



# In depth

## A look at current financial reporting issues

2020年6月19日  
No. 2020-05 (2021年5月24日アップデート版)

COVID-19に関連する賃料減免に関するIFRS第16号の修正

### 要点

新型コロナウイルス感染症 (COVID-19) のパンデミックの結果として、借手に対して賃料減免が付与されています。このような賃料減免には、支払猶予やリース料の繰延べなどのさまざまな形態があります。2020年5月28日、国際会計基準審議会 (IASB) は、借手について、COVID-19に関連す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免除する任意の実務上の便法を設けた、国際財務報告基準 (IFRS) 第16号の修正を公表しました。借手は、このような賃料減免を、リースの条件変更でないとした場合に会計処理するのと同じ方法で会計処理を行うことを選択できます。この結果、多くの場合において、支払減免が発生する契機となった事象または条件が生じた期間において、賃料減免は変動リース料として会計処理されます。2021年3月31日、IASBは、この実務上の便法の範囲を延長する、さらなる修正を公表しました。

### 1. 背景

多くの地域において、COVID-19のパンデミックの結果として、借手に対する賃料減免が提供されており、これは現在も継続されています。このような賃料減免には、支払猶予や一定期間のリース料の繰延べなどのさまざまな形態があり、場合によっては、将来期間における賃料の増加を伴う場合もあります。2020年5月に公表された当初のIFRS第16号の修正(「2020年5月の修正」)が行われる前は、企業は、そのような賃料減免がIFRS第16号に基づく条件変更の定義を満たしているかどうかを評価する必要があり、その定義を満たす場合には条件変更のガイダンスに従います。しかし、IASBは、特にパンデミックの間に借手が直面する他の多くの課題を考えると、大量となる可能性のあるCOVID-19に関連する賃料減免についてこのような評価を行い、(必要な場合には)リースの条件変更の要求事項を適用することは複雑になる可能性があるとして指摘しました。

その結果、IASBは、COVID-19に関連しており、かつ、所定の条件を満たす賃料減免について、リースの条件変更であるか否かの評価を免除する任意の便法という形で、借手に救済措置を提供しました(貸手ではありません)。借手は、条件を満たす賃料減免を、リースの条件変更ではないとした場合に会計処理するのと同じ方法で会計処理することを選択できます。この結果、多くの場合において、賃料減免は、変動リース料として会計処理されます。

2020年5月の修正における実務上の便法の適用の要件を満たす条件の1つは、リース料の減額が2021年6月30

日以前に期限が到来するリース料にのみ影響を与えるというものでした。2021年3月、IASBは、2022年6月30日以前に期限が到来するリース料の減額を含めるよう、実務上の便法の利用可能な期間を延長するために（「範囲の延長」、IFRS第16号にさらなる修正を行いました（2021年3月の修正）。

本資料では、IFRS第16号に対するこれらの修正の適用から生じる論点を扱います。質問は、次のセクションに分類されています。

## [2 範囲](#)

### [3 測定](#)

### [4 表示および開示](#)

### [5 移行措置および発効日](#)

## 2. 範囲

実務上の便法が適用されるのは、COVID-19のパンデミックの直接的な結果として生じる借手の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になります[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、またはそれを下回ること。
- b. リース料の減額が、2022年6月30日以前に期限が到来するリース料にのみ影響を与えること<sup>1</sup>
- 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

### [2.1 リース料総額を増加させる賃料減免は、実務上の便法の範囲に含まれるか](#)

### [2.2 2022年6月30日より先のリース料の減額は、実務上の便法の範囲に含まれるか](#)

### [2.3 IFRS第16号第46B項\(a\)を適用する目的上、「対価」には何が含まれるか](#)

### [2.4 「変更の直前のリースの対価」とは、リースの対価の総額を指しているか、またはリースの残りの対価を指しているか。](#)

### [2.5 どのような変更がリースの他の契約条件に対する「実質的な」変更と考えられるか](#)

### [2.6 リース料を固定から変動に変更することは、実務上の便法を適用する要件を満たすか](#)

### [2.7 オープン・エンド型の賃料減免は、実務上の便法を適用する要件を満たすか](#)

借手がリースに実務上の便法を適用することを選択した場合には、IFRS第16号第2項で要求されているとおり、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しなければなりません[IFRS第16号BC205C項]。

