

プロジェクト リース

項目 リースの識別

## I. 本資料の目的

1. すべてのリースについて資産及び負債を認識するリース会計基準の改正に関する基本的な方針として、事務局は、第 425 回企業会計基準委員会（2020 年 2 月 12 日開催）及び第 91 回リース会計専門委員会（2020 年 1 月 27 日開催）において、以下の提案を行っている。

### (IFRS 第 16 号と整合性を図る程度)

75. 本資料第 72 項に記載したとおり、IFRS 第 16 号は、「収益認識に関する会計基準」及び「時価の算定に関する会計基準」に比較して複雑な構成ではないと考えられるため、国際的な比較可能性の達成のために IFRS 第 16 号の定めをすべて採り入れなくとも、国際的な比較可能性を損なわずに基準開発が可能であると考えられ、リースが広範に利用されていることを考慮すると、簡素で利便性が高い基準を目指すことが考えられる。
76. 一方、IFRS 任意適用企業からは、IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる基準開発の要請がある。
77. これらを踏まえると、IFRS 第 16 号のすべての定めを採り入れるのではなく、主要な定めのみを採り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となることを目指すことが考えられる。
78. その上で、比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取扱いを定める、ないし、経過的な措置を定めるなど、実務に配慮した方策を検討することが考えられる。
79. なお、基準開発の方法としては、借手と貸手で齟齬が生じないよう、借手のための新しい基準を開発するのではなく、現行のリース会計基準を改正することが適当と考えられる。

2. また、その他の検討課題として、以下を記載している。

80. 次の点については、今後、分析の上、事務局の提案を行う予定である。

- (1) サービスに関してリースの対象とする取引の範囲
- (2) 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
- (3) 重要性に関する定め
- (4) 連結財務諸表と単体財務諸表の関係

3. 本資料の第1項に記載する提案では、「IFRS第16号のすべての定めを採り入れるのではなく、主要な定めのみを採り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRS第16号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となることを目指すことが考えられる。」としている。この点について、事務局は、第427回企業会計基準委員会(2020年3月11日開催)及び第92回リース会計専門委員会(2020年2月21日開催)において、IFRS第16号と整合性を図る程度に関連して、「検討のためのイメージ」について議論を行った。
4. 第438回企業会計基準委員会(2020年7月29日開催)及び第94回リース会計専門委員会(2020年7月20日開催)においては、検討のためのイメージでの検討項目の内、「リースの定義」について議論を行った。同委員会及び同専門委員会では、リースの定義についてはIFRS第16号の定義に合わせることを提案したが、「リースの識別」についてはIFRS第16号の詳細な規定をどの程度、現在開発中のリース会計基準に採り入れるかについては、今後、検討を行うとした。
5. 本日は、リースの定義についてはIFRS第16号の定義に合わせることを前提に、「リースの識別」についてIFRS第16号に定めるリースの識別の概念及び細目的なガイダンスを採り入れた場合、取引の実態を表さないとの意見が聞かれており、この点を中心に検討を行う。この「リースの識別」の検討にあたっては、本資料の第2項で「その他の検討課題」として記載している「サービスに関してリースの対象とする取引の範囲」に関する検討も行う。<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> 本資料では、国際財務報告基準(IFRS)第16号「リース」を「IFRS第16号」、米国会計基準(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)のTopic 842「リース」を「Topic 842」、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. 我が国における現行の定め

### リースの定義及び範囲

6. リース会計基準は、リース取引を、次のとおり定義している。

「リース取引」とは、特定の物件の所有者たる貸手（LESSOR）が、当該物件の借手（LESSEE）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）。

7. この点、リース適用指針は、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している（リース適用指針第91項）。
8. また、リース適用指針においては、ファイナンス・リース取引については、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）としており、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（リース適用指針第89項）。
9. 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）。
10. 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こととされている（リース適用指針第89項）。
11. 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）。
12. 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)。

### III. IFRS 第 16 号の定め

#### リースの定義及び識別 (identification)

13. 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 号付録 A 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 (identified) 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。

14. 前項に記載したリースの識別 (identifying a lease) 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 (IFRS 第 16 号 B9 項)。

(1) 特定された資産 (identified asset) 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 (identified asset) 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 (identified asset) 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 (identified asset))

##### 明示的又は黙示的な特定

15. 資産は、通常は契約に明記される (specify) ことによって特定される (identified) が、黙示的に定められる (specify) ことによって特定される (identified) 場合もある (IFRS 第 16 号 B13 項)。

16. 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) を特定できる必要はなく、特定された資産 (identified asset) 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 (specified) (IFRS 第 16 号 BC111 項)。

##### 資産の一部

17. 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(identified asset)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(identified asset)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

18. 資産が特定(specified)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(identified asset)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>

19. 資産が適切に移動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)を有していても、顧客が特定された資産(identified asset)の使用権を有することになる(IFRS第16号B18項)。

20. 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)。

### (経済的便益を得る権利)

21. 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

---

<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)。

- る権利を有する必要がある（IFRS 第 16 号 B21 項）。
22. 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）。
23. 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）。
24. 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）の一部を供給者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）**

25. 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) 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
- 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ように、資産（又は資産の特定の側面）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**

26. 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<sup>4</sup>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 (IFRS 第 16 号 B25 項)。

27. 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

28. 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 (しかし、資産を稼働する権利は、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顧客に与える可能性がある。)。資産の稼働又は維持管理を行う権利は、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

