

プロジェクト リース

項目 リース負債の見直し及びリースの条件変更

I. 本資料の目的

1. 本資料は、次の企業会計基準委員会及びリース会計専門委員会で検討した、リース負債の見直し及びリースの条件変更に関する定めについて、聞かれた意見を踏まえた再検討案を提示すること及び提案に基づく IFRS 第 16 号における設例案を提示することを目的としている。第 477 回企業会計基準委員会の審議資料は、参考資料として審議事項(1)-4 参考資料 1「リース負債の見直し及びリースの条件変更」にお示ししている。

リース会計専門委員会	企業会計基準委員会
第 111 回 (2022 年 3 月 23 日開催)	第 477 回 (2022 年 4 月 13 日開催)
第 113 回 (2022 年 4 月 18 日開催)	
第 115 回 (2022 年 5 月 24 日開催)	

II. これまでの議論

2. 第 111 回リース会計専門委員会において、事務局は次の考え方にに基づき、IFRS 第 16 号の定めと整合的な定めを簡素な形で採り入れることを提案した。
 - (1) IFRS 第 16 号において、リース負債の見直し及びリースの条件変更該当する場合（すなわち、リース料又はリース期間に変更が生じた場合）には、次の場合を除き、リース負債を再測定して対応する金額を使用権資産の修正とすることとされており、IFRS 第 16 号と整合的な定めとする。ただし、どの時点の割引率（変更前の割引率か変更後の割引率か）を用いるかを定めることは詳細な定めをおくこととなることから、IFRS 第 16 号の定めと異なることとなるものの、割引率については明示しない。
 - ① リースの当初の契約条件の一部ではなかった変更のうち、一定の場合には、独立したリースとして会計処理する。
 - ② リースの当初の契約条件の一部ではなかった変更のうち、リースの範囲を減少させるものについて、使用権資産の帳簿価額をリースの部分的又は全面的な解約を反映するように減額する。
3. 前項に対して第 111 回リース会計専門委員会で聞かれた意見を踏まえ、第 477 回企業

会計基準委員会及び第 113 回リース会計専門委員会では、前項の提案から次の点を修正した。

- (1) 会計処理の時期及び使用する割引率を明確化する。
- (2) より理解しやすい表現とする。

4. 第 477 回企業会計基準委員会及び第 113 回リース会計専門委員会では、次の意見が聞かれた。

- (1) 詳細な定めを設けることは、簡素で利便性の高い会計基準の開発コンセプトから離れる懸念がある。リースが広範に利用されている現状を考慮すると、詳細すぎる定めを設けると、重要でない部分に細かい対応が求められるなど実務への影響が大きいと考えられバランスを考慮して検討したほうが良いと考える。
- (2) リースの条件変更及びリース負債の見直しに使用する割引率に関して、会計処理に関する詳細な定めを設けたほうが、迷いがなく会計処理ができるという側面はあるものの、簡素で利便性の高い会計基準の開発という方向性を勘案すると、詳細な定めは記載せずに、記載しない場合の対応について記載する方法もあると考える。
- (3) リースの条件変更及びリース負債の見直しに使用する割引率は、現行のリース基準が利子込み法など IFRS 基準よりも幅広い割引率の取扱いを認めているほか、当初測定と異なり一定の事象が生じた場合の再測定の取扱いであるため、完全に IFRS16 号と整合性を図る必要がある部分ではないと考える。
- (4) 設例において「リースの当初の契約条件の一部ではなかった変更」という理解しづらい表現が残っている。
- (5) リース負債の再測定に使用する割引率に関して、会計基準毎に割引率を変更するかどうかについて異なる取扱いが定められており割引率の定め方の根拠について結論の背景で説明する必要があると考える。
- (6) リースの範囲の減少を生じる契約条件の変更において、一部中途解約後の残存部分についてリース負債の再測定を要求することは日本の現行実務を大きく変えることになるため、関係者への理解を通じて十分な議論が必要と考える。
- (7) リースの範囲の減少を生じる契約条件の変更については、例えば、不動産賃貸借契約のスペースの減少のような場合等、リース負債を比例的に減少させる会計処理が適切でない場合もあると考えられるため、場合に応じた整理が必要と考える。
- (8) リースの範囲の具体的な内容（例えば、スペースやリース期間など）を括弧書き

などにより補足することにより明確化した方が良いと考える。

III. 今回の事務局の分析と提案

(リース会計基準及びリース適用指針の文案イメージ)

