



Applying IFRS

# COVID-19 に関する 賃料減免の会計 処理

2022 年 6 月

# 目次

概要	3
1. 賃料減免がリースの条件変更に該当するかどうかの評価	5
1.1 契約における対価の変更につながる賃料減免	7
1.2 契約の条件	7
1.3 後発事象の検討	8
2. 借手の会計処理	9
2.1 賃料減免をリースの条件変更とする借手の会計処理 (IFRS 第 16 号の改訂は適用されない)	9
2.2 COVID-19 に関する賃料減免—IFRS 第 16 号「リース」の改訂	12
2.3 リースの条件変更として会計処理されない賃料減免の会計処理	13
2.4 開示	17
2.5 経過措置及び発効日	18
2.6 2021 年改訂	18
3. 貸手の会計処理	21
3.1 回収可能性	21
3.2 条件変更の会計処理	23
3.3 条件変更にはならない賃料減免の会計処理	27
3.4 開示	27
付録: 本冊子への重要な変更の要約	28

## 重要ポイント

- COVID-19 感染症の拡大を受けて、多くの貸手が借手に対して賃料の減免を認めている。これについて IFRS 第 16 号「リース」を適用すると、現在の環境においては数多くの実務上の論点が生じる。
- 国際会計基準審議会(以下、IASB 又は審議会)は 2020 年 5 月に、「COVID-19 に関する賃料減免—IFRS 第 16 号『リース』の改訂」を公表した。これによると借手は、実務上の便法を適用することができ、COVID-19 に関する賃料減免がリースの条件変更に該当するかどうかを評価する必要はなくなる。
- IASB は 2021 年 3 月に、「2021 年 6 月 30 日より後の COVID-19 に関する賃料減免」を公表し、上記の救済措置をさらに 1 年間延長した。
- 一方で IASB は、賃料減免の会計処理及び支払いの変更がリースの条件変更に該当するかどうかを評価する際のガイダンスを示す教育文書も公表している。
- 賃料減免の貸手の会計処理は、IFRS 第 16 号の現行のガイダンス及び教育文書により、IASB が行った明確化に基づいて行う。
- IFRS 解釈指針委員会(以下、解釈指針委員会)は 2022 年 3 月に、貸手によるリース料の免除が契約の唯一の変更となる賃料減免を会計処理する際の貸手の IFRS 第 9 号「金融商品」及び IFRS 第 16 号の適用に関する暫定的なアジェンダ決定を公表した。

## 概要

多くの借手は、何らかの形態の賃料減免を貸手から受けている、または受けることを期待している。

昨今の COVID-19 の感染症の拡大と、世界各国の政府が感染症の拡大の影響を緩和するために打ち出している重要な対策を受け、多くの借手が何らかの形態の賃料減免を貸手から受けており、または受けることを期待している状況にある。

貸手が行う賃料減免には多くの形態がある。例えば、賃料の支払猶予、一定期間のリース料の減額又は支払期日の繰延べ(あるいはそれらの組合せ)などが考えられるが、これらだけに限られることはない。また、このような賃料減免には、リース期間の変更も含まれることがある。

IFRS 第 16 号「リース」は、借手及び貸手の両方のリース料の変更の会計処理に関する一定のガイダンスを定めている。ただし、企業が IFRS 第 16 号の定めをリース料の変更に適用するには、実務的には難しいことがある。特に、賃料減免がリースの条件変更に該当し、IFRS 第 16 号に定められた会計処理を適用すべきかどうかの判断は、リースの件数が大量にある状況において、COVID-19 の感染症の拡大により事業に混乱が生じている場合などには特に困難になると考えられる。

IASB は 2020 年 4 月に、COVID-19 の感染症の拡大の結果として与えられた賃料減免の会計処理の方法を検討する際に参考とすることができる、IFRS 第 16 号及びその他の基準が求めている内容を説明するような、教育目的で作成した文書を公表した。同文書は、IFRS が求めている内容を変更、削除又は追加するものではなく、一貫した適切な IFRS 第 16 号の適用を確保することを意図している。

IASB は 2020 年 5 月に、「COVID-19 に関する賃料減免—IFRS 第 16 号『リース』の改訂」を公表した。これは、COVID-19 の感染拡大に直接起因する賃料減免を会計処理する際に、リースの条件変更の会計処理に関する IFRS 第 16 号のガイダンスの適用を免除する救済措置を借手に提供するために IFRS 第 16 号が改訂されている。

IASB は 2021 年 3 月に、免除措置をさらに 1 年間延長するために「2021 年 6 月 30 日より後の COVID-19 に関する賃料減免」を公表している。

解釈指針委員会は 2022 年 3 月に、貸手によるリース料の免除が契約の唯一の変更である賃料減免を会計処理する際の貸手の IFRS 第 9 号「金融商品」及び IFRS 第 16 号の適用に関する暫定的なアジェンダ決定を公表した。

2020 年 5 月と 2021 年 3 月の改訂の目的は、COVID-19 に関する賃料減免を受ける借手に実務上の救済措置を提供すると共に、財務諸表の利用者に対してリースに関する有用な情報を提供することである。

本稿は、IFRS 第 16 号の改訂に関する借手と貸手のガイダンスを賃料減免に対してどのように適用するかを解説している。

- セクション 1 では、賃料減免がリースの条件変更に該当するかどうかの検討について解説する。
- セクション 2 では、借手がリースの条件変更に該当する賃料減免をどのように会計処理するか、COVID-19 に関する賃料減免に借手は 2020 年 5 月及び 2021 年 3 月改訂を適用できるか、リースの条件変更として会計処理されることのない賃料減免(すなわち、借手が救済措置を適用する場合、又は減免がリースの条件変更ではない場合の賃料減免)をどのように会計処理すべきかについて解説する。
- セクション 3 では、貸手が賃料減免をどのように会計処理すべきかについて解説する。

本冊子は 2022 年 6 月にアップデートをしており、上記の暫定的なアジェンダ決定から生じる貸手の賃料減免の会計処理に関する解説を追加している。

本稿における我々の見解は 2022 年 6 月時点のものであり、暫定的なアジェンダ決定の最終基準化及び承認をはじめ、引き続き IFRS 第 16 号及び改訂、基準設定の最新の状況を分析して解説していく過程において、新たな問題点が識別される可能性がある。その結果、我々の見解もそれに応じて変化する可能性がある。

# 1. 賃料減免がリースの条件変更に該当するかどうかの評価

リースの条件変更とは、IFRS 第 16 号では、「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」と定義されている。

リースの条件変更は、IFRS 第 16 号では、「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」と定義されている。IASB は 2020 年 4 月に、賃料減免がリースの条件変更に該当するかどうかをどのように評価すべきかを説明する教育文書を公表した。

COVID-19 に関する賃料減免がリースの条件変更であるかどうかを評価しなくても済むようにする任意の実務上の便法を借りて与える「COVID-19 に関する賃料減免—IFRS 第 16 号『リース』の改訂」は、本セクションでは取り扱わず、下記のセクション 2.2 と 2.3 で検討している。

本セクションでは、リースの条件変更の定義が賃料減免にどのように適用されるかを検討する。特に、リースの範囲及び対価の変更とはどのようなものかを解説する。

## リースの範囲の変更

リースの範囲に変更があるかどうかを評価する場合には、契約により借り手に移転された使用権に変更があるかどうかを検討する。リースの範囲の変更としては、1 つ又は複数の原資産を使用する権利の追加又は解除、契約上のリース期間の延長又は短縮が挙げられる。リース料の繰延べ、支払猶予又は減額は、リースの対価の変更のみのため、それら単独ではリースの範囲の変更になることはない。

## リースの対価の変更

リースの対価に変更があるかどうかを評価する場合には、リース料の変更の全体的な影響を考慮する。例えば、貸手が認めた減免により、借り手は 3 カ月の期間、リース料を支払わなくても済むが、リースの対価総額には変更が生じないように、当該期間分のリース料がそれに応じてその後引き上げられる場合がある。リースの対価の合計金額又は範囲が変わることのないリース料の支払いの繰延べは、リースの条件変更にはならないと考えられる。また我々は、貨幣の時間価値による影響を織り込むためだけに、その後のリース料を増加させることは、リースの対価の実質的な変更にはならないと考えている。例えば、貸手が 2020 年 6 月のリース料の支払いを猶予する代わりに、貨幣の時間価値を合理的に補填される利率で請求される金利分と合わせて、当該リース料を 2021 年 1 月に支払うように求めるしたら、それはリースの対価の実質的な変更にはならない。ただし、リースの対価のそれ以外の変更(例:未払い/未収の賃料の免除)は、リースの対価の変更になる。

