IFRS第16号「リース」
～適用に向けて～

シリーズ4：リース料

2018年3月

home.kpmg/jp/ifrs

あずさ監査法人

目次

リース負債に含まれる支払い **1**

1. 概要：「リース料」と「リース負債」の関係 **2**

1.1 キーポイント：リース負債に含まれるものは何か？ 2

1.2 主な影響 3

2. リース料総額 **5**

2.1 借手：リース負債の測定に含まれるものは何か？ 5

2.2 貸手の考慮事項 12

3. 指数またはレートに基づいて算定される変動リース料 **13**

3.1 概要 13

3.2 指数に基づいて算定されるリース料 14

3.3 レートに基づいて算定されるリース料 17

3.4 貸手の考慮事項 20

4. 固定リース料 VS 変動リース料 **21**

4.1 売上または使用に連動した変動リース料 21

4.2 実質的な固定リース料 25

4.3 固定化される変動リース料 28

4.4 貸手の考慮事項 29

5. リース要素と非リース要素 **30**

5.1 リース要素と非リース要素 30

5.2 保険料 33

5.3 リース要素と非リース要素の結合 33

6. より複雑なシナリオ **36**

6.1 支払条項における「いずれか高い方」、「いずれか低い方」 36

6.2 延長、解約、購入オプションの再評価 42

6.3 貸手のプットオプション 48

6.4 経過措置における考慮事項 49

Appendix 1 — IFRS第16号「リース」の概要 **54**

Appendix 2 — リース料の会計上の取扱い一覧 **55**

本冊子について **56**

参考文献 **56**

IFRS第16号「リース」～適用に向けて～シリーズについて **57**

あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室による刊行物 **58**

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

リース負債に含まれる支払い

IFRS第16号「リース」は、2019年1月1日以後に開始する事業年度の期首（早期適用しない3月決算のIFRS適用会社の場合には2019年4月1日）から適用されます。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」が次々に適用開始となり、次なる大型基準として、新リース会計への対応準備は正念場を迎えつつあります。

IFRS第16号は貸手についてIAS第17号から大きな変更を迫るものではありません。しかし、借手はほぼすべてのリースについて使用権資産とリース負債の認識が要求されることになります。

このオンバランス処理でのポイントの1つは、リース契約で要求されるすべての支払いがリース負債としての計上対象になるわけではないということです。つまり、例えば想定されるリース料の支払い総額が1,000万円であるとして、その1,000万円がどのような条項に基づいて支払うと見込まれるかによって、リース開始時点でリース負債の計上対象に含まれるかが違ってきます。また、支払いの想定額が1,000万円から1,200万円に変わった場合に、その増加分をリース負債に反映しなおすか否か、また、リース負債に反映する場合に、どのように反映するかは、支払い想定額が変わった理由により異なります。

そのため、経済的には同じような支払いが結果的に生じるリース取引であっても、契約の内容によりリース負債として計上される金額は大きく異なる可能性があり、この取り扱いの違いは財務諸表に大きな影響を生じさせます。したがって、何がリース負債の計上対象になり、事後的なリース負債の再測定対象になるかを理解することは、新リース会計を正しく適用するうえでの重要なポイントになります。本冊子では、負債計上の対象となる支払いをまとめて「リース料総額」と呼称しており、リース契約での支払いという一般的な意味でのリース料とは区別しています。

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新シリーズで提供開始しており、本冊子は、第1弾「新基準への移行」、第2弾「リースの定義」、第3弾「割引率」に続き、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の解説を行うものです。

本冊子が、皆様のご理解に少しでも役立つことを願っております。

2018年3月吉日
有限責任 あずさ監査法人　IFRSアドバイザリー室

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

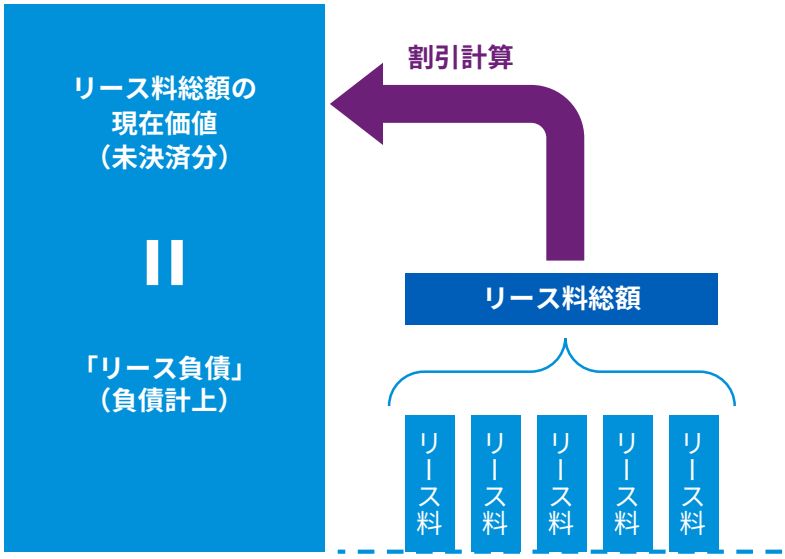
1.　概要：「リース料」と「リース負債」の関係

1.1　キーポイント：リース負債に含まれるものは何か？

借手の視点

IFRS 16.26

借手はリース負債をリース開始日における「リース料総額」の未決済分の割引現在価値として測定する。



IFRS 16.27

リース料総額に含まれるものは、借手から見た場合、以下の支払いである。

- 固定リース料（実質的な固定リース料を含む）。ただし、リース・インセンティブとしての受け取りがある場合は当該額を控除する。
- 変動リース料のうち、指数又はレートに連動して決まる金額
- 残価保証に関して借手が支払いを見込む予想額
- 購入オプション行使価額（借手が購入オプションを行使する＝支払いが生じることが合理的に確実である場合）
- 解約損害金要支払額（借手が解約オプションを行使しない＝リースは継続され損害金の支払いは生じないことが合理的に確実である場合を**除く**）

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

IFRS 16.12,15, BC135

リース契約に基づく支払いのすべてが、リース料総額に含まれるわけではない。実務上、リース契約には、以下のような項目が「リース料」の名目で含まれていることがあるが、これらは、リース料総額から、すなわちリース負債の計上対象から除外される。

- 例えば、サービスの対価など、使用権の対価に該当しない部分（非リース要素）
- 売上や、原資産の使用に応じて決まる変動リース料

借手は、原則として契約の構成要素をリース要素とそれ以外の非リース要素に分離する必要がある。ただし、実務上の便法として、リース要素とこれに関連する非リース要素を分離せずに単一のリース構成要素とみなして取り扱うこともできる。なお、当該実務上の便法は借手のみが原資産の種類毎に選択することができる。

貸手の視点

IFRS 16A

貸手は、リース料総額について借手と概ね同じガイダンスを適用する。ただし、定義上はいくつかの点に違いがある。
なお、リース要素と非リース要素の分離についての実務上の便法は、貸手には設けられていない。

移行措置における考慮事項

IFRS 16.C5, C6, C8

借手は、新基準への移行時に、IFRS第16号を完全に遡及適用するか、より簡便的なアプローチ（修正遡及アプローチ）を適用するかを選択することができる。リース料総額に関して移行時に必要な情報は、いずれの方法を選択するかによって異なる。

- 完全遡及アプローチを適用する場合、表示する最も古い比較年度の期首に存在するすべてのリースに関する過去の広範な情報が必要となる。
- 修正遡及アプローチを適用する場合、適用開始日時点における残存リース料に関する情報のみを使用して移行することも可能である。

IFRS16.C14,C18,BC289

貸手は、サブリース取引やセール・アンド・リースバック取引を行っている場合を除いて、移行に際して特段の処理を求められていない。貸手は、適用開始日において、IAS第17号における会計処理をそのまま引き継ぎ、以降は、IFRS第16号に基づく会計処理を行う。

1.2 主な影響

すべてのリース契約の識別、及びリースに関連するデータの収集

借手はリースを原則、オンバランス処理しなければならない。そのため、すべてのリースについてリース負債に含めるべきリース料（すなわち、リース料総額を構成するリース料）を特定することが求められる。新リース会計の適用が始まってからも、事後的な再評価が必要かどうかを検討するために追加的な負担が強いられることになる。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

新たな見積りと判断

リース負債の測定にあたり、新基準では、新たな見積り・判断が要求される。借手は、リース開始時にリース負債として計上すべき金額を決定する。その後、例えば、延長オプションなどの各種オプションが行使されることが合理的に確実であるかどうかの評価が見直される、または、残価保証に基づく支払見込額が変更されることによって、リース負債を再評価することが求められる。このため、継続的なモニタリングに基づく見積り・判断の更新が必要となる。

財政状態計算書のボラティリティ

新基準は、各報告日に特定の重要な見積りと判断の再評価を要求していることから、借手の財政状態計算書上、資産や負債の計上金額は変動にさらされやすくなる。これは、企業が将来の財務業績を予測するうえでの予測の精度を下げてしまう可能性がある（3.1.2及び6.2参照）。

契約の見直しや、ビジネス慣行への影響

新基準の影響を最小化するために、例えば、変動リース料のタイプやオプションの設定を含め、リース契約の仕組みや構成、プライシングなど、一部の企業ではリース契約の見直しを検討するかもしれない。これはビジネス慣行にも影響を与える可能性がある。新基準は、会計部門にとどまらず、財務、税務、法務、購買、総務、経営企画、そのほか多くの部署に影響を与える。

システム上の対応、及び業務プロセスの見直し

新基準に準拠した会計処理を行うためには、必要なデータを収集しなければならない。そのためには、システム対応やプロセスの見直しが必要となる可能性がある。また、リース開始時にリース負債を測定し、その後、リース料総額の変動を反映するための再評価や再測定が必要な時期を特定するために、新たな計算プロセスとその検証プロセスが必要になる。

移行における考慮事項

新基準への移行方法は、早期に決定することが重要である。2019年に借手が必要とする情報の範囲は、どの経過措置を採用するかに左右される。例えば、修正遡及アプローチを適用した場合、IAS第17号「リース」のもとでのオペレーティング・リースは、適用開始日時点の残存リース料総額をもとにリース負債を測定し、ファイナンス・リースは、従前の帳簿価額を原則引き継ぐため、過去の情報は収集する必要がない（6.4参照）。

ステークホルダーとの慎重なコミュニケーション

投資家、その他のステークホルダーは新基準のビジネスへの影響を理解したいと考えている。関心のある分野には、財務諸表への影響、移行のためにかかる費用やビジネス慣行への影響などが考えられる。

十分な文書化

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

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

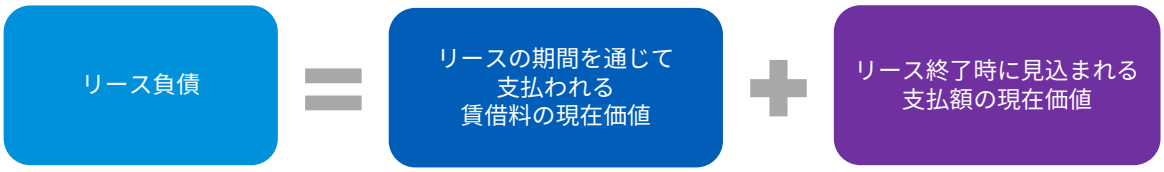
2. リース料総額

新基準のもとでは、借手は免除規定が適用される一部の例外を除き、すべてのリースについてリース負債を認識する。リース負債の測定においては、リース料のうちリース負債に含めるべき項目の識別が重要となる。

2.1 借手：リース負債の測定に含まれるものは何か？

IFRS 16.26

借手は、リース開始日にリース料総額の未決済分の割引現在価値としてリース負債を当初測定する。固定リース料のみのシンプルなリースの場合には、簡単に計算することができる。



設例1: リース負債に含まれるものが、固定リース料のみの場合

B社（借手）は、5年間のコピー機のリース契約を締結します。毎年、年度末に年間リース料10,000千円を支払います。

年間リース料は固定額であることから、B社はリース負債の当初測定額に5回分の年間リース料の現在価値を含めます。

B社の追加借入利子率として決定した割引率5%を用いて、リース開始日におけるリース負債を以下の通り、算定します。

年度	リース料（千円）	割引率	割引後（千円）
1	10,000	1／1.05＝0.95238	9,524
2	10,000	1／1.05^2＝0.90703	9,070
3	10,000	1／1.05^3＝0.86384	8,638
4	10,000	1／1.05^4＝0.82270	8,227
5	10,000	1／1.05^5＝0.78353	7,835
リース開始日におけるリース負債			43,294

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

2.1.1　リース料の種類

IFRS 16.27

リース負債の測定に含めるリース料は、以下の通りである。

- 残価保証に関して借手が支払いを見込む予想額（2.1.2参照）
- 購入オプション行使価額（借手が購入オプションを行使することが合理的に確実である場合）（2.1.3参照）
- 解約損害金要支払額（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を除く）（2.1.3参照）
- 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（第3章参照）
- 固定リース料（実質的な固定リース料を含む。4.2参照）からリース・インセンティブとしての受け取りがある場合は当該額を控除した金額

IFRS 16.15, BC135, BC168-169

これに対して、以下の支払いはリース料との名目であったとしても、リース負債の測定から除外する。

- 売上や、原資産の使用に応じて決まる変動リース料
- 非リース要素に配分される支払い（実務上の便法の利用を選択した場合を除く。第5章参照）

2.1.2　残価保証

IFRS 16.A

残価保証とは、リースの終了時の原資産の価値（又は価値の一部）が所定の金額を下回ることがないように貸手に対して保証を行うことをいう。ただし、保証を行うのが貸手と関連のある者である場合には、これは残価保証に該当しない。

IFRS 16.27(c), 42-43

借手自身が残価保証を行う場合、残価保証に基づいて自らが支払うと見込まれる予想金額をリース料総額に含める。残価保証に基づいて支払うと見込まれる金額に変動があった場合には、見積りの変更を反映するようにリース負債を再測定する。この場合、割引率の見直しは行わない。

設例2: 残価保証

Z社（借手）は、L社（貸手）と5年間の自動車のリース契約を締結します。延長・解約オプションはついておらず、リース期間は5年です。

リース期間の終了時における自動車の公正価値が400千円を下回った場合には、Z社はL社にその差額を補填する条項が契約に含まれています。これは残価保証に該当します。

Z社は、リース開始日において、リース期間の終了時における自動車の公正価値を400千円と見込んでいます。このため、リース負債の計算において、リース料総額に含める残価保証に関する支払予想額はゼロとなります。

リースの期間を通じて、Z社は、リース期間の終了時における自動車の公正価値見込額をモニタリングします。公正価値が400千円を下回ると見込まれる場合、Z社は、残価保証に基づく支払予想額をリース料総額に含め、従来と同じ割引率を使ってリース負債を再測定します。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

