

# IFRS 基準書「Covid-19 に関連した賃料減免（IFRS 第 16 号の修正）」の解説

ASBJ 専門研究員 伊藤 清治

## I. はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、2020 年 5 月 28 日に、「Covid-19 に関連した賃料減免（IFRS 第 16 号の修正）」（以下「本基準書」という。）を公表した<sup>1</sup>。本稿では、本基準書が公表された背景及び概要について解説する。なお、本文の意見にわたる部分は、筆者の私見であることを申し添えておく。

## II. 背景

多くのリースの貸手が Covid-19（新型コロナウイルス感染症）パンデミックの結果として借手に賃料（リース料）の減免を提供している。

IFRS 第 16 号「リース」（以下「IFRS 第 16 号」という。）においては、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対価の変更と定義されている（IFRS 第 16 号付録 A 用語の定義）。賃料の減免がリースの条件変更該当する場合、当該変更が独立したリースとして会計処理するための特別の要件を満たす場合を除いて、借手は、通常、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し、使用権資産に対して対応する修正を行う必要がある（IFRS 第 16 号第 45 項及び第 46 項 (b)）。

Covid-19 に関連した賃料の減免は、大量のリース契約に対して実施される可能性があり、場合によっては将来の期間における賃料の増額を伴うこと等から、リースの条件変更であるかどうかを評価すること、及び、リースの条件変更であるものについて、IFRS 第 16 号における所要の会計処理を適用することを借手が困難と感じる可能性がある。

IASB は、財務諸表利用者に有用な情報を提

<sup>1</sup> 本基準書は、緊急対応として IFRS 財団が原文を無料公開しているため、日本語訳も同様に無料公開している。原文及び日本語訳は次の URL より入手できる。

（原文）<https://cdn.ifrs.org/-/media/project/ifrs-16-covid-19/covid-19-related-rent-concessions-amendment-to-ifrs-16.pdf?la=en>

（日本語訳）<https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20200616.pdf>

供しつつ、借手の実務上の困難さに対し救済措置を提供するため、2020年4月24日に公表された公開草案を経て、本基準書を最終化している。

なお、後述のとおり、本基準書は貸手については実務上の便法を設けていない。

### Ⅲ. 概要

#### 1. 借手に対する実務上の便法

実務上の便法として、借手は、IFRS第16号第46B項の条件を満たす賃料減免がリースの条件変更であるかどうかの評価を行わないことを選択できるとされている。この選択を行う借手は、その賃料減免から生じるリース料の変更を、当該変更がリースの条件変更ではないとした場合にIFRS第16号を適用して当該変更を会計処理するのと同じ方法で会計処理しなければならない（IFRS第16号第46A項）。

本基準書は、借手の実務上の困難さに対する救済措置であり、IFRS第16号に従いリースの条件変更の会計処理を適用することを望む場合もあるため、強制ではなく選択可能とされている。また、実務上の便法を適用することを選択する借手は、IFRS第16号第2項により、同様の特性を有し、かつ同様の状況にあるすべてのリース契約に実務上の便法を整合的に適用することを要求されることになる（IFRS第16号BC205C項）。

IFRS第16号第46A項の実務上の便法が適用されるのは、Covid-19パンデミックの直接の結果として生じる賃料減免に対してのみであり、かつ、以下の条件のすべてが満たされる場合のみであるとされている（IFRS第16号第46B項）。

(a) リース料の変更により生じる当該リースの改訂後の対価が、当該変更の直前のリースの

対価とほぼ同額であるか又はそれを下回ること

- (b) リース料の減額が、当初の期限が2021年6月30日以前に到来するリース料にのみ影響を与えること（例えば、賃料減免が2021年6月30日以前のリース料の減額と2021年6月30日より先のリース料の増額を生じさせる場合には、この条件を満たすことになる。）
- (c) 当該リースの他の契約条件に実質的な変更がないこと

