

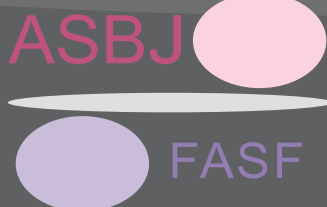
2010年8月

結論の根拠

公開草案 ED/2010/9

リース

コメント募集期限：2010年12月15日



公開草案に関する結論の根拠

リース

コメント募集期限：2010年12月15日

ED/2010/9

This Basis for Conclusions accompanies the proposed International Financial Reporting Standard (IFRS) set out in the exposure draft *Leases* (see separate booklet). Comments on the draft IFRS and its accompanying documents should be submitted in writing so as to be received by **15 December 2010**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IFRS Foundation website (www.ifrs.org), using the 'Open to Comment' page.

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

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.

Copyright © 2010 IFRS Foundation®

All rights reserved. Copies of the draft IFRS and its accompanying documents may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IFRS Foundation's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by 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 Japanese translation of the Basis for Conclusions contained in this publication 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', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Additional copies of this publication in English may be obtained from:

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

公開草案に関する結論の根拠

リース

コメント募集期限：2010年12月15日

ED/2010/9

この結論の根拠は、公開草案「リース」(別冊参照)に示された国際財務報告基準(IFRS)案に付属するものである。基準案及び付属文書に対するコメントは、2010年12月15日までに届くよう、文書で提出されたい。回答者は、IASBのウェブサイト(www.ifrs.org)に、「コメントの募集」のページから電子的にコメントを提出するよう求められる。

すべての回答は公開の記録に掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外であるが、そのような要求は、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。

IASB、IFRS財団、著者及び出版社は、本出版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、たとえそれが過失などによるものであっても、責任を負わない。

コピーライト © 2010 IFRS Foundation®

すべての権利は保護されている。本提案草案及び付属文書のコピーは、そのコピーが個人的又は組織内部だけの使用で、販売もしく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へ提出されるコメントを作成する目的で作成可能である。そうでない場合、本出版物のどの部分も、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。

本出版物に含まれている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’、‘IAS’、‘IASB’、‘IASCF Foundation’、‘IASCF’、‘IFRS for SMEs’、‘IASs’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘International Accounting Standards’、‘International Financial Reporting Standards’及び‘SIC’はIASCFの商標である。

本出版物の英語版の追加のコピーは、IFRS財団から入手できる。

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

目次

	項
はじめに	BC1-BC2
提案の要約	BC3-BC4
会計モデル	BC5-BC27
借手の会計モデル	BC5-BC12
使用権モデルに関する懸念事項	BC7
代替モデル	BC8-BC12
貸手の会計モデル	BC13-BC27
履行義務アプローチ	BC16-BC18
認識中止アプローチ	BC19-BC22
貸手の会計モデルの選択	BC23-BC27
範囲	BC28-BC64
リースの定義	BC29-BC32
適用除外規定	BC33-BC64
転リース	BC37
土地の長期リース	BC38
非中核資産	BC39-BC40
短期リース	BC41-BC46
サービス要素とリース要素の両方を含む契約	BC47-BC54
投資不動産のリース	BC55-BC58
リースと売買との区別	BC59-BC62
購入オプション	BC63-BC64
測定：借手	BC65-BC90
リース料支払債務の当初測定	BC65
割引率	BC66-BC69
使用権資産の当初測定	BC70-BC72
事後測定	BC73-BC90
再評価	BC76-BC81
減損	BC82-BC85
リース期間の見直し	BC86
変動リース料、並びに期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額の見直し	BC87-BC89
割引率の見直しは行わない	BC90
測定：貸手	BC91-BC109

履行義務アプローチ及び認識中止アプローチ：リース料受取債権	BC91-BC98
リース料受取債権の当初測定	BC92-BC95
<i>割引率</i>	<i>BC95</i>
リース料受取債権の事後測定	BC96-BC98
<i>減損</i>	<i>BC97</i>
<i>見直し</i>	<i>BC98</i>
履行義務アプローチ	BC99-BC100
リース負債の当初及び事後測定	BC99-BC100
認識中止アプローチ	BC101-BC109
<i>当初測定</i>	<i>BC103-BC105</i>
<i>残存資産の当初測定</i>	<i>BC103-BC105</i>
事後測定	BC106-BC109
<i>残存資産の事後測定</i>	<i>BC106</i>
<i>リース期間の見直し</i>	<i>BC107-BC108</i>
<i>変動リース料、並びに期間オプションのペナルティ及び残価保証に よる予想支払額の見直し</i>	<i>BC109</i>
借手及び貸手の会計処理に共通する測定に関する論点	BC110-BC138
リース料への不確実性の反映	BC110-BC131
リース期間：リースの延長又は解約オプション	BC114-BC120
リース料の金額：変動リース料、期間オプションのペナルティ 及び残価保証	BC121-BC131
<i>変動リース料の見積方法</i>	<i>BC128-BC130</i>
<i>指数又はレートに基づく変動リース料</i>	<i>BC131</i>
見直し	BC132-BC135
リース期間の見直し	BC132-BC133
変動リース料、期間オプションのペナルティ及び残価保証の見 直し	BC134
割引率の見直しは行わない	BC135
当初直接費用	BC136-BC138
測定：転リース	BC139-BC141
表示：借手及び貸手	BC142
表示：借手	BC143-BC147
財政状態計算書	BC143-BC145
包括利益計算書	BC146
キャッシュ・フロー計算書	BC147

表示：貸手	BC148-BC159
履行義務アプローチ	BC148-BC153
財政状態計算書	BC148-BC150
包括利益計算書	BC151-BC152
キャッシュ・フロー計算書	BC153
認識中止アプローチ	BC154-BC159
財政状態計算書	BC154-BC156
包括利益計算書	BC157-BC158
キャッシュ・フロー計算書	BC159
セール・アンド・リースバック取引	BC160-BC167
開示：借手及び貸手	BC168-BC183
分解	BC170
リース契約の内容	BC171-BC172
リースの契約締結日とリースの開始日の間に生じた権利及び義務	BC173-BC174
短期リース	BC175
セール・アンド・リースバック取引	BC176
期首残高と期末残高の調整表	BC177-BC179
仮定及び見積り	BC180
リスクに関する情報	BC181
満期分析	BC182-BC183
発効日	BC184-BC185
経過措置	BC186-BC199
借手及び貸手	BC186-BC189
借手のみ	BC190-BC194
均等でないリース料	BC190
オプション、変動リース料、期間オプションのペナルティ又は	
残価保証がないリース	BC191-BC193
移行時の割引率	BC194
貸手のみ	BC195-BC199
移行時の割引率	BC195
履行義務アプローチ：従前に認識を中止した資産	BC196-BC198
認識中止アプローチ：貸手の残存資産	BC199
コストとベネフィットの検討	BC200-BC205
代替的見解	

公開草案「リース」に関する結論の根拠

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、公開草案「リース」の結論に至るまでの、国際会計基準審議会(IASB)及び米国財務会計基準審議会(FASB)の検討事項をまとめている。議論での重点の置き方は、各審議会メンバーにより異なるものであった。
- BC2 2009年3月に、IASBとFASBはディスカッション・ペーパー「リース：予備的見解」を共同で公表した。当該ペーパーでは、リースの会計モデルの重要な構成要素について、両審議会の予備的見解を提示した。両審議会は、当該ディスカッション・ペーパーに対して寄せられた302通のコメント・レター、並びにリース会計に関する両審議会のインターナショナル・ワーキング・グループ、財務諸表の利用者、作成者、監査人、規制当局、及びリースの財務報告に関係するその他当事者からの意見を検討したうえで、公開草案を開発した。

提案の要約

-
- BC3 本公開草案の提案が確定すれば、次のような会計モデルが確立することになる。
- (a) 借手は、リース期間中に原資産を使用する権利を表す資産(「使用権」資産)及びリース料支払債務を認識する。使用権資産はリース期間又は原資産の耐用年数のいずれか短い方の期間にわたって償却し、リース料支払債務に係る利息費用が借手に発生する。
 - (b) 貸手は、予想リース期間中又は予想リース期間後の原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを留保している場合には、リースに履行義務アプローチを適用する。履行義務アプローチでは、貸手は、原資産を引き続き認識し、借手からリース料を受取る権利を表す資産及び原資産を使用することを借手に認める義務(「履行義務」)を表すリース負債も認識する。
 - (c) 貸手は、予想リース期間中又は予想リース期間後の原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを留保していない場合には、リースに認識中止アプローチを適用する。認識中止アプローチでは、貸手は借手からリース料を受取る権利を表す資産を認識する。貸手は、リース期間中に借手に移転する権利の原価を表す原資産の一部の認識を中止し、移転しない権利について残存資産を認識する。(残存資産は、リース期間の終了時点における原資産に対する貸手の権利を表す。)
- BC4 また、本公開草案では、借手及び貸手に対し、リースの開始日現在で、最大限の起こり

得るリース期間が 12 か月以内であるリースと定義される短期リースに関して、簡便法の適用を認めることを提案している。

会計モデル

借手の会計モデル

- BC5 ディスカッション・ペーパーでは、借手は「使用权」モデルを使ってリースを会計処理すべきであるとの両審議会の予備的見解を提示していた。使用权モデルでは、以下を認識する。
- (a) リース期間中に原資産を使用する権利を表す資産（使用权資産）
 - (b) 原資産を使用する権利と交換にリース料を支払う義務に関する負債（リース料支払債務）
 - (c) 使用权資産に係る償却費
 - (d) リース料支払債務に関する利息費用
- BC6 両審議会は、提案した使用权モデルの基本原則により現行基準の問題の多くに対応できると考えている。特にこのモデルにより、次のようなことが可能となる。
- (a) 当該モデルの適用により、あらゆるリースで生じる資産及び負債が財政状態計算書に反映される。これとは対照的に、現行の規定ではファイナンス・リースに分類されるリースから生じる資産及び負債しか反映されない。財務諸表の利用者の多くは、オペレーティング・リースから生じる資産及び負債を反映するために財政状態計算書に表示される金額を修正している。
 - (b) 当該モデルの適用により、リースの大半が同じように会計処理されることになる。これにより、財務諸表の利用者にとって財政状態計算書及び包括利益計算書の比較可能性が向上し、意図した会計上の結果を得るために取引を仕組む機会が減ることになる。
 - (c) 当該モデルは、幅広いリース契約に適用できる。例えば、見積耐用年数が 20 年である資産の 3 年リースから生じる使用权資産の測定値は、原資産の価値と比較して小さくなる。対照的に、耐用年数が 50 年である資産の 45 年リースから生じる使用权資産の測定値は原資産の価値に近似する。両審議会は、どちらの場合も使用权資産モデルを使って適切に表すことができると考えている。
 - (d) 当該モデルの適用は、両審議会の概念フレームワークと整合している。使用权資産とはリースの締結（過去の事象）により借手が支配する資源であり、将来の経済的

便益が借手に流入すると予想される資産である。そのため、当該資産は資産の定義を満たしている。リース料を支払う義務とは、リース契約の締結から発生した借手の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が借手から流出する結果となることが予想されるものをいう。そのため、当該義務は負債の定義を満たしている。

使用権モデルに関する懸念事項

BC7 両審議会は、ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者が使用権モデルについて表明した以下の懸念について検討した。

- (a) *概念フレームワーク・プロジェクトがさらに進展した場合にのみリース会計モデルと現在両審議会が開発している概念フレームワークとの整合性が図られるのではないか。* 両審議会は、概念フレームワーク・プロジェクトが完了するまで個別プロジェクトの進行を遅らせることはできないと考えている。概念フレームワーク・プロジェクトの目的は、特に要素の定義及び認識に関するフェーズでは、現行の概念を改善し、明瞭化することにある。また、提案は現行の概念フレームワークと整合しており、概念フレームワーク・プロジェクトの将来的な進展によって、リースから生じる資産及び負債の定義、又はその認識についての基本的な結論を両審議会が見直すことになる可能性は低い。
- (b) *使用権モデルにより、発注書や長期販売供給契約を含むすべての未履行契約について資産及び負債を認識することになるのではないか。* この見解を有する者は、使用権モデルの適用により財政状態計算書が不適切にグロスアップされると考えている。しかし、単純なリースは、リースの開始日後は未履行契約ではないと両審議会は考えている。貸手が原資産へのアクセスを提供する場合、借手は原資産を使用する無条件の権利を有していることになり、よって無条件のリース料支払債務を有していることになる。リースの開始日以後、契約違反にならずに、貸手が借手による原資産の使用を妨げたり、借手が支払いを回避することはできない。
- (c) *現行の指針は財務諸表の作成者と利用者の両方に良く理解されていることから、両審議会は根本的な欠陥がある訳ではないモデルを捨てるのではなく、現行のモデルに関連した適用上の論点を取り上げるべきではないか。* 両審議会は、現行のモデルは根本的な欠陥があると考えている。借手はリースを締結するときに、両審議会の資産の定義を満たす価値のある権利を獲得する。同様に借手は、両審議会の負債の定義を満たす義務を負う。リースがオペレーティング・リースに分類される場合、現在、借手は財政状態計算書において原資産を使用する権利及びリース料支払債務を認識しない。また、まったく異なる 2 つのリース会計モデル（ファイナンス・リース・モデルとオペレーティング・リース・モデル）が存在することで、類似の取

引が著しく異なる方法で会計処理され、取引を仕組む重大な機会が生じてしまう。

- (d) 使用権モデルは複雑すぎ、その便益が費用を上回ることはないのではないかと。両審議会は、BC200 項から BC205 項で論じているように、このモデルにより生じる改善された情報の便益は、このモデルを適用する費用を上回ると考えている。

代替モデル

BC8 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、使用権モデルでは、リース料支払債務の測定が、当初測定後の使用権資産の測定と異なるとの懸念を表明した。当該コメント提出者は、会計モデルでは、リースを資産要素と負債要素の両方を含む単一の契約として表すべきであると考えている。そのため、当該コメント提出者は、次のようなアプローチを提案した。

- (a) 借入による購入と同じ経済的影響を有するリースは、負債証券の発行及び資産の購入として会計処理すべきである。
- (b) 借入による購入と同じ経済的影響を有さないリースは、リースから生じる資産と負債の償却を連動させる方法で会計処理すべきである。したがって、リース料支払債務は、使用権モデルで提案されているように会計処理し、実効金利法を使って償却し、使用権資産には有利子借入の償却パターンと類似の方法による償却パターンを適用する（すなわち最初は償却費が低く、その後増加していく）。

BC9 このアプローチの支持者は、このアプローチの方が、借手が原資産を使用する権利に対して支払いを行い、それと同時に権利を与えられ便益を費消するというほとんどのリースの経済を反映すると考えている。また、このアプローチの支持者は、このアプローチにより借手がリース期間にわたり均等にリース料を認識することになり、これは一部の国や地域におけるそうしたリースの税務上の取扱いと一般的には整合しているため、借手にとって他のアプローチよりも適用が単純であるかもしれないと考えている。対照的に、提案されているモデルでは、リース期間の初期はリース料支払よりも高い費用が認識され、後期はリース料支払よりも低い費用が認識されることになる。

