

2020年11月

IFRS®基準
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号の修正案

コメント期限：2021年3月29日

公開草案

セール・アンド・リースバックにおける
リース負債

IFRS 第 16 号の修正案

コメント期限：2021 年 3 月 29 日

Exposure Draft ED/2020/4 *Lease Liabilities in a Sale and Leaseback* is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. Comments need to be received by **29 March 2021** and should be submitted by email to commentletters@ifrs.org or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

ISBN: 978-1-911629-99-3

Copyright © 2020 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of Board publications may be obtained from the Foundation by emailing to publications@ifrs.org or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the Exposure Draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the 'IASB® logo', 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', the 'Hexagon Device', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

公開草案

セール・アンド・リースバックにおける リース負債

IFRS 第 16 号の修正案

コメント期限：2021 年 3 月 29 日

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」は、国際会計基準審議会（当審議会）がコメントを求めることのみのために公表したものである。コメントは、2021 年 3 月 29 日までに到着する必要がある、commentletters@ifrs.org への電子メール又はオンラインで <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/> に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト（www.ifrs.org）に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

注意書き：適用される法律が認める範囲で、当審議会及び IFRS 財団（当財団）は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害（直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む）に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

ISBN: 978-1-911629-99-3

コピーライト © 2020 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団の licences@ifrs.org に連絡されたい。

IASB 公表物のコピーは、publications@ifrs.org への電子メールにより当財団から注文することができる。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’, ‘IASB®’, ‘IASB® ロゴ’, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, ‘IFRS® ロゴ’, ‘IFRS for SMEs®’, ‘IFRS for SMEs® ロゴ’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘Hexagon Device’, ‘NIIF®’ 及び ‘SIC®’ がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社（会社番号：FC023235）として活動し、主たる事務所を Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD に置いている。

目 次

	開始ページ
はじめに	6
コメント募集	7
[案] IFRS 第 16 号「リース」の修正	9
[案] IFRS 第 16 号「リース」に付属する設例の修正	12
審議会による 2020 年 11 月公表の公開草案「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債」の承認	18
公開草案「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債」に関する結論の根拠	19
公開草案「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債」に対する フランソワーズ・フローレス氏の代替的見解	28

はじめに

本公開草案において、国際会計基準審議会（当審議会）は IFRS 第 16 号「リース」を修正することを提案している。本修正案は、売手である借手がセール・アンド・リースバック取引で生じた使用権資産及び負債の当初測定において使用する方法、及び売手である借手が当該負債をどのように事後測定するのかを定めるものとなる。修正案は、IFRS 第 16 号の第 99 項を適用して、資産の譲渡が資産の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・リースバック取引に適用される。

当審議会が本公開草案を公表する理由

IFRS 解釈指針委員会（委員会）は、変動リース料を含んだセール・アンド・リースバック取引に関する要望を受けた。その要望は、売手である借手が当該リースバックから生じた使用権資産をどのように測定し、したがって、取引日において認識すべき利得又は損失をどのように決定するのかを質問していた。委員会は、IFRS 第 16 号は売手である借手が取引日におけるセール・アンド・リースバック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、この結論を説明したアジェンダ決定を公表した。

しかし、この事項についての委員会の議論で、IFRS 第 16 号においてセール・アンド・リースバック取引について具体的な事後測定の要求事項がないことが明らかとなった。当審議会は、セール・アンド・リースバック取引から生じた負債の事後測定の方法に関する多様な見解が、そうした取引を行う売手である借手の財務諸表において重要性がある相違を生じさせる可能性があると感じられた。したがって、当審議会は、セール・アンド・リースバック取引の事後測定の要求事項を追加するように IFRS 第 16 号を修正することを提案している。この修正案を容易にするため、当審議会は、売手である借手がそうした取引において生じる使用権資産及び負債の当初測定において使用する方法を定めることも提案している。

本公開草案に示した提案は、IFRS 第 16 号におけるセール・アンド・リースバック取引に関する要求事項を改善するであろう。この提案は、IFRS 第 16 号におけるセール・アンド・リースバックの要求事項に関する諸原則もセール・アンド・リースバック取引と関連のないリースの会計処理も変更しない。

コメント募集

当審議会は、本公開草案における提案、特に下記の質問に対するコメントを求めている。コメントは次のようなものである場合に最も有用である。

- (a) 記載された質問に対応している。
- (b) 関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 提案において翻訳が困難な語句を識別している。
- (e) 該当がある場合には、当審議会が検討すべき代替案を含んでいる。

当審議会は、本公開草案で扱っている事項についてのみコメントを求めている。

コメント提出者への質問

質問 1 — セール・アンド・リースバック取引において生じた使用権資産及びリース負債の測定 (IFRS 第 16 号の修正 [案] の第 100 項(a)(i)、第 100A 項及び第 102B 項)

IFRS 第 16 号「リース」の修正 [案] は、IFRS 第 16 号の第 99 項を適用して、資産の移転が資産の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・リースバック取引に適用される。本修正 [案] は次のことを提案している。

- (a) 売手である借手に、使用権資産の当初測定を、予想リース料の現在価値 (IFRS 第 16 号の第 26 項で定める率で割り引く) を売却した資産の公正価値と比較することによって決定することを要求する (第 100 項(a)(i))。
- (b) セール・アンド・リースバック取引についての予想リース料を構成する支払を明示する (第 100A 項)。
- (c) 売手である借手がセール・アンド・リースバック取引において生じたリース負債をどのように事後測定するのかを定める (第 102B 項)。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。提案に反対の場合、どのような代案を提案するのか及びその理由を説明されたい。

質問 2 — 経過措置 (IFRS 第 16 号の修正 [案] の C20E 項)

