



2024年7月

移管指針第3号

連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関する実務指針

連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関する実務指針

平成9年11月11日
改正 平成20年3月25日
改正 平成26年11月28日
日本公認会計士協会
最終改正 2024年7月1日
企業会計基準委員会

目 次

1. はじめに
2. 連結財務諸表におけるファイナンス・リース取引の会計処理
 - (1) 借手、貸手ともに所有権移転外ファイナンス・リース取引について売買処理を行っている場合
 - (2) 借手、貸手ともに所有権移転外ファイナンス・リース取引について賃貸借処理を行っている場合
 - (3) 連結会社間で販売益が生じている物件を第三者にリースした場合の取扱い（貸手の会計処理）
3. 連結の範囲及び持分法の適用範囲の判断におけるリース取引の取扱い
4. 適用
5. 設例による解説
 - 設例1 連結会社間で所有権移転外ファイナンス・リース取引が行われた場合の基本的な会計処理
 - 設例2 借手の資産計上額と貸手の購入価額が相違する場合
 - 設例3 利息相当額の取扱いが異なる場合
 - 設例4 貸手の製作価額又は現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差がある場合（貸手の会計処理）

1. はじめに

本報告は、連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関し、平成6年1月18日付けで日本公認会計士協会が公表した「リース取引の会計処理及び開示に関する実務指針」（以下「リース実務指針」という。）を補足するものとして平成9年11月に公表された。リース実務指針は、平成5年6月17日付けで企業会計審議会第一部会から公表された「リース取引に係る会計基準に関する意見書」（以下「改正前リース会計基準」という。）を実務に適用する場合の具体的な指針としての性格を有しており、本報告も同様に、リース会計基準を連結会計実務に適用する場合の具体的な指針としての性格を有するものであった。

改正前リース会計基準では、ファイナンス・リース取引のうち所有権移転外ファイナンス・リース取引について、一定の注記を要件として通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を採用することを認めてきたが、この例外処理を廃止するために会計基準の改正が行われ、企業会計基準委員会から平成19年3月30日に企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」（以下「リース会計基準」という。）が公表されている。また、同時にリース実務指針も改正され、企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」（以下「リース適用指針」という。）が公表されている。

今般、本報告は、連結会計実務に適用する場合の具体的な指針として、リース会計基準及びリース適用指針の改正に対応するよう見直しを行い設例を追加した。なお、リース適用指針においても連結財務諸表における取扱いが一部定められているため留意が必要である。

また、本報告では、リース会計基準において用いられている以下のような表現を、便宜上、次のように略称している。

- ・ リース物件の所有権が借手に移転すると認められるファイナンス・リース取引：「所有権移転ファイナンス・リース取引」
- ・ リース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの以外のファイナンス・リース取引：「所有権移転外ファイナンス・リース取引」
- ・ 通常の売買取引に係る方法に準じて行う会計処理：「売買処理」
- ・ 通常の賃貸借取引に係る方法に準じて行う会計処理：「賃貸借処理」

2. 連結財務諸表におけるファイナンス・リース取引の会計処理

(1) 借手、貸手ともに所有権移転外ファイナンス・リース取引について売買処理を行っている場合

① 基本的な会計処理

リース会計基準では、所有権移転外ファイナンス・リース取引については、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とされている（リース

会計基準第9項)。連結会社間でリース取引が行われた場合、通常の連結手続に従い内部取引の消去等が行われる〔設例1参照〕。

② 借手の資産計上額と貸手の購入価額が相違する場合

借手においてリース取引開始日におけるリース資産とリース債務の計上額は、リース料総額の現在価値と貸手の購入価額等（貸手の購入価額等が明らかでない場合は借手の見積現金購入価額）とのいずれか低い額による（リース適用指針第22項）。したがって、借手の資産計上額と貸手の購入価額は必ずしも一致しない。連結財務諸表上の資産の計上価額は外部調達価額とすべきであるため、原則的に、固定資産を貸手の購入価額により計上し、これを基礎として減価償却を行う〔設例2参照〕。ただし、借手の資産計上額と貸手の購入価額の差額に重要性が乏しい場合には、当該修正は要しない。

③ 連結会社間で利息相当額の取扱いが異なる場合

リース会計基準では、借手におけるリース資産及びリース債務の計上額は、原則としてリース契約締結時に合意されたリース料総額からこれに含まれる利息相当額の合理的な見積額を控除し、原則として、リース期間にわたり利息法で配分するとされている（リース会計基準第11項）。また、貸手においても、同様に、利息相当額はリース期間にわたり利息法で配分するとされている（リース会計基準第14項）。

一方、リース適用指針では、借手における所有権移転外ファイナンス・リース取引について、リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合には、リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法によることができるとされている（リース適用指針第31項(1)）（貸手においては、同様の例外処理は定められていない。）。したがって、連結会社間でリース取引が実施される場合、借手はリース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法による一方で、貸手は利息相当額をリース期間で配分する方法を採用するケースがあり得ることとなる。

この場合、個別財務諸表上、借手はリース資産を利息相当額が含まれたリース料総額で計上し毎期減価償却を行うが、連結財務諸表上は、原則的には、貸手の購入価額で固定資産が計上され、毎期減価償却費が計上されることとなる〔設例3参照〕。ただし、借手の資産計上額と貸手の購入価額の差額に重要性が乏しい場合には、当該修正は要しない。

(2) 借手、貸手ともに所有権移転外ファイナンス・リース取引について貸借借処理を行っている場合

リース適用指針では、リース取引開始日がリース会計基準適用初年度開始前のリース取引で、同会計基準に基づき所有権移転外ファイナンス・リース取引と判定されたものについては、改正前会計基準で必要とされていた事項を注記するこ

とを要件に賃貸借処理を適用することができる（リース適用指針第79項及び第82項。ただしリース取引を主たる事業としている貸手は当該方法を採用できない。）。

連結会社間でリース取引を実施し、当該条項により賃貸借処理が行われる場合、貸手のリース資産を自社用資産に振り替えるとともに、借手及び貸手のリース取引に係る注記金額から当該取引分を控除する。

(3) 連結会社間で販売益が生じている物件を第三者にリースした場合の取扱い（貸手の会計処理）

リース適用指針では、製品又は商品を販売することを主たる事業としている企業が、同時に貸手として同一製品又は商品をリース取引の対象物件としている場合で、貸手における製作価額又は現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差があるときには、当該差額はリース物件の販売益として扱い、当該販売益は、販売基準又は割賦基準により処理することとされている（リース適用指針第56項）。

連結財務諸表において、例えば、親会社が製品を製作し子会社に当該製品を販売し、子会社が第三者に当該製品をリースした場合、親会社の個別財務諸表上で計上される製品の販売益が、連結財務諸表上はリース物件の販売益として取り扱われ、販売基準又は割賦基準により処理することとなる〔設例4参照〕。ただし、販売益の金額に重要性が乏しい場合には、特段の処理を要しない。

3. 連結の範囲及び持分法の適用範囲の判断におけるリース取引の取扱い

連結の範囲及び持分法の適用範囲（以下「連結等の範囲」という。）に関する重要性については、監査・保証実務委員会実務指針第52号「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い」により判断することになるが、リース取引開始日がリース会計基準適用初年度開始前の所有権移転外ファイナンス・リース取引に関して賃貸借処理を行っている場合（リース適用指針第79項及び第82項）、リース物件の期末残高相当額等に重要性があるときは、当該金額を勘案する。

4. 適用

(1) 本報告は、平成10年4月1日以後開始する連結会計年度に係る連結財務諸表について適用する。なお、平成10年4月1日前に開始する連結会計年度に係る連結財務諸表について本報告を適用することを妨げない。

(2) 「会計制度委員会報告第5号「連結財務諸表におけるリース取引の会計処理及び開示に関する実務指針」の改正について」（平成20年3月25日）は、リース会計基準を適用する連結会計年度に係る連結財務諸表、四半期連結会計期間に係る四半期連結財務諸表及び中間連結会計期間に係る中間連結財務諸表について適用

する。

(3) 「会計制度委員会報告第5号「連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関する実務指針」の改正について」（平成26年11月28日）は、平成26年11月28日から適用する。

(4) 移管指針第3号「連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関する実務指針」は、公表日以後適用する。

