

注:本資料は Deloitte & Touch LLP が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。  
この日本語版については有限責任監査法人トーマツにお問合せください。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、英語版ニュースレターの補助的なものです。あくまで英語版が(正)となります旨、ご了承下さい。

## 目次

- 新ガイダンスのスナップショット
- 範囲
- 短期リース
- リースの定義
- リースの分類
- リース期間
- リース支払い
- 割引率
- 借手の会計処理
- 貸手の会計処理
- 発効日
- 付録 A—取決めがリースであるか、リースを含むかの評価
- 付録 B—その他の重要規定
- 付録 C—表示規定
- 付録 D—開示規定
- 付録 E—移行措置
- 付録 F—導入に関する考慮事項

## かかってきなさい！

## FASB の新基準は、ほとんどのリースを貸借対照表に計上する

ジェームズ・バーカー (James Barker)、トレバー・ファーバー (Trevor Faber) 及びティム・コルバー (Tim Kolber) (デロイト&トウシュ LLP)

ほぼ 10 年間にわたる検討の末、FASB は最終的にリースに関する会計に係る新基準である ASU2016-02<sup>1</sup>を発行した。IASB は、それ自身の基準である IFRS 第 16 号<sup>2</sup>を 1 月に発行した。当プロジェクトは、コンバージェンスに対する努力がなされ、両審議会は共同討議を進めたが、二つの基準間にいくつかの顕著な差異が存在する。我々は、以下の表でそれらを強調している。

リース・プロジェクトの主要目的は、借手のオペレーティング・リースに関連するオフ・バランス・シート・ファイナンスに関連する懸念に対処することであった。しかしながら、全てのオペレーティング・リースを貸借対照表に記帳すべきことを要求するアプローチの開発は、小さなタスクではないことを証明した。当プロセスの過程で、両審議会は、(1)取決めがサービスかリースか、(2)取決めに関して借手の貸借対照表に当初記帳すべき金額はいかほどか、(3)借手の包括利益計算書におけるリースの影響を反映する方法 (FASB と IASB がコンバージェンスできなかった点) 及び(4)費用対効果の高い手法による帰結となる会計処理の適用方法等の質問に取り組まなければならなかった。

したがって、FASB の新基準は、ほとんどのリースを貸借対照表に計上する借手モデルを導入している。当基準はまた、FASB の新収益認識基準である、ASC606 のそれと、新貸手モデルの特定の基礎的原則との整合を図っている (例えば、回収可能性が考慮されるべき方法の評価及びいつ利益が認識されるかの判定)。さらに当 ASU は、現行のほぼ 40 年間の長きにわたるリース・モデルに関連するその他の懸念に対処している。例えば、リース分類判定に係る現行米国会計基準の明確な線引きによるテスト (bright-line test) 使用の要求を排除している。また、貸手が、残存資産の価値変動に対するエクスポージャーにおける追加的透明性及び彼らのそのエクスポージャーを管理する方法を提供することを要求している。

新基準は、公開ビジネス事業体に関しては、2019 年 1 月 1 日開始暦年期間から発効し、その他の全ての事業体に関しては、2020 年 1 月 1 日開始暦年期間から発効し (さらなる情報については、**発効日**セクションを参照のこと)、リース会計への包括的変更を表象し、結果として、事業体は、移行期間及びそれ以降の期間にわたり、重要な導入上の挑戦に直面するであろう。それらは例えば、以下の事項に関連するものである。

- 判断の適用及び見積もり。
- データ収集、保管及び維持の複雑性の管理。
- 報告規定に準拠するために必要な計算を実施する能力を確保するための情報技術システムの強化。

新基準に係る 3 月 15 日午後 2 時 (東部夏時間) 開催の **Dbriefs Webcast** に参加下さい。

<sup>1</sup> FASB Accounting Standards Update No. 2016-02, *Leases*. The ASU supersedes FASB Accounting Standards Codification (ASC) Topic 840, *Leases*, and creates ASC 842, *Leases*. FASB 会計基準編纂書リファレンスのタイトルについては、デロイトの「**FASB 会計基準編纂書におけるトピック及びサブトピックのタイトル**」参照のこと。

<sup>2</sup> IFRS 16, *Leases*. IASB の基準に関するさらなる情報については、デロイトの 2016 年 1 月 13 日付 *IFRS in Focus* を参照のこと。

- ・ リースに関連する、内部統制及びその他のビジネス・プロセスの改善。
- ・ 財務制限条項が影響を受ける可能性が高いか否かの判定。もしそうであれば、違反回避のための貸主との協働。
- ・ 法人所得税含意への対処。

事業体による導入上の考慮事項に関するさらなる情報については、当 *Heads Up* の付録 F を参照のこと。

当 *Heads Up* は、ASU2016-02 による FASB の新リース会計モデルの包括的な概観を提供しており、多くの適用上の考慮事項を強調している。当 *Heads Up* はまた、当基準の特定の主要側面を詳述する、以下の付録を含んでいる。

- ・ 付録 A—取決めがリースであるか、リースを含むかに関する評価。
- ・ 付録 B—その他の重要規定（議論されているトピックには、リースの修正、リースと非リース要素への分離、及びセール・アンド・リースバック取引の会計が含まれる）。
- ・ 付録 C—表示規定。
- ・ 付録 D—開示規定。
- ・ 付録 E—移行措置。
- ・ 付録 F—導入上の考慮事項。

## 新ガイダンスのスナップショット

以下の表は、ASU2016-02 及び IFRS 第 16 号による新規リースモデルの主要条項を強調している。

主要条項	ASU 2016-02	IFRS 第 16 号
範囲	<p>範囲は、全ての有形固定資産 (PP&amp;E) のリースを含んでおり、以下は除外される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 無形資産のリース。</li> <li>・ 非再生資源を探索する、又は使用するためのリース。</li> <li>・ 生物資産のリース。</li> <li>・ 棚卸資産のリース。</li> <li>・ 建設中資産のリース。</li> </ul>	<p>範囲は、全ての資産のリースを含んでいる (PP&amp;E に限定されない)。例外は、ASU2016-2 におけるそれと類似している。また、借手は、無形資産のリースに対して当ガイダンスの適用を選択することが可能である。</p>
短期リース	<p>借手は、リース期間にわたり、定額法で短期リースに係る支払いを認識する可能性がある (今日におけるオペレーティング・リースの認識に類似した方法により)。これらのリースは、借手の貸借対照表に反映されないことになる。</p> <p>短期リースは、リース期間が 12 ヶ月未満であるリースであると定義され、借手が行使することが合理的に確かである購入オプションは含まない。</p>	<p>借手は、リース期間にわたり、定額法で短期リースに係る支払いを認識する可能性がある (今日におけるオペレーティング・リースの認識に類似した方法により)。これらのリースは、借手の貸借対照表に反映されないことになる。</p> <p>短期リースは、リース期間が 12 ヶ月未満であるリースであると定義され、購入オプションは含まない。</p>

主要条項	ASU 2016-02	IFRS 第 16 号
リースの定義	<p>リースは、「対価と交換に、一定期間にわたり、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引き渡す契約又は契約の一部」であると定義される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• リース資産は、明示的(例えば、連番による)又は黙示的に(例えば、リース契約を満足するに利用可能な資産のみ)、具体的に同一物認定可能でなくてはならない。 <ul style="list-style-type: none"> <li>◦ 実質的な交換権が検討される必要があろう。</li> <li>◦ より大きな資産の物理的に識別可能な部分は、具体的な資産を表象しうる(例えば、建物の一フロア)。</li> <li>◦ より大きな資産のキャパシティの部分は、一般的に具体的な資産を表象しないであろう(例えば、保管タンクの一定割合)。</li> </ul> </li> <li>• リース契約は、具体的な期間にわたり特定された資産の使用を支配する権利を引き渡すものである。顧客は、顧客が以下を有している場合に、特定された資産を支配している。 <ul style="list-style-type: none"> <li>◦ その使用による経済的便益の実質的に全てを獲得する権利を有する。</li> <li>◦ その使用を指図する権利を有する。</li> </ul> </li> </ul>	<p>リースは、「対価と交換に、一定期間にわたり、資産(原資産)を使用する権利を引き渡す契約又は契約の一部」であると定義される。</p>
少額資産のリース	<p>米国会計基準では、例外はない。しかしながら、FASB は事業体は、合理的な資産化方針の採用が可能となるであろうと信じており、その下では事業体は、特定閾値を下回る特定リース資産及び負債を認識しないであろうと信じている。</p>	<p>借手は、少額資産をリース期間にわたり、定額法で支払いを認識してもよい(今日のオペレーティング・リースの認識と類似した方法で)。これらのリースは、借手の貸借対照表上反映されないことになる。IFRS 第 16 号は、「少額」を定義していないものの、IASB が討議の過程で例外の議論をしていた際には、審議会は、5,000 ドル未満の資産に参照していた。</p> <p>加えて、事業体は、合理的な資産化方針の採用が可能となるであろう。その下では事業体は、特定閾値を下回る特定リース資産及び負債を認識しないこととなる。</p>
借手の会計処理	<p>リース開始日時点では、借手は以下を認識する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• リース債務に関する負債(当初は、リース期間にわたり未だ支払われていない将来リース支払いの現在価値で測定される)。</li> <li>• リース開始時点及びそれより前のリース支払い、リース・インセンティブ、並びに初期直接コストに関して調整されたリース負債と同額の、原資産の使用権に関する資産(すなわち、使用権(ROU)資産)。</li> </ul>	
	<p>借手は、リース負債の事後の会計処理に当たり、実効金利法を使用するであろう。</p> <p>二つのアプローチ、すなわち、(1)ファイナンス・リース・アプローチと(2)オペレーティング・リース・アプローチが、ROU 資産の事後償却に使用される。</p> <p>ファイナンス・リース・アプローチでは、ROU 資産は一般的に、定額法で償却される。この償却は、リース負債に関する金利と結合されている場合には、金利と償却が別個に表示されている損益計算書上、逓減型費用(front-loaded expense)プロファイルの結果となる。</p> <p>対照的にオペレーティング・リース・アプローチは一般的に、損益計算書上、単一の表示項目として表示される、定額費用プロファイルの結果となる。</p> <p>どちらのアプローチを適用するかは、IAS 第 17 号<sup>3</sup>における現行規定に類似するリース分類規定が基礎とされる。</p>	<p>借手は、リース負債の事後の会計処理に当たり、実効金利法を使用するであろう。</p> <p>単一アプローチ(FASB のファイナンス・リース・アプローチに類似)が、ROU 資産の事後償却に使用される。</p>

<sup>3</sup> IAS 17, Leases.

貸手の会計処理

オペレーティング及びキャピタル(直接金融及び販売タイプ)・リースに関する現行の貸手会計処理アプローチを保持する。

しかしながら、リース分類規準は以下事項について変更され、もしあれば、ディーラーの利益の取り扱いが、影響を受けるであろう。

- ディーラーの利益は、当取決めが販売タイプ・リースである(すなわち、ASC606 における販売として適格な取引)場合には、販売時(up front)に認識されることになる。
- 直接金融リースにより生じるディーラーの利益は、もしあれば、リース期間にわたり、金利収益として繰り延べられ、認識されることになる。

今後、レバレッジド・リース会計は排除される(既存のレバレッジド・リースは既得権条項とされる(grandfathered))。

オペレーティング及びファイナンス・リースに関する現行の貸手会計処理アプローチを保持する。ディーラーのファイナンス・リースに係る利益は、IFRS 第 15 号<sup>4</sup>における収益ガイダンスに関係なく、販売時(up front)に認識される。

リース期間

リース期間は、借手が行使する可能性が合理的に確かである更新オプション若しくは行使しないことが合理的に確かである終了オプション又はそれらオプションの行使が貸手により支配されている場合の、選択可能期間が付随した原資産の使用権を有する解約不能期間である。借手は、リース締結後、(1)借手のアクションに直接起因する重大な事象若しくは状況の変化が存在する、(2)契約条件により、借手が、リースを延長する若しくは終了するオプションの行使(又は不行使)することを義務付けている、又は(3)従来は、行使されることが合理的に確かでないとは判定された契約を、更新若しくは終了するオプションを行使(又は不行使)することを選択する場合には、リース期間を再評価する必要があるであろう。

貸手は、リースが修正され、かつ修正後のリースが、別個の契約である場合を除き、リース条件の再評価は要求されない。

リース期間は、借手が行使する可能性が合理的に確かである更新オプション又は行使しないことが合理的に確かである終了オプションに関する選択可能期間が付随した原資産の使用権を有する解約不能期間である。借手は、リース締結後、(1)借手のアクションに直接起因する重大な事象若しくは状況の変化が存在する、又は(2)従来は、行使されることが合理的に確かでないとは判定された契約を、更新若しくは終了するオプションを行使(又は不行使)することを選択する場合には、リース期間を再評価する必要があるであろう。

貸手は、リースが修正され、かつ修正後のリースが、別個の契約である場合を除き、リース条件の再評価は要求されない。

リース支払い

リース支払いは、以下を含む。

- 固定支払い(実質的な固定リース支払いを含む)。
- リース開始日に存在する指標又はレート(すなわち、スポット・レート)を使用して算定される指標又はレート(例えば、LIBOR 又は消費者価格指標(CPI))を基礎とする変動支払い。
- 残価保証(借手に関して)により負担する可能性が高い金額、及び残存資産が借手又は第三者により保証されている金額(貸手に関して)。
- 借手が行使することが合理的に確かである更新又は終了オプションに関連する支払い。

リース支払いは、原資産の使用又は業績(例えば、収益の割合)を基礎とした変動リース支払いを含まない。

指標又はレートを基礎とした変動支払いは、リース債務がその他の理由(例えば、リース期間の変更、修正)により再評価される場合にのみ、再評価されることになる。

指標又はレートを基礎とした変動支払いは、契約キャッシュ・フローの変動がある場合(例えば、リース支払いが、CPI の変動に関して調整される)は必ず再評価されることになる。

割引率

- 借手は、利率が即座に判定可能である場合には、貸手により課される利率を使用する。利率が即座に判定可能ではない場合、リース開始日の追加借入率を借手は使用するであろう。
- 貸手は、彼らが借手に課している利率を使用する。

非公開会社の借手は、無リスク利率の使用を選択しうる。

非公開会社の借手に対する例外は提供されていない。

<sup>4</sup> IFRS 15, Revenue From Contracts With Customers.

