

# Dataline

## A look at current financial reporting issues

No. 2012-11  
September 17, 2012

目次:	
概要	1
要点	1
現行の会計基準からの 変更点の概要	2
プロジェクトの背景	2
再審議の主な論点	5
両審議会の再審議の要約	7
借手の費用認識パターン	7
貸手の会計処理	12
リース期間	15
変動/不確実な キャッシュ・フロー	17
リースの定義	18
経過措置	20
今後の予定	23
質問	23

### リースー万能な解決策はない FASBとIASBによる再審議の概要

#### 概要

#### 要点

- 米国財務会計基準審議会 (FASB) および国際会計基準審議会 (IASB) (以下、「両審議会」) は、2010年8月にリースに関する最初の公開草案(「公開草案」)を合同で公表しました。受領した800通を超えるコメントレターの大半は、公開草案に重大な懸念を提起しました。再審議は2011年1月に始まり、2012年7月に実質的に終了しました。2度目の公開草案(「再公開草案」)は、(2013年前半にずれ込む可能性はありますが)2012年11月末に公表され、120日間のコメント募集期間が設けられる予定です。3人のFASBメンバーと2人のIASBメンバーが、再公開草案に異なる見解を示す可能性があると考えています。
- 再公開草案は、公開草案で提案された「使用权」の概念を維持し、借手は、(短期リースを除く)すべてのリースを貸借対照表上に反映させることとなります。一部の貸手はリースの原資産の認識を中止しますが、それ以外は、引き続きリースの原資産を貸借対照表上で認識します。再公開草案では、これ以外に、従前の認識、測定、表示、および開示のガイダンスに関連する多くの変更も提案する予定です。
- 公開草案からの最も重要な変更点には以下があります。借手と貸手の複合モデル、リース資産/リース負債の測定に含まれる更新オプションの閾値の上昇、各種の変動リース料の扱いの簡便化です。また、契約にリースが含まれるかどうかの判定に適用される「特定の資産」および「支配」の概念に関する新しいガイダンスが再公開草案に含まれる予定です。
- 再公開草案は、基準の完全適及、または移行時の負担を軽減する特定の免除の選択を企業に認める予定です。企業は表示される最も早い比較期間の期首現在に存在するすべてのリースにガイダンスを適用する必要があります。
- 最終基準の公表は、2013年を目標にしているものの、2014年にずれ込む可能性もあります。発効日については今後議論される予定ですが、2016年よりも前になる可能性は低いでしょう。



## 現行の会計基準からの変更点の概要

.1 再公開草案は、現行の会計基準からの複数の変更を提案することが見込まれます。以下の表は、最も重要な変更点を説明したものです。

再公開草案における現行基準からの変更点の概要	
契約にリースが含まれるかどうかの判定	現行の会計基準における、サービスかリースかを区別する分析が大幅に変更されます。「特定の資産」とは何かを明確にし、また、「支配」の指標を、収益認識の基準案のガイダンスおよび最新の連結のガイダンスに近づけます。
借手の会計処理	(短期リースを除く)すべてのリースが、貸借対照表上に計上されます。 損益計算書の認識は、従来どおり複合モデルです。どちらのモデルを適用するかは、借手が原資産を「消費」するかどうかに基づきます。
貸手の会計処理	貸借対照表および損益計算書の認識は、従来どおり複合モデルです。どちらのモデルを適用するかは、借手の会計処理と同じく「消費」の原則に基づきます。 現行のオペレーティング・リースの会計処理が一部のリースに維持されます。一方、ファイナンス・リース会計は、受取債権および残存資産アプローチに置き換えられます。
リース期間、変動/不確実なキャッシュ・フロー、および再評価	再公開草案は、測定に含める、更新オプションおよびレート/指数に基づく変動リース料の閾値を変更します。リース期間を通じて再評価が要求されます。

## プロジェクトの背景

.2 リース取引は、短期の資産の賃貸から長期の資産の資金調達まで、幅広い多様なビジネスのニーズに対応します。借手は、リースにより、初期に多額の現金支出を行わずに、オフィスや小売店舗、設備機器、トラック/自動車、および航空機等の幅広い資産を使用することができます。また、リースは、購入できない物理的資産の使用を可能とする唯一の方法です(例:通常オフィスビルのワンフロアの購入は不可能)。

.3 多くの関係者は、長い間、現行のリース会計モデルは、会計基準の基盤であるFASBとIASBの概念フレームワークと整合していないと考えていました。現行モデルは、借手にリース取引をオペレーティング・リースに分類してオフバランス処理できるよう、取引を仕組む機会を与えると関係者は主張しています。また、現行の基準は、航空会社が航空機を貸借対照表上に計上しないなど、一見、不合理にみえることを認めていると指摘する批評家もいます。

.4 2005年6月、米国証券取引委員会(SEC)は、「オフバランスシートを示唆する取引、特別目的事業体、及び利用者によるファイリングの透明性に関する、2002年サーベンス・オクスレー法401条(c)に従った報告及び提言」(*Report and Recommendations Pursuant to Section 401(c) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on Arrangements with Off-Balance Sheet Implications, Special Purpose Entities, and Transparency of Filings by Users*)を公表しました。この報告書における重要な提言のひとつが、現行のリース基準を修正すること、特に借手のオフバランスシート処理を削除する必要がある、というものでした。

.5 国際的なコンバージェンス・プロセスの一環として、2007年、両審議会はリースを合同のアジェンダに追加し、単一で比較可能なグローバルなリース基準の開発に取り組んできました。当プロジェクトは、「G4+1 特別報告書、リース:新しいアプローチの適用 (*G4+1 Special Report, Leases: Implementation of a New Approach*)」と題される1999年/2000年白書に含まれた以前の取り組みを基礎に、進めることが意図されました。両審議会が2010年8月に公表した公開草案は、2009年3月に公表された討議資料に基づく検討結果です。

#### PwCの見解:

リースに関する現行の米国会計基準(US.GAAP)と国際財務報告基準(IFRS)の主要な要素は、一部に差異はあるものの、その大部分が現在一致しています。したがって、収斂した基準の達成は主な考慮事項であるものの、両審議会のリースの合同プロジェクトは、現行の会計モデルで認識されている問題に対処するプロジェクトです。

