



米国会計関連情報 最近の論点

FASB/IASB－再公開草案「リース」の公表

FASB/IASB(以下「両ボード」)は2013年5月16日、リースの会計処理に関する変更を提案する再公開草案¹を共同で公表した。この再公開草案が提案どおりに最終化された場合、借手及び貸手によるリース契約の会計処理及び財務諸表上の表示方法が著しく変更されることになる。

両ボードは、2010年に公表した公開草案「リース」(2010年公開草案)²に寄せられた800通近いコメント及びその他のインプットに対処するため、長期にわたる再審議を経て、2010年公開草案の提案を大きく変更した。2010年公開草案からの主な変更点には以下の事項が含まれる。

- 一部のリースについてリース費用の認識パターン及び表示が変更されることになる二層モデル・アプローチを借手の会計処理に導入
- 貸手の会計モデルの大幅な見直し
- 借手及び貸手に適用される新たなリースの分類テスト
- リース期間の新たな見積方法
- 変動リース料の会計処理の変更

両ボードがリースに関する基準書の再公開草案を公表することを決定した理由は、リース取引がほとんどすべての事業会社に影響を及ぼすこと、及び新たな基準書を適用する際に生じる可能性のある想定外の影響を基準書の最終化前に識別することを両ボードが望んだためである。両ボードは、新たな基準書は明確であるか否か、及び適用にあたり財務諸表利用者に企業のリース契約の経済的実態を効果的に伝える手立てとなりうるか否かについてコメントを募集している。再公開草案のコメントの締切りは2013年9月13日である。両ボードは、コメント期間終了後、公開の円卓会議を開催する予定であり、最終基準書を2014年に公表することを目標としている。円卓会議への参加を希望する場合は、FASBまたはIASBに問い合わせることとされている。

本「最新の論点」は、再公開草案の概要を説明している。KPMGが今後公表するIssues In-Depthでは、再公開草案及びその潜在的な影響に関するより包括的な分析(設例を含む)を提供する予定である。

1 FASB会計基準書アップデート(Accounting Standards Update, ASU)案「リース」(改訂版) 2013年5月16日。www.fasb.org より閲覧可能。IASB公開草案(ED/2013/6)「リース」 2013年5月。www.ifrs.org より閲覧可能。

2 FASB会計基準書アップデート(Accounting Standards Update, ASU)案「リース」 2010年8月17日。www.fasb.org より閲覧可能。IASB公開草案(ED/2010/9)「リース」 2010年8月。www.ifrs.org より閲覧可能。両ボードの2010年公開草案に関する詳細な情報は、KPMGの刊行物であるDefining Issue 10-34「FASB－会計基準書アップデート案『リース』を公表」及びIssues In-Depth 10-5 「FASBとIASBの公開草案『リース』の潜在的影響」を参照。www.kpmg-institutes.com/financial-reporting-network より入手可能。

【適用範囲及びリースの定義】

適用範囲からの除外

再公開草案は、以下の項目を除くすべてリース（サブリースを含む）に適用される。

- 無形資産のリース（使用権資産を除く）³
- 非再生資源（例：鉱物、石油、天然ガス）の探査または利用に関するリース
- 生物資産（例：農作物）のリース（U.S. GAAPのみ木材を含む）
- IFRIC解釈指針第12号⁴の適用範囲に含まれるサービス委譲契約（IFRSのみ）
- 自社利用のソフトウェアのリース（U.S. GAAPのみ）

短期リース：

企業は、会計方針の選択として、リース資産の種類ごとに短期リース（購入選択権を含まず、かつあらゆる延長選択権を含めた最長リース可能期間が12ヶ月以内のリースと定義されている）に新たな基準書の認識、測定、及び表示に関する規定を適用しないことができる。借手は、短期リースに係るリース費用をリース期間にわたって定額法で認識する方法を選択できる。貸手はリース収益の認識方法として定額法または（リースした資産から収益が稼得されるパターンがより適切に反映される場合は）別の規則的な方法を選択することができる。

リースの定義

リースは「資産（原資産）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約」と定義される。ある契約がリースを含んでいるか否かを評価する際に、企業は以下の事項を判断する必要がある。

- 契約（または契約の構成要素）の履行が特定された資産または資産群の使用に依拠するか否か。
- 契約が特定された資産または資産群の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に借手に移転するか否か。

特定された資産の有無の判定：

資産は原則として、例えばシリアルナンバーにより契約で明示的に規定されている場合は特定されているとみなされる。現行のGAAPと同様に、契約の履行に際してサプライヤーが他の資産と取り替える実質的な権利を有さない場合、資産は默示的に特定されているとみなされる。資産が明示的に特定されている場合であっても、契約の履行に際してサプライヤーが他の資産と取り替える実質的な権利を有する場合（不具合または技術上の更新（すなわち旧型の資産をアップデートされたモデルと交換する）を理由とする交換を除く）、その契約は特定された資産の使用に依拠しない。明示的または默示的に規定された資産には、物理的に区別された資産の一部（例：ビルの一部階、光ファイバー・ケーブルを構成する1本ごとのファイバー線）が含まれる。

3 使用権資産を除く無形資産の借手がIFRSを適用している場合は、それらのリースに新たな基準書を適用することが認められる。

4 IFRIC解釈指針第12号「サービス委譲契約」

明示的または默示的に特定された資産から生じる一定の容量に対する権利を移転するが、特定された資産の物理的に区別された一部を使用する権利は移転しない契約(例:特定されたパイプラインから産出される特定の容量に対する使用権を移転する契約)は、特定された資産の使用に依拠するとはみなされない。ただし、明示的または默示的に特定された資産から生じる容量を実質的にすべて使用する権利を移転する契約は、特定された資産の使用に依拠するとみなされる。

特定された資産の使用を支配する権利:

顧客が以下の両方を行う能力を有する場合、特定された資産の使用を支配する権利が契約により移転される。

- 契約期間を通じて、資産の使用を指図する。
- 契約期間を通じて、資産の使用による潜在的な経済的便益をほとんどすべて獲得する。

企業が特定された資産の使用を指図する能力を有する場合とは、契約期間を通じて資産の使用により獲得される経済的便益に最も著しく影響を与える、資産の使用に関する意思決定(例:資産を誰が、どのように、何のために稼働させるか)を行う権利を契約により企業が獲得する場合をいう。

特定された資産の使用による潜在的な経済的便益とは、資産の使用から獲得される直接的な便益だけではなく、その資産の副産物から得られる間接的な便益も意味する。間接的な便益には、資産の使用により実現される再生可能エネルギー・クレジット(renewable energy credit)のような経済的便益は含まれるが、タックス・ベネフィットは含まれない。

財またはサービスから分離できない資産:

顧客は以下の両方を満たす場合、資産の使用から生じる便益を獲得する能力を有するとはみなされない。

- 顧客が資産の使用により便益を獲得することができるが他の財またはサービスとの組み合わせた場合のみであり、それらの他の財又はサービスをそのサプライヤーや他のサプライヤーは別個に販売していない。
- サプライヤーが提供する他の財またはサービスとの組合せによってのみ資産が機能するように設計されていることにより、資産にサービスの提供が付随している(すなわち、顧客が受け取る財またはサービスの束は、顧客が契約の目的とした全般的なサービスを提供するために組み合わされたものである)。

このガイダンス案は本来、ケーブルテレビの受信用ボックスやスポーツ観戦の年間シートのような、所有者から特定のサービスを受ける目的でのみ使用することができる資産を、リース契約の対象となる資産から除外することを意図したものである。

【リース要素の識別】

契約にリースが含まれると企業が判定した場合、以下の2つの独立した判定をさらに行うことが要求される。

- 契約にリース以外の要素(例:サービス)が含まれるか否か
- 契約のもとでリースされる原資産が複数存在するか否か

再公開草案は、個々の状況に対処するため、複数のガイダンスを提案している。再公開草案の適用範囲に含まれる契約については、別個のリース要素が会計単位となる。

リース要素とリース以外の要素の両方が含まれる契約:

再公開草案には、機械をリースし、その機械に修繕サービスを提供する契約、または貸手が共有スペースの維持に責任を負うオフィス・スペースのリースといった、リース要素とリース以外の要素の両方が含まれる契約に適用されるガイダンス案が含まれている。貸手は、契約に含まれるリース以外の要素を、いずれの場合においても別個に会計処理し、両ボードが公表する予定である収益認識に関する新たな基準書⁵を適用して、リース要素とリース以外の要素に対価を配分することが求められる。

借手は、要素の一部、またはすべてについて観察可能な単独価格(すなわち、貸手または貸手に類似するサプライヤーが類似するリース、財またはサービスの要素を単独で取引する場合に課す価格)が存在するか否かを検討する。契約のリース要素及びリース以外の要素について観察可能な単独価格が存在する場合、借手はリース以外の要素をリース要素とは別個に会計処理し、単独価格の割合に基づき、リース要素とリース以外の要素に対価を配分する。契約内のすべてではなく一部の要素について観察可能な単独価格が存在する場合、借手は観察可能な単独価格がある要素をない要素と別個に会計処理する。借手はまず、観察可能な単独価格がある各要素に、その観察可能な単独価格と同額の対価を配分し、その後、残りの対価を、観察可能な単独価格がない(单一または複数の)要素に配分する(残余法)。観察可能な単独価格がない(单一または複数の)要素にリースが含まれる場合、借手はそれらの要素をまとめて单一のリース要素として会計処理する。観察可能な単独価格を有する要素が契約に含まれていない場合、借手は契約全体を单一のリース要素として会計処理する。別個に会計処理する要件を満たすリース以外の要素(観察可能な単独価格のない、リースを含まない单一または複数の要素を含む)は他のGAAPを用いて会計処理する。

