



# IFRSの新リリース会計

～概説 IFRS第16号～

2016年3月改訂

---

[kpmg.com/ifrs](http://kpmg.com/ifrs)

あずさ監査法人

# 目次

新リース会計基準の公表について	1	8. その他の論点	37
1. IFRS新リース会計の重要ポイント	3	8.1 セール・アンド・リースバック	37
2. 新たに導入される会計モデルの概要（イメージ）	4	8.2 サブリース	38
3. リース会計の範囲と適用単位	8	9. 表示・開示	39
3.1 適用範囲	9	9.1 借手	39
3.2 適用単位	13	9.2 貸手	41
3.3 その他の要考慮事項	15	10. 経過措置及び初度適用	43
4. 借手の会計処理	16	10.1 経過措置	43
4.1 当初認識	16	10.2 初度適用	46
4.2 事後測定 of 会計処理	18	11. 米国基準との主要な差異	47
4.3 例外的な取り扱い	19	11.1 リース会計におけるコンバージェンス	47
4.4 ケース解説	21	11.2 主要な差異	48
5. 貸手の会計処理	22	本冊子について	50
5.1 リースの分類	23	参考文献	50
5.2 ファイナンス・リースの会計処理	23	あずさ監査法人IFRSアドバイザー室による刊行物	51
5.3 オペレーティング・リースの会計処理	26	KPMGによるその他の刊行物	52
6 当初測定における個別論点	27		
6.1 リース開始日	27		
6.2 リース期間	27		
6.3 リース料総額	29		
6.4 割引率	30		
6.5 当初直接コスト	31		
6.6 原状回復コスト	32		
7 事後的な変更	33		
7.1 事後的なリース条件の変更	33		
7.2 借手におけるその他の事後的な見直し	35		

## 新リース会計基準の公表について

2016年1月13日、国際会計基準審議会（IASB）は米国財務会計基準審議会（FASB）と共同で5年以上にわたって進められてきたリース会計基準の改訂プロジェクトの最終成果物として、IFRS第16号「リース」を公表しました。

IFRS第16号では、リースとはある特定の資産（原資産）を使用する権利（使用权）を対価と引き換えに一定期間にわたって移転する契約とされました。しかし、一言でリースと言ってもその実態は様々で、リース対象資産の使用を借手がほぼ占有し、実質的に借手がリースの貸手から信用供与を受けて資産を購入するのと経済的にほぼ同等の取引から、中古製品がない中で、新規購入をせずに任意の期間だけ資産を使用することを目的とした取引まであります。また、貸手が売却を望まない、または法律上売却できない土地などを有効活用するために他者に半永久的に使用权を与える契約もリースに含まれます。

従前のIAS第17号「リース」では、リース取引は借手貸手を問わずファイナンス・リースかオペレーティング・リースに分類され、オペレーティング・リースに分類された取引については、リース取引によって得られた資産の「使用权」が、借手の財政状態計算書上で認識されることはありません。ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの判別において、IAS第17号に明確な数値基準は存在していませんが、実務上の判断においては、明確な数値基準を持つ米国基準を参照することも少なくなかったと思われます。そのため、実質的にファイナンス・リースにほぼ同等の取引でありながら、表面的な数値基準をクリアすることで「ストラクチャリング」を行う機会を借手に対して提供しているのではないかという懸念がありました。つまり、使用权という「資産」を取得し、その見返りとして支払いを行うという「負債」を負っているにもかかわらず、その実態が財政状態計算書に現れることがなく、会計情報の有用性を妨げているとの懸念です。この状況は日本においても大きな違いはなく、概ね75%基準（経済的耐用年数基準）、概ね90%基準（現在価値基準）といった数値基準が、実務上の判断に大きな影響をもたらしていることは広く認識されているとおります。

このような状況を背景に、IASBとFASBの共同プロジェクトとして進められたリース基準改訂の主眼は、借手におけるオフバランス処理をなくし、かつ、分類の違いに基づく複数会計処理の併存による複雑性をなくすために、原則主義に基づく単一のリース会計モデルを開発するという事に置かれていました。

今回最終化されたIFRS第16号は、2013年5月の改訂公開草案「リース」に対するコメントを受け、再審議を重ねた結果として最終決定されたものです。IFRS第16号では、短期のリース及び少額資産のリースを除くすべてのリース取引において、借手は使用权を資産として認識すると共にリース負債を計上することになりました。これは改訂公開草案の考え方を概ね踏襲したのですが、他方で改訂公開草案が提案した2つの会計処理モデルを破棄して単一モデルとしたことで、「借手におけるオフバランス処理をなくす」という点と、「単一のリース会計モデルを開発する」という点について、当初の目的を概ね達成しました。一方、貸手については、改訂公開草案の複雑性が問題視された結果、従前のIAS第17号の処理がほぼそのまま引き継がれ微修正に留まることになりました。これにより、貸手の会計処理においては、現行の2つの会計モデル（ファイナンス・リースとオペレーティング・リース）が維持され、借手の会計処理との対称性が失われるという新たな問題が生じることになりました。

米国基準とのコンバージェンスの観点からは、IASBとFASBは借手の費用認識に関して最終的に合意することができず、米国基準では借手についても2つの会計モデルが維持されることになりました。その結果、完全なコンバージェンスという目標は達成されていません。しかし、米国の新基準においても、ほぼ全てのリースに関して、借手が使用权資産及びリース負債を認識することになる点で違いはありません。

IFRS第16号「リース」の公表により、以下の基準書等が廃止されます。

- 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」
- SIC第15号 「オペレーティング・リース—インセンティブ」
- SIC第27号 「リースの法形式を伴う取引の実質の評価」

また、IAS第40号「投資不動産」には重要な改訂が行われました。

本冊子は速報性を重視する観点から、新会計基準 IFRS第16号「リース」の概要、及び潜在的論点を主に借手の視点から明確化することを目的としており、必ずしも網羅的な解説を行っていません。さらに詳細な解説につきましては現在2016年6月を目途に進めているあずさ監査法人出版物の刊行をお待ちいただければ幸いです。

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。

2016年2月吉日

有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザリー室

## 初版の改訂について

2016年2月25日、FASBはAccounting Standards Update (ASU) 2016-02を公表しました。従来の米国基準のリース会計 Topic 840は廃止され、Topic 842に全面的に差替えられます。米国基準における新リース会計は公開企業の場合、2019年12月16日以降開始する事業年度及びその期中報告から適用が開始され、早期適用も可能となっています。

新リース会計の開発はIASBとFASB共同で行われてきたため、Topic 842はIFRS16号との間で一定のコンバージェンスが達成されていますが、基本的な考え方が異なる部分も見られます。

本冊子の初版を2月に発行した時点でASU 2016-02はまだ未公表であったため、初版における米国基準新リース会計に関する記述は見込みに基づくものとなっておりました。そのため、改めてTopic 842とIFRS第16号との主な差異につき、改訂を行うものです。

また、記述の明確化のため、一部の細かな表現の見直しなども併せて行っています。

改訂によって、本冊子が関係読者の方々により使いやすい参考文献となれば幸いです。

2016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

# 1. IFRS新リース会計の重要ポイント

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。

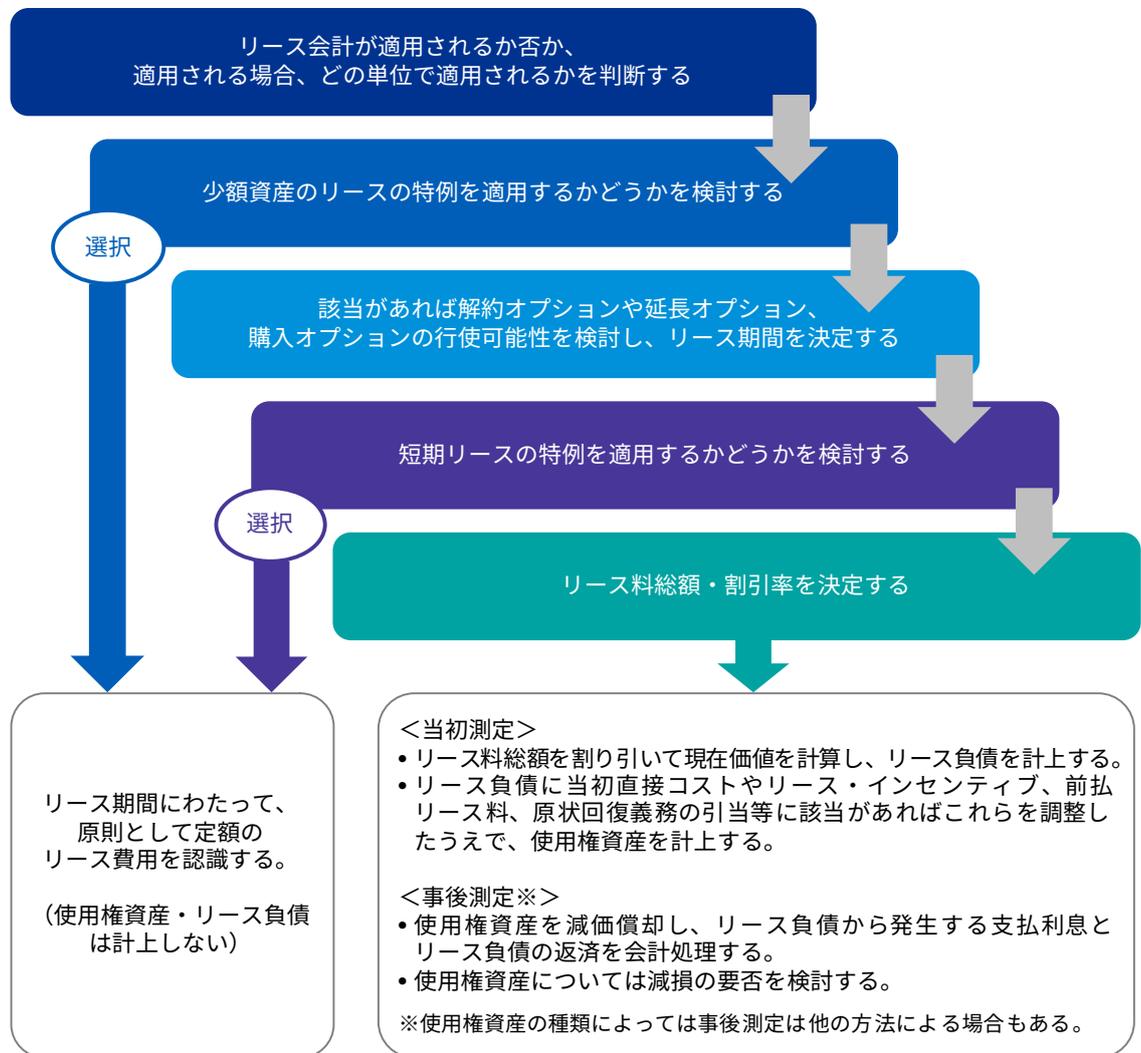
- リースの定義について、支配の概念に基づく考え方が導入された。IFRS第16号「リース」の対象となるリース取引とは、原資産の使用についての支配が貸手から借手に移転する取引である。結果として、リースに関連するIFRSの現行基準（IAS第17号「リース」・IFRIC解釈指針第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」）に比べ、リース会計の適用範囲は狭まると見られている。  
契約が賃貸借契約の法的形態を採るか否かは、リース会計の適用要否の判断に影響しない。
- 1つの契約にリースの要素とリース以外の要素が含まれる場合は、原則、両者を分離して把握・処理する必要がある。ただし、借手については両者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。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必ずしも図られてはいない。  
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。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。米国基準での借手会計では、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。

## 2. 新たに導入される会計モデルの概観（イメージ）

IFRS第16号「リース」におけるリース会計の概観（イメージ）は、以下のとおりである。なお、勘定科目等は代表的なもので例示しており、実際の会計処理は各社が選択する会計方針によっても異なる。

借手において、リース取引に関する処理の検討は、概ね以下の手順で行うことになると考えられる。

### ■リース取引の処理の検討～借手



同じリース契約のポートフォリオを有する企業について日本基準と比較した場合、財務諸表に以下の違いが現れると考えられる。なお、日本基準及びIFRSにおける各財務諸表の名称については、それぞれの基準において一般的に用いられている呼称を使用しており、その名称の違いについて特段の意味はない。

■財務諸表の比較：日本基準とIFRS第16号

日本基準			IFRS第16号	
<b>貸借対照表</b>		①	<b>財政状態計算書</b>	
資産	負債		資産	負債
リース資産	リース債務		使用権資産	リース負債
<b>損益計算書</b>		②	<b>包括利益計算書</b>	
販売費及び一般管理費			販売費及び一般管理費	
リース資産減価償却費	XX		使用権資産減価償却費	XXXX
賃借料	XXX		賃借料	X
営業外費用			金融費用	
リース債務支払利息	X		リース負債支払利息	XX
<b>キャッシュ・フロー計算書</b>		③	<b>キャッシュ・フロー計算書</b>	
営業活動			営業活動	
賃借料	XXX		賃借料	X
財務活動			財務活動	
リース債務の返済	XX		リース負債の返済	XXX
リース債務支払利息	X		リース負債支払利息	XX

- ① 日本基準でオンバランス処理の対象となっているのはファイナンス・リースのみであるため、IFRS第16号の適用により、資産・負債ともに大きく増加する。IFRSでは使用権資産とリース負債は、多くの場合、当初測定においてほぼ同額が計上されるが、その後の事後測定では、使用権資産の減価償却が通常は定額法によると想定されるのに対して、リース負債の支払利息は利息法により計算されるため、リース期間の当初に多くの金融費用が計上される。その結果、通常は定額である支払リース料から支払利息を控除して算定されるリース負債の減少は当初は少額に留まり、使用権資産の残高はリース負債の残高を下回る。そのため、リース期間中の資本（利益剰余金）を圧迫する効果が生じる。

- ② 日本基準では、多くのリースはオペレーティング・リースに該当し、支払われるリース料全額が賃借料として販売費及び一般管理費に計上される。IFRS第16号では、オンバランス処理されないリースは限定されるため、支払われるリース料のうち賃借料として費用計上される金額は大きく減少する。一方、使用权資産の減価償却費と、リース負債の支払利息が膨らむが、賃借料は一般にリースの期間にわたって定額であるのに対し、使用权資産の減価償却費と支払利息との合計はリース期間の当初に費用計上が大きく発生し、リース期間の経過につれ費用が減少するため、純損益に変動性をもたらす要因となる。なお、従来、賃借料として計上されていたリース料の一部が支払利息として営業外費用の取扱いとなるため、営業利益は改善する。さらに、従来賃借料として計上されていた費用の一部が減価償却費となるため、EBITDAはさらに改善すると考えられる。

リースされている資産が製造プロセスで用いられている場合には、賃借料が製造原価に計上されているケースも考えられる。その場合に、IFRS第16号を適用すると、製造原価を圧縮する効果が発生すると考えられる。従来、賃借料として処理されていた金額の一部が、IFRS第16号では支払利息として、金融費用となるためである。

- ③ IFRS第16号ではリース負債が多額に計上されるため、リース料支払によるリース負債の減少は財務活動によるキャッシュ・フローに大きく影響することとなる。支払利息を財務活動に計上する会計方針を選択している場合には、さらにその影響は増幅する。一方、賃借料の計上は抑えられるため、IFRS第16号においては、一般に営業活動におけるキャッシュ・フローは改善すると考えられる。

一方、貸手の処理はIAS第17号「リース」におけるものと同様である。セール・アンド・リースバックやサブリースなどの一部の特殊な取引の処理を除けば、大枠においてはIFRSと日本基準に重要な取扱いの違いはない。

ただし、ファイナンス・リースの収益認識については日本基準では3つの方法が認められているが、IFRSではいわゆる日本基準の第3法しか認められていない。第1法・第2法で会計処理を行っていた会社にとっては売上計上額に大きな違いが生じることになるが、これは従前のIAS第17号の場合でも同じである。

注：日本基準におけるファイナンス・リースの貸手の処理には以下の3つの方法があり、いずれの方法を採用しても期間損益は同じであるが、損益計算書上の表示には大きな違いがある。

第1法：リース開始時点でリース対象資産を売却したとみなして処理し、売却損益相当額をいったん繰り延べたうえで、各期に配分する。

第2法：リース料を受け取る都度、リース対象資産を分割して売却したように処理、売却損益を計上する。

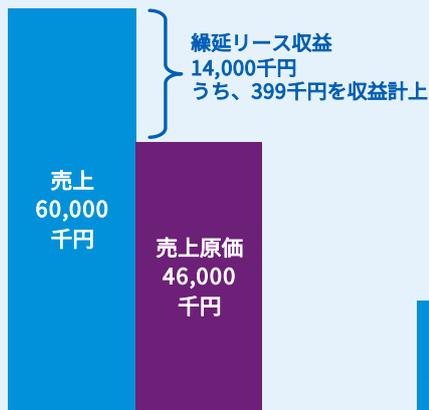
第3法：各期の受取リース料をリース債権の回収と利息相当額とに分けて処理する。

#### ■日本基準における貸手の収益認識の表示

日本基準においては、会計処理（収益の表示）は3つの方法から選択

割引前のリース料総額：	60,000千円
物件購入価額：	50,000千円
見積残存価額：	△4,000千円
	46,000千円
貸手の利益：	14,000千円

回収スケジュール	回収額	元本	利息相当
第1回収	1,000	601	399
第2回収	1,000	605	395
		⋮	
第60回収	1,000	960	40
合計	60,000	46,000	14,000
(残存価値)	4,000	4,000	
合計	64,000	50,000	



