



IFRS第16号「リース」 ～適用に向けて～

シリーズ2：リースの定義



2017年10月

home.kpmg/jp/ifrs

あずさ監査法人

目次

その取引は「リース」か？	1	Appendix 1 — IFRS第16号「リース」の概要	41
1. 概要：「リース」とは何か	2	Appendix 2 — IFRS第16号とIFRIC第4号の比較	42
1.1 キーポイント	2	1 概要	42
1.2 影響は？	3	2 特定の資産の使用	42
2. 特定された資産	5	3 資産を使用する権利	43
2.1 概要	5	Appendix 3 — IFRS第16号と米国基準新リース会計の比較	46
2.2 資産は識別されているか	5	1 定義	46
2.3 資産の稼働能力の一部	6	2 短期リースに関して借手に適用される免除規定	46
2.4 供給者の実質的な差替権	9	3 IFRS第16号における少額資産のリースに関する借手の免除規定	47
3. 資産の使用による経済的便益	15	本冊子について	48
3.1 対象資産から得られる経済的便益	15	参考文献	48
3.2 経済的便益の「ほぼすべて」	16	IFRS第16号「リース」～適用に向けて～シリーズについて	49
4. 使用を指図する権利	18	あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室による刊行物	50
4.1 概要	18		
4.2 使用方法・使用目的に関する意思決定	19		
4.3 使用方法・使用目的に関する意思決定を行うのは誰か	20		
4.4 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	22		
4.5 供給者の防御権	24		
5. 共同支配の取決め	25		
6. 範囲と借手の免除規定	29		
6.1 新リース基準の適用範囲	29		
6.2 借手の免除規定	29		
7. 経過措置	36		
7.1 リースの定義の引継ぎの選択	36		
7.2 残存リース期間が短いリースの実務上の便法	38		
8. 実務上必要な検討	39		
8.1 リースの定義	39		
8.2 移行の検討	40		
8.3 適用前開示	40		

その取引は「リース」か？

2018年から2019年にかけては、IFRSの大型新基準が次々と強制適用を迎えます。2018年から適用開始となる金融商品、および収益認識に関する新基準への対応にここ数年、追われてきた企業も、ここにきて2基準の導入の方向性について目途が立ち、2019年から適用開始となる次の大型基準であるリース会計への対応に目を向け始めています。

しかしながら、「IFRS第16号は既存のオペレーティング・リースをオンバランスする基準」といった漠然とした先入観が先行していないでしょうか？

日本でリースというと、いわゆる「リース契約」、もしくは不動産の「賃貸借契約」などが思い浮かぶかと思います。しかしながら、IFRSが「リース」と考える取引の範囲はもっと広いものです。例えば、企業（貸手）が調達した資産を、顧客（借手）に引き渡して自由に使用させれば、それは一般的に「リース」と考えられるでしょう。しかし、借手に引き渡さずに貸手が手元に置いた資産を使って、借手の指示に従って何らかのサービスを提供するような場合も、IFRSはその取引の中に「リース」の要素を識別する可能性があります。このような取引の実質に着目するスタンスは、IAS第17号（およびIFRIC解釈指針第4号）の時から変わるものではありません。しかし、旧基準ではリースに該当したとしても、オペレーティング・リースに分類されればオフバランス取引だったため、取引がリースに該当するかどうかよりも、リースがファイナンス・リースかオペレーティング・リースかのほうが重要な論点でした。そのため、リースか否かについてあまり詳細な分析が必要ないケースもあったと思われる。

その点、新基準は大きく異なります。リースに該当する取引は基本的にすべて、借手によってオンバランスされることとなりました。その結果、リースをどう判定するかは、旧基準と比べて、より重要な意味を持つこととなりました。また、リースの定義そのものも、新基準では新たなガイダンスが追加され、必ずしも旧基準と同じ結論とは限らない状況となっています。

多くの場合、取引がリースに該当するか否かは明らかです。リースに該当するかの判定はIAS第17号（およびIFRIC解釈指針第4号）と変わらないケースが大半であろうと見られています。しかし、取引がリースに該当するか、もしくはリースを含むかの判断は時に非常に難しいものであり、その財務諸表における影響も軽微とは限りません。

あずさ監査法人は、IFRS第16号の公表を受け、2016年2月に日本語解説資料『IFRSの新リース会計 ～概説 IFRS第16号～』をリリースし（翌3月に米国の新リース基準を取り込むため改訂）、引き続き同年7月に『図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」』を出版しました。2017年7月からは、実務上のポイントにフォーカスした情報を新シリーズで提供開始しており、本冊子は、第1弾「新基準への移行」に続く第2弾として「リースの定義」についての解説を行うものです。次回は割引率に関する説明を提供する予定です。

本冊子が、皆様のご理解に少しでも役立つことを願っております。

2017年10月吉日

有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザー室

1. 概要：「リース」とは何か

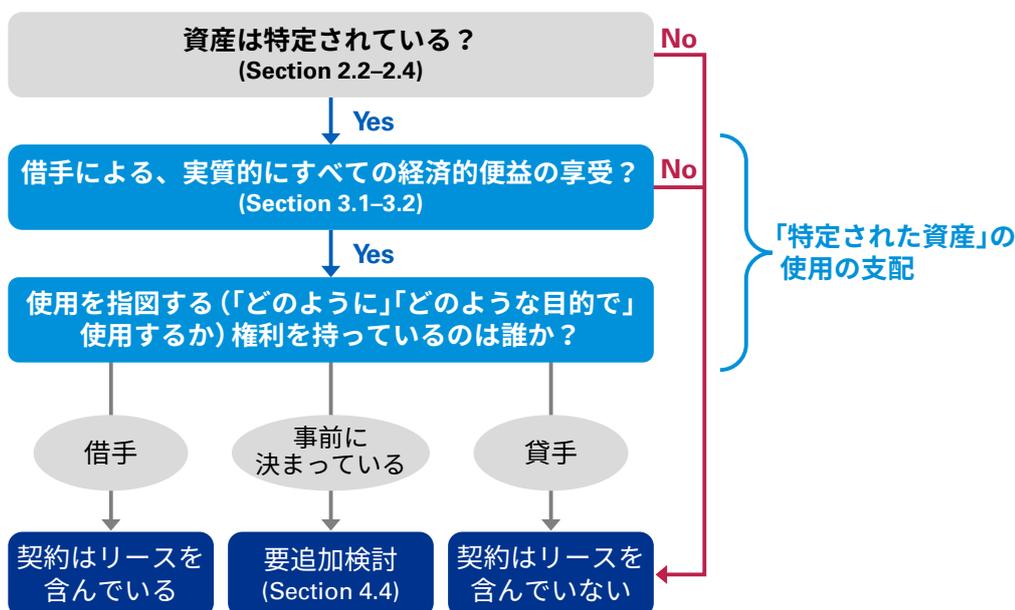
その取引はリースにあたるのか、またはリースを含むのか。リースの定義に係る判断は新基準の適用において最も重要な実務上の論点の1つである。

1.1 キーポイント

IFRS 16A, B9

リースとは、IFRS第16号において、「資産（原資産）を使用する権利を、対価との交換により、一定の期間にわたり移転する契約（またはその一部）」と定義されている。リースに該当する場合、借手は原則としてオンバランス処理が要求されることになる。

判断上のポイントは以下の通りである：



IFRS 16.5,9,11

顧客（リースに該当する場合の借手）、及び対象資産の供給者（リースに該当する場合の貸手）ともに、「リースに該当するか否か」の判断は契約の合意時点で行い、以後、契約の変更が生じた場合を除き、この判断を見直すことはない。なお、「短期リース」「少額資産のリース」に該当する場合、借手は、簡便的な処理（現在のオペレーティング・リースに準じた処理）によることも認められている（Section 6.2参照）。

IFRS 16.C3

現行のIAS第17号からIFRS第16号への移行に際して、既存のリースについては、IAS第17号での「リースに該当するか否か」の判断をそのまま（見直さずに）踏襲することも可能である（Section 7.1参照）。

1.2 影響は？

リースの定義が新基準で明確化されたことにより、どのような影響があるだろうか。

取引がリースに該当するか否かの判断がより重要になる。

- IAS第17号では借手にとって取引がオンバランス処理されるかどうかの決め手は「リースの分類」であり、ファイナンス・リースに該当するか否かが重要であった。
- 新基準ではこの判定が「リースに該当するか否か」に実質的に取って代わられることになる。リースに該当した場合、借手はその取引を原則、オンバランス処理しなければならない。

契約がリースに該当するか否かを判断し、リースに関連するデータの収集が必要となる。

- 借手はリースを原則、オンバランス処理しなければならない。契約にリースが含まれているか否かを判断し、リースに該当となった場合は会計処理・開示作成に必要なデータを収集・管理しなければならない。これは借手にとって相当の負担を強いることになる想定される。

リースに該当するか否かの判断はIAS第17号のものと同じとは限らない。

- 基準を公開するに際し、IASBは、旧基準でリースと判断されていた取引であっても、新基準ではリースに該当しない取引がありうることを示唆している。
- しかし、逆に、旧基準ではリースに該当しなかったものの新基準ではリースに該当するものもあるかもしれない（Appendix 2参照）。
- もっとも、多くの場合においては、リースに該当するか否かの判断は旧基準と新基準で変わらないのではないかと見られている。

新たな見積り・判断が必要とされる。

- 取引がリースに該当するかどうかの判断にあたり、新基準では新たな見積り・判断が要求されることになった。
- 具体的には、例えば以下が挙げられる：
 - 貸手による「実質的な差替権」が存在するか？⇒これは「資産が特定されているか否か」の判断に影響する（Section 2参照）。
 - 使用による経済的な便益とは何か、また使用の期間を通じてその実質的なすべてを享受する権利を借手が有しているか？ ⇒この判断は、常に簡単とは限らない（Section 3参照）。
 - 一般的な供給契約やサービス契約における「顧客」とリースにおける「借手」をどう見分けるか？ ⇒これは原資産の使用を誰が支配しているかに拠っている（Section 4参照）。

移行時に免除規定を使うかどうか重要なポイントになる。

- 移行措置として、既存のリースについてはIAS第17号での「リースに該当するか否か」の判断を踏襲することができる。この免除規定を使うかどうかによって、IFRS第16号への移行プロジェクトの負荷は大きく変わってくる。
- 免除規定によることにより、移行のコストを大きく削減することができる可能性がある。しかし、比較可能性は阻害されることになる（Section 7参照）。

4 IFRS第16号「リース」～適用に向けて～

借手には認識の免除規定がある。

- 新基準では借手はリースをオンバランス処理しなければならない。しかし「短期リース」「少額資産のリース」に該当する場合はその限りではなく、新リース基準導入による影響はこれらの免除規定によって部分的に緩和されている。
- とはいえ、免除規定を適用することによる影響に重要性がある場合、比較可能性は阻害されることになる。

システム上の対応、業務プロセスの見直しも必要になる可能性がある。

- 新基準に準拠した会計処理を行うためには、リース取引を適切に識別し、会計処理に必要なデータを収集・管理しなければならない。そのためにはシステム対応が必要かもしれないし、プロセスの見直しも必要かもしれない。
- 新リース会計は免除規定がいくつか設けられてはいるものの、原則として遡及的に適用される。データの収集は既存のリースについても必要であり、適用開始までにすべてのリースをデータベース化しなければならない。

十分な文書化が必要である。

- 多くの場合、「リースに該当するか否か」の判定はIAS第17号でのものと変わらない。しかし、リースの定義を遡及適用する場合、結論が同じであるからといって、検討状況についての結果を残さなくてもよいという事にはならない。

契約の見直しや、ビジネス慣行への影響も考えられる。

- 新リース基準適用による影響を勘案し、企業はリース契約の見直しを検討するかもしれない。これはビジネス慣行にも影響を与える可能性がある。
- 新リース基準は、会計部門にとどまらず、財務、税務、法務、調達、販売、不動産、その他多くの部署に影響を与える。

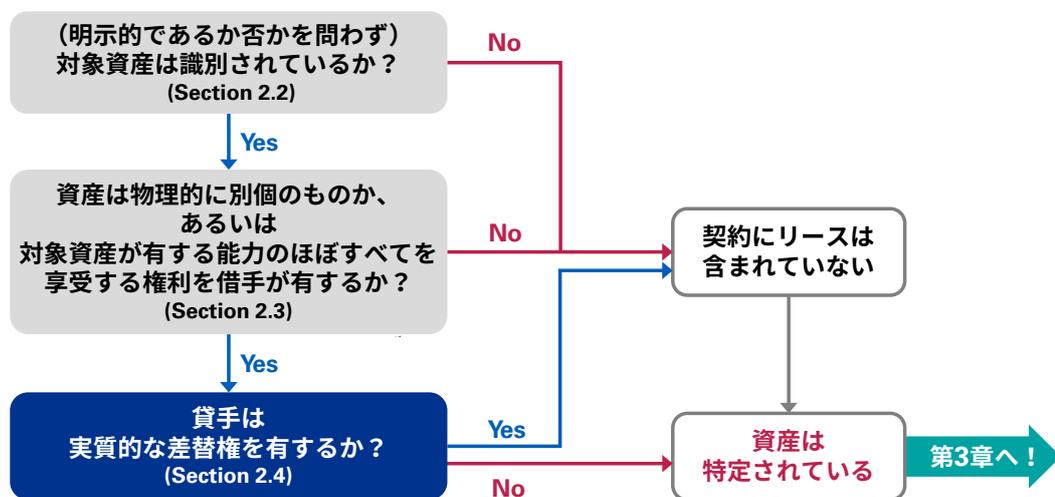
2. 特定された資産

「資産は特定されているか」を判定する上でのキーポイントは「対象資産の供給者（リースに該当する場合の貸手）に実質的な差替え権があるか」の判断である。

2.1 概要

IFRS 16.B13-B20

契約がリースに該当するためには、対象となる資産が特定されていなければならない。具体的には、以下のフローに従って決定する。



2.2 資産は識別されているか

IFRS 16.B13,BC111

多くのケースでは、リースの対象となる資産は契約に明記されている。しかしながら、明示的に資産が識別されていないとしても、顧客（リースに該当する場合の借手）に利用可能となった時点で対象資産が実質的に（黙示的に）識別され、特定されることがある。

🔍 「黙示的に識別される」とはどういう意味か？

事実と状況から判断して、ある特定の資産を使用することによってしか企業が履行義務を果たせないような場合、資産は実質的に識別されています。この状況を、基準書は「黙示的に資産が識別されている」と表現しています。

契約義務を履行できる条件を備えた資産を企業が1つしか持っていない場合はこれに当たります。電力の供給契約を考えてみましょう。顧客の施設が送電網に直接接続できないほど遠隔地であって、供給者は顧客に送電するために市場から必要な電力を調達したり、他の発電所で発電した電力を送電したりすることができないとします。そのため、顧客に電力を供給するためには、顧客の施設のそばに発電システムを設置する必要が生じました。このような場合、顧客に電力を供給するために顧客の施設の近くに企業が建設した発電システムは、電力供給契約において黙示的に特定された資産となります。つまり、企業は単に電力を供給しているだけでなく、顧客に対して発電システムという「特定された資産」をリースしているとみなされる可能性があるということです。

もう一つ、違う例を見てみましょう。義務を履行するために必要な機能を持った資産を供給者は多数所有しているとします。しかしながら、現実的にはそれらのうち1つだけしか契約期間にわたって顧客に提供できないかもしれません。結果として、代替資産と入れ替える実質的な権利を供給者が有していない場合（Section 2.4参照）には、対象資産は黙示的に識別されている、という結論となる可能性があります。例えば、船会社である供給者は船舶を多数所有しているが、契約で要求された地域に係留されていて、かつ、他の顧客が使用していない船舶は1つしかないような場合が、これに該当します。

IFRS 16.B13, BC111

資産は契約開始時に特定されている必要があるか？

いいえ。資産が顧客にとって利用可能となる時点で資産が識別されるかがポイントです。

多くの場合、契約締結時には資産が識別されます。例えば、不動産賃貸契約では、通常、契約締結時に、どのビルの中のどのフロアのどの部分を貸し出すかが契約に明記されています。

しかし、契約締結日より後でないと資産が識別されないこともあります。例えば、供給者が、沖合の油田を調査するための掘削機1台を6ヶ月後に顧客に供給する契約を締結したとします。契約締結日において、供給者は、契約を履行するのに使用できる同じ仕様の掘削機を5台持っており、すべて同じ倉庫で保管されていたとします。この時点ではどの掘削機が貸し出されるかはわかりません。しかしながら、そのうちの1台が契約履行のために沖合の油田に運ばれ、設置されると、その掘削機だけが契約を履行するために使われます。この場合、契約時点においてはどの掘削機が契約を履行するために使用されるのか識別されていませんが、契約の履行に際しては掘削機のどれかが使用されることは、契約時点において既に明確です。どの掘削機が使用されるかは顧客に使用可能となった時点で識別されます。