### [2.8 実務上の便法の適用は、リースごとに選択できるか。](#)

### [2.9 実務上の便法を適用しない場合、借手は賃料減免をどのように会計処理するか。](#)

実務上の便法は、貸手は利用可能ではありません。

### [2.10 なぜ貸手は実務上の便法を適用できないのか。](#)

---

<sup>1</sup> 2021年3月31日、IASBは、この日付を2021年6月30日から2022年6月30日に修正しました。本資料のセクション5では、2021年3月の修正に関する移行ガイダンスについて説明しています。

### 3. 測定

実務上の便法を用いる借手は、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ます[IFRS第16号第46A項]。

実務上の便法を適用する借手は、一般的に、リース料の免除または放棄にIFRS第16号第38項を適用して変動リース料として会計処理します。すなわち、そのような支払が発生する契機となった事象または条件が生じた期間において、賃料減免を認識します。また、借手は、対応する調整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または放棄された部分の認識の中止を行います[IFRS第16号BC205E項]。

[3.1 借手が実務上の便法を選択する場合、リース料の減額をどのように会計処理するか](#)

[3.2 借手は、リース料の減額による利得をすべて一時に認識するか、または一定期間にわたって認識するか](#)

[3.3 借手は、リース料の繰延べをどのように会計処理するか](#)

[3.4 借手は、実務上の便法の適用を選択したすべての賃料減免について、リース負債に係る支払利息を引き続き認識するか](#)

[3.5 実務上の便法を適用することは、使用権資産の会計処理に影響を与えるか](#)

[3.6 賃料の繰延べによりリース期間が延長される場合、IFRS第16号第40項\(a\)を適用して、企業は更新された割引率を用いてリース負債を再測定する必要があるか](#)

[3.7 実務上の便法を適用した場合、当期または繰延税金の取扱いに影響はあるか](#)

### 4. 表示および開示

実務上の便法を適用する借手は、その旨および関連するIFRS第16号の修正(2020年5月の修正または2021年3月の修正)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ているかどうかを開示することが要求されます。借手が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しなければなりません。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更を反映するために、報告期間の純損益に認識した金額を開示することが要求されます[IFRS第16号第60A項]。

[4.1 COVID-19関連の賃料減免に要求される具体的な定性的開示項目は何か](#)

[4.2 COVID-19関連の賃料減免について要求される具体的な定量的開示項目は何か](#)

[4.3 借手は、キャッシュ・フロー計算書に関連してどのような開示を行う必要があるか](#)

[4.4 借手は、COVID-19の賃料減免に関連して、他にどのような開示を検討すべきか](#)

[4.5 借手が実務上の便法を選択した場合、COVID-19に関連する賃料減免から生じる負の変動リース料は、包括利益計算書のどこに表示すべきか](#)

### 5. 移行措置および発効日

2020年5月の修正および2021年3月の修正のいずれも、国際会計基準(IAS)第8号に従って遡及適用されます。しかし、借手は、過去の期間の金額の修正再表示を要求されておらず、適用した期間において、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も要求されていません[IFRS第16号C20A項][IFRS第16号C20B項][IFRS第16号C20BA項][IFRS第16号C20BB項]。

IFRS第16号の2020年5月の修正は、2020年6月1日以後開始する事業年度に適用されます。救済措置の可及的速やかな適用を認めるため、エンドースメント・プロセスを経ることを条件として、早期適用が認められ、これには、2020年5月28日現在でまだ発行が承認されていない期中および期末の財務諸表も含まれます。[IFRS第16号C1A項]。

2021年3月の修正は、2021年4月1日以降に開始する年次報告期間から適用され、2021年3月31日現在、まだ発行が承認されていない期中財務諸表または期末財務諸表を含め、早期適用が認められています。これは、実質的には、借手は、エンドースメント・プロセスを経ることを条件として、発行日から直ちに修正案を適用することを要

求されていないが認められていることを意味します。2021年3月の修正は、企業が2020年5月の任意の実務上の便法を(関連するFAQでさらに議論されているように)適用することを選択した場合にのみ利用可能となります。

