

Insights into IFRS 16

リース期間

IFRS第16号「リース」では、正確な「リース期間」を決定することは、さまざまな理由で重要である。まず第一に、リース期間が長くなるほど、借手の使用権資産及びリース負債は大きくなる。次に、リース期間の長さにより、リースが短期リースに係る免除規定の適用に適格であるかどうかが決まる。最後に、IFRS第16号には、リースを延長する又は解約するオプションの対象期間の処理方法に関する追加的な適用指針が示されている。こうした詳細なガイダンスが役立つ可能性はあるが、それは、リース期間を決定する際に検討すべき事項が他にもあることも意味する。

私どもの見解としては、正確なリース期間を特定することは、相当程度の判断が求められる可能性が高いため、IFRS第16号を適用するうえで最も困難を伴う問題の一つであると考えています。

「リース期間」は、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間（貸手の解約オプションの対象期間を含む）に、以下を加えた期間として定義されています：

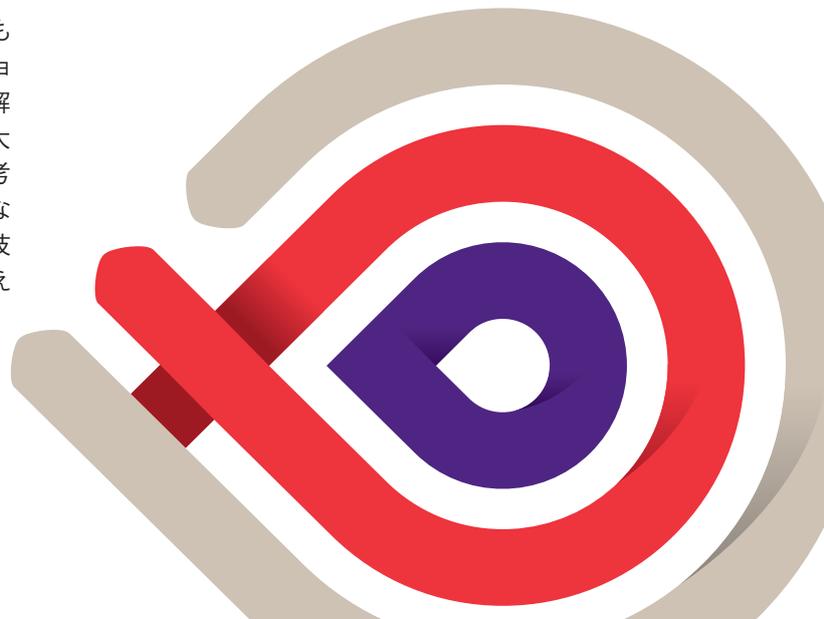
- 借手の延長オプションの対象期間（延長が合理的に確実である場合）
- 借手の解約オプションの対象期間（借手が解約しないことが合理的に確実である場合）

「合理的に確実な」の概念はIAS第17号から変更されていないものの、この概念を実務に適用するにあたり、（借手が延長オプションを有する場合には）借手がリースを延長すること又は（借手が解約オプションを有する場合には）リースを解約しないことへの重大な経済的インセンティブを生じさせるすべての事実及び状況を考慮する必要があります。これは、最終的に資産、企業及び広範な市場に固有の要因を考慮して判断されます。これらの要因は多岐にわたることから、これは実務上難しい領域であると考えています。

強制可能性

IFRS第16号では、「契約」の定義を検討する際に、強制可能性を評価することを企業に要求しています。契約とは、「強制可能な権利及び義務を創出する複数の当事者間の合意」として定義されています。借手と貸手のそれぞれがリースを他方の承諾なしに多額ではないペナルティで解約する権利を有している場合には、リースには強制力がありません。「ペナルティ」という用語の解釈においては、現時点でそれを狭く（契約上のペナルティのみ）又はより広く（契約上のペナルティと経済的ディスインセンティブの両方）理解する必要があるかどうかについてのいくつかの多様な見解があります。この点に関する詳細なガイダンスがないため、企業は会計方針の選択権を有すると私どもは考えています。

