

特別企画 1

IFRS 第 16 号「リース」の解説

ASBJ 客員研究員 かみや よういち
神谷 陽一

I はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、2016年1月13日にIFRS第16号「リース」（以下「IFRS16」という。）を公表した。IASBは、2006年に米国財務会計基準審議会（FASB）とのリースの共同プロジェクトに着手した。今回、2010年、2013年と2度の公開草案公表を経て、FASBに先行して最終基準化に至った。

IFRS16により、次の会計基準及び適用指針が廃止される。

- a. IAS第17号「リース」（以下「IAS17」という。）
- b. IFRIC第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」
- c. SIC第15号「オペレーティング・リース－インセンティブ」
- d. SIC第27号「リースの法形式を伴う取引の実質の評価」

本稿では、IFRS16の概要を解説する。特に断りのない限り、文中の括弧書き内の数字は、IFRS16の項番号を示している。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あらかじめお断りする。

II 主な変更点

IFRS16では、貸手の会計処理については、IAS17からの大きな変更はされていない。これは、多くの関係者が、IAS17における貸手の会計モデルには根本的な欠陥はなく、これを変更すべきではないという意見を有していたことによる。ただし、転リースの会計処理、リースの定義、初期直接コスト、開示等については、貸手の会計処理に影響のある変更がされている。

一方、借手の会計処理については、次のような変更がされている。

1. 借手の財政状態計算書上の取扱い

IAS17では、リースをオペレーティング・リースとファイナンス・リースの2つに分類し、ファイナンス・リースのみについて関連する資産と負債を認識していた。このようなIAS17の会計モデルに対しては、特に財務諸表利用者から次のような批判が寄せられていた。

- オペレーティング・リースをオフバランス処理する結果として報告される情報は、透明性が欠けていて、財務諸表利用者のニーズを満たしていない。

- 2つの会計モデルが存在することは、経済的に類似した取引が非常に異なる方法で会計処理されるという点で、財務諸表の比較可能性を害する。

IFRS16では、このような批判を受け、リースを2つに分類せず、原則としてすべてのリースについて、関連する資産と負債をオンバランス処理する単一の会計モデルとした。

2. 借手の純損益計算書上の取扱い

上記の財政状態計算書上の取扱いの変更により、これまでのオペレーティング・リースについては、純損益計算書上の費用認識においても変更がなされる(図1)。

IAS17では、通常、リース期間を通じて同額の費用が営業費用として認識されてきた。

これに対しIFRS16では、使用権資産から生じる減価償却費とリース負債から生じる利息費用の2つの費用が生じる。このうち、利息費用については、リース負債の元本がリース期間の経過に伴い減少することにより、リース期間を通じて逡減する。したがって、IFRS16では、減価償却費と利息費用の合計としてのリース費用は、リース期間を通じて逡減することとなる。また、利息費用は、減価償却費とは区分し

て金融費用として認識される。

Ⅲ リースの定義及び適用範囲

1. リースの定義

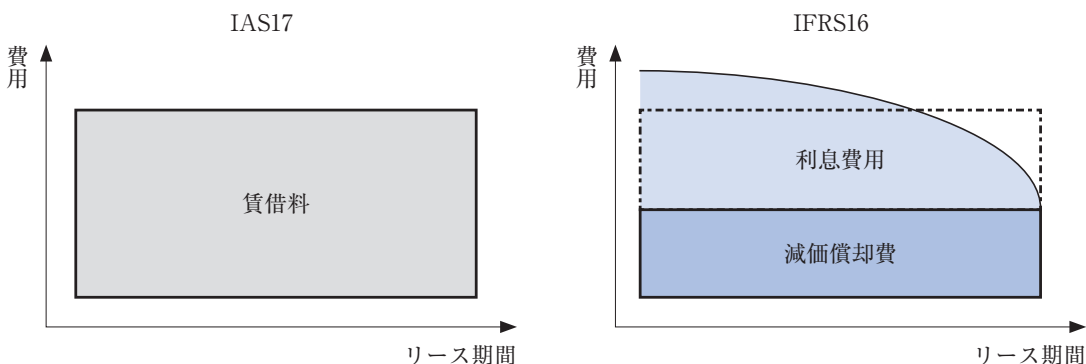
リースは、「資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約、又は契約の一部」と定義されている(付録A:用語の定義)。

