



不動産リース

IFRS第16号「リース」に基づく
貸手の会計処理

2021年9月

home.kpmg/jp/ifrs

あずさ監査法人

不動産リース — 貸手の会計処理

IFRS第16号「リース」の適用が開始されて、早くも2年が経ちました。

抜本的な見直しが行われた借手会計とは異なり、貸手についてはIAS第17号からの大きな見直しがされなかったため、IFRS第16号の導入にあたり貸手の処理が取り上げられることはあまりなかったように思われます。また、不動産のリースは通常、オペレーティング・リースであることから、日本基準とほとんど基準差異がないという漠然とした感覚が共有されているようにも思われます。

本当にそうでしょうか？

IFRS第16号の会計処理の適用にあたっては、リース期間、割引率、リース料の範囲やリース・非リース要素の分離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のが特徴です。IAS第17号から基本的な考え方を引き継いでいる処理でも、IFRS第16号でさらに明確化が図られたものも多くあります。日本基準にはIFRS[®]基準のリース期間に該当する概念はなく、ファイナンス・リース、オペレーティング・リースのデュアルモデルといっても日本基準とIFRS基準ではリース分類が異なる可能性があるなどの点は、IAS第17号の時から明確な基準差でしたが、IFRS第16号で導入されたサブリースやセール・アンド・リースバックの会計処理は、さらに大きな基準差をもたらします。貸手として不動産を保有する会社も、借手として不動産を保有する会社より限定的かもしれませんが、IFRS第16号の要求事項を正しく理解することが重要です。

本冊子は、不動産リースの貸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順次提供しており、現在、[No1 新基準への移行](#)、[No2 リースの定義](#)、[No3 割引率](#)、[No4 リース料](#)、[No5 リースの条件変更](#)、[No6 リースの構成要素](#)、[No7 リース期間](#)の7冊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際にはこれらをご参照ください。また、本冊子は貸手について取り上げるものですが、不動産リースの借手側の会計処理についての[解説](#)も、適宜ご参照ください。

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。

2021年9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、不動産リースの貸手の基本的な会計処理モデルをIAS第17号から踏襲しているが、主要な領域で重要な変更が行われている。

不動産の貸手は、従来のガイダンスにおいて適用されていた基本的な会計処理モデルをIFRS第16号のもとでも継続して適用する。すなわち、不動産リースは原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転するか否かで以下のいずれかに分類される。

- **オペレーティング・リース**：リースに対する正味の対価（リース・インセンティブを含む）を、通常は定額法でリース期間にわたり収益として認識する。
- **ファイナンス・リース**：将来賃料を受領する権利を債権として表示し、当該債権に対する利息収益を認識する。

耐用年数が長く残存価値が高く、かつ特殊仕様ではない不動産の場合、多くの不動産リースは従来どおりオペレーティング・リースに該当することになる。もちろんファイナンス・リースの会計処理が求められることもあるが、それらは流動化など複雑な取引形態のケースや、特殊仕様の不動産リースにおいてみられることが多い。

IFRS第16号の導入に伴う変更の多くは会計処理の細部に関する軽微な変更であるが、非常に重要な影響を与えうるものがある。

- **構成要素**（第4章参照）：IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」とIFRS第16号、両基準の規定により、メンテナンス・サービスに関する収益など、契約の構成要素をどのように分離し、測定し、表示するかについての詳細かつ規範的なガイダンスが提供されている。
- **リース期間**（第5章参照）：リース期間に関する新しいガイダンスは、特に更新可能又は解約可能なオペレーティング・リースについて、リース・インセンティブを損益として認識する期間に影響を及ぼす可能性がある。
- **リースの条件変更**（第7章参照）：IFRS第16号には、リースの条件変更についての特定のガイダンスが含まれている。これはオペレーティング・リースの条件を1つだけ変更するようなケースには比較的適用が容易であるが、より複雑な条件変更の組合せやファイナンス・リースの条件変更の場合はかなり適用が難しいものとなっている。
- **レント・コンセッション**（第7章参照）：レント・コンセッションに係る会計処理について、貸手に対して実務上の便法は認められておらず、貸手はレント・コンセッションごとにリースの条件変更該当するか否かを評価する必要がある。
- **サブリース**（第8章参照）：サブリースの分類に関して新たなガイダンスが導入されたことにより、IFRS第16号では従来よりもより多くのサブリースがファイナンス・リースに該当することになる。結果、サブリースの貸手の財政状態計算書、並びに損益及びその他の包括利益計算書に影響を及ぼす。
- **セール・アンド・リースバック**（第9章参照）：「売却の要件を満たさない」資産の譲渡に関する新たなガイダンスにより、セール・アンド・リースバック取引の一部は、貸手及び借手双方にとって純粋な金融取引として会計処理されることとなった。
- **投資不動産**（第10章参照）：賃借によって保有する投資不動産を資産として認識したうえで、IAS第40号「投資不動産」を適用し、その公正価値の情報を開示することが、会計方針の選択ではなく貸手に求められることとなった。

2. 不動産オーナーの会計処理

貸手である不動産オーナーはリースをファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類する。多くの場合、不動産リースはオペレーティング・リースに分類される。

2.1 概要

IFRS第16号では借手はすべてのリースを原則として単一の会計モデル（使用权資産モデル）で会計処理することが要求されるようになった。一方、貸手はリースの会計処理に従来どおりデュアルモデルの会計アプローチを適用する。貸手リースの会計処理は、原資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値が借手に移転されるか否かに基づいている。重要なリスクと経済価値が借手に移転される場合、リースはファイナンス・リースに分類される。これは、貸手に適用される従来のリースに関する会計処理の要求事項と同様である。



IFRS第16号は貸手にどのような影響を及ぼすか？

貸手の会計処理に関するIFRS第16号のガイダンスの多くは、IAS第17号「リース」から文字どおり「そのまま」引き継がれています。このことは、貸手の会計処理はそれなりに機能しているという財務諸表の利用者及びその他のステークホルダーからのフィードバックを反映しています。

とはいえ、詳細な点に着目してみると、貸手についても、多くの変更が行われています。例えば、以下の新しい定義・新しいガイダンスは貸手に（も）適用されるものです。

- リースの定義（第3章参照）
- 契約の構成要素の分離に関するガイダンス（第4章参照）
- リース期間に関するガイダンス（第5章参照）
- リースの条件変更に関するガイダンス（第7章参照）
- サブリースに関するガイダンス（第8章参照）
- セール・アンド・リースバックに関するガイダンス（第9章参照）

「リース期間」については、借手と貸手の双方に同じ定義が適用されます。IFRS第16号には、リース期間を決定する際に、延長オプションや解約オプションをどのような状況で考慮するかについてのガイダンスが含まれています。リース期間をどのように決定すべきかについて追加的なガイダンスも公表されています。リース期間の見積りはリースの会計処理全体に重要な影響を及ぼす可能性があります。

また、IFRS第16号には契約の構成要素の分離及びリースの条件変更に関する貸手の会計処理についての、個別の具体的なガイダンスが織り込まれました。

さらに、サブリース及びセール・アンド・リースバック取引に関して設けられた新しいガイダンスは、会計処理に重要な影響を及ぼす可能性があります。

2.2 リースの分類

IFRS 16.62–63

貸手は、以下のとおり、リースをファイナンス・リース又はオペレーティング・リースのいずれかに分類する。

- 原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転するリースはファイナンス・リースである。
- その他のすべてのリースはオペレーティング・リースである。

リース分類の考え方については、IAS第17号から本質的な変更はない。一般的に、下記の指標に該当する場合、リースはファイナンス・リースに分類される。単独の指標によりファイナンス・リースとの判断になる場合もあれば、複数の指標が存在する結果としてファイナンス・リースと判断される場合もある。

- リース期間中又はリース期間の終了時に原資産の所有権が借手に移転する。
- 行使されることが合理的に確実である購入オプションが存在する。
- リース期間が原資産の経済的耐用年数の大部分を占める。
- リース料総額の現在価値が、リース契約時点の原資産の公正価値のほとんどすべてとなっている。
- 原資産が特殊仕様のものである。

FRS 16.66

リースの分類は契約日に行われ、リースの条件変更があった場合にのみ見直しが行われる。見積りの変更（例えば、原資産の経済的耐用年数又は残存価値の見積りの変更）又は状況の変化（例えば、借手の契約不履行）があったとしても、会計処理上のリース分類は変更されない。

IFRS 16.B54

ただし、契約日とリース開始日との間に生じた特定の変化を受けてリース料を調整するような契約条件がリース契約に織り込まれている場合、リース分類を判断する目的においては、このような変化の影響は契約日に生じたものとみなされ、リース分類が更新される。



不動産リースは一般的にどう分類されるか？

原資産、つまり不動産は通常、耐用年数が長く、残存価値が大きいいため、一般的に貸手は不動産リースをオペレーティング・リースに分類します。

ただし、不動産リースがファイナンス・リースに分類される場合もあります。例えば、リース期間が非常に長い、又は原資産が特殊な性質を有しているもしくは流動化など複雑な取引形態に関するものである場合、不動産リースはファイナンス・リースに分類される可能性もあります。また、不動産のサブリースは、従来よりもファイナンス・リースに分類される可能性が高くなっています（第8章参照）。



土地のリースの分類について特別な規定はあるか？

特にありません。土地のリースの分類は、一般的な分類ガイダンスに基づいて行われます。重要な考慮すべき事項は、土地の経済的耐用年数が通常は確定できないことです。ただし、リース期間が通常、土地の経済的耐用年数よりも短いという事実は、土地のリースが常にオペレーティング・リースであることを必ずしも意味しないため、その他の分類要件も考慮しなければなりません。

IFRS 16.B55, BCZ241–BCZ244

例えば、固定賃料による99年間の土地のリースは、土地に関連する重要なリスク及び経済価値が、リース期間を通じて借手に移転しており、土地の残存価値のリース開始日時点での現在価値は僅少であると考えられます。このことは、リース期間が長期であれば、土地のリースもファイナンス・リースとなりうることを示しています。

リース期間がどれだけ長期であれば土地のリースが常にファイナンス・リースに分類されるか、といった明確な閾値は存在しません。リース分類を検討するには、重要な判断が要求されます。



契約日とリース開始日との間における変化はリース分類に影響を及ぼすか？

IFRS 16.66-67, 70-71,
81, B54

影響を及ぼす場合もあります。一般的に、リースの分類はリース契約時に決定され、リース契約が変更されない限り、見直されることはありません。ただし、契約日とリース開始日との間に特定の変化が生じ、これが契約日に生じたものとみなされる場合、リース分類は更新されることとなります。

例えば、まだ竣工していない原資産について竣工時の入居を予約するリース契約を合意した場合などが典型的といえますが、契約日とリース開始日とがかなり開いていることがあります。契約日とリース開始日との間に生じる変化（例えば、貸手が原資産を調達するために必要なコストが変わった、又は貸手の資金調達コストが変わったなど）について、賃料を調整する契約条件がリース契約に含まれることもあります。

リース分類の決定に使用されるリース料総額の現在価値の計算は、リース期間の開始日時点以降に支払うすべてのリース料を対象としますが、原資産の建設コストや調達コスト、一般物価水準、又は貸手の資金調達コストなどに関して契約日とリース開始日との間における変化によって契約上のリース料が調整される条件となっている場合には、リース分類において、このような変更の影響は契約日に生じたものとみなされます。

また、リース分類を検討する際に、契約日とリース開始日との間の以下の変化についても、リース料総額の見直しに反映させる必要があると考えられます。

- リースの解約不能期間
- 指数又はレートに基づいて算定される変動リース料
- 実質的な固定リース料となった変動リース料

このような変更は、契約日とリース開始日との間の契約上の変更と類似していると考えられるため、リース分類において、これらの変化の影響は契約日に生じたものとみなす必要があると考えられます。その結果、貸手は、このような契約上の変更等を受けて、リース分類を見直しする際には、リースの計算利率を計算しなおし、無保証残存価値の見積りについても更新する必要があると考えられます。

一方、例えばファイナンス・リースの場合に資産をいくらで当初認識すべきか、といった測定については、契約日とリース開始日との間の（契約上の変更に限定されない）すべての変更について、リース料総額、リースの計算利率、及び無保証残存価値を更新する必要があると考えられます。これは、貸手がファイナンス・リースであれば正味リース投資未回収額をリース開始日時点で当初測定するからであり、また、オペレーティング・リースであればリース期間にわたって認識すべきオペレーティング・リース収益の総額をリース開始日時点で算定するためです。

2.3 オペレーティング・リースモデル

貸手は、ファイナンス・リース以外のリースをオペレーティング・リースに分類し、オペレーティング・リースを以下のとおり会計処理する。

財政状態計算書：

- 原資産を引き続き表示する
- オペレーティング・リースの取得の際に発生したすべての当初直接コストを原資産の帳簿価額に加算する

包括利益計算書：

- 通常は定額法で、リース期間にわたりリース収益を認識する
- 原資産に関連するコスト（例えば、減価償却費）を費用として認識する

IFRS 16.81, 83

一般的に、貸手はリース開始日からリース期間にわたり、定額法でリース収益を認識する。ただし、原資産の使用による便益が減少するパターンをより適切に表す方法がある場合には、他の規則的な基礎を使用してリース収益を認識することが可能である。

当初直接コストは、リース期間にわたりリース収益と同じ基礎に従って費用に認識される。

IFRS 16.B54

貸手はIAS第36号「資産の減損」を適用してオペレーティング・リースの対象となっている原資産が減損しているかどうかを判定し、また、減損が生じている場合には減損損失を認識する。また、貸手は未収の既経過分のオペレーティング・リース債権に対して、IFRS第9号「金融商品」における減損及び認識の中止の要求事項を適用する。

2.4 ファイナンス・リースモデル

貸手はファイナンス・リースを以下のとおり会計処理する。

財政状態計算書：

- 原資産の認識を中止する。
- 正味リース投資未回収額に等しい金額でファイナンス・リース債権を認識する。

包括利益計算書：

- 正味リース投資未回収額に対する一定の利回りを反映するパターンに基づいて、リース期間にわたり正味リース投資未回収額に対する利息収益を認識する。
- 無保証残存価値の見積りが減少した場合、減額を認識する。
- ファイナンス・リース債権に対する損失評価引当金を認識する。

IFRS 16.67-69

貸手は、将来のリース料総額と貸手に帰属する無保証残存価値とをリースの計算利率で割り引いた現在価値で、ファイナンス・リース債権の当初測定を行う。リースの計算利率の算定において当初直接コストが考慮されているため、当初直接コストはファイナンス・リース債権の測定に含まれることになる。

IFRS 16.A

リースの計算利率とは、以下の2つを等しくする割引率である。

- (i)リース料総額と、(ii)無保証残存価値それぞれの割引現在価値の合計額
- (i)原資産の公正価値と、(ii)貸手の当初直接コストの合計額

上記に関する詳細なガイダンスについては、[IFRS第16号詳細解説シリーズNo3：割引率](#)を参照ください。

IFRS 16.7

貸手は、IFRS第9号における認識の中止及び減損の要求事項を正味リース投資未回収額に適用する。

また、正味リース投資未回収額に含まれる無保証残存価値部分について、その見積りを定期的に見直さなければならない。無保証残存価値の見積りに減少が生じた場合には、当初割引率を使って割引現在価値を見直して正味リース投資未回収額の帳簿価額を減額し、残存リース期間にわたる収益の配分を修正する。正味リース投資未回収額の減額により発生した損失は直ちに損益に認識する。

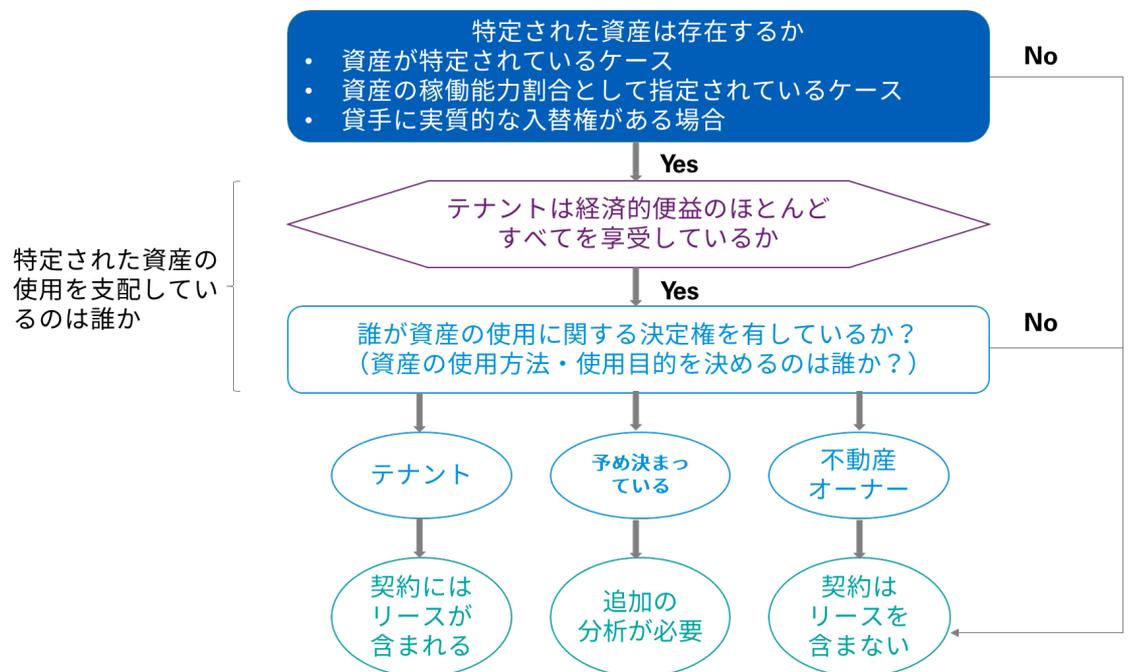
3. リースの定義

不動産賃貸借契約がリースに該当するか（リースを含むか）の判定は容易であるケースが多いが、判断を伴う場合もある。

3.1 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とおりである。



3.2 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となる固定資産（原資産）には主に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

不動産賃貸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上での主要な項目は以下のとおりである。

検討事項	実際の不動産賃貸借契約において、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、契約書において住所やビルのどのフロア、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		一般的に、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、実務において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		一般的に、貸手に実質的な入替え権はない。借手は賃借した物件を物理的に占有しており、そこに設置した賃借設備改良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る。
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？		借手が資産を独占的に使用する権利を有している場合は該当する。「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？		一般的に、借手は原資産をどのように使用するかの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。 不動産賃貸借契約には、借手が不動産を使用する権利の範囲を限定する条項（例えば、特定の運用手続に従う、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であるが、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、借手が制限の範囲内で資産をどのように使用するかの意思決定を妨げるものではない。もっとも、状況によっては、不動産の性質を考慮する必要がある。

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（期間は断続的であっても構わない）をいう。第5.1章では、使用期間が断続的な期間から成る場合にリース期間をどのように決定するか、ひいては貸手によるオペレーティング・リース収益はどのように認識されるかについて解説している。

IFRS 16.B14–B15

たとえ契約書で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の使用を支配していない。



リースの識別は貸手である不動産オーナーにとってなぜ重要か？

リースの識別は、表示及び開示、並びに測定に関する多くの論点に影響するため、貸手である不動産オーナーにとって重要な論点です。

貸手はIFRS第16号においても各不動産リースがオペレーティング・リースにあたるか、それともファイナンス・リースであるかを判定する必要があります。不動産のリース契約の多くは引き続きオペレーティング・リースに分類されると考えられますが、流動化などストラクチャリングされた複雑なリース取引はファイナンス・リースに分類される可能性があります（2.2を参照）。加えて、IFRS第16号ではサブリースの分類に新しいアプローチが取り入れられており、結果として従来よりも多くのサブリースがファイナンス・リースに分類される可能性があります（第8章を参照）。

貸手は、借手にサービスを提供することで獲得する収益などの他の形態の収益とは区分して、オペレーティング・リース収益を表示／開示する必要があります。この点については、構成要素に関する第4章で詳しく解説しています。

リース収益はIFRS第16号の規定に従って認識します（2.3、2.4を参照）。リース契約の変更は、IFRS第16号に記載されているリースの条件変更の具体的なガイダンスに従い会計処理されます（第7章を参照）。



貸手に対して認識の免除規定はあるか？

IFRS 16.5, BC94

貸手に対する免除規定はありません。この点が、借手と貸手の会計処理の違いの1つです。

借手は以下のリースについては、リースの会計処理モデルを適用しないことを選択できます。

- 短期リース：IFRS第16号に基づき決定されたリース期間が12ヶ月以下のリース
- 原資産が少額であるリース

一方、貸手はこれらの免除規定のいずれも利用することができません。



契約期間の一部について、貸手が借手に対して不動産の使用権を移転していない場合の「使用期間」とは？

特定された資産を使用する契約は、契約期間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）は春から夏の6ヶ月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、V社の使用期間は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こと自体は、当該契約がリースであることを妨げません。

すなわち、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）にすぎず、そのような期間によって企業がリースの会計処理を回避することはできません。

3.3

典型的なリース契約

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



設例1：オフィススペースのリース

貸手であるW社は、借手であるM社にオフィスビルの2フロアを賃貸しています。

契約上、M社はフロアを独占的に使用しており、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営業活動を管理しています。

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、M社がリースしているフロアは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、独占的な使用により経済的便益のほとんどすべてを享受している。
- W社は、物件を入替える実質的な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

