

近年の企業会計基準開発について 収益認識とリース

2023/10/12

佐野哲哉

(名古屋商科大学ビジネススクール教授)



本講演の構成

1. はじめに
2. IASBとFASBの共同プロジェクト
3. 収益認識基準
4. 新リース会計基準案
5. おわりに



NUCB

CB



SHIMIZU CORPORATION
SHIMZ

4

名古屋商科大学ビジネススクール

■ 名古屋商科大学

- 経営学部、経済学部、**商学部**、国際学部（日進キャンパス）
- 経営管理課程（名古屋キャンパス（伏見））
- 大学院（ビジネススクール）

■ 名古屋商科大学ビジネススクール

□ キャンパス

- **名古屋キャンパス（丸の内）**
- **東京キャンパス（丸ビル）**
- **大阪キャンパス（グランフロント大阪）**

□ 研究科

- **会計ファイナンス研究科**
- **マネジメント研究科**

日本の会計基準の国際化

- 2007年 ASBJとIASBによる「東京合意」
 - 日本の会計基準をIFRSに**コンバージョン**させる方針
- 2009年 企業会計審議会「中間報告」
 - IFRS強制適用を視野にいてIFRS任意適用を開始する
- **2011年 金融担当大臣談話「IFRS適用に関する検討」**
 - 当面、IFRS強制適用はしない
- 2013年 企業会計審議会「当面の方針」
 - IFRS強制適用の是非について判断する状況にない
 - 修正国際基準（JMIS）の導入
- 2014年 政府の成長戦略／金融庁行政方針
 - IFRSの任意適用企業の拡大推進、**日本基準の高品質化**、IFRSに関する国際的な意見発信、国際的な会計人材の育成

本講演の構成

1. はじめに
- 2. IASBとFASBの共同プロジェクト**
3. 収益認識基準
4. 新リース会計基準案
5. おわりに

会計基準の国際的統合

- ハーモナイゼーション（調和化）
- コンバージェンス（収斂）
 - 国内ルールとIFRSの差異の減少
- コンドースメント
- エンドースメント（承認）
 - 国内の承認手続きを経て、IFRSを国内ルール化
- アドプション（採用）
 - IFRSをそのまま採用

IASBとFASBの共同プロジェクト(1)

- 2001年4月 IASB設立：議長の任期5年×2
- 2001年10月 エンロン事件→2002年7月 SOX法成立
- **2002年9月 ノーウォーク合意**
- 2006年2月 覚書 (MoU)
 - 2008年に更新、**2011年6月**までに主要プロジェクトを完了するという目標
- 2008年9月 リーマンショックを契機とした世界金融危機
- 2008年11月 G20首脳宣言：「**単一で高品質な国際会計基準**」
- **2010年2月 米国SECによるIFRSに関する声明→早期適用を撤回**
- **2011年4月 IASBとIFRSがコンバージェンスの作業を延期**
- **2011年5月 SECがIFRS適用に関するワークプランを公表**

IASBとFASBの共同プロジェクト(2)

- 2002年のノーウォーク合意以降、IASBとFASBのコンバージェンスの作業が進んだ。
- 米国によるIFRSの強制適用が期待されている向きもあった。
- 2009年のオバマ政権発足によりSECのメンバーが交代し将来の見通しが不透明になった。
- 個々のIASBとFASBの共同プロジェクトは継続したものの、米国はIFRS強制適用に進まず、現在でも任意適用にすら至っていない（米国外の企業はIFRSでOK）。
 - 2011年の金融担当大臣談話はこうした米国の動きに便乗している。

本講演の構成

1. はじめに
2. IASBとFASBの共同プロジェクト
- 3. 収益認識基準**
4. 新リース会計基準案
5. おわりに

IASBとFASBの収益認識プロジェクト

- 2002年 スタート
 - IASBは資産負債アプローチに基づく収益認識の**公正価値モデル**の開発を目指した→実務界などからの反発
- 2008年 討議資料(DP)
 - **顧客対価モデル**の採用：従来型と変わらなくない？
 - 「**工事進行基準**」は禁止と明示→実務界などからの反発
- 2010年 公開草案(ED)
 - 「**工事進行基準**」をとりこむ
- 2011年 再ED
- 2014年 IFRS15「顧客の契約から生じる収益」 (FASBがASC606を同時に公表)

