

プロジェクト リース

項目 収益認識に関する会計基準の改正案（ASBJ 基準等の改正案）

I. 本資料の目的

1. 本資料は、現在審議中のリース会計基準及びリース適用指針（以下「リース会計基準等」という。）の改正が、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。）に与える影響を検討することを目的としている。
2. リース会計基準等の改正における次の 2 つの提案が収益認識会計基準第 104 項に影響を与えると考えられる。
 - (1) 貸手について、収益認識会計基準の範囲に含まれる貸手が供与する知的財産のライセンスをリース会計基準の範囲から除くこと
 - (2) 貸手のファイナンス・リースの基本的な会計処理を変更すること（現行のリース適用指針における貸手の第 2 法及び貸手の販売益に割賦基準を認める定めを削除すること）
3. リース会計基準等の改正が影響を与え得るため検討対象とする会計基準等の一覧は、審議事項(2)-4 参考 2「改正又は修正の検討が必要となる可能性がある基準等の一覧」に示している。

II. リース会計基準等の改正案に伴う形式的な変更

4. 現在検討中のリース会計基準等の改正案では、次の用語の変更を検討している。

現行の用語	変更案
リース取引 リース契約	リースの定義において「取引」を「契約」に変えることを提案しており、これと平仄をとり、「リース取引」及び「リース契約」という用語を「リース」へと変更することを提案している。

5. 上記の用語変更に伴う修正は、本資料の別紙の改正案でお示している。

III. 知的財産のライセンス供与のリース会計基準等からの範囲除外

収益認識会計基準における結論の背景の記載

6. 収益認識会計基準の結論の背景の第104項の前半は次のとおりに定めており、

104. 顧客との契約から生じる収益のうち、リース会計基準の範囲に含まれるリース取引（貸手の会計処理）は、IFRS第15号と同様に、本会計基準の適用範囲に含めないこととした（第3項(2)参照）。なお、ライセンスの供与については、本会計基準の適用範囲に含まれるが、リース会計基準に従って処理される契約の取扱いを変えることを意図するものではない。（以下略）

上記、第104項の前半の「なお」より前の前段（前段）は、国際的な会計基準と同様に、リース会計基準の範囲に含まれるリース取引を収益認識会計基準の範囲に含めないこととしたことを説明している。

上記、第104項の前半の「なお」以後の後段（後段）は、ライセンスの供与については、収益認識会計基準の範囲に含まれるものの、現在リース会計基準によって会計処理されている契約の取扱いを変えることを意図するものではないとしている。

7. 以下では第104項の前半に関する上記の記載を変更すべきかどうかを検討する。なお、第104項の後半については、本資料第34項以降で検討している。
8. 前段の記載は、基準の適用範囲を明確にするものである。改正リース会計基準において、改正リース会計基準の範囲に含まれる取引を収益認識会計基準の範囲から除外することを変更するか否かの議論は行っておらず、記載を変更する必要はないと考えられる。
9. 後段の記載は、収益認識会計基準の公開草案に対する「主なコメントの概要とそれらに対する対応」（下記参照。下線は事務局による追加。）に記載されているとおり、現行のリース会計基準が無形固定資産のリースについてその範囲から除外していないことに関連している。現行の我が国の会計基準においては、貸手によるライセンスの供与がリース会計基準と収益認識会計基準の両方の範囲に含まれているとするコメントに対応し、収益認識会計基準の公表時においては、リース会計基準によって会計処理されている場合の取扱いに影響を与えることが意図されていない、すなわち、リース会計基準によって会計処理されている場合、リース会計基準の適用を継続することを妨げないことを説明するために行われた記載である。

