



COVID-19関連の レント・コンセッション

IFRS第16号「リース」の改訂
2021年版

2021年7月

home.kpmg/jp/ifrs

あずさ監査法人



目次

| | |
|---|----|
| 目次 | |
| COVID-19関連レント・コンセッションをめぐるIFRS第16号「リース」の改訂について | 1 |
| 2021年版のリリースにあたって | 2 |
| 1. 改訂の範囲及び目的 | 3 |
| 2. 実務上の便法が適用される範囲とは | 4 |
| 2.1 概要 | 4 |
| 2.2 「COVID-19の直接的な結果としてのレント・コンセッション」とは？ | 4 |
| 2.3 「変更後のリース料が、当該変更の直前と比べて実質的に変わらないか、もしくは減少する」とは？ | 6 |
| 2.4 「当初の支払期日が2022年6月30日までに到来する」とは？ | 7 |
| 2.5 「その他のリース取引条件に実質的な変更がない」とは？ | 8 |
| 3. 実務上の便法を適用した場合の借手の処理 | 10 |
| 3.1 概要 | 10 |
| 3.2 実務上の便法の適用 | 11 |
| 3.2.1 リース料の支払い免除 | 11 |
| 3.2.2 リース料の支払いの繰延べ | 15 |
| 3.2.3 リース期間の延長を伴うリース料の支払いの繰延べ* | 18 |
| 3.3 開示 | 19 |
| 4. 実務上の便法を適用しない場合の借手の処理（リースの条件変更） | 20 |
| 4.1 概要 | 20 |
| 4.2 リースの対価のみの変更 | 21 |
| 4.3 リースの範囲の縮小 | 23 |
| 5. 貸手の処理（リースの条件変更） | 27 |
| 5.1 概要 | 27 |
| 5.2 貸手のオペレーティング・リースの条件変更 | 27 |
| 5.3 貸手のファイナンス・リースの条件変更 | 30 |
| 5.3.1 ファイナンス・リースからオペレーティング・リースへの変更 | 31 |
| 5.3.2 条件変更後もファイナンス・リースに分類される場合 | 31 |
| 6. 貸手の処理（リースの条件変更該当しない場合） | 32 |
| 7. 移行にあたっての考慮事項 | 35 |
| 7.1 適用日と移行措置 | 35 |
| 7.2 早期適用 | 36 |
| 7.3 移行のシナリオ* | 37 |
| 7.3.1 2020年改訂では実務上の便法の適用対象でなかったレント・コンセッション | 37 |
| 7.3.2 2020年改訂を早期適用しなかった借手 | 40 |
| 7.3.3 2020年に実務上の便法の適用対象となるレント・コンセッションがなかった借手 | 41 |
| Appendix – 設例のリスト | 42 |
| 本冊子について | 43 |
| 参考文献 | 43 |
| IFRS第16号「リース」詳説シリーズ（旧称 IFRS16号「リース」～適用に向けて～ シリーズ） | 44 |
| あずさ監査法人 IFRSアドバイザー室による刊行物 | 47 |

COVID-19関連レント・コンセッションをめぐるIFRS第16号「リース」の改訂について

IFRS第16号は2019年1月1日以降開始する事業年度から適用が開始となりました。しかし、適用開始されたばかりのIFRS第16号は、2020年に入り新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の爆発的感染拡大により、早くも試練にさらされることとなりました。

COVID-19に伴う営業自粛やロックダウンが行われる中で、小売業や飲食業を始めとする多くの企業では売上が大きく落ち込み、手元資金不足・経営環境の急激な悪化にあえぐテナントの要請を受ける形で、商業ビルやショッピングモールでは出店テナントの最低保証賃料の減額や支払い猶予に乗り出しました。契約賃料の支払いについての譲歩（コンセッション）を受けることに成功した借手は、次にこれをIFRS第16号の枠組みの中でどのように会計処理すべきかを考えなければなりません。

財政状態計算書に計上された「リース負債」はもはや当初の想定どおりには支払いが発生しないことから、何らかの処理をしなければなりません。具体的には、これがIFRS第16号の規定する「リースの条件変更」に該当するかを判断し、該当する場合は基準の規定に従った複雑な処理（リース負債の再測定）が必要となります。しかしながら、IFRS第16号はこのような状況を想定して作られた基準ではないため、「リースの条件変更」に該当するかの判断には困難を伴うことが多いと考えられました。また「リースの条件変更」に該当すると判断された場合でも、この社会的混乱の中で基準に沿った処理を適用するのは相当の実務負担を生じると懸念されました。そのため国際会計基準審議会は緊急的な措置を講じ、リースの借手に対して処理の簡素化を図れるようにするための選択肢として、実務上の便法を時限的に導入することとしました。しかし、基準書の改訂は最小限にとどめられたことから、具体的にどのような会計処理となるのかは改訂基準の文言を読んだだけでは必ずしも明確ではありません。

本冊子は、このような状況に鑑み、会計処理の決定を急ぐ企業の要望に応えられるよう、IFRS第16号の改訂に関する当法人の現時点の見解を急ぎ取りまとめたものです。

本冊子が、皆様のご理解に少しでも役立つことを願っております。

2020年7月吉日

有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザリー室

2021年版のリリースにあたって

COVID-19によって生じた状況に対応するためのIFRS第16号の改訂が行われて1年が経ちました。しかしながら一部の国・地域ではワクチン接種が加速しつつも、全世界的な事態収束のめどは未だに立っておらず、多くの国・地域において経済への影響は依然として続いています。2020年の改訂は緊急対応ということもあり「当初の支払期日が2021年6月30日までに到来するリース料の減額」を対象としていましたが、状況の長期化を受けてIASB審議会は対象期間の1年延長という形でIFRS第16号の再改訂に踏み切ることとなりました。

COVID-19関連レント・コンセッションについて実務上の便法の採用を選択していた、もしくはこれから選択する企業は、今回の再改訂により、「当初の支払期日が2022年6月30日までに到来するリース料の減額」を対象に便法を適用することになります。なお、実務上の便法を採用しないことをすでに選択済みの企業については、今回の再改訂を機に新たに便法の採用を選択しなおすことはできません。

今回の再改訂を受けて本冊子についても内容の見直しを行っております。なお、2021年版において新規に加えられた、もしくは内容をアップデートした解説等については※を付しております。

本冊子が、皆様のご理解に少しでも役立つことを願っております。

2021年7月吉日

有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザリー室

1. 改訂の範囲及び目的

国際会計基準審議会（IASB審議会）は、2020年5月28日、「COVID-19関連のレント・コンセッション（IFRS第16号「リース」の改訂）」（以下「2020年改訂」という）を公表した。また、IASB審議会は、2021年3月31日、「2021年6月30日を超えるCOVID-19関連のレント・コンセッション（IFRS第16号「リース」の改訂）」（以下「2021年改訂」という）を公表した。

2020年改訂及び2021年改訂（以下「本改訂」という）の目的は、リースの借手がCOVID-19パンデミックの直接的な結果としてレント・コンセッション（賃料の免除・支払い猶予等）を受けた際に、一定の要件を満たすレント・コンセッションの会計処理における実務的な負担を軽減することである。

IFRS第16号では、レント・コンセッションがIFRS第16号に定義される「リースの条件変更」に該当する場合、原則として借手は割引率を見直してリース負債を再測定し、従来のリース負債計上額との差額を使用権資産に調整する必要がある（4参照）。

しかしながら、COVID-19パンデミックで社会経済が混乱する中で、レント・コンセッションの対象となった大量のリース契約について、これらが「リースの条件変更」にあたるかの検討を行い、該当する場合にIFRS第16号の要求に従った会計処理を実施することは、借手に相当の実務負担を生じさせることになる。

IFRS 16.46A-B

本改訂はこのような状況を勘案して、一定の要件を満たすレント・コンセッションは、実務負担を軽減するためにリースの条件変更に関連するかどうかの評価を行わない実務上の便法を借手に認めるものである（2参照）。

本改訂により、借手は、対象のレント・コンセッションについて実務上の便法が適用できる場合、リースの条件変更に関連するかの評価を行わず、「リースの条件変更には該当しないもの」とみなすことが認められる。例えば、賃料の減免を受けた場合には当該減免の契機となった事象又は状況が生じた時点で減免による影響を（マイナスの）変動リース料として認識することができる（3参照）。

実務上の便法を適用できない（又は適用できるが適用を選択しない）レント・コンセッションは、IFRS第16号に従いリースの条件変更の会計処理に関連するかの評価を行い、「リースの条件変更に関連する」と結論付けた場合、IFRS第16号の規定に沿ったリースの条件変更の会計処理を行わなければならない（4参照）。

IFRS 16.C20BC

2021年改訂では、実務上の便法の適用対象期間を、「当初の支払期日が2022年6月30日までに到来するリース料の減額」に延長している。2020年改訂で実務上の便法の適用をすでに選択している借手は、2021年改訂により適用対象期間に含まれることとなったレント・コンセッションについても実務上の便法を適用しなければならない。また、2020年改訂で実務上の便法の適用対象外と判断され、会計基準上の「リースの条件変更」として会計処理されていたレント・コンセッションが2021年改訂により適用対象となる場合、借手は「リースの条件変更」の会計処理を遡及的に修正して実務上の便法を適用することになる。逆に、2020年改訂で実務上の便法を適用しないことをすでに選択した借手は、2021年改訂が公表されたことを契機に実務上の便法を新たに適用することはできない。

2021年改訂は、2021年4月1日以降開始する事業年度から遡及的に適用される。2021年改訂が公表された2021年3月31日時点でまだ発行が承認されていない財務諸表を含め、年次報告・期中報告を問わず早期適用が可能である（7参照）。

IFRS 16.BC240A

一方、貸手には実務上の便法は与えられていない。よって貸手は、レント・コンセッションがリースの条件変更に関連するかを評価し、IFRS第16号の規定に沿った会計処理を行う必要がある（5及び6参照）。

2. 実務上の便法が適用される範囲とは

2.1 概要

2021年改訂によると、実務上の便法を選択できる対象は、COVID-19パンデミックの直接的な結果として発生したレント・コンセッションであって（[2.2](#)参照）、かつ、以下の要件をすべて満たす場合に限られる。

- (a) 変更後のリース料が、当該変更の直前と比べて実質的に変わらないか、もしくは減少すること（[2.3](#)参照）。
- (b) リース料の減額対象は、当初の支払期日が2022年6月30日までに到来するものに限定されること（[2.4](#)参照）。（注：2020年改訂においては、適用対象は「当初の支払期日が2021年6月30日までに到来する」リースの減額とされていたが、2021年改訂により適用対象期間が1年間延長されている。）
- (c) その他のリース取引条件に実質的な変更がないこと（[2.5](#)参照）。

2.2 「COVID-19の直接的な結果としてのレント・コンセッション」とは？

IFRS 16.46B

実務上の便法は、COVID-19パンデミックの直接的な結果として受けたレント・コンセッションにのみ、適用が可能である。



設例1：COVID-19による直接的な結果としてのレント・コンセッション

Q：借手Rは、X国内で複数の店舗及び本社ビルをリースして小売業を営んでいる。X国ではCOVID-19の症例が2020年3月末に初めて認識され、Rはそれ以降深刻な売上の落ち込みに直面することとなった。2020年4月にはロックダウンが発令され店舗は閉鎖となった。以下のレント・コンセッションについて、本改訂で導入された実務上の便法は適用できるか？

- ① 2020年1月の本社ビル賃料に関する値引き（ビルに工事が入ったことで入居テナントに不都合が生じたことに対する補償として）
- ② 閉鎖された店舗の賃料に関する値引き

A：②のみ適用の余地がある。COVID-19に関連しないレント・コンセッションに関しては実務上の便法は適用できない。

**レント・コンセッションがCOVID-19の直接的な結果であるか（すなわちIFRS 16.46Bの要件を満たしているか）の評価に、借手はどのような点を考慮すべきか？**

企業は、レント・コンセッションがCOVID-19の直接的な結果として生じたものであるかを評価する際、具体的な事実及び状況に基づいて判断を適用すべきである。検討すべき事項の例としては以下が挙げられるが、以下の点のみを考慮すればよいというわけではない。

- レント・コンセッションについての貸手・借手間の交渉は当初どのような理由から始まったか。
- レント・コンセッションの理由が、貸手・借手間で交わされた覚書その他の書面に明記されている、もしくは貸手・借手間のやり取りにおいて明らかにされているか。
- 同一のリースに関連して複数回にわたってコンセッションがなされている場合、それらは、1回のコンセッションごとに別々に独立して評価するか、又は全体を一括して評価する必要があるのか。すなわち、COVID-19の影響に関連していると合理的に説明が可能であり、かつ、その影響によって生じたコンセッションとして相当といえるか。
- レント・コンセッションの交渉及び合意の時期。
- 特定の法域において関連する法規制。
- 政府の介入の程度及び性質。

**その国で政府がどのような措置をとったか（例：ロックダウンが発令されたか）により、実務上の便法を適用できるかが決まるか？**

必ずしもそうではない。ある国におけるロックダウンの開始は、レント・コンセッションがCOVID-19の直接的な結果である重要な証拠になるかもしれないが、決め手にはならない。多くのビジネスにおいて、公式なロックダウンの期間中のみ営業活動に支障をきたしたわけではない。

自国でまだロックダウンが開始されるよりも前の期間から、他国でのCOVID-19の混乱のあおりを受けて借手のビジネスはすでに影響を受けていたかもしれない。例えば、サプライチェーンの崩壊・主要な市場における需要の激減などがすでに生じていたかもしれない。このように考えると、ロックダウンの開始前に合意したレント・コンセッションであっても、COVID-19の直接的な結果として生じたものかもしれない。

また、政府のロックダウンが解除された後も、ソーシャル・ディスタンスの措置が継続されることで顧客が小売店に来なくなるなどの混乱が続くことも考えられる。そのような場合、政府のロックダウンが解除された後に合意されたレント・コンセッションであっても、COVID-19の直接的な結果であるといえるかもしれない。

2.3 「変更後のリース料が、当該変更の直前と比べて実質的に変わらないか、もしくは減少する」とは？

IFRS 16.46B(a)

実務上の便法は、レント・コンセッションによる変更後のリース料が、当該変更の直前と比べて実質的に変わらないか、もしくは減少するようなレント・コンセッションにのみ適用できる。



設例2A：リースの対価を変更するレント・コンセッション：時間価値

IFRS 16.BC205D(a)

Q：COVID-19の影響によるレント・コンセッションにより2021年4月～6月の1,000×3ヶ月分の賃料の支払いを繰り延べてもらい、来年（2022年）の1月～3月賃料支払い時に、毎月1,100が上乗せされることになった。100の増加分は支払いを繰り延べた時間価値を調整するものである。実務上の便法は適用できるか？

A：実務上の便法は適用できる。時間価値を調整するためのリース料の増額は問題にならない。



設例2B：リースの対価を変更するレント・コンセッション：管理手数料

IFRS 16.BC205D(a)

