

KPMG あずさ監査法人

【IFRS 基礎講座】
IFRS第16号
リース

IFRS基礎講座 IFRS第16号「リース」のモジュールを始めます。

このモジュールでは、2019年1月1日以降開始する会計年度から適用される新しいリースの基準について解説します。

Contents

Part 1

- ◆リースとは
- ◆契約にリースを含んでいるか
- ◆適用単位

Part 2

- ◆借手の会計処理
- ◆貸手の会計処理

パート1では、リース会計の範囲を中心に解説します。

パート2では、借手および貸手の会計処理について解説します。

Contents

Part 3

- ◆リース期間
- ◆リース料総額
- ◆割引率
- ◆サブリース
- ◆セール・アンド・リースバック取引

パート3では、会計処理の基礎となる事項とリースを使った特殊な取引を中心に解説します。



【IFRS 基礎講座】 リース

Part 1

基礎講座シリーズは、一般的な参考情報の提供のみを目的とし、IFRSの規定のうち一般的に重要と考えられるものを抜粋して作成しています。

IFRSの適用にあたっては基準書の原文をご参照ください。また、個別の事象に関するアドバイスが必要な場合は、適切な専門家にご相談ください。

リースとは

リース

資産（原資産）を使用する権利を、対価との交換により、一定の期間にわたり移転する契約、または、契約の一部



リースとは、資産を使用する権利を、対価との交換により、一定の期間にわたり移転する契約、または、契約の一部をいいます。

契約にリースを含んでいるか

契約にリースを含んでいる

対象資産の**特定**

かつ

使用を借手が**支配**



対象資産

経済的便益の
ほぼすべてを享受



資産の使用を指図

契約にリースを含んでいるか否かの判断は、対象資産が特定され、かつ、特定された資産の使用を借手が支配しているかどうかで行います。

ここで「支配」とは、借手が資産を使用する期間にわたって、借手が資産の使用により得られる経済的便益のほぼすべてを享受することができ、かつ、借手が資産の使用を指図することができる場合をいいます。

これらの要件について、詳しくみていきましょう。

対象資産の特定

対象資産の**特定**

かつ

使用を借手が支配



対象資産は通常、契約に明記されることにより特定されます。

しかし、対象資産が契約に明記されていなくても、契約において対象資産が実質的に特定されている場合には、リースに該当する可能性があります。

例えば、借手用に特殊にカスタマイズされた資産など、対象資産が実質的に特定されている可能性があります。

反対に、対象資産が契約に明記されていても、貸手が契約期間にわたって、対象資産を代替資産に差し替える実質的な権利を有する場合、例えば、貸手が対象資産となる車を他の車に差替えることができるような場合には、対象資産が特定されたことにはなりません。

支配の要件①：経済的便益の享受

対象資産の特定

かつ

使用を借手が**支配**

経済的便益の**ほぼすべて**を享受することができるか

定められた使用权の範囲で検討する

例えば



東京都内ではしか
走行できない

要件を満たす

経済的便益の一部を貸手に支払う義務を
有していたとしても、便益の**ほぼすべて**を
享受していないという結論にはならない

例えば



ショッピングモールの各店舗が
売上高に連動した賃借料を支払う

要件を満たしていないとは判断しない

借手が資産を使用する期間にわたって、借手が資産の使用により得られる経済的便益の**ほぼすべて**を享受することができるかどうかは、定められた使用权の範囲で検討します。

例えば、借りた車について東京都内ではしか走行できないとしても、借手が東京都内で、車を使用することによる経済的便益の**ほぼすべて**を享受しているのであれば、この要件を満たします。

また、借手が資産の使用によって得られた経済的便益の一部を貸手に支払う義務を有していたとしても、便益の**ほぼすべて**を享受していないという結論にはなりません。

例えば、ショッピングモールの各店舗が店舗スペースの賃借料として、売上高に連動した賃借料を支払う義務を有していたとしても、そのことで、当該要件を満たしていないとは判断しません。

