

国際会計基準審議会、「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債(IFRS第16号の改訂)」を公表

ポイント解説 | 有限責任 あずさ監査法人

国際会計基準審議会（以下、IASB®審議会）は2022年9月22日、「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債（IFRS第16号の改訂）」を公表しました。

本改訂は公開草案（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号の改訂案）」（2020年11月27日公表）について寄せられたコメントを踏まえ、審議を重ねた結果として公表されたものです。

ポイント

- 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係る新規の要求事項が追加されています。リースバック取引のリース料に指数やレートに基づかない変動リース料が含まれている場合には、従前の会計処理の変更が必要になる可能性があります。
- 本改訂で新たに追加された設例を通じて、売却資産のうち売手が保持した使用権に係る部分の算定には、セール・アンド・リースバック取引以外の通常のリース負債の測定には反映しない項目（例えば、指数やレートに基づかない変動リース料）も考慮する必要があることが明確化されています。
- セール・アンド・リースバック取引の売手／借手は、リースバックに基づくリース負債の事後測定にあたり、売却資産のうち残存する使用権部分に係る利得または損失を認識しない方法でリース負債の減額を会計処理することが要求されました。ただし、その算定方法は定められず、2つのアプローチが例示されています。
- 本改訂は、2024年1月1日以後開始する事業年度から、IFRS第16号の当初適用開始日に遡って適用されます。なお、早期適用も認められています。

I. 改訂の背景

IFRS[®]解釈指針委員会は、変動リース料を含むセール・アンド・リースバック取引の会計処理についての要望書を受け取り、審議を行いました。その検討過程で、以下が論点となりました。

- 資産の売却要件を満たすセール・アンド・リースバック取引については、売手／借手である企業が従前に所有していた売却前の資産の帳簿価額のうち使用権として残存する部分が使用権資産として認識される（IFRS16.100）。そのため、残存する使用権部分に係る利得または損失は認識されない。
- セール・アンド・リースバック取引を伴わない通常のリースにおいて、リース負債をIFRS第16号の規定に基づいて認識・測定すると、指数やレートに基づかない変動リース料はその測定に含まれない。他方、セール・アンド・リースバック取引では売却資産のうち売手／借手である企業に使用権として残存する使用権資産に対応したリース負債が認識されるため、その測定には指数やレートに基づかない変動リース料も含まれることになる。その結果、セール・アンド・リースバック取引以外のリースにおいて算定されるリース負債の額とは差異が生じる場合がある。

そのため、セール・アンド・リースバック取引から生じるリース負債の事後測定について、IASB[®]審議会での検討が行われることとなりました。リース負債に係る事後測定の現行の要求事項は指数やレートに基づかない変動リース料を含むセール・アンド・リースバック取引から生じるリース負債に適用するのが難しく、また、条件変更やリース期間の変更によるリース負債の再測定の際に、残存する使用権部分に係る利得または損失が認識される可能性が懸念されたためです。

II. 改訂の概要

本改訂は、セール・アンド・リースバック取引から生じるリース負債の事後測定に係る新規の要求事項を追加しています。本改訂の内容は資産の売却の要件を満たすすべてのセール・アンド・リースバック取引に適用されますが、特にリースバック取引に係るリース料に指数やレートに基づかない変動リース料が含まれている場合には、従前の会計処理から変更が生じる可能性があります。

なお、先に述べた通り、資産の売却要件を満たすセール・アンド・リースバック取引については、売手／借手である企業が従前に所有していた売却前の資産の帳簿価額のうち使用権として残存する部分が使用権資産として認識されます。しかしながらこの「使用権として残存する部分」の割合をどのように測定するかについては基準に明示的な規定はありません。

この点、本改訂では設例25が新たに追加され、当該割合は必ずしも固定リース料によるリースバックに関して設例24で示された、以下の(a)÷(b)では算定されないことが明確化されています（IFRS16.設例25）。

- (a) リースバックから生じるリース負債
- (b) 譲渡した資産の公正価値

結果として、リースバックにおけるリース料に指数やレートに基づかない変動リース料が含まれる場合、セール・アンド・リースバック取引から認識されるリース負債は通常のリースにおけるリース負債とは異なる値で当初測定されることとなります。

公開草案では、「使用权として残存する部分」の割合をどのように測定するか、ひいてはセール・アンド・リースバック取引から認識されるリース負債をどのように測定するかについて特定の方法を定め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受けて、当該提案は取下げられ明確な規定は定められませんでした。

(1) リース負債の事後測定

リース負債は、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し、支払われたリース料を反映するように帳簿価額を減額します（IFRS16.36）。

本改訂で、セール・アンド・リースバック取引の借手は、帳簿価額から減額する「リース料」を、売却資産のうち残存する使用权部分に係る利得または損失を認識しない方法で算定する必要があることが明記されました（IFRS16.102A）。具体的な算定方法は定められていませんが、通常のリース負債の場合とは異なる方法で支払われた「リース料」を決定する結果となる可能性があることが言及されています（IFRS16.BC267ZD）。本改訂で新たに追加された設例には、変動リース料について支払われた「リース料」を決定するための以下の2つのアプローチが例示されています（IFRS16.設例25）。

- アプローチ1：リース開始日におけるそれぞれの期間の見込みリース料
- アプローチ2：リース期間にわたり全期間同額となるリース料

上記の方法で算定されたリース負債を減額する「リース料」と、実際に各期間において支払われた変動リース料との差額は、発生時に利得または損失に計上されます。なお、条件変更等によりリース負債に（部分的な）認識の中止が生じる場合には、その認識の中止が生じた範囲で、残存する使用权に係る利得または損失が認識されます。

(2) 適用日

本改訂は、2024年1月1日以後開始する事業年度に適用されます。早期適用も認められています。

セール・アンド・リースバック取引の売手／借手は、IFRS第16号の当初の適用開始日後に締結されたセール・アンド・リースバック取引について、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従い本改訂を遡及的に適用する必要があり、表示される比較期間の期首剰余金に累積的影響額を調整することになります。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

azsa-accounting@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供しよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査したうえで提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2022 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

コピーライト© IFRS® Foundation すべての権利は保護されています。あずさ監査法人は IFRS 財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS 財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.org でご確認ください。

免責事項: 適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会と IFRS 財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません (過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない)。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されます。

この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「IFRS®」、「IAS®」および「IASB®」は IFRS 財団の登録商標であり、有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中および(または)登録されている国の詳細については IFRS 財団にお問い合わせください。