- [5.1 企業は、2021年3月31日までに財務諸表の発行が承認されていなかった場合、2020年12月31日の年次財務諸表に2021年3月の修正による実務上の便法を適用することができるか](#)
- [5.2 企業は、2021年6月30日の期中財務諸表に、2021年3月の修正による実務上の便法を適用することができるか](#)
- [5.3 2020年12月31日に終了した事業年度について公表された年次財務諸表に2020年5月の修正を早期適用した企業は、2021年12月31日に終了する事業年度の次の公表年次財務諸表において、範囲の延長を適用することを選択できるか](#)
- [5.4 過去に公表された2020年6月1日に開始する年次報告期間の年次財務諸表において実務上の便法を適用しないことを選択した企業は、次に公表される年次財務諸表において範囲の延長を適用することを選択できるか](#)
- [5.5 過去に公表された財務諸表において2020年5月の修正を早期適用しなかった企業は、現在、実務上の便法の適用を選択できるか](#)

## 設例

以下のFAQは、IFRS第16号の修正の原則の実務的な適用を説明するものです。

### 範囲

#### 2.1 リース料総額を増加させる賃料減免は、実務上の便法の範囲に含まれるか

状況に応じて異なります。改訂後の対価が変更前のリースの対価とほぼ同額ではない、リース料総額を増加させる賃料減免は、IFRS第16号第46B項(a)の要求事項を満たさないため、実務上の便法の範囲に含まれません。しかし、対価の増額が貨幣の時間的価値のみを反映している場合には、対価がほぼ同額であり、したがって、賃料減免は実務上の便法の適用範囲に含まれる可能性があります。

#### 2.2 2022年6月30日より先のリース料の減額<sup>2</sup>は、実務上の便法の範囲に含まれるか

含まれません。リース料の減額が2022年6月30日よりも先の期間に及ぶ場合には、その賃料減免の全体が実務上の便法の範囲に含まれないことになります。2022年6月30日より前にリース料を減額する賃料減免の部分に実務上の便法を適用し、その後、2022年6月30日より後のリース料を減額する賃料減免の部分に実務上の便法のないIFRS第16号を適用することは適切ではありません。ただし、賃料減免により、2022年6月30日以前に期限が到来するリース料が減額されるが、その後、2022年6月30日より先のリース料の関連する増額が行われる場合には、IFRS第16号第46B項(b)の条件を満たします。その結果、第46B項の他の条件も満たされる場合、賃料減免は実務上の便法の範囲に含まれます。

#### 2.3 IFRS第16号第46B項(a)を適用する目的上、「対価」には何が含まれるか

「対価」という用語は、IFRS第16号で定義されていませんが、固定リース料、および、例えばリース期間に借手が支払うと見込まれる(例えば、確率加重アプローチに基づく)変動リース料を含めることは、実務上の便法の目的と一致するといえます([PwC IFRSマニュアル第15章 FAQ 15.5.1](#)(和訳は[こちら](#))もご参照ください)。

#### 2.4 「変更の直前のリースの対価」とは、リースの対価の総額を指しているか、またはリースの残りの対価を指しているか

条件の目的は、賃料減免が行われた時点における影響の評価であることを考慮すると、PwCは、減免が付与された時点のリースの残りの対価のみ(ただし、減免の対象である期日経過のリース料は含む)を考慮すべきであると考えています。

#### 2.5 どのような変更がリースの他の契約条件に対する「実質的な」変更と考えられるか

どのような変更が「実質的」と考えられるかについて、明確なガイダンスはありません。定性的要素および定量的要素の両方を考慮した上で、判断を適用する必要があります。例えば、残存期間が5年であり、2022年6月30日より前に賃料を3か月免除とし、その後、ほぼ同額のリース料でリース期間の終了が3ヶ月間延長されるリースは、実質的な変更には該当しません。対照的に、2022年6月30日より前に賃料を3ヶ月免除とし、その後、毎月同額の賃料でリース期間の終了が2年間延長されるリースは、リースの契約条件の実質的な変更であると同時に、リース料の実質的な増額となります。したがって、このような賃料減免は、実務上の便法の適用要件を満たしません。

さらに、リースの範囲の変更(例えば、不動産リースで賃貸しているスペースの増減)は、実質的な変更とみなされる可能性が高いといえます。

#### 2.6 リース料を固定から変動に変更することは、実務上の便法を適用する要件を満たすか

状況に応じて異なります。賃料減免が、2020年の3ヶ月の期間について、固定支払から完全変動支払(例えば、リースしている小売店舗からの売上高の比率に基づく支払)に変更し、その後の残存期間5年については当初の固