BC10 しかし、両審議会は、BC8 項で述べた代替アプローチには次のような問題があると考えている。

- (a) リース料支払債務の処理は、他の金融負債の処理と整合しておらず、利息費用が認識されないため、財務諸表の利用者にとって比較可能性が損なわれる可能性がある。
- (b) 使用権資産及びリース料支払債務の価値はリースの開始時は明らかに連動しているが、使用権資産の価値は、リース料支払債務の変動とは関係なく変動する可能性があることから、事後的には必ずしも連動しない。一部の審議会メンバーは、使用権

資産の購入は、対価が分割で支払われることから有形固定資産の購入と類似していると考えている。当該対価は、現行の IFRS では、有形固定資産の公正価値とは連動していない。

- (c) 純損益に認識される金額の取扱いが、借手は使用权資産を獲得し、リース期間にわたり当該権利についての支払いを行うという両審議会の見解と整合していない。

- BC11 したがって、両審議会は、本公開草案を開発するにあたり、このアプローチを棄却した。
- BC12 ディスカッション・ペーパーでは、リース会計処理の代替モデル（資産全体モデル、未履行契約モデル、現行基準で採用されているモデル）についても説明し、それらの代替モデルの長所と欠点について記述した。ほとんどのコメント提出者、特に財務諸表の利用者は、他のモデルよりも使用权モデルを支持していた。特に、コメントでは、リース会計に単一のモデルを採用することへの支持が多かった。したがって、本公開草案では、使用权モデルのみを発展させている。両審議会は、ディスカッション・ペーパーで説明した代替モデルの再検討は行わなかった。

貸手の会計モデル

- BC13 両審議会は、現行のリース規定に関係する問題の多くは、借手の財務諸表におけるオペレーティング・リースの処理に関係するものであることを認識している。しかし、貸手に関する現行のリース規定は、借手の会計処理について提案されているアプローチと整合していない。ディスカッション・ペーパーにコメントを寄せた多くのコメント提出者は、借手と貸手で整合した会計モデルを開発するよう両審議会に提言していた。また、両審議会は、貸手によるリースの会計処理は、収益認識に関するプロジェクトでの提案と可能な限り整合性を図ることが重要であると考えている。したがって、両審議会は借手と貸手の両方の会計処理を取り扱う公開草案を開発することを決定した。
- BC14 両審議会は、貸手についても、リースから生じる資産及び負債を認識する使用权モデルを適用すべきであると提案している。しかし、両審議会は、貸手が予想リース期間中又は予想リース期間後の原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを留保しているかどうかによって、貸手による使用权モデルの適用は異なるべきであると考えている。両審議会は、貸手による使用权モデル適用の方法として、以下のアプローチを検討した。

(a) 履行義務アプローチ（BC16 項から BC18 項参照）

(b) 認識中止アプローチ（BC19 項から BC22 項参照）

- BC15 [FASB の公開草案における本項は、IASB の公開草案では使用していない。]

履行義務アプローチ

- BC16 履行義務アプローチでは、原資産を貸手の経済的資源とみなしている。リースでは、リース料を受け取る権利という新たな資産（リース料受取債権）と、原資産をリース期間にわたり使用することを借手に認めるという義務を表す新たな負債（「履行義務」）が生じる。リースから生じる当該資産及び負債は、原資産とは別のものである。貸手が、借手からのリース料受取債権と引換えに、原資産をリース期間にわたり使用する権利を借手に与える場合、貸手は原資産の支配を失うことはなく、したがって、引き続き財政状態計算書に原資産を、調整を行うことなく認識する。
- BC17 原資産を使用することを借手に認める義務は、将来の経済的便益が貸手から流出する結果となる、過去の事象から発生した貸手の現在の債務である。したがって、当該義務は両審議会の負債の定義を満たしている。貸手は、類似資産の価格又は利用可能性が変化したり、その他の経済的要因が変化したりしても、リース期間全体にわたり原資産を使用することを借手に認めることを確約する。貸手は、借手に原資産の使用権を移転する結果、無条件のリース料受取債権を獲得する。その無条件の権利は、過去の事象の結果として貸手が支配し、将来の経済的便益が貸手へ流入することが期待される資源であることから、両審議会の資産の定義を満たしている。
- BC18 公開草案「顧客との契約から生じる収益」の提案によれば、企業は履行義務を充足した時点で収益を認識する。履行義務アプローチでは、原資産をリース期間にわたり使用することを借手に認める義務を履行義務とみなしている。当該履行義務は、貸手が原資産の使用を借手に認めるにつれて、リース期間にわたり継続的に充足される。したがって、貸手はリース期間にわたり継続的にリース収益を認識する。

認識中止アプローチ

- BC19 認識中止アプローチでは、リースの開始日時点で、貸手が予想リース期間中又は予想リース期間後の原資産に伴う経済的便益を借手に移転したとみなしている。貸手は、それと交換に無条件の借手からのリース料受取債権を得る。貸手は、借手に移転する権利に関連する経済的便益について、当該権利を移転した時点で、認識を中止する。残りの経済的便益、すなわち原資産に対する貸手の残存持分は、貸手の財政状態計算書に残存資産として分類する。
- BC20 認識中止アプローチでは、使用权資産を借手に引き渡す義務は、履行義務である。当該義務は、リースの開始日に充足される。したがって、公開草案「顧客との契約から生じる収益」の提案と整合的に、貸手は、リースの開始日にリースの財務要素に起因しないリース収益を認識できる。
- BC21 両審議会は、全部認識中止アプローチと部分認識中止アプローチを検討した。全部認識中止アプローチでは、貸手は原資産全体の認識を中止した上で、リース料受取債権とリース期間終了後の権利を表す残存資産を認識する。両審議会は、原資産の一部しか移転

していない場合であっても、貸手が原資産の帳簿価額と公正価値との差額に相当する利益を初日に認識することになるとの懸念から、貸手の会計処理について「全部」認識中止アプローチを棄却した。

- BC22 部分認識中止アプローチを使うことによって、この懸念は軽減することができる。部分認識中止アプローチでは、貸手は、リース期間にわたる原資産の使用を表す権利部分のみの認識を中止し、借手に移転した原資産部分から生じる収益のみを認識する。

貸手の会計モデルの選択（第 28 項、第 29 項及び B22 項から B27 項）

- BC23 両審議会は、すべてのリースに対して単一の会計モデルを適用することを貸手に求めるかどうかを審議した。両審議会は、限定的な例外を除き、すべてのリースについて履行義務アプローチを用いること、及び建物の部分リースの一部と短期リースを除くすべてのリースについて認識中止アプローチを用いることを検討した。

- BC24 ディスカッション・ペーパーに寄せられたコメントや両審議会のアウトリーチ活動の一環で受けたフィードバックによれば、関係者の大半は、貸手の会計処理においてほとんどのリースに認識中止アプローチを使うことを支持している。このアプローチを支持している者は、貸手が原資産の使用を借手に認めるという貸手の義務を表す負債を認識することは、借手が無条件のリース料支払義務を有さないことを示唆するとして、履行義務アプローチは、両審議会が提案している借手の会計処理アプローチと整合していないと考えている。また、一部の関係者は、履行義務アプローチの下で生じる財政状態計算書におけるグロスアップについて懸念を表明していた。

- BC25 しかし、両審議会は、貸手の会計処理に単一のアプローチを採用することは、それぞれの貸手ごとに事業モデルの経済実態に違いがあることから、すべてのリースについては適切とならないと考えている。両審議会は、貸手にとって履行義務アプローチが適切となる場合もあれば、部分認識中止アプローチが適切となる場合もあると考えている。

- BC26 両審議会は、貸手は、原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを留保しているかどうかに基づいて、適用すべき適切なアプローチを決定しなければならないと提案している。両審議会は、貸手が予想リース期間中又は予想リース期間後の原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを留保している場合、原資産のすべて又は一部の認識を中止するアプローチを適用することは不適切であると考えた。したがって、この場合、貸手は、認識中止アプローチを適用してはならない。反対に、貸手が予想リース期間中又は予想リース期間後の原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを留保していない場合、原資産全体を引き続き認識することは不適切となるため、貸手は認識中止アプローチを適用しなければならない。

- BC27 ほとんどの場合、企業の事業モデルにより、次のように、認識中止アプローチ又は履行

義務アプローチがどのような場合に適切となるかが示されることになる。

- (a) 企業の事業モデルが主にファイナンスの提供である場合、当該事業の利益は利息収益によるものであり、事業に伴う主なリスクは信用リスクであることから、認識中止アプローチが適切となる可能性が高い。
- (b) 企業の事業モデルが、原資産をその耐用年数にわたり複数の借手にリースするか、リースの終了後に当該資産を使用又は売却するかして、当該原資産を積極運用することによりリターンを創出することである場合、履行義務アプローチが適切となる可能性が高い。貸手はまた、原資産の使用量又は業績に応じた支払いを受領することにより、リース期間中に変動するリターンを生み出す場合もある。そのような事業モデルでは、主なリスクは資産リスクとなる。

範囲

BC28 ディスカッション・ペーパーでは、基準案の範囲は現行の指針の範囲に基づくべきであると両審議会の予備的見解を定めている。現行の指針とは、IASB では IAS 第 17 号「リース」及び IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」であり、FASB ではリースに関する Topic 840 である。両審議会は、現行の定義における差異を検討し、下記で説明しているように差異を取り除いた。

リースの定義

(付録 A 及び B1 項から B4 項)

- BC29 両審議会は、リースを、特定の資産を使用する権利が、一定期間にわたり、対価と交換に移転される契約であると定義することを提案している。両審議会は、この定義は、IFRS と米国会計基準の両方のリースの定義における原則を維持するものであると考えている。
- BC30 現行の規定では、契約により借手に原資産の使用を支配する権利が移転される場合に、契約は原資産を使用する権利を移転しているとみなされる。使用する権利が契約により移転されているかどうかを判断するには、3 つの規準がある。本公開草案では、それらの規準を引き継ぎ、一部明瞭化を図っている。
- BC31 現行規定では、購入者が、資産からの重要でない量を除くすべてのアウトプットを獲得する場合、契約をリースに分類することが求められている。ただし、支払いがアウトプット単位当たりの一定金額又はアウトプット単位当たりの現在市場価格で定められている場合は、企業は原資産の使用権ではなく財又はサービスに対して支払いを行っているため、この限りではない。購入者が資産からの重要でない量を除くすべてのアウトプットを獲得し、かつ、リース料が当該資産からのアウトプットではなく原資産の使用可能

時間に基づき定められている契約は、リースの定義を満たす可能性がある。

BC32 両審議会は、資産からの重要でない量を除くすべてのアウトプットが購入者に供給され、かつ、リース料がアウトプット単位当たりで定められている契約をリースに分類すべきかどうかを検討した。両審議会は、購入者が支払う価格がアウトプット単位当たりで定められている場合、当該購入者は資産を使用する権利ではなく財又はサービスに対して支払いを行っていることになるという IFRIC 第 4 号及び Topic 840 の結論に同意した。したがって、両審議会は、資産からの重要でない量を除くすべてのアウトプットが購入者に供給され、かつ、支払いがアウトプット単位当たりの一定金額又はアウトプット単位当たりの現在市場価格で定められている契約はリースに該当しないとの考え方を維持することを提案している。

適用除外規定（第 5 項から第 9 項、第 64 項、第 65 項、付録 A 及び B5 項から B10 項）

BC33 IAS 第 17 号は、特定の例外を除き、すべてのリースに適用される。そうした例外には、天然資源の探査又は使用のためのリースや生物資産を使用する権利のリースが含まれる。Topic 840 は、有形固定資産のリースにのみ適用される。

BC34 両審議会は、リースに関する基準は、次のようなリースを適用除外とすべきであると提案している。

- (a) 鉱物、石油及び天然ガスなどの天然資源の探査又は使用のためのリース。これは、探査及び評価に関係する資産の会計実務が他の種類の資産の会計処理と異なり、また、天然資源の探査及び使用に関係する資産の会計処理は、他の IFRS に定められており、当該 IFRS は現在 IASB により再検討されているためである。
- (b) （生きた植物及び動物を含む）生物資産のリース。これは、生物資産に関する規定を単一の基準で定めるようにするためであり、また、IFRS を使用する企業にとって、IAS 第 41 号「農業」の結論の根拠に説明している理由から、生物資産のリースを公正価値で測定するという現行の規定の方が、本公開草案で提案している原価に基づくモデルよりも生物資産のリースの経済を反映しているためである。

BC35 本公開草案では、借手は、リースが IAS 第 37 号の不利な契約の定義を満たす場合、リースの契約締結日とリースの開始日との間は IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用しなければならないと提案している。両審議会は、不利な契約について、個別の指針を開発する必要はないと考えた。リースの開始日後は、リースに基づき義務を充足するためのコストとリースから生じると予想される経済的便益を別々に会計処理し、リースに IAS 第 37 号を適用しないことになる。

BC36 また、本公開草案では、現行の IFRS 及び米国会計基準の大部分の実務と整合するよう

に、ほとんどの無形資産のリースを適用除外とすることを提案している。両審議会は、無形資産をリースの会計基準の適用除外とすべき概念上の理由を特定することはできなかったものの、無形資産の会計処理をより広範に検討するまでは本基準案の範囲に無形資産のリースは含めないことを決定した。

転リース

- BC37 両審議会は、使用权資産のリース（すなわち転リース）は、他のリースとして会計処理しなければならないと考えている。したがって、本公開草案では、転リースから生じる使用权資産のリースは本基準案の範囲に含めることを提案している。

土地の長期リース

- BC38 一部の者は、土地の長期リースは土地の売買と経済的に類似していると考えており、本基準案の範囲から除外すべきであると考えている。しかし、両審議会は、土地の長期リースは、次のような理由から、本基準案の範囲に含めるべきであると考えている。

- (a) リースは、いかにリースの期間が長くとも土地の売買ではない。貸手は、リース期間中も土地の所有権を留保し、リース期間の終了時点で土地の占有権を取り戻す。一般的に土地の価値は時の経過により減少しないため、土地の所有権はリース期間の終了時点で重大な価値を有する可能性が高く、現在の市場レートで再びリースすることが可能である。
- (b) 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は存在しない。必然的に、土地の長期リースの定義を行うとしても恣意的になってしまう。

非中核資産

- BC39 一部の者は、企業の営業活動に必要な不可欠ではない資産は、企業の営業活動に関係しないため、財務諸表の利用者にとってほとんど関心のないものであると考えている。したがって、彼らは、そうした非中核資産のリースから生じる資産及び負債の認識・測定に関連するコストは、財務諸表の利用者の便益を上回ると考えている。例えば、そうしたコメント提出者は、プリンターのリースから生じる資産及び負債についての情報は、印刷会社の営業活動を評価する際は重要であるものの、消費財メーカーの営業活動を評価する際は重要ではないと考えている。このような見解を有する者は、企業は、非中核資産のリースを現行の基準におけるオペレーティング・リースに対するアプローチを用いて、すなわち、リース料をその支払いが行われた期間に認識することによって会計処理すべきであると述べている。
- BC40 本公開草案では、非中核資産のリースを基準案の範囲に含めることを提案している IFRS も米国会計基準も認識する上で購入資産を中核か非中核かで区別しておらず、両審議会

