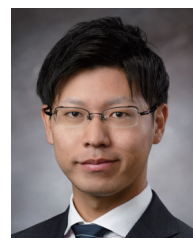


IFRS第16号の改訂 セール・アンド・リースバック取引 におけるリース負債



品質管理本部 IFRSデスク 公認会計士 大島 隼

▶ Jun Oshima

主として金融業および石油ガス業の監査業務に従事。2019年よりIFRSデスクに所属し、IFRS導入支援業務、研修業務、執筆活動などに従事している。当法人 マネージャー。

I はじめに

2022年9月22日、国際会計基準審議会（IASB）は「セール・アンド・リースバック取引におけるリース負債（IFRS第16号の改訂）」（以下、本改訂）を公表しました。本改訂は、20年11月27日に公表した公開草案に対して集まったコメントを受けて、IASBにて審議を重ねて公表されたものです。

本稿では、本改訂の概要と考えられる影響等について解説します。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添えます。

II 関連するIFRS ICのアジェンダ決定

本改訂の解説に入る前に、関連するIFRS解釈指針委員会（IFRS IC）が20年6月に公表した、本改訂に関連するアジェンダ決定「リース料が変動するセール・アンド・リースバック（IFRS第16号「リース」）」（以下、当該アジェンダ決定）について簡単に触れる必要があります。当該アジェンダ決定は、IFRS第15号において

▶ 表1 当該アジェンダ決定の概要

▶ たとえリース料のすべてが変動であり指数又はレートに応じて決まるものではない場合であっても、取引日において負債を認識
▶ リースバックから生じる使用権資産を測定するため、譲渡した資産のうち保持した使用権に係る部分を決定（例：変動リース料を含む予想されるリース料と譲渡資産の公正価値との比較等）
▶ 認識される利得又は損失の金額は、買手である貸手に移転された権利に関する部分のみ

出典：IFRIC Update 2020年6月に基づき作成

売却として会計処理するための要求事項を満たすセール・アンド・リースバック取引を行い、そのリース料が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含む場合に、売手である借手がリースバック取引から生じる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べきかという質問に対応するものです。

当該アジェンダ決定では、たとえリースバックのリース料のすべてが変動であり指数又はレートに応じて決まるものではない場合であっても、取引日において金融負債を認識することを明確にしています（<表1>参照）。このように、当該アジェンダ決定はそうしたセール・アンド・リースバック取引から生じる使用権資産及びリース負債の当初測定に関しては明確化したものの、事後測定については言及されていませんでした。

本改訂の趣旨は、そうしたセール・アンド・リースバック取引により認識した使用権資産及びリース負債の事後測定に関するアプローチを明確化するため、IFRS第16号のセール・アンド・リースバック取引に関する要求事項に狭い範囲の修正を加えるものです。

III 本改訂の概要

前記IIで述べた通り、本改訂は当該アジェンダ決定の検討の中で識別されたIFRS第16号の要求事項の問題点に対応するためにIASBより公表されました。現行のリース負債の事後測定の要求事項は、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が含まれるリースバックにより生じるリース負債に対して

▶ 図1 本改訂に基づく事後測定の具体例

<前提条件>

- ▶ 売手である借手が、建物を公正価値CU1,800,000にて売却する（IFRS第15号における売却の要件を満たす。売却直前の帳簿価額はCU1,000,000）。
- ▶ 同時に、5年間のリースバックを行う。リース料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を含み、毎年後払いされる。
- ▶ 売手である借手は「リース料」を取引実行日において見込まれるリース料を反映して決定する（当該日において、次の表のリース料のように見込まれた）。
- ▶ 追加借入利率3%を用いて割引いた結果、当該日のリース負債の帳簿価額はCU450,000、売手である借手が保持する使用権部分は25%^(注1)であると算定された。当該リースバックから生じるリース負債及び保持する使用権資産は次の通り。

年次	リース負債			使用権資産			
	期首残高	リース料	3%の利息費用	期末残高	期首残高	償却費用	期末残高
	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU
1	450,000	(95,902)	13,500	367,598	250,000	(50,000)	200,000
2	367,598	(98,124)	11,028	280,502	200,000	(50,000)	150,000
3	280,502	(99,243)	8,415	189,674	150,000	(50,000)	100,000
4	189,674	(100,101)	5,690	95,263	100,000	(50,000)	50,000
5	95,263	(98,121)	2,858	0	50,000	(50,000)	0

- ▶ 取引実行日において見込まれるリース料を基礎とする事後測定の方法

- ▶ IFRS16.102A項及び38(b)項を適用するにあたり、**売手である借手はリースのために行われる支払いとリース負債を減少させるリース料との間の差額を損益に認識する**。たとえば、仮に年次2において建物の使用のために実際にはCU99,321を支払う場合、CU1,197 (= CU99,321 - CU98,124) を損益に認識する。

(注1) 設例は25%の具体的な決定方法を定めていないが、取引実行日における見込みリース料の割引現在価値と建物の公正価値との比率として算定することが1つの方法として考えられる。

(注2) 赤字・太字の部分は本改訂により追加された設例に関する筆者による強調部分。

出典：IFRS第16号付属 設例25に基づき作成

適用することが難しく、また、条件変更やリース期間の変更におけるリース負債の再測定の際に、残存する使用権資産に係る損益が認識されてしまう可能性が指摘されていました。

そのような問題点に対応するため、本改訂によって、セール・アンド・リースバック取引から生じたリース負債の事後測定に関する新たな要求事項（IFRS第16号102A項）を追加し、保持する使用権資産に係る利得又は損失の額を認識することがない方法により「リース料」又は「改訂後のリース料」を算定することが明確化されました。これにより、リースバックによるリース負債について事後的に条件変更やリース期間の変更があった際に、リース負債の事後測定の規定（IFRS第16号第36項から46項）を適用する場合にも、保持している使用権資産に係る利得を認識することがなくなります。従前では、そのような再測定の際に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含めずにリース負債が再測定されてしまう結果、損益が発生してしまう余地がありました。

また、本改訂案の審議の過程では、そのようなリースバックによるリース負債の事後測定について、具体的な方法を規定することが提案されていましたが、公開草案に対するコメントを踏まえて、具体的な規定を定める提案は最終的な本改訂には含まれていません。その代わりに、IFRS第16号に付属する強制力のない設例に、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含むセール・アンド・リースバック取

引に関する新たな設例（設例25）を本改訂によって追加しており、実務適用上のガイダンスとして参照することが期待されています。新たに追加された設例では、リースバックにおいて変動リース料について支払われた「リース料」の決定の方法として2つのアプローチが例示されていますが、そのうちの1つを<図1>にて解説しています。

IV おわりに

本改訂は、24年1月1日以後開始する事業年度に適用され、適用においては、IFRS第16号を初めて適用した日より後に行なったセール・アンド・リースバック取引に対して遡及適用されず。例えば、19年4月1日からIFRS第16号を適用した企業は、本改訂を19年4月1日から後に行われたセール・アンド・リースバック取引に適用します。結果として、比較期間への遡及適用が要求されることとなります。したがって、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含むセール・アンド・リースバック取引を行っている場合には特に、本改訂の影響の検討を行うべきと考えられます。

お問い合わせ先

EY新日本有限責任監査法人
品質管理本部 IFRSデスク
Email : ifrs@jp.ey.com