2.3 資産の稼働能力の一部

IFRS 16.B20

多くのケースでは、契約対象となる資産は原資産全体（例えば、1台の機械）であるため対象資産の特定は容易である。しかし、資産全体でなくても、つまり、資産の一部であっても、「資産が特定されている」といえる場合がある。資産の一部であるにもかかわらず「資産が特定されている」といえるためには、以下の条件が満たされている必要がある。



IFRS 16.BC116

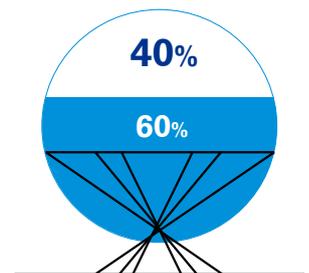
議論の過程において、IASBは「対象部分が物理的に分かれている場合を除いて、通常、資産の稼働能力の一部のみに対して借手がその使用を支配する権利を持っているということは想定しづらい」と結論した。というのも、通常は、資産全体に対して、その資産をどのように使用するか意思決定が行われると考えられるからである。よって、「資産の稼働能力の一部」についても、使用の支配が移転する単位として、「特定された資産」になりうると考えることは、会計の複雑性を増すだけであり、あまり意味がないと考えた。

つまり、資産の一部を提供する場合であっても、それがリースに該当する可能性はある。しかしながら、「一部分」を使用しているにすぎない顧客は、その資産をどのように使うかについての意思決定権を有しておらず、その資産からの経済的便益のほぼすべてを享受する権利を持っていないかもしれない。そのような場合、その取引は顧客にとってリースには該当しない。

📄 設例1: 貯蔵タンク：稼働能力の一部が「特定された資産」ではない場合

D社はE社との間で、ガスの貯蔵タンクを借りる契約を締結しました。E社は様々なタンクを所有していますが、D社がどのタンクを借りるかは決まっています。ただしタンクの最大貯蔵量に対してD社がガスを貯蔵できる量は、契約開始時点で、その60%を上限に設定されています。E社は残り40%の容量を同種のガスを貯蔵したい他の顧客のために使うことも可能です。貯蔵タンクの中に仕切りはありません。

貸借対象のガスタンクを勝手に差し替える権利は、E社にはありません。しかし、E社は他の顧客のガスを同じ貯蔵タンクに貯蔵することができます。この場合、特定された資産は存在しません。なぜなら、D社はガスの貯蔵タンクの容量の60%の権利を持っているにすぎず、残りの40%部分と物理的に分かれておらず、また60%ではガスタンクの稼働能力のほぼすべてを享受しているといえないからです。



📄 設例2: 倉庫：稼働能力の一部が特定された資産に該当する場合

C社はS社との間で、ある特定の保管倉庫を借りる契約を締結しました。この保管倉庫に、C社は自社製品を保管します。契約上、この保管倉庫のうち、V、W、Xの3つの区画がC社に割り当てられており、C社はその3区画を独占的に使用することができます。C社に割り当てる対象区画をS社が勝手に変更することはできません。V、W、Xの3区画を合計すると、倉庫全体の保管スペースの60%に当たります。

このケースでは、Cは倉庫全体の保管スペースの60%を使っているにすぎないですが、対象資産は特定されています。なぜなら：

- C社が使用する区画は契約上で明記されている。
- C社に割り当てられた区画は、倉庫内の他の保管スペースとは物理的に仕切られている。
- S社には、C社に対して割り当てた区画について、実質的な差替権がない。

X 800m ²	Y 600m ²	Z 1,800m ²
V 2,000m ²		W 800m ²

「稼働能力の一部」に対するアプローチは新しい考え方か？

はい。IFRIC第4号では、このような、稼働能力の一部を対象とする契約をどう扱うかについて、会計処理の決定は見送られました。そのため、そのような取引がどう取り扱われているかについて、必ずしも現在の実務は統一されておらず、企業の会計方針によって異なるものと想定されます。

資産の稼働能力の「ほぼすべて」とは90%超を指すか？

必ずしもそうとは限りません。IFRS第16号はリースの定義に関する文脈において「ほぼすべて」をどう考えるか、定義していません。

IFRS第16号でも現行基準であるIAS第17号と同様に、貸手がリースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類するために使用する判断基準の1つにおいて同じフレーズ、つまり「残価保証を含むリース料総額の現在価値が資産の公正価値のほぼすべて、もしくはそれ以上を占めているか」を使用しています。米国会計基準では「ほぼすべて」とは90%超と考えればよいとされています。KPMGとしては、90%という閾値は有用な参考値を提供するものの、IFRSではこの値が明確な判断基準や無条件のハードルレートとして使用されるべきではないと考えています。

リースの定義を考えるうえで「ほぼすべて」をどう解釈するかについては、各企業が各自で検討し、一旦決められた方針は継続的に適用することが必要です。

資産の稼働能力はどのように決定するのか？

状況によっては、資産の名目上の稼働能力と実際に使用が想定される稼働能力は異なることがあります。

例えば、B社はO社との間で、パイプラインでガスを輸送する30年の契約を締結したとします。B社はO社のガスを輸送するために新しいパイプラインを建設し、稼働させます。どれだけのガスを輸送するかはO社が決定します。B社は、O社のガス需要は今後も伸びるとみて、パイプラインの輸送能力が不足することがないように、リース開始日時点での輸送ガス量よりも多くのガスを輸送できるサイズでパイプラインを建築しました。結果として、契約開始時点で、O社はパイプラインの輸送能力の70%しか使っていません。このパイプラインは遠隔地に敷設されているため、余った30%分の輸送能力を他の顧客が使う可能性はほとんどありません。

顧客が資産の稼働能力のほぼすべてを享受する権利を持つかどうかを評価するための資産の稼働能力の決定には、判断が必要とされる場合があります。すべての事実と状況一例えば、稼働能力の余剰分が使用されないままとなっている理由などを考慮に入れる必要があります。この例では、実際に使用される輸送能力は、O社及び他社の使用予定分、つまり 名目輸送能力の70%と考えるべきであり、この70%をベースにO社による輸送能力の利用が「ほぼすべて」かの評価を実施する必要があります。これは、使用の支配を判断する際に、使用期間を通じて、資産の使用による経済的便益のほぼすべてを享受する権利を顧客が有しているかどうかを評価する時の考え方と整合しています（Section 3参照）。結果として、本例では、O社は資産に想定される輸送能力のすべてを使用していることとなり、B社が建築したガス輸送のパイプラインは「特定された資産」となります。他の要件が満たされれば、B社はO社に対して単にガスを輸送するサービスを提供しているだけでなく、ガス輸送のためのパイプラインをO社に対してリースしているということとなり、O社はガス輸送パイプラインにかかる使用权を、原則として財政状態計算書上に認識しなければなりません。

資産の稼働能力の一部を使用している顧客が、その資産の余剰稼働能力分について、優先取得権を持っている場合、そのことは、稼働能力の一部が資産の稼働能力の「ほぼすべて」に相当しているかの判断において影響するか？

一般的には、影響します。

顧客はその資産の稼働能力をすべて利用することができるが、もし、稼働能力に余剰があり、かつ、顧客が同意すれば、顧客が使用しない分の稼働能力を第三者に売ってもよいという条項が入っている契約はよくあります。このようなケースでは、顧客には資産の稼働能力のほぼすべてを使用する権利があり、資産は特定されていると考えられます。

例えば、O社がB社との間でガスパイプラインの輸送能力の70%を使用する10年契約を締結するとします。パイプラインでどれだけのガスを輸送するかは、O社が決定します。O社の決定に基づき、B社はパイプラインを稼働させ保守します。O社は毎月、輸送能力に応じた固定料金と輸送したガスの量に応じた従量料金を支払います。さらに、余剰輸送能力である残りの30%の利用について、B社は第三者に権利を売却することができますが、その場合、まずO社と交渉を行う必要があり、O社が取得権を放棄した場合に限り、第三者への売却が認められています。

このような状況では、O社はパイプラインの輸送能力のほぼすべてに対して権利があります。70%の稼働能力を現在使用しており、かつ、残りの30%についても優先取得権を有しているからです。

しかし、優先取得権が実質的ではない場合には、その権利を考慮する必要はありません。例えば、上記において、O社が残りの30%の輸送能力を獲得するには相場以上の高い額の支払いが必要であり、O社が30%分の稼働能力を追加購入することが現実的にはあり得ないかもしれません。そのような場合、O社はパイプラインの輸送能力のほぼすべてに対して権利を持っていることにはならず、したがって、パイプラインは特定された資産に該当しないことになります。

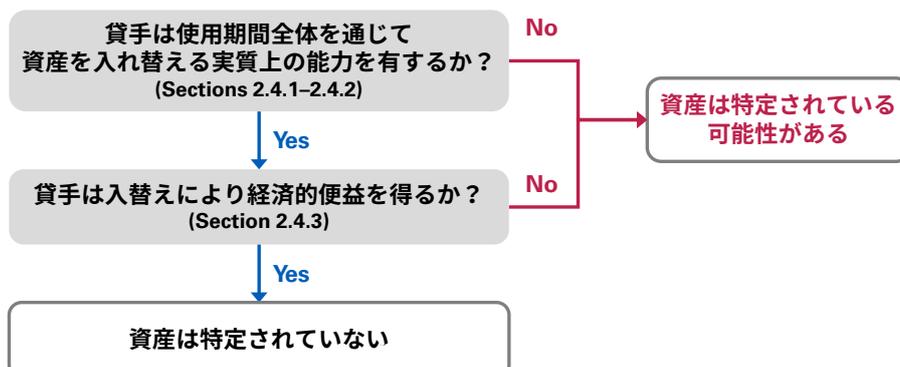
2.4 供給者の実質的な差替権

IFRS 16.B14-B19

たとえ契約で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代替資産に入れ替える実質的な差替権を有している場合には、顧客は特定された資産の使用を支配していることにはならない。

供給者の差替権が実質的であるのは、以下の条件を満たしている場合である。

- 使用期間全体を通じて代替資産に入れ替える実質的な能力を供給者が有しており、かつ
- 資産を入れ替える権利を行使することで、供給者は経済的な便益を享受することができる。



IFRS 16.B16

差替権が実質的であるかどうかは、契約時点で評価する。その際、すべての事実と状況を考慮する必要があるが、発生が想定されないような将来事象を考慮してはならない。例えば、

- － 将来に、対象資産の使用について市場賃料よりも高い賃料を支払う顧客が現れることを仮定する。
- － 契約時点において実質的に開発されていない新技術が、今後導入されることを仮定する。
- － 対象資産についての顧客の実際の使用状況や資産の実際のパフォーマンスが、契約時点において想定されていた顧客の使用状況や対象資産のパフォーマンスと比べて、相当程度に異なるケースを仮定する。
- － 使用期間における対象資産の市場価格と、契約時点における予想市場価格が相当程度に乖離することを仮定する。

などである。

IFRS 16.B18

対象資産が適切に稼働しないときに、修繕のために資産を引き取る、もしくは技術的なアップグレードのために資産を引き取る、といったケースにおいて、供給者が対象資産を入れ替える権利・義務は、実質的な差替権には該当しない。

IFRS 16.B17.BC113

なぜリースの定義は差替権が実質的かを重視しているのか？

差替権が実質的かどうかの検討はリースの定義を適用する際の重要なポイントとなる可能性が高いといえます。というのも、自動車やコピー機、その他同種の備品などを大量に供給するような契約においては、供給者による資産の差替えが可能な場合が多いからです。しかし、対象資産が顧客の管理下にあるような場合には、差替えにかかるコストが企業にとっての差替えの便益を上回る可能性が通常高いと考えられ、したがって、そのような差替権は実質的であるとはいえません。

差替権に関する検討は、供給者と顧客のいずれが対象資産の使用を支配しているのかを考える上でのアプローチと整合するものです。実質的な差替権があるということは、供給者が対象資産の使用を支配していることであり、この場合、リースには該当しません。

差替権が「実質的」であるかが問われるのは、リース会計を回避しようとする企業が、実際には行使が不可能な差替権を契約に滑り込ませ、ストラクチャリングしようとするかもしれないという懸念を反映しているともいえます。

結果として、差替権に関して提供されているガイダンスには、「リース会計逃れを許すな」という雰囲気があるのも確かです。差替権が実質的なものである（したがって契約はリースに該当しない）ということを主張するのは、通常、相当に難しいと考えられます。

IFRS 16.B19

差替権が実質的かどうかを評価できない場合、顧客はどうすればよいか？

供給者の差替権が実質的なものを評価するための十分な情報を持っていない場合、顧客は、差替権が実質的ではないと推定しなければなりません。

差替権が実質的かどうかの判断は、多くの場合、代替資産の入手可能性や差替えに係るコストなど供給者に固有の要因の影響を受けます。

IASBは、差替権が実質的なものであれば、ほとんどの場合、顧客にとってそのことは明白であると考えています。差替権が実質的なものが顧客にとって明らかでない場合に、差替権が実質的でない判断するために顧客が必要以上の労力を費やすことを、IASBは想定していません。

2.4.1 差替える実質上の能力

IFRS 16.B14(a)

供給者が対象資産を入れ替えようとする時に顧客がこれを妨げることができず、かつ、供給者が既に対象資産に代替できる資産を持っている、もしくは今は持っていないでも合理的な期間内に代替資産を調達できる場合、供給者は対象資産を代替資産に差替える実質上の能力を持っている。

設例3: 貨車：差替える実質上の能力

L社は運送業者であるM社との間で、5年間の運送契約を締結しました。M社はL社の指示により、一定量の品物を輸送します。輸送のためには特殊な仕様の貨車が必要ですが、M社は自社の敷地内に当該仕様を満たす貨車を多数保有しています。

このケースでは、M社はL社の要請に応えるために必要な仕様を満たした貨車を、自社の敷地内に多数保有していますので、差替えのコストは最小限で済みます。つまり、M社は対象資産を差替える実質上の能力を有しています。したがって、L社との契約に使用する対象貨車は、契約上明記されていないだけでなく、黙示的にも特定されていないという事になり、よってこの契約はリースを含まないといえます。

2.4.2 使用期間

IFRS 16.A

「使用期間」とは顧客との契約を履行するために資産が使用に供される期間の全体（断続的であってもよい）をいう。

IFRS 16.B15

供給者が使用期間全体を通じて資産を差替える実質上の能力を有していない場合、対象資産に関して、実質的な差替権を有していない。

IFRS 16.B14-15

設例4: 自動車：「使用期間」と供給者の差替権

顧客であるS社は供給者T社との間で、自動車を5年間使用する契約を締結します。

シナリオ1

T社は契約開始3年後以降ならいつでも資産を差替える権利を有しています。

シナリオ2

T社は契約開始3年後以降の特定の1日のみに資産を差替える権利を有しています。

シナリオ3

T社は特定の事象が発生したときのみ資産を差替える権利を有しています。

上記のシナリオのいずれにおいても、差替権は「使用期間全体を通じて」実効力を有しないため、このような差替権は「資産の特定」を妨げる「実質的な差替権」には該当しないと判断されます。すなわち、上記のような条件が付いていたとしても、契約はリースに該当する可能性があります。

供給者が特定の日以降に差替権を行使できる場合、その日にリースは終了するか？

いいえ、リースは終了しません。リース期間は通常通りの考え方で決定され、供給者が差替権を行使可能になった日以降の期間もリース期間に含まれる可能性があります。

例えば、設例4のシナリオ1とシナリオ2において、リースの定義に関する他の要件が満たされていることを前提とすると、リース開始日において、3年後にリース期間が終了すると仮定すべきではありません。その他の追加情報がない限り、契約時に評価されるリース期間、つまり借手が当該資産の使用権を保有する期間は、5年間と考えられます。

2.4.3 差替えによる経済的便益

IFRS 16.B14(b)

供給者が資産の差替権の行使により経済的に便益を受けるとは、資産の差替えによる経済的便益が差替えに関連する費用を超えると期待される場合をいう。

IFRS 16.B17

対象資産が顧客の敷地内その他にあり、物理的に供給者の敷地内がない場合、差替えに伴う費用は一般的には高くなる。そのようなケースでは、資産の差替えに伴う費用は便益を上回る可能性が高い。

