

In depth

A look at current financial reporting issues

pwc

No. US2016-02
March 02, 2016

FASB新リース基準

新たなリース会計モデルとその影響に関する包括的考察

目次

背景	1
主な規定	1
定義および適用範囲	1
契約の対価および配分	4
借手の会計モデル	5
貸手の会計モデル	6
リース期間	9
リース料総額	9
当初直接コスト	10
リースの条件変更	10
リースの見直し	12
契約の結合	13
転リース	13
関連当事者間のリース	13
セール・アンド・リースバック取引	13
オーダーメイド型建設のリース取引	14
開示	15
現行のガイダンスとの重要な差異に関する所見	15
適用時期	19
次のステップ	20

要点

米国財務会計基準審議会(FASB)は、2016年2月25日、新たな基準、「リース」(ASC Topic 842)を公表しました。新たな基準は、ほぼすべての企業に一定の影響を及ぼす可能性のある要素を含んでおり、特に借手については極めて重大な変化が生じる可能性が高いと考えられます。借手は、ほぼすべてのリースについて、貸借対照表において使用権資産およびリース負債を認識(オンバランス)する必要があります。

国際会計基準審議会(IASB)は、すでに今年初めに新たな基準である国際財務報告基準(IFRS)第16号「リース」を公表しています。米国会計基準(US GAAP)で適用されるガイダンスとIFRSで要求されるガイダンスの間にはいくつかの重要な領域において差異が存在しますが、両審議会は、それぞれの基準が、借手がリースに関連する資産および負債を認識し透明性を高めるという、主要な目的を達成したと述べました。

本資料のパラグラフ95では、新たなリース会計基準と現行のリース会計基準との間の重要な差異に関する所見を示しています。

背景

.1 リース取引は、短期の資産の使用から長期の資産の資金調達まで、多様なビジネスのニーズに対応するために幅広く用いられています。ときにリースは、物理的資産(例: オフィスビルの1フロアまたはショッピングモールの1店舗)を使用するために利用できる唯一の選択肢になります。現行の会計モデルの下では、借手の貸借対照表においてオフバランスで資金調達できるようにリース取引を仕組むことができるため、一部の関係者は長い間、会計モデルが不適切であると主張してきました。

.2 FASBとIASBは、両審議会のグローバルなコンバージェンスの取り組みの一環として、2006年にリースに関する合同プロジェクトを立ち上げ、現行のアプローチへの懸念に対処するための検討を開始しました。FASBとIASBは、利害関係者が提起した懸念に対処するために、2つの公開草案を公表し、広範なアウトリーチおよび再審議を行った後、それぞれのリース会計基準を公表しましたが、両者はいくつかの重要な領域において差異が生じています。本資料(*In depth*)では、新たな米国基準を重点的に扱っています。

主な規定

定義および適用範囲

.3 新たなリース基準では、リースは、特定された有形固定資産(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ものです。一定期間は、特定された資産の使用量(例: 製品の製造数量)に関連して表される場合もあります。

.4 リース基準は、次の契約をその適用範囲から除外しています。(1)無形資産のリース(内部利用ソフトウェアのライセンスを含む)、(2)鉱物、石油、天然ガス、および類似の非再生資源の探査または使用のためのリース、(3)生物資産のリース(植物および生きている動物等)(4)棚卸資産のリース、ならびに、(5)建設中の資産のリース(建設仮勘定)

.5 借手は、貸借対照表上で認識を行う新ガイダンスの要求事項を、リース期間が12か月以下のリースに適用しない選択を、会計方針の選択として、リースされた原資産の種類ごとに、行うことができます。ただし、(a)リース期間が変化し、残りのリース期間が以前に決定したリース期間の終了時点から12か月を超えて存在する、または、(b)期間は短いとしても、借手が購入オプションを行使することが合理的に確実になったという状況の変化が生じた場合には、リースはもはや短期リースの定義を満たしません。このいずれかの場合、借手は、状況の変化が生じた日からリース基準を適用することが求められます。

.6 契約にリースが含まれているか否かは、契約時(inception)に判定されます。多くの場合、契約にリースが含まれているかの判定は容易です。しかし、財またはサービスの売買契約なのか原資産のリース契約なのかを区別するために、判断が求められる場合も多々存在します。契約がリースまたはリースを含む契約であるか否かの見直しは、契約条件が変更された場合にのみ行われなければなりません。

特定された資産

.7 契約がリースを含むためには、物理的に区分できる明示的または黙示的に特定された資産を含んでいなければなりません。

明示的に特定された資産および資産を入れ替える権利

.8 契約が使用する資産を明示的に特定しているものの、供給者が代替的な資産と入れ替える実質的な契約上の権利を有している場合には、契約は特定された資産を含んでいないこととなります。資産を入れ替える権利が実質的であるのは、供給者が、(a)契約を充足するために別の資産を使用する実際上の能力を有しており、かつ、(b)資産の入れ替えから経済的な便益を得る場合となります。資産を入れ替える権利を評価する際、以下の事項を検討しなければなりません。

- 特定の状況(正常に稼働していない等)において資産を入れ替えることを供給者に認める条項は、契約が特定された資産を含むとすることを妨げない。
- 特定の日以降または特定の事象の発生以降に他の資産と入れ替えることを売手に認める、または要求する条項は、契約が特定された資産を含むとすることを妨げない。
- 資産が、顧客の敷地など供給者の敷地以外の場所に存在する場合、入れ替えにかかるコストは供給者の敷地に存在する場合よりも通常は高くなるため、資産の入れ替えのコストが便益を上回る可能性がより高くなる。

.9 発生する可能性が高いと認められない将来の事象は、当該評価において考慮してはいけません。供給者が実質的に入れ替えの権利を有しているのかどうかを顧客が容易に決定できない場合、顧客は、入れ替えの権利は実質的でないと推定することが要求されます。

黙示的に特定された資産

.10 契約が明示的に資産を特定していないものの、黙示的に資産を特定している場合があります。これは、例えば、経済的要因もしくは法的要因のために、または、貸手が契約に基づき使用に供することのできる資産を1つしか有していないために、契約の履行に利用可能な資産が1つしかない場合が該当するでしょう。契約では資産の入れ替えを認めているものの、資産が顧客の敷地にある場合には、顧客の敷地に入って資産を入れ替えることが実際上困難であるため、資産は黙示的に特定される可能性があります。

資産の一部

.11 単一の資産、またはその物理的に区分できる一部分は、特定された資産となります。例えば、ビルまたはビルの1フロア(他のフロアから独立して使用できる場合)は、物理的に区分できるとみなすことができます。これに対し、資産の稼働能力またはその他の一部分は、(1)物理的に区分できず(例:契約により、光ファイバー・ケーブルの稼働能力の一部分しか使用が認められていない)、かつ、(2)顧客が当該資産の使用から得られる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有していない(例:複数の顧客が1つの光ファイバー・ケーブルを共有しており、いずれの顧客もその稼働能力のほとんどすべてを有していない)場合には、特定された資産ではありません。

