

# In transition

## Practical insights on lease transition

pwc

No. US2017-02  
August 11, 2017  
(2017年9月12日更新版)

### 目次

背景.....	1
範囲.....	2
リースの会計処理.....	7
リースの条件変更 および再測定.....	14
セール・アンド・ リースバック取引.....	15
ビルド・トゥ・スツック取引.....	16
企業結合 ーレバレッジド・リース.....	17
関連当事者のリース.....	17
表示.....	18
経過措置.....	19
次のステップ.....	27

## リース会計基準の適用上の論点

### 新リース基準に関するよくある質問(FAQ)とその考察

#### 要点

米国会計基準審議会(FASB)のリースに関する新基準が2016年2月に公表され、2019年より公開企業(public business entities)に適用されます。適用のための作業は、特に借手にとって重大なものとなることが見込まれるため、すでに適用計画に取り組んでいる企業もあります。そういった企業が新リース基準の詳細の識別や、企業が締結している契約にどのように新基準を適用すべきかについての検討を進めるにつれて、いくつかの論点が提起されています。このIn transitionでは、新基準に移行する企業を支援するため、頻繁に提起される疑問を特に取り上げています。

新基準の包括的な概要およびその関連する影響については、PwCの会計ガイド「[リース\(Lease\)](#)」(英語)および[In depth US2016-02](#)「リース基準ー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」をご参照ください。

(注) 本In transitionの質問45(a)、45(b)、45(c)が直近の考察を反映するために更新されました(9月12日)。

#### 背景

FASBの新基準「リース(会計基準コード化体系(ASC)842)」では、1976年の米国財務基準書(FAS)第13号の公表以来、初めての包括的な全面見直しが行われています。借手が最も重大な変化を受ける可能性が高いですが、この新基準には、ほぼすべての企業に対してある程度の影響を及ぼす可能性のある要素が含まれています。

ASC842は、すべての借手に対し、期間が1年を超えるすべてのリースについて、貸借対照表上にリース負債および使用権資産を認識することを要求しています。借手の損益計算書におけるリース関連費用の認識は、当該リースをオペレーティング・リースに分類するかファイナンス・リースに分類するかによって異なります。費用の認識パターンは現行の会計処理と似ているかもしれませんが、支払賃料のうち特定の要素の取扱いの変更および使用権資産の減損によって、リース費用の計上金額が異なる可能性があります。

貸手の会計処理モデルは、現行の米国会計基準(US GAAP)と類似していますが、借手の会計モデルおよび新収益認識基準に一致させるため、一部に変更が加えられました。これらの変更は特定のリース、特に、変動リース料および第三者の残価保証のあるリースについて、貸手による会計処理の方法を大幅に変える可能性があります。

新リース基準は、公開企業(public business entities)について、2018年12月15日より後に開始する事業年度、およびそれらの事業年度に属する期中報告期間より適用されます。すべてのその他の企業については、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より適用されます。なお、すべての企業に対して早期適用が認められています。

新リース基準は、修正遡及アプローチを用いて、すなわち、新しいガイダンスを適用初年度に表示される最も古い比較期間の期首に適用することが要求されます。適用にかかる負担の一部を軽減するために実務上の便法を利用することができ、その一部は新リース基準の適用と同時に適用することが要求されます。

企業が新しいガイダンスの適用を開始する中でいくつかの適用上の論点が提起されています。FASBは、発生し得る適用上の論点に対応するために移行リソースグループを創設する意図はないと示唆している一方で、これらの論点の一部を議論するために会議を開催しています。本 In transition は、新リース基準へ移行する企業の支援を目的として、頻繁に提起されることの多い質問や論点の一部についてのPwCの考え方を提供するものです。

PwCは、これらの論点に対応することを目的とした重要な基準の設定が行われることを予想していませんが、基準設定主体、規制当局、財務諸表作成者および会計事務所の間で行われている議論の結果として見解が変わる可能性もあります。

## 範囲

### リースの定義

契約がどのように構成されているかにかかわらず、特定された資産の使用を支配する権利を他の当事者に移転する契約には、リースの会計ガイダンスが適用されます。明示的であれ黙示的であれ資産が特定されており、一定の期間にわたり資産の使用権が対価と交換に顧客に支配される場合、その契約はリースまたはリースを含んだものとなります。

### 特定された資産

供給者が資産を入れ替える実質的な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ません。入替えの権利が実質的であるのは、(a)供給者が、契約期間全体を通じて契約を充足するために他の資産を使用することが実務的に可能である場合、および、(b)資産の入替えから供給者が経済的便益を得る場合です。供給者が修理、維持管理、故障、または技術的なアップグレードのために資産を入れ替える権利または義務は、顧客が特定された資産を使用する権利を有することを妨げるものではありません。

資産の稼働能力または他の部分は、物理的に別個のもの(例えば、建物の1フロア、または単一の顧客をより大規模なパイプラインにつなぐパイプラインの一区画など)であり、かつ供給者が実質的な入替えの権利を有していない場合には、特定された資産に該当します。しかし、物理的に別個のものでない資産の稼働能力または他の部分(例えば、光ファイバー・ケーブルの稼働能力部分)は、特定された資産ではありません。ただし、(1)資産の稼働能力のほとんどすべてを表している、それにより資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利を顧客に与えている場合、および(2)供給者が資産の実質的な入替えの権利を有していない場合を除きます。

### 特定された資産の使用を支配する権利

顧客は、(1)特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利(「経済的実態」基準)、および(2)使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利(「パワー」基準)を所有することによって、特定された資産の使用を支配します。顧客が使用期間全体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を有している場合、顧客は「パワー」基準を満たしています。資産の使用目的および使用目的についての関連性のある決定が事前に決定されている場合、充足すべき「パワー」基準について、顧客は資産を稼働させる権利または(自らの決定する方法で)他者に資産を稼働させるよう指図する権利を有していなければならない、または、顧客は、使用期間全体にわたる資産の使用目的を事前に決定するように、資産または資産の特定の側面を設計していなければならない。

### PwCの見解

借手の会計処理に関する現行のガイダンスにおいては、組込リースはオフバランスで会計処理されるオペレーティング・リースに該当することが多く、したがってリース会計の適用は重大な影響を与えてこなかった可能性があります。新リース基準では、ほぼすべてのリースは借手の貸借対照表上に使用権資産およびリース負債として認識されることになるため、新しいガイダンスに基づく契約にリース会計を適用するかどうかの決定がより重要なものとなるでしょう。

新しい組込リースのモデルは、現在のモデルといくつかの点で異なります。現行の US GAAP との差異や、リースを識別することの重要性の高まりを踏まえ、この領域でもいくつかの質問が提起されました。よくある質問の一部について以下で説明します。

**質問 1:** 契約が新リース基準に基づくリースまたはリースを含んだものであるかどうかを判定するため、地役権契約(すなわち、特定の限られた目的のために他者の土地を使用する法的権利)の評価を行うべきですか。

**回答:** PwC は、契約がリースまたはリースを含んだものであるかどうかの判定の目的上、企業は、地役権を含む契約を新リース基準の要件を用いて評価しなければならないと考えます。

新リース基準は、リースを、特定された有形固定資産の使用を支配する権利を一定の期間にわたり対価と交換に移転する契約と定義しています。恒久的な地役権は、使用期間が限定されていないためリースの定義を満たさない可能性があるという見解があります。しかし、この見解に基づく場合、企業は、地役権が真に恒久的であるかどうかを検討しなければなりません。例えば、土地を無期限に使用する権利を提供する「利用時払い(pay as you go)」の地役権について検討してみましょう。地役権所有者が単に支払を止めることによって、いつでも契約を終了させることが可能な場合、恒久性に関する規定は実質的でない可能性があります。さらに、99 年以上の契約など、非常に長期の地役権も真に恒久的であるとはいえません。

期限付きの地役権は、その性質によって、リースに該当する場合としない場合があります。例えば、契約開始日における事実および状況に基づき、地役権が他の目的のためには使用されない土地に係るものである場合、地役権所有者が土地からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有しているため、当該地役権契約はリースである可能性が高いといえます。一方、地役権が、契約開始日に他の目的のためにも使用される土地に係るものである場合、地役権所有者は、土地からの便益のほとんどすべてに対する権利を有していない可能性があるため、この契約はリースではない可能性があります。この評価を行うにあたり、適切な会計単位(地面、地下空間等)について結論を出しておく必要があります。

現行の US GAAP における地役権に対する会計モデル適用の実務上の不統一(すなわち、無形資産に関する ASC350 のガイダンスとリースに関する ASC840 のガイダンスの間の不一致)を踏まえ、FASB は、2017 年 5 月 10 日の会議において、この領域における追加的な基準設定の要否に関する判断を支援するために利害関係者、監査人、および財務諸表利用者からより多くの情報を収集するよう、FASB スタッフに指示しました。2017 年 8 月 2 日の会議において、FASB は、このアウトリーチ活動の結果に基づき以下のとおり決定しました。

- 新リース基準の発効日以降に締結されたすべての地役権契約は、新リース基準に基づくリースであるかどうかを判定するために分析を行わなければならない。
- 既存の地役権契約については、そうした取引に関する企業の現行の会計方針、すなわち無形資産に関する ASC350 のガイダンスまたはリースに関する ASC840 のガイダンスを適用する。
- 新リース基準の発効日より前から存在する土地の地役権に関する過去の会計方針の変更は、ASC250「会計方針の変更と誤謬の訂正」に基づく会計方針の変更とみなされる。
- 実務上の不統一を低減するため、無形資産に関するガイダンス(ASC360-30)における設例 10 に対して技術的修正を行う。

**質問 2:** 顧客にラテラル・パイプライン(側部パイプライン)の使用を許可する契約は、当該ラテラル・パイプラインのリースを含んでいますか。

**回答:** 状況に応じて異なります。ラテラル・パイプラインとは、特定の顧客や顧客グループへの接続やサービス提供のために、メイン・パイプラインから枝分かれしたものです。PwC は、ラテラル・パイプラインが常に顧客によって支配されているとは考えていません。したがって、顧客にラテラル・パイプラインの使用を許可する契約は、必ずしもリースを含んでいるとは限りません。顧客がラテラル・パイプラインを支配しているかどうかは、通常、(a)パイプラインが「開閉弁(バルブ)」のシステムで稼働しているかどうか、および(b)ラテラル・パイプラインがメイン・パイプラインから機能的に独立しているかどうかによって異なります。弁(バルブ)とは、ガスまたは液体の流れを制御するために使用される、パイプラインに取り付けられた機械装置です。もしラテラル・パイプラインに遮断弁が取り付けられていれば、顧客は製品(ガスまたは液体)がパイプラインを通らないようにする能力を有し、ラテラル・パイプラインの圧力を制御することが可能です。このような場合、顧客がラテラル・パイプラインを支配し、そこからの経済的便益のほとんどすべてを得ています。したがって、この契約はラテラル・パイプラインのリースを含むこととなります。一方、メイン・パイプラインの運営者がシステム全体を通じた圧力管理のためにラテラル・パイプラインを使用している場合、PwC では、顧客はラテラル・パイプラインを支配しておらず、この契約にはリースが含まれていないと考えます。

**質問 3:** 顧客は、隣接する資産の「ラスト・マイル」をリースすることは可能ですか。

**回答:** 状況に応じて異なります。多くのパイプライン契約には、特定の顧客または顧客グループのみに接続された、パイプラインの一区画が存在します。これが一般に「ラスト・マイル」と呼ばれるものです。隣接する資産の「ラスト・マイル」は、機械的に(例えば、弁によって)分離することができないため、PwC は、この「ラスト・マイル」は物理的に別個の資産でないと考えます。「ラスト・マイル」を(弁などによって)機械的に分離できる場合、質問 2 におけるラテラル・パイプラインと同様に評価されることになります。

**質問 4:** 供給者が入れ替えることのできない(携帯電話の)基地局の特定のスペースを使用する権利を顧客に与える契約には、その特定スペースのリースが含まれていますか。

**回答:** はい。基地局は、主に、携帯電話会社に対して基地局のスペースを売却または賃貸するために建設され、それが基地局の主要用途です。したがって、携帯電話の基地局内でホスティングを行う特定の場所は物理的に別個のものであり、携帯電話会社は、契約期間中、特定のホスティング・スポットの独占使用权を有しています。したがって、この場合の会計単位は特定のホスティング・スポットです。

(a) 入替えの権利はなく、ホスティング・スポットは特定されていること、および(b)携帯電話会社が(1)独占使用からの経済的便益のすべてを得ており、(2)関連するすべての決定を行うことによって使用期間全体を通じて特定されたホスティング・スポットの使用目的を指図することができるため、特定されたホスティング・スポットの使用を支配していることから、この契約はホスティング・スポットのリースを含んでいると言えます。

