

プロジェクト リース

項目 IFRS 第 16 号「リース」及び Topic 842 の会計モデルの分析

本資料は、前回の第 388 回企業会計基準委員会で審議した審議事項(5)-2「IFRS 第 16 号「リース」及び Topic 842 の会計モデルの分析」であり、前回の議論をフォローアップするために作成している。

前回の資料からの変更点については、水色のマーカーを付している。

## 本資料の目的

1. 本資料は、我が国における会計基準開発に関する予備的分析の一環として、国際会計基準審議会 (IASB) が 2016 年 1 月に公表した IFRS 第 16 号「リース」(以下「IFRS 第 16 号」という。)及び米国会計基準審議会 (FASB) が 2016 年 2 月に公表した会計基準更新書第 2016-02 号「リース(トピック 842)」(以下、本文では「Topic 842」、基準の参照では「FASB-ASC」又は「ASU」という。)における借手の会計モデルの基本的な考え方を分析することを目的としている。
  - IFRS 第 16 号と Topic 842 の要求事項の確認
  - 財務諸表に与える影響の確認
  - 分析 1 : IASB のモデルと FASB のモデルに関する論拠の比較
  - 分析 2 : 対応コストの比較
2. 本資料では、特に断りのない限り、参照項は IFRS 第 16 号のものである。

## IFRS 第 16 号と Topic 842 の要求事項の確認

3. IFRS 第 16 号も Topic 842 も、借手の会計処理に関して、借手に支配が移転した使用権部分に係る資産(使用権資産)と当該移転に伴う借入金等に類似する負債(リース負債)を認識するモデル(使用権モデル)に基づき、基本的にすべてのリースに係る資産及び負債を認識することとしている。
4. 一方、リースに係る損益認識に関しては、IFRS 第 16 号は、すべてのリースは借手に対する資金提供を含む取引と捉えて、使用権資産の減価償却費と借入金等に類似する負債に係る金利費用を別個に認識する単一モデルを採用している。これに対して、Topic 842 は、従前と同様の方法でファイナンス・リース(減価償却費と金利

費用を別個に認識する。)とオペレーティング・リース(単一のリース費用を認識する。)に区分する2区分モデルを採用している。

5. 具体的な要求事項は、以下のとおりである。

**(IFRS 第16号の要求事項)**

**リース負債及び使用権資産の当初測定**

6. リース負債は、リースの開始日において、同日現在で支払われていないリース料の現在価値で測定しなければならない。(第26項)
7. 使用権資産は、リース開始日に取得原価により当初認識される。取得原価は次のもので構成される。(第24項)
- (1) リース負債の当初測定金額
  - (2) 開始日以前に支払ったリース料から、受け取ったリース・インセンティブを控除したもの
  - (3) 借手に発生した当初直接コスト
  - (4) リースの契約条件で要求されている原資産の解体及び除去、原資産の敷地の原状回復又は原資産の原状回復の際に借手に生じるコストの見積り

**リース負債及び使用権資産の事後測定**

8. リース負債は、リースの開始後において、次のように調整して測定する。(第36項)
- (1) リース負債に係る金利を反映するように帳簿価額を増額
  - (2) 支払われたリース料を反映するように帳簿価額を減額
  - (3) リース負債の再測定(リースの見直しまたはリース条件変更による再測定など)
9. 使用権資産は、取得原価に以下のものを調整して測定する。(第30項)
- (1) 減価償却累計額及び減損損失累計額を控除
  - (2) リース負債の再測定について調整

**損益の認識**

10. 以下の損益を認識する。(第30項から第33項、及び第38項)
- (1) 使用権資産の減価償却及び減損損失
  - (2) リース負債に係る金利
  - (3) リース負債の測定に含めなかった変動リース料(当該変動リース料が発生する契機となった事象又は状況が生じた期間において)

