



米国会計関連情報 最近の論点

FASB/IASB—リース会計に関する審議を継続

2014年の第2四半期においてFASB及びIASB(両ボード)は、リース会計に関する2013年の公開草案(本公開草案¹)の提案に関する再審議を継続した。両ボードはリース会計の多くの点において合意したが、借手がいつ変動リース料を見直すか、及びサブリースの貸手がどのようにサブリースを分類するかについて見解が分かれた。

【重要な決定事項】

両ボードは、以下の事項について合意した。

リースの定義

- 両ボードは、本公開草案におけるリースの定義(つまり、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)に対する支持を表明し、定義を適用するための主要な要因の一部について明確化することに合意した²。

リース条件の変更と契約の結合

- 両ボードは、どのようにリース条件の変更を定義するか、リース条件の変更をどのように会計処理するか、及び契約を結合することが適切な場合に関するガイダンスについて合意した。

リース要素とリース以外の要素の区分

- 両ボードは、リース要素とリース以外の要素の区分に関する本公開草案の貸手に関する提案を維持し、新収益認識基準のガイダンスを使用して区分された要素に対価を配分することに合意した。しかし、両ボードは、借手がいつどのようにリース要素とリース以外の要素を区分し、区分された要素に対価を配分するかに関して、本公開草案の提案を修正することを決定した³。

初期直接コスト

- 両ボードは、増分(incremental)の直接コスト(つまり、リースを取得しなければ企業が負わなかつたであろうコスト)のみがリースの組成時に資産化されることに合意した。

1 FASB会計基準更新書案(改訂版)「リース」2013年5月16日(www.fasb.orgより入手可能)、及びIASB公開草案(ED/2013/6)「リース」2013年5月(www.ifrs.orgより入手可能)。両ボードは、2014年4月23日、5月22日及び6月18日にプロジェクトの審議を行った。これまでの両ボードの再審議に関しては、KPMGによるDefining Issues No.14-17「FASB/IASB—リース会計の重要な局面に関する方針の相違」を参照。本公開草案の提案に関しては、No.13-24「FASB/IASB—再公開草案『リース』の公表」及びIssues In-Depth No.13-3「FASB及びIASBのリース会計に関する改訂公開草案の影響」を参照。いずれもwww.kpmg-institutes.com/financial-reporting-networkより入手可能。

2 IASBは本公開草案のリースの定義を維持するための投票を行った。FASBは本公開草案のリースの定義の前提となる原則に対して一般的な支持を表明したが、公式の投票は行わなかった。

3 FASB ASU第2014-9号「顧客との契約から生じる収益」(www.fasb.orgより入手可能)、及びIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」。

割引率

- 両ボードは、貸手の割引率を計算利子率に限定すること及び割引率の見直しが必要とされる状況を変更することに合意したが、それらを除いて本公開草案の割引率の提案を維持することに合意した。

財務諸表上の表示

- 両ボードは、借手の貸借対照表上の表示及び借手及び貸手のキャッシュフロー計算書上の表示を含む、いくつかの財務諸表上の表示について実質的に合意した。

両ボードは、以下の事項について双方で合意に達することができなかった。

変動リース料

- 両ボードは、本公開草案の提案と整合的に、(a)実質的な固定リース料である変動リース料または(b)指数もしくはレートに基づく変動リース料のみが、リース資産及びリース負債の当初測定に含まれることに合意した。しかし、両ボードは、借手が変動リース料の測定を見直す状況に関して見解が分かれた。

サブリース

- 両ボードは、原リース及びサブリースに関するリース資産及びリース負債の表示並びに損益の表示について合意した。しかし、両ボードは、どのようにサブリースの貸手がサブリースの分類を決定するかに関して見解が分かれた。

【主な影響】

- リースの定義の変更により、一部の契約がリースとして会計処理されなくなる可能性がある。例えば、購入者がリース期間にわたり資産からのアウトプットの実質的にすべてを取得するため、現行のGAAPの下でリースとして会計処理される一部の電力購入契約が影響を受ける可能性がある。
- 両ボードの決定の多くは、ガイダンスを簡素化し適用コストを減少することを意図し、その他の決定は、リース会計を支える概念と新収益認識基準を支える概念を整合させることを意図している。
- 両ボードの決定のさらなる不一致(すなわち、変動リース料及びサブリースの貸手のリースの分類)は、借手の会計処理の主要な論点で再審議の初期に一致できなかったことが原因の一部であるが、特に、リース期間にわたりリース債務がどのように測定されるかに関する違いにより、U.S. GAAPを適用する借手とIFRSを適用する借手の比較を現行の会計基準の下で行うよりも、さらに困難にすることになる。
- 貸手に関する両ボードの最近の決定は、現行のリース会計規定を概ね維持するという目的に沿って、引き続き行われている。

【背景】

両ボードは、現行のGAAPの下での複雑性及び裁量的ルールを減らし、借手にすべてのリースをオンバランスすることを要求する1つに収斂された会計基準を開発する目的をもって、リース・プロジェクトを開始した。本公開草案では、短期リースを除くすべてのリースについて、借手が、リース期間において原資産を使用する権利を表す使用権(right-of-use, ROU)資産と、リース料を支払う義務を表すリース負債を、リース料の現在価値に基づいて認識することを提案した。当初認識後は、借手はリース負債を償却原価で測定する。ただし、ROU資産の当初

認識後の会計処理及びリース費用の表示は、リースがタイプAまたはタイプBのいずれに分類されているかにより、以下のように異なる。

- タイプAのリース(ほとんどの土地または建物以外の資産に関するリース)について、借手は、ROU資産を償却原価で測定し、通常、ROU資産を定額で償却する。借手は、ROU資産の償却費及びリース負債に係る利息費用を別個に損益計算書に認識する。全体として、通常、借手は変動リース料以外のリース費用総額を前倒しで認識することになる。
- タイプBのリース(ほとんどの土地及び建物に関するリース)について、借手は、通常、変動リース料以外のリース費用総額をリース期間にわたって定額で認識し、単一の費用として損益計算書に表示する。これを実現するために、借手は、使用権資産を差額として測定する。