再公開草案では、契約条件の見直しにより現行のリースに実質的な変更が生じる場合、契約変更の発効日に、変更後の契約を新たな契約として会計処理することが提案されている。これには、リース要素とリース以外の要素とに分離するか否か、及び別個に会計処理する要件を満たす複数の要素へ対価をどう配分するかについての判定を新たに行うことが含まれる。再公開草案には、契約対価に関するその他の事後的な変更を、別個に会計処理する要件を満たすリース要素とリース以外の要素にどう配分するかについてのガイダンス案は含まれていない。

5 「収益認識—FASBとIASBのジョイント・プロジェクトの概要」 www.fasb.org より閲覧可能。KPMGの刊行物であるDefining Issue及びIssues In-Depthの収益認識プロジェクトに関する号を参照。www.kpmginstitutes.com/financial-reporting-network より入手可能。

原資産が複数存在するリース:

再公開草案は、以下の要件が両方とも満たされる場合、リース資産（またはリース資産の集り）が独立したリース要素となることを提案している。

- 借手が資産（またはリース資産の束）の使用からの便益を、それ単独で、または借手にとって容易に入手可能な他の資源と一緒に、得ることができる。容易に入手可能な資源とは、以下のいずれかである。
 - 貸手または別のサプライヤーにより別個に販売またはリースされている財またはサービス
 - 借手が貸手からまたは他の取引もしくは事象によりすでに入手している財またはサービス
- 原資産（またはリース資産の集り）が契約内の他の原資産に依拠しておらず、また密接に関連もしていない。

独立したリース要素となる要件を満たすか否かに関係なく、使用について観察可能な単独価格のある原資産が1つもない場合、契約内の複数の原資産のリースを借手が別個に会計処理することは禁止されている。例えば、原資産が複数存在するリースにおいて、3個のリース設備が独立したリース要素となる要件を満たすが、それらの3つのリース項目のうち1つについてのみ観察可能な単独価格がある場合、借手は他の2個のリース設備を結合し、単一のリース要素として会計処理することが求められる。反対に、3つのリース項目のうち2つに観察可能な単独価格がある場合、観察可能な単独価格のない原資産が1つしかないと、借手はそれらの3つのリース項目をそれぞれ別個に会計処理する。その場合、観察可能な単独価格のない原資産のリースには、残余法を用いて対価を配分する。

【リースの分類】

二層モデル・アプローチは、借手と貸手の両方の会計処理に適用される。一方のモデルのもとでは、リース収益及びリース費用の認識が前倒しされ、他の財務取引に対する包括利益計算書上の認識と整合する。他方のモデルのもとでは、原則として定額法が適用される。融資契約のように、収益及び費用を前倒しで認識するモデルのもとで会計処理されるリースをタイプAのリースと呼び、収益及び費用を原則として定額法で認識するモデルのもとで会計処理されるリースをタイプBのリースと呼ぶ。借手と貸手には、同一の分類テストが適用される。タイプAとタイプBのリースの会計処理に関する規定案については、後述の「借手の会計処理及び財務諸表上の表示」及び「貸手の会計処理及び財務諸表上の表示」のセクションにおいてそれぞれ詳細に説明している。

リースの分類テスト

リースの分類は、リース開始日に実施し、リースの契約条件に著しい変更が生じたために新たなりースとして会計処理することが要求される場合を除き、事後的に再評価しない。

リースの分類テストを実施するためには、借手及び貸手は以下の項目を決定しなければならない。

- **リース期間**—リースの解約不能期間に、リースを延長する、または解約しない選択権（以下では、これらを合わせて「リース期間に関する選択権」と呼ぶ）により延長される期間を加えた期間。ただし、借手が、その選択権を行使する重要な経済的インセンティブを有する場合に限る。
 - 借手がリースを延長する、または解約しない重要な経済的インセンティブを有するか否かを企業が判定する際には、契約、資産、企業、及び市場のそれぞれに基づく要因を考慮する。
- **支払リース料**—リース期間にわたって発生するリース料は、以下の項目から構成される。
 - 貸手から借手に提供されるリース・インセンティブを控除した固定リース料
 - 実質的に固定の支払いである変動リース料
 - 指数またはレート（例：消費者物価指数、市場金利）に基づく変動リース料（当初測定はリース開始日における指数またはレートを用いる）
 - リースの解約ペナルティ（借手が解約しない重要な経済的インセンティブを有する場合は除く）
 - 借手が購入選択権を行使する重要な経済的インセンティブを有する場合の行使価格
 - 残価保証のもとで支払うことが予測される金額（借手のみ）
 - 残価保証として組み込まれる受取りリース料（例：原資産の市場価値が保証価格を下回る場合に不足額を貸手が借手から受け取り、原資産の市場価値が保証価格を上回る場合に超過額を貸手が借手に支払う場合の保証価格）（貸手のみ）
- **割引率**—取引の内容及びリースの契約条件（例：リース料、リース期間、リースに付された保証金、原資産の性質及び経済環境）を反映した利子率：
 - 貸手にとっては（U.S. GAAPを適用する非公開企業を除く）：
 - 貸手が借手に課す利子率（例：リースに内在する利子率、不動産の利回り）
 - 上記の利子率を容易に決定できない場合は、借手の追加借入利子率（すなわち、借手が同等の期間にわたり、同等の保証でその使用権資産と同等の価値の資産を同等の環境下で購入するのに必要な資金を借り入れる際に支払わなければならない利子率）
 - U.S. GAAPを適用する非公開企業である借手は、会計方針の選択として、すべてのリースについてリース期間と同等の期間を用いて算定したリスクフリー割引率を適用することが認められる。
 - 貸手にとっては、貸手が借手に課す利子率であり、以下のいずれかである。
 - 入手可能な場合は、リースに内在する利子率（すなわち、所定の日において、原資産の使用権のために借手が支払うリース料の現在価値（変動リース料の見積額が含まれる場合がある）とリース終了時の原資産の見積残存価値の現在価値との合計が、原資産の公正価値と等しくなる利子率）

- リースに内在する利子率が入手できない場合、取引の内容とともにリースの契約条項を考慮した割引率(例:不動産の利回り)
 - **原資産の経済的耐用年数**—資産が経済的に利用可能であると予想される期間、またはその資産から得られると予想される生産高またはこれに類似する単位(現在の所有者が意図する資産の使用方法のみに基づくものではなく、また、資産の所有者が単一であるという仮定にも限定されない)
 - **原資産の公正価値**—現行GAAPの公正価値測定に関するガイダンス⁶を用いる。
- 上記の事項を決定した借手及び貸手は、借手が購入選択権行使する重要な経済的インセンティブを有するか否かを判定する。借手が購入選択権行使する重要な経済的インセンティブを有する場合、そのリースはタイプAに分類される。有しない場合、借手及び貸手は以下のリースの分類テストを実施する。
- 原資産が不動産(土地もしくは建物、建物の一部、またはその両方と定義されている)である場合、タイプBのリースに分類される。ただし、以下の要件のうち1つ以上が満たされる場合、タイプAに分類される。
 - (a) リース期間が、原資産の残りの経済的耐用年数の大部分を占めている。
 - (b) 支払リース料の現在価値が、原資産の公正価値とほぼ等しい。
 - 原資産が不動産ではない場合(例:設備)、タイプAのリースに分類される。ただし、以下の要件のうち1つ以上が満たされる場合は、タイプBに分類される。
 - (a) リース期間が、原資産の経済的耐用年数全体に対して重要ではない。
 - (b) 支払リース料の現在価値が、原資産の公正価値に対して重要ではない。

リース要素に複数の原資産の使用権が含まれる場合、リースの分類テスト上、原資産の性質(すなわち、不動産か不動産でないか)は、リース要素に含まれる主要な資産に基づいて判定される。土地及び建物のリースにおける主要な資産は建物となる。それ以外については、借手がリース契約を締結した対象である主たる資産が主要な資産となる。リース要素に含まれるその他の資産は通常、主要な資産の使用から生じる便益を借手が享受するのに役立っている。例えば、ガス燃焼タービン発電所のリースに、出力タービン、そのタービンを格納する建物、その発電所が設置される土地が含まれるとする。この場合、リースの主な目的は、ガス燃焼タービンの発電能力を借手が取得することであるため、出力タービンが主要な資産とみなされる。したがって、出力タービンが不可欠の設備である(すなわち、土地または建物ではない)ことから、不動産以外のリースのための分類テストが適用される。これらのケースで、リース期間に基づく分類の要件を評価する際に、企業は主要な資産の経済的耐用年数全体(不動産以外の場合)または残存する経済的耐用年数(不動産の場合)を用いる。一方、支払リース料に基づく分類の要件を評価する際に、企業はリース要素に含まれるすべての原資産の公正価値の総額との比較で、リース要素全体に係る支払リース料の現在価値を用いる。リース要素に複数の原資産の使用権が含まれる場合、借手がリース要素の主要な資産の購入選択権行使する重要な経済的インセンティブを有していれば、そのリース要素はタイプAのリースに分類される。

6 FASB ASC Topic 820 「公正価値測定」 www.fasb.orgより閲覧可能。IFRS第13号「公正価値測定」

【借手の会計処理及び財務諸表上の表示】

使用権モデル

借手は、再公開草案の適用範囲に含まれるすべてのリース契約（一部の短期リースを除く）を、使用権モデルに基づきオンバランス処理する。借手は、原資産を使用する権利について資産を認識し、リース料を支払う債務について負債を認識する。使用権資産及びリース債務は、現行のU.S. GAAPのもとでのキャピタル・リースの認識とほぼ同じ方法で認識する。ただし、それらの資産・負債の測定方法は、現行のU.S. GAAPと異なる。現行のU.S. GAAPと同様に、借手は延長選択権、変動リース料、残価保証については、他の強制力のある基準によりすでに要求されている場合を除き、別個に会計処理しない。借手は、リース要素ごとに単一の使用権資産及び単一の見積将来リース料の支払債務を認識し、その資産・負債の測定には、リース要素に関連する様々な特徴を反映させる。

