



# IFRS第16号「リース」 ～適用に向けて～

シリーズ6：リースの構成要素



2019年12月

[home.kpmg/jp/ifrs](http://home.kpmg/jp/ifrs)

あずさ監査法人

# 目次

契約に含まれる「リース」はどれか？	1
1. 「リースの構成要素」とは何か	2
1.1 キーポイント	2
1.2 主な影響は？	3
2. リース要素の識別	4
2.1 契約の結合	4
2.2 独立したリース要素	6
2.3 土地と建物のリースに関する貸手の追加的な考慮事項	10
3 非リース要素の識別	14
3.1 非リース要素	14
3.2 借手の実務上の便法 — リース要素と非リース要素の結合	16
4 対価の配分	20
4.1 契約の対価	20
4.2 対価の配分～全体像	21
4.3 対価の配分～貸手	22
4.4 対価の配分～借手	25
4.5 変動対価の配分	29
5 対価の再配分	33
5.1 契約の条件変更	33
5.2 リース料の再測定	35
Appendix 1 – IFRS第16号「リース」の概要	42
Appendix 2 – 設例のリスト	43
本冊子について	44
参考文献	44
IFRS第16号「リース」～適用に向けて～シリーズについて	45
あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室による刊行物	46

## 契約に含まれる「リース」はどれか？

IFRS第9号「金融商品」（2014年版）、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」に続く大型基準であるIFRS第16号「リース」も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）からいよいよ適用開始となりました。

2016年1月のIFRS第16号の公表以来、あずさ監査法人は精力的にIFRS新リース会計の解説の提供を行って参りました。2016年2月には速報的な位置付けとして日本語解説資料『IFRSの新リース会計 ～概説 IFRS第16号～』をリリース（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。翌2017年7月からは、実務上のポイントにフォーカスし、詳細な解説と設例による例示を多く取り込んだ分野別の解説冊子をシリーズとして提供開始しており、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」、第5弾「リースの条件変更」に続き第6弾として、本冊子は、リース会計を適用する上での「会計単位」をとりあげています。

リースを含む契約には資産のリースと抱き合わせで関連するサービスを提供するものが多くあります。借手についてはリースとこれに関連するサービスを一括して全体をリースとして扱うことが認められているため、リースと直接関連しないサービスが抱き合わせになっている場合を除けば、「リース契約を構成している要素が何か」をわざわざチェックし、単位を細分化してそれぞれを別々に会計処理することは煩雑で面倒なだけと思われるかもしれませんが、しかし、長期大型のリース契約になると、リース以外の部分も簡便法でリースであるとみなして処理することは実態以上に負債比率を増加させることになり、各種財務比率を歪めることになりかねません。

さらに貸手については、借手に認められているような簡便法はなく、リース契約を構成する要素は一定の要件に従い必ず分離しなければなりません。そのうえで、リース要素にはIFRS第16号を、サービス要素には通常であればIFRS第15号を、というように該当する基準書を適用し、その要求する会計処理を行い開示を作成しなければなりません。もし、リース要素しか含まれていないとしても全体が一つのリースか、それとも複数のリースの集合体かという検討は必要であり、これを誤るとファイナンス・リース、オペレーティング・リースのリース分類の判断を誤る可能性もあります。しかし、要素を分離し、各要素に契約の対価を配分することは決して実務的に楽な作業ではありません。

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12月吉日

有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザー室

# 1. 「リースの構成要素」とは何か

## 1.1 キーポイント

リースの構成要素とは、リース会計の適用単位のことである。

リースを含む契約が複数の構成要素から構成され、そのうちの一部がリースである場合、貸手と借手は、リース要素を他のリース要素やサービス等の非リース要素から分離する。そして分離された構成要素に契約対価を配分し（必要に応じて再配分し）、それぞれについて会計処理を行う。

契約の構成要素に関する会計処理を検討する際の重要なステップは以下の通りである。



契約内の構成要素を分離するのに、貸手はIFRS第15号を適用し、借手はIFRS第16号を適用する。IFRS第16号のガイダンスはIFRS第15号と類似しているものの、IFRS第15号ほど詳細ではない。

リース要素と非リース要素は常に分離され、非リース要素には他の会計基準が適用される。但し、借手のみが適用できる実務上の便法が設けられており、リース要素とこれに関連する非リース要素を別々にではなく単一のリース要素として一括して会計処理することができる（[Section 3.2](#)を参照）。

リース要素と非リース要素が識別され分離されたら、次に借手は、契約対価を各リース要素の独立価格と、非リース要素全体の独立価格合計の比に基づき、各リース要素に配分する。

以上のステップは、リース開始日から各リース要素について会計処理できるように、契約当初に行われる。また、契約条件が変更された場合、またはIFRS第16号のもとでリース料総額の再評価が要求される場合には、事後的に対価の再配分が必要となる可能性がある（[第5章](#)を参照）。

## 1.2 主な影響は？

**リース収益と他の収益の区分** 貸手にとって契約の構成要素を識別し対価を配分することは、リース収益と顧客との契約から生じる収益を峻別することである。これらの金額は、区分して開示することが要求されており、また区分表示されることもある。例えば、不動産会社であれば建物の賃貸から生じるリース収益と他の建物関連サービス（例：共用部分のメンテナンス等）によって生じる収益とを区別することになる。

**契約のどの部分が資産負債計上の対象になるかを決定** 借手にとってリース要素（通常、オンバランス）と非リース要素（通常、オフバランス）の区別は、IFRS第16号適用がどのような影響をもたらすかを決定付ける主要因となる。そのため、契約の対価を要素間に配分するには慎重な検討が必要になる。

**実務上の便法を適用するか否かの決定** 借手は、リース要素と関連する非リース要素を単一のリース要素とみなす実務上の便法を適用するか、また適用するならそれはどのような場合かを決定する必要がある。この決定は、原資産の種類ごとに行わなければならない。実務上の便法を適用することで、通常、IFRS第16号の適用は簡略化されるが、支払額が固定の場合、資産及び負債の計上額の増加につながり、多くの財務指標に影響を与えることとなる。

**構成要素の識別と情報収集** このようにすべての構成要素を識別し、それぞれの独立価格の情報を集め、リース開始時、見積りの見直し時、及び条件変更時に対価を配分・再配分することは、相当な努力を要する場合がある。

**新しい見積り及び判断** IFRS第16号では、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ようになった。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の再測定が要求される。これには、継続的なモニタリングが必要であり、財務数値の変動性を高めることで正確な将来予測がより難しくなる。

**資産・負債のボラティリティ** IFRS第16号では、見積りの見直し、およびリースの条件変更の会計処理が新たに求められることになった。借手・貸手ともに、財務諸表上の資産と負債の計上値が変動にさらされやすくなる。これにより、企業が将来の業績を正確に予測することを困難にする可能性があり、継続的なモニタリングを必要とする。

**契約条件及び商慣行の変更** IFRS第16号の影響は、財務報告のみにとどまらない。IFRS第16号適用の影響を最小化するために、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、リース料の変動条項の性質を変更する、オプションを織り込む等により、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が促進されるかもしれない。したがって、IFRS第16号は、経理部門以外の、例えば財務、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。

**システムの対応、業務プロセスの見直し** 企業には、リース要素と非リース要素を識別し、基準に準拠して対価を配分するための情報収集を可能にするシステム対応やプロセスの見直しが必要となる。

**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、IFRS第16号のビジネスへの影響について理解したいと考えている。財政状態や財務業績への影響、導入コスト、及びビジネス慣行の変更などについて、関心を寄せることだろう。

**十分な文書化** リース開始日においてリース負債の測定方法を決定する際や、見積りの見直しや条件変更時の再測定の際に使用した判断、仮定及び見積りについて、適切な文書化が必要になる。

## 2. リース要素の識別

IFRS第16号を適用する上での会計単位は、「各リース要素」である。

IFRS 16.12, B2, B32, BC130 契約がリースである、又は契約にリースが含まれていると判定した場合、次に行うのは各リース要素の識別である。IFRS第16号のもとでは、各リース要素が基準適用上の会計単位となるためである。ただし、リース要素を識別し、別々の会計単位として把握する前に、対象となる契約を他の契約と結合して評価する必要がないかを確認することが重要である。関連する契約が複数ある場合、それぞれの契約を別々に会計処理することが、常に取引の経済的実態を表すとは限らない。

### 2.1 契約の結合

IFRS 16. B2 通常、各契約はそれぞれ別々に会計処理することが適切である。ただし、2つ以上の契約が同一の相手（その関連当事者を含む）と「同時またはほぼ同時に」締結され、かつ、次のいずれかの要件を満たす場合、それらの契約は結合して1つの契約として会計処理する。

- 契約がパッケージとして交渉されている場合で、契約を一括して考えなければ、商業取引としての目的を理解することができない場合
- 1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約における価格または他の契約の履行の影響を受ける場合
- 複数の契約において移転される原資産の使用権が、単一のリース要素を構成する場合 ([Section 2.2](#)を参照)

#### 設例1 - 契約の結合

IFRS 16. B2

借手であるS社は、貸手であるL社から、建物内の特定のスペースと印刷機を3年間リースします。S社は2つの別々の契約を数日間隔で締結しました。

建物のスペースの契約上の支払額は、毎年2,500万円で固定されており、印刷機に関する支払額は、完全に使用度合いに基づいて決定され、稼働1時間当たり7,500円です。

建物のスペースと印刷機の見積独立価格は、それぞれ、毎年3,000万円と1時間当たり5,000円です。

S社とL社は、印刷機の稼働が3年間のリース期間にわたって、毎年2,000時間になると予測しています。

S社とL社は、IFRS第16号において、これらの契約を結合して、1つの契約とみなすと結論付けました。なぜなら、この2つの契約は、同一取引相手とほぼ同時に実行されたものであり、単一の商業目的を達成しているためです。貸手であるL社は、印刷機の契約において市場相場を上回る変動使用料を受け取ることで最終的に採算がとれるであろうことを見込んで、建物のスペースの固定支払額を引き下げることに同意し、S社に契約のインセンティブを与えています。すなわち、1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約における価格の影響を受けている場合と言えます。

IFRS 16. B2

### 📄 設例2 – 報告企業単位でまとめられた契約

P社には、S部門とT部門があります。

S部門は、仕切りのない特定の貯蔵タンクにガスを貯蔵する権利に関して、サプライヤーであるE社と契約を締結します。契約締結時にS部門は、契約期間にわたって、貯蔵タンクの容量の50%を使用する権利を有しています。

同日、別のT部門は同一貯蔵タンクの容量の50%を使用する別個の契約をE社と締結しました。

#### 貯蔵タンク

S部門のストレージ使用权  
50%

T部門のストレージ使用权  
50%

S部門、T部門それぞれの立場から見れば、貯蔵タンクの容量のそれぞれ50%を使用する権利は「対象資産が特定」されておらず、したがって契約はリースになりません。

しかし、このシナリオにおいて、P社は、それらの契約が異なる部門で締結されていたとしても、2つの契約を結合して、1つの契約とみなすと結論付けました。したがって、リースの定義に関する他の要件は満たされていると仮定すると、P社の視点では、この契約はリースに該当します。2つの契約が結合された場合、P社は実質的に貯蔵タンクの全容量を使用する権利を有することとなるためです。

IFRS 16. BC 130

### 🔍 契約が「同時またはほぼ同時に」締結されたかはどのように判断するか？

IFRS第16号は、「同時またはほぼ同時に」をどう解するかについてのガイダンスを提供していません。2つ以上の契約が「同時またはほぼ同時に」締結されているかどうかを評価するには、企業は商慣習やその他の合理的な予想（例えば、契約実務の変化）を考慮します。さらに、企業はその契約がなぜ別個の契約になっているのか、契約はどのように交渉されたのか（例えば、それらの契約がいずれも同一の相手と交渉されたものか、それとも同社内の異なる部門と別個に交渉されたものか）等を評価します。

また、企業は、通例でない特定の事実や状況についても考慮します。例えば、複数の契約が明らかに同じ時期に交渉、議論され、それらに重要な関連性があるとみられる場合、異なる時期に締結されたものであっても、2つ以上の大きな契約を結合することもありえます。