リースの修正	<p>リースの修正は、リースの契約期間及び条件に対する変更である。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>借手/貸手は、修正が(1)追加的 ROU 資産を借手に与える、及び(2)追加的 ROU 資産の価格が、独立価格に比例している場合に<b>別個の契約</b>(すなわち、当初リースから分離)としてリースの修正を会計処理することになる。</li> <li>借手は、リース負債及び ROU 資産をリース支払いの変更に関して調整するため、修正発効日時点の割引率を使用して、<b>別個の契約ではない</b>リース修正を会計処理することになる。当該修正は、修正が既存リースの全部又は一部の終了となる帰結となる場合、損益をもたらす可能性がある。</li> <li>貸手は、ASC606 又は IFRS 第 15 号の修正ガイダンスに一般的に整合した方法で、リースの修正を会計処理することになる。</li> <li>更なる情報については、付録 B を参照のこと。</li> </ul>	
サブリース	<p>中間貸手は、主リースの原資産使用によるサブリースを分類することになる。</p>	<p>中間貸手は、主リースの ROU 資産使用によるサブリースを分類することになる。</p>
セール・アンド・リースバック契約	<p>取引は、(1)ASC606 における販売として適格でない場合、又は(2)リースバックがファイナンス・リースではない場合、販売としてみなされないことになる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>再購入オプションは、販売でないことになる。但し、(1)当オプションの行使価格が公正価値であり、かつ(2)市場において即時に利用可能な代替的資産が存在する場合を除く。</li> <li>取引が販売として適格である場合には、当該取引の利益全体が認識されることになる。</li> </ul>	<p>取引は、IFRS 第 15 号における販売として適格でない場合、販売としてみなされないことになる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>再購入オプションは、常に販売でないことになる。</li> <li>販売として適格な取引に関しては、利益は、販売された資産の残存部分に関連する金額に限定されることになる。借手にリースバックされた原資産に関連する利益金額は、借手の ROU 資産と相殺されることになる。</li> </ul>

## 範囲

現行規定による範囲と同様に、新規ガイダンスの範囲は、PP&E のリースに限定される。範囲には、(1)無形資産のリース、(2)鉱物、原油、天然ガス及び類似の非再生資源を探索、又は使用するためのリース、(3)生物資産のリース、(4)棚卸資産のリース、及び(5)建設中資産のリースは含まれない。

**編集者注:**2013年5月に両審議会により発行された提案では、リース会計ガイダンスの範囲には、棚卸資産(例えば、予備部品及び補充品)及び建設仮勘定(CWIP)が含まれていた。しかしながら、構成員は、当ガイダンスが、リースとして会計処理される可能性がある CWIP、ビルド・トゥ・スーツ取引(ここでは、顧客が建設活動に関与している)に対して適用されるかについて懸念を表明した。その対応として、FASB は、2015年遅くに当ガイダンスの範囲を再検討し、PP&E に限定することを決定した。しかしながら、リース開始前における建設中の原資産の借手による支配、及び関連考慮事項に対するガイダンスを含むことも決定した。追加的情報については、付録 B における**ビルド・トゥ・スーツ契約**を参照のこと。

## 短期リース

当 ASU では、借手は、その期間が 12 ヶ月未満であり、借手が行使することが合理的に確かである購入オプションを含まないリースを貸借対照表に記帳しない(資産クラスごとに)選択することが可能である(すなわち、現行米国会計基準におけるオペレーティング・リースに似たリースの取り扱い)。リースが当選択に関して適格であると判定するに当たり、借手は、それらがリース期間の一部とみなされる場合のみ、更新オプションを含むことになる(すなわち、借手が行使することが合理的に確かであるオプション以下の**リース期間**セクションを参照)。

このオプションを選択する借手は、リース支払いを定額法で、リース期間にわたり費用として認識することになる。借手はまた、短期リースに関する特定の情報を開示することが要求されることになる。リース期間が、12ヶ月を超えて増加する場合、又は借手が、原資産を購入するオプションを行使することが合理的に確かとなる場合、借手は、もはや短期リースの例外を適用することができず、当該リースを、その他のリースと同様に会計処理することになる。

#### 設例 1—短期リース

##### シナリオ 1—短期リース規準が満足される。

会社 A(借手)は、6ヶ月間にわたりクレーンをリースする取決めを締結した。また、追加で9ヶ月まで(3ヶ月ずつ追加する)期間を延長するオプションを有している。当プロジェクトの性質を検討後、Aは、9ヶ月間のみ当クレーンを使用すると予想し、したがって、三つのうち一つの更新オプションのみを行使することが合理的に確かである、と判定した。リース期間は12ヶ月超ではない(この場合は9ヶ月)ため、Aは、短期リースの例外を選択することができることになる。

##### シナリオ 2—短期リース規準が満足されない。

会社 A(借手)は、6ヶ月間にわたりクレーンをリースする取決めを締結した。また、追加で9ヶ月まで(3ヶ月ずつ追加する)期間を延長するオプションを有している。当プロジェクトでクレーンが使用されるのは、完了までに15ヶ月を要すると予想されている。

当プロジェクトの性質を検討後、Aは、15ヶ月間クレーンを使用すると予想し、したがって、三つの更新オプションを行使することが合理的に確かであると判定する。予想リース期間は12ヶ月超であることから、Aは、短期リースの例外を適用することができないことになり、むしろ、ROU資産及び対応するリース負債を貸借対照表に記帳することが要求されることになる。

## リースの定義

契約が、顧客に特定された PP&E(特定された資産)を、対価と交換に一定期間にわたって使用する権利を付与する場合、契約はリースである、又はリースを包含する。支配は、顧客が以下双方を有する場合、存在するとみなされる。

- 「[特定された]資産の使用から経済的便益の実質的全てを獲得する権利」。
- 「その資産の使用を指図する権利」。

事業体は、締結時に、契約が、リースであるか、又はリースを包含するかを識別することが要求される。事業体は、当契約が、契約の条項及び条件に対する修正事象に当たってのみ、リースである又はリースを含むか再評価するであろう。リースの締結は、実行されたリース契約の日、又はリースの主要条項及び条件に対して、当事者により確約がなされた日の何れか早い方である。

多くの場合、契約が、リースである又はリースを含むかの評価は、複雑ではない。しかしながら、評価は、取決めがサービス要素とリース要素の双方を含む場合、又は顧客と供給者の双方が原資産の使用に関する意思決定を行う場合には、より複雑となるであろう。したがって、当 ASU は、事業体による、契約がリースかリースを含むかの評価に関する多くの説例を含んでいる(当 ASU の ASC842-10-55-41 から 55-130 を参照のこと)。

以下の表は、リースの定義に関連する各主要概念を要約するものである(リースの定義に関するさらなる情報については、付録 A を参照のこと)。

概念	規定 <sup>5</sup>	所見
特定された資産の使用	<p>資産は典型的には、資産が顧客による利用可能となる時点で、契約により明示的に具体化されている、又は黙示的に具体化されている場合、特定されている。しかしながら、供給者が、使用期間を通じて、当該資産を代替する実質的な権利を有している場合には、当該資産は、「特定された資産」とはみなされない。</p>	<p>この規定は、ASC840-10-15(従前の EITF 問題 01-8<sup>6</sup>)におけるガイダンスと類似している。事業体は、特定資産を同一物認定できる(例えば、連番により)必要はないが、その代わりに、特定された資産が、当該契約充足に必要なとされるか否かを判定しなければならない。</p> <p>事業体は、リースとキャパシティ契約の峻別に、重大な判断の利用が必要となるであろう。当基準は、資産のキャパシティ部分は、それが物理的に区別可能(例えば、建物の一フロア)である場合には、特定された資産であることを明確化している。一方、より大きな資産のキャパシティ部分が、物理的に区分可能ではない(例えば、パイプラインの一部の割合)場合には、当該部分が、当該資産のキャパシティの実質的に全てを表象しない限り、特定された資産ではない。</p>
実質的な代替権	<p>供給者による資産を代替する権利は、以下の双方を満足する場合にのみ実質的である。(1)供給者が、使用期間を通じて代替的資産を代替する実務的能力を有している、また(2)供給者が、当該資産代替の権利の行使から経済的に便益を享受することになる。</p>	<p>FASB は、供給者が、使用期間を通じて、資産を代替する実質的権利を有している場合、その場合には供給者—顧客ではなく—は、当該資産の使用を支配していると理由付けたため、当規定を設定した。</p> <p>財を輸送するための特定の種類の列車を使用する契約は、代替権からの経済的便益の一例である。供給者は、代替権の行使により、便益を享受する。これは、最も有効な方法で、利用可能な車両のプールを使用しうするためである。</p>
特定された資産の使用から経済的便益を獲得する権利	<p>特定された資産の使用を支配するには、顧客は、使用期間を通じて、当該資産使用による経済的便益の実質的に全てを獲得する権利を有しなければならない。</p>	<p>資産の使用からの経済的便益には、主要アウトプット及び当該資産の副産物、並びに第三者との商業取引から実現しうる当該資産からのその他の経済的便益が含まれる。</p>
特定された資産の使用を指図する権利	<p>(1)顧客が、使用期間を通じて当該資産が使用される方法及び目的を指図する権利を有する、又は(2)当該資産が使用される方法及び目的に関する関連決定が、事前決定されており、かつ(a)顧客が、使用期間を通じて当該資産を操作する(又は他の者が操作することを指図する)権利を有しており、供給者が、操作指示を変更する権利を有しない、又は(b)顧客が、当該資産が使用されるであろう方法及び目的を事前決定する方法において、当該資産を設計した、この(1)又は(2)の何れかの場合、顧客は、使用期間を通じて、特定された資産の使用を指図する権利を有する。</p>	<p>資産の使用から生じる経済的便益に影響を与えるとみなされる関連権利。定義を充足する顧客の権利のいくつかの例は次の通りである。すなわち、(1)当該資産により創出されるアウトプットの種類を変更する権利、(2)アウトプットが創出される時期を変更する権利、(3)アウトプットが創出される場所を変更する権利、である。一方で、当該資産を維持又は操作することのみに限定されている権利は、当該資産が使用される方法及び目的を指図する権利を付与しない。</p> <p>当基準は、ソーラー・ファームのアウトプット全てを購入する契約の設例において、当該資産の設計を通じた、使用の指図の概念を描写している。当説例では、FASB は、顧客は、当該ファームの総期間を通じて意思決定は行っていないが、建設される前に、当該資産を設計した結果、使用を指図する権利を有している、と結論付けている。</p>

<sup>5</sup> Text is adapted from the ASU.

<sup>6</sup> EITF Issue No. 01-8, "Determining Whether an Arrangement Contains a Lease" (codified in FASB Accounting Standards Codification Topic 840, Leases).

## リースの分類

事業体は、リースの開始日<sup>7</sup>時点で、リースの分類の判定が要求される。当 ASU の分類規準は、借手(米国会計基準のみ)<sup>8</sup>と貸手(米国会計基準及び IFRS)の双方に適用される。当該評価は、原資産の支配が、借手に実効的に移転しているか否かに焦点を当てている(例えば、原資産の所有に関連するリスク及び経済価値の実質的に全てが、借手に移転する)。したがって、リースは、以下の規準のいずれかを満足する場合、ファイナンス・リース(借手からの視点)又は販売タイプ・リース(貸手の観点から)として分類されることになる。

- 「リースが、リース期間終了時まで、借手に原資産の所有権を移転する。」
- 「リースが、借手が行使することが合理的に確かである、原資産を購入するオプションを借手に付与する。」
- 「リース期間が、原資産の残存経済的耐用年数の大部分である。」<sup>9</sup>
- 「リース支払い総額の現在価値と(もしあれば)借手により保証される残存価値の合計額の現在価値が、……原資産の公正価値の実質的に全て、又は超過する。」
- 「原資産に、リース期間終了時点で、貸手にとって代替的な用途がないと予想されるような特別な性質がある。」

これらの規準のいずれも満足しないリース(すなわち、借手が原資産の支配を実効的に獲得しないリース)は、借手によりオペレーティング・リースとして分類され、貸手によりオペレーティング・リース又は直接金融リースとして分類されることになる。

**編集者注:** 当 ASU の分類規準によれば、貸手が借手に原資産のリスク及び経済価値の一部を移転し、第三者に残価保証(残価保険)を通じて一部を移転するとの理由により、歴史的に貸手により販売タイプ・リースとして分類されていた取決めは、もはや販売タイプ・リースとして適格ではない可能性がある。リースが販売タイプ・リースとして適格か否かの評価に当たり、FASB は、新収益認識規定と支配の定義を整合させることを決定した。したがって、リースが販売タイプ・リースとして適格であるか否かの評価は、貸手が支配を譲渡したか否かではなく、借手が有効に(実効的に)原資産の支配を獲得したか否かに焦点が当てられる。

リースが、販売タイプ・リースとして分類される基準のいずれも満足しない場合、貸手は未だ、それが、借手及び取引に関するその他の当事者に、原資産の支配を譲渡したか否かの評価が必要となることになる。したがって、貸手は、次の場合には、直接金融リースとして販売タイプ・リースに係る基準のいずれも満たさないリースを分類することになる。(1)リース支払いの現在価値と(もしあれば)残価保証(第三者により全体的に提供されうる、又は第三者保証と共に、借手により提供される保証を構成しうる)<sup>10</sup>が、「原資産の公正価値の実質的に全て、又は超える」、かつ(2)貸手が、リース支払い及び残価保証に関連する金額を回収する可能性が高い。

<sup>7</sup> リースの開始(commencement)は、貸手が借手に対して原資産を利用可能ならしめる日として定義される。

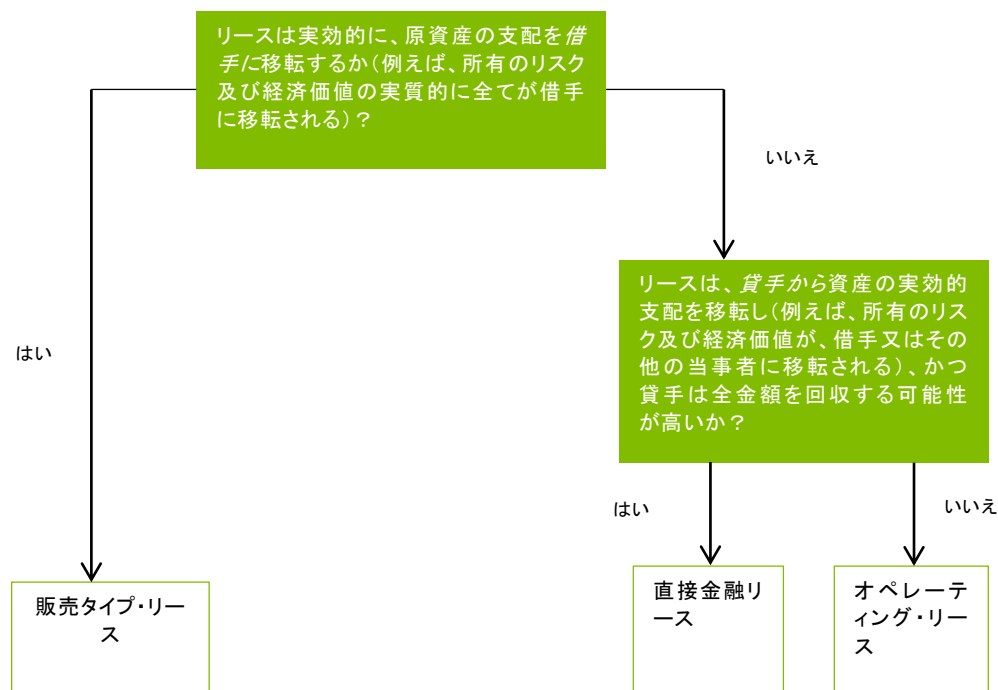
<sup>8</sup> 借手は、リースが、短期範囲除外に準拠して会計処理される場合、リースの分類判定は要求されない。さらなる詳細については付録Bを参照のこと。

<sup>9</sup> 当 ASU は、原資産の経済的耐用年数の「終了時又は終了近く」に開始(commence)されるリースに関して、このリース分類規準の例外を提供している。当 ASU は、資産の経済的耐用年数の最後の25パーセントにおいて開始(commence)されたリースは、原資産の経済的耐用年数の「終了時又は終了近く」であると言及している。

<sup>10</sup> リース支払いに借手が提供する残存価額保証の現在価値が、原資産の公正価値の実質的に全てを表象する場合には、貸手は、当該リースを販売タイプ・リースに分類することになる。



以下のフローチャートは、貸手によるリースの分類を描写するものである。



借手は、(1)リースが実質的に修正されており、当該修正が、別個の契約として会計処理されない、又は(2)リース期間の変更(例えば、借手が、更新オプションを行使することが合理的に確かであるか否かの評価の変更)、若しくは購入オプションの行使の評価の変更がある場合を除き、リースの分類の再評価を要求されない。貸手は、当該リースが事後に修正され、かつ当該修正が、別個の契約として会計処理されない場合のみ、リース分類の再評価を行うことになる。基礎となるリースの各種類の会計処理は、詳細にわたり、以下の借手の会計処理及び貸手の会計処理セクションで議論されている。

**編集者注:** 当 ASU の分類規準は、IAS 第 17 号におけるそれに類似しているが、それらは、米国会計基準の現行規定とは相違している。結果として、オペレーティング・リースとして分類されたであろうリースは、当 ASU によるファイナンス・リースとして分類される可能性がある。加えて、重要性評価に対する合理的アプローチとして、事業者は、リースはファイナンス・リースとして分類されるか否かの判定に当たり、ASC840 において存在する明白な線引き(bright-line threshold)の使用が認められる<sup>11</sup>。

加えて、企業は、不動産リースにおける土地及びその他の要素を、別個のリース要素として評価することになる。但し、そうすることの会計上の結果が重要でない場合を除く。このアプローチは、IFRS による歴史的アプローチと整合しているが、借手が、(1)当リースが、所有権移転、若しくは割安購入価格分類規準のいずれかを満足する、又は(2)土地の公正価値が、リース締結時点のリース対象不動産の公正価値総額の 25 パーセント以上である場合にのみ、土地と建物を別個に会計処理することを要求する、現行の米国基準ガイダンスからの変更を表象する。この変更は、より多くの不動産の分離し、別個のリース要素に分離する結果となる可能性がある。

## リース期間

当 ASU によれば、リース期間は、リース開始時に判定され、解約不能リース期間に加え、(1)当リースが、更新オプション若しくは終了オプションを行使しないことが合理的に確か<sup>12</sup>である、又は(2)それらオプションの行使が貸手により支配されている場合には、オプション期間が加算されるである。

<sup>11</sup> ASC840では、リースは、リース期間が原資産の残存経済的耐用年数の75パーセント以上である場合、又はリース支払いの現在価値と残存価額保証金額の現在価値の合計が、原資産の公正価値の90パーセント以上である場合、ファイナンス・リースとして分類されることになる。

