

プロジェクト リース

項目 リースの識別 – 特定された資産（資産の稼働能力部分）

I. 本資料の目的

1. 本資料は、第 474 回企業会計基準委員会（2022 年 2 月 21 日開催）及び第 109 回リース会計専門委員会（2022 年 2 月 10 日開催）で検討した IFRS 第 16 号の「設例 3 – 光ファイバー・ケーブル」の採り入れ方に関連して、同委員会及び同専門委員会でのご意見を踏まえ、リースの識別における特定された資産（資産の稼働能力部分）の取扱い及び関連する IFRS 第 16 号の設例の取扱いについて再検討を提示することを目的としている。なお、第 112 回リース会計専門委員会（2022 年 4 月 5 日開催）で聞かれた意見を踏まえ、事務局提案を修正しており、文案イメージの追記箇所は青色ハイライトでお示ししている。

II. 我が国における現行の定め

2. 現行のリース会計基準第 4 項において、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」と定めているが、「特定の物件」の具体的な内容について、明確な定めは存在しない。

III. IFRS 第 16 号の定め

3. IFRS 第 16 号では、契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合には、当該契約はリースを含むとされている（IFRS 第 16 号第 9 項）。
4. 前項で示すリースの識別にあたり、資産が特定された資産であるかどうかを検討することが求められており、資産の稼働能力部分は、物理的に別個のものであれば特定された資産であるが、物理的に別個のものでない場合には特定された資産ではないとされている（IFRS 第 16 号 B20 項）。

IV. 第 474 回企業会計基準委員会及び第 109 回リース会計専門委員会で聞かれ

た意見

5. 第 474 回企業会計基準委員会及び第 109 回リース会計専門委員会においては、次の意見が聞かれた。
 - (1) 設例 3 の「光ファイバー・ケーブル」は、IFRS 第 16 号において、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がリースになるかという点に実務上の議論があつて、あえてガイダンスを入れて設例が作られているため、もしこの設例を入れず、基準本文にも物理的に別個のものに関する考え方を入れないと、リースの範囲が拡大することが懸念される。
 - (2) 設例 3 の「光ファイバー・ケーブル」は、設例に採り入れないとされているが、積極的に採り入れない方が良いのかという視点から、再度検討頂きたい。

V. リースの識別における特定された資産（資産の稼働能力部分）についての改正リース会計基準での取扱い

（第 112 回リース会計専門委員会での事務局による分析及び提案）

6. これまでの事務局の提案では、文案イメージをお示しする中で、リースの識別における特定された資産（資産の稼働能力部分）に関する定めについて、改正リース会計基準等に採り入れないことを提案している。主な理由は次のとおりである。
 - (1) 改正リース会計基準等に主要な定めのみを採り入れることにより、簡素で利便性が高い会計基準を開発するという方針を考慮した場合、リースの識別における特定された資産（稼働能力部分）に関する IFRS 第 16 号の定めは、主要な定めであるとして改正リース会計基準に採り入れることを提案済みであるリースの識別に係る定めに関する詳細なガイダンスであることから、改正リース会計基準等に採り入れることは、この開発方針と整合しないと考えられる。
 - (2) 現行のリース適用指針において、リースの識別における特定された資産（稼働能力部分）については詳細な定めを置いておらず、実務において企業ごとの判断で会計処理が行われているものの、企業間の比較可能性に関する意見は特段聞かれておらず、それぞれの事実及び状況を表現する会計処理を各企業が適切に行うことができていると考えられることから、これらの定めは「主要な定め」には該当しないと考えられる。
7. 一方で、改正リース会計基準等において、リースの識別における特定された資産（稼働能力部分）の取扱いを明確にしない場合、リースの識別において多様な判断が行

われる可能性があり、実務における作成者および監査人の判断コストが存在するとの考え方もある。また、事務局では、改正リース会計基準等に定めがない事項について設例を示すことは適切ではないと考えているが、特定された資産（稼働能力部分）に関する IFRS 第 16 号の設例を採り入れず、改正リース会計基準等においても明確にしない場合、リースの範囲が拡大することを懸念する意見が聞かれている。