IFRS 第 16 号の修正 [案] の C20E 項は、売手である借手は IFRS 第 16 号の修正 [案] を、IFRS 第 16 号の適用開始日後に行うセール・アンド・リースバック取引に、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用することを提案している。ただし、変動リース料を含んだセール・アンド・リースバックに対する遡及適用が事後的判断の使用によってのみ可能である場合には、売手である借手は、当該取引についての予想リース料を、当該修正を最初に適用する事業年度の期首現在で決定する。

この提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。提案に反対の場合、どのような代案を提案するのか及びその理由を説明されたい。

期 限

当審議会は、2021 年 3 月 29 日までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する。

コメントの方法

コメントは電子的に提出されたい。

オンライン <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>

電子メール commentletters@ifrs.org

回答者が秘密扱いを求めて我々がそれを認める場合を除き、コメントは公開の記録とされ、我々のウェブサイトに掲載される。秘密扱いの要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この方針及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

[案] IFRS 第 16 号「リース」の修正

第 100 項、第 102 項及び C2 項を修正し、第 100A 項、第 102A 項から第 102B 項、C1C 項及び C20E 項を追加する。新たな見出しを C20E 項の前に追加する。新規の文言には下線、削除する文言には取消線を付している。

セール・アンド・リースバック取引

...

資産の譲渡が売却であるかどうかの判定

...

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、次のようにしなければならない。

(i) 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当初測定しなければならない。売手である借手は、当該部分を、予想リース料（第 100A 項参照）の現在価値（第 26 項で定めている率を用いて割り引く）と売却した資産の公正価値とを比較することによって決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。

(ii) リースバックから生じたリース負債を認識しなければならない。売手である借手は、当該リース負債を、開始日において支払われていない予想リース料（第 100A 項参照）の現在価値（第 26 項で定めている率を用いて割り引く）で当初測定しなければならない。

...

100A 第 100 項から第 102B 項を適用する目的上、予想リース料は、市場のレートでのリース期間中の使用権資産に関しての次のような支払で構成される。

(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（指数又はレートに応じて決まるのかどうかは問わない）

(c) 残価保証に基づいて売手である借手が支払うと見込まれる金額

(d) リースを解約するためのペナルティの支払額（リース期間が、売手である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）

…

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予想リース料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

102A 売手である借手は、次のように事後測定しなければならない。

(a) リースバックから生じた使用権資産を第29項から第35項を適用して

(b) リースバックから生じたリース負債を第102B 項を適用して

102B 売手である借手は、リースバックから生じたリース負債を次のようにして事後測定しなければならない。

(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する（第37項参照）。

(b) 開始日に決定された当報告期間に係る予想リース料（又は、該当がある場合には、再測定日に決定された当報告期間に係る改訂後の予想リース料）を反映するように帳簿価額を減額する。

(c) 第42項(b)に示した状況を除き、帳簿価額を第36項(c)で定めたように再測定する。第40項(a)及び第45項を適用するにあたり、それらの各項に記述されている改訂後のリース料は、再測定日現在の改訂後の予想リース料としなければならない。リース期間の変更又はリースの条件変更（第40項(a)及び第45項参照）を除き、売手である借手は、リース負債を将来の変動リース料の変動を反映するように再測定してはならない。

(d) リースについて行った実際の支払（第101項(b)に記述した市場を上回る条件を除く）と第38項で定めた当報告期間に係る予想リース料との差額を認識する。行った実際の支払に不足額がある（すなわち、行った支払が期限の到来する支払よりも少ない）場合又は不足額の解消がある場合には、売手である借手は、リース負債の帳簿価額も修正し、第38項で定めた対応する修正を行わなければならない。

付録 C

発効日及び経過措置

発効日

...

C1C [年 月] 公表の「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債」[案]により、第100項、第102項及び C2項が修正され、第100A 項、第102A 項から第102B 項及び C20E 項が追加された。売手である借手は、当該修正を〔公開後に決定される日付〕以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。

経過措置

C2 C1項から C20E 項 ~~C19項~~の要求事項の目的上、適用開始日は、企業が本基準を最初に適用する事業年度の期首である。

...

セール・アンド・リースバックにおけるリース負債

C20E 売手である借手は、「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債」[案] (C1C 項参照) を適用開始日以後に行うセール・アンド・リースバック取引に、IAS 第8号に従って遡及適用しなければならない。ただし、変動リース料を含んだセール・アンド・リースバックに対する遡及適用が事後的判断の使用によってのみ可能である場合には、売手である借手は、当該取引についての予想リース料 (第100A 項参照) を、当該修正を最初に適用する事業年度の期首 (当該修正の適用開始日) 現在で決定しなければならない。そのような状況において、売手である借手は次のようにしなければならない。

- (a) リースバックから生じたリース負債を、修正の適用開始日における残存予想リース料の現在価値 (第37項で定めた率を用いて割り引く) で測定する。
- (b) リースバックから生じた使用権資産を、修正が開始日以降に適用されていたかのように測定するが、修正の適用開始日における残存予想リース料にその日までに当該リースについて行われた実際の支払を加算したものをを用いて測定する。
- (c) 修正の適用の累積的影響を、修正の適用開始日現在の利益剰余金 (又は、適切な場合には、資本の他の内訳項目) の期首残高の修正として認識する。

[案] IFRS 第16号に付属する設例の修正

セール・アンド・リースバック取引（第98項から第103項）

設例24を修正している。新規の文言には下線、削除する文言には取消線を付している。この設例において、「売手である借手」と「買手である貸手」という見出しは修正していない。それらは公表している設例において現れるのと同じ形（訳注：下線付き）で転載している。

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——固定リース料を含み市場を上回る条件によるセール・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。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。IFRS第16号の第101項(b)を適用して、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。

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、予想リース料の現在価値（リースの計算利率で割り引く）と建物の公正価値とを比較することによって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（IFRS第16号の第100項(a)(i)参照）。これは~~CU699,555~~である。これに基づいて、売手である借手は使用権資産をCU699,555で測定する。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予想リース料の現在価値割引後のリース料） ÷ CU1,800,000（建物の公正価値）