<sup>12</sup> FASB は、現行米国会計基準では、「合理的に確実である」は、「合理的に保証される」閾値と実質的に同一であると言及した。

借手のオプション行使の可能性評価に当たり、貸手及び借手は、以下を考慮することになる。

- **契約基礎要素**—リースの取決めの期間(例えば、割安更新オプション、借手が、貸手にそれを返還する前に、当該資産を補修する実質的成本を発生させることの契約規定)。
- **資産基礎要素**—原資産の特有な特徴(例えば、借手が、当オプションが行使可能となる時点で未だ経済的価値を有することになる重要な建物付属設備を整備した、又は当該設備が、その他のありうる場所のない、地理的に望ましい場所に所在する)。
- **事業体特有要素**—事業体の歴史の実務、マネジメントの意図、及び産業共通実務。
- **市場基礎要素**—代替的資産のレンタル市場。

借手は、以下の場合にリース期間の再評価が要求される。

- 借手の支配に直接起因して、かつ明確に借手の支配の中で発生する重要事象又は状況の変化、及び当該事象又は状況の変化は、借手が当該リースを延長するオプションを行使すること、当原資産を購入すること、又はリースを終了させることが合理的に確かであるか否かに影響するであろう。
- 契約条項は、借手が、延長するオプションを行使する(又はリースの終了オプションを行使しない)義務を有する。
- 借手が、(1)行使されることが合理的に確かではないと従来判定していた更新オプションの行使を選択する、又は(2)行使されることが合理的に確かであると従来判定していた契約終了オプションを行使しない、ことを選択する。

貸手は、リースが修正され、当該修正後リースが別個の契約とされない限り、リース期間の再評価は要求されないことになる。

リース修正に関するさらなる情報については、[付録 B](#) を参照のこと。

#### 設例 2—借手によるリース期間の再評価

20Y1年6月15日、会社Aは、10年間(二つの5年更新オプション付き)にわたり、保管及び流通倉庫として使用される建物をリースした。会社Aは当初、リース開始日に、更新オプションのいずれも行行使しないことが合理的に確かであり、したがって、リース期間は10年であると判定した。

##### シナリオ 1—期間の再評価が要求されない。

20Y5年1月15日、倉庫のある市は、高速道路システムが著しく改善しており、それにより、Aの流通要求に関して、より望ましい倉庫所在地となった。これは、それ自身により、Aが、重要事象又は状況の変更が、Aの支配外であるため、残存更新オプションを行使するか否かの再評価を行う必要はないことになる。

##### シナリオ 2—期間の再評価が要求される。

20Y5年1月15日、Aは、見積もり耐用年数が10年である建物付属設備を整備した。当改善のコストは重要性があり、Aは今や、当改善に係る価値喪失を回避するため、更新オプションの少なくとも一つを行使することが合理的に確かである。この場合には、状況の変化が、Aのアクションに直接起因することから、再評価が要求されることになる。

## リース支払い

借手のリース債務及び ROU 資産又はリースに対する貸手の純投資の算定に当たり、リース支払いは、(1)実質的に固定支払いであるものを含む固定支払い、(2)指標又はレートを基礎とした変動支払い、(3)残価保証(借手)により借手が負う可能性が高い金額又は残価保証金額(貸手)、及び(4)借手が行使することが合理的に確かである購入又は終了オプションに関連する支払い、の合計として測定される。加えて、ROU資産の測定に当たり、借手は、そのリース支払いを、支払われた又は支払われるリース・インセンティブに関して、調整することになる。

## 実質的な固定支払いを含む固定支払い

固定支払いは、リース契約において特定されており、リース期間にわたり固定されている支払いである。固定支払いはまた、実質的に固定支払いとみなされる変動リース支払い（例えば、一フロア又は最低金額を含む変動支払い）を含む。

**編集者注:** 変動リース支払いが、事実上確かである（例えば、高度に予測可能なソーラー・ファームからのアウトプットに関する変動支払い、又は小売店が名目的な販売量を満足する場合の変動支払い）場合であっても、そのような支払いは、実質的な固定支払いとみなされないことになる。したがって、それは、借手のリース債務及び ROU 資産又は貸手のリースに対する純投資の判定に含まれないことになる。

## 変動リース支払い

事業体は、スポット指標又はリース開始時のレートの使用による、リース負債の及び ROU 資産（借手）又はリースに対する純投資（貸手）の当初測定において、指標又はレートに依存する変動リース支払いを含むことになる。対照的に、事業体は、資産の使用又は業績を基礎とした変動リース支払いは含まないことになる。借手は、当初リース債務に含まれない変動支払いを、当該債務が発生する期間において費用として認識することになる<sup>13</sup>。貸手は、当初純投資に含まれない変動リース支払いを、当該変動リース支払いの基礎となる事実及び状況における変動が発生する期間に認識することになる（例えば、「借手の売上に依存する変動支払額が発生する場合」）。

借手は、リース負債が、以下事項の結果として再測定される場合に、変動リース支払いの再評価が要求される。

- 当該リースが修正され、当該修正が、別個の契約として取り扱われない。
- リース支払いの測定から除外される変動リース支払いに係る偶発性が、変動支払いが、今やリース支払いの測定に含まれるであろうとのことで解決される（例えば、販売ターゲットを基礎とした変動リース支払いが、固定リース支払いに転換される）。
- 以下の変更がある
  - リース期間。
  - 借手が、購入オプションを行使するか否かの評価。
  - 借手が、残価保証により負うであろう可能性が高い金額。

将来期間に関連する変動は、リース債務及び ROU 資産に対する調整の結果となる。貸手は、リースが修正され、かつ修正が別個の契約として会計処理されない場合を除き、変動リース支払いの再評価は要求されない。

<sup>13</sup> 債務が「発生」する期間は、変動リース支払いを引き起こす特定の目標が達成される可能性が高くなった期間であると言及されている。

**編集者注:** FASB は、貸手会計規定の多くを、ASC606 における新規収益ガイダンスと整合させたが、二つのモデルにおける変動対価の取り扱いには大幅に相違する。ASC606 においては、変動収益は見積もられ、かつ制約が課される取引価格に含まれるが、一方でリース基準においては、変動支払いは、一般的に貸手のリース債権の判定から除外される。したがって、リース債権に保証されていない残存資産を加算した金額がリース対象とされている原資産の純帳簿価額未満となる場合、重要な変動要素を有する直接金融リース又は販売タイプ・リースは貸手に関して締結時損失をもたらす可能性がある。これは、例えば、ソーラー・ファームのリースに係る支払いが、電力の生成に全て依存している場合(すなわち、100パーセントの変動性)に生じうる。多くの者は、この帰結は、これらの取引の経済性を公正に表わしていない、という印象を持っており、我々は、当該契約に対する新基準の適用に対するその他の可能性あるアプローチを検討している。これには、締結時損失を回避することになる、負の割引率の使用が含まれる。この問題により影響を受ける貸手は、彼らの専門的アドバイザーと協議し、かつ当 ASU の導入段階における展開を監視しなければならない。

### 設例 3—変動リース支払い

20Y1 年 1 月 1 日に、会社 A は、5 年間にわたり、各年の期首に年間リース支払い 100,000 ドルの支払いを要する建物をリースした。当リースは、オペレーティング・リースに分類され、各年の 12 月 31 日に、当リース支払いが、その前の 12 ヶ月間の CPI の変動により調整される条項を含んでいる。リース開始時に、CPI は 112 である。当リースの内在金利は不明であり、A の追加借入金利は 7 パーセントである。初期直接コスト及びリース・インセンティブは、この説例では考慮外とされる。

#### リース支払いの判定

リース開始時に、A は、最初の年次支払い 100,000 ドルを実行する。加えて、A は、リース負債 338,721 ドル(残存リース支払いを追加借入金利で割り引いた現在価値)及び ROU 資産 438,721 ドル(リース負債と前払賃料 100,000 ドルの合計)を記帳する。これら金額の測定に当たり、A は、リース開始時の CPI の影響を考慮しなかった。これは、当該レントの上昇は、指標自身の変動ではない指標における変動を基礎としているためである。

20Y1 年 12 月 31 日(リース支払いリセット日)において、CPI は、12.5 パーセント上昇し(すなわち、 $[(126-112) \div 112]$ )、126 に変動した。したがって 2 年度における A のリース支払いは、112,500 ドルとなり、これは、固定金額 100,000 ドルと変動金額 12,500 ドル(CPI における変動に固定金額を乗じることになり算定)で構成される。さらに、A は、その他の理由により(例えば、修正)、リース負債の再測定は要求されないため、CPI の変動を反映すべく、負債に対する調整がなされなかった。すなわち、CPI の変動による将来において支払われるであろう追加的金額もまた、当該金額が支払われる期間において変動リース支払いとして認識されることになる。

賃料の増加が、指標に基づいている(指標の変動ではなく)場合、現在の—又はスポットの—指標の価値は、当初リース負債及び ROU 資産の測定に使用されることになる。リース期間に係る指標の変動は、変動リース支払いを生じる結果となり、リース負債又は ROU 資産の改訂を要求されることになる。但し、当リースが、その他の理由により再評価される場合を除く。

### 残価保証

当 ASU は、残価保証を、「リース期間末において、貸手に対して返還される原資産の価値が、少なくとも特定金額となる、貸手に対して与えられた保証」として定義している。現行米国会計基準では、借手は、残価保証の全体金額を最低限リース支払いにおいて含むが、一方、当 ASU においては、リース期間末における残価保証により負うであろう可能性が高い金額のみを含む。借手は、残価保証により、借手が負うであろう可能性が高い金額の変動がある場合に、リース支払いの再測定が要求される。改訂後のリース支払いは、残価保証により、借手が負うであろう可能性が高い金額の変動を反映し、かつリース負債及び ROU 資産に対する調整として認識されることになる。

貸手は、そのリース資産において、残存資産が借手又は第三者により保証されている全ての金額を含むことになる。借手とは異なり、貸手は、リース債権において残存価額の変動を反映しないことになる。しかしながら、未保証残存価額の変動は、リースに対する純投資が毀損しているか否かの全体的評価において検討されることになる。

#### 設例 4—残価保証

貸手は、借手に1年10,000ドルで、5年にわたり設備をリースする。借手は、当該設備は、リース期間末に少なくとも9,000ドルの残存価額を有するであろうことを保証する。リース期間末の予想残存価額は、20,000ドルである。

##### 借手の会計処理

リース支払いの算定において、借手は、リース期間末時点で残価保証により、負う可能性が高い金額のみを含むことになる。したがって、借手は、リース負債及びROU資産の当初測定において、いかなる金額も含まないことになる。これは、予想残存価額は、保証金額を超えているためである。しかしながら、資産の予想残存価額が事後に減少し(例えば、4,000ドルに)、したがって、借手は今や残価保証により、支払いを行う可能性が高いと信じる場合、借手は、負うと予想される5,000ドルの現在価値を反映すべく、リース負債及びROU資産を調整する必要があることになる。

##### 貸手の会計処理

リース債権の算定に当たり、貸手は、借手(又は他の当事者)により保証される残存資産の一部を含むことになる。したがって、5年間リース支払い10,000ドルの現在価値に加え、貸手は、リース債権の算定において、保証金額9,000ドルの現在価値を含むことになる。貸手によるリースに対する純投資は、債権総額(残価保証を含む)及び未保証残存資産11,000ドルの現在価値から構成されることになる。貸手は、保証残価の変動に関して、リースに対する純投資に対する事後調整を行うことになる。しかしながら、未保証残存価額の変動は、リースに対する純投資が毀損しているか否かの全体的評価において検討されることになる。

**編集者注:** 上述の通り、新基準により、借手は、リース期間末時点で借手が負う可能性が高い残価保証に関連したそれらの金額のみ、リース支払いにおいて含むことになる。リース支払いの重要な部分が、残価保証として構築されているリースの取決め(合成リースの取決め等)はしたがって、賃料の形式をとる借手の義務のより多くにおける取決めにおけるそれらよりも重要性が低いROU資産及びリース負債をもたらす結果となりうる。例えば、多くの不動産は、リース期間にわたり、それらの価額を保持すると予想されるため、借手が残価保証により負う可能性が高い金額は、名目的なものとなる可能性がある。したがって、これらの取決めが、貸借対照表上に計上されるであろう一方、残価保証として構築されるリース支払いの重要な部分において、合成リース及び他のリース取決めは、新リース・ガイダンスにおける有利な会計上の結果(例えば、減少したレバレッジ)をもたらす続ける可能性がある。

## 割引率

当ASUでは、借手及び貸手により使用される割引率は、リース開始日時点で利用可能な情報を基礎としている。借手は、その金利が即時に判定可能である場合、貸手がリースにおいてチャージする金利(すなわち、リースにおける内在金利)を使用しなければならない。当該金利が即時に判定可能でない場合、それは、一般的に予想され、借手は、リース開始日時点の追加借入金利を使用しなければならない。貸手は、借手に対してチャージする金利(すなわち、リースにおける内在金利)を使用しなければならない。リース期間の変動がある場合には、使用される割引率の再評価は要求されない。割引率は、リース負債の再測定がある場合には、借手により再測定されなければならない。但し、再測定が、以下のいずれかとなる変更から生じる場合を除く。

- リース期間又は購入オプションが行使されるか否かの評価、及び割引率は、リースを延長若しくは終了する、又は資産を購入する借手のオプションを既に反映している。

- 残価保証により、借手が負う可能性が高い金額。
- 変動リース支払いの一部又は全ての基礎とされる偶発性の解決から発生するリース支払い。

別個の契約とならない修正がある場合、借手および貸手は、特定状況下では、修正後リースを会計処理するに当たり使用された割引率の再評価が要求されることになる。付録 B における**リースの修正**セクションを参照のこと。

それらのリース負債測定に当たり、非公開ビジネス事業体は、それらの追加借入金利の代わりに、全てのリースに関する無リスク割引率使用の会計方針選択を行うことが要求される。無リスク利率の使用は、より大きい負債及び ROU 資産の結果となることになる。

## 借手の会計処理

### 当初測定

リースの当初測定は、ROU 資産アプローチを基礎としている。従って、短期範囲除外に適格であるものを除き、**全ての**リース(ファイナンス・リース及びオペレーティング・リース)は、借手の貸借対照表上、リース開始日時点で認識されなければならない。借手は、未だ支払われていないリース支払い(変動支払いを除く)の現在価値で測定されるリース債務に係る負債、及びリース期間にわたり原資産を使用する権利を表象する資産を認識することになる。ROU 資産の当初測定もまた、(1)リースが、実行されなければ発生しなかった、リースの交渉及び手配に直接起因する初期直接コスト(例えば、法務報酬、コンサルタント報酬、支払われたコミッション)、及び(2)リース開始以前に、貸手に対してなされたリース支払いを含むことになる。ROU 資産は、借手により受領されるリース・インセンティブについて減額されることとなる(すなわち、貸手から受領する対価は、ROU 資産を減額することになる)。

### 事後測定

FASB と IASB は、借手によるリースの当初測定に関して合意したが、彼らは ROU 資産の借手の事後測定に関して、以下のように相違した。

- **二重モデル・アプローチ(FASB)**—借手は、ファイナンス・リース又はオペレーティング・リースのいずれかに分類する(上述の**リース分類**を参照のこと)。
- **単一モデル・アプローチ(IASB)**—リース分類は排除され、全てのリースは、FASB にアプローチによるファイナンス・リースに関する会計処理と整合した方法で会計処理される。

**編集者注:** FASB は、二重モデル・アプローチを採用した。これは、全てのリースは同質に創出されない、すなわち、あるリースは資産購入にかかるファイナンス取決めに類似している一方、その他のものは、単に原資産のレンタルに過ぎないと信じるためである。対照的に、IASB は、単一モデル・アプローチ(すなわち、リース分類を排除する)は、より多くの概念的メリットがあり、複雑性を減少させる、と信じている。

## ファイナンス・リース

ファイナンス・リースに関しては、リース負債の事後会計処理するため、実効金利法を使用することになる。借手は、他の非金融資産に対して使用されるそれと類似した方法により、償却することになる。すなわち、借手は、一般的に、定額法で ROU 資産を償却することになる。但し、その他のシステムチェックな方法が適切である場合を除く。ともに、これらの費用要素が、現行米国会計基準により、キャピタル・リースの取決めのそれに類似した遞減型費用プロフィールの結果となることになる。事業体は別個に、損益計算書上、金利及び償却費用を表示することになる。

## オペレーティング・リース

オペレーティング・リースに関しても、借手はまた、リース負債を事後に会計処理するために実効金利法を使用することになる。しかしながら、ROU 資産の事後測定は、リース負債として認識される金額にリンクすることになる(但し、ROU 資産が毀損している場合を除く)。したがって、ROU 資産は、(1)未払又は前払費用、(2)初期直接コスト及びリース・インセンティブ、並びに(3)ROU 資産の減損により調整されるリース負債として測定されることになる。結果として、リース期間にわたり、リース支払い総額は、定額法で、リース費用として(単一表示科目として表示される)認識されることになる。但し、その他のシステムチェックな方法がより適切である場合を除く。

