



不動産リース

IFRS第16号「リース」に基づく
借手の会計処理

2018年12月

home.kpmg/jp/ifrs

あずさ監査法人

目次

不動産リース — 借手の会計処理		1	6	リース料	28
1	概要	2		6.1 概要	28
	1.1 主な影響 — 財務指標	2		6.2 固定リース料と実質的な固定リース料	28
	1.2 主な考慮事項	3		6.3 変動リース料	31
2	リースの定義	4		6.4 付加価値税（VAT）	34
	2.1 概要	4	7	使用権資産	36
	2.2 不動産リースへの定義要件のあてはめ	4		7.1 当初測定	36
	2.3 典型的な不動産リース契約	6		7.2 事後測定	37
	2.4 認識の免除	10		7.3 原状回復コスト	38
3	契約の構成要素の分離	11	8	リースの条件変更	40
	3.1 概要	11		8.1 リースの範囲の増加 — 増床	40
	3.2 不動産賃借契約における典型的な構成要素	12		8.2 契約期間の延長	41
	3.3 固定資産税	15		8.3 リース料の減額	43
4	割引率	17		8.4 貸手による補償	45
	4.1 概要	17	9	セール・アンド・リースバック	46
	4.2 不動産の追加借入利率	18	10	移行における留意事項	49
	4.3 融資比率（LTV比率）の考慮	20		10.1 データ抽出の課題	49
5	リース期間	22		10.2 移行に関して決定すべき主な事項	50
	5.1 概要	22		10.3 セール・アンド・リースバック取引の移行	53
	5.2 リース期間の当初評価 — 一般的な要考慮事項	23	Appendix 1 — IFRS第16号「リース」の概要		55
	5.3 事後的なリース期間の再評価 — 一般的な要考慮事項	25	本冊子について		56
			参考文献		56

不動産リース — 借手の会計処理

IFRS第16号「リース」は、2019年1月1日以後に開始する事業年度の期首（3月決算のIFRS適用会社の場合には2019年4月1日）からいよいよ適用が開始されます。

IFRS第16号におけるリース会計は、従来のIAS第17号や日本基準のリース会計基準とは考え方が大きく異なるものであり、新基準の適用が実務及び財務情報に与える影響を慎重に評価・検討することが必要です。

とりわけ不動産リースについては、どの業界にも関連することから、非常に多くの企業で検討が進められているものと思われます。また、IFRS第16号の会計処理の適用に当たっては、リース期間、割引率、リース負債に含めるリース料の識別やリース・非リース要素間の区分等の論点で様々な見積りや判断を必要としますが、多くの不動産リースには「解約オプション」「延長オプション」がついているなど、より多くの判断が求められるものが多いのが特徴です。さらに、不動産リースは他のリースと比べるとリース料が多額でリース期間も長いことが一般的です。したがって、多くの借手企業にとって、新たにオンバランスすることが求められる最大の使用権資産及びリース負債となる可能性があります。その意味では、不動産リースの借手側の会計処理はIFRS第16号適用による影響が生じるまさにコアの領域といえます。

本冊子は、その不動産リースの借手側の会計処理にフォーカスを当てて解説を行うものであり、不動産リースの借手が会計処理の適用にあたって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。

あずさ監査法人はIFRS第16号の公表を受け、2016年2月に[日本語解説資料『IFRSの新リース会計～概説 IFRS第16号～』](#)をリリースし（翌3月に米国の新リース基準を取り込むため改訂）、引き続き同年7月に[『図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」』](#)を出版しました。2017年7月からは、実務上のポイントにフォーカスした情報をシリーズで提供開始しており、[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」](#)及び[第5弾として「リースの条件変更」](#)が発行されていますので、本冊子の各論点についてさらなる詳細を確認するにはこちらをご参照ください。なお、不動産リースの貸手側の会計処理についての解説も、今後提供する予定です。

本冊子が、皆様のご理解に少しでも役立つことを願っております。

2018年12月吉日

有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザリー室

1

概要

IFRS第16号は、不動産リースの借手の会計処理を大幅に変更しており、主要な財務指標に影響を及ぼすことが想定されている。

1.1

主な影響 — 財務指標

IFRS第16号では、IAS第17号に基づき従前オペレーティング・リースに分類されていたリースも含め、借手は不動産リースをオンバランス処理しなければならない。唯一の例外は、短期リースの免除規定が適用されるケースである。

IFRS第16号の適用により、多くの財務指標に影響が及ぶと考えられている。リースの会計処理を行う上での割引率などをどのように設定するかによっても、その影響はかなり違ってくると思われる。

下図は、IAS第17号でオペレーティング・リースに分類されていたリース取引（固定額を定期的に支払う、一般的な借手のリース取引）について、IFRS第16号を適用することによる主要な財務指標への影響を示している。

財務指標	BS計上された固定リース料のオペレーティング・リースへの影響	
負債比率／レバレッジ比率 (負債／自己資本)		リース負債の認識により、上昇する。
総資産回転率 (売上高／総資産)		使用权資産が認識されることにより総資産が増加するため、低下する。
流動比率 (流動資産／流動負債)		流動負債に分類されるリース負債の増加により、低下する。
営業利益及びEBIT *EBIT: 税引後純利益＋金融収益・費用 ＋法人所得税		使用权資産の減価償却費はIAS第17号で認識する支払リース料より通常少額のため、増加する。
EBITDA *EBITDA: 税引後純利益＋金融収益・費用 ＋法人所得税＋減価償却費		支払リース料が生じなくなるため増加する。その見合いの金額は減価償却費及び利息費用に反映されるので足し戻される。
インタレスト・カバレッジ・レシオ (EBIT／支払利息)		EBITは利息費用分だけ増加するが、分母の利息費用も同額増加するため、相対的に低下する。

1.2

主な考慮事項

リースを含む契約をすべて特定し、リースに関連するデータを抽出する。

借手はほとんどすべての不動産賃借契約を財政状態計算書にオンバランス処理することとなる。それにあたり、リース負債として計上する必要があるすべてのリースの識別と、事後的にリース料の変動に伴ってリース負債を再評価する必要があるかどうかの判断に相当な負担が強えられることも想定される。

新たな見積りと判断

IFRS第16号ではリース負債の測定にあたり、新たな見積りと判断が求められる。借手はリース開始日に負債を測定するが、例えば延長オプションが行使されること（又は解約オプションが行使されないこと）が合理的に確実かどうかの再評価を通じて、負債の計上額を見直さなければならない可能性がある。そのため、継続的なモニタリングが必要となり、財務諸表のボラティリティが増加する。

財政状態計算書のボラティリティ

IFRS第16号は、各報告日において又は特定の状況において、一部の主要な見積りと判断の再評価を要求していることから、借手の資産・負債の計上金額は変動性にさらされやすくなる。これは、借手が将来の財務業績を予測するうえでの精度に影響を及ぼす可能性があり、継続的なモニタリングが必要となる。

契約やビジネス実務の見直し

IFRS第16号の影響を最小化するために、変動リース料のタイプやオプションの設定を含め、リース契約の仕組みや構成、リース料の設定（リース料が固定か変動かなど）など、一部の借手はリース契約の特定の条項や商慣行を見直したいと考えるかもしれない。これは、ビジネス実務にも影響を与える可能性がある。このようにIFRS第16号は、財務報告部門にとどまらず、財務、税務、法務、購買、総務、経営企画、営業、内部監査、IT部門といった多くの部署に影響を与える可能性が高い。

システム上の対応、及び業務プロセスの見直し

IFRS第16号に準拠した会計処理を行うためには、必要なデータを収集しなければならない。そのため、システム対応や業務プロセスの見直しが必要となる可能性がある。また、リース開始時にリース負債を測定し、その後、リース料の変動を反映するための再評価や再測定が必要な事象を識別できるように、新たな計算プロセスとその検証プロセスが必要となる。

移行における考慮事項

IFRS第16号への移行方法は、早期に決定することが重要である。2019年に借手が必要とする情報の範囲は、どの経過措置を採用するかによって異なる。例えば、修正遡及アプローチで、借手がリース負債と同額で使用権資産を測定することを選択した場合、IAS第17号のもとでのオペレーティング・リースは適用開始日時点の残存リース料総額をもとに同日時点の割引率を用いてリース負債を測定し、ファイナンス・リースは、従前の帳簿価額を原則引き継ぐため、過去の情報は収集する必要がない。しかし他の方法を採用した場合にはその限りではない。

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、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を理解したいと考えている。関心のある分野には、財務諸表への影響、移行にかかる費用、ビジネス実務への影響などが考えられる。

十分な文書化

リース開始日におけるリース負債の測定、及びその後の再評価に際して使用した仮定や見積り及び判断について、十分に文書化し記録を残すことが必要となる。

2 リースの定義

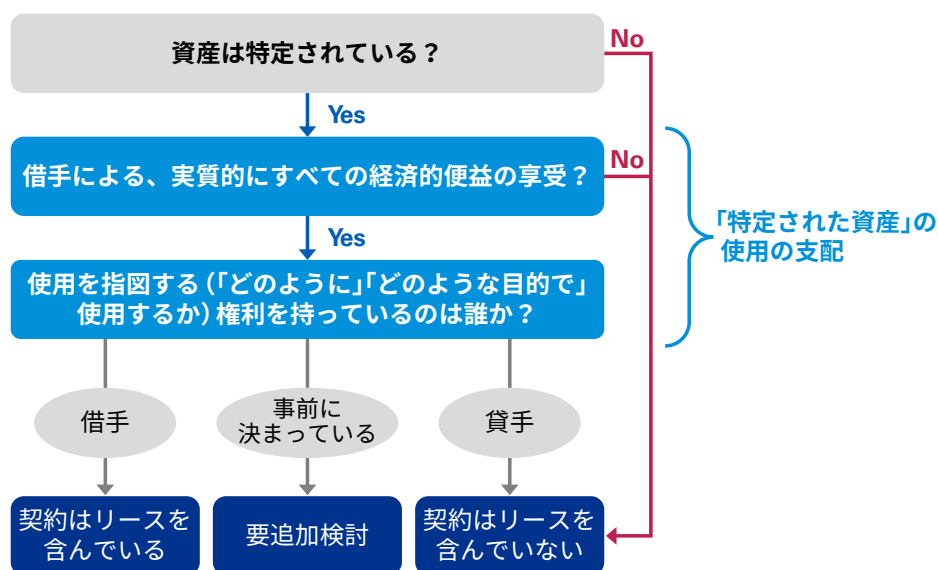
通常、不動産賃貸契約がリースに該当するか(リースを含むか)の判定は容易だが、判断を伴う場合もある。

2.1 概要

IFRS 16.A, B9

リースとは資産（原資産）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部である。契約にリースが含まれている場合、通常、借手はオンバランス処理することとなる。

契約がリースに該当するかの判断において、考慮すべき主要な要素は以下の通りである。



2.2 不動産リースへの定義要件のあてはめ

不動産リースの対象（原資産）となる固定資産には次のようなものがある。

- － 土地及び建物
- － オフィススペース：例えば、建物の1フロア
- － 小売スペース
- － 駐車場の指定箇所
- － 居住用不動産

不動産賃借契約がリースに該当するかどうかは、明確に判断できる場合が多い。

リースに該当するかを検討する主要な項目は以下のとおりである。

検討事項	実際の不動産契約において、この要件は通常満たされているか？
IFRS 16.B13, BC111	資産は特定されているか ○ 一般的には契約書において、住所やどのビルのどのフロア、ショッピングモール内のどの店舗を貸し出すかが明記されており、資産は特定されている。
IFRS 16.B20	資産の稼働能力の一部分か ○ 一般に、借手は賃借した不動産又は不動産のうち物理的に特定できる一部分（例えば、建物のフロア）をどのように使用するかについて意思決定権を持つ。どの部分について借手が権利を持っているかは、通常、契約書に明記される。
IFRS 16.B14-B19, BC112-BC115	実質的な入替えの権利があるか ✕ 借手は賃借した物件を物理的に占有しており、またそこに設置した附属設備は解体して他の場所に移設することが容易でないこともあり、貸手に実質的な入替え権はない。
IFRS 16.B21-B23	借手は経済的便益のほとんどすべてを享受しているか？ ○ 借手が資産を単独で使用する権利を有している場合は該当。「経済的便益」には、その資産を直接使用することのほか、サブリースすることも含まれる。
IFRS 16.B24-B30	借手は資産をどのように使用するか意思決定権を有しているか？ ○ 一般に、借手は原資産をどのように使用するか意思決定権を有している。例えば、オフィスビルの借手は、そこへ立入れる者、営業時間、そこで行う活動についての決定権を持つ。 不動産賃借契約には、借手が不動産を使用する権利の範囲を定義する条項（例えば、特定の運用手続きに従う、又は合意された目的にのみ不動産を使用するなどの要件）が記載されていることが一般的だが、これらは通常、不動産の所有者である貸手の防御的な権利（不動産価値が想定外に毀損することを防ぐ権利など）であり、借手がその範囲内で資産をどのように使用するか意思決定権を妨げるものではない。

検討事項	実際の不動産契約において、この要件は通常満たされているか？
	もっとも、状況によっては、用途の変更が難しく、どのように、どのような目的で不動産を使用するかについて実質的に借手の自由がないような場合もあるかもしれないので、個別案件によっては詳細な検討が必要なケースも考えられる。

IFRS 16.A

「使用期間」とは、資産が不動産リース契約を履行するために借手の使用に供される期間（期間そのものは断続的であっても構わない）をいう。

IFRS 16.B14-B15

たとえ契約上、資産が特定されていても、貸手が使用期間全体を通じて資産を入れ替える実質的な権利を有している場合には、借手は特定された資産を使用する権利を有していない。



借手が契約期間の一部において不動産の使用権を有していない場合は？

特定された資産を使用する契約は、契約期間の中に借手が当該資産をどのように使用するかの意思決定権を持たない期間が断続的に含まれている場合でも、リースに該当することがあります。

例えば、小売業者V社は、水着、ビーチパラソル、ビーチタオルなどのビーチ用品を販売しています。V社（借手）は春と夏の6ヶ月間にわたって特定の小売スペースを使用する、期間10年の契約を締結しています。1年のうち残りの6ヶ月間、当該スペースはウィンタースポーツ用品を販売する別の小売業者にリースされています。