支配

.12 契約がリースを含んでいるといえるためには、顧客が、特定された資産の使用を支配する権利を使用期間にわたり有していなければなりません。これは、顧客が(1)資産の使用による経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有しており、かつ、(2)特定された資産の使用を指図する権利を有することにより達成されます。顧客が、特定された資産の使用を支配する権利を契約期間の一部分のみ有している場合には、その契約は、契約期間の当該部分のリースを含んでいます。

.13 契約における顧客が共同支配事業または共同支配の取決めである場合には、共同支配事業または共同支配の取り決めが、特定された資産の使用を支配する権利を使用期間にわたり有しているかどうかを、支配の要件に照らして評価しなければなりません。

経済的便益のほとんどすべてを得る権利

.14 新基準における、特定された資産の使用による経済的便益には、主要なアウトプットや副産物が含まれます。顧客は、資産の使用、保有、転リースなど、特定された資産の直接的または間接的な使用から経済的便益を得ることができます。特定された資産の使用による経済的便益は、顧客の資産を使用する権利が定められた範囲でのみ考慮しなければなりません。

.15 特定された資産の使用からのキャッシュ・フローを供給者と共有することを顧客に求める取決めは、顧客が資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得るとすることを妨げません。キャッシュ・フローを共有する一般的な例としては、顧客の資産の使用から生じる売上高の一定割合を、顧客から供給者に支払う場合があります。

使用を指図する権利

.16 以下のいずれかの場合、顧客は、使用期間にわたり、特定された資産の使用を指図する権利を有しています。

- 顧客が、使用期間にわたり資産の使用方法および使用目的を指図する権利(例:産出されたアウトプットの種類、時期、所在地、産出量を変更する権利)を有している場合
- 資産の使用方法および使用目的に関する意思決定(すなわち、特定された資産の使用から得られる経済的便益に影響を与える決定)が事前に行われており(例:資産の使用に関する設計上または契約上の制限)、かつ、次のいずれか1つの条件が満たされている場合
 - 供給者が業務上の指図を変更する権利を有していなくても、顧客が資産を稼働させる権利を有している。
 - 資産の使用方法および使用目的に最も関連性のある決定を事前に行う方法で、顧客が使用期間の前に資産(または一部分)を設計した。

.17 特定された資産に対する供給者の利益またはその従業員の安全、あるいは、法令や規制の遵守を確保することを目的とした防御的権利は、通常、顧客が資産の使用を指図する権利を有するとすることを妨げません。

契約の対価および配分

.18 契約は、リース構成部分と非リース構成部分の両方を含んでいる場合があります。原資産を使用する権利が別個のリース構成部分となるのは、(1)借手は、原資産単独、または容易に利用可能な他の資源（すなわち、独立して売却もしくはリースされる財もしくはサービス、または、借手がすでに入手している資源）との組み合わせにより、原資産を使用する権利から便益を受けることができ、かつ、(2)当該原資産の使用権は、他の原資産の使用権に高度に依存しているものでも、高度に相互に関連しているものでもない（すなわち、それぞれの使用権は、他の使用権に重大な影響を与えない）場合です。

.19 土地の使用権は、別個のリース構成部分として処理されます。ただし、それを行う会計上の影響が重要でない（例：土地を分離することがどのリース構成部分の分類にも影響しない、または土地のリース構成部分として認識した額が僅少である）場合を除きます。

.20 構成部分には、借手に財またはサービスを移転する項目または活動のみが含まれます。リースを開始するための事務管理業務および貸手のコストの支払に関連して契約に含まれる条項は、原資産の使用権と別個に借手に財またはサービスを移転しない場合には、リースの構成部分ではありません。

借手

.21 借手の契約の対価には、(a)リース料総額（本資料のパラグラフ 58 参照）、(b)(a)以外の固定支払（月次のサービス料など）または実質的な固定支払（借手に支払われた、または支払うべきリース・インセンティブを控除）、(c)(a)以外のリース開始日（commencement date）の指数または率を用いて測定される、指数または率に応じて決まるその他の変動リース料、が含まれます。

.22 借手は、契約の対価をその観察可能な独立価格の比に基づいて、別個のリース構成部分と非リース構成部分に配分しなければなりません。価格が観察可能であるのは、貸手または同様の供給者のいずれかが、同様のリース構成部分または非リース構成部分について請求する独立価格である場合です。観察可能な独立価格が容易に利用可能でない場合には、借手は独立価格を見積もらなければなりません。独立価格の見積りの変動性や不確実性が高い場合には、残余アプローチを用いることができます。

.23 当初直接コストは、独立価格の比に基づいて別個のリース構成部分に配分しなければなりません。

.24 借手は、リース負債の再測定時または別個の契約として会計処理しないリースの条件変更時（本資料のパラグラフ 67 参照）に、契約の対価を再測定して再配分することが要求されます。実務上の便法として、借手は、リース構成部分から非リース構成部分を区分しない会計方針の選択を、原資産の種類ごとに行うこともできます。この選択を行う場合でも、複数の別個のリース構成部分をひとまとめにすることはできません。この実務上の便法を選択する場合、企業は、それぞれのリース構成部分と非リース構成部分を、単一のリース構成部分として一緒に会計処理することになります。

貸手

.25 貸手は ASC606「顧客との契約から生じる収益」における取引価格の配分に関するガイダンスに従い、契約の対価を、別個のリース構成部分および非リース構成部分に配分しなければなりません。

.26 貸手の契約の対価には、(a)本資料のパラグラフ 21 の借手の対価に記載されている金額、および(b)ASC606 に基づけば取引価格に含まれる、非リース構成部分に具体的に関連するその他の変動支払、が含まれます。(b)の変動支払の測定は、収益認識のガイダンスに準拠します。これに対し、パラグラフ 21 に記載されている以外の変動支払が、リース構成部分に、具体的に、または部分的に関連する場合、そのようなリース料は変動リース料とみなされ、見積りにより契約の対価の配分に含めることはありませんが、そのかわり、稼得された期間に収益として損益計算書に認識します。

.27 貸手は、当初直接コストや契約コストなどの資産計上されたコストを、それらのコストが関連する別個のリース構成部分および非リース構成部分に配分しなければなりません。

.28 貸手は、別個の契約として会計処理されない契約の条件変更がある場合には、契約における残余の対価を再測定し再配分することが要求されます。貸手は、ASC606-10-32-42 から 32-45 に従って契約の対価の変動を配分しなければなりません。

借手の会計処理モデル

分類

.29 借手は、リース開始日に、それぞれの別個のリース構成部分をオペレーティング・リースまたはファイナンス・リースとして分類し、その後はリースの分類を見直しません。ただし、(a)借手によるリース期間または購入オプションの行使の評価に変更がある場合、または、(b)契約の条件変更が行われ、その条件変更が別個のリースとして会計処理されない場合を除きます(本資料のパラグラフ 66 および 67 参照)。

