

2013年5月

結論の根拠

公開草案 ED/2013/6

リース

コメント募集期限:2013年9月13日

結論の根拠
公開草案「リース」

コメント期限：2013年9月13日

This Basis for Conclusion accompanies the Exposure Draft ED/2013/6 *Leases* (issued May 2013: see separate booklet). The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **13 September 2013** and should be submitted in writing to the address below or electronically via our website www.ifrs.org using the 'Comment on a proposal' page.

All responses will be put on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Confidentiality requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

Disclaimer: The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts, and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2013 IFRS Foundation®

All right reserved: Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB provided that such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and each copy acknowledges the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in any form either in whole or in part or be any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The Japanese translation of this Basis for Conclusions has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASSs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number FC023235) with its principal office as above.

結論の根拠

公開草案「リース」

コメント期限：2013年9月13日

この結論の根拠は、公開草案ED/2013/6「リース」(2013年5月公表：別冊参照)に付属するものである。この提案は、最終の形となる前に、受け取ったコメントを考慮して修正されることがある。コメントは、**2013年9月13日**までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか又は我々のウェブサイト www.ifrs.org を通じて‘Comment on a proposal’のページから電子的に提出されたい。

すべての回答は公開の記録に掲載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とするが、秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。

注意書き：IASB、IFRS 財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控える者に生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

国際財務報告基準（国際会計基準並びに SIC 及び IFRIC の解釈指針を含む）、公開草案、及び他の IASB ないしは IFRS 財団の公表物は、IFRS 財団の著作物である。

コピーライト © 2013 IFRS Foundation®

不許複製・禁無断転載：本公開草案のコピーは、そのコピーが個人的又は組織内部だけの使用で、販売又は配布されることがなく、また、それぞれのコピーが IFRS 財団の著作権であることを識別でき、かつ、IASB のアドレスを完全に表示している場合に限り、IASB へ提出するコメントを作成する目的でのみ作成可能である。

上記により許可された場合を除き、本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法（現在知られているものも今後発明されるものも）であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団による書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

国際財務報告基準及び他の IASB 公表物の承認されたテキストは、IASB が英語で公表したものである。コピーは IFRS 財団から入手できる。公表物及び著作権については下記に照会のこと。

IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

この結論の根拠の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



IFRS 財団ロゴ/IASB ロゴ/‘Hexagon Device’、‘IFRS Foundation’、‘eIFRS’、‘IASB’、‘IFRS for SMEs’、‘IAS’、‘IASs’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘SIC’、‘International Accounting Standards’ 及び‘International Financial Reporting Standards’ は IFRS 財団の商標である。

IFRS 財団は、米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、主たる事務所を上記に置いて海外会社としてイングランド及びウェールズで活動している（会社番号：FC023235）。

はじめに	BC1
背景	BC3
なぜ会計基準の変更が必要なのか	BC3
プロジェクトの経緯	BC5
借手及び貸手の会計処理モデル	BC11
借手の資産及び負債を創出するリースから生じる権利及び義務	BC13
原資産を使用する権利	BC13
リース料の支払を行う義務	BC15
原資産を貸手に返還する義務	BC17
リースが借手にとってサービス契約と異なる理由	BC20
貸手の資産及び負債を創出するリースから生じる権利及び義務	BC24
リース債権	BC24
原資産に対して保持している権利	BC26
借手の会計処理モデル	BC29
純損益に認識する金額	BC31
リースを分類すべきかどうか及びその方法の決定	BC40
分類の原則の適用	BC50
リースの分類に関して検討した他のアプローチ	BC58
貸手の会計処理モデル	BC64
貸手の会計処理に関して検討した他のアプローチ	BC75
範 囲	BC79
無形資産	BC81
不利な契約	BC84
転リース	BC86
棚卸資産	BC89
中心的でない資産	BC90
土地の長期リース	BC93
公正価値で測定する投資不動産のリース (IASB のみ)	BC94
組込デリバティブ	BC96
原資産の建設又は設計に関して発生したコスト	BC98
リースの識別	BC102
リースの定義	BC102
解約可能なリース	BC107
契約の構成部分の分離	BC112
リースと売却との区別	BC117
リースの分類	BC119
原資産が不動産なのか不動産以外の資産なのかの判定	BC120
原資産の経済的耐用年数	BC123
リースの分類の見直し	BC127

認識及び当初測定日	BC128
締結日からリースの開始日か	BC128
測定：借手	BC134
リース負債及び使用権資産の測定基礎	BC134
リース負債の当初測定	BC136
リース期間：リースを延長又は解約するオプション	BC136
割引率	BC144
リース料	BC148
変動リース料	BC148
残価保証	BC156
原資産を購入するオプション	BC159
使用権資産の当初測定	BC162
当初直接コスト	BC164
リース負債の事後測定	BC166
オプションの見直し	BC168
指数又は率に応じて決まる変動リース料の見直し	BC173
残価保証の見直し	BC176
割引率の見直し	BC178
外国為替	BC182
使用権資産の事後測定	BC185
使用権資産の減損	BC187
使用権資産の公正価値測定	BC189
表示：借手	BC190
財政状態計算書	BC190
純損益及びその他の包括利益計算書	BC196
キャッシュ・フロー計算書	BC198
開示：借手	BC201
期首残高と期末残高の調整表	BC203
満期分析	BC207
その他の開示	BC210
測定：貸手——タイプAのリース	BC211
リース債権の当初測定	BC211
リース期間：リースを延長又は解約するオプション	BC212
割引率	BC213
リース料	BC216
変動リース料	BC216
残価保証	BC217
原資産を購入するオプション	BC223
当初直接コスト	BC224
残存資産の当初測定	BC226

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

リース債権の事後測定	BC230
リース債権の売却	BC231
リース債権の減損	BC235
オプションの見直し	BC241
指数又は率に応じて決まる変動リース料の見直し	BC243
割引率の見直し	BC244
残存資産の事後測定	BC245
残存資産の測定に組み込まれた割引の巻戻し	BC245
指数又は率以外に応じて決まる変動リース料で貸手が借手に課す 利率の決定に反映されたもの	BC251
残存資産の減損	BC257
残存資産の再評価	BC261
リース期間の終了時又はリースの解約時の原資産の測定	BC263
表示：貸手——タイプ A のリース	BC268
財政状態計算書	BC268
純損益及びその他の包括利益計算書	BC271
キャッシュ・フロー計算書	BC272
測定：貸手——タイプ B のリース	BC273
開示：貸手	BC279
期首残高と期末残高の調整表	BC281
残存資産リスクに対するエクスポージャーに関する情報	BC282
収益の表	BC283
満期分析	BC284
セール・アンド・リースバック取引	BC285
関連当事者とのリース（FASB のみ）	BC293
短期リース	BC294
発効日	BC299
経過措置	BC301
修正遡及アプローチ	BC304
不均等なリース料	BC311
現行の要求事項に従うとファイナンス・リースであるリース	BC312
セール・アンド・リースバック取引	BC315
レバレッジド・リース（FASB のみ）	BC317
結果的修正	BC318
企業結合	BC318
IFRS の初度適用企業に対する経過措置（IASB のみ）	BC321
投資不動産（IASB のみ）	BC325
社内使用ソフトウェアのライセンス（FASB のみ）	BC327
変動持分（FASB のみ）	BC328

リースに関する影響分析 (IASB のみ)

BC329

付録 A : 本提案がオペレーティング・リースを有する借手の主要な財務比率に与える影響 (IASB のみ)

付録 B : オペレーティング・リースをタイプ A のリースとして会計処理することが借手の報告する資本に与える影響 (IASB のみ)

付録 C : オペレーティング・リースをタイプ A のリースとして会計処理することが借手の報告する純損益に与える影響 (IASB のみ)

付録 D : ケーススタディ (IASB のみ)

付録 E : 2010 年公開草案からの変更点の要約

代替的見解

対応表

背景情報、結論の根拠及び代替的見解 改訂公開草案「リース」

この結論の根拠は本基準 [案] に付属しているが、その一部を構成するものではない。

はじめに

- BC1 この結論の根拠は、リースに関する本公開草案における要求事項案を開発した際の当審議会の検討事項をまとめている。特定の見解を受け入れて他の見解を棄却した理由を記載している。個々の審議会メンバーにより議論での重点の置き方は異なっていた。
- BC2 この結論の根拠では、次の事項を論じている。
- (a) 背景 (BC3 項から BC10 項参照)
 - (b) 借手及び貸手の会計処理モデル (BC11 項から BC78 項参照)
 - (c) 範囲 (BC79 項から BC101 項参照)
 - (d) リースの識別 (BC102 項から BC118 項参照)
 - (e) リースの分類 (BC119 項から BC127 項参照)
 - (f) 認識及び当初測定日 (BC128 項から BC133 項参照)
 - (g) 測定：借手 (BC134 項から BC189 項参照)
 - (h) 表示：借手 (BC190 項から BC200 項参照)
 - (i) 開示：借手 (BC201 項から BC210 項参照)
 - (j) 測定：貸手——タイプ A のリース (BC211 項から BC267 項参照)
 - (k) 表示：貸手——タイプ A のリース (BC268 項から BC272 項参照)
 - (l) 測定：貸手——タイプ B のリース (BC273 項から BC278 項参照)
 - (m) 開示：貸手 (BC279 項から BC284 項参照)
 - (n) セール・アンド・リースバック取引 (BC285 項から BC292 項参照)
 - (o) 関連当事者とのリース (FASB のみ) (BC293 項参照)
 - (p) 短期リース (BC294 項から BC298 項参照)
 - (q) 発効日 (BC299 項から BC300 項参照)
 - (r) 経過措置 (BC301 項から BC317 項参照)
 - (s) 結果的修正 (BC318 項から BC328 項参照)

背 景

なぜ会計基準の変更が必要なのか

BC3 IFRS 及び US GAAP における現行のリースに関する会計処理モデルは、借手及び貸手がリースをファイナンス・リース又はオペレーティング・リースのいずれかに分類して、それらのリースを異なる方法で会計処理することを要求している。例えば、オペレーティング・リースから生じた資産及び負債の認識を借手に要求していないが、ファイナンス・リースから生じた資産及び負債の認識は借手に要求している。IASB と FASB は、IFRS 及び US GAAP におけるリース活動の財務報告を改善するための共同プロジェクトに着手した。これは現行のリースに関する会計処理モデルが財務諸表利用者のニーズを満たしていないとの批判を考慮したものである。特に、

- (a) 多数の人々（2005年公表のオフバランス活動に関する報告書における米国証券取引委員会（SEC）や過去15年間に発表された多くの学術研究を含む）が、現行のリース会計の要求事項を変更すべきだと提言してきた。財務報告の透明性を高め、財務諸表利用者のニーズへの対処をより適切にするためである。利用者の多くは、借手のオペレーティング・リースを資産化するように財務諸表を修正することが多い。しかし、財務諸表注記で利用可能な情報は、利用者が借手の財務諸表に信頼性のある修正を加えるには不十分であることが多い。行われる修正が、利用者ごとに異なる仮定に応じて著しく相違する可能性がある。
- (b) リースに関する2つの非常に異なる会計処理モデル（リースに関する資産及び負債が、大部分のリースについては認識されないが、一部のリースについては認識される）の存在は、経済的に類似した取引が非常に異なる形で会計処理される可能性があることを意味している。これは利用者にとっての比較可能性を低下させ、特定の会計上の結果を達成するために取引（形態）を操作する機会を与えている。
- (c) 一部の利用者は、現行の貸手に対する要求事項も批判している。信用リスク（リースから生じる）に対する貸手のエクスポージャーや資産リスク（原資産に対して保持している権利から生じる）へのエクスポージャーに関する適切な情報が提供されていないという理由である（特に、現在オペレーティング・リースに分類されている不動産以外の資産のリースに関して）。

BC4 両審議会は、リース会計の新しいアプローチを開発することにより、これらの批判に対処することを決定した。それは、リースにより創出される権利及び義務について資産及び負債を認識することを企業に要求するものである。この新しいアプローチは、考え得る最長期間（延長オプションを含めて）が12か月超であるすべてのリースについて、資産及び負債の認識を借手に要求することになる。このアプローチは、借手の財政状態の表現の忠実性を高め、また、開示の拡張と合わせて、借手の財務レバレッジの透明性を高めることになるはずである。この新しいアプローチは、貸手の会計処理の変更も提案しており、両審議会の考えでは、さまざまな貸手のリース活動をより正確に反映するものとなる。

プロジェクトの経緯

- BC5 2009年3月に、両審議会は共同のディスカッション・ペーパー「リース：予備的見解」を公表した。このディスカッション・ペーパーは、借手の会計処理に関する両審議会の予備的見解を示し、「使用権」会計処理モデルを提案した。このディスカッション・ペーパーに対するフィードバックは、借手についての「使用権」モデルをおおむね支持していた。このモデルでは、借手は使用権資産及びリース負債をリースの開始日に認識することになる。このディスカッション・ペーパーでは、貸手の会計処理の詳細な議論はしていなかった。
- BC6 2010年8月に、両審議会は共同の公開草案「リース」（「2010年公開草案」）を公表した。両審議会は、両者の2010年公開草案を、ディスカッション・ペーパーに対して寄せられた302通のコメントレターを検討した後に公表した。また、リース会計に関する国際的なワーキング・グループ及びリースの財務報告に関心を有する他の人々からのインプットも考慮された。2010年公開草案は、ディスカッション・ペーパーで借手について提案した「使用権」会計処理モデルをさらに開発した。2010年公開草案は、貸手の会計処理の変更も、二本立ての貸手会計処理モデルの提案により示した。このモデルでは、一部のリースについては貸手はリース債権を認識して原資産の一部分の認識の中止を行うことになり、他のリースについては原資産の認識を継続することになる。両審議会は、ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者からのコメントに対応して、貸手の会計処理を提案に含めることを決定した。それらのコメント提出者は、両審議会が借手及び貸手についての会計処理モデルを一貫した論拠に基づいて開発すべきだと提案した。両審議会は、貸手の会計処理の提案の開発を収益の認識に関する提案の開発と同時にを行うことの利点も考慮した。
- BC7 両審議会は、2010年公開草案に対して786通のコメントレターを受け取った。未公開企業を含む広範囲の業界の企業及び団体からのものである。提案されたモデルの未公開企業への適用に関して提起された懸念は、FASBが別途検討した。
- BC8 両審議会は、2010年公開草案における提案について広範な協議も行った。円卓会議を香港、英国及び米国で開催した。ワークショップがオーストラリア、ブラジル、カナダ、日本、韓国、英国、米国で実施された。両審議会のメンバーも、協議会、ワーキング・グループ会合、討議フォーラム、1対1の討議に参加した。これらは世界中のすべての主要な地域にわたって開催された。両審議会は、2010年公開草案の提案を2011年及び2012年に再審議していた間に、100以上の団体と個別の論点について目標を絞ったアウトリーチを実施した。目標を絞ったアウトリーチの目的は、両審議会が改訂提案の特定の局面を開発するのに役立つ追加的なフィードバックを得ることであった。目標を絞ったアウトリーチ会合には、ワーキング・グループのメンバー、会計事務所、各国の基準設定主体、財務諸表利用者、作成者（特に、リース会計の提案の影響を最も受ける業界）からの代表者が参加した。
- BC9 2010年公開草案に含まれていた提案に対して寄せられた主なフィードバックは、次のようなものであった。

- (a) 借手がリースから生じた資産及び負債を認識することについては、全般的な支持があった。これはディスカッション・ペーパーに寄せられたコメントと整合的であった。
- (b) 一部のコメント提出者は、提案した使用権モデル（借手が使用権資産の償却とリース負債に対する利息を別々に認識することになる）が借手の純損益に与える影響を支持した。彼らは、リースは借手にとっての資金調達的手段であり、それに応じて会計処理すべきだと指摘した。しかし、他の人々は反対した。このアプローチがすべてのリース取引の経済的実態を適切に反映するわけではないという理由からである。特に、一部のコメント提出者は、短期の不動産リースを、借手と貸手のいずれの観点からも財務取引ではないと彼らが考えるリースの例として言及した。
- (c) 多くのコメント提出者が、貸手の会計処理の提案に反対した。
- i. 一部の人は、貸手について提案された二本立ての会計処理モデルは借手について提案された単一の会計処理モデルと整合しないことを懸念した。
 - ii. 多くの人は、履行義務アプローチを支持しなかった。当該アプローチによると、貸手はリース債権及び負債を開始日に認識し、原資産の認識も継続することになる。当該コメント提出者は、彼らの考えでは、このアプローチは貸手の資産及び負債を人為的に膨張させることになると述べた。
 - iii. 一部の人は、すべてのリースに認識中止アプローチを適用することを支持した。当該アプローチによると、貸手は原資産の認識の中止を行い、リース債権及び原資産に対する残存持分（残存資産と呼ばれる）を開始日に認識することになる。しかし、多くの人は、貸手が残存資産に係る貨幣の時間価値の影響を会計処理することを禁止するという提案に反対した。
 - iv. 現行の貸手の会計処理の要求事項は実務でうまく機能しているとして、当該要求事項の維持を支持した人々もいた。
- (d) コメント提出者のほぼ全員が、提案のコストと複雑性について懸念を示した。特に、借手のリース負債及び貸手のリース債権の測定に関する提案についてである。2010年公開草案の提案では、企業は、すべての変動リース料の見積りを、リースの解約不能期間だけでなく、生じる可能性の方が高いと企業が考える選択的な延長期間についても行うとしていた。選択的な延長期間におけるリース料が資産（貸手にとって）又は負債（借手にとって）の定義を満たすかどうかを疑問視した人々がいた。また、支払われるべき金額が将来の売上や原資産の使用に応じて決まる場合には、変動リース料について信頼性のある見積りを行うのは多くの場合に極めて困難となると述べた人々もいた。必要となる判断の量が多いことから、多くの人が、変動リース料及び延長期間中に行われる支払をリース資産及びリース負債の測定に含めることのコストは、財務諸表利用者にとっての便益を上回ると述べた。

- (e) 多くのコメント提出者は、提案の範囲の広さについても懸念を示し、提案されたリースの定義にはサービス契約の一部も含まれてしまう可能性があるとの述べた。

BC10 両審議会は、こうした懸念に、2010年公開草案の提案の再審議中に対応した。両審議会在2010年公開草案に対して行った変更の要約を、この結論の根拠の付録Eに示している。この変更の結果、本公開草案では提案の改訂を、借手の会計処理モデル、貸手の会計処理モデル、リース資産及びリース負債の測定、提案の範囲について行っている。両審議会は、改訂後の提案は2010年公開草案で公表した提案との相違が十分に大きいため、再公開が必要と判断した。

借手及び貸手の会計処理モデル

BC11 すべての契約は当該契約の当事者にとっての権利及び義務を創出する。本公開草案で提案しているモデルは、リース（「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）が創出する権利及び義務を考慮している（リースの定義案についての詳細な情報はBC102項からBC106項参照）。このモデルは、開始日において、借手が原資産を一定期間にわたり使用する権利を獲得し、貸手が当該権利を提供するか又は引き渡すことを反映する。したがって、両審議会は、このモデルを「使用权」モデルと呼んできた。

BC12 借手は、リース期間中に原資産を使用する権利と、当該資産を使用する権利の提供に対して貸手に支払を行う義務とを有している。借手には、原資産を特定の条件でリース期間の終了時に貸手に返還する義務もある。同様に、貸手は、原資産を使用する権利の提供に対して借手から支払を受ける権利を有している。また、貸手は、原資産に関連した権利を保持している。借手及び貸手についてリースから生じる権利及び義務を識別した後、両審議会は、それらの権利及び義務のどれを借手及び貸手が資産及び負債として認識すべきなのかを検討した。

借手の資産及び負債を創出するリースから生じる権利及び義務

原資産を使用する権利

BC13 IASBの「財務報告に関する概念フレームワーク」（概念フレームワーク）では、資産を「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源」と定義している。FASB概念書第6号「財務諸表の構成要素」では、「資産とは、過去の取引又は事象の結果として、ある特定の企業により取得又は支配されている、発生の可能性の高い将来の経済的便益」と述べている。資産についての両者の定義の主要な特徴は、企業が経済的資源又は便益を支配し、その資源又は便益が過去の事象から生じ、将来の経済的便益が企業に流入すると期待されていることである。両審議会は、借手が原資産を使用する権利は、次の理由により資産の定義を満たすと結論を下した。

- (a) 借手はリース期間中に原資産を使用する権利を支配している。貸手は借手の承諾（又は契約違反）がなければ当該資源にアクセスできないからである。いったん資産が引き渡されると、貸手は、原資産の法的所有者ではあるが、

リース期間中に原資産を取り戻したり他の方法で使用したりすることができない。

- (b) 使用権に対する借手の支配は、借手が原資産を使用する方法及び時期（したがって、使用権から将来の経済的便益をどのように生み出すか）を決定する能力を有していることから証明できる。例えば、ある借手がトラックを 4 年間リースし、リース期間にわたり 160,000 マイルを上限に使用すると仮定しよう。このトラックの使用権に組み込まれているのは、特定の量の経済的便益又は用役潜在能力であり、そのトラックを借手が運行する期間にわたって使用される。トラックが借手に引き渡された時点で、借手は自らの使用権に組み込まれた経済的便益をどのように消費したいのかを決定することができる。借手は、そのトラックをリースの最初の 2 年間に絶え間なく運行して、すべての経済的便益をその 2 年間で使い切ると決定することもできる。あるいは、トラックを各年の特定の月にだけ使用することもできるし、4 年間のリース期間にわたり均等に使用すると決定することもできる。
- (c) リースの中には、借手が資産を使用する権利に、使用に関する何らかの制限が含まれているものがある。例えば、上記(b)のトラックの例では、借手はトラックを 4 年間のリース期間にわたり 160,000 マイルを超えて運行することができない。一部の人は、そうした制限により借手は原資産の使用権に対する支配を有していないことになるかとも考えられるかもしれない。しかし、両審議会の結論としては、こうした制限は使用権資産の価値や支払額に影響を与える可能性はあるが、使用権資産の認識には影響を与えない。これは他の資産の認識と整合的である。リース資産だけでなく自己所有資産の使用に特定の制限が課されることは珍しくない。例えば、特定の借入の担保として使用されている資産は、資金の貸手により使用に制限が加えられる可能性があり、また、政府が特定の地域における資産の使用又は譲渡に環境上又は安全上の理由で制限を加える場合もある。そうした制限は、必ずしもこうした資産の所有者が当該資産に対する支配を失うことにはならない。この制限は単に当該資産から企業に流入する経済的便益に影響を与えるだけである場合があり、これは企業が当該経済的便益に対して進んで支払う価格に反映されることになる。
- (d) 使用権に対する借手の支配は、過去の事象（リース契約の締結と、原資産が借手に利用可能とされたこと）から生じている。一部の人は、借手が資産を使用する権利は、借手がリース期間中に支払を行うことが条件になっていると指摘している。言い換えると、借手が支払を行わない場合には、資産を使用する権利を失う可能性がある（これは、企業が割賦購入における支払ができなかった場合に生じる状況と同様である）。しかし、借手が契約に違反しない限り、借手は原資産を使用する無条件の権利を有している。

BC14 したがって、両審議会は、借手が原資産を使用する権利は IASB の「概念フレームワーク」及び概念書第 6 号における資産の定義を満たすと結論を下した。

リース料の支払を行う義務

BC15 「概念フレームワーク」では、負債を「過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

想されるもの」と定義している。概念書第 6 号では、「負債とは、過去の取引又は事象の結果として、特定の企業が、他の企業に対して、将来、資産を譲渡するか又は用役を提供しなければならない現在の債務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲である」と述べている。負債についての両者の定義の主要な特徴は、企業が過去の事象から生じた現在の債務を有し、当該債務が経済的資源の流出を生じると予想されていることである。両審議会は、借手がリース料の支払を行う義務は、次の理由により負債の定義を満たすと結論を下した。

- (a) 借手は、原資産が借手に引き渡された（又は利用可能とされた）時点で、リース料の支払を行う現在の債務を有している。当該債務は、過去の事象（リース契約の締結と、原資産が借手に引き渡された（又は利用可能とされた）こと）から生じている。借手は、リース期間の終了前に、リースを解約しながら契約上のリース料の支払（又は解約ペナルティ）を避けることのできる契約上の権利を有していない。さらに、借手が契約に違反しない限り、貸手は、リース期間の終了までは、原資産を占有したり借手の使用を妨げたりする契約上の権利を有していない。
- (b) 当該債務は、借手からの経済的便益の将来の流出（通常は、リースの契約条件に従った契約上の現金支払）を生じる。

BC16 したがって、両審議会は、借手がリース料の支払を行う義務は IASB の「概念フレームワーク」及び概念書第 6 号における資産の定義を満たすと結論を下した。

原資産を貸手に返還する義務

BC17 借手は、リース期間中は原資産の使用を支配し、リース期間の終了時に原資産を貸手に返還する義務を有している。これは過去の事象（リース契約の締結と、原資産が借手に利用可能とされたこと）から生じた現在の債務である。

BC18 リース期間の終了時に経済的便益の流出があるように見えるかもしれない。借手が原資産（依然として何らかの経済的可能性を有していることが多い）を放棄しなければならないからである。しかし、両審議会の結論としては、借手がリース物件を返還する際に、借手からの経済的便益の流出は付随コスト以外にはない。借手は貸手に返還する資産に関連した経済的便益を支配していないからである。たとえ借手が原資産を物理的に占有しているとしても、リース期間が満了すれば、借手は原資産に関連した残りの経済的便益を得る権利を有していない（リースの延長又は原資産の購入のオプションを無視した場合）。この場合には、リース期間の終了時の借手の立場は、資産管理人の立場と同様である。借手は資産を第三者である貸手のために保有しているのであり、リース期間に終了時において当該資産に具現化された経済的便益に対する権利は有していない。

BC19 したがって、両審議会は、借手が原資産を返還する義務は IASB の「概念フレームワーク」及び概念書第 6 号における負債の定義を満たさないと結論を下した。

リースが借手にとってサービス契約と異なる理由

BC20 両審議会は、リースはサービス契約により生じる権利及び義務とは異なる権利及び義務を創出するという結論を下した。これは、BC13 項に述べたように、原資産

が借手に引き渡された（又は利用可能とされた）時点で、借手が資産の使用権を獲得し支配しているからである。

- BC21 貸手が原資産を借手の使用のために引き渡した（又は利用可能とした）時点で、貸手は当該資産の使用権を借手に移転する義務を履行している。すなわち、借手はその時点で使用権を支配する。したがって、借手は当該使用権に対する支払を行う無条件の義務を有する。貸手が原資産を借手の使用のために利用可能とした後は、借手は、契約違反（又は解約ペナルティの発生）がない限り、リースの終了前に原資産を貸手に返還することができない。同様に、借手が契約に違反しない限り、貸手はリースの終了前に原資産を借手から取り戻すことはできない。
- BC22 これと対照的に、典型的なサービス契約では、顧客は契約の開始時に支配する資産を獲得しない。むしろ、顧客はサービスの履行時にサービスのみを得る。供給業者はサービスを顧客に提供するまでは残りの義務を有している。したがって、顧客は通常、その時点までに提供されたサービスについてのみ支払う無条件の義務を有している。さらに、サービス契約の履行に資産の使用が必要となる場合もあるが、履行は通常は特定された資産の引渡しを必要としない。
- BC23 したがって、両審議会は、典型的なサービス契約の開始時に生じる権利及び義務の性質は、リースの開始時に生じる権利及び義務の性質とは異なるという結論を下した。

貸手の資産及び負債を創出するリースから生じる権利及び義務

リース債権

- BC24 貸手が原資産を借手の使用のために利用可能とした時点で、貸手は当該資産の使用権を借手に移転する義務を履行している。すなわち、借手が使用権を支配している。したがって、貸手は無条件のリース債権を有する。貸手は当該権利を支配しており、例えば、当該権利の売却や証券化を決定することができる。当該権利は過去の事象（リース契約の締結と、原資産が借手に利用可能とされたこと）から生じており、将来の経済的便益（通常は借手からの現金）の貸手への流入を生じると予想される。
- BC25 したがって、両審議会は、貸手のリース債権は IASB の「概念フレームワーク」及び概念書第 6 号における資産の定義を満たすと結論を下した。貸手によるリース債権の認識に関する両審議会の結論の議論については BC66 項から B74 項参照。

原資産に対して保持している権利

- BC26 貸手は原資産の使用権を開始日に借手に移転するが、貸手はリース期間の終了時に原資産に対する権利を有する（また、リース期間中に原資産に対する若干の権利を保持している。例えば、貸手は当該資産の所有権を保持している）。したがって、貸手は原資産に組み込まれている潜在的な経済的便益の一部を保持している。
- BC27 貸手は、原資産に対して保持している権利を支配している。貸手は多くの場合、例えば、原資産を（リース付きで）売却することや、当初のリース期間のどの時点でもリース期間の終了時に原資産を売却又は再リースすることに同意することができる。貸手の原資産に対する権利は過去の事象（原資産の購入、又は貸手が

転貸者である場合の原リースの締結) から生じている。貸手が原資産に対して保持している権利からの将来の経済的便益は、リースが当該資産の経済的便益の全部にわたるものでなければ、貸手に流入すると期待される。貸手は、リース期間の終了時の原資産の売却、再リース又は使用のいずれかにより経済的便益を得ることを期待する。

- BC28 したがって、両審議会は、貸手が原資産に対して保持している権利は IASB の「概念フレームワーク」及び概念書第 6 号における資産の定義を満たすと結論を下した。貸手が原資産に対して保持している権利の認識に関する両審議会の結論の議論については、BC64 項から B74 項参照。

借手の会計処理モデル

- BC29 借手が原資産を使用する権利が資産の定義を満たし、リース料の支払を行う義務が負債の定義を満たすと結論を下した後に、両審議会は、すべてのリースについて借手に当該資産及び負債の認識を要求することが財務報告の改善となり、その改善による便益がそうした変更に関連するコストを上回るかどうかを検討した。
- BC30 ディスカッション・ペーパーと 2010 年公開草案の両方へのコメント提出者や BC9 項に記載した協議会合（財務諸表利用者との会合を含む）の参加者からのコメントに基づいて、両審議会は、すべてのリースについて（短期リースは除く）借手に使用権資産とリース負債の認識を要求することにより重大な便益があると結論を下した。特に、オペレーティング・リースに関するオフバランス金融の程度について懸念を提起した財務諸表利用者等にとっての便益である。両審議会は、当該変更案に関連したコストを再審議の間に検討し、2010 年公開草案に含まれていた提案を簡素化してコストに関する懸念に対処するようにした（リース期間、変動リース料、短期リースに関する BC136 項から BC143 項、BC148 項から BC155 項、BC294 項から BC298 項参照）。リース会計の提案のコストと便益は、BC329 項から BC466 項で議論している。

純損益に認識する金額

- BC31 使用権資産は、両審議会が取得原価で測定することを提案している非金融資産である。使用権資産の取得原価は、リース料総額の現在価値に借手に発生した当初直接コストを加算したものである。
- BC32 したがって、借手は使用権資産の事後測定を、取得原価から償却累計額及び減損累計額を控除した金額で行う。ディスカッション・ペーパー及び 2010 年公開草案では、借手が使用権資産を他の非金融資産と同様に償却することを提案していた。すなわち、借手が使用権資産の将来の経済的便益を消費すると見込まれるパターンを反映した規則的な方法によるとしていた。これにより、通常は、借手は使用権資産の償却をリース期間にわたり定額ベースで認識することとなっていた。
- BC33 リース負債は、両審議会が原価で測定することを提案している金融負債である。リース負債の原価は、リース料総額の現在価値である。利息（又は割引の巻戻し）は、負債の残高に対して一定の期間利率となるように各期間に配分されることになる。この測定は、他の類似した金融負債の測定と同様である。ディスカッション・ペーパー及び 2010 年公開草案でも、借手のリース負債についてこの測定基礎

を提案しており、これは通常、借手がリース料の支払をして負債残高が減少するにつれてリース期間にわたり逡減的な利息費用を認識する結果となる。

BC34 両審議会には、提案した使用权モデルが借手の純損益に与える影響について、さまざまな意見が寄せられた。

- (a) 一部の人は 2010 年公開草案における両審議会の提案に同意した。彼らは、借手はすべて開始日に資産（原資産を使用する権利）を取得し、当該権利に対して支払を行う義務があると指摘した。したがって、借手は当該取引を他の非金融資産の取得と変わらない方法で当該購入の資金調達とは別に会計処理すべきで、これは負債に係る利息と資産の償却とを認識する結果となる。
- (b) 他の人は、両審議会の提案に反対した。彼らは、典型的なリースでは、借手は原資産の使用により均等な便益を受けており、各期間に同額を支払っていると指摘した。リース負債に係る利息と使用权資産の償却を別個に認識することの結果（通常、リースの初期の各年度には合計のリース費用が高くなり、リースの後期の各年度には合計のリース費用が低くなる）は、彼らの考えでは、リースの全期間にわたり均等の支払に対して均等の便益を受け取るという経済的実態を反映しない。彼らは、単一の借手の会計処理モデルを提案した（原資産に対する支配を借手に移転する契約を除く）。これは、リースの合計コストを、借手が原資産の使用による便益を消費するパターンを反映するように配分することになる。
- (c) リースは幅広い多様性があり、原資産の耐用年数のほぼ全部に係るリースから原資産の耐用年数の非常に短い一部分に係るリースまで広範囲にわたるため、単一の費用認識パターンではすべてのリース取引の経済的実態を最も適切に反映するものとはならないと述べた人々もいた。彼らは、両審議会はリースの異なる母集団について異なる会計処理モデルを提案すべきだと指摘した。
- (d) また、単一の費用認識パターンがすべての取引の経済的実態を最も適切に反映するわけではないかもしれないと述べた人々がいた。それでも、彼らは 2010 年公開草案で提案された借手の会計処理モデルを支持した。複数のモデルよりも複雑性が低く、適用のコストも低くなると考えたからである。彼らは、リースの分類のテストの必要性をなくして、すべてのリースについて単一の会計処理方法とすることの便益を、管理上の観点から指摘した。彼らは、複数の費用認識パターンが、財務諸表の利用者に提供される情報の有用性を高めることになるのかどうかについても疑問視した。

BC35 このフィードバックに基づいて、両審議会はまず、あらゆるリースについてのリース負債を他の類似の金融負債の測定に使用する基礎と異なる基礎で測定することは不適切だと結論を下した。財務諸表利用者は、リース負債の認識は、他の金融負債に使用する基礎と同様の基礎で（すなわち、実効金利法と同様の基礎で）測定されれば、彼らの分析に非常に有用となることを確認した。

BC36 両審議会はそれから、2010 年公開草案で提案したような純損益に対する影響に関して提起された懸念に対処するため、使用权資産の償却のさまざまな方法を検討した。当該アプローチには次のものが含まれていた。

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

- (a) 利息ベースの償却（年金法償却と呼ばれることが多い）。使用権資産を貨幣の時間価値を考慮して償却するものである。借手が使用権資産からリース期間にわたり同一水準の便益を得ると見込んでいる場合には、このアプローチでは、その同じ便益が、貨幣の時間価値の結果として、リースの後期の各年度において相対的に価値が高くなると見る。したがって、償却費が通常はリース期間全体を通じて増大することになる。このアプローチでは、借手は合計のリース費用（負債に係る利息と使用権資産の償却とで構成される）を定額で認識する結果となる（リース料がリース期間にわたって均等又は比較的均等である場合）。しかし、リース料が不均等である場合には、合計のリース費用は異なってくる。両審議会はこのアプローチをいくつかの理由で棄却した。
- i. こうした償却又は減価償却の方法は、US GAAP では現在禁止されており、IFRS では具体的に禁止されていないが、一般的に適用が認められていない。両審議会は、こうした方法が有形固定資産を含む他の非金融資産には適用されていない中で、使用権資産だけに要求することの影響について懸念した。
 - ii. 一部の財務諸表利用者が、資産のリースと購入との間の比較可能性の欠如を生じることとなるモデルについての懸念を示した。例えば、一部の航空会社アナリストは、航空機の 20 年リースが類似の資産の購入と異なる方法で会計処理されることとなるのを懸念した。
 - iii. 一部の作成者が、こうしたアプローチの適用に関連したコストについての懸念を示した。彼らは、このアプローチは 2010 年公開草案における提案よりも適用にコストが掛かると考えた。より広範囲のシステムが必要となるからである。一部の人々は、使用権資産を他の非金融資産と同様に償却するのであれば、有形固定資産についての既存のシステムの中で使用権資産を会計処理することができると考えた。
- (b) 原資産の消費を見通した償却アプローチ。このアプローチは、ディスカッション・ペーパーに記載されていた「資産全体」アプローチに基づいていた。資産全体アプローチは、リース期間中は、リース物件が借手の支配下にあるという前提を基礎とする。したがって、借手はリース物件を自らの資産として認識し、当該物件をリース期間の終了時に貸手に返還する義務を、リース料の支払義務とともに認識することになる。リースがリース物件の予想経済的耐用年数のほぼ全期間に係るものである場合には、当該物件を返還する義務は比較的重大ではないこととなる。これに対し、リースがリース物件の予想経済的耐用年数の短い一部分に係るものである（かつ、当該物件がリース期間にわたり価値のほとんどすべてを維持すると見込まれる）場合には、当該物件を返還する義務は重大となる。両審議会が 2012 年の再審議の間に検討したアプローチでは、借手は使用権資産を原資産から当該資産を貸手に返却する義務を控除したものの組合せと考えることになる。償却費のパターン及びその結果として各報告期間に借手が認識するリース費用は、原資産に組み込まれた経済的便益を借手がどの程度消費するのかに応じて変わってくる。例えば、借手が原資産に組み込まれた経済的便益のほぼ全部を消費すると見込まれる場合（例えば、リース期間が資産の経済的耐用年数のほぼ全期間であることによる）には、このアプローチは、ファイナンス・リースについての現

行の借手の会計処理で認識される費用と同様のリース費用を生じることになる。これに対し、借手が原資産に組み込まれた経済的便益をごくわずかしか消費しないと見込まれる場合（例えば、原資産がリース期間にわたり価値のほとんどすべてを維持することによる）には、このアプローチは、オペレーティング・リースについての現行の借手の会計処理で認識される費用と同様のリース費用を生じることになる（リース料がリース期間にわたり比較的均等である場合）。一部の審議会メンバーは、多くのリースの価格付けの方法を反映することになるという理由でこのアプローチを支持したが、両審議会は、このアプローチを作成者からのフィードバックに基づいて棄却した。それは、このアプローチは判断が必要となり、存在するリースの分量が多いことから、適用のコストが法外に高くなるというものであった。

- (c) リース期間にわたり単一のリース費用を定額ベースで認識する結果となるアプローチ。リースの大半が不動産（すなわち、土地あるいは建物）である借手のほぼ全員が、このアプローチを支持した。リースの大半が不動産である企業を分析している一部の財務諸表利用者も同様に支持した。彼らの考えでは、不動産のリースについて定額でリース費用を認識することは、取引の性質を反映するものである。例えば、典型的な小口スペースの 5 年リースを締結する場合に、一部の人々は、借手は単に小口スペースを使用するために賃料を支払うのであり、これは定額ベースで認識すべきだと指摘した。両審議会は、不動産の大半のリースに関してはこの主張に納得した（BC40 項から BC63 項に記載）が、両審議会はこのアプローチを**すべての**リースに対するものとしては棄却した。すべてのリースに適用するとした場合、このアプローチでは、資産のリースの場合と購入の場合の会計処理の比較可能性に関して一部の利用者から提起された懸念に対応できないことになる。例えば、このアプローチでは、借手が航空機の 20 年リースに固有の資金調達を純損益及びその他の包括利益計算書において会計処理する可能性が低くなる。

BC37 再審議の間に、両審議会はリース費用の認識に対するアプローチに関して広範囲の協議を行うとともに、2010 年公開草案に対するコメント提出者がこの論点について行ったコメントを考慮した。この協議で、さまざまな利害関係者がリース取引の経済的実態について非常に異なる意見を有していることが明らかになった。一部の人々は、リースを財務取引と見ている。他方、ほとんどのリースを財務取引とは見ていない人々もいる。結局、他の人々の考えでは、経済的実態は、異なるリースについて異なっている。

BC38 一部の審議会メンバーは、単一の借手の会計処理モデルを維持することへの選好を表明した。使用权資産の償却を他の非金融資産と整合的に行い、リース負債の測定を他の類似した金融負債と整合的に行うというモデルである。すべての利害関係者が同意する借手の会計処理の提案を開発することは不可能なので、両審議会は、こうしたアプローチは理解が容易な一体性のある会計処理モデルを提供するとともに、リースの分類テストや 2 つの借手の会計処理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、複雑性の軽減となることに留意した。

BC39 しかし、寄せられたフィードバックのすべてを考慮し、また、リースが非常に多様である（原資産を借手に原資産の経済的耐用年数のほぼ全期間にわたり提供するものから、原資産を借手に原資産の経済的耐用年数のうちごくわずかについて

提供するものまで広範囲にわたる)ことから、両審議会は、使用権資産を他の非金融資産と統合的に償却することは、**すべての**リースの性質を最も適切に反映するわけではないと結論を下した。同時に、両審議会は、すべてのリースに組み込まれたさまざまな経済的実態を捕捉しようとする単一のアプローチは、実務上不可能であることにも気付いた (BC36 項(b)で説明している)。

リースを分類すべきかどうか及びその方法の決定

- BC40 異なるリースの区別をすべきかどうか及びその方法を検討する際に、両審議会は、どのような場合に (もしあるとして)、単一のリース費用を表示することが、使用権資産の償却とリース負債に係る利息とを別個に表示することよりも、財務諸表利用者に適切な情報を提供することになるのかの識別に焦点を当てた。両審議会は、これに当てはまるのは、こうした費用認識パターンの方がリースの経済的実態を適切に反映する場合であると結論を下した。
- BC41 リースの契約条件と原資産の性質が、リースの経済的実態を理解する上で重要な役割を果たす。借手が会計処理しようとしているのは使用権資産であって資産全体ではないが、借手がリースにおいて得る権利は、必然的に原資産と結び付いている。貸手は、リース活動から生み出すリターンの価格付けと評価を、原資産の価値を参照して行うことが多い。
- BC42 両審議会の結論としては、単一のリース費用の方が適切な情報を提供することになるリースは、借手が原資産の使用についてだけ支払を行い、原資産自体に組み込まれた経済的便益のうち重大ではない量だけを消費すると見込まれるリースである。したがって、両審議会は、異なるリースを区別するために使用される要因は、原資産に組み込まれた経済的便益を借手が消費する水準であると決定した。
- BC43 異なるリースを区別するために提案している分類の原則の論拠は、借手がリース期間中は原資産の**すべて**を使用する権利を有しているという事実を基礎としている。すなわち、定義上、借手はリース期間中の原資産の使用を支配している。したがって、経済的観点から、また、市場の制約の下で、貸手は一般的にリースの価格付けを、原資産への投資全体について望んだリターンを得るとともに、原資産のうち借手がリース期間中に消費すると見込まれる部分を表す金額を回収できるように行う。
- BC44 資産の価値又は用役潜在能力の減少が予想されていない場合 (すなわち、借手が原資産に組み込まれた経済的便益のうち重大ではない部分しか消費しないと見込まれる場合) には、借手が支払うリース料は、貸手に原資産への投資に係るリターンを提供するために支払われる金額 (すなわち、借手による資産の使用に対する料金) を表すことになる。このリターン又は料金は、リース期間にわたり均等又は比較的均等となると見込まれる。こうしたリースについて多くの点で、借手が行う支払は、企業が利息のみの借入に係る利息を支払うのと同様のものと見ることができる。その理由は、借手が原資産を「借用」し、それをリース期間中に使用して、貸手に当該使用の対価として均等 (又は比較的均等) なリース料を支払い (貸手に当該資産に対する投資についての一定のリターンを提供)、原資産を貸手に開始日時点とほぼ同じ価値又は用役潜在能力で返還するからである。ただし、リースの場合には、借手に「貸し出された」資産は、金融資産ではなく有形資産である。

- BC45 これと対照的に、借手が原資産に組み込まれた経済的便益のうち重大ではないとはいえない部分を消費すると見込まれる場合には、貸手は、原資産のうち借手がリース期間中に消費すると見込まれる部分の回収を、当該資産への投資に係るリターンの獲得とともに請求することになる。リース料（したがって、使用権資産も）は、原資産のうち借手が消費すると見込まれる部分の取得を織り込むことになる。これに該当する場合には、両審議会は、使用権資産の会計処理を他の非金融資産（有形固定資産など）と同様に行うことは、こうしたリースの性質について財務諸表利用者に最も有用な情報を提供することになると結論を下した。
- BC46 例えば、借手が自動車を 3 年間リースし、その自動車の経済的耐用年数が 7 年である場合には、借手はその 3 年間のリース期間中に原資産に組み込まれた経済的便益のうち重大ではないとはいえない部分を消費すると見込まれる。経済的観点から（また、市場の制約の下で）、貸手は次の金額を回収するための請求を借手に行うと見込まれる。(a) 当該自動車のうち 3 年のリース期間にわたり借手が消費すると見込まれる部分を表す金額、及び(b) 貸手に当該自動車のうち借手が消費しない部分に対する投資に係るリターンを提供する金額である。この理由により、借手が行うリース料の支払及び取得する使用権資産には、当該自動車のうち借手がリース期間中に消費する部分の取得が実質的に織り込まれる。
- BC47 これと対照的に、借手がオフィスビルの 2 フLOOR を 2 年間リースし、その建物の経済的耐用年数が 50 年である場合には、借手は原資産に組み込まれた経済的便益のうち重大ではない部分しか消費しない。これは、当該オフィスビルの全体の用役潜在能力のうち 2 年のリース期間中に失うと見込まれる部分が、（たとえあっても）ごくわずかだからである。経済的観点から（また、市場の制約の下で）、貸手は、リース期間にわたり事務所スペースを使用するための料金だけを借手に請求すると見込まれる（貸手に建物に対する投資に係るリターンを提供）。貸手は、建物に対する投資についての回収を必要としない。当該建物はリース期間にわたり価値又は用役潜在能力のほぼ全部を維持すると見込まれるからである。
- BC48 この論拠を用いて、両審議会は、リースから生じる費用の認識及び測定に対する 2 つのアプローチを提案している。
- (a) 一部のリース（タイプ A のリース）については、借手は、認識及び表示を、使用権の償却について他の非金融資産の減価償却又は償却と整合的に行い、リース負債に係る割引の巻戻しの認識及び表示について、利息又は割引ベースで測定される他の金融負債に係る割引の巻戻しと整合的に行うことが要求される。
- (b) 他のリース（タイプ B のリース）については、借手は、使用権資産の償却を、借手が**単一のリース費用**（使用権資産の償却とリース負債に係る割引の巻戻しを合算）を定額ベースで認識することとなるように行うことが要求される。
- BC49 この 2 つのアプローチのどちらを適用するのかを決定するための原則は、BC36 項(b)に記述した資産全体アプローチの背後にあった原則と同様である。しかし、資産全体アプローチでは、原資産の消費のレベルに応じてさまざまな費用認識の形態が生じることとなっていたのに対し、両審議会が提案しているアプローチでは、生じる費用認識の形態は 2 つだけとなる。

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

分類の原則の適用

- BC50 BC40 項から BC49 項で述べたとおり、消費に基づく分類の原則は、原資産に組み込まれた経済的便益のリース期間中に見込まれる減少を参照している。この原則を追加的な要求事項なしに適用すると、リースされている資産の市場価値についての情報の入手又は価値の見積りを、開始日だけでなく一部のリースについてはリース期間の終了時にも行うことを企業に強いることとなるおそれがあった。可能な場合には提案の適用の複雑性及びコストの低減を求める要望に対応して、両審議会は本公開草案における要求事項を簡素化することを決定した。分類の原則を主として原資産の性質（すなわち、不動産（土地あるいは建物）と不動産以外の資産（例えば、設備又は輸送機器））に基づいて適用するよう提案することによるものである。
- BC51 両審議会の考えでは、分類の原則を原資産の性質に基づいて適用することにより、分類の提案の適用がずっと容易になる。両審議会は、原則を提案した方法で適用することは、必ずしも原則と整合的な結論とならない（すなわち、適切にタイプ B のリースとして分類されるリースの一部が、借手が不動産のうち重大ではないとはいえない部分を消費すると見込まれるリースである可能性がある）ことを承知しているが、両審議会の考えでは、提案しているアプローチは大部分のリースが当該原則に従って分類される結果となる。その理由は、不動産は通常は耐用年数が長く、一部の不動産リースに係るリース料の大部分は、不動産リースに固有の土地要素に関するものである。この土地要素は、耐用年数が確定できず、土地に組み込まれた経済的便益はリース期間にわたり消費されないと見込まれる。
- BC52 これと対照的に、両審議会は、不動産以外の資産（設備や輸送機器など）のリースの大半については、反対のことが当てはまると結論を下した。設備や輸送機器は減価償却資産であり、その価値は経済的耐用年数にわたり減少するだけでなく、一般的に耐用年数の初期の各年度において後期の各年度よりも早く減少する。したがって、両審議会の考えでは、借手は一般的に、設備や輸送機器のリースの大部分では、原資産に組み込まれた経済的便益の重大ではないとは言えない部分を消費する。
- BC53 しかし、両審議会は、企業はリースの分類を原資産の性質だけを考慮して行うべきではないと判断した。これは、達する結論が分類の原則をより綿密に反映することを確保するためである、不動産のリースについては、両審議会は、IAS 第 17 号「リース」に現存しているファイナンス・リースについての指標に基づく分類要件を含めることを決定した。すなわち、リースが原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを借手に移転しているかどうかを評価する際に、原資産の経済的耐用年数と公正価値に言及している指標である。しかし、提案している要件は、原資産の重大ではない消費に基づく分類の原則に直接関連したものである。
- BC54 IAS 第 17 号に現存している経済的耐用年数と公正価値の指標を、不動産のリースがタイプ A のリースなのかどうかを判定する基礎として使用することにより、不動産のリースの中で、使用権資産の償却とリース負債に係る利息を認識した方がリースの内容に関する適切な情報の提供となることが明らかなものが把握される。例えば、ある製造会社が製造工場の 20 年のリースを金融機関である貸手と締結し、

