



# IFRS初度適用時の 留意点ーリリース



2020年8月

---

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

あずさ監査法人

# 目次

初度適用企業とIFRS第16号	2	7.2 セール・アンド・リースバック	24
1. IFRS第16号「リース」の概要	3	7.3 投資不動産	25
2. 初度適用における選択肢と考慮すべき影響	5	7.4 企業結合	25
2.1 初度適用の概要	5	<b>Appendix – 事例</b>	<b>26</b>
2.2 原則的な方法	5	1. シナリオ	26
2.3 初度適用における選択肢	5	2. 日本基準のアプローチ	26
3. リースの定義	8	3. リース会計の対象の洗い出し	27
4. 初度適用のアプローチ	9	4. 認識の免除規定の利用	27
4.1 完全遡及、又は完全遡及に準じたアプローチ	10	5. オンバランス・リースの移行時価額の算定	28
4.2 「修正遡及」的なアプローチ	10	6. 分析	29
5. 修正遡及アプローチ	13	6.1 IFRS第16号—財政状態計算書への影響	29
5.1 修正遡及アプローチの概要	13	6.2 IFRS第16号—財政状態計算書への影響の理解	29
5.2 リース負債の測定	13	6.3 IFRS第16号—移行後の損益トレンド	30
5.3 使用権資産の測定	15	6.4 IFRS第16号—移行後の損益トレンドの理解	31
6. その他の実務上の便法	18	7. 結論	32
6.1 割引率	18	<b>本冊子について</b>	<b>33</b>
6.2 残存期間12ヶ月以内のリース・ 少額資産のリース	18	<b>参考文献</b>	<b>33</b>
6.3 当初直接コスト	19	<b>IFRS第16号「リース」詳説シリーズ（旧称 IFRS16号 「リース」～適用に向けて～シリーズ）</b>	<b>34</b>
6.4 いわゆる「後知恵」の利用	20	<b>あずさ監査法人IFRSアドバイザー室による刊行物</b>	<b>36</b>
7. その他の論点	22		
7.1 原状回復義務に係る負債	22		

## 初度適用企業とIFRS第16号

IFRS第16号「リース」が2019年度から適用開始となり、IFRSの任意適用を新たに開始する企業（初度適用企業）は、従来適用していた会計基準に基づく財務諸表をIFRSベースに作り替えるにあたり、IFRS移行日の財政状態計算書から旧IAS第17号「リース」ではなくIFRS第16号の適用が求められることになりました。つまり、例えば日本基準ではオフバランス処理されていた多くのリースについて、リースの借手は使用権資産とリース負債を認識しなければなりません。各リースが開始された時点に立ち戻り、その時点の割引率を見積り、当時からIFRS第16号を適用していたらリース期間をどう設定していたかをリース1件毎に見積もり、さらにその後の契約更新やリース期間の見直しによるリース負債の再測定と使用権資産の修正を反映するのは大変な事務作業であり、また、すでに当時のデータを入手するのは困難な契約もあるかもしれません。

IFRSは初度適用企業が直面するこのような状況に対処するために、特別な免除規定などを設けることで、基準移行に関するコストの軽減を図っています。IFRS第16号についても例外ではなく、いくつかの免除規定を利用することで、移行の負担を軽減できます。本冊子は、そのような初度適用企業向けに設けられたリースに関する初度適用規定を解説し、当法人の見解をご紹介します。

あずさ監査法人はIFRS第16号の公表を受け、2016年7月に『図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」』を出版しました。その後2017年7月から継続的に、トピックごとに実務上のポイントにフォーカスした論点別のコンパクトな冊子を通じて情報を提供してまいりました。

本冊子についても、皆様のご理解に少しでも役立つことを願っております。

2020年8月吉日

有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザー室

# 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。

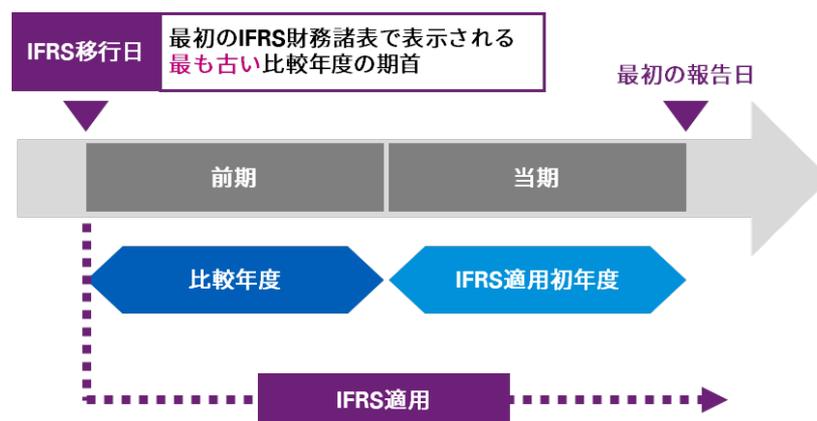
- リースの定義について、支配の概念に基づく考え方が導入されている。IFRS第16号の対象となるリース取引とは、原資産の「使用」についての支配が貸手から借手に移転する取引である（これに対して、原資産そのものの支配が移転する取引は、財の売却・購入であり、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」やIAS第16号「有形固定資産」などの対象となる）。使用の支配という概念は日本基準のリース会計には馴染みのないものである。
- 契約が賃貸借契約の法的形態を採るか否かは、リース会計の適用要否の判断に影響しない。一方で日本基準には概念的な定義しかなく、実務上は契約の法形式によって、リース会計の対象となることが一般的である。
- 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、原則として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。一方で日本基準では、どのようにリースとリース以外の構成要素を識別・分離するかについては述べられていない。
- 借手にとってのリース取引は、資金調達を伴う使用权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（使用权資産）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、使用权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。一方で日本基準では、リース取引をファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引に分類し、前者は売買取引に、後者は賃貸借取引に準じて会計処理する。
- 短期リースや少額資産のリースについては借手に認識の免除規定があり、使用权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することも認められる。日本基準ファイナンス・リース取引にも簡便的な会計処理を認める類似の規定があるが、短期・少額の判断を行う規準等が異なる。
- IFRS第16号の概念的枠組みにおいて、貸手とは原資産の使用权を借手に移転する当事者である。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ており、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれかに分類して会計処理を行う（デュアルモデル）。したがって、借手会計と貸手会計との整合性は図られていない。一方で日本基準では、貸手会計は（借手会計とともに）デュアルモデルを採用しているものの、ファイナンス・リース取引の処理に3つの方法が認められるなど、会計処理はIFRSと異なる。
- 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、使用权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权資産に反映する。一方で日本基準では、リースの条件変更、及び条件変更以外の事後的な見直し及びその要否に関して、明文規定が存在しない。
- 開示については、借手・貸手ともに日本基準と比較して、より多くの開示が求められる。

- なお、在米国子会社等が米国基準に準拠して財務諸表を作成している場合、日本基準では、実務対応報告18号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取り扱い」における当面の取扱いを適用し、一部の修正項目を除き、米国基準に準拠した財務諸表をそのまま利用することができる。一方で、IFRSではこのような取扱いは認められないため、初度適用に際しては、当該在米国子会社等の財務諸表をIFRSに準拠した財務諸表に組替え、連結財務諸表に取込む必要がある。例えば、米国基準におけるリース会計（Topic842）とIFRS第16号の以下のような差異については、検討が必要になる可能性がある。
  - IFRS第16号では借手はシングルモデル、貸手はデュアルモデルを採用している。一方で米国基準は借手・貸手ともにデュアルモデルを採用しており、借手会計においては使用権資産及び賃借料・支払利息等の認識金額がIFRSとは異なる。
  - サブリースの貸手にとってのリース分類がIFRSでは借手として認識した使用権資産を参照して決定されるのに対し、米国基準では原資産を参照して決定される。米国基準ではオペレーティング・リースとして判定されるサブリースが、IFRS第16号ではファイナンス・リースと判定される可能性がある。
  - 米国基準においてセール・アンド・リースバック取引による売却損益は売却時に全額一括認識される。一方IFRS第16号では、セール・アンド・リースバック取引による売却損益のうち買手/貸手に移転された権利に関する金額のみが即時認識され、残りの売却損益は使用権資産の帳簿価額に加減されて繰延べられ、減価償却を通じてリース期間にわたって損益として認識されることになる。
  - IFRS第16号では、IAS第40号「投資不動産」の投資不動産の要件を満たす使用権資産については公正価値情報の入手・開示が必要となる。サブリースに供されている賃借不動産などはこれに該当する可能性が高い。米国基準にはIAS第40号に対応する会計基準が存在しないことから、在米国子会社等で関連データを収集していないことも考えられ、その場合、内部統制も含め、相応の体制構築が必要となるケースも出てくると考えられる。

## 2. 初度適用における選択肢と考慮すべき影響

### 2.1 初度適用の概要

IFRSの初度適用企業は、IFRS移行日における開始財政状態計算書、すなわち、最初のIFRS財務諸表で表示される最も古い比較年度の期首からIFRSを適用する。



### 2.2 原則的な方法

従前にIFRS以外の会計基準を採用していた企業がIFRSに移行する際には、原則として最初の報告日現在に有効なIFRS基準を完全に遡及適用する必要がある。従前の会計原則と会計方針が異なることによる影響はIFRS移行日の利益剰余金等に直接認識しなければならない。

