



米国会計関連情報 最近の論点

FASB/IASB—リース会計に関する 再審議は最終段階へ—分かれる見解

FASB及びIASB(両ボード)は2014年7月及び10月の合同会議において、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。またFASBは2014年8月、本公開草案におけるU.S. GAAP固有の提案について単独で審議を行った²。2014年3月以降のそれぞれの合同会議と同様に、再審議において両ボードが双方で合意に達した提案もあったが、一部の主要な領域について双方での合意には達しなかった。

本「最近の論点」では、2014年上半期以降に行われた両ボードの比較的重要な決定について説明し、それらの潜在的影響に関するKPMGの見解を記載している。両ボードの再審議における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。両ボードは、2014年末までに再審議を実質的に完了させることを予定している。

【討議された主要な論点】

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。

セール・アンド・リースバック取引

- 両ボードは、次の事項について合意した。
 - (a) 収益認識に関する新基準のもとで売却の認識要件を満たすセール・アンド・リースバック取引について、売却を認識する。
 - (b) 取引にリースバックが含まれるからといって、それ自体が売却の認識を妨げるものではない。
 - (c) セール・アンド・リースバック取引におけるリースは、その取引が売却の会計処理を行う要件を満たす場合には³、他のリースと同様の方法で会計処理する。
- しかし、両ボードは、次の事項については合意に至らなかった。
 - (a) 収益認識に関する新基準のもとでは、どのような状況において売却の会計処理が認められないのか

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.fasb.orgより入手可能))。両ボードは、2014年7月25日及び10月22日に合同で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.14-29「FASB/IASB—リース会計に関する審議を継続」及び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。いずれもwww.kpmginstitutes.com/financial-reporting-networkより入手可能。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.kpmginstitutes.com/financial-reporting-networkより入手可能。

² 2014年8月27日のFASB会議

³ FASB会計基準更新書第2014-09号「顧客との契約から生じる収益」(2014年5月28日)(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」。

- (b) 取引を売却として会計処理する場合における、(1)その取引に係る利得及び(2)借手の使用権資産の測定方法

両ボードは、次の事項について双方で概ね合意した。

リースの定義

- 両ボードは、リースの定義において、通常は、顧客が使用期間を通じてどのように、また何の目的で原資産を使用するか指示する権利を有することが要求されることを明確化することで合意した。両ボードは、リースの定義が、自身で資産を稼働する能力を有するか、または供給者以外でその資産を稼働する能力を有する容易に利用可能な他の事業者へのアクセスを有することも、顧客に要求するべきかについて、追加的な分析を提供するようスタッフに指示した。

貸手の開示

- 両ボードは、U.S. GAAP及びIFRSにおける、貸手の現行の開示規定を実質的にすべて引き継ぐことで合意した。さらに両ボードは、貸手のリースから生じるキャッシュフローの金額、時期及び不確実性についてより多くの情報を財務諸表利用者に提供するために、現行の貸手の開示を拡充することに合意した。

FASBは、次のU.S. GAAP固有の提案について合意した。

レバレッジド・リース

- FASBは、レバレッジド・リース会計を将来に向かって廃止するが、既存のレバレッジド・リースについては、新たなリース会計に関する規定の適用範囲からの除外を認めることを決定した。

非公開企業の借手の割引率

- FASBは、非公開企業の借手について、すべてのリース負債の当初測定及びその後の測定において無リスク利率の適用を認める、本公開草案における会計方針の選択に関する提案を維持することを決定した。

関連当事者間のリース取引

- FASBは、関連当事者間のリース取引について、契約条項がその取決めの実態を反映していない場合であっても、契約条項に基づいて会計処理するとして本公開草案の提案を維持することを決定した。

【主な影響】

- 売手(借手)が購入選択権を保有するセール・アンド・リースバック取引は通常、売却として会計処理できないこととなり、多くの機器のセール・アンド・リースバック取引に影響を及ぼす可能性がある。売却として会計処理する要件を満たすセール・アンド・リースバック取引で認識される利得は、U.S. GAAPよりもIFRSのほうが(しばしば著しく)小さくなり、それに対応して借手の使用権資産及びリース期間にわたり認識される関連する償却費用も小さくなる。
- 現行のGAAPと異なり、特定された資産のアウトプットまたは便益のすべてを顧客が獲得する一部の契約が、その資産のアウトプットに対して顧客が支払う価格にかかわらず、リースの定義から除外される。顧客が特定された資産の使用を指示することから便益を得る能力が及ぼす影響に関する両ボードの将来の審議の結果次第では、顧客が自身で稼働する能力を持たず、また別個に調達することもできない稼働サービスを供給者が提供する取決めも、リースの定義から除外される可能性がある。

- U.S. GAAPのもとで新基準の適用除外となる既存のレバレッジド・リースについて、貸手の会計処理は引き続き収斂されないこととなり、財務諸表利用者がこれらの貸手の財務諸表を、U.S. GAAPまたはIFRSに従って作成された他の貸手の財務諸表と比較することが難しくなる。
- 非公開企業である借手に、無リスク利率を用いてリース負債を測定する選択肢を認めることにより、一部の報告企業にとってコスト及び複雑性が軽減されると期待されるが、この選択肢を適用する場合、取引の経済的実態を反映しない過大なリース負債を表示することになり、財務諸表利用者にとって分析するためのコストを増大させる可能性がある。
- U.S. GAAPを適用する貸手及び借手は、適切な会計処理を決定するうえで、関連当事者間のリースの契約条項が取引の実態と整合しているか否かを評価することは要求されなくなる。

【背景】

両ボードは、リース会計の複雑性の軽減、経済的に類似した取引への異なる会計処理の恣意的な適用の排除、借手がすべてのリースをオンバランスで認識することの要求、及び収斂されたリース会計基準の開発を主な目的としてリース・プロジェクトを開始した。両ボードの現在の合意状況から、このプロジェクトにおいて借手にリースをオンバランスで認識させるという目的は達成されるが、その他の目的は達成されそうにないと思われる。