借手はその工場に組み込まれた経済的便益のほとんどすべてを消費すると見込まれ、借手と貸手の双方にとっての当該取引の目的が借手への金融の提供であるという場合がある。さらに、多くの利害関係者がそれらの指標の適用に習熟しているので、リースの提案を適用する際のコストと複雑性を低減することになる。

BC55 一部の人は、不動産リースの分類について提案しているアプローチが、原資産の経済的耐用年数及び公正価値との比較でリースを評価する際に、このような高い閾値に基づいている理由を疑問視した。彼らは、IAS 第 17 号の原則（すなわち、所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべての移転）は、借手が原資産に組み込まれた経済的便益のほとんどすべてを消費するリースに関するものであり、借手が原資産の重大ではないとは言えない部分を消費するリースに関するものではないと思われると指摘した。しかし、両審議会は、不動産リースを分類する際に、不動産の経済的耐用年数は建物の残りの経済的耐用年数であると考えられることに留意した。不動産リースのうち当該不動産の価値の重大な部分が立地から生じているものについては、借手が当該不動産の全体（土地を含む）に組み込まれた経済的便益の重大ではないとは言えない部分を消費する可能性は低い（リース期間が、少なくとも、建物の残りの経済的耐用年数の大部分である場合を除く）。したがって、不動産リースについての分類要件の文言（すなわち、残りの経済的耐用年数の大部分及び公正価値のほとんどすべて）は、分類の原則（すなわち、「重大ではないとは言えない部分」と異なる境界線を設けているように見えるであろうが、不動産リースにおける建物の残りの経済的耐用年数の大部分に基づく経済的耐用年数の要件と、原資産の公正価値のほとんどすべてに基づく公正価値の要件を適用すれば、大半の場合には、分類の原則と整合的な結論となると予想される。

BC56 例えば、借手が新しいオフィスビルを 15 年間リースすると仮定する。このリースには、当該建物が建設された土地が組み込まれており、その立地（すなわち、当該リースの土地要素）がこの不動産の公正価値の相当部分を占めている。この建物の経済的耐用年数は 50 年と見積られている。本公開草案の第 30 項の要求事項を適用する際に、企業は、このオフィスビルのリースはタイプ B のリースとして分類すべきだと判断するであろう（すなわち、リース期間が建物の残りの経済的耐用年数の大部分ではなく、リース料が不動産の公正価値のほとんどすべてではない）。15 年は建物（独立に考えた場合）の耐用年数の重大ではないとはいえない部分となるが、このリースがタイプ B のリースとして分類されることは、消費の原則と整合的となる。その理由は、借手が当該不動産に組み込まれた経済的便益の重大ではないとは言えない部分を消費するとは見込まれないからである。すなわち、土地要素は 15 年のリース期間にわたり用役潜在能力のすべてを維持すると見込まれ、建物の用役潜在能力は、耐用年数の終了近くの方が耐用年数の初期の各年度よりも急速に減少すると見込まれるからである。

BC57 両審議会は、不動産以外の資産のリースを IAS 第 17 号における指標に基づいて分類することは提案していない。その理由は、設備や輸送機器のリースに適用した場合、それらの指標は両審議会が提案している消費の原則を反映しないことからである（下記の BC61 項から BC62 項に記載）。

リースの分類について検討した他のアプローチ

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

- BC58 両審議会は、下記に基づくリースの分類も検討した。
- (a) 借手がリースを締結する事業目的
 - (b) IAS 第 17 号における原則（すなわち、どのような場合に貸手が原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを借手に移転するのか）
- BC59 借手の事業目的の使用には、借手がリースを締結した際の事業目的をどのように見ているのかに基づいてリースを借手の財務諸表に反映するという利点がある。しかし、両審議会はこのアプローチを比較可能性の理由で棄却した。リースがそれぞれの借手による自らの事業目的の評価に基づいて分類されることになるため、経営者が適用する判断が借手ごとに異なる可能性がある。そうすると、経営者がリースを分類する際にいつどのように判断を適用したのかを財務諸表利用者が理解することが、同一企業内でも企業間でも困難となる。
- BC60 一部の審議会メンバーは、IAS 第 17 号における原則の使用を支持した。彼らは、本公開草案における主要な改善はリース資産及びリース負債の認識であると考えた。それらの審議会メンバーは、提案されている使用权モデルが借手の純損益に与える影響に関して多様な意見があることから、実務上の解決策は、現行のリースの分類を維持することであろうと考えている。このアプローチは、作成者になじみがあり、モデルが借手の純損益に与える影響を、リースを通じて移転される原資産に係るリスクと経済価値の程度に基づいて区別することになる。
- BC61 しかし、両審議会はこの提案を採用しないことを決定した。IAS 第 17 号におけるリスクと経済価値の原則は、借手による原資産の購入と経済的に類似すると考えられるリースとそうでないリースとを区別することを意図したものであることに留意してのことである。このプロジェクトの目的は、購入と経済的に類似するリースを他のリースと区別することではない。
- BC62 さらに、リースを分類する方法を決定する際に、両審議会は、定額ベースで認識される単一のリース費用を表示した方が財務諸表利用者への適切な情報の提供となるリースを識別したいと考えた。両審議会は、IAS 第 17 号における原則を使用したのでは、不動産以外の資産については当該目的が達成されないと判断した。例えば、借手が IAS 第 17 号においてオペレーティング・リースであるリースをすべてタイプ B のリースとして分類することとすると、借手は船舶や航空機の 20 年リースについて単一のリース費用を表示して、当該取引に係る償却及び利息を表示しない可能性が高くなる。そうした状況において、財務諸表利用者は、こうしたリースについて資産及び負債を認識するだけでなく、リースを資金調達による有形固定資産の購入と同様の方法で会計処理することも財務報告の改善となると述べてきた。したがって、そうした利用者は、こうしたリースに関する償却及び利息の表示を支持した。このため、両審議会は、IAS 第 17 号のリスクと経済価値の原則をすべてのリースを分類するために使用することを棄却した。
- BC63 それでも、両審議会は、不動産リースを分類する際には、IAS 第 17 号における原則の支えとなっている指標の一部を使用することを決定した。それにより、大半の場合には、不動産のリースに適用した際に、両審議会が提案している消費の原則を反映したリースの分類の結論が得られることになるからである（BC51 項から BC56 項に記載のとおり）。

貸手の会計処理モデル

- BC64 貸手のリース債権及び原資産に対して保持している権利が、ともに資産の定義を満たすという結論（BC24 項から BC28 項に記載）を下した後に、両審議会は、すべてのリースについて貸手にこれらの資産の認識を要求することが、その改善による便益が当該変更に関連したコストを上回るほどに財務報告の改善となるのかどうかを検討した。
- BC65 貸手の会計処理を検討した際に、両審議会は、原資産の会計処理を考慮することの重要性に留意した。借手の会計処理モデル（リースから生じる借手の権利及び義務だけを扱えばよい）とは対照的に、貸手の会計処理モデルは、原資産の会計処理をリースから生じる貸手の権利及び義務とともに扱う必要がある。原資産の会計処理は、貸手が認識すべき権利及び義務の評価に影響を与える可能性がある。
- BC66 2010 年公開草案では、両審議会は、貸手がすべてのリースについてリース債権を認識することを提案していた。これは、借手がすべてのリースについてリース負債を認識することと整合的である。
- BC67 貸手が原資産に関連した重大なリスク又は便益に対するエクスポージャーを保持する場合には、両審議会は、貸手が原資産を引き続き資産としてリース債権とともに認識することを提案していた。貸手は、負債も認識することになる。このアプローチは、2010 年公開草案において履行義務アプローチとして記述されていた。このアプローチでは、リースは資産（リース債権）及び負債（借手にリース期間にわたり原資産の使用を認める義務）を創出するものと考えられていた。リースにより創出される資産及び負債は、原資産そのものとは区別される。貸手は、原資産に対する支配を保持し、それを引き続き認識することになる。
- BC68 貸手が原資産に関連した重大なリスク又は便益に対するエクスポージャーを保持しない場合には、両審議会は、貸手が原資産のうち借手に移転される使用権に係る部分の認識の中止を行い、リース債権を認識することを提案していた。原資産に対して保持する権利は、残存資産として組み替えることとなる。このアプローチは、2010 年公開草案において認識中止アプローチとして記述されていた。
- BC69 履行義務アプローチに対しては、2010 年公開草案へのコメント提出者やアウトリーチ会合の参加者からの支持がほとんどなかった。多くの人々が、このアプローチは貸手の資産及び負債を不適切に膨張させるものと見ていた。多くの人々が、一組のキャッシュ・フロー（借手から受け取るべきキャッシュ・フロー）がどのようにリース債権と原資産の両方に関連し得るのかを疑問視した。また、多くの人々が、借手にリース期間にわたり原資産の使用を認める義務が、どのように負債の定義を満たすのかも疑問視した。原資産を借手に引き渡した後は、貸手は通常、契約条件に従うこと以外には使用権資産に関して何もすることはない。多くのリースについては、借手が契約に違反した場合を除き、貸手は借手に原資産の「平穏な享有」を与えなければならない。多くのコメント提出者は、契約の条件に従うことが負債を生じるべき義務だとは考えなかった。貸手からの将来の経済的便益の流出の見込みは負債の定義の基本的な構成部分であるが、それがないように見える。
- BC70 一部の人々は、すべてのリースに認識中止アプローチを適用することを支持した。

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

他方、現行の貸手の会計処理の要求事項は「故障」していないと考え、貸手の会計処理を変更することの便益が当該変更に関連したコストを上回るのかどうかを疑問視した人々がいた。また、2010年公開草案で提案していた借手の会計処理の提案（単一の借手の会計処理モデル）と貸手の会計処理の提案（二本立ての貸手の会計処理モデル）との間の整合性の欠如を懸念する人々もいた。多くの人々が、両審議会は貸手についての提案を、収益認識の提案又は借手の提案（理想を言うならば、その両方）と整合させるべきだと指摘した。

BC71 このフィードバックに基づき、両審議会は貸手の会計処理の提案を次のように変更することを決定した。

- (a) 貸手は、借手の会計処理についての提案と同じ分類の要求事項を用いて、適切な貸手の会計処理のアプローチを決定する。借手について2つの異なる費用認識パターンを設けることの論拠は、2つの異なる貸手の会計処理のアプローチを設けるために用いる論拠と同じとなる（BC40項からBC63項に記載）。
- (b) 借手が原資産に組み込まれた経済的便益の重大ではないとはいえない部分を消費すると見込まれる場合には、貸手は、借手への使用権資産の移転を、原資産のうち借手が消費すると見込まれる部分の売却として会計処理することとなる。したがって、貸手は原資産の認識の中止を行い、リース債権及び残存資産（これらは原価ベースで測定される）で認識することになる。貸手は、開始日においてリースに係る利益があればそれも認識することになる。
- (c) 借手が原資産に組み込まれた経済的便益の重大ではないとはいえない部分を消費することが見込まれない場合には、貸手はリースを現行のオペレーティング・リースの会計処理と同様に会計処理することになる。したがって、貸手は原資産の認識の中止をせず、賃貸収益をリース期間にわたり、通常は定額ベースで認識することになる。

BC72 BC24項で述べたとおり、開始日において、貸手は原資産の使用権を借手に移転し、それを借手が資産として認識する。貸手は借手に他のサービス（例えば、当該資産の修繕又は保守）を提供する義務を有する可能性があるが、それらの義務はリース自体とは別であり、別個に会計処理される（BC112項からBC116項に記載）。原資産を借手の使用のために利用可能とした後は、貸手は契約に基づく義務を履行済みであり、借手からリース料を受け取る無条件の権利を有している。したがって、使用権モデルと整合させるため、貸手はリース債権を認識することになる。

BC73 しかし、両審議会は、リース債権の認識と原資産の一部の認識の中止をすべてのリース（特に、大部分の不動産リース）について提案することはしないことを、いくつかの理由により決定した。

- (a) 借手が、原資産に組み込まれた経済的便益を（消費するとしても）ほとんど消費しない場合には、借手に移転される使用権資産は、原資産の重大な部分の売却を表すものではない（BC43項からBC47項に記載）。貸手は、原資産を借手に「貸与」して、市場の制約の下で、借手が資産をリース期間中に使用することを認め、当該使用について当該資産に対する投資について望んだリターンに基づいて請求する。借手はその後に当該資産を開始日時点とほぼ同じ状態で貸手に返還する。この状況では、原資産に組み込まれた経済的便益

は、リース期間にわたり実際にはほとんど変化しないと見込まれる。貸手は、開始日に引き渡した資産と実質的に同一の資産を取り戻すことが見込まれるからである。したがって、両審議会の結論としては、原資産の消費がほとんど又は全くない場合（すなわち、原資産に組み込まれた経済的便益がリース期間にわたり著しく変化するとは見込まれない場合）には、原資産を引き続き認識する方が、リース債権及び残存資産を認識する（これはリースを原資産の一部分の売却として会計処理することになる）よりも有用な情報を提供することになる。貸手は、賃貸収益をリース期間にわたり認識することにより、取引の経済的実態をより適切に反映することになる。

- (b) 貸手との議論で、2つの異なる貸手の事業モデルがあることが示された。
- i. 一部の貸手のリース活動は、主として借手への融資の提供に関するものである。こうした貸手は、通常、原資産がリースの対象である間は、原資産に対する継続的関与を有さず、仮に関与があるとしても、その関与はリースとは別個に価格付けされる。大部分の設備や輸送機器の貸手は、こうした事業モデルを有する傾向がある。両審議会は、リースを原資産の一部分の融資付きでの売却として会計処理することで、こうした貸手の事業モデルが適切に反映されると結論を下した。
 - ii. 他の貸手は、原資産をリース期間の全体及び当該資産の経済的耐用年数の全体にわたり管理する。そうした貸手は、借手に融資を提供する事業を主として行っているとは考えていない。むしろ、彼らの目的は、原資産から継続的にキャッシュ・フローを生み出すことであり、これは当該資産をどれか1つのリース期間よりも通常は長い期間にわたり管理することにより行われる。不動産の貸手の大部分は、こうした事業モデルを有する傾向がある。両審議会は、リースの会計処理を受け取るリース料をリース期間にわたり賃貸収益として認識することにより行うことで、こうした貸手の事業モデルが適切に反映されると結論を下した。
- (c) 大部分の不動産リースにおける原資産は、IAS第40号「投資不動産」における投資不動産の定義を満たす。IFRSを適用する投資不動産の貸手は、投資不動産を公正価値で測定するか、又は原価で測定する場合には、投資不動産の公正価値を開示するかのいずれかとしなければならない。一部の財務諸表利用者は、投資不動産全体の公正価値の方が、他の測定よりも有用な情報を与えることを確認した。賃貸収益と公正価値の変動とは、貸手の業績の不可分の構成部分として密接に結び付いており、両方の情報（すなわち、賃貸収益と公正価値変動）があれば、貸手が業績を意味のある方法で報告することになる。したがって、両審議会の結論としては、別々の入居者にリースしている投資不動産の各部分についてリース債権及び残存資産（原価ベースで測定）を認識することは、現行の要求事項で提供されている情報よりも有用な情報を提供することにはならない。
- (d) このアプローチは、1つの資産が複数の者に同時にリースされている場合には、適用が極端に複雑となる。

BC74 こうした理由により、両審議会は、不動産リースについては、現行の貸手の会計処理に対する大きな変更を提案しないことを決定した。

貸手の会計処理に関して検討した他のアプローチ

- BC75 貸手の会計処理の提案を開発した際に、両審議会はいくつかの代替案を検討した。
- BC76 2010年公開草案では、両審議会は一部のリースについて履行義務アプローチを提案していた。コメント提出者から受けたフィードバック（BC69項で要約）に基づき、両審議会は、このアプローチを当該提案の再審議の際に棄却した。
- BC77 両審議会は、正味資産負債アプローチも検討した。これは、貸手がリース債権及び借手に原資産の使用を認める義務を認識し、それらの金額を貸手の財政状態計算書に純額で一緒に表示するものである。こうしたアプローチは、コメント提出者から履行義務アプローチについて指摘された懸念、すなわち、貸手の資産及び負債を人為的に膨張させることになるという懸念に対応するものとなる。しかし、両審議会は、こうしたアプローチの便益は、現行のオペレーティング・リースと比較した場合にコストを上回るものではないと判断した。その理由は、正味資産負債アプローチとオペレーティング・リースの会計処理は、現在オペレーティング・リースに分類されているリースのほとんどすべてについて、貸手が同じ金額を財政状態計算書及び純損益に認識する結果となる。しかし、正味資産負債アプローチの方が、適用が複雑でコストが高くなる。
- BC78 両審議会は、現行の貸手の会計処理の要求事項（すなわち、オペレーティング・リースの会計処理及びファイナンス・リースの会計処理）を維持すべきかどうかを検討した。2010年公開草案へのコメント提出者の一部は、現行の貸手の会計処理の要求事項には基本的な欠陥はなく、有用な情報をもたらすと指摘した。しかし、両審議会は、借手の会計処理の変更を提案していることを踏まえ、リースの会計処理の変更の提案は、以下の理由で、財務報告の改善となると結論を下した。
- (a) 両審議会の考えでは、不動産以外の資産のリースを有する貸手について提案している変更は、財務報告を改善するものとなる。例えば、金融機関である貸手（設備又は輸送機器をリースする）は、期間が12か月超のすべてのリースのリース期間にわたり金利収益を認識すると見込まれ、これは貸手が主として借手への融資の提供に従事していることを反映する。現行の要求事項によると、当該貸手はそうしたリースの一部を財務取引（すなわち、ファイナンス・リース）として、一部をオペレーティング・リースとして（金利収益ではなく、賃貸収益を定額ベースで）会計処理する可能性が高い。金利収益の認識に加えて、製造業者である貸手（設備又は輸送機器をリースする）は、貸手が類似の資産の売却時に収益及び売上原価を認識する方法と同様に、開始日に収益及び売上原価を認識する可能性が高い。しかし、製造業者である貸手は、リース資産全体に係る収益及び利益ではなく、借手に移転される使用権資産に係る収益及び利益だけを認識することになる。この会計処理は、製造業者である貸手がリースを使用するのは、リースでなければ売却するであろう資産から価値を実現する代替的手段としてであることが多いことを反映する。現行の要求事項によると、当該貸手はリースの一部をファイナンス・リース、一部をオペレーティング・リースとして会計処理する可能性が高く、リースのすべての価格付けを同様の方法で行っている可能性が高いのに、非常に異なる会計処理が生じる。
- (b) 貸手の会計処理を全く変更しないとすると、借手及び貸手の会計処理の提案

は全く異なる論拠を基礎とすることになる。ディスカッション・ペーパーと 2010 年公開草案の両方へのコメント提出者は、借手と貸手の両方のモデルを支える論拠を一貫して要望しており、多くが転リースをこの要望の理由として挙げている。

- (c) 借手の会計処理について行おうとしている変更（例えば、変動リース料及びリースの定義の変更）に照らすと、貸手の会計処理を**何も**変更しないことは、不可能ではないにしても、困難であろう。したがって、貸手の会計処理に何らかの改善ができるのであれば、そうした改善を現時点で行うことが適切である。

範囲（第 4 項から第 5 項）

BC79 ディスカッション・ペーパー及び 2010 年公開草案では、提案した要求事項の適用範囲は現行のリースの要求事項の範囲を基礎とすべきだという両審議会の予備的見解を示していた。FASB についてはコード化体系のトピック 840、IASB については IAS 第 17 号である。トピック 840 は、有形固定資産のリースに適用される。IAS 第 17 号はすべてのリースに適用され、特定の範囲除外がある。当該範囲除外の結果、IAS 第 17 号の範囲はトピック 840 の範囲と類似している。

BC80 本公開草案において、両審議会は、次の範囲除外を提案している。

- (a) 鉱物、石油、天然ガスなどの天然資源を探索又は使用するためのリース。これは、探索及び評価に関する資産についての会計慣行が多様であり、他の種類の資産の会計処理とは異なっているからである。さらに、天然資源の探索及び使用に関する資産の会計処理は、IFRS 第 6 号「鉱物資源の探索及び評価」又はトピック 930「採掘活動——鉱山業」及びトピック 932「採掘活動——石油及びガス」で明示されている。
- (b) 生物資産（植物及び生きた動物を含む）のリース。生物資産に関する要求事項を単一の基準において扱うようにするためである。木材のリースは、トピック 840 に現存している範囲除外と整合させるため、FASB の公開草案から個別に除外されている。木材のリースについての範囲除外は IASB の公開草案では必要がない。IAS 第 41 号「農業」では、生物資産を森の中の木々を含むように定義しており、これには木材（伐採前）が含まれるからである。
- (c) IFRS では、IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」の範囲に含まれるサービス委譲契約。IASB は、サービス委譲は本公開草案の範囲に含まれないことを明示することを決定した。こうした契約はリースの定義を満たさないという IFRIC 第 12 号における結論と整合させたものである。

無形資産

BC81 2010 年公開草案と整合的に、FASB の公開草案では、無形資産のリースをリース基準案の範囲から除外することを提案している。IASB の公開草案では、リース会計の提案を無形資産のリースに適用することを、貸手には認めず、借手に要求しない。両審議会は、無形資産のリースを除外する概念上の根拠がないことを承知

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

していた。しかし、両審議会は、無形資産の会計処理の別個の包括的な見直しを、無形資産のリースをリースの要求事項案に基づいて会計処理することを要求する前に行うべきだと判断した。2010年公開草案へのコメント提出者の多くがこの提案に同意した。

- BC82 IAS 第 17 号は、無形資産のすべてのリースではなく、ライセンス契約を範囲から除外している。2010年公開草案への数名のコメント提出者（IAS 第 17 号を無形資産のリースに適用している者）がこの範囲除外に懸念を示した。これを彼らは、リースの要求事項案の無形資産のリースへの適用を妨げるものと解釈した。彼らの考えでは、こうしたリースの会計処理を具体的に扱う他の要求事項がない場合には、リースの提案を適用した方がこうした種類の取引に関して適切な情報が提供される。
- BC83 このフィードバックに対応して、IASB は、借手はリースの提案を無形資産のリースに適用する必要がないことを明確化することを決定し、こうしたリースを本公開草案の範囲から除外する旨の記述はしないことにした。これは、IASB は借手が提案を無形資産のリースに適用することを妨げたくなかったからである。IASB の考えでは、無形資産のリースに関する具体的な要求事項を含んだ他の基準がない場合には、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の適用により、借手は提案を無形資産のリースに適用することができる。これは貸手の場合には当てはまらない。収益認識の提案では、無形資産のリースの会計処理を貸手の観点から具体的に取り扱いしているからである。

不利な契約

- BC84 IASB の 2010 年公開草案では、リースが IAS 第 37 号における不利な契約の定義に該当する場合には、借手は IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を締結日と開始日との間のリースに適用すべきだと提案していた。IASB は、こうした契約について別個の要求事項を開発する必要はないと考え、契約が不利である場合には IAS 第 37 号を適用するよう企業に指示した。短期リースを除くと、開始日後には、リースに基づく義務の履行のコストとリースから見込まれる経済的便益は本公開草案の提案に従って会計処理されることになる。したがって、開始日からはリースの提案がリースに適用されることになり、IAS 第 37 号は適用されない。
- BC85 再検討の際に、両審議会は、リースが締結日と開始日との間において不利である場合には、企業は IAS 第 37 号又はトピック 450「偶発事象」に従って会計処理すべきだという結論を確認した。両審議会は、こうした不利な契約について特定の除外を本公開草案の範囲のセクションに記載しないことを決定した。誤解を招く可能性があるからである。この提案は、リースが借手にとっての重大な権利及び義務を創出する場合には、開始日前のリースについての情報を開示するという要求を含んでいる。さらに、両審議会は、企業はいずれにしても他の IFRS 又は US GAAP の要求事項を適用することが要求されるのであり、それを本公開草案で具体的に記述する必要はないことに留意した。

転リース

- BC86 両審議会の考えでは、使用权資産のリース（すなわち、転リース）は他のリース

と同じ方法で会計処理すべきである。したがって、本公開草案では、転リースを範囲に含めている。

- BC87 さらに、両審議会は、企業は原リースと転リースを 2 つの別個の契約として会計処理すべきだと決定した。ほぼ同じ日に締結されたとしても、それぞれの契約は一般的に別々に交渉されるものであり、転リースの相手方は原リースの相手方とは異なる企業である。このため、借手にとって原リースから生じる義務は、一般的には、転リースの契約条件により消滅するものではない。
- BC88 両審議会は、転リースを分類する際に、企業は当該リースの評価を、原リースから生じた使用権資産ではなく、原資産を参照して行うべきだと決定した。転リースの借手は原リースの契約条件を知らない場合もあるので、提案しているアプローチの方が、原リースから生じた使用権資産を参照するよりも、適用が容易であるはずである。さらに、両審議会は、貸手が同様のリースを異なる形で処理する理由の理解や説明が困難な場合があることに留意した。これは、企業が転リースを分類する際に使用権資産を参照することを要求した場合に生じる可能性がある。例えば、転リースを使用権資産を参照して分類したとすると、2 つの類似した不動産を同様の条件で 5 年間リースする貸手が、当該不動産の一方を所有し一方を他にリースした場合に、それらのリースを異なる方法で会計処理する可能性がある。

棚卸資産

- BC89 2010 年公開草案では、棚卸資産のリースを範囲から具体的に除外していなかった。一部のコメント提出者が、「リースされた棚卸資産」として言及されているものがリースの提案の範囲に含まれるのかどうか質問した。「リースされた棚卸資産」は、他の原資産のリースに関連した減価償却しない予備部品、運転用資材、消耗品の購入を記述するために使用されている場合がある。両審議会は、棚卸資産のリースを本公開草案の範囲から具体的に除外しないことを決定した。両審議会は、これらの取引の中でリースの定義に該当するものは、あるとしても非常に少ないので、範囲除外は必要ないことに留意した。さらに、両審議会の考えでは、資産が借手の観点から原資産の定義と棚卸資産の定義に同時に該当する可能性は低い。その理由は、借手は、リースしている（そして他の者が所有している）資産を、通常の営業の過程での販売、又は通常の過程での販売のための製造過程での消費のために保有できる可能性は低いからである。

中心的でない資産

- BC90 企業の営業に不可欠ではない資産は、財務諸表利用者にとって関心が低い場合がある。そうした資産は企業にとって重要性が低い場合が多いからである。したがって、中心的でない資産のリースから生じる資産及び負債の認識及び測定に関連したコストは、利用者の便益を上回る可能性がある。例えば、小型トラックのリースから生じる資産及び負債に関する情報は、配送会社の営業を評価するためには重要であるが、小型トラックを事務用品のリテール・バンキング支店への配達のために使用する金融機関の営業を評価するには重要ではない場合がある。したがって、両審議会は、中心的でない資産のリースを本公開草案の範囲から除外すべきかどうかを検討した。

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

- BC91 一部の審議会メンバーはこうしたアプローチを支持したが、両審議会は、中心的でない資産を提案の範囲から除外することについて、次のような困難に留意した。
- (a) 「中心的」と「中心的でない」の定義が極めて困難である。例えば、金融機関が使用するオフィスビルは中心的な資産であろうか。また、その金融機関にリテール・バンキング業務がある場合には結論が変わるであろうか。企業はオフィスや自動車の一部は中心的な資産で他は中心的でないと考えるであろうか。中心的な資産を企業の営業に不可欠又は決定的に重要な資産として定義した場合、すべてのリースが中心的な資産のリースであるという主張も考えられる。そうでなければ、企業はなぜリースを締結するのであるだろうか。
 - (b) 異なる企業は中心的でない資産の意味を異なる形で解釈するおそれがあり、それにより財務諸表利用者にとっての比較可能性が低下する。
 - (c) IFRS でも US GAAP でも、購入した中心的な資産と中心的でない資産とを認識の目的で区別してはいない。このため、中心的な資産に係る使用権資産と中心的でない資産に係る使用権資産との区別を正当化することは困難である。
- BC92 したがって、両審議会は、原資産が企業の営業にとって中心的なものなのかどうかに基づく会計処理の区別は提案していない。

土地の長期リース

- BC93 土地の長期リースは、土地の購入又は売却と経済的に類似したものとみなされる場合があるため、一部の人は、こうしたリースを本公開草案の範囲から除外すべきだと提案した。しかし、両審議会は、次の理由により、土地の長期リースを本公開草案の範囲から具体的に除外することを提案していない。
- (a) 土地の長期リースを他のリースと区別する概念上の根拠がない。契約が土地に対する支配を借手に移転しないが、土地の**使用**をリース期間全体を通じて支配する権利を借手に与えるのであれば、当該契約はリースであり、そのように会計処理すべきである。
 - (b) 不可避的に、土地の長期リースの定義は恣意的なものとなる。
 - (c) 非常に長期の土地のリース（例えば、99年又は999年のリース）は、タイプAのリースに分類される可能性がある。リース料総額の現在価値が土地の行使価値のほぼ全部となる可能性があるからである。この場合、借手及び貸手が適用する会計処理は、土地の購入又は売却の会計処理と同様となる。

公正価値で測定する投資不動産のリース（IASBのみ）

- BC94 IASBの2010年公開草案では、公正価値で測定する投資不動産のリースを範囲から除外することを提案していた。これは、投資不動産のアナリストがIASBに、IAS第40号の要求事項は、特に公正価値モデルを使用している場合には、貸手のリース活動について有用な情報を提供していると伝えたからである。特に、アナリストは、賃貸収益の合計額と公正価値変動が貸手の業績の重要な指標であると述べた。アナリストは、2010年公開草案における貸手の会計処理の提案では、賃貸収益の合計額の情報をもはや入手しないこととなる。

BC95 しかし、本公開草案では、投資不動産のリースを範囲から除外していない。貸手の会計処理モデルの変更を提案しており、投資不動産のリースの大半がタイプ B のリースに分類されると見込まれるからである。タイプ B のリースについては、IASB の提案では、IFRS を適用する投資不動産の貸手は、投資不動産を会計処理する際には IAS 第 40 号を適用し、リースを会計処理する際にはリースの要求事項案を適用するとしている。これは、IAS 第 17 号と IAS 第 40 号の現在の相互関係と同様である。したがって、財務諸表利用者は、IAS 第 40 号が要求している投資不動産に関する公正価値情報と、本公開草案が要求している貸手が稼得した賃貸収益に関する情報とを入手することになる。

組込デリバティブ

BC96 両審議会は、リースの中の組込デリバティブを区分して会計処理することを、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」若しくは IFRS 第 9 号「金融商品」又はトピック 815「デリバティブ及びヘッジ」に従う場合と同様に、企業に要求すべきかどうかを検討した。両審議会は、指数又は率に応じて決まる一部の変動リース料（両審議会がリース料総額の測定に含めることを提案している）が、組込デリバティブの定義に該当する可能性があることに留意した。

BC97 提案それ自体では、指数又は率に応じて決まる変動リース料を公正価値で測定することは要求されない。両審議会が、組込デリバティブを区分して会計処理するという現行の要求事項を維持しない場合には、関連のないデリバティブ契約をリースと組み合わせて、そうした組込デリバティブを公正価値で測定するのを回避することが行われる可能性がある。したがって、両審議会は、リースを組込デリバティブについて検討する要求を維持し、組込デリバティブが存在する場合には、リースから分離して IAS 第 39 号、IFRS 第 9 号又はトピック 815 に従って会計処理するよう要求することを決定した。

原資産の建設又は設計に関して発生したコスト

BC98 2010 年公開草案では、しばしば「オーダーメイド建築 (build-to-suit)」と呼ばれる契約に固有の論点を扱っていなかった。2010 年公開草案へのコメント提出者の一部は、オーダーメイド建築リースに関する要求事項をリースの提案に含めるべきかどうか質問した。

BC99 現行の US GAAP は、建設後に借手がリースする資産の建設（こうした契約は通常はオーダーメイド建築リースである）に対する借手の関与に関する要求事項を示している。当該要求事項が当初に書かれたのは、借手が資産を「オフバランス」にしておこうとして、自らが建設した資産をリースするが、通常は借手に資産の認識を要求することとなるセール・アンド・リースバックの要求事項の適用を回避するおそれのある状況に対処するためであった。こうした取引では、貸手が変動持分事業体である場合がある。

BC100 両審議会は、資産の建設又は設計に関して借手に発生したコストの会計処理方法に関する US GAAP の要求事項を本公開草案に引き継ぐことを検討したが、次の理由により、それはしないと決定した。

(a) 資産の建設又は設計に関して発生したコストは、リース料や当初直接コスト

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

の定義に該当しない。したがって、資産の建設に対する借手の関与に関する具体的な要求事項がない場合には、借手は、当該コストの会計処理方法を決定するために他の適用可能な IFRS 又は US GAAP を適用することになる。例えば、借手は発生したコストを会計処理する際に、棚卸資産、有形固定資産又は金融商品に関する要求事項を適用すべきかどうかを検討することになる。その次に、借手は貸手が顧客であるかどうか、したがって、収益認識の要求事項を適用すべきかどうかを検討するかもしれない。借手が開始日前に原資産を支配している場合には、借手は当該取引を会計処理する際にセール・アンド・リースバックの要求事項を適用することになる。両審議会は、このアプローチにより、借手は、資産の建設に関して発生したコストを、他の企業が同様の資産を会計処理する方法と整合的に、また、借手がリースに関連しない同様のコストを会計処理する方法と整合的に、会計処理する結果となることに留意した。

- (b) 現行の要求事項は、オペレーティング・リースに分類されたリースが借手の財政状態計算書に認識されていなかった時期に、「オフバランス」の懸念に対処するために書かれたものであった。両審議会は、本プロジェクトで提案している借手がリース資産とリース負債を認識するよう要求するという変更と、セール・アンド・リースバックの会計処理の変更の提案を、IFRS と US GAAP の両方における変動持分事業体の連結に関する要求事項の最近の変更と組み合わせると、この領域での具体的な要求事項の必要性が減少することに留意した。例えば、借手が建設中に資産を支配していると考えられるかどうかを問わず、借手は開始日に使用権資産を認識することになる。
- (c) この決定は、両審議会のセール・アンド・リースバック取引に関する提案と整合的である。その提案とは、多くの不動産取引についてセール・アンド・リースバックの会計処理を妨げることが多い US GAAP の要求事項を削除するものである。その代わりに、企業は、セール・アンド・リースバック取引に収益認識の提案を適用して、売却が生じているかどうかを判定することになる (BC285 項から BC292 項に記載)。

BC101 それでも、一部のコメント提出者から受けたフィードバックに基づき、両審議会は、原資産の建設又は設計に関して発生したコストを会計処理する際に、借手は他の適用可能な IFRS 又は US GAAP を適用することとなる旨を本公開草案において具体的に記載することが有用と判断した。

リースの識別

リースの定義 (第 6 項から第 19 項)

BC102 2010 年公開草案では、リースの現行の定義並びに IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」及びトピック 840 の要求事項を維持したが、その要求事項の文言に若干の軽微な変更を加えていた。当該要求事項は、契約がリースを含んでいるかどうかの判定を、契約の履行が明示された資産 (原資産) の使用に依存するかどうか、及び、契約が原資産の使用を支配する権利を借手に移転するかどうかの評価によって行うことを企業に要求している。

BC103 2010 年公開草案へのコメント提出者は、2010 年のワークショップの参加者と同様、リースの定義案に関する以下の懸念を示した。

- (a) コメント提出者は、リースを資産の使用権として定義することにおおむね同意したが、多くの人々が、定義を支える要求事項が、彼らがサービス契約と考える契約を含めてしまうことを懸念していた。
- (b) 一般的な契約の中に、現行の要求事項に基づいて評価することが困難であると識別されたものがあつた（例えば、スポーツ行事のシーズンチケット、アウトソーシング契約、海運業界や石油・ガス業界におけるチャーター契約、電力購入契約など）。コメント提出者は、リースとサービスとの区別は、現行の要求事項においては、オペレーティング・リースとサービスの会計処理が同じであるため、それほど重大ではないと指摘した。しかし、リースの定義に該当すると借手がリース資産とリース負債を認識する結果となる今回の提案においては、事情が変わることになる。
- (c) 現行の一部の要求事項の適用方法に関して疑問が提起された。例えば、原資産はより大きな資産の一部でもよいのか。そうだとすれば、それはどのような場合なのか。経済的価値はあるが物的ではないアウトプット（例えば、更新可能なエネルギー・クレジット）がある場合に、「アウトプット」をどのように解釈するのか。IFRIC 第 4 号及びトピック 840 における価格付けの要件を適用する際に、いくつかの状況で困難がある。
- (d) リースの定義に用いる支配の要件が、収益認識プロジェクトで提案されている支配の原則となぜ異なっているのかを疑問視する意見があつた。

BC104 両審議会は、IFRIC 第 4 号及びトピック 840 におけるリースの定義を維持することを決定した。また、顧客（借手）が原資産の使用権を獲得するのかどうかを検討することが、契約がリースを含んでいるかどうかを判定する適切な方法であることも確認した。しかし、両審議会は、定義を支える適用指針案を次の目的で変更することを決定した。その目的とは、支配の概念を収益認識プロジェクト及び連結の要求事項における支配の原則にもっと合わせること、及び、IFRIC 第 4 号及びトピック 840 におけるリースの定義について提起された実務上の論点に対処することである。

BC105 より具体的には、両審議会はリースの定義について下記のことを決定した。

- (a) 契約の履行が明示又は特定された資産に依存していなければならないという要求を維持する。両審議会は、この要求を変更して特定仕様の資産の使用権を含めるように定義を拡張すべきかどうかを検討した。しかし、目標を絞ったアウトリーチ会合での参加者からのフィードバックを考慮して、両審議会は、次の理由により、現行の要求事項を維持することを決定した。
 - i. 特定仕様のいくつかの資産の中の不特定の 1 つではなく、**ある**資産を特定できるということが、リースの定義にとって基本的なことである。その資産が何かを知ることが、顧客が当該資産の使用を支配する権利を有しているかどうかの評価、リースの分類、タイプ A のリースを有する貸手がどの資産の認識の中止をすべきかの決定のために必要である。

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

- ii. 特定された資産がない契約のほとんどは、顧客が資産の使用を支配する権利を有していない。したがって、この点で定義を拡張すると、一部の企業に対して、顧客が資産の使用を支配する権利を獲得しているかどうかを評価するプロセスを、ただ獲得していないという結論を出すためだけに通過することを強制する結果となる可能性がある。これは、ほとんど便益なしにコストを増大させることとなる可能性がある。
 - iii. 両審議会は、明示された資産に関する現行の要求事項は実務上うまく機能していると聞かされた。
- (b) 資産の代替可能性に関する要求事項を拡充する。供給業者がリース期間中いつでも原資産を入れ替える実質的な権利を有している場合には、両審議会の考えでは、契約はリースを含んでいない。その理由は、供給業者が顧客の承諾を必要とせずに資産を入れ替えることができる場合には、顧客は資産の使用を支配できないことになるからである（ただし、顧客の敷地内に入るために顧客の承諾が必要になるということは、供給業者が実質的な入替えの権利を有することの妨げとはならない）。両審議会は、どのような場合に入替えの権利が実質的であるのかの判断に役立つための追加的な文言を含めた。その意図は、特定の会計上の結果を得ることだけの目的で、契約の中に契約の実質又は特性を変更しない入替え条項を含めることを阻止することである。入替え条項が、すべての意図及び目的に関して、契約の実質を変更しないため実質的でない場合には、その入替え条項は、契約がリースを含んでいるかどうかについての企業の評価に影響させるべきではない。
- (c) 原資産は物理的に区別できるものでなければならないことを明確にする。したがって、原資産はより大きな資産の物理的に区別できる一部分でもよい。しかし、より大きな資産の設備能力の一部分とすることはできない。設備能力の一部分は当該資産の残りの設備能力と物理的に区別できないからである。両審議会は、顧客がより大きな資産の設備能力の一部分（例えば、パイプラインの設備能力の20%）の使用を支配する権利を有する可能性は低いと結論を下した。これは、資産の使用に関する意思決定は、通常、そのより大きな資産のレベルで行われるからである。例えば、資産の設備能力の20%だけを取る顧客は、そうした意思決定を行う能力を有している可能性が低いであろう。より大きな資産の設備能力の物理的に区別できない一部分を含める可能性があるように定義を広げると、企業に対して、サービスのためのあらゆる契約を履行するために使用される資産をリースしているのかどうかの検討を、ただリースしていないという結論を出すためだけに行うことを強制することになるおそれがある。したがって、両審議会は、より大きな資産の設備能力の一部分を含めるように定義を広げると、ほとんど便益なしに複雑性を増大させることになると判断した。それでも、両審議会は、顧客がある資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを獲得する能力を有している場合に、そのより大きな資産は特定された資産と考えられ、顧客が当該資産の使用を支配する権利を有している場合には、契約はリースを含んでいることになることに留意した。
- (d) 「資産の使用を支配する権利」に関する適用指針を変更して、他の要求事項及びプロジェクト（すなわち、連結の要求事項及び収益認識の提案）で適用

している支配の概念との整合性を高める。リースの定義に関する現行の要求事項によると、顧客は資産の使用を支配する権利を、資産からのアウトプットのほとんどすべてを獲得するという根拠だけで有する可能性がある（契約の価格付けが特定の方法で行われていると仮定した場合）。これは「支配」を「便益」要素だけに基づいて定義するものである。しかし、収益の認識の提案及び連結の要求事項では、支配を「パワー」要素と「便益」要素の両方を要するものと定義している。両審議会は、適用指針を変更して、顧客がリース期間中の資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを獲得する権利（「便益」要素）だけでなく、当該資産の使用を指図する能力（「パワー」要素）も有することを要求することを決定した。両審議会の結論としては、資産の使用を支配する権利を有するためには、顧客は資産の使用に対する意思決定権を有していなければならない。その権利は、当該資産の使用から得られる経済的便益に影響を与える能力を顧客に与えるものである。こうした意思決定権がない場合には、顧客は、サービスを購入するあらゆる顧客と同様、資産の使用に対する支配を有していない。これに当てはまる場合には、顧客は当該資産の使用を支配していないことになる。支配に対する当該変更は、提案の適用範囲を狭めるものとなる。これまでリースと考えられていた契約の一部は、もはや定義に該当しなくなる。この変更により、実務上適用が困難であることが判明している価格付けの要件も必要がなくなる。

- (e) 資産の**使用**から生じる便益だけ（当該資産の**所有**から生じる便益ではなく）を、顧客が資産の使用から便益を得る能力を有しているかどうかを評価する際に考慮すべきであることを明確にする。これは、リースは原資産の所有を移転するものではなく、原資産の使用権のみを移転するものだからである。したがって、両審議会は、顧客は、契約がリースを含んでいるかどうかを検討する際に、資産の所有に関する便益（例えば、資産を所有する結果としての税務上の便益）を考慮すべきではないと結論を下した。しかし、両審議会の結論としては、顧客は、契約がリースを含んでいるかどうかを検討する際に、資産の使用に関する便益（例えば、資産の使用により受け取る更新可能なエネルギー・クレジット）を考慮すべきである。
- (f) サービスの提供に付随する資産の取扱いに関する追加的な文言を含める。2010年公開草案へのコメント提出者は、リースの定義には、サービスの提供が特定の資産の使用を伴い、当該資産が顧客の支配下にあると見られる可能性がある場合のサービス契約が含まれる可能性があることを懸念した（例えば、スポーツ会場でのシーズンチケットやケーブルテレビのサービスに関する契約）。両審議会は、資産の使用が顧客に提供されるサービス全体の不可分又は区別できない一部である場合には、顧客は当該資産の使用を支配する権利を獲得しないことを明確にすることを決定した。すなわち、顧客は、資産が契約における他の提供物なしには顧客にとって何の価値も用途もない場合には、当該資産の使用から便益を得ることができない。むしろ、顧客は、契約期間にわたり当該資産の使用を必要とするサービスを受け取るものである。両審議会は、これは収益認識プロジェクトにおける提案と整合的であることに留意している。同プロジェクトでは、両審議会は、例えば、売手は一般的に、契約の中の他のサービスと区別できない財の引渡しに関して収益を認識しないという結論を下している。

(g) 現行の要求事項に関して指摘された実務上の論点に対処するため、要求事項について若干の他の軽微な修正を行う。

BC106 両審議会の考えでは、リースの定義に関する変更案は、契約がリースを含んでいるかどうかを判定するための健全な基礎を提供する。両審議会は、提案している原則を企業が適用する助けとなる要求事項及び設例を含めることを決定した。

解約可能なリース

BC107 2010年公開草案では、リースは契約であると述べていた。しかし、契約の定義は含めていなかった。さらに、リース期間及び短期リースに関する両審議会の提案に照らして、一部の利害関係者は、「解約可能」、「毎月」、「意思による」、「いつまでも変わらない」、「永続的な」、あるいは「ローリング」としばしば呼ばれるリースの会計処理方法に関して疑問を示した。こうした契約の例としては、(a) 締結した日から追加的な通知の時まで続き、借手と貸手の両方が1か月前の通知により解約する権利を有しているリース、(b) 当初に1年間の解約不能期間があるが、借手と貸手の両者が当初の解約不能期間の終了前に合意した場合には、1年間延長できるリース、などがある。

BC108 リースの提案の範囲を明確化する目的で、両審議会は、契約は**強制可能**な権利及び義務を創出する場合にのみ存在することになると決定した。リースにおける当初の解約不能期間又は通知期間は、契約の定義案を満たすので、リース期間の一部として含まれることになる。契約の定義を満たすためには、リースを延長又は解約するオプションのうちリース期間に含まれるものも、強制可能でなければならず、例えば、借手はリースの解約不能期間を超えた延長を強制できなければならない。オプション期間が強制可能ではない場合（例えば、借手が貸手の合意がないとリースの延長を強制できない場合）には、借手は解約不能期間を超えて資産を使用する権利を有していない。したがって、定義上、当初の解約可能期間（通知期間があれば加える）を超える期間については、借手と貸手の間に当該期間を超えて強制可能な権利及び義務がない場合には、何も契約はない。それでも、契約の強制可能性を評価する際に、企業は、貸手が法律により借手からのリースの延長の要請に合意することを拒否できるのかどうかを検討すべきである。

BC109 解約不能期間を超えてリースを延長するには借手と貸手の両方が合意しなければならないリースについては、リースの最大限の期間は解約不能期間に通知期間を加えた期間となる。したがって、解約不能期間に通知期間を加えた期間が12か月未満である場合には、当該リースは短期リースの定義に該当することになる。これと対照的に、リースの当事者の一方だけがリースを解約する権利を有する場合、又は借手が貸手の同意なしにリースを延長する権利を有する場合には、当初の解約不能期間を超えて強制可能な権利及び義務があり、当該リースの当事者は、当該オプション期間をリース期間の評価に含めることが要求されることになる。

BC110 両審議会は、強制可能性をこのようにリースに適用した場合に、企業が、リースがいつでも解約できると記述した条項を、実務上はそうしないのを知りながら、追加することを助長するおそれがあるかどうかを検討した。しかし、両審議会は、貸手又は借手がそのような合意をすることに対して経済的な阻害要因があることが多いため、こうしたことにはならないと考えている。これは、このような条項

を含めるとリースの価格付けに影響を与える可能性が高いからである。例えば、貸手が借手は契約を解約しないであろうと仮定して契約の価格付けをしている場合に、こうした条項を含めると、貸手が契約の価格付けをした際の予想よりも高い残存資産リスクに晒される危険が生じることになる。これと対照的に、貸手が借手は契約を解約するであろうと仮定して契約の価格付けをしている場合には、借手は貸手がより多くの残存資産リスクを負うことに対して補償するために、より高い賃料を支払わなければならない可能性が高く、そうする経済的インセンティブは、借手が契約の解約を意図していない場合には、ないであろう。