FASBは2014年3月の審議において、本公開草案において提案された二本建てモデルを引き継ぐことを決定した。ただし、すべての種類の原資産について、本公開草案で提案されたリースの分類アプローチを、IAS第17号⁴における分類テストに類似する方法に置き換えることを決定した。IASBは、本公開草案で提案されたタイプAモデルに基づく単一モデルを選択した。こうしたアプローチの相違は、U.S. GAAPを適用する借手とIFRSを適用する借手のリース費用の測定及び表示において重大な相違を生じさせ、結果として貸借対照表にも影響が生じることになる。

リース・プロジェクトが両ボードのアジェンダとなっていたこの8年間において、両ボードは、次第に借手にリースをオンバランスさせる目的に主たる重点を置くようになり、他の当初の目的に対して重点を置かなくなってきた。それでも多くの利害関係者は、本公開草案の再審議の初期において、特に借手の会計処理に関して両ボードの提案の主要な側面を一致させようとする意欲が低下していることに驚いた。2014年第2四半期中のさらなる両ボードの決定の不一致は、リース会計の主要な側面で初期に一致できなかったことが原因の一部であるが、1つの論点は特に注目すべきである。2014年第2四半期に決定がなされる前まで、U.S. GAAPの下で報告を行う借手のリース債務は、リース期間を通じて、IFRSの下で報告を行う借手のリース債務と同様に測定されることになっていた。指数またはレートに基づく変動支払リースの測定の見直しがいつ借手に要求されるかに関する両ボードの見解の相違により、一部のリースについてはそれが当てはまらなくなつた。

2014年の下半期に両ボードは、本公開草案の再審議を継続し以下の事項について審議する予定である。

- セール・アンド・リースバック取引
- 少額資産(スマート・チケット)のリース
- 開示
- レバレッジド・リース(FASBのみ)
- 非公開企業及び非営利組織の論点(FASBのみ)
- 移行及び適用日
- コスト・ベネフィットの検討
- 関連当事者間のリース、付随的な改訂等

4 IAS第17号「リース」。

本ニュースレターでは、2014年第2四半期における両ボードのより重要な意思決定、及びその潜在的な影響に対するKPMGの見解を説明している。2014年第2四半期における両ボードのその他の意思決定は、再審議において合意された事項の要約のセクションに含まれている。

【リースの定義】

IASBは、契約の履行が特定された資産の使用に依拠し、契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合に当該契約はリースを含むという本公開草案の提案を維持することを決定した。提案されたガイダンスにより、いつどのように定義のこうした側面が適用されるかを明確化することが期待されている。FASBは、本公開草案で提案されているリースの定義の前提となる原則に対する一般的な支持を表明したが、正式な投票に進む前に、この原則が基準の中でどのように表現されるかについて、その適用例とともに追加的な情報を提供するようスタッフに指示した。

利害関係者が両ボードに明確化を求めた領域の1つは、供給者が資産を入れ替える権利を有する場合、資産が特定されているか否かをどのように決定するかである。両ボードは、特定された資産が存在するという結論を覆すためには、供給者の資産を入れ替える権利が実質的でなければならないことに合意した。供給者の資産を入れ替える権利は、以下の両方を満たす場合にのみ実質的となる。

- 供給者が代替的資産に入れ替える実務上の能力を有していること
- 資産を入れ替える権利の行使によって供給者が得られる便益がコストを上回ると期待されること

供給者は以下のいずれかの場合には、代替的資産に入れ替える実務上の能力を有していないと考えられる。

- 顧客が供給者による資産の入れ替えを妨げることができる
- 代替的資産が容易に入手可能ではなく、合理的な期間内に供給者によって調達できないさらに、顧客にとって、資産を入れ替える権利が実質的であるという条件を満たすか否かの判定が実施困難な場合には、顧客は供給者の資産を入れ替える権利は実質的でないと推定する必要があると明確化することに、両ボードは合意した。

KPMGの見解

契約がリースであるかまたはリースを含むかの評価は、実質的に、契約が顧客にとってオーバランスとなるかオフバランスとなるかを決定するための新たなテストである。現実的には、いかに両ボードが定義を明確化し補足したとしても、この評価は主要な判断事項であり続けるであろう。

リースの定義の変更は、最終のリース基準書の適用時において、すべての企業に、リース会計が適用されるか否かを決定するために現行のリース及びサービス契約の再評価を要求するものとなる。新たな定義により、ほとんどの一般的なリース契約(例:車両リース、オフィス器具及び不動産)が改訂リース会計規定から除外されることはないと考えられるが、アウト・ソーシング及び重要なサービスを含む類似の契約について、結果が異なる可能性がある。最終のリース基準書における適用ガイダンス及び設例が、企業によるこの評価を助ける上で非常に重要なものとなる。

資産を入れ替える権利に関して両ボードが提供すると決定したガイダンスは、潜在的なリース契約において特定された資産が存在しないと結論付ける根拠となる状況を制限するものと考

えられる。ただし、現在リースとして会計処理されている一部の契約は、特定された資産の使用を支配する権利に関するガイドラインにより、もはやリースとして取り扱わなくなる可能性がある。これは特に、重要なサービスを含み、販売者が契約条件に従った履行を行うのに必要な特定された資産の実質的にすべてのアウトプットを購入者が受け取る契約(例:特定のアウト・ソーシング契約、電力購入契約及び運送契約)に、もっとも当てはまると考えられる。

購入者が特定された資産の使用を支配する権利を取得するかどうかの決定は、購入者が行うことのできる(つまり、契約で事前に定められていない)その資産の利用方法に関する決定の程度に依存することが多い。両ボードが購入者の決定に関して検討した例のうち2つは、運送契約を含んでいた。

1つ目の例では、契約において、特定された船舶の積載能力を満たす運送予定の貨物、貨物の集荷場所、仕向地、輸送時期が明記されている。この例では、顧客は契約を締結した後に船舶の使用方法を変更する権利を有していないため、顧客は船舶の使用を支配する権利を有しておらず、そのため契約はリースを含んでいないと両ボードは結論付けた。

2つ目の例では、契約において、契約期間中に顧客が自ら選択した仕向地へ、特定された船舶により、一定期間にわたり貨物を輸送する権利が明記されている。顧客が契約期間中船舶の使用を支配する権利を有しているため、両ボードはこの契約はリースを含んでいると結論付けた。