設例5: コピー機：供給者の差替権：経済的便益の評価

顧客C社は3年間の多機能コピー機・プリンターのリース契約を締結しました。3年の間、当該多機能機をどのように使用するかはC社の自由です。

コピー機を納入したS社は、当初設置したマシンが適切に機能しないときには、同等のマシンを提供しなければならないとされています。なお、そのようなケースに該当しないとしても、C社からの特段の承認を得ることなく、S社は3年間の使用期間中、いつでも、自身の費用で、同等のマシンへの差替えを行ってもよいとされています。

S社は代替資産として提供できる同等のマシンを手元に保有しています。しかし、当初のマシンを同等のマシンに差替えることによって、より多額のリース料を稼得できるわけではありません。むしろ、差替えにより、S社は、C社のコピー機置場に同等のマシンを搬送し、設置する費用を負担しなければならず、さらに、当初マシンを撤去して倉庫に格納するか、新たに他の顧客を見つけて、その顧客の要望に応じてマシンを搬送・据え付けしなければなりません。これにもコストが発生します。

この例では、S社の差替権は実質的ではないといえます。マシンを差替えることによる費用を超える経済的便益をS社が享受するとは考えにくいからです。つまり、C社が借りたコピー機は資産として特定され、この契約はリースに該当する可能性があります。

設例6: 貨車：差替権が実質的である場合

設例3と同じ状況を想定します。

供給者であるM社は、自社の敷地内に保管されている他の貨車と物品を輸送するのに使用していない時に差替える実質的な能力を有しています。貨車を差替える費用はM社にとって僅小でしかありません。また、今までの経験から、

- M社は顧客のニーズを満たすために、必要に応じてどの貨車をどの顧客に提供するかを見直すことにより経済的に便益を得ることができる。
- 差替えにより経済的便益が得られる状況は使用期間にわたって継続すると見込まれる。

M社は貨車を差替える実質的な能力を有し、差替えにより使用期間にわたって経済的に便益を得ることができるので、M社が保有する資産の差替権は実質的であるといえます。すなわち対象資産は特定されておらず、この契約はリースには該当しません（リースを含んでいません）。

設例7: 照明サービス：差し替える実質的な能力も経済的便益もない場合

顧客L社は供給者K社との間で、照明サービスにかかる8年間の契約を締結しました。K社はL社の店舗に特殊な照明機器を設置します。L社の承認を条件とはするものの、照明機器はK社が選びデザインします。将来の技術的進歩に合わせてK社は照明機器をアップグレードすることができます。また、納入した照明機器に故障や機能上の欠陥が生じた場合、K社は交換に応じなければなりません。とはいえ、照明機器は大型で、輸送したり設置したりには相当の費用がかかり、一旦対象機器を設置したら、それを代替の照明機器に差替えることは現実的ではありません（つまり差替えコストは便益を上回る）。

K社による契約の履行（照明サービスの提供）は、特定された資産（設置した照明機器）を使用することが前提であるので、このケースでは差替権は実質的ではありません。

設例8: 船舶：差替権を含む代替シナリオ

以下の3つのシナリオは、5年間の船舶使用契約に関するものです。

シナリオ1

船員は船のオーナーであるS社が供給することが決まっています。船員の給料も、S社が支払います。契約期間にわたり、S社は顧客であるC社の同意なしに使用する船舶を変更してもよいことになっています。S社は同一仕様の船舶を多く所有しており、近くで係留されています。よってS社は契約で識別されている船舶を他の船舶に入れ替えることがわずかの費用で容易に実施可能です。使用する船舶を適宜変更することで、状況の変化に合わせて保有する船舶を最も効率的に使用することが可能になるので、S社は船舶の入れ替えによって経済的な便益を受けると考えられ、この状況は使用期間にわたって継続するよう思われます。

このシナリオでは、S社に与えられた資産の差替権は実質的なのでC社との契約において、船舶は特定された資産ではありません。したがって、契約はリースを含んでいません。

シナリオ2

船のオーナーであるS社は使用期間にわたって顧客であるC社の同意なしに船舶を入れ替える権利を有しているが、C社に供給されている船舶はカスタマイズされており、同様のカスタマイズが行われている船舶をS社はほかに保有していないとします。また同様のカスタマイズがされた船を他社から簡単に調達することも不可能であるとします。

このシナリオでは、同様のカスタマイズが行われた船舶をS社は容易に調達することができないので、S社は船舶を差替える実質上の能力を持っていないことになり、S社が資産を差し替える権利は実質的ではありません。また、たとえS社が自社の代替船舶を合理的な期間内でカスタマイズすることができるとしても、必要なカスタマイズを行うコストは差替えによる経済的便益を超える可能性が高いといえます。よって、S社の差替権は実質的ではありません。

シナリオ3

顧客であるC社は船舶のオーナーであるS社に資産の差替えを許可してはいるものの、この差替権が実質的かどうかを決定することができません。C社は同様にカスタマイズされた船舶が容易に調達できるのか、あるいは差替えによる経済的便益が差替えに係る想定コストを上回るかどうかC社にはわかりません。

このシナリオでは、C社はS社に付与された差替権は実質的ではないと仮定することになります。すなわち、C社が使用する船舶は資産として特定されており、対象契約はリースに該当する（リースを含んでいる）可能性があります。

IFRS16.B19, BC115

 **差替権の行使から供給者が経済的に便益を得るかを、どう評価するか？**

どのような場合において、資産を差替えることによる経済的便益が差替えに係るコストを上回ると期待されるのかの検討・評価には、判断が要求されます。

評価に当たって考慮すべき要素の例には以下のようなものがあります。

- － 契約を履行するための他の資産の入手可能性
- － 対象資産を差替えることで、その資産は他にどのような用途に使用できるのか？ 供給者が得る追加的な便益は何か？
- － 資産の差替えて発生するであろうコスト（例：資産の移動にかかるコストのほか、一時的に資産が使えなくなることによる費用も発生する）
- － 資産の差替えの実行可能性（資産のサイズ、場所が遠隔地かどうか、など）

この分析は供給者の視点で行うということが、顧客が差替権が実質的かどうかを判定することをさらに困難にしています。設例8のシナリオ3で述べたように、供給者が実質的な差替権を持っているかどうかを決定できない場合は、顧客は、資産につけられているいかなる差替権も実質的ではないと仮定しなければなりません。

IFRS16.B14(b),
BC16(a), Ex2

 **テナントに対していつでも場所の移動を要請することができるという契約条項は、所有者による実質的な差替権を意味するか？**

一般的には、Noです。不動産リースにおいては、不動産オーナーが、スペースを占有しているテナントに対して、場所の移動をいつでも要求できるような条項が含まれていることがあります。不動産オーナーはこの権利を使用して、例えば、新しいテナントに便宜を図るために既存のテナントを同じオフィスビルの他の階へ移動させたりします。

ここでポイントとなるのは、不動産オーナーはそのような権利を行使することで経済的な便益を得られるかどうかということです。その判断は契約締結時の事実と状況に基づいて行います。

契約時の時点で、起こりそうにないと考えられる将来事象は、供給者の差替権が実質的かどうかの評価において考慮しません。「起こりそうにないと考えられる将来の事象」の例として、IFRS第16号は、将来に市場価格よりも高い賃料を支払う顧客が現れることを仮定するケースを挙げています。IASBは、わずかなコストでいつでもテナントを移動させることができる例として、空港運営会社が空港内スペースにキオスクの設置を許可しているケースを挙げています。そのような状況では、スペースを貸与している空港運営会社はキオスクの場所を適宜移動させることにより実際に経済的便益を得る可能性があるため、差替権は実質的である場合もあります。

IFRS16.B15

 **賃料の市場価格が上昇したり、他のテナントがより高い賃料を提示した場合にテナントを移動させることができるという条項は実質的な差替権に該当するか？**

該当しません。

「特定の状況が発生した場合には不動産オーナーはテナントを他の代替不動産に移転させることができる」という条項が不動産リースに含まれていることがあります。しかしながら、特定の事象が起きたときのみ行使可能である差替権は実質的ではありません。なぜなら、供給者は使用期間全体を通しては、対象資産代替資産に差替える実質的な能力を有していないからです。

3. 資産の使用による経済的便益

対象資産の使用によりどのような経済的便益を得られるかを識別し、その経済的便益のほぼすべてを得る権利を、使用期間を通じて顧客（リースに該当する場合の借手）が保持しているかどうかを評価するのは、必ずしも容易なことではない。

3.1 対象資産から得られる経済的便益

IFRS 16.B21 経済的便益には、対象資産を使用して得られる一次産品、副産物だけでなく、第三者との取引（例えばサブリース）から得られる便益も含まれる。

IFRS 16.B22 こうした経済的便益は定められた使用权の範囲内で検討する必要がある。例えば、自動車の賃借契約で、運転エリアに契約上制限がついている場合、当該エリア内での車の使用から享受する経済的便益のほぼすべてを享受することができるか、という点からの検討を行うことになる。

IFRS16.B22

設例9: 自動車：最大走行距離についての制限

C社は、3年間の契約で車を借りているが、最大100,000マイルまでしか走行できない契約になっています。この車の使用による経済的便益のほぼすべてを享受する権利をC社が保有しているかを評価するにあたっては、C社は上限走行距離内での経済的便益のみを考慮します。

IFRS16.IE2, Ex9

設例10: 太陽光発電所：一次産品と副産物

C社は電力会社D社との間で、D社が新しい太陽光発電所で発電した電力をすべて買い取る20年間の契約を締結しました。太陽光発電所の所有権はD社が保有しており、それによりD社は、太陽光発電所の建設と所有に係る税額控除を受け取ることになっています。一方、C社は太陽光発電の使用から得られる再生エネルギークレジットを受け取ることになっています。

この例において、C社は20年間にわたって太陽光発電所の使用から得られるほぼすべての経済的便益を享受する権利を有しているといえます。なぜなら、

- － C社は、リース期間を通じて発電所から生み出された電力（資産の使用から得られる一次産品）のすべてを得る権利を有している。

さらに

- － C社は、同発電所で発電された電力を使用することで、再生エネルギークレジット（つまり、資産の使用から得られる副産物）を受け取る権利を有している。

D社も税額控除という形で経済的便益を受けますが、これは太陽光発電所の所有に係る経済的便益であり、太陽光発電所の使用により得られるものではありません。すなわち、税額控除は経済的便益の享受の評価において考慮されません。

IFRS16.BC118

 **リースの定義を適用するうえで、税額控除等は「経済的便益」にあたるか？**

リースの定義における経済的便益に当たるかは、当該便益が資産の所有から生じるものなのか、使用から生じるものなのかによります。

リースは、原資産の「使用权」を借手に移転する取引です。したがって、IASBは、顧客が使用期間を通じて特定された資産の使用からの経済的便益のほぼすべてを享受する権利を有しているかを検討する際には、税額控除のように資産の「所有」から生じる便益は考慮しないと結論付けました。

逆にいうと、再生エネルギークレジットのような、資産の使用から受け取る便益は副産物に類似しており、そのため経済的便益の分析においては考慮に入れることとなります。

IFRS第16号は「経済的便益」が何を指すかについて、現行基準よりも明確なガイダンスを提供しています。そのため、契約にリースが含まれているか否かの検討における、現行基準での実務の相違はIFRS第16号において解消されるかもしれません。しかしながら、実務においてみられる契約は多様であり、複雑なストラクチャーを用いて複数の当事者に様々に便益を配分するスキームが開発されている実務を勘案すると、今後も判断を要する論点は多いと思われる。

3.2 経済的便益の「ほぼすべて」

使用期間を通じて、資産の使用による経済的便益のほぼすべてを享受する権利を借手が有しているかを評価するのは、多くの場合、難しくない。なぜなら一般的なリースにおいて、顧客は資産を独占的に使用するからである。

しかしながら、契約によっては、同一の資産の使用から生じる少なからぬ額の経済的便益が、顧客以外の第三者に提供されることがある。顧客が経済的便益のほぼすべてを享受する権利を有しているかどうかを評価する際は、顧客が得た使用权の範囲内で、対象資産から獲得しうる経済的便益を網羅的に把握し、考慮する必要がある。

IFRS16.B21

 **設例11: オフィスの部分転貸**

C社は、オフィススペースを賃借しているが、契約上の賃借スペースのすべてが必要ではないため、スペースの25%を転貸しました。C社は自社利用と転貸からの賃料収入により、賃借したオフィススペースの使用から生じるほぼすべての経済的便益を享受しています。

IFRS16.B22

 **設例12: ビジネス用ジェット機：経済的便益の共有**

顧客であるG社はビジネス用ジェット機を使用する2年間の契約を締結しました。G社が借りたビジネス用ジェット機はK社との共同利用であり、1ヶ月当たりの使用時間制限の範囲内で、G社、K社ともに、相手が利用中でなく機体が空いていれば、いつでもジェット機を使用することができます。このケースでは、G社は他者と資産を共同使用しているため、経済的便益のほぼすべてを享受していません。

IFRS16.BC118

 「ほぼすべて」とは90%超を意味するのか？

必ずしもそうとは限りません。「ほぼすべて」については、Section 2.3の解説をご参照ください。

IFRS16.B23

 リース料の支払額が変動する場合であっても、顧客は資産の使用による便益のほぼすべてを享受することができるか？

はい。資産の使用によりリース支払額が変動する（例えば、賃借スペースの使用によって得た売上の一定割合を賃手に支払う）からといって、顧客が経済的便益のほぼすべてを享受する権利を有しないという結論には必ずしもなりません。このようなケースでは、顧客は対象資産の供給者（リースに該当する場合の貸手）に、資産の使用によって得た便益の一部を渡しますが、資産の使用によって得られる便益そのものについては、そのほぼすべてを顧客がまず獲得しています。

例えば、借手であるD社が店舗を借りたとします。賃料には月々の固定額のほかに、店舗を使用して生み出された小売収益の20%が含まれます。この場合、店舗使用から生み出される小売の総収益はD社のものであるため、D社は資産の使用による経済的便益のほぼすべてを受け取っているといえます。店舗から生み出される収益の一部をオーナーにバックすること（いわゆる、売上歩合賃料）は、この店舗賃借契約がリースであると判断されることを妨げるものではありません。

このように明確な規定を設けることにより、新基準は、本来ならリースとなるような契約に変動支払額を導入することによりリース会計の適用を企業が回避しようとすることを防止しています。

 リース料が高額であることはリースであるか否かの結論に影響を与えるのだろうか？

一般的には影響を与えません。一般的に、顧客が資産の使用から得る経済的便益（例：リースした小売店舗で商品を売ることによるキャッシュフロー）は、リース料の支払いとは分けて考えます。資産を使用するために支払う固定もしくは変動額でのリース料が当該資産の使用から得られる経済的便益（例：賃料の高い立地）と比較して高額であるかは、一般的に、賃借契約がリースであるか否かの結論に影響を与えません。

 貸手が営業利益の変動を吸収する形で、資産の使用からの経済的便益の大部分を受け取る仕組みになっていたら、「経済的便益のほぼすべてを借手が享受しているか」に関する判断は異なるか？

利益分配契約があるからといって、使用期間を通じて特定された資産の使用からの経済的便益のすべてを顧客が享受できなくなるとはいえないというのが、一般的です。しかしながら、借手が獲得するのはリターンのうち一定額のみであり、残りの営業利益の変動がすべて供給者に吸い上げられる仕組みになっていれば、しかも、そのスキームを通じて結果的に経済的便益の大部分が供給者にいくようになっている場合、契約にリースが含まれるかは明確ではありません。

例えば、供給者がカジノやホテルの運営や投資不動産のようなビジネスにおける資産の使用からのキャッシュフローの大部分を受け取ることがあります。このような状況では、顧客が資産の使用による経済的便益のほぼすべてを享受する権利を有しているかどうかを決定する際に、両者間の契約の性質を含めて、契約の本質を注意深く考察しなければなりません。その契約は、顧客が実質的に資産を使用する本人ではなく、供給者の代理人として機能する性質のものかもしれません。もし顧客が供給者の代理人ということであれば、供給者と顧客の間にリースは存在しません。

4. 使用を指図する権利

リースは、典型的な供給契約やサービス契約と何が違うのか。リースをリースたらしめる最大の特徴は、「特定された対象資産の使用を指図する権利」が借手に帰属する点にある。