**(Topic 842の要求事項)**

**(オペレーティング・リース) リース負債及び使用権資産の当初測定**

11. リース負債は、リースの開始日において、同日現在で支払われていないリース料の現在価値で測定しなければならない。(FASB-ASC 842-20-30-1)
12. 使用権資産は、リース開始日に取得原価により当初認識される。取得原価は次のもので構成される。(FASB-ASC 842-20-30-5)
- (1) リース負債の当初測定の金額
  - (2) 開始日以前の貸手へのリース支払額(前払いリース料)から受け取ったリース・インセンティブを控除したもの
  - (3) 借手に発生した当初直接コスト

**(オペレーティング・リース) リース負債及び使用権資産の事後測定**

13. リース負債は、リース開始日現在のリースの割引率を使用して割り引いた未払リース料の現在価値で測定する。(FASB-ASC 842-20-35-3)
14. 使用権資産は、従前に減損がない場合、リース負債の残高に以下のものを調整して測定する。(FASB-ASC 842-20-35-3 及び 842-20-35-4)
- (1) 前払又は未払リース料
  - (2) 受領したリース・インセンティブの残余の残高(受領したリース・インセンティブ総額 — 以前に単一のリースコストの一部として認識された金額)
  - (3) 未償却初期直接コスト

- (4) 使用権資産の減損損失
- (5) リース負債の再測定について調整

#### (オペレーティング・リース) 損益の認識

15. リース開始日以降、他の Topic に従ってコストが資産の帳簿価額に含まれる場合を除いて、次のすべての損益を認識する。(FASB-ASC 842-20-25-6)
- (1) 残余のリース期間にわたり、リースの残余のコストが定額で（その他の組織的で理論的な方法が原資産の使用権から生じることが期待される便益のパターンをよりよく示す場合を除いて）配分されるように計算された「単一のリースコスト」（営業費用）を認識する。
  - (2) 支払義務が発生した期間のリース負債に含まれなかった変動リース料
  - (3) 使用権資産の減損

#### (オペレーティング・リース) 減損の取扱い

- (1) オペレーティング・リースの使用権資産の減損の取扱いは次のとおりである。
  - ① 使用権資産は 360-10-35 (有形資産の事後測定) に従って減損判定を行い、減損処理を行う。(842-20-35-9)
  - ② 減損後は、使用権資産は減損直後の簿価から減価償却累計額を控除して測定する。(842-20-35-10)
  - ③ 減損後は、本資料第 15 項(1)の単一のリースコストは次の二つの合計となる。(842-20-25-7)
    - 使用権資産の償却費（通常は定額）
    - リース負債の増加 (Accretion)
- (2) 上記取扱いをする理由は次のとおりである。(ASU の BC259 項)
  - ① リースから得られる便益とリース料支払との間のリンク（これが、単一の通常定額のリース費用を支えていた）が、減損後は壊れている (broken) からである。借手は、貸手に対して支払わなければならないリース料と同額（又はより大きい）の将来の経済的便益をもはや受領できない。

- ② 従前の GAAP でも、Topic 420「廃棄処分費用」が適用されるときは、オペレーティング・リースの費用は定額ではなかった。

### リース負債の表示

- (1) 財政状態計算書上、ファイナンス・リース負債とオペレーティング・リース負債は、互いに区分して、かつ、他の負債と区分して表示するか、区分して注記しなければならない。(842-20-45-1 及び 842-20-45-2)
- (2) ファイナンス・リース負債もオペレーティング・リース負債も金融負債であるが、前者は債務同等物であり、後者は債務類似ではなく、性質的には営業的なものである。(While both types of lease liabilities are financial liabilities, finance lease liabilities are the equivalent of debt, and operating lease liabilities are not “debt like” but, rather, operating in nature) (ASU の BC264 項)

