



# KPMG Insight

KPMG Newsletter

Vol. 18

May 2016

会計トピック②

新リース会計「IFRS第16号」の概要

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



# 新リース会計「IFRS第16号」の概要

有限責任 あずさ監査法人

IFRS アドバイザリー室

テクニカル・ディレクター 植木 恵

マネジャー 小林 央子

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、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します。他方、貸手は、従前のIAS第17号「リース」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。

本稿では、IFRS第16号の概要について、解説します。

なお、本文中の意見にわたる部分については、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



植木 恵  
うえき めぐみ



小林 央子  
こばやし のりこ

## 【ポイント】

IFRS第16号の骨子は以下のとおりです。

- ー 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ました。
- ー 借手にとってのリース取引は、原則として資金調達を伴う使用権資産の取得として会計処理されます。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）をリース開始日に認識します（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ます。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すること）も認められます。
- ー リースにおける貸手とは原資産の使用権を借手に譲渡した当事者をいいます。しかし、今回のリース会計基準の改訂において、貸手の会計処理は、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、借手会計の改訂と平仄を合わせた貸手会計の改訂は必ずしも必要ではないとされました。この結果、借手会計ほどの問題点が指摘されていなかった貸手の会計処理については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ませんでした（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いません。
- ー 借手は、①契約変更があった場合、②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ときには、リース負債を再測定し、使用権資産計上額を調整します。さらに、一定の要件を満たす変動リース料の見直しや、残価保証に基づく支払予想額の見積りの変更についても、その影響をリース負債及び使用権資産に反映します。一方、貸手は、契約変更があった場合を除き、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いません。
- ー 借手・貸手ともに、開示について拡充が図られました。
- ー 新リース会計基準の開発にあたり、米国基準との完全なコンバージェンスは達成されませんでした。貸手の会計処理に大きな違いはありませんが、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ます。即ち、使用権資産とリース負債を原則としてすべてのリースにつき認識するという点はIFRSと同じですが、オペレーティング・リースに該当するリースについては、リース期間にわたって定額のリース費用が発生する仕組みが採用されています。

## I. 背景

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・リースにおいては、リースを通じて借手が得た権利義務が資産・負債として計上されることはありません。一方、ファイナンス・リースは原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転するリースと概念的に位置づけられています。IAS第17号自体には、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースを判別するための明確な数値基準はありませんが、実務上は、明確な数値基準を持つ米国基準等が参照されるケースが少なくなかったと考えられます。

こうした数値基準に頼る慣行が定着しているがゆえに、形式的に数値基準を充足することで、実質的にはファイナンス・リースとほぼ同等の取引でありながら、ファイナンス・リースとして処理されないという状況を排除できず、結果として「ストラクチャリング」の機会を借手に与えてきたのではないかと批判も多くなされてきました。加えて、いわゆるオペレーティング・リースにおいても、リース取引によって得られた資産の使用権という「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い点が、会計情報の有用性を妨げているとして、長らく批判の対象となっていました。

IASBとFASBは、このような状況を背景に、借手におけるオフバランス処理、及び分類の違いに基づく複数の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ことに主眼を置き、共同プロジェクトを進めてきました。

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公表されました。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、借手は使用権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す。改訂公開草案が提案したデュアルモデルに代えて最終的に単一モデルを採用したことで、「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、当初の目的は概ね達成されたことになります。一方、貸手については、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。これは、改訂公開草案の複雑性が問題視されたためですが、これにより、貸手の会計処理は、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）が維持されることとなりました。