## 設例 1 – リース料の繰延

### 事例

レストラン A は、ショッピング・モールのスペースを貸手 B からリースしている。貸手 B は当該リースをオペレーティング・リースに分類する。

リース条件に従って、レストラン A は、固定リース料 100 百万円を貸手 B に毎月月初に支払う。解約不能なリース期間は 2022 年 2 月 28 日までである。

契約は、延長、解約又は購入オプションを定めていない。

単純化のために、リース開始日の割引率は 0% と仮定し、よって残り 20 カ月のリース料の 2020 年 6 月 30 日時点のリース負債は 2,000 百万円になる。

レストラン A の使用権資産は、当該期間以前及び期間中も減損していないと仮定する。

貸手 B は 2020 年 7 月 1 日に、当初 7 月、8 月及び 9 月に期日を迎えるはずであった 3 カ月分のリース料の支払いを 2021 年 1 月 1 日に繰り延べることに合意する。契約の非リース構成要素に変更はなく、その他のリース条件に変更はない。

### 分析

IFRS 第 16 号では、リースの条件変更は、「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」と定義される。キャッシュ・アウトフローの時期のみが変更になる場合は、リースの範囲に変更は生じないことになる。

次にレストラン A は、リース料の変更の全体的な影響を考慮して、リースの対価に変更があるかどうかを検討する。この事例では、レストラン A は、2020 年 7 月からの 3 カ月間にわたってリース料の支払いを行わないが、支払いを猶予された金額と同額を、2021 年 1 月 1 日に期日を迎えるリース料に上乗せして支払う。したがって、リースの対価は実質的に変わらず、賃料減免はリースの条件変更にならない。

会計上の影響は、下記セクション 2.3 で検討する。

リース契約の変更が、リースの条件変更に該当するかどうかを評価するには、すべての関連する事実と状況を考慮する。

#### リースの当初の契約条件の一部である、又は一部ではなかった変更

リースの範囲又は対価のいずれかに変更があるかどうかを評価する際には、契約の条件及び契約に適用される法律をはじめ、すべての関連する事実と状況を考慮する必要がある。借手と貸手が、リースの当初の条件では想定されていなかったようなリース契約の変更に合意する場合には、当該変更はリースの条件変更として会計処理されることになる。この場合には、借手は(下記セクション 2.2 で説明される改訂が適用されない場合) IFRS 第 16 号第 44 項から第 46 項に準拠し、貸手はファイナンス・リースについては IFRS 第 16 号第 79 項及び第 80 項、オペレーティング・リースについては IFRS 第 16 号第 87 項のガイダンスを考慮する。

一方で、リース契約の変更が、リース契約の既存の条件の中で想定されていた変更に限定される場合には、IFRS 第 16 号が定めるリースの条件変更には該当しないことになる。

特定の事象や状況が生じる場合に、リース料の支払いが変更になる条項(例: 不可抗力)が含まれている可能性があることから、契約の条件を慎重に検討する必要がある。例えば、小売店の一定期間の閉鎖を政府が求める場合、リース料減額の権利

を借手に与える条項が契約に含まれている場合がある。当初の契約の条項(又は適用される法律)から生じるリース料の変更は、IFRS 第 16 号のリースの条件変更にはならないと考えられる。この場合の会計上の影響は、下記セクション 2.3 で検討している。さらにセクション 1.2.1 で、関連する法律や規制の変更の影響について説明している。

### 1.1 契約における対価の変更となる賃料減免

賃料減免の形態によっては、リースの当初の条件で想定されていた以上のリースの対価の変更が生じ、リースの条件変更に関する会計処理を適用しなければならなくなる場合がある(ただし、下記セクション 2.2 で説明するように IFRS 第 16 号の改訂が適用される場合を除く)。

リースの条件変更の会計処理は、下記セクション 2.1 で説明している。

#### 設例 2 – リース料の固定支払いから一部変動支払いへの変更

##### 事例

ここでの事実関係は、以下を除き設例 1 と同じとする。

貸手 B は 2020 年 7 月 1 日に、将来の固定リース料を月額 25 百万円に引き下げ、ショッピング・モールのレストラン A の月次の売上の 3%が変動リース料としてリース料に加算するように、レストラン A とのリース契約の条件を変更することに合意する。

その他のリースの条件には変更がない。

##### 分析

この事例では、リースの対価が以前は、固定リース料のみであったが、固定リース料と変動リース料の組合せに変更されている。

これは契約の当初の条件の一部ではなかったため、当該変更はリースの条件変更に該当することになる。

### 1.2 契約の条件

上記及び IFRS 第 16 号第 2 項で示されるように、IFRS 第 16 号を適用する場合には、契約の条件及びすべての関連する事実と状況を考慮する必要がある。

#### 弊社のコメント

- 従前の契約は COVID-19 などの世界的な感染症の拡大の影響を特に想定している訳ではなく、よってリース契約を評価する場合に、法律面での曖昧さが生じる可能性がある。したがって、リースの減免の会計処理を決めるに際しては、契約の条件及び適用される法律上の枠組みを考慮に入れ、借手と貸手の権利と義務を慎重に識別して検討することが求められる。
- ただし、後述する IFRS 第 16 号の改訂は、貸手が認める減免措置に影響される契約のすべてを評価する際に借手が直面するであろう実務上の困難さを軽減することが意図されている。

### 1.2.1 法令の改正により義務付けられる賃料減免

COVID-19 の感染症の拡大の経済への影響を踏まえ、一部の法域の政府は、貸手に、リース料の支払猶予又はリース料の減額を借手に与えることを求めるなど、賃料の一定の減免を義務付ける新たな法律を制定している。これに関して、法律の改正により義務付けられるリース料の減免も、リースの条件変更に該当するかどうかという質問も提起されている。

一部では、こうしたケースにおいては、リースの当初の条件の一部ではなく、リースの対価の変更が生じるのであるから、リースの条件変更に関する会計処理が求められるという見方がある。

他方、特定の法域の法律に準拠して借手と貸手がリース契約に合意している場合、両当事者は、適用される法律の将来の改正にも拘束されることにも合意していることになり、したがって、法律の変更に準拠するために行われる変更は、契約上想定されるべきものであり、リースの条件変更に該当すると考えるべきではないとする見方もある。

IFRS 第 16 号は、このような状況を特別に取り扱っている訳ではないことを踏まえると、我々は、実務にばらつきがあり、いずれの方法も受入れられると考えている。ただし、後に説明するように、IFRS 第 16 号の開示の目的を考慮し、リースの減免に関する会計方針及びその会計方針の影響を開示する必要がある。

この点については、下記のセクション 2.4 を参照されたい。

### 1.3 後発事象の検討

報告期間後に与えられる賃料減免は、IAS 第 10 号「後発事象」に定義されるように修正を要しない後発事象であるため、重要性がある場合には当期の財務諸表に開示する必要がある。

## 2. 借手の会計処理

2020年5月のIFRS第16号の改訂の発効より前に、貸手が賃料減免を与えた場合には、借手は賃料減免がリースの条件変更に該当するかどうかを評価することになる（上記セクション1で解説）。賃料減免がリースの条件変更の定義を満たす場合、借手は次のセクション2.1で説明しているように、リースの条件変更に関する会計処理を適用する。

ただし、貸手が認めたCOVID-19に関連した賃料減免がIFRS第16号の改訂により定められた条件を満たす場合、借手はCOVID-19に関連する賃料減免がリースの条件変更に該当するかどうかを評価しないことを選択することができ、賃料減免をリースの条件変更ではないものとして会計処理することを選択できる。

リースの借手は、リース料の減免がリースの条件変更の定義を満たしつつ本改訂を適用しない場合には、通常はIFRS第16号のリースの条件変更の会計処理を行うことになる。

ただし、リースの貸手が自発的にリース負債を免除し、他の条件について変更がない状況では、リース料の減免をIFRS第9号3.3.1項を適用して、リース負債を（部分的に）認識中止し、貸方に純損益を認識する会計処理を行う（つまり、本改訂又はIFRS第16号の条件変更の定めを適用するのではなく、IFRS第9号を適用する）ことも合理的と考えられる。

したがって、このような状況においては様々な実務が存在する可能性があり、各国の規制当局による見解を考慮することが重要となる。リースの借手は類似の特徴を持つ契約や同様の状況下にある契約に対しては、IFRS第16号かIFRS第9号のいずれかを選択して継続的に適用しなければならない。