建物の売却益はCU800,000（CU1,800,000 - CU1,000,000）である。IFRS第16号の第100項(a)(i)を適用して、売手である借手は、買手である貸手に移転された権

セール・アンド・リースバックにおけるリース負債 — IFRS 第 16 号の修正案

利に関する利得の金額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) $CU559,645$ ($CU800,000 \div CU1,800,000 \times CU1,259,200 \div CU1,800,000$) 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) $CU240,355$ ($CU800,000 \div CU1,800,000 \times (CU1,800,000 - CU1,259,200) \div CU1,800,000$) 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
リース負債		<u>CU1,259,200^(a)</u>
金融負債		<u>CU200,000</u>
		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。

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。

(a) IFRS第16号の第100項(a)(ii)を適用して、リースバックから生じたリース負債の当初測定は、予想リース料の現在価値 (この例ではリースの計算利率で割り引く) に等しい。

IE12項及び設例25を追加する。この項及び設例は、読みやすくするため下線を付していない。

IE12 設例25は、変動リース料を含んだセール・アンド・リースバック取引における売手である借手についてのIFRS 第16号の第99項から第102B項の要求事項の適用を例示している。

設例 25—変動リース料を含んだセール・アンド・リースバック取引

パート1 — 有形固定資産項目の売却と、リースバックから生じた使用権資産及びリース負債の認識及び測定

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 CU1,800,000（当該建物の売却日における公正価値）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5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。当該契約は、売手である借手が、5年間の各年度に建物を使用して生み出した売手である借手の収益の7%として計算した毎年の支払を行うことを要求しており、毎年の支払の最低額を各年においてCU85,000としている（この支払は市場のレートによっている）。5年間の各年度についての収益の見積り及び予想リース料は次のとおりである。

	収益の見積り	予想リース料
年度	CU	CU
1	1,300,000	91,000
2	1,400,000	98,000
3	1,450,000	101,500
4	1,480,000	103,600
5	1,500,000	105,000

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。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。

リースの計算利率は容易には算定できない。売手である借手の追加借入利率は年3.5%である。予想リース料の現在価値（年3.5%で割引）はCU449,642である。

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、予想リース料の現在価値（自らの追加借入利率で割り引く）と建物の公正価値とを比較することによって測定する（IFRS第16号の第100項(a)(i)参照）。これに基づいて、売手である借手は使用権資産をCU249,801で測定する。これは次のように計算される。 $CU1,000,000$ （建物の帳簿価額） \times $CU449,642$ （5年の使用権資産に係る予想リース料の現在価値） \div $CU1,800,000$ （建物の公正価値）

建物の売却益はCU800,000（CU1,800,000－CU1,000,000）である。IFRS第16号の第100項(a)(i)を適用して、売手である借手は、買手である貸手に移転された権利に関する利得の金額CU600,159だけを認識し、これは次のように計算される。

(a) $CU199,841$ （ $CU800,000 \times CU449,642 \div CU1,800,000$ ）は、売手である借手が保持している建物の使用権に関する部分である。

(b) $CU600,159$ （ $CU800,000 \times (CU1,800,000 - CU449,642) \div CU1,800,000$ ）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	CU1,800,000
使用権資産	CU249,801

セール・アンド・リースバックにおけるリース負債 — IFRS 第 16 号の修正案

建物	CU1,000,000
リース負債	CU449,642 ^(a)
移転した権利に係る利得	CU600,159

パート2A – 事後測定

売手である借手は、使用権資産の将来の経済的便益をリース期間にわたり均等に消費すると見込んでおり、したがって、使用権資産を定額法で減価償却する。

売手である借手は、当該リースに対して、第1年度にCU92,000、第2年度及び第3年度にCU96,000、第4年度及び第5年度にCU104,000を支払う（建物を使用して生み出した売手である借手の収益の7%として計算）。

リースバックから生じた使用権資産及びリース負債は次のとおりである。

年度	リース負債			使用権資産			
	期首残高 CU	予想リース料 ^(b) CU	3.5%の金利費用 ^(c) CU	期末残高 CU	期首残高 CU	減価償却費 CU	期末残高 CU
1	449,642	(91,000)	15,738	374,380	249,801	(49,960)	199,841
2	374,380	(98,000)	13,103	289,483	199,841	(49,960)	149,881
3	289,483	(101,500)	10,132	198,115	149,881	(49,960)	99,921
4	198,115	(103,600)	6,934	101,149	99,921	(49,960)	49,961
5	101,449	(105,000)	3,551	-	49,961	(49,961)	-

IFRS第16号の第102B項(d)を適用して、売手である借手は、リースに対して行った実際の支払と予想リース料との差額を純損益に認識する（行った実際の支払に不足額はない）。

年度	リースに対して行った実際の支払 CU	予想リース料 CU	純損益における差額 CU
1	92,000	91,000	(1,000)
2	96,000	98,000	2,000
3	96,000	101,500	5,500
4	104,000	103,600	(400)
5	104,000	105,000	1,000

パート2B – リースの条件変更を含んだ事後測定

パート2Aと同じ事実関係を仮定する。ただし、第3年度の期首において、売手である借手と買手である貸手が、当初のリースを修正して、残りのリース期間（第3年度から第5年度）についてリースに対する年間支払額を建物を使用して生み出した売手である借手の収益の6%として計算し、最低限の年間支払額を同じCU85,000とすることに合意する。売手である借手の第3年度から第5年度の予想収益は変わらないままである。売手である借手の第3年度の期首現在の追加借入利率は年3%である。売手である借手は、改訂後の予想リース料をつぎのように決定する。

年度	収益の見積り	予想リース料 (改訂後)
	CU	CU
3	1,450,000	87,000
4	1,480,000	88,800
5	1,500,000	90,000