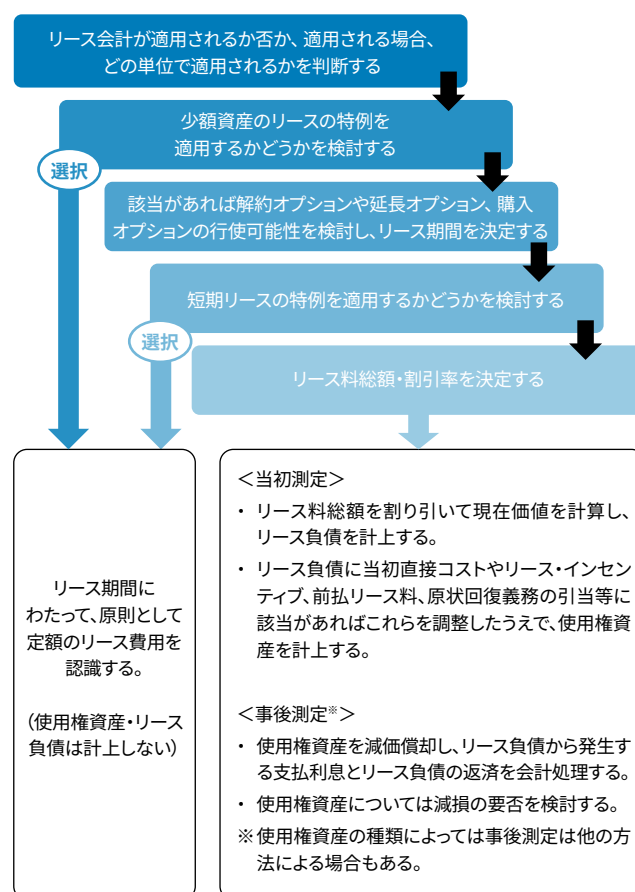
た。この結果、借手の会計処理との対称性が失われるという新たな問題が生じるようになりました。

## II. 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、以下のとおりです。

まず、借手において、リース取引に関する処理の検討は、概ね図表1の手順で行うことになると考えられます<sup>1</sup>。

【図表1 リース取引の処理の検討～借手】



出典：KPMG IFRSの新リース会計～概説 IFRS第16号～

また、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、財務諸表に図表2の違いが現れると考えられます<sup>2</sup>。

<sup>1</sup> 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りますので、ご留意ください。

<sup>2</sup> 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ありません。

【図表2 財務諸表の比較:日本基準とIFRS第16号】

日本基準			IFRS第16号		
貸借対照表			財政状態計算書		
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
損益計算書			包括利益計算書		
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
キャッシュ・フロー計算書			キャッシュ・フロー計算書		
営業活動			営業活動		
賃借料		XXX	賃借料		X
財務活動			財務活動		
リース負債の返済		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 財政状態計算書に及ぼす影響

● 資産・負債の計上額

日本基準では、ファイナンス・リースのみがオンバランスされますが、IFRSでは、すべてのリース取引について、使用権資産とリース負債が計上されます(短期のリース及び少額資産のリースを除く)。したがって、IFRS第16号のもとでは、日本基準に比べて、相対的に資産負債が多額に計上されることとなります。

● 事後測定に伴う影響

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ます。しかし、その後の事後測定では、使用権資産は通常は定額法により減価償却されるのに対して、リース負債の支払利息は実効金利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ます。

この結果、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ため、リース期間中の資本(利益剰余金)を圧迫することとなります。

② 包括利益計算書に及ぼす影響

● 賃借料の計上額

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ます。これに対して、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します。

● 使用権資産の減価償却費及びリース負債の支払利息

IFRS第16号のもとでは、使用権資産の減価償却費と、リース負債の支払利息が発生します。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、使用権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、純損益に与える影響が期によって異なってくるようになります。

③ キャッシュ・フロー計算書に及ぼす影響

● 財務活動によるキャッシュ・フロー

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ります。

● 営業活動によるキャッシュ・フロー

IFRS第16号のもとでは、上述のとおり、賃借料の計上は抑えられるため、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ます。



