
プロジェクト	IFRS のエンドースメント手続 IFRS 第 16 号の個別論点に関する検討
項目	リースの定義、識別、契約の構成部分の分離

本資料の目的

1. 本資料は、国際会計基準審議会（IASB）が 2016 年 1 月に公表した IFRS 第 16 号「リース」（以下「IFRS 第 16 号」という。）のリースの定義、識別、契約の構成部分の区分に関して、IFRS 第 16 号のエンドースメントする際の判断基準である実務上の困難さの観点で整理することを目的とする。
2. 本資料では、特に断りのない限り、参照項は IFRS 第 16 号のものである。

これまでの検討

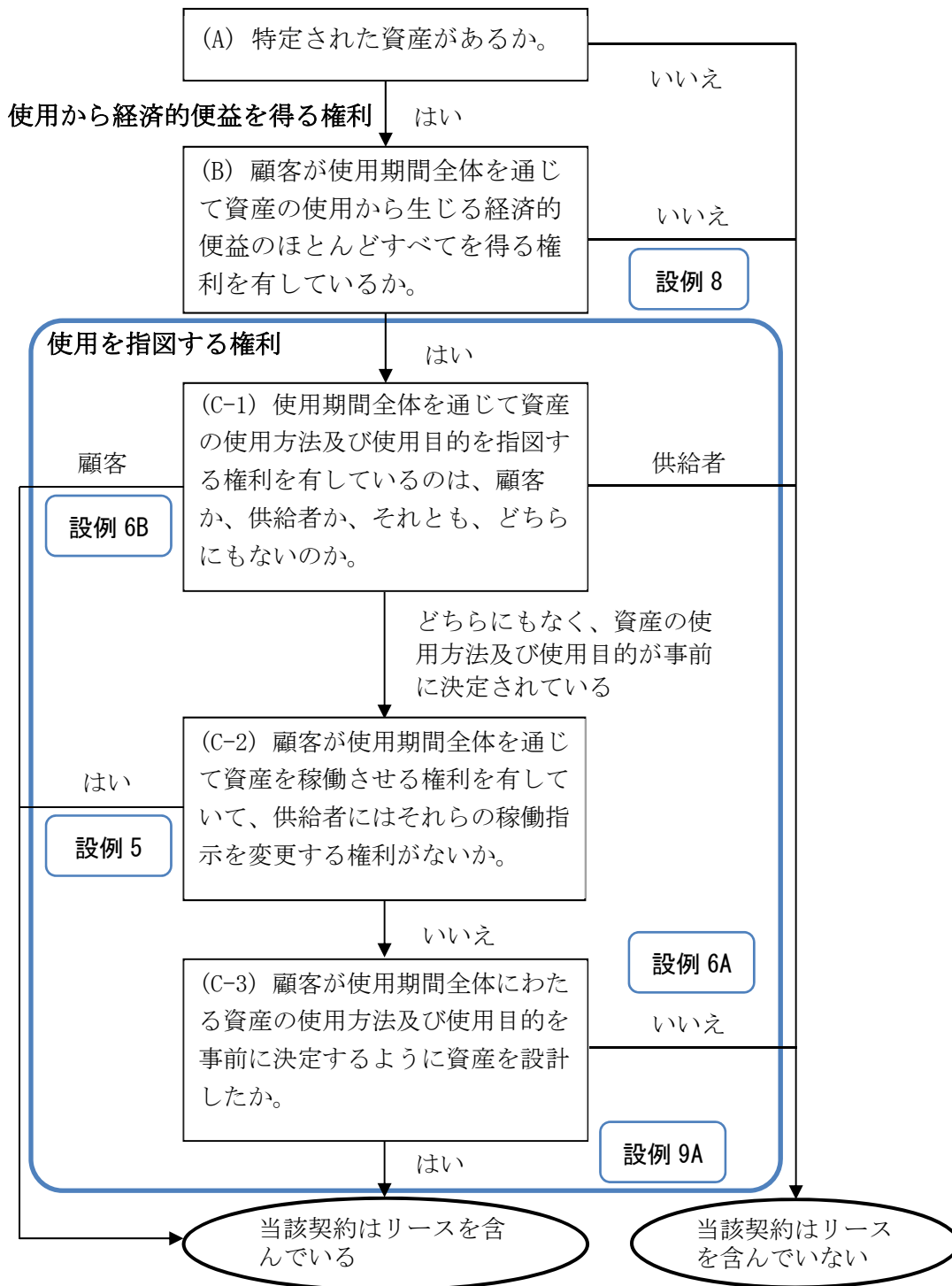
3. これまでの IFRS のエンドースメントに関する作業部会（以下「作業部会」という。）において、リースの定義、識別、契約の構成部分の分離については、以下の検討を行ってきた。
 - (1) IFRS 第 16 号の概要（第 38 回作業部会）
 - (2) リースの定義、識別、契約の構成部分の分離についての IFRS 第 16 号の開発の経緯、我が国の市場関係者からの意見発信及び IFRS 第 16 号における帰結（第 39 回作業部会）
4. 本日は、より深く理解するため、本資料においては、以下の点について検討を行う。
 - (1) IFRS 第 16 号の設例による確認
 - (2) リースの識別についての IFRIC 解釈指針第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」（以下「IFRIC 第 4 号」という。）からの変更点に関する評価