貸手であるS社は借手であるC社との間で、ある特定の保管倉庫にC社の自社製品を保管する契約を締結しています。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区画を独占的に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。

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

この設例では、C社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、以下の理由から対象資産は特定されています。

- 60%を占めるスペースが契約で明記されている。
- 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。

リースに該当するかどうかを判定するためには、S社は、C社がV、W、Xの3区画の使用を指図する権利を有するかを検討する必要があります。C社は独占的な使用により、3区画の使用による経済的便益のほとんどすべてを取得する権利を有します。



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

貸手であるE社は借手であるD社にオフィスビルの1フロアを賃貸します。さらにD社は、そのビルの駐車場を使用する契約をE社と締結しました。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でもありません。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。



E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D社が使用できることから、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いるわけでも、実質的にすべての収容能力を占めているわけでもないためです。そのため、D社は駐車場全体の便益のほとんどすべてに対する権利を有していません。

これとは対照的に、E社がD社に、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を提供し、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、E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D社が得ているかどうか、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。

IFRS 16.B16

**設例4：入替え権：小売スペース**

貸手であるP社は所有する大型ショッピングセンターに関し、借手であるM社と5年間の小売スペースの賃貸借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、発生可能性が高くないと考えられる将来事象は考慮しません。



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 詳細解説シリーズNo2：リースの定義](#)をご参照ください。

4. 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。貸手はそれらを区分して識別及び会計処理しなければならない。

4.1 概要

IFRS 16.12, BC135(b)

IFRS第16号に基づき、貸手は契約の中のリース要素と非リース要素を分離しなければならない。実務において、不動産リース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

IFRS 15.110, 114, 16.90

貸手にとって契約の構成要素を識別し対価を配分することは、リース収益と顧客との契約から生じる収益を峻別することである。これらの金額は、区分して開示することが要求されており、また区分表示されることもある。例えば、不動産会社であれば建物の賃貸から生じるリース収益と他の建物関連サービス（例：共有部分のメンテナンス等）によって生じる収益とを区別することになる。契約の構成要素に関する会計処理を検討する際の重要なステップは以下のとおりである。



4.2 不動産賃貸借契約における典型的なリース要素

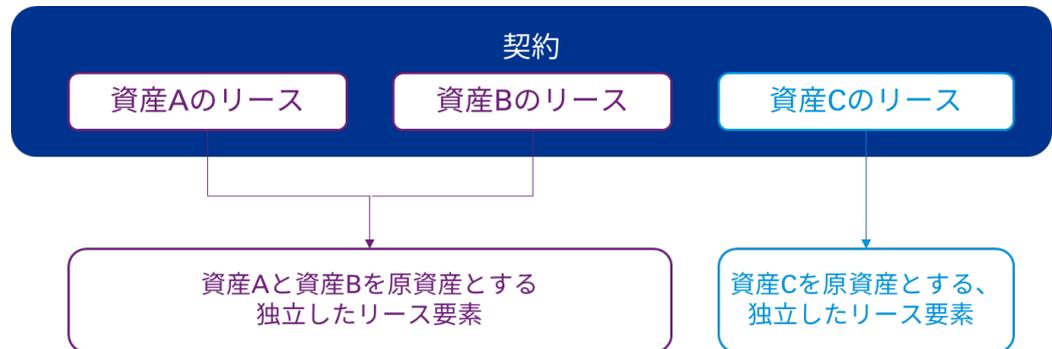
IFRS 16.B32–B33

貸手は、以下のいずれも満たす原資産を使用する権利を独立したリース要素として扱う。

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

例えば、暖房又は空調システムが建物に組み込まれており、相当な費用を発生させずに、その空調システムを取り外し、他の建物で使用することができない場合、構成要素はリース要素ひとつだけである。しかし、家具が完備されたオフィスのリースで、オフィス家具が容易に入手可能であり、そのオフィスビルに一体になって組み込まれている状況にはない場合、当該オフィス家具は別個のリース要素である。

契約に複数のリースが含まれている場合、その契約における独立したリース要素は1つだけの場合もあれば、多数のリース要素が含まれている場合もある。



以下は、貸手が不動産賃貸借契約の構成要素を識別しその会計処理を検討する際によくみられるケースの例示である。



設例5：複数のリース要素：分離基準を満たす場合

IFRS 16.B32

貸手であるX社は、ある建物の1階から5階までを借手であるT社に賃貸する15年の不動産賃貸借契約を締結します。これらのフロアには、共用のエレベーター又は階段を利用してアクセスすることのできるものの、フロアごとにアクセスを制限することができます。各フロアには、必要な設備（例：化粧室）が設けられており、それぞれ別々に利用することができます。T社は、大規模改修なしに各フロアをサブリースすることができます。

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

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



設例6：複数のリース要素：分離基準を満たさない場合

IFRS 16.B32

貸手であるQ社は、借手であるT社に20年間にわたって平屋の工業用建物を賃貸しています。T社は、公道から建物へアクセスするための私道を含む対象不動産全体を独占的に使用しています。また、契約で賃貸借の対象資産として明示されているのは建物ですが、黙示的には建物の底地についても賃貸しています。

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

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

しかし、賃貸借契約にT社が様々な目的で使用できる近隣地が含まれており、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、近隣地は建物及び建物の底地とは独立した別のリース要素に該当する可能性があります。

貸手であるQ社が土地と建物の要素を別々に会計処理するか否かを評価するにあたっては、追加的な検討が必要な場合があります（4.2.1を参照）。



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

IFRS 16.BC134

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

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

ただし、IFRS第16号は、IFRS第15号を単に参照していません。IFRS第16号にもIFRS第15号におけるガイダンスほど詳細ではありませんが、IFRS第15号に類似したガイダンスがあります。さらにIFRS16号には、不動産のリースにおいて土地と建物をそれぞれ別のリース要素として分離するかどうかに関して、貸手に対する追加ガイダンスがあります（4.2.1を参照）。したがって、IFRS第15号とIFRS第16号では、理論上は、異なる検討結果となる可能性があります。



貸手は、1つ目の要件にある「容易に入手可能」をどのように解釈したらよいか？

IFRS 15.27(a), 28

資産を使用する権利が1つの独立したリース要素に該当するか否かを検討するうえでの1つ目の要件は、IFRS第15号における「(財又はサービスが) 別個のものとなり得るかどうか」という要件に基づくものです。この要件は、原資産そのものの特性に基づくものです。

IFRS 16.B32(a)

貸手又はその他の業者によって資源が別個に販売又はリースされている場合、あるいは借手が貸手から、又はその他の取引若しくは事象を通じてすでに資源を入手している場合、その資源は「容易に入手可能」とされます。

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

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



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

IFRS 15.27(b), 29(c)

使用权資産が1つの独立したリース要素に該当するか否かを検討するうえでの2つ目の要件は、IFRS第15号の「(財又はサービスを移転する約束が) 別個のものである」という要件に基づくものです。

IFRS 16.B32(b)

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

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

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

4.2.1

土地と建物のリースに関する貸手の追加的な考慮事項

IFRS 16.12, B53

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

IFRS 16.B55, 57

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

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

IFRS 16.B56

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

IFRS 16.B56

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

IFRS 16.61-63, B32,
B55



設例7A：土地と建物の分類：両リース要素を分離しない場合

貸手であるQ社は、5年間にわたって借手であるT社に平屋の工業用建物を賃貸します。

T社は、公道から建物へアクセスするための私道を含む対象不動産全体を独占的に使用しています。また、契約で賃貸の対象資産として明示されているのは建物ですが、黙示的には建物の底地についても賃貸しています。

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

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

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

Q社は、リース全体をオペレーティング・リースに分類しました。

IFRS 16.61-63, B32,
B55-B56



設例7B：土地と建物の分類：両リース要素の分離が要求される場合

設例7Aを変更し、貸手であるQ社は30年にわたって、借手であるT社に建物を賃貸するものとします。

リース契約時の建物の経済的耐用年数は残存30年と見積もられています。

T社とQ社は、以下の理由から、契約に含まれるリース要素はこのケースにおいても単一であると結論付けました。

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

しかし、貸手であるQ社は、土地の要素と建物の要素について、別々にリース分類の検討を行わなければなりません。

Q社は以下のとおり結論付けました。

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

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

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

IFRS 16.B55, BC58

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

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

IFRS 16.BCZ250

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

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

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

IFRS 16.B56, BCZ245-BCZ247

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

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

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

**不動産賃貸借契約に土地と建物の両方の要素が含まれ、その土地と建物が高度に相互依存し高度に相互関連している場合、分類についてのガイダンスをどのように適用するか？**

IFRS 16.B32, B55–B57

不動産賃貸借契約に土地と建物の両方の要素が含まれる場合には、その土地と建物が高度に相互依存し高度に相互関連している可能性の有無にかかわらず、貸手は上記の特殊なガイダンスを考慮する必要があります。

上記で言及しているように、建物（又は複数のテナントが入っている建物のスペース）のリースに、土地のリースの要素が含まれる場合、土地の要素が重要でないといみなされる場合や土地の要素と建物の要素を分離してもしなくてもリースの分類に影響がないとみられる場合を除き、貸手はこれらの要素を別々に会計処理します。結果的にそのようなリースにおいては、貸手は以下についての判断を行うこととなります。

- 借手が、その建物の底地の使用権を取得しているか。
- 上記に該当する場合、底地の使用権を会計上別々に処理することに重要性がないといえるか、又は、底地の要素と建物の要素とでリース分類が異なるかどうか

建物（又は複数のテナントが入っている建物のスペース）のリースに、底地の使用権が含まれるかどうか判断する場合、以下についての判断が伴います。

- その土地が特定された資産にあたるか。
- 上記に該当する場合、借手がその資産の使用を支配する権利を有しているかどうか

この判断は、各法域の不動産関連の法律によって異なることがあります。

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

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

IFRS 16.B9, B55

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

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

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

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

4.3 共用スペースの維持管理及びその他の非リース要素

IFRS 16.12

リース契約には、しばしば非リース要素が含まれる場合がある。例えば、建物のリースには共有スペースの維持管理や類似のサービスの提供が含まれることが多い。貸手は、常に、非リース要素とリース要素を別々に会計処理する。

IFRS 16.B33

財又はサービスを借手に移転する活動又はコストのみが非リース要素として識別される。不動産賃貸借契約の別個の非リース要素には、例えば修繕又はメンテナンス、清掃、造園、セキュリティ・サービス及びマネジメント・サービスなどが挙げられる。



共用スペースの維持管理サービスは非リース要素か？

IFRS 16.Ex12

はい。非リース要素に当たります。

不動産リースにおいては、貸手が共用スペースの維持管理サービス（例：清掃、共用スペースの修繕やビル内のメンテナンス）を提供することは一般的です。

当該サービスは、原資産の使用権から独立したサービスを借手に移転するため、通常、独立した非リース要素となります。したがって、当該サービスはリース要素とは区別して他の適切な基準に従って会計処理します。



共用スペースの維持管理サービスは、単一の非リース要素か、それとも複数の非リース要素を含んでいるか？

貸手は、契約において約束された財及びサービスを評価し、一連の財及びサービスが単一の履行義務かどうかをIFRS第15号のガイダンスに基づいて判断します。

共用スペースの維持管理には様々な活動が含まれる可能性があります。ただし、維持管理に含まれる活動が一定の期間にわたって実施され、単一の進捗度の測定方法が適用される場合には、そのような活動を別個の複数の非リース要素として会計処理しても、単一の非リース要素として会計処理しても重要な相違は生じません。

ただし、公共サービス（例：暖房、電力及び水道）の提供は、共用スペースの維持管理に関係していないため、共用スペースの維持管理とは別個のものであり、通常、独立した非リース要素となります。非定期的な維持管理の履行は、一般的に1つの別個の履行義務であり、異なる進捗度の測定方法が適用されます。したがって、共用スペースの維持管理とは区別して会計処理されます。

どのような活動が共用スペースの維持管理に含まれるか、及びどのようなサービスを共用スペースの維持管理と区別して会計処理する必要があるかを判断するには、事実と状況を考慮する必要があります。

4.4 固定資産税及び保険費用

IFRS 16.B33

財又はサービスを借手に移転しない活動やコストに対して支払われる金額は、独立した構成要素を生じさせない。財又はサービスを借手に移転しない活動やコストに対して支払われる金額は、契約全体の対価の一部として扱われ、契約で識別されたリース要素及び非リース要素に配分される。財又はサービスを借手に移転しない貸手の活動又はコストであって、不動産賃貸借契約において一般的に対価に含まれるものとしては、リースを開始するための事務費、並びに貸手が行う事務的な作業、保険費用や固定資産税の借手への請求額などがある。

不動産は、一般的に、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（固定資産税評価額）に乗じて計算される。

国・地域によって、固定資産税の納税義務者は、不動産所有者の場合もあれば入居者の場合もある。この区別は、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？	
不動産オーナー（貸手）	テナント（借手）
<p>法令上、不動産のオーナー、つまり貸手が固定資産税の納税義務者の場合、貸手はIFRIC[®]解釈指針第21号「賦課金」に基づいて、固定資産税を会計処理する。</p> <p>法令上、不動産の所有者が固定資産税の納税義務者であるが、不動産賃貸借契約によって、オーナーの納税額を借手が貸手に対して実費負担する、又は貸手に代わって借手が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、貸手は借手による固定資産税の精算額を不動産賃貸借契約での対価の一部として扱い、個々に識別された各構成要素に配分する。</p> <p>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でも、その実費精算額は、一般的に、指数又はレートに応じて決まるもの「以外の」変動リース料に該当する（6.3.1参照）。</p>	<p>法令上、固定資産税の納税義務が借手にある場合、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ことになると考えられる。</p>

IFRS 16.A, 28, B33

IFRS 16.B33

**設例8：テナントによる固定資産税額の実費精算**

貸手であるL社は借手であるB社にアパートを5年間賃貸しています。年間賃料は100,000千円です。契約にはメンテナンス費用として別途毎年4,000千円が含まれています。

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定は不定期です。固定資産税目的の不動産評価額は、現在、5,000,000千円です。

不動産賃貸借契約に基づいて、B社は貸手の固定資産税負担額を実費精算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、L社は以下を考慮します。

- 年間賃料は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社によって実費精算される。
- 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税評価額（5,000,000千円）も、一般的に指数又はレートに該当しないため、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、L社は、B社から受け取る変動額の固定資産税（例えば、1年目は5,000,000千円の0.2%として計算される、10,000千円）の実費精算額を、契約内の識別されたリース要素と非リース要素に配分します。

L社は、固定資産税の納税義務者であるため、IFRIC解釈指針第21号「賦課金」に基づく賦課金として固定資産税を会計処理します。

**不動産オーナーとテナント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、貸手と借手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。
- 一義的には貸手が納税義務を負うが、未納の場合、税務当局が借手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、貸手及び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でそれぞれ会計処理すべきと考えます。

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

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

保険は、借手ではなく貸手を保護するものであり、その便益を享受するのは貸手であるため、どちらの支払いメカニズムにおいても貸手が借手に提供しているサービスではありません。したがって、保険は、契約の中の独立した構成要素ではありません。保険料の支払いは、契約の全体の対価に含まれたうえで、契約に複数の要素が含まれる場合、各構成要素に配分されます。

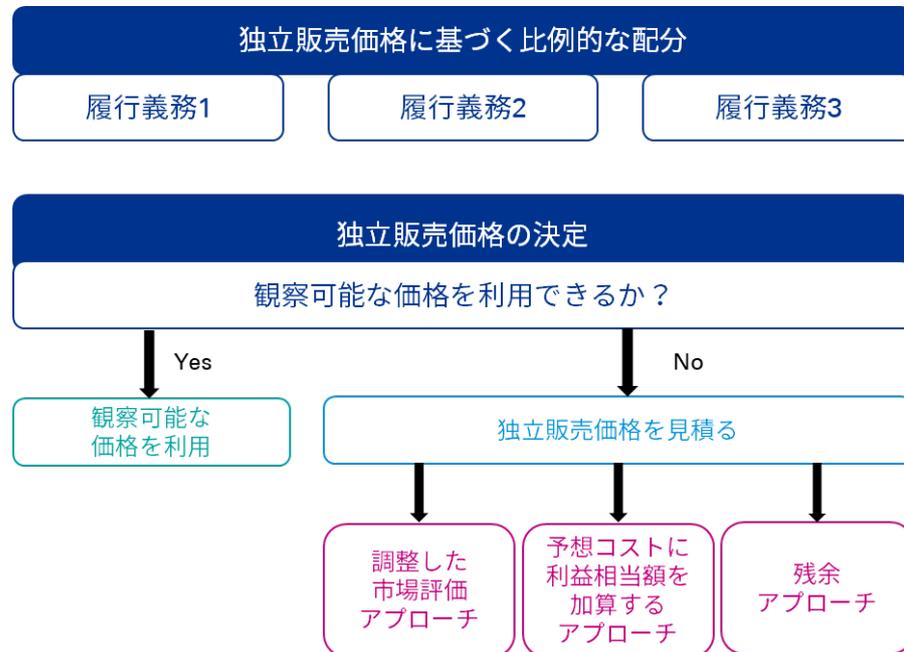
4.5 対価の配分

IFRS 16.17, 15.76, 81-86 貸手は、IFRS第15号の配分に関するガイダンスを適用して、識別された構成要素に契約の対価を配分する。IFRS第15号においては、対価は独立販売価格の比率で配分される。しかし、特定の要件が満たされる場合、値引きや変動対価は、契約の履行義務のすべてにではなく、そのうちの1つ又は複数の履行義務に配分される。

IFRS 15.76-77 独立販売価格は、企業が約束した財又はサービスを顧客に別個に販売する際の価格として、契約締結時に決定される。独立販売価格の最良の証拠は、企業（貸手）が同じ財又はサービスを販売（又はリース）する場合の観察可能な財又はサービスの価格である。契約に明示された価格が各要素の独立販売価格であると推定することはできない。

IFRS 15.78-79, BC268 独立販売価格を見積る際に、貸手は、貸手が合理的に利用可能なすべての情報（市場の状況、企業固有の要因、顧客又は顧客の階層に関する情報を含む）を考慮する。その際に、貸手は、観察可能なインプットの使用を最大限にするとともに、類似した特徴の財又はサービスの独立販売価格を見積る際に、首尾一貫した方法を適用する。IFRS第15号では、観察可能な価格が入手できない場合、財又はサービスに対する独立販売価格の見積りについて特定の方法を排除も規定もしてはいない。しかしながら、想定されるアプローチとして以下のフローチャートに記載されている見積り方法を挙げている。

IFRS 15.79



契約にリース要素と非リース要素の双方を対象とした延長オプションが含まれる場合、貸手がIFRS第15号に基づく契約期間とIFRS第16号に基づくリース期間とで異なる判断を行うことがあるため、実務的な問題が生じる。IFRS第16号に基づいて決定されるリース期間は、借手が延長オプションを行使することが合理的に確実な場合のオプション期間を含んでおり、一方、IFRS第15号に基づく契約期間は、当事者が現在の強制可能な権利及び義務を有している期間を含んでいる。このようなケースにおいては、企業は、IFRS第16号のもとで決定されたリース期間に基づいて各構成要素への対価の配分を行わなければならないと考えられる（設例9を参照）。

リース契約の条件変更においては、対価の再配分が必要となる（第7章を参照）。貸手の独立販売価格の見積り及び対価の配分に関する詳細なガイダンスについては、[IFRS第16号詳説解説シリーズNo6：リースの構成要素](#)をご参照ください。



設例9：対価の配分（貸手）：リース期間に基づく対価の配分

貸手であるR社は、オペレーティング・リースにより借手であるT社に不動産を賃貸します。契約に基づき、R社は、全リース期間にわたって、その建物に関するメンテナンス・サービスも提供する必要があります。

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

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

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

もし契約全体がIFRS第15号に基づいて会計処理される場合、契約期間は、両当事者が契約で約束した期間である5年になります。

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

	独立販売価格	割合	配分された対価
建物のリース	840 (120×7年)	70.59%	776
メンテナンス	350 (50×7年)	29.41%	324
合計	1,190		1,100



貸手はリース要素と非リース要素を一括して処理することを選択できるか？

いいえ。貸手は常に、リース要素と非リース要素を区別して会計処理します。

実務上の簡便法として、借手はリース要素と関連する非リース要素を一括し、1つのリース要素として一括した要素を会計処理することができます。しかし、貸手にこのような実務上の便法は設けられていません。

貸手は通常、リース要素と非リース要素に対価を配分するために必要な情報を持っているはずである、と国際会計基準審議会（IASB® 審議会）は考えています。したがって、借手と同様の実務上の便法は貸手には必要ないと考えられています。

IFRS 16.17, BC135–
BC136



貸手は、リース要素及び非リース要素の独立販売価格をどのように見積るか？

独立販売価格とは、リースやサービスなどの各構成要素又は同様の構成要素に対して貸手が借手に請求するであろう価格です。独立販売価格の見積りは、貸手が区別した各構成要素の提供に関して要求するであろう経済的なリターンを反映します。

例えば、リース要素の独立販売価格には、リース対象資産の調達に要したコスト、並びに事務作業にかかるコスト、税金及び保険料の金額など合理的に考えて貸手が負担するであろうコストが反映されます。