---

<sup>4</sup> 「最も関連性のある意思決定権」の原文は、decision-making rights that are most relevant であり、意思決定権は複数になり得ることが示唆されている。

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**

29. 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である場合には、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**

30. 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>5</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

#### **リースとサービスの区分（借手）**

31. 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）。

---

<sup>5</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）。



32. 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>6</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>7</sup>。
33. 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）。
34. 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）。
35. 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）。
36. 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）。
37. 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

---

<sup>6</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 号第 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>7</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）。

15 項)。

38. 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)。

## IV. これまでに聞かれた主な意見

### リースとサービスの区分

39. オペレーティング・リースはサービス提供機能が強いいためファイナンス・リースとは経済的実態が異なるとの意見が重ねて聞かれている。また、これまで我が国の市場関係者から、以下のとおり、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。

#### (1) 自動車リース

自動車リースは、移動手手段の提供及び車両の維持管理業務の提供を行うものでありサービス要素が強い。また、車両の調達に関する資金提供を行っているものではない。したがって、ファイナンス・リース同様に一律にオンバランスすることにはなじまない。

#### (2) 不動産賃貸借契約<sup>8</sup>

事務所の不動産賃貸借について、欧米ではスケルトンで貸す取引が見られるのに対し、日本では、貸手が事務所を入居可能な状態にして貸すことが多い。日本の不動産賃貸の慣習は欧米と比較して、賃貸人は、賃貸物の使用及び収益に必要な修繕をする義務を負うなど、特殊な点多々あり、欧米の建物リースの発想を一元的に当てはめるには無理があると思われる。「借手が対象資産を支配している」としているものの、日本の不動産賃貸借の考え方が当該条件にフィットするかについては議論が必要である。貸手は借手が使用できる状態に保つ責任を負っており、この義務が履行されない限り、借手は無条件に賃料(リース料)を支払うものではない。

---

<sup>8</sup> 審議事項(4)-2 参考 2 「リース会計に関する検討」に対する不動産協会の見解

(3) 賃貸用住宅事業のためのサブリース契約<sup>9</sup>

賃貸住宅のサブリース事業者が賃貸住宅オーナーから物件を一括借上げし、当該物件を入居者に転貸（サブリース）する「一括借上契約」は、リース契約の形式をとっているが、実質は賃貸住宅オーナーに対する賃貸経営の代行サービスである。リースについて資産及び負債を認識することは、サブリース事業者の事業モデルを適切に表さない

(4) 定期傭船契約<sup>10</sup>

定期傭船契約は裸傭船契約（リース）と船舶管理契約（サービス）の組み合わせではなく、船主（供給者）の運航責任に基づいた役務提供である。すなわち、定期傭船契約とは単なる船舶の貸し借りではなく、船主（供給者）が船舶管理（船員の配乗、船舶修繕、船体保険の付保）された船舶を用いて傭船者（顧客）に対して行う輸送サービスの提供である。

（注：本資料では、船員を配乗させ航海を行う船主に対して「運航」という用語を使用している。）

## 適用上の判断の困難さ

40. 適用上の判断の困難さに関して主に以下の意見が聞かれている。

- (1) IFRS 第 16 号では、支配の概念と整合させている点で 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」から改善しているとされているが、実務で IFRS 第 16 号の適用を行う際に、判断の仕方は却って難しくなっている部分もある。
- (2) リースの識別は契約の実質を基に判定するというものの、契約の対象となる資産（例えば船舶やトラック）によって契約の完備性（契約条項の取決めの粒度）が異なり、その完備性の差異によりリースの識別が左右される懸念がある。
- (3) 例えば、委託会社がサービス契約として認識している業務委託契約において、委託先の判断から専用設備を設けた場合に、当該設備に関して「使用を指図す

---

<sup>9</sup> 審議事項(4)-2 参考 3 リース会計基準開発に係る公益財団法人 日本賃貸住宅管理協会 サブリース事業者協議会の見解

<sup>10</sup> 審議事項(4)-2 参考 1 日本船主協会ご説明資料

る権利」を有しているかの実務上の判断が困難である。

## V. 事務局の分析及び提案

41. IFRS 第 16 号は、すべてのリースについて資産及び負債を認識する論拠として、使用权モデルを採用しており、リースにおいては、借手は特定の資産の使用权を支配し、それと引き換えにリース負債を負うとの論理構成をとっている。IFRS 第 16 号におけるリースの識別に関する定めは、この使用权の支配モデルに従ってリースを識別する方法を定めるものであると考えられる。

リースの識別の判断は、オンバランスする資産及び負債の範囲を決定するものであり、国際的な整合性を確保するためには、IFRS 第 16 号の根幹となる使用权の支配モデルとの整合性を確保する必要があると考えられ、リースの識別及びリースの構成部分の分離に関しては、IFRS 第 16 号の概念に基本的に合わせる事が考えられる。

42. ただし、以下の点の検討が必要と考えられる。

(1) 本資料の第 39 項に記載したとおり、特定の取引について IFRS 第 16 号に定めるリースの識別の概念及び細目的なガイダンスを採り入れた場合、取引の実態を表さないとの意見が聞かれており、この点について検討する必要がある。

(2) IFRS 第 16 号と整合性を図る程度に関しては、本資料の第 1 項に記載したとおり、「IFRS 第 16 号のすべての定めを採り入れるのではなく、主要な定めのみを採り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となることを目指すことが考えられる」としているため、IFRS 第 16 号の本文及びガイダンスについて採り入れる範囲を決める必要がある。