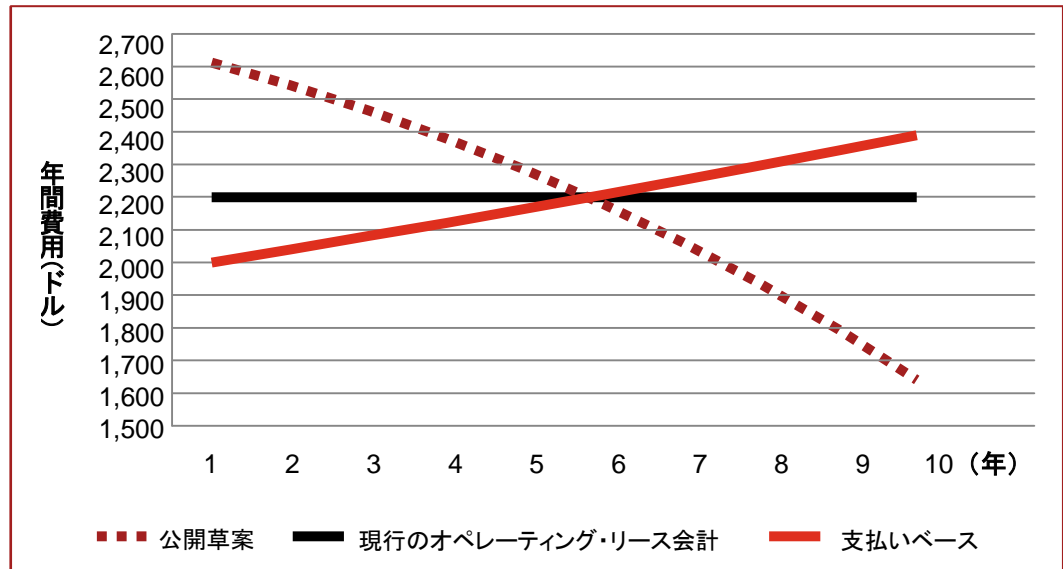
#### 当初公開草案の概要

- 現行の会計基準のリースの定義を維持する。
- 借手によるオペレーティング・リースのオフバランス会計を削除する。基本的に、現在リースされているすべての資産がオンバランスされる。
- 賃貸費用は、利息費用(住宅ローンのようにローンの初期ほど高い)と償却費(リース資産の定額償却)に置き換えられ、総額で「前倒し」の費用認識となる。従来の財務業績比率はもはや有用ではない可能性があり、その他の業績指標が考案される可能性もある。
- リース資産およびリース負債は、リース期間中の支払リース料の現在価値に基づいて認識され、事後は償却原価で測定される。この支払リース料には、小売業者の売上に基づくリース料や消費者物価指数の変動に連動して上昇するリース料など、「変動する」金額が含まれる。
- リース期間には、「発生しない可能性よりも発生する可能性が高い」選択可能な更新期間が含まれる。(これは、現在のモデルと大きく異なる。)
- リースの更新期間と変動リース料は継続的に再評価され、事実や状況の変化に応じて、関連する見積りを修正する。(これも、「一度設定したら見直さない」現在のモデルとは大きく異なる。)
- 貸手が、予想されるリース期間中またはリース期間後に原資産に伴う重要なリスクまたは便益へのエクスポージャーを留保している場合、「履行義務」アプローチを適用する。それ以外の場合は、「認識中止」アプローチを適用する。これは、「複合モデル」といわれている。
- 以前から存在しているリースは適用免除されない。(新基準は適用される)
- 経過措置として「修正適及」アプローチを適用しなければならない(すなわち、有効なすべてのリースについて、表示される最も古い年度の期首からリース取引を開始したかのように処理する)。

.6 公開草案に関する詳細な情報は、下記の資料でも確認いただけます。

- [Dataline2010-38 A new approach to lease accounting – Proposed rules would have far reaching implications](#) (EDの概要と洞察をまとめています)
- [Dataline2011-05 Leasing – the responses are in.](#) (コメントレーターを要約しています)、
- [10 Minutes on the future of lessee accounting](#) (公開草案により企業が受ける影響、および検討すべき次のステップを解説しています)

.7 公開草案における両審議会の主な目的は、すべてのリースを借手の貸借対照表上に計上することでした。しかし、提案されていた会計処理案は、損益計算書に重大な影響を与えるため、費用認識や損益計算書の表示の変更が、大きな焦点となりました。以下の表は、リース期間10年、当初年間賃貸料2,000ドル、年間上昇率2%、および想定追加借入利率7%のリースにおける、現行のオペレーティング・リースの会計処理、公開草案で提案されたモデル、ならびに支払いベースの費用認識パターンの違いを表わしています。



.8 公開草案に対して800通を超えるコメントレーターが寄せられました。コメントレーターの大部分は、当プロジェクトの必要性を概ね支持していました(特に借手の貸借対照表の論点を支持)。一方、ほとんどのコメント提出者は、当基準案の多くの側面について懸念を示し、両審議会に、十分な時間をかけて高品質で適用可能な基準を策定するよう強く推奨しました。共通してみられる懸念は、以下の論点に集中しました。

- 財務諸表の影響(特に、収益/費用認識パターン)
- 複雑性/適用可能性
- 高度に主観的な見積りと判断
- 適用にかかる時間
- 費用対効果

.9 2011年前半に、両審議会は、これらの懸念事項、以下のパラグラフ13に示す5つの主要な領域、およびその他の論点に対処するために再審議を開始しました。過去18カ月にわたる議論の中で、両審議会は、複雑性を低減させ、特定の適用上の問題に対処する代替的なアプローチを識別しました。また、両審議会は、代替アプローチの適用可能性と有用性を理解するため、財務諸表の利用者および作成者に広範囲にわたるアウトリーチを行いました。

.10 2012年7月7日の合同会議をもって、両審議会の再審議は実質的に完了し、両審議会はスタッフに再公開草案の草案を作成するよう指示しました。両審議会は、2012年11月末までに再公開草案を公表し、120日のコメント募集期間を予定しています。しかし、公表が2013年初めにずれ込む可能性があります。

.11 18カ月もの長きにわたる再審議の過程において直面した複雑性は、審議会メンバーに再公開草案に対して代替意見を提示する予定があるかどうかを尋ねた際に明らかになりました。7人のFASBメンバーのうち3人とIASBメンバーの少なくとも2人が、代替意見を提示する可能性があること述べました。しかしながら、彼らの代替意見の論拠はそれぞれ非常に異なります。FASBメンバーは、プロジェクトの中核となる目標の一部が、再公開草案で達成されるかどうかに関し重大な懸念を示しました。彼らは、全体としての費用対効果の問題および再公開草案が財務諸表の利用者に有益情報を提供するかを疑問視しています。他の具体的な懸念事項として、変動リース料、開示の有効性、および貸手の会計処理と収益認識モデル案との相互関連性等があります。

.12 対照的に、IASBメンバーの主な懸念は、借手と貸手がともに単一ではなく複合アプローチを適用することの概念上の利点について懸念を表明しています。

### 再審議の主な論点

.13 両審議会は、以下の表の5つの主要な領域について仮決定しています。その決定の多くは、公開草案の会計処理を大幅に変更しています。さらに、両審議会は、その他の主要な領域においても仮決定をしています。

トピック	公開草案	再公開草案
借手の費用認識パターン	借手は、使用権資産の償却(定額)、およびリース料支払債務にかかる利息を認識します。結果、前倒しの費用認識となります。	一部の借手は、公開草案で提案された費用認識アプローチと類似するアプローチを適用します。また、一部の借手は、リース費用が定額となるアプローチを適用します。どちらの認識アプローチを適用するかは、原資産の消費レベルにより異なります。実務上の対応として、原資産の性質に基づいて適用します。(不動産 vs. 不動産以外の資産—設備など)
貸手の会計処理	貸手は、予定されるリース期間中または期間後に原資産の重要なリスクまたは便益を留保する場合、履行義務アプローチを適用し、それ以外の場合は、認識中止アプローチを適用します。いわゆる「複合モデル」。	貸手は、借手の会計処理と同様に、消費の原則および実務上の対応に基づきリースを区別し、「受取債権および残存資産」アプローチ(認識中止アプローチに類似)、または、現行のオペレーティング・リースの会計処理に類似するアプローチを適用します。

トピック	公開草案	再公開草案
リース期間	借手および貸手は、リース期間を、リース期間を更新するまたは解約するオプションの影響を考慮して、発生しない可能性よりも発生する可能性が高い最長の期間で決定します。	リース期間は、借手が貸手と原資産のリースについて契約した解約不能期間です。なお、更新オプションを行使する重要な経済的インセンティブがある場合(例:割安更新オプション)や、更新オプションを行使しない重要な経済的デイスインセンティブがある場合(例:重要な解約ペナルティ)、リース期間にオプション期間を含めます。
変動リース料/ 不確実なキャッシュ・フロー	リース資産と負債の測定に、期待値法による変動リース料、解約ペナルティ料、および残価保証が含まれます。	リース資産およびリース債務の測定には、以下のリース料が含まれます。 <ul style="list-style-type: none"> <li>● 実質的に固定のリース料であるが、変動リース料として仕組まれているもの</li> <li>● 指数またはレートに依存するもの</li> <li>● 残価保証により支払が見込まれる使用量または業績に基づく変動リース料は含まれません。</li> </ul>
リースの定義	リースの定義は実質的に IAS17 号 /ASC840 号を引き継ぎ、「特定の資産を使用する権利が、一定の期間にわたり、対価と交換に移転する契約」と定義されます。	リースの定義は、実質的に変更せずに引き継がれます。しかしながら、契約がリースを含むかどうかを決定する際に企業が適用する「特定の資産」および「支配する権利」の原則が改訂されます。これは、契約がリース契約か、またはリースを含む契約かの従前の結論を、一部変更するかもしれません。



.14 当プロジェクトは貸手の会計を変更することを提案していますが、再審議のなかで影響が最も広範囲に及ぶと見込まれるのは借手の会計処理です。当Datalineは、借手と貸手の両方について提案されている会計モデルを解説しています。

