

---

プロジェクト リース

項目 リースの定義及び識別に関する定めの確認

---

## I. 本資料の目的

1. 第 405 回企業会計基準委員会において、現状で資産及び負債が認識されているファイナンス・リース取引のみならず、すべてのリースについて資産及び負債を認識する会計基準の開発に着手することが了承された。その際、借手の会計処理については、特に、以下の点について審議を行うこととした。
  - (1) 借手の費用配分のあり方
  - (2) 国際的な会計基準との整合性を図る程度
  - (3) サービスに関してリースの対象とする取引の範囲
  - (4) 延長オプションがある場合の比較可能性を担保する方策
  - (5) 重要性に関する定め
  - (6) 連結財務諸表と単体財務諸表の関係
2. 本資料は、これらのうち、(3)に関連してリースの定義及び識別に関する定めを確認することを目的とする。
3. なお、リースの識別に関する取扱いについては、IFRS 第 16 号「リース」における取扱いと会計基準更新書 (ASU) 第 2016-02 号「リース (トピック 842)」(以下「Topic 842」という。)の内容と概ね同様であるため、IFRS 第 16 号「リース」における取扱いを記載している。
4. また、以下では、IFRS 第 16 号「リース」を「IFRS 第 16 号」、企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」を「リース会計基準」、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」を「リース適用指針」として表記している。

## II. IFRS 第 16 号の定め

### リースの定義及び識別

5. リースは、「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」（IFRS 第 16 号用語の定義）と定義されている。

また、リースの識別について、「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リースを含んでいる」（IFRS 第 16 号第 9 項）とされている。

6. 前項に記載したリースの識別を行ううえで、IFRS 第 16 号では、次の点を評価することとされている。

(1) 特定された資産があるか（IFRS 第 16 号 B13 項から B20 項）。

(2) 借手が特定された資産の使用を支配しているか<sup>1</sup>。

- ① 借手が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（IFRS 第 16 号 B21 項から B23 項）。
- ② 借手が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 項から B30 項）。

### （特定された資産）

#### 明示的又は黙示的な特定

7. 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が、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（IFRS 第 16 号 B13 項）。
8. 契約を履行するために使用される具体的な資産（例：具体的な製造番号）を特定で

---

<sup>1</sup> 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。）では、経済的便益のほとんどすべてを得る権利と資産の使用を指図する権利の両方を有することが必ずしも求められていなかったと考えられる（IFRIC 第 4 号第 9 項(c)参照）のに対して、IFRS 第 16 号では、これらの両方を有することが要求されている点で異なっていると考えられる。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（IFRS 第 16 号 BC117 項）。

きる必要はなく、特定された資産が必要であることを知っていれば、資産は黙示的に特定されている（IFRS 第 16 号 BC111 項）。

### 資産の一部

9. 資産の稼働能力の一部が物理的に別個のもの（例：建物のフロア）であれば、特定された資産である一方、物理的に別個でないもの（例：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使用し、経済的便益のほとんどすべてを得る場合を除く。）（IFRS 第 16 号 B20 項）。

### 実質的な入替権

10. 資産が特定されていても（本資料第 7 項参照）、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する場合には、供給者が資産の使用を支配しているため、顧客は、特定された資産を使用する権利を有していない。また、資産を入れ替える実質的な権利を有するのは、供給者が次の両方の条件を満たす場合である（IFRS 第 16 号 B14 項、BC112 項）。
- (1) 入れ替える実質上の能力を有する（例えば、顧客が入替えを妨げられず、供給者が代替資産を容易に利用可能又は合理的な期間に調達可能である。）。<sup>2</sup>
  - (2) 入替えにより経済的便益を得る（例えば、資産の入替えに関する経済的便益が、入替コストを上回る。）。<sup>3</sup>
11. 資産が適切に稼働しない場合や技術的にアップグレードが利用可能になる場合に、供給者が修繕や維持管理のために資産を入れ替える権利（又は義務）を有しているも、顧客が特定された資産の使用権を有することになる（IFRS 第 16 号 B18 項）。
12. 供給者が資産を入れ替える実質的な権利を有しているかを容易に判定できない場合には、供給者の入替権は実質的ではないと仮定される（IFRS 第 16 号 B19 項）。