**質問 5:** ソーラーパネルが屋根に設置されている場合、ソーラーパネルの供給者は建物の所有者から屋根をリースしていますか。

**回答:** 状況に応じて異なります。屋根は、建物内部を保護するために取り付けられている建物の構造上の一部分であり、その点において建物の所有者に何らかの経済的便益を提供するものです。しかし、PwC は、建物の屋根は建物内部の床に類似していると考えます。太陽光を最大活用できる特定の場所にソーラーパネルを設置する必要があるため、建物の所有者にはスペースを入れ替える実務上の能力がないことが多く、したがってそのスペースは特定されています。ソーラーパネルの供給者が、特定されたスペースの使用を指図している(例えば、供給者がそのスペースに特別な方法でソーラーパネルを設置しているなど)ため、供給者が特定されたスペースからも経済的便益のほとんどすべてを得ており、その特定されたスペースの使用を指図している場合、PwC は、そうした契約は、屋上にあるバーやレストランと同様の、屋上スペースのリースを含んでいると考えます。しかし、建物の所有者がソーラーパネルの供給者が設置したソーラーパネルをリースしている場合には、この結論が変わる可能性があります。

**質問 6:** 特定の広告看板またはタクシーの屋根に載せる広告灯に広告を出す独占的な権利を顧客に与える契約は、リースを含んでいますか。

**回答:** はい。広告看板やタクシーの屋根の上に設置する広告灯等の広告専用スペースの主な用途は、広告のためのスペースの提供です。換言すれば、そのスペースから生じる経済的便益のすべては広告から入ってきます。そのため、顧客がそのスペースを使用する独占的権利を有している場合、(a) 特定された資産があり(資産の入替えの権利はない)、(b) 顧客が広告看板またはタクシーの広告灯の使用からの経済的便益のすべてを得ており、どの広告をそのスペースに掲載するかを決定することにより広告看板またはタクシーの広告灯の用途を指図していることから、顧客は特定された資産の使用を支配しているので、PwC は、顧客が特定スペースのリースを有していると考えます。

**質問 7:** ショッピングモール内のキオスク(小型店舗)を使用する権利を顧客に与える契約は、その店舗のリースを含んでいますか。

**回答:** ショッピングモールの所有者が店舗の実質的な入替えの権利を有しているかどうかによって異なります。ショッピングモールの所有者が、その店舗を他の店舗と入れ替えることができない、または入れ替えることから便益を得ない場合には、その店舗は特定された資産であり、また、顧客が経済的便益のほとんどすべてを得ており、かつ店舗の使用を指図しているため、この契約はリースを含んでいることになります。ショッピングモールの所有者が店舗の実質的な入替えの権利を有している場合にはリースは存在しないことになります。

**質問 8:** ケーブルテレビのサービス契約は、顧客に提供されるセットトップボックス(ケーブルテレビ端末機器)のリースを含んでいますか。

**回答:** 一般的にはリースを含んでいます。ほとんどのケーブルテレビのサービス契約は、顧客が契約期間中に使用するセットトップボックスを提供します。場合によっては、セットトップボックスの機能レベル次第で、PwC は、こうした契約にセットトップボックスのリースが含まれると考えます。なぜなら、(a) 特定された資産が存在しており(セットトップボックスが適切に作動している限り、ケーブルテレビ会社にとってその入替えには経済的便益がない)、かつ(b) 顧客がセットトップボックスの使用目的を支配している(セットトップボックスをいつ作動させるか、どの部屋で使用するか、およびケーブルテレビ会社の提供するチャンネルのうちどれを視聴するかは顧客が決定するため)です。さらに、セットトップボックスの主な用途は顧客に娯楽を提供することであり、顧客はそのような便益のすべてを得ているため、顧客はセットトップボックスからの経済的便益のほとんどすべてを得ていると考えます。さらに、端末から使用したデータを追跡してそのデータを収益化する供給者の能力には資産の物理的な使用との関連性がないため、この能力はセットトップボックスの使用からの経済的便益とみなされないと考えます。

**質問 9:** 顧客が発送権(すなわち、アウトプットを所定の時期に支配する権利)を支配している場合、専用製造ラインの独占的使用に関する供給契約はリースを含んでいますか。

**回答:** 契約の個別の事実および状況に応じて異なります。例えば、供給者が資産の実質的な入替えの権利を有しておらず、他の目的のために製造ラインを使用することができないと仮定すると、発注プロセスが実質的に発送権である場合、顧客が資産の使用法と使用目的に影響を与える関連性のある決定を行っているため、PwC は、この契約はリースを含んでいると考えます。これは、(a)顧客が特定された製造ラインの独占的使用からの経済的便益のほとんどすべてを得ることになり、かつ(b)顧客が製造ラインの使用時期、使用の有無、および使用の頻度を決定することができるようになるためです。しかし、発注プロセスが実質的に発注権でない場合、顧客は単に製品を注文しているだけで、資産の使用法および使用目的に影響を与える関連性のある決定を行っていないため、その契約はリースを含んでいないことになります。

## 資産化の閾値の利用

新リース基準の「結論の根拠」の中で、FASB は、US GAAP の他の領域の会計方針と同様、リースに関連する資産および負債がそれ以下であれば認識されない、資産化についての合理的な閾値を企業が設定し得ることに着目しました。

**質問 10:** 資産化についての適切な閾値を決定する際に、借手は、開示に与える影響を考慮しなければなりませんか、または、考慮の範囲は財務諸表に与える影響に限定されますか。

**回答:** PwC は、企業は、借手のリース費用に関する定量的情報等、財務諸表および注記開示の双方に影響を与える、すべての関連性のある定量的要素および定性的要素を評価しなければならないと考えます。これにより、資産化についての閾値は、財務諸表に対する影響のみを基礎として算定される場合よりも低くなる可能性があります。新リース基準は、いくつかの定量的開示を要求していることにご注意ください。

**質問 11:** 資産化の閾値を設定する際に、借手が使用権資産とリース負債を相殺することは適切ですか。

**回答:** いいえ。PwC は、適切な閾値を設定する際にはすべての財務諸表表示科目を個別および集合的に評価しなければならないと考えます。

## リース構成部分と非リース構成部分の区分

企業はしばしば、リースである(または組込リースを含んでいる可能性のある)さまざまな契約を締結します。そのような契約は、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可能性があります。適用される会計モデルが異なるため、これらの構成部分を適切に識別しなければなりません。

構成部分とは、財またはサービスを借手に移転する項目または活動のことです。(1)借手が、原資産の使用から、それ単独または借手が容易に利用可能な他の資源と組み合わせることで便益を得ることができる場合、および、(2)原資産を使用する権利が、契約の中の原資産を使用する他の権利への依存性が高くなく相互関連性も高くない場合、原資産を使用する権利は、独立したリース構成部分となります。

固定資産税や保険は財またはサービスの引渡を伴わないため、構成部分とみなされません。固定資産税や保険は、原資産がリースされているかどうかにかかわらず、原資産の所有者がそれらを負担します。一方、維持管理のコストは、独立したサービスの引渡を含んでおり、したがって、貸手によって借手に提供される場合は非リース構成部分であるとみなされます。

土地を区分処理する会計上の影響が僅少である(例えば、土地のリース構成部分について認識した金額に重要性がない、または土地のリース構成部分を区分することがリース構成部分のリースの分類に影響しない等)場合を除き、土地は独立したリース構成部分です。

リース構成部分と非リース構成部分が識別されると、各構成部分に契約対価が配分されます。借手は、独立販売価格の比率に基づき独立したリース構成部分と非リース構成部分に契約対価を配分しなければなりません。実務上の便法として、借手は、関連するリース構成部分から非リース構成部分を区分せずに単一のリース構成部分として会計処理することを、原資産のクラスごとに会計方針として、選択することができます。

貸手は、ASC606「顧客との契約から生じる収益」の取引価格の配分に関するガイダンスに従い、独立したリース構成部分と非リース構成部分に契約対価を配分しなければなりません。貸手は、借手が利用できるリース構成部分および非リース構成部分についての実務上の便法を利用することはできません。

**質問 12:** 借手は、リース資産について直接行った固定資産税および保険関連の支払を、契約の構成部分に配分すべき契約対価の計算に算入しなければなりませんか。

**回答:** 状況に応じて異なります。貸手が保険契約の主たる受益者である場合、固定資産税および保険の支払は、資産がリースされたかどうかに関わらず、貸手が負担します。借手が、固定資産税や保険に関する支払の負担を要求されている場合、借手が貸手の代わりに第三者に直接支払うか、貸手に返金するかは問題ではありません。PwC は、契約対価の中に固定資産税や保険に関する借手の支払額を含めるかどうかは、借手が要求される支払が固定金額か変動金額かによって異なると考えます。借手が固定額の固定資産税および保険を支払うことを要求されている場合、借手と貸手のどちらも、そうした支払を契約対価の中を含め、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。借手が固定資産税および保険の実費、すなわち、固定金額でなく変動金額の支払を要求されている場合、当該支払は指数またはレートに依拠しないその他の変動リース料と同じように会計処理しなければなりません。すなわち、契約対価からはそれらの金額を控除し、借手が負担して貸手が稼得するものとして計上しなければなりません。

**質問 13:** 固定資産税および保険について、借手が貸手の代理として支払を行う場合、貸手は、損益計算書に固定資産税および支払保険料を総額表示(すなわち、固定資産税および保険についてリース収益およびリース費用を損益計算書上で区分表示)しなければなりませんか。

**回答:** はい。借手が貸手の代理として固定資産税や保険に係る費用を支払う場合、これらのコストは貸手がリース資産を所有するコストであるため、貸手は固定資産税と保険に関するリース収益およびリース費用を区分表示しなければなりません。貸手は、これを行うために、借手から支払に関する情報を入手する必要性が生じる可能性があります。

**質問 14:** 複数のテナントが入っているビルの借手は、契約に土地のリース構成部分があるかどうかを検討する必要がありますか。

**回答:** はい。契約が新リース基準に基づくリースであるかリースを含んでいるとされるための要求事項の 1 つは、原資産が特定されていることです。原資産は、物理的に別個のものでない場合、資産の稼働能力のほとんどすべてを表し、供給者がその資産を入れ替える実質的な権利を有していない場合に限り、特定された資産となります。

ビルが建っている土地は物理的に別個のものですが、複数のテナントが入っているビルのテナントは、その土地の物理的に別個のものでない部分を使用する権利を有しています。そのため、PwC は、その土地の物理的に別個のものでない部分を使用するテナントの権利が土地の稼働能力のほとんどすべてである場合、そのような権利は特定された資産であると考えます。例えば、テナントが 10 階建のビルの 9 フロアをリースしている場合、契約における土地を使用する権利は特定された資産であると結論付けることが合理的でしょう。リースに関する他の要件が満たされていれば、この契約は土地のリース構成部分を含んでいることとなります。

テナントが契約には土地のリース構成部分が含まれていると判断すれば、このテナントは、土地を使用する権利を独立したリース構成部分として会計処理しなければなりません。ただし、そのような会計処理の影響が僅少である(すなわち、土地の構成部分を区分することが、その他のリース構成部分のリースの分類に影響を与えない場合、または土地のリース構成部分について認識した金額に重要性がない)場合はこの限りではありません。

## リースの会計処理

### 変動リース料

新リース基準は、変動リース料を「原資産を使用する権利に対して借手が貸手に行う支払のうち、開始日後に発生する事実または状況の変化(時の経過を除く)により変動する部分」と定義しています。指数またはレートに基づいて変動する支払は、当初に開始日時点の指数またはレートを用いて測定しなければなりません。指数またはレートに基づいて変動する支払以外の変動リース料は、実質的な固定リース料でない限り、リースの分類および測定の目的上はリース料に含めてはなりません。以下の設例は、公正な市場賃料に基づく賃料は、指数またはレートに基づく賃料と同じように会計処理しなければならないかどうかに関する疑問を取り上げたものです。

**事実:** 借手は、5年間解約不能の事務所のリース契約を締結しています。このリース契約には、借手による行使が合理的に確実な、5年間の更新オプションが含まれています。リース料は最初の5年間は毎年600千ドルに固定されています。更新オプションの年間リース料は、更新期間の開始時の公正な市場賃料に基づき更新期間の開始日に設定されます。

**質問 15:** リース開始日時点で更新期間の年間リース料の金額が分からなくても、リース負債には更新期間に関する金額を含めなければなりませんか。

**回答:** 新リース基準はこの論点を具体的に取り上げていません。このような変動リース料の検討について考え得る、次の2つの方法があります。

- (a) 公正な市場賃料は指数またはレートに応じて変わる変動リース料と類似しているため、リース開始時にリース負債を算定する際には更新期間中の公正な市場賃料を含める。
- (b) 公正な市場賃料は指数またはレートに基づくものではないため、リース開始時にリース負債を算定する際にはリース料の中の更新期間中の公正な市場賃料を除外する。

PwC は、公正な市場賃料に基づく変動リース料を指数またはレートに応じて変わる変動リース料に類似のものとして取り扱うことは適切であると考えます((a)の見解)。このアプローチは、指数またはレートに応じて決まる変動リース料には、市場の賃貸料率の変動を反映するように変動する支払が含まれるとする、IFRS 第16号「リース」の第28項と整合しています。

リース開始日後に更新期間における実際の支払額が判明した場合、借手はリース料を再測定しません。むしろ、変動があれば、それらが発生した期間の期間コストになります。貸手は、当該変動を、発生した期間中に稼得したものとして計上することになります。

