

---

プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 **【審議事項】リース料が変動するセール・アンド・リースバック**

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、2020 年 3 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）において議論される、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「IFRS 第 16 号」という。））に関する要望書の継続審議<sup>1</sup>について説明することを目的としている。
2. なお、本資料においては、括弧内における IFRS 基準の参照項は、特に断りがない限り、IFRS 第 16 号のものを記載している。

## II. 要望書の内容

3. 要望書では、以下の事例が示されている。
  - (1) 企業は、有形固定資産（原資産）のセール・アンド・リースバック契約を締結し、10 年間のリースバックを行う。
  - (2) リースバック取引日の原資産の帳簿価額は CU1,000,000、売却価格は CU1,800,000（原資産の公正価値）である。
  - (3) 売手である借手による土地の譲渡は、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」の要求事項を満たしている。
  - (4) リースバックのリース料は、当該有形固定資産の使用から生じる企業の収益（revenue）のパーセンテージに基づき変動し（指数又はレートに基づく金額ではない）、実質上の固定リース料ではない。
  - (5) リース料は市場のレートに等しい。取引日において、10 年のリース期間に対するリースバックのリース料の見積合計（現在価値）は CU450,000 である。
4. 要望書は、本件事案において、IFRS 第 16 号の第 100 項(a)の「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」をどのように決定すべきか

---

<sup>1</sup> 2019 年 11 月の IFRS-IC 会議では、アジェンダ決定案の公表に至らなかったことを受けて、IASB スタッフが追加で実施した分析結果について、2020 年 3 月の IFRS-IC 会議で再度検討を行っている。

を質問している。当該方法は、売手である借手がリース開始日に認識する利得の金額の測定に影響する。要望書においては、以下の2つの見解が示されている。

**(見解 A：使用権資産は認識されない)**

5. 見解 A では、リースバックから生じる使用権資産は、IFRS 第 16 号第 24 項の使用権資産の当初測定 of 要求事項を考慮する。使用権資産の取得原価は、リース負債の当初測定 of 金額などから構成されるが (第 24 項)、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のみがリース負債の測定に含まれるとされている (第 27 項 (b))。
6. よって、資産の使用から生じる収益に基づく完全な変動リース料の場合、リースバックから生じる使用権資産の取得原価に含まれるリース負債はゼロとなり、使用権資産はゼロとなる。本事案では、IFRS 第 16 号第 100 項(a)を適用する結果、売却価格と資産の帳簿価額の差として CU800,000 の全額が利得としてリースの開始日に認識される。

**(見解 B：売手である借手が保持した使用権に係る部分だけ認識され、繰り延べられた利得は、使用権資産から控除され減価償却を通じて実現する)**

7. 見解 B では、売手である借手は、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を反映する部分として測定する。当該部分を決定するため、売手である借手は、例えば保持した使用権の価値をリースバックのリース料の見積合計の現在価値 (市場レートによる) CU450,000 として算定する。
8. 上記の算定方法によった場合、売手である借手は、リースバックから生じた使用権資産 CU250,000 を次のように算定する。

$$\text{資産の従前の帳簿価額} \times \frac{\text{リースバックのリース料の見積合計の現在価値}}{\text{資産の公正価値}}$$

$$\text{CU1,000,000} \times \frac{\text{CU450,000}}{\text{CU1,800,000}} = \text{CU250,000}$$

この場合、売手である借手は、リースバック取引日に CU600,000 の利得を認識することになる。当該利得は、買手である貸手に移転した権利に関する利得であり、次のように算定される。

$$\begin{array}{l} \text{資産の売却による} \\ \text{利得の総額} \end{array} \times \frac{\text{買手である貸手に移転した権利の価値}}{\text{資産の公正価値}}$$

$$\text{CU800,000} \times \frac{\text{CU1,800,000} - \text{CU450,000}}{\text{CU1,800,000}} = \text{CU600,000}$$

### III. IASB スタッフの分析

#### IFRS 第 16 号の定め

9. アジェンダ・ペーパーで引用しているセール・アンド・リースバック取引に関する IFRS 第 16 号の定めは以下のとおりである。

<p>36 開始日後において、借手はリース負債を次のようにして測定しなければならない。</p> <p>(a) 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</p> <p>(b) 支払われたリース料を反映するように帳簿価額を減額</p> <p>(c) 第 39 項から第 46 項で定めている見直し [参照：設例 13] 又はリースの条件変更を反映するか、又は改訂後の実質上の固定リース料 (B42 項参照) を反映するように帳簿価額を再測定</p> <p><b>[参照：結論の根拠 BC182 項及び BC183 項並びに、外貨建のリース負債について、BC196 項から BC199 項も]</b></p>
<p>37 リース期間中の各期間におけるリース負債に係る金利は、リース負債の残高に対して每期一定の率の金利を生じさせる金額としなければならない。毎期の利率は、第 26 項に記述した割引率、又は該当がある場合には、第 41 項、第 43 項若しくは第 45 項(c)に記述している改訂後の割引率である。</p>
<p>38 開始日後において、借手は下記の両方を純損益に認識しなければならない。ただし、当該コストが他の適用可能な基準を適用して他の資産の帳簿価額に算入される場合を除く。</p> <p>(a) リース負債に係る金利</p> <p>(b) リース負債の測定に含めなかった変動リース料 (当該変動リース料が発生する契機となっ</p>

	た事象又は状況が生じた期間において)
98	<p>企業（売手である借手）が資産を他の企業（買手である貸手）に売却して当該資産を買手である貸手からリースバックする場合には、売手である借手と買手である貸手の両方は、その譲渡取引とリースを第 99 項から第 103 項を適用して会計処理しなければならない。【参照：B45 項及び B46 項】</p>
100	<p>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、</p> <p>(a) 売手である借手は、リースバックから生じた使用权資産を、<b>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权に係る部分</b>で測定しなければならない。したがって、売手である借手は、<b>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のみ</b>を認識しなければならない。【参照：結論の根拠 BC266 項】</p>
BC262	<p>セール・アンド・リースバック取引に関する決定に至る際に、IASB は次のことに留意した。</p> <p>(a) (略) したがって、セール・アンド・リースバック取引の中に売却の会計処理を妨げる要素がない場合には、買手である貸手は原資産に対する支配を獲得し、当該資産の<b>使用</b>をリース期間にわたり<b>支配する権利</b>を売手である借手に直ちに移転すると考えられる。買手である貸手が原資産をその<b>後のリースバック</b>における借手である企業から購入するという事実は、買手である貸手が原資産に対する支配を獲得する能力を変更するものではない。</p>
BC266	<p>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関する金額を反映すべきであると決定した。この結論に至る際に、IASB は、取引の売却要素（すなわち、原資産の売却）を IFRS 第 15 号を適用して会計処理することを要求すべきかどうかを検討した。法的な観点からは、売手である借手は原資産の全体を買手である貸手に売却していることが多いからである。しかし、経済的な観点からは、売手である借手はリースバックの終了時の原資産の価値に対する持分だけを売却しているのであり、資産をリースバックの継続期間にわたり使用する権利を保持している。売手である借手は、すでに資産を購入した時点で資産を使用する権利を獲得しており、使用权は、例えば、有形固定資産を企業が購入した時に獲得した権利の組み込まれた一部分である。したがって、IASB の考えでは、買手である貸手に移転された権利に関する利得を認識することが、取引の経済実態を適切に反映する。</p>