8. 上述の考え方のバランスを考慮し、また、IFRS 第 16 号との比較可能性を著しく損なわないようにするため、第 112 回リース会計専門委員会では、リースの識別における特定された資産（稼働能力部分）の取扱いを、改正リース会計基準の適用指針の結論の背景において明確にすることを提案した。

(第 112 回リース会計専門委員会で聞かれた意見)

9. 第 112 回リース会計専門委員会では、次の意見が聞かれた。
- (1) リースの識別における特定された資産（稼働能力部分）の取扱いは、結論の背景ではなく、基準本体の中に記載すべきものとする。
 - (2) リースの識別における特定された資産（稼働能力部分）の取扱いについて、例示を結論の背景で示しても良いが、特定された資産（稼働能力部分）の取扱いについての考え方は適用指針の文案イメージにおける特定された資産の箇所に追加することも考えられるのではないか。
 - (3) 設例の分析に関して、ほぼすべて稼働能力を使うようなケースであっても、物理的に分かれていなければリースにはしていけないと読み手に理解されてしまい、IFRS 基準との差異を生じさせてしまう可能性があるため、IFRS 第 16 号 B20 項にある表現¹を入れるなど、稼働能力の一部の意味するところを明らかにした方が良いのではないか。
 - (4) 減損会計の適用という観点からみると、リースに該当したほうが、使用权資産を減損するという形で会計処理を容易に行えるというメリットがあるため、リースの識別を検討する際には、このような視点も考慮してはどうか。

(今回の事務局の分析及び提案)

10. 前項(4)のご意見について、第 446 回企業会計基準委員会(2020 年 11 月 19 日開催)及び第 95 回リース会計専門委員会(2020 年 11 月 2 日開催)において、リースの識

¹ IFRS 第 16 号 B20 項は、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は、資産の稼働能力のほとんどすべてを表している、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、特定された資産である、と述べている。

別については、基本的に IFRS 第 16 号の概念に合わせることを提案済みであり、IFRS 第 16 号と異なる定めを置くべき、我が国固有の事情は把握していない。

11. 第 112 回リース会計専門委員会で聞かれた意見及び前項の分析を踏まえて、本資料第 8 項の提案から次の点を修正した。

(1) リースの識別における特定された資産（稼働能力部分）の取扱いを、改正リース会計基準の適用指針の本文における特定された資産の箇所に記載する。

(2) IFRS 第 16 号 B20 項が示す稼働能力の一部が示す内容について、改正リース会計基準の適用指針の結論の背景で明確化する。

改正リース会計基準の適用指針の結論の背景では、物理的に別個のもの例示として「建物のフロアや区画」、別個ではないもの例示として「光ファイバー・ケーブルの稼働能力部分」を示していた。これらの例示は、改正リース会計基準に採り入れることを提案している IFRS 第 16 号の設例と重複するため、物理的に別個のものとして物理的に別個ではないものについての例示は削除することとした。

文案イメージ

12. 前項で示す事務局提案を反映した文案イメージは、次のとおりであり、第 469 回企業会計基準委員会（2021 年 12 月 3 日開催）等で示したリース取引に関する会計基準の適用指針の改正案の文案イメージからの追加箇所は、黄色ハイライトでお示ししている。第 112 回リース会計専門委員会で示した文案イメージからの追記箇所は、青色ハイライトでお示ししている。

(リース取引に関する会計基準の適用指針の改正案の文案イメージ)

リースの識別

4-2. 契約締結時に、契約の当事者は、当該契約がリースを含むか否かを判断する（リース会計基準第 7-3 項）。また、当該判断にあたり、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、当該契約はリースを含む（リース会計基準第 7-4 項）。

この判断を行う際、当該特定された資産の使用期間全体を通じて、次の(1)及び(2)のいずれも満たす場合、契約のある当事者（以下「サプライヤー」という。）から契約の他方の当事者（以下「顧客」という。）に、当該資産の使用を支配する権利が移転する。

