

---

|        |   |
|--------|---|
| プロジェクト | IFRS 第 16 号「リース」の適用後レビュー                          |
| 項目     | IFRS 第 16 号の影響の評価に関連性のあるその他の事項に関する質問に対する対応（特定の領域） |

---

## 本資料の目的

1. 本資料は、国際会計基準審議会（IASB）により 2025 年 6 月 17 日に公表された、情報要請「IFRS 第 16 号『リース』の適用後レビュー」（以下「本情報要請」という。）に対するコメント・レターにおける対応の方向性について検討を行うことを目的としている。
2. 本資料では、本情報要請における質問 6「IFRS 第 16 号の影響の評価に関連性のあるその他の事項」のうち、特定の領域に係る質問に関して取り上げている。

## 本情報要請の内容

### （IFRS 第 16 号の他の IFRS 会計基準書とともに適用することの影響）

3. 多くの利害関係者が、IFRS 第 16 号の要求事項の他の IFRS 会計基準書との適用の影響についてコメントした。彼らはほとんど IFRS 第 16 号と IFRS 第 9 号「金融商品」との関係又は IFRS 第 16 号と IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」との関係についてコメントした。IASB は、利害関係者がスポットライト 6.1 から 6.3 に記述した事項をどのくらいの頻度で観察したのか及びこれらの事項が情報の有用性に著しく影響を与えたかどうかを理解したいと考えている。また、IASB は、要求事項の明瞭性を改善し企業が要求事項を一貫性をもって適用するのに役立つために、IASB がどのようなことを行うことを利害関係者が提案するのも理解したいと考えている。

### （スポットライト 1 - 賃料減免に IFRS 第 16 号を IFRS 第 9 号とともに適用することについての見方）

4. IFRS 解釈指針委員会（委員会）は、リース契約の唯一の変更が、当該契約に基づいて借手から受けるリース料を貸手が放棄して借手のリース負債の部分的な消滅となる賃料減免を貸手がどのように会計処理するのかを議論した。その議論は、借手が IFRS 会計基準における原則及び要求事項を適用して賃料減免を 2 つの方法で会計処理することができることを強調した。借手は次のいずれかを行うことができる。
  - (1) IFRS 第 9 号の 3.3.1 項及び 3.3.3 項をリース負債の消滅した部分に適用する—このようなアプローチは、借手がリース料の免除の影響を賃料減免が付与された日に純損益に認識する結果となる。

- (2) リース料の免除を IFRS 第 16 号におけるリースの条件変更の要求事項を適用して会計処理する—このようなアプローチは、借手がリース料の免除の影響を使用権資産の帳簿価額の減額として認識する結果となる。
5. 委員会は、IASB が狭い範囲の基準設定プロジェクトへの着手を検討するよう提案した。IFRS 第 16 号で定義されているリースの条件変更と IFRS 第 9 号に従って会計処理されるリース負債の消滅（又は部分的な消滅）を借手がどのように区別するのかを明確化するものである。
6. 初期的なフィードバックでは、借手が賃料減免を会計処理するために IFRS 第 16 号を IFRS 第 9 号とともにどのように適用するのかが依然として不明確であること及びこの明瞭性の欠如が情報の有用性に重大な影響を与える可能性があることが示唆されている。

**(質問項目)**

7. 本件に関する質問は、次のとおりである。

質問 6.1 — 賃料減免に IFRS 第 16 号を IFRS 第 9 号とともに適用すること

- (a) スポットライト 6.1 に記述した種類の賃料減免をどのくらいの頻度で観察したか。
- (b) 報告される金額に重要性がある影響を与えたか又は与えると見込まれる、賃料減免を借手が会計処理する方法における不統一（それにより情報の有用性が低下する）を観察したか。
- (c) IASB が要求事項の明瞭性を改善するために行動すべきであるという見解である場合には、提案する解決策を記述し、その解決策の便益がどのようにコストを上回るのかを説明されたい。

