
プロジェクト リース

項目 リースに関する会計基準における不動産（土地及び建物）に関する内容の確認

本資料の目的

1. 本資料は、下記のリースに関する会計基準における不動産（土地及び建物）に関する内容を確認することを目的とする。
 - (1) IFRS 第 16 号「リース」（以下、「IFRS 第 16 号」という。）
 - (2) 会計基準更新書第 2016-02 号「リース（トピック 842）」（以下、「Topic 842」という。）
 - (3) 企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」（以下、「リース会計基準」という。）及び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」（以下、「リース適用指針」という。）

不動産を対象とした賃貸借取引の特徴と関連するリース会計基準の定め確認

（不動産を対象とした賃貸借取引の特徴）

2. 機械設備や事務機器等の動産のリースと比較すると、不動産を対象とした賃貸借取引については、以下の特徴を有すると考えられる。
 - (1) 賃貸借の期間が長期となる取引が多い
 - (2) 土地は無限の経済的耐用年数を有し、借手の使用により原資産（土地）の便益は基本的に消費しない
 - (3) 建物の賃貸借には、通常土地の賃貸借が付随する。
 - (4) 建物の賃貸借には、管理等のサービスが付随することがある。
 - (5) 建物の一部の賃貸借の場合、テナント（借手）の売上高に連動して賃借料が決定されることがある。
3. 不動産の賃貸借取引の上記特徴を考慮して、以下の点に関して、IFRS 第 16 号、Topic 842、我が国のリース会計基準及び同適用指針における不動産（土地及び建物）に関する内容を確認する（なお、Topic 842 において IFRS 第 16 号と同様の定めがある箇所は、特段その旨を記載していない）。

- (1) リースの定義、識別
- (2) リース期間
- (3) 土地と建物の双方を含む契約のリース構成要素の分離
- (4) 非リース構成要素の分離
- (5) 変動リース料

(リースの定義、識別)

4. 不動産(土地及び建物)に係るリースの定義及び識別について、IFRS 第 16 号、Topic 842、我が国のリース会計基準及びリース適用指針は以下のとおり記載している。
5. IFRS 第 16 号では、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と定義されており、企業は、リースの識別を行ううえで、次の点を評価することとされている(IFRS 第 16 号付録 A 用語の定義、第 9 項、B9 項から B33 項)。この点、原資産が不動産であっても、また、サービスを含む契約であっても、同じ定めにより、リースの識別を行うことになる。
 - (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。
 - 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)
6. 前項(1)について、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とされている(IFRS 第 16 号 B20 項)。
7. 第 5 項(2)①について、例えば、顧客が小売スペースの使用から生じる売上高の一定割合を当該使用の対価として供給者に支払うことを要求されている場合、その要求は顧客が小売スペース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ことを妨げるものではないとされている(IFRS 第 16 号 B23 項)。
8. 第 5 項(2)②について、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、小売スペースで販売する製品の構成を決定する権利等の当該資産によって産出されるアウトプットの種類を

変更する権利が紹介されている（IFRS 第 16 号 B26 項）。

9. 我が国のリース会計基準では、「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（以下「リース期間」という。）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（以下「リース料」という。）を貸手に支払う取引をいうと定義されている（リース会計基準第 4 項）。
10. 我が国のリース適用指針においては、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、リース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とされている（リース適用指針第 91 項）。また、土地、建物等の不動産のリース取引についても、「契約上、賃貸借となっているものも含む」との定めがある（リース適用指針第 19 項）。

（リース期間）

11. IFRS 第 16 号では、リース期間は、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に次の両方を加えた期間として定められている（IFRS 第 16 号第 18 項）。
 - (1) リースを延長するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合）
 - (2) リースを解約するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使しないことが合理的に確実である場合）
12. 延長・解約オプションの行使可能性の評価に際し、オプションの行使（又は非行使）についての経済的インセンティブを生じさせるすべての関連性のある事実及び状況を考慮するとされている（IFRS 第 16 号第 19 項）。不動産のリースに関連する考慮要因は、例えば次のようなものが考えられる。
 - (1) 大幅な賃借設備改良で、リースの延長又は解約のオプションあるいは原資産を購入するオプションが行使可能となる時点で、借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるもの（IFRS 第 16 号 B37 項）
 - (2) 特定の種類の資産を通常使用してきた期間に関しての過去の慣行及びその経済的理由（IFRS 第 16 号 B40 項）
13. 不動産に関するリースに関連して、IASB は、解約不能期間の終了時に新たな立地を見つけることや新たな立地に移転することのコストを考慮することの目的適合性や、借手にとっての立地（例えば、本社又は旗艦店）の重要度に留意したため、前

項に記載したような、企業が考慮すべき事実及び状況の種類についてのガイダンスを含めることを決定したとされている（IFRS 第 16 号 BC157 項）

14. IFRS を任意適用している我が国の小売業において、リース期間の見積りに関して、例えば以下の開示例がある。

重要な会計上の見積り及び判断の注記（一部抜粋）

・ 使用権資産のリース期間

当社グループは、リース期間について、リースの解約不能期間に、延長することが合理的に確実である期間、及び、解約しないことが合理的に確実な期間を加えた期間を加味し決定しています。具体的には、リース期間を延長又は短縮することによる賃借料の変動、解約違約金の有無、重要な賃借物件の造作設備等の投資回収期間を考慮の上、リース期間を見積もっております。

百貨店事業における借手の不動産リースについては、各店舗ごとに、次回の大規模改装計画発生時又は次期中期経営計画決定時等にリース期間の見直しを行う可能性があります。リース期間の見直しが必要となった場合、翌期以降の連結財務諸表において認識する金額に重要な影響を与える可能性があります。

15. 我が国のリース適用指針では、リース取引が置かれている状況からみて借手が再リースを行う意思が明らかな場合を除き、再リース期間は、リース期間に含めないとされている（リース適用指針第 11 項）のみで、特段、不動産に関連する定めは置かれていない。

（土地と建物の双方を含む契約のリース構成要素の分離）

16. IFRS 第 16 号及び Topic842 では、収益認識基準（IFRS 第 15 号及び Topic606）と平仄を合わせ、①容易に利用可能な他の資源と組み合わせて便益を得ることができ、かつ、②契約の中の他の原資産への依存・相互関連性が高くないという、2つの要件を満たす場合に、独立したリース構成部分とする。これは、不動産に限定されない一般化された契約の構成要素の分離要件である。（IFRS 第 16 号 B32 項、Topic842-10-15-28）¹。

