
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 【審議事項】 IFRS 第 16 号 「リース」 リースの定義-入替えの権利

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2022 年 11 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「リースの定義-入替えの権利（IFRS 第 16 号）」について、アジェンダ・ペーパー（以下「AP」という。）及び議論の内容をご説明し、当委員会の対応（案）についてご意見をいただくことを目的としている。
2. なお、2022 年 11 月の IFRIC Update における「アジェンダ決定案」を別紙 1 に、関連する IFRS 第 16 号の抜粋を別紙 2 に、お示ししている。

II. 背景及び経緯

3. IFRS-IC は、サプライヤーが入替権を有する場合に、契約にリースが含まれているかどうかをどのように評価するかについて、次の質問を含む要望書の提出を受けた。
 - (1) 質問 1：サプライヤーが、(i)使用期間全体を通じて資産を入れ替える実質上の能力を有しているが、(ii)使用期間全体ではなく契約期間のある時点以降にのみ、資産の入替権を行使することにより経済的便益を得ると予想される場合、どのような影響があるか。
 - (2) 質問 2：契約が複数の類似した資産の使用に関するものである場合、企業は、サプライヤーの入替権が実質的であるかどうかについて、どのレベルで評価するか（各資産を個別に検討するか、あるいはすべての資産を一緒に検討するか。）。
4. AP によると、要望書に記載されている事実パターンは以下のとおりである。
 - (1) 顧客は、類似の資産（例えば、電動バスに使用されるバッテリー）100 個の使用について、サプライヤーと 10 年間の契約を締結する。顧客は、各バッテリーを、顧客が容易に利用できる他の資源と一緒に使用する。
 - (2) 契約により、資産が稼働するうえで最小限の容量（例えば、70%の容量）が指定されている。サプライヤーは、資産の容量が契約で指定された最小値を下回ったら、すぐに資産を交換することを要求される。契約当初は、資産は交換せずに 8 年間指定された最小限の容量を超えて稼働すると予想される。資産には他の用途（例え

ば、エネルギーの貯蔵)があり、経済的耐用年数は15年と見積もられている。

- (3) 資産は、毎日終業後に車庫に戻るバスで使用される。サプライヤーは、10年の契約期間中、代替資産に入れ替える実質上の能力(IFRS第16号B14項(a))を有している。バッテリーを入れ替えた場合、サプライヤーは入替え期間中の顧客の逸失収益及び発生費用を顧客に補償することを要求される。そのため、バスが他の理由(例えば、定期的な保守点検)で整備工場にある場合にのみ資産の入替えを行うことで、サプライヤーは経済的便益を得ることができると考えられる。契約開始時点では、このような事象が契約当初3年間に発生する可能性は低いと考えられている。

III. 2022年11月のIFRS-ICの概要

IASBスタッフの分析及び提案

(質問1「特定された資産」について)

5. IFRS第16号B13項からB19項は入替権が実質的であるかどうかを評価するためのガイダンスを提供しているが、IASBスタッフは、これらのガイダンスは、資産が明示的又は黙示的に定められている(specified)場合に特定された(identified)資産がないと顧客が結論を下すことについて高いハードルを設けていると考えている。
6. IFRS第16号では、たとえ資産が特定されて(specified)いても、サプライヤー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(identified)資産を使用する権利を有していない場合があるとされている(IFRS第16号B14項)。この場合、資産の使用を支配するのは、顧客ではなく、サプライヤーである。
7. サプライヤー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(IFRS第16号B14項)。
 - (1) サプライヤー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。
 - (2) サプライヤー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。
8. 事実パターンでは、前項(1)の条件が存在することが前提とされている。一方で、契約の最初の3年間は、サプライヤーが資産を入れ替える権利を行使しても、経済的な便

