



In depth

A look at current financial reporting issues

2023年2月17日

No. 2023-01

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「リース」の修正

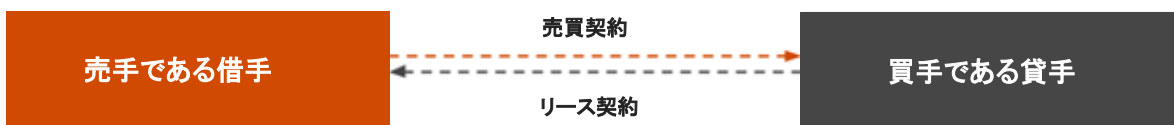
要点

国際会計基準審議会 (IASB) は、国際財務報告基準 (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に対する狭い範囲の修正を公表しました。本修正は、売手 (借手) がセール・アンド・リースバックを取引日より後にどのように会計処理するかを説明するものです。本修正の影響を受ける可能性が最も高い取引は、リース料の一部またはすべてが指数また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るセール・アンド・リースバック取引となります。

背景

セール・アンド・リースバックとは、資産の所有者が資産を売却し、その資産を一定期間、買手からリースバックする取引です。売手である借手は、当該取引が利得 (または、損失) を認識する売却としての要件を満たすのか、または当該取引は担保付借入として扱われるかを決定しなければなりません。

セール・アンド・リースバック取引



IFRS第16号「リース」に基づくセール・アンド・リースバック取引の会計処理は、資産の譲渡がIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」に従って売却としての要件を満たすかによって異なります。セール・アンド・リースバックは、買手である貸手が原資産の支配を獲得した場合には売却としての要件を満たします。資産の譲渡が売却として適格である場合、

売手である借手は、リースバックの支払条件と保持する使用権についての使用権資産を反映させたリース負債を認識することにより、リースバックを認識します。売手である借手は、買手である貸手に譲渡された権利に関連する利得または損失の金額のみを認識します。

2020年3月、IFRS解釈指針委員会(IFRS IC)は、指数やレートに依存しない変動リース料を伴うセール・アンド・リースバック取引に関して提出された論点(サブミッション)を議論しました。論点の提出者は、売手である借手はリースバックから生じる使用権資産をどのように測定すべきか、その結果、当該取引日に認識される利得または損失をどのように決定すべきかを質問しました。例えば、リースバックにおけるリース料のすべてが、売手である借手の将来の売上高に依存する(すなわち、その全額が変動リース料である)場合、借手が使用権資産およびリース負債をゼロとして測定し、売却に係るすべての利得または損失を取引日時点で認識することは認められるかどうかについて、提出者は質問しました。

2020年6月、IFRS ICは、このサブミッションを受けて、売手である借手が、このような変動リース料を伴うリースバックから生じる使用権資産をどのように測定すべきかについての[アジェンダ決定](#)を公表しました。アジェンダ決定では、売手である借手が保持する使用権資産は、有形固定資産の過去の帳簿価額の一部として測定されるため、認識される利得または損失の金額は買手である貸手に移転される権利のみに関連していなければならないとしています。言い換えれば、売手である借手がセール・アンド・リースバック取引日時点で利得または損失の全額を認識することは認められません。

IFRS第16号は、経済的見地から、売手である借手がリースバックの末日時点での原資産の価値に対する持分のみを売却したことを反映させる方法で、セール・アンド・リースバックから生じる使用権資産を会計処理することを売手である借手に要求しています。すなわち、売手である借手は、リースバック期間中は当該資産を使用する権利を保持しています。売手である借手はすでに、資産の購入時点で資産を使用する権利を獲得しています。これは、使用権とは、例えば、有形固定資産の購入時に獲得した権利に組み込まれている一部分であるためです。買手である貸手に移転された権利に関連する利得または損失の金額のみを認識し、売手である借手によって保持されている権利に関連する利得または損失の金額を認識しない取扱いは、セール・アンド・リースバック取引の経済性を適切に反映します。

リースバックから生じる使用権資産の測定

セール・アンド・リースバックの一部として売却された資産

売却された資産の帳簿価額に占める保持している使用権資産に関連する部分を決定する

リースバックから生じる使用権資産

IFRS ICは、IFRS第16号は、取引日時点で企業がセール・アンド・リースバック取引の会計処理を決定するために適切な基礎を提供していると結論付けました。しかし、IFRS ICの議論では、セール・アンド・リースバック取引に関する事後測定の要求事項を追加することにより、IFRS第16号を改善することが可能であると強調しています。

当初公表されたIFRS第16号には、セール・アンド・リースバック取引に関する特定の事後測定の要求事項は規定されていませんでした。結果的に、特にリースに対する支払いにIFRS第16号の「リース料」の定義を満たしていない支払いが含まれている場合(例えば、支払が指数またはレートに依存しない変動リース料を含んでいる場合)、リースバックから生じる負債の事後測定方法は必ずしも明確ではありませんでした。その結果、2022年9月、IASBは、リース負債の事後測定の問題に対処するため、IFRS第16号を修正する「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債」を公表しました。

範囲

1. 本修正はどのような取引に適用されるか

本修正は、売却として会計処理しなければならないとするIFRS第15号における要求事項を満たすセール・アンド・リースバック取引の売手である借手の会計処理のみに影響します。これらの修正は、セール・アンド・リースバック取引で生じるリース以外の会計処理を変更するものではありません。さらに、本修正はすべてのセール・アンド・リースバック取引に適用されますが、指数やレートに依存せず、かつ、実質上の固定リース料でない変動リース料を含むセール・アンド・リースバック取引のみに影響すると見込まれます。