この場合、使用期間は60ヶ月です。これはV社が10年間の契約で毎年6ヶ月間、当該スペースを使用できるためです。その他の要件が満たされている限り、別の小売業者が残りの6ヶ月間について同じ小売スペースを使用するという事実自体は、契約がリースであることを妨げるものではありません。

すなわち、リースの定義において、借手は「使用期間全体にわたり」特定された資産の使用を指図する権利を有する必要がありますが、契約期間中に、使用方法や使用目的を決定できず、特定された資産の使用による経済的な便益のほとんどすべてを入手できない期間が含まれていても、それは、当該期間がリースの対象ではなくなる（「使用期間」には含まれない）というだけにすぎず、そのような契約について企業はリースの会計処理を回避することはできません。

2.3

典型的な不動産リース契約

以下の設例は、一般的な不動産賃借契約にリースが含まれているかを借手が評価する際に実施する、検討内容を例示したものである。

📄 設例1 – オフィススペースのリース

M社（借手）は、W社（貸手）からオフィスビルの2フロアをリースしています。

契約上、M社はフロアを単独で使用しており、リース終了時に原状回復の上W社に返却することを条件に、建物に構造的な変更を加えない範囲で構造物を取り付けることができます。

M社は、法律の範囲内で、フロアに出入りできる人、営業時間、この場所でスタッフが行うビジネスをコントロールしています。

以下の理由から、この契約はリースに該当します。

- フロアは契約に明記されることによって特定されており、オフィスビルの他の部分とは物理的に別のものである。
- M社は、単独での使用による経済的便益のほとんどすべてを享受している。
- W社は、実質的な入替えの権利を有していない。
- M社は、オフィススペースの使用を指図している。

📄 設例2 – 稼働能力の一部が特定された資産に該当する場合

C社（借手）はS社（貸手）との間で、ある特定の保管倉庫に、C社は自社製品を保管する契約を締結します。契約上、この保管倉庫のうち、V、W、Xの3つの区画がC社に割り当てられており、C社はその3区画を単独で使用することができます。C社に割り当てられた区画をS社が勝手に変更することはできません。V、W、Xの3区画を合計すると、倉庫全体の保管スペースの60%に当たります。

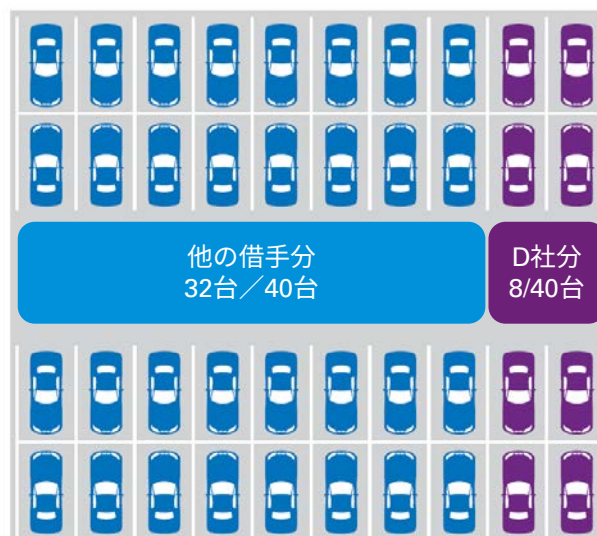
この設例では、Cは倉庫全体の保管スペースの60%を使っているに過ぎないものの、対象資産は特定されています。なぜなら：

- C社が使用する区画は契約上で明記されている。
- C社に割り当てられた区画は、倉庫内の他の保管スペースとは物理的に仕切られている。
- S社には、C社に対して割り当てた区画について、実質的な入替えの権利がない。

X 800m ²	Y 600m ²	Z 1,800m ²
V 2,000m ²		W 800m ²

設例3 – 稼働能力の一部が特定された資産に該当しない場合

D社（借手）は、E社（貸手）からリースしたオフィスビルの1フロアを占有しています。さらにD社は、そのビルの駐車場を使用する契約を締結しました。ただし、借手ごとの駐車場所は示されておらず、特定のテナントへの割り当て也没有。この契約では、D社のスタッフは駐車場のどこにでも、いつでも、最大8台まで駐車することができます。駐車場には合計40台の駐車スペースがあります。E社は残りの駐車スペースについて、ビルの他のテナントと同様の契約を締結しています。



D社は、オフィススペースと駐車場とは物理的に別個のものであり、互いに独立して使用することができることから、オフィススペースと駐車場とを別々にリースに該当するかを検討します。オフィススペースについては、オフィスビルの1フロアのリースであると結論付けました。

一方、駐車場について、特定された資産はありません。これは、D社は駐車場の収容能力の20%を使用する権利を有しているに過ぎず、その収容能力部分は駐車場の残りのスペースから物理的に別個のものとはなっており、実質的にすべての収容能力を占めているわけではないためです。

これとは対照的に、D社がオフィスビルの駐車場の8台分の駐車スペースを使用する権利についてE社と契約を締結し、D社が使用するために割り当てられたスペースが明確に示されていた場合、特定された資産があります。この場合、D社は物理的に別個のものである駐車場の一部分を使用する権利を有しています。

リースに該当するかどうかの評価を完了するためには、D社は8台分の駐車スペースの使用による経済的便益のほとんどすべてを得ているかどうか、そしてこれらの使用を指図する権利を誰が有しているかを検討する必要があります。

設例4 – 入替え権：小売スペース

P社（貸主）は所有する大型ショッピングセンターに関し、M社（借手）と5年間の小売スペースのリース契約を締結しました。

契約によると、P社はM社に対し、ショッピングセンター内の他の小売スペースへの移転を要求することができます。その場合、P社はM社に移転費用を支払い、類似の質と規模を有する小売スペースを提供する必要があります。

この移転を要求する権利をP社が行使し、それによってP社が経済的便益を得られるのは、大規模な新規テナントが入居し、既存のテナントより十分に高い賃料単価で広いスペースを占有してもらえる場合に限られます。

この設例では、P社の入替え権は実質的ではありません。上記のような状況はもしかしたら発生するかもしれませんが、供給者の入替え権が実質的であるかどうかについての評価は、契約時に、その時点での状況を基礎として行い、起こる可能性が低いと考えられる将来事象は考慮しません。

IFRS 16.B16

長期の不動産賃借権の購入はリースに該当するか

長期の土地及び／又は建物のリースは、多くの国・地域でよく見られます。

それらはしばしば、不動産賃借権（土地及び建物、又は土地のみ）の「売却」と呼ばれ、99年あるいは999年など、非常に長期間で設定されることがあります。不動産の売却と不動産賃借権の「売却」の違いは以下のとおりです。

- いわゆる不動産の完全な売却においては、買手は土地及び建物の法的な所有者になる。
- 不動産賃借権の「売却」では、買手は借手になるに過ぎない。賃借期間が終了すると、物件全体は所有者に返還される。いくつかの制限はあるが、借手は賃借期間中に保有する不動産賃借権を他者に売却することができる。

国・地域によって、借手は不動産賃借権を以下と引き換えに、取得することがあります。

- 賃借権期間にわたるリース料の支払い、又は
- 一括前払いのリース料

このような長期のリースは土地の購入と経済的に類似している場合もあるかもしれませんが、会計上の扱いとしては、通常、IFRS第16号に基づくリース契約に該当します。

2.4

認識の免除

IFRS 16.5-8

一般のリース会計においては、実務上の便法として、借手には短期リース及び少額資産のリースについて、リースの原則的な会計処理（使用权資産およびリース負債の認識）を免除することが認められている。



短期リース

リース期間が12ヶ月以内



少額資産のリース

原資産が少額
(例えば、US\$5,000以下)

IFRS 16.B34

認識の免除規定	不動産リースに適用できるか？	
短期リース	○	一般論としては、以下の状況に該当する場合のみ適用できる。 - リース期間が12ヶ月以下のリース - 適用開始日時点の残存リース期間が12ヶ月以下のリース、又は - 借手と貸手の双方が、他方の承諾なしに、多額の違約金を支払わず、12ヶ月以内に解約できるリース。「違約金」の検討にあたっては、重要な判断が必要な場合がある(5.1.1及び設例12参照)。 選択する場合、借手は原資産のクラスごとに、この免除規定を適用する。
少額資産のリース	×	不動産は新築の場合、通常、少額ではない。

IFRS 16.B3-B8



契約にリースが含まれているかの判断についての詳細なガイダンスは、[IFRS第16号「リース」～適用に向けて～](#) シリーズ2：リースの定義を参照。

3 契約の構成要素の分離

多くの不動産リースには、リース要素と非リース要素が含まれる。それらをどのように識別し、会計処理するかが重要である。

3.1 概要

IFRS 16.12, 15, BC135(b) 実務上、契約の対価には以下に対する支払いが含まれることがある。

- 1つ又は複数のリース要素：例えば、土地、建物を使用する権利
- 1つ又は複数の非リース要素：例えば、維持管理、清掃、光熱費など

IFRS第16号では、借手は、契約のリース要素と非リース要素を原則として分離する必要がある。

しかし、実務上の便法として、借手は原資産のクラスごとに、リース要素と関連する非リース要素とを分離しないことを選択することもできる。これを選択する借手は、リース要素と関連する非リース要素を単独のリース要素として会計処理する。

各非リース要素がどのリース要素に関連しているのかを決定するには判断が必要となる場合もあり、1つの非リース要素を複数のリース要素に配分する必要があるケースもある。

ステップ 1：構成要素の識別

IFRS 16.B32-B33

借手は、以下の両方に該当する場合、その原資産を使用する権利を独立したリース要素と考える。

- 借手が、当該原資産から単独で、もしくは借手が容易に入手可能な他の資源を組み合わせることにより、使用による便益を受けることができる。かつ、
- 当該原資産が契約に含まれる他の原資産に高度に依存していない。もしくは、他の原資産と高度に相互に関連していない。

借手に財又はサービスを移転する活動（例：維持管理、清掃及び光熱費など）に対する報酬、もしくはコストの請求は、独立した非リース要素として識別される。

事務作業に対する課金やその他のリースにかかわるコストの請求で、借手に財又はサービスを移転しないものは、独立した構成要素として識別されることはない。しかしながら、これらは契約全体の対価の一部として扱われ、識別された各構成要素に配分されることになる。

構成要素の例：

- － オフィスビルを使用する権利 → リース要素
- － 清掃・維持管理サービス → 非リース要素
- － 賃貸物件にかかる固定資産税、保険料 → 構成要素に該当しない

ステップ2：構成要素の会計処理

IFRS16.13-14, 16, BC137 借手は契約における対価を、各リース要素とすべての非リース要素の独立価格の比率に基づいて、識別された構成要素に配分する。そのうえで、非リース要素に配分された対価については、IFRS第16号ではなく、当該非リース要素の会計処理について定める他の適切な会計基準に従って会計処理する。

借手は、類似の構成要素について貸手が企業に個々に請求するであろう価格に基づいてリース要素と非リース要素の独立価格の比率を算定する。

観察可能な独立価格が容易に利用できない場合、借手は観察可能な情報を最大限に利用して、独立価格を見積もる。こうした情報については、貸手に提供を依頼することが有用な場合がある。

3.2

不動産賃借契約における典型的な構成要素

以下は、借手が不動産賃借契約の構成要素の識別を検討する際によく見られるケースである。



設例5 – 複数のリース要素：土地及び建物

IFRS 16.B32

T社（借手）は、Q社（貸手）からオフィスビル1棟を25年間リースしています。契約に非リース要素はありません。

T社は、公道からビルへアクセスするための私道部分を含む対象不動産全体を単独で使用しています。また、契約に明示されている建物のリースの他に、建物の底地についても黙示的にリースしています。

T社は、以下の理由から、契約は単一のリース要素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。
- － 資産（建物、ビルへの私道部分、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社が識別するリース要素は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、様々な目的で使用するこのできる近隣地がリースに含まれており、その近隣地を庭園や駐車場などに再開発することができる場合であれば、複数の構成要素が含まれているとして、建物と近隣地とは別々のリース要素に該当する可能性があります。

IFRS 16.47(a)(i)

複数のリース要素がある場合でも、支払いはリース要素ごとに分けて行うわけではないため、T社は全体の支払額を単一の割引率で割り引いた、単一のリース負債を認識します。T社は、以下のいずれかの方法で、使用権資産を財政状態計算書に表示します。

- 他の資産科目と区分して独立科目として表示する。
- 使用権資産を2つの別個の構成要素に分けたうえで、それぞれ「土地」及び「建物」項目に含める。



設例6 – 非リース要素：共用スペースの維持管理

L社（借手）は、マンションの一室を3年間リースしています。この賃貸マンションは、スイミングプールや庭園などの共用施設を有し、複数借手に賃貸されています。

契約には、毎月のリース料に加えて、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。この費用には、借手に別途請求される、非定期的な大規模修繕費用は含まれていません。

リースの開始日現在、貸主による共用施設の維持管理サービスの実施時期とその範囲は不明です。どのくらい修繕が必要か等を予測することが難しいためです。しかし、貸手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。

IFRS 16.IE4

L社は、共用施設の維持管理サービスは、建物の使用権以外の財又はサービスをL社に移転することから、独立した非リース要素であると結論付けました。これは、L社は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受領しているからです。

IFRS16.15-16

共用施設の維持管理サービスの四半期ごとの固定額の対価は、以下のいずれかで会計処理します。

- リース料から分離し、リース負債には含めずに、発生時に費用処理する。
- 実務上の便法を適用して、リース負債に含める。

**設例7ー 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**

B社（借手）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、1㎡消費するごとに500円の水道料金が追加されます。

IFRS 16.15, 38(b)

リース料は毎年年末に支払います。B社は、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ました。

リースの開始日に、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する実務上の便法を適用しましたが、非リース要素(水道料金)は使用量に基づく変動料金であるため、リース負債からは除外されます。つまり、B社は変動額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。しかしそのために、水道料金の性質が固定額になったとして扱われるわけではありません。B社は水道料金を、変動リース料として、発生時に費用処理します。

一方、リース要素と非リース要素を一括してリース要素としてする実務上の便法を適用しなかった場合、B社は水道料金を、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と、どうなるか？**

非リース要素をリース要素と区別しない実務上の便法を適用する場合、借手はコストと複雑さを軽減できる可能性があります。しかし、借手はそれを適用することによる会計上の影響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、財政状態計算書へ好ましくない影響があるかもしれません。実務上の便法を適用すると、原則的処理では貸手が履行するまでオフバランスであったサービス要素に係る債務を、借手はリース負債として認識することを迫られるかもしれません。