¹ 従来の国際的なリース会計基準においては、契約のリース構成要素の分離に関する一般的化された会計単位のガイダンスはない。土地と建物の要素を含むリース契約の場合、通常は両者

17. 加えて、Topic842 においてのみ、土地は、経済的使用可能年数が無限であり、非償却資産であるという性質から、土地と建物の相互関連性が高く、当該分離要件を満たさない場合であっても、重要性が乏しい場合を除き、土地については、独立したリース構成要素として分離すると規定されている (Topic842-10-15-29, BC147)。これにより、単一の不動産賃貸借契約に土地と建物が関連する場合に、リース要素として土地と建物が分離され、土地はオペレーティング・リースに分類し、建物はファイナンス・リースに分類することが可能とされている。
18. また、我が国のリース適用指針では、土地と建物等を一括したリース取引については、土地が無限の経済的耐用年数を有し建物等と異なる性格を有することを踏まえ、リース料総額を土地に係る部分と建物等に係る部分に分割して会計処理を行うとされている (リース適用指針第 20 項及び第 99 項)。

(非リース構成要素の分離)

19. IFRS 第 16 号では、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、独立価格の比率で配分して会計処理しなければならないとされている (IFRS 第 16 号第 12 項から第 16 項)。
20. ただし、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 (IFRS 第 16 号第 15 項)。
21. 契約に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト (管理業務に係る料金やリースに関連して生じた他のコスト) について借手が支払う金額が含まれている場合がある。このような支払額は、契約の独立した構成部分を生じさせないが、契約の中の個々に識別された構成部分に配分される合計対価の一部とみなされると定めている (IFRS 第 16 号 B33 項)。
22. 我が国のリース適用指針においては、通常の保守等以外の役務提供が組み込まれて

の分離を所与として、賃借権又は原資産の公正価値の比によりリース料総額を配分し、それぞれのリース構成要素をオペレーティング・リース又はファイナンス・リースに分類するが、土地の要素に重要性がない場合には一体として処理する旨の、土地と建物を分離する限定的なガイダンスが規定されていた (IAS 第 17 号 15A 項, Topic840-10-25-38)。なお、IFRS 第 16 号においても、貸手はリースの分類を行うため、同様の定めがある (IFRS 第 16 号 B55 から B57 項)

いないリース取引を取り扱っている(リース適用指針第3項及び第89項)。ここで、「通常の保守等」とは、メンテナンスなどを想定しており、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については、リース適用指針の対象としていないが、容易に分離可能な場合には、リース取引部分について、リース適用指針を適用するものとしている(リース適用指針第89項)。

23. 借手が負担するリース料に含む、通常の保守等の役務提供相当額及びリース物件の維持管理費用相当額(固定資産税、保険料等の諸費用)については、原則として、リース料総額から控除し、重要性が乏しい場合には、控除しないことを容認している(リース適用指針第14項、第25項、第26項など)。

(変動リース料)

24. 変動リース料とは、リース期間中に原資産を使用する権利に対して借手が貸手に行う支払のうち、開始日後に発生する事実又は状況の変化(時の経過を除く)により変動する部分と定義されている(IFRS第16号付録A用語の定義)。
25. 変動リース料のうち、指数又はレートに応じて決まる金額は、リース開始日現在の指数又はレートを用いて、使用权資産及びリース負債の測定に含めるとされている(IFRS第16号第27項(b))。指数又はレートに応じて決まる金額としては、市場の賃借料率の変動を反映するように変動する支払等が例示されている(IFRS第16号第27項(b)、第28項)。
26. これに対して、テナントの売上高に比例して不動産の賃借料が決定されるような変動リース料については、指数又はレートに応じて決定されるものではないため、使用权資産及びリース負債の測定には含めない(IFRS第16号設例14B)。将来の業績又は使用に連動した変動リース料は、業績又は使用が生じるまでは、借手が回避可能であり、借手にとっての負債の定義を満たさないためとされている(IFRS第16号BC169項)。
27. ただし、実質上の固定リース料(形式上は変動可能性を含んでいるが、実質上は不可避である支払)については、経済的に固定リース料と区別できないため、リース負債に含めるとされている(IFRS第16号B42項、BC164項)。
28. 一方、我が国のリース適用指針においては、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については、定めを置いていない(リース適用指針第90項)。

IFRS 第 16 号の設例における不動産に関する記載

29. 不動産賃貸借契約に関連するものとして、IFRS 第 16 号において、以下の設例が記載されている²。設例 2 及び 4 では、不動産について、物理的に区分されていても「供給者の実質的な入替権」の有無に応じて、特定された資産の要件を満たすか否かが判定される例が紹介されている。

設例 2： 小売スペース	供給者が、契約上、小売スペースを変更する実質的な入替権を有しているため、特定された資産の要件を満たさず、リースに該当しない例
設例 4： 小売区画	供給者が、契約上、小売区画を変更することを要求できるが、供給者が実質的には入替権を有しておらず、また他の要件を満たすため、リースに該当する例
設例 14B： 変動リース料	不動産から創出される売上高に連動するため、リース負債の測定に含めない例

