

2023年5月2日、ASBJからリースに関する会計基準及び同適用指針の公開草案が公表されました。本公開草案では、ファイナンス/オペレーティング問わず、すべてのリースを金融の提供と捉え、使用权資産及びリース負債をオンバランスする単一の会計処理モデルによることを提案しています。先月号では、これら公開草案の概要について解説しました。今月号では、新しいリース会計基準の導入に伴い、実務への影響が大きいと思われる部分について解説していきます。

(1) リースの識別

公開草案には、契約がリースを含むか否かを判断するためのフローチャート及び具体的な設例がいくつかあります。ポイントは「資産が特定されているかどうか」及び「資産の使用を支配する権利が移転しているかどうか」であり、設例における判断を要約すると以下のようになります。

【資産が特定されているかどうか】

- ・ 例えば、車両であれば車種形式だけでなくナンバーまで、不動産であれば区画まで、発電設備であれば何処の発電所の何号機まで契約で具体的にされていないと、資産が特定されていることにはならない。
- ・ リースや賃貸借契約といった名目でなくとも、例えば特定の発電機から発電される電力を全て購入する内容の契約であれば、資産が特定されていることになる。
- ・ 資産の不具合ではなく、サプライヤー都合で対象資産を他の資産に代替できる契約は資産が特定されているとはいえないが、その条項がサプライヤーにとって経済的利益をもたらさないため実質的でなく、現実的に起こりえない場合は、資産が特定されていると判断される。

【資産の使用を支配する権利が移転しているかどうか】

特定された資産の使用方法（例えば、発電設備を稼働してどの時間帯に何kw発電するか）を顧客が指図できる場合、資産の使用を支配する権利が移転していると判断される。

特定された資産の使用方法が事前に決定されており、顧客が指図できない場合は、

- ① 顧客のみが資産を稼働する/させる権利を有している（例えば、発電設備の電力全量を購入する）、又は
- ② 顧客が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（例えば、顧客の設計・仕様に合わせてサプライヤーが発電設備を建設し、使用方法が当該設計により決まっている）

のいずれかに該当するときは、資産の使用を支配する権利が移転していると判断される。

(2) リース期間の決定

リース期間は解約不能期間に延長/解約オプションの対象期間を加えて決定することとしており、特に後者について判断が必要となります。

公開草案では、借手が延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかを判定するにあたって考慮する経済的インセンティブを生じさせる要因を次のとおり例示しています。

- ・ 延長又は解約オプションの対象期間に係る契約条件（リース料、違約金、残価保証、購入オプションなど）
- ・ 大幅な賃借設備の改良の有無
- ・ リースの解約に関連して生じるコスト
- ・ 企業の事業内容に照らした原資産の重要性
- ・ 延長又は解約オプションの行使条件

オプションの行使可能性を評価するにあたっては、借手における同種の資産の使用実績が有用な情報となりうるものの、当該実績に重きを置くのではなく、将来の見積りに焦点を当て、諸要因を総合的に勘案して行います。

【リース期間の判断の例】

- ・ 小売チェーンが店舗を賃借するにあたり、契約期間2年の賃貸借契約を締結
 - ・ 当初2年間は解約不能であり、2年経過した後は更新時の相場賃料で当該契約を更新できる
 - ・ 閉店/移転にかかるコストは低くなく、近隣地域に別店舗を借り替えることは現実的ではない
 - ・ 借手において、同種の店舗の開店から閉店までの平均は約10年間という実績がある
 - ・ 当該店舗は〇〇県における1号店であり、通常の店舗よりも事業運営の不確実性が高く、不調な場合は早期に撤退することも検討している
- これらの要因を勘案し、過去平均より短い8年をリース期間と見積った。

公開草案にある設例は、具体的な指針を示すよりは、リース期間を決定する際のプロセスを示すことに重点を置いています。会社としても、リース期間の決定プロセスを構築する際、判断にあたって考慮した要素を定型的に文書化できるように準備しておくことが有用です。

(3) 資産除去債務への影響

資産除去債務に関連する資産が使用権資産であるとき、当該資産除去債務の計上額と同額を当該使用権資産の帳簿価額に加えます。例えば賃貸借契約の原状回復義務について、パーティションの撤去費用は建物付属設備に対応している一方、クリーニング費用や床の張替費用は賃貸借契約に係る使用権資産に対応していると考えられるため、見積書等の内容から計上科目を判断する必要が生じます。