.15 当Datalineに記載した審議会の決定事項はすべて再公開草案に含まれることが予想されます。ただし、すべては暫定的な決定であり、再公開草案の基準案策定において変更となる可能性があります。リースプロジェクトの審議会の決定の完全な要約は、FASBのウェブサイト([www.fasb.org](http://www.fasb.org))およびIASBのウェブサイト([www.ifs.org](http://www.ifs.org))で入手可能です。

#### PwCの見解:

両審議会にとって公開草案の再審議は、基準案を適用する上でのコストと複雑性に関する財務諸表の作成者からの懸念と、リースに関する財務情報の有用性を改善させたいとの財務諸表の利用者からの要望とのバランスを取らなければならず、課題の多いものでした。両審議会は、両基準の大部分の収斂、および借手がリース資産およびリース債務を貸借対照表上に認識するモデル(当プロジェクトの中核となる目標のひとつ)について、引き続き取り組んできました。しかし、その他の領域は、概念的な純粋性と実務的な適用のあいだの妥協の産物になっています。中でも最も重要な領域は、現行のリース会計における既存の判定規準(プライトライン)を削除するという両審議会の目標に関連したものでしたが、両審議会はすべての取引に対応する単一の解決策(one-size-fits-all solution)を見出すことは出来ませんでした。貸手と借手の両方の「複合モデル」アプローチは、明らかに実務に即した解決法ですが、コメントレターの過程で重要な議論になることは必至です。この議論は、リースを区分する境界線を引くべきか否か、引く場合にはどこに引くべきかという両方の論点があると考えられます。

## 両審議会の再審議の要約

### 借手の費用認識パターン

.16 公開草案は、黙示的にすべてのリースをファイナンス取引として扱い、使用権資産の償却(通常定額費用処理)と支払利息(実効金利法で算定)を組み合わせ、総額として前倒しで費用を認識するパターンを提案していました。幅広い業界にわたる財務諸表の作成者および利用者は、この前倒しの費用認識パターン、および、リース料を合算して営業費用として表示するのではなく、償却費と支払利息とに分けて表示することによる主要な指標に与える影響について重大な懸念を表明しました。

.17 多くの議論の末、両審議会は、費用認識パターンを区別すること、すなわち一部のリースは定額パターン(「単一のリース費用アプローチ」または「SLE」)、その他のリースは公開草案が提案する前倒しのパターン(「利息および償却アプローチ」または「I&A」)とすることを仮決定しました。どちらのアプローチを適用するかは、消費の「原則」に基づき決定し、実務上の便宜として、原資産の性質(不動産か、不動産以外か)で区別することになります。

.18 これらのアプローチは、リース費用の認識パターンが異なるものの、いずれも使用権資産およびリース債務を貸借対照表上に計上することを要求しています。ただし、「短期」の定義を満たす(最大限の起こり得るリース期間が12カ月以内と定義される)リースを除きます。リース債務はリース料の現在価値で当初測定し、実効金利法により償却原価で事後測定します。使用権資産は、当初、リース債務に当初直接費用を加えた金額で測定します。

.19 しかしながら、I&Aアプローチは、(リース債務に関連する)支払利息と(使用権資産に関連する)償却費を別個に損益計算書に計上することを要求しており、これは公開草案と整合しています。対照的に、SLEアプローチは、毎期の定額費用を算定するために、当初直接費用を含むリース料総額を、リース料の支払時期にかかわらず、リース期間にわたり均等に配分することを借手に要求しています。リース債務に関連する支払利息はI&Aアプローチと同じ方法で認識します。しかし、使用権資産の償却費は、毎期の定額費用からリース債務に関連する支払利息を控除した額となります。使用権資産の償却とリース債務に関連する利息は、損益計算書上で「リース費用」として単一科目で示します。

.20 土地または建物(もしくは建物の一部)、またはそれらの両方と定義される不動産のリースは、定額の費用認識パターンにより会計処理するという推定がおかれています。ただし、以下の場合、その推定は覆されます。