益を得られない。IFRS 第 16 号 B16 項を適用すると、顧客は、契約時において、発生する可能性が高いとは考えられない将来の事象は考慮しない。そのため、IASB スタッフは、契約期間の後半に入替えによってサプライヤーが経済的な便益を得るかどうかにかかわらず、サプライヤーの入替権は使用期間全体を通じては実質的なものではない、すなわち、前項(2)の条件は使用期間全体を通じては存在しないと考えている。

9. したがって、IASB スタッフは、事実パターンにおいて、入替権は実質的なものではなく、特定された (identified) 資産が存在すると結論づけている。
10. IASB スタッフは、本資料第 7 項(2)の条件には、「使用期間全体を通じて」資産の入替えから経済的な便益を得なければならないという記述はないことを認めているものの、次の理由から、特定された (identified) 資産が存在しないという意見に同意していない。
 - (1) IFRS 第 16 号 B14 項柱書きにおいて、顧客が特定された (identified) 資産を使用する権利を有していない場合として、サプライヤー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が挙げられている。事実パターンでは、契約の最初の 3 年間は、サプライヤーがその権利を行使することによって経済的な便益を得られないため、その権利は使用期間全体を通じては実質的なものでない。
 - (2) IFRS 第 16 号 BC112 項は、サプライヤーが使用期間全体を通じて資産を入替えできる場合には、(顧客ではなく) サプライヤーが資産の使用を支配することになると説明している。IFRS 第 16 号 B14 項の文言を、契約期間のどの部分であっても、サプライヤーが資産を入れ替える実質的な権利を有していればリースは存在しないことを意味するものとして読むのは不適切である。この場合、例えば、顧客が 15 年間資産を使用する権利を有しているが、サプライヤーが 15 年間の契約期間の最後の 6 ヶ月だけ入替えから経済的便益を得ることができる場合、リースは存在しないことになるが、このような解釈は、IFRS 第 16 号 B14 項で述べていることを超えている。

(質問 2「契約がリースを含んでいるかどうかを評価するためのレベル」について)

11. IFRS 第 16 号 B12 項は、「企業は、契約がリースを含んでいるのかどうかを、独立したリース構成部分である可能性のある構成部分のそれぞれについて評価しなければならない」と規定しており、独立したリース構成部分に関する適用指針として、IFRS 第 16 号 B32 項を参照している。

12. IFRS 第 16 号 B32 項では、原資産を使用する権利は、下記の両方に該当する場合には、独立したリース構成部分であるとされている。
- (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。
13. 事実パターンでは、顧客は各資産（バッテリー）を利用可能な他の資源（バス）と共に使用することで便益を得ることができ、各バッテリーは契約上の他のバッテリーへの依存度が高くもなく、相互関連性が高くもない。
14. したがって、IASB スタッフは、事実パターンにおいて、顧客はサプライヤーの入替権が実質的であるかどうかの評価も含め、個別のバッテリーについて、契約にリースが含まれているかどうかを評価すると結論づけている。

（基準設定プロジェクトを作業計画に追加するか）

15. IASB スタッフは、IFRS 第 16 号の諸原則と要求事項は、企業が事実パターンにおいて特定された（identified）資産が存在するかどうか、また、その判断を行うためのレベルを評価するための十分な基礎を提供しているとして、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを提案している。

IFRS-IC での議論の概要

（質問 1「特定された資産」について）

16. 2022 年 11 月の IFRS-IC 会議では、質問 1 について、次のような議論が行われた。
- (1) 多数の委員は、事実パターンにおいて契約にリースが含まれているという結論に同意したものの、当該結論に至るまでの IASB スタッフの分析には様々な意見が聞かれた。
 - (2) 多数の委員は、サプライヤーがある一定の時点にのみ資産の入替えにより経済的便益を得ることができる場合に IFRS 第 16 号 B14 項(b)の条件（本資料第 7 項(2)の条件）を満たすかどうかについては、詳細なガイダンスがないことに同意し、サプライヤーが資産に対する支配を有するかどうかを評価するには、IFRS 第 16 号 B15 項から B19 項も含めて総合的に勘案して結論を出すべきであると述べた。
 - (3) 多数の委員から、IFRS 第 16 号 B14 項(b)の条件（本資料第 7 項(2)の条件）が使用期間全体を通じてすべての瞬間に存在しなければならないと誤解される恐れがあ