### 割引率

#### 追加借入利率

新リース基準は、借手に対してリースの計算利率を使用することを要求しています。計算利率を入手できない場合、借手の追加借入利率を使用しなければなりません。なお、新リース基準において、追加借入利率の定義が変更されています。

現行のガイダンス(ASC840)

リース開始時において、リース資産の購入に必要な資金を同様の期間にわたって借り入れるために借手が支払わなければならないであろう利率。この定義は、担保付借入利率が算定可能、合理的、かつ特定の状況に使用されたであろう資金調達の金額と一致している場合であれば、借手が担保付借入利率を追加借入利率として使用することを禁止していません。

新しいガイダンス(ASC842)

借手が、同様の期間にわたり担保付で、リース料と等しい金額を同様の経済環境において借り入れるために支払わなければならないであろう利率。

以下の例は、定義の変更が、借手による利率の算定方法にどのような影響を及ぼすかに関する質問を取り上げたものです。

**事実：**借手は、建物を5年間リースし、各年度の期末に賃料100,000米ドルを支払います(すなわち、リース料の合計は500,000米ドル)。建物の公正価値は4,000,000米ドルです。一般的な借入実務では、建物購入のための同様の資金調達について70%の融資比率を認めています。

**質問 16(a)：**借手は、追加借入利率を算定する際にこの建物を担保として使用することはできますか。

**回答：**いいえ。PwCは、借手は建物を所有しておらず、したがって建物に担保を差し入れる権利を有していないため、建物を担保として使用することはできないと考えます。借手が建物に対する賃借権を使用することができるのは、貸手が賃借権を担保として受け入れ、かつその賃借権が合計500,000米ドルのリース料を借り入れるために十分な担保である場合です。PwCは、どのような形態の担保であっても、リースと同様の期間にわたりローンの全額が保証される利率である限り、追加借入利率の算定に使用できると考えます。言い換えれば、担保は、リース資産に関連したものである必要はありません。例えば、現在の担保付融資枠についての観察可能な利率は、容認可能な追加借入率となる可能性があります。

**質問 16(b)：**借手は70%の融資比率の制限を受けますか。

**回答：**追加借入利率は、リースに関する現行のガイダンスにおいて、借手が、リース資産と同様の期間にわたり、リース資産の購入に必要な資金を借り入れるために支払わなければならないであろう利率と定義されています。借手が過去に担保付および無担保の資金調達を行っていた場合、融資比率は70%と仮定すると、追加借入利率は、通常、建物を担保とした担保付借入70%と無担保借入30%の加重平均になります。担保が使用権資産に限定される場合、新リース基準の下では融資比率には関連性があることになります。しかし、PwCは、新リース基準は追加借入利率の算定にあらゆる担保の使用を認めているため、ローンには100%の担保が付されていると仮定することが合理的であると考えます。したがって、新リース基準の下では、融資比率には関連性はありません。

## リース・インセンティブ

貸手は、借手がリース契約を締結するインセンティブとして、借手に対してまたは借手に代わって支払を行うことがよくあります。このインセンティブは、引越費用または賃借設備改良など、借手に生じた特定のコストの補償という形態をとることがあります。インセンティブは、さまざまな方法で仕組まれる可能性があります。例えば、インセンティブは、前払または一定期間にわたって借手に支払われる固定金額または上限を設けた変動金額である場合があります。以下の例は、リース・インセンティブに関連して提起された特定の質問を取り上げたものです。

**事実：**地主とテナントがビルのリース契約を締結しています。地主は、借手の資産とみなされる賃借設備改良について、一定の上限額を設け、テナントに補償することに合意しています。インセンティブの未使用残高は、リース開始日から1年経過した時点で権利が消滅します。テナントが、地主による賃借設備改良の補償可能額の全額を、リース開始日から1年以内に使用することは合理的に確実です。

**質問 17(a)：**リース開始日において、リース・インセンティブは固定金額とみなすべきですか、変動金額とみなすべきですか。

**回答：**テナントが地主からのインセンティブの受取を見送る可能性は低い場合、PwCは、テナントはこの事実パターンにおけるインセンティブは、地主からテナントに対する「実質的に固定リース料」として処理しなければならないと考えます。

**質問 17(b)：**リース・インセンティブは固定金額であるとみなす場合、当初にどのようにインセンティブを認識しなければなりませんか。

**回答：**インセンティブは固定金額であるとみなす場合、PwCは、テナントは、リース負債を計算する場合、インセンティブの受取時期の見積りをリース開始時に行い、それが使用権資産の算定に反映されることになります。

**質問 17(c)：**リース・インセンティブは固定金額であるとみなす場合、リース料の受取時期の変更をどのように認識しなければなりませんか。

**回答：**リース開始日の後、テナントがインセンティブの受取時期の変動を考慮する方法として、以下の2つが考えられます。

- (a) 損益計算書を通じて、変動を期間調整として会計処理する。
- (b) 借手による再測定ガイダンスを類推適用し、リース開始日に用いられた割引率と同じ割引率を用いてリース負債を(したがって、使用権資産も)再測定する。

PwCは、オプション(b)が適切であると考えます。



**質問 17(d)：**この設例の前提となる事実が変わって、リース・インセンティブを変動金額とみなす場合、どのように認識しなければなりませんか。

**回答：**インセンティブは変動金額であるとみなす場合、PwC は、地主からインセンティブを受け取った場合、テナントはインセンティブを期間項目として会計処理することになると考えます。

#### PwC の見解

借手は、インセンティブの受取額を予測するためのプロセスと統制を確立し、その変動を適切な期間に会計処理できるように予想時期の変更をモニターする必要があります。

## リース期間

### ヘッドリースおよびサブリースにおけるリース期間の決定

新リース基準の下では、リース期間とは、特にオプションの行使が貸手によって支配されている場合のリースの更新(または終了)のオプションの対象期間を考慮した、リースの解約不能期間を指します。次の例は、サブリースが存在する場合のリース期間の決定方法についての質問を取り上げたものです。

**事実：**借手は、20年の解約不能期間と5年の更新オプションが2つ付いた資産をリースしています(「ヘッドリース」)。また、借手は、そのリース資産を20年の解約不能期間と5年の更新オプションが2つ付けて資産をサブリースしています。ヘッドリースの借手は、(転貸人として、)転借人がサブリース契約の更新オプションを行使することが合理的に確実でないと判断しています。さらに借手は、借手自身がヘッドリースにおいて更新オプションを行使することも合理的に確実でないと判断しています。

**質問 18：**借手(転貸人)は、どのようにしてヘッドリースの期間を決定しなければなりませんか。

**回答：**借手(転貸人)がヘッドリースの期間を決定できる方法は、以下の2つあります。

- (a)リース期間の定義は、借手によって支配されているオプションをリース期間に含めることだけを要求しています。したがって、この例では、貸手が更新オプションを行使するかどうかを貸手は支配できないことから、ヘッドリースの期間は20年になります。
- (b)リース期間の定義は、借手の支配が及ばない更新オプションをリース期間に含めなければならないという原則を定めています。したがって、転借人がサブリースを更新する権利を行使すれば、借手(転貸人として)は、その転借人によって課せられる負債を回避できないため、ヘッドリース期間は30年になります。しかし、借手(転貸人)が、転借人は更新オプションを行使することが合理的に確実ではないと結論付ける可能性があるため、サブリース期間は20年になる可能性があります。

2016年11月30日の会議において、FASBは(a)の見解に合意しました。また、FASBは、見直しに関する貸手のガイダンスに従い、借手(転貸人として)は、転借人がサブリースを更新することが合理的に確実かどうかを見直すべきではないと決定しました。転借人が実際に更新オプションを行使するときその影響を決定する必要が生じることになります。

## 当初認識および当初測定—貸手

### 実質的な変動リース料

特定の業種においては、供給者が多額の変動リース料を伴う取引を仕組むことがよくあります。このような業種の供給者は、このような取引は全体として収益性が高く、変動性の高いリース料は顧客にとって魅力的なものになる可能性があると考えられるため、支払の変動性を積極的に受け入れています。

多額の変動リース料を伴う取引が、新収益認識基準に基づく顧客への支配の移転の要件を満たす場合があります。そのような取引は、新リース基準に基づく販売型リースの要件も満たす可能性があります。これは、新収益認識基準(ASC606)が、法的所有権の移転は、支配が顧客に移転されていることを示す指標の1つに過ぎないと述べているためです。

変動リース料を伴う取引が収益基準の適用の対象かリース基準の適用の対象かは、供給者の収益認識時期に影響する可能性があります。新リース基準では、指数またはレートに応じて決まらない変動リース料は偶発事象が解消されるまで考慮されません。新収益認識基準では、特定の条件が満たされることを条件に、変動リース料は収益の前払として(稼得時に)認識される可能性があります。

PwC は、多額の変動リース料を伴う取引が新収益認識基準に基づく販売の要件および新リース基準に基づくリースの要件の両方を満たす場合には、リース基準を適用しなければならないと考えます。新リース基準に基づくリースの分類要件においては、貸手が多額の変動リース料を含むリース契約を販売型リースとして分類することが可能です。これにより、契約全体に収益性があると見込まれる場合であっても、貸手が当初に損失を認識する可能性があります。現行のガイダンスと比較すると、これは認識のタイミングおよびパターンの変更にあたり、現行のガイダンスでは、通常、貸手は多額の変動リース料を伴うリースをオペレーティング・リースとして認識します。

2016年11月30日の会議において、FASB は、多額の変動リース料を伴う販売型リースの「初日(day 1)」の損失に関する論点について議論し、新リース基準のガイダンスを変更しないという決定を行いました。以下の例は、多額の変動リース料を伴う販売型リースにおける「初日(day 1)」の損失について説明しています。

**事実:** 供給者は、病院(顧客)の敷地に X 線機器を設置し、それを 5 年間維持管理します。供給者は故障時のみに X 線機器を入れ替えることができますが、頻繁には発生しないと見込まれています。顧客は、この X 線機器をどの部門が使用するか、およびその稼働時間を決定します。顧客の従業員が X 線機器を操作します。顧客は、必要な消耗品(例:X 線機器のフィルム、薬品)のすべてを用意する責任があります。破損または盗難が発生した場合、顧客が損失のリスクを負担し、X 線機器の物理的損失についての保険に加入する責任があります。この業種の慣例として、供給者には、リース期間の終了時に X 線機器を再保有するつもりはありません。したがって、顧客は、5 年のリース期間の終了後に、X 線機器を使い続けるか廃棄するかを決定することができます。X 線機器の供給は、供給者の継続的な主要業務または中心業務の一部です。この取引は、販売型リースの要件を満たしています。この契約のその他の事実は、以下のとおりです。

契約期間	5 年(解約不能)
X 線機器の残存経済耐用年数	5 年間
顧客による支払	X 線撮影 1 回につき 5 米ドル 年額 2000 米ドルの固定額の維持管理費用を 5 年間 (毎月末払)
契約期間中の変動リース料の見積り	125,000 米ドル
X 線機器の公正価値	100,000 米ドル
契約開始時点における X 線機器の供給者の帳簿価額	80,000 米ドル
5 年のリース期間終了時の X 線機器の見積公正価値	ゼロ

類似の X 線機器 5 年間リースする場合の独立価格	100,000 米ドル
5 年間の維持管理の独立価格	10,000 米ドル
契約日および開始日	1 月 1 日
その他	顧客からのリース料の回収の可能性は非常に高い

**質問 19(a)：** 供給者(貸手)は、リース開始日にこの取引をどのように会計処理しなければなりませんか。

**回答：** この契約は、リース構成部分(X 線装置のリース)および非リース構成部分(維持管理サービス)の 2 つの構成部分を含んでいます。

契約対価は、10,000 米ドル(2,000 米ドル×5)であり、5 年間の維持管理の固定額です。撮影 1 回につき 5 米ドルは、リース構成部分に関連しており、指数またはレートに依存しない変動リース料であるため、契約対価から除外されます。したがって、供給者(貸手)は、新リース基準に基づいて、契約対価を構成部分の間で次のように配分します。

構成部分	独立価格(A)	配分率(%) (A/\$110,000)(B)	契約対価の配分 (B×10,000 米ドル)
リース	100,000 米ドル	90.91%	9,091 米ドル
維持管理	10,000 米ドル	9.09%	909 米ドル
合計	110,000 米ドル	100%	10,000 米ドル

リース開始時に、供給者(貸手)は、以下のように仕訳をします。

借方	リース債権	\$9,091	
借方	製品売上原価	\$80,000	
	貸方	棚卸資産	\$80,000
	貸方	収益	\$9,091

リースの開始時点での 70,909 米ドル(80,000 米ドル 9,091 米ドル)の損失は、契約対価から変動リース料を控除したことにより生じます。

**質問 19(b)：** 多額の変動リース料を含む契約において、初日(day 1)の損失の計上を避けるため、貸手が負の割引率を使用することは適切でしょうか。

**回答：** いいえ。2016 年 11 月 30 日の会議において、FASB は、リースの計算利率がゼロを下回ることは意図していないことを確認しました。

### 土地のリース

新リース基準は、販売型リースまたは直接金融リースの貸手に対して、リース開始日の正味リース投資未回収額を(a)リース債権、および(b)無保証の残存資産の現在価値の合計として測定することを要求しています。新リース基準は、リース債権および無保証の残存資産について、以下のとおり定義しています。

