

プロジェクト IFRS 解釈指針委員会

【審議事項】

項目 IFRS 第 10 号「連結財務諸表」及び IFRS 第 16 号「リース」
単一資産企業における資産のセール・アンド・リースバック

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2020年9月のIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）において審議が行われた、コーポレート・ラッパー¹によるセール・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。））の要望書に関するアジェンダ・ペーパーを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. 要望書の内容及び背景情報

要望書の事例

3. 要望書では、以下の事例が示されている。

取引の当事者の状況

- (1) 企業（P社）は子会社（S社）の持分（equity）の100%を所有する。S社は資産（建物）1点のみ保有し、負債を有していない。
- (2) S社が保有する建物は、IFRS第3号「企業結合」における事業の定義を満たさない。

取引の内容

- (1) P社は、S社の資本持分（株式）のすべてを第三者に譲渡する結果、S社に対す

¹（事務局注）税務上の理由等により、不動産等の資産を売却する際に、直接、資産を売却せず、当該資産のみを保有する子会社を設立し、当該子会社の株式を売却することがある。このような形で子会社を設立すること、又はその子会社のことをコーポレート・ラッパー（corporate wrapper）という。

る支配を喪失する。

- (2) P社は、S社が保有する建物を一定期間リースバックする契約を締結する。
- (3) 建物の譲渡は、建物の販売として会計処理する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) 販売価格は、建物の公正価値と等しく、建物の帳簿価額を上回っている。

要望書の質問

4. 前項の事例において、P社は法的に子会社に対する資本持分を売却し、その後、建物をリースバックする。P社は、建物自体でなくS社に対する資本持分を売却するため、要望書は、連結財務諸表において、P社がIFRS第16号のセール・アンド・リースバックに関する要求事項を適用するか否か、さらには売却益の算定方法について質問している。
5. セール・アンド・リースバックの要求事項を適用した場合、IFRS第16号第100項(a)は、P社に次の事項を要求することになる。
 - (1) 使用権資産(ROU)を、建物の従前の帳簿価額のうちP社が保有する使用権に係る部分で測定する。
 - (2) このため、P社は、買手である貸手に移転された権利に係る利得の金額のみを認識する。
6. P社は、取引の結果、子会社に対する支配を喪失する。IFRS第10号「連結財務諸表」(以下「IFRS第10号」という。)を適用した場合、P社は子会社に対する資本持分の売却益の金額すべてを認識することになる。

設例

7. 以下の設例を検討する。P社がS社(子会社)の持分の100%を所有し、S社は資産(建物)1点のみを有する。取引日における建物の帳簿価額はCU500である。S社の純資産もCU500である(S社は負債を有さない)。
8. P社は、次の取引を行う。
 - (1) P社は、S社に対する資本持分をすべて第三者にCU800(取引日の建物の公正価値に等しい)で売却し、S社に対する支配を喪失する。
 - (2) P社は、建物を一定期間リースバックする。リース料はすべて固定であり、市場のレートである。リース料の現在価値は、CU600である。

(3) 建物の譲渡は、建物の販売として会計処理する 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。)の要求事項を満たしている。

IFRS 第 16 号を適用した場合

9. 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た場合、P 社は次の処理を行うことになる。

(1) 使用権資産を、以下のとおり CU375 と測定する。

$$\begin{array}{r} \text{CU500} \\ \text{(資産の従前の帳簿価額)} \end{array} \times \frac{\begin{array}{r} \text{CU600} \\ \text{(予想リース料の現在価値)} \end{array}}{\begin{array}{r} \text{CU800} \\ \text{(建物の公正価値)} \end{array}}$$

(2) 売却益 CU75 を以下のとおり認識する。

$$\begin{array}{r} \text{CU300} \\ \text{(建物の売却益)} \end{array} \times \frac{\begin{array}{r} \text{CU200} \\ \text{(買手である貸手に移転した権利の価値)} \end{array}}{\begin{array}{r} \text{CU800} \\ \text{(建物の公正価値)} \end{array}}$$

10. この結果、取引日における仕訳は、次のようになる。

借) 現金	CU800		
使用権資産	CU375		
		貸) 建物	CU500
		負債	CU600
		売却益	CU75

IFRS 第 10 号を適用した場合

11. IFRS 第 10 号を適用して子会社の支配喪失を会計処理した場合、P 社は次の処理を行うことになる。

(1) IFRS 第 10 号第 25 項を適用して、建物(唯一の資産)の認識を中止し、売却益 CU300 を認識する。これは、「CU800 (S 社に対する資本持分に対して受け取った対価の公正価値) - CU500 (建物の帳簿価額)」として算定される。