るとの意見が聞かれ、経済的便益がすべての瞬間に存在する必要はなく使用期間全体を通じて存在するかどうかの判断が必要である旨をアジェンダ決定案に記載することが提案された。

- (4) 一部の委員は、バッテリーが顧客の敷地内に保管されており、バスの行き先を管理するのは顧客であることから、サプライヤーが使用期間全体を通じては代替資産に入れ替える実質上の能力を有していないと考えられるため、IFRS 第 16 号 B14 項 (a) の条件 (本資料第 7 項 (1) の条件) が満たされていないのではないかと述べた。
 - (5) IASB スタッフは、IASB が IFRS 第 16 号を開発した際、実質的な入替権について意図的に高いハードルを設定したことを明らかにした。また、IASB スタッフは、分析に関する委員の意見に同意し、次項のとおりアジェンダ決定案を修正すると述べた。
17. 採決の結果、過半数の委員が IASB スタッフの分析に賛成し、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことが可決された。また、AP におけるアジェンダ決定案について、次のとおり修正したうえで公表することが可決された。
- (1) 事実パターンについて、次のとおりとする (下線部は AP における IASB スタッフによるアジェンダ決定案のドラフトからの追加部分である。)
 - ① 顧客は 100 個の類似した新品資産 (電気バスで使用されるバッテリー) の使用について供給者と 10 年契約を締結する。顧客はそれぞれのバッテリーを自らが容易に利用可能な他の資源と一緒に使用する (それぞれのバッテリーは、顧客が所有しているか又は供給者とは関連のない者からリースしているバスで使用される)。
 - ② B14 項から B18 項の要求事項を適用して、供給者は契約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おり、B14 項 (a) の条件が存在するものと判定される (修正により B14 項 (a) の条件が存在することが明確化された。)
 - ③ バッテリーの入替えが行われた場合、供給者は入替えが行われる間に失われた収益又は発生したコストについて顧客に補償することを要求される。ある時点で入替えが供給者にとって経済的に利益となるかどうかは、顧客に支払うべき補償の金額とバッテリーの状態の両方に応じて決まる。契約開始時では、供給者は使用されたのが 3 年未満であるバッテリーの入替えからは経済的に便益を受けないが、3 年以上使用されたバッテリーの入替えからは経済的

に便益を受ける可能性があると思込まれる。

(2) 資産が明示的又は黙示的に定められている場合に特定された資産がないと顧客が結論を下すには、IFRS 第 16 号 B13 項から B19 項の要求事項を総合的に考慮する必要があり、この判断は高いハードルであることを追記する。また、関連する次の要求事項及び結論の根拠を追記する。

① 資産が顧客の敷地にある場合には、サプライヤーの入替えに関連したコストは関連する便益を上回る可能性の方が高い (B17 項)。

② サプライヤー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、顧客はサプライヤーの入替えの権利は実質的ではないと仮定する (B19 項)。

③ IASB が実質的な入替権に関するガイダンスを盛り込んだ意図は、次の両者を区別することである (BC113 項)。

ア. 顧客ではなく供給者が資産の使用を支配しているため、特定された資産がないこととなる入替えの権利

イ. 供給者が当該権利を行使する可能性が低いか、又は実務的若しくは経済的に実行可能でないため、契約の実質や特性を変更しない入替えの権利

④ IASB は、多くの場合、資産の入替えに関連したコストがあるため、供給者が入替えの権利の行使から便益を受けないことが明らかであろうと考えていた (BC113 項)。