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、結果として重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、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金額であり、借手がそれをリース負債の測定の前提となるリース料総額に含めている場合、当該サービスを楽しむコストは、営業費用ではなく、使用権資産の減価償却費と利息費用の追加として認識されます。この場合、実務上の便法の適用は、報告されるEBITDAを増加させます。

実務上の便法を適用するかどうかは、原資産のクラスごとに選択します。つまり、借手は非リース要素についての情報を容易に入手できない一部のオフィスビルのリースにのみ、当該実務上の便法を適用するということはできません。借手は、実務上の便法を適用する（又は適用しない）という処理を、すべてのオフィスビルのリースに対して一貫して行わなければなりません。

3.3

固定資産税

不動産は、しばしば固定資産税の課税対象となる。固定資産税は、税率を不動産の評価額に乗じて計算されることが多い。

国・地域によって、固定資産税の納税義務は、不動産の所有者又は入居者に課される。この区別は、借手がリース物件に課される固定資産税の会計処理方法を決定するうえで重要である。

税務当局に誰が現金を納付するかは、あまり重要ではない。

固定資産税の納税義務者は誰か？

所有者	入居者
法律上、所有者が固定資産税の納税義務者であるが、不動産賃貸契約によって、所有者の負担額を借手が貸手に対して補填する、又は貸手に代わって税務当局に支払う必要がある場合、この支払いは、「財・サービスの移転を伴わない貸手のコスト」に該当する。よって、借手は固定資産税を不動産賃貸契約の下で個々に識別された各構成要素に配分される対価の一部として会計処理する。 固定資産税が不動産「評価額」の一定比率として算定される場合、その補填の額は、一般的に、指数又はレートに応じて決まる変動リース料には該当しない（6.3.1参照）。	法律上、固定資産税の納税義務が入居者にある場合、借手はIFRIC解釈指針第21号「賦課金」に準拠して固定資産税を会計処理する（付加価値税と同様。6.4参照）。

IFRS 16.B33



所有者と入居者が共同して固定資産税を負担する場合は、どうなるか？

法制度によっては、所有者と入居者が固定資産税について連帯責任、すなわち、全額を支払う責任を当事者双方が同時に負うケースもあります。

これは、以下のような場合です。

- 連帯責任が法律上明記されている。
- 一義的には所有者が納税義務を負うが、未納の場合、税務当局が入居者に納税を督促できる法的仕組みが整備されている。

当事者双方が連帯責任を負う場合、当法人の見解では、借手は固定資産税納税義務を単独で負う場合と同じ方法、すなわち、IFRIC解釈指針第21号に準拠して会計処理すべきと考えます。これは、借手に課される税金であり、リース料ではないと考えられるためです。



設例8 – 入居者による固定資産税の補填

IFRS 16.B33

B社（借手）はアパートを5年間賃借しています。年間リース料は100,000千円です。契約には別途メンテナンス費用として毎年4,000千円が含まれています。

IFRS 16.15

B社はリース要素と非リース要素を単一のリース要素とする実務上の便法を適用していません。

この地域では、不動産の評価額の0.2%相当の固定資産税が毎年、不動産所有者に課されます。税務当局による評価額の改訂は不定期です。固定資産税目的の不動産評価額は、現在、5,000,000千円です。

不動産賃借契約に基づいて、B社は貸手の固定資産税負担額を補填する義務を負います。

固定資産税の会計処理方法の決定に際して、B社は以下を考慮します。

- 年間リース料は100,000千円で固定されている。
- メンテナンス費用年間4,000千円の非リース要素も固定されている。
- 固定資産税は所有者に課され、B社によって補填される。
- 固定資産税の支払いはB社に財又はサービスを移転するものではないため、独立した構成要素ではない。
- 固定資産税は、税率（0.2%）も、税務当局によって決定される固定資産評価額（5,000,000千円）も、一般的に指数又はレートを示していないため、指数又はレートに連動しない変動リース料である（6.3.1参照）。

したがって、B社は固定資産税（5,000,000千円の0.2%として計算される、10,000千円）負担額を本賃貸借契約の対価として契約内の識別された構成要素（リース要素と非リース要素）に配分します。

固定資産税負担額は指数又はレートには連動しないため、リース要素に配分された部分であっても、変動リース料としてリース負債の測定からは除外されることになります。なお、非リース要素に配分された部分は、対象サービスの提供を受けた時点、すなわちメンテナンス費用の発生時に費用処理されることになります。

4 割引率

不動産リースは、しばしば、借手がオンバランス処理する資産のうち最も主要なものであり、そのため、IFRS第16号を導入する影響は、割引率等のインプットによって大きく影響される。

4.1 概要

IFRS 16.26

借手は、リースの計算利率が容易に算定できる場合には、当該利率を用いてリース料を割り引く。容易に算定できない場合には、借手の追加借入利率を用いる。

リースの計算利率

あるいは

借手の追加借入利率

IFRS 16.A

リースの計算利率の決定にあたり、借手はリース料に関する情報に加え、以下情報を収集する必要がある。

- 無保証残存価値
- 原資産の公正価値
- 貸手の当初直接コスト

しかしながら、上記に関して借手には利用可能な情報が不足しているため、通常、借手はリースの計算利率を決定することは困難であり、したがって追加借入利率が用いられることになる。



借手は、すべてのリースについて、割引率を決定する必要があるか？

はい、一般的には必要です。割引率は新基準で借手の会計処理モデルを適用するリースごとに必要です。借手は割引率を使って将来のリース料総額の現在価値を計算します。

例外は、以下に該当するケースです。

- リース料全額を一括前払いする場合は、割引が必要な将来のリース料がないため、割引率は必要ありません。リース料を一括で前払いして不動産の使用権を取得する不動産リースなどが、これに該当します。

IFRS 16.38(b)

－ リース料全額が売上高や原資産の使用に連動する変動リース料の場合、変動リース料は発生時の費用として認識されるため、割引率は必要ありません。借手の販売実績に応じてリース料が決まるショッピングセンターの店舗のリースなどがこの場合に該当します。

IFRS 16.5

－ 短期リースに認められる認識の免除規定を適用するリースの場合、現行基準のオペレーティング・リースと同様にリース料を通常は定額法でリース費用として認識するため、割引率は不要です。

IFRS 16.B1

さらに、特徴の類似した不動産リースについて、ポートフォリオ・アプローチを適用して単一の割引率を決定することができます。これは、個々のリースに基準を適用した場合と結果に重要な相違がないと見込まれる場合にのみ認められています。

4.2

不動産の追加借入利率

IFRS 16.BC162

追加借入利率の算定にあたり、原資産の性質やリースの契約条件によっては、例えば、不動産リースにおける不動産利回りなどのような、容易に観察可能なレートをインプットの1つとして借手は参照することができるかとされている。

借手はこのような観察可能なレートに必要な調整を行うことで、IFRS第16号で定義された追加借入利率を算定することが可能である。ただし、調整項目数の多さや各調整項目の複雑さから、不動産利回りをインプットとして借手の追加借入利率を算定することは実務上困難と判断される可能性もある。

不動産は、一般的にリース期間の満了時に重要な残存価値を有しているという性質がある。また不動産の価値は、通常、時の経過とともに上昇する上に、一部の国・地域では、99年あるいは999年のリースなど、リース期間が非常に長くなることも一般的である。こうした特徴のために、不動産リースの借手が適正な割引率を算定することは一般に困難なものとなっている。



借手は、観察可能なレートをどのように調整して、追加借入利率を算定するか？

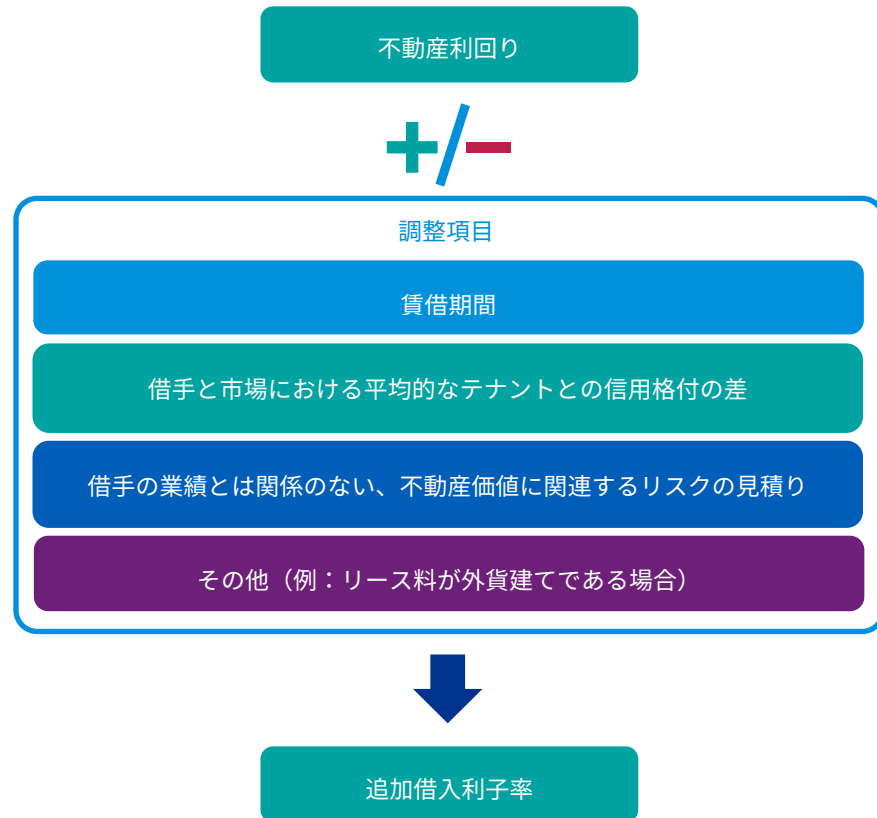
IFRS 16.BC162

不動産リースについては、追加借入利率の算定に際して、不動産利回りをインプットの1つとして使用することができるかとされています。

不動産利回りは、不動産の年間期待収益率を示しており、一般的に引用されているものには経費控除前のものと控除後のものがありますが、いずれもさまざまな要因に左右されて決まるものです。以下は、不動産利回りに影響を与える要因の一例ですが、実際の算定においては下記に挙げた項目以外にも様々な要素が影響します：

- － 同タイプの不動産の賃料相場
- － 賃料上昇の見通し（賃料の上昇が見込まれる不動産については、足下の利回りは低くなる傾向があります）
- － 改装費用見込額、及び
- － 不動産の価格変動リスクの予測

これらの要因は、不動産利回りが特定の不動産に固有のものであることを示しています。しかし一方で、賃借期間の長さや借手の信用格付など、借手の追加借入利率に影響を与える企業固有の要因は考慮されていません。したがって、借手の追加利率の算定に際しては、不動産利回りに調整を加える必要があります。必要な調整には以下の要素が含まれますが、実務上これらの要素を適切に定量化するのは難しい場合が多いと考えられます。



上記に代わる方法として、追加借入利率の算定にあたり、通常の借入利率をインプットとして使用することが考えられます。これは、借手の信用格付を含む企業固有の利率ですが、リース期間など当該不動産リースに固有の要因は考慮されていません。したがって、借手の追加借入利率を算定するにあたり、リース期間、原資産による担保、残存価値リスクの見込みなどを調整する必要があります。

**不動産利回りを調整して得られる追加借入利率は高くなるか？**

いいえ。一部の国・地域では、一般的に不動産利回りが借入利率よりも高く、リース負債を小さくするために、不動産利回りを追加借入利率として使用することを望む借手がいるかもしれません。

しかし、不動産利回りを追加借入利率の算定に際してインプットとして使用する場合でも、借手は必要に応じて上記のような調整を行い、出来上がりの追加借入利率が、新基準の定義に合致するようにしなければなりません。借手の追加借入利率の算定に際して、不動産利回りをインプットとして使用するか否かにかかわらず、IFRS第16号が要求する追加借入利率の水準を超えることは認められません。

4.3 融資比率（LTV比率）の考慮

追加借入利率は、借手が使用権資産と同等の価値を有する資産を獲得するのに必要な資金を借り入れるにあたり、支払わなければならないであろう利率、と定義されている。

これは根抵当を設定、あるいは担保資産を提供して資金を借り入れる場合の利率と類似している。

実務では、航空機や船舶、ビルなどの高額資産を取得するための資金を、取得資産を担保に入れる条件で借りようとする場合、資金の貸手は購入に必要な資金の一部だけしか提供しないことがある。このような場合、借手は原資産の価格の100%の資金を調達するために必要な他の借入金との「混合利率」（例えば「加重平均利率」）を用いて追加借入利率を計算するべきと考えられる。

**設例9 – LTV比率が適用される資産のリースにおける借手の追加借入利率の決定**

B社（借手）はビルを1棟リースしています。B社がビルを購入すると仮定すると、LTV比率は80%、つまり、資金の貸手から融資を受けられるのはビルの価値の80%だけであり、残り20%は自己資金によって賄うことを想定しています。

この場合、20%の自己資金による調達は、B社が資産を取得するのに必要な資金を借入れるために支払わなければならないであろう利率を反映していないため、追加借入利率の計算から除外します。その代わりに、B社は残り20%について、銀行借入、当座貸越など、他の借入による利率を考慮します。当法人の見解では、B社は「加重平均利率」を以下のように決定すべきと考えます。

$$(80\% \times \text{担保付借入の利率}) + (20\% \times \text{一般的な借入利率})$$

B社はこの利率をその他の要因、例えば、借入期間と比較したリース期間、担保資産の状況、及び借手の信用格付等を考慮して（必要に応じて）調整する必要があります。



設例10 – 原資産の価値の100%にあたる融資を受けるためには割増利率が適用される場合の、借手の追加借入利率の決定

設例9の前提条件を変更し、B社がビルを購入する場合、資金の貸手からビルの購入費用の100%を調達することができるが、割増利率が要求されるケースを想定します。

B社は、実際にどのように借入れることになるかを考慮して追加借入利率を決定します。当法人の見解では、この場合、追加借入利率は、以下の低い方です。

- 設例9の「加重平均利率」、すなわち
 $(80\% \times \text{担保付借入の利率}) + (20\% \times \text{一般的な借入利率})$
- 資金の貸手からビルの購入価格の100%を調達するために必要な割増利率