また、新基準導入後のリース契約では、「賃借資産の退去時期の見積りが困難なため原状回復義務に係る資産除去債務を計上しない」という会計処理は明確に否定はされていないものの、合理的な説明は極めて困難になるかもしれません。

(4) 使用権資産の取得価額と償却

新基準が適用されると、敷金や建設協力金等の差入預託保証金のうち借手に将来返還されないことが契約上定められている金額、並びに借地権の設定に係る権利金等は、使用権資産の取得価額に含め、減価償却を通じて費用化することになります。ただし、次の例外的な処理も認められています。

- ・ 旧借地権及び普通借地権の権利金等を償却していなかった場合、新基準適用時に計上されている当該権利金等及びその後新たに計上される普通借地権の権利金等を償却しない
- ・ 新基準適用時に旧借地権及び普通借地権の権利金等を計上していない場合、その後新たに計上される普通借地権の権利金等を償却しない
- ・ 敷金について、資産除去債務適用指針の定めに従い、敷金の回収が最終的に見込めないと認められる金額のうち当期の負担に属する金額を費用に計上する

また、フリーレントの借手側の処理について、フリーレント期間を含めたリース期間等にわたり費用化する旨の明文規定はありませんが、新基準の適用により、使用権資産の当初計上額に反映されることになるため、フリーレントの影響は償却を通してリース期間等全体に配分されることとなります。

(5) 減損会計への影響

使用権資産は減損会計の対象となるため、使用権資産を広範に認識する業種では、減損会計プロセスに影響を及ぼす可能性があります。

例えば、パーティションや器具備品を主要な資産としていた資産グループについて、使用権資産が主要な資産と判断されることがあります。これにより資産グループの経済的耐用年数が長くなった場合、将来キャッシュ・フローの見積りにおいて、中期事業計画を超えた長期間の損益予測や器具備品の取替投資の見込みなど、これまで考慮していなかった要素を加味する

必要が生じます。

また、従来は使用価値がマイナスのため対象資産の簿価全額を減損していたケースでは、使用権資産が計上されることで計上すべき減損損失が増加します。会計的な影響だけでなく、会社の意思決定にも影響を及ぼす可能性があります。

(6) 税効果会計への影響

新基準適用に伴って新たに計上した使用権資産とリース債務は税務調整の対象となり、使用権資産に係る将来加算一時差異には繰延税金負債を、リース債務に係る将来減算一時差異には回収可能性を考慮したうえで繰延税金資産を計上する必要があります。

使用権資産に係る将来加算一時差異は償却否認により解消されますが、解消見込年度ごとに相殺可能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性適用指針における会社分類にかかわらず回収可能と認められるため、これら解消見込年度のスケジューリングが必要となります。そして、このスケジューリング期間は事業計画の見積り期間を超えて将来加算一時差異が全額解消するまで見積る必要があります。

(7) 使用権資産の管理

新基準の適用により、使用権資産の認識、リース期間の決定、減価償却の管理、契約の変更の反映、開示情報の収集など、財務報告プロセスに新たな作業が発生します。これら使用権資産の管理のためにITシステムを導入するか否か、対象資産の件数や人員体制を考慮して検討する必要があります。

① Excelを利用した管理

Excelを利用して管理可能な状況・体制であればコストを抑えて対応することができるでしょう。ただし、新基準を十分に理解している担当者の属人的な運用になりがちのため、他者によるチェックが困難になるリスクや担当者の異動で新担当者に十分な引継ぎができずに運用されてしまうリスクに対応できず、会計処理や開示を誤ってしまうかもしれません。

② ITシステムによる管理

対象資産の件数が多ければ、コストをかけてでもパッケージソフトを用いることで、上記のリスクへ効果的に対応できます。現状でもIFRS任意適用会社向けのパッケージソフトが存在しますが、今回の改正は対象会社が多数にのぼるため、基準適用までに多数のパッケージソフトが開発されていれば、会社にとって使いやすいソフトを選択できるようになるでしょう。

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : rsm.global/japan/audit/contact