
プロジェクト IFRS 適用課題対応
項目 【審議事項】 IAS 第 16 号「リース」ーリース期間及び賃借設備改良の耐用年数

本資料の目的

1. 本資料は、2019 年 6 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）において議論された、リース期間及び賃借設備改良の耐用年数（IFRS 第 16 号「リース」（以下「IFRS 第 16 号」という。）及び IAS 第 16 号「有形固定資産」（以下「IAS 第 16 号」という。）に関する要望書について説明することを目的としている。
2. なお、本資料においては、括弧内における IFRS 基準の参照項は、特に断りがない限り、IFRS 第 16 号のものを記載している。

要望書の内容

3. 要望書では、次の 2 つのリースが取り上げられている。¹
 - (1) 解約可能なリース：特定の契約期間を定めず、契約のいずれかの当事者が解約通知を出すまでは永久に継続するリース契約。同契約には通知期間（例えば、12 か月以内）が含まれており、いずれの当事者も解約時に契約上の支払を行う義務はない。
 - (2) 更新可能なリース：当初期間の定めはあるが、契約のいずれかの当事者から解約されない限り無期限に更新されるリース契約
4. 要望書は、以下を質問しており、それぞれ、2 つの見解が示されている。
 - (1) リース契約は、解約可能なリースの通知期間（以下「通知期間」という。）又は更新可能なリースの当初期間（以下「当初期間」という。）を超えて強制力があるかどうか（質問 1）。

見解 1：リース期間は、通知期間又は当初期間となる。

見解 2：リース期間は、通知期間又は当初期間よりも長くなり得る。²

¹ IASB スタッフは、アジェンダ・ペーパーで、解約可能なリースに焦点を当てて分析しているが、更新可能なリースにも同様の分析結果が適用可能であるとしている。

² 貸手と借手の双方が多額ではないペナルティで解約する権利を有しているかを評価する。

本質問では、主に次の2つが論点となっている。

- ① 「ペナルティ」には、契約上の支払だけに限定されるか、経済的なペナルティも含まれるか。
 - ② 解約オプションについて、借手及び貸手の両者が有している場合 (B34 項) における取扱いと、いずれかのみ有している場合 (B35 項) における取扱いの関係
- (2) 取り外しできない賃借設備改良の耐用年数は、関連するリースのリース期間に制限されるか (質問 2)。

本質問では、主に次の2つが論点となっている。

- ① オプション期間と耐用年数の関係
- ② 「合理的に確実」と「利用可能であると見込まれる」の関係

アウトリーチ

5. IASB スタッフは、リース期間の決定が財務諸表に与える影響が大きいことは既知の事項であり、IFRS 第 16 号が適用されてから間もないことから効果的なアウトリーチが困難であるとして、本要望書の分析にあたりアウトリーチは行っていない。

質問 1：リース期間の決定

(IFRS 第 16 号の要求事項)

リース期間の定義

6. IFRS 第 16 号第 18 項 (及び用語の定義) は、リース期間を以下の 3 つの合計した期間としている。
- (1) リースの解約不能期間
 - (2) 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)
 - (3) 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)

強制力のある期間³

7. IFRS 第 16 号 B34 項では、リース期間と解約不能期間の長さの決定にあたって、次のことが定められている。

- (1) 契約の定義を適用して、契約に強制力がある期間を決定すること⁴
- (2) 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、リースには強制力がないこと

8. また、IFRS 第 16 号 B35 項では、借手のみ又は貸手のみが解約する権利を有する場合について、次のことが定められている。

- (1) 借手のみがリースを解約する権利を有している場合

リースを解約する権利は、借手が利用可能なリースの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。(すなわち、強制可能な権利及び義務がある (BC128 項)。)

- (2) 貸手のみがリースを解約する権利を有している場合

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。⁵

すなわち、契約の強制可能性を評価する際に、貸手が借手からのリース延長の要

³ 米国会計基準における会計基準更新書 (ASU) 第 2016-02 号「リース (トピック 842)」の用語の定義では、「ペナルティ」は次のとおり定義されている。

ペナルティは、次のように定義されている。

「次のいずれかを実行するために、リース契約又はリース契約外の要因により、借手に課される又は課される可能性がある要求

(略)

d. 資産又は資産に対する権利の放棄若しくは移転又は経済的便益の放棄。経済的不利益が生じる可能性があるかどうかを決定する要素には、以下が含まれるが、以下に限定されない。

1. 物件の目的や場所の独自性
2. 同等の代替物件の利用可能性
3. 借手の事業部門又は顧客へのサービスを継続するための原資産の相対的な重要性又は重大性
4. 借手が原資産の使用を休止又は中止することにより価値が毀損すると見込まれる賃借設備改良の存在又はその他の資産
5. 税務上の不利益
6. 市場賃貸料率で原資産を移転若しくは入替するコストを負担する、又は原資産を他者に使用させる借手の能力又は意思