また、非リース要素（例：清掃サービス）の独立販売価格には、その提供に要する実際のコストのほか、適切な利益マージン及び特定の事務作業に関連するコストが反映されます。

IFRS 16.14

**貸手が共用スペースの維持管理を赤字で提供している場合でも、共用スペースの維持管理の独立販売価格には利益マージンを含めるべきか？**

はい。独立販売価格は、企業が顧客に対して約束した財又はサービスを別個に販売する際の価格です。共用スペースの維持管理は通常、赤字では提供しないサービスです。

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

IFRS 16.14, 15.77-78

借手にとって：

観察可能な独立価格は、同一又は同様の構成要素に対して貸手だけでなく他のサプライヤーによって請求されるであろう金額（例：同様の不動産のリース又は同様のサービスに対して請求されるであろう価格）を含みます。

貸手にとって：

観察可能な独立販売価格の定義は、より範囲が限定されています。IFRS第15号によれば、観察可能な独立販売価格とは、企業自身が、同様の状況において、同様の顧客にその財又はサービスを販売する価格とされています。

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

**どのような配分を行うかによって収益認識への影響がない場合にも、貸手は対価を配分する必要があるか？**

IFRS 16.90, 15.110, 114, B87-B89

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

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

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

**借手と貸手とで各構成要素への対価の配分はどう違うか？**

IFRS 16.13, 15.76

貸手は、IFRS第15号に従い、各要素の独立販売価格の比率に基づいて契約の対価を各リース要素及び非リース要素に配分します。

一方、借手は、各リース要素の独立価格と非リース要素全体の独立価格の総額との相対的な比率にもとづいて契約の対価を配分します。

両者の違いの1つは、リース要素に配分する金額の当初配分を決定するのに、借手はすべての非リース要素を合算することです。そのうえで、借手は、IFRS第16号とは異なる他の適用すべき基準に従って、リース契約内の非リース要素の会計処理を行うこととなります。そのため、非リース要素全体に配分された金額が個別の非リース要素に対してどのように配分されるかは、IFRS第16号でのロジックとは異なるアプローチが求められると考えられます。

4.6**変動対価の配分**

契約に複数の構成要素が含まれ、対価が一部は変動、一部は固定となっている場合、変動支払いをどのように配分すべきか、すなわち、一部の構成要素だけに変動支払いを配分できるか、という問題が生じる。これは、変動支払い額が1つの構成要素の履行の状況又はその変動に依存して変わるような場合に、より大きな問題になる可能性がある。

IFRS 15.84-86

IFRS第15号では、以下の要件をいずれも満たす場合、変動対価の全額をすべてではなく一部の履行義務に配分する。

- 変動支払いの条件が、その履行義務を充足するための企業の努力に個別に関連している。
- 契約に含まれるすべての履行義務及び支払条件を考慮した場合に、変動性のある対価の全額をその履行義務に配分することが、配分の目的に合致している。

このガイダンスは、貸手には直接的に適用される。

**設例10：変動対価の配分（貸手）：変動支払いがすべての構成要素に配分される場合**

貸手であるD社は借手であるL社と、メンテナンス・サービスを含む、5年間の不動産賃貸借契約を締結します。L社の5年間の支払額は以下より構成されます。

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

D社は、契約には、不動産のリースとメンテナンス・サービス（非リース要素）の2つの要素が含まれていると結論付けました。この2つの要素の独立販売価格は、以下のとおりでした。

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

D社は、契約対価の合計600万円（500万円の固定支払いと100万円の変動支払い）を以下のとおり、構成要素に配分します。（単位：万円）

	独立販売価格	割合	固定対価の配分	変動対価の配分
不動産のリース	500	71.43%	357	72
メンテナンス	200	28.57%	143	28
合計	700		500	100

この場合、年間売上上の2%の変動額の支払いはメンテナンスの独立販売価格を示していません。したがって、2つの構成要素の独立販売価格の比率に基づき、固定支払いと変動支払いの両方をリース要素及び非リース要素に配分します。変動支払いは、リース要素と非リース要素のいずれも、関連する売上の発生時に収益として認識します。

上記と異なり、もし、変動リース料がメンテナンスの独立販売価格を表す場合には、変動対価はその全額が非リース要素に配分されることになります。



設例11：固定資産税の配分

IFRS 16.B33

貸手であるD社は借手であるB社にアパートを5年間賃貸しています。年間賃料は100,000千円です。契約にはメンテナンス費用として別途毎年4,000千円が含まれています。

不動産賃貸借契約に基づいて、B社は不動産の所有者に課せられる固定資産税をD社に実費精算する義務を負っています。税率は固定資産税評価額の0.2%と決定されています。

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、構成要素ではありません。したがって、D社は固定資産税の実費精算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。

D社は以下のように結論付けています。

- リースの独立販売価格は、年間100,000千円に固定資産税の実費精算額を加算したものである。
- メンテナンス・サービスの独立販売価格は、年間固定支払いの4,000千円である。

D社は100,000千円及び固定資産税の実費精算額をリース要素に、4,000千円を非リース要素に配分します。



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

IFRS 16.17, B33, 15.85

状況によります。

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

その契約に非リース要素も含まれる場合には、固定資産税や保険料の請求額全額をリース要素に配分できるかという問題が生じます。IFRS第16号には、対価の配分に関する規定についての例外を設けていません。すなわち、固定資産税や保険料の請求額が固定額の場合、それらを含む固定対価の全体が、独立販売価格の比率に基づき、すべての識別された構成要素に配分されることとなります。

ただし、契約のすべての構成要素が独立販売価格で価格設定され、リース要素の独立販売価格に固定資産税と保険料の請求額に相当するコストが含まれている場合、独立販売価格の比率に基づく配分は結果的に固定資産税や保険料の固定額の支払いを全額リース要素に配分することとなります（[設例11](#)を参照）。

一方、固定資産税や保険料は変動する可能性があります。IFRS第15号に基づき、変動対価の支払条件が契約の一部の要素に直接関連し、変動支払い額をそれらの要素に配分することが配分の目的と合致している場合、変動対価は契約の当該要素のみに配分されます。



リース要素及び非リース要素の識別並びに対価の配分に関する詳細なガイダンスについては、[IFRS第16号詳細解説シリーズNo6：リースの構成要素](#)をご参照ください。

5. リース期間

リース期間に関する新しいガイダンスは、オペレーティング・リース、特に更新可能なリースや解約可能なリースについて、リース・インセンティブを純損益に認識する期間に影響を及ぼす可能性がある。

5.1 概要

リース期間の決定は、貸手にとって重要な見積りである。リース期間は、リースの分類に影響を及ぼす可能性がある。また、オペレーティング・リースの場合、リース・インセンティブを認識する期間に影響を及ぼす。

IFRS 16.18

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
- リース期間を決定する際に、貸手はまずリースの「解約不能期間」と「契約に強制力がある期間」を決定する。次に、これらの2つの期間をそれぞれ下限、上限とする範囲内で、リース期間を決定する。リース期間はリース開始日に決定する。

IFRS 16.A, B36

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。フリーレント期間であってもリース期間に含まれる。

IFRS 16.A

「使用期間」に断続的な期間が含まれる場合、リース期間は、原資産を使用する期間の合算期間（すなわち、断続的に使用する場合には原資産を使用する期間の合計）に基づいて評価される。

IFRS 16.20

IFRS第16号は、借手がいつリース期間を再評価しリース負債及び使用权資産を再測定するかについてガイダンスを提供している。一方、貸手に対するガイダンスは提供されていない。



貸手は断続的な使用期間を含むリース契約について、どのようにオペレーティング・リース収益を認識するのか？

商業用不動産リースでは、多くの場合、貸手から借手に譲渡される便益は、リース期間にわたる原資産の使用権です。したがって、借手が原資産の使用権を有する期間にのみ、オペレーティング・リース収益は認識されます。

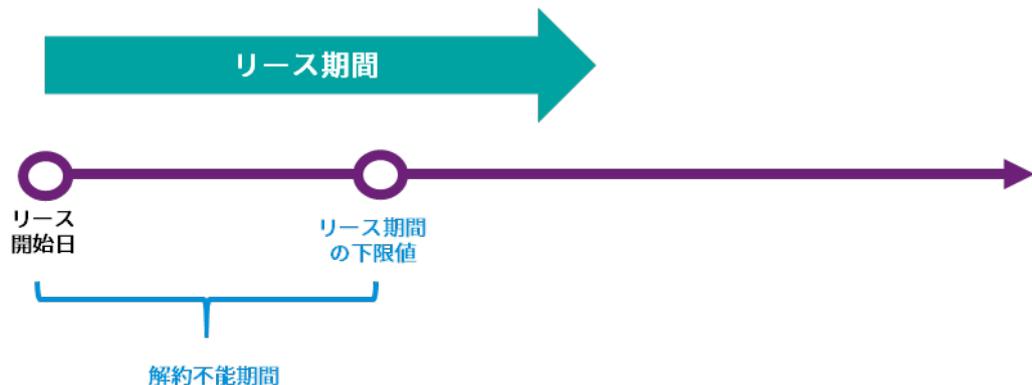
例えば、不動産のオーナーがテナントに対して、3年間、毎年10月15日から1月15日のホリデーシーズン中、ショッピングモール内の小売店スペースをリースしたとします。当該リースはオペレーティング・リースに分類されます。この場合、貸手は、毎年10月15日から1月15日の期間にのみ、変動リース収益を含むオペレーティング・リース収益を認識します。それ以外の期間にリース収益を認識することはできません。

借手の事業がCOVID-19又は政府の規制の影響を受ける場合の収益認識に関する説明については、7.4を参照してください。

5.2 解約不能期間

IFRS 16.B35, BC127-BC128

解約不能期間とは借手が契約を終了させることができない期間のことである。リース期間は解約不能期間よりも短くなることはない。



貸手がリースを解約できる場合、解約不能期間の決定に影響を及ぼすか？

いいえ。貸手がリースを解約する権利を有している一方で借手にはその期間にリースを解約する権利がない場合、貸手のみに解約オプションが付された期間はリースの解約不能期間として取り扱われます。なぜなら、貸手がリースを解約しない限り、借手はリースが継続している期間にわたってリース料を支払い続ける無条件の義務を負うからです。

リースの解約不能期間（及び、解約の際に必要な事前通知期間）は、「強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意」という契約の定義を満たしており、リース期間がリースの解約不能期間より短くなることはありません。

IFRS 16.B35, BC128



リースの開始日に解約不能期間が確定していない場合、解約不能期間をどのように決定するのか？

リース契約によっては、リース開始日には解約不能期間が確定しておらず、事後的に確定する場合があります。例えば、特定のプロジェクトで使用するために資産をリースするにあたり、解約オプションも更新オプションもつけず、リース契約において資産の使用期間をプロジェクトが続く期間と定める場合があります。

IFRS第16号には、リースの解約不能期間が開始日に確定していないケースに対処する具体的な規定はありません。

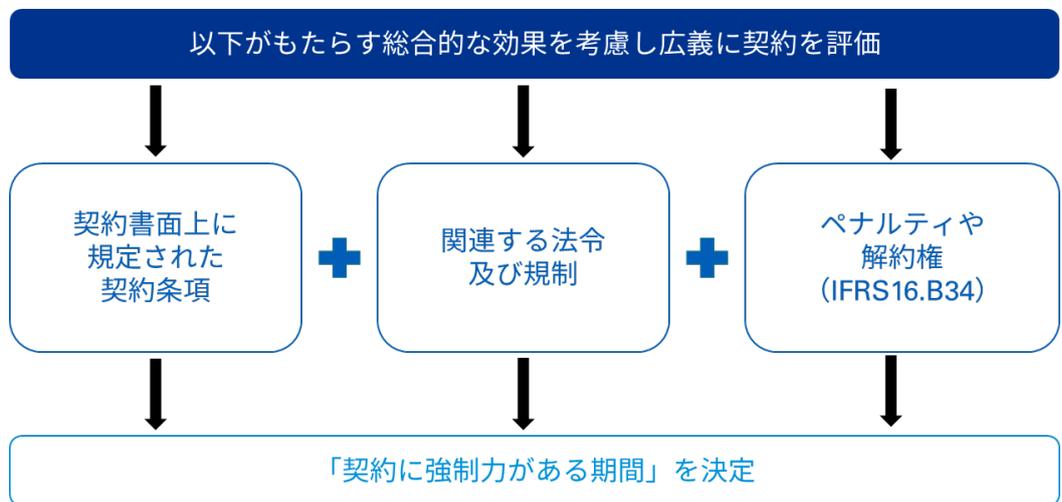
このような場合、企業はリースの開始日に解約不能期間を見積る必要があると考えられます。その後、解約不能期間が確定した時点で、企業はリース期間を再評価することになります（5.6を参照）。

5.3 契約に強制力がある期間

IFRS 16.2, B34, BC127

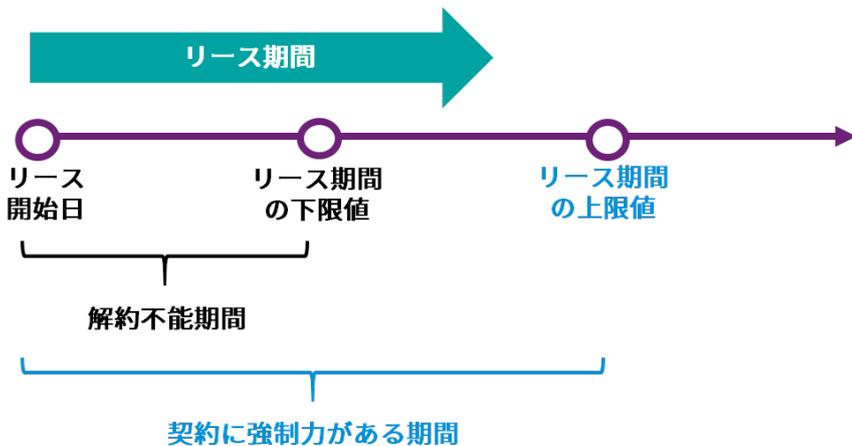
リース期間を決定するには、貸手は「強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意」という契約の定義に従って契約に強制力がある期間を決定しなければならない。この目的において、契約とは、書面による合意と当事者の権利及び義務を定めて強制する現地の法域で適用される法令及び規制とで構成される。契約に強制力があるかどうかは関連する法域における法律の問題であり、それぞれの契約はその契約条項に基づいて評価しなければならない。これには、「契約に強制力がある期間」を評価するうえで「ペナルティ」の役割をどう考えるかといった点を含め、IFRS第16号B34項にある「契約の強制力」に関するガイダンスを検討することが含まれている。

契約に強制力がある期間を決定する際の重要なステップは以下のとおりである。



IFRS 16.B34, BC127, IU 11-19

リースの更新オプションや解約オプションは、それらのオプションに強制力がある場合にのみ、リース期間の評価において考慮される。「契約に強制力がある期間」とは、強制可能な権利及び義務が借手と貸手の間に存在する期間のことである。これは、リース期間として想定し得る最長期間となる。



IFRS 16.B34, BC127,
IU 11-19

IFRS第16号には『強制力がある』の意味は定義されていない。しかしながら、B34項には、IFRS第16号のもとで契約に「強制力がある」（もしくは、もはや強制力がない）状況とはどのような場合をいうかが説明されている。借手と貸手のそれぞれが他方の承諾なしに僅少とは言えないペナルティを負うことなくリースを解約する一方的な権利を有している場合、当該時点を超える期間についてはリースにはもはや強制力がない。

したがって、契約が解約可能となる日以降に「強制力がある」のは、以下のいずれかの場合である。

- 借手・貸手ともにリースを解約する権利を有しているが、解約するには、一方（又は両方）の当事者が僅少とは言えないペナルティを負う場合
- 他方の承諾なくリースを解約する権利を有しているのが、借手、もしくは貸手の一方のみである場合

IFRS 16.B34-B35, BC127,
IU 11-19

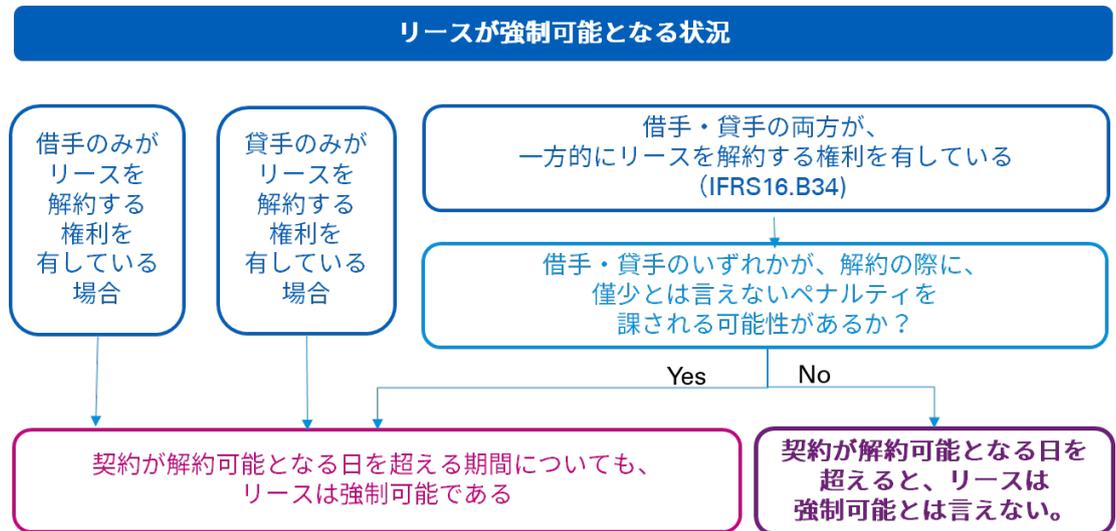
借手と貸手のいずれもが他方の承諾なしに僅少とは言えないペナルティを負うことなくリースを解約することができる場合、リースにはもはや強制力がない。

これに対して、借手のみがリースを解約する権利を有する場合には、その権利は、企業がリース期間を決定する際に考慮する解約オプションと考えらる。

一方、貸手のみが有する解約オプションは、リース期間を決定する際に考慮されない。なぜなら、この状況では、貸手がリースを解約する決定をしない限り、借手は、リース期間にわたって資産を使用する権利に対する対価を支払う無条件の義務を負っていることから、当該期間は解約不能期間に含まれるからである。

以下の図は、ペナルティ及び解約権が「契約に強制力がある期間」の決定にどのような影響を及ぼすのかをまとめたものである。

IFRS 16.B34-B35, BC127-
BC128, IU 11-19



IU 11-19

IFRS第16号において『ペナルティ』は定義されてない。そのため契約に強制力のある期間の決定に際して解約オプションの行使にかかるペナルティの多寡を評価するに当たり、より幅広い契約の経済的実態を考慮するのか、それとも契約書上の解約金だけを考慮すればよいのかという疑問が生じていた。IFRS解釈指針委員会ではこの論点を議論し、IFRS第16号B34項「貸手と借手のいずれもが、他方の承諾を得ることなく、僅少とは言えないペナルティを負うことなくリースを解約する権利を有している場合には、リースにはもはや強制力がない」のガイダンスに基づいて解約権の影響を評価するにあたっては、契約書上の解約金だけでなく、より幅広い契約の経済的実態を考慮するべきであると指摘している。

**設例12：リースを解約する権利が契約に強制力がある期間の決定に及ぼす影響**

IFRS 16.B33

シナリオ1

貸手であるC社は借手であるB社に以下の条件に基づいて店舗を賃貸しています。

- 契約書で定められている契約期間は、最長5年間
- B社とC社はともに、2年目の終了時にリースを解約する一方的な権利を有している。解約時に僅少とは言えないペナルティを負うことはない。
- 当該取引に適用される法令及び規制は、契約書で規定されている条項に加えて契約当事者のいかなる権利も義務も規定していない。

このケースでは、リース開始日における「契約に強制力がある期間」は2年となります。両当事者が2年目以降もリースを延長する可能性が高かったとしても、「契約に強制力がある期間」の決定には影響しません。

シナリオ2

貸手であるE社は借手であるD社に以下の条件に基づいて倉庫を賃貸しています。

- 契約書上で定められている契約期間は、最長5年間
- 1年経過後から、D社とE社はそれぞれ、1ヶ月の事前通知をもってリースを解約する一方的な権利を有している（すなわち、リースは解約通知が出されてから1ヶ月後に解約される）。1年目が経過するまで解約通知を出すことはできない。事前の解約通知を出したうえでリースが解約される場合、いずれの当事者も僅少とは言えないペナルティを負うことはない。
- 当該取引に適用される関連法令及び規制は、契約書で規定されている条項に加えて契約当事者のいかなる権利も義務も規定していない。

このケースでは、リース開始日における「契約に強制力がある期間」は、解約通知が可能となる12ヶ月（1年）に事前通知期間1ヶ月を足した13ヶ月となります。

**契約条項の一部が当事者間の交渉に委ねられている場合でも、リースには強制力があるか？**

状況によって異なります。契約書及び適用される法令及び規制を併せて考慮した場合に、借手・貸手の双方がリースを終了させることができる日を超えてリースを継続させる契約条項が創出されているかを判断する必要があります。法令及び規制を考慮した結果、借手・貸手の双方がリースを終了させることができる日を超えて有効な契約条項を創出するものの、それは契約条項のすべてについてはない場合もあります。