.30 リースが、リース開始日に次の要件のいずれかを満たす場合には、借手は、リースをファイナンス・リースとして分類します。

- 1) リースが、原資産の所有権をリース期間の終了日まで借手に移転する。
- 2) リースが、借手が行使することが合理的に確実である原資産の購入オプションを借手に付与する。
- 3) リース期間が、原資産の残存経済的耐用年数の大部分を占める。ただし、リース開始日が原資産の経済的耐用年数の終了日である、または終了日に近い場合は、この要件は、リースを分類する目的のために使用されない。
- 4) リース料総額およびリース料総額にまだ反映されていない借手による残価保証の現在価値合計が、原資産の公正価値のほとんどすべてを占めるかそれを上回る。測定の上、リース料総額は、残価保証に基づいて借手が支払うべき可能性の高い金額のみを含むことに留意しなければならない。
- 5) 原資産が、リース期間の終了日時点で貸手に代替的な使用がないと見込まれるような専用化された性質のものである。

.31 1 つのリース構成部分が複数の原資産を使用する権利を含んでいる場合、借手は、上記の 3 番目の要件を適用するために、リース構成部分における主要な資産の残存経済的耐用年数を考慮しなければなりません。

認識および測定

.32 基準では、リース期間が 12 か月を超えるすべてのリースについて、使用権資産およびリース負債を計上することを借手に要求しています。そのため、借手は、リース開始日において、リース料総額の現在価値と同額でリース負債を測定して計上することが要求されます。リース料総額に含まれる支払については、本資料のパラグラフ 58 で説明しています。

.33 リースの割引率は、リースの計算利率です。ただし、リースの計算利率が容易に決定できない場合、借手は、借手の追加借入利率を使用しなければなりません。追加借入利率は、ASC840 における現行のリース・ガイダンスで説明されている方法と類似の方法で決定されます。非公開企業は、リース期間に相当する期間に係る、リスク・フリー金利を用いることが認められています。リスク・フリー金利の使用は会計方針の選択に該当し、一度選択した場合はすべてのリースに首尾一貫して使用しなければなりません。

.34 単一の割引率の適用が、ポートフォリオのそれぞれのリースに個別に決定した割引率を適用する場合と比べて重要な差異を生じさせないと想定される場合には、借手は、単一の割引率を決定して、リースのポートフォリオに適用することができます。

.35 また、借手は、使用権資産を測定して計上することが求められています。使用権資産は、以下の金額の合計と同額になります。

- リース負債の当初測定額
- リース開始日またはそれより前に、借手が貸手に支払ったリース料(リース・インセンティブを受け取っている場合はそれを控除)
- 借手で生じた当初直接コスト

.36 使用権資産は、ASC360-10-35 に従った長期性資産の減損テストの対象となります。

.37 使用権資産とリース負債の当初測定は、オペレーティング・リースとファイナンス・リースとで同じですが、使用権資産の費用認識および償却は著しく異なります。

.38 オペレーティング・リースは、現行のオペレーティング・リースと類似して、定額法で費用を処理します。定額の費用は、リース負債の利息費用(実効金利法)および使用権資産の償却費を反映します。償却費は、定額の費用全体と、当期のリース負債に係る利息費用との差額として計算されます。したがって、負債に係る利息費用がリース期間にわたって減少するにつれて、使用権資産の償却費は増加します。リース費用は、損益計算書において営業費用の単一の表示科目として表示されます。

.39 ファイナンス・リースは、現行のキャピタル・リースのパターンに類似する前加重の費用パターン(すなわち、期間あたりの費用がリース期間にわたり減少するパターン)を反映します。リース負債に係る利息費用(実効金利法)および使用権資産の償却費(通常、定額法)は、損益計算書に区分して反映されます。

.40 オペレーティング・リースとファイナンス・リースの双方について、リース負債の測定に含まれない変動リース料は、それらの支払義務が発生する期間において認識されることになります。

貸手の会計モデル

.41 FASB は、貸手については、現行の US GAAP の販売型リース、直接金融リースおよびオペレーティング・リースと実質的に同じアプローチを採用しました。レバレッジド・リースは廃止されていますが、貸手は既存のレバレッジド・リースを、引き続き現行のガイダンスを用いて会計処理することができます。その他、借手の会計モデルに対する変更および新収益認識基準との整合を図るために、貸手の会計モデルも限定的な変更が行われています(例: 同じ定義を採用)。

分類

.42 貸手は、リース開始日において、リースを販売型リース、直接金融リースまたはオペレーティング・リースのいずれかに分類し、その後はリースの分類を見直しません。ただし、契約の条件変更が行われ、その条件変更が別個のリースとして会計処理されない場合はこの限りではありません。借手が、延長オプション、解約オプションまたは購入オプションを行使した場合、貸手は、当該オプションの行使を契約の条件変更として会計処理することになります。条件変更に関する情報については、本資料の paragraph 66 を参照してください。

.43 本資料の paragraph 30 に示した 5 つの要件の 1 つでも満たす場合、貸手は、リースを販売型リースとして分類します。ただし、(paragraph 46 で説明されているように) 資産の認識を中止し、収益を認識するためには、期限が到来したリース料を回収できる可能性が高くなければなりません。

.44 本資料のパラグラフ 30 の 5 つの要件のいずれも満たさない場合、貸手は、リースを直接金融リースまたはオペレーティング・リースとして分類します。さらに、以下の要件を両方満たす場合、そのリースは直接金融リースに分類します。

- リース料総額およびリース料総額にまだ反映されていない借手による、および/または、貸手と関連のないその他の第三者による残価保証の現在価値合計が、原資産の公正価値のほとんどすべてを占めるかそれを上回る。
- 貸手が、リース料総額、および該当する場合には残価保証を満たすために必要な金額を回収する可能性が高い。

.45 リースが、販売型リースまたは直接金融リースに分類されない場合、そのリースはオペレーティング・リースに分類されます。

認識および測定

販売型リース

.46 販売型リースでは、リース開始日において貸手は原資産の認識を中止し、(1) 正味リース投資未回収額および(2)リースからの販売損益を認識するとともに、(3)原資産の公正価値がその帳簿価額と異なる場合には、当初直接コストを費用として認識します。原資産の公正価値がその帳簿価額と等しい場合、当初直接コストはリース開始日時点で繰り延べられ、正味リース投資未回収額の測定に含められます。

.47 正味リース投資未回収額は、以下で構成されます。

- 以下の現在価値で測定されるリース債権
 - 貸手がまだ受け取っていないリース料総額
 - 借手、または貸手と関連のない第三者が保証している原資産から、リース期間の終了時に得ることが期待される金額
- 原資産の無保証期待残存価値の現在価値

.48 現在価値は、リースの計算利率を用いて算出されます。リースの計算利率は、繰り延べられた当初直接コストがその算定に織り込まれることを除き、ASC840 の現行のリースのガイダンスと同じです。正味リース投資未回収額は、リースの条件変更が行われ、その条件変更が別個のリースとして会計処理されない場合を除き、リース開始日後に再測定されません。

.49 リース開始日後、利息収益は、正味リース投資未回収額の帳簿価額に係る利息の実効金利に基づいて計上されます。正味リース投資未回収額は、ASC310-10-35-16 から 35-30 の債権に適用されるガイダンスに基づき、減損テストの対象となります。