(2) IFRS 第 16 号第 22 項から第 28 項を適用して、(単独のリースとして)リースの

会計処理を行い、CU600²の使用権資産及びリース負債を認識する。

12. この結果、取引日における仕訳は、次のようになる。

借) 現金	CU800		
使用権資産	CU600		
		貸) 建物	CU500
		負債	CU600
		売却益	CU300

アウトリーチ

13. IASB スタッフは、次の理由により、本要望書に関して、アウトリーチを実施しないことを決定した。³

- (1) 2019年の他の要望書に関して実施したアウトリーチ等を通じて、(i)単一資産（不動産を保有する）企業が一部の法域では一般的であり（税務上の理由により当該方法で組成されることが多い）⁴、(ii)セール・アンド・リースバック取引は一般的であると認識している。⁵
- (2) セール・アンド・リースバック取引が発生する場合、高価値の固定資産項目に関連することが多く、高度に組成されることが多いことから、重要な影響を及ぼし得ると結論を下した。

III. IASB スタッフの分析

範囲

(IFRS 第10号)

² CU600は、リース料の現在価値を表し、借手の追加借入利率で割り引く（リースの計算利率は容易に算定できない）と仮定する。

³ 要望書はIFRS第16号の適用に関連するが、IFRS第16号の発効日（2019年1月1日以後に開始する事業年度）の観点から、要望書に記述される特定の取引に関して、この時点では観察可能な実務が限定的となる可能性が高いことも理由に挙げられている。

⁴ 2019年6月のIFRS-IC会議アジェンダ・ペーパー6の第11項から第14項を参照。

⁵ 2019年11月のIFRS-IC会議アジェンダ・ペーパー5の第13項から第16項を参照。

14. IFRS 第 10 号は、親会社の子会社の支配を喪失した場合に適用する要求事項を含んでいる。IFRS 第 10 号第 25 項は、次のとおり述べている。

IFRS 第10号第25項

親会社の子会社に対する支配を喪失した場合には、親会社は次のことを行う。

- (a) 連結財政状態計算書から旧子会社の資産及び負債の認識の中止を行う。
- (b) 旧子会社に対して保持している持分を認識し、その後は、当該持分及び旧子会社との債権債務を、関連する IFRS に従って会計処理する。その保持している持分は、B98 項 (b) (iii) 及び B99A 項に記述しているとおりに再測定する。支配喪失日現在の再測定価額は、IFRS 第 9 号に従った金融資産の当初認識時の公正価値又は関連会社若しくは共同支配企業に対する投資の当初認識時の原価とみなさなければならない。
- (c) 従前の支配持分に帰属する、支配の喪失に関連した利得又は損失を、B98 項から B99A 項に定めるとおり認識する。

15. 要望書の取引（本資料の第 3 項参照）では、P 社は取引前に S 社を支配しており、S 社は P 社の子会社である。P 社は、資本持分の 100% を売却することにより、S 社に対する支配を喪失する。このため、IFRS 第 10 号の支配の喪失に関する要求事項は、要望書の取引に適用される。

(IFRS 第 16 号)

16. IFRS 第 16 号第 98 項は、次のとおり述べている。

IFRS 第16号第98項

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。

17. 要望書の取引では、P 社は（S 社に対する資本持分の売却によって）建物を 譲渡（下線は IASB スタッフによる強調）し、当該建物をリースバックする。したがって、当該取引は、IFRS 第 16 号第 98 項に記述されるセール・アンド・リースバック取引である。
18. P 社が法的に S 社に対する資本持分を売却し、その後 S 社が保持する建物をリースバックするのは、IASB スタッフの見解では、IFRS 第 16 号のセール・アンド・リースバックに関する要求事項の適用可能性に影響を与えない。P 社は、S 社に対する

資本持分を売却することによって当該建物を第三者に譲渡した。当該取引の結果、P社は建物に対する支配を喪失し（したがって、連結財務諸表において、建物の認識を中止する）、第三者が当該建物の支配を獲得する。

19. さらに、当該取引の経済的効果は、S社が保有する当該建物の所有権をP社が直接売却し、その後当該建物をリースバックしたのと同じであることにIASBスタッフは留意した。IFRS第16号BC261項は、次のように述べている（下線はIASBスタッフによる強調）。

IFRS第16号BC261項

…（略）IASBは、取引をセール・アンド・リースバック取引として会計処理すべきかどうかを検討する際に、企業は法的なセール・アンド・リースバックの形式で構成された取引を考慮するだけでなく、経済的効果が法的なセール・アンド・リースバックと同じである他の形式の取引も考慮すべきであることに着目した（略）…