- リース期間が原資産の経済的耐用年数の重要な部分を占める場合

または

- 固定リース料総額の現在価値が原資産の公正価値の実質的に全てを占める場合

.21 設備などの不動産以外の資産のリースについて、以下の場合を除き、公開草案で提案されたアプローチを適用しなければならないという推定がおかれます。

- リース期間が原資産の経済的耐用年数に占める割合が重要でない場合

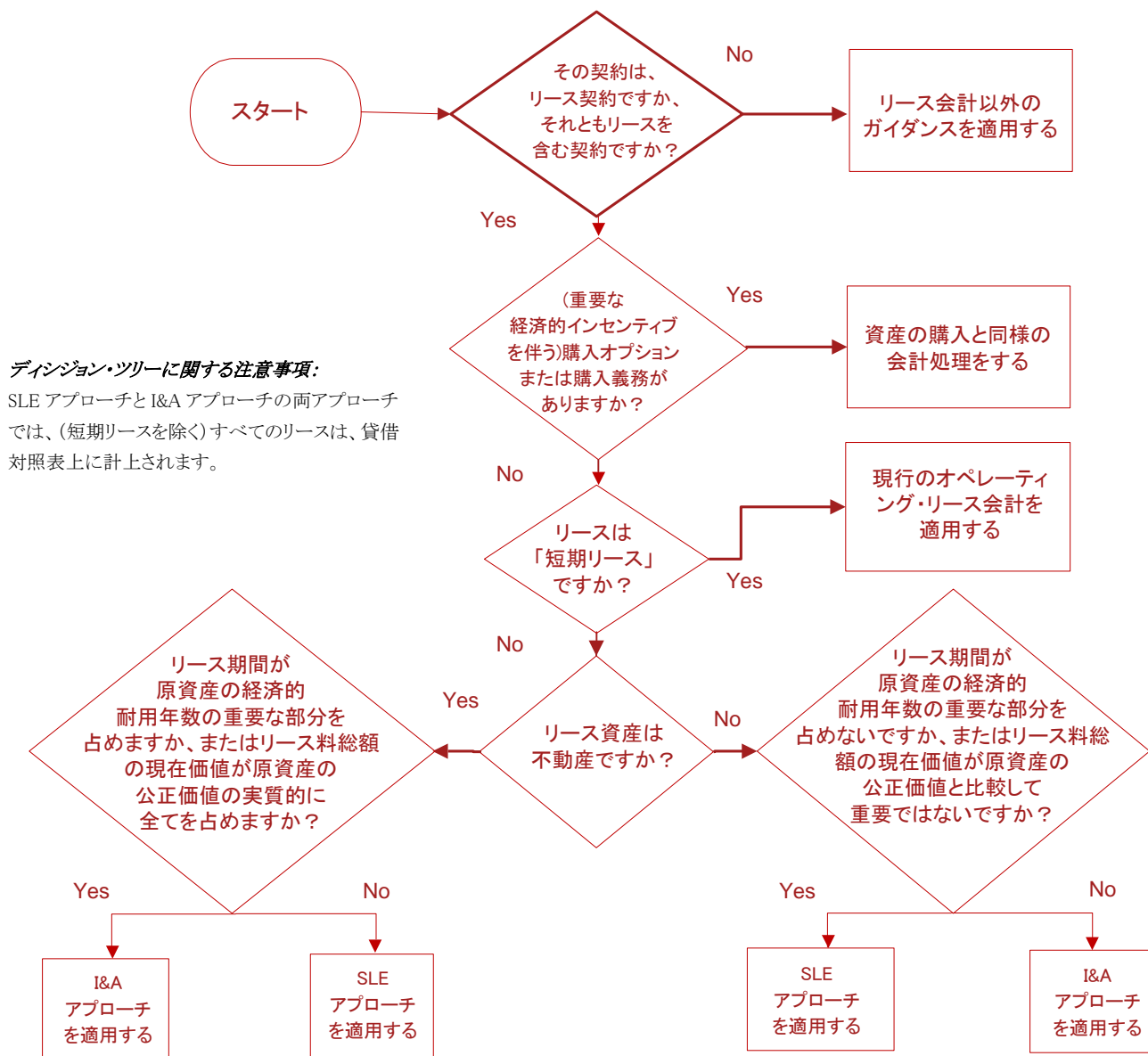
または

- 固定リース料の現在価値が原資産の公正価値と比較して重要でない場合

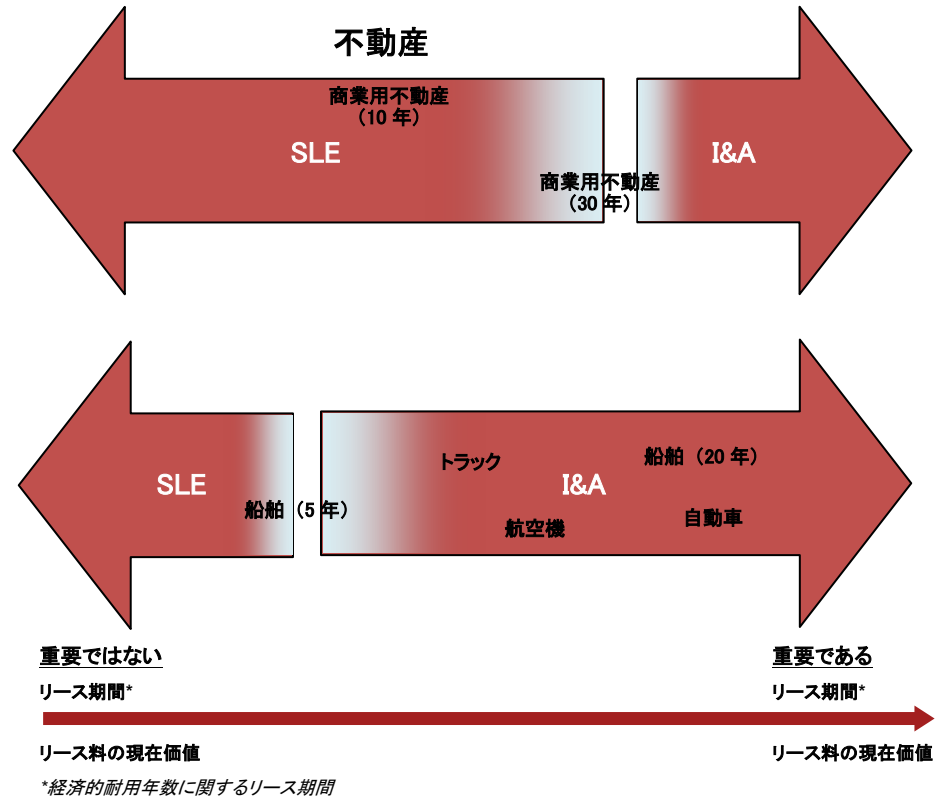
.22 以下のフローチャートは、再公開草案における新しい借手の会計処理モデルを説明しています。



借手の会計処理(再公開草案の案)



.23 以下の図は、一般的なリースを例示し、リースのタイプごとにどの費用認識アプローチを適用するかを説明したものです。「重要」の境界線上にある不動産リース(例:30年リースの商業用不動産)および「重要ではない」の境界線上にある設備リース(例:5年の船舶リース)においては、適用するアプローチを決定する際に重要な判断が要求されます。



.24 全般的な考え方 — 再公開草案では、その他を示す要因がない限り、不動産(土地および建物を含む)のリースの借手はSLEアプローチを適用することが適格であるという推定がおかれます。不動産以外(設備など)のリースの借手は、その他を示す要因がない限り、I&Aアプローチを適用することが適格であるという推定がおかれます。

**PwCの見解:**

プロジェクトの目的のひとつがオペレーティング・リースとキャピタル・リースを区分する「判定規準(プライト・ライン)」を取り除くことであったことを考えると、モデルに新しい区分のための線を導入する決定は重大な関心と議論をもたらす可能性があります。設備などの不動産以外のリースの借手が適用するI&Aアプローチは、公開草案に寄せられたコメントと同様に、前倒の費用認識と財務比率に関する懸念を生じさせるでしょう。

.25 異なるモデルの影響 — すべての借手がファイナンスのアプローチを適用するという公開草案の提案は、収益と主要比率に与える影響を懸念する多くの関係者の間で議論となりました。財務諸表利用者の間では、そのアプローチの費用認識パターンがリースの状況をよりよく表すのか、または損益とキャッシュ・フローの更なる乖離を生むものなのか、さまざまな意見がありました。議論が二転三転した後、両審議会は、ファイナンスのアプローチをすべてのリースには適用しないことを決定しました。

.26 以下の図は、従前のオペレーティング・リースの会計処理から公開草案および再公開草案(リースの前提または影響に関連する取引に変更がないと仮定して)までの借手の財務諸表における変更を説明したものです。

現行のオペレーティング・リース会計からの費用認識パターンの変更			
貸借対照表	公開草案で提案されたモデル案	単一のリース費用(SLE)アプローチ	支払利息および償却(I&A)アプローチ
資産	↑	↑*	↑
負債	↑	↑	↑
<b>損益計算書</b>			
リース費用	↓	=	↓
償却	↑	=	↑
支払利息	↑	=	↑
EBIT	↑	=	↑
EBITDA	↑	=	↑
EBITDAR **	=	=	=
EPS	↕	=	↕
<b>キャッシュ・フロー計算書</b>			
営業活動からのキャッシュ・フロー	↑	=	↑
財務活動からのキャッシュ・フロー	↓	=	↓

\* 小さな矢印は、従前のオペレーティング・リース会計からの変更はあるものの、その変更幅が公開草案で提案されたモデルよりも小さいことを示しています。

\*\* 利息・税金・減価償却費・償却費・賃借料控除前利益

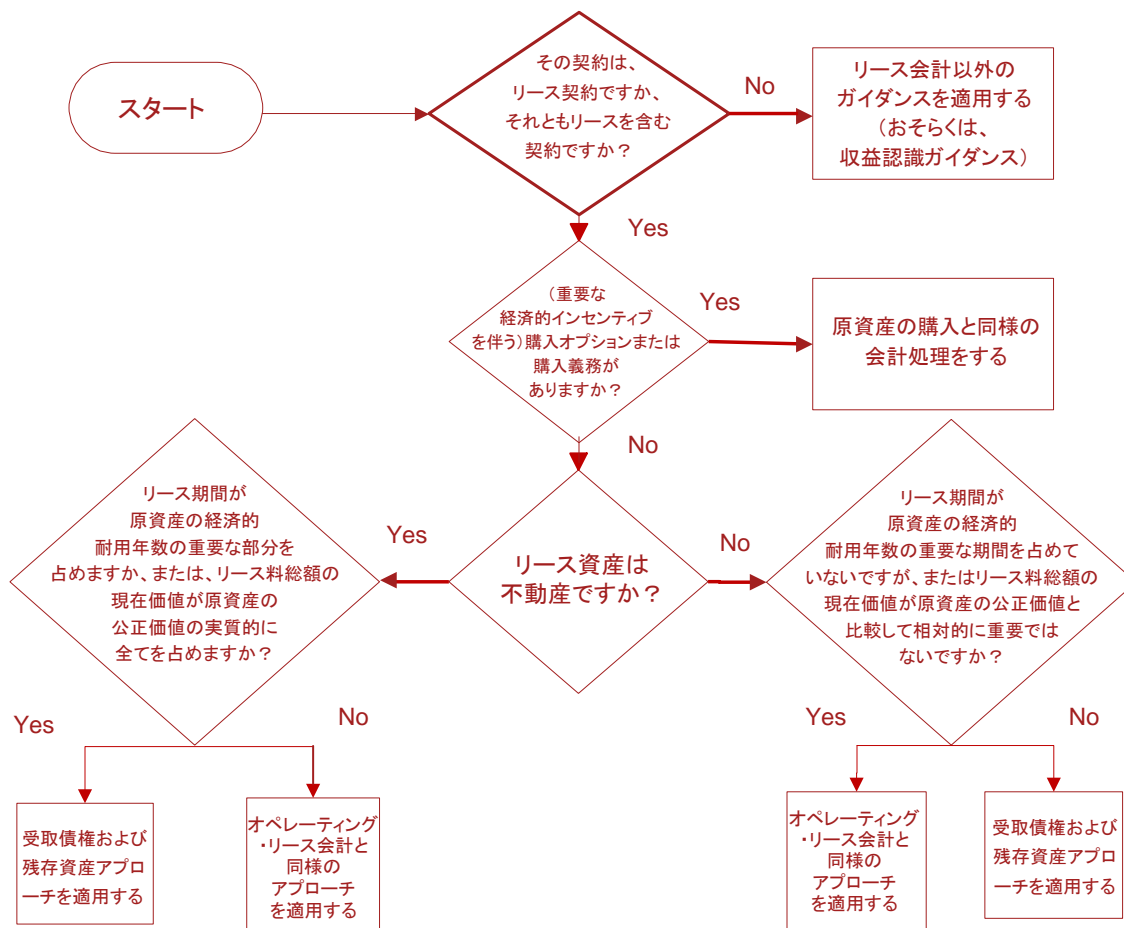
.27 適用上の問題 — 2つのモデルを設け、異なる事実パターンに実務上の便宜を適用することに関して、大きな議論が生じることが予想されます。これにより発生し得る問題として、以下があります。