リースを延長する又は解約するオプションがリース期間を評価する際の考慮事項とされるためには、強制可能でなければなりません。これは、借手がリースを延長する又は解約するオプションを行使する場合には、貸手は借手の要求を拒否する権利を有さないことを意味します。貸手がリースを延長する又は解約するという借手の要求を拒否できる場合には、その借手のオプションは強制可能ではなく、リース期間を評価する際に考慮されません。



設例1 - 借手と貸手の双方による承諾を求める延長オプション

ABC社が、5年の期間にわたり建物の1フロアをリースする契約を3年間延長のオプション付きで締結する。ABC社と貸手の双方が3年間リースを延長することに合意しなければならない。ABC社側はリースの延長を望むことが確実である。

分析

解約不能な部分は5年の期間であるが、リースを延長するABC社の権利は強制可能であるか?貸手が延長を拒否する能力を有しているため、強制可能ではない。リース期間を評価するにあたり、企業は、契約が強制可能である期間を決定することが重要である。借手と貸手の双方がリースを他方の承諾なしに多額ではないペナルティで解約する権利を行使できる場合には、リースには強制力がない。この場合、ABC社は、追加的な3年の期間についてリースすることを貸手に強制することができない。したがって、リース期間は5年である。

リース期間の当初の評価

企業は、リースの「開始日」(貸手が借手による原資産の使用を可能にする日)にリースの期間を評価することが要求されます。リースの開始日とリースの「契約日」(リース契約の日又は双方の当事者がリースの契約条件について確約した日のいずれか早い日)とを対比することが重要です。リース期間は開始日から始まり、貸手が借手に提供した無料賃貸期間があればそれを含めます。

借手がリースを延長するオプションを行使すること又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であるかどうかを評価する際に、借手は、当該オプションを行使すること又は行使しないことへの経済的インセンティブを生じさせるすべての関連性のある事実及び状況(貨幣性と非貨幣性の両方)を考慮します。これには、開始日からオプションの行使日までに予想される事実及び状況の変化を含めなければなりません。

オプションを行使すること又は行使しないことへの経済的インセンティブを創出することがある事実及び状況の例

契約条件(市場レートとの比較で)	オプション期間に係る契約条件が市場レートと比較して遜色がないかどうか、例えば: <ul style="list-style-type: none">• オプション期間におけるリースに係る支払金額• リースに係る変動支払又は他の条件付支払(例えば、解約ペナルティ又は残価保証)に係る金額• 当初のオプション期間後に行使可能なオプションの契約条件(例えば、現時点で市場のレートよりも低いレートで延長期間の終了時に行使可能な購入オプション)
大幅な賃借設備改良	リース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、オプション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
解約に係るコスト	リースの解約に係るコスト(交渉コスト、再設置コスト、適合する他の資産を特定することのコスト、新たな資産を借手の業務に組み込むコスト、解約ペナルティ及び類似のコストなど)。これには、原資産を契約に定められた状態で、及び/又は契約に定められた場所に返還することに関連するコストが含まれる。
借手に対する当該資産の重要度	借手の業務に対するリース資産の重要度(例えば、リース資産の所在地、原資産が特殊仕様の資産かどうか、借手が適合する代替品を利用可能かどうかを考慮)
オプションの行使に関する条件	オプションが行使できる前に特定の条件が満たされなければならないかどうか、及び当該条件が存在することとなる確率についての評価
オプションと他の契約上の要素との関係	リースを延長又は解約するオプションが1つ又は複数の他の契約上の要素(例えば、残価保証)と組み合わせられて、当該オプションの行使の有無に関係なく、借手が貸手にほぼ同じ最低限又は固定キャッシュ・リターンを保証する場合には、企業は、借手が延長するオプションを行使すること(又は解約するオプションを行使しないこと)が合理的に確実であると仮定する。
解約不能期間の長さ	リースの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(又はリースを解約するオプションを行使しない)可能性が高くなる。これは、代替資産の入手に関連したコストを理由とする。
借手の過去の慣行	借手が過去に特定の種類の資産(リースであれ所有であれ)を使用してきた期間、及びその経済的理由についての認識は、借手がオプションを行使すること(又は行使しないこと)が合理的に確実であるかどうかについて理解するうえで役立つことがある。