### 財務諸表に与える影響の確認

16. オペレーティング・リースに関して以下の差異が発生すると考えられる。

#### (財政状態計算書)

17. リース負債については、双方とも未払リース料の現在価値で測定するので差異はない。
18. 使用権資産の事後測定額に関する主要な相違点は、以下のとおりである<sup>1</sup>。
- (1) IFRS 第 16 号は、当初認識時の使用権資産の測定額 (=当初認識時のリース負債) から減価償却累計額を控除して測定する。定額償却された場合、残高は定額で減額される。
- (2) Topic 842 は、その時点でのリース負債を参照して測定する。使用権資産の残高はリース期間の経過とともに逡減するものの、逡減額は当初は小さく、後半

<sup>1</sup> 減損、前払リース料、リース・インセンティブ、当初直接投資、及び、リース負債の再測定に重要性はないと仮定している。

で大きくなる。

(3) この結果、使用権資産の残高は、IFRS 第 16 号での測定値の方が Topic 842 での測定値よりも小さくなる。

19. 使用権資産の残高の差を反映して、資本の残高も IFRS 第 16 号での測定値の方が Topic 842 での測定値よりも小さくなる。

#### (損益計算書)

20. 損益認識する金額の主要な相違点は、以下のとおりである。<sup>2</sup>

(1) IFRS 第 16 号は、使用権資産の減価償却（営業費）及びリース負債に係る金利（金融費用）である。使用権資産を定額で償却した場合、リース負債に係る金利は前加重であるため、両者を合計したリース費用も前加重となる。

(2) Topic 842 は、通常は単一の定額のリース料（営業費）を認識する。

(3) この結果、両者を比較すると、リースに係る費用は IFRS 第 16 号での認識額の方がリース期間前半ではより大きく、後半ではより小さくなる。

(4) また、IFRS 第 16 号ではリース負債に係る金利を金融費用に計上するために、IFRS 第 16 号の方が、EBITDA が大きくなる。

#### (キャッシュ・フロー計算書)

21. IFRS 第 16 号では、支払リース料のうち元金返済部分は財務活動からのキャッシュ・フロー、金利部分は営業活動、投資活動又は財務活動のいずれかに分類される。一方、Topic 842 では、支払リース料は全額営業活動からのキャッシュ・フローに分類される。この結果、IFRS 第 16 号を適用した方が、営業活動からの正味キャッシュ・フローが大きくなり、財務活動からの正味キャッシュ・フローは小さくなる。

---

<sup>2</sup> 減損及び変動リース料に重要性はないと仮定している。

## 分析 1 : IASB のモデルと FASB のモデルに関する論拠<sup>3</sup>

### (IASB の単一モデル)

22. IASB が単一モデルを採用する結論を下した根拠は、以下のとおりである。(BC 第 51 項)

(1) 貸借対照表に認識されるすべてのリースについて減価償却と金利を区分して表示する借手モデル（単一モデル）は、最も広範囲の財務諸表利用者に有用な情報を提供する。IASB は 3 つの主要な理由によりこの結論に至った。

- ① 協議した財務諸表利用者の大半は、リースが借手にとっての資産と「債務類似の」負債を創出すると考えている。したがって、彼らは借手が当該負債に係る金利を他の金融負債に係る金利と同様の方法で認識することにより便益を受ける。意味のある比率分析を行うことが可能になるからである。同じことは、使用権資産の減価償却を有形固定資産などの他の非金融資産の減価償却と同様の方法で認識することに関しても言える。このモデルは、報告された情報に調整を行わずに依拠している利用者にとって特に有益である。
- ② このモデルは理解が容易である。借手は資産及び金融負債と、それに対応する金額の減価償却及び金利を認識する。
- ③ このモデルは、2 区分モデルは特定の会計処理結果を創出するための操作のリスクを永続させることになるという一部の財務諸表利用者の懸念に対処するものである。

(2) 貸借対照表に認識されるすべてのリースを同じ方法で会計処理することは、すべてのリースで原資産の性質や残存耐用年数に関係なく、借手が資産を使用する権利を獲得することになるという事実を適切に反映する。