2. IFRS16の適用範囲

IFRS16では、IAS17の適用範囲を基礎としており(BC67)、他の会計基準が適用される次の取引を除き、リースの定義を満たす取引に適用される(3)。

- 鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生資源の探索又は使用のためのリース
- 借手が保有しているIAS第41号「農業」の範囲に含まれる生物資産のリース
- IFRIC第12号「サービス委譲契約」の範囲に含まれるサービス委譲契約
- IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」(以下「IFRS15」という。)の範囲に含まれる貸手が供与する知的財産のライセンス

(図1) 現行のオペレーティング・リースの費用認識のイメージ



(e) 映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権及び著作権などの項目について借手が IAS 第 38 号「無形資産」の範囲に含まれるライセンス契約に基づいて保有している権利

なお、借手は、IFRS16 を上記の(e)に記述したものの以外の無形資産のリースに適用することができるが、要求はされない (4)。

3. リースの識別

IFRS16 では、リースの定義を踏まえ、適用指針において、リースを識別するための判断ステップを示している。

(1) ステップ 1：リースかサービスか

顧客が使用期間全体を通じて次の両方を有している場合、契約は特定された資産の使用を一定期間にわたり支配する権利を移転している (B9)。

- a. 特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利
- b. 特定された資産の使用を指図する権利

(特定された資産)

資産は、通常は契約に明記されることによって特定される。しかし、資産が顧客に利用可能とされる時点で黙示的に定められることによって特定される場合もある (B13)。この評価において、具体的な資産 (例えば、具体的な製造番号) を特定できる必要はないが、特定された資産が契約を履行するために必要か否かを知る必要がある (BC111)。

(実質的な入替権)

たとえ資産が特定されていても、供給者が使用期間全体を通じて資産を入れ替える実質的な権利を有している場合には、顧客が特定された資産を使用する権利を有していない場合がある。次の条件の両方が存在する場合、供給者が実質的な入替権を有しており、したがって、契

約にリースが含まれないと判断される (B14)。

(a) 供給者が使用期間全体を通じて代替資産を入れ替える実質上の能力を有している (例えば、顧客が、供給者が資産を入れ替えることを妨げることができず、かつ、代替資産を供給者が容易に利用可能であるか又は合理的な期間内に調達できる)。

(b) 供給者が資産を入れ替える権利の行使により経済的に便益を得る (すなわち、資産の入替えに関連した経済的便益が、資産の入替えに関連したコストを上回ると見込まれる)。

上記に関連して、供給者が資産を修理や維持管理のために入れ替える権利又は義務は、実質的な入替権であるとはいえない (B18)。

なお、顧客は、供給者が実質的な入替権を有しているかどうかを顧客が容易に判定できない場合には、入替権は実質的ではないと仮定する必要がある (B19)。

(資産の一部分)

資産の一部分も特定された資産になる可能性がある (B20)。

例えば、建物の各フロアのように物理的に別個である場合には、特定された資産となる。一方、光ファイバー・ケーブルの稼働能力部分のように物理的に別個でないものは、その資産の稼働能力のほとんどすべてに該当する場合を除き、特定された資産とはならない。

(経済的便益)

特定された資産の使用を支配するためには、顧客は使用期間全体にわたり資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有している必要がある。資産の使用からの経済的便益には、主要なアウトプット及び副産物や、資産の使用からの他の経済的便益のうち第三者との商業取引から実現することのできるものが含まれる (B21)。

(使用の指図権)

顧客はいずれかの場合、使用を指図する権利

を有している (B24)。

- a. 顧客が使用期間全体にわたり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場合
- b. 資産の使用方法及び使用目的についての関連性のある決定が事前に決定されており、かつ、下記のいずれかである場合
 - (i) 顧客が使用期間全体を通じて資産を稼働させる権利 (又は自らの決定する方法で他者に資産を稼働させるよう指図する権利) を有していて、供給者にはそれらの稼働指示を変更する権利がない。
 - (ii) 顧客が、使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的を事前に決定する方法で、資産 (又は資産の具体的要素) を設計した。

(2) ステップ 2：契約の対価のリースとそれ以外への配分方法

1つの契約の中には、複数のリース要素が含まれている場合や、これに関連するメンテナンス・サービスが含まれている場合がある。このような場合に契約全体の対価をどのように各要素に配分するかが問題となる。この点は、次項以降で説明する (「IV.1」及び「V.1」参照)。