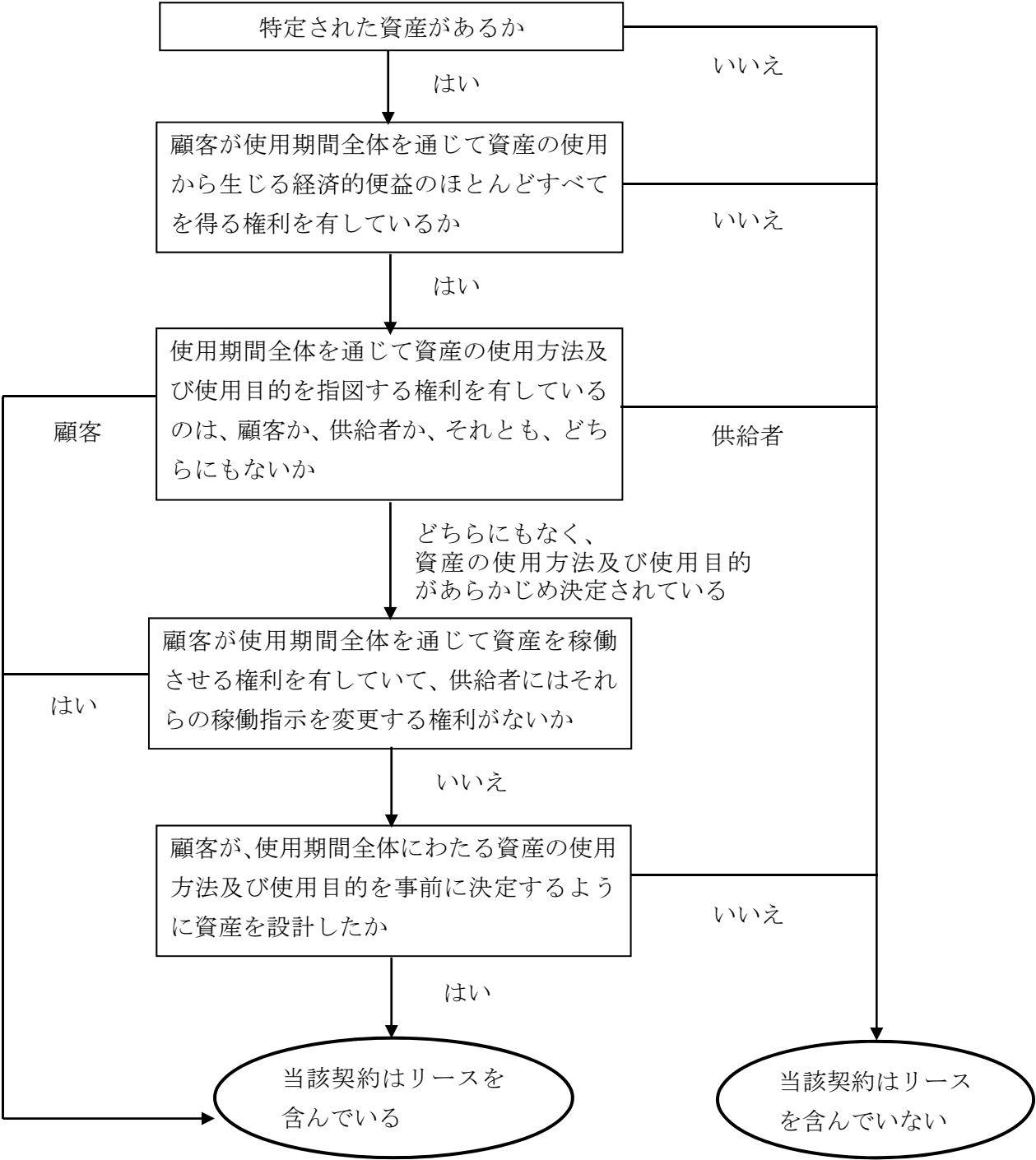
ディスカッション・ポイント

IFRS 第 16 号における不動産に関する定めについて、ご意見又はご確認されたい点があれば、伺いたい。

以 上

² 本資料で取り上げる各設例の内容については別紙 2 に記載している。

別紙1：IFRS第16号におけるリースの判定フロー



別紙2：IFRS第16号 リース

リースの識別（B9項からB33項）

- 9 契約時に、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【参照：B12項】。契約が特定された資産【参照：B13項からB20項】の使用を支配する権利【参照：B9項、B10項及びB21項からB30項】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。B9項からB31項は、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の判定に関するガイダンスを示している。

【下記も参照：

B11項及びB31項

結論の根拠BC105項からBC110項及びBC125項（リースの定義）、BC138項からBC140項（リース又は実質的な売買）、BC111項からBC116項（特定された資産）並びにBC117項からBC124項（特定された資産の使用を支配する権利）

設例1A、3A、4、5、6B、7、9A、9C及び10B（リースを含んだ契約）

設例1B、2、3B、6A、8、9B及び10A（リースを含んでいない契約）】

契約の構成部分の分離

- 12 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しなければならない。ただし、企業が第15項の実務上の便法を適用する場合は除く。B32項からB33項は、契約の構成部分の分離に関するガイダンスを示している。

【参照：結論の根拠BC133項からBC137項】

借手

【参照：設例12】

- 13 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しなければならない。

【参照：結論の根拠BC137項】

- 14 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基づいて算定しなければ

ならない。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、独立価格を見積らなければならない。

【参照：結論の根拠BC137項】

- 15 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 **【参照：結論の根拠BC135項(b)】**。借手は、この実務上の便法をIFRS第9号「金融商品」の4.3.3項の要件を満たす組込デリバティブに適用してはならない。

【参照：結論の根拠BC81項】

- 16 第15項の実務上の便法が適用される場合を除き、借手は非リース構成部分を他の適用される基準を適用して会計処理しなければならない。

貸 手

- 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、貸手は、契約における対価をIFRS第15号の第73項から第90項を適用して配分しなければならない。

【参照：結論の根拠BC135項(a)からBC136項】

リース期間（B34項からB41項）

【参照：結論の根拠BC127項からBC129項（強制可能な権利及び義務）】

- 18 企業は、リース期間を、リースの解約不能期間に下記の両方を加えたものとして決定しなければならない。

(a) リースを延長するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合）

(b) リースを解約するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使しないことが合理的に確実である場合）

【参照：

B34項からB40項

結論の根拠BC152項からBC159項（延長又は解約のオプション）】

- 19 借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかを評価する際に、企業は、B37項からB40項に記述しているように、借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約するオプション

を行使しないことへの経済的インセンティブを生じさせる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。

借 手

リース負債の当初測定

- 27 開始日において、リース負債の測定に含まれるリース料は、リース期間中に原資産を使用する権利に対する下記の支払のうち開始日に支払われていない金額で構成される。
- (a) 固定リース料 (B42項に記述している実質上の固定リース料【参照：結論の根拠BC164項】を含む) から、受け取るリース・インセンティブを控除した金額
 - (b) 変動リース料のうち、指数又はレートに応じて決まる金額。当初測定には開始日現在の指数又はレートを用いる。(第28項に記述)【参照：結論の根拠BC165項及びBC166項並びに設例14A】
 - (c) 残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額【参照：結論の根拠BC170項からBC172項】
 - (d) 購入オプションを借手が行使することが合理的に確実である場合の、当該オプションの行使価格 (B37項からB40項に記述した要因を考慮して評価)【参照：結論の根拠BC173項】
 - (e) リースの解約に対するペナルティの支払額 (リース期間が借手によるリース解約オプションの行使を反映している場合)

