



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（改訂版）



2019年1月

home.kpmg/jp/ifrs

あずさ監査法人

目次

シリーズ1「新基準への移行」改訂にあたって	1	8. 開示	30
改訂版における主な変更点一覧	2	8.1 完全遡及アプローチ	30
1. IFRS第16号「リース」の概要	3	8.2 修正遡及アプローチ	31
2. 経過措置における選択肢と考慮すべき影響	4	9. IFRSの初度適用とIFRS第16号	32
3. リースの定義	5	9.1 概要	32
4. 短期リース・少額資産のリースに係る免除規定	7	9.2 リースの定義	32
5. 完全遡及アプローチと修正遡及アプローチ	9	9.3 「修正遡及」的なアプローチ	33
5.1 概要	9	9.4 リースごとに適用可能な実務上の便法	33
5.2 完全遡及アプローチ	9	10. Next steps	35
5.3 修正遡及アプローチ	11	Appendix – 事例	36
6. 修正遡及アプローチ	13	1. シナリオ	36
6.1 修正遡及アプローチの概要	13	2. リース情報	36
6.2 旧オペレーティング・リース：リース負債の測定	13	2.1 電力購入契約	36
6.3 旧オペレーティング・リース：使用権資産の測定	15	2.2 店舗	37
6.4 旧オペレーティング・リースに設けられた、 その他の実務上の便法	18	2.3 車両	37
6.4.1 割引率	18	2.4 POS及びその他IT機器	37
6.4.2 減損と不利な契約（リース）	18	3. IAS第17号のアプローチ	38
6.4.3 残存期間1年以内のリース	20	4. IFRS第16号—シナリオ	38
6.4.4 当初直接コスト	21	4.1 IFRS第16号—貸借対照表への影響	39
6.4.5 いわゆる「後知恵」の利用	22	4.2 IFRS第16号—貸借対照表への影響の理解	39
6.5 旧ファイナンス・リース	22	4.3 IFRS第16号—移行後の損益トレンド	40
7. その他の論点	25	4.4 IFRS第16号—移行後の損益トレンドの理解	41
7.1 貸手の処理	25	5. 結論	43
7.2 セール・アンド・リースバック	27	本冊子について	44
7.3 投資不動産	28	参考文献	44
7.4 企業結合	28	IFRS第16号「リース」～適用に向けて～シリーズについて	45
7.4.1 完全遡及アプローチ	28	あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室による刊行物	46
7.4.2 修正遡及アプローチ	29		

シリーズ1「新基準への移行」改訂にあたって

2016年1月13日にIFRS第16号「リース」が公表されて3年となります。まだ先と思っていた新リース基準も、すでにその強制適用の年度が迫ってきました。

あずさ監査法人はIFRS第16号の公表を受け、2016年7月に『図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」』を出版しました。その後2017年7月から「IFRS第16号「リース」～適用に向けて～」と題し、トピックごとに、実務上のポイントにフォーカスした情報を提供してまいりました。本冊子は、同シリーズの第1弾として2017年1月に出された「新基準への移行」の改訂版となります。基準そのものには見直しがされたわけではありませんが、その後に検討・分析が進められた結果を反映し、新たな設例、当法人の最新の見解などを盛り込んでおります。なお、追加された主な内容は次頁に記載の通りです。

新リース基準への移行についてはすでに各社ご対応を進められているとは存じますが、判断が難しい論点でまだ結論に至っていないものも多いのではないかと考えられます。

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。

2019年1月吉日

有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザリー室

改訂版における主な変更点一覧

4. 短期リース・少額資産のリースに係る免除規定	「認識の免除規定を使うと、将来的に比較可能性が阻害されることになるか?」、及び「従来ファイナンス・リースに分類していたリースに認識の免除規定は適用できるか?」を追加
5. 完全遡及アプローチと修正遡及アプローチ 5.2 完全遡及アプローチ	「完全遡及アプローチを適用する企業はあるだろうか?」を追加
5. 完全遡及アプローチと修正遡及アプローチ 5.3 修正遡及アプローチ	「比較可能性を確保するため、新リース基準が比較年度に与える影響をプロフォーマ情報として財務諸表に表示することは可能か?」を追加
6. 修正遡及アプローチ 6.2 旧オペレーティング・リース：リース負債の測定	「借手は修正遡及アプローチにおいてリースの計算利率を適用できるか?」、及び「借手が適用開始日に存在するリースの追加借入利率を決定する際に考慮する借入期間とは?」を追加
6. 修正遡及アプローチ 6.3 旧オペレーティング・リース：使用権資産の測定	「オプションの選択は、移行時に使用する割引率の決定にも影響するか?」、及び「借手が適用開始日に実施する減損テストとは?」を追加
6. 修正遡及アプローチ 6.4 旧オペレーティング・リースに設けられた、その他の実務上の便法 6.4.2 減損と不利な契約（リース）	「この実務上の便法は、適用開始日に、不利な契約の引当金を計上していたリースにだけ適用できるのか?」を追加
6. 修正遡及アプローチ 6.4 旧オペレーティング・リースに設けられた、その他の実務上の便法 6.4.3 残存期間1年以内のリース	設例4「移行日後1年以内に終了するリース」を追加
6. 修正遡及アプローチ 6.4 旧オペレーティング・リースに設けられた、その他の実務上の便法 6.4.4 当初直接コスト	「この実務上の便法を適用できるのは、いつか?」を追加
6. 修正遡及アプローチ 6.4 旧オペレーティング・リースに設けられた、その他の実務上の便法 6.4.5 いわゆる「後知恵」の利用	「この実務上の便法は、どういう場合に有用に使えるか?」、及び「過去情報のうち、どのようなものがこの便法の対象になるか?」を追加
6. 修正遡及アプローチ 6.5 旧ファイナンス・リース	6.5 旧ファイナンス・リース を新設
7. その他の論点 7.4 企業結合	7.4 企業結合 を全面的に書き換え
9. IFRSの初度適用とIFRS第16号 10. Next steps Appendix-事例	章の新設 章の新設 Appendixの新設

1. IFRS第16号「リース」の概要

新しいリース基準は、2019年1月1日以降に開始する事業年度より適用される。

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。

- リースの定義について、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。

2. 経過措置における選択肢と考慮すべき影響

IFRS第16号に移行する際に、どの経過措置を適用するかは、企業や企業の財務情報に重要な影響を与える可能性がある。

財務情報に与える影響
新基準適用開始日に計上する資産及び負債（すなわち純資産）の金額が異なる。
適用開始日に存在するリース契約が終了するまで、損益計算に影響を与える。
実務への影響
新基準移行プロジェクトにかかる作業負担、人的資源、及び進捗管理に影響を与える。
新基準移行に必要なデータ収集の範囲が異なる。

どの経過措置を適用するかは、移行にあたっての実務負担とIFRS第16号への移行前後における財務情報の比較可能性とのトレードオフ関係を生じさせることになる。様々な移行措置が設けられたことにより、企業は両者のバランスを評価した上で、適用方法を柔軟に設計することが可能となっている。複数の選択肢がある場合にどのオプションを適用するかは、新基準への移行を成功させるうえでの重要なポイントとなる。

なお、リースの貸手は従前の会計処理をほぼそのまま踏襲するため、リースの定義に関するものを除いて、特別な移行措置は用意されていない。

オプション	記載箇所	選択単位	借手？	貸手？
旧基準下のリースの定義の踏襲※	3	会計方針として	○	○
短期リースに係る免除規定の適用	4	原資産の種類ごと	○	×
少額資産のリースに係る免除規定の適用	4	リース単位ごと	○	×
完全遡及アプローチと修正遡及アプローチの選択※	5	会計方針として	○	×
修正遡及アプローチ適用時の使用権資産の測定※	6	リース単位ごと	○	×
修正遡及アプローチ適用時の追加的な実務上の便法の選択※	6	リース単位ごと	○	×

※：経過措置として設けられたオプション・実務上の便法

3. リースの定義

IFRS 16.C3, C4

IFRS第16号では支配の概念に基づきリースの定義が見直されたため、IAS第17号のもとでリース、もしくは非リースとされた判断がIFRS第16号のもとでは異なる結論となる可能性がある。

IFRS第16号への移行に際して、企業は以下の選択をすることができる。

- 1 IFRS第16号に基づく新たな定義をすべての既存契約に適用して、契約がリースを含む否かを判断し直す
- 2 実務上の便法を適用し、契約がリースを含むか否かに関して企業がIAS第17号のもとで行った判断を引き継ぐ。即ち、
 - IAS第17号、IFRIC第4号でリースと識別された契約についてIFRS第16号を適用
 - IAS第17号、IFRIC第4号でリースと識別されなかった契約にはIFRS第16号を適用しない。
 - IFRS第16号のリースの定義は、適用開始日以降に約定または変更した契約から適用する。

2の実務上の便法に従った場合は、すべての既存契約について一律に適用し、かつ、その旨を開示する必要がある。

リースの定義に関する実務上の便法を適用する主なメリット・デメリットは？

取引がリースを含むかどうかの判断につき、過去にIAS第17号のもとで行った検討結果をそのまま引き継ぐことは、移行に際して実務上の大きな負担軽減となります。この移行措置がなかったら、従来リースと判断されていたリースはIFRS第16号でもリースに該当するのか、また、従来リースではないと判断されていたすべての契約の中にIFRS第16号によればリースに該当するものがないのかを、再検討しなければならず、これが相当の手間となることは明らかです。

しかしながら、すべての企業がこの実務上の便法を採用するとは限りません。例えば、IAS第17号ではオペレーティング・リースと判定されるが、IFRS第16号ではリースに該当しない契約（例えば、一部の電力購入契約ではそのような判定となることも考えられます）では、新たなリースの定義を適用することによって、当該契約に関するリース負債・使用権資産を圧縮できるからです。リースの範囲を見直さなかった場合、当該契約はリースとして、原則、リース負債と使用権資産を認識しなければなりません。このような契約の影響が重要であると想定される企業は、IFRS第16号の新しい定義に基づいてリースの範囲を再検討することを選択する場合もあると想定されます。

企業は、この実務上の便法を適用することによって削減できる作業負担や、新しいリースの定義により、既存のリース取引がリース会計の対象外となることや、またその逆のケースの財務的影響を慎重に考慮しながら、実務上の便法を選択するか、新しいリースの定義を原則通り適用するかを判断することになります。

その他の考慮すべき事項としては、そのようなリースの数、金額規模、契約期間、そして新基準適用開始日以前に結んだ契約か後に結んだ契約かで会計処理に不整合が生じる程度などが挙げられます。



IFRS第16号のリースの定義を遡及して検討・適用するのはどれくらい大変か？

企業の事情や状況によりますが、多くの企業にとってその負荷は高いと思われます。今までリースと判断されていた取引がリースでなくなるかどうかのみならず、従来リースと判断されていない他の契約についても、それらがリースにあたるのではないか、という観点からの検討が求められるためです。

新たなリースの定義のもとで取引がリースに該当するか否かを判定するにあたり、類似の性質を持つ取引をグルーピングし、新しい定義が適用されるとリースに該当すると懸念されるグループに対して、より詳細な分析を行うなど、リソースを有効利用することで若干の実務負担の軽減を図ることもできるかもしれません。それでもなお、取引件数が大きく、契約内容のバリエーションが多岐にわたる場合、その検討、文書化に要する時間やコストは僅少とは言い切れません。



実務上の便法を適用することによる、比較可能性への影響は？

企業の事情や状況によりますが、多くの企業にとって比較可能性への影響は大きくないと思われます。

新基準においてリースの定義という項目は大きな論点ですが、不動産や機械設備のリースといった日常的に発生する取引の多くは、IFRS第16号、IAS第17号、いずれの定義においてもリースに該当するか否かの検討結果は同じと想定されています。