---

<sup>2</sup> 供給者が実質上の入替権を有すると判定されるためには、使用期間全体を通じて入替権を有している必要がある。供給者が一定の条件（特定の日又は所定の事象）が発生するとき（又はそれ以後）にのみ入替権を有する場合には、供給者は実質上の入替権を有していない（IFRS 第 16 号 B15 項）。また、当該判定は、契約時点における事実と状況に基づいて行い、契約開始時点で発生する可能性が高いと見込まれない将来の事象は考慮しない（IFRS 第 16 号 B16 項）。

<sup>3</sup> 特定された資産が顧客の敷地にある場合には、供給者の敷地にある場合に比べて入替コストがより多く発生するため、供給者が入替コストを上回る経済的便益を得る可能性はより低くなる（IFRS 第 16 号 B17 項）。

**(経済的便益を得る権利)**

13. 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する必要がある (IFRS 第 16 号 B21 項)。
14. 資産の使用からの経済的便益は、例えば、資産の使用、保有又はサブリースにより直接又は間接に得られる (IFRS 第 16 号 B21 項)。
15. 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有しているのかを評価するにあたっては、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考慮する (IFRS 第 16 号 BC118 項)。また、当該経済的便益は、顧客が資産を使用する権利を定めた範囲内 (例えば、特定の地域のみで使用できる場合や、資産の使用量に制限がある場合はその範囲内) のみで考慮し、権利の範囲を超える部分は考慮してはならない (IFRS 第 16 号 B22 項)。
16. 顧客が資産の使用により得たキャッシュ・フロー (例：小売区画の売上) の一部を貸手等に支払うとしても、顧客が経済的便益のほとんどすべてを享受することを妨げるものではない (IFRS 第 16 号 B23 項)。

**(使用を指図する権利)**

17. 顧客が資産の使用を指図する権利を有するのは、次のいずれかに該当する場合である (IFRS 第 16 号 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 (又は変更) することができる。
  - (2) (顧客も供給者も (1) を有しておらず) 資産の使用方法及び使用目的があらかじめ決定されており、
    - ① 顧客が (使用期間全体にわたり) 資産を稼働させるか、顧客が決定する方法で他者に資産を稼働させる権利を有する、又は、
    - ② 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あらかじめ決定するように資産 (又は資産の特定の部分) を設計している。

**資産の使用方法及び使用目的を指図する権利**

18. 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。この評価を行う際に、企業は使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的の変更に最も関連性のある意思決定権を考慮する。意思決定権が使用から得られる経済的便益に影響を与える場合には、当該意思決定権は、(資産の使用方法及び使用目的の変更に) 関連がある (IFRS 第 16 号 B25 項)。
19. 資産の使用方法及び使用目的の変更に権利を与える意思決定権には、例えば、次のものがある (IFRS 第 16 号 B26 項)。
- (1) 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 (例えば、船積用コンテナを物品の輸送に使用するか保管に使用するかを決定する権利や、小売スペースで販売する製品の構成を決定する権利)
  - (2) アウトプットが産出される時期を変更する権利 (例えば、機械や発電所をいつ使用するかを決定する権利)
  - (3) アウトプットが産出される場所を変更する権利 (例えば、トラック又は船の目的地を決定する権利や、設備をどこで使用するのかを決定する権利)
  - (4) アウトプットを産出するかどうか及び当該アウトプットの数量を変更する権利 (例えば、発電所からエネルギーを産出するかどうかや、当該発電所からどれだけのエネルギーを産出するのかを決定する権利)

**資産の稼働又は維持管理に限定される権利**

20. 資産の稼働又は維持管理に限定される権利は、資産の使用方法及び使用目的を変更する権利ではない (ただし、資産の使用方法及び使用目的があらかじめ決定されている場合には、資産の使用を指図する権利を有する可能性がある)。資産の稼働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 (IFRS 第 16 号 B27 項)。この点、結論の根拠では、次のとおり記載されている (IFRS 第 16 号 BC120 項)。
- (1) 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。

- (2) 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。
- (3) 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。

### 資産の使用期間前に行われた決定

21. 顧客が資産をあらかじめ設計した場合を除き、資産の使用期間前に行われた意思決定を考慮しない。例えば、顧客が使用期間前にアウトプットを指定できるだけの場合には、財又はサービスを購入する顧客と同様の権利を有しているに過ぎず、顧客は当該資産の使用を指図する権利を有していない。(IFRS 第 16 号 B29 項)