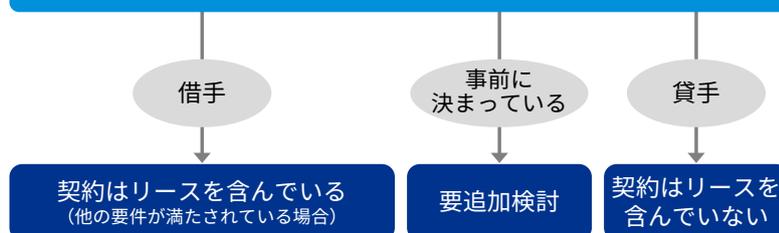
4.1 概要

IFRS 16.B24

「顧客（リースに該当する場合の借手）が資産の使用を指図できる」とは、次のいずれかに該当する場合をいう。

- どのように（使用方法）、どのような目的で（使用目的）対象資産を使用するかを指図する権利を、顧客が、使用期間を通じて、有している（Section 4.3を参照）。
- どのように（使用方法）、どのような目的で（使用目的）対象資産を使用するかを決定づけるうえで関連する事項があらかじめ決定されており、かつ、
 - 使用期間にわたり、顧客自身が資産のオペレーションを行う、もしくは、顧客が決めた通りに他社にオペレーションを実施させる権利を有しており、対象資産の供給者（リースに該当する場合の貸手）はこのオペレーション（オペレーションの指示）を変更することができない。または、
 - 使用の期間を通じて、どのように（使用方法）、どのような目的で（使用目的）対象資産が使用されるかを決定づけるような形で、資産の、もしくは、資産の特定の部分のデザインに、顧客自らが関与している（Section 4.4参照）。

使用を指図する（「どのように」「どのような目的で」使用する）権利を持っているのは誰か？



意思決定権はどのように評価するか？

IFRS第16号は、意思決定に関する権利を「どのように（使用方法）、どのような目的で（使用目的）使用するかについての決定権」、「オペレーションに関する決定権」及び「防御権」の3つのいずれかに分類することを要求しています。

- どのように（使用方法）、どのような目的で（使用目的）使用するかについての決定：使用方法と使用目的があらかじめ決定されていない場合、それらを供給者が決定するか顧客が決定するかによって契約にリースが含まれるかが決まります。（Section 4.2-4.3参照）
- オペレーションに関する決定：どのように（使用方法）、どのような目的で（使用目的）資産を使用するかについての決定権を誰が持つかを判断するうえで、オペレーションに関する決定権は考慮されません。ただし、使用方法と使用目的があらかじめ決定されている場合においては、オペレーションに関する決定権を顧客が保有しており、加えて他の要件も満たされれば、契約にリースは含まれることとなります（Section 4.4参照）。

- － **防御権**：防御権は、通常、顧客に付与される資産の使用権の範囲を定義する形で規定されますが、防御権の存在のみを持って、契約にリースが存在するという結論が排除されることはありません。とはいうものの、防御権があまりに強力に制約的であるために、顧客が資産の使用に対する実質的な意思決定権をもち保有しているとはいえない場合、この状況は、実は「使用方法・使用目的の決定はあらかじめ決定されている」ことを示唆している可能性があります（Section 4.5参照）。

したがって、実務においては、どのような意思決定が上記のどのカテゴリーに入るかを評価することが、重要な判断ポイントであるといえます。まずは、「どのように（使用方法）、どのような目的で（使用目的）使用するかについての決定権」に該当する事項を識別することです（Section 4.2参照）。

4.2 使用方法・使用目的に関する意思決定

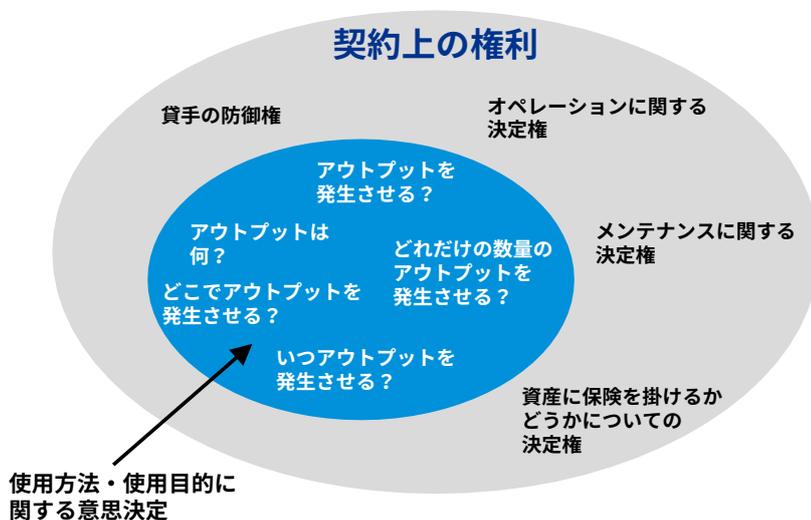
IFRS 16.B24-27, B30

どのように（使用方法）、どのような目的で（使用目的）資産を使用するかを決定する場合に最も関連性の高い意思決定権が何かを検討しなければならない。ここでの「関連性がある」とは、資産を使用することで得られる経済的便益の多寡に影響を与えるという意味である。

状況にもよるが、資産の使用方法・使用目的を決定する権利を生じさせる決定として、以下のような例が挙げられる。

- － 何を：資産が生み出すアウトプットを決定する権利（例えば、輸送用コンテナを輸送に使用するか保管に使用するかを決定する権利）
- － いつ：アウトプットを得るタイミングを決定する権利（例えば、発電所をいつ稼働させて発電するかを決定する権利）
- － どこで：アウトプットを得る場所を決定する権利（例えば、トラックや船舶の行き先を決める権利）
- － どれくらい：対象資産を使用してアウトプットを製造するか否か、製造する場合その数量を決定する権利（例えば、発電所を稼働させて発電するか、またどの程度の発電量を発電するかを決定する権利）

これに対し、資産の使用方法・使用目的を決定する権利を生じさせない決定権の例としては、資産の単なるオペレーションやメンテナンスに関する権利が挙げられる。



既に生産されたアウトプットを、どう分配するかについての決定は使用方法・使用目的の決定に当たるか？

いいえ。既に生産されたアウトプットを、誰がどれだけ取るかについて決定する権利は、発生したアウトプットをどうするかについての決定権に過ぎず、そもそも、アウトプットを生産するか、生産するならどれくらい生産するかについての決定権には当たりません。

例えば、顧客M社は太陽光発電開発事業者であるS社に依頼し、M社の施設内に太陽光発電プラントを設置、20年にわたってS社にこれを操業、維持してもらう契約を締結しました。同プラントはM社のエネルギー需要を満たすようにS社が設計したものであり、M社は発電されたすべての電力を買い取る権利を有し、S社はM社が要求するときにはいつでも発電した電力を売る義務を有しています。M社が購入しなかった電力の余剰分は他社に売却されます。つまり、M社には電力を買う義務はありません。

この例では、太陽光発電プラントから電気を購入するか否かのM社の決定は、発電された電力が誰に売られるかということに影響するだけで、いつ、どこで、どれくらいの電力を発電するか決定には影響を及ぼしません。したがって、M社が保有する決定権は使用方法・使用目的の決定に関する権利ではありません。この場合、資産の使用方法・使用目的に関連するすべての関連する事項は事前に決定されているとも考えられます（Section 4.4の設例17参照）。

4.3 使用方法・使用目的に関する意思決定を行うのは誰か

IFRS 16.A, B25, 29

どのように（使用方法）、どのような目的で（使用目的）その資産を使用するかを「顧客が指示できる」というのは、契約に定められた使用権の範囲において、どのように（使用方法）、どのような目的で（使用目的）その資産を使用するかを、使用期間にわたって、借手が変更することができることである。

顧客が資産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際には、使用期間中における資産の使用についての意思決定権のみを検討する。使用が開始される前（つまりリース開始日より前）に事前に決められる事項については考慮しない。

なお、ここで、使用期間とは、顧客との契約を履行するために資産が使用に供される期間の全体（断続的であってもよい）をいう（Section 2.4.2参照）。

IFRS16.IE2, Ex6

設例13: 貨物船：顧客が使用方法・使用目的に関する決定権を持っている場合

顧客T社は船舶オーナーである供給者U社との間で、特定の船舶を5年間使用する契約を締結しました。その船舶でどの貨物を、いつ、どの港へ運ぶかは、使用期間を通じてT社が決定します。なお、契約上の制限により、海賊の危険性の高い海域への乗入れは禁止されており、また、貨物として爆発物を運ぶことはできません。船舶の運航・保守はU社が担当しており、安全な航海に対する責任はU社が負っています。

このケースでは、T社が船舶の使用を指図する権利を有しています。契約上の制限は、U社が船舶に対する投資と乗組員とを保護するための防御権です（Section 4.5参照）。T社はこの船舶を運航してどの貨物を、どこへ、いつ運ぶかを決定するので、使用権の範囲内で、T社は5年間の使用期間を通して船舶の使用目的と使用方法とを決定し、また、必要が生じた場合はその決定を変更する権利を有しています。

設例14: 照明サービス：顧客が使用方法・使用目的に関する決定権を持っている場合

顧客L社は供給者K社との間で、照明サービスにかかる8年間の契約を締結しました。K社はL社の店舗に特殊な照明システムを設置します。Lの承認を条件とはするものの、照明システムはK社がデザインし選択します。K社は適切な照明がされるように、遠隔で照明機器をモニタリングし、必要な機器の保守を行うサービスを提供します。一方、L社は営業時間（照明サービスが必要な時間）と、どのような色味、強さの照明とするかをK社に対して指定し、その指定内容によってL社が支払う使用量ベースの対価は影響を受けます。

この例では、L社は資産の使用についてK社に対して指図することができます。というのも、いつ、どの程度、どのような照明をつけるかを決めているのはL社だからです。

設例15: 掘削機：顧客が使用方法・使用目的に関する決定権を持っている場合

顧客O社は指定のエリア内で6基の井戸を掘ってもらう3年間の契約を供給者S社と締結しました。S社が使用する掘削機は契約の中で明確に指定されており、S社は他の掘削機を代替して使用することはできません。S社は各掘削機への人員配置、保守、及び安全に対して責任を負っています。契約の支払い対価は日々の稼働率に比例します。悪天候その他作業場の悪条件が生じた場合は、S社は作業を延期することができます。O社は、S社の同意なしに掘削機の配分を変えることはできません。つまり、勝手に掘削機をサブリースしたり、指定掘削エリアを変えたりはできません。

O社は以下のような意思決定ができます。

- － 掘削地点と試し掘り区画の選択
- － 井戸をいつ掘削するかについての具体的な時期の設定
- － 当初想定した深さまで掘ることなく、掘削の中止

この例では、O社は使用期間を通して掘削機に関連する使用方法と使用目的を変更できるため、掘削機の使用を指図しています。S社が悪天候や悪条件下で作業を延期する権利は、防御権の範囲内であるといえます。防御権についてはSection 4.5でさらに議論します。

IFRS16.IE2, Ex4

使用方法と使用目的の決定において、顧客が決定権を持っている部分と供給者が決定権を持っている部分がある場合に、顧客が使用を指図する権利を保有しているかは、どのように分析すればよいか？

契約がリースであると判断するうえで、必ずしも、顧客が使用方法・使用目的の決定権のすべてを持っている必要はありません。使用方法・使用目的の決定権の一部が供給者にある場合、そうした決定権のそれぞれがどの程度重要であるか、つまり、経済的便益に与えるインパクトはどれくらいかを評価する必要があります。これには判断が必要です。

ある決定が他の決定よりも重要性が高ければ、一般的には、より重要な決定をする側が資産の使用を指図していることになります。

例えば、小売業者であるT社はビルのオーナーであるL社との間で、特定の小売区画を5年間借りる契約を締結しました。このビルは1階から5階がファッションビル、6階から上がマンションになっており、T社が借りたスペースは2階のエスカレーター近くにあり、T社はここに自社の有名ブランドを出店する予定です。ファッションビルの営業時間は決められており、T社の出店店舗の営業時間も、それに合わせる必要があります。

なお、L社はビルの営業時間帯を合理的な範囲で変更することができ、その場合T社店舗もこれに従う必要があります。借りたスペース内でどのような商品を扱うか、その価格決定、及び在庫管理などはT社が自由に決めることができます。

この例では、あらかじめ決定されていない多くの使用方法・使用目的に関する決定事項があります。L社は営業時間を変更することができますが、商品構成・価格・在庫量の決定により区画から得られる経済的利益に重大な影響を与える意思決定をしているのはT社自身です。それ故、区画を使用する権利を指図するのはT社であると結論できます。

4.4 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

IFRS16.B24, 28-29

BC121-122

資産の使用方法及び使用目的についての決定は、事前に決定されている場合がある。例えば、契約の交渉の中で供給者と顧客のいずれもリース開始日以降は使用方法及び使用目的を変更することができないことに合意することもあれば、資産のデザインにより、実質的に使用方法及び使用目的が事前に決まってしまう場合もある。

すべての関連性のある決定が事前に決定されており、かつ、以下のいずれかが満たされる場合に、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。

- 使用期間全体を通じて資産をオペレーションする権利（または自らの決定する方法で当該資産をオペレーションさせるよう、他社に指図する権利）を顧客が有していて、供給者にはそれらのオペレーションに関する指示を変更する権利がない。
- 顧客が、資産（または資産の特定の部分）のデザインに関与することで、使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的が事前に決定された。

これらの場合には、顧客は典型的な供給契約やサービス契約において顧客に付与される権利を超えて、資産の使用権を支配している（すなわち、顧客として単に資産からのアウトプットを発注して受け取ることを超えた権利を有している）。これは、使用期間が開始する前に契約でアウトプットを指定する能力だけでは、使用を指図するには十分でないことから、重要なポイントである。

IFRS 16.BC121

なお、IASBは、資産の使用方法及び使用目的についてのすべての決定が事前に行われることは稀であると想定している。

設例16: 貨物船：顧客が船長を雇う場合

顧客T社は海運業者であるS社との間で、4年間にわたり、東京⇄神戸間で貨物を輸送する契約を締結しました。使用される船舶は契約の中で明確に指定されており、他の代替船舶を使用することはできません。T社の貨物は船舶の積載容量のほぼすべてを占有します。契約により、輸送される貨物と積み込み日、到着日が指定されています。船長はT社が雇うが、他の乗組員はS社が調達します。

この例では、どの貨物を輸送するかと、いつ、どこへ船舶が航行するかが契約で指定されているので、資産の使用方法及び使用目的はすべて事前に決定されています。船舶はT社が設計したわけではないですが、船長はT社が雇っているので、T社自身が船舶の運航をしているといえます。S社が用意したその他の乗組員の助けなしで船舶を航行させることはできませんが、主要な運航意思決定や指示を与えるのは通常、船長です。よってこのシナリオにおいては、船舶を運航するT社が、船舶の使用の指図権を持っていると推定されます。

IFRS16IE2, Ex9A

設例17: 太陽光発電施設：顧客が資産のデザインを行った場合

顧客M社は電力供給会社であるS社との間で20年間の契約を締結しました。エネルギーを供給するための太陽光発電施設をまずS社が設置し、引き続きS社が運転、保守を行います。太陽光発電施設を建設する前に、M社は太陽光エネルギーの専門家を雇い、プラントの立地及び使用機器の設計に関するコンサルティングを受けて、どのような太陽光発電施設を建設するかをM社が考案しました。M社は、この太陽光発電施設で発電されたエネルギーを独占的に買い取る権利・義務を負っています。

この例では、太陽光発電施設の性質から、資産の使用方法及び使用目的は、すべて事前に決定されています。なぜなら、

- アウトプットの種類（つまり、エネルギー）及びその施設の場所は契約の中で事前に決定されている、かつ、
- いつ、どのくらい発電するのは日照と太陽光発電施設の設計に影響される。

M社は太陽光発電施設のデザインにかかわっており、これによって資産の使用方法及び使用目的は事前に決定されているため、M社には使用を指図する権利があると考えられます。太陽光発電施設の定期保守は太陽光パネルの稼働の効率性を向上させるかもしれませんが、そのことにより、S社が太陽光発電施設の使用方法及び使用目的を指図する権利を持つわけではありません。実務上、太陽光パネルは、すべての使用方法及び使用目的があらかじめ決定されている稀な例といえるかもしれません。