両ボードは2014年の上半期に、借手の会計処理について著しく異なった結論に至っている。FASBは、本公開草案の提案と類似した二本建てアプローチを引き継ぐことを決定した。二本建てアプローチにおいて借手は、短期リース以外のすべてのリースについて、使用権資産及びリース料の支払義務に関するリース負債を認識する。しかし、そのリースがタイプAのリース（現行のU.S. GAAPにおけるほとんどのキャピタル・リースが該当する）またはタイプBのリース（現行のU.S. GAAPにおけるほとんどのオペレーティング・リースが該当する）のいずれに分類されるかにより、使用権資産の当初認識後の会計処理及びリース費用の表示が相違する。タイプAのリースについて借手は通常、リース負債に係る利息及び使用権資産の償却費から構成されるリース費用総額を、現行のキャピタル・リースの会計処理と同様に前倒して認識する。タイプBのリースについて借手は、現行のオペレーティング・リースの会計処理と同様に、リース期間にわたり定額で単一のリース費用を認識する。タイプBのリースの使用権資産の償却額は、リース費用の総額を定額にするための「差額」として計算される。他方でIASBは、借手が短期リース以外のすべてのリースをタイプAのリースとして会計処理する単一モデル・アプローチを選択した。

貸手の会計処理については、本公開草案の提案を破棄することで両ボード双方が合意した。具体的には、貸手については財務報告目的上、借手と同じ方法でリース取引を分類する必要がないと両ボードは判断した。かわりに、貸手の主な会計処理を現行のガイダンスから実質的に変更しないことで両ボードは合意した。その結果、貸手は、ほとんどのリースを未履行契約（すなわち、オペレーティング・リース）として会計処理することになる。



リース・プロジェクトのタイムライン

- 2009年－討議資料
- 2010年－公開草案
- 2013年5月－改訂公開草案
(本公開草案)
- 2013年9月－コメント期間終了
(630超のコメントが寄せられた)
- 2013年から現在－合同の再審議

両ボードは、リース会計に関するそれぞれの最終基準書間の相違を最小化する意図を表明しているが、両ボードは借手の基本的なリース会計モデル以外にも、多くの論点について異なる結論に至っている。両ボードの提案が相違するその他の論点には、借手による変動リース料の見直し、サブリースの会計処理、関連当事者間のリースの会計処理、借手の財務諸表上の表示及びセール・アンド・リースバック取引が含まれる。さらに少額資産（スモール・チケット）のリースの会計処理についても、これまでの審議から両ボードの提案が相違する見込みである。このようなアプローチの相違により、U.S. GAAPを適用する企業とIFRSを適用する企業の財務報告が著しく相違することになり、財務諸表利用者による比較が、現行のGAAPのもで行う比較に比べてより困難となる可能性がある。したがって、一部の財務諸表利用者は、独自のモデルを使用した分析を行うために、リース会計の影響を取り除かざるを得ない可能性がある。両ボードがこれらの領域の一部について今後双方で合意できる可能性はあるが、残りの再審議のスケジュールには、借手の根本的な会計処理に関して相違した決定を再検討することは予定されていない。

両ボードは、それぞれの基準書を最終化する前に、次の事項を含む残りの論点を審議する予定である。

- 顧客が特定された資産の使用を指示することにより便益を得る能力が、リースの定義に与える影響
- 少額資産（スモール・チケット）のリース
- 借手の開示規定
- 移行措置及び適用日
- コスト・ベネフィットの検討
- 付随的な改訂

【セール・アンド・リースバック取引】

両ボードは2014年7月の合同会議において、セール・アンド・リースバック取引の会計処理について審議した。FASBは、2014年8月のFASB会議においても、セール・アンド・リースバック取引の会計処理について単独で審議した。

売却が成立したか否かの判定

両ボードは、収益認識に関する新基準のもとで売却を認識するための要件を満たすセール・アンド・リースバック取引については、売却を認識することで合意した。両ボードは、収益認識に関する新基準のもとでは、取引にリースバックが含まれているからといって、それ自身が自動的に、売却の認識を妨げるものではないことも合意した。収益認識に関する新基準のもとで売却の会計処理が認められない状況の例として、再購入選択権を売手が保有するケースや、買手がプット・オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有するケースが挙げられる。両ボードは、売却の会計処理の要件を満たさないセール・アンド・リースバック取引を、売手（借手）及び買手（貸手）が資金調達取引として会計処理することで合意した。

両ボードは、特定の再購入選択権を売手(借手)が保有しているケースについて、収益認識に関する新基準の要件のもとで売却の会計処理が妨げられるか否かについて、合意に至らなかった。FASBは、権利行使日における原資産の公正価値が行使価格となる再購入選択権は、原資産が特殊仕様ではなく、市場で容易に入手可能である場合には、セール・アンド・リースバック取引における売却の会計処理を妨げないと決定した。FASBは、このような状況において買手(貸手)は、原資産に残存する実質的な便益をすべて獲得する権利、及び(または)再購入選択権の行使価額を受取ることにより実質的に同等の資産を取得する権利を得ると決定した。したがって、これらの再購入選択権が付されているからといって、収益認識に関する新基準における支配の移転の要件のもとで、買手(貸手)が原資産の支配を獲得できないことにはならない。他方IASBは、セール・アンド・リースバック取引において、実質的な再購入選択権を売手(借手)が保有する場合は常に、セール・アンド・リースバック取引において売却の会計処理が認められず、行使価格が権利行使日における原資産の公正価値であったとしても、その権利が実質的でないとする根拠とはならないことを決定した。

FASBは、売手(借手)がリースバックをタイプAのリースと分類する場合には、セール・アンド・リースバック取引において売却を認識することは認められないと決定した。FASBは、タイプAのリースバックにおいて、売手(借手)は収益認識に関する新基準の規定のもとで原資産の支配を実質的に保持していると結論付けた。IASBの提案のもとで借手はすべてのリースをタイプAのリースとして会計処理するため、IASBは売手(借手)がタイプAのリースに分類しても、売却の会計処理を妨げるものではないと決定した。

売却/取得の会計処理

両ボードは、売却として会計処理する要件を満たすセール・アンド・リースバック取引の利得をどのように測定するかについて合意に至らなかった。FASBは、他の販売取引に適用されるガイダンスと整合するように、売手(借手)は、原資産の販売価格が帳簿価額を超過する金額を売却利得とする(すなわち、利得を全額認識する)と決定した。これは、セール・アンド・リースバック取引において、売手(借手)は原資産全体の支配を移転し、リースバックの結果として別の資産(使用権資産)を取得するとFASBが結論付けたためである。IASBは、売手(借手)の売却利得を、リースバックの終了時点における買手(貸手)の残余持分に関連する原資産の売却価格と帳簿価額との差額を上限として測定すると決定した。実質的には、売手(借手)は原資産のうち使用権資産が表象する部分を保持するため、原資産全体ではなく、原資産のうち買手(貸手)の残余持分が表象する部分のみを売却するとIASBは結論付けた。したがってIASBは、売手(借手)が利得の総額のうち使用権資産に関連する部分を認識することは不適切であると結論付けた。両ボードはともに、後述のように、取引に市場を反映しない条件が含まれる場合には、利得の総額を見直すべきであると決定した。