売手である借手は、第3年度及び第4年度にCU88,000、第5年度にCU92,000をリースに対して支払う（建物を使用して生み出した売手である借手の収益の6%として計算）。

リースバックから生じた条件変更前の使用権資産及び条件変更前のリース負債は次のとおりである。

年度	リース負債				使用権資産		
	期首残高	予想リース料	3.5%の金利費用	期末残高	期首残高	減価償却費	期末残高
	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU
1	449,642	(91,000)	15,738	374,380	249,081	(49,960)	199,841
2	374,380	(98,000)	13,103	289,483	199,841	(49,960)	149,881
3	289,483				149,881		

IFRS第16号の第102B項(c)を適用して、条件変更の発効日（第3年度の期首）において、売手である借手はリース負債を次のものに基づいて再測定する。(a) 改訂後の予想リース料の第3年度のCU87,000、第4年度のCU88,800及び第5年度のCU90,000、並びに(b) 売手である借手の改訂後の追加借入利率の年3%。IFRS第16号の第46項(b)を適用して、売手である借手は、条件変更後の負債の帳簿価額（CU250,531）と条件変更後の直前のリース負債（CU289,483）との差額であるCU38,952を使用権資産の修正として認識する。

リース負債	CU38,952
使用権資産	CU38,952

条件変更後のリースバックから生じた条件変更後の使用権資産及び条件変更後のリース負債は次のとおりである。

年度	リース負債				使用権資産		
	期首残高	予想リース料 ^(d)	3%の金利費用 ^(e)	期末残高	期首残高	減価償却費	期末残高
	CU	CU	CU	CU	CU	CU	CU
3	250,531	(87,000)	7,516	171,047	110,929	(36,976)	73,953
4	171,047	(88,800)	5,132	87,379	73,953	(36,976)	36,977
5	87,379	(90,000)	2,621	—	36,977	(36,977)	—

IFRS第16号の第102B項(d)を適用して、売手である借手は、リースに対して行った実際の支払と予想リース料との差額を純損益に認識する（行った実際の支払に不足額は無い）。

セール・アンド・リースバックにおけるリース負債 — IFRS 第 16 号の修正案

年度	リースに対して行った実際の支払	予想リース料	純損益における差額
	CU	CU	CU
1	92,000	91,000	(1,000)
2	96,000	98,000	2,000
3	88,000	87,000	(1,000)
4	88,000	88,800	800
5	92,000	90,000	(2,000)

(a) IFRS第16号の第100項(a)(ii)を適用して、リースバックから生じたリース負債の当初測定は、予想リース料の現在価値（この例では売手である借手の追加借入利率で割り引く）に等しい。

(b) IFRS第16号の第102B項(b)を適用して、売手である借手は、リース負債の帳簿価額を、開始日において決定した予想リース料を反映するように減額する。

(c) IFRS第16号の第102B項(a)を適用して、売手である借手は、リース負債の帳簿価額を、この例では追加借入利率を使用してリース負債に係る金利を反映するように増額する。

(d) IFRS第16号の第102B項(b)を適用して、売手である借手は、リース負債の帳簿価額を、再測定日において決定した予想リース料を反映するように減額する。

(e) IFRS第16号の第102B項(a)を適用して、売手である借手は、リース負債の帳簿価額を、この例では改訂後の追加借入利率を使用してリース負債に係る金利を反映するように増額する。

審議会による 2020 年 11 月公表の公開草案「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債」の承認

公開草案「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債」（IFRS 第 16 号の修正を提案している）は、国際会計基準審議会の 13 名のメンバーのうち 12 名により公表が承認された。フローレス氏は公表に反対票を投じた。彼女の代替的見解は結論の根拠の後に示されている。

ハンス・フーガーホースト

議長

スザンヌ・ロイド

副議長

ニック・アンダーソン

タデウ・センドン

マルティン・エーデルマン

フランソワーズ・フローレス

ザック・ガスト

陸 建橋

ブルース・マッケンジー

トーマス・スコット

鈴木 理加

アン・ターカ

メアリー・トーカー

公開草案「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債」に関する結論の根拠

この結論の根拠は、公開草案「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債」に付属しているが、その一部を構成するものではない。国際会計基準審議会（当審議会）が本公開草案を開発した際の検討事項をまとめている。個々の審議会メンバーにより議論での重点の置き方は異なっていた。

背景

- BC1 IFRS 解釈指針委員会（委員会）は、変動リース料を含んだセール・アンド・リースバック取引のうち、IFRS 第 16 号「リース」の第 99 項を適用して、資産の譲渡が資産の売却として会計処理されるための要求事項を満たすものに関する要望を受けた。その要望は、売手である借手が当該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、したがって、取引日において認識すべき利得又は損失をどのように決定するのかを質問していた。委員会は、IFRS 第 16 号の第 100 項は売手である借手が取引日におけるセール・アンド・リースバック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た。したがって、委員会はこの結論を説明したアジェンダ決定を 2020 年 6 月に公表した。
- BC2 しかし、委員会の議論で、セール・アンド・リースバック取引についての事後測定の要求事項を追加することによって IFRS 第 16 号を改善する余地があることが明らかとなった。セール・アンド・リースバック取引の一部であるリースの当初認識時に適用される要求事項は、そうした取引に関連しないリースの当初認識時に適用される要求事項とは異なっている。したがって、リースバックから生じた使用権資産及び負債は、セール・アンド・リースバック取引と関連しないリースから生じた使用権資産及び負債とは異なる方法で測定される可能性がある。IFRS 第 16 号には、セール・アンド・リースバック取引についての具体的な事後測定の要求事項が含まれていない。したがって、リースバックから生じた負債をどのように事後測定すべきなのかが必ずしも明確ではない（特に、当該リースに対する支払が、IFRS 第 16 号におけるリース料の定義を満たしていない支払を含んでいる場合）。
- BC3 当審議会は、セール・アンド・リースバック取引から生じる負債の事後測定の方法についての多様な見解が、そうした取引を行う売手である借手の財務諸表に重要性がある相違を生じさせる可能性があると聞かされた。セール・アンド・リースバック取引は耐用年数の長い高額の有形固定資産項目の売却を伴うことが多いので、そうした取引の会計処理は、売手である借手の財政状態に長期の重要性がある影響を及ぼす可能性がある。したがって、売手である借手が IFRS 第 16 号の要求事項をセール・アンド・リースバックに当初認識時とその後の両方で一貫して適用することが財務諸表利用者にとって重要である。このため、当審議会は、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負債の当初測定にあたって売手である借手を使用する方法を定めることによって当初測定の要求事項を拡充し、当該負債の事後測定の要求事項を追加する IFRS 第