### 防御的な権利

22. 資産に対する供給者の利益や従業員の保護のため、あるいは、供給者が法律や規則を準拠するために、契約に条件が記載される場合がある。次のような供給者の防御的な権利は、顧客の使用権の範囲を定めるものであり、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<sup>4</sup>が、顧客が資産の使用を指図する権利を有するかの評価に影響しない (IFRS 第 16 号 B30 項、BC124 項)。
  - (1) 契約で資産の使用の最大量を指定すること、顧客が資産を使用できる場所や時期を限定すること
  - (2) 契約で顧客に特定の運用上の慣行に従うことを要求すること
  - (3) 契約で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すること

---

<sup>4</sup> リースが資産の使用において制限がより多い場合には、顧客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 (IFRS 第 16 号 BC124 項)。

## リースとサービスの区分（借手）

23. 契約の中に、リース構成部分（リース要素）と非リース構成部分（非リース要素）が含まれる場合、契約対価を両者に配分し、両者を区分して会計処理する（IFRS 第16号第12項）。
24. 次の両方に該当する場合、原資産を使用する権利は、独立したリース要素である（IFRS 第16号B32項）<sup>5</sup>。
- (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。
  - (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<sup>6</sup>。
25. 前項(1)の「容易に利用可能な資源」とは、（貸手又は他の供給者によって）別個に販売又はリースされている財又はサービス、あるいは（貸手から、他の取引や事象により）借手がすでに入手している資源である（IFRS 第16号B32項）。
26. 契約にリース要素と非リース要素が含まれる場合、借手は、契約における対価を、リース要素の独立価格と非リース要素の独立価格の総額との比率に基づいて双方に配分する（IFRS 第16号第13項）。
27. リース要素と非リース要素の独立価格の比率は、貸手又は類似の供給業者が、各々の要素又は各々の要素に類似するものについて個々に企業に請求するであろう価格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（IFRS 第16号第14項）。
28. 契約に、借手に財又はサービスを移転しない活動等に係る支払が含まれる場合、当

---

<sup>5</sup> リース要素の識別については、収益認識における契約の中の履行義務の識別と同様の要求事項が定められている（IFRS 第16号BC134項）。IFRS 第15項第27項では、次のとおり定められている。

27 顧客に約束している財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合には、別個のものである。

(a) 顧客がその財又はサービスからの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができる。

(b) 財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である。

<sup>6</sup> 例えば、借手が、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ることなく、原資産をリースしないと決定できる場合、原資産は、他の原資産への依存性及び相互関連性が高くないことが示唆され得る（IFRS 第16号B32項）。

該支払は、(独立した構成部分とならず) 契約全体の対価の一部とみなされ、個々に識別された構成部分に配分される (IFRS 第 16 号 B33 項)。

29. 実務上の便法として、借手は、原資産のクラスごとに、非リース要素をリース要素と区分せずに、合わせてリースとして会計処理することができる (IFRS 第 16 号第 15 項)。
30. 対価の配分後、借手は、非リース要素を他の適用される基準を適用して会計処理する (IFRS 第 16 号第 16 項)。

### III. 現行の日本基準

#### リースの定義

31. リース会計基準では、リース取引について、次のとおり定義されている。

「リース取引」とは、特定の物件の所有者たる貸手（レッサー）が、当該物件の借手（レシー）に対し、合意された期間（リース期間）にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料（リース料）を貸手に支払う取引をいう（リース会計基準第 4 項）。

32. この点、リース適用指針では、リース会計基準におけるリース取引の定義を満たすものについては、リース契約、レンタル契約、賃貸借契約などの名称に関わらず、本適用指針を適用する上で、リース取引として取り扱われることに留意する必要があるとされている（リース適用指針第 91 項）。
33. また、リース適用指針においては、その適用範囲について次のとおり定められており、典型的なリース取引及び不動産に係るリース取引を取り扱うこととされている。なお、リース適用指針で詳細な会計処理を示していないファイナンス・リース取引については、実態に基づき会計処理を行うとされている（リース適用指針第 89 項）。

ファイナンス・リース取引については、リース会計基準においてファイナンス・リース取引と判定される取引のうち、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を取り扱う（リース適用指針第 3 項）。

34. ここで、典型的なリース取引としては、リース期間中のリース料の支払いが均等であり、リース期間がリース物件の経済的耐用年数より長くないことが想定されている。また、「通常の保守等」は、自動車やコピー機などのリース取引におけるメンテ



