

---

プロジェクト	リース
項目	他の会計基準等との関係（貸手における知的財産のライセンスの供与）

---

## I. 本資料の目的

1. 企業会計基準委員会は、2023 年 5 月 2 日に、企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会計基準（案）」（以下「本会計基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第 73 号「リースに関する会計基準の適用指針（案）」（以下「本適用指針案」という。）また、本会計基準案及び本適用指針案を合わせて「本会計基準案等」という。）並びにその他の会計基準等の改正案（以下合わせて「本公開草案」という。）を公表した。
2. 本資料は、本公開草案に寄せられたコメントのうち、貸手における知的財産のライセンスの供与に関する検討を行うことを目的としている。

## II. 本公開草案における提案

3. 本公開草案においては、次の(1)から(4)に該当する場合を除き、リースに関する会計処理及び開示に適用することを提案している（本会計基準案第 3 項）。
  - (1) 実務対応報告第 35 号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」の範囲に含まれる運営権者による公共施設等運営権の取得
  - (2) 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）の範囲に含まれる貸手による知的財産のライセンスの供与
  - (3) (2)を除く貸手による無形固定資産のリースについて、本会計基準案を適用しないことを選択した場合
  - (4) 借手による無形固定資産のリースについて、本会計基準案を適用しないことを選択した場合

## III. 本公開草案に寄せられた主なコメントに対する対応

### 個別検討事項

4. 第 509 回企業会計基準委員会（2023 年 9 月 7 日開催）及び第 132 回リース会計専門委員会（2023 年 9 月 4 日開催）における審議の結果、次の点について個別検討事項として検討することとした。
  - (1) 無形固定資産について範囲に含めるべきか否か。また、借手による無形固定資産についてリースに関する会計処理を適用しない場合は、その旨と影響を開示すべきかどうか。
  - (2) 鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生型資源の探鉱又は使用のためのリースについて本会計基準案等の適用範囲から除外するかどうか。
5. 本公開草案の公表後、以下について検討を行った。
  - (1) 前項(1)のうち貸手における収益認識会計基準の適用範囲に含まれる知的財産のライセンスの供与以外（第 512 回企業会計基準委員会（2023 年 10 月 19 日開催）及び第 135 回リース会計専門委員会（2023 年 10 月 18 日開催））
  - (2) 前項(2)（第 512 回企業会計基準委員会及び第 514 回企業会計基準委員会（2023 年 11 月 14 日開催）並びに第 135 回リース会計専門委員会及び第 137 回リース会計専門委員会（2023 年 11 月 13 日開催））

### 本公開草案の公表前の検討

6. 本公開草案においては、貸手における収益認識会計基準の適用範囲となる知的財産のライセンス供与について、現行の企業会計基準第 13 号等の適用範囲を出発点として、収益認識会計基準の適用範囲との整合性、IFRS における適用範囲との整合性を踏まえ、本会計基準案の適用範囲から除外し（顧客との契約である場合、収益認識会計基準が適用される。）、当該知的財産のライセンス供与以外の無形固定資産のリースは、借手と同様に本会計基準案の適用を任意とする提案を行った。
7. 前項で提案した本公開草案における貸手の無形固定資産のリースに対するリース会計基準の適用の要約は、次の表のとおりである。

対象	本会計基準案	(参考) IFRS 第 16 号
収益認識会計基準の適用範囲に含まれる知的財産のライセンスの供与	適用対象外 (本会計基準案第 3 項(2))	適用対象外 (IFRS 第 16 号第 3 項(d))
上記以外の無形固定資産	適用は任意 (本会計基準案第 3 項(3))	適用対象