Q：設例2Aの前提を少し変更し、繰り延べたリース料の支払い時に100を上乗せする代わりに、2021年4月に貸手に管理手数料50を支払うことになったとする。実務上の便法は適用できるか？

A：変更後の賃料が変更前の賃料と実質的に変わるものではないと判断できる場合は、実務上の便法を適用できる。



賃料を後払いにする見返りとして、貨幣の時間価値を考慮して将来の賃料を増額する条件となっているレント・コンセッションに、実務上の便法を適用できるか？

IFRS 16.BC205D(a)

他の要件が満たされていれば適用は可能である。COVID-19パンデミックの期間の賃料が繰り延べられ、支払いの繰延べによる「貨幣の時間価値」を貸手に補填するために、繰り延べた賃料を増額して支払うレント・コンセッションについては、そのような増額支払いの存在のみをもって実務上の便法の適用が否定されるわけではない。



貸手と合意しないまま、賃料（の一部）の支払を行っていない。この状況に、実務上の便法を適用できるか？

できない。実務上の便法は合意されたレント・コンセッションにのみ適用できる。

キャッシュ・フローの悪化により契約上の賃料を下回る金額しか支払えない、もしくは支払わないと決めてしまう借手がいるかもしれない。借手は不足分を後日支払うかもしれないし、支払っていない分の支払免除を貸手に求めるかもしれない。

当事者間で変更が合意されていない場合、すなわち、支払不足額について、免除する、もしくは一時的に繰り延べることに貸手が合意していない場合、貸手は借手に対する「コンセッション（譲歩）」を認めていない。

したがって、支払不足は本改訂の対象とはならない。すなわち、借手は、支払いが不足している部分について契約上の賃料の減額を受けたかのように会計処理することはできない。

2.4 「当初の支払期日が2022年6月30日までに到来する」とは？

IFRS 16.46B(b)

実務上の便法は、リース料の減額対象が、当初の支払期日が2022年6月30日までに到来するものに影響を及ぼすレント・コンセッションにのみ適用できる。



設例3：2022年6月30日以降の支払いに影響する賃料の繰延べ

IFRS 16.BC205D(b)

Q：COVID-19の影響によるレント・コンセッションにより賃料の支払いが繰り延べられ、2021年7月－12月支払期日分（2022年6月30日以前）について、2022年7月－12月に支払うこととなった。実務上の便法は適用できるか？

A：当初の支払期日が2022年6月30日以前の賃料のみが繰延べの対象であり、実務上の便法は適用できる。



設例4：2022年6月30日以降の賃料の支払いの減額

IFRS 16.BC205D(b)

Q：当初2021年4月－2022年9月の賃料がCOVID-19の影響で減額される場合、実務上の便法は適用できるか？

A：当初の支払期日が2022年6月30日以降の賃料を含むため、2021年4月－2022年6月分の減額についても、実務上の便法は適用できない。



なぜ、実務上の便法の適用は当初の支払期日が2022年6月30日以前の賃料に限定されているのか？

IFRS 16.46B(b)

実務上の便法の適用対象期間は厳格に制限されている。IASB審議会は、対象期間に制限がない場合、より広範に便法が適用されてしまう可能性があり、その結果、意図しない結果をもたらす可能性があると考えた。例えば、以下のようなことが考えられる。

- － 企業は一度に複数のリースの契約条件の変更に合意する可能性がある。実務上の便法の適用対象期間が限定されていない場合、COVID-19の直接的な結果ではないリースの契約条件の変更にも、実務上の便法が適用される可能性がある。例えば、貸手は、COVID-19による経済的影響を軽減するためではなく、より長期の契約延長に借手を誘導することを目的として将来の賃料の減額を提案したかもしれない。
- － COVID-19の経済的影響は不確実であり、ある程度の期間にわたる可能性がある。したがって、明確に適用対象期間を設定しなければ、COVID-19の経済的影響が長引くという理由で、COVID-19とは無関係なリースの契約条件の変更に実務上の便法が適用される可能性がある。
- － 実務上の便法を選択する企業と選択しない企業の比較可能性の低下を一定期間に抑えられる。

2.5 「その他のリース取引条件に実質的な変更がない」とは？

IFRS 16.46B(c)

実務上の便法は、その他のリース取引条件に実質的な変更がないレント・コンセッションのみに適用できる。



設例5：リース期間が延長されることによる賃料の繰延べ

IFRS 16.BC205D(c)

Q：COVID-19の影響によるレント・コンセッションにより、当初2021年4月－6月の賃料が繰り延べられる。賃借期間が当初のリース期間終了時点から3ヶ月延長され、繰り延べた賃料と同額が、この延長された3ヶ月間で支払われる。実務上の便法は適用できるか？

A：以下の46Bの3要件を満たすと判断される場合、実務上の便法は適用できる。

46B(a) 変更後の対価は実質的に変わらない。

46B(b) 当初の支払期日が2022年6月30日までに到来する賃料のみの減額である。

46B(c) リース期間の変更（3ヶ月の延長）があるが、これはリースの契約条件の実質的な変更にはあたらない。



その他のリース取引条件の実質的な変更とは？

IFRS 16.46B(c), B2

実務上の便法を適用できるかの検討にあたって、その他のリース取引条件の変更が含まれていないかの評価が必要になる。これには、COVID-19に関連するレント・コンセッションと同時に、又はほぼ同じ時期に交渉されたリースの条件変更が含まれる。

「同時に、又はほぼ同じ時期に交渉された」リースの条件変更には、同一のリースに対する複数回にわたって行われたコンセッションであって、異なる時期に合意されたものや、契約上は別個の文書において合意される場合が含まれる。例えば、混乱が続いたことにより、一度合意された賃料の繰延べに続き、さらなる賃料の繰延べや減額が行われることがある。リースに実質的な変更があったかを判断する際に、借手は、複数回にわたって行われたコンセッションを個別に独立して評価するか、もしくは全体で1つとして扱わなければならないかを、IFRS第16号における「契約の結合」のガイダンス（IFRS16.B2）に従って検討する必要がある。

本改訂では、「実質的」という用語は定義されていないが、実務上の便法の他の要件を考慮すると、定義がないことによって実務にばらつきをもたらすことはないかもしれない。例えば、借手が、検討対象となる条件変更はCOVID-19の直接的な結果ではないと結論付けている場合や、「リース対価の総額が増加しない」又は「当初の支払期日が2021年6月以前の賃料に限定」のいずれかの要件にすでに抵触している場合には、「実質的」が正確に定義されていなかったとしても、問題が生じることはない。いずれにせよ、その他のリース取引条件の変更が実質的であるかについての検討に際しては、その変更がどのようなものを理解した上で慎重に判断することが借手には期待される。

**固定賃料から変動賃料への変更は「その他のリース取引条件の実質的な変更」に該当するか？**

必ずしもそうではない。借手に与えられるレント・コンセッションは、様々な形態をとることが想定される。例えば、小売業者は、店舗の固定賃料を、一定期間の当該店舗の売上に応じて決定される変動賃料に変更することに合意するかもしれない。ここでの「一定期間」は、〇ヶ月間というあらかじめ固定化された期間かもしれないし、例えば、COVID-19関連の特定の措置が終了するまで、といった不確定な期間かもしれない。

変動賃料の設定も、上限が当初の固定賃料の水準に明示的に設定されるかもしれないし、上限は明示的に設定されていなくても当初の固定賃料より低くなることが想定される場合もある。このような場合、一定期間の固定賃料から変動賃料への変更はレント・コンセッションであり、他の要件が満たされていれば、実務上の便法を適用できる。

3. 実務上の便法を適用した場合の借手の処理

3.1 概要

IFRS 16.46A

本改訂によると、借手は、対象のレント・コンセッションについて実務上の便法が適用できる場合、リースの条件変更該当するかの評価を行わず、「リースの条件変更には該当しないもの」とみなすことが認められる。例えば、賃料の減免を受けた場合には当該減免の契機となった事象又は状況が生じた時点で減免による影響を（マイナスの）変動リース料として認識する。

実務上の便法を適用できない（又は適用できるが適用を選択しない）レント・コンセッションは、IFRS第16号に従いリースの条件変更の会計処理に該当するかの評価を行い、「リースの条件変更該当する」との結論付けた場合（多くの場合はそのような結論になると思われる）、IFRS第16号の規定に沿ったリースの条件変更の会計処理を行わなければならない（4参照）。



COVID-19の直接的な結果として生じたレント・コンセッションには、実務上の便法の適用が強制されるか？*

IFRS 16.2, 44-46B,
C20BC, BC205J

2020年改訂によって導入された実務上の便法の選択は任意であり、何らかの理由で本改訂をこれから適用する企業にとってもそれは変わらない。一方、2020年改訂の実務上の便法を適用することをすでに選択した借手は、類似のレント・コンセッションについて2021年改訂を一貫して適用しなければならない。2021年改訂で適用対象期間が延長されたことにより、2020年改訂では適用対象外とされたレント・コンセッションが適用対象に含まれることになった場合には（7参照）、過去に行ったリースの条件変更の会計処理を遡及的に修正し実務上の便法を適用する必要がある。

2020年改訂でも適用対象であったレント・コンセッションに実務上の便法を適用しないことを企業がすでに選択していた場合、2021年改訂によって実務上の便法を新たに選択しなおすことは認められていない。実務上の便法の適用を選択したいのであれば、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って会計方針の変更（任意変更）として取り扱う必要がある。

2020年改訂が強制適用となるのは多くの企業にとって2021年度からである。また、実務上の便法は同様の特性を有し同様の状況にある契約に対しては一律に適用される必要があるが、特性が異なるリースについて新たにレント・コンセッションを受けたのであれば、実務上の便法の適用可否を新たに検討することとなる。このように、借手によっては、今からでもCOVID-19関連のレント・コンセッションに関する会計方針を選択できる場合がある。多くの場合、便法を適用する選択肢は借手にとって魅力的なものといえるだろう。借手は、実務上の便法を選択できるレント・コンセッションについて、これらがIFRS第16号に定義される「リースの条件変更」に該当するかを評価する実務負担、及び主観的判断を誤るリスクから解放される。また、「リースの条件変更」に該当した場合に要求される複雑な会計処理も回避することができる。

しかし、すべてのリースの取引条件の変更に既存のIFRS第16号を適用したい借手もいるかもしれないため、適用は任意とされている。既存のIFRS第16号の規定を適用すれば、実務上の便法の適用対象になりうるコンセッションとそうでないコンセッションとの間の比較可能性が高められる。また、実務上の便法が一定の期間内に行われたコンセッションのみを対象とすることから、既存のIFRS第16号の規定を適用することで、借手は年度間の比較可能性を高めることにもなる。これは借手が将来にわたって（つまり便法が適用されない期間についても）レント・コンセッションが生じることを期待している場合などに影響するかもしれない。



実務上の便法を適用する選択をした企業は、要件を満たすすべてのレント・コンセッションに便法を適用することが強制されるか？※

IFRS 16.2, 60A(a),
C20BC, BC205J

いいえ。ただし、契約が2020年改訂又は2021年改訂の実務上の便法の適用対象であるかどうかにかかわらず、借手は、類似の特性を有し類似の状況にある契約には、実務上の便法を一律に適用することが求められる。すなわち、借手が2020年改訂で実務上の便法を適用することを選択した場合、当初の支払期日が2022年6月30日までに到来するリース料を減額する類似のレント・コンセッションに対して、一貫して2021年改訂を適用することが求められる。

例えば、小売業者が大型ショッピングセンターに複数の店舗を賃借するとともに、物流に使用する複数の車両をリースする場合、事実と状況に応じて、小売業者は、以下のように適用することができる。

- － 本改訂の要件を満たす小売店舗の賃借に関連するレント・コンセッションには、一律に実務上の便法を適用する。
- － 車両のリースに関連するレント・コンセッションには、既存のIFRS第16号のガイダンスを適用して会計処理する。

また、事実と状況に応じて、以下のように適用することも可能である。

- － 賃料の一部を免除するレント・コンセッションには、実務上の便法を一律に適用する。
- － 賃料の支払いを繰り延べるレント・コンセッションには、既存のIFRS第16号のガイダンスを適用して会計処理する。

小売業者が、対象となるすべてのレント・コンセッションではなく、小売店舗の賃借に関連するレント・コンセッションのみ、又は賃料免除のレント・コンセッションのみ、というように一部のレント・コンセッションに実務上の便法を適用する場合、どのようなリースについて実務上の便法を適用したかについて、それらのリースの性質に関する情報を開示する必要がある。

3.2 実務上の便法の適用

IFRS 16.38, BC205E

本改訂は、実務上の便法を適用した場合の会計処理についてのガイダンスを含んでおらず、代わりに既存のIFRS第16号の規定を参照している。すなわち、本改訂は、「リースの条件変更として会計処理されないリース料の変更」について、従来から存在するIFRS第16号の会計処理に変更を加えるものではない。例えば、賃料の変更がリースの条件変更該当しない場合、一般的に、借手はこれを変動リース料として発生時の損益に認識する。

一方、IFRS第16号では賃料の変更が必ずしも変動リース料として会計処理されるわけではない。例えば、リース料の変動可能性が解消されることにより実質的に固定の支払いとなる場合や、残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額が変動した場合などは、リース負債を再測定し使用権資産を調整する。そのため、賃料の変更は残存リース期間にわたり損益に認識される。

3.2.1 リース料の支払い免除

IFRS 16.BC205E(a)

COVID-19パンデミックに直接関連する一般的なレント・コンセッションとして、その他のリースの取引条件は変更せずに、貸手が賃料の一部についてその支払いを免除するものが挙げられる。

IFRS 16.38, 46A–B,
BC205D–BC205F
9.3.3.1



設例6A：無条件の賃料支払いの免除

Q：借手Zは貸手Lから5年間小売スペースを賃借するリース契約を締結した。リースは2019年1月から開始し、賃料は四半期ごとに100,000で、1月1日、4月1日、7月1日、10月1日に前払いする。リース開始時点の追加借入利率は5%である（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定する）。使用権資産の取得原価の算定上、その他に考慮すべき事項はない。

2021年6月1日、COVID-19の影響により、LとZは、2021年7月1日支払分の賃料100,000が無条件で免除されるレント・コンセッションに合意した。本改訂で導入された実務上の便法が適用できるとした場合、会計処理はどのようになるか？

A：Zは2021年6月1日にマイナスの変動リース料として、レント・コンセッションの会計処理を行う。支払いが免除されることが確定し、支払い義務から解放され、変動リース料として損益が発生する要因となる事象は、2021年6月1日におけるレント・コンセッションの合意である。

その他のリース取引条件に変更がなく、Zは小売スペースを使用し続け、使用権資産は減損していないと仮定する。リース会計の仕訳は以下のとおりとなる。

- － 2021年7月1日支払分の賃料を支払う義務が免除されたため、2021年6月1日時点のリース負債計上額から、2021年7月1日支払分の賃料を支払う義務（＝2021年7月1日支払分の賃料を2021年6月1日時点の現在価値に割り引いた金額）に相当する部分をリース負債から減額し、変動リース料として損益に認識する。

