

# In depth

## A look at current financial reporting issues

2022年3月18日  
In depth No. 2022-05

### ロシアによるウクライナ侵攻の会計上の影響

#### 5. リース

##### FAQ 5.1—ロシアによるウクライナ侵攻に関連するリース契約における不可抗力条項の会計上の影響はどのようなものでしょうか

###### 背景

一部のリース契約には、契約当事者の支配の及ばない深刻な不測の事態が生じた場合に適用される不可抗力条項が含まれています。さらに、侵攻に対応して各国政府が取った措置、例えばロシアやベラルーシに対する制裁措置や制限措置も、一部の不可抗力条項と同様に会計処理される可能性があります。このような条項の内容はさまざまですが、例えば、今回の侵攻の影響を含む明示的に特定された事象が発生した場合、この条項により、不可抗力の被害を受けた当事者は、契約上のすべてまたは特定の義務から解放される可能性があります。他には、侵攻が生じた場合にどのような権利が定められているのか、また、そもそもこの条項が侵攻から生じる状況に適用されるのか否かが不明確である場合もあります。

###### 質問

ロシアによるウクライナ侵攻に関連するリース契約における不可抗力条項の会計上の影響はどのようなものでしょうか。

###### 回答

状況によります。企業は、不可抗力条項の文言や関連する法規制を考慮し、当該条項が侵攻の状況においてどのように適用されるのかを理解する必要があります。さらに、侵攻に対応して各国政府が取った措置について、一部の不可抗力条項と同様に会計処理される可能性があります。場合によっては、法律上の助言が必要になる場合もあります。

不可抗力条項が、現在の侵攻の状況において適用される具体的な権利および義務を定めている（例えば、特定の金額または特定の期間の賃料減額を定めている）と判断される場合には、このような金額は、指数またはレートに応じて決まらない負の変動リース料として扱う必要があります。その結果、IFRS第16号第38項(b)に従い、支払の減額による便益は、支払の減額の契機となる事象または条件が発生する期間に認識されます。このガイダンスは、明確に借手に適用されるものですが、PwCは、IFRS第16号における変動リース料の定義が借手と貸手の双方に適用されることを考慮し、貸手にも同様に適用できると考えています。

一方、不可抗力条項が、不可抗力の被害を受けた当事者に相手方との交渉を行うことを認めているのみであると判断される場合には、そのような交渉後に行われるリース料の変更は、IFRS第16号の変動リース料の定義を満たさない可能性があります。このような場合、企業は、交渉後の変更が、例えば、リース料の一部免除として会計処理される（IFRS第9号の認識の中止の要求事項を適用することにより部分的な消滅として扱われる可能性がある）か、またはリースの条件変更として会計処理されるかを検討する必要があります。

いずれの場合でも、このような条項が発動される場合、企業は、どのような会計処理の結果が生じ、どのような判断が行われたかを財務諸の利用者が理解できるようにするため、どのような開示が要求されるかを検討する必要があります。

## FAQ 5.2ーリース債権の減損

### 質問

IFRS第9号の予想信用損失の要求事項が適用されるのは、どのような種類のリース債権ですか。

### 回答

リース債権(すなわち、ファイナンス・リースの正味リース投資未回収額およびオペレーティング・リース債権)は、IFRS第9号の予想信用損失(ECL)モデルの適用範囲に含まれます。

このような債権には、貸手のオペレーティング・リース(投資不動産のオペレーティング・リースを含む)に係る未収賃料が含まれます。未収賃料は、貸手が借手に対して行う支払、例えばフィット・アウト・コスト(貸手の準備費用)に関する前払に加え、一定期間のフリーレントや賃料の減額などのリース・インセンティブの結果として認識される可能性があります。貸手は、これらを未収賃料として認識し、損益計算書でリース期間にわたって償却します。

リース・インセンティブの会計処理の詳細については、PwC IFRSマニュアル第15章の[EX 15.134.2](#)(和訳は[こちら](#))を参照ください。

## FAQ 5.3ーオペレーティング・リースの貸手は、ロシアによるウクライナ侵攻によって回収可能性が不確実である場合には、リース収益を引き続き認識すべきでしょうか

### 質問

侵攻の結果、一部のオペレーティング・リースによる賃料の回収可能性に係る不確実性が高まっています。例えば、借手が金融制限措置の対象であるロシアに拠点を置いている場合などです。オペレーティング・リースによる賃料の一部について回収不能であると評価した場合、貸手は、対応するリース収益を引き続き認識すべきでしょうか。

### 回答

IFRS第16号第81項は、貸手に、オペレーティング・リースによるリース料を、定額法または他の規則的な基礎のいずれかで収益として認識することを要求しています。IFRS第16号は、貸手がオペレーティング・リースによる収益を認識する際に満たすべき回収可能性の要件を定めていないため、貸手は、オペレーティング・リースによる収益を引き続き認識することが可能です。ただし、貸手は、リース債権にIFRS第9号の減損の要求事項を適用することが要求されます。リース債権の減損損失は、費用として区分して認識する必要があります(詳しくは[FAQ 5.2](#)を参照)

© 2022 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.