

# Insights into IFRS 16

## リース料

IFRS第16号では、リースの開始日において、同日現在で支払われていないリース料の現在価値でリース負債を測定することを借手に要求している。この負債には、**固定リース料(実質上の固定リース料を含む)**、及び、**指数又はレートに応じて決まる変動リース料**が含まれ、関連する使用権資産の測定のための出発点となる。

リース負債の測定においてどの支払を認識する必要があるか、及び、それらの支払の変動をどのように認識するか、を決定する際には、多くの場合、相当の判断を要します。本刊行物は、こうした判断の一助となることを目的とするものです。

開始日におけるリース負債の測定に使用するリース料には、次の項目(まだ支払われていないものに限る)が含まれます:

- 固定リース料(以下に記述している実質上の固定リース料を含む)から、受け取るリース・インセンティブを控除した金額
- 変動リース料のうち、指数又はレートに応じて決まる金額(以下に記述する)
- 残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額
- 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
- リースの解約に対するペナルティの支払額(リース期間が借手によるリース解約オプションの行使を反映している場合)

これらの領域のいくつかについて、以下でより詳細に検討します。

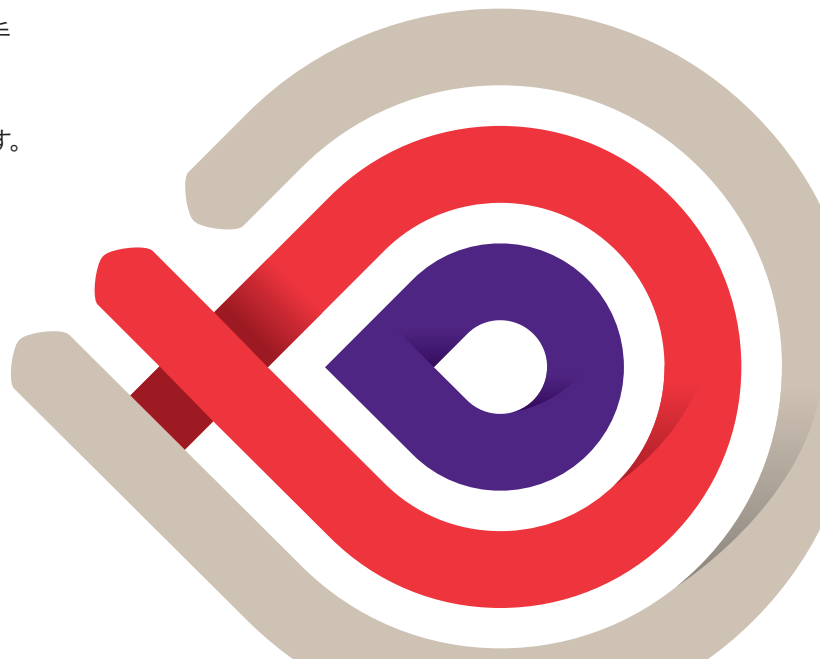
## 固定リース料

固定リース料とは、リース期間中に原資産を使用する権利に対して借手が貸手に行う支払(変動リース料を除く)をいいます。これらは、開始日におけるリース負債に含まれます。

## 実質上の固定リース料

借手は、実質上の固定リース料をリース負債に含めなければなりません。実質上の固定リース料とは、形式上はある程度の変動可能性を含んでいるように見えるものの、実質上は不可避である支払です。これは次の場合に生じる可能性があります:

- 支払が変動リース料として構成されているが、当該支払に真正の変動可能性がない
- リースには複数の支払オプションのセットがあるが、それらの支払セットのうち1つだけが現実的である、又は
- リースには複数の現実的な支払セットがあるが、借手は、それらの支払セットのうち少なくとも1つを選択しなければならない



真正の変動可能性がない支払の例には、以下が含まれます：

- 発生しない可能性が本当はない事象が発生した場合にのみ行わなければならない支払
- リース期間中に資産が稼働可能であると判明した場合にのみ行わなければならない支払
- 当初は原資産の使用に連動した変動リース料として構成されているが、開始日後に変動可能性が解消され、残りのリース期間については支払が固定となるもの(この場合、支払は実質上の固定となり、変動可能性が解消された時点でのみリース負債に含められる)

上記の例のすべては、法形式上は変動性がありますが、実質上の固定として取り扱わなければなりません。

#### 設例1 – 複数の支払セットがある最低限のリース料

Pは定評のある高速道路サービスエリアの運営者である。Pは、高速道路サービスエリアをリースし、リース条件に基づき、サービスエリアを24時間営業としなければならず、このサービスエリアをサブリースすることはできない。年間リース料は契約に基づき以下のとおり支払われる：