10. セール・アンド・リースバック取引に関しては IFRS 第 16 号に設例 24 があるが、要望書の取引とは、(a) 市場を上回る条件を含む取引の会計処理であり、かつ、(b)

リースバック後の全てのリース料が固定である点が異なるとしている。

IE11 設例 24 は、売手である借手及び買手である貸手についての IFRS 第 16 号の第 99 項から第 102 項の要求事項の適用を例示している。

#### 設例 24——セール・アンド・リースバック取引

ある企業（売手である借手）が、建物を他の企業（買手である貸手）に現金CU2,000,000で売却する。この取引の直前において、当該建物は取得原価CU1,000,000で計上されている。同時に、売手である借手は、当該建物を18年間使用する権利について買手である貸手と契約を締結する。この取引の契約条件は、売手である借手による建物の譲渡が、IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」における、履行義務がいつ充足されるのかの判定に関する要求事項を充足するものである【参照：第99項】。したがって、売手である借手と買手である貸手は、この取引をセール・アンド・リースバックとして会計処理する。この設例では、当初直接コストを無視する。

売却日現在の建物の公正価値はCU1,800,000である。建物の売却の対価が公正価値ではないため、売手である借手と買手である貸手は、売却代金を公正価値で測定するための調整を行う。売却価格の超過金額CU200,000（CU2,000,000－CU1,800,000）は、買手である貸手が売手である借手に提供した追加的な融資として認識される。

#### 【参照：第101項(b)】

リースの計算利率は年4.5%で、これは売手である借手が容易に算定可能である。毎年の支払の現在価値（18回のCU120,000の支払を年4.5%で割引）はCU1,459,200となり、このうちCU200,000は追加的な融資に関するものであり、CU1,259,200はリースに関するものである。これらは、それぞれCU16,447とCU103,553の18回の毎年の支払に対応している。

買手である貸手は、この建物のリースをオペレーティング・リースに分類する。

#### 売手である借手

開始日に、売手である借手は、建物の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売手である借手が保持している使用権に係る比例部分で測定する。これはCU699,555である【参照：第100項(a)】。これは次のように計算される。CU1,000,000（建物の帳簿価額）÷CU1,800,000（建物の公正価値）×CU1,259,200（18年の使用権資産に係る割引後のリース料）

売手である借手は、買手である貸手に移転された権利に関する利得の金額【参照：第100項(a)】CU240,355だけを認識し、これは次のように計算される。建物の売却に係る利得はCU800,000

(CU1,800,000－CU1,000,000) であり、そのうち、

(a) CU559,645 ( $CU800,000 \div CU1,800,000 \times CU1,259,200$ ) は、売手である借手が保持している建物の使用权に関する部分である。

(b) CU240,355 ( $CU800,000 \div CU1,800,000 \times (CU1,800,000 - CU1,259,200)$ ) は、買手である貸手に移転された権利に関する部分である。

開始日に、売手である借手は、この取引を次のように会計処理する。

現金	CU2,000,000	
使用权資産	CU699,555	
		建物
		CU1,000,000
		金融負債
		CU1,459,200
		移転した権利に係る利得
		CU240,355

買手である貸手

開始日に、買手である貸手は、この取引を次のように会計処理する **【参照：第100項(b)】**。

建物	CU1,800,000
金融資産	CU200,000 (18回のCU16,447の支払を年率4.5% で割り引いた金額)
現金	CU2,000,000

開始日後に、買手である貸手は、年間支払額CU120,000のうちCU103,553をリース料として処理することによって、このリースを会計処理する。売手である借手から受け取る年間支払額のうち残りのCU16,447は、(a) 金融資産CU200,000の決済のために受け取った支払と(b) 金利収益として会計処理される。

11. BC266 項のとおり、セール・アンド・リースバックについて、売手である借手は、買手である貸手に資産の法的所有権を移転している場合であっても、同じ資産について一定期間のリースを契約することにより、実際には、資産の法的所有権に組み込まれていた当該資産を使用する権利を移転していないという、取引の経済実態を反映するために IASB は要求事項を開発した。売手である借手はリースバックの終了時の原資産の価値に対する持分だけを売却しているのであり、資産をリースバックの継続期間にわたり使用する権利を保持している。

12. 資産を使用する権利は、セール・アンド・リースバックの取引時に、新たに獲得したのではなく、売手である借手が、資産の購入時から保持していたものである。したがって、売手である借手は、リースバックから生じた使用権資産について再測定を行わず、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し、かつ、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のみを認識しなければならない。

## 要望書の取引への IFRS 第 16 号のあてはめ

### (資産の譲渡を当該資産の売却として会計処理すべきかどうか)

13. 本件は、セール・アンド・リースバックであり、かつ、資産の譲渡は IFRS 第 15 号の売却の要求事項を満たすことから、IFRS 第 16 号第 100 項から第 102 項が適用される。

### (使用権資産の測定)

14. 第 100 項(a)を適用し、売手である借手は、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しなければならない。当該測定においては、売手である借手が保持した使用権に関連した、買手である貸手に移転された資産に係る部分の決定が求められる。IASB スタッフの見解では、リースバックにより保持される使用権の価値と、買手である貸手に移転した資産の価値の比較が求められる。
15. IFRS 第 16 号においては、当該配分方法に関する具体的な定めはないものの、BC266 項における「経済的な観点からは、売手である借手はリースバックの終了時の原資産の価値に対する持分だけを売却しているのであり、資産をリースバックの継続期間にわたり使用する権利を保持している」という記載が、適切かつ合理的な配分方法の評価に役立つ。よって、売手である借手は、取引日における資産全体の価値を以下に分割する計算方法を用いる。
- (1) リースバックによって保持された使用権の価値（例えば、市場のレートによる予想リース料の現在価値）
- (2) 買手であり貸手に移転した権利の価値（例えば、リースバック終了時の資産の予想残存価値の現在価値）

$$\text{資産の従前の帳簿価額} \times \frac{\text{保持された使用権の価値}}{\text{資産の公正価値}}$$

本資料第 3 項に記載した要望書の事例に基づけば、売手である借手は、使用権資産を以下の計算により CU250,000 と測定することになる。

$$\text{CU1,000,000} \times \frac{\text{CU450,000}}{\text{CU1,800,000}} = \text{CU250,000}$$

#### (買手である貸手に移転された権利に係る利得)

16. 第 100 項(a)において、売手である借手は、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のみを認識しなければならないと規定されている。

$$\frac{\text{資産の売却による利得の総額}}{\text{資産の公正価値}} \times \frac{\text{買手である貸手に移転した権利の価値}}{\text{資産の公正価値}}$$

本資料第 3 項に記載した要望書の事例に基づけば、売手である借手は、以下の計算により CU600,000 の利得を認識することになる。

$$\text{CU800,000} \times \frac{\text{CU1,800,000} - \text{CU450,000}}{\text{CU1,800,000}} = \text{CU600,000}$$

17. 本資料第 3 項に記載した要望書の数値を用いると、売手である借手は、リースの開始日に以下のように会計処理する。

現金	1,800,000	
使用権資産	250,000	
	有形固定資産	1,000,000
	金融負債	450,000
	移転した権利に係る利得	600,000

#### (金融負債)

18. 本資料の第 17 項に例示したように、売手である借手は IFRS 第 16 号のセール・アンド・リースバックの要求事項を適用して、取引日に負債を認識する。当該負債は、売手である借手が買手である貸手にリース期間にわたって支払を行う義務を反映しているため、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。
19. 2019 年 11 月の IFRS-IC 会議では、一部の IFRS-IC メンバーから次の質問が行われた。