IFRS 第 16 号の設例

(リースの識別)

5. 契約がリースであるか、又は、契約にリースを含んだものであるかの判定は、契約の開始時に判定する（第 9 項）。契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合には、当該契約はリースであるか又はリースを含んでいる。使用期間全体を通じて、顧客が以下の両方を有している場合、契約はリースである（又はリースを含んでいる）こととなる（B9 項）。
 - (1) 特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利
 - (2) 特定された資産の使用を指図する権利
6. 前項の具体的な評価は、以下の（図 1）のフローチャートで示されたとおりとなる（B31 項）。

(図1) 契約にリースを含んだものであるか否かの評価のフローチャート



7. 本資料においては、以下の設例を取り上げる（審議事項(2)-2 参考資料1 参照）。

(使用から経済的便益を得る権利)

- (1) 顧客が、資産の使用により経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有していないため、契約にリースを含んでいないと判定される設例（設例 8）

(使用を指図する権利)

- (2) 使用期間全体を通じて資産の使用方法及び使用目的を指図する権利は顧客にも供給者にもなく（事前に決定されており）、かつ、顧客が使用期間全体を通じて資産を稼働させる権利を有していて、供給者にはそれらの稼働指示を変更する権利がないため、契約にリースが含まれると判定される設例（設例 5）
- (3) 顧客も供給者も使用期間全体にわたり資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有しておらず、供給者が使用期間全体を通じて資産を稼働させる権利を有しており、顧客が資産を設計していないため、契約にリースが含まれないと判定される設例（設例 6A）
- (4) 顧客が使用期間全体にわたり資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有しており、契約にリースが含まれると判定される設例（設例 6B）
- (5) 顧客が、使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的を事前に決定する方法で資産を設計しているため、契約にリースが含まれると判定される設例（設例 9A）

リースの識別についての IFRIC 第 4 号からの変更点に関する評価

8. IFRIC 第 4 号では、契約がリースであるか（又はリースを含んでいるか）の判断は、契約の実質を基にしなければならず、次のことを検討することとされている（IFRIC 第 4 号第 6 項）。
 - (1) 契約の履行が、特定の資産や資産群（「当該資産」）の使用に依存しているかどうか。
 - (2) 契約により、当該資産を使用する権利が与えられるかどうか。
9. また、前項(2)については、次の 3 つの規準のうち 1 つでも満たされれば、当該資産を使用する権利があるとされている（IFRIC 第 4 号第 9 項）。

- (1) 購入者は、当該資産を、当該資産からのアウトプット又は他の用益のうち無視できない量を取得又は支配しつつ、指定した方法で、操業するか又は他者に操業させる能力又は権利を有している（同項(a)）。
 - (2) 購入者は、当該資産からのアウトプット又は他の用益のうち、無視できない量を取得又は支配しつつ、原資産への物理的なアクセスを支配する能力又は権利を有している（同項(b)）。
 - (3) 事実と状況から、契約期間中に当該資産によって製造又は生成されるアウトプット又は他の用益のうち無視できない量を、当該購入者以外の当事者が取得する可能性はほとんどないことが示唆され、当該アウトプットに対して購入者が支払う価格は契約上のアウトプット単位当たりで固定されておらず、またアウトプットの引渡時点におけるアウトプット単位当たりの現在市場価格とも等しくない（同項(c)）。
10. 一方、IFRS 第 16 号では、顧客は使用期間全体を通じて資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利（「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）も有していることが要求される。
 11. 例えば、IFRIC 第 4 号では、IFRIC 第 4 号第 9 項(c)のように資産の使用を指図する能力について考慮されていなかったと考えられるのに対して、IFRS 第 16 号では、「便益」要素だけでなく、「パワー」要素も有していることが要求されている点で異なっている。
 12. このような違いが生じているのは、IFRS 第 16 号では、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」及び IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」における支配の概念や「概念フレームワーク」公開草案における支配に関する IASB の提案と整合性が図られていることによるものと考えられる。