(1) 顧客が、特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している

(2) 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

特定された資産

4-3. 資産が明記されているとしても、次の(1)及び(2)のいずれも満たす場合のみにおいては、顧客は特定された資産の使用を支配する権利を有していない。

- (1) サプライヤーが使用期間全体を通じて当該資産を他の資産に代替する実質上の能力を有している。
- (2) サプライヤーにおいて、当該資産を他の資産に代替することからもたらされる経済的利益が、代替することから生じるコストを上回ると見込まれるため、資産を代替する権利の行使によりサプライヤーが経済的利益を得ることになる。

4-4. 顧客が使用することができる資産が物理的に別個のものではなく、資産の稼働能力の一部である場合には、特定された資産にはあたらない。

結論の背景

リースの識別

XX. 契約がリースを含むか否かを判断するにあたり、当該契約が、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、当該契約にはリースが含まれる（第4-2項参照）。

特定された資産

XX. ここで、資産の稼働能力部分顧客が使用することができる資産については、物理的に別個のもの（例えば、建物のフロアや区画）であれば特定された資産にあたるものとし、物理的に別個ではなくいもの（例えば、光ファイバーケーブルの稼働能力部分）、資産の稼働能力の一部である場合には特定された資産にはあたらないものとした。ただし、顧客が使用することができる資産の稼働能力が、当該資産の稼働能力のほとんどすべてであり、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有している場合には、特定された資産にあたるものとした（第4-4項参照）。

ディスカッション・ポイント 1

本資料第10項から第12項に記載した事務局による分析及び提案について、ご意見をお伺いしたい。

VI. IFRS 第16号の設例の取扱い**(基本的な方針案)**

13. 第103回リース会計専門委員会、第474回企業会計基準委員会（2022年2月21日開催）並びに第109回リース会計専門委員会（2022年2月10日開催）において、IFRS 第16号における設例に関する基本的な方針案について次の提案を行っている（概要のみ記載）。

お示ししている文案イメージにおいては、IFRS 第16号の主要な定めのみを採り入れ、詳細なガイダンスについては、基本的に採り入れないこととしている。文案イメージにおけるガイダンスの採り入れと同程度になるようにIFRS 第16号における設例を採り入れることでどうか。

14. なお、主要な定め範囲については、今後も議論を継続するものとする。

(「設例3—光ファイバー・ケーブル」に対する分析及び提案)**IFRS 第16号の設例****設例3—光ファイバー・ケーブル**

設例3A：顧客が、より大きなケーブル（香港と東京を接続している）の中の3本の定められた物理的に別個のものであるダーク・ファイバーを使用する権利について公益事業会社（供給者）と15年の契約を締結する。顧客は、ファイバーの各末端を自らの電子機器に接続することによって、ファイバーの使用に関する決定を行う（すなわち、顧客はファイバーを「点灯」し、どのようなデータ、どのくらい量のデータを、それらのファイバーで送信するのかを決定する）。ファイバーが損傷した場合には、供給者が修理とメンテナンスの責任を負う。供給者は余分のファイバーを所有しているが、顧客のファイバーを入れ替えることができる理由となるのは、修理、メンテナンス又は故障のみである（こうした場合には、ファイバーを入れ替える義務がある）。この契約はダーク・ファイバーのリースを含んでいる。顧客は3本のダーク・ファイ

バーを15年間にわたり使用する権利を有している。

3本の特定されたファイバーがある。ファイバーは契約で明示的に定められており、ケーブルの中の他のファイバーとは物理的に別個のものである【参照：B20項】。供給者は、修理、メンテナンス又は故障以外の理由ではファイバーを入れ替えることができない（B18項参照）。

顧客は、15年の使用期間全体を通じてファイバー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、15年の使用期間にわたりファイバー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ファイバーを独占的に使用する。【参照：B21項】

(b) 顧客はファイバー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。顧客は、次のことを決定することによって、ファイバー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。それは、(i) ファイバーをいつ点灯するのか及びファイバーを点灯するかどうか、(ii) ファイバーがアウトプットをいつ、どのくらい産出するのか（すなわち、それらのファイバーはどのようなデータ、どのくらいのデータを送信するのか）である。顧客は15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】