ナンスなどが想定されている（リース適用指針第 89 項）。

35. なお、通常の保守等以外の労務等の役務提供が含まれているリース取引（例えば、システム関連業務において、システム機器のリース取引と労務等が一体化されている取引）については、リース適用指針の適用対象とされていないが、動産等のリース取引部分と役務提供部分が契約書等で判別できるケースなど容易に分離可能な場合には、動産等のリース取引部分について、リース適用指針の適用対象とされている（リース適用指針第 89 項）。
36. また、リース料が将来の一定の指標（売上高等）により変動するリース取引など、特殊なリース取引については、リース適用指針では取り扱われていない（リース適用指針第 90 項）。

## IV. 分析

### リースの定義及び識別

37. 第 31 項及び第 32 項に記載にしたとおり、現行のリース会計基準等では、「リース取引とは、特定の物件の所有者たる貸手が、当該物件の借手に対し、合意された期間にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料を貸手に支払う取引」と定義した上で、リース適用指針で取り扱う範囲を典型的なリース取引に限定し、それ以外の取引は実態に基づき会計処理を行うこととされている。したがって、仮に IFRS 第 16 号の定義及びリースの識別の考え方を採り入れた場合、リースとして取り扱う範囲が大きく増加する可能性がある。
38. これまでの審議において、本日の審議で取引のご説明をいただいた定期傭船契約などについて、資産及び負債を認識することはサービスとしての取引の実態を表さないとの指摘がなされている。

これらの指摘については、サービスの提供者のサービス開始後の権利義務の内容や資産の使用方法及び使用目的を指図する権利の評価が関連するものと考えられ、今後の審議において、他の取引も含め分析を行う必要があるものと考えられる。
39. また、仮に IFRS 第 16 号を基礎として整合性を図る場合、どの程度整合性を図るかについての検討にも関連すると考えられるため、当該検討を行う際に考慮する事項に含める必要があると考えられる。