KPMGの見解

両ボードが、セール・アンド・リースバック取引にリースバックが含まれるからといって、それ自体が収益認識に関する新基準における売却の会計処理を妨げるものではないと決定したため、収益認識に関する新基準が認めているよりも早く収益を認識できるように、売却取引をセール・アンド・リースバックとして組成することは引き続き可能である。次の事例で検証する。

売手Aは、経済的残存耐用年数が5年ある機械を顧客Bに売却した。売手A及び顧客Bは、売手Aが2年間その機械を引き渡さないことに合意した。機械の引渡しまでの間、売手Aは機械装置を自由に使用することができ、顧客Bは、その2年間にわたって売手Aから購入価格の一部を払い戻される。払戻し金額の現在価値は、売却価格の半額に等しい。

収益認識に関する新基準のガイダンスのもとで、売手Aが売却を認識するためには顧客Bは機械(その機械に残存する実質的にすべての便益を獲得する能力を含む)の支配を獲得しなければならない。この例では、顧客Bは、(他の理由の中でもとりわけ)機械に残存する実質的にすべての便益を獲得しないため、売却日において支配獲得の要件を満たしていない。しかし、この取決めが請求済未出荷取引ではなくセール・アンド・リースバック取引として組成された場合、売手Aは機械に残存する実質的にすべての便益を保持しないため、取引の締結時点において売手Aは売却及びリースバックを認識することが要求される。棚卸資産のリースをリースに関する基準書の適用範囲から除外しないとした決定及び、セール・アンド・リースバックに関する両ボードの決定により、企業は実際に顧客に財を引き渡すことなしに、リースに関する基準書の適用範囲に含まれるように取引を組成するだけで、収益認識時期を柔軟に決定できるようになる。さらに、企業はリースバックがオフバランスとなるように契約条項を組成することが可能となる。

売却の認識

現行のU.S. GAAPのもとでは、売手(借手)が再購入選択権を保有するからといって、不動産以外の資産のセール・アンド・リースバック取引において売却の認識は妨げられない。現行のIFRSのもとでも、売手(借手)が再購入選択権を保有するからといって、(不動産を含む)すべての種類の資産のセール・アンド・リースバック取引における売却の認識は妨げられない。セール・アンド・リースバック取引で売却を認識するためには収益認識に関する新基準での売却の要件を満たすことを求める両ボードの決定は、再購入選択権を売手(借手)が保有するケースでは通常、売却の会計処理が認められないことを意味する。これにより、U.S. GAAPを適用する企業(及びIFRSを適用する企業の多く)にとって、機器のセール・アンド・リースバック取引の会計処理が著しく変更される可能性がある。

利得の測定

セール・アンド・リースバック取引で認識される利得の測定に関する両ボードの決定の相違は、取引日の損益計算書だけではなく、売手(借手)の使用権資産の測定及びその後リースバック期間にわたり認識される費用にも影響を及ぼすこととなる。売却として会計処理する要件を満たすセール・アンド・リースバック取引で認識される利得は、U.S. GAAPよりもIFRSのほうが(しばしば著しく)小さくなり、それに対応して売手(借手)の使用権資産及びリース期間にわたり認識される関連する償却費用も小さくなる。

IASBは、売却として会計処理する要件を満たすセール・アンド・リースバック取引について、売手(借手)には利得の測定に制限を課しているのに、買手(貸手)の会計処理の調整は提案していないことに留意する必要がある。買手(貸手)は原資産全体を購入価格で認識する(後述のように、取引に市場を反映しない条件が含まれる場合には、価格調整の対象となる)。

以下の設例1及びそれに続く図表は、売却として会計処理する要件を満たすセール・アンド・リースバック取引の売手(借手)の会計処理に関する、両ボードによる異なる決定を説明している。

設例1: セール・アンド・リースバック取引において売手(借手)が認識する利得

売手(借手)は帳簿価額1,500,000ドルの建物を、売却日における観察可能な市場価値である2,500,000ドルで売却する(すなわち、「市場を反映する」条件)。売手(借手)は4年間にわたり年額325,000ドル(後払い)でこの建物をリースし、売手(借手)の追加借入利率は10%である。売手(借手)は、この取引を次のように会計処理する。

	FASB	IASB
	借方(貸方)	借方(貸方)
現金	2,500,000	2,500,000
建物	(1,500,000)	(1,500,000)
売却利得	(1,000,000)	(588,000) ^A
使用権資産	1,030,000 ^C	618,000 ^B
リース負債	(1,030,000) ^D	(1,030,000)

U.S. GAAPのもとで売手(借手)は、他の非金融資産の売却から生じる利得と同様に、1,000,000ドルの売却利得を認識する。売手(借手)は、セール・アンド・リースバック取引以外のリースの測定と同様に、1,030,000ドルの使用権資産及びリース負債を認識する。

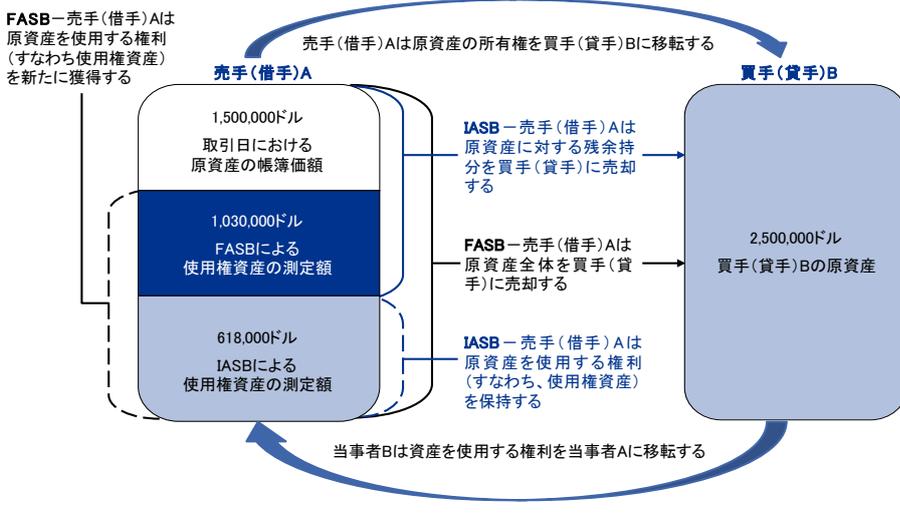
他方、IFRSのもとでは、売手(借手)が認識する利得は、利得のうち原資産に対する買手(貸手)の残余持分に関連する部分に相当する588,000ドルに制限される。売手(借手)は、建物の従前の帳簿価額(1,500,000ドル)のうち使用権資産に関連する部分に相当する618,000ドルで使用権資産を測定する。

