
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 【審議事項】IFRS 第 16 号「リース」 - 地下権

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2019 年 3 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議¹において議論された、IFRS 第 16 号「リース」（以下「IFRS 第 16 号」という。） - 地下権に関するアジェンダ決定案に対する当委員会の対応（案）の取扱いについて、アジェンダ決定案の内容をご説明し、当委員会の対応（案）についてご意見をいただくことを目的としている。

II. 背景及び経緯

2. 要望書の事例では、パイプライン業者（企業）は、農業用地の地下にパイプラインを設置する権利に関する契約を農家と締結する。契約条項は以下のとおりである。
 - (1) 企業は、20 年間にわたって地下空間に原油のパイプラインを設置する権利（地下権）を取得する。
 - (2) 契約は、パイプラインが設置される地下空間の正確な場所及び範囲（dimension）（軌道（path）、広さ及び深さ）を特定している。
 - (3) 企業は農家に当初及び年次の支払いをする義務を負う。
 - (4) 20 年間、当該企業だけがパイプライン及びパイプラインが設置されている地下空間にアクセスできる。農家はパイプラインの上の農地（地表）を使用する権利は有するが、契約期間にわたって契約で特定された地下空間の使用に関して意思決定する権利は有しない。
 - (5) 企業は、パイプライン部分の検査、修理、維持管理、及び、必要な場合に損傷箇所の取り換えをする権利を有する。
3. 要望書の提出者は、本契約に IFRS 第 16 号又は IAS 第 38 号「無形資産」（以下「IAS

¹ IFRS-IC 会議は、ロンドン時間の 3 月 5 日に開催される。本資料は、同会議に提出されたアジェンダ・ペーパーをもとに記載している。IFRS-IC 会議での議論等については、本専門委員会において口頭で補足説明する予定である。

第 38 号」という。)を適用するのか、あるいはいずれも適用しないのかを質問している。

(1) IFRS 第 16 号の付録 A はリースを以下のとおり定義している。

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又は契約の一部

(2) IAS 第 38 号第 8 項は無形資産を以下のとおり定義している。

物理的実態のない識別可能な非貨幣性資産

4. IFRS 第 16 号のリースの定義及び IAS 第 38 号の無形資産の定義に基づいて、要望書の提出者は、以下の 4 つの見解を識別している。

(1) **見解 1**：契約はリースを含んでいる（したがって IFRS 第 16 号が適用される）。理由は以下のとおりである。

物理的に別個の特定の資産（パイプラインが占有している地下空間）²が存在する。

企業は、特定された資産を使用することによる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有する。

企業は特定された資産の使用を指図する権利を有する。

(2) **見解 2**：契約にはリースが含まれず、IAS 第 38 号が適用される。この見解では、契約のなかで特定された資産は土地の鉛直方向の一片（slice）（農家が使用する地表を含む）である³。企業は以下の権利を有さないために、契約はリースを含まない。

特定された資産を使用することによる経済的便益のほとんどすべてを得る権利⁴

特定された資産の使用を指図する権利⁵

² 要望書によると、見解 1 では、地下空間は、それ自体が、IFRS 第 16 号の目的上の特定の資産と考えられる。

³ 要望書によると、見解 2 では、地下空間はその上の土地と区分できないと考えられている。そのため、地下空間は、それ自体で「特定の資産」とはならず、地下空間と土地の表面を含んだ土地全体が「特定の資産」となると考えられている。

⁴ 要望書によると、見解 2 では、企業は、土地の表面（特定の資産の一部）を使用することから発生する便益を享受する権利を有せず、当該権利は農家が有する、と考えられている。

⁵ 要望書によると、見解 2 では、企業は、土地の表面（特定の資産の一部）の使用を指図する権利を有せず、当該権利は農家が有する、と考えられている。

この見解では、企業は、地下権（地下空間を使用する権利）は IAS 第 38 号の無形資産の定義をみたと結論づけ、したがって、IAS 第 38 号を適用する⁶。

- (3) **見解 3**：契約は、IFRS 第 16 号のリースの定義も、IAS 第 38 号の無形資産の定義もみたとしない⁷。したがって、企業は本契約をサービスとして処理する。要望書は、アクセス権を提供することはサービスであるとだけ言及し（本見解を裏付ける IFRS 基準の要望事項の参照なしに）、本見解を支持している。
- (4) **見解 4**：地下権の会計処理は会計方針の選択である。IFRS 第 16 号は、特定資産を考えるとときの会計単位を特定していない。企業が以下のいずれを特定の資産とするかは不明である。