設例1:リースの定義

前提条件

- 借手は、3年間のコピー／プリンター複合機のリース契約を締結した。
- 契約により、3年間のリース期間にわたり、その設計及び機能の制約の下、借手はこの機器をどのように使用するか決定する権利が与えられている。
- 当初に引き渡した機器が適切に作動しなくなった場合には、ベンダーは同等の機器を提供する必要がある。
- 借手は、ベンダー負担においてベンダーが当初の機器を同等の機器に入れ替えることができる旨に合意している。
 - ベンダーは他の同等の機器を容易に入手可能である
 - 当初の機器を設置したままとしておくより、同等の機器に入れ替えることによって、ベンダーがより多くの利益を生み出す可能性は低い
 - 借手の所在地に同等の機器を輸送し設置する費用がベンダーに発生する

結果

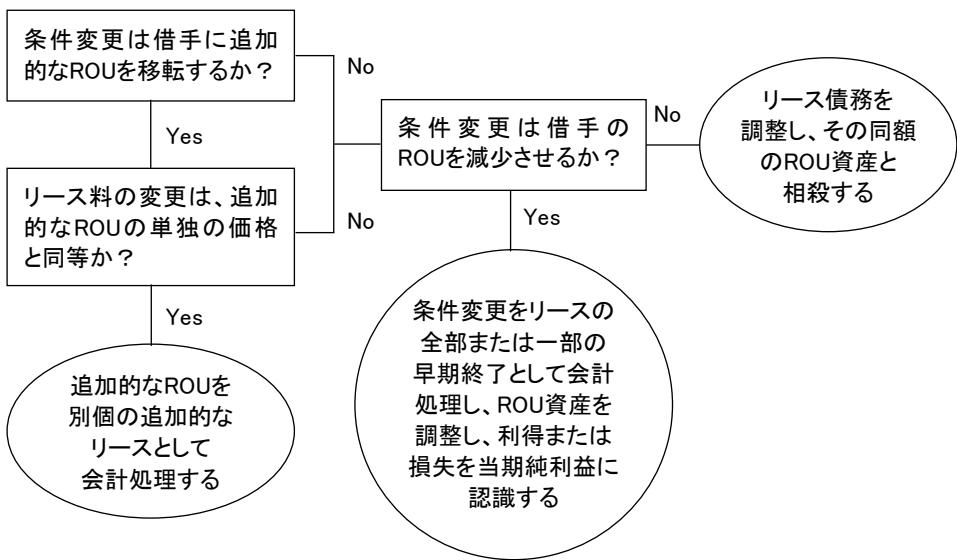
資産を入れ替える権利の行使によるベンダーへの便益がコストを上回ると期待されないため、本設例の資産を入れ替える権利は実質的とは考えられず、そのため、この契約にはリースが含まれる。

【リース条件の変更及び契約の結合】

リース条件の変更

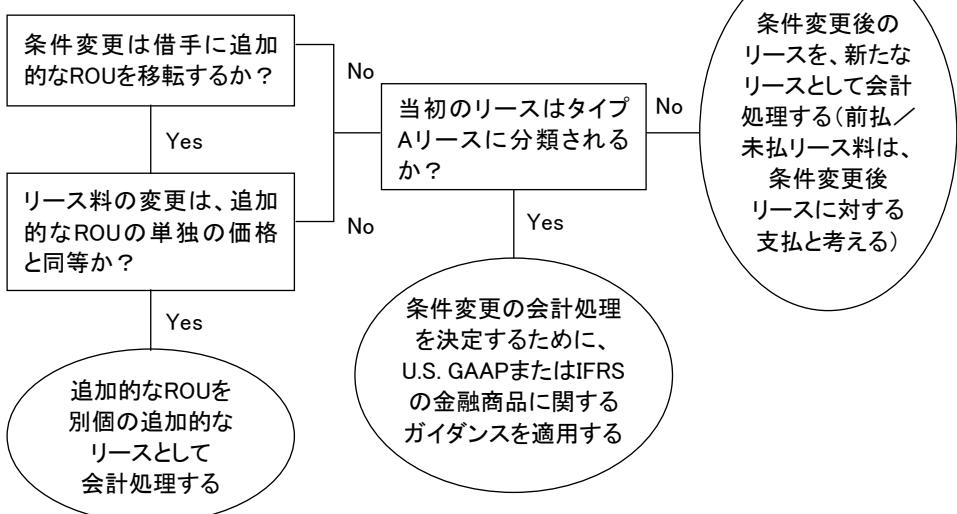
両ボードは、リース条件の変更を、当初のリース契約の条件に含まれていなかつたあらゆる契約条件の変更と定義することに合意した。条件変更是、借手に追加的なROUを移転し、リース料に含まれる追加的なROU部分の価格がそれ単独の価格と同等である場合には、別個の追加的なリースとして会計処理される。

借手の条件変更の会計処理



リースの条件変更が、別個の、追加的なリースとされる判断基準を満たさない場合の借手の処理は、条件変更の性質に基づくものとなる。借手のROUを減少させる場合を除くすべての条件変更について、借手はリース債務の変動額と同額だけROU資産を調整する。リース料の減額は、それ自体では、借手のROUを減少させるものではないと考えられる。借手のROUを減少させる条件変更是、リースの全部または一部の早期終了として会計処理し、リース債務の減少額を按分してROU資産の残高調整及び損益計算書の利得または損失として認識する。

貸手の条件変更の会計処理



リースの条件変更が、別個の、追加的なリースと考えられる判断基準を満たさない場合の貸手の処理は、リースの分類に基づくものとなる。当初にタイプBのリースとして分類されたリースについては、条件変更後の全てのリースは実質的に新たなリースとして取り扱われ、現行の会計ガイドラインと比較して、これらのタイプの条件変更に対する貸手の会計処理には基本的に変更が生じないこととなる。当初のリースに関連する前払／未払のリース料残高は、条件変更後のリースの支払を構成すると考えられる。条件変更後のリースがタイプBのままである場合、利得または損失は認識されない。条件変更後のリースがタイプAと分類される場合、販売から生じる利得または損失が条件変更日に認識される可能性が高い。当初にタイプAリースと分類されていたリースについては、条件変更は現行の金融商品に関する会計基準の下で会計処理される⁵。タイプAリースの条件変更の会計処理は、既存のIFRSの規定を変更するものとはならないが、U.S. GAAPの規定を変更することになる。U.S. GAAPの下では、現行の販売型リース及び直接金融リースに対する条件変更のガイドラインはリース会計規定に含まれており、金融商品に適用される条件変更のガイドラインよりも損益に影響を与える可能性は少ないと考えられる⁶。