BC111 提起された疑問を考慮して、両審議会は、契約の定義及び解約不能リースに関する要求事項を本公開草案に含めることを決定した。

契約の構成部分の分離（第 20 項から第 24 項）

BC112 多くの契約は、リースとリース以外（サービス）の両方の構成部分を含んでいる。例えば、自動車リースをメンテナンス・サービスと組み合わせた契約である。さらに、複数のリース構成部分を含んだ契約もある。例えば、土地、建物、設備のリースを組み込んだ港のリースである。

BC113 現行のリースの要求事項は、契約のリース構成部分と非リース（サービス）構成部分について、分離を要求しているが、分離の方法について限定的な要求事項しか示していない。両審議会の提案では、契約のリース構成部分が非リース構成部分と異なる方法で会計処理されることになるため、両審議会は、企業がリース構成部分と非リース構成部分の両方を含んだ契約をどのように会計処理すべきかについての拡張した要求事項を示すことを決定した。

BC114 2010 年公開草案では、企業は、契約の非リース構成部分が区別できるもので、企業が当該構成部分を分離することができる場合には、分離して会計処理すべきだと提案していた。ただし、IASB と FASB の提案は貸手について特定の状況で相違があった。当該公開草案は、どのような場合に契約の非リース構成部分が区別できるのかを判断するのを助けるための要求事項を含んでいた。

BC115 コメント提出者のほぼ全員が、企業が契約のリース構成部分を非リース構成部分と分離すべきであることに同意し、両審議会の提案は契約のリース構成部分だけに適用すべきであると述べた。しかし、そうしたコメント提出者の多くが、提案が混乱を招くものと感じたり、当該提案の一部の局面に反対したりした。一部の人々は、リースの提案での区別できるという概念は、収益認識の提案での区別できるという概念と類似してはいるが、同じではないことを懸念した。また、非リース構成部分が区別できない場合には、契約全体をリースとして会計処理するという提案に反対した人々もいた。特に、一部の人々は、不動産に関連したコスト（維持管理、不動産税、公共料金、保険など）は、区別できないものと考えられ、使用権資産の取得原価に含まれることになると懸念した。また、IFRS と US GAAP がこの点について異なる提案をすることは有用ではないと考えた人々もいた。

BC116 したがって、両審議会は、リース構成部分及び非リース構成部分に関する提案を、次のような理由により、次のような方法で変更した。

(a) 本プロジェクトの目的は、リースの会計処理の変更を提案することであり、

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

サービスの会計処理の変更を提案することではない。したがって、新たな提案は、あらゆる契約のリース構成部分にだけ適用される。サービス（又は契約のサービス構成部分）の会計処理は、契約がサービスだけに関するものなのか、資産の購入又はリースをサービスとともに含んでいるのかに関係なく、同じとすべきである。したがって、両審議会は、借手と貸手の両方がリース構成部分のそれぞれを契約の非リース構成部分と分離すべきだと提案している。これは、契約における対価を別個の履行義務に配分するという収益認識プロジェクトにおける提案と整合的である。

- (b) 本公開草案では、リースを含んだ契約のリース構成部分が 1 つなのか複数なのかを判定するための要求事項を含めている。当該要求事項は、収益認識プロジェクトにおいて別個の履行義務の識別に関して記載している要求事項を基礎としている。両審議会は、リース契約における別個のリース構成部分の識別は、収益契約における別個の履行義務の識別と類似していることに留意した。両方の状況において、企業は、顧客又は借手がいくつかの別個の提供物について契約しているのか、いくつかの異なる資産を含む可能性のある 1 つの提供物について契約しているのかを識別しようとしている。したがって、両審議会は、別個のリース構成部分を識別する方法を扱う新たな要求事項を開発するのではなく、収益認識の提案における別個の履行義務の識別に関する要求事項に類似した要求事項を定めることが、リースの提案の中でのこの点に関してうまく機能するであろうと判断した。
- (c) 両審議会の考えでは、リースの定義の変更案を踏まえて、契約のリース構成部分と非リース構成部分とを分離する際に、区別できる構成部分と区別できない構成部分とを区別する必要はない。契約の非リース又はサービス構成部分が区別できるもの（2011 年の収益認識の公開草案で定義）でない場合には、契約がリースを含んでいる可能性は低い。サービス構成部分が区別できない場合は、顧客が資産の使用を支配する権利を有する可能性は低いからである。その状況では、供給業者が通常、全体のサービス契約を顧客に提供するために使用される資産の使用を支配しているであろう（BC105 項(f)に記載）。
- (d) 貸手は、契約のリース構成部分と非リース構成部分を分離することを要求される。両審議会の考えでは、貸手はリース構成部分と非リース構成部分について行われる支払を常に分離することができるはずである。契約の価格付けをする際に、各構成部分の価値又は価値の合理的な見積りに関する情報を有していることが必要となるからである。さらに、多くの貸手が、2010 年公開草案に対して、そうすることができるかと述べた。両審議会は、貸手が契約の対価をリース構成部分と非リース構成部分とに収益認識の提案に従って配分するよう要求することを決定した。同一の契約において貸手であり財又はサービスの売手でもある企業について首尾一貫性を確保するためである。両審議会は、貸手が適用するアプローチは、売手が別個の履行義務のある収益契約における対価を配分する方法と異ならないものとすべきだと判断した。
- (e) 両審議会は、借手が対価を契約の異なる構成部分に配分する際に従う要求事項のヒエラルキーを提案している。当該要求事項に従って、借手は各構成部分についての観察可能な独立価格を入手（可能ならば）し、残りの対価を観察可能な価格のない構成部分に配分するよう要求される。リース構成部分と

非リース構成部分を分離するために満たさなければならない閾値を設定する際に、両審議会は、閾値を高くしすぎて借手にとって困難となることや、リース構成部分と非リース構成部分を分離するかどうかを選択できてしまうことを望まなかった。したがって、観察可能とは貸手固有のものに限定されず、類似したリース、財又はサービスの価格の入手で十分である（すなわち、観察可能とは、借手が同一のリース、財又はサービスの構成部分の独立価格の入手を要求されることを意味しない）。それでも、両審議会は、リース構成部分と非リース構成部分の分離を借手に常に要求することは適切ではないと判断した。両審議会の考えでは、観察可能な価格のない非リース構成部分を分離するために要する情報の入手のコストは、借手の便益を上回る。

リースと売却との区別

- BC117 2010年公開草案では、企業が売却をリースと区別できるようにするためのいくらかのガイダンスを提案していた。このガイダンスに対してコメント提出者からの支持はほとんどなく、多くがこれは混乱を招くものだと考え、両審議회가リースを適切に定義すれば不要であろうと指摘した。
- BC118 そうしたコメントを考慮して、両審議会は、本公開草案ではリースを資産の売却と区別するための要求事項を設けないことを決定した。本提案は、原資産の使用権を一定期間にわたり移転するあらゆる契約に適用される。原資産に対する支配が借手に移転される取引には適用されない。そうした取引は、他の IFRS 又は US GAAP の範囲に含まれる売却である（例えば、有形固定資産及び収益認識に関する要求事項）。リースと資産の売却との区別は、借手及び貸手の会計処理に関する両審議会の提案に照らすと、さほど重大ではない。それらの決定は、原資産の売却に経済的に類似したリースは、当該資産の売却と同様の方法で会計処理されることを意味している。すなわち、リースが借手が原資産のほとんどすべてを消費するようなものである場合には、借手はそれを融資を受けた資産の購入と同様に会計処理することになり、貸手は対価が一定期間にわたり支払われる資産の売却と同様に会計処理することになる。

リースの分類

- BC119 BC50項から BC63項で述べたとおり、両審議会は、企業は、原資産に組み込まれた経済的便益についての借手の予想される消費に関する分類の原則を、原資産の性質（すなわち、不動産なのか不動産以外の資産なのか）に基づいて適用すべきだと決定した。しかし、分類の原則をより綿密に反映する分類の結論を達成するために、本公開草案では、企業がリースを原資産の経済的耐用年数及び公正価値との比較でも評価することを提案している。

原資産が不動産なのか不動産以外の資産なのかの判定

- BC120 リースの中には、直接又は間接のいずれかで、複数の資産の使用権を移転するものがある。例えば、建物の中に設置されたタービンのリースである。1つのリース構成部分が、不動産（すなわち、土地又は建物）のリースを、不動産以外の資産のリースとともに含んでいる場合には、そのリースを不動産リースと考えるべき

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

か、不動産以外の資産のリースと考えるべきかの判定が困難となる可能性がある。この区別はリースの分類のために重要である。

- BC121 リースの分類を議論する際に、両審議会はまず、1つのリース構成部分を複数の要素に再分割することを企業に要求すべきではないと決定した。こうした要求は適用が非常に困難となる可能性があり、コストを増大させることになる。さらに、1つのリース構成部分の中での再分割は人為的なものとなる可能性がある。借手が当該構成部分の中の個々の資産ではなく、資産全体の使用からだけ便益を受けるという場合もあるからである。
- BC122 次に、両審議会は、企業は原資産が不動産なのか不動産以外の資産なのかを、リース構成部分の中の主要な資産の性質に基づいて判定すべきだと決定した。リース構成部分の中の主要な資産とは、借手が使用権のために契約した主たる資産である。リース構成部分を構成する他の資産は、借手が主要な資産の使用から便益を得ることを促進させることが主な目的であることが多い。両審議会は、大部分のリースについては、これは比較的単純明快な評価であることに留意している。すなわち、それは、企業がリースの最も重要な要素について結論を下すことを要求する定性的評価であり、大部分のリースについては比較的明瞭なはずである。両審議会は、企業が主要な資産を識別できない場合には、それは契約の中に複数のリース構成部分があることを示している可能性があることに留意した。複数のリース構成部分は、それぞれ分類して別個に会計処理すべきである。

原資産の経済的耐用年数

- BC123 不動産リースと不動産以外の資産のリースの両方を分類する際に、本公開草案では、企業がリース期間を原資産の経済的耐用年数との比較で評価すべきであると提案している。
- BC124 不動産のリースを分類する際に、両審議会は、企業はリース期間が開始日時点の原資産の**残りの**経済的耐用年数の大部分であるかどうかを評価することになると決定した。両審議会がこうする決定をしたのは、主に融資目的で締結された不動産の長期リースがタイプ A のリースに分類されることを確保するためである。リース期間の評価を不動産の残りの経済的耐用年数との比較で評価することを要求しないと、企業が建物の購入に経済的に類似したリースをタイプ B のリースに分類してしまう可能性がある。これが生じる可能性があるのは、例えば、リースに重大な変動リース料が含まれている場合である。両審議会は、借手が建物を購入するのと経済的に類似した建物のリースをタイプ B のリースに分類することは不適切であると結論を下した。
- BC125 しかし、両審議会は、不動産以外の資産のリースを分類する際には、企業はリース期間が原資産の経済的耐用年数全体（すなわち、リース開始時の原資産の予想経済的耐用年数（当該資産がその日現在で新品であると仮定した場合）のうち重大ではないとは言えない部分であるかどうかを評価すべきだと決定した。これは次の理由によるものである。
- (a) 貸手の会計処理の変更案の便益の 1 つは、会計処理が多くの貸手の事業モデルをより密接に反映することである。設備の貸手の一部（下記(b)の鉄道車両の貸手など）は、リースする資産を当該設備の経済的耐用年数にわたり管理

し、当該資産を耐用年数にわたり異なる借手に何回も比較的短期間でリースする。こうした貸手の考えでは、主な事業は借手への融資の提供ではない。むしろ、彼らの目的は、設備から継続的にキャッシュ・フローを生み出すことであり、これを、多くの不動産の貸手と同様に、単一のリース期間よりも通常は長い期間にわたって資産を管理することにより行っている。したがって、リースが資産の経済的耐用年数全体の重大ではないとはいえない部分ではない場合には、貸手は、リースされている資産の経過年数に関係なく、原資産の認識を継続し、賃貸収益をリース期間にわたり認識することにより、事業モデルをより密接に反映する会計処理を適用することになる。

- (b) 原資産が設備又は輸送機器である場合には、借手は、こうした資産のリースの大部分について、原資産に組み込まれた経済的便益の重大ではないとはいえない部分を消費すると見込まれる。例えば、経済的耐用年数が10年のトラックの4年間のリースである。しかし、耐用年数の長い設備又は輸送機器のリースの中には、これに当てはまらないものもある。例えば、経済的耐用年数が50年の鉄道車両の4年間のリースである。経済的耐用年数の要件が資産の残りの経済的耐用年数を参照するとした場合、借手は開始日現在でその鉄道車両が何年経過したものなのかを知ることが必要となり、新しい鉄道車両の4年間のリースを、例えば25年経過した鉄道車両の4年間のリースとは異なる方法で会計処理するよう要求される可能性がある。両審議会は、借手はリース期間が同じ設備又は輸送機器のリースを統合的に会計処理すべきだと結論を下した。その方がこうした状況において有用な情報の提供となるからである。

BC126 両審議会は、「経済的耐用年数」を、不動産以外の原資産の経済的耐用年数の残りの部分ではなく全体であると解釈することが、リースをタイプ B に分類することが不適切な場合にタイプ B に分類する（そして定額の損益計算書での認識パターンを達成する）機会を作り出すことになるのかどうか検討した。両審議会の考えでは、これは重大なリスクではない。設備又は輸送機器のリースについては、リースは依然として、タイプ B のリースに分類されるためには、リースされる設備又は輸送機器の経済的耐用年数全体の重大ではない部分に係るものである必要がある。「重大ではない部分」とは、そうした資産の耐用年数のうち比較的小さい部分であり、設備又は輸送機器のリースのうち当該資産の耐用年数の重大ではない部分に係るものとは比較的わずかであると見込まれる。

リースの分類の見直し

BC127 両審議会は、リースを開始日に分類した後に、企業はその分類の見直しをしないと決定した。リース期間はリース開始後に変化する可能性があるが、両審議会は、頻繁に変化することはないと予想している。なぜなら、それには借手がリースを延長するオプションを行使する「重大な経済的インセンティブ」を有しているかどうかの変化（市場の状況の変化以外の要因による）が必要であり、これは比較的高いハードルであるからである。さらに、リース期間の変化は、たとえ企業にリースの分類の見直しを要求したとしても、リースの分類の変更を生じない場合がある。たとえば、不動産リースのリース期間が10年から15年に変化した場合、たとえ分類の見直しを要求したとしても、リースの分類は変わらない場合がある。

したがって、両審議会は、実務上、効果がほとんどないと見込まれるような要求事項の複雑性の追加には、便益がほとんどないであろうと判断した。

認識及び当初測定日

締結日からリースの開始日か

- BC128 2010年公開草案では、借手及び貸手はリース資産及びリース負債をリースの開始日に認識するが、当該資産及び負債の当初測定はリースの締結日現在で行うと提案していた。
- BC129 2010年公開草案へのコメント提出者は、おおむね開始日がリース資産及びリース負債を認識する適切な日付であることに同意した。大部分のリースについては、締結日と開始日の間の期間は比較的短い、一部のコメント提出者は、そうではない契約があると指摘した（例えば、リースの中には、原資産が建設される前に締結されるものがある）。その場合、この提案にいくつかの疑問点が生じた。
- (a) 企業は締結日と開始日の間の契約条件の変更をどのように会計処理すべきか。
- (b) 企業は、締結日と開始日の間の、貨幣の時間価値、指数の変動、原資産の公正価値の変動を会計処理すべきか。その場合、どのように処理すべきか。
- BC130 リースから生じる資産及び負債を開始日に認識することは、提案している使用权モデルと整合的である。当該モデルでは、借手は、原資産をリースの期間中に使用する権利を表す資産とリース料を支払う義務を表す負債を認識する。借手は、原資産の使用权について、開始日（すなわち、貸手が原資産を借手が使用するために利用可能とした日）までは、獲得及び支配をしていない。その日の前には、貸手はまだ契約に基づく履行をしていない。借手は、貸手が契約に基づく履行をした場合にリース料を支払うために待機する義務があるかもしれないが、原資産が借手の使用のために利用可能となる前に、借手がリース料を支払う義務を有する可能性は低い。同様に、貸手の観点からは、貸手は原資産の使用权を引き渡すために待機する義務を締結日から有しているかもしれないが、原資産が借手の使用のために利用可能となる前に、貸手がリース料を受け取る権利を有する可能性は低い。それでも、企業は開始日前に不利な契約の負債を有する可能性があり、これは他の不利な契約と整合的に会計処理すべきである。
- BC131 受け取ったフィードバックに基づき、両審議会は、当初測定日を開始日に変更して、企業がリース資産及びリース負債の当初認識と当初測定をその日現在で行うようにすることを決定した。両審議会は、リース資産及びリース負債の当初測定に関する意図は、その測定が取引の性質とリースの契約条件を反映することであったことに留意した。これには、企業が締結日において契約の中で合意した条件に注目することが必要となる。しかし、両審議会は、リース資産及びリース負債を開始日に認識する際に、企業が締結日と開始日との間の変動に係る利得又は損失を認識することは意図していなかった。
- BC132 この決定に至る際に、両審議会は、認識日を当初測定日と合わせることには次のような便益があることに留意した。

- (a) タイプ A のリースを有する貸手が認識すべき利得又は損失以外には、借手又は貸手によるリース資産及びリース負債の当初認識時に利得又は損失が生じるべきではないことが明確になる。
- (b) 締結日と開始日の間に、リースの契約条件の変更や、リース資産及びリース負債の測定に用いる仮定の変更をどのように会計処理すべきかに関する要求事項を追加する必要がなくなる（したがって、複雑性の低減となる可能性がある）。締結日後に生じたリースの変更があれば、資産及び負債を開始日に当初測定する際に考慮に入れる。
- (c) 企業が開始日前に生じた当初直接コストを資産計上することが明確になる。2010年公開草案へのコメント提出者の一部は、当初測定に関する従前の提案は、企業は締結日後に生じた当初直接コストを資産計上することが認められないことを示唆していると指摘していた。
- (d) 他の取引（例えば、企業結合や有形固定資産の取得）についての測定日との整合性が高まる。

BC133 当初認識日の提案の変更にかかわらず、両審議会は、一部のリースについては、リースの締結により生じる権利及び義務が重大である可能性があることに留意した。何も開示をしないと、財務諸表利用者は、開始日前の権利及び義務に関する情報が得られないことになる（企業に不利な契約の負債がないと仮定した場合）。したがって、本公開草案では、借手は締結日と開始日の間に重大な権利及び義務を生じさせたリースに関する情報を開示すべきだと提案している。それらの開示は、財務諸表利用者に、借手が将来の期間に資産又は負債を認識することになるリースに関して行われた重大な資金的コミットメントを伝えることになる。

測定：借手

リース負債及び使用権資産の測定基礎（第 38 項から第 53 項）

- BC134 両審議会は、リース負債及び使用権資産について原価測定基礎を提案し、原価をリース料総額の現在価値で測定することを決定した。両審議会の結論としては、これは他のアプローチと比較してコストを最小限にしつつ財務諸表利用者に最も有用な情報を提供することになる。
- BC135 両審議会は、リースの提案の中でリース負債及び使用権資産の当初測定及び事後測定を定めずに、現行の IFRS 又は US GAAP を参照すべきかどうかを検討した。両審議会は、このアプローチをいくつかの理由により棄却した。
- (a) 借手の会計処理が US GAAP と IFRS とで異なることになる。金融負債及び非金融資産についての現行の要求事項が US GAAP と IFRS とで異なるからである。
 - (b) このアプローチは、リース会計に構成要素アプローチを適用しないという両審議会の決定と整合しない。例えば、金融商品に関する現行の要求事項を適用すると、リースにおけるオプションの区分会計処理を要求することになる。

- (c) リースは、他の金融負債及び非金融資産と比較して独特の特徴を有していることが多いので、そうした独特の特徴を反映した会計処理とすべきである。
- (d) このアプローチは適用がより複雑となる（特に、リースにオプション、変動リース料、残価保証などの特徴が含まれている場合）。

リース負債の当初測定（第 38 項(a)及び第 39 項）

リース期間：リースを延長又は解約するオプション（第 25 項から第 27 項）

- BC136 リースは、リースを当初の解約不能期間を超えて延長したり、リース期間の終了前にリースを解約したりする権利を借手に与えていることが多い。オプションの契約条件に応じて、期間が 3 年で 2 年の延長オプションの付いたリースは、経済的に、3 年の解約不能リースと同様の場合もあれば、5 年の解約不能リースと同様の場合もある。しかし、オプション付きのリースは、オプションのないリースと正確に同じになることはない。
- BC137 借手と貸手がリースに存在するオプションを反映できる、いくつかの異なる方法がある。
- (a) **構成要素アプローチ**。リースの中のオプションをリースの独立の構成要素として認識し測定する。両審議会はリース会計の構成要素アプローチを棄却した。こうしたアプローチは、複雑となり、リース期間とオプションの行使との相互関係を無視することになり、また、オプションを信頼性をもって測定することが困難な場合があるため、適用が困難となる。
 - (b) **開示アプローチ**。企業はリース負債又はリース債権を解約不能期間について認識し、期間を延長するオプションの存在を開示する。適用が単純ではあるが、両審議会はこのアプローチを棄却した。財務諸表利用者に提供される情報の有用性が低くなるからである。リース資産及びリース負債の測定がオプションの存在（行使されることがほぼ確実なものを含む）を無視することになるため、リースから生じる資産及び負債を誤って表示する可能性がある。
 - (c) **測定アプローチ**。リースの中のオプションを特定の方法を用いてリース資産及びリース負債の測定に含める。その方法として、例えば、次のものが考えられる。
 - (i) 確率加重測定方式（リース資産及びリース負債の測定に、可能性のあるリース期間のそれぞれの確率を反映する）
 - (ii) 確率閾値方式（オプションの行使が所定の閾値（例えば、合理的に確実、ほぼ確実、行使の可能性の方が高い）を満たす場合に、企業がオプション期間をリース期間に含める）
 - (iii) 経済インセンティブ方式（企業がオプションを行使する経済的インセンティブを有している場合に、オプション期間をリース期間に含める）。
- BC138 ディスカッション・ペーパー及び 2010 年公開草案では、リース期間を「最も可能性の高い」測定アプローチに基づいて決定することを提案していた。すなわち、リース期間は生じる可能性の方が高い最長の考え得る期間となる。これは、リー

ス期間は期間がどうなるのかについての企業の合理的な予想を反映すべきだと考えたからである。また、2010年公開草案では、各報告日において、借手又は貸手はどの結果が最も発生する可能性が高いのかについての見直しを、認識しているリース負債又はリース債権について前報告期間以降に重大な変化があったことを示す新たな事実又は状況に基づいて行うべきだと提案していた。

- BC139 ディスカッション・ペーパー及び2010年公開草案へのコメント提出者の多くは、この提案に反対した。
- (a) 一部の人は、リース料総額の現在価値を最も可能性の高いリース期間に基づいて決定した場合、両審議会それぞれの概念フレームワークにおける負債又は資産の定義を満たさない負債（借手について）及び資産（貸手について）を認識する結果となるおそれがあると述べた。これは、当初の解約不能期間を超える期間については、借手がオプションを行使するまでは、借手はリース料を支払う義務がなく、貸手はリース料を受け取る権利がないからである。
 - (b) 一部の人は次の理由で反対した。このアプローチは、期間が5年の解約不能リースと、期間が3年で行使される可能性の高い2年の延長オプションの付いたリースとを区別しないことになる。彼らの考えでは、借手（及び貸手）の経済的立場は、有しているのが期間5年の解約不能リースである場合には、期間3年で行使される可能性もされない可能性もある延長オプションの付いたリースの場合とは異なるものであり、その相違をリース資産及びリース負債の測定に反映すべきである。
 - (c) 一部の人は、企業が延長オプションをリース資産及びリース負債の測定に含める閾値を高めることを提案した。彼らが提案した閾値は、「合理的に保証された」（現行のUS GAAPで使用）、「合理的に確実」（現行のIFRSで使用）、「ほぼ確実」（より高い閾値であり、リース資産及びリース負債の測定に契約上の最低限のリース料のみを含めることにほぼ等しくなる）などであった。
 - (d) また、オプションをリース資産及びリース負債の測定に含めるのは、リースに企業がオプションを行使する経済的インセンティブが含まれている場合のみとすることを提案した人々もいた。
 - (e) 作成者の大半は、リース期間を開始日に決定するだけでなく各報告期間においてリース期間を見直すことのコストと複雑性を強調した。作成者は、この主張を2010年に提案を討議するために開催されたワークショップでも繰り返した。

- BC140 再検討の結果、両審議会は、リース期間は期間がどうなるのかについての企業の合理的な予想を反映すべきであることを確認した。しかし、受け取ったフィードバックに基づき、提案を変更して、リース期間の合理的な予想の基礎を、借手が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していることと結び付けるようにした。両審議会は、「重大な経済的インセンティブ」の概念は、現行のUS GAAP及びIFRSでの「合理的に保証された」及び「合理的に確実」の概念（両審議会の理解では、これらは実務上うまく機能している）と類似の閾値を提供するものとなると考えている。しかし、オプション期間をリース期間に含めるためには、借手に重大な**経済的**インセンティブがあることが必要となる。行使の予想

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

だけ（行使の経済的インセンティブがない）では、十分ではない。両審議会は、経済的インセンティブを要求する方が、経営者の見積り又は意図だけにに基づく閾値よりも客観的であるため、容易に適用できる閾値が提供されると判断した。

BC141 両審議会は、企業が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ことに基づいてオプション期間をリース期間に含めることにより、他のアプローチは困難で適用にコストが掛かるといった懸念への対応となると考えている。

BC142 両審議会は、リース期間を開始日時時点で決定する際に、どの要因を考慮すべきなのかを検討した。両審議会の結論としては、開始日において、企業は、リースを延長する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しているのかどうかを評価する際に、すべての関連性のある要因（契約、資産、企業及び市場に基づく要因）を考慮に入れるべきである。これは、要因の多くが相互に関連していて、どれか 1 つの要因を単独で考慮することを企業に要求するのは困難であり非論理的でもあるからである。リース期間を見直す際に考慮すべき要因は、BC168 項から BC172 項で論じている。

BC143 両審議会は、リースを延長するオプションとリースを解約するオプションを同じ方法で会計処理すべきだという結論も下した。したがって、借手がリースを解約できるようになった後の期間に行われることとなる支払は、借手がリースを解約するオプションを行使しない重大な経済的インセンティブを有している場合に、リース資産及びリース負債の測定に含める。

割引率（第 38 項(a)）

BC144 ディスカッション・ペーパーでは、借手のリース負債を算定するために使用する割引率は、借手の追加借入利率とすべきだと提案していた。言い換えると、借手の信用度、リース期間の長さ、提供される保証の内容と質、取引が行われる経済環境を考慮に入れた利率である。

BC145 理論上、リースの計算利率は、借手の追加借入利率と同様となるはずである。しかし、リースの計算利率は、リースの終了時における原資産の残存価値についての借手の見積りと貸手の見積りとの相違の影響を受け、また、貸手のみが知っている税金その他の要因の影響を受ける可能性がある。このため、借手は、一部のリースについてリースの計算利率の算定が困難となる場合がある（特に、リースの終了時における原資産の残存価値が重大なリースの場合）。

BC146 ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者の一部は、リースの計算利率は、算定が比較的容易であり、取引に固有であるという利点があるとコメントした。さらに、一部のコメント提出者は、リース負債について借手の追加借入利率を使用することは、必ずしも複雑性の低減とはならないと述べた。追加借入利率は、借手の信用度を原資産が提供する保証とともに反映すべきものだからである。保証の程度は、原資産の公正価値に応じて、リースごと、期間ごとに異なる可能性がある。また、追加借入利率は、リース期間が長いと、容易に入手できない場合もある。

BC147 両審議会は、リースの計算利率が一部の状況では容易に算定できるという点でコメント提出者に同意した。しかし、リースの計算利率を借手が算定するのが困難な場合がある。したがって、本公開草案では、2010 年公開草案と同様に、借

手は、貸手が借手に課す利率（リースの計算利率であることが多い）が容易に算定できる場合には、それを用いてリース負債を割り引くべきだと提案している。貸手が借手に課す利率が容易に算定できない場合には、借手は追加借入利率を使用することになる。

リース料

変動リース料（第 39 項(b)及び第 39 項(c)）

- BC148 資産の使用権に対するリース料の一部又は全部が変動である場合がある。その変動可能性は、リース料が次のものに連動することにより生じる可能性がある。
- (a) 外部の市場金利又は指数の値の変動による価格変動。例えば、リース料がベンチマーク金利や消費者物価指数の変動について調整される場合がある。
 - (b) 原資産から得られる借手の業績。例えば、小口の不動産のリースで、リース料を当該不動産から行われた売上の所定の割合に基づいて定める場合がある。
 - (c) 原資産の使用。例えば、自動車リースで、借手が所定の走行距離を超えた場合には追加のリース料を借手に要求する場合がある。
- BC149 将来の業績又は資産の使用に連動した変動リース料が負債の定義に該当するのかどうかについて、さまざまな見解がある。一部の人々の考えでは、変動リース料を借手が支払う義務及び貸手が受け取る権利は、当該支払を要求する将来の事象が生じる（すなわち、原資産が使用されるか又は売上が行われる）までは存在しない。したがって、一部の人々の考えでは、企業は業績又は使用に連動した変動リース料については開示を行うのみとすべきであり、当該支払をリース資産及びリース負債の測定に含めるべきではない。
- BC150 しかし、変動リース料を借手が支払う義務及び貸手が受け取る権利は、リース契約により開始日時点で存在すると考える人々もいる。したがって、彼らの考えでは、すべての変動リース料は、借手にとっての負債及び貸手にとっての資産の定義に該当する。不確定なのは、負債又は資産の金額であって、負債又は資産の存在ではない。したがって、一部の人々は、借手及び貸手は変動リース料を見積って、当該見積りをリース資産及びリース負債の測定に含めることを提案している。
- BC151 2010 年公開草案では、確率加重見積りアプローチを提案していた。これは借手及び貸手が変動リース料の見積りを開始日時点のリース資産及びリース負債の測定に含めるものである。当該公開草案では、リース負債の測定に重大な変動があった場合に、見積りの見直しをすることも要求していた。当該公開草案へのコメント提出者の多くは、こうした提案に反対した。作成者は、このアプローチは適用のためのコストが極めて高い（特に、借手の業績又は原資産の使用に連動した支払のある長期のリースについて）と述べ、ワークショップでその理由を示した。彼らは、業績又は使用に基づく変動リース料を含んだ契約をしばしば締結する理由は、将来の業績又は使用に関する不確実性によるものだと指摘した。すなわち、彼らは原資産の使用から生じる経済的便益に関する不確実性のリスクを貸手と分担したいと考えている。このため、借手が変動リース料を信頼性をもって見積ることは困難であることが多い。同様に、貸手が資産の使用に対する支配をほとんど又は全く有していない場合には、貸手が将来の資産からの業績又は資産の使用

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

を見積ることは困難であることが多い。したがって、コメント提出者（一部の財務諸表利用者を含む）は、リース資産及びリース負債の測定に含まれることとなる情報の信頼性を疑問視した。

- BC152** このフィードバックに基づき、両審議会は、すべての変動リース料を見積って測定することのコストと複雑性は便益を上回ることにより同意した。したがって、本公開草案では、変動リース料のうち実質的に固定支払であるもの又は指数若しくは率に応じて決まるものだけを、リース資産及びリース負債の測定に含めることを提案している。一部の審議会メンバーにとっては、将来の業績又は使用に連動した変動リース料に関する決定は、単にコストと便益の理由で行われたものである。すなわち、彼らの考えでは、すべての変動リース料は資産（貸手にとって）又は負債（借手にとって）の定義を満たす。しかし、それらの審議会メンバーは、そうした提案のコストが便益を上回るという 2010 年公開草案に対するコメントに納得した。特に、当該提案から生じる測定に関して提起された信頼性の懸念によるものである。他の審議会メンバーは、将来の業績又は使用に連動した変動リース料は、当該業績又は使用が発生するまでは、資産（貸手にとって）又は負債（借手にとって）の定義を満たさないと考えている。彼らは、当該支払は借手が避けることのできるものと考えており、したがって、借手は当該支払を行う現在の義務を有していないと判断することになる。さらに、将来の業績又は使用に連動した変動リース料は、借手と貸手が当該資産の使用から得られる将来の利益を共有できる手段と見ることができるとしている。したがって、当該変動リース料は、リース資産及びリース負債の測定に含めないこととなる。
- BC153** 両審議会は、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測定に含めることを決定した。当該支払は避けられないものであるため、経済的に固定リース料と区別できないからである。両審議会は、これを原則としてとどめるべきか追加的な要求事項を設けるべきかを議論した。両審議会の結論としては、原則で十分であり、考えるシナリオのリストは、すべての状況を網羅することにはならず、不要だとした。しかし、両審議会は、原則の適用に役立つため、実質的な固定リース料と考えられる形態の支払のいくつかの例を含めることを決定した。
- BC154** 同様の理由で、両審議会は、指数又は率に応じて決まる変動リース料をリース資産及びリース負債の測定に含めることを決定した。それらの支払は、避けられないものであるため、資産（貸手にとって）又は負債（借手にとって）の定義を満たす（すなわち、借手は当該リース料を支払う現在の義務、貸手は受け取る現在の権利を有する）。したがって、不確実性が存在するとしても、当該支払から生じる資産又は負債の測定に関してであり、当該資産又は負債の存在に関してではない。
- BC155** 両審議会の考えでは、原則的に、指数又は率がリース資産及び負債の測定に与える影響を算定するために、予測技法を使用すべきである。しかし、指数又は率の予測には、企業が容易に入手できないマクロ経済情報が必要となる場合があり、また、予測が信頼できない場合が多い。両審議会の考えでは、こうした予測を用いて得られる追加的な情報の有用性は、それを得るためのコストを正当化するものとならない。2010 年公開草案では、リース資産及び負債を測定する際に、先渡レートが容易に利用可能であれば使用することを提案していた。しかし、コメン

ト提出者は、これは先渡レートを使用する企業と使用しない企業との比較可能性を低下させることになり、レートが「容易に利用可能」かどうかの判定には判断を要するとコメントした。したがって、両審議会は、指数又は率に応じて決まる支払を、開始日時点で存在する指数又は率を使用して決定するよう企業に要求することを決定した。指数又は率に応じて決まる変動リース料の事後測定は、BC173項から BC175 項で論じている。

残価保証 (第 39 項(d))

- BC156 2010 年公開草案では、借手は残価保証に基づいて貸手に支払うべき金額を見積り、当該金額をリース料として会計処理すべきであると提案していた。コメント提出者の多くは当該提案を支持し、残価保証に基づいて支払うべき金額は、無条件であり負債の定義を満たすので、リース資産及びリース負債の定義に含めるべきであると述べた。
- BC157 同様に、本公開草案では、借手は残価保証に基づいて見込まれる支払額をリース負債（及び使用権資産）の測定に含めるべきだと提案している。両審議会の考えでは、残価保証に基づいて行われる支払は、負債の定義を満たし、かつ、使用権資産の取得原価の一部であるため、リース負債及び使用権資産の一部として認識し測定すべきである。これは、当該支払を借手が避けることはできないからである。借手は、原資産の市場価格が特定の方向に動いた場合には貸手に支払うという無条件の義務を有している。したがって、不確実性は借手が義務を有しているかどうかに関するものではない。むしろ、借手が支払わなければならない金額に関するものであり、これは原資産の市場価格の動きに基づいて変わってくる可能性がある。その点で、残価保証は、借手にとっては指数又は率に応じて決まる変動リース料と類似している。
- BC158 両審議会は、借手は残価保証を別個に会計処理すべきかどうかを検討した。原資産の価値に連動するものであり、デリバティブの定義に該当する可能性があるからである。しかし、両審議会は、残価保証はリースの他の契約条件と相互関連していることが多いため、こうした保証を別個に認識することは誤解を招く可能性があり、コストが高くなる可能性もあると考えている。この考えは、リース会計に構成要素アプローチを採用しないという両審議会の決定とも整合する。

原資産を購入するオプション (第 39 項(e))

- BC159 両審議会は、購入オプションが次のようなものなのかどうかを検討した。
- (a) 究極的な更新オプションであり、したがって、リースを延長又は解約する他のオプションと同様に会計処理すべきである。このアプローチでは、購入オプションの行使価格を、オプション期間中のリース料を含めるのと同様の方法で、リース料総額の算定に含めることになる。
- (b) リースの解約の手段であり、行使された場合にのみ原資産の売却又は購入として会計処理すべきである。このアプローチでは、購入オプションの価格をリース料総額の算定から除外することになる。
- BC160 2010 年公開草案では、購入オプションをリースを解約する手段と見て、購入オプションの価格はリース料ではないと提案していた。コメント提出者からは、購入

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

オプションは行使した場合にだけ会計処理するという提案に賛否両論があった。一部のコメント提出者は提案に同意したが、購入オプションの会計処理はリースの延長又は解約のオプションの会計処理と整合させるべきだという提案もあった。

- BC161 再検討の結果、両審議会は、購入オプションはリースを延長するオプションと同じ方法で会計処理すべきだと決定した（すなわち、購入オプションの行使価格は、借手が当該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している場合には、リース資産及びリース負債の測定に含めることになる）。これは、両審議会が購入オプションをリースを延長する究極的なオプションと見ているからである。リースを原資産の残りの経済的耐用年数の全部に延長するオプションを有している借手は、原資産購入オプションを有する借手と同様の立場にある。したがって、両審議会は、それら2つのオプションを同じ方法で会計処理すべきだと決定した。

使用権資産の当初測定（第38項(b)及び第40項）

- BC162 2010年公開草案と同様、本公開草案では、借手は使用権資産を取得原価（リース料総額の現在価値）で測定すべきだと提案している。
- BC163 両審議会は、借手は使用権資産の当初測定を公正価値で行うべきかどうかを検討した。原資産の使用から得られる経済的便益に関する目的適合性のより高い情報を提供する可能性があるからである。しかし、使用権資産を取得原価で当初測定することは、多くの他の非金融資産の測定と整合的である（IAS第16号「有形固定資産」及びトピック360「有形固定資産」並びにIAS第38号「無形資産」及びトピック350「無形資産——のれん及びその他」の範囲に含まれる資産など）。使用権資産を原資産と同様の基礎で測定することにより、リース資産と所有資産との整合性が高まり、財務諸表利用者に提供される情報が改善されることになる。さらに、使用権資産を取得原価で当初測定する方が、公正価値測定よりも、複雑性が低く、企業が適用するコストが低い。使用権資産には活発な市場は稀にしかないからである。多くのリースについては、原価測定基礎は、開始日時点の使用権資産の公正価値の合理的な近似ともなる。

当初直接コスト（第40項(c)）

- BC164 借手の当初直接コストは、契約の交渉及び締結に直接起因するコストのうち、リースを締結しなければ発生しなかったであろうコストである。本公開草案では、借手は当該コストを使用権資産の帳簿価額に加算することにより資産計上すべきだと提案している。当初直接コストの資産化は、他の非金融資産（例えば、有形固定資産及び無形資産）の取得に関連したコストの取扱いと整合的である。リース資産と所有資産の会計処理整合性を維持することにより、比較可能性が増大し、より適切な情報が財務諸表利用者に提供される。
- BC165 両審議会は、借手に発生した当初直接コストをリースから生じた資産及び負債に開始日時点で配分すべきかどうかを検討した。しかし、両審議会は、こうしたアプローチは、企業が適用するのにコストが掛かる可能性がある一方で、財務諸表利用者にとっての追加的な便益はほとんどないと判断した。

リース負債の事後測定（第41項(a)及び第42項から第46項）

- BC166 2010年公開草案と同様、本基準案では、借手はリース負債を他の類似した金融負債と同様に償却原価ベースで測定すべきだと提案している。すなわち、リース負債の帳簿価額は、每期、リース負債に係る割引の巻戻し及びリース料の支払を反映するように調整される。
- BC167 両審議会は、リース負債を当初認識後に公正価値で測定することを借手に要求したり許容したりすることは提案しなかった。それは次のような結果となるからである。
- (a) 多くの他の非デリバティブ金融負債の事後測定と整合せず、財務諸表利用者にとっての比較可能性を低下させる。
 - (b) 原価ベースのアプローチよりも複雑で企業の適用のコストが高くなる。現在の期待キャッシュ・フローと現在の金利の両方の使用を要するからである。
 - (c) リースから生じる資産及び負債の当初測定は公正価値とすべきではないという提案と整合しない。

オプションの見直し（第44項(a)及び第44項(b)）

- BC168 原則的に、両審議会の考えでは、財務諸表利用者は、企業がオプションを定期的に見直した場合の方が目的適合性の高い情報を得る。見直しは現在の経済状況を反映するものであり、当初認識時に設定したリース期間をリース全体にわたって使用することは誤解を招く可能性があるからである。
- BC169 しかし、各報告期間に見直しを要求すると、多くのリースを有する企業にとってコストが掛かる。この懸念に対処するため、2010年公開草案では、企業にリース期間の見直しを要求するのは、リース資産又はリース負債に重大な変動があったことを示す事実又は状況の変化があった場合だけとすると提案していた。
- BC170 2010年公開草案へのコメント提出者は、こうした見直しに関連するコストに関して懸念を示した。彼らは、どのような場合に変動が重大かを解釈するのは困難となる可能性がある」と指摘した。多くの人々は、この提案を、オプションの見直しを避けるためには、リース資産又はリース負債の重大な変動を示すような事実及び状況の変化がなかったことを証明することを企業に要求するものと解釈した。どの変化も重大ではないと証明するためのコストは、オプションを各報告日に見直す場合と同じくらい高くなる可能性がある。
- BC171 本公開草案では、借手が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場合又はもはや有さない場合にだけ、オプションの見直しを企業に要求している。「重大な経済的インセンティブ」という閾値は、2010年公開草案で提案していた「生じる可能性の方が高い」という閾値よりも高いので、企業は、オプションに関する変化の結果としてリース資産及びリース負債の再測定を要求されることが比較的少なくなり、見直しに係るコストが低減する。さらに、両審議会は、市場の状況の変化（例えば、オプションがイン・ザ・マネー又はアウト・オブ・ザ・マネーに動いたこと）だけでは見直しの契機とはしないと決定した。市場価格が上昇又は下落するごとにリース期間の頻繁な変更が生じる可能性に関する懸念によるものである。両審議会は、こうした結果は会計処理の無用な複雑性とコストを増大させ、財務諸表利用者への有用な情報の提供とはならないと判断した。

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

BC172 企業は他のほとんどの負債の変動を純損益に認識するが、本公開草案では、借手は、使用権資産の帳簿価額を、リース期間又は購入オプションの見直しから生じた関連するリース負債の測定の変動を反映するように修正すべきだと提案している。その理由は、(a) リース期間の変更又は購入オプションの見直しは、原資産の使用権のうち借手が取得した部分が多いのか少ないのかに関する借手の予想を反映するものであり、(b) 両審議会の考えでは、当該修正は資産の合計コストを正確に測定するために行われるものだからである。

指数又は率に応じて決まる変動リース料の見直し（第 44 項(d)）

BC173 BC154 項に、指数又は率に応じて決まる変動リース料をリース資産及び負債の測定に含めることを借手と貸手の両方に要求した両審議会の論拠を示している。

BC174 2010 年公開草案と同様、本公開草案では、企業は、変動リース料の算定に用いる指数又は率の変動を反映するように、リース資産及びリース負債の測定を見直すべきだと提案している。両審議会の考えでは、見直しは、報告日時点での借手のリース負債に関して財務諸表利用者に目的適合性のある情報を提供するために必要である。例えば、指数又は率の変化についてリース負債の見直しをしないと、20 年の不動産リース（リース料が物価指数に連動している）に係るリース負債の測定が、リース期間全体を通じての当該リースに係る企業の将来のキャッシュ・フローについて財務諸表利用者に有用な情報を提供しない可能性がある。

BC175 2010 年公開草案からのフィードバックの一部は、見直しを行うことのコストに関する懸念を示し、財務諸表利用者の便益が作成者にとってのコストを上回るのかどうかを疑問視していた。例えば、一部のコメント提出者は、借手が純損益に認識するリース関連の費用が、借手が指数又は率の変動についてリース負債を再測定するかどうかに関係なく、ほぼ同じとなると指摘した。しかし、両審議会は、本公開草案では変動リース料の測定に関する提案に重大な変更を行っており、提案のコストと複雑性が低減すると見込まれることに留意した。これは BC148 項から BC155 項に記載したとおりである（例えば、企業は指数又は率以外に応じて決まる変動リース料について測定（又は再測定）を要求されない）。したがって、リース負債の再測定に係るコストは、2010 年公開草案の提案で生じたであろうコストよりも低くなっているはずである。

残価保証の見直し（第 44 項(c)）

BC176 両審議会は、借手は残価保証に基づいて支払が見込まれる金額を見直すべきだと決定した。当該金額は、現在の経済状況を反映し、財務諸表利用者に目的適合性のより高い情報を提供するからである。

BC177 残価保証に基づいて支払が見込まれる金額の増加又は減少は、リース期間終了時の原資産の予想される価値の減少又は増加により生じる可能性がある。したがって、こうした増減について使用権資産の帳簿価額を修正することは直感に反するという見方もあるかもしれない。しかし、両審議会の考えでは、残価保証に基づいて支払が見込まれる金額の変動は、使用権資産の帳簿価額の変動であり、残価保証に基づいて支払が見込まれる金額を使用権資産の当初測定の一部として含めることと整合的である。両審議会は、借手が使用権資産の減損を検討するという要求事項案により、リースから生じる資産が過大表示されないことが確保される

ことに留意した。

割引率の見直し（第 45 項）

- BC178 2010 年公開草案では、借手も貸手も、リース料の割引に使用する率を変更しないことを提案していた。ただし、変動リース料を参照金利を用いて算定している場合に、参照金利の変動を反映するときは例外としていた。
- BC179 2010 年公開草案へのコメント提出者からは、この提案について賛否両論があった。
- (a) 一部の人は、割引率の見直しをしないことに同意した。これは金融商品における償却原価の会計処理及び収益認識の要求事項と整合的となる。また、多くの人が、割引率を見直すことを要求した場合に加わるコストと複雑性について懸念を示した。
 - (b) 他方、割引率を見直さないことを疑問視した人々もいた。彼らは、この提案は、割引率の修正を要求している他の IFRS 又は US GAAP の要求事項（年金、保険、廃棄負債及び資産除去債務など）と不整合であると指摘した。また、企業が取引の経済的実態の変化を適切に反映することを妨げるおそれもあるとした。
 - (c) 財務諸表利用者は、一般的に見直しを支持している。財務情報が経済状況についての経営者の直近の評価及び約束したキャッシュ・フローへの影響を反映することを確保するためである。
- BC180 両審議会は、大半の場合には、企業はリース期間中に割引率を見直すべきではないと決定した。これは償却原価の会計処理とおおむね整合的である。割引率の見直しを要求している他の基準では、その理由は通常、割引率が関係する負債が現在測定ベースで測定されているからである。
- BC181 それでも、両審議会の考えでは、企業が割引率を見直すべきいくつかの状況がある。例えば、リース期間の変更や、借手が使用権資産を購入する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しているかどうかの評価の変化があった場合である。両審議会の考えでは、こうした状況では、リースの経済的実態が変化しており、その変化を割引率に反映すべきである。例えば、企業が以前にリースを残り期間が 5 年という前提で会計処理していて、その残り期間が 10 年に変化した場合には、リース資産及びリース負債の測定に含めたリース料の変動と整合させるために割引率を見直すことが適切である。しかし、両審議会は、こうした割引率の変更を要求するのは、企業が開始日時点で割引率を決定する際に契約のオプション性を考慮に入れていなかった場合だけにすることを決定した。割引率がすでに企業がリースを延長若しくは解約するオプション又は原資産を購入するオプションを有していることを反映している場合には、割引率を見直す必要はない。

外国為替

- BC182 2010 年公開草案では、企業が外貨建のリース負債（借手にとっての）及びリース債権（貸手にとっての）に係る為替差額の影響をどのように会計処理すべきかに関する具体的な要求事項を示していなかった。借手のリース負債及び貸手のリース債権は、貨幣性項目であり、外貨建である場合には各報告期間の末日現在の為