⁴ この点、IFRS 第 16 号の結論の根拠では、「契約は、強制可能な権利及び義務を創出する場合にのみ存在する」(BC127 項)と記載されている。

⁵ この点、IFRS 第 16 号の結論の根拠では、「貸手がリースを解約する権利は、リース期間を決定する際には無視される。これは、この場合には、貸手がリースの解約を決定しない限り、借手は、資産をリースの期間にわたり使用する権利に対して支払う無条件の義務を有しているからである。」(BC128 項)と記載されている。

請に合意することを拒否できるのかどうかを検討することになる（BC127 項）。

定義上、借手と貸手の間に解約不能期間（通知期間があれば加算）を超えて強制可能な権利及び義務が存在していない場合には、当該期間を超える契約はない（BC127 項）。

オプション期間

9. IFRS 第 16 号第 19 項では、オプションの行使可能性の評価（合理的に確実であるか否か）に関して、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するとしている。
10. 前項に関して、IFRS 第 16 号 BC156 項では、「IASB の考えでは、リース期間は、原資産が使用される期間についての企業の合理的な見積りを反映すべきである。当該アプローチは最も有用な情報を提供するからである。」とされている。

（IASB スタッフの分析）

11. IASB スタッフは、要望書における質問事項は、通知期間を超えて強制力のある権利及び義務が存在するかどうかであり、突き詰めると、IFRS 第 16 号 B34 項の「ペナルティ」という用語をどのように解釈するかどうかであると考えている。すなわち、ペナルティを契約上の支払だけに限定するのか、経済的なペナルティも含むのかの問題である。

ペナルティの定義及び用語の使用

12. IASB スタッフは、IFRS 第 16 号は、ペナルティを定義していないが、オックスフォード辞典では、法律上や契約上の罰則のほかに「ある行為やある状況の結果として被る不利益⁶」も含まれており、また、例えば、IFRS 第 16 号第 27 項(e)では「ペナルティの『支払額』』としていることから、「ペナルティ」は単なる支払よりも広義に使用されていると分析している。
13. また、IASB スタッフは、IFRS 第 16 号第 19 項及び B37 項で「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」とされているように、IFRS 第 16 号の開発段階で、契約の経済性の重要性や関連性のある事実及び状況を考慮した全体的な評価を行う必要があることが強調されており、IFRS 第 16 号の結論の根拠（BC127 項から BC129 項、BC155 項から BC157 項）においても、リース期間の決定において契約の経済性が明らかに関連していることが記載されていると

⁶ 原文は、「a disadvantage suffered as the result of an action or situation」である。

分析している。

14. したがって、IASB スタッフは、IFRS 第 16 号 B34 項では「ペナルティ」が経済的なペナルティを含む広義の概念で使用されていることは明らかであると分析している。
15. また、IASB スタッフは、IFRS 第 16 号 BC127 項における「契約の強制可能性を評価する際に、企業は、貸手が借手からのリース延長の要請に合意することを拒否できるかどうかを検討すべき」との説明は、借手及び貸手の両方が契約上の違約金の支払をせずに解約できる権利を有しているが、経済的な状況から借手が実質的に解約できず、貸手も解約を受けられないような状況にあるリース契約に適合すると考えている。

IFRS 第 16 号 B34 項と B35 項の関連

16. IASB スタッフは、次のとおり分析している。
 - (1) 最初に IFRS 第 16 号 B34 項を適用して、リース契約の強制力がある期間を決定し、その後、IFRS 第 16 号 B35 項を適用して、解約不能期間及びリース期間を決定する。
 - (2) IFRS 第 16 号 B35 項のガイダンスは解約不能期間及びリース期間を決定するときのみに関連し、強制力のある期間を評価するときには関連しない。また、一方の当事者のみが強制力のある期間に解約する権利があるときに適用される。
 - (3) リースの強制力のある期間が解約不能期間を超えると結論づける場合は、リース期間を決定するために、IFRS 第 16 号第 19 項及び B37 項から B40 項を適用して、オプションの行使（又は非行使）が合理的に確実かどうかを評価する。

(IASB スタッフの結論)

17. 本資料の第 11 項から第 16 項により、IASB スタッフは、次のとおり結論づけている。
 - (1) まず、IFRS 第 16 号 B34 項を適用して契約が通知期間（又は当初期間）を超えて強制力があるかどうかを評価する。同項の適用においては、以下の点を考慮する。
 - ① 契約の経済性⁷

⁷ 例えば、いずれの当事者にもリースを解約しない経済的インセンティブがあつて、解約すると多額ではないといえないペナルティを負担することになる場合は、契約は契約が解約可能な日を超えて強制力があ

② いずれの当事者も多額ではないペナルティを支払って相手方の承諾を得ることなくリースを解約できるか（仮に、一方の当事者のみが当該権利を有する場合、契約には通知期間（又は当初期間）を超えて強制力がある。）。

(2) 通知期間（又は当初期間）を超えて契約に強制力があると結論づけた場合には、IFRS 第 16 号 19 項及び B37 項から B40 項を適用して、借手がリースの解約オプションを行使しない可能性が合理的に確実であるかどうかを評価する。