**編集者注:** 当 ASU は、オペレーティング・リースから生じる ROU 資産の事後測定を、主に貸借対照表の観点から議論しているが、それを説明するより単純な方法は、損益計算書の観点からである。エッセンスとしては、オペレーティング・リースの会計処理は、リース期間にわたり定額費用パターンを達成することが目的である。したがって、企業は実効的に、負債に係る金利を考慮し(すなわち、リース債務は、割引ベースでの借手の義務を反映する)、コンスタントな費用金額に到達すべく、ROU 資産の償却を調整する。これを達成するために、事業体は最初に、リースに関する割引率を使用して、負債にかかる金利を算定し、その後、この金額を要求される当該期間に係る定額費用金額から控除する(リース期間にわたる支払い総額、貸手インセンティブ純額、プラス初期直接コストを考慮し、リース期間により除した金額)。この差異は、当該期間に関する定額費用の帰結とすべく、ROU 試算の償却として、単に「差額」である。この方法の使用により、事業体は、リース負債及び ROU 資産を貸借対照表に対する影響は、費用の分離見解を反映する一方、金利と償却費用を分離するのではなく、単一のオペレーティング・リースとして認識する。しかしながら、期間リース・コストは、リース負債に関して算定される金利よりも、少額とはなりえないことに留意のこと。

## 減損

リース分類にかかわらず、借手は、他の長期性資産と一貫した方法により、ROU 資産は減損テストを課されることになる。オペレーティング・リースとして分類されるリースに関する ROU 資産が減損した場合、借手は、ファイナンス・リースに関する事後測定規定により、残存 ROU 資産を一その他のシステムチェックな方法が適切である場合を除き、残存リース期間にわたり同額を償却することになる。加えて、減損後の期間において、借手は、ROU 資産償却と金利費用を単一表示科目で表示することを継続することになる。

## 設例 5—リース費用認識:事後測定方法間の差異

借手は、三年間のリース契約を締結し、各年の期末日に次の年次支払いを行うことに同意する。1年目に10,000ドル、2年目に15,000ドル、及び3年目に20,000ドル。ROU資産及びリース支払いをなす負債の当初測定は、8パーセントで割り引かれ、38,000ドルである。

以下の表は、ファイナンス・リースとオペレーティング・リース・アプローチによりリースに関する会計処理の差異を強調するものである。

年度	双方の方法	ファイナンス・リース・アプローチ				オペレーティング・リース・アプローチ		
	リース負債 <sup>(a)</sup>	金利費用 <X>	償却費用 <Y> <sup>(b)</sup>	リース費用合計 <X+Y>	ROU資産	リース費用 <Z>	ROU資産の減少 <Z-X> <sup>(c)</sup>	ROU資産
0	\$38,000				\$38,000			\$38,000
1	31,038	\$3,038	\$12,666	\$15,704	25,334	\$15,000	\$11,962	26,038
2	18,520	2,481	12,667	15,148	12,667	15,000	12,519	13,519
3	-	1,481	12,667	14,148	-	15,000	13,519	-
計		\$7,000	\$38,000	\$45,000		\$45,000	\$38,000	

(a) リースの種類に関係なく、リース負債算定のため、実効金利法が使用される。

(b) ファイナンス・リース・アプローチでは、ROU資産は、その他の非金融資産と同一の方法で償却されることになる(すなわち、典型的には定額法)。

(c) オペレーティング・リース・アプローチでは、償却費用は、リース費用と金利費用の差異として算定される。

## 貸手の会計処理

貸手の会計処理に対する複数の相違する改訂の提案後、FASBは最終的に、現行の貸手モデルに対する僅かな修正のみを行うことを決定した。ほとんどの重要な変更は、FASBの新収益認識規定によるそれと、貸手モデルにおける利益認識規定を整合させ、借手に対するそれと一貫させるべく、リース分類規準を改訂するものである。したがって当ASUは、貸手が、リースをその開始時に、販売タイプ・リース、直接金融リース又はオペレーティング・リースとして、分類する上述の分類規準を使用することを要求している。

- 販売タイプ・リース—借手は実効的に、原資産の支配を獲得する。貸手は、原資産を認識中止し、リースに対する純投資(これは、リース債権と未保証残存資産から構成される)を認識することになる。結果としての売却損益は、リース開始時に認識されることになる。初期直接コストは、リース開始時に費用として認識される。但し、売却損益が存在しない場合を除く。売却損益が存在しない場合には、初期直接コストは繰り延べられ、リース期間にわたり認識されることになる。加えて、貸手は、リース期間にわたり、リース資産からの金利収益を認識することになる。

ASC606と整合した方法で、リース支払い及び残存保証の回収可能性が高くない場合、貸手は、売却として記帳しないことになる。すなわち、貸手は、原資産の認識中止をせず、受領したリース支払いを、(1)それらの金額の回収可能性が高くなる、又は(2)契約が終了される、若しくは貸手が原資産を再取得するまで、負債デポジットとして会計処理することになる。それらの金額の回収可能性が高くなれば、貸手は、原資産の認識中止を行い、リースに対する純投資を認識することになる。当契約が、終了される、又は貸手が原資産を再取得する場合には、貸手は、デポジット負債を認識し、関連するリース収益金額を認識することになる。



- 直接金融リース**—借手は、実効的には資産の支配を獲得しないが、貸手は支配を譲渡する。これは、(1)リース支払い及び残価保証(これは、第三者により全て提供されうる、又は第三者保証とともに借手保証から構成されうる)<sup>14</sup>が、原資産の公正価値の実質的に全てを表象する、及び(2)貸手が、リース支払い、及び残価保証関連金額を回収する可能性が高い場合に発生することになる。貸手は、原資産の認識中止を行い、リースに対する純投資(これは、リース債権及び未保証残存資産から構成される)を認識することになる。貸手の利益及び初期直接コストは繰り延べられ、リース期間にわたり利益として償却される。
- オペレーティング・リース**—全てのその他のリースは、オペレーティング・リースである。現行米国会計基準に類似した方法で、原資産は、貸手の貸借対照表に残り、その他の保有資産と整合して償却される。オペレーティング・リースからの収益は、定額法で認識されることになる。但し、その他のシステムチックな基礎が、より適切である場合を除く。すなわち、貸手は、支払いが、市場レンタル又は市場条件を反映する又は補償する以外の理由により均一ではない(例えば、支払いの重要な逡減、又は逡増がある場合、又はリースにおけるフリーレント期間がある場合)場合のみ、定額法により、不均一固定リース支払い(ステップ支払い)を認識することになる。これは、オペレーティング・リース、特に不動産に関するそれに関する貸手の収益の認識に対する重要な影響を有しかねない。初期直接コスト(すなわち、当取決めに対して追加的なそれ、および当リースが取得されなかった場合に発生しないそれ)は繰り延べられ、リース収益が認識される方法と整合した方法で、リース期間にわたり費用化される。

**編集者注:** FASB モデルによれば、損益計算書における利益の即時認識は、資産の支配が、ASC606 に準拠して、顧客に移転していない場合には、認められない(すなわち、支配は、直接金融及びオペレーティング・リースに関しては、移転されないことになる)。利益は、直接金融リースでは存在しうるが、即時認識されるのではなく、繰り延べられ、リース期間にわたり認識されることになる。対照的に、IFRS 第 16 号では、貸手は、当該取決めが、それがリース開始時の利益を認識しうるか否かの判定に当たり、IFRS 第 15 号により、販売として適格であるか否かの評価は要求されない。

#### 説例 6—貸手による利益認識

貸手は、借手に備品をリースする。リース開始時のリース対象資産の帳簿価額は 20,000 ドルであり、公正価値は 25,000 ドルである。リースの条項は以下の通りである。

条項	
リース期間	8 年
年次リース支払い	各年末支払い 3,500 ドル
原資産の見積有用年数	12 年
貸手が借手に課する金利(リースの内在金利)	6.98%
リース期間終了時の見積り残存価額	7,000 ドル

原資産の所有権は、リース期限末までに移転せず、割安購入オプションもない。加えて、リース対象資産は、特別化されておらず、貸手は、リース支払い及び残価保証関連金額を回収する可能性が高い。

<sup>14</sup> リース支払いに借手が提供する残存価額保証を加算した金額の現在価値が、原資産の公正価値の実質的にすべてを表象する場合、貸手は、当該リースを販売タイプ・リースとして分類することになる。

説例 6—貸手による利益認識(続き)

シナリオ 1—借手による残価保証(販売タイプ・リース)

リース契約の一環として、借手は、リース期間末で予想される原資産の完全残存価額を保証する。

分析

このシナリオでは、貸手は、当リースは販売タイプ・リースを表象すると結論付けることになる。借手は実効的に、原資産の支配を獲得する。これは、リース支払いの現在価値と借手により提供される残価保証は、原資産の公正価値のすべてを表象し、それは、販売タイプ・リースに関する 5 つの分類規準の一つを満足する(すなわち、リース支払いの公正価値と残価保証は、資産穂公正価値の実質的に全てを表象する)ためである。

シナリオ 2—第三者による残価保証(直接金融リース)

リスク管理プログラムの一環として、貸手は、リース期間末において原資産の残存価額を、7,000 ドルと同額に保証する第三者保証を獲得する。

分析

このシナリオでは、貸手は、当リースは、直接金融リースであると結論付けることになる。これは、借手が実効的に、原資産の支配を獲得しないためである。これは、借手によりなされるリース支払いの現在価値が、原資産の公正価値のほとんど全てを表象しないためである(すなわち、リース支払いの現在価値は、当該資産の公正価値の 84 パーセントを表象するのみである)。しかしながら、リース支払いと第三者残価保証の現在価値は、原資産の公正価値全てを表象し、貸手が、リース支払い、及び残価保証関連金額を回収する可能性が高いため、当リースは、直接金融リースであるとみなされる。原資産の支配は実効的に、借手に移転されないため、貸手は、リース開始時点で、利益を認識することが容認されないことになる。

したがって、貸手は、原資産の認識中止をすることになるが、利益を繰り延べ、リース期間にわたり、一定の期間レートで利益を認識すること(金利収益の一部として)が要求されることになる。

販売タイプ・リースと直接金融リースの比較

以下表は、販売タイプ及び直接ファイナンス・アプローチによるリースの会計処理を描写するものである。

年度	販売タイプ・リース			直接金融リース	
	リースに対する純投資(貸借対照表)	金利収益	販売利益	リースに対する純投資(貸借対照表)	金利収益
0	\$ 25,000		\$ 5,000	\$ 20,000	
1	23,244	\$ 1,744		18,953	\$ 2,453*
2	21,366	1,622		17,778	2,326
3	19,356	1,491		16,459	2,181
4	17,707	1,350		14,978	2,019
5	12,447	1,200		13,315	1,837
6	14,907	1,040		11,448	1,633
7	9,815	868		9,353	1,404
8	7,000	685		7,000	1,147
合計		\$ 10,000	\$ 5,000		\$ 15,000

\* 直接金融リース・モデルにおいては、貸手は、リース開始時に販売利益を認識しないことになる。これは、当該リースは、借手に対して原資産を移転しないためである。代わりに、貸手は、リース期間にわたり、より高い金利収益を通じて販売利益を認識することになる。

## 発効日

当新規ガイダンスは、公開ビジネス事業体については、2018年12月15日より後に開始する年次期間(すなわち、2019年1月1日に開始する暦年)、及びそれらに含まれる期中期間から発行する。その他の全ての事業体に関しては、当ASUは、2019年12月15日より後に開始する年次期間(すなわち、2020年1月1日に開始する暦年)、及びそれらに含まれる期中期間から発行する。早期適用は全ての事業体に関して容認される。さらに、事業体による、当新規ガイダンス早期適用能力は、ASC606の適用にリンクされることはない<sup>15</sup>。

**編集者注:** 早期適用が認められるため、財務諸表が未だ発行されていない、又は発行可能ではない場合、事業体は、想像できる限り、新規規準を2015年12月31日終了年度から適用しうる。事業体は、早期適用からの特定の便益が存在すると信じる可能性はある(例えば、既存のビルド・トゥ・スーツ会計ガイダンスにより、みなし所有から生じる資産及び負債を認識中止する能力)が、それは、そうすることの含意を注意深く検討すべきである。例えば、それが、新規ガイダンスを適切に導入するために設定されたシステム、プロセス及びコントロールを有していることを確認する必要がある(さらなる情報については、付録Fを参照のこと)。さらに、事業体が、当ASUを、正式な導入ガイダンスの発行より前に適用する場合、リース取引に関する会計処理は、その同業他社のそれから相違する可能性があり、したがって、規制当局の追及のリスクが高まる可能性がある。

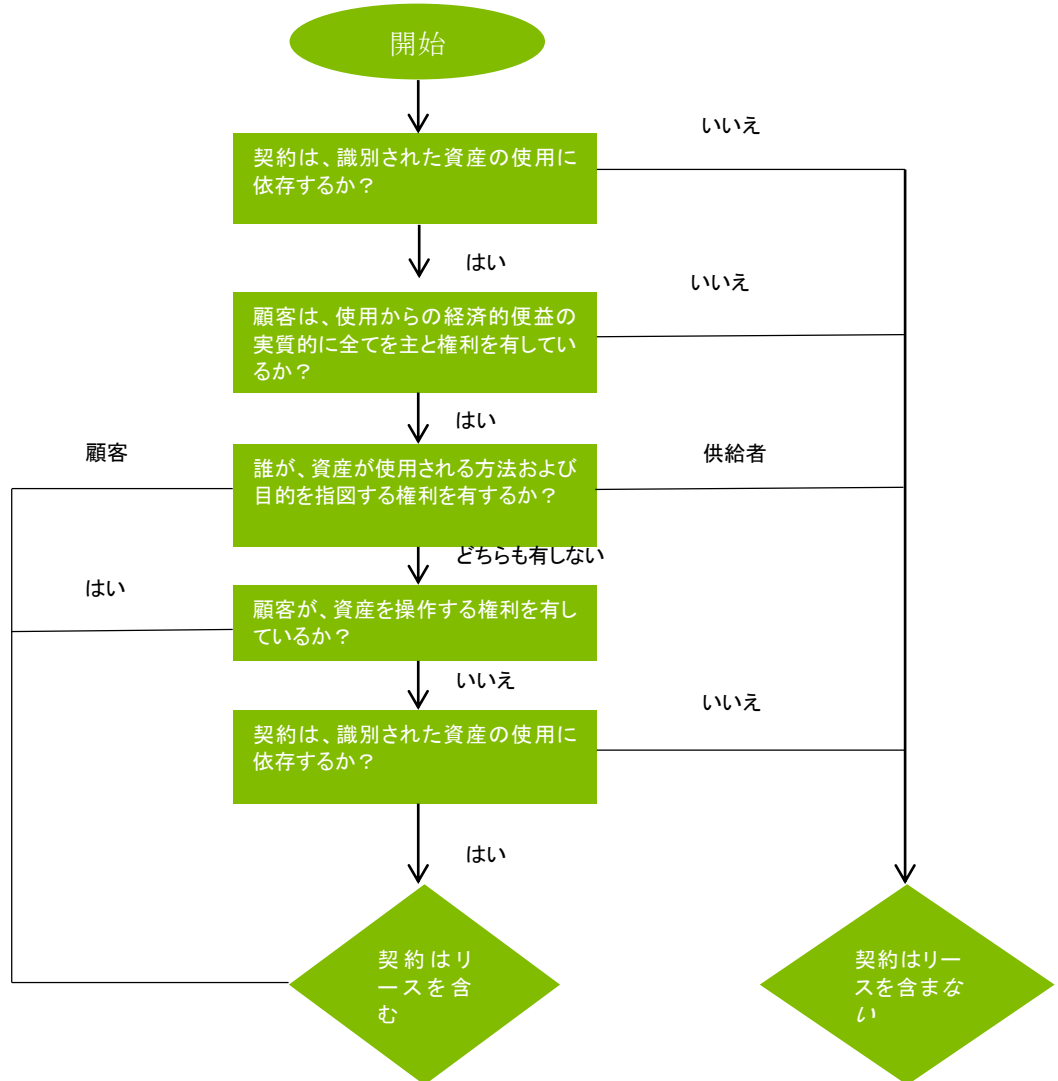
加えて、米国会計基準を適用する事業体は、新規収益ガイダンスを適用する前に、新規リース規準を適用する可能性がある(新規収益基準は、より早い強制発効日を有しているが)。FASBスタッフとの議論を基礎として、我々は、当該早期適用者は、新規収益基準おける関連ガイダンスを、それがリース会計に影響を与える範囲で適用が予想されることになる。彼らは、新規収益基準を、その基準のそれらの完全適用まで、その他の全ての側面を適用することを待つことになる。