パイプラインが占有する地下空間の領域のみ

パイプラインの上の地表を含む土地の鉛直方向の一片（slice）

5. 要望書によると、現行の実務は以下のとおりである。

- (1) IAS 第 17 号の下では、本契約は一般的にオペレーティング・リース又はサービス契約として処理されていた。
- (2) 本件は、米国会計基準においては、米国財務会計基準審議会（FASB）による会計基準のコード化体系（以下「FASB-ASC」という。）の Topic 842「リース」（以下「FASB-ASC 842」という。）に関連して議論されてきており、以下に記載した複数の見解が見られるとおり実務ではばらつきがある。

地下空間（これは、居住できず、一般的にアクセスできないが、地役権（easement）の対象となる）は「空中使用权（air-use rights）」に類推することができるとの見解：米国会計基準の Topic 805「企業結合」では空中使用权は、契約に基づく無形資産であることが例示されているため（FASB-ASC 805-20-55-37 項）⁸、FASB-ASC 842（無形資産のリースを対象

⁶ 要望書によると、見解 2 では、本契約は、パイプライン業者に契約上の権利を与えるために識別可能であり（IAS 第 8 号第 12 項(b)、かつ、個別の取得であるために（IAS 第 38 号第 25 項）信頼性をもって測定できる（IAS 第 8 号第 21 項(a)）ことから、ISA 第 38 号の「物理的実態のない識別可能な非貨幣性資産」の定義をみたと、考えている。また、見解 2 では、コストは当初及び年次の支払いという形で信頼性をもって測定できるので、無形資産はパイプライン業者が当該無形資産の支配を獲得したときに認識すべきである、としている。

⁷ 要望書によると、見解 3 では、契約がリースを含まないのは見解 2 と同様に理由からで、また、IAS 第 38 号で会計処理すべきではないのは、アクセス権を提供するのはサービスであって、契約は性質上未履行契約であるためである。

⁸ ただし、特定の使用权（鉱物権など）は無形資産ではなく、有形資産である。

外としている)の対象外となるというものである。この見解に従うと、地下空間に関する地役権は、空中使用権と実質的に同等なので、FASB-ASC 842の対象外となるとも考えられる。

商業店舗等に使用される地下空間は、アクセス可能なので、空中使用権に類推することはできないとの見解：この見解は、地下空間の上の地表を支配できないと、企業は当該地下空間の使用を支配できないというものである。

地下権はリースの定義をみたすとの見解（本資料第4項の見解1と同様）

III.2018年9月のIFRS-IC会議

アウトリーチ活動の結果

6. 以下の理由から、IASB スタッフは本件のアウトリーチは行わないことにした。
 - (1) 非公式な調査を通じて、IASB スタッフは既に、企業（石油、天然ガス、採掘、電信、公共事業会社）が地下権を含む契約を締結していることを知っており、事実パターンを熟知している。
 - (2) 質問の中心はIFRS第16号のリースの定義に関するものであるため、IASB スタッフは、本件は緊急を要すると考え、2019年3月のIFRS-IC会議に提出することとした。IFRS第16号の発効日(2019年1月1日以後開始される報告期間)を考えると、IFRS第16号の実務における適用事例はほとんど観察できないと考えられる。IFRS第16号のリースの定義の要求事項はIAS第17号「リース」及びIFRIC解釈指針第4号「契約にリースが含まれているのかの判断」(以下「IFRIC第4号」という。)と同じではない。特に、IFRS第16号は、より大きな資産の構成部分に関する要求事項を含んでいるが、IFRIC第4号は「本解釈指針は、より大きな資産の構成部分自体がIAS第17号適用上の原資産となる場合の決定方法を取り扱っていない。」としている。したがって、要望書に記載された事実関係に対してIAS第17号及びIFRIC第4号を適用した実務は、IFRS第16号を適用した実務と同じではない可能性がある。