一方で、IAS第17号ではオペレーティング・リースで、新しいリースの定義ではリース取引に該当しないような取引を行っている企業は、比較可能性に大きな影響を与える可能性があります（例えば、一部の電力購入契約は、このケースに該当する可能性があると考えられます）。



実務上の便法を適用するかどうかは取引ごとに選択できるか？

この実務上の便法の適用は会計方針の選択であり、すべての取引について適用されます。原資産の種類によって、もしくは、借手としてのリース契約と貸手としてのリース契約のどちらかだけに、実務上の便法を選択することはできません。

IFRS 16.11



実務上の便法適用を適用した場合、リースに該当するか否かは二度と見直されないか？

いいえ、実務上の便法が適用されるのはIFRS第16号の適用開始日のみです。例えば、その後に契約条件の変更があった場合、リースに該当するか否かの再評価はIFRS第16号での定義に従い原則通りに行わなければなりません。

IFRS 16.11



過去に行った「リースに該当するかどうか」の判断が誤っていた場合でも、実務上の便法を使えば直さなくて済むか？

いいえ、実務上の便法は誤謬を許容することを意図していません。過去の誤謬は原則として遡及修正が必要です。

4. 短期リース・少額資産のリースに係る免除規定

IFRS 16.5-8, BC100

IFRS第16号のもとでは、借手は原則としてすべてのリースについて、使用权資産とリース負債を認識しなければならない。ただし、以下に該当するリースについては、当該規定によらないことができる。

- 短期リース（リース期間が12ヶ月以内であるリース ～原資産の種類ごとに選択可～）
- 原資産が少額であるリース（例えば、US\$5,000未満の原資産に係るリース ～リース単位ごとに選択可～）

なお、上記は経過措置として設けられたものではなくIFRS第16号で借手に設けられた免除規定であるため、特定の原資産の種類について短期リースの免除規定を適用するか否かは、IFRS第16号で継続的に適用する必要がある。



なぜ認識の免除規定はIFRS第16号への移行において重要か？

認識の免除規定は適用開始日において測定の見直しが必要となるリースの範囲に影響します。免除規定を適用する場合には、使用权資産やリース負債を算定する必要がないからです。

IAS第17号におけるオペレーティング・リースにこの免除規定を適用する場合、移行時の調整が不要となります。



移行時にリースの認識の免除規定を適用した場合、その後の会計処理にどのような影響があるか？

企業が免除規定を利用するためには、会計方針の選択が必要となり、適用開始日以後の会計期間においても継続的にその会計方針を適用することになります。どのように影響するかは、短期リースと原資産が少額であるリースとで以下のように異なります。

－ 短期リース

短期リースについての認識の免除規定は、原資産の種類ごとに選択される会計方針であり、適用開始日以降も継続的に適用する必要があります。なお、適用開始日から12ヶ月以内にリース期間が終了するリースについても、リース単位ごとに認識を免除できる規定がありますが（6.4.3参照）、これは移行時のみに適用される経過措置としての選択であり、適用開始日以降の会計処理には影響を及ぼしません。

－ 原資産が少額なリース

原資産が少額であるリースについて適用する免除規定はリース単位ごとに適用が選択ですが、どのようなリースを「原資産が少額なリース」と判断するかは各社の会計方針であり、適用開始日以降も継続的な運用が必要です。

 認識の免除規定を使うと、将来的に比較可能性が阻害されることになるか？

認識の免除規定を適用するリースと適用しないリースとの間で、会計処理に首尾一貫性がなくなるという面はあるかもしれません。それは移行時においても移行後においても、同様です。

ただし、会計期間の比較という意味では、IFRS第16号に移行した後では必ずしも比較可能性を低下させるとは言えません。移行時において、また、移行した後においても、どのようなリースにこれらの認識の免除規定を用いるかについて継続的に同じ方針・実務対応を継続することになるためです。

 従来ファイナンス・リースに分類していたリースに認識の免除規定は適用できるか？

はい、適用可能です。(6.5参照)

 認識の免除規定は貸手も適用できるか？

いいえ、貸手についての認識の免除規定はありません。

5. 完全遡及アプローチと修正遡及アプローチ

新基準への移行時に多くの企業にとって重要なのは、遡及適用をどのように行うかという点である。本章では、借手に設けられた選択肢 ～完全遡及アプローチ及び修正遡及アプローチ～ の概要、及び適用に際しての主な留意点を解説する。

5.1 概要

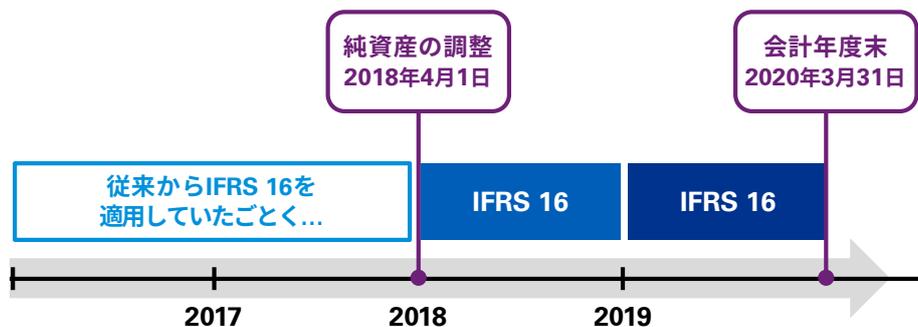
IFRS 16.C5 借手はIFRS第16号を完全遡及適用するか、修正遡及適用するかを選択することができる。

IFRS 16.C6 借手は適用開始日に存在するすべてのリースについて、選択したアプローチを適用する。一部のリースについて完全遡及アプローチを選択し、残りのリースについて修正遡及アプローチを適用する、といった選択はできない。

完全遡及アプローチと修正遡及アプローチのそれぞれの適用スケジュールは以下に示した通りである。
(2020年3月期にIFRS第16号を適用開始し、2019年3月期を比較情報として表示する3月決算の企業を想定)

5.2 完全遡及アプローチ

完全遡及アプローチを適用する場合には、企業は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、IFRS第16号を比較年度の期首に遡及して適用することとなる。2019年4月1日を適用開始日とした場合の各報告期間における基準の適用スケジュールは下記の通りである。



IFRS 16.C5(a) 完全遡及アプローチを適用する企業は、具体的に下記の対応が必要となる。

- 借手として行っているすべてのリースについて当該アプローチを適用する。
- 比較年度財務情報の修正再表示を行う。
- 表示する最も古い比較年度の期首に純資産の調整を認識する。
- IAS第8号第28項に規定される会計方針の変更に関する注記を行う (8.1参照)。

完全遡及アプローチを適用しても、リースの定義を見直さず、過去に行ったリース判定を踏襲することはできるか？

できます。IFRS第16号への移行に際して、リースの借手はまずリースの定義に関する免除規定を適用するかどうかを選択し、その後、完全遡及アプローチ・修正遡及アプローチのいずれかを選択します。

企業がリースの識別について過去の判断を引き継ぐ実務上の便法を選択した場合、厳密に言えば、IAS第8号において意図されている原則的な遡及適用には従っていないことになります。また、その他の経過措置においても実質的にはIAS第8号における遡及適用を認めない規定があります（例えば、貸手の処理）。

その意味では、IFRS第16号における「(完全) 遡及」は、IAS第8号において用いられている「遡及」の意味とは厳密には相違があります。なお、本稿での「遡及」は特段の断りがない場合、IFRS第16号での用法によっています。

完全遡及アプローチを適用する企業が適用可能な、経過措置 & 実務上の便法は？

完全遡及アプローチを適用する企業が利用できる経過措置は、リースの定義を見直すかどうかだけです。なお、リースの認識に係る短期リース・少額資産のリースの免除規定は経過措置ではなく、完全遡及アプローチを適用する企業も利用できます。ただし、適用開始日から12ヶ月以内にリース期間が終了するリースについても認識を免除できる移行時の実務上の便法（[6.4.3参照](#)）は選択できません。

例えば、修正遡及アプローチを適用した企業は、延長・解約オプションがリース期間に及ぼす影響などについて、事後的な判断によることができますが、完全遡及アプローチを適用した企業は原則的方法に従い、リース開始日まで遡って検討せざるを得ず、選択できるオプションは限定的です。

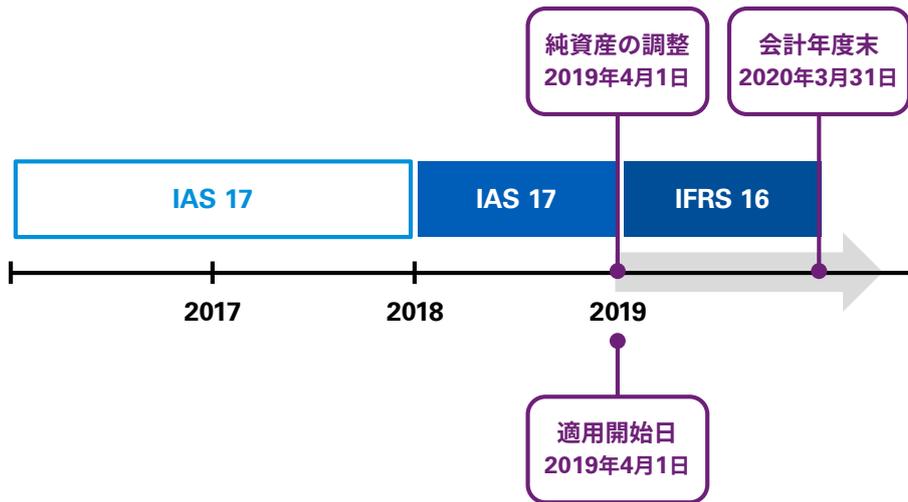
完全遡及アプローチを採用する企業はあるだろうか？

完全遡及アプローチの適用には膨大な過去データの収集作業が必要であり、過去の状況下でどのような判断がなされたはずかを推測する必要があるなど、非常に手間がかかります。ただそれは一般論であり、中にはむしろ修正遡及アプローチによって財務諸表の比較可能性が阻害されるほうが望ましくないとする企業もあります。修正遡及アプローチが導入されただけでなく、完全遡及アプローチとの選択とされたのは、そのような財務諸表作成者の声にIASBが応えたからです。

しかし、完全遡及アプローチの適用には手間とコストがかかることは事実であり、多くの企業においては修正遡及アプローチが選好されると思われます。その場合に、利害関係者に対しては、必要に応じて別途プロフォーマ情報などを提供し、期間比較が適切に行えなくなるという修正遡及アプローチの欠点を補うという方法もあるのではないのでしょうか。

5.3 修正遡及アプローチ

修正遡及アプローチを適用する企業は、報告年度の期首からIFRS第16号を適用することになる。2019年4月1日を適用開始日とした場合の各報告期間における基準の適用スケジュールは下記の通りである。



IFRS 16.C5(b)

修正遡及アプローチを適用する企業は、具体的に下記の対応が必要となる。

- 報告年度の期首において、IFRS第16号における特別な移行措置に従ってリース資産とリース負債の金額を算定する（[6.2](#)、[6.3](#)参照）。
- 比較期間の財務情報を修正再表示することはない。
- 報告年度の期首において純資産の調整を認識する。
- 当該アプローチを適用することについて、IFRS第16号において要求される注記を行う（[8.2](#)参照）。（IFRS第16号では、IAS第8号第28項における会計方針の変更に関する注記の例外事項が規定されている）

修正遡及アプローチを適用することの主なメリットは？

主なメリットとして、新基準への移行に係る実務の負担が軽減されることが挙げられます。修正遡及アプローチについての詳細は次章で説明しますが、負担が軽減される主な理由は以下の通りです。

- 比較期間の財務情報を修正再表示しない。
- 報告年度に入手可能な情報のみを用いて会計処理を行うこともできる。
- 完全遡及アプローチを用いた場合には適用できない、各種の実務上の便法が設けられている。