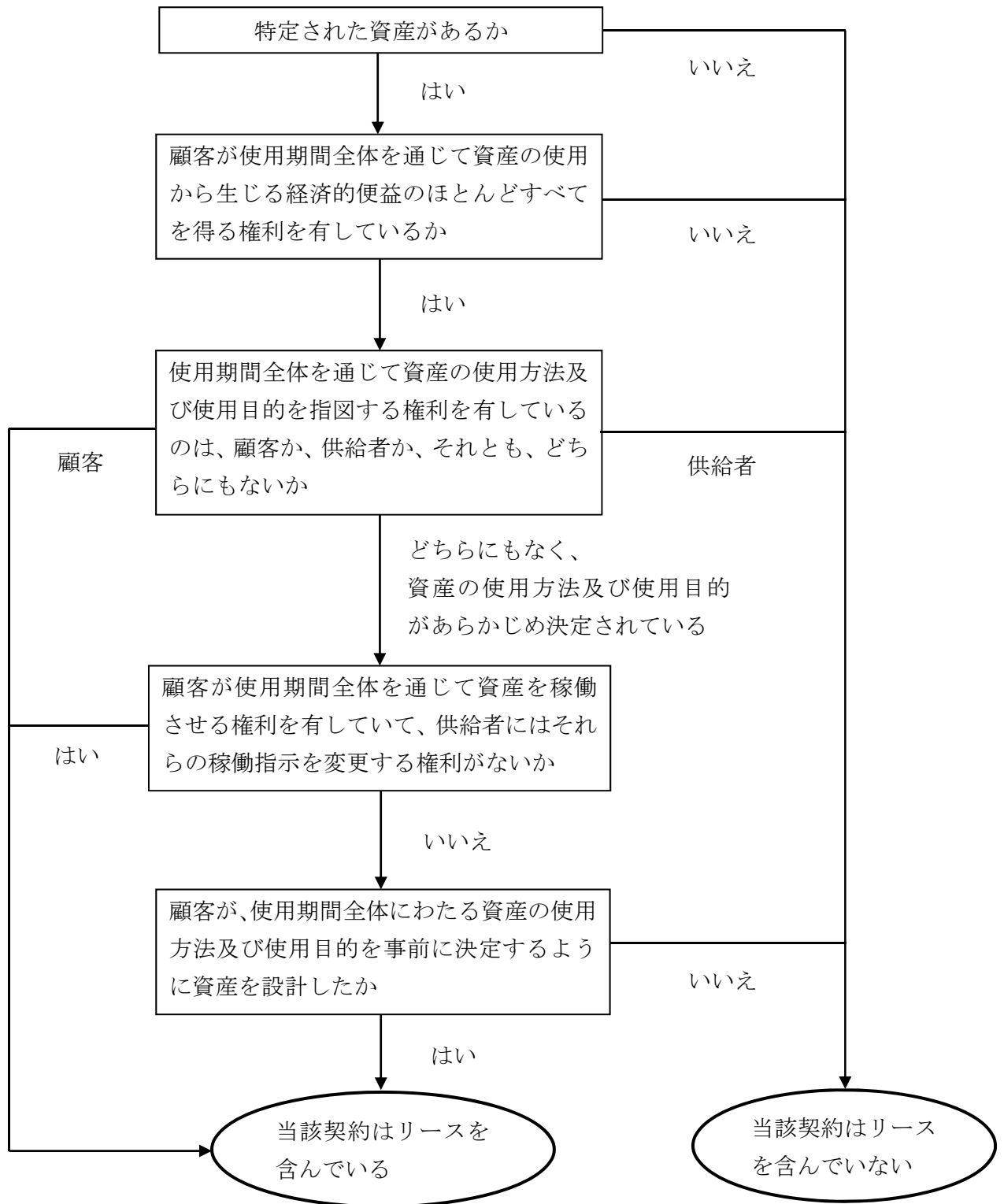
**ディスカッション・ポイント**

- (1) 第5項から第36項に記載したIFRS第16号及びリース会計基準等の定めについて、ご確認されたい点があれば、伺いたい。
- (2) 第37項から第39項に記載した当委員会事務局の分析についてご意見を伺いたい。

以 上

(別紙1)

IFRS 第16号におけるリースの判定のフロー



(別紙2)

### 資産の使用を支配する権利に関する IFRS 第 16 号の設例

1. IFRS 第 16 号で示されている資産の使用を支配する権利の判定についての設例のうち 3 つを紹介する。
2. 設例 5 では、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あらかじめ決定されており、かつ、顧客が使用期間全体を通じてトラックを稼働させる権利を有しているため、契約にリースが含まれると判定されている。
3. 設例 6A では、資産（船舶）の使用方法及び使用目的が契約であらかじめ決定されており、資産の稼動に関する権利は、供給者である船舶所有者（船主）が有しているため、リースに該当しないと判定されている。
4. 設例 6B では、資産（船舶）の使用方法及び使用目的の変更に関与する権利を有する意思決定権（運送する貨物の決定、船積地・荷揚地、航路、運送時期）は、顧客にあるとして、リースに該当すると判定されている。
5. なお、以下では、IFRS 第 16 号に付属する設例について、当委員会事務局で「前提条件」、「リースが含まれるか」、「リースの判定」に区分し、記載を一部修正している（正確な理解のためには、IFRS 第 16 号の設例をご参照ください）。

#### 設例 5

##### (前提条件)

- 顧客は、供給者とニューヨークからサンフランシスコに貨物を輸送するためトラックを 1 週間使用する契約を締結する。
- 供給者は入替えの権利を有していない。
- 契約期間中、契約で定められた貨物のみ当該トラックで輸送することが認められる。
- 契約でトラックを運行できる最長距離を定めている。
- 顧客は、契約の範囲内で旅程の詳細（速度、経路、休憩停車など）を選択できる。
- 顧客には、所定の旅程の完了後にトラックの使用を継続する権利はない。
- 輸送される貨物、ニューヨークでの受取りやサンフランシスコでの配達の時期及び場所は、契約において定められている。

- 顧客は、ニューヨークからサンフランシスコまでトラックを運行することに責任を負う。

(リースが含まれるか)

この契約はトラックのリースを含んでいる。顧客はトラックを所定の旅程の期間中に使用する権利を有している。

(リースの判定)