20. したがって、IFRS第16号のセール・アンド・リースバックに関する要求事項は、要望書の取引に適用される。

（IFRS第10号及びIFRS第16号の双方の範囲に含まれ得るか）

21. 上記で検討したように、IASBスタッフの見解では、P社のS社に対する支配の喪失は、IFRS第10号の範囲内であり、要望書の当該取引は、IFRS第16号の要求事項が適用されるセール・アンド・リースバック取引でもある。これは、セール・アンド・リースバック取引が、売手の企業がリースバックする有形固定資産項目の売却に関係する場合に生じる状況（当該取引に関して、有形固定資産の譲渡は、IAS第16号における有形固定資産項目の認識の中止の要求事項の範囲内であり、当該取引は、IFRS第16号のセール・アンド・リースバックの要求事項が適用されるセール・アンド・リースバック取引でもある。）と類似している。⁶
22. その一方で、2019年6月のIFRS-IC会議では、不動産を唯一の資産として保有する子会社の資本持分を親会社が売却する取引について議論した。この取引では、企業は、通常の事業活動の一部として、単一資産の子会社の資本持分の100%を売却して、不動産を顧客に売却する契約を締結していた。IFRS-ICは、IFRS第10号と

⁶ 同様に、売却企業がリースバックする投資不動産の売却に関係するセール・アンド・リースバック取引は、IAS第40号「投資不動産」（以下「IAS第40号」という。）の認識中止に関する要求事項の範囲内であり、IFRS第16号のセール・アンド・リースバック取引の範囲内でもあるとされる。

IFRS 第 15 号どちらが当該取引に適用されることになるのか検討した。この問題は、IFRS 第 15 号第 5 項(c)が、IFRS 第 10 号の範囲に含まれる契約上の権利又は義務を範囲から除外しているために生じた。この明示的な範囲の要求事項により、当該取引は、IFRS 第 10 号又は IFRS 第 15 号のいずれかの範囲内であり、双方の範囲内とはなり得ない。⁷これとは対照的に、IFRS 第 16 号は、IFRS 第 10 号の範囲内にある契約上の権利及び義務を範囲から除外していない。

IFRS 第 10 号及び IFRS 第 16 号の該当する要求事項を適用する

23. 以下では、IASB スタッフの見解に基づく IFRS 第 10 号及び IFRS 第 16 号の該当する要求事項を企業が適用する方法を例示する。本資料第 7 項及び第 8 項に記述した設例を使用して、これらの要求事項を企業が適用する方法を例示する。

(ステップ 1—子会社の支配喪失)

24. 当該取引の一部として、P 社は S 社 (子会社) に対する支配を喪失する。このため、P 社は IFRS 第 10 号を適用して、支配の喪失について会計処理する。⁸ IFRS 第 10 号第 25 項 (本資料の第 14 項参照) 及び B97 項から B99 項は、企業が子会社の支配を喪失する場合の会計処理を定めている。B98 項は、以下のとおり述べている。

IFRS 第 10 号 B98 項

親会社が子会社の支配を喪失した場合には、次のことを行わなければならない。

- (a) 以下について認識の中止を行う。
 - (i) 支配喪失日現在の帳簿価額での、子会社の資産 (のれんを含む) 及び負債
 - (ii) 支配喪失日現在の、旧子会社に対する非支配持分の帳簿価額 (非支配持分に帰属するその他の包括利益の内訳項目を含む)
- (b) 以下を認識する。
 - (i) 支配の喪失を生じた取引、事象又は状況からの受取対価の公正価値
 - (ii) 支配の喪失を生じた取引、事象又は状況が、所有者の立場での所有者への子会社株式

⁷ 2019 年 6 月 IFRS-IC 会議アジェンダ・ペーパー 6 第 20 項から第 26 項を参照。

⁸ 2019 年 6 月の IFRS-IC 会議で検討した「不動産を内容とする単一資産企業の売却」について、その後 IASB ボード会議で検討した結果、最終的に企業の売却取引の一部を IFRS 第 15 号に入れる基準設定を行わないことが 2020 年 6 月の IASB ボード会議で決定された。

の分配を伴う場合には、その分配

- (iii) 旧子会社に対して保持している投資（支配喪失日現在の公正価値で）
- (c) 他の IFRS に従って要求されている場合には、子会社に関してその他の包括利益に認識していた金額を、B99 項で説明する基礎に基づいて、純損益に振り替えるか、又は利益剰余金に直接振り替える。
- (d) 発生した差額があれば、親会社に帰属する純損益に利得又は損失として認識する。

25. B98 項を適用して、P 社は S 社が保有する建物の認識を中止し、受け取った対価の公正価値を認識する。要望書に記述された取引では、P 社は現金及びリース（使用权資産及びリース負債）を当該取引の対価として受け取る。したがって、P 社は次の仕訳を記録する。

借) 現金	CU800		
使用权資産 ⁹	CU600		
		貸) 建物	CU500
		負債 ¹⁰	CU600
		売却益 ¹¹	CU300

(ステップ2—セール・アンド・リースバックの要求事項を適用する)