5. 前項で聞かれた意見を踏まえ、次の点を修正する。なお、前項の(7)の意見に関して、原資産の種類に応じて異なる会計処理とする方法は、IFRS 第 16 号の会計処理と差異が生じ、また、簡素で利便性が高い会計基準と整合しない結果となるため、採用しない。

- (1) 使用する割引率を明示しない。

使用する割引率を明示しない場合及び明示する場合の長所及び短所は、以下のとおりである。

	使用する割引率を明示しない	使用する割引率を明示する
長所	<p>① 主要な定めのみを採り入れることにより、簡素で利便性が高い会計基準を開発するという方針を考慮した場合、次の理由から、IFRS 第 16 号の割引率に関する定めを採り入れないことが、この開発方針と整合する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS 第 16 号の定めは、使用する割引率について状況ごとに詳細な会計処理を定めるものである。 ● 現行のリース適用指針において、リース料又はリース期間の変更の取扱いは詳細に定められておらず、定めがない場合にも各企業がそれぞれの状況に応じた適切な会計処理を行うことができていると考えられるため、IFRS 第 16 号の定めは「主要な定 	<p>① IFRS 第 16 号と同様に使用する割引率を明示した場合、リース負債の見直し及びリースの条件変更の会計処理について、割引率に関する部分も含めて、IFRS 第 16 号と整合的な会計処理となる。</p> <p>② 状況ごとに使用する割引率を明示することで、どの割引率を使用するか判断する手間が省けるため、実務における作成者及び監査人の判断コストを軽減することができる。</p> <p>③ 会計基準ごとにどの割引率を使用するか異なる取扱いが定められている中で、リース会計基準における割引率に関する考え方を示すことができる。</p>

	<p>め」には該当しないと考えられる。</p> <p>② 現行のリース会計基準等において認められており、かつ、改正予定のリース会計基準等においても引き継ぐことを提案している、利息相当額を控除しない方法において、IFRS 第 16 号よりも幅広い割引率の取扱いを認めていることと整合する。</p> <p>③ 財務諸表におけるリースの重要性が乏しい企業に、割引率に関する詳細な定めを置かないこととなる。</p>	
短所	<p>① リース負債の見直し及びリースの条件変更の会計処理について、割引率に関する部分が、IFRS 第 16 号と整合しない会計処理となる可能性がある。</p> <p>② どの割引率を使用するか適宜判断する必要があるため、実務における作成者及び監査人の判断コストが発生する。</p>	<p>① 主要な定めのみを採り入れることにより、簡素で利便性が高い会計基準を開発するという方針と整合しない。</p> <p>② 財務諸表におけるリースの重要性が乏しい企業に、割引率に関する詳細な定めを置くこととなる。</p>

上述のような考え方は存在するものの、主に簡素で利便性が高い会計基準を目指す観点から、事務局提案としては使用する割引率を明示せず、結論の背景に明示しない理由を記載する。ただし、使用する割引率を明示するか否かについては、これまでに聞かれた意見のとおり賛否両論あるため、公開草案の「コメントの募集及び本公開草案の概要」において個別の質問事項とする。なお、使用する割引率を明示しないことに伴い、リースの範囲の減少を生じる契約条件の変更において、一部中途解約後の残存部分についてリース負債の再測定を行うかは企業の判断に委ねられることとなる。

(2) 表現を見直して、内部的な整合性を担保し、より理解しやすくする。

6. 前項を踏まえて修正した文案イメージは、次のとおりである。

(HP では非公表)

(設例の文案イメージ)

7. IFRS 第 16 号における設例については、下記のとおり、会計基準等の文案イメージに採り入れた定めと同程度になるように設例を採り入れる方針としている。

お示ししている文案イメージにおいては、IFRS 第 16 号の主要な定めのみを採り入れ、詳細なガイダンスについては、基本的に採り入れないこととしている。文案イメージにおけるガイダンスの採り入れと同程度になるように IFRS 第 16 号における設例を採り入れることどうか。

8. リース負債の見直し及びリースの条件変更に関連する IFRS 第 16 号における設例¹については、前項の方針のもと、関連する定めを会計基準等の文案イメージに採り入れる考え方であるため、以下のとおり会計基準等の文案イメージの項番号の順番に並び替え、文案イメージの表現と整合させたいうで採り入れることが考えられる。