IASB スタッフの分析

(どの基準を先に適用すべきか)

7. どのIFRS基準(IFRS第16号又はIAS第38号)を先に適用すべきかが重要であ

る。

8. IFRS 第 16 号第 3 項は(いくつかの適用範囲の除外があるが)すべてのリースに IFRS 第 16 号を適用することを要求している。特に、IFRS 第 16 号第 9 項は以下のとおり規定している。

契約の開始時に、企業は、当該契約がリース又はリースを含んだものであるのかどうかを判定しなければならない。

9. したがって、IASB スタッフは、企業は要望書に記載された契約が IFRS 第 16 号のリースの定義をみたすかを検討することを要求されている、と考える。契約にリースが含まれている場合には IFRS 第 16 号を適用し、そうではない場合には他の IFRS 基準 (IAS 第 38 号を含む。) の適用を検討することになる。

10. IASB スタッフは、IFRS 第 16 号第 3 項及び第 4 項の適用範囲の除外規定は要望書に記載された事例には当てはまらなないと考える。すなわち、契約は企業に、原油パイプラインが設置される地下空間に対する権利を与えるのであって、以下の権利は与えない。

(1) 石油の探査又は使用の権利 (IFRS 第 16 号第 3 項(a))

(2) 生物資産の権利 (IFRS 第 16 号第 3 項(b))

(3) サービス委譲契約 (IFRS 第 16 号第 3 項(c))

(4) ライセンス契約に基づいて保持されている権利 (IFRS 第 16 号第 3 項(e))

(5) 無形資産の権利 (IFRS 第 16 号第 4 項) 地下空間は有形である。 (下線は ASBJ 事務局が追加)

11. したがって、仮に契約にリースが含まれているのであれば、IFRS 第 16 号が適用されることになる。

(リースの定義の適用)

12. IFRS 第 16 号のリースの定義をみたすかについて、IASB スタッフは、以下のとおり分析している。

13. IFRS 第 16 号 B9 項は、契約がリース又はリースを含んだものであるかに関して以下を定めている。

契約が特定された資産 (B13 項から B20 項参照) の使用を一定期間にわたり支配する権利を移転するのかどうかを評価するため、企業は、使用期間全体を通じて、

顧客が下記の両方を有しているのかどうかを評価しなければならない。

- (a) 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 (B21 項から B23 項に記述)
- (b) 特定された資産の使用を指図する権利 (B24 項から B30 項に記述)

14. したがって、リースの定義をみたすかどうかを判定するために以下を判定する。

- (1) 特定の資産があるか
- (2) 顧客は、使用期間にわたって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を有しているか
- (3) 顧客は、使用期間にわたって特定された資産の使用を指図する権利を有しているか

特定の資産があるか (IFRS 第 16 号 B13 から B20 項)

15. IFRS 第 16 号 B13 項は以下のとおり規定している。

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。

- 16. 要望書の事例では、パイプラインが占有する地下空間は、正確な場所及び物理的な範囲 (dimension) (軌道 (path)、広さ及び深さ) を含めて、契約に明記されている。
- 17. 明記された地下空間は、農家が所有する土地の一部である。IFRS 第 16 号 B20 項は、資産の一部が物理的に別個のものかどうかを判定することを求めている。

18. IFRS 第 16 号 B20 項は以下のとおりである。(下線強調追加)

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。

19. IFRS 第 16 号 BC116 項は IFRS 第 16 号 B20 項を規定した理由を以下のとおり記載している。

IFRS 第 16 号は、資産が特定された資産であるためには、物理的に別個のもので

なければならないことも明確化している。IASB は、より大きな資産の稼働能力部分が物理的に別個のものではない場合（例えば、パイプラインの 20% の稼働能力である場合）には、顧客が当該部分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。顧客がその部分の使用を支配する権利を有する可能性が低いのは、当該資産の使用に関する決定は、通常、より大きな資産のレベルで行われるからである。特定された資産の概念を、より大きな資産の物理的に別個のものではない部分が対象となり得るように広げると、企業に、サービス契約の履行の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強制して、結局はリースはしていないという結論を下すだけとなるおそれがある。したがって、IASB は、より大きな資産の稼働能力部分に定義を広げることは、複雑性を増大させるが便益はほとんどないであろうと結論を下した。