^A 利得のうち、原資産に対する買手(貸手)の残余持分に関連する部分 = 利得総額 × (原資産の公正価値 - リース料の現在価値) ÷ 原資産の公正価値 = 1,000,000ドル × (2,500,000ドル - 1,030,000ドル) ÷ 2,500,000ドル = 588,000ドル

^B IFRSのもとでの使用権資産 = リース料の現在価値 - 利得総額 + 認識した利得 = 1,030,000ドル - 1,000,000ドル + 588,000ドル = 618,000ドル

^C 使用権資産 = リース負債 + 前払リース料 + 初期直接コスト - リース・インセンティブ = 1,030,000ドル

^D リース負債 = 10%で割引計算した年額325,000ドルの4年分 = 1,030,000ドル



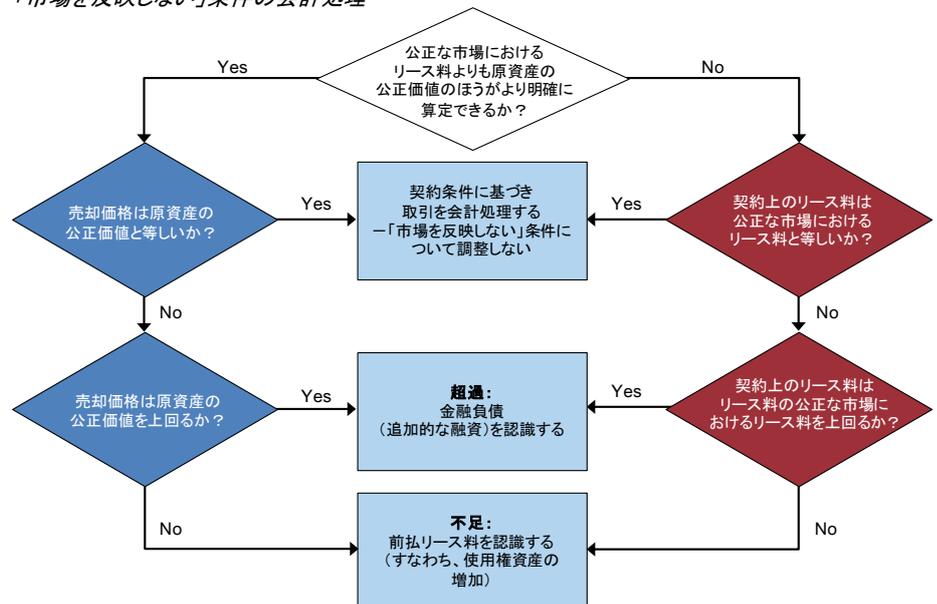
市場を反映しない条件の会計処理

両ボードは、セール・アンド・リースバック取引の取引条件が市場条件を反映しない場合には、会計処理を調整することで合意した。市場を反映しない条件の調整額は、次のうち、より明確に算定できる金額で測定する。

- 売却価格と原資産の公正価値との差額
- 契約上のリース料の現在価値と公正な市場におけるリース料の現在価値との差額

両ボードは、取引条件が市場価格を下回る場合(例: 原資産の売却価格が公正価値よりも低い場合)、その不足額は売手(借手)から買手(貸手)への前払リース料として会計処理することに合意した。取引条件が市場価格を上回る場合(例: 原資産の売却価格が公正価値よりも高い場合)、その超過額は買手(貸手)から売手(借手)への追加的な融資として会計処理する。

「市場を反映しない」条件の会計処理



KPMGの見解

セール・アンド・リースバック取引において、売却価格と原資産の公正価値との差額は、契約上のリース料の現在価値と公正な市場におけるリース料の現在価値との差額と常に等しいとは限らない。両ボードは、市場を反映しない条件が存在することにより取引の会計処理を調整することが必要となるか否かを特定するのに、これらの差額のいずれにより判定することも認めることで合意した。

設例2は、市場を上回る条件が付されたセール・アンド・リースバック取引について、売却価格と原資産の公正価値との比較及び契約上のリース料の現在価値と公正な市場におけるリース料の現在価値との比較の両方を用いた会計処理を例示している。

設例2:「市場を反映しない」条件が付されたセール・アンド・リースバック取引の会計処理

売却日における建物の観察可能な市場価値を2,000,000ドル(すなわち、建物の売却価格がその公正価値を500,000ドル超過している)とし、リース料の公正な市場における価値を年額198,000ドル(すなわち、契約上のリース料の現在価値が公正な市場におけるリース料の現在価値を400,000ドル超過している)と仮定し、それ以外の前提条件は設例1と同一とする(ここでは例示目的のため、売却価格と原資産の公正価値との比較及び契約上のリース料との公正な市場におけるリース料との比較の両方を説明しているが、両ボードの決定のもとでは、より明確に算定できる比較のみ要求される点に留意すること)。説明の便宜上、買手(貸手)の割引率を10%とする。

取引条件が市場を上回っているため、両方の当事者は、この取引を公正価値で認識するために次のように調整額を計上することが必要となる。

	FASB		IASB	
	より明確に算定できるほう		より明確に算定できるほう	
	原資産の公正 価値	リース料の 公正な市場に おける価値	原資産の公正 価値	リース料の 公正な市場に おける価値
	借方(貸方)	借方(貸方)	借方(貸方)	借方(貸方)
売手(借手)				
現金	2,500,000	2,500,000	2,500,000	2,500,000
建物	(1,500,000)	(1,500,000)	(1,500,000)	(1,500,000)
売却利得	(500,000) ^A	(600,000)	(367,500) ^F	(420,000) ^H
使用権資産	530,000	630,000	397,500 ^G	450,000 ^I
リース負債	(530,000) ^B	(630,000) ^D	(530,000) ^B	(630,000) ^D
金融負債	(500,000) ^C	(400,000) ^E	(500,000) ^C	(400,000) ^E
収斂されたアプローチ				
	より明確に算定できるほう			
	原資産の公正 価値	リース料リース 料の公正市場 価値		
	借方(貸方)	借方(貸方)		
買手(貸手)				
建物	2,000,000 ^J	2,100,000 ^L		
金融資産	500,000 ^K	400,000 ^E		
現金	(2,500,000)	(2,500,000)		