KPMGの見解

リースの条件変更の会計処理に関する提案は、設例2のシナリオC及びDで示されているように、条件変更が借手のROUを減少させる状況において、リースの再評価の場合の会計処理と異なる。条件変更の会計処理とリースの再評価の会計処理が異なるため、一部の借手に対してリース内の選択権要素(optional feature)を放棄する条件変更を行うインセンティブを与える可能性がある。借手のROUを減少させる条件変更の会計処理に関する提案は、リース債務の変動額とROU資産の変動額が異なることになるため、FASBのタイプBのリース会計の論拠(つまり、リース債務とROU資産が切り離せないようにリンクしている)とも整合していない。

設例2: 借手のリース条件の変更シナリオ

シナリオA—別個の追加的なリースである条件変更

借手は、オフィス建物の4フロアを2年間の更新オプション付きで10年間リースする契約を締結した。リース開始日において、借手が更新オプション行使することは合理的に確実である。5年後、借手及び貸手は、同じ建物の別のフロアも加えて、2年間の更新オプション付きで5年間リースするよう当初の契約の条件変更を行った。リース対価の合計額の増加は、このリース期間(2年間の更新オプションを含む)に対する建物の1フロアの現在の市場価格に相当するものである。

結果

2つのリースとして会計処理する。当初の変更前のリースは借手の帳簿に残存することとなり、追加的なフロアに対する新たな別個のリースが計上される。

シナリオB—借手のROUを増加させる条件変更

このシナリオにおける追加的なオフィス・フロアの対価が市場価格でないという点を除いて、シナリオAと同様の前提条件を想定する。

⁵ FASB ASC Topic 310「債権」(www.ifrs.orgより入手可能)、及びIFRS第9号「金融商品」。

⁶ FASB ASC Topic 840「リース」(www.ifrs.orgより入手可能)。

結果

1つのリースとして会計処理する。借手は、条件変更日に、残存期間(条件変更日において、更新オプションの行使が合理的に確実と考えられるか否かに応じて5年または7年)、修正後の合計対価及び条件変更日現在の借手の追加借入利子率に基づいて、リース債務を再測定する。同時に、借手はリース債務の変動額と同額ROU資産を調整する。

シナリオC—借手のROUを減少させる条件変更

当初のリースに関してシナリオAと同様の前提条件を想定する。このシナリオにおいて、リース契約は5年後に借手の更新オプションを削除するように条件変更される。条件変更前のリース債務の帳簿価額は420,000ドルである。条件変更の結果によるリース債務の減少額は115,000ドルである。条件変更前のROU資産の帳簿価額は370,000ドルである。

結果

1つのリースとして会計処理する。借手は、残存の5年間にわたる対価及び条件変更の効力発生日における借手の追加借入利子率に基づいて、リース債務を再測定する。再測定されたリース債務は305,000ドル(420,000ドル-115,000ドル)となる。借手は、ROUの減少額分だけROU資産を減少させる。1つの算定方法は、リース債務の減少率、すなわち101,310ドル(115,000ドル ÷ 420,000ドル × 370,000ドル)を使用することである。ROU資産の減少額とリース債務の減少額の差額は、条件変更の効力発生日において損益計算書で利得または損失として認識される。このケースでは、差額は13,690ドル(115,000ドル-101,310ドル)の利得となる。

シナリオD—リースの再評価

当初のリースに関してシナリオAと同様の前提条件を想定する。このシナリオにおいては、5年後にリースの再評価が必要になったと想定する。再評価において、借手は更新オプションの行使はもはや合理的に確実ではないと結論付けた。条件変更前のリース債務の帳簿価額は420,000ドルである。条件変更の結果によるリース債務の減少額は115,000ドルである。条件変更前のROU資産の帳簿価額は370,000ドルである。

結果

借手は、残余の5年間にわたる対価及びリースの再評価時点における借手の追加借入利子率に基づいて、リース債務を再測定する。再測定されたリース債務は305,000ドル(420,000ドル-115,000ドル)となる。借手は、リース債務の減少額、すなわち115,000ドルと同額ROU資産を減少させる。再測定されたROU資産の金額は255,000ドル(370,000ドル-115,000ドル)である。再評価の結果、損益計算書に利得または損失は認識されない。

契約の結合

また両ボードは、契約を結合することが適切な場合について審議した。両ボードは、以下のいずれかの場合には2つ以上の契約を結合すべきであると決定した。

- それらの契約が単一の商業目的を有する1つのパッケージとして交渉されている
- 一方の契約で支払われる対価がもう一方の契約の価格または成果に左右される

KPMGの見解

両ボードの契約の結合に関する決定は、新収益認識基準のガイダンスと整合し、特定の会計上の取扱いを獲得または回避するための契約のストラクチャリングを抑止することを意図している。

【リース要素とリース以外の要素の区分】

	借手	貸手
それぞれの要素に観察可能な単独の価格が存在する場合	下記の会計方針を選択しない限り、各要素を区分し、各要素の単独の価格の比率に基づいて配分を行う(観察可能な情報の利用を最大化する)	常に各要素を区分し、収益認識基準のガイダンスを使用して(つまり独立販売価格の比率に基づいて)配分を行う
一部またはすべての要素に観察可能な単独の価格が存在しない場合		
不動産に対する税金及び保険	借手に財またはサービスを移転しない活動(または借手の費用)は契約の要素とはならない	
原資産の種類による会計方針の選択	リース要素及びリース以外の要素を単一のリース要素として会計処理する	

両ボードは、貸手は常にリース要素とリース以外の要素を区分して、収益認識基準のガイダンスを使用してそれぞれの対価を配分する(つまり独立販売価格の比率に基づいた配分)という、本公開草案のガイダンスを維持することを決定した。また両ボードは、別個の追加的なリースとして会計処理されない条件変更が生じた場合にのみ、貸手は対価を再配分することを決定した。

借手に関して、両ボードはリース以外の要素からリース要素を区分しない会計方針の選択を原資産の種類ごとに認めるよう、本公開草案のガイダンスを修正する決定を行った。借手がリース要素とリース以外の要素を区分しない方会計針を選択した場合、契約全体がリースとして会計処理される。