（スタッフの提案）

18. IFRS 第 16 号の諸原則及び要求事項が、解約可能なリース又は更新可能なリースのリース期間を企業が決定するための適切な基礎を提供しており、本件を基準設定アジェンダに追加せず、企業がどのように IFRS 第 16 号の要求事項を適用するかを説明するアジェンダ決定案を公表することを提案した。

（2019 年 6 月の IFRS-IC 会議における議論）

19. IFRS-IC メンバーからは、IFRS 第 16 号 B34 項のペナルティに関して、IFRS 第 16 号に暗に示されているようにリース契約における経済性を考慮する必要があるとのスタッフの分析に同意し、アジェンダ決定案を公表することは関係者の理解に有用であるとの意見が多く聞かれた。

20. 一方で、ペナルティそのものが定義されていないため、契約の経済性が含まれているのか文言上必ずしも明らかではないとの意見や、IFRS 第 16 号 B34 項における文言をどのように読むのか及び実務でどのように適用すべきかについて明瞭性に欠けるため、適用後レビューで見直すべきとの意見が聞かれた。また、IFRS 第 16 号 B34 項の適用に関する教育マテリアルを公表すべきとの提案も聞かれた。

質問 2：取り外し不能な賃借設備改良の耐用年数の決定

（IFRS 基準の要求事項）

IAS 第 16 号

21. IAS 第 16 号は、資産の耐用年数を「資産が企業によって利用可能であると見込まれる期間、又は、企業が当該資産から得ると見込まれる生産高又はこれに類似する単位数」と定義している。（下線追加）

る。)

22. IAS 第 16 号第 56 項(d)は、資産の耐用年数の決定にあたって企業は資産の使用に対する法的制約又は類似の制約（例えば、関連するリースの期限など）を考慮すると定めている。IAS 第 16 号第 57 項は、資産の耐用年数は、(a)企業にとっての当該資産の期待効用の観点から定義され、(b)経済的耐用年数よりも短い場合がある、(c)資産の耐用年数の見積りは同様の資産を有する企業の経験に基づく判断の問題であるとしている。

IFRS 第 16 号

23. 借手がリースを延長する（解約しない）ことが合理的に確実かどうかを評価する際に、IFRS 第 16 号 B37 項は、借手に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とを企業に要求している。これには、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が含まれる(B37 項(b))。

(IASB スタッフの分析)

オプション期間と耐用年数の関係

24. IASB スタッフは、事例として、借手が重要性のある取り外しできない賃借設備改良を有している場合で、経済的耐用年数が次の場合を検討している。
- (1) リースの解約不能期間よりも長く、かつ、
 - (2) リースを延長又は解約できる期間よりも長くない
25. 前項のケースについて、IASB スタッフは以下のとおり分析している。
- (1) 借手には賃借設備改良の経済的耐用年数より前にリースを解約しない重大な経済的インセンティブがある。
 - (2) 非常の多くのケースでは、借手が重要性のある取り外しできない賃借設備改良を行っている場合、リースを延長する又は解約しないことが合理的に確実であると結論付けられる。
 - (3) そのため、このような場合、非常に多くのケースでは、賃借設備改良に関連するリースのリース期間は、少なくとも賃借設備改良の経済的耐用年数となる。
 - (4) 他の要因も考慮すると借手がリースを延長することは合理的に確実でないと結論づける可能性も残るが、限られた場合である。
26. したがって、借手は、次のことを検討する。

- (1) 賃借設備改良の利用期限（リースの満了日のような）
- (2) 企業が見込む賃借設備改良の利用期間（経済的耐用年数よりも短くなる可能性はある。）

27. 本資料の第 24 項の事例では、IASB スタッフは、賃借設備改良の耐用年数とリース期間は一致すると結論づけられるであろうと考えている。

「合理的に確実」と「利用可能であると見込まれる」の関係

28. IASB スタッフは、利用可能であると見込まれる期間（賃借設備改良の耐用年数）が、合理的に確実と認められる期間（リース期間）よりも長くなるケースは理論的にはあり得るが、IFRS 第 16 号及び IAS 第 16 号の両方の要求事項を適用すると、現実的には稀であると考えている。

（IASB スタッフの結論）

29. 要望書に記載された事実関係から、IASB スタッフを以下のとおり結論づけた。

- (1) 取り外しできない賃借設備改良の資産の耐用年数の決定にあたって
 - ① 企業は、IAS 第 16 号第 56 項(d)を適用して、資産の使用に対する法的制約又は類似の制約（例えば、関連するリースの期限など）を考慮する。
 - ② 企業は、IAS 第 16 号第 57 項を適用して、企業にとっての当該賃借設備改良の期待効用を考慮する。
 - ③ 企業が賃借設備改良を関連するリースのリース期間を超えて使用する見込がない場合は、IAS 第 16 号第 57 項を適用して、企業は、取り外しできない賃借設備改良の耐用年数をリース期間と同じであると結論づける。この場合、耐用年数は賃借設備改良の経済的耐用年数よりも短くなる可能性がある。
- (2) 企業は、取り外しできない賃借設備改良のあるリースのリース期間を決定するにあたって、企業は以下を行う。
 - ① 企業は、IFRS 第 16 号 B37 項を適用して、借手に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とを要求している。これには、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が含まれる。