### 🔍 契約を結合することにより、リース会計にどのような影響があるか？

IFRS 16. BC 130–BC132

契約の結合に関する規定が設けられた目的は、その取引の経済的実態を忠実に表現することにあります。例えば、同一の借手と貸手とが、今日から1年間の資産のリースに関する契約を締結し、さらに、1年後を開始日とする同一資産のリースに関する別の契約に署名した場合、これらの2つの契約にそれぞれ短期リースの例外規定を適用することは適切ではありません。なお、短期リースの例外規定の適用に関する詳細については、[IFRS第16号「リース」～適用に向けて～ シリーズ2：リースの定義](#)のSection 6.2.2をご参照ください。

この規定の意図は、リース会計の回避を目的として、契約を分解するといった会計操作を制限することにあります。これらは、特にセール・アンド・リースバック取引、短期リース及び少額資産のリースの会計処理に影響を及ぼします。

結合された契約に複数のリース要素及び非リース要素が含まれている場合、各要素への対価の配分は、それぞれを別個の契約として契約ごとに対価を配分した場合の金額とは異なる可能性があります。

## 2.2 独立したリース要素

IFRS 16.12, BC133

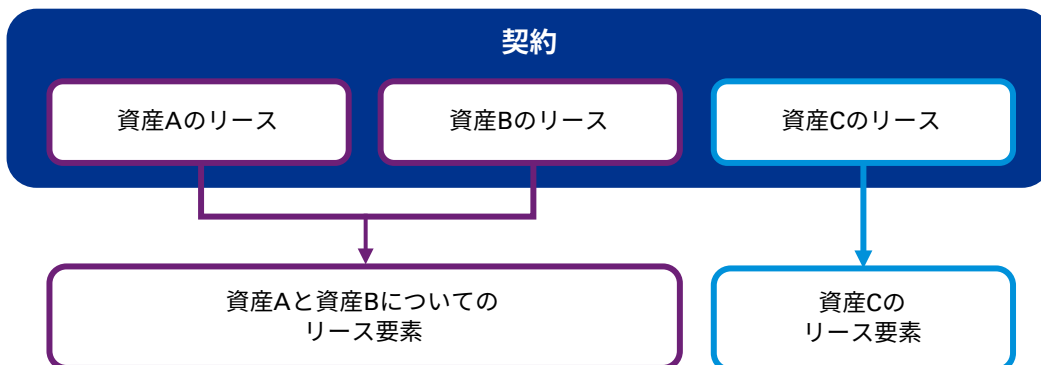
契約（または結合した契約）がリースに該当する、またはリースを含む契約である場合、リース要素を、複数ある場合はそれぞれにつき、識別する。どのように独立した別個のリース要素を識別するかについてのガイダンスは、借手と貸手で同一である。

IFRS 16.B32–B33

1つのリース契約に、複数の資産（例：建物及び設備）を借手が使用する権利が含まれる場合がある。この場合、企業はそれらの各原資産を使用する権利が、それぞれ独立したリース要素として識別される基準を満たすかどうかを評価する。原資産を使用する権利は、以下のいずれも満たす場合、それぞれが独立したリース要素として分離される。

- 借手が、原資産から単独で、または、容易に入手可能な他の資源を組み合わせることにより、使用による便益を得ることができる場合
- 資産がその契約に含まれる他の資産に高度に依存しておらず、かつ、高度に関連してもいない場合

契約に複数のリースが含まれている場合、その契約に含まれるとして分離される独立したリース要素は1つの場合もあるし、多数の場合もある。





IFRS 16. B32

### 設例3 - 複数のリース要素：分離基準を満たす場合

借手であるX社は、ある建物の1階から5階までを賃借する15年のリース契約を締結します。これらのフロアには、共用のエレベーターまたは階段を利用してアクセスすることができるものの、フロアごとにアクセス制限が設けられています。各フロアには、必要な設備（例：化粧室）が設けられており、それぞれ別々に利用することができます。X社は、大規模改修なしに各フロアをサブリースすることができます。

X社は、以下の理由により、各フロアを使用する権利は、それぞれが独立したリース要素であると結論付けました。

- X社は、各フロアをそれぞれ単独で、使用による便益を得ることができる。
- 各フロアの使用は、建物内の他のフロアの使用に依存するわけではなく、高度に関連しているわけでもない。Xは、フロアごとにアクセス制限を設けることができる。また、各フロアは大規模改修なしでサブリースすることができる。

### 設例4 - マスターリース契約における複数のリース要素：分離基準を満たす場合

借手であるC社は、貸手であるE社から、車両30台を1台につき月額30,000円の固定リース料で使用することのできるマスターリース契約を締結します。契約期間は最初の車両の納車日から起算して5年間で、30台は即時に納車されます。

C社は、以下の理由により、納車された30台については、30個の独立したリース要素が含まれると結論付けました。

- C社は、各車両をそれぞれ単独で使用するによって利益を得ることができる。
- 各車両についての契約条件は、他の車両に関する条件から独立している。

### 設例5 - マスターリース契約における複数のリース要素：分離基準を満たさない場合

IFRS 16. B32

借手であるT社は、貸手であるQ社から5年間にわたって平屋の工業用建物をリースしています。T社は、公道から建物へアクセスするための私道を含む対象不動産全体を単独で使用しています。また、契約で賃借の対象資産として明示されているのは建物ですが、黙示的には建物の底地についてもリースしています。

T社は、以下の理由から、契約に含まれるリース要素は単一であると結論付けました。

- 建物なしに、土地のみの使用から便益を得ることはできない。
- リースで使用している資産（建物、建物への私道、及び建物の底地）は高度に相互依存している。

この設例では、T社が認識するリース要素は1つであり、契約に基づく支払いの全体が1つの会計単位として、リース負債並びに対応する使用権資産を生じさせます。

しかし、もしリース契約に様々な目的でT社が使用することのできる近隣地が含まれており、したがって、その近隣地を例えば庭園や駐車場などに再開発することができるような場合であれば、複数の構成要素が含まれているとして、近隣地は建物・私道・建物の底地とは独立した別のリース要素に該当する可能性があります。

なお、以上は借手の論点ですが、貸手であるQ社が土地と建物の要素を別々に会計処理するか否かを評価するにあたっては、追加的な検討が必要になります（[Section 2.3](#)を参照）。

### 設例6 - 単一のリース要素：複数資産から成るが分離基準を満たさない場合

IFRS 16. B32

貸手であるG社は、借手であるP社に電力を生産するためのガス・タービン発電所を10年間にわたってリースします。この発電所は、建物内に設置されたタービンとその建物の敷地で構成されます。建物はタービンを収容することを目的として特別に設計されており、経済的耐用年数はタービンと同じ約15年であり、他の用途に転用することはできません。

G社とP社は、そのタービンのリースにどのようなリース要素が含まれているかを評価します。ここで、タービン、建物及び土地をそれぞれ使用する権利は、高度に関連しあって「電力を生産するガス・タービン発電所」という結合体を借手であるP社が使用する権利を契約上構成しています。

したがって、G社とP社は、この契約に含まれるリース要素は、単独であると結論付けました。

### IFRS第16号に基づくリース要素の識別は、IFRS第15号に基づく履行義務の識別と整合しているか？

IFRS 16. BC 134

はい。広い意味では整合しています。IFRS第16号に基づき、リース契約に含まれる個別のリース要素を識別することは、IFRS第15号に基づき、収益契約に含まれる履行義務を識別することと類似しています。

どちらの基準においても、企業は、顧客または借手が複数の別個の成果物に関して契約しているか、または1つの成果物に関して契約しているかを判断します。したがって、IFRS第16号のリース要素の分離に関する要件は、履行義務の識別に関するIFRS第15号の要件と類似しています。

ただし、IFRS第16号は、IFRS第15号を単に参照していません。IFRS第16号にもIFRS第15号におけるガイダンスほど詳細ではありませんが、IFRS第15号に類似したガイダンスがあります。さらにIFRS第16号には、不動産のリースにおいて土地と建物をそれぞれ別のリース要素として分けるかどうかに関して、貸手に特有の追加ガイダンスがあります（[Section 2.3](#)を参照）。よって、IFRS第15号とIFRS第16号では、理論上は、異なる検討結果となる可能性があります。

### 1つ目の要件にある「容易に入手可能」をどのように解釈したらよいか？

IFRS 15.27(a), 28

資産を使用する権利が1つのリース要素に該当するか否かを検討する上での1つ目の要件は、IFRS第15号における「(当該財またはサービスが) 別個のものとなり得るかどうか」という要件に基づくものです。

IFRS 16.B32

この要件は、原資産そのものの特性に基づくものです。貸手またはその他の業者によって資源が別個に販売またはリースされている場合、あるいは借手が貸手から、またはその他の取引若しくは事象を通じてすでに資源を入手している場合、その資源は「容易に入手可能」とされます。

貸手（またはその他の企業）が通常は別々にその資産をリースしているという事実は、顧客が、資産の使用による便益を、それ単独でまたはその他の容易に入手可能な資源と組み合わせて得ることができることを示唆しています。

収益認識の会計処理における履行義務の識別については、KPMGの[図と設例による解説 - IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」\(2016年改訂版\)](#) Section 3.2をご参照ください。

### 2つ目の要件にある「高度に依存、または、高度に相互関連している」をどのように解釈したらよいか？

IFRS 15.27(b), 29(c)

2つ目の要件は、IFRS第15号の「(財またはサービスを移転する約束が) 別個のものである」という要件の一部分に基づくものです。

IFRS 16.B32

借手が、契約内に含まれる他の資産を使用する権利に重大な影響を与えることなく、その資産をリースすることができない場合、当該資産は、他の資産に高度に依存または高度に相互関連している可能性があります。

IFRS第15号は、2つ以上の財またはサービスが「互いに重大な影響を受ける」例を示しています。財またはサービスのそれぞれを単独で移転することによって顧客への約束を履行することができない、すなわち、それぞれの約束の履行が互いに依存しあっている場合がこれに当たるとしています。

IFRS第15号の履行義務の識別に関するさらに詳細な議論については、KPMGの[図と設例による解説 — IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」\(2016年改訂版\)](#) Section 3.2をご参照ください。

### どのように個別のリース要素を識別するかによって、常に会計処理の出来上がりは影響を受けるか？

IFRS 16.12

いいえ。どのようにリース要素を識別したとしても、リースの会計処理には影響を与えない場合があります。[設例3](#)では、建物内の各フロアの使用権は、別個のリース要素として識別されています。しかし、5つの各フロアの使用権を別個のリース要素として会計処理しても、5つのフロアを単一のリース要素として一括して会計処理しても、結果はたぶん同じでしょう。つまり、リース負債や使用権資産の計上額合計、並びに損益計算書への影響は同一になると思われます。

IFRS 16.B58

ただし、このような状況が常に成立するとは限りません。例えば、借手であるX社が5フロアのうちの1つをサブリースしようとした場合で、これがファイナンス・リースに該当するとした場合、当該フロアに関連する使用権資産(→ファイナンス・リースの対象原資産)の認識は中止します。この場合には、[第4章](#)に記載されている通り、その5フロアのリースにおける対価の総額を各リース要素(個別フロア)に配分することが要求されます。

### どのような価格設定がされているかは、構成要素の分離に影響を与えるか？

いいえ。複数のリースを含む契約において、それぞれの原資産の使用権がそれぞれ別個のリース要素として識別されるか否かを評価する際に、それぞれのリースがどのように価格設定されているかは考慮されません。

IFRS 16.B32

分離基準、すなわち、ある原資産にかかるリース要素が他のリース要素とは別個に識別されるかどうかは、原資産から単独で、または容易に入手可能な他の資源と組み合わせることにより、資産を使用する権利から借手が便益を享受できるか、および、その資産と当該契約で借手が使用権を有する他の資産との関係性(その資産は、契約内の他の資産に高度に依存しておらず、高度に相互関連していないかどうか)に関連しています。