残価保証の会計処理は新基準になって変更されたのか？

はい。IAS第17号の会計処理から、2つの重要な変更があります。

第一に、借手がリース負債に含める金額が異なります。IAS第17号では、残価保証に関する借手の潜在的な支払額をリース負債測定の対象とします。当該金額は、残価保証によって支払いが要求されることが考えられうる最大金額であって、支払予想額ではありません。

IFRS 16.42(a)

第二に、IFRS第16号では、残価保証のもとでの支払予想額に変動が生じた場合、借手はリース負債を再測定しなければなりません。これに対し、IAS第17号では、残価保証に基づいて支払われる可能性のある最大額をリース負債にもともと含めているため、支払い予想額の変動はリース負債として計上すべき額に影響を与えません。つまりリース負債の再測定は行いません。

結果的に、借手にとっての残価保証の取り扱いが変更されたことにより、残価保証に関連して新基準のもとで計算されるリース料総額は、IAS第17号に基づく金額よりもしばしば小さくなります。一方で、新基準では支払予想額の見直しは、リース負債の再測定を必然的に伴うため、借手の資産と負債の計上額は変動にさらされやすくなります。

上記の設例2のケースの場合、IAS第17号のもとでは、借手であるZ社は、残価保証に関する支払予想額ではなく、支払いが生じる可能性のある最大額である400千円全額をリース負債の計上対象に含めており、これは事後的に見直されることはありません。

借手は、新基準の適用に伴い、当初認識時及びその後の再評価時に支払見込額を見積り、それを文書化するためにどのような業務プロセスが追加的に必要となるかを慎重に検討する必要があります。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

リースに残価保証が含まれているかどうかは、常に明白か？

いいえ。リースに残価保証が含まれているかを識別するために、借手には判断が必要となる場合があります。これは、残価保証として経済的に機能する可能性のある条項が、契約上、異なる形態で定められていることがあるからです。以下の2つの事例（リースA、リースB）を検討して見ます。

Z社は、新車をリースします。リース期間は5年です。Z社は、車両の過度な摩損について貸手に補償することに合意しています。

リースA	リースB
補償条項 Z社は、リース期間終了時の車両を貸手が実際に売却した時の販売価格と、特定の残存価値ベンチマークに基づく5年が経過した「良好な状態」の中古車両の価額（ベンチマーク価格）との差額を貸手に支払う。	**補償条項** Z社は、特定の残存価値ベンチマークに基づく5年が経過した中古車両の平均的な走行距離（ベンチマーク走行距離）をリース終了時点での走行距離が上回る部分についてキロメートル当たりの固定価格を貸手に支払う。
支払形式 借手に要求される支払額は、実際の販売価格とベンチマーク価格との差額であるから、補償は残価保証である。	**支払形式** リース対象資産価値の保証ではなく、リース期間中の走行実績、すなわち使用に基づく支払いであるから、補償は変動リース料である。
会計上の影響 補償は残価保証であるから、Z社はリース負債の計上対象に支払見込額を含める。 見込額が変更された場合、Z社はリース負債を再測定する。	**会計上の影響** 補償は使用に基づく変動リース料であるから（4.1参照）Z社は本補償条項に基づく支払額はリース料総額、すなわちリース負債の測定に含めない。 代わりに、Z社は変動リース料を支払う負債が発生した期に、支払額を費用として認識する。

2.1.3　延長、解約、購入オプション

IFRS 16.18-20, B37-B40

借手は、リース期間を決定するにあたり、リースを延長するオプションや途中解約するオプションの行使・不行使が合理的に確実か否かをリース開始日時点で評価する。また、原資産を購入するオプションについても同様に、その行使・不行使の可能性をリース開始日時点で評価する。借手はオプションを行使すること、あるいはしないことへの経済的インセンティブを与えるすべての関連する要因や状況を考慮してこの決定を行う。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

IFRS 16.18, 27(d)-(e)

借手は、オプションの行使可能性に関する上記評価と整合するように、リース料総額に含めるべき金額を決定する。すなわち、

- 延長オプション：
  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に限り、延長期間をリース期間に含め、当該期間に支払われるリース料をリース料総額に含める。
- 解約オプション：
  借手が解約オプションを行使しない（つまりリースを継続する）ことが合理的に確実である場合を除いて、解約オプションは行使されるものとしてリース期間を算定し、その時点以降に支払われるリース料はリース料総額に含めない。同時に、契約に解約ペナルティの定めがある場合には解約オプションの行使に伴うペナルティの支払額をリース料総額に含める。
- 購入オプション：
  借手が原資産の購入オプションを行使することが合理的に確実である場合に限り、購入オプションの行使価格をリース料総額に含める。

なお、重大な事象や状況の変化が生じ、それが借手のコントロールできる範囲のものであり、かつ、リース期間の決定において勘案されていたオプションの行使または不行使に関する「合理的に確実」か否かの評価に影響を与える場合、借手はその評価を見直しリース期間に反映する必要がある。

IFRS 36(c),40

これにより、借手が延長、購入オプションを行使すること、あるい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否かの評価を変更した場合、改訂した割引率を用いてリース負債を再測定する（この再評価詳細については6.2参照）。

設例3: 購入オプション：オプションの行使が合理的に確実か否かについての評価（リース開始日）

E社（借手）は、テクノロジーの進化がめざましい領域で使用する機器について、5年間の解約不能のリース契約をL社（貸手）と締結します。当該契約には、延長オプションはありませんが、E社にはリース期間の終了時に機材を500万円で購入するオプションが付与されています。

当該機器は急速にテクノロジーが進化する領域で使用するため、リース期間の終了時における公正価値は400～900万円の範囲で大きく変動する可能性があります。この設例では、5年間の解約不能期間が設定されているということが重要です。これは、例えば5年間のリース期間中に新たな、より良い代替資産が導入される可能性があることを示しています。

E社は、リース終了時に購入オプションを行使することが、経済的なインセンティブを持つかどうかを総合的に評価して、購入オプションを行使することが合理的に確実とまではいえないと結論付けました。これには、リース終了時における機材の公正価値が大きく変動する可能性と、リース期間中により良い代替資産が導入される可能性に関する、E社の評価が含まれています。

E社がオプションを行使することが合理的に確実であるかどうかの評価には、重要な判断を含むことがあります。より短い期間（例えば、1、2年）あるいは異なる環境（例えば、歴史的にみてその市場動向が相当程度に予測可能な不動産市場での不動産リース）のケースでは、結論が異なる可能性があります。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

設例4: 解約オプション：オプションを行使しないことが合理的に確実か否かについての評価

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

当該契約には、延長オプションはありませんが、B社には5年後に3ヶ月分の賃料に相当するペナルティを支払って解約できるオプションが付与されています。

リース料は年額100,000千円（固定額）です。リース開始日において、オフィスビルは新築で、周囲のビジネス街の中でも最先端の仕様であり、リース料は賃料相場に見合っています。

リース開始時の当初評価

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

当初認識後のオプション行使の確実性の再評価

4年目において、B社は重要な事業を売却し、人員を50%削減しました。

4年目終了時、労働力が縮小したB社の需要に見合う、同じ地域の類似のオフィスビルは年間55,000千円のリース料で6年目からリースすることができます。B社は、移転費用を40,000千円と見積もっています。

IFRS 16.20-21

本事例では、B社は、状況の変化は重要で、かつ、当該状況の変化がB社のコントロールできる範囲のものであり、解約オプションを行使しないことが、合理的に確実であるかどうかについて影響を及ぼすものと結論付けました。

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

年度	現行リース（千円）	新たなリース（千円）
6	100	120※
7	100	55
8	100	55
9	100	55
10	100	55
合計	500	340

※年間リース料55＋解約違約金25＋移転費用40＝120

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

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

B社はリース残存期間を1年に短縮することを決定し、負債計上の対象となるリース料総額に解約ペナルティ25,000千円を含めることとしました。

B社は、改訂された割引率を用いて、リース負債を再測定します。リース負債の変動額は、使用権資産で調整します。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

「合理的に確実」か否かの判定の会計的影響は、どのように変わったか？

新基準では、延長、解約及び購入オプションの評価にあたり、「合理的に確実」か否かの判定をIAS第17号から引き継いでいますが、その適用方法についての指針が新設されています。

借手がこのようなオプションを行使することが合理的に確実であるか否かの結論は、IAS第17号では、通常、リースの分類の評価に影響しました。

- 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、リース期間は延長され、ファイナンス・リースである可能性が高くなります。
- 借手が購入オプションを行使することが合理的に確実である場合、ファイナンス・リースであることを示します。

ファイナンス・リースと判断されると借手はリース負債を認識することが要求されていました。

一方、新基準のもとでは、借手にはファイナンス・リースとオペレーティング・リースの違いがなくなり、原則として常にリース負債が認識されます。オプションを行使することが合理的に確実かどうかの結論はリース料総額を左右するため、新基準のもとではオプション行使に関する評価はリース負債の測定に影響します。

もう1つの重要な変更点は、IAS第17号では、リース期間や条件の変更がない限り、借手はオプションを行使するか否かを再評価しないのに対し、新基準では、借手は当該評価に影響を与える重要な事象や重要な状況の変化が発生し、かつ、当該事象・状況の変化が借手のコントロールできる範囲のものである場合には、オプションの行使が合理的に確実であるかを見直さなければならないとされていることです（6.2参照）。

リース負債の再測定が要求されることで、財務諸表上の資産と負債に新たな変動性をもたらします。借手は、これらのオプションの行使可能性（解約オプションの場合はオプションを行使しない可能性）についてモニタリングし、報告日ごとにその評価を文書化するための新たな業務プロセスの構築が必要となります。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

2.2 貸手の考慮事項

貸手は、新基準のもとで単一の会計モデルが適用される借手と異なり、IAS第17号と同様に、リースをオペレーティング・リースとファイナンス・リースに分類するデュアルモデルを用いる。貸手のリース分類の評価の方法は、基本的にIAS第17号から変更はない。

ファイナンス・リースの貸手は、リース開始日において、リースされた原資産の認識を中止し、代わりにファイナンス・リースにより保有する資産を未収金として認識する。当該未収入金は、リース料総額の未収分及び貸手に帰属する無保証残存価値の合計をリースの計算利子率で割り引いた現在価値として測定される。ただし、リース料総額の定義は、貸手と借手とで異なる。

借手と貸手のリース料総額の重要な違いは？

IFRS 16.A,15,20-21, 27(c)-(e), 40,70(c)-(e)

新基準のもとでの借手と貸手の「リース料総額」の主な相違点は、以下の通りです。

	借手	貸手
残価保証	残価保証に関して貸手に支払うと見込む予想額は、リース料総額に含める。	残価保証のもとでの保証額をリース料総額に含める。 保証の提供者は借手、借手と関連のある当事者、又は貸手と関連ない第三者で補償に基づく債務を履行する財務上の能力のある者、とされる。
非リース要素	実務上の便法として、非リース要素に配分された対価を分離せず、関連するリース要素と共にリース料総額に含めることができる。	非リース要素に配分された対価は、リース料総額に含めない。
当初評価の再評価	リースの延長オプション、原資産の購入オプションを行使すること、あるい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否かの評価について、借手も貸手も同じ指針を使用する。 ただし、借手と異なり、貸手はリース期間（延長オプション・解約オプション）及び購入オプションの行使可能性についての当初評価は見直さない。	

IASBは、新基準の開発過程において、ほとんどの利害関係者が借手と貸手の会計処理の対称性を最優先事項とは考えていないと言及しており、上表の不一致があることを前提として最終基準は承認されました。しかしながら、このような不一致があることで、複雑なスキームにおいて会計上のストラクチャリングを可能とする機会を結果的に与えてしまうのではないか、という点が懸念されるところです。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

3. 指数またはレートに基づいて算定される変動リース料

新基準では、リースに関連する資産・負債の計上額を計算するにあたり、将来の指数またはレートを見積もり、想定される影響を資産・負債の測定に反映することは、借手、貸手ともに求められていない。

3.1 概要

3.1.1 リース負債の当初測定

IFRS 16.27(b)

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

IFRS 16.28

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

3.1.2 リース負債の再測定

IFRS 16.36(c), 39

リース開始日以降、借手は、指数またはレートの変動によってリース料が変動した場合に限り、その変動を反映するようにリース負債を再測定しなければならない。この場合も将来における更なる変動は織り込まず、再測定時点における見直し後のリース料が残存リース期間を通じて適用されると見なして、リース負債を再測定する。リース負債を再測定した場合、通常、リース負債の変動額を使用権資産で調整する。

IFRS 16.42(b), 43, B42

借手は、以下のように、見直し後のリース料を割り引いてリース負債を再測定する。

借手は見直されたリース料総額を用いてリース負債を再測定するにあたり

以下の場合には、割引率を改訂しない

- 市場の料率（例えば、市場の賃料動向）やリース料を決定するのに用いた指数またはレートの変動を反映して将来のリース料が変動する場合※
- リース料の変動可能性が解消され、実質的に固定リース料となった場合

以下の場合には、割引率を改訂する

- 金利の変動に基づき将来のリース料が変動する場合

※金利に連動する変動リース料を除く

新基準の会計処理は、実務に影響を与えるでしょうか？

はい。指数またはレートに基づいて算定される変動リース料に関する新基準の会計処理は、多くの企業にとって実務の変更になります。IAS第17号には、そのような変動リース料についての明示的な定めがなく、実務においてはこのような支払いは偶発的に生じるリース料として、発生した期に費用処理されることが一般的であったと考えられます。

新基準においてリース料総額に含める変動リース料は、常に、現在の情報に基づいて決定するため、新しい会計処理は容易に適用できます。例えば、借手は指数やレートが今後どのように変動し、それによってリース料がどう変化するかを予測する必要はありません。しかし、指数またはレートの変動によって実際にリース料が変化した場合にはリース負債を再測定しなければならなくなったことは、財政状態計算書上の資産及び負債に変動性をもたらすことになり、また、システム上の課題ももたらします。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

3.2　指数に基づいて算定されるリース料

IFRS 16.27(b)

リース開始日において、借手はリース開始日時点の指数を用いて、指数に応じて算定される変動リース料の額を算定し、当該変動リース料の金額がリース期間を通じて固定されているものと見なしてリース負債を当初測定する。

IFRS 16.42(b),43

指数（又はレート）の変動により、将来のリース料が変動することになった場合、借手はリース負債を再測定する。この場合、割引率は従来のものを変更せずに使用する。

設例5: 指数に基づいて算定されるリース料

IFRS 16.27–28, 39, 42(b), 43, IE6

Y社は、オフィスビルの一角を会議室スペースとして賃借しています。リース期間は5年、当初の年間賃料は2,500千円で毎年度末に支払います。賃料は、毎年見直され、消費者物価指数（以下、CPI）の変動によって増額します。割引率は5%です。