これは、テナントが物件を継続的に占有できる一定の法的権利を有しているような不動産賃貸借によく見られます。テナントが賃借を更新する強制可能な権利を有しているものの、将来の賃料については、「その時点の実勢賃料相場」や「不動産の市場価値の変動」に基づいて両者の合意による、又は「両当事者間で合意に達しない場合には第三者の調停に基づき決定する」といったごく大まかにしか定められていない場合もあります。

事実と状況によっては、このような取り決めは賃料見直し条項を伴う更新オプションの一種であると考えられる可能性があります。そのような場合、将来の賃料は「指数又はレートに応じて決まる変動リース料」に該当します。なお、変動リース料の説明については、[IFRS第16号詳細解説シリーズ No4 リース料](#)をご参照ください。

借手・貸手の双方がリースを解約する権利を有しているが、一方の当事者のみが僅少とは言えないペナルティを負う場合、契約に強制力がある期間はどのような影響を受けるか？

IFRS 16.B34–B35,
BC127, IU 11-19

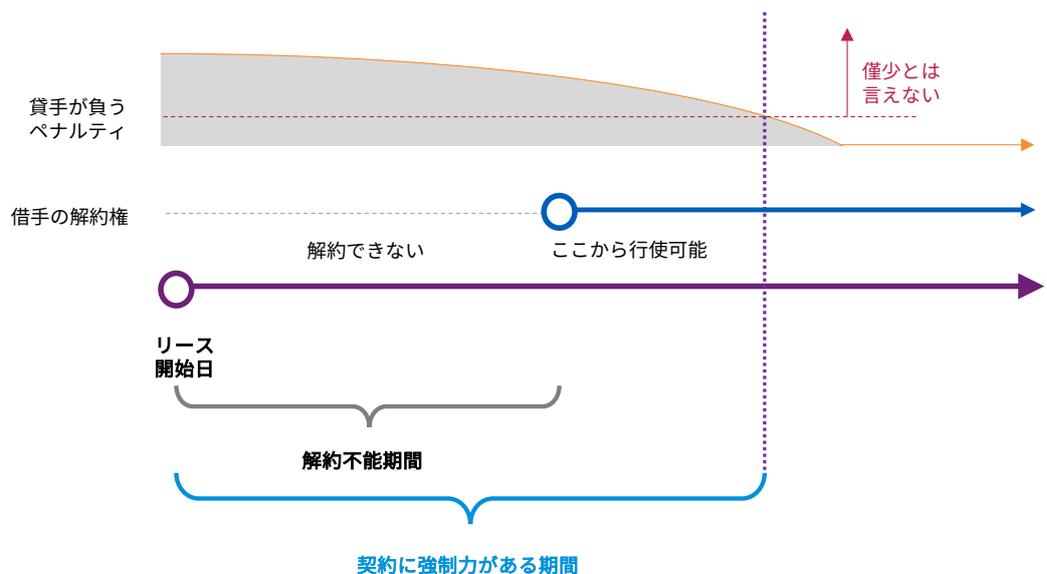
僅少とは言えないペナルティを借手と貸手のどちらが負うかによって、契約に強制力がある期間は異なります。

以下のシナリオでは、取引に適用される関連の法令及び規制は契約書で規定している事項に加えて当事者のいかなる権利及び義務も規定していないと仮定します。

シナリオ1—いずれの当事者も他方の承諾なしに解約する権利を有しているが、貸手はその行使に当たり僅少とは言えないペナルティを負わなければならない場合

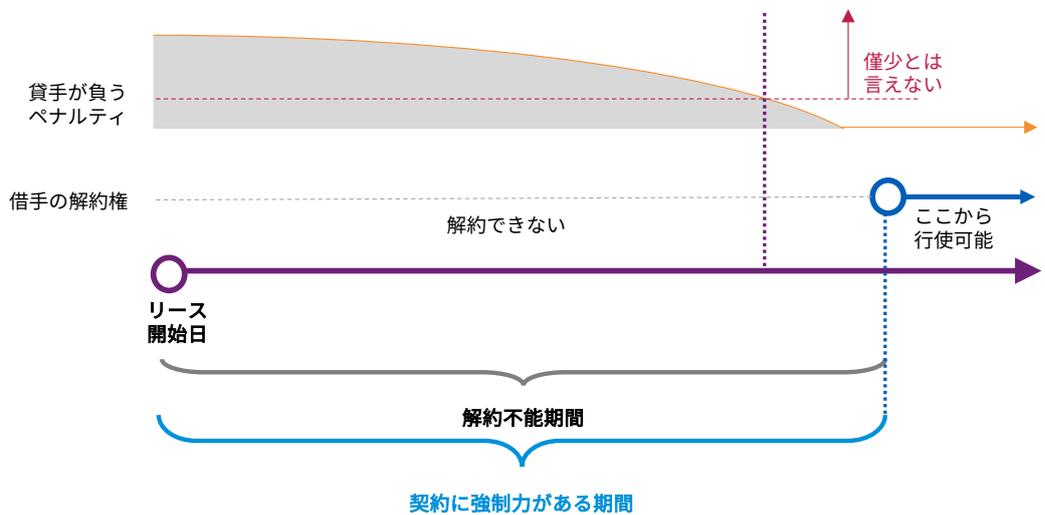
このシナリオでは、解約オプションの行使によって貸手が僅少とは言えないペナルティをもちや負わなくなった（つまり、解約する際に、借手・貸手のいずれも、僅少とは言えないペナルティを負わなくなった）時点で、契約に強制力がある期間が終了します。

契約に強制力がある期間と解約ペナルティ その1



上記と異なり、解約に際して貸手が負うペナルティが僅少とは言えない状況ではなくなったとしても、その時点ではまだ借手の解約オプションが行使可能ではない場合、貸手の解約オプションは会計上無視され、この期間は「解約不能期間」として扱われます。借手の解約オプションが行使可能となった時点で、借手と貸手の両方が僅少とは言えないペナルティを負うことなくリースを解約する一方的な権利をそれぞれ有することとなり、契約に強制力がある期間が終了します。

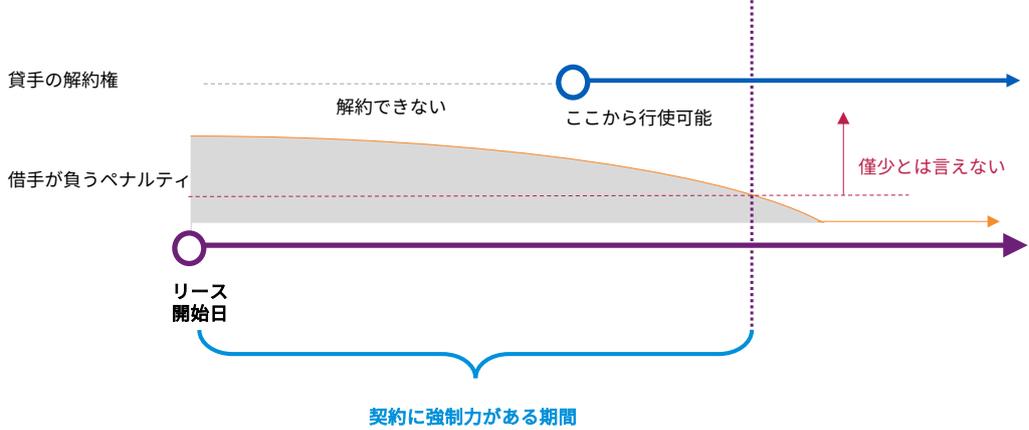
契約に強制力がある期間と解約ペナルティ その2



シナリオ2—いずれの当事者も他方の承諾なしに解約する権利を有しているが、借手はその行使に当たり僅少とは言えないペナルティを負わなければならない場合

このシナリオでは、解約オプションの行使によって借手が僅少とは言えないペナルティをもはや負わなくなった時点で、契約に強制力がある期間が終了します。

契約に強制力がある期間と解約ペナルティ その3





借手がリースの延長を要求しても貸手がこれを拒否する権利を有する場合、契約に強制力がないということになるか？

IFRS 16.B34-B35,
BC127, IU 11-19

必ずしもそうとは限りません。

リースによっては、貸手が合意する場合にのみ借手は希望によりリースを更新できる、とする条項を含んでいることがあります。更新を希望できるオプションがあるということは、逆に言うと、希望しない場合は更新せず打ち切ることもできるということです。

IFRS解釈指針委員会での議論を通じて示された見解によれば、契約の更新を希望しないことができる借手のオプションと、更新したい借手の要望を拒否することができる貸手のオプションは、いずれも、実質的に解約オプションと同じであるという理由から、契約に強制力がある期間を決定うえでのペナルティの多寡と解約オプションに関するガイダンス（IFRS第16号B34項）の適用対象になります。なお、この点について議論する中でIFRS解釈指針委員会はIFRS第16号B34項における「強制力がある」という文言は厳密な法的概念ではなく、解約オプションを行使する際のペナルティが僅少か否かによって、契約に「強制力がある」かを判断する事を明確にしています。

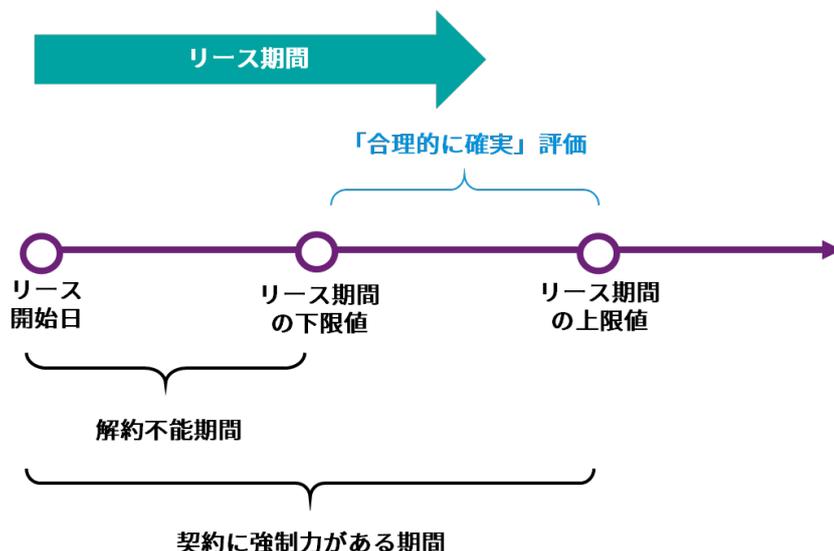
したがって、このような条項がリース契約に含まれている場合、企業は契約に強制力がある期間を決定する際に、借手又は貸手のいずれかが僅少とはいえないペナルティを負うかを検討する必要があります。

5.4 「合理的に確実」の閾値

IFRS 16.19, B35, BC157

『合理的に確実』の概念はリース期間を決定するうえで避けて通ることができない重要なものである。

IFRS16号は『合理的に確実』の意味を定義しておらず、「特定の要件を満たしたら『合理的に確実』である／でない」といった明確な判断規準は示されていない。よって、借手がリースを更新するオプションを行使するか、あるいはリースを解約するオプションを行使しないかを評価する際には、どのような経済的インセンティブがオプションの行使・非行使の判断に影響を与えるか、関連するすべての事実や状況を考慮する必要がある。



貸手のみが有する解約オプション期間は、リース期間を決定する際には考慮されない（解約不能期間に含まれる）。なぜなら、この場合、貸手が解約を決定しない限り、借手はリース期間にわたって資産を使用する権利に対する対価を支払う無条件の義務を負っているからである。

IFRS 16.B37, B40

IFRS第16号では、借手が延長オプションを行使する、もしく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を評価する際に考慮すべき要因が例示されている。確実性の程度は、借手にどのような意図があるかよりも、リース開始日時点の事実と状況に基づいて評価される。以下の表は借手によるオプションの行使・非行使につながる経済的なインセンティブはどのような要素から生じるかを例示している。

『合理的に確実』の評価に関連性がある事項の例示

契約条件/市場環境に関連する事項

- 契約更新後の期間に適用される賃借料の水準が市場の相場賃料と比べて割安か割高か
- 条件付支払条項の内容
- どのような更新オプション、購入オプションが付与されているか
- リースを解約しこれに代わる新たなリース契約を締結するのにかかるコスト
- 原資産を貸手に返還するのにかかる費用

リース対象の資産そのものに関連する事項

- 資産の特性、特にカスタマイズされたものかどうか
- 立地
- 適当な代替可能資産があるか
- 賃借資産に取り付けた建物附属設備に重要性があるか



移設不能な大幅な賃借設備改良があることにより、リース期間に影響はあるのか？

IFRS 16.B37, IU 11-19

はい、影響を及ぼします。IFRS解釈指針委員会は、解約可能リース及び更新可能リースに関する議論の中で、リース期間と移動不能な大規模な賃借設備改良の耐用年数の相互関係を検討しました。

リースを延長すること（又は解約しないこと）が合理的に確実であるか否かを評価する際に、借手にとっての経済的インセンティブを生じさせるすべての関連する事実及び状況を考慮する必要があります。これには延長（又は解約）オプションが行使可能となった時点における大規模な賃借設備改良（すでに実施されたものだけでなく、これから実施することが計画されているものを含みます）の存在が借手にとって重要な経済的便益を持つかの検討が含まれます。



オプションが行使されることが合理的に確実か否かについて、借手と貸手が異なる結論に達することはあるか？

はい。借手が更新オプションを行使する、又は早期解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるか否かについて、借手と貸手とで異なる結論に達することはありえます。

借手と貸手とでリース期間に関して異なる結論に達するのは、そもそも両者の間には情報の非対称性があり、検討には判断を伴うという性質があるためです。合理的な確実性に関する評価は、例えば、借手にとってその原資産がどれほど重要か、原資産の将来の公正価値はどれだけか、といった様々な判断・見積りに基づいて行われます。貸手は借手を巡る特定の事実及び状況に必ずしも精通していないため、異なる結論に達することがあります。

5.5 更新可能リース・解約可能リース—適用上の論点

IFRS 16.B34, IU 11-19

不動産賃貸借契約のなかには、定められた契約期限がなくいずれかの当事者が解約の通知をするまで契約が継続するもの（解約可能リース）や、いずれかの当事者が契約を更新しないことを申し出ない限り回数に制限なく契約が更新され続けるもの（更新可能リース）がある。日ごと、週ごと、又は月ごとに自動的に更新されるリース（これをエバーグリーン・リースという）は解約可能リースの一例である。このようなリースの場合、解約不能期間や契約に強制力のある期間をどのように決定するのが問題になる。IFRS解釈指針委員会はこの論点について議論し、解約不能期間や契約に強制力のある期間を決定する際に、企業は契約上の解約金だけでなく、契約のより幅広い経済実態を考慮する必要があると述べている。他方の承諾なしに僅少とは言えないペナルティを負うことなくリースを解約する権利を有しているのが一方の当事者のみである場合、その当事者により解約可能となる日の後も当該契約は強制力を有している。

IFRS 16.19, B37-B40

解約可能なリースにおける解約の事前通知期間（もしくは更新可能なリースにおける当初契約期間）の後も契約に強制力があると結論付けた場合、次に、企業はリース期間を決定すべく、「合理的に確実か否か」の判断を行うことになる。

ペナルティの重要度は時間の経過に伴って変化することもある。ある時点以降にはペナルティが発生しないというケースもあれば、時間の経過に伴って当初は僅少とは言えなかったペナルティの影響が僅少となる場合もあるだろう。例えば、リース開始から1年後であれば僅少とは言えない解約ペナルティが発生するものの、4年、5年と時間が経過することによって、より幅広い契約の経済的実態に照らして検討した結果、解約ペナルティは僅少と判断される場合も想定される。



設例13：解約する権利：僅少とは言えないペナルティが存在しないケース

IFRS 16.B34, IU 11-19

貸手であるM社は借手であるL社との間で5年間にわたる倉庫の賃貸借契約を締結しています。

L社はオンラインで海外に家具を販売しており、当該倉庫をショールームとして利用することを試行しています。倉庫スペースをショールームとして使用できるようにするコストは重要ではありません。ショールームが成功しなかった場合に倉庫として利用することは考えていません。

賃貸借契約のもとで、L社とM社はいずれも、リース開始日から1年ごとに契約上のペナルティなしに契約を解約する権利を有しています。

M社は、以下の点を考慮して、L社が契約を解約するにあたって僅少とは言えないペナルティが生じるか否かを評価します。

- 賃借した倉庫をショールームとして使用するために要した賃借設備改良の金額は少額である。したがって、それらの経済的耐用年数が到来する前にこの賃貸借契約を解約したとしてもL社にとっての経済的損失は重要ではない。
- 倉庫を返却するために賃借設備改良を撤去し原状回復するコストは重要ではない。
- 早期解約によって顧客関係に望ましくない影響が生じる可能性は低い。L社は主にウェブサイトを通じて顧客との取引を行っており、ショールームに直接訪問する顧客は少ないことが想定されている。

M社は当立地における倉庫の需要が高いことから、新規のテナントを見つけることは容易であると判断しています。

強制力のある期間とリース期間

事実と状況に基づく分析を行った結果、M社は、M社及びL社ともに1年後に僅少とは言えないペナルティを負うことなく契約を解約することができるかと判断します。この場合、契約に強制力がある期間は1年間の解約不能期間ということになります。これは、1年目の終了時点で両当事者がいずれも解約する権利を行使でき、いずれの当事者も強制可能な権利（すなわち、L社が倉庫を使用する権利又はM社が賃貸料を受け取る権利）又は義務（すなわち、L社が賃借料を支払う義務又はM社が倉庫の継続的な使用を承諾する義務）を有していないためです。

本件では契約に強制力がある期間＝解約不能期間＝1年間となるため、リース期間も1年間となります。



設例14：更新可能リース：僅少とは言えないペナルティが存在するケース

IFRS 16.B34, IU 11-19

貸手であるM社は借手であるK社に不動産を賃貸しており、その主な条件は以下のとおりです。

- － 契約書に明記された契約期間は5年であり、延長又は解約のオプションは含まれていない。
- － 契約が満了となる5年後以降において借手であるK社が不動産を占有し続けた場合には、現地の法律において、当初の契約条件が引き続き適用されることが規定されている。ただし、契約上の期間は5年であるため、5年目の終わりに双方の当事者が契約を解除する一方的な権利を有していることにはかわりはない。法律が規定しているのは、K社が引き続き賃料を支払い続け、貸手M社との当初の契約に基づくその他の義務を満たし続けている場合についてである。
- － 契約が満了する5年目が到来した時点で、この賃貸借関係をさらに継続することについてK社・M社の双方に重要な経済的インセンティブが存在したため、K社はこの不動産を占有し続け賃料を支払っている。M社は賃料を受け取り、K社に立ち退きを要求していない。

M社及びK社にとっての重要な経済的インセンティブには、以下があります。

- － リース開始日に、K社は大規模な賃借設備の改良を行う。これらの改良設備は取り外しての移動はできず、経済的耐用年数が到来する前に賃貸借契約が解除された場合には経済価値の大幅な喪失（K社が市場相場よりも賃料が高いこのリースを解約することから得られる便益を上回るほどの損失）が生じ、それは5年目終了後も引き続き重要であると想定される。
- － 借りている不動産の立地はK社の事業（すなわち、サプライヤー及び顧客との戦略的関係）にとって理想的であり、代替物件はそう簡単には見つからない。
- － K社が引き続き支払う賃料は現在の市場相場を上回っている。すなわち、M社は同等の条件でこの不動産を借りる借手を探すことは難しいと想定される。

K社及びM社は、より幅広い契約の経済的実態に基づいて解約によって生ずるペナルティの多寡を判断し、契約に強制力がある期間を決定します。どのようなペナルティがあるかを識別し、その重要性はどの程度かを考慮した結果、K社及びM社はリース開始日に、解約ペナルティが僅少とは言えないレベルであり続ける限り、5年目以降も契約に強制力がある期間は継続すると判断します。

なお、K社及びM社はこれらの評価において、それぞれが独自の判断を行います。また、取引がより複雑である場合には、追加的な要素も検討する必要があるかもしれません。

**設例15：契約期間の定めがないリース**

IFRS 16.B37, B39

貸手であるR社は、借手であるE社に小売スペースを賃貸しています。契約には契約期間の定めがありません。E社は、当該区画から退去することにより、毎月末いつでもリースを解約できます。小売スペースをE社が使用する月数に応じて、E社はその小売スペースを使用する権利についてひと月当たり定額料金をR社に支払います。

E社は2ヶ月目が始まる前にこの区画から退去することを選択できるため、リースの解約不能期間は1ヶ月です。E社にとって、この小売スペースに類似する区画を継続的に使用することが事業を遂行する上で必要である場合、現リースを解約するためのコスト（例：移設不能な賃借設備改良を実質廃棄しなければならないとなるコスト）や新規リースを締結するためのコスト（例：代替資産を特定し、別の契約を締結し、転居するためのコスト）を考慮すると、E社は、経済的な観点から、解約不能期間よりも長くこのスペースを借り続けると判断する可能性があります。すなわち、リース期間は解約不能期間である1ヶ月よりも長くなる可能性があります。

**エバーグリーン・リースの場合、合理的に確実か否かの評価はどう異なるのか？**

IFRS 16.A, B37, B39

違いはありません。エバーグリーン・リース（解約可能リースの一例）のリース期間は、他のすべてのリースと同様の方法で、つまり、借手が一つ以上の更新オプションを行使する（解約オプションを行使しない）ことが合理的に確実か否かを考慮して決定します。