IFRS 16.B2

これは、「契約の結合」が必要かどうかを判断する局面でのテストとは異なります。2つ以上の契約が結合されるかどうかを判定する場合には、価格の相互依存性が検討の必要な要件の1つになります。ある契約において支払われる対価の金額が、他の契約の価格やその履行に依存する場合、それらの契約は単一の契約として結合します。

## 2.3 土地と建物のリースに関する貸手の追加的な考慮事項

IFRS 16.12, B53

リース要素の識別に関する一般的なガイダンスは、借手と貸手とで同一である。原資産の所有に係るリスクと経済価値をどの程度移転するかにより、貸手は各リース要素をそれぞれファイナンス・リースまたはオペレーティング・リースに分類する。このリースの分類に関するガイダンスは貸手にのみ適用されるものであり、借手には関係しない。

IFRS 16.B55, B57

リースが土地と建物両方の要素を含む場合、リース契約日において土地の要素に金額的に重要性がないとみなされる場合を除くと、貸手は、土地の要素と建物の要素、それぞれにつきリースの分類を別々に検討する。なお、土地の要素に金額的な重要性がない場合には、貸手は、土地と建物を1つの単位として扱い、IFRS第16号のガイダンスを適用してファイナンス・リースまたはオペレーティング・リースのいずれかに分類する。

土地の要素を分離しても、リースの分類に影響を与えない場合、貸手は土地の要素をあえて分離する必要はない。会計処理に及ぼす影響が軽微だからである。これに対して、土地の要素と建物の要素が、例えば、土地がオペレーティング・リースで、建物はファイナンス・リース、といったように別々のリース分類となる場合には、貸手は2つの要素を別々に会計処理する。

IFRS 16.B56

土地のリースと建物のリースを別々に会計処理する場合、貸手は、リース契約日における土地と建物それぞれの賃借権の公正価値の比率で、リース料総額をそれぞれの要素に配分する。これは対価の配分に関する一般的な規定とは異なる方法である（[Section 4.3](#)を参照）。

IFRS 16.B56–B57

リース料総額を信頼性をもって2つの要素に配分できない場合には、両方の要素が明らかにオペレーティング・リースである場合を除き、リース全体をファイナンス・リースに分類する。

IFRS 16.B32, B55–B57

リース契約に土地と建物の両方の要素が含まれる場合には、その土地と建物が高度に依存し高度に相互関連している可能性の有無にかかわらず、貸手は上述の特殊なガイダンスを考慮する必要がある。

### 設例7A - 土地と建物の分類：両リース要素を分類しない場合

IFRS 16.61–63, B32, B55

貸手であるQ社は、5年間にわたって借手であるT社に平屋の工業用建物を賃貸します。T社は、公道から建物へアクセスするための私道を含む対象不動産全体を単独で使用しています。また、契約で賃貸の対象資産として明示されているのは建物ですが、黙示的には建物の底地についてもリースしています。

T社とQ社は、以下の理由から、契約に含まれるリース要素は単一であると結論付けました。

- T社は建物なしに、土地のみの使用によって便益を得ることはできない。
- リースで使用している資産（建物、建物への私道部分、及び建物の底地）は互いに高度に相互依存している。

しかし、Q社は貸手として、土地の要素と建物の要素について、別々にリース分類の検討を行わなければなりません。Q社は、土地の要素と建物の要素はいずれも明らかにオペレーティング・リースであると結論付けました。Q社はこのリース契約を通じて対象の土地、建物、いずれの所有に係るリスクと経済価値についてもそのほとんどすべてを移転しないからです。したがって、土地の要素と建物の要素を分離してもリース分類に影響することはなく、会計処理の観点からの重要性もありません。

Q社は、リース全体をオペレーティング・リースに分類しました。

### 設例7B - 土地と建物の分類：両リース要素の分類が要求される場合

IFRS 16.61-63, B55-56

設例7Aを変更し、貸手であるQ社は30年間にわたって、借手であるT社に建物を賃貸するとします。リース開始時の建物の経済的耐用年数は残存30年と見積られています。

T社とQ社は、契約に含まれるリース要素は単一であると結論付けました。

Q社は、貸手として、土地の要素と建物の要素について、別々にリース分類の検討を行います。Q社は以下の通り結論付けました。

- 土地の要素は、オペレーティング・リースに分類される。
- 建物の要素は、ファイナンス・リースに分類される。なぜなら、リース期間が建物の経済的耐用年数の大部分を占めるからです。

したがって、Q社は、土地の要素と建物の要素を別々に会計処理します。Q社は、リース料総額を土地と建物、それぞれの賃借権の公正価値の比率で、それぞれの要素に配分します。

### 土地と建物のリースにおけるリース要素の分離に関して、IFRS第16号が貸手を対象として追加的な考慮事項を設けているのはなぜか？

IFRS 16. B55, BC58

このガイダンスは、IFRS第16号の適用によって生じる貸手会計への変更を最小限にするためにIAS第17号「リース」から引き継がれた規定です。しかし、多くの点において、構成要素の分離に係る一般的なガイダンスとは不整合があります。例えば、土地と建物が全体として単一のリース要素である場合でも、土地の要素と建物の要素を別々に分けてリース分類を検討することが要求されます。また、対価の配分について、リース料総額を賃借権の公正価値に基づいて配分することを要求しており、これは、土地と建物のリース以外のケースにおいてIFRS第15号の原則を用いて対価の配分を行うように貸手に要求しているのと異なっています。

### リースの価値全体に対して土地の要素の価値がどのくらい相対的に小さければ、土地の要素の分離が不要となるか？

IFRS 16. BCZ250

この判定は、リース契約日における土地の要素の価値が重要でないといみなされるかどうかの判断であり、明確なラインがある判定ではありません（明確な割合の閾値もありません）。

一般的な重要性の概念は、財務諸表のレベルで適用されます。しかし、この判定（IAS第17号から引き継がれている）では、通常、財務諸表全体ではなく、当該リースにおける土地の要素の重要性を考慮します。



 **貸手は、なぜ、それぞれの賃借権の公正価値に基づいて、土地と建物のそれぞれの要素にリース料総額を配分するのか？**

IFRS 16.B56, BCZ245-  
BCZ24

土地と建物のそれぞれの賃借権の公正価値の比率での配分に代えて、土地と建物の公正価値の比率に基づいてリース料総額の配分を行うことは一般的に適切ではありません。これは、土地は多くの場合、無期限の経済的耐用年数を有しており、リース期間を超えて価値を維持する可能性が高いためです。したがって、貸手は通常、土地を使い果たすことへの対価を必要としません。対照的に、建物の将来の経済的便益は（減価償却に反映されるように）リース期間にわたり費消されます。

そのため、土地の要素と建物の要素にリース料総額を配分する際には、リース料は、以下のように仮定するのが合理的と考えられます。

- 建物（償却資産）の要素に対応する対価：貸手が当初投資からの収益を生み出すだけでなく、リース期間中に費消される建物の価値の部分も回収できる水準に設定されている。
- 土地（非償却資産）の要素に対応する対価：（残存価値がリース契約日における価値に等しいと仮定すると）貸手が当初投資からの収益のみを生み出すことができる水準に設定されている。

 **土地及び建物を借りてこれをサブリースしている中間のサブリースの貸手は土地の要素を分離してリース分類を検討するか？**

IFRS 16.B55, B57

上述の通り、リースが土地と建物の両方の要素を含む場合、貸手は、リース契約日の土地の要素が金額的に重要でないといみなされる場合を除き、各要素のリース分類を別々に検討します。土地の要素がオペレーティング・リースであるか、ファイナンス・リースであるかを判断する際に重要な要因は、土地は通常、経済的耐用年数を確定できないということです。

IFRS 16.B58

企業が、土地と建物を借りて、これらをサブリースする場合、中間のサブリースの貸手としてのリース分類の論点が生じます。サブリースの貸手のリース分類は、ヘッドリースを通じて取得した「使用権資産」のリスクと経済価値がどの程度サブリースを通じて移転するかに基づいて検討します。したがって、この場合、サブリースに含まれる土地の要素の原資産（土地の使用権資産）の耐用年数は、不確定ではありません。

例えば、ヘッドリースの期間が、建物の経済的耐用年数と同等の20年である場合、中間のサブリースの貸手は、このサブリースのリース分類を決定するために建物の要素と土地の要素を分離することはありません。土地の要素を分離しても、サブリースのリース分類の判定に影響を与えないと考えられるためです。一方、土地のヘッドリースの期間が999年である場合、中間のサブリースの貸手は、サブリースのリース分類を評価する際に土地の要素を分離することになります。

## 2.3.1

## 複数テナントの建物

上記Section 2.3で言及しているように、建物（または複数のテナントが入っている建物のスペース）のリースに、土地のリースの要素が含まれる場合、土地の要素が重要でないといみなされる場合やリース分類において土地の要素と建物の要素を分離してもしなくても会計上影響がないとみられる場合を除き、貸手はこれらの要素を別々に会計処理する。結果的にそのようなリースにおいては、貸手は以下についての判断を伴う。

- 借手が、その建物の底地の使用权を取得しているか、また、もしそうであれば、
- 底地の使用权を会計上別々に処理することに重要性がないといえるか、または、底地の要素と建物の要素とでリース分類が異なるかどうか

建物（または複数のテナントが入っている建物のスペース）のリースに、底地の使用权が含まれるかどうか判断する場合、以下についての判断を伴う。

- その土地が特定された資産にあたるか、また、もしそうであれば、
- 借手がその資産の使用を支配する権利を有しているかどうか

この判断は、各法域の不動産関連の法律によって異なることがある。

ただし、建物のリースにおいて単一テナントへのリースと複数テナントが入居する建物のスペースをリースする場合とでは、判断が異なる場合が多い。単一テナントの建物のリースには、通常、底地である土地のリースが含まれるが、複数テナントの建物のスペースのリースには、土地のリースが含まれないことが多い。

#### 複数テナントが入居する建物をリースする貸手は、土地部分と建物部分のリース要素を分離するか？

いいえ。通常は分離しません。例えば、貸手が高層マンションを所有していて、そのマンションの各住戸を入居者に賃貸する場合、貸手はまずそのマンションの底地部分について土地のリースが存在するかどうかを判断する必要があります。土地のリースが存在しない場合、貸手はリース要素を分離して把握する要件についての検討を行う必要はありません。

このケースでは、そのマンションの底地全体が識別された資産となります。各住戸の入居者は、その土地を共同利用しているだけであり、どの入居者も、そのマンションの土地の物理的に区分された一部分の使用权を有しているわけではありません。

このことは、マンションの各居室を売却するケースにおいて、住宅及び関連する土地を譲渡する約束は、単一の履行義務となりうるとするIFRS第15号での結論と類似しています。

逆に、特定の借手がその建物のほとんどすべての住戸を借りている場合であれば、土地のリース要素が存在する可能性があります。この場合、その建物の底地全体が単一の識別された資産となる可能性が高く、借手はその土地の使用を支配する権利を有しているかもしれません。その場合、底地部分が重要でないか、または建物のリース要素と土地（底地）の要素が同一のリース分類となる場合を除き、貸手は底地である土地のリースを建物のリースから切り離して別個に会計処理することが要求されます。

IFRS 16.B55



### 3 非リース要素の識別

非リース要素にはIFRS第16号は適用されない。他の基準に従って会計処理を行う。

#### 3.1 非リース要素

IFRS 16.12, 15

リース契約には、しばしば非リース要素が含まれる場合がある。例えば、車のリースであれば、保守点検や付帯サービスの要素が含まれているかもしれない。貸手は、常に、非リース要素とリース要素を別々に会計処理する。借手もリース要素と非リース要素を別々に会計処理するが、実務上の便法が設けられており、リース要素とそのリース要素に関連する非リース要素とを単一のリース要素として一括して会計処理することができる（Section 3.2を参照）。

IFRS 16.B33

財またはサービスを借手に移転する活動またはコストのみが非リース要素として識別される。財またはサービスを借手に移転しない活動やコストに対して支払われる金額は、契約全体の対価の一部として扱われ、契約で識別されたリース要素及び非リース要素に配分される。財またはサービスを借手に移転しない活動（または貸手のコスト）の一般的な例には、貸手が行う管理業務、リースされている原資産に関連する保険費用及び不動産賃貸の場合の固定資産税の借手への精算請求などがある。