本改訂を適用するための条件及びリースの条件変更として会計処理されない賃料減免の会計処理は、下記セクション2.2及び2.3で解説している。

### 2.1 賃料減免をリースの条件変更とする借手の会計処理(IFRS第16号の改訂が適用されない)

リースの範囲を拡大し、独立価格に見合う金額だけリースの対価が増加するリースの条件変更は、別個のリースとして会計処理する。詳細は、弊社の刊行物[「Applying IFRS: IFRS第16号『リース』」](#)を参照されたい。

別個のリースとして会計処理されないリースの条件変更については、借手はリースの条件変更の発効日時点でリースの条件変更に関する会計処理を適用する。<sup>1</sup> その場合、借手は、条件変更後の契約における対価を、リース構成要素と非リース構成要素（該当する場合）とに配分し、条件変更後のリース期間を決定し、同日時点で算定した修正後の割引率を用いて修正後のリース料を割り引くことによってリース負債を再測定する。修正後の割引率は、リースの残存期間のリース計算利子率とするが、それを容易に算定できない場合には、借手の追加借入利子率を使用することになる。

条件変更によりリースの範囲が縮小される（例えば、リース対象の面積を削減又はリース期間を短縮する）場合、借手は、リースの部分的又は全面的な解約を反映する（例えば、リース対象の面積が50%削減される場合には使用権資産を50%減少する）ようにリース負債を再測定し、使用権資産を減額する。このようなリース負債と使用権資産の調整による差額は、条件変更の発効日時点で純損益に認識する。それ以外の条件変更についてはすべて、借手はリース負債を再測定し、再測定差額について使用権資産を調整する。したがって原則としては、純損益には何の影響も生じないことになる。借手のリースの条件変更の会計処理の他の例は、[「Applying IFRS: IFRS第16号『リース』」](#)を参照されたい。

<sup>1</sup> IFRS第16号では、条件変更の発効日は「両方の当事者がリースの条件変更に合意した日」と定義されている。

## 設例 3 – リースの条件変更となる COVID-19 に関する賃料減免で、借手が IFRS 第 16 号の改訂を適用しない場合の会計処理

### シナリオ 1 – リース料の免除及びリース期間の延長

#### 事例

レストラン A は、ショッピング・モールのスペースを貸手 B からリースしている。貸手 B は当該リースをオペレーティング・リースに分類する。

リースの条件に従って、レストラン A は、固定リース料 100 万円を貸手 B に毎月月初に支払う。解約不能なリース期間は 2022 年 2 月 28 日までである。契約には、延長、解約又は購入オプションの定めはない。単純化のために、リース開始日の割引率は 0% と仮定し、よって残り 20 カ月のリース料の 2020 年 6 月 30 日時点のリース負債は 2,000 万円になる。

レストラン A の使用権資産は、当該期間の開始前及び期間中も減損していないと仮定する。

貸手 B は 2020 年 7 月 1 日に、当初 2020 年 7 月、8 月及び 9 月に支払い期日を迎える 3 カ月分のリース料を免除することに合意する。契約には非リース構成要素はなく、リース料以外のリース条件の変更はない。

両当事者は、同じ月額 100 万円のリース料でリース期間を 3 カ月延長することに合意すると仮定する。したがって、リース期間はそれにより 2022 年 5 月 31 日までとなる。

レストラン A は、賃料減免がリースの条件変更に該当するかどうかを評価する必要のない IFRS 第 16 号の改訂を適用しない。

#### 分析

設例 1 と同様、本シナリオでもリース料の変更が総額に及ぼす影響はない。したがって、リースの対価に変更はないことになる。ただし、リースの当初の条件の一部でなかったリース期間が 3 カ月延長されることにより、リースの範囲が変更されている。したがって、本シナリオにおける賃料減免は、リースの条件変更に該当する。

条件変更の発効日(すなわち 2020 年 7 月 1 日)にレストラン A は、リースの条件変更に関する会計処理を適用し、条件変更の発効日に算定した修正後の割引率を用いて修正後のリース料を割り引くことによってリース負債を再測定する。使用権資産もそれに対応する調整を行う。

使用権資産の減価償却は、修正後の残存リース期間にわたって行われる。

## 設例 3 – リースの条件変更となる COVID-19 に関する賃料減免で、借手が IFRS 第 16 号の改訂を適用しない場合の会計処理(続き)

### シナリオ 2 – リース料の免除

#### 事例

ここでの事実関係は、以下を除き上記と同じと仮定する。

貸手 B は 2020 年 7 月 1 日に、当初 2020 年の 7 月、8 月及び 9 月に支払われる予定になっていた 3 カ月分のリース料を免除することに合意する。リースの条件にそれ以外の変更はない。

レストラン A は、賃料減免がリースの条件変更に該当するかどうかを評価する必要のない IFRS 第 16 号の改訂を適用しないこととする。

#### 分析

この事例では、リースの当初の条件の一部ではなかったリースの対価の減額が生じている。したがって、リースの条件変更に該当する。

条件変更の発効日(すなわち、2020 年 7 月 1 日)時点でレストラン A は、リースの条件変更の会計処理を行い、リースの条件変更の発効日に算定した修正後の割引率を用いて修正後のリース料を割り引くことによってリース負債を再測定する。レストラン A は、リース負債を再測定し、使用権資産を以下のように調整する(修正後の割引率は 0% と仮定)。

借方 リース負債 (100 * 3)	300 百万円
貸方 使用権資産	300 百万円

修正後の使用権資産の減価償却は、残存リース期間にわたって行われる

### 2022 年 6 月のアップデート

解釈指針委員会は 2022 年 3 月に、貸手が特定のリース料について、借手の支払義務を法的に免除する一方で、リースの他の契約条件に一切の変更がない場合の借手の会計処理に関する要望書について議論した。要望書は、借手が、IFRS 第 16 号 46A 項から 46B 項の COVID-19 関連の実務上の便法の適用を選択せずに賃料減免を会計処理する際、IFRS 第 9 号の認識の中止に関する定めを適用するのか、それともリースの条件変更に関する定めを適用することになるのかを質問していた。

解釈指針委員会は、要望書に示された事例では、賃料減免を会計処理するにあたり、借手は IFRS の原則及び定めに従えば、複数の会計処理が導き出されるに留意した。したがって、解釈指針委員会は、IFRS 第 9 号第 3.3.1 項に記載されるように、借手のリース負債(その一部)の消滅のみが契約条件の唯一の変更になる賃料減免を借手が会計処理する場合、それを IFRS 第 16 号の適用対象外とするために、狭い範囲での基準設定プロジェクトの実施を(可能性としては年次改善の中で)検討すべきであると IASB に提言した。当該提言に基づけば、リース負債の消滅のみが生じるリース契約の変更については、借手は IFRS 第 9 号の認識の中止に関する規定を適用することになる。一方で、リースの条件変更の定義を満たすその他のリース契約のすべての変更については、借手は IFRS 第 16 号のリースの条件変更に関する定めを適用することになる。本冊子の執筆時点では、IASB はこの論点について議論を行っていない。

## 弊社のコメント

下記セクション 2.2 に説明される改訂を適用せずに IFRS 第 16 号の定めを適用する場合、リースの条件変更では多くの場合、修正後の割引率を用いてリース負債を再測定する必要がある。

借手がリースの計算利子率を容易に算定することができないことを考慮すると、多くの場合、借手は修正後の追加借入利子率を算定することが必要になる。ただしこれでは、特に多くの国や地域で様々なリースに関する免除を受けている場合などは、実務上の会計処理が難しい場合がある。

### 2.2 COVID-19 に関する賃料減免—IFRS 第 16 号「リース」の改訂

IASB は 2020 年 5 月 28 日に「COVID-19 に関する賃料減免—IFRS 第 16 号『リース』の改訂」(2020 年改訂)を公表した。IASB は、COVID-19 の感染拡大に直接起因する賃料減免について、リースの条件変更の会計処理に関する IFRS 第 16 号のガイダンスの適用を免除する救済措置を借手に与えるために IFRS 第 16 号を改訂した。2020 年改訂は貸手の会計処理には適用されない。

IASB は救済措置を定めるにあたり、「借手は、潜在的に COVID-19 に関する賃料減免が数多く存在する場合に、それらがリースの条件変更に該当するかどうかを評価することは難しく、借手はコロナ禍で多くの課題に直面しており、特にリースの条件変更に該当する賃料減免について、改訂前の IFRS 第 16 号において定められている会計処理を適用することは難しいと感じている」ことを認識していた<sup>2</sup>。