IFRSにおける表示方法



①リース取引開始日に  
売上を全額計上する方法

②リース料を受け取る都度  
売上を計上する方法

③リース料を受け取る都度  
収益を純額で計上する方法

### 3. リース会計の範囲と適用単位

IFRS第16号「リース」はリースに適用される。リースの定義は次のように定められた。

IFRS16. A

「リースとは、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である」

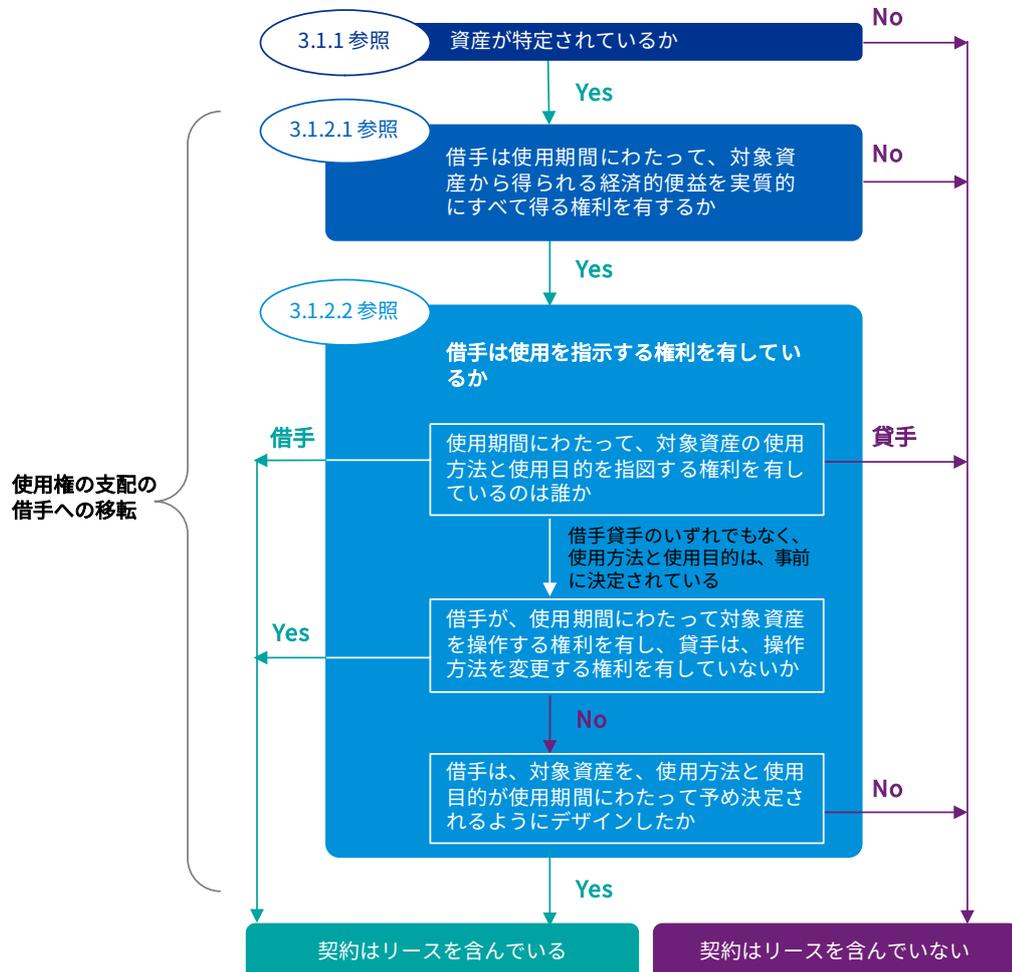
IFRS16. 9,11,A

IFRS第16号では、原資産の使用権の支配を誰が有しているかに着目する。企業は、契約の開始日において、契約がリースであるか、またはリースを含んでいるかを、使用権の支配が借手に移転しているか否かにより評価しなければならない。この評価が見直されるのは、契約条件が変更された場合のみである。なお、契約の開始日とは、契約日と、当事者が主要な契約条件を合意したときのいずれか早い方とされ、必ずしも契約日とならない。リースか否かの判定にあたりポイントとなるのは次の2点である。

- 使用する資産が特定されているか。
- 特定された資産を使用する権利は、資産の借手に移転しているか。すなわち、使用権の支配が借手に移転しているか。

これを図示すると次の図ようになる。

#### ■契約にリースを含んでいるか否かの検討



「支配」は、IFRS第10号「連結財務諸表」及びIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」と共通するキーワードである。リスクと経済価値の移転に着目するIAS第17号「リース」からのコンセプトの転換は昨今の基準開発の動向を反映するものである。

**注：** 日本基準におけるリースの範囲

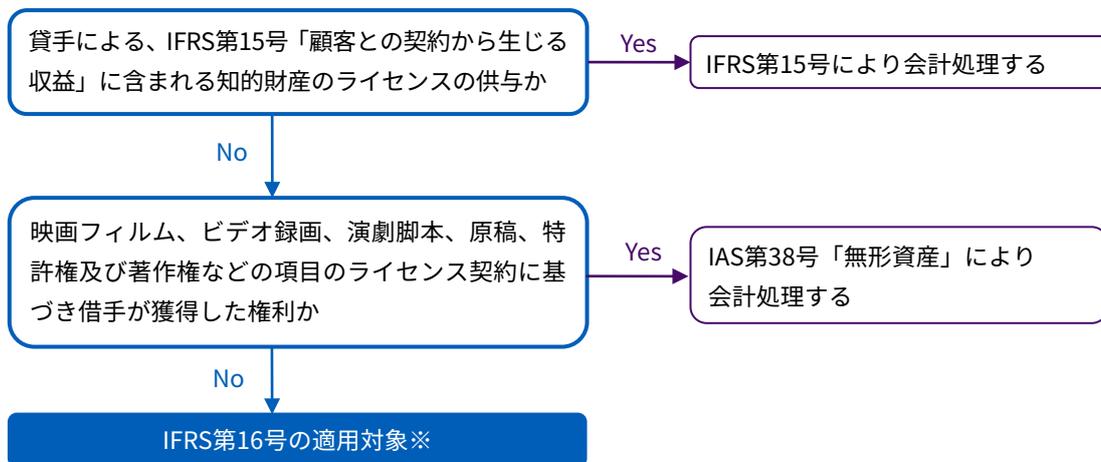
「リース取引に関する会計基準」（以下、日本基準下のリース基準）は、実務上、リース契約や賃貸借契約の形態を採る取引に適用されている。一方、IFRS第16号は法的形態によらず実質をもってリースか否かを判断するため、適用範囲が相違する可能性がある。

## 3.1 適用範囲

リースの定義に該当したとしても、IFRS第16号の適用対象外となる場合がある。特に留意が必要なのは、原資産が無形資産の場合である。

IFRS16.3,4

■適用範囲の検討（無形資産）



※借手は、IAS第38号「無形資産」によって処理されない無形資産のリースについては、IFRS第16号によらないことを選択することもできる。

### 3.1.1 対象資産の特定

IFRS16. B13

借手にその使用权を移転する対象となる資産は、契約に明記されることにより特定されることが通常である。

しかし、契約が賃貸借の形態を採らず、したがって賃貸借の対象資産が契約に明記されていなくても、契約において、賃貸借の対象となる資産が実質的に特定され、その資産の使用权の支配が借手に移転したと認められる場合には、IFRS第16号におけるリースに該当する可能性がある。

IFRS16. BC107

従前の基準においては、この判断に際してIFRIC解釈指針第4号「契約にリースが含まれているかの判断」を適用する。しかし、IFRIC第4号は「支配」の概念に基づくものではない。したがって、リースの定義自体はIAS第17号とIFRS第16号で同じであるものの、実際にはリース会計が適用される範囲は異なることになる。さら

に、借手の処理に着目すると、IAS第17号においてはリース会計が適用される取引であっても、それがオペレーティング・リースに分類される限り、リース取引を通じて得た権利が資産として処理されることがなかったため、実質的にサービスとしての処理との間で会計処理に大差がなかったと言える。今般、「支配」の観点からサービスとリースとの相違が見直されたことにより、企業がサービスの提供を受けるにあたり、サービスの供給者が自ら資産を使用して当該サービスを企業に供給する場合には企業は受けたサービスについてのみ会計処理を行うことになる一方、サービスを受けるとともに、サービスの供給者から資産の使用権が移転されたと判定される場合には、新リース会計のもとでは企業は移転を受けた資産の使用権に関して、使用権資産と関連負債をオンバランスしなければならない。よって、サービスとリースの仕切りが見直されたことは、財政状態計算書に大きな影響を及ぼす可能性がある。

#### IFRS16. B13

契約に対象資産が明記されてはいないものの、対象資産が暗黙のうちに特定されている可能性があるため、IFRS第16号に基づき検討を要する場合はどのようなものかについて、次の例で考える。

##### 設例1 契約に使用権を移転する資産が明記されていないが、黙示的に特定されているケース

X社は、製造業者U社との間で、特定の型、質、及び量のシャツを3年間にわたり購入する契約を締結した。シャツの型、質、及び量については、契約で特定されている。製造業者U社は、X社の仕様を満たすシャツを製造可能な工場を1つしか有しておらず、自社で保有する他の工場で製造したり、第三者から調達したりすることはできない。

この契約により識別される製造業者U社の義務は、仕様に適合したシャツを製造し、X社に引き渡すことである。しかし、会計的には「X社に対して、工場の設備一式を製造期間にわたり賃貸する」というリース要素と「X社の指示に従いシャツを生産し納品する」という2つの要素から成っているとも考えられる。

このケースで、契約上は工場を賃貸するとの文言はなく、また、契約にシャツを製造するための工場がどの工場でなければならないかの明記もない。しかし、製造業者は、その工場を使用することでのみ、契約で約束した義務を果たすことができるため、黙示的に資産が特定されているものと考えられる。したがって、これがリースに該当するかどうかを検討するため、使用権の支配の移転の有無についてさらに検討する必要がある（設例2を参照）。

#### IFRS16. B14, B18

他方、契約に貸借の対象となる資産が明記されていても、IFRS第16号のもとでは対象資産は特定されないとされ、リースとならない場合もある。貸手が契約に明記された対象資産を、契約期間にわたって、代替資産に差し替える実質的な権利を有する場合には、対象資産は特定されたことにならない。

対象資産を他の資産に差し替える貸手の権利が実質的であると次の両方を満たす場合をいう。

- 資産を使用する期間にわたって、貸手が対象資産について、借手の同意を得ることなく代替資産に入れ替えることが実務的に可能である（B14(a)）。
- そのような差替えを行うことにより、貸手が差替えのコストを上回る便益を得る。（B14(b)）。

#### IFRS16. B18

対象資産が適切に稼働しない場合や技術的なアップグレードが可能となった場合に、いったん引き渡した資産を他の適切な資産に取り替えなければいけないとする義務や権利を貸手が負っている場合がある。貸手がこのような権利を有するからといって、それだけでは対象資産を他の資産に差し替える実質的な権利を有することはない。

- IFRS16. B19 このような検討を行っても、対象資産を代替資産に取り換える実質的な権利を貸手が保持しているか否かについて、借手が容易に判断できない場合、貸手は実質的な差替権を保持していないと、借手は推定しなければならない。
- IFRS16. B20, IE2 リースの対象となる資産は、資産全体である必要はなく、ビルの特定のフロアといったように、ある資産の物理的な一部であってもよい。ただし、物理的に特定できないもの、例えば、供給者が保有する光ファイバーケーブルのうち、一定のデータ伝送能力といったように、原資産の能力のほとんどすべてに該当しない一部分を原資産として特定することはできない。

### 3.1.2 借手による使用の支配

- IFRS16. B9 「借手が対象資産の使用を支配している」とは、資産を使用する期間にわたって借手が次の2つをともに行うことができる場合をいう。
- 借手が識別された資産の使用による経済的便益のほぼすべてを享受する（3.1.2.1参照）。
  - 借手が識別された資産の使用を指図する（3.1.2.2参照）。

#### 3.1.2.1 借手が識別された資産の使用による経済的便益のほぼすべてを享受する

- IFRS16. B21 借手が資産の使用を支配しているためには、その資産を使用する期間にわたって資産の使用によって生じる経済的便益のほぼすべてを享受する権利を、借手が有していなければならない。
- IFRS16. B22 「ほぼすべて」の判定に際しては、定められた使用权の範囲で、経済的便益のほぼすべてを享受するかを検討する。例えば、契約により、車を使用する権利が一定の地域内に限定されているとしても、その地域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借手が享受しているのであれば、本要件は満たされる。
- IFRS16. B23 また、借手が資産の使用によって得た便益の一部を貸手に支払うという条項（例えば、テナントスペースを借りるに当たり売上の一定率を支払う）が設けられていたとしても、そのような貸手への義務があることによって、借手が経済的便益のほぼすべてを享受していないという結論とはならない。
- IFRS16. BC125 (c) この判定にあたり、借手が自力で、もしくは、容易に入手可能な他のリソースを調達することにより、経済的便益を享受できる必要はない。つまり、貸手による追加的な財・サービスの提供があって初めて借手が資産の便益を享受できる場合であっても、借手は経済的便益を享受する可能性がある。

#### 3.1.2.2 借手が識別された資産の使用を指図する

- IFRS16. B24 「資産の使用を指図する」ことができるとは、次のいずれかに該当する場合をいう。
- 借手が資産を使用する期間にわたって、どのように（使用方法）、及びどのような目的（使用目的）で資産を使用するか、その変更を含めて指図することができる（3.1.2.2.1「資産の使用目的と使用目的の指図」参照）。
  - 借手がどのように（使用方法）、及びどのような目的（使用目的）で、その資産を使用するかが予め決められており、かつ、

- ✓ 借手が資産を使用する期間にわたって、自身が決めた方法で資産を自身で操作するか、または、他者に操作させる権利を有しており、これを変更する権利を貸手が有していない。

または、

- ✓ 借手が、対象資産（の特定の一部）のデザインに自ら関与することで、その資産が使用期間にわたって、どのように（使用方法）、及びどのような目的（使用目的）で使用されるかが予め決定される（3.1.2.2.2「使用開始前、あるいは使用期間中に行われる使用方法と使用目的の決定」参照）。

### 3.1.2.2.1 資産の使用方法と使用目的の指図

IFRS16. B25, B26 資産を使用する期間にわたって、借手が資産の使用を指図できるかどうかの評価に際しては、状況に応じて、契約に定められた範囲で、対象資産の使用方法や使用目的を意思決定する権利を検討する。この権利は、対象資産から生じる経済的便益を得るための使用方法や使用目的の変更を決定する権利であり、資産の種類によっても、また、契約条件によっても異なる。

IFRS16. B27 逆に、例えば資産の操作や維持に限定された権利は、対象資産の使用方法や使用目的を意思決定する権利とはならない。操作や維持に限定されている権利は、使用方法や使用目的を指図する権利ではないためである。

IFRS16. B24 資産の操作を誰が行うかが検討上ポイントとなるのは、使用方法と使用目的が予め決まっている場合のみである。

### 3.1.2.2.2 使用開始前、あるいは使用期間中に行われる使用方法と使用目的の決定

IFRS16. B28 使用方法と使用目的は、様々な方法で前もって決定されることがある。例えば、資産のデザインや、契約上の制限といったものにより、使用方法と使用目的に関連する決定が行われる。したがって、そのようなデザインに借手が関与することで使用方法や使用目的が予め決定されるのであれば、資産の操作権を実質的に掌握することによって、借手は資産の使用を指図できることになる。

### 3.1.2.2.3 防御権

IFRS16. B30 契約に、貸手の利益を守るための条項が含まれている場合、それは借手の使用権の範囲を制限するものではあるが、それだけでは借手が有する使用権の支配を妨げるものではない。このような防御権の例としては、使用量の制限や、操作方法の遵守、使用方法を変更した場合に貸手への報告を求める、といったものが挙げられる。

## 設例2：特定された資産の使用を借手が支配していないケース（すなわち、リース契約に該当しないケース）

設例1の状況において

- ① シャツを製造する工場の生産能力は、X社からの注文を上回っている。すなわち、X社は、工場の稼働能力の実質的にほとんどすべてを享受するとはいえない。
- ② U社は、シャツを製造する工場を、他社の注文のためにも使用することができる。
- ③ U社自身が、何をいつ作るかの意思決定を含め、工場の操業権を有している。

この場合、X社は工場の使用を支配していない。この工場は他社の注文のためにも使用できるため、X社は、工場の使用による経済的便益のほとんどすべてを実質的に享受していない。また、契約期間にわたって資産の使用方法を決定しているのは製造業者U社であり、X社は、いつどのラインを稼働させてシャツを生産するかを決めることはできない。

したがって、この契約はリース契約に該当しない。X社は、他の顧客と同じようにその工場で製造される製品を購入しているだけである。

## 3.2 適用単位

3.1により契約にリースが含まれていると判断した場合、次に当該契約が複数要素から構成されているかどうかを検討し、IFRS第16号を適用する会計単位を識別する。

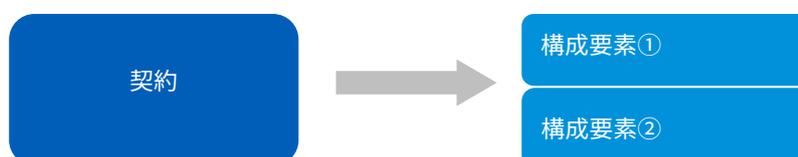
### 3.2.1 適用単位の識別

#### IFRS16. B32

契約が複数要素から構成され、その一部にリースが含まれている場合には、当該契約を（複数あれば複数の）リース要素と、それ以外のリースに該当しない部分（非リース要素）に分解して会計処理することが求められる。次の両方に該当する場合、各対象資産（以下、原資産）を使用する権利を別個のリース要素として会計処理する。

- 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産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。容易に入手可能とは、貸手または第三者により、別個に販売されたり、リースされたりするものであるか、または、（貸手から、あるいは他の取引・事象により）すでに借手が入手していることをいう。
- 原資産が契約に含まれる他の原資産に高度に依存しておらず、もしくは他の原資産と高度に関連し合っていないこともない。例えば、借手が、他の原資産の使用権に重要な影響を与えることなしに、ある原資産を使用しないと決定できる場合には、その原資産と他の原資産とは高度に関連し合っていないことが示唆される。

