

IFRS第16号「リース」適用による会計処理



IFRSデスク 公認会計士 竹下泰俊

▶ Yasutoshi Takeshita

当法人入所後、主として医薬品、化学品等の製造業、サービス業などの会計監査に携わる。2017年よりIFRSデスクに所属し、製造業などのIFRS導入支援業務、研修業務、執筆活動などに従事している。主な著書（共著）に『国際会計の実務 International GAAP 2019』（第一法規）がある。

「国際会計の実務 International GAAP」シリーズが4年ぶりにリニューアルされ、『国際会計の実務 International GAAP 2019（上巻・中巻・下巻）』と『国際金融・保険会計の実務 International GAAP 2019』が刊行されました。そこで、4回にわたって、2015年版からアップデートされている論点の一部を紹介します。

第4回となる今号では、借手のリースの会計処理について取り上げます。3月決算企業では第1四半期から新基準を適用し、期首において使用権資産とリース負債のオンバランス金額が確定されています。しかし、オンバランス金額は固定されるわけではなく、また、通常とは異なる事象によっても変動します。使用権資産の事後変動は減損が考えられ、リース負債については、リース負債の見直しや条件変更といった負債の再測定が考えられます。本稿では、リース負債の再測定について設例を用いながら解説します。

I はじめに

IFRS第16号「リース」(以下、IFRS16号)が2019年1月1日以降開始する事業年度から適用されています。従来オペレーティング・リースとしてオフバランスされていたリースについても、IFRS16号適用によって使用権資産、リース負債がオンバランスされることになりました。当初認識・測定フェーズでは、リースに該当するか否か、リース期間及びリース負債の測定に使用する割引率が重要な検討ポイントでした。本稿で

は、借手の事後の会計処理の中でリース負債に焦点を当てて解説します。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをお断りします。

II リース負債にかかる事後の会計処理

リースの開始日後において、リース負債に係る利息費用を反映するように帳簿価額を増額し、支払われたリース料を反映するように帳簿価額を減額します。リース料やリース期間は常に不変ではなく、また、リースの条件が変更されることは実務ではよくあるケースですので、以下ではリース負債の見直しとリースの条件変更について記載します。リース負債の見直しとリースの条件変更はいずれも当初のリース負債を再測定することにつながりますが、前者はリースの契約条件は変更しない見積り等の変更から生じ、後者はリースの契約条件の変更から生じます。

1. リース負債の見直し

借手は、リースの開始日後において、リース料の変更を反映するようにリース負債を再測定し、リース負債の再測定に係る金額を使用権資産に対して修正します。ただし、使用権資産の帳簿価額がゼロまで減額されており、さらにリース負債の測定における減額部分がある場合には、借手は再測定の残額を純損益で認識します。

リース負債金額が変わるような事象の例として以下が考えられます。

- ▶ 既存のリース契約のリース料が変更（例えば指数又はレートの変動による）されたことによる総支払

リース料の変動

- ▶ 延長オプションの行使や解約オプションの不行使にかかる評価を見直したことによってリース期間を変更したことによる総支払リース料の変動
- ▶ 合理的に確実な場合にリース負債に含まれる購入オプションの行使にかかる評価を見直したことによる総支払リース料の変動

なお、IFRS16号20項によると、オプション評価の見直しについては重大な事象又は状況の重大な変化が発生した時のみに行われるとされていますが、この定めは企業のコスト負担を懸念したためであり、実務上この見直しのタイミングをどのように捉えるかは、各社の実情に合わせて検討する必要があります。

2. リースの条件変更

リースの条件変更とは、リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの範囲又はリースの対価の変更（例えば、一つもしくは複数の原資産を使用する権利の追加もしくは解約、又は契約上のリース期間の延長又は短縮）をいいます。

下記の両方を満たす場合には、リースの条件変更を独立したリースとして会計処理します。

- ▶ その条件変更が、一つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによって、リースの範囲を増大させている。
- ▶ 当該リースの対価が、範囲の増大分に対する独立価

格及びその特定の契約の状況を反映するための当該独立価格の適切な修正に見合った金額だけ増加している。

リースの条件変更のうち独立したリースとして会計処理されないものについては、リースの条件変更の発効日（新規契約の発効日ではなく、両当事者がリースの条件変更に合意した日）において、借手は次のことを行います。

- (a) 条件変更後の契約における対価を配分する。
- (b) 条件変更後のリースのリース期間を決定する。
- (c) 改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定する。

(次ページ<設例>参照)

III おわりに

各リース契約にかかる負債を算定した後、その負債がどのように変動するかを理解した上で、事象が発生した時に適切に会計処理することが求められます。特に通常の変動（リース料の支払いと金利の認識）や、契約の相手方が関連する契約変更と異なり、前述Ⅱ1.のリース負債の見直しについては、会社の見積り変更に該当するため、適時適切に事象をキャッチアップするためのプロセスを構築することも必要になります。



IFRS国際会計の実務 International GAAP2019 (上・中・下巻)