26. IFRS 第 16 号第 98 項から第 103 項は、すべてのセール・アンド・リースバック取引に適用される。要望書に記述された事例では、建物の譲渡は、建物の販売として会計処理する 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。IFRS 第 16 号第 100 項は、以下のように述べている。

IFRS 第16号100項

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、

⁹ IFRS 第 10 号 B98 項を適用し、公正価値で測定。一本設例では、使用权資産の公正価値は負債の公正価値と同等であると仮定している。

¹⁰ 公正価値で測定一本設例では、公正価値を予想リース料（市場のレートによる）の現在価値として P 社が算定すると仮定している。

¹¹ 受け取った対価（現金 CU800 にリース対価（使用权資産及びリース負債）の純額ゼロを加算）から建物の帳簿価額 CU500 を控除した差額として算定。

(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。… (略)

27. 100 項(a)を適用して、P 社は、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 P 社が保有した使用権に係る部分で測定しなければならない。¹² 本資料の第 9 項で指摘したとおり、P 社は当該部分を、リース料の現在価値を建物の公正価値と比較することによって算定することが適切であると判断した。このため、P 社は、次のように算定する。

(1) 使用権資産を CU375 と測定 (本資料の第 9 項(1)の例示を参照)

(2) 買手である貸手に移転された権利に係る利得を CU75 と測定 (本資料の第 9 項(2)の例示を参照)

28. ステップ 1 を適用し、企業は使用権資産を CU600 と測定し、利得を CU300 と測定した (本資料の第 25 項参照)。IFRS 第 16 号のセール・アンド・リースバックの要求事項を満たすために、P 社は使用権資産及び利得の測定を、第 100 項(a)が定める金額に修正する。したがって、P 社は次のように記録する。

借) 売却益	CU225 ¹³	
	貸) 使用権資産	CU225 ¹⁴

(ステップ 1 及びステップ 2 を適用した結果)

29. ステップ 1 及びステップ 2 を適用した結果、P 社はそれらを合わせて当該取引を次のように会計処理する。

借) 現金	CU800	
使用権資産	CU375	
	貸) 建物	CU500

¹² BC266 項は、本要求事項に関する IASB の根拠を説明し、セール・アンド・リースバック取引では、売手である借手は、経済的には、リースバックの終了時の原資産の価値に対する持分を譲渡しているのであり、資産をリースバックの期間にわたり使用する権利を保持していると述べている。

¹³ CU300 から CU75 を控除して算定 (IFRS 第 16 号第 100 項(a)を適用して算定した金額)

¹⁴ CU600 から CU375 を控除して算定 (IFRS 第 16 号第 100 項(a)を適用した測定)

負債	CU600
売却益	CU75

30. IASB スタッフは、上記のステップを適用した結果は、企業が有形固定資産項目、又は投資不動産に関してセール・アンド・リースバック取引を行う状況をもたらす結果と同様であることに留意した。これらの状況では、企業は IAS 第 16 号又は IAS 第 40 号の認識中止に関する要求事項を適用し、IFRS 第 16 号のセール・アンド・リースバックの要求事項も適用する。¹⁵

(要約)

31. 要望書に記述された取引において、企業は、以下の処理を行う。
- (1) IFRS 第 10 号第 25 項及び B97 項から B99 項を適用し、子会社の支配喪失の会計処理を行う。
 - (2) IFRS 第 16 号第 100 項 (a) を適用し、当該取引に関する使用権資産及び認識する利得を同項で定められるように測定する。

その他の検討

32. 一部の者は、買手である貸手に移転した権利に係る売却損益の金額のみを認識することは、発生した差異があれば、純損益に利得又は損失として認識することを要求する IFRS 第 10 号の B98 項 (d) と矛盾していると指摘する可能性がある。要望書に記述された取引では、IFRS 第 10 号 B98 項 (d) が定める差異は、建物売却益の全額を表すことになる (本資料の第 8 項の設例では、CU300)。要望書に記述された取引に、IFRS 第 10 号及び IFRS 第 16 号を同時に適用できないという見解もあり得る。
33. しかしながら、IASB スタッフの見解では、当該要求事項は矛盾するものではなく、双方の要求事項は、当該取引に適用可能である。特に、IASB スタッフは、次の点に留意している。
- (1) 上記に例示したように、企業は最初に IFRS 第 10 号の支配喪失の要求事項を適用し、その後 IFRS 第 16 号のセール・アンド・リースバックに関する要求事項を上書き (overlay) する。IASB スタッフの見解では、IFRS 第 10 号の支配喪失に関する要求事項に、セール・アンド・リースバックの要求事項を上書きす

¹⁵ IAS 第 16 号第 68 項及び第 69 項、並びに IAS 第 40 号第 67 項及び第 69 項は、IFRS 第 16 号のセール・アンド・リースバックに関する要求事項への参照を含んでいる。