(3) 単一モデルは、リースを分類する必要と 2 つの借手会計処理のアプローチを処理できるシステムの必要をなくすことにより、コストと複雑性を減少させる。

23. IASB が FASB の 2 区分アプローチを採用しなかった根拠は、以下のとおりである。(BC 第 56 項)

(1) IFRS 第 16 号で定めている単一の借手会計処理モデルで報告される情報は、最

---

<sup>3</sup> すべてのリースに係る資産及び負債を認識することに関して両者は同一であるため、比較分析は省略している。

も広範囲の財務諸表利用者に最も有用な情報を提供する。

- (2) FASB が決定したアプローチでの作成者のコストは、IFRS 第 16 号で定めている単一の借手会計処理モデルのコストとほぼ同様となるであろう<sup>4</sup>。両方のアプローチについて、新しい借手会計処理モデルに関連した最も多額のコストは、使用権資産とリース負債をすべてのリースについて認識し測定することに関連したコストであろう。FASB が決定したアプローチでは、IAS 第 17 号（借手が習熟している。）の分類の要求事項を維持することになるが、それでも依然として借手がすべてのリース（若干の例外あり。）について使用権資産とリース負債を割引後で認識することを要求することになるであろう。

### （FASB の 2 区分モデル）

24. FASB が 2 区分モデルを採用した根拠は、以下のとおりである。

- (1) リースは、単に一定期間にわたって原資産の使用を支配するだけではなく、原資産の支配（原資産の使用を指図し、かつ、残存する便益の実質的にすべてを享受する能力）を実質的に取得するために、非金融資産の取得に類似しているかどうかに応じて分類すべきである。（ASU の BC 第 56 項）
- (2) ファイナンス・リースは、経済的に、原資産の取得と類似する。これは、（ASU の BC 第 57 項及び BC 第 60 項）
- ① 借手は、原資産の残存する便益を実質的にすべて取得できるように同資産の使用を支配できる、及び
- ② 借手に、資産の購入に借入を行った企業と類似する義務を課すからである。
- それゆえ、ファイナンス・リースに分類されるリースは、従前の GAAP のキャピタル・リースと同様に処理する（他の非金融資産の償却と整合的に使用権資産を減価償却し、割引ベースで測定されている債務に類似した金融負債と整合的にリース負債の金利費用を認識する）。
- (3) オペレーティング・リースの借手が取得する権利及び義務は、ファイナンス・リース及び他の資産（知的財産のライセンスなど）の権利及び義務とは異なる。オペレーティング・リースの借手は、残存する資産に対する権利及びエクスポージャを有しない。また、倒産時の取り扱いも異なる（少なくとも米国におい

---

<sup>4</sup> 対応コストに関する IASB の分析については、本資料第 29 項を参照。

ては)。

それゆえ、オペレーティング・リースに分類されるリースでは、単一のリース費用をリースによって提供される便益が消費されるパターンに応じて（一般的に、リース期間を通して均等）認識する。（ASU の BC 第 57 項及び BC 第 61 項）

米国における利用者のニーズに関しては以下のとおり記載されている。

- (1) 本プロジェクトの期間を通して関与した財務諸表の利用者の大多数は、信用アナリストの殆どを含めて、借手の使用权の取得を他の企業の類似の実体資産の取得と同様の方法で会計処理する単一の借手会計モデルを支持していた。これらの利用者は、2010 年 ED で提案された単一の会計モデルは従前の GAPP で作成された財務諸表に彼らが行う調整に最も近似している、と概ね述べていた。その調整とは、キャピタル・リースの会計処理に近似するように借手のオペレーティング・リースの会計処理を調整する（すなわち、借手のオペレーティング・リースの費用を仮想的な減価償却費用と金利費用要素に分解する）ことである。（The majority of financial statement users engaged throughout the project, including most credit analysts, supported a single-approach lessee accounting model in which lessees account for the acquisition of right-of-use assets in a manner consistent with the manner in which other entities account for the acquisition of similar, physical assets. Those users generally stated that the single-approach model proposed in the 2010 Exposure Draft would most closely resemble the adjustments they make to lessees' financial statements in previous GAAP, which are to adjust a lessee's operating lease accounting to approximate capital lease accounting (that is, they split a lessee's operating lease expense into hypothetical amortization and interest expense components).）（ASU の BC48 項 c）
- (2) 金利に関する情報：多くの利用者は、資産をリースしている企業と同じ資産を購入した企業（例えば、航空機をリースしている航空会社と航空機を購入している航空会社）を比較したいので、分析においてすべてのリースをファイナンス・リースとして扱っている。現在、利用者は分析において不正確な調整を行っている。840-20-5-4 の開示要求事項は利用者に分析のための飛躍的に改善された情報を提供することになるであろう。同開示要求では、ファイナンス・リースについては金利と償却の情報が区分して提供され、また、借手のオペレーティング・リース負債の期首残高（直前の報告期末の残高）及び期末残高、並びに、報告期間の期首及び期末現在のオペレーティング・リースに対する加重

