

---

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、改正リース適用指針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 6－船舶
  - (2) 設例 5－トラックのレンタル
  - (3) 設例 7－航空機
  - (4) 設例 1－鉄道車両

## II. 事務局提案の要約

2. 改正リース適用指針に設例を採り入れるかどうかの事務局の提案は、次のとおりである。
  - (1) IFRS 第 16 号の「設例 6－船舶」は採り入れない（本資料第 6 項から第 16 項）。
  - (2) IFRS 第 16 号の「設例 5－トラックのレンタル」は採り入れない（本資料第 17 項から 23 項）。
  - (3) IFRS 第 16 号の「設例 7－航空機」は採り入れない（本資料第 24 項から第 30 項）。
  - (4) IFRS 第 16 号の「設例 1－鉄道車両」は採り入れる（本資料第 31 項から第 36 項）。

## III. IFRS 第 16 号における設例の取扱い

### 基本的な方針案

3. 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）。

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。

4. 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

5. 事務局による分析及び提案を行ううえで、リースの識別に関する現時点におけるリース会計基準及びリース適用指針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

(HP では非公表)

#### リース適用指針の改正案

(HP では非公表)

### 設例 6—船舶についての検討

#### (IFRS 第 16 号の設例「設例 6—船舶」)

6. IFRS 第 16 号においては、リースの識別に関する設例として、顧客と船舶所有者との契約がリースを含む設例と含まない設例が示されている。IFRS 第 16 号の設例 6「船舶」は、次のとおりである。

#### 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、供給者は入替へ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]。使用权の範囲内で、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]

### (事務局による分析及び提案)

7. 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)。
8. 設例 6 は船舶の契約を題材とする設例であり、リースの識別の要件である「使用を指図する権利」に関して、IFRS 第 16 号 B24 項における判断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 (B25 項から B30 項に記述)

(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。

(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。

9. 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」に関する 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られることを提案している。
10. IFRS 第 16 号において使用を指図する権利は、顧客が使用期間全体にわたって使用方法及び使用目的を指図する権利を有しているか（IFRS 第 16 号 B24 項(a)、設例 6B）、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、顧客が稼働する権利を有するか又は資産を設計した場合（IFRS 第 16 号 B24 項(b)、設例 6A）に存在すると定められている。
11. IFRS 第 16 号において使用方法及び使用目的が何なのか（何が稼働に関する権利なのか）は、次の IFRS 第 16 号 B25 項のとおり、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く個別の判断が必要となる定めとされている<sup>1</sup>。

**IFRS 第 16 号 B25 項**

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。

12. したがって、IFRS 第 16 号 B24 項(b)について、どこまで何の決定が行われていれば、使用方法及び使用目的が事前に決定されていると判断されるのかについては、個別の判断が要求されると考えられる。
13. しかしながら、設例 6A においては、所定の時間枠内でロッテルダムからシドニーまで所定の貨物を輸送することが事前に決定されていることでこの要件を満たすとされている。

<sup>1</sup> IFRS 第 16 号 B25 項は、改正リース適用指針第 4-5 項(2)において、「顧客が使用期間全体を通じて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を指図する権利を有している場合」と記載することでその内容を採りこんでいる。

IFRS 第 16 号 B24 項(b)における使用方法及び使用目的は必ずしも設例 6A で示される内容に限定されないはずであるにも関わらず、これを設例において示すことにより、設例が実質的に基準の要求事項を限定する可能性があり、問題があると考えられる。