16 号の修正を提案している。

IFRS 第 16 号の修正案

- BC4 IFRS 第 9 号「金融商品」は、「IFRS 第 16 号が適用されるリースに基づく権利及び義務」を範囲から除外している。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」の要求事項を満たす場合、当審議会は、リースバックから生じた負債を IFRS 第 16 号が適用されるリース負債と考えるべきかどうかを検討した。審議会は、当該負債はリース負債と考えるべきであると結論を下した。その理由は、
- (a) セール・アンド・リースバック取引は、IFRS 第 16 号の第 9 項に記述しているリースを含んでいる。売手である借手は、受け取った対価と交換に、買手である貸手に資産を移転し、一定期間にわたり当該資産の使用を支配する権利を支払対価と交換に直ちに取得する。
 - (b) IFRS 第 16 号の第 100 項は、リースバックから生じた使用権資産の測定についての要求事項を定めている。売手である借手が資産を使用する権利を有している場合には、売手である借手がリース期間にわたり買手である貸手に対して支払を行う義務は、使用権に関連する負債である。
- BC5 したがって、本公開草案は、リースバックから生じた負債は IFRS 第 16 号が適用される負債であることを明確にしている。本公開草案はまた、セール・アンド・リースバック取引から生じたリース負債について、IFRS 第 16 号の第 36 項から第 38 項の要求事項に基づいた事後測定の要求事項も提案している。
- BC6 セール・アンド・リースバック取引におけるリースに対する支払が IFRS 第 16 号におけるリース料の定義を満たす場合、当審議会は、売手である借手は、IFRS 第 16 号の第 36 項から第 38 項の事後測定の要求事項を、他のリース負債の事後測定の際に適用するのとおおむね同じように適用すると予想している。
- BC7 しかし、IFRS 第 16 号の第 36 項から第 38 項は、リース料の定義を満たす支払のみを反映するリース負債についての事後測定の要求事項を定めている。指数又はレートに応じて決まるものではない（かつ、実質上の固定リース料ではない）変動リース料は、リース料の定義を満たさないが、IFRS 第 16 号の第 100 項(a)の要求事項を適用して、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当初測定に反映される（BC11 項参照）。したがって、本修正案は、セール・アンド・リースバック取引から生じたリース負債に適用される事後測定の要求事項を定めている。
- BC8 本修正案はすべてのセール・アンド・リースバック取引に適用されるが、変動リース料を含んだセール・アンド・リースバックに影響を与えると見込まれる。

セール・アンド・リースバック取引についての測定の要求事項の開発に対するアプローチ

セール・アンド・リースバックにおけるリース負債 — IFRS 第 16 号の修正案

- BC9 IFRS 第 16 号におけるセール・アンド・リースバックの要求事項を開発した際に、当審議会は、リースバックから生じた使用権資産及びリース負債を他の使用権資産及びリース負債と同じ方法で当初測定することを売手である借手に要求すべきかどうかを検討した。そうしたアプローチは、売手である借手が資産の売却時に利得又は損失の全額を認識する結果となったであろう。当審議会はこうしたアプローチを棄却した。当審議会の考えでは、売却時に利得又は損失の全額を認識することはセール・アンド・リースバック取引の経済実態を反映しないからである。その代わりに、IFRS 第 16 号の第 100 項 (a) は、売手である借手に次のことを要求している。
- (a) 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ている使用権に係る部分で測定する。
 - (b) 買手である貸手に移転した権利に係る利得又は損失の金額のみを認識する。
- BC10 IFRS 第 16 号の BC266 項は、売手である借手は資産の法的所有権を買手である貸手に移転している可能性があるが、同じ資産の一定の期間にわたるリースを行うことによって売手である借手は資産の法的所有権に組み込まれている権利のすべてを移転しているわけではないと説明している。すなわち、売手である借手はリースバックの終了時の資産の価値に対する持分のみを移転しており、リースの期間にわたり資産を使用する権利は保持している。したがって、当審議会は、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こと（したがって、売手である借手が保持している権利に係る利得又は損失の金額は認識しないこと）が、セール・アンド・リースバック取引の経済実態を適切に反映すると結論を下した。
- BC11 その場合、リースバックから生じた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、利得又は損失がどのように決定されるのかから導かれる。その結果、リース負債の当初測定は、通常、売手である借手が保持している権利の価値を反映する。これは、変動リース料を含んだセール・アンド・リースバック取引については、当初測定が通常は市場のレートでの予想リース料を反映することを意味する。それらの予想リース料には、IFRS 第 16 号におけるリース料の定義を満たさない変動リース料が含まれる場合がある。例えば、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や、指数又はレートに応じて決まる変動リース料についての参照指数又は参照レートの変更から生じる将来の支払の変動である。
- BC12 本修正案を開発するにあたり、当審議会は、セール・アンド・リースバック取引において生じたリース負債を事後測定する 2 つの方法を検討した。すなわち、リース負債を次のように事後測定するものである。
- (a) 当初測定と整合的に、リース料の定義を満たすかどうかに関係なくすべての支払を含める (BC13 項参照)。
 - (b) 他のリース負債と同じ方法で、リース料の定義を満たさない支払を除外する (BC14 項参照)。