ること¹⁶は、企業が IFRS 第 10 号の支配喪失の要求事項にもはや従わない（矛盾する）ことを意味しない。それは、単に、支配を喪失する取引に、別の局面（すなわちリースバック）があることを意味し、さもないと支配喪失の要求事項を単独で適用して得られるであろう金額の一部に、調整を行う結果をもたらすものである。

- (2) 同様に、2 つ以上の IFRS 基準の範囲内にあり、同様に、取引で認識される純損益を算定する際に、一連の要求事項が別の要求事項に対する上書きとして適用される他の取引がある。例えば、2018 年に、IFRS-IC は「有形固定資産の関連会社への拠出」（IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」（以下「IAS 第 28 号」という。）を議論した。IAS 第 16 号第 68 項は、有形固定資産項目の認識中止から生じる利得又は損失を企業が純損益に認識することを要求し、IAS 第 16 号第 71 項は、（正味の処分収入と当該有形固定資産項目の帳簿価額との差額として）利得又は損失の算定方法を定めている。しかしながら、IAS 第 28 号第 28 項は、企業と関連会社又は共同支配企業との間での取引により生じる利得又は損失は、当該関連会社又は共同支配企業に対する関連のない投資者の持分 の範囲でのみ、企業が認識することを要求する（下線は IASB スタッフによる強調）。当該アジェンダ決定における IFRS-IC の結論は、有形固定資産項目を関連会社に拠出する（及びその結果、当該有形固定資産項目の認識を中止する）にあたって、企業は、当該関連会社の自社の持分に係る利得又は損失を消去する（又は認識しない）ことを確認している。このため、企業は、当該関連会社に対する関連のない投資者の持分に係る利得又は損失の金額のみ認識する。当該要望書に関する結論に至る際に、IFRS-IC は、IAS 第 16 号及び IAS 第 28 号の要求事項が矛盾するとは考えなかった。

IASB スタッフの結論

34. 要望書に記述された取引については、企業は、
- (1) IFRS 第 10 号第 25 項及び B97 項から B99 項を適用して、子会社の支配の喪失を会計処理し、かつ、
 - (2) IFRS 第 16 号第 100 項(a)を適用し、使用権資産及び認識する利得を同項で定

¹⁶ アジェンダ・ペーパーの英文（AP2 第 37 項(a)）は、” … overlaying the sale and leaseback requirements with the loss of control requirements does not mean …” とあり、「セール・アンド・リースバックの要求事項を支配喪失の要求事項で上書きすることは…」と読めるが、ここでは、文脈を踏まえて上記の記述を行っている。

められるように測定する。

IFRS-IC は基準設定プロジェクトをワーク・プランに加えるべきであるか

(財務報告を改善するために IFRS 基準の要求事項に追加又は変更が必要であるか)

35. IASB スタッフは分析に基づき、IFRS 基準の原則及び要求事項は、不動産を唯一の資産として保有する子会社に対する資本持分を売却し（当該子会社に対する支配を喪失し）当該不動産をリースバックする企業が当該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ている。

IASB スタッフの提案

36. デュー・プロセス・ハンドブックの第 5.16 項のワーク・プランの規準に関する IASB スタッフの分析（本資料の第 35 項参照）に基づき、IASB スタッフは、基準設定プロジェクトをワーク・プランに追加しないことを提案している。その代わりに、IASB スタッフは、要望書に記述されている取引を企業が IFRS 基準を適用して会計処理する方法の概要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。

本資料の別紙 1 に、アジェンダ決定案について提案した文言を記述している。IASB スタッフの見解では、提案されたアジェンダ決定（その中に記載してある説明資料を含む）は、IFRS 基準の要求事項を追加、変更するものではない。

IV. 2020 年 9 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

37. IASB スタッフから IFRS-IC に対する質問は以下のとおりである。
- (1) IFRS-IC は、要望書に記述されている取引に対する IFRS 基準の要求事項の適用に関する IASB スタッフの分析に同意するか。
 - (2) IFRS-IC は、ワーク・プランに基準設定プロジェクトを追加しない IASB スタッフの提案に同意するか。
 - (3) IFRS-IC は、本資料の別紙 1 のアジェンダ決定案に提案する文言に関してコメントあるか。

2020 年 9 月の IFRS-IC 会議で聞かれた意見

38. 2020年9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。

利得の認識に関する結論について

- (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スタッフの結論に同意した。

同結論に至るアプローチ

- (2) しかしながら、同結論に至るアプローチについては以下のとおり種々の意見が聞かれた。

- ① 一部のIFRS-ICメンバーは、IASBスタッフの分析に示された2ステップ・アプローチに基づくIFRS基準の適用方法について、適用の順番を説明する必要があるという意見や、要望書の事例はまさにセール・アンド・リースバック取引であって、子会社の持分の譲渡、子会社の資産の売却及びリースの組成（transfer of the lease）が併せて計画された取引であると見る意見¹⁷を述べた。

