

Insights into IFRS 16

リース・インセンティブ

リース・インセンティブの付与は、新たな借手と新たなリース契約を締結することを促進し、空き物件を埋めるための一般的な方法である。リース・インセンティブは、借手と貸手との間の交渉に応じてさまざまな形式をとる場合がある。

IFRS第16号「リース」に従って借手としてリース・インセンティブを会計処理する際に、リース・インセンティブをどのように識別し、リース・インセンティブが付与方法によって会計処理がどのように変わるのか、疑問が生じる可能性があります。本刊行物は、これらの借手の会計上の疑問を解決することを目的とするものです。

IFRS第16号では、リース・インセンティブを以下のとおり定義しています：

リース・インセンティブの定義：

貸手が借手にリースに関連して行う支払、又は貸手による借手のコストの弁済若しくは引受け（IFRS第16号付録A）

IFRS第16号及び結論の根拠では、リース・インセンティブの定義を詳述していません。さらに、本基準は、この定義を満たしうる貸手と借手との間のさまざまな種類の取決めに関するガイダンスも提供していません（その後にIASBによって修正された設例13は例外となります—下記をご覧ください）。

私どもの見解として、明確には述べられていないとはいえ、本定義は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の顧客に支払われる対価に係るガイダンスと同様の分析を適用できることを示唆している可能性があると考えています。したがって、リース契約との関係で生じた借手に対する又は借手のための支払は、当該リースの正味の対価の一部として考慮すべきであり、そのため、インセンティブとして会計処理しなければなりません。このことは、支払が以下に対して行われていない限り、該当します：

- 借手からの別個の財及びサービス又は他の資産の移転、又は
- 貸手に代わって借手に発生したコスト

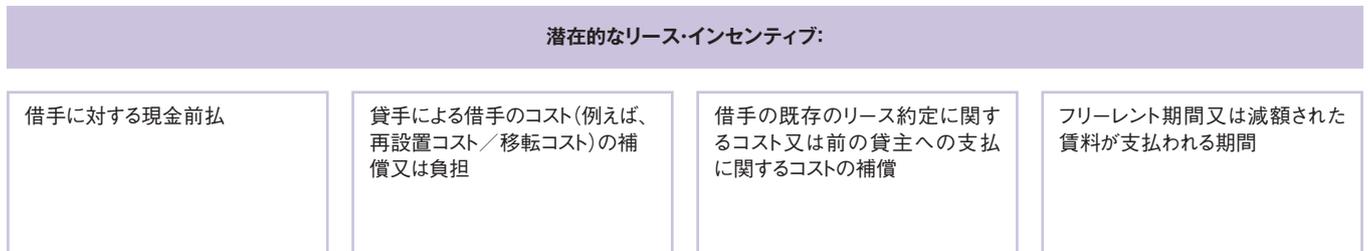
さらに、このような種類の取引をIAS第17号に基づいて取り扱っていた、以前のSIC解釈指針第15号「オペレーティング・リース—インセンティブ」は、当該範囲を定めるうえで有用であると私どもは考えています。

SIC第15号では、新規又は更新されたリース契約の対価として提供されたすべてのインセンティブは、インセンティブの性格、形式又は支払時期にかかわらず、リース資産の使用に対して合意された正味の対価の一部として認識しなければならないとされていました。これはIFRS第16号においても言えるため、定義及び範囲に関して同様の会計上の考慮事項が適用されるであろうと私どもは考えています。