設例2 – 貸手が保有する早期解約オプション

XYZ社が、10年間にわたり建物の1フロアをリースする契約を締結する。貸手は、7年後にこのリースを解約するオプションを有している。

分析

リースを解約する貸手の権利は、リース期間の算定において考慮されない。これは、貸手がリースの解約を決定しない限り、かつ決定するまで、借手はリースの期間にわたり、資産を使用する権利に対して支払う無条件の義務を有しているからである。この場合、貸手が早期解約を選択する場合を除いて、XYZ社には10年間にわたり支払を行う義務がある。言い換えると、貸手は10年の期間を通して契約を強制することができる。したがって、この場合のリース期間は10年である。

設例3 – 12か月ごとの解約オプション付きの長期リース

Custom Trains社(CTL)が、CTLの製造プロセスの一部を構成する機械についてLocomotive Machinery社(LML)との5年のリース契約を締結する。CTLの製造設備への機械の据付コストは僅少である。CTLとLMLのそれぞれは、12か月ごとのリースの開始日にペナルティなしでリースを解約する権利を有している。

CTLは、現時点で最新式の次世代型列車の導入における最終段階にあり、この新型モデルの製造では、その製造プロセスの大幅な変更が求められる。これは、いったん次世代型列車の製造が開始されると、LMLからリースされた特定の機械は役に立たなくなることを意味する。

分析

この場合、CTLとLMLの双方が解約に係る実質的な権利を有しているため、リース期間は1年の解約不能期間である。両当事者が、ペナルティなしでリースを解約でき、CTLの製造設備に新しい機械を据え付けるコストは僅少である。したがって、CTLは、使用権資産及びリース負債が認識されない短期リースに係る免除規定を本リース契約に対して適用することに適格である。

リース期間の見直し

リースの開始後に、借手は、以下に該当する重大な事象又は状況変化があった場合には、延長又は解約のオプションを行使することが合理的に確実であるかどうかを見直さなければなりません：

- 借手の統制の及ぶ範囲内にあり、かつ
- 行使(又は不行使)が合理的に確実であるかどうかに影響を与える

原理原則としては、借手による延長、解約及び購入のオプションに係る定期的な見直しは、財務諸表利用者にとって、より目的適合性のある有用な情報を提供するであろうとIASBIは考えています。しかし、そのような定期的な見直しに関する潜在的なコストが認識されたこともあり、IASBIはよりバランスのとれたアプローチを採用しており、それにより見直しは上記の状況においてのみ要求されます。ただし、借手の統制の及ばない重大な事象又は状況変化の発生時には、見直しを行うことはできません。

リース期間の見直しの契機となりえる重大な事象又は状況変化の例として、以下のものがあります：

- リース開始日には予想されていなかった大幅な賃借設備改良で、オプション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
- 当初は予想されていなかった原資産の大幅な改変(又はカスタマイズ)
- リース期間の終了後に延長される原資産のサブリースの契約締結

- オプションの行使(又は不行使)に直接に関連性のある事業上の決定(例えば、補完的な資産のリースを延長したり、代替的な資産を処分したり、使用権資産を利用している事業単位を処分したりする決定)

リースの解約不能期間に変化があったと判断される場合には、リース期間は改訂されます。例えば、リースの解約不能期間は以下の場合に変化します：

- 過去にリース期間に含めていなかったオプションを借手が行使する場合
- 過去にリース期間に含めていたオプションを借手が行使しない場合
- 過去にリース期間に含めていなかったオプションを借手が行使する契約上の義務を生じさせる事象が発生した場合
- 過去にリース期間に含めていたオプションを借手が行使することを契約上禁止する事象が発生した場合