すなわち、すべてのリースにIFRS第16号を遡及的に適用し、例えば日本基準でリースとして扱っていた取引がIFRS第16号のリースに該当するか、逆に日本基準でリースとして扱っていなかった取引がIFRS第16号でリースに該当していないかを検討し、IFRS第16号のリースと判定された取引について、各リースのリース開始日からIFRS第16号を適用していたならばIFRS移行日時点でどのような帳簿価額となっていたかを再構築することが必要になる。

借手はIFRS第16号に設けられた認識の免除規定（短期リース・少額資産のリース）に該当するものを除き原則としてすべてのリースについて使用権資産・リース負債を再構築する必要がある。

しかし、これではIFRSへの移行に大変な事務作業を要する可能性がある。

### 2.3 初度適用における選択肢

IFRS移行日の開始財政状態計算書においてIFRSの完全遡及適用を要求する上記原則については、2つの例外措置がある。1つは「IFRSの遡及適用に対する例外措置」と呼ばれており、IFRS移行日以前の一定の取引・事象について遡及適用を禁じるものである。もう1つは「初度適用の免除規定」と呼ばれるもので、IFRSの一部の要求事項についてその遡及適用の免除を認めるものである。免除規定の適用は任意であり、免除規定の適用を選択した場合には原則と異なる会計方針を使用することになるため、初度適用時に用いた会計方針に関する追加的な開示を行う必要がある。

IFRS第16号が公表された際に、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」にも改訂が行われ、初度適用企業が従前GAAPのリース会計からIFRS第16号のリース会計への移行を簡便に行うための措置が設けられた。IFRS初度適用時にどの免除規定の適用を選択するかは、企業や企業の財務情報に重要な影響を与える可能性がある。

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

どの免除規定を適用するかは、初度適用にあたっての実務負担とIFRS適用後における財務情報との比較可能性とのトレードオフ関係を生じさせることになる。様々な選択肢が設けられたことにより、企業は両者のバランスを評価した上で、適用方法を柔軟に設計することが可能となっている。複数の選択肢がある場合にどのオプションを適用するかは、初度適用を成功させるうえでの重要なポイントとなる。

IFRS第16号に関してIFRS第1号に設けられた免除規定は以下のとおりである。借手について設けられた措置は、概ね、IAS第17号「リース」からIFRS第16号への移行に設けられた実務上の便法に準ずるものである。なお、IAS第17号のファイナンス・リースの借手に対して設けられていた移行措置（IAS第17号でのリース資産・リース債務計上額をもって使用権資産・リース負債の移行時帳簿価額とする）に対応する免除規定は初度適用企業には設けられていない。また、リースの貸手については、リースの定義に関する免除規定を除いて、特別な措置は用意されていない。

オプション	基準書	記載箇所	選択単位	借手	貸手
移行日時点でリースの定義の適用	IFRS 1.D9	第3章	すべてのリース	○	○
修正遡及アプローチの選択	IFRS 1.D9B	第4章	すべてのリース	○	×
修正遡及アプローチ適用時の使用権資産の測定	IFRS 1.D9B(b)	第5章	リース単位ごと	○	×
使用権資産の測定におけるみなし原価の利用*	IFRS 1.D5-7	-	リース単位ごと	○	×
追加的な実務上の便法の選択 <ul style="list-style-type: none"> <li>● 割引率</li> <li>● 残存期間12ヶ月以内のリース・少額資産のリース</li> <li>● 当初直接コスト</li> <li>● いわゆる「後知恵」の利用</li> </ul>	IFRS 1.D9D	第6章	リース単位ごと	○	×

※みなし原価の適用とは、IFRS移行日の使用権資産をその公正価値をもって帳簿価額とする、もしくは一定の要件の下での旧基準での再評価額に必要な修正を行った価額をもって帳簿価額とすることを認めるものであるが、日本基準のリース会計には使用権資産の概念がなく、したがって、みなし原価についての免除規定を適用したい初度適用企業は多くはないと思われることから、本冊子ではこれ以上の説明は行っていない。

### 3. リースの定義

IFRS 1.D9

契約にリースが含まれているか否かは、原則として、リース開始日時点の事実と状況に基づき判断しなければならない。しかしながら、初度適用企業は、IFRS移行日時点で存在する契約にリースが含まれているかを同日時点で存在する事実及び状況に基づいて判断することができる。



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

日本基準において「リース取引」とは、特定の物件の所有者たる貸手が、当該物件の借手に対し、合意された期間にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料（リース料）を貸手に支払う取引、とされています。IFRS第16号における定義「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」と見た目にそれほど大きな違いはありません。

しかしながら、日本基準にはより具体的な判断規定がなく、「賃貸借契約」「リース契約」といった契約の法形態によって、リース会計の適用対象を判断することが一般的です。そのため、「使用の支配」という観点からリース会計の適用対象を判定する詳細な規定があるIFRS第16号を適用することは、企業の事情や状況によりますが、多くの企業にとって負荷が高いと思われます。今までリースと判断されていた取引がリースでなくなる可能性があるのみならず、従来はリースと判断されていなかった契約についても、それらがリースにあたるか、リースを含むかという観点からの検討が求められるためです。

IFRS第16号において取引がリースに該当するか否かを判断するにあたり、類似の性質を持つ取引をグルーピングし、新しい定義が適用されるとリースに該当する可能性が高いグループに対して、より詳細な分析を行うなど、リソースを有効利用することで若干の実務負担の軽減を図ることもできるかもしれません。それでもなお、取引件数が大きく、契約内容のバリエーションが多岐にわたる場合、その検討及び文書化に要する時間やコストは僅少とは言い切れません。



#### 初度適用企業は、契約にリースが含まれているか否かの日本基準上の判断を引き継げるか？

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

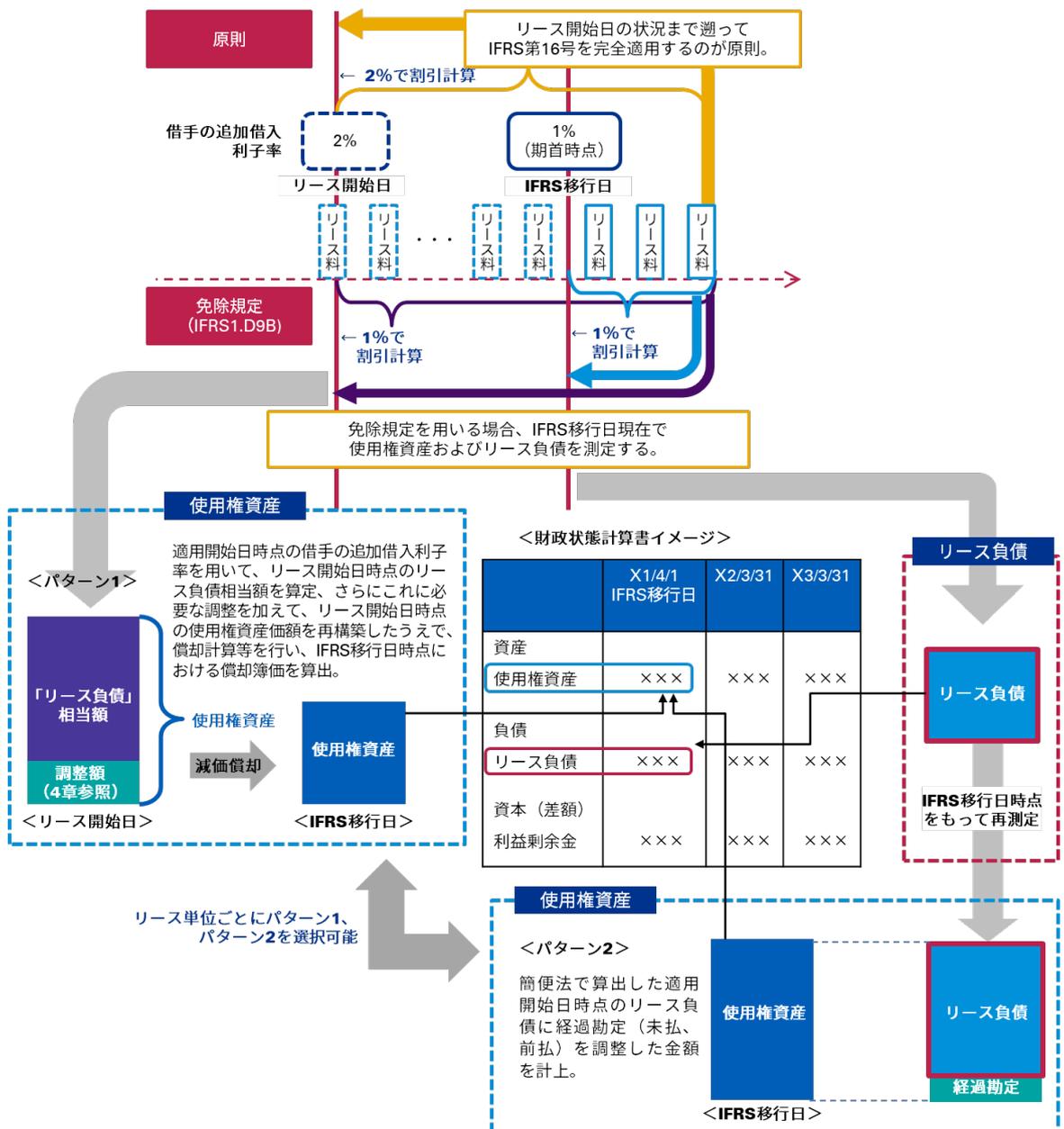
従前GAAPでの判断を引き継げないという点は、初度適用企業にはIFRS適用企業と類似する救済措置を認めるが、救済措置が従前のIFRSの会計処理を前提とするものを除くとする、ボードの全般的アプローチに整合するものです。