<sup>15</sup> IFRS第16号(IASBによる新規リース基準)の発効日は、公開ビジネス事業体についてはFASBの発効日と類似している。しかしながら、IASBは、事業体がIFRS第15号(IASBによる新規収益基準)も適用した場合に限り、IFRS第16号の早期適用が容認されることを決定した。

## 付録 A—取決めがリースであるか、リースを含むかの評価

ある取決めがリースであるが、リースを含むかの判定は、新規規定においては決定的に重要である。借手が、契約はサービスの取決めであり、リースではないと結論付ける場合、借手は、貸借対照表上、当契約を反映することは要求されない。しかしながら、借手の貸借対照表は、短期リースであるとみなされないリースの取決めを反映する必要があることになる。

以下のフローチャートは、取決めがリースであるか、リースを含むかの評価方法を描写するものである。



ASC842-10-15-3 は、「契約が、特定された[PP&E] (特定された資産) の使用を支配する権利を、対価と交換に、一定間にわたり、引き渡す場合、契約はリースである又はリースを含む」と述べている。契約の締結時に<sup>16</sup>、事業体は、契約がリースであるか又はリースを含むかを評価しなければならない。ASC842-10-15-4 は、顧客が、特定された資産を支配する権利を有しているか否かの判定に当たり、事業体は、顧客が以下の双方を含むか否かの評価が必要となることになる。

- 「特定された資産の使用により、経済的便益のほとんどすべてを獲得する権利。」
- 「特定された資産の使用を指図する権利。」

<sup>16</sup> リースの締結 (inception) は、「リース契約日又は確約日」に何れか早い日として定義されている。

## 特定された資産の使用

現行米国会計基準と同様、当 ASU は、リース対象資産が、明示的(例えば、連番により)又は黙示的(例えば、当契約を満足するために利用可能な資産のみ)に同一物認定可能であることを要求している。より大きな資産の識別可能な部分は、リースの対象となる可能性がある(例えば、建物のフロア)。しかしながら、資産のキャパシティの一部は一般的に、リースの定義を満足しない(例えば、原油パイプラインの 50 パーセント)。但し、当該取決めが、当該資産のキャパシティの実質的に全てに関するものである場合を除く。加えて、当 ASU は、「顧客が、契約期間の一部のみに関して、特定された資産の使用を支配する権利を有する場合」、その後、当契約の一部の期間のみが、リースとみなされる、と述べている。

### 設例 A1 — 特定された資産

#### シナリオ 1— 契約が特定された資産を含まない。

ある会社が、三年間にわたり、オペレーターの倉庫場所の一部で、スペア・パーツ棚卸資産 1,000 パレットまで、保管することを、倉庫オペレーターと契約を締結する。オペレーターの倉庫は、棚卸資産 10,000 まで保管するキャパシティを有する。契約期間中、倉庫オペレーターは、その他の保管要求に関して、その倉庫における残存スペースを使用可能である。加えて、倉庫オペレーターは、顧客のパレットを、重要なコストの発生なしに、いつでも倉庫内で移動可能である。

顧客は、倉庫の特定の排外的利用を有していないため、使用されている部分は、倉庫のキャパシティの実質的に全てではなく、特定された資産は存在しない。当契約は、保有される予定であるサービスパーツ棚卸資産の量を特定していないが、倉庫オペレーターは、いつでも倉庫内の棚卸資産の場所を変更可能である。

#### シナリオ 2— 契約が特定された資産を含む。

上述と同じ事実を想定する。但し、1,000 パレットは、オペレーターの倉庫のキャパシティの実質的に全てを表彰し、当オペレーターは、棚卸資産を異なる工場(ファシリティ)に移管することができない。

顧客の保管規定は、オペレーターの倉庫の実質的に全てに該当する(90 パーセント超)ため、当該取決めは、特定された資産を含んでいる。

## 入替え権

事業体はまた、供給者が、代替的資産で原資産を入替える権利を有しているか否かを評価しなければならない。当供給者は、実質的な入替え権を有する場合、当取決めにおける資産は、特定されてはならないことになり、当該取決めは、リースとはみなされないことになる。実質的に考慮される入替え権に関しては、以下の二条件が満足されなければならない。

- 供給者は、特定された資産を入替える「実務上の能力」を有しなければならない。顧客は、供給者が、資産を入替えることを妨げることはできず、入替え資産は、即時に供給者により利用可能である、又は即時に供給者により取得可能でなければならない。供給者により、当該資産が適切に機能していない場合のみに、供給者の入替え資産を入替える権利(又は義務)は、この条件を満足しないことになる。
- 供給者が、当該入替えから経済的便益を享受する。

事業体は、当契約の締結時における、事実及び状況を検討することにより、入替え権を評価しなければならず、かつ、当契約期間(条件)にわたり、発生する可能性が低い状況の評価は除外することになる。事業体はまた、当該資産の物理的所在場所を考慮しなければならない。例えば、供給者は、特定された資産が、顧客の指示ではなく供給者の指示する場所に所在している場合、供給者は、入替え権から便益を享受する可能性がより高い。

顧客が、供給者の入替え権が実質的であるか否かを判定することは難しい可能性がある。例えば、顧客は、入替え権が、供給者に経済的便益を付与するか否かを知らない可能性がある。顧客は、入替え権が、それがそうでなければ証明することが実務的でなく、したがって、それらがその判定に当たり、重要な判断を行使しなければならない場合、入替え権は実質的ではないと想定することになる。

**編集者注:** 入替え権が、供給者に対して経済的に便益がある規定は、現行米国会計基準における規定よりもより高い閾値である。したがって我々は、新規ガイダンスにより、より多くの取決めがリース会計の対象となることを予想している。

## 説例 A2—実質的入替え権: 契約が実質的入替え権を含まない。

会社 A は、供給者 B と契約を締結する。その契約によれば、B は、二年間にわたり、一台のカスタマイズしたモデル 5000 コピー機を提供する。提供者のみが、一台のカスタマイズされたモデル 5000 コピー機を保有している。当該取決めは、B が、コピー機を自由に置き換えることを容認する。しかしながら、置き換えられるコピー機が必要とされる場合は、B は、それを製造するため数ヶ月を必要とすることになる。B のみが、A との取決めを満足するために使用される一つの資産を有しており、それを入替える実務的能力を有していないことから、B の入替え権は、実質的ではない。

### 特定された資産の使用を支配する権利

リースは、サービスの取決めとは異なる。これは、リースにおいては、顧客は実効的に、リース期間中に、特定された資産の支配を獲得するためである。顧客は、それが、以下の双方をなす権利を有する場合に、資産を支配する権利を有する。

- 特定された資産の使用により経済的便益の実質的にすべてを獲得する。
- 特定された資産の使用を指図する。

**編集者注:** 新規基準による支配の概念は、FASB の新規収益基準によるそれと密接に整合している。それによれば、支配は、「資産の使用を指図する、及び資産からの残存便益の実質的に全てを獲得する能力」と述べられている。しかしながら、当該定義は、設計意思決定が、継続的活動に対して二次的である（例えば、オペレーション及び維持に関連するそれらの活動）とされる連結ガイダンスにおける支配の概念と相違する。設計意思決定並びにオペレーション及び維持に関連するその責任は、新規リース基準では、同じ重みを有する。

### 特定された資産の使用により経済的便益の実質的に全てを獲得する。

特定された資産の使用を支配するためには、顧客は、契約期間にわたり、当該資産の使用により経済的便益の実質的にすべてを獲得する権利を有しなければならない。経済的便益は、当該資産の使用による直接的又は間接的便益（例えば、当該資産の使用、保有、又はサブリース）から構成され、その主要アウトプット及びその副産物（例えば、当該資産使用による代替可能エネルギー・クレジット）を含む。リースは、原資産の使用権のみを引き渡す（所有権ではなく）ため、当該資産の所有に関連する便益（例えば、税務上の便益）は、取決めがリースを含むか否かの評価に含まれるべきではない。そうではなく、この評価は、第三者との商業取引から実現可能な、契約期間中の当該資産使用により生じるそれらの経済的便益に限定されるべきである。

### 特定された資産の直接的使用

顧客が、特定された資産の使用を指図する権利を有しているか否かの評価は、顧客により、当該契約期間中に当該資産が使用される「方法及び目的」を決定する活動を指図する能力に焦点を当てなければならない。考慮すべき要素には、顧客が、(1) 当該資産により算出されるアウトプットの種類、(2) アウトプットが算出される時期、(3) アウトプットが算出される場所、及び(4) アウトプットが算出されるか否か、を変更する権利を有するか否かが含まれる。しかしながら、当該資産又は関連資産に対する供給者の持分を保護する、又は顧客が、法令に準拠することを確認する規定（例えば、資産の最大限使用を特定する、又は慎重なオペレーティング実務を要求する契約）は、それ自身では、顧客が特定された資産の使用の指図を妨げるものではない。

顧客又は供給者のいずれも、契約期間中の当該資産が使用される「方法及び目的」を決定する能力を有していない状況では、顧客は、関連意思決定が契約により事前決定されている、又は原資産の設計を基礎としているか否かを検討しなければならない。関連意思決定が事前決定され、顧客が、当該資産をオペレートする、又は当該資産のオペレートを他の者に指図する能力を有する場合には—使用期間中に当該供給者はオペレーティング指示を変更しえず—当該顧客が、リース期間にわたり当該資産の使用を指図する能力を有していると想定される。同様に、当該顧客の割拠が、当該資産の設計において、契約期間にわたり、当該資産が使用される「方法及び目的」に関する最も適合性ある意思決定の事前決定をもたらす場合には、顧客が当該資産の使用を支配するものと想定される。

**編集者注:**我々は、特定産業に関しては支配の評価は、新規基準において、特に、資産に係る活動が事前に決定されている場合には、重要な判断の行使を要求するであろうことを予想している。事業体は、顧客又は供給者が、資産に関連するオペレーティング意思決定に対する支配を有しているか否かの判定に困難性を有しないかもしれないが、顧客が設計意思決定に対して有する可能性がある影響の異なる水準を前提とすれば、顧客が当該資産を設計したか否かの評価はしばしばより困難となるであろう(例えば、使用される技術の調査、決定)。したがって、事業体は、この評価実施に当たり、判断の行使が要求されることになる。

例えば、供給者と利用会社との間のソーラー・ファームに関する取決めにおいて、当該資産が使用される方法及び目的は、当該資産の性質を基礎として事前に決定されている。したがって、支配の評価は、顧客(利用会社)が、(1)当該資産に関連するオペレーティング意思決定に対する支配を有する(典型的には、当該オペレーション及び管理は、資産所有者(供給者)により決定される)、又は(2)契約締結前の資産の設計に関する決定に関与したか否かに焦点が当てられることになる。

### 説例 A3—特定された資産の使用の支配

#### シナリオ 1—顧客が特定された資産の使用を支配している

顧客 A は、供給者 B と 4 年間にわたり、特定の船一隻の使用に関して、契約を締結する。供給者 B は、当該船を代替することは認められていない。顧客 A は、カーゴが移送されるか否か、どのカーゴが移送されるか、及び当該船がいつおよびどの港に停泊するかを、当該契約期間を通じて、特定の制約はあるが、決定する。当該制約は、A が、海賊行為のリスクが高い海域に当該船が寄港すること、又はカーゴとして危険物質運送をすることを妨げる。当該契約期間中、B は当該船を運航及び維持し、当該船上のカーゴの安全な航路に対して責任を負う。顧客 A は、当該船に関して、契約期間中、他のオペレーターを雇用すること、又は自身で船をオペレーティングすることが禁止されている。

このシナリオにおいては、A は、船の使用を、4 年間の契約期間を通じて、支配する権利を有する。すなわち、A は、当該契約期間中、当該船の排他的使用を通じて、当該船からの経済的便益の実質的に全てを獲得する権利を有している。さらには、当該船の使用に関連する活動を指図する権利を有している。これは、当該船が、どこに及びいつ運航するか、どんなカーゴを運搬することになるか、又は所与の時間において、カーゴを運搬することになるか否かを決定するためである。当該船が寄港する場所、及び運搬されるカーゴの性質に関して契約上の制約が存在するが、これらは、防御的権利であり、A を、当該資産の使用を指図する権利を有すること妨げるものではない。

#### シナリオ 2—顧客が特定された資産の使用を支配していない

顧客 A は、特定の船で、ギリシャからニューヨークまでのカーゴの輸送に関して、供給者 B と契約を締結する。当該契約は、当該カーゴは、当該船により輸送され、守るべきルートを識別している。当該契約期間中、B は、カーゴの安全な運行に責任を負い、B の乗組員は、当該船のオペレーティング及び維持に責任を負う(例えば、A は、いかなる状況でも、その乗組員を入れ替えることはできない)。

顧客 A は、当該船の使用を支配する権利を有していない。これは、その使用を指図する権利を有していないためである。すなわち、ギリシャからニューヨークまでの航路中、当該船の使用に関連する活動は、契約により事前決定されている。加えて、A は、使用期間中に、当該船のオペレーションに関する意思決定権を有さず、また、A は、当該船の設計にも関与していなかった。

## 付録 B—その他の重要規定

### リースの修正

リースの範囲又はリースに対する対価の変更につながる、リースの契約条項及び条件に対する変更は、リースの変更とみなされることになる。当該変更の評価の際には、事業体はまず、リースの変更が、別個の契約として会計処理されるべきか否かを評価しなければならない(すなわち、当初のリースとは区分して)。借手又は貸手は、リースの変更を、変更の結果として、(1)借手が、追加的 ROU 資産を付与される(当初 ROU 資産とは物理的に別個である)、及び(2)追加的 ROU 資産の価格が、その独立価格に比例的である(その特定契約の文脈で)場合に、別個の契約としてリースの修正を会計処理することになる。当該変更が別個の契約とみなされる場合、借手又は貸手は、当該別個の契約に対する新規規定を適用することになる。

#### 説例 B1—別個の結果をもたらす修正

会社 A(借手)は、20 年にわたり、ショッピング・モールの 15,000 平方フィートの小売スペースをリースする取決めを締結する。10 年目の期首において、A 及び貸手は、現在リースされている現行スペースに隣接した追加的 5,000 平方フィートを含めるべく、現行テナントが、18 ヶ月以内に不動産を撤去する時点で、当初リースを改訂することに合意する。当該改訂の結果として、リース対価の増加は、当ショッピング・モールにおける追加的 5,000 平方フィートのスペースに関する予想市場レートに比例的である。会社 A は、この修正(すなわち、追加的 5,000 平方フィートのリース)を、別個の契約として会計処理することになる。これは、当該修正が、A に、新規 ROU 資産を、その独立価格を反映する価格で提供するためである。A は、当該リース修正に関する特定情報の開示を要求されることになるが、それは、当該別個のリース開始日(すなわち、当修正締結から 18 ヶ月)まで、その財政状態計算書に、いかなる金額も別個に記帳することを要求されないことになる。

リースの修正が、別個の契約でない場合、貸手と借手の双方は、修正後リースのリース分類を再評価することになる(修正の発効日時点の割引率を含む、修正後のリース条項を使用して)。借手は、当該修正を以下のように会計処理することになる。

#### 修正

#### 借手の会計処理

借手に追加的 ROU を付与する、リース条項を変更する(契約上のオプション行使を通じたものではない)、又はリース対価に対する変更をもたらす。

借手は、更新されたリース支払い及び割引率を、リース負債を修正すべく使用し、新規リース負債と従来のリース負債を、ROU 資産に対する修正として認識することになる。

当初リース契約の範囲を狭める修正

借手は、リース負債を、改訂後リース支払い及び更新された割引率を使用してリース負債を調整し、差額を損益を通じて損益を認識することになる。

貸手は、当 ASU における事後測定ガイダンスにより、修正後リースを事後に会計処理することになる(事後測定セクションにおける議論を参照のこと)。

#### 説例 B2—別個の結果をもたらさない修正

会社 A(借手)は、20 年にわたり、ショッピング・モールの 15,000 平方フィートの小売スペースをリースする取決めを締結する。10 年目の期首において、A 及び貸手は、当該取決めの残り 10 年間について、60,000 ドルから 50,000 ドルへ、年間レンタル支払いを削減することにより当初リースを改訂することに合意する。当該改訂は、リース対価のみの変更をもたらすため(すなわち、当修正は追加的 ROU 資産をもたらさない)、A は、そのリース負債を(1)10 年間のリース期間、(2)年間リース支払い 50,000 ドル、及び(3)修正の発効日時点の A の追加借入金(又は当該金利が即時に判定可能な場合は、貸手が借手に課している金利)を反映すべく再測定することになる。会社 A は、新規リース負債と従来のリース負債の差異を、ROU 資産に対する調整として認識することになる。