借手がリース要素とリース以外の要素を区分することを選択する場合、借手はそれぞれの単独の価格に基づいて対価各を要素に配分する。借手は、単独の価格の決定に際し、観察可能なインプットの利用を最大化し、観察可能な価格が利用可能でない場合は単独の価格を見積ることが求められる。また借手は、以下のいずれかの場合には対価を再配分することが求められる。

- リース期間または借手が購入オプション行使することが合理的に確実か否かについて、再評価があった場合
- 別個の追加的なリースとして会計処理されない契約条件の変更があった場合

また両ボードは、借手に財またはサービスを移転しない借手の活動または費用(例:貸手にかかる不動産に対する税金及び保険料の補填または支払)は、契約の別個の要素とは考えられず、そのため、別個に会計処理されたり契約の対価を区分して配分されることないと決定した。このことは、税金及び保険のような付随費用が明示的にリース会計から除外されている現行のGAAPから変更されることを意味している。

複数の原資産を有するリース

両ボードは、契約が複数の原資産を含む以下の場合にのみ、企業は個別の原資産（または原資産グループ）を使用する権利を別個のリースとして会計処理するという、本公開草案の提案を維持することに合意した。

- 借手が、当該資産単独または借手が容易に利用可能な他の資源との組み合わせのいずれかにより、資産の使用による便益を受けることができる。
- 当該原資産（又は原資産グループ）が、契約の中の他の原資産に依存しておらず、高い相関もない。

KPMGの見解

本公開草案の提案の下では、タイプAまたはタイプBのリースのいずれと分類するかを決定するために、それぞれのリース要素を特定し、主要な資産の性質を評価することが重要であった。しかし、両ボードの2014年3月の決定(IFRSを適用する借手についてはすべてタイプAリースとなり、その他のすべてのリースは、IFRS及びU.S. GAAPにおいて、原資産の性質ではなくIAS第17号の判断基準に基づくものとなった)は、異なるリース要素を区分する重要性を減少させた。

それでもなお、構成要素に関するガイダンスは、IASBの改訂案において新たな潜在的な重要性を獲得した。会計単位として別個のリース要素を特定することは、企業が最終基準書を適用する際に、それ以下に資産を分割することができない「下限」を設定することになる。このことは、少額資産のリースの免除規定に適格となるように、大きな資産をより小さなリースに細分化する借手の能力を制限することになるため、IASBが借手の少額資産のリースの免除規定を継続する場合に重要な意味を持つ。

借手が契約対価の配分のための独立販売価格を決定する際に、（観察可能な価格が入手可能でない場合）見積技法（例：残余アプローチ）の使用を許容する決定により、貸手が借手に対して機密の価格情報を潜在的に提供する必要がなくなる。また、見積技法の利用は、改訂案の適用のコスト及び複雑性を減少させるのに役立つ。

借手にリース要素とリース以外の要素を区分しない代替案を認めることは、企業間の比較可能性を低下させる可能性がある。しかしながら、両ボードは、通常は借手がリース以外の要素が重要でないリースに対してのみ（リース債務を最小化するため）、この代替案の選択を行うと考えている。

貸手の不動産に対する税金及び保険に係る支払義務は別個の契約の要素ではないとする両ボードの決定は、リースがグロス・リースかネット・リースかによって、借手の会計処理が異なる可能性がある。例えば、借手は貸手に対し毎月5,000ドルを支払い、貸手の不動産に対する税金または保険料に関して別個の支払義務を有さないグロス・リースの契約を締結する可能性がある。その代わりに、借手及び貸手は借手に以下のよう義務を負わせるネット・リースを締結することもできる。

- 毎月4,500ドルを支払う
- 別個に貸手を指名受益者として含む保険証券を取得する
- 貸手にリース期間にわたる実際の固定資産税を補填する

グロス・リースの下では、借手のリース債務及びROU資産は毎月5,000ドルの支払いを用いて決定されるが、ネット・リースの下では、リース債務及びROU資産は毎月4,500ドルの支払いを用いて決定される。

【変動リース料】

両ボードは、実質的な固定リース料である変動リース料を、リース資産及びリース負債の当初測定に用いるリース料の定義に含めることに合意した。実質的な固定リース料には、本質的な変動性を生じない支払いや、借手がリース契約のもとで選択可能な代替的支払方法を有している場合(例:選択的な要素がリースに含まれている場合)に求められる、最低支払リース料が含まれる。この取扱いは、現行実務及び本公開草案の提案と整合するものである。

両ボードは、本公開草案の提案を引き継ぎ、リース資産及び負債の当初測定に含まれるそれ以外の変動リース料は、指標またはレートに基づく変動リース料のみであると決定した。これらの変動リース料は、リースの開始日における指標またはレートを用いて測定される。貸手はリース期間において変動リース料を見直さない。反対に、両ボードは、ある一定の状況においては、借手に指標またはレートに基づく変動リース料の見直しを要求することを決定した。ただし、両ボードは、どのような状況において見直しを要求するかについて同意に至らなかつた。

FASBは、リース期間の変更といった他の理由によりリース料が再測定される場合にのみ、借手は指標またはレートに基づく変動リース料を見直すことを決定した。IASBは、キャッシュフローに契約上の変更が生じた場合(すなわち、リース条件に従って指標またはレートに基づく支払リース料の調整が効力を生じた場合)にも、借手は指標またはレートに基づく変動リース料を見直すことを決定した。

KPMGの見解

両ボードは、実質的な固定支払である変動リース料はリース資産及び負債の当初測定に含めるという原則に合意したが、スタッフによって提示された例示への原則の適用に関して合意に至らなかつた。両ボードは、この原則は実務において適用され良好く理解されていると認め、結果として、両ボードは、この原則に関する例示を基準書に含めないと決定した。

指標またはレートに基づく変動リース料の再評価をいつ行うかに関して両ボードの見解が分かれた理由の1つは、IFRSを適用している財務諸表作成者が様々な地域に広がっているためであると考えられる。変動リース料にしばしば用いられる主要な指標の1つは、消費者物価指数(CPI)またはそれに相当する指標である。IFRSを用いている一部の国では、各期のCPIが極端に変動する可能性がある。このような経済環境において、指標またはレートに基づくリース料に関連するキャッシュフローに契約上の変更が生じた場合の財務諸表(特に貸借対照表)への影響は、CPIが相当程度安定的な米国における影響よりも、重要となると考えられる。