本修正は、売手である借手の事後的な会計処理のみに対応したものです。

本修正がなければ、売手である借手は、リース負債の一般的な事後測定¹の要求事項を適用して、リースバックを事後的に会計処理することになります。リース負債の一般的な事後測定¹の要求事項では、「リース料」と「改訂後のリース料」が言及されています。指数やレートに依存しない変動リース料は、「リース料」の定義を満たしません。したがって、本修正がなければ、指数やレートに依存しない変動リース料に一般的な事後測定¹の要求事項を適用した場合、(変動リース料が「リース料」の定義を満たさないために変動リース料を外してリース負債を再測定する結果として)リースバック期間が修正または変更されたときに、利得を生じさせる取引や事象が発生しなかったとしても、売手である借手は保持している使用権について利得を認識することになる可能性があります。

また、本修正は、当初の負債の測定に関するIFRS ICの2020年6月の[アジェンダ決定](#)に含まれる例をIFRS第16号の設例に取り入れています。しかし、企業はすでに当初測定に関するアジェンダ決定を適用しているはずであるため、これがセール・アンド・リースバック取引の当初測定の実務を変えるとはPwCは考えていません。

2. 本修正は貸手の会計処理を変えるか

本修正は、売手である借手の会計処理にのみ影響を与えます。本修正は、買手である貸手の会計処理を変更しません。

測定




3. 売手である借手は、セール・アンド・リースバック取引日に保持している使用権資産の割合をどのように決定するか

売却としての要件を満たすセール・アンド・リースバックについて、売手である借手は、リースバックから生じる使用権資産を、保持する使用権に関連する資産の以前の帳簿価額の割合として測定します。IFRS第16号は、その割合を決定する具体的な方法を規定していません。

売手である借手は、例えば、以下を比較することによって、保持する使用権に関連する資産の以前の帳簿価額の割合を決定することができます。

- 予想されるリース料(変動部分を含む)の現在価値と、取引日における資産の公正価値とを比較する。
- 売手である借手がリースバックの下で資産を使用すると予想される期間と、当該資産の残存経済耐用年数とを比較する
- リースバック終了時における資産の予想残存価額の現在価値を控除後の、取引日における当該資産の公正価値と、取引日における当該資産の公正価値を比較する。

例えば、以下を比較することによって、保持する使用権に関連する資産の以前の帳簿価額を決定する。

<p>予想されるリース料(変動部分を含む)の現在価値</p>	<p>売手である借手がリースバックの下で資産を使用する予想期間</p>	<p>リースバック終了時における資産の予想残存価額の現在価値を控除後の取引日における当該資産の公正価値</p>
<p>取引日における資産の公正価値</p> 	<p>当該資産の残存経済耐用年数</p> 	<p>取引日における当該資産の公正価値</p> 

上記のアプローチは、類似しているものの必ずしも同じではない結果をもたらすことが予想されます。保持した使用権に関連する資産の以前の帳簿価額の割合を決定するための、基準書における要求事項を満たすアプローチは、特定の事実および状況によって異なります。

なお、保持している使用権資産の割合を決定する他の許容できる方法がある可能性もあります。

4. 売手である借手は、セール・アンド・リースバック取引日におけるリース負債をどのように決定しているか

上記の質問3で述べたように、売手である借手は、リースバックから生じる使用権資産を、保持する使用権に関連する資産の以前の帳簿価額の割合として測定します。売手である借手が認識する利得(または損失)は、買手である貸手に譲渡される権利に関連する総利得(または損失)の割合に限定されます。

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当初測定は、売手である借手が使用権資産および取引日に認識された利得または損失をどのように測定するかの結果です。

言い換えれば、リース負債の当初測定は、使用権資産と利得(または損失)が決定された時点の差額として決定されます。

これは、たとえリース料のすべてが変動であっても(それらが指数やレートに依存しているか否かにかかわらず)、売手である借手は、取引日に必ずリース負債を認識しなければならないことを意味します。

設例1: 指標やレートに依存しない変動リース料を伴うセール・アンド・リースバック取引の開始日における使用権資産とリース負債の売手である借手の会計処理

ある企業(売手である借手)は、建物を他の企業(買手である貸手)に現金C1,800,000(売却日の建物の公正価値)で売却します。取引の直前に、この建物はC1,000,000の原価で計上されています。

同時に、売手である借手は、買手である貸手との間で当初5年間の建物を使用する権利に関する契約を締結します。

年払いのリース料(市場のレートで行われる)は、固定リース料と指数またはレートに依存しない変動リース料で構成されています。

この取引条件は、売手である借手による建物の譲渡が、建物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ものです。したがって、売手である借手は、当該取引をセール・アンド・リースバックとして会計処理します。

保持する使用権の割合の決定

IFRS第16号第100項(a)を適用すると、売手である借手は、買手である貸手に譲渡した建物のうち、保持する使用権に係る部分の割合を決定することが求められます。第100項(a)は、その割合を算定する特定の方法を定めていません。

売手である借手は、例えば、予想されるリース料（変動リース料を含む）の現在価値と、取引日における建物の公正価値との比較によって、この割合を決定することができます。売手である借手がリース期間中に予想されるリース料を見積り、（リースの計算利率は容易に算定できないため）追加借入利率を用いて予想されるリース料を割り引くと仮定すると、その結果、予想されるリース料の現在価値C450,000が生じます。この例では、建物のうち保持する使用権に係る部分の割合は、C450,000（予想されるリース料の現在価値）をC1,800,000（建物の公正価値）で割った25%と算定されます。