2020 年の改訂の目的は、COVID-19 に関する賃料減免を受ける借手に実務上の救済措置を提供するとともに、財務諸表の利用者に対してリースに関する有用な情報を提供することである。<sup>2</sup>

#### 2.2.1 2020 年改訂

実務上の便法として、借手は、貸手が認めた COVID-19 に関する賃料減免がリースの条件変更に該当するかどうかを評価しないことを選択することができる。

実務上の便法として、借手は、貸手が認めた COVID-19 に関する賃料減免がリースの条件変更に該当するかどうかを評価しないを選択することができる。この選択を行う借手は、リース料の変更がリースの条件変更にならない場合におけるリース料の変更に関する IFRS 第 16 号の会計処理と同様の方法で、COVID-19 に関する賃料減免から生じるリース料の変更を会計処理する。借手は、IFRS 第 16 号第 2 項に定められているように、実務上の便法を、類似の特徴を有し、同様の状況にある契約について首尾一貫して適用することを選択できる。本実務上の便法は、COVID-19 の感染拡大に直接起因する賃料減免であり、かつ IFRS 第 16 号第 46B 項に定める以下のすべての条件を満たすものにのみ適用される。

- リース料の変更が、実質的に変更直前のリースの対価と同じ、又はそれ未満となるようなリースの対価の改訂をもたらす
- 2021 年 6 月 30 日以前を当初の期日としていた支払いのみに影響を及ぼすリース料の減少である(例えば、2021 年 6 月 30 日より前のリース料については減額されるが、2021 年 6 月 30 日より後のリース料は増額される場合などが考えられる)。
- リースのその他の条項や条件に実質的な変更がない。

<sup>2</sup> IFRS 第 16 号 BC205B 項

2020 年改訂の結論の根拠 BC205D 項(a)では、「IASB は、増加が貨幣の時間価値のみを反映する場合を除き、リース料の合計支払い額を増加させる賃料減免は、COVID-19 パンデミックを直接の原因とみなすべきではないと考えている」と述べられている。したがって、支払いを将来に繰り延べ、貨幣の時間価値を反映するために支払額が増加する賃料減免は、その他の条件すべてが満たされる前提であれば、実務上の救済措置の範囲になる。

IASB はさらに<sup>3</sup>、リースのその他の条件に実質的な変更が見られるかどうかを評価するにあたり、定性的及び定量的要因を検討すべきであると述べている。延長、解約又は購入オプションの導入又は撤回など、COVID-19 に関連した賃料減免を与える以上のその他の実質的な変更の場合、実務上の便法により提供される救済措置の要件を満たさない全体的なリースの条件変更に該当する。逆に言えば、2020 年改訂に従えば、2021 年 6 月 30 日までの期間において 3 カ月間賃料支払いが猶予され、リースが終了する時点でリース料が実質的に同じになるようにその後 3 カ月間が追加されるようなリース期間の変更では、リースのその他の条件に実質的な変更が生じることはない。

## 2.3 リースの条件変更として会計処理されない賃料減免の会計処理

IFRS 第 16 号の 2020 年改訂は、借手が実務上の便法を適用する際に賃料減免をどのように会計処理するかに関する明確なガイダンスを定めていないが、この選択を行う借手は、COVID-19 に関連した賃料減免から生じるリース料の変更については、リースの条件変更にならない場合の IFRS 第 16 号の会計処理と同様の方法で会計処理すると述べている。

我々は、以下をはじめ、リースの条件変更として会計処理されない賃料減免の会計処理には複数のアプローチが存在すると考えている。

- ・ リース料の免除又は繰延べという形態の減免を、負の変動リース料として会計処理する(第 1 法)
- ・ リース料の免除又は繰延べという形態の減免を、従前の変動リース料を固定にする偶発事象の解消として会計処理する(第 2 法)
- ・ リース料の免除又は繰延べという形態の減免を、リースに変更がないものとして会計処理する(第 3 法)

### 2.3.1 リース料の免除又は繰延べという形態の減免を、負の変動リース料として会計処理する(第 1 法)

貸手が、借手に一定のリース料を免除する、又はリース料を繰り延べる譲歩を与える場合、我々は、借手は、当該譲歩を、負の変動リース料として会計処理することができると考えている。この場合、借手は契約における残りの対価を再測定し、契約に複数のリース構成要素と非リース構成要素が含まれる場合には、対価をリース構成要素と非リース構成要素に再配分する(当初の独立価格の比率を採用して配分する)。借手は、リース負債を測定するために用いた割引率を見直すことはない。この場合、借手は、配分された支払いのうち免除された部分を、変動リース料が生じることになった事実及び状況の変化が生じた期間に負の変動リース料として認識する。このアプローチは、貸手が変動リース収益を認識するために用いるアプローチに類似している。

我々は、リースの条件変更として会計処理されない賃料減免の会計処理には複数のアプローチが存在すると考えている。

<sup>3</sup> IFRS 第 16 号 BC205D 項(c)

### 2.3.2 リース料の免除又は繰延べという形態の減免を、従前の変動リース料を固定にする偶発事象の解消として会計処理する(第2法)

我々は、借手は、従前の変動リース料を固定する、偶発事象の解消の会計処理と同様の方法で賃料減免を会計処理できると考えている。この場合、借手は、契約の残りの対価を再測定し、契約に複数のリース構成要素と非リース構成要素が含まれる場合、対価をリース構成要素と非リース構成要素とに再配分する(当初の独立価格の比率を採用して配分する)。借手は、リース負債を測定するために用いた割引率を見直すことはない。したがって、借手は、再測定した対価(例えば、貸手が与えるリース料の減額又はリース料の支払猶予を反映する対価)を用いてリース負債を再測定し、使用権資産はその再測定額に対応する調整を行う。

### 2.3.3 リース料の免除又は繰延べという形態の減免を、リースに変更がないものとして会計処理する(第3法)

貸手が借手に対し、リース料の支払いの繰り延べを認める場合、我々は、借手は、既存のリースの権利と義務を用いてリース負債と使用権資産を引き続き会計処理し、配分したリース料の現金支払いが期日を迎える期間に別個の未払リース料(一般的には金利は発生しない)を認識することで減免を会計処理することができると考えている。この場合、借手は、再設定された支払日にリース料を支払う時点で未払リース料を減額する。

将来の支払いに関し未払リース料を計上するというこのアプローチでは、リース負債を当初の追加借入利子率を用いて増加することが認められ、リース期間の末時点ではリース負債残高がゼロになる(すなわち、借手は、支払い時期の変更によるリース負債の増加を改めて検討する必要がない)。多くの場合、借手は、リース負債の会計処理に既存のシステムを用いることができ、既存の支払スケジュール及び割引率を使用できる。

以下の設例 4 では、借手は上記第 1 法及び第 2 法を用いて、リース料の免除をどのように会計処理するかを例示している。

#### 設例 4 – 借手が IFRS 第 16 号の改訂を適用してリース料の免除に関する COVID-19 に関連した賃料減免を会計処理する場合

##### 事例

レストラン A は、ショッピング・モールのスペースを貸手 B からリースしている。貸手 B は当該リースをオペレーティング・リースに分類する。

レストラン A はリース条件に従って、固定リース料 100 百万円を貸手 B に毎月月初に支払う。解約不能なリース期間は 2022 年 2 月 28 日までである。契約には、非リース構成要素、延長、解約又は購入オプションは含まれない。単純化のために、リース開始日の割引率は 0% と仮定し、その結果残り 20 カ月のリース料の 2020 年 6 月 30 日時点のリース負債は 2,000 百万円となる。

レストラン A の使用権資産は、当該期間の開始前及び期間中も減損していないと仮定する。

COVID-19 により来客数が減少したことで 2020 年 7 月 1 日に、貸手 B は当初 2020 年 7 月、8 月及び 9 月に支払い期日を迎える 3 カ月分のリース料を免除することに合意する。リース条件にそれ以外の変更はない。

## 設例 4 – 借手が IFRS 第 16 号の改訂を適用してリース料の免除に関する COVID-19 に関連した賃料減免を会計処理する場合(続き)

### 分析

レストラン A はまず、賃料減免が IFRS 第 16 号により提供される実務上の救済措置の要件を満たすかどうかを評価する。COVID-19 に直接起因するリース料の変更により、リースの対価は変更直前のリースの対価より低くなる。リース料の減額は、当初の支払期日が 2021 年 6 月 30 日以前に訪れる支払いにのみ影響を与える。契約の条件にはそれ以外の変更が存在しないことから、レストラン A は、第 46B 項(及びセクション 2.2.1「実務上の便法」に記載される)の条件を満たすと結論付ける。