「リースの分類」のセクションで説明しているとおり、借手はリース契約に含まれる使用権の会計処理に二層モデル・アプローチを適用する。二層モデル・アプローチのもとでは、タイプAのリースとタイプBのリースとの相違は、使用権資産の当初認識後の測定と固定のリース費用合計の包括利益計算書上の表示のみである。

当初の認識及び測定の時期

借手は、使用権資産及びリース債務をリース開始日（すなわち、貸手が原資産を借手に利用できるようにする日）に当初測定し認識する。企業が不利な契約（onerous contract）を締結する場合、他の不利な契約に関するGAAPのガイダンス⁷と整合した方法で会計処理することが求められる。このガイダンスでは、リース開始日より前に負債を認識することが求められる場合がある。さらに、詳細に後述するとおり、借手は契約締結日とリース開始日との間に重要な権利及び義務を生じさせるリースの条項に関する情報を開示することが求められる。

リース債務の当初測定

借手はリース開始日に、リース債務をリース期間にわたって支払う将来リース料の現在価値で測定する。そのためには、借手はリースに含まれるリース期間に関する選択権又は購入選択権を行使する重要な経済的インセンティブを有するか否かについて判定することが要求される。変動リース料（残価保証、指数またはレートに基づくリース料及び実質的に固定の支払いとなるリース料を除く）は、リース債務の測定から除外される。

⁷ FASB ASC Subtopic 450-20 「偶発事象—偶発損失(Contingencies—Loss Contingencies)」 www.fasb.orgより閲覧可能。IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」

使用権資産の当初測定

借手は使用権資産を、以下の(a)から(c)までの合計から(d)を控除したものとして当初測定する。

- (a) リース債務の当初測定額
- (b) 借手に発生したあらゆる初期直接原価(すなわち、そのリースを締結しなければ発生しなかつたであろう、リースの交渉及び準備に直接起因するコスト(例:手数料、弁護士報酬))
- (c) リース開始日及びそれより前に貸手に支払ったあらゆるリース料
- (d) 貸手から受け取るあらゆるリース・インセンティブ

リース債務の当初認識後の測定

リース開始日後、借手はリース債務を、他の金融負債と同様に償却原価法で測定する。リース債務の帳簿価額は、リース債務の未償却残高に係る利息を反映して増加し、リース期間に支払ったリース料により減少する。借手は定額の支払リース料のうち、リース債務に係る利息に関連する部分を、そのリース債務の残高に対して割引率が常に一定となるように算定する(後述のリース債務の再評価に関する規定を考慮する)。

使用権資産の当初認識後の測定

リース開始日後、借手は使用権資産を、原価から償却累計額及び減損損失を控除した金額で測定する。ただし、IFRSを適用している借手が投資不動産を公正価値で測定する会計方針を選択している場合は、投資不動産の定義を満たす使用権資産を公正価値で測定することが求められる⁸。さらに、IFRSを適用している借手が原資産と同一種類に属する有形固定資産のすべてを再評価している場合、投資不動産の定義を満たさない使用権資産について再評価モデルを用いて測定することが認められる⁹。

費用の認識

借手は、他の適用されるGAAPのもとでコストが別の資産の帳簿価額に含まれる場合を除き、以下のコストを純損益に認識する。

- タイプAのリースについては、リース債務に係る利息費用と使用権資産の償却額とを別個に認識する。
- タイプBのリースについては、リース債務に係る利息と使用権資産の償却額との合計額を、単一のリース費用として認識する。

8 IAS第40号「投資不動産」

9 IAS第16号「有形固定資産」

タイプAの使用権資産の償却

タイプAのリースについて、借手は使用権資産を定額法で償却する。ただし、他の規則的な方法により、借手が使用権資産の経済的便益を享受するパターンをより適切に反映する場合は除く。償却は、リース開始日から、使用権資産の耐用年数の末日とリース期間の終了日とのいずれか早いほうの日までの期間にわたって認識する。ただし、借手が原資産を取得する購入選択権を行使することによる重要な経済的インセンティブを有する場合は、借手は原資産の耐用年数の末日までの期間にわたって、使用権資産を償却する。

タイプBの使用権資産の償却

タイプBのリースについて、借手は使用権資産の各期の償却額を、残余のリースのコストを残りのリース期間にわたって定額法で配分した額から、リース債務に係る各期の利息費用を差し引いた額またはゼロのいずれか大きいほうの金額で算定することが求められる(タイプBのリースでは、リース費用の合計額が原則として定額となるようにしなければならない)。

定額法に基づく償却額の算定における残余のリースのコストは、以下の(a)と(b)の合計から(c)と(d)を控除し、(e)を調整した金額となる。

- (a) 支払リース料(リース開始日で算定)
- (b) 初期直接原価(リース開始日で算定)
- (c) 当期及び過去の期間に認識した定期的なリースのコスト
- (d) 当期及び(または)過去の期間に認識した使用権資産の減損
- (e) リース債務の再測定(後述)から生じるリース債務の変動を反映した調整額(残余のリースのコストの調整額は、将来の支払リース料の変動の総額からリース債務の再測定において純損益に認識した金額を控除した金額と等しくなる)

使用権資産の減損

借手は使用権資産が減損しているか否かを判定し、現行のGAAP¹⁰に従って対応する減損損失を認識する。

当初認識後の測定—変動リース料

リース債務にも使用権資産にも含まれない変動リース料はすべて、それらの支払いに係る義務が生じた期間に認識する。例えば、支払リース料が借手の売上高に基づく場合、変動リース料は売上が生じた期間に認識する。

10 FASB ASC Topic 360 「有形固定資産」 www.fasb.org より閲覧可能。IAS第36号「資産の減損」

リース債務の再評価

借手は、支払リース料及び割引率のあらゆる変動(後述を参照)を反映させてリース債務を再測定することが求められる。支払リース料は、次のいずれかにより変動する可能性がある。

- 借手がリース期間に関する選択権または購入選択権行使する重要な経済的インセンティブを有するか否かの判定結果の変更
- 残価保証のもと支払うことが予測される金額の変更
- 変動リース料の算定のベースとなる指標またはレートの変更

リース債務の再評価時に、リースの分類は再検討しない。リース債務を再測定することにより、以下の例外を除き、使用権資産を同額調整することになる。

- 指数またはレートの変更に起因する再測定額のうち、当期に関連する額は純損益で認識する。
- 使用権資産の帳簿価額がゼロまで減額された場合、それを超える再測定額の残額は純損益に認識する。

リース債務の再測定は、次の2つのステップからなるプロセスで行われる。借手はまず、各報告日において、支払リース料及び割引率に変更が生じることを示す事実または状況の変更が生じているか否かを判定する。示されている場合、借手は報告日時点で見直された前提を用いてリース債務を再計算する。

再公開草案には、リース要素とリース以外の要素を含む契約において、再評価または変動リース料が参照する要因の変化によって生じる、支払リース料の再測定額を、どのようにリース要素とリース以外の要素に配分するかについてのガイダンス案は含まれていない。

支払リース料の変動によるリース債務の再評価

再公開草案は、支払リース料の再評価が要求される状況を示す以下の特定のガイダンスを提案している。

リース期間に関する選択権及び購入選択権:

借手がリース期間に関する選択権又は購入選択権行使する重要な経済的インセンティブを有するか否かについての評価が変更される場合、支払リース料を新たな判定結果に基づき再測定することが要求される。借手がリース期間に関する選択権または購入選択権行使したとすれば要求される支払い額を支払リース料に含めるか否かの従前の評価に影響を与えるような契約、資産、または企業に基づく要因の変化があった場合には、リース期間に関する選択権または購入選択権行使する重要な経済的インセンティブを有するか否かの再評価を行うことが要求される。ただし、市場に基づく要因(同等の資産に対する市場リース料率)が変化した場合でも、それのみでは、借手がリース期間に関する選択権または購入選択権行使する重要な経済的インセンティブを有するか否かの再評価は要求されない。

同様に、借手が選択権行使する重要な経済的インセンティブを有しないと従前に判定していた選択権を実際に行使することを選択した場合は、再評価が要求される。また、借手が重要な経済的インセンティブを有すると従前に判定していた選択権を実際には行使しないことを

選択した場合にも、再評価が要求される。

残価保証:

借手は、残価保証のもと支払いが要求されると見込まれる金額に変動がある場合、その変動を反映して支払リース料の見積りを修正することが要求される。これらの変動は、リース期間の末日における原資産の予想価値(expected value)が増加または減少することにより生じることがある。

指数またはレートに基づく支払リース料:

借手は、変動リース料の算定のベースとなる指数またはレートの変更を反映した修正後の支払リース料を、その報告期間の末日における指数またはレートを用いて算定することが要求される。原則として、再評価による支払リース料の変動のうち、当期と過去の期間に関連する部分と将来の期間に関連する部分とを借手が区別することは、再公開草案では要求されていない。ただし、借手は、指数またはレートの変動による再測定の当期に帰属する金額を算定し、その金額を、使用権資産の調整としてではなく、純損益に認識することが要求される。

割引率の変更

リース開始日における割引率の決定にその後の変化の可能性をすでに反映している場合を除き、以下のいずれかの項目が変更された場合は、割引率の再評価が要求される。

- リース期間
- 借手が原資産の購入選択権を行使する重要な経済的インセンティブを有するようになる、又は有さなくなる結果をもたらす、関連する要因
- 変動リース料の算定のベースとなる参照利子率