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」詳説シリーズNo2：リースの定義](#)を参照。

## 4. 初度適用のアプローチ

多くの初度適用企業にとって重要なのは、IFRS移行日の帳簿価額をどのように測定するかという点である。本章では、借手に設けられた選択肢（完全遡及と修正遡及）の概要、及び適用に際しての主な留意点を解説する。その全体像は以下のとおりである。各選択肢における具体的な会計処理は次章以降で説明する。



## 4.1 完全遡及、又は完全遡及に準じたアプローチ

IFRS 1.10,11

初度適用の原則に従うリースの借手は、IFRS第16号を遡及的に適用しIFRS移行日の開始財政状態計算書を作成しなければならない。従前の会計原則と会計方針が異なることによる影響はIFRS移行日の利益剰余金等に直接認識しなければならない。この原則的な方法を本冊子では完全遡及アプローチと呼んでいる。

完全遡及アプローチを適用する企業は、借手として行っているすべてのリースについて、IFRS第16号を遡及して適用し、IFRS移行日における使用权資産・リース負債の帳簿価額を測定する。ただし、完全遡及アプローチにおいても初度適用企業には利用可能な実務上の便法が存在し、IAS第17号からIFRS第16号への移行における完全遡及アプローチとは必ずしも同じではない。

### 完全遡及アプローチを適用する企業が適用可能な実務上の便法は？

IFRS第1号の原則に従いIFRS第16号の認識・測定の要求事項を完全に遡及して適用する場合であっても、IFRS初度適用企業は以下の免除規定を並行して選択することができます。

- リースの定義に関する免除規定を用いる ([3章参照](#))
- IFRS第16号の認識・測定の規定を適用するにあたっての実務上の便法
  - 割引率の設定におけるポートフォリオアプローチの適用 ([6.1参照](#))
  - 残存期間12ヶ月以内のリース・少額資産のリースについての認識の免除 ([6.2参照](#))
  - 当初直接コストの除外 ([6.3参照](#))
  - いわゆる後知恵の利用 ([6.4参照](#))
  - 使用权資産の測定におけるみなし原価の利用 ([2.3参照](#))

他方、IAS第17号からIFRS第16号への移行における完全遡及アプローチでは、リースの定義の見直しに関する免除規定しか利用できません。

なお、上記のほか、IFRS第16号で借手に設けられた、短期リースに関する認識の免除規定も選択できます。ただし、IFRS第16号の短期リースの免除規定は、会計方針として原資産の種類ごとに選択し、その後のIFRS第16号の適用において継続的に適用する必要があります。

## 4.2 「修正遡及」的なアプローチ

IFRS 1.D9B

リースの借手である初度適用企業には、すべてのリースについて、以下のアプローチの適用が認められる。

- リース負債の測定：IFRS移行日現在の残存リース料をその時点の借手の追加借入利率で割り引いた現在価値で測定する。
- 使用权資産の測定：リース単位ごとに、以下のいずれかで測定する。
  - IFRS移行日時点の借手の追加借入利率を用いて、IFRS第16号がリース開始日から適用されていたかのように会計処理することで再構築した帳簿価額。
  - リース負債と同額（但し、当該リースに関してIFRS移行日直前の財政状態計算書に認識していた前払リース料又は未払リース料があれば調整する）。
- IFRS移行日に使用权資産にIAS第36号を適用する。

これらのアプローチは、IFRS適用企業に対してIAS第17号からIFRS第16号への移行措置として設けられた修正遡及アプローチを初度適用企業の借手にも実質的に認めるものである。本冊子では、便宜上、当該「修正遡及」的なアプローチを「修正遡及アプローチ」と記述している。なお本冊子における初度適用企業向けの「修正遡及アプローチ」はIFRS適用企業のIFRS第16号への移行措置における「修正遡及アプローチ」と似てはいるが同一ではないことに留意が必要である。

#### 修正遡及アプローチを適用することの主なメリットは？

主なメリットとして、初度適用に係る実務の負担が軽減されることが挙げられます。完全遡及アプローチでは、割引計算にリース開始時の追加借入利率を使用すると想定されますが、修正遡及アプローチによる場合、IFRS移行日現在の追加借入利率を使用するとされており、過去の割引率の情報を収集する必要がなくなります。また使用権資産の帳簿価額をリース負債と同額で測定することもできるため、使用権資産の割引計算自体を省略することが可能です。

修正遡及アプローチについての詳細は次章で説明します。

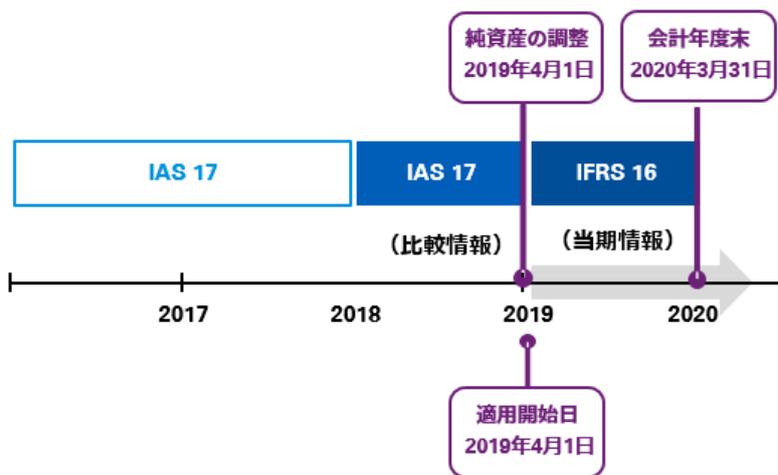
#### 修正遡及アプローチを適用することのデメリットは？

使用権資産をリース負債と同額で測定する方法を選択した場合（[5.3参照](#)）、使用権資産の計上額が過大となり、初度適用時の財務諸表とそれ以降の期間の財務諸表との比較可能性が阻害されることが考えられます。この影響は、IFRS移行日に存在するリース取引がすべて終了するまで、完全には解消されません。

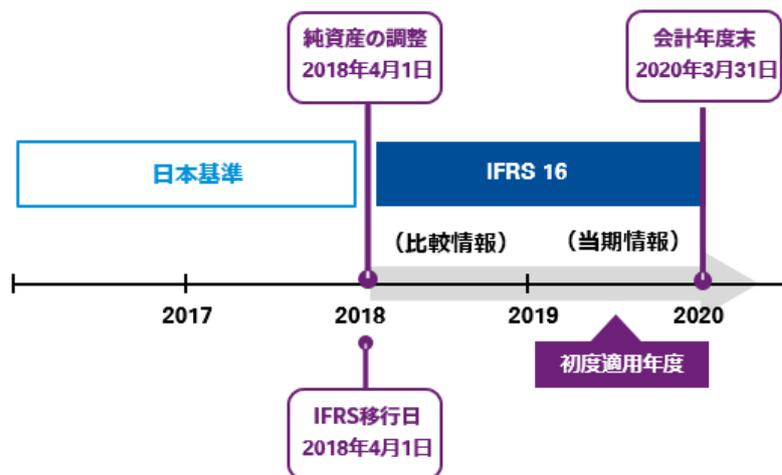
**🔪 初度適用企業の修正遡及アプローチは、IFRS適用企業がIAS第17号からIFRS第16号に移行したときに適用できた修正遡及アプローチと同じか？**

IFRS適用企業がIFRS第16号への移行に際して適用するアプローチと、初度適用企業が従前GAAPからの移行の際に認められるアプローチの最も重要な差異は、その適用時点です。

- IFRS適用企業は、IFRS第16号の適用開始日に修正遡及アプローチを適用することが求められました。例えば、2020年3月31日に終了する事業年度の財務諸表でIFRS第16号を適用開始する場合、使用権資産とリース負債を適用開始日である2019年4月1日に測定し、資産負債の差額は同日に剰余金等で調整します。2019年3月31日に終了する事業年度の比較情報は遡及的に修正再表示しません。



初度適用企業はIFRS移行日に修正遡及アプローチを適用します。同じ期間を対象とする2020年3月31日に終了する事業年度にIFRSを初度適用し、1年間の比較財務情報を表示する初度適用企業は、2018年4月1日のIFRS開始財政状態計算書から使用権資産とリース負債を計上します。



IAS第17号からIFRS第16号に移行するIFRS適用企業の場合、適用年度の財務諸表と比較年度の財務情報に比較可能性がなく財務諸表の有用性を阻害するという批判的意見がありました。そのような比較可能性の欠落は、本アプローチを適用する初度適用企業にはありません。

## 5. 修正遡及アプローチ

修正遡及アプローチでは、借手である初度適用企業の実務上の負担を軽減する選択肢が用意されている。

### 5.1 修正遡及アプローチの概要

修正遡及アプローチを適用する場合、IFRS第16号適用による累積的な影響額を、IFRS移行日の剰余金等に調整する。

IFRS 1.D9B

具体的な会計処理の概要は以下の通りである。

	会計処理方法
リース負債	IFRS移行日時点の残存リース料の現在価値で測定
使用権資産	① IFRS第16号をリース開始時点から適用していたと仮定して再構築して測定（ただし、割引率はIFRS移行日時点の借手の追加借入利率を使う）、もしくは ② リース負債の測定額に基づき測定