IV 借手の会計処理

1. リース構成部分と非リース構成部分の区分

IASB のリースプロジェクトの目的は、リースの会計処理を変更することであり、サービスの会計処理を変更することにはなかった。したがって、IFRS16 では、契約からサービス部分を区分し、当該基準をリース構成部分のみに適用するという手法をとっている。

このように契約に含まれる各構成部分を区分することは、例えば、自動車に関する契約が

リースとメンテナンス・サービスを組み合わせている場合などに問題となる。

(区分方法)

契約の対価は、各構成部分の単独価格とその総額との比率に基づいて配分される (13)。このとき、各構成部分の比率の算定は、貸手などが課すであろう価格に基づく。ただし、借手が観察可能な単独価格を容易に利用可能でない場合には、観察可能な情報の利用を最大限にして、各構成部分の単独価格を見積ることも認められている (14)。

また、実務上の便法として、リース構成部分と非リース構成部分を区分せずに、両者をまとめてリース構成部分として会計処理することを選択することができる (15)。

2. 認識の免除

借手は、短期リースと少額資産のリースについては、関連する資産と負債を認識しないことを選択できる (5)。

(1) 短期リース

短期リースとは、開始日において 12 か月以内のリース期間を有するリースをいう (付録 A：用語の定義)。免除の選択は、原資産のクラスごとに行う (8)。

(2) 少額資産のリース

少額資産には、タブレットやパソコンなどが該当する (B8)。

「少額」の免除は、企業の規模などを参照するのではなく、絶対値ベースで適用する (B4)。また、「少額」かどうかは、たとえ中古資産がリースされたとしても、その資産の新品時の価値に基づいて判断される (B6)。さらに、「少額」の免除の適用は他の資産への依存性や相互関連性が高くないリース資産のみに限定される (B5)。

IFRS16 は、「少額」とみなされる定量的金

額を提供していない。ただし、その結論の根拠には、IASB が当該免除の提供を決定するに至った際に、新品時に 5 千米ドル以下という規模の価値の原資産のリースを念頭に置いていたと記載されている (BC100)。

少額資産のリースについては、免除の選択は、リースごとに行うことができる (8)。

3. リース負債及び使用権資産の当初測定

(1) リース負債の当初測定

リース負債は、開始日において支払われていないリース料の現在価値で測定される (26)。以下では、現在価値計算のためのリース期間、リース料及び割引率の決定について説明する。

a. リース期間

リース期間とは、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の両方を加えた期間である (付録 A : 用語の定義)。

- (a) リースを延長するオプションの対象期間 (借手が当該オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有している場合)
 - (b) リースを解約するオプションの対象期間 (借手が当該オプションを行使しない重大な経済的インセンティブを有している場合)
- (オプションの対象期間の取扱い)

オプションの対象期間をリース期間に含めるかの評価にあたって考慮すべき要因の例としては、次のものがある (B37)。

- (a) 市場のレートとの比較でのオプション期間に係る契約条件
- (b) 契約期間にわたり実施された (又は実施予定の) 大幅な賃借設備改良で、延長オプション等が行使可能となる時点で借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるもの
- (c) リースの解約に係るコスト
- (d) 当該原資産の借手の営業に対しての重要度 (例えば、原資産が特殊仕様の資産かどうか、原資産の所在地、適合する代替品の利用可能

性)

- (e) オプションの行使に関連した条件設定及び当該条件が存在することとなる確率

また、リース期間の決定にあたっては、次の点などにも留意が必要である。

- リース解約不能期間が短いほど、借手がリースを延長するオプションを行使する可能性は高くなる。これは、解約不能期間が短いほど、代替資産の入手に関連したコストが、比率的に高くなる可能性が高いことによる (B39)。
- 特定の種類の資産の使用についての過去の慣行は、オプションの行使可能性についての評価において有用な情報となる場合がある (B40)。
- 借手は各報告日にリース期間の見直しをする必要はないが、事後に重大な事象や状況の重大な変化が生じた場合には、リース期間を見直す必要がある (B41)。

b. リース料

借手のリース負債の測定に含められるリース料は次の項目で構成される (27)。

- (a) 固定支払から、受け取るリース・インセンティブを控除したもの
- (b) 変動リース料のうち、開始日現在の指数又はレートをを用いて当初測定される指数又はレートに応じて決まるもの
- (c) 残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額
- (d) 購入オプションを借手が行使することが合理的に確実である場合の、当該オプションの行使価格
- (e) リース期間が借手のリース解約オプションの行使を反映している場合の、リースの解約に対するペナルティの支払

