
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. 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ついては、第 519 回企業会計基準委員会（2024 年 2 月 5 日開催）において、本公開草案の提案を維持する方向性での事務局提案に異論は聞かれなかった。一方、文案の見直しに関しては事務局提案に異論が聞かれたため、本資料では、文案に関する検討を行うことを目的としている。

II. 本公開草案公表後の検討

論点

3. 第 514 回企業会計基準委員会（2023 年 11 月 14 日開催）及び第 137 回リース会計専門委員会（2023 年 11 月 13 日開催）並びに第 519 回企業会計基準委員会及び第 142 回リース会計専門委員会（2024 年 1 月 30 日開催）で、識別され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の定めに関連する論点は、次のとおりであると考えられる。
 - (1) 本会計基準案と本適用指針案の平仄をとる。この点、会計基準に合わせるか、適用指針に合わせるかが論点となる。
 - (2) 本適用指針案第 67 項（リース開始日に売上高と売上原価を計上する方法（いわゆる第 1 法））と第 68 項（売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法（いわゆる第 3 法））の使い分けを企業単位とするか、取引単位とするか。
 - (3) 本適用指針案第 67 項の「同時に貸手として同一の製品又は商品を原資産としている場合」という定めに関する現行の企業会計基準適用指針第 16 号の取扱いとの整合性
 - (4) 本適用指針案第 68 項を適用する場合に販売益相当額が生じるときの会計処理の明確化

- (5) 所有権移転外ファイナンス・リースからサービスを除いた部分が金融取引であるとする整理は、リースには様々な構成要素が含まれているにもかかわらず金融取引であることを強調しすぎている。
- (6) リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法（企業会計基準適用指針第 16 号第 51 項(2)。以下「第 2 法」という。）の廃止に至る結論の背景の記載の見直し
- (7) 本適用指針案第 67 項の会計処理において売上高に利息部分が含まれないことについて現行の企業会計基準適用指針第 16 号と異なることの結論の背景への記載

III. 対応案の検討

検討事項

4. 前項(1)から(7)の論点について、次のとおり検討する。
 - (1) 本会計基準案と本適用指針案の平仄（前項(1)）
 - (2) 第 1 法と第 3 法の適用関係（前項(2)及び(3)）
 - (3) 販売益相当額が生じる場合の会計処理（前項(4)）
 - (4) 上述(1)から(3)を踏まえた会計基準本文及び適用指針本文の文案の検討
 - (5) 結論の背景の記載の見直し（前項(5)から(7)）

本会計基準案と本適用指針案の平仄

（これまでの事務局提案）

5. 第 519 回企業会計基準委員会及び第 142 回リース会計専門委員会では、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する修正案として次の提案を行った。
 - (1) 本適用指針案第 67 項の会計処理は、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。）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」として記載し、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。
 - (2) いずれを適用するかについては、会計基準で「取引の実態に応じて」適用することを定める。

(聞かれた意見)

6. 前項の事務局提案に対して、会計基準本文で通常の金融取引に係る方法に準じた会計処理を定めることに反対する意見として、次の意見が聞かれている。
 - (1) 用語を変えることによる意図しない影響が生じることもあり得るため、なるべく本公開草案の表現を変更せず修文を行う方が良い。
 - (2) 本会計基準案第 43 項の修文に関して、「販売取引」と「金融取引」という表現は、それぞれが全く異なる会計処理のような印象を受ける。
 - (3) 「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」におけるファイナンス・リースについて金融取引を強調しすぎた表現であり、事務局提案に反対する。現金払いで発生せず分割払いで発生する利息分を利息法で処理することは明らかであるため、「通常の販売取引に係る方法に準じた会計処理」と「通常の金融取引に準じた会計処理」に分けて記載する必要はないと考える。

(対応案)