1. 特定された資産があるか。
  - トラックは契約で明示的に定められており、供給者はトラックを入れ替える権利を有していない。したがって、特定された資産がある。
2. 顧客が経済的便益を得る権利を有しているか。
  - 顧客は使用期間全体を通じてトラックを独占的に使用する。よって、顧客は、使用期間にわたりトラック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有している。
3. 顧客が使用期間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か。
  - 顧客は、使用期間全体を通じてトラックの使用を指図する権利を有している。
  - ①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を有しているのは、顧客か、供給者か、それとも、どちらにもないのか。
    - トラックの使用方法及び使用目的（すなわち、所定の時間枠内でのニューヨークからサンフランシスコまでの所定の貨物の輸送）は、契約であらかじめ決定されている（顧客と供給者のどちらにも指図する権利がない）。
  - ②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か（供給者にはそれらの稼働指示を変更する権利がないか。）。
    - 顧客は、使用期間全体を通じてトラックを運行する権利を有しており（例えば、速度、経路、休憩停車）、トラックの運行に対する支配を通じて、使用期間中に行うことができるトラックの使用に関する決定のすべてを行う。したがって、顧客はトラックの使用を指図する権利を有している。

(補足)

- 契約の期間は1週間であるため、このリースは短期リースの定義を満たす。

## 設例 6A

## (前提条件)

- 顧客は、所定の船舶でロッテルダムからシドニーへの貨物の輸送について船舶所有者（供給者）と契約を締結する。
- 船舶は契約で明示的に定められており、供給者は入替えの権利を有していない。
- 貨物は船舶の積載容量のほとんどすべてを占有する。
- 契約では、船舶で輸送される貨物及び受取日と配達日を特定している。
- 供給者は船舶の運航とメンテナンスを行い、船舶に積載する貨物の安全な移動に対する責任を負う。
- 顧客は、契約期間中に当該船舶について別の運航者を雇うことも自ら船舶を運航することも禁止されている。

## (リースが含まれるか)

この契約はリースを含んでいない。

## (リースの判定)

1. 特定された資産があるか。
    - 船舶は契約で明示的に定められており、供給者はその定められた船舶の入替権を有していない。したがって、特定された資産がある。
  2. 顧客が経済的便益を得る権利を有しているか。
    - 顧客の貨物が船舶の積載容量のほとんどすべてを占有するため、他の者が船舶の使用により経済的便益を得ることを妨げる。したがって、借手が経済的便益を得る権利を有している。
  3. 顧客が使用を指図する権利を有しているか。
    - 顧客が船舶の使用に関して有している権利は、その船舶で貨物を輸送する多くの顧客のうちの1名であったとした場合と同じである。
- ①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のは、顧客か、供給者か、それとも、どちらにもないのか。
- 船舶の使用方法及び使用目的（すなわち、所定の時間枠内でのロッテルダムからシドニーまでの所定の貨物の輸送）は、契約で事前に決定されており、顧客は使用期間中の船舶の使用方法及び使用目的を変更する権利を有していない。
- ②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か（供給者にはそれらの稼働指示を変更する権利がないか。）。

- 顧客は使用期間中に船舶の使用に関する他の意思決定権を有していない（例えば、船舶を運航する権利を有していない）。⇒ リースに該当しない
- ③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か。
- 船舶の設計をしていない。

## 設例 6B

### （前提条件）

- 顧客は、供給者と所定の船舶の5年間使用する契約を締結する。
- この船舶は契約で明示的に定められており、供給者は入替えの権利を有していない。
- 顧客は、5年の使用期間全体を通じて、契約で定められている制限の範囲内で以下を決定する。
  - ✓ どのような貨物を輸送するのか
  - ✓ 船舶を運航するのかどうか、いつ運航するのか
  - ✓ どこの港に運航するのか
- それらの制限により、顧客は、海賊行為の高いリスクのある水域に船舶を航行させることや危険物を貨物として運搬することを禁止されている。
- 供給者は、船舶の運航とメンテナンスを行い、船舶に積載する貨物の安全な移動についての責任を負う。
- 顧客は、契約期間中に当該船舶について別の運航者を雇うことも自ら船舶を運航することも禁止されている。

### （リースが含まれるか）

この契約はリースを含んでいる。顧客は船舶を5年間にわたり使用する権利を有している。

### （リースの判定）

1. 特定された資産があるか。
  - 船舶は契約で明示的に定められており、供給者はその定められた船舶の入替権を有していない。したがって、特定された資産がある。
2. 顧客が経済的便益を得る権利を有しているか。

