

---

プロジェクト      リース

項目                      「収益認識に関する会計基準の適用指針」の改正案（ASBJ 基準等の改正）

---

## 本資料の目的

1. 本資料は、現在審議中のリース会計基準等の改正が、企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「収益認識適用指針」という。）に与える影響を検討することを目的としている。なお、リース会計基準等の改正が影響を与え得るため検討対象とする会計基準等の一覧は、審議事項(1)-3 参考「改正又は修正の検討が必要となる可能性がある基準等の一覧」にお示ししている。

## 本資料における事務局による提案の要約

2. 本資料における事務局による提案を要約すると、次のとおりである（本資料第 3 項から第 10 項）。
  - (1) （IFRS 第 15 号及び Topic 606「顧客との契約から生じる収益」（以下それぞれ「IFRS 第 15 号」及び「Topic 606」という。）と整合するように、買戻契約に関してリースとして会計処理する収益認識適用指針の定めについて、当該契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合には、金融取引として会計処理とする定めを追加する。

## 関連する収益認識会計基準等の定め

### 買戻契約

#### （我が国の収益認識適用指針の定め）

3. 収益認識適用指針では、企業が商品又は製品を買い戻す義務（先渡取引）あるいは権利（コール・オプション）を有している場合、顧客は当該商品又は製品に対する支配を獲得しておらず、商品又は製品の買戻価格が当初の販売価格より低い場合には、当該契約をリース会計基準に従ってリース取引として処理するとしている（収益認識適用指針第 69

項)。

4. また、企業が顧客の要求により商品又は製品を当初の販売価格より低い金額で買い戻す義務（プット・オプション）を有している場合で、顧客が当該プット・オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有していると判定する場合、当該契約をリース会計基準に従ってリース取引として処理するとしている（収益認識適用指針第 72 項）。
5. 本資料第 3 項及び前項の定めは、IFRS 第 15 号及び Topic 606 を参考にして定めたものである。

#### **(IFRS 第 15 号及び Topic 606 の定め)**

6. IFRS 第 15 号及び Topic 606 では、(1)本資料第 3 項の先渡取引又は企業がコール・オプションを有している場合でリースとして会計処理を行う定め、及び(2)第 4 項の顧客が権利を行使する重要な経済的インセンティブを有するプット・オプションを有している場合でリースとして会計処理を行う定めについて、この契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合、リースとしてではなく金融取引として会計処理することが定められている。
7. この定めは、Topic 606 においてはその公表時に含まれていたが、IFRS 会計基準においては含まれていなかった。IFRS 第 16 号の開発にあたり、Topic 606 ですでにこの定めが含まれていることを踏まえ、IFRS 第 15 号に前項の内容（契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合には、リースとしてではなく金融取引として会計処理する旨）が追加された。

IFRS 第 16 号の公表に伴い IFRS 第 15 号に具体的に追加された定めは次の下線部分となる。

#### **先渡取引又はコール・オプション**

B66 項（前略）企業は当該契約を次のいずれかとして会計処理しなければならない。  
 IFRS 第 16 号「リース」に従ったリース（企業が当該資産を当初の販売価格よりも低い金額で買い戻せるか又は買い戻さなければならない場合（契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合を除く））。契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合には、企業は当該資産を引き続き認識しなければならない、顧客から受け取る対価について金融負債を認識しなければならない。企業は、当該金融負債を IFRS 第 9 号に従って会計処理しなければならない。（後略）

#### **プット・オプション**

B70項（前略）したがって、顧客が当該権利を行使する重大な経済的インセンティブを有している場合には、企業は当該契約をIFRS第16号に従ってリースとして会計処理しなければならない。ただし、契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合を除く。契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合には、企業は当該資産を引き続き認識しなければならない。顧客から受け取る対価について金融負債を認識しなければならない。企業は、当該金融負債をIFRS第9号に従って会計処理しなければならない。

8. IFRS 第 15 号の BC426 項及び Topic 606 の結論を説明する ASU 第 2014-09 号の BC426 項においては、次の記載がある（下線は事務局が追加）。

両審議会は、企業は、買戻し金額と当初の販売価格との関係に応じて、先渡取引又はコール・オプションをリース又は融資契約として会計処理することになると決定した。FASB は、リースとして会計処理される先渡取引又はコール・オプションがセール・アンド・リースバック取引の一部である場合には、当該契約は金融取引として会計処理すべきだとすることも決定した。そうしないと、企業が当該取引をリースとして会計処理してからリースバックとして会計処理することを要求されることになり、これは不適切となると FASB は考えた。

### **事務局の分析及び提案**

9. 現在事務局が提案しているセール・アンド・リースバック取引の定めは、Topic 842 を参考としたモデルを提案しており、売手である借手による資産の譲渡に係る損益が、収益認識会計基準などの他の会計基準等により一時点で認識されるものと判定され、売却に該当すると判断される場合、資産の譲渡について収益認識会計基準などの他の会計基準等に従い損益を認識し、リースバックについてリース会計基準等により会計処理を行うことを提案している（改正リース適用指針第 68-9 項(1)）。
10. 収益認識適用指針においてリースとして会計処理される先渡取引及びコール・オプション並びにプット・オプションがセール・アンド・リースバック取引の一部である場合に、リースとして会計処理してから、リースバックとして会計処理されることが不適切であるとする IFRS 第 15 号及び ASU 第 2014-09 号の結論の根拠に記載される懸念は、収益認識適用指針の適用においても同様に生じ得ることから、Topic 606 及び IFRS 第 15 号と同様に、これらの場合には、金融取引として会計処理する定めを収益認識適用指針に追加することが考えられる。

**ディスカッション・ポイント**

事務局の分析及び提案並びに次頁からの具体的な改正案についてご意見をお伺いしたい。

**企業会計基準適用指針公開草案第●号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」**

企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（最終改正 2021 年 3 月 26 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

