

IFRS 第16号

リース

Leases

2001年4月に、国際会計基準審議会（IASB）はIAS 第17号「リース」を公表した。これは当初、1997年12月に国際会計基準委員会（IASC）が公表したものであった。IAS 第17号「リース」は、IAS 第17号「リースの会計」（1982年9月公表）を置き換えるものであった。

2001年4月に、IASBはSIC 第15号「オペレーティング・リース——インセンティブ」を採択した。これは当初、IASCの解釈指針委員会が1998年12月に公表したものであった。

2001年12月に、IASBはSIC 第27号「リースの法形式を伴う取引の実質の評価」を公表した。SIC 第27号は当初、IASCの解釈指針委員会が、とりわけ、リースの法形式を伴う契約がIAS 第17号におけるリースの定義に該当するかどうかの判定に関するガイダンスを示すために開発したものであった。

2003年12月に、IASBはIAS 第17号の改訂版を、専門的プロジェクトの当初のアジェンダの一環として公表した。

2004年12月に、IASBはIFRIC 第4号「契約にリースが含まれているか否かの判定」を公表した。この解釈指針は、解釈指針委員会が、リースの法形式を取っていないが支払又は一連の支払と交換に資産の使用権を移転する取引が、IAS 第17号に従って会計処理すべきリース又はリースを含んだものであるかどうかの判定に関するガイダンスを示すために開発したものであった。

2016年1月に、IASBはIFRS 第16号「リース」を公表した。IFRS 第16号は、IAS 第17号、IFRIC 第4号、SIC 第15号及びSIC 第27号を置き換えている。IFRS 第16号は、リースの認識、測定、表示及び開示に関する原則を示している。

2020年5月に、当審議会は、「Covid-19に関連した賃料減免」を公表し、IFRS 第16号を修正した。この修正は、借手に対して、実務上の便法として、covid-19パンデミックの直接の結果として生じ、所定の条件を満たす賃料減免が、リースの条件変更であるかどうかを評価せずに、当該賃料減免をリースの条件変更ではなかったかのように会計処理することを認めている。

2020年8月に、当審議会は「金利指標改革—フェーズ2」を公表し、IFRS 第9号、IAS 第39号、IFRS 第7号、IFRS 第4号及びIFRS 第16号を次の点に関して修正した。

- 金融資産、金融負債及びリース負債の契約上のキャッシュ・フローの決定基礎の変更
- ヘッジ会計
- 開示

フェーズ2の修正は、金利指標改革によって要求される金融商品及びヘッジ関係の変更のみに適用される。

2021年3月に、当審議会は「2021年6月30日より後のCovid-19に関連した賃料減免」を公表した。借手がCovid-19に関連した賃料減免を会計処理するのに役立てるための第46A項の実務上の便法の適用期間を1年延長したものである。

他の基準書により、IFRS 第16号の軽微な修正が行われている。その中には、「IFRS基準における概念フレームワークへの参照の修正」（2018年3月公表）がある。

目 次

開始する項

国際財務報告基準書第16号

リース

目 的	1
範 囲	3
認識の免除	5
リースの識別	9
契約の構成部分の分離	12
リース期間	18
借 手	22
認 識	22
測 定	23
表 示	47
開 示	51
貸 手	61
リースの分類	61
ファイナンス・リース	67
オペレーティング・リース	81
開 示	89
セール・アンド・リースバック取引	98
資産の譲渡が売却であるかどうかの判定	99
金利指標改革から生じる一時的な例外	104
付 録	
A 用語の定義	
B 適用指針	
C 発効日及び経過措置	
D 他の基準書の修正	
審議会によるIFRS 第16号「リース」(2016年1月公表)の承認	
審議会による承認：	
「Covid-19に関連した賃料減免」(2020年5月公表)	
「金利指標改革—フェーズ2」(2020年8月公表)	
「2021年6月30日より後のCovid-19に関連した賃料減免」(2021年3月公表)	
下記の付属ガイダンスについては、本版のPart B参照	
設 例	
設例の付録	
他の基準書に関するガイダンスの修正	

結論の根拠については、本版のPart C参照

結論の根拠

反対意見

結論の根拠の付録

他の基準書に関する結論の根拠の修正

国際財務報告基準書第16号「リース」(IFRS 第16号)は、第1項から第103項及び付録Aから付録Dに示されている。すべての項は同等の権威を有する。**太字**で表示している項は主要な原則を示している。付録Aで定義された用語は、本基準書で初出の際には下線付(原文は斜体)で表示している。他の用語の定義は、国際財務報告基準の用語集に示している。本基準書は、その目的、結論の根拠、「IFRS 基準に関する趣意書」及び「財務報告に関する概念フレームワーク」に照らして解釈すべきである。IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」は、明示的な指針がない場合において、会計方針の選択及び適用のための根拠を提供する。**[参照：IAS 第8号第10項から第12項]**

国際財務報告基準書第16号

リース

目 的

- 1 本基準書は、リースの認識、測定、表示及び開示に関する原則を示している。その目的は、借手及び貸手が目的適合性のある情報を当該取引を忠実に表現する方法で提供することを確保することである。この情報は、リースが企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与えている影響を財務諸表利用者が評価するための基礎を与える。
- 2 企業は、本基準書を適用するにあたり、契約の条件並びにすべての関連性のある事実及び状況を考慮しなければならない。企業は、本基準書を同様の特性を有し同様の状況にある契約に対して整合的に適用しなければならない。

範 囲

【参照：結論の根拠BC67項からBC81項】

- 3 企業は、本基準書をすべてのリース（サブリースにおける使用権資産のリースを含む）に適用しなければならない。ただし、下記のものは除く。
 - (a) 鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生資源の探査又は使用のためのリース **【参照：IFRS 第6号】**
 - (b) 借手が保有しているIAS 第41号「農業」の範囲に含まれる生物資産のリース **【参照：IAS 第41号第1項及び第5項（生物資産及び果実生成型植物の定義）】**
 - (c) 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 **【参照：結論の根拠BC69項及びIFRIC 第12号第4項から第9項】**
 - (d) IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」の範囲に含まれる貸手が供与する知的財産のライセンス **【参照：IFRS 第15号付録BのB52項】**
 - (e) 映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権及び著作権などの項目について借手がIAS 第38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 **【参照：結論の根拠BC70項及びIAS 第38号第6項】**

【参照：

結論の根拠BC138項からBC140項、BC78項及びBC79項（リース又は実質的な売買）、BC84項からBC86項（重要性）、BC80項（投資不動産のリース）並びにBC72項からBC77項（他の範囲の論点）

IAS 第40号第7項（借手が使用権資産として保有している自己使用不動産はIFRS 第16号の範囲に含まれる）】

- 4 借手は、本基準書を第3項(e)に記述したもの以外の無形資産【参照：IAS 第38号第8項（無形資産の定義）】のリースに適用することができるが、要求はされない。
【参照：結論の根拠BC71項】

認識の免除（B3項からB8項）

- 5 借手は、下記のものには第22項から第49項の要求事項を適用しないことを選択できる【参照：第8項】。
- (a) 短期リース【参照：結論の根拠BC87項からBC97項及び設例5】
 - (b) 原資産が少額であるリース（B3項からB8項に記述）【参照：結論の根拠BC98項からBC104項及び設例11】
- 6 借手が、短期リース又は原資産が少額であるリースのいずれかに第22項から第49項の要求事項を適用しないことを選択する場合には、借手は当該リースに関連したリース料を、リース期間にわたり定額法又は他の規則的な基礎のいずれかにより費用として認識しなければならない。借手は、他の規則的な基礎の方が借手の便益のパターンをより適切に表す場合には、当該基礎を適用しなければならない。
- 7 借手が短期リースを第6項を適用して会計処理する場合、借手は、次のいずれかであるときは、本基準書の目的上、当該リースを新たなリースとみなさなければならない。
- (a) リースの条件変更がある場合
 - (b) リース期間に変更があった場合（例えば、借手が過去にはリース期間の決定に含めていなかったオプションを行使した場合）
- 8 短期リースについての選択は、使用権が関連する原資産のクラスごとに行わなければならない。原資産のクラスとは、性質及び企業の営業における用途が類似した原資産のグルーピングである。原資産が少額であるリースについての選択は、リース1件ごとに行うことができる。【参照：結論の根拠BC103項】

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。
【参照：
B11項及びB31項
結論の根拠BC105項からBC110項及びBC125項（リースの定義）、BC138項からBC140項（リース又は実質的な売買）、BC111項からBC116項（特定された資産）並びにBC117項からBC124項（特定された資産の使用を支配する権利）
設例1A、3A、4、5、6B、7、9A、9C及び10B（リースを含んだ契約）
設例1B、2、3B、6A、8、9B及び10A（リースを含んでいない契約）】

- 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。

契約の構成部分の分離

- 12 リース又はリースを含んだものである契約について、企業は、契約の中のリース構成部分のそれぞれを契約の非リース構成部分と区分して会計処理しなければならない。ただし、企業が第15項の実務上の便法を適用する場合は除く。B32項からB33項は、契約の構成部分の分離に関してのガイダンスを示している。
[参照：結論の根拠BC133項からBC137項]

借 手

[参照：設例12]

- 13 リース構成部分と1つ又は複数の追加的なリース構成部分又は非リース構成部分とを含んだ契約について、借手は、契約における対価を、リース構成部分の独立価格と非リース構成部分の独立価格の総額との比率に基づいて各リース構成部分に配分しなければならない。
[参照：結論の根拠BC137項]
- 14 リース構成部分と非リース構成部分の独立価格の比率は、貸手又は類似の供給業者が当該構成部分又は類似の構成部分について個々に企業に請求するであろう価格に基づいて算定しなければならない。観察可能な独立価格が容易に利用可能でない場合には、借手は、観察可能な情報の利用を最大限にして、独立価格を見積らなければならない。
[参照：結論の根拠BC137項]
- 15 実務上の便法として、借手は、原資産のクラスごとに、非リース構成部分をリース構成部分と区別せずに、各リース構成部分及び関連する非リース構成部分を単一のリース構成部分として会計処理することを選択することができる [参照：結論の根拠BC135項(b)]。借手は、この実務上の便法をIFRS 第9号「金融商品」の4.3.3項の要件を満たす組込デリバティブに適用してはならない。[参照：結論の根拠BC81項]
- 16 第15項の実務上の便法が適用される場合を除き、借手は非リース構成部分を他の適用される基準書を適用して会計処理しなければならない。

貸 手

- 17 リース構成部分と1つ又は複数の追加的なリース構成部分又は非リース構成部分とを含んだ契約について、貸手は、契約における対価をIFRS 第15号の第73項から第90項を適用して配分しなければならない。
[参照：結論の根拠BC135項(a)からBC136項]

リース期間（B34項からB41項）

[参照：結論の根拠BC127項からBC129項（強制可能な権利及び義務）]

- 18 企業は、リース期間を、リースの解約不能期間に下記の両方を加えたものとして決定しなければならない。
- (a) リースを延長するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合）
 - (b) リースを解約するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使しないことが合理的に確実である場合）

[参照：

B34項からB40項

結論の根拠BC152項からBC159項（延長又は解約のオプション）]

- 19 借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかを評価する際に、企業は、B37項からB40項に記述しているように、借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約するオプションを行使しないことへの経済的インセンティブを生じさせるすべての関連性のある事実及び状況を考慮しなければならない。
- 20 借手は、延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかを、下記に該当する重大な事象又は状況の重大な変化の発生時に、見直さなければならない。
- (a) 借手の統制の及ぶ範囲内にあり、かつ、
 - (b) 借手が過去にリース期間の決定に含めていなかったオプションを行使すること又は過去にリース期間の決定に含めていたオプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかに影響を与える（B41項に記述）。

[参照：

結論の根拠BC184項からBC187項

設例13]

- 21 企業は、リースの解約不能期間に変化があった場合には、リース期間を改訂しなければならない。例えば、リースの解約不能期間は下記の場合に変化する。
- (a) 過去に企業のリース期間の決定に含めていなかったオプションを借手が行使する場合
 - (b) 過去に企業のリース期間の決定に含めていたオプションを借手が行使しない場合
 - (c) 過去に企業のリース期間の決定に含めていなかったオプションを借手が行使することを契約上強制する事象が発生した場合
 - (d) 過去に企業のリース期間の決定に含めていたオプションを借手が行使することを契約上禁止する事象が発生した場合

借 手

[参照：結論の根拠BC3項及びBC4項（借手の会計処理がIFRS 第16号によって変更された理由）並びにBC5項からBC18項（IFRS 第16号の開発の背景）]

[IFRS 第16号とFASBが行った決定との主な相違について、結論の根拠BC303項からBC309項にリンク]

認 識

22 開始日において、借手は使用権資産及びリース負債を認識しなければならない。

[参照：結論の根拠BC22項からBC24項（使用権資産）、BC25項からBC27項（リース負債）、BC28項からBC31項（原資産を返還する義務）、BC41項からBC56項（単一の借手モデル）及びBC141項からBC144項（当初測定日）]

測 定

[参照：B1項及びB2項（ポートフォリオ適用及び契約の結合）]

当初測定

使用権資産の当初測定

23 開始日において、借手は使用権資産を取得原価で測定しなければならない。

[参照：結論の根拠BC145項からBC148項]

24 使用権資産の取得原価は、次のもので構成されなければならない。

(a) リース負債の当初測定のコスト（第26項に記述）

(b) 開始日以前に支払ったリース料から、受け取ったリース・インセンティブを控除したもの

(c) 借手に発生した当初直接コスト [参照：結論の根拠BC149項からBC151項]

(d) リースの契約条件で要求されている原資産の解体及び除去、原資産の敷地の原状回復又は原資産の原状回復の際に借手に生じるコストの見積り。ただし、それらのコストが棚卸資産の製造のために生じる場合は除く。借手は、開始日に又は原資産を特定の期間中に使用した結果として、それらのコストに係る義務が生じる。

[参照：設例13]

[原資産の建設又は設計に係る支払について、B43項及びB44項にリンク]

25 借手は、第24項(d)に記述したコストに対する義務が生じた時点で、当該コストを使用権資産の取得原価の一部として認識しなければならない。借手は、棚卸資産を製造するために特定の期間中に使用権資産を使用した結果として当該期間中に生じたコストにIAS 第2号「棚卸資産」を適用する。本基準書又はIAS 第2号を適用して会計処理したこうしたコストに係る義務の認識及び測定は、IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して行われる。