事実と状況に応じて適切となりうるその他の方法の例としては、以下が挙げられます。

- リースバックにより売手である借手が資産を使用する予想期間と、当該資産の残存経済耐用年数を比較する。
例えば、建物の残存経済耐用年数が20年の場合、建物のうち保持した使用権に係る部分の割合は、5（リース期間）を20（経済耐用年数）で割った25%となります。
- 取引日における当該資産の公正価値からリースバック終了時における当該資産の予想残存価額の現在価値を控除した額と、取引日における当該資産の公正価値を比較する。
例えば、リースバック終了時における当該資産の予想残存価額の現在価値がC1,350,000であり、取引日における当該資産の公正価値がC1,800,000である場合、売手である借手が保持する権利の価値はC450,000（C1,800,000－C1,350,000）であり、保持する使用権に係る建物の割合はC450,000をC1,800,000で割った25%と算定されます。

すべてのアプローチにおいて、リース負債は、認識し得る利得に基づく差額となります。

譲渡した権利に係る利得の決定

例えば、売手である借手が、買手である貸手に譲渡した建物のうち保持する使用権に係る部分の割合が25%であると算定した場合、リース開始日において、売手である借手はこの取引を次のとおり会計処理します。

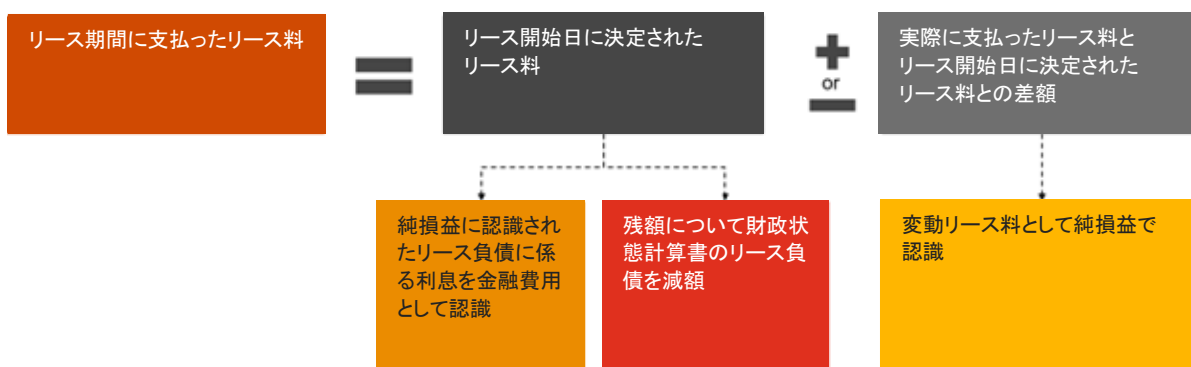
現金		C1,800,000	
使用権資産 (C1,000,000×25%)		C250,000	
	建物		C1,000,000
	リース負債		C450,000
	移転された権利に係る利得 ((C1,800,000－C1,000,000)×75%)		C600,000

5. 売手である借手は、セール・アンド・リースバック取引における使用権資産とリース負債をどのように事後測定するか

IFRS第16号の修正は、セール・アンド・リースバック取引に関連しないリース負債の事後測定の要求事項を、保持する使用権に係る利得または損失の金額を認識しないようにリースバックから生じるリース負債に適用することを売手である借手に要求しています。これには以下が含まれます。

- リース負債に係る利息を反映させるためにリース負債の帳簿価額を増加させる（リース計算利率を用いる、またはリース計算利率が容易に算定できない場合は追加借入利率を用いる）。
- リース負債の帳簿価額をリース開始日に決定された「リース料」で減額する。
- リースについて支払ったリース料とリース負債の帳簿価額を減額したリース料との差額を、変動リース料として純損益で認識する。

リース開始日後のリース負債の事後測定



IASBIは、割り引いた場合に開始日時点のリース負債の帳簿価額と等しくなる開始日の「リース料」を算定する特定の方法を定めていませんでした。本修正は、指数やレートに依存しない変動リース料が存在する場合に、リースバック期間にわたってリース負債の帳簿価額を減少させるために使用できる、開始日における「リース料」を算定するための2つの異なるアプローチを例示しています。

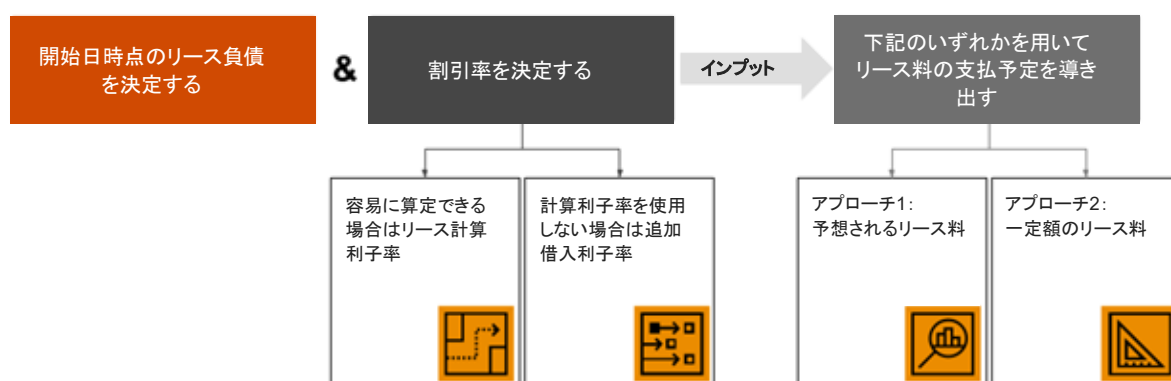
状況に応じて、売手である使用権資産の当初測定にどの方法を使用できるかを含め、本修正に含まれる新たな要求事項を満たすためにはどちらのアプローチも使用することができます。IFRS第16号の新たな設例に示された2つのアプローチは、以下のとおりです