なお、固定支払には、実質上の固定支払が含まれる。これは、契約上は変動リース料であったとしても、実際には回避不可能なものであ

り、次のものなどが該当する (B42)。

- 実際の経済的実質のない変動条項を含む支払
- 複数の支払セットがあるが、1つの支払セットだけが現実的である場合
- 複数の支払セットがあるが、そのうち少なくとも1つを行わなければならない場合

リース負債の測定に含まれない変動リース料としては、例えば、不動産のリースにおいて、その不動産に設置された店舗の売上に連動するリース料がある。

c. 割引率

リースの計算利率が容易に算定できる場合、リース負債の測定に用いる割引率として、これを使用する。計算利率が容易に算定できない場合、借手の追加借入利率を使用する (26)。

(2) 使用権資産の当初測定

使用権資産の当初測定額は、上記に従って算定されたリース負債の当初測定額に、次の項目を加算して算定する (24)。

- 開始日以前に支払ったリース料から、受け取ったリース・インセンティブを控除したものの
- 借手に発生した初期直接コスト
- 原状回復義務負債相当額

4. リース負債と使用権資産の事後測定

(1) リース負債

リース負債は、期間中の利息費用を増額するとともに、支払リース料を控除して事後測定される (36)。

(2) 使用権資産

a. 原価モデル

使用権資産は、取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除して事後測定される (30)。

(減価償却)

IAS 第16号「有形固定資産」(以下「IAS16」という。)を適用して減価償却費を認識する (31)。

この場合の償却期間は、リース開始日から使用権資産の耐用年数の終了時又はリース期間の終了時の次のいずれか早い方までの期間である。ただし、リースが原資産の所有権をリース期間の終了時まで借手に移転する場合、又は使用権資産の取得原価が購入オプションを借手が行使するであろうことを反映している場合には、償却期間は、リース開始日から原資産の耐用年数の終了時までの期間とされる (32)。

(減損)

IAS 第36号「資産の減損」を適用して減損損失を会計処理する (33)。

b. 他の測定モデル

(IAS40の公正価値モデル)

借手がIAS第40号「投資不動産」の公正価値モデルを投資不動産に適用する場合、その公正価値モデルをIAS40の投資不動産の定義を満たす使用権資産にも適用する (34)。

(IAS16の再評価モデル)

使用権資産が、借手がIAS16の再評価モデルを適用する有形固定資産のクラスに関するものである場合、その再評価モデルを当該クラスの有形固定資産に関連する使用権資産のすべてに適用することを選択できる (35)。

5. リース負債の再測定

リース負債は、次のいずれかが生じた場合に再測定される。

(1) リース負債の見直し

借手がリース開始日において行った延長オプション等をリース期間に含むかどうかの評価(「IV.3.(1)」参照)は、下記に該当する重大な事象又は状況の重大な変化の発生時に、見直される (20)。

- (a) 借手の統制の及ぶ範囲内にあり、かつ、
 (b) 借手が過去にリース期間の決定に含めていなかった延長オプションを行使すること等が合理的に確実であるかどうかに影響を与える。
 このような見直し等の事象が生じた場合に、リース負債は次のように再測定される (39-43)。

生じた事象の内容	再測定の方法
<ul style="list-style-type: none"> リース期間の変化が生じた。 原資産を購入するオプションについての判定に変化が生じた。 	改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引いて再測定する。
<ul style="list-style-type: none"> 残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額の変動が生じた。 将来のリース料の算定に使用される指数又はレートの変動から生じる将来のリース料の変動があった。 	改訂後のリース料を改訂前の割引率で割り引いて再測定する。 ただし、リース料の変動が変動金利の変動から生じている場合は、金利の変動を反映した改訂後の割引率を使用する。

(使用権資産の調整)

上記のリース負債の再測定による修正額は、同額を使用権資産の修正として認識する。ただし、使用権資産がゼロまで減額された場合には、調整額の残額は純損益に認識される (39)。

(2) リース条件変更

リース条件変更とは、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であり、例えば、1つ若しくは複数の原資産を使用する権利の追加や解約、又は契約上のリース期間の短縮をいう (付録 A : 用語の定義)。

