

会計情報

「企業会計準則 第 21 号 リース」の改訂公開草案

1. 概要

中国の会計基準設定主体である財政部は、2018 年 1 月 8 日に、企業会計準則（以下、「新準則」）具体準則の「第 21 号-リース」（以下、「本準則」）の改訂版の公開草案（以下、「本公開草案」あるいは「本改訂準則」）を公表した。以下、本稿では、本公開草案の概要、日本企業に与える影響、また中国子会社が新リース会計基準を適用するにあたっての留意事項について解説する。なお、本文中、意見にかかわる部分は執筆者の個人的な見解であることをお断りする。

今回の「企業会計準則 第 21 号-リース」の改訂は、財政部から公表されている起草説明文書において、国際財務報告基準(IFRS)との同等性を維持することを目的としていることを明言しており、近年の中国企業会計準則の一連の改訂の流れに即したものである。したがって、本公開草案の内容は、次のように、「国際財務報告基準第 16 号-リース」（以下、「IFRS16」）の考え方を全面的に取り入れたものとなっている。



中村 剛 Nakamura Tsuyoshi

有限責任監査法人トーマツ 金沢事務所 パートナー

tsuyoshi.nakamura@tohmatsu.co.jp

2008 年 7 月にデロイト北京に赴任し、2013 年 7 月までの 5 年間、監査部にて日系企業の監査サービスに従事。2013 年 7 月に帰任し、現在、有限責任監査法人トーマツ 監査グローバル室 中国担当と金沢事務所のパートナーを兼務。学生時代中国に語学研修生として留学し、1995 年に通訳ガイド試験(中国語)に合格している。

<本公開草案の概要>

- リースの識別や借手と貸手の双方の財務諸表上の取扱いに関する包括的なモデルを規定している
- リースの借手と貸手の会計モデルが非対称である
- 借手は、短期・少額のリースなど一部の例外を除き、本準則で識別されたすべてのリースについて、オンバランス処理が要求される
- 貸手にとっては、従来のファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分を維持したため、本改訂準則導入による影響は借手ほど重大ではない
- 現時点で、適用時期については明言されていない

本改訂準則適用による最大の変更点は、オペレーティング・リース取引における借手側の会計処理の変更であり、その主な影響については、次のようなものがあげられる。

<本改訂準則による借手側への主な影響>

- 従来、オフバランス処理されていた使用权資産、リース負債が、本改訂準則適用によりオンバランスされることより、貸借対照表に重大な変化をもたらす可能性がある
- 従来、オペレーティング・リース費用は期間定額により認識されていたが、本改訂準則適用後はリース負債にかかる金利費用が早めに多く認識されるため、リース期間の前半において費用負担がより重くなる
- リース費用の表示区分は、従来、営業費用から、減価償却費と財務費用(利息費用)に変更される

以下、本改訂準則の具体的な内容について、個別に説明する。

2. 適用範囲

本改訂準則は、原則として、すべてのリース取引について適用するとされているが、借手が使用許諾契約を通じて取得した映画、シナリオ、特許、著作権等については、「企業会計準則 第 6 号-無形資産」が適用される。また、貸手が授与する知的財産権の使用許可については、「企業会計準則 第 14 号-収益」が適用される。

3. リースの識別

契約の開始時に、企業は、当該契約がリース契約またはリースを含んだ契約であるか否かを評価しなければならない。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には、当該契約はリースまたはリースを含んだ契約に該当する。

4. リースの分離

契約にリース構成部分と非リース構成部分が含まれている場合には、借手および貸手は当該契約に含まれるリース部分と非リース部分とを区分しなければならない。

5. リース期間

リース期間は、借手が特定の資産を使用する権利を有する解約不能期間をいう。借手が当該リースを延長するオプションを有し、かつ当該オプションを行使することが合理的に確実である場合には、リース期間には当該オプションの対象期間が含まれる。また、借手が当該リースを解約するオプションを有し、かつ当該オプションを行使しないことが合理的に確実である場合には、リース期間には当該オプションの対象期間が含まれる。

6. 短期リースと少額資産リース

短期リースとは、リース開始日において、リース期間が 12 か月を超過しないリースをいう。また、少額資産リースとは、単独の対象資産が新品としての資産時価が少額のリースをいう。短期リースや少額資産リースについては、借手は、使用権資産、リース負債を認識しないことを選択できる。

7. 借手の会計処理

リース開始日において、借手はリース契約について使用権資産とリース負債を決定し、認識しなければならない。

- (1) 使用権資産の取得原価は次のもので構成される。
 - ① リース負債の当初測定金額
 - ② リース開始日以前に支払ったリース料、ただし、受け取ったリース・インセンティブは控除する
 - ③ 借手に発生した当初直接費用
 - ④ 借手が、リース契約条件で要求されている資産の解体、除去等、原状回復等の際に発生することが予想されるコスト
- (2) リース負債の当初測定は、リース開始日において支払われていないリース料の現在価値による。なお、現在価値の計算に際しては、リースの計算利率を使用する必要があるが、計算利率が入手困難な場合、借手の追加借入利率を使用しなければならない
- (3) リース開始後、借手は、企業会計準則第4号「固定資産」に従い使用権資産の減価償却を行う。なお、リース期間終了時に借手が当該資産の所有権を取得することが合理的に確実な場合には、借手は使用権資産の開始日から当該資産の耐用年数の終了時まで減価償却しなければならない
- (4) 借手は、企業会計準則第8号「資産の減損」に従い、対象資産に減損が生じているかどうか判断し、減損している場合には、減損損失を認識する必要がある
- (5) リース開始後、借手は、実効金利法によりリース期間内の各期の利息費用を計算し、各期の損益に計上する