⇒ IASBスタッフは、アジェンダ決定案を修正して、IFRS第10号とIFRS第16号の適用順序を明示的には要求しないとした。

- ② 一部のIFRS-ICメンバーは、利得の算定におけるIFRS第10号とIFRS第16号の関係が不明瞭であるとした。

⇒ IASBスタッフは、アジェンダ決定案を修正して、利得は、IFRS第10号第98項(d)ではなく、IFRS第16号第100項(a)で算定されることを明示するとした。

- ③ 一部のIFRS-ICメンバーは、子会社に対する持分の売却取引がIFRS第15

¹⁷ 一方では、少なくとも自身の法域では、要望書の取引については契約にまとめられているものではなく、株主間における譲渡契約があり、その後セール・アンド・リースバック取引に関する事後の契約が当事者間で交わされている旨のコメントを述べるIFRS-ICメンバーも認められた。

号の収益取引に該当する可能性に言及した。¹⁸一方、別の一部のメンバーは、要望書の事例は子会社に対する支配の喪失であり、IFRS 第 15 号の適用範囲外であるとした。

⇒ IASB スタッフは、アジェンダ決定案を修正して、要望書の事例では、IFRS 第 15 号は IFRS 第 16 号第 100 項のセール・アンド・リースバック判定のためだけに参照される旨を明示するとした。

- ④ 一部の IFRS-IC メンバーは、IFRS 第 10 号、IFRS 第 15 号及び IFRS 第 16 号の相互を参照する IFRS 基準の定めについて、狭い範囲の基準修正の対象となる可能性について言及した。また、別の一部の IFRS-IC メンバーは、IFRS 基準の適用を検討する際には、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に基づくことが適切であるとした。
- ⑤ 一部の IFRS-IC メンバーは、要望書の取引は、IFRS 第 10 号 B97 項の複数の取決めに該当するとした。

その他の意見

- (3) 一部の IFRS-IC メンバーは、本アジェンダ決定を他の事例に適用される場合、実務の不統一を生じさせる可能性に言及した。
- (4) 一部の IFRS-IC メンバーは、「コーポレート・ラッパー」という用語は十分に理解されている用語ではないので、アジェンダ決定案において使用すべきではないとの意見を述べた。

⇒ IASB スタッフは、アジェンダ決定案を修正して、同用語を使用しないとした。

- (5) 一部の FRIC-IC メンバーは、アジェンダ決定案の前提条件に、子会社(S社)は要望書の取引が発生する前に設立されていた旨を追記すべきであるとの意見を述べた。

⇒ IASB スタッフは、アジェンダ決定案を修正して、その旨を前提に加えるとした。

¹⁸ この発言に対して、本 IFRS-IC 会議に同席した IASB 理事から、2019 年 6 月の IFRS-IC 会議で検討した「不動産を内容とする単一資産企業の売却」について、その後 IASB ボード会議で検討した結果、最終的に企業の売却取引の一部を IFRS 第 15 号に入れるという基準設定は行わないことが決定されたことから、要望書の取引に関して、IFRS 第 15 号に基づく収益が計上されることはないと考えるとのコメントが提供された。

39. 採決の結果、本資料の第 37 項の質問 (1) 及び(2)については IASB スタッフの提案どおりに可決されたが、質問(3) (アジェンダ決定案の文言) については前項の意見を踏まえ修正されることになった。

以 上

別紙1 IASB スタッフによる 2020 年 9 月のアジェンダ決定案の提案

コーポレート・ラッパーのセール・アンド・リースバック（IFRS 第 16 号「リース」）

委員会は、企業が不動産を唯一の資産として保有する子会社に対する資本持分を売却し、その後当該不動産の資産をリースバックする取引について、IFRS 第 16 号のセール・アンド・リースバックの要求事項の適用可能性に関する要望を受けた。この要望書に記述された事例では、次のようになっている。

- a. 企業は子会社の持分（equity）の 100%を所有する。当該子会社は資産（建物）1 点のみ保有し、負債を有していない。
- b. 子会社が保有する建物は、IFRS 第 3 号「企業結合」における事業の定義を満たさない。

企業は、次の取引を開始する。

- a. 企業は、子会社に対する資本持分のすべてを第三者に譲渡する結果、当該子会社に対する支配を喪失する。
- b. 企業は、子会社が保有する建物を一定期間リースバックする契約を締結する。
- c. 建物の譲渡は、建物の販売として会計処理する 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。
- d. 販売価格は、建物の公正価値と等しく、建物の帳簿価額を上回っている。

要望書は、連結財務諸表において、企業が IFRS 第 16 号第 98 項から第 103 項のセール・アンド・リースバックに関する要求事項を適用し、したがって、買手である貸手に移転した権利に係る利得金額のみを認識するのか質問している。