リース負債の当初測定

Y社は、リース開始時のリース負債の測定にあたり、リース料総額に含める変動リース料を年間2,500千円と見なします。

年度	リース料（千円）	割引率	割引後（千円）
1	2,500	1／1.05＝0.95238	2,381
2	2,500	1／1.05^2＝0.90703	2,268
3	2,500	1／1.05^3＝0.86384	2,160
4	2,500	1／1.05^4＝0.82270	2,057
5	2,500	1／1.05^5＝0.78353	1,959
リース開始日におけるリース負債			10,825

当初認識後のリース負債の再評価

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

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

1年度末に、Y社は2年度のリース料を2,625千円（＝2,500千円 x 105／100）と計算しました。

これにより、Y社はリース負債を以下の通り、再測定します。

年度	リース料（千円）	割引率	割引後（千円）
2	2,625	1／1.05＝0.95238	2,500
3	2,625	1／1.05^2＝0.90703	2,381
4	2,625	1／1.05^3＝0.86384	2,268
5	2,625	1／1.05^4＝0.82270	2,160
1年度末におけるリース負債			9,309

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

設例6: リース負債の償却と、指数に連動するリース料の変動

Y社（借手）はL社（貸手）と、商業施設用ビルの賃貸借契約を締結します。契約期間は、4月1日から開始する5年間です。

Y社は毎年度末に年間賃料155百万円を支払います。毎年の賃料は、前年度の消費者物価指数（以下、CPI）の変動を反映して賃料を改定することが契約書に明記されています。Y社の追加借入利子率は5.9%です。

リース開始日における前年度のCPIは120でした。年間賃料155百万円を5.9%で割り引いたリース負債は655百万円です。

$155／1.059＋155／1.059^2＋155／1.059^3＋155／1.059^4＋155／1.059^5＝655$

当初直接コストはゼロで、リース・インセンティブ、リース料の前払い、原状回復コストはないと仮定します。Y社の1年度における仕訳は、以下の通りです。

（開始日におけるリースの認識）

	借方（百万円）	貸方（百万円）
使用権資産	655	
リース負債		655

（1年度の支払と費用の計上）

	借方（百万円）	貸方（百万円）
減価償却費（131＝655÷5）	131	
使用権資産（減価償却累計額）		131
利息費用（39＝655×5.9%）	39	
リース負債（116＝155－39）	116	
現金（1年度の支払リース料）		155

1年度末におけるリース負債の再評価

1年度末においてCPIは125に上昇しました。Y社はCPIの変動に応じて、2年度以降のリース料を161（＝155×125／120）と算定しました。

指数に基づいて算定される変動リース料であることから、Y社は、割引率を変更せずに、リース負債を再測定し、指数の変動を反映します。

リース料の変動は、残余リース期間4年間にわたる、当初の年間リース料（155百万円）と再測定したリース料（161百万円）の差額（6百万円）を当初の割引率5.9%で割り引いて計算します。

	借方（百万円）	貸方（百万円）
（1年度末における再測定の認識）		
使用権資産	21※	
リース負債		21

※$6／1.059＋6／1.059^2＋6／1.059^3＋6／1.059^4＝21$

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

指数に連動するリース料としては、どのようなタイプの指数に連動するものがあるか？

一部の国では、公表された指数に基づいて、定期的にリース料を見直す条項を含める実務が一般的です。これらの条項により、約定リース料がインフレやその他の要因による変動を反映するように調整されます。

一般的に使用される指標は、以下の通りです。

- 消費者物価指数（CPI）
- 生産者物価指数（PPIs）
- 小売物価指数（RPIs）
- 住宅価格指数
- 平均所得指数

指数連動の変動リース料をどうリース負債に取り込むかについての新基準の規定は、どのような場合に適用されるか？

リース負債の算定にあたり、指数に基づいて算定される変動リース料を、実際にリース料が変動した場合にリース料総額に含めるという会計処理は、リース料が将来の、すなわち、不確実な指数によって決まる場合に限って適用されます。指数の変動をあらかじめ予測してリース料が変動することが決められているような場合には適用されません。

以下では2つの異なる賃料改定条項を検討してみます。

リースA	リースB
賃料改定条項 1年度の賃料は年100千円。毎年度末に前月のRPIの変動を反映して、賃料を改定する。過去3年間の平均年間インフレ率は5%であった。	**賃料改定条項** 1年度の賃料は100千円。賃料は毎年5%増額する。この増額は、過去3年間の平均年間インフレ率が5%であったことを踏まえ、予想されるRPIの変動を貸手に補償するためのものである。
支払方法 賃料は指数、すなわち、将来のRPIに影響を受ける。 リース開始日に、借手は年間リース料が100千円で一定であると見なしてリース負債を当初測定する。 1年度末に、借手はその時点におけるRPIに基づいて見直されたリース料が今後も変動せず適用されると見なしてリース負債を再測定する。	**支払方法** 賃料は固定されており、将来のRPIに影響受けない。リース開始日に、借手は5%の固定係数で増加する年間リース料（100千円、105千円、110千円、116千円）をリース負債の当初測定に反映する。 この契約において指数に連動する変動リース料は存在せず、RPIの変動によるリース負債の再測定は行われない。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

賃料改定の仕組みにデリバティブが組み込まれている場合？

IFRS 16.26, BC81

IFRSでは、リース契約に組み込まれたデリバティブのうち、リースそのものとは密接に関連していないものは、リースから分離して、IFRS第9号「金融商品」を適用して会計処理を行います。IFRS第16号の要求事項は、オプションのようにデリバティブの定義に該当する可能性のある項目もリースに含まれる特性として対象としていますが、新基準はデリバティブそのものを念頭に置いて開発されてはいないため、すべての組込デリバティブに対応していないからです。

一例として、CPIが変動するとその変動の2倍の影響がリース料に及ぶような契約条項は、レバレッジの要素を含むため、リースから分離してIFRS第9号に基づいて会計処理する必要があります。

逆に、リース契約に組み込まれたインフレ率に連動するデリバティブは、以下の要件に該当する場合にリース契約と密接に関連していると見なすことができます。

- 指数がリース対象資産の稼働している国のインフレ率に関連するものである。
- その要素にレバレッジがない。

この場合、当該デリバティブ要素は分離せず、すべての支払いはIFRS第16号に基づいて会計処理します。

3.3 レートに基づいて算定されるリース料

IFRS 16.27(b), 39, 42(b)

指数に基づいて算定されるリース料と同様に、レートに基づいて算定される変動リース料もリース開始日時点のレートを用いて算定する。
例えば、LIBORなど、関連するレートの変動によってリース料に変動が生じた場合、リース負債を再測定する。

IFRS 16.42(b), 43

借手は、レートの連動により将来のリース料の変動がある場合、割引率を変更せずにリース負債を再測定する。ただし、リース料の変動が金利の変動から生じている場合は、借手は、金利の変動を反映して割引率を改訂しなければならない。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

設例7: レートに基づいて算定されるリース料：当初測定と事後の再測定

C社（借手）は、5年間の車両のリース契約を締結します。リース料は、毎年度の期首に支払います。

- 1年度から4年度の年間リース料は、支払日のLIBORに基づいて、LIBOR×10,000千円とする。
- 5年度のリース料は、(LIBOR×10,000）+10,000千円とする。
- リース開始時のLIBORは2%
- 資産（車両）の当初の公正価値は、10,000千円
- 割引率は5%とする。

リース負債の当初測定

C社は、開始時にリース負債を以下の通り、算定しました。

- 5年度のリース料のうち10,000千円は固定されているため、リース料総額に含める。
- LIBOR×10,000千円で決まる1年度から5年度のリース料は、レートに応じて決まる変動リース料であるため、これもリース料総額に含める。ただし、将来どのようにLIBORが変動するかはここでは考慮しない。

C社は、リース開始日に1年度の年間リース料を支払い、以下の通りリース負債と使用権資産を測定しました。

	リース負債（千円）				使用権資産（千円）		
年度	期首	リース料	利息	期末	期首	償却費	期末
1	8,936	-※	447	9,383	9,136	(1,827)	7,309
2	9,383	(200)	459	9,642	7,309	(1,827)	5,482
3	9,642	(200)	472	9,914	5,482	(1,827)	3,655
4	9,914	(200)	486	10,200	3,655	(1,827)	1,828
5	10,200	(10,200)	-	-	1,828	(1,827)	-

※既に1年度のリース料200千円は支払い済み

リース開始日における、C社の仕訳は以下の通りです。

	借方（千円）	貸方（千円）
（リースの当初認識）		
使用権資産	9,136	
リース負債		8,936
現金		200※

※LIBOR（2%）×10,000千円

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

1年度における、C社の仕訳は以下の通りです。

	借方（千円）	貸方（千円）
（1年度の償却費、利息費用の計上）		
償却費（1,827＝9,136÷5）	1,827	
使用権資産（減価償却累計額）		1,827
利息費用（＝8,936×5%）	447	
リース負債		447

2年度期首、リース料を支払う時点で、LIBORは2.5%に上昇していました。B社はこのLIBORの変動を織り込んだ見直し後の割引率5.4%を使ってリース負債と使用権資産を再測定し、そのうえで、2年度のリース料の支払いを処理しました。

	リース負債（千円）				使用権資産（千円）		
年度	期首	リース料	利息	期末	期首	償却費	期末
2	9,466※1	(250)	498	9,714	7,392※2	(1,848)	5,544
3	9,714	(250)	511	9,975	5,544	(1,848)	3,696
4	9,975	(250)	525	10,250	3,696	(1,848)	1,848
5	10,250	(10,250)	-	-	1,848	(1,848)	-

※1　9,466＝250＋(250／1.054)＋(250／1.054^2)＋(10,250／1.054^3)

※2　使用権資産は、リース開始日残高9,136千円から1年度の償却費1,827千円を差し引いた上で、リース負債の再測定によるリース負債の変動額+83千円（2年度期首のリース負債9,466千円（再測定後）-9,383千円（当初測定時））を加算して算定している。

当初認識後のリース負債の再評価―2年度

リース料は、支払日のLIBORで決まるため、2年度の年間リース料は250千円（10,000×2.5%）です。
2年度における、C社の仕訳は以下の通りです。

	借方（千円）	貸方（千円）
（2年度期首におけるリース負債の再測定の認識）		
使用権資産	83	
リース負債		83
（2年度の支払と減価償却費の計上）		
減価償却費（＝7,392÷4）	1,848	
使用権資産		1,848
利息費用（＝（9,466－250）×5.4%）	498	
リース負債（＝498－250）		248
現金（2年度の支払）		250

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

当初認識後のリース負債の再評価ー3年度

3年度期首、LIBORは2.4%に下落、これを反映して見直した割引率は5.3%でした。C社は、リース負債と使用権資産を再評価して、3年度の年間リース料240を支払いました。

	リース負債（千円）				使用権資産（千円）		
年度	期首	リース料	利息	期末	期首	償却費	期末
3	9,703※1	(240)	502	9,965	5,533※2	(1,844)	3,689
4	9,965	(240)	515	10,240	3,689	(1,844)	1,844
5	10,240	(10,240)	-	-	1,844	(1,844)	-

※1　9,703＝240＋（240／1.053）＋（10,240／1.053^2）

※2　5,533＝見直し前の使用権資産5,544＋リース負債の変動額ー11（＝9,703ー9,714）

3年度における、C社の仕訳は以下の通りです。

	借方（千円）	貸方（千円）
（3年度期首におけるリース負債の再測定の認識）		
リース負債	11	
使用権資産		11
（3年度の支払と減価償却費の計上）		
償却費（＝5,533÷3）	1,844	
使用権資産		1,844
利息費用（＝（9,703－240）×5.3%）	502	
リース負債（＝502－240）		262
現金（3年度の支払）		240

3.4　貸手の考慮事項

借手と貸手の会計モデルの違いにより、会計処理の結果が異なることはあるが、指数又はレートの連動に基づいて算定される変動リース料の識別方法に、借手と貸手の違いはない。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

4. 固定リース料 VS 変動リース料

指数またはレートに基づいて算定されるもの以外の変動リース料は、リース料総額には含めず、したがってリース負債の計上の対象とはならない。
ただし、変動リース料の形式をとりつつ実質的には固定リース料に相当するものは、固定リース料として、リース負債に常に含める。

4.1 売上または使用に連動した変動リース料

IFRS 16.BC168–BC169

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

結果として、売上または原資産の使用状況によって金額が変動するなど、「指数・レート連動ではない」変動リース料は、発生した期の損益として認識する。

設例8: 使用状況に連動するリース料

B社（借手）は風力発電所を15年間リースする契約を締結しました。リース料はその使用状況に応じて連動しますが、同発電所の稼働想定に基づき、年間10,000千円のリース料の支払いが見込まれています。なお、過年度の気候データに基づく限り、最も稼働が悪かったとしても年間7,000千円はリース料が発生すると思われます。

リース負債に含めるリース料を決定するために、以下を考慮します。

- リース料の支払い額は使用状況に連動する。
- 契約上、計画通りに発電所を稼働できた場合を前提として計算されるリース料相当額を、最低リース料として要求されるわけではない。
- 同様に、契約上、最も稼働が悪かった場合のリース料に相当する額を最低リース料として要求されるわけでもない。

B社は、リース料の支払いが7,000千円を下回る可能性は低いものの、契約上、回避できないリース料はないと判断し、リース料総額はゼロ、負債として計上すべきものはないと結論づけました。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

設例9: 売上に連動するリース料

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

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

設例10: 売上に正比例しない変動リース料

X社（借手）は、新店舗のためのスペースをリースする契約を締結しました。

過年度の実績によると、X社の店舗における毎月の平均収益は、900千円です。

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

- 月間収益600千円まで： 0円
- 600千円以上1,000円まで： 200千円
- 1,000千円以上2,000円まで： 250千円
- 2,000万円以上： 300千円

例えば、それぞれのシナリオの下で要求されるリース料は以下の通りです。

月間収益（シナリオ）	リース料
シナリオ1： 500千円	―
シナリオ2： 800千円	200千円
シナリオ3： 2,100千円	300千円
シナリオ4： 5,000千円	300千円

リース料の形式が変動であっても、実質的に固定リース料であるようなものについてはリース料総額に含め負債を計上しなければなりません。

IFRS 16.B42,BC164

X社はこの契約での変動リース料が実質的な固定リース料に該当するかを評価するために、以下について検討します。

- リース料に真正の変動可能性がある。
- 売上は毎月大きく変動することから、リース料についても、支払いは毎月異なる金額になるとの想定が現実的である。
- リース料は変動リース料の形式で定められており、後からその金額が固定化するような仕組みにはなっていない。
- 収益が600千円を下回った場合、リース料を支払う義務はない。

X社は、リース料が売上の一定割合（売上×〇〇パーセント）として課されるわけではないものの、依然として売上に連動する変動性があることから、実質的な固定リース料にはあたらないと結論付けました。また、過年度の同種の店舗における売上平均値やその他類似のベンチマークに基づく最低固定リース料は設定されていません。したがって、X社は毎月のリース料はリース料総額には含まれないと判断し、リース開始日においてリース負債をゼロと測定しました。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