8. 貸手の会計処理

今回の改訂により、貸手の会計処理は、従来のファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分および従来の会計処理方法を維持したため、本改訂準則導入による影響は小さいといわれている。

9. 適用時期

本公開草案の公表に際して、財政部は適用時期を公表していないが、IFRS16の適用時期と歩調を合わせるために、原則適用日は2019年1月1日となることが予想される。

同時に、既に施行されている「企業会計基準 改訂第14号-収益」や同第22号等(金融商品関係)の適用時期が、原則としてIFRS15「顧客との契約から生じる収益」およびIFRS9「金融商品」と歩調を合わせながらも、中国国内企業に配慮して以下のように段階適用していることから、「改訂基準 第21号-リース」も同様に段階的に適用されることが予想される。

(参考)中国企業会計基準の改訂「収益」「金融商品」基準の適用時期

区分	金融商品関係 改訂第22号~24号、37号	収益関係 改訂第14号
中国国外上場企業(香港を含む)および中国内外 同時上場企業	2018年1月1日	2018年1月1日
中国国内上場企業	2019年1月1日	2020年1月1日
非上場企業(多くの日系企業はこれに該当)	2021年1月1日	2021年1月1日

10. 日本企業の連結財務諸表に与える影響

我が国の会計基準では、日本の親会社が日本基準で連結財務諸表を作成する際、在外子会社の財務諸表がIFRSまたは米国会計基準に準拠して作成されている場合には、連結決算上、これを利用できることとされている(実務対応報告18号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」(企業会計基準委員会)、以下「実務対応報告18号」)。よって、多くの日本企業は実務対応報告18号を適用し、在外子会社がIFRSで作成した財務諸表をそのまま連結財務諸表の作成に際して取り込んでいる。

したがって、日本の親会社の連結財務諸表の作成に際しては、中国子会社がいつから「改訂基準 第21号-リース」を適用するかに関わらず、実務対応報告18号に従って、2019年1月1日以降開始事業年度では、IFRS16に準拠した新しいIFRSによって作成された中国子会社の財務諸表を連結財務諸表に取り込む必要があるため、注意が必要となる。

11. 新リース会計基準を中国子会社に適用するにあたっての留意事項

中国子会社における新リース会計基準(IFRS16あるいは本改訂基準)の適用は、親会社の連結財務諸表や現地子会社の会計実務にも重要な影響を与えると考えられるため、少なくとも以下のような点について予め検討を進めることが必要と考えられる。

- (1) 中国の日系企業で散見されるオペレーティング・リース取引には、次のように不動産リースが少なくなく、リース契約期間も比較的長期であるため、新リース会計基準による金額的影響も大きいと考えられる。
 - 製造子会社における工場不動産リース(開発区の「標準工場」と言われるものなど)
 - 小売業におけるショッピングモール、テナント店舗などの不動産リース
 - 商業ビル事務所フロアのリース
 - 物流倉庫のリース
- (2) 中国における不動産リース契約には、契約書上、「解約不能期間」が明確でないもの、「延長オプション」「解約オプション」などの条件が不明確なものがあるとされており、割引計算対象期間である「リース期間」の決定に十分な検討が必要となる。また、契約書は通常、中国語で作成されており、リース契約が多い会社では、親会社がリース契約書を翻訳・解読することに時間を要する。
- (3) 製造子会社の中には、現地開発区から「標準工場」とよばれる工場不動産の賃借を受けている会社がある。このような製造子会社で、過去に自社が保有している生産設備等に減損損失を計上している場合には、新リース会計基準の適用により、工場不動産に係る使用権資産がオンバランスされる際、追加の減損損失の計上の要否の検討が必要となる。
- (4) 親会社が連結財務諸表を作成する際に使用する「連結パッケージ」におけるIFRS16の適用開始時期と、中国子会社の現地法定決算における新リース会計基準の適用開始時期が異なる場合、適用時期の相違や、割引計算等により、現地でIFRSと中国会計基準との間で新たに会計基準差異が生じ、会計担当者の実務負担が増加する可能性がある。これらの実務面での負担の程度も考慮の上、中国子会社の現地法定決算での新リース会計基準の適用開始時期を決定することが望ましいと考えられる。

実務対応報告 18 号により、日本の親会社では 2019 年 1 月 1 日以降開始事業年度の第 1 四半期から、中国子会社を含む海外子会社において IFRS16 を適用する必要があるが、上記の中国子会社の状況だけを見ても検討すべき事項は多く、前広な検討が望ましいと考えられる。

デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュトーマツリミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームであるデロイトトーマツ合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレートソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約40都市に約11,000名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループWebサイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリーサービス、リスクアドバイザリー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。Fortune Global 500® の8割の企業に提供しています。"Making an impact that matters"を自らの使命とするデロイトの約245,000名の専門家については、Facebook、LinkedIn、Twitterもご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュトーマツリミテッド("DTTL")ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTLおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または"Deloitte Global")はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitteのメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細はwww.deloitte.com/jp/aboutをご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事業に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事業をもとに適切な専門家にご相談ください。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2018. For information, contact Deloitte Tohmatsu LLC