ファイバーの修理及びメンテナンスに関する供給者の決定は、それらの効率的な使用に不可欠であるが、それらの決定はファイバー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のファイバーの使用を支配していない。

【参照：B27項】

設例3B：顧客が、香港と東京を接続するケーブルの中の所定の量の稼働能力を使用する権利について15年契約を供給者と締結する。所定の量は、顧客がケーブル内の3本のファイバーの全稼働能力を使用することに相当する（ケーブルには同様の稼働能力を有する15本のファイバーが含まれている）。供給者が、データの送信に関する決定を行う（すなわち、供給者がファイバーを点灯し、顧客の通信量を送信するためにどのファイバーを使用するのか、及び、ファイバーに接続する供給者が保有する電子機器に関する決定を行う）。

この契約はリースを含んでいない。

供給者は、各顧客のデータの送信（それぞれの顧客についてケーブルの稼働能力の一

部分のみの使用を必要とする)に関するすべての決定を行う。顧客に提供される稼働能力部分は、ケーブルの残りの稼働能力と物理的に区別できず、ケーブルの稼働能力のほとんどすべてを表すものではない (B20項参照)。したがって、顧客は特定された資産を使用する権利を有していない。

第 112 回リース会計専門委員会での事務局による分析及び提案

15. 設例 3 は、資産の稼働能力部分が物理的に別個なものかどうか (IFRS 第 16 号 B20 項) により、リースを含むか、含まないかの対比した結論を 2 つの設例 (設例 3A 及び設例 3B) により示すものであり、設例 3A と設例 3B を比較することで、稼働能力部分が物理的に別個なものではあるか否か (IFRS 第 16 号 B20 項) により、顧客が「特定された資産を使用する権利」を有しているか否かを示すことが、設例 3 全体としてのテーマとなっていると考えられる。
16. 設例 3A では、資産が物理的に別個のものであること (IFRS 第 16 号 B20 項: 桃色ハイライト箇所) を前提に、IFRS 第 16 号 B18 項 (適切に稼働していない場合等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)、B21 項 (資産の使用から経済的便益を得る権利) 並びに B25 項から B27 項 (指図権における使用方法及び使用目的) にも触れたうえで (青色ハイライト箇所)、当該設例にリースが含まれるとしている。本設例に関して、設例 3 全体として、資産が物理的に別個のものではない場合には特定された資産にはあたらないということが、最も重要な事項であると考えられることから、資産が物理的に別個のものである場合の設例をあえて設ける必要はないと考えられるため、第 112 回リース会計専門委員会では、改正リース会計基準等に採り入れないことを提案していた。
17. 設例 3B では、物理的に別個のものではない場合の取扱い (IFRS 第 16 号 B20 項: 黄色ハイライト箇所) に触れたうえで、これにより契約にリースが含まれないことを導いているが、前項に示したとおり、この内容が設例 3 全体を通じて最も伝えたい事項であると考えられる。当該取扱いについては、本資料第 12 項で改正リース会計基準の適用指針の結論の背景に明記することを提案していることから、第 112 回リース会計専門委員会では、設例 3B の記載内容を、改正リース会計基準等に採り入れることを提案していた。

第 112 回リース会計専門委員会で聞かれた意見

18. 第 112 回リース会計専門委員会では、次の意見が聞かれた。
 - (1) 資産の稼働能力部分に関する設例を入れる方向性に賛成する。

- (2) 設例では、リースに該当しないケースのみが採り上げられているが、リースに該当する場合も併せて採り入れるほうが、リースの識別に関する理解が深まるのではないか。
- (3) 設例における「A社が使用できる稼働能力はケーブル3本分相当であることが契約で定められているが、A社が使用できるケーブルについては契約で特定されていない」という前提条件について、契約時点ではどのケーブルか決まっていないものの、使用開始までに3本の専用回線が割当てられている可能性がある。設例の前提条件が、技術的視点から見て、現在国内で提供されているサービスの形態と合致したものであるのかを確認したい。
- (4) 今回の設例に採り入れられていないIFRS第16号の設例3Aには、光ケーブルが物理的に別個とみなされリースに該当するケースがあることを明らかにする意図が含まれていると考えられるため、設例3Aを採り入れないのであれば、IFRS基準の考え方が日本基準に適切に反映されるように、全体として表現を工夫されたほうが良いと考える。