条件変更の内容	会計処理 (44-46)
リースの範囲が増大し、かつ、リースの対価が、当該増大分の単独価格等を反映するように増加している。	リース範囲の増大分を別個のリースとして会計処理する。
上記以外のリース範囲の増加	リース条件変更の発効日に、 ・条件変更後のリース料と改訂後の割引率に基づき、リース負債を再測定する。 ・使用権資産に対して、リース負債の再測定に対応する修正を行う。
リースの範囲の減少	リース条件変更の発効日に、 ・条件変更後のリース料と改訂後の割引率に基づき、リース負債を再測定する。 ・使用権資産の帳簿価額を、リースの範囲の減少分を反映するように減額する。 ・リース負債の再測定と使用権資産の減額から生じる差額は、純損益に認識する。

6. 借手の表示

借手の表示の要求事項については、IFRS16の第 47 項から第 50 項に記述されている。

(財政状態計算書)

使用権資産は、所有資産などの他の資産と区分して、財政状態計算書に表示するか、注記で開示する (47)。

リース負債は、他の負債と区分して、財政状態計算書に表示するか、注記で開示する (47)。

(キャッシュ・フロー計算書)

IAS 第 7 号では、金融負債の支払金利について、金融機関を除いて、営業活動か財務活動に含めると記述している。リース負債の金利部分に対する現金支払については、他の金融負債の支払利息と整合的に取り扱うことが要求される (50(b))。

7. 借手の開示

借手の開示要求はIFRS16の第51項から第60項に記述されている。

開示要求の特徴として、次の点が挙げられる。

- IFRS15の収益認識基準のような比較的最近公表された基準と同様に、冒頭に、全体的な開示の目的を含めている。
- 借手がリースに係る使用権資産、費用及びキャッシュ・フローに関する定量的情報を開示することを要求している。
- 全体的な開示の目的を満たすために必要な追加的な情報を開示することを要求している。

V 貸手の会計処理

貸手は、IAS17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・リースの2つに分類の上、その分類に応じて異なる形で収益認識等を行う(61)。

1. リース構成部分と非リース構成部分への区分

貸手における契約の対価の配分については、IFRS15における契約の対価を各履行義務へ配分する取扱いを適用する(17)。その理由として、契約からリースを識別することと、収益の契約から履行義務を識別することは類似していることなどが挙げられる。

具体的には、リースを含む契約の対価は、IFRS15に従って、独立販売価額の比率に基づいて、リース構成部分と非リース構成部分に区分される。

2. ファイナンス・リースとオペレーティング・リース

ファイナンス・リースとオペレーティング・

リースは、それぞれ次のように会計処理される(67-70、75-77、81-84)。

ファイナンス・リース	オペレーティング・リース
(リース開始時) • 固定資産を認識中止し、リース債権(※)を認識する。	(リース開始時) • 固定資産の認識を継続する。
(リース期間中) • 受け取るリース料によりリース債権を回収し、金融収益を認識する。	(リース期間中) • 固定資産について減価償却費を認識する。 • 受け取るリース料に基づきリース収益を認識する。

(※) リース債権の当初測定額は、リース料と無保証残存価値の合計額についての割引現在価値に、初期直接コストを加えて算定される(68-69)。

3. リースの分類

リースの分類は、原資産の所有に伴うリスク及び経済価値が、貸手と借手にそれぞれどの程度帰属するかに基づき行われる。その結果、リスクと経済価値のほとんどすべてが借手に移転する場合には、ファイナンス・リースとされ、それ以外の場合は、オペレーティング・リースとされる(62)。

4. リース条件変更

(1) ファイナンス・リースの場合

(リースの範囲が増大し、かつ、増加したリース料が当該範囲の増大分の市場賃料に相当している場合)

リース範囲の増大分を別個のリースとして処理する(79)。

(上記以外の場合)

当該条件変更によりIFRS第9号を適用して処理する。

ただし、上記にかかわらず、条件変更が契約日に有効であったとしたならばオペレーティン

グ・リースに分類されていたであろう場合には、条件変更後の契約を新しいリースとして処理し、条件変更の発効日直前のリース債権として、原資産の帳簿価格を測定する (80)。