^A 2,000,000ドル(原資産の公正価値) - 1,500,000ドル(原資産の帳簿価額)

^B 契約上のリース料の現在価値(年額325,000ドルの4年分を10%で割引計算) - 500,000ドル(「市場を反映しない条件」の調整額)

^C 「市場を反映しない条件」の調整額: 2,500,000ドル(売却価格) - 2,000,000ドル(原資産の公正価値)

^D 公正な市場におけるリース料の現在価値(年額198,800ドルの4年分を10%で割引計算)

^E 「市場を反映しない条件」の調整額: 年額126,200ドル(325,000ドル - 198,800ドル)の4年分を10%で割引計算した現在価値

設例2:「市場を反映しない」条件が付されたセール・アンド・リースバック取引の会計処理 (続き)

^F 利得のうち原資産に対する買手(貸手)の残余持分に関する部分＝利得総額×(原資産の公正価値－リース料の現在価値)÷原資産の公正価値＝(2,000,000ドル－1,500,000ドル)×(2,000,000ドル－530,000ドル)÷2,000,000ドル＝367,500ドル

^G IFRSのもとでの使用権資産＝リース料の現在価値－利得総額＋認識した利得＝530,000ドル－500,000ドル＋367,500ドル＝397,500ドル

^H 利得のうち原資産に対する買手(貸手)の残余持分に関する部分＝利得総額×(原資産の公正価値－リース料の現在価値)÷原資産の公正価値＝(2,100,000ドル－1,500,000ドル)×(2,100,000ドル－630,000ドル)÷2,100,000ドル＝420,000ドル

^I IFRSのもとでの使用権資産＝リース料の現在価値－利得総額＋認識した利得＝630,000ドル－600,000ドル＋420,000ドル＝450,000ドル

^J 原資産の公正価値

^K 「市場を反映しない条件」の調整額: 2,500,000ドル(購入価格)－2,000,000ドル(原資産の公正価値)

^L 2,500,000ドル(購入価格)－400,000ドル(「市場を反映しない条件」の調整額)

【リースの定義】

両ボードは、契約の履行が特定された資産の使用に依拠し、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場合には契約にリースが含まれるという、本公開草案の提案を維持することに合意した。特定された資産の使用を支配するためには、顧客が次の権利の両方を獲得しなければならない。

- 特定された資産の使用を指示する権利
- 特定された資産の使用を指示することから生じる経済的便益を実質的にすべて獲得する権利

両ボードは、特定された資産の使用を指示する権利を顧客が有するためには、使用期間を通じてどのように、また何の目的でその資産を使用するかを指示する権利(それらを変更する権利を含む)を有していなければならないことを明確化することで合意した。両ボードは、使用期間を通じてどのように、また何の目的でその資産を使用するかを、顧客と供給者のどちらも支配していない場合においても、次のいずれかの場合には、顧客が資産の使用を支配する権利を有することで合意した。

- 資産を稼働する権利、または顧客が決定する方法で、他の者に資産を稼働させることを指示する権利を顧客が有する(かつ、供給者はそれらの稼働に係る顧客の指示を変更する権利を有していない)
- 使用期間にわたり、(a)どのように、また何の目的でその資産が使用されるか、または(b)どのように資産が稼働されるかがあらかじめ決まるように、顧客がその資産を設計したか、あるいは設計させるようにした

KPMGの見解

リースの定義がこのように明確化されても、本公開草案の提案の著しい変更とはなっていない。現行のGAAPと異なり、設例3で示されているように、特定された資産のアウトプットまたは便益を顧客がすべて獲得する一部の契約は、顧客がアウトプットに対して支払う価格にかかわらず、新定義により適用範囲から除外されることになる。

設例3:アウトソーシング契約

自動車製造業者Aは、A社の工場の隣に部品製造工場を建設する25年間の契約を部品供給者Pと締結した。A社は、P社が工場を所有するために設立する企業への持分投資を行うが、工場の設計には参加しない。

A社及びP社は、その工場で等速ジョイントをA社のために生産することに合意した。工場の当初の生産能力は等速ジョイントの生産のためだけに使用され、A社は、その工場が生産する等速ジョイントをすべて購入する。A社が支払う対価は、P社の稼働に要した実際のコストに利益マージンを加えた金額に基づき決定される。P社が将来、他の部品を生産することを望む場合には、工場を拡張する権利を有し(しかし、そうすることは予想されていない)、工場の稼働に関するすべての意思決定を行う権利を有する。

両ボードの決定に基づくと、この契約にはリースは含まれない。A社は、契約期間を通じて工場をどのように、また何の目的で使用するかを指示することができないため、25年間の契約期間にわたり工場の使用を指示する権利を有していない。P社はA社に部品を供給するという明確な目的をもって工場を建設したが、A社は、施設をどのように利用するか、または何を生産するかについて変更する権利を有していない。さらにA社は、工場を稼働する権利またはA社が決定する方法で工場を稼働するようP社に指示する権利を有していない。またA社は、工場を(a)使用期間にわたりどのように、また何の目的で使用するか、または(b)どのように稼働するかがあらかじめ決まるように、工場を設計したわけではなく、設計させるようにしたわけでもない。したがって、A社は、この契約を等速ジョイントの引渡し時に棚卸資産の取得として会計処理する。A社は工場を所有する企業を連結すべきか否かを別途評価する必要があり、その企業を連結する必要がある場合、棚卸資産の取得の会計処理は、A社の連結財務諸表上で消去されることになる。

仮に、A社は、契約期間にわたってP社が生産する部品を変更する(例:等速ジョイントのかわりに、またはこれに加えて、車軸の生産をP社に要求する)権利を有している場合、A社は工場で何を生産するか変更することができるため、両ボードの決定に基づく工場の使用を指示する権利を有しており、この契約にはリースが含まれることとなる。