支配の要件②：使用を指図する権利

対象資産の特定

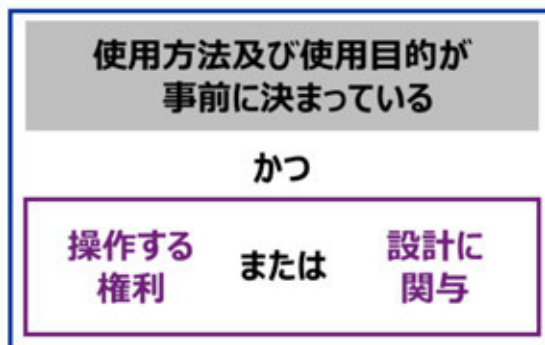
かつ

使用を借手が**支配**

借手が**資産の使用を指図**することができるか



OR



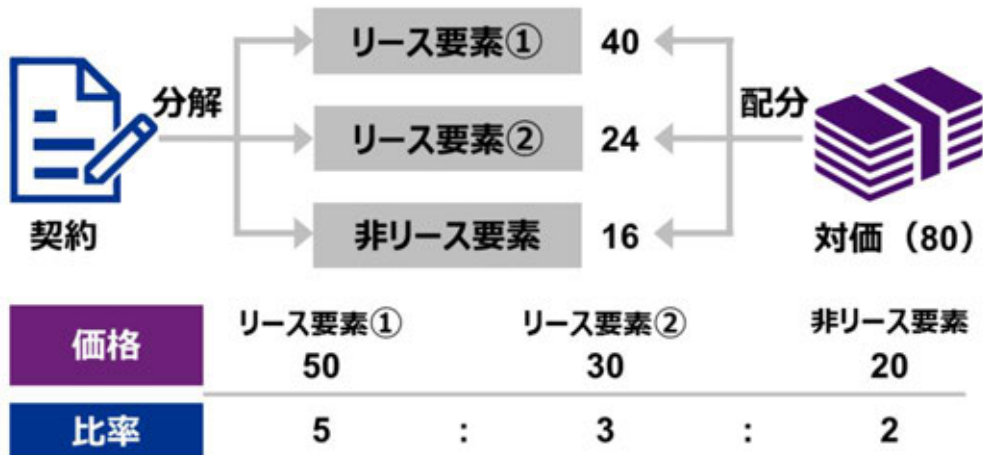
借手が**資産の使用を指図する権利を有している**

借手が資産の使用を指図することができる場合とは、次のいずれかの場合をいいます。

借手が資産を使用する期間にわたって、資産の使用方法及び使用目的を指図できる場合
あるいは、資産の使用方法及び使用目的が事前に決まっていて、
かつ借手が資産を操作する権利を有しており、貸手にこれを変更する権利がない場合
または、借手が資産の設計に関与し、それにより、事前に使用方法および使用目的が決まっている場合。