は中核資産に係る使用権資産と非中核資産に係る使用権資産を区別することを正当化できなかった。また、非中核資産のリースにより重要な資産及び負債が生じる可能性がある。両審議会は、重要な資産及び負債は、中核資産のリースから生じるか非中核資産のリースから生じるかに関係なく、財務諸表の利用者にとって目的適合性があると考えている。

短期リース（第 64 項及び第 65 項、並びに付録 A）

- BC41 本公開草案では、短期リースを、リースの開始日現在で、更新又は延長のオプションを含めた最大限の起こり得るリース期間が 12 か月以内であるリースと定義することを提案している。企業は、リースの契約締結日に、リースが短期リースであるかどうかを判断する。この定義は、IFRS における長期項目と短期項目の区分と整合している。
- BC42 ディスカッション・ペーパーに対する一部のコメントでは、膨大な短期リースを追跡し、記録するコストは、リースから生じる権利及び義務を、認識される資産及び負債として会計処理する便益を上回るのではないかとの疑問が述べられていた。この見解を有する者は、原資産の性質、リース料の価値及びリース期間の長さを説明する短期リースに関する情報を開示するだけで十分であると考えている。
- BC43 両審議会は、認識の代わりに開示を行うことは適切ではないと考えている。短期リースにより重要な資産及び負債が生じる可能性はある。企業が短期リースから生じる資産及び負債を会計処理しなければ、財政状態計算書における資産及び負債は不完全となり、これらの短期リースを忠実に表すことにならない。また、短期リースを適用除外とすることで、認識されるリースと認識されないリースの人為的な区分が持ち込まれることになる。したがって、本公開草案では、短期リースは基準案の範囲に含まれるものであると提案している。
- BC44 両審議会は、短期リースについて簡便化された規定を定めることで、そのようなリースの会計処理のコストに関する懸念を軽減することを提案している（第 64 項及び第 65 項）。
- BC45 借手に関しては、簡便的な会計処理の規定により各報告期間末において短期リースから生じる資産及び負債についての情報が財務諸表の利用者に提供されることになる。しかし、リース期間が短い場合は、財務諸表への影響がわずかである場合があることから、作成者は、必ずしもその他のリースについて提案されているあらゆる見積りや計算に従う必要はない。
- BC46 貸手に関しては、簡便的な会計処理の規定により、契約上の支払期限が到来したリース料のみが純損益に反映されることになる。リース期間が短い場合は、短期リースから生じる資産及び負債が重要とはならない場合があることから、貸手は、財政状態計算書において、リース期間全体にわたりリース負債又はリース料受取債権を認識する必要はな

く、また、リース期間にわたり原資産を使用する借手の権利を表す原資産の一部の認識を中止する必要もない。

サービス要素とリース要素の両方を含む契約（第 6 項及び B5 項から B8 項）

- BC47 契約の多くは、サービス要素とリース要素を含む。これらの契約は、主としてサービス契約でリース要素が組み込まれている場合もあれば、主としてリース契約でメンテナンス・サービスなどのサービスが付されている場合もある。
- BC48 現行の IFRS では、借手はサービス契約の会計処理と類似する会計処理をオペレーティング・リースについて適用することが求められている。さらに、サービス要素とリース要素の両方を含む多くの契約は、現行の IFRS ではオペレーティング・リースに分類される。そのため、使用権モデルでは、現行の IFRS と比べ、サービス要素とリース要素の両方を含む契約の各要素を区別することに重きを置いている。したがって、両審議会は、サービス要素とリース要素の両方を含む契約をどのように会計処理すべきかについて、指針を提供することを提案している。
- BC49 両審議会は、借手と貸手のいずれにおいても、サービス要素とリース要素の両方を含む契約における区別できるサービス要素は、個別に会計処理しなければならないと提案している。このアプローチにより、リースのサービス要素は、両審議会の公開草案「顧客との契約から生じる収益」での提案と整合する方法により会計処理される。
- BC50 本公開草案では、企業は、リース要素とサービス要素を配分するにあたり、同時に交渉された相手企業との契約のすべてを合わせて考慮しなければならないと提案している。借手又は履行義務アプローチを用いている貸手が、支払いを配分することができない場合、本公開草案は、契約全体をリースとして処理することを提案している。しかし、両審議会は、区別できるサービス要素を識別できるものの、支払いを各要素に配分することができない状況は稀であると考えている。
- BC51 認識中止アプローチを適用している貸手が、区別できないサービス要素を含むリースをどのように会計処理すべきかについては、両審議会で意見が分れている。
- BC52 FASB は、両審議会の公開草案「顧客との契約から生じる収益」での提案と整合することから、貸手は契約における区別できないサービス契約を分離すべきではないと提案している。これは、「顧客との契約から生じる収益」が、企業は、約束した資産が契約で約束した他の財又はサービスと区別できる場合にのみ、個別の履行義務を会計処理すべきであると提案しているからである。また、FASB は、認識中止アプローチを適用している貸手に対して、(IASB が提案しているように) 区別できないサービス要素について別の測定を求めることにより、借手の債務と貸手の債権の測定の整合性が図られないことになる点に留意している。

BC53 IASB は、認識中止アプローチを適用している貸手は、貸手がサービスを提供する前にサービス要素からの収益が認識されることがないようにするため、契約のすべてのサービス要素を分離すべきであると提案している。IASB は、これは IASB が提案している、借手及び履行義務アプローチを適用する貸手による区別できないサービス要素の処理方法とは整合しておらず、借手の債務と貸手の債権が異なる基礎で測定され得ると認識しているものの、貸手がサービスを提供する前にサービス要素からの収益が認識されないようにすることの方が重要であると考えている。また IASB は、貸手が、サービス要素とリース要素を含む契約においてサービス要素を識別できないことは稀なはずであると考えている。

BC54 両審議会は、履行義務アプローチを適用している貸手は、サービス要素がリース要素と区別されているか否かにかかわらず、サービスを提供する前にサービス要素から収益が認識されることはないことに留意した。そのため、両審議会は、履行義務アプローチを適用する貸手に対し、契約における区別できないサービス要素の分離を求めないことを提案している。

投資不動産のリース（第 7 項）

BC55 本公開草案における投資不動産のリースに関する提案は、IFRS と米国会計基準とで異なるものになっている。原則として、投資不動産のリースは、基準案の範囲に含まれなければならない。

BC56 しかし、IFRS では、原価モデルと公正価値モデルのいずれかをを用いて投資不動産を会計処理することを認めている。投資不動産アナリストは、IASB に対し、特に IAS 第 40 号「投資不動産」の公正価値モデルが用いられる場合に、これらの規定により有用な情報が提供されると述べた。また、投資不動産アナリストにとり、賃料収入合計が特に重要な測定値であるとも述べている。

BC57 貸手の会計処理における履行義務アプローチと認識中止アプローチのどちらも、財政状態計算書に予想賃料収入合計の現在価値を反映させない。したがって、IASB は、IAS 第 40 号に従って公正価値で投資不動産を会計処理している貸手には、貸手に関する規定を適用しないことを提案している。したがって、IASB は、公正価値モデルを用いている貸手に対し、リース期間にわたり定額基準で投資不動産から生じるリース収益（公正価値測定による利得及び損失を除く）を認識することを求めるように IAS 第 40 号を修正することを提案している。

BC58 現行の米国会計基準は、投資不動産の公正価値測定を認めていない。しかし、FASB は、企業に対して投資不動産を損益を通じて公正価値で測定する選択肢を与える（又は要求する）べきであるかを検討する投資不動産に関するプロジェクトをアジェンダに追加した。当該プロジェクトの結果が、投資不動産に関するリースの会計処理に影響を及ぼす

可能性がある。

リースと売買との区別（第 8 項(a)、B9 項及び B10 項）

- BC59 本公開草案の規定は、企業が、原資産を使用する権利を他の企業に移転する取引に適用される。当該規定は、原資産に対する支配及び原資産に伴うごく僅かなものを除くすべてのリスクと便益を、リース期間の終了時に他の企業に移転する取引には適用されない。これは、こうした取引は、提案されているリースの定義を満たさず、基準案の範囲に含まれないためである。そうした取引は、他の IFRS 及び米国会計基準、特に IAS 第 18 号「収益」及び Topic 605「収益認識」の範囲に含まれる売買となる。
- BC60 両審議会は、企業は、収益認識及び連結に関するプロジェクトで開発した原則を使い、契約により原資産が他の企業に移転されるかどうかを判断しなければならないと提案している。それらのプロジェクトでは、企業が資産を他の企業に移転しているかどうかの判断に際しては、支配の移転が決定要因であると提案している。しかしながら、企業は、原資産に対する支配をリースの開始時と終了時の両方で評価している。
- BC61 一部のケースでは、取引が売買として説明されていないものの、（原資産を使用する権利ではなく）原資産に対する支配がある当事者から別の当事者に移転される場合がある。例えば、5 年後に行使できる割安購入オプションがリースに含まれている場合、企業は機械に対する支配を獲得する。したがって、当該取引はリースではなく購入に相当する。そうした取引は、契約がリースと説明されている場合であっても、基準案の範囲には含まれない。
- BC62 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、売買とリースの区別を試みることにより提案の複雑性を増す分類規定が再度導入されることになるのではないかと懸念していた。しかし、両審議会は、売買とリースの経済的影響は異なるものであることから、契約で取引がどのように説明されているかに関係なく、会計処理にそのような経済的な違いを反映しなければならないと考えている。

購入オプション（第 8 項(b)）

- BC63 両審議会は、購入オプションは次のいずれであるかを検討した。
- (a) リース期間を延長するオプションであるかのように会計処理すべきリースの条件
 - (b) 行使された場合にのみ会計処理すべき、リースを解約する手段
- BC64 両審議会は、借手が購入オプションを行使した時に、借手はリースを解約し、原資産を購入すると結論付けた。そのため、オプションの行使価格はリース料ではなく、リースから生じる資産及び負債の測定に含めてはならない。したがって、両審議会は、購入オプションは行使されるまで会計処理してはならないと提案している。ただし、取引がリ

ースであるか売買であるかを判断するにあたり、割安購入オプションは考慮する。

測定：借手

リース料支払債務の当初測定（第 12 項(a)、第 13 項から第 15 項、及び B11 項から B13 項）

BC65 本公開草案では、借手は、リースの契約締結日にリース料支払債務をリース料の現在価値（第 12 項(a)）で測定すべきであると提案している。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者のほぼすべてがこのアプローチを支持した。両審議会は、適切な割引率を使って割引いたリース料の現在価値は、公正価値の合理的な近似値であると考えている。しかし両審議会は、通常、公正価値よりも現在価値を算定する方が借手にとって簡単であると結論付けた。本公開草案では、割引リース料の金額は、借手と貸手で類似の基礎により算定することを提案している。BC110 項から BC131 項では、割引リース料の金額をどのように算定するかについての両審議会の結論を説明している。

割引率（第 12 項(a)及び B11 項から B13 項）

BC66 ディスカッション・ペーパーでは、借手のリース料支払債務を算定する際に使う割引率は借手の追加借入利率、すなわち借手の信用度、リース期間の長さ、提供される担保の内容及び質を考慮に入れた利率にすべきであると提案していた。また、ディスカッション・ペーパーでは、借手は、リース上の計算利率、すなわちキャッシュ・フローの現在価値とリース終了時の原資産の残存価値の現在価値との合計を、原資産の公正価値と等しくする利率を用いてはならないとの両審議会の見解を説明している。

BC67 理論上は、リース上の計算利率は借手の追加借入利率と等しくなければならない。しかし、リース上の計算利率は、変動リース料及びリース終了時の原資産の残存価値に関する借手と貸手の見積りの違いによる影響を受け、また、貸手のみが知っている税金や他の要因により影響を受ける。よって、特にリース終了時に原資産の残存価値が重要となるリース（現行のオペレーティング・リースに分類されているリース）や重要な変動リース料が発生するリースなどの一部のリースについて、リース上の計算利率を算定することは借手にとって困難な場合がある。

BC68 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者は、リース上の計算利率の算定は比較的容易であり、取引に固有であるという利点があると述べた。また、一部のコメント提出者は、借手の追加借入利率の使用について、借手の信用度及び原資産により提供される担保を反映させなければならないことから、リース債務について借手の追加借入利率を用いることにより必ずしも複雑性は低減されないと述べた。担保の程度は、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。結果的に、

追加借入利率は、リース期間が長期にわたる場合は、容易に入手可能ではないことがある。

- BC69 両審議会は、リース上の計算利率は、一部の状況では容易に算定可能であるとするコメント提出者に同意した。しかし、リース上の計算利率の算定が困難な状況も存在する。したがって、本公開草案では、借手はリース料支払債務を借手の追加借入利率、又は、容易に算定できる場合は貸手が借手に課している利率を使って割り引かなければならないと提案している。貸手が借手に課している利率は、リース上の計算利率である場合がある。

使用権資産の当初測定

(第12項(b)及び第13項から第15項)

- BC70 ディスカッション・ペーパーでは、借手はリースの契約締結日に、使用権資産を原価で当初測定しなければならないと提案していた。
- BC71 使用権資産の原価は、リース期間中のリース料支払債務の金額、すなわち適切な割引率で割引いたリース料の現在価値に、借手に発生した当初直接費用を加算した金額である。当初認識時点では、原価は使用権資産の公正価値の合理的な近似値を表す。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者のほぼすべてが、借手は使用権資産を原価で測定すべきであるとの両審議会の予備的見解を支持した。
- BC72 両審議会は、公正価値の方が原資産の使用により生じる経済的便益の目的適合的な評価を提供する可能性があるため、借手は使用権資産を公正価値で当初測定すべきであるとの見解を検討した。しかし、使用権資産を原価で当初測定することは、IAS第16号「有形固定資産」及びTopic 360「有形固定資産」、並びにIAS第38号「無形資産」及びTopic 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、多くの非金融資産の測定と整合している。両審議会は、企業が使用権資産を原資産と同様の基準に基づいて測定した方が、財務諸表の利用者にとって比較可能性が向上すると考えている。さらに、使用権資産には通常活発な市場が存在せず、契約締結時は、原価が使用権資産の公正価値の合理的な近似値に通常なることから、使用権資産を原価で当初測定する方が公正価値測定よりも企業にとって適用が容易で、費用が少なくて済む。

事後測定 (第16項から第24項)

- BC73 本公開草案では、借手は、リースの開始日後にリース料支払債務と使用権資産の両方を償却原価で測定すべきであると提案している。
- BC74 両審議会は、次のような理由から、これらの資産及び負債を公正価値で測定すべきであるとは提案しなかった。

- (a) その他多くの非金融資産及び非デリバティブ金融負債の事後測定との整合性が保たれないため、財務諸表の利用者にとって比較可能性が損なわれる。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、他の金融負債と類似するリース料支払債務を公正価値で測定するオプションを含めることを提案した。しかし両審議会は、そのようなオプションは、財務諸表の利用者のリース料支払債務を比較する能力が損なわれることから適切ではないと考えている。
- (b) 現在の予想キャッシュ・フローと現在の市場の利子率の両方を使用することが必要になることから、原価に基づくアプローチよりも適用が複雑であり、費用がかかる。
- (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ないとする提案（BC65 項及び BC72 項参照）と整合性が保たれない。