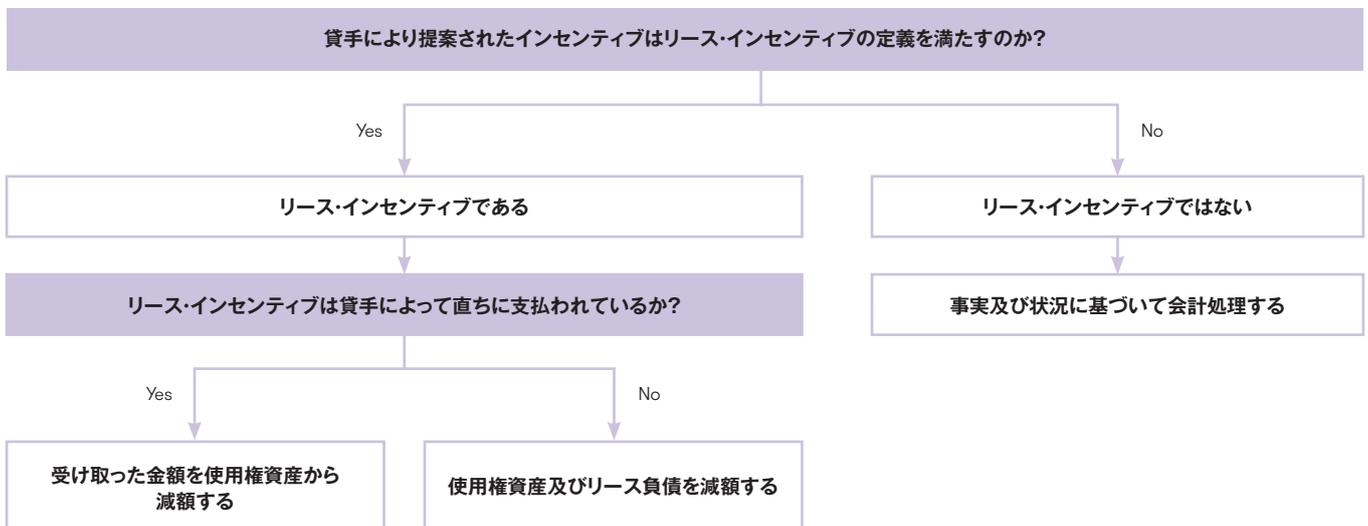
リース・インセンティブの形式

新規又は更新されたリースの交渉を行う際に、貸手はインセンティブを提供する場合があります、それは、以下で構成されることがあります：



このリストは網羅的なものではなく、他の種類のインセンティブが借手に提供される可能性があります。IFRS第16号は、リース・インセンティブを使用権資産とリース負債の両方の測定に含めることを借手に要求しています。そのため、リース負債及び使用権資産の帳簿価額を算定する際には、あらゆる形式のリース・インセンティブを考慮しなければなりません。ただし、リース・インセンティブが貸手により直ちに支払われる場合、使用権資産には影響を与えますが、リース負債には影響を与えない可能性があることに留意しなければなりません。

リース・インセンティブの判定図



「IFRS第16号は、リース・インセンティブを使用権資産とリース負債の両方の測定に含めることを借手に要求している」

設例1 – 移転コストの補償

企業は、新しい貸手とリース契約を締結することに合意する。貸手は、借手が新たなリースを締結することへのインセンティブとして、借手の移転コストを支払うことに合意する。借手の移転コストはCU1,000である。このリースの期間は10年で、年CU2,000の固定リース料を支払う。貸手は移転コストを直ちに(すなわち、当該リースの開始前又は開始時に)支払うことに合意する。

分析

本移転コストの補償はリース・インセンティブである。この支払は、借手がリースに関して貸手に支払うことに合意した正味のリースの対価の一部であり、借手が新たなリースを締結しなかった場合には提供されなかったであろう。したがって、借手はこの支払を直ちに純損益に認識せずに、その代わりに、IFRS第16号に従って使用権資産の減額として会計処理しなければならない。

そのため、借手は移転コストCU1,000を第1年度に費用として認識する。正味のリースの対価はCU19,000であり、これは、リース期間における毎年CU2,000から、移転コストに係るインセンティブCU1,000を控除した金額で構成される。借手は開始日に以下を認識する：

- 10年分の賃料(年CU2,000)の割引後の価値(5%の割引率で割り引く)に係るリース負債、及び
- 上で算定した負債の金額から払戻額CU1,000を控除した金額に対応する使用権資産

