

---

プロジェクト リース

項目 リースの識別及び契約の構成部分の分離

---

## 本資料の目的

1. 本資料は、我が国における会計基準開発に関する予備的分析の一環として、国際会計基準審議会（IASB）が 2016 年 1 月に公表した国際財務報告基準（IFRS）第 16 号「リース」（以下「IFRS 第 16 号」という。）におけるリースの識別及び契約の構成部分の分離（リースとサービスの区分）に関する取扱いを分析することを目的としている。なお、米国会計基準審議会（FASB）が 2016 年 2 月に公表した会計基準更新書（ASU）第 2016-02 号「リース（トピック 842）」におけるリースの識別及び契約の構成部分の分離に関する取扱いは、IFRS 第 16 号における取扱いと概ね同様であるため、記載していない。
2. 本資料では、特に断りのない限り、参照項は IFRS 第 16 号のものである。

## IFRS 第 16 号における定め

### （リースの定義）

3. 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、または契約の一部分

### （リースの識別）

4. 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（別紙参照）<sup>1</sup>。
5. 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、契約が特定された資産の

---

<sup>1</sup> 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。この点、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しての IASB の提案と整合性が図られている（BC117 項）。

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

6. 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)。

契約を履行するために使用される具体的な資産 (例えば、具体的な製造番号) を特定できる必要はないが、契約を履行するために特定された資産が必要か否かを知る必要がある (BC111 項)。

7. 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 (B14 項)。
8. 資産の稼働能力部分は、物理的に別個のもの (例えば、建物のフロアー) である場合には、特定された資産である。資産の稼働能力又は他の部分のうち物理的に別個ではないもの (例えば、光ファイバー・ケーブルの稼働能力部分) は、特定された資産ではない。ただし、資産の稼働能力のほとんどすべてを表していて、それにより資産の使用による経済的便益のほとんどすべてを得る権利を顧客に与えている場合は除く (B20 項)。

### 使用から経済的便益を得る権利

9. 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ことが必要となる。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)。

### 使用を指図する権利

10. 顧客は、次のいずれかの場合にのみ、使用期間全体にわたり特定された資産の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。
11. 顧客は、契約に定められた使用权の範囲内で、使用期間全体にわたり資産の使用方法及び使用目的を変更できる場合には、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（B25 項）。他方、供給者が当該権利を有している場合には、供給者が当該資産の使用を指図しているので、リースは存在しない（BC119 項）。
12. 状況に応じて、定められた顧客の使用权の範囲内で資産の使用方法及び使用目的を変更する権利を与える意思決定権の例として、以下のものがある（B26 項）。
- (1) 当該資産によって産出されるアウトプットの種類を変更する権利
  - (2) アウトプットが産出される時期を変更する権利
  - (3) アウトプットが産出される場所を変更する権利
  - (4) アウトプットを産出するのかどうか及び当該アウトプットの数量を変更する権利
13. 資産の使用方法及び使用目的を変更する権利を与えない意思決定権の例として、資産の稼働又は維持管理に限定されている権利がある。資産を稼働させるか又は維持管理する権利のような権利は、資産の効率的使用に不可欠であることが多いが、資産の使用方法及び使用目的を指図する権利ではなく、資産の使用方法及び使用目的に関する決定に左右されることが多い（B27 項）。<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> 資産を稼働させる権利は、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

14. 防御的な権利<sup>3</sup>は、通常、顧客の使用権の範囲を定めるものであるが、単独では、顧客が資産の使用を指図する権利を妨げるものではない（B30 項）。

#### （リースとサービスの区分）

15. リース又はリースを含んだものである契約について、企業は、契約の中の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区分して会計処理する（ただし、企業が実務上の便法を適用する場合（本資料第 19 項参照）は除く。）（第 12 項）。
16. 原資産を使用する権利は、下記の両方に該当する場合には、独立したリース構成部分である（B32 項）。
- (1) 借手が、原資産の使用から、それ単独で又は借手が容易に利用可能な他の資源と組み合わせることで便益を得ることができる。容易に利用可能な資源とは、別個に（貸手又は他の供給者によって）販売又はリースされている財又はサービス、あるいは借手がすでに（貸手から又は他の取引若しくは事象により）入手している資源である。
  - (2) 原資産が、契約の中の他の原資産への依存性が高くなく、相互関連性も高くない。例えば、借手が原資産をリースしないことを契約の中の他の原資産を使用する権利に著しく影響を与えずに決定できるという事実は、当該原資産が当該他の原資産への依存性が高くなく相互関連性も高くないことを示唆するかもしれない。
17. リース構成部分と 1 つ又は複数の追加的なリース構成部分又は非リース構成部分とを含んだ契約について、借手は、契約における対価を、リース構成部分の独立価格と非リース構成部分の独立価格の総額との比率に基づいて各リース構成部分に配分する（第 13 項）。
18. リース構成部分と非リース構成部分の独立価格の比率は、貸手又は類似の供給業者が当該構成部分又は類似の構成部分について個々に企業に請求するであろう価格

