

【第3回】
建設業

連載スケジュール	第1回	小売業①	2025年1月10日・20日合併号(No.1732)
	第2回	小売業②	2025年2月1日号(No.1733)
	第3回	建設業	2025年2月10日号(No.1734)
	第4回	不動産業	2025年2月20日号(No.1735)
	第5回	その他影響がある業種(自動車、海運、運輸)	2025年3月1日号(No.1736)

この記事のエッセンス

- 建設業では、リースの定義に該当する取引の網羅的な洗い出し、およびリース期間の見積りが大きな論点となる。特に建設業特有の論点として建設用の資材や機械の賃借は、現行のリース会計基準ではファイナンス・リース取引と識別され資産計上されているものは多くないと考えられることから、今後、会計処理が大幅に変わる可能性がある。
- 新リース会計基準適用上の課題は、主として3つある。
 - ✓多種類かつ大量に賃借する資機材がリースに該当するか否かの網羅的な洗い出し
 - ✓大量に存在するリースに該当する資機材それぞれのリース期間の見積り
 - ✓資機材の賃借と施工業務が一体で請求される場合の、リースを構成する部分とリースを構成しない部分(非リース部分)の区分
- 各建設現場からの網羅的かつ正確な情報収集と、実行予算への反映が必要である。

EY新日本有限責任監査法人
公認会計士

仙名 良一

EY新日本有限責任監査法人
公認会計士

守川 泰子

建設業における新リース
会計基準の特有の論点
と影響

(1) はじめに

本稿では、業種別新リース会計基準対応の実務ポイントの第3回目として、新リース会計基準が建設業へ及ぼす影響について解説する。なお、第1回・第2回と同様、本解説は、企業会計基準34号「リースに関する会計基準」(以下、「本会計基準」という)、企業会計基準適用指針33号「リースに関する会計基準の適用指針」(以下、「本適用指針」という。また、本会計基準と合わせて「新リース会計基準」という)、ならびに関連する企業会計基準、企業会計基準適用指針および実務対応報告の改正を前提に記載している。

また、本稿における意見にわたる部分は筆者らの私見であることをあらかじめお断りしておく。

(2) 建設業の特色

建設業では工事のために仮設材、照明・配線機器、給排水機器、ユニットハウス、クレーン、ブルドー

ザなどさまざまな建設用の資材や機械(以下、「資機材」という)が必要である。自社で所有する資機材を使用する場合もあるが、その多くが賃借されている。元請会社が現場ごとに直接賃借する場合もあれば、協力会社へ工事の一部を発注し、協力会社が資機材を賃借して施工する場合もある。さらに、単独で工事を行うだけでなく、民法上の組合を作って共同出資を行い、他社と共同で施工するケース(以下、「建設JV」という)もあり、その場合には建設JVが権利主体となつて資機材を賃借し、共同出資者それぞれが出資割合に応じてその費用を負担する場合もある。

また、発注形態もさまざまであり、賃貸借契約書のような法的形式により明確にリースと判断できる場合のほか、「資機材一式」等、一定単位の資機材をまとめて発注することにより、賃借の有無やその対象となる個々の資機材が明確にわからない場合もある。さらに、賃借期間も書面では明確に取り決められていない場合も多い。

そのため、新リース会計基準ではとりわけリースの識別およびリース期間の見積りが大きな論点になると考えられる。

(3) 現行リース会計基準における 会計処理上の取扱い

現行リース会計基準、すなわち企業会計基準13号「リース取引に関する会計基準」、企業会計基準適用指針16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」においては、契約がリースであるか、またはリースを含んでいるかの判定につき明確な定めがないため、リースに該当するかの判断が企業によって異なるケースや、単に法的形式（リース契約、賃貸借契約、レンタル契約など）のみで判断するケースが実務上存在していると考えられる。

特に建設業における資機材については、発注書や注文書、契約書など発注形態は取引ごとにさまざまであるため、実務上は法的形式により判断することも少なくないと考えられる。実際にリース契約書の締結など法的形式により明確にリースと判断できるようなものは少なく、また、リースと判断できるものであっても解約可能な取引が多く、ファイナンス・リースとして資産計上またはオペレーティング・リースとして注記されている資機材は多くないと思われる。

以上のとおり、現行のリース会計基準では、資機材はリースとして識別されていなかったり、リースとして識別されていても資産計上されているものは少ないと考えられるため、新リース会計基準は建設業の会計処理に大きな影響を生じさせる可能性がある。