7. 現行の企業会計基準第 13 号第 9 項では、ファイナンス・リース取引の会計処理について、「通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う」ことが定められている。
8. 特に所有権移転外ファイナンス・リースについては、「経済的にはリース物件の売買及び融資と類似の性格を有する一方で、法的には賃貸借の性格を有し、また、役務提供が組み込まれる場合が多く、複合的な性格を有する」(同会計基準第 38 項)とされており、このうち、リース物件の売買に類似する性格に着目して会計処理が定められていたと考えられる。
9. 本公開草案では、貸手の会計処理について収益認識会計基準との整合性を図る点並びにリースの定義及びリースの識別を除き、基本的に企業会計基準第 13 号の定めを踏襲することを開発にあたっての基本的な方針とすることを提案していることも踏まえ、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ついて、次のとおり原資産の売買としての性格に着目して定める企業会計基準第 13 号等と同様の構成とすることが考えられる。
 - (1) 本会計基準案第 43 項の定めは、企業会計基準第 13 号と同様とし、本公開草案の記載から変更しない。
 - (2) 本適用指針案第 67 項及び第 68 項も、原資産の売買としての性格に着目して定めることとする。したがって、本適用指針案第 68 項の定めは、第 67 項の定めの一部として置く。

第 1 法と第 3 法の適用関係

(これまでの事務局提案)

10. 第 519 回企業会計基準委員会及び第 142 回リース会計専門委員会では、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する修正案として次の提案を行った。
- (1) 本会計基準案では、「取引の実態に応じて」適用することを定める。
 - (2) 本適用指針案では、同第 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」かにより区分する。

(聞かれた意見)

11. 前項の事務局提案に対して、次の意見が聞かれている。
- (1) 企業単位でいずれの会計処理を適用するかを判定することは複数の事業を営む場合の会計処理が明確でないため、取引単位で判定することを検討すべきである。
 - (2) 第 519 回企業会計基準委員会及び第 142 回リース会計専門委員会で提案した本会計基準案第 43 項の修正案の「取引の実態に応じて」という記載からは、取引単位で判定するとも読めるため、本会計基準案と本適用指針案の整合性を図る必要があると考える。

(対応案)

12. 仮に企業を会計処理の適用の区分とすると当該企業が複数の事業を営む場合の適用関係が不明瞭となるとの指摘及び本資料第 3 項(3)の指摘への対応を合わせて考えると、リースの取引実態に応じて会計処理を行う定めとし、次の対応を行うことが考えられる。
- (1) 第 1 法と第 3 法の使い分けの規準
 - ① 企業単位での適用とならないように貸手の種類で書き分ける。
 - ② 適用単位は、「リース（取引）」とする。
 - ③ 「同一の製品又は商品を原資産としている場合」の記載を現行の企業会計基準適用指針第 16 号の「主として製造業、卸売業等を営む企業が製品又は商品を販売する手法としてリース取引を利用する場合を想定している」という記載の趣旨と同様となるように表現を変更する。
 - (2) (1)を考慮した場合の具体的な適用の区分の定めは、次のとおりとする。
 - ① 製造又は販売を事業とする貸手が主たる事業の一環で行うリース（第 1 法）
 - ② それ以外のリース（第 3 法）

【表】 本資料における貸手の適用の区分の提案の概要

貸手の事業の種類 リースの種類	製造又は販売	製造又は販売以外 (例：リース業)
主たる事業の一環で行うリース	本適用指針案の変更案 第 67 項(1) (第 1 法)	本適用指針案の変更案 第 67 項(2) (第 3 法)
主たる事業の一環以外で行うリース		

販売益相当額が生じる場合の会計処理

(聞かれた意見)

13. 第 137 回リース会計専門委員会では、次の意見が聞かれた。

- (1) コメント提出者の要望は第 3 法において販売益が生じる場合についても明確化すべきとの趣旨である可能性があるため、販売益が生じる場合についても追加して記載することを検討すべきである。

(対応案)

14. 前項の意見に関して、第 3 法が適用される次の 2 つの取引の類型があり得ると考えられる。

- (1) リースを主たる事業とする企業が行うリースのように、原資産の購入時期とリース開始日が極めて近く、かつ、現金購入価額が借手に対する現金販売価格と差が(ほとんど)ない場合
- (2) 貸手が、主たる事業の一環以外で行う不動産(例えば、建物)のファイナンス・リースのように、原資産の取得日とリース開始日が近接しないことによりリース開始日における原資産の帳簿価額と借手に対する現金販売価額に一定の乖離が生じる場合