### 5.2 リース負債の測定

IFRS 1.D9B(a)

初度適用企業は、IFRS移行日における借手の追加借入利率を用い、残存リース料の割引現在価値をもって、リース負債の金額を測定する。

#### 設例1：リース負債の測定

小売業を営むJ社は、店舗を賃借し毎事業年度末（3月末決算）に100の固定賃料を支払っている。このリース契約は2015年4月1日に開始し、その時のJ社の追加借入利率は7%であった。また、解約不能のリース期間は10年であり、その後5年間の再リースを行うことが可能であった。

J社は当該リース取引を日本基準でオペレーティング・リースとして分類し、每期定額で支払リース料を100認識していた。2020年4月1日をIFRS移行日とする初度適用にあたっては修正遡及アプローチを選択する。IFRS移行日における前提は下記の通りである。

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

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

年度	リース料	割引率	割引後
1	100	$100 / 1.05 = 0.952$	95
2	100	$100 / 1.05^2 = 0.907$	91
3	100	$100 / 1.05^3 = 0.863$	86
4	100	$100 / 1.05^4 = 0.822$	82
5	100	$100 / 1.05^5 = 0.783$	78
IFRS移行日におけるリース負債			433

#### 借手は修正遡及アプローチにおいてリースの計算利率を適用できるか？

IFRS 1.D9B(a)

いいえ、IFRS第1号には企業がIFRS移行日のリース負債を測定する際に、IFRS移行日時点の追加借入利率を使用すると明記されています。

IFRS 16.26

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

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

IFRS 1.D9B(a)

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

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

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

ただし、IFRS第16号の初度適用の免除規定には特性が合理的に類似したリースをポートフォリオにまとめ、単一の割引率を適用する実務上の便法も設けられています ([6.1参照](#))。

IFRS 16.A

#### 借手がIFRS移行日に存在するリースの追加借入利率を決定する際に考慮する借入期間とは？

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

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

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

例えば、企業が2013年4月1日から固定期間10年、すなわち2023年3月31日に終了するリース契約を締結したとします。企業のIFRS移行日は2020年4月1日です。企業は、以下のいずれに基づいて、追加借入利率を決定すべきでしょうか？

- 全リース期間：2013年4月1日から2023年3月31日までの10年間、又は
- 残存リース期間：2020年4月1日から2023年3月31日までの3年間

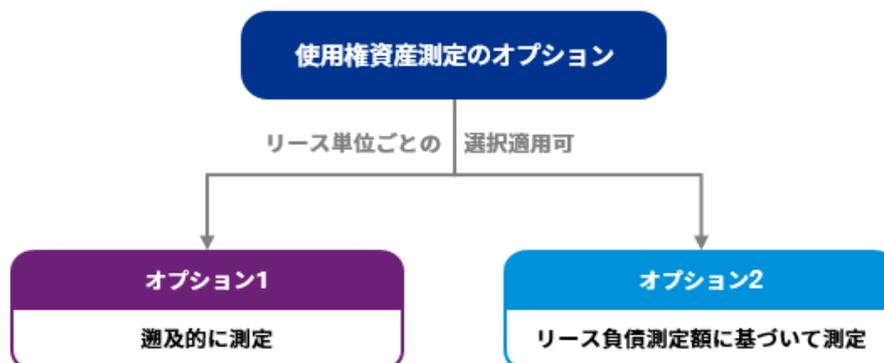
この点、IFRS第1号には規定がありません。一方で、IAS第17号からIFRS第16号への移行措置においても、この点について明示的な言及はありませんが、どちらの期間を使用することも可能と考えられています。初度適用時の免除規定は移行措置と同様の処理を初度適用者向けにも設けたものであるという基準開発の趣旨を勘案すれば、初度適用時にも、移行措置と同じようにどちらの期間を使用することも可能であると考えられます。

## 5.3 使用権資産の測定

IFRS 1.D9B(b)

借手である初度適用企業は、リース単位ごとに、以下の2つの方法のいずれかで使用権資産を測定する。

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



### 設例2：使用権資産の測定

(設例1の続き) J社が測定したIFRS移行日2020年4月1日におけるリース負債の測定額は433であったが、現在J社は使用権資産をいくらでオンバランスすべきか検討しており、オプション1、及び2を適用した場合のそれぞれの測定額を求めている。なお、J社に今回考慮すべき当初直接コストはなかったと仮定する。

#### オプション1 — IFRS移行日の追加借入利率を使用して遡及的に再構築して測定する方法

J社はリース開始時すなわち2015年4月1日における使用権資産の帳簿価額を算出する。この価額は、リース開始日から10年間にわたるリース料をIFRS移行日である2020年4月1日の追加借入利率5%で割引計算した割引現在価値772であった。J社の会計方針により、使用権資産はリース期間にわたって定額法により減価償却されるため、2020年4月1日における帳簿価額は386  $(772 \times (10年 - 5年) \div 10年)$  となり、2020年4月1日の仕訳は下記の通りである。

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

#### オプション2 — リース負債測定額に基づいて測定する方法

J社は2020年4月1日のIFRS移行日における使用権資産の帳簿価額を、同時点のリース負債の測定額433に基づいて測定する（リース料の前払い・未払いはないと仮定）。J社の2020年4月1日の仕訳は下記の通りである。

	Debit	Credit
使用権資産	433	
リース負債		433

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

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

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

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

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

### 使用権資産測定のアプションをリース単位ごとに適用することができるメリットは？

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

### オプションの選択は、初度適用時に使用する割引率の決定にも影響するか？

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

5.2に記載のとおり、企業は、追加借入利率の決定に際して、リース期間全体又は残存リース期間、どちらの期間と同様の借入期間の利率を参照することもできると考えられます。

しかし、企業は、初度適用時のリース負債及び関連する使用権資産の測定に際しては、常に同じ割引率を使用する必要があると考えられます。例えば、企業が初度適用時のリース負債の測定にあたって残存リース期間と同様の期間にわたる借入利率を参考に追加借入利率を決定した場合、リース開始日に遡って使用権資産を再構築するオプションを選択したとしても、残存リース期間に対応する利率を使って、使用権資産の測定を行います。

### 借手がIFRS移行日に実施する減損テストとは？

IFRS 1.D9B(c)

初度適用企業はIFRS移行日において使用権資産にIAS第36号を適用し、減損レビューを実施する必要があります。しかし、これは企業が個々の使用権資産に別個に減損テストを実施する必要があることを意味するものではありません。

IAS 36.66

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

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

IAS 36.8-17

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

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

## 6. その他の実務上の便法

IFRS 1.D9D

借手である初度適用企業は以下に述べる実務上の便法を用いることができる。どの実務上の便法を選択するかは、リース単位ごとに選択できる。また、IFRS移行時の使用権資産・リース負債の帳簿価額の測定に完全遡及アプローチ・修正遡及アプローチのいずれを選択しているかは問われない。

### 6.1 割引率

IFRS 1.D9D(a)

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

IFRS 16.B1

IFRS 1.D9D(a)



**この実務上の便法は、IFRS第16号適用指針B1に規定されているリース会計のポートフォリオ単位での適用と何が違うのか？**

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

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

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

### 6.2 残存期間12ヶ月以内のリース・少額資産のリース

IFRS 1.D9D(b)

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

IFRS 1.D9D(c)

また、原資産が少額であるリースは、リース負債・使用権資産の認識を行わないことができる。

これらの実務上の便法を採用した場合、それぞれ、IFRS第16号の短期リース及び少額資産のリースの規定(IFRS16.6)に従って会計処理し、それらに関する情報の開示に含める必要がある。

### 設例3：移行日後12ヶ月以内に終了するリース

Q社は、年間リース料100万円で社用車をリースした。リース開始日は2018年4月1日である。当初3年間は解約不能であり、その後追加で2年間、同一のリース料での賃借を継続することができる。車両の耐用年数は10年である。

Q社は2020年4月1日をIFRS移行日としてIFRSに移行する。なお、IFRS移行日時点においては、解約不能期間を超えたリースの継続は合理的に確実とは言えない状況であり、したがって、残存リース期間は1年に限定されることになる。

このような状況下ではQ社には以下のいずれの処理も適用可能である。

- 完全遡及アプローチの原則的な方法に基づき使用権資産・リース負債の移行時帳簿価額を算定する。この場合、2020年4月1日から開始する事業年度において、減価償却費と支払利息が発生することになる。
- 修正遡及アプローチに従い、使用権資産とリース負債を認識する。1年分のリース料100万円を2020年4月1日時点の借手の追加借入利率を用いて割引計算し、当該額をもってリース負債を算定し、それと同額、もしくは2018年4月1日時点に遡って使用権資産の帳簿価額を再構築することにより、移行日の使用権資産を測定する。これらの場合も、2020年4月1日から開始する事業年度において、減価償却費と支払利息が発生することになる。
- 「残存リース期間が12ヶ月以内」のリースに関する、初度適用時に認められる認識の免除規定を選択する。この場合、使用権資産とリース負債を認識することではなく、リース料の支払い100万円はリース費用として認識する。なお、この100のリース料支払いについては「短期リースにかかる当期のリース料」の集計に含めて開示する必要がある。

## 6.3 当初直接コスト

IFRS 1.D9(d)