修正後の割引率は、再評価日において、リース開始日に行ったのと同一の方法で決定する。

設例1: タイプAのリースに分類される一般的な設備のリース

前提条件

- 借手及び貸手は、解約不能で延長選択権が付されていない3年間の機械のリース契約を締結した。
- このリースには購入選択権は含まれていない。
- この機械の経済的耐用年数は10年であり、リース開始日における残存する経済的耐用年数は5年である。
- この機械のリース開始日における公正価値は、9,750ドルである。
- 支払リース料は年間1,250ドルである(後払い)。
- 貸手が借手に課す利子率は2.50%であり、借手が容易に算定できる(貸手が借手に課す利子率が容易に算定できない場合は、借手は追加借入利子率を用いる)。
- 借手にも貸手にも、初期直接原価は発生せず、前払いされるリース料はない。

リースの分類

再公開草案で提案されているリースの分類テストのもとでは、このリースは、借手及び貸手の両方から、タイプAのリースに分類される。これは、資産が不動産ではなく、リース期間が原資産の経渓的耐用年数全体の重要でない以上の部分を占めており、支払リース料の現在価値は原資産の公正価値に比べて重要でないとはいえないためである。

借手の会計処理—タイプAのリース

借手は、使用権資産と将来リース料を支払う義務に対するリース債務を認識する。借手はリース債務及び使用権資産を、3年間にわたって支払われる年間1,250ドルのリース料を2.50%で割り引いた現在価値で測定する。借手はリース期間にわたって、定額法による使用権資産の償却、及び償却原価法に基づき測定したリース債務に係る利息費用を認識する。

次の表は、借手の財政状態計算書及び包括利益計算書上で生じる金額を要約したものである。

年数	財政状態計算書		包括利益計算書		
	使用権資産 (ドル)	リース債務 (ドル)	償却費 (ドル)	利息費用 (ドル)	費用合計 (ドル)
0	3,570	3,570	—	—	—
1	2,380	2,409	1,190	89	1,279
2	1,190	1,219	1,190	60	1,250
3	—	—	1,190	31	1,221
合計		3,570	180	3,750	

設例2: タイプBのリースに分類される一般的な土地のリース

前提条件

- 借手及び貸手は、解約不能で延長選択権が付されていない5年間の土地のリース契約を締結した。
- このリースには購入選択権は含まれていない。
- この土地のリース開始日における残存する経済的耐用年数は無期限である。
- この土地のリース開始日における公正価値は、100,000ドルである。
- 支払リース料は年間4,120ドルである(後払い)。
- 貸手が借手に課す利子率は4.12%であり、借手が容易に算定できる(貸手が借手に課す利子率が容易に算定できない場合は、借手は追加借入利子率を用いる)。
- 借手にも貸手にも、初期直接原価は発生せず、前払いされるリース料はない。

リースの分類

再公開草案で提案されているリースの分類テストのもとでは、このリースは、借手及び貸手の両方から、タイプBのリースに分類される。これは、資産が不動産であり、リース期間が原資産の経渓的耐用年数の大部分に満たず、支払リース料の現在価値が原資産の公正価値にほぼ等しいとはいえないためである。

借手の会計処理—タイプBのリース

借手は、使用権資産と将来リース料を支払う義務に対するリース債務を認識する。借手はリース債務及び使用権資産を、5年間にわたって支払われる年間4,120ドルのリース料を4.12%で割り引いた現在価値で測定する。借手は当初認識後、リース債務を実効金利法を用いて償却原価で測定し、リース費用の合計額を定額法により包括利益計算書上で認識する。借手は当初認識後、使用権資産の償却費を、貸借差額で(すなわち、逆算により)測定する。これは、定額法によるリース費用(この設例では支払リース料と等しい)からその期間のリース債務に係る利息費用を差し引いた金額またはゼロのいずれか大きいほうの金額で算定される。

次の表は、借手の財政状態計算書及び包括利益計算書上で生じる金額を要約したものである。

年数	財政状態計算書		包括利益計算書		
	使用権資産 (ドル)	リース債務 (ドル)	リース費用*		
			償却費 (ドル)	利息費用 (ドル)	合計(ドル)
0	18,280	18,280	—	—	—
1	14,913	14,913	3,367	753	4,120
2	11,407	11,407	3,506	614	4,120
3	7,757	7,757	3,650	470	4,120
4	3,957	3,957	3,800	320	4,120
5	—	—	3,957	163	4,120
合計		18,280	2,320	20,600	

*償却費及び利息費用は例示目的で示している。これらの項目は、包括利益計算書上では単一のリース費用としてまとめて表示される。

この設例では、使用権資産は毎期、定額法によるリース費用の金額からその期間のリース債務に係る利息費用を差し引いた金額で償却される。1年目においては、使用権資産の償却額は、\$ 4,120 – \$ 753 = \$ 3,367として計算される。そして、使用権資産の1年目の残高を調整する(\$ 18,280 – \$ 3,367 = \$ 14,913)。

この単純な前提条件では、支払リース料がリース期間にわたって定額であるため、使用権資産はリース期間にわたってリース債務と等しくなる。リースに、指数またはレートに基づく変動リース料、定期的に増額するリース料、またはリース料が無料な期間が含まれる場合、使用権資産の各期の償却費の計算は著しく複雑になり、使用権資産はリース開始日後、リース債務と同額ではなくなる。

借手の財務諸表上の表示

借手はリース契約から生じる項目を以下のように表示する。

財政状態計算書

- 以下の事項を財政状態計算書上で表示する、または財務諸表の注記で開示する。
 - 使用権資産を他の資産と別個に表示(開示)する。
 - リース債務を他の負債と別個に表示(開示)する。
 - タイプAのリースから生じる使用権資産をタイプBのリースから生じる使用権資産と別個に表示(開示)する。
 - タイプAのリースから生じるリース債務をタイプBのリースから生じるリース債務と別個に表示(開示)する。
- 借手が使用権資産とリース債務を財政状態計算書上で別個に表示しない場合、借手は以下の両方を行う。
 - 使用権資産を、対象である原資産を所有していたならば表示していたであろう科目に含めて表示する。
 - 使用権資産とリース債務が含まれる財政状態計算書上の科目を注記で開示する。

包括利益計算書

- タイプAのリースについては、借手はリース債務に係る利息費用を、使用権資産の償却費とは別個に表示する。
- タイプBのリースについては、借手はリース債務に係る利息費用と、使用権資産の償却費とを一緒に単一のリース費用の金額に含めて表示する。

キャッシュフロー計算書

借手は、リース取引から生じるキャッシュフローを、キャッシュフロー計算書上で以下のように表示する。

- タイプAのリースから生じるリース債務の元本部分の返済は、財務活動によるキャッシュフローに分類する。
- タイプAのリースから生じるリース債務に係る利息費用は、IFRSを適用する企業はIAS第7号「キャッシュフロー計算書」に従って分類し、U.S. GAAPを適用する企業は営業活動によるキャッシュフローに分類する。
- リース債務に含まれない変動リース料及び短期支払リース料は、営業活動によるキャッシュフローに分類する。
- タイプBのリースから生じる支払リース料は、営業活動によるキャッシュフローに分類する。

【貸手の会計処理及び財務諸表上の表示】

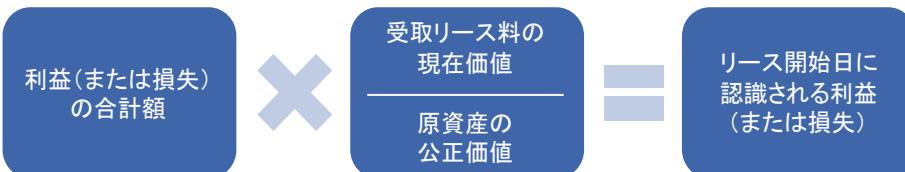
貸手は、借手と同じリースの分類テストを用いてリースの分類を判定する。タイプAのリースについて、貸手は、原資産の認識を中止し、借手からリース料を受け取る権利に対するリース債権、及びリース期間の末日に原資産の返還を受ける権利に対する残余資産を認識する債権残余資産(receivable and residual, R&R)モデルを適用する(詳細については後述)。貸手がR&Rモデルを適用しないことを選択した短期リース、及びタイプBのリースについては、貸手は現行のGAAPにおけるオペレーティング・リース会計に類似したオペレーティング・リース・モデルを適用する。オペレーティング・リース・モデルのもとでは、貸手は引き続き原資産を認識し、受取リース料を原則として定額法でリース期間にわたって収益として認識する。オペレーティング・リース・モデルのもとでは、貸手が原資産の認識を中止しないため、リース債権も残余資産も計上しない。

R&Rモデルの適用(タイプAのリース)

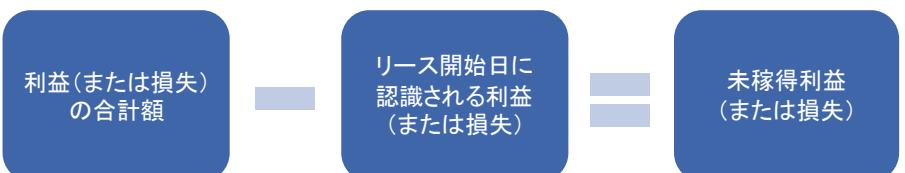
R&Rモデルは、貸手が原資産の一部を、リース料を受け取る権利と交換に借手に売却したという観点に基づく。R&Rモデルのもとでは、貸手はリース開始日に原資産の認識を中止し、借手からリース料を受け取る権利に対するリース債権、及びリース期間の末日に原資産の返還を受ける権利に対する残余資産(すなわち、原資産のうち貸手によって留保される持分)を認識する。貸手は、原資産のうち借手に売却したとみなされる部分についてのみ、リース開始日に純損益に認識する。原資産の公正価値と帳簿価額とがリース開始日において同額である場合、同日に純損益は認識しない。以下の等式は、リース開始日に認識される利益または損失の合計額(未稼得部分を含む)を示している。