リース負債の当初測定

26 開始日において、借手は、リース負債を同日現在で支払われていないリース料の現在価値で測

定しなければならない。当該リース料は、リースの計算利率が容易に算定できる場合には、当該利率を用いて割り引かなければならない。当該利率が容易に算定できない場合には、借手は借手の追加借入利率を使用しなければならない。

[参照：

結論の根拠BC86項（重要性）及びBC160項からBC162項（割引率）

設例13]

27 開始日において、リース負債の測定に含められるリース料は、リース期間中に原資産を使用する権利に対する下記の支払のうち開始日に支払われていない金額で構成される^{E1}。

- (a) 固定リース料（B42項に記述している実質上の固定リース料【参照：結論の根拠BC164項】を含む）から、受け取るリース・インセンティブを控除した金額
- (b) 変動リース料のうち、指数又はレートに応じて決まる金額。当初測定には開始日現在の指数又はレートを用いる。（第28項に記述）【参照：結論の根拠BC165項及びBC166項並びに設例14A】
- (c) 残価保証に基づいて借手が支払うと見込まれる金額【参照：結論の根拠BC170項からBC172項】
- (d) 購入オプションを借手が行使することが合理的に確実である場合の、当該オプションの行使価格（B37項からB40項に記述した要因を考慮して評価）【参照：結論の根拠BC173項】
- (e) リースの解約に対するペナルティの支払額（リース期間が借手によるリース解約オプションの行使を反映している場合）

[下記にリンク

当初直接コストがリース負債から除外される理由について、結論の根拠BC149項及びBC151項
原資産の将来の業績又は使用に連動した変動リース料について、結論の根拠BC168項、BC169項、
BC163項(b)及びBC163項(c)

除外される変動リース料の例について、設例14B]

E1 [IFRIC® Update、2021年9月、アジェンダ決定、「IFRS 第16号『リース』—リース料に対する還付されない付加価値税」

委員会は、リース料に対して課される還付されない付加価値税（VAT）を借手がどのように会計処理するのかに関する要望を受けた。要望書に記載された事実パターンでは、

- a. 借手はVATが財又はサービスに対して課される法域で営業している。販売者は購入者に対して発行する請求書にVATを含める。リースの場合には、VATは貸手が請求書を借手に発行する時点で課される。
- b. 適用される法制は次のようになっている。
 - i. 販売者がVATを回収して政府に納付することを要求している。
 - ii. 一般的に、購入者が財又はサービス（リースを含む）に対する支払に課されたVATを政府から回収することを認めている。
- c. 借手の営業の性質のため、借手は購入した財又はサービスに課されたVATの一部分しか回収できない。これにはリースについて行う支払に課されるVATが含まれる。したがって、借手が支払うVATの一部は還付されない。
- d. リース契約は、適用される法制に従って課されるVATに係る金額を含んだ支払を借手が貸手に対して行うこと

を要求している。

要望書は、IFRS 第16号を適用するにあたり、借手が還付されないVATをリースに係るリース料の一部として含めるのかどうかを質問していた。

委員会が実施したアウトリーチ及び委員会の暫定的なアジェンダ決定に対するコメントレターでは、次のことを示す証拠は限定的であった。

a. リース料に対する還付されないVATが、影響を受ける借手にとって重要性があること

b. 類似した状況にある借手がリース料に対する還付されないVATを会計処理する方法の不統一

したがって、委員会は、この事項が幅広い影響を有し、影響を受ける者に対して重要性のある影響を有しているか又は有すると見込まれるという証拠を得ていない。このため、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。]

- 28 第27項(b)に記述した指数又はレートに応じて決まる変動リース料には、例えば、消費者物価指数に連動した支払、ベンチマーク金利（LIBORなど）に連動した支払、市場の賃貸料率の変動を反映するように変動する支払が含まれる。

事後測定

使用権資産の事後測定

- 29 開始日後において、借手は、使用権資産を原価モデルを適用して測定しなければならない【参照：第30項から第33項】。ただし、第34項及び第35項に記述している測定モデルのいずれかを適用する場合は除く。

原価モデル

- 30 原価モデルを適用するためには、借手は、使用権資産を取得原価に下記を加減した金額で測定しなければならない。

(a) 減価償却累計額及び減損損失累計額を控除

(b) 第36項(c)に定めているリース負債の再測定について調整【参照：結論の根拠BC203項】

【参照：結論の根拠BC174項からBC176項】

【使用権資産を為替レートの変動に関して修正しない理由について、結論の根拠BC196項からBC199項にリンク】

【用途変更時に投資不動産に分類されなくなった使用権資産のみなし原価について、IAS 第40号第60項にリンク】

- 31 借手は、使用権資産を減価償却する際にIAS 第16号「有形固定資産」の減価償却の要求事項を適用しなければならない。ただし、第32項の要求事項の適用がある。

- 32 リースが原資産の所有権をリース期間の終了時まで借手に移転する場合、又は使用権資産の取得原価が購入オプションを借手が行使するであろうことを反映している場合には、借手は、使用権資産を開始日から原資産の耐用年数の終了時まで減価償却しなければならない。それ以外の

場合には、借手は、使用権資産を開始日から使用権資産の耐用年数の終了時又はリース期間の終了時のいずれか早い方まで減価償却しなければならない。

- 33 借手は、IAS 第36号「資産の減損」を適用して、使用権資産が減損しているかどうかを判定し、識別された減損損失を会計処理しなければならない。

【参照：結論の根拠BC176項】

他の測定モデル

- 34 借手がIAS 第40号「投資不動産」の公正価値モデル **【参照：IAS 第40号第33項から第55項】**を投資不動産に適用する場合には、借手はその公正価値モデルをIAS 第40号の投資不動産の定義 **【参照：IAS 第40号第5項（投資不動産の定義）】**を満たす使用権資産にも適用しなければならない。

【参照：結論の根拠BC178項からBC181項】

- 35 使用権資産が、借手がIAS 第16号の再評価モデル **【参照：IAS 第16号第31項から第42項】**を適用する有形固定資産のクラス **【参照：IAS 第16号第37項】**に関するものである場合には、借手はその再評価モデルを当該クラスの有形固定資産に関連する使用権資産のすべてに適用することを選択できる。

【参照：結論の根拠BC177項】

リース負債の事後測定

- 36 開始日後において、借手はリース負債を次のようにして測定しなければならない。

- (a) リース負債に係る金利を反映するように帳簿価額を増額
- (b) 支払われたリース料を反映するように帳簿価額を減額
- (c) 第39項から第46項で定めている見直し **【参照：設例13】**又はリースの条件変更を反映するか、又は改訂後の実質上の固定リース料（B42項参照）を反映するように帳簿価額を再測定

【参照：結論の根拠BC182項及びBC183項並びに、外貨建のリース負債について、BC196項からBC199項】

- 37 リース期間中の各期間におけるリース負債に係る金利は、リース負債の残高に対して每期一定の率の金利を生じさせる金額としなければならない。毎期の利率は、第26項に記述した割引率、又は該当がある場合には、第41項、第43項若しくは第45項(c)に記述している改訂後の割引率である。

- 38 開始日後において、借手は下記の両方を純損益に認識しなければならない。ただし、当該コストが他の適用可能な基準書を適用して他の資産の帳簿価額に算入される場合を除く。

- (a) リース負債に係る金利
- (b) リース負債の測定に含めなかった変動リース料（当該変動リース料が発生する契機となった事象又は状況が生じた期間において）

リース負債の見直し

- 39 開始日後において、借手は第40項から第43項を適用して、リース料の変動を反映するようにリ

ース負債を再測定しなければならない。借手はリース負債の再測定の金額を使用権資産の修正として認識しなければならない【参照：結論の根拠BC192項】。しかし、使用権資産の帳簿価額がゼロまで減額されていて、さらにリース負債の測定の減額がある場合は、借手は再測定の残額を純損益に認識しなければならない。

【参照：設例13】

- 40 借手は、次のいずれかの場合には、改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定しなければならない【参照：結論の根拠BC193項からBC195項】。
- (a) リース期間の変化（第20項から第21項に記述）があった場合。借手は、改訂後のリース料を改訂後のリース期間に基づいて算定しなければならない。
 - (b) 原資産を購入するオプションについての判定（第20項から第21項に記述した事象及び状況を購入オプションの文脈で考慮して判定）に変化があった場合。借手は、改訂後のリース料を購入オプションに基づいて支払われる金額の変動を反映するように算定しなければならない。
- 41 第40項を適用するにあたり、借手は、改訂後の割引率を、リース期間の残り期間についてのリースの計算利率（当該利率が容易に算定できる場合）又は見直し日現在の借手の追加借入利率（リースの計算利率が容易に算定できない場合）として決定しなければならない。
- 42 借手は、次のいずれかの場合には、改訂後のリース料を割り引くことによってリース負債を再測定しなければならない。
- (a) 残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額の変動がある場合。借手は、改訂後のリース料を残価保証に基づいて支払うと見込まれる金額の変動を反映するように算定しなければならない。【参照：結論の根拠BC191項】
 - (b) 将来のリース料の算定に使用される指数又はレートの変動（例えば、市場賃料の調査後に市場賃料率の変動を反映するための変更）による将来のリース料の変動がある場合。借手は、キャッシュ・フローの変動があった場合（すなわち、リース料の修正が生じた場合）にのみ、リース負債を改訂後のリース料を反映するように再測定しなければならない。借手は、リース期間の残り期間についての改訂後のリース料を、改訂後の契約上の支払に基づいて算定しなければならない。【参照：結論の根拠BC188項からBC190項及び設例14A】
- 43 第42項を適用するにあたり、借手は割引率を変更せずに使用しなければならない。ただし、リース料の変動が変動金利の変動から生じている場合は除く。その場合には、借手は金利の変動を反映した改訂後の割引率を使用しなければならない。
- 【参照：**
結論の根拠BC193項からBC195項
設例14A】

リースの条件変更

- 44 借手は、下記の場合には、リースの条件変更を独立したリースとして会計処理しなければならない。
- (a) その条件変更が、1つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによって、リースの範囲を増大させており、かつ、

- (b) 当該リースの対価が、範囲の増大分に対する独立価格及びその特定の契約の状況を反映するための当該独立価格の適切な修正に見合った金額だけ増加している。

[参照：

**結論の根拠BC202項
設例15]**

45 リースの条件変更のうち独立したリースとして会計処理されないものについては、リースの条件変更の発効日において、借手は次のことを行わなければならない。

- (a) 条件変更後の契約における対価を第13項から第16項を適用して配分する。
- (b) 条件変更後のリースのリース期間を第18項から第19項を適用して決定する。
- (c) 改訂後のリース料を改訂後の割引率で割り引くことによって、リース負債を再測定する。改訂後の割引率は、リース期間の残り期間についてのリースの計算利子率（当該利子率が容易に算定できる場合）又は条件変更の発効日現在の借手の追加借入利子率（リースの計算利子率が容易に算定できない場合）として決定される。

[参照：設例16から設例19]

46 リースの条件変更のうち独立したリースとして会計処理されないものについては、借手は次のことを行うことによってリース負債の再測定を会計処理しなければならない。

- (a) リースの条件変更のうちリースの範囲を減少させるものについては、使用权資産の帳簿価額をリースの部分的又は全面的な解約を反映するように減額する。借手は、リースの部分的又は全面的な解約に係る利得又は損失を純損益に認識しなければならない。**[参照：結論の根拠BC203項(a)並びに設例17及び18]**
- (b) 他のすべてのリースの条件変更については、使用权資産に対して対応する修正を行う。**[参照：結論の根拠BC203項(b)並びに設例16、18及び19]**

[参照：結論の根拠BC204項及びBC205項]

46A 実務上の便法として、借手は、第46B項の条件を満たす賃料減免がリースの条件変更であるかどうかの評価を行わないことを選択できる。この選択を行う借手は、その賃料減免から生じるリース料の変更を、当該変更がリースの条件変更ではないとした場合に本基準書を適用して当該変更を会計処理するのと同じ方法で会計処理しなければならない。

46B 第46A項の実務上の便法が適用されるのは、covid-19パンデミックの直接の結果として生じる賃料減免に対してのみであり、かつ、下記の条件のすべてが満たされる場合のみである。

- (a) リース料の変更により生じる当該リースの改訂後の対価が、当該変更の直前のリースの対価とほぼ同額であるか又はそれを下回ること
- (b) リース料の減額が、当初の期限が2022年6月30日以前に到来するリース料にのみ影響を与えること（例えば、賃料減免が2022年6月30日以前のリース料の減額と2022年6月30日より後のリース料の増額を生じさせる場合には、この条件を満たすことになる）
- (c) 当該リースの他の契約条件に実質的な変更がないこと

表 示

- 47 借手は、下記の内容を財政状態計算書に表示するか、又は注記で開示しなければならない。【参照：結論の根拠BC207項】
- (a) 使用権資産（他の資産と区分して）。借手が使用権資産を財政状態計算書において区分表示しない場合には、借手は次のことを行わなければならない。【参照：結論の根拠BC206項】
- (i) 使用権資産を、対応する原資産が自社所有であったとした場合に表示されるであろう表示項目に含める。
- (ii) 財政状態計算書のどの表示項目が当該使用権資産を含んでいるのかを開示する。
- (b) リース負債（他の負債と区分して）。借手がリース負債を財政状態計算書において区分表示しない場合には、借手は財政状態計算書のどの表示項目が当該負債を含んでいるのかを開示しなければならない。
- 【参照：結論の根拠BC208項及びBC217項(b)】
- 48 第47項(a)の要求は、投資不動産の定義を満たす使用権資産には適用されず、当該資産は財政状態計算書において投資不動産として表示しなければならない。
- 49 純損益及びその他の包括利益の計算書において、借手は、リース負債に係る金利費用を使用権資産に係る減価償却費と区分して表示しなければならない。【参照：結論の根拠BC209項】リース負債に係る金利費用は、財務コストの内訳項目であり、IAS 第1号「財務諸表の表示」の第82項(b)で純損益及びその他の包括利益の計算書において区分表示することが要求されている。
- 50 借手は、キャッシュ・フロー計算書において、次のような分類をしなければならない。
- (a) リース負債の元本部分に対する現金支払を財務活動に含める。【参照：結論の根拠BC210項及びBC211項】
- (b) リース負債の金利部分に対する現金支払に、IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」における支払利息に関する要求事項を適用する。【参照：IAS 第7号第31項から第33項】
【参照：結論の根拠BC210項及びBC211項】
- (c) 短期リース料、少額資産のリース料及びリース負債の測定に含めなかった変動リース料を、営業活動に含める。