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

替レートを用いて再測定することが要求される。

- BC183 一部のコメント提出者は、企業は為替差額をすべて使用権資産の帳簿価額の修正として認識すべきだと提案した。このアプローチは、換算調整を、リース負債の当初測定に基づいて当初測定された使用権資産の取得原価の訂正又は更新として扱うことになる。当該コメント提出者の考えでは、外貨建のリース料は、実質的に別の形態の変動リース料であり、指数を用いて算定される変動リース料と同様に会計処理すべきである。当該コメント提出者は、借手のリース負債に係る為替差額を純損益に認識することにより生じる純損益の変動性の結果として、有用な情報が提供されるのかどうか疑問視した（純損益の変動性が生じる可能性があるのは、外貨建のリース負債は各報告期間の末日現在の為替レートを反映するように再測定する一方、非貨幣性資産である使用権資産の帳簿価額は為替レートの変動を反映する再測定をしないからである）。
- BC184 両審議会は、外貨建のリース負債（借手にとっての）及びリース債権（貸手にとっての）に係る為替差損益は、純損益に認識すべきだと決定した。これは、このアプローチが為替差額に関する現行の要求事項と整合的だからである。両審議会の考えでは、為替レートの事後の変動は非貨幣性項目の原価に影響させるべきではないので、こうした変動を使用権資産の再測定に含めることは不適切である。このアプローチでは、為替差損益の認識により純損益の変動性が生じる可能性があるが、当該変動は為替差損益として独立して開示されることになる。したがって、当該損益が為替レートの変動のみから生じていることは財務諸表利用者にとって明らかとなる。両審議会の結論は外国為替に関する現行の要求事項と整合的であるため、両審議会は、本公開草案に具体的な要求事項を含めることは不要であると判断した。

使用権資産の事後測定（第 41 項(b)及び第 47 項から第 53 項）

- BC185 本公開草案では、開始日後に、借手は使用権資産を取得原価から償却累計額及び減損累計額を控除した金額で測定すべきだと提案している。タイプ A のリースについては、借手は各期間の償却を、償却原価で測定される非金融資産についての現行の IFRS 及び US GAAP と整合的に決定することになる。タイプ B のリースについては、借手は各期間の償却を、毎期のリースのコスト（定額ベースで認識される）とリース負債に係る割引の毎期の巻戻しとの差額として算定することになる。このアプローチは、2010 年公開草案での提案が借手の純損益に与える影響に関して提起された懸念の結果である。BC29 項から BC63 項に、借手の会計処理モデルに関して受け取ったフィードバックの詳細な議論と、借手の使用権資産の事後測定に関する両審議会の提案の根拠を記載している。状況によっては、リースのコストが、他の IFRS 又は US GAAP に従って、他の資産（棚卸資産など）の取得又は建設の原価の一部として資産化され、その後に当該資産が処分又は消費された時に損益計算書に認識される場合がある。本公開草案では、リース費用ではなくリースのコストの認識に言及している。資産の取得又は建設の原価の一部として資産化されるリースのコストは、純損益及びその他の包括利益計算書においてリース費用として認識されないからである。
- BC186 両審議会は、借手が使用権資産を当初測定後に公正価値で測定することを提案しなかった。それは次のようになるからである。

- (a) 多くの他の非金融資産の事後測定と不整合である。
- (b) 原価ベースのアプローチよりも複雑で企業の適用のコストが高くなる。現在の期待キャッシュ・フローと現在の金利の両方の使用を要するからである。使用権資産の活発な市場は稀にしかなく、これは複雑性を増すことになる。
- (c) リースから生じる資産及び負債の当初測定は公正価値とすべきではないという提案と整合しない。

使用権資産の減損（第 51 項）

- BC187 2010 年公開草案と同様、本公開草案では、企業は、IAS 第 36 号「資産の減損」及びトピック 350 における減損の要求事項を適用すると提案している。
- BC188 2010 年公開草案へのコメント提出者は、この提案におおむね同意した。両審議会は、このアプローチでは、IFRS と US GAAP での減損に関する要求事項に相違があるため、IFRS と US GAAP での使用権資産の測定が相違する結果となる可能性があることを承知している。両審議会の考えでは、企業が所有している資産とリースしている資産との間の比較可能性を高めることの財務諸表利用者への便益の方が、この短所を上回る。さらに、企業が使用権資産について他の非金融資産とは異なる減損モデルを適用することは困難となる可能性がある。特に、企業が資産グループ（リース資産と所有資産の両方で構成される）を一緒にして減損を検討することを要求される場合である。

使用権資産の公正価値測定（第 52 項及び第 53 項）

- BC189 IFRS では、有形固定資産などの非金融資産の再評価を認めており、また、投資不動産を公正価値で測定することも認めている。US GAAP では、有形固定資産の再評価や投資不動産の公正価値測定を認めていない。両審議会の考えでは、使用権資産の測定を所有資産の測定と同じ基礎で行うことを企業に認めるべきである。したがって、本公開草案では次のことを提案している。
- (a) IFRS を適用している借手は、使用権資産を再評価する選択肢及び投資不動産の定義に該当する使用権資産を公正価値で測定する選択肢を有する。
 - (b) US GAAP を適用する借手には、使用権資産の再評価を認めない。

表示：借手（第 54 項から第 57 項）

財政状態計算書（第 54 項から第 55 項）

- BC190 両審議会は、使用権資産を財政状態計算書にどのように表示すべきかを議論した。
- BC191 両審議会は、リース資産と所有資産を同様の方法で表示することにより、原資産の機能に関して財務諸表利用者には有用な情報が提供されると判断した。この表示が有用なのは、借手が所有資産とリース資産を同じ目的で保有して、所有資産とリース資産の使用から同様の経済的便益を得ていることが多いからである。
- BC192 しかし、両審議会は、使用権資産と所有資産の間には相違があり、財務諸表利用者はそれぞれの帳簿価額を別々に知りたい可能性があることに留意した。例え

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

ば、使用権資産は次のように見られる可能性がある。(a) 使用権資産には残存資産リスクが含まれていないので、所有資産よりもリスクが低い、あるいは(b) 借手はリース期間の終了時に使用権資産の入替えが必要となる場合があるが、代替となるリースについて有利な料率を確保できないおそれがあるので、所有資産よりもリスクが高い。したがって、財政状態計算書又は注記のいずれかで、本公開草案では、借手は使用権資産の帳簿価額に関する情報を所有資産と区別して提供すべきだと提案している。

- BC193 同様に、本公開草案では、借手はリース負債の帳簿価額を、財政状態計算書又は注記のいずれかで、他の金融負債と区別して表示すべきだと提案している。両審議会の考えでは、リース負債は負債の独特のクラスであり、対応する資産と結び付いて、オプションや変動リース料のような、他の負債とは異なる特性を有している場合がある。したがって、リース負債に関する情報の開示は、財務諸表利用者に、企業がリース契約をどの程度使用しているのかを理解するために重要な情報を提供し、リース負債と使用権資産との間の関係を明らかにする。
- BC194 両審議会は、タイプ A のリースから生じた使用権資産の表示又は開示を、タイプ B のリースから生じた使用権資産と区別して、財政状態計算書又は注記で行うよう要求することも決定した。両審議会は、区別した表示又は開示が有用であると判断した。それらの資産は開始日後に異なる方法で測定されるからである。
- BC195 同様に、両審議会は、タイプ A のリースから生じたリース負債の表示又は開示を、タイプ B のリースから生じたリース負債と区別して行うよう要求することを決定した。すべてのリース負債は同じ方法で測定されるが、区別した表示又は開示は、純損益及びその他の包括利益計算書に認識されるリース費用に関連している負債残高を利用者が理解するのに役立つ。

純損益及びその他の包括利益計算書（第 56 項）

- BC196 本公開草案では、タイプ B のリースについて、借手は使用権資産の償却とリース負債に係る割引の巻戻しを合算した単一のリース費用を認識すべきだと提案している。このコストは、純損益及びその他の包括利益計算書において単一の金額として表示されることになる。両審議会の考えでは、借手が原資産の重大ではないとは言えない部分を消費するとは見込まれない場合には、単一のリース費用を表示する方が、償却と割引の巻戻しを区別して表示するよりも、有用な情報を提供する。これは、こうしたリースについては、借手は原資産を使用するために支払をしており、原資産そのものの重大な部分を取得するわけではないからである。したがって、使用のための支払は 1 つの金額として表示され、定額ベースで認識される（借手の会計処理モデルについての両審議会の決定に関するさらに詳細な情報については、BC29 項から BC63 項参照）。
- BC197 これと対照的に、タイプ A のリースについては、借手は使用権資産の償却とリース負債に係る割引の巻戻し（利息として表示）を、他の IFRS 又は US GAAP に従って別々の表示科目で表示すべきである。借手が原資産の重大ではないとは言えない部分を消費すると見込まれる場合には、借手は実質的に、原資産のうち消費すると見込まれる部分を取得する。したがって、両審議会の結論としては、借手は、使用権資産の償却を他の類似の費用（例えば、有形固定資産の減価償却）

と同じ表示科目に表示し、リース負債に係る利息を他の金融負債に係る利息と同じ表示科目に表示することにより、より有用な情報を提供することになる。

キャッシュ・フロー計算書（第 57 項）

- BC198 キャッシュ・フロー計算書におけるキャッシュ・アウトフローの表示に関する提案は、リースから生じた費用の純損益及びその他の包括利益計算書での表示と関連している。両審議会の考えでは、支払を純損益及びその他の包括利益計算書とキャッシュ・フロー計算書とで別の方法で表示することは誤解を招くものとなる。
- BC199 したがって、本公開草案では、借手はリース負債の元本部分の現金返済をキャッシュ・フロー計算書において財務活動として分類すべきだと提案している。利息に関して支払った現金は、キャッシュ・フロー計算書に関する現行の要求事項に従って分類すべきであり、それはこの点では IFRS と US GAAP とで同じではない。このアプローチは、タイプ A のリースについて支払った利息と他の金融負債について支払った利息との間の比較可能性を提供する。
- BC200 さらに、両審議会は、タイプ B のリースから生じたキャッシュ・フロー及びリース負債に含まれない変動リース料は、営業活動に分類すべきだと決定した。対応するリース費用が純損益において財務費用の上の表示科目に表示されるからである。

開示：借手（第 58 項から第 67 項）

- BC201 リースについての開示を決定する際に、両審議会は次のことを考慮した。
- (a) IAS 第 17 号及びトピック 840 における現行の要求事項
 - (b) IFRS 第 7 号「金融商品：開示」（IAS 第 17 号は、借手が IFRS 第 7 号の開示要求に従うよう要求している）
- BC202 開示目的を選択する際に、両審議会は、他の関連するプロジェクトにおける作業を考慮した。その結果、両審議会は、リースに関する開示は、財務諸表利用者が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評価するのを可能にするようなものとすべきだと提案している。

期首残高と期末残高の調整表（第 61 項から第 64 項）

- BC203 本公開草案では、借手がリース負債の期首残高と期末残高の調整表を示すべきだと提案している。この調整表は財務諸表利用者に報告期間中の当該負債の変動に関する情報を伝えるものだからである。利用者は、こうした調整表により彼らの分析に有用な情報が得られると述べてきた。
- BC204 2010 年公開草案では、リース負債の期首残高と期末残高の調整表を原資産の種類ごとに示すべきだと提案していた。多くのコメント提出者が、この提案にコストと便益の理由で反対した。こうしたコメントに対応して、両審議会は、リース負債の調整表を原資産の種類別に要求する提案はしていない。当該負債の性質は、関連する原資産の性質に応じて異なるわけではないからである。
- BC205 IASB の公開草案では、借手が使用権資産の期首残高と期末残高の調整表を示すこ

とも提案している。IAS 第 16 号では、有形固定資産について同様の情報を要求している。ここでも、財務諸表利用者はこうした調整表により彼らの分析に有用な情報が得られると述べてきた。IASB の考えでは、使用権資産の調整表を原資産の種類ごとに示すことにより、使用権資産の変動に関して、所有資産に関して提供される情報と同等の情報が提供されることになる。

BC206 FASB の公開草案では、使用権資産について同様の要求を設けていない。US GAAP には有形固定資産についてこうした情報を示すという要求はなく、また、FASB の考えでは、この情報の便益で提供のコストが正当化されないからである。

満期分析（第 67 項）

BC207 本公開草案では、借手がリース負債に含まれている契約上のリース料の満期分析を開示すべきだと提案している。財務諸表利用者が流動性リスクの内容と程度を理解し評価するのを助けるためである。借手は、最低限、報告日後最初の 5 年間の各年度について期限が到来する金額を、残りの各年度についての合計額とともに開示すべきである。こうした満期分析は、トピック 840 で要求している満期分析と同様であり、IAS 第 17 号で要求している満期分析よりも若干詳細である。この提案では、借手がリース負債の満期を他の金融負債（企業が適切な満期区分を決定する自由裁量を有する）と異なる形で開示する結果となる可能性がある。しかし、両審議会に伝えられている情報では、リース料の満期に関して現在提供されている詳細は財務諸表利用者にとって有用であり、リースに関する満期分析の比較可能性の方が、リース負債と他の金融負債の開示の比較可能性よりも重要である。

BC208 FASB は、リースも含んだ契約の非リース（例えば、サービス）構成部分の満期分析の開示を要求することを決定した。これにより、企業が約束している将来キャッシュ・フローに関する情報が、リースを含んだ契約から生じる将来の支払の合計額に基づいて提供されることになる。例えば、企業が今後 5 年間に毎月 CU100（リースについて CU70、非リース構成部分について CU30）を支払う無条件の義務を有している場合には、FASB の考えでは、当該支払のすべての満期分析を提供する方が、各月 CU70 のリース料だけに関する満期分析を示すよりも有用である。

BC209 IASB は、非リース構成部分の満期分析の開示は提案しないと決定した。IASB の結論としては、財務諸表利用者は、コミットメントが何に関するものなのかに関係なく、企業の契約上のコミットメントの満期に関する情報を有用と考えるであろう。しかし、IASB は、サービスに関する契約上のコミットメントの開示を、当該サービスがリースを含んだ契約に組み込まれている場合にだけ要求することは、誤解を招く可能性があることに留意した。他の契約の一部として提供されるサービスに関する同様の契約上のコミットメントは開示されない。

その他の開示

BC210 両審議会は、次のような考え得る開示も議論したが、要求はしないと決定した。これらの開示を提供するコストが便益を上回ると考えるからである。

(a) リース負債の計算に用いた割引率（又は割引率の範囲若しくは加重平均）

- (b) リース負債の公正価値（開示を要求すると、両審議会が当該負債の公正価値での測定を要求しないことにより避けようと意図していたコストと複雑性が再び持ち込まれることになるため）
- (c) 借手が原資産を購入するオプションの存在及び主要な契約条件
- (d) 使用権資産の一部として資産化した当初直接コストの金額
- (e) 移行時にはリースではなくなっている契約に関する情報
- (f) さまざまなリース費用の内訳及び対応するキャッシュ・フローの開示

測定：貸手——タイプ A のリース

リース債権の当初測定（第 69 項(a)及び第 70 項）

BC211 両審議会は、貸手はリース債権の当初測定を、借手がリース負債を測定する方法と整合的に、将来のリース料総額の現在価値で行うべきだと決定した。2010 年公開草案へのコメント提出者は、このアプローチをおおむね支持した。

リース期間：リースを延長又は解約するオプション（第 25 項から第 27 項）

BC212 両審議会は、貸手はリース期間の決定を借手と同じ方法で行うべきだと決定した。オプションの行使の可能性の評価は借手の方が貸手よりも容易であろう（延長又は解約の決定は借手が行うので）が、両審議会は、この点で借手と貸手とで異なる要求事項を提案すると提案が複雑になると判断した。さらに、2010 年公開草案でのリース期間についての提案に寄せられたフィードバックは、借手と貸手の両方について同様であった。リース期間に関する両審議会の決定の理由は、BC136 項から BC143 項に示している。

割引率（第 69 項(a)）

BC213 両審議会は、貸手が適用する割引率は、リースの計算利率、借手の追加借入利率、又は貸手がリースの計算利率を決定できない場合には別の率、のいずれにすべきかを検討した。両審議会は貸手に借手の追加借入利率の使用を要求することは棄却した。その理由は、場合によっては、認識するリース債権と残存資産の合計が、開始日現在の原資産の既知の公正価値よりも高くなる可能性を生じる結果となるからである。それでも、貸手は、借手に課す利率を決定する際に、借手の追加借入利率を考慮する可能性が高い。

BC214 両審議会の考えでは、リースの計算利率（すなわち、リース料総額の現在価値にリース期間終了時の原資産の予想残存価値の現在価値を加えた額が、原資産の公正価値と等しくなる率）が、通常はタイプ A のリースに使用するのに最も適切な率である。リースの計算利率の使用は、タイプ A のリースについての貸手の会計の処理アプローチ（各リースについてリース債権と残存資産を別個に認識することを貸手に要求する）と整合的である。しかし、リースの計算利率が常に利用可能なわけではない可能性がある。例えば、これは一部の不動産リースに当てはまる可能性がある。不動産リースの中でタイプ A のリースに分類される可能性の高いものは比較的少ないが、他のタイプ A のリースの中にも貸手がリースの

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

計算利率を計算することが可能でないかもしれないものがある。

- BC215 したがって、両審議会は、貸手がリース料総額を割り引く際に、貸手が借手に課す利率を使用するという要求を維持した。この率は、リースの計算利率、又は、例えば、不動産リースについては不動産の利回りである可能性がある。しかし、2010年公開草案へのコメント提出者から示された質問に対応して、両審議会は、貸手はリースの計算利率が利用可能な場合には常にその率を使用すべきであることを明確にすることを決定した。

リース料

変動リース料 (第70項(b)及び第70項(c))

- BC216 両審議会は、貸手は、どの変動リース料をリース債権の測定に含めるべきかを決定する際に、借手がリース負債を測定する場合と同じ要求事項を適用すべきだと決定した。したがって、貸手がリース債権の測定に含めることになるのは、変動リース料のうち指数若しくは率に応じて決まるもの又は実質的な固定支払であるものだけである。将来に支払われる変動リース料の見積りは、個々の状況において、貸手の方が借手より容易な場合も困難な場合もあるが、両審議会は、変動リース料について借手と貸手とで異なる会計処理を提案することは提案を複雑にすると判断した。すなわち、変動リース料が借手では負債となるのに貸手では資産にならなくなる場合や、その逆となるような場合に、その理由を理解するのは困難であろう。さらに、変動リース料についての2010年公開草案での提案に寄せられたフィードバックは、借手と貸手の両方について同様であった。変動リース料に関する両審議会の決定の理由は、BC148項からBC155項に示している。

残価保証 (第70項(d)及び第85項)

- BC217 2010年公開草案では、残価保証を、保証者が借手である場合には変動リース料と考えていた。したがって、当該公開草案では、貸手は借手からの残価保証を他の変動リース料と同様の方法で会計処理すべきだと提案していた。すなわち、受け取るべき金額の見積りをリース債権の測定に含めるとしていた。2010年公開草案では、第三者が提供する残価保証の会計処理を扱っていなかった。借手と貸手との間のリース契約の一部を構成するものではないためである。したがって、当該提案では、貸手が当該保証を金融商品の要求事項に従って別個に会計処理し、デリバティブとして扱うことを要求される可能性があった。
- BC218 2010年公開草案へのコメント提出者は、借手が提供する残価保証についてだけ要求事項を設けるという両審議会の提案に反対した。多くの人々は、経済的に同様の残価保証が、単に保証契約の相手方が異なるというだけの理由で異なる方法で会計処理されるとすると、財務諸表利用者の誤解を招くことになると考えた。コメント提出者は、現行のリースの要求事項では、相手方を問わず、すべての残価保証の会計処理を扱っていると指摘した。
- BC219 この懸念に対応して、本公開草案では、借手以外の者が提供する保証も含めて、すべての残価保証の会計処理を扱っている。
- BC220 貸手が残価保証をどのように会計処理すべきかを検討した際に、両審議会は、まず固定リース料と実質的に同等な残価保証を識別した。貸手が、所定の金額とり

ース期間終了時の原資産の市場価値との差額を相手方（こうした状況では通常は借手であろう）と授受する契約を結ぶ場合には、その所定の金額は、経済的には、一部のリースの特徴である「バルーン」リース料と同じである。したがって、両審議会は、残価保証と呼ばれることの多いこうした支払は、他の固定リース料と同様に会計処理すべきだと決定した。

- BC221 他のすべての残価保証はリース債権の測定から除外することとなる。それらの残価保証は、貸手が残存資産の減損を検討する際に考慮される。両審議会は、このアプローチはタイプ A のリースの貸手の会計処理のアプローチと整合的であることに留意した。そのアプローチによれば、貸手は、原資産が売却されるか又はリース期間終了時に再リースされるまで、残存資産に係るいかなる利益も認識すべきでない。残存資産はリースの締結時には売却されていないからである。同様に、貸手が原資産の市場価値の下落に対する防御を提供する保証を得るが、貸手が価値上昇の可能性に対するエクスポージャーは保持する場合には、貸手は、原資産を売却したとした場合又はもっと長期にわたりリースしたとした場合と同じ経済的狀態にはない。したがって、保証契約の締結時に、貸手は残存資産を売却してはいない。むしろ、貸手は残存資産から得るキャッシュ・フローに関して、より多くの保証を得ているのであり、これは残存資産が減損しているのかどうかの評価には関連性があるが、リース債権の一部ではない。両審議会は、貸手が保証を得た時点で残存資産に関して利益を認識すること（残価保証をリース債権の一部として含めた場合に生じる可能性がある）は不適切であると判断した。この決定に至る際に、両審議会は、残価保証の見積りをリース債権の測定に含めるとした場合には、原資産の価値の下落により貸手が利得を認識する結果となる可能性があり、これは直感に反し誤解を招くことになることにも留意した。

- BC222 両審議会は、残価保証をリースとは別個に会計処理することも検討したが、棄却した。両審議会は、残価保証はリース料と非常に相互関連がある（特に保証者が借手である場合）ため、こうした保証を別個に認識することは誤解を招くおそれがあることに留意した。

原資産を購入するオプション（第 70 項(e)）

- BC223 両審議会は、貸手は、借手に与えている原資産購入オプションを、借手が当該オプションを会計処理する際に適用するのと同じ要求事項を適用して会計処理すべきだと提案している。原資産購入オプションに関する両審議会の決定の理由は、BC159 項から BC161 項に示している。

当初直接コスト（第 69 項(a)）

- BC224 本公開草案では、貸手は当初直接コストを開始日に資産計上すべきだと提案しており、これは 2010 年公開草案での提案と整合的である。このアプローチは、類似した金融資産に関するコストの会計処理や、借手について提案している当初直接コストの会計処理と整合的である。
- BC225 しかし、この決定に至る際に、両審議会は、貸手が借手に課す利率の計算には当初直接コストを含めるべきではないことに留意した。含めると、当該コストがリース債権の当初測定に二度反映される結果となる可能性があるからである。

残存資産の当初測定（第 69 項(b)及び第 71 項から第 75 項）

- BC226 貸手がリース債権及び残存資産を開始日に認識する際に、両審議会は、貸手は残存資産の当初測定を現在測定ベース（すなわち、リース終了時の見積残存価値の現在価値）で行うべきか原価ベース（すなわち、原資産の従前の帳簿価額の配分）で行うべきかを検討した。それら 2 つの測定基礎の間の差異は、原資産の帳簿価額が開始日直前の公正価値と異なる場合に生じる。2010 年公開草案における認識中止アプローチでは、残存資産を原価ベースで測定すべきだと提案していた。
- BC227 残存資産を現在測定ベースで測定するという提案は、両審議会がリースの締結を原資産の売却と同等と考えていると示唆することになる可能性がある。その理由は、このアプローチでは、原資産の帳簿価額が公正価値よりも低い場合には、貸手は開始日にリース債権と残存資産の両方に関する利益を認識することとなり、これは貸手が原資産を売却したとした場合に認識される利益と同じ（又は非常に類似したもの）となるからである。
- BC228 こうしたアプローチは、多くの設備及び輸送機器の貸手がリースの価格付けの方法をより正確に反映する利点がある。こうしたリースでは、多くの貸手が契約の価格を、リース期間終了時の原資産の残存価値を見積り、原資産への投資に対して達成すべき所定のリターンに織り込んで設定しているからである。毎期のリース料はそれらのインプットと開始日現在の原資産の公正価値の関数であり、市場の制約を受ける。残存資産の測定を現在測定ベースで行うと、残存資産についてのより適切な情報が財務諸表利用者に提供される可能性もある。多くのリースについて、残存資産が公正価値に近い金額で測定されることになるからである。
- BC229 しかし、両審議会は、貸手は残存資産を原価ベースで測定すべきだと決定した。両審議会は、リースの締結は原資産の売却と同等ではない（特にリースが原資産の耐用年数のうちの短期間に係るものである場合）と結論を下した。開始日に、貸手は使用权資産を借手に移転するのであり、当該使用权資産に係る利益を認識することが適切である。しかし、残存資産が売却されるか又はリース期間終了時に再リースされる前に残存資産に係る利益を認識することは不適切である。両審議会は、残存資産を現在測定ベースで測定することで生じるおそれのあるストラクチャリング（取引形態の操作）の機会についても懸念した。例えば、貸手が数か月だけリースの契約を行い、原資産に係る利益の全額を開始日に認識することについて懸念した。

リース債権の事後測定（第 76 項(b)及び第 78 項から第 81 項）

- BC230 2010 年公開草案と同様、本公開草案では、貸手はリース債権を当初測定後は償却原価ベースで測定すべきだと提案している。この測定基礎は、現行の金融商品の要求事項の範囲に含まれる他の金融資産に適用される測定基礎と類似しているが、正確に同じではない。例えば、リースの提案による変動リース料の測定と、同様の要素が金融商品の要求事項に従って償却原価で測定する金融商品について測定される方法には、若干の相違がある。それでも、このアプローチは、リース債権を他の類似の債権に適用されるのと同様の基礎で会計処理する結果となる。2010 年公開草案へのコメント提出者は、このアプローチをおおむね支持した。

リース債権の売却

- BC231 両審議会は、売却（又は証券化）目的で保有するリース債権を公正価値で測定すべきかどうかを検討した。こうした債権の公正価値測定は、売却の目的で保有される金融資産の測定に関する現行の金融商品の要求事項における原則と整合する。公正価値測定により、売却時の利得又は損失の認識（譲渡が公正価値で行われたと仮定した場合）が排除される。譲渡される資産が売却直前に公正価値で認識されることになるからである。
- BC232 しかし、両審議会は、貸手が売却目的で保有するリース債権を公正価値で測定することを要求も許容もしないと決定した。これは次の理由による。
- (a) 本公開草案の中にリース債権について2つの測定基礎が存在することとなり、複雑性が増大し比較可能性が低下する。
 - (b) 測定の要求事項は、貸手に公正価値での測定を要求するのが、当該リース債権の譲渡する部分だけなのか、当該リース債権に含まれるキャッシュ・フローの全部（リースの提案に従って認識の要件を満たす変動リース料及びオプションに関するものも含む）なのかを明示することが必要となる。これが関連性を有するのは、例えば、リースが延長オプションを含んでいて、当該オプションを行使する重大な経済的インセンティブがあるが、売却されるキャッシュ・フローはリースの解約不能期間中に受け取るリース料だけである場合である。その場合、リース債権の一部（すなわち、延長期間中に受け取るべきリース料）は売却目的保有ではない。両方の代替案（すなわち、公正価値で測定するのは、リース債権全体なのか、譲渡する部分だけなのか）とも、この状況では複雑となる。リース債権のうち譲渡する部分だけを公正価値で測定するとすれば、リース債権を同じ債権について2つの異なる測定基礎のある2つの部分に分解することが必要となる。これに代えて、リース債権の全部を公正価値で測定するとすれば、貸手が売却目的保有ではないリース料総額を公正価値で測定する結果となり、リース料総額の測定に関する両審議会の他の決定と不整合となる。
 - (c) 公正価値の要求が「売却目的保有」の要求である場合は、IFRS第9号における現行の金融商品の要求事項又はFASBの金融商品会計に関するプロジェクトにおける要求事項案と完全には整合しないこととなる。
 - (d) 異なる測定基礎をリース債権の異なる部分に適用することは、ストラクチャリング（取引形態の操作）の機会を生じることになる可能性もある。
- BC233 両審議会はその後、金融商品基準における認識の中止の要求事項をリース債権に適用できるのか、それともリース債権に特有の提案を開発することが必要となるのかを検討した。
- BC234 両審議会は、貸手はIAS第39号若しくはIFRS第9号、又はトピック860「譲渡及びサービシング」における認識の中止の要求事項をリース債権に適用すべきだと結論を下した。リース債権について認識の中止の要求事項を開発することは、提案の複雑性を増すとともに、リース債権と他の類似の金融資産との間の比較可能性を低下させることになる。両審議会は、金融商品のガイダンスにおける認識の中止の要求事項が不適切となるようなリース債権の特有の要素を識別できな

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

った。具体的には、IAS 第 39 号、IFRS 第 9 号及びトピック 860 は、より大きな金融資産の一部のみの売却を扱った要求事項を含んでいる。

リース債権の減損（第 84 項）

- BC235 2010 年公開草案と同様、本公開草案では、貸手はリース債権の減損の検討を、IFRS 及び US GAAP の中の金融資産に関するそれぞれの減損モデルに従って行うべきだと提案している。
- BC236 リース債権は、IAS 第 39 号における金融資産の定義及びトピック 310「債権」における貸付金の定義に該当する。両審議会は、リース債権を償却原価ベースで事後測定し、金融資産の減損モデルに従って減損の検討を行えば、リース債権が他の金融商品（特に他の類似の債権）と同様の基礎で測定されることに留意した。リース債権の減損の提案について 2010 年公開草案にコメントを寄せた少数のコメント提出者は、リース債権の減損テストを行う際に金融資産の減損モデルを使用することをおおむね支持した。
- BC237 両審議会は、リース債権に関する減損の要求事項を本公開草案に含めることを検討した。こうしたアプローチの利点は、IFRS 及び US GAAP による作成者が、リース債権の事後測定を同じ要求事項を用いて行うことになり、IFRS と US GAAP に従った貸手の会計処理の適用の首尾一貫性が高まることである。しかし、両審議会はともに金融商品に関する新しい減損モデルを開発中で、特に当該モデルがリース債権にどのように適用されるのかを扱っている。減損の要求事項を本公開草案に含めてしまうと、リース債権に適用される減損モデルと他のすべての金融資産について開発中の減損モデルとの間に相違が生じる可能性が高く、それは不適切だと両審議会は考える。
- BC238 減損プロジェクトの一環として、両審議会は開発中の新しい減損モデルがどのようにリース債権に適用されるのかを議論した。両審議会は、リースのプロジェクトで行った暫定的決定によれば、リース債権は、償却原価で測定する金融資産と同様ではあるが同じではない方法で測定されることになり、これには実効金利法の適用における相違が含まれることに留意した。リースに含まれるキャッシュ・フローには、変動リース料のように、償却原価で測定する他の金融資産にはない特徴も含まれている場合がある。
- BC239 一部のリース債権の測定は、償却原価で測定する他の金融資産と異なるが、両審議会は、これは異なる減損モデルを適用する理由にはならないと判断した。両審議会の考えでは、下記に該当する限り、同じ減損モデルをリース債権に適用することができる。
- (a) 減損を検討するキャッシュ・フローが、リース債権の測定に含めたキャッシュ・フローと整合的である。
 - (b) 予想キャッシュ不足額を割り引くのに用いる率が、減損モデルで提案されている率と整合的である。
- BC240 したがって、両審議会は、新しい減損モデルを当該モデルが完成した時点でリース債権に適用すべきだと提案している。IASB は、減損プロジェクトの一環として、貸手は、リース債権についての減損評価引当金を測定する際に、完全な減損モデ

ルと単純化したアプローチ（貸手がリース債権に関して全期間の予想信用損失を認識することを常に要求することになる）のいずれかを使用することが認められると決定した。FASB が提案している減損モデルでは、貸手がリース債権に関してすべての予想損失を測定することを常に要求することになる。追加的な情報は、IASB の公開草案「金融商品：予想信用損失」及び FASB 会計基準更新書案「金融商品—信用損失」（サブトピック 825-15）の結論の根拠の中で入手できる。

オプションの見直し（第 79 項(a)及び第 79 項(b)）

BC241 本公開草案では、企業がオプションを見直すのは、借手が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している（又は有していない）かどうかに変化があった場合のみとすると提案している。その決定の理由は、BC168 項から BC172 項に示している。

BC242 両審議会は、貸手は、リース債権及び残存資産の帳簿価額をオプションの見直しから生じる変動について修正して、リース債権及び残存資産の帳簿価額が、譲渡されたもの（リース債権）と保持したもの（残存資産）の価値の比率を、リース期間又は購入オプションの改訂後の評価に基づいて反映するようにすべきだと提案している。例えば、リース期間が増大して原資産の経済的耐用年数のほぼ全部を占めるようになった場合には、リース債権の帳簿価額をオプション期間におけるリース料を含めるように増額することになる。同時に、残存資産を減額して、残存資産の帳簿価額（すなわち、新たなリース期間の終了時の原資産）が小さいと見込まれるようになった（残存資産が新たなリース期間の終了時に何らかの価値を有すると見込まれると仮定した場合）ことを反映する。同様に、リース期間が短縮された場合には、リース債権の帳簿価額は減額し、残存資産は、リースが当初の想定よりも早く満了すると見込まれるようになったことを反映するために増額する。

指数又は率に応じて決まる変動リース料の見直し（第 79 項(c)）

BC243 指数又は率に応じて決まる変動リース料の変動は、貸手が資産の使用権を借手に移転することに対して受け取ると見込まれる対価の合計額の変動を表す。したがって、本公開草案では、貸手は各期間においてこうした変動についてリース債権を再測定すべきだと提案している。貸手は、使用権資産に対して受け取る対価の変動を純損益に認識すべきである。開始日時点の対価の取扱いと整合させるためである。両審議会は、残存資産の帳簿価額を、指数又は率に応じて決まる変動リース料の変動から生じるリース債権の変動について修正することを検討したが、棄却した。これは、こうした変動は原資産に対する貸手の残りの権利の変動を表すものではないからである。当該変動は、借手にすでに移転された使用権資産に関するものであり、したがって、純損益に認識すべきである。

割引率の見直し（第 80 項から第 81 項）

BC244 本公開草案では、借手と貸手が両方とも限定的な状況において割引率を見直すべきだと提案している。例えば、リース期間、購入オプションの会計処理、あるいは参照金利に変化があった場合である。この決定の理由は、BC178 項から BC181 項に示している。

残存資産の事後測定（第 76 項(b)、第 82 項から第 83 項及び第 85 項）**残存資産の測定に組み込まれた割引の巻戻し**

- BC245 BC229 項から BC229 項で述べたとおり、2010 年公開草案と同様、本公開草案では、貸手は残存資産の当初測定を、原資産の従前の帳簿価額の配分として行うべきだと提案している（すなわち、リース期間終了時の原資産の見積残存価値の現在価値〔総額での残存資産〕から残存資産に係る未稼得利益を控除した額）。
- BC246 2010 年公開草案では、減損以外については、貸手はリース期間中に残存資産を再測定しないと提案していた。2010 年公開草案へのコメント提出者の多くは、当該提案に同意しなかった。彼らは、残存資産の当初測定に組み込まれた貨幣の時間価値（又は割引）の巻戻しを禁止すると、多くのリースの価格付けが行われる方法が反映されず、したがって、それらの取引の経済的実態が反映されなくなると指摘した。その場合、貸手が残存資産をリース期間中は不自然に低い金額で測定して、その後、原資産がリース期間終了時に売却された場合に不自然に大きな利得を認識する結果となる。
- BC247 そうしたコメントに対応して、本公開草案では、貸手は総額での残存資産の当初測定に組み込まれていた割引をリース期間にわたり巻き戻して、割引の巻戻しを金利収益として認識すべきだと提案している。これは、認識される金額がリースから生じたものだからである。それらはリース料の一部であり、貸手がリース期間中に残存資産に課した利息を表す。したがって、両審議会の考えでは、この提案により、タイプ A のリースが通常どのように価格付けされるのか及び貸手がリース期間全体にわたり稼得するリターンをより適切に反映する会計処理となる。
- BC248 タイプ A のリースでは、貸手は、原資産のうち借手が消費すると見込まれる部分に対する投資を回収するために借手に請求するだけでなく、リース期間にわたる原資産全体の使用についても借手に請求する。これは、貸手は原資産をリースの対象としている間は、借手から受け取る以外には、原資産から経済的便益を生み出すことができないからである。したがって、貸手は、リース期間中に原資産全体（残存資産を含む）への投資に対するリターンを獲得しなければならず、そのリターンを借手に請求するリース料に含めると見込まれる。リース債権及び残存資産に適用される割引率（通常は、リースの計算利率）も、この論拠と整合的な方法で計算されることになる。
- BC249 この決定に至る際に、両審議会は、残存資産について提案している測定基礎は、原価で測定する他の非金融資産に通常適用される測定基礎とは異なることに留意した。すなわち、企業は通常、非金融商品を原価ベースで測定する場合に、非金融資産の事後測定を貨幣の時間価値について修正しない。しかし、このアプローチは、IAS 第 17 号におけるファイナンス・リース又はトピック 840 における販売型リースに対する正味投資額に組み込まれた残存資産に適用される会計処理と同様である。両審議会は、残存資産の性質及びその当初測定が、他の非金融資産とは若干異なることに留意した。貸手は、経済的便益を原資産全体（残存資産を含む）から、リースの価格付けを行う方法により得るのであり、リース期間の終了時までには、当該資産からの他の経済的便益へのアクセスができない。したがって、リース期間中にリースから得られる経済的便益を認識することが適切である。

BC250 両審議会は、貸手がリース債権と残存資産に異なる割引率を適用すべきかどうかを検討した。これは、リース債権に関連したリスクの性質（主に借手に関連した信用リスク）が、残存資産に関連したリスクの性質（主に原資産に関連した資産リスク）とは異なるからである。しかし、両審議会が得た情報では、タイプ A のリースの多くの貸手が、借手に課す利率を、リース債権と残存資産の両方に関連したリスクを考慮して、混合した率として決定している。両方の資産を適用する際に同じ率を適用する方が、適用がより単純にもなる。したがって、両審議会は、貸手は、リース債権と残存価値の両方の測定の際に、貸手が借手に課す利率を適用すべきだと決定した。

指数又は率以外に応じて決まる変動リース料で貸手が借手に課す利率の決定に反映されたもの

BC251 借手に課す利率を決定する際に、貸手はリースの契約条件を考慮に入れる必要がある。リースが変動リース料を含んでいる場合には、おそらくその予想を含める。そうした変動リース料が、指数又は率に応じて決まるものでなく、実質的な固定支払でもない場合（例えば、支払が資産の使用に基づいて変わる場合）には、貸手は当該支払をリース債権の測定に含めない。変動リース料をリース債権の測定から除外して、割引率の決定に反映することは、残存資産の当初測定の一部が、リース期間中に受け取るべき変動リース料に関するものであることを意味する（すなわち、総額での残存資産が、リース資産終了時の原資産の予想残存価値の現在価値を表すだけでなく、リース期間中に予想される変動リース料の現在価値も表す）。この状況でリース期間中に残存資産の帳簿価額に何も修正を加えないとすると、貸手がリース期間にわたり認識する利益が過大表示されることになり、残存資産が減損している可能性がある。

BC252 両審議会は、この問題を扱うための 3 つの方法を検討した。第 1 のアプローチは、貸手が受け取ると見込まれる金額の信頼性のある見積りを行うことができる場合には、貸手が変動リース料の予想をリース債権の測定に含めることを認めるものである。これは 2010 年公開草案が認識中止アプローチにおいて提案していたものである。しかし、両審議会はこのアプローチを棄却した。変動リース料に関する両審議会の決定や、変動リース料を借手の負債及び貸手の債権に含めることに関して寄せられた全般的なフィードバック（BC148 項から BC155 項に記載）と矛盾することになるからである。また、変動リース料を会計処理する際の貸手同士と比較可能性の欠如を生じることにもなる。

BC253 第 2 のアプローチは、貸手が借手に課す利率を決定する際に、指標又は率以外に応じて決まる変動リース料を常に除外するよう貸手に要求することである。しかし、両審議会はこのアプローチを棄却した。計算される利率が、貸手が借手に課す利率ではなくなるからである。また、このアプローチでは、変動リース料の比率が重大なリースにおいて直感に反する結果を生じるおそれもある。

BC254 第 3 のアプローチは、両審議会が選択したものであり、貸手が借手に課す利率がリース債権に含まれていない変動リース料の予想を反映している場合には、貸手はリース期間中に残存資産の帳簿価額の一部の認識の中止を行うよう要求するものである。認識の中止をした金額は、各期間に費用として認識されることになり、これは変動リース料を受け取るごとに認識される収益に関連したコストを表

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

す。貸手が使用する割引率がすでに変動リース料の予想を反映しているため、両審議会は、貸手は残存資産に対する修正を変動リース料の予想に基づいて計算すべきだと決定した。

- BC255 このアプローチを厳格に適用するには、貸手は変動リース料の予想を各報告期間の末日時点で更新して、残存資産に対して行うべき修正を再計算することが必要となる。しかし、両審議会はこうしたアプローチを提案していない。極端に複雑となる一方で、おそらく便益は乏しいからである。
- BC256 両審議会は、貸手にこの状況で残存資産の帳簿価額の修正を行うことを要求すべきかどうかをコストと便益の観点からも検討した。適用すべき会計処理は複雑に見えるが、貸手が帳簿価額の修正を要求されるのは、変動リース料が貸手が借手に課す利率の決定に反映されている場合だけである。タイプ A のリースについて得た情報によると、これは頻繁に生じるものではないと予想される。さらに、この会計処理を適用するために必要となる情報は、貸手がリースの価格付けと割引率の決定の際に使用する情報と変わらない。行うべき修正も開始日に決定され、リース期間中の見直しの要求はない。したがって、こうした提案の適用に関連する追加的なコストはほとんど生じないはずである。

残存資産の減損（第 85 項）

- BC257 本公開草案では、貸手は現行の非金融資産の減損の要求事項を残存資産に適用すべきだと提案している。残存資産は非金融資産であり、その価値は原資産の価値に直接連動している。したがって、残存資産の減損は、非金融資産である原資産の価値の下落により通常は生じることになる。減損の兆候は通常は残存資産と原資産とで同じであるので、両審議会は、残存資産と原資産の両方に同じ減損モデルを適用することが適切だという結論を下した。
- BC258 貸手が残価保証を受けている場合には、金融資産についての減損モデルの方が、非金融資産についての減損モデルよりも適切だという主張も考えられる。これは、貸手が晒されるのは保証者の信用リスクであり、原資産の価値の下落に関連したリスクに直接には晒されないからである。
- BC259 しかし、両審議会は、減損モデルの本質は、金融資産に関するものであれ非金融資産に関するものであれ、企業が資産の帳簿価額と受け取ると見込まれる将来キャッシュ・フローとを比較することであることを留意した。したがって、貸手が適用するのが金融資産と非金融資産のいずれの減損モデルであろうと、資産の減損テストを行う際に、貸手は、残存資産に関して受け取ると見込まれるすべてのキャッシュ・フローを考慮することになり、これには保証者から受け取るものも含まれる。減損モデル間の主要な差異は、減損の兆候に関連するものである。すなわち、貸手が残存資産の減損テストを行うことを要求させる要因である。貸手が残価保証を有している場合に、当該保証が関連性を有するのは、原資産の予想される市場価値が所定の金額を下回る場合である。したがって、貸手は保証者の信用リスクに晒されるが、そのエクスポージャーが減損の観点から関連性を有することになるのは、原資産の価値が下落した場合だけである。したがって、両審議会の結論としては、非金融資産の減損モデルに含まれている減損の兆候（資産の価値の下落に言及している）は、貸手が残価保証を有している場合にも適切である。

BC260 両審議会は、残存資産について US GAAP と IFRS の両方で同じとなる単一の減損モデルを開発し、適用することを検討した。しかし、BC188 項に示した理由により、両審議会は、US GAAP 及び IFRS における現行の減損の要求事項を参照することを決定した。

残存資産の再評価 (IASB のみ)

BC261 IASB は、残存資産の再評価を認めるべきかどうかを検討したが、認めることを棄却した。残存資産を開始日に現在測定ベースで測定すること（及びそれにより残存資産に係る利益を認識すること）を禁止する決定と不整合となるからである。また、貸手が残存資産の測定に組み込まれた割引の巻戻しをリース期間にわたり金利収益として認識することを要求する決定とも不整合となる。IASB は、貸手が残存資産を公正価値で測定して公正価値の変動をその他の包括利益の一部として認識することを選択するのかどうかも疑問視した。こうしたアプローチは、リースから稼得される収益の一部が純損益に決して認識されなくなる結果となる。

BC262 この決定は、おそらく IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号の要求事項と不整合と見られる可能性がある。しかし、前述のとおり、IASB の考えでは、残存資産の性質は他の非金融資産の性質とは異なっており、それは残存資産を IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号の範囲に含まれる資産とは異なる基礎で測定するという提案に反映されている。

リース期間の終了時又はリースの解約時の原資産の測定 (第 86 項から第 87 項)

BC263 本公開草案では、原資産がリース期間の終了前に貸手に返還される場合（例えば、リースの早期解約による）には、貸手は返還された資産の測定を、当該日現在のリース債権（貸手からの受取が依然として見込まれる金額を控除）と残存資産の帳簿価額を合算することにより行うべきだと提案している。

BC264 貸手は、リース債権と残存資産とでは特徴や性格が異なるため別々に認識するが、これらの資産は両方とも同一の原資産に関するものである。このため、両審議会は、リース債権と残存資産を合算して「リース資産」として表示することを提案している (BC268 項に記載)。この論拠と整合的に、両審議会は、借手がリース期間の終了前に原資産を返還する場合には、貸手は返還された資産をそれら 2 つの資産（すなわち、リース債権と残存資産）の分類変更として会計処理する。この決定に至る際に、両審議会は、リース債権は原資産が貸手に返還される直前に減損の検討を行うことになり、このアプローチはその減損の検討が行われる方法と整合的であることに留意した。しかし、両審議会は、貸手がリースに関連して受け取ると見込まれる金額を引き続き認識することを決定した。したがって、貸手は返還された資産の当初測定を、リース債権（減損後）と残存資産の帳簿価額から、貸手が受け取ると見込まれる金額（貸手が引き続き債権として認識する）を除いた金額で行うことになる。

BC265 両審議会は、返還された資産の測定について他の 2 つの代替案を検討した。

(a) **公正価値**——貸手は、リース債権及び純額の残存資産の認識の中止を行い、返還された資産を公正価値で認識する。

(b) **遡及的な測定**——貸手は、改訂後のリースの計算利率（短縮後のリース期

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

間に実際に稼得した利率)を、リースが早期解約された時点での返還された資産の公正価値に基づいて計算する。このアプローチによると、貸手は、改訂後のインプットを使用して、仮に貸手が当該リースが早期解約されることを開始日時点で知っていたとした場合に開始日に計算されたであろう残存資産に係る繰延利益を計算することになる。

BC266 両審議会は、次の理由で公正価値を棄却した。

- (a) 残存資産に係る未稼得利益を、資産の返還時に、当該資産の他者への売却又は再リースの前に認識する結果となる。BC226 項から BC229 項で説明したとおり、両審議会は、貸手は残存資産に係る利益を当該資産が売却又は再リースされるまでは認識すべきでないとして決定した。公正価値アプローチを適用すると、この要求と不整合となる。
- (b) 稀ではあるが、貸手が原資産の再所有により利得を認識する結果となる可能性がある。両審議会は、大部分の人々が不都合な状況と見るであろうこと（すなわち、リースがリース期間の終了前に解約されたこと）の結果として、貸手が利得を認識することは直感に反することに留意した。

BC267 両審議会は、次の理由で遡及的な測定を棄却した。

- (a) このアプローチは適用が複雑となる。貸手が開始日時点でリースが早期解約されることを知っていたかのように取引を再計算するには、事後的判断の使用が必要となる。
- (b) この測定技法は、貸手が返還された資産の認識の直前にリース債権の減損を検討する方法と整合しない。
- (c) 稀ではあるが、資産の公正価値がリース期間にわたり増加した状況では、貸手が原資産の再所有により正味の利得を認識する結果となる可能性がある。

表示：貸手——タイプ A のリース（第 88 項から第 92 項）

財政状態計算書（第 88 項から第 89 項）

BC268 本公開草案では、貸手はリース資産（すなわち、リース債権と残存資産の帳簿価額の合計）を財政状態計算書において他の資産と区別して表示すべきだと提案している。リース債権と残存資産はともに同一の原資産に関するものなので、関連している。したがって、両審議会はそれらの資産を一緒に表示することが有用だと判断した。

BC269 関連してはいるが、両審議会はリース債権の帳簿価額と残存資産の帳簿価額とを貸手が区別して表示又は開示することも要求すると決定した。それらの資産は性質、リスク、流動性が異なっているからである。それらの資産の区分開示により、信用リスク（リース債権に関して）及び資産リスク（残存資産に関して）に対する貸手のエクスポージャーに関して財務諸表利用者に提供される情報の透明性が高まる。