---

に決定されている場合には、資産の使用を指図する権利を顧客に与える場合がある。

<sup>3</sup> 契約に、資産又は他の資産に対する供給者の利益を保護したり、供給者の職員を保護したり、供給者の法律又は規則への準拠を確保したりするために設計された条件が記載される場合がある。これらは防御的な権利の例である。例えば、契約が、(i) 資産の使用の最大量を指定するか又は顧客が資産を使用できる場所若しくは時期を限定したり、(ii) 顧客に特定の運用上の慣行に従うことを要求したり、(iii) 顧客に資産の使用方法の変更を供給者に伝えることを要求したりする場合がある。

に基づいて算定する。観察可能な独立価格が容易に利用可能でない場合には、借手は、観察可能な情報の利用を最大限にして、独立価格を見積る（第14項）。

19. 実務上の便法として、借手は、原資産のクラスごとに、非リース構成部分をリース構成部分と区別せずに、各リース構成部分及び関連する非リース構成部分を単一のリース構成部分として会計処理することを選択することができる（第15項）。

## IASB の結論の根拠

### (リースの識別)

20. IFRS 第16号は、顧客が特定された資産の使用を一定期間にわたり支配するのかどうかに基づいて、リースを定義している。顧客が特定された資産の使用を一定期間にわたり支配する場合には、当該契約はリースを含んでいる。顧客が資産の使用に関する重要な決定を、自らが使用する所有資産に関して決定を行うのと同様の方法で行う場合には、これに当てはまる。そのような場合、顧客（借手）は資産を使用する権利（使用権資産）を獲得しており、それを貸借対照表に認識すべきである。これと対照的に、サービス契約では、サービスの提供に使用される資産の使用を供給者が支配している（BC105項）。
21. サービスとリースを区別する手段として支配の原則を使用すること及びその原則を他の基準における原則と合わせている（BC107項）。

### 特定された資産

22. 契約が IFRS 第16号におけるリースの定義を満たすための第1の要求は、顧客が特定された資産の使用を支配することである。特定された資産についての要求は、IFRIC 第4号における契約が特定の資産の使用に依存しているという要求とほぼ同じである（BC111項）。
23. 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、特定された資産はなく、契約はリースを含んでいない。これは、供給者が使用期間全体を通じて資産を入れ替えることができる場合には、供給者（顧客ではなく）が資産の使用を支配しているからである（BC112項）。

### 使用から経済的便益を得る権利

24. IFRS 第 16 号は、顧客が資産の使用から便益を得る権利を有しているのかどうかを評価する際に、資産の所有から生じる経済的便益ではなく、資産の使用から生じる経済的便益のみを考慮すべきである旨を明確化している。リースは原資産の所有権を移転するものではない。原資産を使用する権利のみを移転するものである。したがって、IASB は、契約がリースを含んでいるかどうかを検討する際に、顧客は資産の所有に関連した経済的便益（例えば、資産の所有の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、顧客は資産の使用に関連した経済的便益（例えば、資産の使用により受け取る再生可能エネルギー税額控除や資産の使用から生じる副産物）を考慮すべきである（BC118 項）。

### 使用を指図する権利

25. IASB の考えでは、資産の使用方法及び使用目的に関する決定は、資産の使用に対する支配を判定する上で、使用に関して行われる他の決定（資産の稼働及び維持に関する決定を含む）よりも重要である。これは、資産の使用方法及び使用目的に関する決定が、使用からどのように、また、どのような経済的便益が得られるのかを決定するからである。資産の使用方法及び使用目的は単一の概念である。すなわち、資産の使用「方法」は資産の使用「目的」と区別して評価されるものではない。資産の稼働に関する決定は、一般的に、資産の使用方法及び使用目的に関する決定の適用であり、それらの決定に依存（及び従属）する。例えば、供給者の運用上の決定は、顧客が当該資産を使用すべきではないと決定するならば、資産の使用から得られる経済的便益に影響を与えないことになる。さらに、供給者が原資産の稼働又は維持管理に関する意思決定を行う場合、それは当該資産に対しての供給者の権益を保護するために行うことが多い（BC120 項）。
26. IASB の考えでは、防御的な権利は、顧客が資産の使用を指図する権利を有することを妨げずに顧客が得ている権利の範囲を定めるものである。したがって、防御的な権利は、リースに対して支払われる価格に影響を与える場合がある（すなわち、リースが資産の使用において制限がより多い場合には、借手は当該資産の使用に対する支払を少なくする可能性がある）。しかし、防御的な権利は、一般的には顧客が資産の使用を指図する権利の存在に影響を与えないであろう（BC124 項）。