- ② さらに、企業はリース期間の強制力のある期間を決定する際に契約の経済性を考慮する。これには、取り外しできない賃借設備改良の放棄又は解体する費用が含まれる。
- ③ 企業が、取り外しできない賃借設備改良を契約が解約できる日を超えて使用することを見込む場合、これらの賃借設備改良が存在することはリースを解約すると多額ではないと言えないペナルティを負担することになることを示唆する。したがって、IFRS 第 16 号 B34 項を適用すると、少なくとも賃借設備改良の期待効用がある期間については契約に強制力があるかどうかを企業は検討する。

(IASB スタッフの提案)

- 30. IASB スタッフは、IFRS 第 16 号及び IAS 第 16 号の諸原則及び要求事項が、リースに関連する取り外しできない賃借設備改良の耐用年数を企業が決定するための適切な基礎を提供しているため、本件を基準設定アジェンダに追加せず、企業がどのように IAS 第 16 号及び IFRS 第 16 号の要求事項を適用するかを説明するアジェンダ決定案を公表することを提案した。

(2019 年 6 月の IFRS-IC 会議における議論)

- 31. スタッフの分析に同意する意見が過半を占めたが、全体的に、アジェンダ決定案をもう少し慎重に記載すべきとの意見が聞かれた。特に、本資料の第 25 項や第 28 項に記載された IASB スタッフの分析のやや断定的な文脈をアジェンダ決定案に含めることには慎重であるべきとの意見が多かった。
- 32. 一方で、IASB スタッフの分析は、事実と状況により異なるのではないかとの意見や、アジェンダ決定案は、IFRS 第 16 号の解釈がルール・ベースとなるおそれがあるとの懸念が示された。
- 33. これらに対して、IASB スタッフから、アジェンダ決定案では、様々なケースを考慮に入れて文案を作成しており、IAS 第 16 号と IFRS 第 16 号の関係性についての説明を提供することができるとの説明があった。
- 34. 審議の結果、基準設定アジェンダに追加せず、文案を修正の上、アジェンダ決定案を公表することが多数の賛成により決定された。

以 上

別紙1 「アジェンダ決定案」

リース期間及び賃借設備改良の耐用年数（IFRS 第16号「リース」及びIAS 第16号「有形固定資産」）

委員会は、解約可能又は更新可能なリースに関する要望を受けた。

要望書に記載された解約可能なリースは、特定の契約期間を定めておらず、いずれかの当事者が解約の通知をするまで無期限で継続するものである。この契約には、例えば、12か月未満の通知期間が含まれており、いずれの当事者にも解約時に支払を行うことを義務付けてはいない。要望書に記載された更新可能なリースは、当初の期間を定め、契約の当事者のいずれかが解約しない限りは当初の期間の終了時に無期限で更新するものである。

要望書は2つの質問をしていた。

- a. 解約可能なリース又は更新可能なリースのリース期間をどのように決定するか。
具体的には、要望書は、IFRS 第16号のB34項を適用して「多額ではないペナルティ」を評価する際に、契約上の解約支払だけでなく、契約のより幅広い経済実態を企業が考慮するのかどうかを質問していた。そのような考慮には、例えば、賃借設備改良の放棄又は解体のコストが含まれる場合がある。
- b. 関連する除去不能な賃借設備改良の耐用年数は、IFRS 第16号を適用して決定されるリース期間に限定されるのかどうか。除去不能な賃借設備改良とは、例えば、解約可能又は更新可能なリースの対象である原資産の上に借手が取得して建設した設備備品である。借手が賃借設備改良を使用してそこから便益を受けるのは、原資産を使用する期間についてのみとなる。

リース期間

IFRS 第16号の第18項は、リースの解約不能期間に次の両方を加えた期間をリース期間として決定することを借手に要求している。(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）、及び(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）。

リース期間を決定し、リースの解約不能期間の長さを評価するにあたり、IFRS 第16号のB34項は、契約が強制可能である期間を決定することを企業に要求している。B34項は、「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、リースはもはや強制力がない」と定めている。

BC156 項は、「リース期間は原資産が使用される期間についての企業の合理的な見積りを反映すべきである。当該アプローチは最も有用な情報を提供するからである。」という審議会の見解を示している。BC129 項は、審議会の考えでは、経済的実質のない条項を企業がリース契約に追加する可能性は低いと説明している。

委員会は、B34 項を適用して要望書に記載されたリースの強制可能な期間を決定するにあたり、企業は次のことを考慮すると考えた。

- a. 契約上の解約支払だけでなく、契約のより幅広い経済実態。例えば、いずれかの当事者がリースを解約しない経済的インセンティブを有していて、解約時に僅少とはいえないペナルティが生じるような場合には、当該契約は契約を解約できる日の後も強制可能である。
- b. 当事者のそれぞれが、他方の承諾なしに多額ではないペナルティでリースを解約する権利を有しているのかどうか。B34 項を適用すると、リースが強制可能ではなくなるのは、両方の当事者がそのような権利を有している場合のみである。したがって、一方の当事者のみが他方の承諾なしに多額ではないペナルティでリースを解約する権利を有している場合には、当該契約は、契約が当該当事者によって解約され得る日の後も強制可能である。