- 「実質的に全て」とは何を意味するのか? 「重要ではない」とは何を意味するのか? 定量的な閾値(例:90%、10%)を意味するのか、あるいは定性的な分析が必要となるのか? これは、新たなブライト・ライン(判定規準)を抜本的に生み出すものなのか?
- 「不動産」とは、土地・建物(もしくは建物の一部)(「IASBの見解」と解釈すべきか、または、携帯電話の中継塔など「統合された設備」を含むより幅広い「不動産」の定義(「FASBの見解」と解釈すべきか)?
- 同じ契約に含まれる不動産と不動産以外の項目は「分解」しなければならないか? たとえば、複数のリース要素(土地、建物、および設備)を含む契約がある場合、各構成要素に分解して個別に評価すること(潜在的にはそれぞれ異なる費用認識パターンとなる)が求められるか?

- 長期の土地リース(25年超)に実務上の便宜を適用する場合、定量的分析では、借手が原資産の公正価値の「実質的に全て」を入手していることを示す可能性が高く、I&Aモデルが適切であることを示唆することになる。しかしながら、これは、基礎となる消費の概念と整合しないのではないかと？
- 再リースの場合、実務上の便宜をどのように適用するのか？たとえば、資産の耐用年数50年のうち45年目に供与された5年のリースをどのように会計処理するか？

### 貸手の会計処理

.28 両審議会は、借手の会計処理と同様、貸手も、リースに2つのアプローチを適用することを提案しています。リースの開始日に原資産の認識中止および利得/損失を認識しない現行のオペレーティング・リースの会計処理に類似するアプローチと、「受取債権および残存資産アプローチ」の2つアプローチです。両審議会は、多くの議論を経たのち、貸手の2つのアプローチの境界線は、借手と同じにすべきであると結論付けました(すなわち、実務上の便宜および消費の概念に基づく境界線)。以下のフローチャートは、再公開草案における貸手の新しい会計モデルを説明するものです。



### 改訂された貸手の会計処理の複合アプローチ

.29 借手が、原資産の重要ではないとは言えない部分を取得または消費する権利を有していない場合（一般的に不動産のリースに関して推定される）、貸手は現行のオペレーティング・リースの会計処理に類似するアプローチを適用します。このアプローチのもとでは、以下のようになります。

- リースの原資産は、継続して貸手の貸借対照表上に計上される。
- リース開始時に、リース債権または利得/損失が計上されない。
- リース料収益はそれぞれのリースのリース期間にわたり定額で認識される。
- 未収リース債権とは、定額のリース料収益の総額が、リース契約によりこれまで請求されたリース料総額を上回る額である。

.30 リースが原資産の重要ではないとは言えない部分を取得または消費する権利を借手に提供する場合（通常、原資産が不動産ではない場合に関して推定される）、貸手は受取債権および残存資産アプローチを適用します。このアプローチでは、貸手はリース開始時に以下を行います。

- リース資産の帳簿価額の全額を認識中止する。
- リース債権を、支払いリース料の残額を、貸手が借手に課している利率で割り引いた現在価値で測定し、認識する。
- 残存資産を、原資産の帳簿価額の配分額として測定し認識する。これは、残存資産の総額と繰延利益で構成される。

.31 受取債権および残存資産アプローチにおいて、貸手は、借手に使用権として移転した原資産部分に関連する初日利益を認識します。この利益は、リース債権の現在価値とリース債権に配分された原資産の帳簿価額の差で測定します。貸手が留保する原資産部分（リース資産における貸手の残余持分）に関連する利益は繰延べ、残存資産を売却または再リースしたときにのみ認識します。原資産が再リースされる場合、残余利益の一部を繰り延べるとともに、新しいリース期間において認識すべき利益を新たに計算します。原資産がリース期間の終了時に売却される場合、通常、残余利益がすべて認識されます。

.32 リース料受取債権は実効金利法を用いて事後測定し、減損評価の対象となります。とくに、リース料受取債権について、貸手は、金融商品プロジェクトで提案されている「3バケット」モデル、または、簡便的なアプローチのいずれかを選択することができます。簡便的なアプローチでは、リース料受取債権に対して、当初認識時およびその後の債権の残存期間を通じて、全期間の予想損失に基づき減損引当を測定することになります。

.33 一般的な考え方 — 再公開草案に対する多くのコメント提出者は、借手の会計処理と対称的な貸手の会計モデルを適用するという両審議会の決定に異議を唱える可能性があります。たとえば、彼らは、以下について疑問を提起するかもしれません。

- 収益認識の基準案(例:ライセンスの収益が認識されるタイミング)と整合させることが望ましいのではないか。
- (例:不動産に共通する多くの特徴がある、衛星やテレコムのアナテナなど、複数テナント設備のリースに、)不動産/不動産以外で区分することが適切かどうか。
- 貸手のビジネス・モデルに基づく区分の方が経済性をより良く反映するのではないか。
- 貸手がオペレーティング・リースの会計処理アプローチを適用している場合、リース資産(または少なくともその一部)が借手と貸手の双方の貸借対照表上に表示されることが、直感に合うものかどうか。

.34 適用上の問題 — 貸手が適用する会計アプローチを決定する上での原則が、借手の原則と同じ場合には、貸手の適用上の問題は借手の問題と対称的なものとなる可能性があります。「重要」および「重要でない」とは何か、「不動産」という用語の定義の範囲、複数の資産が含まれる契約にガイダンスを適用するか、「分解」アプローチを適用するか否か(.27参照)、および再リースの取扱い、などがあります。

.35 借手と同様に貸手も、長期の土地リース(例:25年超のリース)に対して実務上の便宜を適用する際に、問題に直面します。長期の土地リースにおいては、経済的な結果として、借手によって支払われるリース料の現在価値が土地の公正価値の実質的に全てを占めることになるため、「受取債権および残存資産アプローチ」が適切であり、貸手は初日利益を認識することが示唆されます。しかしながら、このような結果は、一見したところ、土地のリースに関する、基礎となる消費の概念と整合していないように見えます。

#### PwCの見解:

初日に利益を認識する基準案は、貸手のタイプによっては見方が異なる可能性があります。たとえば、リース期間にわたって収益を認識している現在のファイナンス・リースの貸手は、前倒しの収益認識が、彼らのビジネス・モデルを最も良く反映するのかが疑問を持つ可能性があります。対照的に、現在の販売型リースタイプの貸手は、残存資産に関連する利益の全額をリース期間が終了するまで繰り延べられることに疑問を持つ可能性があります。これは、貸手が、原資産のすべてを実質的に売却しており、多くの場合において、残存リスクの全部ないしは大部分を既存のリース料に織り込んでいるからです。さらに、残存資産に配分されたコストに関連する利益を繰り延べることについて、繰延利益が負債の概念的な定義を満たしているかという疑問もあります。

.36 受取債権および残存資産アプローチが適用されるリース契約の貸手は、更新オプションおよび変動/不確実なリース料の会計処理に関連するいくつかの領域について、懸念を感じるかもしれません。一つ目は、当初に「重要な経済的インセンティブ」の閾値を満たすと考えたため更新オプションをリース料に含める場合について、貸手がリース開始時に収益を過大に認識する可能性があるという見解があります。二つ目は、リース料の全てまたは重要な部分が、レートまたは指数に基づかない変動リース料で構成されている場合、どのようにモデルを適用するかが不明な点です。受取債権を認識せずに資産の認識を中止することは、実際には経済的な損失が契約上見込まれない場合であっても、損失が発生しているような結果となります。このシナリオを軽減する可能性のある「実質的に固定のリース料」という概念について、少し討議されたものの、明確にはなっていません。これは、再公開草案を作成する際にスタッフの焦点になる可能性が高い問題です。