- サービスエリアでの売上がない場合にはCU100,000
- 当期中に売上がある場合にはCU10,000,000

##### 分析

Pは定評のある高速道路サービスエリアの運営者であり、運営に成功した過去を有しているため、このサービスエリアで売上がないということは現実味がないことを根拠に、Pは、当該リースには年CU10,000,000の実質上の固定リース料が含まれると判断する。

## 変動リース料

指数又はレートに応じて決まる変動リース料は当初、リースの開始日現在の指数又はレートを用いてリース負債に含めます。変動リース料には、消費者物価指数に連動した支払、ベンチマーク金利(EULIBORなど)に連動した支払、市場の賃貸料率の変動を反映するように変動する支払が含まれます。

開始日後において、借手は、リース負債に係る金利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について負債を減額します。また、指数又はレートの変動から生じたリース料の変動を反映するように帳簿価額を再測定します。

帳簿価額を再測定するにあたり、借手は割引率を変更せずに使用します。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除きます。その場合には、借手は金利の変動を反映した改訂後の割引率を使用しなければなりません。

#### 設例2 – 指数に応じて決まる変動リース料

企業Qは、10年間の不動産リースを締結し、各年度の期首に年間リース料CU5,000を支払う。契約では、リース料は2年ごとに直前24か月の消費者物価指数の上昇に基づいて増額されると定められている。開始日現在の消費者物価指数は125である。企業Qは、追加借入利率は年5%(すなわち、企業Qが使用権資産の価値と同等の金額を、同じ期間にわたり、同一の通貨で借り入れることのできる固定利率)であると見積っている。

##### 分析

開始日に、企業Qはリース負債を残りの9回のCU5,000の支払を5%で割り引いた現在価値であるCU35,539で測定する。また、使用権資産をCU40,539(リース負債の現在価値と開始日に支払ったリース料CU5,000の合計)で測定する。

第2年度末においては、リース負債はCU33,932(残りの8回のCU5,000の支払の現在価値)である。消費者物価指数は135で、第3年度に係るリース料はCU5,400( $CU5,000 \times 135 / 125$ )に設定されている。

将来のリース料の変動があるため、企業Qはリース負債を再測定し、残りの8回のCU5,400の支払を当初の5%の割引率で割り引いた正味現在価値を反映させる。これにより、リース負債はCU2,714だけ増額する。これは、リース負債CU33,932と再測定後の負債CU36,646との差額である。対応する修正が、使用権資産に対して行われる。

#### 設例3 – 売上高に連動する変動リース料

設例2と同じ事例を仮定するが、企業Qは、リースしている不動産から創出される売上高の0.1%に等しい変動リース料の支払も要求される。開始日に、リース負債は設例2と同じ金額で測定される。追加のリース料は、変動リース料ではあるものの、指数又はレートではなく、将来の売上高に連動しているため、この支払はIFRS第16号に基づくリース料の定義を満たさず、リース負債又は使用権資産の測定には含まれない。

リースの第1年度中に、企業Q(借手)はCU800,000の売上を生み出す。企業Qに追加の費用CU800( $CU800,000 \times 0.1\%$ )が発生する。これは、第1年度中に純損益に認識される。

#### 設例4 – 固定になる変動リース料

企業Sが、特別仕様のコピー機に係る4年のリースを締結する。リース期間にわたりコピー機を使用して印刷される枚数が100,000枚以下の場合には、リース料は1か月当たりCU500である。コピー機を使用して印刷される枚数が100,000枚以上の場合には、毎月のリース料は1か月当たりCU700に修正される(これはリースの開始日から適用される)。

第3年度の期首に、コピー機の印刷枚数は100,000枚を上回っている。この時点で企業Sは、CU4,800の遡及支払が要求される。残りの支払は、1か月当たりCU700に増額修正される。

##### 分析

私どもの見解では、開始日現在のリース負債は1か月当たりのリース料CU500に基づいている。

第3年度の期首に、遡及支払は純損益に認識される。使用権資産及びリース負債は、残存リース期間にわたる毎月CU200の増額分だけ(割引後のペースで)修正される。それらの支払が実質上の固定支払になっているからである。

#### 設例6 – 固定資産税

建物リース契約では、借手は、貸手による固定資産税の支払を補償しなければならないと定めている。固定資産税は最終的に借手によって支払われるが、税務当局は当該不動産の所有者である貸手に税金を課しているため、借手に納税義務はない。借手は、この支払がリース料を表しているかどうかを確かめる必要があり、表している場合には、リース料は指数又はレートに基づいて変動するかどうか、したがって、使用権資産及びリース負債を計算する際に含めなければならないかどうか、を確かめる必要がある。

##### 分析

私どもの見解では、固定資産税の支払はリース料を表している。この支払をリース負債に含めるかどうかは、それが指数又はレートに基づく変動支払を表しているかどうかによって決まり、この支払を記述するためにリース契約で使用されている文言が重要となる。この論点については、市場における見解が分かれている。その答えは、それぞれの状況に固有の事実及び状況によって最終的に導かれるが、判断が求められることから、ある程度の実務上の不統一が生じるであろうと私どもは予想している。