文案イメージ	IFRS 第 16 号	
	基準	設例
改正リース適用指針 第 30 項	第 39 項	設例 13-借手による測定及びリース期間の変動の会計処理のうち、パート 2-事後測定及びリース期間の変動の会計処理
改正リース適用指針 第 30-3 項	第 44 項	設例 15-独立したリースである条件変更
改正リース適用指針 第 30-4 項(1)及び (2)①②	第 45 項及 び第 46 項	設例 17-リースの範囲を減少させる条件変更
		設例 18-リースの範囲の増加と減少の両方を生じる条件変更
改正リース適用指針 第 30-4 項(1)及び (2)②	第 45 項及 び第 46 項 (b)	設例 16-契約上のリース期間の延長によってリースの範囲を増加させる条件変更
		設例 19-対価のみに変動がある条件変更

9. 改正リース適用指針に採り入れた場合の設例の文案イメージは、次のとおりである。

(HP では非公表)

¹ それぞれの設例の詳細は別紙ご参照。

ディスカッション・ポイント

リース負債の見直し及びリースの条件変更に関する定め及び関連する設例の採り入れ方について、ご意見をお伺いしたい。

以 上

別紙 関連する IFRS 第 16 号の設例

設例 13—借手による測定及びリース期間の変動の会計処理²

パート1—使用権資産及びリース負債の当初測定

借手が、建物の1フロアの10年のリースを5年間延長のオプション付きで締結する。リース料は、当初の間中は年CU50,000、オプション期間中はCU55,000で、すべて各年度の期首に支払う。このリースを獲得するために、借手には当初直接コストCU20,000が発生し、そのうちCU15,000は建物の当該フロアを占有していた前テナントへの支払に係るもので、CU5,000はリースをアレンジした不動産代理人に支払った手数料に係るものである。借手がリースを締結することへのインセンティブとして、貸手は不動産手数料CU5,000を借手に補償することに合意する。

開始日において、借手は、リースを延長するオプションを行使することが合理的に確実ではないと結論を下し、したがって、リース期間は10年であると決定する。[参照：第18項]

リースの計算利率は容易には算定できない。借手の追加借入利率は年5%であり、これは借手が使用権資産の価値と同様の金額を、同一の通貨で10年の期間にわたり同様の担保で借り入れることのできる固定金利を反映している。

開始日において、借手は第1年度に係るリース料を支払い、当初直接コストが発生し、貸手からリース・インセンティブを受け取り、リース負債を残りの9回のCU50,000の支払を年5%の金利で割り引いた現在価値 [参照：第26項] CU355,391で測定する。

借手は、リースに係る資産及び負債を次のように当初認識する。

使用権資産	CU405,391	
リース負債		CU355,391
現金（第1年度に係るリース料）		CU50,000
使用権資産	CU20,000	
現金（当初直接コスト）		CU20,000
現金（リース・インセンティブ）	CU5,000	
使用権資産		CU5,000

パート2—事後測定及びリース期間の変動の会計処理

² 設例 13 は、パート 2 が関連する設例である。

リースの第6年度に、借手は企業Aを取得する。企業Aは、別の建物で1フロアをリースしている。企業Aが締結したリースには、企業Aが行使可能な解約オプションが含まれている。企業Aの取得後に、借手は労働力の増加に見合った建物の2フロアを必要とする。コストを最小限にするため、借手は、(a)リースしている建物の別のフロア(第7年度末に利用可能となる)の独立した8年のリースを締結し、(b)企業Aが締結したリースを第8年度の期首から早期解約する。

企業Aのスタッフを借手が占有しているのと同じ建物に移すことにより、借手が当初のリースを10年の解約不能期間の終了時に延長する経済的インセンティブが生じる。企業Aの取得と企業Aのスタッフの再配置は借手の統制の及ぶ範囲内にある重大な事象であり、借手が過去にリース期間の決定に含めていなかった延長オプションを行使することが合理的に確実かどうかに影響を与える【参照：第20項】。これは、当初のフロアの方が、オプション期間に係るリース料と同様の金額でリースすることのできる代替的資産よりも借手にとって効用が大きい（したがって、より大きな便益を提供する）からである。借手が同様のフロアを他の建物でリースするとした場合には、追加的なコストが生じることになる。労働力を別々の建物に配置することになるからである。したがって、第6年度末に、借手は、企業Aの取得と再配置計画の結果として、当初のリースを延長するオプションを行使することが合理的に確実になっていると結論を下す。