#### リース債権

割引後のベースで測定される、販売型リースまたは直接金融リースから生じるリース料および貸手がリース期間の終了後に原資産から得ると見込んでおり借手または貸手に無関係の他の第三者によって保証されている範囲の金額を受け取る貸手の権利。

#### 無保証の残存資産

割引後のベースで測定される、貸手がリース期間終了後の原資産から得ると見込んでいるが借手または貸手に無関係の他の第三者によって保証されていない金額。

見積残存価値がリース開始日の公正価値までに制限されるべきかどうかは不明確であり、これについては、質問 20 で説明されています。

**質問 20：** 貸手にとって販売型または直接金融リースであると決定されている土地の長期リースにおいて、見積残存価値はリース契約開始時の土地の公正価値に制限されなければなりませんか。

**回答：** リースの現行のガイダンスの下で長い間行われてきた実務は、貸手によるリース不動産の残存価値の見積額はリース開始時のリース不動産の公正価値を超えてはならないというものでした。しかし、新リース基準における「リース債権」および「無保証残存資産」の定義を字義通りに読むと、見積残存価値をリース開始時点の原資産の公正価値に制限しない方が適切であると示唆している可能性があります。この解釈では、リース開始日における資産価値の将来見積増加額を認識することになります。PwC は、これが適切な結果とならないと考えます。したがって、PwC は、現行の実務を継続し、土地を含むリース不動産の見積残存価値はリース開始時のその公正価値を超えないようにすべきだと考えます。

## 段階的賃借料の認識

リース契約において、賃料が不均等または段階的に変動することがあります。以下は、新リース基準の「結論の根拠」から段階的または不均等な賃借料に関連するパラグラフを抜粋したものです。

*BC327. FASB の見解では、定額法に基づく賃貸収益の認識は原資産からの収益稼得パターンを反映することが多いとされているものの、FASB は、従前の会計基準と整合的に、これが必ずしも該当しない場合があることに留意した。例えば、FASB は、オペレーティング・リースの変動リース料から生じたリース収益は、定額法に従うよりも、リース料の基礎となる事実および状況の変化が生じた期間に認識する方が簡易であり、かつ変動リース料に関する FASB の案より整合的であると結論付けている。その結果、FASB は、定額法ではない他の規則的な基礎の方が、原資産から収益を稼得するパターンをより適切に描写する場合には、貸手は、その規則的な基礎に基づいて賃貸収益を認識しなければならないと決定した。しかし、この決定にもかかわらず、リース料が不均等である理由が市場の賃借料または市場の状況を反映するまたは補うため以外の理由（例えば、リース料に多額の前加重もしくは後加重がある、またはリースに無料賃借期間が含まれている等）による場合、貸手は、不均等な固定リース料を定額法に基づいて認識することが見込まれる。*

**質問 21:** 賃借料に将来の市場賃借料の見積りを反映させることが意図されている場合、貸手は、定額法以外の基礎に基づいて不均等な賃借料を認識することができますか。

**回答:** いいえ。PwC は、この領域において現行の実務が変更されることはないと理解しています。

## 事後的な認識および測定—借手

### 使用権資産の減損

新リース基準の下では、使用権資産は、ASC360「有形固定資産」の減損ガイダンスが適用されます。オペレーティング・リースの使用権資産に対するこの減損ガイダンスの適用について、いくつかの疑問が提起されました。すなわち、オペレーティング・リースの使用権資産を減損させる場合、借手は損益計算書上で定額法により賃料を費用認識できなくなるため、この問題は重要なものとなる可能性があります。リース費用は、引き続き単一の表示項目として計上されることとなりますが、ファイナンス・リースと同様に、「前加重」になります。

**質問 22:** オペレーティング・リースを含む資産グループの減損の測定モデルはどのようなものですか。

**回答:** 現在、オペレーティング・リースは、借手の貸借対照表上に計上されません。そのため、借手が ASC360 に基づき減損についてオペレーティング・リースを含む資産グループをテストする場合、借手は、割引前のキャッシュ・フローの回収可能性テストにおいて、支払賃料全体を 1 つのアウトフローに含めています。しかし、新しいリースモデルにおいては、通常、オペレーティング・リースは借手の貸借対照表上に使用権資産およびリース負債として反映されます。そのため、借手は、ASC360 の回収可能性テストを用いた資産グループの減損の評価の際の割引前のキャッシュ・フローの算定において、オペレーティング・リースのリース料に係る金利部分をキャッシュ・アウトフローに含めなければならないかどうかを決定する必要があります。次のようなアプローチを検討することができます。

- (a) オペレーティング・リースのリース料を、キャッシュ・アウトフローとして割引前キャッシュ・フローの計算に含める。このアプローチは、オペレーティング・リースに関連する ASC360 に基づき、資産グループの減損テストを行う現行モデルに似ている。
- (b) オペレーティング・リースのリース料に係る金利部分を、割引前キャッシュ・フローの計算におけるキャッシュ・アウトフローから除外する。このアプローチは、資産グループの一部として減損テストを行うキャピタル・リースの現行モデルに似ている。

2016 年 11 月 30 日開催の会議において、FASB はいずれのアプローチも当基準の合理的な適用であるとの見解を述べました。

## 事後的な認識および測定－貸手

### 正味リース投資未回収額の減損

新リース基準においては、貸手は、ASC310「債権」の債権に適用されるガイダンス、および ASC326「金融商品－信用損失」の適用時にはそのガイダンスを用いて、正味リース投資未回収額を評価することが要求されます。新リース基準の「結論の根拠」には、正味リース投資未回収額の無保証残存資産要素が金融資産の定義を満たさない場合においても、簡素化のために、減損について区分して評価してはならないと述べられています。したがって、正味リース投資未回収額残高の全体を債権に適用されるガイダンスに従い減損の判定を行わなければならないとされています。

新リース基準はさらに、リース債権の損失評価引当金を決定する際に、貸手は正味リース投資未回収額に関連する担保を考慮しなければならないと述べています。これには、貸手がリースの残存期間中に原資産から得られると見込んでいるキャッシュ・フローが含まれますが、リース期間の終了後にはそのようなキャッシュ・フローは除外されます。

**質問 23:** 貸手は、正味リース投資未回収額の減損の評価に、原資産の残存価値からのキャッシュ・フローを含めなければならないと考えますか。

**回答:** PwC は、キャッシュ・フローを含めなければならないと考えます。

減損の会計単位は、貸手の正味リース投資未回収額、すなわち借手からのリース債権およびリース期間終了時の無保証残存価値から繰延利益を控除した金額です。このように、正味リース投資未回収額に関連するリスクは、(a)リースからのキャッシュ・フローに関連するリスク、および(b)リース期間の終了時の残存資産からのキャッシュ・フローに関連するリスクです。

新リース基準のガイダンスは、リース債権に関連するリスク、すなわち、リース債権の損失評価引当金を決定において貸手がリスク軽減のために利用できる、リースおよび担保からのキャッシュ・フローのみに対応しています。借手が利用できる唯一の資産は、リース期間中にリース資産を使用する権利です。借手には、残存資産に対する権利はありません。したがって、正味リース投資未回収額のリース債権部分に対する損失評価引当金を見積もる場合、貸手は、リース期間中の資産を使用する借手の権利のみをリース債権に対する担保とみなすことができ、残余資産に対する権利をそのようにみなすことはできません。そのため、PwC は、正味リース投資未回収額の減損を適切に評価するためには、リースからのキャッシュ・フローに加えて、リース期間終了後の原資産の無保証残存価値からのキャッシュ・フローを減損の評価に含めなければならないと考えます。

## リースの条件変更および再測定

### リースの再測定－借手

新リース基準は、借手に対し、借手の支配下にある偶発事象(トリガー・イベント)の発生時にはリースを再測定することを要求しています。見直しの契機となる事象は、(i) 更新オプション、購入オプション、または解約オプションを行使することが合理的に確実であるか(例えば、借手がリース期間中に重要な賃借設備改良を行っており、更新オプションを行使することが合理的に確実である)どうかに直接影響する、借手の支配の及ぶ事実および状況に著しい変化がある場合、または、(ii) 借手が、単に、過去にリース条件に含まれていなかった更新オプションを行使することを選択する場合に発生します。見直しの契機となる事象が発生した場合、借手はリース分類を見直すことが要求されます。新リース基準は、このような場合におけるリースの分類の見直しの際に、基礎となる仮定を更新すべきかどうかを明示していません。

**質問 24:** 見直しの契機となる事象の発生時にリースの分類を見直す場合、借手は、リースの分類見直しの目的上、基礎となる前提(例えば、原資産の公正価値)を更新しなければなりませんか。

**回答:** 新リース基準は、条件変更の事象の発生時(例えば、リース料金額が変更される場合、または契約当事者が契約延長の交渉を行う場合)、借手は、独立したリースとして会計処理されない契約について、リースの条件変更の発効日において、リースの分類を評価する際に基礎となる前提を更新しなければならないと明確に述べています。しかし、見直しの契機となる事象の発生時にリースの分類を見直す場合、基礎となる前提を更新しなければならないかどうかを明示するガイダンスはありません。

PwC は、見直しの契機となる事象(例えば、更新オプションの行使、またはオプションの行使が合理的に確実になるとき)の会計処理は、交渉後の延長(すなわち、契約の条件変更)の会計処理と同じでなければならないと考えます。そのため、見直しの契機となる事象の発生時には、リースの分類見直しの目的上、基礎となる前提を更新しなければなりません。

### リースの範囲の縮小－借手

リースの条件変更または見直しは、リース契約の部分的な解約をもたらす可能性があります。部分的な解約をもたらす事象の例として、1つ以上の原資産の使用権資産の解約およびリース面積の減少が挙げられます。

契約の部分的な解約の場合、リース負債および使用権資産を調整しなければなりません。使用権資産は、既存のリースの部分的な解約の割合に応じて減額しなければなりません。使用権資産の帳簿価額の比例的な減額と、条件変更の結果生じたリース負債の帳簿価額の減額との間の差異は、当期純利益に計上しなければなりません。

新リース基準は、使用権資産の比例的な減額の算定のための2つの方法を示しています。使用権の減額またはリース負債の減額のいずれかを基礎とすることが可能です。例えば、借手が、オフィス・ビルのリース面積を45%削減し、その結果として、リース負債が50%減少する場合、使用権資産は45%または50%が減額されることになります。使用した方法は、利得または損失の計算額に影響を与えます。

**質問 25:** 取引ごとにどちらかの方法を適用することはできますか、それとも、会計方針の選択により原資産のクラスごとまたは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か。

**回答:** 新リース基準はこの疑問に対応していませんが、PwC は、借手は、選択した方法を原資産のクラスごとの会計方針の選択として取り扱わなければならないと考えます。この方針は、リースの範囲を削減するすべての条件変更に対して、首尾一貫して適用しなければなりません。

### レートまたは指数の上昇に基づく再測定－借手

リース契約に、消費者物価指数(CPI)などのレートまたは指数に基づく支払が含まれるのはよくあることです。新リース基準に記載されている例(すなわち、設例 25)では、リース負債は、CPI の上昇を原因とするリース料の増加に基づいて再測定されません。しかし、新リース基準は、借手に対し、将来の変動リース料の一部または全部が基礎としている偶発事象が解消されたためにそれらの支払がリース料の定義(ASC842-10-35-4(b))を満たすようになる場合にはリース負債を再測定することを要求しています。相反する可能性のあるガイダンスに関連して、質問が提起されました。

**質問 26:** CPI の変化に伴いリース料が増加する(が減少しない)場合(すなわち、この増加によりリース料の新たなフロアー(底値)が生じる場合)、借手はリース負債を再測定しなければなりませんか。

**回答:** 新リース基準の設例 25 の明確なガイダンスに基づき、PwC は、CPI の変化によりリース料が増加する場合、借手はリース負債を再測定すべきではないと考えます。

PwC は、ASC842-10-35-4(b)のガイダンスは、指数またはレートに基づかない変動リース料に適用可能であると考えます。したがって、CPI の変化によるリース料の変動が、リース料の新たなフロアー(底値)を将来に向かってもたらしたとしても、PwC は、このようなケースにおいてはリース負債を再測定すべきでないと考えます。しかし、借手が他の理由(例えば、リース期間の見直しまたはリース契約の条件変更の場合)のためにリース料を再測定しなければならない場合、借手は、再測定の目的上、リース料の現行のフロアー(すなわち前回のCPIの変動によって上昇した値)を使用しなければなりません。

## セール・アンド・リースバック取引

新リース基準は、セール・アンド・リースバック取引について、借手と貸手の双方に適用される新しいモデルを導入しています。セール・アンド・リースバック取引は、以下の場合にのみ、売却の要件を満たします。