(1) 売手である借手は当該金融負債について IFRS 第 16 号を適用してリース負債と



して会計処理するのか、あるいは、IFRS 第 9 号「金融商品」（以下「IFRS 第 9 号」という。）を適用して、金融商品として会計処理するのか。

(2) リース負債として会計処理する場合、売手である借手は IFRS 第 16 号を当該金融負債にどのように適用するのか。特に、要望書に記載されているリースバックの変動リース料が売手である借手の売上の一定割合として算定される場合について。

20. IASB スタッフは、金融負債がすべてのセール・アンド・リースバック取引から生じること留意した（売手である借手が買手である貸手にリース期間にわたって支払を行う義務を負うことを前提とする）。このため、当該金融負債に IFRS 第 16 号と IFRS 第 9 号のいずれを適用すべきであるかという問題は、リースバックのリース料の一部又はすべてが変動リース料である場合に限定した問題ではなく、すべてのセール・アンド・リースバック取引に関連する。

**IFRS 第 16 号はセール・アンド・リースバック取引で生じる金融負債に適用されるのか。**

21. リース負債は、金融負債の定義を満たすため、IFRS 第 16 号と IFRS 第 9 号のいずれをセール・アンド・リースバック取引で生じる金融負債に適用するのかは、適用範囲の問題である。IFRS 第 9 号の第 2.1 項 (b) は「IFRS 第 16 号が適用されるリースに基づく権利及び義務」を適用範囲から除外している。このため、IASB スタッフは、ここで問題となる金融負債が、IFRS 第 16 号が適用されるリース負債に該当するかどうかを最初に検討した。
22. IFRS 第 16 号は、資産（原資産）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部としてリースを定義している。IFRS 第 16 号の第 9 項は、「契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合には、当該契約はリースであるか又はリースを含んでいる。」としている。したがって、契約がリースであるか、リースを含む場合、借手は(1)識別された資産の一定期間の使用を支配する権利を入手し、(2)当該権利と交換に対価を支払う。
23. IFRS 第 16 号第 98 項に「(略) 売手である借手と買手である貸手の両方は、その譲渡取引 **とリース** を第 99 項から第 103 項を適用して会計処理しなければならない。」と記載されている。IFRS 第 16 号 BC262 項(a)に、「(略) したがって、セール・アンド・リースバック取引の中に売却の会計処理を妨げる要素がない場合には、買手である貸手は原資産に対する支配を獲得し、当該資産の **使用を** リース期間にわたり **支配する権利** を売手である借手に直ちに移転すると考えられる。買手である貸手

が原資産を その後のリースバック における借手である企業から購入するという事実は、買手である貸手が原資産に対する支配を獲得する能力を変更するものではない。」とある。

24. したがって、(IFRS 第 15 号の譲渡を売却として会計処理する要求事項を満たす) セール・アンド・リースバック取引では、売手である借手は原資産を買手である貸手に譲渡し、買手である貸手に対する支払と交換に、資産の使用を支配する権利を直ちに得ることになる。このため、IASB スタッフは、売手である借手がリース期間にわたって買手である貸手に行ういかなる支払においても、原資産を使用する権利との交換であると判断を下している。言い換えれば、売手である借手が買手である貸手に支払を行う義務は、リースに係る。したがって、当該負債は IFRS 第 16 号を適用するリース負債である。
25. この結論は、売手である借手によるリースバックから生じる使用権資産の測定を定める IFRS 第 16 号第 100 項(a)と合致する。売手である借手がセール・アンド・リースバック取引日に使用権資産を入手する場合、売手である借手がリース期間にわたって買手である貸手に支払う義務は、当該使用権の入手に関連する負債である。

#### 実施された限定的なリサーチ

26. 企業が IFRS 第 16 号を適用してセール・アンド・リースバック取引をどのように会計処理しているか識別するために、IASB スタッフは公開されている財務諸表又は他の投資家情報の限定的なレビューを行った。IASB スタッフは、セール・アンド・リースバック取引で生じたリース負債を認識する企業 8 社を識別し、IFRS 第 9 号の金融負債を認識する企業は見受けられなかった。すべての事例において、リースバックのリース料が変動リース料であるかどうかを確認できなかった。<sup>2</sup>

#### リース負債の会計処理において IFRS 第 16 号を適用する方法

27. 本資料の該当箇所<sup>3</sup>で検討したとおり、IFRS 第 16 号第 100 項(a)は、売手である借手がリースバックから生じる使用権資産、及び取引日に認識する利得又は損失を測定する方法を定めている。これは、売手である借手が、別の状況であれば使用権資産の当初測定に適用する IFRS 第 16 号第 23 項―第 24 項の測定に関する要求事項を適用しないことを意味する。
28. 同様に、第 100 項(a)の要求事項の帰結は、リース負債の当初測定は、取引に関し

<sup>2</sup> セール・アンド・リースバック取引を行っている企業で、認識されている負債がリース負債か IFRS 第 9 号の金融負債か判断できなかった企業がこの他に 2 社あった。

<sup>3</sup> 「使用権資産の測定」(本資料第 14 項―第 15 項)、及び「買手である貸手に移転された権利に係る利得」(本資料第 16 項参照)

て第 100 項(a)を適用して認識する使用権資産並びに利得又は損失の測定によって決定されるということである。これが次に意味することは、売手である借手は、別の状況であればリース負債の当初測定に適用する IFRS 第 16 号第 26 項―第 27 項の測定に関する要求事項を適用しないということである。

29. 本資料の第 3 項の事例を使用して例示すると、売手である借手は取引日に次のように認識する。

現金	1, 800, 000		
使用権資産	250, 000		
	有形固定資産	1, 000, 000	
	リース負債	450, 000	
	移転した権利に係る利得	600, 000	

30. リース負債 CU450, 000 の測定は、売手である借手が第 100 項(a)を適用して、使用権資産 CU250, 000 の測定、及び CU600, 000 の利得を算定した方法の結果として算定される。当該負債は、売手である借手がリース期間にわたって買手である貸手に支払う義務を示す。第 100 項(a)が売手である借手に使用権資産の測定及び取引に関する利得又は損失の算定を要求する方法によって、当該リース負債 CU450, 000 の測定は、使用権資産の価値を表すことになる。
31. IASB スタッフは分析に基づき、第 100 項(a)がセール・アンド・リースバックの取引日における会計処理を定めていると結論を下している。しかしながら、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は、売手である借手が取引日以後に、使用権資産及びリース負債を会計処理する方法を定めていない。したがって、売手である借手は使用権資産及びリース負債に適用可能な事後測定の要求事項を適用する。すなわち、
- (1) 使用権資産に関する IFRS 第 16 号第 29 項―第 35 項；及び
  - (2) リース負債に関する IFRS 第 16 号第 36 項―第 38 項

### リース負債の事後測定

32. リースバックのリース料が IFRS 第 16 号<sup>4</sup>の「リース料」の定義を満たす金額で構

<sup>4</sup> IFRS 第 16 号は、リース料を「借手が貸手にリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う支払であり、次のもので構成される。(a)固定リース料(実質上の固定リース料を含む)からリース・インセンティブを控除したもの (b)変動リース料のうち指数又はレートに応じて決まるもの (c)購入オプションの行使価格(借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合) (d)リースの解約のためのペナルティの支払(リース期間が借手がリースを解約するオプションを行使することを反映している場合)。借手については、リース料には、借手が残価保証に基づいて支払うと見込まれる金額も含まれる。