43. 前項(2)については、第 40 項に記載した適用上の判断の困難さとも関係するが、リースの識別に関する細目的なガイダンスと設例をどの程度リース会計基準に取り込むかについては、今後検討を行う（一部本資料でも取り扱っている。本資料の第 74 項を参照。）。本日は、前項(1)の点について検討を行う。

**(リースとサービスの区分に関する懸念への対応)**

44. これまでの審議において、次の契約について、サービス契約がリース契約に判断される場合があるとの懸念が聞かれている(本資料の第39項)。以下、各々検討する。

- (1) 自動車リース
- (2) 不動産賃貸借契約
- (3) 賃貸用住宅事業のためのサブリース契約
- (4) 定期傭船契約

**自動車リース**

45. 自動車リースについては、移動手段である車両の提供及び車両の維持管理業務の提供が行われることからサービス性が強いこと、また、資金提供の要素がないにもかかわらずファイナンス・リースと同様の取扱いをすることに対する懸念が示されている。
46. この点、自動車リースに、サービスの提供の要素が含まれることは否定するものではないが、賃借人の主たる目的は物件の使用であると考えられ、特定の自動車について賃借人が契約期間中の使用目的や使用方法を決定できることを踏まえると、仮にIFRS第16号の使用権の支配を適用する場合には、これらの賃貸借契約をリースとして取り扱わない場合、国際的な会計基準の取扱いと大きく乖離することになるものと考えられる。よって、リース会計基準の改正にあたってはリースとして取り扱うことが適切と考えられる。

**不動産賃貸借契約**

47. 不動産賃貸借契約については、我が国の事務所の不動産賃貸借について、欧米の例とは異なり、貸手が事務所を入居可能な状態にして貸すことが多く、サービス性が強いこと、また、IFRS第16号においては、貸手が原資産を借手に利用可能とした時点で、貸手は当該原資産の使用権を借手に移転する義務を履行しており、借手はその時点で使用権を支配し、したがって、借手は当該使用権に対する支払を行う無条件の義務を有するという考え方を採用しているが(IFRS第16号BC33項)、不動産の賃貸人は、賃貸期間にわたり賃借人が使用できる状態に保つ責任を負っており、この義務が履行されない限り、借手は無条件に賃料を支払うものではないため、IFRS第16号の想定とは異なるとの懸念が不動産協会から示されている。

48. 不動産協会の主張のとおり、不動産の賃貸人は賃貸期間にわたり一定の義務を負い、また、借手の賃料の支払いは貸手の義務が条件になると思われるため、前項に記載する IFRS 第 16 号の想定とは異なる側面がある場合もあると思われる。ただし、不動産賃貸借契約の主たる目的は借手による物件の使用であると考えられ、一般的な不動産賃貸借契約においては、一定の制限はあるものの賃借人は物件の使用目的、使用方法を決められ、便益を得るため、これらの賃貸借契約をリースとして扱わない場合、同様に、国際的な会計基準における取り扱いと大きく乖離することになるものと考えられる。よって、リース会計基準の改正にあたってはリースとして取り扱うことが適切と考えられる。
49. なお、不動産協会からは、パス・スルー型のサブリースの会計処理について問題提起を受けているが、サブリースの検討は今後行う予定である。
50. また、我が国における賃貸借契約について単体財務諸表について資産、負債として計上することについては法的観点からの懸念が聞かれており、この点については別途検討を行うものとする。

### 賃貸用住宅事業のためのサブリース契約

51. 賃貸住宅のサブリース事業者が賃貸住宅オーナーと「一括借上契約」を締結し、入居者にサブリースを行う契約は、賃貸住宅オーナーに対する賃貸経営の代行サービスであり、リース契約とすることは事業モデルを適切に表さないとする意見が聞かれている。
52. IFRS 第 16 号においては、中間の貸手はヘッドリースとサブリースを別個の契約として会計処理することを要求している（IFRS 第 16 号第 3 項及び BC232 項）。中間の貸手がヘッドリースとサブリースのそれぞれを会計処理すべきかどうかに関する「サブリース」の議論は、今後検討を行う予定である。
53. なお、ヘッドリースとサブリースのそれぞれについては賃貸借契約であり、賃貸借契約に関する分析は本資料の第 48 項に記載のとおりである。

### 定期傭船契約

54. 定期傭船契約は、裸傭船契約（賃貸借契約）と船舶管理サービスの組み合わせではなく、船主が船舶管理（船員の手配等）を行い傭船者に対して行う輸送サービスの提供であり、リースが含まれる契約とすることは適切ではないとする意見が聞かれ

ており分析を行う。

(定期傭船契約の性格)

55. 船主協会の参考人説明資料（2019年6月10日開催の第87回リース会計専門委員会）では、定期傭船契約の法的性格として、以下のとおり説明されている。

裸傭船契約（Bareboat Charter Contract、B/C）

船舶の所有者が、船舶を、船舶上の器機や付属の什器備品とともに貸し出すこと。船員を配乗せず「裸」の状態の船を貸し出すためにこう言われる。

⇒ 賃貸借契約<sup>11</sup>

定期傭船契約（Time Charter Contract、T/C）

一定の期間を定めて、船主が船長・船員を配乗させ輸送能力を備えた船舶による輸送サービスを傭船者に対して提供し、傭船者は期間（日割り等）を基準とした傭船料を対価として支払う契約⇒ サービス（運送契約）