以下、建設業における新リース会計基準適用上の課題を解説していく。

建設業における会計上の 論点

(1) リースの識別

前記「建設業における新リース会計基準の特有の論点と影響」(2)のとおり、建設現場では多くの資機材が賃借されている。元請会社が直接リース会社等から資機材を賃借する場合のほか、協力会社へ資機材の賃借を前提とした施工業務を発注することにより資機材の賃借と施工業務の区分が不明確な場合も想定される。そのため、リースの識別が問題となる。

リースの識別の判断にあたって、本会計基準26項では「契約が特定さ

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、当該契約はリースを含む」とされている。つまり、リースの識別には、①資産の特定および②特定された資産の使用の支配、という2つの要件の検討が必要である。

① 資産の特定

まず、①資産の特定については、本適用指針6項は「資産は、通常は契約に明記されることにより特定される」とされている。しかし、建設業の場合、資機材の発注書等の書面では資産が明確に特定できないことも想定される。この点について、国際財務報告基準(IFRS)16号「リース」(以下、「IFRS16号」という)B13項が参考となる。そこでは、「資産が顧客に利用可能とされる時点で明示的に定められることによって特定される場合もある」とされている。

なお、本適用指針B C10項では、当該IFRS16号の定めおよびこれに関する設例を取り入れていない旨が示されているが、その理由として「当該定めを置かなくとも、顧客が資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有し、かつ、顧客が当該資産の使用を指図する権利を有している場合には、資

産が契約に明記されていなくとも事実と状況によりリースが含まれることが明らかであるときがあり、このときにはリースの識別に関する適切な判断がなされることが考えられるためである」としていることから、IFRSと同様に黙示的に資産が特定されることもあり得ると考えられる。

よって、発注書等の書面では資産が特定できない場合であつたとしても、通常は建設現場に搬入された時に必要とする資機材の種類および数量が明確化されるため、黙示的に特定される場合も多いと考えられる。

ただし、前記により資産が特定されたとしても貸主が資産の実質的な入替権を有する場合や資産が稼働能力の一部であり物理的に別個のものとして区分できない場合にはリースの識別の要件を満たさない(本適用指針6項、7項)。逆にいえば、貸主に実質的な入替権がなく、物理的に区分できる資産であればこの要件を満たすことになる。貸主の実質的な入替権については、「例えば、顧客はサプライヤーが資産を入れ替えることを妨げることができず、かつ、サプライヤーが代替資産を容易に利用可能であるか又は合理的な期間内に調達できる場合等がある」とされてい

る(本適用指針B C 11項)。通常、工事で使用中の資機材を貸主が入れ替えることは困難であり、借主である建設会社が入替えを妨げることができない場合はかなり限定的な状況と想定されるため、貸主が実質的な替権を有すると判断されることは少ないと考えられる。また、資機材はそれぞれ物理的に別個の資産として識別できるものが多く、物理的に区分できない場合も限定的と考えられる。

② 特定された資産の使用の支配

② 特定された資産の使用の支配については、その使用期間全体を通じて(ア)顧客が特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有していること、および(イ)顧客が特定された資産の使用を指図する権利を有していることの2つの要件を満たすことが必要である(本適用指針5項)。

1つ目の要件である(ア)顧客が特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している点については、借主である建設会社が賃借した資機材を使用して工事を進めることができるため、その使用による経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を借

主が有していると考えられる。

次に、(イ)顧客が特定された資産の使用を指図する権利を有している点について、本適用指針B C 13項は「使用期間全体を通じて使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る意思決定を考慮する」と示されている。この点、IFRS 16号が参考となる。IFRS 16号B 25項では、「契約に定められた使用権の範囲内で、使用期間全体にわたり資産の使用方法及び使用目的を変更できる場合には、資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有している。この評価を行う際に、企業は使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的の変更に最も関連性のある意思決定権を考慮する」とされている。さらに、IFRS 16号B 26項では、「資産の使用方法及び使用目的を変更する権利を与える意思決定権」の例として、アウトプットが産出される時期を変更する権利や、アウトプットの数量を変更する権利などが示されている。この点、建設現場において賃借される資機材は施工計画や工事の進捗状況に応じて、使用する時期や使用期間は借主である建設会社が決定しており、アウトプットである工事施工の時期や