.37 両審議会において、貸手はリース料受取債権を、両審議会による金融商品プロジェクトで提案された「3バケット」モデルに基づいて、減損評価できるということが仮決定されました。しかしながら、金融商品プロジェクトの一環として、両審議会は、3バケットモデルを適用する基準案の議論を継続しており、貸手の



受取債権の減損の会計処理に影響を与える可能性があります。両審議会がコンバージェンスした解決法に到達するかどうかは不明です。詳細については、[In brief 2012-37](#)「FASB makes key decisions about the revised impairment model for financial assets (FASBが金融資産の改訂モデルについて主要な決定を行う)」を参照下さい。

### 投資不動産の貸手

.38 公開草案では、公正価値で会計処理している投資不動産について、貸手は、現行のオペレーティング・リースの会計処理と類似したモデルを引き続き使用することを認めるという、(モデル案からの)適用除外を含んでいました。不動産の一部分(例:オフィスビルのワンフロアまたはショッピングモールの1店舗分)に対する貸手の会計処理が複雑になるため、この適用除外の対象をすべての投資不動産(リースされた投資不動産が公正価値で会計処理されているかどうかにかかわらず)に拡大しました。

#### PwCの見解:

最近の両審議会の決定は、すべての投資不動産を適用除外とする前回の仮決定を覆しています。ただし、投資不動産の大部分の貸手が受取債権および残存資産アプローチを適用しないため、ほとんどのケースにおいて結果は類似すると考えられます。すなわち、「原資産の消費」の原則を適用することにより、貸手は現行のオペレーティング・リースの会計処理に類似したアプローチでリースを会計処理することになるためです。さらに再公開草案では、リース基準とIFRSやUS GAAPにおける投資不動産の公正価値測定の規定との関係を明確にすることが予定されています。しかしながら、長期の土地または不動産リースの中には、受取債権および残存資産アプローチが適用される場合があります(すなわち、資産の認識中止および利得/損失の認識)。現在、これらの不動産リースは、所有権が自動的に移転される場合には、US GAAPにおいて販売型リースの会計処理のみが適格となりますので(例:建設業者の利益または他の理由によりリース資産が公正価値で計上されないため)、米国で報告する一部の不動産の貸手においては、会計処理が変更される可能性があります。現行のIFRSの下では同様の適用除外はありません。

### リース期間

.39 公開草案において、更新オプションをリース期間に含める際の閾値は、「更新しない可能性より更新する可能性が高い(更新の可能性が50%を上回る)というもの」でした。コメントレターの共通したテーマは、この閾値は低すぎる、非常に主観的である、また実務において変動しやすい、というものでした。さらに、報告期間ごとに再評価することが要求されるため、適用にコストがかかりすぎ、不必要な変動が生じる可能性もありました。

#### PwCの見解:

更新オプションをリース期間に含め、リース期間を解約不能なリース期間に制限しない主な理由のひとつは、取引を仕組むことのできる機会を回避することです。たとえば、20年間のリースを、毎日更新する20年間の日次リースとして仕組むことは理論上は可能です。実務上このような取引が仕組まれることは考えにくく、またコストが高くつく可能性はあります(貸手は、関連する不確実性を補償してもらいたいと考えるかもしれませんし、不動産リースでは特定の造作物の原状回復が必要となるかも知れません)。

.40 再公開草案は、更新オプションをリース期間に含める際の閾値を上げて、「企業がリース契約の更新オプションを行使する、または解約オプションを行使しない、重要な経済的インセンティブ(があるか否か)」で判断するとしています。

**PwCの見解:**

両審議会は、閾値を再評価するにあたって、取引をストラクチャリングする懸念に対して合理的な対策をしつつ、複雑性を減らし、適用性を高める実務上の調整を行いました。通常、閾値を上げれば、公開草案に基づく結果と比べてリース期間は短くなり、また借手が貸借対照表上で認識する金額は小さくなります。改訂された閾値は、(更新オプションの)行使が「合理的に確実である」場合にのみ更新期間をリース期間に含める現行の会計処理とより整合するため、実務においてより理解しやすく、より円滑な新基準への移行が可能となります。

.41 再公開草案には、この閾値を満たすかどうかを企業が評価する際に役立つ指標のリストが提供される予定です。指標には、実質的な割安更新オプションの存在や、リースが更新されない場合のペナルティの存在が含まれるでしょう(例:直接的なペナルティの支払い、重要な価値を有するテナント物件の造作物の没収、またはリース不動産に関連する貸手の債券の借手による補償)。経営者の意向や過去の事業慣行だけでは、重要な経済的インセンティブがあると判断するのに十分ではないと考えられます。

**PwCの見解:**

再公開草案のガイダンスに基づいてリース期間を決定する場合、現行のガイダンスによるリース期間とどのように違うのか、実際にリース期間は長くなるのか短くなるのか、という疑問が生じます。たとえば、「業務遂行上で必要不可欠な資産」とみなされる、公正価値による更新条件がある主力の店舗を考えてみます。更新オプションの行使が、現行のガイダンスにおける「合理的に確実」か否かの判断と、重要な経済的インセンティブの閾値を満たすか否かの判断は、再公開草案で最終的に提供される指標によって、その結論が異なる可能性があります。

.42 借手がオプションを行使する、またはリースを終了する重要な経済的インセンティブを有している、またはもはや有していない、などの複数の指標に重要な変更がある場合、リース期間は再評価されます。

**PwCの見解:**

再公開草案のもとでは、リース期間はそれほど頻繁に変更されない可能性がありますが、リース期間を再評価するという要求事項は、現行基準における「一度設定したリース期間を変更しない」モデルからの大幅な変更です。実務的な観点からは、再評価した結果の変更は、実際のビジネスの決定のタイミングとより整合している可能性があります。しかしながら、再評価する際には判断が必要です。その判断を行う際に使用するデータを得るために維持しなければならない現在稼働中のシステムやプロセスは、特に重要なリース契約のポートフォリオを有する企業にとっては、コストが大幅に追加される可能性があります。

.43 リース期間の定義は、借手と貸手で首尾一貫しています。両審議会は、借手と貸手が有する情報のレベルが異なるため、また判断が異なる可能性があるため、同じリースに関して結論が異なる可能性があることを認識しています。

#### PwCの見解:

重要な経済的インセンティブが存在するのか、またいつ存在するのかを決定するためには判断が必要となります。たとえば、当初のリース期間が10年で、5年の更新オプションを有する工場スペースのリースがあるとします。リース開始時には、借手が更新オプションを行使するための重要な経済的インセンティブを有していることを示す要素がないため、リース期間は10年と決定されました。リース2年目に、借手は工場スペースに特殊な装置を組み込む重要な付属設備の計画を立てました。借手は、2年目の資本投資予算にその支出額を含め、当プロジェクトを4年目に開始して5年目に完了するよう計画しています。企業は、リース期間をいつ再評価するかを検討する必要があります。つまり、再評価を行うのは、予算に支出を含めた時、最初に現金支出を行った時、プロジェクトの完了時、またはその間のいずれかのタイミングにするかを検討しなければなりません。

### 変動/不確実なキャッシュ・フロー

.44 確率加重アプローチを用いてすべての変動リース料を測定する要求事項が削除されることとなります。かわりに、以下の変動リース料をリース債務およびリース資産の測定に含めることになる予定です。

- レートまたは指数に基づくすべての変動リース料
- 変動支払いが経済的実体を欠く場合(すなわち、「偽装の」固定リース料または「実質的には」固定であるリース料を含めることを目的とする乱用防止条項)
- 借手は、支払が見込まれる残価保証部分(第三者が提供する保証に基づく債務を除く)。一方、貸手は、受取が見込まれる残価保証を、リース期間の終了時まで認識しない。

#### PwCの見解:

両審議会の改訂案は、変動リース料の複雑性と、すべての変動リース料が含まれない場合に生じるストラクチャリングの懸念の双方に対応したものです。確率加重アプローチを用いる要求事項が削除されたため、実行可能性が改善されます。更新オプションを含めるように閾値が改訂されたこと、さらに、使用および業績ベースの変動リース料を削除したこと(以下に説明)により、公開草案に比べて複雑性が大幅に削減されました。