（商法第三編海商第704条（定期傭船契約））

定期傭船契約は、当事者の一方が艀装した船舶に船員を乗り組ませて当該船舶を一定の期間相手方の利用に供することを約し、相手方がこれに対してその傭船料を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。

56. また、定期傭船契約の特徴として、以下のとおり説明されている。

	定期傭船契約	裸傭船契約
契約種別	運送（サービス）契約	賃貸借契約
船長・船員の手配	船主（供給者）	傭船者（顧客）
船舶の維持管理責任	船主（供給者）	傭船者（顧客）
船舶の利用に関する事項の指示権	傭船者（顧客）	傭船者（顧客）
航海の安全に関する事項の指示権	船主（供給者）	傭船者（顧客）

<sup>11</sup> 民法第601条（賃貸借）

賃貸借は、当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対してその賃料を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。

再備船の制限	原則なし	原則あり
備船料で賄われる船主（供給者）の費用	船舶取得費用及び金利、維持管理費用、船員費等	船舶取得費用及び金利
取引規模	比較的大	小

（IFRS 第 16 号における定期備船契約の定め）

57. IFRS 第 16 号においては、船舶による輸送について、2 つの設例が設けられている（別紙 2 参照）。

（1）設例 6A（リースを含まない設例）

出発地、目的地、運搬する貨物、受取日、配達日を契約で決定した上で、供給者の特定の船舶で供給者に貨物の輸送を依頼する契約にはリースが含まれないとされている。これは、IFRS 第 16 号 B24 項(b) (i)により、資産の使用方法が事前に決定されている場合には、資産を稼働する権利を有する者（ここでは、船舶を運航する供給者）が指図権を有すると判断されるためである。

（2）設例 6B（リースを含む設例）

出発地、目的地、運搬する貨物、受取日、配達日を契約時点では決定せずに、供給者の特定の船舶で供給者に一定期間における貨物の輸送を依頼する場合には、契約にはリースが含まれるとされている。これは、資産の使用方法が事前に決定されておらず、顧客が契約期間において、事前に決定しなかった事項を決定（使用方法及び目的についての関連性のある決定）できることから、顧客が指図権を有すると判断されるためである（IFRS 第 16 号 B24 項(a)）。

（分析）

### 運送サービス全般

58. IFRS 第 16 号では、輸送サービスについて契約条件によりリースが含まれるものと含まれないものに区別することとされている。以下、その区別について考察する。

59. 例えば、宅配業者が宅配業者の資産であるトラックを手段として顧客の依頼に応じて個々の荷物の運送を請け負う契約は、使用するトラックが識別されないことから、一般的に単なる輸送サービスと考えられる。IFRS 第 16 号においても顧客にとって



リースは含まれないものと取り扱われ、この点について特段の論点はないものと考えられる。

他方、供給者がトラックを手段として輸送サービスを提供する場合において、顧客が特定のトラックを契約期間中独占的に利用し、トラックの使用方法を決定できる場合には、IFRS 第 16 号では、契約にリースが含まれ、顧客はトラックの使用権に係る資産を認識することになる可能性があると考えられる。

60. また、例えば、A 地点から B 地点までの貨物の往復輸送を一定期間にわたって行う場合、契約において A 地点、B 地点をあらかじめ固定するのか、また、あらかじめ運搬する貨物内容を固定するか、あるいは、輸送のタイミングを固定するかなどによって、リースか否かの判断は異なり得る。
61. 前 2 項は、契約条項の取決めの粒度の差異により、リースの識別が左右されることを意味する。契約条件によって「指図する権利」の有無が異なり、輸送サービスの提供の手段（トラック等）の使用権の支配をするか否かが変わり得ることになる。なお、顧客サイドから見ると、いずれの契約でも輸送サービスの提供を受けることに変わりはない。

#### 定期傭船契約

62. 傭船契約を例にとれば、以下のように、契約条項の取り決めによって、リースを含むか否かの判断が変わり得る。
  - (1) 輸送サービスの提供において、事前に使用方法が決定されている航海傭船契約<sup>12</sup>とされていない定期傭船契約<sup>13</sup>で、顧客（傭船者）において通常リースを含むか否かの判断が変わり得る。
  - (2) 輸送船の運航を供給者（船主）が行う場合、供給者が多くの決定を行い輸送船の運航を行うが、顧客（傭船者）が有する権利の結果として、顧客（傭船者）において契約にリースが含まれると判断される場合がある。
  - (3) 例えば、2020 年 1 月の IFRIC Update において公表されたアジェンダ決定「リースの定義一意思決定権」（別紙 3 参照）における要望書では、供給者（船主）が特定された船舶を手段として船舶の運航を請け負う契約において、事前に出

---

<sup>12</sup> 特定船舶によって、特定貨物を、特定時期、特定区間内、特定の条件（運賃等）で、一航海の運送を受け取る契約

<sup>13</sup> 一定の期間を定めて、船主が、船長・船員を乗船させ輸送能力を備えた船舶による輸送サービスを傭船者に対して提供し、傭船者は期間を基準とした傭船料を対価として支払う契約