#### ■ リース会計の適用単位～構成要素の識別



- IFRS16.IE4** 適用単位を分割する例として、特定の2つの機械（機械Aと機械B）の使用権の支配の移転と、その機械の維持管理サービスが同一の契約で締結されている場合を考える。一般的に、このような機械の維持管理サービスは、機械の使用権の支配の移転とは別のサービスであると考えられるため、維持管理サービスは非リース要素として分離される。次に、機械Aと機械Bを別個のリース要素として分離するかにあたっては、機械A、機械Bそれぞれから借手が容易に経済的便益を得ることができるか、また機械Aと機械Bとが高度に依存・関連し合っているかを検討することになる。
- IFRS16. B33** リース契約によって課される料金には、貸手が行う活動やコストに対する支払いが含まれることがある。例えば、貸手の事務コストといったものである。そのような支払は借手に財・サービスを移転するものではないため、独立の構成要素を構成するものではなく、契約全体の対価に含まれ、各要素に配分されることになる。
- IFRS16. 15, BC135** 構成要素を分離し契約対価を各要素に配分することは実務上煩雑であるため、借手は、リース要素とそれ以外の非リース要素をそれぞれ分離することに代えて、すべての要素を一括して単独のリース要素とみなす簡便法を、原資産の種類ごとに採用することも認められている。簡便法を採用した場合には、使用権資産とリース負債の測定額が、採用しない場合に比べて大きくなる。このため、非リース要素が重要な場合には、簡便法が採用されないものとIASBは考えている。

## 3.2.2 適用単位への対価の配分

- IFRS16. 13** 契約にリース要素が含まれる場合には、契約で合意した対価を、各リース要素の独立販売価格と、非リース要素の独立販売価格の合計により按分する。
- (借手)
- IFRS16. 14** 独立販売価格を見積るに際しては、貸手または類似するサプライヤーが、各構成要素（または類似する構成要素）に請求するであろう価格を基礎として見積らなければならない。観察可能な価格が容易に入手できない場合には、観察可能な情報を最大限利用して独立販売価格を見積る。
- (貸手)
- IFRS16. 17** 各リース要素とそれ以外の非リース要素について、IFRS第15号における考え方にに基づき、すなわち原則として各構成要素の独立販売価格の比率に基づいて、対価を配分する。

### **注：** 日本基準における構成要素の区分

日本基準においては、契約上明記されている場合を除き、要素を区分せず、また対価の配分も行わない実務が多く見られる。また、次に解説する契約の結合も実務上は行われていないと考えられる。

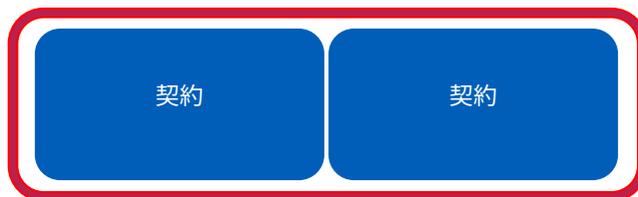
### 3.3 その他の考慮事項

#### IFRS16.B2

複数のリース契約が、同一の相手と、同時にもしくはほぼ同時に締結され、かつ、次のいずれかを満たす場合、当該複数契約は1つの契約とみなして会計処理する。

- （契約は複数に分かれていても）商業取引としての目的は1つであり、当該複数契約が1つのパッケージとして条件交渉されている。
- 個別契約において支払われるリースの対価の額が、他の契約の価格もしくは他の契約におけるパフォーマンスの影響を受ける。
- 契約において移転される原資産の使用権、または各契約で移転される複数の資産の使用権が、単一のリースの構成要素を構成している。

#### ■契約の結合



契約の結合が行われた後、3.2の構成単位の識別を行うことになる。

#### IFRS16. B1

このようにして識別された構成単位を1つの会計単位として、その単位ごとにリース会計の会計処理を行う。ただし、類似する取引が複数存在する場合、これをポートフォリオにまとめて一括して会計処理を行うことも、個々の取引ごとに会計処理を行った結果と比べて重要な相違が生じないことが合理的に想定できる場合には認められている（“ポートフォリオ・アプローチ”）。

## 4. 借手の会計処理

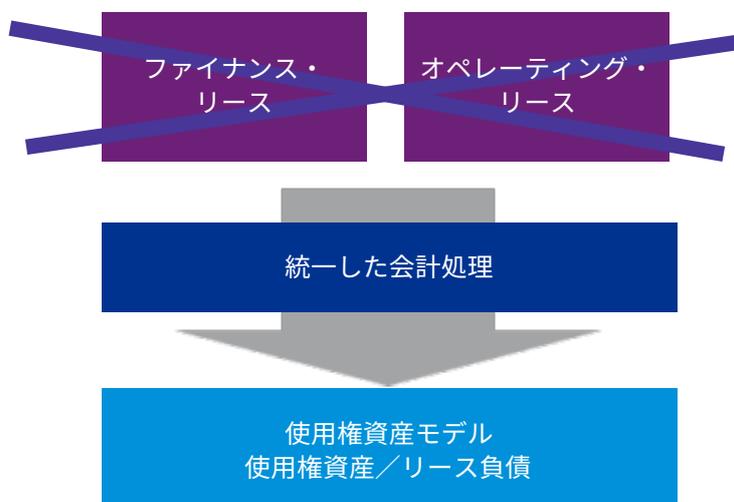
### 4.1 当初認識

IFRS16.22

借手は、リース開始日において、すべてのリースについて、使用権資産とリース負債を認識する。

ただし、4.3に後述の短期リース、少額資産のリースについては例外としての簡便法が認められている。

■借手の会計処理（当初認識：概要）

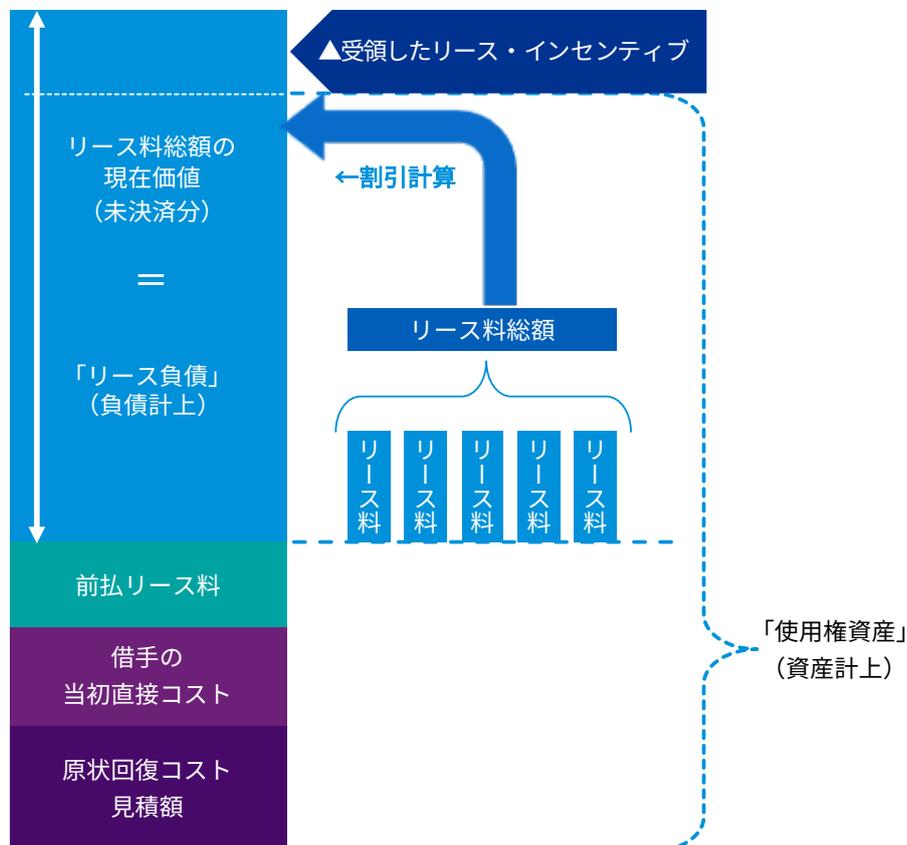


短期リース、少額資産リースの例外が適用されないリースのすべてについてオンバランス処理が要求されることにより、オペレーティング・リースのもとで資産を使用しているリースの借手の総資産は大きく増加すると見込まれる。IASBの事前調査によれば、特に影響が大きいと見込まれるのは航空業、小売業、及び旅行&レジャー業とされている。

IFRS16.23,24,26

借手は、リース負債を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。一方、使用権資産は、リース負債の当初測定額に当初直接コスト、前払リース料等を調整し、さらにリース契約に基づき要求される原状回復義務等のコストを加えた額で当初測定する。「リース料総額」に含めるべき内容、割引率、使用権資産に対して必要な調整等については、第6章で解説する。

■借手の会計処理（当初認識：リース負債から使用権資産への調整）



$$\text{使用権資産計上額} = \text{リース負債計上額} + \text{前払リース料} - \text{受領済リース・インセンティブ} \\ + \text{借手の当初直接コスト} + \text{原状回復コスト見積額}$$

IFRSの新リース会計では「すべてのリースはファイナンス・リースとして処理される」と表現されることがある。これは正確ではない。

IAS第17号「リース」におけるファイナンス・リースとは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り、その借手におけるオンバランス処理は、資金を調達してリース対象となる資産を購入する取引との類似性を財務諸表に反映しようとするものであった。

IFRS第16号「リース」の使用権資産モデルは、リースの対象となっている資産そのものではなく、リース対象期間における使用権について、その支配が借手に移転していることに着目する（第3章参照）。したがって、オンバランスされるものは、リース対象資産（もしくはこれに準ずるもの）ではなく、その資産を、リースしている限定的な期間において使用することができるという「権利」のみである。

また、リース取引では、借手は資産の保有リスクを負わず、契約更新を行わないことによって、また時には解約オプションを行使することによって、リースを継続する期間を変更できる。IFRS第16号のもとでオンバランスされる使用権資産に関する資産負債は、そのようなリース取引の弾力的な性質を反映し、リースの継続について企業による自由な決定が可能な部分を実質的に含まない金額となっている（6.2参照）。支払予定のリース料の現在価値を資産負債に計上するという手法は確かにIAS第17号のファイナンス・リースに近似するものではあるが、IFRS第16号のもとで計上される資産負債は概念的にはまったく異なる性質を持つものであるといえる。

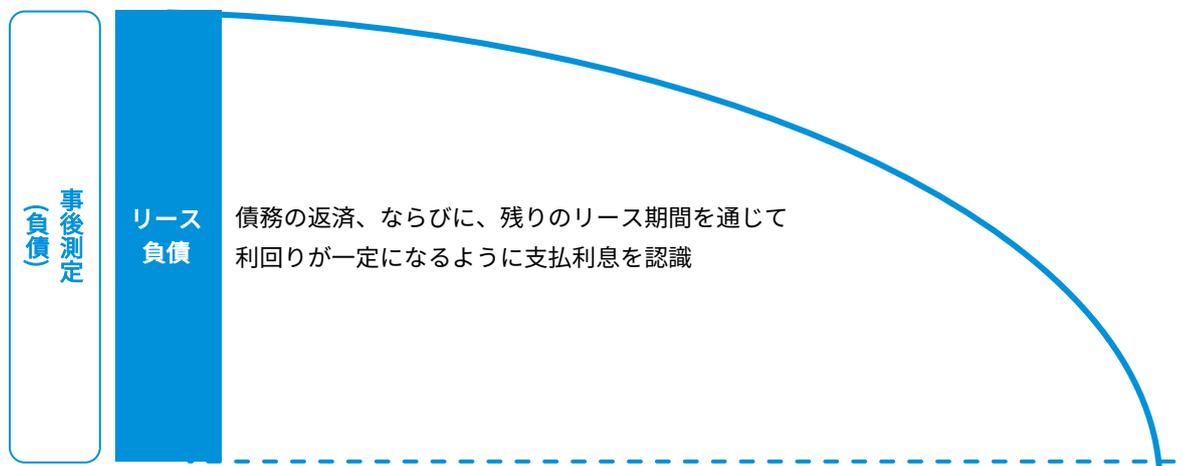
## 4.2 事後測定 of 会計処理

### 4.2.1 事後測定 of 会計処理：リース負債

IFRS16.36,37,40

借手はリース料の支払いに応じて、利息の支払いとリース負債の元本の返済を認識する。ここで、支払利息は、残りのリース期間にわたって利回りが一定となるような利率で、リース負債残高に対して計上する必要がある。すなわち、原則としてリース負債を当初認識した時点で使用した割引率が支払利息の計算に使用される。ただし、リース負債計上額が見直された場合は、支払利息を計算するための利回りを変更される場合もあるので、留意が必要である（第7章参照）。

#### ■借手の会計処理（事後測定：リース負債）



リース料の支払いは、リース負債の残高が大きいリース期間の当初は相対的に多くが支払利息に充当され、リース負債の減少は緩やかである。リース負債の残高が減るにつれて支払利息は逓減し、リース負債の返済も逓増することとなる。すなわち、リース負債から発生する費用は、リース期間の当初においてより多く、リース負債の返済が進むにつれて減少する。

### 4.2.2 事後測定 of 会計処理：使用権資産

IFRS16.29-31、33-35

使用権資産は、リース期間にわたりIAS第16号「有形固定資産」に規定された方法で減価償却を行い、かつ、IAS第36号「資産の減損」の適用を受ける。

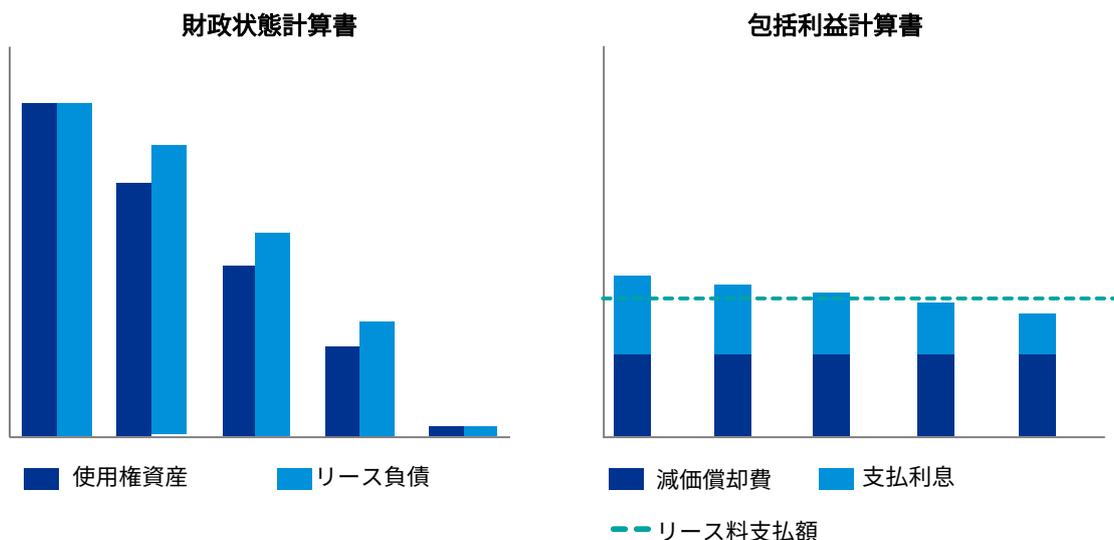
ただし、有形固定資産の測定に再評価モデルを用いている場合や投資不動産の測定に公正価値モデルを選択している場合は別途定めがある。

IFRS16.32

リース期間（6.2参照）の終了までに原資産の所有権が借手に移転するリース、及び、購入オプションが付されたリースでその行使が合理的に確実であると判断されたものについては、原資産の耐用年数にわたって償却する。それ以外のリースについては、リース期間（使用権資産の耐用年数がリース期間に満たない場合は、当該耐用年数）にわたって償却する。

使用権資産は定額法により減価償却されることが多いと思われるが、その場合、使用権資産に係る減価償却費は毎期定額で発生するのに対して、リース負債に係る支払利息はリース負債の残高が多額なリース期間の当初においてより多く発生するため、両者の合計は、当初において相対的に多くなり、リース負債の返済が進むにつれて減少していくことになる。

■借手の会計処理（事後測定：使用権資産を定額法で償却した場合）

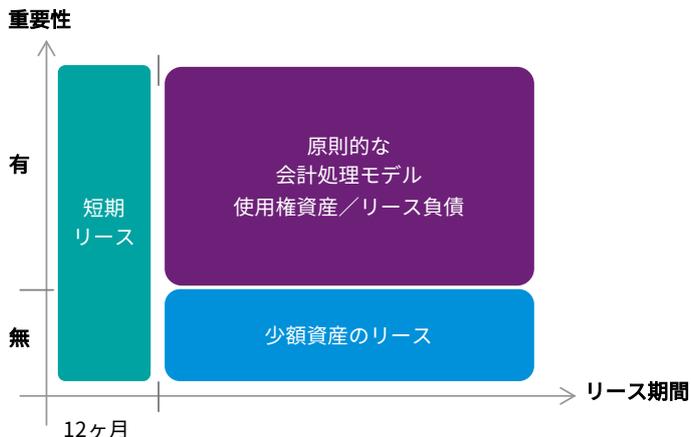


### 4.3 例外的な取り扱い

IFRS16.5

IFRS第16号のもとでは、リースのオンバランス化が原則であるが、これは相当の事務負担を借手に生じさせることになると想定されるため、短期リース及び少額資産のリースについては、例外的な取扱いを認めている。

■借手の会計処理（簡便法）



IFRS16.6

この例外を適用した場合、借手はリース料総額を、リース期間にわたって原則として定額法により、リース費用として認識する。

IFRS16.60

短期リース、及び少額資産のリースについて例外を用いている場合はその旨を開示する。

### 4.3.1 短期リースの例外

- IFRS16.A** 短期リースとは、リース開始日時点のリース期間が12ヶ月以内のリース（購入オプションが付されているものを除く）をいう。
- IFRS16.8** 短期リースについて本例外を適用するか否かは、リースの対象となる原資産の種類ごとに選択できる。原資産の種類とは、借手が当該原資産をその活動においてどのように使用するか、その性質に基づく分類をいう。
- IFRS16.7** 本例外を適用する短期リースについて、契約変更があった場合やリース期間が見直された場合には、これを新たなリースとして扱わなければならない。

### 4.3.2 少額資産のリースの例外

- IFRS16.B3-B4,B7,BC100** 実際のリース対象が中古品であるかどうかを問わず、新品の状態での個々の価額が少額であるような資産を原資産とするリースについては、少額資産のリースとして、例外的な取扱いを選択できる（ただし、サブリースする場合を除く）。少額かどうかをどのように判断するのかについてはIFRS第16号本文での言及はない。しかし、結論の根拠において、本例外の取扱いに関する審議が行われていた際にIASBが想定していたのは新品価値が5,000米ドル以下程度の資産であったことが明確にされている。本例外の適用は、リース会計を適用する単位ごとに選択でき、本例外の適用を受けるリースの合計額に、金額的な重要性があるか否かは問われない。
- IFRS16.B5** なお、少額資産のリースかどうかは構成要素として識別された会計単位で決まる（3.2参照）。単独の構成要素として識別されたリース要素をさらに分解して本例外を受けることはできない。