オフィスビルの使用权

リース要素  
別々に会計処理する



クリーニング及び  
メンテナンス・サービス

非リース要素  
別々に会計処理する



固定資産税及び保険費用

構成要素ではない  
別々に会計処理しない

IFRS 16.61-63, B55-B56

### 設例8 - 非リース要素：共用スペースの維持管理

借手であるL社は、マンションの一室を3年間賃借しています。このマンションは、スイミングプールや庭園などの共用施設を有し、複数の借手に賃貸されています。

契約には、毎月の賃料に加えて、四半期ごとに20万円の、共用施設の清掃、維持管理、保安警備のための共益費が含まれています。非定期的な大規模修繕にかかる費用はこの共益費ではカバーされておらず、入居者に別途請求されることとなっています。

リース開始日現在、共用施設の維持管理サービスを、いつ、どのくらいオーナーが実施してくれるのかの詳細は不明です。メンテナンスのための業務がどれくらい発生するか等を予測することが難しいためです。しかし、オーナーは建物と共用施設の行き届いた維持管理を約束しています。

共用施設の維持管理サービスは、「建物の使用权」以外の財又はサービスをL社に移転するものであることから、これは独立した構成要素、すなわち独立した非リース要素であると結論付けました。L社は本来であれば別途料金を支払わなければならないサービス（例えば、配管に修繕の必要が生じた場合の工事サービス）を共用施設の維持管理サービスの一環として享受しているからです。

L社は、リース要素と非リース要素を一括して会計処理する実務上の便法を適用することを選択していません。したがって、L社は、リース要素と非リース要素に契約対価を配分し、リース要素についてはIFRS第16号に基づいて会計処理し、共益費に配分された金額は、発生時に費用計上します。

IFRS 16. Ex12

### 共用スペースの維持管理サービスは非リース要素か？

はい。不動産リースにおいては、貸手が共用スペースの維持管理（例：清掃、共用スペースの修繕やビル内給湯施設のメンテナンス）を提供することは一般的です。当該サービスは、原資産の使用権から分離されたサービスを借手に移転するため、通常、独立した非リース要素となります。したがって、当該サービスは、リース要素とは区別して他の適切な基準に従って会計処理します。これは、貸手と借手（借手がリース要素と非リース要素を分離しない実務上の便法を選択している場合を除き）の両方に同様に適用されます。

### 貸手が支払った保険料を借手が負担する場合、これは非リース要素になるか？

一般的には、非リース要素ではありません。原資産に生じうる損害をカバーするために、貸手が保険に加入し、実際には借手がリース期間にわたって貸手が支払った保険料を負担することがよくあります。この支払いは、別個に識別することが可能であり、その金額は貸手の支払い実費に基づいて決定されるか、または固定額に設定されて借手から貸手への支払額の一部に含まれます。

いずれの場合も、保険は貸手が借手に提供しているサービスではありません。したがって、保険は、契約の中の構成要素として分離されません。その支払いは、契約の全体の対価に含まれたうえで、契約に複数の要素が含まれる場合、各構成要素に配分されます。

### 付加価値税の支払いは、リース料に含まれるか？

一般的には、含まれません。付加価値税（以下、VAT）は、財またはサービスを販売する時点で課される税金であり、日本における消費税がこれにあたります。VATは、リース取引にも課されることがあります。VATの算定方法や徴収に関する具体的な規則は法域によって異なりますが、以下のような仕組みとなっているのが典型的です。

- 売手は、買手にVATを請求・徴収し、それを政府に支払う。
- 買手がエンドユーザーではなく、財またはサービスがその事業のコストとして購入されている場合、通常、政府に支払う額から差し引くことによって、支払ったVATを実質的に回収することができる。
- ただし、常に支払ったVATの全額を回収できるというわけではない。例えば、国によっては、銀行及び保険会社は支払ったVATの還付を受ける資格がなかったり、その金額に上限がかかったりする。この場合、支払ったVATは、その一部または全額が回収不能となる。

VATが借手に課されるものであり、貸手は税務当局の代理人として回収代行しているに過ぎない場合、VATの支払いは、それが最終的に政府への支払額からの控除として回収可能であるか否かにかかわらず、リース料には該当せず、または非リース要素に対する対価にも該当しないと考えられます。なぜなら、支払いが、原資産の使用権（リース料の場合）若しくは借手に対する財またはサービスの提供（非リース要素の対価の場合）と引き換えに行われていないためです。

当監査法人では、このようなVATはIFRIC解釈指針第21号に基づいて賦課金として会計処理すべきと考えています。借手がリース要素と非リース要素を分離しない選択をした場合でも同様です。これはVATの支払い義務がどのような事象によって生じるかを、借手は関係法令に基づいて識別する必要があることを意味しています。例えば、貸手による定期的な請求書の発行に伴って借手にVATの支払い義務が生じるのであれば、借手は、リース開始日ではなく、各請求書日付においてVATの支払いに関する債務を認識しなければなりません。それぞれのケースにおいて、適用される法令及び規則に従って、VATの支払い義務を生じさせる事象が何かを判断しなければなりません。

## 3.2 借手の実務上の便法 — リース要素と非リース要素の結合

IFRS 16.15

実務上の便法として、借手は各リース要素とこれに関連する非リース要素を区別せずに、単一のリース要素として会計処理することが認められる。この選択は、原資産のクラスごとに一貫して適用される。ただし、IFRS第9号「金融商品」に従って区分処理が要求される組込デリバティブに対してこの便法を適用することはできない。

### 設例9 - リース要素と非リース要素を一括する、実務上の便法の適用

IFRS 16.15, 38(b)

借手であるB社は、オフィスビルを5年間リースしています。契約により、年額リース料1,000万円の他に、1m<sup>3</sup>消費するごとに500円の水道料金が追加されます。支払は毎年末となっています。

B社は、水道料金は、契約における非リース要素であると結論付けました。なおB社はこの種の不動産の賃借においてはリース要素と非リース要素を一括して1つのリース要素として会計処理する実務上の便法を適用しています。

リース開始日に、B社は固定リース料（年額1,000万円×5年分）の現在価値でリース負債を測定します。B社はリース要素と非リース要素（水道料金）を一括してリース要素として会計処理する実務上の便法を適用していますが、水道料金はリース負債の測定には含まれません。なぜならリース料の一部としての水道料金は使用量に基づいてその支払額が変わる変動リース料であり、リース負債の算定の対象となるリース料総額からは除外されるためです。つまり、B社は変動料金である水道料金を固定額であるオフィスビルのリース料と分離しない会計処理を適用しましたが、そのことをもって、水道料金の性質が固定料金になったように扱われるわけではありません。B社は水道料金を、指数やレートに連動しない変動リース料として、発生時に費用処理します。


もし、リース要素と非リース要素を一括してリース要素とする実務上の便法を適用していなかったとしたら、B社は水道料金を、変動リース料ではなく通常の営業費用として、発生時に費用処理します。

### 実務上の便法を適用することによる影響は何か？

非リース要素をリース要素と分けないという実務上の便法を適用することによって、借手は面倒な手間を避けコストを軽減できる可能性があります。しかし、借手はこの便法を適用することによってどのような影響が会計上生じるかについても検討する必要があります。

一部の借手にとっては、財政状態計算書についての好ましくない影響があるかもしれません。つまり、実務上の便法を適用することにより、サービス要素に係る支払いを借手はリース負債として認識することになる可能性があります。原則的な処理を採用していれば、サービスについての支払い義務は対象サービスの履行を受けるまで財政状態計算書に認識する必要はなかったものです。

同時に、実務上の便法の適用は、包括利益計算書上の費用の表示に影響を及ぼし、結果として主要な財務指標に影響が生じます。例えば、共用施設の維持管理サービスを非リース要素として会計処理する場合、借手は通常、そのコストを発生時に営業費用として認識します。しかし、共用施設の維持管理サービスに対応する対価が固定額、あるいは指数又はレートに応じて変動する設定となっており、その結果として借手がそれをリース料総額に含める場合、つまり、その支払い義務が使用権資産・リース負債の測定に反映される場合、当該サービスを享受するコストは、営業費用ではなく、使用権資産の減価償却費とリース負債からの利息費用の発生として認識されます。その結果、実務上の便法を適用することにより、EBITDAの値を増加させることとなります。

 **非リース要素の重要性が高い場合であっても、これをリース要素と一括して処理することは可能か？**

IFRS 16.17, BC135(b)

はい。IFRS第16号では、小規模なリース要素とこれに関連する重要な非リース要素を一括して処理することを禁止していません。もっとも、ごく小さなリースに大規模かつそのリースに関連しない契約を一体にして、意図的にEBITDAを増加させるようなことは認められません。

この実務上の便法は、比較可能性に重大な問題を生じさせることなく、一部の借手に対してコストと複雑さを低減させるために導入されました。重要なサービス要素を有する契約には借手はこの実務上の便法の適用を採用しないであろうというのがIASBの想定です。なぜならそのような契約に当該便法を使ってしまうと、リース負債の額が膨らむためです。

負債の増加を望まないのは、その通りかもしれませんが、一方で、その他の理由で重要な非リース要素を有するリースに対して、借手がこの実務上の便法の適用を選好する可能性もあります。例えば、EBITDAの値を引き上げたい場合です。

 **貸手はこの実務上の便法を適用できるか？**

IFRS 16.17, BC135–  
BC136

いいえ。貸手にこのような実務上の便法は設けられていません。貸手は、借手と違って、各リース要素及び非リース要素の価値または合理的な見積りに関する情報を持っているはずとIASBは考えています。なぜなら、貸手は契約の価格設定を行う際に、そのような情報を必要とするからです。更に、IFRS第15号での要求事項に基づいて、契約対価の配分することにより、同一の契約の中でリースの貸手であり、かつ財又はサービスの売手でもあるような企業について整合性が確保されることとなります。

 **借手は、資産ごとにこの便法を適用することを選択できるか？**

IFRS 16.15

いいえ。リース要素と関連する非リース要素を一括して処理する実務上の便法は、原資産のクラスごとに適用を選択することができます。したがって、借手は、資産ごとに実務上の便法を適用することを認められていません。

例えば、ある借手がオフィスビルのリースに対して実務上の便法を適用することを選択する場合、その借手は、他のオフィスビルのリースについても関連する非リース要素のすべてに対して同じ会計処理を適用することになります。

### 非リース要素が複数ある場合、借手は、1つの非リース要素のみを便法の対象としてリース要素と一括して処理することを選択できるか？

IFRS 16.15

いいえ。借手は、原資産のクラスごとにリース要素から非リース要素を分離しないで単一のリース要素として会計処理することを選択できます。したがって、ある資産のクラスに実務上の便法を適用することを選択した借手は、そのリースに関連するすべての非リース要素を一括して処理します。

例えば、借手が、オフィスビルのリースに実務上の便法を適用することを選択した場合、リース要素とすべての関連する非リース要素（例：同一契約に基づいて提供された共用スペースの維持管理及びセキュリティ・サービス）をすべて一括して、単一のリースとして会計処理します。

### 借手は、リース要素と関連のない非リース要素を一括して処理できるか？

IFRS 16.15

いいえ。借手がリース要素と一括して処理してよいのは、そのリースに関連する非リース要素のみです。

例えば、借手がIT機器のリース契約を締結し、そのIT機器に関するメンテナンス契約と借手が所有する他のIT機器に対するメンテナンス契約を締結したとします。

借手は、実務上の便法を適用することを選択することによって、リースされたIT機器のメンテナンス・サービスをIT機器のリースと一括して単一のリースとして会計処理することができます。しかし、借手が所有する他の機器のメンテナンス・サービスをここに一括して処理することはできません。実務上の便法をIT機器のリースについて適用するかどうかに関係なく、借手自らが所有する機器のメンテナンス・サービスは、別途会計処理することになります。