5. 設例による解説

以下では、本報告による会計処理等について、理解を深めるために設例による解説を示すこととする。

設例は、本報告で示された全ての会計処理等を網羅しているわけではなく、前提条件に示された状況に適合するものである。したがって、前提条件が異なれば、それに適合する会計処理等も異なる場合があり、この場合には本報告で示されている会計処理等を参照することが必要となる。なお、設例で示された金額や比率などの数値は、特別な意味を有するものではなく、説明の便宜のために用いられているにすぎない。

設例の仕訳の単位は、千円とする。

設例1 連結会社間で所有権移転外ファイナンス・リース取引が行われた場合の基本的な会計処理

<前提条件>

(1) 借手（親会社）、貸手（子会社）ともに所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する。

(2) 解約不能のリース期間 5年

(3) 借手の見積現金購入価額 48,000千円

（貸手のリース物件の購入価額はこれと等しいが、借手において当該価額は明らかではない。）

(4) リース料

月額 1,000千円 支払は半年ごと（各半期末に支払う。）

リース料総額 60,000千円

(5) リース物件（機械装置）の経済的耐用年数 8年

(6) 借手の減価償却方法 定額法

(7) 借手の追加借入利率 年8%

ただし、借手は貸手の計算利率を知り得ない。年8%の割引率を用いたリース料総額の現在価値は48,665千円となる。

(8) 貸手の見積残存価額はゼロとする。

(9) 借手及び第三者の残価保証はない。

(10) リース開始日 X1年4月1日

(11) 決算日 3月31日

(12) 借手、貸手ともに売買処理を行っており、借手は、リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除する会計処理を行っている。貸手は、リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法（リース適用指針第51項(2)）によって会計処理を行っている。

① 借手（親会社）の個別財務諸表上の会計処理（X1年4月1日からX2年3月31日）

借手のリース資産及びリース債務の計上価額は、リース料総額の現在価値（48,665千円）よりも見積現金購入価額（48,000千円）の方が低い額であるため、48,000千円となる。

リース債務の返済スケジュールは、以下のとおりとなる（適用利率は年8.555%となる。）。

（単位：千円）

返済日	期首元本	返済合計	元本分	利息分	期末元本
X1.9.30	48,000	6,000	3,947	2,053	44,053
X2.3.31	44,053	6,000	4,116	1,884	39,937
X2.9.30	39,937	6,000	4,291	1,709	35,646
X3.3.31	35,646	6,000	4,475	1,525	31,171
X3.9.30	31,171	6,000	4,667	1,333	26,504
X4.3.31	26,504	6,000	4,866	1,134	21,638
X4.9.30	21,638	6,000	5,074	926	16,564
X5.3.31	16,564	6,000	5,292	708	11,272
X5.9.30	11,272	6,000	5,518	482	5,754
X6.3.31	5,754	6,000	5,754	246	—
合計	—	60,000	48,000	12,000	—

ア. X1年4月1日（リース取引開始日）

リース資産	48,000	／	リース債務	48,000
-------	--------	---	-------	--------

* リース料総額の現在価値（48,665千円）よりも見積現金購入価額（48,000千円）の方が低い額であるため48,000千円となる。

イ. リース料支払日の仕訳（X1年9月30日及びX2年3月31日仕訳合計）

リース債務	8,063	／	現金預金	12,000
支払利息*	3,937	／		

* 2,053千円+1,884千円=3,937千円

ウ. リース資産の減価償却 (X1年4月1日からX2年3月31日までの合計)

減価償却費*	9,600	/	減価償却費累計額	9,600
--------	-------	---	----------	-------

* 減価償却費は、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとした定額法で計算する。

$$48,000 \text{千円} \times 1 \text{年} / 5 \text{年} = 9,600 \text{千円}$$

② 貸手 (子会社) の個別財務諸表上の会計処理 (X1年4月1日からX2年3月31日)

貸手は、リース物件の購入価額 (48,000千円) でリース投資資産を計上する。貸手のリース投資資産の回収スケジュールは、借手のリース債務の返済スケジュールと同様になる。

ア. X1年4月1日 (リース取引開始日)

リース投資資産*	48,000	/	買掛金	48,000
----------	--------	---	-----	--------

* リース投資資産は、リース物件の購入価額で計上する。

イ. リース料回収日の仕訳 (X1年9月30日及びX2年3月31日の仕訳合計)