B社はこの利率をその他の要因、例えば、借入期間と比較したリース期間、担保資産の状況、及び借手の信用格付等を考慮して（必要に応じて）調整する必要があります。



適切な割引率の算定方法の詳細については、[IFRS第16号「リース」～適用に向けて～シリーズ3：割引率](#)を参照。

5 リース期間

リース期間の決定は重要な判断であり、各リースに付帯するオプションや、様々な事実と状況について慎重に検討する必要がある。

5.1 概要

5.1.1 リース開始時における評価

IFRS 16.18, B35

リース期間は、リースの解約不能期間に以下の両方を加えたものである。

- － 借手が延長オプションを行使することが合理的に確実である場合の、当該延長オプションの対象期間
- － 借手が解約オプションを行使しないことが合理的に確実である場合の、当該解約オプションの対象期間

IFRS 16.B34

借手と貸手のそれぞれが、他方の承諾なく、また多額のペナルティなしにリースを解約する権利を有している場合、リースにはもはや強制力はない。

IFRS 16.B37

リース期間の決定に際して、借手はリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約するオプションを行使しないことへの経済的インセンティブを創出するすべての関連性のある事実と状況を考慮する。

IFRS 16.B35

貸手のみが保有する解約オプションは、リース期間の決定にあたり考慮しない。

関連性のある事実と状況の例

契約／市場環境

- ・ 市場賃料と比較した、次期のリース契約の賃料水準
- ・ 条件付支払
- ・ 更新延長オプション
- ・ リース契約の解約及び代替の新規リース契約締結に関する費用

資産

- ・ 資産の性質（特殊性）
- ・ 所在地
- ・ 適合する代替品の利用可能性
- ・ 大幅な賃借設備改良



IFRS第16号により「リース期間」の概念はIAS第17号から変更されているか？

原則としては、変更はされていません。借手は、IAS第17号に基づいて、従前から、リース期間を決定する必要がありました。しかし、IFRS第16号のもとでは、何年分のリース料がリース負債の測定に含まれるかがリース期間によって決まるため、リース期間の見積りの重要性は増加しています。IFRS第16号では、特定の状況（5.1.2参照）のもとで借手がリース期間を再評価することも求められており、借手はそのような状況があるかどうかをモニタリングすることも必要となります。

IAS17.4,

IFRS 16.B34-B41

リース期間の主要な判断基準（「合理的に確実かどうか」）は、IAS第17号と同じですが、IFRS第16号は、その適用方法について、より詳細なガイダンスを提供しています。例えば、経済的インセンティブの識別や、どのような場合に借手がリース期間を再評価するか、などです。

5.1.2

IFRS 16.20-21, B41

リース期間の再評価

リース開始日以降、特定の状況が生じた場合にのみ、借手は、リースを延長するオプションを行使する又は早期に解約するオプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかを再評価する。

借手は、下記の両方に該当する、重大な事象又は状況の重大な変化の発生時にのみ、リース期間を再評価する。

- 当該重大な事象・重大な変化が、借手のコントロールの及ぶ範囲にある。かつ、
- 当該重大な事象・重大な変化が、それらの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影響を与える。

一定の要件を満たす場合にリース期間の再評価が必要とされたことは、財政状態計算書にボラティリティをもたらすことになる。リース期間の再評価及びこれに伴う再測定が必要な時点を特定するためには、借手はシステムの変更やプロセスの見直しが必要になる可能性もある。

5.2

IFRS 16.18

IFRS 16.A, B36

リース期間の当初評価 — 一般的な要考慮事項

リース開始日に、借手はリース期間を決定する。

リース期間は、借手が原資産を使用できる状態になった時に開始する。貸手が提供したフリーレント期間はリース期間に含める。

下記の設例は、借手がリース期間を当初評価する際によくみられる考慮事項を示している。



設例11 – リース期間開始時点の決定

IFRS16.B34

小売業D社（借手）は、小売店舗を10年間リースします。

店舗は直ちに入居可能でしたが、D社は4ヶ月かけて、D社のデザインやブランディング戦略と整合させるための賃借設備改良を行いました。D社は、リース物件の賃借設備改良費は、有形固定資産としての認識要件を満たすと判断しました。

リース契約では、店舗への移転が実際に行われるまで、D社は賃料を支払う必要はありません。D社は、2020年1月1日から店舗の改良に着手することができ、2020年5月1日から店舗を開店する予定です。

リース期間

IFRS 16.A, B36

リース期間は、原資産が使用できる状態になった時に開始します。無料賃貸期間及び入居日は関係ありません。したがって、リースの開始日は2020年1月1日です。

使用権資産の減価償却

IFRS16.31-32

D社は、2020年1月1日から使用権資産の減価償却を開始します。

IAS 16.16(b),

Insight 3.2.30.80

当法人の見解では、この設例における、賃借設備改良工事期間中の使用権資産の減価償却費は、賃借設備改良を借手が意図した方法で使用可能にするために必要な場所及び状態に置くのに直接起因するコストではないため、賃借設備改良費の一部としての取得原価を構成せず、したがって、資産計上されることはありません。

IFRS 16.B34

**設例12 – 短期のリース解約不能期間—その後、借手及び貸手の双方が多額のペナルティなしに解約可能な場合**

L社（借手）は、倉庫を5年間リースしています。

L社は家具をデザインし、国内外にオンラインで販売しており、試験的に倉庫をショールームとして使用しています。倉庫スペースの改装コストは多額ではありません。

リース契約に基づいて、L社とM社（貸手）のそれぞれが、リース開始日から1年経過する毎に、契約上のペナルティなしに残存期間のリースを解約する権利を有しています。

「ペナルティ」の定義は、広く解釈されるべきであり、解約オプションを行使することに伴う不利益（経済的阻害要因）を含むと考えられます。「ペナルティ」を生み出す可能性のある経済的阻害要因があるかどうかの評価にあたり、L社は以下の項目について考慮します。

- 賃借設備改良の金額は軽微である。したがって、その経済的耐用年数到来前に契約が解約された場合のL社の経済的損失に重要性はない。
- 賃借設備改良の撤去費用に重要性はない。
- 倉庫の原状回復費用に重要性はない。
- 顧客との関係において早期解約による潜在的影響は小さい。L社は、主にウェブサイトを通じて顧客とやりとりしており、ショールームを直接訪問する顧客は少数であると見込まれる。

上記事実と状況に基づいて、L社は、リースは1年後にペナルティなしに解約することができると決定しました。M社も1年後に多額のペナルティなしに解約することができると仮定した場合、リース期間は1年間の解約不能期間のみとなります。この契約には1年間を超えて強制力のある権利義務がないためです。

**設例13 – 契約に含まれる使用期間が断続的である場合のリース期間**

小売業のQ社は、クリスマスの飾りを販売しています。Q社（借手）は小売店舗を10月、11月、12月の間、3年間リースする契約を締結しています。Q社は毎年、同じ場所の店舗を使用しています（つまり、特定された資産があります）。

リース料は、Q社が店舗を使用する月について、月額1,000千円です。

リース期間

リース期間は、断続的な使用期間の合計である9ヶ月（1年あたり3ヶ月×3年間）です。Q社は、同じ種類の資産を原資産とするリースに短期リースの免除規定を適用している場合、このリースについても、短期リースの認識の免除規定の適用を選択することになります。

事後的な会計処理

Q社が短期リースの認識の免除規定を適用しない場合、使用权資産を使用期間にわたって定額法で減価償却すると考えられます。

すなわち、店舗を使用しない期間（1月から9月の間）は減価償却を実施しないことになります。一方、当法人の見解では、利息は、契約の対象となる全期間（すなわち、3年間）にわたって発生し、リース料の支払いが生じない期間についてはリース負債の残高に累積されると考えます。

IFRS 16.29-32,
IAS 16.55

5.3 事後的なリース期間の再評価 — 一般的な要考慮事項

借手は、リースの延長オプションを行使すること、又はリースを早期解約するオプションを行使しないことが合理的に確実かどうかについての再評価を通して、リース期間を改訂する。例えば、以前は延長オプションを行使することが合理的に確実とはいえないと判断していた借手にとって、事後的に行った重要な賃借設備改良は、延長オプションを行使する強いインセンティブを生じさせる可能性がある。

IFRS 16.21

借手はまた、リースの解約不能期間に変更があった場合にも、リース期間を改訂する。例えば、リース期間を5年間延長するオプションを行使することが合理的に確実とはいえないとして、借手はリース開始時に、リース期間は解約不能期間の5年間であると決定した。しかし、4年目末に借手が貸手に、5年間延長するオプションを行使することを正式に通知した場合、新たな解約不能期間を反映して、リース期間は開始日から10年間（残存リース期間は6年）に改訂される。

リース期間が改訂された場合、借手は割引率を改訂してリース負債を再測定し、通常、対応する使用権資産を調整する。



設例14 – 賃借設備改良とリース期間

小売業のW社（借手）は、L社（貸手）から店舗をリースしています。

リースには5年間の解約不能期間があり、W社はさらに5年間、リースを延長することができます。すなわち、潜在的なリースの最長期間は10年間です。

開始日におけるリース期間の当初評価

リース開始日に、W社は延長オプションを行使することは合理的に確実とはいえないと評価して、リース期間を5年と決定しました。

オプション行使の蓋然性についての事後的な再評価

リース開始後3年目に、W社はロゴ、色彩設定、ターゲットとする顧客層など、重要なブランディングの変更を行いました。このとき、大がかりな賃借設備改良を実施しています。賃借設備改良の中には、店舗の看板、棚、その他ブランディングに関連する内装が含まれます。W社は、他店舗での実績に基づいて、これらの内装の耐用年数は設置後10年間としています。これらは店舗からの取外し時に損壊してしまうため、他店舗への再利用はできません。

IFRS 16.B37(b)

W社は、その賃借設備改良は、リース延長の経済的インセンティブを示す証拠となると考えました。W社は、総合的な評価を見直し、リースを延長することは現時点では合理的に確実であると確認しました。

したがって、W社は合計リース期間を10年、残存リース期間は7年と再評価し、割引率を改訂してリース負債を再測定するとともに、対応する使用権資産を調整しました。

**設例15 – 解約オプション：オプションを行使しないことが合理的に確実か否かについての評価**

B社（借手）は、オフィスビルの1フロアを10年間リースする契約を締結しています。

当該契約には延長オプションはありませんが、B社には5年後に3ヶ月分の賃料に相当する解約違約金25,000千円を支払って解約できるオプションが付与されています。

リース料は年額100,000千円（固定額）です。

リース開始日において、オフィスビルは新築で、周囲のビジネス街の中でも最先端の仕様であり、リース料は賃料相場に見合っています。

リース開始時におけるリース期間の当初評価

リース開始日において、B社は、リースの解約オプションを行使しないことが合理的に確実であると結論付け、リース期間を10年に決定し、リース負債の計算においては解約違約金を含めませんでした。

当初認識後のオプション行使の蓋然性の再評価

リース開始後4年目に、B社は重要な事業を売却し、人員を50%削減しました。

4年目終了時において、人員が縮小したB社の需要に見合う、同じ地域の類似のオフィスビルが年間55,000千円のリース料で6年目（再来年の年初）からリース可能であり、B社は、同ビルへの移転費用を40,000千円と見積もっています。

B社は、状況の変化は重要であり、当該状況の変化がB社のコントロールの及ぶ範囲内にあり、さらに、当該状況の変化は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかの評価に影響を及ぼす、と結論付けました。

リースを解約しないことが合理的に確実であるかどうかを評価するために、B社はこのまま現在のオフィス賃借し続ける場合と新たなビルに移る場合について将来のキャッシュ・フローを、以下の通り、比較しました。

(千円)

年度	現行リース	新たなリース
6	100,000	120,000※
7	100,000	55,000
8	100,000	55,000
9	100,000	55,000
10	100,000	55,000
合計	500,000	340,000

※ 年間リース料55,000＋解約違約金25,000＋移転費用40,000＝120,000

IFRS 16.20-21

B社は、より狭いオフィススペースへの移転による費用削減も考慮して、リースを解約することが、現時点において経済的なインセンティブを持つかどうかを総合的に評価します。

より狭いオフィススペースへの移転による費用削減効果は解約違約金及び移転費用の見積額をはるかに超えるため、4年目終了時に、B社が5年目末時点で解約オプションを行使しないことはもはや合理的に確実とはいえないと結論付けました。なお、上記の表においては単純化のために将来キャッシュ・フローの割引計算は行っていないですが、重要性がある場合、B社は評価にあたって貨幣の時間的価値も考慮すると考えられます。

B社は残存リース期間を1年に短縮することを決定し、負債計上の対象となるリース料総額に解約違約金25,000千円を含めることとしました。

B社は、割引率を改訂して、リース負債を再測定します。リース負債の変動額は、使用权資産の残高で調整します。



リース期間を再評価することにより、どのような影響があるか？

IFRS 16.20-21

借手のコントロールの及ぶ範囲内にある重大な事象又は状況の重大な変化の発生時に、リース期間を再評価するという要件は、IAS第17号からの大きな変更点です。リース開始日にリースの償却スケジュールを計算し、各報告日にロールフォワードしていくことは、もはや不可能です。その代わりに、企業は重要な判断を再評価し、各報告日にリース残高の再測定の必要性を検討する必要があります。

リース期間中の再測定により、財務諸表の利用者に対して最新の情報が提供されます。一方で、財政状態計算書上、資産や負債の計上金額は変動性にさらされやすくなり、企業が将来の財務業績を予測するうえでの予測の精度に影響を与える可能性があります。リース開始日だけでなく、各報告日のリースの会計処理のために追加の対応が必要になります。

関連する要因の変化、又は延長オプションを行使する又は解約オプションを行使しないことに関する経済的インセンティブに変化があるかどうかの判断に際しては重要な判断が必要となり、企業は会計規定の統一的な運用を担保するため、再評価を行うトリガーを識別する指標を定める必要があるかもしれません。