(Dr. リース負債、Cr. P&L) かつ

- － 2021年6月1日以後、マイナスの変動リース料部分を控除した後のリース負債の残高に対して、リース負債に係る金利を、当初の追加借入利率5%で計上し続ける。

(Dr. 金利費用、Cr. リース負債)

レント・コンセッションの会計処理後のZのリース負債計上額は、当初の追加借入利率で割り引かれた、2021年6月1日時点でLに対して負うすべての将来の賃料支払義務の現在価値を表す。

Zは使用権資産の帳簿価額を減価償却し続ける。これはレント・コンセッションの有無に影響を受けない。

IFRS 16.38, 46A–B,
BC205D–BC205F
9.3.3.1



設例6B：条件付きの賃料支払いの免除

Q：設例6Aの前提を少し変更し、2021年7月1日時点で政府のロックダウンが続いていたとしたら、2021年7月1日支払分の賃料100,000を免除するという条件付きのレント・コンセッションであったと仮定する。条件を満たせば免除となるが、条件を満たさなければ、2021年7月1日支払分の支払いが要求される。

政府のロックダウンが2021年7月1日も続いたことから、借手Zと貸手Lはレント・コンセッションの条件が満たされていることを確認した。その結果、2021年7月1日支払分の賃料が免除されることが同日に確定した。この場合の会計処理はどのようになるか？

A：Zは2021年7月1日にマイナスの変動リース料として、レント・コンセッションの会計処理を行う。

その他のリース取引条件に変更がなく、Zは小売スペースを使用し続け、使用権資産は減損していないと仮定する。リース会計の仕訳は以下のとおりとなる。

- 2021年7月1日にマイナスの変動リース料としてレント・コンセッションを損益に認識する。
(Dr. リース負債、Cr. P&L) かつ
- 2021年7月1日以後、マイナスの変動リース料部分を控除した後のリース負債の残高に対して、リース負債に係る金利を、当初の追加借入利子率5%で計上し続ける。
(Dr. 金利費用、Cr. リース負債)

レント・コンセッションの会計処理後のZのリース負債計上額は、当初の追加借入利子率で割り引かれた、2021年7月1日時点でLに対して負うすべての将来の賃料支払い義務の現在価値を表す。

Zは使用権資産の帳簿価額を減価償却し続ける。これはレント・コンセッションの有無に影響を受けない。

**設例7：条件付きの賃料の減額**

IFRS 16.38, 46A-B

Q：借手Cは5年間、月10,000で小売店を賃借するリース契約を締結した。COVID-19の影響により、小売店の営業が制限されている。

そのため2021年4月1日に、貸手Dは2021年4月、5月、6月分の各支払期日（月初）に、Cの小売店に対する政府による制限が続いていたら、各賃料を免除するというレント・コンセッションに合意した。その他のリース取引条件に変更がなく、政府による制限が結果的には2021年6月末まで続いたとして、会計処理はどのようなになるか？本改訂で導入された実務上の便法の要件を満たしていたとする。

A：実務上の便法を適用する場合、リースの条件変更であるかを評価する必要はなく、マイナスの変動リース料として各月の賃料の減額の会計処理を行う。

各月の賃料の免除は、各月の月初に政府による制限が続いているという条件を満たすかによる。

Cは各月初に、条件が満たされ賃料の免除が確定した部分についてのリース負債の認識を中止し、マイナスの変動リース料を認識する。これを2021年6月まで繰り返す。

**賃料の免除を、いつ変動リース料として認識すべきかを決定づける「事象又は状況」とは？**

IFRS 16.38(b)

変動リース料を発生させる契機となる事象又は状況を特定することは、いつどのようにレント・コンセッションを会計処理するかの重要なポイントとなる。レント・コンセッションの事象及び状況によって、主に2つのシナリオが考えられる。

1つ目のシナリオは、レント・コンセッションを受けたこと自体が「事象又は状況」に該当する場合である。例えば、合意されたレント・コンセッションが無条件に確定している（つまり条件付きで発動されるものではない）場合にその可能性がある。この場合、

- 借手は、レント・コンセッションが同意された時点で、レント・コンセッションを受けたことによる便益を変動リース料として損益に認識する。
- 変動リース料として認識される金額は、賃料減額の名目金額（減免を受けた現金支払額）とは必ずしも一致しない。変動リース料の金額は支払い義務がなくなったリース負債の金額で決まるが、リース負債は現在価値に割り引かれているためである。

2つ目のシナリオは、条件付きのレント・コンセッションが与えられた場合である。例えば、特定の条件が満たされた時にレント・コンセッションの便益を受けることができる場合である。その場合、

- 借手は、条件が満たされた時点で、賃料減額を変動リース料として損益に認識する。
- 各支払期日になって初めて条件が満たされる場合（例えば「支払期日時点でロックダウンが継続していれば、賃料の支払いを免除する」というもの）、変動リース料として認識される金額は、賃料減額の名目金額（現金支払額）と一致する。支払期日が到来した金額について免除を受けるので、時間価値を考慮して現在価値に割り引く必要がないからである。

COVID-19による混乱がいつまで続くか、その期間と経済的影響は不確定であるが、そのことをもってコンセッションが「条件付き」と判断されるわけではない。条件付きのコンセッションは特定の条件が満たされた場合のみ確定するコンセッションをいう。例えば、明示的に「この期間について賃料免除とする」と定めるのではなく、COVID-19によるロックダウンの措置がその月においてまだ解除されていない場合に限り、当該月の賃料について免除の対象とする、という場合などが「条件付き」のコンセッションである。

3.2.2 リース料の支払いの繰延べ

COVID-19パンデミックに直接関連する一般的なレント・コンセッションとして、リース料の支払い免除を含まない支払いの繰延べがある。

IFRS 16. BC205E(b)

賃料が減額されるがその後の期間において相応の賃料が増額されるような場合、引き続き、リース負債に係る金利を認識するとともに、実際に支払われたリース料を反映するようにリース負債の帳簿価額を減額する。



設例8A：賃料の支払い繰延べ

IFRS 16.36,
46A-B,
BC205D-BC205F

Q：借手Zは貸手Lから2年間小売スペースを賃借するリース契約を締結した。リースは2021年3月1日から開始し、賃料は2,000/月で前月末までに前払いする。リース開始時点の追加借入利率は6%である（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定する）。

リース開始日に、Zは使用権資産45,351（当初のリース負債の測定額43,351+リース開始日に支払った前払賃料2,000）及びリース負債43,351を計上している。

| リース負債 - 当初の返済予定表 | | | | |
|------------------|--------|-------------------|---------|--------|
| 月 | 月初残高 | 金利=月初 残高×6%/12 | 支払い | 月末残高 |
| 2021年 | | | | |
| 3月 | 43,351 | 217 | (2,000) | 41,568 |
| 4月 | 41,568 | 208 | (2,000) | 39,776 |
| 5月 | 39,776 | 199 | (2,000) | 37,975 |
| 6月 | 37,975 | 190 | (2,000) | 36,165 |
| 7月 | 36,165 | 181 | (2,000) | 34,346 |
| 8月 | 34,346 | 171 | (2,000) | 32,517 |
| 9月 | 32,517 | 163 | (2,000) | 30,680 |
| 10月 | 30,680 | 153 | (2,000) | 28,833 |
| 11月 | 28,833 | 144 | (2,000) | 26,977 |
| 12月 | 26,977 | 135 | (2,000) | 25,112 |
| 2022年 | | | | |
| 1月 | 25,112 | 126 | (2,000) | 23,238 |
| 2月 | 23,238 | 116 | (2,000) | 21,354 |
| 3月 | 21,354 | 107 | (2,000) | 19,461 |
| 4月 | 19,461 | 97 | (2,000) | 17,558 |
| 5月 | 17,558 | 88 | (2,000) | 15,646 |
| 6月 | 15,646 | 78 | (2,000) | 13,724 |
| 7月 | 13,724 | 69 | (2,000) | 11,793 |
| 8月 | 11,793 | 59 | (2,000) | 9,852 |
| 9月 | 9,852 | 49 | (2,000) | 7,901 |
| 10月 | 7,901 | 39 | (2,000) | 5,940 |
| 11月 | 5,940 | 30 | (2,000) | 3,970 |
| 12月 | 3,970 | 20 | (2,000) | 1,990 |
| 2023年 | | | | |
| 1月 | 1,990 | 10 | (2,000) | 0 |
| 2月 | 0 | 0 | 0 | 0 |

COVID-19の影響により、当初2021年5月に予定されていた支払い（2021年6月分の前払）は無利息で繰り延べられ、代わりに残りのリース期間20ヶ月間にわたり支払われる（100/月、その結果、毎月の支払は2,100になる）レント・コンセッションに合意した。このレント・コンセッションは本改訂の実務上の便法の要件を満たしていたとする。この場合の会計処理はどのようになるか？

A：当初2021年5月に支払われるはずだった賃料は繰り延べられ、免除されてはいない。したがって、Zはこの賃料2,000に関してマイナスの変動リース料は認識せず、リース負債の一部取り崩しも行わない。そこで、以下の2つのアプローチが考えられる。

アプローチ1

既存のリースの条件のもとで、Zに賃料を繰り延べる権利があるかのように会計処理する。すなわち、変更後の賃料支払スケジュールを、当初の割引率6%を用いて割引くことで、リース負債を再測定する。Zはレント・コンセッションが有効となった日に、リース負債の現在価値の変動を損益に認識する。

| リース負債 - 賃料の支払繰延べ：アプローチ1 | | | | | |
|-------------------------|--------|-------------------|------------------------|----------------------|-----------------------|
| 月 | 月初残高 | 金利＝月初残高 ×6%/12 | 支払い | 再測定 | 月末残高 |
| 2021年 | | | | | |
| 3月 | 43,351 | 217 | (2,000) | | 41,568 |
| 4月 | 41,568 | 208 | (2,000) | | 39,776 |
| 5月 | 39,776 | 199 | 0 | 注 ² (101) | 注 ³ 39,874 |
| 6月 | 39,874 | 199 | 注 ¹ (2,100) | | 37,973 |
| 7月 | 37,973 | 190 | (2,100) | | 36,063 |
| 8月 | 36,063 | 180 | (2,100) | | 34,143 |
| 9月 | 34,143 | 171 | (2,100) | | 32,214 |
| 10月 | 32,214 | 161 | (2,100) | | 30,275 |
| 11月 | 30,275 | 151 | (2,100) | | 28,327 |
| 12月 | 28,327 | 142 | (2,100) | | 26,368 |
| 2022年 | | | | | |
| 1月 | 26,368 | 132 | (2,100) | | 24,400 |
| 2月 | 24,400 | 122 | (2,100) | | 22,422 |
| 3月 | 22,422 | 112 | (2,100) | | 20,434 |
| 4月 | 20,434 | 102 | (2,100) | | 18,436 |
| 5月 | 18,436 | 92 | (2,100) | | 16,428 |
| 6月 | 16,428 | 82 | (2,100) | | 14,411 |
| 7月 | 14,411 | 72 | (2,100) | | 12,383 |
| 8月 | 12,383 | 62 | (2,100) | | 10,345 |
| 9月 | 10,345 | 52 | (2,100) | | 8,296 |
| 10月 | 8,296 | 41 | (2,100) | | 6,238 |
| 11月 | 6,238 | 31 | (2,100) | | 4,169 |
| 12月 | 4,169 | 21 | (2,100) | | 2,090 |
| 2023年 | | | | | |
| 1月 | 2,090 | 10 | (2,100) | | 0 |
| 2月 | 0 | 0 | 0 | | 0 |

- 2021年6月－2023年2月の支払いは、2021年5月の賃料の繰延べ分の支払を含む月額2,100（当初の2,000/月＋繰延べ100/月）に調整される。

2. リース負債の再測定の影響は損益に認識される（Dr. リース負債、Cr. P&L）。
3. 2021年5月末に、リース負債は39,874に再測定される。これは、残り20回の賃料2,100の支払総額を、当初割引率6%で割り引いた現在価値である。

アプローチ2

将来キャッシュ・フローの時期を調整し、事実上、当初の支払いスケジュールに基づいて利息の影響を受け続ける部分と、そうでない部分（無利息で支払いが20回分割に繰り延べられている部分）の2つに分ける。このアプローチをとる場合、リース負債の再測定は行わない。リース期間中の毎月末におけるリース負債の帳簿価額は以下のとおりとなる。

| リース負債 - 賃料の支払繰延べ：アプローチ 2 | | | | | | | | |
|--------------------------|----------|----------|---------|--------|-------|-------|-------|--------|
| | 本来のリース負債 | | | | 支払猶予分 | | | リース負債計 |
| 月 | 月初残高 | 注1 金利 | 支払い | 月末残高 | 月初残高 | 支払い | 月末残高 | 月末残高 |
| 2021年 | | | | | | | | |
| 3月 | 43,351 | 217 | (2,000) | 41,568 | | | | 41,568 |
| 4月 | 41,568 | 208 | (2,000) | 39,776 | | | | 39,776 |
| 5月 | 39,776 | 199 | (2,000) | 37,975 | 0 | 2,000 | 2,000 | 39,975 |
| 6月 | 37,975 | 190 | (2,000) | 36,165 | 2,000 | (100) | 1,900 | 38,065 |
| 7月 | 36,165 | 181 | (2,000) | 34,346 | 1,900 | (100) | 1,800 | 36,146 |
| 8月 | 34,346 | 171 | (2,000) | 32,517 | 1,800 | (100) | 1,700 | 34,217 |
| 9月 | 32,517 | 163 | (2,000) | 30,680 | 1,700 | (100) | 1,600 | 32,280 |
| 10月 | 30,680 | 153 | (2,000) | 28,833 | 1,600 | (100) | 1,500 | 30,333 |
| 11月 | 28,833 | 144 | (2,000) | 26,977 | 1,500 | (100) | 1,400 | 28,377 |
| 12月 | 26,977 | 135 | (2,000) | 25,112 | 1,400 | (100) | 1,300 | 26,412 |
| 2022年 | | | | | | | | |
| 1月 | 25,112 | 126 | (2,000) | 23,238 | 1,300 | (100) | 1,200 | 24,438 |
| 2月 | 23,238 | 116 | (2,000) | 21,354 | 1,200 | (100) | 1,100 | 22,454 |
| 3月 | 21,354 | 107 | (2,000) | 19,461 | 1,100 | (100) | 1,000 | 20,461 |
| 4月 | 19,461 | 97 | (2,000) | 17,558 | 1,000 | (100) | 900 | 18,458 |
| 5月 | 17,558 | 88 | (2,000) | 15,646 | 900 | (100) | 800 | 16,446 |
| 6月 | 15,646 | 78 | (2,000) | 13,724 | 800 | (100) | 700 | 14,424 |
| 7月 | 13,724 | 69 | (2,000) | 11,793 | 700 | (100) | 600 | 12,393 |
| 8月 | 11,793 | 59 | (2,000) | 9,852 | 600 | (100) | 500 | 10,352 |
| 9月 | 9,852 | 49 | (2,000) | 7,901 | 500 | (100) | 400 | 8,301 |
| 10月 | 7,901 | 39 | (2,000) | 5,940 | 400 | (100) | 300 | 6,240 |
| 11月 | 5,940 | 30 | (2,000) | 3,970 | 300 | (100) | 200 | 4,170 |
| 12月 | 3,970 | 20 | (2,000) | 1,990 | 200 | (100) | 100 | 2,090 |
| 2023年 | | | | | | | | |
| 1月 | 1,990 | 10 | (2,000) | 0 | 100 | 0 | 0 | 0 |
| 2月 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