9 ページから 10 ページの「質問への回答のためのガイダンス」参照<sup>1</sup>。

<sup>1</sup> 質問への回答のためのガイダンスには、次のことが記載されている。

- (a) 記述された質問に回答している。
- (b) 関係する IFRS 会計基準書の項を記載している。
- (c) 実際の影響と IFRS 第 16 号の予想された可能性の高い影響との間の重大な相違を説明している。
- (d) これらの重大な相違が、IASB が当該基準書を公表した後の市場の動向によって生じたものかどうか、又は要求事項の適用のコストと便益のバランスが変化したという新たな証拠があるかどうかを説明している。
- (e) 証拠で裏付けられていて、当該事項が重大な影響を有していて広がりがある（8 ページ参照）ことにより、新しい要求事項が意図されたように機能していないことを示唆するほどの重大性のある事項を IASB が識別するのに役立つ。
- (f) 回答者が提案する解決策及びそれが便益とコストの評価にどのように影響を与える可能性があるのか（例えば、ある解決策がトピック 842 の要求事項とおおむねコンバージェンスされている IFRS

## 2024年9月のASAF会議対応において行った予備的な検討

8. 2024年9月に開催されたASAF会議において「IFRS第16号『リース』の適用後レビュー」が議題として取り上げられ、次の点に関して意見が求められた。
  - (1) コアとなる目的や原則に関する全体的な評価（質問1）
  - (2) コストと便益に関する評価（質問2）
  - (3) IASBが対応すべき適用上の課題（質問3）
9. ASBJ事務局では、2024年9月開催のASAF会議における発言案及びIFRS第16号PIRに対する今後のASBJからの意見発信の基礎を形成するために、IFRS適用課題対応専門委員会及びリース会計専門委員会の専門委員に対し、ASAF会議において質問されるであろう項目を取りまとめた質問票により初期的なコメントを依頼した。
10. 本資料第7項の質問6.1に関連して、ある監査人から、将来のリース料の免除についてはリースの契約変更に該当し、リース資産の使用に関連しない支払期限が到来した過去のリース料の免除については、IFRS第9号における金融負債の消滅に該当するなどの整理も考えられる。本論点についてさらなる検討及び明確化が必要であるとのコメントが寄せられている。
11. 前項の寄せられた意見について、IASBが2023年9月に公表した公開草案「IFRSの年次改善第11集」の検討過程で、リサーチパイプラインに追加し対応を行うかどうかの検討する項目となっていると理解している。ASAF会議でのIASBへの共有する項目としては細かな論点であると考えられるため、ASAF会議ではコメントしないこととしたが、情報要請に対するコメントに含めるか否かは今後検討を行う項目とすることが考えられるとされていた。

## 事務局による分析及びコメント・レターにおける確認事項

---

第16号の要求事項に影響を与える場合）を記述する。

（略）

監査人、規制当局及び利用者 — 自らが監査、規制又は利用する財務諸表を考慮して質問に回答されたい。

IASBは、回答者が質問に回答するために詳細な調査を行うことは期待していないので、回答を提供する際には、IFRS第16号の適用（又は当該基準書に従って作成された情報の利用）についての経験を通じてすでに知っている事項及び懸念を考慮されたい。

12. 本資料第 7 項(a)及び(b)の質問に関しては、新型コロナウイルス感染症の影響があった頃には一定の影響があったと考えられるが、現時点でどの程度の頻度及び重要性があるのかについては定かではないと考えられる。
13. 本資料第 7 項(c)に関しては、例えば、次のような会計処理が考えられる。
- (1) 賃料減免対象のすべてのリース料に IFRS 第 9 号の認識中止の要求事項を適用した後、IFRS 第 16 号のリースの条件変更の要求事項を適用（割引率の変動の影響をリース負債に反映）する。
  - (2) IFRS 第 16 号のリースの条件変更の要求事項のみを適用する。
  - (3) リース料が支払期日を経過しているか否かによって、適用する IFRS 基準書を判断する<sup>2</sup>。
  - (4) リース料が対応するリース期間を経過しているか否かによって、適用する IFRS 基準書を判断する<sup>3</sup>。
14. 本資料第 12 項に記載の程度の広がりであると考えられる中で、前項に示したような解決策を提示してコメントすべきかどうかご確認したい。