## 4 対価の配分

対価は、価格の比率に基づいて構成要素に配分される。

### 4.1 契約の対価

IFRS 16.A, 13, 17

IFRS第16号は、借手と貸手の両方にリース要素と非リース要素に対価を配分するよう要求している。ここでいう「対価」には、その契約におけるすべての支払いが含まれる。すなわち、リース要素に関連するもの、非リース要素に関連するもの、個別の構成要素として認識されない項目（例えば、税金）に関連するその他の支払いなどが含まれる。

#### 4.1.1 契約の対価はいつ測定するか

契約に複数の構成要素が含まれていて、それらが異なる日に開始する場合、その契約の対価はどの時点で測定するかという問題が生じる。IFRS第16号では、借手と貸手に、リース開始日にリース負債を測定するよう要求している。しかし、複数の構成要素が異なる時点で認識される場合、借手と貸手が関連する金額をそれぞれどのように測定するかは、必ずしも明らかではない。

IFRS第16号にガイダンスがないため、借手と貸手は、1つ目の要素が開始した時点でその契約の対価を予備的に見積り、独立価格の比率を用いてその暫定的な対価をリース要素と非リース要素に配分するものと考えられる。この見積りには、通常、以下が含まれる。

- 変動対価が指数又はレートに基づいて設定されている場合、その時点での指数又はレートに基づく変動支払額の測定
- 更新オプションが合理的に確実に行使されるかどうかの評価
- 残価保証に基づき支払われることが予想される金額の見積り

ただし、IFRS第16号はリース開始日現在のリース料総額の測定を要求しているため、借手と貸手は、予備的な当初測定額及び対価の配分をリース開始日時点での金額に事後的に調整することとなると考えられる。

#### 設例10 - リース開始日前に提供された非リース要素

貸手であるR社は、新しいIT機器を借手であるL社にリースし、同時に、L社の既存のIT機器のメンテナンス・サービスを提供することに合意しています。リースされるIT機器は、契約日時点において入荷待ちの状態であり、2ヶ月後に納入される見込みです。ただし、R社は、既存の機器のメンテナンス・サービスについては契約後即時に提供開始することに合意しています。



IT機器のリース期間は5年です。リース及びメンテナンス・サービスの年間支払額は固定で、リース開始日から支払います。L社は、リースしたIT機器についての残存価値を保証しています。

L社とR社は、この契約において、以下の2つの要素を識別しました。

- IT機器のリース
- メンテナンス・サービス（非リース要素）

R社とL社とは、リース開始日より前に、先行して提供が開始されている既存IT機器のメンテナンス・サービスに関する収益及び費用の認識を開始します。既存IT機器へのサービスは契約日から開始されるため、契約日の段階で、R社とL社は契約の対価の予備的な見積りを暫定的に行います。ここには、例えば、残価保証に関する金額の見積りなどが含まれます。

ただし、IFRS第16号はリース開始日に対価を測定することを要求しています。当監査法人は、R社とL社がリース開始日において当初の対価の予備的な見積りをリース開始日時点の見積りに更新・調整する必要があると考えます。

## 4.2 対価の配分～全体像

IFRS 16.13, 17

契約の対価は、各リース要素及び非リース要素に配分される。

対価の配分は、2段階のプロセスで行われる。

1. 各要素の独立価格を決定する。
2. 対価を配分する。

IFRS第16号は、借手に財またはサービスを移転しない活動及びコストに対する支払いは個別の構成要素にならないことを明確にしている（[Section 3.1](#)を参照）。そうした支払いは、「対価」の一部を構成するにすぎず、対価の配分のプロセスを通じて契約の中のリース要素及び非リース要素として分離された構成要素に対して配分される。

IFRS第16号は、貸手と借手とで異なるアプローチを要求している。

IFRS 16.13-14, 17

	貸手	借手
各構成要素につき観察可能な独立価格がある場合	IFRS第15号のアプローチに従い、すなわち、独立販売価格の比率に基づき対価を配分する ( <a href="#">Section 4.3</a> を参照)	構成要素の関連する独立価格に基づいて対価を配分する ( <a href="#">Section 4.4</a> を参照)
一部又はすべての構成要素に観察可能な独立価格がない場合		観察可能な情報を用いて見積られた独立販売価格に基づいて対価を配分する ( <a href="#">Section 4.4.1</a> を参照)

## 4.3 対価の配分～貸手

IFRS 16.17, 15.74–77 貸手は、IFRS第15号を適用して、各リース要素・非リース要素に契約の対価を配分する。IFRS第15号によると、対価は独立販売価格の比率で配分される。独立販売価格は、企業が約束した財またはサービスを顧客に別個に販売する際の価格として、契約締結時に決定される。独立販売価格の最良の証拠は、企業（貸手）が同じ財又はサービスを販売（又はリース）する場合の観察可能な財又はサービスの価格である。

IFRS 15.81–86 IFRS第15号には、変動対価や値引きを契約に含まれる各構成要素に配分する際の詳細なガイダンスがある（詳細な説明については[図と設例による解説 — IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（2016年改訂版）](#)のSection 3.4.2をご参照ください）。

IFRS 15.76, 81–86 貸手は、通常、契約締結時に取引価格を独立販売価格の比率で各履行義務に配分する（[設例11](#)を参照）。ただし、特定の要件を満たす場合には、値引きや変動対価は一部の履行義務にのみ配分される（[Section 4.5](#)を参照）。

IFRS 15.88–89 当初の配分後の取引価格の変動は、契約締結時と同じ比率に従い、すでに充足した履行義務とまだ充足していない履行義務とに配分することが原則となるが、特定の例外規定がある。契約の条件変更の結果として生じた取引価格の変動に関する議論については、KPMGの[図と設例による解説 — IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（2016年改訂版）](#)のSection 5を参照されたい。

契約にリース要素と非リース要素が含まれる場合、貸手は、IFRS第15号に従って、対価をリース要素と非リース要素に配分する。ただし、その契約にリース要素と非リース要素の双方を対象とした延長オプションが含まれる場合、IFRS第15号に基づく契約期間とIFRS第16号に基づくリース期間とでは期間の長さが異なるという結論に至る場合がある。IFRS第16号に基づいて決定されるリース期間は、借手が延長オプションを行使することが合理的に確実な場合のオプション期間を含んでおり、一方、IFRS第15号に基づく契約期間は、当事者が現在の強制可能な権利及び義務を有している期間を含んでいる。このようなケースにおいては、企業は、IFRS第16号のもとで決定されたリース期間に基づいて各構成要素への対価の配分を行わなければならないと考えられる（[設例12](#)を参照）。

### 📄 設例11 - 対価の配分（貸手）：観察可能な見積独立販売価格

貸手であるR社は、借手であるL社に特殊な機械を2年間リースすると同時に、その機械をL社が製造プロセスにおいて効果的に使いこなすためのコンサルティング・サービスを提供する契約を締結します。R社は、その機械を単独では販売またはリースしておらず、また、他のサプライヤーが販売またはリースしている類似の機械もありません。

契約の対価は、1年目が100,000千円で、2年目が80,000千円です。このような価格設定となっている理由は、R社が1年目により多くのコンサルティング・サービスを提供すると想定しているためです。R社は、機械またはコンサルティング・サービスをそれぞれが単独では提供していないことから、見積独立販売価格を用いて対価を配分します。

R社は、以下の通り、独立販売価格を見積りました。

- 他サプライヤーがリースしている、評価の参考になるような類似の機械はない。そこで、R社は、予想コストにマージンを加算するアプローチを用いて、機械のリースに関する独立販売価格を160,000千円と算定した。
- コンサルティング・サービスに関しては、R社は市場評価アプローチを用い、市場で提供されている類似のサービスに基づき、40,000千円を独立販売価格と算定した。

以上に基づき、R社は以下の通り、対価を配分する（単位：千円）。

	独立価格	割合	配分された対価	計算根拠
機械のリース	160,000	80%	144,000	80%×180,000
コンサルティング・サービス	40,000	20%	36,000	20%×180,000
	<b>200,000</b>		<b>180,000</b>	

### 📄 設例12 - 対価の配分（貸手）：リース期間に基づく対価の配分

貸手であるR社は、借手であるT社にブルドーザーをリースします。契約に基づき、R社は、全リース期間にわたって、そのブルドーザーに関するメンテナンス・サービスも提供します。

当初の契約期間は5年間で、さらに2年間の延長オプションが付されています。メンテナンスを含む年間リース料は、当初5年間は160万円であり、延長期間では150万円に減額されます。したがって、契約が5年間継続された場合、対価は総額で800万円（160万円×5年）となり、7年間継続された場合の対価は総額で1,100万円（160万円×5年+150万円×2年）となります。

メンテナンスを含まないリースの独立価格は、年間120万円と見積もられ、メンテナンスに関する独立価格は、年間50万円と見積もられました。

リース開始日現在、T社が延長オプションを行使することは合理的に確実とみられたことから、R社とT社とは、リース期間を7年と結論付けました。

もし契約が全体としてIFRS第15号に基づいて会計処理される場合、契約期間は、両当事者が契約で約束した期間である5年になります。なお、このリースは、オペレーティング・リースに分類されたとします。

当監査法人は、IFRS第16号のもとで決定されたリース期間、すなわち7年間に基づいて、対価をリース要素とメンテナンス・サービスに配分すべきと考えます。したがって、R社は、以下の通り、7年間に基づいた対価の総額（1,100万円）をリース要素と非リース要素とに配分します（単位：万円）。

	独立価格	割合	配分された対価
ブルドーザーのリース	840 (120×7年)	70.59%	776
メンテナンス	350 (50×7年)	29.41%	324
	<b>1,190</b>		<b>1,100</b>

### 🔍 どのような配分を行うかによって期間損益への影響がない場合にも、貸手は対価を配分する必要があるか？

はい。貸手は、各期に認識される収益の額に影響がない場合でも、リース要素及び非リース要素のそれぞれに対価を配分します。なぜならこのような数値は、表示・開示に違いをもたらすためです。

例えば、リース要素がオペレーティング・リースに分類され、非リース要素が時間ベースで測定される時間の経過につれて充足されるサービスである場合、リース要素及び非リース要素について生じた収益は、共に契約期間にわたって認識されます。各要素への配分は、契約期間中の各期に認識される収益の額には影響を与えません。

しかし、IFRS第16号は、貸手に「リース収益」を開示することを要求しており、また、IFRS第15号も、企業に顧客との契約によって生じた収益の表示及び開示を要求しているため、表示及び開示の観点から、貸手は対価の配分が必要となります。

IFRS 16.90, 15.114, B87-B89

## 4.4 対価の配分～借手

IFRS 16.13-14

契約に、リース要素と1つ以上の他のリース要素または非リース要素が含まれる場合、借手は、以下に基づき、契約の対価を各要素に配分する。

- 各リース要素の相対的独立価格
- 非リース要素全体について合算した独立価格

借手は、実務上の便法として、各リース要素とそれに関連する非リース要素を分離しないで、単一のリース要素として会計処理することを選択できる。なお、借手がこの実務上の便法を適用する場合であっても、支払額の性質、すなわち、固定額であるか、又は指数またはレートに基づき変動するものかなどは変わらない。

### 4.4.1 独立価格の見積り

IFRS 16.14

借手は、貸手または類似のサプライヤーが、同様のリースやサービスを個別に提供する場合に請求するであろう価格を基礎として、リース要素及び非リース要素の独立価格を決定する。契約に明示された価格が各要素の独立価格であると推定することはできない。

観察可能な独立価格が容易に入手できない場合には、借手は観察可能な情報を最大限に利用して、各構成要素の独立価格を見積る。

#### 借手にとっての観察可能な独立価格と、貸手にとっての観察可能な独立販売価格とはどのように異なるか？

IFRS 16. 14, 15.77-78

借手にとって：

観察可能な独立価格は、同一または同様の構成要素に対して貸手だけでなく他のサプライヤーによって請求されるであろう金額（例：同様の機器またはサービスのリースに対して請求されるであろう価格）を含みます。

貸手にとって：

観察可能な独立販売価格の定義は、さらに特定されています。IFRS第15号によれば、観察可能な独立販売価格とは、企業自身が、同様の状況において、同様の顧客にその財またはサービスを販売する価格とされています。