エバーグリーン・リースにおいて、解約オプションを行使しないことが合理的に確実か否かの決定には、重要な判断が必要となる可能性があります。一般的に、リースの解約不能期間が短ければ短いほど、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可能性が高くなります。これは多くの場合、同様の資産を借りては返し借りては返し…を繰り返し続けるには高いコストがかかるためです。

借手が月単位の契約で小売スペース又は倉庫スペースを賃借しており、今後18～24ヶ月間、ほぼ同様のスペースが必要になる見込みの場合のことを考えてみてください。期間中類似のスペースの賃借と解約を繰り返すのではなく、いったん借りたスペースの賃借を更新することには強い経済的インセンティブが存在する可能性があります。借りたスペースを返し他のスペースに移るには転居のコストもかかるでしょうし、どこに移転したかを顧客にアナウンスし、顧客を新しいスペースに誘導するのも手間がかかります。

5.6 リース期間の変更

IFRS 16.21

リース開始日後に、リースの解約不能期間の変更があった場合には、貸手はリース期間を見直す。これは借手に対して求められるのと同じ規定である。

リースの解約不能期間が変化するのは、例えば以下の場合である。

- 過去のリース期間の決定において、行使しないとされていたオプションを借手が行使する場合
- 過去のリース期間の決定において、行使するとされていたオプションを借手が行使しない場合

- 過去のリース期間の決定において、行使しないとされていたオプションの行使を借手に契約上強制する事象が発生した場合
- 過去のリース期間の決定において、行使するとされていたオプションの行使を借手に契約上禁止する事象が発生した場合

例えば、貸手は、借手が追加の5年間の更新オプションを行使することが合理的に確実ではないと判断して、リース開始日に、リース期間は解約不能期間の5年間であると決定したとする。ここでもし4年目の終わりに、追加の5年間の更新オプションを行使することを借手が貸手に正式に通知してきたとすると、貸手は新たな解約不能期間を反映して、リース期間を開始日から10年間（残存リース期間は6年）に修正する。



設例16：解約不能期間の変更日

IFRS 16.21

貸手であるR社は借手であるL社に小売店舗を賃貸しています。この契約は解約不能期間が10年で、5年の更新オプションが付されています。更新オプションを行使する場合、L社は9年目の終了時点までにR社に通知する必要があります。リース開始日に、L社が更新オプションを行使することが合理的に確実とは言えないとR社は結論付け、リース期間を10年としました。

その後、この小売店舗は、リース開始日には想定していなかった理由で予想以上の業績を上げました。7年目にL社は更新オプションを行使することを決めましたが、一度更新を申し出るとその後撤回はできないことから、L社は通知が必要なぎりぎりの期限（すなわち9年目の終わり）までR社に通知しなかったとします。

9年目の終わりに、リース契約を更新するとL社がR社に正式に通知した日に、R社はリース期間を再評価することになります。L社が予想を上回る好調な業績を上げたことで更新オプションが行使される可能性が高くなったとしても、これだけではR社がリース期間を再評価するトリガーにはなりません。



オプション行使が合理的に確実であるか否かを借手が再評価する際に、貸手はリース期間の再評価が必要か？

IFRS 16.20-21

いいえ。貸手はリースの解約不能期間に変更があった場合のみ、リース期間を再評価しリース料総額を再測定します。IFRS第16号第20項には追加的な状況において再評価を行うことを要求する規定がありますが、これは借手にのみ適用されます。

IASB審議会はIFRS第16号を開発する過程で、IAS第17号に基づく貸手の会計処理の変更を最小限にとどめることとしました。IAS第17号では貸手はリース開始日にいったんリース期間を決定したら、そのあとは契約変更がない限りリース期間を再評価しないのが一般的でした。

なお、契約に変更があった場合のリースの条件変更に伴う貸手の会計処理についてはIFRS第16号に詳細なガイダンスが提供されています（第7章を参照）。

IFRS 16.21, BC184,
BC187



解約不能期間がリース開始後に確定した場合、企業はリース期間を再評価すべきか？

はい、確定した期間が当初の見積りと異なる場合には、再評価が必要になります。

リースの解約不能期間がリース開始日に確定していない場合、企業は解約不能期間を見積りに基づいて決定します。この場合、リースの解約不能期間が確定し当初の見積りと異なる場合、企業はリース期間を再評価しなければならないと考えられます。

解約不能期間が確定し、それが当初の見積りと異なっているにもかかわらずリース期間を改訂しなければ、実態にそぐわない会計処理となってしまう可能性があります。例えば、貸手はリースの解約不能期間と関連のない期間にわたってリース収入（借手の場合であればリース関連費用）を認識することになってしまいます。

IFRS 16.21



解約不能期間に変更がある場合、ファイナンス・リースの貸手は正味リース投資未回収額の再測定をどのように会計処理すべきか？

IFRS第16号は、貸手がリース期間を改定する際に、ファイナンス・リースの正味リース投資未回収額の再測定をどのように会計処理するかを規定していません。貸手は、以下のいずれかのガイダンスを類推適用することにより、正味リース投資未回収額を再測定するための会計方針を選択し、それを每期継続して適用する必要があると考えられます。

- 予想キャッシュ・フローの変動に関するIFRS第9号のガイダンスを準用する。割引率はリース開始日に決定した当初の割引率を使用する。
- 借手によるリース負債の再測定に関するIFRS第16号のガイダンスを準用する。割引率は改定後の割引率を使用することになる。

貸手は、リース期間の評価を変更した場合には、リース期間が終了し当該不動産を貸手取り戻す日が改定されたことを反映して、無保証残存価値も更新しなければならないと考えられます。



リース期間の決定に関する詳細なガイダンスについては、[IFRS第16号詳細解説シリーズNo7：リース期間](#)をご参照ください。

6. リース料

固定リース料か変動リース料かの違いにより、貸手の認識する利益の期間帰属が影響を受ける。

6.1 概要

IFRS 16.A, 70

リース開始日に、貸手はリース料総額に含めるべきリース料を識別する。リース料に含まれるのは以下のとおりである

- 固定リース料（実質的な固定リース料を含む）：リース・インセンティブがある場合は当該額を控除した金額
- 変動リース料のうち、指数又はレートに応じて決まる金額
- 購入オプション行使価額（借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合）
- リース契約の解約に対するペナルティの支払額（借手が当該オプションを行使しないことが確実である場合を除く）
- 貸手に提供される残価保証額の全額。これはその残価保証に基づき支払いが行われる可能性の程度を問わない。また借手自身が保証する金額だけでなく、借手と関連のある当事者、又は貸手と関連ない第三者でも保証に基づく義務を履行する財務上の能力のある者による保証を含む。

不動産リースにおける支払い額には、以下が含まれることが多い。

- 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・インセンティブを控除（6.4参照）した金額
- 変動リース料（6.3参照）
- 賃貸契約を早期解約することに対する違約金の支払額
- 維持管理、光熱費などの非リース要素に係る支払い（4.3参照）

6.2 固定リース料と実質的な固定リース料

IFRS 16.A, 70

固定リース料及び実質的な固定リース料は、常に貸手のリース料総額に含める。「実質的な固定リース料」とは、形式的には変動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)

当初は変動性があるリース料だったものが、開始日後のある時点で変動性が解消され、実質的な固定リース料となる場合もある。



消費者物価指数（CPI）又は市場賃料水準の変動の見通しを反映するためにリース料が期間均等ではない場合、貸手はどのようにリース収益を認識すべきか？

IFRS 16.A, 75–76, 81

不動産賃貸借契約の中には、あらかじめ決められた金額で賃料が増額されるタイプのもがあります。例えば不動産賃貸借契約に基づき、契約期間の5年間にわたって毎年2%ずつ賃料が引き上げられていくようなものです。賃料が、毎年定率で引き上げられているのは、5年間にわたっての消費者物価指数（CPI）又は市場賃料相場の上昇に関する借手と貸手との見通しを反映するものかもしれません。このような場合、貸手は毎年のリース収益をどのように認識すればよいでしょうか。

オペレーティング・リース

オペレーティング・リースの場合、貸手は一般にリース収益をリース開始日からリース期間にわたって定額法に基づき収益に認識します。

変動リース料に該当する場合を除き、一定期間にわたり賃料があらかじめ決められた固定額で増加（又は減少）する場合、その増加額（又は減少額）は定額法で認識されるリース収益の算定に反映されます。例えば、契約上、賃料がリース開始日からリース期間にわたって毎年2%ずつ増加する場合、貸手はリース期間の初期においては賃料の現金受領額を超えるリース収益を認識しますが、後期におけるリース収益は賃料の現金受領額を下回るようになります。

上記の例における賃料の固定的な増加は、指数又はレートに連動する変動リース料ではなく、借手にとってその支払いが回避できない固定リース料にあたります。また、定額法は、借手が資産の使用で便益を得ると貸手が考えるパターンをより適切に表すと考えられます。

ファイナンス・リース

ファイナンス・リースの場合、貸手は、リース料総額と貸手に帰属する無保証残存価値との現在価値の合計である正味リース投資未回収額でファイナンス・リースの債権を認識します。リース料総額には固定リース料と実質的な固定リース料が含まれますので、リース期間にわたり賃料が固定額で増加する場合には、正味リース投資未回収額の当初測定にはその増加分が含まれています。

6.3 変動リース料

6.3.1 指数又はレートに基づいて算定されるリース料

IFRS 16.70(b)

指数又はレートに基づいて算定される変動リース料は、貸手の正味リース投資未回収額の当初測定に含める。当初測定ではリース開始日現在の指数又はレートを用いて変動リース料の金額を算定する。

IFRS 16.A, 28

指数又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（IBOR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。

借手の場合と異なり、リース開始日以降の指数又はレートの変動に伴うリース料の変動を貸手がどのように会計処理すべきかについて、IFRS第16号では言及されていない。



リース料が市場に基づく資産価値に連動する場合、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 16.28, 70(b)

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するなどして、固定資産の以下の特定の特徴を調整して「評価額」が決定されます。

- 大きさ
- 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可能性があります（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、そのような場合、指数又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、「評価額」が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、「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と考えられます。

「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又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。

リース料を算定する際に「評価額」に対して適用される割合（パーセンテージ）それ自体はレートではありません。

6.3.2 指数又はレートに基づいて算定される変動リース料以外の変動リース料

IFRS 16.A, 70

指数又はレートに基づいて算定される変動リース料以外の変動リース料（例えば、売上又は原資産の使用に基づいて算定される変動リース料）は、リース料総額に含まれないため、ファイナンス・リースにおける正味リース投資未回収額の当初測定、又はオペレーティング・リースにおいてリース期間にわたって定額法で認識されるリース料の合計額には含まれない。

IFRS 16.BC231

IFRS第16号は、これらの変動リース料に関する貸手の会計処理を明記していないが、IASB審議会が貸手の会計処理に関して実質的にはIAS第17号のガイダンスを引き継ぐと判断したことを考慮すれば、IAS第17号と同じ会計処理が適用されるものと考えられる。したがって、このような変動リース料は、変動リース料が発生する契機となった事象又は状況が生じた期間において収益として認識される。

IFRS 16.65

貸手にとって重要な考慮事項は、変動リース料の存在はリース分類に影響を与える可能性があるという点である。



設例17：貸手の会計処理：不動産の賃料が売上の一定割合に基づいて算定される場合

不動産オーナーのD社（貸手）は、借手であるT社にショッピングモールのアンカーテナントとして店舗スペースを5年間賃貸する契約を締結しました。

契約上、T社には以下が求められます。

- 当期の年間売上高のうち最初の2億円についてはその5%に相当する金額、さらに、2億円を上回った売上高の3%に相当する金額をD社に賃料として支払う。
- D社が支払うリース対象物件にかかる固定資産税額及び建物に対する保険料のうち、T社負担分をD社に実費精算する。
- 共用部分の維持管理に関してはD社が支払うコストのうちT社負担分をD社に精算する。

D社は、実際の固定資産税額及び保険料のT社負担分は年間200万円、共益費のT社負担分は年間100万円と見積もっています。

貸手である不動産オーナーの会計処理

D社はリース構成要素と非リース構成要素を識別し、各構成要素に対価を配分して、会計処理する必要があります。D社は以下と判断しました。

- リース構成要素は小売スペースのリースの1つだけである。
- 固定資産税及び保険料は、借手に財又はサービスを移転しないため構成要素にはあたらない。
- D社は法令上、固定資産税の納税義務者であるため、借手による実費精算は指数又はレートに連動しない変動リース料として対価総額の一部を構成する。
- 非リース構成要素は共用部分の維持管理サービスの提供の一つだけである。サービスを借手に移転する共益費は、小売スペースの使用権とは別個の構成要素である。

D社及びT社がT社の年間売上高を信頼性をもって見積もることが可能な場合でも、売上の一定割合に基づいて算定される賃料には真正の変動可能性があります。

このシナリオにおいては、変動リース料の性質及びリース契約全体の中でのその重要性から、貸手は不動産の所有に伴うリスクと経済的価値のほとんどすべてを借手に移転していないといえます。リースがファイナンス・リースであることを示唆する指標は存在していません。したがって、D社はリースをオペレーティング・リースに分類します。

D社は以下を踏まえて独立販売価格を見積もります。

- 固定資産税及び保険料はリースの構成要素の独立販売価格に含まれる。
- 共用部分の維持管理に対する請求金額は、独立販売価格である。

D社は変動対価をリース構成要素と非リース構成要素（共益費）に配分します。リースに配分された対価はその全額が変動リース料であり、当該変動リース料が発生する契機となる事象又は状況が生じた期間の収益として認識されます。

共用部分の維持管理サービスから生じる収益はIFRS第15号に従って計上されます。

**変動リース料は貸手のリースの分類にどのような影響があるか？**

IFRS 16.63

IFRS第16号では、貸手はIAS第17号のデュアルモデルを引き継ぎ、リース契約をオペレーティング・リースとファイナンス・リースのいずれかに分類します。

IAS第17号と同様に、IFRS第16号には単独で又は組合せによりリースが通常はファイナンス・リースに分類されることとなる状況の指標が含まれています。例えば、リース期間が原資産の経済的耐用年数の大部分を占める場合などです。

IFRS 16.65

ただし、(上記設例17で示したとおり)リース契約に含まれるリース料のうち売上又は使用に連動するリース料の割合が高い場合、それは当該リースをオペレーティング・リースとして分類すべきであることを示唆している可能性があります。これは、リース料の変動性により、貸手が原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを借手に移転していないためです。

**特定の状況において借手の賃料が軽減される共同賃貸借条項が発動される場合、貸手はどのように会計処理を行うか？**

小売スペースの不動産賃貸借契約には共同賃貸借条項が付されていることがあります。例えばキーテナント(アンカーテナント)又は一定数のテナントが対象施設から撤退した場合に、借手の契約上の賃料が変動するといったものです。共同賃貸借条項により借手が支払う賃料が軽減される場合もあれば、固定賃料だったものが借手の売上高に応じて変動する変動リース料に変更される場合もあります。一定期間が経過するか、もしくは共同賃貸借条項が発動された状況が解消した(例えば、新規アンカーテナントが空きスペースに入居する)時点で、借手は契約上の賃料の支払いを再開しなければならないと、規定されていることが一般的です。

リース契約時に、又は、リースの条件変更により共同賃貸借条項がリース契約に追加される場合にはリースの条件変更日に、貸手は共同賃貸借条項の実質を評価しなければならないと考えられます。特に重要なのは、共同賃貸借条項が防御的な性質(つまり、キーテナントが小売施設から退去した、又は小売施設全体のテナント入居率が低下した場合に、売上高が減少する可能性から借手を保護する役目を果たす性質)のものであるかどうかを貸手は評価する必要があるという点です。共同賃貸借条項が防御的な性質のものである場合、当法人の見解では、貸手がリースの会計処理を検討するうえで、共同賃貸借条項の発動を考慮する必要はないと考えます。

共同賃貸借条項が防御的な性質のものであることを示す指標として、1社以上の優良キーテナントが存在している、テナント入居率が高い、テナント継続実績の高い施設である、などがあります。

例えば、貸手がショッピングモールのテナントとオペレーティング・リース契約を締結し、契約の月額基本賃料は100万円で、アンカーテナントがショッピングモールに入居している期間は当該金額が毎月支払われるとします。ただし、アンカーテナントが退去した場合、賃料は月80万円に引き下げられます。新たなアンカーテナントが入居した時点、又は6ヶ月が経過した時点で、基本賃料は月額100万円に戻ります。

貸手は、リース開始日に共同賃貸借条項の実質を評価します。ショッピングモールの経営は安定しており、高いテナント入居率が維持されてきました。優良アンカーテナントが入居していることを考慮し、貸手は共同賃貸借条項が防御的な性質のものであると結論付けたとします。

貸手はリース開始日に共同賃貸借条項が発動することはないと仮定し、月額100万円の固定リース料に基づいてリース収益を測定します。結果的にアンカーテナントが退去した場合には、共同賃貸借条項が有効である期間、貸手は月額80万円の賃料収益を認識し、その内訳を100万円のオペレーティング・リース収益及び20万円のマイナスの変動リース料収益として開示します。

6.4 リース・インセンティブ

IFRS 16.A

リース・インセンティブとは、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肩代わりである。貸手が借手に行う支払いが、別個の財又はサービスを貸手に移転する借手のその他の義務に関連する場合は、リース・インセンティブに該当しない。

貸手が支払うリース・インセンティブには、借手への現金による支払いに加えて賃借設備改良費、移転費用及び既存のリース契約に関連する費用などの借手のコストの肩代わりが含まれる。あるいは、リースの当初の期間の賃料を無償又は減額することで合意される場合がある。

形式のいかんを問わず、リース・インセンティブはリース料の一部であり、リースの対価から控除される。

オペレーティング・リースでは、貸手はリース・インセンティブをリース期間にわたって収益の減額として認識する。

IFRS 16.70(a)

ファイナンス・リースでは、貸手は、リース開始日における正味リース投資未回収額の測定に含まれるリース料総額からリース・インセンティブを減額する。



賃借設備改良が会計上誰の資産になるかを決定することは、貸手が賃借設備改良費として借手に行う支払いの会計処理に影響するか？

影響します。貸手が借手に対して賃借設備改良費の支出を補填する場合があります。このように貸手が借手に対して費用を補填するケースについて、基準は具体的な会計処理に関してガイダンスを提供していません。当法人の見解では、借手又は貸手のどちらが賃借設備改良の会計上の所有者になるか、つまり、借手又は貸手のどちらが賃借設備改良を有形固定資産として資産計上するかによって適切な会計処理は異なります。対象資産を支配する企業が、その資産の会計上の所有者です。

例えば、借手が賃借設備の改良を行い、その後貸手が借手にその改良費を補填するとします。借手が自らの資産である賃借設備の改良を行う場合、当法人の見解では、貸手が借手のコストを補填するのはリース料を減額するリース・インセンティブにあたると考えられます。一方、借手が貸手のために賃借設備の改良を行い、賃借設備改良が貸手が支配する資産である場合には、貸手による支払は、借手が提供する別個の財又はサービスに対する対価に該当します。

賃借設備改良の会計上の所有者が借手であることを示す指標には、例えば以下があると考えられます。

- 借手は賃借設備改良の施工又は設置を契約上要求されていない。
- 借手は貸手の同意を得なくとも、又は貸手に十分な補償をすることなく、賃借設備改良を変更又は撤去することが認められている。
- 借手は貸手からの補填を受けるにあたって、発生した費用の証拠を提示する必要はない。
- コストが超過した場合のリスクは借手が負っている。
- 賃借設備改良は、借り上げた資産を借手が意図した方法で使用するために実施される。
- 貸手が他者にリースする場合には、当該賃借設備の改良を利用することができない。

上記の指標は網羅的なリストではなく、特定の事実及び状況に基づいて様々な指標のうちどれを重視するかを決定するにあたっては判断が求められます。



市場の賃料水準による賃料改定、あるいは指標又はレートに基づいて算定されるリース料が契約に含まれている場合、オペレーティング・リースで貸手が提供するリース・インセンティブは、リース期間全体にわたり認識すべきか？

IFRS 16.A, 81

はい。新規契約時に、又は契約更新時にオペレーティング・リースの交渉において借手に提供されるリース・インセンティブは、原資産の使用に関連するリース料に一体のものとして認識されます。リース・インセンティブは、リース収益と同じ認識基準（通常は定額法）を用いてリース期間にわたり賃料収益の減額として認識されます。

市場の賃料水準による賃料改定や、指標又はレートに基づいて算定されるリース料が契約に含まれていることによって、リース・インセンティブの会計処理が影響を受けることはありません。



リース料の決定に関する詳細な解説は、[IFRS第16号詳細解説シリーズNo4 リース料](#)をご参照ください。

7. リースの条件変更

新型コロナウイルス感染症（COVID-19）のパンデミックを受け、多くの借手がレント・コンセッションを求め、また、既存のリースの契約条件の変更を貸手に打診している。「リースの条件変更」は今や会計上のホットトピックの1つとなった。

7.1 概要

リースの条件変更に関する貸手の会計処理について、IAS第17号と異なりIFRS第16号では、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースそれぞれについて詳細なガイダンスが提供されている。