## Ⅲ. 適用範囲とリースの定義

### 1. 適用範囲

IFRS第16号は、サブリースにおける使用権資産のリースを含むすべてのリースに適用されます。ただし、一部例外があります。

知的財産のライセンス提供に係る貸手の処理には、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」が適用されます。また、映画フィルムなどのライセンス契約に基づく借手の権利の処理には、IAS第38号「無形資産」が適用されます。その他の無形資産のリースについて、借手はIFRS第16号を適用するかどうかを選択することが認められます。

### 2. リースの定義

IFRS第16号では、リースとは、「対象となる資産（原資産）の使用権が、一定期間にわたり、対価と交換に移転される契約（または契約の一部）」と定義され、具体的には、以下の2つの条件とともに満たすものが該当します。

- ① 原資産が特定されている。
- ② 借手は、当該資産を使用する期間にわたって以下を有する。
  - 当該資産の使用から生じる経済的便益の実質的にすべてを享受する権利、及び
  - 当該資産の使用を指図する権利

対象資産の実質的な差替権を資産の使用期間にわたって貸手が保有している場合、原資産は特定されていることになりません。なお、従前の会計基準においては資産の一部を賃借の対象とする場合の取扱いが明確ではありませんでしたが、IFRS第16号では物理的に分離が可能なもの、もしくは物理的に分離できない場合は当該資産の実質的稼働能力のほぼすべてにあたる場合に限り、リースの定義における「特定された資産」に該当する旨が明記されました。

また、上記②における「使用を指図する」とは、以下のいずれかの状況を指します。

- 使用する期間にわたって、借手が資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有している。
- 資産の使用方法及び使用目的が事前に決定されている場合には、対象資産を操作する権利を借手が有しており、貸手が操作方法を変更する権限を有していない、もしくは、使用方法及び使用目的を事前に決定するように借手が資産を設計している。

IFRS第16号では、原則として、上記定義を満たすリースの会計単位ごとに、基準の要求事項を適用します。契約の中に複数の構成要素が含まれている場合には、非リース要素とリース要素（複数の場合もあります）をそれぞれ識別し、各構成要素ごとの処理が必要ですが、借手については、構成要素ごとに分離せずにすべてをまとめて単一のリース要素として処理することも認められています。

例えば、以下のケースでは、リースの定義である、①対象資産が特定され、②対象資産から得られる便益の実質的のほぼすべてを享受する権利を得ているものと考えられます。また、使用期間にわたって使用方法・使用目的を指図する権利を得ていると判断されるため、当該契約にはリースが含まれていると判断されます。このケースでは、顧客が操船を行わない（行えない）ことは、リースの定義を満たしているかどうかを判断するうえで、問題にはなりません。

#### （ケース）

- ✓ ある顧客が船主から、5年間、船を借り上げた。
- ✓ どの船かは契約に指定されており、船主はこれを勝手に変えることはできない。
- ✓ 5年の間、どの貨物をいつどこに運ぶためにこの船を使うか、また、その航行ルートについては、一部、船主から指定された「凶暴海賊多発区域」の航行はできないものの、顧客が原則自由に決められる。
- ✓ 契約期間にわたって、操船については船主が手配した船長（および操船スタッフ）が担当する。顧客が自ら他の船長を別途雇ったり、自分が操船したりすることは、契約で禁じられている。

## Ⅳ. 会計処理

### 1. 借手の会計処理

IFRS第16号では、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します。ただし、短期リースまたは少額資産のリースについては例外的な免除規定が認められています。

#### （1）当初認識時の会計処理

借手は、リース負債をリース料総額（Ⅴ.会計処理の基礎となる事項を参照のこと）の未決済分の割引現在価値で測定します。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します。

## (2) 当初認識後の会計処理

借手は使用权資産を減価償却するとともに、リース負債の残高に対して一定率で利息費用を発生させ、リース料の支払いを通じてリース負債の元本の返済及び利息の支払いを認識します。使用权資産の減価償却はリース期間にわたって行いますが、所有権移転条項がついている場合や権利行使が合理的に確実な購入オプションが付与されている場合は、原資産の耐用年数で減価償却します。利息費用については、リース負債の残高が多いリース開始当初に多額に発生するため、使用权資産を定額法により減価償却した場合、リースに係る費用（すなわち、減価償却費と利息費用の合計）は、リース期間の前半に多く発生し、時間の経過とともに逓減することになります。なお、使用权資産は、IAS第36号「資産の減損」の適用対象となります。