IFRS 16.27,38.B42,

設例11: ビール樽の無償リース

ビール製造業を営むB社は、再使用可能なスチール製のビール樽にビールを詰めて顧客であるレストランR社に配送します。ビール樽は、B社に返却する義務があります。R社はビールの購入に関して、1年間の供給契約をB社と締結しました。

B社は、契約の中でスチール製ビール樽を無償で提供することを約しており、代わりに、R社は以下の事項に合意しています。

- R社にはビールの年間最低購入量の義務はない。
- ビールの代金はリットルあたりの固定価格で決められている。
- 過年度のデータによると、R社は平均して年間約25千リットル購入しており、年間購入量が15千リットルを下回る可能性は低い。

B社とR社は以下の通り、結論付けました。

- 契約には、ビール樽のリースが含まれている（リース要素）。
- ビールの販売は非リース要素である。
- 契約の対価はリース要素（ビール樽のリース）と非リース要素（ビールの販売）に配分する必要がある。

次に、リース要素であるビール樽の使用に配分された対価がリース負債の計上対象となるかどうかを検討します。変動リース料か、あるいは、実質的な固定リース料かを判断するにあたり、B社とR社は、以下を検討します。

- R社が年間15千リットル以上のビールを購入する可能性は高いように見えるが、R社にはビールの年間最低購入量の義務はなく、契約に基づく対価の額、及びその一部としてリース要素に配分される額（＝リース料）は依然として、直接的に売上又は使用に連動している。
- 売上または使用に連動する変動リース料は、支払の可能性が高い場合でも、リース負債の測定から除外する。

以上より、R社はリース開始日にリース負債をゼロと測定し、リース要素に配分した金額は取引が発生した期に損益として認識します。

なお、前提が異なり、R社にビールの年間最低購入量の義務があったとすると、ビール樽のリースに配分されるリース料の一部は「実質的な固定リース料」に該当し、リース負債の計上対象となることも考えられます。その場合であっても、借手であるR社は短期リースまたは少額資産のリースの免除規定の適用を選択できるかもしれません。実務上は、いずれかの免除規定を適用するケースが多いのではないかと思われます。その場合であっても、借手であるR社はIFRS第16号に基づく開示が必要かを検討しなければなりません。一方、貸手には、短期リースや少額資産のリースの免除規定の適用が認められていないため、B社は、免除規定を適用することができません。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

設例12: 太陽光発電プラントの発電量に応じたリース料

IFRS 16.27,38.B42

電力事業を行うC社は、20年間にわたり、発電会社D社が新しい太陽光発電施設で生産する電力を独占的に購入する契約を締結しました。

C社とD社は、太陽光発電プラントの使用の支配はC社に移転しており、電力購入契約には太陽光発電プラントのリースが含まれると評価しています。契約には、最低購買量に関する条項はなく、C社がD社に必ず支払わなければならない固定金額も設定されていません。しかし、C社にはソーラープラントが生産した電力はすべて買い取る義務があり、その金額は1単位あたり10千円に固定化されています。

C社は、太陽光発電プラントが毎年、少なくとも一定程度の電力は発電する可能性が高いと考えています。しかし、C社がD社に支払うリース料は、電力買取価格としての支払いの一部であり太陽光発電施設によって生産される電力量に応じて変動します。つまり、リース料には完全な変動性があります。

したがって、C社は本契約に実質的な固定リース料は含まれていないと結論付けました。C社はD社に対する支払い時に、電力買取価格の名目で支払う金額の一部をリース料として分離し、発生した期の損益として認識します。

借手にとっての負債計上の対象（リース料総額）が支払見込額と異なってもよいか？

はい。上記の通り、IFRS第16号においては、指数またはレート以外に連動する変動リース料は、実質的な固定リース料の定義を満たさない限り、リース負債に含めないとされています（4.2参照）。

売上や使用状況など、将来の借手の活動に基づく変動リース料が、回避可能なものであり、その変動可能性が名目的ではなく実質を伴うものである場合、そのような変動リース料の一部について「実質的に固定の最低リース料」と見なすことは適切ではありません。少なくとも一定程度のリース料を支払う可能性は高いとはいえ、基礎となる指標に変動可能性があるためです。実質的な最低額を特定すること（すなわち、想定されるさまざまなシナリオを検討し、その中で実質的に固定された最低額と判断されるポイントを特定すること）やその再評価の指針についての適用方法を決定することは実務において困難です。

したがって、契約に指数またはレート以外に連動する変動リース料が含まれている場合、財政状態計算書上で認識するリース負債に含まれているリース料の範囲と実際に借手が支払うと見込まれているリース料の金額には、著しい差異がある可能性があります。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

将来的に変動リース料を含むリース契約が増えるか？

新基準がリース負債を算定するにあたり、多くの変動リース料をリース料総額に含めないとしたことにより、多くの借手は、固定リース料から変動リース料に切り替えてリース負債の圧縮を図るために、リース契約の再交渉を行うのではないかと予想する人もいるようです。

例えば、X社（借手）は現在、毎年10百万円の固定リース料を支払っており、次の5年間には1年あたり1,000百万円の売上を獲得することが想定されるとします。これを、変動リース料の形式にリース契約を変更し、X社が支払うリース料を売上の1%とする契約に変更した場合、理論上、Ｘ社のリース料の支払見込額は、毎年10百万円（売上1,000百万円×1%）となり、これまでと同じになることが想定されます。しかしながら、売上に連動した変動リース料は、リース料総額に含めないことから、X社はリース負債を認識しないことになります。

第三者間のリース

実務では、リース契約の再交渉プロセスは単純ではないかもしれません。固定リース料から変動リース料への変更は、リースのリスク特性を時に大きく変化させます。上記の例では、貸手は、Ｘ社の売上の変動に対してより大きなリスクを負うことになりますので、少なくとも、貸手はそのリスクに見合うより大きなリターンを要求する、すなわち変動リース料の形式をとることでリース料の実負担額は増える可能性が高いと思われます。さらに、売上が大きな変動にさらされているような借手の場合、借手のビジネスリスクをリース料に反映し受け入れること自体を拒否する貸手もいるかもしれません。

グループ会社間のリース

貸手と借手が同じ連結グループ内の場合、リース条項を変動リース料化する余地はより大きいかもしれません。指数・レートに連動しない変動リース料は貸手・借手のいずれにおいても資産負債計上の対象とならないため、リース条件を適切に変更することにより、連結の業績に影響を与えることなく、グループ会社間のリースの会計処理を大幅に簡素化することができます。

4.2 実質的な固定リース料

借手がリース負債に含める固定リース料には、「実質的な固定リース料」も含まれる。「実質的な固定リース料」とは、形式上は変動可能性を含んでいるが、実質的には、その支払いを回避できないものである。

IFRS16.27(a),B42

例えば、下記のようなものをいう。

- 一定の事象が発生した場合にのみ支払うという取決めがあるが、その事象が発生しないということはまずあり得ないと想定されるもの
- 契約上の取決めとしては、ケースごとに異なるリース料が設定されているが、現実的に適用されると考えられるのは、そのうちの1つのみである場合
- 現実的に考えられるシナリオが複数あるものの、どのシナリオになったとしても必ず支払う必要がある金額の最低額

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

IFRS 16.38,B42(c)

設例13: 最低リース料

D社（借手）は、5年間の機械をリースする契約を締結しました。

契約上、リース料を以下の通り、設定しています。

- D社が機械を使用した月：2,000千円
- D社が機械を使用しなかった月：1,000千円

リース料は年度末に支払います。

リース料は使用状況に連動する変動可能性を含んでいますが、機械を使用しない月であっても、月額100万円の支払いは不可避です。つまり、現実的に考えられるシナリオが複数あるものの、どのシナリオになったとしても必ず支払う必要がある金額の最低額が100万円であるということです。

したがって、当該月額100万円の支払いは、実質的な固定リース料に該当するため、リース負債に含めます。リース開始日に、5%の割引率を使用して、D社は以下の通り、リース負債を計算しました。

年度	リース料（千円）	割引率	割引後（千円）
1	12,000	1／ 1.05＝0.95238	11,429
2	12,000	1／1.052＝0.90703	10,884
3	12,000	1／1.053＝0.86384	10,366
4	12,000	1／1.054＝0.82270	9,872
5	12,000	1／1.055＝0.78353	9,402
リース開始日におけるリース負債			51,953

リース開始日における、D社の仕訳は以下の通りです。

（リースの当初認識）

	借方（千円）	貸方（千円）
使用権資産	51,953	
リース負債		51,953

プロジェクトが遅延したため、1年度は最後の4ヶ月だけ機械を使用しました。1年度における、D社の仕訳は以下の通りです。

（1年度の支払と減価償却費の計上）

	借方（千円）	貸方（千円）
減価償却費（＝51,953÷5）	10,391	
使用権資産		10,391
リース費用	4,000	
利息費用（＝51,953×5%）	2,598	
リース負債（＝12,000－2,598）	9,402	
現金（1年度の支払）		16,000

減価償却費の計上は4ヶ月間分ではなく、使用権の支配が移転したリース開始日からの起算で1年分であることにご注意ください。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

設例14: 経済的実態のない最低リース料

IFRS16.B42(b)

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

契約書には、R社が支払う年間賃料について、以下のように記載しています。

- 店舗の売上がなかった場合　：1百万円
- 店舗の売上があった場合　：10百万円

R社は、リース契約には、年間10百万円の実質的な固定リース料が含まれると結論付けました。R社はこの金額が売上に連動する変動リース料ではないことに着目しました。よく知られた小売業者であるR社が営業時間中には店舗を運営しなければならない契約であることに鑑みれば、店舗からの売上が全くないという可能性は現実的ではないためです。

設例15: 解約不能期間終了時における複数のオプション

IFRS16.B42(c)

T社（借手）は、耐用年数5年の機械をリースしています。解約不能期間は3年です。

3年度の終わりに、T社は、以下のいずれかのオプションを行使しなければなりません。

- 機械を200千円で購入する。
- リース期間を2年間延長し、各年度末に105千円支払う。

T社はリース開始日において、3年度末時点で機械を購入することは合理的に確実でなく、また、リース期間を2年間延長することも合理的に確実とは言えないと結論付けました。

つまり、T社が購入オプションと延長オプションの行使可能性を別々に検討する場合、購入オプションの行使価格もリース更新期間に支払う賃借料も、リース開始日のリース負債に含めません。

しかし、T社は本契約での3年度末の支払いには、実質的な固定リース料が含まれていると結論付けました。これは、いずれかのオプションに基づいて、R社は必ず支払いを要求されるためです。実質的な固定リース料の金額は購入オプションの行使価格200千円の現在価値と、延長期間2年間の間に支払われる年間あたり賃借料105千円の現在価値のいずれか低い方の金額となります。

実質的な固定リース料を特定するためには判断が必要か？

多くの場合、実質的な固定リース料を特定することは簡単です。IASBは、実質的な固定リース料に関するIFRS第16号の規定はIAS第17号における実務を変更するものではないと考えています。

しかし、判断が必要になる場合もあります。上記の設例13と設例14を比較すると分かるように、どちらのケースも売上または使用状況に連動しているように見える変動リース料がありますが、設例13ではその全額がリース負債計上の対象から除外されているのに対して、設例14では実質的な固定リース料とされリース負債の認識に含められています。この設例14の顕著な特徴は、真正の変動可能性がないという点です。設例14の場合の結論は明らかですが、例えば、設例10のように、低い水準のリース料がある程度高い売上水準にまで設定される場合には、そのような売上水準の閾値がリース料の支払いに真正の変動可能性をもたらさないといえるかどうかについて判断が必要になります。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

4.3　固定化される変動リース料

IFRS 16.B42(a)(ii)

当初は固定化されていなかった（つまり変動リース料であった）リース料がその後に固定化された場合、変動可能性が解消された時点で実質的な固定リース料として扱う。したがって、当該リース料はその時点以降、リース負債に含める。

設例16: 当初は未定だったが、1年度末に部分的に固定された場合

B社（借手）は機械を20年間リースする契約を締結しました。毎年度末に支払うリース料は以下の通り決まります。

- 1～10年度：当初は未定で、1年度下半期の生産量に基づいて1年度末にリース料が決定され、当該額を10年度まで据え置く。
- 11年度以降：トン当たりの固定単価に生産量を乗じて算定される変動リース料

機械の生産能力は設置してから1年間稼働するまで、わかりません。

このシナリオでは、リース料を以下のように分類できます。

- 1年度：下半期の生産量に基づいて決定される変動リース料
- 2～10年度：1年度下半期の生産量実績に基づく固定リース料
- 11～20年度：その使用状況に基づく変動リース料

リース負債の当初測定

リース開始日に将来のリース料総額は未定であり、B社はリース負債をゼロとして測定しました。なお、実際には算定に使いませんが、この時点におけるB社の割引率は5%です。

リース料が固定された時点のリース負債の再測定

1年度末にリース料は、下半期の生産量に基づいて年間2,000千円に固定されました。改訂しない割引率を用いて計算したリース負債は以下の通りです。

年度	リース料（千円）	割引率	割引後（千円）
2	2,000	1／1.05＝0.95238	1,905
3	2,000	1／1.05^2＝0.90703	1,814
4	2,000	1／1.05^3＝0.86384	1,728
5	2,000	1／1.05^4＝0.82270	1,645
6	2,000	1／1.05^5＝0.78353	1,567
7	2,000	1／1.05^6＝0.74622	1,492
8	2,000	1／1.05^7＝0.71068	1,421
9	2,000	1／1.05^8＝0.67684	1,354
10	2,000	1／1.05^9＝0.64461	1,289
1年度末におけるリース負債			14,215

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

1年度末にB社は、以下の通り、当期のリース料の支払いを処理するとともに、固定化されたリース料につきリース負債を計上しました。

	借方（千円）	貸方（千円）
賃借料 現金預金	2,000	 2,000
使用権資産 リース負債 （リース料が固定された時点におけるリースの認識）	14,215	 14,215

リース負債の事後測定―2年度

2年度における、B社の仕訳は以下の通りです。

	借方（千円）	貸方（千円）
減価償却費（＝14,215÷19） 使用権資産 （残余リース期間にわたる使用権資産の減価償却費の計上）	748	 748
利息費用（＝14,215×5%） リース負債（＝2,000―711） 現金（2年度の支払） （2年度の支払と減価償却費の計上）	711 1,289	 2,000

4.4 貸手の考慮事項

指数またはレートに基づいて算定されるリース料に関して、貸手と借手にリース料の識別に相違はないが、貸手と借手の会計モデルが異なるため、会計処理の結果が相違する場合がある。