重要な判断の再評価によって、場合によっては、借手の財政状態計算書や包括利益計算書に計上されたリース関連の金額に重要な影響が生じることがあります。

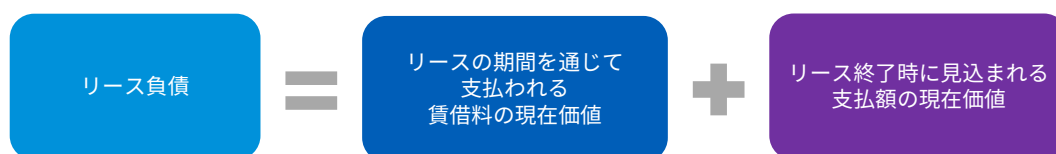
6 リース料

リース負債に含められるリース料（リース料総額）の特定は、借手の財政状態計算書への影響を判断する上で重要である。

6.1 概要

IFRS 16.26

借手はリース開始日に、同日現在で支払われていないリース料の現在価値でリース負債を測定する。固定リース料だけのリースについては、計算はシンプルである。



不動産リースには、以下が含まれることがある。

- － 固定リース料（実質的な固定リース料を含む）（6.2参照）から、リース・インセンティブの受け取りを控除（8.4参照）した額。
- － 変動リース料（6.3参照）
- － リースの早期解約に対する違約金の支払額（第5章参照）
- － リース構成要素と関連する非リース要素を一括してリース構成要素として扱う実務上の便法を選択した場合、維持管理、光熱費などの非リース要素にかかる支払い（第3章参照）

借手はリース開始日に、不動産賃借契約に基づく支払いのうち、リース負債と使用権資産（第7章参照）の測定に含めるべきリース料（リース料総額）を識別する。

6.2 固定リース料と実質的な固定リース料

IFRS 16.27(a)

固定リース料及び実質的な固定リース料は、常に借手のリース負債に含める。「実質的な固定リース料」とは、形式上は変動可能性が含まれているが、実質的にその支払いを回避できないものをいう。一見すると変動リース料に見えるリース料が、実質的には固定化されているというのは珍しいことではない。

IFRS 16.B42(a)(ii)

当初は変動リース料として構成されていたが、開始日後のある時点で固定化される場合、変動可能性が解消された時点で、実質的な固定リース料となる。当該リース料はその時点からリース負債に含め、借手はリース負債を再測定する必要があるが、この時、割引率については従来から使用している率を据え置く。

IFRS16.B42(b)

**設例16 – 経済的実態のない最低リース料**

よく知られた小売業者であるR社（借手）は、Q社（貸手）から既存の商業施設内に小売店舗用スペースをリースします。リース契約上、R社は、施設の営業時間中は店舗を運営する必要があります。空店舗にすることや、店舗の転賃は認められていません。

契約書には、R社が支払う年間賃料について、以下のように記載しています。

- 店舗の売上が全くなかった場合：10万円
- 店舗の売上があった場合 ：1,000万円

R社は、リース契約には、年間1,000万円の実質的な固定リース料が含まれると結論付けました。R社はこの金額が売上に連動する変動リース料ではないと考えました。R社の店舗からの売上が全くないという可能性は現実的ではないためです。

**設例17 – インフレを反映するための固定増加率**

B社（借手）は小売店舗を5年間リースします。年間リース料50,000千円は、毎年度末に支払います。その後のリース料は、毎年5%増加します。この増加は、直近3年間の年間平均インフレ率が5%だったことから、予想される消費者物価指数（CPI）の変動を貸主に補填するために設計されています。

リース料は将来のCPIの変動に連動していないため、固定リース料であるとB社は判断しました。リース開始日に、B社はリース負債に、年5%の固定増加率により50,000千円、52,500千円、55,125千円...と、毎年増加する年間リース料5年分を含めました。

IFRS第16号において、指数またはレートに連動する変動リース料は、指数またはレートの変動がリース料に影響を与えるときにリース負債を再測定することが求められていますが、本例におけるリース料は指数またはレートに連動する変動リース料には該当しないため、リース料が増加するたびにB社がリース負債の再測定をする必要はありません。

**設例18 – 最低額を固定した変動リース料**

X社（借手）は、10年間の小売スペースの賃貸借契約を締結します。リース料は毎年の期首に前払いします。

初回のリース料は50,000千円で、その後のリース料は12ヶ月のCPIの上昇率と5%のいずれか高い方の割合で毎年増額します。

リース開始時のCPIは100、1年末は107、すなわち、1年目のインフレ率は7%でした。

リース開始日

このリース料は、形式上は変動リース料ですが、契約にはX社が回避できない毎年5%の最低固定増加率があることから、実質的な固定リース料が含まれています。リース料の変動性は、実際に支払うリース料が最低額をどのくらい超えているのかという点にのみ存在します。

リース開始時に、X社は1年目のリース料を支払いました。また、契約には実質的に固定された最低リース料（年5%の固定増加率により、52,500千円、55,125千円、57,881千円...と毎年増加するリース料）が含まれていると判断しました。X社は、毎年5%の増加を前提とした残り9年間のリース料の現在価値の合計額でリース負債と使用権資産を測定しました。

2年度期首における再測定

2年目期首に、X社はCPIの上昇（7%）と5%の高い方である7%に基づいて残存期間のリース料を調整します。X社の2年目のリース料は53,500千円（50,000千円×107/100）に増額されました。

決定した2年目のリース料（53,500千円）が新しい基本リース料になり、この53,500千円を起点として、実質的に固定された最低リース料（53,500千円から毎年5%（最低年間増加率）ずつ増加）に基づき、X社は従来通りの割引率を使用し、リース負債と使用権資産を再測定します。

設例19 – 時の経過により「最低額」が確定する変動リース料

IFRS 16.B42(a)(ii)

小売業のX社（借手）は店舗を10年間リースする契約を締結します。年間リース料は以下の通り決まります。

- 1～4年目：毎期の収益の5%で算定される変動リース料
- 5年目以降：毎期の収益の5%で算定されるが、当初から4年間の平均リース料相当額を最低リース料とする。

1年目から収益が計上されるにつれて、最低リース料の変動性は解消され始めます。

5年目以降の最低リース料は、以下の表のとおり、当初4年にわたり徐々に形成されます。

(千円)

	1年度	2年度	3年度	4年度
収益	200,000	100,000	—	300,000
リース料（収益の5%）	10,000	5,000	—	15,000
累積リース料(A)	10,000	15,000	15,000	30,000
累積平均リース料（A/4年）	2,500	3,750	3,750	7,500
4年間の最終平均値				7,500

IFRS 16.B42(a)(ii)

したがって、X社は1年目から4年目までのリース料がすべてわかるまで、リース負債の認識を待つことにはなりません。

X社は1年目末に、リース負債と使用権資産をリース期間の5年目からの6年間において見込まれる、毎年の最低年間リース料2,500千円の現在価値の合計として認識します。

1年目以降、X社は将来の最低リース料の増加に伴って、従来通りの割引率を用いてリース負債を再測定します。例えば、2年目末には、X社はリース期間の5年目からの6年間において見込まれる、毎年の最低年間リース料3,750千円を反映させるためにリース負債を再測定します。

6.3

変動リース料

6.3.1

指数またはレートに基づいて算定されるリース料

IFRS 16.27(b)

指数またはレートに基づいて算定される変動リース料は、将来の変動を織り込まず、リース開始日の指数またはレートがリース期間を通じて適用されるとみなして、リース負債を当初測定する。

IFRS 16.28

指数またはレートに基づいて算定される変動リース料には、例えば、消費者物価指数（CPI）に連動した支払い、ベンチマーク金利（LIBORなど）に連動した支払い、市場の賃料水準の変動を反映するように変動する支払いが含まれる。

IFRS 16.36(c), 39

リース開始日以降、借手は、指数またはレートの変動によってリース料が変動した場合、その変動を反映するように従来通りの割引率を用いて、リース負債を再測定する。



設例20 – 指数（CPI）に基づいて算定されるリース料

IFRS 16.27–28, 39, 42(b), 43, IE6

Y社（借手）は、オフィスビルを賃借しています。リース期間は5年、当初の年間賃料は2,500千円で毎年度末に支払います。賃料は、毎年見直され、消費者物価指数（以下、CPI）の変動によって増額します。割引率は5%です。

リース負債の当初測定

リース開始時のリース負債の当初測定にあたり、リース料総額に含める変動リース料は5年間毎年2,500千円とみなされ、5年間のリース料現在価値の合計である10,825千円で測定します。

年間リース料（千円）	5%、5年の 年金現価係数	使用権資産／リース負債 当初認識額（千円）
2,500	4.32948	10,825 = (2,500 × 4.32948)

当初認識後のリース負債の再評価

1年目にCPIは100から105に上昇しました（すなわち、過去12ヶ月間のインフレ率は5%です）。

CPIの変動によりリース料が変動したため、Y社はリース負債を再測定する必要があります。

1年目末に、Y社は2年目のリース料を2,625（=2,500 × 105 / 100）千円と計算しました。

これにより、Y社は残り4年間の年間リース料を毎年2,625千円と仮定し、従来通りの割引率を用いて、リース負債を9,309千円と再測定します。

改定後の 年間リース料（千円）	5%、4年の 年金現価係数	リース負債 再測定額（千円）
2,625	3.54595	9,309 = (2,625 × 3.54595)

Y社は事後的なリース負債の再測定を使用権資産で調整しました。



リース料が市場に基づく資産価値に変動する場合、指数又はレートに基づいて算定されるリース料に該当するか？

IFRS 16.27(b), 28

一部の国・地域では、リース料は定期的に更新される固定資産の「評価額」の一定割合で算定されます。

「評価額」の決定は、税務当局又は政府によって規制されており、主要なインプットとして、地域内の類似の固定資産の市場賃料あるいは売買価格を考慮の上、固定資産の以下の特定の機能を調整して「評価額」が決定されます。

- サイズ
- 設備
- 什器及び備品
- メンテナンス又はその他のサービス

「評価額」が市場賃料又は不動産の価値と密接に関連している場合、この評価額に基づいて算定されるリース料は市場賃料水準に該当する場合があります（ただし、評価額が固定資産税の決定に使用される場合はその限りではない→後述参照）。したがって、リース物件の「評価額」の変動により調整されるリース料は、指数またはレートに連動する変動リース料とみなされる可能性がありますと考えられます。

例えば、上記の事例（すなわち、「評価額」は当局によって決定され、定期的に更新され、固定資産の市場賃料／価値を表す十分なインプットが含まれている場合）において、「評価額」の一定割合として算定されたリース料は、指数又はレートに連動する変動リース料です。

「評価額」の詳細な算定方法は、国・地域や、リース契約に含まれるさらなる調整条項によって異なります。したがって、リース料が実際に指数またはレートに連動するかどうかの評価に際しては、判断が必要になります。

「評価額」に対してその何パーセントをもってリース料が算定されるかという、適用される割合（パーセンテージ）それ自体はレートではありません。



固定資産税は、指数又はレートに基づいて算定される変動リース料か？

いいえ。IFRS第16号に基づいて会計処理される固定資産税（貸手に課される固定資産税を借手が補填する場合。詳細は3.3参照）を前提とすると、税務当局によって決定された税率も固定資産評価額も、一般的には指数またはレートを表していないと考えられます。

これは、多くの場合、固定資産税は評価額の一定割合、つまり「レート」として表されますが、本質的には、これらは税務当局が予算上の必要性に従って徴税するメカニズムにすぎないからです。一般に、税務当局は税額と徴収手続きを変更することができる広範な行政権限を有しています。例えば、評価額は必ずしも市場賃料率に基づいていないかもしれず、当局は評価額を更新していないかもしれません。また、評価額が市場価値に近似している場合でも、当局は評価額に適用する率を変更することができます。

固定資産税は、借手に財またはサービスを移転しないため、独立した構成要素ではありませんが、契約内の識別された構成要素に配分される「契約対価」の一部を構成します（3.1参照）。

したがって、固定資産税は指数またはレートに連動しない変動支払いであり、それ自体は契約内の独立した構成要素ではありません。



賃料改訂交渉の合意に、時間がかかる場合はどうするか？

IFRS 16.A

以下のような状況において、リース期間中にリース料の再交渉が行われる場合があります。

- 借手が財政難に陥り、リース料の減額を求めているとき（8.3参照）
 - 契約上の賃料改訂条項に従い、市場賃料水準を反映したリース料へと更新しようとするとき
- 実務上、後者の定期的な賃料改訂は、評価には主観が介在することから、合意に時間を要することがあります。

交渉に時間を要する場合には、借手は当初のリース料を支払い続け、新たなリース料が合意した時に既経過分について精算（過去の支払額と合意額との差額を改訂時点まで遡って精算）することがあります。

IFRS 16.42(b)

このような場合、新たなリース料が合意された時、すなわち、実際にリース契約に基づくキャッシュ・フローに変動があった時にリース負債を再測定するのも、借手にとって妥当な選択肢と考えられます。

6.3.2

売上または使用に連動した変動リース料

IFRS 16.BC168–BC169

変動リース料はIFRS第16号において2つのタイプに分けられており、指数やレートに連動するものはリース料総額に含めてリース負債の計上対象とする。一方、売上または原資産の使用状況によって金額が変動するリース料はリース料総額に含めずリース負債として計上しない。このような取り扱いとなっているのは、新基準開発の過程において、実際に売上が発生する、若しくは使用が生じるまでは、そのような変動リース料の支払いを借手が回避できるという点から、リース開始日時点では、借手はまだリース料の支払い義務を負っていない、つまりその時点で計上するリース負債は負債の定義を満たさない可能性があると考えたからである。また、もし負債の定義が満たされるとしても、そのような変動リース料の支払予想額を見積り、負債計上の会計処理の対象とすることは実務に相当の負担を生じさせることが懸念された。

結果として、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、発生した期の損益として認識する。



設例21 – 売上に連動するリース料

X社（借手）は店舗をリースする契約を締結します。年間リース料は、店舗の収益の1%で、最低リース料はありません。

リース契約には、指数またはレートに基づかない変動リース料が存在するのみで、回避できないリース料がないことから、X社は、リース開始日におけるリース負債をゼロと測定します。

設例22 – 売上に正比例しない変動リース料

X社（借手）は、新店舗のためのスペースをリースする契約を締結します。過去の実績によると、X社の店舗における毎月の1店舗平均収益は900万円です。

売上目標が月々変動することに鑑み、店舗スペースの月間リース料は以下のように決められています。

- 月間収益600万円まで： 0円
- 600万円以上1,000万円まで： 20万円
- 1,000万円以上2,000万円まで： 25万円
- 2,000万円以上： 30万円

例えば、下記のそれぞれのシナリオで要求されるリース料は以下の通りです。

月間収益（シナリオ）		リース料
シナリオ1：	500万円	－
シナリオ2：	800万円	20万円
シナリオ3：	2,100万円	30万円
シナリオ4：	5,000万円	30万円