### ディスカッション・ポイント 1

前項についてご意見を伺いたい。また、他にコメントすべき点があれば、ご意見を頂きたい。

**(スポットライト 2 - セール・アンド・リースバック取引における資産の譲渡が売却であるかどうかを評価する際に IFRS 第 16 号を IFRS 第 15 号とともに適用することについての見方)**

15. IFRS 第 15 号の適用後レビューにおいて、一部の利害関係者が、セール・アンド・リースバック取引における資産の譲渡が IFRS 第 15 号に従って売却であるかどうかを評価する

---

<sup>2</sup> 支払期日を経過したリース料は、発生源がリース負債か否かにかかわらず延滞債務としての性質を有すると考えられるため、金融負債として IFRS 第 9 号の認識の中止の要求事項を適用する。一方で、支払期日を経過していないリース料は、延滞という事実は発生していないため、IFRS 第 16 号のリースの条件変更の要求事項を適用する。

<sup>3</sup> 対応するリース期間を経過したリース料は、もはや債務の履行以外のリースに関する権利及び義務がないと考えられるため、IFRS 第 16 号ではなく、金融負債として IFRS 第 9 号の認識の中止の要求事項を適用する。一方で、対応するリース期間を経過していないリース料は、リースに関する権利及び義務が存在していると考えられるため、IFRS 第 16 号のリースの条件変更の要求事項を適用する。

方法についての追加のガイダンス又は設例を要望した。IASBはこの事項に関する追加の証拠をIFRS第16号の適用後レビューにおいて収集することを決定した。

16. 初期的なフィードバックでは、状況によっては、セール・アンド・リースバック取引における売手である借手による資産の譲渡がIFRS第15号に従って売却であるかどうかを決定することが困難である可能性があることが示唆されている。一部の利害関係者は、この判断を行う上での困難が次の場合に生じる可能性があるとして述べた。
- (1) リースバック取引における売手である借手の更新オプションで、売手である借手が原資産の残りの経済的耐用年数のほとんど全部にわたりリースを延長することが認められる場合
  - (2) 建物の全体が売却され、当該建物の一部分（例えば、あるフロア）のみがリースバックされる場合
  - (3) 売手である借手が、売却した資産とは異なる資産をリースバックする場合（例えば、売手である借手が未改装の建物を売却して改装後の建物をリースバックする場合）
  - (4) 買手である貸手が資産の売却を決定するときに借手が先買権を有する場合
  - (5) 買手である貸手がリースバックをファイナンス・リースに分類する場合
17. 一部の利害関係者は、次のことが不明確であるとも述べた。
- (1) 原資産に対する支配の移転の判定をその後に見直すことができるかどうか（例えば、買戻しオプションが行使されずに期限満了となった場合）。
  - (2) リースバックの資産価値又は資産耐用年数がどのような比率なら、取引を売却として会計処理することができなくなるのか。

**(質問項目)**

18. 本件に関する質問は、次のとおりである。

質問 6.2 — セール・アンド・リースバック取引における資産の譲渡が売却であるかどうかを評価する際にIFRS第16号をIFRS第15号とともに適用すること

- (a) セール・アンド・リースバック取引における資産の移転が売却であるかどうかを評価するにあたっての困難を、どのくらいの頻度で観察したか。
- (b) 報告される金額に重要性がある影響を与えたか又は与えると見込まれる、売手である借手による支配の移転の判定における不統一（それにより情報の有用性が低下する）を観察したか。

(c) 資産の譲渡が売却であるかどうかを売手である借手が判定するのを支援するために IASB が行動すべきであるという見解である場合には、提案する解決策を記述し、その解決策の便益がどのようにコストを上回るのかを説明されたい。

9 ページから 10 ページの「質問への回答のためのガイダンス」参照<sup>1</sup>。

## 2024 年 9 月の ASAF 会議対応において行った予備的な検討

19. リース会計基準の開発段階において、IFRS 第 16 号の会計処理について国内の関係者から強い異論があった領域である。
20. また、本資料第 9 項に記載の質問票による初期的なコメントに対して、次のコメントが寄せられた。
  - (1) ある監査人より、例えば建物の建設請負契約とそのリースバックの組み合わせで構成される取引のように、支配の移転が期間にわたる履行義務に該当する場合、当該取引がセール・アンド・リースバックに該当するか IFRS 第 16 号の規定上は必ずしも明確でないとの意見があった。
  - (2) ある監査人より、継続的関与と IFRS 第 15 号の要件の関連性、また収益認識とリースバックの会計単位の問題など様々な指摘があったと認識しており、IFRS 第 16 号の適用後レビューのプロセスを通じて何らかの対応が図られることが望ましいとの意見があった。
21. 我が国の会計基準と IFRS 第 16 号との間で差異が生じている領域であることから、2024 年 9 月の ASAF 会議において、情報要請の項目として取り上げるべきとのコメントを行うことをコメントした。