施工量(進捗)は借主が変更できる権利を有するため、資産の使用目的および使用目的を指図する権利を有していると考えられる。

*

以上のことから、一般的には建設現場において賃借する資機材はリースに該当することが多いと考えられるが、契約条件やその実態に応じて慎重に判断する必要がある。

また、協力会社へ資機材の賃借を前提とした施工業務を委託する場合には、当該施工業務に含まれる賃借が実態としてリースに該当しないか検討する必要がある。つまり、形式的には協力会社への施工業務の委託であるが、実態として元請会社が対象となる資機材を賃借し、協力会社にそれを使用した作業を委託したと解される取引の場合にはリースに該当する可能性がある。協力会社への発注は発注書や注文書、賃貸借契約書などさまざまな形式で行われるため、取引実態から適切にリースを識別することに留意が必要である。

(2) リース期間

新リース会計基準において、借手のリース期間とは、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間

に、借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間、および借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間の両方を加えた期間であるとされている(本会計基準31項)。

建設業においては、前記「建設業における新リース会計基準の特有の論点と影響」(2)のとおり、リースの範囲に含まれる対象物件の種類は多岐にわたる。また、それらのリース期間については、明確に取り決められていない場合も多く、月次などで使用の都度利用料を支払い、現場で使用しなくなったら返却して賃借が終了するといった、建設業特有の商慣習により、リース期間の見積りが困難な場合が多い。このような状況においてリース期間の見積りは、建設現場において使用される資機材等の種類に応じて行うことが1つの方法として考えられる。

たとえば、現場事務所やコピー機などの物品、および資機材置き場用土地等は、契約工期にわたり使用することが想定されるため、契約工期をリース期間とすることが考えられる。

一方、大型重機や、1つひとつは

それほど大きくないさまざまな資機材には、発注書等に使用期間が明記されず、工期途中で使用が終了すれば返却されるものがある。これらの使用期間が、工事計画においてある程度把握できる場合には当該期間をリース期間とすることが考えられる。ただし、多種類の資機材のリース期間を個別に見積ることは実務上煩雑であるばかりか、賃借開始時点では把握できない場合もあり得る。そのような場合には、大型重機など金額的にも単独で重要であるものは個別に見積りを行う一方で、それ以外は契約工期をリース期間と定め、早期の返却または工期の延長が明らかになった時点でリース期間の見直しを行うことも想定される。なお、過去の実績等に基づき全体工期のどの程度の期間を賃借するかの見積りを行った結果、リース期間は1年以内として短期リースに該当すると判断される場合もあり得る。

(3) 割引率

リース負債は、リース料総額に対して割引計算を行うことで算定される。借手がリース負債の現在価値の算定のために用いる割引率は、知り得る場合は貸手の計算利率とされ

ている(本適用指針37項①)。しかし、必ずしも「リース契約」の形式ではなく、発注書や注文書の形式で取引が行われることが多い建設業においては、貸手の計算利率を知り得ることは多くないと想定される。このような場合は、借手の追加借入利率を用いることが考えられる(本適用指針37項②)。

本来割引率は、リース開始日における当該リース負債のリース期間を踏まえて決定される。しかし、多種類の資機材の賃借開始時期およびそのリース期間はさまざまであることが多い。このような場合に個別のリース負債ごとに割引率を設定することは必ずしも現実的ではなく、また大幅に金利が変動する経済状況でない場合には、類似の賃借開始時期およびリース期間の資機材には、同一の割引率を適用することも実務上は考えられる。

(4) 非リース部分

リース料のなかには、リースの対象となる資機材を賃借することに対する対価の他に、当該資機材を利用した施工業務に対する人件費などが含まれる場合がある。このように資機材を賃借することに対する対価以

外の施工業務などのサービスを受けることに対する対価はリースを構成しない部分、すなわち非リース部分となる。

新リース会計基準においては、

リースを構成する部分とリースを構成しない部分は原則として分けて会計処理を行うとされている(本会計基準28項)。しかし、「資機材一式」の形式で発注が行われたり請求書を入力したりする場合には、取引のなかに非リース部分が含まれているか明確ではない、または非リース部分が含まれていることを把握できなかったとしても、当該部分の金額を把握できないこともある。このような場合には、リース料総額から非リース部分を除外せず、全額をリース料として取り扱い割引計算を行うことでリース負債を算定することができる(本会計基準29項)。ただし、非リース部分を除外する場合と比較してリース負債の金額が増加することについては留意が必要である。

また、協力会社が資機材を調達し施工業務を行う場合には、当該状況が資機材のリースおよび施工サービスを提供する場合なのか、または、協力会社が施工サービスを提供する取引であってリースを含まないサー