有形固定資産の事後測定に再評価モデルを適用している場合や、不動産の賃借に伴う使用权資産が投資不動産の定義に該当し、投資不動産の測定に公正価値モデルを適用している場合は、別途定めがあります。

## (3) 短期リースについての免除規定

短期リースとは、リース開始日時点のリース期間（V.会計処理の基礎となる事項を参照のこと）が12ヵ月以内のリース（購入オプションが付されているものを除きます）をいいます。短期リースの借手は、使用权資産やリース負債を認識せず、リース料総額をリース期間にわたって定額法等の規則的方法により費用計上できます。本免除規定の適用は、原資産の種類ごとに選択できます。

## (4) 少額資産のリースについての免除規定

新品の状態での価値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、借手は、短期リースの免除規定と同様の会計処理を選択できます（ただし、借りてきた資産をサブリースする場合を除きます）。少額かどうかの判断の目安としては、「結論の背景」に5,000米ドルと示されています。本免除規定の適用は、リース会計を適用する単位ごとに選択できます。本免除規定によって処理される契約の合計に、金額的な重要性があるか否かは問われません。

なお、少額資産のリースに係る免除規定は企業規模にかかわらず絶対的な数値基準で設定されるものです。一般的な重要性は企業規模並びにそのビジネスの実態に応じて定性的・定量的に判断されます。少額資産のリースに係る免除規定は、一般的な重要性の概念に代わるものではなく、よって、本免除規定の対象にならないリース取引であっても、一般的な重要性の観点から重要性がないと判断されればIFRS第16号の規定する原則的な処理ではなく、相応の簡便的な対応がなされることにつ

いて否定するものではないと考えられます。

## 2. 貸手の会計処理

IFRS第16号では、貸手の会計処理については、ファイナンス・リース、オペレーティング・リースとも従前の会計基準の会計処理が踏襲されました。ファイナンス・リースとは原資産の所有に係るリスクと経済価値のほとんどすべてを貸手から移転するリースをいい、ファイナンス・リースの貸手はリース開始日に原資産の認識を中止し、正味リース投資未回収額（リース債権、即ちリース料総額の未決済分の現在価値と、リース終了時に回収される原資産の無保証残存価値の現在価値の合計）を未収金として計上します。オペレーティング・リースはファイナンス・リース以外のリースをいい、原資産の認識は継続したまま、リース期間にわたって原則定額のリース料を認識します。貸手の会計処理自体は大きな見直しはないとはいえ、リースの定義の変更や、セール・アンド・リースバック取引やサブリースの会計処理の見直し、開示の拡大によって、今回のリース会計の改訂は貸手にも影響がある点は留意が必要です。

## V. 会計処理の基礎となる事項

既述のとおり、借手におけるリース負債や貸手におけるリース債権の当初測定は、リース料総額の割引現在価値で行われます。リース料総額に何を含めるか、割引率に何をを用いるか、またそれらをどのように見直すかについて、基準は以下のとおり定めています。

### 1. リース料総額

リース料総額とはリースに関連して借手から貸手に支払われるものをいい、具体的には以下が該当します。

#### 【借手と貸手が共に考慮するもの】

- 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
- 購入オプションがついている場合で、その権利行使が合理的に確実な場合の、オプションの権利行使価額
- 解約オプションがついている場合で、その権利行使が合理的に確実な場合の、解約損害金要支払額