企業会計基準公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準（案）」

主なコメントの概要とそれらに対する対応（抜粋）

コメントの概要	コメントへの対応
<p>日本基準と IFRS におけるリース会計基準においてリース取引の定義・範囲が異なるため、日本基準では収益認識会計基準に従い処理する取引を IFRS ではリース会計基準に従い処理することになるケースもありえ、リース会計基準の検討の早期実施が望まれる。</p> <p><u>なお、IFRS では、知的財産のライセンス（無形資産）の供与はリース会計基準の対象外であるため、IFRS 第 15 号に従い会計処理することになるが、日本のリース会計基準では無形資産も対象に含まれることから、リース会計基準に従い処理することになるケースもありえる。</u></p>	<p>左記のコメントは、今後の基準開発において参考としたい。</p> <p>なお、ライセンスの供与が収益認識適用指針ではなくリース会計基準に従い処理される可能性があるケースについては、収益認識会計基準第 3 項(2)において、リース会計基準の範囲に含まれるリース取引を会計基準の適用範囲から除外しており、当該定めにより対応されると考えられる。また、リース会計基準が適用される契約の取扱いを変更する意図はなく、その旨を結論の背景に追記している（収益認識会計基準第 104 項）。</p>

改正リース会計基準等におけるこれまでの議論

（無形固定資産に関する範囲の議論）

貸手

10. 改正リース会計基準のこれまでの議論においては、次の理由から、収益認識会計基準の範囲に含まれる貸手が供与する知的財産のライセンスは、改正リース会計基準の範囲から除外することを提案している（第 93 回リース会計専門委員会（2020 年 6 月 29 日）、第 100 回リース会計専門委員会（2021 年 6 月 7 日）、第 103 回リース会計専門委員会（2021 年 8 月 6 日））。
- (1) 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。）は、顧客へのライセンスの供与について、IFRS 第 15 号又は Topic 606「顧客との契約から生じる収益」と整合的な定めを置いている。
 - (2) IFRS 基準では、IFRS 第 15 号の範囲に含まれる貸手が供与する知的財産のライセンスは、IFRS 第 16 号の範囲から除外されており（IFRS 第 16 号第 3 項）、Topic 842 は有形固定資産（土地及び減価償却可能な資産）のリースのみを範囲に含めているため Topic 606 の範囲に含まれる知的財産のライセンス供与を含め、無形資産のリースは Topic 842 の適用範囲外となる（842-10-15-1 項）。
 - (3) 顧客へのライセンスの供与を収益認識会計基準の範囲に含めることにより、収益に関する国内外の企業間における財務諸表の比較可能性を確保することにつながる。

11. 前項に記載する3回の専門委員会の議論において、前項の提案に対しておおむね反対意見は聞かれていないが、リース業においてリース会社が(1)サプライヤーからソフトウェアの使用許諾を受け、(2)ユーザーに再許諾する契約については、ライセンスの供与かどうか整理が必要と考えているとするご意見をいただいている。