.50 リース料総額、および該当する場合には借手が提供している残価保証を満たすために必要な額の回収可能性が、リース開始日時点で高くない場合、貸手は、原資産の認識を中止してはならず、受け取ったリース料(変動リース料を含む)を預り金負債として認識しなければなりません。貸手は、継続的に回収可能性を評価しなければなりません。回収可能性が高くなった場合、貸手は、原資産および預り金負債の認識を中止し、リース開始日のリースの計算利率を用いて、残りのリース料総額と残りのリース期間に基づく正味リース投資未回収額を認識し、販売損益(リース債権に預り金負債を加算し、無保証残存資産控除後の原資産の帳簿価額を減算して算出)を認識しなければなりません。

.51 回収の可能性が高くなる前に、(a) 契約が終了し、借手から受け取ったリース料総額が返金不要となった、または(b) 貸手が、借手に対するさらなる義務を負うことなしに原資産を再保有し、借手から受け取ったリース料総額が返金不要となった場合、貸手は、預り金負債の認識を中止し、対応する金額をリース収入として認識しなければなりません。

.52 リース開始日における販売型リースまたは直接金融リースの回収可能性が高い場合、その後、貸手は、回収可能性が高いか否かの見直しは行いません。借手の信用リスクのその後の変動は、正味リース投資未回収額に適用される減損ガイダンスに従って会計処理しなければなりません。

直接金融リース

.53 直接金融リースの会計処理は、販売型リースの会計処理と同様です。ただし、販売利益(発生は稀だと見込まれる)および当初直接コストが繰り延べられ、リース開始日に正味リース投資未回収額に含まれる点が異なります。

オペレーティング・リース

.54 オペレーティング・リースにおいて、リースされた資産は、貸手の貸借対照表に残ります。当初直接コストは繰り延べられます。リース開始日後、貸手は、通常は定額法に基づいて、リース料を収益としてリース期間にわたり損益計算書に認識します。当初直接コストについては、(通常は定額法に基づいて)リース収益と同じ基礎に基づいてリース期間にわたり費用として認識します。変動リース料は、稼得時に収益として認識します。

.55 リース開始日に、リース料総額、および該当する場合には(借手または第三者によって提供される)残価保証を満たすのに必要な金額の回収可能性が高くない場合、貸手のリース収益は、本資料のパラグラフ 54 で説明している方法で認識される収益、または、借手から回収されたリース料(変動リース料を含む)のいずれか少ない方に制限されます。リース料の回収可能性の評価がリース開始日後に変わった場合、パラグラフ 54 に従って認識されたであろうリース収益と、借手から回収されたリース料(変動リース料を含む)の間の差異については、その時点で純損益に認識しなければなりません。

.56 借手の会計処理と同様、貸手は、ポートフォリオのそれぞれのリースに個別に決定した割引率を適用する場合に比べ、重要な差異が生じないと想定される場合には、リースのポートフォリオに適用する単一の割引率を決定することができます。

リース期間

.57 貸手と借手は、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に基づいて、リース期間を決定します。借手の更新オプションや解約オプションの対象期間は、リース開始日における経済的要因が、リースの継続が合理的に確実であることを示している場合を除き、リース期間には含まれません。貸手が行使を支配している更新オプションや早期終了オプションが存在する場合、リース期間にはこれらのオプションによってカバーされる期間が含まれます。

リース料総額

.58 リース料総額には、リース期間中の原資産の使用に関連する次の支払いが含まれます。(1) 固定支払(実質的に固定のリース料を含み、借手に支払ったまたは支払うべきリース・インセンティブを控除)、(2) リース開始日の指数または率を基礎に測定した、指数または率に応じて決まる変動リース料、(3) 借手が原資産の購入オプションを行使することが合理的に確実である場合、当該オプションの行使価格、(4) 借手がリースの解約オプションを行使することがリース期間に反映されている場合、リースの解約に伴うペナルティーの支払額、(5) 取引を組成するための特別目的事業体の所有者に、借手が支払った報酬、(6) 借手に関してのみ、残価保証に基づき借手が負担する可能性の高い金額

変動リース料

.59 一部のリース料は、時の経過以外の理由により、リース開始日後に変動します。変動性は、ベンチマーク金利のような外部の市場の率や、CPI などの指数に基づき生じる場合があります。さらに変動性は、原資産の使用に連動している場合(例: 自動車のリースにおける走行距離の超過に基づく支払い)や、または原資産のパフォーマンスに連動している場合(例: 小売店舗のリースにおける売上の一定割合)もあります。

.60 指数または率に応じて決まる変動リース料は、リース開始日の指数または率に基づき、リース料総額に含めなければなりません。この際、リース期間中の将来のリース料の増減を想定する必要はありません。指数または率に応じて決まる変動リース料以外の変動リース料は、実質的に固定のリース料でない限り、リースの分類または測定の要素にはなりません。

実質的に固定のリース料

.61 実質的に固定のリース料は、形式的には変動性を有するものの、実質的には真正の変動性を有しないリース料です。このようなリース料は、固定のリース料のように処理しなければなりません。

リース・インセンティブ

.62 リース・インセンティブには、借手に対してまたは借手の代わりに行われた支払い、および、借手の既存の第三者とのリースを、引き受けた結果として貸手が負担する損失が含まれます。例えば、貸手は、借手にリース契約を締結させるよう、事前に現金を支払うことがあります。このような支払いについては、リースの分類および測定に使用されるリース料総額の減額として反映しなければなりません。

更新、購入および解約オプションの支払

.63 更新オプション、解約オプションまたは購入オプションの行使に関連する支払いは、借手がこのようなオプションを行使することが合理的に確実である場合、リース料総額に含めなければなりません。

残価保証

.64 残価保証は、リース期間の終了時の原資産の価値の不足分を貸手に補償するコミットメントです。使用権資産およびリース負債を測定する際にリース料として取り扱われる、借手が提供する残価保証には、リース期間の終了時に負担する可能性の高い金額が含まれます。貸手では、借手が提供する保証だけでなく、第三者の保証もリース債権の測定に含めます。リースの分類の目的上は、借手の残価保証の全額が使用されます。残価保証が原資産のポートフォリオに対して提供される場合、貸手はポートフォリオの中の個々の資産に適用される残価保証の金額を決定することができないため、リースの分類の目的上、それらの金額は考慮されません。

当初直接コスト

.65 当初直接コストは、リースを締結しなければ発生しなかったであろう増分コストです。当初直接コストには、既存のテナントにリースの解約を奨励するために支払う手数料その他の支払が含まれます。増分でないコスト(リースにかかわらず発生したであろう、借手の給与コストなど)、または増分であるものの、当事者がリースを実行するか否かにかかわらず発生したであろうコスト(リースの交渉のための外部の法務コストなど)は除外されます。

リースの条件変更

.66 借手と貸手は、さまざまな理由により、契約条件の再交渉を行うことがあります。条件変更とは、リースの範囲の変更または対価の変更が生じる、契約上の諸条件の変更です。当初直接コスト、リース・インセンティブ、および条件変更に関連して行われるその他の支払は、新規リースの会計処理と同様に会計処理されます。

