

プロジェクト リース

項目 貸手の基本となる会計処理（文案の検討）

## 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、質問 2（開発にあたっての基本的な方針（貸手の会計処理））及び質問 17（ファイナンス・リース）に関連して、審議事項(8)-2-1 で検討した貸手のファイナンス・リースに関する基本となる会計処理に関して文案の検討を行うことを目的としている。本資料での検討は、質問 17（ファイナンス・リース）に寄せられた次のコメントの対応も含んでいる。
  - (1) 売上高と売上原価を計上する方法の適用要件を IFRS 第 16 号と整合するように見直すべきである（審議事項(8)-2-1 参考資料のコメント 17-4)）。
  - (2) 「通常の売買取引に準じた会計処理」という表現を会計基準等で求めている会計処理と整合するように見直す必要がある（審議事項(8)-2-1 参考資料のコメント 17-15)）。
  - (3) 本適用指針案において「リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法」と「売上高を計上せず利息相当額を各期へ配分する方法」の記述の順序を本会計基準案に合わせるべきである（審議事項(8)-2-1 参考資料のコメント 17-16)）。

## II. 第 137 回リース会計専門委員会で聞かれた意見

3. 第 137 回リース会計専門委員会（2023 年 11 月 13 日開催）では、貸手の基本となる会計処理に関連する文案に関して次の意見が聞かれた。
  - (1) 本会計基準案第 43 項等において、貸手のファイナンス・リースの会計処理を「通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理」としている一方、本適用指針案 BC101 項においては、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のファイナンス・リースの会計処理を「金融取引としての会計処理」としており、整合していない。「通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理」は古く

から用いられている表現であり、現在の取引の実態と整合していない可能性もあることから、表現を見直すべきである。

- (2) 本適用指針案における貸手のファイナンス・リースの会計処理の記載について、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る場合を最初に記載しており、主たる事業としていない場合を後に記載しているが、前者のようなケースは稀であるため最初に記載すべきではない。

### Ⅲ. 対応案の検討

#### (検討事項の整理)

4. 公開草案に寄せられたコメント（本資料第 2 項参照）及びリース会計専門委員会で聞かれた意見（前項参照）については、次の 3 つの点が論点になると考えられる。
  - (1) 企業会計基準第 13 号第 9 項では、ファイナンス・リース取引について「通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う」ことを定めており、本会計基準案第 43 項では当該定めを踏襲しているが、本適用指針案との定めとの平仄をとるべきかどうか（本資料第 2 項(2)及び本資料第 3 項(1)への対応）。
  - (2) 上述(1)の平仄をとる場合、本適用指針案第 68 項の会計処理を原則として定めるべきか否か（本資料第 2 項(3)及び本資料第 3 項(2)への対応）。
  - (3) 本適用指針案第 67 項及び第 68 項の会計処理の適用要件に関する記載の見直し（本資料第 2 項(1)への対応）

#### (本会計基準案と本適用指針案との平仄)

5. 企業会計基準第 13 号等では、貸手の基本となる会計処理について「通常の売買取引に準じた会計処理」を行うこととしている。『「通常の売買取引に準じた会計処理』において、貸手側で最低限満たされる要件としてリース資産の売却とリース債権の計上であると考えられる」とされており<sup>1</sup>、この点、現行の企業会計基準適用指針第 16 号第 51 項(1)、同項(2)及び同項(3)で定められているいずれの会計処理（以下、それぞれ「第 1 法」、「第 2 法」、「第 3 法」という。）においても、リース資産の売却とリース債権の計上がなされていると考えられるため、「通常の売買取引に準じた会計処理を行う」ことを求める方向で本会計基準案等の記載を見直すことも考えられる。

---

<sup>1</sup> 第 12 回リース会計専門委員会（2006 年 1 月 11 日開催）から第 14 回リース会計専門委員会（2006 年 2 月 8 日開催）

しかしながら、本適用指針案において第2法を踏襲していないため企業会計基準第13号における「通常の売買取引に準じた会計処理」という表現を踏襲する意義も薄れていること、リースが金融取引としての性格が強い場合に「通常の売買取引に準じた会計処理を行う」と定めると理解しづらいという指摘も見受けられることに鑑み、本会計基準案の表現を次のとおり見直すことが考えられる（具体的な文案については審議事項(8)-2-2 参考資料の本会計基準案の修正案第43項を参照）。