貸手は当該コストを直ちに支払うため、リース・インセンティブに関してリース負債の修正は行わない。仕訳は以下のとおりである：

仕訳:	CU	CU
借方 使用権資産	15,443	
貸方 リース負債		15,443

リース料を処理する

仕訳:	CU	CU
借方 現金	1,000	
貸方 使用権資産		1,000

貸手からの補償額CU1,000を計上する

仕訳:	CU	CU
借方 移転費用	1,000	
貸方 現金		1,000

借手が支払った移転コストを処理する

リース・インセンティブがリース開始後に借手に提供される場合、当該インセンティブはリース負債を測定する際に考慮されます。IFRS第16号では、リース開始日のリース負債には、すべての未払固定リース料から未収リース・インセンティブを控除した金額及び未払となっているその他の項目が含まれると述べています(グラントソントンの刊行物「**Insight into IFRS 16—リース料**」で詳細に説明しています)。

設例2 – フリーレント期間

企業は新しい貸手とリース契約を締結することに合意する。貸手は、借手が新たなリースを締結することへのインセンティブとして、賃貸期間の最初の2年間をフリーレント期間とすることに合意する。このリースの期間は10年で、第3年度から第10年度まで年CU5,000の固定リース料を支払う。

分析

当該インセンティブは、借手の観点からはリースの開始時に債権は生じないが、割引の影響により、2年のフリーレント期間はリース負債の測定に影響を与える。

正味の対価CU40,000はリース期間の各年度のリース料CU5,000の8年分で構成されることとなり、リース開始時に2年のフリーレント期間を考慮する。この支払を5%の割引率で割り引く。リース負債の計算は以下のとおりである：

	第1年度	第2年度	第3年度	第4年度	第5年度	第6年度	第7年度	第8年度	第9年度	第10年度	リース負債
リース料	-	-	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	-
割引後のリース料	-	-	4,319	4,114	3,918	3,731	3,553	3,384	3,223	3,070	29,312

仕訳は以下のとおりである：

仕訳:	CU	CU
借方 使用権資産	29,312	
貸方 リース負債		29,312

リース料を処理する

上述したように、インセンティブの時期によって、使用権資産の帳簿価額とは異なる影響をリース負債の測定に与える可能性があります。例えば、貸手が、従前のリースの解約により借手に発生したペナルティを補償することに合意する場合、フリーレント期間であるのと同じような影響が使用権資産に生じます（両者が同じような価値を有することを仮定）。しかし、両者が同じ価値を有する場合であっても、負債の金額には異なる影響を与えることとなります。

設例3 – ペナルティの補償

借手「A」は、本社を所在地Xから所在地Yに移転することに合意し、貸手「Welcome」と新たなリース契約を締結する。Welcomeは、Aがリースを早期解約するために前の貸主Cに支払ったペナルティをAに補償することによって、Aにリース・インセンティブを提供することに合意している。ペナルティの金額(CU100)は新しい貸手との1年の賃料に相当するが、将来の賃料の修正ではなく、リースの開始時に支払われる。新しい契約のリース期間は10年で、Aがリース負債の計算に使用している追加借入利率は5%である。

分析

IFRS第16号を適用した場合、賃料CU100の10年分に対応するリース負債はCU772と見積られ、使用権資産の価値はCU672(リース負債から、リース開始時に貸手から受け取ったインセンティブを控除した金額、すなわちCU772-CU100)である。前の貸主Cに支払ったペナルティは、以前のリースの解約時の純損益の一部を構成する(以前のリースの解約に関する仕訳は示されていない)。

仕訳:	CU	CU
借方 使用権資産	772	
貸方 リース負債		772
リース料を処理する		

仕訳:	CU	CU
借方 現金	100	
貸方 使用権資産		100
受け取ったリース・インセンティブを調整する—以前のリースの解約により発生したペナルティを計上する		