#### 【借手のみが考慮するもの】

- 残価保証のもとでの借手の支払予想額

#### 【貸手のみが考慮するもの】

- 借手もしくは第三者による残価保証額

リース料総額の未決済分の現在価値がリース負債の当初測定額であり、使用権資産の当初測定額はこれに当初直接コスト等の調整を加えた値です。

## 2. リース期間

リース料総額に含まれるリース料はリース期間において支払われるものに限定されます。

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 (reasonably certain) な場合のオプション期間を含む期間と定義されています (図表3参照)。

これらのオプションの行使が合理的に確実かどうかを再評価することによるリース期間の見直し、またはこれに伴うリース料総額の再計算は、借手のコントロール下にある重要な事象または状況の変化が起きた場合に、借手のみが行います。貸手は見直しを行いません。

## 3. 変動リース料

変動リース料のうち、以下に挙げるもののみがリース料総額に含まれます。その他の変動リース料は、発生時に費用 (収益) 計上されます。

- 実質的に固定リース料に該当する変動リース料 (形式的には変動性を含むものの実質的には回避不可能な支払をいいます)。これらはIFRS第16号上、固定リース料として扱われ、リース料総額に含まれます。
- 指数またはレート (例えば、消費者物価指数、金利、市場における賃貸料水準) に基づいて算定される変動リース料。このタイプの変動リース料は、当初測定において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を行い、その後、当該指数またはレートの変動によってキャッシュ・フローに変更が生じた場合に、借手はリース料総額にその変動を反映します。貸手は見直しを行いません。

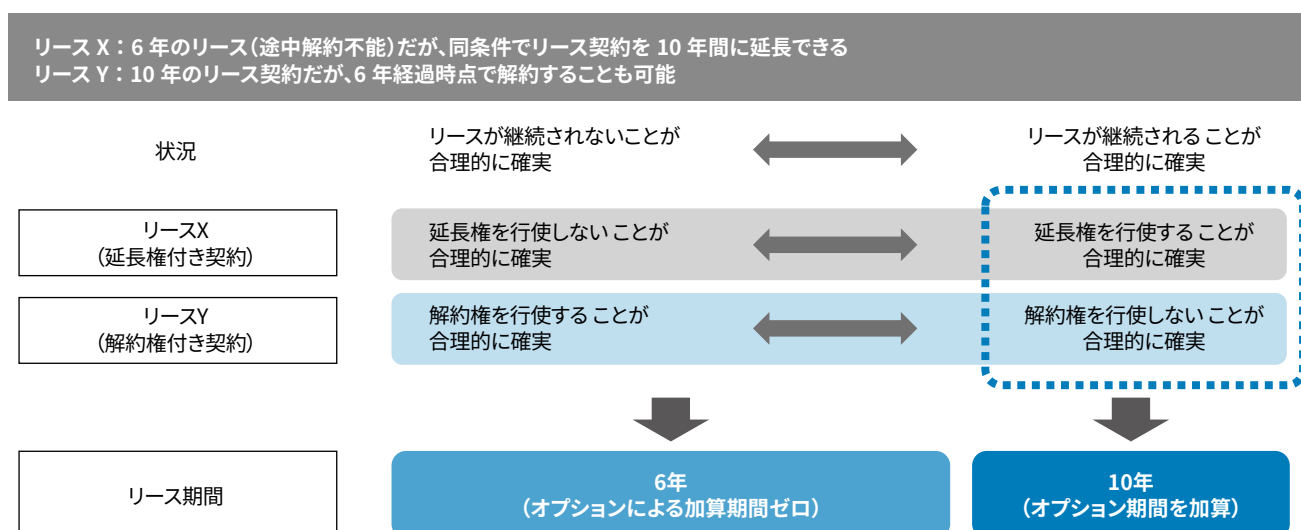
## 4. 購入オプション

借手が購入オプションを行使することが合理的に確実 (reasonably certain) な場合に限り、購入オプションの行使価値をリース料総額に含めます。借手は、借手のコントロール下にある重要な事象または状況の変化が起きた場合に、購入オプションを行使する可能性の再評価を行い、行使が合理的に確実か否かの判断に変更が生じた場合にはリース料総額を見直します。貸手は再評価を行いません。