成される場合、IASB スタッフはリース負債の当初測定は、IFRS 第 16 号第 26 項―第 27 項を適用するのと同様であると想定する。この結果、IASB スタッフは、売手である借手は、概して他のリース負債と同様に第 36 項―第 38 項を適用すると想定する。

33. しかしながら、IFRS 第 16 号第 36 項―第 38 項は、リース負債の測定に、リース料の定義を満たさない金額が含まれる状況を想定せずに草案が作成された。要望書のセール・アンド・リースバック取引は、当該状況の事例を提供している。これは、リースバックのリース料が売手である借手の売上（実質上の固定リース料ではない）に関連する変動リース料から構成されるためである。これらの金額は、IFRS 第 16 号のリース料の定義を満たさない。
34. リース負債の当初測定が IFRS 第 16 号第 26 項―第 27 項によらない場合に、売手である借手が第 36 項―第 38 項を適用し得る方法を以下の設例は示している、と IASB スタッフは考えている。これらは、本資料の第 3 項に記載している事例を使用して例示している。ここでは、次の前提条件を置いている。
- (1) 売手である借手は、取引日にリース負債 CU450,000 を認識している（本資料第 29 項参照）。当該負債の測定は、リースバック 1 年目の予想リース料 CU50,000 を、売手である借手の追加借入利率で割引後の金額で含む。
  - (2) リースバック 1 年目のリース負債に関する利息は CU10,000（売手である借手の追加借入利率で算定）である。
  - (3) 売手である借手は、リースバック 1 年目に CU52,000 の支払（売手である借手が 1 年目に資産を使用して生成した売上の一定割合として算定）を行う。
35. 本事例では、売手である借手はリースバック 1 年目に、
- (1) リース負債に係る金利を反映するように売手である借手の追加借入利率を使用して当該負債の帳簿価額を増額する（IFRS 第 16 号第 36 項(a)、第 38 項(a)）

利息費用	10,000	
	リース負債	10,000

- (2) リース負債の測定に含まれているリースバックの予想リース料（CU50,000）の支払を反映するように当該負債の帳簿価額を減額する。実際の支払金額

(CU52,000) とリース負債に含まれていた金額 (CU50,000) の間の差額は、リース負債の測定に含めなかった変動リース料である (IFRS 第 16 号第 38 項 (b))。したがって、第 38 項 (b) を適用して、売手である借手はそれらの金額を損益に認識する。

リース負債	50,000		
費用	2,000		
		現金	52,000

- (3) 将来の変動リース料の再評価を反映するリース負債の再測定は行わない。これは、リース負債の再評価に関する要求事項を定める IFRS 第 16 号第 39 項—第 43 項により、企業が指数又はレートの変動によらない変動リース料の変動に関してリース負債を再評価することを要求も許容もしていないためである。
- (4) 契約が変更された場合、売手である借手は IFRS 第 16 号第 44 項—第 46 項にあるリースの条件変更の要求事項を適用する。
36. IASB スタッフは、売手である借手は IFRS 第 16 号第 36 項—第 38 項を上記のとおり適用できると考えるが、要求事項は完全 (complete) ではないことを認めている。本資料第 35 項のアプローチは、売手である借手に次のとおり要求する。
- (1) 実際の支払金額ではなく、リース負債の測定に含まれているリースバックの予想リース料を反映するように当該負債の帳簿価額を減額する (第 36 項 (b))
- (2) リース負債の測定に含めるリースバックのリース料を、売手である借手の追加借入利率を使用して割引いた場合に、当初認識のリース負債の帳簿価額に等しい金額となるように算定する。

### IASB スタッフの結論

37. 要望書に記載されたセール・アンド・リースバック取引については、売手である借手は IFRS 第 16 号第 100 項 (a) を適用する。そのため、取引日において、売手である借手は、
- (1) 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。したがって、
- (2) 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のみを認識する。
38. 使用権資産の測定においては、売手である借手は、保持した使用権に関連した、買

手である貸手に移転された資産に係る部分の決定が求められる。売手である借手は、取引日における、リースバックにより保持される使用権の価値と、買手である貸手に移転した資産の価値の比較によりこれを決定する。

39. IFRS 第 16 号は、保持した使用権の価値を決定するために売手である借手を使用する方法を定めていない。売手である借手は、例えば、市場のレートによるリースバックの予想リース料（それらの変動リース料を含む）の現在価値として、保持された使用権の価値を決定できる。
40. 仮に、売手である借手が買手である貸手にリースバックのリース期間にわたって支払を行う場合、セール・アンド・リースバック取引はリース負債も生じさせる。リース負債の当初測定は、IFRS 第 16 号第 100 項(a)を適用することによる、使用権資産の測定及び利得の認識の結果によるものである。
41. 売手である借手は、IFRS 第 16 号第 29 項－第 35 項を適用して使用権資産の事後測定を行い、IFRS 第 16 号第 36 項－第 38 項を適用してリース負債の事後測定を行う。

### **IFRS-IC は本事案を基準設定アジェンダに加えるべきであるか**

**(本事案が広がりのある影響を有し、影響を受ける人々に重要性のある影響を与えているか又は与えると予想されるか)**

42. 要望書の質問は、リース料の一部又はすべてが IFRS 第 16 号のリース料の定義を満たさないセール・アンド・リースバック取引に関して生じたものである。IASB スタッフはそのようなリース料のセール・アンド・リースバック取引が存在することを確認していないが、IASB スタッフが実施したアウトリーチに対する複数の回答者は、これらの取引が将来、より頻繁に発生する可能性について述べた。特に一部の回答者は、当該取引又は類似する取引が小売業界で一般的であるか、一般的になる可能性があり、リースバックのリース料の一部又はすべてが売手である借手の売上に基づくこともあり得るとした。複数の回答者は、エネルギー生産施設についても言及し、リースバックのリース料の一部又はすべてが生産した電力に基づく可能性があり、農産業における果実生成型植物についても言及した。

**(IFRS 基準に追加又は変更して財務報告を改善する必要があるか)**

#### **要望書で提起された案件**

43. 要望書提出者は、変動リース料のセール・アンド・リースバックの取引日に、売手である借手在使用権資産を測定し、利得又は損失を算定する方法について質問した。

IASB スタッフの分析によると、IFRS 第 16 号は企業がこのようなセール・アンド・リースバック取引の取引日における会計処理を決定するための十分な基礎を提供していると結論を下した。このため、IASB スタッフは、IFRS-IC が、売手である借手がどのように変動リース料のセール・アンド・リースバック取引を取引日に会計処理するかを説明するアジェンダ決定案を公表することを提案する。

### リース負債の測定

44. IASB スタッフは、IFRS 第 16 号がリース負債の事後測定に関して完全ではないことを認めている。リース負債の当初測定は、第 100 項(a)を適用して使用権資産の測定（及び取引に関する利得又は損失の算定）が行われた方法による結果である。それは、売手である借手が保持した使用権の価値を反映する。
45. これは、リース負債の当初測定が必ずしも、仮に売手である借手が IFRS 第 16 号第 26 項-第 27 項を適用した場合とは同じ結果にならないことを意味する。IASB スタッフの見解では、売手である借手は、アジェンダ・ペーパー第 44 項<sup>5</sup>に記載されているように、現行の要求事項を適用できる。しかしながら、このアプローチは IFRS 第 16 号において十分に説明されていない。