平均割引率が提供される。(Information about interest. Many users treat all leases as finance leases in their analyses because they want to compare an entity that leases its assets with one that purchases those same assets (for example, an airline that leases its airplanes and an airline that purchases its airplanes). Presently, users make imprecise adjustments in their analyses. The disclosure requirements in paragraph 842-20-50-4 will provide those users with significantly improved information for their analyses by providing separate interest and amortization information for finance leases, the beginning (end of prior reporting period) and ending balances of the lessee's operating lease liabilities, and the weighted-average discount rate for the entity's operating leases as of the beginning and the end of the reporting period.) (BC281 項 a)

25. オペレーティング・リースで単一のリース費用を認識すること、及び、使用権資産の測定をリース負債の測定にリンクすることに関して、FASB は以下のとおり説明している。(ASU の BC 第 68 項)<sup>5</sup>
- (1) オペレーティング・リースについて通常は定額の単一のリース費用を認識することは、オペレーティング・リースでは借手はリース期間にわたって原資産を使用する通常は均等な権利を取得しているだけで、当該資産価値の変動に所有者と同じようには晒されていない(又は、そこから便益を得ない)という事実を反映している。
  - (2) オペレーティング・リースの使用権資産は金融負債の測定と経済的にリンクしている。使用権資産の帳簿価額は、リースの残存期間に原資産に均等にアクセスするという残存する経済的便益を表すので、借手が当該便益の見返りに支払う通常均等なリース料と直接関連するからである。使用権資産の測定とリース負債の測定はリース期間を通してリンクしていなければならないので、使用権資産の測定はリース負債と同一の方法で貨幣の時間的価値に影響を受けるべきであり、その結果、使用権資産の帳簿価額の変動はリース負債の変動と同期をとって変動すべきである。
26. FASB が単一モデルを採用しなかった根拠は、以下のとおりである。(ASU の BC50 項)
- (1) 異なる種類のリースは異なる経済実態を有しており、それを財務諸表に反映す

---

<sup>5</sup> 詳細は、別紙「使用権資産の事後測定に関する FASB による追加説明」参照

べきである。たとえオペレーティング・リースに係る使用権資産の事後測定がその他の非金融資産の事後測定と異なるとしても、Topic 842 の手法はリースの経済実態の差異を財務諸表に忠実に反映している。

- (2) すべてのリースをファイナンス・リースと同じ方法で会計処理することは、多くのコストが生じる。一方、米国の財務諸表作成者は、一般に、従来の GAAP に従ってリースを 2 区分することに懸念を有しておらず、リースの区分をなくすことが大きなコスト削減になるとは考えていない。それゆえ、分類のアプローチを含む Topic 842 におけるリース会計モデルは、主たる改善（すべてのリースに係るリース資産及びリース負債を認識すること）を達成するために最もコスト効率の高い手段である。