IFRS 第 16 号第 98 項は、「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。」と述べている。

要望書に記述されている取引では、企業は次の取引を行う。

- a. （子会社に対する資本持分の売却によって）建物を第三者の買手である貸手に売却し、当該建物をリースバックする。当該取引の結果、企業は子会社に対する支配を喪失し、その結果として、買手である貸手が取得する建物に対する支配を喪

失する。このため、当該取引は、IFRS 第 16 号第 98 項に記述されるセール・アンド・リースバック取引であり、IFRS 第 16 号第 99 項から第 103 項の要求事項が適用される。

- b. 企業は当該子会社に対する支配を失い、したがって、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」の支配の喪失に関する要求事項も当該取引に適用される。

その結果として、委員会は、要望書に記述されている当該取引について、次のように結論を下した。

- a. 企業は、IFRS 第 10 号第 25 項並びに B97 項から B99 項を適用して、子会社に対する支配の喪失の会計処理を行う。具体的には、IFRS 第 10 号 B98 項が、子会社が保有している建物の認識を企業が中止し、受け取った対価の公正価値を認識することを要求している。また、
- b. 企業は、IFRS 第 16 号の第 100 項(a)を適用する。このため、企業は、(i)リースバックで生じる使用権資産を建物の従前の帳簿価額のうち企業が保有する使用権に係る部分で測定し、(ii)買手である貸手に移転された権利に係る利得の金額のみを認識する。企業は、取引日に負債も認識するが、当該負債の当初測定は、第 100 項(a)を適用して使用権資産を測定し、当該セール・アンド・リースバック取引の売却益が算定した方法の帰結である。

設例

P 社が S 社（子会社）の持分（equity）の 100%を所有している、S 社は資産（建物）1 点のみを、帳簿価額 CU500 で保有する。S 社の純資産も CU500 である（S 社は負債を有さない）。P 社は、次の取引を行う。

- a. P 社は、S 社に対する資本持分をすべて第三者に CU800 で売却し、当該子会社に対する支配を喪失する（CU800 は、取引日の建物の公正価値に等しい）。
- b. P 社は、建物を一定期間リースバックする。リース料はすべて固定であり、市場のレートである。リース料の現在価値は、CU600 である。
- c. 建物の売却は、建物の販売として会計処理する IFRS 第 15 号の要求事項を満たしている。

IFRS 第 10 号 B98 項を適用し、P 社は S 社が保有する建物の認識を中止し、受け取った対価の公正価値を認識する。

IFRS 第16号第100項(a)を適用し、P社は、リースバックで生じる使用権資産を、建物の従前の帳簿価額のうちP社が保有した権利に係る部分で測定する。P社は、当該部分を、予想リース料の現在価値を建物の公正価値と比較することによって算定することが適切であると判断した。この考え方に基づいて、保有する使用権に係る部分は75%であり、 $CU600$ （予想リース料の現在価値） \div $CU800$ （建物の公正価値）として算定された。その結果、移転した権利に係る建物の部分は25%であり、 $(CU800 - CU600) \div CU800$ と算定された。

第100項(a)を適用して、P社は、

- a. 使用権資産を $CU375$ と測定する。これは、 $CU500$ （建物の帳簿価額） \times 75%（P社が保有する権利に係る建物の部分）と算定された。また、
- b. 取引日に売却益 $CU75$ を認識する。これは、買手である貸手に移転した権利に係る利得である。この利得は、 $CU300$ （建物売却益の合計（ $CU800 - CU500$ ）） \times 25%（移転した権利に係る建物の部分）として算定される。

取引日に、P社は当該取引を次のように会計処理する。

(借方) 現金	$CU800$	
(借方) 使用権資産	$CU375$	
(貸方) 建物		$CU500$
(貸方) 負債		$CU600$
(貸方) 移転した権利に係る利得		$CU75$

委員会は、IFRS 基準の諸原則及び要求事項は、要望書に記載された取引の会計処理を企業が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、委員会は基準設定プロジェクトをワーク・プランに追加しないことを〔決定した〕。

以 上

別紙2 関連する IFRS 基準（抜粋）

IFRS 第16号「リース」

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权資産を、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权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。

セール・アンド・リースバック取引（第98項から第103項）

いつ売却が生じるのか

BC261 IASBは、セール・アンド・リースバック取引の文脈の中で、資産の譲渡が売却として会計処理さ

れるのは、その譲渡がIFRS 第15号における資産の譲渡についての要求事項を満たす場合のみであると決定した。IASBの考えでは、IFRS 第15号の認識の要求事項をセール・アンド・リースバック取引に適用することは、財務諸表の作成者と利用者の両方にとって有益となる。セール・アンド・リースバック取引の一部として行われた売却と他のすべての売却との間の比較可能性を増大させることになるからである。IASBは、取引をセール・アンド・リースバック取引として会計処理すべきかどうかを検討する際に、企業は法的なセール・アンド・リースバックの形式で構成された取引を考慮するだけでなく、経済的効果が法的なセール・アンド・リースバックと同じである他の形式の取引も考慮すべきであることに着目した（例えば、セール・アンド・リースバック取引は、リースとリースバックという形式で構成される可能性もある）。