IFRS 16.65

重要な相違の1つとして、変動リース料の存在は貸手にとってのリースの分類に影響する可能性がある。

貸手のリースの分類において変動リース料はどう影響するか？

新基準では、使用権資産モデルがすべてのリースについて適用される借手と異なり、貸手はIAS第17号のデュアル会計モデルを引き継ぎ、リースをオペレーティング・リースとファイナンス・リースに分類します。

IFRS 16.63

IAS第17号と同様、新基準にも、どういう場合に単独でまたは組み合わせにより、リスクと経済価値が貸手から移転したと通常は考えられるか、つまりファイナンス・リースに分類されるかを判断する指針が示されています。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はその一例です。

IFRS 16.65

しかし、その指針のなかのいくつかの条件に表面上当てはまるとしても、売上または使用に連動する変動リース料の割合が高いリース（設例8及び設例12参照）は、オペレーティング・リースへの分類が示唆されます。これは、売上または使用に連動するリース料の変動性を通じて、原資産の所有に伴うリスクと経済価値が貸手に留保されるためです。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

5. リース要素と非リース要素

新収益認識基準（IFRS第15号）と新リース基準（IFRS第16号）の適用により、契約内の構成要素の特定がより重要視されることになる。借手と貸手、いずれにとっても、影響が想定される。

5.1 リース要素と非リース要素

IFRS16.12,15,BC135(b)

実務上、契約にはリース要素と、サービスの対価のような非リース要素の両方が含まれていることがある。新基準では、借手は、契約に含まれるリース要素と非リース要素に分ける必要がある。ただし、借手はその2つを区分せずに、単一のリース要素のみからなる契約として会計処理する実務上の便法を適用する（5.3参照）こともできる。

ステップ1：構成要素の識別

IFRS 16.B32-B33

借手と貸手は、以下の両方に該当する場合、原資産を使用する権利を別個のリース要素と考える。

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

リース料には、貸手の活動やコストに対する支払い（例：事務コストの請求）が含まれることがある。そのような活動のうち、借手に財またはサービスを移転しない活動に対する請求は、独立した構成要素として識別されることはない。これらの支払いは、契約全体の対価の一部として扱われ、契約に複数要素が含まれていて対価を配分する必要がある場合には、これらの支払いを含めた全体の対価が個別に識別可能な各構成要素に配分されることになる。

ステップ2：構成要素の会計処理

借手の視点

IFRS16.13-14,16, BC137

借手は契約における対価を、各リース要素と非リース要素合計の独立価格の比率に基づいて、各構成要素に配分する。そのうえで、非リース要素に配分された対価については、IFRS第16号ではなく、当該非リース要素の会計処理について定める他の適切な会計基準に従って会計処理を行う。

借手は、貸手が類似の構成要素について企業に請求するであろう価格に基づいてリース要素と非リース要素の独立価格を算定する。

観察可能な独立価格が容易に利用できない場合、借手は観察可能な情報を最大限に利用して、独立価格を見積もる。

貸手の視点

IFRS16.17, BC135(a), BC136

リースを含む契約に、1つまたは複数の他のリース要素または非リース要素が含まれている場合、IFRS第16号では、貸手は常に契約における対価をIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」に規定されているアプローチに従って配分する必要がある。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

以下の表は、借手と貸手のリース要素と非リース要素の会計処理のプロセスをまとめたものである。

	借手	貸手
各構成要素に観察可能な独立価格がある場合	実務上の便法を選択しない限り（下記参照）、構成要素を区分して、各構成要素の独立価格の比率に基づき配分する。	構成要素を常に区分し、例えば、独立販売価格などのIFRS第15号のアプローチに従って配分する。
すべて又は一部の構成要素に観察可能な独立価格がない場合	観察可能な情報を最大限利用する。	
原資産のクラスごとの会計方針として実務上の便法の選択	リース要素とこれに関連する非リース要素をまとめて、これら全体をリース要素として会計処理することができる。	N/A

税金、対象資産に対する保険料、管理費用など、借手へ財又はサービスを移転しない活動（あるいは貸手の費用）に対応する支払いは、借手・貸手いずれにとっても契約の構成要素とはならない。

設例17: リース料総額から除外すべき、非リース要素への支払い

B社（借手）は、5年間のコピー機のリース契約を締結しています。

年間リース料は1,000千円で、この他に年50千円の追加のメンテナンス費用を支払います。

B社は契約上の支払額について検討し、サービス要素、すなわちメンテナンス費用を非リース要素として区分しました。B社は観察可能な価格に基づいて、リース要素と非リース要素に対する1,000千円、50千円という金額は、独立価格で設定されていると判断しました。

年間リース料は固定額であるので、B社は、年間リース料1,000千円の5年分の現在価値をもってリース負債の当初測定としました。B社は、メンテナンス費用をリース負債から除外し、発生した期の費用として処理します。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

設例18: 借手のリース要素と非リース要素への対価の配分

L社（借手）は、M社（貸手）との間で、5年間の船舶の使用契約を締結しました。操船のための乗組員についても同契約の下で提供されます。

契約には、M社が提供するメンテナンスサービスも含まれています。M社は、船舶に対する保険に独自に加入しています。

リース契約に基づく年間支払額は20,000千円であり、明細によると、そのうち3,000千円はメンテナンスサービス費用、500千円は保険料とされています。L社は、類似のメンテナンスサービスおよび保険サービスは、市場でそれぞれ年あたり2,000千円、500千円で提供されていること、また、原価プラスマージンの方式で計算すると、乗組員の提供を受けない場合の類似船舶の使用料は年額15,000千円が相場水準であることが分かりました。L社は自社で乗組員を雇用した場合の乗組員の賃金は年間5,000千円になると見積もりました。リース契約に基づく支払いは毎年度末に行います。

このケースで、L社は以下の通り、決定しました。

- メンテナンスサービスの観察可能な独立価格は2,000千円である。
- 乗組員の雇用に関する独立価格は5,000千円と見積もる。
- 船舶のリースの観察可能な独立価格は15,000千円である。
- 保険事故が生じたときの保険金はM社に支払われる。よってL社は保険サービスを受けているわけではなく、保険料部分の支払いはL社への財又はサービスの移転の対価ではないため、独立した構成要素ではない。

その結果、L社は以下の通り、リース要素部分に配分されるべき契約対価を見積もりました。

観察可能な独立価格：メンテナンスサービス（非リース要素）	A	2,000
見積独立価格：乗組員の雇用（非リース要素）	B	5,000
観察可能な独立価格：船舶のリース	C	15,000
合計	D＝A＋B＋C	22,000
観察可能／見積価格の総額に対するリース構成要素の価格の割合	E＝C／D	68%
20,000千円のうちリースに配分される対価	E×20,000	13,636

割引率5%を用いて、リース開始日におけるリース負債を以下の通り計算しました。

年度	リース料（千円）	割引率	割引後（千円）
1	13,636	1／1.05＝0.95238	12,987
2	13,636	1／1.05^2＝0.90703	12,368
3	13,636	1／1.05^3＝0.86384	11,779
4	13,636	1／1.05^4＝0.82270	11,218
5	13,636	1／1.05^5＝0.78353	10,684
リース開始日におけるリース負債			59,036

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

5.2 保険料

IFRS 16.B32-B33

リース契約ではしばしば、リースの対象資産に関連する特定の費用（例えば、保険料）の支払いが借手に要請されることがある。5.1で解説した通り、通常、これらは単なる借手へのコスト転嫁であり、その支払いと引き換えに、借手に移転される個別の財またはサービスがないことから、契約の独立した構成要素に関連することはない。

借手は、これらを直接第三者（保険会社など）に支払うか、もしくは実費請求により貸手に支払うこともある。

このような支払額がリース料の一部となっている場合、借手はそれらの支払い額をリース負債に含めるべきか否かを判断するために、契約ごとに関連する事実と状況を検討する必要がある。例えば、指数またはレート以外の要素に基づいて変動する支払額は、リース負債から除外する。

設例19: 保険料の実費請求

B社（借手）は、アパートを5年間賃借しています。

B社は契約上、アパートオーナーが掛けた保険料の実費を請求されることになっています。リース開始日において、借手、貸手共に保険料がいくらであるかはわかっていますが、契約書には明示されていません。なお、貸手が他の保険会社に変更することで、今後、保険料が安くなる、もしくは保険料が払い戻されることも考えられることから、保険料はリースの期間中に変動する可能性があります。

保険料として実費請求される額をリース料総額に含めリース負債の計上対象に含めるべきか否かを判断するために、B社は、以下について検討しました。

- リース開始以降、保険料はその後のリース期間中に変動する可能性がある。
- 保険料は指数またはレートにより変動しない。

以上より、B社は、当該支払額はリース負債の測定から除外する変動リース料であると結論付けました。

5.3 リース要素と非リース要素の結合

IFRS16.12,15,B32-B33

実務上の便法として、借手はリース要素とこれに関連する非リース要素（複数であってもよい）を区別せずに、単一のリース要素として会計処理することが認められる。この選択は、原資産のクラスごとに一貫して適用されるが、リース契約に組み込まれたデリバティブ（IFRS第9号第4.3.3項に該当するもの）には適用することはできない。

しかし、借手が、複数のリース要素と非リース要素を単一のリース要素として取り扱う実務上の便法を適用したとしても、それが固定リース料であるか、もしくは指数またはレートに基づいて算定される変動リース料か、といった、の個々の要素の性質が変わるわけではない。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

設例20: 固定額の非リース要素を含むリース

B社（借手）は、R社（貸手）から、アパートを5年間、賃借しています。年間の賃借料は10,000千円であり、毎年度末に支払います。

この他に、契約にはメンテナンス費用（初年度500千円）を支払うことが含まれており、この費用は毎年5%増額されることが決まっています。

契約の下での支払額のうち、リース負債に含まれる範囲はどこまでかを判断するために、B社は、以下について検討しました。

- 年間リース料10,000千円は、固定額である。
- B社は実務上の便法の適用を選択して、リース要素と非リース要素を区分しない。
- メンテナンス費用は固定（毎年定額ではないがあらかじめ金額が固定されている）である。

よって、B社は本契約での支払額すべてがリース料総額を構成し、リース負債として負債認識が必要であると判断しました。リース開始日に、B社はリース負債を残り5回分のリース料（メンテナンス費用だけは年間5%の増額を前提として）の現在価値として測定します。

割引率が5%だとすると、B社はリース負債の当初測定は以下の通り算定されます。

年度	リース料（千円）	割引率	割引後（千円）
1	10,500＝10,000＋500	1／1.05＝0.95238	10,000
2	10,525＝10,000＋500×1.05	1／1.05^2＝0.90703	9,546
3	10.551＝10,000＋500×1.05^2	1／1.05^3＝0.86384	9,114
4	10,579＝10,000＋500×1.05^3	1／1.05^4＝0.82270	8,703
5	10,608＝10,000＋500×1.05^4	1／1.05^5＝0.78353	8,312
リース開始日におけるリース負債			45,675

これに対し、貸手であるR社はリース要素とメンテナンスの要素（非リース要素）を結合することは認められません。代わりにR社は、リース要素はIFRS第16号、メンテナンスの要素はIFRS第15号に基づいて会計処理します。

実務において、この取引は、リース期間が5年と相対的に短いことから、オペレーティング・リースに該当する可能性が高いと考えられます。その場合、R社はB社から支払われる金額全額をリース期間にわたって収益として認識することを意味します。メンテナンスサービスが期間を通じて提供されるような場合は、メンテナンスサービスの収益も時間の経過とともに認識され、契約に基づく対価のうちいくらがリース収益でいくらがサービス収益かは、期間損益の認識において重要な問題とはならないかもしれません。しかし、R社はIFRS第16号に基づいてリース収益に関する開示を、また、IFRS第15号に基づいてサービス収益に関する開示を、それぞれ作成する必要があります。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

新基準は非リース要素の会計処理にどのように影響するか？

IFRS16.15,BC135

新基準の目的はリースの会計処理を変更することにあり、サービスの会計処理を変更することではありません。したがって、新基準は、借手が実務上の便法を適用した場合を除いて、契約のリース要素にのみ適用されます。

この実務上の便法を認めたIASBの意図は、比較可能性について重要な問題を発生させることなく、一部の借手におけるコストと煩雑性を低減することです。

加えて、実務上の便法の適用は借手による費用の開示に影響することがあります。通常、非リース要素は未履行契約で、関連する費用は、利息・税金・減価償却前損益（EBITDA）の計算に使われる営業費用です。

しかし、非リース要素がリースの一部として会計処理されると、関連する費用は使用権資産の減価償却費と利息費用として損益計算書に計上されます。これらの金額はEBITDAの算定に含まれないため、実務上の便法を適用することによる影響の1つとして、EBITDAが改善します。その一方で、使用権資産及びリース負債はより多額に計上されることになります。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

6. より複雑なシナリオ

以下のシナリオでは、リース負債に含めるリース料の識別にあたり、追加で考慮すべき事項がある。

6.1 支払条項における「いずれか高い方」、「いずれか低い方」

一部のリース契約には、2通りの金額を示した上で「いずれか高い方」または「いずれか低い方」をリース料として毎期算定するようなケースがある。多くの場合、これらの金額は指数またはレートに基づいて算定される。

どちらの支払条項にも変動可能性があるが、「いずれか高い方」のケースでは、実際には、実質的な固定リース料が含まれていることがある。これは、借手に事実上不可避な最低リース料が含まれている可能性があり、リース料の変動性は実際の支払額のうち、最低リース料を超える金額にのみ存在するかもしれないからである。

これに対して、「いずれか低い方」のケースでは、一般的に支払いが回避できないリース料がないため、全体が変動リース料として会計処理される。

設例21: 支払条項「いずれか高い方」

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

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

リース開始時のCPIは100、1年度末は107、すなわち、1年度のインフレ率は7%でした。X社の割引率は4.5%です。

リース開始日

リース開始時に、X社は1年度分のリース料を支払いました。また、契約には実質的に固定された最低リース料（年5%の固定増加率により毎年増加するリース料）が含まれていると判断しました。CPIがどのように変動したとしても、毎年5%の賃料増額は、実質的に不可避であるからです。X社は、リース料総額の算定に、毎年5%の増加を前提とした残り9年間のリース料の現在価値を含め、以下の通りにリース負債と使用権資産を測定しました。

年度	リース料（千円）	割引率	割引後（千円）
2	52,500※	1／1.045＝0.95694	50,239
3	55,125	1／1.045^2＝0.91573	50,480
4	57,881	1／1.045^3＝0.87630	50,721
5	60,775	1／1.045^4＝0.83856	50,964
6	63,814	1／1.045^5＝0.80245	51,208
7	67,005	1／1.045^6＝0.76790	51,453
8	70,355	1／1.045^7＝0.73483	51,699
9	73,873	1／1.045^8＝0.70319	51,946
10	77,570	1／1.045^9＝0.67290	52,197
1年度期首におけるリース負債			460,905
1年度期首におけるリース料の支払い			50,000
使用権資産の当初測定額			510,905