現金預金	12,000	/	売上高	12,000
売上原価*	8,063	/	リース投資資産	8,063

* 受取リース料12,000千円 (毎回6,000千円) から利息相当額3,937千円 (2,053千円+1,884千円) を差し引いた額をリース物件の売上原価として処理する。

③ 連結財務諸表作成上の修正仕訳

連結財務諸表作成上のX2年3月31日連結精算表及び修正仕訳は、以下のとおりとなる (便宜上、事業年度の合計額を記載している。単位は千円、()は貸方金額、以下同じ。)。

ア. 連結精算表

	親子合算	相殺消去	連結
貸借対照表			
リース投資資産	39,937	(39,937)	—
リース資産(機械装置)	48,000		48,000
減価償却累計額	(9,600)		(9,600)
差引	38,400		38,400
リース債務	(39,937)	39,937	—
損益計算書			
売上高	(12,000)	12,000	—
売上原価	8,063	(8,063)	—
減価償却費	9,600		9,600
支払利息	3,937	(3,937)	—

イ. 修正仕訳

機械装置	48,000	リース資産	48,000
減価償却累計額 (リース資産)	9,600	減価償却累計額 (機械装置)	9,600
リース債務	39,937	リース投資資産	39,937
売上高	12,000	売上原価	8,063
		支払利息	3,937

連結会社間のリース取引は内部取引であるから、連結財務諸表上は相殺消去される。連結会社としては、リース物件を自己所有の固定資産として外部から購入し、使用する会計処理をすることになる。

設例2 借手の資産計上額と貸手の購入価額が相違する場合

<前提条件>

設例1と同様とするが、以下の部分だけ異なることとする。

(3) 借手の見積現金購入価額 50,000千円

(貸手のリース物件の購入価額はこれと等しいが、借手において当該価額は明らかではない。)

(8) 貸手の見積残存価額 4,000千円 (借手による残価保証はない。)

① 借手(親会社)の個別財務諸表上の会計処理(X1年4月1日からX2年3月31日)

借手のリース資産及びリース債務の計上価額は、リース料総額の現在価値(48,665千円)が見積現金購入価額(50,000千円)より低い額であるため、48,665千円となる。

借手のリース債務の返済スケジュールは、以下のとおりとなる。

(単位：千円)

返済日	期首元本	返済合計	元本分	利息分	期末元本
X1. 9. 30	48,665	6,000	4,053	1,947	44,612
X2. 3. 31	44,612	6,000	4,216	1,784	40,396
X2. 9. 30	40,396	6,000	4,384	1,616	36,012
X3. 3. 31	36,012	6,000	4,559	1,441	31,453
X3. 9. 30	31,453	6,000	4,742	1,258	26,711
X4. 3. 31	26,711	6,000	4,932	1,068	21,779
X4. 9. 30	21,779	6,000	5,129	871	16,650
X5. 3. 31	16,650	6,000	5,334	666	11,316
X5. 9. 30	11,316	6,000	5,547	453	5,769
X6. 3. 31	5,769	6,000	5,769	231	—
合計	—	60,000	48,665	11,335	—

ア. X1年4月1日（リース取引開始日）

リース資産	48,665	／	リース債務	48,665
-------	--------	---	-------	--------

* リース料総額の現在価値（48,665千円）が見積現金購入価額（50,000千円）より低い額であるため、48,665千円となる。

イ. リース料支払日の仕訳（X1年9月30日及びX2年3月31日仕訳合計）

リース債務	8,269	／	現金預金	12,000
支払利息*	3,731			

* 1,947千円 + 1,784千円 = 3,731千円

ウ. リース資産の減価償却（X1年4月1日からX2年3月31日までの合計）

減価償却費	9,733	／	減価償却費累計額	9,733
-------	-------	---	----------	-------

* 減価償却費は、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。
48,665千円 × 1年 / 5年 = 9,733千円