## 市場の賃貸料の調査

市場の賃貸料の調査に伴って生じるリース料の増加は、指数又はレートに基づく変動支払であると考えられ、したがって、リース料を評価する時とリースの開始時に考慮しなければなりません。

#### 設例5 – 更新オプション期間に影響を与える市場の賃貸料の調査の影響

企業Aが、3年間の不動産リースを3年延長オプション付きで締結する。企業Aは当該オプションを行使することが合理的に確実であるため、リース期間を6年であると決定する。更新オプションの条件によると、市場の賃貸料の調査は第3年度末に実施され、この調査の結果により第4年度から第6年度について支払うリース料が決定される。更新期間のリース料は、開始時における使用権資産及びリース負債の測定に含まれるが、金額はいくらになるか？

##### 分析

将来の市場の賃貸料の調査の対象となるリース料は、指数又はレートに基づく支払であると考えられ、IFRS第16号第27項(b)により、企業Aは、開始日における実際のレートを用いて、開始時の使用権資産及びリース負債を測定することが要求される。更新時における第4年度から第6年度に係る実際のレートが異なる場合には、改訂後の支払を反映するようにその時点でリース負債を再測定する。市場の賃貸料の調査が毎年実施される場合には、改訂後のリース料がリース期間の残りのすべての年度に適用されると仮定して、リース負債を毎年、再測定する。

## 非リース構成部分の配分

契約に、リースに関連する追加的なサービスに対して借手が支払う金額が含まれている場合があります。例えば、建物リース契約では、共有区域の維持又は借手が受け取る他の財及びサービスについて追加の支払を行うことを借手に要求する場合があります。これらは、借手に追加的な財又はサービスを提供するため、非リース構成部分と考えられます。

他方、借手に財又はサービスを提供しない活動や作業について、貸手に補償することを借手が要求される場合があります。このような費用は、契約の独立した構成部分を生じさせませんが、対価の合計の一部とみなされ、契約の中の個々に識別された構成部分に配分されます。

契約にリース構成部分と1つ又は複数の非リース構成部分とが含まれている場合、借手は、契約における対価を、リース構成部分の独立価格と非リース構成部分の独立価格の総額との比率に基づいて各リース構成部分に配分します。独立価格が利用可能でない場合には、借手は、観察可能な情報の利用を最大限にして、独立価格を見積らなければならないとします。

### 設例7 – リース構成部分と非リース構成部分

借手(企業U)は、5年間の設備リースを年間固定リース料CU6,000で締結する。契約では、支払を次のとおり項目別に分けている:

- 設備CU4,500
- 維持CU1,250
- 管理CU250

関連するリース構成部分と非リース構成部分は何か?

#### 分析

企業Uは2つの構成部分((a)設備のリースと(b)維持管理サービス)を識別する。管理作業に関する支払金額は、サービスを移転するものではないため、リース構成部分(設備)と非リース構成部分(維持)とに配分される追加の対価を表している。対価の合計CU30,000は、リース構成部分の独立価格と非リース構成部分の独立価格(これらは利用可能でない)との比率に基づいて各リース構成部分に配分される。非リース構成部分は、関連する会計基準に基づいて会計処理される。

### 実務上の便法 – 非リース構成部分をリースの会計処理に含める

IFRS第16号では、借手は、非リース構成部分を区別しないことのできる実務上の便法(資産のクラスごとに選択可能)が設けられています。この選択をする借手は、リース構成部分及び非リース構成部分を合わせて単一のリース構成部分として会計処理します。

この実務上の便法を利用することにより、リースを含む契約の会計処理が単純化されますが、認識される資産及び負債の金額が増加し、資産の減損が生じる可能性があります。

#### お問合せ

IFRS第16号の諸側面を詳細に説明するにあたって、本刊行物に示した情報が皆様のお役に立てることを願っております。私どもが提起した点についてご検討されたい場合には、各国のグラントソントンの窓口にお問い合わせ下さい。あるいは、[www.grantthornton.global/locations](http://www.grantthornton.global/locations)にアクセスいただき、各国のメンバーファームをご確認下さい。



**Grant Thornton**  
An instinct for growth™

© Grant Thornton Taiyo LLC

"グラントソントン"は、保証、税務及びアドバイザリーサービスをクライアントに提供するグラントソントンのメンバーファームのブランドで、文脈上は一つ又は複数のメンバーファームを表します。グラントソントン・インターナショナル・リミテッド(GTIL)とメンバーファームは世界的なパートナーシップ関係にはありません。GTILと各メンバーファームは別個の法人です。各種サービスはメンバーファームが独自に提供しています。GTILはその名称で一切サービスを提供しません。GTILとメンバーファームは、相互に代理せず、義務を負うこともなく、相互の作為又は不作為についての債務はありません。