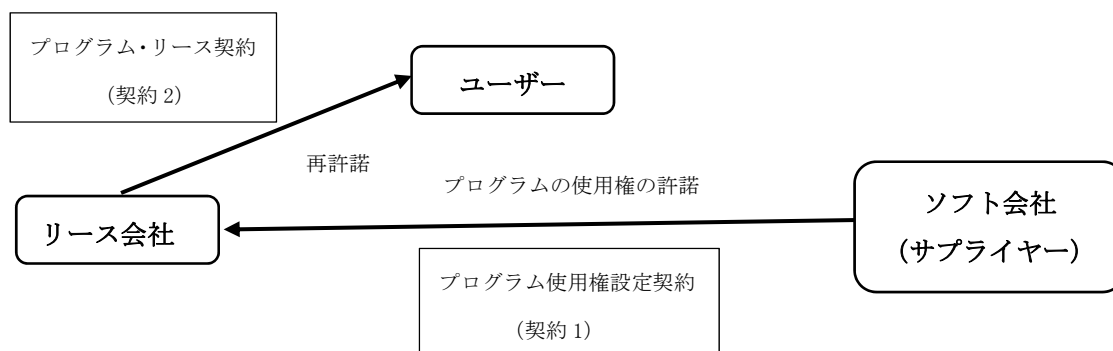
借手

12. 改正リース会計基準案のこれまでの議論においては、次の理由により、借手によるソフトウェアのリースについて改正リース会計基準の範囲に含めること(任意ではなく強制)を提案している(第93回リース会計専門委員会(2020年6月29日)、第100回リース会計専門委員会(2021年6月7日)、第103回リース会計専門委員会(2021年8月6日))。
- (1) IFRS第16号においては、借手によるソフトウェアのリースがIAS第38号「無形資産」(「IAS第38号」)の範囲に含まれるライセンスなのかどうか(IAS第38号第6項)は明確でないとされている。また、IFRS第16号は借手が無形資産に対してリースを適用することは任意であるため(IFRS第16号第4項)、IFRSにおいては、ソフトウェアのリースにはIFRS第16号が適用されている場合もされていない場合もあると事務局は認識している。
- (2) 現行の我が国の実務においては、リース会社等を通じて使用権が再許諾される契約はリース会計基準に基づいて会計処理されており、IFRSが明確でない中では、現状の実務を変更しないことのほうが会計処理の明確化につながる。
13. 前項に記載する3回の専門委員会の議論において、IFRS基準との差異をもたらさないために、借手のソフトウェアのリースに対してリース基準を適用することについて強制ではなく任意とする提案も行ったが、リースの資産・負債計上の観点からは現行からの後退になるのではないかとする懸念なども受け、強制とすることを提案している。
14. なお、サブリースについては、借手側と貸手側で同じ会計処理が適用されることが望ましいとする意見や、借手と貸手において異なる基準を適用することとした経緯を結論の背景において説明してほしいとする意見が聞かれた。

(事務局の分析及び提案)

基準の範囲

15. 本資料第11項で意見が聞かれている、リース業においてリース会社が(1)サプライヤーからソフトウェアの使用許諾を受け、(2)ユーザーに再許諾する契約、を基礎として改正リース会計基準の範囲について改めて整理し検討を行うこととする。



16. 無形資産に関する IFRS 第 16 号の範囲に関する定めは次のとおりである。

(1) 借手

- ① IAS 第 38 号の範囲に含まれる、映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権及び著作権などの項目のライセンス契約に基づいて借手が保有する権利は IFRS 第 16 号の範囲から除外される。
- ② その他の無形資産のリースには IFRS 第 16 号を適用できるが要求はされない。

(2) 貸手

- ① IFRS 第 15 号の範囲に含まれる、貸手が供与する知的財産のライセンスは IFRS 第 16 号の範囲から除外される。

17. 一方、Topic 842 は、無形資産のリースには適用されない (ASC 842-10-15-1 項(a))。

18. IASB 及び FASB は両者共に、無形資産をリース基準の範囲に含めるかどうかについて、無形資産のリースをリース基準の範囲から除外することに概念上の根拠はないものの、無形資産のリースにリース基準の会計処理を要求する前に、無形資産の会計処理の別個の包括的な見直しを行うべきであると考えたことを結論の背景において説明している (IFRS 第 16 号 BC71 項及び ASU 第 2016-02 号 BC110 項)。

19. 我が国の会計基準は、無形固定資産の定義を明示的に示しておらず、また、無形固定資産の会計処理に関する包括的な会計基準を定めていない。

範囲に関する再検討

20. 国際的な会計基準においては、無形資産に関する会計処理の包括的な見直しの必要性から、無形資産のリースにリース基準を強制的に適用するアプローチを採用していない。これは、無形資産は専有できないものもあることや、複数の顧客への付与が可能であるような性質があるものもあることから、無形資産を支配しているかどうかの判断が困難となり、リースを識別することや、リースかサービスかを区分することが困難であることが考えられることなどがその理由として考えられる。

21. また、国際的な会計基準において、知的財産のライセンスの供与のように、すでに無形

資産に関して具体的な要求事項が存在する場合にそれらの要求事項をリース基準の範囲から除外していることも、一般的には無形資産の会計処理の判断が困難な中で、明確な要求事項が存在する場合にそれらを優先しているものと考えられる。