開 示

【参照：結論の根拠BC212項からBC214項】

【参照（重要性に関して）：

結論の根拠BC216項

IAS 第1号第30A項及び第31項】

【開示の代替的アプローチを採用しなかった理由について、結論の根拠BC229項及びBC230項にリンク】

- 51 開示の目的は、借手が注記において、財政状態計算書、純損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書で提供される情報と合わせて、リースが借手の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与えている影響を財務諸表利用者が評価するための基礎を与える情報を開示することであ

る。第52項から第60項は、当該目的を満たす方法に関する要求事項を定めている。

【参照：結論の根拠BC215項】

- 52 借手は、自らが借手であるリースに関する情報を単一の注記又は財務諸表における独立のセクションにおいて開示しなければならない。しかし、借手は財務諸表の他の箇所にすでに表示されている情報を繰り返す必要はない。これは当該情報がリースに関する単一の注記又は独立のセクションにおいて相互参照により組み込まれていることが条件となる。

【参照：結論の根拠BC228項】

- 53 借手は、報告期間についての下記の金額を開示しなければならない。

- (a) 使用权資産の減価償却費（原資産のクラス別に）**【参照：結論の根拠BC217項(a)】**
- (b) リース負債に係る金利費用 **【参照：結論の根拠BC217項(b)】**
- (c) 第6項を適用して会計処理した短期リースに係る費用 **【参照：結論の根拠BC97項及びBC217項(c)】**。この費用にはリース期間が1か月以下のリースに係る費用を含める必要はない。
- (d) 第6項を適用して会計処理した少額資産のリースに係る費用 **【参照：結論の根拠BC104項及びBC217項(c)】**。この費用には第53項(c)に含まれている少額資産の短期リースに係る費用を含めてはならない。
- (e) リース負債の測定に含めていない変動リース料に係る費用
【参照：結論の根拠BC217項(c)】
- (f) 使用权資産のサブリースによる収益
【参照：結論の根拠BC217項(g)】
- (g) リースに係るキャッシュ・アウトフローの合計額
【参照：結論の根拠BC217項(d)】
- (h) 使用权資産の増加
【参照：結論の根拠BC217項(e)】
- (i) セール・アンド・リースバック取引から生じた利得又は損失 **【参照：結論の根拠BC217項(f)】**
- (j) 報告期間の末日現在の使用权資産の帳簿価額（原資産のクラス別に）**【参照：結論の根拠BC217項(a)】**

- 54 借手は、第53項で定めている開示を表形式で提供しなければならない。ただし、別の様式の方が適切である場合は除く。開示する金額には、借手が当報告期間中に他の資産の帳簿価額に含めたコストを含めなければならない。

【参照：結論の根拠BC228項】

- 55 借手は、報告期間末で契約済みの短期リースのポートフォリオが、第53項(c)を適用して開示した短期リース費用が関連している短期リースのポートフォリオと異質である場合には、第6項を適用して会計処理した短期リースに係るリース約定の金額を開示しなければならない。

- 56 使用权資産が投資不動産の定義を満たしている場合には、借手はIAS 第40号の開示要求を適用しなければならない。その場合、借手は当該使用权資産について第53項の(a)、(f)、(h)又は(j)の

開示を提供することを要求されない。

57 借手が使用権資産をIAS 第16号を適用して再評価額で測定している場合には、借手は、当該使用権資産についてIAS 第16号の第77項で要求している情報を開示しなければならない。

58 借手は、リース負債の満期分析【参照：結論の根拠BC219項からBC221項】を、他の金融負債の満期分析とは区分して、IFRS 第7号「金融商品：開示」の第39項及びB11項を適用して開示しなければならない。

【参照：

結論の根拠BC222項及びBC223項

IFRS 第7号適用ガイダンスIG31A項】

59 第53項から第58項で要求している開示に加えて、借手は、自らのリース活動について第51項の開示目的を満たすために必要な追加の定性的情報及び定量的情報（B48項に記述）を開示しなければならない。この追加的な情報には、財務諸表利用者が下記のことを評価するのに役立つ情報が含まれる場合があるが、これらに限らない。

(a) 借手のリース活動の性質

(b) 借手が潜在的に晒されている将来キャッシュ・アウトフローのうちリース負債の測定に反映されていないもの。これには、下記から生じるエクスポージャーが含まれる。

(i) 変動リース料（B49項に記述）【参照：設例22A、22B及び22C】

(ii) 延長オプション及び解約オプション（B50項に記述）【参照：設例23A、23B及び23C】

(iii) 残価保証（B51項に記述）

(iv) 借手が契約しているがまだ開始していないリース

(c) リースにより課されている制限又は特約

(d) セール・アンド・リースバック取引（B52項に記述）

【参照：結論の根拠BC224項からBC227項】

60 短期リース又は少額資産のリースを第6項を適用して会計処理している借手は、その旨を開示しなければならない。

60A 第46A項の実務上の便法を適用する借手は、次のことを開示しなければならない。

(a) 第46B項の条件を満たすすべての賃料減免に実務上の便法を適用した旨、又は、そのような賃料減免のすべてに適用したわけではない場合には、実務上の便法を適用した契約の性質に関する情報（第2項参照）

(b) 借手が第46A項の実務上の便法を適用した賃料減免から生じるリース料の変更を反映するために、当報告期間の純損益に認識した金額

貸 手

【参照：結論の根拠BC57項からBC66項、BC231項及びBC35項からBC40項】

結論の根拠BC5項からBC18項（IFRS 第16号の開発の背景）

[IFRS 第16号とFASBが行った決定との主な相違について、結論の根拠BC303項及びBC310項にリンク]

リースの分類（B53項からB58項）

- 61 貸手は、リースのそれぞれをオペレーティング・リース又はファイナンス・リースのいずれかに分類しなければならない。
[参照：B55項からB57項（土地と建物の両方を含んだリース）]
- 62 リースは、原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転する場合には、ファイナンス・リースに分類される。原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転するものではない場合には、リースはオペレーティング・リースに分類される。
[参照：
B53項及びB54項]
[参照：
サブリースの分類について：
B58項
設例20及び21]
- 63 リースがファイナンス・リースなのかオペレーティング・リースなのかは、契約の形式ではなく取引の実質に応じて決まる。単独で又は組合せによりリースが通常はファイナンス・リースに分類されることとなる状況の例として、下記のものがある。
- (a) 当該リースにより、リース期間の終了までに借手に原資産の所有権が移転される。
 - (b) 借手が、オプションが行使可能となる日の公正価値よりも十分に低いと予想される価格で原資産を購入するオプションを有していることにより、当該オプションが行使されることが契約日において合理的に確実である。
 - (c) 所有権が移転しない場合でもリース期間が原資産の経済的耐用年数の大部分を占める。
 - (d) 契約日において、リース料の現在価値が、少なくとも原資産の公正価値のほとんどすべてとなっている。
 - (e) 原資産が特殊な性質のものであり、借手のみが大きな改変なしに使用できる。
- 64 単独で又は組合せによりリースがファイナンス・リースに分類される結果も生じる可能性のある状況の指標として、下記のものがある。
- (a) 借手が当該リース契約を解約できる場合に、当該解約に関連する貸手の損失が借手の負担となる。
 - (b) 残存資産の公正価値変動による利得又は損失が借手に発生する（例えば、リースの終了時における売却収入とほぼ同額となる賃借料割戻しの形で）。
 - (c) 借手が市場賃料よりも著しく低い賃料で次期のリース契約を継続する能力を有している。
- 65 第63項から第64項の例示と指標は必ずしも決定的なものではない。その他の特徴から、リースが原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転させるものではないことが明ら

かな場合には、そのリースはオペレーティング・リースに分類される。例えば、これに該当する可能性があるのは、原資産の所有権がリースの終了時にその時点での公正価値と同額の変動支払との交換で移転する場合や、変動リース料があり、その結果、貸手がこのようなリスクと経済価値のほとんどすべてを移転させるわけではない場合である。

- 66 リースの分類は契約日に行われ、リースの条件変更があった場合にのみ見直しが行われる。見積りの変更（例えば、原資産の経済的耐用年数若しくは残存価値の見積りの変更）又は状況の変化（例えば、借手の契約不履行）は、会計処理の目的上、リースの分類の変更を生じない。

ファイナンス・リース

認識及び測定

- 67 開始日において、貸手は、ファイナンス・リースに基づいて保有している資産を財政状態計算書に認識し、それらを正味リース投資未回収額に等しい金額で債権として表示しなければならない。

当初測定

- 68 貸手は、正味リース投資未回収額を測定するためにリースの計算利子率を使用しなければならない。サブリースの場合に、サブリースの計算利子率を容易に算定できないときには、中間の貸手は、サブリースの正味リース投資未回収額を測定するために、ヘッドリースに使用した割引率（サブリースに関連する当初直接コストについて調整後）を使用することができる。
- 69 当初直接コスト【参照：結論の根拠BC237項】は、製造業者又は販売業者である貸手に生じたものを除いて、正味リース投資未回収額の当初測定に含められ、リース期間にわたり認識される収益の金額の減額となる。リースの計算利子率は、当初直接コストが正味リース投資未回収額に自動的に含まれるような方法で定義されており、それらを別個に加算する必要はない。

正味リース投資未回収額に含まれるリース料の当初測定

- 70 開始日において、正味リース投資未回収額の測定に含められるリース料は、リース期間中に原資産を使用する権利に対する下記の支払のうち開始日に受け取っていない金額で構成される。
- (a) 固定リース料（B42項に記述している実質上の固定リース料を含む）から、支払うリース・インセンティブを控除した金額
 - (b) 変動リース料のうち、指数又はレートに応じて決まる金額（当初測定には、開始日現在の指数又はレートをを用いる）
 - (c) 貸手に提供される残価保証（借手、借手と関連のある当事者、又は貸手と関連ない第三者で保証に基づく義務を履行する財務上の能力のある者によるもの）
 - (d) 購入オプションを借手が行使することが合理的に確実である場合の、当該オプションの行使価格（B37項に記述した要因を考慮して評価）
 - (e) リースの解約に対するペナルティの支払額（リース期間が借手のリース解約オプションの行使を反映している場合）

製造業者又は販売業者である貸手

- 71 開始日において、製造業者又は販売業者である貸手は、ファイナンス・リースのそれぞれについて下記を認識しなければならない。
- (a) 収益（原資産の公正価値、又は、それよりも低い場合には、貸手に対して発生するリース料を市場金利で割引いた現在価値）
 - (b) 売上原価（原資産の取得原価、又はそれと異なる場合は帳簿価額から、無保証残存価値の現在価値を控除）
 - (c) IFRS 第15号が適用される売切り販売についての方針に従って販売損益（収益と売上原価の差額）。製造業者又は販売業者である貸手は、貸手が原資産をIFRS 第15号に記述されているように移転するのかどうかに関係なく、開始日にファイナンス・リースに係る販売損益を認識しなければならない。
- 72 製造業者又は販売業者は、資産を購入するのかリースするのかのいずれかの選択を顧客に提供することが多い。製造業者又は販売業者による資産のファイナンス・リースは、原資産の通常の販売価格（適用される数量割引又は値引きを反映）での売切り販売から生じる損益に相当する損益を生じさせる。
- 73 製造業者又は販売業者である貸手が、顧客を引き寄せるために人為的に低い利子率を付すことがある。そのような利子率を使用すると、当該取引による合計収益のうち貸手が開始時に認識する部分が過大となる。人為的に低い利子率が付された場合、製造業者又は販売業者である貸手は、販売利益を市場利子率が課されたと仮定した場合に適用される利益に限定しなければならない。
- 74 製造業者又は販売業者である貸手は、ファイナンス・リースの獲得に関連して発生したコストを開始時に費用として認識しなければならない。それらは主として製造業者又は販売業者の販売利益の稼得に関連したものであるからである。ファイナンス・リースの獲得に関連して製造業者又は販売業者である貸手に発生したコストは、当初直接コストの定義から除外されており、したがって、正味リース投資未回収額から除外される。

事後測定

- 75 貸手は、貸手の正味リース投資未回収額に対する一定の期間リターン率を反映するパターンに基づいて、リース期間にわたり金融収益を認識しなければならない。
- 76 貸手は、金融収益をリース期間にわたり規則的かつ合理的な基礎で配分しようとする。貸手は、当期に係るリース料をリース投資未回収総額に充当して元本と未稼得金融収益の両方を減額する。
- 77 貸手は、IFRS 第9号における認識の中止及び減損の要求事項【参照：IFRS 第9号セクション3.2及び5.5】を正味リース投資未回収額に適用しなければならない。貸手は、リース投資未回収総額の計算に使用する無保証残存価値の見積りを定期的に見直さなければならない。無保証残存価値の見積りの減額があった場合には、貸手は、リース期間にわたる収益の配分を改訂し、発生した金額に関しての減額を直ちに認識しなければならない。
- 78 ファイナンス・リースに基づいて保有している資産をIFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」を適用して売却目的保有に分類している（又は売却目的保有に分類されている処分グループに含めている）【参照：IFRS 第5号第6項から第14項】貸手は、当該資産を当該

基準書に従って会計処理しなければならない。[参照：IFRS 第5号第15項から第42項]

リースの条件変更

- 79 貸手は、下記の場合には、ファイナンス・リースの条件変更を独立したリースとして会計処理しなければならない。
- (a) その条件変更が、1つ又は複数の原資産を使用する権利を追加することによって、リースの範囲を増大させており、かつ、
 - (b) 当該リースの対価が、範囲の増大分に対する独立価格及びその特定の契約の状況を反映するための当該独立価格の適切な修正に見合った金額だけ増加している。

[参照：結論の根拠BC238項]

- 80 ファイナンス・リースの条件変更のうち独立したリースとして会計処理されないものについては、貸手は当該条件変更を次のように会計処理しなければならない。
- (a) 条件変更が契約日に有効であったとしたならばリースがオペレーティング・リースに分類されていたであろう場合には、貸手は次のことを行わなければならない。
 - (i) リースの条件変更を条件変更の発効日から新たなリースとして会計処理する。
 - (ii) 原資産の帳簿価額をリースの条件変更の発効日直前の正味リース投資未回収額として測定する。
 - (b) 上記以外の場合には、IFRS 第9号の要求事項を適用しなければならない。[参照：IFRS 第9号5.4.3項、5.5.12項及びB5.5.27項]

[参照：結論の根拠BC239項]

