

プロジェクト リース

項目 セール・アンド・リースバック取引（基本となる会計処理・開示）

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. 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、質問 16（セール・アンド・リースバック取引に関する質問）について寄せられたコメントのうち、次の点について個別審議事項とすることとした。
 - (1) IFRS 任意適用企業から IFRS 第 16 号と同じ処理を行うことができるようにする要望がある。
 - (2) 資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて金融取引と整理すべきではない。
 - (3) 会計処理の明確化及び結論に至った根拠の明確化
3. 前項の個別審議事項のうち(1)については、第 513 回企業会計基準委員会（2023 年 11 月 1 日開催）及び第 136 回リース会計専門委員会（2023 年 10 月 31 日開催）で検討を行い、前項(2)及び(3)については第 517 回企業会計基準委員会（2023 年 12 月 27 日開催）及び第 140 回リース会計専門委員会（2023 年 12 月 21 日開催）で検討した。
4. これまで検討した個別審議事項の検討の中で意見が分かれた検討事項及び再度検討する意見が聞かれた論点は、次の 4 つであると考えられる。
 - (1) セール・アンド・リースバック取引の基本となる会計処理について、IFRS 第 16 号と同様の取扱いを代替的な会計処理として認めるかどうか。
 - (2) 一定期間にわたり充足される履行義務に該当する譲渡の取扱い
 - (3) セール・アンド・リースバック取引を金融取引として会計処理する場合の注記
 - (4) 企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項なお書き（転リース取引におけるセール・アンド・リースバック取引に係る取扱い）

5. 本資料では、前項のうち(1)及び(3)について検討を行うことを目的としている。

II. 対応案の検討

基本となる会計処理に係る代替的な取扱い

(検討の状況)

6. 第 513 回企業会計基準委員会及び第 136 回リース会計専門委員会において、次の提案を行った。

- (1) 理屈の上で資産の譲渡について企業会計基準第 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。)などの他の会計基準等の定めとの整合性を図ることを優先させ、IFRS が求める会計処理が必ずしも最適なものであるとは考えられないとして、IFRS 第 16 号と異なる会計上の取扱いを定めているものであること、本適用指針案の会計処理とすることによりセール・アンド・リースバックの取扱いについて比較的容易に判断することができると考えられ、簡素で利便性が高い会計基準とする開発方針とも整合することから、IFRS 第 16 号の定めと同様の定めに変更するには至らない。
- (2) 仮に IFRS 第 16 号と同様の会計処理を代替的な取扱いとして認めるか否かについては、次の 3 つの案を提示し、会計上の考え方にかかわるものであること及び代替的な取扱いにおける注記等の適用上のコストを要することから、(案 1) とすることを提案した。

(案 1) 代替的な取扱いを取り入れない。

(案 2) 代替的な取扱いを会計方針として IFRS 任意適用企業にのみ認める(この場合、セール・アンド・リースバック取引に係る調整額を注記する)。

(案 3) 代替的な取扱いを会計方針として全企業に認める(この場合、セール・アンド・リースバック取引に係る調整額を注記する)。

7. 前項の事務局提案に対して、前項(1)については異論が聞かれなかった一方で、前項(2)については、いずれの案も賛成する意見が聞かれており意見が分かれている。このため、本資料では前項(2)の対応について追加的な検討を行う。

(前項(2)に関して聞かれた意見)

8. 前項(2)に関して聞かれた主な意見は次のとおりである。

(案 1) を支持する意見

- (1) セール・アンド・リースバック取引はリースの中でも利益操作の可能性が高い領域とされており、このような取引に対してすべての企業に会計処理の選択適用を認めることは難しいと考える。
- (2) IFRS 任意適用企業に対してのみ IFRS 第 16 号の定めと同様の定めを選択適用できることとする根拠を説明することが難しいと考える。
- (3) 異なる理屈の会計処理を併存させることに違和感がある。

(案 2) を支持する意見

- (4) 連結財務諸表においては IFRS 任意適用企業との比較可能性は Topic 842 モデルを採用する限り取れないため、比較可能性という観点から選択適用を否定することは難しいと考えられるため、簡便法という位置づけである点を踏まえて (案 2) に賛成する。

(案 3) を支持する意見

- (5) IFRS 任意適用企業にのみ選択適用を認め、それ以外の企業において認めないとする理由はないと考えられるため (案 3) に賛成する。

(追加的な検討)