1. 「開始日における予想リース料」アプローチ
2. 「リース期間にわたって一定額のリース料」アプローチ

両アプローチは、設例2に示されています。

どちらのアプローチをリース負債の事後測定に使用するかにかかわらず、売手である借手がリース料を割り引くために使用する割引率は、IFRS第16号に従って決定しなければなりません。リースの計算利率が容易に算定できる場合は、売手である借手が使用する割引率はリース計算利率です。売手である借手は、利用可能な情報に基づいて、リース計算利率を容易に算定できるかどうかを慎重に検討する必要があります。リース計算利率を容易に決定できない場合、売手である借手は、追加借入利率を使用します。

開始日時点のリース料の決定



設例2ー指標やレートに依存しない変動リース料を伴うセール・アンド・リースバック取引における使用権資産とリース負債の事後測定

事実パターンは設例1と同じです。さらに、リース計算利率を容易に決定することはできません。売手である借手の追加利率は年率3%です。

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予想しているため、使用権資産を定額法で減価償却します。

リース負債を事後測定する際に、売手である借手は、自らが保持する使用権に係る利得を認識しない方法で、「リース料」の決定に関する会計方針を策定します。売手である借手が取引によって開始日現在で認識する使用権資産および利得の測定を行う状況および方法に応じて(設例1を参照)、以下に記載するアプローチ1またはアプローチ2のどちらかがIFRS第16号第102A項の要求事項を満たす可能性があります。IFRS第16号第102A項は、売手である借手が保持する使用権に係る利得または損失の金額を認識しない方法で、「リース料」または「改訂後のリース料」を決定することを売手である借手に要求しています。

アプローチ1: 開始日における予想リース料

売手である借手は、開始日における予想リース料の支払時期および金額を反映して、「リース料」を決定します。これらのリース料は、企業の追加借入利率を用いて割り引くと、開始日現在におけるリース負債の帳簿価額であるC450,000となります。このアプローチでは、売手である借手は、開始日に見積った予想リース料を反映した「リース料」を用いて、リース負債の帳簿価額を減額します。リース負債は、開始日以降の将来のリース料についての借手の予想の変化を会計処理するために再測定されません。

リースバック期間にわたって認識されるリース負債と使用権資産は、下表のとおりです。

年	リース負債				使用権資産		
	期首残高	リース料	支払利息 (3%)	期末残高	期首残高	減価償却費	期末残高
	C	C	C	C	C	C	C
1	450,000	(95,902)	13,500	367,598	250,000	(50,000)	200,000
2	367,598	(98,124)	11,028	280,502	200,000	(50,000)	150,000
3	280,502	(99,243)	8,415	189,674	150,000	(50,000)	100,000
4	189,674	(100,101)	5,690	95,263	100,000	(50,000)	50,000
5	95,263	(98,121)	2,858	0	50,000	(50,000)	0

売手である借手は、リースに基づいて実際期日の到来したリース料支払とリース負債の帳簿価額の減額に用いたリース料との差額を純損益で認識します。例えば、売手である借手が2年目における建物の使用に対してC99,321を支払った場合、その期の純損益でC1,197(C99,321 - C98,124)を認識します。

このアプローチは、売手である借手が保持する使用権部分を予想リース料の現在価値以外の方法で算定している場合には、適用が難しくなります。例えば、開始日における使用権資産を、リースバックのもとで売手である借手が資産を使用すると予想される期間と資産の残存経済耐用年数とを比較する方法で決定している場合は、適用が難しくなります。(設例1参照)。

アプローチ2: リース期間にわたる一定額のリース料

売手である借手のためのもうひとつのアプローチは、「リース料」を、追加借入利率を用いて割り引いた場合に開始日のリース負債の帳簿価額がC450,000になるようなリース期間にわたる均等の定期支払を反映させて決定する方法です。この方法のもとで、売手である借手は、リース負債の帳簿価額を、リース期間にわたる均等の定期支払額を反映させた「リース料」で減額します。

リースバック期間にわたって認識されるリース負債と使用権資産は、下表のとおりです。

年	リース負債				使用権資産		
	期首残高	リース料	支払利息 (3%)	期末残高	期首残高	減価償却費	期末残高
	C	C	C	C	C	C	C
1	450,000	(98,260)	13,500	365,240	250,000	(50,000)	200,000
2	365,240	(98,260)	10,957	277,938	200,000	(50,000)	150,000
3	277,938	(98,260)	8,338	188,017	150,000	(50,000)	100,000
4	188,017	(98,260)	5,641	95,398	100,000	(50,000)	50,000
5	95,398	(98,260)	2,862	0	50,000	(50,000)	0