BC270 両審議会は、残存資産をリースの期間満了直後に表示されるのと同じように（例

えば、棚卸資産又は有形固定資産として）表示することを検討した。しかし、両審議会は、残存資産（すなわち、リースの対象とされている間の原資産に対して保持している権利）は、リースされていない類似の資産と同じ経済的特性を共有しているわけではないことに留意した。したがって、両審議会は、同一の原資産に関係する両方の資産（リース債権と残存資産）を一緒に表示することが有用だと結論を下した。例えば、貸手は所有している資産を使用することができず、一般的には、資産がリースの対象とされている間は所有している資産を（リースを付属させずに）売却することができない。両審議会の考えでは、このような資産を、貸手が自らの事業に使用することも妨げなしにいつでも売却することもできる他の資産と一緒に表示すると、有用性が低くなる。

純損益及びその他の包括利益計算書（第 90 項から第 91 項）

BC271 事業モデルはタイプ A のリースを有する貸手の間で異なる。例えば、金融機関である貸手の多くは、リースを借手に金融を提供する手段としてのみ使用する。他の貸手、例えば、製造業者又は販売業者である貸手は、リースを、リースでなければ売却するであろう資産から価値を実現する代替的な手段として使用するとともに、借手に金融を提供する。両審議会は、開始日に認識される利益を、1つ又は複数（貸手に複数のリース事業がある場合）の事業モデルを反映するように総額又は純額のいずれかで表示することを、貸手に認めることを提案している。これにより、貸手がリースの影響の表示を貸手が収益を生み出す方法と整合的な方法で行うことが可能となる。

キャッシュ・フロー計算書（第 92 項）

BC272 本公開草案では、キャッシュ・フロー計算書において、貸手は受け取ったリース料を営業活動として分類すべきだと提案している。リースは一般的に貸手の収益生成活動の一部だからである。

測定：貸手——タイプ B のリース（第 93 項から第 97 項）

BC273 両審議会は、タイプ B のリースについては、貸手は原資産の認識を継続し、リース収益をリース期間にわたり認識すべきだと決定した。このアプローチは、IAS 第 17 号又はトピック 840 での貸手に係るオペレーティング・リースの会計処理と同様である。

BC274 両審議会は、貸手にタイプ B も含めたすべてのリースに係るリース債権を認識するよう要求すべきかどうか検討したが、BC72 項から BC74 項に述べた理由によりこのアプローチを棄却した。

BC275 両審議会は、貸手はタイプ B のリースから生じたリース収益の認識を定額ベース又は他の規則的な基礎（その基礎の方が原資産から収益が稼得されるパターンを適切に表す場合）で行うことも決定した。この結論に至る際に、両審議会は、他の 2 つの代替案を検討した。

(a) リース収益を契約上のキャッシュ・フローに基づいて認識する。

(b) リース収益を定額ベースで認識する。

- BC276 リース収益を契約上のキャッシュ・フローに基づいて認識することは、貸手が原資産を公正価値で測定して公正価値の変動を純損益に認識する場合には、リース収益の認識の適切な方法かもしれない。その理由は、資産の公正価値は将来キャッシュ・フロー（契約上のキャッシュ・フローの時期及び金額を、契約によらないキャッシュ・フローとともに考慮に入れる）に基づいて見積られるからである。しかし、両審議会は、リース収益を契約上のキャッシュ・フローに基づいて認識することは、原資産が取得原価で測定される場合には適切ではないと判断した。こうしたアプローチでは、認識されるリース収益の金額が、貸手がいつ収益を稼得したかを反映するのではなく、リース料の契約上の時期に完全に左右されることになるからである。
- BC277 両審議会の考えでは、賃貸収益を定額ベースで認識することは、収益が原資産から稼得されるパターンを反映することが多いが、常にそうであるわけではないことに留意した。例えば、両審議会の結論としては、タイプ B のリースに係る変動リース料から生じるリース収益を受取可能となる期間に認識する方が、定額ベースで認識するよりも、単純であり、変動リース料に関する両審議会の提案との整合性も高くなる。さらに、段階的な賃料の増額の場合（その段階的賃料が市場賃料の上昇について貸手に補償するものと見込まれる場合）には、リース料を受け取るごとにリース収益を認識する方が、収益が原資産から稼得されるパターンを適切に反映することになるとした 2010 年公開草案への一部のコメント提出者に両審議会は同意した。こうしたリースについては、貸手が原資産に対して稼得する利回りはリース期間にわたり変化しないが、後半の各期間に稼得されるリース収益の金額の方が高くなる可能性がある。これは原資産（タイプ B のリースでは不動産であることが多い）の使用から得られる経済的便益の価値が、リース期間にわたり増大していることを反映するものである。
- BC278 したがって、両審議会は、貸手が賃貸収益を定額ではない規則的な基礎で認識するのは、その基礎の方が原資産から収益が稼得されるパターンを適切に表す場合とすることを決定した。それでも、貸手は、支払が不均等である理由が市場賃料又は市場の状況の反映又は補償以外のものである場合（例えば、支払の著しい前倒し又は後倒しがある場合又はリースに賃料なしの期間がある場合）には、不均等な固定リース料を定額ベースで認識することが期待される。

開示：貸手（第 98 項から第 109 項）

- BC279 リースに関する開示を決定する際に、両審議会は次のものを考慮した。
- (a) IAS 第 17 号及びトピック 840 の現行の要求事項
 - (b) IFRS 第 7 号（IAS 第 17 号は貸手が IFRS 第 7 号の開示要求に従うよう要求している）
- BC280 開示目的を選択する際に、両審議会は他の関連するプロジェクトにおける作業を考慮した。その結果、両審議会は、リースに関する開示は、財務諸表利用者が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評価することを可

能にすべきだと提案している。

期首残高と期末残高の調整表（第 103 項から第 104 項）

BC281 本公開草案では、貸手はタイプ A のリースに係るリース債権及び残存資産の調整表を示すべきだと提案している。それらの調整表は財務諸表利用者に報告期間中のそれらの資産の変動に関する情報を与えるからである。財務諸表利用者は、こうした調整表は彼らの分析に有用であると両審議会に伝えてきた。

残存資産リスクに対するエクスポージャーに関する情報（第 107 項）

BC282 本公開草案では、タイプ A のリースの貸手は残存資産リスクに対するエクスポージャーをどのように管理しているのかに関する情報を提供すべきだと提案している。一部の財務諸表利用者は、貸手の財務諸表においてこうした情報の透明性が現在欠如していると両審議会に伝えた。特に現在オペレーティング・リースに分類されているリースについては、貸手が重大な残存資産リスクを保持する可能性があるが、リスクに対する当該エクスポージャーに関して利用可能な情報が財務諸表には（たとえあっても）ほとんどない。両審議会は、提起された懸念に対処するため、各報告期間における残存資産の公正価値の開示を提案することを検討した。しかし、両審議会は、各期末に公正価値情報を要求すると貸手の負担が非常に重くなる可能性があるかと判断した。貸手が残存資産リスクに対するエクスポージャーを管理することは貸手の事業にとって基本的なことであるが、残存資産に関する公正価値情報を開示して監査を受けなければならなくなることに関連するコストは、財務諸表利用者にとっての便益を上回る可能性がある。

収益の表（第 101 項）

BC283 本公開草案では、リース収益の表形式での開示を提案している。これは報告期間中に認識したリース収益のさまざまな内訳（例えば、開始日に認識された利益や、金利収益）に関する情報を提供するものとなる。両審議会の考えでは、表形式の表示の方が、リース収益の内訳のさまざまな内容を適切に強調するものとなる。

満期分析（第 106 項及び第 109 項）

BC284 本公開草案では、貸手がタイプ A のリースとタイプ B のリースの両方から生じる将来キャッシュ・フローの時期の満期分析を開示することも提案している。両審議会の考えでは、こうした開示は財務諸表利用者がリースから生じる将来キャッシュ・フローの予想される時期及び金額を評価するのに役立つ。

セール・アンド・リースバック取引（第 110 項から第 117 項）

BC285 セール・アンド・リースバック取引では、一方の企業（借手）が所有する資産を他方の当事者（貸手）に売却し、同一の資産を直ちにリースバックする。現行のリース会計の要求事項はセール・アンド・リースバック取引に関する具体的な要求事項を含んでいる。資産を売却して直ちにリースバックする場合に、企業が当該取引をセール・アンド・リースバックとして会計処理すべきなのか、それとも

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

取引全体を融資取引として会計処理すべきなのかを決定するためのものである。当該要求事項は IFRS と US GAAP とで異なっており、IFRSの方が US GAAP よりも多くの取引がセール・アンド・リースバック取引として会計処理されることになる。

- BC286 2010年公開草案と同様、本公開草案では、取引をセール・アンド・リースバック取引として会計処理すべきなのは、契約の対象となっている資産の売却がある場合だけであると提案している。2010年公開草案では、存在している場合には通常はセール・アンド・リースバックの会計処理を妨げることになる条件の一覧を記載していた。それらの条件は、収益認識の提案よりも、売却の会計処理の達成に関して高い閾値を設定していた。
- BC287 2010年公開草案へのコメント提出者は、この提案に関して次の懸念を提起した。
- (a) 多くの人々が、セール・アンド・リースバック取引に関して高い閾値を設ける必要があるのかどうか疑問視した。特に、収益認識プロジェクトにおける、不動産の売却に関して現行の US GAAP に存在している高い閾値を廃止する提案に照らしての疑問である。このため、それらのコメント提出者は、収益認識に対する高い閾値をセール・アンド・リースバックの関連でのみ維持すべき理由を疑問視した。
 - (b) 多くの人々が、2010年公開草案における売却の認識の条件が運用可能なのかどうかについて懸念を示した。彼らは、提案が非常に厳格に適用されて、ほとんどすべてのセール・アンド・リースバック取引が融資取引として扱われることになるかと予想した。それらのコメント提出者の多くは、セール・アンド・リースバックの会計処理を適用することが、当該取引を会計処理する適切な方法だと考えていた。
- BC288 そうした懸念に対応して、両審議会は、企業がセール・アンド・リースバック取引において売却が発生しているかどうかを評価する際に、収益認識プロジェクトで開発中の支配の原則を適用すると決定した。収益認識の要求事項をセール・アンド・リースバック取引に適用することにより、提案が単純化され、セール・アンド・リースバック取引の一部として締結された売却と他のすべての売却との間の比較可能性が増大することになる。これは財務諸表の作成者と利用者の双方にとって便益となる。さらに、現行の IFRS 又は US GAAP で存在しているセール・アンド・リースバック取引に関するストラクチャリング（取引形態の操作）の懸念の一部は、本公開草案の提案（借手によるリース資産及びリース負債の認識を要求する）により軽減される。
- BC289 収益認識の提案における支配の原則をセール・アンド・リースバック取引に適用する際に、両審議会は、本公開草案で次のことを明確化することを決定した。
- (a) 支配の原則は、取引の売却部分だけではなく、取引全体に適用すべきである。これは、パッケージとして交渉される契約を結合するという収益認識プロジェクトにおける提案と整合的である。また、多くのセール・アンド・リースバック取引を売却部分とセールバック部分に分解することは、困難であり恣意的でもある。
 - (b) リースバックの存在は、単独では、買手兼貸手が資産に対する支配を獲得す

ることを妨げるものではない。これは、リースは資産に対する支配を借手に移転するものではないという点で、資産の購入又は売却と異なるからである。むしろ、資産の使用をリース期間にわたり支配する権利を移転するものである。したがって、セール・アンド・リースバック取引に売却の会計処理を妨げる特徴がないことを前提にすると、買手兼貸手は、資産に対する支配を獲得し、当該資産の使用をリース期間にわたり支配する権利を借手に直ちに移転するものと考えられる。買手兼貸手がリース期間中に受け取るリース料は、貸手がリース期間後に残存資産から生み出すことのできる便益とともに、当該資産が売手兼借手にリースされる直前の当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを表すものとなる。したがって、こうした場合には、買手兼貸手は資産に対する支配を獲得する。両審議会は、多くのセール・アンド・リースバック取引における買手兼貸手は、資産に対する支配の点では他の貸手の多くと変わりがないことに留意した。多くの貸手は、リースの条件をすでに交渉している場合にだけ、第三者からリース対象資産を購入する。貸手は、リース期間の終了まで資産の物理的占有を得られない場合がある（例えば、輸送機器を貸手が製造業者から購入する場合でも、輸送機器が製造業者から借手に直接引き渡される場合がある）。セール・アンド・リースバック取引でも、貸手はリース期間の終了まで資産の物理的占有を得られない場合がある。しかし、そうした状況の両方において、両審議会は、貸手がリースの開始直前に資産を支配するとみなすことは適切だと結論を下した。

- (c) リースバックが、売手兼借手が資産の残りの便益のほとんどすべてを得るようなものである場合には、売却は発生していない。その場合には、売手兼借手は、実質的に、資産を売却して直ちに買い戻している。したがって、売却は発生しておらず、取引全体を融資取引として会計処理すべきである。両審議会は、その原則をセール・アンド・リースバック取引の関連で適用する方法についての要求事項を含めることを決定した。これは不動産のリースを分類する際に適用される要求事項と同じである。当該要求事項は、多くの関係者になじみのあるものであり、適用が容易となり首尾一貫性の高い適用につながることになる。
- (d) 買手兼貸手が資産に対する支配を獲得しないと企業が判断する場合には、取引全体が融資契約として会計処理される。2011年の収益認識の公開草案での提案によると、セール・アンド・リースバック取引にコール・オプション又は一部のプット・オプションを含めると、当該取引が融資契約として会計処理される原因となる。この決定を行う際に、両審議会は、買戻し契約に関する当該公開草案での提案を適用すると、企業が一部のセール・アンド・リースバック取引をリースとリースバックとして会計処理することが必要となる可能性があることに留意した。両審議会は、そうした状況でリースとリースバックの会計処理を適用すると、複雑で理解が困難となるので、コストが便益を上回ることに留意した。したがって、両審議会は、今後公表される収益認識に関する基準の中の買戻し契約に関する要求事項では、買手兼貸手がセール・アンド・リースバック取引において資産に対する支配を獲得しない場合には、取引全体を融資契約として会計処理することを明確にする予定である。

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

- BC290 セール・アンド・リースバック取引におけるリース料と売却価格は、パッケージとして交渉されるので相互依存性がある可能性がある。例えば、リースバックのリース料が市場の料率よりも高いことにより、売却価格が資産の公正価値よりも高い場合があり得る。逆に、リースバックのリース料が市場の料率よりも低いことにより、売却価格が資産の公正価値よりも低い場合があり得る。これは借手については資産の処分時の利得及び損失の誤表示、貸手については資産の帳簿価額の誤表示を生じる可能性がある。したがって、本公開草案では、売却の対価又はリースバックの賃料が市場の料率でない場合に、借手は使用権資産の帳簿価額を修正して、当該資産についての現在の市場のリース料を反映し、対応する修正を資産の処分時に認識される利得又は損失に対して行うべきであると提案している。同様に、貸手は、認識する金額を現在の市場のリース料を反映するように修正することになる。両審議会の考えでは、こうした修正により、借手と貸手の両方が認識する資産、負債、利得及び損失が、過小表示されたり過大表示されたりしないことが確保される。しかし、FASBは、当該取引が関連当事者である企業間でのものである場合には、借手と貸手はリース資産又はリース負債の修正をすべきではなく、トピック 850「関連当事者についての開示」に従って適切な開示を行うべきだと決定した。
- BC291 両審議会は、譲渡する資産はリース資産全体でなければならないのか（「資産全体」アプローチ）、それとも資産に関連した権利と義務の束がセール・アンド・リースバック取引の会計処理の要件を満たす可能性があるのか（「部分資産」アプローチ）を検討した。例えば、部分資産アプローチでは、オフィスビルのセール・アンド・リースバック取引において、借手は建物のうちリースバック期間中に建物を使用する権利を表す部分の認識を継続し、建物のうち貸手に移転される権利（例えば、所有権及び建物をリースバック期間の終了後に使用する権利）に関する部分の認識の中止を行うことになる。しかし、両審議会は、部分資産アプローチを提案しないことを決定した。適用が困難で、それに見合った便益を財務諸表利用者に提供される情報の改善により提供するものではないからである。
- BC292 本公開草案では、借手はセール・アンド・リースバック取引の主要な契約条件及び当該取引から生じた利得及び損失を開示すべきだと提案している。それらの開示は、重大な非経常的な利得及び損失を生じさせて企業の資本構成に重大な変化を生じる可能性のある取引に関して、財務諸表利用者に情報を与えるものとなる。

関連当事者とのリース（FASBのみ）

- BC293 FASBは、すべてのリースについての認識及び測定の実質的要素を、関連当事者である借手と貸手が、リースの法的に強制可能な契約条件に基づいて適用すべきであると決定した。関連当事者との取引の中には、文書化されていないものや、独立第三者間の取引条件ではないものがあるのを承知してのことである。さらに、借手及び貸手は、トピック 850「関連当事者についての開示」における関連当事者との取引についての開示要求を適用することが要求される。現行のUS GAAPでは、企業は関連当事者とのリースを経済的実質に基づいて会計処理することが要求されており、これは契約の法的に強制可能な契約条件がない場合には困難である可能性がある。困難の例として、月極めの関連当事者とのリースや利用可能な現金

に応じて支払額が決まる関連当事者とのリースなどがある。こうした状況では、作成者が認識及び測定 of 要求事項を適用するのは困難でコストが掛かる。適用した場合でも、それによる情報は財務諸表利用者にとって有用でないことが多い。

短期リース（第 118 項から第 120 項）

- BC294 2010 年公開草案では、借手と貸手は、短期リースの定義に該当するリースに単純化した会計処理を適用することを選択できると提案していた。借手は、短期リースから生じたリース資産及びリース負債を割り引く必要はないことになる。貸手は、現行のオペレーティング・リースの会計処理と同様のアプローチを短期リースに適用できることになる。短期リースは、2010 年公開草案において、開始日時点で、考え得る最長のリース期間が 12 か月以下のリースとして定義されている。
- BC295 2010 年公開草案へのコメント提出者は、短期リースに関する提案は企業にあまり大きな救済を与えていないと指摘した。短期リースの割引要素は重要性がないことが多いからである。さらに、その提案では、おそらく大量のほとんど価値のないリースを追跡調査して、これらのリースについて非リース構成部分をリース構成部分と分離することが依然として必要となり、煩雑となる可能性がある。
- BC296 再検討の結果、両審議会は、提案の全部を適用するとコストが正当化されないことに同意した。したがって、両審議会は、借手にもっと救済を与えるため、短期リースの会計処理を単純化した。本公開草案では、借手と貸手の両方が、提案されている認識及び測定 of 要求事項を短期リースに適用する必要がない。
- BC297 本公開草案では、短期リースを、開始日時点で、考え得る最長のリース期間（すべての延長オプションを含む）が 12 か月以下のリースとして定義すべきだと提案している。両審議会は、短期リースの例外を 12 か月超のリースにも拡大することを検討したが棄却した。例えば、2 年や 3 年のリースは、重要性のある資産及び負債を生じさせる可能性が高く、本プロジェクトの目的は企業のリース活動に関する透明性を高めることだからである。
- BC298 両審議会は、短期リースをリース期間の定義と整合的に定義することも検討した。そのアプローチによると、短期リースには、借手がリースを延長する重大な経済的インセンティブを有しているかどうかを考慮して、リース期間が 12 か月以下であるリースを含めることになる。両審議会はこのアプローチを棄却した。短期リースの会計処理をするためにリースのストラクチャリング（取引形態の操作）が行われる可能性があるという懸念によるものである。例えば、最終的には 10 年以上延長されるリースが、一連の 1 年更新オプションを含めるように仕組みられて、当該リースが借手の財務諸表に最後まで認識されない結果となる可能性がある。さらに、こうしたアプローチでは、両審議会が提案している契約上のアプローチよりも企業が多くの判断を適用することが必要となるので、適用が複雑となる。短期リースについての会計処理の選択肢を含める際の両審議会の目的（コストの救済を与えること）を考慮して、両審議会は、実務上の救済措置の適用を複雑にするのは直感に反すると判断した。

発効日（C1 項）

- BC299 両審議会は、要求事項案の発効日を、変更案に対するフィードバックを検討して本公開草案を最終確定する際に設定する。両審議会は、本提案がほとんどすべての報告企業に影響を与えると認識している。そうした企業の中には多数のリースを有する企業もあり、それらのリースの会計処理の変更の提案は重大である。両審議会は、これらの要因や他の関連性のある要因を発効日の設定の際に考慮して、変更案を導入するための十分な時間を企業に与えることを確保する。その考慮の一環として、両審議会はリースに関する要求事項の早期適用を認めるべきかどうかを検討する。
- BC300 したがって、本公開草案では、考えられる発効日や、要求事項案を早期適用できるかどうかについては明示していない。

経過措置（C2 項から C24 項）

- BC301 2010 年公開草案では、企業は、最も古い比較対象期間の期首時点で存在しているすべての契約の認識及び測定を、同日現在で単純化した遡及アプローチを用いて行うべきだと提案していた。
- BC302 その単純化したアプローチによると、借手は、残りのリース料総額の現在価値で測定したリース負債と、当該リース負債と同額の使用权資産を減損の修正があれば控除して、認識することが要求されることになる。借手は、現行の要求事項ではファイナンス・リースに分類されるリースから生じたリース資産及びリース負債の帳簿価額を引き継ぐことができるが、当該リースにオプション、変動リース料、期間オプションのペナルティ、残価保証がないことが条件となる。貸手についての経過措置は、適用される貸手の会計処理のアプローチに応じて決まるとしていた。貸手が履行義務アプローチを適用するリースについては、貸手はリース債権及び履行義務を残りのリース料総額の現在価値で測定することになる。貸手が認識中止アプローチを適用するリースについては、貸手は、リース債権（残りのリース料総額の現在価値で測定）及び残存資産（公正価値で測定）を認識することになる。
- BC303 両審議会には、2010 年公開草案で提案した経過措置のアプローチについて、さまざまな意見が寄せられた。
- (a) 一部の人は 2010 年公開草案における両審議会の提案に同意した。彼らは、単純化したアプローチは、利用者には有用な情報を引き続き提供しつつ、作成者のコストを低減するのに役立つと述べた。
- (b) 他の人々はこのアプローチに反対した。多くの人々が、移行時の借手にとっての金利費用の「前倒し効果」について懸念した。彼らの指摘では、経過措置案はすべてのリースを移行日時点で新たなリースとして扱っており、移行直後の年度におけるリース関連コストを不自然に増加させ、各リースの終了に近付くと当該コストを不自然に減少させることになる。この経過措置案から生じる前倒し効果は、借手が移行時に完全遡及アプローチを適用したとし

た場合に生じる影響よりもずっと大きくなる。彼らは、移行直後の金利費用の不自然な増加は、財務諸表利用者に提供される財務情報を歪めることになると考えた。そのため、多くの人々が、企業が完全遡及アプローチを適用することを認めるべきだと提案した。

- (c) 作成者の大半が、移行に関連するコストに関する懸念を示し、一部の人々は将来に向かっての適用を支持した。
- (d) このほか、具体的な取引（セール・アンド・リースバック取引、レバレッジド・リースなど）に関する追加的な経過措置の要求事項や、使用すべき割引率に関する追加的な要求事項の必要があると考えた人々もいた。

修正遡及アプローチ

- BC304 寄せられたフィードバックに基づき、両審議会は、2010年公開草案で提案した単純化した遡及アプローチは適切なアプローチではないと判断した。その主な理由は、移行後の各期間の純損益に含まれるリース関連費用を歪めることとなる借手にとっての前倒し効果である。
- BC305 両審議会は、指摘された主な懸念に対処するため、次のものを含めて、他のアプローチを検討した。
- (a) 遡及アプローチ
 - (b) 修正遡及アプローチ
 - (c) 非遡及アプローチ
- BC306 両審議会は、完全遡及アプローチを救済措置なしに要求することを棄却した。こうしたアプローチの作成者にとってのコストは多額となる可能性があり、便益を上回る可能性が高いからである。完全遡及アプローチでは、最も古い比較対象期間におけるリースの帳簿価額を、当該リースがずっと要求事項案に従って会計処理されてきたかのように計算するよう企業に要求することになる。これは、何千件ものリースを有する企業にとっては実務上不可能となる可能性がある。それでも、両審議会は、企業が完全遡及アプローチを適用することを禁止することは望まなかった。当該アプローチの方が他のアプローチよりも適切な情報を財務諸表利用者に提供するからである。したがって、両審議会は、企業が提案の遡及適用を選択することを認めることを決定した。
- BC307 両審議会は、非遡及アプローチ（すなわち、提案を移行日後に開始するリースにだけ適用する）も棄却した。このアプローチは作成者にとって適用のコストが最も低くなるが、提供される情報が財務諸表利用者にとって有用でない（特に、長期のオペレーティング・リースを締結している企業の場合）。例えば、企業の中にはリース期間が20年から25年のオペレーティング・リースを締結している企業がある。こうした企業について、利用者は、リースの提案の真の影響についての明確な描写を、新しい要求事項の導入の25年後まで得られないことになる。さらに、リース収益は多くの貸手にとって貸手の収益生成活動の中心となるものである。したがって、財務諸表利用者が当該活動に関して一貫したベースで作成された情報を得ることが重要である。

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

- BC308 両審議会は、本公開草案では修正遡及アプローチを提案することを決定した。当該アプローチは、企業が移行時に完全遡及アプローチに近似した金額を、提案をすべてのリースの開始時から適用していたと仮定する計算のすべてを実施しなくても、認識する結果になるからである。このアプローチは、2010年公開草案における借手の前倒し効果について指摘された懸念にも対処することになる。
- BC309 修正遡及アプローチによると、借手はリース資産及びリース負債を完全遡及アプローチと同様の方法で計算することになるが、移行日時点で借手に利用可能な情報を使用することになる。借手は移行時に事後的判断を適用することもできる。追加的な救済措置を与えるために、両審議会は、借手は特性の類似したリースについては割引率をポートフォリオ・ベースで計算することができ、それぞれのリースについて割引率を計算しなくてもよいと決定した。
- BC310 貸手に若干の救済措置（例えば、貸手も移行時に事後的判断を使用することができる）を与えてはいるが、両審議会が提案している修正遡及アプローチでは、貸手には借手ほど多くの救済措置を与えていない。これにはいくつか理由がある。
- (a) 貸手のリース活動は、一般的に貸手の収益生成活動の中心的な部分であり、したがって、貸手が要求事項案を最初に適用する際に、財務諸表利用者が当該活動に関する一貫したベースで作成された情報を得ることは重要である。
 - (b) タイプ B のリースの貸手については、現行の要求事項に対する変更がほとんどない。移行時に、貸手はタイプ B のリースの従前の会計処理を引き継ぐことができる。したがって、貸手の会計処理の提案が影響を与えるリース及び企業の母集団は比較的小さい。これと対照的に、借手の会計処理の提案は、タイプ A のリースとタイプ B のリースの両方について大幅な変更が必要となる。
 - (c) タイプ A のリースの貸手は、借手よりも当該リースに関する情報を容易に入手できるはずである。例えば、両審議会は、移行時に適用すべき割引率に関しては貸手への救済措置を提案していない。その理由は、借手に課した従前の利率は新しいリースに適用される利率と整合的であり、タイプ A のリースの貸手に利用可能である可能性も高いからである。

不均等なリース料

- BC311 リースの中には、リース料がリース期間中に不均等なものがあり、リース期間の開始時又は終了時に支払の大幅な増加がある場合がある。こうしたリースについては、リースの残りの期間中のリース料総額の現在価値が、移行日に借手又は貸手が利用可能な経済的便益を反映しない場合がある。したがって、本公開草案では、多くのタイプ A のリースについて、移行時の前払又は未払のリース料についての調整を反映するために、借手は使用権資産を修正すべきであり、貸手が認識の中止をした原資産の帳簿価額を修正すべきであると提案している。

現行の要求事項に従うとファイナンス・リースであるリース

- BC312 2010年公開草案では、両審議会は、オプション、残価保証及び変動リース料などの要素を含まないファイナンス・リースについて移行上の救済措置を提案していた。その理由は、こうした単純なファイナンス・リースについては、現行の要求事

項と要求事項案とで会計処理の差がほとんどないので、当該リースに係る資産及び負債を修正再表示することの便益はあまりないからである。2010年公開草案へのコメント提出者の一部は、移行上の救済措置をファイナンス・リースに分類されているすべてのリースに拡張すべきだと考えていた。彼らは、ファイナンス・リースは通常は変動リース料やオプション対象期間に係る未認識のリース料を含んでいないので、すべてのファイナンス・リースに現行の要求事項を適用する場合と要求事項案を適用する場合とで生じる会計処理の差異はほとんどないと指摘した。

BC313 本公開草案では、企業は現行の要求事項に従ってファイナンス・リースに分類されているリースから生じた資産及び負債を再測定する必要はないと提案している。両審議会は、それらのリースについてリース資産及び負債の再測定を企業に要求することのコストが便益を上回る可能性が高いと指摘したコメント提出者に同意した。現行の要求事項と要求事項案による会計処理は同様となるからである。この決定に至る際に、両審議会は、オプション及び変動リース料に関する提案の変更により、提案が現行の要求事項にさらに近づくことになることにも留意した。

BC314 両審議会は、この提案を導入する最善の方法は次のことであると決定した。

- (a) 現行の要求事項に基づくリース資産及びリース負債の帳簿価額を、新しい要求事項への移行日現在の帳簿価額として使用することを企業に要求する。
- (b) 移行日後には、提案の中の具体的な要求事項のうちファイナンス・リースについての現行の要求事項の適用に類似した会計処理となるものを適用する。

セール・アンド・リースバック取引

BC315 2010年公開草案へのコメント提出者からの要望に対応して、両審議会は、可能な限り、借手及び貸手についての一般的な経過措置の提案と整合的な、セール・アンド・リースバックについての経過措置の要求事項を設けることを決定した。したがって、両審議会は現行の要求事項に従ってファイナンス・リースに分類されているリースについて移行上の救済措置を設けることを決定したので、両審議会は、企業が現行の要求事項に従って売却とファイナンス・リースバックであると判断したセール・アンド・リースバック取引についても、移行上の救済措置を提案している。

BC316 他のすべてのセール・アンド・リースバック取引については、企業は、売却が発生しているのかどうかの再判定を要求され、売却が発生している場合には、リースバックに一般的な経過措置を適用することが要求される。このアプローチは、(a) 移行の前後に締結したセール・アンド・リースバック取引と、(b) リース（当該リースがセール・アンド・リースバック取引の一部かどうかに関係なく）との間の比較可能性を提供することになる。したがって、他のアプローチよりも、財務諸表利用者に適切な情報を提供するはずである。

レバレッジド・リース（FASBのみ）

BC317 レバレッジド・リースについての現行の会計処理モデルを、本公開草案では維持しておらず、貸手についてのリースの提案が、現在レバレッジド・リースとして会計処理されているすべてのリースに適用されることになる。FASBは、すべてのリースを首尾一貫した方法で会計処理すべきであり、特定の特徴を有するリース

について特別なルールが存在すべきではないと決定した。

結果的修正

企業結合

- BC318 両審議会は、企業結合における被取得企業が借手である場合には、取得企業は被取得企業のリース負債の測定を、取得したリースが取得日において新しいリースであるかのように、残りのリース料総額の現在価値で行うべきだと決定した。非取得企業の使用権資産は、リース負債と同額で測定すべきであり、リースに市場と異なる条件があれば修正する。
- BC319 両審議会は、取得企業が IFRS 第 3 号「企業結合」及びトピック 805「企業結合」における一般的原則に従い、被取得企業の使用権資産及びリース負債を取得日時点の公正価値で測定することを要求すべきかどうかを検討した。しかし、両審議会の考えでは、リース資産及びリース負債を公正価値で測定することに関連したコストは便益を上回るであろう。公正価値情報の入手が、特に使用権資産について、困難でコストが掛かる可能性があるからである。両審議会は、被取得企業が借手である場合には、リース資産及びリース負債の測定に関する提案により、取得日において、同日現在のリースの公正価値に近似するリースの正味の帳簿価額が認識されることになることにも留意した。
- BC320 両審議会は、企業結合における被取得企業がタイプ A のリースの貸手である場合には、取得企業は、被取得企業のリース債権を、取得したリースが取得日において新しいリースであるかのように、残りのリース料総額の現在価値で認識すべきだと決定した。非取得企業の残存資産は、取得日現在の原資産の公正価値とリース債権の帳簿価額との差額として測定すべきである。両審議会は、リース債権と残存資産の両方を取得日現在の公正価値で測定することを要求することを検討した。しかし、両審議会は、それらの資産のそれぞれを公正価値で測定することに関連したコストが生じること、及び両審議会がリース債権及び残存資産一般について当該コストを理由にこうした測定基礎を要求しないと決定していることに留意した。さらに、提案しているリース債権及び残存資産の当初測定はそれらの資産の公正価値を表さない場合があるが、それらの資産の当初測定の合計額は原資産の公正価値と等しくなり、これは IFRS 第 3 号及びトピック 805 における原則と整合的である。したがって、両審議会は、リース債権及び残存資産を公正価値で測定することを取得企業に要求することのコストが便益を上回ると判断した。

IFRS の初度適用企業に対する経過措置（IASB のみ）

- BC321 IASB は、C2 項から C18 項の移行上の救済措置を IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」を適用する企業にも適用すべきかどうかを検討した。
- BC322 IASB は、IFRS の初度適用企業には、IFRS 作成企業が現在 IAS 第 17 号に従ってオペレーティング・リースに分類しているリースに利用可能な移行上の救済措置の適用を認めるべきだと決定した。これは、そうした初度適用企業は既存の IFRS 作成企業が直面するのと同様の問題に直面することになり、経過措置の要求

事項は新しい要求事項を最初に適用する際の若干の救済措置を設けているからである。

- BC323 しかし、IASB は、IFRS の初度適用企業が現在ファイナンス・リースに分類しているリースに C10 項から C12 項及び C16 項から C18 項の移行上の救済措置を適用することは認めないと決定した。BC312 項に述べたとおり、IAS 第 17 号に従ってファイナンス・リースに分類されているリースの会計処理は、借手と貸手の両方が当該リースに適用すべき会計処理案と同様である。この理由により、リースが IAS 第 17 号に従ってファイナンス・リースに分類されている場合には、IASB は、IFRS 作成企業に、表示する最も古い比較対象期間の期首現在のリース資産及びリース負債の測定を IAS 第 17 号に従ってこれまで測定していた金額で行うことを認めることを決定した。
- BC324 しかし、IASB は、IAS 第 17 号に従ってファイナンス・リースに分類されるリースについて他のすべての GAAP が要求している会計処理を知っているわけではなく、検討することも不可能である。他の GAAP に従って認識されている金額は、IAS 第 17 号及び本公開草案の提案に従って認識される金額と大きく異なる可能性もある。例えば、他の GAAP には、IAS 第 17 号ではファイナンス・リースに分類されるリースの一部をオフバランス取引として会計処理することを要求又は許容しているものもある。その場合に、その従前の会計処理を引き継ぐことは財務諸表利用者の誤解を招く可能性があり、他の IFRS 作成企業との比較可能性の欠如を IFRS の初度適用後の長期間にわたり生じるおそれがあると IASB は判断した。

投資不動産（IASB のみ）

- BC325 現行の要求事項では、借手がオペレーティング・リースに基づいて保有している不動産が投資不動産の定義を満たす場合には、IAS 第 40 号の公正価値モデルを使用して会計処理することを認めている。こうした選択は不動産ごとに利用できる。
- BC326 しかし、本公開草案における IAS 第 40 号の結果的修正では、リースに基づいて保有している投資不動産は IAS 第 40 号の範囲に含めるべきだと提案している。これは IAS 第 40 号の現行の範囲からの変更となる。IASB は、オペレーティング・リースに基づいて保有している投資不動産についての選択肢の削除を決定した。借手の会計処理モデルの変更の提案によるものである。IASB は、すべてのリースは借手にとっての資産を創出すると結論を下した。したがって、IASB は、投資不動産の定義を満たす不動産のリースから生じた使用権資産は、すべて投資不動産として会計処理すべきだと決定した。IASB は、こうしたアプローチにより、投資不動産の会計処理の首尾一貫性が高まり、したがって、より適切な情報が財務諸表利用者に提供されることになると結論を下した。

社内使用ソフトウェアのライセンス（FASB のみ）

- BC327 FASB は、350-40-25-16 項の要求事項の削除を決定した。これは、社内使用ソフトウェアのライセンスで取得した資産を決定する際に、リースに関するトピック 840 の類推適用を企業に要求しているものである。企業は現在、トピック 840 を類推適用しているが、当該トピックは本公開草案により変更されると見込まれる。社内使用ソフトウェアのライセンスはライセンスの多くの種類の 1 つに過ぎず、

本公開草案では無形資産のリースを扱っていないので、FASB はリースのプロジェクトの一部としてライセンスの 1 つの類型だけについて会計処理の要求事項を開発することはしないと決定した。

変動持分 (FASB のみ)

BC328 FASB は、810-10-55-39 項の要求事項の修正を決定した。オペレーティング・リースの分類は本公開草案では維持されていないからである。FASB は、変動持分に関する現行の US GAAP を変更する意図はない。本公開草案に基づくリースの分類には関係なく、FASB の考えでは、リースの特定の要素 (例えば、リース資産の残価保証や購入オプション) により変動持分が創出される可能性がある。FASB は本公開草案のリース会計モデルの方がリースから生じた権利及び義務を現行の US GAAP よりも適切に反映することに留意しているが、変動持分事業体の連結の要求事項の目的はリースの提案の目的とは異なるものである。

リースに関する影響分析 (IASB のみ) ¹

BC329 IASB は、評価及び知識の共有を、新しい要求事項案の導入で生じる可能性の高いコスト並びに各 IFRS 案の生じる可能性の高い継続的な関連するコストと便益 (ここでは、コストと便益を総称して「影響」という) について行うことを公約している。IASB は、新規又は改訂 IFRS の提案で生じる可能性の高い影響に関する理解を、提案の正式な公開、分析及び関係者との協議を通じて得る。

BC330 以下の各セクションは、そうした検討事項を記述している。借手と貸手に対する影響をそれぞれ論じる別々のセクションがある。

要 約

会計処理の要求事項について提案されている変更

BC331 リース会計 (すなわち、IFRS 中の IAS 第 17 号「リース」) は、歴史的に、どのような場合にリースがリースの対象である資産 (「原資産」) の購入と経済的に同様であるのかの識別に焦点を当ててきた。リースが原資産の購入と経済的に同様と判断される場合には、当該リースはファイナンス・リースに分類され、借手の財政状態計算書に計上されて、貸手は借手からの債権を認識する。他のすべてのリースはオペレーティング・リースに分類され、借手の財政状態計算書には計上されない。オペレーティング・リースはサービス契約のように会計処理され、リースの各期間に、借手は賃借費用を計上し、貸手は賃貸収益を計上する (通常は定額ベースで)。

BC332 本公開草案では、借手が 12 か月超のオペレーティング・リースを会計処理する方法の大幅な変更を提案している。事実上、借手と貸手の両方について、ファイナンス・リースの会計処理は変わらないままとなる。

¹ FASB の公開草案に関する結論の根拠は、FASB のコスト・便益分析を含んでいる。

- BC333 借手は 12 か月超のすべてのリースについて資産及び負債を認識することになる。借手の純損益及びその他の包括利益計算書におけるリース関連費用の認識及び表示、並びにキャッシュ・フロー計算書におけるリースに関する現金支払は、おおむね原資産の内容に応じて決まる。主な影響は、以下の各項に示すとおりである。
- BC334 設備又は輸送機器（例えば、航空機、船舶、鉱山設備、乗用車、トラック）のリースの大部分について、借手は次のことを行うことになる。
- (a) 使用权資産とリース負債（リース料総額の現在価値で測定）を認識する。
 - (b) 使用权資産の償却をリース負債に係る利息と区別してリース期間にわたり認識する。
 - (c) 現金支払の合計額を元本部分（財務活動に表示）と利息（営業活動又は財務活動のいずれかに表示）に区分する。
- BC335 したがって、借手の財政状態計算書、純損益及びその他の包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書は、IAS 第 17 号に従ってオペレーティング・リースに分類されている設備又は輸送機器のリースについては変化することになる。
- BC336 不動産（すなわち、土地や建物）のリースの大部分について、借手は次のすべてを行うことになる。
- (a) 使用权資産とリース負債を、設備や輸送機器のリースと同じ方法で、割引後で認識する。
 - (b) リース費用をリース期間にわたり定額ベースで認識する。
 - (c) 現金支払額を営業活動に表示する。
- BC337 したがって、IAS 第 17 号に従ってオペレーティング・リースに分類されている不動産のリースについては、一般的には借手の財政状態計算書だけが変化すると予想される。
- BC338 本公開草案では、貸手がリースを会計処理する方法に比較的重大ではない変更を提案している。事実上、ファイナンス・リース及び不動産のオペレーティング・リースについてはほとんど変更がない。しかし、設備や輸送機器のオペレーティング・リースを行う貸手については、提案されている変更が重大である。要約すると、大部分の設備や輸送機器のリースの貸手は、次のことを行うことになる。
- (a) 原資産そのものを認識するのではなく、リース債権及び原資産に対する残存持分（残存資産）を認識する。
 - (b) リース債権と残存資産の両方についてリース期間にわたり金利収益を認識する。
- BC339 さらに、貸手が製造業者又は販売業者である貸手の場合には、貸手は開始日にリースに係る利益も認識する可能性がある。

財務諸表利用者にとっての便益

- BC340 IASB は、本公開草案における提案は、いくつかの理由により、財務報告の質を大幅に改善すると予想している。

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

- (a) 多くの借手にとって、オペレーティング・リースから生じる資産及び負債は重大である。12 か月超のすべてのリースについて資産及び負債を認識することにより、借手の財政状態のより忠実な表現が、開示の拡充や借手のレバレッジに関する透明性の増大とともに提供される。借手の割引前の将来リース料に関する情報を財務諸表注記で提供すること（IAS 第 17 号の要求のとおり）だけでは、(i) 一部の財務諸表利用者（レバレッジに関する情報の提供を企業の財政状態計算書に依存する人々）の誤解を招き、(ii) 他の利用者（借手のリース負債の見積りを間に合わせの技法で行うことが多く、見積りが大きく変動する可能性があり正確でない場合がある人々——さらに詳細な情報については BC352 項参照）への情報の提供が不十分となる。
- (b) 大部分の設備リースから生じたリース費用を大部分の不動産リースから生じたリース費用と異なる方法で認識して表示する方が、大部分の設備リースと不動産リースの経済的実態の相違を反映することになる。
- (c) 大部分の設備リースを貸手の観点から大部分の不動産リースと異なる方法で会計処理することにより、大まかに言えば、不動産の貸手の事業モデルが設備の貸手の事業モデルと異なることが反映されることになる。

作成者にとってのコスト

BC341 オペレーティング・リースがある借手は、本提案の適用に際してコストを生じることが見込まれるが、その重大性は、リースの契約条件、リースのポートフォリオの大きさ、リース活動の管理のための既存のシステムに応じて決まる。当該コストは、例えば、次のことから生じる。

- (a) 12 か月超のリースのそれぞれについて割引率を決定する必要性
- (b) 借手が指数又は率に応じて決まる変動リース料のあるリースを締結する場合に、リース負債を各報告期間末の指数又は率に基づいて再測定する必要性

借手には、従業員の教育や社内手続の見直しのためのコストも生じる。IAS 第 17 号で要求されている開示を提供する際に、借手はすでにリースの棚卸をして各リースのリース期間及び将来のリース料に関する情報を持つことが要求されている。したがって、この点ではコストは増加しないと予想される。

BC342 リースを管理し追跡するために整備している既存のシステムがあまり高度でない借手の方が、他の高度なシステムを有する借手よりも多額のコストが発生すると予想される。

BC343 オペレーティング・リースを締結する設備や輸送機器の貸手には、会計システムの拡充及び更新の際にもコストが生じると予想される。そうした貸手の大部分は、提案されている会計処理を適用するために必要となる情報をリース事業の中で有していると予想されるが、当該情報が会計部門の外にある場合があり、その情報を会計目的で入手することに関連したコストが生じる可能性が高い。

IASB の結論

BC344 本公開草案における提案の影響に関して得た情報に基づき、IASB は、本提案から生じる便益が、予想されるコストを大幅に上回ると考えている。

BC345 以下の各セクションでは、次のすべてについてさらに詳細に論じる。

- (a) 財務報告の質の予想される変化
- (b) IFRS を適用する企業の財務諸表で報告される金額の予想される変化
- (c) 作成者及び利用者にとっての導入により予想されるコスト

借手に生じる可能性の高い影響

財務報告の質に対して予想される変化

当該変更は、どのようにリース取引に関する目的適合性のより高い情報及びリース取引のより忠実な表現を提供するのか

- BC346 「概念フレームワーク」によれば、財務情報が有用であろうとするならば、目的適合性があり、かつ、表現しようとするものを忠実に表現するものでなければならない。情報は、予測価値又は確認価値を有する場合には、目的適合性がある。これらの特性は、財務情報の基本的な質的特性と呼ばれている。
- BC347 本提案で要求されることになるリース資産及びリース負債に関する情報の提供により、財務報告の目的適合性が、現在 IAS 第 17 号に基づいて要求されているところよりも高まるであろう。これは、借手が 12 か月超のすべてのリースについて使用権資産とリース負債の認識を要求されることになるからである。リース負債に関する情報には予測価値がある。リースに関する将来の最低キャッシュ・アウトフローに関する情報を提供するものであり、これは意思決定に有用だからである。
- BC348 IAS 第 17 号で要求している将来のリース料の開示には予測価値があるが、当該情報だけでは、本提案に基づいて提供される情報ほど有用ではない。割引前のベースでしか示されていないからである。このため、企業の財政状態計算書に認識され割引後のベースで測定されている他の金融負債に関して提供される情報との比較可能性が低くなっている。
- BC349 IASB の考えでは、リースは借手にとっての負債及び資産を生じさせ、当該負債及び資産は財務諸表に計上すべきである。IASB は、オペレーティング・リースから生じるコミットメントがファイナンス・リースから生じるコミットメントと異なるとは考えていない。
- BC350 IASB は、財務諸表注記での開示はリース資産及びリース負債の認識の代用とはならないと考えている。たとえ、それらの開示が当該資産及び負債が認識されたとした場合に提供される情報の一部を提供することを意図しているとしてもである。これは、リースから生じる資産及び負債を認識しないことは、借手のレバレッジ及び借手が営業活動に使用する資産について誤解を招く描像を財政状態計算書で提供することになるからである。

借手のリース資産及びリース負債に関する利用者のニーズ

- BC351 現在、多くの財務諸表利用者が、オペレーティング・リースを割引後のベースで資産化するための調整を借手の財務諸表に加えており、そうした調整後の財務諸表を意思決定に使用している。IASB が当プロジェクトの全期間を通じて実施した利用者アウトリーチ（バイサイドとセルサイドの株式アナリスト、与信アナリスト、

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

及び投資者グループの代表者を含む利用者との会合)で、財務諸表利用者のほぼ全員が、オペレーティング・リースについてリース資産及びリース負債を認識することにより借手の財政状態計算書を調整していると述べた。

BC352 しかし、財務諸表利用者がオペレーティング・リースについて行う調整は、見積りと簡便法に基づいている。IAS 第 17 号に基づく財務諸表注記でオペレーティング・リースについて利用可能な情報は、利用者が信頼性のある調整を行えるようにするには不十分だからである。したがって、当該調整は不完全で不正確である可能性がある。調整技法は、リース取引をめぐる経済環境が絶えず変化し、近年は劇的に変化しているのに、更新されていないことが多い。これは、使用される調整技法が借手の実際のリースのポートフォリオとほとんど関係がない可能性があることを意味する。これにより、財務諸表利用者は、同じ金額を測定しようとしている場合でも、異なる調整を行う結果となる可能性がある。

BC353 IASB の考えでは、リースについての本提案は、財務諸表利用者に提供される情報の質を大きく改善することになる。これは、当該情報がすべてのリース負債（固定リース料を組み込んだもの）について割引後のベースでの測定値を、注記での割引前のキャッシュ・フロー情報とともに、借手が首尾一貫した方法で作成したものを提供することになるからである。この測定基礎は、他の類似の金融負債の測定とも整合的となり、それにより借手のレバレッジに関するより適切な情報を財政状態計算書で提供することになる。

当該変更は財務情報の比較可能性をどのように改善するのか

BC354 IAS 第 17 号についての最大の批判の 1 つは、オペレーティング・リースとファイナンス・リースとの間の会計処理の著しい相違である。これは、経済的観点からは非常に類似した 2 つの取引が非常に異なる方法で報告される可能性があることを意味し、企業間の比較可能性を低下させるものである。

財政状態計算書

BC355 本提案は財政状態計算書において報告される情報からの比較可能性を大幅に改善することになる。資産及び負債が、12 か月超のすべてのリースについて認識され、すべてのリース負債が同じ方法で測定されることになる。