8. 知的財産のライセンスの供与については、次の検討を行った上で、貸手においては、本会計基準案等の適用範囲に含めないことを提案していた（第 483 回企業会計基準委員会（2022 年 7 月 19 日開催））。
- (1) 知的財産のライセンスの供与がファイナンス・リースなのかオペレーティング・リースなのかを判断することは原資産との比較の観点から困難となる可能性があると考えられるが、収益認識会計基準においては、知的財産のライセンスの供与が企業の知的財産を使用する権利なのか（この場合は一時点で収益を認識）、企業の知的財産にアクセスする権利なのか（この場合は一定期間にわたって収益を認識）により支配の移転の時点を決めている（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」第 62 項）。
- (2) 上記(1)の判断の困難さから、会計処理が困難となる可能性がある貸手による知的財産のライセンスの供与については、より定めが明確であり、かつ、国際的な会計基準と整合的である収益認識会計基準の範囲に含めることで会計処理が明確になり、企業間の比較可能性が高まる。
9. また、前項に関連して、収益認識会計基準の改正案第 104-2 項において、次の記載を行うことにより適用上の対応を行っている。

（略）20XX 年改正会計基準の適用前に企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 13 号」という。）に従って会計処理されてきた貸手が供与する知的財産のライセンス契約については、20XX 年改正会計基準を適用することにより、企業が本人なのか代理人なのかを判断することが求められる（適用指針第 39 項から第 47 項）。この点、これまで企業会計基準第 13 号に従って会計処理されてきた契約のうち、販売益がなく利益が金利のみである契約については、代理人と判断される場合も多いと考えられる。

## 寄せられたコメントの分析及び対応案の検討

### （寄せられたコメントの分析）

10. 第 509 回企業会計基準委員会及び第 132 回リース会計専門委員会において個別審議事項として取り上げることとしていた貸手のソフトウェアについて本会計基準案の適用範囲に含めるべきとのコメントは、「貸手のソフトウェアのリースを貸手が供与する知的財産のライセンスの供与とするベネフィットはなく、貸手のソフトウェアのリースにおいても、借手と同様に本会計基準を適用可能とするのが適当である」との意見である。

本意見の主な理由は、「仮に、貸手が供与する知的財産のライセンスの供与の会計処理が本適用指針案第 68 項の会計処理（事務局注：所有権移転外ファイナンス・リースの会計処理）と実質的に同じであるとした場合、同じ会計処理にもかかわらず、かつ、財務諸表利用者にとってのベネフィットがないにもかかわらず、貸手は、ソフトウェアのリース部分の金額を区分して会計処理する追加のコストを負担することとなる。」点であると考えられる。

11. 前項のコメントに関して、第 135 回リース会計専門委員会では次の意見が補足された。
  - (1) 知的財産のライセンスの供与について本会計基準案等の範囲から除く理由として、ファイナンス・リースなのかオペレーティング・リースなのかを判断することは原資産との比較の観点から困難となる可能性があるためとされているが、貸手は現行の企業会計基準第 13 号等のもとでファイナンス・リースかオペレーティング・リースかの判定を既に実施していることから困難さはなく、本会計基準案等の範囲から除く理由には当たらないと考える。
  - (2) 貸手による知的財産のライセンスの供与について、現行の企業会計基準第 13 号等を適用していた企業は、今後は収益認識会計基準への適用に変更されることにより開示すべき注記も異なることになるため、貸手による知的財産のライセンスの供与について、本会計基準案の範囲に含めて会計処理をする方が財務諸表利用者にとって有用な情報が提供できると考える。したがって、少なくとも貸手による知的財産のライセンスの供与について収益認識会計基準を適用することを強制するのではなく、本会計基準案等の任意適用を認めるべきであると考えられる。
12. リースの貸手が製品又は商品を販売することを主たる事業とする企業の場合には、製品又は商品の販売の手法としてソフトウェアの機能を顧客に提供するためにリースが利用されていると考えられる。本資料第 8 項に記載の理由により契約に含まれる知的財産のライセンスの供与をリース会計基準ではなく収益認識会計基準の適用範囲とする方が財務諸表の有用性が高まるものと考えられる。したがって、当該企業においては、収益認識会計基準の適用範囲に含まれる知的財産のライセンスの供与について、本会計基準案等の適用範囲に含める必要はないと考えられる。
13. これに対して、リースの貸手が（リースを主たる事業としている企業のように）製品又は商品を販売することを主たる事業としていない企業の場合には、ソフトウェアの機能を顧客に提供することをリース取引の目的としていないと考えられ、専ら金融取引として利息相当額を稼得するためにリースが利用されていると考えられる。金融取引においては、ソフトウェアが含まれるリース物件（原資産）とソフトウェアを区分し、当該ソフトウェアについて収益認識会計基準に従って会計処理を行うことの有用性は乏しいとも考えられる。