条件変更が別個の契約である場合

.67 条件変更が、当初のリースに含まれていない追加の使用権(追加の資産を使用する権利等)を借手に提供し、かつ、リース料の増加が、特定の契約の状況について調整したうえで、追加的な使用権の独立価格に相応するものである場合、そのような条件変更は当初のリースとは別個のものとして会計処理されます。この場合、当初のリースの会計処理は変更されず、新たなリースが別個の新規リースとして会計処理されます。

条件変更が別個の契約でない場合

借手

.68 条件変更が別個の契約でない場合、借手は、条件変更の発効日(リースの条件変更借手および貸手が同意した日)現在で契約の対価を再測定して再配分した後に、リースの分類を見直し、リース負債を再測定する必要があります。割引率、公正価値、および原資産の残存経済耐用年数など用いられる仮定は、条件変更の発効日現在で更新されます。

.69 条件変更が、借手に追加の権利を付与する場合、既存のリース期間を延長もしくは短縮する場合(リースを延長または解約する契約上のオプションの行使を除く)、または契約の対価を変更する場合、負債の再測定とともに、対応する使用権資産の修正が行われます。

.70 既存のリースを全部または部分的に終了する条件変更について、借手は、既存のリースの全部または部分的な終了がリース負債に与える影響を反映する割合で、使用権資産の帳簿価額を減少させることが求められます。リース負債の減額と比例的な使用権資産の減額との差異は、条件変更の発効日における利益または損失として認識されます。

.71 ファイナンス・リースの条件変更が行われ、条件変更後の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、(a)本資料の paragraph 69 と 70 に従って調整された使用権資産の帳簿価額と、(b)オペレーティング・リースの使用権資産の測定ガイダンスを条件変更後のリースに適用したことにより生じる使用権資産の帳簿価額との差額は、前払賃料またはリース・インセンティブとして会計処理されます。

貸手

.72 条件変更が別個の契約でない場合、貸手は、条件変更の発効日現在の状況に基づいてリースの分類を見直し、条件変更後のリースを将来に向かって以下のように会計処理することが要求されます。

- オペレーティング・リースの条件変更は、既存のリースの契約終了および条件変更の発効日に開始された新規リースであるかのように会計処理されます。
 - 条件変更後の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で、当初のリースに関連する前受リース料または未収リース料(例えば、定額の賃料から生じたもの)があるときには、条件変更後のリースの下で定額の賃料収入を計算する目的上、これらは条件変更後のリース料総額に加算(前受の場合)または減算(未収の場合)されます。
 - 条件変更後のリースが直接金融リースまたは販売型リースとして分類される場合、貸手は、繰延賃料負債または未収賃料資産の認識を中止し、販売利益または損失の調整を行うことが要求されます。
- 直接金融リースの条件変更は、以下のように会計処理されます。
 - 条件変更後のリースが直接金融リースとして分類される場合、条件変更後の正味リース投資未回収額が、条件変更の発効日直前の当初リースの正味リース投資未回収額の帳簿価額と等しくなるように、条件変更後のリースの割引率を再計算します。
 - 条件変更後のリースが販売型リースとして分類される場合、条件変更後のリース開始日を発効日とみなして販売型リースに関するガイダンスを適用します。販売損益は、条件変更の発効日時点の原資産の公正価値、および条件変更の発効日直前の当初リースの正味リース投資未回収額の帳簿価額に基づいて算定します。
 - 条件変更後の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、原資産は、条件変更の発効日直前の当初リースの正味リース投資未回収額に等しい帳簿価額で認識されます。
- 販売型リースの条件変更は、以下のように会計処理されます。
 - 条件変更後のリースが販売型リースまたは直接金融リースとして分類される場合、条件変更後の正味リース投資未回収額が、条件変更の発効日直前の当初リースの正味リース投資未回収額の帳簿価額と等しくなるよう、条件変更後のリースの割引率を修正します
 - 条件変更後の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、原資産は、条件変更の発効日直前の当初リースの正味リース投資未回収額に等しい帳簿価額で認識されます。

リースの見直し

.73 リースが条件変更されていない場合であっても、一定の状況においては、借手がリース料総額の再測定を要求されることがあります。リース料総額の再測定の後には、リース負債の再測定が求められます。

.74 リース負債を再測定する場合、借手は、特定の状況を除いて、更新された割引率を用いることが要求されます。

.75 リース負債の再測定を行った場合、これに応じて使用権資産の調整を行います。使用権資産の帳簿価額がゼロまで減少している場合、残りの調整額は損益計算書で認識します。

リース期間および購入オプション

.76 借手は、一定の場合にリース期間または原資産の購入オプションを見直すことが要求されます。見直しが必要となるのは、(1)借手の統制の範囲内の重大な事象または状況の変化が生じ、当該変化が、借手がリース期間の延長オプションもしくは解約オプションを行使する(もしくは行使しない)ことが合理的で確実であるか否かに直接影響する場合、(2)契約に記載されている事象が生じたことにより、借手が延長オプションもしくは解約オプションを行使する(もしくは行使しない)よう義務付けられる場合、または(3)借手が以前は行使することが合理的に確実でなかったオプションを行使することを選択する、もしくは、以前は行使することが合理的に確実だったオプションを行使しない場合です。リース期間が変更された場合、借手は、本資料の paragraphs 73 から 75 に説明されているようにリース料総額を再測定し、リースの分類を見直さなければなりません。

.77 更新オプションや購入オプションに関連する市場利率などの市場に基づく要因の変動は、それ単独では見直しが要求されるトリガーにはなりません。見直しのトリガーとなる可能性のある事象および状況には、(1)オプションが行使可能となったときに、借手にとって重要な経済価値を有すると見込まれるような、賃借物件に対する重大な造作を行うこと、(2)原資産に対する重大な変更またはカスタマイズを行うこと、(3)オプションを行使する、または行使しない借手の能力に直接関係する事業上の意思決定を行うこと(例えば、補完的な資産のリースを延長すること、または代替的な資産を処分すること)、(4)オプションの行使日を超える期間の、原資産の転リースを実行すること、が含まれます。

.78 貸手は、リースが条件変更され、その条件変更が別個のリースとして会計処理されない場合を除き、リース期間や資産を購入する借手のオプションを見直しはなりません。借手が、リースの延長オプションもしくは解約オプションを行使した場合、または原資産の購入オプションを行使した場合、貸手は、当該オプションの行使を、契約の条件変更として会計処理しなければなりません。

変動リース料、残価保証

.79 借手が別の理由によりリースの再測定を要求される場合には、指数または率に応じて決まる変動リース料も再測定しなければなりません。そのような再測定は、再測定日現在の指数または率に基づいて行われます。再測定を要求する新たな要求がない場合には、率または指数に応じて決まる変動リース料のすべての事後的な変動は、発生期間に費用処理されます。