修正遡及アプローチを適用することのデメリットは？

主なデメリットとして、企業の財務情報の期間比較可能性が低下することが挙げられます。

- 比較期間の財務情報が修正再表示されないため、報告期間に係る財務情報とその比較期間に係る財務情報との大きな乖離が生じるおそれがあります。特に、オペレーティング・リース取引を大規模に行っている企業にとっては、この影響が大きくなる可能性があります。
- 使用権資産の測定に簡便的な方法を選択した場合（6.3参照）、使用権資産の計上額が過大となり、報告期間に係る財務諸表とそれ以降の期間の財務諸表との比較が困難になることが考えられます。この影響は、適用開始日に存在するリース取引がすべて終了するまで、完全には解消されません。

また、修正遡及アプローチを適用した場合には、より多くの開示が要求されています。

比較可能性を確保するため、修正遡及アプローチを比較年度期首から適用することは可能か？

修正遡及アプローチは適用開始年度の期首以外の時点から適用することはできません。比較期間の修正再表示は「行わなくてよい」規定ではなく、「行ってはならない」とされています。

IASBは改訂公開草案において、最も古い比較年度の期首から修正遡及アプローチを適用することを認める規定を含めており、このアプローチを認めることによってIFRS第16号に移行する報告期間においても、報告期間とその比較期間との比較可能性は確保されると考えられていました。

しかしながら、コメント募集において、そのアプローチでは実務上の負担の軽減が不十分であるとの意見があったため、IASBは修正遡及アプローチの適用時点をIFRS第16号適用開始年度の期首へと修正しました。

なお、IFRS初度適用企業の最初の報告年度がIFRS第16号の適用開始年度である場合、上記の修正遡及アプローチに準じた免除規定を適用することができますが、その場合はIFRS移行日（比較年度の期首）からの適用が要求されています。

比較可能性を確保するため、新リース基準が比較年度に与える影響をプロフォーマ情報として財務諸表に表示することは可能か？

プロフォーマ財務情報として新リース基準が比較年度に与える影響を開示することは、確かに、利害関係者とのコミュニケーションという意味では有用ともいえるかもしれませんが、比較年度の修正再表示が禁止されている以上、このプロフォーマ情報はいわゆるNon-GAAP情報であるということに注意する必要があります。

プロフォーマ情報を作成するうえでは、どのような手法が適切であるかを慎重に検討することが必要です。例えば、修正遡及アプローチでの割引率は適用開始日時点の借手の追加借入利率が使われますが、比較年度のプロフォーマ情報を作成する場合にどのような割引率が適切でしょうか？適用開始日の割引率をそのまま使うか、それとも比較年度期首における借手の追加借入利率を使うか等です。

どのような手法をとるにせよ、以下の点には十分に留意する必要があります。

- プロフォーマ情報であることを明確にする。IFRSの財務諸表の一部であると混同されるような形での情報提供とならないようにする。
- プロフォーマ情報をどのように作成したかを説明する。

6. 修正遡及アプローチ

修正遡及アプローチでは、多くの追加的な実務上の便法が借手の会計処理に対して用意されている。これをどのように適用するかで、実務の負担が大きく左右されるほか、適用開始年度及びそれ以降の財務情報に大きな影響を与える可能性がある。

6.1 修正遡及アプローチの概要

IFRS 16.C7 修正遡及アプローチを適用する場合、比較期間の修正再表示は行わず、新基準適用による累積的な影響額を、適用開始年度の期首純資産に調整する。

IFRS 16.C8-C11 具体的な会計処理の概要は以下の通りである。

	旧オペレーティング・リース	旧ファイナンス・リース
使用権資産	① IFRS第16号をリース開始時点から簡便的に適用していたと仮定して測定、もしくは ② リース負債の測定額に基づき測定	IAS第17号上のリース資産・リース負債の金額を、使用権資産・リース負債の金額として引き継ぐ
リース負債	適用開始日時時点の残存リース料の現在価値で測定	

6.2 旧オペレーティング・リース：リース負債の測定

IFRS 16.C8(a) 従来のオペレーティング・リースは、適用開始日における借手の追加借入利率を用い、残存リース料の割引現在価値をもって、リース負債の金額を測定する。

設例1：リース負債の測定

小売業を営むJ社は、店舗について賃借を行い毎事業年度末（3月末決算）に100の固定賃料を支払っている。このリース契約は2014年4月1日に開始し、その時のJ社の追加借入利率は7%であった。また、解約不能のリース期間は10年であり、その後5年間の再リースを行うことが可能であった。

J社は当該リース取引をIAS第17号でオペレーティング・リースとして分類し、定額法に基づいて支払リース料を毎事業年度において100認識していた。2019年4月1日からIFRS第16号への移行にあたっては修正遡及アプローチを選択する。適用開始日における前提は下記の通りである。

- － J社が再リースを選択することは合理的に確実ではなく、残存のリース期間は5年間と判断された。
- － J社の追加借入利率は5%。

J社は適用開始日に、その時点の残存リース期間及び追加借入利率に基づいて残存リース料の割引現在価値を算出し、リース負債の測定額とする。具体的には、適用開始日以後、5年間にわたって事業年度末に100支払われる計5回のリース料を5%で割り引いて算出した433が適用開始日におけるリース負債の測定額となる。

 **借手は修正遡及アプローチにおいてリースの計算利率を適用できるか？**

IFRS 16.A, C8(a)

いいえ、IFRS第16号は企業が移行日のリース負債を測定する際に、適用開始日の追加借入利率を使用することと明記しています。

IFRS 16.26

企業は、リースの条件変更又はリース負債の再測定に伴って新しい割引率の適用が必要となる場合を除き、リース負債の事後測定においてもこの利率をそのまま継続して使用します。

一方、移行後に開始するリースについては、リースの計算利率が容易に算定できる場合は当該利率を、それ以外の場合には追加借入利率を使用します。

IFRS 16.A, C8(a)

 **借手はリース負債の測定において単一の割引率をすべてのリースに適用できるか？**

いいえ、借手は原則として、追加借入利率をそれぞれのリースについて決定しなければなりません。

追加借入利率の定義において、例えば、リース期間、付されている保証の価値、使用権資産の価額、経済環境などの要因を考慮することが求められており、適用すべき割引率はリースごとに異なると想定されます。このため、原則的にはそれぞれのリースについて異なる割引率を適用することが想定されます。

ただし、IFRS第16号の移行措置には特性が合理的に類似したリースをポートフォリオにまとめ、単一の割引率を適用する実務上の便法も設けられています ([6.4.1参照](#))。

IFRS 16.A,

 **借手が適用開始日に存在するリースの追加借入利率を決定する際に考慮する借入期間とは？**

通常、企業はリース期間と同様の期間にわたり借入れを行う際の利率を参考にして、追加借入利率を決定します。

しかし、移行時の処理で疑問となるのは、会社が以下のいずれの期間を借入期間とする金利を参照すべきかという点です。

- リース期間の全体：リース開始日からリース期間終了までの期間
- 残存リース期間：適用開始日からリース期間満了までの期間

例えば、企業が2011年4月1日から固定期間10年、すなわち2021年3月31日に終了するリース契約を締結したとします。企業の適用開始日は2019年4月1日です。企業は、以下のいずれに基づいて、追加借入利率を決定すべきでしょうか？

- 全リース期間：2011年4月1日から2021年3月31日までの10年間、又は
- 残存リース期間：2019年4月1日から2021年3月31日までの2年間

新基準には、この点について特に明示的な言及がないことから、どちらの期間を使用することも可能と考えられます。

6.3 旧オペレーティング・リース：使用権資産の測定

IFRS 16.C8(b)

従来のオペレーティング・リースは、リースごとに、以下の2つの方法のいずれかをもって使用権資産を測定する。

- オプション1：IFRS第16号をリース開始時から遡及的に適用したと仮定して算定。
ただし、割引率は適用開始日における借手の追加借入利率を用いる。
- オプション2：移行に際して認識したリース負債の金額にリース支払額の前払い・未払い等を調整して算定。



📄 設例2：使用権資産の測定

(設例1の続き) J社が測定した適用開始日2019年4月1日におけるリース負債の測定額は433であったが、現在J社は使用権資産をいくらでオンバランスすべきか検討しており、オプション1、及び2を適用した場合のそれぞれの測定額を求めている。なお、J社に今回考慮すべき当初直接コストはなかったと仮定する。

オプション1 — 適用開始日の追加借入利率を使用して遡及的に測定する方法

J社はリース開始時すなわち2014年4月1日における使用権資産の帳簿価額を算出する。この価額は、リース開始日から10年間にわたるリース料を適用開始日である2019年4月1日の追加借入利率5%に基づいて計算した割引現在価値であり、金額は772であった。J社の会計方針により、使用権資産はリース期間にわたって定額法により減価償却されるため、2019年4月1日における帳簿価額は386 $(772 \times (10年 - 5年) \div 10年)$ となり、2019年4月1日の仕訳は下記の通りである。

	Debit	Credit
使用権資産	386	
リース負債		433
期首利益剰余金	47	

オプション2 — リース負債測定額に基づいて測定する方法

J社は2019年4月1日の適用開始日における使用権資産の帳簿価額を、同時点のリース負債の測定額433に基づいて測定する(リース料の前払い・未払いはないと仮定)。J社の2019年4月1日の仕訳は下記の通りである。

	Debit	Credit
使用権資産	433	
リース負債		433

🔍 使用権資産の帳簿価額は、どちらのオプションを使うほうが大きい・小さいというはあるか？

設例2の計算の通り、每期定期的にリース料を支払うリースの場合には、一般的にオプション1の方がオプション2よりも適用開始日の使用権資産の帳簿価額は小さくなります。

これは、使用権資産とリース負債の償却方法が異なることが原因です。使用権資産は一般的に定額法に基づいて償却されるのに対して、リース負債は実効金利法に基づいて測定されます。つまり、リース負債の減価に比べて使用権資産の減価のほうが早く進むこととなります。

オプション1では使用権資産をリース開始時に遡って測定し償却計算を行うため、適用開始日までに償却が進み、リース負債に比べて使用権資産のほうが帳簿価額は小さくなります。一方、オプション2ではリース負債の価額をもって使用権資産の測定額とするため両者は原則同じになります。

このことは、適用開始日以降の会計処理に重要な影響を与える可能性があります。オプション1を適用した場合、オプション2に比べて使用権資産の帳簿価額が少額となるため、その後の期間における減価償却費が小さくなり、また減損損失を計上するリスクも低減されることとなります。

使用権資産測定オプションをリースごとに適用することができるメリットは？

今まで見てきたように、企業がどのようにIFRS第16号に移行するのか検討するにあたっては、実務負担の軽減と比較可能性とのバランスを考慮することが重要です。例えば、使用権資産の測定において、オプション2は実務の負担を軽減できる一方で、リースに係る費用がより原則的な方法であるオプション1よりも多く計上されるため移行後の期間の利益計算が歪み比較可能性を損なうおそれがあります。このようなトレードオフ関係がある中で、リースの重要性に鑑みながらリース単位ごとにオプションを選択できることは、企業にとって、IFRS第16号をどのように適用するか、その裁量の余地を残す上で大きなメリットとなります。

オプションの選択は、移行時に使用する割引率の決定にも影響するか？

いいえ。企業が使用権資産の測定において、リース開始日に遡って使用権資産を簡便的に再構築するオプション1の方法を選択した場合でも、割引率は、常に適用開始日における追加借入利率を使用します。

6.2に記載のとおり、企業は、追加借入利率の決定に際して、リース期間全体又は残存リース期間、いずれの期間と同様の借入期間の利率を参照することも選択できると考えます。

しかし、企業は、移行時のリース負債及び使用権資産の測定に際しては、常に同じ割引率を使用する必要がありますと考えられます。例えば、企業が移行時のリース負債の測定にあたって残存リース期間と同様の期間にわたる借入利率を参考に追加借入利率を決定する場合、その同じ利率を使って、オプション1に基づく使用権資産の測定（再構築）を行います。