14. また、IFRS 第 16 号 B24 項(a)について、何が使用方法及び使用目的で何が稼働に関する権利となるのかは、個別の判断が要求されると考えられる。
15. しかしながら、設例 6B においては、船舶を運航するかどうか、どこを、いつ航行するのか、どの貨物を輸送するのかを顧客が決定していることにより、顧客が使用方法及び使用目的を決定しているとされており、供給者が運航者を決定できることや、船舶の運航とメンテナンスを行うことにより供給者が運航に関して一定の決定を行うことについては、使用方法及び使用目的に関する決定権ではないとされている。IFRS 第 16 号 B24 項(a)における使用方法及び使用目的は必ずしも設例 6B で示される内容に限定されないはずであるにも関わらず、これを設例において示すことにより、設例が実質的に基準の要求事項を限定する可能性があり、問題があると考えられる。
16. このように、IFRS 第 16 号の基準の本文においては、資産の使用方法及び使用目的は、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のみ定められているのに対し、設例 6 は、資産の使用方法及び使用目的を特定している。設例における判断が、基準が求めている判断であると誤解される可能性があることから、設例 6 は改正リース適用指針の設例としては採り入れないことが考えられるがどうか。仮に設例 6 を採り入れることとする場合、設例のみで実務に影響を与えることがないよう、まず、基準の本文においてその基となる定めを採り入れる必要があると考えられるが、設例 6 の内容を含む広範な契約について個別の判断を会計基準において定める場合、個別の事実及び状況を反映させることができなくなる可能性があり、適切でないと考えられるため、基となる定めについても基準本文に採り入れないことが考えられるがどうか。

#### **ディスカッション・ポイント**

本資料第 7 項から第 16 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 5—トラックのレンタルについての検討**

**(IFRS 第 16 号の設例「設例 5—トラックのレンタル」)**

17. IFRS 第 16 号においては、リースの識別に関する設例として、顧客とトラックの車両供給者との契約がリースを含む設例が示されている。IFRS 第 16 号の設例 5「トラックのレンタル」は、次のとおりである。

**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]

### (事務局による分析及び提案)

18. 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)。
19. 設例 5 はトラックのレンタル契約を題材とする設例であり、リースの識別の要件である「使用を指図する権利」に関して、IFRS 第 16 号 B24 項(b)における判断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、本資料第 8 項のとおりである。
20. この点、上記の船舶の設例と同様に IFRS 第 16 号においては、IFRS 第 16 号 B24 項(b)の判断においてどこまで何の決定が行われていれば、使用方法及び使用目的が事前に決定されていると判断されるのかについては、個別の判断が要求されると考えられる。
21. しかしながら、設例 5 においては、所定の時間枠内でニューヨークからサンフランシスコまで所定の貨物を輸送することが事前に決定されていることでこの要件を満たすとされている。また、旅程の詳細である速度、経路、休憩停車などは、使用方法及び使用目的ではなく、稼働の権利であると説明されている。IFRS 第 16 号 B24 項(b)における使用方法及び使用目的は必ずしも設例 5 で示される内容に限定されないはずであるにも関わらず、これを設例において示すことにより、設例が実質的に基準の要求事項を限定する可能性があり、問題があると考えられる
22. 上記の船舶での分析と同様に、使用から得られる経済的便益に影響を与える意思決定権である使用方法及び使用目的が何であるかは、例えば、設例 5 においては、旅程の詳細とされている経路の決定が使用方法及び使用目的でないのか等、契約ごとの判断が求められるべきと考えられる。
23. したがって、上記の船舶の設例における本資料第 16 項と同様の理由により、設例 5 は改正リース適用指針の設例としては採り入れず、また、設例 5 の基となる定めについても基準本文に採り入れないことが考えられるがどうか。

**ディスカッション・ポイント**

本資料第 18 項から第 23 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 7—航空機についての検討****(IFRS 第 16 号の設例「設例 7—航空機」)**

24. IFRS 第 16 号においては、リースの識別に関する設例として、顧客と航空機所有者（供給者）との契約がリースを含む設例が示されている。IFRS 第 16 号の設例 7「航空機」は、次のとおりである。

**設例 7—航空機**

顧客が、2年間、明示的に定められた航空機の使用について航空機所有者（供給者）との契約を締結する。契約は、航空機の内装及び外装の仕様を詳細に示している。

航空機がどこを飛行できるのかについての契約上及び法律上の制限が契約にある。それらの制限を条件として、顧客は、航空機がどこを、いつ飛行するのか、どの乗客及び貨物を航空機で輸送するのかを決定する。供給者は、自身の乗務員を使用して、航空機を運航する責任を負う。顧客は、契約期間中に、当該航空機について別の運航者を雇うことも自ら航空機を運航することも禁止されている。