公開草案では、IFRS第16号第46B項(b)の要件について、実務上の便法の濫用を防止し、救済が最も必要な期間に限定することにより比較可能性を担保するため、当初の期限が「2020年」に到来するリース料にのみ影響を与えることを提案していた。しかし、Covid-19パンデミックの経済的影響が一定の期間にわたり続く可能性があること、及び、2021年のリース料を減免している契約が既にあること等の理由により再検討を求めるコメントが多く寄せられた。そのため、IASBは、客観的な時限を設けることの便益とフィードバックで得られた情報を考慮して、本基準書では、当初の期限が「2021年6月30日以前」に到来するリース料へと変更されている。

#### 2. 具体的な会計処理

本基準書の結論の根拠では、実務上の便法を適用する借手が、3種類のリース料の変更をどのように会計処理するのかについて、IASBが検討した次の内容が示されている（IFRS第16号BC205E項）。

- (a) 実務上の便法を適用する借手は、一般的に、リース料の免除について、IFRS第16号第38項を適用して変動リース料として純損益に認識する。借手は、対応する修正をリース負債に対して行い、実質的に、リース

負債のうち免除又は放棄された部分の認識の中止を行うことになる。

- (b) ある期間のリース料を減額するが、他の期間における金額を比例的に増額するようなリース料の変更は、借手のリース負債を消滅させず、リースの対価も変化させずに、個々の支払の時期のみを変化させる。この場合、IFRS 第 16 号第 36 項を適用して、借手は、リース負債に対する利息を引き続き認識するとともに、貸手に対して行ったリース料支払を反映するためにリース負債を減額することになる。
- (c) Covid-19 に関連した賃料減免の一部は、支払の免除又は放棄と支払時期の変更の両方を織り込んで、リース料を減額する。

### 3. 開示

本基準書による実務上の便法を適用する借手は、次のことを開示しなければならないとされている (IFRS 第 16 号第 60A 項)。

- (a) 第 46B 項の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た旨、又は、そのような賃料減免のすべてに適用しなかった場合には、実務上の便法を適用した契約の性質に関する情報
- (b) 借手が第 46A 項の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更を反映するために、当報告期間の純損益に認識した金額

公開草案では、実務上の便法を適用する企業は、その旨の開示のみ要求されることを提案していた。しかし、本基準書による実務上の便法は、例外的な救済措置であり、かつ、借手の選択により適用されるため、IASB は、比較可能性を懸念する財務諸表利用者コメントを考慮し、開示要求を追加している。

### 4. 発効日及び経過措置

実務上の便法の適用を選択する借手は、本基準書による修正を 2020 年 6 月 1 日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められ、これには、2020 年 5 月 28 日現在で発行が未だ承認されていない財務諸表 (期中であれ年次であれ) が含まれる (IFRS 第 16 号 C1A 項)。

借手は、本基準書を遡及適用し、修正の適用開始の累積的影響を、借手が修正を最初に適用する事業年度の期首現在の利益剰余金 (又は、適切な場合には、資本の他の内訳項目) の期首残高の修正として認識しなければならないとされている (IFRS 第 16 号 C20A 項)。

また、本基準書を最初に適用する報告期間において、借手は IAS 第 8 号第 28 項(f)で要求されている情報を開示することを要求されないとされている (IFRS 第 16 号 C20B 項)。

公開草案では、IAS 第 8 号第 28 項(f)の開示の取扱いについて示されていなかったが、寄せられたコメントを踏まえて、本基準書では、当該開示が要求されないことが明確化されている。

### 5. 貸手について

IASB は、貸手については以下を考慮して実務上の便法を設けないことを決定している (IFRS 第 16 号 BC240A 項)。

- (a) IFRS 第 16 号には、貸手についてリースの条件変更ではないリース料の変更に対する定めがないこと、
- (b) 貸手の会計処理と関連する 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作用への影響、及び
- (c) 貸手のリース会計モデルは最近変更されたものではないこと。