

Applying IFRS

COVID-19 に関連した賃料減免の会計処理

2020年7月

The EY logo consists of the letters 'EY' in a bold, white, sans-serif font. A yellow chevron shape is positioned to the right of the 'Y', pointing towards the top right.

Building a better
working world

目次

概要	2
1. 賃料減免がリースの条件変更にあたるかどうかの評価	3
1.1 契約における対価の変更につながる賃料減免	5
1.2 契約の条件	5
1.3 後発事象の検討	6
2. 借手の会計処理	7
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)	7
2.2 COVID-19 に関連した賃料減免－IFRS 第 16 号の改訂	10
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	11
2.4 開示	14
2.5 経過措置及び発効日	15
3. 貸手の会計処理	16
3.1 回収可能性	16
3.2 条件変更の会計処理	17
3.3 条件変更にはならない賃料減免の会計処理	21
3.4 開示	21

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賃料減免を与えている。IFRS 第 16 号「リース」の適用は、現在の環境下では数多くの実務上の問題が生じる。
- ▶ IASB は「COVID-19 に関連した賃料減免－IFRS 第 16 号『リース』の改訂」を公表した。借手は実務上の便法として、COVID-19 に関連した賃料減免がリースの条件変更にあたるかどうかを評価する必要はない。
- ▶ IASB はまた、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あた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で IASB が行った明確化に基づき行う。

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いる、または期待している。

概要

COVID-19 の感染症の拡大及び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いる、または期待している。

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(あるいはそれらの組合せ)などが考えられるが、それだけに限らない。また、減免にはリース期間の変更も含まれる。

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。しかし、企業が IFRS 第 16 号の規定をリース料の変更に適用するには、実務的には難しいものがある。賃料減免がリースの条件変更に該当し、所定の会計処理を適用すべきかどうかの判断は、リース件数が大量にあり 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は特に困難になる。

2020 年 4 月、国際会計基準審議会(以下、IASB 又は審議会)は、COVID-19 の感染症の拡大の結果、与えられた賃料減免の会計処理の方法を企業が検討する際に参考となり、IFRS 第 16 号及びその他の基準の要求事項を説明する、教育目的で作成された文書を公表した。同文書は、IFRS 基準の要求事項を変更、削除又は追加するものではなく、一貫した、かつ、適切な IFRS 第 16 号の適用を支えることを意図している。

2020 年 5 月、IASB は、「COVID-19 に関連した賃料減免—IFRS 第 16 号『リース』の改訂」(以下、本改訂)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提供するために IFRS 第 16 号を改訂した。

本改訂の目的は、COVID-19 に関連した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、借手のガイダンスの適用に向けた IFRS 第 16 号の改訂をはじめ、IFRS 第 16 号が賃料減免に対してどのように適用されるかを解説しており、本稿が IFRS 第 16 号の適用の影響を企業が検討する際の一助になることを願う。

- ▶ 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評価について解説する。
- ▶ セクション 2 では、借手がリースの条件変更で賃料減免をどのように会計すべきか、COVID-19 に関連した賃料減免に借手は IFRS 第 16 号の改訂を適用できるか、及び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、借手がオプションを選択する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。

この冊子は 2020 年 7 月にアップデートされ、リースの条件変更となるリース料免除の借手の会計処理、及びリース債権として認識されている過去の支払リース料を免除する場合の貸手の会計処理について追加的な解説を行っている。

我々は、財務諸表の作成者及び利用者が本稿を精読され、与えられた賃料減免が及ぼす財務諸表への潜在的な影響を検討されることを望む。

本稿における我々の見解は 2020 年 6 月時点のものであり、引き続き IFRS 第 16 号の改訂を分析し、企業がそれらを解釈していく中で、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。

リースの条件変更とは、IFRS 第 16 号で「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。

1. 賃料減免がリースの条件変更該当するかどうかの評価

リースの条件変更は、IFRS 第 16 号で「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該当するかどうかを、企業が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 に関連した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手に与える「COVID-19 に関連した賃料減免—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、企業は、契約により借手に移転された使用权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、支払猶予又は減額は、リースの対価の変更にしかならず、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、企業は、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、借手は 3 ヶ月の期間、リース料を支払わなくても済むが、リースの対価に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は、リースの条件変更にはならないであろう。我々は、貨幣の時間価値を織り込むためだけに、その後のリース料を増加させるのは、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、仮に貸手が 2020 年 6 月のリース料の支払いを猶予するが、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としたら、それはリースの対価の実質的な変更にはならない。しかし、リースの対価のその他の変更(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、固定のリース料 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 ヶ月のリース料の 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。

2020 年 7 月 1 日、貸手 B は、当初 7 月、8 月及び 9 月に期日を迎える 3 ヶ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。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 3 ヶ月間リース料の支払いを行わず、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。

リースの当初の契約条件の一部となる、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、企業は契約の条件及び契約に適用される法律をはじめ、すべての関連性のある事実と状況を考慮しなければならない。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、リース契約の変更に合意する場合、当該変更はリースの条件変更として会計処理される。この場合、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 項を、また、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。

しかし、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、IFRS 第 16 号が定めるリースの条件変更には該当しない。

特定の事象が発生する又は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、企業は契約の条件を慎重に検討しなければならない。例えば、一定期間小売店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ならないであろう。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、関連性のある法律や規制の変更の影響について説明している。

企業は、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、すべての関連性のある事実と状況を考慮する。

1.1 契約における対価の変更につながる賃料減免

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、リースの対価に変更が生じ、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、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、固定リース料のみであったのが固定と変動のリース料の組合せに変更されているが、それは契約の当初の条件の一部ではなかった。したがって、この変更はリースの条件変更該当する。