.80 変動リース料に関連する変動性が事後的に解消し、変動リース料がリース料総額の定義を満たすようになった場合、借手はリース料総額を再測定しなければなりません。

.81 借手は、継続的に、残価保証に基づいて支払うと見込まれる金額に変動がないかを見直し、変動がある場合は当該変動を反映するためにリース料総額を再測定しなければなりません。

.82 貸手は、リースが条件変更され、その条件変更が別個の契約として会計処理されない場合を除き、リース料総額の再測定を行いません。

契約の結合

.83 企業は、複数の契約であるが、実体としては単一の取決めであり、総合的に商業的効果を達成するものを、各契約の相互関係を考慮して、締結することがあります。複数の契約が同じ相手方(またはその関連当事者)と同時またはほぼ同時に締結され、それらの契約の少なくとも1つがリースであるかリースを含んでいる場合で、次のいずれかに該当する場合には、それらの契約を単一の取引とみなさなければなりません。(1)複数の契約が同じ商業上の目的をもったパッケージとして交渉されている、(2)1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格もしくは業績に応じて決まる、または、(3)複数の契約で移転される原資産の使用権(もしくは、複数の契約で移転される使用権の一部)が、単一のリース構成部分である。

転リース

.84 借手が資産を転リースしている場合、借手(同時に転リースの貸手でもある)は、原リースと転リースを2つの別個の契約として会計処理しなければなりません(ただし、これらの契約が契約結合のガイダンスを満たす場合は除く)。転リースの貸手は、転リースの分類を、転リースの貸手の使用権に基づいてではなく、原リースの原資産に基づいて決定しなければなりません。転リースの貸手による会計処理は、当該転リースの貸手が原リースに基づく主要な義務から解放されているか否か、および原リースと転リースの両方の分類に基づき決定されます。

関連当事者間リース

.85 関連当事者のリースの認識および測定の実務事項は、法的に強制可能な条件に基づいています。これは、関連当事者間の取引が文書化されていない、および/または、条件が独立第三者間の取引でない場合であっても当てはまります。貸手および借手は、ASC850「関連当事者の開示」における関連当事者ガイダンスに従って、関連当事者とのリース取引を開示しなければなりません。

セール・アンド・リースバック取引

.86 不動産のセール・リースバックに適用される詳細なガイダンスを含む、現行のセール・アンド・リースバックのガイダンスは、すべての資産に適用される新たなモデルに置き換わります。この新たなモデルは、借手および貸手の双方に等しく適用されます。セール・アンド・リースバック取引は、以下のすべての条件が満たされる場合のみ、売却としての要件を満たします。

- 取引が、新たな収益認識基準における売却のガイダンスを満たすこと
- リースバックが、ファイナンス・リースまたは販売型リースでないこと
- 買戻しオプションが存在する場合には、(a)行使価格が行使時の資産の公正価値であり、かつ、(b)移転された資産と実質的に同じ代替資産が市場で容易に入手可能であること

.87 取引が売却である場合、売手(借手)は、支配が買手(貸手)に移転した時点で新たな収益認識基準に基づいて売却を認識し、売却された資産の認識を中止して、売却資産をリースバックの使用権資産およびリース負債に置き換えます。契約が売却である場合、買手(貸手)は、資産の購入を会計処理し、貸手のガイダンスに従って当該リースを分類します。売手(借手)および買手(貸手)は、セール・アンド・リースバック取引が、(a)販売価格と資産の公正価値、または、(b)リース料総額の現在価値と市場の賃料の現在価値、のいずれか容易に決定できる差額に基づく公正価値で行われているかどうかを決定しなければなりません。

.88 セール・アンド・リースバック取引が公正価値と異なる場合、売手(借手)および買手(貸手)は、取引が公正価値と異なることを決定するために使用したのと同じ基礎に基づいて、資産の売却価格を調整しなければなりません。資産の売却価格を増加させる調整は、リース料の前払いとして会計処理し、資産の売却価格を減少させる調整は、買手(貸手)が売手(借手)に提供した追加的な融資として会計処理します。

.89 取引が売却としての会計処理に該当しない場合、買手(貸手)は、セール・アンド・リースバック取引を、貸付として反映します。売手(借手)は、移転された資産の認識を中止せずに、当該セール・アンド・リースバック取引を借入として反映します。

オーダーメイド型建設のリース取引

.90 現行のリースの基準におけるオーダーメイド型建設 (Build-to-suit) のガイダンスは、新たなモデルに置き換わり、借手が建設期間中に建設中の資産を支配している場合には、借手はその資産の所有者であるとみなされます。借手は、さまざまな方法で建設中の資産を支配する場合があります。以下の ASC842-40-55 のリストは、借手が建設中の原資産を支配している状況を示す例を列挙しています。ただし、このリストがすべてを網羅しているわけではありません。

- a. 借手は、建設中いつでも部分的に建設された原資産を取得する権利を有している (例えば、貸手に支払いを行うことによって取得する)
- b. 貸手は、現在までの履行に対する支払いを受け取る強制可能な権利を有しており、当該資産には、所有者 (貸手) にとって代替的な使用 (ASC842-10-55-7 参照) はない。当該資産が所有者 (貸手) にとって代替的な使用があるかどうかの評価において、企業は最終的にはリースされる資産の特徴を検討しなければならない。
- c. 借手は、以下のいずれかを、法的に所有している。
 1. 土地および建設中の不動産 (例えば、建物) の両方
 2. 不動産以外の建設中の資産 (例えば、船舶または航空機)
- d. 借手は、不動産の建設予定の土地を支配しており (これには、借手が貸手に土地を移転する契約を締結するが、その移転が ASC842-40-25-1 から 25-3 に従った売却の要件を満たさない場合が含まれる)、かつ、建設開始前に、貸手または別の関連のない第三者に対し、更新オプションの存在により不動産の経済的耐用年数のほぼ全期間にわたり土地をリースすることを認めるような土地のリース契約は締結していない。
- e. 借手は、不動産の建設予定の土地をリースしており、その期間は借手の更新オプションの存在により不動産の経済的耐用年数のほぼ全期間にわたっており、かつ、建設開始前に、貸手またはその他の関連のない第三者に対し、更新オプションの存在により不動産の経済的耐用年数のほぼ全期間にわたって土地をリースすることを認めるような土地の転リース契約を締結していない。

.91 借手が、建設期間中に建設中の資産を支配している場合、借手および貸手は、セール・アンド・リースバック・モデルに従います。セール・アンド・リースバック・モデルの要求事項が満たされない場合、その取引は、借手および貸手による融資として会計処理されることになります。

.92 建設期間中に借手によって行われる支払いは、それらの支払目的に基づいて会計処理されます。支払いの時期や内容にかかわらず、原資産を使用する権利に対して行われる支払いは、支払の時期および種類に関わらずリース料です。借手が建設中の資産の所有者とみなされない場合、借手で発生した建設コストはリース料とみなされます。ただし、借手に提供される財またはサービスがある場合は除きます。後者のケースにおいて、そのような支払いは、ASC330「棚卸資産」または ASC360「有形固定資産」など、その他のガイダンスに基づいて会計処理しなければなりません。