財務諸表の作成における一般的な概念として「重要性」がある。IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」によれば、（財務諸表の）利用者が財務諸表を基礎として行う経済的意思決定に、単独で、または集計した場合に影響を与える場合、これを重要性がある、という。金額的な観点から言えば、当然に企業規模は重要性の基準に影響する。

少額資産のリースに対して例外を認める措置は、この重要性の考え方とは一線を画すものであり、5,000米ドルとして示された目安は企業規模とは関係なく適用され、また、本例外によってオフバランス処理となるリース契約に総額ベースで一般的に言われる「重要性」があるかどうかとも問われない。しかし、IASBのボードスタッフによって事前に行われた実地調査によれば、1件5,000米ドルという金額の閾値は十分に低い値に設定されているために、そのようなリースを集計して試算してみたところ、ほぼすべての会社において、非流動資産に占める割合はせいぜい1%にも満たなかったとのことである。すなわち、本例外を設けることによって資産・負債計上を行わなくてもよいような取引は、そもそも一般的な重要性の基準において資産・負債の計上が要求されないレベルのものであることが多いといえる。本例外を設けることによる財務諸表上の影響は限定的であろうとIASBは考えているのである。むしろ、本例外は、そのような少額資産のリースについて、その定量情報を蓄積・集計し、「重要性がない」ことを確認する手間から、作成者を解放するために設けられたものであると考えられる。

なお米国基準では本例外は設けられる予定はなく、一般的な概念としての重要性の基準での判断が要求される（総額ベースでの判断も要求される）見込みである。

## 4.4 ケース解説

ここでは、非常に単純化された例を取りあげる。変動リース料、当初直接コスト、リース・インセンティブ、リース料の前払い、各種オプションが存在せず、固定のリース料のみが契約期間にわたって発生するケースを想定する。

### 【前提条件】

A社は、X1年の期首において、自社が保有する機械PをB社に対して、3年契約で貸し出すこととした。年間のリース料は毎年300（毎期末日払）である。

A社、B社ともに、リース取引に係るその他の支出はないものとする。割引率を8.38%とした場合の、借手であるB社の処理はどのようになるか？ なお、B社はリースされた機械の使用権について、その経済的便益の予測費消パターンを反映する最も合理的な償却方法は定額法であると考えている。使用権資産の減損については考慮しない。

### 【計算】

- 使用権資産及びリース負債当初計上額：リース料総額の現在価値として、  
 $(300 \div 1.0838) + (300 \div 1.0838^2) + (300 \div 1.0838^3) = 768$ と計算される。
- リース負債の返済と支払利息：債務残高に対して一定の金利で支払利息を算定、支払リース料のうち、支払利息以外の部分が元本返済に充当される。

	リース負債期首残高 (a)	支払利息 (b) = (a) × 8.38%	リース負債の返済 (c) = 300 - (b)	リース負債期末残高 (d) = (a) - (c)
X1期	768	64	236	532
X2期	532	45	255	277
X3期	277	23	277	0

- 使用権資産：使用権資産はその経済的便益の予測費消パターンを反映する方法で償却する。リース期間3年を通じた定額法償却であるため、毎期の減価償却費は256（768÷3）となる。

	使用権資産期首残高	使用権資産の減価償却	使用権資産期末残高
X1期	768	256	512
X2期	512	256	256
X3期	256	256	0

## 【仕訳】 (括弧付は貸方)

	財政状態計算書			包括利益計算書		
	使用権資産	リース負債	現預金	減価償却費	支払利息	合計
X1 期首	768	(768)	-	-	-	-
X1 期末	(256)	236	(300)	256	64	320
X2 期末	(256)	255	(300)	256	45	301
X3 期末	(256)	277	(300)	256	23	279

前荷重になっている

	借方		貸方	
X1 期首	使用権資産	768	リース負債	768
X1 期末	リース負債	236	現預金	300
	支払利息	64		
	減価償却費	256	使用権資産	256
X2 期末	リース負債	255	現預金	300
	支払利息	45		
	減価償却費	256	使用権資産	256
X3 期末	リース負債	277	現預金	300
	支払利息	23		
	減価償却費	256	使用権資産	256

## 5. 貸手の会計処理

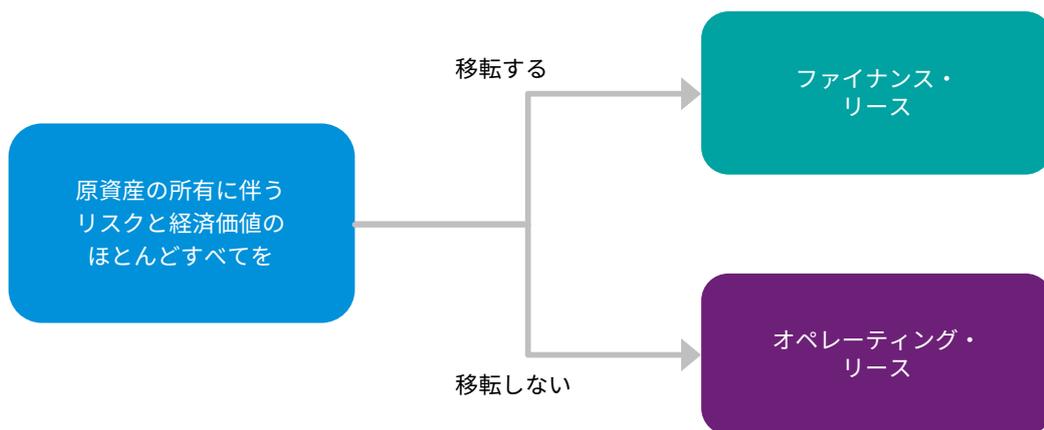
貸手の会計処理については、IAS第17号「リース」における会計処理がIFRS第16号「リース」においてもほぼ踏襲されている。そのため、借手の会計処理は使用権資産の支配に基づく単一の会計処理モデル（シングルモデル）が採用されているのに対し、貸手の会計処理はIAS第17号と同様に原資産の所有に伴うリスクと経済価値の移転に着目したデュアルモデルとなっている。

### 5.1 リースの分類

IFRS16.61,62

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、リースを通じて貸手から移転する場合、貸手はこれをファイナンス・リースとして会計処理する。それ以外のリースについては、オペレーティング・リースとして会計処理する。なお、借手においては、短期リースや少額資産のリースに対し例外的な取扱いが設けられているが（4.3参照）、貸手については同様の規定は設けられていない。

#### ■リースの分類



### 5.2 ファイナンス・リースの会計処理

IFRS16.67

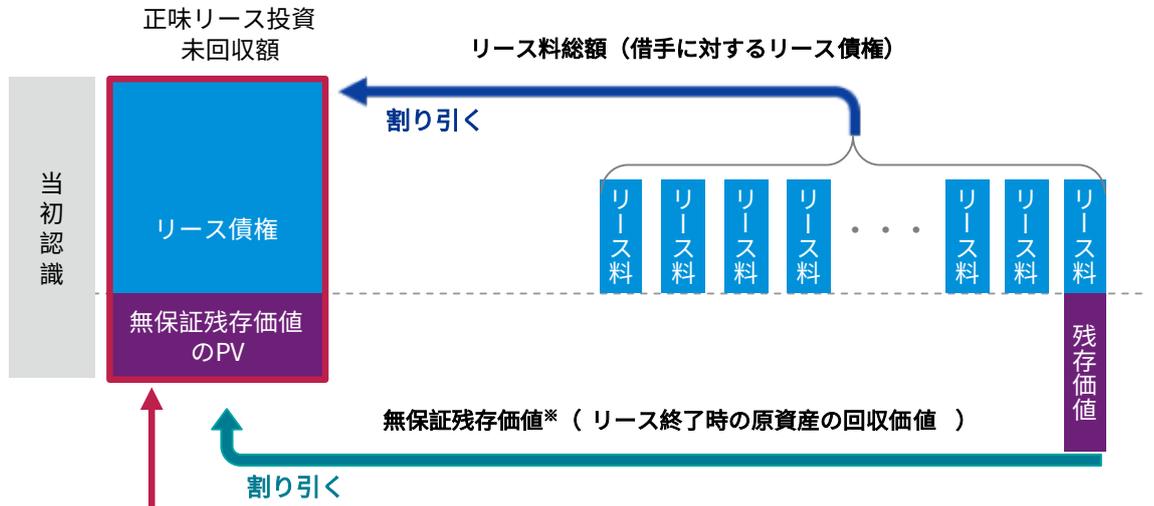
ファイナンス・リースの貸手は、リース開始日において、リース対象の原資産の認識を中止し、代わりにファイナンス・リースにより保有する資産を未収金として、正味リース投資未回収額に等しい金額で財政状態計算書上に認識する。

IFRS16. A

正味リース投資未回収額とは、リース料総額の未収分及び貸手に帰属するリース対象資産の無保証残存価値の合計をリースの計算利率で割り引いた現在価値である。

「リース料総額」に含めるべき内容、リースの計算利率の定義等については、第6章で解説する。

■貸手の処理：正味リース投資未回収額の当初認識



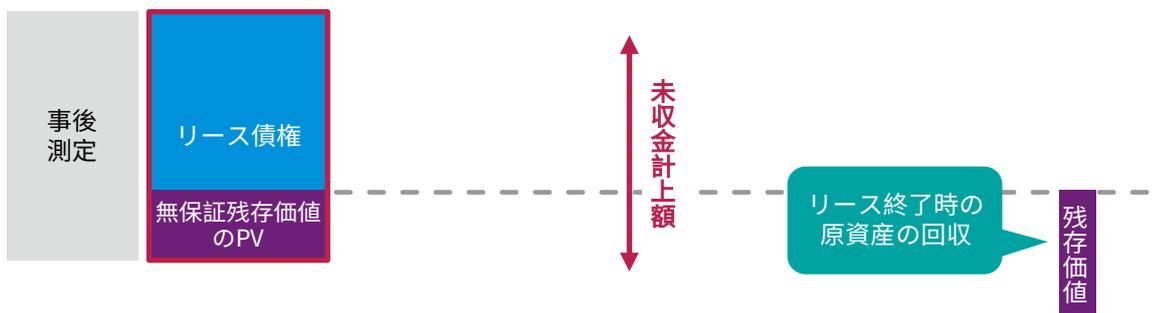
財政状態計算書上は、両者をまとめて未収金として計上する。

※リース終了時の原資産の回収価値のうち、借手もしくは第三者による保証が付けられた部分は、「リース料総額」に含まれる。

IFRS16.75,76

当初認識後は、リース料の受取りに応じて借手に対する債権の回収を認識し、一方、時間の経過に合わせて現在価値で計上されている正味リース投資未回収額を一定の利率を反映する方法で割り戻すことで金融収益を認識する。すなわち、利息額は正味リース投資未回収額にリースの計算利率を乗じて計算する（結果として、リース期間にわたって、無保証残存価値部分からも利息収益が計上されることとなる）。

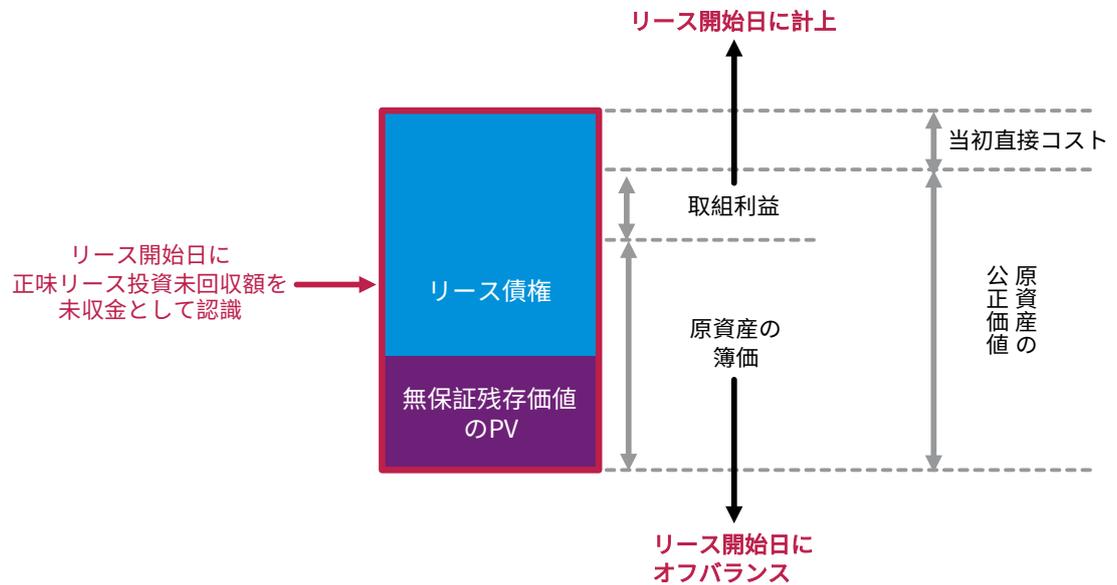
■貸手の処理：未収金の事後測定



正味リース投資未回収額は時間の経過とともに割り戻されるが、借手に対する債権であるリース料総額部分はリース料の回収を通じて減ってゆくため、最終的に無保証残存価値部分のみが残る。

第6章に記載のとおり、リースの計算利率の設定上、リース開始日時点における正味リース投資未回収額は、リース対象原資産の公正価値と当初直接コストの合計に等しくなる。ファイナンス・リースの貸手は、リース対象の原資産の認識を中止し、代わりに未収金を計上する結果、リース対象資産の帳簿価額が公正価値と乖離しているような場合には、その差額は一括で純損益に計上されることになる。したがって、原資産を公正価値で売却した場合と同じ会計上の効果が発生する。

■貸手の処理：リース実行時における原資産の認識の中止と未収金の認識



IFRS16.71-74

なお、貸手が製造業者または販売業者である場合には、上記取組利益相当額の計算には別途の定めがある。

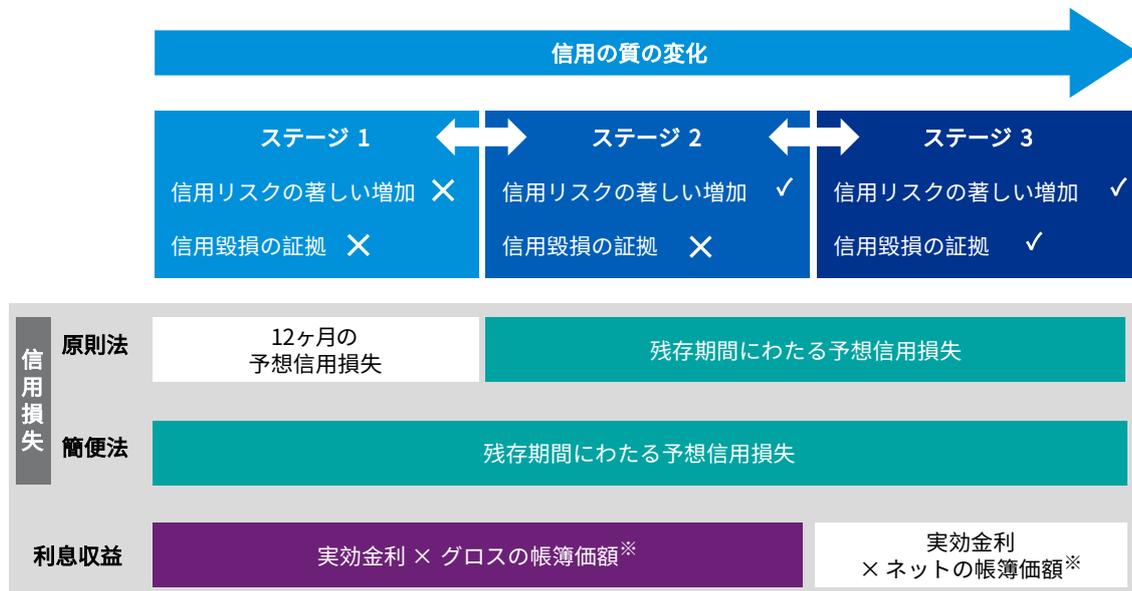
IFRS16.77

貸手が財政状態計算書上に計上する未収金は、IFRS第9号「金融商品」の金融資産の認識の中止及び減損の要求規定の適用を受ける。貸手は、当初認識後、当初見積った無保証残存価値を定期的に見直さなければならない。見直しの結果、見積額に減少が見込まれる場合には、減少分を損失として即時認識し、以後の利息計算を改定しなければならない。

IFRS9.5.5.15(b)

リース取引についてのIFRS第9号の減損規定の適用については、以下に記載の、簡便法の適用が認められている。当該適用は、会計方針の選択として認められているものであり、ファイナンス・リースによって生じる未収金（正味リース投資未回収額）と、オペレーティング・リースから生じる未収賃貸料とは、原則法と簡便法のいずれを適用するかを、別々に選択できる。

## ■IFRS第9号減損会計の適用



注：「グロス」「ネット」とは、未収金の帳簿価額から減損損失引当金の金額を控除するか否かを指す。

## 5.3 オペレーティング・リースの会計処理

IFRS16.81,82

オペレーティング・リースの貸手は、リース対象の原資産を財政状態計算書上に引き続き認識し、リース料をリース期間にわたって、定額法等の規則的方法により収益として認識する。また、減価償却費等のリース収益を獲得するためのコストを費用として認識する。

IFRS16.84,85

減価償却の対象となるリース対象資産の減価償却方法は、貸手の類似資産に対する通常の減価償却方法と首尾一貫していなければならない。また、減価償却は、IAS第16号「有形固定資産」及びIAS第38号「無形資産」に準拠して計算しなければならない。また、リース対象資産が減損しているか否かについては、IAS第36号「資産の減損」に従う。