(2) オペレーティング・リースの場合

オペレーティング・リースに条件変更があった場合、条件変更を当該条件変更の発効日から新たなリースとして会計処理する (87)。

5. 貸手の開示

貸手の開示要求は IFRS16 の第 89 項から第 97 項に記述されている。開示要求の特徴として、次の点が挙げられる。

- 借手の開示と同様に、冒頭に、全体的な開示の目的を含めている。
- 開示については拡充がされている。これは、IAS17 では貸手のリース活動を理解するための情報が十分でなかったといった批判があったことに対応したもので、例えば残存資産リスクに関する開示要求が含まれている。

VI その他の論点

1. セール・アンド・リースバックの会計処理

セール・アンド・リースバック取引とは、ある企業 (売手/借手) が他の企業 (買手/貸手) に資産を譲渡した上で、同一の資産を一定期間リースバックする取引をいう (98)。

資産の譲渡を当該資産の売却として会計処理すべきかを決定するためには、IFRS15 における履行義務がいつ充足されるのかの決定に関する要求事項を適用する (99)。例えば、IFRS15 は、企業が資産の買戻権を有している場合、顧客は資産の支配を獲得していないとしている。したがって、リースバックの売手が原資産に対して実質的な買戻権を有している場合、売却は生じていないこととなる。

資産の譲渡が売却であるかどうかにより、両者は次のように会計処理する (100、103)

	売手/借手	買手/貸手
資産の譲渡が売却である場合	<ul style="list-style-type: none"> • 譲渡された資産の認識を中止する。 • リースバックからの使用権資産を、原資産の直前の帳簿価額のうち使用権に関連する比例部分として測定する (したがって、買手/貸手へ譲渡された権利に関連する利得又は損失のみが純損益に認識される)。 	<ul style="list-style-type: none"> • 購入を該当する基準に従って処理する。 • リースを IFRS16 における貸手の会計処理に従って処理する。
資産の譲渡が売却でない場合	<ul style="list-style-type: none"> • 譲渡された資産の認識を継続する。 • 譲渡対価と同額の金融負債を認識する (IFRS9 に従って処理する)。 	<ul style="list-style-type: none"> • 譲渡された資産を認識しない。 • 譲渡対価と同額の金融資産を認識する (IFRS9 に従って処理する)。

2. IFRS16 と FASB の新リース基準の相違点

FASB は、IFRS16 の公表時点で新しいリース基準を公表していないが、今後公表される基準においては、現行の借手のオペレーティング・リースについての取扱いが異なることが想

定されている。
(両者の共通点)

- 借手の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。
- 貸手のリースをファイナンス・リース (又は

キャピタル・リース) とオペレーティング・リースに分類し会計処理する。

(両者の相違点)

- FASBの新リース基準では、現行基準と同様に、借手のリースをキャピタル・リースとオペレーティング・リースに分類する。また、オペレーティング・リースについては、単一のリース費用を定額で認識する。
- FASBの新リース基準では、IFRS16のような借手の少額資産のリースについての認識の免除はない。

3. 発効日と経過措置

(1) 発効日

2019年1月1日以降開始される事業年度から適用される。早期適用は容認されるが、これは、IFRS15を同時かそれ以前に早期適用している場合のみである(C1)。これは、IFRS16の要求事項の一部はIFRS第15号の要求事項

も適用することを条件としていることによる。

(2) 経過措置

IFRS16は、原則として遡及適用されるが、次のような経過措置が設けられている(C2-C19)。

- 適用開始日以前に行われた契約にリースが含まれるかどうかの評価を見直す必要はない。
- 比較情報の再表示は不要である。
- 借手のファイナンス・リースについて、適用開始日までIAS17の取扱いを引き継ぐことができる。
- 貸手のリースについても、適用開始日までIAS17の取扱いを引き継ぐことができる。
- 借手のオペレーティング・リースについて、適用開始日においてリース負債と使用権資産を認識する手法としては、次の2つが認められている。いずれの手法を用いるかの選択は、リースごとに行うことができる。

	リース負債の認識	使用権資産の認識
手法1	<ul style="list-style-type: none"> • 適用開始日における残存リース料を追加借入利率に基づき割引現在価値計算して、リース負債を測定する。 	<ul style="list-style-type: none"> • リース負債と同額として測定する。
手法2	同上	<ul style="list-style-type: none"> • リース取得時からIFRS16を遡及して適用したかのように使用権資産を測定し、適用開始日までの減価償却費等を反映した金額として、適用開始日の使用権資産を測定する。 • 適用開始日におけるリース負債と使用権資産の金額の差額は、利益剰余金の調整として取り扱う。