これらのいずれかに該当する場合、借手が資産の使用を指図する権利を有していると考えます。

適用単位

どの単位でリース会計を適用するか

契約にリースが含まれていると判断した場合、次に、どの単位でリース会計を適用するかを判断します。

契約の一部にリースが含まれている場合には、契約を各リース要素と、非リース要素に分解し、各要素に対して契約の対価を配分します。

分解した各要素に対する契約の対価の配分は、各リース要素および非リース要素の価格の比率に基づいて行います。

例えば、契約の対価が80、各要素の価格がそれぞれ50、30、20の場合には、契約の対価80を各要素の価格の比率、5対3対2によって配分します。

原則として、この各リース要素がリース会計を適用する単位となります。



【IFRS 基礎講座】 リース

Part 2

基礎講座シリーズは、一般的な参考情報の提供のみを目的とし、IFRSの規定のうち一般的に重要と考えられるものを抜粋して作成しています。

IFRSの適用にあたっては基準書の原文をご参照ください。また、個別の事象に関するアドバイスが必要な場合は、適切な専門家にご相談ください。

借手の会計処理（当初認識）

借手は、リース開始日において、すべてのリースについて、**使用权資産**と**リース負債**を認識する

特例

短期リースや少額資産のリースについては簡便法が認められている

KPMG

財政状態計算書	
(借方)	(貸方)
使用权資産 ×××	リース負債 ×××

原資産をリース期間にわたって使用する権利

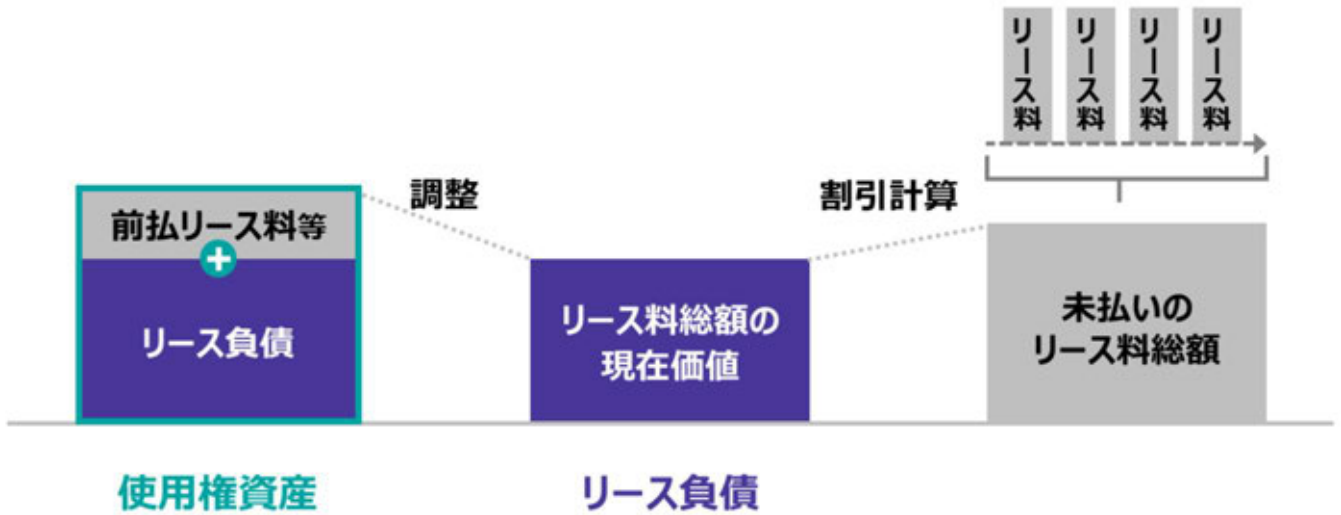
借手は、リース開始日において、すべてのリースについて、使用权資産とリース負債を認識します。

「使用权資産」とは、借手が原資産をリース期間にわたって使用する権利を表す資産をいいます。

なお、すべてのリースといましたが、特例として、短期リースや少額資産のリースについては簡便法が認められています。

これらの特例については、後程解説します。

借手の会計処理（当初認識）

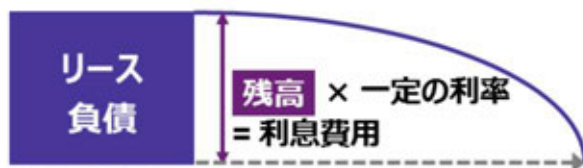
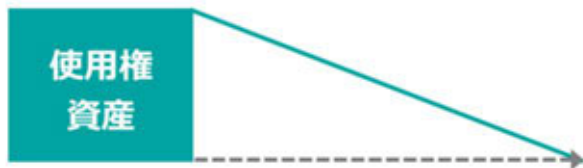