以下の等式は、リース開始日に認識される利益または損失を示している。



リース開始日に認識される利益(または損失)は、前受リース料、リース債権及び残余資産としてリース開始日に計上した金額から、認識を中止した原資産の帳簿価額を控除した金額として計算することもできる。以下の等式は、未稼得利益または未稼得損失(すなわち、リース開始日に認識されない利益または損失)を示している。



未稼得利益(または損失)は、以下の事項が行われるまで、収益(または費用)には認識しない。

- 残余資産の測定に影響を及ぼす再評価
- 原資産の売却または再リース
- 残余資産の減損の認識

当初認識及び測定の時期:

再公開草案で提案されている借手の会計処理と同様に、貸手はリース開始日(すなわち、貸手が原資産を借手に利用できるようにする日)に、リース債権及び残余資産を当初認識・測定し、原資産の認識を中止する。

リース債権:

貸手はリース開始日に、リース期間にわたって受け取るリース料の現在価値でリース債権を測定する。リース期間、リース料、及び貸手が受取リース料の現在価値を測定する際に用いる割引率の定義については、「リースの分類」のセクションで説明している。残価保証の取りを除き、貸手のリース債権は、借手のリース債務と同じ方法でリース開始日に測定される。

貸手は当初認識後、実効金利法を用いて償却原価でリース債権を測定する。さらに、リース債権の帳簿価額は、後述の再評価に関する規定案を適用した結果を反映して修正する。

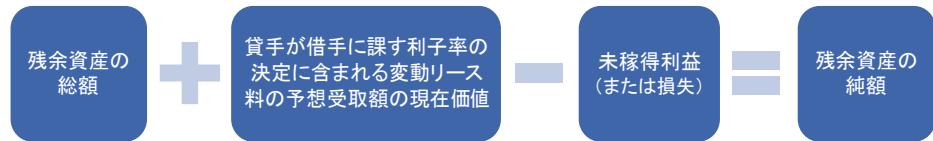
貸手は金融商品の減損に関するガイダンス¹¹を用いてリース債権に係る減損損失を認識する。このガイダンスのもとで認識される減損金額を決定する際には、貸手は残余資産総額(後述)の帳簿価額に基づいて残余資産の予想価値も決定する。例えば、リース債権の減損を金融商品に関するガイダンスに基づき5,000ドルと予測し、過去に信用損失に係る引当金を計上していなかったと仮定する。また、借手が債務不履行を起こした場合に貸手が回収可能な原資産の残存価値は8,000ドル(例:再販価格)であり、残余資産総額の現在の帳簿価額が6,000ドルであると仮定する。すると、減損の予測額は2,000ドル引き下げられる。これは、貸手が減損の予測額のうち2,000ドル分を、残余資産に含まれる利益を通じて回収することができるためである。その結果、貸手はリース債権に係る減損引当金を3,000ドル(減損の予測額 \$5,000 – \$2,000)として当期の純損益に計上する。

残余資産:

再公開草案は、貸手が締結する各リース契約について、残余資産を総額と純額の両方で算定することを貸手に要求している。残余資産の総額は、リース期間の末日における原資産の見積残存価値を貸手が借手に課す利子率で割り引いた現在価値である。残余資産の純額は、貸手の財政状態計算書上では報告されず、貸手が借手に課す利子率を決定する際に貸手が見積る変動リース料の予想受取額は、残余資産の総額に含めない。

11 FASBは2012年12月20日、金融資産に係る信用に関する減損損失の認識方法を変更するASU案「金融商品—信用損失」を公表した。
www.fasb.org より閲覧可能。

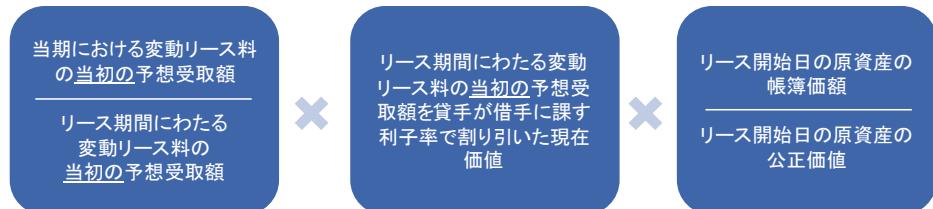
残余資産の純額は貸手の財政状態計算書上で報告され、以下の等式を用いて算定される。



貸手は、貸手が借手に課す利子率の決定に際して変動リース料(すなわち、実質的に固定の受取りとならず、指数またはレートに基づかない変動リース料)の予想受取額を反映することは要求されない。ただし、貸手が変動リース料の予想受取額を貸手が借手に課す利子率の決定に反映させている場合、貸手は、利子率の決定に用いた変動リース料の現在価値を、残余資産の純額の当初測定に含める。これらの変動リース料は、リース債権には含めない。

リース開始日後、リース債権の再評価の影響(後述)を含まない、各期における残余資産の純額は以下のとおりとなる。

- 残余資産の純額の増加に基づく増加: 残余資産の純額の期首残高に貸手が借手に課す利子率を乗じた金額に基づいて算定される。
- リース開始日に認識された残余資産の純額のうち、変動リース料の予想受取額に帰属する部分の認識の中止による減少(該当ある場合): 各期の認識の中止額は、以下のように計算される。



例えば、貸手が借手に課す利子率(例:リースに内在する利子率)を算定する際に、変動リース料の受取総額を10,000ドルと当初に見積っていたと仮定する。また、それらの変動リース料のリース開始日における現在価値は8,000ドルであり、2,000ドルを当期に受け取ると貸手が当初に見積っていたと仮定する。そして、原資産の公正価値と帳簿価額がリース開始日において同額であったと仮定する(例:50,000ドル)。このケースでは、貸手が当期に認識を中止する残余資産の純額は1,600ドル($(\$2,000 \div \$10,000 \times \$8,000 \times \$50,000 \div \$50,000)$ として算定される)である。貸手は同額を利益または損失に計上する。この損益は、実際の変動リース料受取額を収益として純損益に認識するのと同一の期間に認識し、実際の変動リース料の受取額より大きい場合も小さい場合もありうる。

残余資産は、無形資産または固定資産に関する会計ガイドラインに従った減損テスト¹²の対象となるが、残余資産の純額ではなく残余資産の純額の帳簿価額を用いる。残余資産(純額と純額の両方)は、リース期間が再評価される場合(後述を参照)に調整される可能性があるが、それ以外ではリース期間にわたって再測定されない。

12 FASB ASC Topic 350 「無形資産—のれん及びその他」 www.fasb.org より閲覧可能。IAS第36号「資産の減損」

包括利益計算書への影響:

リース開始日に認識される利益または損失は、貸手のビジネス・モデルに応じて、総額または純額ベースで表示する。リース債権及び残余資産に係る利息収益(すなわち、増価)は、リース期間にわたって認識する。貸手が割引率を決定する際に変動リース料を考慮している場合、実際に稼得した変動リース料受取額から、残余資産のうち当期に認識を中止する変動リース料の金額(前述の等式を参照)を差し引いた金額を、各期の追加の利益として計上する。貸手がリース収益及びリース費用をそれぞれ総額で表示する場合、追加的な収益を毎期、その期に稼得した変動リース料受取額と同額で計上し、その期に認識する追加的なリース費用は、残余資産のうち、その期に認識を中止する変動リース料の金額と同額となる。

再評価:

貸手は以下のいずれかの場合に、リース期間を再評価することが要求される。

- 借手が、リース契約に含まれる1つまたは複数の延長選択権行使する、またはリースを解約する選択権行使しない重要な経済的インセンティブを有するか否かの判定に影響を与える、関連する要因に変更がある場合(「リースの分類」のセクションを参照。市場リース料率の変更のような要因は、それのみでは、リース期間の再評価を行うことは要求されない)
- (a)借手が行使する重要な経済的インセンティブを有さないと貸手が以前に判定していた延長選択権または解約選択権を、借手が行使することを選択した場合、または(b)借手が行使する重要な経済的インセンティブを有すると貸手が以前に判定していた延長選択権または解約選択権を、借手が行使しないことを選択した場合

リース期間に関する選択権、購入選択権行使する重要な経済的インセンティブを借手が有するか否かに関する貸手による判定結果、または変動リース料の算定のベースとなる指標またはレートに変更が生じた場合、貸手はリース債権を、評価後の割引率(後述を参照)を用いて、再評価日における残余の受取リース料の現在価値で再測定する。変動リース料の算定のベースとなる指標またはレートの変更が生じた場合、貸手は修正後の受取リース料を、その報告期間の末日時点の指標またはレートを用いて算定する。再評価時に、リースの分類は再検討しない。

リース期間に関する選択権または購入選択権行使する重要な経済的インセンティブを借手が有するか否かを再評価した結果、リース債権を再測定する場合、貸手は以下のことを行う。

- 修正後のリース期間の末日における原資産の見積残存価値に関する予測の修正を反映させるように、残余資産の帳簿価額を調整する。
- リース債権及び残余資産の再測定前の帳簿価額と再測定後の帳簿価額との差異を純損益に認識する。

指標またはレートに基づく変動リース料の変更から生じるリース債権の変動は、残余資産に影響を与える、したがってその全額を純損益に計上する。再公開草案には、リース要素とリース以外の要素を含む契約において、再評価または変動リース料が参照する要因の変化によって生じる受取リース料の再測定額をどのようにリース要素とリース以外の要素に配分す