#### 第 1 法 — リース料の免除又は繰延べという形態の減免を、負の変動リース料として会計処理する

レストラン A は 2020 年 7 月 1 日に、減免を、負の変動支払いを生じさせる事象又は条件として扱う。レストラン A は、将来のリース料の減額を、リース負債のうち免除された部分の認識を中止し、調整額を純損益に認識することによって会計処理する。

借方 リース負債 (100 * 3)	300 百万円
貸方 純損益	300 百万円

使用権資産の減価償却は、修正後の残存リース期間にわたって行われる。

#### 第 2 法 — リース料の免除又は繰延べという形態の減免を、従前の変動リース料を固定にする偶発事象の解消として会計処理する

レストラン A は 2020 年 7 月 1 日に、減免を、従前のリース料に係る不確実性又は付随する条件を解消することになる事象又は条件として処理する。レストラン A は、将来のリース料の減額を、リース負債のうち免除された部分の認識を中止し、使用権資産を調整することによって会計処理する。

借方 リース負債 (100 * 3)	300 百万円
貸方 使用権資産	300 百万円

賃料減免から生じるリース負債を減額する。

使用権資産の減価償却は、修正後の残存リース期間にわたって行われる。

仮に借手が 8 月と 9 月について月ごとに減額を得る権利を受け取るように事実関係が変化したとしたら(すなわち、COVID-19 に関連した状況が引き続き存在する場合には月次ベースでのリース料が契約上免除される)、未払リース料の減額も月次で認識されることになる。それに対応する純損益の認識又は使用権資産の調整は、第 1 法を採用するか、第 2 法を採用するかに左右される。

設例 5 の例は、上記の第 1 法から第 3 法を適用した場合にリース料の繰延べを、借手はどのように会計処理するかを例示している。

## 設例 5 – COVID-19 の賃料減免によるリース料の繰延べを受けた借手が IFRS 第 16 号の改訂を適用した場合の会計処理

### 事例

レストラン Y は、ショッピング・モールのスペースを貸手 Z からリースしている。

リースの条件に従って、レストラン Y は、半年ごとに固定リース料 600 百万円を後払いして貸手 Z に支払う。解約不能なりース期間は 2020 年 1 月 1 日に開始し、2021 年 6 月 30 日に終了する。契約には、非リース構成要素、延長、解約又は購入オプションは含まれない。リース開始日の割引率は 5% である。

COVID-19 パンデミックの直接的な結果として、貸手 Z は 2020 年 7 月 1 日に、本来 2020 年 12 月 31 日に期日が到来するリース料の支払いを 2021 年 6 月 30 日まで猶予することに合意する。リースの条件についてその他の変更はない。

レストラン Y の使用権資産は、当該期間の開始前及び期間中も減損していないと仮定する。

### 分析

レストラン Y はまず、賃料の減免が IFRS 第 16 号による実務上の救済措置の要件を満たすかどうかを評価する。賃料減免は、COVID-19 パンデミックの直接的な影響の結果として貸手から借手に与えられ、リース料の支払いに実質的な変更は生じていない。リース料の減額は、本来 2021 年 6 月 30 日以前に期日が訪れる支払いにのみ影響を及ぼす。契約の条件にはそれ以外の変更がないことから、レストラン Y は、第 46B 項(及びセクション 2.2.1「実務上の便法」に記載される)の条件を満たすと結論付ける。

### 第 1 法 – リース料の免除又は繰延べという形態の減免を、負の変動リース料として会計処理する

レストラン Y は 2020 年 7 月 1 日に、減免を、負の変動支払いを生じさせる事象又は条件として扱う。レストラン Y は、リース負債のうち条件変更前と同じ割引率を用いて、繰り延べられたリース料の貨幣の時間価値を表す部分の認識を中止し、純損益を認識する。

賃料減免直前のリース負債:

5%で割り引いたリース料の現在価値 = CU 1,157  $(600/(1.05)^{1/2} + (00/1.05)$

賃料減免直後のリース負債:

5%で割り引いたリース料の現在価値 = CU 1,143  $(1,200/1.05)$

借方 リース負債(1,157-1,143)	14 百万円
-----------------------	--------

貸方 純損益	14 百万円
--------	--------

賃料減免から生じるリース負債の減額を記録する

使用権資産の減価償却は、修正後の残存リース期間にわたって行われる。

## 設例 5 –COVID19 の賃料減免によるリース料の繰延べを受けた借手が IFRS 第 16 号の改訂を適用した場合の会計処理(続き)

**第 2 法 – リース料の免除又は繰延べという形態の減免を、従前の変動リース料を固定にする偶発事象の解消として会計処理する。**

本アプローチの会計処理は、14 百万円を純損益として認識するのではなく、使用権資産の調整とする以外は、第 1 法と同じになる。

**第 3 法 – リース料の免除又は繰延という形態の減免を、リースに変更がないものとして会計処理する。**

本アプローチでは、レストラン Y は引き続き、既存のリースの権利及び義務を用いてリース負債及び使用権資産を会計処理する。当初 2020 年 12 月 31 日に期日を迎えるリース料は、支払猶予後の期日である 2021 年 6 月 30 日まで未払として貸借対照表に引き続き計上されるが、繰延期間に金利が生じることはない。したがって、2021 年 6 月 30 日までの 6 カ月間の金利費用は、当初の償却スケジュールと同じになる

使用権資産の減価償却は、修正後の残存リース期間にわたって行われる。

### 2.4 開示

実務上の便法を適用する借手は、適用条件を満たすすべての賃料減免に実務上の便法を適用していることを開示する。またすべての賃料減免に実務上の便法を適用していない場合には、実務上の便法を適用した契約の性質に関する情報を開示する。

さらに借手は、実務上の便法を適用した賃料減免から生じるリース料の変動を反映するように純損益に認識した金額を開示する。また、2020 年改訂の結論の根拠では、賃料減免のキャッシュ・フローへの影響を開示することは、借手が実務上の便法を適用するか否かにかかわらず、目的適合的な情報を提供するとされている。

## 2.5 経過措置及び発効日

借手は、本改訂を 2020 年 6 月 1 日以降開始する事業年度から適用する。早期適用も認められるが、これには 2020 年 5 月 28 日時点で発行が承認されていない財務諸表も含まれる。

借手は本実務上の便法を遡及適用し、適用開始時点の累積的影響額について、借手が最初に 2020 年改訂を適用した報告期間の利益剰余金（又は適切な場合には資本のその他の構成要素）の期首残高を修正する。2020 年改訂を最初に適用する報告期間については、借手は IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第 28 項(f)に定められる財務諸表上の影響される表示科目及び 1 株当たり利益の調整金額の開示を求められることはない。

借手は、2020 年改訂を 2020 年 6 月 1 日以降開始する事業年度から適用する。早期適用も認められるが、これには 2020 年 5 月 28 日時点で発行が承認されていない財務諸表も含まれる<sup>4</sup>。

### 弊社のコメント

- ・ 借手が適用を受ける賃料減免には多くの形態がある。したがって、借手は、与えられた賃料減免を詳細に分析し、適切な会計処理方法を決定する必要がある。また、複数のアプローチが受けられる可能性もある。
- ・ 改訂に定められる特定の開示を提供するのみでなく、IFRS 第 16 号の開示目的も意識して、借手の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローにリースが及ぼす影響を財務諸表の利用者が評価できるようにする基礎を提供する適切な開示を行う必要がある。さらに借手は、賃料減免の会計処理を行う場合、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の表示及び開示の定めなど他の基準も考慮する必要がある。

## 2.6 2021 年改訂

2021 年改訂は、2022 年 6 月 30 日より後に借手が受ける新型コロナウイルス感染症関連の賃料減免には適用されない。

IASB は、2020 年改訂公表時に想定していたよりも新型コロナウイルス感染症拡大が長引いているという事実を考慮し、2021 年 3 月に IFRS 第 16 号の改訂「2022 年 6 月 30 日より後の COVID-19 に関連した賃料減免」を公表し、借手が当初 2021 年 6 月 30 日から 2022 年 6 月 30 日までの間に支払い期日を迎えることになっていたリース料の減額に救済措置を適用できるように条件をアップデートした。この 2021 年改訂は 2021 年 4 月 1 日以降開始する事業年度から適用されている。これには、2021 年 3 月 31 日時点で発行が承認されていない財務諸表が含まれ、早期適用は容認される。2021 年改訂は 2022 年 6 月 30 日より後に借手が受ける新型コロナウイルス感染症関連の減免には適用されない。