- (a) 契約が存在し、新収益認識基準のガイダンスに従って支配が移転されている。
- (b) リースバックがファイナンス・リースではない。
- (c) 買戻オプション(ある場合)は、行使時の資産の公正価値を行使価格とすることが可能であり、市場においてほぼ同様の代替的資産が容易に入手可能である。

これらの条件が満たされた場合、支配は買手(貸手)に移転され、買手(貸手)は購入を認識しなければなりません。売手(借手)は、原資産の認識を中止し、必要に応じて売却に係る利得または損失を認識します。セール・アンド・リースバック取引の認識時に直ちに(市場外条件について調整後の)利得を認識することは、現行のガイダンスからの変更です。現行のガイダンスの下では、通常、利得は繰り延べられ、リース期間にわたって認識されます。

取引が売却の要件を満たさない場合、売手(借手)は移転した資産の認識を中止せず、セール・アンド・リースバック取引からの収益を借入として反映します。買手(貸手)は、現金払を売手(借手)に対する貸付金として反映させます。

**質問 27:** 売手(借手)によって保有されている、セール・アンド・リースバック取引の対象である不動産に係る買戻オプション(行使価格は問わない)は、売手および買手が当該取引をそれぞれ売却および購入として会計処理することを常に妨げますか。

**回答:** はい。PwC は、セール・アンド・リースバック取引の対象となる不動産に係る売手(借手)の買戻オプション(行使価格を問わない)は、売手および買手がその取引をそれぞれ売却および購入として会計処理することを常に妨げると考えます。

新リース基準においては、売手(借手)がセール・アンド・リースバックの対象となる資産に係る買戻オプションを保有している場合、その他すべての条件を満たしていると仮定すると、この取引は、(a) 買戻オプションの行使価格が当該オプションの行使時の公正価値である場合、および(b) 市場で容易に入手可能な移転された資産とほぼ同様の代替的な資産が存在する場合に、売手(借手)においては売却、買手(貸手)においては購入の要件をそれぞれ満たすこととなります。新リース基準の「結論の根拠」において、FASB は、不動産はその性質上、独特なものであるため、(b)の要件を満たさないだろうという所見を述べました。したがって、その他の不動産が移転された資産とほぼ同様になる可能性はないでしょう。

PwC は、上記のガイダンスは不可欠な設備にも適用できると考えています。ASC978「不動産—タイムシェア活動」は、不可欠な設備とは、多額のコストを負担しなければ除去したり独立して使用したりできない、不動産に付属する物理的な構造または設備であると定義しています。

### PwC の見解

設備を含むセール・アンド・リースバック取引には、売手(借手)がリース期間の満了時に設備を買戻するための固定価格購入オプションが含まれています。現行のガイダンスにおいては、割安買戻オプションでない限り、当該オプションが売却の要件を満たさなくなることはありません。固定価格買戻オプションが含まれる契約は、新リース基準においては売却としての要件を満たしません。

## ビルド・トゥ・スーツ取引

将来の借手が、リースの開始日前に原資産の建設または設計に関与している場合（一般に「ビルド・トゥ・スーツ」契約と呼ばれる）、現行の US GAAP では、借手を建設期間中の資産の会計目的上の所有者とみなす、定性的かつ定量的な規範的規則を課しています。このような場合、借手は、資産の建設のために地主によって提供された建設資金と同額の負債を計上することが要求されます。

新リース基準は、現行のビルド・トゥ・スーツ・ガイダンスを、借手が建設期間中に資産を支配している場合にのみ借手を建設中の資産の所有者とみなす新モデルに置き換えています。支配はさまざまな方法で獲得可能です。支配の評価においては判断が要求されることとなります。

借手が建設期間中に資産を支配している場合、契約がセール・アンド・リースバック会計なのか融資の取決めなのかを判断するために、借手および貸手はセール・アンド・リースバック・モデルを適用する必要があります。

**質問 28:** 新リース基準は、借手が「建設期間中いつでも」部分的に建設された資産を獲得する権利を有している場合には、借手を建設期間中の資産の所有者であるとみなします。「建設期間中いつでも」は、借手が資産を入手する権利を建設期間中常に有していなければならないという意味ですか、または建設期間中のある時点において有していなければならないという意味ですか。

**回答:** PwC は、借手が建設期間中のある時点で部分的に建設された資産を獲得する権利を有している場合、借手は、建設期間中、資産の所有者とみなされると考えます。借手はその権利を常に有しているのではない場合、資産の所有権は、借手が部分的に建設されている資産を獲得する権利を有している時点（例えば、購入オプションが行使可能になった時点）で借手に移転します。

借手または貸手による債務不履行などの偶発事象の発生時にのみ購入オプションが行使可能になるような状況があります。PwC は、このような場合、偶発事象が借手の支配の及ぶ範囲にある場合には、通常、借手は部分的に建設された資産を獲得する権利を有しているとみなされると考えます。すべての事実および状況を注意深く検討する必要があります。例えば、借手の債務不履行の場合には部分的に建設された資産を取得する権利を借手に与えるリースは、借手の支配の及ぶ範囲内にあるとみなされる可能性があります。しかし、リース契約下における借手の債務不履行は、借手による他の契約のクロスデフォルトの誘因となるなど、借手に経済的影響をもたらす可能性があります。したがって、このような状況においては部分的に建設された資産を取得する権利は実質的とみなされない可能性があります。

借手が建設期間中の資産の所有者とみなされる場合、PwC は、借手は仕掛中の建造物を資産として認識し、貸手による建設資金の拠出を負債として認識することになると考えます。建設完了時には、セール・アンド・リースバック会計が適用されることとなります。

**質問 29:** 借手が建設中の資産を支配しているかどうかを判定する場合、貸手のプット・オプションはどのように評価しなければなりませんか。

**回答:** 新リース基準には、リース開始日より前に建設中となった原資産を借手が支配していると考えられる状況のリストが示されています。これらの場合、借手は、建設期間中に資産の所有者とみなされ、建設完了時にセール・アンド・リースバック会計を適用することとなります。

新リース基準は、借手によって保有される購入オプションが、借手に建設期間中の資産の支配を与える可能性がある指摘しながらも、当該リストはすべてを網羅しているわけではないとも述べています。したがって、借手がリース開始日前に建設中となった原資産を支配することを、個別にまたはまとめて示すような、その他の状況が存在する可能性があります。

PwC は、貸手が新収益認識基準の買戻契約に関するガイダンスと整合するプット・オプションの権利を行使する重要な経済的インセンティブを有しているかどうかを判定するためには、貸手によって保有されているプット・オプション（建設中の資産を借手に所有させるオプション）を評価しなければならないと考えます。インセンティブが存在する場合、借手は、仕掛中の建造物を支配していると仮定され、建設期間中の資産の所有者とみなされることとなります。詳しいガイダンスについては、PwC 会計ガイド「顧客との契約から生じる収益—2016 年グローバル版」のセクション 8.7 をご参照ください。



## 企業結合—レバレッジド・リース

新リース基準は、発効日以降に締結した新たなリースへのレバレッジド・リースの会計処理の適用を廃止しています。しかし、新リース基準の発効日より前に開始し、発効日以降に条件変更されていない既存のレバレッジド・リースについては、廃止が適用されません。

**質問 30:** 発効日後の企業結合で取得したレバレッジド・リースは、条件変更されていないものであれば、レバレッジド・リース会計の廃止の適用除外のステータスが維持されますか。

**回答:** 新リース基準のガイダンスは、企業結合で取得したレバレッジド・リースを適用除外すべきかどうかについては不明確です。PwC は、発効日後の企業結合で取得した条件変更されていないレバレッジド・リースは、そのままレバレッジド・リースとして会計処理されるべきであると考えます。なお、この見解について次のことが言えます。

- FASB の意図と整合している。
- 企業結合で取得された条件変更されていないリースの分類についての新リース基準のガイダンスと整合している。
- ASC740「法人所得税」に対する修正によって裏付けられている。当該修正は、企業結合における税金関連の資産および負債の認識に対する例外規定は、新リース基準におけるレバレッジド・リースに関するガイダンスの適用除外に従って会計処理されるレバレッジド・リースに関連する税金関連の資産および負債の認識に対する例外規定に言及している。

## 関連当事者のリース

新リース基準は、関連当事者間のリース以外のすべてのリースに適用される、関連当事者の個別財務諸表における「法的に強制可能なリースの契約条件」を基礎とするリースの分類要件に従って関連当事者間のリースを分類および測定することを要求しています。これは、関連当事者間のリースを取引の法的形態ではなく経済的実質に基づいて認識することを要求する現行のリース会計基準と異なります。

連結財務報告の目的上、グループ企業間のリースは消去されますが、一部の企業は独立財務諸表を作成することが要求されることがあります。その結果、一部の企業にとって新リース会計モデルの適用は、多くの法定財務報告および資本計算に影響を与える可能性があります。

グループ企業間の契約の一般的な例として、企業がその親会社または連結グループに属する他の企業と契約を締結し、その契約に基づくスペース(例えば、建物のフロアー)、設備、従業員、その他のサービス(維持管理など)の使用と交換に料金を支払う契約があります。この契約にはリースが含まれている可能性があります。しかし、このような契約の法的に強制可能な期間が 12 か月以内の場合、借手は、短期リースについて認められている新リース基準の免除を原資産のクラスごとに選択して、貸借対照表上に使用権資産およびリース負債を反映させないことができます。

**質問 31:** 「法的に強制可能」とは、関連当事者のリースと関連して、どのように解釈されなければならないのでしょうか。

**回答:** FASB は、新リース基準の「結論の根拠」の中で、一部の関連当事者取引は文書化されず、その契約条件も独立第三者間のものではないことを認めています。したがって、短期リースに関する免除規定を適用可能にするためには、PwC は、借手は最初に書面による契約書に着目し、その契約書に基づいて法的に強制可能なリース期間を決定しなければならないと考えます。契約書の経済実態が、その他の取引の経済実態と一致しない場合(例えば、契約期間は 1 年であるが、借手は経済耐用年数が 1 年を超える高額な貸借設備改良を行っている)または書面による契約書が存在しない場合には、借手は口頭による合意または了解が存在するかどうかを決定しなければなりません。

借手は、口頭による合意または了解の存在する契約条件が法的に強制可能かどうかについての情報を弁護士から入手し、短期リースに関する免除規定の適用可能性を法的に強制可能な契約条件に基づいて分析する必要があります。

### PwC の見解

借手が、原資産のクラスごとに、12 か月以内のリースについて使用権リースおよびリース負債を貸借対照表上に反映させないことを選択したとしても、企業は、ASC850「関連当事者の開示」に基づく関連当事者のリースの開示要求事項を適用しなければなりません。これには、関連当事者取引が企業の財務諸表に与える影響を理解するために必要な情報の開示が含まれます。

## 表示

### 組込リースに関する対価の記載がない場合

組込リースを含む特定のサービス契約は、組込リースに関する明示的な対価を記載していない可能性があります。例えば、ベンダーによって顧客に提供されるサービスの向上を目的として、ベンダー所有の設備を設置するために、顧客がベンダーに対して顧客所有の不動産の指定場所を支配する権利を認めることがあります。指定場所に関する契約が顧客からベンダーへのリースであるとみなされ、所定の対価はない場合、当該契約を総額ベースで会計処理すべきなのかそれとも純額ベースで会計処理すべきなのかとの質問が提起されました。

**質問 32:** 組込リースに関する記載された対価のない契約は、総額ベースで会計処理しなければなりませんか(すなわち、「無料の」組込リースについて追加的な収益および費用を計上する)、それとも収益と費用を損益計算書において相殺できますか。

**回答:** PwC は、組込リースに関する記載された対価のない契約は、通常、総額ベースで会計処理しなければならないと考えます。したがって、ベンダーは「無料」の組込リースを損益計算書でグロスアップ(総額計上)しなければなりません。すなわち、ベンダーは、顧客に対する製品またはサービスの販売についての追加の収益および顧客の資産の「無料の」組込リースについての費用を認識しなければなりません。同様に、顧客は、ベンダーからの製品またはサービスの購入に関連する追加コストと相殺した、ベンダーに対する資産の「無料の」リースについて追加の収益を認識しなければなりません。この契約の当事者は、これらの要素が純額の対価で同一契約に組込まれているか、指定された対価を伴う独立した契約なのかにかかわらず、複数の要素を会計処理しなければなりません。

損益計算書のグロスアップがすべての状況において適切となるわけではありません。例えば、ベンダーが顧客の建物の屋上にソーラーパネルを設置して、顧客がそのソーラーパネルの独占的使用者であり、その契約はソーラーパネルのリースとみなされると仮定します。PwC は、そのような場合、ベンダーが屋上の支配を獲得することはないと見込まれる(すなわち、ソーラーパネルのリース期間が契約の全期間と一致している)限り、屋上のリースは存在しないと考えます。

### 直接金融リースにおける損失

リース料および見積残存価値の現在価値が、資産の貸手の帳簿価額にリース開始時の当初直接コストを加算した金額よりも低い場合、直接金融リースにより損失が生じます。このようなケースにおいては、損失は前倒しで認識されることになります。