#### (論拠に関する ASBJ 事務局による分析)

27. すべてのリースが、借手にとってその他の非金融資産に類似した資産と「債務類似的」負債を創出すると考え、使用権資産の減価償却を有形固定資産などの他の非金融資産の減価償却と同様の方法で認識し、かつ、当該負債に係る金利を他の金融負債に係る金利と同様の方法で認識する IASB の単一モデルには一定の論拠があると考えられる。
28. 一方で、「オペレーティング・リースの借手が取得する権利及び義務は、ファイナンス・リース及び他の資産（知的財産のライセンスなど）の権利及び義務とは異なり、残存する資産に対する権利及びエクスポージャを有せず、倒産時の取り扱いも異なる」、また、「使用権資産の帳簿価額は、リースの残存期間に原資産に均等にアクセスするという残存する経済的便益を表すので、借手が当該便益の見返りに支払う通常均等なリース料と直接関連する」とする FASB のアプローチにも一定の論拠があると考えられる<sup>6</sup>。

#### ディスカッション・ポイント 1

IASB が単一モデルを採用したこと根拠及び FASB が 2 区分モデルを導入した根拠、並びに ASBJ 事務局による分析について、ご意見はあるか。

<sup>6</sup> IFRS のエンドースメント手続における議論の中では、FASB のモデルは財政状態計算書上と損益計算書上の処理に不整合があり論拠に乏しいとの意見が聞かれていた。

## 分析 2：対応コストの分析

### (IASBによる分析)

29. IASB の影響分析では、IFRS 第 16 号と米国会計基準 (Topic 842) との間の対応コストの比較に関して、次のとおり記載されている。

(1) IFRS 第 16 号も Topic 842 も、ほぼ同じリースを貸借対照表上で報告することを要求している (ただし、IFRS 第 16 号では、企業が少額資産のリースを当該金額から除外することを認めている)。リース負債は、IFRS 第 16 号でも Topic 842 でも同様の方法で割引後で測定される。しかし、IFRS 第 16 号と Topic 842 との間で、リース資産の測定並びに損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書におけるリースに係る費用及びキャッシュ・フローの表示について差異が生じる。

(2) IASB は、IFRS 第 16 号の適用のコストは Topic 842 の適用のコストとおおむね同様となると予想する。

① 企業は、IFRS 第 16 号と Topic 842 の両方の適用に同じデータを必要とする。すなわち、(a) リース (又は契約のリース構成部分) を識別するため、及び (b) それぞれのリースの資産化すべきリース料、リース期間及び割引率を決定するためのデータである。

② 継続ベースでは、IASB は、主要なコストが生じるのは、リース資産及びリース負債を各報告日に認識し測定するようにデータを適時に収集することからであると予想する。必要となるデータは、IAS 第 17 号を適用してオフバランスのリースに係る注記開示を提供するために必要とされるデータと同様であるが、IFRS 第 16 号及び Topic 842 を適用するには割引率が必要とされる。

③ したがって、IASB は、新しいリース会計の要求事項の適用の最も大きなコストは、IFRS の適用企業と米国会計基準の適用企業で同様であると予想する。

(3) 一部の企業は、Topic 842 に移行する方がコストが低くなると予想している。貸借対照表のみが変化し、損益計算書とキャッシュ・フロー計算書は変化しないからである。さらに、従来のオフバランスのリースについては、リース資産がリース負債と同じ金額で測定されると予想される (初期直接コスト、未払・前払賃借料及びリース・インセンティブについて調整後)。Topic 842 は (2 区

分のモデルなので) 企業にリースの分類を要求するが、分類の要求事項は従来のリースの会計処理の要求事項と基本的に同じである。

(4) しかし、これと反対の意見を有している企業もある。これは、IFRS 第 16 号が下記の点でコストと複雑性を低減すると予想されるからである。

- ① 企業はリースを分類することを要求されず、リース資産を 2 つの異なる方法で会計処理することも要求されない。
- ② リース資産が他の資産と同様に測定される。したがって、企業は既存の固定資産に関する情報システムをリース資産の会計処理のために使用することができる。
- ③ 企業は、少額資産のリースの資産化や、当該リースが企業にとって重要性がない旨の証明を要求されない。これは、特に小規模の企業にとって、また、企業は大量の少額資産を有していることが多いことから、コストを低減させると予想される。