1. Zはリース負債のうち支払いが繰り延べられた賃料部分についての未払利息は認識しない。金利は、キャッシュ・フローのタイミングに変更がなかったかのように、繰延べ分を除いた残高に基づいて当初の予定どおりに計上する（設例8に掲載した「当初の返済予定表」参照）。

3.2.3 リース期間の延長を伴うリース料の支払いの繰延べ*

IFRS 16.36(b),
BC205D(c), BC205F

COVID-19パンデミックの期間に交渉されるレント・コンセッションの中には、リース料の支払いを一定期間繰り延べて、それと実質的に同等の賃料を支払う期間を当初のリース期間後に追加する場合がある。例えば、2021年に3ヶ月間賃料の支払いを免除されたとして、リース期間に3ヶ月間が追加されてそこで実質的に繰り延べられたと同額の賃料を支払うケースである。

このようなレント・コンセッションに実務上の便法を適用して会計処理する場合に認められるアプローチとして、借手は、賃料支払スケジュール変更前のリース負債の帳簿価額と、変更後のリース期間における変更後のリース料を当初の割引率で割り引いた現在価値との差額を、損益として認識することが考えられる。

IFRS 16.36, 46A-B,
BC205D-BC205F



設例8B：リース期間の延長を伴う賃料の支払いの繰延べ*

Q：引き続き、設例8 Aの前提において、2021年4月末にL及びZは次のとおり合意した。

- Zは2021年5月-7月までの3ヶ月分の賃料の支払いを免除される。
- リース期間が2023年2月までから5月までに3ヶ月延長される。延長期間の賃料は同じ2,000/月とする。

Zは、当該レント・コンセッションはCOVID-19の直接的な結果であり、実務上の便法を適用できると判断した。このレント・コンセッションは条件付きではなく、確定している。この場合の会計処理はどのようになるか？

A： 2021年5月から7月にかけて当初支払う予定だった賃料の支払いは繰り延べられたが、免除はされていない。したがって、Zは、マイナスの変動リース料を計上したり、2,000/月×3ヶ月分の賃料に対応するリース負債の一部について認識の中止を行うことはない。

しかし、リース負債の支払スケジュールが変更されたことで、リース負債の帳簿価額には影響がある。したがって、Zはレント・コンセッションが有効となる日に、損益の調整として当該変更の会計処理をする。この点では、設例8Aの賃料の支払い繰延べの会計処理に似ている。

Zは、変更後の賃料支払スケジュールを、当初の割引率6%を用いて割り引くことで、リース負債を再測定する。Zは、レント・コンセッションが有効となった2021年4月に、リース負債の現在価値の変動591を損益に認識する。

なお、レント・コンセッションが有効となった日に使用権資産を再測定することはない。Zは、変更後のリース期間にわたり、既存の減価償却方針に従って使用権資産の帳簿価額を償却する。



原資産を当初の意図のとおりで使用できない場合、COVID-19の影響を受けた期間について、使用権資産の減価償却を一時停止できるか？

IFRS 16.31, 33,
IAS 16.55

いいえ。借手は、IAS第16号「有形固定資産」に基づき、使用権資産の減価償却を行う。IAS16.55によると、資産が遊休状態になったからといって減価償却を停止できるわけではない。

多くの場合、COVID-19の影響により、借手は営業活動を大幅に縮小したり、借りてきた資産の使用を制限せざるを得なくなっている。例えば、小売業者は賃借している小売店を閉鎖したり、航空会社は賃借している航空機の運航スケジュールを大幅に縮小している。

しかし、たとえ制限下ではあっても借手が原資産の使用権を保持している場合には、借手は使用権資産の減価償却を継続する。例えば、小売業者が店を閉めざるを得なくなり、代わりにその店舗を在庫の保管スペースとして、オンラインの注文に対応しているケースが考えられる。

また、設例8Bに示したとおり、レント・コンセッションによりリース期間が変更される場合がある。この場合、借手はそれに応じて使用権資産の耐用年数を将来に向かって調整することになる。

なお、借手は、IAS第36号「資産の減損」を適用して、使用権資産が減損しているかを判断し、必要な場合には減損処理を行わなければならない。減損損失を認識した場合は、減損反映後の使用権資産の帳簿価額に基づき将来にわたって減価償却費を認識する。

3.3 開示

IFRS 16.2, 60A

既存のIFRS第16号の開示要求に加えて、本改訂は実務上の便法を適用する借手に対し、以下の開示を要求している。

- すべてのレント・コンセッションに対して実務上の便法を適用している場合は、その旨。また、一部のレント・コンセッションに限定して適用している場合は、どのような契約が適用対象とされているか。
- 実務上の便法が適用されたレント・コンセッションについて、レント・コンセッションの結果生じたリース料の変動を反映することにより報告期間の損益に認識された金額。

IFRS 16.BC205G

賃料の減額の影響は、企業のキャッシュ・フロー計算書にも影響を及ぼす。

IAS 7.44A

レント・コンセッションの結果としてリース負債の帳簿価額を調整した場合、借手はIAS第7号に従って財務活動から生じた負債の変動を開示する際に、非資金取引として開示する必要がある。



実務上の便法を適用する借手は、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)に規定されている影響額（当期及び比較報告期間における、影響を受ける各財務諸表の表示科目とその修正額、及び一株当たり利益に対する影響）を開示することが要求されるか？

IAS 8.28(f),
IFRS 16.C20B, C20BB

借手は、便法の適用を選択したとしても、IAS8.28(f)で会計方針変更の際に求められる定量情報を開示する必要はない。これにより、借手は本改訂を初めて適用する報告期間において、開示の負担が軽減される。



本改訂のもとで、レント・コンセッションに対する会計処理について、借手は何か開示を求められるか？

コンセッションによっては、実務上の便法を適用した会計処理の方法が複数考えられるケースもある。したがって、借手は、実務上の方法を適用した旨を開示することに加えて、様々なタイプのリースやレント・コンセッションに対してどのように実務上の便法を適用したかについて開示の必要性を検討する必要がある。



決算日後に成立したレント・コンセッションは修正後発事象になるか？*

IAS 10.21

いいえ、なりません。

ただし、そのレント・コンセッションが重要である場合には開示後発事象として注記を行うことが必要なことも考えられます。

4. 実務上の便法を適用しない場合の借手の処理（リースの条件変更）

4.1 概要

IFRS 16.44–46, A

リースの条件変更とは、当初の契約条件にはなかったリースの範囲又はリースの対価の変更である。リースの条件変更には、例えば、以下が含まれる。

- 1つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによるリースの範囲の増加
- 1つ又は複数の原資産を使用する権利を解約すること、又は契約上のリース期間の短縮によるリースの範囲の減少
- 契約上のリース期間の延長によるリースの範囲の増加
- リース料の増額又は減額によるリースの対価の変更

当初の契約条件の再交渉に伴う改訂、及び当初のリース契約に含まれていた条件の変更は、リースの条件変更である。

COVID-19パンデミックに関連するレント・コンセッションであれば、上記のうち「1つ又は複数の原資産を使用する権利を解約すること、又は契約上のリース期間の短縮によるリースの範囲の減少」又は「リース料の減額によるリースの対価の変更」に該当することが考えられる。

実務上の便法を適用しない場合には、借手はIFRS第16号に従い上記の「リースの条件変更」にあたるかを検討し、該当する場合はIFRS第16号に規定された方法により条件変更の会計処理を行う。

すなわち、借手は、リースの条件変更の発効日において、リース負債を再測定し、

- (a) リースの範囲を減少させる条件変更については、使用权資産の帳簿価額をリースの（一部）解約を反映するように減額する。リース負債の再測定差額と使用权資産の帳簿価額の減少額の差異はリースの（一部）解約に係る利得又は損失として純損益に認識する（[4.3](#)参照）。
- (b) 他のすべてのリースの条件変更については、原則として使用权資産の帳簿価額を修正する（[4.2](#)参照）。

（注：リースの条件変更が独立した別個のリースとして会計処理される場合を除く）

リースの条件変更のガイダンスの詳細については、[リースの条件変更（IFRS第16号「リース」詳説シリーズ No 5）](#)を参照されたい。

**実務上の便法が設けられたにもかかわらず、リースの条件変更の会計処理は、依然として借手に関係するか？**

IFRS 16.44-46

はい。実務上の便法は、借手に実務負担の軽減を提供することを目的としているが、その適用は任意であり、要件を満たすレント・コンセッションであっても、その一部又はすべてについて実務上の便法を適用しないことを選好する借手も考えられる。借手によっては、レント・コンセッションがリースの条件変更に関連するかを簡単に識別できると考えて、リースの条件変更の会計処理に対応できるシステムをすでに保有しているかもしれない。実際、一部の企業では、本改訂の公表前からそのような会計処理を行っていると想定される。

また、COVID-19の影響により生じたレント・コンセッションであっても、実務上の便法を受けるための要件を満たさないケースも考えられる。そのような場合、借手は、その変更がリースの条件変更に関連するかを評価し、該当する場合にはリースの条件変更の会計処理を適用することになる。

さらに、本改訂で導入された実務上の便法は、厳格に適用対象期間が限定されている。実務上の便法が適用できなくなった後は、従来どおりリースの条件変更の識別と会計処理に関するIFRS第16号の規定を適用することになる。

**貸手との合意なしに借手が賃料の支払いを怠った場合、リースの条件変更に関連するか？**IFRS 16.38(b),
A, 9.3.3.1

いいえ。リースの条件変更とは、リースの契約条件を変更することであり、借手が単にリースの契約条件に従わなかった場合、リースの条件変更とはならない。

借手が貸手との合意がないままリース契約に基づく支払いを怠った場合、借手はリース負債を認識し続け、リース契約に基づき支払遅延に対して追加利息や違約金の支払義務があるかを評価する。

4.2 リースの対価のみの変更

IFRS 16.45-46

借手は、リースの対価のみを変更するリースの条件変更を、以下のとおり会計処理する。

- 各リース要素の独立価格ならびにすべての非リース要素の独立価格の比率に基づいて、契約対価を各要素に配分する。
- リース期間を決定する。
- 改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定する。
- 使用権資産に対して対応する修正を行う。

例えば、将来の賃料を減額するレント・コンセッションなどには当該会計処理が適用されることになる。



設例9：賃料（リースの対価）の減額

IFRS 16.45-46, A, Ex 19

Q：借手X（3月決算会社）は貸手Yから、20年間オフィススペースをリースする契約を締結する。リース開始日は2011年4月1日である。

年間リース料150,000千円は各年度末に支払われ、リース開始日におけるX社の追加借入利率は5%である（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定する）。Xは残価保証の義務を負っていない。当初直接コスト、リース・インセンティブ等、XとY間で他のいかなる支払も発生しない。そこでXは、リース開始日にリース負債及び使用権資産をそれぞれ1,869,332千円で認識した。

2021年3月末に、XとYは年間リース料を100,000千円に減額し、各年度末払いに改訂することに合意した。リースの条件変更はCOVID-19パンデミックの期間に行われたが、当初の支払期日が2022年6月30日以降の賃料に関するリース料の減額を含むため、このレント・コンセッションには実務上の便法は適用できない。

対価の減額は当初のリース契約の条件に基づいて行われるものではないことから、Xは、これはリースの条件変更に該当すると結論付けた。当該条件変更は、X社に追加の原資産を使用する権利を与えないことから、別個の独立したリースとして会計処理することはできない。

条件変更の発効日は、2021年3月末である。以下の表のとおり、同日時点のリース負債は1,158,260千円、使用権資産は934,666千円、またこの時点のXの追加借入利率は6%である（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定する）。この場合の会計処理はどのようになるか？

| 年度 | リース負債（千円） | | | | 使用権資産（千円） | | |
|--------|-----------|-----------|--------|-----------|-----------|----------|-----------|
| | 期首 | リース料 | 利息 | 期末 | 期首 | 償却額 | 期末 |
| 2011年度 | 1,869,332 | (150,000) | 93,467 | 1,812,798 | 1,869,332 | (93,467) | 1,775,865 |
| 2012年度 | 1,812,798 | (150,000) | 90,640 | 1,753,438 | 1,775,865 | (93,467) | 1,682,398 |
| 2013年度 | 1,753,438 | (150,000) | 87,672 | 1,691,110 | 1,682,398 | (93,467) | 1,588,932 |
| 2020年度 | 1,245,962 | (150,000) | 62,298 | 1,158,260 | 1,028,132 | (93,467) | 934,666 |

A：Xは、以下に基づいて、リース負債を736,009千円と再測定する。

- 年間リース料100,000千円は、各年度末に支払う。
- 残存リース期間は10年。
- 改訂後の追加借入利率は6%。

| 年度 | リース料（千円） | 割引率（6%） | 割引後（千円） |
|--------------------------|----------|-----------------------|----------------|
| 2021年度 | 100,000 | $1/1.06=0.94340$ | 94,340 |
| 2022年度 | 100,000 | $1/1.06^2=0.89000$ | 89,000 |
| 2023年度 | 100,000 | $1/1.06^3=0.83962$ | 83,962 |
| 2030年度 | 100,000 | $1/1.06^{10}=0.55839$ | 55,839 |
| 条件変更の発効日におけるリース負債 | | | 736,009 |

Xは、条件変更前のリース負債の帳簿価額（1,158,260千円）と条件変更後の再測定額（736,009千円）との差額422,251千円を使用権資産の減額として認識する。

**どのようなリースの条件変更で割引率の見直しが要求されるか？**

IFRS 16.45

借手は、リースの条件変更の都度、新たな、もしくは見直し後の割引率を決定しなければならない。リースの条件変更が別個のリースとして会計処理されない場合、貸手は見直し後の割引率を用いてリース負債を再測定する。割引率の見直しは、リースの条件変更の発効日に行われる。借手は、リースの計算利率が容易に入手できる場合にはそれを使用し、そうでない場合には、借手の追加借入利率を使用する。