企業会計基準第29号

「収益認識に関する会計基準」の公表

- 収益認識に関する会計基準の開発にあたっての基本的な方針として、IFRS15と整合性を図る便益の1つである国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、IFRS15の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、会計基準を定めることとした。また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、比較可能性を損なわせない範囲で代替的な取扱いを追加することとした（基準第97項）。

企業会計基準第29号における用語の定義(1)

(第5-7項)

- **契約**：法的な強制力のある権利および義務を生じさせる複数の当事者間における取決め
- **顧客**：対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財またはサービスを得るために当該企業と契約した当事者
- **履行義務**：顧客との契約において、以下の①または②のいずれかを顧客に移転する約束
 - ① 別個の財またはサービス（あるいは別個の財またはサービスの束）
 - ② 一連の別個の財またはサービス（特性が同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財またはサービス）

企業会計基準第29号における用語の定義(2)

(第8-12項)

- **取引価格**：財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く）
- **独立販売価格**：財またはサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格
- **契約資産**：企業が顧客に移転した財またはサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利（ただし、顧客との契約から生じた債権を除く）
- **契約負債**：財またはサービスを顧客に移転する企業の義務に対して、企業が顧客から対価を受け取ったものまたは対価を受け取る期限が到来しているもの
- **顧客との契約から生じた債権**：企業が顧客に移転した財またはサービスとの交換に受け取る対価に対する企業の権利のうち無条件のもの（すなわち、対価に対する法的な請求権）

収益認識基準の5ステップ（基準第17項）

1. 顧客との**契約**を識別する
2. 契約における**履行義務**を識別する
3. 取引価格を算定する
4. 契約における履行義務に取引価格を配分する
5. **履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する**
 - 約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、充足した履行義務に配分された額で収益を認識する。履行義務は、所定の**要件を満たす場合には一定の期間**にわたり充足され、所定の**要件を満たさない場合には一時点**で充足される。

履行義務の充足による収益の認識 (基準第35-37項)

- 企業は約束した財又はサービス(「資産」)を顧客に移転することにより 履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてである。
- 契約における取引開始日に、第38項及び第39項に従って、識別された履行義務のそれぞれが、一定の期間にわたり充足されるものか又は一時点で充足されるものかを判定する。
- 資産に対する支配とは、当該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いう。

一定の期間にわたり充足される履行義務 (基準第38項)

■ 次の①から③の要件のいずれかを満たす場合、資産に対する支配を顧客に一定の期間にわたり移転することにより、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する。

- ① 企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること
- ② 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、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること
- ③ 次の要件のいずれも満たすこと
 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、別の用途に転用することができない資産が生じること
 2. 企業が顧客との契約における義務の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していること

小括

- IFRSと米国基準でほぼ一致している収益認識基準に合わせることは自然なことといえる。
- とはいえ、継続的反復的サービス提供と「長期請負工事」を「一定期間にわたり充足される履行義務」とひとつにくくることには無理があるように感じる。
- 古典的な「発生」と「実現」で「長期請負工事」をとらえることは一見わかりやすいが、今となっては「企業会計原則」のような「工事完成基準」と「工事進行基準」の選択適用にもどることは想定できない。
- 「長期請負工事」をめぐる難問に対する簡潔で合理的な解答はいまだに与えられていないといえるかもしれない。

本講演の構成

1. はじめに
2. IASBとFASBの共同プロジェクト
3. 収益認識基準
- 4. 新リース会計基準案**
5. おわりに

IASBとFASBのリースプロジェクト

- 2006年 スタート
- 2009年 討議資料 (DP)
- 2010年 公開草案 (ED)
- 2013年 再ED
- 2016年 1月にIASBが、2月にFASBが基準を公表
 - 収益認識基準と比較すると、IFRSと米国基準には大きな違いがある。