企業が、契約は解約可能リースの通知期間（又は更新可能なリースの当初の期間）の後も強制可能であると結論を下す場合には、IFRS 第 16 号の第 19 項及び B37 項から B40 項を適用して、借手が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かどうかを評価する。

除去不能な賃借設備改良の耐用年数

IAS 第 16 号の第 50 項は、有形固定資産の項目（資産）を耐用年数にわたり減価償却することを要求している。

IAS 第 16 号は、資産の耐用年数を「資産が企業によって利用可能であると見込まれる期間、又は企業が当該資産から得ると見込まれる生産高若しくはこれに類似する単位数」定義している（強調追加）。

IAS 第 16 号の第 56 項及び第 57 項は、資産の耐用年数に関して追加の要求事項を提供している。特に、第 56 項 (d) は、資産の耐用年数を決定するにあたり、企業は、関連するリースの期限満了日など、当該資産の使用に対する法的制約又は類似の制約を考慮すると定めている。第 57 項は、資産の耐用年数は、(a) 企業にとっての当該資産

の期待効用の観点から定義され、(b)経済的耐用年数よりも短い場合があると定めている。

企業は、除去不能な賃借設備改良の耐用年数を決定するにあたり、IAS 第 16 号の第 56 項から第 57 項を適用する。関連するリースのリース期間が当該賃借設備改良の経済的耐用年数よりも短い場合には、企業は、当該賃借設備改良をリース期間後も使用すると見込んでいるのかどうかを考慮する。企業が賃借設備改良を関連するリースのリース期間の後に使用するとは見込んでいない場合には、企業は IAS 第 16 号第 57 項を適用して、除去不能な賃借設備改良の耐用年数はリース期間と同じであると結論を下す。委員会は、IAS 第 16 号の第 56 項から第 57 項を適用する際に、企業は多くの場合に、企業がリースにおける原資産を使用する期間でのみ使用してそこから便益を得る賃借設備改良について、この結論に至る可能性があると考えた。

除去不能な賃借設備改良の耐用年数及びリースの強制力がある期間の決定とリース期間との相互関係

借手がリースを延長する（又は解約しない）ことが合理的に確実かどうかを評価するにあたり、IFRS 第 16 号の B37 項は、借手にとっ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ことを企業に要求している。これには、契約の期間にわたり実施した（又は実施すると見込まれる）重大な賃借設備改良のうち、リースを延長又は解約するオプションが行使可能となった時に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が含まれる（B37 項(b)）。

さらに、上述のとおり、企業はリースの強制力がある期間を決定する際に、契約のより幅広い経済実態を考慮する。これには、例えば、除去不能な賃借設備改良の放棄又は解体のコストが含まれる。企業が除去不能な賃借設備改良を契約が解約できる日の後も使用すると見込んでいる場合には、当該賃借設備改良の存在は、企業がリースを解約する場合に僅少とはいええないペナルティが企業に生じる可能性があることを示している。したがって、IFRS 第 16 号の B34 項を適用する際に、企業は、契約が少なくとも賃借設備改良の期待効用の期間について強制可能であるかどうかを考慮する。

委員会は、IFRS 第 16 号の諸原則及び要求事項が、企業が解約可能及び更新可能なリースのリース期間を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。

委員会はまた、IAS 第 16 号及び IFRS 第 16 号の要求事項が、そうしたリースに関連する除去不能な賃借設備改良の耐用年数を企業が決定するための適切な基礎を提供しているという結論も下した。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

別紙2 アジェンダ・ペーパーにおける記載の抜粋

5. 要望書に記載された事実パターン及び本資料における分析を検討する際に、IASB スタッフは、次の点に留意することが有用であると考える。

(1) **解約不能期間 (non-cancellable period)** : 借手が契約を解約できない期間 (IFRS 第 16 号 B35 項)。したがって、解約不能期間はリース期間の最小期間を定める。

(2) **リース期間 (lease term)** : リースの解約不能期間に借手が行使することが合理的に確実なオプションの対象期間を含めた期間 (IFRS 第 16 号第 18 項)

(3) **強制力のある期間 (enforceable period)** : 借手と貸手の間で強制力のある権利及び義務が存在する期間 (IFRS 第 16 号 B34 項参照)。リース期間に含まれるオプションの期間がリース契約の一部となるためには、同オプション期間もまた強制力がなければならない。したがって、強制力のある期間はリース期間の最大期間を定める。