借手は 2021 年改訂を遡及適用することで、2021 年改訂の適用開始に係る累積的影響額を、2021 年改訂を最初に適用する年次の報告期間の期首時点の利益剰余金（又は適切な場合の資本のその他の構成要素）の修正として認識することができる。例えば、2020 年 12 月 31 日に終了した年度について借手が 2021 年改訂を遡及適用する場合、2020 年に認められた減免が、2021 年改訂によってのみ救済措置の要件を満すことになり、累計的影響額は 2021 年 1 月 1 日に認識されることになる。

本改訂を最初に適用する報告期間に関しては、借手は IAS 第 8 号第 28 項(f)に定められる情報を開示する必要はない。

IFRS 第 16 号第 2 項に従えば、借手は、類似の特徴を有し、類似の状況にある契約について救済措置を一貫して適用しなければならない。したがって、2020 年改訂に従って一定の種類の契約について救済措置をすでに適用している借手は、2020 年改訂又は 2021 年改訂のいずれを適用して救済措置が認められるとしても、それとは関係なく、2021 年改訂を類似の特徴を有し類似の状況にある救済措置の対象になる契約に遡及適用しなければならない。

<sup>4</sup> これは、IFRS 第 16 号の適用日を指す。ローカル承認に関する規定が、国や地域によっては改訂の適用時期に影響を及ぼす可能性がある。

## 設例 6 – 類似の特徴を有し類似の状況にある契約への改訂の首尾一貫した適用

### 事例 1

12 月 31 日に年度が終了する借手 X は 2020 年 6 月に、重要なリースの減免に関する救済措置を受けたが、この減免は 2020 年改訂の対象ではなかった。何故なら、このリース料の当初の支払期日には、本来 2022 年 6 月 30 日までに支払われることになっていたリース料が含まれていたからである。

IFRS 第 16 号に従って借手 X は、従前に発行された 2020 年度財務諸表では賃料減免を、リースの条件変更に関する規定を適用して会計処理していた。

借手 X は、12 月 31 日より前に救済措置の対象になる他の重要なリース料の減免を受けることはなかった。したがって、借手 X は 2020 年度の財務諸表において、2020 年改訂の適用に関する会計方針を採用していなかった。

借手 X は 2021 年 4 月 1 日に、2021 年改訂により適用範囲が修正されたため、救済措置を 2020 年 6 月の減免に適用できると結論付ける。

### 分析

借手 X は、類似の特徴を有し類似の状況にある契約について IFRS 第 16 号の改訂を従前には適用していなかったので、2020 年 6 月の賃料減免に当該改訂を適用すること(又は適用しないこと)を選択できる。ただし、救済措置を適用することを決めた場合、借手 X は賃料の減免を遡及して会計処理しなければならず、その結果、2021 年改訂が最初に適用された年度の利益剰余金の期首残高を修正することになる。

### 事例 2

借手 Y は類似の特徴を有し類似の状況にある 2 つのリースを有している。Y は両方のリースについて重要な賃料減免を受け、2020 年 12 月 31 日に終了した年度の財務諸表において 2020 年改訂の救済措置を適用することを選択した。

2020 年改訂適用時には、2 つのうちの 1 つのリースは、リースの減免を受けるリース料の支払いの当初支払期日が 2022 年 6 月 30 日までとなっていたリース料が含まれていたため救済措置の要件を満たすことがなかった。しかし、2021 年改訂の結果、今では賃料減免に関する救済措置を受けられることになった。

## 設例 6 – 類似の特徴を有し類似の状況にある契約への改訂の首尾一貫した適用 (続き)

### 分析

既存の会計方針の結果、借手 Y は、2021 年改訂の結果、該当する賃料減免について救済措置を遡及適用しなければならない。

### 事例 3

借手 Z は 2020 年 6 月に、重要なリースの減免に関する救済措置を受けたが、これは 2020 年改訂の対象ではなかった。これは、リースの減免の影響を受けるリース料の当初の支払い期日には、本来 2022 年 6 月 30 日までに支払われるこになっていたリース料が含まれていたためである。

2021 年の改訂により、当該賃料減免は救済措置の要件を満たすことになる。

借手 Z は、従前に発行した 2020 年 12 月 31 日に終了した年度の財務諸表について 2020 年改訂を適用していなかった。

2021 年 4 月 1 日、借手 Z は、類似の特徴を有し類似の状況にある契約について別の重要な賃料減免を受け、さらに 2021 年改訂により救済措置がアップデートされたことで救済措置を採用することとした。

### 分析

借手 Z は、2021 年度の財務諸表において、2021 年改訂を早期適用することを選択したこと、借手 Z はまた 2021 年改訂を 2020 年 6 月の賃料減免について遡及適用しなければならず、2021 年改訂が最初に適用される年度の利益剰余金の期首残高を修正する。

### 3. 貸手の会計処理

料減免の貸手の会計処理は、既存のガイダンスに基づく。

上記セクション 2 で説明したように、2020 年 5 月の IFRS 第 16 号の改訂は、貸手には適用されない。

賃料減免の貸手の会計処理は、IFRS 第 16 号の既存のガイダンスに基づいて実施される。

上記セクション 2 で説明したように、2020 年 5 月及び 2021 年 3 月の IFRS 第 16 号の改訂は、貸手には適用されない。ただし、IASB が教育目的で公表した文書に含まれる明確化は貸手にも適用される。

IASB は、2020 年 5 月の改訂の結論の根拠で<sup>5</sup>、COVID-19 パンデミックを直接の原因とする賃料減免については貸手に実務上の救済措置を、以下のような理由により提供しないと述べている。

- (i) IFRS 第 16 号は、リースの条件変更ではないリース料の変動を、貸手がどのように会計処理するのかを定めていない。
- (ii) いかなる実務上の便法も、IFRS 第 16 号における貸手の会計処理の要求事項と、他の基準における関連する要求事項(特に、IFRS 第 9 号「金融商品」及び IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」)との間の比較可能性及び相互関係に悪影響を与える可能性がある。

IFRS 第 16 号のリースの条件変更の定義は、借手同様、貸手にも同じように適用される。

#### 3.1 回収可能性

借手の多くは、政府によってその事業を強制的に閉鎖させられることにより財務的な困難に直面している。結果として、一定の借手からのリース料の回収可能性が大幅に悪化する可能性がある。

IFRS 第 15 号などの他の基準と異なり、IFRS 第 16 号は、リース収益を認識しなければならないかどうか(いつの時点で認識しなければならないのか)を判断するための回収可能性には言及していない。したがって、我々は、回収可能性の確率が低くても貸手は、オペレーティング・リース収益を継続して認識できると考えている。ただし、回収可能性に重要な懸念がある場合には他のアプローチも適切な場合があると考えられる。したがって、実務においてばらつきが生じることが考えられ、各国の規制当局の見解を検討することが重要になることもある。以下のいずれのアプローチが採用されたとしても、リース債権には信用損失に関する IFRS 第 9 号のガイダンスが適用される。

#### 設例 7 – 全額の回収が見込まれないオペレーティング・リース収益

レストラン A は、ショッピング・モールのスペースを貸手 B からリースしている。貸手 B はリースをオペレーティング・リースに分類する。

リースの条件に従って、レストラン A は、固定のリース料 100 万円を貸手 B に毎月月初に支払う。解約不能なリース期間は 2022 年 2 月 28 日までである。契約は、延長、解約又は購入オプションを定めていない。単純化のために、リース開始日の割引率は 0% と仮定し、したがって残り 20 カ月分のリース料の 2020 年 6 月 30 日時点でのリース負債は 2,000 万円になる。

財務上非常に困難な状態にあるレストラン A は、6 月末時点で、2020 年 7 月に期日を迎えるリース料について 25% しか支払えない旨、貸手 B に伝える。2020 年 7 月末までに 25 万円が回収されたが、貸手 B は 7 月に関する残りの 75 万円は、レストラン A の財務状況を考えると回収が見込めないとする。

<sup>5</sup> IFRS 第 16 号 BC240 項(A)