発地、目的地及び輸送貨物が決定されている中で、顧客（輸送サービスを受ける会社）が航海の順番を事後に決定できる場合に、リースが含まれると判断されている。

63. 定期傭船契約について問題提起されているのは、主に、以下の点であると考えられる。

- (1) 本資料の第 56 項に記載されている内容のように、供給者（船主）が船長・船員の手配、船舶の維持管理責任等を負う中で、顧客（傭船者）が船舶の利用に関する事項の指示権等を有するのみで、当該資産の使用権の支配が供給者から顧客に移転しているとする IFRS 第 16 号の取扱いは適切ではないのではないか。
- (2) 定期傭船契約における傭船料は、貨物輸送の需給バランス等の影響を大きく受け、船舶の時価と船員費等の積み上げを反映した料金とはなっていない。これは、定期傭船契約が船舶のリースと船員の提供のサービスの組み合わせの性質を指すものではなく、船主が船舶を使用した運送サービスを提供する性質であることを示唆するものであると考えられる。

64. ここで、定期傭船契約における、供給者（船主）と顧客（傭船者）のリスクと便益を分析する。

#### 供給者（船主）

- (1) 供給者（船主）は、船を保有する場合、取得費と資金調達金利を負担する。また、航海ごとに船長、船員を雇用し、その他維持管理のためのコストを負担する。

それらのコストを、傭船者からの傭船料で賄うが、傭船料は貨物輸送の需給バランス等の影響を大きく受けるため、供給者（船主）は、船を保有する全期間を通じたリスクを負う。また、各航海においては、傭船料は通常固定であり、その観点では航海期間中は固定の便益を受けるが、船舶の維持管理責任を負うため、船に事故等があった場合は船主が負担する必要がありリスクを負う。

供給者（船主）は、船の保有期間中、いつどこで誰に船を傭船するかの決定権を有する。

#### 顧客（傭船者）

- (2) 顧客（傭船者）は、一定期間にわたり特定の船を傭船し、傭船料を支払う。ただし、船に事故等があり船舶を利用できない場合は、傭船料の支払義務はない。

当該一定の期間においては、荷主（製品、原料等の運送を傭船者に委託する者）からの依頼に応じ、顧客（傭船者）が船の経路及び航海期間を決定し、荷主から報酬を得る。

65. 上記のとおり、特定の船の全期間にわたるリスクは供給者（船主）が負うが、個々の航海の期間中のリスクは供給者（船主）と顧客（傭船者）の双方が分けあう形と考えられる。その意味では、使用権に関する支配が移転していると捉えるべきか否かについては、本質的に難しい判断であると考えられる。
66. ここで、IFRS 第 16 号では使用権に関する支配が移転しているか否かについて、以下を判断基準としている。
- 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。
  - 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。
    - 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。
    - 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か。
    - 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。
    - 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、資産を設計しているか。
67. IFRS 第 16 号では、上記の判断要素について、総合判断ではなく判断フローを示し、その解釈として設例を設けている。

定期傭船契約については、設例 6B で示されており、そこでは以下のような考えにより定期傭船契約についてはリースを含んでいると結論づけている。

- 顧客は、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。使用期間を通じて独占的に船を使用する。
- 顧客は、船舶の使用を指図する権利を有している。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。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からである。

68. IFRS 第 16 号 B25 項は、使用方法及び使用目的についての関連性のある決定（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）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と記載しており、関連性のある決定について、個別の判断を要求している。

本資料の第 64 項に記載した供給者（船主）と顧客（傭船者）のリスクと便益を踏まえると、「顧客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」「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」については、個々の事実と状況により判断が分かれ得るものと考えられる。

この点、設例 6B に記載されている内容については、事実と状況次第では記載されている結論とは異なり得るものと考えられるが、事実と状況の判断にかかわらず一律に定める結果になっている可能性があり、適切な判断を妨げる可能性があるものと考えられる。

#### 細目的なガイダンスや設例の採り入れ方

69. 本資料の第 14 項に記載したとおり、リースの識別における「顧客が特定された資産の使用を支配しているかどうか」は、「顧客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」「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」の 2 つにより判断されるが、後者の指図する権利の判断については容易ではないため多くの細則的なガイダンスが IFRS 第 16 号では定められ、さらに設例及びアジェンダ決定でその解釈が示されていると考えられる。
70. 指図する権利の判断については、所有権を有するもの以外が行使する指図する権利について他の会計基準の策定においても問題となっており、本質的にルールの設定が難しい領域であると考えられる。例えば、連結するか否かの判断における代理人の議論などがこれに該当する（例：金融資産、不動産を対象とした特別目的会社におけるアセットマネージャーの取扱い）。
71. ここで、我が国の会計基準を国際的に整合させる取組みにおいて、細目的なガイダンスや設例の採り入れ方には、以下の考え方があり得ると思われる。
- (1) 本件のような我が国の会計基準として受け入れることに論争があるケースにおいても、比較可能性の観点から、原則として、細目的なガイダンスや設例についても我が国の会計基準として受け入れていく。
  - (2) 我が国の会計基準を国際的に整合させる取組みを行う上では、比較可能性を損なうか否かを主要な判断基準として、国際的な会計基準における主要な定めを

採り入れることとしても、細目的なガイダンスや設例については採り入れず、取引の実態を適切に表すよう企業に判断を求める。

72. 前項の(1)の方法は、収益認識会計基準や時価算定会計基準で採用した方法であり、各々、IFRS の定めを受け入れる程度を議論したうえで、原則として、細目的なガイダンスや設例まで採り入れた上で、代替的な取扱いをオプションとして定める方法を採用している。
73. ここで、リース会計基準の改正にあたっては、本資料の第 1 項に記載したとおり、以下を開発にあたっての方針としている。