ただし、IFRS第15号に基づく市場評価アプローチでは、独立販売価格を見積る際の許容可能な技法として、同様の財またはサービスの提供に関して貸手の競合他社が課している価格を参照すること（また、必要に応じてこれらの価格を貸手のコスト及びマージンを反映するために調整すること）が含まれます。したがって、同様の情報を使った場合であっても、貸手にとっての構成要素の独立販売価格は「見積り」である一方、借手にとっての独立価格は「観察可能」とみられる可能性があります。

### 借手は、リース要素及び非リース要素の独立価格をどのように見積もるのか？

IFRS 16. 14

独立価格とは、リースやサービスなどの各構成要素または同様の構成要素に対して貸手（または類似のサプライヤー）が企業に請求するであろう価格です。独立価格の見積りは、貸手がそれらの各独立構成要素の提供に関して要求するであろう経済的なリターンを反映します。

例えば、リース要素の独立価格には、リース対象資産の調達に要したコストだけでなく、管理業務、税金及び保険料の金額など合理的に考えて借手が負担するであろうコストの補償が反映されます。

また、非リース要素（例：清掃サービス）の独立価格には、その提供に要する実際のコストのほか、適切な利益マージン及び特定の管理業務負担の補償が反映されます。

### 独立（販売）価格を見積る際に用いられる技法は、借手と貸手とでどのように異なるか？

IFRS 16. BC137, 15.79

貸手は、観察可能な情報（例：自社が負担したコストのデータ、リース要素または関連する非リース要素の価格設定についての非公開の業界情報）にアクセスできることが借手よりも多いことから、借手は、貸手が使用する技法とは異なる見積技法に依拠することがあります。

また、IFRS第15号には、残余アプローチを使用可能な場合を含め、適切な見積りのアプローチについて規定があるのに対し、IFRS第16号には、詳細なガイダンスがありません。とはいえ、別のアプローチのほうが見積りとしてより実態に近い値を示すにもかかわらず、借手がそれらを使用せずに始めから残余アプローチに依拠することは適切ではありません。すなわち、使用される見積技法は、合理的、かつ同様の状況においては継続的に適用されるべきであり、また、観察可能な情報の利用を最大限にするものであるべきです。リース要素に配分される金額を減らすようなバイアスを生じさせるようなものであってはなりません。

## 4.4.2 独立価格を見積るための残余アプローチの使用

IFRS 15.79

リース要素と非リース要素に対価を配分する際に、IFRS第15号で規定された要件を満たす場合には、独立販売価格の見積りに残余アプローチを使用することが貸手には明示的に認められている。一方、IFRS第16号では、独立価格の見積りの際に、借手が残余アプローチを使用できるか否かについて言及されていない。

### 設例13 - 残余アプローチを用いた、借手による独立価格の見積り

貸手であるR社は、借手であるL社に特殊な機械を2年間リースすると同時に、その機械をL社が製造プロセスにおいて効果的に使いこなすためのコンサルティング・サービスを提供する契約を締結します。その機械は特殊であり、新しい技術を使用しています。R社は、その機械を単独では販売またはリースしておらず、また、その他のサプライヤーが販売またはリースしている類似の機械もありません。

契約の対価は、1年目が100,000千円で、2年目が80,000千円です。このような価格設定となっている理由は、R社が1年目により多くのコンサルティング・サービスを提供することを想定しているためです。



R社がこの特殊な機械を単独で販売又はリースしておらず、また、実質的に同等のコンサルティング・サービスも単独で提供していないことから、L社は見積独立販売価格を用いて対価を配分します。

L社は、以下の通り、リースとコンサルティング・サービスの独立販売価格の見積りを決定しました。

- 市場で提供されている類似のサービスに基づくコンサルティング・サービスの観察可能な独立価格をL社が調べたところ、40,000千円であった。
- 今回リースした機械は特殊なもので、新しい技術を用いた新型モデルである。したがって、市場には確立された販売価格は存在しない。L社は、コンサルティング・サービスに関して観察可能な独立価格があることから、この状況において、残余アプローチによる見積りが合理的かつ適切であると結論付けた。

以上に基づき、L社は以下の通り、対価を配分しました（単位：千円）。

	独立価格	配分された対価
機械のリース	140,000 (180,000 - 40,000)	140,000
コンサルティング・サービス	40,000	40,000
	<b>180,000</b>	<b>180,000</b>

### 借手は、独立販売価格を見積る際の残余アプローチを使用できるか？

IFRS 16. 16.14, 15.79

IFRS第15号第79項(c)では、独立販売価格の見積りを、取引価格の総額から契約で約束した他の財又はサービスの観察可能な独立販売価格の合計を控除した額を参照して行うことができるとしています（残余アプローチ）。しかし、残余アプローチを使用することができるのは、次の要件のいずれかに該当する場合だけです。

- 企業が同一の財又はサービスを異なる顧客に（同時に又はほぼ同時に）広い範囲の金額で販売している（すなわち、代表的な独立販売価格が過去の取引又は他の観察可能な証拠から識別可能でないため、販売価格の変動性が高い）
- 企業が当該財又はサービスについての価格をまだ設定しておらず、当該財又はサービスがこれまで独立して販売されたことがない（すなわち、販売価格が不確定である）

残余アプローチは、その契約で約束された他の財またはサービスに関して観察可能な独立販売価格が存在する場合に適切です。

IFRS第16号には類似したガイダンスはありませんが、借手の配分についてIFRS第15号と類似したアプローチを採用しています（すなわち、構成要素を分離し、独立価格の比率に基づき、それらの構成要素に対価を配分する）。そのため、もしIFRS第15号と類似の要件が満たされる場合には、借手も残余アプローチを用いてリース要素の独立価格を見積ることができると考えられます。

つまり、次の要件のいずれかに該当する場合のみ、残余アプローチを使用することができると考えられます。

- 借手が同一又は実質的に同一の財またはサービスを同じ時期に購入できる価格が大きく異なる（すなわち、販売価格の変動性が高い）。



– 借手が同一又は実質的に同一の財またはサービスを購入できる価格は、その財又はサービスがこれまで単独で販売されたことがないため、まだ確立されていない（すなわち、販売価格が不確定である）。

一方、以下の場合には、借手は残余アプローチを使用できません。

– 借手は、観察可能なコスト及び／またはマージン情報等、観察可能なインプットを最大限に利用できる別の合理的な見積アプローチが利用可能である。

– 残余アプローチによって一部の構成要素に対して見積もられる独立価格がゼロまたは非常に少額となる。この価格は、構成要素が財またはサービスを移転するという事実と整合していない。

最後に、残余アプローチを使用するには、その他の構成要素に関して観察可能な独立価格が存在する必要があります。

(IFRS第15号に基づいて独立販売価格を見積る際に、どのような場合に残余アプローチを使用するのが適切かについての詳述は、KPMGの[図と設例による解説 – IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」\(2016年改訂版\)](#)の3.4.1.2をご参照ください。)

### 4.4.3 対価の配分

IFRS 16.13

借手は、リースの開始時に、以下に基づき、契約対価を各リース要素・非リース要素に配分する。

- 各リース要素の相対的独立価格
- 非リース要素全体について合算した独立価格

#### 設例14 – 対価の配分（借手）

IFRS 16.13

借手であるL社は貸手であるM社との間で、5年間の船舶の使用契約（乗組員による運航を含む）を締結します。契約には、M社が提供するメンテナンス・サービスが含まれており、また、M社は、船舶に対する保険に独自に加入しています。リース契約に基づく年間支払額は20,000千円であり、そのうちメンテナンス・サービスは3,000千円、L社に負担させる保険料の付け替え額は500千円です。

L社は、第三者が提供する同様のメンテナンス・サービスの料金を年間2,000千円と算定しました。また、L社は、乗組員による運航やメンテナンス・サービスの提供を受けない前提で、第三者から同様の船舶の提供を受けようとする、その使用料は年間15,000千円になると算定しました。また、原価プラスマージン方式の計算により、乗組員を雇う年間コストを5,000千円と見積もりました。

L社は、この契約には3つの要素が含まれると結論付けました。

- 船舶使用权（リース要素）
- メンテナンス・サービス（非リース要素）
- 乗組員によって提供される運航サービス（非リース要素）

保険料は、財またはサービスを借手に移転しないため、その支払いは独立した構成要素になりません。したがって、L社は保険料の独立価格を算定する必要はありません。ただし、保険料は、契約対価の一部として含まれており、リース要素及び非リース要素に配分されます。

L社は、以下の通り、契約対価を各構成要素に以下の通り配分しました（単位：千円）。

	独立価格	割合	配分された対価
船舶のリース	75,000 <sup>*1</sup>	68.18%	68,182 <sup>*4</sup>
その他のサービス	35,000 <sup>*2</sup>	31.82%	31,818 <sup>*5</sup>
	110,000		100,000 <sup>*3</sup>

(\*1) 15,000×5年

(\*2) (メンテナンス・サービスの独立価格2,000+乗組員によって提供される運航サービスの独立価格5,000) ×5年

(\*3) 20,000×5年

(\*4) 100,000×68.18%

(\*5) 100,000×31.82%

#### 借手と貸手とで各構成要素への対価の配分はどう違うか？

借手は、各リース要素の相対的独立価格と非リース要素全体の独立価格の総額との比率に基づいて契約の対価を配分します。

一方、貸手は、IFRS第15号に従い、各要素の相対的独立価格に基づいて契約の対価を各リース要素及び非リース要素に配分します。

両者の違いの1つは、借手がリース要素に配分する金額の当初配分を決定するために非リース要素についてはすべてを合算してしまうことです。借手は、次にIFRS第16号とは異なる他の適用すべき基準に従って、リース契約内の非リース要素の会計処理を行うことになるため、非リース要素全体に配分された金額が個別の非リース要素に対してどのように配分されるかは、IFRS第16号でのロジックとは異なるアプローチが求められることも考えられます。

IFRS 16.13, 15.76

## 4.5 変動対価の配分

契約に複数の構成要素が含まれており、それぞれの対価が一部は変動、一部は固定となっている場合、変動支払いをどのように配分すべきか、すなわち、一部の構成要素だけに変動支払いを配分できるかという疑問が生じる。1つの構成要素における履行の状況、もしくはその変動によって全体の支払額が変わるような場合に、この論点はより大きな問題になる可能性がある。

IFRS 15.84-86

IFRS第15号のもとでは、以下の要件をいずれも満たす場合、変動対価の全額を、一部の履行義務のみに配分する。

- 変動対価の支払い条件が、その履行義務を充足するための企業の努力に直接的に関連している。
- 契約に含まれるすべての履行義務及び支払条件を考慮した場合に、変動性のある対価全額を、一部の履行義務に配分することが配分の目的と整合している。

IFRS 16.14, Ex12

このガイダンスは、貸手については直接的に適用される。一方、IFRS第16号には具体的なガイダンスがないことから、借手がリース要素を含む契約において変動支払いを配分する場合についても、貸手に適用されるアプローチを以下のように適用することが認められると考えられる。

- 変動支払いが、特定の構成要素の独立価格に相当するものであり、かつ、その他の支払いが他の構成要素の独立価格に相当する場合、変動支払いはその特定の構成要素に配分され、その他の支払いは他の構成要素に配分する。
- 変動支払いが、特定の構成要素の独立価格に相当するとは言えない、若しくはその他の支払いが他の構成要素の独立価格に相当するとは言えない場合、固定部分、変動部分の両方を含む合計の対価を、その契約のすべての構成要素に配分する。

 **設例15 - 変動対価の配分（借手）：変動支払いの全額が非リース要素に配分される場合**

借手であるL社は、清掃サービスを含む、5年間の不動産リース契約を締結します。L社の5年間の支払額には以下が含まれます。

- 5年間で合計500万円の固定額の支払い（100万円／年）
- 清掃の1時間当たり固定金額に基づく変動額の支払い：5年間の見積額は200万円（40万円／年）

L社は、契約には不動産のリースと清掃サービス（非リース要素）の2つの要素が含まれていると結論付けました。この2つの要素には、観察可能な独立価格が存在します。

- 不動産のリース: 500万円（固定額）
- 清掃サービス: 清掃時間に基づいて決定される。1年につき40万円と見積もられる。

割引を考慮しない場合、契約対価の合計700万円（500万円の固定支払いと200万円の変動支払い）は、以下の通り、構成要素に配分します（単位：万円）。

構成要素	固定支払い	変動支払い
不動産のリース	500	-
清掃サービス	-	清掃時間に基づく支払い (見積額200)