借手である初度適用企業はIFRS移行日における使用権資産の測定において、当初直接コストを測定額に含めないことができる。

### この実務上の便法を適用できるのは、どのような場合か？

この実務上の便法は、完全遡及アプローチ、又は修正遡及アプローチのうち使用権資産の移行時価額の測定にあたり、IFRS移行日の追加借入利率を使って遡及的に使用権資産を測定し、IFRS移行日時点の帳簿価額を再構築するオプションを用いた時に適用します（5.3参照）。

IFRS第1号には明記されていませんが、修正遡及アプローチのうち使用権資産の移行時価額を再構築しないオプションを適用した場合には、この実務上の便法は関係しません。その場合、IFRS移行日の使用権資産は、リース負債にリース支払額の前払い、未払いを調整して測定されます。使用権資産に過去の調整（例えば、当初直接コスト、過去の条件変更など）が反映されることはないためです。

#### この実務上の便法は、どのような影響があるか？

初度適用にあたり、完全遡及アプローチ及び修正遡及アプローチのうち使用権資産の移行時価額をリース開始日に遡って再構築するオプションを採用した場合、リース取引に係る当初直接コストの有無及び金額を調査、認識する必要がないため、初度適用に際して企業の実務負担を軽減できます。

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

## 6.4 いわゆる「後知恵」の利用

IFRS 1.D9D(e)

借手である初度適用企業は、いわゆる「後知恵」に依拠することが許容されている。例えば、リース期間の決定にあたり、延長オプションや更新オプションを行使したかどうかについての（リース契約締結後に判明した）事実に基づいて判断を行うことができる。

#### この実務上の便法は、どのような場合に有用に使えるか？

修正遡及アプローチのうちIFRS移行日の使用権資産の測定に、リース負債の測定値に必要な調整を加えて測定するオプションを採用する場合には、そもそもIFRS移行日時点の情報「しか」必要ないので、この実務上の便法による恩恵はありません。

修正遡及アプローチのうち使用権資産をリース開始日に遡って再構築するオプションを採用した場合、もしくは完全遡及アプローチを採用した場合には、本実務上の便法によって過去時点におけるリース期間の見直しを反映するための再計算を省くことが可能になり、その計算過程を文書に残す手間もなくなることで、負担が大きく軽減されます。

#### 過去情報のうちどのようなものがこの実務上の便法の対象になるか？

この免除規定によって「後知恵」が使えるものは、IFRS16号を当初から適用していたとしたら過去に見積もりが要求されたであろう事項に限定されると考えられます。

例えば、リース期間の見積もりについて、当初のリース期間がどのように見積もられていたかを遡って検討し、これにその後の見積りの変更を反映させていく必要はなく、IFRS移行日時点におけるリース期間の見積りをそのまま過去における見積りとして利用することができます。

一方、現在の契約条件がリース開始当初から有効であったとみなして、完全遡及アプローチを適用する、又は修正遡及アプローチのもとでの使用権資産の再構築を行うことはできないと考えられます。例えば、過去のリースの条件変更によってリース負債の再測定の必要が生じ、これに伴い過去に使用権資産の調整が行われていたであろう場合については、同様のステップを遡及して使用権資産の再構築において再現することが必要となります。

### リース単位ごとの実務上の便法は、初度適用企業に認められるものとIFRS適用企業に認められるものとで違うか？

IFRS初度適用企業に認められる実務上の便法と、IAS第17号から移行するIFRS適用企業に経過措置として認められた実務上の便法には、以下のとおり、いくつかの違いがあります。

- － IFRS適用企業は修正遡及アプローチを適用した場合に限り、それらの実務上の便法を適用することができます。一方、初度適用企業は、完全遡及アプローチを適用した場合であっても、複数の便法の適用を選択することができます。
- － IFRS適用企業はIFRS第16号を初めて適用する時点でIAS第36号の減損レビューが必要ですが、IAS第37号のもとでのリースが不利な契約であるかの従前の評価に依拠することで減損レビューを行わないことができます。一方、初度適用企業の場合、これに対応する実務上の便法は設けられていません。これは、初度適用企業に要求される減損テストの範囲を拡大させる可能性があります。

その他の点では、リース単位ごとに適用可能な実務上の便法による影響は、IFRS適用企業に対して設けられたIFRS第16号適用時の実務上の便法とおおむね同じです。なお、少額資産のリースに関する認識の免除は初度適用企業の移行時のみに明記されていることから、企業がその後少額資産のリースに認識の免除規定を継続的に適用する会計方針を採用するか否かにかかわらず、初度適用時に選択可能と考えられますが、実質的な差異とはならないと思われます。

## 7. その他の論点

6章まではシンプルなリース取引に係る一般的と思われる論点を取り上げてきた。本章においてはその他に考えられる初度適用に際しての論点を解説する。

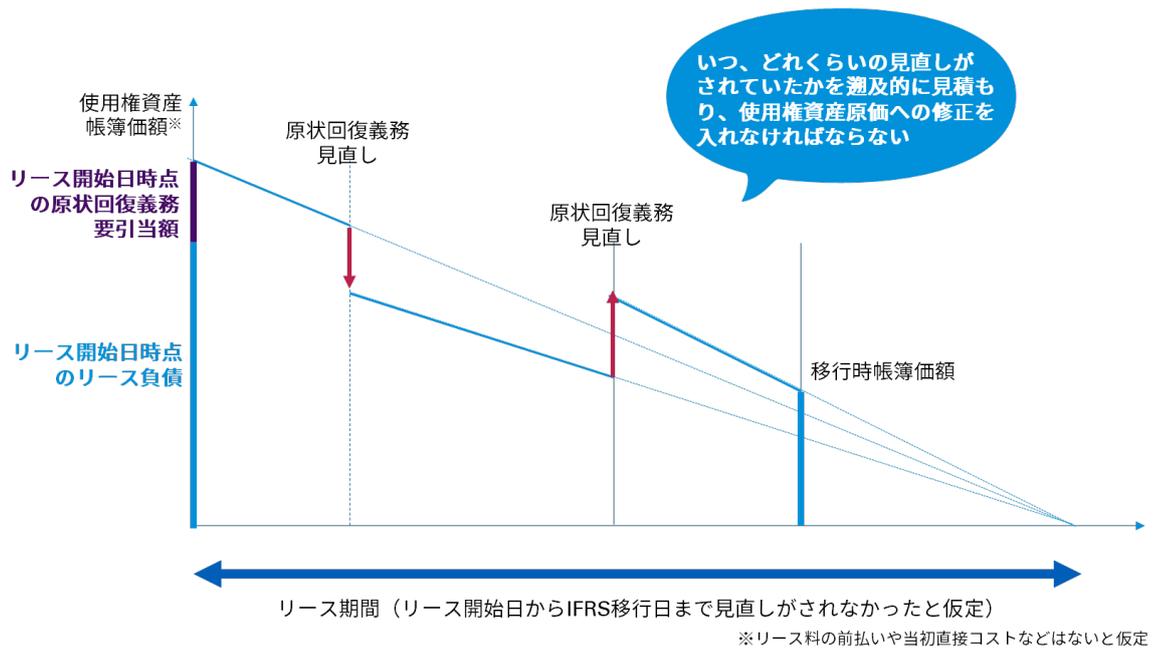
### 7.1 原状回復義務に係る負債

IFRS 16.24(d),25

リース開始日に、借手は使用権資産を取得価額で測定する。原資産の解体・撤去や原資産が建つ敷地の原状回復又はリースの契約条件で借手に要求される原資産の原状回復にかかる見積りコスト（棚卸資産の製造のために生じるものを除く）も取得原価に含まれる。これらの費用を支払う義務（資産除去債務）は、IAS第37号「引当金、偶発債務及び偶発資産」に従って、認識・測定される。

IFRIC 1.4,5

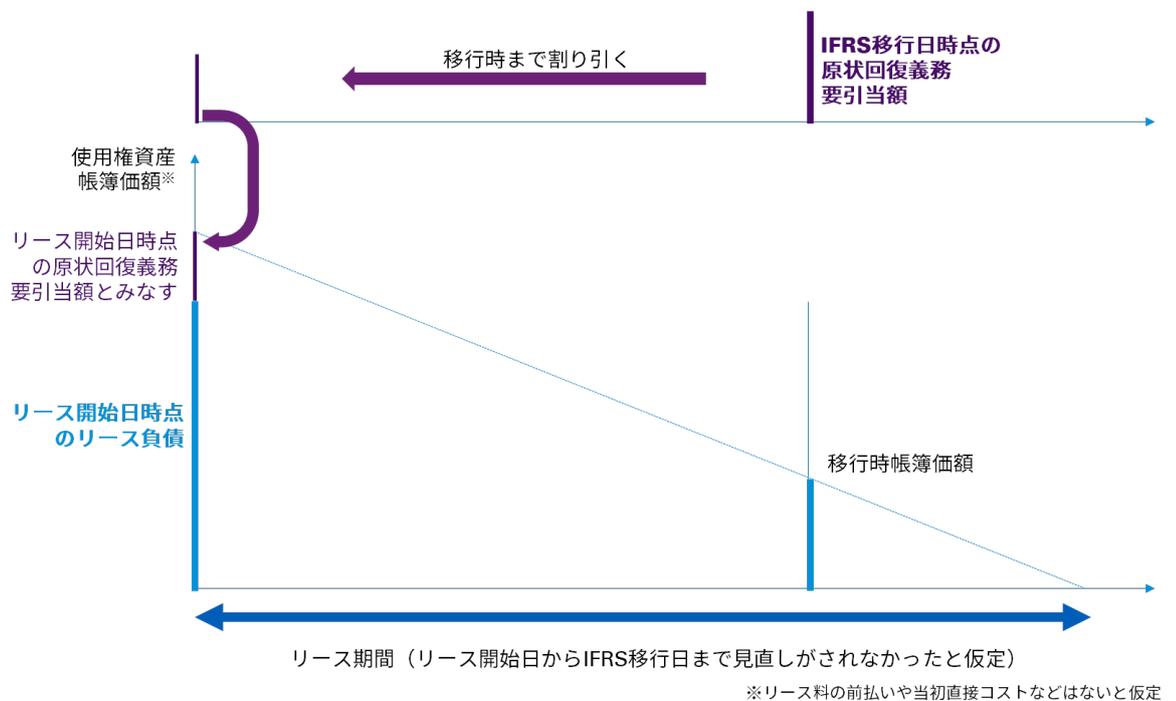
さらに、IFRS移行日までに生じたその後の原状回復義務に係る負債の変動額は、その都度使用権資産の取得価額に加減し、使用権資産の残存耐用年数にわたり償却することになる。このプロセスをリース毎に再現することは大変な実務負担となる可能性がある。