第6年度末における借手の追加借入利率は年6%であり、これは借手が使用権資産の価値と同様の金額を、同一の通貨で9年の期間にわたり同様の担保で借り入れることのできる固定金利を反映している。借手は、使用権資産の将来の経済的便益をリース期間にわたり均等に費消すると見込んでおり、したがって、使用権資産を定額法で減価償却する。

第1年度から第6年度の使用権資産及びリース負債は、次のとおりである。

年度	リース負債				使用権資産		
	5%				期首残高 CU	減価償却費 CU	期末残高 CU
	期首残高 CU	リース料 CU	金利費用 CU	期末残高 CU			
1	355,391	-	17,770	373,161	420,391	(42,039)	378,352
2	373,161	(50,000)	16,158	339,319	378,352	(42,039)	336,313
3	339,319	(50,000)	14,466	303,785	336,313	(42,039)	294,274
4	303,785	(50,000)	12,689	266,474	294,274	(42,039)	252,235
5	266,474	(50,000)	10,823	227,297	252,235	(42,039)	210,196
6	227,297	(50,000)	8,865	186,162	210,196	(42,039)	168,157

第6年度の末日現在、リース期間の変動を会計処理する前は、リース負債はCU186,162(残りの4回のCU50,000の支払を当初の金利の年5%で割り引いた現在価値)である。金利費用CU8,865が第6年度に認識される。借手の使用権資産はCU168,157である。

借手は、リース負債を、4回のCU50,000の支払とその後の5回のCU55,000の支払を、すべて改訂後の年6%の割引率で割り引いた現在価値であるCU378,174で再測定する[参照：第40項]。借手は、リース負債をCU192,012だけ増額する。これは、再測定後の負債CU378,174と従前の帳簿価額CU186,162との差額を表している。対応する修正が、追加の使用権の取得原価を反映するように行われ[参照：第39項]、次のように認識される。

使用権資産	CU192,012
リース負債	CU192,012

再測定後は、借手の使用権資産の帳簿価額はCU360,169(すなわち、CU168,157+CU192,012)である。第7年度の期首から、借手は、リース負債に係る金利費用を改訂後の割引率の年6%で計算する。

第7年度から第15年度の使用権資産及びリース負債は、次のとおりである。

年度	リース負債				使用権資産		
	期首残高	リース料	6%		期首残高	減価償却費	期末残高
			金利費用	期末残高			
7	378,174	(50,000)	19,690	347,864	360,169	(40,019)	320,150
8	347,864	(50,000)	17,872	315,736	320,150	(40,019)	280,131
9	315,736	(50,000)	15,944	281,680	280,131	(40,019)	240,112
10	281,680	(50,000)	13,901	245,581	240,112	(40,019)	200,093
11	245,581	(55,000)	11,435	202,016	200,093	(40,019)	160,074
12	202,016	(55,000)	8,821	155,837	160,074	(40,019)	120,055
13	155,837	(55,000)	6,050	106,887	120,055	(40,019)	80,036
14	106,887	(55,000)	3,113	55,000	80,036	(40,018)	40,018
15	55,000	(55,000)	-	-	40,018	(40,018)	-

設例 15—独立したリースである条件変更

借手が、2,000平方メートルの事務所スペースに係る10年のリースを締結する。第6年度の期首に、借手と貸手は、当初のリースを残りの5年間について同じ建物の追加の

3,000平方メートルの事務所スペースを含めるように修正することに合意する。追加のスペースは、第6年度の第2四半期末に借手が利用可能となる。リースに係る合計対価の増額は、新規の3,000平方メートルの事務所スペースに対する現在の市場賃料に見合ったものであり、貸手が同じスペースを新しいテナントにリースとした場合に生じたであろうコスト（例えば、マーケティング・コスト）が生じないことを反映して借手が受ける値引きを調整している。

借手は、この条件変更を、当初の10年のリースとは区分して、独立したリースとして会計処理する〔参照：第44項〕。これは、この条件変更は借手に原資産を使用する追加的な権利を与えるものであり、リースに係る対価の増加が、追加的な使用権の独立価格（契約の状況を反映するために調整後）に見合ったものであるからである。この例では、追加の原資産は新規の3,000平方メートルの事務所スペースである。したがって、新規のリースの開始日（第6年度の第2四半期末）に、借手は追加の3,000平方メートルの事務所スペースのリースに係る使用権資産とリース負債を認識する。借手は、この条件変更の結果として、当初の2,000平方メートルの事務所スペースのリースの会計処理には修正を行わない。

