
| | |
|--------|----------------------------|
| 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（基本的な会計処理） |

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. 本資料においては、前項のうち、セール・アンド・リースバック取引の基本的な会計処理に係る前項(1)について検討を行うことを目的としている。

II. 本公開草案における提案及びこれまでの検討

本公開草案における提案

4. 本公開草案では、セール・アンド・リースバック取引について、Topic 842 を参考に、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、資産の譲渡は売却に該当しないと判断するものとし、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ことを提案している。

これまでの検討

5. 第 449 回企業会計基準委員会（2021 年 1 月 15 日開催）、第 480 回企業会計基準委員会（2022 年 5 月 31 日開催）及び第 483 回企業会計基準委員会（2022 年 7 月 19 日開催）並びに第 96 回リース会計専門委員会（2020 年 11 月 26 日開催）、第 108 回リース会計専門委員会（2022 年 1 月 17 日開催）、第 114 回リース会計専門委員会（2022 年 5 月 10 日開催）及び第 118 回リース会計専門委員会（2022 年 7 月 20 日開催）で検討を行った。
6. IFRS 第 16 号と Topic 842 では、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。）の売却に関する規定を満たす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、次の理由に因るものと考えられ、一義的にいずれが優れているかは決められないものとしていた。
 - (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）。
7. また、前項(1)及び(2)のそれぞれの考え方から、次の 2 つの会計処理の方法が考えられるとしていた。
 - (1) IFRS 第 16 号の考え方に基づく会計処理の方法：収益認識基準等の売却要件を満たす場合には、買手である貸手に移転された権利部分については、当該権利の譲渡に係る損益を売却時に認識し、リースバックにより売手である借手が継続して保持する権利部分については、当該権利の譲渡に係る損益を繰り延べる。
 - (2) Topic 842 の考え方に基づく会計処理の方法：借手が、資産からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生じるコストを実質的に負担する（いわゆるフルペイアウトの要件を満たす）場合、収益認識基準等の売却要件を満たさないため、売却損益は認識せず、受領した金額については、金融負債（例えば、借入金）として認識する。一方、いわゆるフルペイアウトの要件を満

たさない場合、資産の売却取引から生じる売却損益を認識し、リースバックは単独のリースとして別個に取扱う。この場合、セール・アンド・リースバック取引を行う企業の意図やその影響について把握できる情報を開示する。

8. 前項(1)の方法又は(2)方法のいずれにおいても長所及び短所があると考えられるが、本適用指針案においては、次の理由から、前項(2)の方法に基づきセール・アンド・リースバック取引に係る会計処理を定めることを提案した(本適用指針案 BC81 項)。

(1) 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の定めにより収益を認識すると判断する場合、当該資産の譲渡に係る損益が全額計上される。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、リースバックにより売手である借手が継続して保持する権利に係る利得又は損失は売却時に認識しないため売却損益の調整が必要となる分、Topic 842 のモデルよりも複雑となる可能性があると考えられる。このような IFRS 第 16 号における資産の譲渡に係る損益の調整に代えて、セール・アンド・リースバック取引についての開示を要求することが有用な情報の提供につながると考えられる。

9. 前項の結論に至った検討として、第 480 回企業会計基準委員会及び第 114 回リース会計専門委員会では、次の分析を行っていた。

(1) IFRS 第 16 号と同様の会計処理方法では、収益認識基準等の定めに基づき資産の支配が、買手である貸手に移転していると認められる場合であっても、売却取引から生じる損益の調整を求めることになるため、支配の移転に関する会計処理について他の会計基準等の考え方と整合しないと考えられる。一方、Topic 842 と同様の会計処理方法では、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。また、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を開発するという本プロジェクトの開発方針とも整合すると考えられる。

(2) IFRS 第 16 号と同様の取扱いを採り入れるとした場合、買手である貸手に移転された権利部分と、売手である借手が継続して保持する権利部分を区分するために複雑な判断を要する場合がある。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もリース負債の測定に含めることとされており、買手である貸手に移転された権利部分と、売手である借手が継続して保持する権利部分を区分するために、より複雑な判断を要する可能性があると考えられる。

- (3) 実務において複雑な判断を要する可能性がある利益調整を常に要求するよりも、セール・アンド・リースバックについての開示（定性的な情報）を要求することが、財務諸表利用者の意思決定に有用な情報を提供することにつながると考えられる。
 - (4) 個別財務諸表を作成するため、IFRS 任意適用企業にリースバックがファイナンス・リースかオペレーティング・リースであるかの判定を要求することになるが、現行のリース会計基準等で既に実施されており、セール・アンド・リースバック取引は一般的に非経常的に行われるものであるため、適用にあたっての追加的なコスト負担は大きくないとも考えられる。
10. 加えて、第 483 回企業会計基準委員会及び第 118 回リース会計専門委員会では、借手の会計処理に関する開発にあたっての基本的な方針との関係について、次のとおり整理を行っている。