6. オプションの対象期間がない単純なリースでは、リースの解約不能期間、リース期間、強制力のある期間がすべて一致するであろう。複数のオプション対象期間があるより複雑な場合には、下記の図のようになる。

| | | | |
|-------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------|
| 強制力のある期間 | | | リース契約は存在しない |
| リース期間 | | | |
| 解約不能期間 | | | |
| 当初のリース期間 : 借手に解約権がない | 延長する権利 : 借手が同権利を行使することが合理的に確実である | 延長する権利 : 借手が同権利を行使することが合理的に確実ではない | 契約を継続するオプションに強制力が ない |

7. したがって、リース期間を決定するにあたっては、まず、契約における強制可能な期間と解約不能期間を決定する。その後、強制可能な期間と解約不能期間の間でリース期間を決定する。

以 上

別紙 3 要望書の抜粋

質問 1：リース期間の決定

(見解 1：リース期間は、通知期間又は当初期間となる)

7. 見解 1 を支持する関係者は、貸手及び借手の双方がリース契約における解約オプションを有する場合、借手は、リース期間について通知期間を超えて強制することができないとの考えに基づく。この見解を支持する関係者によれば、リースの最長期間は解約不能期間及び（もしあれば、貸手と借手は解約不能期間を超えてリースを延長する合意が必要なリースの）通知期間である。
8. IFRS 第 16 号第 18 項及び付録 A 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。(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）及び(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）」と定義されている。
9. IFRS 第 16 号 B34 項では、契約の強制可能性に関してリース期間の決定についての更なる適用指針が示されている。特に B34 項ではリース期間及びリースの解約不能期間の長さの評価の決定において、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」ことを明らかにしている。
10. 見解 1 を支持する関係者は、この適用指針が IFRS 第 16 号 BC127 項を含んでおり、同項では契約上の条件に対する強制可能性に限定しているということを論拠としている。同項では、「契約の一部であるためには、リースを延長又は解約するオプションのうちリース期間に含まれるものも強制可能でなければならない。(略) オプション期間が強制可能ではない場合（例えば、借手が貸手の合意がないとリースの延長を強制できない場合）には、借手は解約不能期間を超えて資産を使用する権利を有していない。」とされているためである。
11. IFRS 第 16 号 BC127 項では、借手と貸手の間に解約不能期間（通知期間があれば加算）を超えて強制可能な権利及び義務が存在していない場合には、当該期間を超える契約はないと結論づけている。契約の強制可能性を評価する際に、企業は、貸手が借手からのリース延長の要請に合意することを拒否できるのかどうかを検討すべきである。見解 1 を支持する関係者の中には、暗黙で更新可能な契約にも、この結論が適用されると意見もある。
12. さらに IFRS 第 16 号付録 A では、「契約」は、他の IFRS 基準で定義されており、IFRS 第 16 号では同様の意味で使用されている。すなわち、「強制可能な権利及び義

務を創出する複数の当事者間の合意」と記載されている。見解 1 を支持する関係者は、IFRS 第 15 号「顧客との契約により生じる収益」の定義では、法的に強制可能な対価に限定されていることを参照している。特に、IFRS 第 15 号第 10 項⁸において法律上の事項として契約の権利及び義務の強制可能性に言及していること及び同号第 11 項⁹において適切な法律上の枠組みを考慮して会計上の要求事項を適用することに限られていることを参照している。

13. 見解 1 を支持する関係者は、IFRS 第 16 号 B34 項における「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。」とのガイダンスは、当事者の双方がコストなしに契約を破棄できる場合、実質的に契約はなく、たとえ、貸手が解約リースの解約した時に借手に多額のコストが生じたとしても、契約の範囲で借手に強制可能な権利は生じないことを強調している。
14. したがって、見解 1 を支持する関係者は、解約に関連する多額ではないペナルティは、契約条項に限定されるべきであり、それらのみ参照して、強制可能性を評価すべきであると考えている。

(見解 2：リース期間は、通知期間又は当初期間よりも長くなり得る)

15. これに対して見解 2 を支持する関係者は、リース期間の定義に同意している。彼らは、IFRS 第 16 号 B34 項のガイダンスが当事者の双方が有する解約条項があっても、リース契約の強制可能性を生じさせる多額のペナルティの存在を暗示していることに着目している。
16. 何が多額ではないペナルティに該当するかの評価に関して、IFRS 第 16 号には追加的なガイダンスや結論の根拠は示されていない。見解 2 を支持する関係者は、IASB による他の教育マテリアルや本件に関する議論を参考にしている。
17. 特に、2017 年 10 月に IASB のウェブサイト公表されたウェブキャスト「ダレル・スコット理事によるリース期間の Q&A」では、次の点が強調されている。

⁸ 契約とは、強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意である。契約における権利及び義務の強制力は法律の問題である。契約は文書による場合もあれば、口頭による場合や企業の取引慣行により含意される場合もある。顧客との契約の成立に関する慣行及びプロセスは、法域、業種及び企業によって異なる。また、同一企業内でも異なる場合がある（例えば、顧客の階層や、約束した財又はサービスの性質に左右される場合がある）。企業は、顧客との合意が強制可能な権利及び義務を生じさせるのか及びいつ生じさせるのかを判断する際に、そうした慣行やプロセスを考慮しなければならない。