売手である借手は、リースに対する実際の支払とリース負債の帳簿価額の減額に用いた「リース料」との差額を純損益に認識します。例えば、売手である借手が2年目における建物の使用に対してC99,321を支払った場合、純損益にC1,061(C99,321 - C98,260)を認識します。

6. 企業は、予想変動リース料を見積らなければならないか

企業は、使用権資産とリース負債を当初および事後に測定する場合、予想される変動リース料の見積りを要求されません。しかし、当初に使用権資産を測定し(上記の質問3で説明)、リース負債を事後測定(上記質問5で説明)するために、セール・アンド・リースバック取引日に予想されるリース料の見積りが用いられる可能性があります。リース負債は、開始日以降の将来のリース料についての借手の予想の変化を会計処理するためには再測定されません。リース期間が再評価されるかリースバックの条件変更が行われた場合には、これに対する例外が生じる可能性があります(下記の質問8を参照)。

7. 売手である借手は、リースバックの一部または全部の終了をどのように会計処理するか

通常、IFRS第16号では、リースの一部または全部が終了した場合、借手は、まず、一部または全部の終了を反映するように使用権資産の帳簿価額を減額し、その結果生じる利得または損失を純損益に認識することにより、この一部または全部のリースの終了を会計処理します。次に、リース負債は、変更された条件を考慮し、改訂後の割引率を用いて再測定されます。部分的に認識が中止された後のリース負債の残存する帳簿価額と条件変更されたリース負債との差額は、使用権資産の調整として認識されます。

本修正のもとでリースバックに適用する場合、一部または全部の終了に係る利得または損失の決定に関する最初のステップは、他のリースと同様です。本修正は、売手である借手がリースの一部または全部の終了に関連する利得または損失を純損益で認識することを妨げるものではありません。これは、リースバックの一部または全部の終了は、リースの変更前に売手である借手が保有していた使用権の一部または全部が消滅するためです。したがって、リースの一部または全部の終了に係る利得または損失は、保持する使用権に関するものではなく、終了した使用権に関するものです。

ただし、リース負債を再測定する際の第2のステップでは、本修正の要求事項は、保持する使用権に係る追加の利得または損失を認識しないようにするために、改訂後のリース料の再測定に適用されます。「改訂後のリース料」の決定については、下記の質問8を参照してください。

8. 売手である借手は、再測定/条件変更日に、本修正の下でリースバックの「改訂後のリース料」をどのように測定するか

上記の質問5で述べたように、IFRS第16号の修正は、売手である借手に対し、保持する使用権に係る利得または損失を認識しない方法で、リース負債の事後測定の要求事項をリースバックから生じるリース負債に適用することを要求しています。これらの事後測定の要求事項には、リース負債の再評価とリースの条件変更に関する要求事項が含まれています。

IFRS第16号の修正は、売手である借手が、事後にリース期間の再評価またはリースの条件変更(以下、「再測定」という。)を会計処理する場合に、本修正をどのように適用するかを説明していません。

本修正の「結論の根拠」は、新しい要求事項がなければ、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ないリース負債に関する事後測定の要求事項を適用していた場合、再測定の理由のためだけに保持している使用権資産に係る利得を認識した可能性があるとして説明しています。特に、指数やレートに依存せず、かつ、実質的に固定リース料でない変動リース料を含むリースバックの場合がこれに該当する可能性があります。これは、このような支払は、IFRS第16号付録Aに定義される「リース料」から除外されるためです。

例えば、設例1のリース料が、指数やレートに依存しない完全な変動リース料であると仮定します。また、開始日以降にリースバック期間の延長があると仮定します。セール・アンド・リースバック取引に関連しないリースに関するIFRS第16号のリースの条件変更の要求事項を適用すると、売手である借手は、改訂後のリース料を改訂後の割引率を用いて割り引くことにより、リース負債を再測定することになります。前述のように、「リース料」はIFRS第16号で定義されている用語であり、指数やレートに依存せず、実質的に固定リース料でない変動リース料をリース負債の測定から除外しています。その結果、本修正がなければ、リース負債の事後測定は、改訂後の割引率で割り引かれ、現在価値はゼロとなっていたでしょう。それにより、リース負債はゼロまで減額され、対応して使用権資産も調整され、その結果、純損益で利得が認識されることになります。

本修正は、このようなシナリオにおいて、利得を生じさせる取引や事象が生じていないにもかかわらず、売手である借手が利得を認識するリスクに対処したものです。本修正を適用することで、売手である借手は「リース料」または「改訂後のリース料」を付録Aの「リース料」の定義と異なる方法で算定する可能性があります。言い換えれば、本修正の適用により、売手である借手は、リース負債の再測定に際して、変動リース料（指数またはレートに依存しているか否かにかかわらず）を「改訂後のリース料」の算定に含めることになります。

本修正は、このような状況において「改訂後のリース料」を算定する方法を定めていないため、売手である借手は、リースバック取引に関する有用な情報を提供する会計方針を策定する必要があります。IAS第8号第10項は、売手である借手に対し、目的適合性があり信頼性がある情報をもたらす会計方針を策定し適用することを要求しています。