20. IASB スタッフは、IFRS 第 16 号 B20 項を適用すると、契約はパイプラインが占有する正確な場所を明記しているために地下空間は農家の土地の他の部分から物理的に別個のものであると考える。契約は、パイプラインの軌道 (path)、広さ及び深さも明記しているために、「物理的に別個の」地下空間を定義している。

21. IASB スタッフは、定義された地下空間は、地下の駐車場や地価の商業施設が物理的に別個であるのと同様に物理的に別個である、と考える。

実質的な入替えの権利

22. IFRS 第 16 号 B14 項は、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、としている。入れ替える権利が実質的であるのは、供給者が使用期間全体を通じて代替資産に入れ替える実質上の能力を有しており、かつ、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こととなる場合のみである。

23. IASB スタッフは、要望書の事例では農家は実質的な入替えの権利を有していないと考える。パイプラインの軌道 (path)、広さ及び深さは契約で明記されており、農家は使用期間中にパイプラインや地下空間にアクセスすることができないからである。

24. したがって、IASB スタッフは、要望書の事例においては、契約に特定された資産があると結論づけた。

顧客は、使用期間にわたって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

てを得る権利を有しているか (IFRS 第 16 号 B21 から 23 項)

25. 次に、企業は、使用期間の 20 年間に特定された地下空間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かを判定する。
26. IFRS 第 16 号 B21 項は、以下のとおり規定している。

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(例えば、期間全体にわたり資産の独占的使用を有していることによって)ことが必要となる。顧客は、資産の使用からの経済的便益を多くの方法(資産の使用、保有又はサブリースなどによる)で直接又は間接に得ることができる。資産の使用から得られる経済的便益には、主要なアウトプット及び副産物(これらの項目から生じる潜在的なキャッシュ・フローを含む)や、資産の使用から得られる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。

27. 本項を適用すると、IASB スタッフは、企業は使用期間の 20 年間にわたって特定された地下空間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、と考える。企業は、使用期間にわたって特定された地下空間を排他的に使用できるからである。一方、農家は、使用期間にわたってパイプラインにアクセスする権利もないし、特定された地下空間に対する企業の使用を変更する権利を有しない。

顧客は、使用期間にわたって特定された資産の使用を指図する権利を有しているか (IFRS 第 16 号 B24 から B30 項)

28. 最後に、企業は使用期間にわたって特定された資産の使用を指図する権利を有しているかを検討する。IFRS 第 16 号 B24 項は判定の枠組みを以下のとおり規定している。

顧客は、下記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する。

- (a) 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 (B25 項から B30 項に記述)
- (b) 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、下記のいずれかである場合
- (i) 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。

(ii) 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ように、資産（又は資産の特定の側面）を設計した。