※2年目のリース料：50,000×1.05%＝52,500

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

	リース負債（千円）				使用権資産（千円）		
年度	期首	リース料	利息※	期末	期首	償却費	期末
1	460,905	-	20,741	481,646	510,905	(51,091)	459,814
2	481,646	(52,500)	19,312	448,458	459,814	(51,091)	408,723
3	448,458	(55,125)	17,700	411,033	408,723	(51,091)	357,632
4	411,033	(57,881)	15,892	369,044	357,632	(51,091)	306,541
5	369,044	(60,775)	13,872	322,141	306,541	(51,091)	255,450
6	322,141	(63,814)	11,625	269,952	255,450	(51,091)	204,359
7	269,952	(67,005)	9,133	212,080	204,359	(51,091)	153,268
8	212,080	(70,355)	6,378	148,103	153,268	(51,091)	102,177
9	148,103	(73,873)	3,340	77,570	102,177	(51,091)	51,086
10	77,570	(77,570)	-	-	51,086	(51,086)	-

※期首のリース負債の額から期初のリース料支払いを控除した額に、利率4.5%で算定

リース開始時における、X社の仕訳は以下の通りです。

（リースの当初認識と1年度分のリース料前払い）

IFRS 16.24(b)

	借方（千円）	貸方（千円）
使用権資産	510,905	
リース負債		460,905
現金		50,000

1年度における、X社の仕訳は以下の通りです。

（1年度の減価償却費と利息費用の計上）

	借方（千円）	貸方（千円）
減価償却費（＝510,905÷10）	51,091	
使用権資産		51,091
利息費用（＝460,905×4.5%）	20,741	
リース負債		20,741

1年度末時点でのリース負債の残高は481,646千円、使用権資産の残高は459,814千円

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

2年度期首における再測定

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

決定した2年度のリース料（53,500千円）が新しい基本リース料になります。2年度期首にリース負債を再測定するにあたり、新しい基本リース料は残存リース期間にわたって毎年5%（最低年間増加率）増加します。割引率を変更せずに、X社はリース負債と使用権資産を以下のとおり再測定します。

年度	リース料（千円）	割引率	割引後（千円）
3	56,175	1／1.045＝0.95694	53,756
4	58,984	1／1.045^2＝0.91573	54,013
5	61,933	1／1.045^3＝0.87630	54,272
6	65,030	1／1.045^4＝0.83856	54,531
7	68,281	1／1.045^5＝0.80245	54,792
8	71,695	1／1.045^6＝0.76790	55,054
9	75,280	1／1.045^7＝0.73483	55,318
10	79,044	1／1.045^8＝0.70319	55,582
2年度期首における再測定されたリース負債（リース料支払い後）（A）			437,319
2年度期首におけるリース料の支払い（B）			53,500
2年度期首における再測定されたリース負債（リース料支払い前）（C＝A＋B）			490,819
1年度期末におけるリース負債（D）			481,646
再測定による使用権資産・リース負債調整額（E＝C―D）			9,173
2年度期首における使用権資産（＝459,814＋E）			468,987

	リース負債（千円）				使用権資産（千円）		
年度	期首	リース料	利息	期末	期首	償却費	期末
2	490,819	(53,500)	19,679	456,998	468,987	(52,100)	416,877
3	456,998	(56,175)	18,037	418,860	416,877	(52,100)	364,767
4	418,860	(58,984)	16,194	376,070	364,767	(52,100)	312,657
5	376,070	(61,933)	14,136	328,273	312,657	(52,100)	260,547
6	328,273	(65,030)	11,846	275,089	260,547	(52,100)	208,437
7	275,089	(68,281)	9,306	216,114	208,437	(52,100)	156,327
8	216,114	(71,695)	6,499	150,918	156,327	(52,100)	104,217
9	150,918	(75,280)	3,404	79,042	104,217	(52,100)	52,107
10	78,042	(79,042)	-	-	52,107	(52,100)	-

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

2年度における、X社の仕訳は以下の通りです。

	借方（千円）	貸方（千円）
（2年度期首におけるリース負債の再測定） 使用権資産 リース負債	 9,173 	 9,173
（2年度の支払と費用の計上） 減価償却費（＝468,987÷9） 使用権資産	 52,110 	 52,110
利息費用（＝437,319×4.5%） リース負債（＝53,500―19,679） 現金（2年度の支払）	19,679 33,821 	 53,500

設例22: 売上に正比例しない変動リース料

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

最初のリース料は50,000千円で、その後のリース料は12ヶ月のCPIの上昇と5%のいずれか低い方の割合で毎年増額します。

リース開始時のCPIは100、1年度末は104、すなわち、1年度のインフレ率は4%でした。X社の割引率は5%です。

リース開始日

X社はリース負債を残り9回分の年間リース料50,000千円の現在価値として測定しました。将来のCPI率が不明のため、残存リース期間のリース料は調整しません。なお、CPIの上昇に連動して将来リース料は引き上げられますが、CPIの減少には将来リース料は連動しないため、年間リース料50,000千円は回避不能な支払いであり、実質的な固定リース料となります。

リース負債当初測定額：355,390 ＝ 50,000×（1／1.045 ＋ 1／1.045^2 ＋・・・＋ 1／1.045^9）

使用権資産当初測定額：405,390 ＝ 355,390＋50,000

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

	リース負債（千円）				使用権資産（千円）		
年度	期首	リース料	利息	期末	期首	償却費	期末
1	355,390	-	17,770	373,160	405,390	(40,539)	364,851
2	373,160	(50,000)	16,158	339,318	364,851	(40,539)	324,312
3	339,318	(50,000)	14,466	303,784	324,312	(40,539)	283,773
4	303,784	(50,000)	12,689	266,473	283,773	(40,539)	243,234
5	266,473	(50,000)	10,824	227,297	242,234	(40,539)	202,695
6	227,297	(50,000)	8,865	186,162	202,695	(40,539)	162,156
7	186,162	(50,000)	6,808	142,910	162,156	(40,539)	121,617
8	142,910	(50,000)	4,648	97,618	121,617	(40,539)	81,078
9	97,618	(50,000)	2,382	50,000	81,078	(40,539)	40,539
10	50,000	(50,000)	-	-	40,539	(40,539)	-

リース開始日における、X社の仕訳は以下の通りです。

（リースの当初認識と1年度分のリース料前払い）

IFRS 16.24(b)

	借方（千円）	貸方（千円）
使用権資産	405,390	
リース負債		355,390
現金		50,000

1年度における、X社の仕訳は以下の通りです。

（1年度の減価償却費と利息費用の計上）

	借方（千円）	貸方（千円）
減価償却費（＝405,390÷10）	40,539	
使用権資産		40,539
利息費用（＝355,390×5%）	17,770	
リース負債		17,770

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

2年度期首における再測定

2年度期首に、X社は残存期間のリース料総額を4%（1年目のCPI（=4%）と5%のいずれか低い方）増額して調整します。これにより、2年度以降のリース料は52,000千円（=50,000×104／100）に増額されました。

決定した2年度のリース料（52,000千円）は、新しい基本リース料になります。2年度期首にリース負債を再測定するにあたり、将来のCPIが不明のため、残存リース期間におけるリース料の調整は行いません。

X社は割引率を変更せず、2年度期首のリース負債と使用権資産を以下の通り再測定します。

リース負債期首再測定額（2年度リース料支払い後）：

$336{,}087 = 52{,}000 \times (1/1.05 + 1/1.05^2 + \cdots + 1/1.05^8)$

リース負債期首再測定額（2年度リース料支払い前）：

388,087 ＝ 336,087＋52,000　～前期末残高373,160に対して14,927増加

使用権資産期首再測定額：379,788＝364,851＋14,927

	リース負債（千円）				使用権資産（千円）		
年度	期首	リース料	利息	期末	期首	償却費	期末
2	388,087	(52,000)	16,804	352,891	379,778	(42,198)	337,580
3	352,891	(52,000)	15,045	315,936	337,580	(42,198)	295,382
4	315,936	(52,000)	13,197	277,133	295,382	(42,198)	253,184
5	277,133	(52,000)	11,257	236,390	253,184	(42,198)	210,986
6	236,390	(52,000)	9,219	193,609	210,986	(42,198)	168,788
7	193,609	(52,000)	7,080	148,689	168,788	(42,198)	126,590
8	148,689	(52,000)	4,834	101,523	126,590	(42,198)	84,392
9	101,523	(52,000)	2,477	52,000	84,392	(42,198)	42,194
10	52,000	(52,000)	-	-	42,194	(42,194)	-

2年度における、X社の仕訳は以下の通りです。

	借方（千円）	貸方（千円）
（2年度期首におけるリース負債の再測定） 使用権資産 リース負債	14,927	 14,927
（2年度の減価償却費と利息費用の計上） 減価償却費（=379,778÷9） 使用権資産	42,198	 42,198
利息費用（=336,087×5%） リース負債 現金（2年度の支払）	16,804 35,196	 52,000

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

6.2　延長、解約、購入オプションの再評価

IFRS 16.20-21,40

将来のリース料が変更された場合（3.1.2参照）と同様に、リース開始日後に借手のコントロールできる範囲において、重要な事象の発生または重大な状況の変化があり、以下のオプションを行使すること、又は行使しないことが合理的に確実であるか否かの判断に影響がある場合には、借手はリース負債を再測定する。

- リース期間を延長するオプション
- リース終了時に資産を購入するオプション
- 早期解約オプション

リース負債の再測定に当たっては、割引率の見直しも行うことに注意する。

リース負債の再測定によるリース負債の変動額は、通常、使用権資産で調整する。以下の設例は購入オプションと更新オプションの再評価の計算と会計処理について解説している。

設例23: 借手の購入オプション：当初認識後の再評価

E社（借手）は、R社（貸手）との間で、機器を使用する5年間の解約不能リース契約を締結します。E社には5年間で当該機器に代替する機器を独自に開発する計画があります。契約に延長オプションは付されていませんが、リース終了時に当該機器を5,000千円で購入するオプションが存在します。

毎年度末に年間リース料1,000千円（固定額）を支払います。E社の追加借入利子率は5%です。

オプションの行使が合理的に確実であるか否かの当初の判断

リース開始日に、E社はオプションを行使することは合理的に確実とはいえないと結論付けました。E社は、リース終了までにリース資産に代替する独自の機器を開発する予定であったためです。

リース開始日に、E社は以下の通りリース負債を測定しました。

年度	リース料（千円）	割引率	割引後（千円）
1	1,000	1／1.05＝0.95238	952
2	1,000	1／1.05^2＝0.90703	907
3	1,000	1／1.05^3＝0.86384	864
4	1,000	1／1.05^4＝0.82270	823
5	1,000	1／1.05^5＝0.78353	784
リース開始日におけるリース負債			4,330

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

IFRS 16.24(b)

リース開始日における、リース負債と使用権資産の償却見通しは下記の通りです。

	リース負債（千円）				使用権資産（千円）		
年度	期首	リース料	利息	期末	期首	償却費	期末
1	4,330	(1,000)	217	3,547	4,330	(866)	3,464
2	3,547	(1,000)	177	2,724	3,464	(866)	2,598
3	2,724	(1,000)	136	1,860	2,598	(866)	1,732
4	1,860	(1,000)	93	953	1,732	(866)	866
5	953	(1,000)	47	―	866	(866)	-

リース開始時における、E社の仕訳は以下の通りです。

（リースの当初認識）

	借方（千円）	貸方（千円）
使用権資産	4,330	
リース負債		4,330

1年度における、E社の仕訳は以下の通りです。

（1年度の減価償却費と利息費用の計上）

	借方（千円）	貸方（千円）
減価償却費（＝4,330÷5）	866	
使用権資産		866
利息費用（＝4,330×5%）	217	
リース負債（＝1,000－217）	783	
現金		1,000

当初認識後のオプション行使の確実性についての再評価

3年度末に、E社は代替機器の開発を含む開発プロジェクトの縮小を意思決定しました。この決定は、E社のコントロールできる範囲にあり、状況の重大な変化を意味します。E社はリース終了時の機器の公正価値は2,000千円と見積もりました。なお、3年度末時点におけるリース負債、および使用権資産の帳簿価額はそれぞれ1,860千円、1,732千円です。

E社は、リース終了時までに代替機器を開発できる可能性は低く、また、リース終了時における機器の市場価格の見込額（2,000千円）が、オプションの行使額（500千円）を相当程度上回ることから、オプションを行使することは合理的に確実であると結論付けました。よって、E社はリース料総額にオプションの行使価格を含めることとします。この時点で適切な割引率は5.5%でした。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

3年度末に、E社はリース負債と使用権資産を改訂した割引率5.5%を用いて以下の通り再測定します。

4年度期首リース負債再測定額：

2,296 ＝ 1,000×（1／1.055）＋（1,000＋500）×（1／1.055^2）

3年目期末残1,860に対して436の増加

4年度期首使用権資産再測定額：2,168 ＝ 1,732＋436

	リース負債（千円）			
年度	期首	リース料※	利息	期末
4	2,296	(1,000)	126	1,422
5	1,422	(1,500)	78	-

使用権資産（千円）		
期首	償却費	期末
2,168	(1,084)	1,084
1,084	(1,084)	―

※購入オプションの行使による支払額を含む。

3年度における、E社の仕訳は以下の通りです。

（3年度の支払と費用の計上）

	借方（千円）	貸方（千円）
減価償却費（＝4,330÷5） 使用権資産	866	 866
利息費用（＝2,724※×5%） リース負債（＝1,000-136） 現金（3年度の支払）	136 864	 1,000

※3年度期首のリース負債の帳簿価額

E社は購入オプションの行使価格を含めてリース負債を再測定しました。その調整は、当初に測定したリース負債の帳簿価額（1,860）と2年間の残余リース期間にわたる再評価されたリース料総額を新しい割引率5.5%で割引いた額（2,296）の差額（436）として計算されます。

3年度末における、E社の仕訳は以下の通りです。

（購入オプションの行使の合理的な確実性の再評価によるリース負債の再測定）

	借方（千円）	貸方（千円）
使用権資産 リース負債	436	 436

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

設例24: 延長オプション：当初認識後の再評価

E社（借手）は、オフィスビルの1フロアの10年間をリースしており、契約には5年間の延長オプションが付いています。

リース料は、当初のリース期間（10年）は年間50,000千円、延長オプション期間（5年）は55,000千円で、毎年期首に前払いします。

リース開始日に、E社はリースの延長オプションを行使することは合理的に確実でないと判断し、リース期間は10年間と結論付けました。適切な割引率は5%と決定しました。

当初の評価

リース開始日に、E社は初年度のリース料を支払い、以下の通りリース負債を測定しました。

年度	リース料（千円）	割引率	割引後（千円）
2	50,000	1／1.05＝0.95238	47,619
3	50,000	1／1.05^2＝0.90703	45,351
4	50,000	1／1.05^3＝0.86384	43,192
5	50,000	1／1.05^4＝0.82270	41,135
6	50,000	1／1.05^5＝0.78353	39,176
7	50,000	1／1.05^6＝0.74622	37,311
8	50,000	1／1.05^7＝0.71068	35,534
9	50,000	1／1.05^8＝0.67684	33,842
10	50,000	1／1.05^9＝0.64461	32,230
リース開始日におけるリース負債（A）			355,391
1年度期首でのリース料支払い（B）			50,000
リース開始日における使用権資産（A＋B）			405,391