オペレーティング・リース

認識及び測定

- 81 貸手は、オペレーティング・リースによるリース料を、定額法又は他の規則的な基礎のいずれかで収益として認識しなければならない。貸手は、他の規則的な基礎の方が原資産の使用による便益が減少するパターンをより適切に表す場合には、当該基礎を適用しなければならない。
- 82 貸手は、リース収益を稼得する際に生じるコスト（減価償却を含む）を費用として認識しなければならない。
- 83 貸手は、オペレーティング・リースの取得の際に発生した当初直接コスト **[参照：結論の根拠BC237項]** を原資産の帳簿価額に加算し、当該コストをリース期間にわたりリース収益と同じ基礎によって費用として認識しなければならない。
- 84 オペレーティング・リースの対象となっている減価償却される原資産に係る減価償却の方針は、同様の資産についての貸手の通常の減価償却方針と整合的でなければならない。貸手は、減価償却をIAS 第16号及びIAS 第38号に従って計算しなければならない。

85 貸手は、オペレーティング・リースの対象となっている原資産が減損しているかどうかの判定及び識別した減損損失の会計処理を行うためにIAS 第36号を適用しなければならない。

86 製造業者又は販売業者である貸手は、オペレーティング・リースの締結時に販売利益を認識しない。オペレーティング・リースは販売と同等ではないからである。

リースの条件変更

87 貸手は、オペレーティング・リースの条件変更を当該条件変更の発効日から新たなリースとして会計処理しなければならない。当初のリースに係る前払リース料又は未払リース料は新たなリースに係るリース料の一部とみなす。

[参照：結論の根拠BC240項]

表 示

88 貸手は、オペレーティング・リースの対象となっている原資産を、原資産の性質に応じて財政状態計算書に表示しなければならない。

開 示

[参照：IAS 第1号第30A項及び第31項（重要性）]

89 開示の目的は、貸手が注記において、財政状態計算書、純損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書で提供される情報と合わせて、リースが貸手の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与えている影響を財務諸表利用者が評価するための基礎を与える情報を開示することである。第90項から第97項は、当該目的を満たす方法に関する要求事項を定めている。

90 貸手は、報告期間に係る下記の金額を開示しなければならない。

(a) ファイナンス・リースについて

(i) 販売損益 **[参照：第71項(c)]**

(ii) 正味リース投資未回収額に対する金融収益 **[参照：第75項]**

(iii) 正味リース投資未回収額の測定に含めていない変動リース料に係る収益 **[正味リース投資未回収額の測定に含まれる変動リース料について、第70項(b)にリンク]**

(b) オペレーティング・リースについて、リース収益（指数又はレートに応じて決まるものではない変動リース料に係る収益を区分して開示） **[参照：第81項]**

[参照：結論の根拠BC252項]

91 貸手は、第90項で定めている開示を表形式で提供しなければならない。ただし、別の様式の方が適切である場合は除く。

92 貸手は、自らのリース活動について第89項の開示目的を満たすために必要な追加の定性的情報及び定量的情報を開示しなければならない。この追加的な情報には、財務諸表利用者が下記のことを評価するのに役立つ情報が含まれる場合があるが、これらに限らない。

(a) 貸手のリース活動の性質

(b) 貸手が原資産に対して保持している権利に関連したリスクをどのように管理しているのか。
特に、貸手は、原資産に対して保持している権利についてのリスク管理戦略を開示しなければならない。これには、貸手が当該リスクを低減している手段が含まれる。そのような手段には、例えば、買戻し契約、残価保証、所定の限度を超える使用に対する変動リース料などがある。**【参照：結論の根拠BC251項及びBC253項からBC255項】**

ファイナンス・リース

93 貸手は、正味リース投資未回収額の帳簿価額の著しい変動についての定性的説明及び定量的説明を提供しなければならない。

【参照：結論の根拠BC259項】

94 貸手は、リース料債権の満期分析を開示しなければならない。この満期分析は、割引前の受取リース料を、少なくとも今後5年間については各年度の金額、残りの年数に関してはその合計金額で示さなければならない。貸手は、割引前のリース料を正味リース投資未回収額と調整しなければならない。この調整は、リース料債権に係る未稼得金融収益と割引後の無保証残存価値を識別しなければならない。

【参照：結論の根拠BC257項及びBC258項】

オペレーティング・リース

95 オペレーティング・リースの対象となっている有形固定資産について、貸手はIAS 第16号の要求事項を適用しなければならない。IAS 第16号の要求事項を適用するにあたり、貸手は、有形固定資産の各クラスをオペレーティング・リースの対象となっている資産とオペレーティング・リースの対象となっていない資産に分解しなければならない。したがって、貸手は、オペレーティング・リースの対象となっている資産（原資産のクラスごと）について、IAS 第16号で要求している開示を、貸手が保有し使用している所有資産と区分して提供しなければならない。

【参照：結論の根拠BC256項】

96 貸手は、オペレーティング・リースの対象となっている資産について、IAS 第36号、IAS 第38号、IAS 第40号及びIAS 第41号の開示要求を適用しなければならない。

97 貸手は、リース料の満期分析を開示しなければならない。この満期分析は、割引前の受取リース料を、少なくとも今後5年間については各年度のコ、残りの年数に関してはその合計金額で示さなければならない。

【参照：結論の根拠BC257項及びBC258項】

セール・アンド・リースバック取引

【参照：結論の根拠BC260項】

98 企業（売手である借手）が資産を他の企業（買手である貸手）に売却して当該資産を買手である貸手からリースバックする場合には、売手である借手と買手である貸手の両方は、その譲渡取引とリースを第99項から第103項を適用して会計処理しなければならない。

【参照：B45項及びB46項】

【セール・アンド・リースバックがない場合の例について、B47項にリンク】

資産の譲渡が売却であるかどうかの判定

- 99 企業は、資産の譲渡を当該資産の売却として会計処理すべきかどうかを決定するために、履行義務がいつ充足されるのかの決定に関するIFRS 第15号の要求事項【参照：IFRS 第15号第31項から第34項、第38項及びB64項からB76項】を適用しなければならない。
【参照：結論の根拠BC261項からBC264項】

資産の譲渡が売却である場合

- 100 売手である借手による資産の譲渡が、資産の売却として会計処理するためのIFRS 第15号の要求事項を満たす場合には、
- (a) 売手である借手は、リースバックから生じた使用権資産を、資産の従前の帳簿価額のうち売手である借手が保持した使用権に係る部分で測定しなければならない。したがって、売手である借手は、買手である貸手に移転された権利に係る利得又は損失の金額のみを認識しなければならない。^{E2} 【参照：結論の根拠BC266項】
 - (b) 買手である貸手は、資産の購入を該当する基準書を適用して会計処理し、リースを本基準書における貸手の会計処理の要求事項を適用して会計処理しなければならない。

【参照：設例24】

E2 【IFRIC® Update、2020年6月、アジェンダ決定、「IFRS 第16号『リース』—リース料が変動するセール・アンド・リースバック」

委員会は、リース料が変動するセール・アンド・リースバック取引に関しての要望を受けた。この要望書に記載された取引では、次のようになっている。

- a. 企業（売手である借手）がセール・アンド・リースバック取引を行い、それにより有形固定資産項目（有形固定資産）を他の企業（買手である貸手）に譲渡し、当該資産を5年間リースバックする。
- b. この有形固定資産の譲渡は、有形固定資産の売却として会計処理するためのIFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」の要求事項を満たしている。買手である貸手が売手である借手に有形固定資産の対価として支払う金額は、取引日における有形固定資産の公正価値に等しい。
- c. 当該リース料（市場のレートで行われる）には、変動リース料が含まれており、5年のリース期間中に有形固定資産を使用して生み出される売手である借手の収益の一定割合として計算される。売手である借手は、この変動リース料はIFRS 第16号に記述されている実質上の固定リース料ではないと判断している。

要望書は、記述された取引において、売手である借手がリースバックから生じる使用権資産をどのように測定し、その結果、取引日に認識する利得又は損失の金額をどのように決定するのかを質問していた。

委員会は、要望書に記載された取引に適用される要求事項はIFRS 第16号の第100項であると考えた。第100項は次のように述べている。「売手である借手による資産の譲渡が、資産の売却として会計処理するためのIFRS 第15号の要求事項を満たす場合には、(a) 売手である借手は、リースバックから生じた使用権資産を、資産の従前の帳簿価額のうち売手である借手が保持した使用権に係る部分で測定しなければならない。したがって、売手である借手は、買手である貸手に移転された権利に係る利得又は損失の金額のみを認識しなければならない。

(以下略)」

したがって、リースバックから生じる使用权資産を測定するため、売手である借手は、買手である貸手に譲渡した有形固定資産のうち保持した使用权に係る部分を決定する。これは、取引日において、リースバックを通じて保持する使用权を、有形固定資産全体を構成する権利と比較することによって行う。IFRS 第16号は、その部分を算定する方法を定めていない。要望書に記載された取引では、売手である借手は、この部分を、例えば、(a) 予想されるリース料（変動リース料を含む）の現在価値と(b) 取引日における有形固定資産の公正価値との比較によって算定することが考えられる。

売手である借手が取引日において認識する利得又は損失は、リースバックから生じる使用权資産の測定の結果である。売手である借手が保持する使用权は、取引の結果として再測定されるものではない（有形固定資産の従前の帳簿価額の一部として測定される）ので、認識される利得又は損失の金額は、買手である貸手に移転された権利のみに関するものである。IFRS 第16号の第53項(i)を適用して、売手である借手は、セール・アンド・リースバック取引から生じた利得又は損失を開示する。

売手である借手はまた、たとえ当該リース料のすべてが変動であり指標又はレートに応じて決まるものではない場合であっても、取引日において負債を認識する。当該負債の当初測定は、IFRS 第16号の第100項(a)を適用して使用权資産がどのように測定されるか（及び算定されるセール・アンド・リースバック取引に係る利得又は損失）の結果である。

設例

売手である借手がセール・アンド・リースバック取引を行い、それにより資産（有形固定資産）を買手である貸手に譲渡し、当該有形固定資産を5年間リースバックする。当該有形固定資産の譲渡は、有形固定資産の売却として会計処理するためのIFRS 第15号の要求事項を満たしている。

有形固定資産の売手である借手の財務諸表における取引日現在の帳簿価額はCU1,000,000であり、有形固定資産に対して買手である貸手が支払った金額はCU1,800,000（取引日現在の有形固定資産の公正価値）である。当該リース料（市場のレートで行われる）のすべてが変動であり、5年のリース期間中に有形固定資産を使用して生み出される売手である借手の収益の一定割合として計算される。取引日において、予想されるリース料の現在価値はCU450,000である。当初直接コストはない。

売手である借手は、有形固定資産のうち保持した使用权に係る部分を、予想されるリース料の現在価値を使用して計算することが適切であると判断する。これに基づく、有形固定資産のうち保持した使用权に係る部分は25%であり、これは、CU450,000（予想されるリース料の現在価値）÷CU1,800,000（有形固定資産の公正価値）として計算される。したがって、当該有形固定資産のうち買手である貸手に移転された権利に係る部分は75%であり、これは (CU1,800,000－CU450,000)÷CU1,800,000として計算される。

第100項(a)を適用して、売手である借手は次のようにする。

- 使用权資産をCU250,000で測定する。これは、CU1,000,000（有形固定資産の従前の帳簿価額）×25%（有形固定資産のうち保持する権利に係る部分）として計算される。
- 取引日においてCU600,000の利得を認識する。これは買手である貸手に移転された権利に係る利得である。この利得は、CU800,000（有形固定資産の売却益の合計 (CU1,800,000－CU1,000,000)）×75%（有形固定資産のうち買手である貸手に移転された権利に係る部分）として計算される。

第100項(a)を適用して、使用权資産は取引日においてゼロでは測定されない。ゼロでは、有形固定資産の従前の帳簿価額（CU1,000,000）のうち売手である借手が保持している使用权に関する部分を反映しないことになるからである。

取引日において、売手である借手は当該取引を次のように会計処理する。

（借方）現金	CU1,800,000	
（借方）使用权資産	CU250,000	

(貸方) 有形固定資産		CU1,000,000
(貸方) 負債		CU450,000
(貸方) 移転した権利に係る利得		CU600,000

委員会は、IFRS 第16号の諸原則及び要求事項は、要望書に記載されたセール・アンド・リースバック取引の会計処理を企業が取引日において決定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、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。]

101 資産の売却の対価の公正価値【参照：IFRS 第13号付録A（公正価値の定義）】が資産の公正価値と等しくない場合、又はリース料が市場のレートで行われていない場合には、企業は売却収入を公正価値で測定するために下記の修正を行わなければならない。

- (a) 市場を下回る条件は、リース料の前払として会計処理しなければならない。
- (b) 市場を上回る条件は、買手である貸手が売手である借手に提供した追加の融資として会計処理しなければならない。【参照：設例24】

【参照：結論の根拠BC267項】

102 企業は、第101項で要求している潜在的な修正を、下記のうち容易に算定可能な方に基づいて測定しなければならない。

- (a) 売却の対価の公正価値【参照：IFRS 第13号付録A（公正価値の定義）】と資産の公正価値との差額
- (b) リースに係る契約上の支払の現在価値と市場のレートでのリースに係る支払の現在価値との差額

資産の譲渡が売却ではない場合

103 売手である借手による資産の譲渡が、資産の売却として会計処理するためのIFRS 第15号の要求事項を満たさない場合には、

- (a) 売手である借手は、譲渡した資産を引き続き認識し、譲渡収入と同額の金融負債を認識しなければならない。売手である借手は、金融負債をIFRS 第9号を適用して会計処理しなければならない。
- (b) 買手である貸手は、譲渡された資産を認識してはならず、譲渡収入と同額の金融資産を認識しなければならない。買手である貸手は、金融資産をIFRS 第9号を適用して会計処理しなければならない。

【参照：結論の根拠BC265項】

金利指標改革から生じる一時的な例外

【参照：結論の根拠BC267A項からBC267J項】

104 借手は、金利指標改革の結果として将来のリース料の決定基礎を変更するリースの条件変更の

すべてに、第105項から第106項を適用しなければならない（IFRS 第9号の5.4.6項及び5.4.8項参照）。これらの項は、そうしたリースの条件変更のみに適用される。この目的上、「金利指標改革」とは、IFRS 第9号の6.8.2項に記述した金利指標の市場全体での改革を指す。

105 実務上の便法として、借手は、金利指標改革によって要求されるリースの条件変更を会計処理するために第42項を適用しなければならない。この実務上の便法は、そのような条件変更にのみ適用される。この目的上、次の条件の両方が満たされる場合に、かつ、その場合にのみ、条件変更が金利指標改革によって要求されている。