借手が適用開始日に実施する減損テストとは？

IFRS 16.C8(c)

企業はIAS第37号「引当金、偶発債務及び偶発資産」の「不利な契約（リース）」に関する、適用開始日直前での評価に依拠するという実務上の便法（[6.4.2参照](#)）を用いない場合、適用開始日において使用権資産にIAS第36号を適用し、減損レビューをする必要があります。しかし、これは企業が個々の使用権資産に個別に減損テストを実施する必要があることを意味するものではありません。

IAS 36.66

まず、IAS第36号のガイダンスに従って、どのようなレベルで減損テストを実施すべきかを判断する必要があります。

- 個別資産レベル：個別の使用権資産単位、又は
- 資金生成単位（CGU）レベル：すなわち、複数の使用権資産及びその他の資産を含む可能性のある、他の資産又は資産グループからの独立したキャッシュ・イン・フローを生成する最小の識別可能な資産グループ単位

IAS 36.8-17

次に、資金生成単位レベルで減損テストを実施する必要があると判断した場合、減損している可能性を示す兆候がある場合にのみ、減損テストを実施する必要があると考えられます。

要するに、IFRS第16号の移行時に「IAS第36号を適用した」というために、場合によっては、企業は追加の減損テストを必ずしも実施する必要がないということになります。

6.4 旧オペレーティング・リースに設けられた、その他の実務上の便法

IFRS 16.C10

修正遡及アプローチを適用する場合、従来のオペレーティング・リースの借手は以下に述べる実務上の便法を用いることができる。どの実務上の便法を選択するかは、リース単位ごとに選択できる。

6.4.1 割引率

IFRS 16.C10(a)

適用開始日のリース負債・使用権資産を測定する際、リースごとに個別の割引率を用いるのに代えて、特性が合理的に類似したリースをポートフォリオとして纏め、ポートフォリオ単位で単一の割引率を用いることができる。

IFRS 16.B1, C10(a)

 この実務上の便法は、適用指針B1に規定されているリース会計のポートフォリオ単位での適用と何が違うのか？

この実務上の便法はIFRS第16号適用指針B1におけるポートフォリオ処理、すなわち、特性が類似したリースをまとめてポートフォリオ単位でIFRS第16号を適用することを許容する規定と、一見、同じように見えます。

しかしながら、これらは以下の点で異なり、移行時の実務上の便法の方が適用における実務的なハードルは低いと考えられます。

- ポートフォリオ処理に比べて移行時の実務上の便法の方が、適用するための要件が緩和されています。ポートフォリオ処理を適用するためには、IFRS第16号を個々のリースについて適用する原則的な方法を適用した場合との相違が重要でないことが要件です。
- 一方、移行時の実務上の便法では、リースをポートフォリオにまとめる時の「特性の合理的な類似」を判定する要素として、残存リース期間が挙げられています。そのため、適用開始日の情報のみにより「特性の合理的な類似」を定性的に判断し、ポートフォリオ化が可能です。

6.4.2 減損と不利な契約（リース）

適用開始日の使用権資産の測定に際し、減損会計を適用する代わりに、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における「不利な契約（リース）」か否かに関する直前の評価に依拠することができる。この実務上の便法を選択した場合、適用開始日の直前に財政状態計算書に認識されていた、不利なリースに係る引当金の金額は、使用権資産の帳簿価額から減額調整しなければならない。

📄 設例3：不利なリースの移行時の処理

M社はオフィスビルをリースしており、IAS第17号ではオペレーティング・リースと分類していた。リース契約は2024年3月31日に終了し、年間リース料100を毎事業年度末（3月末決算）に支払っていたが、M社は2017年において当該ビルを引き払っている。

オフィスビルは2019年3月31日現在において空室であるため、M社は2020年4月1日より80のリース料でサブリースが可能と見込んでいるが、当該リースを不利な契約（リース）と判断して、2019年3月31日に下記の見積りに基づいて、不利なリースに係る引当金163を計上していた。

	支出	収入	収支
2020年3月31日	100	—	100
2021年3月31日	100	(80)	20
2022年3月31日	100	(80)	20
2023年3月31日	100	(80)	20
2024年3月31日	100	(80)	20
合計			180
割引現在価値（割引率5%を適用）			163

M社は2019年4月1日に、修正遡及アプローチに従ってIFRS第16号を適用開始したが、その時点の追加借入利率は7%であった。また、M社は使用権資産の測定に際して、リース負債の測定額を基礎とする方法（オプション2）を選択している（6.3参照）。

M社は2019年4月1日におけるリース負債について、年間リース料100を向こう5年間にわたって割引率7%で割引計算した410を測定額としている。

上記の前提に基づいた場合、M社は当該リースの使用権資産の測定額及び減損レビューの取扱いを、下記のいずれかの方法から選択適用することができる。

- 使用権資産の測定額を、リース負債の測定額と同額の410とし、別途、IAS第36号に基づいて2019年4月1日における減損の要否を検討する。なお、この方法を選択した場合、不利な契約（リース）に係る引当金163は適用開始日の純資産に戻し入れる必要がある。
- 使用権資産の測定額を、リース負債の測定額410から不利な契約（リース）の引当金163を控除した247とする。2019年4月1日時点では減損会計を適用しない。

なお、本例においては、使用権資産の測定方法についてオプション2を選択しているが、オプション1を選択した場合であっても、上記2つの選択肢のいずれかを選択することが可能である。

IFRS 16. C10(b)

🔍 この実務上の便法は、適用開始日に、不利な契約の引当金を計上していたリースにだけ適用できるのか？

いいえ。この実務上の便法はもっと広範に適用できます。IFRS第16号は、その移行措置において、リースが不利であるかどうかの「評価」に依拠できるとしています。つまり、この便法が適用できる範囲は、適用開始日に

不利な契約の引当金を計上していたリースに限定されているわけではありません。

このことは実務において、不利な契約の引当金を計上していなくても、適用開始日に使用権資産にIAS第36号を適用しないことを選択できることを意味しています。

例えば、小売業者X社は100店舗のリースを、IAS第17号ではオペレーティング・リースとして分類していました。2018年、X社は空店舗となっている20店舗のサブリースを予定しています。X社は、12店舗のリースについて不利な契約の引当金を計上しました。当法人の見解では、X社は引当金を計上したリースだけでなく、100の全店舗におけるリースに実務上の便法を適用できると考えます。

したがって、この実務上の便法は、移行におけるコストを大幅に軽減しますが、場合によっては、移行後の減損の可能性を増加させる可能性があります。



この実務上の便法を用いた場合、その後の期間においても、IAS第37号の規定は適用できるか？

いいえ、この実務上の便法はあくまでも移行時における使用権資産の測定にのみ適用されるものであり、IAS第37号の「不利な契約」に基づく会計処理を適用開始日後も継続することはできません。

使用権資産には、IAS第36号「資産の減損」を適用する必要があります。

6.4.3

残存期間1年以内のリース

IFRS 16.C10(c)

適用開始日から12ヶ月以内に終了するリースは、短期リースに準じてリース負債・使用権資産の認識を行わないことができる。



設例4：移行日後1年以内に終了するリース

Q社は、年間リース料100万円で社用車をリースした。リース開始日は2017年4月1日である。当初3年間は解約不能であり、その後追加2年間、同一のリース料での賃借を継続することができる。車両の耐用年数は10年である。

2017年のリース開始時点で、Q社はオプションを行使してリースを継続することが合理的に確実と考え、リース期間を5年と決定した。このリースがファイナンス・リースに該当することを示唆する事項は無かったため、Q社はこのリースをオペレーティング・リースに分類していた。

Q社は2019年4月1日を適用開始日としてIFRS第16号に移行する。移行に際しては修正遡及アプローチによることとした。なお、適用開始日時点で再評価を行ったところ、解約不能期間を超えたリースの継続は合理的に確実とは言えない状況となっており、したがって、残存リース期間は1年に限定されることになる。

このような状況下ではQ社には以下のいずれの処理も移行措置として適用可能である。

- IFRS第16号の原則的なモデルに従い、使用権資産とリース負債を認識する。1年分のリース料100を2019年4月1日時点の借手の追加借入利率を用いて割引計算し、当該額をもってリース負債を算定、同額をもって、もしくは2017年4月1日時点にさかのぼって使用権資産の再構築を行うことにより、移行時の使用権資産を測定する。この場合、2019年4月1日から開始する事業年度においては、減価償却費と支払利息が発生することになる。

- 「残存リース期間が1年以内」のリースに関する認識の免除規定を選択する。この場合、使用権資産とリース負債を認識することではなく、リース料の支払い100はリース費用として認識する。なお、この100のリース料支払いについては「短期リースにかかる当期のリース料」の集計の一部に含めて開示する必要がある。

短期リースの認識の免除を今後IFRS第16号のもとで利用することを予定していない場合でも、この実務上の便法を適用することができるか？

はい、この実務上の便法を利用するかどうかの判断は、短期リースの認識の免除に係る会社の会計方針に関係なく選択することができます。

- 短期リースの免除規定は原資産の種類ごとに選択される会計方針であり、継続適用が必要です（4章参照）。
- 適用開始日から12ヶ月以内に終了するリースに対する実務上の便法はリース単位ごとに選択適用が可能で、かつ、適用開始日にしか適用できません。

この実務上の便法によって、負担が軽い移行アプローチを柔軟に選択することができます。

6.4.4 当初直接コスト

IFRS 16.C10(d)

企業は適用開始日における使用権資産の測定において、当初直接コストを測定額に含めないことができる。

この実務上の便法を適用できるのは、いつか？

この実務上の便法は、オプション1を適用して使用権資産を測定することを選択した時、すなわち、適用開始日の追加借入利率を使って遡及的に使用権資産を測定し、適用開始日時点の帳簿価額を再構築する方法を用いた時に適用します（6.3参照）。

IFRS第16号には明記されていませんが、オプション2を適用した場合、この実務上の便法は関係しません。オプション2を適用した場合、適用開始日の使用権資産は、リース負債にリース支払額の前払い、未払いを調整して測定します。使用権資産に過去の調整（例えば、当初直接コスト、過去の条件変更など）が反映されることはありません。したがって、この実務上の便法は、オプション2を適用した場合には使えません。

この実務上の便法は、どのような影響があるか？

IFRS第16号への移行にあたり、従来オペレーティング・リースに分類されていたリースについて使用権資産の帳簿価額を算定しなければならない企業にとって、オプション1を適用して使用権資産を測定した場合、リース取引に係る当初直接コストの有無及び金額を調査、認識する必要がないため、移行に際して企業の実務負担を軽減できます。

また、財務情報に関する影響としては、本来であれば使用権資産の帳簿価額に加算されていたであろう当初直接コストの分だけ使用権資産の帳簿価額が減少するため、適用開始日以降の減価償却費が減少するとともに、使用権資産について減損損失を認識するリスクが減少します。

6.4.5 いわゆる「後知恵」の利用

IFRS 16.C10(e)

修正遡及アプローチでは、企業がいわゆる「後知恵」に依拠することが許容されている。例えば、リース期間の算定にあたり、延長オプションや更新オプションを行使したかどうかについての（リース契約締結後に判明した）事実に基づいて判断を行うことができる。



この実務上の便法は、どういう場合に有用に使えるか？

いわゆる「後知恵」が使えると基準に明記されることは確かに歓迎すべきことではあるが、その恩恵を受けられる余地は意外と限定的かもしれない。

他の実務上の便法と同様に、まず、この便法は修正遡及アプローチを採用している場合にしか使えない。5.3に説明した通りで、修正遡及アプローチのポイントは「適用開始日時点で入手可能なデータを用いて移行の会計処理ができる」という点にある。事実、移行日の使用権資産の測定にオプション2、つまり、リース負債の測定値に必要な調整を加えて測定する方法を採用する場合には、そもそも適用開始日時点の情報「しか」必要ないので、この実務上の便法による恩恵はない。