- BC13 当該取引の経済実態についての見解（BC10 項で説明）と整合的に、当審議会は、売手である借手はリース負債の事後測定を、売手である借手がリースバックを通じて保有している使用権についての利得又は損失の認識を防ぐような方法で行うべきであると結論を下した。したがって、当審議会は、リース負債について、当初測定と整合的で、かつ、IFRS 第 16 号におけるセール・アンド・リースバックの要求事項を開発した際の当審議会の目的及び論拠と整合的な事後測定の要求事項を提案している。このアプローチは、売手である借手がすべての支払をリース負債の測定に含めることを要求し、それにより、資産の売却に関連した追加的な利得又は損失を生じさせる取引又は事象がなかった場合にそうした利得又は損失を認識するのを避けることになる。
- BC14 これと対照的に、リースバックから生じたリース負債の事後測定を他のリース負債と同じ方法で行うとすると、売手である借手がリースバックを通じて保持している使用権に係る利得又は損失の一部又は全部を認識する結果となる可能性がある。例えば、そのようなアプローチを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んだセール・アンド・リースバック取引に適用すると、売手である借手はその変動リース料をリース負債の事後測定から除外し、再測定時に利得を認識することになる。売手である借手は、利得を生じさせる取引又は事象がなかったのに利得を認識することになる。
- BC15 当審議会は、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測定に関しての提案は、他のリース負債についての測定の要求事項も、IFRS 第 16 号の BC163 項から BC169 項で説明している当該要求事項の根拠も変更するものではないことに留意した。当審議会の提案は、セール・アンド・リースバック取引のみに関するものであり、IFRS 第 16 号におけるセール・アンド・リースバックの要求事項を開発した際の論拠と整合的である。当審議会は、基準の適用後レビューの前に、IFRS 第 16 号におけるセール・アンド・リースバックの要求事項をより全体的に再検討することは不適切であろうと結論を下した。

セール・アンド・リースバック取引についての測定の要求事項

- BC16 BC9 項で説明したように、IFRS 第 16 号の第 100 項(a)は、売手である借手に、リースバックから生じた使用権資産を、当該資産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部分で測定することを要求している。しかし、IFRS 第 16 号は、その部分を決定するための方法を定めておらず、したがって、リースバックから生じた使用権資産及びリース負債の当初測定を決定するための方法を定めていない。
- BC17 当審議会は、売手である借手に、リースバックから生じた使用権資産及びリース負債の当初測定を予想リース料の現在価値を用いて決定するように要求することが、リース負債についての事後測定の要求事項を定めるにあたっての目的を達成するための最も効果的な方法であろうと結論を下した（BC13 項参照）。これは、このようなアプローチは、代替的なアプローチ（BC22 項から BC26 項参照）のいずれを適用するケースよりも単純で理解可能性が高い要求事項の提案となるからである。このアプローチは、売手である借手がリースバックから生じた使用権資産及びリース負債の当初測定に使用する

セール・アンド・リースバックにおけるリース負債 — IFRS 第 16 号の修正案

方法の考え得る相違をなくすことにもなり、セール・アンド・リースバック取引の会計処理における一貫性を高めることになる。

- BC18 この決定に至るにあたり、当審議会は、セール・アンド・リースバック取引と関連のないリースについては、借手はリース負債の測定から、指数又はレートに応じて決まるものではない（かつ、実質的な固定リース料ではない）変動リース料を除外していることを認識した。IFRS 第 16 号を開発した際に、当審議会は、このような変動リース料をリース負債に含めることから生じる高レベルの測定の不確実性についての懸念及び一部の借手が保有しているリースの量が多いことによるこうした見積りに関連したコストについての懸念に留意していた。
- BC19 しかし、セール・アンド・リースバック取引について、当審議会は、売手である借手は予想リース料を合理的に見積ることができるであろうと見込んでいる。売手である借手は、セール・アンド・リースバック取引と関連のないリースを行う借手とは異なる立場にあるからである。特に、
- (a) 売手である借手は、原資産をセール・アンド・リースバック取引まで所有し支配している。したがって、売手である借手は、原資産の公正価値及び予想リース料を合理的に見積ることを可能とする情報に対するアクセスを有しているはずである。当審議会はまた、売手である借手は、当該取引を行うべきかどうか及び取引を行うべき価格を評価するために当該情報を有していることが必要となると考えた。
 - (b) IFRS 第 16 号の第 101 項の要求事項を適用して、売手である借手は、リースに対する支払が市場のレートによるものかどうか及び対価の公正価値が原資産の公正価値と等しいかどうかを検討することをすでに要求されている。
 - (c) 売手である借手は、一般的に、変動リース料を含んだセール・アンド・リースバック取引を大量には有していない。
- BC20 したがって、本公開草案は次のことを提案している。
- (a) IFRS 第 16 号の第 100 項(a)を適用して使用権資産及びリース負債を測定する際に、売手である借手は、売却した資産のうち保持している使用権に係る部分を、予想リース料の現在価値と売却した資産の公正価値とを比較することによって決定する。
 - (b) リース負債を事後測定する際に、売手である借手は、開始日に決定された当報告期間に係る予想リース料を反映するように帳簿価額を減額する。すなわち、帳簿価額は、それらの支払の金額と開始日時点でそれらが支払われると予想された時期の両方を反映するように減額される。売手である借手は、一般的に、当該予想リース料とリースに対して行われた実際の支払との差額を純損益に認識する。行われた実際の支払における不足額（又は不足額の解消）は、リース負債の帳簿価額の修正として認識される。
- BC21 本公開草案は、セール・アンド・リースバック取引について予想リース料を構成する支払を定めることも提案している。当審議会の「予想される」(expected) という用語の