## IFRS 1.D21

初度適用企業は、IFRS移行日前に発生した原状回復義務に係る負債の変動に関しては、これらの要求事項を遵守する必要がないという免除規定が設けられている。この免除規定を適用する場合、以下の条件をすべて満たさなければならない。(以下、基準上の「負債」を「原状回復義務に係る負債」、「資産」を「使用権資産」に読み替えている。)

- IAS第37号に従って、IFRS移行時点で原状回復義務に係る負債を測定しなければならない。
- 原状回復義務に係る負債が最初に発生した時点で使用権資産の取得価額に算入されていたであろう金額は、その間の期間にわたり適用されることになっていたであろう過去のリスク調整後割引率の最善の見積りを使用して、当該負債を発生時点まで割り引くことによって見積らなければならない。
- 使用権資産の耐用年数の見積りを基に、企業の減価償却方針に従って、IFRS移行時点の減価償却累計額を算定しなければならない。



### この免除規定を適用できるのは、どのような場合か？

IFRS 1.D9D(b)(i)

この免除規定は、完全遡及アプローチを選択した場合、及び修正遡及アプローチのうち使用権資産をリース開始時に遡って再構築して測定するオプションを選択し、IFRS移行日の追加借入利率を使って遡及的に使用権資産を測定し、IFRS移行日時点の帳簿価額を再構築する場合に適用できます（5.3参照）。

IFRS 1.D9D(b)(ii)

一方、修正遡及アプローチのうち、まずIFRS移行日における借手の追加借入利率を用いてリース負債を測定し、リース負債にリース支払額の前払い及び未払いを調整してIFRS移行日の使用権資産を測定した場合、使用権資産に過去の調整が反映されないため、免除規定を適用できず、原状回復義務に係る負債をどのように会計処理するかが論点になります。

例えば、X社がIFRS初度適用企業となる場合を考えます。X社はIFRS移行日以前に賃借した資産に対して、2階フロアを増設する内部造作（Leasehold improvements）をしています。リース終了時に物件を原状回復のうえ貸手に返還しなければならないとリース契約に規定されているため、X社は内部造作を設置したことにより生じる原状回復義務を認識しています。

IFRS移行日に、X社が修正遡及アプローチのうちリース負債と同額の使用権資産を認識する場合、IFRS移行日に原状回復義務により発生した負債（内部造作の増設部分）について、どのように会計処理すべきでしょうか。

この点について、IFRS第1号の初度適用規定、及びIFRS第16号に規定されたIFRS適用企業の移行措置（実務上の便法）には特に明示的な言及がないことから、以下のいずれの方法も使用できると考えられます。

- － 使用権資産の取得原価を調整する。
- － 内部造作の増設部分の取得原価に算入する。

## 7.2 セール・アンド・リースバック

IFRS移行日時点でリースしている物件が、実は昔に自社で保有していた物件であり、それを過去に流動化し、リースバックしたものであるということは珍しいことではない。では、そのような取引を行っていた初度適用企業について、IFRSはどのような免除規定を設けているのか。

IAS16.69、IFRS1.D34

セール・アンド・リースバックとはその名の通り「売却」と「リース」である。固定資産の売却の要件はIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を準用して判断され、初度適用企業はIFRS移行日以前に完了した取引についてIFRS第15号の適用が免除されていることから、過去の流動化案件であったとしても、IFRS移行日に存在しているリースバック部分について、リースとしての免除規定の適用を検討すればいいようにも思われる。

IFRS16.100

しかしながら、IFRS第16号にはセール・アンド・リースバックについて特殊な会計上の規定があり、売手である借手は、リースバックから生じた使用権資産を、資産の従前の帳簿価額のうち売手である借手が保持した使用権に係る部分で測定しなければならない。つまりIFRS第16号のセール・アンド・リースバックの会計処理は「売却」と「リース」の組み合わせの処理ではないことから、単なる売却、単なるリースに対して適用される免除規定は「セール・アンド・リースバック」を分割してそれぞれに適用することはできないとも考えられる。その場合、IFRS第1号には「セール・アンド・リースバック」についての特別な免除規定はないことから、IFRS第1号の原則に立ち返ると、過去の売却とその後のリースバックをIFRS第16号に従って（売却の可否についてはIFRS第15号を適用）遡及的に会計処理し直さなければならない。これは物件の売却が数十年前に行われている場合など、データの入手可能性・検証可能性についての多大な困難をもたらす可能性がある。IFRS第16号に「セール・アンド・リースバック」の定義がないことがさらに問題を複雑にしている。

しかし、過去に行われたセール・アンド・リースバック取引にIFRS第16号を完全遡及して適用することは実務的でなく、また、そのような意図をもってIFRS第1号に意図的に免除規定が設けられなかったという経緯もないように思われる点に鑑みれば、当面の取扱いとして、「過去の売却」「現在進行中のリース」それぞれについてIFRS第1号の免除規定を適用することも明らかに否定されるものではないと思われる。

## 7.3 投資不動産

IFRS 1.D9C

借手である初度適用企業は、IAS第40号「投資不動産」の適用に当たり、その事後測定に公正価値モデルを適用する場合、投資不動産の定義に該当する使用権資産をIFRS移行日現在にの公正価値で測定することが要求される。しかしながら、日本企業が投資不動産の測定に公正価値モデルを採用することはあまり想定されないため、詳細は割愛する。

## 7.4 企業結合

IFRS 1.C1, C4(b)

初度適用企業は、遡及適用の免除規定を適用することにより、IFRS移行日より前に生じた企業結合にIFRS第3号「企業結合」を遡及適用しないことができる。ただし、この免除規定の適用により、企業結合の会計処理が従前GAAPから引き継がれた場合であっても、IFRS第1号の資産及び負債の認識に関する一般規定は適用される。

IFRS 1.D9–D9E, IG22

すなわち、例えば、従前GAAPのもとでの企業結合の会計処理においてリース資産・リース債務が認識されなかったという理由で、IFRS移行日の開始財政状態計算書において当該リースに関連する資産・負債（使用権資産・リース負債）の認識を省略することはできない。

### 設例4：修正再表示されない企業結合に含まれるリース

H社は2020年4月1日をIFRS移行日として初度適用企業となる。H社は子会社M社を、IFRSのもとでは企業結合となる取引で2017年3月期に取得した。H社はM社の取得についてIFRS第3号を遡及適用しないことを選択した。従前GAAPである日本基準のもとでの企業結合会計の一部として、M社が契約していたリースはオペレーティング・リースとして分類されたため、H社の従前の連結財政状態計算書ではリースに関連する資産及び負債は認識されなかった。ただし、当該リースは、仮にIFRSを適用していたならばM社の財政状態計算書で使用権資産及びリース負債として認識されていたものであった。

このリースは2020年4月1日時点で引続き契約中であり、短期リースまたは少額のリースの免除規定の要件を満たしていない。この場合、H社は、IFRS第1号の認識規定に準拠するために、使用権資産及びリース負債をIFRS移行日の開始財政状態計算書で認識する必要がある。H社は使用権資産及びリース負債を測定する際に様々な免除規定を適用することができる。

## Appendix – 事例

以下では、架空の企業をモデルに、さまざまな初度適用時の免除規定のどれを使用してIFRS第16号を適用するかにより、どのような影響が財務諸表に生じるかを示している。

### 1. シナリオ

あずさ商会は、コットン素材の衣服を販売する小売業社である。あずさ商会は3月決算会社であり、従来、日本基準に準拠した財務諸表を作成してきたが、2020年4月1日をIFRS移行日としてIFRSの初度適用を行う。

あずさ商会は何年にもわたり事業を行っている。ビジネスは成熟期にあり、安定した業績をあげている。

あずさ商会は本社ビルや店舗を賃借しており、配送に使用する車両、店舗内で使用する様々なPOS、IT機器をリースにより調達している。

### 2. 日本基準のアプローチ

リース台帳によると、あずさ商会が契約しているリースは以下の通りであった。

本社ビル：あずさ商会は、本社オフィスとしてビルを賃借している。

- 2009年4月1日から20年間。解約不能で延長オプションはついていない。
- 年間賃料は2,500で、毎年4月1日に1年前払い。

小売店舗：あずさ商会は、多くの店舗を展開しているが、うち10店舗は賃借物件である。

- いずれも契約期間は10年間で、6ヶ月前の事前通告でいつでも解約は可能。
- 契約満了の3ヶ月前までに申し出ることによりさらに契約期間を10年間延ばすことが可能である。
- 10件の契約は今後10年間にわたって毎年1店舗が契約更新を迎えることが予定されている。
- 賃料はいずれも四半期ごとに3ヶ月分100を前払いする。