会計上の考え方

9. 第 513 回企業会計基準委員会及び第 136 回リース会計専門委員会において示しており、セール・アンド・リースバック取引における資産の譲渡が売却に該当する場合の売手である借手の会計処理について、(1) 買手である貸手に移転された権利に係る利得又は損失の金額のみを認識するのか (IFRS 第 16 号)、あるいは、(2) 売却損益の全額を認識するのか (Topic 842) の違いがある。これらの会計処理の違いは、次の理由によるものであると考えられる。
 - (1) IFRS 第 16 号においては、売手である借手が売却後に使用権部分を保持することが経済実態であると捉えている。そのため、経済的に関連する 2 つの取引である資産の売却取引とリースバック取引を一体の取引と捉えていると考えられる (IFRS 第 16 号 BC266 項)。
 - (2) Topic 842 においては、売却については、Topic 606 の支配の移転の定めに従い会計処理をすることとしている。支配の移転に重点を置けば、移転された原資産は全額利益が認識されることとなる。そのため、別個の資産である原資産の売却と、使用権資産のリースを 2 つの取引として捉えていると考えられる (ASU2016-02 BC360 項及び BC430 項)。

10. 前項のいずれの考え方もあり得るが、IFRS 第 16 号の考え方による場合、次のデメリットがあると考えられる。

- (1) 本適用指針案の提案では、Topic 842 を参考とし、前項(2)の考え方に基づき支配の移転に重点を置いて会計処理を定めている。本提案によれば、リースバックを売却された資産に係る支配の移転を判定するための要件とすることで支配が移転した資産について売却として会計処理を行うこととなり他の会計基準等の考え方とも整合した取扱いになると考えられる。

これに対し、IFRS 第 16 号の定めと同様の定めを本適用指針に含めた場合、資産の譲渡について収益認識会計基準など他の会計基準等の定めにより損益を認識すると判断される場合であっても、当該資産の譲渡に係る損益の調整を求めることになり、収益認識会計基準など他の会計基準等の考え方とは異なる考え方を採用することとなる。

- (2) IFRS 第 16 号においては、リースバックのリース料が指数又はレートに応じて決まる変動リース料以外の変動リース料(業績連動型の変動リース料)もリース負債の測定に含めることとされている¹。IFRS 第 16 号では、借手の会計処理においては業績連動型の変動リース料は借手のリース料に含めていないが、セール・アンド・リースバック取引においては業績連動型の変動リース料を考慮するとしており、必ずしも首尾一貫した取扱いとなっていないと考えられる。

11. ここで、代替的な取扱いを定める場合、主として、(1)会計上の理屈がある上で一定の使い分けが可能であるものと、(2)重要性の観点から(会計上の理屈に関係なく)定めるものがあると考えられる。この点、セール・アンド・リースバック取引に係る基本的な会計処理については、重要性の観点で定めるものではないため、会計上の理屈がある上で一定の使い分けが可能であるものであるかどうか重要になると考えられる。

この点、IFRS 第 16 号が採る会計処理は会計上の考え方として必ずしも適切であるとはいえず、また、仮に選択を認めるとした場合に一定の使い分けの基準を設けることも難しいことを考慮すると、会計方針の選択を条件とするとしても本適用指針案の中に取り入れることは難しいと考えられる。

12. 他方、本資料第 8 項(4)に記載のとおり、適用上のコストの観点から IFRS 任意適用企業に対して IFRS 第 16 号の会計処理を認めてはどうかとの意見も聞かれているが、次の点

¹ 2020 年 6 月に IFRS 解釈指針委員会よりアジェンダ決定「IFRS 第 16 号『リース』ーリース料が変動するセール・アンド・リースバック」が公表され、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において、リースバックに係るリース料がすべて変動するものであり、指数又はレートに応じて決まる変動リース料ではない場合であっても、リース負債を認識することになるとの整理が示されている。

を考慮すると、適用上のコストの観点であったとしても代替的な会計処理を定めることは適当ではないと考えられる。

(1) これまでの我が国の会計基準においては、経過措置やごく例外的な場合を除き、IFRS 任意適用企業のみ適用される例外的な会計処理の定めを置くことはしていないため、IFRS 任意適用企業のみ適用される代替的な取扱いを設けることは難しいと考えられる。

(2) IFRS 任意適用企業の適用上のコストは確かに生じるが、セール・アンド・リースバック取引は頻繁に行われないと考えられるため、代替的な取扱いを認めなかったとしても影響は限定的であると考えられる。

13. 以上を踏まえ、セール・アンド・リースバック取引に係る会計処理に関して、代替的な会計処理を取り入れないことが考えられる。

ディスカッション・ポイント1

前項の対応案についてご意見を伺いたい。

セール・アンド・リースバック取引を金融取引として会計処理する場合の注記

(検討の状況)