両ボードの借手の会計モデルの相違は、指標またはレートに基づく変動リース料の見直しをいつ行うかという点に関する見解の相違による影響の評価を複雑にする。FASBのアプローチでは、ほとんどのリースはタイプBのリースとして会計処理される。タイプBのリースに係る指標またはレートに基づく変動リース料の見直しは、貸借対照表にのみ影響を与える(純損益及びリース費用は影響を受けない)。IASBのアプローチでは、実務上の簡便法(例:短期リース)の適用が認められないすべてのリースは、タイプAのリースとして会計処理される。タイプAのリースに係る指標またはレートに基づく変動リース料の見直しは、損益計算書への影響は重要でない場合が多いものの、貸借対照表及び損益計算書の両方に影響を与えることになる。指標またはレートに基づく変動リース料の取り扱いに關係なく、タイプAのリースとタイプBのリースの貸借対照表及び損益計算書に与える影響の相違は重要である可能性がある。ただし、両ボードの見解が分かれた借手のリース会計モデルと併せると、変動リース料の見直しに関する異なるアプローチは、ROU資産の比較可能性をさらに損なうだけでなく、借手のリース

ス債務の事後測定にも異なる結果をもたらすことになる。指標またはレートに基づく変動リース料は、リース契約(特に不動産リース)に一般的な特性であり、これらのリースの大多数について、借手のROU資産及びリース債務の両方の事後測定が、両ボードのそれぞれの提案の下で会計処理が異なることになる。したがって、指標またはレートに基づく変動リース料見直しのトリガーが異なる結果、U.S. GAAPを適用する借手とIFRSを適用する借手を比較しようとする財務諸表利用者に、追加的な努力及び複雑性を生じさせることになる。

設例3: 実質的な固定リース料

借手は、当初のリース料が毎月20,000ドル(後払い)である10年間のリース契約を貸手と締結した。リース料は昨年からCPIが0.1%増加することに1%増加し(CPIの変動に対するレバレッジ・ファクターは10倍)、上限は毎年2%の増加である。このリース契約の下では、変動リース料が一度増加すると減少することはない。過去20年間にわたり、CPIは毎年1%超増加しており、リース期間にわたり年間のCPI増加率が0.2%より少なくなる可能性は非常に低い。

結果

CPIの変動率が0.2%となる可能性は非常に低いということからすると、本設例における前提条件の下では、このCPIのエスカレーション条項は変動リース料ではなく実質的な固定リース料と考えられる。その場合、借手及び貸手は、リース料の測定において毎年2%の増加を含めることになる。

【その他の審議事項】

両ボードの初期直接コスト、割引率、サブリース及び財務諸表の表示は、「再審議において合意された事項の要約」のセクションに含まれている。サブリース及びキャッシュフローの表示に関する決定を除いて、その他の審議事項に対する両ボードの決定は実質的に一致しており、本公開草案の提案から大きく変更されておらず、現行のGAAPからの重要な変更となるものではない。

両ボードは、サブリースの貸手がサブリースの分類をどのように決定するかについて合意に至らなかった。FASBは、現行のU.S. GAAPと整合的に、サブリースの分類を決定する際に、サブリースの貸手がROU資産ではなく原資産をリースされた資産と考えるよう決定した。反対に、IASBは、IFRSの現行実務とは不整合となるが、サブリースの分類を決定する際に、サブリースの貸手がROU資産をリースされた資産として考えるよう決定した。

両ボードは、本公開草案の提案と整合し、かつ実質的に1つに収斂されたキャッシュフローの表示に関する決定を行った。具体的には、借手によるタイプAのリースに対する元本の支払いは財務活動に分類され、タイプBのリースに対する支払い、変動リース料及び実務上の簡便法(例:短期リース)として適格なリースに対する支払いは営業活動に分類される。U.S. GAAPを適用する借手は、タイプAのリースに対する利息の支払いを営業活動に分類し、IFRSを適用する借手はIAS第7号⁷の下での会計方針の選択に従い、リースに係る利息の支払いを営業活動または財務活動に分類する。

⁷ IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」。

KPMGの見解

サブリース

両ボードのサブリースに関する決定により、U.S. GAAPにおけるサブリースの貸手は、ほとんどのサブリースをタイプBのリースとして分類する可能性が高い。反対に、IFRSにおけるサブリースの貸手はサブリースをタイプAのリースとして分類する可能性が高い。両ボードの決定における見解の相違は、少なくとも部分的には借手のリース会計が一致されていないことから生じているが、U.S. GAAPを適用する借手／サブリースの貸手と、IFRSを適用する借手／サブリースの貸手を比較しようとする財務諸表利用者に、追加的な努力及び複雑性を生じさせることになる。

キャッシュフローの表示

両ボードのキャッシュフローの表示に関する決定は、U.S. GAAPを適用する借手の営業キャッシュフロー及び財務キャッシュフローには重要な影響を与えないと考えられる。しかし、IFRSを適用する借手の営業キャッシュフロー及び財務キャッシュフローの構成には、重要な変更をもたらすと考えられる。現行のIFRSの下では、ほとんどのリースはオペレーティング・リースとして分類されているため、借手によるほとんどのリース料の支払いは営業キャッシュフローとして分類されている。IASBの提案するリース会計モデルの下では、実務上の簡便法として適格とされるものを除いたすべてのリースがタイプAのリースとなるため、借手によるリース料の支払いの相当部分が財務キャッシュフローに分類されることになる。IASBは、財務諸表利用者がIFRSを適用する借手のリース活動とU.S. GAAPを適用する借手のリース活動の比較に困難が生じないように、財務諸表の注記において、借手にリース料の総額を開示するよう要求することを決定した。

