
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（一定期間にわたり充足される履行義務に関する取扱い等）

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(2)及び(4)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

一定期間にわたり充足される履行義務に関する取扱い

(検討の状況)

6. 第 517 回企業会計基準委員会及び第 140 回リース会計専門委員会では、本公開草案に寄せられた次のコメントについて追加的な検討を行った。

本適用指針案第 50 項の定めがあったとしても、資産の譲渡が一定の期間にわたり充足される履行義務の充足によって行われる場合でフルペイアウトのリースバックが付随するときには売却処理の可否の判断において無視できないと理解しているが、本公開草案第 50 項の記載ぶりでは、資産の譲渡が一定の期間にわたり充足される履行義務の充足によって行われその後にリースバックを伴う取引については、そのリース取引がフルペイアウトであったとしても何ら考慮されることなく売却処理が認められるように読まれる可能性がある。

7. 前項のコメントは、本適用指針案第 50 項においてセール・アンド・リースバック取引から除外している取引について、リースバックがフルペイアウトであったとしても特段の考慮が不要であるかどうかについて明確化が求められているものと考えられる。
8. この点、セール・アンド・リースバック取引の定義¹を踏まえ、譲渡された資産とリースされた資産の同一性に着目し、次のとおり整理を行っている（本適用指針案 BC74 項から BC76 項）。

- (1) 売手である借手による資産の譲渡が企業会計基準第 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により、一時点で損益を認識する売却に該当すると判断される場合、売手である借手は、当該資産を買手である貸手に譲渡し、譲渡した当該資産をリースしているものと考えられる。
- (2) 一定期間にわたり充足される履行義務に関しては、資産の譲渡により売手である借手から買手である貸手に支配が移転されるのは仕掛中の資産であり、移転された部分だけでは資産の使用から経済的利益を享受できる状態にない。これに対し、リースバックにより売手である借手が支配を獲得する使用権資産は、完成した資産に關す

¹ 「セール・アンド・リースバック取引」とは、売手である借手が資産を買手である貸手に譲渡し、売手である借手が買手である貸手から当該資産をリースする取引をいう。（本適用指針案第 4 項(11)）

るものであるため、譲渡された資産とリースされた資産は同一ではないと考えられる。

9. また、第 517 回企業会計基準委員会及び第 140 回リース会計専門委員会では、事務局から次の整理を提示した。

企業が顧客の土地の上に建設工事を行う工事契約の場合には、顧客は、一般的に、企業の履行から生じる仕掛品を支配することになると考えられる。すなわち、一定の期間にわたり資産が生じる又は仕掛中の資産の価値が増加するにつれて当該仕掛中の資産を支配する（収益認識会計基準第 38 項(2)）ことになると考えられる²。このような資産は、財又はサービスの束が連続的に移転するという点で、財が一時点で移転する資産とは取引の性格が異なると考えられる。また、収益認識会計基準において一定期間にわたり充足される履行義務に該当する場合、売手である借手は完成された資産を買手である貸手に移転する前に支配していないとも捉えられる。

(聞かれた意見)

10. 前項の整理に対して、次の意見が聞かれた。

一定の期間にわたり充足される履行義務による資産譲渡はセール・アンド・リースバック取引の定めが適用されないとする事務局提案の分析には同意するが、本適用指針案第 50 項の記載内容からは、譲渡後にリースバックにより継続的な関与が予定される場合であっても、収益認識会計基準を適用するにあたりリースバックを考慮せずに検討することが可能であるように読まれる可能性があると考え。そのため、収益認識会計基準の検討にあたりリースバックを考慮しないことを意図するものではないことを明確にすべきと考える。

(追加的な検討)

分析

11. 本資料第 10 項で指摘されている「継続的関与」については、収益認識会計基準では明示的に考慮することを定めていないが、資産に対する支配、すなわち、資産の使用を指図し当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力を有しているかを判断する（収益認識会計基準第 37 項）上で一定の考慮がなされるものと考えられる。

² 収益認識会計基準第 38 項(2)の要件を満たさない場合には、収益認識会計基準第 38 項(3)に従って、①企業が顧客との契約における義務を履行することにより他の用途に転用することができない資産が生じること、かつ、②履行を完了した部分について対価を収受する強制力のある権利を有することを検討することになる。