⁹ 顧客との契約の中には、固定された存続期間がなく、いずれかの当事者がいつでも終了又は変更を行うことができるものがある。また、契約に定められている一定期間ごとに自動的に更新となるものもある。企業は、契約の当事者が現在の強制可能な権利及び義務を有している契約の存続期間（すなわち、契約期間）に本基準を適用しなければならない。

- (1) 当事者の双方がリースを解約する権利を有する場合、契約には強制力がないと考えられる。
 - (2) 「多額ではないペナルティを超える」という概念を評価する際に、契約で特定されているペナルティの支払のみ捉えるべきではなく、広義の経済的なペナルティの対価を捉え、解約に関連するすべての可能性のある経済的な流出を含めるべきである。当該経済的な流出には、移転に係る借手の経済的なコストや賃借設備改良の廃棄コストなどがある。また、貸手が新しい借手を探すコストや新たな借手に対するリース・インセンティブなどがある。
 - (3) 解約ペナルティの重大性に関する評価は、契約の経済的実態を評価する必要があり、単に契約における明示的な解約条項のみ評価してはならない。当該評価は、借手の評価に目的適合性がある場合、解約（又は延長）オプションの過去の行使実績を考慮すべきである。
18. 借手の観点から貸手によるペナルティの重大性を評価することの実務上の難しさがあるにもかかわらず、貸手及び借手の双方の観点から多額ではないペナルティの概念を評価するのかどうか、貸手又は借手の一方が多額ではないペナルティを満たす場合に、不明確さが残される。
 19. 見解 2 を支持する関係者は、B34 項及び IASB のウェブキャストで提供された明確化に基づいて、借手と貸手の双方又は一方は、通知期間を超え得るリース期間を決定する多額のペナルティがあるかどうかを評価すべきであると考えている。多額のペナルティの概念を評価することは、広義の経済的なペナルティの定義を用いるべきであり、貸手及び借手の双方で考慮すべきである。この文脈において、見解 2 を支持する関係者は、IFRS 第 16 号第 19 項で「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。」とされていることも参照している。
 20. 見解 2 を支持する関係者は、借手のみがリースの解約権を有する場合の IFRS 第 16 号 B35 項の根拠に着目している。IASB は、IFRS 第 16 号 BC128 項で、「貸手がリースを解約する権利は、リース期間を決定する際には無視される。これは、この場合には、貸手がリースの解約を決定しない限り、借手は、資産をリースの期間にわたり使用する権利に対して支払う無条件の義務を有しているからである。」とされている。したがって、見解 2 を支持する関係者の中には、IFRS 第 16 号 B34 項及び B35 項の相互関連性及びそれらの結論の根拠を更に明確にすべきと考えている。

以 上

別紙 4 関連する IFRS 基準

IFRS 第 16 号「リース」

リース期間（B34項からB41項）

- 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）
- 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。

定 義

リース期間（lease term）

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

- (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）

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。

- 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。
- 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) 借手の業務に対しての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に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
- 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。

- 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。

解約可能なリース

- BC127 IFRS 第16号の範囲を明確化する目的で、IASBは、契約は、強制可能な権利及び義務を創出する場合にのみ存在すると考えられると決定した。リースにおける解約不能期間又は通知期間は、契約の定義を満たすので、リース期間の一部として含まれることになる。契約の一部であるためには、リースを延長又は解約するオプションのうちリース期間に含まれるものも強制可能でなければならない。例えば、借手はリースの解約不能期間を超えてリースを延長する権利を強制できないなければならない。オプション期間が強制可能ではない場合（例えば、借手が貸手の合意がないとリースの延長を強制できない場合）には、借手は解約不能期間を超えて資産を使用する権利を有していない。したがって、定義上、借手と貸手の間に解約不能期間（通知期間があれば加算）を超えて強制可能な権利及び義務が存在していない場合には、当該期間を超える契約はない。契約の強制可能性を評価する際に、企業は、貸手が借手からのリース延長の要請に合意することを拒否できるかどうかを検討すべきである。
- BC128 したがって、借手がリースを延長又は解約する権利を有している場合には、当初の解約不能期間を超えて強制可能な権利及び義務があり、リースの当事者はリース期間の評価において当該オプション期間を考慮することを要求される。これと対照的に、貸手がリースを解約する権利は、リース期間を決定する際には無視される。これは、この場合には、貸手がリースの解約を決定しない限り、借手は、資産をリースの期間にわたり使用する権利に対して支払う無条件の義務を有しているからである。
- BC129 IASBは、強制可能性をこのような方法でリースに適用すると、企業が、経済的実質のない条項を