BC356 IAS 第 17 号では、リースの大多数がオペレーティング・リースに分類され、したがって、資産及び負債の認識を生じない²。したがって、非常に異なるオペレーティング・リースのポートフォリオを有する借手が、報告する財政状態と業績の両方の点で非常に類似して見える可能性もある。例えば、借手がリースのポートフォリオを変更して、2 年のオペレーティング・リースではなく 10 年のオペレーティング・リースで構成されるようにした場合に、この借手の経済的立場及びコミットメントの重大な相違が、借手が報告する資産及び負債には反映されず、純損益からも明らかでない場合がある（反映されるのはオペレーティング・リースのコミットメントの開示にだけかもしれない）。これと対照的に、借手がリースのポートフォリオの大きさを、例えば、所有している資産の売却を決定して当該資産をオペレ

² いくつかの調査では、現在のリース取引の最大で 80%はオペレーティング・リースであると示唆している。ただし、実際の数字は業種、地域及び企業によって異なる。

レーティング・リースによりリースバックすることにより変更する場合には、経済的には変化がさほど重大でないかもしれないのに、借手が報告する資産及び負債を大きく変化させる。この企業は、同じ資産ベースを引き続き使用し、当該オペレーティング・リースに基づいて重大な金融上のコミットメントを有する可能性があるが、財政状態計算書では、資産ベースが小さく財務的な債務がほとんどないことを示唆することになる。

- BC357** 要求事項案によれば、リースと購入の会計処理の比較可能性が高まることになる。リースから生じる資産と負債が認識されるからである。それでも、資産を購入する企業は、リースが原資産の経済的耐用年数の全期間でない限り、資産をリースする企業と同じ金額を財政状態計算書並びに純損益及びその他の包括利益計算書で報告することにはならない。IASB は、これは適切だと結論を下した。経済的に類似してはいるが、リースと購入は同じ取引ではないからである。借手は、原資産自体ではなく、原資産を使用する権利を支配しており、リース契約で定められたリース料の支払債務のみを負っている。しかし、購入とともにリースから生じる資産及び負債を認識することは、比較可能性に役立ち、企業の金融負債に関する明瞭性を与える。
- BC358** さらに、要求事項案では、借手がリースの長さを延長又は短縮することにより財務上の柔軟性を変更する場合に、より適切な情報を提供することになる。要求事項案によれば、借手のリースのポートフォリオのあらゆる変化（例えば、**BC356** 項で述べたような 2 年のリースから 10 年のリースへの変化）が、借手の財政状態計算書に反映されることになる。こうした変化が IAS 第 17 号において借手の財政状態計算書に反映されるのは、リースがファイナンス・リースに分類された場合、又はリースがオペレーティング・リースからファイナンス・リースに変化した場合、若しくはその逆の場合だけである。

オプション対象期間のリース料及び変動リース料

- BC359** IASB は、本提案に従ってリース資産及びリース負債に関して提供される情報が、次のことにより不完全となるのかどうかを検討した。
- (a) ほとんどの変動リース料がリース資産及びリース負債の測定から除外される。
 - (b) オプション対象である更新期間に支払うこととなるリース料の認識について高い閾値がある。
- BC360** こうした金額の測定に関して提案された単純化したアプローチは、リース資産及びリース負債が場合によっては不完全と見られる可能性があることを意味する。変動リース料及びオプションに関する要求事項案は、一部の経済的に類似した契約の会計処理の比較可能性を低下されるものと見られる可能性がある。例えば、借手が 3 年の延長オプションの付いた 5 年のリースを締結していると仮定する。当該オプションを行使するつもりであるが、行使する重大な経済的インセンティブは有していない。要求事項案では、この借手が報告するこのリースから生じるリース資産とリース負債は、8 年のリースを締結する借手とは異なることになる。それら 2 つの契約は、経済的に類似した取引であり、同じ資産及び負債を報告すべきであるとも考えられる。しかし、この 2 つの契約の間には、一方の契約では提供され他方の契約では提供されていない財務上の柔軟性に関して、重要な相違

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

がある。IASB は、この財務上の柔軟性は、それら 2 つの契約について異なる資産と負債を報告することにより反映するのが最善であると結論を下した。

- BC361 別の例を挙げると、類似した小売店の 2 つのリースのリース期間が同じで、一方のリースではリース料が固定され、他方のリースではリース料が売上に連動しており、後者のリースに係る変動リース料が前者のリースの固定支払とほぼ同額と見込まれるとする。要求事項案によると、それら 2 つのリースは異なる形で報告されることになる。それら 2 つのリースは経済的に類似した取引であり同じ方法で報告するのが最善であるとも考えられる。しかし、両方のリースが同じキャッシュ・アウトフローを生じるかもしれないが、借手の経済的立場は異なっている。例えば、景気の変動により売上が予想よりも低くなった場合に、変動リース料の借手は、これに対応して固定リース料の借手よりも少ないリース料の支払を行うことになる。逆のことが、著しい成長の場合に当てはまる。IASB は、この借手の契約上のコミットメントの相違は、それら 2 つの契約について異なる資産及び負債を報告することにより反映するのが最善であると結論を下した。

純損益及びその他の包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書

- BC362 本提案は、借手のリース費用及びキャッシュ・フローの認識及び表示に関する二本立てのアプローチを維持しており、これは、純損益及びその他の包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書において、すべてのリースにわたっての比較可能性はないことを意味する。一部の人々は、そうした比較可能性を好み、単一の借手の会計処理アプローチとすることを提案するであろう。実際、二本立ての借手の会計処理アプローチを提案することで、単一のアプローチに比べて提案の複雑性が増大している。その理由は、借手がリースを分類することが必要となり、借手が両方の種類のリースを有している場合には、リースを 2 つの異なる方法で会計処理するためのシステムを開発することが必要となるからである。これらのステップは両方とも、単一アプローチでは要求されないものである。
- BC363 しかし、すべてのリースが同じ経済的特性を有しているわけではない。リース費用及びキャッシュ・フローの異なる認識及び表示は、異なるリースの異なる経済的実態を反映するものであり、したがって、財務諸表利用者に有用な情報を提供するものと見込まれる。不動産のリースは、一般的に設備のリースとは異なる方法で価格付けが行われる。これは主として、原資産の性質の相違やリース期間にわたり消費されると見込まれる原資産の分量の相違によるものである。
- BC364 リース費用について異なる認識及び表示を要求するという提案は、IASB が一部の利用者から受けたフィードバックで支持されてきた。小売店及び飲食店の多くのアナリストが IASB に伝えたところでは、彼らはリース資産とリース負債を借手の財政状態計算書に認識することを支持するが、不動産リースについては、当該リースについて現在認識されているオペレーティング・リース費用と同様の単一の賃借費用とするのが最も有用だと考えている。それらのアナリストは、報告されている借手の費用は調整せずに、借手の報告する資産と負債だけを調整する傾向がある。しかし、設備のオペレーティング・リースを有する借手を追跡しているアナリスト（例えば、航空会社のアナリスト）は、設備のリースの会計処理を設備の購入の会計処理と整合させるよう要望している。彼らはすでに、借手の純損益の調整を、賃借費（通常は営業費用である）を営業費用と財務費用とに配分す

ることにより行っている。財務諸表利用者の中には、賃借費の配分を設定した率（例えば、賃借費の33%を金利費用、賃借費の67%を減価償却に配分する）を用いて行っている利用者もいれば、見積リース負債に対応する金利費用を借手の見積借入利率を用いて見積ることにより賃借費を配分している利用者もいる。要求事項案によれば、こうした調整の一部については必要がなくなるはずである。

その他の潜在的な影響

BC365 審議の間に、IASB はリースの提案の次のような潜在的影響も検討した。

- (a) 生じる可能性のある行動の変化及びストラクチャリング（取引形態の操作）
- (b) 高いレバレッジが報告されることによる借手の借入コストの増大
- (c) 銀行に対する規制上の自己資本要求の増大及び借入契約条項に対する影響

これらのそれぞれについて以下に述べる。

行動の変化及びストラクチャリング（取引形態の操作）

BC366 IASB は、本提案が行動の変化を生じさせ、望んだ会計上の結果を得るために取引を操作するインセンティブを与えるおそれがあるかどうかを検討した。例としては、リースをサービス契約としてストラクチャリング（取引形態の操作）を行うこと、リース期間を短縮すること、リース料を変動にすることなどがあり、これらはすべてリース負債をより小さく認識しようとするものである。

BC367 IASB は、リースの構成の若干の変更を予想しているが、これの主要な理由は、オフバランスの会計処理を達成するためにリースをオペレーティング・リースとして取引形態の操作を行うという IAS 第 17 号におけるインセンティブが除去されることであろうと考えている。

BC368 リース会計に関する調査によると、現在、一部のリースは望んだ結果（多くの場合、借手にとってのオペレーティング・リースの会計処理）を得るよう取引形態の操作が行われている。例えば、2005 年に公表されたオフバランス活動に関する SEC 報告書は、次のように述べている。

「FASB が 1976 年に、一部のリース債務を貸借対照表に負債として計上することを要求した基準を公表した際に、多くの借手は直ちに、負債の認識を避けるためにリースについて再びストラクチャリング（取引形態の操作）を始めた。彼らの努力は、リースを「望ましい」会計処理を提供する方法で取引形態の操作を行う上での専門知識を提供することにより利益を得ようとした者たちの支援を受けた。こうした取引形態の操作は、透明性を低下させる傾向がある。実際に、多くの場合、これが要点である。（中略）会計処理ガイダンスに基づくリースの取引形態の操作が非常に一般的になっているという事実は、リースのガイダンスの大幅な変更に対して強い抵抗があるであろうことを意味する可能性が高い。さまざまな報告上の目標を達成するリースの設計に慣れた作成者と、それらの作成者を支援する他の関係者の両方からである。」

BC369 12 か月超のすべてのリースについて資産及び負債を認識するという提案は、オフバランスの会計処理を達成するために取引形態の操作を行うインセンティブをなくすことになる。それでも、2つの種類のリースについての費用の認識及び表示の相違により、一部の借手が純損益において特定の結果を得ようとするを生じ

る可能性がある。しかし、取引形態の操作に関するこのインセンティブは小さいと予想される。会計処理の相違があまり根本的なものではないからである。例えば、借手が均等に分布したリースのポートフォリオを有している（すなわち、契約条件が類似した同数のリースの開始と期間満了が、ある期間中に生じる）場合には、タイプ A のリース会計とタイプ B のリース会計のいずれを適用するのかが借手の純損益に与える影響は、あるとしても、ほとんどない（本提案がリースのポートフォリオに与える影響に関するさらに詳細な情報については付録 C 参照）。

- BC370 一部の借手が、オフバランスの会計処理を達成するために契約をサービスとして取引形態の操作を行いたいと考える可能性がある。IASB はすでに、リースの定義に関するガイダンスの変更案により、本提案では IAS 第 17 号の場合よりも識別されるリースが少なくなると予想している。さらに、IASB は、一部の契約が、顧客が本当に要求しているのはサービスでありリースではないことにより、サービス契約となるように再び取引形態の操作が行われる可能性があると予想している。しかし、IASB の予想では、企業が資産の使用権を得たいと考えている場合に、リースの定義に関するガイダンス案により取引形態の操作を行うことは容易ではない。これは、当該ガイダンスは原則（借手が資産の使用を支配する権利）に基づいており、明確な境界線を含んでいないからである。通常、提案されているリース会計を避けるには、企業は現実の経済的相違を生じるような契約の変更を持ち込むことが必要となり、そうした相違は異なる会計処理を正当化するものとなる。
- BC371 IASB は、一部の企業が新しい要求事項の適用の結果としてリース活動を再検討するであろうと予想している。これにより、リースの長さ、支払条件の変更、リースするのか購入するのかの決定の変更が生じる可能性がある。しかし、これは必ずしも取引形態の操作への願望の結果ではなく、本提案による情報の透明性の向上の結果でもあると予想される。借手は、リースの当事者として、すでに自らのリースに関する関連性のあるすべての情報を有していると期待される場合があるが、特にリースの意思決定が分権化されている場合には、一部の借手がリースの効率性にさほど大きな注意を払わない可能性がある。本提案はリース資産とリース負債の認識を要求することになるので、企業は、例えば、リースで課される割引率を決定するとともに、事業の資金調達及び運営の方法を改善できる範囲を識別することが必要となるであろう。したがって、これらの変更は、純粋な事業上の意思決定であり、会計上の結果だけを動機とした変更ではない。

借手の借入コストの増大

- BC372 IASB は、本提案が借手の借入のコストに与える可能性のある影響を検討した。本提案により借手がより多くの金融負債を報告することになるからである。IASB のアウトリーチでは、多くの人々（アウトリーチに参加した信用格付機関の全員を含む）が、すでにオペレーティング・リースを借手の金融負債と考えており、結果的なレバレッジの影響をすでに見積っていることが確認された。したがって、リースの資産化は、一般的には、借入のコストに対して、借手が報告する金融負債の合計の変化の影響と同等の影響は有さないはずである。むしろ、IASB の考えでは、生じる影響は、リースに関する借入金額に関してのより正確な情報から生じる差異を反映するものであろう。一部の借手について借入のコストが増大する可能性がある。同様に、借入のコストが、借手の認識したリース負債が財務諸表利用者が行っていた見積りと異なる程度によっては、実際に低下する可能性もある。

したがって、こうした変化（発生する場合）は、借手のレバレッジに関する透明性の改善に基づく改善された意思決定から生じることになる。

契約条項及び規制上の自己資本に対する影響

- BC373 IASBは、本提案が借入契約条項及び規制上の自己資本要求に与える可能性のある影響も検討した。借入契約条項が借手のIFRS財務諸表に認識されている金額と連動している場合には、一部の企業は、本要求事項案の採用時において、契約条項の条件の変更なしには、当該契約条項にもはや準拠しなくなる可能性がある。さらに、本要求事項案により、リスク加重資産の金額が増加して、それにより金融機関である借手の規制上の自己資本要求に影響を与えるおそれがある。
- BC374 IASBは、提案している会計処理の要求事項がリース取引のより忠実な表現を提供すると結論を下した。したがって、IASBはIAS第17号の会計処理に依存した要求事項については修正が行われると予想する。IASBは、多くの借入契約条項では契約条件を会計処理の要求事項と独立に定義しているため、会計処理の要求事項の変更は当該契約条項の規定に影響を与えないことも承知している。IASBの役割には提案の影響の検討も含まれているが、地域固有又は企業固有の規制や、健全性の規制への対処は含まれていない。しかし、IASBは、潜在的な問題点についての認識を高めて問題点に適時に対処できるようにするために作業を続ける。IASBは、健全性規制当局と本プロジェクトに関して継続的に対話している。

IFRSを適用する借手の財務諸表でリース活動が報告される方法に対して変更案が与える可能性の高い影響

- BC375 本公開草案における提案により、借手が現在オペレーティング・リースに分類されているリースを報告する方法が大きく変更されることになる。12か月超のすべてのリースについて、本提案は借手がリースの締結時に発生する資産及び負債を認識することを要求する。また、借手が現在ファイナンス・リースに分類されているリースを報告する方法にも若干の変更があるが、その変更は重大ではない。
- BC376 オペレーティング・リースがリース取引の大多数を占めているので、本要求事項案は、多くの借手（特に、大量又は多額のオペレーティング・リースを有している借手）の財務諸表に影響を与えることになる。全体的な影響は、個々の企業について、その要因に応じて異なる。その要因には、事業の資本集約度、リースか購入かの方針、IAS第17号でオペレーティング・リースとして会計処理されているリースの比率、平均リース期間などがある。しかし、IFRSを適用する報告企業の大半は、ある程度の影響を受けることになる。リースは世界中の大半の国々において一般的な取引だからである。
- BC377 しかし、IAS第17号に従ってオペレーティング・リースに分類されているリースの一部は、本要求事項案の影響を受けない。一部の設備能力契約（例えば、一部の電力購入契約）や資産の一部分の使用を伴う他の契約で借手が当該資産の使用を支配しないものなどである。これは、本公開草案におけるリースの定義が対象とする契約の母集団が、IAS第17号の範囲よりも多少狭いからである。
- BC378 さらに、12か月以下のリースを締結する借手は、本要求事項案を適用せずに、単にリース料をリース期間にわたり定額ベースで純損益に認識する（また、それら

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

の短期リースに係るリース資産及びリース負債を認識しない) ことを選択できる³。

現在オペレーティング・リースに分類されているリースに対する影響

BC379 BC377 項から BC378 項に述べた場合を除いて、オペレーティング・リースに分類されているリースは本提案の範囲に含まれ、リースの新たな 2 つの区分 (タイプ A のリース又はタイプ B のリース) のいずれかに分類されることになる。

財政状態計算書への影響

BC380 従来のオペレーティング・リースについての財政状態計算書上の最大の影響は、使用権資産とリース負債の認識であろう。本公開草案の提案によると、新たに認識される使用権資産は、非流動の非金融資産であり、リース負債は、リース料の時期に応じて、流動及び非流動の金融負債の一部となる。

BC381 オペレーティング・リースに分類されているリースについては、株主資本は通常は影響を受けない。借手はリース資産もリース負債も認識しないからである。本提案が株主資本に与える影響は、次のように、リースがタイプ A のリースとタイプ B のリースのいずれに分類されるのかに左右される。

(a) タイプ A のリースに分類されるリースについては、使用権資産の帳簿価額は、通常、本提案によるリース負債の帳簿価額よりも急速に減少することになる。これは、IAS 第 17 号でのオペレーティング・リースの会計処理に比べて報告される株主資本が減少する結果となる。その減少の水準は、リースの長さ、割引率、リース期間の中での時点に左右される。資本に対する影響は、付録 B でさらに詳細に議論している。

(b) タイプ B のリースに分類されるリースについては、リース資産とリース負債の帳簿価額はリース期間全体を通じて同額又は同様となることが多い。したがって、IASB の予想では、タイプ B のリースの会計処理が報告される株主資本に与える影響は、IAS 第 17 号に従ったオペレーティング・リースの会計処理に比べて小さくなるであろう。

純損益及びその他の包括利益計算書への影響

BC382 純損益及びその他の包括利益計算書に対する影響は、下記のように、リースがタイプ A のリース又はタイプ B のリースのいずれに分類されるのかに左右される。

タイプ A のリースに分類されるオペレーティング・リース

BC383 タイプ A のリースに関連した費用の純損益及びその他の包括利益計算書での表示は、IAS 第 17 号でのオペレーティング・リースについての表示とは異なるものとなる。本提案では、借手がリース負債に係る利息を使用権資産の償却とは別個に認識することを要求する。借手は、金利費用を財務費用の一部として、償却費をオペレーティング・リースに係るリース費用を表示するのと同様の表示科目の中で、表示すると予想される。タイプ A のリースに分類されるオペレーティング・リースを有する借手については、本提案によれば、借手が報告する利払前の利益

³ 調査が示すところでは、こうしたリースは現在、すべてのリースの 1% から 10% を占めている。この比率は、地域、業種、リースの対象となる資産の種類に応じて異なる。

(例えば、営業利益や EBIT) は増加することになる。これは、借手がリース料の利息要素を当該利益指標よりも下で報告することとなる一方、オペレーティング・リースの会計処理を適用する場合には、リース料の全体を当該利益指標の中で報告することになるからである。

- BC384 個々のタイプ A のリースについては、認識される費用の合計額は、どの個々の報告期間においても、IAS 第 17 号により認識される費用とは異なることになる。本公開草案の提案によると、リース期間の前半における金利費用と償却費の合計額は、一般的には、IAS 第 17 号に従って認識される定額のオペレーティング・リース費用よりも高くなる。リース期間の後半には逆のことが当てはまる。すなわち、リース期間の後半における金利費用と償却費の合計額は、一般的には、定額のオペレーティング・リース費用よりも低くなる。リース期間全体では、認識される費用の合計額は同額となる。
- BC385 借手は通常はどの時点でもリースのポートフォリオを保有しており、本提案が純損益及びその他の包括利益計算書に与える影響の大きさは、借手が保有しているリースの契約条件と、当該リースがそれぞれのリース期間のうちどれだけを経過しているのかに左右されることになる。
- BC386 例えば、借手のリースのポートフォリオが均等に分布している（すなわち、ある期間中に同数のリースが開始・期間満了となり、借手が新たなリースを期間満了するリースと同じ条件で締結する）場合には、本要求事項案の採用により純損益に生じる全体的な影響は中立的となる。ポートフォリオの構成が均等に分布していない場合（リースの件数の変化又は新たなリースの契約条件が期間満了するリースと異なっていることのいずれかの理由による）には、本要求事項案の採用により純損益に影響が生じる。しかし、純損益に目立った影響を与えるためには、そうした要因が重大なものでなければならない。これは付録 C で示している。
- BC387 最後に、提案している会計処理と税務会計との間の差異がタイプ A のリースについて生じることが多いと予想されるので、認識される繰延税金の金額に影響が生じる可能性が高い。

タイプ B のリースに分類されるオペレーティング・リース

- BC388 IAS 第 17 号に従って会計処理されているオペレーティング・リースについては、借手は通常、リース期間中の最低リース料から生じるリース費用を定額ベースで認識する。借手は、他のすべての費用（例えば、変動リース料）を発生時に認識する。本提案に従ってタイプ B のリースに分類されるリースについては、借手はリース費用（オプション対象のリース料及び変動リース料を除く）を定額ベースで認識することになる。したがって、タイプ B のリースについての提案は、一般的には、純損益及びその他の包括利益計算書にほとんど影響を与えないことになる。

キャッシュ・フロー計算書への影響

- BC389 会計処理ガイダンスの相違は、リースの当事者間で移転される現金の金額の相違を生じない（本提案により創出される行動の相違がない限り）。したがって、報告されるキャッシュ・フローの合計金額には影響は生じない。ただし、本要求事項案を採用すると、リースがタイプ A のリースである場合には、キャッシュ・フローの

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

表示に影響が生じることになる（タイプ B のリースの表示には変更がない）。

BC390 タイプ A のリースについては、借手はリースに係る現金支払を元本と利息の返済に分解することを要求されることになる。借手は、元本返済を財務活動として、利息支払を IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」に従って表示することになる。したがって、タイプ A のリースとして認識されるオペレーティング・リースの借手は、本提案の採用時に、報告する営業活動からのキャッシュ・インフローが大きくなると予想される。リースの現金支出の一部（すなわち、リース元本の返済）がキャッシュ・フローの営業セクションではなく財務セクションに表示されることになるからである。逆に、当該借手は、報告する財務活動からのキャッシュ・アウトフローが大きくなると予想される。

リース活動に関する開示

BC391 本公開草案の提案では、借手は IAS 第 17 号で要求している開示に比べて拡充した開示を提供することになる。

BC392 提案されている追加的な開示には、次のものが含まれる。

- (a) リース負債のより詳細な満期分析（割引前のキャッシュ・フローを最初の 5 年間の各年度について年額で示す）
- (b) 使用権資産の一部として認識した残価保証及びオプションの契約条件の説明的な記述
- (c) 本提案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
- (d) 使用権資産（原資産の種類別）及びリース負債の期首と期末の残高の調整表

現在ファイナンス・リースに分類されているリースに対する影響

BC393 IASB は、IAS 第 17 号に従ってファイナンス・リースに分類されるリースのほとんど全部が、本公開草案によればタイプ A のリースに分類されると予想している。

BC394 リース資産とリース負債が、IAS 第 17 号でのファイナンス・リースと本提案に従ったタイプ A のリースの両方について認識されるが、それらの測定及び報告の方法に若干の相違がある。そうした相違により、借手の財務諸表に次のような影響が生じることになる。

財政状態計算書への影響

BC395 IAS 第 17 号でのファイナンス・リースと本公開草案でのタイプ A のリースの会計処理の主要な相違点は、残価保証に関するものである。IAS 第 17 号に従えば、ファイナンス・リースの借手は、貸手に提供した残価保証の最大金額をリース資産及びリース負債の一部として認識する。これと対照的に、本公開草案では、借手は残価保証に基づいて支払うと見込まれる金額だけを認識することになり、これは必ずしも保証した最大金額ではない。したがって、貸手に残価保証を提供している借手は、当該保証により生じる借手の現金支出が最大金額よりも低いと予想される場合には、本公開草案の提案を適用する際に認識するリース資産とリース負債の金額が小さくなる。

純損益及びその他の包括利益計算書への影響

BC396 借手は、リース負債に係る金利費用とリース資産の減価償却・償却を、IAS 第 17 号におけるファイナンス・リースと本公開草案に従ったタイプ A のリースの両方について認識する。IASB は財政状態計算書に認識される金額に重大な差異があるとは予想していないので、純損益及びその他の包括利益計算書における金利費用と減価償却費・償却費には重大な差異はないであろう。

キャッシュ・フロー計算書への影響

BC397 IAS 第 17 号におけるファイナンス・リースと本公開草案に従ったタイプ A のリースの両方についての現金支払は、元本の返済と利息の支払に分解される。元本の支払は財務活動として表示され、利息の支払は IAS 第 7 号に従って表示される。したがって、IASB はキャッシュ・フロー計算書への影響はないと予想している。

リース活動に関する開示

BC398 IAS 第 17 号に従ってファイナンス・リースの借手が提供する開示の中には、本公開草案の要求事項ではタイプ A のリースについて提供されないこととなるものがある。その中には、リースの中に存在している購入オプションの記述や、最低リース料総額の現在価値の満期分析がある。

BC399 本公開草案では、借手がタイプ A のリースについて、IAS 第 17 号に従ってファイナンス・リースの借手が現在提供していないいくつかの開示も提案している。それらの開示は BC392 項に列挙している。

主要な財務比率に対する影響

BC400 現在ファイナンス・リースに分類されているリースについては、借手の財務諸表から算出される主要な財務比率に重大な変化はないであろう。ただし、借手が、現金支出を生じないと予想される重大な残価保証を提供している場合は例外となる（前記 BC395 項参照）。

BC401 しかし、現在オペレーティング・リースに分類されているリースについては、一部の財務比率に大きな変化が生じる可能性がある（その財務比率が財務情報で報告されている数字に基づく場合）⁴。可能性のある変化としては、次のようなものがある。

- (a) すべてのリースについて、従来は未認識であった負債を認識することにより、報告される負債が増加し、それにより報告されるレバレッジ（ギアリング）が増大することになる。
- (b) すべてのリースについて、従来は未認識であった資産を認識することにより、報告される資産ベースが増加し、資産回転率などの比率に影響を与える。
- (c) タイプ A のリースについて、オペレーティング・リース費用ではなく償却費と利息を認識することにより、営業利益が大きくなる（利息は通常は営業費用から除外されるため）。同様に、利息と償却は除外するがオペレーティング・リース費用は含める利益指標（例えば、EBIT 及び EBITDA）は、タイプ A のリースについては IAS 第 17 号による場合よりも大きくなる。

⁴ 比率に対する影響は、借手が報告する金額に対してすでに調整が行われている範囲で小さくなる。

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

BC402 本提案が借手の財務諸表を分析する際に最も頻繁に使用される比率のいくつかに与える影響は、付録 A に示している。

借手の遵守コストに生じる可能性の高い影響

BC403 IASB は、IAS 第 17 号でオペレーティング・リースに分類されているリースを有する借手には、本公開草案の適用開始時にコストが生じると予想している。コストの大きさを左右するのは、借手が資産へのアクセスを得るためにリースを使用している程度、当該リースの契約条件、リースの管理のためにすでに使用しているシステムである。付録 D のケーススタディ A から C では、本提案の導入に関連した潜在的なコストに関するさらに詳細な情報を提供している。IASB は、いったん借手が本提案で要求される情報を提供するためにシステムを更新した後は、継続的に生じるコストは、IAS 第 17 号を適用する際に発生しているコストに比べて、わずかに大きくなるだけだと予想している（下記の本提案で要求される情報の表を参照）。

BC404 IASB は、IAS 第 17 号でファイナンス・リースに分類されているリースを有する借手については、本提案の最初の導入時と継続ベースのいずれにおいても、コストは増加しないと予想している。これは、それらのリースの会計処理は、BC393 項から BC399 項で述べたとおり、大きく変わらないからである。

BC405 さらに、IASB は、借手はリースについて有形固定資産項目と同様の重要性の閾値を適用すると予想している。これにより、借手は有形固定資産項目に適用されるのと同様の基準（企業は、有形固定資産項目の購入のコストが特定の金額未満である場合には、当該コストを資産化しない）により重要性がないと考えられるリースには、本提案を適用しないことになる。

BC406 下記の表は、借手がすでに IAS 第 17 号を適用するために必要としている情報を示しつつ、借手が本提案を適用するために必要となる情報の要約を示している。

情 報	本提案の適用に必要なか	IAS 第 17 号の適用に必要なか
リースの棚卸（契約の非リース構成部分と分離）	必要 契約の非リース（サービス）構成部分は、観察可能な単独の価格を借手が有している場合にのみ分離が要求される。	必要 契約の中には、IAS 第 17 号ではリースを含んでいると考えられるが本提案ではリースを含まないものがある。 オペレーティング・リースを含んだ契約の非リース（サービス）構成部分は、IAS 第 17 号で要求されている注記開示を作成する際に、一部の借手は分離しないことができる。
それぞれのリースの契約条件	必要	必要

リースの分類：それぞれのリースの原資産の経済的耐用年数や原資産の公正価値	必要	必要 IAS 第 17 号は、借手がリースを分類する際に、一部の不動産リースの土地及び建物の要素の分離を要求している。これは本提案では要求されない。
それぞれのリースのリース期間及びリース料	必要 リース期間及びリース料に関する提案は、IAS 第 17 号での要求事項と同様である。	必要
当初直接コスト	必要 発効日前に開始するリースについては要求されない。	必要 ファイナンス・リースについては要求される。 不要 オペレーティング・リースについては要求されない。
それぞれのリースに係る割引率	必要 12 か月超のすべてのリースについて要求される。 移行時に、借手は、特性が類似したリースのポートフォリオについて割引率を決定できる。	必要 ファイナンス・リースについては要求される。 不要 オペレーティング・リースについては要求されない。
各報告期間末現在の指数又は率（変動リース料が当該指数又は率に応じて決まる場合）	必要	不要 会計処理の目的上は必要ないが、支払われるリース料の決定又はモニターに必要となる可能性が高い。

BC407 IASB が借手にとっての遵守コストを生じる可能性が高いものとして識別している、いくつかの具体的な領域がある。

- (a) リースの識別
- (b) リース構成部分と非リース構成部分の分離
- (c) リース負債の見直し
- (d) システム変更

リースの識別

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

BC408 IASB の予想では、一部の借手には、契約がリースを含んでいるかどうかを判定する際にコストが生じる。しかし、コストはすべて、主として契約がリースを含んでいるかどうかを判定するプロセスの開発に関するものであるため、本提案の最初の導入時にだけ発生するものと予想される。したがって、IASB の予想では、コストは本提案の導入時には増加するが、本提案のこの部分の継続的成本は IAS 第 17 号に準拠する際の現在のコストと変わらない。

リース構成部分と非リース構成部分の分離

BC409 IASB の予想では、一部の借手には、本提案を最初に導入する際に、複数要素契約の中のリース構成部分を分類するためにコストが生じる。IAS 第 17 号を適用する借手は、契約のリース構成部分と非リース構成部分の分離を要求される。しかし、支払を構成部分に分解して配分することの正確さが本提案ではさらに重要になる。提案ではサービスとリースの会計処理が異なるからである。IASB の予想では、多くの契約については、実務が発展して、借手が要求する情報を貸手が提供するようになる。したがって、IASB の予想では、コストは本提案の導入開始時には増加するが、本提案のこの部分の継続的成本は IAS 第 17 号に準拠する際の現在のコストとほとんど変わらない。

リース負債の見直し

BC410 IASB の予想では、一部の借手には、オプションの見直しとリース負債の再測定を継続的に行うためのコストが生じる。こうしたコストは、主として、指数又は率に応じて決まる変動リース料を含んだリースから生じる。しかし、多くのリースについては、リース期間中に再測定の必要は生じないであろう（例えば、オプションがないリースや、指数又は率に応じて決まる変動リース料がないリース）。さらに、リースがオプションを含んでいる場合であっても、認識の閾値が高いので、見直しが煩雑となる可能性は低い。したがって、オプションの判定の変更が予想されるのは少数のケースだけである。

システム変更

BC411 多くの借手は、すでにリースの管理と追跡のためのシステムを整備しており、これが本公開草案での提案の導入コストを軽減するのに役立つはずである。これは、IAS 第 17 号で要求している注記開示を提供するために必要な情報が、本提案の適用に必要な情報と同様だからである（本提案では、借手がそれぞれのリースについて割引率も決定しなければならない点を除く）。したがって、既存のシステムがすでに本提案の適用に必要な情報の大半を提供している可能性が高い。

BC412 他方、リースの管理と追跡のための洗練されたシステムを有していない借手もいる。こうした借手については、本提案の導入のコストは高くなる可能性が大きい。こうした借手は IT システムの導入又はアップグレードをしなければならない場合がある。ソフトウェア業者がリース管理システムを提供しており、その中には、借手の会計処理の提案を考慮に入れて改造が進められているものもある。

利用者の分析のコストに生じる可能性の高い影響

BC413 IASB は、借手の財務諸表の利用者にとっての分析のコストは変わらないと予想している。一部の財務諸表の利用者は、財務諸表で提供される改善された情報だけ

に依拠するかもしれない。しかし、他の利用者は、自らのニーズに合わせるための調整を引き続き行うと予想されるが、そうした調整は、借手の財務諸表で利用可能な、より質の高い情報に基づいて行われることになる。

貸手に生じる可能性の高い影響

BC414 本公開草案では、貸手はタイプ A のリースを次のことを行うことにより会計処理することになる。

- (a) リース債権と残存資産の認識（及び原資産の認識の中止）
- (b) リース債権と残存資産の両方に係る金利収益のリース期間にわたる認識

さらに、貸手が製造業者又は販売業者である貸手であるならば、貸手はリースに係る利益も開始時に認識する場合がある。

BC415 貸手は、タイプ B のリースを、次のことを行うことにより、IAS 第 17 号でオペレーティング・リースに分類されるリースと同様に会計処理することになる。

- (a) 原資産の認識の継続
- (b) 賃貸収益のリース期間にわたる認識（通常は定額ベース）

BC416 IASB の予想では、設備及び輸送機器のリースの大半はタイプ A のリースに分類され、不動産リースの大半はタイプ B のリースに分類されることになる。

財務報告の質の予想される変化

BC417 設備及び輸送機器の最大の貸手は、金融機関、製造会社の子会社で金融機関と同様の営業を行っている会社、あるいは独立の資産金融企業である。したがって、それらの貸手は、通常、リース活動を顧客への金融の提供として考えて運営している、すなわち、リースは顧客に保証付きの資金提供を行う方法であり、一部の貸手にとっては、顧客に財を提供する代替的手段でもある。設備及び輸送機器のリースの価格付けは、リース期間の開始時及び終了時の資産価値と金融のコストに関する仮定により決定されることが多い。したがって、また市場の制約に従い、貸手はそれらのリースの価格付けを、設備又は輸送機器に対する投資への特定のリターンを提供するように行うことが多い。すなわち、貸手はリース料の計算を、リース期間にわたる設備又は輸送機器の用役潜在能力又は価値の予想される低下を回収するとともに、当該資産に対する貸手の投資総額へのリターンを提供するように行う（リースは計算上の利率を組み込む）。

BC418 これと対照的に、不動産の貸手の多くは、リース活動を、特定の種類の資産に投資するという広範な投資戦略の重要な構成部分と見ている。リースは、顧客が報酬と交換に貸手の不動産へのアクセスを得るか又は使用できるようにする手段を提供するものであり、所定の期間後に当該不動産がリースされた不動産と同様の状態で返還されることを期待して行われる。市場の制約に従い、それらの価格付けは、不動産の公正価値に基づいて望まれる利回りにより決定される。

BC419 IAS 第 17 号におけるリースの分類の要求事項を適用すると、不動産の貸手の大半は単一の会計処理モデル（すなわち、オペレーティング・リースの会計処理）を適用することになる。しかし、IAS 第 17 号は、設備及び輸送機器の貸手の多くに、

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

リースに2つの異なる会計処理モデルを適用することを要求している(すなわち、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの両方の会計処理)。これは、貸手が自らのリース事業全体を顧客への保証付きの資金提供と見ている場合でもそうなる。オペレーティング・リースとファイナンス・リースの会計処理は非常に異なるため、これにより貸手の財務諸表の中での比較可能性の欠如が生じている。

- BC420 本公開草案で提案しているリースの分類の方が、貸手の事業モデルに密接に合致し、したがって、貸手が事業を管理している方法を適切に反映すると予想される。これは設備や輸送機器の貸手が作成する財務情報の比較可能性を高めるはずである。また、貸手のリース活動をより忠実に表現する財務諸表ともなるはずである。

利用者のニーズ

- BC421 大半の不動産リースにおける原資産は、IAS 第 40 号「投資不動産」における投資不動産の定義を満たす。IFRS を適用する投資不動産の貸手は、投資不動産を公正価値で測定するか、又は、取得原価で測定する場合には、投資不動産の公正価値を開示しなければならない。一部の財務諸表利用者は、投資不動産全体の公正価値は他の測定よりも有用な情報を提供することを確認している。賃貸収益と公正価値変動は、貸手の業績の不可分の構成部分として密接に結びついており、両方の情報(すなわち、賃貸収益と公正価値変動)を有することにより、貸手が業績を意味のある方法で報告することになる。したがって、IASB は、不動産のリースについては現行の貸手の会計処理を変更する必要はないと結論を下した。
- BC422 IAS 第 17 号における貸手の会計処理についての財務諸表利用者の主要な懸念は、オペレーティング・リースの対象となっている設備及び輸送機器の残存価値の透明性の欠如である。IASB は、設備の貸手を分析している一部の利用者から、信用リスク(リース債権に組み込まれている)を資産リスク(残存資産に組み込まれている)と区別することが有益と考えていると聞いている。
- BC423 財務諸表利用者は、貸手が設備及び輸送機器のリースにおける残存価値に関して行う仮定を理解することに関心がある。その残存価値が重大(現在オペレーティング・リースに分類されているリースではその可能性がある)である場合は特にそうである。本提案は、タイプ A のリースに分類されるすべてのリースについて当該情報を提供するのに役立つであろう。これは、残存資産の帳簿価額の開示と、当期中の変動の調整表を、残存資産に関する貸手のリスク管理戦略に関する開示(残価保証の金額を含む)とともに要求することによるものである。
- BC424 さらに、タイプ A のリース債権に関する情報と、タイプ A のリースとタイプ B のリースの両方についてのリース料の詳細な満期分析の提供は、財務諸表利用者が将来キャッシュ・フローをより適切に評価するのに役立つであろう。満期分析は IAS 第 17 号でも要求されているが、そこで要求されている情報は、本公開草案での提案に比べて詳細ではない。

IFRS を適用する貸手の財務諸表でリース活動が報告される方法に変更案が与える可能性の高い影響

- BC425 IAS 第 17 号では、貸手がリースをオペレーティング・リース又はファイナンス・リースのいずれかに分類することを要求している。オペレーティング・リースに分類

されるリースについては、貸手はリースの対象である原資産の認識を継続し、リース収益をリース期間にわたり通常は定額ベースで認識する。ファイナンス・リースについては、貸手は原資産の認識の中止を行い、リース債権及び残存資産（両方とも現在価額ベースで測定）とで構成される正味リース投資未回収額を、関連する利得又は損失とともに認識する。リース期間にわたり、ファイナンス・リースの貸手は、正味リース投資未回収額に係る金利収益を認識する。

タイプAのリースに分類されるオペレーティング・リース

- BC426 貸手の会計処理の最も重大な変化は、IAS 第 17 号ではオペレーティング・リースに分類されるが本提案ではタイプ A のリースに分類されるリースについて生じる。IASB は、これは主として設備及び輸送機器の既存のオペレーティング・リースについて生じると予想している。それらのリースについては、貸手はもはや財政状態計算書において原資産を維持しないことになる。その代わりに、開始日において貸手は、現在価額ベース（すなわち、リース料総額の現在価値）で測定したリース債権と原価ベースで測定した残存資産を認識することになる。
- BC427 財政状態計算書に関しては、タイプ A のリースについて開始日に認識されるリース債権と残存資産は、IAS 第 17 号におけるオペレーティング・リースに係る原資産の償却原価での帳簿価額より高くなる可能性がある。これが生じる可能性が高いのは、製造業者又は販売業者である貸手で、原資産の取得原価が開始日現在の公正価値よりも低い場合である。製造業者又は販売業者である貸手は、リース期間にわたり金利収益を認識するとともに、タイプ A のリースの締結時に利益を認識する可能性も高いが、IAS 第 17 号におけるオペレーティング・リースの締結時には利益を認識せず、リース期間にわたり賃貸収益を認識する。原資産を開始日又はその近辺に購入する貸手（例えば、金融機関）は、タイプ A のリースの締結の前後で報告する資産の価値にほとんど変動がないと予想される。むしろ、リース期間にわたり金利収益を認識するのみである。
- BC428 収益の認識のパターンも異なる。IAS 第 17 号におけるオペレーティング・リースの場合と同様にリース収益を通常は定額ベースで認識する代わりに、貸手はリース債権と残存資産の両方について金利収益を認識することになる。リース料が均等なタイプ A のリースについては、リース期間の初期の各年度に認識される金利収益が、後期の各年度に認識される金利収益よりも大きくなる。しかし、貸手が年ごとに大きな変化のない十分にバランスしたリースのポートフォリオを有している場合には、ポートフォリオのレベルでは収益のパターンに重大な差異は生じないであろう（付録 C における借手に関するポートフォリオの議論を参照）。

タイプAのリースに分類されるファイナンス・リース

- BC429 IASB は、IAS 第 17 号に従ってファイナンス・リースに分類されているリースは、本提案に従えばタイプ A のリースになると予想している。タイプ A のリースについて提案している会計処理と、IAS 第 17 号におけるファイナンス・リースの会計処理との主要な相違点は、次のとおりである。
- (a) 貸手は、タイプ A のリースから生じる残存資産に関連した利益を開始日に認識しないことになる。一方、IAS 第 17 号におけるファイナンス・リースの会計処理を適用する場合には認識することになる。残存資産は通常は既存のフ

ファイナンス・リースについては重要性がない（価値が保証されている場合を除く）ので、この変化は、IAS 第 17 号に従ってファイナンス・リースに分類されているリースに係る実務の重大な変化にはならないと予想される。

- (b) 貸手は、残価保証をタイプ A のリース債権の測定から除外することになる。一方、IAS 第 17 号におけるファイナンス・リースについては、貸手に提供された残価保証の最大金額はリース料の一部とみなされ、リース債権に含まれる。それでも、本提案によると、貸手は、タイプ A のリース債権の一部として、借手が残存資産リスクに対するエクスポージャーのすべてを引き受けた残価保証として構成されたリース料を含めることになる。
- (c) 貸手は、リース債権と残存資産を別個に会計処理することになる。ただし、財政状態計算書では、それら 2 つの金額を、リース資産として一緒に表示することになる。IAS 第 17 号によると、それら 2 つの金額は正味リース投資未回収額に組み込まれ、別個には開示されない。

タイプ B のリースに分類されるオペレーティング・リース

BC430 本提案に従ってタイプ B のリースに分類される既存のオペレーティング・リースの会計処理には、ほとんど変化はない。そうしたリースに関する主要な変化は、提案されている追加的な開示であり、それには将来のリース料のより詳細な開示（報告日後の最初の 5 年間の各年度について割引前の支払額を示す）とリースの契約条件の説明的な記述が含まれる。

貸手の遵守コストに生じる可能性の高い影響

- BC431 IASB の予想では、本公開草案での貸手の会計処理の提案の導入は、多くの貸手にとって、IAS 第 17 号に従う際に発生するコストに比べて高いコストを生じるものではない。これが特に当てはまるのは、不動産の貸手であり、リースの会計処理方法について提案されている変更は非常に軽微である。ただし、将来のリース料に関する若干の追加的な開示を提供することになる。これは、IAS 第 17 号におけるファイナンス・リースの貸手にも当てはまる。
- BC432 設備及び輸送機器の貸手は、IAS 第 17 号ではオペレーティング・リースの会計処理を適用し、本公開草案ではタイプ A のリースを適用すると予想されるが、当該リースに適用される会計処理が大幅に変化するため、コストが生じることになる。付録 D のケーススタディ D は、本提案の導入に関連した潜在的なコストに関する追加的な情報を提供している。
- BC433 下記の表は、貸手がタイプ A のリースについての提案を適用するのに必要となる情報の要約を示している。この表は、貸手がすでに IAS 第 17 号の適用のために必要としている情報とすでにリースの価格付けのために必要としている情報を示している。ここで、貸手はリースを金融取引として価格付けを行う（その価格付けは、リースされている資産の開始日現在の公正価値と残存価値を見積り、計算上の利子率を組み込んで行う）と仮定している。

情 報	タイプ A のリースの 会計処理の適用に 必要か	IAS 第 17 号の適用に 必要か	リースが金融取引で 価格付けされる場合 の価格付けに必要か
リースの棚卸（契約 の非リース構成部分 と分離）	必要 契約の非リース（サ ービス）構成部分は、 収益認識の提案に従 って分離が要求され る。	必要	必要
それぞれのリースの 契約条件	必要	必要	必要
リースの分類：それ ぞれのリースの原資 産の経済的耐用年数 や原資産の公正価値	必要 リース債権又は残存 資産が減損している 可能性がある場合、 原資産の公正価値も 定期的に必要となる 可能性がある。	必要	必要
原資産の開始日現在 の見積残存価値（ま た、資産が減損して いる可能性がある場 合には定期的に）	必要	必要 ファイナンス・リー スでは必要。 不要 オペレーティング・ リースでは必要な い。	必要
それぞれのリースの リース期間及びリー ス料	必要 リース期間及びリー ス料に関する提案 は、IAS 第 17 号での 要求事項と同様であ る。	必要	必要
当初直接コスト	必要 発効日前に開始する リースについては必 要ない。	必要 ファイナンス・リー スでは必要。 不要 オペレーティング・	必要

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

		リースでは必要ない。	
それぞれのリースに係る割引率	必要 12 か月超のすべてのリースについて必要となる。	必要 ファイナンス・リースでは必要。 不要 オペレーティング・リースでは必要ない。	必要
各報告期間末現在の指数又は率（変動リース料が当該指数又は率に応じて決まる場合）	必要	不要 オペレーティング・リースでは必要ない。	必要
残存資産リスクに関するリスク管理戦略（残価保証及び他のリスク軽減手段を含む）	必要	不要	必要

導入のコスト

BC434 IASB の予想では、本要求事項案でタイプ A のリースに分類されることになる既存のオペレーティング・リースの貸手の大半（すなわち、設備及び輸送機器の貸手の大半）は、本要求事項案を適用するのに必要となる情報を有している可能性が高い。これは、会計処理について提案されている変更が、上記の表に示したとおり、設備及び輸送機器の貸手の大半がリースの価格付けを行う方法と整合的なものと予想されるからである。それでも、当該情報が貸手の事業の中ですでに利用可能な場合であっても、当該情報は会計システムの中ではなく異なるシステム（例えば、リースの管理と価格付けに使用されるシステム）の中にある場合がある。会計目的で当該情報を入手することに関連したコストが生じる可能性が高い。さらに、それらの貸手は、本提案でのタイプ A のリースの会計処理を適用するために会計システムの拡張又は入替えが必要となる可能性も高い。会計システムの変更に関連したコストは、貸手が保有しているリースの契約条件や、リースの管理と会計処理のためにすでに整備しているシステムの洗練度に左右される。例えば、貸手がすでに IAS 第 17 号におけるファイナンス・リースを会計処理するためのシステムを整備している場合、当該システムは、タイプ A のリースの会計処理を適用するために、入替えはせずに拡張する必要があるだけかもしれない。

BC435 IASB は、タイプ A のリースの会計処理を適用することを要求される可能性がある貸手の中には、個々のリースについて利率や残存価値に関する情報を有していない者がいることも承知している。それらの貸手が、リースを含んだ契約の中に

サービスを含めていて、当該契約の価格付けをパッケージとして行っている場合がある。こうした貸手は、本提案を適用する際に、他の貸手よりも多額のコストが生じる可能性が高い。契約のリース構成部分を非リース構成部分と分離して、それらを区分して会計処理するとともに、タイプ A のリースの対象となる資産の移行日時点の公正価値と残存価値を見積り、リースにおいて課される利率を計算することが要求されることになる。それらの貸手は、本提案に従ってデータを収集してリースを会計処理するためのシステムに投資することが必要となる可能性が高い。