IAS40<sup>※</sup>.2

オペレーティング・リースの対象資産である不動産がIAS第40号「投資不動産」における投資不動産の定義に該当する場合には、当該規定に従った会計処理を行う。

## 6 当初測定における個別論点

### 6.1 リース開始日

IFRS16.22,26, 67,A リース関連の資産及び負債については、リース開始日に、その日において算定される割引率をもって測定し、認識する。リース開始日とは、貸手が、借手に対し原資産を利用できるようにする日である。

リース開始日において借手が財政状態計算書上に認識する資産負債の概要は以下のとおりである。

	借手	参照	
<b>リース負債</b> =リース料総額（未決済分）の 現在価値	XXX	6.3	リース負債の金額
既決済分の調整① 前払リース料の加算	+		使用権資産の対価の一部ではあるが、既決済であるために未決済リース料総額の算定の際に調整した項目を戻し入れる
既決済分の調整② 既受領のリース・ インセンティブを減算	-		
借手に発生した当初直接コスト	+	6.5	
原状回復コスト	+	6.6	
<b>使用権資産</b>	<b>XXX</b>		

なお、リース料総額（未決済分）の現在価値は、貸手の場合、リース債権に該当する。ただし、借手と貸手ではリース料総額の範囲（6.3参照）及び適用する割引率（6.4参照）に違いがあるため、両者は一致しないことが通常である。

IFRS 16.BC72 (b)  
IAS 37\*.5(c) リースは、一般的にリース契約締結後速やかに開始するが、建設中のオフィスビルについて、竣工時入居を約するなど契約締結からリースの開始まで期間が開いている場合もある。リース契約の締結日からリース開始日までの間にリース契約がいわゆる「不利な契約」に該当する状況となった場合は、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用する。

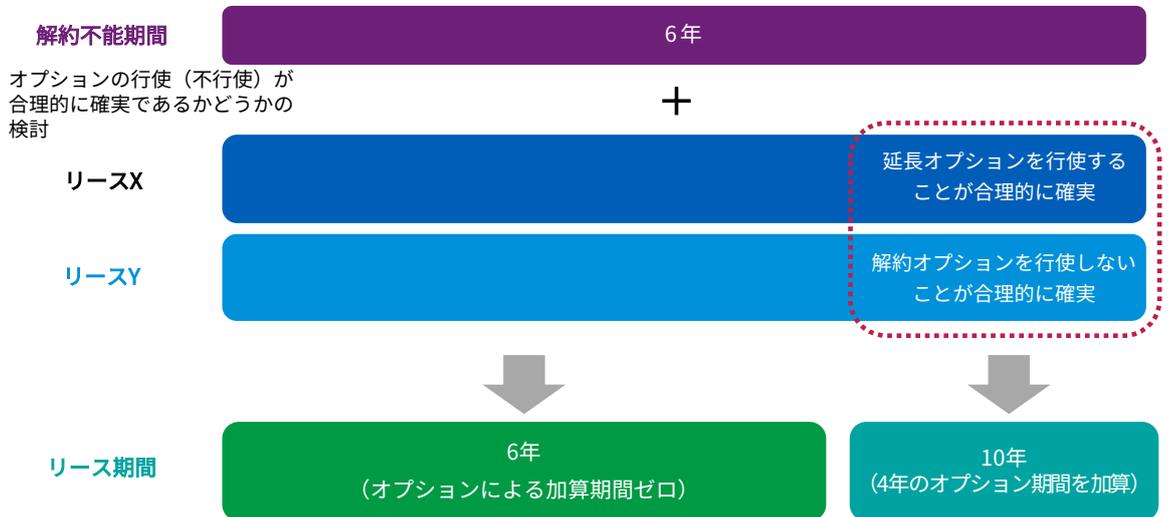
### 6.2 リース期間

IFRS 16.18, A, B36 リース期間は、解約不能期間に加えて、借手がリースを延長するオプションを行使する（または、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オプション期間を含む期間、と定義されている。リース期間は、リース料の支払いが発生するか否かにかかわらず、リース開始日から起算する。

リース関連の資産及び負債の測定に用いられるリース料総額（6.3参照）は、IFRS第16号「リース」上規定される「リース期間」において発生するものに限られる。また、貸手の正味リース投資未回収額の測定（第5章参照）において見積られる無保証残存価値は、「リース期間」終了時点において原資産の回収から得られる価額である。

ここで、2種類のリース契約の例を考える。リース契約Xは、6年の解約不能リース契約であるが、借手は同条件でリース契約を10年間に延長することができる。リース契約Yは、10年のリース契約だが、6年経過した時点で解約するオプションが借手に付与されている。この2つのリース契約におけるリース期間の考え方は、同じになる必要がある。

## ■リース期間



## IFRS 16.BC127

リース契約によっては、途中解約は可能であるが事前通知が必要なものがある。そのような場合の事前通知期間は解約不能期間に該当する。

IFRS第16号におけるリース期間は、リース契約上の期間でもなく、解約不能期間でもない。

例えば、営業店舗を新たに开店するにあたり、ビルの一部を10年契約で賃借したとする。当初2年間は解約できず、2年目以降4年以内は解約可能であるが解約時期に応じて設定された解約損害金を支払わなければならない。契約には5年を限度とする1年ごとの延長オプションが付いており、企業は今までの経験に基づけば、この店舗の賃借期間は平均的に見て12年であると予想している。店舗開設にあたり各種設備を設置したが、撤退時には原状回復する必要があり、これらにかかるコストを考えた場合、採算性を考慮すると最低5年は店舗を撤退することは考えられない（なお、このような、法律・契約上要求されているわけではないが経済的な観点からリースの継続を強制される状況を「経済的強制」という）。この場合、解約不能期間は2年間、リースの契約期間は10年間であるが、リース期間は5年から12年のレンジの中に入ってくると考えられる。すなわち、リース期間は賃借の継続が「合理的に確実」な期間に限られるため、平均的に期待される予想賃借期間12年よりは短い期間になると通常想定される一方、契約上の解約不能期間は2年であるとしても経済的観点から5年より前に撤退することは合理的でないためである。

新リース基準開発の過程の審議において、IASBはリース期間を「経済的強制のかかる期間」と定義し直すことも検討したものの、IAS第17号「リース」のもとでの「リース期間」の考え方を実質的に変える意図がなかったために、再定義することを止めたという経緯がある。とはいえ、「リースの継続が合理的に確実」という概念からは、経済的強制が存在する期間はリース期間に含まれると考えられ、実務におけるIFRS第16号の適用に際しては、契約ごとに、事実と状況に即した判断によって、リース期間を算定する必要がある。

日本基準では、対応する概念はなく、リース期間を貸手と借手の間に「合意された期間」と定義する（リース会計基準第4項）に留まっており、実務上は契約期間と解されることがある。

## 6.3 リース料総額

IFRS16.27, 70, A

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言い、具体的には以下が含まれる。

### ■リース料総額に含まれる項目

加算項目	借手	貸手	参照番号	
リース期間に対応する固定リース料	+	+	6.3.1	
一定の要件を満たす変動リース料	+	+	6.3.2	
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のみ含める
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は含めない
残価保証に関する借手の支払予想額	+		6.3.3	
借手、借手の関連者及び第三者による残価保証額		+	6.3.3	
控除項目				
リース・インセンティブ	-	-	6.3.4	
<b>リース料総額</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>		
うち、既決済分				
①前払（前受）リース料を控除	-	-		
②すでに受け取ったリース・インセンティブを加算	+	+		
<b>リース料総額（未決済分）</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>		リース負債（借手）・正味リース投資（貸手）の当初測定に含まれるリース料総額はリース開始日において未決済の金額のみ

### 6.3.1 固定リース料

IFRS16 B42

固定リース料には、実質的な固定リース料を含む。実質的な固定リース料とは、形式的には変動性を含むものの、回避不可能な支払いをいう。例えば、以下のような支払いに関する契約上の取決めは実質的な固定リースであり、IFRS第16号における変動リース料には該当しない。

- 実質的な変動性がないもの。例えば、
  - リース期間中、資産が適切に稼働したら支払うという取決め
  - 一定の事象が発生した場合にのみ支払う取り決めがあるが、そのような事象は必ず発生する、つまり、発生しないということははまずありえないと想定されるもの

- 当初数年間は原資産の使用に応じてリース料が発生するが、ある一定時点以降は固定のリース料が確定する取り決め。この場合、確定した後のリース料は「実質的な固定リース料」である
- 契約上の取り決めとしては、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のは、そのうち1つしか考えられないもの
- 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場合における、最低限度の支払額

## 6.3.2 変動リース料

IFRS 16.38

変動リース料には、例えば、将来の業績やリースした資産の使用状況によってリース料が変動するようなものが含まれる。変動リース料は原則として発生時の収益または費用として取り扱う。

IFRS 16.27

ただし、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、リース料総額に含める。例えば、消費者物価指数、基準金利、または市場の賃料水準を反映して変動する支払額がこれにあたる。当初測定において、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、リース開始日の当該指数値もしくはレートを用いて計算する。

## 6.3.3 残価保証

IFRS16.27, 70, A

リース料総額の計算に含める残価保証の金額は、借手と貸手で異なり、借手は自らが支払うと想定する見積額であるのに対し、貸手は借手以外からも含めて保証を受けている金額そのものである。

IAS第17号や日本基準のリース会計における残価保証は、借手の場合でも保証額そのものがリース料総額に含められ、取扱いが異なる。

## 6.3.4 リース・インセンティブ

IFRS16.27, 70, A

リース・インセンティブとは、リースに関して貸手から借手に対して行う支払いや、借手のコストを貸手が肩代わりする、または引き受けるものをいう。

## 6.4 割引率

IFRS 16.26

リース負債の算定において借手が用いる割引率は、原則として、リース開始日における貸手の「リースの計算利子率」であるが、これが容易に入手できない場合には、リース開始日における「借手の追加借入利子率」を用いる。

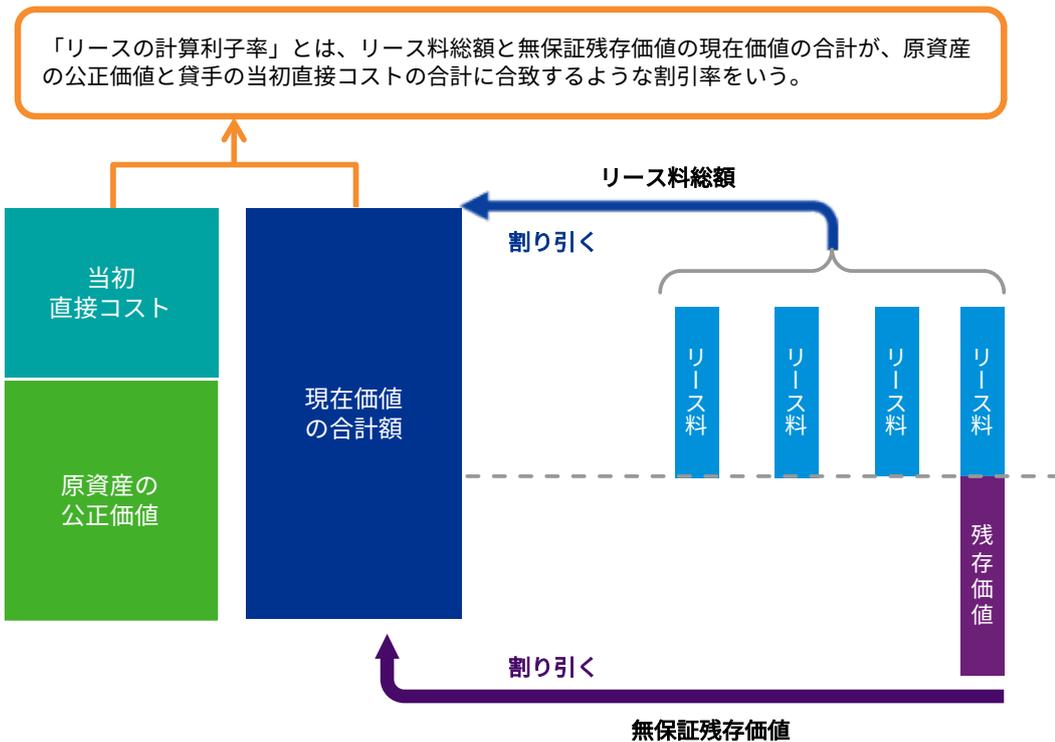
IFRS 16.67, 68, 71

正味リース投資未回収額の算定において貸手が用いる割引率は、リース開始日における「リースの計算利子率」である。なお、貸手が製造業者やディーラーである場合は別途定めがある。

IFRS16. A

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、原資産の公正価値と貸手の当初直接コストの合計に合致するような割引率を言う。

#### ■リースの計算利率



IFRS16 A

これに対し、借手の追加借入利率とは、借手が、同様の期間にわたり、同様の担保を付けて、使用权資産と同様の価値を有する資産を、同様の経済環境において獲得するのに必要な資金を借り入れるために、支払わなければならないであろう利率を言う。

## 6.5 当初直接コスト

IFRS 16.A

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う。ただし、ファイナンス・リースの貸手である製造業者またはディーラーに生じたものを除く。

上記の当初直接コストの定義は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」における「増分コスト」の考え方と整合している。このため、リース契約獲得の有無にかかわらず発生する費用、例えば、内部コストの配分額は増分コストではないため、当初直接コストに含めない。また、IAS第17号において当初直接コストに含まれるとされていた交渉コストは、IFRS第16号においては当初直接コストに含まれないことに注意が必要である。

IFRS 16.24(c)

借手は、借手に生じた当初直接コスト使用权資産の当初測定に含め、使用权資産の償却を通じて費用化する。

IFRS 16.69

ファイナンス・リースの貸手は、当初直接コストを、リースの計算利率の算定の際に考慮する（6.4参照）。これにより、正味リース投資未回収額の当初測定に当初直接コストが含まれ、当初直接コストがなければ算定されていたであろう率よりリースの計算利率が低くなり、リース期間にわたって認識する利息収益が圧縮されることで費用化される。

IFRS 16.83

オペレーティング・リースの貸手は、当初直接コストを原資産の簿価に加算し、リース期間にわたって費用化する。

## 6.6 原状回復コスト

IFRS16.24(d),25

借手は、リース契約に関連する原状回復コスト（例：賃貸オフィスの返還時に求められる原状回復に係るコスト）に係る債務を、IAS第37号に従って現在価値に割引き、その額を使用権資産の測定に含める。この取扱いは、有形固定資産の帳簿価額に、その除去債務の金額が含まれるのと同様である。

なお、ここで引当てられる原状回復コストはIAS第37号に従い、賃借の終了における最善の見込みに基づくと考えられ、したがって、その発生時点はリース期間の終了時とは異なることになる。

6.2で用いた営業店舗を出店する例を考える。リース期間は賃借の継続が「合理的に確実」な期間に限られるので、少なくとも経済的強制がかかる期間（5年）よりは長く、平均的に期待される予想賃借期間（12年）よりは通常短い期間になると考えられる。一方で、原状回復コストはIAS第37号の規定に基づき最善の見積りとして計算されるため、一般的には12年の予想賃借期間をベースにして発生時期の見積りが行われると考えられる。ここで、リース期間が短いほど使用権資産やリース負債の計上額は小さくなり、予想賃借期間が長くなるほど原状回復コストの負債計上額（及び使用権資産への追加計上）は割引によって少なくなる。リース期間と予想賃借期間が異なること自体は必ずしも否定されないが、予想賃借期間が12年であるのに対してリース期間が5年であると判断した場合には、平均的な予想賃借期間に対して5年のリース期間が短く設定されすぎているのではないか、という点につき、見積りの妥当性が問われる可能性がある。その結果、使用権資産やリース負債、もしくは資産除去債務が過少計上されているのではないかとの疑念を持たれる可能性があるため、財務諸表の作成者は、合理的な説明ができるよう用意する必要があると考えられる。

## 7 事後的な変更

事後的な変更については、以下の表のとおり、借手と貸手で処理が異なり、また項目によっても処理が異なる。

### ■事後的な変更：サマリー

項目	借手			貸手		
	見直しの要否	参照番号	再測定に使用する インプット／割引率	見直しの要否	参照番号	再測定に使用する インプット／割引率
① リース条件の変更						
リース条件の変更	○	7.1.1	変更適用日でリース料総額及び割引率を見直す	○	7.1.2	変更適用日で、リース料総額を見直し、当初の割引率で割り引く
② その他の事後的な見直し						
リース期間	○	7.2.1	見直し日でリース料総額及び割引率を見直す	×	—	—
購入オプションの行使可能性	○	7.2.2		×	—	—
変動リース料	○	7.2.3	リース料総額に含まれる変動リース料を見直し、原則として当初の割引率で割り引く	×	—	—
残価保証	○	7.2.4	リース料総額に含まれる残価保証のもとでの支払見積額を見直し、当初の割引率で割り引く	×	—	—
原状回復コスト	○	7.2.5	IAS第37号及びIFRIC解釈指針第1号に従う	×	—	—

IFRS16.36(c)