## 設例 7 – 全額の回収が見込まれないオペレーティング・リース収益(続き)

### 分析

#### 第 1 法 – オペレーティング・リース収益全額を認識する

貸手 B は、IFRS 第 16 号第 81 項に従って、月額 100 万円を定額ベースでオペレーティング・リース収益として全額認識する。

また IFRS 第 9 号に従って、回収の可能性が低いことを反映して、75 万円のリース債権と減損損失を認識する。

このアプローチでは、貸手 B は以下の仕訳を行う。

借方 リース債権	100 万円
貸方 オペレーティング・リース収益	100 万円
2020 年 7 月のオペレーティング・リース収益とリース債権を記録する	
借方 現金	25 万円
貸方 リース債権	
借手からの 25 万円の受領を記録する	25 万円
借方 リース債権の減損損失	75 万円
貸方 リース債権の貸倒引当金	75 万円
リース債権に対する減損損失を記録する	

#### 第 2 法 – 回収可能な範囲でオペレーティング・リース収益を認識

このアプローチでは、貸手 B は、回収可能な範囲で月次のリース収益を会計処理する。このアプローチは、リース債権全額の回収可能性に関する高い不確実性、及び全額を回収する可能性が低いと考えられる場合に収益を報告する際の適切性に関する貸手 B の懸念を反映したものである。

このアプローチでは、貸手 B は以下の仕訳を行う。

借方 リース債権	25 万円
貸方 オペレーティング・リース収益	25 万円
2020 年 7 月のオペレーティング・リース収益を記録する	
借方 現金	25 万円
貸方 リース債権	25 万円
借手からの 25 万円の受領を記録する	

IFRS 第 16 号に従って、フィナンス・リースの貸手は、正味リース投資未回収額に IFRS 第 9 号の減損規定を適用する。

## 2022 年 6 月アップデート

解釈指針委員会は 2022 年 3 月に、リース契約の唯一の変更が、当該契約に基づいて借手から受け取るべきリース料を貸手が放棄する場合に、貸手が賃料減免の会計処理をする際の IFRS 第 9 号及び IFRS 第 16 号の適用に関して議論した。解釈指針委員会は当該議論を基に暫定的なアジェンダ決定を公表し、賃料減免が与えられる前の期間については、貸手は、オペレーティング・リース債権に係る予想信用損失を、一定範囲の生じ得る結果を評価することにより算定される偏りのない確率加重金額を反映する方法（当該債権の一部として認識したリース料の放棄についての予想を考慮することを含む）で測定すべきと結論付けている。

本暫定アジェンダ決定は、解釈基準委員会が最終化した後に IASB の承認が必要であり、現段階で会計方針の変更が求められることはない。

ただし貸手は、当該論点に関する解釈指針委員会及び IASB による基準設定の動向を注視する必要がある。暫定決定が最終化され承認された場合には貸手は、IFRS 第 9 号の予想信用損失モデルの適用への影響を検討することになる。

オペレーティング・リース債権の免除に関する解釈指針委員会の暫定アジェンダ決定の詳細については、3.2.1 を参照されたい。

### 3.2 条件変更の会計処理

貸手は、オペレーティング・リースの条件変更については賃料減免の付与日から新たなリースとして会計処理し、当初のリースに係る前払リース料又は未払リース料は、新たなリースに係るリース料の一部であるとみなす。

リースの条件変更の貸手の会計処理は、リースの分類に左右される。

貸手は、オペレーティング・リースの条件変更については、条件変更の発効日から新たなリースとして会計処理し、当初のリースに対する前払い又は未払計上しているリース料は、新たなリースのリース料の一部であるとみなす。

リースの範囲を拡大し、独立価格に見合う金額で対価が増額されるファイナンス・リースの条件変更は、別個のリースとして会計処理される。この点については、[「Applying IFRS: IFRS 第 16 号『リース』」](#)で詳述している。

別個のリースとして会計処理されないファイナンス・リースの条件変更については、以下のとおりである。

- リースがオペレーティング・リースに分類され、リースの条件変更が契約締結日時点での有効である場合、貸手は、リースの条件変更を、リースの条件変更の発効日から新たなリースとして会計処理し、原資産の帳簿価額を、リースの条件変更の発効日直前の正味リース投資未回収額で測定する。
- それ以外の場合は、貸手は、IFRS 第 9 号に従って正味リース投資未回収額を会計処理する。

## 設例 8 – オペレーティング・リースの将来のリース料の免除

以下を除いて、事実関係は上記の設例 7 と同じと仮定する。

2020 年 6 月 30 日までのリース料はすべて期日通りに受領されている。2020 年 6 月 30 日に、ショッピング・モールの閉鎖に伴う補償として、貸手 B は、2020 年 7 月、8 月及び 9 月のレストラン A の将来的なリース料を免除することに合意する。

### 分析

賃料減免によりリース料の合計額が減少する。よって、契約の当初の条件の一部ではなかったリースの対価の変動が生じている。したがって、賃料減免は、リースの条件変更に該当する。当該条件変更によってオペレーティング・リースとしてのリースの分類が変更になることはない。

貸手 B は条件変更の発効日(すなわち、2020 年 6 月 30 日)に、リースの条件変更を新たなリースとして、以下のように会計処理する。

- 条件変更後のリースの残りのリース料は、1,700 万円(2020 年 10 月から 2022 年 2 月までの月額 100 万円のリース料)となる。
- 残存リース期間は 20 カ月である。
- 残存リース期間にわたって認識する月次のオペレーティング・リース収益は、 $1,700 \text{ 万円} / 20 \text{ カ月} = 85 \text{ 万円}$  になる。

### 3.2.1 オペレーティング・リース債権の免除の会計処理

貸手は、オペレーティング・リースにおいてリース債権として計上されている過去のリース料を免除する場合がある。当該賃料減免では、結果として当初のリースの条件の一部ではなかったリースの対価の変化が生じるため、リースの条件変更とみなされる。別の見解としては、過去のリース料の免除は、オペレーティング・リース債権の消滅及び IFRS 第 9 号の認識の中止に関する要求事項が適用されるとみなすことも考えられる。IFRS 第 9 号第 2.1 項(b)(i)は、貸手が認識するオペレーティング・リース債権は、IFRS 第 9 号の認識の中止及び減損に関する要求事項の対象になると明示している。

こういった状況において IFRS 第 9 号を適用する場合、リースの貸手は予期されるリース料の支払い免除をオペレーティング・リースに係る債権の予想信用損失(ECL)評価において考慮するか否かについて、会計方針を選択して継続的に適用することになると考える。IFRS 第 16 号と IFRS 第 9 号をそれぞれ適用した設例は、以下のとおりである。

## 設例 9 – オペレーティング・リースにおけるリース債権の放棄

以下を除き、事実関係は上記設例 7 と同じと仮定する。

レストラン A は、財務上困難な状況にあることから、2020 年 6 月のリース料を支払わなかった。したがって、貸手 B は IFRS 第 9 号に従って、契約における担保物件を考慮し、2020 年 6 月 30 日に 20 万円の減損損失を認識した。

貸手 B は 2020 年 7 月 1 日に 2020 年 6 月について未払いとなっている金額 60 万円を放棄する賃料減免を与える。残りの金額(40 万円)はその後すぐに支払われる。

### 分析

#### 第 1 法- IFRS 第 16 号に定められるリースの条件変更

賃料減免によりリース料の合計額が減少することになり、当初の契約の条件の一部ではなかったリースの対価に変更が生じた。したがって、本賃料減免はリースの条件変更に該当する。当該条件変更により、オペレーティング・リースとしてのリースの分類が変更になることはないと仮定する。

貸手 B は、2020 年 6 月について以下の仕訳を行う。

借方 リース債権	100 万円
貸方 オペレーティング・リース収益	100 万円
2020 年 6 月のオペレーティング・リース収益及びリース債権を記録する	
借方 リース債権に係る減損損失	20 万円

    貸方 リース債権の貸倒引当金

    リース債権に対し減損損失を記録する

IFRS 第 16 号第 87 項は、「貸手は、オペレーティング・リースの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しなければならない。当初のリースに係る前払リース料又は未払リース料は、新たなリースに係るリース料の一部とみなす」と定めている。

したがって、条件変更の発効日(すなわち 2020 年 7 月 1 日)時点で貸手 B は、2022 年 2 月に終了するリース期間を有する新たなリースの会計処理を行う。6 月のリース料の部分的免除後の残存リース料は 1,940 万円( 2,000 万円 - 60 万円)になる。

貸手 B は 2020 年 7 月に以下の仕訳を行う。

借手:リース・インセンティブ	60 万円
貸手 リース債権	60 万円
借方 リース債権に係る貸倒引当金	20 万円
貸方 純損益	20 万円

条件変更されたリース契約を締結するためのリース・インセンティブ(60 万円の免除)を認識し、2020 年 6 月に認識した IFRS 第 9 号による引当金を戻し入れる