リース開始日における、E社の仕訳は以下の通りです。

（リースの当初認識）

	借方（千円）	貸方（千円）
使用権資産	405,391	
リース負債		355,391
現金		50,000

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

1年度における、E社の仕訳は以下の通りです。

（1年度の減価償却費と利息費用の計上）

	借方（千円）	貸方（千円）
減価償却費（＝405,391÷10） 使用権資産	40,539	 40,539
利息費用（＝355,391×5%） リース負債	17,769	 17,769

当初認識後のオプション行使の確実性についての再評価

5年度から6年度にかけて、E社は事業拡大により人員が増加したため、追加のオフィスフロアが必要になりました。費用を最小限に抑えるために、E社は別途、同じオフィスビルの別フロアを7年度末から8年間リース契約しました。

E社が追加人員を収容するために同じオフィスビルに追加のリース契約を締結したことは、当初の10年間のリース契約終了時にリース期間を延長する経済的インセンティブを生み出します。

E社の人員を同じオフィスビルの追加フロアに収容するかどうかは、E社がコントロールできる範囲内にあります。また、当該状況は当初のリース期間の決定には考慮されていなかったため、E社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かの評価に影響を及ぼします。E社が、他のビルに同じようなフロアをリースしたとすると、人員が2ヶ所の異なるビルに分かれることによる追加のコストが発生します。また、現在のオフィスビルを引き払って全員が他のビルに移転するコストはさらに高額になります。

6年度末、E社は当初のリース契約を延長するオプションを行使することが合理的に確実になったと結論付けました。6年度末にリース期間の延長を会計処理する前のリース負債（7年度分のリース料支払い前）は以下の通りです。

	リース負債（千円）				使用権資産（千円）		
年度	期首	リース料	利息	期末	期首	償却費	期末
1	355,391	-	17,770	373,161	405,391	40,539	364,852
2	373,161	(50,000)	16,158	339,319	364,852	40,539	324,313
3	339,319	(50,000)	14,466	303,785	324,313	40,539	283,774
4	303,785	(50,000)	12,689	266,474	283,774	40,539	243,235
5	266,474	(50,000)	10,824	227,298	243,235	40,539	202,696
6	227,298	(50,000)	8,865	186,162	202,696	40,539	162,156

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

適切な割引率が4.5%に下落したとして、6年度末に、E社はリース負債と使用権資産を以下の通り再測定します。

年度	リース料（千円）	割引率	割引後（千円）
8	50,000	1／1.045＝0.95694	47,847
9	50,000	1／1.045^2＝0.91573	45,786
10	50,000	1／1.045^3＝0.87630	43,815
11	55,000	1／1.045^4＝0.83856	46,121
12	55,000	1／1.045^5＝0.80245	44,135
13	55,000	1／1.045^6＝0.76790	42,234
14	55,000	1／1.045^7＝0.73483	40,416
15	55,000	1／1.045^8＝0.70319	38,675
7年度期首における再測定されたリース負債（リース料支払い後）（A）			349,029
7年度期首におけるリース料の支払い（B）			50,000
7年度期首における再測定されたリース負債（リース料支払い前）（C＝A＋B）			399,029
6年度期末におけるリース負債（D）			186,162
再測定による使用権資産・リース負債の調整額（E＝C―D）			212,867
7年度期首における使用権資産（E＋162,156）			375,023

	リース負債（千円）				使用権資産（千円）		
年度	期首	リース料	利息	期末	期首	償却費	期末
7	399,029	(50,000)	15,706	364,735	375,023	41,669	333,354
8	364,735	(50,000)	14,163	328,898	333,354	41,669	291,685
9	328,898	(50,000)	12,550	291,448	291,685	41,669	250,015
10	291,448	(50,000)	10,865	252,313	250,015	41,669	208,346
11	252,313	(55,000)	8,879	206,192	208,346	41,669	166,677
12	206,192	(55,000)	6,804	157,996	166,677	41,669	125,008
13	157,996	(55,000)	4,635	107,631	125,008	41,669	83,338
14	107,631	(55,000)	2,369	55,000	83,338	41,669	41,669
15	55,000	(55,000)	-	-	41,669	41,669	0

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

6年度末における、E社の仕訳は以下の通りです。

（リース期間の延長可能性に関する評価の変更に伴うリース負債の再測定）

	借方（千円）	貸方（千円）
使用権資産	212,867	
リース負債		212,867

6.3　貸手のプットオプション

IFRS16.27(d),70(d)

リース終了時に貸手から借手に対して固定価格での資産の買い取りを要求できる条項（貸手のプットオプション：プットオプションとは「相手に売りつける権利」を意味する）がリースに含まれている場合、借手はリース料総額にオプションの行使価格を含め、オプションを行使されることによって負う支払い義務をリース負債として認識する。

一方、貸手がどのような場合にプットオプションの行使価格をリース料総額に含めるかについて、基準上は明確でない。

貸手のプットオプションは残価保証とは異なるか？

貸手のプットオプションは、経済的には残価保証として機能しますが、残価保証とはリース料総額に含まれる金額が異なる場合があります。

	借手	貸手
貸手のプットオプション	プットオプションの行使価格全額をリース料総額に含める。	プットオプションの行使価格全額をリース料総額に含める。
残価保証	残価保証に基づいて貸手の支払うと見込まれる予定額をリース料総額に含める。	残価保証された金額そのものをリース料総額に含める。また、保証の提供者には、借手、借手と関連のある当事者、又は貸手と関連ない第三者で補償に基づく債務を弁済する財務上の能力のある者が含まれる。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

設例25: 貸手にプットオプションがあるリース：行使が合理的に確実であるかの評価

B社（借手）は、D社（貸手）から機械を5年間リースします。

契約には、リース終了時に、D社は、機械を固定価格の5,000千円で購入するようB社に要求できる定めがあります。

当該機械の性質上、リース期間終了時の残存価値は3,000千円を超えることはないと見込まれます。

借手の視点

貸手によるプットオプションの行使は、B社のコントロールが及ぶ範囲ではありません。B社は支払を回避できる無条件の権利を有していないことから、リース負債の測定において、行使価格（5,000千円）を現在価値でリース負債の測定に含める必要があると結論付けました。

6.4 経過措置における考慮事項

6.4.1 概要

IFRS16.C5

新基準への経過措置の方法については、早期に決定することが重要である。多くの企業にとって、経過措置や適用する実務上の便法を選択することは、新基準適用に係わるコストと新基準への移行前後における財務情報の比較可能性に重要な影響を及ぼす。また、経過措置は、適用開始日に測定されるリース負債、収集するデータの範囲、システムとプロセスの変更のタイミングにも重要な影響を及ぼすため、できるだけ早く検討する必要がある。

借手には、以下の方法が認められている。

- 新基準を遡及適用する完全遡及アプローチ
- いくつかの実務上の便法が認められる修正遡及アプローチ

IFRS16.C6

借手は選択した移行方法をすべてのリースに首尾一貫して適用しなければならない。すなわち、一部のリースについて完全遡及アプローチを選択し、残りのリースについて修正遡及アプローチを適用するということはできない。

IFRS16.C14

サブリースとセール・アンド・リースバック取引を除き、貸手は移行に際して特段の処理を求められていない。貸手は、IAS第17号における会計処理をそのまま引き継ぎ、適用開始日からは新基準を適用して会計処理を行う。

6.4.2 完全遡及アプローチ

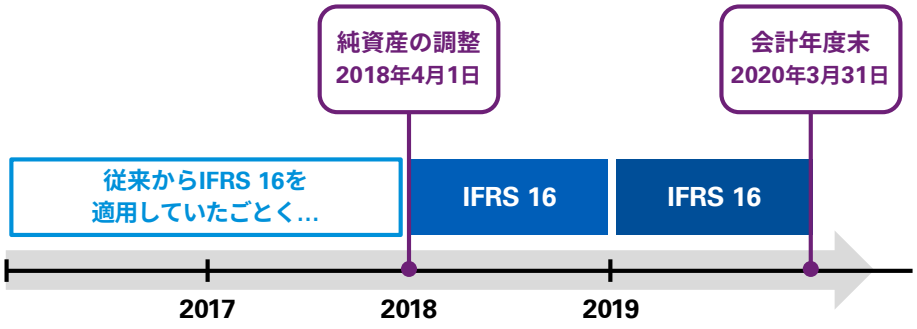
IFRS16.C5(a)

完全遡及アプローチを適用する場合には、企業はIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って、IFRS第16号を比較年度の期首に遡及して適用することとなる。すなわち、

- 借手として行っているすべてのリースについて当該アプローチを適用する。
- 比較年度の財務情報を修正再表示する。
- 影響額は、表示する最も古い比較年度の期首の純資産に基準移行に伴う調整を認識する。
- IAS第8号第28項に規定される会計方針の変更に関する注記を行う。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

2019年4月1日を適用開始日とした場合の各報告期間における基準の適用スケジュールは下記の通りである。



借手に認められる2つの移行措置のうち、完全遡及アプローチは、より実務負担が大きくなる。過年度に遡っての修正再表示には、過去時点での割引率やリース料などに関する膨大なデータの収集が必要になる。

完全遡及アプローチを適用する場合どのような情報が必要か？

企業が新基準を遡及適用するためには、リース取引に関する広範な情報が必要です。

これには、リース料総額や割引率に関する過去情報（借手の会計モデルを適用するために必要な様々な判断や見積りを行う際に経営者が使用した過去情報を含む）が含まれます。なぜなら、企業は、以下のような事項等について、リース契約締結後に判明した事実に基づいて判断（事後的判断）を行うことができず、原則的方法に従い、遡って検討する必要があるためです。

- リース期間（企業が延長オプションを行使すること、あるい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含む）
- 企業が購入オプションを行使することが合理的に確実であるか否か
- 残価保証に基づいて支払うと見込まれる予定額

これらの情報は、リース開始日および（リースの再評価や条件変更により）リース資産及びリース負債の再計算が必要となる各日において必要となります。すなわち、結果的にオプション等を行使したかどうかでなく、リース開始日時点などの過去時点において、当時オプションの行使可能性をどう考えていたかを再現しなければならないということです。

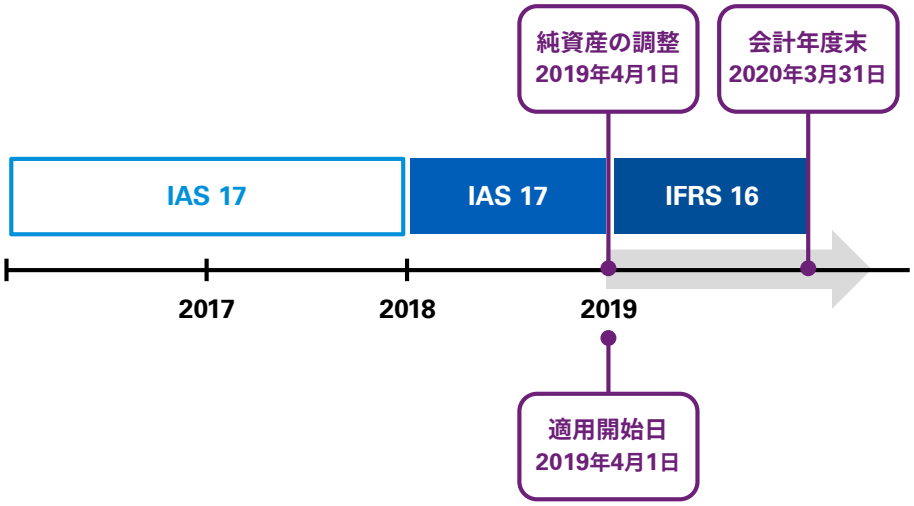
完全遡及アプローチを適用する企業にリース料総額に関する実務上の便法はあるか？

ありません。また、新基準は、修正遡及アプローチでは事後的判断の使用を認めていますが、完全遡及アプローチには認められていません。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

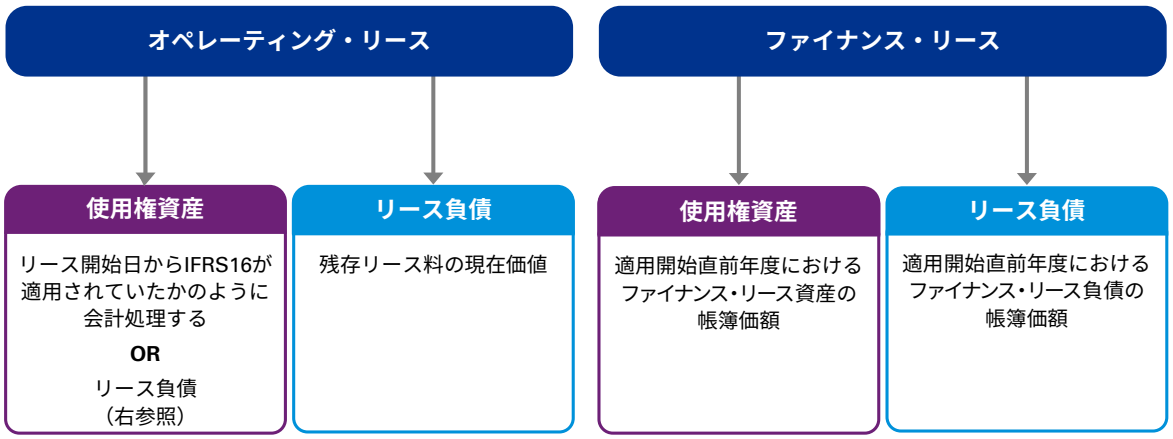
6.4.3 修正遡及アプローチ

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



IFRS16.C7-C8, C11

借手が修正遡及アプローチを選択適用した場合、比較情報は修正再表示されることはない。代わりに、適用開始日にリース負債を以下の通り、測定する。



IFRS 16.C8(a)

従前、オペレーティング・リースに分類していたリース

従前はオペレーティング・リースに分類されていたリースについて、借手は、適用開始日における残存リース料総額の現在価値をもって、リース負債の金額を測定する。割引率は、適用開始日の追加借入利率を用いる。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

IFRS 16.C10

従前、オペレーティング・リースに分類したリースに修正遡及アプローチを適用する場合、借手はリース負債の測定に際して以下の実務上の便法のうち1つあるいは複数、使用することができる。