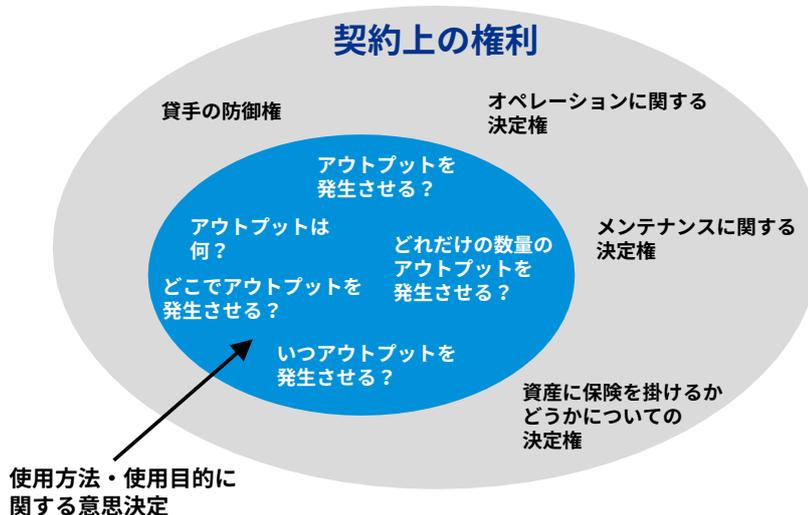
IFRS16.B29

使用方法及び使用目的の決定の一部のみが事前に決定されていたらどうなるか？

資産の使用方法及び使用目的に関連する一部の決定が事前になされている場合、顧客が使用を指図する権利を持っているかどうかの判断は、使用方法及び使用目的に関連する決定のうち事前に決定が行われていないもののみを評価の対象にします（Section 4.3参照）。

例えば、石油会社であるO社はパイプライン運営会社P社との間で、P社の石油パイプラインを30年間にわたり独占的に使用する契約を締結したとします。このケースでは、何を輸送するか（→原油）やどこに輸送するか（→パイプラインの始点から終点まで）は事前に決定されています。

よって、関連する意思決定のうち事前に決定が行われていないもの、すなわち、パイプラインを通じて、いつ、どれくらい原油を輸送するか決定権がO社とP社のどちらにあるかに焦点を当てて分析を行うことになります。



**「顧客が資産をデザインした」という結論を下すには、顧客に関連事項に関する専門的な知識が必要か？**

いいえ。設例17では、太陽光発電施設の立地と使用機器の設計を決めるにあたり、顧客が外部の専門家を関与させている例が解説されています。

例えば、太陽光発電施設や風力発電所のように立地が資産のパフォーマンスにとって重要である場合、資産の立地や機器の設計について顧客（あるいは顧客に雇われた専門家）が決定を下すのであれば、「顧客が資産の特定の部分にかかるデザインに関与した」と結論付けるのに十分となり得ます。しかしながら、結局は判断の領域であり、個々の事実や状況を考慮することが重要です。

4.5 供給者の防御権

IFRS 16.B30

契約には、特定された資産またはその他の資産に対する供給者の利益を保護したり、供給者の職員を保護したり、供給者の法律または規則への準拠を担保したりするための条項が含まれている場合がある。こうした防御権は通常、顧客の使用権の範囲を制限するものであるが、そのような条項が含まれているからといって、それだけで、使用権の範囲内において、特定された資産の使用を指図する顧客の権利が妨げられるという結論にはならない。

契約によくみられる提供者の防御権の例として、例えば以下のようなものが挙げられる。

- － 資産を使用できる最大限の量を規定する。
- － 資産を使用できる場所や時期を限定する。
- － 顧客に対し、資産を使用するうえで特定の手続きに従うことを要求する。
- － 資産の使用方法を変更する場合に供給者に通知することを要求する。

IFRS 16.IE2, Ex7

**設例 18: 航空機：使用権の範囲**

航空会社L社は、航空機リースを扱うM社と2年間の契約を締結しました。借りる機体は特定されており、契約には、航空機の内装及び外装に関する詳細な定めがあります。飛行可能区域については契約上及び法律上の制限があり、これらの制限の範囲内で、L社は借りた航空機をいつ、どこに飛行させるか、どの乗客及び貨物を乗せるのかを決定します。M社は自社の乗務員を提供し、航空機の操縦を請け負います。

航空機の飛行可能区域に関する制限は、L社が借りた機体を使用するうえでの、使用権の範囲を決めるものです。その使用権の範囲内において、L社は2年間の使用期間にわたって機体をどのように（使用方法）、どのような目的（使用目的）で使用するかを決定します。なぜなら、いつ、どのようにこの機体を使用するか、どの航路に飛ばすか、どの乗客と貨物を乗せるかを決定するからはL社だからです。L社にはまた、使用期間を通してひとたび決めた使用方法・使用目的を変更する権利もあります。

航空機の飛行可能区域に関する契約上及び法律上の制限はM社の防御権であり、L社が航空機の使用を指図する権利を得ることを妨げるものではありません。

5. 共同支配の取決め

共同支配の取決め（以下、ジョイントアレンジメント、と記載する）が存在する場合、誰が顧客（リースに該当する場合の借手）なのかを識別することは、リースを含んでいる契約か否かを判断するうえで重要な要素である。

IFRS16.B11,
BC126,11.20.24

契約が以下のいずれかに該当する場合、ジョイントアレンジメント（すなわち、共同支配企業、あるいは共同支配事業）は、それ自身が顧客とみなされる。

- － 法人格を有しているジョイントアレンジメント自体が、契約当事者になっている。
- － ジョイントアレンジメントの当事者のうち1名（または複数名）がジョイントアレンジメントの代理人として契約している。

これらのいずれかの要件が満たされている場合には、契約がリースを含んでいるかどうかを判定する際、ジョイントアレンジメントを構成する当事者のそれぞれではなく、ジョイントアレンジメントそのものを顧客と考えるべきである。このシナリオにおいて、ジョイントアレンジメントを構成する当事者のそれぞれが、以下のいずれかの理由で、契約はリースを含んでいないと結論するのは適切でない。

- － 自分自身は物理的に区分できない稼働能力の一部分しか獲得していない。
- － 自分自身では原資産の使用による経済的便益の一部しか獲得していない。
- － 原資産の使用を1人では支配していない。

ジョイントアレンジメント自体が顧客である場合、ジョイントアレンジメントの当事者全員が集合的に、使用期間全体にわたり、特定された資産の使用を支配する権利をジョイントアレンジメントへの共同支配を通じて有しているのであれば、当該契約はリースを含んでいる。

リース契約を含んでいる場合：

- － 共同支配事業の場合、共同支配事業のそれぞれの当事者は、自身の財務諸表に、出資割合に応じた使用权資産とリース負債を計上する。
- － 共同支配企業の場合、共同支配企業の財務諸表には使用权資産とリース負債を認識するが、共同支配企業の各当事者の財務諸表では認識しない。

📄 設例19: 掘削機：共同支配事業が契約するケース

共同支配事業J法人は、法人格を有する独立した事業体です。J法人は、石油とガス関連のサービス提供者であるR社との間で、掘削機の使用に関する3年間の契約を締結しました。使用する掘削機は、契約上で明示的に識別されており、R社はこれを代替機に変更することはできません。R社は掘削機の設置、メンテナンス、安全性について責任を負っています。この掘削機をいつ、どこで使用するか、地質学的に有望などの地点を試掘するか、などに関するすべての決定権は、J法人が握っています。

このケースでは、J法人自身が契約しているため、J法人が掘削機の顧客になります。さらに、使用する掘削機は特定された資産であり、J法人は掘削機の使用による経済的便益のほぼすべてと、使用を指図する権利を有しているため、当該契約はリースを含んでいます。

その結果、J法人のそれぞれの当事者は、出資割合に応じた使用权資産とリース負債を認識します。

IFRS16.B11

📄 設例20: 掘削機：事業者が、共同支配事業の代理として契約するケース

出資者であるX社、Y社、及びZ社は、鉱物権益の探索のために、法人格を有する事業体として共同支配事業K法人を新たに設立しました。各出資者は、K法人に対して、鉱物権の持分を、X:40%、Y:30%、Z:30%の割合で出資しています。X社はK法人の事業者として指定されており、K法人の日々のオペレーションを管理しています。一方、Y社及びZ社は事業者ではありません。

X社は、K法人の代理として、石油とガス関連のサービス提供者であるR社と、掘削機の使用に関する2年間の契約を締結しました。使用する掘削機は、契約上で明示的に識別されており、R社はこれを代替機に変更することはできません。R社は、掘削機の設置、メンテナンス、安全性について責任を負います。共同支配事業に関する出資契約書に基づき、この掘削機をいつ、どこで使用するか、地質学的に有望などの地点を試掘するか、などに関するすべての事項は、X社、Y社、Z社の3社が協議して決定します。

このケースでは、X社はK法人に代わって契約を締結しているにすぎず、K法人が顧客になります。さらに、

- － 掘削機は、特定された資産である。
- － X社、Y社及びZ社は、全体が1つの集合体として、K法人の鉱物権益の試掘により、掘削機の使用によるほぼすべての経済的便益を得る。
- － X社、Y社及びZ社は、共同で意思決定することで、掘削機の使用を指図する。(すなわち、掘削機をいつ、どこで、どのように使用するかを、X社、Y社及びZ社の全体が1つの集合体として共同決定する)。

この結果、K法人はR社との間のリース契約における借手になります。したがって、X社、Y社及びZ社は、自身の財務諸表に、それぞれ自身の出資割合に応じた使用权資産とリース負債を計上します。

設例21: 掘削機：事業者が契約するケース

出資者であるX社、Y社、及びZ社は、鉱物権益の探索のために、法人格を有する事業体として共同支配事業K法人を新たに設立しました。各出資者は、K法人に対して、鉱物権の持分を、X: 40%、Y: 30%、Z: 30%の割合で出資しています。X社はK法人の事業者として指定されており、K法人の日々のオペレーションを管理しています。一方、Y社及びZ社は事業者ではありません。

出資者であるX社は、本人としてX社自身の名前において、石油とガス関連のサービス提供者であるR社と、掘削機の使用に関する4年間の契約を締結しました。使用する掘削機は、契約上で明示的に識別されており、R社はこれを代替機に変更することはできません。R社は、掘削機の設置、メンテナンス、安全性について責任を負っています。契約に基づき、この掘削機をいつ、どこで使用するか、地質学的に有望などの地点を試掘するか、などに関するすべての決定権は、X社が握っています。

X社は、様々な開発段階の他のプロジェクトにも携わっています。X社は、掘削機を、当初の2年間はK法人に割り振り、残りの2年間は、同じ地域にある、K法人とは無関係の他の鉱物権益に関する探索に使用する予定です。

このケースでは、K法人の代理としてではなく、本人として自身の名前において契約を締結しているため、X社が顧客です。また、この契約にはリースが含まれます。

その理由は：

- － 掘削機は、特定された資産である。
- － X社は、実質的に、掘削機の使用によるほぼすべての経済的便益を得る（鉱物権益の試掘のために使用し、その費用を分担するためにY社とZ社から払戻しを受ける）。そして、
- － X社は、掘削機の使用を指図する権利を有している。いつ、どこで、どのように使用するかを決定することができるのはX社である。

この結果、X社はR社との間のリース契約における借手になります。したがって、X社は、自身の財務諸表に、R社との契約によって生じた使用权資産とリース負債の全額を計上します。

加えて、X社は、X社自身を貸手、K法人を借手として、掘削機のサブリースを行っているかどうかを検討しなければなりません。サブリースが存在するか否かを判断する際には、K法人は一体の借手として評価されることとなります。すなわち、K法人におけるX社の持分を含めたままで評価を行います。

- － サブリースが存在するという結論になる場合、X社には、サブリースの貸手としての会計処理が適用されます。ただし、サブリースが存在するかどうかの判断を行う時とは異なり、K法人におけるX社の持分を除外する必要があります。X社がK法人を通じてX社自身にサブリースする会計処理はできないためです。X社からのサブリースの（貸手の）処理は、K法人を通じてのY社とZ社の持分に限定されます。その結果、Y社及びZ社は、自身の財務諸表に、X社とのK法人との間のサブリースのうち自身の出資割合に応じた部分について、使用权資産とリース負債を計上します。
- － サブリースが存在しないという結論となる場合（例えば、掘削機の使用の対象である2年間において、掘削機に対して、K法人が、1つの集合体として支配してはいないため）、X社に対する、K法人を通じたY社及びZ社からの支払いについては、掘削機のリース料のとしてではなく、他の費用の払い戻しと同様に会計処理します。

共同事業者は共同支配事業の代理人として行動しているか？

共同事業者が、自身の名前で本人として契約したのか、または、共同支配事業の代理人として、契約したのかについては、実務では疑問が生じる場合があるかもしれません。判断が重要であり、法的な環境も含めた個別事実と状況の考慮が必要です。

共同支配事業のすべての当事者が、契約書に連名署名している場合、顧客は誰か？

共同支配事業の当事者全員が、自身の名前において、本人として、サービス提供者との契約に連名で署名することがあります。また逆に、当事者の1人が他の当事者全員の代理として契約に署名するかもしれません。このような可能性について、どのように扱うべきか、新基準には明示的な記載はありません。

例えば、4社が、ガス田を運営する共同支配事業JOを組成したとします。共同支配事業JOに別個の法人格はありません。採掘されたガスは、パイプラインを通して、貯蔵、処理施設に搬送されます。いつ、どのくらい、パイプラインの容量が使用されるかは、ガスの採掘にかかわる決定を通じて、すべての共同事業者によって、共同で決定されます。パイプラインは、第三者である供給者S社によって所有され、運用されています。共同事業者である4社は、S社との間で、30年間にわたるパイプラインの独占使用权に関する契約を締結しています。契約書は1通ですが、共同事業者4社がそれぞれ、共同支配事業JOの代理人としてではなく、自身の名前で署名しています。

IFRS第16号のBC126では、「総体として、支配する権利を有している」という表現を使っています。したがって、共同事業者全員が同一契約に集合体として契約した場合と、共同支配事業JO自体が契約する場合とでは、会計上の帰結は同じと考えられます。

したがって、この事例では、共同支配事業JOが当該契約の顧客と考えられます。つまり、各共同事業者は、パイプラインの使用に関する彼らの契約上の権利を、共同支配事業JOに出資していることとなります。

契約がすべての共同事業者の代理として共同支配事業JOによって署名された場合でも、あるいは、すべての共同事業者の代理として、そのうちの1社によって署名された場合でも、同じ結論に達すると考えられます。これらのシナリオの検討には判断が必要です。また、新基準適用の初期段階にあるため、実際の運用に伴って、考え方は今後変化するかもしれません。

6. 範囲と借手の免除規定

認識の免除に関する規定が設けられたことにより、借手は一部のリース取引につきオフバランス処理を継続することが可能になっている。

6.1 新リース基準の適用範囲

IFRS 16.3-4, IAS38.6

一般的なリースの定義に当てはまる取引であっても、IFRS第16号の「適用除外」の取引に該当する場合には、リースとして会計処理されることはない。

適用除外の範囲は、借手と貸手とで完全に同じではない。例えば、IAS41号「農業」の範囲に含まれる生物資産のリースについて、貸手には新基準が適用されるが、借手には適用されない。

無形資産についても違いがある。貸手の観点からは、無形資産の「リース」は、通常、新基準の範囲に含まれない。借手は、映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権、著作権など、IAS38号「無形資産」の範囲に含まれるライセンス契約に基づいて保有している権利以外の無形資産のリースについて、IFRS第16号を適用することができるが、要求はされない。

どのような取引に新基準を適用するか？

	借手	貸手
鉱物、石油、ガス、その他天然資源の探索または、使用のためのリース —すなわち、天然資源の探索、開発、製造に使用する資産のリースではなく、 天然資源自体のリース	×	×
IAS第41号「農業」の範囲に含まれる生物資産のリース	×	○
IFRIC第12号「サービス委譲契約」の範囲に含まれるサービス委譲契約	×	×
IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益の範囲」に含まれる、知的財産のライセンスの付与	N/A	×
IAS第38号の範囲に含まれるライセンス契約に基づいて保有する権利	×	N/A
上記以外の無形資産のリース	○ (任意)	N/A

6.2 借手の免除規定

6.2.1 概要

IFRS 16.5-8, A

新基準の対象となるリース取引であっても、取引によっては、借手は、その会計処理を単純化することができる。借手には、以下のリースにつき、新基準の定めるリース会計の原則的な処理（つまり、使用权資産とリース負債を計上する）を適用しないことを選択できる。

- 購入オプションがついていない、リース期間が12ヶ月以下であるリース（すなわち、短期リース）（Section 6.2.2参照）、及び
- 新品の状態での原資産の価値が少額であるリース（ここで、適用対象となったリースの合計額に金額的重要性があるかどうかは問われない）（Section 6.2.3参照）

上記のリースにつき認識の免除規定の適用を選択する場合には、関連するリース料総額をリース期間にわたり定額法、または、借手の便益のパターンをより適切に表す場合には他の規則的な方法、のいずれかにより費用として認識する。

認識の免除規定が設けられたことで、借手にはどのようなメリットがあるか？

新しい概念に基づく「リース」の定義をどのように適用するかは、新基準を適用するうえで実務上もっとも大きな課題の1つになると思われます。しかし、認識の免除規定が設けられたことで、借手が基準に準拠するためのコストが削減されることとなります。本免除規定により、借手は対象となるリースをIAS第17号における従来のオペレーティング・リースと同様に会計処理し、これらのリースに関連して純損益に計上された費用を開示するだけで済みます（なお、短期リースのコミットメントに関する追加開示が必要となる場合もあります）。