14. 本公開草案に対して、セール・アンド・リースバック取引を金融取引として会計処理する場合に、担保資産の注記が必要であるか明確化すべきとのコメントが寄せられている。

15. この点、担保資産に関する注記については、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(以下「財務諸表等規則」という。)等又は会社計算規則で定められているものである。

(聞かれた意見)

16. 本資料第14項に関して第140回リース会計専門委員会では次の意見が聞かれた。

(1) 企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」(注16)及び第71-2項において、ノンリコース債務に対応する資産について担保資産の注記に準じた注記が定められている点も踏まえて、会計基準において注記を行うのかどうかを明確にすることを検討すべきと考える。

- (2) 資産の譲渡が売却に該当せず資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて金融取引として会計処理を行う場合に貸借対照表に計上されている資産及び金融負債は、換金可能性等の点で他の資産や負債と性質が異なるものと考えられるため、担保資産の注記に準じた情報を開示することは財務諸表利用者にとって有益なものと考えられる。

(追加的な検討)
担保資産に関する注記の趣旨

17. 財務諸表等規則では、担保資産の注記として次の事項を開示することが求められている(同第43条及び財務諸表等規則ガイドライン43)²。

【財務諸表等規則】

43. 資産が担保に供されているときは、その旨を注記しなければならない。

【財務諸表等規則ガイドライン】

43 規則第43条の規定による注記は、当該資産の全部又は一部が、担保に供されている旨並びに当該担保資産が担保に供されている債務を示す科目の名称及びその金額(当該債務の一部に担保が付されている場合には、その部分の金額)を記載するものとする。なお、当該資産の一部が担保に供されている場合には、当該部分の金額を明らかにするものとする。(略)

18. 前項の注記が求められている趣旨について財務諸表等規則についての解説³では次のことが記載されている。

(略) 債権者なり出資者の立場からすると、相手方の資産が担保に供されているか否か、供されているとすれば、どのような種類のものが、どのような債務の担保として供されているかを知ることによって、自己の債権の安全性を確かめようとするに違いない。この事情は既存の債権についても同様である。債権者の資産がA債権者に対し担保に供されることは、B債権者にとっては無関心ではありえないはずである。(略)

19. また、会社計算規則では、資産が担保に供されている場合の注記として次の事項を開示することが求められている(同103条)。

第一百三条 貸借対照表等に関する注記は、次に掲げる事項(連結注記表にあつては、第六号から第九号までに掲げる事項を除く。)とする。

一 資産が担保に供されている場合における次に掲げる事項

² 「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」第34条の3でも担保資産の注記が求められており、財務諸表等規則第43条の規定が準用されている。

³ 松土陽太郎・藤田厚生・平松朗、「新版 財務諸表規則逐条詳解」、中央経済社、2010年

- イ 資産が担保に供されていること。
- ロ イの資産の内容及びその金額
- ハ 担保に係る債務の金額

20. 前項の注記が求められている趣旨について会社計算規則の解説⁴では次のことが記載されている。

(略) 会社の資産が担保に供されている場合には、一般債権者（無担保債権者）にとって引当となる会社の資産は担保の対象となっていない資産に限られることが事実上多いし、どのような資産が担保に供されているかは会社の財産状態を示すものとして重要性を有するからである。(略)

担保資産に関する注記に準じた注記

21. 担保資産の注記に準じた注記が求められているものとして、次の注記がある。

- (1) 特別目的会社を活用した不動産の流動化を金融取引として会計処理を行った場合の注記（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」（以下「不動産流動化実務指針」という。）第 22 項）

22. 金融取引として会計処理を行った場合には、担保資産の注記に準じて、その旨並びに関連する債務を示す科目の名称及び金額を記載しなければならない。

- (2) ノンリコース債務に対応する資産に関する注記（企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（注 16））

(注 16) ノンリコース債務に対応する資産に関する注記事項

(注 11-2) で示したノンリコース債務に対応する資産については、当該資産の科目及び金額を注記する。

71-2. 平成 23 年改正会計基準では、連結の範囲に含めた特別目的会社におけるノンリコース債務については、連結貸借対照表上、他の項目と区別して記載するか、又は注記することとしている（注 11-2 参照）。これは、そのような返済原資が特定の資産等に制限されている債務については、通常の借入金等の債務とは性格が異なるとの意見を踏まえたものである。