開示

.93 締結済みの契約から認識された、または、認識されると見込まれる収益および費用の双方に関するより深い洞察を提供するために、広範な定量的開示および定性的開示（経営者が行った重要な判断に関する開示を含む）が要求されます。開示の詳細さのレベルおよび集約または分解のレベルは、財務諸表の利用者がリースから生じるキャッシュ・フローの金額、時期および不確実性を評価できるという開示目的を満たすレベルでなければなりません。

.94 借手および貸手は、例えば、リースの一般的説明、変動リース料を決定する際の基礎、延長オプションおよび解約オプションの説明、行った重要な判断および仮定（例えば、組み込まれたリース、またはリース構成部分と非リース構成部分間の対価の配分に関するもの）、ならびに関連当事者間のリース取引を開示することが要求されます。

現行のガイダンスとの重要な差異に関する所見

.95 以下の表では、新たなリース会計基準と現行のリース会計基準との間の重要な差異を要約しています。

トピック	新ガイダンス	所見
リースの定義	契約が「特定された資産」の使用を「支配」する権利を移転する場合のみ、そのような契約はリースを含んでいる。	現行のガイダンスの下では、顧客が契約期間にわたりアウトプットのほとんどすべてを購入する場合、資産の使用を支配していなくても、そのような契約はリースを含む可能性がある。 新たなガイダンスの下では、ほぼすべてのリースで資産および負債の認識が要求されるため、契約にリースが含まれるか否かの判定がより重要になる可能性が高い。また、多くの企業では、リース構成部分と非リース構成部分の間の契約対価の配分が、会計処理に際しての重大な分析要素となる。
オーダーメイド型建設のリース契約	オーダーメイド型建設（Build-to-suit）の建設期間中の所有権は、本資料のパラグラフ 90 で説明している支配のモデルに基づく。	現行のガイダンスは、リスクと経済価値モデルに基づいているが、建設期間中の借手の所有権を評価することを目的として、複雑で慣例的な規定がいくつか含まれている。新たなモデルは、これらの慣例的な規則を削除し、それらを支配に基づくモデルに置き換えている。

トピック	新ガイダンス	所見
リースの分類	<p>借手:リースの分類について、ブライトレイン(明確な線引き)はない。追加的な考慮要件として、原資産の専用化が存在する。</p> <p>貸手:要件は、借手の要件に類似している。直接金融リースとしての分類を裏付けるために、回収可能性を評価する追加的な要求事項が存在する。また、販売型リースについて、資産の認識を中止し、収益を計上するためには、期限が到来したリース料の回収可能性が高くなければならない。</p>	<p>借手:明示的なブライトレインが存在しなくなるため、リースを分類する場合に(特に、特定の高度に仕組まれた取引について)要求される判断のレベルが高くなる。ブライトレインは削除されたが、結論の根拠においては、リースが資産の耐用年数の主要な部分を占めているかどうか、また、リース料が資産価値のほとんどすべてに相当するかどうかを決定するための1つの合理的なアプローチとして、現行のガイダンスで適用されている75%および90%の閾値が示されている。</p> <p>貸手:現行の「リスクおよび経済価値」モデルの下では、回収可能性の要件に加え、販売型リースおよび直接金融型リースの分類では「回収可能コスト」の要件が存在する。さらに、不動産について販売型リースの会計処理を行うためには、所有権がリース期間の終了日までに借手に自動的に移転されるものでなければならない。新たなガイダンスでは、これらの条件は両方とも削除されている。</p> <p>現行モデルの下で、販売型リースと直接金融リースの間の差異は、前加重の利益があるかどうかである。前加重の利益がある場合、契約は販売型リースである。</p> <p>新基準の下で、分類は主に支配に基づいて行われる。実務上の問題として、「ほとんどすべて」の要件を満たす場合、その原因として第三者の残価保証を含んでいるかどうかにより分類が左右される可能性が高い。第三者の残価保証を含んでいる場合、リース料が回収可能であることを前提とすれば、リースは直接金融リースに分類される。</p>
貸借対照表の表示	<p>借手:借手は、ほぼすべてのリースについて、使用权資産およびリース負債を認識する。</p> <p>貸手:レバレッジド・リースの会計処理は、新基準の発効日以後の新規取引、または既存の取引であっても条件変更が行われたものについては、認められなくなる。</p>	<p>借手:ほぼすべてのリースを貸借対照表上に表示(オンバランス)することが最も大きな変更点であり、当プロジェクトの主要な目的の1つである。</p> <p>貸手:貸手のモデルは、実質的に変更されずに引き継がれている。レバレッジド・リースのモデルに基づき今まで認められていたノンリコース債務の相殺は、今後は行うことができない。</p>

トピック	新ガイドランス	所見
収益と費用の認識	<p>借手:費用は、オペレーティング・リースでは定額で認識される。これは、負債に係る利息費用がリース期間にわたり減少するにしたがって、使用権資産の償却額が増加することによって達成される。ファイナンス・リースの費用の認識は、現在のキャピタル・リースに類似する。</p> <p>貸手:販売型リースの前加重の収益および利益を認識するためには、借手がリース資産に対する支配を獲得する必要がある。</p>	<p>借手:オペレーティング・リースは、現行のガイドランスの下では貸借対照表に認識されない(オフバランス)が、新たなガイドランスでは貸借対照表に認識されることにより、使用権資産が減損テストの対象となる。さらに、オペレーティング・リースの定額費用を達成する仕組みとして、使用権資産の償却は後加重となり、これにより潜在的な減損のリスクが高まる可能性がある</p> <p>貸手:現行ガイドランスの下での「リスクおよび経済価値」モデルから新モデルに基づく「支配」モデルへの移行は、販売型リースに関して、特定の取引(例、セール・アンド・リースバック取引)について商業的な影響を及ぼす可能性がある。</p>
契約日 vs リース開始日	<p>新たなガイドランスの下で、契約がリースであるか、またはリースを含んでいるかどうかの判断は、リース契約日(inception date)に行われる。リースの分類、認識、および測定は、リース開始日(commencement date)に決定される。</p>	<p>現行のガイドランスである ASC840 の下で、分類および測定に関連する仮定は、リース契約日に決定される。貸借費用またはキャピタル・リースの資産および負債の認識は、リース開始日に開始する。</p>
リースの見直し —借手	<p>借手の統制の範囲内の重大な事象または状況の変化が生じた、または予定とは異なりオプションが行使される/行使されないなどのトリガーイベントが発生した場合、借手はリース期間を見直すことが要求される。リース期間を変更した場合、リースの再分類ならびに使用権資産および負債の再測定を行う。割引率や、率または指数に応じて決まる変動リース料などの仮定は、再測定日時点で更新される。</p>	<p>現行のガイドランスは、リースの条件変更が行われた場合や、またはオプションが行使された場合を除き、見直しを要求されない。新たなガイドランスの下で、借手は、継続的にトリガーとなる事象を監視する必要がある。</p>

