提供しています。基準等の公表後、数日中に公表しています。IFRSのページよりご覧ください。



会計・監査ダイジェスト (毎月発行)

日本基準、修正国際基準、IFRS及び米国基準の主な動向についての概要を記載したものです。



IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRS解釈指針委員会 (IFRS-IC) での主要な審議事項を紹介し、IFRS-ICで取り扱われている論点ごとのステータスをまとめています。



IFRS年次財務諸表ガイド

— 開示チェックリスト (2019年9月版)

IFRSに準拠した財務諸表を作成する際に最低限必要となる開示項目を特定することにより、初度適用企業を含む財務諸表作成者に役立つよう作成されています。



Contact us

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室
azsa-accounting@jp.kpmg.com

home.kpmg/jp/ifrs

home.kpmg/jp/socialmedia



ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. 20-1021

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.