設例4 – フリーレント期間及び法務コストの補償

貸手「Welcome」は、リース料の合計額をCU900に調整することによって(すなわち、リース開始時にCU100を前払いする代わりに、1年のフリーレント期間(第1年度)を提供し、移転の日にCU5の法務コストを引き受けることによって)、借手のペナルティを補償することを選択すると仮定する。

分析

移転の日現在、リース負債はCU677であり(上記のCU772と比較)、使用権資産の帳簿価額と同じCU672(CU677から法務コストCU5を控除した金額)である。

仕訳:	CU	CU
借方 使用権資産	677	
貸方 リース負債		677
リース料を処理する		

仕訳:	CU	CU
借方 法務コスト	5	
貸方 現金		5
法務コストを調整する		

仕訳:	CU	CU
借方 現金	5	
貸方 使用権資産		5
貸手から受け取ったインセンティブを調整する		

ほとんどのリース・インセンティブ(例えば、現金前払い、フリーレント期間)は、リース負債又は使用権資産のいずれかを測定する際に複雑な会計上の判断を必要としませんが、他の複雑な契約ではより深い分析が必要となる場合があります。

賃借設備改良のインセンティブ

IFRS第16号には、借手が行った賃借設備改良をどのように会計処理するのか、又はそうした賃借設備改良に関して貸手が行った補償がリース・インセンティブとみなされるのはどのような場合なのかに関する明確なガイダンスが含まれていません。IFRS第16号の設例13では、借手は適切な基準を適用しなければならず、当該補償をリース・インセンティブとして会計処理してはならないと記述しており、それによって借手が当該補償をどのように会計処理すべきかについて一部に混乱を生じさせました。利害関係者が提起した懸念に対処し、IASBは賃借設備改良に関する補償を設例13から削除することを決定しました。¹

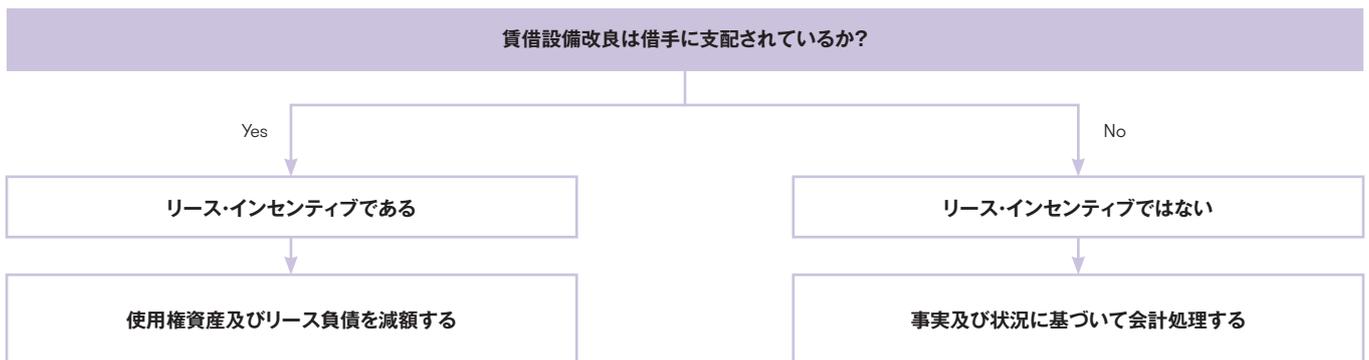
私どもの見解として、借手に支配されており、借手の有形固定資産として会計処理される賃借設備改良に係るコストの貸手からの補償は、リース・インセンティブを構成し、リース・インセンティブとして処理しなければなりません。逆に、補償は借手が行った賃借設備

改良に関連しているが、当該改良は貸手に支配されており、貸手の財政状態計算書で会計処理される場合には、貸手の支払はリース・インセンティブを表すものではありません(しかしその代わりに、貸手のために行った支払に関する借手への補償を表します)。