### 他のアプローチに関する検討

27. IASB では、サービス構成部分が相当な量であり契約全体の大部分である場合には、リース構成部分とサービス構成部分を有する契約の全体をサービス契約として会計処理することを企業に要求すべきかどうかを検討されたが、この要求を含めないことが決定された。

契約が顧客に資産を使用する権利を移転する場合には、契約はリースを含んでいる。いかに相当な量であっても、サービスの存在で、借手が獲得する使用权が変更されるわけではない。一部の使用权資産についてはより多額のサービスと束にされ、他のものについてはそうでないという理由で、類似した使用权が異なる方法で会計処理される可能性があることが懸念された（BC125 項）。

### **(リースとサービスの区分)**

28. リース・プロジェクトの目的はリースの会計処理を変更することであり、サービスの会計処理を変更することではないとして、IASB は、契約のリース構成部分のみに適用すべきであるという見解を採った。

また、サービス（又は契約のサービス構成部分）の会計処理は、契約がサービスのみのものであろうと、サービスとともに資産の購入又はリースを含むものであろうと、影響を受けるべきではないとして、借手が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（ただし、実務上の便法を適用する場合は除く。）ことを要求している（BC135 項）。

### 実務上の懸念への対応

29. コストと便益の理由と、分離をすべてのシナリオで要求することはしないよう求めた作成者からの要望に対応して、実務上の便法として、リース構成部分を関連する非リース構成部分と分離することを要求せずこれらを単一のリース構成部分として扱うことを選択できることとされた（BC135 項）。
30. リース構成部分と非リース構成部分の独立価格は容易に利用可能ではない可能性もあるため、観察可能な情報の使用を最大限にした見積りの使用が認められている（BC137 項）。

なお、IAS 第 17 号における従前の要求事項を適用すると、借手は契約における対価のリース構成部分と非リース構成部分への配分をそれらの構成部分の公正価値

の比の見積りを用いて行うこととなるが、当該要求事項を適用する際に重大な実務上の困難があったとは聞かれていない（BC137項）。

## 我が国の関係者からの懸念

31. リースの識別に関して、我が国の関係者から次の意見が聞かれている。

- (1) 資産及び負債を認識しないサービスとの間の区分が明確でない。特に、（オペレーティング・リース取引について）主に原資産が有する機能の利用を顧客に提供する点でサービスの性質を有している契約についても、原資産が提供されていることを強調してリースと判定される可能性がある。
- (2) 「サービス」の定義を明確化することを求める。「サービス」の定義を明確化しないと、サービス利用権がオンバランスされる可能性がある。IASBが「リース」と考えている取引のうち、定期傭船契約、不動産賃貸、複写機リース等については、使用権が顧客に移転しておらず、「サービス」であると考えている。
  - ① 定期傭船契約では、海上運送におけるリスク（海難事故、海難トラブル、船舶の故障等）は船主が負い、顧客に移転しない。これは、顧客は、対価を払って、船舶の安全運航という「サービス」を受けているのみであることを意味する。また、定期傭船契約の対価は、契約全体を1つのパッケージとして値決めされており、船舶取得コストやファイナンスコストの変動と無関係である。「リース」と「サービス」に分割するのは不可能である。
  - ② 不動産賃貸（オフィスの賃貸）では、顧客は、不動産を「使用」していても、転貸の自由は無く、使用方法にも制限がつくなど、通常の資産の購入によって得られる便益を享受できず、「使用の支配」を獲得しているとはいえない。
  - ③ 不動産賃貸事業の一形態として、賃貸用住宅を所有者から転貸目的で借り上げ（マスターリース）、多数の入居者に転貸（サブリース）する事業がある。転貸事業者（サブリース）は、賃貸事業の企画、入居者の募集、物件管理、家賃の回収、退去時の原状回復や長期修繕への対応等のサービスを提供し、サービス対価を得ることを事業目的としており、事業形態は「サービス」取引である。形式的には賃貸借契約であるが、経済実態は「サービス取引」である「マスターリース」及び「サブリース」は、オンバランスの対象から外すべきである。
  - ④ 複写機リースでは、顧客との契約の中には、機器、消耗品及び保守サービ