設例 16—契約上のリース期間の延長によってリースの範囲を増加させる条件変更

借手が、5,000平方メートルの事務所スペースに係る10年のリースを締結する。年間リース料はCU100,000で、各年度末に支払われる。リースの計算利率は容易に算定できない。開始日現在の借手の追加借入利率は、年6%である。第7年度の期首に、借手と貸手は、契約上のリース期間を4年間延長することによって当初のリースを修正することに合意する。年間リース料は変わらない（すなわち、CU100,000が第7年度から第14年度までの各年度末に支払われる）。第7年度の期首現在の借手の追加借入利率は、年7%である。

条件変更の発効日（第7年度の期首）において、借手はリース負債を以下に基づいて再測定する。(a) 8年の残存リース期間、(b) CU100,000の年間支払、(c) 年7%の借手の追加借入利率〔参照：第45項〕。条件変更後のリース負債はCU597,130となる。条件変更直前のリース負債（第6年度末までの金利費用の認識を含む）はCU346,511である。借手は、条件変更後のリース負債の帳簿価額と条件変更直前のリース負債の帳簿価額との差額（CU250,619）を、使用権資産の修正として認識する。〔参照：第46項(b)〕

設例 17—リースの範囲を減少させる条件変更

借手が、5,000平方メートルの事務所スペースに係る10年のリースを締結する。年間リース料はCU50,000で、各年度末に支払われる。リースの計算利率は容易に算定できない。開始日現在の借手の追加借入利率は、年6%である。第6年度の期首に、借手と貸手は、第6年度の第1四半期末からスペースを当初のスペースのうち2,500平方メートルのみに削減するように当初のリースを修正することに合意する。年間の固定支払(第6年度から第10年度まで)はCU30,000である。第6年度の期首現在の借手の追加借入利率は、年5%である。

条件変更の発効日(第6年度の期首)において、借手はリース負債を以下に基づいて再測定する。(a)5年の残存リース期間、(b)CU30,000の年間支払、(c)年5%の借手の追加借入利率。これはCU129,884となる。[参照:第45項]

借手は、使用権資産の帳簿価額の比例的な減額を、残りの使用権資産(すなわち、当初の使用権資産の50%に相当する2,500平方メートル)に基づいて算定する。

条件変更前の使用権資産(CU184,002)の50%はCU92,001である。条件変更前のリース負債(CU210,618)の50%はCU105,309である。したがって、借手は、使用権資産の帳簿価額をCU92,001、リース負債の帳簿価額をCU105,309だけ減額する。借手は、リース負債の減額と使用権資産の減額との差額(CU105,309-CU92,001=CU13,308)を、条件変更の発効日(第6年度の期首)に利得として純損益に認識する。[参照:第46項(a)]

借手は、残りのリース負債CU105,309と条件変更後のリース負債CU129,884との差額(CU24,575となる)を、リースについて支払われる対価の変動と改訂後の割引率を反映した使用権資産の修正として認識する。

設例18—リースの範囲の増加と減少の両方を生じる条件変更

借手が、2,000平方メートルの事務所スペースに係る10年のリースを締結する。年間リース料はCU100,000で、各年度末に支払われる。リースの計算利率は容易に算定できない。開始日現在の借手の追加借入利率は、年6%である。第6年度の期首に、借手と貸手は、当初のリースを次のように修正することに同意する。(a)第6年度の期首から、同じ建物の追加の1,500平方メートルの事務所スペースを含める、また、(b)リース期間を10年から8年に短縮する。3,500平方メートルに係る年間の固定支払はCU150,000で、各年度末に支払われる(第6年度から第8年度)。第6年度の期首現在の借手の追加借入利率は、年7%である。

1,500平方メートルのスペースという範囲の増加への対価は、当該増加に係る独立価格(契約の状況を反映するように調整後)に見合ったものではない。したがって、借手は、

追加の1,500平方メートルを使用する権利を追加する範囲の増加を、独立したリースとして会計処理しない。

当該リースに係る条件変更前の使用権資産と条件変更前のリース負債は、次のとおりである。

年度	リース負債				使用権資産		
	6%						
	期首残高	金利費用	リース料	期末残高	期首残高	減価償却費	期末残高
	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU
1	736,009	44,160	(100,000)	680,169	736,009	(73,601)	662,408
2	680,169	40,810	(100,000)	620,979	662,408	(73,601)	588,807
3	620,979	37,259	(100,000)	558,238	588,807	(73,601)	515,206
4	558,238	33,494	(100,000)	491,732	515,206	(73,601)	441,605
5	491,732	29,504	(100,000)	421,236	441,605	(73,601)	368,004
6	421,236				368,004		

