

IASB 公開草案「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) に対するコメント・レター

ASBJ 専門研究員 いとう せいじ
伊藤 清治

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）は、国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）から 2020 年 11 月に公表された「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)（以下「本公開草案」という。）に対して、2021 年 3 月にコメント・レターを送付している。

本公開草案の概要

本公開草案は、変動リース料を含んだセール・アンド・リースバック取引から生じた負債の事後測定について、IFRS 第 16 号「リース」(以下「IFRS 第 16 号」という。)に具体的な要求事項がないため、リースバックから生じた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たものである（『季刊会計基準』第 72 号 2021 年 3 月「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」も併せて参照されたい。)

コメント・レターの概要

本公開草案に対する当委員会の主なコメントは、以下のとおりである。

リースバックから生じた使用権資産及び負債の当初測定について

IFRS 第 16 号第 100 項の売却損益の考え方を維持し、リースバックにおけるリース料が固定の場合と変動の場合とで同様の会計処理にする場合には、売却損益と負債を算定する際の子予想リース料には、すべての変動リース料を見積りに織り込まざるを得ないこととなる。このことは、適切な売却損益の算定を優先する結果、リースバックにおいては通常の場合のリース料の構成（変動リース料を織り込まない。）とは異なるリース料の構成を採用することを意味し、理想的とはいえない。しかしながら、適切な売却損益の算定を優先する結果、やむを得ないと考えられる。

リースバックから生じた使用権資産について、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当初測定するためには、売却した資産の適切な価値（分母）と、保持している使用権の適切な価値（分子）との比率を用いて按分する必要がある。使用権の価値（分子）として、開始日におけるリースバックの対価を用いて適切に測定し、当該測定額によりリースバックから生じた負債の当初測定を行うため、我々は、以下の本公開草案の提案に同意する。

- (1) 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予想リース料に含めること。
- (2) 指数又はレートに応じて決まる変動リース料については、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、予想リース料に含めること。

将来の変動リース料の変動を反映したリースバックにより生じた負債の事後測定について

セール・アンド・リースバック取引で当初計上される売却損益については、変動リース料が含まれる場合、指数又はレートに応じて決まるものであっても、将来収益に連動するようなものであっても、不可実性の高い見積りに依存することになる。当初見積った変動リース料と事後的な結果が大きく乖離するようなケースにおいて、我々は、当初の売却損益が適切であったのかとの疑念が生じる可能性があることを懸念している。

この点、将来の変動リース料の見直しを会計処理に反映させるとしても、会計上の見積りの変更が将来に影響する場合には、変更の影響を将来に向けて認識することになり（IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第36項）、売却損益が遡及修正されることはない。よって、前項に記載した懸念への対応は、開示でしか補えないものと考えられる。

ただし、IFRS 第16号のセール・アンド・リースバック取引の開示においては、将来に関して行う仮定についての開示要求が含まれていない（IFRS 第16号第59項及びB52項）。そのため、予想リース料の現在価値の測定にあたって用いた重要な仮定の内容に関する開示を要求するガイダンスの追加を提案する。

表示及び開示での区分について

本公開草案の提案によれば、リースバックにより生じる負債は、通常の場合のリース料の構成とは異なるリース料の構成に基づき算定されたため、リース負債の定義と整合しない。したがって、リースバックにより生じる負債は、リース負債とすべきではなく、別個の性質を有する負債として表示及び開示を行うことを提案する。

経過措置及び初度適用について

IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」には、セール・アンド・リースバック取引に関して、IFRS 初度適用企業の遡及適用に対する救済措置が含まれていない。我々は、IFRS の初度適用企業が遡及適用を行うために、セール・アンド・リースバック取引について、リースの開始日における予想リース料を見積るコストが、当該情報をもたらす便益を上回ることを懸念している。したがって、我々は、IFRS 初度適用企業に対して、本公開草案における経過措置と同様の救済措置を初度適用企業にも提供することを提案する。