車両：あずさ商会は、20台の車両をリースし、在庫の運送や配送に使用している。

- いずれも契約期間は5年間で、3ヶ月前の事前通告でいつでも解約は可能。
- 契約満了の1ヶ月前までに申し出ることによりさらに契約期間を5年間延ばすことが可能である。
- 20件の契約は今後5年間にわたって3ヶ月ごと1台の車両リースが契約更新を迎えることが予定されている。
- リース料は毎月1台当たり20で、月次前払いである。

POS及びその他IT機器：あずさ商会は、多くのPOS及びその他のIT機器をリースしている。これらの年間リース料は2,000である。

あずさ商会は、上記の契約を日本基準のもとですべてオペレーティング・リースに分類している。2020年3月31日に終了する事業年度のリース料の合計額は以下の通りであった。

日本基準リース料	
本社ビル	2,500
店舗（10店舗 x 四半期ごとの支払100 x 4）	4,000
車両（20車両 x 月次払い20 x 12）	4,800
POS及びその他IT機器	2,000
<b>合計</b>	<b>13,300</b>

### 3. リース会計の対象の洗い出し

あずさ商会は、IFRS移行にあたりどのように第16号を適用するかを検討した。まず、リースの定義についてIFRS移行日時時点で判断する免除規定を適用することを決定した。その結果、2020年4月1日現在において日本基準のもとでリースとして扱われているものはすべてIFRS第16号のリースの定義を満たすと判断した。また、それら以外にIFRS第16号のリースの定義に該当する契約はないことを確認した。

### 4. 認識の免除規定の利用

次に、あずさ商会は、POSおよびその他IT機器のリースに着目した。これらは総額では年間2,000のリース料となっているものの、各契約あたりのリース料は僅少である。リース対象となっている資産が新品の場合にどの程度の価額であるかを確認したところ、最も高額なものでも40万円程度であることが判明した。よって、あずさ商会はこれらの機器のリースについて、少額資産のリースに関する認識の免除規定を適用することとした。

なお、あずさ商会はIFRS移行後に短期リースについて認識の免除規定を利用する予定はない。また、一部の賃借店舗や車両リースについてはIFRS移行日時点における残存リース期間が12ヶ月以内ではあったものの、これらについてもIFRS第1号の免除規定を利用してオフバランス処理することは選択しなかった。

## 5. オンバランス・リースの移行時価額の算定

あずさ商会は、IFRS第16号による財政状態計算書への影響を評価するために、以下のシナリオ1～4に基づいて影響額を試算した。

シナリオ	完全遡及／修正遡及	移行日の使用権資産の測定
1		IFRS第1号の原則的方法（完全遡及し、その他の実務上の便法は使わない）
2	修正遡及	再構築する
3	修正遡及	本社ビル及び店舗の賃借については再構築する 車両リースについてはリース負債計上額と同額とする
4	修正遡及	リース負債計上額と同額とする

あずさ商会は、リース契約を締結するにあたって、ほぼ確実にリースが継続すると見込まれる期間を契約期間とする方針を採っている。今までの経験からその方法が最も貸手から有利なリース料等の契約条件を引き出せると信じているためである。よって、リース開始日時点におけるリース期間は契約期間であると考えられた。また、IFRS移行日までの間にリース期間の見直しが必要となる事象は思い当たらず、IFRS移行日時点の残存リース期間はその時点の残存契約期間と考えられた。当初直接コストや廃棄負債には重要性がないとすると、完全遡及する場合と、修正遡及して使用権資産を再構築する場合の違いは、割引率の違いに集約される。

- 本社ビル：完全遡及する場合はリース開始日である2009年4月1日の追加借入利率（12%）※  
修正遡及する場合はIFRS移行日である2020年4月1日の追加借入利率（6%）
- 賃借店舗：完全遡及する場合は各店舗の賃借契約のリース開始日時点の追加借入利率（平均8%）※  
修正遡及する場合はIFRS移行日である2020年4月1日の追加借入利率（4%）
- 車両のリース：完全遡及する場合は各契約のリース開始日時点の追加借入利率（平均10%）※  
修正遡及する場合はIFRS移行日である2020年4月1日の追加借入利率（5%）

※ いずれもリースの計算利率は容易に入手できなかったものとする。

## 6. 分析

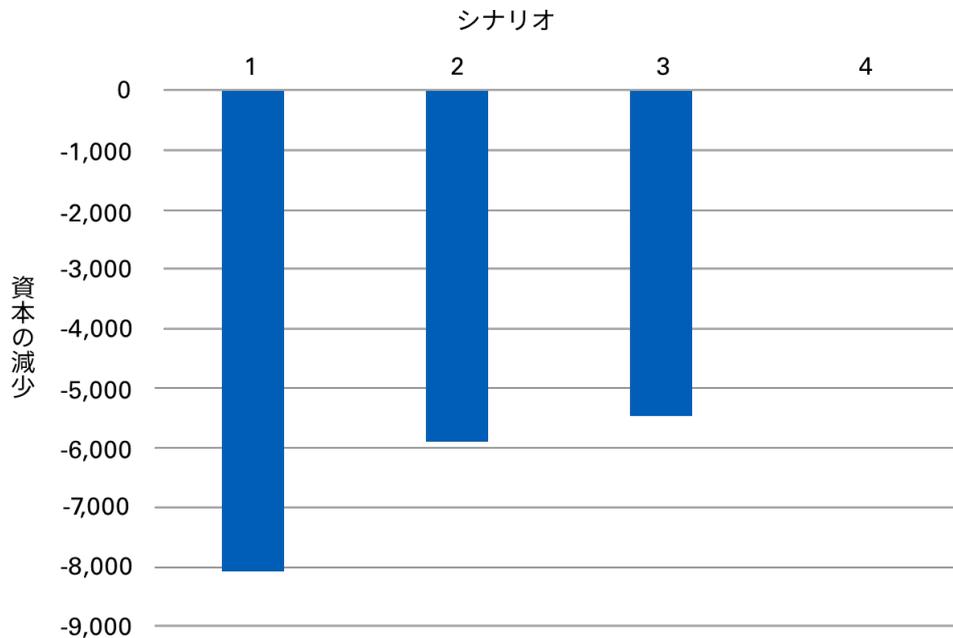
### 6.1 IFRS第16号ー財政状態計算書への影響

あずさ商会は各シナリオに基づいて2020年4月1日に計上する新たなリース資産及びリース負債を以下のとおり試算した。

シナリオ	1 (完全遡及)	2 (修正遡及) すべて再構築	3 (修正遡及) 不動産賃借のみ再構築	4 (修正遡及) すべてリース負債価額と同額
使用権資産	32,900	40,200	40,600	46,100
リース負債	(41,000)	(46,100)	(46,100)	(46,100)
資本の調整	(8,100)	(5,900)	(5,500)	0

### 6.2 IFRS第16号ー財政状態計算書への影響の理解

#### 資本の調整



#### 純資産及び資本の減少

あずさ商会は、いずれのシナリオにおいても、新たな資産と新たな負債を計上する。

シナリオ1~3ではリース負債の帳簿価額が使用権資産の帳簿価額を上回り、2020年4月1日時点の純資産及び資本が減少することとなる。この影響は、使用権資産（定額法）とリース負債（実効金利法）では当初認識以降の減少（償却・返済）スピードが異なることに起因する。

これに対して、シナリオ4は純資産及び資本に影響はない。これは、すべての使用権資産について、2020年4月1日のリース負債と同額で測定しているためである。

#### シナリオ1～4の測定の相違

シナリオ1～4では、オンバランス処理の対象となる取引の範囲に違いはない。しかし、これらのシナリオには、以下のとおり、測定に相違がある。

- － シナリオ1とシナリオ2：シナリオ2は、資本への影響がシナリオ1より小さい。これには2つの要因がある。
  - － 第1に、シナリオ1は原則的方法によっているため、各契約ごとのリース開始日における割引率を用いるが、シナリオ2は修正遡及アプローチを適用するため、2020年4月1日における割引率を用いる。結果的に、シナリオ2のほうが低い割引率を使用することになり、リース負債が増加する。この影響は、利率が低下している状況で一般的にみられる。
  - － 第2に、割引率が低下していることで、シナリオ2はシナリオ1に比べて使用権資産も増加する。リース負債はIFRS移行日まで割り戻すに過ぎないが、使用権資産はIFRS移行日ではなく、リース開始日に遡って割引計算を行うためその割引期間はより長期にわたることになり、低い金利を用いることによる影響は更に大きくなる。これは金利低下の影響がリース負債の増加以上に、使用権資産の増加に顕著に表れることを意味している。
- － シナリオ2とシナリオ3：シナリオ2からシナリオ3に移ると、さらに資本への影響が小さくなる。シナリオ3では、一部のリース（車両リース）について、IFRS移行日のリース負債と同額で使用権資産を測定したため、使用権資産を再構築した場合よりも多額、つまり、リース負債の金額により近い額で認識されるためである。
- － シナリオ3とシナリオ4：シナリオ4では、資本への影響はない。これは、シナリオ4ではすべてのリースについて使用権資産をリース負債と同額で測定しているためである。

