

Insights into IFRS 16

セール・アンド・リースバックの会計処理

IFRS第16号では、セール・アンド・リースバックの会計処理が大幅に変更されている。セール・アンド・リースバック取引とは、ある企業（売手である借手）が対価を得て他の企業（買手である貸手）に資産を譲渡し、当該資産を買手である貸手からリースバックする取引である。

セール・アンド・リースバック取引は、企業が土地や建物などの実体のある有形固定資産から長期的な資金調達を行うための一般的な方法です。

IAS第17号では、セール・アンド・リースバック取引の会計処理についてかなり詳細に取り上げられていましたが、売手である借手の観点からのみ説明されていました。

IFRS第16号では、オペレーティング・リースとファイナンス・リースの概念が借手の会計処理において廃止されたため、売手である借手がセール・アンド・リースバックに適用しなければならない会計処理の要求事項は、より単純なものとなっています。さらに、IFRS第16号は買手である貸手の会計処理の要求事項についての概要も示しています。

売手である借手が買手である貸手とセール・アンド・リースバック取引を行った場合には、売手である借手と買手である貸手の双方は最初に、当該譲渡が売却に該当するかどうかを判定しなければなりません。この判定は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」における履行義務の充足に関する要求事項に基づいて行います。

会計処理は、譲渡が売却に該当するか否かによって異なります。これについては、以下で説明します。

資産の譲渡が売却である

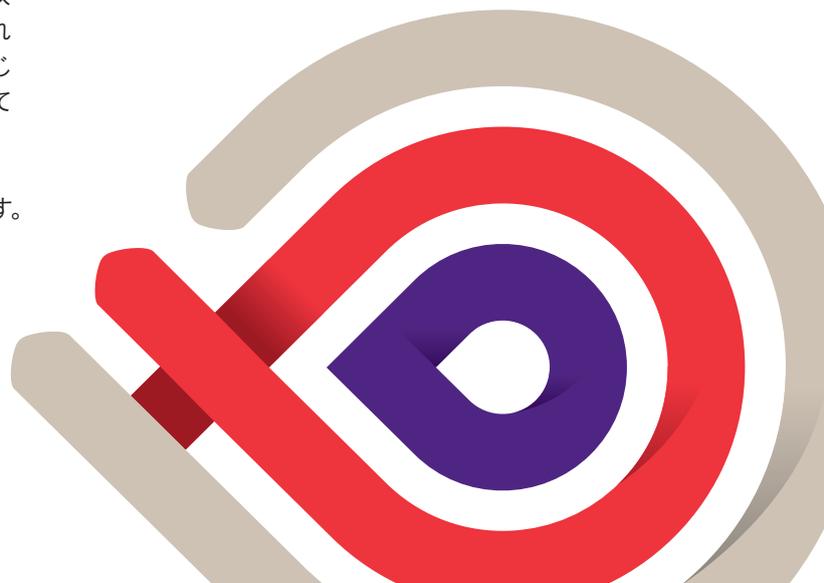
譲渡が売却に該当し、当該取引が市場の条件で行われている場合、売手である借手は、原資産の従前の帳簿価額を、以下の項目に事実上分割します：

- リースバックから生じた使用権資産
- リースバックの終了時に買手である貸手が原資産に対して保持している権利

売手である借手は、売却による利得又は損失の合計の一部を認識します。利得又は損失の合計を以下に分割することで、認識する金額を計算します：

- 売手である借手が保持している権利に関連する部分は、認識しない
- リースバックの終了時に買手である貸手が原資産に対して保持している権利に関連する部分は、認識する

その後、リースバック自体を借手の会計モデルに基づいて会計処理します。



買手である貸手は、該当する基準（例えば、当該資産が有形固定資産である場合にはIAS第16号「有形固定資産」、当該不動産が投資不動産である場合にはIAS第40号「投資不動産」）に従って購入に関する会計処理を行います。リースについては、IFRS第16号の貸手の会計処理の要求事項を適用して、ファイナンス・リース又はオペレーティング・リースとして会計処理します。

売却の対価が公正価値ではない及び／又はリース料が市場のレートではない場合には、修正が必要となります。これらの修正により、以下の項目を認識します：

- 市場を下回る条件を反映させる場合、リース料の前払
- 市場を上回る条件を反映させる場合、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

設例1 – セール・アンド・リースバック

Sell社が、建物をBuy社に現金CU1,800,000（同日現在の公正価値）で売却する。当該建物の従前の帳簿価額はCU1,000,000である。同時に、Sell社はBuy社とリース契約を締結し、当該建物を18年間使用する権利をリースバックする。年間支払額は、市場のレートであるCU120,000で、各年度末に支払われる。この譲渡は、IFRS第15号における履行義務の充足に関するガイダンスに基づくと、売却に該当する。

当該リースの計算利率は4.5%で、これはSell社が容易に算定可能である。

分析

Sell社

毎年の支払の現在価値（18回のCU120,000の支払を4.5%で割引）はCU1,459,200である。

Sell社は、リースバックを通じて保持する使用权資産を、建物の従前の帳簿価額の比例的部分として測定する。これは、次のように計算される： $CU1,000,000$ （従前の帳簿価額） \times $[CU1,459,200$ （リース料の現在価値） \div $CU1,800,000$ （建物の公正価値）]。このように計算された使用权資産はCU810,667である。