現行のGAAPのもとでは、A社は、アウトプット単位当たり固定価格でもなく、アウトプット単位当たりの引渡し時点の市場価格と等しい価格でもない価格により、契約期間にわたり工場のアウトプットを実質的にすべて取得することが予想されるため、この契約にはリースが含まれると考えられる。

両ボードは、特定の資産の使用を指示することから生じる経済的便益を実質的にすべて取得する権利を有するとするために、顧客が自己の資源、またはその他の容易に入手可能な資源を使用して、その資産の使用を指示することにより生じる便益を得る能力を有する必要があるか否かについても審議を行った。この追加的な条件により、顧客が資産を自ら稼働するために必要な技能を有しておらず、またその技能を有する他の者が容易に利用可能でない場合に供給者が特定の資産を稼働するリース契約は、リースの定義から除外されることになる。両ボードは、将来の会議における審議のために、この論点についての追加的な分析を行うようスタッフに指示した。

KPMGの見解

両ボードのスタッフは、顧客が資産を自ら稼働するために必要な技能を有しておらず、またその技能を有する他の者が容易に利用可能でない場合の契約例を特定しなかった。スタッフはそのような契約は非常に稀であると示唆したが、ほとんどのFASBメンバーは、顧客が特定された資産の使用を支配するか否かを決定するための重要な要素であると考え、リースの定義にこの条件を含める方向に向かっているようである。ほとんどのIASBメンバーは、この条件は関連性がないと考えるか、または複雑性を増し、オフバランス会計を目的とする不適切な取引の組成を誘発するとして、この条件をリースの定義から除外する方向に向かっているようである。両ボードのメンバーは、「容易に利用可能な」(readily available)という用語が、実務において首尾一貫して適用できるほど十分に明確にされていないという懸念を表明した。

【貸手の開示】

両ボードは、U.S. GAAP及びIFRSのもとで、貸手の現行の開示規定を実質的にすべて維持することに合意した。さらに両ボードは、貸手にすべてのリースについて次の事項の開示を要求することで合意した。

- リースの性質及びリースを会計処理する際に行った重要な判断及び仮定に関する情報
- 報告期間におけるリース収益の内訳表
- リース資産の残余持分に係るリスクの管理方法に関する情報

タイプAのリースについて両ボードは、貸手に次の事項の開示を要求すると決定した。

- 貸手のリース債権を構成する割引前キャッシュフローに係る満期分析。報告日後5年以内については1年ごとの金額、5年超については合計額を、貸借対照表で独立表示したかまたは注記で別個に開示したリース債権の残高と調整する開示(両ボードが合意)
- 報告期間におけるタイプAのリースに対する貸手の正味リース投資未回収額の構成要素(リース債権以外)の重要な変動の説明(FASBのみ合意。FASBは、タイプAのリース債権に関連する開示を、金融商品の減損の会計処理に関するプロジェクトで検討することを決定した)
- 報告期間におけるタイプAのリースに対する貸手の正味リース投資未回収額の重要な変動に関する定性的及び定量的な説明(IASBのみ合意)

タイプBのリースについて両ボードは、貸手に次の事項の開示を要求することで合意した。

- タイプBのリースの対象となる資産について、貸手のその他の保有資産の開示とは別個に、一般的な有形固定資産の開示を原資産の主な種類ごとに行う
- 将来受け取るリース料(割引前)の満期分析。報告日後5年以内については1年ごとに、5年超については合計額

KPMGの見解

両ボードは貸手の会計処理を実質的に変更しないと決定したが、貸手に要求する開示を拡充し、貸手がさらされるリスク(例:リース債権の回収可能性やリース資産の貸手の残余持分に関連するリスク)についてより多くの情報を財務諸表利用者に提供することを意図している。また、財務諸表利用者からのフィードバックを受けて、両ボードは報告期間に認識したリース収益の内訳表を貸手に要求することを決定した。設例4はこの内訳表を例示している。

設例4: 貸手のリース収益の内訳表

リース収益(タイプAのリース)	
リース開始時の利益	XXX
リース債権に係る利息収益	XX
残余資産の増価による利息収益	XX ¹
小計	XXXX
リース収益(タイプBのリース)	XXX
変動リース料によるリース収益	X
リース収益合計	XXXX
¹ タイプAのリースに対する貸手の正味リース投資未回収額に係る利息収益は、集約して、または(例示されているように)正味リース投資未回収額の構成要素ごとに区分して開示することができる。	

【U.S. GAAP固有の提案事項】

FASBは、レバレッジド・リース、非公開企業の借手の割引率及び関連当事者のリース取引に関するU.S. GAAP固有の提案事項について決定した。非公開企業の借手の割引率及び関連当事者のリース取引に関するFASBの決定については「再審議において合意された事項の要約」を参照。

FASBは、U.S. GAAPのもとで、リース会計に関する新基準の適用日後に開始するリース取引に対して、レバレッジド・リース会計の適用を認めないことを決定した。貸手は、リース会計に関する新基準の対象となるすべてのリース取引を、タイプAのリース(ファイナンス・リース)またはタイプBのリース(オペレーティング・リース)のいずれかとして会計処理する。FASBは、リース会計に関する新基準の適用日に存在するレバレッジド・リースには、リース会計に関する新基準を適用しないと決定した(すなわち、これらの取引についてレバレッジド・リース会計は継続される)。

KPMGの見解

レバレッジド・リース取引は通常、U.S. GAAPを適用する貸手に税務上及び財務報告上の著しい便益をもたらす。レバレッジド・リース取引は通常、長期間にわたり(例:25年以上)リースされる航空機や発電所のような資本集約的資産に対して行われる。しかし、利子率及び投資による税務上のインセンティブの変更により、このような取引は近年少なくなってきた。レバレッジド・リースの会計処理を廃止するとしてFASBの決定は、貸手の会計処理規定の複雑性の軽減及びレバレッジド・リースについて特別な会計処理を設けていないIFRSとの収斂を意図している。FASBは、既存のレバレッジド・リースについてはその適用が比較的少なく、このような取引の会計処理を「元に戻す」場合の生じる貸手のコストが財務諸表利用者にとっての便益を上回ると判断したため、リース会計に関する新基準の適用を免除することを決定した。この決定により、レバレッジド・リースを有する貸手は、リースが終了するまで既存のシステム及びこれらの取引に対する統制を保持することが要求されることになるが、これは数十年続く場合もあると考えられる。適用除外となるレバレッジド・リースについて貸手の会計処理は引き続き収斂されないこととなり、それらの貸手の財務諸表をU.S. GAAP及びIFRSを適用している他の貸手の財務諸表と比較することが困難となる。