(HP では非公表)

以 上

## 別紙 関連する会計基準等

### 企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」

#### (7) 買戻契約

(企業が商品又は製品を買い戻す義務（先渡取引）あるいは企業が商品又は製品を買い戻す権利（コール・オプション）)

69. 企業が商品又は製品を買い戻す義務（先渡取引）あるいは企業が商品又は製品を買い戻す権利（コール・オプション）を有している場合には、顧客は当該商品又は製品に対する支配を獲得していない。

商品又は製品の買戻価格が当初の販売価格より低い場合には、当該契約を企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」（以下「リース会計基準」という。）に従ってリース取引として処理する。商品又は製品の買戻価格が当初の販売価格以上の場合には、当該契約を金融取引として処理する。

買戻価格を販売価格と比較する際には、金利相当分の影響を考慮する（〔設例 26-1〕）。

(企業が顧客の要求により商品又は製品を買い戻す義務（プット・オプション）)

72. 企業が顧客の要求により商品又は製品を当初の販売価格より低い金額で買い戻す義務（プット・オプション）を有している場合には、契約における取引開始日に、顧客が当該プット・オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有しているかどうかを判定する。

顧客が当該プット・オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有している場合には、当該契約をリース会計基準に従ってリース取引として処理する。重要な経済的インセンティブを有していない場合には、当該契約を返品権付きの販売（第 84 項から第 89 項参照）として処理する。

重要な経済的インセンティブを有しているかどうかを判定するにあたっては、買戻価格と買戻日時点での商品又は製品の予想される時価との関係やプット・オプションが消滅するまでの期間等を考慮する。例えば、買戻価格が商品又は製品の時価を大幅に上回ると見込まれる場合には、顧客がプット・オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有していることを示す可能性がある。

買戻価格を販売価格と比較する際には、金利相当分の影響を考慮する（〔設例 26-2〕）。

## IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」

### 買戻し契約

#### 先渡取引又はコール・オプション

B66 企業が資産を買い戻す義務又は権利（先渡取引又はコール・オプション）を有している場合には、顧客は当該資産に対する支配を獲得していない。たとえ顧客が当該資産を物理的に占有しているとしても、顧客が当該資産の使用を指図する能力や当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを受け取る能力が制限されているからである。したがって、企業は当該契約を次のいずれかとして会計処理しなければならない。

- (a) IFRS 第 16 号「リース」に従ったリース（企業が当該資産を当初の販売価格よりも低い金額で買い戻せるか又は買い戻さなければならない場合（契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合を除く））。契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合には、企業は当該資産を引き続き認識しなければならない。顧客から受け取る対価について金融負債を認識しなければならない。企業は、当該金融負債を IFRS 第 9 号に従って会計処理しなければならない。（後略）

#### プット・オプション

B70 企業が顧客の要求により資産を当初の販売価格よりも低い価格で買い戻す義務（プット・オプション）を有している場合には、企業は、契約開始時に、顧客が当該権利を行使する重大な経済的インセンティブを有しているかどうかを考慮しなければならない。顧客が当該権利を行使すると、顧客は実質的に、所定の資産を一定期間にわたって使用する権利の対価を企業に支払う結果となる。したがって、顧客が当該権利を行使する重大な経済的インセンティブを有している場合には、企業は当該契約を IFRS 第 16 号に従ってリースとして会計処理しなければならない。ただし、契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合を除く。契約がセール・アンド・リースバック取引の一部である場合には、企業は当該資産を引き続き認識しなければならない。顧客から受け取る対価について金融負債を認識しなければならない。企業は、当該金融負債を IFRS 第 9 号に従って会計処理しなければならない。

### 結論の根拠

#### 先渡取引又はコール・オプション

BC426 両審議会は、企業は、買戻し金額と当初の販売価格との関係に応じて、先渡取引又はコール・オプションをリース又は融資契約として会計処理することになると決定した。FASB は、リースとして会計処理される先渡取引又はコール・オプションがセール・アンド・リースバック取引の一部である場合には、当該契約は金融取引として会計処理すべきことも決定した。そうしないと、企業が当該取引をリースとして会計処理してからリースバックとして会計処理することを要求されることになり、これは不適切となると FASB は考えた。

## Topic 606 「顧客との契約から生じる収益」

### A Forward or a Call Option

606-10-55-68 If an entity has an obligation or a right to repurchase the asset (a forward or a call option), a customer does not obtain control of the asset because the customer is limited in its ability to direct the use of, and obtain substantially all of the remaining benefits from, the asset even though the customer may have physical possession of the asset. Consequently, the entity should account for the contract as either of the following:

- (a) A lease in accordance with Topic 842 on leases, if the entity can or must repurchase the asset for an amount that is less than the original selling price of the asset unless the contract is part of a sale and leaseback transaction. If the contract is part of a sale and leaseback transaction, the entity should account for the contract as a financing arrangement and not as a sale and leaseback transaction in accordance with Subtopic 842-40.

### A Put Option

606-10-55-72 If an entity has an obligation to repurchase the asset at the customer's request (a put option) at a price that is lower than the original selling price of the asset, the entity should consider at contract inception whether the customer has a significant economic incentive to exercise that right. The customer's exercising of that right results in the customer effectively paying the entity consideration for the right to use a specified asset for a period of time. Therefore, if the customer has a significant economic incentive to exercise that right, the entity should account for the agreement as a lease in accordance with Topic 842 on leases unless the contract is part of a sale and leaseback transaction. If the contract is part of a sale and leaseback transaction, the entity should account for the contract as a financing arrangement and not as a sale and leaseback transaction in accordance with Subtopic 842-40.



以 上