トピック	新ガイダンス	所見
条件変更	リースの条件変更とは、リースの契約上の条件の変更で、当初リースの条件に含まれていたものではなく、範囲または対価の変更をもたらすものである。借手に市場価格で追加的な使用権を与える条件変更は、別個のリースであり、リースの条件変更日に分類が行われる。	リースの条件変更に関する現行ガイダンスは非常に複雑で、リース契約の終了と条件変更を区別することが困難な場合がある。更新または延長は新規のリースとみなされる。すべてのその他の変更では、リースの2ステップ評価が必要となる。
当初直接コスト	新ガイダンスでは、当初直接コストは、リースが獲得されていなかったならば発生しなかったであろうリースの増分コストとして定義されている。	現行ガイダンスの下では、増分直接コストには、リースが獲得されていない場合でも、内部コストおよび法務費用などの外部コストが含まれる可能性がある。新ガイダンスでは、従来は資産化の要件を満たしていた特定の増分コストが費用化されることになる。
セール・アンド・リースバック取引	<p>新ガイダンスの下で、セール・アンド・リースバック取引は、以下の場合のみ、売却としての要件を満たす。</p> <p>(1) 新たな収益認識基準における売却のガイダンスを満たしている。</p> <p>(2) リースバックがファイナンス・リースに該当しない。</p> <p>(3) 買戻しオプションが存在する場合には、</p> <p>(a) 買戻し価格が行使時の資産の公正価値であり、かつ</p> <p>(b) 移転した資産と実質的に同じである代替資産が市場において容易に入手可能である。</p>	<p>現行ガイダンスの下で、セール・アンド・リースバックの会計処理は、借手のみに適用される。これには、不動産を含むセール・アンド・リースバックに適用される詳細な特定のガイダンスが含まれる。</p> <p>新ガイダンスの下で、セール・アンド・リースバックの会計処理は、借手と貸手に適用される。不動産のセール・アンド・リースバックに特化したガイダンスはない。</p> <p>売却の要件を満たさない取引(“failed” sale)は、借手と貸手の双方により融資として処理される(すなわち、売り手は資産を売却しておらず、実質的には資産を担保に差し入れている)。</p> <p>設備を含むセール・アンド・リースバック取引は、固定価格の買戻しオプションを伴う場合が多い(商業的な理由のため、売り手(借手)の要請による場合が多い)。このような取引は、新基準の下では売却としての要件を満たさない。ただし、新基準の発効日前に実施された取引に適用されているセール・アンド・リースバック会計を、新基準の下で見直す必要はない。従来の売却の要件を満たさない取引は、新基準の下で評価され、移行時にセール・アンド・リースバックの会計処理の要件を満たす可能性がある。</p>

トピック	新ガイダンス	所見
リース構成部分 vs 非リース構成部分	<p>契約には、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がある。新基準では、構成部分には、借手に材またはサービスを移転する項目または活動のみが含まれる。土地を使用する権利は、個別のリース構成部分とみなされるが、それを行う会計上の影響が重要でない場合はこの限りではない。</p> <p>借手は、非リース構成部分を、関連するリース構成部分から区分しないことを選択することができる。この選択を行った場合、非リース構成部分に関するすべてのキャッシュ・フローは、関連するリース構成部分に配分される。</p>	<p>現行のガイダンスの下で、固定資産税および保険料は、リース会計のガイダンスの対象となるが、最低リース料総額ではなく将来のコストとみなされる。新基準では、固定資産税および保険料は、貸手が借手に提供するサービスではないため契約の構成部分とはみなされず、リース料総額に含められる。</p> <p>現行のガイダンスの下では、土地はその公正価値が、土地および建物の合計した公正価値の25%以上である場合には、個別に分類される。</p>

適用時期

.96 公開企業(public business entities)は、2018年12月15日より後に開始する事業年度および当該事業年度に属する期中報告期間に新たなリース基準を適用することが要求されます。12月決算の公開企業については、2019年1月1日が適用日となります。

.97 非公開企業(nonpublic companies)(すなわち、FASBの公開企業の定義を満たさない企業)は、2019年12月15日より後に開始する事業年度、および2020年12月15日より後に開始する事業年度に属する期中報告期間に新たなリース基準を適用することが要求されます。12月決算の非公開企業については、2020年1月1日が適用日となります。

.98 新たなリース基準の早期適用は、公表と同時に(2016年2月25日)に認められます。

.99 新たなリース基準は、修正遡及による移行を要求しており、適用初年度に表示される最も古い比較期間の期首において新ガイダンスを適用することが要求されます。

.100 12月決算の公開企業について、2018年および2017年について、過去に公表済みの年次財務諸表および期中財務諸表に遡及適用することになります。

.101 12月決算の非公開企業について、過去2年度について比較計算書が表示されている場合には、2018年について、過去に公表済みの年次財務諸表に遡及適用することになります。

.102 企業は、適用日前に開始したすべてのリースについて、以下の実務上の便法を一括して選択することができます。

- 企業は、終了した契約または既存の契約がリースなのかどうか、あるいは組込リースを含んでいるかどうかを見直す必要はない。
- 企業は、終了したリースまたは既存のリースについて、リースの分類を見直す必要はない(すなわち、現行のリース・ガイダンスの下でオペレーティング・リースまたはキャピタル・リースとして分類されたすべての既存のリースは、新たなリースのガイダンスの下では、オペレーティング・リースとファイナンス・リースとしてそれぞれ分類される。)
- 企業は、既存のリースの当初直接コストを見直す必要はない。

.103 企業は、借手のリース契約を延長または解約するオプションおよび原資産を購入するオプションを検討したリース期間の決定や、使用権資産の減損の判定の際に「事後的判断」を用いる実務上の便法を選択することもできます。この実務上の便法は、個別に、または上述した一括して選択可能な実務上の便法と併せて選択することができますが、すべてのリースに首尾一貫して適用しなければなりません。

.104 貸手は、リース基準の適用日時点に存在するレバレッジド・リースを、引き続き現行の ASC840 のリース・ガイダンスを用いて会計処理しなければなりません。

次のステップ

.105 新たなガイダンスは、財務報告に影響を与えるだけでなく、リースのシステムや関連する統制に変更を要求する可能性が高いでしょう。発効日がいつであるかに基づき、および過年度に対する遡及適用の必要性に基づき、借手は、既存のリースに関する必要なデータの収集と、新たなリースに関するデータの収集を可能とすることに注力する必要があり、これが有効な移行に非常に重要になります。一部のケースでは、新システム、統制、およびプロセスが必要になる可能性があり、その入手、開発、実施、テストを行うための追加の時間が必要になるでしょう。

.106 2016年2月の新基準の公表により、企業は、新たなガイダンスに準拠した報告の開始までにわずか3年しかないこととなります。まだ準備を開始していない企業は、特に過去に公表した財務諸表に当基準を遡及適用する要求事項を踏まえると、潜在的な影響を十分に検討することになるでしょう。準備に着手していない財務諸表作成者は、秩序立った円滑な移行のための計画の策定を開始しなければなりません。

お問い合わせ

本資料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。

© 2016 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 for further details.

This content is 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, visit www.cfodirect.pwc.com, PwC's online resource for financial executives.