企業会計基準公開草案第79号 「リースに関する会計基準（案）」の公表

■IASBとFASBのリースプロジェクト

- IASB：2016年1月にIFRS16を公表

- FASB：2016年2月にTopic842を公表

- 日本のリース会計基準と国際的な会計基準との間で、特に負債の認識において違いが生じることとなり、国際的な比較において議論になる可能性

- 借手のすべてのリースについて資産及び負債を計上する会計基準の開発が始まり、2023年5月2日に公開草案が公表される

新リース会計基準案

- ASBJの基本的方針：借手の会計処理
 - IFRS16と同様に、単一の会計処理モデルを採用
 - すべてのリースについて使用权資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額を計上
 - IFRS16のすべての定めではなく、主要な定めの内容のみ取り入れる
 - 簡素で利便性が高く、かつ、IFRS任意適用企業がIFRS16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
 - 国際的な比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取り扱いを定める、又は、経過的な措置を定めるなど、実務に配慮した方策を検討

新リース会計基準案

■ ASBJの基本的方針：貸手の会計処理

□ 次の点以外は、基本的に現行のリース会計基準を踏襲

- ① 収益認識会計基準との整合性を図る
- ② リースの定義及びリースの識別

□ ファイナンス・リース

■ 現行の3つの方法のうち、②の方法を廃止

- ① リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法
- ② リース料受取時に売上と売上原価を計上する方法
- ③ 売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法

□ オペレーティング・リース

■ オペレーティング・リースによる貸手のリース料について、貸手のリース期間にわたり原則として定額法で計上

新リース会計基準案における用語の定義(1)

(第4-9項)

- **契約**：法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決め
 - 契約には書面、口頭、取引慣行等が含まれる。
- **リース**：原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部
- **借手**：リースにおいて原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に獲得する企業
- **貸手**：リースにおいて原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に提供する企業
- **原資産**：リースの対象となる資産で、貸手によって借手に当該資産を使用する権利が移転されているもの
- **使用権資産**：借手が原資産をリース期間にわたり使用する権利を表す資産

新リース会計基準案における用語の定義(2) (第10-13項)

- **ファイナンス・リース**：契約に定められた期間(「契約期間」)の中途において当該契約を解除することができないリース又はこれに準ずるリース(合わせて「解約不能のリース」)で、借手が、原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、当該原資産の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース
- **所有権移転ファイナンス・リース**：契約上の諸条件に照らして原資産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
- **所有権移転外ファイナンス・リース**：所有権移転ファイナンス・リース以外のファイナンス・リース
- **オペレーティング・リース**：ファイナンス・リース以外のリース

新リース会計基準案における用語の定義(3)

(第14-16項)

- **借手のリース期間**：借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の①及び②の両方を加えた期間
 - ① 借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間
 - ② 借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間
- **貸手のリース期間**：借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、リースが置かれている状況からみて借手が再リースする意思が明らかでない場合の再リースに係るリース期間(「再リース期間」)を加えた期間をいう。
- **リース開始日**：貸手が、借手による原資産の使用を可能にする日

リースの識別の判断（適用指針案第5項）

- 契約の締結時に、契約の当事者は、当該契約がリースを含むか否かを判断する。当該判断にあたり、当該契約が**特定された資産の使用を支配する権利**を一定期間にわたり対価と交換に**移転する場合**、**当該契約はリースを含む**。
- 特定された資産の使用期間全体を通じて、次の①及び②のいずれも満たす場合、当該契約の一方の当事者（サプライヤー）から当該契約の他方の当事者に（顧客）に、当該**資産の使用を支配する権利が移転している**。
 - ① 顧客が、特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している。
 - ② 顧客が、特定された資産の**使用を指図する権利**を有している。

特定された資産（適用指針案第6項）

- 資産は、通常は契約に明記されることにより特定される。ただし、資産が契約に明記されている場合であっても、次の①及び②のいずれも満たすときには、サプライヤーが当該資産を代替する実質的な権利を有しており、顧客は特定された資産の使用を支配する権利を有していない。
 - ① サプライヤーが使用期間全体を通じて当該資産を他の資産に代替する実質上の能力を有している。
 - ② サプライヤーにおいて、当該資産を他の資産に代替することからもたらされる経済的利益が、代替することから生じるコストを上回ると見込まれるため、当該資産を代替する権利の行使によりサプライヤーが経済的利益を享受する。

特定された資産（適用指針案第7項）

- 顧客が使用することができる資産が物理的に別個のものではなく、資産の稼働能力の一部である場合には、当該資産の稼働能力部分は特定された資産に該当しない。ただし、顧客が使用することができる資産が物理的に別個のものではないものの、顧客が使用することができる資産の稼働能力が、当該資産の稼働能力のほとんどすべてであることにより、顧客が当該資産の使用による経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している場合は、当該資産の稼働能力部分は特定された資産に該当する。