② 貸手（子会社）の個別財務諸表上の会計処理（X1年4月1日からX2年3月31日）

貸手は、リース物件の購入価額（50,000千円）でリース投資資産を計上する。
貸手のリース債権の回収スケジュールは、以下のとおりとなる。

（単位：千円）

回収日	期首元本	回収合計	元本分	利息分	期末元本
X1. 9. 30	50,000	6,000	3,740	2,260	46,260
X2. 3. 31	46,260	6,000	3,909	2,091	42,351
X2. 9. 30	42,351	6,000	4,086	1,914	38,265
X3. 3. 31	38,265	6,000	4,270	1,730	33,995
X3. 9. 30	33,995	6,000	4,463	1,537	29,532
X4. 3. 31	29,532	6,000	4,665	1,335	24,867
X4. 9. 30	24,867	6,000	4,876	1,124	19,991
X5. 3. 31	19,991	6,000	5,096	904	14,895
X5. 9. 30	14,895	6,000	5,327	673	9,568
X6. 3. 31	9,568	10,000	9,568	432	—
合計	—	64,000	50,000	14,000	—

ア. X1年4月1日（リース取引開始日）

リース投資資産*	50,000	／	買掛金	50,000
----------	--------	---	-----	--------

* リース投資資産は、リース物件の購入価額で計上する。

イ. リース料回収日の仕訳（X1年9月30日及びX2年3月31日の仕訳合計）

現金預金	12,000	／	売上高	12,000
売上原価*	7,649	／	リース投資資産	7,649

* 受取リース料12,000千円（毎回6,000千円）から利息相当額4,351千円（2,260千円＋2,091千円）を差し引いた額をリース物件の売上原価として処理する。

③ 連結財務諸表作成上の修正仕訳

連結財務諸表作成上のX2年3月31日連結精算表及び修正仕訳は、以下のとおりとなる。

ア. 連結精算表

	親子合算	修正及び相殺消去	連 結
貸借対照表			
リース投資資産	42,351	(42,351)	—
リース資産(機械装置)	48,665	1,335	50,000
減価償却累計額	(9,733)	533	(9,200)
差 引	38,932		40,800
リース債務	(40,396)	40,396	—
損益計算書			
売上高	(12,000)	12,000	—
売上原価	7,649	(7,649)	—
減価償却費	9,733	(533)	9,200
支払利息	3,731	(3,731)	—
小 計	9,113	87	9,200

イ. 修正仕訳

機械装置	48,665	リース資産	48,665
減価償却累計額 (リース資産)	9,733	減価償却累計額 (機械装置)	9,733
機械装置	1,335	リース投資資産	42,351
リース債務	40,396	売上原価	7,649
売上高	12,000	支払利息	3,731
減価償却累計額 (機械装置)	533	減価償却費	533

個別財務諸表上は、借手はリース資産を48,665千円で計上するが、連結財務諸表上は、貸手の購入価額である50,000千円で有形固定資産(機械装置)が計上されるため、リース資産を機械装置に振り替えた上で機械装置を1,335千円追加計上する。

なお、個別財務諸表上は、借手は残価保証を行わないため、減価償却を行う上での残存価額はゼロとなり、每期9,733千円の減価償却費が計上される(48,665千円/5年)。一方、連結財務諸表上は、減価償却を行う上での残存価額は貸手の見積残存価額(4,000千円)となり、每期9,200千円((50,000千円-4,000千円)/5年)の減価償却費が計上されるため、修正仕訳で533千円減少させることとなる。

設例3 利息相当額の取扱いが異なる場合

<前提条件>

設例1と同様とするが、以下の部分だけ異なることとする。

(12) 借手（親会社）、貸手（子会社）ともに売買処理を行っており、借手は、リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しない会計処理を行っている（リース適用指針第31項(1)）。貸手は、リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法（リース適用指針第51項(2)）によって会計処理を行っている。

① 借手（親会社）の個別財務諸表上の会計処理（X1年4月1日からX2年3月31日）

借手は、リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しない会計処理を行っているため、リース資産及びリース債務の計上額はリース料総額（60,000千円）となる。また、リース債務の返済スケジュールは、以下のとおりとなる。

（単位：千円）

返済日	期首元本	返済合計	期末元本
X1. 9. 30	60,000	6,000	54,000
X2. 3. 31	54,000	6,000	48,000
X2. 9. 30	48,000	6,000	42,000
X3. 3. 31	42,000	6,000	36,000
X3. 9. 30	36,000	6,000	30,000
X4. 3. 31	30,000	6,000	24,000
X4. 9. 30	24,000	6,000	18,000
X5. 3. 31	18,000	6,000	12,000
X5. 9. 30	12,000	6,000	6,000
X6. 3. 31	6,000	6,000	—
合計	—	60,000	—