---

<sup>2</sup> 2021年3月31日、IASBは、この日付を2021年6月30日から2022年6月30日に修正しました。本資料のセクション5では、2021年3月の修正に関する移行ガイダンスについて説明しています。

定支払に戻る場合、実務上の便法を適用する要件を満たす可能性は高いといえます。しかし、例えば残存期間5年の支払の全額を固定から変動に変更する場合、このような変更は、実務上の便法を適用する要件を満たしません。これは、実務上の便法を適用するためのIFRS第16号第46B項の他の条件を満たしたとしても、第46B項(c)の要件を満たさない実質的な変更とみなされます。

## 2.7 オープン・エンド型の賃料減免は、実務上の便法を適用する要件を満たすか

状況に応じて異なります。賃料減免が、リースしている小売店舗を政府の制限により閉鎖している期間の賃料を借手が支払う必要がないというものであり、また、店舗が2022年6月30日より前に再開されると見込まれ、2022年6月30日より後の店舗の閉鎖については賃料減免が適用されない場合、IFRS第16号第46B項の他の条件を満たしていることを前提に、この賃料減免は実務上の便法の要件を満たします。ただし、2022年6月30日より前に再開されると見込まれない場合には、当該賃料減免は、実務上の便法を適用する要件を満たしません。

## 2.8 実務上の便法の適用は、リースごとに選択できるか

いいえ。実務上の便法は、同様の特徴を有し、かつ同様の状況にあるリースに整合的に適用する必要があります。例えば、実務上の便法を、同一クラスのリースであるすべての不動産リースに適用し、設備のリースに適用しないことは可能です。どのリースに実務上の便法を適用するかについて、「良いところ取り(チェリー・ピック)」を行うことは適切ではありません(下記のFAQ 5.3も参照)。

## 2.9 実務上の便法を適用しない場合、借手は賃料減免をどのように会計処理するか

[In depth INT2020-02「新型コロナウイルス感染症が会計処理に及ぼす影響」](#)(和訳は[こちら](#))のFAQ 4.1をご参照ください。

## 2.10 なぜ貸手は実務上の便法を適用できないのか

IASBは、いくつかの理由により、貸手に実務上の便法を提供しないことを決定しています。IASBは、IFRS第16号では、リースの条件変更ではないリース料の変更を貸手がどのように会計処理するのかを定めておらず(借手については定められている)、そのため、貸手についての実務上の便法には、新たな認識および測定の実務上の要求事項を含めなければならなくなると指摘しました。また、どのような実務上の便法も、IFRS第16号における貸手の会計処理の要求事項と、IFRS第9号(ファイナンス・リースについて)およびIFRS第15号(オペレーティング・リースについて)などの他の基準における関連する要求事項との間の比較可能性および相互関係に悪影響を与えることに留意しました。さらに、IASBは、借手とは異なり、貸手はリースについての新しい会計モデルを最近導入したものではありません。最後に、IASBは、COVID-19に関連した賃料減免を既存の貸手の会計の要求事項を用いて会計処理することが、財務諸表利用者にとって有用な情報を提供するという見解を述べました。賃料減免に関する貸手の会計処理についての詳細は、[In depth INT2020-02「新型コロナウイルス感染症が会計処理に及ぼす影響」](#)(和訳は[こちら](#))のFAQ 4.6からFAQ 4.9をご参照ください。

## 測定

### 3.1 借手が実務上の便法を選択する場合、リース料の減額をどのように会計処理するか

借手は、一般的に、支払リース料の減額をIFRS第16号の第38項を適用して変動リース料として会計処理することになります。すなわち、借手は、リース料の減額を、その支払が発生する契機となった事象または状況が生じた期間において純損益に認識する必要があります。また、借手は、IFRS第9号における負債の部分的な認識の中止と整合的に、リース負債のうち免除または放棄された部分を減額するために、対応する調整をリース負債に対して行います。

### 3.2 借手は、リース料の減額による利得をすべて一時に認識するか、または一定期間にわたって認識するか

状況に応じて異なります。IFRS第16号第38項は、変動リース料は、その支払が発生する契機となった事象または状況が生じた期間において純損益に認識すると述べています。同様に、リース負債の部分的な認識の中止について、IFRS第9号第3.3.3項は、その結果生じる利得は負債が消滅したときに認識することを要求しています。