BC75 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、借手はリース料支払債務を金融負債として会計処理すべきであると提案していた。しかし、リース料支払債務は金融負債の定義を満たしているものの、こうした負債は使用権資産に連動していることからリースに固有の特徴を有している。また、リースにはオプションや変動リース料などのリースに固有の条件が含まれることがよくある。したがって、両審議会は、貸手はリース料支払債務を金融負債として会計処理してはならないと結論付けた。

再評価（第 21 項から第 23 項）

BC76 IFRS では、有形固定資産などの非金融資産の再評価が認められている。米国会計基準では再評価は認められていない。両審議会は、原資産と同じ種類に属する資産と同様の基準に基づき使用権資産を測定することを企業に認めるべきであると考えている。したがって、本公開草案では、使用権資産の再評価にあたり、以下のアプローチを提案している。

- (a) IFRS を使用している借手は、使用権資産を再評価するオプションを有する。
- (b) 米国会計基準を使用している借手は、減損損失を認識するにあたり使用権資産の再評価が求められる場合を除き、使用権資産を再評価してはならない。

BC77 両審議会は、財務諸表の利用者にとっての理解可能性の向上や、IFRS 又は米国会計基準のいずれかに従い報告を行っている企業間の比較可能性の向上という便益は、コンバージェンスが達成されないという欠点を上回ると考えている。

BC78 IFRS を使用している借手による使用権資産の再評価は、原価で当初測定される非金融資産について他の IFRS で認められている会計処理と整合している。したがって、原資産が有形固定資産である場合、再評価後の使用権資産は、IFRS に従って再評価された有形固定資産と比較可能になる。そうした非金融資産は、減価償却又は償却の対象であり、

公正価値を信頼性をもって測定できる場合には公正価値で事後的に再測定される可能性がある。本公開草案では、報告期間末における資産の帳簿価額が公正価値と大きく異ならない程度に定期的に再評価を行うことを要求している他の IFRS の規定を引き継ぐことを提案している。

BC79 IASB は、借手は IAS 第 38 号の再評価モデルを使用権資産の再評価に適用すべきであるかどうかを検討した。IAS 第 38 号は、活発な市場を参照して決定した再評価日の公正価値から再評価日後の償却累計額及び減損損失累計額を控除した、再評価額で無形資産を測定することを認めている。しかし、IASB は使用権資産について活発な市場が存在することは非常に稀であると考えている。これは、再評価される使用権資産がほとんどなく、所有資産と類似のリース資産との間で不整合な会計処理が生じることを意味している。したがって、IASB は、IAS 第 38 号に従って使用権資産を再評価することを認めるものの、再評価する使用権資産の公正価値を活発な市場を参照して算定することを企業に対して求める規定は削除することを提案している。その結果、本公開草案では、使用権資産を再評価額、すなわち再評価日の資産の公正価値（活発な市場を参照して算定する必要はない）から再評価日後の償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額で計上できると提案している。

BC80 本公開草案では、IFRS を適用する企業が使用権資産を再評価する場合、原資産が属する資産の種類全体（すなわち、すべての所有資産及びリース資産で構成される資産の種類全体）を再評価しなければならないと提案している。これにより、企業は同じ種類の資産に属する所有資産とリース資産のすべてを同じように測定することになることから、財務諸表の利用者にとってより目的適的な情報が提供される。また、これは、企業は同じ種類の資産に属するすべての資産を再評価しなければならないと定めた IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号の規定と整合している。しかし、IASB は、同じ種類の資産に属する所有資産を再評価する場合に、当該資産のリースについて再評価を求めることは提案しないと決定した。IASB は、企業が所有資産については情報を有していても、使用権資産を再評価するため利用可能な情報は有していない場合があることから、そのような再評価を要求すれば報告企業の負担が増す可能性があると考えている。

BC81 米国会計基準は非金融資産の再評価を認めていないことから、FASB は米国会計基準を適用する借手は使用権資産を再評価できないと提案している。そのような再評価を認めることは、米国会計基準において、使用権資産と所有資産の会計処理に不整合が生じることになる。

減損（第 24 項）

BC82 本公開草案では、使用権資産の減損について 2 つのアプローチを提案している。

(a) IFRS を適用している企業は、IAS 第 36 号「資産の減損」の減損規定を適用する。

(b) 米国会計基準を適用している企業は、Section 360-10-35 の減損規定を適用する。

- BC83 IFRS と米国会計基準の減損規定は異なっていることから、このアプローチにより、IFRS と米国会計基準の間で相違が生じることになる。しかし、両審議会は、財務諸表の利用者にとっての理解可能性の向上や、IFRS 又は米国会計基準のいずれかに従い報告を行っている企業のリース資産と所有資産に関する比較可能性の向上という便益は、この欠点を上回ると考えている。
- BC84 両審議会は、すべての借手は使用権資産について IFRS 又は米国会計基準のいずれかの規定を適用することになるといったアプローチを棄却した。当該アプローチを認めれば、IFRS 又は米国会計基準に基づく他の非金融資産の減損モデルとは異なる減損モデルが使用権資産について生じてしまうことになり、その結果、リース資産と所有資産の両方で構成される資産グループの減損を判定するのが難しくなる可能性がある。両審議会は、使用権資産と他の非金融資産の会計処理を整合させた方が、使用権資産の減損について共通のアプローチを採用するよりも有用な情報が提供されると考えている。そうした情報は、それぞれの国や地域における報告企業が適用するうえでより容易であり、報告企業が所有する資産とリースする資産の比較可能性が向上することで財務諸表の利用者に恩恵がもたらされる。
- BC85 両審議会はまた、使用権資産にのみ適用される新しい減損アプローチを開発しないことを決定した。使用権資産と他の非金融資産とで異なる減損会計モデルを存在させることは、使用権資産が償却及び減損の対象である他の非金融資産と類似していることから正当化するの難しい。また、そのようなアプローチにより、基準案の複雑性が増すことになる。

リース期間の見直し（第 17 項(a)）

- BC86 BC132 項及び BC133 項では、当初測定後にリース期間の見直しを借手と貸手の両方に対して求めることについての両審議会の理由を説明している。両審議会は、借手は、リース期間の見直しにより生じる、関連するリース料支払債務の測定値の変動を反映するように使用権資産の帳簿価額を修正しなければならないと提案している。対照的に、企業は、ほとんどのその他の負債の変動を純損益に認識している。両審議会は、関連する債務の変動に対して使用権資産を修正する提案は、見直されたリース期間の変動は原資産を使用する権利をより多く又はより少なく獲得するという借手の予想を表すことから正当化されると考えている。

変動リース料、並びに期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額の見直し（第 17 項(b)及び第 18 項）

- BC87 BC134 項では、変動リース料、期間オプションのペナルティ及び残価保証をリース期間

中に見直すことを借手と貸手の両方に対して求めることについての両審議会の理由を説明している。本公開草案では、当期又は過去の期間に生じた変動リース料契約、期間オプションのペナルティ及び残価保証により支払われる金額の変動は、純損益に認識しなければならないと提案している。それ以外のすべての変動、すなわち将来の期間に関する予想から生じる変動は、借手の使用権資産の修正として認識する。

BC88 この提案では、借手が過去の期間又は当期に関係するリース料支払債務の修正額を識別することを要求している。このため、すべての変動を同じように処理するアプローチより複雑なアプローチとなる。しかし、両審議会は、このアプローチにより、当該コストが、それらが関係する期間に認識されることになるため、多くのリースの経済性を最も良く反映することになると考えている。例えば、リース料が売上高に連動しており、将来の予想売上高の増加によりリース料支払債務が増加する場合、債務の増加は使用権資産の修正として認識する。借手は、使用権資産の帳簿価額の増加分について、当該使用権資産により表される将来の経済的便益が認識されることになる将来の期間において、（償却を通じて）純損益に認識する。このアプローチは、会計上の見積りの変動を、その変動の影響を受ける期間（すなわち当期及び将来の期間）に会計処理することを要求している IFRS と米国会計基準の両方に基づく見積りの変更の会計処理とも整合している。

BC89 残価保証により支払われる金額の増加は、原資産の価値の減少により生じる。したがって、そのような増加を、使用権資産の帳簿価額に加算することは直感に反していると考えられる者がいるかもしれない。しかし、両審議会は、残価保証により支払われる金額の変動は、リースの契約締結時に算定された使用権資産の原価の変動であると考えている。したがって、両審議会は、残価保証は変動リース料と同じ方法で会計処理すべきであると考えられる。また、両審議会は、借手に使用権資産の減損を判定することを求める規定案は、リースから生じる資産が過大表示されないようにするためのものであることに留意している。

割引率の見直しは行わない（第 19 項）

BC90 本公開草案では、償却原価に基づくアプローチでは、予想リース期間又は予想変動リース料の事後的な見直しが行われる場合には、割引率を変更してはならないと提案している。ただし、リース料が変動参照利率に従い変動する場合を除く。BC135 項では、この規定についての両審議会の理由を説明している。

測定：貸手

履行義務アプローチ及び認識中止アプローチ：リース料受取債権

BC91 BC92 項から BC98 項では、貸手の会計処理における履行義務アプローチと認識中止アプローチの両方に共通となる、貸手のリース料受取債権について提案されている測定方法について説明している。

リース料受取債権の当初測定(第 33 項(a)、第 34 項から第 36 項、第 49 項(a)及び第 51 項から第 53 項)

BC92 本公開草案は、貸手は、リース料受取債権を米国会計基準における類似の資産の測定と整合した基準に基づき測定しなければならないと提案している。したがって、本公開草案では、貸手は、貸手が借手に課している利子率で割り引いたリース料の現在価値に、貸手に発生した当初直接費用を加算した金額でリース料受取債権を測定しなければならないと提案している。米国会計基準は、現金対価と同じような方法、すなわち、契約当事者間で取引日に交換された対価の現在価値で不動産、財又はサービスについての非現金対価を測定することを求めている。BC110 項から BC131 項では、リース料の現在価値をどのように算定するかについての両審議会の結論の理由を説明している。

BC93 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、リース料受取債権を金融資産として会計処理することを提案していた。しかし、リース料受取債権は金融資産の定義を満たすものの、両審議会はこうした権利はオプションや変動リース料などのリースに固有の特徴を有することが多いと考えている。したがって、両審議会は、このようなリース料受取債権が減損している、移転される又は認識が中止される場合を除き、貸手は当該資産を他の金融資産と同じように会計処理してはならないと結論付けた。

BC94 両審議会は、貸手はリース料受取債権を当初測定時に公正価値で測定すべきかどうかを検討した。しかし両審議会は、BC72 項で説明した使用権資産の公正価値測定を提案しない理由と同じような理由から、リース料受取債権の公正価値測定を求めないことを提案している。両審議会はまた、リース料受取債権を公正価値で測定するオプションを提案しないことも決定した。なぜなら、そのようなオプションを設けることにより、同様のリース資産を有する報告企業間の比較可能性が損なわれるからである。

割引率(第 33 項(a)及び第 49 項(a)、付録 A 並びに B12 項及び B13 項)

BC95 両審議会は、リース料の現在価値を算定するために使用する割引率を、リース上の計算利子率、借手の追加借入利子率、貸手が借手に課している利子率のいずれとするかを検討した。両審議会は、一定の場合には、原資産の既知の公正価値と異なる取引価格が生じてしまうことから、借手の追加借入利子率を用いることを棄却した。しかし、両審議会は、例えば原資産の残存価値が減少するのではなく増加する可能性がある一部の不動産リースなど、リース上の計算利子率がすべての状況において適切という訳ではないとも考えている。両審議会は、貸手が借手に課している利子率は、借手の追加借入利子率の場合もあれば、リース上の計算利子率やリースの種類によって適切となるその他の利

子率である場合もあることに留意した。両審議会は、貸手が借手に課している利率は、契約に固有の特徴を反映することから、貸手は当該利率を使わなければならないと提案している。

リース料受取債権の事後測定（第 37 項(a)、第 39 項から第 41 項、第 54 項及び第 56 項から第 59 項）

- BC96 両審議会は、BC74 項で説明している理由から、リース料受取債権を当初測定後に償却原価で測定しなければならないと提案している。

減損（第 41 項及び第 58 項）

- BC97 本公開草案では、貸手は、(IFRS を使用している企業は) IAS 第 39 号「金融商品 認識及び測定」と(米国会計基準を使用している企業は) Topic 310「債権」の減損に関するガイダンスに従ってリース料受取債権の減損判定を行わなければならないと提案している。リース料受取債権は金融資産の定義を満たすものの、当初においても事後においても金融資産としては会計処理されない(BC93 項参照)。しかし、金融商品の減損モデルは、将来キャッシュ・フローの直接的な見積りを必要とし、当該キャッシュ・フローに關係する信用リスクを反映する。両審議会は、リース料受取債権については当該モデルの方が、他の資産リスクに左右される非金融資産の減損モデルよりも適切であると考えている。両審議会は、金融資産の特定の種類について新しい減損アプローチを開発することは、基準案の複雑性を必要以上に増加させることになってしまうと考えている。

見直し（第 39 項及び第 56 項）

- BC98 BC132 項から BC134 項では、リース期間、変動リース料、期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額を当初測定後に見直すことを求めることについての両審議会の理由を説明している。借手による見直しによって生じる変動の処理と整合するように、貸手は、見直しから生じる変動を反映するようにリース料受取債権を修正する。BC135 項では、当初測定後に割引率を見直しはならないと提案した両審議会の理由を説明している。

履行義務アプローチ（第 33 項から第 41 項）

リース負債の当初及び事後測定（第 33 項(b)、第 37 項(b)及び第 38 項）

- BC99 履行義務アプローチにおけるリース負債の測定は、両審議会の公開草案「顧客との契約から生じる収益」の提案に基づいて行われる。したがって、企業は、

- (a) 当初認識時に、リース負債を顧客対価の金額で測定しなければならない。
- (b) 当初測定後、原資産の使用を借手に認める義務を充足する程度を反映するようにリ

ース負債を再測定する。

(c) 不確実な対価の変動は、当初取引価格の変動として取り扱う。

BC100 貸手にとって、リース負債とは履行義務のことである。リース負債の当初測定は、受取リース料の現在価値と同額となる。貸手は、原資産をリース期間にわたり継続的に使用することを借手に認めることにより履行義務を充足する。これは、貸手が履行義務を連続的な方法により充足することを意味すると両審議会は考えている。したがって、貸手は、

(a) リース負債を受取リース料の現在価値で測定しなければならない(第33項(b))。

(b) 各報告日において、履行義務の充足を反映するようにリース負債を再測定しなければならない(第37項(b)及び第38項)。

(c) リース期間、変動リース料の金額又は期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額の見直しにより生じるリース料受取債権の変動について、充足されていない義務に係るリース料の範囲でリース負債を修正しなければならない(第39項(b)(ii))。(これは、将来の期間に係るリース料支払債務の変動について使用権資産を修正する借手の会計処理を反映したものである。)

(d) 変動リース料により受取る金額、又は期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額の見直しにより生じるリース料受取債権の変動について、充足された義務に係るリース料の範囲で純損益に認識しなければならない(第39項(b)(i))。