ア. X1年4月1日（リース取引開始日）

リース資産	60,000	／	リース債務	60,000
-------	--------	---	-------	--------

* リース資産及びリース債務は、リース料総額で計上する。

イ. リース料支払日の仕訳 (X1年9月30日及びX2年3月31日仕訳合計)

リース債務	12,000	/	現金預金	12,000
-------	--------	---	------	--------

ウ. リース資産の減価償却 (X1年4月1日からX2年3月31日までの合計)

減価償却費	12,000	/	減価償却費累計額	12,000
-------	--------	---	----------	--------

* 減価償却費は、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとする定額法で計算する。

$$60,000 \text{千円} \times 1 \text{年} / 5 \text{年} = 12,000 \text{千円}$$

② 貸手 (子会社) の個別財務諸表上の会計処理 (X1年4月1日からX2年3月31日)

貸手は、リース物件の購入価額 (48,000千円) でリース投資資産を計上する。リース投資資産の回収スケジュールは、以下のとおりとなる。

(単位: 千円)

回収日	期首元本	回収合計	元本分	利息分	期末元本
X1. 9. 30	48,000	6,000	3,947	2,053	44,053
X2. 3. 31	44,053	6,000	4,116	1,884	39,937
X2. 9. 30	39,937	6,000	4,291	1,709	35,646
X3. 3. 31	35,646	6,000	4,475	1,525	31,171
X3. 9. 30	31,171	6,000	4,667	1,333	26,504
X4. 3. 31	26,504	6,000	4,866	1,134	21,638
X4. 9. 30	21,638	6,000	5,074	926	16,564
X5. 3. 31	16,564	6,000	5,292	708	11,272
X5. 9. 30	11,272	6,000	5,518	482	5,754
X6. 3. 31	5,754	6,000	5,754	246	—
合計	—	60,000	48,000	12,000	—

ア. X1年4月1日 (リース取引開始日)

リース投資資産	48,000	/	買掛金	48,000
---------	--------	---	-----	--------

* リース投資資産は、リース物件の購入価額で計上する。

イ. リース料回収日の仕訳 (X1年9月30日及びX2年3月31日の仕訳合計)

現金預金	12,000	/	売上高	12,000
売上原価*	8,063	/	リース投資資産	8,063

* 受取リース料12,000千円 (毎回6,000千円) から利息相当額3,937千円 (2,053千円 + 1,884千円) を差し引いた額をリース物件の売上原価として処理する。

③ 連結財務諸表作成上の修正仕訳

連結財務諸表作成上のX2年3月31日連結精算表及び修正仕訳は、以下のとおりとなる。

ア. 連結精算表

	親子合算	相殺消去	連 結
貸借対照表			
リース投資資産	39,937	(39,937)	—
リース資産(機械装置)	60,000	(12,000)	48,000
減価償却累計額	(12,000)	2,400	(9,600)
差 引	48,000	(9,600)	38,400
リース債務	(48,000)	48,000	—
損益計算書			
売上高	(12,000)	12,000	—
売上原価	8,063	(8,063)	—
減価償却費	12,000	(2,400)	9,600

イ. 修正仕訳

機械装置	48,000	リース資産	48,000
減価償却累計額 (リース資産)	12,000	減価償却累計額 (機械装置)	12,000
リース債務	48,000	リース投資資産	39,937
売上高	12,000	リース資産	12,000
		売上原価	8,063
減価償却累計額 (機械装置)	2,400	減価償却費	2,400

個別財務諸表上は、親会社はリース資産を60,000千円（利息相当額が含まれたリース料総額）で計上し、毎期12,000千円の減価償却費が計上されるが、連結財務諸表上は、貸手の購入価額である48,000千円で有形固定資産（機械装置）が計上され、毎期9,600千円（48,000千円/5年）の減価償却費が計上されることとなる。

設例 4 貸手の製作価額又は現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差がある 場合（貸手の会計処理）