次に、リース負債と使用権資産の測定方法についてみていきましょう。

借手は、リース負債をリース開始日時点で、未払いのリース料総額の割引現在価値で測定します。

また、使用権資産は、リース負債の当初測定額に、前払リース料等を調整した額で測定します。

借手の会計処理（事後測定）



残高が減少していくにつれて利息費用は減少

(定額法で減価償却した場合)
減価償却費と利息費用の合計
→リース期間の経過とともに減少していく

- リース期間にわたって、**減価償却**を行う

使用権資産は減損会計の適用対象

- リース負債の残高に対して、残りの期間を通じて利回りが一定になるような利率を乗じて**利息費用**を計上
- リース料と利息費用の差額を**リース負債の返済**として処理する
- リース料に改訂等があった場合には、リース負債を再測定し、原則として使用権資産を調整

認識した使用権資産は、通常、リース期間にわたって、減価償却を行います。

リース負債については、リース負債の残高に対して、残りの期間を通じて利回りが一定になるような利率を乗じて利息費用を計上したうえで、リース料と利息費用の差額をリース負債の返済として処理します。

リース負債の残高が減少していくにつれて利息費用は減少していくため、使用権資産を定額法により減価償却した場合、減価償却費と利息費用の合計は、リース期間の経過とともに減少していくことになります。

なお、使用権資産は、減損会計の適用対象となります。

リース料に改訂等があった場合には、リース負債を再測定し、原則として使用権資産を調整します。

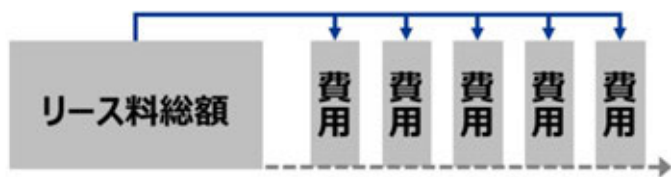
特例① 短期リース

短期リース

リース開始日時点のリース期間が12ヶ月以内のリース



特例の適用は、原資産の種類ごとに
選択できる



定額法等の規則的方法により費用計上

※購入オプションが付されている取引については、この特例を選択することはできない

短期リースについては、特例を適用することが認められています。

「短期リース」とは、リース開始日におけるリース期間が12ヶ月以内のリースをいいます。

短期リースの借手は、使用権資産やリース負債を認識しない代わりに、リース料総額を、リース期間を通じて、定額法等の規則的方法により費用計上することができます。

なお、この特例の適用は、オフィス備品や社用車といった、原資産の種類ごとに選択することができます。

ただし、購入オプションが付されている取引については、この特例を選択することはできないことに留意が必要です。

特例② 少額資産のリース

少額資産のリース 新品の状態での価値が少額の資産のリース

少額資産の借手は、短期リースの特例と同様の会計処理を適用することができる

少額資産か
どうかの判断

目安は
5,000USドル



個別の構成要素として識別した単位で判断
するため、適用対象となったリースの合計が、
多額であるかどうかは問われない

特例の適用は、リース会計の適用単位
ごとに選択できる

リース要素①

リース要素②

リース要素③

⋮

少額資産のリースについても、短期リースと同様の特例が認められています。

少額資産のリースとは、新品の状態での価値が少額の資産のリースをいいます。

少額資産のリースの借手は、短期リースの特例と同様の会計処理を適用することができます。

基準の「結論の背景」では、少額資産かどうかの判断の目安として、5,000USドルと示されています。

少額資産かどうかの判断は、個別の構成要素として識別した単位で判断するため、適用対象となったリースの合計が、多額であるかどうかは問われません。

なお、この特例の適用は、リース会計の適用単位ごとに選択することができます。

貸手の会計処理

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



貸手はリースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類して、会計処理を行います。

リースによって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場合、ファイナンス・リースに分類します。

ファイナンス・リースの貸手は、リース開始日において、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します。

一方、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しない場合は、オペレーティング・リースに分類されます。