ビス提供取引なのかは、前記①「リースの識別」に照らして慎重に判断する必要がある。

(5) 償却方法

建設業においてリースの対象となる資機材は、通常は所有権が借手に移転することは想定されない。この場合、リースに係る使用権資産の減価償却費は、原則として借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして、定額法等により減価償却費を算定する(本会計基準38項)。

なお、多種類かつ大量の資機材を用いて建設工事を行う現場においては、工程に応じてリースの対象となる資機材が次々に投入されるため、それらのリース開始日も多岐にわたる。このため、それぞれのリース開始日からリース期間にわたり減価償却計算を正しく行うためには、各建設現場から正しく情報を収集し、それをデータ化すること、あるいは資機材の重要性に応じてある程度簡便化した会計処理を模索するなどの対応が考えられる。

建設業における実務上の課題

(1) 各現場主導で発生する取引

ここでは、建設業において新リース会計基準を適用するうえでの実務上の課題について触れる。

まず、建設現場主導で資機材が調達されることに関する課題がある。資機材は多種類かつ大量であることが多く、また、何がリースに該当し、その貸借期間はいつからいつまでかを把握できるわけでは必ずしもない発注書の形式で行われることも多い。さらに、協力会社へ資機材の使用を前提とした施工業務の委託として行われることもある。このような状況において、取引のなかにリースが含まれるかを判断し、リースに該当すると判断されるものに対してはリース期間の見積りを誰(どの部署)が行うかは実務上の課題である。建設現場の担当者は、自身の現場の状況を最も適切に把握していると思われることから、一義的には当該担当者がリースの判定およびリース期間の見積りを行うことが想定される。この場合、多数の建設現場の担

当者が各々異なる目線で当該判定や見積りを行うことがないよう、業務フローを標準化することで、建設現場主導で会計処理に必要な情報の整理とデータ化を行える社内体制を整える必要がある。

また、資機材に関する契約書や発注書等は通常は大量に発生することが想定される。この場合には、手作業でこれらを収集し、会計処理に必要な情報を収集およびデータ化することは煩雑であると思われる。そこで、契約書や注文書の読み込みを自動で行わせるAI-OCRの利用も検討の余地がある。ただし、AI-OCRを活用しても、たとえば、リース期間の見積りまで自動で行われるわけではないことから、完全に自動化できるわけではない。また、自動で読み込まれたデータの正確性は、最終的には人が確認する必要があることにも留意が必要である。

さらに、短期リースとしてオンライン上せず発生時に費用計上した金額、リース負債に含めなかった変動リース料(使用量に応じて追加負担が生じるような追加のリース料部分等)、および、自社が賃借した資機材を協力会社へ賃貸した場合のサブリース取引等は、これらの取引金額

が含まれる科目および金額の開示が注記において必要になる。このため、各建設現場においてこれらの情報を識別したうえでデータ化するような体制を整備することが必要となる。

(2) 実行予算への影響

前記「建設業における新リース会計基準の特有の論点と影響」(3)に記載のとおり、現状は建設現場における資機材の多くは発生時に費用処理されていると考えられるが、リースとして使用権資産が計上された場合、原則としてリース料総額が減価償却費および支払利息として各会計期間に配分されることになる。たとえば、毎月定額の月額使用料が定められている資機材であれば、発生時に費用処理していた場合には、毎月定額の費用が計上されるが、リースとして使用権資産を計上する場合には、原則として減価償却費と支払利息が計上される。減価償却費は減価償却方法により各期間の費用配分額は異なり、また、定額法を採用した場合でも利息相当額が調整されるため、毎月定額の費用を計上していた場合とは費用配分額が異なることになる。さらに、支払利息は金融費用であるため、損益計算書における計

上区分は減価償却費と異なる。つまり、新リース会計基準の適用により工事原価の金額が異なることになる。

ここで、建設業における工事は一定期間にわたり履行義務が充足されるとき、工事の進捗度に応じて収益を認識している場合も多い(企業会計基準29号「収益認識に関する会計基準」38項、41項)。工事の進捗度については原価比例法(企業会計基準適用指針30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」161-2項)を採用している会社も多いが、この場合には工事原価総額(以下、「実行予算」という)を見積る必要がある。そのため、原則的には、実行予算策定段階からリース取引に該当する発注を選定し、各期の減価償却費と利息費用を試算し、その影響を反映させる必要がある。したがって、新リース会計基準の適用により、工事利益率変動し、減価償却方法によっても各期の費用配分額が異なる場合もあり、原価比例法を採用している場合には収益の計上時期にも影響が生じるなど、業績に影響が生じる可能性もある。