【再審議において合意された事項の要約】

2013年公開草案における暫定合意		
項目	FASBの合意事項	IASBの合意事項
リースの定義 ⁸	<ul style="list-style-type: none"> ■ 以下の事項すべてを満たす場合は、契約にリースが含まれる。 <ul style="list-style-type: none"> - 契約の履行が特定された資産の使用に依拠する。 - 契約により対価と交換に、特定された資産の使用を支配する権利が一定期間にわたり移転する。 	
実務上の簡便法及び適用免除	<ul style="list-style-type: none"> ■ 短期リース(すなわち、改訂公開草案に基づいて決定されたリース期間が12ヶ月以内のリース)に関して、借手は例外規定を選択できる。 ■ ポートフォリオ単位の会計処理が、リース会計を個々のリース契約に適用した結果と重要な相違がない場合に、適用を認められる。 ■ 少額資産(スマート・チケット)のリースに対する例外規定を設けない。 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 合計すると重要である場合でも、少額資産(スマート・チケット)のリース(例:IT機器及びオフィス家具のリース)に関する借手の例外規定は選択可能である。
借手の会計処理モデル	<ul style="list-style-type: none"> ■ 二本建てモデル ■ リースの分類テストはIAS第17号の分類要件に基づいて行う。 ■ すべてのリースをオンバランスで認識する: 借手はROU資産とリース負債を認識する。 <ul style="list-style-type: none"> - タイプAリースは、資金調達による資産の購入として会計処理する。 - タイプBリースについては、通常、リース費用総額を定額で認識する。 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 単一モデル ■ リースの分類テストは行わない。 ■ すべてのリースをオンバランスで認識する: 借手はROU資産とリース負債を認識する。 <ul style="list-style-type: none"> - 資金調達による資産の購入として会計処理する。

⁸ IASBはこのリースの定義に賛成した。FASBはこの定義における原則を概ね指示することを表明したが、公式の投票は未だ行っていない。

2013年公開草案における暫定合意		
項目	FASBの合意事項	IASBの合意事項
貸手の会計処理モデル	<ul style="list-style-type: none"> ■ 二本建てモデル ■ リースの分類テストは、IAS第17号の分類要件に基づく。 ■ タイプBの会計処理モデルは、IAS第17号のオペレーティング・リースの会計処理に基づく。 ■ タイプAの会計処理モデルは、IAS第17号のファイナンス・リースの会計処理に基づき、リース債権及び残存資産から構成される正味リース投資未回収額を認識する。 	<ul style="list-style-type: none"> - 借手以外の第三者が関与することのみによりタイプAの要件を満たすリースについて、その開始時に販売利益を認識しない。 - タイプAリースの開始時における販売利益の認識について、制限を設けない。
リース期間及び購入オプション	<ul style="list-style-type: none"> ■ オプション(例:更新)期間及び購入オプションは、現行のGAAPにおける高い閾値を引き継ぎ、借手がオプション行使することが合理的に確実(reasonably certain)である場合に、リース期間に含める。 ■ 借手は、借手がコントロールできる範囲内の重要な事象または状況の変化が生じた場合に(例:重要な賃借物件改良工事)、更新オプション及び購入オプションを再評価する。 ■ 貸手は、更新オプション及び購入オプションの再評価を行わない。 	
初期直接コスト	<ul style="list-style-type: none"> ■ 初期直接コストには、そのリースを締結しなければ発生しなかったであろう増分コストのみを含む。 ■ 借手は、初期直接コストをROU資産の当初測定に含め、リース期間にわたって償却する。 ■ リース開始時に販売利益を認識するタイプAリースに該当する場合を除いて、初期直接コストを貸手の計算利子率の計算に含める。 ■ 貸手はタイプAリースの初期直接コストを以下のとおり会計処理する。 <ul style="list-style-type: none"> - リース開始時に販売利益を認識しない場合は、リース債権の当初測定に含める。 - リース開始時に販売利益を認識する場合は、リース開始時の費用に含める。 ■ 貸手はタイプBリースの初期直接コストを資産計上し、リース期間にわたり、リース収益と同じパターンで償却する。 	

2013年公開草案における暫定合意		
項目	FASBの合意事項	IASBの合意事項
割引率	<ul style="list-style-type: none"> ■ 借手の割引率は、入手可能な場合はリースに内在する貸手の計算利子率であり、入手不可能な場合は借手の追加借入利子率である。 <ul style="list-style-type: none"> - 借手の追加借入利子率の算定に使用する(担保)価値は、ROU資産の帳簿価額である。 ■ 借手は以下の場合に割引率を見直す。 <ul style="list-style-type: none"> - リース期間の変更、または借手が購入オプションを行使することが合理的に確実であるか否かの評価に変更があった場合 - リース契約に変更があった場合 ■ 貸手の割引率は、リースに内在する計算利子率である(すなわち、計算利子率)。 <ul style="list-style-type: none"> - リース開始時に販売利益を認識するタイプAリースに該当する場合を除いて、初期直接原価を利子率の計算に含める。 ■ 貸手はリース契約に変更があった場合に、割引率を見直す。 	
変動リース料	<ul style="list-style-type: none"> ■ リース資産及び負債の当初測定において使用される支払リース料には、以下を含める。 <ul style="list-style-type: none"> - リース開始時の(直物)相場レートを用いて計算した指數またはレートに基づく変動支払料 - 実質的に固定支払である変動支払額(現行の実務と整合する) ■ 貸手は変動リース料の見直しを行わない。 ■ 指数またはレートに基づかず、実質的に固定支払ではない変動支払額は、リース資産及び負債の測定から除外され、発生時に費用として認識されるか、または稼得時に収益として認識される。 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 借手は、支払リース料が他の理由により再測定される場合に、指數またはレートに基づく変動リース料を見直す(例:リース期間の変更による再評価)。 ■ 借手は、以下の場合に指數またはレートに基づく変動リース料を見直す。 <ul style="list-style-type: none"> - 支払リース料が他の理由により再測定される場合(例:リース期間の変更による再評価) - 契約上のキャッシュフローに変更がある場合(すなわち、リースの契約条件に基づいて指數またはレートに基づく支払リース料が調整される場合)