- 割引率：
  リースごとに個別の割引率を用いるのに代えて、特性が合理的に類似したリースをポートフォリオとして取り纏め、ポートフォリオ単位で単一の割引率を用いることができる
- 短期リース：
  適用開始日から12ヶ月以内に終了するリースは、短期リースに準じて会計処理することができる
- 事後的判断の使用：
  例えば、リース契約に延長又は解約オプションが含まれている場合のリース期間の算定にあたり、リース契約締結後に判明した事実に基づいて判断を行うことができる

これらの実務上の便法は、リース単位ごとに適用することができる。

ただし、複数のリース要素や非リース要素を含む契約のリース料総額の算定についての実務上の便法は存在しない。借手は適用開始日に、事後的判断を用いて、契約の対価と独立価格を見積もり、リース料総額を算定する。

設例26: 契約に複数の要素が含まれている場合のリース料総額の決定

IFRS 16.13-16, B32-33

B社（借手）は、コピー機をリースしています。IAS第17号のもとでは、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。適用開始日において3年以上の解約不能期間があります。

年間リース料は10,000千円であり、この他に借手は毎年100千円の保険料を支払います。

リース契約には、貸手によるメンテナンスサービスが含まれています。

B社はIFRS第16号15項の実務上の便法を適用せず、適用開始日において、リース要素と非リース要素を区分して会計処理を行います。

適用開始日にB社は第三者によって提供される類似のメンテナンスサービスは年額1,000千円、観察可能なコピー機リースの独立価格は年額10,500千円と算定しました。

リース負債の算定にあたり、B社は以下の事項を考慮します。

- 年間リース料は10,000千円の固定額である。
- リースにはリース要素と非リース要素（メンテナンス）が含まれている。
- 契約における対価をそれぞれの要素に、関連する独立価格に基づいて配分しなければならない。
- メンテナンスサービスの観察可能な独立価格は1,000千円である。
- リースの観察可能な独立価格は10,500千円である。
- 保険料は、借手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。

以上より、B社はリース要素に9,222千円を配分すると結論付けました。

観察可能な独立価格：リース	A	10,500
観察可能な独立価格:メンテナンス	B	1,000
合計	C＝A＋B	11,500
合計に占めるリース要素の割合	D＝A／C	91%
契約における対価（10,100）のリース要素への配分額	D×10,100	9,222

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

IFRS 16.C11

従前、ファイナンス・リースに分類していたリース

従前はファイナンス・リースに分類されていたリースに修正遡及アプローチを適用する場合、借手はIAS第17号を適用して測定した適用開始直前年度末におけるリース資産及びリース負債の帳簿価額を使用権資産とリース負債の帳簿価額としてそのまま引き継ぐ。

修正遡及アプローチのメリットは何か？

主なメリットは新基準への移行に係る実務負担が軽減されることです。負担が軽減される理由は以下の通りです。

- 比較対象期間の財務情報を修正再表示しない。
- 報告年度に入手可能な情報のみを用いて会計処理を行うことができる。つまり、以下を用いることができる。
  - 新基準の適用開始年度の期首時点の借手追加借入利子率
  - 借手の残存リース料総額
- 完全遡及アプローチを用いた場合には適用できない、追加の実務上の便法が利用可能である。

以上のように、借手は、将来のリース料総額、すなわち適用開始日後に支払われるリース料総額に関する情報だけを用いて新基準に移行することができます。これにより、多くの借手は、必要な情報と計算に関する実務負担が完全遡及アプローチに比べて大幅に軽減されます。

ただし、修正遡及アプローチを選択した借手でも、特定の資産についてリース開始日から新基準を適用していたかのように使用権資産を測定する方法を選択した場合、過年度のリース料について、CPIの調整や市場の賃料水準の見直しに起因するリース料の変更などに関して、過去の情報が必要となります。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

Appendix 1 ― IFRS第16号「リース」の概要

新リース基準は、2019年1月1日以降に開始する事業年度より適用される。
IFRS第15号「収益認識」を既に、あるいはIFRS第16号と同時に適用する企業には早期適用も認められている。

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

- リースの定義について、支配の概念に基づく考え方が導入された。IFRS第16号の対象となるリース取引とは、原資産の使用についての支配が貸手から借手に移転する取引である。結果として、リースに関連するIFRSの現行基準（IAS第17号「リース」・IFRIC解釈指針第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」）に比べ、リース会計の適用範囲は狭まると見られている。
- 契約が賃貸借契約の法的形態を採るか否かは、リース会計の適用要否の判断に影響しない。
- 1つの契約にリースの要素とリース以外の要素が含まれる場合は、原則、両者を分離して把握・会計処理する必要がある。ただし、借手については両者を区別せず全体を単独のリース要素とみなして処理する簡便法も認められている。
- 借手にとってのリース取引は、資金調達を伴う使用権資産の取得として会計処理される。原則としてすべてのリースは、賃借した資産を使用する権利（使用権資産）とその対価を支払う義務（リース負債）としてリース開始日に認識される（シングルモデル）。以後、使用権資産の減価償却費とリース負債に係る支払利息が計上され、一般に、リース負債残高が大きいリース期間の前半により多くの費用が計上される。
- ただし、短期のリースや少額資産のリースについては免除規定があり、従来のオペレーティング・リースに準じた会計処理（使用権資産及びリース負債の計上を行わず、リース期間にわたって原則として定額のリース費用を計上）も認められる。
- 新リース会計の概念的枠組みにおいて、貸手とは原資産の使用権の、借手への譲渡者である。
- しかし、貸手の会計処理については、借手の取引相手としてよりも、貸手自身にとっての収益取引としての側面が重視され、結果として、IAS第17号におけるファイナンス・リース、及びオペレーティング・リースの会計処理がほぼ踏襲され、重要な改訂は行われなかった（デュアルモデル）。
- したがって、借手会計と貸手会計の整合性は図られていない。
- 短期のリースや少額資産のリースを対象とする免除規定は貸手には設けられていない。
- 借手は、①契約変更があった場合に加え、②延長オプションもしくは解約オプションの行使可能性に関する想定が見直されリース期間が変更された場合、及び③購入オプションの行使可能性に関する想定が見直された場合、のいずれかに該当する場合に、リース負債を再測定し、使用権資産計上額を調整する。また、一定の要件を満たす変動リース料、及び残価保証による支払予想額については、その変動をリース負債及び使用権資産に反映する。一方、貸手は、契約変更の場合を除きファイナンス・リースで計上したリース債権の見直しを行わない。
- 借手・貸手とも、開示については拡充が図られた。

リース会計の開発にあたり、米国基準との完全なコンバージェンスは達成されなかった。米国基準の借手会計では、2013年改訂公開草案をベースとしたデュアルモデルが堅持されている。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

Appendix 2 ― リース料の会計上の取扱い一覧

以下はIFRS16号におけるリース料の取扱いを、借手にとってのリース負債の測定の観点からまとめたものである。

貸手にとってのリース料総額、つまり、リース負債の計上対象となるリース料の範囲は基本的に借手と同じであるが、異なる項目もあるので、貸手の場合には注意が必要である。

	リース負債の当初測定	リース負債の再評価
固定リース料＆ 実質的な固定リース料	– リース負債の測定に含める。	– 当初より固定のもの：再評価の必要はない。 – 当初の変動リース料がその後に固定された場合:固定化された時点でリース料総額に含め、リース負債を再測定する。 ・ 割引率は変更しない。 ・ 再評価差額は使用権資産を調整
指数またはレートに基づいて算定される変動リース料 （消費者物価指数（CPI）に連動した支払い、ベンチマーク金利（LIBORなど）に連動した支払い、市場の賃料水準を反映して変動する支払いなど）	– リース負債の測定に含める。 なお、リース開始日の指数またはレートがリース期間を通じて適用されるものと見なす。	– 指数またはレートの変動により将来リース料に変化が生じた場合は再測定する。 ・ 割引率は変更しない（ただし、リース料が変動金利に基づく場合は除く）。 ・ 再評価差額は使用権資産を調整
売上または使用に連動したリース料	– リース負債の測定から除外する。 – 発生時の損益として認識する。	– 再評価の必要はない。
借手の購入、延長、解約オプションに基づいて支払われる金額	リース開始日に以下を評価する。 – 購入、延長オプションの借手による行使が合理的に確実か否か – 借手がリースを早期に解約しないことが合理的に確実か否か	– 特定の状況においてオプション行使・不行使が合理的に確実か否かの判断を見直した場合に、再測定する。 ・ 割引率を更新 ・ 再評価差額は使用権資産を調整
残価保証	– 残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる予定金額はリース負債の測定に含める。	– 借手が支払うと見込まれる金額が変動した場合には、再測定する。 ・ 割引率は変更しない。 ・ 再評価差額は使用権資産を調整

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

本冊子について

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

本冊子は、2016年1月13日に国際会計基準審議会（IASB）から公表されたIFRS第16号「リース」の解説の一環として、IFRS第16号における「リース料（リース料総額）」を解説するものです。本冊子の本文においては、IFRS第16号「リース」及び以下に記載したKPMGやあずさ監査法人が発行する刊行物等を参照しています。各ページの左側の欄には、関連する基準書のパラグラフ番号を記載しています。

本冊子の情報は、あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室の現時点の所見に基づいていますが、今後、これらの所見は変更される可能性があります。

なお、本冊子の執筆・監修は以下の者が担当しました。

長谷川 弘資・植木 恵・山田 桂子

参考文献

IFRS第16号「リース」

KPMG IFRG “Lease Payments”

KPMG IFRG “Insights into IFRS”　第14版

有限責任 あずさ監査法人 『図解＆徹底分析 IFRS「新リース基準」』

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

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

IFRS第16号「リース」～適用に向けて～シリーズについて

本シリーズは、IFRS第16号に関して、実務担当者等が一般的に疑問に思うであろう論点、そして基準の理解に際して混乱しやすいと思われる論点について、Q&A及び設例形式により明確化を目指すものです。

シリーズ1：新基準への移行

本冊子は、企業がIAS第17号からの移行プロジェクトをスムーズに進めていくうえで考慮すべきポイントを説明しています。

主な内容
1　IFRS第16号「リース」の概要
2　経過措置における選択肢と考慮すべき影響
3　リースの定義
4　短期リース・少額資産のリースに係る免除規定
5　完全遡及アプローチと修正遡及アプローチ
6　修正遡及アプローチ
7　その他の論点
8　開示
Appendix―事例

シリーズ2：リースの定義

本冊子は、IFRS第16号の対象となる「リース」とは何か、を説明しています。

主な内容
1　概要：「リース」とは何か
2　特定された資産
3　資産の使用による経済的便益
4　使用を指図する権利
5　共同支配の取決め
6　範囲と借手の免除規定
7　経過措置
8　実務上必要な検討
Appendix 1―IFRS第16号「リース」の概要
Appendix 2―IFRS第16号とIFRIC第4号の比較
Appendix 3―IFRS第16号と米国基準新リース会計の比較

シリーズ3：割引率

本冊子は、「割引率」について説明しています。

主な内容
1　概観：リース会計における「割引率」
2　貸手の割引率
3　借手の割引率
4　特定のシナリオ
5　実務上の検討ステップ
Appendix 1―IFRS第16号「リース」の概要
Appendix 2―経過措置の事例

シリーズ5：リースの条件変更

本冊子は、リースの条件変更が行われた際の取扱いについて解説しています。

主な内容
1　「リースの条件変更」とは何か
2　キーコンセプト
3　借手にとってのリースの条件変更
4　貸手の条件変更
5　リースの条件変更の発効日
6　IFRS第16号への移行時の留意点
Appendix 1―IFRS第16号「リース」の概要
Appendix 2―設例のリスト

シリーズ6：リースの構成要素

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

主な内容
1　「リースの構成要素」とは何か
2　リース要素の識別
3　非リース要素の識別
4　対価の配分
5　対価の再配分
Appendix 1―IFRS第16号「リース」の概要
Appendix 2―設例のリスト

不動産リース ―IFRS第16号「リース」に基づく借手の会計処理

本冊子は、IFRS第16号の影響が生じる重要な領域である、不動産リースの借手側（テナント）の会計処理にフォーカスを当てて、不動産リースの借手が直面する典型的な論点を幅広く説明するとともに、実務に即した設例を交えて解説しています。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室による刊行物

論点で学ぶ国際財務報告基準（IFRS）

本書では、IFRSの規定の狙いは何か、どのような問題をどのように解決しようとしているのか、また、基準を作る際の方法論として複数の選択肢がある場合、なぜ特定の方法がIASBによって選択されたかなどをできるだけ明確にしています。

IFRSの規定の解説のほか、実務に応用するときに参考になる考え方についてもできるだけ触れるようにして、IFRSの基本原則とともにIFRSの適用にあたって実務でどのようなことが争点となっているかも理解できる内容となっています。

図解＆徹底分析　IFRS「新収益認識」

本書は、IFRS第15号の概要および詳細な解説に加え、業種別の実務における各種論点に関してケース解説を行い、理解をさらに深めるためにQ&A方式による解説を行っています。また、2018年3月に公表されたわが国における収益認識会計基準につき、IFRS第15号との相違点を中心に解説を行っています。

図解＆徹底分析　IFRS「新リース基準」

本書は会計処理がどのような意図で設けられたかを理解できるよう、改訂に至った経緯などの情報を適宜に提供しています。また、基準の解釈が現時点で定まっていない論点についても、どのように適用すると考えられるかを暫定的に解説することで、基準の文言をどのように捉えればよいかを読者がより理解できるように努めています。

詳細解説
IFRS開示ガイドブック（第2版）

第2版では、IFRS第9号「金融商品」、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」、IFRS第16号「リース」等、最新基準の解説・開示例を拡充しています。特に、実務の観点では開示負荷が高い金融商品に関する開示については、法人の経験に基づき、誤りやすいポイントについての解説を大幅に加筆しています。

株式報酬の会計実務
日本基準とIFRSの論点詳解

株式報酬を取り巻く法規制や税務上の取扱いにも触れながら、株式報酬の会計上の基本となる考え方を整理したうえで、日本基準と国際財務報告基準(IFRS)の取扱いについて詳しく解説をしています。また、ここ最近、様々なバリエーションの広がりを見せるわが国の株式報酬について、スキームごとに会計処理の考え方の整理をしています。

IFRSポイント解説速報

IFRSの新基準及びIFRIC解釈指針、公開草案、ディスカッション・ペーパー等について速報解説を提供しています。基準等の公表後、数日中に公表しています。IFRSのページよりご覧ください。

会計・監査ダイジェスト（毎月発行）

日本基準、修正国際基準、IFRS及び米国基準の主な動向についての概要を記載したものです。

IFRS解釈指針委員会ニュース

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

IFRS年次財務諸表ガイド
―開示チェックリスト（2019年9月版）

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

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

Contact us

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室
azsa-accounting@jp.kpmg.com

home.kpmg/jp/ifrs

home.kpmg/jp/socialmedia

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. 20-1020

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