- 設例4-1：ガス貯蔵タンクの容量の70%→資産は特定されていない

- 設例4-2：ガス貯蔵タンクの容量の99.9%→資産は特定されている

使用を指図する権利（適用指針案第8項）

■ 顧客は、次の①又は②のいずれかの場合にのみ、使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利を有している。

- ① 顧客が使用期間全体を通じて使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法を指図する権利を有している場合
- ② 使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用 방법에係る決定が事前になされており、かつ、次の1.又2.のいずれかである場合。
 1. 使用期間全体を通じて顧客のみが、資産を稼働する権利を有している又は第三者に指図することにより資産を稼働させる権利を有している。
 2. 顧客が使用期間全体を通じた資産の使用方法を事前に決定するように、資産を設計している。

新リース会計基準案における
「リースの識別の判断」につき
基準案で提示されている「設例」
で確認します

[設例3] 小売区画（特定された資産）

[設例3-1]

資産を他の資産代替する権利が実質的である場合

■ 前提条件

1. A社(顧客)は、3年間にわたり、自社の商品を販売するために空港内の搭乗エリアにある区画を使用する契約を、空港運営会社であるB社(サプライヤー)と締結した。A社が使用できる面積及び割り当てられた区画は、契約で指定されている。
2. 空港内には、利用可能で契約に定める区画の仕様を満たす多くの区画が存在する。B社は、A社に割り当てた区画を使用期間中いつでも変更する権利を有しており、状況変化に対応するようにA社に割り当てた区画を変更することで、空港内の搭乗エリアにおける区画を最も有効に利用でき、経済的利益を得ることとなる。
3. A社は、商品を販売するために、容易に移動可能な売店(A社が所有)を使用することが求められている。A社に割り当てた区画の変更に関連するB社が負担するコストは限定的であるため、区画の変更によるB社の経済的利益はコストを上回ると見込まれる。

[設例3] 小売区画（特定された資産）

[設例3-1]

資産を他の資産代替する権利が実質的である場合

■ リースを含むかどうかの判断

□ 契約において**資産は特定されていない**。

■ B社はA社の承認なしにA社が使用する区画をいつでも契約に定められた仕様を満たす他の区画に変更する権利を有しているため、B社は使用期間を通じて資産を他の資産に代替する実質的能力を有している。

■ 前提条件3より、B社は資産を代替する権利の行使により経済的利益を享受する。

□ 資産が特定されていないため、契約に**リースは含まれていない**。

[設例3] 小売区画（特定された資産）

[設例3-2]

資産を他の資産代替する権利が実質的でない場合

■ 前提条件

1. A社(顧客)は、5年間にわたり、不動産物件の小売エリア内にある区画Xを使用する契約を、当該不動産物件の所有者であるB社(サプライヤー)と締結した。A社が使用できる面積、区画の仕様及び割り当てられた区画は、契約で指定されている。
2. B社は、A社に対して割り当てた区画Xを使用期間中いつでも変更する権利を有しているが、B社は契約で定められた面積及び仕様を満たす区画を提供し、A社の移転から生じるコストを全額負担する必要がある。
3. B社が当該移転コストを上回る経済的利益を享受することができるのは、B社が新たな大口テナントと小売エリア内の区画を使用する契約を締結したときのみであり、A社との契約時点において、このような状況が生じる可能性は高くないことが見込まれる。
4. A社は、使用期間全体を通じて区画Xを独占的に使用することができる。
5. A社は、使用期間全体を通じて区画Xの使用を指図する権利を有している。

[設例3] 小売区画（特定された資産）

[設例3-2]

資産を他の資産代替する権利が実質的でない場合

■ リースを含むかどうかの判断

□ 契約において**資産は特定されている**。

- B社はA社が使用する区画をいつでも契約に定められた仕様を満たす他の区画に変更する権利を有しているので、B社は使用期間を通じて資産を他の資産に代替する実質的能力を有している。
- B社が区画の入替えから生じるコストを上回る経済的利益を享受することができるのは限定的な状況であり、そうした状況が生じる可能性は高くないと見込まれる。