オペレーティング・リースの貸手は、原資産を引き続き認識し、リース料総額をリース期間を通して、定額法等の規則的方法により収益として認識します。



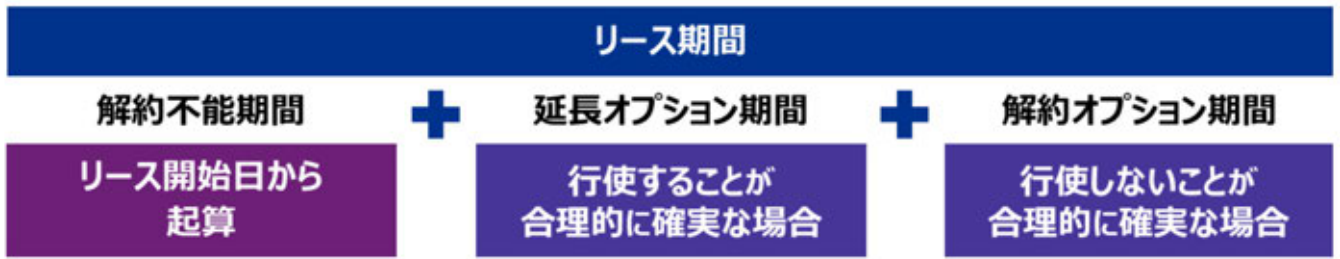
【IFRS 基礎講座】 リース

Part 3

基礎講座シリーズは、一般的な参考情報の提供のみを目的とし、IFRSの規定のうち一般的に重要と考えられるものを抜粋して作成しています。

IFRSの適用にあたっては基準書の原文をご参照ください。また、個別の事象に関するアドバイスが必要な場合は、適切な専門家にご相談ください。

リース期間



例えば



KPMG

リース期間は、リース開始日から起算した解約不能期間に、借手が、リースを延長するオプションを行使することが、合理的に確実な場合の延長オプション期間と、借手が、リースを解約するオプションを行使しないことが、合理的に確実な場合の解約オプション期間を加えた期間です。

例えば、解約不能期間が6年のリースに、4年間延長可能なオプションが付いている場合で、借手が延長することが合理的に確実であれば、リース期間は10年となります。

また、契約期間が10年のリースに、リース開始から6年経過後に解約可能なオプションが付いている場合で、借手が解約しないことが合理的に確実であれば、リース期間は10年となります。

つまり、この2つのリース契約におけるリース期間の考え方は実質的に同じとなります。

リース料総額

リース料総額

リース期間にわたって原資産を使用する権利に関連して、借手から貸手に対してなされる支払い

リース料総額に含める項目

- リース期間に対応する**固定リース料**
 - 一定の要件を満たす**変動リース料**
 - **購入オプションの権利行使価額**
(権利行使が**合理的に確実な場合**)
 - **解約損害金の要支払額**
(リース期間の判断において、解約オプションを行使することを前提としている場合)
- 指数・レートに基づいて計算されるもののみ含まれる（消費者物価指数、金利、市場の賃料水準等）
- | | | |
|---|---------------|-----------------------|
| + | 借手のみ
含める項目 | 残価保証のもとでの
借手の支払予想額 |
| + | 貸手のみ
含める項目 | 借手や第三者による
残価保証額 |

リース料総額とは、リース期間にわたって原資産を使用する権利に関連して、借手から貸手に対してなされる支払いをいいます。

具体的には、次の4つの項目がリース料総額に含まれます。

リース期間に対応する固定リース料、一定の要件を満たす変動リース料、権利行使が合理的に確実な場合の、購入オプションの権利行使価額、リース期間の判断において、解約オプションを行使することを前提としている場合の、解約損害金の要支払額。