認識中止アプローチ(第49項から第59項)

BC101 BC21項及びBC22項では、全部認識中止アプローチと部分認識中止アプローチについて説明している。両審議会は、2つのアプローチの中では部分認識中止アプローチの方が適用が複雑であると認識している。しかし、両審議会は、部分認識中止アプローチの方が、リースを、原資産を使用する権利の一部の移転とみなすモデルとより整合していると考えている。これは、部分認識中止アプローチでは、貸手が、借手に移転した原資産の一部のみの認識を中止するからである。対照的に、全部認識中止アプローチでは、貸手は原資産全体を借手に移転し、残存資産に対する貸手の新たな権利を創出するとみなされる。

BC102 また、全部認識中止アプローチでは、企業は、リースの開始時に原資産に係るすべての利得及び損失を認識する。両審議会は、これにより契約から生じる利得及び損失が過大表示されると考えている。部分認識中止アプローチでは、貸手はリースの開始時に、借手に移転する権利にのみ関係する利得及び損失を認識する。したがって、本公開草案

では、貸手が予想リース期間中又は予想リース期間後の原資産に伴う重要なリスク又は便益に対するエクスポージャーを留保していないリースについて、全部認識中止アプローチではなく、部分認識中止アプローチを提案している。

当初測定

残存資産の当初測定

(第 49 項(b)及び第 50 項)

BC103 両審議会は、貸手の残存資産の当初測定について、次の 2 つの方法を検討した。

(a) 残存資産を公正価値で測定する

(b) 残存資産を原資産の帳簿価額の配分として測定する

BC104 一部のコメント提出者は、残存資産を公正価値で測定することを支持した。公正価値の使用を支持した者は、貸手はリースの締結前に残存資産の予想公正価値について既に見積りを行っていると思われるため、公正価値は貸手にわずかな追加コストを生じさせるだけで、財務諸表利用者にとってより目的適合的な情報を提供することになると考えている。

BC105 しかし両審議会は、残存資産が移転されていないことを考慮し、残存資産の公正価値の測定が困難となる可能性のある貸手にとって、追加コストの発生を回避できることから、残存資産を原資産の帳簿価額の配分に基づいて測定すべきであると提案している。また、残存資産をそのように測定することにより、リースの開始日にリースの対象ではない原資産の部分について収益の認識を貸手に求めることを回避することができる。残存資産を公正価値で測定することは、両審議会が棄却した全部認識中止アプローチと同じような影響をもたらす。すなわち、貸手は、リース資産の一部しか移転していないのにも関わらず、開始日時点で原資産の帳簿価額と公正価値の差額に等しい利益を認識することになる。したがって、本公開草案では、リースの契約締結日に算定した帳簿価額を配分することにより残存資産を測定すべきであると提案している。

事後測定

残存資産の事後測定 (第 55 項)

BC106 両審議会は、企業にとって費用がかかり、未実現利得の認識につながる可能性があることから、貸手は、当初測定後に残存資産を公正価値で測定してはならないと提案している。しかし両審議会は、残存資産の帳簿価額は減損を反映するように修正すべきであると考えている。両審議会は、残存資産を、リース期間にわたり、リース期間の終了時の予想価値まで増価させるアプローチを検討した。このアプローチによれば、貸手が資産を再度リースする場合に、大幅な利得を認識するような状況は少なくなることになる。

しかし、両審議会は、当初認識時における原価に基づくアプローチと整合していないことから、このアプローチを棄却した。したがって、両審議会は、減損を除き、残存資産をリース期間中に再測定してはならないと提案している。

リース期間の見直し (第 56 項(a))

BC107 リース期間の見直しにより、借手の原資産を使用する権利及び貸手が留保する権利の相対的な公正価値が変動する場合がある。

BC108 両審議会は、貸手は、移転されたもの（リース料受取債権）及び留保するもの（残存資産）の相対的な公正価値を反映するように、残存資産の帳簿価額を修正しなければならないと提案している。両審議会は、これは原資産の原価を売却されたものと留保されたものに配分する適切な方法であると考えている。リースの開始日の残存資産の認識と整合し、リース期間が長ければ長いほど、リース収益及びリース費用は大きくなり、リース期間が短ければ短いほどリース収益及びリース費用は小さくなる。

変動リース料、並びに期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額の見直し (第 56 項(b))

BC109 変動リース料又は期間オプションのペナルティ及び残価保証による予想支払額の変動は、貸手が使用権資産を借手に移転することに対して、受け取ると予想する対価の総額の変動を表すものである。本公開草案では、リースの開始日における対価の取扱いと整合するように、企業は、当該対価の変動を純損益に認識すべきであると提案している。両審議会は、業績又は指数に基づく変動リース料から生じるリース料受取債権の変動は、原資産に関係する貸手の残りの権利の変動を必ずしも表すものではないことから、そのような変動について貸手の残存資産を修正することは棄却した。

借手及び貸手の会計処理に共通する測定に関する論点

リース料への不確実性の反映

(第 13 項から第 15 項、第 34 項から第 36 項、第 51 項から第 53 項、及び B16 項から B21 項)

BC110 借手と貸手の両方の会計モデルは、リースから生じる資産及び負債を、適切な割引率を使って割引いた、リース料の現在価値に基づいて測定することを提案している。

BC111 リース料の現在価値の算定には次のステップが含まれる。

(a) リース期間、すなわちリース料の支払回数決定。

(b) リース期間中に要求されるリース料の支払回数及び金額決定。

(c) リース料の金額の現在価値への割引及びその加重平均の算定。

BC112 一部のリースでは、リースにおける支払金額は下記の理由から固定でない。

- (a) リース期間が変更される可能性がある（例えば、リースを延長又は解約するオプションがある場合）
- (b) 変動リース料の取決め、期間オプションのペナルティ又は残価保証によりリース料の金額が変動する可能性がある

BC113 本公開草案では、リースに含まれる購入オプションを行使するために支払われる金額はリース料ではないと提案している。借手が購入オプションを行使する場合、借手は原資産を購入することになり、契約はリースではなくなる。当該オプションを行使するために支払われる金額はリース料ではないが、原資産の取得原価の一部となる。

リース期間：リースの延長又は解約オプション

（第 13 項、第 34 項及び第 51 項、付録 A 及び B16 項から B20 項）

BC114 リースでは、当初のリース期間を超えてリースを延長する権利や、リース期間終了前にリースを解約する権利が借手に与えられている場合がある。

BC115 ディスカッション・ペーパーでは、当初のリース期間の終了時点とは異なる時点で、リースを延長又は解約するオプションについて、最も発生可能性の高いリース期間を仮定することにより会計処理しなければならないと提案していた。そのようなアプローチでは、

- (a) オプションの測定を個別に行う必要がある他のアプローチよりも適用が容易である。
- (b) リースの更新オプションと解約オプションを区別する必要がなくなる。
- (c) オプションを行使するかどうかに影響を及ぼす企業に固有の要因が反映される。
- (d) 期待結果を反映するリースの測定となる。
- (e) 両審議会が検討した、他のアプローチに内在する測定の信頼性に関する問題(BC120 項参照) を回避できる。

BC116 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者は、リース料の現在価値を最も可能性の高いリース期間に基づいて算定すると、負債の定義を満たさない負債の認識につながる可能性があるとして述べた。彼らはまた、このアプローチでは解約不能な 5 年リースと、行使する可能性が高い 2 年延長オプションが付された 3 年リースとが区別されないと述べていた。

- BC117 しかし、両審議会は、最も可能性の高いリース期間を用いることは、オプションが付されたリースの会計処理に関連した問題への実務的な解決策になると考えている。オプションの期間がリース期間に含まれなければ、使用权資産又はリース負債が誤って表示される可能性がある。さらに、定性的評価、蓋然性の閾値に基づく決定、構成要素アプローチなど、リース期間を決定するためのアプローチとして両審議会が検討した他のアプローチでは、取引を仕組む重大な機会を生じるか、適用が複雑になる。
- BC118 両審議会は、リース期間は、リース期間についての企業の合理的な予想を反映すべきであると考えている。これが最も発生可能性が高い期間とは異なるものであることを明確化するため、本公開草案では、リースを延長又は解約するオプションについて、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間を仮定することにより会計処理することを提案している。
- BC119 本公開草案では、リース期間を決定する際、契約上の要因と契約外の実質的要因、事業上の要因、借手固有の要因（例えば過去の実務及び意図）を含む、すべての関連性のある要因を考慮すべきであると提案している。すべての要因を考慮しなければ、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間を反映していないリース期間が使われる可能性がある。したがって、企業は、当該リース期間を決定する際、市場のリース料でリースを更新するオプションを考慮しなければならない。一部の審議会メンバーは、「発生しない可能性よりも発生する可能性が高くなる」よりも、「合理的に確実な（reasonably assured）」といったより高い基準が望ましいとした。彼らは、「発生しない可能性よりも発生する可能性が高くなる」という基準により、負債の見直しの頻度が増し、財務報告の有用性が低減しかねないと懸念している。
- BC120 両審議会は、下記のアプローチも検討した。
- (a) *構成要素アプローチ*。当該アプローチでは、リースを延長又は解約するオプションを、リースで定められた期間についてリースから生じる資産及び負債とは別に認識し、測定する。しかし、このアプローチは複雑であり、リース期間とオプションの行使との相互関係が考慮されず、また、信頼性をもってオプションを測定することが困難な場合があることから適用が難しい。
 - (b) *開示アプローチ*。当該アプローチでは、契約上の最小期間についてリース料受取債権又はリース料支払債務を認識し、当該期間の延長オプションが存在する場合には開示を行う。このアプローチの適用は単純であるが、資産及び負債の測定でオプションの存在が考慮されず、よってリースから生じる資産及び負債が誤って表される可能性があるため、財務諸表の利用者に提供される情報の有用性は低くなる。また、企業が多くリースを有する場合、開示は長大で複雑、かつ理解が困難になる可能性がある。

- (c) *確率加重の測定アプローチ*。当該アプローチでは、リース資産又は負債の測定において起こり得るそれぞれの結果の確率を反映する。このアプローチでは、リースの延長オプションが行使される確率が 80% の場合、延長期間に 80% を加重し、それより短い期間に 20% を加重することにより、リース料支払債務又はリース料受取債権の測定に当該確率を組み込む。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、確率加重の測定アプローチを支持したが、ほとんどのコメント提出者は、目的適合的な情報がより提供されるものではなく、複雑さが増すと述べた。両審議会は、リース期間に関する不確実性は、資産又は負債の測定よりも、認識すべき資産又は負債が存在するかどうかに影響する点に留意した。両審議会は、確率加重のアプローチは、資産又は負債が存在するかどうかを判断するにあたり適切ではないと考えている。したがって、両審議会は、オプションの行使の確率を信頼性をもって測定することや、起こり得る結果を反映していないリース期間を企業が認識すること（一部の者にとっては直感に反する）を避けることは困難な可能性があるため、リース期間の決定においてこのアプローチを採用することを提案しない。
- (d) *行使のインセンティブを与えるオプションを認識するアプローチ*。当該アプローチでは、解約時に支払うべきペナルティ、オプション期間中の賃料の減額、又は、資産を使用するオプションを行使しない場合のコストから更新の可能性が高くなる場合など、契約にリースを延長するインセンティブが含まれている場合にのみ認識される資産及び負債にオプションのリース期間を反映させる。両審議会は、更新される可能性が高いが、更新のインセンティブを含まないオプションの影響が考慮されないとして、このアプローチを採用することを提案しない。

リース料の金額：変動リース料、期間オプションのペナルティ及び残価保証（第 14 項、第 35 項、第 52 項及び B21 項）

BC121 一部のリースでは、各リース料の金額が固定されておらず、変動する場合がある。この変動性は、以下に基づく変動リース料などの特徴により生じる可能性がある。

- (a) 価格変動、又は外部のレート又は指数の価値の変動。この種のリースでは、リース料の金額は、市場のリース料、LIBOR などの外部のレート、又は消費者物価指数などの指数の価値の変動に関して修正される。
- (b) 原資産に起因する借手の業績。例えば、小売店舗のリースでは、リース料が当該店舗からの売上高の特定の割合に基づいて定められる場合がある。
- (c) 原資産の使用量。例えば、自動車リースでは、借手が特定の走行距離を上回ると、追加のリース料の支払いを求められる場合がある。

BC122 変動リース料について資産又は負債を認識すると、次のような理由から、偶発事象の性

質が誤って表されることになると思う者もいる。

- (a) 原資産の使用量又は業績に基づく変動リース料の効果は、予想リース期間中又は予想リース期間後の原資産に伴うリスクに対する借手のエクスポージャーを軽減することである。しかし、この種のリース料に関する負債を認識することにより、企業がより多くのリスクに晒されていると示すことになる。
- (b) 借手の変動リース料支払債務及び貸手の変動リース料受取債権は、支払いの履行を求める将来事象が発生する（すなわち、原資産が使用される、売却が行われる、又は指数の水準が変動する）まで存在しない。

したがって、企業は変動リース料に関する開示のみを行うべきであると思う者もいる。

BC123 しかし、両審議会は、変動リース料を支払う負債及びリース料受取債権は、リース契約の締結日に存在すると考えている。そうした変動リース料は、借手にとっては負債、貸手にとっては資産の定義を満たしている。不確実なのは、支払われる金額である。両審議会は、非金融負債の測定に、回避できる支払いは通常含まれない点に留意した。しかし、借手の負債は金融負債である。また、変動リース料をリース料支払債務の測定に反映させなければ、次のような影響が生じる可能性がある。

- (a) 借手が使用権資産を有し、貸手がリース料受取債権を有しているにも関わらず、認識されない可能性がある、又は著しく過少表示される可能性がある。
- (b) 借手が、負債の認識を避けるため、リース料を変動リース料として、取引を仕組む可能性がある。

BC124 両審議会は、回避できない変動リース料のみをリース料支払債務又はリース料受取債権に反映するアプローチを棄却した。回避できない変動リース料には、指数に基づく変動リース料及び業績に基づく回避できない変動リース料（借手が、リース対象店舗を1日当たり特定の時間だけ開店したままにしなければならぬことが契約上求められている場合など）が含まれる。業績に基づく回避できない変動リース料からは、ほとんどの使用に基づく変動リース料が除外される。回避できない変動リース料のみを認識することは、IAS第37号の負債の定義と整合している。

BC125 両審議会は、使用権資産及びリース料受取債権の測定では、権利の支払い又は受取りが条件付である場合でも、受領したすべての権利を反映すべきであると考えている。例えば、リースにおいて、固定リース料の金額がゼロであり、変動リース料が高く設定されている場合がある。そのようなリースの使用権資産及びリース料受取債権は、当該権利の測定に変動リース料が含まれなければゼロになってしまう。両審議会は、変動リース料の処理は、リースの延長オプションがある場合のリース料の処理と整合させるべきであると考えている。借手がオプションを支配する場合であっても、オプション期間にお

いて、借手は使用权資産を認識し、貸手はリース料受取債権を認識する。このように整合性を保つことにより、他のリース資産及び所有資産との比較可能性が向上する。両審議会は、IAS 第 37 号と他の IFRS のアプローチの違いに留意したが、IAS 第 37 号の認識要件と類似の認識要件を導入することは、借手の使用权資産及び貸手のリース料受取債権を過少表示することになると結論付けた。また、そのような認識要件を導入することは、比較可能性を損ない、取引を仕組む機会を生じさせるとともに、複雑性を増してしまう。