たとえば、借手が店舗のリース負債を有しており、毎月CU100のリース料を支払う必要があると仮定します。

COVID-19の結果、政府は、店舗の再開が安全であると判断するまで、必要不可欠ではないすべての店舗の閉鎖を強制しています。2020年3月31日に、貸手は、政府の制限に従って店舗は閉鎖されたままであることを条件として、2020年4月、5月、6月のリース料を免除しており、再開の時期については真正の不確実性が存在しています。政府の制限に従って店舗が閉鎖されたままであるという条件が存在するため、借手は、2020年4月、5月、6月の各月にCU100の損益を貸手に、それに対応するCU100のリース負債を借方に毎月認識することになります。

対照的に、2020年3月31日に、免除に対する条件なしに(すなわち、その期間に店舗の再開が政府によって認められるかどうかにかかわらず)、2020年4月、5月、6月に支払うべきリース料が免除された場合、借手は、リース負債のうち2020年3月31日に免除された部分(すなわち、現在価値CU300)について利得を認識する必要があります。

### 3.3 借手は、リース料の繰延べをどのように会計処理するか

ある期間の支払を減額するが、別の期間における支払を比例的に増額するようなリース料の変更は、借手の負債を消滅させるものではなく、リースの対価を実質的に変更するものでもありません。これには、繰延期間中に追加の金利が請求されない短期の繰延が含まれる場合があります。この場合、借手は、リース負債に対する支払利息を引き続き認識することになります。経済的には、借手の唯一の便益は、繰延べの現在価値の影響(すなわち、貨幣の時間的価値)です。借手は、繰延べが付与された時点(繰延べが月ごとに付与される場合には、月ごと)において、変更前の割引率を用いて改訂後のリース料を割引くことから生じる現在価値の影響を認識する必要があります。借手は条件変更の会計を適用していないため、割引率は変わりません。これは、IFRS第9号における負債の条件変更の会計処理と類似しています。

次の例を考えてみましょう。借手は、月々のリース料がCU100,000のリースを有しており、残存期間10か月、割引率5%であるため、リース負債CU981,533を認識しています。貸手は、2か月目の初めに、借手に対して賃料減免を付与します。減免によって、2か月目の初めに、借手は、1か月、2か月および3か月目の月次リース料CU100,000を支払う必要がなくなりましたが、4か月目、5か月目および6か月目にこれらの支払を補填しなければなりません。以下の表に示すとおり、改訂後の支払プロファイルは、変更前の割引率5%を用いて割引かれます。その結果として生じる差異CU3,704は、1か月目の終わりに、減免が付与された時点で純損益に計上されます。リース期間の終了までに負債がゼロまで償却するために、この調整が必要になります。

月	期首残高	調整額	利息	現金支払額	リース負債 期末残高
1	977,460		4,073	-	981,533
2	981,533	- 3,704	4,074	-	981,903
3	981,903		4,091	-	985,994
4	985,994		4,108	- 200,000	790,103
5	790,103		3,292	- 200,000	593,395
6	593,395		2,472	- 200,000	395,867
7	395,867		1,649	- 100,000	297,517
8	297,517		1,240	- 100,000	198,756
9	198,756		828	- 100,000	99,585
10	99,585		415	- 100,000	-
					0

3.4 借手は、実務上の便法の適用を選択したすべての賃料減免について、リース負債に係る支払利息を引き続き認識するか

はい、借手は、すべての賃料減免について、変更前の割引率を用いてリース負債の支払利息を引き続き認識します。さらに、リース負債が、貸手に支払う将来のリース料の現在価値を常に反映していることを確認するために、リース負債に対して(変更前の割引率を用いて測定された)貨幣の時間価値の調整を行う必要がある場合があります。この会計処理は、IFRS第9号に基づく金融負債の条件変更についての会計処理と類似しています。

3.5 実務上の便法を適用することは、使用権資産の会計処理に影響を与えるか

いいえ。実務上の便法は、使用権資産の会計処理に直接影響しません。借手は、IAS第36号「資産の減損」に従って認識すべき減損(または減損の戻入れ)の有無の検討を含め、引き続きIFRS第16号の要求事項を適用して、使用権資産の会計処理を行います。