2013年公開草案における暫定合意		
項目	FASBの合意事項	IASBの合意事項
リース要素と リース以外の 要素の両方が 含まれる契約、 契約の結合	<ul style="list-style-type: none"> ■ 財またはサービスを借手に移転しない活動(または貸手のコスト)(例:不動産に係る税金及び保険料)は、契約内の個別要素としてみなされない。 ■ 貸手は、常に、リース要素とリース以外の要素を区分し、収益認識に関する新たな基準書のガイダンスを適用して(すなわち、独立販売価格の比率に基づいて)対価を配分する。 <ul style="list-style-type: none"> - 別個の追加的なリースとして会計処理されない契約の変更が生じた場合には、対価の再配分を行う。 ■ 借手は原資産の種類ごとに、以下のいずれかの会計方針を選択する。 <ul style="list-style-type: none"> - リース要素とリース以外の要素を区分し、観察可能な情報の利用を最大化するように、単独の価格の比率に基づいて対価を配分する。 <ul style="list-style-type: none"> ◊ 対価の再配分は、(a)リース期間または借手が購入オプションを使用することが合理的に確実か否かについて再評価が行われた場合、または(b)別個の追加的なリースとして会計処理されない契約の変更が生じた場合に行う。 - リース要素とリース以外の要素を单一のリース要素として一緒に会計処理する。 ■ 2つ以上の契約は、以下の場合に单一の取引として結合される。 <ul style="list-style-type: none"> - それらの契約が单一の商業目的を有するパッケージとして交渉されている。 - 一方の契約において支払われる対価の額が、もう一方の契約の価格または成果によって左右される。 	
リース条件の 変更	<ul style="list-style-type: none"> ■ リース条件の変更は、当初のリース契約の条件に含まれていなかった、あらゆる契約条件の変更と定義される。 ■ 変更は、当初のリースに含まれていなかった追加的なROUを借手に移転する場合で、かつそのROUに特定の契約における単独の価格と同等の価格が付されている場合に、別個のリースとみなされる。 ■ 変更が別個の追加的なリースとみなされない場合の借手の会計処理 <ul style="list-style-type: none"> - 変更によって借手のROUが減少する場合を除いて、リース負債の調整と同額のROU資産の調整を行う。 - 変更によって借手のROUが減少する場合は、その変更をリースの全体または一部の早期解約として取り扱い、損益計算書に利得または損失を計上する。 	

2013年公開草案における暫定合意		
項目	FASBの合意事項	IASBの合意事項
リース条件の変更(続き)	<ul style="list-style-type: none"> ■ 変更が別個の追加的なリースとみなされない場合の貸手の会計処理 <ul style="list-style-type: none"> - タイプBリースの変更は新たなリースとして取り扱われ、当初のリースに関連する前払リース料または未払リース料は、新たなリースの支払リース料の一部とみなされる。 ■ タイプAリースの変更は、それぞれU.S. GAAPまたはIFRSにおける金融商品会計の規定に基づいて会計処理される。 	
サブリース	<ul style="list-style-type: none"> ■ サブリースの貸手は、契約結合に関するガイダンスの要件を満たす場合を除いて、原リースとサブリースを2つの別個の契約として会計処理する。 <ul style="list-style-type: none"> - 原リースは、借手の会計処理に関する提案に従って会計処理される。 - サブリースは、貸手の会計処理に関する提案に従って会計処理される。 ■ サブリースの貸手は、それぞれU.S. GAAPまたはIFRSの金融商品会計における相殺要件を満たす場合を除いて、原リースとサブリースから生じるリース負債とリース資産を相殺しない。 ■ サブリースの貸手は、それぞれU.S. GAAPまたはIFRSにおける相殺要件を満たす場合(例:新たな収益認識基準)を除いて、サブリースによるリース収益と原リースによるリース費用を相殺しない⁹。 	
	<ul style="list-style-type: none"> ■ サブリースの貸手は、ROU資産ではなく原資産をリースされている資産とみなしてサブリースの分類を決定する。 	<ul style="list-style-type: none"> ■ サブリースの貸手は、ROU資産をリースされている資産とみなしてサブリースの分類を決定する。
借手の表示 －貸借対照表	<ul style="list-style-type: none"> ■ 借手は、タイプAのROU資産及びリース負債を貸借対照表上の別個の表示科目として表示するか、財務諸表注記に個別に開示する。 <ul style="list-style-type: none"> - 貸借対照表上に別個に表示されない場合、借手は以下の表示を行う。 <ul style="list-style-type: none"> ◊ 原資産が所有されたものとして、タイプAのROU資産を貸借対照表に表示する。 ◊ タイプAのROU資産及びリース負債が計上されている貸借対照表上の表示科目、及びそれらの金額を注記において開示する。 	

⁹ 両ボードのメンバーは、サブリースがタイプBリースに分類される場合、サブリースの収益と原リースの費用を相殺する要件を満たす可能性は低いと考えている。

2013年公開草案における暫定合意		
項目	FASBの合意事項	IASBの合意事項
借手の表示 —貸借対照表 (続き)	<ul style="list-style-type: none"> ■ 借手は、タイプBのROU資産及びリース負債を、タイプAのROU資産及びリース負債と同じ貸借対照表上の表示科目に含めない。 <ul style="list-style-type: none"> - 貸借対照表上に別個に表示されない場合、借手は、タイプBのROU資産及びリース負債が計上されている貸借対照表上の表示科目、及びそれらの金額を注記において開示する。 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 該当なし—タイプBリースの分類はなし。
借手の表示 —キャッシュフロー計算書	<ul style="list-style-type: none"> ■ 借手は現金支払額を以下のとおり分類する。 <ul style="list-style-type: none"> - タイプAリース負債に関する元本支払額は、財務活動 - タイプAリース負債に関する利息支払額は、営業活動 - タイプBリース、変動リース料及びオンバランス処理されないリース(例:一部の短期リース)の現金支払額は営業活動 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 借手は現金支払額を以下のとおり表示する。 <ul style="list-style-type: none"> - リース負債に関する元本支払額は、財務活動 - リース負債に関する利息支払額は、IAS第7号における借手の会計方針の選択に基づいて、営業活動または財務活動 - 変動リース料及びオンバランス処理されないリース(例:一部の短期リース)の現金支払額は営業活動 ■ 借手は、支払リース料合計額を財務諸表注記において開示する。
貸手の表示	<ul style="list-style-type: none"> ■ 貸手は、リース資産及び負債並びにリース収益及び費用を現行のIAS第17号のガイダンスに従って表示する。 ■ 貸手は、すべてのリースによる現金流入額をキャッシュフロー計算書上の営業活動に分類する。 	

編集・発行

**有限責任 あずさ監査法人
US GAAPアドバイザリー室**
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いますが、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。

© 2014 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®
June. 2014 No. 14-29をベースに作成したものです。

上記の記述及び要約を、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。