

収益認識基準の包括的改訂 －現状のまとめ－

February 2020



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2020 年 2 月時点で、世界 91 ヶ国に業務を展開し、40,400 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

本稿では、リース会計に関する基準の改訂について IFRS、日本、中国それぞれにおける状況・基準をまとめて解説する。

国際会計基準審議会（IASB）は 2016 年 1 月に IFRS 第 16 号「リース」を公表し（2019 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用）、また、米国財務会計基準審議会（FASB）は 2016 年 2 月に会計基準更新書第 2016-02 号「リース（Topic842）」を公表しました（上場企業は 2018 年 12 月 15 日以降開始する事業年度から適用）。

日本では、2019 年 3 月 22 日、企業会計基準委員会（ASBJ）は、第 405 回企業会計基準委員会にて、リース会計に関する基準開発に着手することが決定されました。

これらの基準はどちらも、現状の日本基準とは異なり、原則として、すべてのリース取引をオンバランスするというものであり、これにより、現行の日本基準と国際基準の間にずれが生じうると言えます。

IFRS における考え方

世界においては、欧州を中心とする IASB（International Accounting Standards Board）と米国 FASB（Financial Accounting Standards Board）との間におけるコンバージェンスの大きな成果の一つとして、リースにかかわる会計基準の統一化が進められており、新しい考え方が IFRS16 においてまとめられています。

【従来の IFRS（IAS 第 17 号）の考え方】

従来のリースの会計処理においては、形態がファイナンス・リースかオペレーティング・リースか、また、その当事者が借手か貸手かで異なっていました。

ファイナンス・リース

資産の所有にかかるリスクと経済価値を実質的に全て借手へ移転するリースをいいます。

借手：財政状態計算書にリース資産およびリース負債を認識する。

貸手：財政状態計算書にリースの対象となったリース資産の認識を中止し、リース債権を計上する。

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をいいます。

借手：純損益及びその他の包括利益計算書に支払リース料を認識する。

貸手：純損益及びその他の包括利益計算書に受取リース料を認識する。

【新たな IFRS の考え方】

2019 年 1 月 1 日以降開始事業年度からは新たに IFRS16 がリース会計として適用されるものとなっています。

IFRS16 号では「使用权モデル」という考え方を採用しています。リース物件に対する使用权に焦点を当てる考え方を採用した結果、借手はリース取引をファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類せず、原則として全てのリースについて使用权資産およびリース負債を認識することとなりました。つまりオンバランス処理する範囲が拡大することになります。

借手のリース認識の 3 ステップ

STEP 1.リースの識別

STEP 2.少額リースまたは短期リースの判断

2-1.少額リース

2-2.短期リース

STEP 3.借手の会計処理

貸手においては、従来の考え方を踏襲しており、IFRS16 号適用による影響はほとんどありません。

日本におけるリース会計基準の開発着手

日本では、2019 年 3 月 22 日、企業会計基準委員会（ASBJ）は、第 405 回企業会計基準委員会にて、リース会計に関する基準開発に着手することを決定しました。

【現行のリース会計基準】

現行の日本のリース会計基準は IAS17 号を意識して、2007 年に改訂されたもので、上述の従来の IFRS（IAS 第 17 号）の考え方と大きな差異はありません。

ここでは、ファイナンス・リース取引とは、①ノン・キャンセラブル（リース期間中解約不能であること）および②フルペイアウト（借り手がリース物件の経済的利益を享受し、コストを負担すること）の2つの基準を満たすリース取引であり、それ以外はオペレーティング・リース取引となります。

フルペイアウトの判断基準

リース会計基準の適用指針によると、ファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判断は経済的実質に基づいて判断すべきとされていますが、以下のいずれかに該当するリース取引は、フルペイアウトと判断されます。

現在価値基準：

解約不能期間のリース料総額の現在価値が見積現金購入価額のおおむね 90%以上であること

経済的耐用年数基準：

解約不能のリース期間が、リース物件の経済的耐用年数のおおむね 75%以上であること

【日本における税務上のリース会計基準】

会計上のファイナンス・リース取引と法人税法上のリース取引の範囲に関する主要な違いは、以下のとおりです。

(1) フルペイアウトの判断

フルペイアウトの判断は、現在価値基準によらず、リース期間中のリース料総額が、リース資産取得に通常要する価額のおおむね 90%を超える場合とされているため（法人税法施行令 131 条の 2 の第 2 項）、会計上は賃貸借取引ですが、法人税法上は売買取引として扱われる場合があります。

(2) 所有権移転外ファイナンス・リース取引の扱い

所有権移転外ファイナンス・リース取引については、会計上賃貸借取引として取り扱う場合においても、法人税法上は変わらず「リース取引」として売買取引としての処理をすることになります。

中国におけるリース会計基準

【中国における会計上のリース基準】

中国財政部は、IFRS16 号の適用に合わせて、2018 年 7 月 5 日付で「『企業会計準則第 21 号－リース』の改訂発行に関する通知」（財会[2018]35 号）を發布し、2019 年 1 月 1 日から施行しています。