[下記にリンク

**当初直接コストがリース負債から除外される理由について、結論の根拠BC149項及びBC151項
原資産の将来の業績又は使用に連動した変動リース料について、結論の根拠BC168項、BC169
項、BC163項(b)及びBC163項(c)**

除外される変動リース料の例について、設例14B]

- 28 第27項(b)に記述した指数又はレートに応じて決まる変動リース料には、例えば、消費者物価指数に連動した支払、ベンチマーク金利 (LIBORなど) に連動した支払、市場の賃貸料率の変動を反映するように変動する支払が含まれる。

付録 A 用語の定義

リース (lease)

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

[参照：

B9項からB31項

結論の根拠BC105項からBC125項及びBC32項からBC34項]

変動リース料（variable lease payments）

リース期間中に原資産を使用する権利に対して借手が貸手に行う支払のうち、開始日後に発生する事実又は状況の変化（時の経過を除く）により変動する部分

付録 B 適用指針

リースの識別（第9項から第11項）

B9 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）

[参照：結論の根拠BC105項からBC110項及びBC125項]

B10 顧客が特定された資産の使用を契約期間の一部分についてのみ支配する権利を有している場合には、契約は契約期間の当該部分についてのリースを含んでいる。

B11 財又はサービスを受け取る契約が、IFRS 第11号「共同支配の取決め」で定義されている共同支配の取決め **[参照：IFRS 第11号第4項から第6項及びB2項からB4項並びに付録A（共同支配の取決めの定義）]** によって、又は共同支配の取決めに代わって、締結される場合がある。この場合、その共同支配の取決めは契約における顧客とみなされる。したがって、このような契約がリースを含んでいるかどうかを評価する際に、企業は、共同支配の取決めが特定された資産の使用を使用期間全体を通じて支配する権利を有しているかどうかを評価しなければならない。

[参照：結論の根拠BC126項も]

B12 企業は、契約がリースを含んでいるかどうかを、独立したリース構成部分である可能性のある構成部分のそれぞれについて評価しなければならない。独立したリース構成部分に関するガイダンスについてはB32項参照。

特定された資産

B13 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。**[参照：設例8]**

[参照：結論の根拠BC111項も]

実質的な入替えの権利

B14 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。供給者が資産を入れ替える権利が実質的であるのは、下記の条件の両方が存在する場合のみである。

(a) 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いる（例えば、顧客は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、供給者が代替資産を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）。

(b) 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（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）。**[入替えの権利がコストのため実質的でない場合について、設例7にリンク]**

[参照：結論の根拠BC112項及びBC113項]

[リースでない場合の例について、設例1B及び2にリンク]

B15 供給者が、特定の日又は所定の事象の発生の以後にしか代替資産に入れ替える権利又は義務を有さない場合には、供給者の入替えの権利は実質的ではない。供給者は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ないからである。

[参照：結論の根拠BC114項]

B16 供給者の入替えの権利が実質的であるかどうかについての企業の評価は、契約時の事実及び状況が基礎となり、契約時において、発生する可能性が高いとは考えられない将来の事象の考慮は除外しなければならない。契約時において、発生する可能性が高いとは考えられず、したがって評価から除外すべき将来の事象の例としては、次のものがある。

(a) 将来の顧客が資産の使用について市場よりも高いレートを支払うという合意

(b) 契約時にほとんど開発されていない新技術の導入

(c) 顧客による資産の使用又は資産の稼働と、契約時に可能性が高いと考えられた使用又は稼働との間の著しい相違

- (d) 使用期間中の資産の市場価格と、契約時に可能性が高いと考えられた市場価格との間の著しい相違

【参照：設例4（入替えの権利が実質的でない場合の例）】

B17 資産が顧客の敷地又は他の場所にある場合には、入替えに関連したコストは、一般的に、供給者の敷地にある場合よりも高く、したがって、資産の入替えに関連した便益を上回る可能性が高くなる。

B18 資産が適切に稼働していない場合又は技術的なアップグレードが利用可能になった場合に、供給者が資産を修理及び維持管理のために入れ替える権利又は義務は、顧客が特定された資産を使用する権利を有することを妨げるものではない。

【参照：設例1A及び3A】

B19 供給者が実質的な入替えの権利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、顧客は、入替えの権利は実質的ではないと仮定しなければならない。

【参照：結論の根拠BC115項】

資産の一部

B20 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**【参照：設例3A】**。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、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。

【参照：結論の根拠BC116項】

【リースでない場合の例について、設例3Bにリンク】

使用から経済的便益を得る権利

【参照：結論の根拠BC117項及びBC118項】

B21 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。

【顧客が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ない場合の例について、設例8にリンク】

B22 資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を評価する際に、企業は、資産の使用から生じる経済的便益を、顧客が資産を使用する権利の定められた範囲の中で考慮しなければならない（B30項参照）。例えば、

- (a) 契約が自動車の使用を使用期間中に特定の地域のみ限定している場合は、企業は当該地域内での自動車の使用から生じる経済的便益のみを考慮しなければならない。それ以上は考慮してはならない。
- (b) 契約が顧客は自動車を期間中に特定のマイル数までしか運転できないと定めている場合には、企業は認められたマイル数の自動車の使用から生じる経済的便益のみを考慮しなければならない。それ以上は考慮してはならない。

【参照：設例4及び6B】

B23 契約で、顧客が資産の使用から得られたキャッシュ・フローの一部を対価として供給者又は他の当事者に支払うことが要求されている場合には、対価として支払われるキャッシュ・フローは、顧客が資産の使用から得る経済的便益の一部とみなさなければならない。例えば、顧客が小売スペースの使用から生じる売上高の一定割合を当該使用の対価として供給者に支払うことを要求されている場合、その要求は顧客が小売スペース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ことを妨げるものではない。これは、当該売上高から生じるキャッシュ・フローは、顧客が小売スペースの使用から得る経済的便益とみなされ、その一部を供給者に当該スペースを使用する権利の対価として支払うものであるからである。