変動支払いは、清掃サービスにのみ配分されます。なぜなら、変動支払いは清掃サービスの独立価格を表し、固定支払いはリース要素の独立価格を表すからです。

一方、両方の要素の支払いがそれぞれの独立販売価格を表していない場合には、支払額の全体を両方の要素に配分します。すなわち、結果として各要素に配分される対価には固定支払い部分と変動支払い部分が混在することを意味します。

### 📄 設例16 – 変動対価の配分（借手）：変動支払いがすべての構成要素に配分される場合

借手であるL社は、メンテナンス・サービスを含む、5年間の不動産リース契約を締結します。L社の5年間の支払額は以下より構成されます。

- 5年間で合計500万円の固定額の支払い（100万円／年）
- 年間売上の2%の変動額の支払い（200万円と見積もられる）

L社は、契約には、不動産のリースとメンテナンス・サービス（非リース要素）の2つの要素が含まれていると結論付けました。この2つの要素の独立価格は、以下の通り決定しました。

- リースの観察可能な独立価格: 500万円
- 予想されるコストに適切なマージンを加算した金額に基づく、メンテナンスに関する見積独立価格: 200万円

この場合、契約対価の合計（500万円の固定支払と年間売上の2%として計算される変動支払）は、以下の通り、構成要素に配分します。（単位：万円）。

構成要素	独立価格	割合	固定支払分	変動支払分
不動産のリース	500	71.43%	357	年間売上の2%×71.43% (予想支払額：143)
メンテナンス	200	28.57%	143	年間売上の2%×28.57% (予想支払額：57)
	<b>700</b>		<b>500</b>	年間売上の2% (予想支払額：200)

設例15とは異なり、変動支払いはメンテナンス・サービスの独立価格を表していません。したがって、2つの構成要素の独立価格の比率に基づき、固定支払いと変動支払いの両方をリース要素と非リース要素に配分します。変動支払いは、リース要素と非リース要素の両方に関して発生時に費用計上します。

### 🔪 借手は、借手に財またはサービスを移転しない費用（例：固定資産税）を全額リース要素に配分できるか？

状況によります。

不動産賃貸契約では、リース対象の資産に関連して貸手が負担した費用（例：固定資産税や保険料）を借手に請求することがあります。

ここで、その契約に非リース要素も含まれる場合に、固定資産税や保険料の請求額全額をリース要素に配分することができるかというのが問題になります。IFRS第16号は、対価の配分に関する規定について例外を設けていません。すなわち、固定資産税や保険料を含む対価の全体が、独立価格の比率に基づき、全ての識別された構成要素に配分されるということです。

ただし、契約のすべての要素が独立価格で価格設定されていて、リース要素の独立価格に固定資産税と保険料の請求額相当が含まれる場合、独立価格の比率による配分は結果的に固定資産税や保険料を全額リース要素に配分することになります。

IFRS 16.13–14, B33

 変動支払い部分について、その発生時に損益認識される場合でも、構成要素に配分する必要があるのか？

IFRS 16.53, 90, A, 114

はい。IFRS第16号では、売上または原資産の使用状況によって金額が変動するなど、「指数・レート連動ではない」変動リース料は、リース負債の測定に含めず、発生した期の損益として認識されます。このようなタイプの変動支払いは、リース要素に配分されるか、もしくは非リース要素に配分されるかにかかわらず、同じように認識及び測定されることが多く、損益に与える影響はないかもしれませんが、表示及び開示の観点から、通常は各構成要素に配分する必要があります。

リース要素に配分された金額について、IFRS第16号は以下を要求しています。

- 借手は、リース負債の測定に含めていない変動リース料に係る費用を開示する。
- ファイナンス・リースの貸手は、正味リース投資未回収額の測定に含めていない変動リース料に係る収益を開示する。
- オペレーティング・リースの貸手は、指数又はレートに応じ決まるものではない変動リース料に係る収益を開示する。

一方、IFRS第15号では、企業は、顧客との契約によって生じた収益の分解を開示することが要求されます。ここにはリースの貸手がリース契約に含まれる非リース要素から得た収益が含まれます。

## 5 対価の再配分

対価の再配分は、リース契約の条件変更または再評価において必要となる。

### 5.1 契約の条件変更

IFRS 16.A .45–46, 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。IFRS第16号では、条件変更を以下の2つのタイプに分類して会計処理を定めている。

- 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に該当するもの
- 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に該当するもの

条件変更の会計処理に関する詳細については、[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](#)をご参照ください。

#### 5.1.1 借手にとっての条件変更

##### 独立したリースとなる条件変更

IFRS 16.44

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。

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

別個の独立したリースとして会計処理される条件変更は、新たなリースとして認識する。借手は、「新たな」リースの開始日に「新たな」リースに含まれるリース要素と非リース要素を識別・分離し、対価をこれらの構成要素に配分する。配分の基礎は、「新たな」リースの開始日における相対的独立価格となる（[Section 4.4](#)参照）。

##### 独立したリースに該当しない条件変更

IFRS 16.45–46

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（両当事者がリースの条件変更同意した日）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、使用権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、使用権資産に対して対応する修正を行う。

別個の独立したリースとして会計処理されないリース条件の変更には、例えば、以下のものがある。

- リース範囲が増加するが、対価の増加が独立価格と見合っていない。
- リースの範囲の減少
- 契約上のリース期間の延長
- リースの対価のみの変更

IFRS第16号は、契約条件が変更された場合の借手の対価の配分について、具体的なガイダンスを提供していない。借手が条件変更後の契約対価を各構成要素に配分するにあたっては、現在の市場価格を反映した条件変更の発効日における相対的独立価格を使用すべきであると考えられる。これは、条件変更後の契約における支払いの範囲は、本来的に当初の契約とは異なるためである。

## 5.1.2 貸手にとっての条件変更

### 独立したリースとなるファイナンス・リースの条件変更

IFRS 16.79, 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。貸手も借手と同じ要件に従って条件変更が別個の独立したリースに該当するかを評価し、該当する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るファイナンス・リースの条件変更は、新たなリースとして認識する。貸手は、「新たな」リースのリース要素と非リース要素を分離し、IFRS第15号の配分に関するガイダンスに従って、対価をこれらの各構成要素に配分する。配分の基礎は、「新たな」リースの開始日における相対的独立価格となる（[Section 4.3](#)参照）。

### 独立したリースに該当しないファイナンス・リースの条件変更

IFRS 16.80 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、リースの変更後の契約条件が当初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。

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、かつ変更後の契約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、その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。

条件変更後のリース契約が複数のリース要素と非リース要素を含む場合、貸手は、IFRS第15号の配分に関するガイダンスに従って、対価を構成要素に配分する（[Section 4.3](#)参照）。



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、かつ、変更後の契約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。

IFRS第16号は、ファイナンス・リースが条件変更された場合の貸手の対価の配分について、具体的なガイダンスを提供していない。再測定は、改訂後のリースの契約条件と改訂後の割引率に基づいて行う。したがって、貸手が条件変更後の契約における対価を構成要素に配分するにあたっては、条件変更の発効日における独立価格の比率を使用すべきであると考えられる。これにより、各構成要素の価格は、現在の市場価格を反映したものとなる。

### オペレーティング・リースの条件変更

IFRS 16.87

貸手は、オペレーティング・リースの条件変更を条件変更の発効日から新たなリースとして会計処理する。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、新たなリースの開始日における独立価格の比率に基づいて対価を配分する（[Section 4.3](#)参照）。

## 5.2 リース料の再測定

### 5.2.1 事後的な見直し～借手

IFRS 16.36(c), 39-43, B42(a)(ii) 借手は、以下の場合に、リース料の変動を反映するためにリース負債を再測定する。

#### 借手は、改訂後のリース料を用いてリース負債を再測定する

##### 以下の場合、更新前の割引率:

- 残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額が変動した場合
- 賃料改定条項に基づき市場の賃料水準に合わせた見直しが行われたり、リース料決定のベースとなっている指数又はレートの変動を反映することにより、リース負債に含まれる将来分のリース料が変動する場合（金利に連動する変動リースを除く）
- リース料の変動可能性が解消されることにより、実質的に固定支払となる場合

##### 以下の場合、更新後の割引率:

- 金利の変動に基づき将来のリース料が変動する場合
- リース期間（の見積り）が変更される場合
- 購入オプションの行使可能性に関する評価が変更される場合

対価が、当初から複数のリース要素及び非リース要素に配分されている場合、リース負債の再測定にあたっては、変更後の対価が各構成要素に再配分される。

この場合、リース開始日の独立価格の比率をそのまま維持して変更後の対価の再配分を行う方法と再測定日現在の独立価格に見直しを行い、新たな比率により変更後の対価を再配分する方法の2つが考えられる。IFRS第16号には明確なガイダンスがないため、借手は以下の2つのアプローチのうちのいずれか1つを会計方針として採用し、これを首尾一貫して適用する必要がある。

アプローチ1: 再測定日現在のリース要素と非リース要素の独立価格の比率に基づき、変更後の対価を再配分する。再測定は現在の経済状況（例：CPIや市場の賃料動向）を反映するものであるため、この配分の基礎も現在の状況に基づくものとする。

IFRS 16.BC194

アプローチ2: 変更後の契約対価を再配分するために用いられるリース要素と非リース要素の独立価格を更新するかどうかは、再測定の種類によって異なる。

- 更新前の割引率を使用する再測定: 更新前の独立価格の比率に基づき対価を配分する。リース料の再測定は、判断又は見積りの変更を反映している。
- 更新後の割引率を使用する再測定: 更新された独立価格の比率に基づき対価を配分する。リース料の再測定は、現在の経済状況を反映している。

### 設例17 - 借手による対価の再配分：賃料改定条項に基づく賃料の見直し

借手であるE社は、貸手であるR社から建物を5年間賃借する契約を締結します。この契約の一部として、R社は当該建物を対象とするメンテナンス・サービスを提供します。

#### 当初配分

E社は、最初の3年間、リースとメンテナンス・サービスの対価として毎年120,000千円（固定額）を支払います。4年目と5年目の支払額は、リース開始日と3年目終了時点の市場の賃料相場の変動を反映して改訂されます。

E社は、この契約には、建物のリースとメンテナンス・サービス（非リース要素）の2つの構成要素が含まれると結論付けました。

リース開始日において、E社は、リース開始日時点の独立価格の比率を用いてこれらの構成要素に契約の合計対価600,000千円（120,000千円×5年）を配分します。（単位：千円）。

	独立価格	割合	配分された対価
建物のリース	525,000	83.33%	500,000
サポートサービス	105,000	16.67%	100,000
	<b>630,000</b>		<b>600,000</b>

### 再測定と再配分

3年目終了時点において、4年目と5年目の対価は、3年経過時点の市場の賃料相場の変動を反映して年間125,000千円に改訂されました。残りの対価は、250,000千円（125,000千円×2年間）です。

当監査法人は、改訂後の対価をリース要素と非リース要素に再配分するにあたり、E社は以下のいずれを用いるかを選択できると考えます。

- アプローチ1: 再測定日の独立価格の比率
- アプローチ2: リース開始日の独立価格の比率（賃料改定条項に基づく見直しは、指数またはレートに連動する変動リース料の見直しに該当し、したがって、E社はリース負債の再測定に更新前の割引率を使用するため）

	アプローチ1			アプローチ2		
	再測定日の独立価格 (残存2年)	割合	配分された対価	リース開始日の独立価格	割合	配分された対価
建物のリース	220,000	81.48%	203,703	525,000	83.33%	208,333
メンテナンス・サービス	50,000	18.52%	46,297	105,000	16.67%	41,667
	<b>270,000</b>		<b>250,000</b>	<b>630,000</b>		<b>250,000</b>