借手が認識の免除規定を適用しないこともありうるか？

認識の免除規定を適用しないほうがよいと考える借手もいるかもしれません。例えば：

- － すべてのリースを、同様に扱い、すべて認識・測定の対象とすることを望ましいと考えるかもしれません。
- － それぞれのリース取引がこの免除規定の対象となるかどうかを検討する手続きを構築し、その検討結果を文書化したりすることにより、オンバランスされるリースとオフバランスになるリース、2つの会計モデルを並立させることを回避したいと思うかもしれません。
- － リースがオンバランスされると、リース費用に代わり利息や減価償却費が計上されることとなります。それにより、EBITDAの好転などの業績指標に好影響を与えることとなります。

認識の免除規定は貸手も適用できるか？

いいえ、認識の免除規定は借手のみ適用されます。しかし、免除規定の対象のうち短期リースの多くは、貸手からみるとオペレーティング・リースになると想定されます。したがって、免除規定はないものの、一般的には、でき上がりとしては免除規定を適用したのと同じ結果、つまり、リース期間を通じて定額法等により収益を計上することになると考えられます。

6.2.2 短期リース

IFRS 16.A

短期リースとは、リース開始日において、リース期間が12ヶ月以下であるリースをいう。購入オプションを含んだリースは、短期リースには該当しない。

リース期間の決定方法に関して、他のリースと異なる点はない。つまり、更新（延長）や解約が可能なリースであっても、借手が12ヶ月を超えて更新（延長）すること（あるいは、解約オプションを行使せずに契約を継続すること）が合理的に確実でない場合には、短期リースの免除規定を適用できる。

- IFRS 16.6-8 短期リースは、IFRS第16号の対象範囲ではあるが、単純化した会計処理が認められている。借手は、IFRS第16号の要求事項（使用権資産とリース負債の認識）を適用しない代わりに、現行のIAS第17号オペレーティング・リースの会計基準に従って、リース料総額をリース期間にわたり定額法、または、借手の経済的便益のパターンをより適切に表すその他の規則的な方法によって、リース費用を認識することを、原資産の種類ごとに選択することができる。
- IFRS 16.8 ここで、「原資産の種類」とは、資産としての性質及び企業がビジネスで利用する上での用途が類似した原資産のグループをいう。特定の種類の原資産について短期リースの免除規定を選択すると、その種類の資産を原資産とするリースであって、短期リースの定義を満たすリースが、免除規定との対象となる。
- IFRS 16.7 免除規定を適用した短期リースについて、リース期間に変更があった場合（例えば、行使することが合理的に確実とはいえないと当初に判断していたオプションを実際に行使した場合）、あるいは、リースの条件変更があった場合、借手は変更後のリースを新たなリースとして会計処理する。
- IFRS 16.53(c) 借手は、免除規定を適用した短期リースに係るリース費用を開示しなければならない。ここには、短期のレンタカーなど、リース期間が1ヶ月以下のリースに係る費用は含めなくてもよい。
- IFRS 16.55,60 一部の種類の原資産について、短期リースの免除規定を適用した場合には、借手はその旨を開示し、さらに、短期リースに関する以下の項目を開示する。
- － 当期に発生したリース費用、及び
 - － 報告日におけるリース・コミットメント。この開示が要求されるのは、報告日時点でコミットしている短期リースのポートフォリオが、当期において開示された「短期リースに係るリース費用」を発生させた短期リースのポートフォリオと類似していない場合のみである。この開示要求は、短期リースに係るリース費用が、短期リースに係るコミットメントを合理的に反映していないような状況において、オフバランス処理されている借手のリース債務の透明性を高めるために設けられた。

IFRS16.B34

設例22: 製造業：短期リースの免除規定の適用

借手であるL社は、飛行機の部品の製造に使用する機械を10年間にわたってリースする契約を締結しました。この飛行機のモデルは、改良モデルの開発と試験が完了するまでは、引き続き顧客に人気があると考えられています。L社の製造工場に機械を設置するための費用は重要ではありません。L社及び貸手であるM社はともに、毎年の契約日に、違約金なしでリース契約を解約することができます。

この場合、リースは10年契約ですが、L社及びB社のそれぞれが、違約金なしでリース契約を解約できる実質的な解約権を有しており、かつ、L社の製造工場に機械を設置するための費用は重要でないため、解約不能期間は1年間になります。この結果、当該リースのリース期間は1年であり、短期リースとして免除規定を適用できる可能性があります。

IFRS16.7, BC95

設例23: 建設機械：リースの条件変更、またはリース期間の変更

リース開始日における評価

借手であるS社は、工場内の建設作業に使用するため、貸手T社から、12ヶ月間、機械をリースします。リースされる機械は汎用品です。契約には、リース料の変更なしでリース期間を12ヶ月間延長するオプションが2回分含まれています。購入オプションは含まれていません。

リース開始時に、S社はあらゆる経済的要因を総合的に検討した結果、更新オプションの行使は合理的に確実とはいえないと判定しました。なぜなら、S社は建設作業の完了を1年以内と見込んでいたからです。S社は、リース期間は12ヶ月間であると結論付けました。

リース期間は12ヶ月以内であり、契約上、購入オプションがないことから、当該リースは、短期リースの免除規定の対象となります。S社は、当該契約を締結した際、同じ種類の資産を原資産とするすべての短期リースについて、短期リースの免除規定を適用することとしました。短期リースの免除規定の適用により、S社はリース料をリース期間にわたって定額法でリース費用として認識します。

リースの条件変更またはリース期間の変更により、短期リースの定義を満たさなくなった場合

上記設例において、リース契約締結から10ヶ月後、S社は工場の建設作業の範囲と期間を拡大したため、2年目も機械を継続して使用することが必要になったと判断しました。リース市場の相場が上昇しているため、S社にとっては、新たなリース契約を締結するよりも、既存のリース契約を延長する経済的インセンティブがあります。したがって、S社は12ヶ月の延長オプションの行使を通知しました。

リース期間の変更が生じたため、S社は新たなリースとして会計処理します。新たなリース期間は、(当初のリース契約の残余期間2ヶ月に追加された12ヶ月を加えた) 14ヶ月であり、もはや短期リースの定義に当てはまりません。したがって、S社は使用権資産とリース負債を認識することになります。

IFRS16.B35

設例24: トラクター：解約オプション付きリース

シナリオ1 貸手が支配する解約オプション

借手であるE社は、貸手R社との間で、トラクターのリース契約を締結します。契約期間は10ヶ月、ただしR社から解約されない限り、自動的に6ヶ月間更新されます。

解約オプションを行使するかどうかの意思決定権が貸手にある場合、貸手のオプションにより解約が可能な期間は、当該解約オプションが行使されないとの前提のもと、リース期間に含まれます。したがって、このリースのリース期間は16ヶ月で、短期リースには該当しません。

シナリオ2 借手が支配する解約オプション

シナリオ1において、貸手であるR社ではなく、借手であるE社が10ヶ月後に解約するかどうかを決定できると仮定します。リース開始時に、E社は関連する経済的諸要因を総合的に考慮した結果、10ヶ月の解約不能期間を超えてリースを継続すること、すなわち、解約オプションを行使しないことは、合理的に確実とはいえないと考えました。この場合、シナリオ1と異なり、このリースのリース期間は10ヶ月となり、短期リースに該当することになります。

IFRS16.BC95

 短期リースについてオフバランス処理していたが、その後、状況が変化した場合、どうするか？

残余のリース期間が12ヶ月超に延長されるようなリース期間の変更、あるいは、契約変更により借手に購入オプションを付与するような条件変更があった場合、そのリースには、もはや短期リースとして認識の免除規定を適用できません。

この場合には、借手は、あたかも契約変更日がリース開始日であるかのように、IFRS第16号の原則的な処理に従って、会計処理し、使用権資産とリース負債を計上しなければなりません。

IFRS16.BC95

 解約可能なリース契約に短期リースの認識の免除規定は適用できるか？

はい。リース開始日時点で、12ヶ月を超えてリース契約を更新すること（あるいは、解約権を行使せずにリース契約を継続すること）が合理的に確実でないと借手が判断した場合には、短期リースの免除規定は解約可能なリース契約にも適用することができます。期間の定めがなく、いつまでも更新し続けることが可能なリースについても、リース期間の考え方は、他のリースと異なるものではありません。このようなリースは更新オプションが複数ついているリースとして、複数付与された更新オプションを行使することが、合理的に確実といえるかどうかを検討することになります。

期間の定めがなく（もしくは期間の設定が非常に短期であって）更新が随時可能なリースについて、更新オプションの行使が合理的に確実であるかどうかの決定には、重要な判断を伴うことがあります。一般論として、解約不能期間が短いほど、借手が更新オプションを（複数回）行使することが合理的に確実である可能性が増加します。多くの場合、リースした資産を取り換え続けることには、その便益と比較して不釣り合いな費用がかかる可能性があるためです。例えば、借手が週単位で建設用工具の一部をリースしたとして、この工具を使つての作業は4ヶ月かかるとします。契約上は1週間で工具のリースをやめることは可能ですが、その場合、類似の建設用工具が必要になります。経済的な観点を考慮すると、4ヶ月間を通して継続的に資産の取替えをしない（リースを週単位で解約せず、一旦借りた工具を借り続ける）方が合理的に確実といえる可能性があります。

IFRS16.BC94

 免除規定が設けられたことで、ストラクチャリングの機会が生じるか？

それは、まだわかりません。IASBは短期リースの規定を導入するにあたり、会計上のストラクチャリングに利用されるリスクについて検討しました。しかしながら、短期リースの契約形態をとることが貸手にとってどのような経済的帰結をもたらすかを考慮した結果、その影響は緩和されるだろうと結論しました。短期リースの定義を満たすリース契約を提供することは貸手にとって経済的な不利をもたらすことが多いと考えられます。貸手はリース対象資産の残価リスクをより多く負うことになるため、借手に対してリース料の見合いの増額を要求するかもしれません。または、そのような残価リスクの増大を引き受けること自体を拒否するかもしれません。リース対象資産を調達するにあたって貸手自身がどのような資金調達を行ったかによっては、そのようなリース契約の引受けができない可能性もあります。

6.2.3 少額の資産

IFRS 16.5(b), 8, B3-B8 借手は、新品の状態での価格が少額な資産を原資産とするリースについては、IFRS第16号の要求する認識・測定処理を適用しないことが認められている。この免除規定は、短期リースの免除規定とは異なり、リースごとに適用することができる。

IFRS 16.B5, B7, BC102 この免除規定により、借手は該当するリースを既存のオペレーティング・リースと同様に会計処理することができる。しかし、あるリース対象資産が個別に少額資産に該当するとしても、その資産の使用が他の原資産に依存している場合や他の原資産との相互関連性が高い場合には、少額資産を対象とするリース部分だけを取り出して免除規定の対象とすることはできない（独立したリース要素として識別することができず、他の資産を原資産とするリースとまとめて処理をしなければならない）。この免除規定は、また、転貸している資産、または転貸することを見込んでいた資産のためのヘッドリースの借手としての処理にも、適用することはできない。

IFRS 16.53(b) 少額資産の免除規定を適用する借手は、他のリースに対して適用される開示項目（リース料総額残額の満期分析など）のすべてについて、同様の開示を要求されない。ただし、財務諸表で表示した各報告期間において計上された、免除規定を適用した少額資産のリースに係るリース費用を開示する。

IFRS 16.B6, B8,
BC98-BC104

IASBは、多くの借手、特に小規模企業に対して、相当なコスト面での救済を提供することになると考え、この免除規定を導入した。IASBは、少額のIT関連機器（ノート型パソコンやデスクトップパソコン、タブレット、携帯電話、パーソナル・プリンターなど）や少額のオフィス家具などの、新品時に5千米ドル相当以下の価値の（すなわち安価な）原資産のリースにこの免除規定が適用されるものと考えている。本免除規定は、自動車や多くの複合コピー機のような原資産に適用することを意図したものではない。

この免除規定は、報告企業にとってのリース取引の重要性（単独で、もしくは集計ベースで）に関係なく適用される。この免除規定は、電話機や少額のIT機器を大量にリースするマーケティング会社のような一部の産業に重要な影響を生じさせる可能性がある。なお、新リース会計の開発はIASBとFASBの共同プロジェクトではあったが、米国基準における新リース会計（ASC Topic 842）には類似の免除規定が設けられていないため、それら一部の産業では、米国基準に基づく財務諸表とIFRSに基づく財務諸表の比較が難しくなる可能性がある。

IFRS16.IE3

📄 設例25: 少額資産の免除規定の適用

B社は、医薬品を製造、販売する産業に属しており、以下のリースを有しています。

リースで借りている資産	少額資産？
不動産: (オフィスとして使う建物と倉庫)	No
安価なオフィス家具	Yes
社用車: 営業用に使うものと役員向けのものがあり、品質、仕様などは様々	No
配送目的に使用する軽トラック・バン	No
安価なIT機器 — ノート型パソコンなど	Yes

オフィス家具及びノート型パソコンのリースは、新品の状態で個々に少額である場合、認識の免除規定の対象となると考えられます。B社は、不動産、社用車、トラック等のリースについては、IFRS第16号の原則的な処理に従う必要があります。

IFRS16.BC102

借手の金額的重要性にかかわらず、常に少額資産の免除規定を適用できるか？

はい。IASBは、免除規定の対象となるリースの総額が、場合によっては重要性のある額になるかもしれないことを認識していました。

特に、多数の少額の個別資産から構成される資産（全体としては少額資産にあたらないが、個々には少額の構成部品で構成されるIT機器など）について、価値の総額が重要であるにもかかわらず免除規定が適用されることを懸念していました。しかし、以下のいずれかに該当する場合、借手は個々の資産に対して免除規定を適用できないため、そのような懸念は軽減されています。

- － 原資産の、他の原資産への依存性、または相互関連性が高い場合、または
- － 原資産の価値に関係なく、当該原資産単独、または他の容易に利用可能な資源と組み合わせるだけでは、その原資産から借手が便益を得ることができない場合

このような状況においては、依存性、相互関連性の高い資産を対象とするリースは、一括され、全体で免除規定が適用できるか否かを評価されます。

IFRS16.7B7

免除規定を適用した原資産がその後、サブリースされた場合、どうなるか？

ヘッドリースで借りた資産をサブリースするか、またはサブリースすることを見込んでいる場合には、このヘッドリースの会計処理に少額資産の免除規定を選択することはできません。借手が、直ちに、または後にサブリースすることを予定していない場合に限り、免除規定を適用することができます。

しかし、当初、資産をサブリースしないことを見込んでいたために、免除規定の適用を選択したものの、事後的にサブリースするという事もあり得ます。そのような場合、もはや免除規定を適用することはできません。新基準に明確な記載はありませんが、そのような変更のあった日に借手は新たなリースが生じたものと見なす必要があると考えられます。また、実際にこのような意図の変更が生じた以上、他の少額資産のリースについても免除規定を適用し続けてよいか、今回、意図を変更した理由などを検討する必要があります。

7. 経過措置

経過措置において、IAS第17号でのリースの定義を既存のリースについてそのまま引き継ぐかを決定するには、そのメリット・デメリットを比較衡量する必要がある。

7.1 リースの定義の引継ぎの選択

IFRS 16.C3-4

新基準への移行に際して、企業は以下のいずれかを選択することができる。

- － すべての既存契約につき、新たなリースの定義を適用し、リースに該当するかどうかを判断し直す。
- － 実務上の便法を適用し、契約がリースを含むか否かに関して旧基準で行った判断を引き継ぐ。

実務上の便法を適用した場合には、

- － IAS第17号、IFRIC第4号でリースと識別された契約に新基準を適用
- － IAS第17号、IFRIC第4号でリースと識別されなかった契約に新基準を適用しない。そして
- － 新基準のリースの定義は、適用開始日以降に締結または変更した契約から適用する。

IFRS 16.C2

「適用開始日」は、新基準を初めて適用する会計年度の期首をいう。新基準は、2019年1月1日以降に開始する会計年度から適用される。3月決算の会社が強制適用年次からIFRS第16号を適用する場合、適用開始日は2019年4月1日である。

リースの定義に実務上の便法を適用する主なメリット・デメリットは？

取引がリースを含むか否かの判断について、過去にIAS第17号で行った検討結果をそのまま引き継ぐことは、移行に際して実務上の大きな負担軽減になります。この移行措置がなかった場合、存続しているすべての契約について、従来の規定に基づいてリースまたはリースでない判定された結論の見直しが必要となります。これが相当の手間となることは明らかです。そのため、多くの企業がこの実務上の便法を採用すると見込まれています。