BC126 両審議会は、借手の行動に左右される変動リース料を見積ることは貸手にとって困難な場合があるとの見解を考慮した。しかし、両審議会は、変動リース料の取決めがあるリースを交渉するにあたり、企業は、支払いが生じる可能性が高い金額について一定の理解を有していると考えている。したがって、リース料受取債権及びリース料支払債務に予想リース料の見積りを含める場合に、最も有用性の高い情報は得られることになる。しかし、信頼性に関する懸念に対応するため、両審議会は、信頼性をもって測定できる場合にのみ、貸手のリース料受取債権に変動リース料及び残価保証による受取り金額を反映させるべきであると提案している。これは、両審議会の公開草案「顧客との契約から生じる収益」の提案と整合している。

BC127 本公開草案では、リース終了時に原資産の価値が特定金額を下回る場合に、借手が貸手に補償を行う残価保証を、変動リース料と同じように会計処理すべきであると提案している。両審議会は、残価保証はリース期間の終了時の変動リース料に相当すると考えている。両審議会は、残価保証は原資産の価値と連動しており、デリバティブの定義を満たす可能性があることから、個別に会計処理すべきであるとの見解を検討した。そのような見解を有する者は、使用权資産又はリース料受取債権の金額にそうした保証が影響を及ぼしてはならないと考えている。しかし、両審議会は、残価保証は他のリース条件と非常に密接に関係しているため、そのような保証を個別に認識すると誤解が生じる可能性があると考えている。

変動リース料の見積方法 (第 14 項、第 35 項、第 52 項及び B21 項)

BC128 本公開草案では、変動リース料の影響は期待値に基づく手法を用いて測定すべきであると提案している。この手法では、合理的な数の起こり得るキャッシュ・アウトフローとそれに対応する確率分布を考慮する必要がある。両審議会は、期待値に基づく手法はコストがかかるのではないかと懸念を検討した。しかし、期待値に基づく手法は、複雑なモデル及び手法を用いてあらゆる起こり得る結果を常に考慮することを求めるものではない。両審議会は、起こり得るキャッシュ・フローの配列を捕捉する、限定的な数の個別のシナリオ及び確率を策定することは可能だと考えている。

BC129 両審議会は、最も発生可能性の高いリース料に基づく測定アプローチを採用しないこと

とした。そのようなアプローチは、リース期間は発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間に基づくべきとする提案と整合し、期待値に基づく手法よりも単純で適用し易いかもしれないが、両審議会はこのアプローチについて以下の点を考慮した。

- (a) 単一の結果に比重を置きすぎている。
- (b) 起こり得る結果の分布が非対称である場合、財務諸表利用者に誤った情報が提供される可能性がある。
- (c) 最も発生可能性の高い結果が複数ある場合、追加のガイダンスが必要になる。

BC130 したがって、本公開草案では、リース料の現在価値は確率加重した支払変動リース料の見積りを反映したものでなければならぬと提案している。

指数又はレートに基づく変動リース料 (第 14 項(a)、第 35 項(a)、及び第 52 項(a))

BC131 原則として、指数又はレートの変動に基づく変動リース料の影響を算定するには、予測の手法を用いるべきである。しかし、指数又はレートの変動に基づく変動リース料の影響を予測するには、企業が容易に入手できない可能性があるマクロ経済情報が必要になる。両審議会の考えでは、こうした予測を用いて入手される追加情報の有用性は、入手に係るコストに見合うものではない。しかし、先渡レート又は契約に規定される価格がリース期間について（例えば政府機関又は公共サービス機関から）容易に入手可能な場合、こうした予測を用いることは、財務諸表利用者により良い情報を提供し、一方で、コストは入手可能なレート又は指数を修正することに限定される。したがって、本公開草案ではリース料が消費者物価指数やプライム・レート（基準金利）などの指数やレートの変動によって変動する場合、企業は容易に入手可能な先渡レート又は指数を用いてリース料の現在価値を測定しなければならないと提案している。先渡レート又は指数が容易に入手可能ではない場合には、企業は現在のレート又は指数を用いなければならない。

見直し

リース期間の見直し (第 17 項(a)、第 39 項(a)、及び第 56 項(a))

BC132 ディスカッション・ペーパーで、両審議会は、各報告日においてリース期間の見直しを行う場合、財務諸表利用者は目的適格的な情報を得ることになると結論付けた。なぜなら、そのような見直しは、現在の市況を反映するものであり、また両審議会の考えでは、当初認識時に設定したリース期間をリース契約を通じて使用し続けることは誤解を招く可能性があるからである。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者は、概ねこの予備的見解を支持した。したがって、本公開草案では、借手及び貸手は各報告日

にリース期間を見直さなければならないと提案している。

- BC133 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、リース期間の見直しは多くのリース契約を保有する企業にとってコストのかかるものになるのではないかと懸念を抱いていた。こうした懸念に対応するため、第 17 項(a)、第 39 項(a)、及び第 56 項(a)では、リース資産又はリース負債に重要な変動があることを示唆する事実又は状況の変更が無い限り、リースごとに詳細な検討は求められないことが提案されている。

変動リース料、期間オプションのペナルティ及び残価保証の見直し(第 17 項(b)、第 39 項(b)、及び第 56 項(b))

- BC134 本公開草案では、新たな事実又は状況により、リース料に重要な変動があることが示唆されている場合には、予想リース料を見直さなければならないと提案している。両審議会は、予想リース料の見直しは、現在の経済状況を反映することになるため、財務諸表利用者にとってより目的適合的な情報が提供されることに留意した。しかし、両審議会は、リース料に重要な変動があることが示唆されている場合に限り、見直しによる便益がそれを実行するコストを上回るだろうと結論付けた。

割引率の見直しは行わない(第 19 項、第 40 項、及び第 57 項)

- BC135 両審議会は、リース期間を延長できるオプションは、複数回の引き出しが可能なローン・コミットメントに経済的に類似すると考える。こうした複数回の引き出しが可能なローン・コミットメントでは、貸付金利は契約締結時に設定され、これには将来の引き出しの可能性が加味される。同様のアプローチをリースに適用した場合、延長オプションを有するリースについて契約締結時に用いる追加借入利率は、貸手が借手に課している利率に延長オプションを反映させたものになる。延長オプションは、リースの契約締結日時点でリースの不可欠な一部分を構成しており、リースの価格決定には当該オプションを反映させるべきである。したがって、両審議会は、リース料が変動参照利率に従い変動する場合を除き、リース料の現在価値を算定するのに用いる割引率は、予想リース期間又は予想変動リース料の事後的な見直しが行われる場合には変更してはならないと提案している。また、両審議会は、本結論はリースの契約締結日における状況を反映しており、原価ベースの測定の考え方と整合することに留意した。本アプローチは、作成者が適用する上での複雑性やコストを低減するものである。IASB は、IAS 第 39 号及び IFRS〔案〕「金融商品：償却原価及び減損」における償却原価の測定原則と整合することにも留意した。

当初直接費用(第 12 項(b)、第 33 項(b)及び第 49 項(a)、付録 A、並びに B14 項及び B15 項)

- BC136 当初直接費用とは、リースの交渉及び準備に直接起因する増分コストである。本公開草

案では、借手及び貸手は、それぞれ使用権資産及びリース料受取債権の帳簿価額に当初直接費用を加算することで、当該費用を資産化しなければならないと提案している。

- BC137 両審議会は、当初直接費用を発生時に費用として認識すべきかどうか検討した。本アプローチは、企業結合で発生する取引費用及び公正価値で当初測定する一部の金融商品の取得時に発生する取引費用の会計処理と整合する。しかし、当初直接費用の資産化は、その他の金融資産及び非金融資産（例えば、有形固定資産や無形資産）の取得関連コストの処理と整合するため、両審議会は上記のアプローチを採用しないこととした。一般的に、現行のガイダンスでは、資産取得に直接起因する増分コストは、資産の取得原価に含められる。リース資産と原資産との間の整合性を維持することで、比較可能性が向上し、取引を仕組む機会が減少する。
- BC138 両審議会は、借手の当初直接費用はリースの開始日にリースから生じた資産と負債とに配分すべきかどうか検討した。しかし、両審議会は、本アプローチは、適用企業にとってコストがかかるのに対して財務諸表利用者にとってほとんど便益をもたらさないものあり、また、基準案の複雑性を増すものであると、考えている。

測定：転リース

- BC139 企業は同一資産に対して借手と貸手の両方の立場をとることがある。転リースでは中間の貸手は、(a)原リースの借手（原リースの貸手から原資産をリースする借手）及び(b)転リースの貸手（転リースの借手に同一又はより短い期間にわたり同一の原資産を転リースする貸手）の両方としてリース契約を締結する。
- BC140 両審議会は、借手及び貸手の会計処理に関する暫定的決定が転リースにどのように適用するかを検討した。本公開草案では、中間の貸手は、原リースの借手として、本公開草案で提案する借手のモデルに従い、原リースから生じる資産及び負債を会計処理することを提案している。同様に、中間の貸手は、転リースの貸手として、本公開草案で提案する貸手のモデルに従い、転リースから生じる資産及び負債を会計処理する。
- BC141 貸手は信頼性をもって測定できるリース料のみに基づきリース資産を測定するが（第 35 項(a)、(b)及び第 52 項(a)、(b)）、一方で、借手はリース料支払債務を算定する際に測定の信頼性を考慮しない（第 14 項(a)、(b)）ことから（BC126 項参照）両審議会は、借手又は貸手の会計処理は、原リース及び転リースから生じる資産及び負債が異なる測定値となる場合があることを認識していた。また、取引ごとに異なる割引率が用いられる場合がある。しかし、両審議会は、原リースと転リースは別々の取引であり、転リース契約の締結により他のリースとは異なる測定基礎が生じるべきではないと考えている。BC150 項で述べたように、両審議会は、原リースで生じるリース料支払債務を個別に表示することを提案している。

表示：借手及び貸手

BC142 リースから生じる資産及び負債の表示についての本公開草案での提案は、財務諸表の表示に関する両審議会のプロジェクトでの提案は考慮していない。両審議会は、当該プロジェクトによる影響については後日検討することになっている。

表示：借手（第 25 項から第 27 項）

財政状態計算書（第 25 項）

BC143 本公開草案では、リース資産と所有資産の両方から生じる経済的便益が同じように表示されるようにするため、借手は使用権資産を有形固定資産に表示しなければならないと提案している。使用権資産を無形資産として考える者もいるが、両審議会は、使用権資産を有形固定資産に分類することにより、借手が原資産をどのように使用しているかについて、無形資産に分類した場合より良い情報が提供され则认为している。有形固定資産に分類することにより、事業の生産能力についての有用な情報が提供される。

BC144 しかし、両審議会は、使用権資産と所有資産には重要な違いが存在すると考えている。例えば、使用権資産に関連する支払いは、所有資産に関連する支払いよりも財務的な柔軟性があるかもしれないし、借手がリース期間終了時に使用権資産の更新を必要とする場合に、更新リースについて有利なレートを確認できないかもしれないことなどを考えると、よりリスクがあるかもしれない。したがって、本公開草案では、借手の財政状態計算書において、使用権資産をリースされていない資産と区別して表示すべきであると提案している。

BC145 同様に、本公開草案では、リース料支払債務を、財政状態計算書において他の金融負債と区別して表示すべきであると提案している。両審議会は、リース料支払債務は、対応する資産に結び付いた、負債の種類として固有のものであり、オプションや変動リース料など他の負債とは異なる特徴を有する場合があると考えている。したがって、リース料支払債務を区別して表示することにより、財務諸表の利用者に、企業がリース契約を使用する範囲を理解するうえで重要な情報が提供され、リース料支払債務と使用権資産の関係が明らかにされることになる。ディスカッション・ペーパーにコメントを寄せた多くの者が、この考えを支持した。

包括利益計算書（第 26 項）

BC146 本公開草案では、借手は、使用権資産の償却費及びリース料支払債務に係る利息費用を、純損益又は注記のいずれかで、個別の勘定科目として表示しなければならないと提案している。両審議会は、ほとんどの場合、リースに係る費用を明示するには、注記で

の開示で十分であると考えている。しかし、企業の財務業績を理解するうえで目的適合的であると思われる場合は、それらの項目を純損益に表示する。

キャッシュ・フロー計算書（第 27 項）

BC147 本公開草案では、借手は、リースから生じる借入金の現金返済額及び利息費用をキャッシュ・フロー計算書において、財務活動として区別して分類しなければならないと提案している。これは、そのような金額が、使用権資産を取得するための財務活動の一部として発生したリース負債から生じるからである。

表示：貸手（第 42 項から第 45 項及び第 60 項から第 63 項）

履行義務アプローチ（第 42 項から第 45 項）

財政状態計算書（第 42 項及び第 43 項）

BC148 本公開草案では、貸手が財政状態計算書において原資産、リース料受取債権及びリース負債を総額で表示し、それらの金額の合計を正味リース資産又はリース負債として表示する、結合表示による方式を提案している。このような表示には、次のような利点があると両審議会は考えている。

(a) リース料受取債権とリース負債を純額表示するための相殺要件が満たされていないことを認めつつも、原資産、リース料受取債権、リース負債の相互依存性が反映される。

(b) 貸手がリース資産を引き続き保有していることが反映される。

(c) 原資産、リース料受取債権及び相手勘定のリース負債が個別に表示される場合には財政状態計算書において資産合計と負債合計の両方が不適切に過大表示されるといった懸念が軽減される。

BC149 また、本公開草案では、リースから生じる資産及び負債を他の資産及び負債と区別できるように、貸手は、原資産、リース料受取債権及びリース負債を他の資産及び負債とは区別して表示しなければならないと提案している。両審議会は、リースから生じる資産及び負債に関する情報は、貸手のリース契約を理解するうえで重要であると考えている。例えば、リース料受取債権には、オプション期間中又は変動リース料の取決めにより受領する金額が含まれている場合がある。

BC150 転リースにおける貸手について、両審議会は、原リースにより生じるリース料支払債務は、当該リース契約の他の資産及び負債と区別して表示しなければならないと提案している（第 43 項）。これは、転リース契約を締結していない借手と貸手に対する表示規定

(第 42 項)と整合している。

包括利益計算書 (第 44 項)

- BC151 両審議会は、財務諸表の利用者がリースに関係する収益及び費用についての情報を得られるように、貸手は、利息収益、リース収益及び減価償却費を純損益に区別して表示しなければならないと提案している。
- BC152 FASB は、利息収益、リース収益及び減価償却費は、合計して正味リース収益又は正味リース費用とすることを提案している。収益及び費用の純額表示は、正味リース資産又は正味リース負債を財政状態計算書に純額表示することと整合している。しかし、IASB は、これらの項目は、他の利息収益並びにリース資産ではない資産から生じる収益及び減価償却費と整合した方法で認識すべき包括利益の個別の構成要素であると考えている。したがって、IASB は、利息収益、リース収益及び減価償却費の正味合計額の表示を求める提案はしていない。