スが一体となったものが多くなってきており、このような契約では一定枚数までは固定金額、それ以降は印刷枚数に応じた料金となっている。また、昨今では、1枚当たりのコピー料金で契約を求める顧客もおり、顧客は、機器の「使用権」というよりコピー「サービス」を受けるといった側面が大きい。

## 上記の懸念と IASB/FASB の主張の関係

32. 第 31 項の懸念は、概ね次の 2 つに整理される。

(1) サービスの性質を有する契約が「リース」と判定されることへの懸念

第 31 項(2)①(定期傭船契約)、③(賃貸用住宅事業のためのサブリース)及び④(複写機リース)については、その経済的実態が「サービス」であると主張であり、第 31 項(1)と同様、サービスの性質を有する契約が「リース」と判定されることへの懸念である。

(2) 顧客の使用権に制限があり顧客が使用権を支配していないと考えられる契約が「リース」と判定されることへの懸念

第 31 項(2)②(オフィスの賃貸)については、例えば、転貸の禁止、物件の使用方法の制限等、顧客の使用権に制限があるため、特定された資産の使用を支配していない(本資料第 5 項参照)との主張である。

### (サービスの性質を有する契約が「リース」と判定されることへの懸念)

33. 第 32 項(1)の懸念は、次の 2 つの指摘に分類されると考えられる。

(1) 原資産の引渡しのみでは原資産からの便益を実質的に享受できない。

(2) (使用権の移転は容認するものの) リース構成部分とサービス構成部分を区分処理することは実務上困難である。

### 原資産の引渡しのみでは原資産からの便益を実質的に享受できない

34. 顧客に対する資産の引渡しと供給者によるサービスの提供との組み合わせにより提供される場合で、原資産の引渡しを受けただけでは(関連するサービスが提供されない限りは)、企業が原資産からの便益を実質的に享受できないものがある。

このような契約に関して、第 31 項(1)に記載した懸念を示す関係者は、使用権資産の認識において、資産を稼働させる権利（使用に関して行われる他の決定）も重要であるとの意見を有していると考えられる。

35. この点、IFRS 第 16 号では、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には、資産の使用を支配する権利を有しており、使用権資産が認識される（本資料第 10 項参照）とされている。

また、資産の使用方法及び使用目的に関する決定は、使用からどのように、また、どのような経済的便益が得られるのかを決定するため、資産の使用に対する支配を判定する上で、使用に関して行われる他の決定（資産の稼働及び維持に関する決定を含む。）よりも重要であり、資産を稼働させるか又は維持管理する権利のような権利は、資産の効率的使用に不可欠であることが多いが、資産の使用方法及び使用目的を指図する権利ではないとされている（本資料第 13 項及び第 25 項参照）。

#### リース構成部分とサービス構成部分を区分処理することは実務上困難である

36. 原資産の引き渡しによって使用権が移転することは容認するものの、リース要素とサービス要素が密接不可分に結合されているときに区分処理することは実務上困難な場合がある。本懸念は、リース要素とサービス要素の区分処理に関する実務上のコストに関する懸念である。
37. この点、IFRS 第 16 号では、リースの識別及びリースとサービスの区分に関するガイダンスが定められている（本資料第 4 項から第 16 項参照）。

また、リース構成部分とサービス構成部分の区分に関して、観察可能な独立価格が容易に利用可能でない場合の取扱い及び実務上の便法が定められている（本資料第 18 項及び第 19 項参照）。

#### **（顧客の使用権に制限があり顧客が使用権を支配していないと考えられる契約が「リース」と判定されることへの懸念）**

38. 第 32 項(2)の懸念における、転貸の禁止、物件の使用法の制限等、顧客の使用権に制限については、顧客が資産の使用を指図する権利を有することを妨げずに顧客が得ている権利の範囲を定めるものであると考えられる。IFRS 第 16 号では、こうした制限は、リースに対して支払われる価格に影響を与える場合があるが、一般的には顧客が資産の使用を指図する権利の存在に影響を与えないであろうとされて

いる（本資料第 14 項及び第 26 項参照）。

### ASBJ 事務局による分析

39. 現行の企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」では典型的なリース取引（通常の保守等以外の役務提供が組み込まれていないリース取引）及び不動産に係るリース取引の会計処理のみを示していることもあり、仮に会計基準の開発に着手する場合は、どのような取引がリースとして識別されるかについて調査し、対応の有無について検討することが考えられる。

#### ディスカッション・ポイント

リースの識別及びリースとサービスの区分について IFRS 第 16 号における取扱い及びその根拠並びに ASBJ 事務局の分析について、ご意見を伺いたい。

以 上