しかしオプション1を使い使用権資産を再構築する方法を採用した場合には、本実務上の便法によって過去時点における再計算の手間を省くことが可能になるし、その計算過程を文書に残すうえでの負担も軽減されることになる。



過去情報のうちどのようなものがこの実務上の便法の対象になるか？

この免除規定によって「後知恵」が使えるものは、新基準を当初から適用していたとしたら過去に見積もりが要求されたであろう事項に限定されると考えられる。

例えば、リース期間の見積もりについて、当初のリース期間がどのように見積もられていたかを遡って検討し、これにその後の見積りの変更を反映させていくようなことは不要であり、適用開始日時点におけるリース期間の見積りをそのまま過去における見積りとして利用することができる。

一方、現在の契約条件が当初から有効であったとみなして、オプション1に基づく使用権資産を再構築することはできないと考えられる。例えば、リースの条件変更によって過去にリース負債の再測定の必要が生じ、これに伴い過去に使用権資産の調整が行われていたであろう場合については、同様のステップを遡及して使用権資産の再構築において再現することが必要である。

6.5 旧ファイナンス・リース

IFRS 16.C11

修正遡及アプローチを適用する場合、従来のファイナンス・リースは、

- 移行日の使用権資産はIAS第17号上のファイナンス・リース資産の金額を引き継ぐ。
- 移行日のリース負債はIAS第17号上のファイナンス・リース債務の金額を引き継ぐ。

IAS第16号移行後は、IFRS第16号の原則的な要求事項に従い使用権資産とリース負債を会計処理する。

IFRS 16.27(c)

設例5：旧ファイナンス・リース

R社は業務用自動車をリースしており、年間リース料は固定、貸手に対する残価保証を負う。

2018年3月31日、R社はIAS第17号に基づいて、以下の通り、資産と負債を計上した。

	2019年3月31日 借方 / (貸方)
ファイナンス・リース資産	120
ファイナンス・リース債務	
年間リース料の現在価値	(100)
残価保証に基づき支払うと見込まれる最大額の現在価値	(50)
	(150)

R社は2019年4月1日に、修正遡及アプローチを用いてIFRS第16号を適用開始した。

R社は、リース開始後に中古車の市場価格が上昇したことから、2019年4月1日現在、残価保証に基づく支払いは発生しないと予想している。言い換えれば、IFRS第16号に基づくリース負債の計算上、リース料総額に含まれる残価保証の金額はゼロとなると考えている。

しかし、修正遡及アプローチでは、R社は移行時にIAS第17号に基づく残高を修正しない。そこで、2019年4月1日、以下を計上する。

- － ファイナンス・リース資産の帳簿価額は使用権資産に振り替えられ、そのまま120で測定される
- － ファイナンス・リース債務の帳簿価額はリース負債に振り替えられ、そのまま残価保証に関する50を含む150で測定される

旧ファイナンス・リースの移行後の会計処理は？

企業は、従来ファイナンス・リースに分類されていたリースの使用権資産とリース負債をIFRS第16号に従って会計処理します。

しかし、IAS第17号のリース債務とIFRS第16号のリース負債とではその算定に含まれる（最低）リース料総額の範囲は、異なる場合があります。（上記設例のように）残価保証が含まれる場合や、リース料が指数又はレートの応じて変動する場合などです。

これは、企業が修正遡及アプローチを適用する場合、適用開始日に計上するリース負債にはIFRS第16号のリース負債に含めるべきリース料とは異なるリース料が含まれることを意味します。

このような場合には、企業はIFRS第16号のリース負債に含まれるリース料総額の範囲を反映するため、リース負債を即時に再測定することも許容されていると考えられます。なお、直ちに再測定することは要求されてはませんが、その場合、リース負債の再測定が必要となった際に、この両基準の差異に起因する影響も、その再測定差額の中に含まれてくる（キャッチアップ修正）こととなります。移行後のリース負債の再測定は、通常、使用権資産を修正しますので、当該キャッチアップ修正の影響は使用権資産にも及ぶこととなります。

 旧ファイナンス・リースに認識の免除規定は適用できるか？

はい、できます。修正遡及アプローチを適用する場合には、従来ファイナンス・リースに分類されていたリースについても、短期リースと少額資産のリースについての認識の免除規定を選択できます。

その場合には、IAS第17号のもとで計上されていたファイナンス・リース資産とファイナンス・リース債務の認識を適用開始日に中止する必要があります。認識の中止から生じたファイナンス・リース資産とファイナンス・リース債務の帳簿価額の差額は資本に調整します。

7. その他の論点

6章まではシンプルなリース取引に係る一般的と思われる経過措置の論点を取り上げてきた。本章においてはその他考えられる移行に際しての論点を解説する。

7.1 貸手の処理

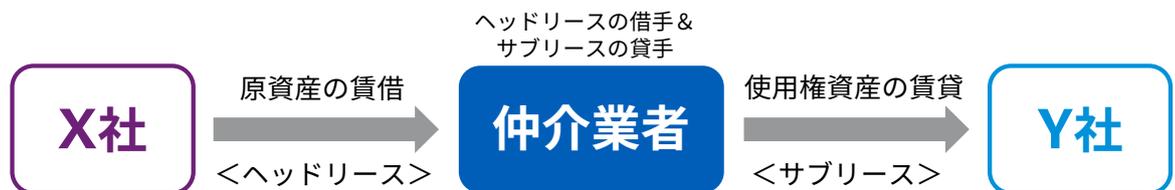
IFRS 16.C14

次に述べるサブリースの貸手の場合を除き、リースの貸手は移行に際して特段の処理を求められていない。貸手は適用開始日において、IAS第17号における会計処理をそのまま引き継ぎ、以後はIFRS第16号に基づいて会計処理を行う。

IFRS 16.C15

サブリースの貸手は、適用開始日において、IAS第17号においてオペレーティング・リースと分類されたサブリースが、IFRS第16号でファイナンス・リースに分類されるのか、オペレーティング・リースに分類されるのかを再判定しなければならない。当該再判定においては、ヘッドリース、サブリースそれぞれの残存期間における契約条件を考慮しなければならない。IFRS第16号でのサブリースは、ヘッドリースにおけるリース対象資産ではなく、ヘッドリースによって生じた使用権資産を参照してリスクと経済価値の移転の有無を判定するため、より多くのサブリースがファイナンス・リースに分類される可能性がある。

従来オペレーティング・リースと分類されたサブリースが、IFRS第16号ではファイナンス・リースと判定される場合、サブリースの貸手はIFRS第16号への移行にあたり当該サブリースを新たなファイナンス・リースとして取り扱う。



📄 設例6：移行時に存在するサブリース

Y社はオフィスビルをX社から、2014年4月1日から10年間にわたってリースしており、年間のリース料100が毎事業年度末（3月決算）に支払われる（ヘッドリース）。Y社はその後、Z社に当該オフィスビルを2018年4月1日から6年間にわたって転リースしており、このサブリース料110を毎事業年度末に受け取っている（サブリース）。

IAS第17号のもとでY社はヘッドリース及びサブリースを共にオペレーティング・リースとして分類し、ヘッドリースに係る資産及び負債は認識せずに、包括利益計算書においてサブリースに係る収入110を収益として、ヘッドリースに係る支出100を費用として每期認識していた。

Y社は2019年4月1日にIFRS第16号を適用開始し、修正遡及アプローチを選択、使用権資産の測定はリース負債の測定に基づく方法を採用した。適用開始日において、Y社の追加借入利率率は5%であった。Y社は当該利率をサブリースの測定についても適用する。

まず、ヘッドリースの会計処理を検討した場合、Y社は2019年4月1日において借手として、5年間にわたる残存支払リース料500を5%の割引率を用いて計算した金額433をリース負債として、また同額を使用権資産として計上する。

次に、サブリースのリース分類を再判定する。サブリースの終了時期とヘッドリースの終了時期が同一であること、及びY社が当該使用権資産について重要なリスクと経済価値を未だ有していると認められるその他の要因が見られないことから、Y社は当該サブリースをIFRS第16号のもとでのファイナンス・リースと判定した。

よって、Y社はヘッドリースから生じた使用権資産をオフバランスし、サブリースに基づく未収金を正味リース投資未回収額で認識しなければならない。リース負債との差額は利益剰余金で調整する。具体的には、5年間にわたる残存受取リース料550を割引率5%を用いて計算した金額476を未収金とし、リース負債433との差額である43を利益剰余金に計上する。

Y社の2019年4月1日におけるヘッドリース及びサブリースに係る仕訳は下記の通りである。

	Debit	Credit
未収金	476	
リース負債		433
利益剰余金		43

IFRS 16.B58 (b)

 サブリースの分類を見直すことは、どのような影響があるか？

IFRS第16号への移行に際しサブリースのリース分類を見直すことで、多くのサブリースがファイナンス・リースと判定されると想定されています。

IFRS第16号では、サブリースの貸手は、使用権資産のリスクと経済価値がサブリースを通じて移転したか否かに基づいて判定を行わなければなりません。そのため、IAS第17号においてオペレーティング・リースとして分類されていたサブリースの多くが、ファイナンス・リースに分類されることとなります。例えば、土地をサブリースした場合、IAS第17号ではそのサブリースはオペレーティング・リースと判断されましたが、IFRS第16号ではヘッドリース期間と比較したサブリース契約期間等によりファイナンス・リースと判断されることも多いと考えられます。

7.2 セール・アンド・リースバック

- IFRS 16.C16** IFRS第16号への移行にあたって、IFRS第16号の適用開始日前に実行されたセール・アンド・リースバック取引について、セール・アンド・リースバックの「セール」部分である資産の譲渡取引がIFRS第15号の売却の要件を満たしていたかを見直すことは禁止されている。
- IFRS 16.C17** IAS第17号でファイナンス・リースバックとして会計処理されていたセール・アンド・リースバックは、
- 資産譲渡から生じ、繰り延べられていた売却益は引き続きリース期間にわたって償却する。
 - リースバック取引は、適用開始日に存在する他のファイナンス・リース取引と同様に処理する。
- IFRS 16.C18** IAS第17号でオペレーティング・リースバックとして会計処理されていたセール・アンド・リースバックは、
- 公正価値以外の売値で資産譲渡を行ったことにより、繰り延べられ償却されてきた売却損益の残存簿価は、適用開始日に計上される使用権資産に加減する。
 - リースバック取引は、適用開始日に存在する他のオペレーティング・リース取引と同様に処理する。

セール・アンド・リースバックの主な移行措置は？

適用開始日において存在するセール・アンド・リースバックについては主に2つの移行措置があります。

まず、企業は適用開始日前に実行されたセール・アンド・リースバックがIFRS第16号においてもセール・アンド・リースバックに該当するかどうか、再判定する必要がありません。すなわち、企業は既存のセール・リースバック取引の「セール」部分がIFRS第15号において売却の要件を満たしたかについて判定し直すことは求められず、既存のセール・アンド・リースバックが金融取引であると再判定されてIFRS第9号に基づいた金融取引の会計処理が求められる可能性が排除されるため、実務負担の軽減となります。なお、この規定は売手である借手、及び買手である貸手の両方に適用されます。

次に、IFRS第16号では、セール・アンド・リースバックにおいて、リースバックに対応する部分について、売却損益を認識することができませんが、売手である借手は適用開始日前に実行したセール・アンド・リースバックについて、過去に認識済みの売却損益を遡及的に修正する必要はありません。この規定により、適用開始日前にセール・アンド・リースバック取引を多く行っていた企業の移行作業が軽減されます。

これらの移行措置はオプションではありません。つまり、売手である借手は、IFRS第16号適用開始日前後に実行したセール・アンド・リースバックの会計処理を統一させることができません。

移行時のセール・アンド・リースバック取引のリースバック部分に係る会計処理については、通常の借手のリースの移行処理と同様です。したがって、既存のセール・アンド・オペレーティング・リースバック取引はIAS第17号では、売手である借手においてオフバランスされていましたが、新リース会計基準では原則として使用権資産とリース負債が計上されることとなります。