しかしながら、すべての企業がこの実務上の便法を採用するとは限りません。例えば、IAS第17号ではオペレーティング・リースと判定されたが、新基準ではリースに該当しない電力購入契約（PPA）（Appendix 2参照）を持つ企業は、新たなリースの定義を適用することによって、PPAに関する部分のリース負債、使用権資産を圧縮できるからです。リースの定義を見直さなかった場合、PPAはリースとして、リース負債と使用権資産を認識しなければなりません。

企業は、この実務上の便法を適用することによって削減できる作業負担や、新しいリースの定義により、既存のリース取引がリース会計の対象外になることや、またその逆のケースの財務的影響を慎重に考慮しながら、実務上の便法を選択するか、新しいリースの定義を原則通り適用するかを判断することになります。

その他の考慮すべき事項として、評価する契約の数、金額規模、契約期間、そして適用開始日以前の契約に新基準を適用した場合にどの程度会計処理が変わるかなどが挙げられます。

新基準のリースの定義を遡及して検討・適用するのはどのくらい大変か？

企業の事業や状況によりますが、多くの企業にとってその負荷は高いと思われます。今までリースと判断されていた取引のみならず、従来リースと判断されていない他の契約についても、再検討が求められるためです。

新たなリースの定義を遡及的に過去の取引に適用するにあたり、類似の性質を持つ契約をグルーピングし、新しい定義が適用されるとリースに該当すると懸念されるグループに対して、より詳細な分析を行うなど、リソースを有効利用することで若干の実務負担の軽減を図ることもできるかもしれません。ただし、取引件数が大きく、契約内容のバリエーションが多岐にわたる場合、その検討、及び文書化に要する時間やコストはそれでもなお高くなる可能性があります。

なお、リースの定義に関する実務上の便法は、会計方針としてすべての既存の契約に適用する必要があり、一部の契約や原資産の種類について選択的に適用することはできません。

実務上の便法を適用することによる、比較可能性への影響は？

企業の事業や状況によりますが、多くの企業にとって比較可能性への影響は大きくないと思われます。

新基準においてリースの定義は大きな論点ではありますが、不動産や機械設備のリースといった日常的に発生する取引の多くは、新基準、IAS第17号、いずれの定義においてもリースに該当するか否かの検討結果は同じと想定されています。

一方で、IAS第17号ではオペレーティング・リースとして処理される契約で、新しいリースの定義ではリースに該当しないような取引を行っている企業は、比較可能性に大きな影響を与える可能性があります（例えば一部のPPAは、このケースに該当すると考えられます）。実務上の便法を適用する場合、こうした取引は移行後にオンバランスになります。

IFRS16.11

実務上の便法を適用した場合、リースに該当するか否かは二度と見直されないか？

いいえ、必ずしもそうではありません。実務上の便法が適用されるのは、新基準の適用開始日のみです。その後に契約条件の変更があった場合、リースに該当するか否かを原則通り再評価しなければなりません。

IFRS16.11

リースに該当するか否かの過去の判断が誤っていた場合でも、実務上の便法を適用した場合には、その判断を引き継げるか？

いいえ。実務上の便法は誤謬を許容することを意図していません。IFRS第16号の適用にあたって過去の判断に誤りが見つかった場合、過去の誤謬はIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に基づき遡及修正する必要があります。

7.2 残存リース期間が短いリースの実務上の便法

IFRS 16.C10

過去にIAS第17号を適用してオペレーティング・リースに分類していたリースにIFRS第16号の修正遡及アプローチを適用する場合、借手は適用開始日から12ヶ月以内にリース期間が終了するリースを短期リースとして会計処理することができる。この実務上の便法は、新基準で認められる他の免除規定とは独立して、リースごとに選択適用することができる。

設例26: 自動車：残存リース期間が12ヶ月のリース

借手であるQ社は業務用車両1台をリースして、年間リース料100を支払っています。2017年4月1日に開始したリース契約には、3年間の解約不能期間が含まれ、Q社には、さらに2年間、同条件で契約を延長できるオプションがあります。車両の耐用年数は10年です。Q社は延長オプションを行使することが合理的に確実であるとして、リース期間を5年と判断しました。一方、リース分類としては、リスクと経済価値の移転を示唆するような指標にはどれも該当しなかったため、Q社はこのリースをオペレーティング・リースに分類しました。

2019年4月1日を適用開始日としてIFRS第16号へ移行するにあたり、Q社は、修正遡及アプローチを選択しました。この時点では契約当初から状況が変わっており、もはや延長オプションを行使することは合理的に確実ではなくなっていたため、残存リース期間は1年であると判断しました。

Q社は修正遡及アプローチの適用にあたり、以下の2通りの会計処理を選択することができます。

- － IFRS第16号の会計モデルを適用して、使用権資産とリース負債を認識する。このアプローチでは、Q社は適用開始日時点での残存リース期間に対応する未払リース料総額100を、2019年4月1日における追加借入利率で割り引いて、リース負債を測定する。使用権資産は遡及して測定、あるいは、リース負債と同額とする、いずれかの方法によることができる。
- － 実務上の便法を用いて、当該リースを短期リースとすることができます。このアプローチによる場合、使用権資産、リース負債は認識しません。そのかわりに、2019年度のリース料100を、短期リースから生じた当期のリース費用の開示の中を含めます。

短期リースの免除規定の適用を予定していない場合でも、実務上の便法を適用できるか？

できます。実務上の便法は、移行後に借手が短期リースについて認識の免除規定を採用するかどうかの会計方針にかかわらず、適用することができます。

- － 短期リースの免除規定 (Section 6.2.2参照) は、原資産の種類ごとに選択される会計方針です。したがって、原資産が同じ種類であるすべてのリースに每期継続して適用されます。
- － 適用開始日において残存リース期間が12ヶ月以下のリースについては、適用開始日においてリースごとに実務上の便法の適用を選択できます。

このように、経過措置における実務上の便法は、弾力的な対応を可能とすることで、新基準への移行に向けての企業の実務負担を軽減しています。

8. 実務上必要な検討

8.1 リースの定義

8.1.1 移行措置と免除規定

はじめに、移行に当たってどの免除規定を適用するかを検討する必要がある。例えば：

- － 既存のリースについて、どの取引がリースに該当する（リースを含む）のかの評価を新基準に従い、遡及的に判断し直さない（過去の判断を踏襲する）という免除規定を使うか（Section 7.1参照）
- － 少額資産のリースに対して認識の免除規定を適用するか、また、どのリースに適用するか（Section 6.2.3参照）
- － 短期リースに対して認識の免除規定を適用するか、また、どの種類の資産を原資産とするリースに適用するか（Section 6.2.2参照）
- － 移行時にリース期間が12ヶ月以下しか残っていないリースに実務上の便法を適用するか、また、どのリースに適用するか（Section 7.2参照）

上記はすべて、移行時の重要な決定事項である。既存の契約を再評価する時間とコストを費やして、いくつかの既存の契約をリース会計から外すことを決断するか？それとも、既存契約は再評価せず、新しい契約のみに新しいリースの定義を適用するか？

移行時にリース定義を既存契約に遡って適用しないという実務上の便法を採用するかどうかの決定は、移行前に完了しておくべき作業の範囲と性質に大きく影響を与える。

8.1.2 既存契約への新リース定義の適用

移行にあたって、旧基準のリース定義に基づくリース判定を見直さないという実務上の便法を採用しないことを選択する場合、既存のすべての契約について、すなわちIFRIC第4号及びIAS第17号でリースを含んでいると判断した契約にも、また、リースを含んでいないと判断した契約にも、新しいリースの定義を適用して再評価する必要がある。

大部分の企業にとって、これはかなり大がかりなプロジェクトとなる可能性が高い。新しい基準を用いることで従来のリース判定とで最終的な結論が異なるような契約の数は比較的少ないであろうが（Appendix 2「IFRS第16号とIFRIC第4号の比較」参照）、評価を完了させ、文書化するのには膨大な作業であるため、評価を早急に始めることが最優先事項である。

プロジェクトを管理しやすくするための実務的なアプローチは以下の通りである。

- － 企業が契約したリース契約あるいは潜在的にリースに該当する可能性がある契約について、類似の性質のものをグルーピングする。
- － リースを含んでいるか否かが比較的明確な契約の種類を特定する。
- － 判定が明確ではない契約については、方針と判断の重要ポイントを明らかにするため、代表的な契約サンプルについて完全な評価を実施し、分析結果について関連する専門家（例えば、評価の専門家）及び企業の監査人と議論する。より詳細なレビューが必要な契約の例は以下の通りである。

- － 長期の供給契約 — 例えば、専用金型の取引を含む契約
- － 外部委託契約 — 例えば、ITサービスの外部委託
- － 電力購買契約
- － 上記のような、より詳細なレビューを文書化するための標準文書を準備する。
- － 契約の母集団にこれらの詳細なレビューの結果を効率よく展開するため、必要なリース文書をデータベース化する。

8.1.3 すべての企業に影響する他の検討事項

過去の契約について、新基準でのリース定義を適用しない実務上の便法を適用するかどうかにかかわらず、以下の点について検討する必要がある。

- － 契約を実際に締結する前に会計インパクトについて理解するため、リースを含む可能性のある重要な契約条件について交渉する際に購買部が経理部とどう協議するかについてのガイドラインの作成
- － 新しい契約がリースか否かを検討し、検討結果を文書化するための新しいプロセスとシステムの構築
- － リースが含まれているか否かの検討にインパクトを与える契約変更を特定し、評価するための新しいプロセスとシステムの構築
- － (潜在的な) リースの交渉、評価、処理にかかわる人材のトレーニング

上記に加えて、すべてのリースを特定し、IAS第17号で要求されるオペレーティング・リースに係るリース・コミットメントの開示を網羅的に、かつ、正確に集計することを確実にすることが最優先事項である。

8.2 移行の検討

決定を急がなければならない重要なポイントは、新しい基準にどのように移行するかということである。多くの企業にとって、移行方法とどの実務上の便法を適用するかを選択は基準適用のコストと移行後の年次トレンドの比較可能性に大きなインパクトを与える。移行方法の選択肢は収集するデータの範囲と、システムとプロセスの変更時期に重要な影響を与えるため、できるだけ早く検討するべきである。

本シリーズ『IFRS第16号「リース」～適用に向けて～』の第1弾「[シリーズ1：新基準への移行](#)」では、新基準への移行の役に立つ追加のガイダンスを提供している。

8.3 適用前開示

新基準適用前の開示の準備も必要である。IAS第8号は、既に発行されているが有効とはなっていない基準に関する開示を要求している。適用開始日が近づくにつれて、より詳細な情報が開示されることが期待されている。

Appendix 1 — IFRS第16号「リース」の概要

新しいリース基準は、2019年1月1日以降に開始する会計年度より適用される。

IFRS第15号「収益認識」を既に、あるいはIFRS第16号と同時に適用する企業には早期適用も認められている。

2016年1月13日に公表されたIFRS第16号「リース」のポイントは以下の通りである。

- リースの定義について、支配の概念に基づく考え方が導入された。IFRS第16号の対象となるリース取引とは、原資産の使用についての支配が貸手から借手に移転する取引である。結果として、リースに関連するIFRSの現行基準（IAS第17号「リース」・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」）に比べ、リース会計の適用範囲は狭まると見られている。
- 契約が賃貸借契約の法的形態を採るか否かは、リース会計の適用要否の判断に影響しない。
- 1つの契約にリースの要素とリース以外の要素が含まれる場合は、原則、両者を分離して把握・会計処理する必要がある。ただし、借手については両者を区別せず全体を単独のリース要素とみなして処理する簡便法も認められている。
- 借手にとってのリース取引は、資金調達を伴う使用権資産の取得として会計処理される。原則としてすべてのリースは、賃借した資産を使用する権利（使用権資産）とその対価を支払う義務（リース負債）としてリース開始日に認識される（シングルモデル）。以後、使用権資産の減価償却費とリース負債に係る支払利息が計上され、一般に、リース負債残高が大きいリース期間の前半により多くの費用が計上される。
- ただし、短期のリースや少額資産のリースについては免除規定があり、従来のオペレーティング・リースに準じた会計処理（使用権資産及びリース負債の計上を行わず、リース期間にわたって原則として定額のリース費用を計上）も認められる。
- 新リース会計の概念的枠組みにおいて、貸手とは原資産の使用権の、借手への譲渡者である。
- しかし、貸手の会計処理については、借手の取引相手としてよりも、貸手自身にとっての収益取引としての側面が重視され、結果として、IAS第17号におけるファイナンス・リース、及びオペレーティング・リースの会計処理がほぼ踏襲され、重要な改訂は行われなかった（デュアルモデル）。
- したがって、借手会計と貸手会計の整合性は図られていない。
- 短期のリースや少額資産のリースを対象とする免除規定は貸手には設けられていない。
- 借手は、①契約変更があった場合に加え、②延長オプションもしくは解約オプションの行使可能性に関する想定が見直されリース期間が変更された場合、及び③購入オプションの行使可能性に関する想定が見直された場合、のいずれかに該当する場合に、リース負債を再測定し、使用権資産計上額を調整する。また、一定の要件を満たす変動リース料、及び残価保証による支払予想額については、その変動をリース負債及び使用権資産に反映する。一方、貸手は、契約変更の場合を除きファイナンス・リースで計上したリース債権の見直しを行わない。
- 借手・貸手とも、開示については拡充が図られた。
- リース会計の開発にあたり、米国基準との完全なコンバージェンスは達成されなかった。米国基準の借手会計では、2013年改訂公開草案をベースとしたデュアルモデルが堅持されている。

Appendix 2 — IFRS第16号とIFRIC第4号の比較

1 概要

IFRS 16.A, IAS 17.4

「リース」という用語の定義自体について、IFRS第16号とIAS第17号に実質的な違いはない。しかし、取引がリースであるか、またはリースを含むかを判断するために設けられている詳細なガイダンス（IAS第17号についてはIFRIC第4号において提供されている）に差異があることから、リースの定義は実質的にIAS第17号とIFRS第16号では異なっている。

IFRIC 4.4

IFRIC第4号のもとでは、以下の両方に該当する契約が、リース、またはリースを含む契約であると判断される。

- 契約の履行が、特定の資産の使用に依拠している。
- 契約により、当該資産を使用する権利が移転する。

IFRIC第4号と新基準の間で詳細なガイダンスに違いがあることで、例えば、一部の電力購入契約のように、IAS第17号ではリースとして処理されている契約が、IFRS第16号のもとではリースに該当しなくなる可能性がある。逆に、現在はリースに該当しない契約でも、IFRS第16号の新しい定義に基づいた場合にはリースと判定される可能性がある。

2 特定の資産の使用

契約の履行が特定の資産の使用に依拠しているというIFRIC第4号の規定は、新基準のリースにおいてはその対象資産が「特定」されていなければならないとする規定と、考え方に大きな違いはない。ただし、以下の2点についてIFRS第16号では明確化が図られた。

稼働能力の一部

IFRIC 4.BC9-BC12

IFRIC第4号は、より大きな資産の稼働能力の一部だけについて、これを「特定の資産」と見ることができるか否かについて、明示的な解釈を示していない。IFRIC第4号を開発する際に、この点について解釈指針で取り上げるかについては検討されたものの、結果的にIFRS解釈指針委員会は見送ることを決定していた。そのため、原資産がIAS第16号「有形固定資産」またはIAS第38号「無形資産」のもとでの会計単位を表す場合には、その単位をもってIFRIC第4号を適用しなければならないと規定するにとどまっている。

他方、IFRS第16号では、より大きな資産の稼働能力の一部は、以下のいずれかに該当する場合のみ、「特定された資産」に該当することが明示されている。

- 物理的に区分することが可能である。
- 「稼働能力の一部」が、資産全体が有する能力のほぼすべてに該当する。

このような具体的なガイダンスが提供されたことによる影響、つまり、「リース」と判断される取引が増えるか減るかは、各企業が「資産の稼働能力の一部」を賃貸借の対象とする取引について、IFRIC第4号のもとでのどのような会計方針を適用していたかによって、大きく異なると考えられる。

差替権

IFRIC 4.7-8

IFRIC第4号は、リースの対象資産は明示的に特定されている場合もあれば、黙示的に特定される場合もあるとしている。「資産が黙示的に特定される」というのは、資産の貸手が代替資産を用意することが「経済的見地から見て可能といえない、または現実的ではない」場合であるとされている。