#### (FASB の分析)

30. FASB は、Topic 842 はリースを従前の米国会計基準及び IFRS と実質的に類似の方法でファイナンス・リースかオペレーティング・リースに分類し、各リースに対して認識及び測定方法を定めているために、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書におけるリースの効果は従前の米国会計基準と実質的に同じとなり、ほとんどのリースについて Topic 842 に対応するために新たなシステムやプロセスを導入する必要がないであろう、と指摘している。(ASU の BC 第 420 項)
31. FASB は、Topic 842 のアプローチを採用するにあたり、関係者からの以下のフィードバックに大いに影響を受けたとしている。(ASU の BC 第 420 項)
  - (1) 従前の米国会計基準と実質的に類似の方法でリースの分類を決定し、認識及び測定することは困難なことではなく、従前の米国会計基準においてコストのかかる複雑なことではなかった。
  - (2) 従前の米国会計基準と類似した分類、認識及び測定方法が残ることで、他の手法に比べて財務諸表作成者の対応コストが減少する。これは、米国会計基準と税務申告や規制上の報告との同期が維持されるからである。
  - (3) ファイナンス・リース及びオペレーティング・リースを管理していた既存のシステムを実質的に維持できるので、他の手法に比べて対応コストが大幅に削減

できる。

#### (ASBJ 事務局による予備的評価)

32. IFRS 第 16 号では、企業は、IFRS 第 16 号と Topic 842 の両方の適用に同じデータを必要とする、すなわち、「(a)リース（又は契約のリース構成部分）を識別するため、及び(b)それぞれのリースの資産化すべきリース料、リース期間及び割引率を決定するためのデータである。」ために、両者の対応コストに差がないと説明している。一方、Topic 842 の場合、「貸借対照表のみが変化し、損益計算書とキャッシュ・フロー計算書は変化しない。」及び「従来のオフバランスのリースについては、リース資産がリース負債と同じ金額で測定されると予想される。」ために、「Topic 842 に移行する方がコストが低くなる。」している。
33. Topic 842 は、貸借対照表における処理については、通常、各報告期間末において使用权資産とリース負債を同額で計上することで足り、また、費用計上については現行と同様であるため、それらの点については IFRS 第 16 号より簡便的な方法であると考えられる。ただし、使用权資産の測定において第 14 項(1)から(5)に示す調整項目がある場合（特に減損損失を認識する場合）には、必ずしも簡便とはならないとの意見も聞かれる。

#### ディスカッション・ポイント 2

IASB 及び FASB による対応コストの分析、並びに、ASBJ 事務局による分析について、ご意見はあるか。

以 上

(別紙)

**使用権資産の事後測定に関する FASB による追加説明**

1. FASB は、ファイナンス・リースの使用権資産は他の非金融資産と経済的に類似しており、多くの他の非金融資産（例えば、無形資産のライセンス）と類似した権利を借手に与えていると考えている。このため Topic 842 では、ファイナンス・リースから発生する使用権資産は他の取得した無形資産と同一の方法で測定する。すなわち、使用権資産は、(a)減価償却累計額控除後の原価で測定し、(b)リースの開始日から終了日まで定額法で償却する（ただし、他の規則的な手法の方が、借手が経済的便益を消費すると予測するパターンをより忠実に表現する場合はこの限りではない）。(ASU の BC 第 66 項)
2. 一方、Topic 842 は、借手に他の非金融資産とは異なった権利を提供することを根拠に、オペレーティング・リースの使用権資産を他の非金融資産とは異なった方法で会計処理する。

オペレーティング・リースが提供する異なった権利を根拠に、複数のボードメンバーは、オペレーティング・リースの経済性を反映する合理的な表現方法は同リースが提供する使用権からの便益が消費されるパターンを反映した単一のリース費用を認識することである、と結論づけた。