また、この場合には、当該ノンリコース債務に対応する資産について、担保資産の注記に準じた注記を行うことが資産の特徴を示す観点から有用であ

⁴ 弥永真生、「コンメンタール 会社計算規則・商法施行規則[第 4 版]」、商事法務、2022 年

ると考えられたことから、対応する資産が含まれている科目及びその金額を注記することとした（注16参照）。

IFRSにおける開示

22. セール・アンド・リースバック取引を金融取引として会計処理する場合の注記について、IFRS 第16号で個別に定められていないが、IAS 第16号「有形固定資産」第74項(a)で「所有権に対する制限及び負債の担保に供した有形固定資産の存在及び金額」を開示することが求められている。

対応案の検討

23. セール・アンド・リースバック取引を金融取引として会計処理する場合、売手である借手にリースバックされる資産の所有権は、通常、買手である貸手が有しているところ、借手において資産の売却が成立していないため、借手は当該資産の認識を中止せず自己所有の資産と同様に貸借対照表に計上することとなる。
24. 本資料第17項及び第19項に記載した担保資産に関する注記の趣旨は、債権者が自己の債権の安全性を確かめるために会社の財産状態を確認することであり、どの債務に関連するのかの情報も一定の有用性があると考えられるが、セール・アンド・リースバック取引を金融取引として会計処理する場合に貸借対照表に計上されている資産は、買手である貸手が所有している資産であり、資産を処分する権利などの資産の使用に制限が課されているものであって、金融負債が返済されなかった場合に売手である借手（相手側）の資産を処分するという性格のものではない点で担保資産とは異なると考えられる。
25. この点、本資料第16項(2)の意見で聞かれているように、セール・アンド・リースバック取引において金融取引として会計処理している資産は、換金可能性等の点で自己が所有権を有する他の資産とは性質が異なると考えられるため、財務諸表において資産の性質の違いを明らかにすることは有用であると考えられる。これに対して、換金可能性に制限がある場合、資産の処分により得られる現金を債務返済に充当することはできないため、関連する債務を示す科目の名称及び金額に関する情報の使用目的や有用性は明らかではないと考えられる。このため、関連する債務を示す科目の名称及び金額の開示は求めないことが考えられるがどうか。
26. 前項の開示目的に鑑み、次の事項について注記を求めることが考えられるがどうか。
- (1) セール・アンド・リースバック取引において金融取引として会計処理している資産がある旨
 - (2) 当該資産の科目及び金額

また、当該資産はセール・アンド・リースバック取引に関連して生じるものであることから、当該注記は、リース特有の取引に関する情報として、本適用指針案第 97 項(1)のセール・アンド・リースバック取引に関する注記事項の一項目として定めることが考えられる。

関連する注記の検討

27. 特別目的会社を活用した不動産の流動化を金融取引として会計処理を行う場合に企業に計上されている有形固定資産に係る状況は、本資料第 24 項で記載しているセール・アンド・リースバック取引を金融取引として会計処理する場合に計上される資産に係る状況と類似していると考えられる。
28. 本資料第 25 項の開示目的に照らすと、不動産流動化実務指針第 22 項で求められている注記についても本資料第 26 項の注記と同様とすることが考えられるがどうか。なお、この場合、不動産流動化実務指針については本公開草案の公表に伴い当委員会から日本公認会計士協会に改正の依頼を行っているため、追加で改正依頼を行うことになると考えられる。

ディスカッション・ポイント2

本資料第 26 項及び前項の対応案についてご意見を伺いたい。

以 上

別紙 本公開草案の抜粋

【本適用指針案】

97. セール・アンド・リースバック取引及びサブリース取引について、次の事項を注記する。
- (1) セール・アンド・リースバック取引
 - ① セール・アンド・リースバック取引から生じた売却損益を損益計算書において区分して表示していない場合、当該売却損益が含まれる科目及び金額
 - ② 第51項(2)を適用して会計処理を行ったセール・アンド・リースバック取引について、当該セール・アンド・リースバック取引の主要な条件
 - (2) サブリース取引
 - ① 使用权資産のサブリースによる収益を損益計算書において区分して表示していない場合、当該収益が含まれる科目及び金額
 - ② 第88項の定めを適用し中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合のサブリース取引について計上した損益を損益計算書において区分して表示していない場合、当該損益が含まれる科目及び金額
 - ③ 第89項なお書きの定めを適用し転リース取引に係るリース債権又はリース投資資産とリース負債を利息相当額控除前の金額で計上する場合に、当該リース債権又はリース投資資産及びリース負債を貸借対照表において区分して表示していないとき、当該リース債権又はリース投資資産及びリース負債が含まれる科目並びに金額

以 上