## 5. 残価保証

リース料総額に含められる残価保証の金額は借手と貸手で異なっており、借手の場合は自らの支払予想額、貸手の場合は、借手または第三者から受けている残価保証の金額そのものがリース料総額に含まれます。残価保証のもとでの支払予想額が変動した場合、借手はリース料総額を見直します。

【図表3 リース期間の算定方法】





## 6. 割引率

貸手・借手がリース債権・リース負債を計算する際の割引率は、貸手によるリースの計算利率を用い、借手がこれを容易に入手できない場合には借手の追加借入利率を用います。リースの計算利率とは、リース料総額とリース期間経過後の原資産の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にとっての当初直接コストの合計に等しくなるように逆算した割引率をいいます(図表4参照)。

リース料総額の見直しを行った場合、それがリース期間の見直しや、購入オプションの行使可能性の見直しによる場合は、見直し後の割引率を用いますが、変動リース料の見直しや残価保証の見直しによる場合は、割引率は見直しません。ただし、変動金利に連動する変動リース料が見直された場合には、割引率についても当該変動金利の見直しを反映します。

## 7. 当初直接コスト

当初直接コストには、リースの締結によって生じた増分コスト、つまり、そのリースを締結しなければ発生しなかったであろうコストのみが含まれ、ファイナンス・リースの貸手である製造業者または販売業者に生じたものは含めません。一般的には仲介手数料や既存テナントの立ち退き感謝料などが該当すると考えられます。借手に生じた当初直接コストは、使用権資産の当初測定額に含め、リース期間にわたり減価償却します。貸手に生じた当初直接コストは、ファイナンス・リースの場合、正味リース投資未回収額に含められることにより実質的に繰り延べられ、リース期間にわたって生じる受取利息を減額させる形で費用化されます。オペレーティング・リースの場合は、原資産の帳簿価額に加えたうえで、リース期間にわたってリース収入と同様の基礎に基づき費用を認識します。

## 8. 契約の変更

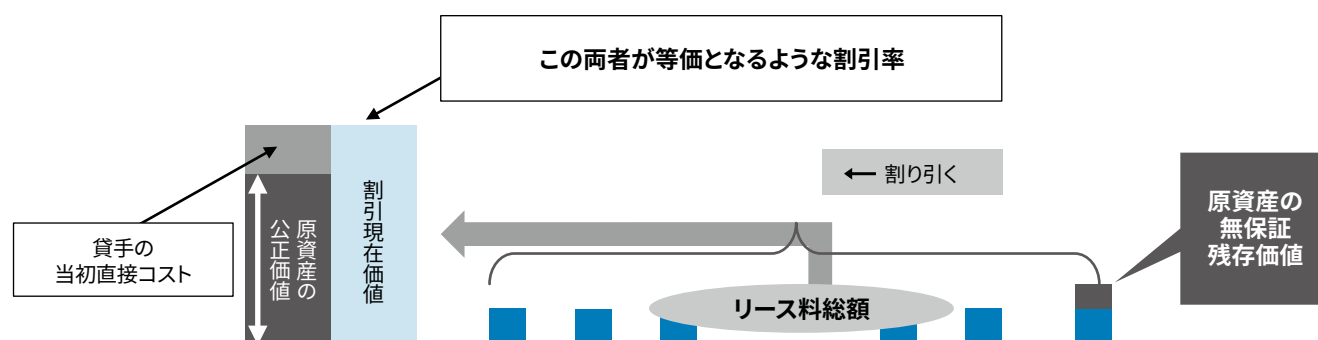
契約の変更は、それを別個のリースの追加として扱うか、既存のリースの変更として扱うかを検討し、後者の場合、借手はリース料総額を見直し、見直し時の割引率をもってリース負債を再測定します。契約の変更によりリースの範囲が減少している場合には、減少に応じた使用権資産の認識を中止し、リース負債の再測定差額との差を損益に認識します。それ以外の場合には、リース負債の再測定差額と同額だけ使用権資産を調整します。