3.6 賃料の繰延べによりリース期間が延長される場合、IFRS第16号第40項(a)を適用して、企業は更新された割引率を用いてリース負債を再測定する必要があるか

#### 事例

借手は、2020年に3か月の賃料免除が与えられ、その後、ほぼ同額の追加の3か月分の支払いがリース期間に追加されます。借手は、実務上の便法を適用しています。

#### 質問

リースの解約不能期間に3ヶ月の変化があるため、借手は、IFRS第16号第40項(a)を適用して、改訂後の割引率を用いてリース負債を再測定する必要がありますか。

#### 回答

いいえ。PwCは、借手がこのような状況においてIFRS第16号第40項(a)を適用する必要はないと考えています。なぜなら、リース期間の延長は賃料が繰り延べられた期間とほぼ等しいか、またはそれを下回るためです。PwCは、リース期間に変化があった場合(IFRS第16号第21項に記載)には、第40項(a)が適用されることに留意しています。解約または延長オプションの結果(過去に行使することが合理的に確実ではなかった延長オプションを借手が行使する場合など)、または貸手と借手との間の再交渉の結果として、このような変化が生じる可能性があります。

上記の事例における延長は、オプションによって生じるのではなく、リースの条件変更によって生じます。借手が実務上の便法を選択した場合、条件変更の会計処理は適用されないため、借手は、改訂後の割引率を用いてリース負債を再測定するのではなく、変更前の割引率を用いてリース負債を再測定します。さらに、使用権資産に対する調整もありません。しかし、使用権資産は、将来に向かって、延長されたリース期間にわたり減価償却されます。

3.7 実務上の便法を適用した場合、当期または繰延税金の取扱いに影響はあるか

実務上の便法は、企業の課税所得に影響を与える、またはリースに関して認識された将来加算一時差異または将来減算一時差異に影響を与える可能性があります。企業は、その法域における税金への影響を理解し、どのような税効果が生じる可能性があるか、また、当期の税金および繰延税金の会計処理に関連する影響を考慮する必要があります。

#### 表示および開示

4.1 COVID-19関連の賃料減免に要求される具体的な定性的開示項目は何か

実務上の便法を適用する借手は、その旨を開示することが要求されます。また、借手は、IFRS第16号の修正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かどうかを開示することが要求されており、もし適用していない場合には、実務上の便法を適用したリース契約の性質に関する情報を開示することが要求されます。

4.2 COVID-19関連の賃料減免について要求される具体的な定量的開示項目は何か

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更を反映するために、報告期間の純損益で認識した金額を開示することが要求されます。例えば、借手が負の変動リース料を認識している場合、その金額



は、IFRS第16号第59項(b)(i)により既に開示が要求されているその他の変動リース料と区別して開示する必要があります。

#### 4.3 借手は、キャッシュ・フロー計算書に関連してどのような開示を行う必要があるか

キャッシュ・フローに対する主な影響は、賃料減免の期間中のリースに係るキャッシュ・アウトフローが減少するか、または生じないことです。リース負債の帳簿価額が修正される場合、一般的に、借手はこの影響を、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」の第43項から第44A項を適用して、リース負債の非資金変動として開示することになります。さらに、借手が、利息の支払を営業活動によるキャッシュ・フロー、元本の返済を財務キャッシュ・フローとして扱う場合には、過去に繰り延べられた金額の支払を行う期間において、キャッシュ・フロー計算書でそれらのキャッシュ・フローを表示する目的上、支払を元本と利息に配分しなければなりません。

#### 4.4 借手は、COVID-19の賃料減免に関連して、他にどのような開示を検討すべきか

キャッシュ・フローへの影響およびその他の情報(例えば、賃料減免の性質に関する情報)は、借手が実務上の便法を適用するか否かにかかわらず、関連性があります。借手は、IFRS第16号第51項から第59項で要求される開示を検討し、重要性がある場合にはそうした情報を開示する必要があります。さらに、借手は、以下のすべてに対する賃料減免の影響を考慮する必要があります。