### IFRS 第 16 号を修正してリース負債の測定に対処すべきであるか

46. 要望書の提出者は、売手である借手による特定のセール・アンド・リースバック取引に関する取引日の会計処理を質問した。要望書提出者は、そのような取引で生じるリース負債の事後測定については直接質問しなかった。IASB スタッフは、限定的なリサーチを実施した結果、企業はセール・アンド・リースバック取引を開始しており、それらの企業は IFRS 第 16 号の適用方法を決定していたことに留意した。
47. このため、IASB スタッフは、セール・アンド・リースバック取引で生じたリース負債の測定方法を決定する際の困難性及び相違について、直接、情報を入手していない。
48. IFRS 第 16 号が修正された場合、セール・アンド・リースバックの要求事項は、売手である借手が取引日にリース負債を認識し、当該リース負債の事後測定に IFRS 第 16 号第 36 項-第 38 項を適用するように改善することができる。この修正は、第 36 項-第 38 項を適用して、以下の事項を明確にする。すなわち、売手である借手は、
  - (1) 支払われたリース料（第 36 項(b)）をリース負債の測定に含められた金額とし

---

<sup>5</sup> 本資料第 35 項参照

て決定する。当該測定に含められる金額は、第 37 項に定めのある割引率を使用して割り引いた場合に、リース負債の帳簿価額に等しい金額となるように算定する。

(2) リース料の支払とリース負債の測定に含まれた金額の間の差異に第 38 項を適用して会計処理する。

49. IASB スタッフの見解では、そのような修正は「デュー・プロセス・ハンドブック」第 6.11 項―第 6.14 項の年次改善の基準を満たす。これらの基準を満たすために、当該修正は新たな原則や現行の原則の変更を提案するものではなく、以下の事項に限定される。

(1) 基準の文言を明確化する。又は

(2) 比較的軽微な意図せざる帰結、見落とし若しくは基準の現行の要求事項の間の矛盾を訂正する。

50. IASB スタッフは、考え得る修正（上記<sup>6</sup>参照）は、1 番目の基準を満たすと考える。それは、セール・アンド・リースバック取引で生じるリース負債に対する IFRS 第 16 号の第 36 項―第 38 項の適用を明確化する。この明確化は、新たな原則や現行の原則の変更を提案するものではない。この考えられる修正は、2 番目の基準も満たすと考えられる。それは、IFRS 第 16 号開発時の比較的軽微な見落としを訂正する。

51. IASB スタッフは、IFRS 第 16 号を修正して、セール・アンド・リースバック取引で生じるリース負債の測定に対処することに便益があると考えている。IASB スタッフは、この測定を決定する際の困難性及び相違について直接、情報を入手していないが、要望書提出者の質問は、当該負債の測定に関する不確実性によって生じた可能性があると考えている。IASB スタッフは、セール・アンド・リースバック取引が発生する場合、それらは、土地及び建物、航空機、エネルギー生産施設、大規模電気通信機器といった高価な有形固定資産の品目に関連することが多い点についても留意している。それらの取引は、売手である借手にとって重要であることが多く、したがって、企業が IFRS 第 16 号をそれらの取引に一貫して適用することは、投資家にとって重要である。

52. 以上の理由により、IASB スタッフの見解では、IFRS 第 16 号を修正して、セール・アンド・リースバック取引のリース負債の測定に対処することによる便益は、この

---

<sup>6</sup> 本資料第 48 項参照



修正を行うために予想されるコストを上回る。

**(本事案は効率的に解決し(範囲が十分に狭く)開発する解決策は合理的な期間にわたり有効となるか)**

53. セール・アンド・リースバック取引で生じるリース負債の測定に対処することは、リース負債の測定は、IASB スタッフの見解では、狭い範囲の事案であり、IASB スタッフの見解では、年次改善の規準を満たす。このため、効率的に解決することができる。
54. IASB は、ワークプラン又はリサーチパイプラインに、セール・アンド・リースバック取引に関するプロジェクトを有していない。IASB は、将来 IFRS 第 16 号の適用後レビューに着手するが、日付は何ら設定されていない。多くの企業が、IFRS 第 16 号を適用する最初の年次財務諸表をいま作成しているので、IFRS 第 16 号の修正は、合理的な期間にわたり効力を有するであろう。

**IASB スタッフの提案**

55. デュー・プロセス・ハンドブックの第 5.16 項-第 5.17 項にある IFRS-IC のアジェンダ基準の評価に基づき、IASB スタッフは次のように提案する。
- (1) IFRS-IC は要望書で検討している本事案を基準設定アジェンダに追加しない。代わりに、企業が取引日に、変動リース料のセール・アンド・リースバック取引を会計処理する方法に関するアジェンダ決定案を公表することを提案する。
- (2) 売手である借手が IFRS 第 16 号の事後測定の要求事項を、セール・アンド・リースバック取引で生じる負債に適用する方法を定める年次改善を行う。
56. 前項(1)については、具体的には、IFRS 第 16 号の諸原則及び要求事項が、変動リース料のセール・アンド・リースバック取引について十分な基礎を提供しており、本件を基準設定アジェンダに追加せず、企業がどのように IFRS 第 16 号の要求事項を適用するかを説明するアジェンダ決定案を公表することを提案する。

**IV. 2020 年 3 月の IFRS-IC 会議における議論**

**IASB スタッフから IFRS-IC への質問**

57. IASB スタッフから IFRS-IC に対する質問は以下のとおりであった。

- (1) IFRS-IC は、要望書で検討している変動リース料のセール・アンド・リースバック取引の事例について、本資料で示されている IASB スタッフの結論(第 37 項から第 40 項に記載した当初認識及び測定ならびに第 41 項に記載した事後測定)に賛成するか。
- (2) IFRS-IC は、要望書の問題を基準設定アジェンダに追加せずに、変動リース料のセール・アンド・リースバック取引を企業が取引日に会計処理する方法を説明するアジェンダ決定案を公表することに同意するか。
- (3) IFRS-IC は、セール・アンド・リースバック取引で生じるリース負債の事後測定について、狭い範囲の基準設定を IASB ボードに提言する提案に同意するか。
- (4) IFRS-IC は、アジェンダ決定案の文言に対してコメントはあるか。

## 2020 年 3 月の IFRS-IC 会議で聞かれた意見

58. 2020 年 3 月の IFRS-IC 会議では、IASB スタッフ提案について、IASB スタッフの分析を踏まえ、次のような議論が行われた。

### 当初測定に関する全般的評価

- (1) 多くの IFRS-IC メンバーは、本要望書に記載された取引は、IFRS 第 16 号第 23 項及び第 24 項（使用権資産の当初測定に関する一般原則）ではなく、同第 100 項（セール・アンド・リースバック取引における使用権資産の当初測定に関する規定）を適用する（すなわち、第 100 項(a)の「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」でリースバックから生じた使用権資産を測定し、売手である借手は、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のみを認識する。）という IASB スタッフの分析に同意した。彼らは、仕訳例を含めて取引日の会計処理に関するアジェンダ決定案を公表することは関係者の理解に有用であるとの意見を述べた。

### 当初測定において借手が保持した使用権に係る部分を算定する方法

- (2) 一方で、複数の IFRS-IC メンバーから、IFRS 第 16 号では「借手が保持した使用権に係る部分」を算定する具体的な方法が定められていないことから、IASB スタッフの分析に示されているリースバックのリース料（変動リース料<sup>7</sup>）の現在価値に基づく算定方法は、例示にとどまる旨を明確にすべきだとの意見が