# Ⅵ. リースバック&サブリース

## 1. セール・アンド・リースバック取引

セール・アンド・リースバック取引が、売却取引とリース取引の組合せとして会計処理されるか、または、売却収入相当額の融資とリース料の名目による元本の返済(及び利息の支払い)として会計処理されるかは、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」に基づき判断します。つまり、売却取引によって買手(リースの貸手)に対象資産の支配が移転する場合には売却処理の要件が満たされ、それと同時に買手から売手へのリースバック取引とされます。セール・アンド・リースバック取引が売却取引とリース取引として会計処理される場合、借手(売手)が計上する使用権資産の価額は、売却された資産の売手(借手)の帳簿価額のうち、借手が保持し続ける割合部分により測定されます。結果として、借手としてリースバックを受けた部分に対応する売却損益は、売却時点では計上されません。なお、売却が公正価値で行われていない場合には、別途調整が必要とされます。

【図表4 リースの計算利率】



## 2. サブリース

サブリースの貸手は、オリジナルのリース（ヘッドリース）が短期リースの特例を適用している場合はサブリースをオペレーティング・リースとして会計処理し、それ以外の場合は、ヘッドリースにおける使用権資産（原資産ではないことに留意する必要があります）の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてをサブリースの借手に移転しているか否かに基づきサブリースの分類を決定します。したがって、従前の会計基準の下での処理と比べると、サブリースがファイナンス・リースと判定されるケースが増加すると考えられます。なお、IFRS第16号の下では借手と貸手の会計処理の整合性は図られなかったため、サブリースがオペレーティング・リースの場合、一般的にヘッドリースの賃借から生じる費用とサブリースから生じる収益は期間収益としてマッチングしない結果となることに留意する必要があります。

## Ⅶ. 表示・開示

### 1. 借手

IFRS第16号では、借手は、使用権資産とリース負債のそれぞれについて、財政状態計算書上で区分掲記するか、注記において、それが含まれる財政状態計算書上の勘定科目を開示します。なお、区分掲記しない場合の使用権資産は、リース対象の原資産を自ら保有していた場合に財政状態計算書上において表示するであろう勘定科目に含めて表示します。ただし、使用権資産がIAS第40号「投資不動産」に規定される投資不動産に該当する場合には、上記によらず、投資不動産として表示します。

包括利益計算書上は、使用権資産の減価償却費とリース負債から生じる支払利息を区分して表示します。

キャッシュ・フロー計算書上は、リース負債の返済に係るキャッシュ・アウトフローは「財務活動によるキャッシュ・フロー」に分類し、支払利息に係るキャッシュ・アウトフローはIAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」に基づく会計方針の選択に基づき「営業活動によるキャッシュ・フロー」または「財務活動によるキャッシュ・フロー」に分類します。オンバランス処理されない短期リースや少額資産のリース、リース料総額に含まれない変動リース料に係るキャッシュ・アウトフローは「営業活動によるキャッシュ・フロー」に分類します。

上記の他、リースが借手の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響を評価するために必要と考えられる定性的情報と定量的情報を開示します。定性的情報については必須の開示事項は列挙されておらず、各報告企業が開示の目

的に照らして必要と判断する事項を開示することとされています。定量的情報には、リース関連の費用明細、及び使用権資産の増加に加え、リース負債についてのIFRS第7号「金融商品：開示」の下で要求される流動性リスク開示に基づく満期分析が含まれますが、当該開示は他の金融負債と区分して開示することが求められます。さらに、使用権資産が投資不動産に該当する場合には、IAS第40号の規定に基づく開示要請にも従う必要があり、例えば原価モデルによって投資不動産である使用権資産を測定している場合には、使用権資産の公正価値の開示が要求されます。