供給者は、2年の期間中にいつでも航空機を入れ替えることが認められており、航空機が機能していない場合には入れ替えなければならない。代替航空機は、契約における内装及び外装の仕様を満たさなければならない。供給者の保有機の中の航空機を顧客の仕様を満たすようにするには相当のコストが伴う。

この契約はリースを含んでいる。顧客は航空機を2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。航空機は契約で明示的に定められており [参照：B13項]、供給者は航空機を入れ替えることができるが、入替えの権利は実質的ではない。B14項(b)の条件が存在しないからである。供給者の入替えの権利は実質的ではない。別の航空機を契約で要求される仕様を満たすように装備させるには相当のコストが伴うため、供給者が航空機の入替えから経済的に便益を得るとは見込まれないからである。

顧客は、2年の使用期間全体を通じて航空機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、2年の使用期間にわたり航空機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航空機を独占的に使用する。[参照：B21項]
- (b) 顧客は、航空機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。航空機がどこを飛行できるのかに関する制限は、航空機を使用する顧客の権利の範囲を定めている。使用权の範囲内で、顧客は2年の使用期間全体を通じての航空機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。航空機を飛行するのか、どこを、いつ飛行するのかを、輸送する乗客及び貨物とともに、顧客が決定するからである。顧客は2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]

航空機の運航は、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、航空機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航空機の使用を支配しておらず、供給者の決定は、航空機の使用に対する顧客の支配に影響を与えない。[参照：B27項]

### (事務局による分析及び提案)

- 25. 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)。
- 26. 設例 7 は航空機契約を題材とする設例であり、リースの識別の要件である「使用を指図する権利」に関して、IFRS 第 16 号 B24 項(a)における判断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、本資料第 8 項のとおりである。
- 27. この点、上記の船舶の設例と同様に、IFRS 第 16 号においては、IFRS 第 16 号 B24 項(a)の判断において、何が使用方法及び使用目的で何が稼働に関する権利となるのかは、個別の判断が要求されると考えられる。
- 28. しかしながら設例 7 においては、航空機を運航するかどうか、どこを、いつ運航するのか、何を輸送するのかを顧客が決定していることにより、顧客が使用方法及び使用目

的を指図する権利を有するとされており、供給者が運航者を決定できることや、運航を行うことにより、供給者が運航に関して一定の決定を行うことについては、使用方法及び使用目的を指図する権利に影響を与えないとされている。IFRS 第 16 号 B24 項(a)における使用方法及び使用目的は必ずしも設例 7 で示される内容に限定されないはずであるにも関わらず、これを設例において示すことにより、設例が実質的に基準の要求事項を限定する可能性があり、問題があると考えられる

29. したがって、上記の船舶の設例における本資料第 16 項と同様の理由により、設例 7 は改正リース適用指針の設例として採り入れず、また、設例 7 の基となる定めについても基準本文に採り入れないことが考えられるかどうか。
30. なお、IFRS 第 16 号の設例 7 においては、リースの識別に関して「実質的な入替えの権利の有無 (IFRS 第 16 号 B14 項(b))」の取扱いも含まれるが、本取扱い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 7 を採り入れない判断に影響がないと考えられるかどうか。

(1) 実質的な入替えの権利の有無に関して

IFRS 第 16 号 B14 項(b)は、資産を入れ替える権利は、「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」場合に、実質的であるとされている。設例 7 では、航空機の内外装の仕様が詳細に定められており、入替えに相当のコストが必要であることが前提で記載されているため、入替えの権利が実質的でないとする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**

本資料第 25 項から第 30 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 1—鉄道車両についての検討**