上記に加えて、当初は変動であったリース料が、その後条件が確定して固定化された場合（6.3.1参照）についても、借手はリース負債を再測定する。

## 7.1 事後的なリース条件の変更

IFRS16.A

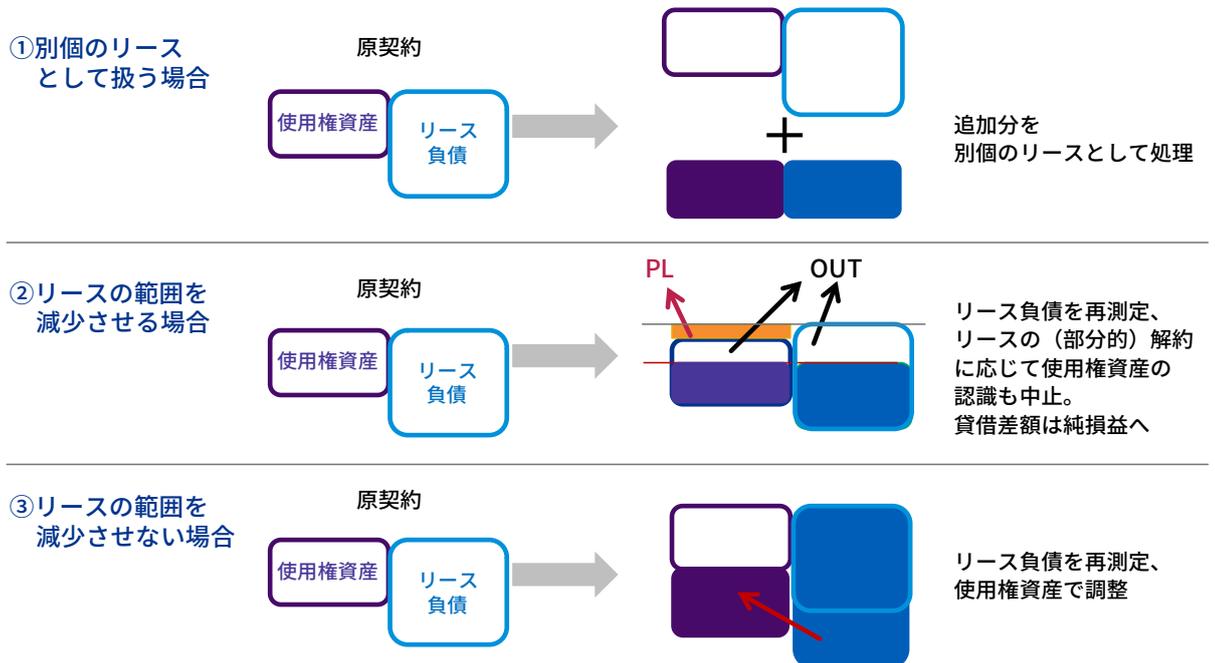
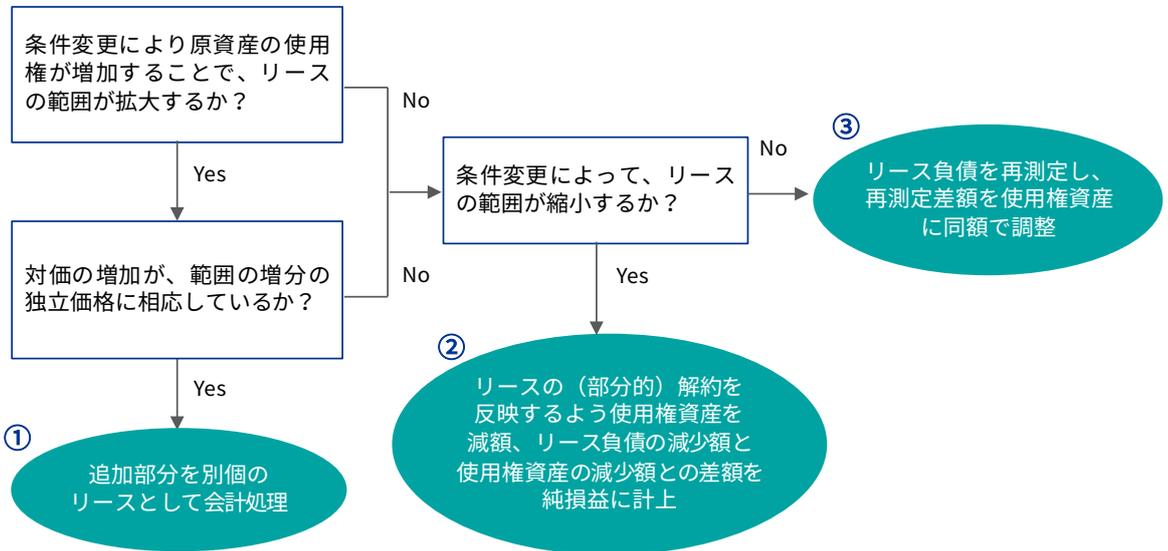
リース条件の変更とは、当初のリース契約の条件に含まれていなかった、リースの範囲もしくはリースの対価についての変更をいう。

### 7.1.1 借手のリース条件の変更

IFRS16 44-46

借手のリース条件の変更については、以下のとおり会計処理を行う。

■条件変更：借手



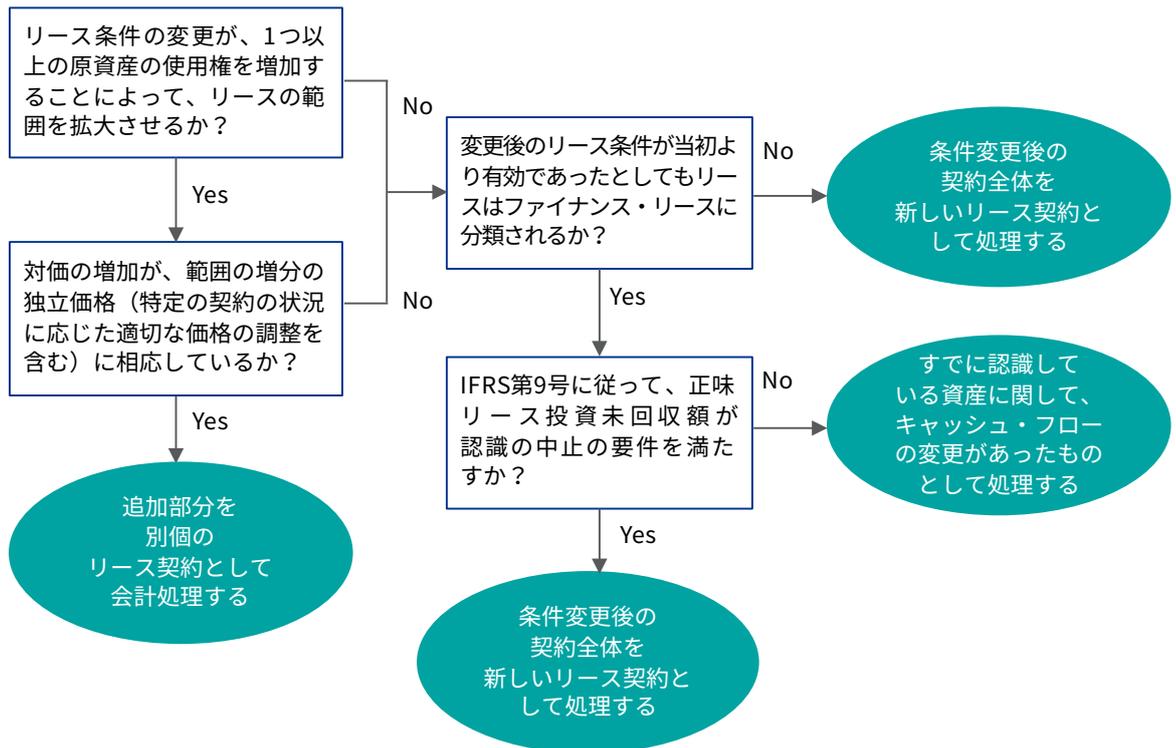
リース契約の契約期間の変更は、リースの対象となる原資産の範囲を増やす変更には該当しないため、「新たなリース」には該当しない。例えば、延長オプションがついていないリース契約について、期間を延長するリース変更契約を締結したとする。これがもし新たなリースに該当していれば現在の契約が終了し、新たな契約期間が始まった時点で、新たに使用権資産及びリース負債を認識するが、期間の延長は新たなリースに当たらないことが明らかにされたため、追加された契約期間が始まるのを待たず、延長契約が締結され有効となった時点で、期間延長の効果をリース負債・使用権資産の測定に反映することになる。

## 7.1.2 貸手のリース条件の変更

IFRS16 79, 80

ファイナンス・リースの貸手のリース条件の変更については、以下のとおり会計処理を行う。

### ■条件変更：貸手



IFRS16.87

オペレーティング・リースの貸手については、そのリース条件の変更は、すべて、条件変更後の契約全体を新しいリース契約として扱う。

## 7.2 借手におけるその他の事後的な見直し

リース条件の変更に関する会計処理は借手・貸手双方に要求されるのに対し、それ以外の事後的な見直しを会計処理に反映させることは、借手だけに要求される。貸手は事後的な見直しを行うことは要求されておらず、また、正味リース投資未回収額を再測定してはならない。

IFRS16.39

借手は、リース負債を再測定した場合、リース負債の変動額を使用権資産で調整する。ただし、リース負債の変動額を調整して使用権資産残高がゼロとなった場合には、残りの変動額について純損益に計上する。

### 7.2.1 リース期間

IFRS16.20

リース期間は、以下の条件をいずれも満たす重大な事象の発生または重大な状況の変化があった時に、延長オプションの行使、または解約オプションの行使または不行使が合理的に確実であるかどうかについて、見直さなければならない。

- 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こと。例えば、以下の事象が挙げられる。
  - 当初想定されていなかった、借手にとって重大な経済価値を有すると見込まれる重大な賃借物件の改良
  - 当初想定されていなかった、原資産の重要な変更またはカスタマイズ
  - リース期間として見積られた期間を超えたサブリースの開始
  - オプションの行使または不行使に直接的に影響するビジネス上の決定
- 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「合理的な確実性」に影響を与えるものであること。

IFRS16.21 リースの解約不能期間が変化したときにもリース期間を見直さなければならない。例えば、従来オプションを行使しない前提でリース期間を決定していたが、実際にオプションを行使した場合は、リースの解約不能期間は変化する。

IFRS16.40(a) 上記の結果、リース期間が見直された場合には、借手は、見直し後のリース期間に基づく、見直し後のリース料総額を再計算し、見直し時点の割引率を用いてリース負債を再測定する。

## 7.2.2 購入オプションの行使可能性

IFRS16.40(b) リース期間の見直しと同様、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、購入オプションの行使可能性に関する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、見直さなければならない。その結果、当該評価が変化した場合には、借手は、購入オプション行使価額の支払予定額の変化を反映するために見直し後のリース料総額を再計算し、見直し時点の割引率を用いてリース負債を再測定する。

## 7.2.3 変動リース料

IFRS16.42(b) リース料総額に含まれる指数またはレートに連動する変動リース料について、当該変動リース料を決定するために使用された指数またはレートが変動した場合には、その結果として将来リース料キャッシュ・フローが変化するときに限って、変動リース料を見直したことによるリース料総額の変動が反映されるようにリース負債を再測定する。

IFRS16.43 変動リース料の見直しによるリース料総額の再測定の際に適用される割引率は、原則として当初認識時点で用いた割引率である。しかし、変動リース料が変動金利に連動するものである場合には、その金利の変動を反映するように見直した割引率を用いる。

## 7.2.4 残価保証

IFRS16.42(a),43 残価保証のもとでの借手の支払予定額が変化したときは、借手は当該見直しの影響をリース料総額に反映させ、リース負債を再測定する。割引率の見直しは行わず、当初の割引率を使用する。

## 7.2.5 原状回復コスト

IFRIC1.5, 6 原状回復コストの見積額の変動は、IFRIC解釈指針第1号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」に従って、負債計上額を見直すとともに使用権資産の簿価を調整する。IAS第37号「リース」に基づく引当は報告日現在において「最新の見積り」に基づく「当該時点の現在価値」として測定されるため、原状回復コストの見積額の変動は、①将来キャッシュ・アウト・フローの見積額の変更、及び②直近の市場を基礎とする割引率の変動の両方の影響を受けることに留意する。

## 8. その他の論点

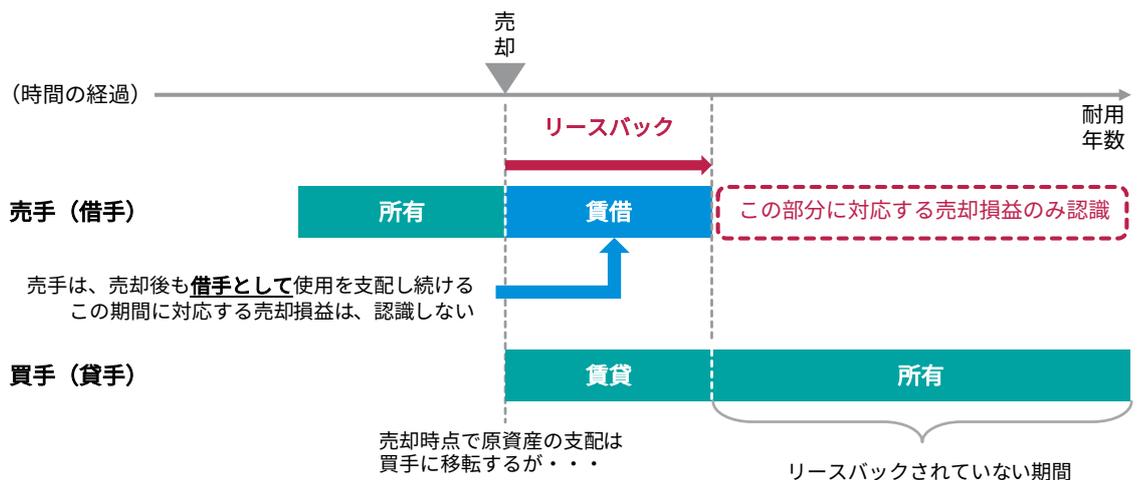
### 8.1 セール・アンド・リースバック

IFRS16.99 セール・アンド・リースバック取引の会計処理は、買手（リースの貸手）に対象資産の支配が移転したか否かの検討に基づき決定される。なお、支配が移転した否かは、当該取引がIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の規定のもとで売却処理の要件を満たすかどうかに基づき判定する。

IFRS16.103 セール・アンド・リースバック取引において、売却取引がIFRS第15号の売却処理の要件を満たさなかった場合には、借手と貸手はともに、当該売却を金融取引として会計処理する。

IFRS16.100-102,IE11 売却取引がIFRS第15号の売却処理の要件を満たす場合には、借手と貸手はともに、当該取引を売却（購入）取引とリース取引の組合せとして会計処理する。この場合のIFRS第16号「リース」の会計処理の概要は以下のとおりである。

#### ■セール・アンド・リースバックの売手における使用権資産の認識、及び売却損益の認識



売手（借手）が使用権資産として認識する額：

$$\text{原資産の帳簿価額} \times \left( \frac{\text{リースバックに伴う支払リース料の現在価値}}{\text{原資産の公正価値}} \right)$$

売手（借手）が売却損益として認識する額：

$$\begin{aligned} & \left( \text{原資産の公正価値} - \text{原資産の帳簿価額} \right) \\ & \times \left( \frac{\text{原資産の公正価値} - \text{リースバックに伴う支払リース料の現在価値}}{\text{原資産の公正価値}} \right) \end{aligned}$$

※売却価額と原資産の公正価値が異なる場合、または、支払リース料が市場レートと異なる場合：

**借手から貸手への前払リース料または貸手から借手への追加融資として処理する**

上記の結果、未認識の売却損益は、使用権資産の一部として繰り延べられ、使用権資産の減価償却を通じて認識される。

## 8.2 サブリース

IFRS16.B58,BC232

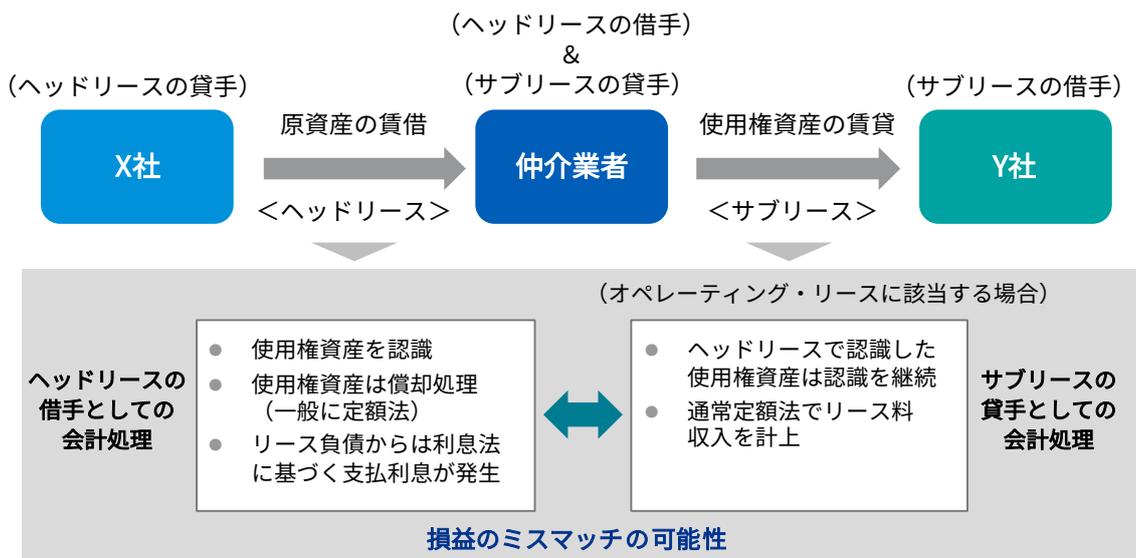
サブリースの貸手は、オリジナルのリース（ヘッドリース）におけるリースの処理（原資産の賃借）と、サブリースにおけるリースの処理（使用権資産の賃貸）とを連動させるのではなく、それぞれを別個に、IFRS第16号の規定に従い会計処理する。

サブリースは使用権資産の賃貸取引とされているため、貸手としてのリースの分類を行う際には、サブリースに供されている原資産そのものではなく、使用権資産のリスクと経済価値のほとんどすべてが移転するかどうかという観点からリースの分類を行う。ただし、ヘッドリースが短期リースの例外に該当する場合には、サブリースはオペレーティング・リースに分類される。

サブリースがオペレーティング・リースに該当する場合には、ヘッドリースとサブリースで損益のミスマッチが発生する可能性が高いと考えられる。すなわち、サブリースから生じる受取リース料は、転貸のリース期間にわたって、原則毎期定額で収益計上されるのに対し、ヘッドリースでは必ず使用権資産が認識され、多くの場合において定額法で減価償却されるため、リース負債から生じる支払利息と減価償却費を合わせた費用の合計は、リース開始当初に大きく計上され、次第に遞減することになる。したがって、サブリースされている期間を通じて見た場合、当初はマージン（転貸ザヤ）が圧縮され、期間の経過とともに大きくなる。

このように、IFRS第16号では借手と貸手の会計モデルに整合性が図られなかった結果、契約上サブリース期間にわたり一定の転貸ザヤを確保している場合でも、包括利益計算書上では安定的な収益の稼得としては表れないケースが存在すると考えられる。これについては、転貸取引がもたらす経営成績への影響の重要性によっては、何らかの補足説明的な開示を検討する必要があるかもしれない。