<sup>7</sup> 指数又はレートに応じて決まらない変動リース料を指している（以下同様）。

聞かれた。また、一部の IFRS-IC メンバーからは、「価値」と「公正価値」の関係が不明確であることから、「保持した使用権の価値」及び「譲渡した資産の価値」という表現をアジェンダ決定で使用すべきでないとの意見が聞かれた。

#### リース負債の当初測定

- (3) 多くの IFRS-IC メンバーから、変動リース料のセール・アンド・リースバック取引で生じる負債の分類の検討は、IASB が行う広範囲のプロジェクトの中で対処すべきであるという意見が聞かれた。また、複数の IFRS-IC メンバーは、セール・アンド・リースバック取引のみ変動リース料をリース負債に含める根拠が認められないとの意見を表明する一方で、別の複数の IFRS-IC メンバーは、IFRS 第 16 号第 100 項を特則規定と位置づけて、他の一般規定に優先して適用する考え方を前提とすれば、変動リース料をリース負債に含めて問題ないとの意見を表明した。一部の IFRS-IC メンバーから、実務上の混乱を防止する観点から、アジェンダ決定に「リース負債」と明記すべきであるという意見が聞かれた。

#### リース負債の事後測定

- (4) 一部の IFRS-IC メンバーからは、変動リース料のセール・アンド・リースバック取引で生じる負債を「リース負債」とする場合は、変動リース料に対応するリース負債の事後測定（リースの条件変更等に伴うリース負債の再測定を含む）に関する定めがないことに留意し、アジェンダ決定でその旨を明記すべきであるとする意見が聞かれた。また、他の IFRS-IC メンバーからは、リース負債の事後測定の問題が顕在化することを防止する観点から、アジェンダ決定においては「リース負債」に代えて「IFRS 第 16 号の範囲内の負債」と表記すべきであるという意見が聞かれた。

### **アジェンダ決定案の文言修正**

59. 前項の議論を踏まえ、アジェンダ決定案を以下のとおり修正することとなった。

- (1) 「借手が保持した使用権に係る部分」を算定する方法に関して、リースバックにより売手である借手が保持した使用権の 価値 と、買手である貸手に譲渡した資産の 価値 を取引日に比較して算定するという記載のなかから、「価値」という用語を削除する。この結果、アジェンダ決定案（別紙 1 参照）では「したがって、リースバックから生じる使用権資産を測定するため、売手である借手は、買手である貸手に移転した有形固定資産のうち保持した使用権に係る部分

を決定する。これは、取引日において、リースバックを通じて保持する使用权を、有形固定資産全体を構成する権利と比較することによって行う。」と記載されている。

- (2) 取引日におけるセール・アンド・リースバック取引の仕訳例を記載する。
- (3) セール・アンド・リースバック取引から生じた利得又は損失には、IFRS 第 16 号第 53 項(i)の開示要求事項が適用されることを明記する。
- (4) 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であっても、「リース負債」を第 100 項に基づき計上する旨を明記する。

## V. 今後の予定

- 59. IFRS-IC は、アジェンダ決定案について、2020 年 5 月 13 日までコメントを募集しており、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

以 上

## 別紙1 「アジェンダ決定案」

### 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」）

委員会は、リース料が変動するセール・アンド・リースバック取引に関しての要望を受けた。この要望書に記載された取引では、次のようになっている。

- a. 企業（売手である借手）がセール・アンド・リースバック取引を行い、それにより有形固定資産項目（有形固定資産）を他の企業（買手である貸手）に移転し、当該資産を5年間リースバックする。
- b. この有形固定資産の譲渡は、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」の要求事項を満たしている。買手である貸手が売手である借手に有形固定資産の対価として支払う金額は、取引日における有形固定資産の公正価値に等しい。
- c. 当該リース料（市場のレートで行われる）には、変動リース料が含まれており、5年のリース期間中に有形固定資産を使用して生み出される売手である借手の収益の一定割合として計算される。売手である借手は、この変動リース料はIFRS第16号に記述されている実質上の固定リース料ではないと判断している。

要望書は、記述された取引において、売手である借手がリースバック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るのかを質問していた。

委員会は、要望書に記載された取引に適用される要求事項はIFRS第16号の第100項であると考えた。第100項は次のように述べている。「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、(a) 売手である借手は、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しなければならない。したがって、売手である借手は、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のみを認識しなければならない。（以下略）」

したがって、リースバックから生じる使用権資産を測定するため、売手である借手は、買手である貸手に移転した有形固定資産のうち保持した使用権に係る部分を決定する。これは、取引日において、リースバックを通じて保持する使用権を、有形固定資産全体を構成する権利と比較することによって行う。IFRS第16号は、その部分を算定する方法を定めていない。要望書に記載された取引では、売手である借手は、この部分を、例えば、(a) 予想されるリース料（変動リース料を含む）の現在価値と(b)

取引日における有形固定資産の公正価値との比較によって算定することが考えられる。

売手である借手が取引日において認識する利得又は損失は、リースバックから生じる使用権資産の測定の結果である。売手である借手が保持する使用権は、取引の結果として再測定されるものではない（有形固定資産の従前の帳簿価額の一部として測定される）ので、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のみに関するものである。IFRS 第 16 号の第 53 項(i)を適用して、売手である借手は、セール・アンド・リースバック取引から生じた利得又は損失を開示する。

売手である借手はまた、たとえ当該リースに係る支払のすべてが変動であり指標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、取引日においてリース負債を認識する。リース負債の当初測定は、IFRS 第 16 号の第 100 項(a)を適用して使用権資産がどのように測定されるか（及び算定されるセール・アンド・リースバック取引に係る利得又は損失）の結果である。

### 設例

売手である借手がセール・アンド・リースバック取引を行い、それにより資産（有形固定資産）を買手である貸手に譲渡し、当該有形固定資産を 5 年間リースバックする。当該有形固定資産の譲渡は、有形固定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している。

有形固定資産の売手である借手の財務諸表における取引日現在の帳簿価額は CU1,000,000 であり、有形固定資産に対して買手である貸手が支払った金額は CU1,800,000（取得日現在の有形固定資産の公正価値）である。当該リース料（市場のレートで行われる）のすべてが変動であり、5 年のリース期間中に有形固定資産を使用して生み出される売手である借手の収益の一定割合として計算される。取引日において、予想されるリース料の現在価値は CU450,000 である。当初直接コストはない。

売手である借手は、有形固定資産のうち保持した使用権に係る部分を、予想されるリース料の現在価値を使用して計算することが適切であると判断する。これに基づく、有形固定資産のうち保持した使用権に係る部分は 25%であり、これは、 $CU450,000$ （予想されるリース料の現在価値） $\div$  $CU1,800,000$ （有形固定資産の公正価値）として計算される。したがって、当該有形固定資産のうち買手である貸手に移転された権利に係る部分は 75%であり、これは  $(CU1,800,000 - CU450,000) \div CU1,800,000$  として計算される。

第 100 項(a)を適用して、売手である借手は次のようにする。

- a. 使用権資産を CU250,000 で測定する。これは、CU1,000,000 (有形固定資産の従前の帳簿価額) ×25% (有形固定資産のうち保持する権利に係る部分) として計算される。
- b. 取引日において CU600,000 の利得を認識する。これは買手である貸手に移転された権利に係る利得である。これは買手である貸手に移転された権利に係る利得である。この利得は、CU800,000 (有形固定資産の売却益の合計 (CU1,800,000—CU1,000,000)) ×75% (有形固定資産のうち買手である貸手に移転された権利に係る部分) として計算される。