貸手のこれまでの事務局提案について

22. 知的財産のライセンスの供与がファイナンス・リースなのかオペレーティング・リースなのかを判断することは原資産との比較の観点から困難となる可能性があると考えられるが、収益認識会計基準においては、知的財産のライセンスの供与が企業の知的財産を使用する権利なのか(この場合は一時点で収益を認識)、企業の知的財産にアクセスする権利なのか(この場合は一定期間にわたって収益を認識)により支配の移転の時点を決めている(収益認識適用指針第62項)。ソフトウェアのライセンスについて、収益認識適用指針第150項は、重要な独立した機能性を有することが多いとしており、知的財産を使用する権利(一時点による収益認識)に該当する場合は多いことを説明している。
23. 会計処理が困難となる可能性がある貸手による知的財産のライセンスの供与については、より定めが明確であり、かつ、国際的な会計基準と整合的である収益認識会計基準の範囲に含めることで会計処理が明確になり、企業間の比較可能性が高まると考えられるため、これまでの事務局の提案どおり改正リース会計基準の範囲から除外することが考えられる。
24. この結果、現行の収益認識会計基準の第104項前半の「なお」以後の記載(貸手の知的財産のライセンスの供与について、リース会計基準で会計処理することを認める記載)は、削除することになると考えられる。文案イメージは別紙のとおりである。
25. なお、本資料第15項に示す取引における「契約2」がライセンスの供与に該当するかどうか整理が必要であるとするご意見について、ライセンスの供与の定義は必ずしも明確ではないと考えられるが、収益認識適用指針第61項では「ライセンスは、企業の知的財産に対する顧客の権利を定めるもの」としており、本資料第15項に示す取引における「契約1」及び「契約2」のいずれもライセンスの供与と考えることが妥当と考えられる。
26. これまでリース会計基準に従いファイナンス・リースとして(売買処理に準じて)会計処理が行われてきた「契約2」のソフトウェアの再許諾については、収益認識適用指針の第150項に従えば多くの場合、一時点で収益認識が行われることとなることを考慮すると、収益認識基準の範囲に含まれることによる影響は、主として収益を総額とするか純額とするかの関するものと考えられる。
27. 収益を総額とするか純額とするかは、収益認識会計基準等に従い、企業が本人なのか代理人なのかによる判断が行われることとなるが(収益認識適用指針第39項及び第40項)、リース会社が販売益を獲得しておらず、利息以外の収益を得ていない取引であることを考慮すれば、代理人と判断される場合も多く、これまでと同じ会計処理が行われる場合も多いのではないかと考えられる。

28. これまでリース会計基準に従い会計処理されてきた本資料第 15 項に示す取引における「契約 2」の貸手の会計処理の適用基準が変更となることによるコストを考慮して、前項の内容を収益認識会計基準の結論の背景に記載することが考えられるがどうか。文案イメージは別紙のとおりである。

借手のこれまでの事務局提案について

29. これまでの事務局提案においては、本資料第 15 項に示す取引における「契約 2」がこれまでリース会計基準に従い会計処理されてきたことを基礎として、借手によるソフトウェアのリースについてリース会計基準の範囲に含めること(任意ではなく強制)を提案している。
30. しかしながら、国際的な会計基準においては無形資産の会計処理の包括的な見直しが必要であると議論されており、我が国における会計基準においては無形固定資産の明確な定義も包括的な会計基準も存在しない状況において、借手によるソフトウェアのリースをリース会計基準の範囲に含めることを強制する判断はできないのではないかと考えられる。
31. 改正リース会計基準は、契約の名称にかかわらずリースの定義及び識別に照らして、契約がリースを含むかどうかを判断することを要求することとなる予定であり、どのような取引がソフトウェアのリースに該当するかの判断も困難である場合もあると考えられる。例えば、本資料第 15 項に示す取引における「契約 1」も使用権を一定期間にわたり対価と交換する契約であり、リースを含む可能性があるとも考えられる。
32. このような状況を考慮すれば、現時点においては、IFRS 第 16 号と同様に、借手の無形固定資産のリースにはリース会計基準を適用することを(強制ではなく)容認することとどめることが適切であると考えられ、事務局の提案を変更することが考えられる。この場合、改正リース会計基準の文案イメージにおける範囲の記載は次のとおりとなる(これまでの事務局提案からの変更として削除をする部分に取消し線を付している。)