### 2. 貸手

貸手の会計処理はIFRS第16号によって大きく見直されることはありませんでしたが、開示に関しては、貸手についてもその内容が拡充されています。例えば、財務諸表の利用者が、貸手のリースの性質や、原資産に関して貸手が保持する権利（残存価値など）について貸手がどのようにリスクを低減しているかを理解できるような定性的開示が求められます。その他、リース関連収益の明細や、リース債権の満期分析に関する定量的開示が要求されています。

## Ⅷ. 適用・経過措置

### 1. 適用日

IFRS第16号は、2019年1月1日以後に開始する事業年度から適用されます。IFRS第15号を適用している場合に限り早期適用も認められます。

### 2. 移行措置

IFRS第16号の適用は、原則としてIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従い、IFRS第16号の処理を遡及的に適用する必要があります。しかしながら、移行を容易にするための簡便法が認められています。まず、適用開始日（IFRS第16号を最初に適用する会計期間の期首）において存在する契約がリースに該当するか否かについては、IFRS第16号による再評価を行わず、従前の会計基準による評価を用いることができます。また、借手については、比較年度に関する修正表示を行わずに適用開始日の資本に新基準適用による累積的影響額を反映させるアプローチ（修正遡及アプローチ）が認められています。さらに、従前の会計基準でオペレーティング・リースに該当し、オフバランスであった取引については、修正遡及

アプローチの下で適用開始日時点の使用権資産をどのように測定するかにつき2つの簡便的方法が提案され、リース会計の適用単位ごとにいずれの方法を取るかを選択することが認められています。

### 3. 初度適用

初度適用企業においても、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の改訂により、従前の会計原則からIFRS第16号のリース会計への移行を過度な負担をかけることなく行うための措置が定められています。IFRS移行日において存在する契約がリースに該当するか否かについては、IFRS移行日の事実と状況に基づき評価を行うことができます。また、借手はIFRS移行日を基準として、IAS第17号のオペレーティング・リースに適用される修正遡及アプローチと同様の方法を用いて使用権資産・リース負債を測定し、IFRS移行日の財政状態計算書に計上することが認められています。

## IX. 米国基準との差異

米国基準におけるリース会計基準の改訂については2016年2月25日にAccounting Standards Update No. 2016-02が公表されています。リース会計基準の改訂は、IASBとFASBの共同プロジェクトの成果ですが、最終的には完全なコンバージェンスには至りませんでした。両基準の主な差異は以下の通りです。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ます。

	IFRS第16号	米国基準 (Topic842)
借手会計モデル		
原則的処理	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(従前の会計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。
原則的処理の例外	短期の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な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、短期のリースの要件を阻害しない。
インデックス等に基づく変動リース料	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)
貸手会計モデル		
原則的処理	<p>従前の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>
セール・アンド・リースバック		
売却成立の要件	<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>
売却損益の認識	<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>

	IFRS第16号	米国基準 (Topic842)
サブリース		
サブリースの貸手としてのリース分類	<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、転貸によりサブリースの借手に移転したかどうかで判断する。</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>
不動産のサブリース	<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となる。</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>

## IFRSの新リース会計 ～概説 IFRS第16号～



2016年2月刊(3月改訂)

【著】KPMG

2016年1月13日、国際会計基準審議会(IASB)は長年にわたるリース会計基準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。本冊子は、その基本的な考え方および適用上の論点の所在につき、主に借手会計を中心に、重要なポイントにフォーカスして豊富な図解とともに説明を行うものです。

3月の改訂で米国基準の新リース会計についても最新の情報を織り込みました。

### 【関連トピック】

IFRS新リース会計基準が経営に及ぼす影響の考察  
(KPMG Insight Vol.17/Mar.2016)

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人  
IFRS アドバイザリー室  
TEL: 03-3548-5112 (代表)  
AZSA-IFRS@jp.kpmg.com

## KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com

www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

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.

© 2016 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA 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.

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