

中国ビジネス Q&A 中国新会計基準第 21号「リース」の概要に

Q 中国の会計基準である新会計準則において、中国国内の非上場会社に対して 2021 年 1 月から第 21 号「リース」が適用されると聞きました。新会計準則第 21 号「リース」の概要と適用に当たり検討すべき事項はどのようなことでしょうか？

A 中国国内の非上場会社で、会計基準として新会計準則を適用している企業では、21 年 1 月以降、新会計準則第 21 号「リース」の適用が求められます。中国で事業を展開する日系企業の多くが中国国内では非上場企業に該当するため、対象となる会社も多いのではないかと思います。新会計準則第 21 号「リース」が適用された場合、借手の会計処理に大幅な変更が出ることになり、原則としてすべてのリース資産（従来オペレーティングリースに区分されていたリース契約も含めて）に関してリース開始日に使用権資産とリース負債を認識することになります。また新会計準則第 21 号「リース」適用に当たっては、対象となるリース取引の洗い出し等、実務上検討すべき事項があります。

1. はじめに

①中国における会計基準

(1) 新会計準則と旧会計準則

中国には、適用されている会計基準として「旧」会計準則と「新」会計準則の 2 つがあります。旧会計準則（以下、旧準則）は 1990 年代の国際会計基準を参考に作成されているといわれ、一方で新会計準則（以下、新準則）は現行の国際財務報告基準（IFRS）を参考に作成されているといわれています。

(2) 新準則の改正の状況

新準則は、IFRS の改正に合わせる形で適宜改正が行われてきましたが、近年改正の状況をまとめると表のようになります。

今回取り上げるリース基準については、IFRS 第 16 号「リース」が適用となった 2019 年 1 月 1 日と同じタイミングで、新準則第 21 号「リース」も改正され、中国国外上場企業及び中国内外同時上場企業に対して適用となりました。しかし中国で事業を展開する多くの日系企業が該当すると思われる非上場企業については、21 年 1 月 1 日の適用となっており、現在進行中の 20 年度から新たに適用されることとなります。

なお、日本基準のリース基準については、IFRS 第 16 号に合わせた基準改正は現時点では行われていません。

②新準則第 21 号の日系企業に対する影響

では、新準則第 21 号は日系企業にどのような影響をもたらすのでしょうか。親会社に提出するために作成される連結パッケージと中国法定財務諸表に及ぼす影響を見てみます。

連結パッケージ及び中国法定財務諸表への影響

(a) 連結パッケージを日本基準に基づいて作成している場合

企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」第 17 項では同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、

表

区分	金融商品 (新準則第 22、 23、24 号)	収益認識 (新準則第 14 号)	リース (新準則第 21 号)
中国国外上場企業	18 年 1 月 1 日	18 年 1 月 1 日	19 年 1 月 1 日
及び中国内外同時上場企業	(IFRS と同様)	(IFRS と同様)	(IFRS と同様)
中国国内上場企業	19 年 1 月 1 日	20 年 1 月 1 日	21 年 1 月 1 日
非上場企業※	21 年 1 月 1 日	21 年 1 月 1 日	21 年 1 月 1 日

(注) ※多くの日系企業が該当すると思われます。

親会社及び子会社が採用する会計方針は、原則として統一すると規定されています。そのため、当該基準に基づいて連結パッケージを日本基準に基づいて作成している日系企業では、既述のように日本基準でリース基準が改正されておりませんので、連結パッケージ上では特に処理の変更はありません。しかし、中国法定財務諸表の作成にあたっては、仮に新準則を適用している場合には 2021 年度から、中国法定財務諸表作成にあたりリースに関する会計処理については、新準則第 21 号に基づき行う必要があります。なお、中国法定財務諸表の作成にあたり旧準則を適用している場合には、旧準則は現時点ではリースに関して特に改正が行われていませんので従来の処理から変更はありません。

(b) 連結パッケージを IFRS に基づいて作成している場合

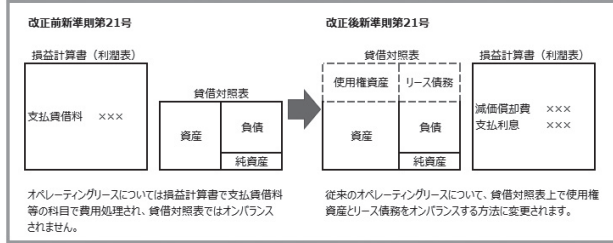
一方で、実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」では「当面の取扱い」として在外子会社の財務諸表が国際財務報告基準（IFRS）又は米国会計基準に準拠して作成されている場合には、当面の間、それらを連結決算手続上利用することができるものとされています。そのため、当該取扱いに基づいて連結パッケージを従来から IFRS に基づいて作成している日系企業も多数いらっしゃると思います。連結パッケージを IFRS に基づいて作成している場合、19 年 1 月 1 日以降に開始される事業年度の連結パッケージ作成から既に IFRS 第 16 号を適用しているケースが多いと考えられます。その場合は、中国法定財務諸表の作成にあたり新準則を適用している場合であっても、21 年度の新準則第 21 号の適用に伴う実質的な影響については、19 年度に IFRS16 を適用した際に検討済みであることが多いと想定されます。なお、中国法定財務諸表の作成にあたり旧準則を適用している場合には、既述の通り中国法定財務諸表作成上は特に影響はありません。