セール・アンド・リースバックに係る利得又は損失

BC266 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、使用権は、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。

国際財務報告基準第10号

連結財務諸表

支配の喪失

25 親会社の子会社に対する支配を喪失した場合には、親会社は次のことを行う。^{E7}

- (a) 連結財政状態計算書から旧子会社の資産及び負債の認識の中止を行う。
- (b) 旧子会社に対して保持している持分を認識し、その後は、当該持分及び旧子会社との債権

債務を、関連するIFRSに従って会計処理する。その保持している持分は、B98項(b)(iii)及びB99A項に記述しているとおり再測定する。支配喪失日現在の再測定価額は、IFRS第9号に従った金融資産の当初認識時の公正価値又は関連会社若しくは共同支配企業に対する投資の当初認識時の原価とみなさなければならない。

[参照：発効日の延期について、結論の根拠BC190L項からBC190O項]

- (c) 従前の支配持分に帰属する、支配の喪失に関連した利得又は損失を、B98項からB99A項に定めるとおり認識する。

付録B

適用指針

この付録は、本基準の不可欠な一部である。第1項から第33項の適用を説明するものであり、本基準の他の部分と同等の権威を有する。

支配の喪失

[参照：

第25項及び第26項

結論の根拠BCZ160項からBCZ167項及びBCZ180項からBC190J項]

B97 親会社が、複数の取決め（取引）の中で子会社に対する支配を喪失する場合がある。しかし、時には、状況により複数の取決めを単一の取引として会計処理すべきことが示されることもある。その取決めを単一の取引として会計処理すべきかどうかを決定する際に、親会社は、取決めの諸条件と経済的影響のすべてを考慮しなければならない。次のいずれかの事実は、親会社が複数の取決めを単一の取引として会計処理すべきであることを示している。

- (a) 同時に、又は互いを考慮して行われた。
- (b) 全体的な商業的効果の達成を意図した単一の取引を構成している。
- (c) 1つの取決めの発生が、少なくとももう1つの別の取決めに左右される。
- (d) 1つの取決めが、それ単独では経済的に正当化されないが、他の契約と一緒に考慮した場合には経済的に正当化される。例としては、株式の売却が市場価格より低い価格で行われ、その後の売却が市場価格よりも高い価格で行われる場合である。

- B98 親会社の子会社の支配を喪失した場合には、次のことを行わなければならない。
- (a) 以下について認識の中止を行う。
 - (i) 支配喪失日現在の帳簿価額での、子会社の資産（のれんを含む）及び負債
 - (ii) 支配喪失日現在の、旧子会社に対する非支配持分【参照：第16項、第22項から第24項、**B89項及びB90項、B94項からB96項**】の帳簿価額（非支配持分に帰属するその他の包括利益の内訳項目を含む）
 - (b) 以下を認識する。
 - (i) 支配の喪失を生じた取引、事象又は状況からの受取対価の公正価値【参照：IFRS 第13号】
 - (ii) 支配の喪失を生じた取引、事象又は状況が、所有者の立場での所有者への子会社株式の分配を伴う場合には、その分配
 - (iii) 旧子会社に対して保持している投資（支配喪失日現在の公正価値で）
 - (c) 他のIFRSに従って要求されている場合には、子会社に関してその他の包括利益に認識していた金額を、B99項で説明する基礎に基づいて、純損益に振り替えるか、又は利益剰余金に直接振り替える。
 - (d) 発生した差額があれば、親会社に帰属する純損益に利得又は損失として認識する。
- B99 親会社の子会社に対する支配を喪失した場合には、親会社は、当該子会社に関連してその他の包括利益に過去に認識したすべての金額を、関連する資産又は負債を親会社が直接売却したとした場合に必要とされるのと同じ基礎で会計処理しなければならない。したがって、過去にその他の包括利益に認識した利得又は損失が、関連する資産又は負債の処分時に純損益に振り替えられる場合には、親会社は、子会社に対する支配を喪失した時に、その利得又は損失を資本から純損益に（組替調整額として）振り替えなければならない。過去にその他の包括利益に認識した再評価剰余金が、資産の処分時に利益剰余金に直接振り替えられる場合には、親会社は、子会社に対する支配を喪失した時に、再評価剰余金を利益剰余金に直接振り替えなければならない。【参照：B98項(c)】

以上