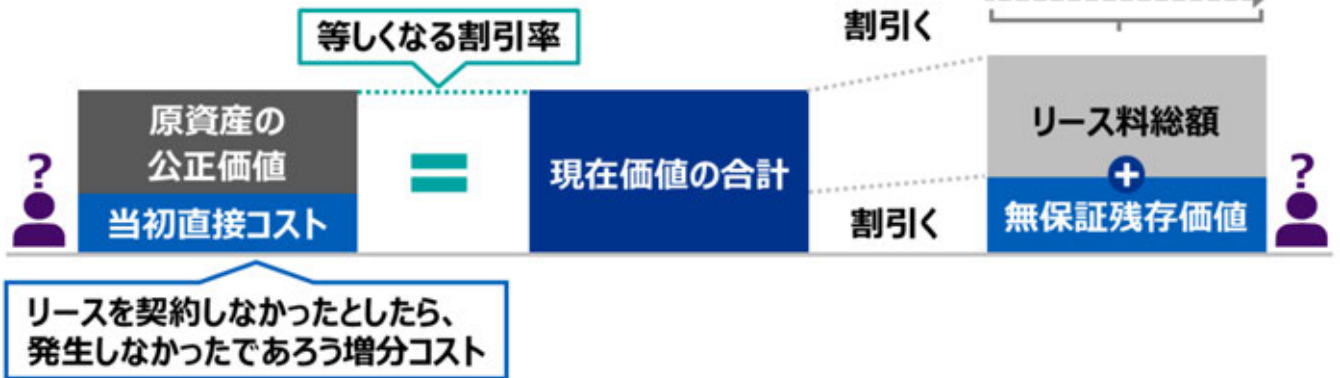
変動リース料は、消費者物価指数、金利、市場の賃料水準など、指数またはレートに基づいて計算されるもののみ、リース料総額に含めます。

これらに加えて、借手は「残価保証のもとでの借手の支払予想額」、貸手は「借手や第三者による残価保証額」をリース料総額に含めます。

割引率

借手 貸手 リースの計算利率

借手 借手の追加借入利率
(借手がリースの計算利率を容易に入手できない場合)



KPMG

使用する割引率は借手、貸手ともに「リースの計算利率」です。

「リースの計算利率」とは、リース料総額と無保証残存価値の現在価値の合計が、リース開始日における原資産の公正価値と、貸手の当初直接コストの合計に等しくなる割引率をいいます。

「当初直接コスト」とは、リースを契約しなかったとしたら発生しなかったであろう増分コストをいいます。

例えば、貸手が仲介業者に支払う手数料がこれに該当します。

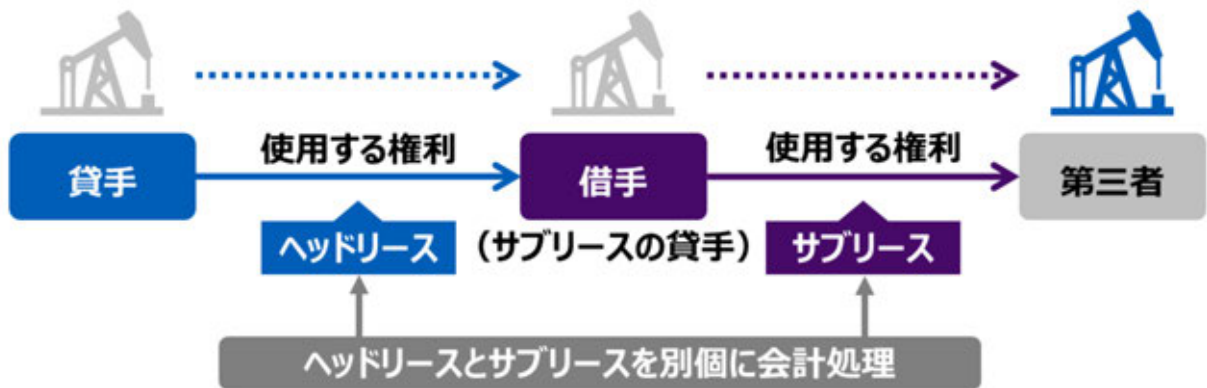
「リースの計算利率」は、無保証残存価値、貸手の当初直接コスト等、貸手の見積りや貸手しか知らない情報の影響を受ける場合があるため、借手が「リースの計算利率」を算定することは困難な場合もあります。