Sell社は、売却による利得の合計の一部を、リースバックの終了時にBuy社が原資産に対して保持している権利に関連する範囲内で認識する。建物の売却による利得の合計はCU800,000（CU1,800,000－CU1,000,000）である。この合計を、以下に分割する：

- Sell社が保持している当該建物を使用する権利に関連する部分。 $CU800,000 \times [CU1,459,200 \div CU1,800,000] = CU648,533$ 。
- リースバックの終了時にBuy社が原資産に対して保持している権利に関連する部分。 $CU800,000 \times [(CU1,800,000 - CU1,459,200) \div CU1,800,000] = CU151,467$ 。

開始日におけるSell社の仕訳は、以下のとおりである：

	借方 (CU)	貸方 (CU)
現金	1,800,000	
使用权資産	810,667	
建物		1,000,000
売却益		151,467
リース負債		1,459,200

Buy社

開始日におけるBuy社の仕訳は、以下のとおりである：

	借方 (CU)	貸方 (CU)
建物	1,800,000	
現金		1,800,000

Buy社は、リース料の現在価値が当該建物の公正価値を19%下回っていることや、その他の事項を考慮した結果、当該リースをオペレーティング・リースに分類する。したがって、当該リースをオペレーティング・リースとして会計処理する。

資産の譲渡が売却ではない

譲渡が売却に該当しない場合には、当事者は当該譲渡を金融取引として会計処理します。これは、以下のことを意味します：

- 売却が発生していないため、売手である借手は引き続き当該資産を貸借対照表に認識する。売手である借手は、セール・アンド・リースバックによる収入を、IFRS第9号に従って金融負債として会計処理する。本契約は、原資産を担保とする融資、すなわち金融取引に類似している。
- 買手である貸手は原資産を購入していないため、譲渡資産を貸借対照表に認識しない。その代わりに、買手である貸手は、売手である借手に支払った金額を、IFRS第9号に従って金融資産として会計処理する。買手である貸手の観点からは、本契約は金融取引である。

IFRS第16号への移行時の セール・アンド・リースバック取引

IFRS第16号の適用開始日前にセール・アンド・リースバック契約全体が決済されている場合(すなわち、リースが期限切れの場合)には、考慮すべき事項はありません。

しかし、IFRS第16号の適用開始日前に締結されたセール・アンド・リースバック取引で、リースバック期間終了時まで会計処理する必要のある過去の残高が依然として残っているものは、IFRS第16号への移行時に考慮すべき重要な取引となります。

したがって、企業は、IFRS第16号を初めて適用する際に、継続しているリース、及びIAS第17号に基づいて会計処理された過去のセール・アンド・リースバック取引により残存する資産及び負債について検討する必要があります。

IFRS第16号への移行時に正しい会計処理を決定するためには、以下の質問を検討しなければなりません：

1 企業は、移行前に実施したセール・アンド・リースバック取引がIFRS第15号に基づく売却であったかどうかを評価するために、当該取引を再評価するのか？

答えはノーである。IASBは、以前のセール・アンド・リースバック契約に関する過去の判断は見直されないとしている。

セール・アンド・リースバック取引がIFRS第16号の適用開始日以後に発生した場合にのみ、IFRS第15号が適用される。

2 売手である借手において、取引がIAS第17号に基づいて売却とファイナンス・リースバックとして処理されていたとしたらどうか？

取引が売却とファイナンス・リースバックであった場合、企業は、IFRS第16号への移行時に、当該ファイナンス・リースバックを、引き続き他のファイナンス・リースと同様に会計処理する。

例えば、売手である借手は、使用権資産及びリース負債に反映させる。

IAS第17号を過去に適用していたことによって生じた繰延利得については、IFRS第16号においても引き続き償却する。

3 売手である借手において、取引がIAS第17号に基づいて売却とオペレーティング・リースバックとして処理されていたとしたらどうか？

企業は、IFRS第16号への移行時に、当該オペレーティング・リースバックを他のオペレーティング・リースと同様に会計処理する。売手である借手はやはり、使用権資産及びリース負債に反映させる。

ただし今回は、売手である借手は、使用権資産を、IFRS第16号の適用開始日直前の貸借対照表に残存する、市場の条件と異なる部分に関して繰り延べた利得又は損失について修正する。

お問合せ

IFRS第16号の諸側面の詳細について、本刊行物に示した情報が皆様のお役に立てれば幸いです。私どもが提起した点についてご検討されたい場合には、各国のグラントソントンの窓口にお問い合わせ下さい。あるいは、www.grantthornton.global/locationsにアクセスいただき、各国のメンバーファームをご確認下さい。



Grant Thornton
An instinct for growth™

www.grantthornton.jp

© Grant Thornton Taiyo LLC

"グラントソントン"は、保証、税務及びアドバイザー・サービスをクライアントに提供するグラントソントンのメンバーファームのブランドで、文脈上は一つ又は複数のメンバーファームを表します。グラントソントン・インターナショナル・リミテッド(GTIL)とメンバーファームは世界的なパートナーシップ関係にはありません。GTILと各メンバーファームは別個の法人です。各種サービスはメンバーファームが独自に提供しています。GTILはその名称で一切サービスを提供しません。GTILとメンバーファームは、相互に代理せず、義務を負うことなく、相互の作為又は不作為についての債務はありません。