条件変更の発効日（第6年度の期首）において、借手はリース負債を以下に基づいて再測定する。(a) 3年の残存リース期間、(b) CU150,000の年間支払、(c) 年7%の借手の追加借入利率 [参照：第45項]。条件変更後のリース負債はCU393,647となり、そのうち、(a) CU131,216は、第6年度から第8年度の年間リース料の増加CU50,000に関するものであり、(b) CU262,431は、第6年度から第8年度の残りの3年間の年間リース料CU100,000に関するものである。

リース期間の短縮

条件変更の発効日（第6年度の期首）において、条件変更前の使用権資産はCU368,004である。借手は、使用権資産の帳簿価額の比例的減額を、当初の2,000平方メートルの事務所スペースに係る残りの使用権資産（すなわち、当初の5年のリース期間ではなく、残りの3年のリース期間）に基づいて算定する。当初の2,000平方メートルの事務所スペースに係る残りの使用権資産は、CU220,802（すなわち、CU368,004÷5×3年）である。

条件変更の発効日（第6年度の期首）において、条件変更前のリース負債はCU421,236である。当初の2,000平方メートルの事務所スペースに係る残りのリース負債は、CU267,301（すなわち、リース料CU100,000の3年分を当初の割引率の年6%で割り引いた現在価値）である。

したがって、借手は、使用権資産の帳簿価額をCU147,202 (CU368,004 - CU220,802)、リース負債の帳簿価額をCU153,935 (CU421,236 - CU267,301) だけ減額する。借手は、リース負債の減額と使用権資産の減額との差額 (CU153,935 - CU147,202 = CU6,733) を、条件

変更の発効日（第6年度の期首）に利得として純損益に認識する。[参照：第46項(a)]

リース負債	CU153,935	
使用権資産		CU147,202
利得		CU6,733

条件変更の発効日（第6年度の期首）に、借手は、改訂後の割引率の年7%を反映した残りのリース負債の再測定の影響額 [参照：第45項(c)] である CU4,870 (CU267,301 - CU262,431) を、使用権資産の修正として認識する。

リース負債	CU4,870	
使用権資産		CU4,870

リースするスペースの増加

追加の1,500平方メートルの事務所スペースに係るリースの開始日（第6年度の期首）に、借手は、範囲の増加に係るリース負債の増加CU131,216(すなわち、リース料CU50,000の3年分を改訂後の年7%の割引率で割り引いた現在価値) [参照：第45項(c)] を、使用権資産の修正として認識する [参照：第46項(b)]。

使用権資産	CU131,216	
リース負債		CU131,216

条件変更後のリースに係る条件変更後の使用権資産と条件変更後のリース負債は、次のとおりである。

年度	リース負債				使用権資産		
	7%						
	期首残高	金利費用	リース料	期末残高	期首残高	減価償却費	期末残高
	CU	CU	CU	CU	CU	CU	
6	393,647	27,556	(150,000)	271,203	347,148	(115,716)	231,432
7	271,203	18,984	(150,000)	140,187	231,432	(115,716)	115,716
8	140,187	9,813	(150,000)	-	115,716	(115,716)	-

設例 19—対価のみに変動がある条件変更

借手が、5,000平方メートルの事務所スペースに係る10年のリースを締結する。第6年度の期首に、借手と貸手は、当初のリースを残りの5年間について修正して、リース料

を年 CU100,000 から年 CU95,000 に減額することに合意する。リースの計算利率は容易に算定できない。開始日現在の借手の追加借入利率は、年 6% である。第 6 年度の期首現在の借手の追加借入利率は、年 7% である。年間リース料は各年度末に支払われる。

条件変更の発効日（第 6 年度の期首）において、借手はリース負債を以下に基づいて再測定する。(a) 5 年の残存リース期間、(b) CU95,000 の年間支払、(c) 年 7% の借手の追加借入利率 [参照：第 45 項(c)]。借手は、条件変更後のリース負債の帳簿価額 (CU389,519) と条件変更直前のリース負債の帳簿価額 (CU421,236) との差額 CU31,717 を、使用権資産の修正として認識する。[参照：第 46 項(b)]

以 上