＜前提条件＞

- (1) 貸手（子会社）、借手（第三者）ともに、所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する。
- (2) 親会社のリース物件の製作価額 40,000千円
（親会社は製造業を営んでいる。）
- (3) 親会社の子会社に対する販売価額 48,000千円
（貸手（子会社）の借手（第三者）に対する現金販売価額はこれと等しいものとする。）
- (4) 貸手（子会社）の借手（第三者）に対する解約不能のリース期間 5年
- (5) 第三者に対するリース料 月額1,000千円、支払は1年ごと、
リース料総額 60,000千円
- (6) リース物件の経済的耐用年数 8年
- (7) 貸手の見積残存価額はゼロとする。
- (8) 親会社の子会社に対する販売日及び子会社の第三者に対するリース取引開始日は、X1年4月1日とする。
- (9) 決算日 3月31日
- (10) 子会社（貸手）は、リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法（リース適用指針第51項(2)）によって会計処理を行っている。

① 親会社の個別財務諸表上の会計処理

X1年4月1日（子会社に対する販売日）

現金預金	48,000	／	売上高	48,000
売上原価	40,000	／	製品	40,000

（注）親会社の個別財務諸表上、製品の販売益が8,000千円計上される。

② 子会社（貸手）の個別財務諸表上の会計処理（X1年4月1日からX2年3月31日）

リース投資資産の回収スケジュールは、以下のとおりとなる（リース適用指針〔設例8〕）。

(単位：千円)

回数	回収日	期首元本	回収額	元本分	利息分	期末元本
1	X2. 3. 31	48,000	12,000	8,193	3,807	39,807
2	X3. 3. 31	39,807	12,000	8,843	3,157	30,964
3	X4. 3. 31	30,964	12,000	9,544	2,456	21,420
4	X5. 3. 31	21,420	12,000	10,301	1,699	11,119
5	X6. 3. 31	11,119	12,000	11,119	881	—
	合計	—	60,000	48,000	12,000	—

ア. X1年4月1日（リース取引開始日）

リース投資資産*	48,000	／	現金預金	48,000
----------	--------	---	------	--------

* リース投資資産は、親会社からのリース物件の購入価額で計上する。

イ. リース料回収日の仕訳（X2年3月31日の仕訳）

現金預金	12,000	／	売上高	12,000
売上原価*	8,193	／	リース投資資産	8,193

* 受取リース料12,000千円－利息相当額3,807千円＝8,193千円

③ 連結財務諸表作成上の修正仕訳

連結財務諸表作成上の連結精算表及び修正仕訳は、以下のとおりとなる。

ア. 連結精算表

	親子合算	相殺消去	連結
貸借対照表			
リース投資資産	48,000 (8,193)	—	39,807
損益計算書			
売上高	(48,000) (12,000)	12,000	(48,000)
売上原価	40,000 8,193	(8,193)	40,000
受取利息	—	(3,807)	(3,807)

イ. 修正仕訳

(ア) 連結上の販売益を販売基準で計上する場合

売上高	12,000	／	売上原価	8,193
		／	受取利息	3,807

通常、親会社の子会社に対する売上高（48,000千円）及び販売益（8,000千円）は内部消去されるが、子会社が第三者にリースすることにより、外部取引として実現するため、当該内部消去は不要となる（本設例では、親会社は製造業であるため、親会社の子会社への販売時＝リース取引開始日に、物件の売却額相当の売上高が計上されることとしている。）。

一方、子会社はリースの貸手として、個別財務諸表上、第三者からの入金之都度売上を計上するが、連結財務諸表では、代金の回収に伴う受取利息のみが計上され、子会社で計上される売上は消去される。

(イ) 連結上の販売益を割賦基準で計上する場合

販売益	8,000	繰延販売利益	8,000
繰延販売利益	1,600	販売益	1,600
売上高	12,000	売上原価	8,193
		受取利益	3,807

(ア)と同様に、子会社が第三者にリースすることにより、親会社の子会社への売上は外部取引として実現するが、販売益（8,000千円）については割賦基準で計上されるため繰延販売利益として繰り延べられ、リース代金回収の都度、収益に振り替える（適用指針第56項また書き）。

子会社で計上される売上高の消去については、(ア)と同様である。

以 上