範 囲

3-2. 借手は、~~ソフトウェア以外の~~無形固定資産のリースについては、本会計基準を適用しないことができる。

33. なお、本資料第 13 項において記載したとおり、借手によるソフトウェアのリースについてリース会計基準の適用を容認ではなく要求することを提案してきた背景として、リース会社等を通じて使用権が再許諾される契約(本資料第 15 項の(契約 2))がリース会計基準に従い(ファイナンス・リースとして)会計処理されている実務が確認されていたことから、リース会計基準を要求しない場合には、借手によるリースの資産・負債計上の観点から、現行実務からの後退になるのではないかと懸念などを考慮したこともあった。しかしながら、今回のリース会計基準の改正により、リースの定義に該当する取引は変更されることになり、これまでリースとして会計処理されてきた取引がリー

スとして会計処理されなくなり、資産・負債が計上されなくなる場合もあると考えられる。一般論として、これまでオペレーティング・リースに分類されてきたリースについて資産及び負債が計上されることとなるため、多くの企業においては改正リース会計基準の適用により、より多くの資産・負債を計上することになると考えられ、必ずしも現行実務からの後退になるとは言えないと考えられる。

ディスカッション・ポイント

事務局の分析及び提案並びに別紙の具体的な改正案についてご質問又はご意見を頂きたい。

IV. 割賦基準廃止に伴う貸手のファイナンス・リースの会計処理の変更

34. 収益認識会計基準においては、収益は企業が履行義務を充足した時に認識される。履行義務の充足時点と顧客が支払を行う時点との関係で、契約に重要な金融要素が含まれる場合、収益認識額の算定にあたっては金利相当分の調整が要求される。
35. そのため、割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日収益を認識する割賦基準による収益認識は認められなくなった。これを踏まえて改正リース会計基準においては、次の定めを削除することを提案し議論を進めてきている（第 93 回リース会計専門委員会（2020 年 6 月 29 日）、第 101 回リース会計専門委員会（2021 年 6 月 28 日）、第 103 回リース会計専門委員会（2021 年 8 月 6 日））。
 - (1) ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理のうち、リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法に関する定め（リース適用指針第 51 項(2)及び第 61 項）
 - (2) 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に、当該差額である販売益を販売基準又は割賦基準により処理する定め（同第 56 項及び第 66 項）
36. したがって、将来のリース会計基準等の改正時にこの対応を求める次の収益認識会計基準の第 104 項の後半の記載は削除することとなると考えられる。

（前略）また、本会計基準で割賦基準による収益認識が認められていないことは、仮にリース取引における貸手の会計処理の検討が行われる際には、ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理のうち、リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法に関する定め（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」第 51 項(2)及び第 61 項）及び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に、当該差額である販売益を販売基準又は割賦基準により処理する定め（同第 56 項及び第 66 項）等に影響し得る。リース取引に関する会計基準については、2020 年

改正会計基準公表時点で、当委員会において我が国の会計基準を国際的に整合性のあるものとする取組みを進めているところであり、当該貸手の会計処理については、リース取引に関する会計基準の開発に含めて行う予定である。

ディスカッション・ポイント

改正の考え方及び別紙の具体的な改正案についてご質問又はご意見を頂きたい。

別紙 企業会計基準公開草案第●号「収益認識に関する会計基準（案）」

企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（最終改正 2020 年 3 月 31 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

(HP では非公表)

以 上