### ■オペレーティング・リースによるサブリース



なお、サブリースがファイナンス・リースに該当する場合には、ヘッドリースのもとで認識していた使用権資産をオフバランスし、サブリース契約に基づきリース債権、無保証残存価値の現在価値を計上する。

## 9. 表示・開示

### 9.1 借手

#### 9.1.1 借手の表示

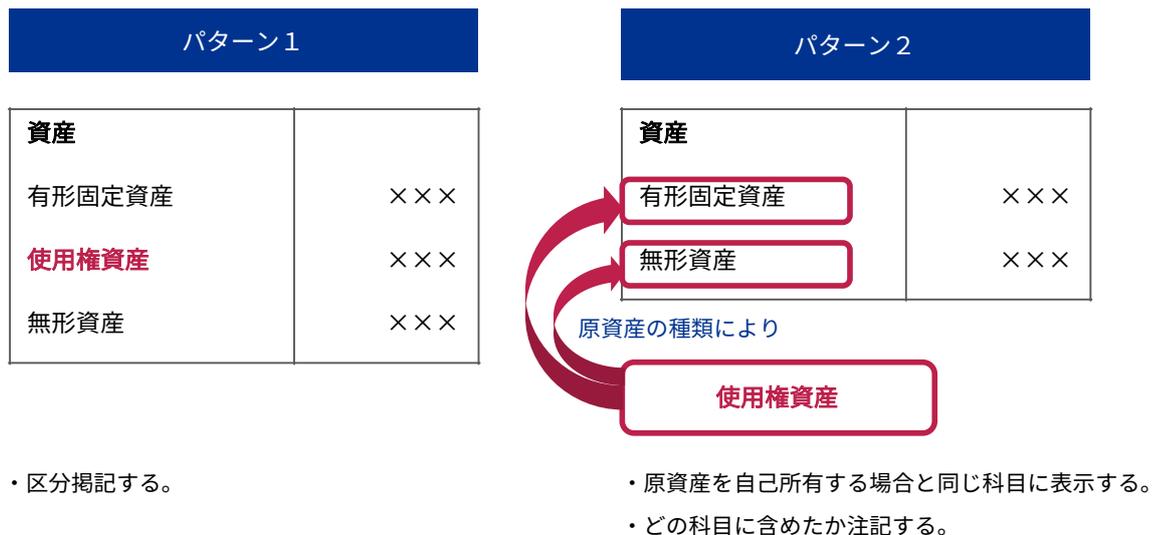
IFRS16.47

リースの借手は、使用权資産とリース負債とを、財政状態計算書上で別掲するか、別掲しない場合には財政状態計算書上のいずれの勘定科目に使用权資産やリース負債が含まれているかを注記しなければならない。なお、使用权資産を財政状態計算書上で別掲しない場合には、リース対象原資産を自ら保有していた場合に表示するであろう勘定に含めて表示する。

IFRS16.48

投資不動産の定義に該当する使用权資産は、上記によらず、「投資不動産」として表示する。

#### ■借手の表示：使用权資産（財政状態計算書）の表示



IFRS第16号「リース」は使用权資産をIAS第16号「有形固定資産」やIAS第38号「無形資産」の適用対象としては位置付けておらず、新たな資産区分を設けた形となっている。そのため使用权資産が有形固定資産なのか無形資産なのかは、明らかにされていない。結果として、使用权資産の位置づけが重要な局面においては、実務上、新たな対応が求められる可能性がある。例えば、金融機関における自己資本比率の算定上、使用权資産がどのような取扱いになるのかについては明らかではなく、当局の動向には注意が必要と考えられる。

IFRS16.49

リース負債の支払利息と使用权資産の減価償却費は、包括利益計算書上、一括して表示してはならない。

IFRS16.50

キャッシュ・フロー計算書上は、リース負債の元本返済に係るキャッシュ・アウトフローを「財務活動によるキャッシュ・フロー」として、リース負債に課される支払利息に係るキャッシュ・アウトフローは各社の会計方針に従い、借入金の利払いのケースと同様に営業活動、または財務活動によるキャッシュ・フローとして表示する。

なお、リース負債の測定に含まれない支払い(変動リース料、及び例外を適用した短期リースや少額資産のリースなど)は、「営業活動によるキャッシュ・フロー」に含める。

## 9.1.2 借手の開示

IFRS第16号においては、注記内容が大きく拡大されている。また、従来の基準との大きな違いとして、開示事項を列挙するのではなく、開示の目的をまず掲げ、特に関示については、当該目的を達成するために必要な開示を各社の検討・判断に任せる仕組みとなっている。これは、現在IASBで進行中の、開示を改善するためのプロジェクト「開示イニシアティブ」での検討の方向性を反映したものと見える。

### IFRS16.51

借手における開示の目的は、財務諸表の利用者が財政状態計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書で提供される情報とあわせて見ることにより、リースが財政状態、財務業績、及びキャッシュ・フローにもたらす影響を把握できるようにすることとされている。

### IFRS16.53,54

なお、定量的事項については一定の開示すべき事項が具体的に定められており、1つの注記内、または独立したセクションにおいて原則として表形式で記載しなければならない。たとえば以下のような開示が考えられる。

53(a)*	使用権資産減価償却費	
	不動産を原資産とするもの	XX
	器具備品を原資産とするもの	XX
	償却費計	XX
53(b)	リース負債に係る支払利息	XX
53(c)	短期リースの例外によるリース費用	XX
53(d)	少額資産の例外によるリース費用	XX
53(e)	変動リース料	XX
53(f)*	サブリース収入	XX
	リースに関連する費用合計 (純額)	XX
	セール・アンド・リースバック取引による損益 53(i)	XX
	リースにかかるキャッシュ・フロー合計 53(g)	XX
	使用権資産の増加 53(h)*	XX
	使用権資産の内訳 53(j)*	
	不動産を原資産とするもの	XX
	器具備品を原資産とするもの	XX
	使用権資産合計	XX

なお、上記には当期の純損益に計上されず報告期間中に他の資産(棚卸資産など)の帳簿価額に賦課した金額も含まれる。

IFRS16.56 投資不動産に該当する使用权資産はIFRS第16号での開示要求事項に加え、当期増減や公正価値の開示（投資不動産の測定に原価モデルを採用している場合）などのIAS第40号「投資不動産」の開示規定に従う必要がある。この場合、上表で示した※についての開示は不要である。

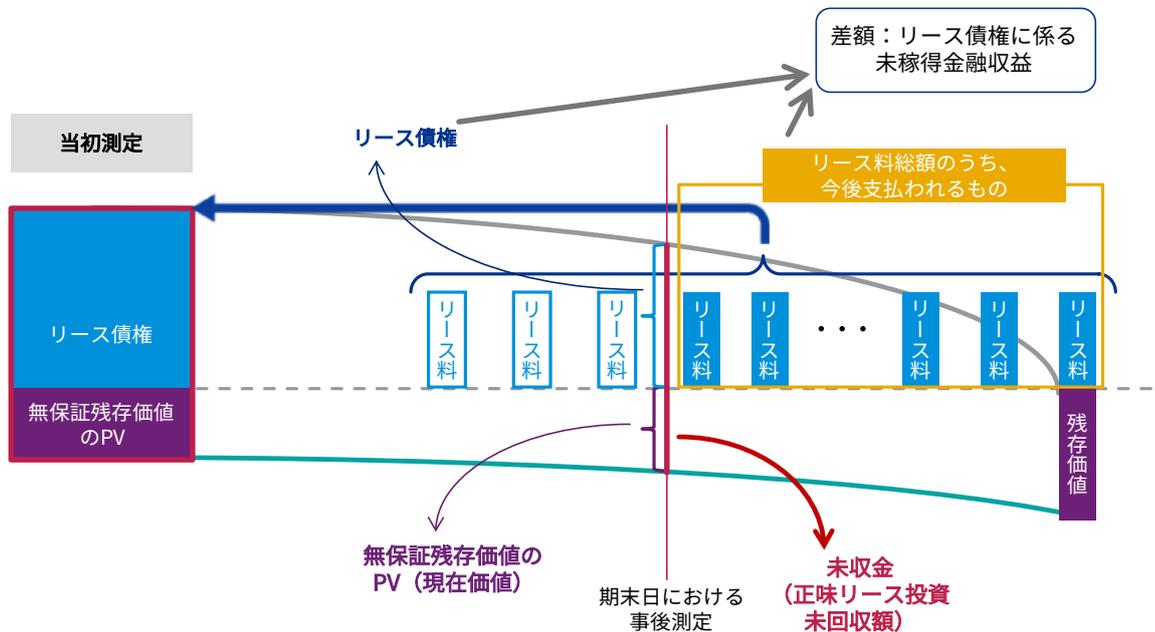
IFRS16.58 また、リース負債は、IFRS第9号「金融商品」の分類と測定に関する規定の適用は受けないが、IFRS第7号「金融商品：開示」の適用対象であることに留意する必要がある。なお、IFRS第7号における流動性リスクの満期分析の開示においては、他の金融負債に関する満期分析とは区分して開示することが要求されている。

## 9.2 貸手

### 9.2.1 貸手の表示

IFRS16.67,94 ファイナンス・リースの貸手は、ファイナンス・リースにより生じる資産、すなわちリース債権及び無保証残存価値の現在価値を財政状態計算書に未収金として表示する。この正味リース投資未回収額については、財政状態計算書上における別掲の定めはないが、未収金の内訳に関しては、IFRS第7号における満期分析において、リース料総額のうち将来に受け取る金額と財政状態計算書上で認識される正味リース投資未回収額の調整項目として、リース債権に係る未稼得金融収益と無保証残存価値の現在価値をそれぞれ明らかにしなければならない。

#### ■貸手がファイナンス・リースで計上する資産の内容



- ・財政状態計算書上の未収金（正味リース投資未回収額）＝リース債権＋無保証残存価値の現在価値
- ・リース料総額＝リース債権＋リース債権に係る未稼得金融収益
- ・したがって、満期分析で用いるリース料総額と未収金（正味リース投資未回収額）の差異は、リース債権に係る未稼得金融収益と無保証残存価値の現在価値に分けられる。

IFRS16.88 オペレーティング・リースの貸手は、オペレーティング・リースの原資産をその性質に従い財政状態計算書に表示する。

## 9.2.2 貸手の開示

IFRS第16号においては、貸手の開示も大きく拡大されている。

### IFRS16.89,92

貸手がどのようなリース取引を行っているのか、また、原資産に関して貸手のもとに残存する権利について貸手がどのようにリスク管理しているか、の2点については開示が具体的に求められているが、それ以上の追加開示については、リース取引が貸手の財務諸表に与える影響を財務諸表の利用者が理解するうえで必要な事項を、各社が独自に開示するとされている。

### IFRS16.90, 94, 97

定量開示については、ファイナンス・リース関連の収益の明細、上記に記載したファイナンス・リースにおけるリース料総額の満期分析やオペレーティング・リースのリース料総額に係る満期分析が要求されている。なお、ファイナンス・リースによる未収金（正味リース投資未回収額）は、IFRS第9号の分類と測定に関する規定の適用は受けないが、IFRS第7号の適用対象ではあることに留意する必要がある。

## 10. 経過措置及び初度適用

IFRS16.C1 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から適用される。IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を適用している場合に限り早期適用も認められる。

IFRS16.C2 以下において、適用開始日とは、初めてIFRS第16号を適用開始する事業年度の期首を指している。早期適用しない3月決算の会社の場合、2019年4月1日がこれにあたる。

### 10.1 経過措置

IFRSを既に適用している企業がIFRS第16号を適用するに際しては、原則として遡及して適用する必要がある。しかし、移行を容易にするための簡便法が認められている。

#### 10.1.1 経過措置：リースの定義

IFRS16.C3-C4 IFRS第16号では支配の概念に基づきリースの定義が見直されたため（3章参照）、現行基準のもとでリース、もしくは非リースとされた判断がIFRS第16号のもとでは異なる可能性がある。この点については、免除規定が設けられ、新基準のもとでの新たな「リースの定義」は、新基準適用開始日以降に行われた取引についてのみ、将来に向かって適用することが認められている。つまり、リースにあたるかどうかの判断は、既存の取引については見直さなくてもよい。

本免除規定を適用する場合はすべての既存取引について一律に適用し、かつ、その旨を開示する必要がある。

#### 10.1.2 経過措置：会計処理

IFRS16.C5 会計処理が大きく見直された借手については、IFRS第16号の処理を遡及的に適用する原則的方法（完全遡及アプローチ）は相当の実務負担を伴うことが懸念される。そのため、IFRS第16号への移行日時点においてすでに存在するリース契約については、適用開始日の資本に累積的影響額を反映させる「修正遡及アプローチ」（後述）によることが認められた。

IFRS16.C14 これに対し、貸手については、今般のリース会計の改訂において、重要な会計処理の見直しは行われていない。そのため、IAS第17号「リース」のもとでの会計処理を引き継いだうえで、適用開始日以降、IFRS第16号に沿った会計処理を行うこととされた。

##### ■経過措置：会計処理の概要

IAS第17号での分類	
	オペレーティング・リース
	ファイナンス・リース
借手	完全遡及アプローチ：比較年度も修正再表示 IFRS16 .C5(a)
	修正遡及アプローチ：比較年度は修正再表示しない IFRS16 .C5(b), C7
	上記いずれかのアプローチを選択し、すべてのリースに対して適用 IFRS16.C6
貸手	IAS第17号における処理を引き継いだうえで適用開始日以降につきIFRS第16号を適用する。 ただしサブリースの貸手については別途定めあり IFRS16.C14

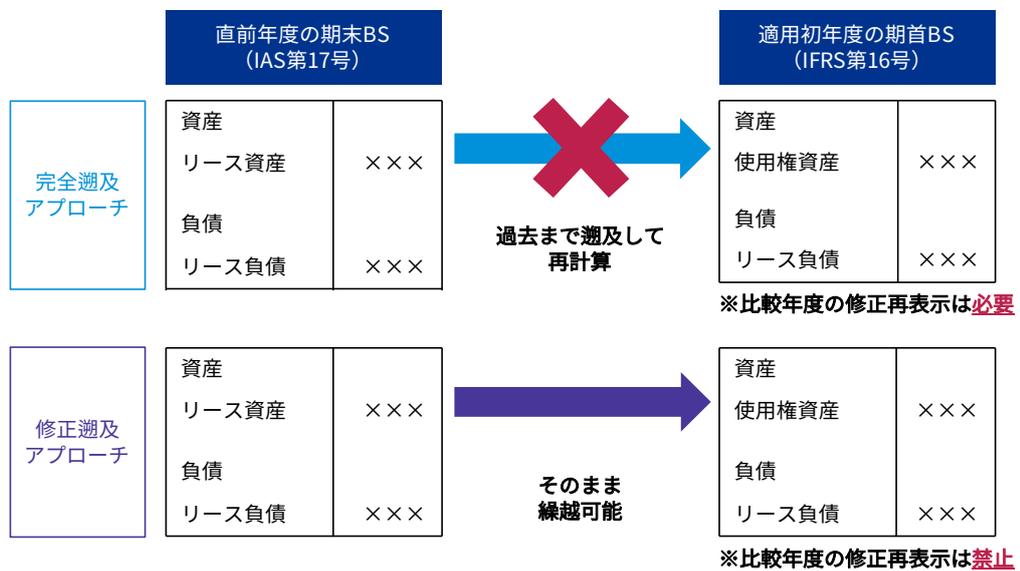
## IFRS16.C6,C7

借手が修正遡及アプローチを適用する場合はすべての既存取引について一律に適用する必要があり、その主な内容は以下のとおりである。なお、修正遡及アプローチを適用した場合、比較年度における修正再表示は禁止されている。

## IFRS16.C11

まず、借手が修正遡及アプローチを適用する場合で、IAS第17号のもとでファイナンス・リースと分類された取引については、直前の年度末財政状態計算書において計上されたリース資産／負債残高を、そのまま新基準適用開始日（期首）の使用権資産／リース負債残高として引き継ぎ、以降はIFRS第16号の定めを適用する。

■経過措置：修正遡及アプローチ（IAS第17号のもとでファイナンス・リースと分類された取引）



## IFRS16.C7, C9(a)

次に、IAS第17号のもとでオペレーティング・リースと分類された取引については、少額資産のリースの例外を適用するリースを除き、以下の手順で新基準適用開始年度の期首においてリース負債及び使用権資産を当初認識する。従来の会計処理との差額（期首時点の累積影響額）は、新基準適用開始年度期首の利益剰余金（もしくは資本内のその他の適切な項目）で調整する。

## IFRS16.C8(a)

リース負債は、新基準適用開始時点の残存リース料総額（リース料総額のうち、今後発生するもの）を、期首時点における借手の追加借入利率で割り引いた現在価値で当初測定する。

## IFRS16.C8(b)

使用権資産は、以下のいずれかの方法で計上する。いずれの方式を採るかは、リースごとに選択することができるが、いずれの方式による場合であっても、減損会計を適用する必要がある。減損の判定については、適用開始日の状況で判断する。

- リース取引開始時点から新基準を適用していたと仮定して使用権資産の期首時点の帳簿価額を算定する。ただし、割引率については、期首時点の借手の追加借入利率を用いる。
- 上述した方法で簡便的に求めたリース負債の期首時点の測定額に、すでに認識済みの前払・未払リース料計上額を調整した値を用いる。