取引日において、売手である借手は当該取引を次のように会計処理する。

(借方) 現金	CU1,800,000	
(借方) 使用権資産	CU250,000	
(貸方) 有形固定資産		CU1,000,000
(貸方) リース負債		CU450,000
(貸方) 移転した権利に係る利得		CU600,000

委員会は、IFRS 第 16 号の諸原則及び要求事項は、要望書に記載されたセール・アンド・リースバック取引の会計処理を企業が取引日において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た。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを [決定した]。

#### **IFRS 第 16 号の狭い範囲の修正**

委員会は、審議会が IFRS 第 16 号を修正して、売手である借手が IFRS 第 16 号の事後測定の要求事項をセール・アンド・リースバック取引で生じるリース負債にどのように適用するのかを定めるよう提言した。審議会は委員会の提言を今後の会議で検討する。

以 上

## 別紙2 「2019年11月アジェンダ・ペーパーの抜粋（概要）」

### 使用権資産をゼロと測定することの可否<sup>8</sup>

26. IFRS 第16号第24項により、仮に、（セール・アンド・リースバックではなく）要望書に記載されたリースバックと全く同じ期間と条件で、リース契約を締結したならば、借手は、リース開始日に使用権資産をゼロとして認識することになる。よって、当該測定が適切であるとする見解もある。
27. しかし、IASB スタッフは、使用権資産をゼロとして測定すると、売手である借手は、IFRS 第16号第100項(a)に準拠していないと考える。セール・アンド・リースバック前に、売手である借手が法的に所有していた資産には、残存する経済的耐用年数にわたり資産を使用する権利、資産を担保提供する権利及び資産を処分する権利などが組み込まれている。セール・アンド・リースバック実行直前の資産の帳簿価額CU1,000,000は、これらすべての権利を表象しており、それゆえに、第100項(a)に準拠して、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に配分して測定しなければならない。
28. 同様に、取引時点の資産の公正価値CU1,800,000は、残存する経済的耐用年数にわたり獲得される経済的便益の市場参加者の観点を表象している。買手である貸手は、売手である借手に無料ではリースバックの10年間の使用権を提供しない。10年間のリースバックはリース料CU450,000の価値を有しているにも関わらず、使用権資産をゼロとして評価すると、当該使用権の価値を無視することになり、忠実な表現ではない。

以上

---

<sup>8</sup> 2020年3月のIFRS-IC会議アジェンダ・ペーパーのAppendix Bに、2011年11月のIFRS-IC会議アジェンダ・ペーパー、AP5「変動リース料のセール・アンド・リースバック（IFRS第16号）」の第41項-第45項「要望書に記載されている取引において、IFRS第16号を適用して使用権資産をゼロで測定することが可能か？」を抜粋して掲載している。ここでは、該当箇所の概要を記載している。なお、ここでの項番は、2019年12月5日の第34回IFRS適用課題専門委員会資料(4)「変動リース料のセール・アンド・リースバック取引」の該当箇所と同一にしている。



## 別紙3 関連する IFRS 基準

### IFRS 第16号「リース」

#### 測定

[参照：B1項及びB2項（ポートフォリオ適用及び契約の結合）]

#### 当初測定

##### 使用権資産の当初測定

23 開始日において、借手は使用権資産を取得原価で測定しなければならない。

[参照：結論の根拠BC145項からBC148項]

24 使用権資産の取得原価は、次のもので構成されなければならない。

(a) リース負債の当初測定の金額（第26項に記述）

(b) 開始日以前に支払ったリース料から、受け取ったリース・インセンティブを控除したもの

(c) 借手に発生した当初直接コスト [参照：結論の根拠BC149項からBC151項]

(d) リースの契約条件で要求されている原資産の解体及び除去、原資産の敷地の原状回復又は原資産の原状回復の際に借手に生じるコストの見積り。ただし、それらのコストが棚卸資産の製造のために生じる場合は除く。借手は、開始日に又は原資産を特定の期間中に使用した結果として、それらのコストに係る義務が生じる。

[参照：設例13]

[原資産の建設又は設計に係る支払について、B43項及びB44項にリンク]

##### リース負債の当初測定

26 開始日において、借手は、リース負債を同日現在で支払われていないリース料の現在価値で測定しなければならない。当該リース料は、リースの計算利率が容易に算定できる場合には、当該利率を用いて割り引かなければならない。当該利率が容易に算定できない場合には、借手は借手の追加借入利率を使用しなければならない。

[参照：

結論の根拠BC86項（重要性）及びBC160項からBC162項（割引率）

設例13]

27 開始日において、リース負債の測定に含まれるリース料は、リース期間中に原資産を使用する権利に対する下記の支払のうち開始日に支払われていない金額で構成される。

- (a) 固定リース料 (B42項に記述している実質上の固定リース料 [参照：結論の根拠BC164項] を含む) から、受け取るリース・インセンティブを控除した金額
- (b) 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。当初測定には開始日現在の指数又はレートを用いる。(第28項に記述) [参照：結論の根拠BC165項及びBC166項並びに設例14A]
- (c) 残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額 [参照：結論の根拠BC170項からBC172項]
- (d) 購入オプションを借手が行使することが合理的に確実である場合の、当該オプションの行使価格 (B37項からB40項に記述した要因を考慮して評価) [参照：結論の根拠BC173項]
- (e) リースの解約に対するペナルティの支払額 (リース期間が借手によるリース解約オプションの行使を反映している場合)

[下記にリンク]

当初直接コストがリース負債から除外される理由について、結論の根拠BC149項及びBC151項

原資産の将来の業績又は使用に連動した変動リース料について、結論の根拠BC168項、BC169項、BC163項(b)及びBC163項(c)

除外される変動リース料の例について、設例14B]

28 第27項(b)に記述した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。

#### リース負債の見直し

39 開始日後において、借手は第40項から第43項を適用して、リース料の変動を反映するようにリース負債を再測定しなければならない。借手はリース負債の再測定の金額を使用権資産の修正として認識しなければならない [参照：結論の根拠BC192項]。しかし、使用権資産の帳簿価額がゼロまで減額されていて、さらにリース負債の測定の減額がある場合は、借手は再測定の残額を純損益に認識しなければならない。

[参照：設例13]

40 借手は、次のいずれかの場合には、改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定しなければならない [参照：結論の根拠BC193項からBC195項]。

- (a) リース期間の変化（第20項から第21項に記述）があった場合。借手は、改訂後のリース料を改訂後のリース期間に基づいて算定しなければならない。
- (b) 原資産を購入するオプションについての判定（第20項から第21項に記述した事象及び状況を購入オプションの文脈で考慮して判定）に変化があった場合。借手は、改訂後のリース料を購入オプションに基づいて支払われる金額の変動を反映するように算定しなければならない。
- 41 第40項を適用するにあたり、借手は、改訂後の割引率を、リース期間の残り期間についてのリースの計算利率（当該利率が容易に算定できる場合）又は見直し日現在の借手の追加借入利率（リースの計算利率が容易に算定できない場合）として決定しなければならない。
- 42 借手は、次のいずれかの場合には、改訂後のリース料を割り引くことによってリース負債を再測定しなければならない。
- (a) 残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額の変動がある場合。借手は、改訂後のリース料を残価保証に基づいて支払うと見込まれる金額の変動を反映するように算定しなければならない。【参照：結論の根拠BC191項】
- (b) 将来のリース料の算定に使用される指数又はレートの変動（例えば、市場賃料の調査後に市場賃料率の変動を反映するための変更）による将来のリース料の変動がある場合。借手は、キャッシュ・フローの変動があった場合（すなわち、リース料の修正が生じた場合）にのみ、リース負債を改訂後のリース料を反映するように再測定しなければならない。借手は、リース期間の残り期間についての改訂後のリース料を、改訂後の契約上の支払に基づいて算定しなければならない。【参照：結論の根拠BC188項からBC190項及び設例14A】
- 43 第42項を適用するにあたり、借手は割引率を変更せずに使用しなければならない。ただし、リース料の変動が変動金利の変動から生じている場合は除く。その場合には、借手は金利の変動を反映した改訂後の割引率を使用しなければならない。
- 【参照：  
結論の根拠BC193項からBC195項  
設例14A】