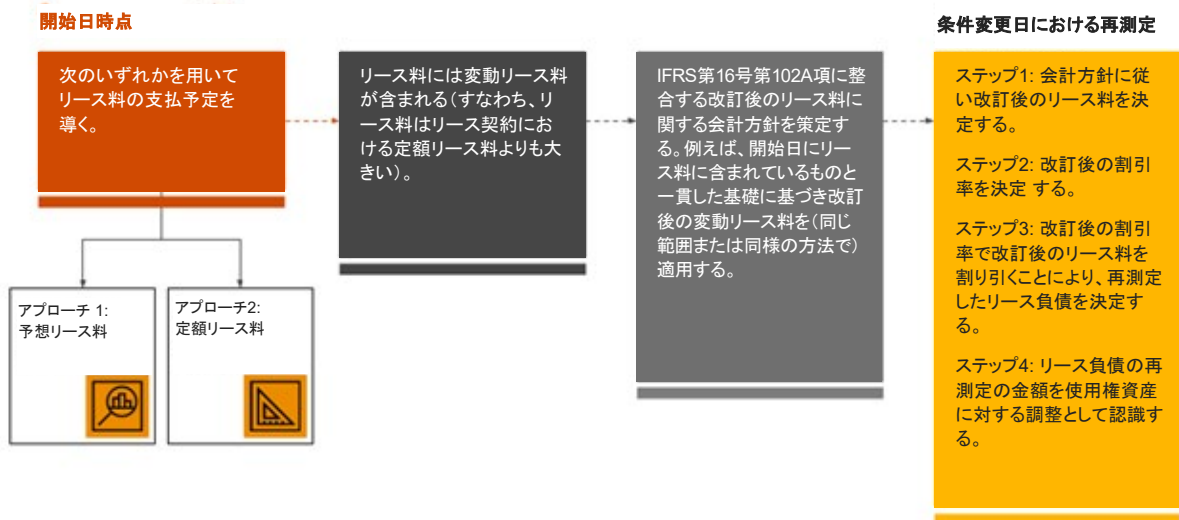
目的適合性があり信頼性がある情報をもたらす「改訂後のリース料」を決定するための会計方針は、上記の質問5で述べたように、条件変更前またはリース期間の再評価前の「リース料」の決定と整合する「改訂後のリース料」の決定が必要になるとPwCは考えています。

上記の設例2の場合、売手である借手は、開始日に決定されたリース料に指数やレートに依存しない変動リース料が含まれているかどうかを判断することができます。例えば、リース契約に基づくリース料が、固定リース料と指数やレートに依存しない変動リース料を含んでおり、かつ、リース料（アプローチ1またはアプローチ2のいずれかを用いて決定する）が固定リース料を上回っている場合、設例で用いたリース料には、指数やレートに程度依存しない変動リース料が含まれます。そのような状況では、指数やレートに依存しない契約上の変動リース料を、改訂後のリース料に同程度または類似の方法で含めることが、開始日以降に再測定した場合に目的適合性があり信頼性がある情報をもたらされると、PwCは考えています。これについては、以下の設例3で説明します。

PwCは、「改訂後のリース料」が上記のように首尾一貫した基礎に基づいて算定される場合、他の理由（割引率の変更や変動リース料の算定方法に影響を与える事後的な条件変更など）により使用権資産が減額され、利得が認識されたとしても、本修正における要求事項は満たされると考えています。

売手である借手が予想リース料アプローチを用いてリース負債を事後測定する場合、変動リース料の売手である借手の予想が開始日以降に変化しているときには、売手である借手が再測定日における変動リース料の改訂後の見積りを用いて「改訂後のリース料」を決定することは許容されるとPwCは考えています。これについては、以下の設例3で説明します。

再測定日または条件変更日における、売手である借手の会計処理



設例3—リース負債の事後測定に予想リース料アプローチを適用した場合の開始日以降の再測定／条件変更に関する売手である借手の会計処理

事実パターンは設例1と同じです。さらに以下があります。

- リース契約には、5年後にリースを2年延長するオプションが含まれており、固定リース料および変動リース料は、リースの5年目と同じ方法で決定されます。開始日において、売手である借手は、延長オプションを行使することが合理的に確実でないとは判断し、したがって、リース期間は5年であると結論付けます。
- リース料は、毎年支払われるものであり、固定リース料(年額 C50,000)と、指数やレートに依存しない変動リース料(リース料が支払われる直近12カ月間に報告された売手である借手の収益の1%として決定される)からなります。
- リース計算利率は容易に決定できません。リースバック開始時における売手である借手の追加借入金利は年3%です。

買手である貸手に移転された建物のうち、貸手が保持する使用权に関連する割合は、変動部分(C450,000に等しい)を含むリースの予想リース料の現在価値と、取引日における建物の公正価値とを比較することにより、25%と決定されました。C450,000のリース負債は差額として決定され、開始日に認識されます。

売手である借手は、開始日における予想リース料の支払時期と金額を反映させるために、「リース料」を決定することを選択します。これらの支払いは、企業の追加借入利率を用いて割り引いた場合、当日のリース負債の帳簿価額CU450,000となります。このアプローチでは、売手である借手はリース負債の帳簿価額を、開始日に見積もられた予想リース料を反映した「リース料」で減額します。

開始日時点

年	収益見積額	見積変動リース料 (収益見積額の1%)	固定リース料	予想リース料総額
	C	C	C	C
1	4,590,200	45,902	50,000	95,902
2	4,812,400	48,124	50,000	98,124
3	4,924,300	49,243	50,000	99,243
4	5,010,100	50,101	50,000	100,101
5	4,812,100	48,121	50,000	98,121

