

2020年9月のIFRS-IC会議における議論の状況

ASBJ 専門研究員 はなざわ のりひろ
花澤 徳裕

1 はじめに

本稿では、2020年9月15日にビデオ会議形式で開催されたIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議における議論を紹介する。文中、意見にわたる部分は、私見であることをあらかじめ申し添える。

2 2020年9月のIFRS-IC会議の概要

2020年9月に開催されたIFRS-IC会議では、次の事項が議論された。

(1) アジェンダ決定案に関する検討

- ① 単一資産企業における資産のセール・アンド・リースバック（IFRS第10号「連結財務諸表」及びIFRS第16号「リース」）

(2) その他の事項

- ① 単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金（IAS第12号「法人所得税」の修正）
- ② IFRS-ICの仕掛案件のアップデート

以下では、我が国の関係者の間で、比較的、関心が高いと考えられる(1)アジェンダ決定案に関する検討の①単一資産企業における資産のセール・アンド・リースバック（IFRS第10

号「連結財務諸表」及びIFRS第16号「リース」）の論点に関して、論点の概要及びアジェンダ決定案の概要等について紹介する。

3 単一資産企業における資産のセール・アンド・リースバック(IFRS第10号「連結財務諸表」及びIFRS第16号「リース」)

(1) 論点の概要

IFRS-ICは、単一の資産を保有している子会社に対する資本持分を企業が売却して当該資産をリースバックする取引に関する要望書を受け取った。企業が連結財務諸表においてIFRS第16号のセール・アンド・リースバックの要求事項を適用し、第三者に移転した権利に係る利得の金額のみを認識するのかが論点である。

要望書に記述された事実パターンは、次のようなものである。

- ① ある企業が子会社に対する100%の資本持分を所有している。
- ② 子会社はしばらく前に設立され、単一の資産（建物）を保有しており、負債はない。
- ③ 子会社が保有している建物は、事業の定義（IFRS第3号「企業結合」で定義）を満たしていない。

当該企業は次のような取引を行う。

- ① 子会社に対する資本持分をすべて第三者に

売却し、その結果、当該子会社に対する支配を喪失する。

- ② 当該建物をリースバックする契約を締結する。当該リースに係るリース料は市場のレートである。
- ③ 建物の譲渡は、建物の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」の要求事項を満たす。
- ④ 売却価格は、取引日現在の建物の公正価値と同額であり、帳簿価額を上回る。

(2) アジェンダ決定案の概要

IFRS 第 16 号第 98 項は、「企業（売手である借手）が資産を他の企業（買手である貸手）に売却して当該資産を買手である貸手からリースバックする場合には、売手である借手と買手である貸手の両方は、その譲渡取引とリースを第 99 項から第 103 項を適用して会計処理しなければならない」と述べている。

要望書に記述された取引において、企業は次のようになる。

- ① 子会社に対する支配を喪失する。したがって、IFRS 第 10 号の支配の喪失の要求事項が当該取引に適用される。
- ② 建物を第三者に（子会社に対する資本持分の売却を通じて）譲渡し、当該建物をリースバックする。したがって、この取引は、IFRS 第 16 号第 98 項に記述されているセール・アンド・リースバック取引であり、IFRS 第 16 号のセール・アンド・リースバックの要求事項が適用される。

したがって、IFRS-IC は、要望書に記述された取引において、次のようになると結論を下した。

- ① 企業は IFRS 第 10 号第 25 項及び B97 項から B99 項を適用して、子会社に対する支配の喪失を会計処理する。特に、IFRS 第 10 号 B98 項は、子会社が保有していた建物の

認識の中止を行い、受け取った対価の公正価値を認識することを企業に要求している。

- ② 建物の譲渡は、建物の売却として会計処理するための IFRS 第 15 号の要求事項を満たす（IFRS 第 16 号第 99 項）。したがって、企業は IFRS 第 16 号第 100 項(a)を適用する。IFRS-IC は次のように考えた。

i. (IFRS 第 16 号第 99 項で要求しているように) 履行義務が充足されるかどうかの判定に IFRS 第 15 号の要求事項を適用することは、取引が IFRS 第 15 号の範囲に含まれることにはならない。

ii. IFRS 第 16 号第 100 項(a)を適用して、企業は、(a)リースバックから生じた使用権資産を、建物の従前の帳簿価額のうち保持している使用権に係る部分の比率で測定し、(b)第三者に移転した権利に係る利得の金額のみを認識する。企業は、取引日において負債も認識するが、その当初測定は、第 100 項(a)を適用して、使用権資産がどのように測定されるか（及びセール・アンド・リースバック取引に係る利得がどのように決定されるか）の結果である。

したがって、企業が取引時に認識する利得は、IFRS 第 16 号第 100 項(a)の要求事項を反映する。

設 例

IFRS-IC は次の設例において、取引日の会計処理を示している。

企業 P は企業 S（子会社）に対する 100% の資本を所有している。企業 S は、ただ 1 つの資産（建物）を保有している。当該建物は、取引日現在で公正価値が CU800、帳簿価額が CU500 である。企業 S の純資産も同日現在で CU500（すなわち、企業 S に負債はない。）である。企業 P は次のような取引を行う。

- ① 企業 S に対する資本持分のすべてを現金 CU800 で売却し、企業 S に対する支配を喪

失する。

- ② 当該建物をリースバックする。当該リースに係るリース料は固定で市場のレートである。開始日におけるリース料の現在価値はCU600である。
- ③ 建物の譲渡は、建物の売却として会計処理するためのIFRS第15号の要求事項を満たす。

IFRS第10号B98項を適用して、企業Pは連結財務諸表において企業Sが保有していた建物の認識の中止を行い、受け取った対価の公正価値を認識する。

建物の譲渡は、建物の売却として会計処理するためのIFRS第15号の要求事項を満たす(IFRS第16号第99項)。したがって、企業PはIFRS第16号第100項(a)を適用する。企業Pは、リースバックから生じた使用権資産を、建物の従前の帳簿価額のうち保持している使用権に係る部分の比率で測定する。企業Pは、予想されるリース料の現在価値を建物の公正価値と比較することによって当該比率を計算することが適切であると判断する。これに基づくと、建物のうち保持している使用権に係る比率は75%であり、これは $CU600$ （予想されるリース料の現在価値） $\div$ $CU800$ （建物の公正価値）として計算される。したがって、建物のうち移転された権利に係る比率は25%（ $(CU800 - CU600) \div CU800$ ）である。

第100項(a)を適用して、企業Pは次のようにする。

- ① 使用権資産をCU375で測定する。これは、 $CU500$ （建物の帳簿価額） $\times$ 75%（建物のうち保持している使用権に係る比率）として計

算される。

- ② 取引日に利得CU75を認識する。この利得は、第三者に移転された権利に係るものであり、 $CU300$ （建物の売却に係る利得の合計額（ $CU800 - CU500$ ）） $\times$ 25%（建物のうち移転された権利に係る比率）として計算される。

取引日に、企業Pは当該取引を次のように会計処理する。

（借方）現金	CU800
（借方）使用権資産	CU375
（貸方）建物	CU500
（貸方）負債	CU600

（貸方）移転された権利に係る利得CU75

IFRS-ICは、IFRS基準の諸原則及び要求事項が、要望書に記述された取引の会計処理を企業が決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、IFRS-ICは基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを決定した。

(3) 今後の予定

上記(1)及び(2)の内容のアジェンダ決定案が公表され、コメント期限は2020年11月23日までであった。IFRS-ICは、アジェンダ決定案に対して寄せられたコメントを踏まえ、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。