

## Accounting Standards Board of Japan (ASBJ)

Fukoku Seimei Building 20F, 2-2, Uchisaiwaicho 2-Chome, Chiyoda-Ku Tokyo 100-0011, Japan

Phone +81-3-5510-2737 Facsimile +81-3-5510-2717 URL <https://www.asb.or.jp/jp/>



2021年3月29日

国際会計基準審議会 御中

### 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) に対するコメント

1. 当委員会は、2020年11月に公表された国際会計基準審議会 (IASB) の公開草案 (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) (以下「本公開草案」という。) に対して我々がコメントを提供する機会を与えられたことを歓迎する。
2. IFRS 第16号第100項の売却損益の考え方を維持し、リースバックにおけるリース料が固定の場合と変動の場合とで同様の会計処理にする場合には、売却損益と負債を算定する際の予想リース料には、すべての変動リース料を見積りに織り込まざるを得ないこととなる。このことは、適切な売却損益の算定を優先する結果、リースバックにおいては通常の場合のリース料の構成 (変動リース料を織り込まない) とは異なるリース料の構成を採用することを意味し、理想的とはいえない。しかしながら、適切な売却損益の算定を優先する結果、やむを得ないと考えられる。
3. 一方で、リースバックにより生じる負債は、通常の場合のリース料の構成とは異なるリース料の構成に基づき算定されたため、リース負債の定義と整合しない。したがって、リースバックにより生じる負債は、リース負債とすべきではなく、別個の性質を有する負債として会計処理及び開示を行うべきであると考えられる。
4. そのほか、個々の質問に係る我々のコメントについては別紙を参照されたい。
5. 我々のコメントが、IASBの審議に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

小賀坂 敦

企業会計基準委員会 委員長

**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。

**リースバックから生じた使用権資産及び負債の当初測定について**

1. 我々は、本レター本文に記載の通り、リースバックが固定リース料の場合と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の場合とで異なる会計処理を用いることは、売却損益の認識の観点から避けたほうがよいと考えている。したがって、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は、予想リース料に含めて、リースバックから生じた負債の当初測定を行わざるを得ないと考えている。
2. 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に係る部分で当初測定するためには、売却した資産の適切な価値 (分母) と、保持している使用権の適切な価値 (分子) との比率を用いて按分する必要がある。使用権の価値 (分子) として、開始日におけるリースバックの対価を用いて適切に測定し、当該測定額によりリースバックから生じた負債の当初測定を行うため、我々は、以下の本公開草案の提案に同意する。
  - (1) 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予想リース料に含めること。

- (2) 指数又はレートに応じて決まる変動リース料については、参照指数又はレートの変更から生じる将来の支払の変動を反映して、予想リース料に含めること。
3. ただし、参照指数又はレートの変更から生じる将来の支払の変動を反映するためには、IFRS 第 16 号 BC166 項の容易に利用可能でないマクロ経済情報が必要となる可能性について、十分な検討がなされていないことを懸念している。我々は、参照指数又はレートの変更から生じる将来の支払の変動の予測について、容易に利用可能でない情報が必要となる場合には、参照指数又はレートの変更から生じる将来の支払の変動の予測を反映しないことを認めることを提案する。

### **将来の変動リース料の変動を反映したリースバックにより生じた負債の事後測定について**

4. セール・アンド・リースバック取引で当初計上される売却損益については、変動リース料が含まれる場合、指数又はレートに応じて決まるものであっても、将来収益に連動するようなものであっても、不可実性の高い見積りに依存することになる。当初見積もった変動リース料と事後的な結果が大きく乖離するようなケースにおいて、我々は、当初の売却損益が適切であったのかとの疑念が生じる可能性があることを懸念している。
5. この点、将来の変動リース料の見直しを会計処理に反映させるとしても、会計上の見積りの変更が将来に影響する場合には、変更の影響を将来に向けて認識することになり（IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第 36 項）、売却損益が遡及修正されることはない。よって、前項に記載した懸念への対応は、開示でしか補えないものと考えられる。
6. ただし、IFRS 第 16 号のセール・アンド・リースバック取引の開示においては、将来に関して行う仮定についての開示要求が含まれていない（IFRS 第 16 号第 59 項及び B52 項）。そのため、予想リース料の現在価値の測定にあたって用いた重要な仮定の内容に関する開示を要求するガイダンスの追加を提案する。
7. なお、本公開草案の BC30 項においては、売手である借手にリースバックから生じた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と判断した、明確な根拠が記載されていないと考えている。我々は、IASB が、大きな便益がないと判断した、理由を明示すべきであると考ええる。

### **表示及び開示での区分について**

8. 本レター本文に記載の通り、本公開草案の提案によれば、リースバックにより生じる負債は、通常の場合のリース料の構成とは異なるリース料の構成に基づき算定されたため、リース負債の定義と整合しない。したがって、リースバックにより生じる負債は、リース負債とすべきではなく、別個の性質を有する負債として表示及び開示を行うことを提案する。

### 満期分析の開示について

9. 前項に記載のとおり、通常のリース負債とリースバックにより生じる負債の表示は分けるべきであり、満期分析の開示も分けるべきことを提案する。

#### 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。

10. IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」（以下「IFRS 第 1 号」という。）には、セール・アンド・リースバック取引に関して、IFRS 初度適用企業の遡及適用に対する救済措置が含まれていない。我々は、IFRS の初度適用企業が遡及適用を行うために、セール・アンド・リースバック取引について、リースの開始日における予想リース料を見積るコストが、当該情報をもたらす便益を上回ることを懸念している（IFRS 第 1 号 BC26 項）。したがって、我々は、IFRS 初度適用企業に対して、本公開草案における経過措置と同様の救済措置を初度適用企業にも提供することを提案する。具体的には、IFRS 第 1 号に次の免除規定を追加することが考えられる。

初度適用企業（売手である借手）は、IFRS 移行日前に生じたセール・アンド・リースバック取引について IFRS 第 16 号第 98 項から第 103 項の要求事項を適用しないことを選択できる。そのような状況において、初度適用企業（売手である借手）は、資産の譲渡について IFRS 第 1 号 D35 項を適用し、使用権資産及びリー

ス負債を認識する際に、IFRS 第 1 号 D9B 項のアプローチを適用しなければならない。

以 上