

IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定案「IFRS 第 10 号『連結財務諸表』及び IFRS 第 16 号『リース』—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」に対するコメント・レター

ASBJ 専門研究員 伊藤 清治 いとう せいじ

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 9 月に公表されたアジェンダ決定案「IFRS 第 10 号『連結財務諸表』及び IFRS 第 16 号『リース』—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」に対して、2020 年 11 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

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、当該資産をリースバックする取引に対して、連結財務諸表における IFRS 第 16 号のセール・アンド・リースバックの要求事項の適用可能性（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）に関する要望を受けた。この要望書に記載された事実パターンは、以下のとおりである。

- a. 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。
- b. 子会社はしばらく前に設立され、1 つの資産（建物）だけを保有しており、負債はない。
- c. 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。

当該企業は以下の取引を行う。

- a. 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。
- b. 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。
- c. 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。
- d. 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。

IFRS-IC のアジェンダ決定案の概要

IFRS-IC は、要望書に記載された取引においては、以下のとおり IFRS 基準が適用され、会計処理されるとしている。

- a. 子会社に対する支配を喪失するため、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。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し、子会社が保有していた建物の認識の中止を行い、受け取った対価を

公正価値で認識する。

- b. 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ため、当該取引は、IFRS 第 16 号第 98 項に記述されているセール・アンド・リースバック取引に該当する。企業は、IFRS 第 16 号第 100 項(a)を適用し、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、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。また、取引日において負債を認識し、使用権資産の測定及び利得又は損失の測定の結果に基づき当初測定を行う。

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。

(セール・アンド・リースバック取引の会計処理)

資本持分の売却の会計処理（IFRS 第 10 号）に IFRS 第 16 号のセール・アンド・リースバック取引を上乗せするアジェンダ決定案の提案については、以下を理由に反対する。

- アジェンダ決定案で与えられた前提を踏まえると経済的実質は不動産のリースバック取引であると考えられるため、IFRS 第 16 号のみを適用することが適切であると考えられる。仮に、現行の IFRS 基準がそのような会計処理を認めないのであれば、アジェンダ決定の公表による解決ではなく、IFRS 第 10 号と IFRS 第 16 号の関係を明確にするために IFRS 基準を改正することを検討すべきである。
- IFRS-IC は 2019 年 6 月に、不動産を保有する単一資産企業の売却に関する要望を受けた。その後国際会計基準審議会（IASB）は、この要望に対処する IFRS 基準の狭い範囲の修正の可能性について議論したが、IFRS 第 10 号と IFRS 第 15 号の適用関係について、IFRS 基準を修正しないことを 2020 年 6 月に最終的に決定し、IFRS 第 10 号の適用後レビューの一環として入手するフィードバックを検討することとした。こうした経緯を踏まえると、当該取引が IFRS 第 15 号の範囲に含まれることにはならないとする結論をアジェンダ決定案にその根拠を明示せずに記載することは、IFRS 第 10 号と IFRS 第 15 号の適用関係について予期しない結果をもたらす可能性がある。

(アジェンダ決定で与えられている前提)

当該アジェンダ決定案では、子会社が唯一保有する資産は建物であり、この子会社が保有する当該建物は事業の定義を満たしていない等の特定の前提が与えられている。これらの前提は、要望書提出者が IFRS-IC に送付した要望書からそのまま取り込まれたように見える点に関連して、以下の事項について検討すべきである。

- 本アジェンダ決定案のように要望書で与えられている前提をそのまま本アジェンダ決定案で用いる場合、さもなければ他の取引案件で要求される適切な判断を妨げる可能性があると思われる。デュー・プロセス・ハンドブックの改訂により、アジェンダ決定が基本的に権威あるガイダンスとされたことを踏まえると、アジェンダ決定で与えられる前提は、より幅の広い、汎用的な性質のものとするべきである。
- 本論点のように異論のある論点については、事実及び状況に基づく判断が必要なはずである。IFRS 基準において適用されることを意図して本アジェンダ決定を説明的資料とする場合には、事実及び状況に基づく判断が必要であることを強調すべきである。