#### リースの条件変更

- 44 借手は、下記の場合には、リースの条件変更を独立したリースとして会計処理しなければならない。
- (a) その条件変更が、1つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによって、リースの範囲を増大させており、かつ、

- (b) 当該リースの対価が、範囲の増大分に対する独立価格及びその特定の契約の状況を反映するための当該独立価格の適切な修正に見合った金額だけ増加している。

**【参照：**

**結論の根拠BC202項  
設例15]**

- 45 リースの条件変更のうち独立したリースとして会計処理されないものについては、リースの条件変更の発効日において、借手は次のことを行わなければならない。

- (a) 条件変更後の契約における対価を第13項から第16項を適用して配分する。
- (b) 条件変更後のリースのリース期間を第18項から第19項を適用して決定する。
- (c) 改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定する。  
改訂後の割引率は、リース期間の残り期間についてのリースの計算利率（当該利率が容易に算定できる場合）又は条件変更の発効日現在の借手の追加借入利率（リースの計算利率が容易に算定できない場合）として決定される。

**【参照：設例16から設例19]**

- 46 リースの条件変更のうち独立したリースとして会計処理されないものについては、借手は次のことを行うことによってリース負債の再測定を会計処理しなければならない。

- (a) リースの条件変更のうちリースの範囲を減少させるものについては、使用権資産の帳簿価額をリースの部分的又は全面的な解約を反映するように減額する。借手は、リースの部分的又は全面的な解約に係る利得又は損失を純損益に認識しなければならない。**【参照：結論の根拠BC203項(a)並びに設例17及び18]**
- (b) 他のすべてのリースの条件変更については、使用権資産に対して対応する修正を行う。**【参照：結論の根拠BC203項(b)並びに設例16、18及び19]**

## 開 示

- 53 借手は、報告期間についての下記の金額を開示しなければならない。

(略)

- (i) セール・アンド・リースバック取引から生じた利得又は損失 **【参照：結論の根拠BC217項(f)]**

(略)

## セール・アンド・リースバック取引

---

[参照：結論の根拠BC260項]

- 98 企業（売手である借手）が資産を他の企業（買手である貸手）に売却して当該資産を買手である貸手からリースバックする場合には、売手である借手と買手である貸手の両方は、その譲渡取引とリースを第99項から第103項を適用して会計処理しなければならない。

[参照：B45項及びB46項]

[セール・アンド・リースバックがない場合の例について、B47項にリンク]

### 資産の譲渡が売却であるかどうかの判定

- 99 企業は、資産の譲渡を当該資産の売却として会計処理すべきかどうかを決定するために、履行義務がいつ充足されるのかの決定に関するIFRS第15号の要求事項 [参照：IFRS第15号第31項から第34項、第38項及びB64項からB76項] を適用しなければならない。

[参照：結論の根拠BC261項からBC264項も]

### 資産の譲渡が売却である場合

- 100 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、

(a) 売手である借手は、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しなければならない。したがって、売手である借手は、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のみを認識しなければならない。[参照：結論の根拠BC266項]

(b) 買手である貸手は、資産の購入を該当する基準を適用して会計処理し、リースを本基準における貸手の会計処理の要求事項を適用して会計処理しなければならない。

[参照：設例24も]

- 101 資産の売却の対価の公正価値 [参照：IFRS第13号付録A（公正価値の定義）] が資産の公正価値と等しくない場合、又はリース料が市場のレートで行われていない場合には、企業は売却収入を公正価値で測定するために下記の修正を行わなければならない。

(a) 市場を下回る条件は、リース料の前払として会計処理しなければならない。

(b) 市場を上回る条件は、買手である貸手が売手である借手に提供した追加の融資として会計処理しなければならない。[参照：設例24]

[参照：結論の根拠BC267項も]

102 企業は、第101項で要求している潜在的な修正を、下記のうち容易に算定可能な方に基づいて測定しなければならない。

- (a) 売却の対価の公正価値 [参照：IFRS 第13号付録A (公正価値の定義)] と資産の公正価値との差額
- (b) リースに係る契約上の支払の現在価値と市場のレートでのリースに係る支払の現在価値との差額

### 資産の譲渡が売却ではない場合

103 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さない場合には、

- (a) 売手である借手は、譲渡した資産を引き続き認識し、譲渡収入と同額の金融負債を認識しなければならない。売手である借手は、金融負債をIFRS 第9号を適用して会計処理しなければならない。
- (b) 買手である貸手は、譲渡された資産を認識してはならず、譲渡収入と同額の金融資産を認識しなければならない。買手である貸手は、金融資産をIFRS 第9号を適用して会計処理しなければならない。

[参照：結論の根拠BC265項]

## IFRS 第16号「リース」に関する結論の根拠

この結論の根拠は、IFRS 第16号に付属しているが、その一部を構成するものではない。

### 原資産の将来の業績又は使用に連動した変動リース料

BC168 原資産の将来の業績又は使用に連動した変動リース料が負債の定義を満たすかどうかについては、さまざまな見解がある。一部の人は、借手が変動リース料を支払う義務は、当該支払を要求する将来の事象が生じる（例えば、原資産が使用されるか又は販売が行われる）までは存在しないと考えている。他方、借手が変動リース料を支払う義務は、リース契約及び使用権資産の受取りによって開始日時点で存在していると考えの人々もいる。したがって、彼らは、すべての変動リース料は借手にとっての負債の定義を満たすと考えている。不確実であるのは、当該負債の存在ではなく、当該負債の金額であるからである。

BC169 IASBは、原資産の将来の業績又は使用に連動した変動リース料をリース負債の測定から除外する

ことを決定した。一部の審議会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で行われたものである。それらの審議会メンバーは、すべての変動リース料は借手にとっての負債の定義を満たすという意見であった。しかし、彼らは、将来の業績又は使用に連動した変動リース料を含めることのコストは便益を上回るであろうという利害関係者から寄せられたフィードバックに説得された。これは特に、それらを含めることから生じる高いレベルの測定の不確実性と、一部の借手が大量のリースを保有していることに関して表明された懸念によるものである。他の審議会メンバーは、将来の業績又は使用に連動した変動リース料は、業績又は使用が生じるまでは、借手にとっての負債の定義を満たさないと考えていた。彼らは当該支払を借手が回避できるものとみなしており、したがって、借手は当該支払を行う現在の義務を開始日時点で有してはしないと結論を下した。さらに、将来の業績又は使用に連動した変動リース料は、借手と貸手が資産の使用から得られる将来の経済的便益を共有できる手段と見ることができる。

以 上