7.3 投資不動産

IFRS 16.C9

適用開始日に認識した使用権資産が、IAS第40号「投資不動産」に該当する場合は、IAS第40号に定められる原価モデル又は公正価値モデルに基づいて、使用権資産を事後測定する必要がある。なお、従前からIAS第40号の公正価値モデルを適用して会計処理されていた不動産賃借権については、IFRS第16号適用開始後もそのまま引き継がれる。また、投資不動産に該当する使用権資産に原価モデルを適用する場合、当該使用権資産の公正価値の開示が求められる。

7.4 企業結合

IFRS 16.C19

過去の企業結合において被取得企業から取得した有利・不利なオペレーティング・リースについて、資産・負債を認識しているリースの借手は、適用開始日において、当該資産及び負債の認識を中止し、その額を使用権資産の帳簿価額に調整しなければならない。

IFRS 16.C9

いつ調整が必要になるか？

過去の企業結合に伴う有利・不利なオペレーティング・リースに係る資産又は負債の調整は、適用開始日以前の企業結合においてリースの借手である企業を取得していた場合には、いずれの移行アプローチにおいても移行時の処理の一環として必要となるものです。つまり、この調整はIFRS第16号への移行において借手が完全遡及アプローチ、修正遡及アプローチのオプション1、オプション2のいずれを選択したかにかかわらず求められるものです。

なお、リースの貸手である企業を取得した企業結合の場合には、通常、特段の調整は必要ありません。

7.4.1 完全遡及アプローチ

IFRS 16.C19

リースの借手を被取得企業とする企業結合により、IAS第17号のオペレーティング・リースを過去に取得していた場合、移行時に完全遡及アプローチを適用するにあたっては、当該リースを企業結合日から開始する新たなリースとして会計処理することになると考えられる。

この処理をするために、取得企業は取得したリースを企業結合日から開始された新たなリースとして、当該企業結合日時点の残存リース料の現在価値でリース負債を測定すべきである。使用権資産はリース負債に、企業結合に係る会計処理において有利又は不利なリースについて計上した資産又は負債を加減した金額で測定する必要がある。のれんに影響はない。

このようにして取得企業にとっての企業結合日時点の使用権資産とリース負債の当初認識時測定額を遡及的に再計算したうえで、事後測定に関するIFRS第16号のガイダンスを適用して当初適用日における使用権資産とリース負債を測定しなければならない。

7.4.2 修正遡及アプローチ

IFRS 16.C19

リースの借手を被取得企業とする企業結合により、IAS第17号のオペレーティング・リースを過去に取得していた場合であって、修正遡及アプローチのオプション1を適用して使用権資産を再構築して移行時帳簿価額を測定するにあたっては（6.3参照）、使用権資産を企業結合日に開始した新たにリースであるかのように測定するが、その当初測定額を計算するにあたっての割引率は適用開始日の割引率を使用する必要がある。そのうえで、企業結合に係る会計処理において、有利又は不利なリースについて計上した資産又は負債を使用権資産に調整する必要がある。

これらの調整を行うことによる累積的な影響額は適用開始年度の期首剰余金に調整する。

設例7：企業結合により過去に取得したオペレーティング・リース

Y社は2010年4月1日に開始したIAS第17号のオペレーティング・リースの借手である。X社は2015年4月1日、Y社を取得した。企業結合に係る会計処理の一環として、X社は有利なリースについて資産1,000を計上した。

IFRS第16号の適用開始日における当該リースについての状況は下記の通りであった。

- － 残存リース期間は12ヶ月以上
- － 有利なリースについて計上した無形資産の帳簿価額は600
- － X社はIFRS第16号への移行に際して、修正遡及アプローチを選択の上、使用権資産の測定方法についてはオプション1（使用権資産の帳簿価額を遡及して再構築する方法）を選択した。

上記の条件に基づいた場合、

X社はIFRS第16号への移行日である2019年4月1日における残存リース料の現在価値でリース負債を計上する。当法人の見解では、2019年4月1日に使用権資産を認識するにあたっては、X社はこのオペレーティング・リースを企業結合日である2015年4月1日に開始した新たなリースとして、ただし、2019年4月1日の割引率を用いて測定し、適用開始日の使用権資産を再構築すべきであるとする。さらに、X社は有利なリースについて計上した無形資産600を使用権資産に加算する。X社はこれらの調整の累積的な影響額について2019年4月1日の期首剰余金を調整する。

8. 開示

IFRS第16号への移行に関しては、主に、借手であるリース取引についての開示事項が規定されている。特に修正遡及アプローチを選択適用した場合には追加的な開示事項の定めがある。

8.1 完全遡及アプローチ

完全遡及アプローチを適用した場合に求められる主な開示事項は下記の通りである。

IFRS第16号における開示事項

IFRS 16.C1

– IFRS第16号を早期適用する場合には、その旨

IFRS 16.C4

– 既存取引についてリースの定義の見直しを行わない場合は、その旨

IAS第8号における開示事項

IAS 8.28

- IFRS第16号を適用した旨
- 会計方針の変更点
- 経過措置の適用状況
 - ・ 会計方針の変更が経過措置に従って行われた旨、および経過措置の概要・将来の期間に影響を与えるかもしれない経過措置
- 当期及び表示する過去の各比較期間について
 - ・ 影響を受ける財務諸表の各表示項目における修正額
 - ・ 基本的及び希薄化後1株当たり利益
- 表示している期間よりも前の期間に関する修正額（実務上可能な範囲で）
- 遡及適用が、特定の過去の期間について又は表示する期間よりも前の期間について、実務上不可能である場合には、その状態が存在するに至った状況、及び会計方針の変更がどのように、そしていつから適用されているかの概要の記載

8.2 修正遡及アプローチ

一方で、修正遡及アプローチを適用した場合に求められる主な開示事項は下記の通りである。

IFRS第16号における開示事項

IFRS 16.C1	- IFRS第16号を早期適用する場合には、その旨
IFRS 16.C4	- 既存取引についてリースの定義の見直しを行わない場合は、その旨
IFRS 16.C13	- IAS第17号のもとでのオペレーティング・リースの移行につき、用いられた実務上の便法
IFRS 16.C12	- 適用開始日のリース負債の測定に適用された、借手の追加借入利率の加重平均
	- 適用開始日の直前の事業年度末においてIAS第17号のオペレーティング・リースに基づくコミットメントとして開示していた金額の割引現在価値と、適用開始日に財政状態計算書に認識されたリース負債の金額の差異の説明

IAS第8号における開示事項

IFRS 16.C12, IAS 8.28	- IFRS第16号を適用した旨
	- 会計方針の変更点
	- 経過措置の適用状況 <ul style="list-style-type: none"> ・会計方針の変更が経過措置に従って行われた旨、および経過措置の概要・将来の期間に影響を与えるかもしれない経過措置
	- 表示している期間よりも前の期間に関する修正額（実務上可能な範囲で）

開示の詳細については、刊行物 [Guide to annual financial statements – IFRS 16 Leases supplement](#)を参照。

9. IFRSの初度適用とIFRS第16号

IFRSの初度適用時には、IFRS第16号の移行措置として設けられた規定の多くが同様に適用可能である。しかし、適用には細かな違いがあり、かつ、IFRS第16号の移行措置の全てが初度適用企業にも適用可能なわけではない。

9.1 概要

通常、IFRSの初度適用企業は、IFRS移行日における開始財政状態計算書の作成時点、すなわち、表示される最も早い報告期間の開始日から新基準を適用する。

IFRS 1.D5-7

IFRS第16号は、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」を修正し、初度適用企業がIFRS移行日の使用権資産の測定に際しみなし原価を使用できることとした。

IFRS 1.D9ff

さらに、IFRS第16号は、IFRS第1号を以下のとおり修正し、リース特有の実務上の便法を複数導入し、その選択適用を可能とした。

- IFRS移行日におけるリースの識別に関する実務上の便法 ([9.2参照](#))
- IFRS移行日現在のすべての借手リースに、全体としてほぼ修正遡及アプローチと類似したアプローチを適用することを実質的に認める実務上の便法 ([9.3参照](#))
- 修正遡及アプローチを適用する借手に認められるものと概ね類似して、リースごとの選択適用が可能な複数の実務上の便法 ([9.4参照](#))

9.2 リースの定義

IFRS 1.D9

初度適用企業は、IFRS移行日時点で存在する契約にリースが含まれているかどうかを、同日時点で存在する事実及び状況に基づいて判断することができる。



初度適用企業は、契約にリースが含まれているか否かの過去の判断を引き継げるか？

いいえ。初度適用企業は、IFRS移行日において、すべての契約についての「リースに該当するか（リースを含んでいるか）」の判断を、IFRS第16号に基づくリースの定義に基づいて行わなければなりません。IFRS適用企業におけるIAS第17号からIFRS第16号への移行の際にはIAS第17号のリースの定義に基づく評価を引き継げるとする免除規定がありますが、従前のGAAPでのリースの定義に基づく評価を引き継げるという類似の選択肢はありません ([3章参照](#))。

従前のGAAPでの判断を引き継げないという点については、初度適用企業にはIFRS適用企業と類似する救済措置を認めるが、救済措置が従前のIFRSの会計処理に関連するものを除くとする、ボードの全般的アプローチに整合するものです。

そのため、初度適用企業が適用できる救済措置は、IFRS移行日における契約条件のみを検討するオプションに限定されます。この救済措置がなければ必要となるはずの過年度データの収集や分析が、この免除規定によって軽減されます。しかし、多くの初度適用企業は、IFRSへの移行時にIFRS第16号のリースの定義を適用するために、多くの準備を必要とするでしょう。

9.3 「修正遡及」的なアプローチ

IFRS 1.D9B

リースの借手である初度適用企業には、IFRS移行日にすべてのリースに以下のアプローチの適用の選択が認められている。

- 残存リース料をIFRS移行日現在の借手の追加借入利率で割り引いた現在価値でリース負債を測定する。
- リースごとに、使用権資産を以下のいずれかで測定する。
 - IFRS移行日現在の借手の追加借入利率を用いて、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会計処理することで再構築した帳簿価額。
 - リース負債と同額、但し、当該リースに関してIFRS移行日直前の財政状態計算書に認識していた前払リース料又は未払リース料があれば調整する。
- IFRS移行日に使用権資産にIAS第36号を適用する。

初度適用企業の当該アプローチに実務上の効果は？

これらの実務上の便法は総合すると、初度適用企業である借手に修正遡及アプローチと類似するアプローチの適用を実質的に認めるものです（6章参照）。

IFRS適用企業と初度適用企業に認められるアプローチの最も重要な差異は、その適用時点です。

- IFRS適用企業は、IFRS第16号の適用開始日をもって修正遡及アプローチを適用します。例えば、2020年3月31日に終了する事業年度の財務諸表でIFRS第16号を適用し、使用権資産とリース負債を適用開始日である2019年4月1日に測定し、資産負債の差額は同日に剰余金で調整します。1年間の比較財務情報を表示しているとして、2019年3月31日に終了する事業年度の比較財務情報は遡及的に修正しません。
- 初度適用企業はIFRS移行日をもって修正遡及的なアプローチを適用します。例えば、2020年3月31日に終了する事業年度にIFRSを初度適用し、1年間の比較財務情報を表示する初度適用企業は、2018年4月1日のIFRS開始財政状態計算書作成時に使用権資産とリース負債を測定します。

これは、修正遡及アプローチを適用するIFRS適用企業が直面する重要な不利益の1つである、適用年度の財務諸表における現行年度と比較年度の財務情報の比較可能性の欠落が、本アプローチを適用する初度適用企業にはなくなることを意味します。