継続的な適用のコスト

- BC436 IASB の予想では、貸手の会計処理の提案を適用する際の継続のコストは、いったん貸手がタイプ A のリースの会計処理の適用に必要なシステムを設置した後は、IAS 第 17 号に準拠するために生じるコストよりわずかに高くなるだけである。
- BC437 貸手は、リース期間中に、特にリース期間に関して、見直しを行うことを要求されるが、IASB は、見直しはそれほど頻繁にはならないと予想している。こうした見直しはオプション対象期間に関するものであり、オプション対象期間における支払の認識についての閾値が高いからである。さらに、本提案では、指数又は率に連動した支払に関して、リース債権の定期的な再測定を要求することになるが、IASB はこれらの要素はタイプ A のリースに一般的ではないと考えている。したがって、それらの提案は、IAS 第 17 号への準拠よりも高い継続のコストを貸手に生じるものではないはずである。
- BC438 一部の貸手については、本提案の間接的なコストが生じる可能性がある。これは、一部の顧客（すなわち、借手）が、リースを本提案に従って会計処理するために、リースに関するより多くの情報を要求する可能性が高いからである。これには、価格付けの仮定に関する情報、リースにおいて課した利率、契約が複数の要素を含んでいる場合のリース構成部分と非リース構成部分の価格などが含まれる可能性がある。同時に、本提案は、それらの貸手に、借手への追加的なサービス（例えば、会計やリース管理のサービス）の提供により追加的な収益を稼得する機会を与えるかもしれない。

利用者の分析のコストに生じる可能性の高い影響

- BC439 IASB は、貸手の財務諸表の利用者にとっての分析のコストは変わらないと予想している。利用者は、設備や輸送機器の貸手の活動についての分析を行う方法を、本提案により利用可能となる新たな情報に基づいて変更するかもしれない。本提案は、それらのリース活動及び、特に、信用リスク及び資産リスクに対する貸手のエクスポージャーに関して、非常に適切な情報を提供するはずである。

付録A

本提案がオペレーティング・リースを有する借手の主要な財務比率に与える影響 (IASBのみ)

これらの比率は、IAS第17号及び本公開草案に従って報告されるであろう情報に基づいており、利用者が行う報告金額への事後的調整は考慮に入れていない。それらの調整は、これらの提案から生じる変化がそれほど明瞭ではないことを意味する可能性がある。この表は、IAS第17号に従ってオペレーティング・リースに分類されるリースの会計処理を、本提案に従ったタイプAのリースとタイプBのリースの会計処理と比較している。

比率の名称	測定の対象	計算の方法	該当のリースの種類	報告情報の使用による影響の予想	説明
ギアリング比率	長期的な支払能力	負債／資本	すべて	増大	報告される負債が増加する(また、タイプAのリースについては資本が減少する)ことにより、増大。
流動比率	流動性	流動資産／流動負債	すべて	減少	流動のリース負債が増加する一方、流動資産は増加しないため、減少。
総資産回転率	収益性	売上高／総資産	すべて	減少	リース資産が計上されるため、減少。
インタレスト・カバー	長期的な支払能力	利息及び税金前の純利益／金利費用	タイプA(タイプBは変化なし)	状況次第	リースの償却額とリースの金利費用の比率が現在の比率よりも高いのか低いのか(短期のリースの方が長期のリースよりも比率が高い)、また、リースの金利に係る金利合計の比率(この比率が高い方が影響が大きい)に左右される。
EBIT	収益性	利息及び税金前の純利益	タイプA(タイプBは変化なし)	増大	追加される償却費の方が、除外されるオペレーティング・リース費用よりも少ないため、増大。
EBITDA	収益性	利息、税金、減価償却及び償却前の純利益	タイプA(タイプBは変化なし)	増大	オペレーティング・リース費用が含まれなくなるため、増大。

比率の 名称	測定の 対象	計算の方法	該当のあ るリース の種類	報告情報 の使用に よる影響 の予想	説明
EBITDAR	収益性	利息、税金、減 価償却、償却及 びオペレーティ ング・リース費 用前の純利益	すべて	変化なし	リースに関連する費用がすべ て除外されるため、変化なし。
営業利益	収益性	該当なし	タイプ A (タ イプ B は変 化なし)	増大	追加される償却費の方が、除外 されるオペレーティング・リー ス費用よりも少ない (すなわ ち、利息が営業利益よりも下の 場所に計上される) ため、増大。
純利益	収益性	該当なし	タイプ A (タ イプ B は変 化なし)	状況次第	リースのポートフォリオの特 性と税率に左右される。
1 株当 り利益	株主	純利益 / 発行済 株式数	タイプ A (タ イプ B は変 化なし)	状況次第	純利益への影響に応じて決ま るが、純利益はリースのポート フォリオの特性と税率に左右 される。
ROCE	収益性	EBIT / (総資産 - 流動負債)	すべて	状況次第	ROCE 比率は調整が必要とな る場合がある。原資産の経済的 耐用年数よりも短いリースに ついては、報告されるリース資 産が購入した資産と比較可能 でないからである。すなわち、 そうしたリースについては、報 告されるリース資産は原資産 を購入した場合に報告される 金額よりも少なくなる。タイプ B のリースについては、リース 費用全体も EBIT に含まれる (すなわち、リース料の一部が 利息として計上されない) が、 リース負債は金融負債である。

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

比率の 名称	測定の 対象	計算の方法	該当のあ るリース の種類	報告情報 の使用に よる影響 の予想	説明
ROE（自 己資本利 益率）	収益性	純利益／資本	タイプ A（タ イプ B は変 化なし）	状況次第	純利益への影響に応じて決ま るが、純利益はリースのポート フォリオに応じて決まる。純利 益に影響がない場合には、報告 される資本が減少するため、こ の比率は高くなる。
営業キャ ッシュ・ フロー	収益性	該当なし	タイプ A（タ イプ B は変 化なし）	増大	少なくともリース料の一部（元 本に係る支払）が財務セクショ ンから除外されるため、増大。
正味キャ ッシュ・ フロー	収益性	該当なし	すべて	変化なし	本提案はキャッシュには影響 しないので、変化なし。

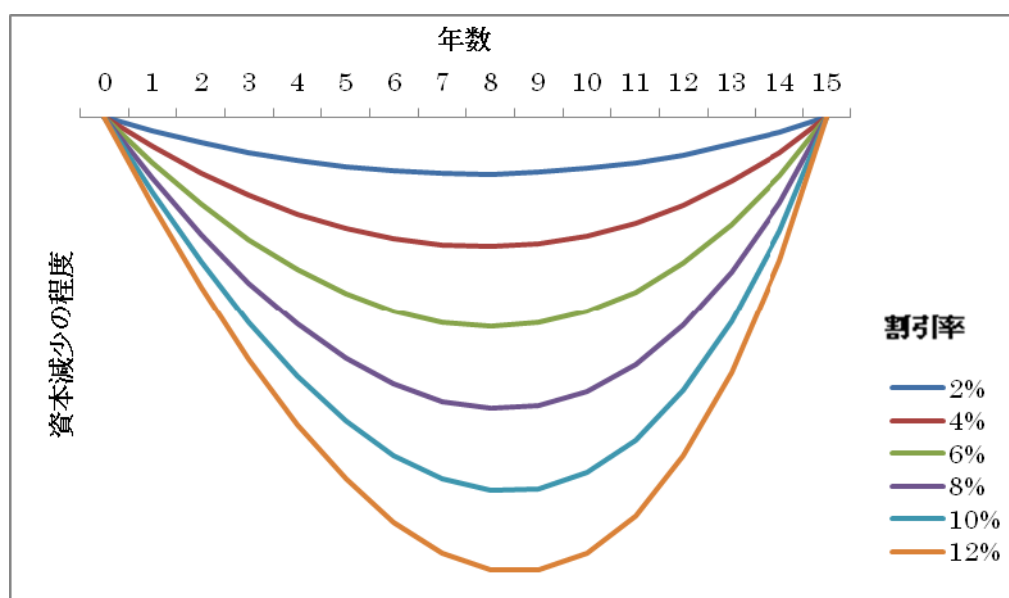
付録B

オペレーティング・リースをタイプAのリースとして会計処理することが借手の報告する資本に与える影響（IASBのみ）

BC440 タイプAのリースに係る借手の使用権資産の金額は、通常は、リース期間全体を通じてリース負債の金額よりも低くなる（リース開始時とリース期間の終了時を除く）。借手は一般的にオペレーティング・リースについては資産又は負債を認識していないので、タイプAのリースの会計処理を適用すると、オペレーティング・リースの会計処理に比べて、報告される資本が減少することになる。（この資本への影響の分析は、資本に影響を与える可能性のある他の要因がすべて一定であると仮定している。例えば、借手の配当方針が同じで、借手が新たな資本を有していないことなどである。）

BC441 資本に対する影響を下記の図に示している。例として15年のリースを用いている。

図1 オペレーティング・リースの会計処理と比較した場合の資本の減少（リース負債に対する百分率で）（一定範囲の割引率での15年のリース）



BC442 この表は、次のことを示している。

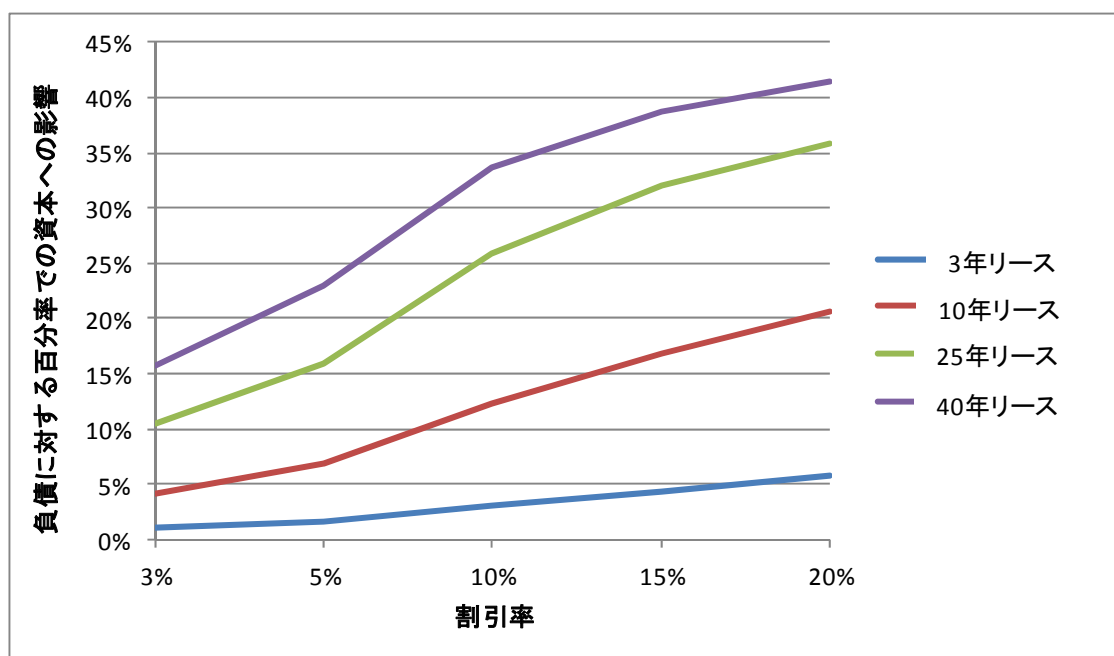
(a) 報告される資本の減少（オペレーティング・リースの会計処理と比較した場合）の大きさは、リース期間中に、リース期間の中間点付近まで増大する（これは、タイプAのリースに係るリース費用の合計が、オペレーティング・リースに係る定額のリース費用に等しくなるのと同じ時点である）。

(b) 割引率が高いほど、報告される資本の減少が大きくなる。

BC443 ポートフォリオのレベルでも、個々のリースのリース期間全体を通じて資本が低くなる（オペレーティング・リースの会計処理と比較した場合）ので、タイプAのリースのすべてのポートフォリオについて、やはり資本が低くなる。これを下記の図に示している。タイプAのリースの均等に分布したさまざまなポートフォリオを比較したも

のである（均等に分布したポートフォリオとは、どの期間においても、同じ契約条件のリースの期間満了と開始が同じ件数だけあるポートフォリオである）。

図 2 リース負債に対する百分率での資本の減少（税引前）



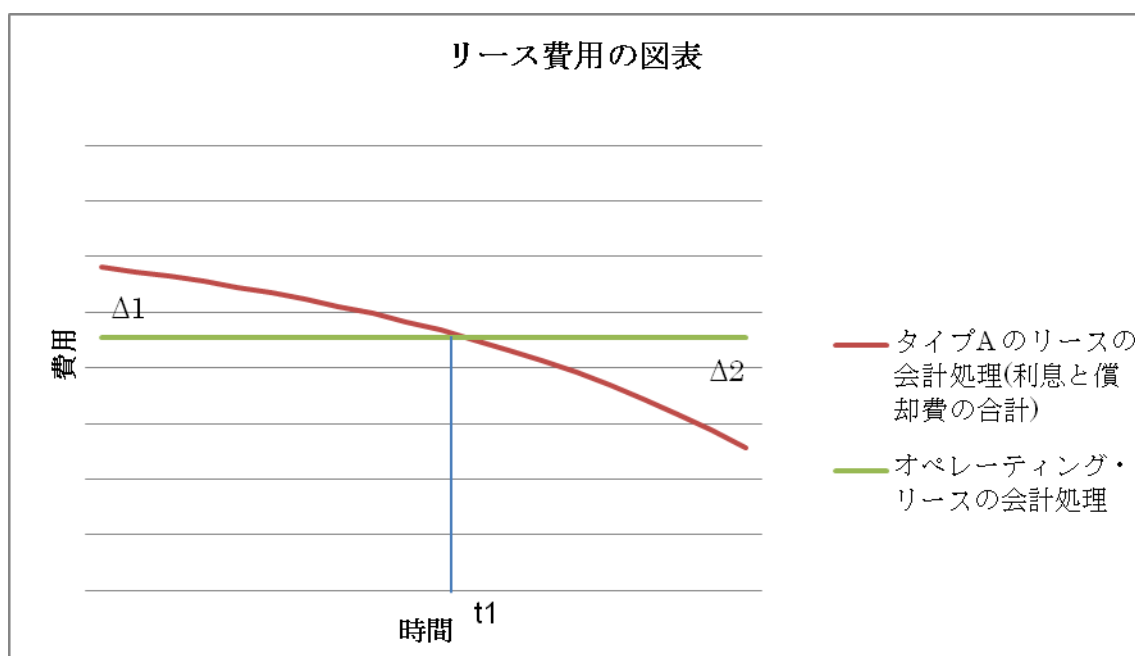
- BC444 この表は、リース負債に対する百分率で表した資本に対する影響（すなわち、リース負債がリース資産を上回る金額）が、リース期間が長くなるに従って、また、割引率が高くなるに従って、増大することを示している。
- BC445 図2での図解では、税金の影響を無視している。リース資産とリース負債はリース期間中を通じて異なることになるので、これにより繰延税金資産が生じて、資本に対する影響が減少する場合がある。
- BC446 上記の分析は、資本に対する影響をリース負債に対する比率で考慮している。タイプAのリースをオペレーティング・リースに適用することが借手の報告する資本に与える実際の影響は、借手のレバレッジ（ギアリング比率）やリース負債の資本に対する比率に左右される。これは今度は、借手が所有している資産の比率、リース資産の比率、借手が営業活動の資金を調達している方法に左右される。

付録C

オペレーティング・リースをタイプAのリースとして会計処理することが借手の純損益に与える影響 (IASBのみ)

純損益に対する影響——個々のリース

BC447 個々のリースについては、オペレーティング・リースの会計処理を適用した場合に認識されるリース費用は、通常はリース期間全体を通じての各期間において同額である。すなわち、借手はオペレーティング・リース費用を通常は定額ベースで認識する（変動リース料を除く）。これと対照的に、タイプAのリースについての費用認識のパターンは、リース期間の長さ、リース料支払の時期及びリースに課される利率に左右される。タイプAのリースの会計処理とオペレーティング・リースの会計処理のパターンを、個々のリースについて下記の図に示している（リース料はリース期間全体を通じて均等と仮定している）。



BC448 この図は次のことを示している。

- (a) タイプAのリースに係る利息と償却費の合計額は、定額のオペレーティング・リース費用に比べて、リース期間の開始時には高く、リース期間の終了時には低い。
- (b) 利息に償却費を加えた額が定額のオペレーティング・リース費用と等しくなる時点（上図のt1）は、リース期間の中間点を過ぎたどこかの時点となる。これは、使用権資産とリース負債の帳簿価額の差額が最大になる時点、したがって、IAS第17号と比べた場合の借手の資本への影響が最大となる時点でもある。
- (c) タイプAのリースに係る利息と償却費の合計と定額のオペレーティング・リース費用とのリース期間開始時における差額（ $\Delta 1$ ）は、リース期間の終了時における差額（ $\Delta 2$ ）よりも小さい。

BC449 我々の分析では、上記の結論は、3年から40年の範囲のリース期間及び2%から20%の範囲の割引率を使用した場合において不変である。しかし、2つの費用の間の相対的な差額（図の $\Delta 1$ 及び $\Delta 2$ ）は、それらが同額となる時点（図の t_1 ）とともに、リース期間の長さとしてリースに課される利率に左右される。

利息控除前の純利益に対する影響

BC450 タイプAのリースに係る費用のパターンは、借手の利息控除前の純利益（例えば、営業利益）に対する影響に関しては、オペレーティング・リースに係る費用のパターンと同じになると予想される。すなわち、タイプAのリースとオペレーティング・リースの両方について、借手はリース費用を営業利益の中で通常は定額ベースで認識する。しかし、借手の営業利益は、タイプAのリースの会計処理を適用した場合には増加する。これは、タイプAのリースについては、借手がリース料を2つの費用として報告するからである。借手は、使用権の償却を営業費用の中で、リース負債に係る利息を財務費用（営業利益よりも下の区分）の中で報告すると予想される。これと対照的に、オペレーティング・リースについては、借手はリース料の全体を営業費用の中で報告すると予想される。

ポートフォリオの影響

BC451 借手は通常はどの時点でも多数のリースを有していることから、以下のセクションでは、IAS第17号に従うとオペレーティング・リースに分類されるタイプAのリースのポートフォリオについての費用のパターンの変化を検討する。

BC452 借手のポートフォリオが均等に分布している場合（すなわち、どの期間においても同数のリースの開始と終了があり、新規のリースが入れ替わるリースと同じ契約条件を有している場合）には、タイプAのリースに係る償却費と金利費用の合計額には、オペレーティング・リースに係る定額の費用と比較して差異は生じないこととなる。例えば、借手が3年のタイプAのリースのポートフォリオを有している場合には、当該ポートフォリオの3分の1が定額のオペレーティング・リース費用よりも費用が5%高く、3分の1が5%低く、3分の1が同じとなる。したがって、リース費用に対する全体的な影響は、それらの契約のすべてでリース料が同額だと仮定すれば、中立的である。

BC453 しかし、こうした均等に分布したポートフォリオは、実際に存在することは稀である。したがって、以下の各項では、次のようなシナリオを検討する。

- (a) 新規のリースの契約条件が、置き換えるリースと異なる場合
- (b) リースのポートフォリオの規模が変化する場合
- (c) 割引率が変化する場合

BC454 単純化のため及び影響を例示するため、下記の各設例では、出発点は均等に分布したポートフォリオとし、そこから1つの要因だけを変動させ、それ以外はすべて同じとしている。

BC455 要約すると、BC456項からBC465項の発見事項が示しているのは、借手が有するタイプAのリースのポートフォリオが、リースが期限満了となり新規のリースが加わって、絶えず変化している場合には、本要求事項案の適用による借手の純利益に対する全体的な影響は、比較的小さくなる可能性があるということである。

リース期間の変化

- BC456 例えば、10年のタイプAのリース（利率6%）の均等に分布したポートフォリオを有する借手を考えてみる。したがって、それらのリースに係る費用の合計額（すなわち、償却と利息の合計額）は、定額のアペレーティング・リース費用に等しい。第1年度の期首に、借手はリースのポートフォリオの10%を、新規のリースの期間が5年しかないという点を除き同一の条件で更新する（当該リースは引き続きタイプAのリースである）。これは、ポートフォリオの10%を占めるリースの第1年度の費用が、定額のアペレーティング・リース費用よりも高くなることを意味する（差額は10%と計算される）。それらのリースが期間10年で更新されていたならば、当該リースに係る第1年度の費用は、定額のアペレーティング・リース費用よりも18%高くなっていたであろう。したがって、リースのポートフォリオの当該部分に係る費用の合計は、借手が10年のリースを締結した場合よりも、8%（ $18\% - 10\%$ ）低くなっている。リースのポートフォリオ全体に対する影響としては、費用が定額のアペレーティング・リース費用よりも0.8%低くなっている（新規のリースがポートフォリオの10%を占めているからである（すなわち、 $8\% \times \text{ポートフォリオの}10\% = 0.8\%$ ））。したがって、借手の第1年度における費用の合計は、定額のアペレーティング・リース費用よりも0.8%低くなる。
- BC457 期間が満了したリースを期間の短いリースに入れ替えるという新たな方針が第2年度でも続く場合には、この影響は増大し、全体的な費用は、第2年度では定額のアペレーティング・リース費用よりも1.7%低くなる。
- BC458 借手が新たな方針を適用し続けて、最終的に10年のタイプAのリースのすべてを5年のタイプAのリースに変更する場合には、タイプAのリースについての本提案によるリース費用の合計額と定額のアペレーティング・リース費用との最大限の差異は、第5年度には5.3%となる。この差額は、徐々に減少して、借手が再び均等に分布した5年のリースのポートフォリオを有することとなる年度にゼロとなる。
- BC459 逆の結論が、借手が短期間のリースから長期間のリースに入れ替える場合に当てはまる。この場合、認識される費用の合計額は定額のアペレーティング・リース費用よりも高くなる。上記の例を逆にした場合（すなわち、借手が5年のタイプAのリースを10年のタイプAのリースに入れ替える場合）には、第1年度において、費用の合計額が1.6%高くなる（8%の差異 $\times 0.2$ 、ここで0.2は新規のリースで構成されるポートフォリオが占める比率を表している。5年のリースの均等に分布したポートフォリオでは、当該リースの5分の1が各年度に更新されることになるからである）。

リースのポートフォリオの規模の変化

- BC460 先ほどの例と同様に、借手が10年のタイプAのリース（利率6%）の均等に分布したポートフォリオを有していると仮定する。借手はリースのポートフォリオを第1年度に10%増加させる。これは、借手が第1年度において定額のアペレーティング・リース費用よりもリース費用の合計額が18%高いリースを10%多く有することを意味する。したがって、全体的な影響としては、タイプAのリース費用の合計額が、第1年度には定額のアペレーティング・リース費用よりも1.8%（ $18\% \times 0.1$ ）高くなる。

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

- BC461 ポートフォリオを10%増加させるという新たな方針が第2年度でも続いた場合には、この影響は増大し、タイプAのリース費用の合計額は、第2年度では定額のオペレーティング・リース費用よりも3.2%高くなる。
- BC462 逆の結論が、借手がタイプAのリースのポートフォリオの規模を縮小する場合に当てはまる。上記の例を使用すると、第1年度に期間が満了したリースが全く更新されなかったとした場合（すなわち、タイプAのリースのポートフォリオが10%縮小したとした場合）には、第1年度におけるリース費用の合計額は、定額のオペレーティング・リース費用よりも1.8%低くなる。

割引率の変化

- BC463 同じ例を使って、借手が同じ10年のタイプAのリースのポートフォリオを有しているが、新規のリースに課される利率が6%から4%に下落すると仮定する。これにより、リースのうち10%のリース費用の合計額は、定額のオペレーティング・リース費用よりも14%高くなるが、利率6%を使用して更新したとした場合には18%高くなる場所であった。したがって、借手の第1年度のリース費用の合計額は、変化の最初の年度では定額のオペレーティング・リース費用よりも0.4低くなる（差額4%×0.1）。
- BC464 この低い利率が第2年度にも続く場合には、この影響は増大し、タイプAのリース費用の合計額は、定額のオペレーティング・リース費用よりも0.7%低くなる。
- BC465 逆の結論が、利率が上昇する場合に当てはまる。前記のシナリオで、利率が4%から6%に上昇した場合には、タイプAのリース費用の合計額は、定額のオペレーティング・リース費用よりも0.4%高くなる。

付録D

ケーススタディ (IASBのみ)

BC466 以下のケーススタディは、本公開草案での提案を適用する場合に、企業が持つことを要求される情報と、企業に生じる可能性のあるコストの発生要因を例示している。

ケーススタディA
<p>借手Aは、いくつかの国々で営業している企業である。</p> <p>グループ全体で約20,000件の輸送機器（すなわち、乗用車及びトラック）のリースがあり、解約不能のリース期間は3年から5年である。これらの契約の多くは、市場の料率で価格付けされた購入オプション又は延長オプションを含んでいる。借手Aは、輸送機器のリースを管理するためのシステムを稼働させている。例えば、輸送機器の返還やリースの延長をいつ行うべきか又は行うべきかどうかや、輸送機器の返還時にいつリース料を停止すべきかをモニターするためである。</p> <p>借手Aには、全社の目的で使用している比較的少数の不動産リース（約60件）もあり、解約不能のリース期間は5年から12年である。これらのリースの多くは、指数又は率に応じて決まる変動リース料を含んでいる。借手Aは、不動産リースを管理するための高度なシステムを有していない。それらのリースの測定は、子会社の中で分散されており、各子会社はそれぞれごく少数の不動産リースを有している。</p> <p>借手Aは、リースの全部をIAS第17号に従ってオペレーティング・リースに分類する。20X1年1月1日が、借手AがIFRS第X号 [案] を最初に適用する財務諸表に表示する最も古い比較対象期間の期首であり、発効日は20X2年1月1日である。</p> <p>本提案の適用</p> <p>移行時又はそれ以前</p> <p><u>移行時に行うべきステップ</u></p> <p>借手Aは、残りのリース期間が20X1年1月1日よりも先にあるリースの棚卸表を作成する。借手Aは、輸送機器のリースのすべてをタイプAのリースに分類し、不動産のリースのすべてをタイプBのリースに分類する。</p> <p>借手Aは、20X1年1月1日現在の以下の情報を入手する。</p> <p>(a) 不動産リースについては、残りのリース期間及び残りのリース料総額（20X1年1月1日現在の指数又は率を用いて算定した変動リース料を含む）</p> <p>(b) 輸送機器リースについては、残りのリース期間、残りのリース料総額及び当初のリース期間</p> <p>借手Aは、特性が類似したリースのポートフォリオのそれぞれについての割引率も決定する。</p> <p><u>移行時のコスト</u></p> <p>借手Aには、本提案を20X2年1月1日から適用する準備をする際にコストが生じる。しかし、これらのコストは次のことにより緩和される。</p>

- (a) 不動産リースについては、残りのリース期間及び残りのリース料総額（20X1年1月1日現在の指数又は率を用いて算定した変動リース料を含む）
- (b) 輸送機器リースについては、残りのリース期間、残りのリース料総額及び当初のリース期間

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

- (a) 借手AはすでにIAS第17号で要求しているオペレーティング・リースに関する開示(すなわち、解約不能のオペレーティング・リースによる将来の最低リース料の開示)を作成している。したがって、借手Aはすべてのリースの棚卸表をすでに作成しており、それには残りのリース期間及び残りのリース料総額に関する情報が含まれている。
- (b) 借手Aは、輸送機器のリースを管理するためのシステムを稼働させている。
- (c) 輸送機器のリースと不動産のリースの分類は、借手Aのリースのポートフォリオを考えれば単純明快である。乗用車又はトラックの3年のリースは、当該乗用車又はトラックの経済的耐用年数の重大ではないとはいえない部分である。12年の不動産のリースであっても、ほとんどの場合にはタイプBのリースに分類される要件を満たすと予想される。

借手Aには、リースの各ポートフォリオに適用すべき適切な割引率の決定、従業員の教育訓練、グループ会計方針の見直しの際にコストが生じる。

借手Aには、本提案に従ってリースを会計処理するためのシステムの構築の際にもコストが生じる。借手Aは、タイプAのリース(輸送機器リース)及びタイプBのリース(不動産リース)についての要求事項を適用できるシステムを必要とする。借手Aは、輸送機器リースについての既存のシステムを改変して、当該リースを本提案に従って会計処理するために必要となる情報を作成することができる。借手Aには、不動産リースをスプレッドシートで会計処理するためのシステムを構築する際にコストが生じる。開発したスプレッドシートは、不動産リースを保有している子会社に配布される。

継続的

継続して行うべきステップ及び生じるコスト

借手Aは、不動産リースから生じるリース負債のうち、指数又は率に応じて決まる変動リース料を含んだものを当該リースの期間中に再測定する。この再測定の継続的な適用に関連したコストが生じる。

借手Aは、リース期間の変化を反映するようにリース資産及びリース負債の測定を変更することは予想されない。これは、借手Aが輸送機器リース契約の中の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していると判断したり、リース期間中に当該結論に変更が生じると判断したりすることは、当該オプションの価格付けが開始日現在の市場の料率で行われていてリース期間が5年未満である場合には、考えにくいからである。

借手Aには、リースに関して財務諸表で拡充した開示を提供する際にも若干のコストが生じる(例えば、報告日後最初の5年間の各年度についての満期分析、使用権資産及びリース負債の期首残高と期末残高の調整表など)。

これ以外では、IAS第17号に準拠する際に生じていたコストを超える継続的なコストは生じない。本提案に基づいてリースを会計処理するシステムを構築した後は、借手Aは新規のリースを当該システムにインプットする。

ケーススタディ B

借手 B はいくつかの国々で営業している小売業者である。主要拠点に所有している 10 店舗を除くと、借手 B は営業している小売店のすべてをリースしている。

グループ全体で約 6,000 件の小売店のリースがあり、解約不能のリース期間は 3 年から 15 年で、大半は 10 年未満である。これらの契約の多くは次の条件を含んでいる。(a) 市場の料率で価格付けされた延長オプション、(b) 指数又は率に応じて決まるか又は売上高に連動するかのいずれかの変動リース料、(c) 維持管理サービスである。また、借手 B は、多くの不動産リースの契約条件を解約不能期間の終了前に再交渉して変更する。借手 B には、不動産リースを管理するための高度化されたシステムを稼働させている。例えば、次のことを決定するためのものである。(a) リースの延長又は再交渉をいつ行うべきか、また、行うべきかどうか、(b) 当該金額が変動である場合に支払うべき金額。

借手 B は、不動産リースのすべてを IAS 第 17 号に従ってオペレーティング・リースに分類している。借手 B は、他にはグループにとって重要性のあるリースを有していない。

20X1 年 1 月 1 日が、借手 B が IFRS 第 X 号 [案] を最初に適用する財務諸表に表示する最も古い比較対象期間の期首であり、発効日は 20X2 年 1 月 1 日である。

本提案の適用

移行時又はそれ以前

移行時に行うべきステップ

借手 B は、残りのリース期間が 20X1 年 1 月 1 日よりも先にあるリースの棚卸表を作成する。借手 B は不動産のリースのすべてをタイプ B のリースに分類する。

借手 B は、不動産リースについて 20X1 年 1 月 1 日現在の以下の情報を入手する。

- (a) 残りのリース期間
- (b) 残りのリース料総額 (20X1 年 1 月 1 日現在の指数又は率で算定した変動リース料を含む)。借手 B は、支払うべき金額が売上高に連動している場合は、当該金額を見積る必要はない。
- (c) リース契約に含まれている維持管理サービスについての観察可能な単独の価格 (それらの単独の価格は一般的には契約の中で入手可能である)。

借手 B は、特性の類似するリースの各ポートフォリオについての割引率も決定する。

移行時のコスト

借手 B には、本提案を 20X2 年 1 月 1 日から適用する準備をする際にコストが生じる。しかし、それらのコストは次のことにより緩和される。

- (a) 借手 B はすでに IAS 第 17 号で要求されているオペレーティング・リースに関する開示 (すなわち、解約不能のオペレーティング・リースによる将来の最低リース料の開示) を作成している。したがって、借手 B はすべてのリースの棚卸表をすでに作成しており、それには残りのリース期間及び残りのリース料総額に関する情報が含まれている。
- (b) 借手 B はすでに不動産リースを管理するための高度化されたシステムを稼働させている。

(c) 不動産リースの分類は、借手 B のリースのポートフォリオを考えれば単純明快である。15 年の不動産リースでも、多くの場合にはタイプ B のリースに分類されるための要件を満たすと予想され、借手 B のリースのポートフォリオのうち 10 年超のものは比較的少数である。さらに、借手 B が自らの不動産リースが IAS 第 17 号ではオペレーティング・リースだと判断していた場合には、それらのリースは本提案においてタイプ B のリースに分類される要件を満たすと予想される。

借手 B には、リースの各ポートフォリオに適用すべき適切な割引率の決定、従業員の教育訓練、グループ会計方針の見直しの際にコストが生じる。

借手 B には、不動産リースを本提案に従って会計処理するためのシステムの構築の際にもコストが生じる。借手 B は、既存の不動産リース管理システムを拡張して、リースを本提案に従って会計処理するために必要となる情報を作成することができる。

継続的

継続して行うべきステップ及び生じるコスト

借手 B は、指数又は率に応じて決まる変動リース料を含んだリースから生じるリース負債の再測定を、当該リースの期間中に、将来の報告日現在の該当する直物金額に基づいて行う。この再測定の継続的な適用に関連したコストが生じる。売上高に連動した変動リース料は使用権資産及びリース負債の測定に含まれないため、当該変動リース料の会計処理に関連した追加的なコストは生じない。それらの支払は、IAS 第 17 号と同様、発生時に費用として認識される。

借手 B が、リース期間の変化を反映するようにリース資産及びリース負債の測定を変更することは予想されない。これは、リース期間の変化が稀なはずだからであり、それは重大な経済的インセンティブという要件がオプション対象期間をリース期間に含めるための高い閾値であることや、オプションの価格付けが開始日現在の市場の料率で行われていることによる。借手 B は、契約に対するその他の条件変更を新規のリースとして会計処理する。

借手 B には、リースに関して財務諸表で拡充した開示を提供する際にも若干のコストが生じる（例えば、リースの中のオプションや変動リース料に関する定性的開示及び定量的開示のほか、契約の再交渉に関する情報、報告日後の最初の 5 年間の各年度についての満期分析、使用権資産及びリース負債の期首残高と期末残高の調整表など）。

これ以外では、IAS 第 17 号に準拠する際に生じていたコストを超える継続的なコストは生じない。本提案に基づいてリースを会計処理するシステムを構築した後は、借手 B は新規のリース（及び新規のリースとして会計処理する条件変更後の契約）を当該システムにインプットする。

ケーススタディ C

借手 C は、営業活動で大小の設備を使用する企業である。通常、経過年数が 12 年未満の設備を使用する方針である。すなわち、購入した場合には、借手 C は 12 年経過した資産を第三者に売却する。残存資産リスクに対するエクスポージャーを管理し、財務的柔軟性を得るため、借手 C は営業に使用する設備の 60% を購入し、残りの 40% をリースする方針としている。

借手 C にはグループ全体で約 800 件の設備のリースがあり、解約不能のリース期間は 6 年から 8 年である。これらの契約の一部について、借手 C は貸手に残価保証を提供している。

借手 C には全社目的で使用している比較的少数の不動産リース（約 30 件）があり、解約不能のリース期間は 5 年から 10 年である。借手 C には、解約不能のリース期間が 30 年の 3 件の不動産リースもある。

さらに、借手 C には、約 40 件の稼働能力契約があり、これらは IFRIC 第 4 号に従ってリースと考えられる。

借手 C は、リースを IAS 第 17 号に従って次のように分類する。

(a) 設備リースの 70%（約 560 件）はオペレーティング・リース、残りの 30%（約 240 件）はファイナンス・リースである。

(b) 不動産リースのうち 3 件はファイナンス・リース、残りはオペレーティング・リースである。

(c) 設備能力契約はすべてオペレーティング・リースである。

借手 C は、ファイナンス・リースを会計処理するための高度化されたシステムを稼働させているが、オペレーティング・リースについてはそのようなシステムを有していない。

20X1 年 1 月 1 日が、借手 C が IFRS 第 X 号 [案] を最初に適用する財務諸表に表示する最も古い比較対象期間の期首であり、発効日は 20X2 年 1 月 1 日である。

本提案の適用

移行時又はそれ以前

移行時に行うべきステップ

借手 C は、残りのリース期間が 20X1 年 1 月 1 日よりも先にあるリースの棚卸表を作成する。その際に、借手 C は稼働能力契約を分析し、それらがリースを含んでいないと判断する。

借手 C は、設備リースのすべてをタイプ A のリース、不動産のオペレーティング・リースをタイプ B のリースに分類する。借手 C は、これまでファイナンス・リースに分類していたリースの分類変更を要求されない。それらは表示及び開示の目的上はタイプ A のリースとして扱う。

借手 C は、20X1 年 1 月 1 日現在の以下の情報を入手する。

(a) これまでオペレーティング・リースに分類していた設備リースについて、残りのリース期間、残りのリース料総額及び当初のリース期間

(b) これまでオペレーティング・リースに分類していた不動産リースについて、残りのリース期間及び残りのリース料総額

借手 C は、特性の類似したリースの各ポートフォリオについての割引率を決定する。

借手 C は、これまでファイナンス・リースに分類していたリースについて新たな情報を入手する必要はない。当該リースは、IAS 第 17 号に従った会計処理と同様に引き続き会計処理する。

移行時のコスト

借手 C には、本提案を 20X2 年 1 月 1 日から適用する準備をする際にコストが生じる。しかし、それらのコストは次のことにより緩和される。

- (a) 借手 C はすでに IAS 第 17 号で要求されているオペレーティング・リースに関する開示を作成している（すなわち、解約不能のオペレーティング・リースによる将来の最低リース料の開示）。したがって、借手 C は、すべてのリースの棚卸表をすでに作成しており、それには残りのリース期間及び残りのリース料総額に関する情報が含まれている。
- (b) 借手 C には、これまでファイナンス・リースに分類していたリースの会計処理に関するコストは生じない。こうしたリースについて経過的な救済措置があるためである。
- (c) 借手 C は、ファイナンス・リースを会計処理するためのシステムを稼働させている。このシステムは、若干の修正を加えた上で、借手 C の設備リースを会計処理するために使用することができる。タイプ A のリースの会計処理は、現行のファイナンス・リースの会計処理とおおむね整合的だからである。
- (d) 借手 C は、タイプ B のリースに分類される比較的少数の不動産リースも有している。借手 C は当該リースをタイプ B のリースとして会計処理するシステムの構築が必要となるが、借手 C はグループ内ですでに利用可能なスプレッドシートでそれを行うことができる。
- (e) 設備リース及び不動産リース の分類は、借手 C のリースのポートフォリオを考えると単純明快である。期間が 6 年から 8 年の設備（耐用年数の長い設備を含む）のリースは、当該設備の経済的耐用年数の重大ではないとはいえない部分である。借手 C が不動産リースが IAS 第 17 号におけるオペレーティング・リースであると判断していた場合には、当該リースは本提案においてタイプ B のリースに分類される要件を満たすと予想される。

借手 C には、オペレーティング・リースの各ポートフォリオに適用すべき適切な割引率の決定、従業員の教育訓練、グループ会計方針の見直しの際にコストが生じる。借手 C には、稼働能力契約がリースを含んでいないことを判定する際にもコストが生じる。

継続的

継続して行うべきステップ及び生じるコスト

借手 C は、残価保証を有する設備リースから生じるリース負債を当該リースの期間中に再測定する。この継続的な再測定の適用に関連したコストが生じる。

借手 C には、リースに関して財務諸表で拡充した開示を提供する際にも若干のコストが生じる（例えば、報告日後 5 年間の各年度についての満期分析、タイプ A のリースとタイプ B のリースの両方についての使用権資産及びリース負債の期首残高と期末残高の調整表など）。しかし、借手 C は稼働能力契約をリースの開示から除外する。

これ以外では、IAS 第 17 号に準拠する際に生じていたコストを超える継続的なコストは生じない。本提案に基づいてリースを会計処理するシステムを構築した後は、借手 C は新規のリースを当該システムにインプットする。

ケーススタディ D

貸手 D は、輸送機器を多数の第三者にリースする企業である。貸手 D には、グループ全体で約 300,000 件の輸送機器のリースがあり、解約不能のリース期間は 2 年から 8 年で、これは輸送機器の内容により異なる。これらの契約の一部は下記の条件を含んでいる。

- (a) 市場の料率で価格付けされた購入オプション又は延長オプション
- (b) 走行距離に対する制限。借手は、所定の走行距離の上限を超えた場合には、リースの終了時に追加の金額を支払うことを要求される。
- (c) 維持管理サービス

貸手 D は、リースの価格付けを、リース期間の終了時の輸送機器の残存価値の見積り（走行距離の上限を超えないと仮定）と輸送機器に対する投資への所要のリターンの決定（特に、借手の信用格付けを考慮に入れる）により、市場の制約に従って行う。

貸手 D は、IAS 第 17 号に従って、リースの約 55% をオペレーティング・リース、残りの 45% をファイナンス・リースに分類している。IFRS を適用する際に、貸手 D はすでに維持管理サービスを契約のリース構成部分から分離している。

貸手 D は、輸送機器のリースの営業活動を管理するための高度化されたシステムを稼働させている。当該システムは次の情報のすべてを有する。すべてのリースの棚卸表のほか、各リースについて、リースの計算利率、開始日現在の輸送機器の公正価値及び見積残存価値、解約不能期間、オプションに関する情報、支払のリース構成部分とサービス構成部分への分解、当初直接コスト。

20X1 年 1 月 1 日が、貸手 D が IFRS 第 X 号 [案] を最初に適用する財務諸表に表示する最も古い比較対象期間の期首であり、発効日は 20X2 年 1 月 1 日である。

本提案の適用**移行時又はそれ以前**移行時に行うべきステップ

貸手 D は、残りのリース期間が 20X1 年 1 月 1 日よりも先にあるリースの棚卸表を作成する。貸手 D は輸送機器のリースのすべてをタイプ A のリースに分類する。

貸手 D は、本提案の遡及適用を選択する。すでに、各リースについて、リースの計算利率と開始日現在の輸送機器の見積残存価値を決定しているからである。リースの計算利率には、借手が走行距離の上限の超過について支払う可能性のある変動リース料の見積りを含めていない。

移行時のコスト

貸手 D には、本提案を 20X2 年 1 月 1 日から適用する準備をする際にコストが生じる。しかし、それらのコストは次のことにより緩和される。

- (a) 貸手 D は、輸送機器のリースの営業活動を管理するための高度化されたシステムを稼働させており、それにより本提案を適用するのに必要となる情報のすべてを有している。

(b) 輸送機器のリースの分類は、貸手 D のリースのポートフォリオを考えれば単純明快である。輸送機器の 2 年のリースであっても、当該輸送機器の経済的耐用年数の重大ではないとはいえない部分である。

貸手 D には、タイプ A のリースについて提案されている会計処理を適用するために会計システムを調整する際にコストが生じる。タイプ A のリースについて提案されている会計処理は、多くの点でファイナンス・リースの会計処理と同様ではあるが、会計システムに組み込む必要のある重要な相違点がある（例えば、残存資産をリース債権と分離して会計処理すること（その分離した資産の減損の会計処理を含む）、リース期間の終了まで残存資産に係る未稼得の利益を認識しないこと、リースの計算利率を計算することなど）。前述のとおり、本提案を遡及適用するために必要となる情報のすべてが貸手 D の内部ですでに利用可能である。しかし、当該情報は、会計システムの中ではなく、リースの価格決定及び管理のために使用されているシステムの中にある。

継続的

継続して行うべきステップ及び生じるコスト

貸手 D が、リース期間の変化を反映するようにリース資産及びリース負債の測定を変更することは予想されない。これは、貸手 D が、借手がリースの中の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していると判断したり、リース期間中に当該結論に変更があると判断したりすることは、当該オプションの価格付けが開始日現在の市場の料率で行われている場合には、考えにくいからである。

貸手 D には、リースに関して財務諸表で拡充した開示を提供する際にも若干のコストが生じる（例えば、報告日後 5 年間の各年度についての満期分析、リース債権及び残存資産の期首残高と期末残高の調整表、貸手 D が残存資産リスクに対するエクスポージャーをどのように管理しているのかに関する情報など）。

これ以外では、IAS 第 17 号に準拠する際に生じていたコストを超える継続的なコストは生じない。本提案に基づいてリースを会計処理するシステムを構築した後は、貸手 D は新規のリースを当該システムにインプットする。

付録E

2010年公開草案からの変更点の要約

以下の表は、両審議会の2010年8月の提案に対して受け取ったフィードバックに対応して加えた変更を要約している。

トピック	提案に対する変更点の記述
借手及び貸手の会計処理モデル	<p>リースの分類に関する提案を次のように変更した。</p> <p>2010年公開草案では、リースの会計処理方法を決定する際に、貸手は原資産に関連した重大なリスクと便益が借手に移転しているかどうかを評価することになると提案していた。</p> <p>本公開草案では、借手及び貸手は、リースの分類を、原資産に組み込まれた経済的便益の重大ではないとはいえない部分を借手が消費すると見込まれるかどうかに基づいて行うことになる。この原則は、次のことを推定することにより適用される。</p> <p>(a) 不動産のリースは、所定の要件に該当する場合を除き、タイプBのリースである。</p> <p>(b) 不動産ではない資産のリースは、所定の要件に該当する場合を除き、タイプAのリースである。</p>
	<p>借手の会計処理モデルを次のように変更した。</p> <p>タイプAのリースの会計処理は、2010年公開草案で提案していた借手の会計処理のアプローチと同様である。</p> <p>タイプBのリースの会計処理は、2010年公開草案で提案していた借手の会計処理のアプローチとは、次のように異なる。</p> <p>(a) 借手は、使用権資産の償却を、当該リースの残りのコストがリース期間にわたり定額ベースで配分されるように行う。</p> <p>(b) 借手は、使用権資産の償却とリース負債に係る割引の巻戻しを、単一のリース費用として一緒に表示する。</p> <p>(c) 借手は、タイプBのリースから生じるキャッシュ・フローを営業活動に分類する。</p>

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

トピック	提案に対する変更点の記述
	<p>貸手の会計処理モデルを次のように変更した。</p> <p>2010年公開草案では、貸手は、認識中止アプローチ又は履行義務アプローチのいずれかを、原資産に関連した重大なリスクと便益が借手に移転されるのかどうかに応じて適用することになると提案していた。</p> <p>本公開草案では、貸手は次のようなアプローチを適用することになると提案している。</p> <p>(a) 2010年公開草案における認識中止アプローチに類似したアプローチをタイプAのリースに適用する。タイプAのリースの会計処理は、認識中止アプローチとは次のように異なる。</p> <p>(i) 貸手は残存資産に係る割引の巻戻しをリース期間にわたり金利収益として認識する。</p> <p>(ii) 貸手はリース債権と残存資産の帳簿価額をリース資産として一緒に表示した上で、リース債権と残存資産を別個に表示又は開示する。</p> <p>(b) IAS第17号におけるオペレーティング・リースの会計処理と同様のアプローチをタイプBのリースに適用し、リース収益をリース期間にわたって認識する。この認識は、定額ベース又は他の規則的な基礎（当該基礎の方が原資産から収益が稼得されるパターンをより適切に表す場合）のいずれかによる。</p> <p>本公開草案は、2010年公開草案で提案されていた履行義務アプローチを維持していない。</p>
その他のトピック	
リースの定義	<p>「リース」の定義を維持した。ただし、</p> <p>(a) 原資産は、より大きな資産の物理的に区分できる一部分でもよく、より大きな資産の物理的に区分できない稼働能力の一部とはできないことを明確にした。</p> <p>(b) 資産の使用を支配する権利に関するガイダンスを変更して、他の基準及びプロジェクト（すなわち、収益認識の提案及び連結基準）で適用される支配の概念との整合性を高めるようにした。</p>
リースの変更の会計処理	<p>リースに実質的な変更を生じさせる契約変更は、変更後の契約を新規の契約として扱うこととなることを明確にした。</p>