⑤ IASB は、入替えの権利が実質的である場合には、これが事実及び状況から比較的明らかであろうと考えていた (BC115 項)。

(3) サプライヤーが資産を入れ替える権利が使用期間の全体を通じて実質的であるかどうかの判定には、判断が必要であることを追記する。

(質問 2「契約がリースを含んでいるかどうかを評価するためのレベル」について)

18. 2022 年 11 月の IFRS-IC 会議では、質問 2 について、一部の委員から IASB スタッフの分析に同意する意見が聞かれ、採決の結果、過半数の委員が IASB スタッフの分析に賛成し、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことが可決された。

以 上

別紙1 2022年11月のIFRIC Updateにおける「アジェンダ決定案」**リースの定義—入替えの権利 (IFRS第16号「リース」) — アジェンダ・ペーパー2**

委員会は、契約がリースを含んでいるかどうかを評価する方法に関する要望書を受け取った。要望書は次のことについて質問していた。

- a. 契約が複数の類似した資産の使用に関するものである場合に、契約がリースを含んでいるかどうかを評価するためのレベル（各資産を個別に又はすべての資産と一緒に考慮することによって）
- b. 供給者が特定の入替えの権利を有している（すなわち、下記に該当する）場合に、IFRS第16号を適用して契約がリースを含んでいるかどうかを評価する方法
 - i. 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。しかし、
 - ii. 使用期間全体を通じては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らない。

リースの定義

IFRS第16号の第9項は、「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、当該契約はリースであるか又はリースを含んでいる」と述べている。IFRS第16号のB9項を適用すると、リースの定義を満たすためには、顧客は次の両方を有していなければならない。

- 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
- b. 特定された資産の使用を指図する権利

使用期間とは、「資産が顧客との契約を履行するために使用される期間（非連続の期間を含む）」である（IFRS第16号の付録A）。

IFRS第16号のB12項は、「企業は、契約がリースを含んでいるのかどうかを、独立したリース構成部分である可能性のある構成部分のそれぞれについて評価しなければならない」と述べ、独立したリース構成部分に関するガイダンスの適用についてIFRS第16号のB32項を企業に指し示している。B32項は、原資産を使用する権利は下記の両方に該当する場合には独立したリース構成部分であると定めている。

- a. 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。
- b. 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。

特定された資産

契約がリースの定義を満たすための第1の要件は、顧客が特定された資産の使用を支配していることである。IFRS第16号のB13項からB20項は、特定された資産についての適用指針を示している。

B13項は「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」と述べている。

しかし、「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」(B14項)。その場合には、供給者（顧客ではなく）が当該資産の使用を支配している。結果として、特定された資産はない。すなわち、当該契約はリースを含んでいない。

入替えの権利が実質的であるためには、次の条件の両方が存在していなければならないとB14項は述べている。

- 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）。

B16項は「供給者の入替えの権利が実質的であるかどうかについての企業の評価は、契約時において、発生する可能性が高いとは考えられない将来の事象の考慮は除外する」と述べている。

B15項からB18項は、以下の状況のそれぞれにおいて、供給者の入替えの権利は実質的ではない（又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ない）ことを意味する要求事項を定めている。

- a. 供給者が、特定の日又は所定の事象の発生の以後にしか代替資産に入れ替える権利又は義務を有さない場合
- b. 供給者が権利の行使により経済的に便益を得ることとなるのが、契約時において、発生する可能性が高いとは考えられない将来の事象の発生時のみである場合
- c. 供給者が、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、修理及び維持管理のためにのみ資産を入れ替える権利又は義務を有しているとき

B17項は、資産が顧客の敷地又は他の場所にある場合には、入替えに関連したコストは関連する便益を上回る可能性の方が高いと述べている。B19項は、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、供給者の入替えの権利は実質的ではないと仮定することを顧客に要求している。

IFRS第16号に関する結論の根拠のBC113項は、入替えの権利についての要求事項を開発した際のIASBの論拠を説明し、次のように述べている。「IASBがこのガイダンスを盛り込んだ意図は、次の両者を区別することである。