貸手は、以下のように別個の契約でないリースの修正を会計処理することになる。

当初リース分類	修正後のリース分類	貸手の会計処理
オペレーティング・リース	オペレーティング・リース	前払又は未払いリース・レンタルがあれば、修正後のリースに係るリース支払いとして取り扱われる。
	直接金融又は販売タイプ・リース	繰延賃料負債又は見越賃料資産があれば、認識中止され、販売損益が適切に調整される(各種類のリースに関する販売損益の取り扱いの議論に関しては、 <a href="#">貸手の会計処理セクション</a> を参照のこと)。
直接金融リース	直接金融リース	当該修正は、将来に向かって割引率を調整することにより会計処理される。
	販売タイプ・リース	当該修正に係る損益は、当修正の発効日より前に即時に、原資産の公正価値とリースに対する純投資の帳簿価額との差額である。
	オペレーティング・リース	当該修正は、将来に向かってオペレーティング・リースとして会計処理される。リースに対する純投資は、基礎となるリース対象資産の当初帳簿価額として再分類される。
販売タイプ・リース	販売タイプ又は直接金融リース	当該修正は、将来に向かって割引率を調整することにより会計処理される。
	オペレーティング・リース	当該修正は、将来に向かってオペレーティング・リースとして会計処理される。リースに対する純投資は、基礎となるリース対象資産の当初帳簿価額として再分類される。

## 複数要素を含む契約

事業体は、リースを含む契約のリース及び非リースを識別することが要求される。契約はまた、複数リース要素を含む可能性がある。原資産の使用権は、(1)借手が、それ自身又は即時に利用可能なその他のリソースのいずれかにより原資産の使用からの便益を享受できる、かつ(2)当該原資産は、当該取決めにおける他の資産に高度に依存又は高度に相互関連<sup>17</sup>していない場合に、別個のリース要素とみなされる。したがって、契約は、異なる原資産に関して複数のリース要素を含む可能性がある。

リース要素識別に関連するその規定にかかわらず、事業体は、土地及びその他の資産の使用権を会計処理しなければならない。但し、そうすることの影響が、当該取引の全体的会計処理に対して重要性が低い場合を除く(例えば、リースが、土地と建物要素の双方を含み、かつ事業体が各要素は、オペレーティング・リースとして分類されることになると結論付ける場合、二つのリース要素に関する会計処理は共に、当該要素を共に会計処理する全体的影響に重要性が低いため、合理的となる)。

**編集者注:**活動が、別個の非リース構成要素であるとみなされるか否かの評価に当たり、事業体は、当該活動が、借手に別個の財又はサービスを移転するか否かを検討しなければならない。構成要素は、借手に対して財又はサービスを移転する項目又は活動に関するそれらのみを含む。例えば不動産リースにおいては、貸手により支払われるが、借手により消費されない、保守サービス(共有エリアの保守サービス又は CAM を含む)及び貸手により支払われる共益費は、別個の非リース要素とされることになる。これは、借手が、そうでなければ、別個にこれらのサービスに関して契約を締結する必要があるためである。しかしながら、固定資産税又は保険料に関する支払いは、リース要素の一部とみなされる可能性が高いであろう。これは、それらは、別個の財又はサービスを借手に移転しないためである。当該取り扱いは、リース負債を増加させる影響を有しかねない。それが、未履行コストと現在みなされている金額を含むことになるためである。実務的観点からは、しかしながら、当該金額は、頻繁に変動し、したがって、リース負債の測定に含まれないことになる。

<sup>17</sup> 当ASUIは、「借手による原資産使用権は、各使用権がその他に顕著に影響を与える場合には、他の原資産の使用権に高度に依存又は高度に相互関連している」と述べている。

契約が、リース及び非リース構成要素の双方を含む場合、事業体は、契約内の対価を様々な要素に配分することを要求される(リースが、以下で議論される事務上の簡便法を適用している場合を除く)。当 ASU は、借手及び貸手が、これらの金額を配分すべき方法に係る別個のガイダンスを提供している。

### **借手による配分**

借手は、最初に、様々な要素の独立価格が観察可能であるか否かの検討が必要とされる。各要素が、観察可能な独立価格を有する場合には、借手は、その配分を、各要素の比例的独立価格を基礎とすることになる。特定の要素のみが観察可能な独立価格を有する場合、借手は、観察可能な独立価格を有しない項目のそれに関しては、観察可能な情報を最大化することになり、独立価格を見積もることが認められる。加えて借手は、初期直接コストを、各要素に対するリース支払いの配分に類似した方法で、様々な要素に対して配分することになる。

借手は、原資産の分類により、会計方針として、非リース要素からリース要素を分離しないことを選択し、代わりに、全体契約を単一のリース要素として会計処理することが認められる。しかしながら、この選択を適用するには、借手は、複数リース要素を結合することは認められないことになる。

### **貸手による配分**

貸手は、リースと非リース要素に支払いを配分する方法の決定に当たり、ASC606 の配分ガイダンスを検討しなければならない。そのガイダンスは、貸手が、観察可能な価格がない場合には、見積り販売価格を使用することを容認している。加えて、貸手は、初期直接コスト等の資産化されたコストを、当該コストが関連する要素に配分することになる。

### **再配分**

借手と貸手の双方は、契約が修正され、当該修正が別個の契約とみなされない場合には、契約内の対価を再配分することが要求される。借手はまた、リース期間の再評価、又は購入オプションが行使される可能性の変更に関して、契約内の対価を再配分することが要求される。

### **契約の結合**

事業体は、以下の規準のいずれかが満足される場合、同一当事者と同一時点又は同一時点近くで締結される複数の契約の結合が要求される。

- 当該(複数)契約が、単一の商業目的を有するパッケージとして交渉される。
- 一契約において支払われる対価の金額は、その他の契約の価格又は履行に依拠している。
- 当該(複数)契約において引き渡される、原資産の使用権又は使用権の一部が、単一リース要素である。

### **初期直接コスト**

ASC606 におけるガイダンスと整合した方法により、借手と貸手の双方に係る初期直接コストは、当該取決めに追加的なコストのみであり、当リースが獲得されなかった場合に発生しないものではない。この定義は、現行規定によりそれよりもより制約的とみなされる。例えば、支払われたコミッション及びリースを獲得するために既存テナントに対する支払いは、初期直接コストとみなされる一方、リース実行にかかわらず発生した、配分された内部コスト並びにリース契約の交渉及び手配のためのコスト(例えば、法律及び税務助言に対して支払われるもの等、専門家報酬)は該当しない。

販売タイプ・リースに関しては、初期直接コストは、リース開始時に費用として認識される。但し、当該取引に係る販売損益がない場合を除く。販売損益がない場合、初期直接コストは繰り延べられ、リース期間にわたるか認識される。直接金融リースに関しては、貸手は、全ての直接コストを繰り延べ、リース債権の当初測定に含めることになる。オペレーティング・リースに関しては、貸手は、初期直接コストを繰り延べ、リース期間にわたり、それらを費用として償却することになる。

借手は、ROU 資産の当初測定に、全ての初期直接コストを含むことになる。

## セール・アンド・リースバック取引

セール・アンド・リースバック取引における売手・借手は、当該移転が販売として適格な移転であるか否か（すなわち、支配が顧客に移転したか否か）の判定のため、ASC606 の規定により、原資産の移転（販売）を評価しなければならない。リースバックの存在それ自身は、支配が移転されたことを示唆しないことになる（すなわち、それは、当該取引が販売適格であることを排除しないことになる）。但し、当該リースバック取引がファイナンス・リースとして分類される場合を除く。加えて、当該取決めは、売手・借手が、当該資産を再購入するオプションを含む場合には、当該取引は、販売として適格とはされない。但し(1)当オプションが、行使日時点における資産の公正価値で価格付けされ、かつ(2)移転された資産と実質的に同一である代替的資産が存在し、市場において即時に利用可能である場合を除く。

当該取引が販売適格でない場合、売手・借手及び買手・貸手は、当該取引をファイナンスの取決めとして会計処理することになる（すなわち、買手・貸手は、その支払いを金融資産として会計処理し、売手・借手は、金融負債を記帳することになる）。

**編集者注:**当 ASU は、購入オプションを含む備品のセール・アンド・リースバックの取決めに著しい影響を与える。現行米国会計基準では、再購入オプションを含む備品のセール・アンド・リースバック取引は、再購入オプションが行使されるであろうことを合理的に確証する経済的ペナルティーがない場合、販売とはならない結果としてはならない。対照的に当 ASU では、実質的な再購入オプション（例えば、固定価格購入オプション）を含む取決めは、販売とはならないとみなされる。原資産の支配が購入者に移転されないためである。

## リースバック会計処理

取引が販売として適格である場合、リースバックは、その他の全ての資産と同一の方法で、会計処理される（すなわち、売手・借手及び買手・貸手は、新規借手及び貸手ガイダンスによりそれぞれ、リースバックを会計処理する）。

### 損益の認識

取引が「市場」条項を基礎としている場合、売手・借手は即時に、販売から生じる損益の全額を認識することになる（リースバックを含まない非金融資産の売却の取り扱いと整合した方法で）<sup>18</sup>。しかしながら、「市場外」条項を基礎とした取引は、損益の算定に影響を与えることになる。具体的には、当 ASU は、売手・借手及び買手・貸手は、(1)当該資産の販売価格と公正価値、又は(2)当資産の契約上のリース支払いの現在価値とリース支払いの公正価値の現在価値との差額がある場合、市場外調整を認識することを要求している。売手・借手は、ROU 資産又はリース負債から分離された買手・貸手からの追加的ファイナンスのいずれかとして、差額を会計処理することになる。

## 関連当事者リースの会計処理

借手及び貸手は、関連当事者リースの取決めを、当該取決めの実質ではなく、法的に強制力のある条項及び条件を基礎として会計処理することを要求される。これは、借手及び貸手は、法的形式のみならず、契約の実質を考慮することになる現行米国会計基準からの重要な変更である。当 ASU は、関連当事者リースを、非関連当事者間リースと同様の方法で会計処理することを要求している。借手及び貸手はまた、全ての関連当事者リースの取決めに関して、ASC850 により要求される情報を開示することが要求される。

## サブリース会計

当初の借手が、リース対象資産を非関連第三者にサブリースする場合は、借手は、サブリースの取決めにおける中間貸手となる。リース対象資産の中間貸手として、事業体は、当該サブリースを、当初リース（すなわち主リース）の分類判定とは独立して、判定することになる。当 ASU では、中間貸手は、原資産に基づき、サブリースを分類することになる<sup>19</sup>（すなわち、それは、原資産の経済的耐用年数に比較して、サブリースの期間を評価することになる）。

<sup>18</sup> 契約により、IFRS を適用している売手・借手は、売却から生じる利益を、残存資産に係る金額の範囲でのみ認識することになる。

<sup>19</sup> 新規米国会計基準モデルにおけるサブリースの会計処理は、ROU資産の残存経済的耐用年数を基礎として分類を要求しているIFRSによるそれと大幅に相違している。

リースの分類の評価、及び販売タイプ・リース又は直接金融リースとして分類されるサブリースに対する純投資の測定に当たり、当初借手(サブリースの貸手)は、それが判定可能であれば、リースにおける内在金利を使用しなければならない。当該内在金利が判定可能でない場合、当初借手は、当初リースの分類判定に使用した割引率を使用することになる。

加えて、貸借対照表及び損益計算書上、一般的に相殺は認められない。但し、当該取決めが、ASC210-20 の相殺規定を満足する場合を除く。

### 説例 B3—ASC842 によるサブリースの会計処理

A 社は借手として、30 年間の建物リース契約を締結した。当建物は、40 年の耐用年数を有する。5 年目の期末において、A は、B 社と、B が 20 年間にわたり建物をサブリースすることになる契約を締結した。

貸手として、A は、オペレーティング・リースとして B に対するリース(サブリース)会計処理することになる。サブリース期間は、サブリースの原資産の残存年数の大部分に対するものではない(すなわち、20 年のサブリース期間は、当建物の残存期間である 35 年の 57 パーセントのみを表象し、A は、その他の分類基準は、原資産の支配の結果とはならないと結論付けた。

## ビルド・トゥ・スーツ契約

当 ASU は、資産建設又は「ビルド・トゥ・スーツ」リースに対する借手の関与に関する現行米国会計基準の規定を引き継いでいない。そのガイダンスは、適用困難であり、かつ性質上罰則的であると長らく批判されてきた。しかしながら、新規基準は、建設期間中に、借手により支配されている<sup>20</sup>資産は、建設終了時にセール・アンド・リースバック会計の対象とされることになる(すなわち、当資産は、建設期間中に借手により実効的に所有されており、一法的所有者に対して一販売されており、かつ建設完了時にリースバックされている)。当 ASU は、借手が建設中の資産を支配していない場合、原資産の建設又は設計に関連して、借手により発生した特定のコストの会計処理方法に関するガイダンスを提供している。借手に提供される財又はサービスに関して発生したコスト及び貸付、保証、及び部品の販売等の項目に係る、その他の建設関連アウトフロー又はインフローは、他の ASC トピックに準拠して会計処理されることになる。

**編集者注:** 当 ASU の結論の背景は、(1)借手は、リース開始前に、建設中の資産の所有者となりえ、したがって、所有者であるか否かを評価しなければならない、かつ(2)当該評価は、支配を基礎としなければならない(すなわち、借手が、建設中の資産を支配する時点)、と言及している。これは、借手により負担される建設リスクに焦点を当てる、米国会計基準による規定からの乖離であり、必要に応じリースと収益に係るガイダンスを整合させる審議会による努力のその他の一例である。ASC842-40 は、建設中の原資産の借手による支配の指標を提供している。それら指標の二つは、顧客が、彼らが実施するにしがたい彼らの作業の支配を獲得する(すなわち、建設進行に伴い)か否かを判定するための、ASC606 における供給者により使用されるそれと密接にミラーイメージである。ASC606 によれば、供給者による「履行は、顧客が資産として支配する資産(例えば、仕掛品)を創出又は強化する資産を創出又は強化する」場合、供給者は、一定の期間にわたり履行義務を満足している。資産を支配する借手は、それが供給者の履行により創出される又は強化されるに伴い、作業期間を通じて資産を所有し、したがって、リース開始時に、ASC842-40 のセール・アンド・リースバック会計を適用しなければならない。ASC842-40 はまた、リース又は所有権を通じた、原資産の建設中の資産の法的所有権の指標をも提供している。

しかしながら、建設中の資産の支配と、建設中の資産の使用権の支配を峻別することは重要である。後者は、ASC842 の範囲から具体的に除外される取決めである、建設中の資産のリースを反映している。

## 建物付属設備

現行米国会計基準と一貫した方法で、借手は一般的に、別個の資産として建物付属設備を資産化し、その耐用年数と残存リース期間のいずれか短い期間にわたり償却することになる。しかしながら、借手は、(1)リースが、原資産の所有権をリース終了時点で借手に移転する、又は(2)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かである場合、耐用年数にわたり、建物付属設備を償却することになる(当該耐用年数がリース期間よりも長い場合でも)。

<sup>20</sup> ASC842-40-55-5 は、借手が、借手が建設中の原資産を支配しているか否かの判定に当たり考慮する指標を提供している。

企業結合において取得された建物付属設備は、その耐用年数又は取得日時点の残存リース期間のいずれか短い期間にわたり、償却されることになる。

## ポートフォリオ・レベルでのリースの会計処理

借手及び貸手は、結果となる会計処理が、彼らが個別リースを基礎としたガイダンスを適用する場合に達成されるそれと顕著に相違しない場合には、ポートフォリオ・レベルで新規リース・ガイダンスの適用が認められている。これは、継続的基礎のみならず、移行措置会計処理にも適用され、類似の経済的特徴を有するかなり多くのリースを有する会社にとって、特に有用と予想される。ポートフォリオ・レベルでのリース・ガイダンス適用は、当該モデルにより判断又は見積りが要求される場合に、会計処理を促進する可能性がある(例えば、リースの全体ポートフォリオに関して、単一の割引率の使用は、結果としての会計処理が、各個別リースに関連する特有の割引率の適用から生じるそれは、重要な点で、異なる可能性がある)。

## レバレッジド・リース会計

新規基準の発効日時点で、従来 ASC840 によりレバレッジド・リースと分類されていたリースは、ASC842-50 のガイダンスの対象となることになる。このアプローチは一般的に、レバレッジド・リースに関する旧来の会計規定と整合しており、実効的にそのガイダンスを既得権扱いする(grandfather)ものである。レバレッジド・リースが当 ASU の発効日より後に修正される場合、それは、当基準の借手及び貸手モデルにより新規リースとして会計処理されることになる。事業体は、当 ASU の発効日より後に、レバレッジド・リースとして新規リースを会計処理することは認められないことになる。