**(IFRS 第 16 号と整合性を図る程度)**

75. 本資料第 72 項に記載したとおり、IFRS 第 16 号は、「収益認識に関する会計基準」及び「時価の算定に関する会計基準」に比較して複雑な構成ではないと考えられるため、国際的な比較可能性の達成のために IFRS 第 16 号の定めをすべて採り入れなくとも、国際的な比較可能性を損なわずに基準開発が可能であると考えられ、リースが広範に利用されていることを考慮すると、簡素で利便性が高い基準を目指すことが考えられる。
76. 一方、IFRS 任意適用企業からは、IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる基準開発の要請がある。
77. これらを踏まえると、IFRS 第 16 号のすべての定めを採り入れるのではなく、主要な定めのみを採り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となることを目指すことが考えられる。
78. その上で、比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取扱いを定める、ないし、経過的な措置を定めるなど、実務に配慮した方策を検討することが考えられる。
79. なお、基準開発の方法としては、借手と貸手で齟齬が生じないように、借手のための新しい基準を開発するのではなく、現行のリース会計基準を改正することが適切と考えられる。

この基本的な方針を踏まえると、リースの識別についても基準レベルの内容を採り入れた上で、細目的なガイダンスや設例は取捨選択して採り入れることが考えられる。

定期傭船契約に関する方向性

74. 本資料の第 68 項に記載したとおり、IFRS 第 16 号の設例 6B に記載されている定期傭船契約の内容については、事実と状況次第では記載されている結論になり得るものと考えられるが、事実と状況の判断にかかわらず一律に定める結果になっている可能性があり、適切な判断を妨げる可能性があるものと考えられる。

これらを踏まえると、以下のような方策が考えられる。

- (1) 定期傭船契約に関する設例はリース会計基準には採り入れず、結論の背景において採り入れなかった経緯と事実と状況により判断が異なり得ることを記載する。
- (2) 一定の要件を定めた上で、代替的な取扱いをオプションとして定める。