IFRS 16.A

リースの条件変更とは、当初の契約条件にはなかったリースの範囲又はリースの対価の変更である。例えば、以下が挙げられる。

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

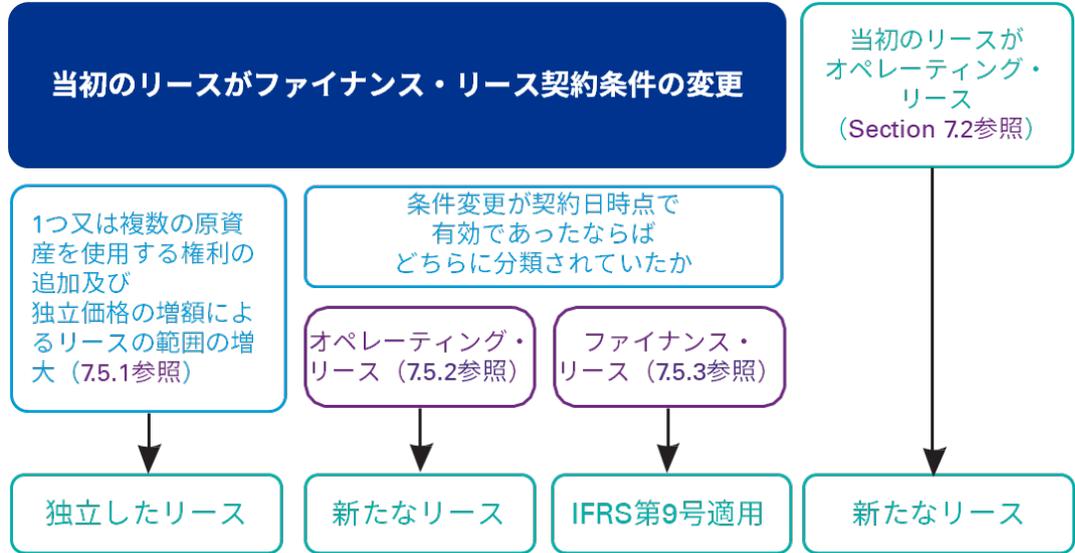
当初の契約条件の再交渉に伴う改訂は、リースの条件変更である。

当初のリース契約に含まれているオプションの行使は、リースの条件変更には該当しない。以下のいずれかに伴う貸手によるリース期間の再評価はリースの条件変更には該当しない。

- 従前、貸手がリース期間を決定した際、行使されない前提になっていたオプションを借手が行使した
- 従前、貸手がリース期間を決定した際、行使される前提になっていたオプションを借手が行使しなかった
- 従前、貸手がリース期間を決定した際、行使されない前提になっていたオプションにつき、その行使を借手に対して契約上義務付ける事象が発生した。

従前、貸手がリース期間を決定した際、行使される前提になっていたオプションにつき、その行使を借手に対して契約上禁止する事象が発生した（5.6を参照）。

以下の表は貸手によるリースの条件変更に関する会計処理の概要を示している。



貸手は、いつリースの条件変更の会計処理をするか？

IFRS 16.A, 79-80, 87

借手と同様に、貸手はオペレーティング・リース及びファイナンス・リースについてのリースの条件変更を、リースの条件変更の発効日に会計処理します。この発効日とは、双方の当事者がリースの条件変更に同意した日です。

不動産の貸手がテナントに対して1度限りの現金による給付を行った場合、これは変動リース料又はリースの条件変更に該当するか？

IFRS 16.A,

例えば、ショッピングモールの客足が経済的要因により大幅に減少したことを受け、貸手と借手が、借手の短期的な救済措置について交渉し、その結果、貸手が借手に対して1度限り現金給付を行うことに合意したとします。

この現金給付は、リース開始日時点で締結した当初の契約の条件で規定されていたものではなく、また今回の交渉を受けての契約書の変更は行われていなかったものとします。また、契約条件にその他の変更はなかったものとします。

貸手が行った現金給付はそれが1度限りのものだったとしても対価の減額であり、かつ、当初の契約条件には含まれていなかったものです。したがって、これはリースの条件変更であり、変動リース料には該当しません。

7.2

オペレーティング・リースの条件変更 -一般的な考慮事項

IFRS 16.87

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

貸手は、原資産の使用による便益が減少するパターンを示す規則的な基礎でリース収益を認識する。この収益認識のパターンは、借手が有する権利、すなわち原資産の使用権を反映している。



設例 18 - オペレーティング・リースの貸手の条件変更

IFRS 16.87

Y社は、X社に事務所スペースを5年間賃貸する不動産賃貸借契約を締結しました。Y社は、このリースが事務所スペースの所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてをX社に移転するものでないことから、オペレーティング・リースとして分類しました。

不動産賃貸借契約によれば、当初の賃料は年100,000千円の年度末払いで、毎年2%ずつ増額する、すなわち5年間でのリース料総額は520,404千円と記載されています。X社は残価保証の義務を負っておらず、また、当初直接コスト、リース・インセンティブ等、X社とY社間でのその他のいかなる支払いもありません。

毎年の定率増加分をならした年間受取リース料は104,081千円（520,404千円/5年）と決定されます。オペレーティング・リースでは、貸手はリース料総額をリース期間にわたって定額法で収益認識するためです。したがって、Y社はリース期間（1年目から5年目まで）のリース料を以下のとおり、会計処理します。

年度	受取リース料 (A)	年間リース料収入 (B)	未収リース料の期末残高 (C) *
第1年度	100,000	104,081	4,081
第2年度	102,000	104,081	6,162
第3年度	104,040	104,081	6,203
第4年度	106,122	104,081	4,162
第5年度	108,243	104,081	-

*C=前年度C+ (B-A)

その後の不動産市況の変化で空室率が高くなったことから、Y社はX社へより長い期間の契約への条件変更を持ち掛けたいと考えています。3年目の期首に、Y社とX社は交渉の結果、以下の条件で合意に達しました。

- 当初から借りている事務所スペースのフロアの不動産賃貸借契約を5年経過後、更に3年間延長する。
- 残りの6年間（当初リースの残り3年間と延長した3年間）の年間リース料を定率増加なしの固定額、年105,000千円に変更する。

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

年度	受取リース料 (A)	年間リース料収入 (B) *	未取リース料期末残高 (C)
第2年度末			6,162
第3年度	105,000	103,973	5,135
第4年度	105,000	103,973	4,108
第5年度	105,000	103,973	3,081
第6年度	105,000	103,973	2,054
第7年度	105,000	103,973	1,027
第8年度	105,000	103,973	-

*B = ((受取リース料(A)の合計) - (2年目末の未取リース料期末残高(C)) / 6年 (残りのリース期間))
= {(105,000x6) - 6,162} / 6 = 103,973

7.3 COVID-19に関連するオペレーティング・リースの条件変更

IFRS 16.A, 87, BC240A

COVID-19のパンデミックが事業環境に影響を与えるなかで、多くの借手が貸手からレント・コンセッションを引き出そうとしている。IASB審議会は、レント・コンセッションに対する借手の会計処理を簡素化する「COVID-19関連のレント・コンセッション (IFRS第16号「リース」の改訂)」を2020年に公表、その後2021年に免除規定の対象期間を1年延期する再改訂を行っている（詳細については[COVID-19関連のレント・コンセッション](#)を参照）。ただし、当該改訂では貸手に対しては実務上の便法は認められていない。

IFRS 16.A, BC240A

そのため、貸手は借手と異なり、COVID-19の影響下で借手に付与したレント・コンセッションがリースの条件変更にあたるかを原則どおりに評価する必要がある。レント・コンセッションがリースの条件変更であると結論づけた場合、貸手はIFRS第16号の規定に従ってリースの条件変更の会計処理を行う。

IFRS 16.87

貸手はオペレーティング・リースの条件変更を当該条件変更の発効日から新たなリースとして会計処理する。

借手と貸手が交渉の結果、契約条件を変更することに合意し、借手が当初の契約で合意したリース期間よりも早くリース契約を解約し、貸手に解約ペナルティを支払うようなこともあるだろう。このような場合、この解約ペナルティは契約変更後のリース料の一部とみなされる（[設例 21](#)を参照）。

IFRS 16.87


設例19：リースの範囲の縮小と対価の減額を伴うリースの条件変更

貸手であるL社は、借手であるZ社に小売スペースを5年間賃貸する不動産賃貸借契約を締結し、当該リースをオペレーティング・リースに分類しました。賃貸借は2018年6月に開始し、固定賃料は年額120,000千円で、毎年2%ずつ増額します。なお、支払いは毎契約年度末です。

L社はリース料総額をリース期間にわたって定額法で収益を認識し、毎年の定率増加分をならした年間リース料は124,897千円と算出されています(単位:千円)。

年	受取リース料 (A)	年間リース料収入 (B)	未収リース料の期末残高 (C) *
2018年6月～	120,000	124,897	4,897
2019年6月～	122,400	124,897	7,394
2020年6月～	124,848	124,897	7,443
2021年6月～	127,345	124,897	4,995
2022年6月～	129,892	124,897	-
合計	624,485	624,485	

*C=前年度C+ (B-A)

Z社のビジネスはCOVID-19パンデミックにより深刻な影響を受けたため、2020年6月、L社とZ社は以後の期間について、賃貸借の店舗を1,500m²から1,000m²に縮小し、残り3年間の年度末支払いについて、年間固定賃料を90,000千円に減額することに合意しました。

リースの範囲（小売スペース）の縮小とそれに伴う対価の減額は、当初の賃貸借契約に含まれていないため、リースの条件変更該当します。L社は、リースの条件変更の発効日に、新規のオペレーティング・リースとしてリースの条件変更の会計処理を行います。変更前の賃貸借契約に関連する未収リース料は以下のように考慮されます。

年	受取リース料 (A)	年間リース料収入 (B)	未収リース料の期末残高 (C) *
2020年5月末			7,394
2020年6月～	90,000	87,535	4,929
2021年6月～	90,000	87,535	2,464
2022年6月～	90,000	87,536	-
合計	270,000	262,606	

*C=前年度C+ (B-A)

**設例20：未償却のリース・インセンティブ：リースの条件変更**

IFRS 16.A.87

貸手であるM社は、借手であるK社にオフィススペースを10年間賃貸する契約を締結しており、2015年4月1日にリースを開始しています。賃料は月額15,000千円（後払い）であり、M社は当該リースをオペレーティング・リースに分類しています。M社はK社がこのオフィススペースに移転してくるための費用60,000千円を負担し、これをリース・インセンティブとして会計処理しています。このリース・インセンティブは、リース期間にわたり、リース収益と同様の方法（本設例では10年間の定額法）で賃料収益の減額として認識しています。

5年が経過した2020年4月1日、COVID-19パンデミックの影響によりM社はK社の2020年5月、6月、7月の賃料を免除することに合意しました。

この対価の減額は、当初の賃貸借契約に含まれていないため、リースの条件変更該当します。

M社は、リースの条件変更の発効日に、残りの5年間の賃貸借につき、これを新たなオペレーティング・リースとしてリースの条件変更の会計処理を行います。すなわち、2020年4月1日以降、M社は新たなリースのリース期間5年間にわたって、賃料の免除の影響を定額法に基づいて認識します。また、M社は2020年4月1日時点で未償却のリース・インセンティブの帳簿価額30,000千円は新たなリースのリース期間5年間にわたって、定額法に基づいて償却します。

**設例21：当初の契約に定めのない中途解約**

IFRS 16.87

貸手M社は、借手L社にビルを10年間賃貸する契約を締結しました。当初の契約には中途解約に関する条項はありません。

M社は当該リースをオペレーティング・リースに分類していました。

リースを開始して5年目からL社は経営難に陥り始め、当初の計画より早期に契約を打ち切りたいと考えるようになりました。交渉の末、5年目末に、2年後の7年目末をもって（つまり当初の契約期間満了より3年早く）に賃貸借契約を解約することでM社とL社は合意しました。

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

当初の契約に、リースの解約、リース期間の短縮、リース料の減額のオプションは含まれていません。したがって、M社はこの契約変更をオペレーティング・リースの条件変更として会計処理します。つまり、M社は条件変更を条件変更の発効日から新たなリースとして会計処理し、その際、変更前のリースに係る前受・未収リース料は新たなリースのリース料の一部として取り扱います。

この契約に含まれる構成要素はリース要素1つだけです。したがって、解約ペナルティは改訂後のリースにおけるリース料総額の一部となります。

**COVID-19に関連したレント・コンセッションに係る貸手の会計処理について、IASB審議会が、実務上の便法を設けなかったのはなぜか？**

IFRS 16.A, 87, BC240A

IASB審議会は、COVID-19に関連したレント・コンセッションに係る貸手の会計処理について、実務上の便法を設けないという判断を下しました。様々な理由がありますが、特に以下が挙げられます：

- IFRS第16号は、リースの条件変更ではないリース料の変更に関するガイダンスを借手については定めているものの、貸手については定めていない。そのため、貸手について実務上の便法を設けた場合、認識及び測定についても新たな規定を設ける必要がある。
- IASB審議会は、貸手について実務上の便法を設けることは、IFRS第16号における貸手の会計処理の要求事項と他の基準（ファイナンス・リースについてはIFRS第9号、オペレーティング・リースについてはIFRS第15号など）における関連する要求事項との間の比較可能性及び相互関係に悪影響を与えるだろうと考えている。
- IFRS第16号は貸手についての新たな会計モデルを導入していない。

IASB審議会は2020年4月に教育文書をリリースし、COVID-19パンデミックを受けて付与されたレント・コンセッションについてどのように基準を適用すべきかという疑問に答えています。IASB審議会が作成した教育文書は基準の要求事項を変更したり追加したりしているわけではありませんが、貸手がレント・コンセッションの会計処理を行う際の有用なガイダンスになっています。

**COVID-19の影響によりリースの範囲又は対価の変更があった場合、オペレーティング・リースの貸手が検討しなければならないその他の事項は何か？**

IFRS 9.5.5.1, 16.85, IAS 40.40

オペレーティング・リースの貸手は、リースされている原資産及び関連する残高が適切に測定されているかどうかを評価します。

貸手は、原資産が以下である場合、IAS第36号「資産の減損」を適用します。

- 有形固定資産
- 投資不動産に該当しない使用権資産
- 原価モデルが適用されている投資不動産

原資産が公正価値で測定される投資不動産の場合はその測定において、もしくは、投資不動産に原価モデルが適用されている場合はその公正価値の開示において、貸手は現行リース契約に行われたリースの変更条件や物件の価値に関する市場参加者の現在の想定が、公正価値の評価に反映されていることを確認する必要があります。

また貸手は、オペレーティング・リースの未収リース料債権について、IFRS第9号の減損の規定を適用します。例えば、借手が経済的に困窮してリース料を滞納するかもしれません。貸手はIFRS第9号に従いオペレーティング・リースの未収リース料債権の予想信用損失に対する損失評価引当金を認識します。



貸手は、オペレーティング・リースの条件を変更したことで発生した追加的な当初直接コストを資産化することは可能か？

IFRS 16.A, 87

可能です。IFRS第16号では当初直接コストを「リース契約を獲得しなければ発生しなかったであろう、契約獲得の増分コスト」と定義しています。IFRS第16号で、オペレーティング・リースの条件変更を新たなリースとして会計処理することを貸手に求めていることを考慮すると、発生した増分コストは資産化できると考えられます。



貸手は、リース契約の一部の期間についてリース料を免除した場合、リース・インセンティブをどのように会計処理するか？

IFRS 16.A, 87

オペレーティング・リースの貸手が、賃借設備の改良に対する借手の支払いを補填し、これをリース・インセンティブ資産として認識した場合、リース・インセンティブはリース期間にわたって償却されます。

貸手が、例えば今後3ヶ月間リース料の支払いを免除することに合意した場合、その期間に対応するリース・インセンティブ資産について認識を中止すべきかという議論が生じるかもしれません。

当初のリース契約に、リース料の免除に関する契約条項が含まれていない場合、リース料の免除はリースの条件変更には該当しません。IFRS第16号の第87項には、オペレーティング・リースの条件変更に係る会計処理についてのガイダンスが定められており、当初のリース契約に関連した前払リース料は、新たなリースのリース料の一部を構成するとされています。したがって、リース・インセンティブについても、部分的に認識が中止されることはありません。

7.4 リースの条件変更には該当しないオペレーティング・リースの変更

IFRS 16.A, 81

当初のリース契約に含まれる条件や適用される法規制に基づいて賃料が変更された場合、それが契約時に考慮されていなかったものであったとしても、当初のリース契約条件の一部であり、リースの条件変更には該当しない。また、リースの条件変更とは「リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの範囲又はリースの対価の変更」と定義されているため、リースの範囲・対価のいずれにも変更がない場合はリースの条件変更には当たらず、IFRS第16号の他の規定に基づいた処理が行われることになる。



設例22：リースの条件変更には該当しない賃料の繰延

IFRS 16.A, 81

貸手であるL社は、借手であるZ社に10,000千円/月の固定賃料で小売スペースを賃貸しており、これをオペレーティング・リースに分類しています。

COVID-19パンデミックの影響により、L社とZ社は、2020年7月 - 9月の賃料を免除する代わりに、2021年1月 - 3月には毎月20,000千円の固定賃料を支払うというレント・コンセッションに合意しました。その他の契約条件に変更はありません。

L社は、2020年7月 - 9月の賃料の免除と、それに伴う2021年1月 - 3月の賃料の増額は、リースの対価に関して実質的な変更をもたらすものではないと結論付けました。よってL社はリースの条件変更の会計処理は行わず、定額法（原資産の使用によるZ社の便益が減少するパターン適切に表すとL社が判断する方法）に基づきオペレーティング・リース収益を認識し続けます。



賃料の支払いを繰り延べて将来のリース料を増加させる場合、これはリースの条件変更に該当するか？

必ずしもそうではありません。IASB審議会が2020年4月にリリースした教育文書によると、COVID-19パンデミックの影響を受けて賃料が繰り延べられ、代わりにその後の期間の賃料が「比例的」に増額された場合には、リースの対価が変更されたことにならないとされています。つまり、その他の契約条件に変更がなければ、このような変更はリースの条件変更には該当しません。

教育文書では、「比例的」という用語の定義は明確にされておらず、その後に行われたCOVID-19関連のレント・コンセッションにかかるIFRS第16号「リース」の改訂ではこの用語は使用されていません。したがって、貸手はこの用語を適切に定義し、それを首尾一貫して適用する必要があります。

例えば、COVID-19の影響により賃料が繰り延べられ、支払いの繰延べによる貨幣の時間価値を貸手に補填するために、繰り延べた賃料を割り増しして支払う場合、その賃料は「比例的に増額された」に該当するかを貸手は評価する必要があります。



借手が支払期日に賃料を支払わない場合、貸手にとっての会計的な意味は？

リースの条件変更とは、リースの契約条件を変更することであり、貸手との合意がないままリース契約に基づく賃料（の一部）の支払いを借手が行わない場合、リースの条件変更とはなりません。

リースの契約条件を変更することに合意しない限り、貸手は当初のリースの条件に基づいてリースの会計処理を継続します。

しかし、借手がリース契約上の支払期日を過ぎても賃料を支払わない場合や、将来の支払期日にも賃料が支払われない可能性がある場合には、貸手は様々な検討をしなければなりません。

オペレーティング・リースの場合、検討すべき事項の例には、以下が挙げられます。

- 収益認識：オペレーティング・リースで認識されるリース収益には、強制力のあるリース契約の取引条件に基づき貸手が権利を有する賃料収入を反映する。また、貸手は、非リース要素からの収益を認識し続けることが引き続き適切であるかを評価する必要がある。IFRS第15号に基づいて会計処理されるメンテナンス収入などがこれにあたる。
- 原資産の帳簿価額：貸手は、原資産の測定が適切かを確認する必要がある。例えば、原資産が公正価値で測定される投資不動産である場合、公正価値が現行のリースの状況や残存価値に対する市場参加者の現在の期待を反映していることを確認する必要がある。原価で測定されているその他の原資産については、減損の兆候があるかを検討することが必要になる。
- リースに関する未収債権：オペレーティング・リースに関する未収リース料債権は、IFRS第9号の減損会計の対象となる。

IFRS 16.76, 77, 81

設例

L社（貸手）は小売業者に毎月100万円の固定賃料で店舗を賃貸しており、これをオペレーティング・リースに分類しています。財務的に厳しい状況に陥ったため、小売業者は2020年下半期には賃料を毎月50万円しか支払っていません。未払分は、2021年に支払う予定です。貸手と借手の間でリースの変更契約は締結されていません。

L社は2020年に1,200万円の収益を認識しますが、回収額は900万円ではないため、リースに関する未収債権として300万円を計上します。未収リース料債権は、IFRS第9号の減損会計の対象になります。

ファイナンス・リースの場合、貸手は当初のリース契約条件に基づいてリースの会計処理を継続しますが、リース未収金（＝正味リース投資未回収額）の帳簿価額やこれに関連する利息収益が影響を受ける可能性があります。貸手は、リース未収金にIFRS第9号の減損会計の要求事項を適用し、また定期的に、無保証残存価値が減価していないか、IFRS第16号の規定により見積りを見直す必要があります。


借手の事業がCOVID-19又は政府による制限の影響を受ける場合、貸手は定額法によるオペレーティング・リースの収益認識を継続すべきか？

IFRS 16.81

基本的には、継続すべきでしょう。

商業不動産のリースの場合、その多くでは、貸手から借手に移転される便益とは、リース期間にわたり原資産である不動産を使用する権利です。このため、貸手は通常、不動産をリースしたことで発生するオペレーティング・リースの収益をリース開始日からリース期間にわたって定額法に基づいて認識します。