.45 使用量ベースまたは業績ベースの変動リース料(例:レンタカーの走行距離またはテナントの売上に基づいて算定されるリース料)は、「偽装」の固定リース料または「実質的な」固定リース料でない限り(すなわち、前述の乱用防止条項が適用されない限り)、リース資産およびリース債務の測定から除外されます。

#### PwCの見解:

変動リース料が「偽装」の固定リース料または「実質的な」固定リース料かどうかの決定は、重要な判断が必要です。たとえば、固定額の支払がまったくなくかわずかしかない場合で、売上比率(例:小売店)または産出量(例:風力または太陽光発電所)に基づいて変動リース料を要求するリースがあるとします。この場合のリース料をすべて除外した場合、このような変動リース料の構造をもつ取引は、借手の貸借対照表上には何も計上されなくなります。両当事者は、支払がなされることを期待してリース契約を締結していることは明らかですので、変動リース料の金額の一部は「実質的な」固定リース料とみなすべきでしょうか? その場合、金額はいくらでしょうか? ここで考慮すべき要素としては、当契約は貸

手によって提供される通常のビジネス条件と整合しているか、契約では最低水準の売上または産出量が要求されているか、標準的な業界慣行に比べて契約条件はどうか、なぜこのような契約価格条件が組成されたか、などがあります。この論点が再公開草案で対処されるのか、また再公開草案についてのコメント受領後の再審議の中で議論されるかは明確ではありません。

.46 「期間オプションのペナルティ」は、更新オプションまたは解約オプションの会計処理と整合する方法で、リース資産およびリース債務の測定に含める、または除外することになります。たとえば、借手が、リースを更新しないため解約ペナルティを支払うことが要求され、更新期間がリース期間から除外される場合、ペナルティは認識されているリース料に含めなければなりません。

.47 レートおよび指数が変更された場合に変動リース料の再評価が要求されますが、再評価は報告期間ごとに必要となる可能性があります。レートまたは指数に基づくリース料の再評価は、借手に、レートや指数が変わるたびごとに使用権資産およびリース債務を再測定することを要求します。借手は、過年度または当期の会計期間に関連する場合は変動を損益計算書で認識し、将来期間に関連する場合は使用権資産の調整として会計処理します。貸手は、レートまたは指数の変更によるリース料受取債権のすべての変動を損益計算書において即時に会計処理します。

#### PwCの見解:

貸手にレートまたは指数の変更によるリース料受取債権のすべての変動を損益計算書に即時に会計処理することを求める要求事項は、現行のモデルからの重要な変更となります。これは、貸手が現行のオペレーティング・リースと類似するアプローチ、あるいは受取債権および残存資産アプローチを使用しているかに関係ありません。たとえば、基準年にわたって毎年、消費者物価指数の変動に基づいてリース料が増加する20年の不動産リースの場合、1年目以後の指数の変更は、2年目ー20年目に影響し、この差額の現在価値を一括して損益計算書に計上します。これは、借手の会計処理と対称になっていません。契約上のリース料収益を大きく変動させる可能性もありますし、収益が前倒しで計上される可能性もあります。

### リースの定義

.48 公開草案は、多少の変更はあるものの、現行のガイダンスにおけるリースの定義を踏襲しました。コメントレーターで提起された論点の中で両審議会がおそらく最も驚いた点は、この定義を基準案にも踏襲することに関して示された懸念の大きさと、現行のリースの定義を適用するうえで識別された適用上の問題の範囲の広さでした。

.49 両審議会は再審議の過程で、組込リースを含む複数要素契約が当初の予想よりも多く存在する可能性があること、また公開草案を適用するにあたり複雑性とコストが大きく増加する可能性があることを認識しました。組込リースを含む可能性のある一般的な取引には、以下があります。

- 定期傭船契約：**定期傭船者 (time charterer) は、特定の貨物船の使用についてその船主と契約を締結します。定期傭船契約に従い、船主は、船の保守・総点検とともに、貨物用スペースの清掃サービス、貨物の荷役の監督、海上での貨物の管理などの他の関連サービスの責任を有しています。また、船主は、船長と乗組員の食物・飲料水も提供します。定期傭船者は、自身の貨物および第三者が保有する貨物を運ぶために定期傭船契約を結びます。定期傭船者は、契約日現在の市場価格に基づき、船(および船長)の使用に対し、日建てまたは月建てで料金を支払います。また、船が消費するすべての燃料費および港費の全額を支払います。さらに、定期傭船者は、荷役費用を全額負担します。

**分析** — この取引が運輸サービス契約か、または貨物船リースが組込まれた契約かを評価することが要求されます。その結論は、船長および乗組員が船主によって提供される場合でも、定期傭船契約における指示が、定期傭船者に船を支配する権利を移転しているとみなされるか否かによって異なります。

- 部品供給契約：**購入者PとサプライヤーSは、対象となる最終製品の存続年数にわたる部品供給契約を締結しています。Sは、Pが要求する部品を製造するためだけに使用する(S所有の)設備を使用します。この設備は契約の中で特定されており、Sは、当該部品を製造するうえで代替的な資産を使用することができません。設備の見積能力は500,000ユニットであり、これは設備の耐用年数にわたる見積生産高合計に相当します。Pは、Sが当設備を使用して製造する生産高をすべて購入します。

**分析** — この取引が、部品の供給に関する契約か、または部品製造に用いる設備のリースが組込まれた契約かを評価することが要求されます。その結論は、Pが部品を製造する際に使用する設備の設計や工程および原材料の調達に対する関与の度合いに基づき、Pがその設備を支配する権利を有していると判断できるか否かによって異なります。

.50 現行のガイダンスでは、リースがオペレーティング・リースとして分類される場合、サービス契約にリースが含まれるという結論は、借手または貸手にとって会計上、重要な影響はありません。しかし、公開草案の場合は重要な影響があります。リースが存在するか否かの判断、およびリース要素と非リース要素で契約対価を配分することは、いわゆる「組込リース」とよばれる契約においては大変重要となります。

#### PwCの見解：

現行ガイダンスの下で、リースが組込まれた取引は、多くの場合オペレーティング・リースとみなされます。しかしながら、借手の多くは組込まれたリースを分離して扱いません。なぜなら、オペレーティング・リースとサービス/供給取引の会計処理は通常同じである(すなわち、貸借対照表上の計上はなく、契約期間にわたって定額の費用を認識する)ためです。基準案では、リースを貸借対照表に計上することを要求しているため、現在の実務は変わります。したがって、取引の構成要素がリースの定義を満たすか否かの識別に、より焦点があたる可能性があります。

.51 再審議の過程において、両審議会は、リースの定義を、公開草案の案「特定の資産(原資産)を使用する権利が、一定期間にわたり、対価と交換に移転する契約」とすることを支持しました。



#### PwCの見解:

リースの定義および、契約がリース契約かあるいはリースを含む契約かは、借手および貸手の両者が焦点をあてるべき重要な領域になります。潜在的な借手にとって、この領域は、新しいリース・モデルにより貸借対照表にオンバランスされる契約(短期リースを除く)と、未履行契約としてオフバランスで会計処理される契約とを区分するポイントとなります。これは、「オール・オア・ナッシング」(リースかリースではないか)の評価ではありません。リースとサービス(または非リースの履行費用)の両方の要素を含む(契約対価の配分が必要な)契約もありえます。潜在的な貸手にとって、この領域は、契約の一部または全部に関連する損益をリース・モデルに基づいて認識するのか、または一般的な収益認識に基づいて認識するのか、ならびに、契約資産をどのように表示および測定するのかを決定するポイントとなります。

.52 両審議会は、さらに、契約がリースを含むか否かを決定する際に企業が適用する「特定の資産」および「支配権」の原則を支持しました。これは、以下の評価を要求します。

- a. 契約の履行は**特定の資産**の使用に依存するか否か
- b. 契約は、一定の期間において特定の資産の使用を**支配する権利**を移転するか否か

.53 しかしながら、両審議会はこれらの2つの原則を支持する一方で、再公開草案では、契約がリースを含むかまたは全体としてサービス契約であるかを判断する際に適用する、この原則のガイダンスを変更することになります。この変更は、現行のリースの定義を特定の種類の取引(例:電力売買契約)に適用する際に存在する特有の問題に対処するとともに、収益認識や連結など他のコンバージェンス・プロジェクトにおける支配権の概念とより整合することも予想されます。