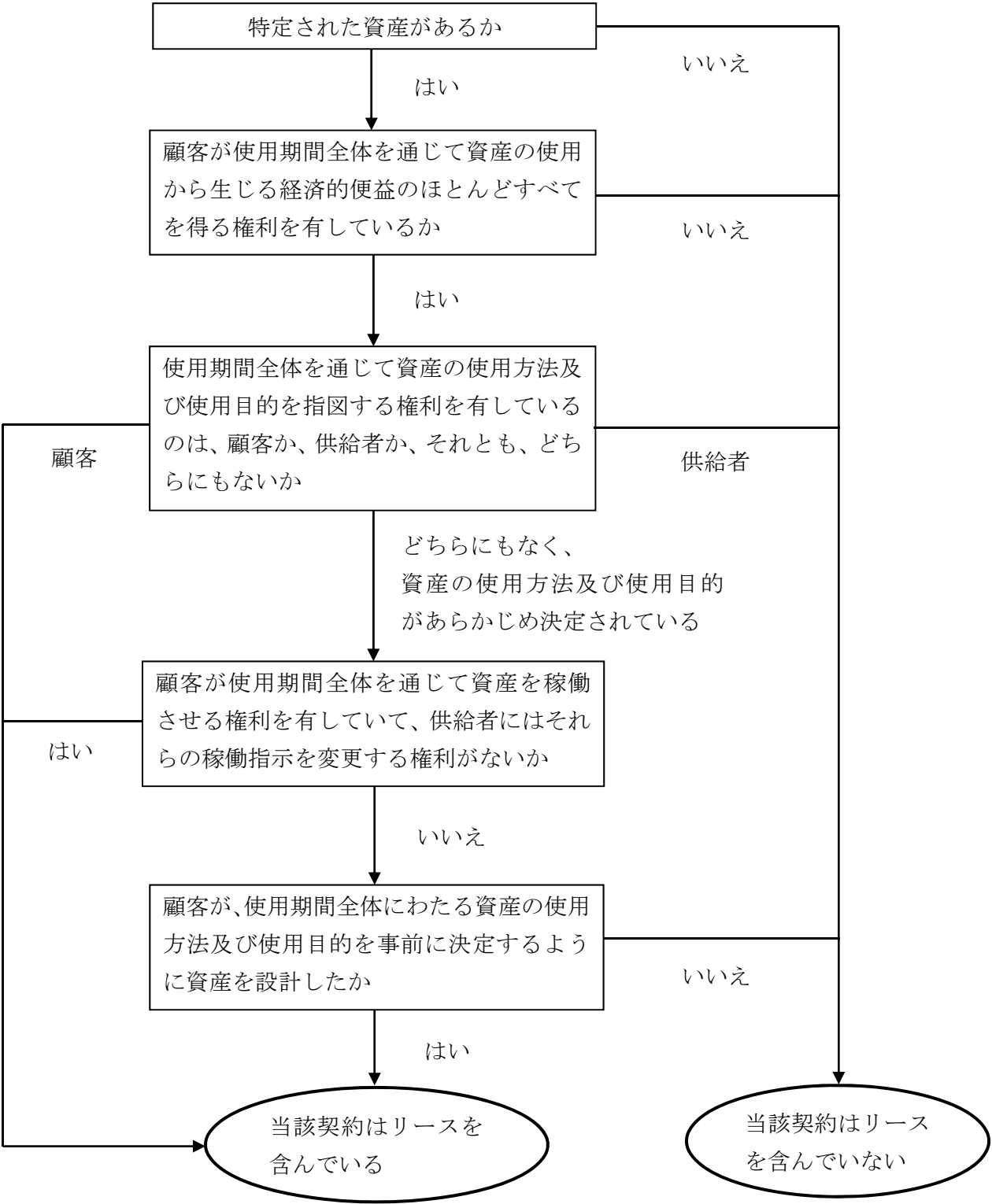
**ディスカッション・ポイント**

本資料に記載した事務局の方向性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

## 設例 5——トラックのレンタル

顧客が、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1週間にわたるトラックの使用について供給者と契約を締結する。供給者は入替えの権利を有していない。契約で定められた貨物のみが、契約期間にこのトラックで輸送することが認められる。契約では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。

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。

特定された資産がある。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。[参照：B13項及びB14項]

顧客は、使用期間全体を通じてトラック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、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。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。[参照：B21項]
- (b) 顧客はトラックの使用を指図する権利を有している。B24項(b)(i)の条件が存在しているからである。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、契約で事前に決定されている。顧客はトラックの使用を指図する。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いるからである（例えば、速度、経路、休憩停車）。顧客は、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。

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。

**【参照：第5項】**

#### 設例 6——船 舶

設例6A：顧客が、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）との契約を締結する。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。

この契約はリースを含んでいない。

特定された資産がある。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を入れ替える権利を有していない。**【参照：B13項及びB14項】**

顧客は、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。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こととなり、それにより他の者が船舶の使用による経済的便益を得ることを妨げる。**【参照：B20項】**

しかし、顧客は船舶の使用を支配する権利を有していない。その使用を指図する権利を有していないからである。顧客は船舶の使用方法及び使用目的を指図する権利を有していない**【参照：B25項からB27項】**。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いる。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。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おらず（例えば、船舶を運航する権利を有していない）、船舶の設計もしていない。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。

設例6B：顧客が、所定の船舶の5年間にわたる使用について供給者との契約を締結する。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、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を5年の使用期間全体を通じて決定する（ただし、契約で定められている制限の範囲内で）。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じられている。

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じられている。

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。

特定された資産がある。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を入れ替える権利を有していない。【参照：B13項及びB14項】

顧客は、5年の使用期間全体を通じて船舶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。顧客は使用期間全体を通じて船舶を独占的に使用する。【参照：B21項】
- (b) 顧客は、船舶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。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。それらは、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【参照：B30項】。使用権の範囲内で、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。船舶を航行するのかどうか、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からである。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。【参照：B25項及びB26項】

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。【参照：B27項】

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</li> <li>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>・どこの港に運航するのか</li> </ul>	顧客が決定 <ul style="list-style-type: none"> <li>→リースである</li> <li>・輸送する貨物</li> <li>・船舶を運航するのかどうか、運航する時期</li> <li>・どこの港に運航するのか</li> </ul>
資産の稼働の権利	顧客にある <ul style="list-style-type: none"> <li>→リースである。</li> <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>	供給者にある <ul style="list-style-type: none"> <li>→リースではない。</li> <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>	供給者にある <ul style="list-style-type: none"> <li>→リースの判定に影響しない</li> <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</li> </ul>

## 審議事項(4)-2

項目	設例 5	設例 6A	設例 6B
			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。

(別紙3)

## 2020年1月 IFRIC Update で公表されたアジェンダ決定

### リースの定義 — 意思決定権 (IFRS 第16号「リース」)

委員会は、ある契約の5年の期間全体にわたり顧客が船舶の使用を指図する権利を有しているかどうかに関して要望を受けた。この要望書に記載された事実パターンでは、

- a. IFRS 第16号のB13項からB20項を適用すると、特定された資産(船舶)がある。
- b. IFRS 第16号のB21項からB23項を適用すると、顧客は5年の使用期間全体にわたり船舶の使用からの経済的便益のほとんどすべてを獲得する権利を有している。
- c. 船舶の使用方法及び使用目的に関する関連性のある決定の多く(全部ではないが)は、契約において事前に決定されている。顧客は、使用期間全体にわたる船舶の使用方法及び使用目的に関する残りの決定を行う権利を有している。要望書に記載された事実パターンにおいて、顧客はこの意思決定権は船舶の使用から得られる経済的便益に影響を与えるので関連性があると判断している。
- d. 供給業者は、使用期間全体にわたり船舶を運用し維持管理を行う。

### 資産の使用を指図する権利

IFRS 第16号のB24項は、どのような場合に顧客が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のかを定めている。B24項(b)は、資産の使用方法及び使用目的に関する関連性のある決定が事前に決定されている場合にのみ適用される。審議会は、IFRS 第16号のBC121項で、「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」と述べた。

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、船舶の使用方法及び使用目的に関する関連性のある決定のすべてが事前に決定されているわけではないので、顧客は、船舶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にあたり IFRS 第16号のB24項(a)を考慮すると考えた。

### 特定された資産の使用方法及び使用目的を指図する権利

B24 項(a)は、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 (B25 項から B30 項に記述)」を有している場合には、顧客は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と定めている。

契約において定められた使用权の範囲内で、資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有するためには、顧客は、使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的を変更することができなければならない (B25 項)。これに当てはまるかどうかを評価するにあたり、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 (B25 項)。企業は、B24 項 (b) (ii) の条件が存在する場合を除き、使用期間の前に事前に決定されている決定は考慮しない (B29 項)。