私どもの見解として、賃借設備改良に関する補償が借手の資産に対する補償であり、したがって、当該改良がリース・インセンティブであるかどうかを判定する際に、借手は以下に該当するかを検討しなければなりません：

- 賃借設備改良の工事代金超過リスクに晒されているかどうか
- 貸手の許可なしに賃借設備改良を除去する／取り換えることが認められているかどうか
- 賃借設備改良は借手にのみ有用なものであるかどうか

この評価に関しては、多くの場合に判断が求められます。



¹ IASBは、IFRS第16号に付属する結論の根拠において、設例では、補償がIFRS第16号のリース・インセンティブの定義を満たすかどうかについての結論を明確に説明していなかったと述べた。

条件付のリース・インセンティブ

リース契約には、ある将来事象の発生が条件となるリース・インセンティブが含まれる場合もあります。例えば、借手が賃借設備改良に関して実際に物資の購入又は工事を行い、その際に実際に発生したコストについての証拠を提供することを条件に、借手の賃借設備改良に係るコストを借手に補償することに貸手が合意する場合があります。

IFRS第16号の現在の要求事項は、この種の状況を具体的に扱っていません。私どもは、事実及び状況に応じて、このような条件付のリース・インセンティブは下記のとおりである可能性があると考えています：

条件付のリース負債：

変動可能性が真正のものである場合、条件となる事象が解消された場合にのみリース料に含まれる。

インセンティブが実質上の固定リース料である場合、リース開始時に見積られる（例えば、貸手が、資産をアップグレードするために一定の金額まで支払うことに合意する場合には、変動可能性は実質的でない可能性があり、借手は、貸手が付与した金額のすべてを使用する可能性が高い）。

リース負債を超過するリース・インセンティブ

インセンティブが、IFRS第16号に従って測定されるリース負債の金額を超過するように組成されているリース契約がある場合があります。この状況は、例えば、リース料が小売店で創出された売上を基礎とし、リース負債の当初測定から除外され、したがって、使用権資産の当初測定から除外されるため、契約が真正の変動可能性があるリース料を含んでいる場合、発生する可能性があります。こうした状況において、リース開始時に借手が受け取ったリース・インセンティブがある場合には、当該インセンティブを借手の観点からどのように会計処理すべきかについて疑問が生じることとなります。私どもの見解として、また、具体的な事実及び状況を考慮すると、リース負

債を超過するインセンティブ部分は繰り延べて、リース期間にわたって償却しなければなりません。これは、特に、リース・インセンティブが市場よりも高い賃料を補償する状況において、忠実な表現をもたらすと私どもは考えています。インセンティブがリース料の一部であるとすると、リース・インセンティブを使用権資産から控除するという基本原則に私どもは従います。したがって、私どもの見解として、リースが依然として正味のアウトフローを生成すると考えられる場合には、リース開始時に前払いされたリース・インセンティブを収益に計上することは適切ではないでしょう。

「インセンティブが、IFRS第16号に従って測定されるリース負債の金額を超過するように組成されているリース契約がある場合がある」

設例5 – リース負債を超過するリース・インセンティブ

借手は小売店に係るリースを締結する。必要なリース料の全額は店舗売上に基づいて変動し、その結果、リース負債及び使用権資産の当初測定から除外される。貸手は、リース開始前に借手に対してリース・インセンティブCU1百万を支払うことを要求される。

分析

IFRS第16号では、通常、こうした支払を使用権資産の当初測定額の一部として控除することを要求している。しかし、すべての支払に変動性があるため、使用権資産は計上されない。具体的な事実及び状況を考慮すると、繰延及び償却によるアプローチが、契約の経済実態を最もよく表現するであろうと私どもは考えている。