るかについてのガイダンス案は含まれていない。

リース開始日における割引率の決定にその変更の可能性をすでに反映している場合を除き、以下のうち1つまたは複数の項目が変更された場合、貸手は割引率を再評価する。

- リース期間
- 借手が原資産の購入選択権行使する重要な経済的インセンティブを有することになる、または有さなくなる結果をもたらす、関連する要因
- 変動リース料の算定のベースとなる参照利子率

修正後の割引率は、再評価日において、リース開始日に行ったのと同一の方法で決定する。

設例3: タイプAのリースに分類される一般的な設備のリース

前提条件

設例1の前提条件に加えて、以下の項目を想定する。

- リース開始日における機械の貸手の帳簿価額は9,500ドルである。
- 貸手は、リース期間の末日における機械の価値を6,655ドルと見積っている。

貸手の会計処理—タイプAのリース

貸手は、リース料を受け取る権利に対するリース債権を認識する。リース債権は、将来受け取るリース料の見積額を貸手が借手に課す利子率で割り引いた現在価値で当初測定する。リース債権は当初認識後、実効金利法を用いて測定する。

貸手はリース開始日に、以下の算式により算定した利益を認識する。

利益の総額 × 受取リース料の現在価値 ÷ 機械の公正価値

利益の総額は、リース開始日における機械の公正価値が帳簿価額を超過する金額として示される。

貸手は当初認識時に、残余資産を原資産の帳簿価額の配分額として測定する。これには以下の2つの金額が含まれる。

- (a) リース期間の末日における原資産の見積残存価値を貸手が借手に課す利子率を用いて割り引いた現在価値で測定される残余資産の総額
- (b) 利益の合計額とリース開始日に認識される利益との差額で測定される未稼得利益

当初認識後、貸手は、残余資産の総額がリース期間の末日に見積残存価値となるように、貸手が借手に課す利子率を用いて増価させる。貸手は、残余資産が売却または再リースされるまで、未稼得利益を純損益に認識しない。残余資産の総額と未稼得利益は相殺して残余資産の純額として表示する。

次の表は、貸手の財政状態計算書及び包括利益計算書で生じる金額を要約したものである。

年 数	財政状態計算書				包括利益計算書			
	リース 債権 (ドル)	残余資産 の総額 (ドル)	未稼得 利益 (ドル)	残余資産 の純額 (ドル)	利息 収益 (ドル)	残余資 産の総 額の 増価 (ドル)	リース 開始日 の利益 (ドル)	収益 合計 (ドル)
0	3,570	6,180	(158)	6,022	—	—	92	92
1	2,409	6,335	(158)	6,177	89	155	—	244
2	1,219	6,493	(158)	6,335	60	158	—	218
3	—	6,655	(158)	6,497	31	162	—	193
合計				180	475	92	747	

この表の金額は以下のように算定される。

- リース開始日の利益92ドルは、以下のように算定される。
利益の総額 ($\$ 9,750 - \$ 9,500 = \$ 250$) × リース開始日の受取リース料の現在価値 ($\$ 3,570$) ÷ リース開始日の機械の公正価値 ($\$ 9,750$)
- リース開始日の残余資産の総額6,180ドルは、リース期間の末日における見積残存価値 ($\$ 6,655$) を貸手が借手に課す利子率 (2.50%) で割り引いた現在価値として測定される。この金額を貸手はリース開始日後、残余資産の総額がリース期間の末日に6,655ドルとなるように、貸手が借手に課す利子率で増価させる。
- 未稼得利益158ドルは、以下のように算定される。
利益の総額 ($\$ 250$) − リース開始日の利益 ($\$ 92$)

オペレーティング・リース・モデルの適用(タイプBのリース及び短期リース)

タイプBのリースの貸手、及び短期リースに再公開草案の規定を適用しないことを選択した貸手は、現行のGAAPのもとでのオペレーティング・リース会計とほぼ類似した貸手の会計モデルを適用する。そのようなリースについて、貸手は原資産を引き続き認識し、見積耐用年数にわたって引き続き減価償却する。契約上の受取リース料は、支払期日が到来した時点でのみ債権として計上し、リース収益を定額法で認識する。ただし、別の規則的かつ合理的な方法により、リースした資産から収益が稼得されるパターンがより適切に反映される場合は、その方法を用いる。

設例4: タイプBのリースに分類される一般的な土地のリース

前提条件

設例2の前提条件に加えて、以下の項目を想定する。

- リース開始日における土地の貸手の帳簿価額は40,000ドルである。
- 貸手は、リース期間の末日における土地の価値を100,000ドルと見積っている。

貸手の会計処理—タイプBのリース

貸手は土地を引き続き認識し、リース収益を定額法で認識する。貸手は土地について減価償却を計上しない。

次の表は、貸手の財政状態計算書及び包括利益計算書上で生じる金額を要約したものである。

財政状態計算書		包括利益計算書	
年数	有形固定資産(ドル)	リース収益(ドル)	収益合計(ドル)
0	40,000	—	—
1	40,000	4,120	4,120
2	40,000	4,120	4,120
3	40,000	4,120	4,120
4	40,000	4,120	4,120
5	40,000	4,120	4,120
合計		20,600	20,600

貸手の財務諸表上の表示

貸手はリース契約から生じる項目を以下のように表示する。

財政状態計算書—タイプAのリース

- リース資産(すなわち、リース債権と残余資産の合計)を他の資産と別個に表示する。
- 財政状態計算書上で別個に表示しない場合、リース債権と残余資産の帳簿価額を財務諸表の注記で開示する。

包括利益計算書—タイプAのリース

- (a)リース収益の合計額を包括利益計算書上で表示する、または(b)リース収益の合計額を財務諸表の注記で開示する(リース収益が含まれる表示科目の開示を含む)
- リース開始日の利益または損失を、貸手のビジネス・モデルが最も適切に反映される方法で表示する。

- 貸手が融資目的でリース契約を用いる場合、貸手はリース開始日の利益または損失を、純額により単一の項目で(例: その他の収益に含まれる利得または損失として)表示する。
- 貸手が販売の代替としてリースを用いる場合(例: 一般的な製造業者及びディーラー)、貸手はリース開始日の利益または損失を、純額によりそれぞれ独立した項目で(例: 販売された財の売上高または売上原価として)表示する。

再公開草案は、リース開始日に認識される契約から生じた利益または損失を純額により表示する場合、貸手が財の売上高及び売上原価の計上額をどのように算定するかについてのガイダンスを提案していない。R&Rモデルにおいて、現行のGAAPにおける販売型(ファイナンス)リースと整合するアプローチを適用するためには、リース開始日における受取リース料の現在価値と等しい金額で売上高を認識し、リース開始日における原資産の帳簿価額から残余資産の帳簿価額を控除した金額で売上原価を認識することになる。

キャッシュフロー計算書—タイプAのリース

受け取ったリース料はすべて営業活動によるキャッシュフローに分類する。間接法を適用する貸手は、リース債権の増減を営業債権の増減とは別個に表示する。直接法を適用する貸手は、リース料から生じたキャッシュフローを、他の営業活動によるキャッシュフローとは別個に表示する。

タイプBのリース

貸手はタイプBのリースから生じる項目を、現行のオペレーティング・リース会計のもとで行われるのと同じ方法で表示する。原資産及びそれに関連する減価償却費は、引き続き他のGAAP¹³に基づいて表示する。同様に、リース収益及びリース費用は現行のGAAPのもとで行われるものと同じ方法で包括利益計算書上で表示し、リースによる現金受取額はすべて、キャッシュフロー計算書上で営業活動によるキャッシュフローに区分する。

レバレッジド・リース

レバレッジド・リースとは、ノンリコース型の債務を用いて貸手によって調達され、他の一定の要件を満たす場合の、現行のU.S. GAAPのもとでのユニークなリースの分類である。FASBはこの会計モデルの削除を提案すると決定した。その結果、再公開草案で提案されている貸手の会計処理に関する規定は、既存のレバレッジド・リースについても、最終基準書の適用日時点に遡って適用される。

13 FASB ASC Topic 360 「有形固定資産」 www.fasb.org より閲覧可能。IAS第16号「有形固定資産」及びIAS第40号「投資不動産」

【サブリース】

中間の貸手(原リースのもとでは借手)は、原リースを、借手の会計処理に関する規定に従って分類し、会計処理する。同様に、サブリースを、貸手の会計処理に関する規定に従って分類し、会計処理する。サブリースの分類を決定する際に、中間の貸手は、原リースのもとで生じる使用権資産ではなく、原リースにおける原資産を用いて検討する。

中間の貸手は原リース及びサブリースを、原リースについては借手の、サブリースについては貸手の表示規定にそれぞれ従い、包括利益計算書及びキャッシュフロー計算書上で総額により表示する。

【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は、資産を売却(または移転)し、その資産を売手がリースバックすることが含まれる。再公開草案は、収益認識に関する公表予定の基準書における売上の認識要件が満たされる場合は、原資産のセール・アンド・リースバックを認識することを提案している。売上の認識要件が満たされない場合は、その取引は融資として会計処理する。収益認識に関する公表予定の基準書のもとでは、リースバックが存在することのみによって、買手(貸手)が原資産の支配を獲得しないと結論付けることはない。ただし、収益認識に関する公表予定の基準書のもとで売上の会計処理を妨げる他の要因(例:売却契約に、売手(借手)が原資産を再購入する選択権、または買手(貸手)が行使する重要な経済的インセンティブを有するプット・オプションが含まれる場合)がなかったとしても、以下のいずれかを満たす場合には、セール・アンド・リースバック取引を売却とリースバックとを別個に会計処理するのではなく、単一の融資取引として会計処理する。