(a) 条件変更が金利指標改革の直接の結果として必要である。

(b) リース料の決定の新しい基礎が、従前の基礎（すなわち、条件変更の直前の基礎）と経済的に同等である。

106 ただし、リースの条件変更が、金利指標改革によって要求されるリースの条件変更に追加して行われる場合には、借手は、金利指標改革によって要求されるものを含めて、同時に行われるすべてのリースの条件変更を会計処理するために、本基準書の適用される要求事項を適用しなければならない。

付録A

用語の定義

この付録は本基準書の不可欠の一部である。

リースの開始日（開始日）（commencement date of the lease（commencement date））

貸手が借手による原資産の使用を可能にする日

経済的耐用年数（economic life）

資産が1名又は複数の利用者により経済的に使用可能と見込まれる期間、あるいは資産から1名又は複数の利用者が得ると見込まれる生産物の数又は類似の単位

条件変更の発効日（effective date of the modification）

両方の当事者がリースの条件変更に合意した日

公正価値（fair value）

本基準書における貸手の会計処理の目的上、独立第三者間取引において、取引の知識がある自発的な当事者の間で、資産が交換され得るか又は負債が決済され得る金額

【参照：結論の根拠BC66項】

ファイナンス・リース（finance lease）

原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転するリース

固定リース料（fixed payments）

リース期間中に原資産を使用する権利に対して借手が貸手に行う支払（変動リース料を除く）

リース投資未回収総額（gross investment in the lease）

次の合計額

(a) ファイナンス・リースにおいて貸手が受け取るべきリース料

(b) 貸手に発生している無保証残存価値

リースの契約日（契約日）（inception date of the lease（inception date））

リース契約の日又は当事者がリースの主要な契約条件について確約した日のいずれか早い日

当初直接コスト（initial direct costs）

リースの取得の増分コストのうち、当該リースを取得しなければ発生しなかったであろうコスト（フ

ファイナンス・リースに関して製造業者又は販売業者である貸手に生じたコストを除く)

【参照：結論の根拠BC150項】

リースの計算利子率 (interest rate implicit in the lease)

(a)リース料と(b)無保証残存価値の現在価値を、(i)原資産の公正価値と(ii)貸手の当初直接コストとの合計額と等しくする利子率

リース (lease)

資産（原資産）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部分

【参照：

B9項からB31項

結論の根拠BC105項からBC125項及びBC32項からBC34項】

リース・インセンティブ (lease incentives)

貸手が借手にリースに関連して行う支払、又は貸手による借手のコストの弁済若しくは引受け

リースの条件変更 (lease modification)

リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの範囲又はリースの対価の変更（例えば、1つ若しくは複数の原資産を使用する権利の追加若しくは解約、又は契約上のリース期間の延長又は短縮）

【参照：結論の根拠BC201項】

リース料 (lease payments)

借手が貸手にリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う支払であり、次のもので構成される。

- (a) 固定リース料（実質上の固定リース料 **【参照：B42項】** を含む）からリース・インセンティブを控除したもの
- (b) 変動リース料のうち指数又はレートに応じて決まるもの
- (c) 購入オプションの行使価格（借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合）
- (d) リースの解約のためのペナルティの支払（リース期間が借手がリースを解約するオプションを行使することを反映している場合）

借手については、リース料には、借手が残価保証に基づいて支払うと見込まれる金額も含まれる。リース料には、契約の非リース構成部分に配分された支払は含めない。ただし、借手が非リース構成部分とリース構成部分を合算して単一のリース構成部分として会計処理することを選択する場合は除く。

貸手については、リース料には、貸手に提供された残価保証（借手、借手と関連のある当事者、又は貸手と関連のない第三者で保証に基づく義務を弁済する財務上の能力のある者が行うもの）も含まれる。リース料には、非リース構成部分に配分された支払は含めない。

リース期間 (lease term)

借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の両方を加えた期間

- (a) リースを延長するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使することが合理的に確実

である場合)

- (b) リースを解約するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使しないことが合理的に確実である場合）

[参照：第18項、第19項及びB34項からB40項]

借手 (lessee)

原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に獲得する企業

借手の追加借入利率 (lessee's incremental borrowing rate)

借手が、同様の期間にわたり、同様の保証を付けて、**使用権資産**と同様の価値を有する資産を同様の経済環境において獲得するのに必要な資金を借り入れるために支払わなければならないであろう利率^{E3}

E3 [IFRIC® Update、2019年9月、アジェンダ決定、「IFRS 第16号『リース』—借手の追加借入利率」]

委員会は、IFRS 第16号における借手の追加借入利率の定義に関して要望を受けた。要望書は、借手の追加借入利率が、当該リースと同様の満期とリース料と同様の支払プロファイルの両方を有する借入金における利率を反映することを要求されるのかどうかを質問していた。

IFRS 第16号を適用すると、借手は、リースの計算利率が容易に決定できない場合にはリース負債を測定するにあたって追加借入利率を使用する（IFRS 第16号の第26項）。IFRS 第16号の付録Aは、借手の追加借入利率を「借手が、同様の期間にわたり、同様の保証を付けて、使用権資産と同様の価値を有する資産を同様の経済環境において獲得するのに必要な資金を借り入れるために支払わなければならないであろう利率」と定義している。したがって、借手の追加借入利率は、審議会が「リースの契約条件を考慮に入れて」定義したリース固有の利率である（BC162項）。

追加借入利率を決定するにあたり、審議会は、BC162項において、原資産の性質とリースの契約条件に応じて、借手は容易に観察可能な利率を出発点として参照することができる場合があると説明した。借手は、そうした観察可能な利率に、IFRS 第16号で定義された追加借入利率を決定するために必要とされる修正を行うこととなる。

委員会は、借手の追加借入利率の定義は、リースの契約条件を考慮して特定のリースについての追加借入利率を決定すること、したがって、次のような条件で借入れを行うために支払わなければならないであろう利率を反映する利率を決定することを借手に要求していると考えた。

- a. 当該リース期間と同様の期間にわたり、
- b. 当該リースにおける保証（担保）と同様の保証を付けて、
- c. 当該リースから生じる使用権資産と同様の価値を有する資産を獲得するのに必要な金額を、
- d. 当該リースと同様の経済環境において。

IFRS 第16号における借手の追加借入利率の定義は、リース料と同様の支払プロファイルを有する借入金における利率を反映するように追加借入利率を決定することを借手に明示的には要求していない。しかし、委員会は、IFRS 第16号で定義されている追加借入利率を決定する際に判断を適用するにあたり、借手が出発点として支払プロファイルが当該リースに類似した借入金についての容易に観察可能な利率を参照することは、審議会が追加借入利率の定義を開発した際の目的と整合するであろうと考えた。

委員会は、IFRS 第16号の諸原則及び要求事項は、借手が追加借入利率を決定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、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。]

貸手 (lessor)

原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に提供する企業

正味リース投資未回収額 (net investment in the lease)

リース投資未回収総額をリースの計算利率で割り引いた額

オペレーティング・リース (operating lease)

原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転するものではないリース

オプション・リース料 (optional lease payments)

リースを延長又は解約するオプションの対象期間のうちリース期間に含まれていない期間において原資産を使用する権利に対して借手が貸手に行う支払

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）

残価保証 (residual value guarantee)

貸手と関連のない者が貸手に対して行う、リースの終了時の原資産の価値（又は価値の一部）が少なくとも所定の金額となるという保証

使用権資産 (right-of-use asset)

借手が原資産をリース期間にわたり使用する権利を表す資産

短期リース (short-term lease)

開始日において、リース期間が12か月以内であるリース。購入オプションを含んだリースは、短期リースではない。

【参照：結論の根拠BC91項からBC96項】

サブリース (sublease)

原資産が借手（「中間的な貸手」）から第三者にさらにリースされ、当初の貸手と借手との間のリース（「ヘッドリース」）が依然として有効である取引

原資産 (underlying asset)

リースの対象である資産で、貸手によって借手に当該資産を使用する権利が移転されているもの。

未稼得金融収益 (unearned finance income)

次の両者の差額

(a) リース投資未回収総額

(b) 正味リース投資未回収額

無保証残存価値 (unguaranteed residual value)

原資産の残存価値のうち、貸手による実現が確実でないか、又は貸手と関連のある者のみが保証している部分

変動リース料 (variable lease payments)

リース期間中に原資産を使用する権利に対して借手が貸手に行う支払のうち、開始日後に発生する事実又は状況の変化（時の経過を除く）により変動する部分

他の基準書で定義され、本基準書において同じ意味で使用されている用語

契約 (contract)

強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意

[参照：結論の根拠BC127項]

耐用年数 (useful life)

資産が企業によって利用可能であると見込まれている期間、又は企業が当該資産から得ると見込まれる生産物の数又は類似の単位

付録B

適用指針

この付録は本基準書の不可欠の一部である。第1項から第103項の適用を記述しており、本基準書の他の部分と同じ権威を有する。

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、企業は本基準書を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】

契約の結合

- B2 本基準書を適用するにあたり、企業は、下記の要件のいずれかに該当する場合には、同一の相手方（又は相手方の関連当事者）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理しなければならない。

- (a) 当該諸契約が、当該諸契約を一体として考慮しないと理解できない全体的な商業上の目的でパッケージとして交渉されている。
- (b) ある契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に左右される。
- (c) 当該諸契約で移転される原資産の使用権（又は契約のそれぞれで移転される原資産の使用権）が、B32項に記述する単一のリース構成部分を構成する。

【参照：結論の根拠BC130項からBC132項】

認識の免除：原資産が少額であるリース（第5項から第8項）

【参照：設例11】

- B3 B7項に定める場合を除き、本基準書は、借手が原資産が少額であるリースの会計処理に第6項を適用することを認めている。借手は、リースされている資産の経過年数に関係なく、原資産の価値を当該資産が新品である時点での価値に基づいて評価しなければならない。

【参照：結論の根拠BC98項からBC104項】

- B4 原資産が少額であるのかどうかの評価は、絶対値ベースで行われる。少額資産のリースは、それらのリースが借手にとって重要性があるかどうかに関係なく、第6項における会計処理の要件を

満たす。その評価は、借手の規模、性質又は状況の影響を受けない。したがって、異なる借手でも、特定の原資産が少額であるかどうかに関して同じ結論に至ると見込まれる。

【参照：結論の根拠BC101項及びBC102項】

B5 原資産は、下記の場合にのみ、少額である可能性がある。

- (a) 借手が原資産を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て使用することから便益を得ることができ、かつ、
- (b) 原資産の他の資産への依存性や相互関連性が高くない。

【参照：結論の根拠BC102項】

B6 資産が新品時に通常は少額ではない性質のものである場合には、原資産のリースは少額資産のリースに該当しない。例えば、自動車のリースは、新車は通常は少額ではないので、少額資産のリースに該当しないであろう。

【参照：結論の根拠BC100項】

B7 借手が資産を転貸しているか又は資産を転貸することを見込んでいる場合には、ヘッドリースは少額資産のリースに該当しない。

B8 少額の原資産の例としては、タブレット及びパーソナル・コンピュータ、小型の事務所備品、電話などがある。

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】

B12 企業は、契約がリースを含んでいるかどうかを、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ド

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】

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】

資産の一部

- B20 資産の稼働能力部分は、物理的に別個のもの（例えば、建物のフロアー）である場合には、特定された資産である^{E4} **【参照：設例3A】**。資産の稼働能力又は他の部分のうち物理的に別個ではないもの（例えば、光ファイバー・ケーブルの稼働能力部分）は、特定された資産ではない。ただし、資産の稼働能力のほとんどすべてを表して、それにより資産の使用による経済的便益のほとんどすべてを得る権利を顧客に与えている場合は除く。

【参照：結論の根拠BC116項】

【リースでない場合の例について、設例3Bにリンク】

E4 [IFRIC® Update, 2019年6月、アジェンダ決定、「IFRS 第16号『リース』—地下権」]

委員会は、地下権に関する特定の契約についての要望を受けた。要望書に記載された契約では、パイプライン運営者（顧客）が石油パイプラインを20年間にわたり地下空間に敷設する権利を対価と交換に獲得する。この契約は、パイプラインが敷設されることとなる地下空間の正確な場所と寸法（軌道、広さおよび深さ）を定めている。土地所有者は、パイプラインの上の地表を使用する権利を保持するが、20年の使用期間の全体を通じて、所定の地下空間にアクセスする権利やアクセス以外の方法で使用する権利を有さない。顧客は、検査、修繕及び維持管理の作業（必要な場合にはパイプラインの破損箇所を入れ替えるを含む）を行う権利を有する。

要望書は、IFRS 第16号、IAS 第38号「無形資産」又は他のIFRS基準書のいずれがこの契約の会計処理に適用されるのかを質問していた。

どのIFRS基準書を企業は最初に考慮するのか

IFRS 第16号の第3項は、限定的な例外付きで、IFRS 第16号をすべてのリースに適用することを企業に要求している。IFRS 第16号の第9項は、「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かどうかを判定しなければならない。」と述べている。

委員会は、要望書に記載されている契約では、IFRS 第16号の第3項及び第4項における例外がどれも適用されないと考えた。特に、委員会は、地下空間が有形のものであることに留意した。したがって、契約がリースを含んでいる場合には、IFRS 第16号が当該リースに適用される。契約がリースを含んでいない場合には、企業は他のどの基準書が適用されるのかを検討することになる。

したがって、委員会は、企業は最初に、契約がIFRS 第16号で定義されているリースを含んでいるかどうかを検討すると結論を下した。

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. 使用期間全体を通じて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. 使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利

特定された資産

IFRS 第16号のB13項からB20項は、特定された資産に関する適用指針を示している。B20項は、「資産の稼働能力部分は、物理的に別個のものである場合には、特定された資産である」と述べているが、「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」(B14項)。

委員会は、要望書に記載されている契約では、所定の地下空間は土地の残りの部分とは物理的に別個のものであると考えた。契約の明細には、パイプラインの軌道、広さ及び深さが含まれており、それにより物理的に別個の地下空間であることを明確にしている。空間が地下にあることは、それ自体では、それが特定された資産であるかどうかには影響を与えない。所定の地下空間は、土地の表面の所定の区域が物理的に別個のものとなるのと同様に、物理的に別個のものである。

土地所有者は、使用期間全体を通じて、地下空間を入れ替える権利を有していない。したがって、委員会は、所定の地下空間は、B13項からB20項に記述されている特定された資産であると結論を下した。