**質問 33:** 直接金融リースに係る損失は、売上および売上原価の表示科目で認識しなければなりませんか、それとも、単一の表示項目において純損失として認識しなければなりませんか。

**回答:** PwC は、通常、損失は単一の表示項目において純損失として認識しなければならないと考えます。

新リース基準の「結論の根拠」BC96 項で説明されている通り、リースが販売型リースではないが直接金融リースの分類要件を満たしている場合、当該リース取引は、実質的に、原資産の所有権から生じる貸手のリスク(すなわち、資産リスク)を信用リスクに転換します。しかし、PwC は、貸手が販売型リースにより借手に支配を移転していなかった場合には、通常、売上および売上原価は認識されないと考えます。

さらに、BC98 項において、FASB は、直接金融リースに係る損失を減損損失に類比しています。したがって、PwC は、直接金融リースに係る損失は減損損失と類似する単一の損失表示項目で認識しなければならないと考えます。

## 経過措置

新リース基準を適用するすべての企業は、移行の負担軽減を目的としたいくつかの実務上の便法の適用を選択することができます。このような実務上の便法の適用に関連する質問が提起されました。

### 実務上の便法の一括適用

発効日現在に、企業は、財務諸表に表示される最も古い期間の期首とリースの開始日(「適用開始日」)のいずれか遅い方の日付現在に存在する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適用を選択できます。

- 企業は、適用開始日において、契約が組込リースであるか組込みリースを含むかについての見直しを行う必要はない。
- 企業は、適用開始日におけるリース契約について、リースの分類を見直す必要はない(例えば、リースに関する現行の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・リースに分類されたリースは、新リース基準の下ではそれぞれオペレーティング・リースおよびファイナンス・リースに分類されることになる等)。
- 企業は、適用開始日において、当初直接コストが新しい定義を満たすかどうかを見直す必要はない。

追加的な実務上の便法(以下の「事後的判断」のセクションで解説しています)は、上記の実務上の便法の一括適用とは別個に、またはまとめて適用を選択できます。

**質問 34:** 適用開始日時点では存在しているが発効日前に失効または終了するリース契約に新リース基準を適用する必要はありますか。

**回答:** 新リース基準の文言に基づき、PwC は、適用開始日時点で存在しており、発効日前に失効または終了するリース契約には、発効日現在の企業の比較財務諸表において新リース基準を適用しなければならないと考えます。例えば、2019年1月1日に新リース基準を適用する12月決算の公開企業は、2017年1月1日に存在しており2018年に失効したリース契約に新リース基準を適用しなければなりません。

**質問 35:** 新リース基準は、発生問題専門委員会(EITF) Issue No.01-8「契約がリースかどうかの決定」の発効日以前に合意または確約された契約にも適用されますか。

**回答:** EITF01-8 は、契約が過去の US GAAP に基づくリースを含んでいるかどうかを決定するためのガイダンスを提供しています。EITF01-8 の経過措置は、EITF01-8 の規定は 2003 年 5 月 28 日より後に開始する最初の報告期間の期首より後に開始された企業結合において、(a) 合意または確約、(b) 条件変更、または (c) 取得が行われた契約に適用されると説明しています。その結果、EITF01-8 の発効日以前の契約には EITF01-8 の適用が除外され、企業は、そのような契約が ASC840「リース」に基づくリース契約かリースを含む契約かを判断することを要求されません。

新リース基準は、EITF01-8 に基づき適用除外となった契約が、企業が新リース基準を適用する際にも引き続き適用除外となるかどうかを取り扱っていません。PwC は、実務上の便法の一括適用を選択している企業は、EITF01-8 に基づき適用除外となった契約がリースであるか、それともリースを含む契約であるかの見直しを要求されないと考えます。しかし、企業が実務上の便法の一括適用を選択しない場合、企業は、たとえ契約が過去に EITF01-8 に基づく適用除外となっていた場合であっても、新リース基準の下でリース契約かリースを含む契約かの判断を行うため、適用開始日時点で未払残高のあるすべての契約を評価しなければならないと考えます。

**質問 36:** 企業が、実務上の便法の一括適用を選択していない場合、企業は、リースの開始日または適用開始日において、新リース基準に基づくリースの分類の見直しを行わなければなりませんか。

**回答:** PwC は、企業は、リースの開始日現在、または、ASC840 の下でリースの見直しが要求された最後の時点(例えば、リースの条件変更の日付)で、リースの分類を見直さなければならないと考えます。

## 事後的判断

新リース基準を適用する際に、企業は、財務諸表に表示される最も古い期間の期首から発効日までの期間（「ルックバック（振り返り）期間」）に存在したリースに対して、事後的判断を適用することを選択できます。例えば、12月決算の公開企業では、このルックバック期間は2017年1月1日から2018年12月31日になります。選択時において、企業はリース期間の決定（すなわち、リースを延長または終了する借手のオプションおよび原資産の購入決定に関する結果の検討）および使用権資産の減損の評価に事後的判断を適用しなければなりません。この実務上の便法は、実務上の便法の一括適用とは別個に、またはまとめて適用することを選択でき、このルックバック期間中の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。

**質問 37:** 企業が事後的判断の選択した場合、ルックバック期間においてその契機となる事象（トリガー・イベント）が発生しなかったとしても、当該における期間の事実および状況についての新たな評価を行うことが必要になりますか。

**回答:** PwC は、企業は、事後的判断の実務上の便法を適用する際、発効日以前に入手可能なすべての情報を考慮して、ルックバック期間の事実および状況について新たな評価を行わなければならないと考えます。

例えば、ある12月決算の公開企業が2019年1月1日に新リース基準を適用（したがって、ルックバック期間は2017年1月1日から2018年12月31日）したと仮定します。企業は2017年1月1日より前に開始したリース契約を有しており、借手は2018年1月1日に更新オプションを行使しました。PwC は、このような状況では、借手が2019年1月1日の適用日に事後的判断の適用を選択した場合、借手は2017年1月1日に延長後のリース期間を想定しながらリース負債と使用権資産を認識しなければならないと考えます。

借手の更新オプションがルックバック期間には行使可能でなかった（例えば、延長オプションは2019年1月1日以降にのみ行使可能となる場合）が、当初の評価日以降に生じた事実および状況の変化のため、借手が発効日（すなわち、2019年1月1日）以降に延長オプションを行使することが合理的に確実である場合でも、借手は2017年1月1日に延長後のリース期間を想定しながらリース負債と使用権資産を認識しなければなりません。

PwC は、事後的判断の適用が延長されるのは、発効日（例えば、12月決算の公開企業については2019年1月1日）までのみであると考えます。

契約の条件変更（例えば、原契約には更新期間が含まれていなかった場合における契約期間延長のための条件変更）が行われた場合には、企業は事後的判断の実務上の便法を適用すべきではありません。

## 借手の経過措置

借手が実務上の便法の一括適用を選択しない場合は、借手はリースの分類を新ガイダンスに基づいて見直さなければなりません。新リース基準への移行時に、過去にオペレーティング・リースに分類されていたリースがファイナンス・リースとして分類されたり、過去にキャピタル・リースに分類されていたリースがオペレーティング・リースに分類されたりする可能性があります。例えば、特定の履行コストがリース構成部分に配分されるため、または、リース開始日が資産の経済耐用年数の終了時または終了に近い場合には現在価値の分類要件の適用の免除が中止されるため、ASC840 に基づくオペレーティング・リースが新リース基準の下ではファイナンス・リースに分類される可能性があります。別の例として、所有権の移転または割引購入オプションを伴わないため、ASC840 の下ではオペレーティング・リースに分類される土地の長期リース契約が挙げられます。このようなリースは、現在価値の分類要件を満たされる場合には、新リース基準の下でファイナンス・リースとして分類される可能性があります。

借手が事後的判断の実務上の便法の適用を選択し、実務上の便法の一括適用を選択しない場合にも、リースの分類の変更が生じる可能性があります。例えば、借手がリースを延長もしくは終了するまたは原資産を購入するオプションを行使するか行使しないかが合理的に確実かどうかに基づいて借手が決定するリース期間は、借手が発効日に事後的判断を選択している場合には、ルックバック期間において借手の当初評価と異なる可能性があります。

実務上の便法の一括適用または事後的判断の実務上の便法の適用の選択は、借手である場合と貸手である場合の両方において、すべてのリースに首尾一貫して適用しなければならないことに注意してください。

**質問 38:** 借手が、実務上の便法の一括適用を選択している場合、ASC842 における当初直接コストに関する新たな定義を満たさない、移行時の借手による未償却当初直接コストはどのように会計処理しなければなりませんか。

**回答:** ASC842-10-65-1(f)によると、実務上の便法の一括適用を選択している企業は、当初直接コストが適用開始日に新しい定義を満たしているかどうかを見直す必要はありません。しかし、ASC842-10-65-1(p)によると、新しい定義を満たさない、適用開始日時点で未償却の当初直接コストは、資本への調整として直接評価減しなければなりません。これら 2 つの規定の明らかな矛盾について質問が提起されました。

PwC は、発効日現在で借手がすべてのリースに対して ASC842-10-65-1(f)における実務上の便法の一括適用を選択している場合、借手は、適用開始日において当初直接コストが新しい定義を満たしているかどうかの見直しを行う必要はないと考えます。しかし、借手が ASC842-10-65-1(f)における実務上の便法の一括適用を選択していない場合、PwC は、ASC842 における当初直接コストの新たな定義を満たさない適用開始日時点で未償却の当初直接コストは、ASC842-10-65-1(p) のガイダンスに従って、適用開始日に資本への調整として直接評価減しなければならないと考えます。

**質問 39:** 借手が、新リース基準の適用時に実務上の便法の一括適用を選択している場合、ルックバック期間中に条件変更されたオペレーティング・リースはどのように会計処理しなければなりませんか。

**回答:** 借手が新リース基準の適用時点で実務上の便法の一括適用を選択している場合、ASC840 の下でオペレーティング・リースに分類されたリースは、引き続き ASC842 の下でもオペレーティング・リースとして分類されます。経過措置は、借手が、そのようなリースについて、ASC842 に基づくリース負債および使用権資産を適用開始日に ASC840 に基づいて算定した金額を用いて認識することを求める複合型モデルの適用を要求しています。さらに、ASC842 の経過措置は、ルックバック期間の後にリースの条件変更が行われた場合には、借手は ASC842 の条件変更および再測定に関するガイダンスを適用しなければならないと規定しています。しかし、リースがルックバック期間中に条件変更された場合に対応したガイダンスはありません。このようなシナリオにおいて、PwC は、複合型モデルを以下のように適用しなければならないと考えます。

- 借手は、条件変更したオペレーティング・リースの会計処理を決定するために、条件変更に関する ASC840 のモデルを使用しなければならない。
- 借手は、条件変更を認識するために ASC842 のガイダンスを使用しなければならない。すなわち、ASC840 に基づいてリース料を測定するが、リース負債および使用権資産を調整するためには ASC842 のガイダンスを使用する。

**質問 40:** ASC840 に基づくキャピタル・リース(ASC842 ではファイナンス・リースに分類)がルックバック期間中に条件変更されている場合の会計処理モデルはどのようになりますか。

**回答:** 新リース基準は、ASC840 に基づくキャピタル・リース(ASC842 ではファイナンス・リースに分類)がルックバック期間後に条件変更された場合には、ASC842 の条件変更ガイダンスに従うことを要求しています。そのようなリースが、ルックバック期間中に条件変更された場合に関するガイダンスはありません。PwC は、借手は、リースの分類に変更がないため、ルックバック期間中の条件変更を会計処理するためには、ASC840 の条件変更に関するガイダンスに従わなければならないと考えます。

**質問 41:** 借手は、新リース基準の適用時に、実務上の便法の一括適用または事後的判断の実務上の便法のいずれをも選択しないと仮定します。ASC840 に基づくオペレーティング・リースまたはキャピタル・リースの分類が、新リース基準に基づき適用開始日に変更される場合、ルックバック期間中のリースの条件変更はどのように会計処理しなければなりませんか。

**回答:** 借手が、新リース基準の適用時に、実務上の便法の一括適用も事後的判断も適用しないことを選択している場合で、ASC840 に基づくオペレーティング・リースまたはキャピタル・リースの分類が ASC842 の下では異なり、ルックバック期間中に条件変更が行われる場合の会計処理に関するガイダンスはありません。PwC は、条件変更が、ルックバック期間中に行われたかルックバック期間後に行われたかにかかわらず、借手は、このシナリオにおける条件変更を ASC842 の条件変更モデルに基づいて会計処理しなければならないと考えます。また、PwC は、リースの分類が新リース基準の適用時に変更されることになるため、このアプローチは合理的であると考えます。