9.4 リースごとに適用可能な実務上の便法

IFRS 1.D9D

リースの借手である初度適用企業は、IFRS移行日にリースごとに以下の便法を任意に適用することが認められる。

- 特性が合理的に類似したリースのポートフォリオに、単一の割引率を適用する。
- リース期間がIFRS移行日から12ヶ月以内に終了するリース又は原資産が少額のリースに認識の免除規定を適用する（IFRS初度適用企業が上記9.3に記載したアプローチを適用する場合に限り選択可能）
- 使用権資産の測定から初期直接コストを除外する。

- リースを延長又は解約するオプションが含まれている契約のリース期間を算定する際などに、いわゆる後知恵に頼ることができる。



リースごとの実務上の便法は、初度適用企業に認められるものとIFRS適用企業に認められるものでどのくらい違うか？

IFRS初度適用企業に認められる実務上の便法と、IAS第17号からの移行となるIFRS既適用企業に認められる実務上の便法には、以下のとおり、いくつかの顕著な違いがあります。

- 初度適用企業によるリースごとの実務上の便法の適用は、IFRS適用企業に認められるものより制約が少ないです。IFRS適用企業は修正遡及アプローチを適用した場合に限り、当該便法を適用することができます。しかし、初度適用企業は、9.3に記載したアプローチの適用を選択するか否かにかかわらず、複数の便法を適用することができます。
- IFRS適用企業は、使用権資産にIAS第36号を適用するのではなく [\(6.4.2参照\)](#)、IAS第37号のもとでのリースが不利な契約であるかどうかの従前の評価に依拠することができます。初度適用企業は、IAS第37号を従前に適用していないため、このオプションと同等の実務上の便法を適用することはできません。これは、初度適用企業に要求される減損テストの範囲を拡大させる可能性があります。
- IFRS第1号は、少額資産のリースについて初度適用企業が使用権資産とリース負債を測定する必要がないことを明記しています。一方、IFRS適用企業が選択できるIFRS第16号への移行に係る実務上の便法のなかにこのような明示的な言及はありません。しかし、少額資産のリースの認識の免除規定は、通常ルールでリースごとに適用できることになっており、差異は生じないと考えられます [\(4章参照\)](#)。

その他の点では、リースごとに適用可能な実務上の便法による影響は、IFRS適用企業に対して設けられた同様の便法とおおむね同じです [\(6.4参照\)](#)。

10. Next steps

移行オプションの選択は、データ収集の範囲や、システム、プロセスの変更時期に重大な影響を及ぼすため、できるだけ早く検討する必要がある。

各企業においては、移行にあたっての各選択の定量的効果と、利害関係者の期待を含む、関連する定性的要因について検討することが推奨される。前もって計画を立てることで、想定外に複雑な事項が生じた場合でもその対応に時間を割くことができ、より長期間のタイムスパンで必要な作業を展開することで、作業の進め方において、より柔軟に内部リソースの利用が可能となる。

したがって、企業は新基準を理解し、移行オプションが財務報告に及ぼす影響を評価する必要がある。

以下が検討のステップである。

- 見直しが必要となる可能性があるリース契約の母集団を決定する。これには、「リース」の新しい定義を適用するかどうかにより影響を受ける個別に検討が必要な、一つ一つの重要性が高い契約と、特性が類似しており、したがって、まとめて検討することが可能な契約のポートフォリオを識別する作業が含まれる。
- 現在、利用可能なリースのデータとリソースにどのようなものがあるかを棚卸しする。
- 新基準を適用するために必要な情報を検討する。これを現在利用可能な情報と比較して、新基準をより広範に適用するうえで必要となる可能性がある追加情報を特定する。移行においてどの選択肢を採用するかによっては、最新のリース契約だけでなく、各リース契約の履歴を把握する必要があることに留意する。
- 必要に応じてハイレベルの仮定にもとづき、又はサンプルベースでの検討により、移行に際しての選択肢の影響をモデル化し、適用開始日における資産・負債と資本への影響額及び移行後の損益トレンドへの影響を見積もる。
- 移行オプションの選択に影響する可能性のある定性的要因を特定する。利害関係者への聞き取り等を通して、どの要因が最も重要であるかについて理解する必要がある。
- どの移行オプションを採用するかは、新基準の適用に向けてのプロジェクト全体を踏まえての評価が必要である。どの移行オプションを採用すべきかを集中して検討するサブグループを、プロジェクトチームの中に設けることも有用かもしれない。
- 評価と測定結果について文書化する。
- 適用計画を策定する。移行に要するステップおよびタイムラインを示した詳細な工程表の作成がプロジェクトの成功には必須であると考えられる。

Appendix – 事例

以下では、架空の企業をモデルに、さまざまな移行オプションのどれを使用して新基準を適用するかにより、どのような影響が財務諸表に生じるかを示している。

1. シナリオ

Propola社は、コットン素材の衣服を販売する小売業社である。同社は1年間の比較期間の財務情報を含む、3月31日に終了する事業年度の財務諸表を作成する。

Propola社は何年にもわたり取引を行っている。ビジネスは成熟期にあり、安定した業績をあげている。

Propola社は長期電力購入契約に基づき、再生可能エネルギーの供給事業者から電力を購入している。運営する店舗や、配送に使用する車両、店舗内で使用する様々なPOS、IT機器をリースしている。

2. リース情報

Propola社は、IFRS第16号適用プロジェクトのために、自らが借手となっているリースを棚卸しし、4つのグループに分類した。Propola社が貸手となるリースはない。

2.1 電力購入契約

IFRIC第4号に基づき、Propola社は当該契約をリースを含む契約として分類している。しかし、Propola社は発電プラントの使用について指図する権利を有していないため、当該契約は新基準に基づくリースに該当しないと結論付けた。

電力購入契約	
契約数	1
契約開始日	2008年4月1日
契約期間	20年間
追加借入利子率	
– 2008年4月1日	12%
– 2019年4月1日	6%
リース料（毎年期首に支払われる1年分の前払い）	2,500

2.2 店舗

Propola社は、10店のリース店舗を運営している。各リースの期間は10年である。各リース満了時に、新たに10年リースを締結する。当該契約は、IFRIC第4号、IFRS第16号、いずれにおいてもリースに該当する。

店舗	
任意の時点における契約数	10
契約開始日	毎年10月1日に新たな契約に署名する
契約期間	10年間
追加借入利率	
- 2018年3月31日まで	8%
- 2018年4月1日から	4%
リース料（四半期ごとに3ヶ月分の前払い）	100

2.3 車両

Propola社は、20台の車両をリースし、在庫の運送や配送に使用している。各車両リースの期間は5年間で、各リース満了時に、新たに5年間のリースを締結する。当該契約は、IFRIC第4号、IFRS第16号、いずれにおいてもリースに該当する。

車両	
任意の時点における契約数	20
契約開始日	毎年1月、4月、7月、9月の月初に新たな契約に署名する。
契約期間	5年間
追加借入利率	
- 2018年3月31日まで	10%
- 2018年4月1日から	5%
リース料（毎月の前払い）	20

2.4 POS及びその他IT機器

Propola社は、多くのPOS及びその他のIT機器をリースしている。これらの年間リース料は2,000である。Propola社はこれらのリースについて、少額資産のリースに関する認識の免除規定を適用する予定である。

3. IAS第17号のアプローチ

Propola社は、IAS第17号に基づいて、全てのリースをオペレーティング・リースに分類した。2019年3月31日に終了する事業年度に、以下の通り測定したオペレーティング・リースに係るリース料の合計額13,300を計上した。

IAS 17号リース料	
電力購入契約	2,500
店舗（10 店舗 x 四半期ごとの支払100）	4,000
車両（20 車両 x 月次払い20）	4,800
少額資産のリース以外のリース料合計	11,300
POS及びその他IT機器	2,000
合計	13,300

Propola社は、IAS第17号に基づいて、2019年3月31日現在の財政状態計算書にはこれらのリースに関する資産及び負債を計上していない（簡略化のため、リース・インセンティブ又は当初直接コストはないことを前提としている）。

4. IFRS第16号—シナリオ

Propola社は、IFRS第16号による貸借対照表への影響を評価するために、以下のシナリオをモデル化した。

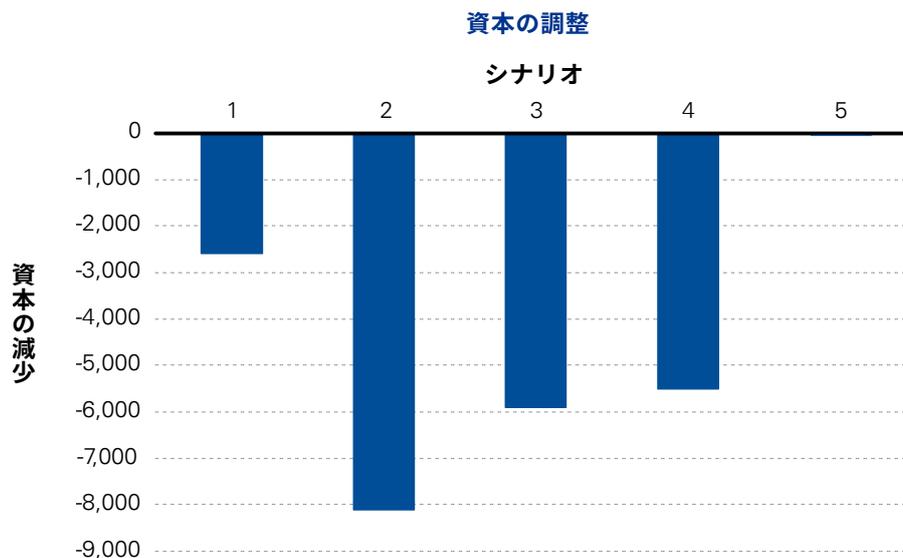
シナリオ	完全遡及／修正遡及	リースの定義	使用権資産の測定
1	完全遡及	引き継がない	遡及する
2	完全遡及	引き継ぐ	遡及する
3	修正遡及	引き継ぐ	オプション1（再構築）
4	修正遡及	引き継ぐ	電力購入契約（PPA）及び不動産リースについてはオプション1（再構築） 車両リースについてはオプション2（リース負債計上額と同額）
5	修正遡及	引き継ぐ	オプション2（リース負債計上額と同額）

4.1 IFRS第16号—貸借対照表への影響

Propola社は各シナリオに基づいて2019年4月1日に計上する新たなリース資産及びリース負債を以下のとおり試算した。

シナリオ	1 (完全遡及、 除PPA)	2 (完全遡及、 含PPA)	3 (修正遡及、 オプション1)	4 (修正遡及、 オプション1/ 2)	5 (修正遡及、 オプション2)
使用権資産	23,800	32,900	40,200	40,600	46,100
リース負債	(26,400)	(41,000)	(46,100)	(46,100)	(46,100)
資本の調整	(2,600)	(8,100)	(5,900)	(5,500)	0

4.2 IFRS第16号—貸借対照表への影響の理解



純資産及び資本の減少

Propola社は、いずれのシナリオにおいても、新たな資産と新たな負債を計上する。

シナリオ1~4ではリース負債の帳簿価額が使用権資産の帳簿価額を上回り、2019年4月1日時点の純資産及び資本が減少することとなる。この影響は、使用権資産（定額法）とリース負債（実効金利法）では当初認識以降の減少（償却・返済）スピードが異なることに起因する。この影響は、実務では多くの企業にみられる。

これに対して、シナリオ5は純資産及び資本に影響はない。これはPropola社が、このシナリオではすべての使用権資産についてオプション2を適用し、2019年4月1日のリース負債と同額で適用開始日の使用権資産を測定しているためである。

リースの定義を引き継ぐ実務上の便法の影響

シナリオ1とシナリオ2の唯一の違いは、リースの定義を引き継ぐ実務上の便法を利用するかどうかである。Propola社の場合、実務上の便法を適用すると（シナリオ2）、電力購入契約がオンバランスの対象となってしまうため、これにより、移行時にPropola社の資産と負債が増加し、資本が減少する。