そのため、借手が「リースの計算利率」を容易に入手できない場合には、「借手の追加借入利率」を割引率として使用します。

サブリース

サブリース

貸手から借手にリースされた原資産が、
さらに借手から第三者にリースされた取引



貸手から借手にリースされた原資産が、さらに借手から第三者にリースされた取引をサブリースといいます。

これに対して、当初のリースをヘッドリースといいます。

サブリースの貸手は、ヘッドリースとサブリースを別個に会計処理します。

サブリース



サブリースは原資産ではなく、使用権資産の賃貸取引と考えられています。

そのため、サブリースの貸手は、使用権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移転する場合、ファイナンス・リースに分類し、移転しない場合には、オペレーティング・リースに分類します。

例えば、自ら所有している土地を一定期間賃貸する場合は、通常オペレーティング・リースに分類されますが、借りている土地について、借りているほとんどすべての期間にわたってサブリースする場合には、ファイナンス・リースに分類される可能性があります。

ただし、ヘッドリースについて短期リースの特例を適用している場合には、サブリースをオペレーティング・リースに分類します。

セール・アンド・リースバック取引

セール・アンド・リースバック取引

原資産を売却し、売却先からリースバックする取引



原資産を売却し、売却先からリースバックする取引をセール・アンド・リースバック取引といいます。

セール・アンド・リースバック取引

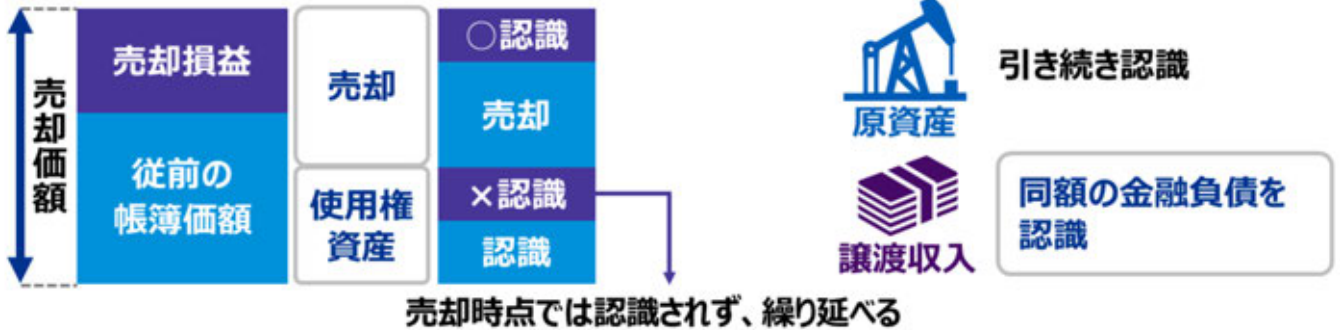
(収益認識の基準に照らして) 売却先に原資産の支配が

移転する

移転しない

売却取引とリース取引の組合せ

金融取引



セール・アンド・リースバック取引における借手の会計処理について解説します。

収益認識の基準に照らして、売却先に原資産の支配が移転している場合、売却取引とリース取引の組合せとして会計処理します。

この場合、借手は原資産の従前の帳簿価額のうち、借手が使用権として保持する部分を使用権資産として認識し続けます。

この結果、売却損益のうち、リースバックを受けた期間に対応する売却損益は売却時点では認識されず、繰り延べられることになります。

セール・アンド・リースバック取引によって、売却先に原資産の支配が移転しない場合、金融取引として会計処理します。

つまり、原資産を引き続き認識し、譲渡収入と同額の金融負債を認識します。

これで、IFRS第16号「リース」のモジュールの解説を終わります。

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2016 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.

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