## IFRS16.C10(c)

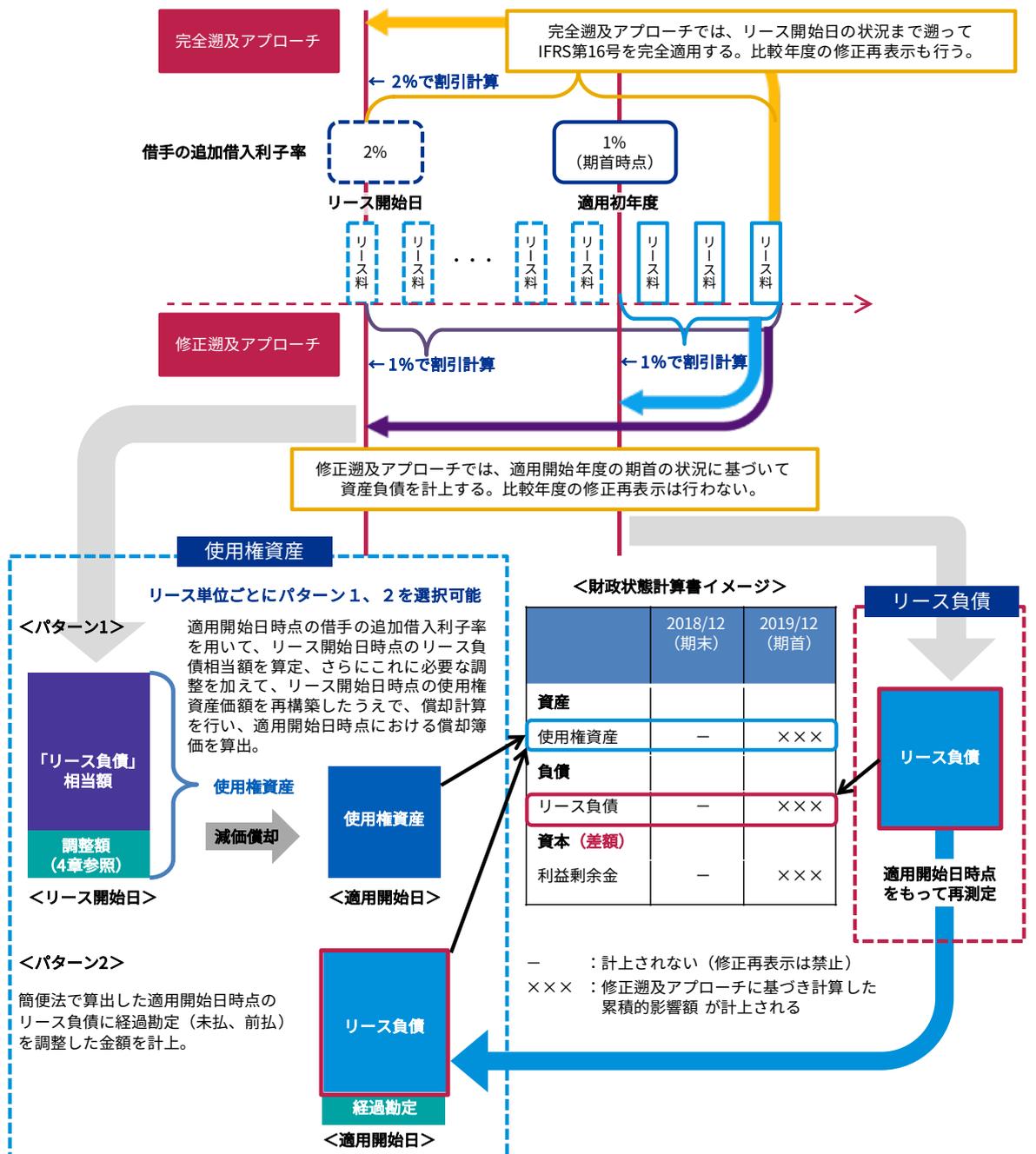
なお、適用開始日から12ヶ月以内にリース期間が終了するリースについては短期リースの例外に準じた処理を選択することができる。この取扱いは、リースごとに適用の可否を決めることができる。

## IFRS16.C10

その他、本稿での説明は割愛するものの、修正遡及アプローチの適用に関しては詳細な定めがある。

IAS第17号のもとではオペレーティング・リースと分類されるリース契約のみ保有していた借手が、2019年にIFRS第16号を適用した場合における経過措置のイメージ（簡便的に減損会計の適用については除外）は以下のようなになる。なお、完全遡及アプローチにおいて適用すべき割引率は、原則としてリースの計算利率であるが、借手はリースの計算利率を把握できないことが多く、実務上は借手の追加借入利率が用いられるケースが多いとみられることから、図解上、完全遡及アプローチにおいても借手の追加借入利率を用いているケースに限定している。

■経過措置：完全遡及アプローチと修正遡及アプローチ



## IFRS16.C12

修正遡及アプローチを適用した場合、新基準の適用を開始する年度の年次財務諸表において、以下の開示を行うこととされている。

- 新基準適用開始日時点における、追加借入利率の加重平均値：これは修正遡及アプローチのもとでリース負債・使用権資産がどのような割引率を用いて測定されたかについて開示するものである。
- IAS第17号のもとで新基準適用直前報告年度末に開示されていたオペレーティング・リースに係るコミットメントの額を現在価値に割引いた値と、新基準適用開始年度の期首に認識されたリース負債計上額との差異の説明：IAS第17号のもとで開示されていたコミットメントの総額はIFRS第16号のもとのリース料総額の残額と一致するとは限らない。また、コミットメント額は割引前であるがリース負債は割引現在価値であるので、割引計算の効果が開示されることになる。

## IFRS16.C14-18

なお、サブリースの貸手及びセール・アンド・リースバック取引に関しても別途、経過措置が設けられている。

## 10.2 初度適用

IFRS第16号の公表によりIFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」が改訂されており、初度適用企業が従前の会計原則からIFRS第16号のリース会計への移行を簡便に行うための措置が設けられた。その主なものは、以下のとおりである。

IFRS1<sup>\*</sup>.D5～D7

- ・有形固定資産と同様、IFRS移行日現在で、使用権資産を公正価値で測定し、その公正価値をみなし原価として使用することを選択することができる。

IFRS1<sup>\*</sup>.D9

- ・契約にリースが含まれているかの判断はIFRS移行日における状況によって判断することができる。

IFRS1<sup>\*</sup>.D9B～D9E

- ・IFRS移行日を基準とした修正遡及アプローチ（10.1参照）の適用を選択することができる。

## 11. 米国基準との主要な差異

### 11.1 リース会計におけるコンバージェンス

リース会計の改訂プロジェクトは、FASBと共同で進められてきた。2013年5月にリリースされた改訂公開草案はIASBとFASBが合同審議を通じてお互いに歩み寄りを模索した結果として公表されたものである。

しかし、その後の再審議を通じて、残念ながらFASBとIASBとは異なる道を選択することとなった。主な違いは米国基準における借手デュアルモデルの採用である。改訂公開草案に対するフィードバックを受けて再審議が開始されたごく初期の段階で、借手の会計モデルについての両ボードの決定は決裂に至り、その後、IASBとFASBは合同審議を重ねたものの、ついにこの基本的な方針が見直されることはなかった。IASBは会計処理の煩雑性と、いわゆる「タイプBのリース(使用権資産とリース負債は計上するものの、事後測定においては、両者から発生する費用をリース費用として一括し、これを、リース期間にわたって均等に認識する)」の会計処理における使用権資産の通増的な減価認識に係る概念的妥当性の問題を回避してシングルモデルを選好した。それに対し、米国では、すべてのリースを同一の性質の取引と見ることはそもそもリース取引の経済的実態を捉えていないのではないかとの意見が根強く、使用権資産についてはほぼすべてのリースにつきオンバランスするとしても、損益計算の観点からは従来のオペレーティング・リースのようにリース期間にわたって費用発生を定額とする会計処理を堅持することを求める声が大きかった。

リースの定義など、結果的にIFRSと米国基準とで重要な相違がない領域もある。米国基準においても、新基準のもとでは、原則としてすべてのリースは借手の財務諸表上オンバランス処理されることに鑑みれば、IFRS第16号も米国基準の新リース会計も財務諸表の見え方には大きな違いはないとしてコンバージェンスは実質的に達成されたとする考え方もある。しかし、今回のリース会計の改訂が借手会計の見直しを焦点とするものであることを考えると、借手会計におけるシングルモデルとデュアルモデルの違いはリースに対する根本的な考え方の違いに起因するものであり、その乖離は小さくない。

なお、貸手会計については今回のリース会計改訂において重要な見直しは行われず、IFRS第16号は従来基準であるIAS第17号を、米国基準Topic 842はリバレージド・リース会計の廃止を除いてTopic 840の取り扱いをほぼ踏襲している。そのため、従来基準において存在したGAAP差異は新リース会計下でも基本的に引き継がれることとなった。

IFRSと米国基準の差異を収斂させようとしたMOUは2006年に取り交わされた。しかし、そこで掲げられた11項目のうち、多くは両ボード間の合意形成に至らず、プロジェクトそのものが休止されたものもあり、本来目指したコンバージェンスに成功したものはごく少数でしかない。MOU合意からちょうど10年の節目に共同プロジェクト最後の項目であるリース会計がこのような形で結了したことは、象徴的である。

## 11.2 主要な差異

IFRS16.BC303～

両基準の主な差異は以下のとおりである。また、これ以外にもIFRSの会計処理との違いに起因する表示、開示、経過措置等の違いが生じている。

IFRS第16号		米国基準 (Topic842)
<b>借手会計モデル</b>		
<b>原則的処理</b>	すべてのリース取引に同一の会計アプローチが適用される (シングルモデル)。	リース取引の多様性を踏まえ、ファイナンス・リース (従来基準におけるキャピタル・リースに相当) とオペレーティング・リースのデュアルモデルを採用する。  従来と同様のリース分類基準を踏襲し、ファイナンス・リース、オペレーティング・リースのいずれにおいても使用権資産とリース負債は計上するものの、オペレーティング・リースについてはリース期間にわたって原則毎期定額の期間費用が発生するような仕組みが開発された。
<b>原則的処理の例外</b>	短期リース及び少額資産のリースについては、使用権資産・リース負債を計上することなく、リース期間にわたって毎期定額、もしくはその他合理的方法により費用を計上できる。  なお、購入オプションがついているリースは短期リースの対象とならない。	短期リースについては、使用権資産・リース負債を計上することなく、リース期間にわたって毎期定額の費用計上とすることができる。少額資産のリースの規定はなく、一般的な重要性基準が適用される。  購入オプションがついていても、その行使が合理的に確実でない場合には、短期リースの要件を阻害しない。
<b>インデックス等に基づく変動リース料</b>	インデックス等の変動の結果として、将来リース料キャッシュ・フローに変更が生じた場合には見直しを行う。	インデックス等の変動のみを理由としてリース料総額を見直すことはない。  変動による差額は発生時に費用処理する。

IFRS第16号		米国基準 (Topic842)
<b>貸手会計モデル</b>		
<b>原則的処理</b>	<p>従来のIAS第17号を踏襲し、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの別に処理を行う。</p> <p>リースの分類とリース料総額の回収可能性との関係についての明示的な言及はない。</p> <p>ファイナンス・リースの取組時に発生する売却損益について、特段の定めはない。</p> <p>貸手に発生する当初直接コストは繰り延べる。</p>	<p>従来の米国基準リース会計を大枠で踏襲し、貸手のリースは販売型リース、直接金融リース、オペレーティング・リースに分類される。なお、販売型リースと直接金融リースの識別基準は今般若干の見直しが行われている。さらに、借手からのリース料総額の回収可能性が高い (probable) と言えない場合については別途会計処理の定めがある。</p> <p>販売型リース及び直接金融リースにおいてはリース対象原資産の認識を中止するが、その際に生じた売却益に関しては直接金融リースでは認識しない。また、直接金融リース及びオペレーティング・リースにおいては当初直接コストを繰り延べるが、販売型リースで売却損益が出る場合には、当初直接コストは繰り延べない。</p>
<b>セール・アンド・リースバック</b>		
<b>売却処理の要件</b>	<p>収益認識の基準であるIFRS第15号に照らして判断する。IFRS第15号では、購入オプションが売手に付与されているケースでは売却は成立しない旨の記載がある。</p>	<p>収益認識について定めたTopic606に従い判断する。購入オプションが売手に付与されている場合であっても、買戻時の公正価値による買戻しであってかつ当該リース対象資産が市場で容易に調達可能である場合には、売却の成立は妨げられない。</p> <p>一方、リースバックがファイナンス・リースに分類される場合には支配の移転が認められず、売却要件を満たさない。</p>
<b>売却損益の認識</b>	<p>IFRS第15号に照らして売却が成立した場合であっても、リースバックされた権利に対応する部分からは販売損益を認識しない。</p>	<p>Topic606に基づき売却が成立すると判断された場合には、売却損益を全額認識する。</p>
<b>サブリース</b>		
<b>サブリースの貸手としてのリース分類</b>	<p>ヘッドリースにより生じた使用権資産に関して、そのリスク及び経済的便益が、転賃によりサブリースの借手に移転したかどうかで判断。</p>	<p>リース分類を判断する際に現在価値基準や経済的耐用年数基準を適用するにあたっては、使用権資産とサブリースを比較するのではなく、リースの対象となっている原資産とサブリースを比較する。</p>
<b>不動産のサブリース</b>	<p>定義を満たす場合、使用権資産は投資不動産としてIAS第40号「投資不動産」の適用を受ける。公正価値モデルに拠るか、または公正価値の開示が必要。</p>	<p>投資不動産に関する基準は米国基準には存在しない。</p>

## 本冊子について

有限責任あずさ監査法人 IFRSアドバイザー室は、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」について、その基本的な考え方を借手会計を中心に説明するものです。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、関連するパラグラフ番号を記載しています。基準書番号に※がついているものは、IFRS第16号によって改訂された基準を指しています。

IFRS第16号「リース」は公表されたばかりであり、特に借手については従前の会計処理からの大きな転換を迫るものではありませんが、判断が介在する部分が多く、日本におけるリース取引の実務においてどのように適用されるかは今後の検討が必要と思われます。さらに、企業が、企業自身の事実、状況及び個々の取引を考慮して、どのようにIFRS第16号の新リース会計を適用するかを考えるには、さらなる分析及び解釈が必要となります。本冊子の情報は、IFRS第16号公表当初における、あずさ監査法人IFRSアドバイザー室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・山邊 道明

植木 恵

松田 麻子・青柳 智人・内田 俊也・堀 友美・引敷林 嗣伸

## 参考文献

IFRS第16号「リース」

KPMG ISG “First Impression” (2016年1月発行)

KPMG IFRG “IFRS Newsletter LEASES” 第12版

KPMG IFRG “Insights into IFRS” 第12版

KPMG US “Defining Issues”

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。

## あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室による刊行物



### 詳細解説IFRS実務適用ガイドブック

本格的なIFRS時代が到来する中、様々な立場や目的から、IFRSの理解に資する信頼できる情報に対するニーズが高まっています。本書は、そのような期待に応えるIFRS専門書として、IFRSを支える基本原則や規定の内容を簡潔かつ明瞭に示すことはもとより、実務で遭遇するであろう論点をもできるだけ広く取り上げ、それらを豊富な設例を用いて具体的に解説しています。また、ハイレベルな専門書でありながら、図解、設例、日本基準との比較などを随所に配し、時代に即した利便性を追求しています。なお、IFRS15「顧客との契約から生じる収益」（2014年5月公表）、IFRS9「金融商品」（2014年7月公表）等、刊行日時点の最新基準も網羅しています。



### IFRSの改訂ヘッジ会計 ～ケースで学ぶ新しいヘッジ会計～ (改訂第二版)

本冊子は、日本基準利用者の視点から、IFRS第9号のヘッジ会計の仕組みを具体的に解説するものです。日本企業の実務で一般的にみられるヘッジ活動に、ヘッジ会計を適用した場合の留意事項等について、その影響を検討し、ケース・スタディ方式で説明しています。初版公表後から本第二版公表時までのKPMGの見解等を含む最新の情報を反映しています。



### 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」

本冊子は、先に公表した「IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』の概要」の続編として、新基準についてより詳細に解説するために作成しました。ここでは、IFRS適用企業及び適用を検討する企業が、新基準を適用する際に直面すると現時点で想定される課題について考察しています。また、現行基準との相違についても解説しています。



### IFRSニュースフラッシュ

あずさ監査法人では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。



### 会計基準Digest

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。毎月発行しています。



### IFRIC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、また、IFRS-ICで取扱われているすべての論点のステータスを「論点サマリー」にまとめています。



### オンライン解説

音声解説付きのスライドにより、国際会計基準審議会（IASB）が公表する新たな会計基準や公開草案等の概要を紹介します。また、月次で国際会計基準審議会（IASB）会議の概要も紹介しています。

## KPMGによるその他の刊行物



[kpmg.com/ifrs](http://kpmg.com/ifrs)では、新規のIFRS利用者も現行のIFRS利用者も、「財務諸表の例示」や「開示チェックリスト」等の、最新動向の概略、複雑な規定についての詳細なガイダンス及び実務的なツールを入手することができます。

### 現在適用されているIFRSの適用について



#### [Insights into IFRS](#)

IFRSの実務への適用を支援します。



#### [IFRS—新たな基準書](#)



#### [Guides to financial statements](#)

IFRSのもとでの開示例及び現在適用されている規定のチェックリストを提供します。



#### [IFRSと米国会計基準との比較表](#)

### IFRSの将来の展開に備えて



#### [IFRS news](#)



#### [IFRS newsletters](#)



#### [IFRS for banks](#)



#### [IFRS第15号の業種別の解説](#)

## 主要なプロジェクト



収益認識



金融商品

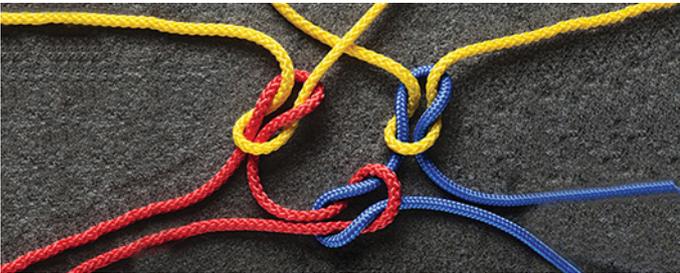


リース



保険契約

## 基準書の改訂



企業結合及び連結



表示及び開示

KPMGの「Accounting Research Online」では、広範にわたる会計、監査及び財務報告に関するガイダンスや文献について参照することが可能です。現在の大きく変化する環境において最新情報に精通したい方にとって、このウェブベースの会員制サービスは価値あるツールとなります。[aro.kpmg.com](http://aro.kpmg.com)で、ぜひ15日間の無償トライアルをお試しください。

2016年2月

# Contact us

**有限責任 あずさ監査法人**

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

**[www.kpmg.com/jp/ifrs](http://www.kpmg.com/jp/ifrs)**

**[twitter.com/kpmg\\_jp](https://twitter.com/kpmg_jp)**  
**[facebook.com/kpmg.jp](https://facebook.com/kpmg.jp)**



**[kpmg.com/app](http://kpmg.com/app)**



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。

© 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. Printed in Japan. 16-1522

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