## 事務局による分析及びコメント・レターにおける対応方針案

22. セール・アンド・リースバック取引については、我が国関係者の意見も踏まえ会計上の考え方を比較考量した結果、Topic 842 と同様の会計処理を定めることとしたうえで、次の取扱いを示している。
  - (1) セール・アンド・リースバック取引に該当するかどうかの判断規準

リースバックが行われる場合であっても、売手である借手による資産の譲渡が次のいずれかであるときはセール・アンド・リースバック取引に該当しない。

- ① 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」(以下「収益認識会計基準」という。)に従い、一定の期間にわたり充足される履行義務の充足によって行われるとき
  - ② 企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」第 95 項を適用し、工事契約における収益を完全に履行義務を充足した時点で認識することを選択するとき
- (2) セール・アンド・リースバック取引について金融取引として会計処理を行う場合の要件

次の(1)又は(2)のいずれかを満たすときは、売手である借手は、当該セール・アンド・リースバック取引について資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、金融取引として会計処理を行う。

- ① 収益認識会計基準などの他の会計基準等に従うと売手である借手による資産の譲渡が損益を認識する売却に該当しない。
  - ② 収益認識会計基準などの他の会計基準等に従うと売手である借手による資産の譲渡が損益を認識する売却に該当するが、リースバックにより、売手である借手が資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担することとなる。
23. 本資料第 20 項(1)については、リース会計基準の開発時において一括借上契約に関して問題意識が聞かれたため具体的な取扱いを定めたものであるが、明確化を求めることにより意図しない帰結となる可能性も考えられるため、コメントしないことが考えられるかどうか。
24. 本資料第 20 項(2)にコメントに関して、セール・アンド・リースバック取引における資産の移転が売却であるかどうかを評価するにあたっての困難さについては、リース会計基準の開発時において、第 22 項(2)①に記載の要件のみでは実務上の判断が困難であるとの意見が聞かれたことを踏まえ、第 22 項(2)②の要件を追加している。仮に本要件を追加する場合、IFRS 会計基準と米国会計基準のコンバージェンスも図られることとなり比較可能性が改善すると考えられる。したがって、本情報要請のコメントに含めることも考えられるかどうか。

## ディスカッション・ポイント 2

本資料第 23 項及び第 24 項についてご意見を伺いたい。また、他にコメントすべき点があれば、ご意見を頂きたい。

**(スポットライト 3 - セール・アンド・リースバック取引における利得又は損失の認識に IFRS 第 16 号を IFRS 第 15 号とともに適用することについての見方)**

25. IFRS 第 16 号を開発する際に、IASB は、売手である借手がセール・アンド・リースバック取引における完了した売却について認識する利得又は損失は、買手である貸手に移転された権利に係る利得又は損失の金額を反映すべきであると決定した。IFRS 第 16 号「リース」に関する結論の根拠の BC266 項は、この決定についての IASB の論拠を説明している。IASB は、セール・アンド・リースバック取引における資産の売却について認識される利得の金額を制限することで、望むような会計上の結果を達成するためにそうした取引を行うインセンティブが減少すると予想した。
26. 初期的なフィードバックでは、一部の利害関係者がセール・アンド・リースバック取引における部分的な利得又は損失の認識に関して懸念を有していることが示唆されている。彼らの見解では、そのような会計処理は、IFRS 第 16 号におけるセール・アンド・リースバック取引の要求事項が参照している IFRS 第 15 号における会計モデルと不整合であるからである。コメントの中で、利害関係者は次のように述べた。
- (1) セール・アンド・リースバック取引における使用権資産及びリース負債の測定が、セール・アンド・リースバック取引の一部ではないリースから生じた資産及び負債についての当初測定の要求事項と異なっている。
  - (2) 部分的な利得又は損失認識モデルは、企業が複雑な計算を行うことを要求する可能性があり、利用者が理解して将来キャッシュ・フローの予測に利用することが困難である。