リースバック期間にわたって認識されるリース負債と使用权資産は、次のとおりです。

年	リース負債				使用权資産		
	期首残高	リース料	支払利息 (3%)	期末残高	期首残高	減価償却費	期末残高
	C	C	C	C	C	C	C
1	450,000	(95,902)	13,500	367,598	250,000	(50,000)	200,000
2	367,598	(98,124)	11,028	280,502	200,000	(50,000)	150,000
3	280,502	(99,243)	8,415	189,674	150,000	(50,000)	100,000
4	189,674	(100,101)	5,690	95,263	100,000	(50,000)	50,000
5	95,263	(98,121)	2,858	0	50,000	(50,000)	0

年間のリース料が年間の固定リース料C50,000を上回っており、開始日のリース料には、指数やレートに依存しない変動リース料が含まれます。

シナリオ1:リースの初年度末のリース期間の変更

リース1年目の終了時に、借手が延長オプションを行使することが合理的に確実であることを示す借手の事業の状況の重要な変更(借手の支配の範囲内)が生じました。借手は、IFRS第16号第20項に従い延長オプションを再評価し、残存リース期間は6年であると決定します。

再測定日における改訂後の割引率(売手である借手の追加借入利率)は7.5%であると仮定します。

開始日におけるリース負債の測定と整合させるため、固定リース料と指数やレートに依存しない変動リース料の両方を「改訂後のリース料」に含め、その改訂後の割引率を用いて割り引きます。

再測定日時点:

リース1年目の終了時に、売手である借手の残りのリース期間にわたる収益の予想が変更されました。売手である借手は、再測定日における改訂後の収益の見積りを用いて、予想される「改訂後のリース料」を算定します。

年	改訂後の 収益の見積額	改訂後の変動リース料 の見積額	固定リース料	改訂後の 予想リース料総額
---	----------------	--------------------	--------	------------------

		(収益見積額の1%)		
	C	C	C	C
2	4,331,160	43,312	50,000	93,312
3	4,431,870	44,319	50,000	94,319
4	4,509,090	45,091	50,000	95,091
5	4,330,890	43,309	50,000	93,309
6	4,200,000	42,000	50,000	92,000
7	4,100,000	41,000	50,000	91,000

指数およびレートに依存しない固定リース料と予想変動リース料は共に「改訂後のリース料」に含まれ、改訂後の割引率を用いて割引かれるため、再測定されたリース負債は、再測定日時点でC437,881となります(改訂後の割引率7.5%を用いて上表で決定された「改訂後のリース料総額」を割り引いて算定)。

リース負債

年	期首残高	改訂後のリース料	支払利息(7.5%)	期末残高
	C	C	C	C
2	437,881	(93,312)	32,841	377,410
3	377,410	(94,319)	28,306	311,397
4	311,397	(95,091)	23,355	239,661
5	239,661	(3,309)	17,975	164,327
6	164,327	(92,000)	12,324	84,651
7	84,651	(91,000)	6,349	0

リース負債の再測定は以下のように認識されます。

使用権資産	C70,283	
リース負債(C437,881 - C367,598)		C70,283

シナリオ2:リースの初年度末のリースの条件変更、範囲の変更を伴わないリースの対価の変更

リース1年目の終了時に、固定リース料は残余リース期間について年C75,000に条件変更され、変動リース料は、リース期間の残りの期間について売手である借手の収益の0.5%となるように修正されました。

条件変更日における改訂後の割引率は7.5%と仮定します。

開始日時点と整合させるために、固定リース料と変動リース料はともに「改訂後のリース料」に含まれ、改訂後の割引率を用いて割引かれます。

条件変更日時点

リース1年目の終了時に、売手である借手の残りのリース期間にわたる収益の予想が変更されました。売手である借手は、条件変更日における改訂後の収益の見積りを用いて、予想される「改訂後のリース料」を算定します。

年	改訂後の 収益の見積額	改訂後の変動リース料 の見積額 (収益見積額の0.5%)	固定リース料	改訂後の 予想リース料総額
	C	C	C	C
2	4,331,160	21,656	75,000	96,656
3	4,431,870	22,159	75,000	97,159
4	4,509,090	22,545	75,000	97,545
5	4,330,890	21,654	75,000	96,654

固定リース料と指数やレートに依存しない変動リース料の両方を「改訂後のリース料」に含め、改訂後の割引率を用いて割引いた場合、再測定されたリース負債は、条件変更日時点でC324,883となります(改訂後の割引率7.5%を用いて上表で決定された「改訂後のリース料総額」を割り引くことで算定される)。

リース負債				
年	期首残高	改訂後のリース料	支払利息(7.5%)	期末残高
	C	C	C	C
2	324,883	(96,656)	24,366	252,593
3	252,593	(97,159)	18,944	174,378
4	174,378	(97,545)	13,078	89,911
5	89,911	(96,654)	6,743	0
リース負債の再測定は以下のように認識されます。				
リース負債 (C367,598 - C324,883)			C42,715	
使用権資産				C42,715
この結果、リース負債および使用権資産が減少(また、減価償却費も減少)しますが、この取り扱いは、セール・アンド・リースバックの本修正に準拠しています。これは、売手である借手が保持する使用権に係る利得の認識を反映しておらず、リース負債の減少が開始日以降の割引率の増加およびリース期間にわたる見積収益の減少によるものであるためです。				
これとは逆に、売手である借手が再測定日の改訂後のリース料の中に変動リース料の金額を含めておらず、その結果、リース負債と使用権資産を減額するためにより多くの調整を認識した場合、この追加的な調整は、セール・アンド・リースバックの本修正に準拠していないと考えられます。これは、当該調整が、再測定日に、開始日と整合しない基礎に基づいてリース負債を測定することから生じるものであるためです。				