【参照：設例4】

使用を指図する権利

【参照：結論の根拠BC117項及びBC119項からBC124項】

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） **【参照：設例1A、3A、4、6B、7、9C及び10B】**
- (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。【参照：設例5】

(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。【参照：設例9A】

【顧客が使用を指図する権利を有していない場合の例について、設例8、9B及び10Aにリンク】

資産の使用方法及び使用目的

【参照：結論の根拠BC120項及びBC121項】

【リースを含んでいない契約の例について、設例6Aにリンク】

B25 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も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。

【参照：設例4】

B26 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、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【参照：設例1A】や、小売スペースで販売する製品の構成を決定する権利【参照：設例4】）

(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）【参照：設例6及び7】

(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）【参照：設例9B】

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【参照：設例6B、7及び9C】。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

【参照：結論の根拠BC122項及びBC123項】

- 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しての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

【参照：結論の根拠BC124項】

- 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。

【参照：設例6B】

契約の構成部分の分離（第12項から第17項）

- B32 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。

- (a) 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。
- (b) 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。

【参照：

結論の根拠BC134項

設例12]

- B33 契約に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれている場合がある。例えば、貸手が支払額の合計に管理業務に係る料金やリースに関連して生じた他のコストで、借手に財又はサービスを移転しないものを含める場合がある。このような支払額は、契約の独立した構成部分を生じさせないが、契約の中の個々に識別された構成部分に配分される合計対価の一部とみなされる。

リース期間（第 18 項から第 21 項）

- B34 リース期間の決定及びリースの解約不能期間の長さの評価にあたり、企業は、契約の定義を適用して、契約に強制力がある期間を決定しなければならない。借手と貸手のそれぞれがリースを他方の承諾なしに多額ではないペナルティで解約する権利を有している場合には、リースにはもはや強制力がない。

【参照：結論の根拠BC127項]

- B35 借手のみがリースを解約する権利を有している場合には、当該権利は借手が利用可能なリース解約オプションと考えられ、企業はリース期間を決定する際にこれを考慮する。貸手のみがリースを解約する権利を有している場合には、リースの解約不能期間には、リース解約オプションの対象となっている期間が含まれる。

【参照：結論の根拠BC128項及びBC129項]

- B36 リース期間は開始日に開始し、貸手が借手に提供した無料賃貸期間があればそれを含める。
- B37 開始日において、企業は、借手がリースの延長又は原資産の購入を行うオプションを行使すること、あるいはリースを解約するオプションを行使しないことが、合理的に確実であるかどうかを評価する。企業は、借手がオプションを行使すること又は行使しないことへの経済的インセンテ

ィブを創出するすべての関連性のある事実及び状況を考慮する。これには、開始日からオプションの行使日までに予想される事実及び状況の変化が含まれる。考慮すべき要因の例として、下記のものがあるが、これらに限定されない。

- (a) オプション期間に係る契約条件（市場のレートとの比較で）、例えば、
 - (i) オプション期間におけるリースに係る支払金額
 - (ii) リースに係る変動支払又は他の条件付支払に係る金額（解約ペナルティや残価保証から生じる支払など）
 - (iii) 当初のオプション期間後に行使可能なオプションの契約条件（例えば、現時点で市場のレートよりも低いレートで延長期間の終了時に行使可能な購入オプション）
- (b) 契約期間にわたり実施された（又は実施予定の）大幅な賃借設備改良で、リースの延長又は解約のオプション、あるいは原資産を購入するオプションが行使可能となる時点で借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるもの
- (c) リースの解約に係るコスト（交渉コスト、再設置コスト、借手のニーズに適合する他の原資産を特定することのコスト、新たな資産を借手の業務に組み込むコスト、解約ペナルティ及び類似のコストなど）。これには、原資産を契約に定められた状態で又は契約に定められた場所に返還することに関連するコストが含まれる。
- (d) 借手の業務に対する当該原資産の重要度（例えば、原資産が特殊仕様の資産かどうか、原資産の所在地、適合する代替品の利用可能性を考慮）
- (e) オプションの行使に関連した条件設定（すなわち、1つ又は複数の条件が満たされた場合のみオプションが行使できる場合）及び当該条件が存在することとなる確率

【参照：結論の根拠BC156項及びBC157項】

- B38 リースを延長又は解約するオプションが1つ又は複数の他の契約上の要素（例えば、残価保証）と組み合わされて、当該オプションの行使の有無に関係なく、借手が貸手にほぼ同じ最低限又は固定キャッシュ・リターンを保証する結果となる場合がある。このような場合、B42項の実質上の固定リース料に関するガイダンスにかかわらず、企業は、借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実であると仮定しなければならない。

【参照：結論の根拠BC158項(b)】

- B39 リースの解約不能期間が短いほど、借手がリースを延長するオプションを行使するか又はリースを解約するオプションを行使しない可能性が高くなる。これは、代替資産の入手に関連したコストが、解約不能期間が短いほど比率的に高くなる可能性が高いからである。

B40 借手が特定の種類の資産（リースであれ所有であれ）を通常使用してきた期間についての過去の慣行及びその経済的理由は、借手がオプションを行使すること又は行使しないことが合理的に確実であるかどうかを評価する上で有用な情報を提供する場合がある。例えば、借手が通常は特定の種類の資産を特定の期間にわたり使用してきた場合、又は借手が特定の種類の原資産のリースについてオプションを頻繁に行使する慣行を有している場合には、借手は当該資産のリースに係るオプションを行使することが合理的に確実であるかどうかを評価する際に、その過去の慣行の経済的理由を考慮しなければならない。

B41 第20項では、開始日後に、借手は次のような重大な事象又は状況の重大な変化の発生時にリース期間を見直すとしている。その事象又は状況変化とは、借手の統制の及ぶ範囲内にあり、借手が過去にリース期間の算定に含めていないオプションを行使すること又は過去にリース期間の算定に含めていたオプションを行使しないことが合理的に確実であるのかどうかに影響を与えるものである。重大な事象又は状況変化の例として、下記のものがある。

- (a) 開始日には予想されていなかった大幅な賃借設備改良で、リースの延長又は解約のオプション、あるいは原資産を購入するオプションが行使可能となる時点で借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるもの
- (b) 開始日には予想されていなかった原資産の大幅な改変又はカスタマイズ
- (c) 過去に決定したリース期間の終了後の期間に係る原資産のサブリースの契約締結
- (d) オプションの行使又は不行使に直接に関連性のある借手の事業上の決定（例えば、補完的な資産のリースを延長したり、代替的な資産を処分したり、使用権資産を利用している事業単位を処分したりする決定）