今回の事務局の分析及び提案

19. 第112回リース会計専門委員会で聞かれた意見を踏まえた再検討案として、次の理由から、設例における契約の対象資産を変更し、顧客が使用することができる資産が物理的に別個のものではなくリースを含まないとする設例²のみを設けることが考えられるかどうか。
 - (1) 光ファイバー・ケーブルを契約の対象資産とした場合には、設例を理解するためだけに光ファイバー・ケーブルに関する仕組みや実務についての理解が必要となる可能性がある。
 - (2) 光ファイバー・ケーブルのリースは主に通信事業者が行っていると考えられるが、我が国の通信事業者の中にはIFRS会計基準を任意適用している企業が存在しており、光ファイバー・ケーブルに係るリースの識別についての実務がある程度固まっているように考えられる。
 - (3) リースの識別における資産の稼働能力部分の取扱いについて、本資料第12項において、IFRS第16号と同様の定めを改正リース会計基準の適用指針及び同適用指針の結論の背景に明記することを提案している。

² IFRS第16号の設例3B（顧客が使用することができる資産が物理的に別個のものではなく、契約にリースを含まない。）の内容と同じ。

- (4) 資産の稼働能力部分のリースのうち物理的に別個のものとして不動産物件の小売区画が挙げられる。小売区画に係るリースの識別については、IFRS 第16号の「設例4-小売区画」においてリースを含む設例が設けられており、第475回企業会計基準委員会（2022年3月11日開催）及び第110回リース会計専門委員会（2022年3月2日開催）において、改正リース会計基準等に採り入れることを提案済みである。

設例の文案イメージ

20. 前項で示す事務局提案について、改正リース会計基準等に採り入れた場合の文案イメージは、次のとおりである。第112回リース会計専門委員会で示した文案イメージからの追記箇所は、青色ハイライトでお示ししている。

[設例 XX] リースの識別（資産の稼働能力部分を使用する権利）

前提条件

- (1) A社（顧客）は、ガスの貯蔵タンク香港と東京を接続する光ファイバー・ケーブル（以下「ケーブル」という。）について、ケーブルを保有するB社（サプライヤー）と、B社が指定する貯蔵タンクを15年間の使用する契約を締結する。
- (2) A社は、リース期間にわたりB社が指定する貯蔵タンクの容量の70%を使用する権利を有しており、残りの30%については貸手であるB社が利用できる（他の顧客に容量を使用する権利を与えることもできる。）。なお、貯蔵タンク内は物理的に区分されていない。B社は15本のケーブルを有しており、A社が使用できる稼働能力はケーブル3本分相当であることが契約で定められているが、A社が使用できるケーブルについては契約で特定されていない。

分析

- (1) 顧客であるA社が使用できるのは、B社が指定する貯蔵タンク保有するケーブル全体の容量稼働能力の70%うち、契約で予め定められた所定の量のみであり、物理的に別個のものではなく、それは貯蔵タンクの容量のほとんどすべてにあたることから、A社は特定された資産を使用する権利を有しておらず、当該契約にリースは含まれていないと判断した。

ディスカッション・ポイント 2

IFRS 第 16 号における設例について、本資料第 15 項以降に示す設例の具体的な事務局提案が基本的な方針案に沿うものであると考えられるか、ご意見をお伺いしたい。

以 上

別紙 関連する会計基準等

リース取引に関する会計基準**会計基準****用語の定義**

4. 「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。

IFRS 第 16 号「リース」**リースの識別****リース負債の当初測定**

- 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しての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）]

付録 B

リースの識別（第9項から第11項）

特定された資産

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^{E3} [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いる、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]

以上