**借手は、いつリースの条件変更の会計処理をするか？**

IFRS 16.44–46, A

借手は、リースの条件変更の発効日に、リースの条件変更の会計処理を行う。独立した別個のリースとして扱われる場合を除き、リースの条件変更は、その発効日にリース負債と使用権資産を再測定する。

なお、「リースの条件変更の発効日」とは、借手・貸手の双方がリースの条件変更合意した日である。期末日にまだ交渉中で合意に至っていないレント・コンセッションに期末日時点でリースの条件変更の会計処理を適用することはできない。

4.3 リースの範囲の縮小

IFRS 16.45–46

借手は、1つ又は複数の原資産を使用する権利を解約する、又は契約上のリース期間を短縮するなど、リースの範囲を減少させるリースの条件変更を、以下のとおり会計処理する。

- 各リース要素の独立価格ならびにすべての非リース要素の独立価格の比率に基づいて、契約対価を各要素に配分する。
- リース期間を決定する。
- 改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定する。
- 条件変更前の使用権資産（及び条件変更前のリース負債）を減額し、リースの部分的又は全面的な解約を反映した利得又は損失を純損益に認識する。そして
- 残りのリース負債と条件変更後の再測定されたリース負債の差額を減額後の使用権資産に調整する。


設例10：リースの範囲の減少とそれに伴う対価の減額

IFRS 16.40-46, Ex17

Q：借手Eは、貸手Fから10,000㎡の事務所スペースを2015年7月1日から10年間リースする契約を締結した。リース料は年額100,000千円で毎年6月末に後払いする。リース開始日の借手の追加借入利率は、年7%である（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定する）。

当初直接コスト、リース・インセンティブ又は原状回復費用は負担しないと仮定して、Eはリースの開始日に使用権資産とリース負債を以下のとおり702,358千円で認識した。

| 賃料支払日 | リース料 (千円) | 割引率 (7%) | 割引後 (千円) |
|------------------------------|-----------|-----------------------|----------------|
| 2016年6月30日 | 100,000 | $1/1.07=0.93458$ | 93,458 |
| 2017年6月30日 | 100,000 | $1/1.07^2=0.87344$ | 87,344 |
| 2018年6月30日 | 100,000 | $1/1.07^3=0.81630$ | 81,630 |
| 2024年6月30日 | 100,000 | $1/1.07^9=0.54393$ | 54,393 |
| 2025年6月30日 | 100,000 | $1/1.07^{10}=0.50835$ | 50,835 |
| リース開始日における使用権資産／リース負債 | | | 702,358 |

2021年6月、EはCOVID-19の影響により事業を縮小し、事務所スペースの縮小が必要になった。そこで、2021年7月1日にEとFは、7,500㎡へのスペース縮小（すなわち、2,500㎡の解約）に合意した。

また、EとFは、残り4年間の年間リース料を75,000千円に減額し、引き続き毎年6月末に後払いすることで合意した。同日の追加借入利率は8%である（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定する）。

リースの条件変更はCOVID-19パンデミックの期間に行われたが、当初の支払期日が2022年6月30日以降の賃料に関するリース料の減額やその他の契約条件の実質的な変更（賃借スペースの縮小）が含まれるため、このコンセッションには実務上の便法を使うことはできない。リースの範囲（ここでは事務所スペース）の減少と対価の減額は、当初のリース契約の条件に含まれていないことから、Eはリースの条件変更に該当すると結論付けた。

以下の表のとおり、2021年7月1日（リースの条件変更の発効日）時点の使用権資産の帳簿価額は280,943千円、リース負債は338,721千円となっている。この場合の会計処理はどのようになるか？

| 年 | リース負債 (千円) | | | | 使用権資産 (千円) | | |
|-----------|------------|-----------|--------|---------|------------|----------|---------|
| | 7月1日 | リース料 | 利息 | 6月30日 | 7月1日 | 償却額 | 6月30日 |
| 2015-2016 | 702,35 | (100,000) | 49,165 | 651,523 | 702,358 | (70,236) | 632,122 |
| 2016-2017 | 651,52 | (100,000) | 45,607 | 597,130 | 632,122 | (70,236) | 561,886 |
| 2017-2018 | 597,130 | (100,000) | 41,799 | 538,929 | 561,886 | (70,236) | 491,651 |
| 2018-2019 | 538,92 | (100,000) | 37,725 | 476,654 | 491,651 | (70,236) | 421,415 |
| 2019-2020 | 476,65 | (100,000) | 33,366 | 410,020 | 421,415 | (70,236) | 351,179 |
| 2020-2021 | 410,02 | (100,000) | 28,701 | 338,721 | 351,179 | (70,236) | 280,943 |

A：会計処理に当たっては以下の2つの要素を考慮する。

- リースの部分的解約（2,500㎡の解約）による使用権資産とリース負債の減額、及び
- 残存リース期間のリース料の減額（毎年25,000千円の減額）

リース負債の再測定

リースの条件変更の発効日、すなわち2021年7月1日に、Eはリース負債を以下のとおり248,410千円と再測定した。

| 賃料支払日 | リース料（千円） | 割引率（8%） | 割引後（千円） |
|--------------------------|----------|--------------------|----------------|
| 2022年6月30日 | 75,000 | $1/1.08=0.92593$ | 69,444 |
| 2023年6月30日 | 75,000 | $1/1.08^2=0.85734$ | 64,300 |
| 2024年6月30日 | 75,000 | $1/1.08^3=0.79383$ | 59,537 |
| 2025年6月30日 | 75,000 | $1/1.08^4=0.73503$ | 55,127 |
| 条件変更の発効日におけるリース負債 | | | 248,410 |

Eは、リースの範囲の減少と対価の変更をそれぞれ別に会計処理する。

リース負債の再測定の会計処理

リースの部分的解約

ステップ1として、Eはリースの部分的な解約（2,500㎡の解約）を、使用権資産とリース負債の減額及びその結果発生する損益の認識として、以下のとおり会計処理する。

| | | |
|--------------------|---------------|------------|
| 当初の事務所スペース | 10,000㎡ | 100% |
| 残りの事務所スペース | (7,500㎡) | (75%) |
| 解約した事務所スペース | 2,500㎡ | 25% |

Eは残りの使用権資産に基づいて、使用権資産の帳簿価額の減額する比例割合を決定する。これを受けて、Eはリースの範囲の25%の減少を反映させるために、使用権資産とリース負債の帳簿価額をそれぞれ減額する。その結果、残りの使用権資産は210,707千円（＝当初の2021年6月末の使用権資産280,943千円×75%）となる。減少後の事務所スペースに係る残りのリース負債は、4年分の年間リース料75,000千円を当初の追加借入利率7%で割り引いた254,041千円（又は、当初の2021年6月末のリース負債338,721千円×75%）となる。

Eは、条件変更の発効日（2021年7月1日）に、使用権資産の減額とリース負債の減額との差額を利得として純損益に認識する。

| | 条件変更前の帳簿価額 | ステップ1後の残りの帳簿価額（条件変更前の75%） | (25%の減少による) 差額 |
|------------------|------------|---------------------------|----------------|
| リース負債 | 338,721 | 254,041 | (84,680) |
| 使用権資産 | 280,943 | 210,707 | (70,236) |
| 条件変更による利得 | | | 14,444 |

対価の変更

ステップ2として、条件変更の発効日（2021年7月1日）に、Eはステップ1後の残りのリース負債の帳簿価額254,041千円と条件変更後のリース負債の再測定額248,410千円との差額5,631千円を使用権資産の減額として認識する。これにより、リース負債に支払われる対価の変動と改訂後の割引率が反映されることになる。

サマリー

| | 条件変更前の帳簿価 | 部分解約 | 対価の変更 | 条件変更後の帳簿価額 |
|-------|-----------|----------|---------|------------|
| リース負債 | 338,721 | (84,680) | (5,631) | 248,410 |
| 使用権資産 | 280,943 | (70,236) | (5,631) | 205,076 |
| 純損益 | | 14,444 | | |

**借手が延長オプションを行使するかについての評価の見直しは、リースの条件変更に該当するか？**

IFRS 16.18–20,
39–40(a)–(b)

いいえ。借手は、リース期間の延長オプションを行使することが合理的に確実であるかを、リース開始日に判断する必要がある。その際、借手は、オプションを行使する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する事実及び状況を考慮しなければならない。

借手が延長オプションを行使するかを再評価した結果、リース期間が変更されたとしても、これは、リースの条件変更には該当しない。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」と定義されている。本例では、延長オプションは当初のリースの契約条件に含まれており、リースの契約条件そのものに変更はないからである。

延長オプションを行使することが合理的に確実であるかの評価を見直したことで、リース期間が変更された場合には、借手は割引率を見直してリース負債を再測定し、使用権資産の帳簿価額を調整する。使用権資産の帳簿価額がゼロまで減額された場合は、それ以上の減額は損益として認識される。

**借手はいつ、延長オプションや購入オプション、解約オプションの行使可能性を見直すことになるか？**

IFRS 16.20, B41

借手は、借手の統制の及ぶ範囲で、オプションの行使（又は解約オプションの不行使）に関する蓋然性に直接影響を及ぼす重要な事象又は状況の著しい変化が発生した場合にのみ、リース期間の見直しを行う。COVID-19に伴って発生する可能性のある事象の例として、以下のようなものがある。

- 特定の部門で人員削減が行われる（結果として賃借オフィスやワークスペースの一部が不要となる）。
- 賃借製造設備に関連した、仕入先との契約が新たに締結される、又は既存の契約が解約される。
- 賃借した資産を使用している事業部門において資産の売却や事業処分が行われる。

5. 貸手の処理（リースの条件変更）

5.1 概要

IFRS 16.79–80,
87, A, BC240A

本改訂による実務上の便法は、貸手には適用されない。貸手は引き続き、レント・コンセッションがリースの条件変更該当するかを評価することが求められる。リースの条件変更該当する場合、以下のガイダンスに従う。

- 当初のリースがオペレーティング・リースである場合、新たなリースとして会計処理を行う（[5.2](#)参照）。
- 当初のリースがファイナンス・リースであり、変更後の契約条件が当初契約日時点から有効であったと仮定すると、（[5.3](#)参照）
 - オペレーティング・リースに分類されていた場合、新たなリースとして会計処理を行う。
 - ファイナンス・リースに分類されていた場合、IFRS第9号を適用する。

（注：上記は、1つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによってリースの範囲を増加させる別個の独立したリースとして会計処理される条件変更の場合を除いている。）

リースの条件変更のガイダンスの詳細については、[リースの条件変更（IFRS第16号「リース」詳説シリーズ No 5）](#)を参照されたい。

5.2 貸手のオペレーティング・リースの条件変更

IFRS 16.87

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、当初のリースに係る前払又は未払リース料は新たなリースのリース料の一部とみなす。

IFRS 16.81

貸手は、オペレーティング・リースによるリース料を、定額法又は他の規則的な基礎のいずれかで収益として認識しなければならない。貸手は、他の規則的な基礎の方が原資産の使用による便益が減少するパターンをより適切に表す場合にのみ、当該基礎を適用しなければならない。



設例11：範囲を縮小し対価も減額させるリースの条件変更（貸手の会計処理）

IFRS 16.87

Q：貸手Lは、借手Zに5年間にわたって1,500m²の小売スペースを賃貸しており、オペレーティング・リースに分類している。リースは2019年6月に開始し、当初は10,000/月の固定賃料で、年に1度2%ずつ増額する。Lは毎年、リース収益124,897を計上する。これは、年2%の増額を加味した賃料収入総額を定額法により各年度に収益帰属させる方法（リース料総額624,485/5年）で算出している。

| 年 | 収受額 |
|------|------------------------|
| 2019 | 120,000 |
| 2020 | 122,400 ⁽¹⁾ |
| 2021 | 124,848 ⁽¹⁾ |
| 2022 | 127,345 ⁽¹⁾ |
| 2023 | 129,892 ⁽¹⁾ |
| 合計 | 624,485 |

Lは、2019年及び2020年に以下の会計処理をしている。

| 年 | 収受額(A) | 年間収益(B) | 未収収益(C)(1) |
|-----------------|---------|---------|------------|
| 2019年6月-2020年5月 | 120,000 | 124,897 | 4,897 |
| 2020年6月-2021年5月 | 122,400 | 124,897 | 7,394 |

$$1. \quad C = \text{前年}C + (B - A)$$

ZのビジネスはCOVID-19の影響を受け、2021年6月1日に、1,500m²から1,000m²に賃貸の範囲を縮小し、LとZは、残り3年間の年度末支払いについて、固定賃料90,000/年に減額することに合意した。この場合、会計処理はどのようになるか？

A：範囲（小売スペース）の縮小とリースの対価の減額は、当初のリース契約に含まれていないため、リースの条件変更該当する。Lは、リースの条件変更の発効日に、新規のオペレーティング・リースとしてリースの条件変更の会計処理をする。以下のとおり、当初のリースに関連する未経過リース料を考慮する。

| 年 | 収受額(A) | 年間収益(B) ⁽¹⁾ | 未収収益(C) |
|---------|--------|------------------------|---------|
| 2021年6月 | 90,000 | 87,535 | 4,929 |
| 2022年6月 | 90,000 | 87,535 | 2,465 |
| 2023年6月 | 90,000 | 87,535 | - |

$$1. \quad (\text{賃料受取総額 (Aの合計)} - 2021年5月末時点のC) / 3$$

**設例12：未償却のリース・インセンティブ：リースの条件変更（貸手の会計処理）**

IFRS 16.81, A

Q：貸手Mは、借手Kにオフィススペースを賃貸する契約を締結しており、2016年4月1日に開始している。賃料は15,000/月（後払い）で、オペレーティング・リースに分類している。MはKの移転費用600,000を補償し、リース・インセンティブとして会計処理している。

このリース・インセンティブは、リース期間にわたり、リース収益と同様の方法で賃料の減額として認識している。本設例では、10年間の定額法である。

2021年4月1日、COVID-19の影響によりMがKの2021年5月、6月、7月の賃料を免除することに合意した場合、会計処理はどのようなになるか？

A：この対価の減額は、当初のリース契約に含まれていないため、リースの条件変更である。Mは、リースの条件変更の発効日に、新たなオペレーティング・リースとしてリースの条件変更の会計処理をする。すなわち、2021年4月1日に、Mは新たなリースのリース期間5年間を通じて、賃料の免除の影響を定額法に基づき認識する。

Mは2021年4月1日時点で未償却のリース・インセンティブの帳簿価額300,000を考慮する。Mは、引き続き当該残高を新たなリースのリース期間5年間を通じて、定額法に基づき償却する。

**設例13：当初の契約に含まれていないリースの終了又は解約***

IFRS 16.87

Q：貸手Mは、借手Lと建物を10年間賃貸する契約を締結した。当初の契約に終了又は解約条項は付されていない。Mは当該リースをオペレーティング・リースに分類している。

5年が経過し、LはCOVID-19パンデミックの影響により経営が困難になり、当初の予定より早くリースを終了したいと考えた。5年目の終了時点で、MとLは2年後、つまり7年目の終わりにリースを終了又は解約することに合意した。当初契約よりも3年早くリースが終了することとなる。

