

IFRS 基準書「2021年6月30日より後の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、2021年3月31日に、「2021年6月30日より後のCovid-19に関連した賃料減免（IFRS第16号の修正）」（以下「2021年修正」という。）を公表した¹。本稿では、2021年修正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

1. 2020年のIFRS第16号の修正

IASBは、Covid-19（新型コロナウイルス感染症）対応として、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「2020年修正」という。）を公表している。今回公表された2021年修正は、2020年修正をさらに修正（主として期限を1年延長）するものである。そこで、まず2020年修正の背景及びその内容を説明する。

(1) 2020年修正の背景

2020年初頭において、多くのリースの貸手がCovid-19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た。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があった。また、パンデミックの間に借手が直面する多くの課題を考えると、リースの条件変更²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「リース」（以下「IFRS第16号」という。）における所要の会計処理³を適用す

1 2021年修正は、3か月間（Basic購読で）無料公開される。eIFRSの有料購読者は、修正及び付属資料にアクセスできる。

（無料公開の原文）<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/amendments/english/2021/covid-19-related-rent-concessions-beyond-30-june-2021-amendments-to-ifrs-16-unaccompanied.pdf>

2 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（例えば、1つ若しくは複数の原資産を使用する権利の追加若しくは解約、又は契約上のリース期間の延長又は短縮）と定義されている（IFRS第16号付録A用語の定義）。

ることを借手が困難と感じる可能性があった。

そこで、IASB は、財務諸表利用者に有用な情報を提供しつつ、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 5 月 28 日に 2020 年修正を公表した。

(2) 2020 年修正の主な内容

① 借手に対する実務上の便法の内容

借手は、実務上の便法として、Covid-19 パンデミックの直接の結果として生じる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⁴。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)。

② 適用要件

IFRS 第 16 号第 46A 項の実務上の便法は、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適用される (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賃料減免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 日よりも

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

③ 開示要求

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 (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

2. 救済措置の延長に対する要望

貸手が 2021 年 6 月より後の賃料減免を既に認めている実情を踏まえ、利害関係者は IASB に 2020 年修正による救済措置の期間枠を延長するように要望した。そこで、IASB は、2021 年 2 月 4 日に臨時ボード会議を開催して当該要望を検討した。その結果、救済措置を 1 年延期するために公開草案を公表すること、及び、緊急性を要することからコメント期間は 14 日間とすることを決定した。その後、公開草案に寄せられたコメント等のフィードバックを踏まえて、公開草案の内容を一部修正の上、2021 年修正として最終化した。

3 賃料の減免がリースの条件変更該当する場合で、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))。

4 貸手については実務上の便法は設けられていない。

Ⅲ. 2021年修正の概要

1. 適用要件における期間枠の1年延長

2021年修正では、第46B項(b)の時限を、当初の期限が2021年6月30日以前に到来するリース料から、2022年6月30日以前に到来するリース料へ、1年間延長している（IFRS第16号第46B項(b)）。

2. 発効日

実務上の便法の適用を選択する借手は、2021年修正による修正を2021年4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、2021年3月31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C1C項）。

3. 経過措置

借手は、2021年修正を遡及適用し、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C20BA項）。

また、2021年修正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している（IFRS第16号C20BB項）。

なお、IFRS第16号第2項を適用して、借手は、第46A項の実務上の便法を、同様の特

性を有し同様の状況にある適格な契約に対して整合的に適用しなければならないとし、当該契約が実務上の便法に適格となったのが、借手が2020年修正又は2021年修正のどちらを適用した結果なのかを問わないとしている（IFRS第16号C20BC項）。当該定めは、公開草案に対する利害関係者のフィードバックに対応して、2021年修正を最初に適用する際のIFRS第16号第2項との関連性を強調するために追加されている。

2021年修正は、第46B項(b)の条件のうち日付のみを修正し、新たな実務上の便法も、実務上の便法を適用する（又は適用しない）という新たな選択肢も導入していない。IFRS第16号第2項を適用すると、借手の状況に応じて以下のとおりとなる（IFRS第16号BC205J項）。

- 第46A項における実務上の便法を既に適用している借手は、その実務上の便法の拡大された範囲を同様の特性を有し同様の状況にある適格な契約に適用することが要求される。
- 実務上の便法を適用していなかった借手は、2021年修正によって実務上の便益の適用を新たに選択することはできない。
- 適格な賃料減免に実務上の便法を適用する（又は適用しない）ことについて会計方針をまだ設定していない借手は、実務上の便法を適用することを依然として決定することができる。その場合、当該借手は、それを遡及適用するとともに、同様の特徴を有し同様の状況にある契約に対して整合的に適用することが要求される。