使用は IFRS 第 16 号における当該用語の他の使用と整合的であり、例えば、予想される信用リスクは考慮していない。

検討した代替的なアプローチ

BC22 当審議会は 2 つの代替的なアプローチを検討したが棄却した。これらは、リースバックから生じたリース負債の事後測定についての目的（BC13 項参照）を達成することにはなるが、提案しているアプローチよりも理解及び一貫した適用が困難となるものである。これらのアプローチは両方とも、リースバックから生じたリース負債の事後測定のみに関連した要求事項を提案し、したがって、使用权資産及びリース負債の当初測定を決定するための方法を定めることは提案しないというものであった。それらのアプローチとは次のものである。

(a) 計算リース料アプローチ（BC24 項）

(b) 計算割引率アプローチ（BC25 項）

BC23 これらのアプローチを例示するため、売手である借手が資産を売却し、それを 5 年間にわたり年間リース料 CU100,000 でリースバックすると仮定する。売手である借手は、リースバックから生じた使用权資産及びリース負債の当初測定を、保持している使用权の公正価値と売却した資産の公正価値とを比較することによって決定する。IFRS 第 16 号の第 100 項(a)における既存の要求事項を適用して、売手である借手はリース負債を CU450,000 で当初測定する。売手である借手の追加借入利率は 3.2%である（リースの計算利率は容易には決定できない）。

BC24 リース負債を事後測定する際に、計算リース料アプローチは、リース負債の測定に含まれているリース料を推定計算することを売手である借手に要求するものであった。これらの推定リース料は、IFRS 第 16 号の第 37 項における割引率（すなわち、リースの計算利率（容易に決定できる場合）又は売手である借手の追加借入利率）で割り引いた場合に、リース負債の当初認識時の帳簿価額をもたらすようなリース料として決定することになる。BC23 項に示した例では、売手である借手は、リース負債の当初測定に含めるリース料を年間リース料 CU98,821 として推定計算することになったであろう。CU98,821 は、3.2%（売手である借手の追加借入利率）で割り引いた場合に、CU450,000（リース負債の当初認識時の帳簿価額）となる年間リース料である。

BC25 これと対照的に、計算割引率アプローチは、売手である借手に次のことを要求するものであった。(a) 予想リース料をリース負債の当初測定に含まれているリース料と考え、(b) リース負債の当初認識時の帳簿価額をもたらすような割引率を推定計算する。すなわち、IFRS 第 16 号の第 37 項の割引率を使用せずに、売手である借手は、予想リース料に対して適用した場合にリース負債の当初認識時の帳簿価額をもたらすような割引率を推定計算することを要求されることになる。BC23 項に示した例では、売手である借手は、リース負債を事後測定する際に用いる割引率 3.62%を推定計算することになったであろう。3.62%は、予想年間リース料 CU100,000 に対して適用した場合に、

セール・アンド・リースバックにおけるリース負債 — IFRS 第 16 号の修正案

CU450,000（リース負債の当初認識時の帳簿価額）となる率である。

BC26 当審議会は両方のアプローチを棄却した。理解及び一貫した適用が困難となるからである。特に、

(a) 計算リース料アプローチについては、売手である借手が推定計算するリース料が、予想される契約上のリース料と相違する可能性がある（売手である借手が、使用権資産及びリース負債を予想リース料の現在価値以外の方法で測定する場合）。当審議会は、そのような結果は、特に固定リース料を含んだセール・アンド・リースバック取引に適用した場合、提案を複雑化させることになると結論を下した。例えば、BC24 項の例では、契約上のリース料は CU100,000 であるのに、推定計算したリース料は CU98,821 となってしまう。この差額は変動リース料として扱われることになったであろう。

(b) 計算割引率アプローチについては、推定計算される割引率が、リースの計算利率及び売手である借手の追加借入利率の両方と相違する可能性がある。例えば、BC25 項の例では、売手である借手の追加借入利率は 3.2%であるのに、推定計算した割引率は 3.62%となってしまう。

セール・アンド・リースバック取引に係る見直し又はリースの条件変更

BC27 リース期間の変更がある場合、又はリースが条件変更され売手である借手がその条件変更を独立したリースとして会計処理しない場合に、IFRS 第 16 号の第 40 項(a)及び第 45 項は、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することを借手に要求している。当審議会は、変動リース料を含んだセール・アンド・リースバック取引では、リース期間の変更又はリースの条件変更は、リース負債を当初測定とは異なる基礎（例えば、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除外する）で再測定する結果となる可能性があると考えた。BC10 項に記述した理由から、当審議会は、そのような結果はセール・アンド・リースバック取引の経済実態を反映せず、当該取引で生じたリース負債の当初測定及び提案している事後測定のアプローチと不整合となると結論を下した。

BC28 例えば、資産の将来の成果に連動した変動リース料を含んだセール・アンド・リースバック取引において、リースがリースに対する支払の計算のみを変更するように条件変更されると仮定する。すなわち、条件変更の前後において、リースに対する支払は資産の成果に連動した変動リース料である。IFRS 第 16 号の第 45 項の適用の明確化をしない場合、売手である借手はこの状況において、それらの変動リース料はリース料の定義を満たさないため、それらを除外するようにリース負債を再測定する可能性があり、売手である借手が保持している使用権に係る利得を認識する結果となる。

BC29 したがって、本公開草案は、セール・アンド・リースバック取引に関するリース期間の変更又はリースの条件変更を反映するようにリース負債を再測定するにあたり、改訂後のリース料（IFRS 第 16 号の第 40 項(a)及び第 45 項に記述）は再測定日における改訂後の予想リース料とすることを提案している。この提案は、これらの状況においてリー