LはMに解約手数料を支払う一方、7年目の終わりまでの残存期間についてはリース料が減額される。この場合の会計処理はどのようなになるか？

A：当初の契約条件には、リースの終了又は解約、リース期間の短縮、リース料の減額を行うというオプションは含まれていなかった。したがって、Mは当該変更をオペレーティング・リースの条件変更として会計処理を行う。すなわち、Mは当該条件変更を、条件変更の発効日から新たなリースとして会計処理し、当初のリースに係る前払又は未払リース料は、新たなリースのリース料の一部とみなす。

この場合、当該リースに含まれる構成要素は単一のリース要素のみであるため、解約手数料は変更後のリース料の一部を構成する。

**貸手は、いつリースの条件変更の会計処理をするか？**

IFRS 16.79-80, 87, A

借手と同様に、貸手はオペレーティング・リース及びファイナンス・リースについてのリースの条件変更を、リースの条件変更の発効日に会計処理する。これは、双方の当事者がリースの条件変更に同意した日である。



貸手は、オペレーティング・リースの条件変更の結果生じた追加の当初直接コストを資産計上できるか？*

IFRS 16.87, A

はい。IFRS第16号では、当初直接コストを「リースの取得の増分コストのうち、当該リースを取得しなければ発生しなかったであろうコスト」と定義している。IFRS第16号がオペレーティング・リースの条件変更を新たなリースとして会計処理するように貸手に要求していることを考慮すると、発生した追加の当初直接コストは資産計上することができる。



リース料の一部が免除された場合、貸手はリース・インセンティブの未償却残をどのように会計処理すべきか？*

IFRS 16.87, A

オペレーティング・リースの貸手が、借手の賃借設備改良に対してリース・インセンティブを支出しており、これを資産として認識していたとする。リース・インセンティブはリース期間にわたって償却される。

ここで、例えば今後3ヶ月分の賃料の免除に合意した場合、リース・インセンティブ資産の比例相当額について認識を中止すべきだろうか。

リース料の免除を生じさせるような条項が当初のリース契約には存在しなかったとすると、当該リース料の免除はリースの条件変更である。IFRS第16号87項では、オペレーティング・リースの条件変更に関する会計処理のガイダンスが提供されており、当初のリースに係る前払リース料は、新たなリースのリース料の一部とみなす。したがって、リース・インセンティブのいかなる部分も認識の中止は行わない。



COVID-19の影響によりリースの範囲又は対価の変更があった場合、オペレーティング・リースの貸手が特に気を付けなければならないことは？

IFRS 9.5.5.1, 16.85,
IAS 40.40

オペレーティング・リースの貸手は、リースに供されている原資産及び関連する残高が適切に測定されているかに留意しなければならない。原資産が有形固定資産、投資不動産に該当しない使用権資産（転賃の場合）、又は原価モデルを適用した投資不動産の場合、貸手はIAS第36号に基づき減損会計を適用する。

原資産が投資不動産の場合、公正価値モデル又は原価モデルのどちらかを会計方針として選択する。公正価値モデルの場合、貸手は、現行リース契約に行われたリースの変更条件や物件の価値に関する市場参加者の現在の期待が、適切に公正価値の評価に反映されていることを確認する必要がある。また、原価モデルを選択しても公正価値の開示が必要となるため、同様に留意が必要である。

オペレーティング・リースの未収リース料債権については、IFRS第9号の減損の規定が適用される。例えば、借手が経営難のためリース料を支払わない場合、貸手はIFRS第9号に従って、オペレーティング・リースの未収リース料債権における予想信用損失に対して損失引当金を認識する。

5.3 貸手のファイナンス・リースの条件変更

IFRS 16.80(a)

貸手はまず最初に、変更後のリースの条件が当初の契約日から有効であったと仮定したならば、リースの分類が異なっていたかを評価する（ファイナンス・リースの条件変更が別個の独立したリースとして会計処理される場合を除く）。

5.3.1

ファイナンス・リースからオペレーティング・リースへの変更

IFRS 16.80(a)

ファイナンス・リースの条件変更が、変更後の条件が契約日に有効であったと仮定したならばオペレーティング・リースとして分類されていた場合、貸手は、

- 条件変更を、発効日から当初のリースの解約及び新たなリースの創出として会計処理する。
- 原資産の帳簿価額を条件変更の発効日直前の正味リース投資未回収額をもって測定する。

IFRS 16.A

貸手は、当初のリース期間の満了日ではなく、条件変更の発効日にこの処理を行う。



設例14：ファイナンス・リース→オペレーティング・リースに分類が変更される条件変更（貸手の会計処理）

IFRS 16.63-66,
79-80(a), 81, 87-88

Q：貸手Lは、トラック40台を2019年1月1日から8年間リースする契約を借手Mと締結している。リース期間はトラックの経済的耐用年数と近似しており、トラックの所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてが移転されないことを示唆するその他の特徴はないため、Lはこのリースをファイナンス・リースに分類している。

COVID-19によりMのビジネスが影響を受けたため、2021年6月にLとMは契約を見直し、2021年12月31日をもって解約されることとなった。早期解約条項は当初のリース契約に含まれておらず、これはリースの条件変更該当する。

Lは、変更後の契約条件が当初のリース契約日から有効であったと仮定したならば、リース期間はトラックの経済的耐用年数の大部分を占めていなかったと判断した。さらに、トラックの所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてが移転されることを示唆するその他の特徴もない。よって、変更後の契約条件が当初のリース契約日から有効であったと仮定したならば、このリースはオペレーティング・リースとして分類されていたと考えられる。この場合、会計処理はどのようなになるか？

A：2021年6月に、Lは新たなリースとして、以下のとおり条件変更の会計処理をする。

- ファイナンス・リース債権の認識を中止する。
- 原資産の性質に応じた表示科目（ここでは有形固定資産）をもって、財政状態計算書に原資産を認識する。
- 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をもって測定する。

5.3.2

条件変更後もファイナンス・リースに分類される場合

IFRS 16.80(b)

ファイナンス・リースの条件変更が契約日から有効であったと仮定した場合でも、ファイナンス・リースへの分類が変わらない場合、貸手はIFRS第9号の要求事項に基づいて会計処理を行う。

貸手は、COVID-19関連のレント・コンセッションから生じた将来のリース料の減額を反映して、ファイナンス・リース債権の帳簿評価を調整する。

6. 貸手の処理（リースの条件変更には該当しない場合）

IFRS 16.A, BC240A

貸手には実務上の便法は認められていない。よって貸手は、レント・コンセッションがリースの条件変更には該当するかを評価する必要がある。

IFRS 16.81, A

当初のリース契約に含まれる条件に基づいて賃料が変更された場合や、適用される法規制が変更されることで生じた賃料の変更は、当初のリース契約条件の一部であり、リースの条件変更には該当しない。また、リースの条件変更とは「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」と定義されているため、リースの範囲・対価のいずれにも変更がない場合は、リースの条件変更には当たらない。



設例15：リースの条件変更ではない賃料の繰延べ（貸手の会計処理）

IFRS 16.81, 87, A

Q：貸手Lは、借手Zに10,000／月の固定賃料で小売スペースを賃貸しており、オペレーティング・リースに分類している。COVID-19の影響により、2021年7月－9月の賃料を免除する代わりに、賃料20,000／月を2022年1月－3月に支払うというレント・コンセッションに合意した。その他のリース条件に変更はない場合、会計処理はどのようなになるか？

A：2021年7月－9月の賃料の減額と、それに伴う2022年1月－3月の賃料の増額は、リース対価に関して実質的な変更は行われていないと結論付けられる場合、Lはリースの条件変更の会計処理は行わず、定額法に基づきオペレーティング・リース収益を認識し続ける。



賃料の支払いを繰り延べることで将来のリース料を増加させる場合、これはリースの条件変更には該当するか？

必ずしもそうではない。IASB審議会から2020年4月に教育文書がリリースされており、ここでは、COVID-19の影響により賃料が繰り延べられ、代わりにその後の期間の賃料が「比例的（proportionally）」に増額された場合には、リースの対価は変更されたことにならないとされている。つまり、その他のリース取引条件に変更がなければ、このような変更はリースの条件変更には該当しない。

上記教育文書では、「比例的」という用語の定義は明確にされておらず、かつ本改訂ではこの用語は使用されていない。したがって、貸手はこの用語を適切に定義し、それを首尾一貫して適用する必要がある。

例えば、COVID-19の影響により賃料が繰り延べられ、支払いの繰延べによる貨幣の時間的価値を貸手に補填するために、繰り延べた賃料を増額して支払う場合、その賃料は「比例的」に増額されたかかを貸手は評価する必要がある。

**借手が支払期日に賃料を支払わない場合、貸手にとっての会計的な意味は？**

IFRS 16.38, 76, 81

リースの条件変更とは、リースの取引条件を変更することであり、貸手との合意がないままリース契約に基づく賃料（の一部）の支払いを借手が行なわない場合、リースの条件変更とはならない。

リースの条件を変更することに合意しない限り、貸手は当初のリースの条件に基づいてリースの会計処理を継続する。しかし、借手がリース契約上の支払期日を過ぎても賃料を支払っていない場合や、将来の支払期日にも賃料が支払われない可能性がある場合には、貸手は様々な検討をしなければならない。

オペレーティング・リースの場合、検討すべき事項の例には、以下が挙げられる。

- 収益認識：オペレーティング・リースで認識されるリース収益には、強制力のあるリース契約の取引条件で貸手が権利を有する賃料収入を反映する。また、貸手は、非リース要素からの収益を認識することが引き続き適切であるかを評価する必要がある。IFRS第15号「顧客との契約による収益」に基づいて会計処理されるメンテナンス収入などがこれにあたる。
- 原資産の帳簿価額：貸手は、原資産の測定が適切かを確認する必要がある。例えば、原資産が公正価値で測定される投資不動産である場合、公正価値が現行のリースの状況や残価保証に対する市場参加者の現在の期待を反映していることを確認する必要がある。原価で測定されているその他の原資産については、減損の兆候があるかを検討することが必要になる。
- リースに関する未収債権：オペレーティング・リースに関する未収リース料債権は、IFRS第9号の減損会計の対象となる。

ただし、上記の点のみを考慮すればよいというわけではない。

ファイナンス・リースの場合、貸手は当初のリース取引条件に基づいてリースの会計処理を継続するが、リース未収金（＝正味リース投資未回収額）の帳簿価額やこれに関連する利息収益が影響を受ける可能性がある。貸手は、リース未収金にIFRS第9号の信用損失の規定を適用し、リース投資未回収総額の計算に使用される無保証残存価値の見積りにはIFRS第16号の規定を適用して定期的に見直す必要がある。原資産の無保証残存価値が減少した場合には、貸手はその減額を損益に認識する。

**借手の事業がCOVID-19のパンデミックや政府による制限の影響を受けた場合であっても、貸手はオペレーティング・リース収益を定額法で認識し続けるべきか？※**

IFRS 16.81

一般的には、そのとおりである。

多くのリースにおいて、貸手が借手に移転する便益とは、リース期間にわたって原資産を使用する権利である。そのため、通常、オペレーティング・リース収益は、貸手によりリース開始日からリース期間にわたって定額法で認識される。

IFRS第16号によると、他の規則的な基礎の方が原資産の使用による便益が減少するパターンをより適切に表すのであれば、当該他の規則的な基礎を適用してオペレーティング・リース収益を認識することができる。しかし、ほとんどのリースにおいて、定額法以外の基礎が当該基準を満たすことはまれである。

例えば、貸手から小売店を賃借している小売業者は、店の売上が季節的に変動すると予想し、売上高が前年比で増加することを見込んでいるかもしれない。しかし、リース契約によって小売業者が得る便益は、「店舗を使用する権利」である。したがって、リース料が固定である場合には、貸手はオペレーティング・リース収益を定額法で認識する。

ここで、COVID-19パンデミックにより店の売上高が著しく減少した場合や、政府が来客数を減少させるような制限を課した場合であっても、同じような考え方をとることが適切だろうか。

この点、リース契約に変更がないのであれば、リース契約における借手の便益は、店舗を使用する権利であることに変わりはない。貸手が店舗の使用権を小売業者に移転していることに変わりがない限り、通常、借手は引き続き定額法によりオペレーティング・リース収益を認識する。

7. 移行にあたっての考慮事項

7.1 適用日と移行措置

2020年改訂

IFRS 16.C1A

2020年改訂は、2020年6月1日以降に開始する事業年度から遡及的に適用される。2020年改訂が公表された2020年5月28日時点でまだ発行が承認されていない財務諸表を含め、年次報告・期中報告を問わず早期適用が可能である。

IFRS 16.C20A

2020年改訂の遡及適用によって生じた累積的影響は、2020年改訂を初めて適用した事業年度の期首利益剰余金（もしくは資本の適切な区分）において認識することが要求されている。つまり比較年度についての修正再表示は不要である。ただし、期の途中（例えば2020年第2四半期）から2020年改訂の適用を開始した場合には、翌期の期中報告（例えば2021年第1四半期）では比較情報（例えば2020年第1四半期）の修正再表示が必要になる。

IFRS 16.C20B

なお、会計方針の変更の場合にIAS 8.28(f)で要求される、各期間の財務諸表の表示項目や基本的及び希薄化後1株当たり利益に与える影響額の開示は不要である旨が明記されている。

2021年改訂[※]

IFRS 16.C1C

2021年改訂は、2021年4月1日以降に開始する事業年度から遡及的に適用される。2021年改訂が公表された2021年3月31日時点でまだ発行が承認されていない財務諸表を含め、年次報告・期中報告を問わず早期適用が可能である。

IFRS 16.C20BA

2021年改訂の遡及適用によって生じた累積的影響は、2021年改訂を初めて適用した事業年度の期首利益剰余金（もしくは資本の適切な区分）に認識する。

IFRS 16.C20BB

IAS 8.28(f)で要求される、各期間の財務諸表の表示項目や基本的及び希薄化後1株当たり利益に与える影響額の開示は不要とされている点は2020年改訂と同じである。



2021年改訂の適用は任意か？[※]

IFRS 16.C20BC

2020年改訂を適用することを選択した借手は、2021年改訂も適用しなければならない。

これは、レント・コンセッションがどちらの改訂で実務上の便法の適用対象となったかにかかわらず、借手は類似の特性を有し類似の状況にある実務上の便法を適用できる契約に対して、一貫して実務上の便法を適用する必要があるためである。

借手が2020年改訂をまだ適用開始していない、もしくは2020年改訂の適用対象となる類似のリースが存在しなかったなどの理由でレント・コンセッションに関する会計方針をこれから決定する場合には、2021年改訂により新たに適用対象となったレント・コンセッションを含めて実務上の便法を選択するかどうか、任意に決定することができる。