使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利

IFRS 第16号のB21項からB23項は、使用期間全体を通じて特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利についての適用指針を示している。B21項は、例えば、使用期間全体にわたり特定された資産の独占的使用を有していることによって、顧客が当該権利を有することができると定めている。

委員会は、要望書に記載されている契約では、顧客は20年の使用期間の全体を通じて、所定の地下空間の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有していると考えた。顧客は、使用期間全体を通じて、特定された地下空間の独占的使用を有している。

使用を指図する権利

IFRS 第16号のB24項からB30項は、使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利に関する適用指針を示している。B24項は、次のいずれかの場合には、顧客は当該権利を有していると定めている。

- a. 顧客が使用期間全体にわたり資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有している場合
- b. 資産の使用方法及び使用目的についての関連性のある決定が事前に決定されており、かつ、(i)顧客が使用期間全体を通じて資産を稼働させる権利を有していて、供給者にはそれらの稼働指示を変更する権利がない場合、又は、(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、資産を設計した場合

委員会は、要望書に記載されている契約では、B24項(b)(i)の条件が存在しているので、20年の使用期間全体を通じて、顧客は所定の地下空間の使用を指図する権利を有していると考えた。所定の地下空間がどのように、何の目的で使用されるのか(すなわち、パイプラインを石油が輸送される所定の寸法で敷設すること)は、契約において事前に決定されている。顧客は、検査、修繕及び維持管理の作業を行う権利を有していることによって、所定の地下空間を運営する権利を有している。顧客は、20年の使用期間中に行うことができる所定の地下空間の使用に関するすべての決定を行う。

したがって、委員会は、要望書に記載されている契約はIFRS 第16号で定義されているリースを含んでいると結論を下した。それゆえ顧客は当該リースの会計処理にあたってIFRS 第16号を適用することになる。

委員会は、IFRS基準の諸原則及び要求事項が、要望書に記載された契約の会計処理を企業が決定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、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。]

使用から経済的便益を得る権利

【参照：結論の根拠BC117項及びBC118項】

- B21 特定された資産の使用を支配するためには、顧客は使用期間全体にわたり資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有している（例えば、期間全体にわたり資産の独占的使用を有していることによって）ことが必要となる。顧客は、資産の使用からの経済的便益を多くの方法（資産の使用、保有又はサブリースなどによる）で直接又は間接に得ることができる。資産の使用から得られる経済的便益には、主要なアウトプット及び副産物（これらの項目から生じる潜在的なキャッシュ・フローを含む）や、資産の使用から得られる他の経済的便益のうち第三者との商取引から実現することのできるものが含まれる^{E5}。

【顧客が使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有していない場合の例について、設例8にリンク】

E5 【IFRIC® Update、2021年11月、アジェンダ決定、「IFRS 第16号『リース』—風力発電基地の使用から生じる経済的便益」

委員会は、IFRS 第16号のB9項(a)を適用する場合に、電力小売事業者（小売業者）が、風力発電事業者（供給者）との契約の期間全体にわたり風力発電基地の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを入手する権利を有しているかどうかに関する要望を受けた。要望書に記載された事実パターンでは、

- a. 小売業者と供給者は電力市場における登録された参加者であり、その市場では、顧客と供給者は電力の購入及び販売の目的で互いに直接に契約を締結することができない。その代わりに、顧客と供給者は、そうした購入及び販売を市場の電力供給網を通じて行い、そのスポット価格は市場運営者が設定する。したがって、小売業者は電力を当該電力供給網から購入する。
- b. 小売業者は供給者と契約を締結する。その契約は次のようなものである。
 - i. 風力発電基地が契約の20年の期間中に当該電力供給網に供給する電力のメガワット当たりのスポット価格を、メガワット当たりの固定価格とスワップし、現金で純額決済する。実質上、供給者は契約の期間中に電力供給網に供給する電力に対してメガワット当たりの固定価格を受け取り、小売業者は当該固定価格と当該電力量に対してのメガワット当たりのスポット価格との差額を供給者と決済する。
 - ii. 小売業者に対し、風力発電基地の使用から発生するすべての再生可能エネルギー・クレジットを移転する。

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。特定された資産の使用を一定期間にわたり支配するためには、顧客は、使用期間全体を通じて、その特定された資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利と当該資産の使用を指図する権利の両方を有していなければならない（IFRS 第16号のB9項）。

IFRS 第16号のB21項は、次のように定めている。「顧客は、資産の使用からの経済的便益を多くの方法（資産の使用、保有又はサブリースなどによる）で直接又は間接に得ることができる。資産の使用から得られる経済的便益には、主要なアウトプット及び副産物（これらの項目から生じる潜在的なキャッシュ・フローを含む）や、資産の使用から得られる他の経済的便益のうち第三者との商取引から実現することのできるものが含まれる。」

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、風力発電基地の使用から生じる経済的便益には、それが生み出す電力（主要なアウトプットとして）及び再生可能エネルギー・クレジット（副産物又は風力発電基地の使用から生じるその他の経済的便益として）が含まれると考えた。

契約では、小売業者は、風力発電基地が契約の20年の期間全体にわたり電力供給網に供給する電力のメガワット当たりの固定価格とスポット価格との差額を供給者と精算することとなる。しかし、当該契約は、風力発電基地が生み出して電力供給網に供給する電力を小売業者が獲得する権利も義務も与えるものではない。小売業者は、再生可能エネルギー・クレジット（風力発電基地の使用から生じる経済的便益の一部を表す）を得る権利はあるが、風力発電基地の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利は有していない。契約期間全体にわたり風力発電基地が生み出す電力を得る権利を全く有していないからである。

したがって、委員会は、要望書に記載された事実パターンにおいて、小売業者は風力発電基地の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有していないと結論を下した。したがって、当該契約はリースを含んでいない。

委員会は、IFRS基準における諸原則及び要求事項が、要望書に記載されているような契約を締結する企業が特定された資産の使用から生じ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かどうかを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。

要望書を検討するにあたり、委員会は、この要望書で記述されている契約に関連性がある可能性のある説明的資料を含んだ他の2つのアジェンダ決定に留意した。

a. アジェンダ決定「引渡しの意味」（IFRS 第9号「金融商品」）（2005年8月）

b. IFRS 第9号又はIAS 第39号「金融商品：認識及び測定」のヘッジ会計の要求事項を適用する企業については、アジェンダ決定「特定のデリバティブがヘッジ手段に指定された場合における、発生する可能性が非常に高いという要求の適用」（IFRS 第9号及びIAS 第39号）（2019年3月）

B22 資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを得る権利を評価する際に、企業は、資産の使用から生じる経済的便益を、顧客が資産を使用する権利の定められた範囲の中で考慮しなければならない（B30項参照）。例えば、

(a) 契約が自動車の使用を使用期間中に特定の地域のみ限定している場合は、企業は当該地域内での自動車の使用から生じる経済的便益のみを考慮しなければならない、それ以上は考慮してはならない。

(b) 契約が顧客は自動車を期間中に特定のマイル数までしか運転できないと定めている場合には、企業は認められたマイル数の自動車の使用から生じる経済的便益のみを考慮しなければならない、それ以上は考慮してはならない。

【参照：設例4及び6B】

B23 契約で、顧客が資産の使用から得られたキャッシュ・フローの一部分を対価として供給者又は他の当事者に支払うことが要求されている場合には、対価として支払われるキャッシュ・フローは、顧客が資産の使用から得る経済的便益の一部とみなさなければならない。例えば、顧客が小売スペースの使用から生じる売上高の一定割合を当該使用の対価として供給者に支払うことを要求されている場合、その要求は顧客が小売スペース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することを妨げるものではない。これは、当該売上高から生じるキャッシュ・フローは、顧客が小売スペースの使用から得る経済的便益とみなされ、その一部分を供給者に当該スペース

を使用する権利の対価として支払うものであるからである。

【参照：設例4】

使用を指図する権利

【参照：結論の根拠BC117項及びBC119項からBC124項】

B24 顧客は、下記のいずれかの場合にのみ、使用期間全体にわたり特定された資産の使用を指図する権利を有する。

- (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）^{E6} **【参照：設例1A、3A、4、6B、7、9C及び10B】**
- (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。^{E7} **【参照：設例5】**
 - (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。**【参照：設例9A】**

【顧客が使用を指図する権利を有していない場合の例について、設例8、9B及び10Aにリンク】

E6 [IFRIC® Update、2020年1月、アジェンダ決定、「IFRS 第16号『リース』—リースの定義—意思決定権」]

委員会は、ある契約の5年の期間全体にわたり顧客が船舶の使用を指図する権利を有しているかどうかに関して要望を受けた。この要望書に記載された事実パターンでは、

- a. IFRS 第16号のB13項からB20項を適用すると、特定された資産（船舶）がある。
- b. IFRS 第16号のB21項からB23項を適用すると、顧客は5年の使用期間全体にわたり船舶の使用からの経済的便益のほとんどすべてを獲得する権利を有している。
- c. 船舶の使用方法及び使用目的に関する決定の多く（全部ではないが）は、契約において事前に決定されている。顧客は、使用期間全体にわたる船舶の使用方法及び使用目的に関する残りの決定を行う権利を有している。要望書に記載された事実パターンにおいて、顧客はこの意思決定権は船舶の使用から得られる経済的便益に影響を与えるので関連性があると判断している。
- d. 供給業者は、使用期間全体にわたり船舶を運用し維持管理を行う。

特定された資産の使用を指図する権利

IFRS 第16号のB24項は、どのような場合に顧客が使用期間全体にわたり特定された資産の使用を指図する権利を有するのかを定めている。B24項(b)は、資産の使用方法及び使用目的に関する関連性のある決定が事前に決定されている場合にのみ適用される。審議会は、IFRS 第16号のBC121項で、「資産の使用方法及び使用目的に関する決定が事前に決定されるケースは比較的少ないと予想している」と述べた。

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、船舶の使用方法及び使用目的に関する関連性のある決定のすべてが事前に決定されているわけではないので、顧客は、船舶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にあたりIFRS 第16号のB24項(a)を考慮すると考えた。

資産の使用方法及び使用目的を指図する権利

B24項(a)は、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（B25項からB30項に記述）」を有している場合には、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と定めている。

契約において定められた使用权の範囲内で、資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有するためには、顧客は、使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的を変更することができなければならない（B25項）。これに当てはまるかどうかを評価するにあたり、企業は使用期間全体にわたる資産の使用方法及び使用目的の変更に最も関連性のある意思決定権を考慮する。意思決定権は、使用から得られる経済的便益に影響を与える場合には、関連性がある（B25項）。企業は、B24項(b)(ii)の条件が存在する場合を除き、使用期間の前に事前に決定されている決定は考慮しない（B29項）。

B26項は、状況に応じて、資産の使用方法及び使用目的を変更する権利を与える意思決定権の例を含んでいる。資産の稼働又は維持管理に限定された権利は、資産の使用方法及び使用目的を変更する権利を与えるものではない（B27項）。

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、顧客は使用期間全体にわたり船舶の使用方法及び使用目的を指図する権利を有すると考えた。顧客は、使用期間中の船舶の使用に関して、当該使用から得られる経済的便益に影響を与える決定を行う権利を有している。したがって、契約において定められた使用权の範囲内で、顧客は資産の使用方法及び使用目的を変更できる。船舶の使用方法及び使用目的に関する関連性のある多くの決定が契約において事前決定されていることにより、顧客の使用权の範囲が定められる。その範囲内で、顧客は資産の使用方法及び使用目的の変更に最も関連性のある決定を行う権利を有している。

委員会はまた、船舶の運航及び維持管理は船舶の効率的な使用に不可欠であるが、この点における供給業者の決定は、船舶の使用方法及び使用目的を指図する権利を供給業者に与えるものではないと考えた。

委員会は、要望書に記載された事実パターンでは、顧客は船舶の使用を使用期間全体にわたり指図する権利を有していると結論を下した。したがって、当該契約はリースを含んでいる。

委員会は、IFRS 第16号の諸原則及び要求事項は、要望書に記載された契約がリースを含んでいるかどうかを企業が判定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、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。]

E7 [IFRIC® Update、2019年6月、アジェンダ決定、「IFRS 第16号『リース』—地下権」]

委員会は、地下権に関する特定の契約についての要望を受けた。要望書に記載された契約では、パイプライン運営者（顧客）が石油パイプラインを20年間にわたり地下空間に敷設する権利を対価と交換に獲得する。この契約は、パイプラインが敷設されることとなる地下空間の正確な場所と寸法（軌道、広さおよび深さ）を定めている。土地所有者は、パイプラインの上の地表を使用する権利を保持するが、20年の使用期間の全体を通じて、所定の地下空間にアクセスする権利やアクセス以外の方法で使用を変更する権利を有さない。顧客は、検査、修繕及び維持管理の作業（必要な場合にはパイプラインの破損箇所を入れ替えることを含む）を行う権利を有する。

要望書は、IFRS 第16号、IAS 第38号「無形資産」又は他のIFRS基準書のいずれがこの契約の会計処理に適用されるのかを質問していた。

...

使用を指図する権利

IFRS 第16号のB24項からB30項は、使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利に関する適用指針を示している。B24項は、次のいずれかの場合には、顧客は当該権利を有していると定めている。

- a. 顧客が使用期間全体にわたり資産の使用方法及び使用目的を指図する権利を有している場合
- b. 資産の使用方法及び使用目的についての関連性のある決定が事前に決定されており、かつ、(i)顧客が使用期間全体を通じて資産を稼働させる権利を有していて、供給者にはそれらの稼働指示を変更する権利がない場合、又は、(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、資産を設計した場合

委員会は、要望書に記載されている契約では、B24項(b)(i)の条件が存在しているので、20年の使用期間全体を通じて、顧客は所定の地下空間の使用を指図する権利を有していると考えた。所定の地下空間がどのように、何の目的で使用されるのか（すなわち、パイプラインを石油が輸送される所定の寸法で敷設すること）は、契約において事前に決定されている。顧客は、検査、修繕及び維持管理の作業を行う権利を有していることによって、所定の地下空間を運営する権利を有している。顧客は、20年の使用期間中に行うことができる所定の地下空間の使用に関するすべての決定を行う。

...