- a. 顧客ではなく供給者が資産の使用を支配しているため、特定された資産がないこととなる入替えの権利
- b. 供給者が当該権利を行使する可能性が低いか、又は実務的若しくは経済的に実行可能でないため、契約の実質や特性を変更しない入替えの権利」

BC113項はさらに、IFRS第16号の開発時において、IASBは「多くの場合、資産の入替えに関連したコストがあるため、供給者が入替えの権利の行使から便益を受けないことが明らかであろう」という考えであったと説明している。「入替えの権利が実質的である場合には、IASBはこれが事実及び状況から比較的明らかであろうと考えている」(BC115項)。

したがって、委員会は、B13項からB19項の要求事項は、資産が明示的又は黙示的に定められている場合に特定された資産がないと顧客が結論を下すことについて高いハードルを設けていると考えた。委員会はまた、供給者が資産を入れ替える権利が使用期間の全体を通じて実質的であるかどうかの判定には、判断が必要であると考えた。

要望書に記載された事実パターンへのIFRS第16号の要求事項の適用

要望書に記載された事実パターンでは、

- a. 顧客は100個の類似した新品資産（電気バスで使用されるバッテリー）の使用について供給者と10年契約を締結する。顧客はそれぞれのバッテリーを自らが容易に利用可能な他の資源と一緒に使用する（それぞれのバッテリーは、顧客が所有しているか又は供給者とは関連のない者からリースしているバスで使用される）。
- b. B14項からB18項の要求事項を適用して、供給者は契約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おり、B14項(a)の条件が存在するものと判定される。
- c. バッテリーの入替えが行われた場合、供給者は入替えが行われる間に失われた収益又は発生したコストについて顧客に補償することを要求される。ある時点で入替えが供給者にとって経済的に利益となるかどうかは、顧客に支払うべき補償の金額とバッテリーの状態の両方に応じて決まる。契約開始時では、供給者は使用されたのが3年未満であるバッテリーの入替えからは経済的に便益を受けないが、3年以上使用されたバッテリーの入替えからは経済的に便益を受ける可能性があると思込まれる。

契約がリースを含んでいるかどうかを評価するためのレベル

要望書に記載された事実パターンでは、顧客は各資産（バッテリー）を自らが利用可能な他の資源（バス）とともに使用することから便益を得ることができ、それぞれのバッテリーは、契約の中の他のバッテリーへの依存性が高くなく、相互関連性も高くない。

したがって、委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、B12項を適用して、顧客は契約がリースを含んでいるかどうか（供給者の入替えの権利が実質的であるかどうかの評価を含む）を、潜在的な独立したリース構成部分（すなわち、それぞれのバッテリー）について評価すると結論を下した。

特定された資産

要望書に記載された事実パターンでは、それぞれのバッテリーは特定されている。たとえ契約で明示的に定められていない場合でも、バッテリーは顧客の使用のために利用可能とされる時点で黙示的に特定される。したがって、委員会は、供給者が使用期間の全体を通じてバッテリーを入れ替える実質的な権利を有している場合を除いて、それぞれのバッテリーは特定された資産であると考えた。

要望書に記載された事実パターンでは、B14項(a)の条件（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）が存在すると想定される。

しかし、委員会は、B14項(b)の条件は使用期間全体を通じては存在するわけではないと考えた。供給者は少なくとも契約の最初の3年間はバッテリーを入れ替える権利の行使により経済的に便益を得るとは見込まれないからである。当該年数は使用期間の一部である。したがって、供給者の入替えの権利は使用期間の全体を通じては実質的ではない。

したがって、委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、それぞれのバッテリーは特定された資産であると結論を下した。契約がリースを含んでいるかどうかを評価するために、顧客はIFRS第16号のB21項からB30項の要求事項を適用して、使用期間全体を通じて、それぞれのバッテリーの使用及び使用の指図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どうかを判定することとなる。