7.2 早期適用



設例16：12月31日が報告日の企業：2021年改訂の早期適用※

Q：借手Kは12月31日を報告日として年度財務諸表を作成している。Kは、当初の支払期日が2021年1月－9月の賃料を免除する複数のレント・コンセッションに合意している。Kは、2021年12月31日を期末日とする年度財務諸表に2021年改訂を早期適用することを選択した。Kはどのように2021年改訂を適用するか？

A：当初の支払期日が2021年1月－9月の賃料を減額するレント・コンセッションは、2021年改訂の公表された2021年3月31日より前の賃料の減額も含めて、適用の対象となる。



今回の改訂は直ちに適用できるか？

IFRS 16.C1C

事実上適用できる。まだ発行が承認されていない財務諸表を含め、早期適用を選択することにより、借手は、直ちに本改訂を適用することができる。

本改訂の設定に際して重視された検討事項は、いつ、どのように本改訂を適用するかということであった。通常、IASB審議会は財務諸表作成者が改訂基準を反映させるのに十分な時間を確保できるよう、改訂基準の発効日を遅く設定する。しかし、COVID-19における状況は緊急性が高いため、2020年改訂・2021年改訂いずれも公表日の直後に発効日が設定され、まだ発行が承認されていない財務諸表を含め、年次報告・期中報告を問わず早期適用も認めることとしている。



本改訂は各国・地域のエンドースメントに影響を与えるか？

本改訂による各国・地域のエンドースメントへの影響は、各法域における法規制の枠組みによる。

しかし、本改訂は基準の要求事項を変更するため、本改訂を利用できるかは、本改訂が適切なプロセスにより各国・地域当局から承認されるかによる。

日本では、2020年改訂については2020年7月10日に、2021年改訂については2021年6月7日に、それぞれ金融庁により本改訂を織り込んだIFRS第16号「リース」が指定国際会計基準に指定されているため、すでにIFRS基準任意適用企業による適用は可能である。修正国際基準への取り込みについては未定である。



IFRS基準の初度適用企業は2021年改訂を使用できるか？

はい。本改訂は、IFRS第16号そのものを改訂するものであり、IFRS基準初度適用企業は移行にあたってこの改訂後のIFRS第16号を適用することになる。

例えば、企業が2021年12月31日を期末日とする年次財務諸表においてIFRS基準を初度適用し、前年度の比較情報を表示する場合、2021年改訂を適用できる。

7.3 移行のシナリオ※

7.3.1 2020年改訂では実務上の便法の適用対象でなかったレント・コンセッション

IFRS 16.C20BC

2020年改訂では実務上の便法の適用対象でなかったレント・コンセッションが、2021年改訂では適用対象となる可能性がある。借手は、類似の特性を有し類似の状況にある実務上の便法を適用できるレント・コンセッションに、一貫して実務上の便法を適用するため、2021年改訂を適用する場合、借手が過去に行った「リースの条件変更」の会計処理を遡及的に修正することが求められる可能性がある。



設例17：過去に「リースの条件変更」の会計処理を適用したレント・コンセッションへの2021年改訂の適用

IFRS 16C20BA

Q：借手Xは貸手Yから3年間オフィススペースを賃借するリース契約を締結した。リースは2019年4月1日に開始し、賃料は150,000/月で前払いする。リース開始時点の追加借入利率は5%である（リースの計算利率は容易に算定できないと仮定する）。XからYに対するその他の支払いはない。

リース開始日に、Xはリース負債及び使用権資産をそれぞれ、36ヶ月間のリース料総額（150,000/月×36ヶ月）を5%で割り引いた現在価値である5,004,855で認識した。

| 月 | リース負債 | | | | 使用権資産 | | |
|----------|-----------|-----------|--------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| | 期首 | リース料 | 利息 | 期末 | 期首 | 償却額 | 期末 |
| 2019年4月 | 5,004,855 | (150,000) | 21,418 | 4,876,273 | 5,004,855 | (139,024) | 4,865,831 |
| 2019年5月 | 4,876,273 | (150,000) | 20,851 | 4,747,125 | 4,865,831 | (139,024) | 4,726,808 |
| 2019年6月 | 4,747,125 | (150,000) | 20,281 | 4,617,406 | 4,726,808 | (139,024) | 4,587,784 |
| 2019年7月 | 4,617,406 | (150,000) | 19,709 | 4,487,115 | 4,587,784 | (139,024) | 4,448,760 |
| 2019年8月 | 4,487,115 | (150,000) | 19,134 | 4,356,249 | 4,448,760 | (139,024) | 4,309,736 |
| 2019年9月 | 4,356,249 | (150,000) | 18,557 | 4,224,806 | 4,309,736 | (139,024) | 4,170,713 |
| 2019年10月 | 4,224,806 | (150,000) | 17,977 | 4,092,783 | 4,170,713 | (139,024) | 4,031,689 |
| 2019年11月 | 4,092,783 | (150,000) | 17,395 | 3,960,178 | 4,031,689 | (139,024) | 3,892,665 |
| 2019年12月 | 3,960,178 | (150,000) | 16,810 | 3,826,988 | 3,892,665 | (139,024) | 3,753,641 |
| 2020年1月 | 3,826,988 | (150,000) | 16,222 | 3,693,209 | 3,753,641 | (139,024) | 3,614,618 |
| 2020年2月 | 3,693,209 | (150,000) | 15,632 | 3,558,841 | 3,614,618 | (139,024) | 3,475,594 |
| 2020年3月 | 3,558,841 | (150,000) | 15,039 | 3,423,880 | 3,475,594 | (139,024) | 3,336,570 |
| 2020年4月 | 3,423,880 | (150,000) | 14,444 | 3,288,324 | 3,336,570 | (139,024) | 3,197,546 |
| 2020年5月 | 3,288,324 | (150,000) | 13,846 | 3,152,169 | 3,197,546 | (139,024) | 3,058,523 |
| 2022年1月 | 448,026 | (150,000) | 1,315 | 299,341 | 417,071 | (139,024) | 278,048 |
| 2022年2月 | 299,341 | (150,000) | 659 | 150,000 | 278,048 | (139,024) | 139,024 |
| 2022年3月 | 150,000 | (150,000) | 0 | 0 | 139,024 | (139,024) | 0 |

COVID-19の影響により、XとYは2020年4月30日から2022年3月31日までの賃料を100,000/月に減額することに2020年3月末に合意した。

対価の減額は、当初のリース契約の条件に基づいて行われるものではない。また、Xは、類似のレント・コンセッションについては2020年改訂による実務上の便法を適用しているが、本件については当初の支払期日が2021年6月30日を超える賃料の減額を含むため、2020年改訂ではこのレント・コンセッションは実務上の便法の適用対象ではない。

したがって、Xは、この賃料の減額をリースの条件変更として会計処理した。当該条件変更は、Xに追加の原資産を使用する権利を与えないことから、別個の独立したリースとしての会計処理にはならない。

条件変更の発効日は、2020年3月31日であり、同日時点のリース負債は3,423,880、使用权資産は3,336,570である。

Xは、以下に基づいて、リース負債を2,261,082に再測定した。

- 100,000/月の残存リース料。
- 残存リース期間は24ヶ月。
- 改訂後の追加借入利率は6%。

Xは、条件変更前のリース負債の帳簿価額(3,423,880)と条件変更後のリース負債の再測定額(2,261,082)との差額1,162,798使用权資産の減額として認識した。

条件変更後の残高は、リース負債2,261,082、使用权資産2,173,772である。

| 2020年3月31日 | 使用权資産 | リース負債 |
|------------|-------------|-------------|
| 条件変更前 | 3,336,570 | (3,423,880) |
| 調整 | (1,162,798) | 1,162,798 |
| 条件変更後 | 2,173,772 | (2,261,082) |

| 月 | リース負債 | | | | 使用权資産 | | |
|----------|-----------|-----------|--------|-----------|-----------|----------|-----------|
| | 期首 | リース料 | 利息 | 期末 | 期首 | 償却額 | 期末 |
| 2020年4月 | 2,261,082 | (100,000) | 11,358 | 2,172,440 | 2,173,772 | (90,574) | 2,083,198 |
| 2020年5月 | 2,172,440 | (100,000) | 10,892 | 2,083,333 | 2,083,198 | (90,574) | 1,992,624 |
| 2020年6月 | 2,083,333 | (100,000) | 10,424 | 1,993,757 | 1,992,624 | (90,574) | 1,902,050 |
| 2020年7月 | 1,993,757 | (100,000) | 9,953 | 1,903,710 | 1,902,050 | (90,574) | 1,811,476 |
| 2020年8月 | 1,903,710 | (100,000) | 9,480 | 1,813,190 | 1,811,476 | (90,574) | 1,720,903 |
| 2020年9月 | 1,813,190 | (100,000) | 9,004 | 1,722,194 | 1,720,903 | (90,574) | 1,630,329 |
| 2020年10月 | 1,722,194 | (100,000) | 8,526 | 1,630,720 | 1,630,329 | (90,574) | 1,539,755 |
| 2020年11月 | 1,630,720 | (100,000) | 8,045 | 1,538,765 | 1,539,755 | (90,574) | 1,449,181 |
| 2020年12月 | 1,538,765 | (100,000) | 7,562 | 1,446,327 | 1,449,181 | (90,574) | 1,358,607 |
| 2021年1月 | 1,446,327 | (100,000) | 7,076 | 1,353,403 | 1,358,607 | (90,574) | 1,268,034 |
| 2021年2月 | 1,353,403 | (100,000) | 6,588 | 1,259,991 | 1,268,034 | (90,574) | 1,177,460 |
| 2021年3月 | 1,259,991 | (100,000) | 6,097 | 1,166,087 | 1,177,460 | (90,574) | 1,086,886 |
| 2021年4月 | 1,166,087 | (100,000) | 5,603 | 1,071,691 | 1,086,886 | (90,574) | 996,312 |
| 2021年5月 | 1,071,691 | (100,000) | 5,107 | 976,798 | 996,312 | (90,574) | 905,738 |
| 2022年1月 | 298,434 | (100,000) | 1,043 | 199,477 | 271,721 | (90,574) | 181,148 |
| 2022年2月 | 199,477 | (100,000) | 523 | 100,000 | 181,148 | (90,574) | 90,574 |
| 2022年3月 | 100,000 | (100,000) | 0 | 0 | 90,574 | (90,574) | 0 |

2021年3月31日、IASB審議会は2021年改訂を公表し、レント・コンセッションに関する実務上の便法の適用対象期間に関する要件を「当初の支払期日が2022年6月30日までに到来するリース料の減額」に延長した。

Xは類似のレント・コンセッションに実務上の便法を適用しているため、本件レント・コンセッションにも実務上の便法を遡及して適用する必要がある。

さらに、Xの2021年3月31日に終了する事業年度の財務諸表はまだ発行が承認されていない。Xは、当該財務諸表に2021年改訂を早期適用することを選択した。IFRS第16号C 20 BA項に基づき、Xは2021年改訂を初めて適用する事業年度の期首、つまり2020年4月1日時点の利益剰余金（もしくはその他適切な資本の構成要素）に早期適用による累積的影響を認識することが要求される。

2021年3月31日時点で、リース負債は1,166,087、使用権資産は1,086,886である。Xは2021年改訂の適用をどのように会計処理すればよいか？

A：Xは条件変更の会計処理を遡及的に修正し、期首利益剰余金を次のように修正する。

| 2020年4月1日 | 使用権資産 | リース負債 | 利益剰余金 |
|--------------------|-----------|-------------|-------------|
| 過年度財務諸表 | 2,173,772 | (2,261,082) | - |
| 遡及修正による調整（戻し） | 1,162,798 | (1,162,798) | - |
| 合計 | 3,336,570 | (3,423,880) | - |
| 修正再表示 ^注 | 3,336,570 | (2,282,587) | (1,141,293) |
| 変動リース料の認識（差額） | - | 1,141,293 | (1,141,293) |

注：リース料総額（100,000／月×24ヶ月）を、当初の割引率5%で割り引いて算定している。なお、リース料の減額を（マイナスの）変動リース料として会計処理する場合、使用権資産は当初のリース料を反映した残高が引き続き減価償却される。

以後、Xは新しい期首残高に基づいて、2021年3月31日に終了する事業年度の使用権資産の減価償却費及びリース負債における利息を再計算する。利息は当初の割引率5%を使用して算定される。

| 月 | リース負債 | | | | 使用権資産 | | |
|----------|-----------|-----------|-------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| | 期首 | リース料 | 利息 | 期末 | 期首 | 償却額 | 期末 |
| 2020年4月 | 2,282,587 | (100,000) | 9,629 | 2,192,216 | 3,336,570 | (139,024) | 3,197,546 |
| 2020年5月 | 2,192,216 | (100,000) | 9,230 | 2,101,446 | 3,197,546 | (139,024) | 3,058,523 |
| 2020年6月 | 2,101,446 | (100,000) | 8,830 | 2,010,276 | 3,058,523 | (139,024) | 2,919,499 |
| 2020年7月 | 2,010,276 | (100,000) | 8,428 | 1,918,704 | 2,919,499 | (139,024) | 2,780,475 |
| 2020年8月 | 1,918,704 | (100,000) | 8,024 | 1,826,728 | 2,780,475 | (139,024) | 2,641,451 |
| 2020年9月 | 1,826,728 | (100,000) | 7,618 | 1,734,346 | 2,641,451 | (139,024) | 2,502,428 |
| 2020年10月 | 1,734,346 | (100,000) | 7,210 | 1,641,556 | 2,502,428 | (139,024) | 2,363,404 |
| 2020年11月 | 1,641,556 | (100,000) | 6,801 | 1,548,357 | 2,363,404 | (139,024) | 2,224,380 |
| 2020年12月 | 1,548,357 | (100,000) | 6,390 | 1,454,747 | 2,224,380 | (139,024) | 2,085,356 |
| 2021年1月 | 1,454,747 | (100,000) | 5,977 | 1,360,723 | 2,085,356 | (139,024) | 1,946,333 |
| 2021年2月 | 1,360,723 | (100,000) | 5,562 | 1,266,285 | 1,946,333 | (139,024) | 1,807,309 |
| 2021年3月 | 1,266,285 | (100,000) | 5,145 | 1,171,431 | 1,807,309 | (139,024) | 1,668,285 |
| 2021年4月 | 1,171,431 | (100,000) | 4,727 | 1,076,158 | 1,668,285 | (139,024) | 1,529,261 |
| 2021年5月 | 1,076,158 | (100,000) | 4,307 | 980,464 | 1,529,261 | (139,024) | 1,390,238 |
| 2021年6月 | 980,464 | (100,000) | 3,884 | 884,349 | 1,390,238 | (139,024) | 1,251,214 |
| 2021年7月 | 884,349 | (100,000) | 3,460 | 787,809 | 1,251,214 | (139,024) | 1,112,190 |
| 2021年8月 | 787,809 | (100,000) | 3,034 | 690,843 | 1,112,190 | (139,024) | 973,166 |
| 2021年9月 | 690,843 | (100,000) | 2,607 | 593,450 | 973,166 | (139,024) | 834,143 |
| 2021年10月 | 593,450 | (100,000) | 2,177 | 495,627 | 834,143 | (139,024) | 695,119 |
| 2021年11月 | 495,627 | (100,000) | 1,745 | 397,372 | 695,119 | (139,024) | 556,095 |
| 2021年12月 | 397,372 | (100,000) | 1,312 | 298,684 | 556,095 | (139,024) | 417,071 |
| 2022年1月 | 298,684 | (100,000) | 877 | 199,561 | 417,071 | (139,024) | 278,048 |
| 2022年2月 | 199,561 | (100,000) | 439 | 100,000 | 278,048 | (139,024) | 139,024 |
| 2022年3月 | 100,000 | (100,000) | 0 | 0 | 139,024 | (139,024) | 0 |