- 顧客は使用期間全体を通じて船舶を独占的に使用する。よって、顧客は、5年の使用期間にわたり船舶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有している。
3. 顧客が使用期間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か。
- 顧客は、船舶の使用を指図する権利を有している。
- ①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を有しているのは、顧客か、供給者か、それとも、どちらにもないのか。
- 船舶を航行するかどうか、どこを、いつ航行するのかを、輸送する貨物とともに顧客が決定することから、使用权の範囲内で、顧客は5年の期間全体を通じて船舶の使用方法及び使用目的についての関連性のある決定を行う。そのため、顧客は5年の使用期間全体を通じてこれらの決定を変更する権利を有している。したがって、顧客は、船舶の使用を指図する権利を有している。
  - 船舶が航行できる場所及び船舶で輸送する貨物に関する契約上の制限は、船舶を使用する顧客の権利の範囲を定めているものであり、船舶に対する供給者の投資及び供給者の船員を保護する防御的な権利である。
  - 船舶の運航とメンテナンスは、その効率的な使用に不可欠であるが、これに関する供給者の決定は、船舶の使用方法及び使用目的を指図する権利を供給者に与えるものではない。むしろ、供給者の決定は、船舶の使用方法及び使用目的に関する顧客の決定に左右される。

6. 上記の3つの設例に関して、資産の使用を支配する権利に関する判断を比較すると次のとおりとなると考えられる。

項目	設例 5	設例 6A	設例 6B
契約の目的	ニューヨークからサンフランシスコへの貨物の輸送	所定の船舶によるロッテルダムからシドニーへの貨物の輸送	所定の船舶の5年間使用する契約
資産の使用方法及び使用目的	契約で事前に決定 <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 輸送する貨物</li> <li>・ ニューヨークでの受取りやサンフランシスコでの配達の時期及び場所</li> </ul>	契約で事前に決定 <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 輸送する貨物</li> <li>・ 受取日と配達日</li> <li>・ どの港に運航するのか</li> </ul>	顧客が決定                     →リースである <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 輸送する貨物</li> <li>・ 船舶を運航するかどうか、運航する時期</li> <li>・ どの港に運航するのか</li> </ul>



項目	設例 5	設例 6A	設例 6B
資産の稼働の権利	<p>顧客にある →リースである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>顧客は、契約の範囲内で旅程の詳細（速度、経路、休憩停車など）を選択できる。</li> </ul>	<p>供給者にある →リースではない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>供給者は、船舶の運航とメンテナンスを行い、船舶に積載する貨物の安全な移動に対する責任を負う。</li> </ul>	<p>供給者にある →リースの判定に影響しない</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>供給者は、船舶の運航とメンテナンスを行い、船舶に積載する貨物の安全な移動についての責任を負う。</li> </ul>
（供給者の）防御的な権利	<ul style="list-style-type: none"> <li>契約で、トラックを運行できる最長距離を定めている。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>顧客は、契約期間中に当該船舶について別の運航者を雇うことも自ら船舶を運航することも禁止されている。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>顧客は、契約期間中に当該船舶について別の運航者を雇うことも自ら船舶を運航することも禁止されている。</li> <li>顧客は、海賊行為の高いリスクのある水域に船舶を航行させることや危険物を貨物として運搬することを禁止されている。</li> </ul>

**使用を指図する権利に関する IFRS 第 16 号の定め****使用を指図する権利**

B24 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。

**資産の使用方法及び使用目的**

B25 顧客は、契約に定められた使用権の範囲内で、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。この評価を行う際に、企業は使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的の変更に最も関連性のある意思決定権を考慮する。意思決定権は、使用から得られる経済的便益に影響を与える場合には、関連性がある。最も関連性のある意思決定権は、資産の性質及び契約の条件に応じて、契約によって異なる可能性が高い。

B26 状況に応じて、定められた顧客の使用権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、下記のものがある。

(a) 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（例えば、船積用コンテナを物品の輸送に使用するか保管に使用するかを決定する権利や、小売スペースで販売する製品の構成を決定する権利）

- (b) アウトプットが産出される時期を変更する権利（例えば、機械や発電所をいつ使用するのかを決定する権利）
- (c) アウトプットが産出される場所を変更する権利（例えば、トラック又は船の目的地を決定する権利や、設備をどこで使用するのかを決定する権利）
- (d) アウトプットを産出するかどうか及び当該アウトプットの数量を変更する権利（例えば、発電所からエネルギーを産出するかどうかや、当該発電所からどれだけのエネルギーを産出するのかを決定する権利）

B27 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。このような権利を保有しているのが顧客である場合も供給者である場合もある。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。しかし、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）。