表示・開示

9. リース負債は財政状態計算書にどのように表示されるか

セール・アンド・リースバックのリース負債を決定するためにどのアプローチを用いたかにかかわらず(上記の質問4、質問5を参照)、財政状態計算書では他のリース負債と同じ科目で表示されます。借手は、リース負債を財政状態計算書に表示するか、他の負債と区別して注記で開示する必要があります。借手が財政状態計算書にリース負債を区分表示しない場合、財政状態計算書のどの科目に当該負債が含まれているかを開示しなければなりません。

セール・アンド・リースバック取引によって、買手である貸手から売手である借手への追加的なファイナンスが生じる場合(例えば、売却収入が市場を上回る場合)、これはリース負債ではなく、別個の金融負債として認識されます。

10. 財務諸表において追加の開示が要求されるか

本修正は、セール・アンド・リースバック取引に関して特定の追加の開示を要求していません(早期適用の場合を除く。以下の質問11を参照)。しかし、本修正を適用する売手である借手は、セール・アンド・リースバック取引のリース料の当初および事後測定ならびに改訂後のリース料に関連する重要性のある会計方針情報を開示する必要があります。何が重要性のある会計方針情報かの決定に関する詳細については、PwCの「[会計方針の開示に関するプラクティス・エイド\(国際会計基準\(IAS\)第1号の修正\)](#)」(和訳は[こちら](#))を参照ください。

また、企業は、セール・アンド・リースバック取引に関連して既存のIFRS第16号の開示要求事項を考慮する必要があります。例えば、IFRS第16号は、リース負債の測定に含まれない変動リース料に係る費用の開示を要求しています。変動リース料がリース負債の金額を減少させるリース料として含まれている場合、純損益で認識される変動リース料の超過分のみがこの開示に含まれることとなります(上記の質問5を参照)。セール・アンド・リースバック取引に係る利得または損失は、開示が要求されます。また、IFRS第16号は、リース負債の測定に反映されていないセール・アンド・リースバック取引および借手が潜在的に晒されている将来キャッシュ・アウトフローの両方を利用者が評価するのに役立つ定性的および定量的情報を要求しています。これらの開示は、企業が締結したセール・アンド・リースバック取引の契約条件に固有のものでなければなりません。

本修正の適用前に、企業は、初度適用の期間において本修正の適用が企業の財務諸表に及ぼす可能性のある影響に関して、関連性のあるIAS第8号に基づく開示を行う必要があります。

本修正を適用する年度では、IAS第8号により、経過措置を含む会計方針の変更および当期と過年度の両方の財務諸

表に与える影響を説明する開示が要求される可能性があります。

経過措置および適用日

11. 本修正はいつ適用されるか

本修正は、2024年1月1日以後に開始する事業年度より適用されます。本修正は早期適用が可能であり、早期適用する企業は、その財務諸表において早期適用している旨を開示します。

12. 本修正は一般的にどのように適用されるか

企業は、IFRS第16号を適用開始した日より後に締結されたセール・アンド・リースバック取引に対してその要求事項を遡及的に適用します。例えば、(多くのIFRSを適用する報告企業が行ったように)2019年1月1日現在にIAS第17号ではなくIFRS第16号の適用を開始した企業は、2019年1月1日より後に締結したセール・アンド・リースバック取引に対して本修正を適用することになります。

本修正を遡及適用する場合には、事後的判断の使用は認められません。例えば、設例2に例示されているように、予想リース料アプローチを使用してリース負債を事後測定する企業は、当該日に存在した状況を反映させた関連する測定日に適用可能な見積りを用いてリース料を見積もらなければなりません。

本修正は、企業がIFRS第16号の適用を開始した日より前に締結されたセール・アンド・リースバック取引には適用されません。これらのリース取引は引き続き、IFRS第16号の当初の経過措置と整合的に会計処理されます。当初の経過措置は、IAS第17号の下で売却およびオペレーティング・リースとして会計処理されていたセール・アンド・リースバックの売手である借手に対し、他のオペレーティング・リースと同じように当該リースバックを会計処理することを要求しています。

13. 企業が最初のIFRS財務諸表にIFRS第16号を適用した場合、本修正はどのように適用されるか

企業がIFRSを2019年1月1日より後にIFRSを初めて適用した場合、IFRS移行日に認識されたすべての使用権資産とリース負債の測定において、IFRS第1号で認められている免除規定を含め、IFRS第16号を適用したことになります。さらに、IFRS第16号を早期適用することが可能な既存のIFRS報告企業と同様、2019年1月1日より前の初度適用企業は、最初のIFRS財務諸表においてIFRS第16号を早期適用している可能性があります。IFRS第16号を最初のIFRS財務諸表に適用した企業は、IFRS移行日より後に締結した取引に対して、セール・アンド・リースバックの本修正を遡及適用することになるとPwCは考えています。

14. 本修正を適用する際に企業は第3の財政状態計算書を表示すべきか

遡及適用が前期の期首時点の財政状態計算書における情報に重要性のある影響を及ぼす場合には、当該期首時点の財政状態計算書を表示しなければなりません。IAS第1号の第40A項から第40D項に従い、企業の財務諸表が前期の比較情報を表示しているか否かにかかわらず、前期の期首現在の第3の財政状態計算書を表示します。また、遡及適用を行う場合には、財務諸表の表示に関する追加的な規制上の要求事項についても考慮する必要がある可能性があります。

© 2023 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.