IFRS第16号では、他の規則的な基礎の方が原資産の使用による便益が減少するパターンをより適切に表す場合には、当該基礎を適用してオペレーティング・リース収益を認識することができるとしています。ただし、不動産リースの場合、定額法以外の基礎がこれに該当することは稀です。例えば、貸手から店舗を賃借している小売業者が、店舗での売上が季節によって変動することを想定し、そのうえで年単位では売上が前年を上回るとみているような場合もあるでしょう。しかし、小売業者が当該リースにおいて受ける便益は店舗を使用する権利です。そのため、このような状況においては、貸手はリース期間の固定リース料を均して定額法でオペレーティング・リース収益を認識することになります。

店舗での売上が大幅に減少したのがCOVID-19の影響であったり、政府が制限を課すことによって店舗の来店者数が減少した場合であっても、この同じアプローチが引き続き適切であるかどうか疑問があるかもしれません。

しかしながら、リース契約に変更がない場合、リース契約における借手の便益はこれまでと変わらず店舗の使用権です。貸手が店舗を使用する権利を借手に移転し続けている限り、貸手は通常、引き続き定額法でオペレーティング・リース収益を認識します。

7.5 ファイナンス・リースの条件変更

IFRS 16.79–80, BC238–BC239

ファイナンス・リースの貸手の条件変更は、条件変更が実質的に、当初のリースとは別個の新たなリースの創出を表しているかどうかにより、会計処理が異なる。貸手は実質的に別個の新たなリースを創出しているような条件変更を別個の独立したリースとして会計処理する。

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

7.5.1 独立したリース

IFRS 16.79

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

- 1つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによって、リースの範囲を増加させる。
- 当該リースの対価が、リース範囲の増加部分に対する独立販売価格、及び特定の契約の状況を反映するためにその独立販売価格に加えられた適切な修正に見合った金額だけ増加している。

不動産リースの典型的な条件変更の一つが、リースの条件変更によりリースの範囲に含まれるスペースが新たに追加されるものである。例えば、貸手がオフィスビル内のスペースをすでに借手にリースしているが、同じオフィスビルの別のスペースをさらにリースすることに合意する場合がある。追加スペース部分の賃料が独立販売価格を反映している場合、貸手は当該追加スペースのリースを別個の独立したリースとして会計処理する。

この場合、貸手は：

- 新規のリースと同じ方法で、別個の独立したリース（ここでは追加スペースのリース）を会計処理する。
- 当初のリースには調整を行わない。



設例23：独立したリースとして会計処理する条件変更

IFRS 16.79

貸手であるL社は、借手であるZ社にオフィスビルの1フロアを30年間賃貸する契約を締結しました。事務所スペースの所有に伴うリスクと経済的価値のほとんどすべてが移転されるため、L社はこのリースをファイナンス・リースに分類しています。

Z社がオフィスビルの賃借を開始して20年間、事業の拡大が進み、今では追加の事務所スペースが必要な状況です。

21年目の期首に、L社とZ社は契約を改定し、Z社が当該ビルに隣接して新たに建設されたアネックス内の別の場所に事務所スペースとして1フロアを10年間使用する権利を追加しました。この新しい事務所スペースは、当初の事務所スペースと同じ広さで、全ての重要な点において類似しています。

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

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

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

- 追加の原資産（ここでは事務所の1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条件変更であり、
- 追加する事務所スペースのリース料は、当該契約の状況を反映するための調整を加味した、類似の事務所スペースの市場賃料に見合ったものであるからである。新たな事務所スペースのリース料は市場賃料を5%下回っているが、この値引きは仲介手数料を支払う必要がなく、その他の当初費用も発生しないというL社の便益をZ社とシェアしていることを反映したものである。

L社は、当初の事務所スペースのリースについては従来からの会計処理をそのまま継続します。なお、追加の事務所スペースのリース期間は経済的耐用年数の大部分を占めておらず、当該スペースの所有に伴うリスクと経済的価値のほとんどすべてが移転することを示唆するその他の特徴はないため、L社は追加の事務所スペースのリースをオペレーティング・リースに分類します。

7.5.2 独立したリースとして会計処理されないリース -

COVID-19に関連した、ファイナンス・リースからオペレーティング・リースへの条件変更

IFRS 16.80(a)

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

IFRS 16.A

貸手は、リースの条件変更の発効日にこの評価を実施する。条件変更の発効日とは変更後の条件が合意された日であり、当初のリースが終了する時点ではない。

IFRS 16.80(a)

ファイナンス・リースの条件変更が別個の独立したリースとして会計処理されず、かつ変更後の条件がリース契約日に有効であったと仮定したならば、オペレーティング・リースとして分類されていたであろうと考えられる場合、貸手は、

- 条件変更の発効日に、当初のファイナンス・リースの終了と新たなオペレーティング・リースの創出として会計処理する。
- オペレーティング・リースの原資産の帳簿価額を条件変更の発効日直前の正味リース投資未回収額をもって測定する。

**設例24：独立したリースとして会計処理されず、当初の契約日に有効であったとしたらオペレーティング・リースに分類されていたであろうと考えられる条件変更**

IFRS 16.63–66, 79–80(a)

貸手であるL社は、2016年6月に、借手であるZ社にオフィスビルの1フロアを30年間リースする契約を締結しました。事務所スペースの所有に伴うリスクと経済的価値のほとんどすべてが移転されるため、L社は当初このリースをファイナンス・リースに分類しました。

COVID-19パンデミックによりM社のビジネスは深刻な影響を受け、リース開始日から4年が経過した2020年6月、L社とM社は契約を見直し、2020年12月31日をもって契約を終了することになりました。

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

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

2020年6月にL社は条件変更されたリースを新たなオペレーティング・リースとして会計処理しました。したがって、L社は

- ファイナンス・リース債権の認識を中止し、原資産の性質に応じた表示科目（ここでは投資不動産）で原資産を財政状態計算書に認識する。
- 上記原資産の帳簿価額はリースの条件変更の発効日直前の正味リース投資未回収額をもって測定する。

7.5.3 独立したリースとして会計処理されないリース -**COVID-19に関連した、ファイナンス・リースからファイナンス・リースへの条件変更**

IFRS 16.80(b)

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

貸手は、COVID-19関連のレント・コンセッションから生じた将来の契約上のリース料の減額を反映して、ファイナンス・リース債権の帳簿価額を調整する。

IFRS 9.2.1(b)

貸手が認識するリース債権は、認識の中止及び減損に関するIFRS第9号の要求事項の対象となる。



リースの条件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号詳細解説シリーズNo5 リースの条件変更](#) をご参照ください。

**設例25：ファイナンス・リースに分類されるサブリース**

L社は、M社から事務所スペース5,000m²を5年間賃借する契約を締結しました。

3年目の期首に、L社は契約期間の残り3年間についてN社に当該事務所スペース5,000m²をサブリースすることとしました。

ヘッドリース：M社→L社 サブリース：L社→N社

M社はヘッドリースの貸手、N社はサブリースの借手、L社はヘッドリースの借手でありサブリースの貸手（中間の貸手）になります。

L社はヘッドリースから生じる使用権資産を参照してサブリースを分類しました。サブリースの終了時期とヘッドリースの終了時期が同一である（すなわち、サブリース期間が使用権資産の耐用年数の大半を占めている）ため、L社は当該サブリースをファイナンス・リースに分類しました。

サブリースの開始日時点で：

- ヘッドリースに係る使用権資産はファイナンス・リースによりN社に移転する。よってL社は使用権資産の認識を中止し、サブリースについて正味リース投資未回収額を認識する。
- 使用権資産の帳簿価額とサブリースの正味リース投資未回収額の差額を純損益に認識する。
- ヘッドリースに係るリース負債の認識は継続する。このリース負債はヘッドリースでL社がM社に対して負っているリース料の支払い義務を表している。

サブリース期間中にL社は、サブリースに係る受取利息とヘッドリースに係る支払利息をともに認識します。

**ヘッドリースの残存リース期間よりも長い期間のサブリース契約を締結したら、ヘッドリースの再測定を行うことになるか？**

はい。中間の貸手＝ヘッドリースの借手が、サブリース契約の解約不能期間又はオプション期間を勘案したリース期間がヘッドリースのリース期間よりも長いサブリース契約を締結する場合があります。サブリース契約を締結したという事象は、中間の貸手＝ヘッドリースの借手にとって、自身のコントロールが及ぶ範囲内にある重要事象であるため、ヘッドリースのリース期間を再評価する必要があります。この結果、ヘッドリースのリース期間はサブリースのリース期間と同じ又はそれよりも長い期間となります。ヘッドリースのリース期間が変更となる場合には、中間の貸手＝ヘッドリースの借手が認識しているヘッドリースのリース負債は再測定されることになります。

9. セール・アンド・リースバック

「売却の要件を満たさない」セール・アンド・リースバック取引に関する新たなガイダンスにより、セール・アンド・リースバック取引の一部は、貸手と借手の双方にとって純粋な金融取引として会計処理されることになる。

IFRS 16.98-103

セール・アンド・リースバック取引とは、売手である企業が、原資産を買手である他の企業に譲渡し、その買手を貸手として譲渡した資産をリースバックする取引である。



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には、まず最初に売手（＝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号を適用して、売却にあたるかを判断する。この評価によって、売手である借手及び買手である貸手双方の会計処理が決定される。

	買手である貸手	売手である借手
売却要件を満たす場合*	<ul style="list-style-type: none"> 購入した資産を有形固定資産又は投資不動産として認識する。 IFRS第16号を適用して貸手としてリースバックを会計処理する。 	<ul style="list-style-type: none"> 原資産の認識を中止し、借手としてリースバックを会計処理する。 使用权資産を譲渡資産の従前の帳簿価額のうち、借手に保持された部分で測定する。 買手に移転した権利に係る利得又は損失を認識する。
売却要件を満たさない場合	<ul style="list-style-type: none"> 購入資産を認識しない。 売手である借手に対してIFRS第9号の金融資産を認識する。 	<ul style="list-style-type: none"> リースバックの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号の金融負債を認識する。

※公正価値での売却でない場合は別途調整が必要

**設例26：資産の譲渡が売却である場合に、買手である貸手が行うセール・アンド・リースバック取引の会計処理**

IFRS 16.101-102, IE11

C社は、オフィスビルをD社に現金1,000,000千円で売却しました。同時に、C社は当該建物を15年間、年間賃料80,000千円（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ます。売却時のオフィスビルの公正価値は900,000千円で、高値で売却された分、リースバック賃料は市場賃料より高く設定されていると考えられますが、同一環境同一物件の賃料が観察可能ではないためどの程度賃料が高く設定されているのか直接的に算定するのは難しい状況です。オフィスビルの売却の対価は公正価値ではないため、D社は売却取引を公正価値で認識し、売却価格と公正価値との差額100,000千円（1,000,000千円 - 900,000千円）は、D社からC社への追加的な融資として会計処理されます。

開始日時点でD社は以下の仕訳を行いました。

	借方	貸方
建物	900,000	
金融資産	100,000	
現金		1,000,000

リース開始日以降、D社はC社から受け取る80,000千円の年間賃料を以下のとおり配分します。

- リース料：D社がこの賃貸をオペレーティング・リースに分類したと仮定すると、リース期間15年にわたって定額法でリース収益を認識する。
- 融資：
 - ・受領した賃料の一部は100,000千円の金融資産（およびその利息）の回収に充当される。
 - ・実効金利法を用いて金融資産にかかる利息収益を認識する。

**設例27：資産の譲渡が売却でない場合に、買手である貸手が行うセール・アンド・リースバック取引の会計処理**

IFRS 16.103(b)

設例26の前提条件を変更し、C社には15年経過した時点で当該建物を買い戻せるオプションがある場合を想定します。

売却した資産（建物）に対する買戻しオプションをC社が保有していることから、D社はセール・アンド・リースバック契約にIFRS第15号のガイダンスを適用し、譲渡は売却の要件を充足していないと結論付けました。これは、実質的であると考えられるコール・オプションにより、C社が当該建物の支配を保持しているためです。

当該譲渡は売却の要件を充足していないため、D社は建物を自社の資産として認識しません。その代わりD社は当該取引をIFRS第9号に基づいて金融取引として会計処理します。

開始日にD社は以下の仕訳を行いました。

	借方	貸方
金融資産	1,000,000	
現金		1,000,000



資産譲渡がセール・アンド・リースバックの会計処理の要件を満たすかどうかについて、買手である貸手はどのように評価するのか？

買手である貸手は、資産譲渡がIFRS第15号に基づく履行義務の充足を判断するための要求事項を満たしているかどうかを評価します。言い換えると、買手である貸手は、売手である借手が不動産の支配を移転したかを評価します。この評価は売手である借手の観点から行われます。

当該評価の方法に関してIFRS第16号には具体的なガイダンスや追加的なガイダンスは示されていないため、当事者はIFRS第15号のガイダンスを適用します。

評価が明確な場合 - 買戻しオプション

資産譲渡がこのテストを満たさず、金融取引として会計処理しなければならないことが明確な場合もあります。

例えば、取引に買戻しオプションが含まれ、売手である借手が当該オプションを行使して不動産を買戻すことができる場合があります。そのようなオプションがある場合には、通常、IFRS第15号では売却の会計処理は認められません。これは買戻しオプションを通じて、売手が不動産の支配を保持しているためです。したがって、セール・アンド・リースバックの会計処理は適用されず、売手・買手ともこの取引を金融取引として会計処理します。

評価が明確ではない場合

実質的な買戻しオプションやその他の資産譲渡が売却であることを一般的に否定するような特徴が含まれていない場合、どのような会計処理が適切か、判断が求められます。例えば、買手である貸手がリースバックをファイナンス・リースに分類するかオペレーティング・リースに分類するかによって、資産譲渡が売却処理の要件を充足しているかどうかが一義的に決定されるわけではありません。基準では、リースバックがファイナンス・リースに分類される場合の資産譲渡について売却処理の可能性を排除しているわけではありません。すなわち、IFRS第16号はセール・アンド・ファイナンス・リースバックの会計処理を禁止しているわけではないのです。しかし、当法人の経験では、そのようなケースにおいて資産譲渡が売却処理の要件を満たしている状況は稀といえます。



過去の取引がセール・アンド・リースバックの会計処理の要件を満たしているかどうかを、買手である貸手は評価する必要があるか？

いいえ。IFRS第16号のセール・アンド・リースバックの処理は、IFRS第16号の適用開始日後に契約が締結された取引にのみ適用されます。買手である貸手は、IAS第17号に基づいてすでにセール・アンド・リースバック取引と分類された取引について、それらが売却要件を満たしているかどうか、再評価することはありません。

これは、買手である貸手がIFRS第16号を遡及適用する場合でも同じです。

IFRS 16.C16

**企業は変動リース料を含むセール・アンド・リースバック取引をどのように会計処理すべきか？**

IFRS 16.100, IU 06-20

売手である借手

セール・アンド・リースバック取引のリース料には、売上又は使用に応じて変動する、変動リース料が含まれる場合があります。このような場合、どのように売手である借手はリースバックから生じる使用権資産を測定し、取引日に認識する利得又は損失の金額を算定するのかについて、疑問が生じます。

IFRS解釈指針委員会は、売手である借手の観点からこの課題を検討するよう要望を受け、使用権資産は原資産の従前の帳簿価額のうち、リースバックにより売手（借手）が保持する使用権に係る部分で測定しなければならないとするアジェンダ決定を行いました。また、IFRS解釈指針委員会は買手（貸手）に移転する権利に関連する損益をどのように算定するかについても言及しました。セール・アンド・リースバック実行時に認識される負債の当初測定額はこれらの計算の結果としての貸借差額で算定されます。なお、このセール・アンド・リースバックによる負債の事後測定に関連してIASB審議会はIFRS第16号改訂の公開草案を2020年11月に公表しています。セール・アンド・リースバック取引の会計処理が現行実務とは異なる形で改訂される可能性があり、注意が必要です。

買手である貸手

IFRS解釈指針委員会のアジェンダ決定及びIFRS第16号改訂の公開草案には、変動リース料を含むセール・アンド・リースバック取引における買手である貸手の会計処理に関する記載はありません。買手である貸手は、IFRS第16号のガイダンスを適用し、該当する基準に基づいて資産の購入を認識し、IFRS第16号の貸手の会計処理の要求事項を踏まえてリースバック部分の会計処理を行います。

リースバックがオペレーティング・リースに分類される場合、貸手は定額法又はその他の規則的な基礎のいずれかでリース収益を認識します。変動リース料は、変動リース料の計算の基礎となる事実及び状況の変動が生じる期間に収益として損益認識されます。

リースバックがファイナンス・リースに分類される場合、貸手はIFRS第16号のガイダンスに基づき、正味リース投資未回収額を認識します。

**売却要件を満たさないセール・アンド・リースバック取引で認識された金融資産の会計処理を行う際に、買手である貸手は何を検討する必要があるか？**

IFRS 16.103(b),
9.4.1.3(b), B4.1.16

売手（「資金の借手」）が原資産の買戻しオプションを有している（すなわち、買戻しオプションを通じて譲渡資産＝リース対象資産の持分を保持している）ため、セール・アンド・リースバック取引がIFRS第15号に基づく売却の要件を充足していないことがあります。買手（「資金の貸手」）は、資産譲渡の対価に相当する金融資産（「貸付金」）を認識し、IFRS第9号に基づいて当該貸付金の会計処理を行うこととなります。ここで認識された貸付金がいわゆる「SPPI要件」を満たすかどうかの問題になります。

金融資産の契約条件により元本及び元本残高に対する利息の支払のみで構成されるキャッシュ・フローが特定の日に生じるのであれば、当該金融資産は「SPPI要件」を満たします。IFRS第9号は「利息」の定義に関するガイダンスを提供しています。また、IFRS第9号は、金融資産が特定の資産に対する投資に結び付いているためにSPPI要件を満たさなくなるのはどのような場合であるかについてのガイダンスも提示しています。

例えば、売却要件を満たさないセール・アンド・リースバック取引において、売手である借手は契約開始時に算定した固定金額で、金融取引の契約満了時に原資産を購入するオプションを有している場合があります。買戻し価格は契約開始時点で見積もられた、契約満了時点（買戻し時点）の当該資産の価値と等しくなるように設定されています。この買戻し価格が無視できるほどの少額でなければ、貸付金の契約上のキャッシュ・フローはSPPI要件を満たさないこととなります。これは以下の理由によるためです。

- － 資金の借手である売手は利息及び元本の支払義務を負うだけではなく、契約上の買戻しオプションを行使しないことで契約満了時に資産を買手（＝資金の貸手）に引き渡すことができる。
- － すなわち、売却処理されなかった資産は単に借入金の担保として機能するだけではありません。契約条件に基づいて売手＝資金の借手には購入オプションの行使によりリース終了後も資産を保持するか、あるいは、保持せず貸手に返却して最終的な支払を回避するかを選択できます。
- － 資金の借手である売手に信用事由が生じなかったとしても、売手＝資金の借手が購入オプションを行使せず資産を買手＝資金の貸手に引き渡すことで、買手＝資金の貸手は資産価値の変動リスクにさらされている。

オプション行使価格が僅少であるなどその他の事実と状況によっては、他の分析が行われることがあり、SPPI要件が満たされるかどうかの評価には判断が求められます。より複雑な契約になればなるほど、追加の要素の検討が必要になります。

10. 投資不動産

賃借により保有する投資不動産にはIAS第40号が適用され、公正価値の開示が必須となる。

IAS 40.2, 30, IFRS 16.48, 56

賃借により保有する不動産が投資不動産の定義を満たす場合、賃借によって認識された使用権資産はIAS第40号に基づいて会計処理される。

IFRS 16.34, 56, IAS 40.30

IAS第40号では、企業は投資不動産の測定に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。同一の会計方針がすべての投資不動産に適用されなければならない。つまり、所有する投資不動産と賃借により保有する投資不動産には同じ会計方針が適用される。しかし、いずれのモデルを選択したとしても、IAS第40号の開示要求事項には従わなければならない。例えば原価モデルが採用される場合、所有する投資不動産と賃借により保有する投資不動産（使用権資産）のいずれもその公正価値の開示が求められることになる。

投資不動産がオペレーティング・リースに供された場合、貸手は当該投資不動産の認識を継続する。投資不動産がファイナンス・リースに供された場合は、投資不動産の認識を中止し、IFRS第16号に基づいて正味リース投資未回収額を認識する。

IFRS 16.B58

投資不動産が賃借により保有されている場合、中間の貸手は、ヘッドリースにおける原資産ではなくヘッドリースに基づく使用権資産を参照して、サブリースをファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類する。第8章を参照。



IFRS第16号における賃借により保有する投資不動産の会計処理には以前とどのような違いがあるか？

IFRS第16号は、賃借権の形で投資不動産を保有する会社に対する、重要なガイダンスを含んでいます。従前のIAS第17号のもとでのIAS第40号とは2つの重要な違いがあります。

- 任意の選択から強制へ：企業は従来、オペレーティング・リースに基づいて保有する投資不動産をオンバランス処理して認識することを、不動産ごとに選択することができた。今後は、賃借によって保有する不動産はすべてオンバランス処理され、投資不動産の定義を満たす場合には投資不動産として扱われる。
- 評価基準の選択がある：これまで企業がオペレーティング・リースに基づいて保有する投資不動産をオンバランス処理して認識する選択をした場合、すべての投資不動産に公正価値モデルの適用が要求されていた。今後は、オンバランス処理された投資不動産に原価モデル又は公正価値モデルのどちらを適用するかは選択が可能である。

