

## 国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

## IASB 公開草案(ED/2020/4)「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債」(IFRS 第 16 号の修正案)の解説

ASBJ 専門研究員 伊藤 清治  
いとう せいじ

## I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2020 年 11 月 27 日に、公開草案 (ED/2020/4) 「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債」(コメント期限：2021 年 3 月 29 日) (以下「本公開草案」という。) を公表した<sup>1</sup>。本稿では、本公開草案が公表された背景及び概要について解説する。なお、本文の意見にわたる部分は、筆者の私見であることを申し添えておく。

## II. 本公開草案の背景

IFRS 解釈指針委員会 (IFRS-IC) は、変動リース料を含んだセール・アンド・リースバック取引に関する要望を受けた。その要望は、売手である借手が当該リースバックから生じた使用権資産をどのように測定し、取引日において認識すべき利得又は損失をどのように決定するのかを質問していた。IFRS-IC は、IFRS 第 16

号「リース」(以下「IFRS 第 16 号」という。) は売手である借手が取引日におけるセール・アンド・リースバック取引の会計処理を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、2020 年 6 月にこの結論を説明したアジェンダ決定を公表した。

一方、リースバックから生じた負債の事後測定については、IFRS 第 16 号に具体的な要求事項がないため、IFRS-IC は IFRS 第 16 号の狭い範囲の修正を行うことを IASB へ提言した。その後、IASB は修正案の開発過程において、セール・アンド・リースバックから生じるリース負債の当初測定と事後測定に一貫性がある必要があると考えたことから、本公開草案では、リース負債の事後測定の要求事項を規定することに加え、当初測定の要求事項を明確化することを提案している。

1 (原文) <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/lease-liability/ed-lease-liability-in-a-sale-or-leaseback.pdf>  
(日本語訳) [https://www.asb.or.jp/jp/ifrs/press\\_release/y2020/2020-1127.html](https://www.asb.or.jp/jp/ifrs/press_release/y2020/2020-1127.html)

### Ⅲ. 本公開草案の概要

#### 1. セール・アンド・リースバックから生じた 使用権資産の当初測定 (IFRS 第 16 号の定め)

IFRS 第 16 号は、セール・アンド・リースバック取引においては、売手である借手は資産の法的所有権を買手である貸手に移転している可能性があるが、同じ資産の一定の期間にわたるリースを行うことによって、売手である借手は資産の法的所有権に組み込まれている権利のすべてを移転しているわけではないと考えている。すなわち、売手である借手はリースバックの終了時の資産の価値に対する持分のみを移転しており、リースの期間にわたり資産を使用する権利は保持している (IFRS 第 16 号 BC266 項)。

このようなセール・アンド・リースバック取引の経済実態を反映させるために、IFRS 第 16 号は、資産の譲渡が、資産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」(以下「IFRS 第 15 号」という。)の要求事項を満たす場合に、売手である借手が以下の処理を行うことを要求している (IFRS 第 16 号第 100 項(a))。

- (1) 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する。
- (2) 買手である貸手に移転した権利に係る利得又は損失の金額のみを認識する。

#### (本公開草案の提案)

IFRS 第 16 号は、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する」と定めていたものの、その具体的な測定方法を定めていなかった。そこで、本公開

草案では、使用権資産の当初測定は、予想リース料の現在価値と売却した資産の公正価値とを比較することによって決定しなければならないとし (本公開草案第 100 項(a)(i))、予想リース料には、市場のレートでの変動リース料 (指数又はレートに応じて決まるのかどうかは問わない) を含むとすることを提案している (本公開草案第 100A 項(b)。変動リース料の取扱いについては後述)。

#### 2. セール・アンド・リースバックから生じた 負債の位置づけ (IFRS 第 16 号の定め)

IFRS 第 16 号では、売手である借手による資産の譲渡が、資産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場合に、リースバックから生じた負債がリース負債に該当するか明らかにしていない。リースバックから生じた負債は、IAS 第 32 号「金融商品：表示」の金融負債の定義 (他の企業に現金を支払う契約上の義務) を満たすため、IFRS-IC では、IFRS 第 16 号と IFRS 第 9 号のいずれを適用するのかが問題とされていた。

#### (本公開草案の提案)

本公開草案においては、売手である借手による資産の譲渡が、資産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場合には、リースバックから生じた負債は、IFRS 第 16 号が適用されるリース負債であることを明確化することを提案している (本公開草案第 100 項(a)(ii))。