この点について、資機材の賃借は一定の期間を通して定額の取引が多いと想定されるため、実務上は、減価償却方法は定額法を採用すること

も多いと考えられるが、前述のとおり利息相当額のみだけ従来と費用処理金額と異なることになる。支払利息については重要性が乏しいとして、利息相当額を計上しない(本適用指針40項①)もしくは工事原価総額の見積りでは考慮しないことも想定されるが、その場合には個々の工事のみの影響だけでなく、個々の影響額を積み上げたうえ、財務諸表全体として重要性が乏しいといえるか留意が必要である。建設業は年度によって受注量が大きく変動する場合もあり、各工事の発注タイミングによってもリース取引量が変動する。

また、新規発注分のリースはその時点の割引率が採用されることになり金利上昇局面では割引率が上昇する。そのため、各年度で利息費用の影響額が大きく異なる可能性があるため、重要性の判断は慎重に行う必要がある。

なお、資機材の賃借は大型重機や現場事務所等として使用するユニットハウスといった比較的多額かつ長期のものから仮設材や発電機等の少額または短期のものまで多種多様であり、少額リース(本適用指針22項)や短期リース(本適用指針4項②)に該当するものも多いと考えられるた

め、会社によってはその影響が小さい可能性もある。

関連するその他の会計上の論点

●建設JV

前記のとおり建設業では、会社単独で工事を行うだけでなく、複数の会社が民法上の組合を作って共同出資を行い、共同で工事を行うケース(建設JV)も多い。建設JVにおいては出資割合の最も大きい構成員が、通常、JVの代表者として選定され、この代表者のことをスポンサー、それ以外の構成員をサブという。建設JVでは、重要事項についてはJV運営委員会の協議により決定されるが、スポンサーがJV実行予算の策定や資機材の調達先の決定、施工管理などに対して大きな影響力を有する。

ここで、スポンサーとサブでそれぞれリースの識別に留意が必要である。建設JVの権利義務は最終的にその構成員に帰属するため、通常、スポンサーとサブは出資の割合に応じて責任を負うことになる。そのため、リース取引に関する権利義務も

それぞれの出資割合に応じて有するといえる。この点からすれば、スポンサーとサブはそれぞれの出資割合に応じた使用権資産を計上することになると考えられる。

この点、実務上の課題がある。サブはリースの会計処理を行うために必要な情報をスポンサーから入手しなければならないが、一般的に、建設JVの会計処理はスポンサーの帳簿内で行い、サブはスポンサーから契約書や請求書などの証憑ではなく、取下げや外注費等の報告資料により自らの会計処理を行っている。

そのため、サブがリースの会計処理を行うためにはスポンサーから新たにリースの会計処理に必要な情報をすべて入手しなければならないが、それはスポンサーにとつて過大な負担となり、また、建設JV内での情報管理体制の見直しが必要になるなど、実務上の大きな影響が生じる可能性がある。

他方、スポンサーは建設JVの代表者として契約の締結や財産の管理等を行う権限を有する場合もあり、また、資機材の発注、施工管理等に大きな影響力を有していることからリース対象となる資機材の選定や使用時期、使用方法についても大きな

影響力を有していることも多い。そのため、スポンサーおよびサブのリースの識別の検討にあたっては、リース取引の契約関係やスポンサーの権限、影響力をどのように評価するか、特に「特定された資産の使用の支配」(前記「建設業における会計上の論点」①②)の検討には留意が必要と考えられる。

以上のとおり、建設JVのリース取引については、実態に応じてどのような会計処理が適切であるか慎重な判断が必要となる。

守川 泰子(もりかわ・やすこ)
EY新日本有限責任監査法人
FAAS(財務会計アドバイザー)事業部
所属
パートナー
公認会計士
2015年に新日本監査法人(現 EY新日本有限責任監査法人)入所。建設業、不動産業等幅広い業種の財務会計アドバイザー業務に従事。

仙名 良一(せんな・りょういち)
EY新日本有限責任監査法人
第5事業部所属
シニアマネージャー
公認会計士
2007年に新日本監査法人(現 EY新日本有限責任監査法人)入所。建設業、不動産業を中心として上場会社の監査業務に従事。