**(IFRS 第 16 号の設例「設例 1—鉄道車両」)**

31. IFRS 第 16 号においては、リースの識別に関する設例として、顧客と鉄道車両の供給者との契約がリースを含む設例と含まない設例が示されている。IFRS 第 16 号の設例 1「鉄道車両」は、次のとおりである。

## 設例1－鉄道車両

設例1A：顧客と貨物輸送業者（供給者）との間の契約が、5年間にわたり10両の特定の種類の鉄道車両の使用を顧客に提供する。契約では鉄道車両を特定しており、その車両は供給者が所有する。顧客が、いつ、どこで、どの物品を当該車両を使用して輸送するのかを決定する。車両は、使用されない時には、顧客の敷地で保管される。顧客は、別の目的（例えば、貯蔵）のために車両を使用することを選択する場合には、そうすることができる。しかし、契約では、顧客は特定の種類の貨物（例えば、爆発物）を輸送することができないと定めている。特定の車両の保守又は修理が必要な場合には、供給者は同じ種類の車両と入れ替えることを求められる。それ以外では、顧客の債務不履行の場合を除き、供給者は5年の期間中に車両を取り戻すことはできない。

契約では、顧客が要請した場合には、供給者が機関車と運転士を提供することも要求している。供給者は機関車を自らの敷地で保管し、物品を輸送するという顧客の要請を詳細に示した指示書を運転士に提供する。供給者は、顧客の要請のそれぞれを履行するために複数の機関車のどれか1つを使用することを選択でき、1台の機関車を顧客の物品だけでなく他の顧客の物品の輸送にも使用できる（すなわち、他の顧客が、顧客が要請した目的地に近い目的地に同様の時間枠内で物品の輸送を求めている場合には、供給者は当該機関車に100両までの鉄道車両を接続することを選択できる）。

この契約は鉄道車両のリースを含んでいる。顧客は10両の鉄道車両を5年間にわたり使用する権利を有している。

10両の特定された車両がある。当該車両は契約で明示的に定められている。顧客に引き渡された後は、保守又は修理が必要な場合にのみ車両の入替えを行うことができる（B18項参照）。鉄道車両を運搬するために使用される機関車は、特定された資産ではない。契約で明示的にも黙示的にも定められていないからである。

### [参照：B13項]

顧客は、5年の使用期間全体を通じて10両の鉄道車両の使用を支配する権利を有している。その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車両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。顧客の物品を輸送するために使用されていない場合も含めて、顧客が使用期間全体を通じて車両を独占的に使用する。[参照：B21項]

<sup>2</sup> 「例えば、貯蔵」は、倉庫のように貯蔵用として使うことが想定していると考えられる。

(b) 顧客は、車両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。車両が輸送できる貨物に関する契約上の制限は、供給者の防御的な権利であり、車両を使用する顧客の権利の範囲を定めたものである [参照：B30項]。契約で定められた使用权の範囲内で、顧客は、いつ、どこで車両を使用するのか、車両を使用してどの物品を輸送するのかを決定できることによって、車両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、物品を輸送するために使用していない時に車両を使用するのかどうか、及びどのように使用するのか（例えば、それらを貯蔵のために使用するのかどうか、及びそれをいつ行うのか）も決定する。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]

鉄道車両を輸送するために機関車と運転士（供給者が支配している）を有することは、車両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、車両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車両の使用を支配していない。[参照：B27項]

設例1B：顧客と供給者との間の契約が、特定の種類の鉄道車両の使用により、5年の期間にわたり所定の日程に従って所定の数量の物品を輸送することを供給者に要求している。所定の日程と物品の数量は、顧客が5年間にわたり10両の鉄道車両を使用することに相当する。供給者は、鉄道車両、運転士及び機関車を契約の一部として提供する。契約は、輸送する物品の内容及び数量（及び物品を輸送するために使用できる鉄道車両の種類）を定めている。供給者は、契約の要求を履行するために使用できる同様の車両の大きなプールを有している。同様に、供給者は、顧客の要請のそれぞれを履行するために複数の機関車のうちいずれか1つを使用することを選択でき、1台の機関車を顧客の物品だけでなく他の顧客の物品の輸送にも使用することができる。車両と機関車は、物品の輸送に使用されていない時には、供給者の敷地で保管される。

この契約は鉄道車両のリースも機関車のリースも含んでいない。

顧客の物品を輸送するために使用される鉄道車両と機関車は、特定された資産ではない。供給者は、鉄道車両及び機関車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車両及び機関車を入れ替える実際上の能力を有している（B14項(a)参照）。代替の車両及び機関車は供給者が容易に利用でき、供給者は顧客の承認なしに車両及び機関車を入れ替えることができる。

(b) 供給者は、車両及び機関車の入替えによって経済的に便益を得ることになる（B14項(b)参照）。車両及び機関車は供給者の敷地に保管され【参照：B17項】、供給者は同様の車両及び機関車の大きなプールを有しているので、車両又は機関車の入替えに関連するコストは（あるとしても）最小限である。供給者は、このような性質の契約において車両又は機関車の入替えから便益を得る。入替えにより、供給者は、例えば、(i) 車両又は機関車が遂行する状態にすでにある業務（例えば、起点地に近い車両基地での業務）を履行するために当該車両又は機関車を使用するか、あるいは(ii) 顧客が使用していないためにそうでなければ遊休状態とされる車両又は機関車を使用できるようになるからである。

したがって、顧客は、特定された車両又は機関車の使用を指図しておらず、その使用による経済的便益のほとんどすべてを得る権利も有していない。供給者は、それぞれの特定の輸送のためにどの車両及び機関車を使用するのかを選択することによって、鉄道車両及び機関車の使用を指図し、鉄道車両及び機関車の使用による経済的便益のほとんどすべてを得る。供給者は輸送能力を提供しているだけである。

### （事務局による分析及び提案）

32. 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）。
33. 設例 1 には鉄道車両の契約を題材とする 2 つの設例が含まれており、設例 1 を示す主目的は、リースの識別の要件のうち特定された資産の「実質的な入替えの権利」に関して条件を示す、次の IFRS 第 16 号 B14 項の取扱いを示すことであると考えられる。

#### IFRS 第 16 号 B14 項

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）。

34. これまでの議論において事務局では、特定された資産の「実質的な入替えの権利」に関して条件を示す、IFRS 第 16 号 B14 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 3 項で示す基本的な方針案に従い、IFRS 第 16 号の設例 1 の鉄道車両の設例を基礎とした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。
35. 一方で、これまでの議論において事務局では、別紙のとおり、IFRS 第 16 号の設例 2 及び設例 4 を改正リース適用指針の設例として採り入れることを提案している。これらの設例において入替権が実質的である場合（別紙 設例 11-2「資産を他の資産に代替する権利が実質的である場合」と実質的でない場合（別紙 設例 11-3「資産を他の資産に代替する権利が実質的でない場合」）の考え方を示しており、IFRS 第 16 号 B14 項の設例が重複となることを踏まえると、設例 1 の鉄道車両の設例を基礎とした設例は採り入れないことも考えられる。

### 設例の文案イメージ

36. 本資料第 32 項から第 35 項までに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

本資料第 32 項から第 36 項に記載した事務局による分析及び提案について、IFRS 第 16 号の設例 1 を改正リース適用指針に採り入れるべきかどうかを含め、ご意見をお伺いしたい。

以 上

**別紙 IFRS 第 16 号設例 2 及び 4 に基づく設例（文案イメージ）**

1. 本資料は、第 109 回リース会計専門委員会（2022 年 2 月 10 日開催）並びに第 474 回企業会計基準委員会（2022 年 2 月 21 日開催）においてご提案した IFRS 第 16 号設例 2「小売りスペース」を採り入れた設例及び第 110 回リース会計専門委員会（2022 年 3 月 2 日開催）並びに第 475 回企業会計基準委員会（2022 年 3 月 11 日開催）においてご提案した IFRS 第 16 号設例 4「小売区画」を採り入れた設例について、現在の文案イメージをお示しするものである。
2. 各委員会において聞かれた本設例に関する意見については、今後対応予定である。

（HP では非公表）

以 上