29. 企業は、複数の方法で、使用期間にわたって特定された資産の使用を指図する権利を有することができる。すなわち、(i) 企業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変更できる権利を有する（IFRS 第 16 号 B25 項）又は、(ii) 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いる場合は、企業は使用期間全体を通じて資産を稼働させる権利を有して、農家にはそれらの稼働指示を変更する権利がないことによってである。
30. リースの識別は、契約の具体的な事実及び状況に基づく。したがって、その判定はすべての事実及び状況を考慮する必要がある。その際、顧客（パイプライン業者）の権利だけでなく、供給者（農家）の権利も検討することが重要である。
31. 要望書の事例では、特定の資産（特定の地下空間）はパイプライン（これは、原油を企業の顧客へ移送する）を保持するために使用されている。
32. 要望書の事例では、IASB スタッフは、以下の理由から資産の使用方法及び仕様目的は事前に決まっている、と考える。
- (1) （パイプラインの操業能力を決定する）パイプラインの場所及び範囲（dimension）（軌道（path）、広さ及び深さ）は契約で決められている。
 - (2) 契約では、地下空間を占有するパイプラインは契約期間中原油を移送するために使用されることが明記されている。したがって、地下空間の利用方法に関する決定は事前に行われている。
 - (3) 企業は、パイプライン部分の検査、修理、維持管理、及び、必要な場合に損傷箇所の取り換えをする権利を有する。IASB スタッフは、この権利は資産を稼働させる権利であって、資産の使用方法及び使用目的を変更する権利ではないと考える。IFRS 第 16 号 B27 項は、「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」としている。使用期間の 20 年間にわたって企業以外にパイプラインにアクセスできず、特定された地下空間の使用に関する意思決定はできない。したがって、企業もそれ以外の者も、使用期間にわたって特定された地下空間の使用方法及び使用目的を変更する能力がない。
33. IASB スタッフは、以下の理由から企業は使用期間全体を通じて資産を稼働させる権利を有して、農家にはそれらの稼働指示を変更する権利がない、と考える。
- (1) 企業は、パイプライン部分の検査、修理、維持管理、及び、必要な場合に損傷

箇所の取り換えをする権利を有する。IASB スタッフは、この権利は資産を稼働させる権利（IFRS 第 16 号 B24 項(b)(i)）であると考え、IFRS 第 16 号 B27 項は、「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（B24 項(b)(i)参照）」としている。

(2) 農家は、使用期間にわたってパイプラインにアクセスできないし、特定された地下空間の使用に関する意思決定ができない。

34. したがって、IASB スタッフは、IFRS 第 16 号 B24 項(b)(i)の要求事項が満たされるために、企業は地下空間の使用を指図する権利を有すると結論づけた。

（IASB スタッフの結論）

35. 要望書の事実パターンから IASB スタッフは以下のとおり結論づけた。

(1) パイプラインが占有する地下空間は特定の資産である。理由は以下のとおりである。

地下空間は契約で明記されている。

地下空間は農家の土地の残りの部分と物理的に別個である。

農家に実質的な入替え権がない。

(2) 企業は使用期間 20 年間にわたって特定の地下空間（特定の資産）の使用を支配する権利を有している。理由は以下のとおりである。

企業は使用期間の 20 年間にわたって特定された地下空間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。企業は使用期間にわたって地下空間（及び関連するパイプライン）を排他的に使用する。

IFRS 第 16 号 24 項(b)(i)の要求事項が満たされるために、企業は地下空間の使用を指図する権利を有する。資産の使用方法及び使用目的に関する決定は事前に行われていて、企業は使用期間の 20 年間にわたって資産を操業する権利を有しており、農家はこの操業指示を変更する権利を有しない。

36. したがって、要望書の契約は IFRS 第 16 号のリースの定義をみだし、かつ、本資料第 13 項に記載した除外規定は適用されない。したがって、企業は当該リースの会計処理に IFRS 第 16 号を適用する。

37. 本結論は、特定の事実及び状況に基づいて行われていることに留意すべきである（IFRS 第 16 号第 2 項参照）。

企業は、本基準を適用するにあたり、契約の条件並びにすべての関連性のある事実及び状況を考慮しなければならない。企業は、本基準を同様の特性を有し同様の状況にある契約に対して整合的に適用しなければならない。

以 上

別紙 1 2019 年 3 月の IFRIC Update に掲載された「アジェンダ決定案」の仮訳

地下権（IFRS 第 16 号「リース」） アジェンダ・ペーパー5

委員会は、地下権に関する特定の契約についての要望を受けた。要望書に記載された契約では、パイプライン運営者（顧客）が石油パイプラインを 20 年間にわたり地下空間に敷設する権利を対価と交換に獲得する。この契約は、パイプラインが敷設されることとなる地下空間の正確な場所と寸法（軌道、広さおよび深さ）を定めている。土地所有者は、パイプラインの上の地表を使用する権利を保持するが、20 年の使用期間の全体を通じて、所定の地下空間にアクセスする権利やアクセス以外の方法で使用を変更する権利を有さない。顧客は、検査、修繕及び維持管理の作業（必要な場合にはパイプラインの破損箇所を入れ替えることを含む）を行う権利を有する。