「IACは、借手の会計処理について、複雑性の軽減、及び財務諸表利用者が容易に理解できるより平易な財務諸表の創造という目標と整合する、単一の測定アプローチを支持する。」

Jonathan Nus, IACメンバー

【その他の動向】

FASB投資家諮問委員会のフィードバック

FASBは2014年8月26日、FASBの投資家諮問委員会(Investor Advisory Committee, IAC)との会議を開催し、リース・プロジェクトについて審議した⁴。

- IACは、多くの財務諸表利用者の便益になるとして、借手のオンバランス会計を支持した。
- IACメンバーの過半数は、IASBの単一のタイプAリース会計モデルのほうが、FASBの二本建てモデルよりもリース取引の経済実態を表し財務諸表の比較可能性を向上させると考え、IASBの単一のタイプAリース会計モデルのほうが望ましいとした。
- IACは開示の重要性を強調し、FASBは量(volume)よりも関連性(relevance)に焦点を当てるべきであるとした。IACは、経営者の重要な判断及び仮定を説明する開示を求めた(例:更新または購入権をリース料の測定に含めるか否かを決定する際の判断)。またIACは、財務諸表利用者が借手のU.S. GAAPのもとでの会計処理とIFRSのもとでの会計処理を調整できるような開示が必要であることを強調した。

EFRAG及び欧州の基準設定主体のリース・コンサルテーション

欧州財務報告諮問グループ(European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG)⁵及びフランス、ドイツ、イタリア及びイギリスの各国基準設定主体は、2014年7月及び8月に本公開草案に関する次の2つの論点に関して、共同でコメントを募集した。

- (a) 両ボードの定義案のもとではリースとみなされるが、実質的にはオフバランス会計が適用されるべきサービスであるとコメント回答者が考える取引の例
 - (b) 貸手の会計処理の2つのアプローチ(FASBの二本建てモデル・アプローチとIASBの単一モデル・アプローチ)のうち、いずれがより適切、かつ(または)適用コストが少ないか
- 実質的にはサービスであるため、オフバランス会計を適用すべきだと財務諸表作成者が考える取引の例には次のものが含まれる。

- (a) 船舶の期間用船契約
- (b) ITストレージ契約
- (c) 航空機の供給者が稼働に必要な人員、保守及び必要な保険も併せて提供するウェット・リース

このアウトリーチに参加した財務諸表作成者の過半数は、FASBとIASBのいずれの提案よりも、現行のリース会計の規定を維持または改善することを支持した。さらに、回答した財務諸表作成者のうち、借手の会計処理について、FASBの二本建てアプローチよりもIASBの単一モデル・アプローチを支持するほうが多かった。

このアウトリーチに参加した財務諸表利用者のほとんどは、借手がリースをオンバランスで認識することを支持した。さらに、財務諸表利用者の過半数は、借手の会計処理について、FASBの二本建てアプローチよりもIASBの単一モデル・アプローチのほうを支持した。

4 IACは、財務会計基準書の策定において、投資家の観点を適時に効果的にFASBに伝達するために、諮問という立場でFASBに密接に協力する常設委員会である。

5 EFRAGは、欧州連合におけるIFRSの適用に関するすべての論点について欧州委員会にアドバイスを提供する。EFRAGは、会計上の論点に関する国際的な論議に対し、欧州の観点から影響を及ぼすことを主な目的としている。欧州委員会が欧州連合域内で適用するためにIFRSを導入するか否かを検討する際に、EFRAGは主要な技術的アドバイザーとして機能している。詳細な情報についてはwww.efrag.orgより入手可能。

【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	<ul style="list-style-type: none"> ■ 以下の2つの事項をいずれも満たす場合は、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か、または使用期間にわたって特定された資産の使用を顧客も供給者も支配しないが、以下のいずれかを満たす。 <ul style="list-style-type: none"> ● 資産を稼働する権利、または顧客が決定する方法で、他の者に資産を稼働させることを指示する権利を顧客が有する(かつ、供給者はそれらの稼働に係る顧客の指示を変更する権利を有していない)。 ● 使用期間にわたり、(a)どのように、また何の目的でその資産が使用されるか、または(b)どのように資産が稼働されるかがあらかじめ決まるように、顧客がその資産を設計したか、または設計させるようにした。 	
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)に関する借手の例外規定は選択可能である。 ■ 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、ポートフォリオ単位の会計処理の適用が認められる。 	
	<ul style="list-style-type: none"> ■ 少額資産(スモール・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(スモール・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⁶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。借手は使用权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。借手は使用权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。

6 IAS第17号「リース」

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。 	<ul style="list-style-type: none"> - 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。
	<ul style="list-style-type: none"> ■ 既存のレバレッジド・リースは新リース基準の適用範囲から除外する。 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 該当なし-IFRSのもとではレバレッジド・リース会計は存在しない。
関連当事者間のリース取引	<ul style="list-style-type: none"> ■ 関連当事者間のリース取引について、契約条項がその取決めの実態を反映していない場合であっても、契約条項に基づいて会計処理する。 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 該当なし-IASBでは関連当事者間のリース取引について審議していない。
リース期間及び購入オプション	<ul style="list-style-type: none"> ■ 選択権の(例:更新)期間及び購入権は、現行のGAAPにおける高い閾値を引き継ぎ、借手が選択権を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)、更新権及び購入権を再評価する。 ■ 貸手は、更新権及び購入権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、初期直接コストを使用権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率の算定に含める。 ■ 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、入手可能な場合は貸手の計算利率であり、入手不可能な場合は借手の追加借入利率である。 <ul style="list-style-type: none"> - 借手の追加借入利率の算定に使用する価値は、使用権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、または借手が購入権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 	
	<ul style="list-style-type: none"> ■ 非公開営利企業には無リスク利率の使用を会計方針として選択することが認められる。 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 該当なし—非公開営利企業に関する固有のガイダンスはない。
	<ul style="list-style-type: none"> ■ 貸手の割引率は、リースに内在する利率である(すなわち、計算利率)。 <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、初期直接コストを計算利率の算定に含める。 ■ 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リース料には、以下を含める。 <ul style="list-style-type: none"> - リース開始時における(直物)レートまたは指数を用いて計算した指数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、リース料が他の理由により再測定される場合にのみ、指数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)。 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 借手は、以下の場合に指数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"> - 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、リースの契約条項に基づいて指数またはレートに基づくリース料が調整された場合)