14. もっとも、IFRS 第 16 号においては、収益認識会計基準の適用範囲に含まれる知的財産のライセンスの供与についてリース会計基準の適用範囲から除外されていることも踏まえると、貸手のソフトウェアのリースについてリース会計基準の適用範囲に含めない取扱い自体をなくすことも支障があり得ると考えられる。
15. 前 2 項を踏まえ、リースの貸手が製品又は商品を販売することを主たる事業としていない企業の場合には、貸手が知的財産のライセンスの供与をリースする場合であっても本会計基準案の範囲に含めることができることとしてはどうか。仮に本会計基準案を変更する場合の具体的な文案については、次のとおりとすることが考えられる。

(HP では非公表)

### (対応案)

16. 上述の検討を踏まえ、収益認識会計基準の適用範囲に含まれる知的財産のライセンスの供与に係る会計基準の適用関係の原則的な取扱いに変更しないが、リースの貸手が製品又は商品を販売することを主たる事業としていない企業の場合に限り、例外的な取扱いを認めることとしてはどうか。

### 追加的な検討事項

17. 本会計基準案第 3 項における範囲の定めは、以下のとおり該当する取引がリースであるかどうかを区別せずに除外する範囲を定めている。

<p>3. 本会計基準は、次の(1)から(4)に該当する場合を除き、リースに関する会計処理及び開示に適用する。</p> <ol style="list-style-type: none"><li>(1) 実務対応報告第 35 号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」(以下「実務対応報告第 35 号」という。)の範囲に含まれる運営権者による公共施設等運営権の取得</li><li>(2) 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」(以下「収益認識会計基準」という。)の範囲に含まれる貸手による知的財産のライセンスの供与</li><li>(3) (2)を除く貸手による無形固定資産のリースについて、本会計基準を適用しないことを選択した場合</li><li>(4) 借手による無形固定資産のリースについて、本会計基準を適用しないことを選択した場合</li></ol>
---

18. この点、事務局では、適用範囲を判断するうえで、リースに該当するかどうかの判断を行うのかが不明確になっているのではないかと考えている。このため、本会計基準

案第 3 項における範囲の定めをリースに該当するか否かの判断を要せずに適用範囲から除外するものと、リースに該当するが適用範囲から除外するものを区別して定めることが考えられる。

19. 具体的な会計基準の修正案は、次のとおりである。なお、以下の修正案には、第 514 回企業会計基準委員会及び第 137 回リース会計専門委員会で審議した「鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生型資源の探鉱又は使用のためのリース」についても反映させている。

(HP では非公表)

20. ここで、機器とソフトウェアのリースを同時に行う場合（本適用指針案第 14 項及び BC20 項）に関して、前項修正案の第 3 項(3)の貸手による知的財産のライセンスの供与（ソフトウェア）に関する会計基準の適用関係は、次のようになると考えられるがどうか。

- (1) 貸手による知的財産のライセンスの供与が機器のリースとは別個の財又はサービス（収益認識会計基準第 32 項及び第 34 項）に該当する場合、当該知的財産のライセンスの供与について収益認識会計基準を適用し会計処理を行う。
- (2) 貸手による知的財産のライセンスの供与が機器のリースとは別個の財又はサービスに該当しない場合、収益認識会計基準の範囲に含まれる貸手による知的財産のライセンスの供与に該当しないため、前項の本会計基準案第 3 項(3)の対象には含まず、本会計基準の範囲に含まれる。その上で、本適用指針案第 14 項の要件も満たさない場合（例えば、有機的一体として機能する機器組込みソフトウェア）、独立したリースに該当せず、当該知的財産のライセンスの供与を機器のリースに含めて会計処理を行う。