【参照：設例13】

実質上の固定リース料（第27項(a)、第36項(c)及び第70項(a)）

B42 リース料には、実質上の固定リース料が含まれる。実質上の固定リース料とは、形式上は変動可能性を含んでいるが、実質上は不可避である支払である。実質上の固定リース料は、例えば、下記の場合に存在する。

- (a) 支払が変動リース料として構成されているが、当該支払に真正の変動可能性がない。そうした支払は、実際の経済的実質のない変動条項を含んでいる。そうした種類の支払の例として、次のものがある。
 - (i) 資産がリース期間中に稼働が可能であると判明した場合にのみ、又は発生しない可能性が本当はない事象が発生した場合にのみ行わなければならない支払がある。

- (ii) 当初は原資産の使用に連動した変動リース料として構成されているが、開始日後のある時点で変動可能性が解消されて残りのリース期間については支払が固定となるもの。そのような支払は、変動可能性が解消された時点で実質上の固定リース料となる。
- (b) 借手が行うことのできる複数の支払セットがあるが、それらの支払セットのうち1つだけが現実的である。この場合、企業は現実的な支払のセットをリース料と考えなければならない。
- (c) 借手が行うことのできる複数の現実的な支払セットがあるが、それらの支払セットのうち少なくとも1つを実行しなければならない。この場合、企業は合計金額が（割引後のベースで）最低となる支払セットをリース料と考えなければならない。【参照：結論の根拠BC158項(a)】

【参照：結論の根拠BC164項も】

貸手のリース分類（第61項から第66項）

B55 リースが土地と建物の両方の要素を含んでいる場合には、貸手はそれぞれの要素の分類がファイナンス・リースなのかオペレーティング・リースなのかを第62項から第66項及びB53項からB54項を適用して個々に評価する。土地要素がオペレーティング・リースなのかファイナンス・リースなのかを判定する際に、重要な考慮事項の1つは、土地の経済的耐用年数が通常は確定できないことである。

【参照：結論の根拠BCZ241項からBCZ244項】

B56 土地と建物のリースの分類及び会計処理のために必要となる場合には常に、貸手は、リース料（一括前払を含む）を、契約日におけるリースの土地要素と建物要素の賃借権の公正価値の比率により、土地要素と建物要素に配分する【参照：結論の根拠BCZ245項からBCZ247項】。リース料をこれらの2つの要素に信頼性をもって配分できない場合には、リース全体をファイナンス・リースに分類する。ただし、両方の要素がオペレーティング・リースであることが明らかである場合はこの限りではなく、その場合には、リース全体をオペレーティング・リースに分類する。【参照：結論の根拠BCZ248項】

B57 土地と建物のリースで、土地要素に係る金額が当該リースに対して重要性がないものについて、貸手は、当該土地と建物を、リース分類の目的上、単一の単位として扱い、第62項から第66項及びB53項からB54項に従ってファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類することができる。こうした場合、貸手は、建物の経済的耐用年数を原資産全体の経済的耐用年数とみなさなければならない。

【参照：結論の根拠BCZ249項からBCZ250項】

IFRS 第16号 「リース」に関する結論の根拠

リース期間：リースを延長又は解約するオプション（第18項から第19項）

BC157 寄せられたフィードバックを考慮して、IASBは、リース負債の測定に用いるリース期間には、借手がリースを延長する（又は解約しない）オプションを行使することが合理的に確実である範囲で、オプション期間を含めるべきであるというIAS第17号における考え方を維持することを決定した。IASBは、「合理的に確実」の概念の適用には判断を要することに着目し、IFRS第16号において企業がこの概念を適用するための適用指針を示すことも決定した【参照：B37項からB40項】。したがって、リース期間を当初に算定する際に、企業は借手が当該オプションを行使する経済的インセンティブを創出するすべての関連性のある事実及び状況を考慮すべきである。IASBは、企業が考慮すべき事実及び状況の種類についてのガイダンスを含めることを、次の2つの理由により決定した。

- (a) 企業が関連性のある要因（オプション期間中の契約上の支払に限定されない）を識別する助けとするため。例えば、不動産リースの文脈の中で、IASBは、解約不能期間の終了時に新たな立地を見つけることや新たな立地に移転することのコストを考慮することの目的適合性や、借手にとっての立地（例えば、本社又は旗艦店）の重要度に留意した。
- (b) 借手にとって経済的に合理的なリース期間を超えてリース期間を短縮するためだけに、実質のない中止条項が契約の中に挿入されるリスクを低減するため。

変動リース料（第27項(a)から(b)）

BC163 リース期間中に資産を使用する権利に対するリース料の一部又は全部が、変動である場合がある。この変動可能性は、リース料が次のものに連動している場合に生じる。

- (a) 市場レート又は指数の値の変動による価格変動。例えば、リース料がベンチマーク金利や消費者物価指数の変動について調整される場合がある。
- (b) 原資産から得られた借手の業績。例えば、小口不動産のリースで、リース料は当該不動産から行われた売上の所定の割合を基礎とすると定めている場合がある。
- (c) 原資産の使用。例えば、自動車リースで、借手が所定の走行距離を超えた場合に追加のリース料の支払を借手に要求している場合がある。

実質上の固定リース料である変動リース料

BC164 実質上の固定リース料とは、形式上は変動可能性があるが、実質的には避けることのできない支払である。IFRS 第16号は、借手が実質上の固定リース料をリース負債の測定に含めることを要求している。当該支払は避けられないものであり、したがって、経済的に固定リース料と区別できないからである。IASBは、IAS 第17号にはこの点での明示的な要求事項はなかったものの、このアプローチは企業がIAS 第17号を適用していた方法と同様であると理解している。利害関係者からの要望に対応して、IFRS 第16号は、この要求の適用の助けとするため、実質上の固定リース料と考えられる取引の種類例示も適用指針に記載している。【参照：B42項】