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基準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権を行使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単一のリース要素として一緒に会計処理する。 ■ 同時またはほぼ同時に締結された2つ以上の契約は、以下の場合に単一の取引として結合される。 <ul style="list-style-type: none"> - それらの契約が単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、あらゆる契約条項の変更と定義される。 ■ 変更は、当初のリース契約に含まれていなかった追加的な使用权を借手に移転する場合で、かつその使用权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使用权が減少する場合を除いて、リース負債の調整と同額の使用权資産の調整を行う。 - 変更によって借手の使用权が減少する場合は、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。 ■ 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扱い、当初のリースに関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の金融商品に関する規定に基づいて会計処理する。 	

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
サブリース	<ul style="list-style-type: none"> ■ リースの借手(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。 ■ リースの借手(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。 ■ リースの借手(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: 収益認識に関する新基準)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⁷。 	
	<ul style="list-style-type: none"> ■ サブリースの貸手は、使用权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、使用权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。
セール・アンド・リースバック取引	売却が発生したか否かの決定	
	<ul style="list-style-type: none"> ■ 原資産のセール・アンド・リースバックは、収益認識に関する新基準のもとで売却を認識するための要件を満たす場合に認識する。リースバックが存在するだけでは、その資産の支配が買手(貸手)に移転しないと結論付けられない。 	
	<ul style="list-style-type: none"> ■ 売手(借手)がリースバックをタイプAのリースと分類する場合には、売却を認識することは認められない。 ■ セール・アンド・リースバック取引において売手(借手)が再購入選択権を保有する場合は、次の両方の要件を満たさない限り、売却を認識することは認められない。 <ul style="list-style-type: none"> - 資産を再購入する行使価格が権利行使日の公正な市場価値である。 - 原資産が容易に入手可能であり特殊仕様でない。 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 該当なし—借手の会計処理に単一モデル・アプローチを適用 ■ 売手(借手)が原資産について実質的な再購入選択権を有する場合は、売却を認識することは認められない。
<ul style="list-style-type: none"> ■ 売却の会計処理の要件を満たさないセール・アンド・リースバック取引については、売手(借手)及び買手(貸手)はいずれも資金調達取引として会計処理する。 		

7 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
セール・アンド・リースバック取引(続き)	売却／取得の会計処理	
	<ul style="list-style-type: none"> ■ 買手(貸手)は、売却の会計処理の要件を満たすセール・アンド・リースバック取引における資産の取得を、非金融資産の取得に適用されるガイダンスと整合するように会計処理する。 ■ 売手(借手)は、売却の会計処理の要件を満たすセール・アンド・リースバック取引の損失を、他の売却に適用されるガイダンスと整合するように会計処理する。 	
	<ul style="list-style-type: none"> ■ 売手(借手)は、売却の会計処理の要件を満たすセール・アンド・リースバック取引から生じる利得を、他の売却に適用されるガイダンスと整合するように測定する(「市場を反映しない条件」についての調整は必要)。 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 売手(借手)は、売却の会計処理の要件を満たすセール・アンド・リースバック取引から生じる利得を、原資産への買手(貸手)の残余持分に関連する金額部分を上限として認識する(「市場を反映しない条件」についての調整は必要)。
	リースバック取引の会計処理	
	<ul style="list-style-type: none"> ■ セール・アンド・リースバック取引が売却の会計処理の要件を満たす場合、リースバック部分を他のリースと同じ方法で会計処理する。 	
	「市場を反映しない」条件の会計処理	
	<ul style="list-style-type: none"> ■ 潜在的な「市場を反映しない」条件の調整額は、次のうち、より明確に算定できる金額で測定する。 <ul style="list-style-type: none"> - 売却価格と原資産の公正価値との差額 - 公正な市場におけるリース料の現在価値と契約上のリース料の現在価値との差額 ■ 市場条件に比較して取引条件から生じる価値の不足額は前払リース料として会計処理する。 ■ 市場条件に比較して取引条件から生じる価値の超過額は買手(貸手)から売手(借手)への追加的な融資として会計処理する。 	
借手の表示 －貸借対照表	<ul style="list-style-type: none"> ■ 借手は、タイプAの使用権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、または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の使用権資産を貸借対照表に表示する。 ◇ タイプAの使用権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。 	

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の使用権資産及びリース負債を、タイプAの使用権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の使用権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のリースの分類はない。
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のリース負債に関する元本支払額は、財務活動 － タイプAのリース負債に関する利息支払額は、営業活動 － タイプBのリース、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⁸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、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。 	
貸手の開示	<p>全般的事項</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 貸手はリースについて次の情報を開示する。 <ul style="list-style-type: none"> － リースに関する一般的な記述 － 変動リース料の算定に関する基礎及び条件 － リースを延長または解約する選択権の有無及び条件 － 借手が原資産を購入する選択権の有無及び条件 	

8 IAS第7号「キャッシュフロー計算書」

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
貸手の開示 (続き)	<ul style="list-style-type: none"> - リースを会計処理する際の重要な仮定及び判断に関する情報(次のものが含まれる可能性がある) ◇ 契約にリースが含まれるかの判定 ◇ リースを含む契約の対価のリース要素とリース以外の要素への配分 ◇ 残余資産の当初測定 ◇ 残余資産に関連するリスクの管理に関する情報 - 報告期間に受け取ったリース収益に関する内訳表 - (a)貸手のリース債権を構成する割引前キャッシュフロー(タイプAのリース)及び(b)割引前の将来リース料(タイプBのリース)の、報告日後5年以内について1年ごと及び5年超の合計額についての満期分析。タイプAのリースについては、満期分析に含まれる金額を、貸借対照表で別個に表示したか、または注記で別個に開示したリース債権の残高と調整する。 <p>タイプBのリース</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ タイプBのリースの対象となる資産について、貸手のその他の保有資産の開示と区別した、原資産の主な種類ごとの、一般的な有形固定資産の開示 <p>タイプAのリース</p>	
	<ul style="list-style-type: none"> ■ 報告期間におけるタイプAの正味リース投資未回収額の構成要素(リース債権以外)の重要な変動の説明 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 報告期間におけるタイプAの正味リース投資未回収額の重要な変動の定性的及び定量的な説明

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人 US GAAPアドバイザー室

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でき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降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。

© 2015 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® October, 2014 No. 14-46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ご注意ください。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。