- (1) 本適用指針案第67項の会計処理については、収益認識会計基準との整合性を図った会計処理であるため、これまでに準じて「通常の販売取引に係る方法に準じた会計処理」として記載する。
- (2) 本適用指針案第68項の会計処理については、金融取引の性格が強いことに鑑み、「通常の金融取引に係る方法に準じた会計処理」として記載する。
- (3) 本項(1)と(2)のいずれを適用するかについては、会計基準案では、「取引の実態に応じて」適用することを定める。

#### **(本適用指針案第68項の会計処理を原則として定めるべきか否か)**

6. 貸手の基本的な会計処理について、IFRS第16号では、本適用指針案第68項に相当する会計処理を定めた上で、製造業者又は販売業者の取扱いとして本適用指針案第67項に相当する会計処理を定めている。一方、Topic 842では、販売型リースと直接金融型リース等に区分して会計処理を並列的に定めている。IFRS会計基準も米国会計基準も基本的には改正前の会計基準の定め方が維持されている。
7. 本会計基準案等では、貸手の会計処理のうち変更しない点については、基本的に企業会計基準第13号等を踏襲する方向で会計基準を開発しており、企業会計基準適用指針第16号においては、第1法と第3法は並列的に定められていた。したがって、本会計基準案の提案をあえて変更する必要はないと考えられるため、本資料第5項の変更提案に合わせる点を除き、本適用指針案第67項と第68項の定め方を変更しないことが考えられる。

#### **(売上高と売上原価を計上する方法の適用要件に関する記載の見直し)**

8. 本資料第2項(1)のコメントでは、具体的には以下のことが指摘されている。

IFRSでは「製造業者又は販売業者である貸手」が売上高と売上原価を計上するとされ（IFRS第16号72項）、IFRSと比較して本会計基準案等の方が詳細な要件を定めているように見受けられる。このため、IFRSにおいて売上高と売上原価を計上する方法を選択している取引について、日本基準の個別財務諸表では異なる会計処理が要求されることになる場合が生じうると考えられる。IFRS任意適用企業が原則としてIFRSからの修正を不要とする基本方針からは、売上高と売上原価を計上する方法を選択するための要件

の見直し、たとえば IFRS 第 16 号と同様に「製造業者又は販売業者である貸手」であることを要件とすることなどを検討いただきたい。

9. この点、本会計基準案等では、貸手に関する会計処理については、一部を除き基本的には企業会計基準第 13 号等の定めを維持することとしているため、必ずしも IFRS 第 16 号と整合するように会計処理を定めていない。したがって、一義的には上記のコメントに対して特段の対応を図る必要はないと考えられる。
10. しかしながら、企業会計基準適用指針第 16 号第 122 項で示されている第 1 法から第 3 法の適用に関しては「想定される場合」として記載されているにとどまっているため、本適用指針案第 67 項及び第 68 項の定めのように「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」とするか否かで同適用指針第 67 項及び第 68 項の適用関係を区分する場合、現行の企業会計基準適用指針第 16 号の取扱いと異なる場合も生じ得ると考えられる。また、本会計基準案等ではいわゆる実質的なリースも適用範囲に含めているため、同一の製品又は商品を販売することのみを要件とすると本適用指針案第 67 項と第 68 項の適用が取引の実態に即さない場合もあり得ると考えられる。このため、以下の対応を行うこととしてはどうか（審議事項(8)-2-2 参考資料の本適用指針案の修正案第 67 項及び第 68 項参照）。
  - (1) 本適用指針案第 67 項及び第 68 項の適用関係を「製品又は商品の販売を主たる事業としている企業」か「製品又は商品の販売を主たる事業としている企業以外の企業」かどうかにより区分する。
  - (2) 本資料第 5 項で提案している本会計基準案第 43 項の修文に関連し、「通常の販売取引に係る方法に準じた会計処理」が適用される企業を「製品又は商品の販売を主たる事業としている企業」として定め、「通常の金融取引に係る方法に準じた会計処理」が適用される企業を「製品又は商品の販売を主たる事業としている企業以外の企業」として示す。

#### **ディスカッション・ポイント**

本資料第 5 項、第 7 項、第 10 項で提案している本公開草案の文案の修文に関する事務局提案についてご意見を伺いたい。

以 上