本会計基準案等の開発方針は、IFRS の任意適用企業が個別財務諸表に本会計基準案等を適用した場合、修正が完全に不要となることを想定しておらず、次のような状況においては、修正を求める可能性があると考えられる。

- ① IFRS が求める会計処理が明らかであるものの、それが必ずしも最適なものであるとは考えられず、他の会計処理を日本基準において求めることが適切であると考えられる場合
- ② IFRS が求める会計処理が明らかではなく、実務上の多様性をもたらす可能性があり、日本基準を適用する企業間の比較可能性を担保することが重要であると考えられる場合

III. 本公開草案に寄せられた主なコメントに対する対応

寄せられたコメントの分析

(寄せられたコメントの内容)

11. 本公開草案の提案に同意しない意見は、次のとおりである。

- (1) セール・アンド・リースバック取引の会計処理について、原則として、IFRS 第 16 号の定めと同様の定めとすることを要望する。

本会計基準案 BC12 項(1)に記載している IFRS 任意適用企業が「IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる会計基準とする。」という開発にあたっての基本的な方針と合致せず、以下の点が懸念される。

- ① 船舶や航空機などにおけるセール・アンド・リースバック取引は、取引金額が大きくなることが想定され、国際的な比較可能性に与える影響が大きいこと。
- ② IFRS 連結財務諸表作成の際に、個別財務諸表の会計処理を修正する必要が生じ、企業に追加コストが生じる可能性が懸念されること。
- ③ また、IFRS 第 16 号では取引の経済実態を適切に反映する観点から、譲渡が売却に該当する場合に譲渡資産の含み益の内、リースバックされない割合のみ損益を認識するが、本公開草案では全額損益認識を行うため取引実態を表していないと考えられる。

- (2) IFRS と同様の会計処理も選択肢として認めるべきである。

ASBJ の公開草案は米国会計基準 Topic 842 と整合性のある会計処理を採用していることは理解できるが、IFRS のセール・アンド・リースバックの会計処理を選択肢としても認めていない点が問題である。IFRS を任意適用している企業は、IFRS のセール・アンド・リースバックの会計処理を単体の日本基準としても使いたいというニーズがあり、このニーズに対応できるように、日本基準としても、セール・アンド・リースバックについて、IFRS と同様の会計処理を選択肢として認めるべきである。

12. 前項の意見は、以下の観点からの意見である。

- (1) 開発にあたっての基本的な方針との整合性の観点（前項(1)柱書）
- (2) 経済実態の観点（前項(1)③）
- (3) 日本基準適用企業と IFRS 任意適用企業の財務諸表の比較可能性の観点(前項(1)①)
- (4) IFRS 任意適用企業の適用上のコストの観点（前項(1)②及び(2)）

(寄せられたコメントの検討)

開発にあたっての基本的な方針との整合性の観点

13. 本資料第 11 項(1)の開発にあたっての基本的な方針との整合性の観点については、本会計基準案 BC12 項に記載のとおり、借手の会計処理における費用配分の方法については、

IFRS 第 16 号との整合性を図ることとしている。一方、本資料第 10 項に記載のとおり、IFRS 任意適用企業が個別財務諸表に本会計基準案等を適用した場合に修正が完全に不要となることを想定しておらず、IFRS が求める会計処理が明らかであるものの、それが必ずしも最適なものであるとは考えられず他の会計処理を日本基準において求めることが適切であると考えられる場合には、修正を求める可能性があるとしている。

14. セール・アンド・リースバック取引に係る会計処理については、次のとおり、開発にあたっての基本的な方針に整合しており、本公開草案における提案は、「IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる会計基準とする」ことを上回る長所があると考えられる。

(1) 本資料第 8 項(1)に記載のとおり、理屈の上で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ため、前項に記載した開発にあたっての基本方針と整合していると考えられる。

(2) 本資料第 9 項のとおり、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と考えられる。

経済実態の観点

15. 本公開草案の公表前の審議において、本資料第 6 項に記載のとおり、セール・アンド・リースバック取引における資産の譲渡が収益認識会計基準の売却に関する規定を満たす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) の違いがあり、2つの見解があり得るとしたうえで、本公開草案では後者の考え方に基づく会計処理を提案した。このように 2つの見解があるため、寄せられたコメントにある本資料第 11 項(1)③の捉え方もあり得ると考えられるが、理屈の上で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の定めとの整合性を図っているため、売却損益の全額を認識することが経済実態を表していないとはいえないと考えられる。

16. また、本資料第 9 項(3)に記載のとおり、実務において複雑な判断を要する可能性がある利益調整を常に要求するよりも、セール・アンド・リースバックについての開示 (定性的な情報) を要求することが財務諸表利用者の意思決定に有用な情報を提供することにつながると考えられる。また、本適用指針案では、比較可能性を確保する観点から、セー