これらの事象の会計処理を行うにあたり、借手は：

- (i) 改訂された期間にわたるリース料を含めること、(ii) 改訂後の割引率(リース期間の残り期間についてリースの計算利率が容易に算定できる場合には、当該利率、又は当該利率が容易に算定できない場合には、見直し日現在の借手の追加借入利率)を適用することによって、リース負債を修正する。
- 使用権資産に対して対応する修正を行う。

設例4 - 延長オプションの見直し

レストランの事業者が、20X1年1月1日(開始日)に5年の不動産のリースを締結する。年間の賃借料として、CU5,000を前払いで支払う。この契約には、事業者が年間CU6,000の賃借料で5年間、リースを延長するオプションが含まれている。開始日において、経営者は、この延長オプションの行使が合理的に確実ではないと判断する。これには、以下を含む、すべての関連性のある事実及び状況を考慮する：

- 当該用地は地域市場でまだ実績がない新しいレストラン形態に使用される。
- 賃借物件改良設備は、第5年の末日までにその経済的耐用年数を終了することが予想されている。
- 延長期間における賃借料は、市場レートを下回ることが予想されていない。

したがって、経営者は、リース期間は5年であると判断している。また、X1年1月1日に、事業者は、(リースの計算利率が容易に算定できないと判断したので)4%の追加借入利率を用いて使用権資産及びリース負債を認識する：

20X1年1月1日	借方(CU)	貸方(CU)
使用権資産	23,150	
リース負債		18,150
現金		5,000

使用権資産は、5年にわたり定額法で減価償却する。

3年後の20X3年12月31日時点で、新しいレストランブランドの運営がうまくいっていないことが明白である。経営者は、大きな成功を収めている別の形態に当該用地をリブランドすることに多額の投資を行うことを決定する。そして、経営者はこれを、延長オプションの行使を合理的に確実にする重大な状況の変化であると判断する。したがって、経営者は、リース期間全体を10年と見直し、そのうちの7年がまだ残っている。見直しを行った日において、事業者の追加借入利率は3%である(残存期間における当該リースの計算利率は容易には算定できない)。

分析

結果として、リース負債を、20X3年12月31日に再測定する。新たな負債は、期日がX4年1月1日とX5年1月1日に到来するCU5,000の2回の支払及び期日がX6年1月1日からX10年1月1日までに到来するCU6,000の5回の支払を、3%で割引いた現在価値(CU36,533)である。見直しを行う前の20X3年12月31日現在のリース負債はCU9,808である。この増加分(CU26,725)をリース負債と使用権資産に追加する：

20X3年12月31日	見直し前(CU)	修正(CU)	見直し後(CU)
使用権資産	9,260	26,725	35,985
リース負債	9,808	26,725	36,533

その後、改訂後の使用権資産は、改訂後の耐用年数にわたり(例えば、7年にわたり定額法で)減価償却する。改訂後のリース負債は、新たな3%の実効金利を用いて測定する。

設例5 - 断続的な使用期間についてのリース期間

小売業者は、クリスマス製品を販売するため、各年度のうち、3か月間(10月1日から12月31日まで)店舗を賃借する10年のリースを締結している。

分析

リース期間は、当該不動産がリースされている期間を合計したものであると考えられる。小売業者は、10年間にわたり毎年3か月間、この店舗を使用する権利を有しているため、リース期間は30か月である。

契約期間ではなく、借手が当該資産を使用する権利を有する期間に焦点が当てられる。他の小売業者が、残りの9か月間、当該店舗をリースする可能性があるため、この期間はリース期間に含めるべきではない。



Grant Thornton

An instinct for growth™

www.grantthornton.jp

© 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。