IFRS 16.B42, BC164

リース料の形態が変動であっても、実質的に固定リース料であるようなものについてはリース料総額に含め負債に計上しなければなりません。X社は、この契約での変動リース料が実質的な固定リース料に該当するかを評価するために、以下について検討します。

- リース料に真正の（すなわち、形式的なものではなく実質的な意味での）変動可能性がある。
- 売上は毎月変動することから、リース料についても、支払いは毎月異なる金額になるとの想定が現実的である。
- リース料は変動リース料の形態で定められており、後からその金額が固定化するような仕組みにはなっていない。
- 収益が600万円を下回った場合、リース料を支払う義務はない。

X社は、リース料が売上の比例割合（売上×〇〇パーセント）として課されるわけではないものの、依然として売上に連動する変動性があることから、実質的な固定リース料にはあたらないと結論付けました。また、過去の同種の店舗における売上平均値やその他の類似の売上ベンチマークが存在するからといって、最低固定リース料が設定されていることにはなりません。したがって、X社は毎月のリース料はリース料総額には含まれないと判断し、リース開始日においてリース負債をゼロと測定しました。

6.4

付加価値税（VAT）

多くの国・地域では、「物品、サービス税」とも呼ばれる、付加価値税（VAT）が販売時に財又はサービスに課される。日本では消費税等がこれに該当する。これら付加価値税の課税対象には、リースも含まれることがある。

一般的には、VATは下記の仕組みとなっている。

- 各国には独自のVATシステムがあり、税金は通常、国内で消費される財又はサービスに課される。

- － 売手は買手にVATを請求し、売手は徴収したVATをまとめて政府に納付する。
- － 買手が最終消費者ではなく、ビジネス上のコストとして財又はサービスを購入した場合、支払ったVATは還付可能で、政府への納付額から減額することができる。
- － 特定の財又はサービスが還付の要件を満たさない、または買手の税務上の立場要件によって、買手が支払ったVATの還付を受けられない場合がある。例えば、一部の国では銀行や保険会社はVATの還付を受けられない。このような場合、VAT（の全部又は一部）は還付不能である。

VATが借手に課され、貸手が税務当局の代理人としてVATを徴収する場合、VATはリース料ではなく、非リース要素でもないと考えらえる。なぜなら、VATの支払いは原資産を使用する権利、又は借手への財又はサービスの提供に対するものではないためである。

代わりに、当法人の見解では、VATはIFRIC第21号に基づき会計処理する。これは借手がリース要素と非リース要素を分離せず一括してリース要素として処理することを選択した場合でも同じである。これは、借手が適用される法令に基づいてVATの債務発生事象を識別すべきであることを意味する。例えば、債務発生事象が貸手による定期的な請求書の発行である場合、借手はリース開始日ではなく、各請求書日に、VAT支払債務を認識すべきである。VATの債務発生事象は、各リースに適用される法令の要件に従って評価される。



リース負債に含める支払についての詳細なガイダンスは、[IFRS第16号「リース」](#) [～適用に向けて～](#) シリーズ4:「リース料」を参照。

7 使用権資産

借手は、リース負債の金額に加えて使用権資産の測定に含めるべきその他の費用があるかを検討する必要がある。

7.1 当初測定

IFRS 16.23-24

リース開始日に、借手は使用権資産を取得原価で測定する。取得原価には以下が含まれる。

- リース負債の当初測定額
- 開始日以前に支払った前払リース料から、すでに受け取ったリース・インセンティブを控除したもの
- 借手に発生した当初直接コスト
- リースの契約条件で要求されている原資産の解体及び除去、原資産の敷地の原状回復又は原資産の原状回復の際に借手に生じるコストの見積り。

IFRS 16.A

借手の「当初直接コスト」は、リースを契約しなければ発生しなかったであろうコストである。

借手の当初直接コストに含まれるか？	
○ 含まれる	× 含まれない
– 仲介手数料 – 弁護士費用（リースの組成に紐づくものに限る） – リースの契約条件に係る交渉コスト（リースの組成に紐づくものに限る） – 担保権の設定費用 – リース契約獲得のための、既存テナントへの退去費用等の支払い	– 一般管理費 – 投資評価、投資可能性評価、デューデリジェンス費用など、リース契約が締結されるかどうかにかかわらず発生する費用

リース・インセンティブは、リースに関連して貸手が借手に行う支払い、又は貸手による借手のコストの補填もしくは引き受けである。

7.2

事後測定

7.2.1

原価モデル

IFRS 16.29, 34-35

通常、以下の代替的な測定モデルのいずれかを適用しない限り、借手は使用权資産を減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した原価で測定する。

- 有形固定資産に適用される再評価モデル（7.2.2参照）、又は
- 投資不動産の公正価値モデル（7.2.3参照）



減損テストは、不利なリースかどうか評価するテストを代替するものか？

はい。従前オペレーティング・リースに求められていた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」にあたるか否かに関する評価は、減損テストに事実上置き換わります（ただし、リース開始日前のリース契約を除きます）。新基準のもとで、借手はリース料を支払う義務をリース負債として認識しているため、認識されていない追加的な負債は存在しないためです。代わりに、借手は使用权資産の減損を評価します。

減損テストは、借手に財務報告のための負担を増大させる可能性があります。オペレーティング・リースは現状では、不利な契約に該当する否か評価しますが、減損テストは行いません。使用权資産がより大きな資金生成単位（CGU）の一部を構成する一資産としてではなく、単独の資産として減損テストを適用する場合の方が、その検討はより複雑になる可能性があります。

7.2.2 有形固定資産の再評価モデル

IFRS 16.35

使用権資産の原資産と同じクラスの所有資産について、IAS第16号「有形固定資産」の再評価モデルを適用している場合、借手はその評価モデルを当該クラスの有形固定資産を原資産とするすべての使用権資産に適用することができる。

7.2.3 投資不動産の公正価値モデル

IFRS 16.34, 48, IAS 40.2

リース対象の不動産が投資不動産の定義を満たす場合、借手はIAS第40号「投資不動産」を適用して使用権資産を会計処理する。例えば、借手は有利な賃料収入を得られる場合には、使用していないリース物件をサブリースすることがあるが、そのような使用権資産が投資不動産の定義を満たす場合はIAS第40号「投資不動産」が適用される。

IFRS 16.34, 56, IAS 40.30

IAS第40号では、企業は投資不動産の測定のため、公正価値モデル又は原価モデルのどちらかを会計方針として選択する。企業は、選択した会計方針を、所有又は賃借した投資不動産のすべてに適用する。すなわち、企業は所有する投資不動産と賃借した投資不動産にそれぞれ異なる方針を選択することはできない。

これについては、今後発行予定の「不動産リース – IFRS第16号「リース」に基づく貸手の会計処理」で詳細を解説する。

7.3 原状回復コスト

IFRS 16.24(d), 25

借手は、原状回復の義務が生じた時点で、関連するコストを使用権資産の一部として認識する。事実と状況に応じて、リース開始日又は原資産を特定の期間中に使用した結果として、原状回復の義務が生じる。このようなコストに係わる義務は、IAS第37号に準拠して測定する。

リース中に発生する日常的な摩耗は、借手の返還義務の金額を増額させる可能性があるが、通常は、資産計上せず、発生時に費用処理する。

借手は、棚卸資産を製造するために使用権資産を使用した結果生じた原状回復コストについては、IAS第2号「棚卸資産」を適用する。



設例23 – 借地の解体、除去費用の見積もり

B社(借手)は、高級衣料品を販売する業者です。B社は中庭が付いた小売スペースを5年間リースします。年間リース料は、10,000千円で毎期末に支払います。B社の追加借入利率は5%です。

B社は契約上、例えば、賃借設備改良部分を撤去する等、リース終了時に物件を原状回復する必要があります。

リース開始日

リース開始日に、B社は壁を取り壊して、陳列棚、照明機器、階段を設置しました。この時、工事業者は、リース終了時に賃借物件を原状回復するための費用を5,000千円と見積もりました。この費用は使用権資産の取得原価を構成する「リースの契約条件で要求されている原資産の解体及び除去、原資産の敷地の原状回復又は原資産の原状回復の際に借手に生じるコストの見積り」に該当するものとします。名目リスクフリーレートは4%です。

そこで、B社はリース開始日に以下の通りリース負債43,295千円、原状回復のための引当金4,110千円及び使用権資産47,405千円を計上しました。

IAS 37.14

IFRS 16.24(d), 25

年間リース料（千円）	5%、5年の 年金現価係数	リース負債 当初認識額（千円）
10,000	4.32948	43,295 = (10,000 × 4.32948)

見積原状回復費用 （割引前）（千円）	4%、5年の 現価係数	原状回復引当金 当初認識額（千円）
5,000	0.82193	4,110 = (5,000 × 0.82193)

使用権資産当初認識額（千円）	47,405
----------------	--------

第1年目末

IAS 37.14

B社はリース終了時までには摩耗が進むであろうカーペットを取り換えるための費用1,000千円が必要になると見積もりました。そこで、B社は摩耗の発生につれて、引当金と対応する費用を計上することにしました。

摩耗の性質上（カーペットの継続的な使用）、その発生は資産の使用に比例すると考えています。B社はリスクフリーレート（4%）を使って割り引いて、171千円の費用と引当金を計上しました。

年 度	取換費用 （割引前）	各年の引当額累計（千円）				
		1年度期末	2年度期末	3年度期末	4年度期末	5年度期末
		$1 / 1.04^4 = 0.85480$	$1 / 1.04^3 = 0.88899$	$1 / 1.04^2 = 0.92455$	$1 / 1.04 = 0.96153$	
1	200	171	178	185	192	200
2	200		178	185	192	200
3	200			185	192	200
4	200				192	200
5	200					200
	合計	171	356	555	768	1,000

第2年目期首

IFRS 16.25

B社は、スペースの外観をよくするために、中庭を改装し、噴水を設置しました。工事業者は、噴水の除去費用を500千円と見積もりました。この費用は使用権資産の取得原価を構成する「リースの契約条件で要求されている原資産の解体及び除去、原資産の敷地の原状回復又は原資産の原状回復の際に借手に生じるコストの見積り」に該当するものとします。

B社は、リスクフリーレート（4%）で割り引いて、噴水の除去費用のための引当金427千円及び対応する使用権資産を財政状態計算書に計上しました。

年 度	噴水 除去費用 （割引前）	各年の引当額累計（千円）				
		2年度期首	2年度期末 3年度期首	3年度期末 4年度期首	4年度期末 5年度期首	5年度期末
		$1 / 1.04^4 = 0.85480$	$1 / 1.04^3 = 0.88899$	$1 / 1.04^2 = 0.92455$	$1 / 1.04 = 0.96153$	
2	500	427	444	462	481	500

8 リースの条件変更

リースの条件変更には様々な種類がある。この章では、不動産リースの中で一般的な4つの条件変更パターンについて解説する。

IFRS 16.A

リースの条件変更は、当初の契約条件にはなかったリースの範囲又は対価の変更である。以下が一般的な例である。

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

当初の契約条件を再交渉した結果生じる変更は、リースの条件変更である。契約に賃料改訂条項が含まれているときに、当該条項に基づいて行われる賃料交渉の結果として生じるリース料（キャッシュ・フロー）の見直し及び、借手が当初契約に含まれるオプションを行使すること（又は行使しないこと）が合理的に確実であるかどうかの再評価は、リースの条件変更ではない。

8.1 リースの範囲の増加 — 増床

借手は、以下の条件の両方に該当する場合、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リースの条件変更である。かつ、
- － 当該リースの対価が、範囲の増加部分に対応する独立価格、及び特定の契約の状況を反映するためにその独立価格に加えられた適切な修正に見合った金額だけ増額している。

IFRS 16.44-46

一般的な不動産リースの条件変更のパターンの1つに、増床による条件変更がある。例えば、既にあるオフィスビル内のスペースをリースしている借手が、同じビル内の別のスペースのリースに合意することである。増床部分のリース料が独立価格を反映している場合、借手は増床部分を独立した新たなリースとして会計処理する。

この場合、借手は

- － 別個の独立したリース（すなわち、増床部分のリース）を新たに開始したリースと同様に会計処理する。
- － 当初のリースには調整を行わない。

IFRS 16.44, Ex15

**設例24 – 対応する対価が増額する、オフィススペースのリースの増床**

Z社（借手）は、L社（貸手）からオフィスビルの1フロアを10年間リースする契約を締結しています。Z社はビジネスを拡大しており、追加のオフィススペースを必要としています。

第7年目期首に、Z社とL社は不動産賃貸借契約を修正して、既存フロアに加えて同じビル内の別フロアを4年間使用する権利をZ社に付与しました。新しいオフィススペースは当初のオフィススペースと同じ広さで、すべての重要な点で類似しています。

新たなオフィススペースの賃料は、同じ広さと特徴を持つオフィススペースの市場賃料に見合っています。しかし、Z社は従来からL社のオフィスビルを賃借していたため、もし新しい借手に追加フロアをリースするとしたら生じたであろうコスト（例えば、マーケティングコスト、仲介業者への賃貸仲介手数料、信用調査のコストなど）は生じなかったという点を反映して、Z社は新たなスペースの賃料について5%の割引を受けます。

追加のオフィススペースのリースは、当初の契約条件の一部ではありませんでした。したがって、これはリースの条件変更に応当します。

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

- この条件変更は、追加の原資産、すなわちオフィススペースの追加フロアを使用する権利を加えることによりリースの範囲を増加させる。
- 追加フロアのリース料は、この契約の状況を反映するための調整を加味した類似のオフィススペースの市場賃料に見合ったものである。新たな追加フロアのリース料は、市場賃料を5%下回っているが、この値引きは、不動産のマーケティングや仲介業者への手数料支払、その他一般的な契約組成費用の支払いがなくて済んだという便益をL社とZ社とでシェアしているという点を反映したものである。

Z社は、当初のオフィススペースのリースの会計処理は修正しません。

8.2

契約期間の延長

IFRS 16.45-46

一般的な不動産リースの条件変更のパターンとして、契約期間の延長がある。借手が当初の契約条件よりも長い期間、同じスペースを使用することに合意する場合などである。

契約期間が変更されたことによって生じる会計上のリース期間の延長は、借手が当初契約に含まれる更新（延長）オプションを行使するか否かの評価を見直した結果生じるリース期間の延長とは異なる（5.1.2参照）。