#### 使用期間中及びその前に行われた決定

- B28 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は、いくつかの方法で事前に決定される場合がある。例えば、関連性のある決定が、資産の設計によって又は資産の使用に関する契約上の制限によって事前に決定される場合がある。
- B29 顧客が資産の使用を指図する権利を有しているかどうかを評価する際に、企業は、使用期間中に資産の使用に関する決定を行う権利のみを考慮しなければならない。ただし、顧客がB24項(b)(ii)で記述したように資産（又は資産の特定の側面）を設計した場合は除く。したがって、B24項(b)(ii)の条件が存在する場合を除き、企業は使用期間前に事前決定される決定を考慮しない。例えば、顧客が使用期間前にアウトプットを指定できるだけである場合には、顧客は当該資産の使用を指図する権利を有していない。使用期間前に契約においてアウトプットを指定できる能力は、資産の使用に関する他の意思決定権がない場合には、財又はサービスを購入する顧客と同じ権利を顧客に与えるだけである。

#### 防御的な権利

- B30 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。防御的な権利は、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。

### 特定された資産の使用を指図する権利

- BC119 IFRS 第16号は、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指図する権利（すなわち、使用期間全体にわたる当該資産の使用方法及び使用目的に関する関連性のある意思決定を行う権利）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いる旨を明確化している。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。
- BC120 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。IASBは、資産の使用方法及び使用目的に関する決定を考慮することは、企業に対する支配を判定する際に、取締役会が行う決定を考慮するのと同様のものと見ることができるところに着目した。取締役会が企業の営業活動及び財務活動に関して行う決定は、一般的に、支配の判定において影響のある決定であり、個人が当該決定を適用する行動ではない。
- BC121 IASBは、場合によっては、資産の使用方法及び使用目的に関する決定が事前に

決定されていて、使用期間中は顧客も供給者もいずれも行うことができない場合があることに留意した。これが生じる可能性があるのは、例えば、資産の使用方法及び使用目的に関するすべての決定が顧客と供給者の間で契約を交渉した際に合意されていて、開始日後は変更できないか、又は資産の設計により実質的に事前に決定されている場合である。IASBは、資産の使用方法及び使用目的に関する決定が事前に決定されるケースは比較的少ないと予想していることに留意した。

- BC122 顧客が特定された資産の使用を指図する権利を有しているかどうかの判定についてのアプローチは、資産の使用方法及び使用目的に関する決定が事前に決定されている場合には、変化する。IFRS第16号は、資産の使用方法及び使用目的に関する決定が事前に決定されている場合に、顧客が資産を稼働させる権利を有しているときや、資産を資産の使用方法及び使用目的を事前に決定するような方法で設計したときには、顧客は依然として資産の使用を指図できる旨を明確化している。これらのいずれかの場合には、顧客は通常の供給又はサービス契約における顧客の権利を超える使用権資産を支配している（すなわち、顧客は単に注文して資産からのアウトプットを受け取ることを超えた権利を有している）。これらの場合には、顧客は使用期間全体での資産の使用から得られる経済的便益に影響を与える決定を行う権利を有している（又は、設計の場合には決定を行っている）。IASBは、これらのケースのそれぞれが、顧客が資産の使用を指図するシナリオを表していると考えているが、大半のリースについては、顧客が資産の使用を指図するかどうかの判定は、資産の使用方法及び使用目的を決定する当事者を識別することが基礎となると予想している。
- BC123 IFRS 第16号は、使用期間中（使用期間前は含まない）に行われる決定のみを支配の判定において考慮すべきである（ただし、顧客が資産を資産の使用方法及び使用目的を事前に決定する方法で設計した場合は除く）ことも明確化している。IASBの考えでは、顧客が資産からのアウトプットを使用期間の開始時又はその前に（例えば、契約上の中で）定めていて、使用期間中に当該指定の変更ができない場合には、一般的には資産の使用を支配していない。その場合、顧客は、通常の供給又はサービス契約における顧客と変わりのない意思決定権を有していることになる。
- BC124 さらに、IFRS第16号は、防御的な権利に関する適用指針を示している。例えば、契約に含まれている条件のうち、供給者の原資産又は他の資産に対する利害を保護するため、供給者の職員を保護するため、又は適用される法令への供給者のコンプライアンスを確保するためのものである。IASBの考えでは、このような防御的な権利は、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。

以 上