

IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定案「IFRS 第 16 号『リース』ーリース料が変動するセール・アンド・リースバック」に対するコメント・レター

ASBJ 専門研究員 あらい けんじ
荒井 謙二

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）は、IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）から 2020 年 3 月に公表されたアジェンダ決定案「IFRS 第 16 号『リース』ーリース料が変動するセール・アンド・リースバック」に対して、2020 年 5 月にコメント・レターを送付している。

IFRS-IC に提出された要望書の概要

要望書は、以下のセール・アンド・リースバック取引において、売手である借手が使用権資産をどのように測定し、その結果、取引日に認識する利得又は損失の金額をどのように決定するのかを質問していた。

- (1) 企業（売手である借手）が有形固定資産を他の企業（買手である貸手）に譲渡し、当該有形固定資産を 5 年間リースバックする。
- (2) この有形固定資産の譲渡は、売却として会計処理するための IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の要求事項を満たしており、譲渡対価は取引日における有形固定資産の公正価値に等しい。
- (3) リース料（市場のレートで行われる。）に含まれる変動リース料は、リース期間中に有形固定資産を使用して生み出される売手である借手の収益の一定割合として計算され、IFRS 第 16 号に記述されている実質上の固定リース料ではない。

IFRS-IC のアジェンダ決定案の概要

IFRS-IC は、要望書の取引事例に適用される要求事項は IFRS 第 16 号第 100 項であり、売手である借手は、リースバックから生じた使用権資産を資産の従前の帳簿価額のうち売手である借手が保持した使用権に係る部分で測定し、買手である貸手に移転された権利に係る利得又は損失の金額のみを認識しなければならないとしている。

また、IFRS-IC は、売手である借手が保持した使用権に係る部分は、リースバックを通じて保持する使用権を有形固定資産全体を構成する権利と取引日に比較することによって行うが、IFRS 第 16 号は当該算定方法を定めていないとしたうえで、例えば、①予想されるリース料（変動リース料を含む。）の現在価値と②取引日における有形固定資産の公正価値との比較によって算定することが考えられるとしている。

さらに、IFRS-IC は、たとえ当該リース料のすべてが指標又はレートに応じて決まるものではない変動リース料であっても、売手である借手が取引日においてリース負債を認識するとしてお

り、また、当該リース負債の当初測定は、IFRS 第 16 号第 100 項(a)を適用してセール・アンド・リースバック取引に係る使用权資産を測定し、利得又は損失が決定される結果によるものであるとしている。

当委員会が提出したコメント・レターの概要

当委員会が提出したコメント・レターの概要は以下のとおりである。

- (1) IFRS 第 16 号では、セール・アンド・リースバック取引においては、対象となる有形固定資産に帰属する権利を部分的に保持し続けるため、買手（貸手）に移転した権利に関連する損益のみを認識することが、取引の経済実態を適切に反映するとしている（IFRS 第 16 号 BC266 項）。我々は、この考え方に同意できる。
- (2) 一方、リース取引の対価が原資産の将来の業績又は使用に連動した変動リース料（以下「業績連動型の変動リース料」という。）である場合、IFRS 第 16 号はこれをリース負債の測定から除外しているのに対し、アジェンダ決定案では、何ら明確な説明を行わずに、取引日においてリース負債を認識するとしており、当該リース負債の当初測定は、IFRS 第 16 号第 100 項(a)を適用した結果であるとしている。
- (3) しかしながら、IFRS 第 16 号の基準開発時の議論をみてもわかるように、業績連動型の変動リース料に関する負債は、支払いを要する将来の事象が生じるまで存在しないという意見もあり、その場合、IFRS 第 16 号第 100 項(a)に記載される「資産の従前の帳簿価額のうち売手である借手が保持した使用权に係る部分」が存在するとは必ずしも言えないと考えられる。
- (4) 我々は、アジェンダ決定案の結論には同意するが、IFRS 第 16 号の記載から自明なものとして導かれるものではないため、基準を修正する必要があると考える。具体的には、以下のとおり修正することを提案する。
 - ① 売手である借手は、IFRS 第 16 号第 100 項(a)に記載される「売手である借手が保持した使用权に係る部分」を算定するにあたっては、たとえ指標又はレートに応じて決まるものではない変動リース料であっても、これを考慮する。
 - ② その結果、売手である借手は、たとえ指標又はレートに応じて決まるものではない変動リース料であっても、取引日においてリース負債を認識する。
 - ③ 指標又はレートに応じて決まるものではない変動リース料である場合のリース負債の測定に関するガイダンスを設ける。
 - ④ 指標又はレートに応じて決まるものではない変動リース料の場合のリース負債の開示項目を規定する。これは、当該リース負債は満期分析に含まれるものの、その性質が明らかでないため何を開示されるべきかが明確でないためである。