□ **資産の使用を支配する権利**はB社からA社に**移転している**。

- A社は使用期間全体を通じて資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している。
 - A社は使用期間全体を通じて資産の使用を指図する権利を有している。
- #### □ 資産が特定され、かつ、特定された資産の使用を支配する権利がB社からA社に移転しているため、契約に**リースが含まれている**。

[設例6] 電力（使用を指図する権利）

[設例6-1] 使用方法が契約で定められており、顧客が資産の使用を指図する権利を有していない場合

■ 前提条件

1. A社(顧客)は、B社(サプライヤー)と、B社が所有する発電所が産出する電力のすべてを3年間にわたり購入する契約を締結した。
2. B社は、業界において認められた事業慣行に従い、日々当該発電所を稼働し、維持管理を行う。
3. 契約において、使用期間全体を通じた当該発電所の使用方法(産出する電力の量及び時期)が定められており、契約上、緊急の状況などの特別な状況がなければ使用方法を変更することはできないことも定められている。
4. A社は当該発電所の設計に関与していない。
5. 当該発電所は、特定された資産である。

[設例6] 電力（使用を指図する権利）

[設例6-1] 使用方法が契約で定められており、顧客が資産の使用を指図する権利を有していない場合

■ リースを含むかどうかの判断

□ 前提条件5により**資産は特定されている**。

□ **資産の使用を支配する権利**はB社からA社に**移転していない**。

□ A社は使用期間全体を通じて資産の使用から生じる**経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している**。

□ A社は使用期間全体を通じて事前に決定されている使用方法を変更することができないため**資産の使用を指図する権利を有していない**。

□ A社は使用期間全体を通じて当該発電所を**稼働する権利を有していない**。また、A社は当該発電所を**設計していない**。

□ 資産が特定されているが、特定された資産の使用を支配する権利がB社からA社に移転していないため、契約に**リースが含まれていない**。

[設例6] 電力（使用を指図する権利）

[設例6-3] 使用方法が設計によって事前に決定されており、顧客が資産の使用を指図する権利を有している場合

■ 前提条件

1. A社(顧客)は、B社(サプライヤー)と、B社が新設する太陽光ファームが産出する電力のすべてを20年間にわたり購入する契約を締結した。
2. A社は、当該太陽光ファームを設計した。
3. B社は、A社の仕様に合わせて当該太陽光ファームを建設し、建設後に当該太陽光ファームの稼働及び維持管理を行う責任を有している。
4. 当該太陽光ファームの使用方法(電力を産出するかどうか、いつ、どのくらい産出するか)は、当該太陽光ファームの設計により決定されている。
5. 当該太陽光ファームは、特定された資産である。

[設例6] 電力（使用を指図する権利）

[設例6-3] 使用方法が設計によって事前に決定されており、顧客が資産の使用を指図する権利を有している場合

■ リースを含むかどうかの判断

□ 前提条件5により**資産は特定されている**。

□ **資産の使用を支配する権利**はB社からA社に**移転している**。

□ A社は使用期間全体を通じて資産の使用から生じる**経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している**。

□ 当該太陽光ファームの使用 방법에係る決定は、当該太陽光ファームの設計によって事前になされている。

□ A社は使用期間全体を通じて当該太陽光ファームを**稼働する権利を有していない**。しかし、A社は、当該太陽光ファームを**設計している**。

□ 資産が特定され、かつ、特定された資産の使用を支配する権利がB社からA社に移転しているため、契約に**リースが含まれている**。

小括

- 企業のなかの「リース」を識別する体制を整えるということだけで労力が必要であると思われる。
- 少額リース、短期リースの簡便な取扱いは認められているが、「リース期間」のとらえ方に注意が必要である。
- IFRSと米国基準に差異が存在することをASBJはしっかり活用している。
 - IFRS：「セールアンドリースバック」
 - 米国基準：「**セール**」アンド「リースバック」
- 今回取り上げているのは「公開草案」ある。

おわりに

- 理想（単一で高品質な国際的な会計基準）と現実（他の国内ルールとのバランスの中で存在する国内的な会計基準）のはざままで会計基準設定が行われている。
- 現代の会計基準設定のプロセスではパブリックコメントが求められている。
- 「ルール→現場の判断」だけでなく「現場の判断（の集積）→ルールの改善」というループが有効に機能することが期待される。

ご清聴ありがとうございました