委員会は、IFRS第16号における諸原則及び要求事項は、要望書に記載された事実パターンにおいて契約がリースを含んでいるかどうかを評価するためのレベル及び特定された資産があるかどうかを企業が評価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、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを〔決定した〕。

以 上

別紙2 IFRS第16号の抜粋

リースの識別（B9項からB33項）

- 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するガイダンスを示している。
- 10 一定期間は、特定された資産の使用量（例えば、設備が生産のために使用される製造単位数）で記述される場合もある。【参照：B10項】
- 11 企業は、契約の条件が変更された場合にのみ、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再判定しなければならない。

用語の定義

使用期間（period of use）

資産が顧客との契約を履行するために使用される期間（非連続の期間を含む）

適用指針

ポートフォリオ適用

- B1 本基準書は、個々のリースの会計処理を定めている。しかし、実務上の便法として、企業は本基準書の特性の類似したリースのポートフォリオに適用することができる。そのための条件は、本基準書をポートフォリオに適用することが財務諸表に与える影響が本基準書を当該ポートフォリオの中の個々のリースに適用した場合と重要性がある相違がないと企業が合理的に見込んでいることである。ポートフォリオを会計処理する場合には、企業はポートフォリオの規模及び構成を反映した見積り及び仮定を使用しなければならない。

【参照：結論の根拠BC82項及びBC83項、設例11】

リースの識別（第9項から第11項）

- 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。

- (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)
- (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)

【参照：結論の根拠BC105項からBC110項及びBC125項】

- B10 顧客が特定された資産の使用を契約期間の一部分についてのみ支配する権利を有している場合には、契約は契約期間の当該部分についてのリースを含んでいる。
- B11 財又はサービスを受け取る契約が、IFRS 第11号「共同支配の取決め」で定義されている共同支配の取決め**【参照：IFRS 第11号第4項から第6項及びB2項からB4項並びに付録A(共同支配の取決めの定義)】**によって、又は共同支配の取決めに代わって、締結される場合がある。この場合、その共同支配の取決めは契約における顧客とみなされる。したがって、このような契約がリースを含んでいるのかどうかを評価する際に、企業は、共同支配の取決めが特定された資産の使用を使用期間全体を通じて支配する権利を有しているのかどうかを評価しなければならない。

【参照：結論の根拠BC126項も】

- B12 企業は、契約がリースを含んでいるのかどうかを、独立したリース構成部分である可能性のある構成部分のそれぞれについて評価しなければならない。独立したリース構成部分に関するガイダンスについてはB32項参照。

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

- 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。
- (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）。**【入替えの権利がコストのため実質的でない場合について、設例7にリンク】**

【参照：結論の根拠BC112項及びBC113項】 [リースでない場合の例について、設例1B及び2にリンク]

B15 供給者が、特定の日又は所定の事象の発生以後にしか代替資産に入れ替える権利又は義務を有さない場合には、供給者の入替えの権利は実質的ではない。供給者は使用期間全体を通じて代替資産を入れ替える実質上の能力を有していないからである。

【参照：結論の根拠BC114項】

B16 供給者の入替えの権利が実質的であるかどうかについての企業の評価は、契約時の事実及び状況が基礎となり、契約時において、発生する可能性が高いとは考えられない将来の事象の考慮は除外しなければならない。契約時において、発生する可能性が高いとは考えられず、したがって評価から除外すべき将来の事象の例としては、次のものがある。

- (a) 将来の顧客が資産の使用について市場よりも高いレートを支払うという合意
- (b) 契約時にほとんど開発されていない新技術の導入
- (c) 顧客による資産の使用又は資産の稼働と、契約時に可能性が高いと考えられた使用又は稼働との間の著しい相違
- (d) 使用期間中の資産の市場価格と、契約時に可能性が高いと考えられた市場価格との間の著しい相違

【参照：設例4（入替えの権利が実質的でない場合の例）】

B17 資産が顧客の敷地又は他の場所にある場合には、入替えに関連したコストは、一般的に、供給者の敷地にある場合よりも高く、したがって、資産の入替えに関連した便益を上回る可能性が高くなる。