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、企業は 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性のある事実と状況を考慮しなければならない。

弊社のコメント

- ▶ 既存の契約は 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、法律面での曖昧さが存在する可能性がある。したがって、リースの減免の適切な会計処理を決める際には、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重要である。
- ▶ しかし、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実務上の困難を和らげることを意図している。

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、一定の法域の政府は、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しい法律を導入している。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た。

一部の利害関係者は、こうしたケースでは、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見られることから、リースの条件変更に関する会計処理が求められると考えている。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、法律の変更にも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利害関係者もいる。IFRS 第 16 号はこうした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、実務にばらつきが存在し、いずれの方法も受入れられると考えている。しかし、後に説明するように、企業は 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べきである。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り、重要性がある場合には当期の財務諸表に開示すべきである。

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は、貸手が賃料減免を与える場合、借手は賃料減免がリースの条件変更にあた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あた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。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「金融商品」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ある合理的と考えられるかもしれない)。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¹。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、使用権資産を減少する。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追加的な例は、「[Applying IFRS: IFRS第16号『リース』](#)」を参照されたい。

¹ 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 に関連した賃料減免で、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 ヶ月のリース料の 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 ヶ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 ヶ月延長することに合意した。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全体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。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 ヶ月延長されることにより、リースの範囲が変更された。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。

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 ヶ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 号の改定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、使用权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	使用权資産	300 百万円

修正後の使用权資産の減価償却は、残存リース期間にわたって行われる

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しなければならない。

借手がリースの計算利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率を算定することが必要になる。しかしそれでは、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に関連した賃料減免－IFRS 第 16 号「リース」の改訂

IASB は 2020 年 5 月 28 日に「COVID-19 に関連した賃料減免－IFRS 第 16 号『リース』の改訂」(本改訂)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。本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 COVID19 に関連した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²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²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²。

本改訂の目的は、COVID-19 に関連した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。

2.2.1 実務上の便法

実務上の便法として、借手は、貸手が認めた COVID-19 に関連した賃料減免がリースの条件変更²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 に関連した賃料減免がリースの条件変更²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。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 に関連した賃料減免から生じるリース料の適切な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。

本改訂の結論の根拠 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³、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²に該当する。逆に言えば、改訂に従えば、2021 年 6 月 30 日までの期間において 3 ヶ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 ヶ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 IFRS 第 16 号 BC205B 項、³ IFRS 第 16 号 BC205D 項(c)

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。

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。

- ▶ リース料の免除又は繰延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の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た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。

2.3.2 リース料の免除又は繰延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。

設例 4 の以下の例は、借手は上記第 1 便法及び第 2 便法を用いて、リース料の免除をどのように会計処理することができ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・モールにスペースを貸手 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、固定のリース料 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 ヶ月のリース料の 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 の使用权資産は、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 ヶ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。

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

使用权資産の減価償却は、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の減額を記録する
修正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ら(すなわち、COVID19 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 法を採用するかによって左右される。

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を、借手はどのように会計処理することができるかを例示している。

設例 5 - COVID19 の賃料減免によるリース料の繰延を受けた借手が 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 百万円を後払いで貸手 Z に支払う。解約不能なリース期間は 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} + 600/1.05)

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。

第2法-リース料の免除又は繰延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、14百万円の増加は、純損益の増加ではなく、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ヵ月間の金利費用は、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、本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。

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。早期適応も認められるが、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。

2.5 経過措置及び発効日

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、借手が最初に本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。本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、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⁴。

弊社のコメント

- ▶ 借手が取得す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評価し、適切な会計処理方法を決定する必要がある。また、1つ以上のアプローチが受入れ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」の表示及び開示規定など他の基準の定めも考慮する必要がある。

⁴ 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。

賃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。

3. 貸手の会計処理

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する。

IASB は、本改訂の結論の根拠で⁵、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

多くの借手が、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する。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。しかし、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 6 - 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 ヶ月分のリース料の 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%しか支払えないと伝える。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。

⁵ IFRS 第 16 号 BC240 項(A)

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	25 万円

借手からの 25 万円の受領を記録する

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、ファイナンス・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。

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。

3.2 条件変更の会計処理

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 7 - 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。条件変更でオペレーティング・リースとしてのリースの分類が変更になることはない。

条件変更の発効日(すなわち、2020 年 6 月 30 日)に貸手 B は、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 ヶ月である。
- ▶ 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 万円/20 ヶ月=85 万円になる。

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、したがって、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 8 - 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 6 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該当する。条件変更でオペレーティング・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は仮定する。

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	20 万円

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

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 ヶ月で除する)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、新たなリースに持ち越されることはない。

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 月に関しオペレーティング・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記帳を行う。

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、従前に 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)。

弊社のコメント

- ▶ 貸手は、賃料減免を与える場合には、IFRS 第 9 号に定められるリース債権の減損及び認識の中止に関する規定、及び IFRS 第 16 号への影響を慎重に評価する必要がある。
- ▶ セクション 2.2 で解説する IFRS 第 16 号の改訂は借手にのみ適用され、貸手は該当する場合にはリースの条件変更に関する会計規定を、COVID-19 に関連した賃料減免に適用する。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会計処理が非対称になる可能性がある。

3.2.1 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、原資産の使用から生じる便益が漸減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 号の第 81 項を適用し定額法によりリース料を認識する。

3.3 条件変更には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規定は存在しないが、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。

EY について

EY は、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

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 をご確認ください。EY について詳しくは、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、www.shinnihon.or.jp をご覧ください。

© 2020 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っ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 EYG No. 005085-20Gbl の翻訳版です。

shinnihon.or.jp