借手は会計上のリース期間の延長をもたらす条件変更について以下のとおり会計処理する。

- 契約対価を各リース要素の独立価格とすべての非リース要素の独立価格の総額との比率に基づいて各リース要素に配分する。
- 新たなリース期間を決定する。

- 改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引いてリース負債を再測定する。
- 使用権資産に対応する修正を行う。

借手は条件変更の発効日、すなわち、当初のリース期間終了日ではなく条件変更に合意した日に上記の会計処理を行う。

設例25 - 契約上のリース期間の延長

IFRS 16.45-46, A, Ex16

X社（借手）は、Y社（貸手）から工業地域に所在する工場を20年間リースしています。延長、解約オプションはありません。X社は、残価保証の義務を負っていません。当初直接コスト、リース・インセンティブ等、X社とY社間で他のいかなる支払いもありません。

年間リース料は150,000千円（年度末払い）で、リース開始日の追加借入利子率は5%です（リースの計算利子率は容易に算定できないと仮定します）。以上より、X社はリース負債と使用権資産をそれぞれ1,869,332千円で当初認識しました。

年間リース料（千円）	5%、20年の 年金現価係数	使用権資産／リース負債 当初認識額（千円）
150,000	12.46221	1,869,332 = (150,000 × 12.46221)

第17年目末（すなわち、契約期間満了の3年前）に、Y社はX社に対し、他社が当工場のリースに興味を示していると伝えてきました。X社はこの工業地域に根ざしており、その製品には継続的な需要があります。このため、X社は契約期間の延長を希望しました。X社とY社は交渉に入り、第18年目末において、契約期間を10年間延長すること、つまり、リース期間は当初からの合計で30年間とすることで合意しました。残りの期間の年間リース料に変更ありません。当初直接コスト、リース・インセンティブ等、X社とY社間で他のいかなる支払いもありません。

このリースには延長・解約オプションがないため、会計上のリース期間は契約期間と同じになり、条件変更により会計上のリース期間も10年間延びることになりました。なお、この条件変更は当初のリース契約に含まれていなかったため、リース期間の見直し（再評価）ではありません。また、この条件変更はリース期間のみを延長する条件変更であり、X社に追加的な原資産を使用する権利は付与されません。したがって、別個の独立したリースとして会計処理することはできません。

条件変更の発効日は第18年目末です。以下の通り、同日時点のリース負債は278,912千円、使用権資産は186,933千円です。

使用権資産：当初20年のうち18年分が定額償却済みであるため

$$1,869,332 \times ((20-18)/20) = 186,933$$

リース負債：当初の割引率5%での150,000／年の返済があと2回残っているため

$$150,000/1.05 + 150,000/1.05^2 = 278,912$$

X社は、以下に基づいて、リース負債を1,130,412千円と再測定します。

- 年間リース料は150,000千円（年度末払い）
- 残存リース期間は12年（当初リース期間の残存期間2年及び延長した10年）
- 改訂後の追加借入利率は8%（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定します）

年間リース料（千円）	8%、12年の 年金現価係数	リース負債 条件変更後の額（千円）
150,000	7.53608	1,130,412 = (150,000 × 7.53608)

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

（単位：千円）	18年度末の簿価 （条件変更反映前）	条件変更の 調整額	18年度末の簿価 （条件変更反映後）
使用権資産	186,933	851,500	1,038,433
リース負債	(278,912)	(851,500)	(1,130,412)

契約変更によって生じたリース期間の延長は、使用権資産に含まれる原状回復費にどのような影響があるか？

リース開始日に、借手は使用権資産を取得原価で測定するにあたり、リースの契約条件で要求されている原資産の解体及び除去、原資産の敷地の原状回復、原資産の原状回復を行うため借手に発生する見積りコストを取得原価に含めます。ただし、それらのコストが棚卸資産の製造のために生じる場合は除きます。

こうしたコストを支払う義務（資産除去債務）は、IAS第37号に準拠して認識、測定されます。

IAS第37号では、資産除去債務の引当金は報告日ごとに再検討され、決済金額の最善の見積りを反映するように修正されます。支出金額又は支出時期、若しくは割引率の変動の結果として決済金額の最善の見積りに変更が生じることがあります。

リースの条件変更が生じると、リース終了時の借手の原状回復義務の金額や発生時期が変化することがあります。条件変更により、リース対象の原資産が変わる（賃借スペースが増えるなど）、若しくは契約期間が変更されるなどの場合です。

この場合、借手はリースの範囲又は契約期間の変更から生じた原状回復義務に係る引当金の変動額を使用権資産の帳簿価額に加減して認識し、残存耐用年数にわたり減価償却することになります。

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

Insights 3.12.150.10–20,
IFRIC 1

8.3

リース料の減額

IFRS 16.45–46

不動産リースの一般的な条件変更のパターンとして、契約上のリース料の変更がある。経営成績や資金繰りが思うようにいかない借手が貸手にリース料の減額を申し入れるようなことがあるかもしれない。

借手は使用権の範囲についての変更がないままリース料のみが変更される条件変更について、以下の通り、会計処理する。

- 契約対価を各リース要素の独立価格とすべての非リース要素の独立価格の総額の比率に基づいて各リース要素に配分する。
- リース期間を決定する。
- 改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引いてリース負債を再測定する。
- 使用権資産に対して対応する修正を行う。

IFRS 16.45, A

借手は、条件変更の発効日、すなわち変更されたリース料の支払い時ではなく、条件変更が合意された時に、上記の会計処理をする。

設例26 – 賃料（リースの対価）の減額

IFRS 16.45-46, A, Ex19

X社（借手）は、Y社（貸手）からオフィススペースを20年間リースしています。

年間リース料は150,000千円（年度末払い）で、リース開始日の追加借入利率は5%です（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定します）。X社は、残価保証の義務を負っていません。当初直接コスト、リース・インセンティブ等、X社とY社の間に他のいかなる支払い也没有。以上より、X社はリース負債と使用権資産をそれぞれ1,869,332千円で当初認識しました。

年間リース料（千円）	5%、20年の 年金現価係数	使用権資産／リース負債 当初認識額（千円）
150,000	12.46221	1,869,332 = (150,000 × 12.46221)

第10年目末に、X社とY社は年間リース料を100,000千円（年度末払い）へと減額することに合意しました。

リースの対価の変更は当初の契約条件には含まれておらず、これはリースの条件変更に該当します。この条件変更はX社に追加の原資産を使用する権利を付与しないため、別個の独立したリースとして会計処理することはできません。

条件変更の発効日は10年目末です。以下の通り、同日時点のリース負債は1,158,260千円、使用権資産は934,666千円です。

使用権資産：当初20年のうち10年分が定額償却済みであるため

$$1,869,332 \times ((20-10)/20) = 934,666$$

リース負債：当初の割引率5%での150,000／年の返済があと10回残っているため、5%、10年の年金現価係数7.7217に基づき、 $150,000 \times 7.7217 = 1,158,260$

X社は以下に基づいて、リース負債を736,009千円と再測定します。

- 年間リース料は100,000千円（年度末払い）
- 残存リース期間は10年
- 改訂後の追加借入利率は6%（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定します）

年間リース料（千円）	6%、10年の 年金現価係数	リース負債 条件変更後の額（千円）
100,000	7.36009	736,009 = (100,000 × 7.36009)

X社は条件変更前のリース負債の帳簿価額（1,158,260千円）と条件変更後のリース負債の帳簿価額（736,009千円）との差額422,251千円を、使用権資産の減少として認識しました。

（単位：千円）	10年度末の簿価 （条件変更反映前）	条件変更の 調整額	10年度末の簿価 （条件変更反映後）
使用権資産	934,666	(422,251)	512,415
リース負債	(1,158,260)	422,251	(736,009)

リースの対価の減額は、賃料を一時的にディスカウントするリベートの形で行われることもある。



設例27 – 賃料の一時的ディスカウント（リベート）

小売業のJ社（借手）は、K社（貸手）からショッピングモール内の店舗を6年間リースしています。年間リース料は120,000千円（年度末払い）です（つまり、月額リース料は10,000千円です）。

3年目の休暇シーズン後の市況の低迷により、K社は4年目の期首から3ヶ月間をフリーレント期間として、J社に賃料の一時的なディスカウント（リベート）を与えることで合意しました。すなわち、4年目のリース料を30,000千円減額して90,000千円とします。5年目以降については、年額120,000千円のままです。このディスカウントは、当初のリース契約の条件には含まれていませんでした。

この賃料のディスカウントは当初のリース契約に含まれていないリース料の減額にあたります。したがって、リースの条件変更に該当します。

8.4

貸手による補償

リース期間中に発生した障害や不利益などについて、貸手が借手に補償を行うことがある。例えば、以下のような例が考えられる。

- オフィスビルの水道管の破裂：貸手が、水道管と水浸しとなったフロアを補修する期間中、借手がそのフロアから移転して業務をしなければならない不利益に対して補償する。
- ショッピングセンターの共有エリアにおける建設、改修：こうした作業は、ショップへの顧客のアクセスに影響し、その営業に悪影響を及ぼすため、貸手は借手に逸失利益を補償する。

IFRS 16.A

不利益に対する補償が当初のリース契約に含まれている、もしくは関連法令によって要求されているため事実上リース契約の一部である場合、その支払いは当初のリースの一部として会計処理する。これはリースの条件変更ではないため、割引率は改訂しない。

IFRS 16.A, 45-46

一方、当初のリース契約には上記のような場合に対する補償条項が含まれていなかったが、当初契約を更新する新たな契約として借手への補償を織り込むような場合（例えば、契約の満了が近づいておりリースの延長を希望する貸手が、借手がリースを更新するインセンティブとして実質的な補償を新契約の賃料条件の設定において加味するといったケースが想定される）、補償の支払い（例えば、更新契約の賃料を数ヶ月減額するような形でその補償の支払いが実質的に行われることも考えられる）は別個の独立したリースではなく、リースの条件変更として会計処理する（8.3及び設例26参照）。



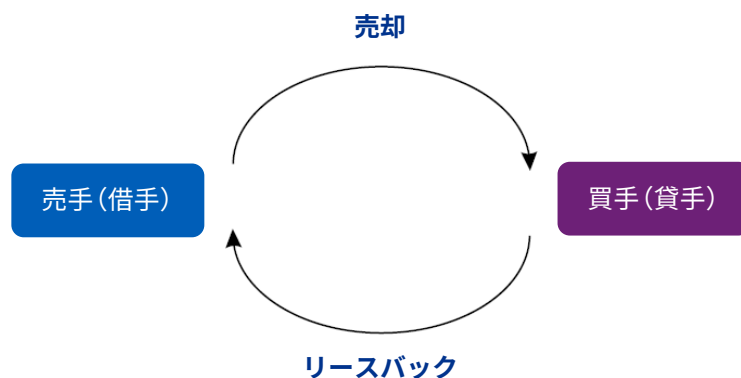
リース契約の変更の会計処理についての詳細なガイダンスについては、[IFRS第16号「リース」～適用に向けて～シリーズ5：リースの条件変更](#)を参照。

9 セール・アンド・リースバック

IFRS第16号は、セール・アンド・リースバック取引の会計処理を変更し、売手（借手）はセール・アンド・リースバック取引をオフバランス資金調達の方法として利用することが実質的にできなくなっている。

IFRS 16.98-103

セール・アンド・リースバック取引とは、売手(借手)である企業が、原資産を買手(貸手)である他の企業に譲渡し、その買手（貸手）から同資産をリースバックすることである。



セール・アンド・リースバック取引をどのように会計処理するかを決定する際、企業は、最初に売手（借手）から買手（貸手）への原資産の譲渡が売却であるかどうかを検討する。企業は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を適用して、売却にあたるかどうかを判断する。この評価によって、売手（借手）及び買手（貸手）双方の会計処理が決定される。売手（借手）の会計処理は以下の通りである。

	借手（売手）
買手（貸手）への譲渡は売却である	- 原資産の認識を中止し、リースバックの借手の会計モデルを適用する※。 - 使用权資産を従前の帳簿価額（原資産の取得原価ベース）のうち、借手が保持した部分で測定する※。 - 貸手に移転された権利に係る利得又は損失を認識する※。
買手（貸手）への譲渡は売却ではない	- 原資産を引き続き資産計上する。 - 買手である貸手から受領した金額について、IFRS第9号「金融商品」を適用して、金融負債を認識する。

※ 資産の売却の対価が公正価値と等しくない場合、又はリース料が市場の賃料水準と乖離している場合には修正が必要となる。

IFRS 16.IE11



設例28 – 資産の譲渡が売却である場合のセール・アンド・リースバック取引

売手（借手）であるC社は、オフィスビルを買手（貸手）であるD社に現金2,000百万円で売却しました。売却直前の建物の帳簿価額は1,000百万円です。同時に、C社は当該建物を18年間、年間賃料120百万円（年度末払い）でD社から借りることに合意し、不動産賃貸借契約を締結しました。

オフィスビルの譲渡は、IFRS第15号の売却の要件を充足していたとします。売却日現在のオフィスビルの公正価値は1,800百万円でした。オフィスビルの売却の対価が公正価値ではないため、C社は売却取引を公正価値で認識するための修正を行う必要があります。C社は公正価値を上回る売却額200百万円（2,000百万円－1,800百万円）を、D社からC社に追加的な融資が行われたものとみなして会計処理します。借手の追加借入利率は年4.5%です。

年間賃料120百万円×18年間の支払いは、みなし融資200百万円の返済と、（会計上の）リース料の支払いとして行われるものです。よって、支払賃料の現在価値1,459百万円のうち、追加融資200百万円を除いた1,259百万円が、リース料総額の現在価値としてのリース負債の当初認識額となります。

(単位：百万円)

年間賃料	4.5%、18年の 年金現価係数	金融負債認識額
120	12.15999	1,459 = (120 × 12.15999)
うち、有利子負債認識額		200
使用権資産／リース負債認識額		1,259

C社は以下の通り取引を認識し、会計処理しました。

(単位：百万円)

	簿価1,000の建物を1,800で売却、同時に200を有利子負債で調達	使用権資産及びリース負債の認識	売却益のうち残存する使用権資産に係る部分を取消※	合計
現預金	2,000			2,000
使用権資産		1,259	(560)	699
建物	(1,000)			(1,000)
金融負債	(200)	(1,259)		(1,459)
売却益（利得）	(800)		560	(240)