### 📄 設例18 - 借手による対価の再配分：購入オプションの行使可能性の再評価

小売業者であるR社は借手として、貸手であるB社と10年間の建物のリース契約を締結します。B社は、建物の使用权に加えて、建物のメンテナンス及びセキュリティ・サービスを提供することに合意しています。R社はリース期間終了時にその建物を購入するオプションを有しています。リース開始日において、R社は購入オプションを行使することは合理的に確実とまではいえないと結論付けていました。

R社は、以下のリース要素及び非リース要素を識別しています。

- 建物のリース
- メンテナンス・サービス
- セキュリティ・サービス

R社は、リースの独立価格及びその他のサービスの合計独立価格の比率に基づき、契約対価をリース要素及び非リース要素（メンテナンス・サービスとセキュリティ・サービスの一括ベース）に配分しました。

7年目の終了時にR社は、同社の事業を拡大するためにその建物に投資することについての戦略的意思決定を行った結果、購入オプションを行使することが合理的に確実であると結論付けました。R社は、購入オプションに基づく支払金額を反映するために改訂後のリース料を決定し、各構成要素に対価を再配分します。

この場合は、オプションの行使可能性に関する評価の変更であるため、借手は、更新後の割引率を使用してリース負債を再測定します。したがって、R社はアプローチ1、アプローチ2のいずれを会計方針として採用しているにせよ、更新後の独立価格の比率を使用して改訂後の対価を再配分しなければならないと考えられます。

### 借手は、すべての種類の再測定に更新前の独立価格の比率を用いることができるか？

IFRS 16.BC193-BC194

いいえ。当監査法人は、借手が更新後の割引率を使用してリース負債を再測定する場合、更新前の独立価格の比率を使用することはできないと考えます。一方、借手が、更新前の割引率を使用してリース負債の再測定を行う場合、更新前の独立価格の比率を使用する会計方針を選択することができると考えます。

多くの場合、借手はリース期間中に割引率の再評価を行いません。これは、金融商品の会計処理に用いられる実効金利法と概ね整合しています。ただし、IFRS第16号は、リース期間の変更または購入オプションを行使することが合理的に確実であるかどうかの評価についての変更があった場合には、借手に改訂後のリース料及び更新後の割引率を用いてリース負債の再測定を行うよう求めています。こうした状況においては、リースの経済的な実態が変化していることから、リース負債（及び使用権資産）の測定に含まれるリース料の変動と整合するように割引率を再評価することが適切と考えられます。

この更新後の割引率を用いるという「見直し」の概念は、再配分に使用される独立価格にも適用されると考えられます。当監査法人は、このケースにおいて、更新前の独立価格を引き続き使用することは不適切であると考えます。

### 変動支払いに何らかの変更がある場合、借手は対価を再配分するのか？

IFRS 16. 14, Ex12, 15.85

はい、通常は再配分します。ただし、発生した変動支払いがすべて1つの構成要素に配分される、もしくは非リース要素のみに配分される場合、借手は契約対価の再配分を行いません。

IFRS第15号のもとでは、特定の要件を満たす場合、変動対価の全額を、一部の履行義務のみに配分します。Section 4.5で説明した通り、借手がリース要素を含む契約において変動支払いを配分する場合についても、このガイダンスを以下の通りに適用することが認められると考えられます。

- 変動支払いが、特定の構成要素の独立価格に相当するものであり、かつ、その他の支払いが他の構成要素の独立価格に相当する場合、変動支払いはその特定の構成要素に配分され、その他の支払いは他の構成要素に配分する。
- 変動支払いが、特定の構成要素の独立価格に相当するとは言えない、若しくはその他の支払いが他の構成要素の独立価格に相当するとは言えない場合、固定部分、変動部分の両方を含む合計対価を、その契約のすべての構成要素に配分する。

このガイダンスのもとでは、借手が変動支払いを単一のリース要素または非リース要素に配分する場合、それらの変動支払い額の変更はすべて同一要素に配分されます。それらを複数の構成要素に再配分する必要はありません。

## 5.2.2 事後的な見直し～貸手

IFRS 16.21

IFRS第16号は、貸手にリース開始後のリース料の再評価を要求していない。ただし、貸手は、リースの解約不能期間に変化があった場合には、リース期間を改訂することが要求されている。例えば、解約不能期間は下記のような場合に変化する。

- 過去に貸手がリース期間の決定に含めていなかった更新オプションを借手が行使する場合
- 過去に貸手がリース期間の決定に含めていたオプションを借手が行使しない場合
- 過去に貸手がリース期間の決定において含めていなかった（または含まれていた）オプションを借手が行使することを他の契約によって強制される（または禁止される）事象が発生した場合

当初から対価が複数のリース要素と非リース要素に配分されている場合、リース期間が改訂されたときは、改訂された対価を各構成要素に再配分する。

IFRS 16.17, 15.87-88

IFRS第16号は、貸手が対価をリース要素と非リース要素に配分する際に、IFRS第15号の配分に関するガイダンスを適用することを要求している。IFRS第15号のもとでは、取引価格は、契約開始時の独立販売価格の比率に基づいて配分される。将来事象に関する不確実性が事後的に解消した、もしくはその他の状況の変化により、企業が稼得すると見込む対価の額が影響を受け、取引価格が事後的に変動する場合、その取引価格の変動を契約開始時と同じ基礎で履行義務に配分する。

貸手は対価の当初配分に関して、IFRS第15号を適用するよう要求されているが、解約不能期間に変化があった場合のリース料の再測定における再配分に際して、IFRS第15号の取引価格の変動時における再配分のガイダンスを適用するかどうかは明確でない。IFRS第16号には明確なガイダンスがないため、貸手は以下の2つのアプローチのうちの1つを会計方針として適用しなければならないと考えられる。

- アプローチ1: 再測定日に決定されたリース要素と非リース要素の独立価格の比率に基づいて対価を再配分する。解約不能期間の変化は、リースの経済的な実態の変化を表している。「実態として」新しい対価を配分する際には、更新された独立価格を使用することが適切である。

IFRS 16.BC194

- アプローチ2: リース開始日に決定されたリース要素と非リース要素の更新前の独立価格の比率に基づいて対価を配分する。このアプローチにおいて、貸手は再配分に関するIFRS第15号のガイダンスを適用する。このガイダンスは、契約に条件変更があった場合を除き、貸手が契約開始時と同一の配分基礎を用いることを要求している。当初の契約条件に含まれていたオプションの行使、又は不行使に伴って解約不能期間が変化したことによるリース期間の見直しは、契約の条件変更によってリース期間が変更されるのとは異なる。

### 📄 設例19 – 貸手の再配分：解約不能期間の変更

借手であるE社は、貸手であるR社から機械を3年間リースします。その契約の一部として、R社は、契約期間にわたってメンテナンス・サービスを提供します。

E社は、120,000千円（固定額）を毎年末に支払います。E社は、3年間の延長オプションを有していますが、リース開始日時点ではその行使が合理的に確実とはいえません。リース開始日における対価の総額は、360,000千円（120,000千円×3年間）です。

R社は、この契約には、機械のリースとメンテナンス・サービス（非リース要素）の2つの構成要素が存在すると結論付けており、以下の通り、契約の対価をそれらの要素に配分しました（単位：千円）。

	独立価格	割合	配分された対価
機械のリース	330,000	83.33%	300,000
メンテナンス	66,000	16.67%	60,000
	<b>396,000</b>		<b>360,000</b>

2年目の終了時にE社は、リース期間の見直しの原因となる3年間の延長オプションを行使することを決定し、貸手であるR社に通知しました。2年目の終了時における残存リース期間は4年間となり、残りの対価は、480,000千円（120,000千円×4年間）です。

当監査法人は、R社は改訂後の対価の再配分にあたり以下のいずれのアプローチを用いることも選択できると考えます。

- アプローチ1: 再測定日の独立価格
- アプローチ2: リース開始日の独立価格

	アプローチ1			アプローチ2		
	再測定日の 独立価格 (残存2年)	割合	配分された 対価	リース開始日 の独立価格	割合	配分された 対価
機械のリース	480,000	86.49%	415,135	330,000	83.33%	400,000
メンテナンス	75,000	13.51%	64,865	66,000	16.67%	80,000
	<b>555,000</b>		<b>480,000</b>	<b>396,000</b>		<b>480,000</b>



IFRS 16.21, BC231

### 貸手は、リース料の変動を反映するためにリース債権の再測定を要求されるか？

状況によります。IFRS第16号は、リース料の変動を反映するために貸手がリース債権を再測定すべきかどうかについて言及していません。

IFRS第16号は、IAS第17号におけるほとんどすべての貸手の要求事項を踏襲し、リース開始日後のリース債権の再評価や再測定を要求していません。ただし、解約不能期間に変化があった場合はその例外で、IFRS第16号は貸手にリース期間を改訂するよう要求しています。この場合には、貸手はリース料総額の再測定を行います。

その他の状況において、貸手が借手の類似するガイダンスを準用して、リース料を再測定してもよいのかは、基準から明確ではありません。

IFRS 16.21, 15.85

### 貸手は、解約不能期間に変化があった場合、変動支払いを再配分するか？

はい、通常は再配分します。ただし、変動支払いが当初からすべて単一の構成要素に配分されている場合には、貸手は対価を再配分する必要がありません。これは、借手における対価の再配分の場合と同じです ([Section 5.2.1](#)を参照)。

IFRS第15号のもとでは、特定の要件を満たす場合、変動対価の全額を、一部の履行義務のみに配分することができます。

このガイダンスを用いて貸手が単一のリース要素または非リース要素に変動支払いを配分する場合、それらの変動支払い額の変更はすべて同一要素に配分されるため、複数の構成要素に再配分する必要はありません。

## Appendix 1 – IFRS第16号「リース」の概要

### IFRS第16号「リース」のポイントは以下の通りである。

- リースの定義に原資産の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原則としてファイナンス・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
<a href="#">設例1</a>	契約の結合	2.1
<a href="#">設例2</a>	報告企業単位でまとめられた契約	2.1
<a href="#">設例3</a>	複数のリース要素：分離基準を満たす場合	2.2
<a href="#">設例4</a>	マスターリース契約における複数のリース要素：分離基準を満たす場合	2.2
<a href="#">設例5</a>	マスターリース契約における複数のリース要素：分離基準を満たさない場合	2.2
<a href="#">設例6</a>	単一のリース要素：複数資産から成るが分離基準を満たさない場合	2.2
<a href="#">設例7</a>	A – 土地と建物の分類：両リース要素を分類しない場合 B – 土地と建物の分類：両リース要素の分類が要求される場合	2.3
<a href="#">設例8</a>	非リース要素：共用スペースの維持管理	3.1
<a href="#">設例9</a>	リース要素と非リース要素を一括する、実務上の便法の適用	3.1
<a href="#">設例10</a>	リース開始日前に提供された非リース要素	4.1
<a href="#">設例11</a>	対価の配分（貸手）：観察可能な見積独立販売価格	4.3
<a href="#">設例12</a>	対価の配分（貸手）：リース期間に基づく対価の配分	4.3
<a href="#">設例13</a>	残余アプローチを用いた、借手による独立価格の見積り	4.4
<a href="#">設例14</a>	対価の配分（借手）	4.4
<a href="#">設例15</a>	変動対価の配分（借手）：変動支払いの全額が非リース要素に配分される場合	4.5
<a href="#">設例16</a>	変動対価の配分（借手）：変動支払いがすべての構成要素に配分される場合	4.5
<a href="#">設例17</a>	借手による対価の再配分：賃料改定条項に基づく賃料の見直し	5.2
<a href="#">設例18</a>	借手による対価の再配分：購入オプションの行使可能性の再評価	5.2
<a href="#">設例19</a>	貸手の再配分：解約不能期間の変更	5.2

## 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「リースの構成要素」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・山田 桂子

## 参考文献

IFRS第16号「リース」

KPMG IFRG "[Lease Components](#)"

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—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 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



## 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



## 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

#### — 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](https://home.kpmg/jp/ifrs)**

**[home.kpmg/jp/socialmedia](https://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. 20-1022

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