リース開始後に合意したインセンティブ

IFRS第16号のインセンティブに関するガイダンスは、当初から契約に記載され、リース開始時又はリース期間にわたり支払われるインセンティブのみを取り上げています。本基準は、契約の開始後に貸手が付与するリース・インセンティブを具体的に扱っておらず、どのように会計処理すべきかについての疑問が提起されています。例えば、リース資産の利用可能性に一時的に影響を与える可能性のある状況(ショッピングモールの共用部で貸手が実施した改装工事により、小売スペースが利用できなくなる場合など)の中で、このようなインセンティブが貸手によって提供される可能性があります。当該インセンティブは、借手に対する1回限りの現金の支払又は将来のリース料の減額という形をとる場合があります、リース契約の他の条件を変更することを意図したものではありません。

私どもの見解として、インセンティブがどのように提供されていると(すなわち、1回限りの現金の支払又は一定期間にわたる将来のリース料の減額)、こうした状況は、実質的に当初の契約条件にはなかったリースの対価の減額であるため、一般的にリースの条件変更とみなされることとなります。借手は、リースの範囲に変更がないことから、こうした条件変更を独立したリースとして会計処理しません。したがって、改訂後のリース料を条件変更日現在の割引率で

割引引くことによってリース負債を再測定し、それに対応して使用権資産の帳簿価額を調整し、その結果、残存リース期間の減価償却費が減少することになります。

貸手によるインセンティブの「支払」の形態に応じて、リース負債の再測定では、割引率の変更の影響(1回限りの支払)のみを反映するか、又は将来キャッシュ・フローの変動の影響(その後のリース料の減額)についても反映することとなります。

COVID-19パンデミックの間に、貸手は借手に賃料減免を提供しています。これに対応して、IASBIは、COVID-19に関連した賃料減免に係るリースの条件変更の会計処理について、借手に会計処理の助けとするための実務上の便法を追加しました。この実務上の便法により、借手は、受け取ったCOVID-19に関連した賃料減免がリースの条件変更であるかどうかを決定するための評価を行う必要がなくなります。借手は、当該変更がリースの条件変更ではないかのように賃料減免の会計処理を行います。この実務上の便法の適用方法の詳細については、グラントソントンの刊行物「**COVID-19** リースの条件変更に関する会計処理」をご覧ください。

「IFRS第16号のインセンティブに関するガイダンスは、当初から契約に記載され、リース開始時又はリース期間にわたり支払われるインセンティブのみを取り上げている」

設例6 – 改装工事により生じる不都合に関するインセンティブ

借手Aが、ショッピングモール内の5,000平方メートルの小売スペースに係る10年リースを締結する。第5年度末に、貸手はショッピングモールの共用部の改装工事を実施する。当該工事は数か月続き、少なくとも改装期間中はAの活動に影響を与える。Aの活動の減少を補償するため、貸手は、当初のリースを修正して、来年度(すなわち第6年度)についてリース料を年CU100,000から年CU85,000に減額することに合意する。その後の期間(すなわち第7年度から第10年度まで)の残りのリース料は変わらない。リースの計算利率は容易に算定できず、開始日現在の借手の追加借入利率は6%である。第5年度末における借手の追加借入利率は7%である。年間リース料は各年度末に支払われる。

分析

リース料の減額はリース・インセンティブであり、新たなリース負債を計算しなければならない。条件変更の発効日(第5年度末)において、Aはリース負債を以下に基づいて再測定する:

- 1 残存リース期間は5年
- 2 年間支払額はCU85,000(第6年度)及びCU100,000(第7年度から第10年度まで)
- 3 Aの追加借入利率は7%

Aは、条件変更後のリース負債の帳簿価額(CU396,001)と条件変更直前のリース負債の帳簿価額(CU421,236)との差額CU25,235を、使用权資産の修正として認識する。仕訳は以下のとおりである:

仕訳:	CU	CU
借方 リース負債	25,235	
貸方 使用权資産		25,235

リース・インセンティブに関するリースの条件変更を処理する

貸手が、将来のリース料を減額する代わりに、第5年度末に、1回限りの現金の支払(CU15,000)を行った場合には、リース負債を改訂後の7%の割引率で再測定し(CU410,020)、(i)受け取った対価及び(ii)条件変更後のリース負債の帳簿価額(CU410,020)と条件変更直前のリース負債の帳簿価額(CU421,236)との差額CU11,216について、使用权資産の帳簿価額を修正することとなる。

仕訳は以下のとおりである:

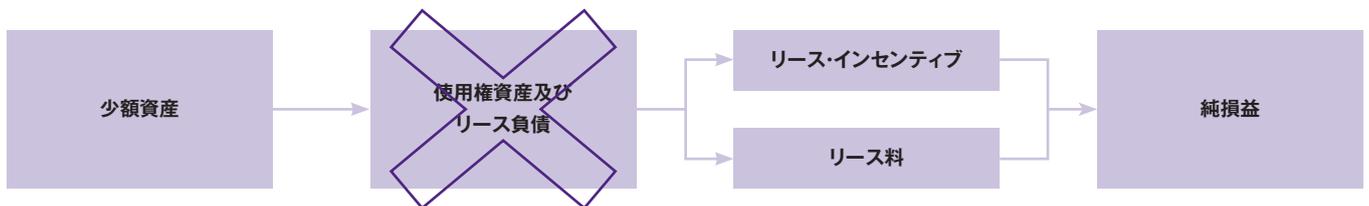
仕訳:	CU	CU
借方 リース負債	11,217	
借方 現金	15,000	
貸方 使用权資産		26,217

インセンティブがCU15,000の支払であった場合に、リースの条件変更を処理する

少額資産に関するインセンティブ

IFRS第16号では、リース契約について認識すべき使用権資産及びリース負債の金額を算定する際のリース・インセンティブだけに言及しています。しかし、借手が少額資産のリース又は短期リースの免除を適用することを選択する場合においても、リース・インセンティブが貸手によって付与される可能性があります。これは、借手が、使用権資産及びリース負債を財政状態計算書において認識していないことを意味します。

私どもの見解として、借手が少額資産の免除を適用することを選択したリースに関するリース・インセンティブは、純損益を通じて会計処理し、リース料と同じ定額法で認識しなければなりません。これにより、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正味のリース料が算出されることになります。



設例7 – 少額のプリンターに関するリース・インセンティブ

借手が、新品時にCU4,000の価値があるプリンターに係る新たなリース契約を締結する。このプリンターは、借手の観点から少額資産とみなされる。借手は、このプリンターを4年間リースすることに合意し、リースの最初の3か月については支払を要求されない。

さらに、貸手は、借手がオフィスにプリンターを設置するために購入した机について借手に補償することに合意しており、この机の価値(CU420)は借手の有形固定資産として会計処理される。

リース料は1か月当たりCU100である。借手は、このプリンターからリース期間にわたって均等に便益を得ると仮定する。

分析

借手は、以下の会計処理を毎月行う：

仕訳:	CU	CU
借方 リース費用	85	
貸方 未払リース料		85

リース料を処理する(毎月の仕訳)

$$(1): [(48\text{か月} \times \text{CU}100) - (3\text{か月の無料料金} \times \text{CU}100) - (\text{CU}420)] / 48\text{か月} = \text{CU}4,080 / 48\text{か月} = \text{CU}85$$

貸手が借手に机を補償する際には、以下の仕訳が計上される：

仕訳:	CU	CU
借方 現金	420	
貸方 未払リース料		420

机の補償を処理する(1回限りの仕訳)

4か月目から、毎月のリース料は以下のとおり未払リース料と相殺される：

仕訳:	CU	CU
借方 未払リース料	100	
貸方 現金		100

支払ったリース料を処理する(4か月目からの毎月の仕訳)

お問い合わせ

IFRS第16号の諸側面の詳細について、本刊行物に示した情報が皆様のお役に立てれば幸いです。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 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。