適用開始年度については、海外上場企業は 2019 年 1 月 1 日からの実施、その他企業は 2021 年 1 月 1 日からの実施となっています。また、早期適用が認められていますが、第 22 号金融商品の認識及び測定、14 号－収入と同時もしくは後に適用することが財政部より示されています。

また、内容については、基本的にはあらたな IFRS の考え方とほぼ同様の考え方が採用されています。

従って、ここでは従来借手側でオペレーティング・リースとして支払リース料で処理されてきたものの多くが、リース資産およびリース負債認識による減価償却処理に変更されることが予想されます。

【中国における税務上のリース基準】

企業所得税法实施条例第四十七条の規定に基づき処理をする。

第 47 条 企業が生産・経営活動の必要に基づき固定資産を借り入れて支払うリース料は、次に掲げる方法に従い控除する。

- (1) オペレーティング・リース方式により固定資産を借り入れて発生するリース料支出は、リース期間に応じて均等に控除する。
- (2) ファイナンス・リース方式により固定資産を借り入れて発生するリース料金は、規定に従いファイナンス・リース固定資産の価値を構成する部分について、減価償却費用を積み立て、期を分けて控除しなければならない。

中国税法上、そもそもファイナンス・リースやオペレーティング・リースの定義にかかわる規定は設けられておらず、会計制度の概念を基礎としていることから、会計上リース資産及び負債認識による減価償却処理が実施され

た場合には、そのまま税務上も反映されることが予想されます。また、いずれかの時点で、リース会計基準の変更に対応した明文上の修正もなされるものと考えられます。

【基準改訂にかかわるスケジュール】

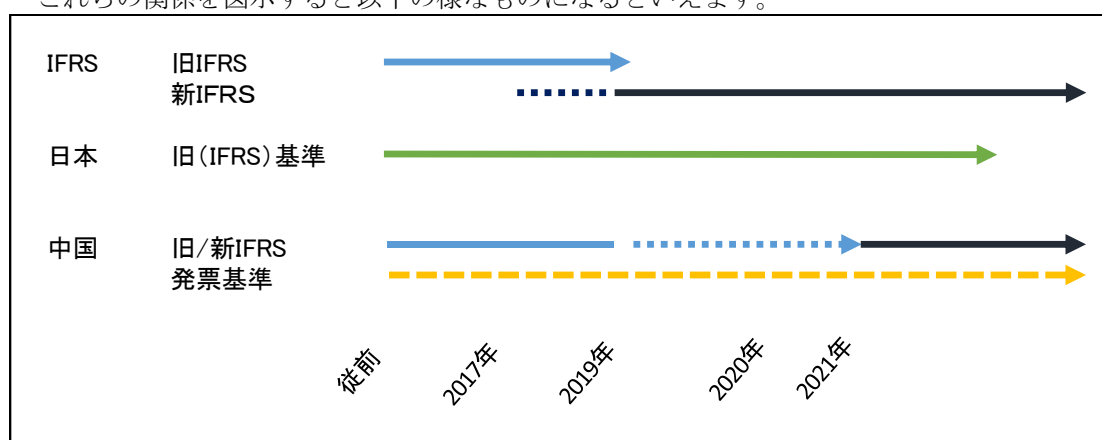
リースにかかわる会計基準の変更は、日々の会計処理の変更に繋がり、その影響は広範に亘るものと予想されています。

まず、IFRS 自体の改訂に伴う適用開始は 2019 年 1 月 1 日以降開始事業年度とされ、それ以前についても早期適用可能とされています。

次に、日本基準については、今回の新会計基準の採用により、基準開発に着手しており、今後その基準が発表されると思われます。

また、中国における外商投資企業については、原則として、2021 年 1 月 1 日からの実施となっています。

これらの関係を図示すると以下の様なものになるといえます。



【会計監査上の取扱い】

以下の企業会計基準委員会実務対応報告第 18 号を基に取扱われることになります。

連結決算手続における在外子会社等の会計処理の統一

原則的な取扱い：

連結財務諸表を作成する場合、同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計方針は、原則として統一しなければならない（連結会計基準第 17 項）。

当面の取扱い：

在外子会社の財務諸表が国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠して作成されている場合、及び国内子会社が指定国際会計基準又は修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法に基づく有価証券報告書により開示している場合（当連結会計年度の有価証券報告書により開示する予定の場合も含む。）には、当面の間、それらを連結決算手続上利用することができるものとする。ここでいう在外子会社の財務諸表には、所在地国で法的に求められるものや外部に公表されるものに限らず、連結決算手続上利用するために内部的に作成されたものを含む。

従って、2019 年度以降については、日本における IFRS 適用会社は、原則として中国子会社においても新たなリース会計基準を採用しなければならないものといえます。この際には、必ずしも中国法定決算書において採用する必要はなく、連結決算調整により内部的に作成することが認められるものの、実務的には、会計方針変更により単体の監査財務諸表において反映させることが効率的方法といえるでしょう。

以上



この記事はみずほ銀行のMIZUHO CHINA MONTHLY2020 年2月号からの転載記事となります。
(<http://www.mizuhobank.co.jp/corporate/world/info/cndb/economics/monthly/index.html>)

CONTACT

Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

吉野 健太 Yoshino Kenta

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. kenta.yoshino@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn