

プロジェクト リース

項目 IFRS 第 16 号における設例の取扱い（リースの識別）

I. 本資料の目的

1. 本資料は、IFRS 第 16 号におけるリースの識別に関する次の設例について、改正リース会計基準等における取扱いを検討し、ご意見を伺うことを目的としている。

- (1) 設例 8－シャツに関する契約
- (2) 設例 9－エネルギー・電力に関する契約
- (3) 設例 10－ネットワーク・サービスに関する契約

II. IFRS 第 16 号における設例の取扱い

基本的な方針案

2. 第 474 回企業会計基準委員会（2022 年 2 月 21 日開催）、第 103 回リース会計専門委員会（2021 年 8 月 6 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）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かどうか。

3. なお、主要な定め範囲及び内容については、今後も議論を継続するものとする。

現時点におけるリースの識別に関するリース会計基準等の改正案の文案イメージ

4. 事務局による分析及び提案を行ううえで、現時点におけるリースの識別に関する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。）及び同会計基準の適用指針（以下「リース適用指針」という。）の改正案の文案イメージを、以下にお示しする。

リース会計基準の改正案

リース会計基準の改正案 の文案イメージ	(参考) IFRS 第 16 号
<p>会計処理</p> <p>リースの識別</p> <p>7-4. 契約の締結時に、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。</p> <p>7-5. 前項の判断にあたり、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。</p>	<p>リースの識別 (B9 項から B33 項)</p> <p>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。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。</p>

リース適用指針の改正案

リース適用指針の改正案 の文案イメージ	(参考) IFRS 第 16 号
<p>リースの識別</p> <p>4-2. 契約の締結時に、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）。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）。</p> <p>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している。</p>	<p>リースの識別</p> <p>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の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のかどうかを評価しなければならない。</p> <p>(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）</p> <p>(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）</p>

<p>(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。</p> <p>(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。</p>	
<p>特定された資産</p> <p>4-3. 資産が特定されている場合であっても、次の(1)及び(2)のいずれも満たすときには、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。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p>	<p>特定された資産</p> <p>実質的な入替えの権利</p> <p>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。</p> <p>(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）。</p> <p>(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）。</p> <p>B17 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</p>

	<p>なければならない。</p>
<p>使用を指図する権利</p> <p>4-5. 顧客は、次の(1)又は(2)のいずれかの場合にのみ、使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利を有している。</p> <p>(1) 顧客が使用期間全体を通じて資産の使用方法を指図する権利を有している場合</p> <p>(2) 使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る決定が事前になされており、かつ、次の①又は②のいずれかである場合</p> <p>① 顧客自身が、又は顧客が第三者に指図することで、顧客のみ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。</p> <p>② 顧客が使用期間全体を通じた資産の使用方法を事前に決定するように、資産を設計している。</p>	<p>使用を指図する権利</p> <p>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。</p> <p>(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)</p> <p>(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</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p>
<p>リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分</p> <p>借手側</p> <p>4-7. 借手は、契約におけるリースを構成する部分について、本適用指針に定める方法により会計処理を行い、契約におけるリースを構成しない部分につ</p>	<p>契約の構成部分の分離</p> <p>借手</p> <p>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</p>

<p>いて、該当する他の会計基準等に従って会計処理を行う。</p> <p>リースを構成する部分とリースを構成しない部分に配分する、契約における対価の金額は、それぞれの部分の独立価格の比率に基づいて配分することにより算定する。契約における対価の配分にあたっては、契約における対価の中に、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る場合、当該金額を契約における対価の一部としてリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分する。</p>	<p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>
---	---

設例 8ーリースの識別（シャツに関する契約）についての検討

（IFRS 第 16 号の設例「設例 8ーシャツに関する契約」）

5. IFRS 第 16 号においては、リースの識別に関する設例としてシャツの購入契約がリースを含まないとする設例が示されている。IFRS 第 16 号の設例 8「シャツに関する契約」は、次のとおりである。

設例8ー シャツに関する契約

顧客が、3年間、特定の種類、品質及び数量のシャツを購入する契約を製造業者（供給者）と締結する。シャツの種類、品質及び数量は、契約で定められている。

供給者には、顧客のニーズを満たすことができる工場が1つしかない。供給者は、別の工場からシャツを供給することや第三者の供給者からシャツを調達することはできない。工場の稼働能力は顧客が契約したアウトプットを超えている（すなわち、顧客は工場の稼働能力のほとんどすべてについて契約したわけではない）。

供給者は工場の稼働に関するすべての決定を行う。これには、工場を稼働させる生産水準や、顧客の契約の履行に使用されない工場のアウトプットを用いて他のどの顧客の契約を履行するのかが含まれる。

この契約はリースを含んでいない。

工場は特定された資産である。工場は黙示的に定められている。供給者が契約を履行できるのは、この資産の使用を通じてのみであるからである。[参照：B13項]

顧客は工場の使用を支配していない。工場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ないからである。これは、供給者が使用期間中に工場を他の顧客との契約を履行するために使用することを決定する可能性があるからである。[参照：B21項]

また、顧客は工場の使用を指図する権利を有していないので、工場の使用を支配していない。顧客は3年の使用期間中の工場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。顧客の権利は、供給者との契約における工場からのアウトプットの指定に限定されている。顧客が工場の使用に関して有している権利は、工場からシャツを購入する他の顧客と同じである。供給者は工場の使用を指図する権利を有している。供給者が工場の使用方法及び使用目的を決定できるからである（すなわち、供給者は、工場を操業する生産レベル及び生産されるアウトプットを用いてどの顧客の契約を履行するのかを決定する権利を有している）。[参照：B25項]

顧客が工場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ないという事実と、顧客が工場の使用を指図する権利を有していないという事実のいずれも、単独で、顧客が工場の使用を支配していないという結論を下すのに十分となる。

（事務局による分析及び提案）

- IFRS 第 16 号においては、①資産が特定され、かつ、②借手が当該資産の使用を支配する場合にリースが識別される（IFRS 第 16 号第 9 項）。資産の特定については、IFRS 第 16 号に次の定めが置かれており、契約に明記されない場合でも資産が特定され得

ることが明示的に示されている。

IFRS 第 16 号 B13 項

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。

7. 設例 8 の主目的は、リースの識別の要件である「資産の特定」について、資産が契約に明記されていない場合にも資産が特定され得るとの IFRS 第 16 号 B13 項の取扱いを示すことと考えられる。
8. これまでの議論において事務局では、改正リース会計基準等において、契約が明記されない場合でも資産が特定され得るとの IFRS 第 16 号 B13 項の定めを採り入れないことを提案している。これは、当該定めを敢えて置かない場合であっても、顧客が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おり、当該資産の使用を指図する権利を有する場合には、一定の適切な判断がされ得る（リース適用指針第 4-2 項参照）と考えられるためである。
9. 前項のとおり、IFRS 第 16 号の設例 8 の主目的と考えられる、資産が契約に明記されていない場合にも資産が特定され得るとの IFRS 第 16 号 B13 項の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ことから、改正リース適用指針において設例 8 を採り入れないことが考えられるがどうか。
10. なお、IFRS 第 16 号の設例 8 においては、リースの識別に関する「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の有無（IFRS 第 16 号 B21 項）」及び「特定された資産の使用を指図する権利の有無（IFRS 第 16 号 B25 項）」の取扱いも含まれるが、これらの部分は次のとおり当該設例の主目的ではないと考えられるため、設例 8 を採り入れる判断に影響がないと考えられるがどうか。

(1) 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の有無に関して

顧客が工場の稼働能力のほとんどすべてを得る権利を有していないことが前提で記載されているため判断が困難ではなく、当該設例の主目的ではないと考えられる。

(2) 特定された資産の使用を指図する権利の有無に関して

サプライヤーが工場の稼働に関するすべての決定を行うことが前提で記載されているため判断が困難ではなく、当該設例の主目的ではないと考えられる。

ディスカッション・ポイント 1

本資料第 6 項から第 10 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。

「設例 9ーリースの識別（エネルギー・電力に関する契約）」についての検討

(IFRS 第 16 号の設例「設例 9ーエネルギー・電力に関する契約」)

11. IFRS 第 16 号においては、リースの識別に関する設例として電力の購入契約についてリースを含む場合と含まない場合を示す設例が示されている。IFRS 第 16 号の設例 9「エネルギー・電力に関する契約」は、次のとおりである。

設例 9ーエネルギー・電力に関する契約

設例9A：公益事業会社（顧客）が、20年間、新しい太陽光ファームが産出する電力のすべてを購入する契約を電力会社（供給者）と締結する。この太陽光ファーム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。太陽光ファームは供給者が所有しており、エネルギーを別の資産から顧客に提供することはできない。顧客は太陽光ファームを建設前に設計しており、顧客は太陽エネルギーの専門家を雇って当該ファームの立地及び使用する設備の設計の決定を支援させた。供給者は顧客の仕様に合わせて太陽光ファームを建設し、その後に稼働及び維持管理する責任を有する。電力を産出するかどうか、いつ、どのくらい算出するのかに関して行うべき決定はない。資産の設計によりそれらの決定は事前に決定されているからである。供給者は太陽光ファームの建設及び所有に関して税額控除を受け取り、顧客は太陽光ファームの使用から発生する再生可能エネルギー税額控除を受け取る。

この契約はリースを含んでいる。顧客は太陽光ファームを20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。太陽光ファームは、契約で明示的に定められており、供給者は定められた太陽光ファームを入れ替える権利を有していないからである。[参照：B13項及びB14項]

顧客は、20年の使用期間全体を通じて太陽光ファーム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、20年の使用期間にわたり太陽光ファーム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。顧客は太陽光ファームを独占的に使用し、20年の使用期間にわたり当該ファームが産出する電力のすべてを、再生可能エネルギー

税額控除（太陽光ファームの使用による副産物）とともに取得する。供給者は太陽光ファームからの経済的便益を税額控除の形で受け取ることになるが、その経済的便益は太陽光ファームの使用ではなく太陽光ファームの所有に関するものであるため、この評価の際には考慮されない。[参照：B21項]

- (b) 顧客は、太陽光ファームの使用を指図する権利を有している。B24項(b)(ii)の条件が存在しているからである。顧客も供給者も、使用期間中の太陽光ファームの使用方法及び使用目的を決定しない。それらの決定は資産の設計によって事前に決定されているからである（すなわち、太陽光ファームの設計が、実質的に、使用期間全体を通じての太陽光ファームの使用方法及び使用目的についての関連性のある意思決定権を資産の中に組み込んでいる）。顧客は太陽光ファームを稼働させておらず、供給者が太陽光ファームの稼働に関する決定を行う。しかし、太陽光ファームに関する顧客の設計は、当該ファームの使用を指図する権利を顧客に与えている。太陽光ファームの設計が使用期間全体を通じての当該資産の使用方法及び使用目的を事前に決定しているため、その設計に対する顧客の支配は顧客が使用方法及び使用目的の決定を支配しているのと実質的に相違はない。[参照：B28項]

設例9B：顧客が、明示的に定められた発電所が産出する電力のすべてを3年間にわたり購入する契約を供給者と締結する。発電所は供給者が所有し、稼働する。供給者は別の発電所から顧客に電力を提供することはできない。契約では、使用期間全体を通じて発電所が産出する電力の量及び時期を定めており、これは特別な状況（例えば、緊急の状況）がなければ変更できない。供給者は業界の承認された事業慣行に従って日々発電所を稼働し維持管理する。供給者が発電所を設計したのは、顧客との契約を締結する数年前に発電所が建設された時である。顧客はその設計に関与しなかった。

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。発電所は契約で明示的に定められており、供給者は定められた発電所を入れ替える権利を有していないからである。[参照：B13項及びB14項]

顧客は、3年の使用期間にわたり特定された発電所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、3年の使用期間にわたり発電所が産出する電力のすべてを取得することになる。

しかし、顧客は、その使用を指図する権利を有していないので、発電所の使用を支配する権利を有していない [参照：B24項]。顧客は発電所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。発電所の使用方法及び使用目的（すなわち、発電所で電力を産

出するかどうか、いつ、どのくらい行うのか)は、契約で事前に決定されている。顧客は使用期間中の発電所の使用目的及び使用方法を変更する権利を有していない。顧客は使用期間中の発電所の使用に関する他の意思決定権を有しておらず(例えば、発電所を稼働させていない)、発電所を設計しなかった。供給者は、発電所の稼働と維持管理の方法に関する決定を行うことによって、使用期間中に発電所に関する決定を行うことができる唯一の当事者である。顧客が発電所の使用に関して有している権利は、発電所から電力を得る多くの顧客の中の1名であったとした場合と同じである。[参照：B25項]

設例9C：顧客が、10年間、明示的に定められた発電所が産出する電力のすべてを購入する契約を供給者と締結する。契約では、顧客は発電所が産出する電力のすべてに対する権利を有すると述べている(すなわち、供給者は他の契約を履行するために発電所を使用することができない)。

顧客は電力供給の量及び時期に関する指示書を供給者に発行する。発電所が顧客のために電力を産出していない場合には、発電所は稼働しない。

供給者は、業界の承認された事業慣行に従って日々発電所の稼働及び維持管理を行う。

この契約はリースを含んでいる。顧客は発電所を10年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。発電所は契約で明示的に定められており、供給者は定められた発電所を入れ替える権利を有していない。[参照：B13項及びB14項]

顧客が、10年の使用期間全体を通じて発電所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、10年の使用期間にわたり発電所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。顧客は発電所を独占的に使用し、10年の使用期間全体を通じて発電所が産出する電力のすべてに対する権利を有している。[参照：B21項]
- (b) 顧客は、発電所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。顧客は発電所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。使用期間全体を通じて、発電所が電力を産出するかどうか、いつ、どのくらい行うのか(すなわち、産出される電力がある場合の、その時期及び量)を決定する権利を有しているからである。供給者は他の目的で発電所を使用することが禁止されているため、産出される電力の時期及び量に関する顧客の意思決定が、実質的に、発電所がいつアウトプットを産出するのか及び産出するのかどうかを決定

する。[参照：B25項]

発電所の稼働及びメンテナンスは、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、発電所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 [参照：B27 項]。したがって、供給者は使用期間中の発電所の使用を支配していない。むしろ、供給者の決定は、発電所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。

(事務局による分析及び提案)

12. IFRS 第 16 号においては、(1)資産が特定され、かつ、(2)借手が当該資産の使用を支配する場合にリースが識別される (IFRS 第 16 号第 9 項)。(2)については、借手在使用期間全体を通じて、①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、かつ、②特定された資産の使用を指図する権利を有する場合に、借手が特定された資産の使用の支配を有するとされている (IFRS 第 16 号 B9 項及び B24 項)。
13. 設例 9 は、エネルギー・電力に関する契約を題材とする次の 3 つの設例が含まれており、リースの識別の要件である「特定された資産の使用を指図する権利を有する」とする状況として説明されている IFRS 第 16 号 B24 項の取扱いを示すことが主目的であると考えられる。IFRS 第 16 号 B24 項は次のとおりである。

IFRS 第 16 号 B24 項

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

(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。

14. それぞれの設例の概要は次のとおりである。

(1) 設例 9A

設例 9A では、IFRS 第 16 号 B24 項の定めにおける次の箇所を参照して、顧客が

使用期間全体にわたり特定された資産を指図する権利を有しているため、契約にリースが含まれているとされている。

IFRS 第 16 号 B24 項(b) (ii)

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、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。

(2) 設例 9B

設例 9B では、IFRS 第 16 号 B24 項における(a)及び(b)のいずれの場合にも該当しないため、顧客が使用期間全体にわたり当該特定された資産の使用を指図する権利を有しておらず、契約にリースが含まれていないとされている。

(3) 設例 9C

設例 9C では、IFRS 第 16 号 B24 項の定めにおける次の箇所を参照して、顧客が使用期間全体にわたり特定された資産を指図する権利を有しているため、契約にリースが含まれているとされている。

IFRS 第 16 号 B24 項 (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。

15. これまでの議論において事務局では、「特定された資産の使用を指図する権利を有する」とする状況として説明されている IFRS 第 16 号 B24 項の定めについて、主要な定めとして改正リース会計基準等に採り入れることを提案している。したがって、本資料第 2 項で示す基本的な方針案に従い、IFRS 第 16 号の設例 9A から 9C に相当する設例を改正リース適用指針の設例に採り入れることが考えられるかどうか。
16. ただし、設例 9A から 9C に含まれる、次の IFRS 第 16 号の定めについては、IFRS 第 16 号 B24 項で示す「特定された資産の使用を指図する権利」についての詳細なガイダンスであり、IFRS 第 16 号の主要な定めのみを採り入れるとする開発方針を踏まえ、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。したがって、これらの定めに関連する記載については、改正リース適用指針の設例に含めないことが考えられるかどうか。
 - (1) 「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る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する」とする IFRS 第 16 号 B25 項の定め

- (2) 「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」とする IFRS 第 16 号 B27 項の定め
- (3) 「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」とする IFRS 第 16 号 B28 項の定め
17. なお、設例 9A から 9C では、契約にリースが含まれているかどうかの結論を導き出すために、リースの識別における次の要件及び関連する IFRS 第 16 号の定めにも触れているが、本設例の主目的ではないと考えられるため、前提条件から容易に判断することができるように、前提条件の記載を変更することが考えられるかどうか。

(1) 資産の特定に関して

- ① 資産が契約に明記されていない場合にも資産が特定され得るとの IFRS 第 16 号 B13 項の定め
- ② 供給者が「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」とする IFRS 第 16 号 B14 項の定め

(2) 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に関して

- ① 「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ことが必要となる」とする IFRS 第 16 号 B21 項の定め

設例の文案イメージ

18. 本資料第 15 項から第 17 項で示す事務局提案について、改正リース適用指針に採り入れた場合の文案イメージは次のとおりである。

(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント 2

本資料第 12 項から第 18 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。

「設例 10ーリースの識別（ネットワーク・サービスに関する契約）」についての検

討

(IFRS 第 16 号の設例「設例 10—ネットワーク・サービスに関する契約」)

19. IFRS 第 16 号においては、リースの識別に関する設例としてネットワーク・サービス契約についてリースを含む場合と含まない場合を示す設例が示されている。IFRS 第 16 号の設例 10「ネットワーク・サービスに関する契約」は、次のとおりである。

設例 10—ネットワーク・サービスに関する契約

設例10A：顧客が、2年間のネットワーク・サービスについて電気通信会社（供給者）と契約を締結する。契約では、供給者が所定の品質水準を満たすネットワーク・サービスを提供することを要求している。サービスを提供するために、供給者は顧客の敷地にサーバーを設置及び設定し、供給者は当該サーバーを使用したネットワークのデータ送信のスピード及び質を決定する。供給者は、契約で定められたネットワーク・サービスの質を継続的に提供するために必要な場合には、サーバーの再設定又は入替えを行うことができる。顧客は、サーバーの稼働もそれらの使用に関する重大な決定も行わない。

この契約はリースを含んでいない。むしろ、この契約は、顧客が決定したネットワーク・サービスの水準を満たすために供給者が設備を使用するサービス契約である¹。

顧客の敷地に設置されたサーバーが特定された資産であるかどうかを評価する必要はない。この評価は契約がリースを含んだものかどうかの分析を変更しない。顧客がサーバーの使用を支配する権利を有していないからである。

顧客はサーバーの使用を支配していない。顧客の唯一の意思決定権は、ネットワーク・サービスの水準（サーバーのアウトプット）を使用期間前に決定することに関するものであり、ネットワーク・サービスの水準は、契約を変更しない限り使用期間中に変更できないからである。例えば、送信すべきデータを顧客が作成していても、当該活動はネットワーク・サービスの設定に直接に影響を与えず、したがって、サーバーの使用方法及び使用目的に影響を与えない。[参照：B24項]

供給者は、使用期間中のサーバーの使用についての関連性のある意思決定を行うことができる唯一の当事者である。供給者は、サーバーを使用してどのようにデータを送信するのか、サーバーを再設定するかどうか、他の目的でサーバーを使用するかどうかを決

¹ IFRS 第 16 号（原文）では、「Instead, the contract is a service contract in which Supplier uses the equipment to meet the level of network services determined by Customer.」とあり、「顧客が決定した水準を満たすために、供給者が当該設備（サーバー）を利用してサービスを提供する契約である」ことを示していると考えられる。

定する権利を有している。したがって、供給者は顧客へのネットワーク・サービスの提供におけるサーバーの使用を支配している。

設例10B：顧客が、特定されたサーバーの3年間にわたる使用について情報テクノロジー会社（供給者）と契約を締結する。供給者は、顧客の指示書に従って顧客の敷地にサーバーを引き渡し設置して、使用期間全体を通じて、必要に応じて、サーバーの修理及びメンテナンス・サービスを提供する【参照：B33項】。供給業者がサーバーを入れ替えるのは、故障の場合のみである。顧客は、サーバーにどのデータを保管するのか、及び自社の事業の中でサーバーを統合する方法を決定する。顧客は、使用期間全体を通じてこれに関する決定を変更できる。

この契約はリースを含んでいる。顧客はサーバーを3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。サーバーは契約で明示的に定められている【参照：B13項】。供給者がサーバーを入れ替えることができるのは、故障の場合のみである（B18項参照）。

顧客は、3年の使用期間全体を通じてサー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、3年の使用期間にわたりサー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サーバーを独占的に使用する。【参照：B21項】
- (b) 顧客は、サー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。顧客はサー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。事業のどの側面をサポートするためにサーバーを使用するのか、及びどのデータをサーバーに保管するのかを決定する権利を有しているからである。顧客は、使用期間中にサーバーの使用に関する決定を行うことができる唯一の当事者である。【参照：B25項】

（事務局による分析及び提案）

20. IFRS 第16号においては、(1)資産が特定され、かつ、(2)借手が当該資産の使用を支配する場合にリースが識別される（IFRS 第16号第9項）。(2)については、借手が使用期間全体を通じて、①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、かつ、②特定された資産の使用を指図する権利を有する場合に、借手が特定された資産の使用の支配を有するとされている（IFRS 第16号B9項及びB24項）。

21. 設例 10 は、ネットワーク・サービスに関する契約を題材とする設例であり、2つの設例が含まれている。いずれの設例もリースの識別の要件である「特定された資産の使用を指図する権利を有する」とする状況として説明されている IFRS 第 16 号 B24 項の取扱いを示すことが主目的であると考えられる。
22. 設例 10A と設例 10B においては、IFRS 第 16 号 B24 項(a)の定めを参照して、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か否かにより、契約にリースが含まれない場合と含まれる場合が示されている。IFRS 第 16 号 B24 項は次のとおりである。

IFRS 第 16 号 B24 項 (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。

23. これまでの議論において事務局では、「特定された資産の使用を指図する権利を有する」とする状況として説明されている IFRS 第 16 号 B24 項の定めについて、主要な定めとして改正リース会計基準等に採り入れることを提案している。したがって、本資料第 2 項で示す基本的な方針案に従い、IFRS 第 16 号の設例 10A 及び 10B に相当する設例を、改正リース適用指針の設例に採り入れることが考えられるがどうか。
24. ただし、設例 10B に含まれる、次の IFRS 第 16 号の定めに関連する記載については、次の理由から、改正リース適用指針の設例に含めないことが考えられるがどうか。
- (1) 「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」が実質的な入替権に該当しないとする IFRS 第 16 号 B18 項の定め
- IFRS 第 16 号 B14 項で示す、資産の特定における「実質的な入替えの権利」についての詳細なガイダンスであり、IFRS 第 16 号の主要な定めのみを採り入れるとする開発方針を踏まえ、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。
- (2) 「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る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する」とする IFRS 第 16 号 B25 項の定め
- IFRS 第 16 号 B24 項で示す「特定された資産の使用を指図する権利」についての詳細なガイダンスであり、IFRS 第 16 号の主要な定めのみを採り入れるとする開発方針を踏まえ、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。

- (3) 「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り、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。」とする IFRS 第 16 号 B33 項の定め

設例 10B の主目的は、「特定された資産の使用を指図する権利」についての IFRS 第 16 号 B24 項の取扱いを示すことであり、当該設例におけるリースの識別についての分析に影響を与えていないと考えられる。

25. なお、設例 10A 及び設例 10B では、契約にリースが含まれているかどうかの結論を導き出すために、リースの識別における次の要件及び関連する IFRS 第 16 号の定めにも触れているが、本設例の主目的ではないと考えられるため、前提条件から容易に判断することができるように、前提条件の記載を変更することが考えられるかどうか。

(1) 資産の特定に関して

- ① 資産が契約に明記されていない場合にも資産が特定され得るとの IFRS 第 16 号 B13 項の定め

(2) 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に関して

- ① 「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ことが必要となる」とする IFRS 第 16 号 B21 項の定め

設例の文案イメージ

26. 本資料第 23 項から第 25 項で示す事務局提案について、改正リース適用指針に採り入れた場合の文案イメージは次のとおりである。

(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント 3

本資料第 20 項から第 26 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。

以 上

別紙 関連する会計基準等

IFRS 第16号「リース」付録B

リースの識別（第9項から第11項）

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

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]

使用から便益を得る権利

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]

使用を指図する権利

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]

契約の構成部分の分離（第12項から第17項）

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。