この新たなガイダンスは、自らを投資不動産を保有する会社とは考えていない企業にも影響を与える可能性があります。例えば、リストラクチャリングや、もしくは、事業をオンラインに移行するなどの事業モデルの再構築により、小売業や銀行などが店舗や支店の数を減らしているかもしれません。賃借している不動産のポートフォリオを管理している企業は、各不動産が投資不動産の定義を満たしているかどうかを評価する必要があります。投資不動産の定義を満たしている場合、公正価値を算定しなければなりません。公正価値モデルを適用している場合はもちろん、原価モデルであっても、開示が必要になるためです。

**投資不動産に分類された使用権資産の会計処理に特別なルールがあるか？**

いいえ。投資不動産に分類された使用権資産は、以下のとおり測定されます。

- 当初認識：IFRS第16号に基づいて測定する。すなわち、将来のリース料の現在価値をリース開始日以前に生じた前払いや当初直接コストなどで調整した金額で測定する。
- 事後測定：IAS第40号に基づいて測定する。すなわち、貸手が他の投資不動産について適用している測定モデル（原価モデル・公正価値モデル）により測定する（公正価値を信頼性をもって測定できない場合には、非常に限定的な例外がある）。

当初認識後、例えば用途の振替や再開発に関する一般的なIAS第40号のガイダンスは、所有する投資不動産と賃借により保有する投資不動産の、いずれにも同様に適用されます。

**貸手は使用権資産に公正価値モデルをどのように適用するのか？**

投資不動産に公正価値モデルを適用している貸手は、所有する投資不動産と賃借により保有する投資不動産の両方に公正価値モデルを適用します。賃借により保有する投資不動産の場合、公正価値を測定する対象は原資産そのものではなく、「原資産を使用する賃借権」になります。

賃借により保有する投資不動産の公正価値を測定する場合、企業は現在のリースから生じる賃料収入を考慮する必要があります。さらに、投資不動産を評価する際には、原資産のヘッドリースの貸手（不動産の所有者）に対する支払義務を無視したり、逆に二重計上したりしないように注意する必要があります。

一般的なアプローチの1つは、保有している賃借権についての評価を入手することです。これは、市場参加者が以下のために支払うであろう金額となります。

- 賃借権の残存期間にわたって賃料収入を獲得する権利を取得する対価。ここでの賃料収入には、現在のリースから生じる賃料収入のみならず、今後締結される将来の新規リースを通じて得られるであろうと市場参加者が予想する賃料収入が含まれます。
- ヘッドリースの貸手（不動産所有者）に賃料を支払う義務を引き受ける対価。

非常に単純化した例で説明しましょう。貸手が入手した賃借権の評価が50で、一方、IFRS第16号に基づいてリース負債が25で測定されていた場合、投資不動産に公正価値モデルを採用している貸手は財政状態計算書に以下を表示します。

- 使用権資産
 - ・ 投資不動産として表示される75（＝賃借権の評価 50 +リース負債の帳簿価額 25）
- リース負債
 - ・ 他のリース負債と分けることなく表示される25（IFRS第16号に基づいて測定）

Appendix1 – IFRS第16号「リース」の概要

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とおりである。

- リースの定義に基づいて、支配の概念に基づく考え方が導入された。IFRS第16号の対象となるリース取引とは、原資産の使用についての支配が貸手から借手に移転する取引である。結果として、リースに関連するIFRS基準の現行基準（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当たり、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。

Appendix2 – 米国基準との比較

新たなリース会計基準において、IFRS基準と米国基準とで重要な事項はコンバージェンスが行われているものの、相違点も複数存在する。

以下の表は、貸手の会計処理に影響を与える主要な相違点をまとめたものである。

Topic	IFRS第16号	米国基準
貸手によるリースの分類	<p>貸手は、リースをオペレーティング・リース又はファイナンス・リースのいずれかに分類する。</p> <p>IFRS第16号には、単独で又は組合せによりリースが通常はファイナンス・リースに分類されることとなる一連の「指標」が示されているが、最終的にリースの分類は、原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてが貸手から借手に移転されるかどうかについての全体的な評価に基づいて行われる。</p> <p>「ファイナンス・リース」は、原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転するリースである。ファイナンス・リースにおいて、原資産の所有権が移転される場合もあれば、移転されない場合もある。IFRS第16号では、ファイナンス・リースに異なる種類があるわけではないが、製造業者又は販売業者である貸手に適用される具体的なガイダンスがある。</p>	<p>IFRS第16号と異なり、貸手は、リースをオペレーティング・リース、販売型リース又は直接金融リースに分類する。</p> <p>IFRS第16号と異なり、分類は一連の分類テストの結果で決定され、それぞれが決定要因であるため、他の要因や定性的考慮事項の評価によって決定が覆されることはない。また、IFRS第16号と異なり、「リース期間」及び「リース料総額」に関連する要件は、米国基準における「数値規準（90%テスト、75%テスト）」を使用して評価される場合がある。ただし、指数又はレートに連動しない変動リース料を含むリースは、販売型リース又は直接金融リースに分類された場合に、正味リース投資未回収額がリース対象原資産の帳簿価額を下回り取組み損失が計上される場合には、オペレーティング・リースに分類する。</p> <p>IFRS第16号と異なり、貸手は、リース契約が、2種類のファイナンス・リース（販売型リース又は直接金融リース）のどちらに該当するのかを判定しなければならない。通常、「販売型リース」と「直接金融リース」をあわせたものが、IFRS第16号のファイナンス・リースと同等であるが、米国基準はリースを以下のように区別している。</p> <ul style="list-style-type: none"> – 原資産の支配（すなわち、原資産の使用を指示し、残存する便益のほとんどすべてを取得する能力）を借手に実質的に移転するもの（販売型リース） – 原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを借手及び貸手と関連のない第三者に移転するもの（直接金融リース）

Topic	IFRS第16号	米国基準
	<p>「オペレーティング・リース」は、ファイナンス・リース以外のリースである。</p> <p>リースの分類はリース契約時に決定される。リースの条件変更が行われ、かつ、当該リースの条件変更が別個の独立したリースとしては会計処理されない場合を除き、見直されることはない。</p>	<p>IFRS第16号と同様に、「オペレーティング・リース」は、販売型リースでも直接金融リースでもないリースをいう。</p> <p>IFRS第16号と異なり、リース期間の終了までに原資産の所有権が移転されるリースは販売型リースに該当する。</p> <p>IFRS第16号と異なり、リースの分類はリース開始時に決定される。また、IFRS第16号と同様に、リースの条件変更が行われ、かつ、当該リースの条件変更が別個の独立したリースとしては会計処理されない場合を除き、分類が見直されることはない。</p>
<p>土地に関連する分類の論点</p>	<p>土地のリースは、リースの分類に適用される一般的な指標を参照して、オペレーティング・リース又はファイナンス・リースに分類される。ただし、必ずしもリース期間が土地の経済的耐用年数よりも通常短いという事実によって、土地のリースが常にオペレーティング・リースに該当するとは限らない。最終的に、他のリースと同様に、リースの分類は、原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてが貸手から借手に移転されたか否かについての総合的な評価に基づく。</p>	<p>土地のリースは、他の資産と同様に分類テストの結果を参照して分類される。分類テストは一部IFRS第16号と異なる点がある。IFRS第16号と同様に、土地の経済的耐用年数は通常無期限であるという事実が分析に影響を与えるが、IFRS第16号のように総合的な評価において考慮されるのと異なり、「リース期間」に関連する要件にしか影響しない。</p>
<p>ファイナンス・リースの会計処理</p>	<p>ファイナンス・リースの貸手は、ファイナンス・リースの開始日に利得又は損失を認識する場合がある。ただし、収益及び売上原価を認識するのは、製造業者又は販売業者である貸手のみである。</p>	<p>IFRS第16号と異なり、直接金融リースの売却益は正味リース投資未回収額の測定から減額され、リース期間にわたって認識される。売却損はIFRS第16号と同様にリース開始日に認識される。</p> <p>また、IFRS第16号と異なり、回収可能性についての具体的なガイダンスがある。これにより、販売型リースの収益認識のタイミングに影響を受ける、もしくはそうでなければ直接金融リースに分類されるリースをオペレーティング・リースに分類することが要求される可能性がある。</p>

Topic	IFRS第16号	米国基準
オペレーティング・リースの会計処理	貸手により発生した当初直接コストは、原資産の帳簿価額に加算される。このような当初直接コストは、リース収益と同じ基礎によって費用として認識される。	IFRS第16号と同様に、貸手により発生した当初直接コストは繰り延べられ、リース期間にわたって認識される。ただし、IFRS第16号と異なり、原資産の帳簿価額に含めるのではなく、別個の資産として認識する。 また、IFRS第16号と異なり、回収可能性についての具体的なガイダンスがある。これにより、オペレーティング・リース収益が定額法ではなく現金基準で認識される場合がある。
リース要素及び非リース要素	貸手は常にリース要素と非リース要素を分離し、収益認識基準の要求事項に基づいて（すなわち、各構成要素に含まれる財及びサービスの独立販売価格に従って）契約の対価を配分する。	原則として、IFRS第16号と同様に、貸手はリース要素と非リース要素を分離し、収益認識に関する基準の要求事項に基づいて（すなわち、各構成要素に含まれる財及びサービスの独立販売価格の比率に基づいて）、契約の対価を配分する。ただし以下の便法が設けられている。 IFRS第16号と異なり、下記の要件をすべて満たす場合、貸手は原資産の種類ごとに、リース要素に関連する非リース要素と分離せず、単一の構成要素として会計処理することを選択できる。 <ul style="list-style-type: none"> - 非リース要素が、収益認識の基準に基づき処理される - リース要素と非リース要素の移転のタイミング及びパターンが同じである - リース要素が分離して会計処理されていれば、オペレーティング・リースに分類される 実務上の便法が選択され、契約に複数の非リース要素が含まれている場合、貸手は、上記要件を満たす非リース要素についてはリース要素から分離せずに単一の構成要素として扱い、要件を満たさない非リース要素については分離する。 リース要素と非リース要素が単一の構成要素として会計処理される場合であって、非リース要素が構成要素の大部分である場合、貸手は単一の構成要素全体を収益認識の基準に基づいて単一の履行義務として会計処理しなければならない。
リースの条件変更	貸手によるリースの条件変更の会計処理について、具体的なガイダンスが存在する。	貸手によるリースの条件変更の会計処理について具体的なガイダンスがあるものの、一部IFRS第16号と異なる点がある。

Topic	IFRS第16号	米国基準
COVID-19関連のレント・コンセッション	<p>2020年5月に、IFRS第16号が改訂され、任意の実務上の便法が導入された（2021年3月に追加改訂）。これにより、借手は、以下の条件をすべて満たす適格なCOVID-19関連のレント・コンセッションについて、リースの条件変更該当するかどうかの評価を行わずに、当該コンセッションを当初の契約条件の一部であるかのように会計処理することが認められる。</p> <ul style="list-style-type: none"> - 変更後のリース料が、当該変更の直前と比べて実質的に変わらないか、もしくは減少すること - リース料の減額対象は、当初の支払期日が2022年6月30日までに到来するものに限定されること - その他のリース取引条件に実質的な変更がないこと <p>当該実務上の便法は、貸手には適用されない。</p>	<p>FASBスタッフは、米国基準において借手及び貸手に類似の実務上の便法を提供している。</p> <p>借手及び貸手は、COVID-19関連のレント・コンセッションが当初の契約に基づいて要求されたものであるかどうかを評価せず、代わりに当該レント・コンセッションを、当初の契約に基づいて要求されているかのように会計処理する、又はリースの条件変更とみなして会計処理する、のいずれかを選択できる。リース契約の変更により、貸手の権利又は借手の義務が実質的に増大しない場合に、当該実務上の便法を適用できる。</p> <p>IFRS第16号と異なり、当該実務上の便法は、</p> <ul style="list-style-type: none"> - 借手及び貸手の双方に適用される。 - 以下に該当することは求められていない。 <ul style="list-style-type: none"> (1) レント・コンセッションがCOVID-19の直接的な結果である（米国基準においては単にCOVID-19に関連しているだけで足りる）。 (2) リース料の減額対象は、当初の支払期日が2022年6月30日までに到来するものに限定される。
サブリース	<p>中間の貸手は、ヘッドリースから生じる使用権資産を参照してサブリースを分類する。したがって、「ヘッドリースの貸手」がヘッドリースをオペレーティング・リースとして会計処理する場合でも、同一の条件（back-to-back terms）でサブリースを契約している中間の貸手が、当該サブリースをファイナンス・リースとして会計処理する場合がある。</p>	<p>IFRS第16号と異なり、中間の貸手は、原資産を参照してサブリースを分類する。結果的に、米国基準を適用している中間の貸手の方が、IFRS基準よりも多くのサブリースをオペレーティング・リースに分類することとなる。</p>
セール・アンド・リースバック	<p>セール・アンド・リースバック取引では、売手（借手）はまず、買手（貸手）が収益認識基準に基づいて原資産の支配を獲得しているかどうかを判定する。</p>	<p>IFRS第16号と同様に、セール・アンド・リースバック取引では、売手（借手）はまず、買手（貸手）が収益認識に関する会計基準に基づいて原資産の支配を獲得しているかどうかを決定する。</p>

Topic	IFRS第16号	米国基準
	<p>売手（借手）が原資産の実質的な買戻オプションを有する場合、資産の譲渡は売却にあたらない。</p> <p>原資産の譲渡が売却の会計処理の要件を満たしていない場合、セール・アンド・リースバック取引は金融取引として会計処理される。</p>	<p>原資産が不動産以外の資産である場合、IFRS第16号と異なり、売手（借手）に原資産の買戻オプションがあったとしても、追加の考慮事項が適用され、必ずしも売却が否認されるわけではない。</p> <p>原資産が不動産の場合に売手（借手）に買戻オプションがあると、売却（購入）は常に否認される。</p> <p>IFRS第16号と異なり、売手（借手）がセール・アンド・リースバック取引をファイナンス・リースに分類する場合、売却を認識することはできない。</p> <p>IFRS第16号と同様に、原資産の譲渡が売却の会計処理の要件を満たしていない場合、金融取引として会計処理される。金融商品に関する基準はIFRS基準と米国基準で違いがあるため、その適用により金融取引をどう会計処理するかについても相違点が生じる。</p>

Appendix2- 設例のリスト

No.	タイトル	Section
設例1	オフィススペースのリース	3.3
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	3.3
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	3.3
設例4	入替え権：小売スペース	3.3
設例5	複数のリース要素：分離基準を満たす場合	4.2
設例6	複数のリース要素：分離基準を満たさない場合	4.2
設例7A	土地と建物の分類：両リース要素を分離しない場合	4.2.1
設例7B	土地と建物の分類：両リース要素の分離が要求される場合	4.2.1
設例8	テナントによる固定資産税額の実費精算	4.4
設例9	対価の配分（貸手）：リース期間に基づく対価の配分	4.5
設例10	変動対価の配分（貸手）：変動支払いがすべての構成要素に配分される場合	4.6
設例11	固定資産税の配分	4.6
設例12	リースを解約する権利が契約に強制力がある期間の決定に及ぼす影響	5.3
設例13	解約する権利：僅少とは言えないペナルティが存在しないケース	5.5
設例14	更新可能リース：僅少とは言えないペナルティが存在するケース	5.5
設例15	契約期間の定めがないリース	5.5
設例16	解約不能期間の変更日	5.6
設例17	貸手の会計処理：不動産の賃料が売上の一定割合に基づいて算定される場合	6.3.2
設例18	オペレーティング・リースの貸手の条件変更	7.2
設例19	リースの範囲の縮小と対価の減額を伴うリースの条件変更	7.3
設例20	未償却のリース・インセンティブ：リースの条件変更	7.3
設例21	当初の契約に定めのない中途解約	7.3
設例22	リースの条件変更該当しない賃料の繰延	7.4
設例23	独立したリースとして会計処理する条件変更	7.5.1

No.	タイトル	Section
設例24	独立したリースとして会計処理されず、当初の契約日に有効であったとしたらオペレーティング・リースに分類されていたであろうと考えられる条件変更	7.5.2
設例25	ファイナンス・リースに分類されるサブリース	8
設例26	資産の譲渡が売却である場合に、買手である貸手が行うセール・アンド・リースバック取引の会計処理	9
設例27	資産の譲渡が売却ではない場合に、買手である貸手が行うセール・アンド・リースバック取引の会計処理	9

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基準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貸手の会計処理を解説するものです。各ページの左側の欄には、関連する基準書のパラグラフ番号を記載しています。

IFRS第16号「リース」の適用はすでに開始されましたが、具体的な契約に新リース基準を適用するうえで、実務上の疑問は少なくないと思われます。企業は、様々な論点についてIFRS基準及びその他のガイダンスに基づいて、企業自身の実事、状況及び個々の取引を考慮して、どのようにIFRS第16号を実務で適用するか、分析及び解釈が必要となります。そのような企業のニーズに応えるため、あずさ監査法人はIFRS第16号を適用するうえでのガイダンスを様々な観点からコンパクトな冊子にまとめて提供してきました。本冊子は2018年12月にリリースした「不動産リース IFRS第16号「リース」に基づく借手の会計処理」と対をなすものとして、貸手の会計処理に焦点を当てて作成されたものです。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・七尾 健太・鶴谷 香穂

参考文献

KPMG IFRG “Insights into IFRS” 第17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審議会及び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。

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上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
 6. 範囲と借手の免除規定
 7. 経過措置
 8. 実務上必要な検討
- Appendix 1—IFRS第16号「リース」の概要
Appendix 2—IFRS第16号とIFRIC第4号の比較
Appendix 3—IFRS第16号と米国基準新リース会計の比較



シリーズ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 | 5. リース要素と非リース要素 |
| 2. リース料総額 | 6. より複雑なシナリオ |
| 3. 指数又はレートに基づいて
算定される変動リース料 | Appendix I—IFRS第16号「リース」の概要 |
| 4. 固定リース料 VS 変動リース料 | 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 | 5. リースの条件変更の発効日 |
| 2. キーコンセプト | 6. IFRS第16号への移行時の留意点 |
| 3. 借手にとってのリースの条件変更 | Appendix 1 - IFRS第16号「リース」の概要 |
| 4. 貸手の条件変更 | 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 | 5. 対価の再配分 |
| 2. リース要素の識別 | Appendix 1 - IFRS第16号「リース」の概要 |
| 3. 非リース要素の識別 | Appendix 2 - 設例のリスト |
| 4. 対価の配分 | |



シリーズNo7 リース期間

本冊子は、リース期間をどのように決定するかについて解説しています。

主な内容

- | | |
|----------------|-------------------------------|
| 1. 概要 | 5. 再評価 |
| 2. 解約不能期間 | 6. 適用上の論点 |
| 3. 契約に強制力がある期間 | 7. 開示 |
| 4. 「合理的に確実」の閾値 | Appendix 1 - IFRS第16号「リース」の概要 |
| | Appendix 2 - 設例のリスト |



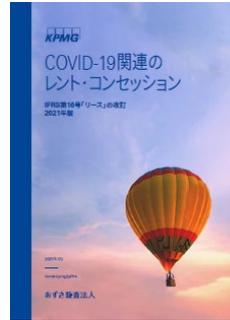
不動産リース―IFRS第16号「リース」 に基づく借手の会計処理

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

「COVID-19関連のレント・コンセッション（IFRS第16号「リース」の改訂）」が2020年5月28日に公表され、2021年3月31日に追加改訂されました。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



IFRS初度適用時の留意点 - リース

本冊子は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. IFRS第16号「リース」の概要
2. 初度適用における選択肢と考慮すべき影響
3. リースの定義
4. 初度適用のアプローチ
5. 修正遡及アプローチ
6. その他の実務上の便法
7. その他の論点

Appendix - 事例

あずさ監査法人 IFRSアドバイザー室による刊行物



日本基準・IFRS対応 不動産取引の会計実務

本書では、企業が土地、建物等の不動産に関する取引を行う場合として大きく6つのパターンに分け、それぞれの取引パターンに1つの章を当て、第1節では日本基準について、第2節では昨今、任意適用が増えている国際財務報告基準（IFRS）について解説しています。



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」、IFRS第16号「リース」等を網羅し、また、これら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審議会が進めている「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基準の新基準及びIFRIC解釈指針、公開草案、ディスカッション・ペーパー等について速報解説を提供しています。基準等の公表後、数日中に公表しています。IFRS基準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基準及び米国基準の主な動向についての概要を記載したものです。



IFRS解釈指針委員会ニュース

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



IFRS年次財務諸表ガイド

— 開示チェックリスト (2019年9月版)

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



Contact us

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室

azsa-accounting@jp.kpmg.com

home.kpmg/jp/ifrs

home.kpmg/jp/socialmedia



ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点およ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。

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved. 21-1062

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

コピーライト© IFRS® Foundationすべての権利は保護されています。有限責任 あずさ監査法人はIFRS財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.orgでご確認ください。

免責事項: 適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会とIFRS財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません(過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない)。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されます。

この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「IFRS®」、「IASB®」、「IFRIC®」および「IAS®」はIFRS財団の登録商標であり、有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中および(または)登録されている国の詳細についてはIFRS財団にお問い合わせください。