ス負債を当初測定と同じ基礎で事後測定する結果となる。

- BC30 リース期間の変更又はリースの条件変更を除くと、当審議会の考えでは、将来の変動リース料についての売手である借手の予想が変更されたとした場合に売手である借手にリース負債の再測定を要求することに大きな便益はないであろう。IFRS 第 16 号には、セール・アンド・リースバック取引に関連しないリースから生じる変動リース料についてのリース負債の測定に対するさまざまな簡素化がすでに含まれている。したがって、本公開草案は、リース期間の変更又はリースの条件変更について定めている場合を除いては、売手である借手はセール・アンド・リースバック取引に関連した将来の変動リース料の変更を反映するためにリース負債を再測定することはしないと提案している。

例 示

- BC31 当審議会は、仕訳付きの設例を開発することで修正案の理解可能性が高まると結論を下した。したがって、本公開草案は、売手である借手が変動リース料を含んだセール・アンド・リースバック取引をどのように会計処理するのかを例示するため、IFRS 第 16 号に付属する設例に例示を追加することを提案している。

経過措置

- BC32 当審議会は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積り及び誤謬」に従った遡及適用の予想される便益はコストを上回るであろうと結論を下した。これは次の理由による。
- (a) セール・アンド・リースバック取引は、耐用年数の長い高額の有形固定資産項目の売却を伴うことが多い。このような取引の会計処理は、売手である借手の財政状態に長期的な重要性がある影響を及ぼす可能性がある。したがって、売手である借手がそれらの取引に IFRS 第 16 号を一貫して適用することは財務諸表利用者にとって重要である。
 - (b) 修正案は IFRS 第 16 号の適用開始後に生じるすべてのセール・アンド・リースバック取引に適用されるが、影響を与えるのは変動リース料を含んだものであると予想される。したがって、大半の売手である借手については、修正案が影響を与えるのは、変動リース料を含んだ 2019 年以降に生じたセール・アンド・リースバックのみであろう。
- BC33 この修正案の遡及適用は、セール・アンド・リースバック取引のうち変動リース料を含んでいて、かつ、売手である借手が修正案と整合的な会計処理をすでに適用したものではないものについて、事後的判断の使用を伴う可能性がある。これは、遡及適用には、売手である借手がセール・アンド・リースバック取引の開始日における予想リース料を見積もることが必要となるからである。
- BC34 当審議会は、事後的判断の使用を伴う可能性のある状況は稀であると予想している。多くのセール・アンド・リースバック取引は固定リース料のみを含んでいる可能性が高いからである。それでも、当審議会は C20E 項において具体的な経過措置を提案してい

セール・アンド・リースバックにおけるリース負債 — IFRS 第 16 号の修正案

る。そうした状況が生じた場合に、事後的判断の使用を避け、売手である借手が同じアプローチを適用することを確保するためである。

公開草案「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債」に対するフランソワーズ・フローレス氏の代替的見解

- AV1 フローレス氏は、修正がリース料（IFRS 第 16 号の第 27 項で定義）が存在する状況に適用される限りにおいて、当審議会が IFRS 第 16 号の修正を提案すべきであることに同意している。資産の使用権に対する支払が将来の成績に連動した変動リース料である状況においては、フローレス氏は当審議会の分析における出発点に反対であり、その結果、本公開草案の BC11 項から BC15 項で要約している当審議会の結論に反対である。
- AV2 フローレス氏は、IFRS 解釈指針委員会に当初に提出された要望書から出発して、この事項を再検討すべきであると考えている。分析は、第一歩として次のことを（単に言及するのではなく）認めるべきである。それは、BC11 項にあるように、当審議会の分析は IFRS 第 16 号におけるリース料の定義と矛盾しているということである。すなわち、IFRS 第 16 号には、セール・アンド・リースバック取引の要求事項とリース料及び関連するリース負債の定義との間の暗黙の矛盾が含まれている。フローレス氏の考えでは、この矛盾を解消するには、当初認識を包含した基準設定が必要である。フローレス氏は、変動リース料を含んだセール・アンド・リースバック取引の当初認識時にどのような原則を優先すべきかについての十分な議論が、取引の経済実態、IFRS 第 16 号の BC169 項に示した当審議会の見解（高レベルの測定の不確実性及び負債が存在するかどうか）、及びセール・アンド・リースバック取引が基本モデルの例外であることに関して必要である。フローレス氏の考えでは、このような分析が現時点では欠けている。
- AV3 IFRS 第 16 号の BC266 項での当審議会の説明（修正案の基礎となっている）とは対照的に、売手である借手は、資産をリース期間にわたり使用することに関して取引前に有していたのと同じ権利をもはや有しておらず、買手である貸手と便益を共有しなければなくなっている。売手である借手は資産についての需要リスクをもはや負担しておらず、したがって、資産が稼働するまで資金流出のエクスポージャーがない。これは他の売手である借手の経済的エクスポージャーとは異なる。フローレス氏の考えでは、売手である借手の経済的状況のこのような重大な変化は不連続性を生じさせるものであり、売却した資産の全体の認識の中止及び関連する利得の全額の認識を正当化できる。
- AV4 さらに、フローレス氏は、当審議会はリース料の定義から将来の成果に連動した変動リース料を除外するという正しい決定をしたと考えている。彼女は、IFRS 第 16 号の BC169 項で説明した理由、特に、開始日において負債が存在しない（リース負債は成果とともに生じる）という点及び予想リース料を見積る際に高レベルの測定の不確実性が生じるという点に同意する。フローレス氏は、**covid-19** パンデミックの間に生じた状況において、将来の成果に連動した支払のみがエクスポージャーである売手である借手は、本公開草案で提案されている会計処理に従うと、自らの活動を終了させると利得を計上することになると指摘する。フローレス氏の考えでは、このような利得は経済的成果の不適正な反映となる。また、彼女の考えでは、本公開草案の提案は、当審議会が IFRS 第 16 号の開発時に最もよく回避したと考えた高レベルの測定の不確実性を生じさせるであろうという点も指摘する。