これに対して、差替権に関するIFRS第16号のガイダンスはより詳細である。差替権が「実質的なものではない」といえる場合を除き、資産は黙示的に特定されると規定されている。差替権に関する詳細なガイダンスには、以下が含まれている。

- 差替権が実質的であるとは、「対象資産の入替えを行うことにより、貸手が経済的な便益を得る」場合をいう。IFRIC第4号では、入替えが「経済的に可能」であれば、貸手が入替えにより経済的な便益を得るか否かにかかわらず、「差替権は実質的である」とされていた（つまり、より多くの取引がリースではないと判断されていた）。
- 差替権は、貸手が使用期間を通じて差替権を行使することが実際に可能である場合にのみ、実質的であると判断される。IFRIC第4号は、差替権が存在することは、差替日までの期間についてリースが存在することを妨げるものではないとだけ述べており、検討対象とされている期間のとらえ方に相違がみられる。

以上を考慮すると、実質的な差替権が存在することによって、契約がリースではない、もしくはリースを含まないことを主張するのは、従来より難しくなっていると考えられる。

3 資産を使用する権利

IFRIC 4.9

IFRIC第4号のもとでは、次の3つの要件のうち、いずれかが満たされた場合に資産を使用する権利が移転するとされている。

IFRIC第4号の支配の要件	IFRS第16号のもとで、リースに該当するか
顧客が、当該資産を操作する能力または権利（指示した方法で他者に操作させることを含む）を有し、また同時に、当該資産からのアウトプットのうち無視できない量を取得している。	必ずしもリースに該当するとは限らない。 IFRS第16号では、より包括的な支配の分析（使用方法と使用目的に関する決定を誰が行うかの評価を含む）が要求される。IFRS第16号では、資産を誰が「操作」するかがポイントとなるのは、使用方法と使用目的があらかじめ決定されている場合のみである。また、顧客は経済的便益の「ほぼすべて」を享受する必要がある。
顧客が、当該資産からのアウトプットのうち無視できない量を取得し、かつ、資産への物理的アクセスを支配する能力または権利を有している。	必ずしもリースに該当するとは限らない。 IFRS第16号は、誰が資産の使用を指図するかを評価するにあたり、資産への物理的アクセスの支配を重視していない。また、顧客は経済的便益の「ほぼすべて」を享受する必要がある。
資産からのアウトプットのうち無視できない量を取得する者が他におらず、かつアウトプットの単位あたりの価格が固定されており、また市場価格でもない。	必ずしもリースに該当するとは限らない。 この要件の最初の部分は、IFRS第16号の「経済的便益のほぼすべて」のテストと類似しているが、IFRS第16号ではアウトプットの価格がどのように決定されるかは問題とされない。

IFRS第16号は、使用期間にわたって原資産の使用を支配しているのは誰かの判断に重点を置いており、これが実務においてIFRIC第4号とIFRS第16号の大きな違いになると考えられる。IFRIC第4号でリースとして判定されていた契約が、新基準ではリースに該当しなくなる可能性がある。これについて以下の例で説明する。

例 - OEM工場：IFRS第16号とIFRIC第4号の比較

顧客Bは、新しいハイテク製品の部品を購入する5年契約を製造業者Sと締結する。

S社は、その法制度に基づき、様々な顧客のためにOEM生産を請け負い、いくつもの工場を操業している。生産プロセスは非常に複雑であり、その部品の製造には独自のノウハウが必要である。

契約には、その部品を生産するためにはS社が工場Pを使う必要があると定められている。その部品または使用する部材に関して、B社は特別な認証を必要とするため、他の工場を使用することはできない。

S社は当該工場を操業し、コスト・プラス方式によりB社に請求を行う。他の当事者が、工場Pからのアウトプットのうち無視できない量を取得する可能性は、ほとんどないと考えられる。B社の唯一の意思決定権は、引き渡される部品の数量の決定に関するものである。

	IFRIC第4号	IFRS第16号
契約か	契約である	契約である
特定の資産／特定された資産はあるか	ある <ul style="list-style-type: none"> 契約で工場Pは明示的に識別されており、認証要件があるためにそれを変えることはできない。 	ある <ul style="list-style-type: none"> 契約で工場Pは特定されており、実質的な差替権は存在せず（他工場に変更することはできない）、稼働能力の一部分ではない（契約により、資産全体の使用が認められる）。
顧客が資産を使用する権利を有するか	有する <ul style="list-style-type: none"> B社がすべてのアウトプットを取得し、第三者が工場Pからのアウトプットのうち無視できない量を取得する可能性はほとんどない。 価格は単位あたりで固定されており、また市場価格でもない。 	有しない <ul style="list-style-type: none"> 工場Pの使用法と使用目的の決定はS社が行っている。これは、S社が工場を稼働する時期及び方法を決定しているからである。B社の唯一の意思決定権は、引き渡される部品の数量の決定に関するものである。
顧客は経済的便益のほぼすべてを享受しているか	N/A	している <ul style="list-style-type: none"> 第三者が工場Pからのアウトプットのうち無視できない量を取得する可能性はほとんどなく、副産物または他の便益はない。
リースであるか	リースである	リースではない

IFRIC第4号はすべての業界で適用されているが、これらの変更の影響を最も受ける可能性が高いのは以下の業界である。

- エネルギー
- 鉱業
- 石油・ガス
- 電気通信

これらの業界に属する企業は、新基準に基づいて、顧客が特定された資産の使用を指図する権利を有するかを判定することになるが、これには重要な判断が必要となる場合がある。

Appendix 3 — IFRS第16号と米国基準新リース会計の比較

表現にわずかな違いはあるものの、リースの定義に関して、IFRSと米国基準（ASC Topic 842）はコンバージェンスを実質的に達成している。

ただし、借手による使用権資産及びリース負債の認識に関して、両基準で異なる免除規定が適用される。これらは、「リース会計の対象」について基準間差異をもたらすものではないが、「リース会計の対象として使用権資産・リース負債を認識する取引」の対象には実質的に基準間差異をもたらすことになる。

1 定義

リースの定義について、IFRSと米国基準はほぼ同じと考えてよい。しかし、実質的な差替権に関する文言等、リースの定義の核となる要素に関して、表現にごくわずかな違いがある。また、IFRSと米国基準では掲げられている設例にも違いがある。ただし、それらがリースの定義の実質的な違いを示唆しているかは明らかでない。

もっとも、IASBと米国のFASBは、基準書におけるこれらの差異によって、リースと判定される取引の対象がIFRSと米国基準で大きく異なるとは考えていない。

2 短期リースに関して借手に適用される免除規定

IFRS 16.A

IFRS及び米国基準ともに、短期リースについての認識の免除規定が設けられている。両基準の免除規定は、リース期間が12ヶ月以下であるリースを対象とするという点で同じであるが、借手に付された購入オプションの扱いに違いがある。IFRS第16号では、借手が原資産を購入するオプションを有する場合、当該リースは短期リースに該当しない。一方、米国基準では、借手が購入オプションを行使することが合理的に確実な場合のみを短期リースの範囲から除外している。そのため、米国基準では購入オプションがついているからといって、それだけで短期リースの適用対象から除外されることはない。

すなわち、IFRSよりも米国基準のほうが、短期リースの免除規定の適用範囲が広いことになる。

短期リースの変更

IFRS 16.7

IFRS第16号及び米国基準ともに、リースの条件変更があった場合、またはリース期間に変更があった場合に、当該リースが短期リースであるか否かを再評価することを借手に求めている。

米国基準では、借手が原資産の購入オプションを行使することが合理的に確実となった場合、リースは短期リースではなくなる。IFRS第16号では、借手が購入オプションを有するリースがそもそも短期リースから除外されているため、このような追加規定はない。

IFRS第16号では、短期リースについて、条件変更があった場合やリース期間の見直しが生じた場合、変更後の当該リースを新たなリースとして取り扱うこととされている。

一方、米国基準ではリース期間の変更によって、リース期間が以前決定したリース期間の終了日から12ヶ月以上となる場合にのみそのリースは短期リースでなくなる。例えば、借手が期間12ヶ月のリースを有しており、その12ヶ月のリース期間が終了する30日前に12ヶ月の更新オプションを行使した場合、オプションを行使した日における変更後の新たなリースの残存期間は13ヶ月となる。しかし、以前決定したリース期間の終

了日からの期間は12ヶ月であるため、米国基準では当該リースは引き続き短期リースである。

このため、更新されたリースのうち、免除規定を適用できるリースが、IFRSよりも米国基準のほうが多くなる。

3 IFRS第16号における少額資産のリースに関する借手の免除規定

IFRS 16.5(b), B3-B8

IFRS第16号では、新品の状態での資産の価値が少額である場合、当該資産のリースはオフバランス処理することが認められる（Section 6.2.3参照）。少額資産のリースに関する免除規定は、その総額が借手にとって重要性があるか否かに関係なく適用できる。

米国基準には同様の免除規定は定められていない。FASBは、借手の財務諸表にとって重要性がないリースは重要性に関する現行のガイダンスで十分除外できるとして、少額資産に関する特別の規定は設けないこととした。重要性に鑑みれば、例えば有形固定資産であっても、金額の僅少なものは必ずしも資産計上の必要がない。FASBはこれと同様に、リース取引についても企業が合理的な資産化の閾値（その数値基準を下回った場合には、リース資産及びリース負債を認識しない）を設けると考えた。IFRSにおいて少額資産の免除規定を使うような原資産を対象とするリースは、米国基準のもとでも重要性の観点から資産計上は要求されないと推定される。しかしながら、それは、そうしたリースを集約したとしても財務諸表に与える影響が小さいといえる場合に限られる。IFRSではそれらのリースを集計した時の影響を算定し、重要性の有無を評価する必要はない。

本冊子について

有限責任 あずさ監査法人 IFRSアドバイザリー室は、IFRSの新基準書や公開草案の公表に関するタイムリーな情報を提供することを目的として、日本語での解説書を適宜発行しています。

本冊子は、2016年1月13日に国際会計基準審議会（IASB）から公表されたIFRS第16号「リース」の解説の一環として、IFRS第16号における「リースの定義」を解説するものです。本冊子の本文においては、IFRS第16号「リース」及び以下に記載したKPMGやあずさ監査法人が発行する刊行物等を参照しています。各ページの左側の欄には、関連する基準書のパラグラフ番号を記載しています。

本冊子の情報は、あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室の現時点の所見に基づいていますが、今後、これらの所見は変更される可能性があります。

なお、本冊子の執筆・監修は以下の者が担当しました。

長谷川 弘資・植木 恵・行安 里衣

参考文献

IFRS第16号「リース」

KPMG IFRG “[Lease definition: The new on-/off-balance sheet test](#)”

KPMG IFRG “Insights into IFRS” 第13版

有限責任 あずさ監査法人 『図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」』

他、IASB及びFASBのウェブサイトに載せられた各種リリースを参考としています。

IFRS第16号「リース」～適用に向けて～シリーズについて

本シリーズは、IFRS第16号に関して、実務担当者等が一般的に疑問に思うであろう論点、そして基準の理解に際して混乱しやすいと思われる論点について、Q&A及び設例形式により明確化を目指すものです。



シリーズ1：新基準への移行

本冊子は、企業がIAS第17号からの移行プロジェクトをスムーズに進めていくうえで考慮すべきポイントを説明しています。

主な内容

- 1 IFRS第16号「リース」の概要
 - 2 経過措置における選択肢と考慮すべき影響
 - 3 リースの定義
 - 4 短期リース・少額資産のリースに係る免除規定
 - 5 完全遡及アプローチと修正遡及アプローチ
 - 6 修正遡及アプローチ
 - 7 その他の論点
 - 8 開示
- Appendix 1—事例



シリーズ5：リースの条件変更

本冊子は、リースの条件変更が行われた際の取扱いについて解説しています。

主な内容

- 1 「リースの条件変更」とは何か
 - 2 キーコンセプト
 - 3 借手にとってのリースの条件変更
 - 4 貸手の条件変更
 - 5 リースの条件変更の発効日
 - 6 IFRS第16号への移行時の留意点
- Appendix 1—IFRS第16号「リース」の概要
Appendix 2—設例のリスト



シリーズ3：割引率

本冊子は、「割引率」について説明しています。

主な内容

- 1 概観：リース会計における「割引率」
 - 2 貸手の割引率
 - 3 借手の割引率
 - 4 特定のシナリオ
 - 5 実務上の検討ステップ
- Appendix 1—IFRS第16号「リース」の概要
Appendix 2—経過措置の事例



シリーズ6：リースの構成要素

本冊子は、リース会計を適用する上での会計単位である「リースの構成要素」について解説しています。

主な内容

- 1 「リースの構成要素」とは何か
 - 2 リース要素の識別
 - 3 非リース要素の識別
 - 4 対価の配分
 - 5 対価の再配分
- Appendix 1—IFRS第16号「リース」の概要
Appendix 2—設例のリスト



シリーズ4：リース料

本冊子は、リース料及び負債計上の対象となるリース料総額について解説しています。

主な内容

- 1 概要：「リース料」と「リース負債」の関係
 - 2 リース料総額
 - 3 指数またはレートに基づいて算定される
 - 4 変動リース料
 - 5 固定リース料 VS 変動リース料
 - 6 リース要素と非リース要素
 - 7 より複雑なシナリオ
- Appendix I—IFRS第16号「リース」の概要
Appendix II—リース料の会計上の取扱い一覧



不動産リース — IFRS第16号「リース」に基づく借手の会計処理

本冊子は、IFRS第16号の影響が生じる重要な領域である、不動産リースの借手側（テナント）の会計処理にフォーカスを当てて、不動産リースの借手が直面する典型的な論点を幅広く説明するとともに、実務に即した設例を交えて解説しています。

あずさ監査法人IFRSアドバイザリー室による刊行物



論点で学ぶ国際財務報告基準 (IFRS)

本書では、IFRSの規定の狙いとは何か、どのような問題をどのように解決しようとしているのか、また、基準を作る際の方法論として複数の選択肢がある場合、なぜ特定の方法がIASBによって選択されたかなどをできるだけ明確にしています。

IFRSの規定の解説のほか、実務に応用するときに参考になる考え方についてもできるだけ触れるようにして、IFRSの基本原則とともにIFRSの適用にあたって実務でどのようなことが争点となっているかも理解できる内容となっています。



図解&徹底分析 IFRS「新収益認識」

本書は、IFRS第15号の概要および詳細な解説に加え、業種別の実務における各種論点に関してケース解説を行い、理解をさらに深めるためにQ&A方式による解説を行っています。また、2018年3月に公表されたわが国における収益認識会計基準につき、IFRS第15号との相違点を中心に解説を行っています。



図解&徹底分析 IFRS「新リース基準」

本書は会計処理がどのような意図で設けられたかを理解できるよう、改訂に至った経緯などの情報を適宜に提供しています。また、基準の解釈が現時点で定まっていな論点についても、どのように適用すると考えられるかを暫定的に解説することで、基準の文言をどのように捉えればよいかを読者がより理解できるように努めています。



詳細解説 IFRS開示ガイドブック (第2版)

第2版では、IFRS第9号「金融商品」、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」、IFRS第16号「リース」等、最新基準の解説・開示例を拡充しています。特に、実務の観点では開示負荷が高い金融商品に関する開示については、法人の経験に基づき、誤りやすいポイントについての解説を大幅に加筆しています。



株式報酬の会計実務 日本基準とIFRSの論点詳解

株式報酬を取り巻く法規制や税務上の取扱いにも触れながら、株式報酬の会計上の基本となる考え方を整理したうえで、日本基準と国際財務報告基準(IFRS)の取扱いについて詳しく解説をしています。また、ここ最近、様々なバリエーションの広がりを見せるわが国の株式報酬について、スキームごとに会計処理の考え方の整理をしています。

IFRSポイント解説速報

IFRSの新基準及びIFRIC解釈指針、公開草案、ディスカッションペーパー等について速報解説を提供しています。基準等の公表後、数日中に公表しています。IFRSのページよりご覧ください。



会計・監査ダイジェスト (毎月発行)

日本基準、修正国際基準、IFRS及び米国基準の主な動向についての概要を記載したものです。



IFRS解釈指針委員会ニュース

IFRS解釈指針委員会 (IFRS-IC) での主要な審議事項を紹介し、IFRS-ICで取り扱われている論点ごとのステータスをまとめています。



IFRS年次財務諸表ガイド

— 開示チェックリスト (2019年9月版)

IFRSに準拠した財務諸表を作成する際に最低限必要となる開示項目を特定することにより、初度適用企業を含む財務諸表作成者に役立つよう作成されています。



Contact us

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室
azsa-accounting@jp.kpmg.com

home.kpmg/jp/ifrs

home.kpmg/jp/socialmedia



ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2020 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved. 20-1018

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.