▶ A5判 第一法規 価格 上：22,000円+税、中：22,000円+税、下：21,500円+税

本書は、EYの国際会計基準（IFRS）に関するナレッジを結集した本格的専門書の最新日本語版です。新基準を含めた幅広い項目を収録し、規定やその背景にある理論のみならず、実務上の論点やその対応、さらに、日本企業がIFRSを適用する際に生じる論点や、それらに対する解釈を加えており、より実践的な解説書となっています。わが国においてもIFRS適用がより広がりを見せる中で、財務諸表作成者や職業会計人など、全ての方に必携の実務書です。



IFRS国際金融・保険会計の実務 International GAAP2019

▶ A5判/1,392ページ 第一法規 価格22,800円+税

本書は、EYの国際会計基準（IFRS）に関するナレッジを結集した本格的専門書の最新日本語版です。IFRSにおける金融商品会計の概要及び現行実務上のポイント、ならびに新基準であるIFRS第17号「保険契約」の概要とその影響を盛り込んだ、実践的かつ網羅的な解説書となっています。わが国においてもIFRS適用がより広がりを見せる中で、金融機関を含む財務諸表作成者や職業会計人など、全ての方に必携の実務書です。

▶ 設例：リースの条件変更にかかる会計処理

＜リースの範囲の増加及び減少を伴う条件変更＞

借手は、10年間にわたる2,000平方メートルの事務所スペースのリース契約を締結した。年間リース料は100,000千円であり、各年度末に支払われる。リースの計算利率は容易に算定することはできない。開始日時点の借手の追加借入利率は、年6%である。第6年度の期首に、借手及び貸手は、当初のリースを変更して、第6年度の期首から、追加で同じ建物の1,500平方メートルの事務所スペースをリースするとともに、リース期間を10年から8年に短縮することに合意した。第6年度から第8年度における3,500平方メートルに係る年間リース料は150,000千円であり、各年度末に支払われる。第6年度の期首現在の借手の追加借入利率は、年7%である。

追加された1,500平方メートルの事務所スペースに係る対価は、当該追加に係る独立価格（契約状況を反映した調整後の独立価格）に見合うものではない。従って、借手は、追加された1,500平方メートルの事務所スペースに係る使用権を、別個のリースとして会計処理しない。

当該リースに係る条件変更前の使用権資産及びリース負債の額は、以下のとおりである。

年度	リース負債				使用権資産		
	期首残高 千円	利息費用(6%) 千円	リース料 千円	期末残高 千円	期首残高 千円	減価償却費 千円	期末残高 千円
1	736,009	44,160	(100,000)	680,169	736,009	(73,601)	662,408
2	680,169	40,810	(100,000)	620,979	662,408	(73,601)	588,807
3	620,979	37,259	(100,000)	558,238	588,807	(73,601)	515,206
4	558,238	33,494	(100,000)	491,732	515,206	(73,601)	441,605
5	491,732	29,504	(100,000)	421,236	441,605	(73,601)	368,004
6	421,236				368,004		

条件変更の発効日（第6年度の期首）において、借手はリース負債を以下に基づいて再測定する。(a) 残存リース期間3年 (b) 年間リース料150,000千円 (c) 借手の追加借入利率 年7% 条件変更後のリース負債は393,647千円となる。当該金額のうち、(a) 131,216千円は、第6年度から第8年度の年間リース料の増加50,000千円に関するものであり、(b) 262,431千円は、第6年度から第8年度の残りの3年間の年間リース料100,000千円に関するものである。

リース期間の短縮

条件変更の発効日（第6年度の期首）において、条件変更前の使用権資産は368,004千円である。借手は、当初の2,000平方メートルの事務所スペースについて残存する使用権資産（当初の5年間のリース期間ではなく、残り3年間のリース期間）に基づいて、比例的に減額させる使用権資産の帳簿価額を算定する。当初の2,000平方メートルの事務所スペースについて残存する使用権資産は、220,802千円（368,004千円÷5×3年）である。

条件変更の発効日（第6年度の期首）において、条件変更前のリース負債は421,236千円である。当初の2,000平方メートルの事務所スペースに係る残存リース負債は、267,301千円（3年間分のリース料100,000千円を当初の割引率年6%で割り引いた現在価値）である。

従って、借手は、使用権資産の帳簿価額を147,202千円（368,004千円－220,802千円）、リース負債の帳簿価額を153,935千円（421,236千円－267,301千円）減額する。借手は、リース負債の減額と使用権資産の減額との差額（153,935千円－147,202千円＝6,733千円）を、条件変更の発効日（第6年度の期首）に利得として純損益で認識する。

条件変更の発効日（第6年度の期首）において、借手は、残りのリース負債を変更後の割引率年7%で再測定したことによる影響額4,870千円（267,301千円－262,431千円）を、使用権資産の調整（リース負債の減額と使用権資産の同額増加）として認識する。

リース・スペースの増加

1,500平方メートルの事務所スペースの追加については、リースの開始日（第6年度の期首）に、スペースの追加に伴うリース負債の増131,216千円（3年間分のリース料50,000千円を変更後の割引率年7%で割り引いた現在価値）を、使用権資産の調整として認識する。