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】

B19 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ければならない。

【参照：結論の根拠BC115項】

契約の構成部分の分離（第12項から第17項）

B32 原資産を使用する権利は、下記の両方に該当する場合には、独立したリース構成部分である。

- (a) 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。容易に利用可能な資源とは、別個に（貸手又は他の供給者によっ
て）販売又はリースされている財又はサービス、あるいは借手がすでに（貸手から又は他の取引
若しくは事象により）入手している資源である。
- (b) 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。例えば、借手
が原資産をリースしないことを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ずに
決定できるという事実は、当該原資産が当該他の原資産への依存性が高くなく相互関連性も高
くないことを示唆するかもしれない。

【参照：結論の根拠BC134項、設例12】

「リース」に関する結論の根拠

特定された資産

BC112 IFRS 第16号は、資産の入替えに関する要求事項を盛り込んでいる。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、特定された資産はなく、契約はリースを含んで
いない。これは、供給者が使用期間全体を通じて資産を入れ替えることができる場合には、供給者（顧
客ではなく）が資産の使用を支配しているからである。

BC113 IASBは、入替えの権利が実質的である状況を判定する助けとするための適用指針を盛り込んだ。この
ガイダンスは、供給者が資産を入れ替える実質上の能力を有していて、それにより経済的に便益を受
けるのかどうかに焦点を当てている。IASBがこのガイダンスを盛り込んだ意図は、次の両者を区別す
ることである。

- (a) 顧客ではなく供給者が資産の使用を支配しているため、特定された資産がないこととなる入替
えの権利
- (b) 供給者が当該権利を行使する可能性が低いか、又は実務的若しくは経済的に実行可能でないた
め、契約の実質や特性を変更しない入替えの権利

入替えの条項が、契約の実質を変更しないため実質的でない場合には、その入替えの条項は、契約が
リースを含んでいるかどうかについての企業の評価に影響を与えるべきではない。IASBは、多くの
場合、資産の入替えに関連したコストがあるため、供給者が入替えの権利の行使から便益を受けな
いことが明らかであろうと考えている。

BC114 入替えの権利がいくつかの理由で実質的ではない場合がある。入替えの権利の中には、契約で供給者
が資産を入れ替えることのできる場合が制限されているために、実質的ではないものがある。例えば、

契約で、供給者が資産を入れ替えることができるのが所定の日又は所定の事象の発生後のみとしている場合には、その入替えの権利は実質的ではない。使用期間にわたり資産を入れ替える実質上の能力を供給者に与えていないからである。また、供給者が契約上は資産をいつでも入れ替える権利を有している場合であっても、入替えの権利が実質的ではないことがある。例えば、供給者が資産を修繕及び維持管理の目的で入れ替える場合や、供給者が入替えにより便益を得るのが、発生しそうにないと考えられる状況のみである場合には、そうした状況が契約に明示されているかどうかに関係なく、それらの入替えの権利は実質的ではない。

BC115 利害関係者が、場合によっては、供給者の入替えの権利が実質的かどうかを顧客が判定することが、不可能ではないにしても、困難であろうという懸念を提起した。困難が生じる可能性があるのは、顧客は、供給者に生じるであろう入替えのコストに関する情報を有していないことが多いからである。このフィードバックに基づいて、IASBはIFRS第16号において、供給者が実質的な入替えの権利を有しているの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が実質的でないと仮定すべきであると述べている。これは、入替えの権利が実質的かどうかの判定を合理的に行える場合には、その評価をすべきであるという意図である。入替えの権利が実質的である場合には、IASBはこれが事実及び状況から比較的明らかであろうと考えている。しかし、この要求は、顧客が入替えの権利が実質的でないという証拠を示すために過大な労力を使うことを期待されていない旨を明確化することも意図したものである。

以 上