- リース期間が、原資産の残りの経済耐用年数の大部分を占めている。
- リース料の現在価値が、原資産の公正価値とほぼ等しい。

例えば、売手(借手)が、残りの経済的耐用年数が5年間である設備を買手(貸手)に売却し、それと同時に、リース期間がその設備の残りの経済的耐用年数の大部分(例:4年)であり、かつ(または)、支払リース料の現在価値が、設備の公正価値とほぼ等しい(例:95%)リース契約を締結した場合、支配の移転の要件は満たされず、その取引はセール・アンド・リースバック取引ではなく融資として会計処理する。

他方、企業が、残りの経済的耐用年数が40年の建物を買手に売却し、それと同時に、リース期間がその建物の残りの経済耐用年数の大部分とはいえず(例:15年)、かつ、リース期間にわたって支払われるリース料の現在価値が、建物の公正価値のほぼ同額に満たない(例:60%)リース契約を締結した場合は、収益認識に関する公表予定の基準書のもとでの売上の会計処理に関する他の要件が満たされるならば、その取引はセール・アンド・リースバック取引として会計処理する。

売却価格及び支払リースバック料が市場価格である場合、売手(借手)は、融資として会計処理されない売却取引に係る利得または損失を、その売却価格に基づいて認識する。売却価格または支払リースバック料が市場価格ではない場合、売手(借手)は、リース債務及び使用権資産の測定に、その資産の使用に係る支払リース料の契約上の価額ではなく現在の市場価格を反映させる。売手(借手)は売却時に認識した利得または損失を、契約上の支払リース

料の現在価値と支払リース料の市場価格の現在価値との差額分だけ調整し、それに見合った金融資産または金融負債を認識する。買手(貸手)も同様に、購入した資産(リースバックがタイプBのリースに分類される場合)またはリース債権及び残余資産の測定(リースバックがタイプAのリースに分類される場合)に割り当てる取得日の帳簿価額を、現在の市場価格を反映させるように調整し、それ見合いの金融資産または金融負債を認識する(売手(借手)の計上とは逆方向の調整になる)。

再公開草案は、売手(借手)が、セール・アンド・リースバック取引に関する情報(主要な契約条項を含む)とともに認識した利得または損失を開示することを提案している。

【企業結合により取得したリース】

取得企業は、企業結合により取得したリースの被取得企業による分類を維持する。再公開草案は、被取得企業が借手である場合、取得企業は、リース契約が取得日における新規のリースであるかのように、リース債務を同日に計上することを提案している。取得企業は、使用権資産をリース債務と同額で計上し、リース契約に市場の取引条件に基づかない条件があれば調整を行う。

被取得企業がタイプAのリースの貸手である場合、取得企業は、リース契約が取得日における新規のリースであると仮定して測定したリース債権、及び原資産の取得日における公正価値とリース債権の金額との差額と同額の残余資産を計上する。再公開草案では明確に記載されていないが再公開草案の移行措置を基にすると、被取得企業がタイプBのリースの貸手である場合、取得企業は取得日における市場価格と比較してそのリースが有利であるかまたは不利である場合に、資産または負債を同日に計上することを両ボードは意図していると考えられる。

取得日における当初認識の後、取得企業は取得したリースを、取得企業が締結したリースと同じ方法で会計処理する。

取得日において残存する最長リース可能期間が12ヶ月以内であるリースについては、取得企業はリース資産またはリース債務を認識しない。

【開示】

リースから生じるキャッシュフローの金額、時期及び不確実性を財務諸表の利用者が理解できるように、借手及び貸手は以下のすべての事項について、定性的及び定量的な情報を開示することが義務付けられる。

- リースの内容
- リースに関する会計ガイダンスをそれらのリースに適用する際に行った重要な判断
- それらのリースに関連して財務諸表上で認識した金額

借手及び貸手は、大量の重要でない詳細情報を含めたり、性質の異なる項目を集約したりすることによって有用な情報が隠されないように、開示目的を満たすのに必要なレベルの詳細さ、及び開示の集約または分解を検討することが求められる。

別途の規定がない限り、借手及び貸手は以下の事項を開示することが求められる。

- 以下の事項を含むリースの内容に関する情報
 - リースに関する一般的な説明
 - リースを延長または解約する選択権に関する契約条件
 - 変動リース料の算定のベース及び契約条件
 - 借手のみ一使用権資産及びリース債務の一部として認識した、及び認識していない選択権、借手が提供する残価保証、並びにリースにより課される制約または制限に関する記述的な開示
 - 貸手のみ一借手が原資産を購入する選択権
- 借手は、上記の開示に含まれるサブリースに関する情報を識別することが要求される。
- リースに関する新たな基準書の規定を適用する際に行った重要な仮定及び判断に関する情報
- 関連当事者間のリース取引

借手のみに要求される開示:

借手は、リース債務の期首残高と期末残高の調整表を、タイプAのリースとタイプBのリースとに区分して開示することが要求される。これらの調整表には、リース債務に係る当期の利息費用、及びリース債務の帳簿価額の合計額の変動を理解するのに有用な他の項目(例:新たに計上されたリース債務、リースの解約により消滅したリース債務、再評価による調整額、現金支払額)を含めることが求められる。U.S. GAAPを適用する非公開企業については、この調整表の開示は任意である。

再公開草案のガイダンス案は、以下の項目を開示することも要求している。

- まだ開始されていないが、借手に重要な権利及び義務を生じさせるリースに関する情報
- リース債務に含まれていない、変動リース料に関して当期に認識されたコスト
- 非現金取引の補足的開示として、タイプAのリースとタイプBのリースの両方について、リース債務と引換えに取得した使用権資産に関する情報
- 少なくとも最初の5年間については1年ごと、それ以降の期間については合計金額で割引前キャッシュフローを示した、リース債務の合計額の満期分析(借手には、割引前キャッシュフローを、財政状態計算書上で認識されたリース債務と調整する開示が要求される)
- U.S. GAAPを適用する借手については、少なくとも最初の5年間については1年ごと、それ以降の期間については合計金額で割引前キャッシュフローを示した、リースに含まれるリース以外の要素に関するコミットメントの満期分析
- IFRSを適用する借手に対しては、原資産の種類ごとに、(a)タイプAのリース、(b)タイプBのリース、及び(c)再評価額で測定した使用権資産を区分した、使用権資産の期首残高と期末残高の調整表(それらの使用権資産の帳簿価額の合計額の変動を理解する

のに有用な項目(例:新たに計上された使用権資産、リースの解約による減少、再評価による調整額、償却、減損)を含む)

貸手のみに要求される開示:

貸手は、当期に認識したリース収益に関して、以下の項目を表形式で開示することが要求される。

- タイプAのリースについて
 - リース開始日に認識した利益または損失(総額または純額)
 - 利息収益として認識した、リース債権に係る利息
 - 利息収益として認識した、残余資産の総額に係る割戻しによる増価
- タイプBのリースについて、受取リース料から生じるリース収益
- リース債権の測定に含まれていない、変動リース料から生じるリース収益
- 短期リース収益

タイプAのリースの貸手の開示

再公開草案のガイダンスは、タイプAのリースについてリース債権の期首残高と期末残高の調整表を開示することを貸手に要求している。同様に、貸手は残余資産の期首残高と期末残高の調整表を開示することも要求される。

貸手は、少なくとも最初の5年間については1年ごと、それ以降の期間については合計金額で割引前キャッシュフローを示した、リース債権の合計額の満期分析を開示することも要求される。割引前キャッシュフローを、財政状態計算書上で認識されたリース債権と調整する開示が要求される。

また、貸手は、以下のすべてを含む、残余資産に関連するリスク管理方法に関する情報を開示することが要求される。

- 残余資産に関するリスク管理方針
- 残存価値保証の対象となる残余資産の帳簿価額(貸手にとって受取リース料とみなされる保証を除く)

貸手が残余資産のリスクを低減させるために用いる他の方法(例:買戻し契約、一定の使用度を超えた場合に適用される変動リース料)

タイプBのリースの貸手の開示

再公開草案のガイダンス案は、タイプBのリースについても、少なくとも最初の5年間については1年ごと、それ以降の期間については合計金額で割引前キャッシュフローを示した、受取リース料の満期分析の開示を貸手に要求している。貸手はこの満期分析をタイプAのリースに関する満期分析とは別個に表示することが要求される。

セール・アンド・リースバック取引:

結果として資産の移転を売却として会計処理することになるセール・アンド・リースバック取引を締結した場合、その取引の貸手及び借手は、先に列挙した適用可能な開示をすべて要求される。さらに、売手(借手)は次の事項が要求される。

- その取引の主な契約条件を開示する。
- その取引から生じる利得または損失を他の資産の処分に係る利得または損失とは別個に識別する。

短期リース:

借手は、短期リースに係る支払リース料を、リース期間にわたって定額法で純損益に認識することを会計方針として選択するか否かを開示することが要求される。同様に、貸手は、短期リースに係る受取リース料を、リース期間にわたって定額法または(原資産から収益が稼得されるパターンがより適切に反映される場合は)別の規則的な方法で純損益に認識しているか否かを開示することが要求される。

【適用日及び移行措置】

再公開草案は、適用日を提案していない。両ボードはMOU(Memorandum of Understanding)のもとで、リース会計を含む様々なプロジェクトに着手している。両ボードは再公開草案に寄せられたコメントを検討する際に、適用日についても審議する予定である。ただし、リースに関する新たな基準書の適用日は、公表予定の収益認識に関する基準書の適用日(すなわち、会計年度の末日が12月31日である企業については2017年1月1日)より早い日付とはならないと予想される。