IFRS 16.BC274

IASBは、IFRIC第4号を適用するとリースに分類されるが、新基準を適用するとリースには該当しない契約が存在することを認めている。しかし、逆に新基準を適用することで新たにリースに該当する契約があるかどうかについては何も言及していない。

Propola社と同様に、IFRIC第4号を適用するとリースに分類されるが、新基準ではリースに該当しない取引を識別している企業は、この実務上の便法を適用した場合には便法によらない場合に比べて、適用開始日における資本が減少することになる。

シナリオ2～5の測定の相違

シナリオ2～5では、オンバランス処理の対象となる取引の範囲には違いはない（いずれのシナリオでも電力購入契約はオンバランス処理の対象）。しかし、これらのシナリオには、以下のとおり、測定に重要な相違がある。

- － シナリオ2とシナリオ3：シナリオ3は、資本への影響がシナリオ2より小さい。これには2つの要因がある。
 - － 第1に、シナリオ2は完全遡及アプローチを適用するため、リース開始日における割引率を用いるが、シナリオ3は修正遡及アプローチを適用するため、2019年4月1日における割引率を用いることになる。結果的に、シナリオ3のほうが低い割引率を使用することになり、リース負債が増加する。この影響は、利率が近年低下している地域で一般的にみられる。
 - － 第2に、割引率が低下していることで、シナリオ2に比べシナリオ3では使用権資産も増加する。リース負債は適用開始日まで割り戻すに過ぎないが、使用権資産の再構築の場合は適用開始日ではなく、リース開始日に遡って割引計算を行うためその割引期間は長期にわたることになり、低い金利を用いることによる影響は更に大きくなる。これは金利低下の影響がリース負債の増加以上に、使用権資産の増加に顕著に表れることを意味している。
- － シナリオ3とシナリオ4：シナリオ3からシナリオ4に移ると、さらに資本への影響が小さくなる。シナリオ4では、一部のリース（車両リース）についてオプション2を適用して使用権資産の適用開始日測定額をリース負債と同額にするため、使用権資産は再構築した場合よりも多額、つまり、リース負債の金額により近い額で認識されるためである。
- － シナリオ4とシナリオ5：シナリオ5では、資本への影響はない。これは、シナリオ5ではPropola社のすべてのリースについてオプション2を適用して使用権資産をより多額なリース負債と同額で測定するためである。

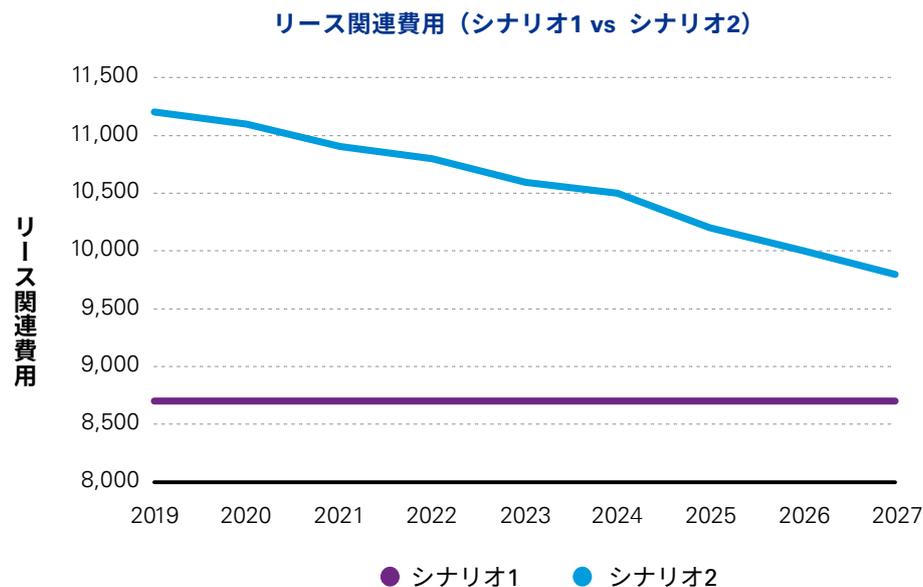
4.3 IFRS第16号—移行後の損益トレンド

Propola社は、2019年4月1日時点の各シナリオに基づき、その後の期間に計上されるリース費用（減価償却費と利息費用）の合計額を以下のとおり試算した。

	2020年 3月31日	2021年 3月31日	2022年 3月31日	2023年 3月31日	2024年 3月31日	2025年 3月31日	2026年 3月31日	2027年 3月31日	2028年 3月31日
シナリオ1	8,700	8,700	8,700	8,700	8,700	8,700	8,700	8,700	8,700
シナリオ2	11,200	11,100	10,900	10,800	10,600	10,500	10,200	10,000	9,800
シナリオ3	11,200	11,200	11,000	10,900	10,800	10,700	10,600	10,400	10,300
シナリオ4	11,462	11,311	11,115	10,965	10,829	10,734	10,576	10,439	10,294
シナリオ5	12,200	12,000	11,800	11,600	11,400	11,300	11,100	11,000	10,800

4.4 IFRS第16号—移行後の損益トレンドの理解

シナリオ1と2は、以下のとおり、比較できる。

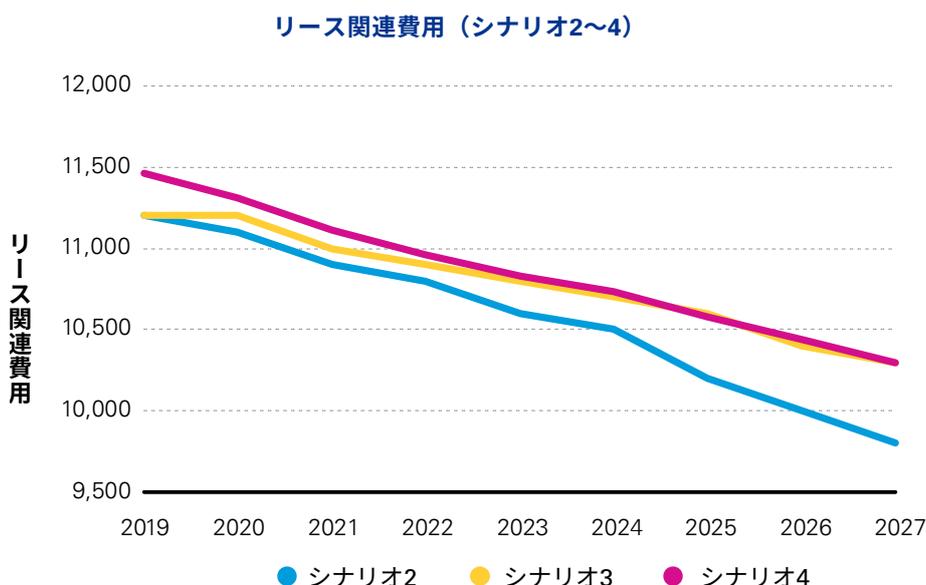


シナリオ1は実務上の便法に依らず、完全遡及アプローチを適用するケースである。この結果、新基準移行後の毎期のリース関連費用はほぼ横ばいの定額となっている。なぜなら、シナリオ1においては使用権資産・リース負債の計上対象となっているものは不動産と車両のいずれも複数の契約で構成されるリース・ポートフォリオのみであり、かつ、いずれのポートフォリオにおいても古いリースと新しいリースが均等に含まれているために「新基準ではリース期間の当初に費用が多く発生し、期間の経過とともに遞減する」という各リースの特徴が、均されているためである。シナリオ1では電力購入契約はサービス契約として処理され、関連費用（上記に含まれていない）は発生時に営業費用として処理される。

シナリオ2では、Propola社はリースの定義に実務上の便法を適用するため、従来リースとして扱ってきた電力購入契約に新基準のリースの会計処理を適用する。これによる影響は2つある。

- まず、電力購入契約がリースとして処理されるため、その分、リース関連費用が増加し、その他の営業費用は少なくなる。

- 次に、リース関連費用合計は每期一定とはならない。これは、1件の電力購入契約が単独で多額のリース関連費用を発生させ、その費用の発生プロファイル（当初多額でのち逓減）は平準化されないためである。



その他のシナリオは、以下のとおり、分析することができる。

- シナリオ2とシナリオ3：これらの2つのシナリオのリース関連費用は総額では概ね類似している。しかし、その内訳は大きく異なる。
 - 修正遡及アプローチに基づくシナリオ3で使用されている割引率は2019年4月1日時点におけるものであり、これは各リースのリース開始日における割引率より低くなっているため、シナリオ3で計上される利息費用は完全遡及によるシナリオ2より少額となる。したがって、インタレスト・カバレッジ・レシオはシナリオ3のほうが高い。また時間の経過による費用の低減効果も、高い割引率によってシナリオ2のほうが顕著に表れる。金利が近年低下傾向にある地域では、同じような傾向が観察されることになる。
 - また、同様の理由によりシナリオ2より低い割引率を使用するシナリオ3のほうが使用権資産の帳簿価額が大きくなるため、使用権資産の減価償却費がシナリオ3のほうが大きい。
- シナリオ3とシナリオ4、5：この3つはいずれも修正遡及アプローチであるが、シナリオ3からシナリオ4、シナリオ5と移るにつれ、適用開始日のリース負債の額をもって使用権資産の帳簿価額とする範囲が増えることになり、その結果、使用権資産の帳簿価額は高くなり、その後の減価償却費も多額に発生する。いずれのシナリオでもリース負債から発生する支払利息は同じであるので、移行当初のシナリオ3～5では使用権資産の減価償却費の違いだけ期間費用に違いが生じ、移行時に存在していたリースが順番に契約更新され、本来の測定が行われるようになるにつれてシナリオ3～5での発生費用は同一のレベルに収斂していくことになる。

5. 結論

この事例は、比較的小さなリースのポートフォリオを有する企業でさえも、新基準への移行において、様々な移行の選択肢があること、また、どの移行オプションを適用するかにより大きな違いが生じうることを示している。異なる移行オプションは、2019年4月1日のPropola社の純資産と資本及びその後の事業年度の損益トレンドに重要な影響を及ぼす。

またこの事例は、移行オプションの決定がいかに複雑であるかも示している。Propola社にとって、シナリオ5の適用が最もシンプルで、2019年4月1日における純資産の減少もない。しかし、このオプションは、移行後の損益トレンドに最も大きなゆがみを生じる。このシナリオ分析が完了したら、Propola社はその結果について十分な情報に基づいた決定を下すために重要な利害関係者と協議することになるだろう。

もちろん、Propola社が進め方を決定するにあたってはこのシナリオ分析だけでは十分ではない。しかし、多くの企業にとって、最適な移行オプションの選択を検討するうえで、この種のシナリオ分析は必要なステップになることが多い。

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」について、当基準への移行を計画する際に考慮すべき実務上のポイントを中心に解説するものであり、2017年1月に発行された「新基準への移行」を全面的に改訂し、最新のガイダンスを追加・拡充したものとなっています。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。

IFRS第16号「リース」の適用開始日が目前に迫る中、具体的に当基準への移行を進める上で、実務上の疑問は少なくないと思われます。企業は、それらの点についてIFRS及びその他のガイダンスに基づいて、企業自身の事実、状況及び個々の取引を考慮して、どのようにIFRS第16号を実務で適用するか、そのさらなる分析及び解釈が必要となります。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

参考文献

IFRS第16号「リース」

KPMG IFRG “[Leases transition options - What is the best option for your business?](#)” (November 2018)

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のウェブサイトに載せら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5：リースの条件変更

本冊子は、リースの条件変更が行われた際の取扱いについて解説しています。

主な内容

- 1 「リースの条件変更」とは何か
- 2 キーコンセプト
- 3 借手にとってのリースの条件変更
- 4 貸手の条件変更
- 5 リースの条件変更の発効日
- 6 IFRS第16号への移行時の留意点

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



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 I—IFRS第16号「リース」の概要

Appendix II—リース料の会計上の取扱い一覧



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 ー 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. 20-1017

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