B26 項は、状況に応じて、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を含んでいる。資産の稼働又は維持管理に限定された権利は、資産の使用方法及び使用目的を変更する権利を与えるものではない (B27 項)。

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、顧客は使用期間全体にわたり船舶の使用方法及び使用目的を指図する権利を有すると考えた。顧客は、使用期間中の船舶の使用に関して、当該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。したがって、契約において定められた使用权の範囲内で、顧客は資産の使用方法及び使用目的を変更できる。船舶の使用方法及び使用目的に関する関連性のある多くの決定が契約において事前決定されていることにより、顧客の使用权の範囲が定められる。その範囲内で、顧客は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決定を行う権利を有している。

委員会はまた、船舶の運航及び維持管理は船舶の効率的な使用に不可欠であるが、この点における供給業者の決定は、船舶の使用方法及び使用目的を指図する権利を供給業者に与えるものではないと考えた。

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、顧客は船舶の使用を使用期間全体にわたり指図する権利を有していると結論を下した。したがって、当該契約はリースを含んでいる。

委員会は、IFRS 第 16 号の諸原則及び要求事項は、要望書に記載された契約がリースを含んでいるかどうかを企業が判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。<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> 当アジェンダ決定では、資産の使用方法及び使用目的における「すべての」関連性のある決定が事前に決定されているわけではなく、顧客が事前に定められた複数の出発地及び目的地の航海の順番を変更できることから、使用方法及び使用目的は事前に決定されていないとして、顧客が使用方法及び使用目的を指図する権利を有しており、資産の使用を支配していると判断されている。ここで、航海の順番のみの決定は、使用から得られる経済的便益に影響を与える決定権ではないため（IFRS 第 16 号 B25 項）、当該決定権は、指図権の判断に影響を与えず、船舶の運航を行う供給者が使用を支配するとする解釈も存在し得たと考えられる。

## リースの識別に関する IFRS 第 16 号の定め背景

1. IFRS 第 16 号では、すべての契約は契約当事者の権利及び義務を創出し、顧客が契約により特定された資産の使用を一定期間支配する場合、顧客が使用する権利を獲得することを根拠として使用权資産の認識が要求される。これと対照的にサービス契約では、サービス提供に使用される資産の使用は供給者が支配している (IFRS 第 16 号 BC19 項及び BC105 項)。
2. IFRS 第 16 号では、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し、支配の概念について 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」と整合させている (IFRS 第 16 号 BC107 項及び BC117 項)。
3. IFRS 第 10 号及び IFRS 第 15 号の支配の概念と整合的に、資産の使用を支配するためには、顧客は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) と、当該資産の使用を指図する能力 (パワー要素) を有していることが要求される (IFRS 第 16 号 B9 項及び BC117 項)。この支配概念に関する適用指針が IFRS 第 16 号 B21 項から B30 項においてリースの識別の適用指針として示されている (IFRS 第 16 号 BC109 項及び BC117 項)。
4. IFRS16 号の開発過程においては、リースの定義に関して次のようなアプローチに対する検討も行われたが、各項目に記載されている理由により、最終的に現在の支配概念に基づくアプローチが採用されている (IFRS 第 16 号 BC125 項)。

- (1) 金融要素—契約に金融要素が含まれる場合に契約にリースが含まれる。

リース料の全額が前払いされる場合でも、企業が資産を一定期間にわたり使用する権利を獲得する場合には、契約はリースを含むとして、本アプローチは採用されていない。

- (2) IFRS 第 15 号—IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」における「別個」の要件を満たす場合にリース構成部分と非リース構成部分を区分する。

IFRS 第 15 号における「別個」の要求事項は、顧客との契約の中の企業の約束の性質を識別し、収益の最も適切な配分及び認識を確保するために開発されたものである。一方、リースの定義の要求事項は、顧客が資産を使用する権利を獲得しているかどうかを識別することを目的としている。また、リース構成要素とサービス構成要素が別個かどうかを判定する要求は、ガイダンスに不必要な複雑性を加えることになることを懸念したとして本アプローチは採用され



ていない。

- (3) 単独での効用—顧客が資産の使用を支配するのは、資産が顧客にとって単独での効用を有している場合のみとする。

他の IFRS 基準書における資産に対する支配（有形固定資産の購入など）の判断において使用されていない要件であり、顧客の資源や供給者の事業モデルによって同一の使用権について異なる結論に至るおそれがあり、この要件が満たされるかどうかの判断が主観的になるとして、本アプローチは採用されていない。

- (4) 相当量のサービス—サービス契約が相当量である場合には、契約の全体をサービス契約として会計処理する。

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おり、いかに相当量のサービスが含まれていたとしても、借手が獲得する使用権が変更されるわけではないとして、本アプローチは採用されていない。

5. リース・プロジェクトの目的は、サービスの会計処理の変更ではなく、リースの会計処理の変更であるため、IFRS 第 16 号は契約のリース構成部分にのみ適用されることが決定されている。サービスの会計処理は、契約がサービスのみの契約であっても、リースや資産の購入を含むものであっても、影響を受けるべきではないとして、（借手の実務上の便法を除き、）リース構成部分と非リース構成部分を分離して会計処理すべきことが決定されている（IFRS 第 16 号 BC135 項）。

以 上