12. 本資料第 8 項に記載のとおり、本適用指針案第 50 項の取扱いは、資産の譲渡が一定期間にわたり充足される履行義務を充足する取引については、譲渡された仕掛中の資産とリースされる完成した資産が同一ではないことに着目し、資産の譲渡とリースを一体の取引として捉えず、仕掛中の資産の譲渡と完成した資産のリースを別の取引として会計処理を行うこととしているものである。このため、一定期間にわたり充足される履行義務を充足しているかどうかの判断、すなわち、顧客との契約の対象となる仕掛品に対する支配が顧客に移転するかどうかの判断にあたって継続的関与があるかどうかは、一定の考慮の対象になり得ることもあると考えられるが、完成した資産に対して継続的関与を考慮することにはならないと考えられる。

したがって、完成された資産についていわゆるフルペイアウトのリースを行うとしても一定期間にわたり充足される履行義務を充足しているかどうかの判断には影響しないと考えられる。

13. この点、本適用指針案第 50 項及び第 51 項での定め方は明確であり、また、前項の説明について本適用指針案 BC74 項から BC76 項の結論の背景の記載に追加すべき点はないと考えられる。

ディスカッション・ポイント 1

本資料第 13 項の対応案についてご意見を伺いたい。

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

(聞かれた意見)

14. 第 140 回リース会計専門委員会で、企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項後段で定められている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に関して、次の意見が聞かれた。

企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項後段の定めはメーカーや卸売業者がリース会社に資産を譲渡してリースバックを行い、同一条件でユーザーに転リースする取引が想定し、一定の要件を満たす場合に企業がリース会社に売却した時点で損益を計上することを認めるものである。当該定めは本適用指針案において踏襲されていないため、本会計基準案等において同様の会計処理が認められるのか否かを明らかにすべきである。

(追加的な検討)

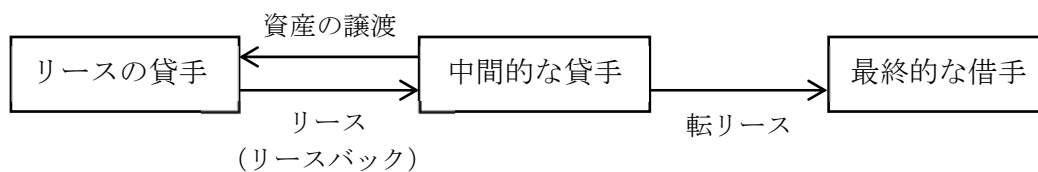
分析

15. 企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項後段では、次の取扱いが定められている。

50. (略) なお、セール・アンド・リースバック取引によるリース物件を、さらに概ね同一の条件で第三者にリースした場合で、当該転リース取引の貸手としてのリース取引がファイナンス・リース取引に該当し、かつ、その取引の実態から判断して当該物件の売買損益が実現していると判断されるときは、その売買損益は繰延処理せずに損益に計上することができる。

16. 企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項後段で想定している取引は、次の図のような取引であると考えられる。

【図】 企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項後段で想定している取引



17. 前項の取引においては、中間的な貸手は本適用指針案第 89 項（企業会計基準適用指針第 16 号第 47 項）における転リース取引を行っているため、リースバックはファイナンス・リースに分類され、本適用指針案第 51 項(1)②³を満たすことになる。当該取引において、資産の譲渡を売却に該当するものとして中間的な貸手が資産の譲渡を行った時点で収益の認識を認めるかどうか論点になる。

18. この点、セール・アンド・リースバック取引については、本適用指針案第 51 項(1)②を満たす場合、金融取引として会計処理を行うこととしているため、企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項後段で想定している取引においても、原則として、資産の譲渡に係る収益を認識することはできないものと考えられる。

19. しかしながら、本適用指針案 BC113 項に記載のとおり、転リース取引は機器等のリースについて仲介的な役割を果たす取引であるとされており、企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項後段で想定している取引も同様であると考えられる。中間的な貸手がリースについて仲介的な役割のみを果たしているのであれば、本適用指針案第 51 項(1)②の定めにかかわらず、資産の譲渡に係る収益を認識することも考えられる。