**質問 42:** 借手が、新リース基準の適用の目的上、実務上の便法の一括適用および事後的判断の適用を選択する場合、過去に ASC840 の下でキャピタル・リースとして分類されたリースの移行時の会計処理モデルはどのようなものですか。

**回答:** ASC842-10-65-1(r)(1)は、ASC842 の下ではファイナンス・リースに分類される、ASC840 に基づくキャピタル・リースを有する借手についての移行ガイダンスを規定しています。このガイダンスの基本モデルは、借手は適用開始日において、使用権資産およびリース負債を ASC840 に基づくリース資産およびキャピタル・リース債務の帳簿価額で認識しなければならない、というものです。このガイダンスの字義通りに適用すると、ASC840 に基づくキャピタル・リースを有する借手が ASC842 への移行時に実務上の便法の一括適用および(リース期間を決定するための)事後的判断の適用を選択している場合に変則的な割引率が生じる可能性があります。事後的判断を適用する場合、更新オプションの行使がもはや合理的に確実ではなくなる(または、合理的に確実になっている)ため、リース期間の短縮(または延長)という結果をもたらす可能性があります。このような状況においては、短縮(または延長)されたリース期間の終了までに(ASC840 に基づいて算定された)キャピタル・リース債務の帳簿価額がゼロになるよう償却するために必要な割引率が著しく低下(または上昇)することがあります。

この論点は、借手が既存のオペレーティング・リースに対する実務上の便法の一括適用および事後的判断の適用を選択するときは発生する可能性があります。その場合、借手は、既存のオペレーティング・リースに実務上の便法も適用する必要が生じることになります。

PwC は、ASC842-10-65-1(r)の字義通りの適用により、大幅に歪められた金利が算出されるような状況では、借手は、既存のキャピタル・リースの移行について次のアプローチを適用できると考えます。

- 適切な割引率を決定するために、リース開始時に事後的判断を適用する。
- そうした割引率を使用して、リース期間は常に事後的判断に基づいて更新されたリース期間であるかのように、適用開始日現在にASC840に基づく新たなキャピタル・リース資産およびキャピタル・リース債務の残高(および、繰延当初直接コストの残高)を再計算する。
- 再計算した残高と適用開始日における既存の残高の差異は、資本に対する調整として計上しなければならない。

借手は、再計算した残高を用いて、ASC842-10-61-1(r)から(t)までの移行時の会計処理を行わなければなりません。

**質問 43:** 借手は、新リース基準の適用の目的上、実務上の便法の一括適用も事後的判断の適用も選択しないと仮定します。さらに、ASC840 の下でキャピタル・リースとして分類されていた、ルックバック期間の前に開始したリースは、新リース基準の適用にあたり、適用開始日にオペレーティング・リースとして分類されると仮定します。このシナリオにおいて、ASC842-10-65-1(s)は、借手はキャピタル・リース資産および負債の帳簿価額の認識を中止し、この 2 つの差異を前払賃料または未払賃料として処理するよう規定しています。さらに、当該ガイダンスは、借手はリース負債および使用権資産を認識しなければならないと規定しています。使用権資産は、ASC840 に基づいて前払リース料または未払リース料等の項目を調整後のリース負債と等しくなります。認識を中止したキャピタル・リース資産および負債の帳簿価額の差異による前払賃料または未払賃料は、適用開始日に使用権資産の計算に算入しなければならないと認められますか。

**回答:** はい。PwC は、適用開始日に認識を中止したキャピタル・リースの資産および負債の帳簿価額の差異は、オペレーティング・リースの使用権資産の測定に含めなければならないと考えます。

**質問 44:** 移行時において、ルックバック期間中に生じた、ASC360「有形固定資産」に基づく過去の減損は、オペレーティング・リースの使用権資産を含む資産グループにどのような影響を与えますか。

**回答:** FASB は、2016 年 11 月 30 日の会議において、新リース基準の適用時に、借手が過去の期間の減損の測定値や配分を調整することは意図していなかったことを明確化しました。ルックバック期間中において、現行の US GAAP に基づきオペレーティング・リースを含む資産グループが減損していた場合、過去の期間の資産グループの減損の配分は、新リース基準の適用時にオペレーティング・リースの使用権資産の測定に含めるべきではありません。代わりに、借手のオペレーティング・リースに関する使用権資産は、ルックバック期間中に現行の US GAAP(例えば、ASC420「撤退又は処分コスト債務」(企業がリース資産の使用を中止している場合)や ASC840 (借手が損失となるリース原資産をサブリースしている場合))に従って減損を評価しなければならないと認められます。ASC360 の減損の規定が当初適用日以降に適用されることとなります。

## リース構成部分

新リース基準において、企業は、リース構成部分と非リース構成部分を区分することが要求されています。しかし、借手は、原資産のクラスごとの会計方針の選択として、関連するリース構成部分と非リース構成部分を区分せず、代わりに、個々の独立したリース構成部分と関連する非リース構成部分を単一のリース構成部分として会計処理することを選択できます。

移行時において、借手は、現行の US GAAP の下でオペレーティング・リースに分類されるリースに関する負債を、(1) 残存最低支払賃料(ASC840 に定義)の現在価値、および(2) 新リース基準で定義されている残価保証に基づいて借手が負担する可能性の高い金額の現在価値の合計額と等しい金額として測定することを要求されています。

**質問 45(a):** 新リース基準に基づく移行時のリース負債の算定の目的上、借手は、移行時(すなわち、ルックバック期間中)にリース構成部分と非リース構成部分を区分しない会計方針を選択することはできますか。

**回答:** 「最低支払賃料」という用語は、ASC840 で定義されておらず、「最低リース料」の説明は不明確です。

借手に関して、現行のガイダンスは、最低リース料にはリース期間にわたって要求される最低支払賃料が含まれていると述べています。また、最低リース料は借手がリース不動産に関連して義務付けられる支払で構成されていると述べています。最低リース料の分類テストの目的上、貸手が支払う保険、維持管理、および税金などの履行コストは除外されます。これに基づき、最低リース料には履行コストが含まれることが含意されており、したがって、最低リース料の分類テストの目的上、これを除外する必要があることとなります。このように、移行の目的上、履行コストを最低支払賃料に含めなければならないか、あるいは最低支払賃料から除外しなければならないかが不明確です。

現行のガイダンスが不明確であるため、PwC は、オペレーティング・リース総額(すなわち、固定額の支払賃料に履行コストを含むリース)の借手は、移行時において、リース構成部分から履行コスト(固定資産税、保険、および維持管理)を区分しないことを選択できると考えます。

履行コスト以外の非リース構成部分に関して、PwC は、借手が発効日以後に関連する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を原資産のクラスごとに選択する場合に限り、移行時において借手が関連するリース構成部分から非リース構成部分を区分しない選択を行うことに反対しません。

**質問 45(b):** 借手が、移行時において、リース構成部分から履行コストだけを区分しない会計方針の選択を行う場合、借手は、その選択を将来に向けて適用し続けなければなりません。逆に言うと、移行時において、借手が関連するリース構成部分からすべての非リース構成部分を区分する会計方針を選択する場合、発効日以後に新たに締結したリース契約について、関連する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を選択することは可能ですか。

**回答:** この質問に説明されているどのシナリオにおいても、PwC は、借手が移行の目的上、選択したアプローチは、借手が発効日以降に利用できる会計方針の選択とは無関係であると考えます。

**質問 45(c):** 移行時に関連するリース構成部分から履行コストを区分するか区分しないかについての借手の選択は、見直しの契機となる事象または新たなリース契約とみなされない条件変更に関する事後的な会計処理にどのような影響を与えますか。借手は、移行時において、関連するリース構成部分から履行コスト以外の非リース構成部分を区分する会計方針を選択していると仮定します。

**回答:** PwC は、移行時においてどの構成部分を区分するか、あるいは区分しないかに関する借手の選択は、発効日以降にも継続して使用すべき会計単位を創出すると考えます。例えば、リース料総額は、貸手が提供する維持管理(履行コスト)および(維持管理に関連しない)付随的サービスの 2 つの非リース構成部分を含むと仮定します。借手が、移行時においてリース構成部分から維持管理を区分しないことを選択する場合、移行時に設定された 2 つの会計単位(すなわち、リース構成部分および付随的サービスである非リース構成部分)は、発効日以後において新たなリース契約ではない条件変更または再測定が生じた場合であっても、首尾一貫していなければなりません。借手が発効日以降に開始した新たなリース契約に関連するリース構成部分から非リース構成部分を区分する会計方針を選択するかどうかにかかわらず、移行時に設定した会計単位を維持しなければなりません。

## 貸手の経過措置

貸手が実務上の便法の一括適用を選択しない場合、貸手は新ガイダンスに基づいてリースの分類を見直さなければなりません。新リース基準への移行時に、過去にオペレーティング・リースとして分類されていたリースが販売型リース(STL)または直接金融リース(DFL)として分類されたり、過去に販売型リース/直接金融リースとして分類されていたリースがオペレーティング・リースとして分類されたりする可能性があります。例えば、リース開始日が資産の経済耐用年数の終了時または終了に近い場合には現在価値の分類要件の適用の免除が中止されるため、ASC840 に基づくオペレーティング・リースが新リース基準の下では販売型リースに分類される可能性があります。

貸手が事後的判断の実務上の便法の適用を選択し、実務上の便法の一括適用を選択しない場合にも、リース分類の変更が生じる可能性があります。例えば、借手がリースを延長もしくは終了するまたは原資産を購入するオプションを行使するか行使しないかが合理的に確実かどうかに基づいて貸手が決定するリース期間は、貸手が発効日に事後的判断を選択した(分類の変更をもたらす可能性がある)場合と異なるものとなる可能性があります。

実務上の便法の一括適用または事後的判断の実務上の便法の選択は、企業が借手である場合と貸手である場合の両方において、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。

レバレッジド・リースについては、新リース基準では、リースが発効日後の条件変更が行われない限り適用除外となります。

**質問 46:** 貸手が、新リース基準の適用時に実務上の便法の一括適用を選択していると仮定します。ルックバック期間中に ASC840 に基づくオペレーティング・リースまたは販売型リースもしくは直接金融リースの条件変更が行われる場合の会計処理はどのようになりますか。

**回答:** ASC842 の経過措置は、このようなシナリオの会計処理に関するガイダンスを提供していません。PwC は、ルックバック期間中にリースの条件変更が行われた場合には、貸手は ASC840 の条件変更のガイダンスに従わなければならないと考えます。ルックバック期間後の条件変更については、新リース基準に基づく条件変更のガイダンスに従わなければなりません。

## 収益およびリース構成部分への契約対価の配分

**質問 47:** 企業は、新収益認識基準の適用時に、契約対価を収益構成部分とリース構成部分に再配分することが要求されていますか。

**回答:** この質問は、企業が新リース基準の前に新収益認識基準を適用するという状況において提起されました。

企業が新収益認識基準と新リース基準を同時に適用し、かつ新リース基準における実務上の便法の一括適用を選択している場合、企業は、リース構成部分の会計処理の見直し(新収益認識基準に基づいて修正再表示された契約のリース構成部分と非リース構成部分の間の配分を含む)を要求されません。しかし、新収益認識基準の移行ガイダンスは、企業が新リース基準の前に新収益認識基準を適用する場合について、この要求事項の免除を明示的に提供していません。

FASB は、2017 年 6 月 21 日の会議において、企業が新収益認識基準を適用する場合、既存のリース基準の適用範囲に含まれるリース構成部分に契約対価を再配分すべきではないことを明確化しました。さらに、FASB は、この件に関してさらなる基準設定は必要ないという所見を述べています。

## 外国通貨

新リース基準における移行ガイダンスは、企業の機能通貨以外の通貨建のリースにおける為替レートの影響の会計処理方法に対応していません。その結果、いくつかの質問が提起されています。

**質問 48:** ASC842 への移行において、既存のオペレーティング・リースに関する借手のオペレーティング・リース負債および使用権資産の測定の目的上、または表示されている最も古い期間現在で販売型リースもしくは直接金融リースに再分類されるオペレーティング・リースにおける貸手の正味リース投資未回収額の測定目的上、リース料の算定に使用しなければならないのはどの為替レートですか。

**回答:** ASC840 の下でオペレーティング・リースに分類されたリースについて、借手は、財務諸表に表示される最も古い期間(例えば、12月決算の公開企業であれば2017年1月1日現在の既存のリースについて)の使用権リースおよびリース負債を当初認識しなければなりません。どの為替レートを使用すべきかについては、次の2つのアプローチがあります。

- (a) リース負債および使用権資産の両方のリース料を算定するために、表示されている最も古い期間の為替レートを使用する。
- (b) 使用権資産は非貨幣性資産であるため、使用権資産のリース料の算定にリース開始日時点の為替レートを使用する。リース負債は貨幣性負債であるため、リース負債のリース料の算定に表示されている最も古い期間の為替レートを使用する。使用権資産とリース負債の間の差異については、期首利益剰余金に対する調整として認識することになる。

PwC は、新リース基準の移行ガイダンスは当初にその他の項目について調整したリース負債と使用権資産とを等しくすることを要求しているため、(a)のアプローチが合理的であると考えます。これは、適用開始日時点の為替レートをを用いることによって達成されます。さらに、ASC830-20-30-1 は、「外国通貨による取引が認識される日付時点において、それぞれの資産および負債は、その日付時点で有効な為替レートを使用して、報告企業の機能通貨で当初に測定しなければならないものとする」と述べています。その結果、借手は、使用権資産およびリース負債の当初認識日(12月決算の公開企業(public business entity)については、既存のオペレーティング・リースについて2017年1月1日)現在の為替レートを使用することになります。