リースに追加すること（例えば、実務上は解約されないことを承知しながら、リースがどの時点でも解約できると記載すること）を助長するおそれがあるかどうかを検討した。しかし、IASBは、こうした条項が追加される可能性は低いと考えている。貸手又は借手のいずれかにとって当該条件を含めることに経済的な阻害要因があることが多いからである。例えば、貸手が借手は契約を解約しないであろうと仮定して契約の価格付けをしている場合には、こうした条項を含めると、貸手が契約の価格付けをした際の予想よりも高い残存資産リスクに晒される危険が生じることになる。これは、貸手にとって経済的な阻害要因となる。逆に、貸手が借手は契約を解約するであろうと仮定して契約の価格付けをしている場合には、借手は、貸手がより多くの残存資産リスクを負うことに対して補償するために、より高い賃料を支払わなければならない可能性が高い。そうした賃料の増大は、借手が契約の解約を意図していない場合には、借手にとって経済的な阻害要因となるであろう。

BC155 逆に、多くの利害関係者は、リースを延長又は解約するオプションは当該リースの経済実態に影響を与えるので、リース期間を算定する際には一部のオプションを含める必要があると考えていた。借手がリース期間を延長するオプションを行使することを見込んでいる場合、一部の人は、そのより長期のリース期間を使用権資産及びリース負債の測定に含める方が、リースの経済実態のより忠実な表現を提供することになると考えている。一部の更新オプションを含めることは、借手がリース負債を貸借対照表から不適切に除外するリスク（例えば、オプション期間におけるリース料のうち借手に当該オプションを行使する明らかな経済的インセンティブがあるものを除外することによって）を軽減するためにも必要となる。

BC156 IASBの考えでは、リース期間は、原資産が使用される期間についての企業の合理的な見積りを反映すべきである。当該アプローチは最も有用な情報を提供するからである。リース・プロジェクトの全過程にわたり、IASBは、当該期間がどのようになるのかの合理的な予想を決定するいくつかの方法を検討した。これには次のものが含まれていた。

- (a) リース期間を、生じる可能性の方が高い考え得る最長期間として算定することを企業に要求する方法。多くの利害関係者はこのアプローチに反対した。彼らの考えでは、これを何千件ものリース（一部の企業にはある）に適用すると複雑となり、多くの利害関係者が負債とは考えていないオプション期間中の支払を含めることになる。
- (b) 借手がオプションを行使する重大な経済的インセンティブを有しているオプション期間をリース期間に含めることを企業に要求する方法。このアプローチでは、行使が見込まれることだけでは（行使する経済的インセンティブがなければ）十分ではない。IASBは、経済的インセンティブを要求することは、経営者の見積り又は意図だけに基づく閾値よりも客観的な閾値を設けることになり、したがって、他のアプローチでは適用が複雑になるという懸念に対処するのに役立つであろう。しかし、利害関係者は、リース期間について新しい概念を採用することのコストについて懸念した（特に、リース事業が集中管理されておら

ず、個々のリース期間条項が多様であるリースを大量に保有している企業について)。これらの利害関係者は、重大な経済的インセンティブの閾値はIAS 第17号に存在していた「合理的に確実」の閾値と同様なのかどうかも質問した。彼らは、IASBが「重大な経済的インセンティブ」の閾値をIAS 第17号における「合理的に確実」の閾値と同様と見ているのであれば、IASBはIAS第17号における用語法を維持すべきであると提案した。彼らは、IAS 第17号の用語法はよく理解されており、企業間の首尾一貫した適用を達成するのに役立つであろうと主張した。

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。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。

IAS 第16号「有形固定資産」

6 耐用年数とは、次のいずれかをいう。

- (a) 資産が企業によって利用可能であると見込まれる期間
- (b) 企業が当該資産から得ると見込まれる生産高又はこれに類似する単位数

56 ある資産に具現化された将来の経済的便益は、主に当該資産の使用を通じて企業が消費する。しかし、資産が遊休状態にある間でも、技術的又は経済的陳腐化や自然減耗などの他の要因により、当該資産から得られていたかもしれない経済的便益の減少が生じることが多い。そのため、資産の耐用年数の決定にあたっては、次のような要因のすべてを考慮する。

- (a) 当該資産の予想される使用量。使用量は、当該資産の予想生産能力又は実際生産高を参照

して評価される。

- (b) 予想される物理的な自然減耗。これは、当該資産を使用する操業シフトの回数、修繕及び維持計画、休止中の当該資産の管理及び維持などの操業上の要因に左右される。
- (c) 技術的又は経済的な陳腐化（生産技術の変化若しくは改善、又は当該資産により産出される製品若しくはサービスに対する市場の需要の変化から生じるもの）。ある資産を使用して生産された項目の販売価格の予想される将来の低下は、当該資産の技術的又は商業的な陳腐化を示している可能性があり、それは資産に具現化された将来の経済的便益の減少を反映しているかもしれない。
- (d) 資産の使用に対する法的制約又は類似の制約（例えば、関連するリースの満了日）

57 資産の耐用年数は、企業にとっての当該資産の期待効用の観点から定義される。企業の資産管理方針は、一定期間後の資産の処分又は資産に具現化された将来の経済的便益の一定部分の消費後における資産の処分を含むことがある。したがって、資産の耐用年数が経済的耐用年数よりも短い場合がある。資産の耐用年数の見積りは、同様の資産を有する企業の経験に基づく判断の問題である。

以 上