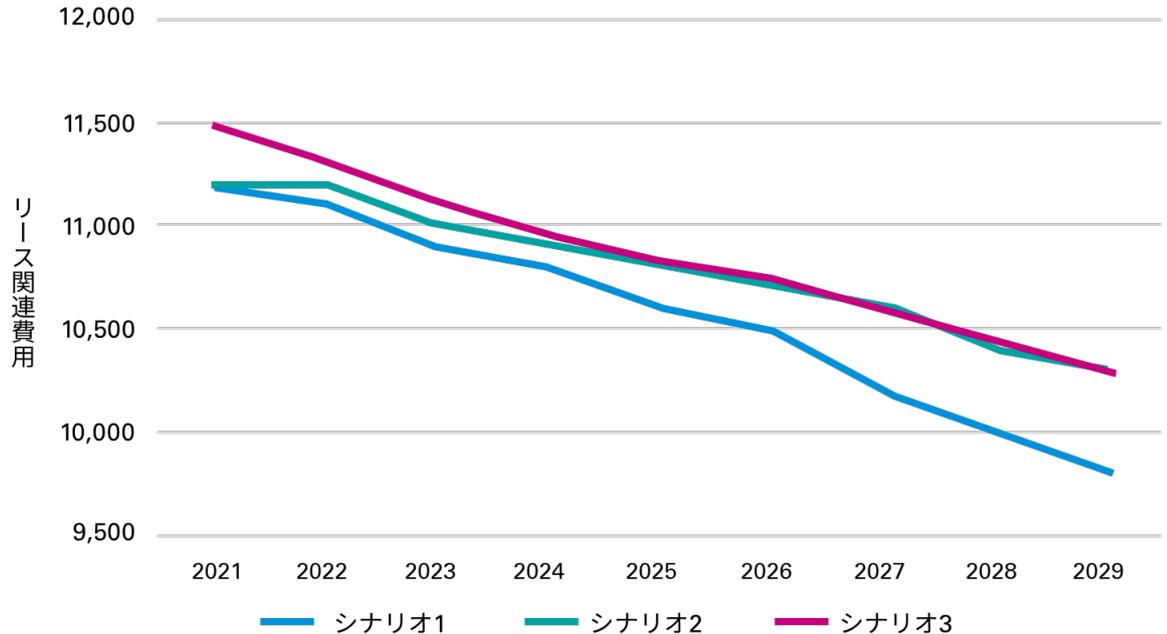
## 6.3 IFRS第16号－移行後の損益トレンド

あずさ商会は、2020年4月1日時点の各シナリオに基づき、IFRS移行日に存在するリースについて、その後の期間に計上されるリース関連費用（減価償却費と利息費用）の合計額を以下のとおり試算した。

	2021年 3月31日	2022年 3月31日	2023年 3月31日	2024年 3月31日	2025年 3月31日	2026年 3月31日	2027年 3月31日	2028年 3月31日	2029年 3月31日
シナリオ1	11,190	11,100	10,900	10,800	10,600	10,500	10,200	10,000	9,800
シナリオ2	11,200	11,200	11,000	10,900	10,800	10,700	10,600	10,400	10,300
シナリオ3	11,462	11,311	11,115	10,965	10,829	10,734	10,576	10,439	10,294
シナリオ4	12,200	12,000	11,800	11,600	11,400	11,300	11,100	11,000	10,800

## 6.4 IFRS第16号—移行後の損益トレンドの理解

### リース関連費用（シナリオ1～3）



シナリオ1～4におけるリース関連費用は、以下のとおり分析することができる。

- － シナリオ1とシナリオ2：これらの2つのシナリオのリース関連費用は総額では概ね類似している。しかし、その内訳は大きく異なる。
  - － 修正遡及アプローチに基づくシナリオ2で使用されている割引率は2020年4月1日時点におけるものであり、これは各リースのリース開始日における割引率より低くなっているため、シナリオ2で計上される利息費用は完全遡及によるシナリオ1より少額となる。したがって、インタレスト・カバレッジ・レシオはシナリオ2のほうが良くなる。また時間の経過による費用の低減効果も、高い割引率によっているシナリオ1のほうが顕著に表れる。金利が近年低下傾向にある地域では、同じような傾向が観察されることになる。
  - － また、同様の理由によりシナリオ1より低い割引率を使用するシナリオ2のほうが使用権資産の帳簿価額が大きくなるため、使用権資産の減価償却費はシナリオ2のほうが大きい。
- － シナリオ2とシナリオ3、4：この3つはいずれも修正遡及アプローチであるが、シナリオ2からシナリオ3、シナリオ4と移るにつれ、適用開始日のリース負債の額をもって使用権資産の帳簿価額とする範囲が増えることになり、その結果、使用権資産の帳簿価額は高くなり、その後の減価償却費もより多額に発生する。いずれのシナリオでもリース負債から発生する支払利息は同じであるので、移行当初のシナリオ2～4では使用権資産の減価償却費の違いだけ期間費用に違いが生じ、移行時に存在していたリースが順番に契約更新され、本来の測定が行われるようになるにつれてシナリオ2～4での発生費用は同一のレベルに収斂していくことになる。

## 7. 結論

この事例は、比較的小さなリースのポートフォリオを有する企業でさえも、初度適用において様々な選択肢があること、また、どの免除規定を適用するかにより大きな違いが生じうることを示している。どの選択肢を採用するかにより、2020年4月1日の純資産と資本及びその後の事業年度の損益トレンドに重要な影響を及ぼす可能性がある。

またこの事例は、初度適用企業がどのようなリースにどのように免除規定を適用するかの決定がいかに複雑であるかも示している。シナリオ4の適用が最もシンプルで、2020年4月1日における純資産の減少もない。しかし、このオプションは、初度適用後の損益トレンドに最も大きなゆがみを生じる。このシナリオ分析が完了したら、あずさ商会はその結果について十分な情報に基づいた決定を下すために重要な利害関係者と協議する必要があるだろう。

もちろん、IFRS移行の進め方を決定するにあたってはこのシナリオ分析だけでは十分ではない。しかし、多くの企業にとって、この種のシナリオ分析は有用なステップになることが多い。

## 本冊子について

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

本冊子は、IFRS初度適用企業が、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」の適用について考慮すべき実務上のポイントを中心に解説するものです。本冊子の本文においては、IFRS第16号「リース」、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」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・鶴谷 香穂・渡部 瑞穂

## 参考文献

IFRS第16号「リース」

IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」

KPMG IFRG “Insights into IFRS” 第16版

有限責任 あずさ監査法人 『図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」』

他、IASB及びFASBのウェブサイトに載せられた各種リリースを参考としています。

# IFRS第16号「リース」詳説シリーズ（旧称 IFRS16号「リース」～適用に向けて～シリーズ）

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No1 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



## シリーズNo2 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. 共同支配の取決め範囲と借手の免除規定
6. 経過措置
7. 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No3 割引率

本冊子は「割引率」について説明しています。

### 主な内容

1. 概観：リース会計における「割引率」
2. 貸手の割引率
3. 借手の割引率
4. 特定のシナリオ
5. 実務上の検討ステップ

Appendix 1—IFRS第16号「リース」の概要

Appendix 2—経過措置の事例



## シリーズNo4 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変動リース料
4. 固定リース料 VS 変動リース料
5. リース要素と非リース要素
6. 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No5 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No6 リースの構成要素

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

#### 主な内容

1. 「リースの構成要素」とは何か
2. リース要素の識別
3. 非リース要素の識別
4. 対価の配分
5. 対価の再配分

Appendix 1 - IFRS第16号「リース」の概要

Appendix 2 - 設例のリスト



### 不動産リースー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。

#### 主な内容

1. 概要
2. リースの定義
3. 契約の構成要素の分離
4. 割引率
5. リース期間
6. リース料
7. 使用権資産
8. リースの条件変更
9. セール・アンド・リースバック
10. 移行における留意事項

Appendix 1 - IFRS第16号「リース」の概要



### COVID-19関連のレント・コンセッション

本冊子は改訂基準書を読んだだけではわかりにくい免除規定の内容やその会計処理、多くの関連論点について、Q&A及び設例形式により解説しています。

#### 主な内容

1. 改訂の範囲及び目的
2. 実務上の便法が適用される範囲とは
3. 実務上の便法を適用した場合の借手の処理
4. 実務上の便法を適用しない場合の借手の処理（リースの条件変更）
5. 貸手の処理（リースの条件変更）
6. 貸手の処理（リースの条件変更に該当しない場合）
7. 適用日と移行措置

Appendix - 設例のリスト

## あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室による刊行物



### 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実務適用ガイドブック (第2版)

第2版となる今回の改訂では、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」(2016年4月に公表された改訂までを含む)、IFRS第16号「リース」等の新しい基準書を網羅し、また、これらの新しい基準書が各基準書に与える影響を反映しています。さらに、注記開示の簡素化及び効率化を図るためにIASBが進めている「開示イニシアティブ」の現状についても新たに付録で解説しています。



### 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。

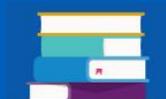
### IFRSポイント解説速報

IFRSの新基準及びIFRIC解釈指針、公開草案・スカッション・ペーパー等について速報解説を行っています。基準等の公表後、数日中に公表します。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) 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. 20-1070

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