それでは以下、新準則第 21 号の概要を見ていきたいと思います。連結パッケージを IFRS に基づいて作成されている日系企業にとっては既に検討済みの内容かとは思いますが、確認の意味も込めて下記記載させていただきます。なお、貸手の会計処理は従来の会計処理からほとんど変わらないため、借手の会計

ついて

EY 新日本有限責任監査法人
シニアマネジャー・公認会計士 阿部 信臣

図1 借手のオペレーティングリースに関する変更点



処理に焦点を当てたいと思います。

2. 新準則第21号の概要

①従来の準則からの主な変更点

(a) 改正前の第21号について

改正前の新準則第21号リース基準では、リースがファイナンスリースとオペレーティングリースに区分されておりました。このうちファイナンスリースについては、貸借対照表上でリース資産及びリース負債を計上し、損益計算書上でリース資産の減価償却費及び利息費用を計上する処理が行われました。一方で、オペレーティングリースについては損益計算書上で支払リース料を費用計上するのみで貸借対照表上では特段の処理を行う必要はありませんでした。

(b) 改正後の第21号について

これに対して、改正後の新準則第21号では、ファイナンスリースとオペレーティングリースの区分が廃止され、リースに一本化されました。その上で基本的にはすべて^{注1}のリースについて、貸借対照表上で使用権資産とリース負債が計上されるとともに、損益計算書(利潤表)上では使用権資産の減価償却費の計上及び利息費用の計上が行われることになりました。そのため、従来オペレーティングリースに区分されていたリース取引についても新準則のもとでは使用権資産とリース負債を貸借対照表でオンバランスする処理が必要となり、今回の改正で最も大きく処理が変更される点です(図1参照)。

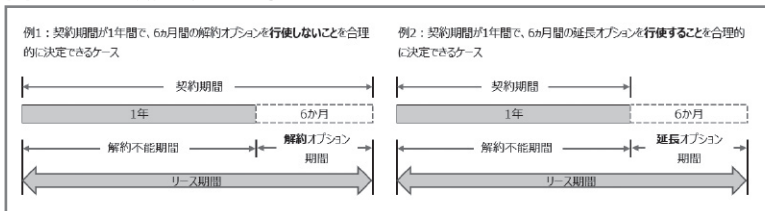
②新会計準則第21号適用に伴う実務上の主な検討事項について

改正後の第21号を適用する際の主な検討事項をまとめます。

(a) 対象リース取引の洗い出し

改正後第21号の適用対象となるリース取引、特に従来オペレーティングリースに区分されていたリース取引を洗い出す必要があります。中国で事業を展開している日系企業で、対象となるケースが多いと考えられる取引が、オフィス(事務所)の賃借取引です。またその他、賃借している倉庫や車両、設備等が該

図2 リース期間決定の事例



当する可能性が想定されます。さらに国から工場をリースで賃借しているケースなども検討の対象になると考えられます。

(b) リース期間の決定

リース負債の当初計上額を算出するにあたっては将来のリース料総額を割引計算するため、「リース期間」を決定する必要があります。この場合のリース期間は解約不能リース期間に基づき、合理的に決定できる延長または解約オプション期間を加味して決定することになります。

すなわち、リース契約期間の中に賃借人が契約を解約するかどうかを選択できる期間が含まれており、この解約オプションが行使されないことが合理的に決定できる場合には、解約オプション期間もリース期間に含めることとなります(新準則第21号第15項)。

またリース契約期間満了後に、賃借人がリース契約を更新するかどうかを選択できる権利を有しており、更新オプションを行使することを合理的に決定できる場合には、更新オプション期間もリース期間に含めることとなります(新準則第21号第15項)。

合理的に決定できるかどうかについては判断が入る余地もあるため、日系企業側と現地監査人との間で議論になるケースも多く、早い段階での検討が望ましいと考えられます(図2参照)。

(c) 割引率の決定

リース負債の当初計上額を算出するにあたっては将来のリース料総額を割引計算するため、リース料総額の現在価値を算定するために使用する割引率を決定する必要があります。使用する割引率は、原則として貸手のリースの計算利率となります。ただし、借手においては、当該利率を容易に入手できない場合があるため、その場合には借手の追加借入利率を使用することができます(新準則第17項)。

3. 最後に

21年度に初めて改正後新準則第21号に係る検討を実施する場合(19年度においてIFRS第16号に係る検討を特に行っていない場合)には、例えばリース期間の検討のように判断が入る余地がある論点も含まれるため、早い段階から現地監査人と見解のすり合わせを行っておくことが望ましいと考えます。また、従来オペレーティングリースに区分されていたリース取引について使用権資産とリース負債が貸借対照表に計上されることから総資産が増加することになります。そのため、場合によっては業績評価方法の変更等を検討する必要がある可能性も考えられます。

注1: リース取引のうち、リース期間がリース開始日から12ヵ月以内の「短期リース」及び新品の状態での価値が比較的僅少な「少額資産リース」については、使用権資産及びリース負債を認識することなく、支払リース料を費用処理する従来の会計処理を適用することができます。