指数又はレートに応じて決まる変動リース料

BC165 同様の理由で、IASBは、指数又はレートに応じて決まる変動リース料をリース負債の測定に含めることを決定した。当該支払は、借手にとって負債の定義を満たす。避けられないものであり、借手の将来の活動に左右されないからである。したがって、不確実性があるとしても、それは当該支払から生じる負債の測定に関するものであり、当該負債の存在に関するものではない。

BC166 IASBの考えでは、指数又はレートの変動がリース負債の測定に与える予想される影響を算定するために、予測技法を使用することができる。しかし、指数又はレートの変動の予測には、すべての企業に容易に利用可能ではない可能性のあるマクロ経済情報が必要となる場合があり、測定の不確実性を生じる場合もある。IASBは、こうした予測を用いて得られる拡大された情報の有用性が、多くの場合、それを得るためのコストを正当化しないかもしれないことに留意した（特に、大量のリースを有している借手について）。IASBは、リース負債を測定する際に、先渡レートが容易に利用可能であればそれを使用することを借手に要求することを検討した。しかし、これは先渡レートを使用する企業と使用しない企業との間の比較可能性を低下させることになるため、そのような要求はしないことを決定した。したがって、当初認識時に、IFRS 第16号は、指数又はレートに応じて決まる支払を開始日現在の指数又はレートを用いて測定することを借手に要求している（すなわち、借手は将来の物価上昇を見積らずに、残りのリース期間にわたり物価上昇はないと仮定したリース料を用いてリース負債を測定する）。

BC167 指数又はレートに応じて決まる変動リース料の事後測定についてはBC188項からBC190項で検討している。

原資産の将来の業績又は使用に連動した変動リース料

BC168 原資産の将来の業績又は使用に連動した変動リース料が負債の定義を満たすかどうかについては、さまざまな見解がある。一部の人々は、借手が変動リース料を支払う義務は、当該支払を要求する将来の事象が生じる（例えば、原資産が使用されるか又は販売が行われる）までは存在しないと考えている。他方、借手が変動リース料を支払う義務は、リース契約及び使用権資産の受取りによって開始日時点で存在していると考えの人々もいる。したがって、彼らは、すべての変

動リース料は借手にとっての負債の定義を満たすと考えている。不確実であるのは、当該負債の存在ではなく、当該負債の金額であるからである。

BC169 IASBは、原資産の将来の業績又は使用に連動した変動リース料をリース負債の測定から除外することを決定した。一部の審議会メンバーにとっては、この決定は単にコストと便益の理由で行われたものである。それらの審議会メンバーは、すべての変動リース料は借手にとっての負債の定義を満たすという意見であった。しかし、彼らは、将来の業績又は使用に連動した変動リース料を含めることのコストは便益を上回るであろうという利害関係者から寄せられたフィードバックに説得された。これは特に、それらを含めることから生じる高いレベルの測定の不確実性と、一部の借手が大量のリースを保有していることに関して表明された懸念によるものである。他の審議会メンバーは、将来の業績又は使用に連動した変動リース料は、業績又は使用が生じるまでは、借手にとっての負債の定義を満たさないと考えていた。彼らは当該支払を借手が回避できるものとみなしており、したがって、借手は当該支払を行う現在の義務を開始日時点で有してはしないと結論を下した。さらに、将来の業績又は使用に連動した変動リース料は、借手と貸手が資産の使用から得られる将来の経済的便益を共有できる手段と見ることができる。

別紙3：IFRS第16号リース 設 例

リースの識別（第9項から第11項及びB9項からB30項）

設例2——小売スペース

コーヒー会社（顧客）が、3年間、自社の商品を販売するために空港内のあるスペースを使用する契約を空港運営者（供給者）と締結する。契約は、スペースの広さと、当該スペースが空港内のいくつかの搭乗エリアのどこにでも配置される可能性がある旨を定めている。供給者は、顧客に割り当てるスペースの立地を使用期間中いつでも変更する権利を有している。顧客のスペースの変更に関連する供給者のコストは最小限である。顧客は、商品を販売するために、容易に移動できるキオスク（顧客が所有する）を使用する。空港内には、利用可能で契約におけるスペースの仕様を満たす多くのエリアがある。

この契約はリースを含んでいない。

顧客が使用するスペースの広さは契約で定められているが、特定された資産はない。顧客は自社所有のキオスクを支配している。しかし、契約は空港内のスペースに係るものであり、このスペースは供給者の裁量で変更される可能性がある。供給者は顧客が使用するスペースを入れ替える実質的な権利を有している。理由は次のとおりである。

- (a) 供給者は、使用期間全体を通じて顧客が使用するスペースを変更する実際上の能力を有している（B14項(a)参照）。空港内には契約におけるスペースの仕様を満たす多くのエリアがあり、供給者は、そのスペースの立地を顧客の承認なしにいつでも当該仕様を満たす他のスペースに変更する権利を有している。
- (b) 供給者は、スペースの入替えにより経済的に便益を得ることになる（B14項(b)参照）。キオスクは容易に移動できるので、顧客が使用するスペースの変更に関連するコストは最小限となる。供給者は空港内のスペースの入替えにより便益を得る。入替えにより、供給者は、状況の変化に合うように空港内の搭乗エリアにおけるスペースを最も有効に利用できるようになるからである。

設例 4——小売区画

顧客が、小売区画Aを5年間にわたり使用するため、不動産所有者（供給者）と契約を締結する。小売区画Aは多くの小売区画があるより大きな小売スペースの一部である。

顧客は小売区画Aを使用する権利を付与される。供給者は、顧客に別の小売区画に移動することを要求できる。その場合、供給者は、質と仕様が小売区画Aと同様の小売区画を顧客に提供し、顧客の移転コストを支払うことが要求される。供給者が顧客を再配置することから経済的に便益を得るのは、大口の新着テナントが、大量の小売スペースを顧客及び当該小売スペース内の他のテナントの再配置のコストをカバーするのに十分なほど有利な賃料で占有することを決定した場合のみであろう。そうした状況が生じることはあり得るが、契約時には、それらが生じる可能性が高いとは考えられない。

契約では、顧客が小売区画Aを使用して有名店ブランドを運営し、より大きな小売スペースの営業時間中に当該ブランドの商品を販売することを顧客に要求している。顧客は、使用期間中の小売区画の使用に関する決定のすべてを行う。例えば、顧客は、当該区画から販売する商品の組合せ、販売する商品の価格設定及び保有する在庫数量を決定する。顧客は5年の使用期間全体を通じて当該区画への物理的なアクセスも支配する。