要望書は、IFRS 第 16 号、IAS 第 38 号「無形資産」又は他の基準のいずれがこの契約の会計処理に適用されるのかを質問していた。

（どの IFRS 基準を企業は最初に考慮するのか）

IFRS 第 16 号の第 3 項は、限定的な例外付きで、IFRS 第 16 号をすべてのリースに適用することを企業に要求している。IFRS 第 16 号の第 9 項は、「契約の開始時に、企業は、当該契約がリース又はリースを含んだものであるのかどうかを判定しなければならない。」と述べている。

委員会は、要望書に記載されている契約では、IFRS 第 16 号の第 3 項及び第 4 項における例外がどれも適用されないと考えた。特に、委員会は、地下空間が有形のものであることに留意した。したがって、契約がリースを含んでいる場合には、IFRS 第 16 号が当該リースに適用される。契約がリースを含んでいない場合には、企業は他のどの基準が適用されるのかを検討することになる。

したがって、委員会は、企業は最初に、契約が IFRS 第 16 号で定義されているリースを含んでいるかどうかを検討すると結論を下した。

（リースの定義）

IFRS 第 16 号の第 9 項は、「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。」と述べている。IFRS 第 16 号の B9 項を適用すると、リースの定義を満たすためには顧客は次の両方を有していなければならない。

- a. 使用期間全体を通じて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

- b. 使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利

特定された資産

IFRS 第 16 号の B13 項から B20 項は、特定された資産に関する適用指針を示している。B20 項は、「資産の稼働能力部分は、物理的に別個のものである場合には、特定された資産である」と述べているが、「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」(B14 項)。

委員会は、要望書に記載されている契約では、所定の地下空間は土地の残りの部分とは物理的に別個のものであると考えた。契約の明細には、パイプラインの軌道、広さ及び深さが含まれており、それにより物理的に別個の地下空間であることを明確にしている。空間が地下にあることは、それ自体では、それが特定された資産であるかどうかには影響を与えない。所定の地下空間は、土地の表面の所定の区域が物理的に別個のものとなるのと同様に、物理的に別個のものである。

土地所有者は、使用期間全体を通じて、地下空間を入れ替える権利を有していない。したがって、委員会は、指定された地下空間は、B13 項から B20 項に記述されている特定された資産であると結論を下した。

使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利

IFRS 第 16 号の B21 項から B23 項は、使用期間全体を通じて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についての適用指針を示している。B21 項は、例えば、使用期間全体にわたり特定された資産の独占的使用を有していることによって、顧客が当該権利を有することができるかと定めている。

委員会は、要望書に記載されている契約では、顧客は 20 年の使用期間の全体を通じて、所定の地下空間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と考えた。顧客は、使用期間全体を通じて、特定された地下空間の独占的使用を有している。

使用を指図する権利

IFRS 第 16 号の B24 項から B30 項は、使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利に関する適用指針を示している。B24 項は、次のいずれかの場合には、顧客は当該権利を有していると定めている。

- a. 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

- b. 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、(i)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る、供給者にはそれらの稼働指示を変更する権利がない場合、又は、(ii)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ように、資産を設計した場合。

委員会は、要望書に記載されている契約では、B24 項(b)(i)の条件が存在しているので、20年の使用期間全体を通じて、顧客は所定の地下空間の使用を指図する権利を有していると考えた。所定の地下空間がどのように、何の目的で使用されるのか(すなわち、パイプラインを石油が輸送される所定の寸法で敷設すること)は、契約において事前に決定されている。顧客は、検査、修繕及び維持管理の作業を行う権利を有していることによって、所定の地下空間を運営する権利を有している。顧客は、20年の使用期間中に行うことができる所定の地下空間の使用に関するすべての決定を行う。

したがって、委員会は、要望書に記載されている契約は IFRS 第 16 号で定義されているリースを含んでいると結論を下した。顧客は当該リースの会計処理にあたって IFRS 第 16 号を適用する。

委員会は、IFRS 基準の諸原則及び要求事項が、要望書に記載された契約の会計処理を企業が決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを [決定した]

以 上