同様に、(a)のアプローチは、貸手にとっても、販売型リースまたは直接金融リースに再分類される既存のオペレーティング・リースについて、財務諸表に表示される最も古い期間に正味リース投資未回収額を認識することが合理的であると考えられます。

**質問 49:** ルックバック期間中に販売型リースまたは直接金融リースに再分類された借手のオペレーティング・リースおよび貸手のオペレーティング・リースの外国通貨の利得または損失は、適用開始日後にどのように会計処理しなければなりませんか。

**回答:** 新リース基準の ASC842-10-65-1(d)の移行ガイダンスは、「企業は、表示されている最も古い比較期間の期首時点で資本を調整し、財務諸表に表示されるそれぞれの過去の期間についてのその他の比較金額を、このパラグラフに関連する保留中の内容がこれまでも適用されていたかのように、開示しなければならない。」と述べています。

適用開始日後、ASC842-10-65-1(d)の一般的な移行ガイダンスに基づき、ルックバック期間中(すなわち、12月決算の公開企業については2017年と2018年)の損益計算書は、リースに関連する貨幣性の資産および負債に対する外国為替レートの変動の影響を遡及的に反映させるために再計算しなければなりません。



## セール・アンド・リースバック

新リース基準におけるセール・アンド・リースバック取引に関する移行ガイダンスは、過去のセール・アンド・リースバック取引が ASC840 に基づくセール・アンド・リースバック会計の要件を満たす場合、移転した資産が新リース基準に基づく売却であったかどうかを見直す必要はないと述べています。

過去のセール・アンド・リースバック取引が、ASC840 に基づくセール・アンド・リースバック会計の要件を満たさず、新リース基準の発効日時点においても売却の要件を満たさないままである場合、企業は、ルックバック期間のいずれかの時点で新リース基準に基づく売却が発生していたかどうかについて見直しを行わなければなりません。新リース基準の下は売却が発生していたとみなされる場合、この取引を売却のみなし日付から修正遡及法に基づいて会計処理しなければなりません。

移行ガイダンスは、リースバック取引をルックバック期間中に適用される借手および貸手の移行ガイダンスに基づいて会計処理することを要求しています。

新リース基準の発効日より前に存在していたセール・アンド・リースバック取引の移行に関連していくつかの質問が提起されています。

**質問 50:** 貸手は、新リース基準の発効日前に存在しており ASC840 の下では要件を満たさなかったセール・アンド・リースバック取引に対して、新リース基準のセール・アンド・リースバック取引に関する移行ガイダンスを適用しなければなりませんか。

**回答:** 経過措置は、新リース基準の発効日までの期間において ASC840 に基づくセール・アンド・リースバック会計処理の要件を「満たさなかった」取引について、ルックバック期間中に売却としての要件を満たすかどうかの判断のために新リース基準の下での見直しを行うことを要求しています。ASC840 に基づくセール・アンド・リースバック・モデルは貸手に適用されませんでした。新リース基準のセール・アンド・リースバック・モデルは貸手にも適用されるため、過去には売却の要件を満たしていなかったセール・アンド・リースバック取引に関する新リース基準の移行ガイダンスが貸手の会計処理に適用されるかどうかは不明です。この質問に対応するためには、以下の 2 つのアプローチが考えられます。

1. 貸手は、発効日前に発生した ASC840 の下では「要件を満たさなかった」過去のセール・アンド・リースバック取引が、新たなリース基準の下でもルックバック期間中に引き続き要件を満たしていなかったかどうかを決定するための見直しを行わなければならない。そのような取引が新リース基準に基づく売却の要件を満たさない場合、買手(貸手)は、その取引を金融取引、すなわち、売手(借手)に対する貸付金として会計処理しなければならない。
2. ASC840 に基づくセール・アンド・リースバック・ガイダンスは貸手に適用できないため、買手(貸手)は、ASC840 の下ではセール・アンド・リースバック会計処理の要件を満たさなかった過去のセール・アンド・リースバック取引について行われた購入の会計処理を見直すべきではない。その代わりに、買手(貸手)は、購入として会計処理された取引のリースバック部分を通常の貸手の移行ガイダンスに従って会計処理しなければならない。

PwC は、新リース基準に基づいて購入として会計処理された取引を買手(貸手)が見直さなければならないというのは、FASB の意図するところではなかったと理解しています。したがって、PwC は、オプション(2)が適切なアプローチであると考えます。

**質問 51:** 要件を満たさないセール・アンド・リースバック取引が ASC840 の下で要件を満たさないビルド・トゥ・スーツ取引から生じている場合、借手は、新リース基準の発効日より前から存在している ASC840 の下では要件を満たさないセール・アンド・リースバック取引に対して、新リース基準に基づくセール・アンド・リースバック取引に関する移行ガイダンスを適用しなければなりませんか。

**回答:** ASC840 および新リース基準では、ビルド・トゥ・スーツ取引が要件を満たしていないために、建設プロジェクトの所有者であるとみなされる借手は、その取引がセール・アンド・リースバック会計の要件を満たしているかどうかを決定するために、建設完了時に当該取引を評価しなければなりません。

新リース基準の移行ガイダンスは、(ルックバック期間前または期間中のいずれかの)建設完了時点において ASC840 に基づくビルド・トゥ・スーツ・ガイダンスの要件を満たしていなかったために ASC840 の下でセール・アンド・リースバック・ガイダンスの要件を満たさなかった取引の移行を明確に扱っていません。PwC は、そのような場合、取引がセール・アンド・リースバック・ガイダンスの要件を満たさなかった理由は ASC840 のビルド・トゥ・スーツ・ガイダンスを満たさなかったことであるため、借手は、ビルド・トゥ・スーツの要件を満たさなかった取引に適用される移行ガイダンスを適用する資格がある、すなわち借手は要件を満たさなかったセール・アンド・リースバック取引にセール・アンド・リースバック取引に関する移行ガイダンスを適用しなくてよいこととなります。その代わりに、借手は、ルックバック期間の開始日またはリースが ASC840 に基づく会計上の所有者であると判定された日付のいずれか遅い時点で、計上済みの資産および負債の認識を中止し、もし差異があれば資本に対する調整として計上します。当該日付後に、借手は、当該リースについて借手の移行に関する要求事項を適用することになります。

## ビルド・トゥ・スーツ・リース

ASC840 の下では、リース資産の建設（「ビルド・トゥ・スーツ」契約）に関与する借手は、主に経済的リスクを基礎とするモデルに基づいて、借手を建設期間中の資産の会計上の所有者とみなすべきかどうかを評価しました。借手が建設中の資産の所有者であるとみなされた場合、借手は、建設完了時点で、ASC840 に基づくセール・アンド・リースバックのガイダンスを適用することになります。新リース基準の下では、借手が資産を支配しているかどうかを基礎とする新しいビルド・トゥ・スーツ・モデルを借手と貸手に適用することが可能です。借手が建設期間中に資産を支配している場合、現行の US GAAP と同様に、借手は、あたかも建設期間中の資産の所有者であるかのように建設コストを資産化し、貸手が拠出した金額について負債を認識します。借手は、建設完了時に契約がセール・アンド・リースバックの会計処理の適用要件を満たしているかどうかを判定するために、新しいセール・アンド・リースバック・モデルを適用します。しかし、現行の規則と異なり、ビルド・トゥ・スーツおよびセール・アンド・リースバックに関する新しい規則は貸手にも適用されます。そのため、借手が建設プロジェクトを支配している状況においては、貸手は、支払額を借手に対する貸付金として認識することになります。

新リース基準の移行ガイダンスは、ルックバック期間中に締結された、またはルックバック期間の期首時点で存在した ASC840 に基づくビルド・トゥ・スーツ取引に関与した借手に対して、以下のガイダンスを提供しています。

- 借手が、ASC840 のビルド・トゥ・スーツ・ガイダンスに基づく要求事項を満たすことができなかったために資産および負債を認識した場合、表示された最も古い比較期間の期首と ASC840 に基づき借手が建設中の資産の会計上の所有者であると判定された日付のいずれか遅い時点でそうした資産および負債の認識を中止し、差異がある場合は、資本への修正として計上しなければなりません。借手は、その後、リース契約に借手の移行ガイダンスを適用する。
- ルックバック期間の期首時点より前に建設が完了し、ビルド・トゥ・スーツ取引が ASC840 に基づくセール・アンド・リース・バック会計の適用要件を満たさない場合、借手は、そのリース契約について、借手の移行要求事項に従わなければならない。

**質問 52:** 借手は、ルックバック期間中に存在したビルド・トゥ・スーツ取引について、ビルド・トゥ・スーツ取引に関する新しいガイダンスに基づいて評価し、会計処理しなければなりませんか。

**回答:** 新リース基準は、ルックバック期間中に存在したビルド・トゥ・スーツ取引に対し、新しいビルド・トゥ・スーツ・モデルをどのように適用すべきかを具体的に取り上げていません。PwC は、会計処理はプロジェクトの進行状況によって異なると考えます。

- 建設プロジェクトの結果として発効日に借手によって認識された資産および負債がない（すなわち、借手は建設期間中において ASC840 に基づく所有者ではなかった、またはその取引がセール・アンド・リース・バックとしての要件を満たしている）場合、PwC は、借手は、発効日において、そのリースについて通常のリース取引の要求事項に従わなければならないと考えます。
- 発効日時点において建設が完了しており、その建設プロジェクトの結果として発行日時点で借手が資産および負債を認識している場合、PwC は、借手は ASC842-10-65-1(u)(1)に従ってそうした資産および負債の認識を中止しなければならないと考えます。差異がある場合は、資本への修正として計上しなければなりません。借手は、その後で通常のリースの移行ガイダンスに従います。
- 発効日時点において建設が進行中である場合、PwC は、この取引は新リース基準の支配を基礎とするビルド・トゥ・スーツ・モデルに基づいて見直し なければならないと考えます。新リース基準に基づき、借手が建設中の資産を支配しているとみなされる場合、借手はその建設中の資産を、表示されている最も古い期間または建設中の資産に係る支配が確立した日付のいずれか遅い方で認識しなければなりません。さらに、建設中の資産を支配している借手は、その後、この取引を新リース基準のセール・アンド・リースバックに関する規定に基づいて評価する必要があります。

## 次のステップ

2017年6月21日の会議において、FASBは、新リース基準に対する16件の技術的修正および改善を提案する会計基準アップデート(ASU)案を起草し、コメント募集期間を45日間とするよう、FASBスタッフに指示しました。

新リース基準を早期適用している企業について、FASBは、本ASU案は公表と同時に発効し、新リース基準の移行ガイダンスに従うものとすることを決定しました。新リース基準を未適用の企業については、本ASU案の発効日および経過措置は、新リース基準の発効日および経過措置と同じとなります。PwCは、企業が適用のための作業を進めるに連れて、追加的な論点が識別されると見込んでいます。さらに、PwCは、これらの論点が業種別の作業部会、会計事務所、FASB、規制当局間の議論を通じて解決されることを期待します。特定の論点に関する見解は、これらの進行中の議論の結果として変化する可能性があります。PwCは、追加的な論点の定期や合意見解の形成に合わせて、最新情報を提供する予定です。

本 In transition の論点は、懸念すべき領域を識別するため、企業が適用のための作業を開始または加速する必要性を強調しています。新リース基準および借手と貸手に重要な影響を与える可能性のある他の基準との間に、相互に関係する領域があります。企業は、移行時およびその後の期間に関する本基準の適用に必要なデータを入手するプロセス、統制、システムの整備と導入のための時間が必要となるでしょう。さらに、企業は、新リース基準が企業の財務諸表に重要な影響を与える範囲について、潜在的な影響を利害関係者伝える方法の検討を開始すべきです。

PwC は、幅広い利害関係者に関連するテーマを扱った新リース基準に関連する以下の資料を作成しています。

- PwC Guide: Leases (原文英文のみ)
- In brief US2016-05「リース会計：待望されていた FASB の基準の公表」
- In the loop – Are leases embedded in your contracts? (原文英文のみ)
- In the loop – Lessor accounting: how the new lease and revenue standards interact (原文英文のみ)
- In depth US2016-02「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」
- 業種別の補足資料が利用可能 (原文英文のみ)
  - 自動車 (Automotive)
  - 通信 (Telecommunications)
  - エネルギー (Energy)
  - エンターテインメントおよびメディア (Entertainment and media)
  - 高等教育 (Higher education)
  - 保険 (Insurance)
  - 医薬およびライフサイエンス (Pharmaceuticals and life sciences)
  - 小売および消費財 (Retail and consumer)
  - テクノロジー (Technology)
  - 運輸および物流 (Transportation and logistics)

各資料のコピーについては、上記タイトルをクリックしてください。資料について質問がある PwC のクライアントの方は、エンゲージメント・パートナーにご連絡ください。また資料にご興味のある方は、最寄りの PwC オフィスの担当パートナー ([www.pwc.com](http://www.pwc.com)) までお問い合わせください。

## 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。

© 2018 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.

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](http://www.cfodirect.pwc.com), PwC's online resource for financial executives.