7.3.2

2020年改訂を早期適用しなかった借手

IFRS 16.BC205J

2020改訂は、2020年6月1日以降に開始する事業年度に適用されるが、借手によっては、2020年改訂を早期適用していなかったかもしれない。例えば、12月決算会社であれば、2020年改訂を、例えば当時免除規定の対象になるレント・コンセッションに重要性がなかったなどの理由で2020年12月期に早期適用していなかったことも考えられる。

このような借手は、2021年度の財務諸表において実務上の便法を適用することを新たに選択できる。その場合、以下のとおりとなる。

- 遡及的に実務上の便法を適用する。
- 2021年1月1日に、実務上の便法を適用することによる影響を期首利益剰余金（もしくはその他適切な資本の構成要素）の調整として認識する。
- 当該調整を決定するにあたっては、2020年に発生し、実務上の便法の適用要件を満たしていたレント・コンセッションについて、過去に行ったリースの条件変更の会計処理を取り消す影響を含める。
- 2020年度の比較情報は修正しない。

7.3.3 2020年に実務上の便法の適用対象となるレント・コンセッションがなかった借手

借手によっては、2020年改訂はすでに強制適用となったものの、すでに発行済みの財務諸表の対象期間においては実務上の便法の適用対象となるレント・コンセッションを受けていなかったかもしれない。そのような会社が、2021年になって新たに実務上の便法の適用対象となるレント・コンセッションを受ける場合がある。例えば、12月決算会社が、2021年12月期の第1四半期報告を公表した後になって、COVID-19パンデミックの長期化の影響でレント・コンセッションを受けることも考えられる。

このような借手は、過去に公表済みの財務報告においては、実務上の便法に関する会計方針を明記していない可能性がある。この場合、実務上の便法の適用対象となるレント・コンセッションを受けた時に、実務上の便法を適用するか否かを選択することができる。

Appendix – 設例のリスト

| No. | タイトル | Section |
|----------------------|--|---------|
| 設例1 | COVID-19による直接的な結果としてのレント・コンセッション | 2.2 |
| 設例2A | リースの対価を変更するレント・コンセッション：時間価値 | 2.3 |
| 設例2B | リースの対価を変更するレント・コンセッション：管理手数料 | 2.3 |
| 設例3 | 2022年6月30日以降の支払いに影響する賃料の繰延べ | 2.4 |
| 設例4 | 2022年6月30日以降の賃料の支払いの減額 | 2.4 |
| 設例5 | リース期間が延長されることによる賃料の繰延べ | 2.5 |
| 設例6A | 無条件の賃料支払いの免除 | 3.2 |
| 設例6B | 条件付きの賃料支払いの免除 | 3.2 |
| 設例7 | 条件付きの賃料の減額 | 3.2 |
| 設例8A | 賃料の支払い繰延べ | 3.2 |
| 設例8B | リース期間の延長を伴う賃料の支払いの繰延べ | 3.2 |
| 設例9 | 賃料（リースの対価）の減額 | 4.2 |
| 設例10 | リースの範囲の減少とそれに伴う対価の減額 | 4.3 |
| 設例11 | 範囲を縮小し対価も減額させるリースの条件変更（貸手の会計処理） | 5.2 |
| 設例12 | 未償却のリース・インセンティブ：リースの条件変更（貸手の会計処理） | 5.2 |
| 設例13 | 当初の契約に含まれていないリースの終了又は解約 | 5.2 |
| 設例14 | ファイナンス・リース→オペレーティング・リースに分類が変更される条件変更（貸手の会計処理） | 5.3 |
| 設例15 | リースの条件変更ではない賃料の繰延べ（貸手の会計処理） | 6 |
| 設例16 | 12月31日が報告日の企業：2021年改訂の早期適用 | 7.2 |
| 設例17 | 過去に「リースの条件変更」の会計処理を適用したレント・コンセッションへの2021年改訂の適用 | 7.3 |

本冊子について

有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザリー室は、IFRS基準の新基準や公開草案の公表に関するタイムリーな情報を提供することを目的として、日本語での解説書を適宜発行しています。

本冊子は、国際会計基準審議会（IASB審議会）から2020年5月28日に公表された「COVID-19関連のレント・コンセッション（IFRS第16号「リース」の改訂）」、2021年4月1日に公表された「2021年6月30日を超えるCOVID-19関連のレント・コンセッション（IFRS第16号「リース」の改訂）」及びこれに関連する論点について解説するものです。各ページの左側の欄には、関連する基準の параグラフ番号を記載しています。

IFRS第16号「リース」の適用は2019年から開始されましたが、具体的な契約に新リース基準を適用する上で、実務上の疑問は少なくないと思われます。企業は、様々な論点についてIFRS基準及びその他のガイダンスに基づいて、企業自身の事実、状況及び個々の取引を考慮して、どのようにIFRS第16号を実務で適用するか、分析及び解釈が必要となります。そのような企業のニーズに応えるため、あずさ監査法人はIFRS第16号を適用する上でのガイダンスを論点別のコンパクトな冊子を通じて提供してきました。本冊子はその延長として、IFRS第16号の改訂にフォーカスした適用ガイダンスの提供を行っています。本冊子の情報は、あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室の現時点の所見に基づいていますが、今後、これらの所見は変更される可能性があります。

なお、本冊子の執筆・監修は以下の者が担当しました。

長谷川 弘資・植木 恵・松尾 洋孝・鶴谷 香穂

参考文献

IFRS第16号「リース」（「COVID-19関連のレント・コンセッション（IFRS第16号「リース」の改訂）」及び「2021年6月30日を超えるCOVID-19関連のレント・コンセッション（IFRS第16号「リース」の改訂）」を反映した改訂版）

KPMG IFRG “Leases – Rent concessions: Responding to the COVID-19 pandemic 2021 edition” (May 2021)

KPMG IFRG “Insights into IFRS” 第17版

有限責任 あずさ監査法人 『図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」』

他、IASB審議会及びFASBのウェブサイトに掲載された各種リリースを参考としています。

IFRS第16号「リース」詳説シリーズ (旧称 IFRS16号「リース」～適用に向けて～ シリーズ)

本シリーズは、IFRS第16号に関して、実務担当者等が一般的に疑問に思うであろう論点、そして基準の理解に際して混乱しやすいと思われる論点について、Q&A及び設例形式により明確化を目指すものです。



シリーズNo1 新基準への移行

本冊子は、企業がIAS第17号からの移行プロジェクトをスムーズに進めていく上で考慮すべきポイントを説明しています。

主な内容

1. IFRS第16号「リース」の概要
2. 経過措置における選択肢と考慮すべき影響
3. リースの定義
4. 短期リース・少額資産のリースに係る免除規定
5. 完全遡及アプローチと修正遡及アプローチ
6. 修正遡及アプローチ
7. その他の論点
8. 開示



シリーズNo2 リースの定義

本冊子はIFRS第16号の対象となる「リース」とは何かを説明しています。

主な内容

1. 概要：「リース」とは何か
 2. 特定された資産
 3. 資産の使用による経済的便益
 4. 使用を指図する権利
 5. 共同支配の取決め
 6. 範囲と借手の免除規定
 7. 経過措置
 8. 実務上必要な検討
- Appendix 1—IFRS第16号「リース」の概要
Appendix 2—IFRS第16号とIFRIC第4号の比較
Appendix 3—IFRS第16号と米国基準新リース会計の比較



シリーズNo3 割引率

本冊子は「割引率」について説明しています。

主な内容

1. 概観：リース会計における「割引率」
 2. 貸手の割引率
 3. 借手の割引率
 4. 特定のシナリオ
 5. 実務上の検討ステップ
- Appendix 1—IFRS第16号「リース」の概要
Appendix 2—経過措置の事例



シリーズNo4 リース料

本冊子は、リース料及び負債計上の対象となるリース料総額について解説しています。

主な内容

- | | |
|-----------------------------|-----------------------------|
| 1. 概要：「リース料」と「リース負債」の関係 | 5. リース要素と非リース要素 |
| 2. リース料総額 | 6. より複雑なシナリオ |
| 3. 指数またはレートに基づいて算定される変動リース料 | Appendix I—IFRS第16号「リース」の概要 |
| 4. 固定リース料 VS 変動リース料 | Appendix II—リース料の会計上の取扱い一覧 |



シリーズNo5 リースの条件変更

本冊子は、リースの条件変更が行われた際の取扱いについて解説しています。

主な内容

- | | |
|--------------------|-------------------------------|
| 1. 「リースの条件変更」とは何か | 5. リースの条件変更の発効日 |
| 2. キーコンセプト | 6. IFRS第16号への移行時の留意点 |
| 3. 借手にとってのリースの条件変更 | Appendix 1 - IFRS第16号「リース」の概要 |
| 4. 貸手の条件変更 | Appendix 2 - 設例のリスト |



シリーズNo6 リースの構成要素

本冊子は、リース会計を適用する上での会計単位である「リースの構成要素」について解説しています。

主な内容

- | | |
|-------------------|-------------------------------|
| 1. 「リースの構成要素」とは何か | 5. 対価の再配分 |
| 2. リース要素の識別 | Appendix 1 - IFRS第16号「リース」の概要 |
| 3. 非リース要素の識別 | Appendix 2 - 設例のリスト |
| 4. 対価の配分 | |



シリーズNo7 リース期間

本冊子は、リース期間をどのように決定するかについて解説しています。

主な内容

- | | |
|----------------|-------------------------------|
| 1. 概要 | 5. 再評価 |
| 2. 解約不能期間 | 6. 適用上の論点 |
| 3. 契約に強制力がある期間 | 7. 開示 |
| 4. 「合理的に確実」の閾値 | Appendix 1 - IFRS第16号「リース」の概要 |
| | Appendix 2 - 設例のリスト |



IFRS基準初度適用時の留意点ーリース

本冊子は、初度適用企業向けに設けられたリースに関する初度適用規定について解説しています。

主な内容

- | | |
|------------------------|---------------|
| 1. IFRS第16号「リース」の概要 | 5. 修正遡及アプローチ |
| 2. 初度適用における選択肢と考慮すべき影響 | 6. その他の実務上の便法 |
| 3. リースの定義 | 7. その他の論点 |
| 4. 初度適用のアプローチ | Appendix- 事例 |



不動産リースーIFRS第16号「リース」に基づく借手の会計処理

本冊子は、IFRS第16号の影響が生じる重要な領域である、不動産リースの借手側の会計処理にフォーカスを当てて、不動産リースの借手が直面する典型的な論点を幅広く説明するとともに、実務に即した設例を交えて解説しています。

主な内容

- | | |
|---------------|-------------------------------|
| 1. 概要 | 7. 使用権資産 |
| 2. リースの定義 | 8. リースの条件変更 |
| 3. 契約の構成要素の分離 | 9. セール・アンド・リースバック |
| 4. 割引率 | 10. 移行における留意事項 |
| 5. リース期間 | Appendix 1 - IFRS第16号「リース」の概要 |
| 6. リース料 | |

あずさ監査法人 IFRSアドバイザー室による刊行物



図解&徹底分析 IFRS「新収益認識」

本書は、IFRS第15号の概要及び詳細な解説に加え、業種別の実務における各種論点に関してケース解説を行い、理解をさらに深めるためにQ&A方式による解説を行っています。また、2018年3月に公表されたわが国における収益認識会計基準につき、IFRS第15号との相違点を中心に解説を行っています。



図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」

本書は会計処理がどのような意図で設けられたかを理解できるよう、改訂に至った経緯などの情報を適宜に提供しています。また、基準の解釈が現時点で定まっていない論点についても、どのように適用すると考えられるかを暫定的に解説することで、基準の文言をどのように捉えればよいかを読者がより理解できるように努めています。



詳細解説 IFRS実務適用ガイドブック (第2版)

第2版となる今回の改訂では、IFRS第9号「金融商品」、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」(2016年4月に公表された改訂までを含む)、IFRS第16号「リース」等の新しい基準を網羅し、また、これらの新しい基準が各基準に与える影響を反映しています。さらに、注記開示の簡素化及び効率化を図るためにIASB審議会が進めている「開示イニシアティブ」の現状についても新たに付録で解説しています。



詳細解説 IFRS開示ガイドブック (第2版)

第2版では、IFRS第9号「金融商品」、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」、IFRS第16号「リース」等、最新基準の解説・開示例を拡充しています。特に、実務の観点では開示負荷が高い金融商品に関する開示については、法人の経験に基づき、誤りやすいポイントについての解説を大幅に加筆しています。

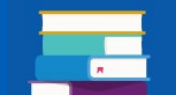
IFRS基準 ポイント解説速報

IFRS基準の新基準及びIFRIC解釈指針、公開草案、ディスカッション・ペーパー等について速報解説を提供しています。基準等の公表後、数日中に公表しています。IFRS基準のページよりご覧ください。



会計・監査ダイジェスト (毎月発行)

日本基準、修正国際基準、IFRS基準及び米国基準の主な動向についての概要を記載したものです。



IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRS解釈指針委員会(IFRS-IC)での主要な審議事項を紹介し、IFRS-ICで取り扱われている論点ごとのステータスをまとめています。



IFRS基準年次財務諸表ガイド

— 開示チェックリスト (2020年11月版)

IFRS基準に準拠した財務諸表を作成する際に最低限必要となる開示項目を特定することにより、初度適用企業を含む財務諸表作成者に役立つよう作成されています。



Contact us

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室

azsa-accounting@jp.kpmg.com

home.kpmg/jp/ifrs

home.kpmg/jp/socialmedia



ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供しよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved. 21-1051

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

コピーライト© IFRS®Foundationすべての権利は保護されています。KPMG IFRG Limitedおよび有限責任 あずさ監査法人はIFRS財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.orgでご確認ください。

免責事項: 適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会とIFRS財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません(過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない)。それは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されず。

この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「IFRS®」、「IASB®」、「IFRIC®」および「IAS®」はIFRS財団の登録商標であり、KPMG IFRG Limitedおよび有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中および(または)登録されている国の詳細についてはIFRS財団にお問い合わせください。