委員会は、IFRS基準の諸原則及び要求事項が、要望書に記載された契約の会計処理を企業が決定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、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

[このアジェンダ決定の全文は、IFRS 第16号のB20項の後に収録されている。]

資産の使用方法及び使用目的

【参照：結論の根拠BC120項及びBC121項】

【リースを含んでいない契約の例について、設例6Aにリンク】

- B25** 顧客は、契約に定められた使用権の範囲内で、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。

【参照：設例4】

- B26** 状況に応じて、定められた顧客の使用権の範囲内で資産の使用方法及び使用目的を変更する権利を与える意思決定権の例として、下記のものがある。

- (a) 当該資産によって産出されるアウトプットの種類を変更する権利（例えば、船積用コンテナを物品の輸送に使用するか保管に使用するかを決定する権利 **【参照：設例1A】** や、小売スペースで販売する製品の構成を決定する権利 **【参照：設例4】**）
- (b) アウトプットが産出される時期を変更する権利（例えば、機械や発電所をいつ使用するかを決定する権利）
- (c) アウトプットが産出される場所を変更する権利（例えば、トラック又は船の目的地を決定する権利や、設備をどこで使用するのかを決定する権利） **【参照：設例6及び7】**
- (d) アウトプットを産出するかどうか及び当該アウトプットの数量を変更する権利（例えば、発電所からエネルギーを産出するかどうかや、当該発電所からどれだけのエネルギーを産出

するのかを決定する権利) [参照：設例9B]

- B27 資産の使用方法及び使用目的を変更する権利を与えない意思決定権の例として、資産の稼働又は維持管理に限定されている権利がある。このような権利を保有しているのが顧客である場合も供給者である場合もある。資産を稼働させるか又は維持管理する権利のような権利は、資産の効率的使用に不可欠であることが多いが、資産の使用方法及び使用目的を指図する権利ではなく、資産の使用方法及び使用目的に関する決定に左右されることが多い [参照：設例6B、7及び9C]。しかし、資産を稼働させる権利は、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いる場合には、資産の使用を指図する権利を顧客に与える場合がある (B24項(b)(i)参照)。

使用期間中及びその前に行われた決定

[参照：結論の根拠BC122項及びBC123項]

- B28 資産の使用方法及び使用目的についての関連性のある決定は、いくつかの方法で事前に決定される場合がある。例えば、関連性のある決定が、資産の設計によって又は資産の使用に關しての契約上の制限によって事前に決定される場合がある。
- B29 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、企業は、使用期間中に資産の使用に関する決定を行う権利のみを考慮しなければならない。ただし、顧客がB24項(b)(ii)で記述したように資産 (又は資産の特定の側面) を設計した場合は除く。したがって、B24項(b)(ii)の条件が存在する場合を除き、企業は使用期間前に事前決定される決定を考慮しない。例えば、顧客が使用期間前にアウトプットを指定できるだけである場合には、顧客は当該資産の使用を指図する権利を有していない。使用期間前に契約においてアウトプットを指定できる能力は、資産の使用に関する他の意思決定権がない場合には、財又はサービスを購入する顧客と同じ権利を顧客に与えるだけである。

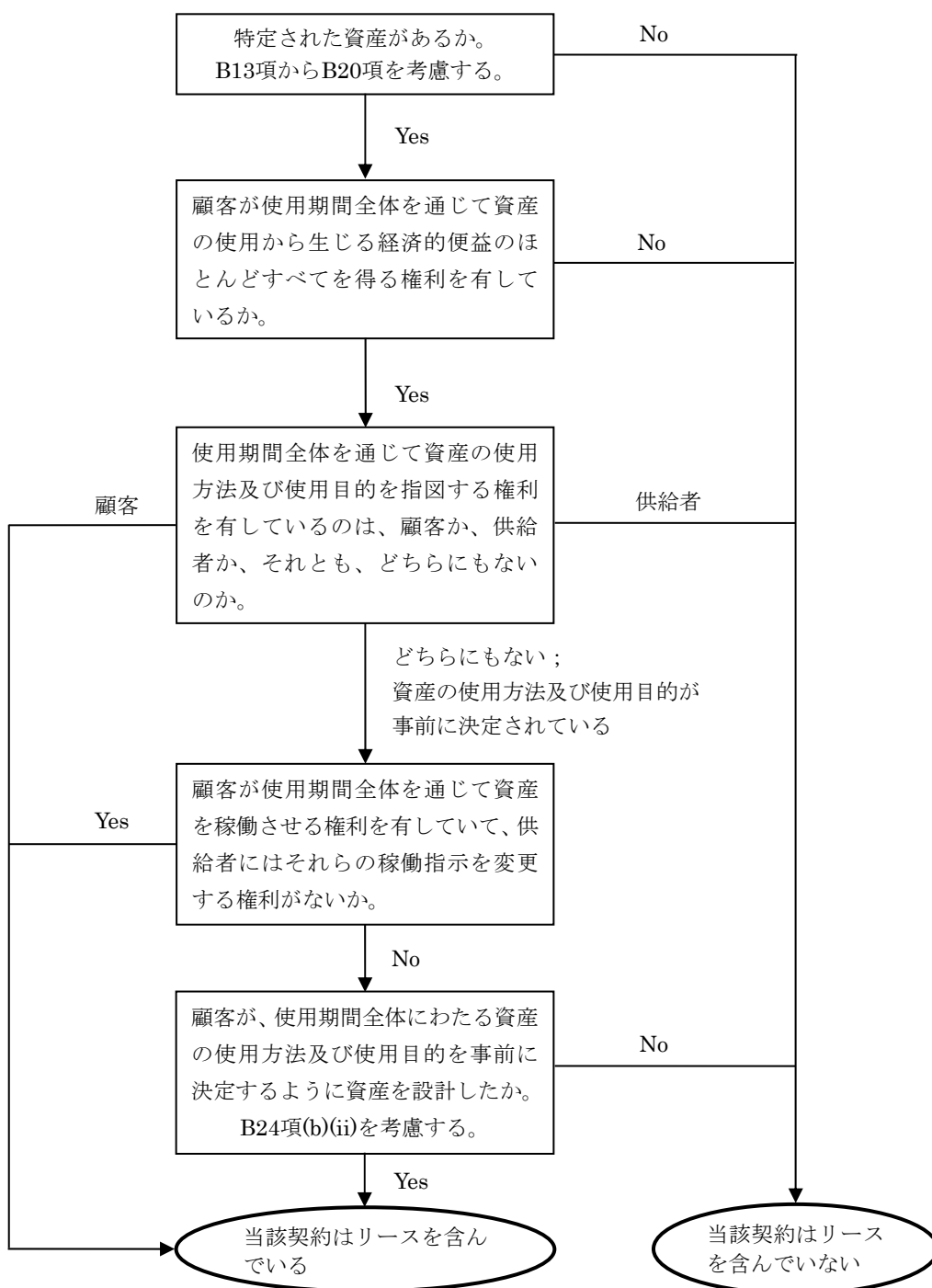
防御的な権利

[参照：結論の根拠BC124項]

- B30 契約に、資産又は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、供給者の法律又は規則への準拠を確保したりするために設計された条件が記載される場合がある。これらは防御的な権利の例である。例えば、契約が、(i) 資産の使用の最大量を指定するか又は顧客が資産を使用できる場所若しくは時期を限定したり、(ii) 顧客に特定の運用上の慣行に従うことを要求したり、(iii) 顧客に資産の使用方法の変更を供給者に伝えることを要求したりする場合がある。防御的な権利は、通常、顧客の使用権の範囲を定めるものであるが、単独では、顧客が資産の使用を指図する権利を妨げるものではない。

[参照：設例6B]

B31 下記のフローチャートは、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評価を企業が行う際の助けとなるかもしれない。



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】

B33 契約に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれている場合がある。例えば、貸手が支払額の合計に管理業務に係る料金やリースに関連して生じた他のコストで、借手に財又はサービスを移転しないものを含める場合がある。このような支払額は、契約の独立した構成部分を生じさせないが、契約の中の個々に識別された構成部分に配分される合計対価の一部とみなされる。

リース期間（第18項から第21項）

B34 リース期間の決定及びリースの解約不能期間の長さの評価にあたり、企業は、契約の定義を適用して、契約に強制力がある期間を決定しなければならない。借手と貸手のそれぞれがリースを他方の承諾なしに僅少でしかないペナルティで解約する権利を有している場合には、リースにはもはや強制力がない。^{E8}

【参照：結論の根拠BC127項】

E8 [IFRIC® Update, 2019年11月、アジェンダ決定、「IFRS 第16号『リース』及びIAS 第16号『有形固定資産』—リース期間及び賃借設備改良の耐用年数」]

委員会は、解約可能又は更新可能なリースに関する要望を受けた。

要望書に記載された解約可能なリースは、特定の契約期間を定めておらず、いずれかの当事者が解約の通知をするまで無期限で継続するものである。この契約には、例えば、12か月未満の通知期間が含まれており、いずれの当事者にも解約時に支払を行うことを義務付けてはいない。要望書に記載された更新可能なリースは、当初の期間を定め、契約の当事者のいずれかが解約しない限りは当初の期間の終了時に無期限で更新するものである。

要望書は2つの質問をしていた。

- (a) 解約可能なリース又は更新可能なリースのリース期間をどのように決定するか。具体的には、要望書は、IFRS 第16号のB34項を適用して「僅少でしかないペナルティ」を評価する際に、契約上の解約支払だけでなく、契約のより幅広い経済実態を企業が考慮するのかどうかを質問していた。そのような考慮には、例えば、賃借設備改良の放棄又は解体のコストが含まれる場合がある。

- (b) 関連する移設不能な賃借設備改良の耐用年数は、IFRS 第16号を適用して決定されるリース期間に限定されるのかどうか。移設不能な賃借設備改良とは、例えば、解約可能または更新可能なリースの対象である原資産の上に借手が取得して建設した設備備品である。借手が賃借設備改良を使用してそこから便益を受けるのは、原資産を使用する期間についてのみとなる。

リース期間

IFRS 第16号の第18項は、リースの解約不能期間に次の両方を加えた期間をリース期間として決定することを企業に要求している。(a) リースを延長するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合）、及び(b) リースを解約するオプションの対象期間（借手が当該オプションを行使しないことが合理的に確実である場合）。

リース期間を決定し、リースの解約不能期間の長さを評価するにあたり、IFRS 第16号のB34項は、契約が強制可能である期間を決定することを企業に要求している。B34項は、「借手と貸手のそれぞれがリースを他方の承諾なしに僅少でしかないペナルティで解約する権利を有している場合には、リースはもはや強制力がない」と定めている。

BC156項は「リース期間は、原資産が使用される期間についての企業の合理的な見積りを反映すべきである。当該アプローチは最も有用な情報を提供するからである。」という審議会の見解を示している。

委員会は、B34項を適用して要約書に記載されたリースの強制可能な期間を決定するにあたり、企業は次のことを考慮すると考えた。

- (a) 契約上の解約支払だけでなく、契約のより幅広い経済実態。例えば、いずれかの当事者がリースを解約しない経済的インセンティブを有していて、解約時に僅少とはいえないペナルティが生じるような場合には、当該契約は契約を解約できる日の後も強制可能である。
- (b) 当事者のそれぞれが、他方の承諾なしに多額ではないペナルティでリースを解約する権利を有しているのかどうか。B34項を適用すると、リースが強制可能ではなくなるのは、両方の当事者がそのような権利を有している場合のみである。したがって、一方の当事者のみが他方の承諾なしに僅少でしかないペナルティでリースを解約する権利を有している場合には、当該契約は、契約が当該当事者によって解約され得る日の後も強制可能である。

企業が、契約は解約可能リースの通知期間（又は更新可能なリースの当初の期間）の後も強制可能であると結論を下す場合には、IFRS 第16号の第19項及びB37項からB40項を適用して、借手がリースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実かどうかを評価する。

...

委員会は、IFRS 第16号の諸原則及び要求事項が、企業が解約可能及び更新可能なリースのリース期間を決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。委員会はまた、IAS 第16号及びIFRS 第16号の諸原則及び要求事項が、そうしたリースに関連する移設不能な賃借設備改良の耐用年数を企業が決定するための適切な基礎を提供しているという結論も下した。したがって、委員会は、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。]

- B35** 借手のみがリースを解約する権利を有している場合には、当該権利は借手が利用可能なリース解約オプションと考えられ、企業はリース期間を決定する際にこれを考慮する。貸手のみがリースを解約する権利を有している場合には、リースの解約不能期間には、リース解約オプションの対象となっている期間が含まれる。

[参照：結論の根拠BC128項及びBC129項]

- B36** リース期間は開始日に開始し、貸手が借手に提供した無料賃貸期間があればそれを含める。

B37 開始日において、企業は、借手がリースの延長又は原資産の購入を行うオプションを行使すること、あるいはリースを解約するオプションを行使しないことが、合理的に確実であるかどうかを評価する。企業は、借手がオプションを行使すること又は行使しないことへの経済的インセンティブを創出するすべての関連性のある事実及び状況を考慮する。これには、開始日からオプションの行使日までに予想される事実及び状況の変化が含まれる。考慮すべき要因の例として、下記のものがあるが、これらに限定されない。

- (a) オプション期間に係る契約条件（市場のレートとの比較で）、例えば、
 - (i) オプション期間におけるリースに係る支払金額
 - (ii) リースに係る変動支払又は他の条件付支払に係る金額（解約ペナルティや残価保証から生じる支払など）
 - (iii) 当初のオプション期間後に行使可能なオプションの契約条件（例えば、現時点で市場のレートよりも低いレートで延長期間の終了時に行使可能な購入オプション）
- (b) 契約期間にわたり実施された（又は実施予定の）大幅な賃借設備改良で、リースの延長又は解約のオプション、あるいは原資産を購入するオプションが行使可能となる時点で借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるもの^{E9}
- (c) リースの解約に係るコスト（交渉コスト、再設置コスト、借手のニーズに適合する他の原資産を特定することのコスト、新たな資産を借手の業務に組み込むコスト、解約ペナルティ及び類似のコストなど）。これには、原資産を契約に定められた状態で又は契約に定められた場所に返還することに関連するコストが含まれる。
- (d) 借手の業務に対しての当該原資産の重要度（例えば、原資産が特殊仕様の資産かどうか、原資産の所在地、適合する代替品の利用可能性を考慮）
- (e) オプションの行使に関連した条件設定（すなわち、1つ又は複数の条件が満たされた場合にのみオプションが行使できる場合）及び当該条件が存在することとなる確率

【参照：結論の根拠BC156項及びBC157項】

E9 [IFRIC® Update, 2019年11月、アジェンダ決定、「IFRS 第16号『リース』及びIAS 第16号『有形固定資産』—リース期間及び賃借設備改良の耐用年数」]

委員会は、解約可能又は更新可能なリースに関する要望を受けた。

要望書に記載された解約可能なリースは、特定の契約期間を定めておらず、いずれかの当事者が解約の通知をするまで無期限で継続するものである。この契約には、例えば、12か月未満の通知期間が含まれており、いずれの当事者にも解約時に支払を行うことを義務付けてはいない。要望書に記載された更新可能なリースは、当初の期間を定め、契約の当事者のいずれかが解約しない限りは当初の期間の終了時に無期限で更新するものである。

要望書は2つの質問をしていた。

- (a) 解約可能なリース又は更新可能なリースのリース期間をどのように決定するか。具体的には、要望書は、IFRS 第16号のB34項を適用して「僅少でしかないペナルティ」を評価する際に、契約上の解約支払だけでなく、契約のより幅広い経済実態を企業が考慮するのかどうかを質問していた。そのような考慮には、例えば、賃借設備改良の放棄又は解体のコストが含まれる場合がある。

- (b) 関連する移設不能な賃借設備改良の耐用年数は、IFRS 第16号を適用して決定されるリース期間に限定されるのかどうか。移設不能な賃借設備改良とは、例えば、解約可能または更新可能なリースの対象である原資産の上に借手が取得して建設した設備品である。借手が賃借設備改良を使用してそこから便益を受けるのは、原資産を使用する期間についてのみとなる。

...