## 企業結合

当 ASU は、企業結合における取得事業体が、被取得者による従前のリース分類を保持することを要求する。しかしながら、企業結合が、リースの契約上の条項及び条件に対する変更をもたらす結果となり(すなわち、修正)、当該修正が、別個に契約として会計処理されない場合、取得者は、修正後の条項を基礎としてリースを分類することになる。当該当初測定は以下のようなになる。

- **被取得者が借手である**—短期リースの範囲除外と類似の方法で、取得事業体は、資産分類による会計方針選択として、取得日時点で残存リース期間が 12 ヶ月以下である取得されたリースに関連する資産又は負債を認識しないことを選択可能である。その他の全てのリースについては、取得事業体は、(1)残存リース支払いの現在価値でリース負債を(取得されたリースが、あたかも取得日時点で取得事業体の新規リースであるかのように)、(2)ROU 資産は、市場条件と比較して有利又は不利なリースの条項を反映するため調整後の、同額で、当初測定しなければならない。
- **被取得者が貸手である**—当初測定は、取得されたリースの分類を基礎とされる。
  - **オペレーティング・リース**—取得事業体は、(1)市場条項と比較して取得された資産の条項が有利である場合には無形資産を、また(2)当該条項が市場条項と比較して不利である場合は負債を、(基礎となるリース対象資産とは別個に)認識することになる。
  - **販売タイプ又は直接金融リース**—取得事業体は、リースに対する純投資(リース債権と非保証残存資産の合計)を、取得日時点の原資産の公正価値で測定することになる。市場条項と比較した当該リースの条項(有利又は不利)は、原資産の取得日時点の公正価値の算定において考慮されるべきである。

## 付録 C—表示規定

ASU2016-02 は、リースの取決めの分類を基礎とした借手及び貸手に対する表示規定を含んでいる。

### 借手の表示規定

#### 財政状態計算書

企業は、ファイナンス・リース及びオペレーティング・リースから生じる ROU 資産負債を、財政状態計算書において表示、又は財務諸表に対する注記において開示することが要求される。これら資産及び負債は、お互いに、またその他の資産及び負債とは区分して表示又は開示されなければならない。さらに借手は、流動及び非流動の ROU 資産及びリース負債の流動を別個に表示することが要求される。

**編集者注:** 当 ASU による、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースに関する別掲表示は、作成者により好意的に見られている可能性がある。これは、それが、全てのリース負債が、債務として特徴付けられることを要求される場合に生じうる可能性がある事業体の潜在的デッド・コベナント(財務制限条項)のエクスポージャーを削減する可能性があるためである。さらなる情報については付録 F を参照のこと。

#### 包括利益計算書

借手は、彼らのリースの取決めに関連する費用を以下のように表示することになる。

- ファイナンス・リース—リース負債に係る金利費用及び ROU 資産の償却は、それぞれ、借手による、その他の負債及び類似資産の減価償却又は償却に関連した金利費用の表示と一貫した方法で表示されることになる。変動リース支払いは、借手の継続事業からの利益において、費用として含まれることになる。
- オペレーティング・リース—リース費用は、借手の継続事業からの利益において、単一リース費用金額として含まれる。

**編集者注:** 事業体は、特定の財務諸表指標、並びに金利、税金、減価償却及び償却前利益(EBITDA)等の非会計基準指標に対する彼らのリース分類の影響を検討する必要がある。ファイナンス・リースによる金利及び償却費用は典型的には、事業体による EBITDA の算定からは除外されることになる。対照的に、事業体の EBITDA の算定は、オペレーティング・リースによる費用(これは、包括利益計算書において営業費用として分類される)を含むことになる。事業体はまた、例えば、利益指標に紐付けられた従業員報酬等の、その他の事業場の取決めに対するこれらの変動の影響を検討しなければならない。

#### キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フローの表示は一般的に、リースがファイナンス・リースかオペレーティング・リースかに依存する。

- ファイナンス・リース—元本及び利息の支払いは、それぞれ、資金調達活動と営業活動によるキャッシュ・アウトフローとして開示される。
- オペレーティング・リース—オペレーティング・リース支払いは、営業活動によるキャッシュ・アウトフローとして表示される。

しかしながら、リース分類には関係なく、リース負債に含まれていない変動リース支払いと短期リースに関する支払いの双方は、営業活動によるキャッシュ・アウトフローとして表示される。さらに、意図された用途のため、意図された場所にその他の資産を持っていくためのリース支払いからのキャッシュ・フローは、投資活動に分類されることになる。

## 貸手の表示規定

### 財政状態計算書

貸手によるリースの取決めの表示は、当該リースが販売タイプ・リースか、直接金融リースか、又はオペレーティング・リースかに依存する。

- 販売タイプ及び直接金融リース—リースに対する純投資は、財政状態計算書上、別個に表示される。
- オペレーティング・リース—オペレーティング・リースの対象となる原資産は、他の ASC トピック(例えば ASC360)に準拠して表示される。

### 包括利益計算書

リースにより発生する全ての収益は、包括利益計算書において別個に表示、又は注記において別個に表示される。計算書上、リース収益を別個に表示しない事業体は、計算書においてそれがどこに含まれるかを開示しなければならない。加えて、リースから生じる損益は、リース開始時に、貸手の事業モデルと一貫した方法で認識されなければならない(例えば、単一表示項目において、損益としてではなく、収益と売上原価により総額で)。

**編集者注:** 当 ASU は、貸手が、リースから生じる損益を、その事業モデルと一貫した方法で表示することを認めているため、貸手は、当該金額を総額又は純額で表示する可能性がある。例えば、製造事業体は、リースの取決めに顧客に直接販売することにより締結する可能性がある一方、金融機関は、ファイナンス提供の手段としてリースの取り決めに締結する可能性がある。当基準はまた、複数事業モデルを有する貸手が、当該リースが関連する特定のモデルに依存して、総額又は純額ベースでリースから生じる損益を表示しうる。

### キャッシュ・フロー計算書

リース分類にかかわらず、リースに関連するキャッシュ・インフローは、営業活動によるキャッシュ・インフローとして表示される。

## 付録 D—開示規定

ASU2016-02 の開示規定の目的は、財務諸表利用者が、リースに関連するキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性の理解を支援することにある。事業体は、そのリースに関する特定の定性的及び定量的情報、当リース・ガイダンス適用に使用される判断、及び財務諸表において認識される関連金額の開示が要求される。

### 借手の開示

#### 定性的開示

借手は以下を開示しなければならない。

- そのリース及びサブリースの性質に関する開示(リース、変動リース支払い、更新又は終了オプション、残価保証、及びリースにより課される制約の全般的説明)。
- 未だ開始(commence)されていないが、原資産の設計又は建設における関与の性質等、借手に重要な権利を付与する、又は重要な義務を課するリース。
- リース基準の適用に当たり使用された重要な仮定及び判断。
- セール・アンド・リースバック取引の主要条項及び条件。
- 関連当事者とのリース取引。
- 短期リースに関する会計方針
- リースと非リース要素に分離しない実務上の簡便法の会計方針の選択。

#### 定量的開示

借手は、各表示期間に関して、以下の金額を開示しなければならない(金額が、その他の資産の一部として資産化されるか否かにかかわらず)。

- ファイナンス・リース・コスト(すなわち、ROU 資産の償却及びリース負債に係る金利)
- オペレーティング・リース・コスト
- 短期リース・コスト(1 ヶ月以下のリース期間を有するリースを除く)。
- 変動リース・コスト。
- 総額ベースで開示されるサブリース収益。
- セール・アンド・リースバック取引から生じる損益

借手は、以下の金額を、オペレーティングとファイナンス・リースに分離して開示しなければならない。

- オペレーティング・リース負債及びファイナンス・リース負債の別個の満期分析(次の 5 年間のそれぞれに関する割引前キャッシュ・フロー、及び財政状態計算書に表示された金額へ調整された、残存年度に係る金額総額)。
- リース負債の判定に含められた金額に対する支払い現金(営業及び財務キャッシュ・フローに分離する)。
- ROU 資産取得から生じるリース負債に係る補足非現金情報。
- 加重平均残存リース期間。
- 加重平均割引率。

リースの開示規定の完全なリストに関しては、当 ASU の ASC842-20-50 及び ASC842-40-50 を参照のこと。



## 貸手の開示

### 定性的及び定量的開示

貸手は、以下項目を含む、特定の定性的及び定量的情報を開示することが要求される。

- リースの性質に関する情報(リースの全般的説明、変動リース支払い、更新、購入又は終了オプション)。
- リース・ガイダンス適用に使用された重要な仮定及び判断。
- 関連当事者とのリース取引。
- 以下事項を含む、表形式によるリース関連収益の開示。
  - 販売タイプ・リース及び直接金融リースに関する、リース開始時に認識された利得及び損失。
  - 金利収益。
  - リース債権に含まれていない変動リース支払いからの収益。
- 販売タイプ及び直接金融リースに対する純投資の構成要素、これには、リース債権の帳簿価額、非保証残存資産、及び直接金融リースに係る繰り延べ利益が含まれる。
- 事業体が、リース対象資産の残存価額に関するリスクに対するエクスポージャーを管理する方法に関する情報。
- オペレーティング・リース支払いに関する満期分析、及びリース債権に関する別個の満期分析(販売タイプ及び直接金融リース)。満期分析は、報告日より後の次の5年間のそれぞれにおいて受領すべき割引前キャッシュ・フロー、その後の年度に関する金額の総額を示さなければならない。リース債権の満期分析は、リース債権残高に調整されなければならない。
- 類似の所有資産から別個に表示された、オペレーティング・リースの対象となる全ての資産に対する、ASC360により要求される情報。

貸手に関する開示規定の完全なリストについては、当 ASU における ASC842-30-50 及び ASC842-50-50(レバレッジド・リースに関する)を参照のこと。

## 付録 E—移行措置

### 移行措置規定

借手及び貸手<sup>21</sup>は、既存リースに関しては、修正遡及移行法を使用することが要求される。したがって、彼らは財務諸表に表示される最も早い年度に関して、新規会計モデルを適用することになる。このアプローチの適用は、ASC840 による現行リース分類と ASC842 による新規リース分類に直接リンクされている。

### 借手の規定

以下の表は、ASU2016-02 による借手に関する修正遡及移行規定を要約するものである。

現行米国会計基準 (ASC840)			
	オペレーティング・リース	キャピタル・リース	
新規モデル (ASC842)	<b>オペレーティング・リース</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• キャピタル・リース資産及びリース債務を、(1) 表示される最も早い年度の期首時点、又は (2) リース開始日の何れか遅い時点で認識する。</li><li>• リース負債を、(1) 表示される最も早い年度の期首時点、又は (2) リース開始日の何れか遅い時点における金利を使用して割り引いた、残存リース支払い及び予想残価保証額の現在価値として測定する。</li><li>• ROU 資産を、前払/未払賃料、未償却初期直接コスト、ROU 資産の減損及び ASC420 により認識された負債（すなわち、撤退又は処分費用債務）に関して調整した、リース負債と同額で測定する。</li><li>• 当 ASU の初期直接コストの定義を充足しない未償却初期直接コストを、資本に対する調整として直接減額する。</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• ROU 資産及びリース負債を、(1) 当 ASU による表示される最も早い期間の期首より後に締結されたリースに関する当初測定ガイダンス、又は (2) 当 ASU による表示される最も早い年度の期首より前に締結されたリースに対して適用される事後測定ガイダンスを使用して認識する。</li><li>• 当 ASU の初期直接コストの定義を満足しない未償却初期直接コストを、資本に対する調整として直接減額する。</li></ul>
	<b>ファイナンス・リース</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• ROU 資産及びリース負債を、(1) 表示される最も早い年度の期首時点、又は (2) リース開始日の何れか遅い時点で認識する。</li><li>• リース負債を、(1) 表示される最も早い年度の期首時点、又は (2) リース開始日の何れか遅い時点における金利を使用して割り引いた、残存リース支払い及び予想残価保証額の現在価値として測定する。</li><li>• ROU 資産を、開始日時点で、従来前払又は未払リース支払いとして認識されていた帳簿金額、及 ASC420 により認識された負債の帳簿金額に関して調整した、リース負債の比例的部分と同額で測定する。比例的金額は、リース総期間に対する残存リース期間（表示される最も早い期間の期首時点の）を基礎とする。</li><li>• 当 ASU の初期直接コストの定義を満足しない未償却初期直接コストを、資本に対する調整として直接減額する。</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• キャピタル・リース資産を ROU 資産として、(1) 表示される最も早い年度の期首時点、又は (2) リース開始日の何れか遅い時点で再定義 (recharacterize) する。</li><li>• 当 ASU の初期直接コストの定義を満足する未償却初期直接コストを、移行時点において設定される ROU 資産に含める。</li><li>• ASC842 における当該費用の定義を充足せず、ASC840 によるキャピタル・リース資産の測定に含まれない未償却直接費用を、資本に対する調整として直接減額する。</li></ul>

当基準の発効日以後に発生し、別個の契約とならないリースの修正に関する ASC842-10-65-1 における追加的考慮事項が存在することに留意のこと。

<sup>21</sup> 貸手は、レバレッジド・リースに関する ASC840 における現行規定と類似する、ASC842-50 における規定によりレバレッジド・リースを会計処理しなければならない。しかしながら、レバレッジド・リースが修正される場合、新規リースとして会計処理されることになる。

## 設例 E1—借手の移行措置

以下項目を含むリースは、現行米国会計基準では、オペレーティング・リースとして会計処理されていた。

リース期間:	10年(2013年1月1日から2022年12月31日)
適用日:	2019年1月1日(年度7の期首(4年残存している))
リース支払い:	年度1から年度5については100ドル、年度6から年度10は120ドル(支払いは年度末に発生する)
割引率:	4パーセント(2017年1月1日時点)

以下の表は、(1)当リースがオペレーティング・リースとしての分類が継続される場合、及び(2)当リースがファイナンス・リースとして分類される場合における、当 ASU 適用の結果としての、財務諸表に対してなされる調整を例証するものである。

	オペレーティング・リース				ファイナンス・リース			
	リース負債	ROU 資産	定額法認識の振り戻し	未処分利益/純利益	リース負債	ROU 資産	定額法認識の振り戻し	未処分利益/純利益
2017年1月1日時点の調整(表示される最も早い期間)	\$ 610 <sup>(a)</sup>	\$ 570 <sup>(b)</sup>	\$ 40 <sup>(g)</sup>	\$ 0	\$ 610 <sup>(a)</sup>	\$ 490 <sup>(c)</sup>	\$ 40 <sup>(g)</sup>	\$ 80
2017年12月31日	534 <sup>(d)</sup>	484 <sup>(e)</sup>		110	534 <sup>(d)</sup>	408 <sup>(f)</sup>		106
2018年12月31日	436 <sup>(d)</sup>	396 <sup>(e)</sup>		110	436 <sup>(d)</sup>	326 <sup>(f)</sup>		103

- (a) リース負債は、残存リース支払いの現在価値(5年間は120ドル、1年間は100ドルで4パーセントで割引後)で算定される。
- (b) オペレーティング・リース・モデルにおける ROU 資産は、従来記帳されていた定額法見越 40ドルについて調整されたリース負債の当初金額で算定される(すなわち、570ドル=610ドル-40ドル)。
- (c) ファイナンス・リース・モデルにおける ROU 資産は、開始(commencement)日時点のリース負債(全リース支払い 884ドルの現在価値)の比例部分(10年のうち残存期間6年)から、定額法見越 40ドルを減額した金額で算定される(すなわち、490ドル=[(884ドル X 6 ÷ 10)-40ドル])。
- (d) リース負債は事後的に、実効金利法を使用して算定される。
- (e) ROU 資産は事後的に、2017年12月31日時点の未払リース費用 50ドル及び2018年12月31日時点の 40ドルについて調整された、リース負債と同額で測定される。この結果は、各年度について 110ドルの定額法費用の結果となる。
- (f) ROU 資産は事後的に、定額法で償却される(総額 490ドルを6年にわたり、各年度について 82ドル)。
- (g) この金額は、2013年から2016年の4年間にわたり、その期間中の総額リース支払い 400ドルを、各年度について 110ドルの定額年次リース費用を記帳する結果、定額法リース見越を表象している。