再公開草案は、基準書の適用日において、表示される最も古い比較期間の期首に存在し、新たな基準書の適用範囲に含まれるすべてのリースについて、修正遡及適用アプローチを用いて認識・測定することを認めることを提案している。修正遡及適用アプローチを適用する企業は、表示される最も古い比較期間の期首の資本項目、及び過去の各期間について開示されているその他の比較金額を、新たな基準書がすでに適用されていたかのように調整する(ただし、後述の規定を考慮しなければならない)。例えば、リースに関する基準書が2016年12月16日以降開始する会計年度に適用される場合、3年分の比較包括利益計算書を作成する12月31日を会計年度の末日とする企業の適用開始日は2015年1月1日となる。借手及び貸手は移行時に、既存のファイナンス・リース、キャピタル・リース、販売型リース、及び直接金融型リースに関連する資産及び負債の帳簿価額を調整することは要求されない。リースの分類はリース開始日の情報に基づき判定されるが、その情報は企業が適用を選択する特定の免除規定(後述)によって調整される。

修正遡及適用アプローチの代替として、企業は新たな基準書のすべての規定を現行のGAAP¹⁴に従って遡及的に適用することも認められる。ただし、オペレーティング・リースに分類された

14 FASB ASC Topic 250 「会計上の変更及び誤謬の訂正」 www.fasb.org より閲覧可能。IAS第8号「会計方針、会計上の見積の変更及び誤謬」

リースから生じる債権をすでに証券化していた場合に関する後述の貸手の規定を考慮する。

さらに、借手が短期リースに新たな基準書の認識・測定規定を適用しないことを選択した場合、借手は短期リースに後述のアプローチを適用することは要求されない。貸手が短期リースに新たな基準書の認識・測定規定を適用しないことを選択した場合、最も古い比較期間の期首における原資産及びリース資産またはリース債務の帳簿価額は、貸手が同日の直前に認識していた金額と同一となる。

特定の免除規定:

修正遡及適用アプローチのもとでは、新たな基準書の適用日より前に開始したリースについて、以下の移行時の免除規定を適用することができる。修正遡及適用アプローチを適用しないことを選択する企業が、これらの移行時の免除規定を適用できるか否かは明確ではない。以下の特定の免除規定の1つまたは両方を用いる企業は、その事実を開示することが義務付けられる。

- 企業は初期直接原価を使用権資産(借手の場合)またはリース債権(貸手の場合)の測定に含めることを要求されない。
- 企業は、例えば、契約にリースが含まれるか否かの判定、リースの分類、または契約にリースを延長する、または解約する選択権が含まれるか否かの判定に、事後の判断を用いることが認められる。

借手

[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](#)

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について、修正遡及適用アプローチを適用する借手は、表示される最も古い比較期間の期首時点で以下の項目を認識することが求められる。

- 残余の支払リース料を適用日における借手の追加借入利子率を用いて割り引いた現在価値で測定されるリース債務
- タイプAの個々のリースについては、全リース期間にわたり定額に均した支払リース料が、新たな基準書の適用日後、表示される最も古い比較期間の期首における残りのリース期間にわたる支払リース料の平均と等しいと仮定して測定し、これに過去に認識した前払リース料または未払リース料の金額を調整した使用権資産
- タイプBの個々のリースについては、リース債務に、過去に認識した前払リース料を加算(または未払リース料を減算)した金額で測定した使用権資産

修正遡及適用アプローチのもとでは、借手は単一の割引率を合理的に類似した特徴を有する(例:残余のリース期間、原資産の種類及び経済環境が類似している)リースのポートフォリオに適用することが認められる。借手は、リースの個々のポートフォリオについて割引率を算定する際に自らが保有する金融負債の総額を考慮する。

過去にキャピタル・リースに分類されていたリース

過去にU.S. GAAPのもとでキャピタル・リースに分類されていたリースについては、表示される最も古い比較期間の期首における使用権資産及びリース債務の帳簿価額は、同日の直前のリース資産及びリース債務の帳簿価額となる。これらのリースについて、借手は以下の事項が要求される。

- 当初認識後は、新たな基準書の(再測定に関する規定ではなく)借手の当初認識後の測定に関する規定を適用して、使用権資産及びリース債務を測定する。
- 表示及び開示目的で、キャピタル・リースのもとで保有する資産及び負債を、タイプAのリースから生じる使用権資産及びリース債務として分類する。

さらに、過去にキャピタル・リースに分類されていたリースの契約条件が適用日後に変更したことにより、リースが実質的に変更される場合、借手はそのリースを、新たな基準書の規定のもとで新たなリースとして会計処理することが要求される。

貸手

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

過去にU.S. GAAPのもとでオペレーティング・リースに分類されていたリースについては、貸手は、タイプAの個々のリースについて、表示される最も古い比較期間の期首時点での事項を行う。

- 原資産及び過去に認識した前受リース料または未収リース料の認識を中止する。
- 残りの受取りリース料をリース開始日に決定された貸手が借手に課す割引率を用いて割り引いた現在価値で測定したリース債権(減損がある場合はその調整後)を認識する。
- 残余資産を、表示される最も古い比較期間の期首時点で入手可能な情報を用いて、新たな基準書の当初測定規定に従って認識する。

タイプBのリースについて、表示される最も古い比較期間の期首における原資産及びリース資産またはリース債務の帳簿価額は、貸手が同日の直前に現行のU.S. GAAPに従って認識していた金額となる。

貸手が、現行のU.S. GAAPに従ってオペレーティング・リースに分類されたリースから生じる債権をすでに証券化していた場合、貸手は完全遡及適用を選択したか否かに関係なく、それらの取引を、現行のU.S. GAAPのもとでの担保付借入として会計処理する。

過去に直接金融型リースまたは販売型リースに分類されていたリース

現行のU.S. GAAPのもとで直接金融型リースまたは販売型リースに分類されたリースについては、表示される最も古い比較期間の期首におけるリース債権の帳簿価額は、現行のU.S. GAAPのもとでの同日の直前ににおけるリース投資未回収残高の帳簿価額となる。これらのリースについて、貸手は以下の事項が要求される。

- 再評価規定(減損及びリース期間の末日前の解約に関連する規定を含む)以外は、リース債権の当初認識後の測定に関連するガイダンスを適用する。
- 残余資産の当初認識後の測定(残余資産の総額に係る割引の増価、減損、及びリース期間の末日前の解約に関連する引当金を含む)に関するガイダンスを適用しない。
- 表示及び開示目的で、直接金融型リースまたは販売型リースから生じる純投資を、タイプAのリースから生じるリース債権に分類する。

適用日後に、これらのリースの契約条件が変更したことによりリースが実質的に変更される場合、貸手はそのリースを、新たな基準書の規定のもとで新たなリースとして会計処理することが要求される。

レバレッジド・リース

現行のU.S. GAAPのもとでレバレッジド・リースに分類されたリースについて、貸手は新たな基準書を遡及的に適用することが要求される。

セール・アンド・リースバック取引

表示される最も古い期間の期首よりも前に行われたセール・アンド・リースバック取引を、現行のU.S. GAAPに従って、売却と、直接金融型リースまたは販売型リースとして会計処理している場合、企業は以下の事項が要求される。

- その取引が売却とリースバック取引であるか否かを判定するために取引を再評価しない。
- 表示される最も古い比較期間の期首時点でリース資産及びリース債務を再測定しない。
- その取引から生じる繰延利益または繰延損失があれば、それらの償却を引き続き行う。

企業は以下のいずれかに該当する場合、取引を再評価し、買手(貸手)が原資産の支配を獲得するか否かを判定することが要求される。その際、収益認識に関する公表予定の基準書における、履行義務が充足される時期を判定するための規定を適用する。

- 過去のセール・アンド・リースバック取引が、現行のU.S. GAAPに従って売却とオペレーティング・リースとして会計処理されていた。
- 過去の取引は現行のU.S. GAAPに従ってセール・アンド・リースバック取引であるか否かを判定するために評価されていたが、セール・アンド・リースバックの会計処理の要件を満たしていなかった。

収益認識に関する公表予定の基準書のセール・アンド・リースバックに関する規定のもとで、買手(貸手)が原資産の支配を獲得する場合、売手(借手)は、リース資産及びリース債務の測定に、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に関する借手の移行措置を用い、表示される最も古い比較期間の期首において、繰延利益または繰延損失があればその認識を中止する。

過去に企業結合で認識された金額

企業が、企業結合の一環として取得したオペレーティング・リースの有利または不利な条件に関連する資産または負債を過去に認識していた場合、企業は以下の事項を行う。

- それらの資産・負債の認識を中止する(企業が貸手である場合のタイプBのリースに関連する資産・負債を除く)。
- 企業が借手である場合、使用権資産の帳簿価額を同額調整する。
- 企業が貸手である場合、タイプAのリースに関連する資産・負債は、表示される最も古い比較期間の期首において資本を同額調整する。

編集・発行

有限責任 あすさ監査法人

US GAAPアドバイザリー室

e-Mail: AZSA-USGAAP@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以後においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

©2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

この文書はKPMG LLPが発行しているDefining Issues®
May. 2013, No. 13-24をベースに作成したものです。

上記の記述及び要約を、ASU案、SECレギュレーション及び潜在的または現行の規定の代用として取り扱わないようにご注意願います。U.S. GAAPを適用する企業またはSECへのファイリングを行う企業は、関連する法規制及び会計規定の原文を参照するとともに、自社の特定の状況を検討し、会計及び法律顧問に相談されることをお勧めいたします。

本ニュースレターの内容に関しご質問等がございましたら、エンゲージメント・チームの担当者までご連絡ください。