契約では、顧客が供給者に対して固定支払を小売区画Aからの売上の一定割合となる変動支払とともに行うことを要求している。

供給者は、清掃とセキュリティのサービスを広告サービスとともに契約の一部として提供する。

この契約は小売スペースのリースを含んでいる。顧客は小売区画Aを5年間にわたり使用する権利を有している。

小売区画Aは特定された資産である。当該区画は契約で明示的に定められている【**参照：B13項**】。供給者は、小売区画を入れ替える実際上の能力を有しているが、入替えから経済的に便益を受けるのは所定の状況においてのみである。供給者の入替えの権利は実質的なものではない。契約時において、それらの状況が生じる可能性は高くないと考えられるからである（B16項参照）。

顧客は、5年の使用期間全体を通じて小売区画Aの使用を支配する権利を有している。理由は次のとおりである。

(a) 顧客は、5年の使用期間にわたり小売区画A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。顧客は、使用期間全体を通じて小売区画Aを独占的に使用する。小売区画Aでの販売から得られるキャッシュ・フローの一部は、顧客から供給者に移転することになるが、これは、顧客が当該小売区画を使用する権利に対して供給者に支払う対価を表している。それは顧客が小売区画A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することを妨げるものではない。【参照：B23項】

- (b) 顧客は、小売区画Aの使用を指図する権利を有している。B24項(a)の条件が存在しているからである。小売区画Aから販売できる商品及び小売区画Aをいつ営業するのかに関する契約上の制限は、小売区画Aを使用する顧客の権利の範囲を定めている。契約で定められた使用权の範囲内で、顧客は、例えば、当該小売区画で販売する商品の組合せ及び当該商品の販売価格を決定できることによって、小売区画A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。顧客は、5年の使用期間中にこれらの決定を変更する権利を有している。

【参照：B25項及びB26項】

清掃、セキュリティ及び広告サービスは、小売区画A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、小売区画A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。したがって、供給者は使用期間中に小売区画Aの使用を支配しておらず、供給者の決定は小売区画Aの使用に対する顧客の支配に提供を与えない。

変動リース料（第27項、第39項、第42項(b)及び第43項）

IE6 下記の設例は、借手が指数に応じて決まる変動リース料及びリース負債の測定に含まれていない変動リース料をどのように会計処理するのかを例示している。

設例 14——指数に応じて決まる変動リース料及び売上高に連動する変動リース料

設例14A：借手が、不動産の10年のリースを各年度の期首に支払う年間リース料CU50,000で締結する。契約では、リース料は2年ごとに直前24か月の消費者物価指数の上昇に基づいて増額されると定めている。開始日現在の消費者物価指数は125である。この設例では、当初直接コストを無視する。リースの計算利率は、容易に算定可能ではない。借手の追加借入利率は年5%であり、これは、借手が使用権資産の価値と同様の金額を、同一の通貨で、10年の期間にわたり、同様の担保で借り入れることのできる固定利率を反映している。

開始日に、借手は第1年度に係るリース料支払を行い、リース負債を残りの9回のCU50,000の支払を年5%の金利で割り引いた現在価値【参照：第26項】であるCU355,391で測定する。

借手は、リースに係る資産及び負債を次のように当初認識する。

使用権資産	CU405,391	
	リース負債	CU355,391
	現金（第1年度に係るリース料）	CU50,000

借手は、使用権資産の将来の経済的便益をリース期間にわたり均等に消費すると見込んでおり、したがって、使用権資産を定額法で減価償却する。

リースの最初の2年間に、借手はリースに関して合計で下記を認識する。

金利費用	CU33,928	
	リース負債	CU33,928
減価償却費	CU81,078 (CU405,391 ÷ 10 × 2年)	
	使用権資産	CU81,078

第2年度の期首に、借手は第2年度に係るリース料を支払い、下記を認識する。

リース負債	CU50,000
-------	----------

現金

CU50,000

第3年度の期首に、消費者物価指数の変動により生じる将来のリース料の変動の会計処理と第3年度に係るリース料の支払を行う前では、リース負債はCU339,319 (CU50,000の8回の支払を年5%の金利で割り引いた現在価値 = CU355,391 + CU33,928 - CU50,000) である。

リースの第3年度の期首現在で、消費者物価指数は135である。

第3年度に係る支払 (消費者物価指数について調整後) は、CU54,000 (CU50,000 × 135 ÷ 125) である。リース料の算定に使用される消費者物価指数の変動から生じる将来のリース料の変動があるため、借手は、リース負債を当該改訂後のリース料を反映するように再測定する。すなわち、リース負債は8回のCU54,000の年間リース料の支払を反映することになる。【参照：第42項(b)】

第3年度の期首に、借手はリース負債を8回のCU54,000の支払を以前のままの年5%の割引率で割り引いた現在価値【参照：第43項】であるCU366,464で再測定する。借手はリース負債をCU27,145だけ増額する。これは再測定後の負債CU366,464と従前の帳簿価額CU339,319との差額を表している。対応する修正が使用権資産に対して行われ【参照：第39項】、次のように認識される。

使用権資産

CU27,145

リース負債

CU27,145

第3年度の期首に、借手は第3年度に係るリース料支払を行い、下記を認識する。

リース負債

CU54,000

現金

CU54,000

設例14B : 設例14Aと同じ事実関係を仮定するが、借手がリースの各年度に変動リース料の支払 (リースしている不動産から創出される借手の売上高の1%として算定される) も要求される点が異なる。

開始日に、借手は、認識する使用権資産とリース負債を設例14Aと同じ金額で測定する。これは、追加の変動リース料が将来の売上高に連動しているため、リース料の定義を満たさないからである。したがって、それらの支払は、資産及び負債の測定に含まれない。

使用権資産

CU405,391

リース負債	CU355,391
-------	-----------

現金（第1年度に係るリース料）	CU50,000
-----------------	----------

借手は、年次ベースで財務諸表を作成する。リースの第1年度中に、借手はリースしている不動産からCU800,000の売上を生み出す。

借手にリースに係る追加の費用CU8,000（CU800,000×1%）が発生し、これを借手はリースの第1年度に純損益に認識する。【参照：第38項(b)】

以 上