前項の意見は(2)の取引類型に関する指摘と考えられ、本指摘では当該類型の会計処理を明らかにすることが求められていると考えられる。

15. この点、本公開草案では、貸手の会計処理について企業会計基準第 13 号等の定めを踏襲しているため、現行の企業会計基準第 13 号等において第 3 法を適用する場合に販売益が生じるときの会計処理を定めていないことから当該会計処理を明らかにしていないが、本資料第 13 項の指摘を踏まえ、本適用指針案第 68 項に販売益が生じるときの会計処理の定めを追加することが考えられる。

なお、本資料第9項(2)に記載のとおり、本適用指針案第68項の定めは同第67項の一部として定めることを提案しているため、当該追加的な定めも同第67項の一部として定めることが考えられる。

16. また、この場合、第1法における販売益相当額に重要性がない場合の簡便的な取扱い（販売益相当額が貸手のリース料に占める割合に重要性が乏しい場合に当該販売益相当額を利息相当額に含めて処理することができる取扱い）と均衡を図るため、第3法においても、同様に売却損益が貸手のリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、当該売却損益を利息相当額に含めて処理することができる定めを置くことが考えられる。
17. ここで、前項の定めを置く場合、本資料第14項(1)のリースを主たる事業とする企業が行うリースにおいて販売益相当額がある場合にも、販売益相当額を区分して処理する定めが適用されることとなる。この点、リースを主たる事業とする企業では、通常、原資産の購入時とリース開始日が極めて近く、かつ、現金購入価額が借手に対する現金販売価格と差が（ほとんど）ないと聞かれていることから、前項のように「売却損益が貸手のリース料に占める割合に重要性が乏しい場合」との定めの中で対応が可能と考えられる。

会計基準本文及び適用指針本文の文案の検討

18. 上述の各対応案を踏まえ、会計基準の本文及び適用指針の本文を次のとおりとすることが考えられる。

(1) 会計基準の本文：本公開草案から変更しない。

(HP では非公表)

(2) 適用指針の本文：本公開草案から次のとおり変更する。

(HP では非公表)

19. なお、仮に前項の変更案を採用する場合、本適用指針案における「現金購入価額」の記載についての変更の要否を今後検討する（〔設例9-1〕の記載も同様。）。

結論の背景の記載の見直し

(聞かれた意見)

20. 本資料第3項(5)から(7)では、次の点が指摘されている。
 - (1) 所有権移転外ファイナンス・リースからサービスを除いた部分が金融取引であるとする事務局の分析は、リースには様々な構成要素が含まれているにもかかわらず金融取引であることを強調しすぎている。

- (2) 第 2 法の廃止に至る結論の背景の記載の見直しについては、廃止の理由を割賦基準の廃止とすることは適切ではないとの意見が聞かれている。
- (3) 本適用指針案第 67 項の会計処理において売上高に利息部分が含まれない点で現行の企業会計基準適用指針第 16 号と異なることを結論の背景に記載すべきとの意見が聞かれている。

(対応案)

- 21. 前項(2)及び(3)で指摘されている点について、本適用指針案の結論の背景に記載することが考えられる(前項(2)については本適用指針案の変更案 BC101 項、前項(3)については本適用指針案の変更案 BC99 項また書き参照)。また、前項(1)については本公開草案の表現を見直すことが考えられる(前項(1)については BC100 項参照)。
- 22. また、本資料第 18 項の適用指針の本文の定めの見直しに伴い、次の点について記載を行うことが考えられる。
 - (1) 本会計基準案と本適用指針案の記載の平仄を採る必要があるとの本公開草案に寄せられたコメントへの対応として、本会計基準案第 43 項における「通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う」ことを定めている背景として、原資産の売買としての性格に着目して定めている(本資料第 9 項参照)ことを本会計基準案の結論の背景に記載を行う(本会計基準案の変更案 BC54-3 項参照)。
 - (2) 公開草案に寄せられたコメントに対応して、第 3 法において販売益相当額が生じる場合の会計処理を明確化していること(本資料第 15 項参照)を結論の背景に記載を行う(本適用指針案の変更案 BC101 項参照)。
- 23. 前 2 項の具体的な記載及び本公開草案からの変更は次のとおりとすることが考えられる。
 - (1) 本会計基準案
(HP では非公表)
 - (2) 本適用指針案
(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント

本資料第 9 項の対応案、第 12 項の対応案、本資料第 14 項から第 17 項の対応案及び第 21 項から第 22 項の対応案並びに第 18 項及び第 23 項の文案についてご意見を伺いたい。

以 上