彼らは、単一のリース費用を認識する（オペレーティング・リースにおいて使用権資産の償却を区分して認識しない）ことによって、オペレーティング・リースの使用権資産の事後測定方法が特定されず、使用権資産の帳簿価額の変動がリース期間にわたって不規則となること、を了知している。

また、彼らは、リース負債を正確に測定することが最も重要であると考えているため、リース期間にわたって使用権資産をリース負債を参照して測定すること（発生主義会計の効果を調整する）を決定したのは、使用権資産の帳簿価額の変動パターンが不規則とはなるものの、主としてコスト・ベネフィットである。

彼らは、使用権資産をリース負債を参照して測定することは、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書にリースの経済実態と彼らが考えるものを適切に反映しつつ、オペレーティング・リースから発生するリース資産及びリース負債を認識するという Topic 842 の主要な改善を達成するための最も費用対効果の優れた方法である、と考えた。(ASU の BC67 項)

3. 複数のボードメンバーはさらに、オペレーティング・リースの使用権資産の事後測

定が一見不規則となるのは、ひとえに、ボードが使用権資産と関連するリース負債を割引ベースで表示することを決定したからである、と説明した。

もし、リース負債を、したがって使用権資産を割り引くという決定をしなかったならば、使用権資産の事後測定は他の非金融資産の事後測定と整合的となる（すなわち、リース期間にわたって原資産にアクセスことから受領する通常は均等な便益と整合的に、償却費用を通常は定額法で認識する）であろうと考えた。

彼らは、リース資産とリース負債を割引ベースでより忠実に財政状態計算書上に表現するという決定は、Topic 842のリース会計モデルの根本的な前提と彼らが考えることを覆すべきではない、と考えた。その前提とは、オペレーティング・リースは経済的にファイナンス・リースとは異なっているということ、及び、オペレーティング・リースについて通常は定額の単一のリース費用を認識することはオペレーティング・リースでは借手はリース期間にわたって原資産を使用する通常は均等な権利を取得しているだけで、当該資産価値の変動に所有者と同じようには晒されていない（又は、そこから便益を得ない）という事実を反映していることである。

非金融資産の所有者は原資産の価値の変動に晒されている（又はそこから便益を受ける）ので、同資産から発生する便益は同資産の借り入れを弁済する通常は均等な支払とは直接関連しない。このことは、同資産の帳簿価額の変動を金融負債の残高にリンクさせないこと、所有する無形資産の減価償却と金融負債の金利を区分して認識することの論拠となる。

これらのボードメンバーは、オペレーティング・リースの使用権資産は金融負債の測定と経済的にリンクしている、と考えている。使用権資産の帳簿価額は、リースの残存期間に原資産に均等にアクセスするという残存する経済的便益を表すので、借手が当該便益の見返りに支払う通常均等なリース料と直接関連するからである。彼らの考えでは、使用権資産の測定とリース負債の測定はリース期間を通してリンクしていなければならないので、使用権資産の測定はリース負債と同一の方法で貨幣の時間的価値に影響を受けるべきであり、その結果、使用権資産の帳簿価額の変動はリース負債の変動と同期をとって変動すべきである。

しかし、このリンクした変動は、リース料支払の増加又は減少、又は、使用権資産の減損の影響に対して調整すべきである。これらのボードメンバーの考えでは、オペレーティング・リースの使用権資産の帳簿価額が期間によって「年金タイプ」で変動することは、(a)使用権資産の帳簿価額とリース負債の帳簿価額は使用権資産の使用期間（すなわち、リース期間）にわたってリンクしており（減損を除く）、(b)使用権資産とリース負債の財政状態計算書上での最も忠実な表現は割引を要求している、という会計モデルの結果である。これらのボードメンバーは、これ以外

## 審議事項(5)-5

の状況では年金タイプの償却パターンを支持しない。(ASUのBC第68項)

以 上