#### PwCの見解:

再公開草案の作成にあたり、両審議会は引き続きリースの定義に使用する文言を改訂することが予想されます。この文言の改訂は、あまり重要な改訂ではないと思われるかもしれませんが、PwCは、この改訂により、重要なサービス要素を有する特定の取引がリース会計の適用範囲に入るか否かの判断が変更される可能性があると考えています。両審議会は、リースの中核となる定義には未着手ですが、重要な解釈指針が公表されることが予想され、これにより現行のガイダンスにおける結論が変更される場合もあるでしょう。

### 経過措置

.54 再公開草案では、完全遡及アプローチ、あるいは、借手と貸手の両者に特定の救済措置を選択するオプションを付与する代替的な移行アプローチ、のいずれかを適用することが求められると予想されます。この救済措置とは、完全遡及アプローチを適用する場合の負担を軽減し(例:移行時の割引率の仮定に簡便法を認める)、借手にとっては、公開草案で提案されていた移行アプローチにおける前倒し費用認識パターンを軽減することを意図したものです。救済措置を選択した場合、表示される比較年度の最も早い期間の期首現在におけるすべてのリースに適用することになります。

.55 発効日までに借手と貸手が入手できるすべての証拠は、移行時点におけるリース期間および変動リース料の測定に使用できます。たとえば、借手が新しいガイダンスの発効日前に更新オプションを行使する場合、過去の期間にリース期間を延長する重要な経済的インセンティブがあったか否かを判断せずに、比較期間にわたって更新オプションを反映することができます。指数またはレートに基づく支払のあるリー



スの場合、移行時のリース資産およびリース債務の測定において、過去の期間に適用されていた実際の指数またはレートを使用することになり、将来の期間については発効日現在における指数またはレートを使用することを意味します。

**PwCの見解:**

現在オペレーティング・リースの会計処理を適用している貸手が、受取債権および残存資産アプローチを適用することが適格ではない場合、移行時の問題(例:変動リース料の変動額およびリース期間の見積り)をどのように会計処理するか明確になっていません。この問題が再公開草案で対処されるか、または再公開草案のコメントを受け取った後の再審議の中で議論されるかについて、両審議会はコメントしていません。

.56 借手と貸手が代替的な移行アプローチを適用することを選択する場合、現行のオペレーティング・リースにおけるリース料の支払いが均一でない場合に、関連する前払リース料および未払リース料は、移行日における使用権資産の調整(借手)、ならびに認識を中止した原資産の原価ベースの調整(受取債権および残存資産アプローチを適用する貸手)になる可能性があります。

**PwCの見解:**

借手が、再公開草案ではI&Aの費用認識アプローチが適格となるオペレーティング・リースを有しており、移行日に修正遡及アプローチを適用する場合、移行時に損益計算書ではなく直接利益剰余金で調整されるリース費用が生じます。これは、現行のオペレーティング・リースの会計処理モデルを継続して適用する場合、移行時に完全遡及アプローチを適用する場合、または再公開草案におけるSLEアプローチを適用する場合と比べて、企業がリースの残存期間において認識する利益合計が多くなることが予想されます。貸手は、前払または未払リース料を原資産の原価ベースで調整するため、移行時に期首利益剰余金の調整として認識する「繰延」および「初日」利益の両方に影響を与えます。リース開始後に発生した前払または未払リース料が、なぜ受取債権および残存資産アプローチを適用する貸手の繰延利益の算定に影響するのか、概念上の懸念事項となる可能性があります。

.57 また、特定のリース契約について具体的な経過指針が示されています。これには以下が含まれます。

- 通常の貸手の移行アプローチの適用が要求されるレバレッジド・リースの貸手に対するレバレッジド・リースの会計処理の削除
- ファイナンス・リースに分類された取引に対する現行のセール・アンド・リースバック会計処理の継続
- 結果的にオペレーティング・リースに分類された、または以前は売却の認識規準を満たさなかったセール・アンド・リースバック取引について、提案されている収益の基準案の規準に基づき、売却の結論を再評価。当取引が、新しい収益規準を満たす場合、売手/借手はリース資産およびリース債務を再公開草案の主なガイダンスに従って測定し、移行時に期首利益剰余金に繰延利得または損失を認識することになります。

**PwCの見解:**

オペレーティング・リースとして処理された現行のUS GAAPの下でのセール・アンド・リースバック取引を完了させた売手/借手は、提案された経過措置の会計処理案を懸念する可能性があります。なぜなら、当初のセール・アンド・リースバックの繰延利得が移行日に利益剰余金に振り替えられるため、借手はリースの残余期間にわたって将来利益を得ることができないためです。レバレッジド・リースの貸手もまた、移行日時点で存在するレバレッジド・リースの会計処理を適用免除ではなく削除するこの提案に対して懸念を示す可能性があります。

.58 すべての借手および貸手は、既存のリースの貸借対照表および損益計算書の表示上の変更の結果として移行時に発生する繰延税金の影響を考慮する必要があります。これらの移行時の関連する繰延税金の調整による利益剰余金への影響は重大となる可能性があります。

.59 両審議会は、新しい基準の発効日前に失効するものの移行日時点に存在するリース、またはASC Topic 840の経過措置に従って適用除外された取引について、救済措置を提供しないと決定しました。さらに、現在はリースの定義を満たしているものの、再公開草案におけるリースの定義を満たさない取引は、移行日にリース会計の適用を中止することになります。これらの取引は、他の既存のガイダンス(例:収益認識)に基づいて処理され、過年度分の累積調整額は利益剰余金に計上されます。

.60 契約がリースかまたはリースを含む契約かの判定に対する適用除外がないにもかかわらず、公開草案と整合的に、両審議会は、現行のガイダンスにおけるファイナンス・リースについて借手と貸手に対する簡便的な遡及アプローチを要求しています。リース契約にオプション期間や変動リース料に関連する条件が含まれる場合であっても、借手および貸手は引き続き、表示される最も早い比較期間の期首時点において、既存の帳簿価額で認識します。

**PwCの見解:**

PwCは、両審議会がリースの定義を遡及的に適用させる意向であると考えています。つまり、表示期間の最も早い期首現在に存在する契約で、移行日において改訂された定義に基づきリースであると判断された契約は、新基準を適用することになります。既存のリースについて適用除外がないということは、すべての契約について、広範囲にわたるデータ収集を行わなければならないことを意味します。すなわち、各リースについて、リース条件、更新オプション、ならびに定額および変動リース料に関する情報を把握するためのプロセスを確立する必要があります。再公開草案において要求される情報は一般的に、現行の会計基準で要求される情報量を上回ります。リース取引の数、開始日、および入手可能な記録によって、情報の収集および分析にかなりの時間と労力が必要となる可能性があります。このプロセスを早期に開始することで、最終基準を、秩序ある統制のとれた状態で、確実に適用することができるでしょう。企業は、これから最終基準の発効日までの間にリース契約の交渉を行う場合には、提案されているモデル案も認識しておく必要があると考えられます。

## 今後の予定

.61 両審議会は、2012年11月末に再公開草案を公表する予定です。しかしながら、2013年前半にずれ込む可能性があります。最終基準の公表は、2013年を目標としていますが、これも2014年にずれ込む可能性があります。発効日についてはまだ議論されていませんが、2016年よりも早まることはないでしょう。財務諸表作成者は、表示される最も早い期間の期首現在に存在するすべてのリースについて新基準を適用する必要があります。

## 質問

.62 当Datalineに関して質問があるPwCのクライアントの方は、担当のエンゲージメント・パートナーまでお問い合わせください。当Datalineに関して質問があるエンゲージメント・チームは、National Professional Services Groupのリース・チーム(1-973-236-7805)までお問い合わせください。

注：当 Dataline の原文(英語)には「Appendix: Other key areas of redeliberations」が含まれています。原文については、PwC の CFOdirect Network ([www.cfodirect.pwc.com](http://www.cfodirect.pwc.com))にアクセスしてください。

*Datalines address current financial-reporting issues and are prepared by the National Professional Services Group of PwC. They are for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors. To access additional content on financial reporting issues, register for CFOdirect Network ([www.cfodirect.pwc.com](http://www.cfodirect.pwc.com)), PwC's online resource for financial executives.*

© 2012 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.