#### 3. セール・アンド・リースバックから生じた リース負債の当初測定—変動リース料の取扱い (IFRS 第 16 号の定め)

IFRS 第 16 号は、指数又はレートに応じて

決まるものではない変動リース料については、リース料の定義を満たさないとして、リース料の現在価値に基づくリース負債の測定に含まれないとしている。

この点に関して、IFRS 第 16 号は、支払を要する将来の事象が生じるまで負債は存在しないという意見と、リース契約及び使用権資産の受取りによって開始日に負債は生じているとの対立する意見があると説明している。しかし、IASB は、一部のボード・メンバーにとってはこの決定は単にコストと便益の理由（測定の不確実性が高いこと及び一部の借手が大量のリースを保有していることの懸念）で行われたことに言及の上、指数又はレートに応じて決まるものではない変動リース料をリース負債の測定から除外したと説明している（IFRS 第 16 号 BC169 項）。

しかしながら、IFRS 第 16 号には、指数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取扱いとセール・アンド・リースバックにおける当初測定の関係（すなわち、どちらが優先するのか）に関して明らかにしておらず、IFRS-IC の要望はこの点を質問していた。

#### （本公開草案の提案）

本公開草案では、セール・アンド・リースバックから生じたリース負債の当初測定について以下のとおり定めることを提案している。

- (1) リース負債の当初測定については、開始日において支払われていない予想リース料の現在価値で測定する（本公開草案第 100 項(a)(ii)）。

- (2) 予想リース料は、市場のレートでのリース期間中の使用権資産に関するものであるとし、構成要素として変動リース料（指数又はレートに応じて決まるのかどうかは問わない）も挙げている（本公開草案第 100A 項(b)）。

- (3) 指数又はレートに応じて決まる変動リース料<sup>2</sup>についても、参照指数又はレートの変更から生じる将来の支払の変動を反映して<sup>3</sup>、リースバックから生じたリース負債の当初測定を行うことが要求されている（本公開草案 BC11 項）。

#### 4. セール・アンド・リースバックから生じたリース負債の事後測定 （IFRS 第 16 号の定め）

IFRS 第 16 号には、セール・アンド・リースバック取引から発生したリース負債に関する事後測定に関する具体的な定めはない。

#### （本公開草案の提案）

本公開草案では、リースバックから生じたリース負債の事後測定は、当初測定と整合的な方法によりすべての支払を測定に含めることを提案している（本公開草案第 100A 項）。

そして、本公開草案では、セール・アンド・リースバックから生じたリース負債の事後測定については、以下を提案している（本公開草案第 102B 項）。

- (1) リース負債に係る金利を反映するように帳簿価額を増額する。
- (2) 開始日に決定された当報告期間に係る予想

2 指数又はレートに応じて決まる変動リース料には、例えば、消費者物価指数に連動した支払、ベンチマーク金利（LIBOR など）に連動した支払、市場の賃貸料率の変動を反映するように変動する支払が含まれるとされている（IFRS 第 16 号第 28 項）。

3 セール・アンド・リースバック取引と関連のないリースを行う借手の場合、リース負債の当初測定においては、変動リース料のうち、指数又はレートに応じて決まる金額については、借手は、将来の指数又はレートの変動を見積らずに、開始日現在の指数又はレートを用いるとされている（IFRS 第 16 号第 27 項(b)及び BC166 項）。

リース料（又は、該当がある場合には、再測定日に決定された当報告期間に係る改訂後の予想リース料）を反映するように帳簿価額を減額する。

- (3) リースについて行った実際の支払った金額と当報告期間に係る予想リース料との差額を純損益に認識する。

また、リース期間の変更又はリースの条件変更を除き、将来の変動リース料の変動を反映するように再測定してはならない、とすることを提案している（本公開草案第 102B 項(c)）。

## 5. 発効日及び経過措置

本公開草案は、発効日について、公開後に決定することを提案している（本公開草案 C1C

項）。

また、適用開始日後に行うセール・アンド・リースバック取引については、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用することを提案している。ただし、変動リース料を含んだセール・アンド・リースバックに対する遡及適用が事後的判断の使用によってのみ可能である場合には、予想リース料について、当該修正を最初に適用する事業年度の期首（当該修正の適用開始日）現在で決定し、修正を適用することの累積的影響を、修正の適用開始日現在の利益剰余金の期首残高の修正として認識する等の経過措置を提案している（本公開草案 C20E 項）。