トピック	提案に対する変更点の記述
解約可能なリース	<p>リースが「強制可能」な権利及び義務を創出することを明確にした。</p> <p>解約可能なリースに関する要求事項を追加し、リースが解約可能であるのは、借手と貸手の両方が、それぞれ、他方の許可なしに、重大ではないペナルティだけで、リースを終了させる権利を有する場合であると定めた。</p>
リース構成部分と非リース構成部分の分離	<p>提案を修正して、借手と貸手の両方に、契約におけるそれぞれのリース構成部分を非リース構成部分とは別個に識別して会計処理することを要求することとした。ただし、借手については、若干の借手のための所定の要求事項がある。</p>
リース資産及びリース負債の測定	<p><u>変動リース料</u></p> <p>提案を変更して、リース資産及びリース負債の測定に含めるのは、変動リース料のうち指数又は率に応じて決まるもの又は実質的に固定支払であるものだけとし、変動リース料のすべてについての見積りを含めることは要求しないこととした。指数又は率に応じて決まる変動リース料は、開始日現在の指数又は率を用いて測定し、各報告期間末に見直す。</p>
	<p><u>リースの延長若しくは解約又は原資産の購入のオプション</u></p> <p>提案を変更して、リース資産及びリース負債の測定に、オプション対象期間に支払われるべきリース料又は購入オプションの行使価格を含めるのは、借手が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場合だけとし、生じる可能性の方が高い最長の期間としてのリース期間の見積りに基づいてリース料総額に含めることはしないこととした。</p>
	<p><u>割引率の見直し</u></p> <p>提案を変更して、次のいずれかの変化がある場合には、企業に割引率を見直すことを要求するものとした。ただし、当該変化が開始日現在の割引率に反映されていた場合を除く。</p> <p>(a) 市場に基づく要因以外の関連性のある要因のうち、借手がリースの延長若しくは原資産の購入のオプションを行使するか又はリースを解約するオプションを行使しない、重大な経済的インセンティブを有するか又は有さないこととなる要因</p> <p>(b) 参照利率（変動リース料が当該参照利率を用いて決定される場合）</p>

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

トピック	提案に対する変更点の記述
	<p><u>貸手—残価保証</u></p> <p>貸手についての残価保証に関する要求事項の適用範囲を変更し、借手が提供した残価保証だけでなく、すべての残価保証に適用するようにした。</p> <p>残価保証の会計処理に関する提案を、貸手の会計処理モデルの変更と整合的に修正し、タイプ A のリースに関する残価保証を、残存資産が減損しているのかどうかを判断する際に考慮することを貸手に要求するが、残価保証により受け取ると見込まれる金額をリース債権の測定に含めないこととした。</p> <p>残価保証として仕組まれたリース料に関する要求事項を追加した。</p>
原資産の建設又は設計に関するコスト	原資産の建設又は設計に関して借手に生じるコストに関する適用指針を追加した。
開示	借手及び貸手の会計処理モデルの変更を反映するように修正した。
セール・アンド・リースバック取引	譲渡資産が売却されている場合には、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して会計処理するという提案を維持した。しかし、提案を改訂して、譲渡資産が売却されているのかどうかは 2011 年の収益認識の公開草案を用いて評価することを要求し、セール・アンド・リースバック取引を評価する場合だけに適用する要件のリストにはよらないこととした。
短期リース	提案を改訂して、借手と貸手の両方に、IAS 第 17 号 におけるオペレーティング・リースの会計処理と同様のアプローチの適用を、会計方針の選択として認めることとした。

トピック	提案に対する変更点の記述
経過措置	<p>経過措置の提案を改訂して、企業が本基準案の完全遡及アプローチか又は借手及び貸手の会計処理モデルの変更を反映した修正遡及アプローチのいずれかを用いて適用することを認めることとした。</p> <p>修正遡及アプローチによると、次のようになる。</p> <p>(a) IAS 第 17 号に従ってファイナンス・リースに分類されているリースについては、企業は過去にリース資産及びリース負債について認識した金額を、若干の組替えをした上で、引き継ぐ。</p> <p>(b) IAS 第 17 号に従ってオペレーティング・リースに分類されているリースについては、企業は遡及アプローチを適用するが、リース資産及びリース負債を測定する際に、移行日時点で利用可能な情報を使用する。</p> <p>(c) 本公開草案は、本基準案への遡及的な移行について若干の具体的な救済措置を設けている。</p> <p>セール・アンド・リースバック取引及び企業結合により過去に認識した金額に関する経過措置の要求事項を追加した。</p>
企業結合	<p>企業結合で取得したリース資産及びリース負債の測定に関する要求事項を追加した。</p>
FASB – 関連当事者のリース	<p>FASB は、すべてのリースについての認識及び測定の要求事項を、関連当事者である借手と貸手が、リースの法的に強制可能な契約条件に基づいて適用すべきであると決定した。関連当事者との取引の中には、文書化されていないものや、独立第三者間の取引条件ではないものがあるのを承知してのことである。さらに、借手及び貸手は、トピック 850「関連当事者についての開示」における関連当事者との取引についての開示要求を適用される。現行の US GAAP では、企業は関連当事者とのリースを経済的実質に基づいて会計処理することが要求されており、これは法的に強制可能な契約条件とは異なる場合がある。</p>
FASB – 非公開企業による適用	<p>FASB だけの非公開企業への具体的な要求事項を次のように追加した。</p> <p><u>割引率</u></p> <p>非公開企業である借手に対して、リース期間に対応する期間を用いて算定したリスクフリーの割引率の使用を、すべてのリースについての会計方針の選択として、認めるという所定の救済措置を追加した。</p> <p><u>借手の開示</u></p> <p>非公開企業である借手に対して、リース負債の期首残高と期末残高の調整表を作成するという要求の免除を追加した。</p>

代替的見解

プラブハカー・カラバチェラ氏と張為国氏の代替的見解

- AV1 カラバチェラ氏と張氏は、使用权モデルを支持している。このモデルに従うと、借手はリースを原資産を使用する権利の購入として会計処理し、貸手はリースを借手がリース料を支払う約束との交換による使用权の移転として会計処理することになる。彼らは、短期リースについての当該モデルへの例外も支持している。
- AV2 しかし、カラバチェラ氏と張氏は、以下の理由により本公開草案の公表に反対票を投じた。
- (a) 第一に、カラバチェラ氏と張氏は、借手と貸手の両方について提案されている二本立ての会計モデルに反対している（AV3 項から AV7 項に記述）。これは、彼らの考えでは、提案されている使用权モデルの原則を損ない、運用が複雑で、ストラクチャリング（取引形態の操作）の機会を作り出すものである。
- (b) 第二に、カラバチェラ氏は、変動リース料及びオプション対象期間の支払に関する提案に反対している（AV8 項から AV9 項に記述）。カラバチェラ氏の考えでは、当該提案では、「概念フレームワーク」における資産及び負債の定義が適用されない結果となり、公開草案の中に不整合を生じさせる。
- (c) 最後に、カラバチェラ氏は、リース構成部分と非リース構成部分の分離を借手に要求する提案に反対している（AV10 項に記述）。

二本立ての会計モデル

- AV3 カラバチェラ氏と張氏は、借手について提案されている二本立ての会計モデルに反対している。単一のリース会計モデルを作り出すという本プロジェクトの重要な目的に反するものと考えからである。タイプ B のリースについては、各期間における使用权資産の償却は、実質的に、純損益において定額の費用を達成するための差額の数値であり、財務コストと使用权資産の償却を合算している。したがって、借手は、タイプ B のリースから生じた使用权資産を、原価ベースで測定する他の非金融資産と整合的に測定しないこととなる。カラバチェラ氏と張氏の考えでは、使用权資産を開始日にリース負債とは別に認識したならば、借手は使用权資産の事後測定をリース負債とは独立して行うべきである。彼らは、借手はすべてのリース（短期リースを除く）を本公開草案のタイプ A のリースについての提案に従って会計処理すべきだと提案する。これは、借手について AV5 項から AV6 項に記載している複雑性及びストラクチャリング（取引形態の操作）の機会をなくすことにもなる。
- AV4 カラバチェラ氏と張氏の考えでは、使用权モデルを整合的に適用するためには、貸手は、借手がリース負債を認識するすべてのリースについてリース債権を認識すべきである（貸手が原資産を公正価値で測定する場合は除く）。したがって、彼らは、原資産が公正価値で測定される投資不動産ではない場合におけるタイプ B のリースについての貸手の会計処理の提案に反対している。彼らの考えでは、リ

ースの種類及び貸手の事業モデルに関係なく、リース料を受け取る権利は金融資産であり、したがって貸手の財務諸表にそのように反映すべきである。その理由は、金融資産に関連したリスクの性質は原資産のリスクとは異なるものであり、そうした異なるリスクに関する情報が、貸手の財務諸表の利用者（貸手に融資を提供する銀行や、リース債権を保有する証券化ビークルに対する投資者）にとって決定的に重要だからである。原資産が公正価値で測定される場合には、リース債権の価値が原資産の測定に組み込まれる。したがって、カラバチェラ氏と張氏は、公正価値で測定される投資不動産のリースについての貸手の会計処理の提案がリース会計処理の提案と不整合となるとは考えていない。

AV5 カラバチェラ氏と張氏は、提案されている二本立ての会計モデル（及び、特に、リースの分類）の適用に関する運用上の懸念も持っている。彼らは、「重大ではない」、「ほとんどすべて」及び「大部分」が何を意味するのかを、企業が追加的な指針なしにどのようにして評価することになるのかを疑問視した。また、彼らの考えでは、リースを分類する際にリース期間を評価するための異なる要件を設けること（すなわち、不動産の場合には、原資産の残りの経済的耐用年数との比較で行うが、不動産以外の資産の場合には、原資産の経済的耐用年数全体との比較で行う）は、恣意的であり無用に複雑である。

AV6 さらに、彼らの考えでは、土地と建物を組み込んだ不動産リースにおいては、土地と建物をリースの分類の際に区分して評価すべきである。土地と建物を区分して評価することにより、両審議会が開発した消費の原則とこうした取引の背景にある経済的実態がより適切に反映される。例えば、消費の原則を正しく適用するためには、カラバチェラ氏と張氏の考えでは、自由保有の土地は常にタイプ B のリースとして分類すべきである。当該土地に組み込まれた経済的便益を借手が消費するとは見込まれないからである。しかし、提案によると、リースが自由保有の土地と建物の両方を組み込んでいる場合には、借手が土地に組み込まれた経済的便益を消費しない場合であっても、リース全体がタイプ A のリースに分類される可能性がある。土地と建物を区分して評価するのであれば、カラバチェラ氏と張氏は、消費の原則をすべてのリースに同じ方法で適用し、異なるリースについて異なる分類要件を設ける必要はないとすることを提案する。そうすれば、彼らの考えでは、本提案の複雑性が低減する。

AV7 最後に、カラバチェラ氏と張氏は、二本立ての会計モデルは取引形態の操作の機会を与えるものであり、リースの経済的実態を忠実に反映しない会計処理を生じる可能性があると考えている。例えば、借手が解約不能期間は比較的短いオプションによる延長期間は長いリースを行うこともできる。オプション対象期間に行われる支払がリースの分類に影響を与えるのは、借手が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している場合だけであり、重大な経済的インセンティブというのは高い閾値であるため、当該リースはタイプ B のリースとして分類される可能性が高い。しかし、借手がその後延長オプションを行使した場合でも、当該リースは引き続きタイプ B のリースに分類されることになる。本提案ではリースの分類の見直しを禁止しているからである。これは、借手がオプションの行使時にリースの分類の見直しを要求される場合に、たとえ当該リースがタイプ A のリースに分類される可能性があるとしても、同じである。カラバチェラ氏と張氏は、リース期間が変化した場合にはリースの分類を見直して、新しい

リースの分類との比較可能性を確保するとともに、取引形態の操作の機会を作り出すことを避けるようにすべきと考えている。

変動リース料及びオプションの会計処理

AV8 カラバチェラ氏の考えでは、リース料は、支払われる金額が不確実であるか又は変動性があるという理由だけで異なる方法で処理すべきではない。したがって、使用又は業績に基づく変動リース料を、借手のリース負債及び使用権資産並びに貸手のリース債権の測定から除外するという提案に反対している。彼の考えでは、すべての変動リース料は借手にとって負債の定義に該当する義務を生じるものであり、使用権資産の取得原価の一部である。同様に、すべての変動リース料は貸手にとって資産の定義に該当する権利を生じさせる。カラバチェラ氏は、この提案は不整合だと考えている。企業は、変動リース料の一形態である残価保証により支払うべき金額を見積ることが要求されるが、他の変動リース料については要求されないからである。したがって、カラバチェラ氏は、借手のリース負債の測定に、支払が見込まれる変動リース料を含めることを提案する。また彼は、貸手が変動リース料をリース債権の測定に含めることも提案する。これには収益認識プロジェクトで開発された要件と同様の要件を使用する。このアプローチの適用のコストを低減するため、カラバチェラ氏は、所定の閾値が満たされる場合を除いて、企業に認識した金額の見直しを要求しないことを提案する。

AV9 同様に、カラバチェラ氏の考えでは、オプション対象期間に支払われるリース料は、「概念フレームワーク」における資産と負債の定義をそれぞれ満たす権利（貸手にとって）及び義務（借手にとって）を生じさせる。したがって、リース資産及びリース負債を測定する際にオプション対象期間に支払われるリース料を含めるのは、借手に当該オプションを行使する重大な経済的インセンティブがある場合のみとするという提案に反対している。彼の考えでは、「重大な経済的インセンティブ」という閾値は、認識のハードルを高く設定し過ぎるものであり、したがって、オプション対象期間を含んだリースの経済的実態を反映しない会計処理を生じることになる。したがって、カラバチェラ氏は、オプション対象期間に支払われると見込まれるリース料を、借手のリース負債及び貸手のリース債権の測定に含めることを提案する。カラバチェラ氏は、コストの懸念を軽減するため、所定の閾値を満たす場合を除いて、企業は認識した金額の見直しを要求されないものとすることを提案する。

リース構成部分と非リース構成部分の分離

AV10 カラバチェラ氏は、契約を分離してリース構成部分を非リース構成部分と区別して会計処理するよう借手に要求するという提案に反対している。彼の考えでは、契約がリースを含んでいる場合には、借手は当該契約に基づくすべての支払をリース資産及び負債の測定に含めるべきである。多くのリース契約では、借手は当該資産を単独でリースする選択肢を有していない。契約の不履行が生じるのは、契約により行うべき支払全体ができないことによるものであり、リース料だけの支払ができないことによるのではない。カラバチェラ氏の考えでは、使用権資産は、原資産を一定期間にわたり使用する権利と貸手が同じ契約の中で提供するサービスで構成される（当該サービスが法的に分離可能でない場合）。例えば、建物のリースと当該建物の維持管理を契約期間にわたり行う契約においては、カラバ

チェラ氏の考えでは、借手は維持管理された建物を使用する権利を有する。建物を使用する権利と当該建物の維持管理に関する別個の契約とを有するのではない。カラバチェラ氏の考えでは、契約のリース構成部分と非リース構成部分を分離するという提案は、借手の資産及び負債を過小表示するものであり、提案の中に無用な複雑性を生じさせる。当該提案は、財務諸表利用者が、企業のキャッシュ・フローの約束に関する情報を得るためにさまざまな場所に注目することを要求することにもなる。

FASB のメンバーが表明した以下の代替的見解は、IASB の公開草案の一部ではないが、情報提供のため記載している。

トーマス・J・リンズマイヤー氏の代替的見解

AV11 リンズマイヤー氏が本公開草案の公表に反対しているのは、これにより生じる借手の財務報告が複雑になって、リース契約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利用者が評価する能力を妨げることとなるからである。本要求事項案では、下記のすべてで借手に複雑性が生じる。

- (a) 財政状態計算書（使用権資産又はリース負債において、契約で要求される特定の更新オプション及び変動リース料の認識及び測定を行わず、短期であるか又は非リース構成部分に分類される支払を含んだリース契約による借手の権利及び義務の測定及び認識を行わないことによって）。その結果、利用者は、契約資産及び負債についての不完全な表現を提供され、財政状態計算書の数字を修正するための追加的な情報を探すことを強いられる。その情報は、リース契約により支払が約束されているキャッシュ・フローの現在価値を理解し忠実に表現するためのものである。
- (b) 包括利益計算書（異なるリース契約に関連した費用を次のような表示科目で表示することを要求又は許容することによって）。それは、タイプ A のリースについては償却費と金利費用、タイプ B のリースについてはリース費用、また、短期リース、変動リース料、非リース構成部分の支払については明示されていない表示科目においてである。したがって、本要求事項案では、リース契約の損益計算書への影響の総額を算定するには、利用者は、リース契約のそれぞれの類型について、費用の情報が複数の異なる損益計算書上の表示科目で提供される場合があることを理解することが必要となる。
- (c) キャッシュ・フロー計算書（リース契約から生じるキャッシュ・フローを当該計算書の財務及び営業の区分において複数の異なる表示科目で表示することを要求することによって）。本要求事項案では、タイプ A のリースに係る元本の返済は、財務の区分に表示することが要求される。さらに、タイプ A のリースに係る割引の巻戻しに関する支払、タイプ B のリースに関する支払、変動リース料、短期リース料及びすべてのリースの非リース構成部分に関する支払は、営業の区分に表示することが要求される。したがって、ここでも、本要求事項案では、リース契約のキャッシュ・フローへの影響の総額を算定するには、利用者は、キャッシュ・フロー情報がキャッシュ・フロー計算書における 2 つの異なる区分における最大 6 つの異なる表示科目で提供される場合があることを理解することが必要となる。
- (d) 注記（両審議会が包括的な開示を 1 か所で要求するようにしておらず、リース契約に固有のすべての権利及び義務並びに関連する損益上及びキャッシュ・フロー上の影響を理解するのに必要な情報を財務諸表利用者に提供する形になっていないことによって（特に、当該情報が財務諸表の表示科目として独立表示されていない場合））。当該情報が必要なのは、リース活動の経

済的影響に関する完全な情報を入手するとともに、要求事項案において3つのリースのモデルの使用を許容又は要求していることから生じる差異の理解を容易にするためである。

- AV12 リンズマイヤー氏の考えでは、要求事項案はこうした複雑性を生じさせるので、借手についての現行の要求事項の改善とはならない。現行のガイダンスは、オペレーティング・リース契約（現行の要求事項では最も一般的なリース契約の種類）で約束されているキャッシュ・フローの現在価値を利用者が見積るのに十分な情報を、財務諸表注記で提供することを要求しており、当該リース契約の経済的実態を反映するのに必要な報告数値の修正を行うための情報を見つけることが容易となっている。
- AV13 リンズマイヤー氏の考えでは、本要求事項案は改善とはならない。利用者が報告数値の修正を行う能力を、利用者に次のことを強いることによって困難にするものだからである。それは、(a) どの権利及び義務がリース資産及びリース負債において認識及び測定が**されているのか及びされていない**のかを理解すること、及び (b) 広範囲のさまざまなリース契約にわたり複数の表示科目から損益及びキャッシュ・フローの情報を採って集計することである。この修正のプロセスは、本要求事項案が、リース契約により各期間に発生した費用合計額を構成するすべての内訳の表示又は開示を要求していないことにより、さらに複雑になっている。本プロジェクトに関する基準設定プロセスの間の調査研究が示したところでは、利用者がリース契約について有している見方は一枚岩ではなく、リースを主として賃借費用を生じるものと見ている利用者もいれば、リースを金融手段と見ている利用者もあり、リースをデリバティブと見ている利用者までいる。この観察が示唆するのは、多くの利用者が、リース契約の経済的実態についてのさまざまな見方を反映するために報告数字を修正するための情報を求め続けるであろうということである。本要求事項案はこうした修正を容易にするものではなく、したがって、現行の要求事項からの一歩後退となるとリンズマイヤー氏は考える。
- AV14 リンズマイヤー氏は、本要求事項案の複雑性は、本要求事項案に内在している次の3つの基本的な意思決定によるものであるとも考えている。
- (a) リース契約による個々の権利及び義務は、本要求事項案では、認識、測定、表示の目的上、別個の会計単位として扱われ、リース契約自体を単一の会計単位として統合的に扱っていない。この決定は、リース契約によるすべての現在の権利及び義務の財政状態計算書における使用権資産及びリース負債への認識を不整合で不完全なものとしている。さらに、単一のリース契約による権利及び義務のさまざまな変化を、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書の複数のさまざまな表示科目に表示することを許容又は要求している。会計単位がリース契約であれば、リース負債（資産）は契約によるすべての現在の義務（権利）を認識して測定することになる。これには、将来の固定支払を行う現在の義務だけではなく、契約期間中の資産の使用に対して変動リース料を支払う現在の義務や、契約に含まれているいわゆる「非リース」構成部分に対して契約期間中に支払を行う現在の義務も含まれる。これと対照的に、契約開始時には、延長又は解約のオプションを行使する現在の義務はない。しかし、それらのオプションはオプション保有者にとっての現在の権利（資産）を創出するので、リース資産を当初認識時にリース負債と同額

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

にするのであれば、契約によるオプションの権利は、使用権資産とリース負債の両方に含めるか又は両方から除外しなければならず、オプションをリース資産の測定から除外するか又はリース負債の測定に含めるかのいずれかにより、本来的な概念上の不整合が生じる⁵。最後に、会計単位がリース契約であれば、リース活動から生じた全体的な損益及びキャッシュ・フローの結果を、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書において1つの表示科目（又は2つの表示科目）に表示することができ、複雑性の軽減となるとともに、報告される情報の意思決定有用性を高める可能性がある。

- (b) 本要求事項案での貸手の会計処理は、借手のモデルを貸手に対称的に適用して決定されており、貸手と比較した場合の、借手にとっての残存資産に関連したリース契約による権利や義務の実質の相違を考慮していない。各リース契約には、リース期間の終了時に借手が原資産を貸手に返還する義務と、貸手が借手から原資産を取り戻す対称的な権利が含まれている。借手についての要求事項案は、原資産をリース期間終了時に貸手に返還する義務を実質のないものと見ており、単に借手がリース契約により権利を有したことのない資産を返還することを借手に要求しているだけだと見ている。したがって、貸手への移転は、借手が支配している経済的資源の移転を伴わず、借手のリース負債の価値を増加させない。これと対照的に、貸手に返還される原資産は貸手にとって経済的価値を有する。貸手が所有し、その後によりリース又は将来の経済的リターンのための他の使用のいずれかを行うことのできる原資産の返還を伴うからである。したがって、貸手にとっての原資産の返還に対する権利は、リース取引が貸手にとって経済的に便益のあるものなのかどうかに直接の関連がある実質的なものである。再取得する残存資産の価値がリース開始時の予想よりも価値が低いか又は高いかにより、リース契約に係る貸手のリターンが、それぞれ、負になるか又は正値が増大するかのいずれかとなり得る。このため、リース契約による権利及び義務に関連した借手と貸手の経済的便益は対称的ではない。貸手の経済的リターンは原資産全体（残存資産を含む）への継続的関与により影響を受けるのに対し、リースによる借手の便益は、貸手の原資産の一部をリース期間にわたり使用することにより受け取る便益だけに限定されるからである。リンズマイヤー氏の考えでは、この相違により、以下に述べるように、借手と貸手について要求される会計処理は異なるものとすべきである。
- (c) 借手が認識する使用権資産についての要求事項案は、使用権資産が何であるのか（原資産である有形資産、無形資産、リースの対象となる独特の資産、あるいはリース期間にわたり提供されるサービスのいずれなのか）を解決せずに定義されている。しかし、タイプ A のリースについての借手の事後の会計処理は、おおむね有形・無形の資産の会計処理と整合するように定められており、タイプ B のリースについての借手の事後の会計処理は、おおむねサービスの会計処理と整合するように定められている。本要求事項案は、借手がリース契約により保有する使用権資産を、借手が貸手の原資産をリース期間にわたり使用する契約上の権利に関連した将来の経済的便益として記述し

⁵ リンズマイヤー氏は、この不整合に対処するための提案をこの代替的見解の後の部分で論じている。

ている。また、本要求事項案は、借手の使用権資産を、類似した所有資産とともに財政状態計算書の有形固定資産の区分に表示することも要求している。両審議会は所有資産と使用権資産との間に相違があることを認識しているが、本要求事項案において何が使用権資産なのかを明示できていない。この決定は、使用権資産の事後の会計処理を定義する基礎となり得るので重要である。使用権資産が表すのが原資産である物的資産又は無形資産であると両審議会が決定するのであれば、残りの契約期間にわたる使用権資産の償却を、有形資産又は無形資産について使用されるパターンと整合的なパターンで行うことを要求する事後の会計処理の概念的な正当化となり得る。これと対照的に、使用権資産は貸手が借手に提供するサービスであると両審議会が決定するのであれば、使用権資産の事後の会計処理は損益計算書において単一のリース費用の認識とすべきだという主張が考えられる。しかし、資産をサービスとする決定は、使用権資産とリース負債を財政状態計算書において純額で表示すべきだと示唆することにもなり得る。

- AV15 リンズマイヤー氏の考えでは、使用権資産が表すのは、貸手が所有する原資産である物的資産ではなく、無形資産やサービスでもない。無形資産やサービスは物的資産の使用に対する支配を伴わないからである。したがって、彼の考えでは、使用権資産は独特のもので、借手に生じた便益を表しており、これは、貸手が与えたリース期間にわたる原資産の使用及び一時的な支配のためのアクセスのほか、契約により貸手が移転する他のあらゆる権利によるものである。したがって、リース資産の事後の会計処理は、他の文献を参照して定義すべきものではない。
- AV16 リンズマイヤー氏が借手と貸手の両方によるリース契約の会計処理について望ましいと考えるアプローチは、こうした問題点のそれぞれに対処するものである。第一に、リース契約は借手と貸手の両方にとっての会計単位とすべきであると考えている。第二に、借手と貸手の会計処理は非対称にして、借手と比較した場合の貸手にとっての残存資産に関連したリース契約における権利や義務の実質の相違を反映すべきだと考えている。最後に、借手の事後の会計処理について他の文献への参照に基づく見解を採らない。むしろ、利用者にとっての情報の意思決定有用性を最大限にし、報告の複雑性を最小限にするため、両審議会は、借手と貸手の両方について単一の（しかし非対称的な）リースのモデルを定めるとともに、利用者が自らの意思決定モデルに合わせるのに必要な修正を行えるような追加的な開示を1か所で提供すべきであると提案する。
- AV17 リンズマイヤー氏が望ましいと考えるリース会計のアプローチでは、まず、原資産の便益のほとんどすべてを貸手から借手に移転するリース契約は、原資産の貸手による推定的な売却及び借手による推定的な購入として会計処理することを要求する。当該契約の会計処理は、貸手による一時点の売却の会計処理及び借手による購入・取得の会計処理と整合的なものとするを要求する。推定的な売却及び購入の判定はIAS第17号における原則に基づくものとし、それらの契約をリースの要求事項の範囲から除外して、貸手については収益認識、借手については有形固定資産に関する要求事項の範囲に含める。
- AV18 この範囲の決定と前述の見解に基づいて、リンズマイヤー氏の考えでは、貸手について提案するリースの要求事項は、顧客との契約についての新しい収益認識の要求事項の適用とし、会計単位をリース契約とし、貸手が所有する原資産を分析

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

の焦点とすべきである。リース契約では、貸手は残存資産に対する実質的な権利を保持しているからである。収益認識のモデルでは、企業はまず、契約による1つ又は複数の履行義務があるかどうかを決定することになる。この点で、リース契約についての主要な論点は、契約による非リース構成部分に関する履行義務が、原資産のリースに関する履行義務と区別できるかどうかである。区別できる場合には、非リース構成部分は契約のリース構成部分と区分して会計処理することになる⁶。

- AV19 この決定に関係なく、リンズマイヤー氏の考えでは、新しい収益認識の要求事項をリース契約に適用すると、両方の種類の履行義務（リースと非リース）について収益を一定期間にわたり認識することになる。収益は、リース構成部分だけのリース又は区別できないリースと非リースの構成部分を有するリースについては、次のうち1つ又は複数の理由で、一定期間にわたり認識されることになる。
- (a) リースは、原資産のほとんどすべてを借手に移転するわけではない。収益認識モデルでは、収益を一定期間にわたってではなく一時点で認識するためには、原資産のほとんどすべてが移転されることが要求される。
 - (b) リース契約は、借手が価値が不確実な残存資産（原資産）をリース期間終了時に貸手に返還することを要求する。収益認識モデルでは、残存資産の価値の不確実性が解消されるまで、収益の認識を制限することが要求され、収益はリース開始時には認識されずに、不確実性が一定期間にわたり解消するにつれて認識されることになる。
 - (c) 区別できない非リース構成部分が契約に存在し、当該非リース構成部分に係る履行義務が一定期間にわたり充足される場合には、収益認識モデルでは、契約におけるすべての収益を一定期間にわたり認識することが要求される。
- AV20 リンズマイヤー氏が望ましいと考える貸手のモデルでは、契約資産と契約負債の測定を、後述のように、借手にとっての測定と整合的に行うことになる。さらに、営業債権、純額の契約資産、純額の契約負債の表示を、顧客との契約についての新しい収益認識の要求事項と整合的に行うことを要求することになる。
- AV21 リンズマイヤー氏が望ましいと考える借手のモデルに関して、彼の考えでは、会計単位はリース契約とすべきであり、したがって、契約によるすべての現在の権利と義務を認識し測定すべきである。これには、リース期間中の原資産の使用により要求される固定及び変動の支払に関する権利と義務、及び契約により引渡しに約束されている非リース構成部分についての支払に関する権利と義務が含まれる。報告を単純化するため、リンズマイヤー氏は、延長又は解約のオプションに係る権利は、行使されるまでリース契約による権利と義務の測定に含めないこととするが、当該オプションに関する情報をリース契約に関する包括的な開示の中で要求する。さらに、借手がリース対象資産をリース期間終了時に返還する義務は、借手の権利又は義務の測定には影響を与えない。契約により移転される資源

⁶ 唯一の例外として、リースと非リースの構成部分の両方に係る別個の履行義務が、同じインプット法又はアウトプット法を用いて一定期間にわたり収益に認識される場合には、この2組の履行義務は収益認識の目的上は合算される。

は貸手に属しており、借手には属さないからである。最後に、リンズマイヤー氏の考えでは、認識した権利は、契約締結時に、認識した義務と区別して、別個のリース資産及びリース負債として表示すべきである。この表示を支持するのは、契約締結時に、借手は原資産に対する支配を獲得し、リース期間中の使用について無条件の権利を有するからである。当該権利の受取りにより、リース期間中の原資産の使用に対して支払を行う現在の義務が、契約で貸手が提供を約束したバンドルされたサービスに対する支払の現在の義務とともに創出される。

AV22 借手についての事後の損益計算書上の会計処理に関して、リンズマイヤー氏の考えでは、本要求事項案で定義されている、タイプ A のリースについて使用される方法とタイプ B のリースについて使用される方法のいずれを支持する概念的議論も可能である。タイプ A のリースについての事後の損益計算書上の会計処理は、この会計処理を、有形又は無形の資産の購入資金を賄うために使用された負債の認識及び事後測定に関する現行の要求事項と整合的であると見ることにより支持することができ、当該権利及び義務は財務諸表全体を通じて区分して会計処理すべきだという見方から導かれる。タイプ B のリースについての事後の損益計算書上の会計処理は、契約全体を、借手にリース期間にわたりリース対象資産への均等なアクセスを提供するものと見て、事後の会計処理が一定期間にわたる均等なアクセスに対する均等な支払を反映するものと見ることにより、概念的に支持することができる。後者のアプローチは、会計単位をリース契約と見ることと最も整合的であるが、それでもリース資産とリース負債を前述の理由により財政状態計算書において総額計上することを要求する。

AV23 リンズマイヤー氏の考えでは、報告の複雑性を低減するためには、両審議会は、前項に示した 2 つの事後の損益計算書上の会計処理のアプローチのうち 1 つを選択して、それをすべてのリースに適用すべきである。また、両審議会は当該アプローチを、利用者が自らの意思決定モデルに合わせるために必要と考える修正を行うために必要な情報を提供する追加的な開示を 1 か所で提供することにより増強すべきであると考え。このアプローチの結果は、それぞれのリースについて損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書で報告される表示科目の数を減らすことになり、財務諸表に何が報告されていて何が報告されていないのかを利用者が理解できるようになり、利用者が報告数値の修正を行うことができるようになる。最後に、両審議会が再審議の際にこの代替的見解の諸側面に同意しない場合には、リンズマイヤー氏の考えでは、利用者の意思決定を容易にするために最も重要なことは、両審議会が包括的な情報を単一のリースの注記開示で提供して、リース契約の中のすべての権利及び義務のうちリース資産及びリース負債に認識されていないものについて、報告数値の修正を容易にすることである。

R・ハロルド・シュレーダー氏の代替的見解

- AV24 シュレーダー氏は、本公開草案の公表に反対している。本公開草案の要求事項は、財務報告を改善して関連する権利及び義務を忠実に表現するという主要な目的を適切に満たすことができないと考えるからである。また、提案された開示は利用者に特定の意思決定有用性のある情報を提供しないと考えている。
- AV25 シュレーダー氏は、リースは概念書第 6 号における資産及び負債の定義を満たす権利及び義務を表すという多数意見に同意する。しかし、すべての認識されたリースに係る負債はキャッシュ・フローの現在価値に基づいていることを考えると、関連する財務コスト（すなわち、現在価値割引の毎期の戻入れ）を特定の種類のリース（すなわち、タイプ B のリース）については別個に認識しない一方で、他の種類（すなわち、タイプ A のリース）については認識することに概念上の根拠がないと考えている。
- AV26 シュレーダー氏の見解は、FASB 概念書第 7 号「会計上の測定におけるキャッシュ・フロー情報及び現在価値の使用」の第 93 項と整合的である。そこでは、いくつかの特徴のうち 1 つ又は複数を示す負債に適用する場合に、「利息法は（中略）一般に他の方法よりも目的適合性が高いと考えられている」と述べている。それらの特徴の 1 つは、「当初認識時の測定が現在価値に基づいていたこと」である。明らかに、本公開草案により負債として認識されるすべてのリースは、概念書第 7 号で識別されているこの特徴（及びおそらく他の特徴）に該当する。
- AV27 別個ではあるが関連した論点において、シュレーダー氏は、タイプ B の使用権資産の毎期の償却を算定する方法として規定されているものに概念的な根拠がないと考えている。前項に述べた財務コストの論点は、使用権資産の償却が負債に関連した財務コストの影響を受けるという点で、関連がある。言い換えると、タイプ B の使用権資産は、毎期、定額の単一の費用と負債に関連した財務コストとの差額分だけ減少していく。負債がリース期間にわたり減少していくにつれて、財務コストも減少していく。定額の費用パターンを維持するために、毎期の償却は必然的にリース期間にわたり増加していく。
- AV28 シュレーダー氏は、増加的な償却のパターンには概念上の根拠がないと考える。異常な状況を除いて、価値の減少を捕捉する配分と関連がないからである。さらに、価値がもっと直線的に減少するリース対象資産については、企業が使用権資産の減損をより頻繁に認識しなければならなくなる可能性があるかと懸念している。その理由は、本要求事項案では、タイプ B の使用権資産の価値が、定額法（又はもっと加速化された方法）で償却される類似の資産よりも高くなるからである。シュレーダー氏は、これにより生じる減損の分析により本要求事項案がさらに複雑になると考えている。
- AV29 ここまで述べてきた理由により、シュレーダー氏の考えでは、これにより生じるタイプ B のリースについての定額の単一の費用は、貨幣の時間価値及び使用権資産の価値の減少を合理的に反映する償却と整合しない。したがって、背景にある経済的実態を忠実に反映できない。
- AV30 関連する懸念は、本要求事項案を短期リースに適用しないという会計方針の選択を認めることから生じている。低金利の環境では、財務コストは重要性がなく無

視できる可能性がある。しかし、金利が上昇している場合やリースの量が大きい場合には、そうでない可能性もある。したがって、シュレーダー氏の考えでは、選択により一部の企業の権利及び義務の表現が不完全となり、それにより比較可能性が低下する可能性がある。

- AV31 シュレーダー氏は、リースに関する現行の要求事項が複雑であるという多数意見に同意する。一つには、キャピタル・リースとオペレーティング・リースとの明確な境界線があるためである。しかし、本要求事項案は、現行の明確な境界線をより曖昧な消費に基づく分類アプローチに入れ替えることによってではあるが、借手と貸手の両方について 2 モデルのアプローチを維持している。
- AV32 当審議会は、リースについての単一の会計処理方法が、一つには、分類システムの必要をなくすことにより、複雑性を大幅に低減することになるという利害関係者からの明確なフィードバックを得た。シュレーダー氏の考えでは、本公開草案での新たな分類システムの導入は改善ではなく、実際には、利用者、作成者、監査人にとって複雑性を増す可能性がある。さらに、必要な分類の仮定が運用可能で監査可能なものとなるかどうかを疑問視している。
- AV33 2 モデルのアプローチの根拠は、多数の人々がすべてのリースの経済的実態が同じではないことに同意しているというものである。この見解には利点もあるが、シュレーダー氏の考えでは、資産の消費が関連する負債の財務コストの会計処理に影響を与えるべきではない。彼の考えでは、リースの種類ごとの経済的相違は、借手が認識する財務コストの金額に反映する方が適切であり、これはさまざまな主要な要因に基づいて変わってくる可能性がある。その要因には、リース活動の量と多様性、契約の期間、借手の信用度、リース締結時の金利水準などが含まれる。
- AV34 シュレーダー氏の考えでは、提案されている開示は、リースのキャッシュ・フロー又は費用の時期及び金額についてリースの種類ごとに意思決定有用性のある情報を提供するという目的を満たさないと考えている。彼の考えでは、開示の重要度を高めることが不可欠である。大半がオペレーティング・リースとして会計処理されている現行の実務と比較して、多くの企業がタイプ A のリースとタイプ B のリースの両方を有することになる可能性の方が高いからである。
- AV35 企業は使用権資産の種類別の開示を要求されることになるが、費用認識については同様の要求がない。また、IASB 公開草案と異なり、FASB の公開草案は使用権資産の増減表（関連する費用の評価を容易にする可能性がある）を要求していない。シュレーダー氏の考えでは、こうした増減表を提供せず、リース費用の種類別の明確な区分を含めないことは、タイプ A とタイプ B のリースが経済的に区別できるという多数意見と整合しない。
- AV36 また、シュレーダー氏は、5 年超の長期リースに係る割引前のキャッシュ・フロー（負債の測定に使用される）の合計額を単一の金額として開示することは、有用性を限定することになるとも考えた。キャッシュ・フロー開示の価値は、リース資産及び負債の算定に使用された実際の割引率（又は割引率の範囲若しくは加重平均）の開示を要求しないことにより、さらに限定的となる。
- AV37 シュレーダー氏の考えでは、リースの背景にある経済的実態を忠実に表現すると

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

ともに、本公開草案でもたらされる重大な複雑性を軽減するためには、両審議会は、借手がすべてのリースについてタイプ A のアプローチを適用することを要求すべきである。両審議会が再審議においてこの単一モデルのアプローチを適用することに同意しないのであれば、シュレーダー氏の考えでは、意思決定有用性のある情報を利用者に提供するために、本公開草案では利用可能とはなっていない開示の拡充が必要となる。これはさらに遵守コストを増大させることになるのは承知しているが、彼の考えでは、単一の包括的なリース開示注記が、リース資産及びリース負債に認識されていないリース契約の中のすべての権利及び義務について報告された数値への修正を容易にするために必要となる。単一の注記は、タイプ A 及びタイプ B のリースに係る費用及びキャッシュ・フローの明確な表形式の分解（財務諸表に認識された金額の調整表となる）も示すべきである。シュレーダー氏の考えでは、こうした追加的な開示を提供するために企業に生じる追加の遵守コストは、利用者の観点からは、リースに関連したキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に関してのより意思決定有用性の高い情報の提供により、十分に相殺される。

AV38 シュレーダー氏は主として借手の観点から懸念を述べてきたが、同じ懸念が貸手についての要求事項案にも当てはまると考えている。また、利用者の観点からは、現行の貸手の会計処理の要求事項は実務上よく機能しているとも考えている。これらを全体的に考えて、シュレーダー氏は、貸手に関して本要求事項案を導入するために発生するコストを正当化するのに十分な改善はないと考える。したがって、現行の貸手の会計処理の要求事項を維持することを支持する。

マーク・A・シーゲル氏の代替的見解

- AV39 シーゲル氏は、本公開草案における要求事項の公表に反対している。新たな情報の便益がコストを正当化しないと考えているからである。彼の考えでは、本要求事項案が要求している借手の負債の測定は、意思決定有用性のある情報を投資家に十分に提供することにはならず、財務諸表利用者が引き続き大幅な修正を行うことになるであろう。具体的には、シーゲル氏は更新オプション及び変動リース料に関する要求事項案に反対している。シーゲル氏は、本要求事項案で要求している表示及び開示は、利用者が借手の財政状態及び業績を分析する際の困難を増大させるとも考えている。したがって、シーゲル氏の主張では、本要求事項案は、財務諸表利用者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関する有用な情報を報告するという、本公開草案に示された目的を満たさない。
- AV40 シーゲル氏は、リースが概念書第 6 号に示されている資産及び負債の定義を満たす権利及び義務を創出することに同意する。しかし、借手の義務の測定が、支払われる金額のうち不確定又は変動性のあるものを除外することに反対している。FASB 概念書第 8 号「財務報告に関する概念フレームワーク——第 1 章『一般目的の財務報告の目的』及び第 3 章『有用な財務情報の質的特性』」の QC7 項では、「財務情報は、予測価値、確認価値又はその両方を有している場合には、意思決定に相違を生じさせることができる」と述べている。QC8 項ではこれを詳述して、「財務情報は、利用者が将来の結果を予測するために用いるプロセスへのインプットとして使用できる場合には、予測価値を有する」と述べている。シーゲル氏の考えでは、更新オプションと変動リース料を一部のもの以外は除外とすると、利用者が財務諸表に計上された測定だけを用いて予測を行うための労力が著しく増大する結果となる。このため、測定の便益が当該測定の作成及び監査のコストを正当化しないであろうと考えている。
- AV41 さらに、変動リース料について、シーゲル氏は、本公開草案における要求事項の方が、*契約上の負債の測定*について、サブトピック 450-20「偶発事象——損失偶発事象」で要求している*非契約負債の測定*よりも高い閾値を設けることになるのは不整合だと考えている。具体的には、*非契約偶発事象*については、45-20-25-2 項が部分的に、負債が発生している可能性が高い場合には、負債の認識を要求している。逆に、本要求事項案では、指標又は率以外に応じて決まる*契約上の変動リース料の認識*を、負債が発生していることに何の不確実性もない場合に禁止することになる。例えば、彼の考えでは、本要求事項案では、小売スペースのリースについて、リース料が売上的一定割合として計算されるだけである場合には、負債が認識されない結果となる。したがって、シーゲル氏の考えでは、この測定は概念書第 8 号の QC7 項及び QC8 項に示されている予測価値の特性に該当しない。シーゲル氏は、借手の負債の測定は、当該情報が意思決定に有用となるためには、こうした不確実な金額を含めるべきだと主張する。
- AV42 オプション対象期間に支払われるリース料に関して、シーゲル氏は、当該期間についての期待キャッシュ・フローの測定を除外することは、リース負債の意思決定有用性を損なうことになるかと考える。彼は、更新オプションをリース契約の別個の構成部分として測定することの運用上の課題を理解している。したがって、更新オプションはリース期間の中で考慮すべきだと考えている。リース期間は、

BASIS FOR CONCLUSIONS ON LEASES

2010年のFASB更新書案「リース（トピック840）」において、発生する可能性の方が高い最長の考え得る期間として定義されていた。彼は、多数意見では、更新オプションの測定は、借手が当該オプションを行使する「重大な経済的インセンティブ」を有している場合にだけ行うべきだとしていることを理解しているが、それにより生じる測定は、QC7項及びQC8項に示されている予測価値の特性に該当しない。シーゲル氏の主張としては、借手の負債の測定は、当該情報を意思決定に有用とするためには、こうした不確実な金額を含めるべきである。

AV43 表示に関しては、シーゲル氏の考えでは、本要求事項案は利用者が報告企業のリース取引の経済的実態を理解する能力を損なう可能性がある。シーゲル氏は、変動リース料に関連した費用が、借手の包括利益計算書においてリース費用以外の表示科目の中で表示される可能性があることを懸念している。当該費用の表示は本要求事項案に定められていないので、彼の考えでは、投資者はリース取引に関連した期間コストを理解するために追加の修正をしなければならない可能性がある。さらに、シーゲル氏は、借手のリース料のキャッシュ・フローの表示は複雑すぎて利用者が理解できないであろうと懸念している。タイプAのリースから生じたリース負債の元本部分の支払は財務活動で表示される。タイプAのリースから生じたリース負債に係る割引の巻戻しによる利息は、230-10-45-17項に従って営業活動で表示される。リース負債に含まれていない変動リース料及び短期リース料は、営業活動で表示され、タイプBのリースから生じた支払は営業活動で表示される。シーゲル氏は、複雑性により投資者がリース取引に関連したキャッシュ・アウトフローを集計することが困難になると考えている。

AV44 シーゲル氏は、表示の要求事項に関する複雑性の一部は、両審議会が検討した開示により軽減する余地があったと考えている。具体的には、両審議会が検討した開示では、報告企業のリース活動を単一の表に集約し、下記のリース費用項目と現金支払を記載することとしていた。

- (a) タイプAのリースに係る償却費
- (b) タイプAのリースに係る金利費用
- (c) リース料支払負債に含まれていない変動リース料に係る費用
- (d) 短期の実務上の便法が適用されるリースに係る費用
- (e) タイプBのリースに係るリース費用
- (f) タイプAのリースに係る元本及び利息の支払
- (g) タイプBのリースに係るリースの固定部分に対する現金支払

AV45 シーゲル氏は、この開示を除外するとした両審議会の決定に反対している。所定の表形式の開示は作成者にとってのコストと複雑性を増大させる可能性があることは認識しているが、シーゲル氏の考えでは、この表は前述の表示の問題点を軽減し、リース取引の背景にある経済的実態に関する投資者からのさまざまなフィードバックに対応するものとなる。シーゲル氏の考えでは、投資者からの意見が、すべてのリースを業績計算書に財務として反映すべきだと述べた人々から、すべてのリースを原資産に対するアクセスとして反映すべきだと述べた人々まで、広範囲にわたっていたことから、前述の表は、すべての投資者に、包括利益計算書

を自分の目的に合わせて修正するための情報を提供するものとなる。また、シーゲル氏は、この表は投資者が借手に係るキャッシュ・アウトフローの合計額を算出するためのずっと容易な手段となったであろうとも考えている。彼は、本要求事項案が現金支払額の内訳の開示を要求していることに同意する。しかし、利用者がリース負債の増減表（負債に含まれている金額に係る現金支払額を記載している）を見なければならず、それからリース負債に含まれていない変動リース料について費用処理された金額の区分した開示を探さなければならなくなることを指摘する。

- AV46 結論として、シーゲル氏は、本公開草案の目的に同意するが、便益がコストを正当化しないと感じている。彼が懸念しているのは、すべてのリースを包括利益計算書に財務として反映すべきだと述べた利用者と、すべてのリースを原資産に対するアクセスとして反映すべきだと述べた利用者が、本要求事項案における会計処理を自らの分析に合うように解きほぐすために相当な（しかし非常に異なる）修正を行うことを強いられることである。彼の主張としては、本要求事項案の目的及び概念フレームワークに示された意思決定に有用な情報の質的特性を満たすためには、変動リース料及び更新オプションを借手のリース負債の測定に含めるべきである。シーゲル氏の考えでは、前述の表示及び開示の懸念の一部は、測定に借手にとってのリース債務のこうした内訳を含めれば軽減されるであろう。
- AV47 シーゲル氏は、彼の提案する代替的見解は、便益を大幅に増大させるが、財務諸表を作成するためのコストと複雑性も増大させることになることを理解している。彼の代替的見解が支持されない場合には、シーゲル氏の考えでは、費用対効果のより高いアプローチは、次のことにより的を絞った改善を現行の US GAAP に対して行うことであろう。それは、(a) 現行の明確な境界線による分類の要件を IAS 第 17 号と同様の要件に置き換えること、及び(b)更新オプション、変動リース契約、オペレーティング・リースに係る現金支払に関するリース取引の開示を、具体的な定量的情報に改善して、利用者が将来キャッシュ・フローの内容、時期、金額を評価するのを容易にすることである。より具体的には、シーゲル氏の考えでは、報告企業が借手と貸手の取引を集約しないような要求を設けるべきである。さらに、借手が最も重大なリースについての実際のリース期間と、財政状態計算書に含まれている合計の負債についての加重平均リース期間とを開示するという要求を含める。そうした最も重大なリースに関する更新オプションについて、シーゲル氏は次のような開示も要求する。行使の可能性について「可能性が低い」、「合理的に考え得る」、「行使の可能性の方が高い」などのいくつかの区分のうちの 1 つに入れた報告企業の評価や、行使される可能性の方が高い更新オプションが付いたものについて US GAAP で現在要求している将来の約束したキャッシュ・フローが満期分析に与える影響の開示である。さらに、シーゲル氏は、契約上の支払額を超過したリース料とその内容（変動リース料、残価保証に関する支払、ペナルティの支払など）の明示的な区分した開示を、キャッシュ・フローのうち経常的でない可能性があるものを投資者が理解できるようにするために重要性がある場合には、要求する。シーゲル氏の考えでは、こうした的を絞った認識、測定及び開示の変更の方が、本要求事項案よりも費用対効果が高く、それでも記載された目的を達成するであろう。