ル・アンド・リースバック取引から生じた売却損益の注記を求めることとしている（本適用指針案第 97 項(1)）。

財務諸表の比較可能性の観点

17. 日本基準適用企業と IFRS 任意適用企業の財務諸表の比較可能性について、IFRS 第 16 号と同様の取扱いとする場合、本公開草案における提案よりも IFRS 任意適用企業との財務諸表の比較可能性は高まると考えられる。しかしながら、Topic 842 の取扱いと整合的になるため、国際的な比較可能性を大きく損なっているとまでは言えないと考えられる。

IFRS 任意適用企業の適用上のコストの観点

18. IFRS 任意適用企業も個別財務諸表は日本基準に準拠して作成するため、連結財務諸表と個別財務諸表で組替調整が必要となり一定の適用上のコストが生じることは指摘のとおりであるが、本資料第 14 項に記載のとおり本公開草案は理屈の上で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の定めとの整合性を図ることを優先しており、その結果としてやむを得ないものと考えられる。

小括

19. 寄せられたコメントについては、第 13 項から第 18 項における分析を踏まえると、セール・アンド・リースバック取引の会計処理について IFRS 第 16 号の定めと同様の定めに変更するには至らないと考えられる。

(代替的な方策の検討)

20. 前項に記載のとおり、セール・アンド・リースバック取引の会計処理について IFRS 第 16 号の定めと同様の定めとするように変更するには至らないと考えられるものの、本資料第 11 項(2)のコメント提出者の意見を踏まえると、本公開草案の提案に基づく会計処理のほか、IFRS 第 16 号と同様の会計処理も選択できるように認めることのニーズがあると考えられる。この点、我が国の会計基準を IFRS と整合性を図ることは、本会計基準案等の開発における一つの目的であることを踏まえると、IFRS 任意適用企業の実務に配慮した方策を定める観点から IFRS 第 16 号と同様の会計処理（本資料第 7 項(1)参照）を認めることも対応案としては考えられる。
21. ただし、前項の対応案を採る場合、適用対象企業をどのように定めるか及び財務諸表の比較可能性の確保が課題となると考えられる。
22. まず適用対象企業については、次の 2 つの案が考えられる。

(案 A) IFRS 任意適用企業のみ対象とする。

(案 B) 全企業を対象とする。

23. 前項の(案 A)を採る場合、適用対象企業は、IFRS 任意適用企業の実務に配慮した方策を定める観点とは整合するが、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。また、日本基準適用企業と IFRS 任意適用企業との間の財務諸表の比較可能性が確保されない欠点があると考えられる。
24. これに対して、本資料第 22 項の(案 B)を採る場合、日本基準適用企業と IFRS 任意適用企業の比較可能性が確保されないほか、日本基準適用企業間の財務諸表の比較可能性も確保されない欠点がある。なお、IFRS 第 16 号における会計処理はその適用が複雑となる欠点があることから、仮に適用対象企業を全企業としても実際に IFRS 第 16 号と同様の会計処理を選択する企業は少数となる可能性が考えられる。
25. 前 2 項を踏まえると、仮に IFRS と同様の会計処理を行うことを認める場合には、その適用対象企業は全企業とすることが考えられる。
26. 次に、仮に IFRS 第 16 号と同様の会計処理を認める場合には、財務諸表の比較可能性の観点から次の手当が必要になると考えられる。
 - (1) セール・アンド・リースバック取引は継続的に行われる取引ではないと考えられるが、取引ごとに本適用指針案の会計処理を採るか、IFRS 第 16 号と同様の会計処理を採るかを自由に選択できる場合には利益操作が可能となる。したがって、利益操作の防止の観点から、取引の都度、会計処理方法を選択することを認めず、会計方針として選択することを求める。
 - (2) IFRS 第 16 号と同様の会計処理を採用する場合、財務諸表利用者が本適用指針案の会計処理ベースに財務数値を修正できるように、セール・アンド・リースバック取引に係る調整額の注記を求める。

対応案

27. 本資料第 13 項から第 26 項の検討を踏まえると、次の対応案が考えられる。
 - (1) 本公開草案における提案を変更しない案
 - (2) 適用対象企業を全企業とし、前項の対応を行う前提で IFRS 第 16 号と同様の会計処理を選択適用として認める案
28. この点、理屈の上で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の定めとの整合性を図っていること及び日本基準適用企業の適用上のコストを踏まえると、前項(1)の案のとおり、本公開草案における提案を変更しないことが考えられる。

ディスカッション・ポイント

本資料第 13 項から第 26 項の寄せられたコメントの分析並びに第 27 項及び第 28 項の対応案についてご意見を伺いたい。

以 上