キャッシュ・フロー計算書 (第 45 項)

- BC153 両審議会は、リース収益は、営業活動から生じる貸手の収益であると考えている。したがって、本公開草案では、リース料受取債権及びリースによる利息収益から生じるキャッシュ・フローを、キャッシュ・フロー計算書において、他の営業キャッシュ・フローとは区別して営業活動に分類すべきであると提案している。

認識中止アプローチ (第 60 項から第 63 項)

財政状態計算書 (第 60 項)

- BC154 本公開草案では、リース料受取債権を他の金融資産とは区別して表示することを提案している。両審議会は、それらの資産、また、それらの資産から生じると予想されるキャッシュ・フローの性質は、他の金融資産とは異なると考えている。よって、区別して表示することで、財務諸表の利用者にとってより有用な情報が提供される。
- BC155 残存資産は、リース期間の終了時における原資産に対する貸手の持分を表すもの(すなわち有形固定資産)であるが、他の有形固定資産とは異なるリスク・プロファイル及び測定アプローチを有することから、本公開草案では、残存資産を有形固定資産の中で区別して表示すべきであると提案している。
- BC156 両審議会は、転リースから生じるリース料受取債権及び残存資産は、他のリース料受取債権及び残存資産と区別すべきであると提案している。これにより、財務諸表の利用者は、転リースにおけるリース料受取債権及び残存資産と、原リースから生じるリース料支払債務との関係を特定することができる。

包括利益計算書（第 61 項及び第 62 項）

- BC157 事業モデルは、貸手ごとに異なる。両審議会は、リース収益及びリース費用を総額か純額のいずれかで表示することを認める提案をしている。これにより貸手は、リースの経済実態を反映した情報が提供されるように、リースの影響を表示することができる。
- BC158 貸手がリース収益及びリース費用を総額表示する場合、本公開草案では、財務諸表の利用者がリース料受取債権に関係する利息を識別できるように、リース資産に係る利息収益は他の利息収益とは区別して表示することを提案している。それらの資産、また、それらの資産から生じると予想されるキャッシュ・フローの性質は、他の債権とは異なる。したがって、両審議会は、区別して表示することで、財務諸表の利用者にとってより有用な情報が提供されると考えている。

キャッシュ・フロー計算書（第 63 項）

- BC159 貸手にとってすべてのリース収益は、営業活動からの収益を表すことから、本公開草案では、企業は、キャッシュ・フロー計算書において、リース料受取債権及びリースから生じる利息収益に係る現金受取を、営業活動に分類しなければならないと提案している（これは、BC153 項の結論と整合している）。

セール・アンド・リースバック取引（第 66 項から第 69 項及び B31 項）

- BC160 セール・アンド・リースバック取引では、ある企業（借手）が、自己が所有する資産を他の当事者（貸手）に譲渡した上で、その資産をリースバックする。
- BC161 両審議会は、譲渡資産がリース資産全体であるべきか（「全体資産」アプローチ）、資産に関連する権利及び義務の組合せがセール・アンド・リースバック処理に適格となるのか（「部分資産」アプローチ）を検討した。例えば、オフィスビルのセール・アンド・リースバックでは、借手は、リースバック期間中にそのビルを使用する権利を表すビルの部分を引き続き認識し、貸手に譲渡した権利（所有権、リースバック期間後にビルを使用する権利、不動産を変更又は開発する権利など）に係るビルの一部の認識を中止する。しかし、両審議会は、全体資産アプローチよりも複雑であり、財務諸表の利用者にその複雑さに見合った便益が与えられないとして、部分資産アプローチは提案していない。
- BC162 両審議会は、原資産の売却が行われる場合にのみ取引をセール・アンド・リースバック取引として処理すべきであると提案している。両審議会は、売買とリースを区別する際に使用する売却の規準（BC59 項から BC52 項参照）と同じ規準を使うことを提案している。取引がそれらの規準を満たす場合、当該リースバックは、借手による原資産の買戻しではなく、リースの定義を満たす。

- BC163 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ことから通常は相互に依存している。このため、売却による収入は、リースバックのリース料が市場レートを上回る場合には資産の公正価値を上回り、リースバックのリース料が市場レートを下回る場合には資産の公正価値を下回る可能性がある。これにより、借手においては処分の利得及び損失と使用権資産、貸手においては原資産とリース負債の帳簿価額（貸手が会計処理に履行義務アプローチを適用している場合）が誤って表示される可能性がある。
- BC164 両審議会は、セール・アンド・リースバック取引から生じる利得及び損失の繰延べを企業に要求することを検討した。しかし、利得又は損失を繰り延べることは、両審議会の概念フレームワークと整合しておらず、規定案の複雑性が増すことになる。
- BC165 本公開草案では、売却の対価とリースバックのリース料が市場のレートではない場合、借手は以下のような修正を行わなければならないと提案している。
- (a) 当該資産について現在の市場レートを反映するように使用権資産を修正する。
 - (b) リースで定められたリース料の現在価値と、予想リース料の公正価値との間の差異について、原資産の処分による利得又は損失を修正する。
- BC166 複合取引は、譲受人 / 貸手が予想リース期間中又は予想リース期間後の原資産に伴う重要なリスク及び便益に対するエクスポージャーを留保している場合にのみセール・アンド・リースバックとして会計処理されるため、貸手は、リース要素について履行義務アプローチを適用するであろう。本公開草案では、貸手は原資産の公正価値と履行義務アプローチにおける資産の原価との差額について、リース負債を修正すべきであると提案している。
- BC167 両審議会は、そのような修正を行うことにより、借手と貸手の両方が認識する資産、負債、利得及び損失が過少表示されたり過大表示されたりすることがなくなると考えている。

開示：借手及び貸手（第 70 項から第 86 項）

- BC168 リースに関する開示を決定するにあたり、両審議会は以下を検討した。
- (a) IAS 第 17 号及び Topic 840 の現行の規定。
 - (b) IFRS 第 7 号「金融商品：開示」（IAS 第 17 号に、借手は IFRS 第 7 号の開示規定に従わなければならないと定められている）。しかしながら、両審議会は、リース負債の公正価値の開示を要求すべきでないと提案している。これは、そのような開示を要求する場合、当該負債について、償却原価による測定を要求することにより回

避けようとした費用や複雑性が再度持ち込まれることになるためである。

BC169 開示目的を選択するにあたり、両審議会は、他の関連プロジェクトでの作業について検討した。その結果、両審議会は、リースに関する開示では、次のことを行わなければならないと提案している。

- (a) リースから生じた、財務諸表の金額を識別し、説明する。
- (b) リースから生じるキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を財務諸表の利用者が評価できるようにする（第 70 項）。

分解（第 71 項）

BC170 両審議会は、大量の瑣末な詳細の記載や性質の異なる項目の合算によって有用な情報が隠されてしまうことがないように、開示を集約又は分解しなければならないと提案している。両審議会は、これにより、企業が開示の適切なレベル（種類ごとか、性質ごとか又は機能ごとか）を決定する際に柔軟性がもたらされると考えている。そのような開示により、財務諸表の利用者は、異なる性質を有する情報を統合することなく企業のリスク・エクスポージャーを知ることができる。

リース契約の内容（第 73 項(a)及び第 78 項）

BC171 IAS 第 17 号及び Topic 840 は、借手又は貸手に対してリース契約の内容の開示を求めている。この開示には、変動リース料が決定される際の基礎や、課せられている制約の存在などが含まれる可能性がある。両審議会は、この規定により財務諸表の利用者は借手又は貸手のリースの基本的な理解を得られることから、この規定を引き継ぐことを提案している。また、両審議会は、変動リース料の決定方法に関する経営者の判断や、認識されたオプションの種類に関する開示を行うことで、財務諸表の利用者に将来キャッシュ・フローに関するより良い情報が提供されると考えている。

BC172 どの会計モデルを適用するかに関する貸手の決定は、財務諸表に認識される金額に重要な影響を及ぼすため、貸手は、認識中止アプローチと履行義務アプローチのどちらを適用すべきかを決定する際に用いた、予想リース期間中又は予想リース期間後の原資産に伴うリスク又は便益に対するエクスポージャーに関する情報を開示しなければならないと両審議会は提案している。

リースの契約締結日と開始日との間に生じた権利及び義務（第 73 項(b)）

BC173 資産と負債はリースの契約締結日に生じる。しかしリースの開始日前ではリースは未履行である、すなわち、リースは両当事者の将来の行為に依存している。両審議会は、契約が不利な契約に該当する場合を除き、借手も貸手もリースの契約締結日とリースの開始日との間にリースを認識すべきではないと提案している（第 5 項 (d)）。というのも、

そのような認識を行なうことは、多くの他の非金融未履行契約又は非金融先渡契約の取扱いとの整合性を欠くことになるからである。さらに、

- (a) リースの契約締結日時点の原資産の使用権の価値は、ほとんどの場合、リース料の現在価値に等しくなる。したがってリースの契約締結日時点の正味測定値は通常ゼロである。
- (b) リースの契約締結日と開始日との間の期間は通常短い。したがって再測定に関連する費用は、契約を再測定する便益を上回る。

BC174 しかし、リース契約を締結することで生じる資産及び負債がリースの開始日前に重要となる場合もある。したがって両審議会は、リースの契約締結日とリースの開始日との間の資産と負債が重要になる場合には、リースの条件についての情報を企業が開示することを提案している。当該開示は財務諸表の利用者に、将来に認識されることになる重要な資産と負債がリースにより生じることを伝えることになる。

短期リース（第 75 項）

BC175 本公開草案は、簡便的な規定を適用しているかどうか、適用している場合にはいつの時点で適用しているか、さらに、短期リースに関する財務諸表上の金額について、財務諸表の利用者に伝えるため、短期リースに関する簡便的な会計処理のオプションを適用する企業に追加の開示を提案している。

セール・アンド・リースバック取引（第 76 項）

BC176 本公開草案は、借手がセール・アンド・リースバック取引の存在、その条件及び当該取引から生じる利得と損失を開示することを提案している。これにより、財務諸表の利用者は、重要な非経常的な利得及び損失を生じさせ、企業の資本構造を大きく変化させる取引を知ることができる。

期首残高と期末残高の調整表（第 77 項及び第 80 項）

BC177 本公開草案は、借手は使用権資産とリース料支払債務の期首残高と期末残高の調整表を提供すべきであり、貸手はリース料受取債権、リース負債（履行義務アプローチの場合）及び残存資産（認識中止アプローチの場合）について同様の調整表を提供すべきであると提案している。これは、そのような調整表により、財務諸表の利用者が報告期間における当該資産と負債の変動を知ることができるからである。この開示は、すべての無形資産と有形固定資産について求められている開示に類似している。

BC178 両審議会は、原資産の種類ごとに当該調整表を分解することで、財務諸表の利用者に、類似の所有資産に関する情報と比較可能な、資産の利用方法についての情報を提供することになると考えている。

BC179 本公開草案はまた、期間中に支払ったリース料の総額を別個に識別することにより、当該期間のキャッシュ・フローに対するリースの影響について財務諸表の利用者が考察できるようにするので、借手はそのような識別を行なうべきであると提案している。

仮定及び見積り（第 83 項）

BC180 本公開草案は、採用された償却方法、オプション、変動リース料、期間オプションのペナルティ、残価保証及びリース料の現在価値の算定に際して用いられる割引率についての借手の仮定と見積りに関する開示により、重要な判断についての情報を財務諸表の利用者に提供することになるので、借手が当該開示を行うことを提案している。

リスクに関する情報（第 84 項）

BC181 本公開草案では、リースから生じるリスクについての情報は、財務諸表の利用者がそうしたリスクが企業のキャッシュ・フローにどのように影響するかを評価するときに役立つことから、借手はそのような情報を開示すべきであると提案している。

満期分析（第 85 項及び第 86 項）

BC182 本公開草案では、財務諸表の利用者が流動性リスクの性質と範囲を理解し評価する際に役立つため、借手は、その負債の契約上の満期に関する満期分析を開示すべきであると提案している。企業は最初の 5 年間に關しては 1 年ごとの支払金額、残りの年数については一括の金額を開示する。これらの満期分析は、リース及びその他金融負債について米国会計基準で求められる満期分析と整合している。IASB は、これは、借手がリース債務について、（企業が適切な満期の分類を決める）その他の金融負債とは異なる表示となる場合があることを意味すると述べている。しかし IASB は、異なる国や地域間でのリースの比較可能性の方が、IFRS の適用範囲である負債間の比較可能性より重要であると考えている。

BC183 本公開草案はまた、貸手がリース料受取債権について受取るべき金額の時期について同様の開示を行うことを提案している。両審議会は、当該開示は、財務諸表の利用者がリース料受取債権から生じる将来キャッシュ・フローの予測時期と金額を評価する上で役立つと考えている。

発効日（第 87 項）

BC184 両審議会は、基準の発効日と経過措置をまとめて検討し、その検討を 2011 年中に完了する予定としており、したがって、いくつかの個々の基準において従前に示された発効日と経過措置に関する選好は、修正される可能性がある。当該検討の一環として両審議会は、リースに関する基準の早期適用を認めるかどうかも検討する。

BC185 したがって、本基準案は、可能性のある発効日を定めるものでなければ、規定案が早期適用されるかどうかについても定めない。しかし両審議会は、変更案を適用するために十分な時間的猶予を与えるつもりである。

経過措置

借手及び貸手（第 88 項から第 96 項）

BC186 本公開草案は、借手と貸手が簡便的な遡及アプローチを用いて、当初適用日現在で残存するすべてのリースを認識し測定することを提案している。

BC187 経過措置が新たな IFRS で定められる場合を除き、企業は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って、実務上不可能でない限り、新たな IFRS の適用により生じる会計方針の変更を遡及的に適用しなければならない。同様に、米国会計基準を適用する企業については、新たに適用される会計原則に固有の明示的な経過規定が存在しない場合の会計原則の変更の報告に関し、米国会計基準 Topic 250「会計上の変更及び誤謬の訂正」において、実務上不可能でない限り、優先される方法として、遡及適用を定めている。しかし両審議会は、残存するすべてのリースについて、あたかも規定案に従って会計処理されているかのように、それらの帳簿価額を計算することを要求することになる完全な遡及適用の費用は過度に負担であり、それにより得られる情報によりもたらされる便益はその費用を上回るものではないと考えている。

BC188 その一方で、本基準案の規定が基準案の当初の適用日の後に締結されるリースにのみ適用される場合（完全に将来に向かって適用するアプローチ）には、リース契約締結日によって、当初適用日とその後の両方で、整合性に欠けるリースの会計処理が存在することになるであろう。このこと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に特に当てはまる。リースは何年にもわたり延長することができるので、完全に将来に向かって適用するアプローチでは比較可能性が減少し、したがって、これらのリースが残存している間、財務諸表の利用者に提供される情報の有用性が損なわれる。

BC189 何年も前に締結されている可能性のある契約を修正再表示する費用とリースについての比較可能な情報の必要性とのバランスを取るため、本公開草案は、企業が当初適用日に残存するすべてのリースについて資産と負債を認識することを提案している（第 88 項）。しかし、これらの資産の測定は、リースから生じる資産と負債の測定を残存リース料のみに基づき行なうことを定めることにより簡便化される。したがって、企業は従前の期間で資産と負債がどのように測定されていたかを判断することを要求されなくなるので費用は減少するが、当初適用日における比較可能性は維持されることになる。