## 貸手の規定

下記の表は ASU による貸手に関する修正遡及移行規定を要約するものである。

現行米国会計基準 (ASC840)			
	オペレーティング・リース	直接金融リース又は販売タイプ・リース	
新規モデル (ASC842)	オペレーティング・リース	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ((1)表示される最も早い年度の期首時点、又は(2)リース開始日の何れか遅い時点における原資産及びリース資産又は負債の帳簿金額の認識を継続する。</li> <li>• 当 ASU の初期直接コストの定義を充足しない未償却初期直接コストを、資本に対する調整として直接減額する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (1)表示される最も早い年度の期首時点、又は(2)リース開始日の何れか遅い時点で、</li> <li>• ASC840 によりオペレーティング・リースとして分類されていた場合に存在した帳簿金額で原資産を認識する。</li> <li>• リースに対する純投資の帳簿金額を認識中止する。</li> <li>• 新たに認識された資産と認識中止された純投資の差額を、資本に対する調整として認識する。</li> </ul>
	直接ファイナンス又は販売タイプ・リース	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (1)表示される最も早い年度の期首時点、又は(2)リース開始日の何れか遅い時点で、</li> <li>• 原資産の帳簿金額を認識中止する。</li> <li>• 当リースが、リース開始以降、直接金融リース又は販売タイプ・リースとして会計処理されていたかのように、リースに対する純投資を認識する。</li> <li>• 新たに認識された資産と認識中止された純投資の差額を、資本に対する調整として認識する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (1)表示される最も早い期間の期首時点、又は(2)リース開始日の何れか遅い時点において、その日時点の帳簿金額でリースに対する純投資の認識を継続する。</li> <li>• 新規ガイダンスの発効日より前は、当リースは、ASC840 により会計処理されなければならない。</li> <li>• 発効日時点から、当リースは当 ASU により会計処理が開始されなければならない。</li> </ul>

当基準の発効日以後に発生し、別個の契約とならないリースの修正に関する ASC842-10-65-1 における追加的考慮事項が存在することに留意のこと。

## 移行措置の救済

当 ASU は、事業者(借手又は貸手)が、以下を再評価しないことを選択することを認めることにより、当基準の移行措置規定導入からの救済を提供している。

- 期限が切れた又は既存の契約が、リースであるか又はリースを含むか。
- 期限が切れた又は既存のリースのリース分類。
- 既存リースに関する初期直接コスト。

移行措置の救済を選択する事業者は、三つ全ての救済措置の適用が要求され、リースごとを基礎として救済を適用することは禁止される。加えて、事業者は、それが、移行措置の救済パッケージを選択したことを開示しなければならない。事業者はまた、リース条項(例えば、更新、終了、及び既存リースの購入オプション)の評価に当たり、後知恵の使用が、別途容認される。

**編集者注:** 移行措置の救済選択は、新規基準適用の負担を大幅に削減する可能性がある。これは、事業者が、当該取決めが、リースの新定義を満足するか、又は当 ASU によりそれらを分類する方法を再評価するために、古いリース契約及び関連文書を再検討する必要がなくなるためである。そのような選択はしかしながら、過去の会計処理の適用誤り(例えば、リースではないサービスとして、契約を不適切に会計処理する、又は不適切に、キャピタル・リースではなくオペレーティング・リースとして分類する)の結果生じた可能性がある記載誤りに対処する義務から事業者を解放(救済)するものではない。

## セール・アンド・リースバック取引

事業体は、セール・アンド・リースバック取引ではない取引の一部である販売は、当該取引が未だ、新規リース会計ガイダンスの発効日時点で販売不適格であるとみなされる限りにおいて、取引時に ASC606 による販売会計処理の適用不適格であり続ける。加えて、

- セール・アンド・キャピタル・リースバック取引の売手は、(1)最も前の表示期間、又は(2)原資産の販売日が以下である場合の何れか遅い時点で存在する繰り延べ利益又は損失を認識することが要求される。
  - 原資産が土地のみである場合、残存リース期間にわたる定額法。
  - 原資産が土地のみではなく、当該リースバックがファイナンス・リースである場合、ROU 資産の償却に比例して。
  - 原資産が土地のみではなく、当該リースバックがオペレーティング・リースである場合、リース・コスト総額に比例して。
- セール・アンド・リースバック取引の売手は、市場外条項から生じる繰り延べ利益又は損失を、リースバック ROU 資産(損失)又はリース負債(利益)に対する、当初適用日時点での調整として認識することが要求される。当売手は、市場外条項から生じない繰り延べ利益又は損失を、期首資本(当該取引が、表示される最も前の期間より前に発生した場合)、又は比較期間における利益(当該取引が、表示される比較期間の一つ内で発生した場合)に対する累積的調整として認識することが要求される。

## ビルド・トゥ・スーツ・リースの取り決め

当 ASU は、ビルド・トゥ・スーツの取決めにかかる現行ガイダンスを差し替える。借手は、当該取決めに対して、修正遡及移行アプローチを適用しなければならない。したがってそれは、ASC840 によるビルド・トゥ・スーツ取引からの資産及び負債(借手が、建設中の所有者であり、旧来のセール・アンド・リースバック規定では認識中止され得ないことにより生じた資産及び負債)を、(1)表示対象とされる最も早い財務諸表期間、又は(2)当事業体が、会計上の所有者とみなされた日、のいずれか遅い時点で認識中止しなければならない。認識中止される試算及び負債の差額は、その日時点での資本に対する調整として記帳されることになる。さらに、当該建設期間が、表示対象とされた最も早い比較期間より前に終了し、当該取引が事後的に、セール・アンド・リースバック取引として適格で、それとして会計処理された場合には、事業体は、一般的借手移行措置規定を考慮しなければならない。

## 企業結合

新規ガイダンスの発効日時点で、以前の企業結合から生じたオペレーティング・リースの有利又は不利な条項に関連した資産及び負債は、移行時に認識中止されることになる(当事業体が貸手であるオペレーティング・リースから生じるものを除き)。借手は、対応する金額により、ROU 資産の帳簿金額を調整することになる。対照的に貸手は、ASC840により、販売タイプ又は直接ファイナンスングとして分類されたそのリースに関して、最も早い比較期間の期首時点の資本に対する対応する調整を行うことになる。

## 付録 F—導入に関する考慮事項

### 判断及び見積りの適用

事業体は、新たな（現在のみでなく）リース規定の多くにおいて、判断の適用及び見積りをしなければならない。判断はしばしば、リースが短期除外（例外）適格であり、したがって、オフ・バランス・シート扱いとなるか否かに影響を与えることになる、リース条項の評価において要求される。加えて、ほとんど全てのリースが、貸借対照表に認識されるようになることから、リースとサービスの峻別における事業体の判断が、新規ガイダンスにおいてより重要になる。

**編集者注:**特に移行時点で、事業体は、移行日時点で、適切な割引率の使用により ROU 資産及びリース債務を認識することが必要とされるようになる（追加的考慮事項については、付録 E 参照）。この規定への準拠は、かなり多くのリースを有する事業体にとって困難となりうる。これは、彼らは、基礎となるリース条項（例えば、リースの趣旨、資産タイプ、残価保証）に関係する要素を基礎として、各リースに関する適切な追加借入金利を識別する必要があるようになるためである。換言すれば、事業体は、リース対象資産及び関連条項が、性質上類似でない限り、彼らのリースのすべてに関して、同一の割引率を使用することは認められないことになる。

### データ管理

事業体は、複数の分散化された拠点において、多くのリース契約を有する可能性があり、多くの例では、彼らのリースのデータをスプレッドシート又は物理的文書において保管している。結果的に、データの収集及び抽出は、時間を要し、資源集約的となる可能性がある。さらに、事業体が既に、電子フォーマットで当該情報を有している場合であってもそれは、別個のシステムに存在する、又は、ASU2016-02の会計及び開示規定に準拠することを確認するために、強化される必要がある可能性がある。

加えて事業体は、リース契約に含められていない可能性がある、当 ASU により要求される情報を収集する必要がある可能性がある。例えば事業体は、(1)資産の公正価値、(2)資産の見積耐用年数、(3)追加借入金利、及び(4)リースのオプションに関連する特定の判断、に関する情報を取得する必要がある可能性がある。このデータ取得は、リース文書が、外国語で作成される可能性があり、現地ビジネス実務の結果として相違する可能性がある、多国籍事業地に関しては、特に挑戦的となる可能性がある。

事業体は、彼らが、当 ASU の規定準拠のため必要とするデータの識別及び収集をすることにより、彼らはまた、継続的データ保管の挑戦も検討しなければならない。データ収集及び抽出努力は、新規リースが、実行、修正又は終了するであろう期間中、完了するに多くの月を要する可能性がある。したがってマネジメントは、導入期間及びそれ以降において、データ保持及びコントロールを行うアプローチを確立する必要があるであろう。

現行ガイダンスにおけるリース満期開示、及び当 ASU の受諾により認識されるであろうリース負債（及び 2017 年財務報告に影響を与えることになる、修正遡及移行措置の対象となるであろう）の間の関係を前提とすれば、我々は、2016 年 12 月 31 日財務諸表作成に当たり、事業体は、彼らが、リースの完全な母集団を識別したことを確認すべく、努力しなければならない。

### 情報技術システム

当 ASU 規定導入の結果として、事業体は、彼らの現行情報技術システムを強化する必要性が非常に高くなるであろう。当該強化の範囲は、事業体のリースのポートフォリオ、その現行リースシステムの規模及び複雑性によるであろう。現行システム変更により、事業体は、事業合理化（すなわち、現行プロセス、システム及びコントロールに対する潜在的影響）及びシステム利用者の規定（例えば、事業体の法務、税務、財務計画及び分析、不動産、財務、並びに財務報告機能）を検討する必要があるであろう、また、システム）を検討する必要があるであろう。

またマネジメントは、事業体が、受諾（適用）前に、当 ASU の、主要業績指標及び尺度、税務ファイリング、財務制限条項、又はその他のファイリングを見積もることを可能ならしめるシステム変更を検討する必要がある可能性がある。加えて、事業体が、外国子会社に関する IFRS 法定報告書作成する場合には、そのシステムは、当 ASU と IFRS 第 16 号を峻別し、かつ二つの基準の差異を取り扱う機能を有する必要があるであろう。

## 内部統制及び事業プロセス環境

広範な範囲にわたり、現行リース・データ・システムは、事業目的で使用され、したがって、関連内部統制のある側面は、2002年サーベンス・オクスリー法の内部統制規定の範囲外である可能性がある。当ASUの結果として、リース・データの財務諸表に対する適合性の情報を前提として、事業体は、関係コントロールのデザイン及び有効性に関して、監査人及び規制当局からの追加的追及に直面する可能性がある。したがって事業体は、リースに関する捕捉、計算、及び会計処理プロセスに関連する内部統制を検証する必要がある。追加的內部統制又はプロセスが必要とされれば、事業体はまた、組織内のコミュニケーション発行の必要、及びマネジメント及び従業員研修プログラム変更確立の必要性がある可能性がある。

加えて、かれらの当基準導入期間中に、事業体は、将来の事業上の効率性達成のため、現行プロセスに対する潜在的強化の機会を識別する可能性がある。例えば事業体は、手作業集約的プロセスの自動化を求め、又はシェアード・サービス・モデル等の、組織上の変更を検討する可能性がある。

## 財務制限条項

ほとんどのリースを貸借対照表に計上する規定を前提とすれば、多くの事業体は、当ASU受諾後、彼らの貸借対照表上、追加的負債を反映するであろう。当該事業体は、上昇したレバレッジが、主要尺度に負の影響を与える、又は財務制限条項違反を潜在的に引き起こすか否かを判定しなければならない。これは、様々な債務契約が、部分的には、負債を定義する及び制限する方法、及び当該債務契約が、「フローズン・GAAP」コベナントを使用しているか否かに依存する可能性がある。当ASUは事業体が、オペレーティング・リース負債を、伝統的債務の外で表示することを要求しており、これは、ある事業体に対しては救済を提供する可能性がある。それにもかかわらず、我々は、全ての事業体が、財務制限条項に対する当ASUの潜在的影響を反映すること、及び彼らが、その違反が当ASU受諾の結果として発生する可能性が高いと信じる場合には貸手と議論を開始することが、重要となる、と信じている。

## 法人所得税

会計目的でのリースの分類は、税務目的でのリース分類に影響を与えない。事業体はしたがって、適用税法による、リースの税務上の分類を判定する必要があると見られる。当分類は、いずれの目的でも類似している可能性があるが、税務と会計原則上におけるガイダンスの差異はしばしば、帳簿/税務差異を生じる結果となる。したがって、一旦事業体が新規基準を導入すれば、それは、これらの際を会計処理するプロセスを設定する必要があると見られる。

当ASUによる、事業体が、新規ガイダンスにより彼らのリースを再評価する規定は、また、当該リースの税務上の取り扱い、及び彼らのデータ収集及びプロセスを再評価する機会を彼らに付与する。IRSは、納税者のリースの税務上の取り扱いは、会計上の方法とすべきこと、現行方法に対する変更は、IRSの同意を要求する可能性があること、を検討している。

事業体はまた、新規ガイダンスの結果として生じる可能性がある、潜在的な州税問題、例えば、ROU資産の分類が、州税課税所得の判定における配分算定式に影響を与える可能性がある方法、及び記帳されたリース資産の大幅な増加が、フランチャイズ税務債務の判定に影響を与えかねない方法等を検討しなければならない。

**編集者注:**潜在的税務含意は、多くかつ様々であるため、会社の税務部門が、リース基準の評価、並びに方針選択及びシステム修正に関連する議論において、関与することが必要不可欠である。

## さあはじめよう

事業体は、導入に対する有効かつ適時なアプローチを確認するため、堅固な計画を開発し、組織横断的導入チームを確立しなければならない。そのような計画の開発に当たり、彼らは、以下の実施を検討しなければならない。

- 彼らのリース・ポートフォリオの現状評価、例えば、リースの量及び種類、電子リース・データの利用可能性及びデータギャップ、並びに会計、税務又はプロセスに関連する潜在的挑戦等、を実施する。
- 必要に応じ、複数の機能、事業ユニット及び国に関する導入努力を管理するプロジェクト契約を確立する。

- リース・データに対するアプローチ、実施するリソース、及びリース・データの抽出の開発。
- 新たな保管、算定、及び報告規定を達成する彼らの特定システム要求の判定、及びシステム余力評価に関する計画の開発、一方、関係内部統制合意を留意する。
- 彼らの主要尺度及び財務制限条項に対する当 ASU の影響評価。

適切な計画により、事業体は、新リース基準に対する彼らの意向が、スムーズであり成功裏に終わることの確証を支援する。



## 登録

デロイトの Accounting Standards and Communications Group が発行する Heads up およびその他の会計に関する出版物を希望される方は、以下のウェブサイトにご登録ください([www.deloitte.com/us/subscriptions](http://www.deloitte.com/us/subscriptions))。

## 財務責任者のための Dbriefs

Dbriefs へぜひご参加ください。Dbriefs はデロイトのウェブキャスト・シリーズで、重要な問題を常に把握しておくために必要な実践戦略を提供するものです。「財務責任者」シリーズのウェブキャストを通じ、以下のテーマに関する貴重なアイデアや重要な情報にアクセスしてください。

- 事業戦略および税務
- 税務に関する財務報告
- 取引およびビジネス・イベント
- 企業価値の強化
- ガバナンス、リスクおよびコンプライアンス
- 財務報告
- テクノロジー

Dbriefs は CPE クレジット取得のための、身近にご利用いただける便利で柔軟な方法も提供します。今後のウェブキャストに関するお知らせをお受け取りいただくには、以下のウェブサイトにて、Dbriefs にご登録ください(<http://www.deloitte.com/us/dbriefs>)。

## Technical Library と US GAAP Plus

デロイトはご登録いただいた方々を対象に、会計や財務開示に関する資料のオンライン・ライブラリーへのアクセスを提供しています。Technical Library: The Deloitte Accounting Research Tool と呼ばれるこのライブラリーには、弊社の会計および SEC マニュアルならびにその他の会計および SEC の解釈指針のみならず、FASB、EITF、AICPA、PCAOB、IASB、SEC の資料などが含まれています。

営業日ごとに更新される Technical Library は使いやすくデザインされており、ナビゲーションシステムは強力な検索機能を備えているため、いつでも、どのコンピューターからでも瞬時に情報を入手することを可能にします。Technical Library 登録者には、ライブラリーへの最新の情報をハイライトした週報「Technically Speaking」もお送りします。登録やオンライン上のデモンストレーションなどの詳細については、デロイトのウェブサイト [www.deloitte.com/us/techlibrary](http://www.deloitte.com/us/techlibrary) をご覧ください。

さらに、US GAAP Plus にも忘れずにアクセスしてください。これは、米国 GAAP に重点を置いた、会計に関するニュース、情報や出版物を取り上げるデロイトの新しい無料ウェブサイトです。このウェブサイトには、FASB の活動や FASB Accounting Standards Codification™ のアップデート、そして、PCAOB、AICPA、SEC、IASB、IFRS 解釈指針委員会などのその他の米国と国際会計基準の設定主体や規制当局の進展に関する記事が掲載されています。今すぐチェックしてください！

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人および DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 8,700 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 225,000 名を超える人材は、“making an impact that matters”を自らの使命としています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性のあることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

© 2016. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.