ディスカッション・ポイント

リースの識別、契約の構成部分の分離について、エンドースメント手続の観点で懸念すべき事項、追加的に検討すべき事項はあるか。

以 上

(参考)

第 38 回作業部会の資料の抜粋

リースの定義、IFRS 第 16 号の適用範囲及び適用免除

(リースの定義)

10. リースは、次のとおり定義されている（付録 A：用語の定義）。

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、または契約の一部

リースの識別

17. IFRS 第 16 号では、リースの定義を踏まえ、リースが含まれているかどうかを判定する（図 2 参照）。

18. 顧客が使用期間全体を通じて次の両方を有している場合、契約は特定された資産の使用を一定期間にわたり支配する権利を移転している（B9 項）。

- (1) 特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利
- (2) 特定された資産の使用を指図する権利

(特定された資産)

19. 資産は、通常は契約に明記されることによって特定される。しかし、資産が顧客に利用可能とされる時点で黙示的に定められることによって特定される場合もある（B13 項）。この評価において、具体的な資産（例えば、具体的な製造番号）を特定できる必要はないが、特定された資産が契約を履行するために必要か否かを知る必要がある（BC111 項）。

実質的な入替権

20. たとえ資産が特定されていても、供給者が使用期間全体を通じて資産を入れ替える実質的な権利を有している場合には、顧客が特定された資産を使用する権利を有していない場合がある。次の条件の両方が存在する場合、供給者が実質的な入替権を有しており、したがって、契約にリースが含まれないと判断される（B14項）。
- (1) 供給者が使用期間全体を通じて代替資産を入れ替える実質上の能力を有している（例えば、顧客が、供給者が資産を入れ替えることを妨げることができず、かつ、代替資産を供給者が容易に利用可能であるか又は合理的な期間内に調達できる。）。
 - (2) 供給者が資産を入れ替える権利の行使により経済的に便益を得る（すなわち、資産の入替えに関連した経済的便益が、資産の入替えに関連したコストを上回ると見込まれる。）。
21. 上記に関連して、供給者が資産を修理や維持管理のために入れ替える権利又は義務は、実質的な入替権であるとはいえない（B18項）。
22. なお、顧客は、供給者が実質的な入替権を有しているかどうかを顧客が容易に判定できない場合には、入替権は実質的ではないと仮定する必要がある（B19項）。

資産の一部分

23. 資産の一部分も特定された資産になる可能性がある。例えば、建物の各フロアのように物理的に別個である場合には、特定された資産となる。一方、光ファイバー・ケーブルの稼働能力部分のように物理的に別個でないものは、その資産の稼働能力のほとんどすべてに該当する場合を除き、特定された資産とはならない（B20項）。

(経済的便益)

24. 特定された資産の使用を支配するためには、顧客は使用期間全体にわたり資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有している必要がある。資産の使用からの経済的便益には、主要なアウトプット及び副産物や、資産の使用からの他の経済的便益のうち第三者との商取引から実現することのできるものが含まれる（B21項）。

(使用の指図権)

25. 顧客は次のいずれかの場合にのみ、使用を指図する権利を有している (B24 項)。

- (1) 顧客が使用期間全体にわたり資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有している場合
- (2) 資産の使用方法及び使用目的についての関連性のある決定が事前に決定されており、かつ、次のいずれかである場合
 - ① 顧客が使用期間全体を通じて資産を稼働させる権利（又は自らの決定する方法で他者に資産を稼働させるよう指図する権利）を有していて、供給者にはそれらの稼働指示を変更する権利がない。
 - ② 顧客が、使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的を事前に決定する方法で、資産（又は資産の具体的要素）を設計した。

以 上