1. IFRS第7号で要求されている流動性の開示
2. 継続企業の前提の評価および関連する開示
3. IAS第1号に基づく重要な会計上の判断および見積り

#### 4.5 借手が実務上の便法を選択した場合、COVID-19に関連する賃料減免から生じる負の変動リース料は、包括利益計算書のどこに表示すべきか

IFRS第16号では、賃料減免を包括利益計算書のどこに表示すべきか示されていません。上述のように、IFRS第16号BC205E項(a)では、変動リース料およびリース負債の部分的な認識の中止の両方として賃料減免の会計処理に言及しています。結果として、企業が賃料減免を変動リース料としてみなす場合には、リース負債の測定に反映されない変動リース料を表示する場合と同様に、営業費用に表示することが適切である可能性があります。または、企業が、部分的な認識の中止のガイダンスに従って賃料減免を検討する場合には、認識の中止による利得を、金融負債の消滅に係る利得または損失と同じ勘定科目に表示することも許容される可能性があります。金額が重要である場合には、企業は、賃料減免を包括利益計算書の独立した表示項目として表示することを検討する場合があります。企業は、企業が採用したアプローチを会計方針において開示し、その方針を首尾一貫して適用する必要があります。

#### 経過措置および発効日

##### 5.1 企業は、2021年3月31日までに財務諸表の発行が承認されていなかった場合、2020年12月31日の年次財務諸表に2021年3月の修正による実務上の便法を適用することができるか

はい。IFRS第16号C1C項は、エンドースメント・プロセスを経ることを条件として、早期適用が認められ、これには、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が含まれると述べています。

なお、同様に、借手は、エンドースメント・プロセスを経ることを条件として、2020年5月の修正による当初の実務上の便法を、発行の承認が2020年5月28日以降である年次財務諸表に適用することが可能でした。

##### 5.2 企業は、2021年6月30日の期中財務諸表に、2021年3月の修正による実務上の便法を適用することができるか

はい。企業は、IASBによって公表されたIFRSに基づく場合、2021年6月30日の期中財務諸表に実務上の便法を適用することができます。しかし、その法域におけるIFRSが適用される場合には、企業は、現地の規制上の要件に従い、エンドースメント・プロセスの影響を検討する必要があります。

##### 5.3 2020年12月31日に終了した事業年度について公表された年次財務諸表に2020年5月の修正を早期適用した企業は、2021年12月31日に終了する事業年度の次の公表年次財務諸表において、範囲の延長を適用するこ

とを選択できるか

はい。過去に公表された年次財務諸表において2020年5月の修正を適用したことを開示している企業は、2021年3月の修正の発効日より前の期間にその範囲の延長を適用することが(要求されていませんが)認められています。しかし、企業は、2022年12月31日に終了する事業年度の年次財務諸表までに範囲の延長を適用することが要求されます。2021年3月の修正は、当該修正が最初に適用された年次報告期間の期首現在の利益剰余金(または、適切な場合には、その他の資本の構成要素)を調整することにより、遡及的に適用されます。例えば、企業が2021年12月31日に終了する事業年度に2021年3月の修正を早期適用する場合、遡及適用の影響(ある場合)は、2021年1月1日現在の利益剰余金に計上されることとなります。企業が、2022年12月31日に終了する事業年度まで範囲の延長を適用しなかった場合、2022年1月1日の期首現在の利益剰余金が、この日より前の適格な賃料減免に対する遡及適用による影響について調整されます。

5.4 過去に公表された2020年6月1日に開始する年次報告期間の年次財務諸表において実務上の便法を適用しないことを選択した企業は、次に公表される年次財務諸表において範囲の延長を適用することを選択できるか

いいえ。過去に公表された2020年6月1日以降に開始する年次報告期間の財務諸表において適格な賃料減免に実務上の便法を適用しないことを選択した企業は、2021年3月の修正で提供された範囲の延長の適用を禁止されています。

5.5 過去に公表された財務諸表において2020年5月の修正を早期適用しなかった企業は、現在、実務上の便法の適用を選択できるか

はい、選択できます。ただし、借手が適格な賃料減免に実務上の便法を適用する(または、適用しない)とする会計方針をまだ確立していない場合に限り(例えば、2020年6月1日以降に開始する年次報告期間に関連する財務諸表がまだ公表されていない場合)。PwCは、借手は、実務上の便法が強制適用となるまでは、任意の実務上の便法を適用しないとする会計方針を適用していたとみなすことはできないと考えます。したがって、PwCは過去において実務上の便法を適用していなかった借手が、範囲の延長を受けて実務上の便法を適用したいと考えた場合、2020年5月の修正が強制適用となる報告期間の財務諸表を発行する前であれば可能であると考えます。このような借手は、類似の特徴を有し、類似の状況にあるすべての適格な賃料減免に、首尾一貫して実務上の便法を適用する必要があり、また、遡及的に適用することが要求されるでしょう。

© 2021 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.