**(質問項目)**

27. 本件に関する質問は、次のとおりである。

質問 6.3 — セール・アンド・リースバック取引における利得又は損失の認識に IFRS 第 16 号を IFRS 第 15 号とともに適用すること

- (a) セール・アンド・リースバック取引において企業が認識する利得（又は損失）の金額を制限することが、有用な情報をもたらすことに同意するか。
- (b) IASB が IFRS 第 16 号を公表した以降に、部分的な利得又は損失の認識の要求事項の適用のコスト及びそれによりもたらされる情報の有用性が予想されたのと著しく異なることを示唆するような、どのような新たな証拠又は議論を識別したか。
- (c) 部分的な利得又は損失の認識の要求事項の適用のコストと便益のバランスを IASB が

改善すべきであるという見解である場合、提案する解決策を記述されたい。

9 ページから 10 ページの「質問への回答のためのガイダンス」参照<sup>1</sup>。

## 2024 年 9 月の ASAF 会議対応において行った予備的な検討

28. セール・アンド・リースバック取引については、我が国関係者の意見も踏まえ会計上の考え方を比較考量した結果、Topic 842 と同様の会計処理を定めることとした。その理由は、次のとおりである。
- (1) 資産の譲渡について収益認識会計基準などの他の会計基準等の定めにより損益を認識すると判断する場合、当該資産の譲渡に係る損益が全額計上される。これに対し、IFRS 第 16 号の定めと同様の定めを本適用指針に含めた場合、資産の譲渡について収益認識会計基準などの他の会計基準等の定めにより損益を認識すると判断される場合であっても、当該資産の譲渡に係る損益の調整を求めることになり、収益認識会計基準などの他の会計基準等の考え方とは異なる考え方を採用することとなる。
  - (2) IFRS 第 16 号においては、リースバックにより売手である借手が継続して保持する権利に係る利得又は損失は売却時に認識しないため売却損益の調整が必要となる分、Topic 842 のモデルよりも複雑となる可能性があると考えられる。このような IFRS 第 16 号における資産の譲渡に係る損益の調整に代えて、セール・アンド・リースバック取引についての開示を要求することが有用な情報の提供につながると考えられる。
29. また、本資料第 9 項に記載の質問票による初期的なコメントに対して、次のコメントが寄せられた。
- (1) ある監査人より、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をどのように測定するかについては主観や不確実性の要素が高く、会計処理も複雑であるとの意見があった。
  - (2) ある監査人より、将来の売上又は使用に連動した変動リース料に関する取扱いについては、発生の可能性が非常に高く、概念フレームワークの資産の定義における「支配」の概念に該当する可能性が高いものまでオフバランスになることで、実態を反映しない結果となる可能性があるが、リース負債としてみ積りによる認識がされることはない。会計基準の理解及び適用のために、この点の概念フレームワーク又は IFRS 第 9 号「金融商品」の金融負債との相互関係に関する追加の説明が必要であるとのコメントがあった。

(3) ある監査人より、将来の業績又は使用に連動した変動リース料に関する取扱いについて、当該コストと複雑性への対応が、セール・アンド・リースバックに伴うリースに反映されなかった点が残念であるとの意見があった。

30. これらを踏まえ、IFRS 第 16 号の適用後レビューにおいて再検討が必要である領域として識別していた。

### **事務局による分析及びコメント・レターにおける対応方針案**

31. 審議事項(3)-2 のコメント・レターの基本的な方針に従い、次の 2 つに関して、それぞれコメントを行うことが考えられる。

(1) セール・アンド・リースバック取引に係る会計処理に関して、資産の譲渡について IFRS 第 15 号の定めにより損益を認識すると判断する場合に売手である借手がリースバックにより買手である貸手に移転された権利に係る損益のみを認識することは、IFRS 第 15 号の考え方と整合しない点で有用な情報を提供していないと考えられる。また、売手である借手が継続して保持する権利に係る売却損益を調整することは会計処理の複雑さにつながっていると考えられる。

(2) 将来の業績又は使用に連動した変動リース料について、リースとリースバックで異なる会計処理を行うことは、負債の認識について一貫性のある取扱いとなっていないため、有用な情報を提供していないと考えられる。また、米国会計基準の取扱いとも整合していないため、コンバージェンスの観点からも改善が必要であると考えられる。

### **ディスカッション・ポイント 3**

前項についてご意見を伺いたい。また、他にコメントすべき点があれば、ご意見を頂きたい。

以 上