※ $800 \times (1,259/1,800)$



IFRS第16号により、セール・アンド・リースバックを用いたオフバランス資金調達はできなくなるのか？

セール・アンド・リースバック取引の会計処理は依然複雑です。しかし明らかなことは、IFRS第16号が、オフバランス資金調達の方法としてセール・アンド・リースバック取引を利用することを実質的に不可能にしたことです。IFRS第16号では、売手（借手）は、リースバックが短期リース又は少額資産のリースに該当しない限り、セール・アンド・リースバック取引を常にオンバランス処理します。

IFRS第16号で導入された公正価値以外での取引についてのガイダンスは、企業が公正価値以外の価格による取引を特定する手助けとなり、取引条件が市場価格を上回る、あるいは下回る場合の適切な会計処理を明確にしています。企業は、観察可能な価格と情報を最大限利用して、取引の対価が公正価値であるかどうかを評価する際に最も適切な方法を決定しなければなりません。特に原資産の仕様が特殊なものである場合には、重要な判断が必要になることがあります。

10 移行における留意事項

IFRS第16号への移行はすべてのリースに関する複雑な領域であるが、不動産リースの特徴からさらなる注意が必要となる場合がある。

10.1 データ抽出の課題

不動産リースは、しばしば10年、20年など、一般に他のリースより長期間にわたる。長期の不動産リース（2.3参照）は99年あるいは999年にわたることもある。

このようにリース期間が長期にわたる場合、借手のデータ抽出には大きな課題が生じる。選択した移行方法によっては、借手は過去のリース開始時、およびその後リースの再評価又は条件変更が生じた過去の各時点において、リース関連の資産・負債を再計算するための膨大な過去データを収集する必要がある。以下は必要なデータの例である。

収集が必要な過去データの例

遡及適用（完全遡及アプローチ）

- リース料の変更（指数やレートの変動に起因して生じたものを含む）
- 割引率の変動
- リースの条件変更（リースの範囲（契約期間を含む）の変更、又は対価の変更）
- リースの条件変更に起因しない会計上のリース期間の見直し（借手が延長オプションを行使する又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実かどうかの評価を含む）
- 使用权資産の償却及び減損

修正遡及アプローチ

（後知恵（Hindsight）を利用する便法が適用されている場合）

- リース料の変更（指数やレートの変動に起因して生じたものを含む）
- リースの条件変更（リースの範囲（契約期間を含む）の変更、又は対価の変更）

10.2 移行に関して決定すべき主な事項

IFRS第16号は、移行に際し借手に複数のオプションと実務上の便法を提供している。オプションと便法の多くは相互に独立して選択でき、なかにはリース単位ごとに選択することができるものもある。以下は、移行に際してどのようなオプションや便法を使うかにつき、借手が決定しなければならない主な事項について、概要を述べたものである。

10.2.1 新たなリースの定義を適用しない

IFRS 16.C3

IFRS第16号への移行に際して、借手は契約がリースである又はリースを含んだものであるかに関して従前に行った判断を「引き継ぐ」実務上の便法を適用することができる。

この実務上の便法の適用を選択した借手は、

- IAS第17号「リース」、IFRIC第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」でリースとして識別された契約についてIFRS第16号を適用する。
- IAS第17号、IFRIC第4号でリースとして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号の新たなリースの定義は、適用開始日以降に締結又は変更した契約から適用する。

不動産の性質上、リースが含まれるか否かは通常明らかであり、この評価がIFRS第16号を適用することで変更されることは通常ない（2.2参照）。したがって、この実務上の便法を適用するか否かの決定は借手にとってそれほど重要ではないことが多い。なお、この実務上の便法の選択は、すべての契約（借手及び貸手となる契約）に一律で適用しなければならない。

10.2.2 完全遡及アプローチ VS 修正遡及アプローチ

IFRS 16.C5

IFRS第16号を遡及適用する（完全遡及アプローチを適用する）か修正遡及アプローチを適用するかは、借手にとって重要な判断である。借手は選択したアプローチをすべてのリースに適用する。

完全遡及アプローチを適用するコストと複雑さから、多くの借手がおそらく修正遡及アプローチの適用を選択すると思われる。なお、修正遡及アプローチでは比較情報の修正再表示が行われなため、ステークホルダーに比較情報を伝えるために、比較年度のプロフォーマ財務情報を任意で作成する企業もあるのではないかと考えられる。

10.2.3 修正遡及アプローチ — 使用権資産の測定

IFRS 16.C8

借手は、以下の2つの方法のいずれかによって適用開始日の使用権資産を測定することができる。これはリースごとに選択できる。

- 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する（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：リース負債の金額相当額とする（一定の調整を行ったうえで）。

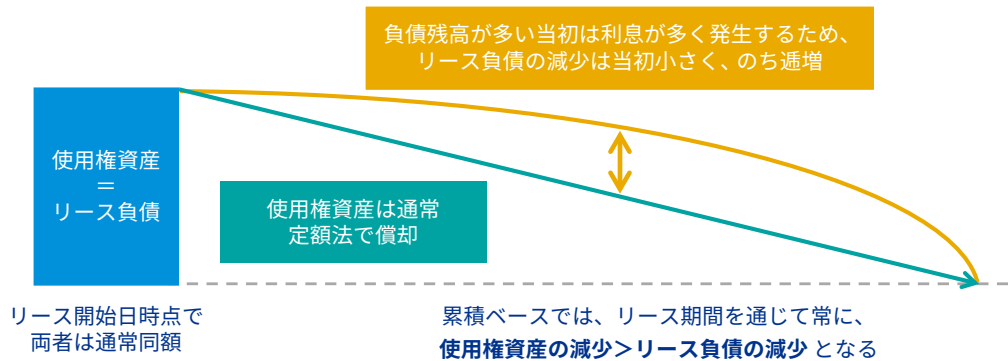


使用権資産の測定方法としてそれぞれの方法を選択した場合の影響は？

IFRS 16.C7

不動産リースはその性質上、おそらく借手が新たにオンバランス処理するもののうち最も金額の大きなものになると考えられます。

移行時において、IFRS第16号をリース開始時から遡及適用したと仮定して使用権資産を測定した場合(オプション1)、従前オペレーティング・リースに分類していたリースについては純資産が減少します。これは、使用権資産の減価償却のスピードがリース負債の元本減少のスピードよりも通常は速いため、適用開始日において計上される使用権資産よりリース負債の方が大きくなるためです。



使用権資産の測定方法としてどちらを借手が採用するかは、各企業の目的次第と考えられます。借手は、以下のそれぞれの方法の影響を検討する必要があります。

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する方法

純利益によって業績を評価される借手は、オプション1による使用権資産の測定を好むことがある。

理由としては、この方法では適用開始日に認識する使用権資産がより少額となり、リースの残存期間各期に計上する減価償却費も小さくなるためである。

オプション2：リース負債の金額相当額とする方法

純資産残高に着目する借手は純資産が減少しないオプション2による使用権資産の測定を好むことがある。

財務制限条項やその他の業績指標において、純損益よりも財政状態に着目しているような場合が考えられる。

10.2.4

修正遡及アプローチ — 適用する実務上の便法

IFRS 16.C10

従来のオペレーティング・リースに修正遡及アプローチを適用する場合、借手は以下の実務上の便法の1つ又は複数を用いることができる。

- － 割引率：借手は類似したリースをまとめたポートフォリオに単一の割引率を用いることができる。
- － 減損と不利なリース：下記参照
- － 残存期間が短期のリース：借手は、適用開始日から12ヶ月以内に終了するリースについて、リース負債・使用権資産を認識しないことができる。
- － 当初直接コスト：借手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。
- － 後知恵 (Hindsight) の利用：下記参照

IAS第17号における不利なリース

IFRS 16.C10(b)

この実務上の便法を選択した場合、借手は、適用開始日にIAS第36号に基づいて減損テストを行う代わりに、リースが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」か否かに関する適用開始日の直前の評価に依拠することができる。借手は、この実務上の便法をリースごとに適用することができる。

この実務上の便法は、従前に引当金を計上していたリースに限らず、IAS第17号に基づいてオペレーティング・リースに分類されていたリースすべてに適用することが認められると考えられる。



設例29 – 不利なリースの移行措置

小売業を営むX社（借手）は100店舗をリースしており、これらはIAS第17号に基づいてオペレーティング・リースに分類していた。

2018年、X社は20店舗をリース期間中に閉店した。X社は閉店した店舗をサブリースすることを企図しているが、そのうち12店舗についてはサブリースによってリース料の支払いを賄うことはできないとみており、これらのリースは不利な契約に該当すると評価して引当金を計上している。

この場合、X社は不利な契約か否かにかかわらず100店舗のリースすべてについて実務上の便法を適用することができる（すなわち、不利な契約ではない88店舗のリースについても、適用開始日において減損損失の認識は不要と取り扱うことができる）。

後知恵（Hindsight）の利用

IFRS 16.C10(e), BC287

借手は、過年度に基準に基づき要求されたであろう判断や見積りがどうだったかを再現しなければならない場面に関してのみ、事後的判断を利用することができると考えられる。例として、過年度に遡ってリース期間を算定する際の、リースの延長オプションを行使することが合理的に確実かどうかの評価がある。

一方、当法人の見解では、例えば消費者物価指数の変動に伴う変動リース料の変更など、見積りではなく実績情報に基づいて過年度に要求された会計処理については、後知恵（Hindsight）の利用は認められないと考える。



後知恵（Hindsight）の利用に関する実務上の便法が関連するのはどのようなときか？

後知恵(Hindsight)を利用する便法による便益は、実際には限定的であるといえるかもしれません。

他の実務上の便法と同様に、この便法は修正遡及アプローチを適用した場合にのみ適用することができます。修正遡及アプローチを適用する主なメリットは、オペレーティング・リースについて適用開始日における情報を使用して移行の会計処理を行えることであり、実際、修正遡及アプローチを選択した企業がオプション2（10.2.1参照）を使用してリース負債と同額で使用权資産を測定する場合、適用開始日時点の情報のみを使用することで足ります。

しかし、企業がオプション1（10.2.1参照）を使用して使用权資産を遡及的に測定することを選択した場合には、この実務上の便法によることで、使用权資産の計算とその文書化を簡素化することができます。これは、過年度にリースの条件変更があった場合を除いて、企業はリース期間の当初の評価及びその後のリース期間の変更を再構築することなく、リース期間について、現在の評価と同じ評価をリース開始日からしていたものとみなして、現在のリース期間をそのまま使用权資産の再構築に使用できるからです。

10.3

セール・アンド・リースバック取引の移行

IFRS 16.C16

IFRS第16号への移行にあたって、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「売却」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・リースバックに関しては、

- － 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会計処理する。
- － 繰延べられていた資産譲渡から生じた売却益は引き続きリース期間にわたって償却する。

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・リースバックに関しては、

- － 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会計処理する。
- － 公正価値以外の売価で資産譲渡を行ったことにより、繰延べられてきた損益は、適用開始日直前の未償却残高を、使用権資産に加減する。



設例30 – オペレーティング・リースバック取引の移行

2004年、R社は本社ビルをP社に売却し20年間リースバックしました。R社にはビルを市場価格で買い戻すオプションがあります。

IAS第17号に基づきリースバック部分のリース分類を評価するにあたり、売手(借手)であるR社は、再購入オプションの行使価格が市場価格であることから、ビルの市場価格の変動に係るリスクと経済価値はP社が保持していると考えました。また、リースバックがファイナンス・リースであることを示す他の指標もないことから、R社は当該取引をセール・アンド・オペレーティング・リースバック取引として会計処理しました。すなわち、建物の認識を中止し、買手(貸手)であるP社に支払うリース料をリースバック期間にわたり一定額となるよう費用処理しました。

2019年1月1日現在において、

- － R社の本社ビルのリースバック取引の残存期間は5年間である。
- － R社の追加借入利率で割り引いたリース料の現在価値は5,000百万円である。

IFRS 16.99, 103, 15.B66

IFRS第16号の適用に際し、R社は、ビルの購入オプションを保有していることから、譲渡取引はIFRS第15号での売却の要件を満たさないと考えました。つまり、R社がIFRS第16号適用後にこのような条件で取引をした場合、セール・アンド・リースバック取引ではなくIFRS第9号に基づき金融取引として会計処理することとなります。しかし、IFRS第16号の適用開始日において当該取引は既に実行されていたため、R社は本取引についてセール・アンド・リースバック取引としての会計処理を継続します。

R社はIFRS第16号への移行に際して、修正遡及アプローチの適用を選択し、オプション2(10.2.3参照)を使用してリース負債と同額で使用権資産を測定し、当初直接コストを認識しない実務上の便法を適用しました。

IFRS 16.C18

2019年1月1日、R社は使用権資産とリース負債をそれぞれ5,000百万円で認識しました。



セール・アンド・リースバックに適用可能な移行時における主な免除規定とは？

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つの免除規定があります。

まず、企業は適用開始日前に実行されたセール・アンド・リースバックが移行日後でもセール・アンド・リースバックと判定されたかどうか再検討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「売却」部分がIFRS第15号における売却の要件を満たす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・リースバックにIFRS第9号に基づく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、実務負担が軽減されます。なお、この規定は売手（借手）及び買手（貸手）の両方に適用されます。

また、IFRS第16号では、売手（借手）はリースバック部分に対応する売却損益を認識することができませんが、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、繰延べられる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。

上記の2点を除いて、セール・アンド・リースバック取引のうちリースバック部分に係る移行の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、IAS第17号のもとでオフバランスされていた既存のセール・アンド・オペレーティング・リースバック取引は、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として売手（借手）においてオンバランスされることになります。唯一の例外は、認識の免除規定（すなわち、少額資産のリース、短期リースの免除規定）が適用されるリースバック取引です。



貸手が最適なオプションを判断する際の手助けとなるより詳細なガイダンスは、[IFRS第16号「リース」～適用に向けて～ シリーズ1：新基準への移行](#)を参照。

Appendix 1 — IFRS第16号「リース」の概要

新リース基準は、2019年1月1日以降に開始する事業年度より適用される。

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

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

- リースの定義について、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。

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号を不動産リースに適用する際の借手の会計処理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・武川 俊之

参考文献

IFRS第16号「リース」

KPMG IFRG “[Real estate leases – The tenant perspective](#)”

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のウェブサイトに掲載された各種リリースを参考としています。

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に努めておりますが、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。

© 2018 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. Printed in Japan. 20-1027

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