借方 現金	40 万円
貸方 リース債権	40 万円

## 設例 9 – オペレーティング・リースにおけるリース債権の放棄 (続き)

部分的な支払の受取を記録する

借方 リース債権	100 万円
貸方 オペレーティング・リース収益	100 万円
借方 オペレーティング・リース収益	3 万円
貸方 リース・インセンティブ	3 万円

3 万円(60 万円を 20 カ月で除する)のリース・インセンティブの償却費用控除後の 2020 年 7 月の 100 万円(月額 100 万円の支払いに基づく)のリース収益を認識する。

したがって、97 万円のオペレーティング・リース収益が、新たなリース期間にわたって毎月認識される。20 万円の IFRS 第 9 号減損損失は、未収金の 60 万円が免除される時点で純損益に戻される。このアプローチでは、条件変更前のリースに関し既に認識された残りの 40 万円はすでに収益に認識されており、受領されることになるので、新たなリースに影響を与えることはない。

### 第 2 法 IFRS 第 9 号に基づく過去のリース債権の認識の中止

貸手 B は 2020 年 6 月について以下の仕訳を行う。

借方 リース債権	100 万円
貸方 オペレーティング・リース収益	100 万円

2020 年 6 月のオペレーティング・リース収益及びリース債権を記録する。

借方 リース債権の減損損失	20 万円
貸方 リース債権の貸倒引当金	20 万円

リース債権に対し減損損失を記録する。

貸手 B は 2020 年 7 月について以下の仕訳を行う。

借方 リース債権の貸倒引当金	20 万円
借方 リース債権の認識中止時の損失	40 万円
貸方 リース債権	60 万円

免除された過去のリース債権の認識を中止する。

このアプローチでは、以前に IFRS 第 9 号に従って減損していたリース債権の免除がリースの条件変更に関する会計処理に影響を及ぼすことはない。したがって、この設例の貸手は新たなリース期間にわたって 100 万円のリース収益を引き続き認識する(すなわち、新たなリース期間にわたって行われる 100 万円の定期的な支払いに基づいて認識する)。

### 2022 年 6 月アップデート

上記 3.1 で説明している予想信用損失評価の IFRS 第 9 号の適用以外にも、2022 年 3 月に公表された暫定アジェンダ決定は、オペレーティング・リース料が免除される賃料減免を会計処理するにあたり、貸手は、IFRS 第 9 号の認識の中止を適用すべきか、それとも IFRS 第 16 号のリースの条件変更を適用すべきかについても取り扱っていた。要望書に記載された賃料減免の事例では、貸手は具体的に特定されたリース料を支払う義務から借手を法的に解放しており、貸手はそのリース料の一部をオペレーティング・リース債権として認識していた。

解釈指針委員会は暫定アジェンダ決定で、貸手は賃料減免が与えられた日時点でのリース債権を免除する場合、IFRS 第 9 号の認識の中止の要求事項は満たされていると結論付けた。したがって、貸手は要望書に記載されていた賃料減免について、以下のように会計処理する。

- ▶ IFRS 第 9 号の認識の中止の要求事項を、免除したリース料のうち貸手が賃料減免の付与日にオペレーティング・リース債権に含めたものに適用する。
- ▶ IFRS 第 16 号のリースの条件変更の要求事項を、免除したリース料のうち貸手がオペレーティング・リース債権に含めていなかったものに適用する。

本暫定アジェンダ決定は解釈基準委員会が最終化した後に IASB の承認が必要であり、現段階で会計方針の変更が求められることはない。

ただし貸手は、この点に関する解釈指針委員会及び IASB の基準設定の動向を注視していく必要がある。暫定決定が最終化され承認された場合には、貸手は認識済のオペレーティング・リース債権のうち免除される部分に対しては、IFRS 第 16 号の条件変更に関する会計処理を適用できなくなる。同様に、貸手はリース債権として認識されていない将来のリース料の免除部分に IFRS 第 9 号の認識の中止の定めを適用できなくなる。

## 弊社のコメント

上記 2.2 から 2.6 で説明している IFRS 第 16 号の改訂は借手にのみ適用される。

貸手は該当する場合、COVID-19 に関連した賃料免除についてはリースの条件変更に関する会計処理を適用する。

したがって、転貸人になる企業は、ヘッドリース（企業が借手）とサブリース（企業が貸手）との間のこれらの種類の賃料減免に関して、会計処理が非対称になる可能性がある。

### 3.2.2 条件変更後のオペレーティング・リース収益の認識

上述のとおり、貸手は条件変更の発効日からオペレーティング・リースの条件変更を、新たなリースとして会計処理する。新たなリースがオペレーティング・リースに分類される場合、原資産の便益が使用により減少するパターンをより適切に表す規則的な方法が他に存在しない限り、貸手は IFRS 第 16 号第 81 項を適用し、定額法によりリース料を認識する。

### 3.3 条件変更にならない賃料減免の会計処理

リース料の変更がリースの条件変更の定義に該当しない場合、当該変更は一般的に負の変動リース料として会計処理する。オペレーティング・リースの場合、貸手は、リースから生じるより低い収益を認識することによって、賃料減免の影響を認識する。

### 3.4 開示

IFRS 第 16 号に従って貸手は、財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローにリースが与える影響を、財務諸表の利用者が評価できるような情報を開示しなければならない。リースの条件変更に関しては特定の開示の定めは存在しないが、貸手は、財務諸表の利用者が COVID-19 に関連したリース料の変更が財政状態及び財務業績に与える影響を理解するために十分な情報を開示する必要がある。

## 付録: 本冊子の重要な変更の要約

重要な部分について本冊子を更新し、常に変化する論点を解説し、一定のトピックに関する我々の議論をより深度のあるものにしている。2022年6月のアップデートで我々が行っている重要な変更の要約は、以下の通りである。

### セクション 2.1 貸料免除をリースの条件変更とする貸手の会計処理 (IFRS 第 16 号の改訂が適用されない)

借手のリース負債(又はその一部)が消滅することになるリース契約の変更を IFRS 第 16 号の適用範囲から除外するための、狭い範囲での基準設定プロジェクトの実施を検討すべきであるとする解釈指針委員会の IASB への提言に関する説明を追加している。

### セクション 3.1 回収可能性

貸料減免が認められる前のリース契約に従って借手から支払われるリース債権を免除することを貸手が見込む場合に、貸手は、2022年3月に委員会が公表した暫定アジェンダ決定を基に IFRS 第 9 号の予想信用損失モデルをどのようにオペレーティング・リース債権に適用することになるかに関する説明を追加している。

### セクション 3.2.1 オペレーティング・リース債権の免除の会計処理

オペレーティング・リース債権の免除を伴う貸料免除を会計処理する際、貸手は 2022 年 3 月に委員会が公表した暫定アジェンダ決定を基に IFRS 第 9 号の認識の中止を適用すべきか、それとも IFRS 第 16 号のリースの条件変更を適用すべきかに関する説明を追加している。

## EY | Building a better working world

EY は、「Building a better working world ~より良い社会の構築を目指して」を  
バーバス(存在意義)としています。クライアント、人々、そして社会のために長期  
的価値を創出し、資本市場における信頼の構築に貢献します。

150カ国以上に展開する EY のチームは、データとテクノロジーの実現により信  
頼を提供し、クライアントの成長、変革および事業を支援します。

アシュアランス、コンサルティング、法務、ストラテジー、税務およびトランザクショ  
ンの全サービスを通して、世界が直面する複雑な問題に対し優れた課題提起  
(better question)をすることで、新たな解決策を導きます。

EY とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、  
単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織で  
す。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、  
顧客サービスは提供していません。EY による個人情報の取得・利用の方法や、データ保護  
に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、[ey.com/privacy](http://ey.com/privacy) をご確認く  
ださい。EY のメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを  
提供することはありません。EY について詳しくは、[ey.com](http://ey.com) をご覧ください。

### EY 新日本有限責任監査法人について

EY 新日本有限責任監査法人は、EY の日本におけるメンバーファームであり、監査および  
保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。

詳しくは [ey.com/ja\\_jp/people/ey-shinnihon-llc](http://ey.com/ja_jp/people/ey-shinnihon-llc) をご覧ください。

© 2022 Ernst & Young ShinNihon LLC.  
All Rights Reserved.

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバ  
イスを行うものではありません。EY 新日本有限責任監査法人および他の EY メンバーファームは、皆様が本  
書を利用したことにより被つたいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必  
要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本資料は 005504-22Gbl の翻訳版です。

[ey.com/ja\\_jp](http://ey.com/ja_jp)