借手のみ（第 90 項から第 93 項）

均等でないリース料（第 91 項）

BC190 リース料がリース期間にわたり均等ではなく、リース期間の開始時点又は終了時点で比較的大きな金額になる場合がある。両審議会は、そのような場合には、リースの残存期間におけるリース料の現在価値は、借手が得る経済的便益を表すものではないと考えている。したがって本公開草案では、借手が減損又は前払い若しくは未払いリース料の調整を反映するために、当初適用日において使用権資産を調整することを提案している。

オプション、変動リース料、期間オプションのペナルティ又は残価保証がないリース（第 92 項）

BC191 ファイナンス・リースにより保有される資産と関連する負債を使用権資産とリース料支払債務として修正再表示する費用は、ファイナンス・リースが、すでに財政状態計算書上で資産と負債として表示されていることから、その便益を上回ると考える人もいる。多くの単純なファイナンス・リースに関しては、現行の規定と提案されている規定との間でほとんどその会計処理に違いはない。したがってこれらのリースの資産と負債を修正再表示する便益はわずかなものとなる。

BC192 しかし、オプション、変動リース料、期間オプションのペナルティや残価保証が存在する場合には、リースから生じる資産と負債の測定に大きな違いが生じる。例えば本公開草案では、借手のリース負債には、残価保証に従って支払われると見込まれる金額を含めることを提案しているが、現行では借手は最大支払額に基づき負債を測定している。

BC193 本公開草案では、企業が基準案を最初に適用する際に、現在ファイナンス・リースに分類している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や残価保証が含まれない場合には、企業は当該リースから生じる資産と負債を再測定する必要はないことを提案している（第 92 項）。その代わりに、当初適用日時点のリース料支払債務と使用権資産の帳簿価額は、従前の規定に従って算定された、リースから生じる資産と負債の帳簿価額になる。IFRS を使用している企業にとっては、このことは、原資産がすでに再評価されている有形固定資産であるならば、使用権資産はリースされている有形固定資産の再評価後帳簿価額で測定されることを意味する。

移行時の割引率（第 90 項(a)）

BC194 両審議会は、借手は当初適用日の借手の追加借入利率を用いて残存リース料を割り引くべきであることを決定した。両審議会は、借手にリースの契約締結日の追加借入利率を決定することを求めることによる費用は、この情報を提供することによる便益を上回らないと考えている。

貸手のみ（第 94 項から第 96 項）

移行時の割引率（第 94 項(a)及び第 95 項(a)）

BC195 両審議会は、貸手が借手に課す当初の利率は、新たなリースに使用される利率と整合し、貸手が入手できる可能性も高いため、当該利率をリース料の割引に使用すべきと決定めた。

履行義務アプローチ：従前に認識を中止した資産（第 94 項(c)）

BC196 本公開草案は、移行時に減損と（IFRS を使用している企業については）再評価についての調整を加えた上で、貸手が従前に認識の中止を行ったリース資産を減価償却後の原価で再計上することを提案している。両審議会は、本アプローチにより、その他の有形固定資産と同様の基準で測定される資産を認識することになると述べた。

BC197 場合によっては、減価償却後の原価が何であったのかを決定する情報を有していない企業があるかもしれない。しかし企業は、資産の当初の原価、当該資産の取得日及び減価償却してきた期間に基づき減価償却後の原価を見積ることができる十分な情報は有しているはずである。

BC198 両審議会は、IAS 第 16 号における有形固定資産の再評価モデルを用いて、再計上資産に公正価値による測定を要求することは、米国会計基準に定められる有形固定資産の処理との整合性を欠くことになるので、この提案を行っていない。しかし IFRS を使用している企業は、IAS 第 16 号の再評価モデルに従って、公正価値で再計上資産を測定することが認められる。

認識中止アプローチ：貸手の残存資産（第 95 項(b)）

BC199 両審議会は、以下の理由から、当初適用時点で貸手は、残存資産を当初適用日現在で算定した公正価値で測定することを提案している。

- (a) 歴史的帳簿価額の原価配分に基づき残存資産を測定するよりは複雑でない。
- (b) IFRS の初度適用企業が、有形固定資産のみなし原価として、公正価値を用いることを認めている IFRS 第 1 号と整合している。

コストとベネフィットの検討

BC200 財務諸表の目的は、幅広い財務諸表の利用者が経済的意思決定を行なう際に有用となる、企業の財政状態、業績及び財政状態の変動についての情報を提供することである。この目的を達成するために、両審議会は、新たな基準が重要なニーズを確実に満たし、それがもたらす情報の全体的な便益がそれを獲得するコストを正当化するものとなるように努めている。この新たな基準を適用するコストは公平に負担されないかもしれないが、

財務諸表の利用者は財務報告の改善による便益を享受し、その結果、資本市場と信用市場の機能及び経済における効率的な資源配分が促進される。

BC201 コストとベネフィットの評価は、必然的に主観的なものである。両審議会はその判断を行うにあたり、次のことを検討した。

- (a) 報告企業に発生するコスト。
- (b) 情報が入手可能でない場合に財務諸表の利用者に生じるコスト。
- (c) 財務諸表の利用者が代用となる情報を作成するコストと比較して、報告企業が情報を作成することの比較優位。
- (d) 財務報告の改善の結果としてのより良い経済的意思決定による便益。
- (e) 財務諸表の利用者、報告企業その他にとっての移行のコスト。

BC202 本基準案の目的は、借手と貸手がリースから生じるキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性について、目的適合性があり、かつ、忠実な表現となる情報を財務諸表の利用者に提供できるような原則を定めることである。しかし両審議会は、本基準案を採用し継続的に適用することのコストについても検討した。両審議会は、本基準案を開発する間に、リース会計の国際ワーキング・グループ、並びに財務諸表の利用者、規制当局、作成者、監査人及びその他世界中の地域の幅広い産業からの見解を入手した。それらの活動は、両審議会が本基準案の相対的なコストとベネフィットを評価する上で役に立つものであった。

BC203 両審議会はアウトリーチ活動を行う傍ら、提案しているモデル、特にその適用に関する懸念について審議した。多くの利害関係者は、全般的なリースのモデルは適切であることに同意した。しかし、一定の作成者、特に小売業界に属する作成者は、当該モデルの適用から生じる事務的な負担は、提供される便益を凌ぐものであると考えていた。特に次のような懸念が見られた。

- (a) 契約ごとに適切な割引率を決定し、リース料支払債務を償却原価ベースで測定することは、特に企業が異なる条件の小口リースを大量に抱えているときなどに、資源的にかなりの負担がかかる。
- (b) リースごとに、又は店舗ごとに各報告日時点で変動リース料及びリースの延長又は解約オプションを見直すコストは、特に大量にリースを抱えている企業にとっては過度に負担が大きくなり、そのような見直しが必ずしもより正確又は有用な情報に結びつかないことがある。
- (c) 新たなリースのモデルにより、企業の営業活動を行う方法が変わるわけではなく、

また事業に便益が付加されるわけではない。しかし、経営管理報告の変更が求められるので、結果として重要なコストの発生につながる。

- (d) 世界中に分布し、非常に異なる契約条件を伴うリースに関連する可能性があるリース情報を収集して調整するのは実務上困難である。

BC204 対照的に、財務諸表の利用者の大半が、提案されているモデルは現行のリースの会計処理に関する規定の改善になると考えている。多くの利用者が、基準案により提供される情報の正確性が増し、企業間の比較可能性が向上すると述べている。特に以下が改善になると考えている。

- (a) 財務諸表の利用者はオペレーティング・リース情報の調整を行なう必要がなくなり、提案されているモデルで作成される情報は意思決定にとってより有用となり、個々のアナリストの判断のウエートが少なくなるので、比較可能性が向上する。
- (b) 資産と負債に偶発的な特性の影響とオプション期間に支払われることになる金額が含まれることになるので、見積りと仮定の変更が財務諸表の注記において明確に開示される限り、利用者は予想キャッシュ・フローについてより優れた情報を受取ることになる。アナリストはこれまで、リース期間とリース料の予想金額を決定することは難しいと考えていた。

BC205 両審議会は、受領したフィードバックを鑑みて、提案しているモデルにおける借手と貸手に関するオプションと変動リース料の取扱いを修正し、また、短期リースの会計処理を簡便的なものとした。しかし、基本的なモデルは維持している。特に BC133 項と BC134 項で触れているように、両審議会は、予想リース料が大きく変動する兆候がある場合のみ、見直しの便益がコストを上回ると考えている。したがって、本公開草案では、リース料の重要な変動の発生が予想されない限り、すべてのリースを詳細に調査する必要はないことを提案している。両審議会はこれらの変更を加えることで、本基準案の便益は、当初及び継続的な適用で生じるコストを上回ることにになると考えている。

スティーブン・クーパー氏の代替的見解

AV1 クーパー氏は、借手の使用権資産と貸手の債権の認識と測定にオプションによるリース期間の一部と変動リース料の一部を含むことに関する提案に反対のため、公開草案の公表に反対票を投じた。クーパー氏は借手の会計処理について使用権モデルを採用することを強く支持している。しかし、同氏はオプションと変動リース料について提案されている取扱いでは財務レバレッジが過大表示されることになり、有用な情報を提供することにはならないと考えている。同氏はまた、借手と貸手の両方の会計処理に関する経過措置と貸手の会計処理についての認識中止アプローチにおける残存資産の事後測定にも反対している。

オプションのリース期間

AV2 第 13 項、第 34 項及び第 51 項は、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の期間に基づき、借手の使用権資産と貸手の債権の認識と測定にオプションのリース期間を含めることを要求している。クーパー氏はこのアプローチに反対している。同氏は、解約時に支払われるペナルティやオプション期間におけるリース料の減額など、リース期間を延長するインセンティブが契約に含まれている場合にのみ、又はカスタマイゼーションや据付の費用により更新の可能性が高くなる場合にのみ、オプションのリース期間は認識した資産と負債の測定に反映されるべきであると考えている。しかし、延長オプションが単に将来の事業の状況による場合には、リースの延長又は更新の可能性が高い場合であっても、測定にこの点を反映させることは不適切である。

AV3 クーパー氏は、リースの解約及び延長オプションは、借手が変化する事業環境に柔軟に対応できるようにするためのものであり、したがって、これらの特性はリスクを減少させることになると考えている。(発生しない可能性より発生する可能性の方が高くなる) オプションのリース期間におけるすべてのリース料が使用権資産の認識と測定に含まれる場合、結果として生じる負債と関連する財務レバレッジの測定値が過大表示されることになる。クーパー氏は、オプションのリース期間の影響を提案されている開示に含めることに理解を示しており、これについては支持している。しかし同氏は、これだけで問題が緩和されるとは考えていない。

AV4 クーパー氏は、(履行義務モデルと認識中止モデルの両方で)すべてのオプションのリース期間を貸手の債権の認識と測定に含めることにより、投資家が貸手の事業リスクを過小に評価する可能性があると考えている。同氏の見解では、債権の過大表示は、実態が原資産のリスクに対するエクスポージャーであるにもかかわらず、信用リスクに対するエクスポージャーを示唆することになる。

変動リース料

- AV5 クーパー氏の変動リース料に対する懸念は、オプションのリース期間に対する懸念と類似している。第 14 項は、すべての予測変動リース料を予想リース料の計算に含め、したがって借手の負債の測定に含めることを要求している。信頼性をもって見積ることができるリース料のみ含めるとする点を除き、類似のアプローチが貸手にも適用される（第 35 項及び第 52 項）。クーパー氏は、リース料が指数やレートに応じて変動する場合には、このアプローチを支持するが、リース料が資産の使用量や業績に応じて変動する場合には支持できないとしている。オプションのリース期間と同様に、クーパー氏は、そのような変動リース料契約は借手に追加の柔軟性を与え、事業リスクの減少に寄与し、貸手に関しては資産のリスクに対するエクスポージャーを高めることとなると考えている。すべての予想変動リース料を借手の負債と貸手の債権の測定値に反映することは、そのようなリース契約の経済性について目的適合的な情報を提供することにはならない。
- AV6 クーパー氏はまた、先行き何年にも及ぶ事業の業績についての経営者の予測に基づいて、変動リース料の見積りを測定値に含めることの信頼性について懸念を示している。
- AV7 クーパー氏は、支払いについて契約上の債務又は推定的債務を企業が有していないリース料が負債の定義を満たすかどうかについても疑問視している。BC123 項では、負債の定義を満たしており、変動リース料を含めることは単に測定の問題であると主張している。クーパー氏は、これがフレームワークの有効な解釈であることは認めているが、唯一の解釈であるとは考えていない。したがって、同氏は、変動リース料の取扱いに関する決定は（オプションのリース期間と同様に）結果として生じる財務諸表の情報の目的適合性を基づくものでなければならないと考えている。
- AV8 BC123 項(b)では、オプションのリース期間と変動リース料に対し当該アプローチを提案する理由の 1 つは、取引を仕組む機会を回避することにあるとされている。クーパー氏はこの懸念は、目的適合的な情報の提供の便益を上回るものではなく、オプションのリース期間と変動リース料の契約が経済的実態を欠き、実態を包み隠す最低リース料を表すことになる場合を識別するための原則を設定することと、適切な開示を通じて、仕組む機会を排除することは可能であると考えている。

経過措置

- AV9 クーパー氏は、第 88 項から第 96 項において説明されている経過措置の提案に反対している。同氏は、提案されているアプローチは誤解を招き、借手側では、移行時の利益の不適切な減少となり、その後の期間の利益の増加になると考えている。貸手側では、それと反対の影響が生じる。借手の使用権資産とそれに関連する負債の認識では、費用としてリース料を単純に認識する場合と比較して、リース期間の初期の費用総額はより大きくなり、リース期間の後半になると費用総額はより小さくなることが予想される。これは取引を金融取引として扱い、償却について現行のアプローチを適用する結果による

ものである。クーパー氏は、この点については反対しておらず、新たなアプローチを適用する借手の収益性への影響は、様々なリースがすべて、それらのリース期間の異なる段階にあることを考えれば、全般的に小さいものであると見ている。しかし、提案されているようにすべてのリースが移行時点で、実質的に「1年目」に再設定される場合、利益への影響は大きく、誤解を生むことになり得る。

- AV10 クーパー氏は他の経過措置を検討すべきであると考えている。例えば提案されているアプローチ以外にも、完全遡及適用を容認することや、あるいは使用権資産が移行時の負債と等しくならないように設定し、当初のリース期間と比べた場合の残存リース期間の影響を考慮するように経過措置の提案を修正することもできると考えている。

認識中止アプローチにおける残存資産の事後の測定

- AV11 クーパー氏は、貸手の会計処理についての認識中止アプローチにおいて、残存資産を再測定しないと第55項の規定に反対している。同氏は、残存資産の当初測定には同意しているが、この金額は貨幣の時間価値を反映するよう増価させるべきであると考えている。同氏は、増価させない場合、リース期間中の貸手の収益性が過小表示され、その後の期間に資産が売却されるか又は利用される時点で修正しなければならなくなると考えている。