### ディスカッション・ポイント

本資料第 16 項の対応案、第 19 項の修正案及び第 20 項の会計基準の適用順位の考え方についてご意見を伺いたい。

以 上



**別紙 本公開草案の抜粋****【本会計基準案】**

3. 本会計基準は、次の(1)から(4)に該当する場合を除き、リースに関する会計処理及び開示に適用する。
- (1) 実務対応報告第35号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」(以下「実務対応報告第35号」という。)の範囲に含まれる運営権者による公共施設等運営権の取得
  - (2) 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」(以下「収益認識会計基準」という。)の範囲に含まれる貸手による知的財産のライセンスの供与
  - (3) (2)を除く貸手による無形固定資産のリースについて、本会計基準を適用しないことを選択した場合
  - (4) 借手による無形固定資産のリースについて、本会計基準を適用しないことを選択した場合

**【本適用指針案】**

14. 原資産を使用する権利は、次の(1)及び(2)の要件のいずれも満たす場合、独立したリースを構成する部分である。
- (1) 当該原資産の使用から単独で借手が経済的利益を得ることができること、又は、当該原資産と借手が容易に利用できる他の資源を組み合わせると借手が経済的利益を得ることができること
  - (2) 当該原資産の契約の中の他の原資産への依存性又は相互関連性が低いこと
68. 貸手が原資産と同一の製品又は商品を販売することを主たる事業としていない場合、貸手として行ったリースが所有権移転外ファイナンス・リースと判定されるとき、貸手は、次の会計処理を行う〔設例9-1〕。
- (1) リース開始日に、原資産の現金購入価額(原資産を借手の使用に供するために支払う付随費用がある場合は、これを含める。)により、リース投資資産を計上する。
  - (2) 受取リース料の会計処理は、前項(2)と同様とする。
- BC20. 契約には、複数のリースを構成する部分が含まれる場合がある。この点、IFRS第16号では、リースを含む契約が単一のリースを構成する部分を含むのか、あるいは複数のリースを構成する部分を含むのかの判定に関する定めが置かれている。企業会計基準適用指針第16号においては、リースの会計単位に関する定めがない中で実務上の判断が行われていたと考えられるものの、本適用指針の審議の過程で次のような意見が聞かれ、独立したリースの構成部分の判定に関する定めをIFRS第16号の主要な定めとして本適用指針に取り入れることとした(本適用指針第14項参照)。
- (1) 貸手が機器とソフトウェアのリースを同時に行う場合、すなわち、機器のリースと

知的財産のライセンスの付与を同時に行う場合の会計単位の判断が困難である。

- (2) 少額リースに関する簡便的な取扱いにおいて、「原資産の価値が新品時におよそ5千米ドル以下のリース」の簡便的な取扱いを選択するときの「リース1件ごと」の判断（本適用指針第20項(2)②参照）が不明瞭である。

なお、IFRS第16号では、当該独立したリースの構成部分の定めは、履行義務の識別に関するIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS第15号」という。）の要求事項と同様の要求事項をIFRS第16号に含めたものであるとされている。本適用指針における独立したリースの構成部分の定めは、収益認識会計基準第34項における定めと整合的なものである。

### 【収益認識会計基準】

32. 契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、次の(1)又は(2)のいずれかを顧客に移転する約束のそれぞれについて履行義務として識別する（第7項参照）。
- (1) 別個の財又はサービス（第34項参照）（あるいは別個の財又はサービスの束）
  - (2) 一連の別個の財又はサービス（特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財又はサービス）（第33項参照）
34. 顧客に約束した財又はサービスは、次の(1)及び(2)の要件のいずれも満たす場合には、別個のものとする（適用指針[設例5]、[設例6]、[設例16]、[設例24]及び[設例25]）。
- (1) 当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができること、あるいは、当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせると顧客が便益を享受することができること（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなる可能性があること）
  - (2) 当該財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できること（すなわち、当該財又はサービスを顧客に移転する約束が契約の観点において別個のものとなること）

以上