対応案

20. 上述を踏まえ、本適用指針案では転リース取引について企業会計基準適用指針第 16 号の定めを踏襲し、収益及び費用を純額で計上することを認める取扱いを定めている（本適

³ 第 519 回企業会計基準委員会及び第 143 回リース会計専門委員会で提案した修正案では本適用指針案第 51 項(2)となる。

用指針案第 89 項) こととの関係で、企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項後段の取扱いを引き継ぐことも考えられるがどうか。

21. また、企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項後段では、「その取引の実態から判断して当該物件の売買損益が実現していると判断される時」という要件が定められている。仮に企業会計基準適用指針第 16 号第 50 項後段の取扱いを引き継ぐ場合、収益の認識の要件を次のとおり整理することが考えられるがどうか。

(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント 2

本資料第 20 項及び第 21 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】

50. セール・アンド・リースバック取引とは、売手である借手が資産を買手である貸手に譲渡し、リースバックする取引をいう（本適用指針第4項(11)参照）。
- リースバックが行われる場合であっても、売手である借手による資産の譲渡が次のいずれかであるときはセール・アンド・リースバック取引に該当しない。
- (1) 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。）に従い、一定の期間にわたり充足される履行義務（収益認識会計基準第36項）の充足によって行われるとき
 - (2) 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。）第95項を適用し、工事契約における収益を完全に履行義務を充足した時点で認識することを選択するとき
51. 売手である借手は、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か否かについて判断を行い、次のとおり会計処理を行う。
- (1) 資産の譲渡が売却に該当しない場合
次のいずれかに該当する場合、売手である借手による資産の譲渡は売却に該当しない。この場合、売手である借手は当該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。
 - ① 売手である借手による資産の譲渡が収益認識会計基準などの他の会計基準等により売却に該当しないと判断される場合
 - ② リースバックにより、売手である借手が、資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担することとなる場合
 - (2) 資産の譲渡が売却に該当する場合
売手である借手による資産の譲渡が、収益認識会計基準などの他の会計基準等により、一時点で損益を認識する売却に該当すると判断される場合、売手である借手は、当該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当該損益を認識し、リースバックについて会計基準及び本適用指針に従い借手の会計処理を行う。ただし、一時点で損益を認識する売却に該当すると判断される場合であっても、(1)②に該当する場合は金融取引として会計処理を行う。
- BC74. 本適用指針においてセール・アンド・リースバック取引は、IFRS第16号と同様に「売手である借手が資産を買手である貸手に譲渡し、リースバックする取引」と定義している（第4項(11)参照）。この定義においては、譲渡された資産とリースされた資産が同一であることが重要な要素となっている。
- BC75. セール・アンド・リースバック取引に該当するか否かを検討する対象となる資産の譲渡とリースバックにおいて、売手である借手による資産の譲渡が収益認識会計基準など

の他の会計基準等により、一時点で損益を認識する売却に該当すると判断される場合、売手である借手は、当該資産を買手である貸手に譲渡し、譲渡した当該資産をリースしているものと考えられる。この場合、譲渡された資産とリースされた資産は同一であると考えられることから、これらの取引についてはセール・アンド・リースバック取引に該当するものとして会計処理を定めることとした（本適用指針第 51 項(2) 参照）。

BC76. 一方、セール・アンド・リースバック取引に該当するか否かを検討する対象となる資産の譲渡とリースバックにおいて、売手である借手による資産の譲渡が次のいずれかである取引については、資産の譲渡により売手である借手から買手である貸手に支配が移転されるのは仕掛中の資産であり、移転された部分だけでは資産の使用から経済的利益を享受できる状態にない。これに対し、リースバックにより売手である借手が支配を獲得する使用権資産は、完成した資産に関するものであるため、譲渡された資産とリースされた資産は同一ではないと考えられる。

- (1) 収益認識会計基準に従い一定の期間にわたり充足される履行義務（収益認識会計基準第 36 項）の充足によって行われる場合
- (2) 収益認識適用指針第 95 項を適用し工事契約における収益を完全に履行義務を充足した時点で認識することを選択する場合
したがって、これらの取引はセール・アンド・リースバック取引として取り扱わないこととした（本適用指針第 50 項参照）。

以 上