リース期間と耐用年数との相互関係

借手がリースを延長する（又は解約しない）ことが合理的に確実かどうかを評価するにあたり、IFRS 第16号のB37項は、借手にとっての経済的インセンティブを生じさせるすべての関連性のある事実及び状況を考慮することを企業に要求している。これには、契約の期間にわたり実施した（又は実施すると見込まれる）重大な賃借設備改良のうち、リースを延長又は解約するオプションが行使可能となった時に借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるものが含まれる（B37項(b)）。

さらに、上述のとおり、企業はリースの強制力がある期間を決定する際に、契約のより幅広い経済実態を考慮する。これには、例えば、移設不能な賃借設備改良の放棄又は解体のコストが含まれる。企業が移設不能な賃借設備改良を契約が解約できる日の後も使用すると見込んでいる場合には、当該賃借設備改良の存在は、企業がリースを解約する場合に僅少とはいえないペナルティが企業に生じる可能性があることを示している。したがって、IFRS 第16号のB34項を適用する際に、企業は、契約が少なくとも賃借設備改良の期待効用の期間について強制可能であるかどうかを考慮する。

委員会は、IFRS 第16号の諸原則及び要求事項が、企業が解約可能及び更新可能なリースのリース期間を決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。委員会はまた、IAS 第16号及びIFRS 第16号の諸原則及び要求事項が、そうしたリースに関連する移設不能な賃借設備改良の耐用年数を企業が決定するための適切な基礎を提供しているという結論も下した。したがって、委員会は、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。]

- B38 リースを延長又は解約するオプションが1つ又は複数の他の契約上の要素（例えば、残価保証）と組み合わせられて、当該オプションの行使の有無に関係なく、借手が貸手にほぼ同じ最低限又は固定キャッシュ・リターンを保証する結果となる場合がある。このような場合、B42項の実質上の固定リース料に関するガイダンスにかかわらず、企業は、借手がリースを延長するオプションを行使すること又はリースを解約するオプションを行使しないことが合理的に確実であると仮定しなければならない。

[参照：結論の根拠BC158項(b)]

- B39 リースの解約不能期間が短いほど、借手がリースを延長するオプションを行使するか又はリースを解約するオプションを行使しない可能性が高くなる。これは、代替資産の入手に関連したコストが、解約不能期間が短いほど比率的に高くなる可能性が高いからである。
- B40 借手が特定の種類の資産（リースであれ所有であれ）を通常使用してきた期間に関しての過去の慣行及びその経済的理由は、借手がオプションを行使すること又は行使しないことが合理的に確実であるかどうかを評価する上で有用な情報を提供する場合がある。例えば、借手が通常は特定の種類の資産を特定の期間にわたり使用してきた場合、又は借手が特定の種類の原資産のリースについてオプションを頻繁に行使する慣行を有している場合には、借手は当該資産のリースに係るオプションを行使することが合理的に確実であるかどうかを評価する際に、その過去の慣行の経済的理由を考慮しなければならない。
- B41 第20項では、開始日後に、借手は次のような重大な事象又は状況の重大な変化の発生時にリース

期間を見直すと定めている。その事象又は状況変化とは、借手の統制の及ぶ範囲内にあり、借手が過去にリース期間の算定に含めていないオプションを行使すること又は過去にリース期間の算定に含めていたオプションを行使しないことが合理的に確実であるのかどうかに影響を与えるものである。重大な事象又は状況変化の例として、下記のものがある。

- (a) 開始日には予想されていなかった大幅な賃借設備改良で、リースの延長又は解約のオプション、あるいは原資産を購入するオプションが行使可能となる時点で借手にとって重大な経済的便益を有すると見込まれるもの
- (b) 開始日には予想されていなかった原資産の大幅な改変又はカスタマイズ
- (c) 過去に決定したリース期間の終了後の期間に係る原資産のサブリースの契約締結
- (d) オプションの行使又は不行使に直接に関連性のある借手の事業上の決定（例えば、補完的な資産のリースを延長したり、代替的な資産を処分したり、使用権資産を利用している事業単位を処分したりする決定）

【参照：設例13】

実質上の固定リース料（第27項(a)、第36項(c)及び第70項(a)）

B42 リース料には、実質上の固定リース料が含まれる。実質上の固定リース料とは、形式上は変動可能性を含んでいるが、実質上は不可避である支払である。実質上の固定リース料は、例えば、下記の場合に存在する。

- (a) 支払が変動リース料として構成されているが、当該支払に真正の変動可能性がない。そうした支払は、実際の経済的実質のない変動条項を含んでいる。そうした種類の支払の例として、次のものがある。
 - (i) 資産がリース期間中に稼働が可能であると判明した場合にのみ、又は発生しない可能性が本当はない事象が発生した場合にのみ行わなければならない支払がある。
 - (ii) 当初は原資産の使用に連動した変動リース料として構成されているが、開始日後のある時点で変動可能性が解消されて残りのリース期間については支払が固定となるもの。そのような支払は、変動可能性が解消された時点で実質上の固定リース料となる。
- (b) 借手が行うことのできる複数の支払セットがあるが、それらの支払セットのうち1つだけが現実的である。この場合、企業は現実的な支払のセットをリース料と考えなければならない。
- (c) 借手が行うことのできる複数の現実的な支払セットがあるが、それらの支払セットのうち少なくとも1つを実行しなければならない。この場合、企業は合計金額が（割引後のベースで）最低となる支払セットをリース料と考えなければならない。**【参照：結論の根拠BC158項(a)】**

【参照：結論の根拠BC164項】

開始日前の原資産に対する借手の関与

原資産の建設又は設計に関する借手のコスト

- B43 企業は、原資産が借手にとって利用可能となる前にリースの交渉を行う場合がある。一部のリースについては、原資産を借手が使用するために建設又は再設計することが必要となる場合がある。契約の条件に応じて、借手は資産の建設又は設計に関する支払を行うことを要求される場合がある。
- B44 借手に原資産の建設又は設計に関するコストが生じる場合には、借手は当該コストを他の適用可能な基準書（IAS 第16号など）を適用して会計処理しなければならない。原資産の建設又は設計に関するコストには、借手が原資産を使用する権利に対して行う支払は含まない。原資産を使用する権利に対する支払は、当該支払の時期に関係なく、リースに対する支払である。

原資産に対する法的所有権

- B45 法的所有権が貸手に移転されて資産が借手にリースされる前に、借手が原資産に対する法的所有権を得る場合がある。法的所有権の獲得は、それ自体では取引の会計処理方法を決定しない。
- B46 借手が、資産が貸手に移転される前に原資産を支配している（又は原資産に対する支配を獲得する）場合には、当該取引は第98項から第103項を適用して会計処理されるセール・アンド・リースバック取引である。
- B47 しかし、借手が、資産が貸手に移転される前に原資産に対する支配を獲得しない場合には、当該取引はセール・アンド・リースバック取引ではない。例えば、これに当てはまる可能性があるのは、製造業者、貸手及び借手が、資産を貸手が製造業者から購入してそれを借手にリースする取引について交渉する場合である。法的所有権が貸手に移転される前に、借手が原資産に対する法的所有権を獲得することがある。この場合、借手が原資産に対する法的所有権を獲得するが、資産が貸手に移転される前に資産に対する支配を獲得しない場合には、当該取引はセール・アンド・リースバックではなくリースとして会計処理される。

借手の開示（第59項）

- B48 リース活動に関する追加的な情報が、第51項の開示目的を満たすために必要であるかどうかを判定する際に、借手は下記のことを考慮しなければならない。
- (a) 当該情報が財務諸表利用者にとって目的適合性があるかどうか。借手は、当該情報が財務諸表利用者にとって目的適合性があると見込まれる場合にのみ、第59項で定めている追加的な情報を提供しなければならない。この文脈において、利用者が下記のことを理解するために情報が役立つ場合には、これに当てはまる可能性が高い。
 - (i) リースが提供している柔軟性。リースは、例えば、借手が解約オプションを行使したり有利な条件でリースを更新したりすることによってエクスポージャーを減少させることができる場合には、柔軟性を提供している可能性がある。
 - (ii) リースによって課される制限。リースは、例えば、特定の財務比率を維持することを借

手に要求することによって制限を課す場合がある。

(iii) 報告される情報の主要な変数に対する感応度。報告される情報が、例えば、将来の変動リース料の影響に対する感応度が高い場合がある。

(iv) リースから生じる他のリスクに対するエクスポージャー

(v) 業界慣行からの逸脱。こうした逸脱には、例えば、借手のリース・ポートフォリオに影響を与える通例でないか又は独特のリース契約条件が含まれる。

(b) 当該情報が、基本財務諸表に表示されている情報又は注記で開示されている情報のいずれかから明らかであるかどうか。借手は、財務諸表の別の箇所ですでに表示されている情報を繰り返す必要はない。

B49 変動リース料に関する追加的な情報のうち、状況に応じて、第51項の開示目的を満たすために必要とされる可能性のある情報には、財務諸表利用者が、例えば、下記のことを評価する助けとなる情報が含まれる場合がある。

(a) 借手が変動リース料を使用する理由及びそのような支払の一般性

(b) 変動リース料の固定リース料に対しての相対的な大きさ

(c) 変動リース料が依存する主要な変数及び支払が当該主要変数の変動に対応してどのように変動すると見込まれるか

(d) 変動リース料の他の業務上及び財務上の影響

[参照：設例22A、22B及び22C]

B50 延長オプション又は解約オプションに関する追加的な情報のうち、状況に応じて、第51項の開示目的を満たすために必要とされる可能性のある情報には、財務諸表利用者が、例えば、下記のことを評価するのに役立つ情報が含まれる場合がある。

(a) 借手が延長オプション又は解約オプションを使用する理由及びそれらのオプションの一般性

(b) オプション・リース料のリース料に対しての相対的な大きさ

(c) リース負債の測定に含まれていなかったオプションの行使の一般性

(d) 当該オプションの他の業務上及び財務上の影響

[参照：設例23A、23B及び23C]

B51 残価保証に関する追加的な情報のうち、状況に応じて、第51項の開示目的を満たすために必要とされる可能性のある情報には、例えば、下記のことを財務諸表利用者が評価するのに役立つ情報が含まれる場合がある。

(a) 借手が残価保証を提供する理由及び当該保証の一般性

(b) 残存価値リスクに対する借手のエクスポージャーの大きさ

(c) 残価保証が提供されている原資産の性質

(d) 当該保証の他の運用上及び財務上の影響

B52 セール・アンド・リースバック取引に関する追加的な情報のうち、状況に応じて、第51項の開示目的を満たすために必要とされる可能性のある情報には、例えば、下記のことを財務諸表利用者が評価するのに役立つ情報が含まれる場合がある。

(a) 借手がセール・アンド・リースバック取引をする理由及び当該取引の一般性

(b) 個々のセール・アンド・リースバック取引の主要な契約条件

(c) リース負債の測定に含まれていない支払

(d) 当報告期間におけるセール・アンド・リースバック取引のキャッシュ・フロー上の影響

貸手のリース分類（第61項から第66項）

B53 本基準書における貸手についてのリースの分類は、リースが原資産の所有に伴うリスクと経済価値をどの程度移転するのかを基礎としている。リスクには、操業休止又は技術的陳腐化による損失や経済状況の変化によるリターンの変動の可能性が含まれる。経済価値は、原資産の経済的耐用年数にわたる収益性の高い営業への期待及び価値の増価又は残存価値の実現から生じる利得で表される場合がある。

B54 リース契約には、契約日と開始日との間に生じる特定の変化（貸手の原資産の取得原価の変化又は貸手のリース融資コストの変化）についてリース料を調整するための契約条件が記載される場合がある。その場合、リースの分類の目的上、このような変化の影響は契約日に生じたものとみなさなければならない。

B55 リースが土地と建物の両方の要素を含んでいる場合には、貸手はそれぞれの要素の分類がファイナンス・リースなのかオペレーティング・リースなのかを第62項から第66項及びB53項からB54項を適用して個々に評価する。土地要素がオペレーティング・リースなのかファイナンス・リースなのかを判定する際に、重要な考慮事項の1つは、土地の経済的耐用年数が通常は確定できないことである。

【参照：結論の根拠BCZ241項からBCZ244項】

B56 土地と建物のリースの分類及び会計処理のために必要となる場合には常に、貸手は、リース料（一括前払を含む）を、契約日におけるリースの土地要素と建物要素の賃借権の公正価値の比率により、土地要素と建物要素に配分する **【参照：結論の根拠BCZ245項からBCZ247項】**。リース料をこれらの2つの要素に信頼性をもって配分できない場合には、リース全体をファイナンス・リースに分類する。ただし、両方の要素がオペレーティング・リースであることが明らかである場合はこの限りではなく、その場合には、リース全体をオペレーティング・リースに分類する。**【参照：結論の根拠BCZ248項】**

B57 土地と建物のリースで、土地要素に係る金額が当該リースに対して重要性がないものについて、貸手は、当該土地と建物を、リース分類の目的上、単一の単位として扱い、第62項から第66項及びB53項からB54項に従ってファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類することができる。こうした場合、貸手は、建物の経済的耐用年数を原資産全体の経済的耐用年数とみなさなければならない。

【参照：結論の根拠BCZ249項及びBCZ250項】

サブリースの分類

B58 サブリースを分類する際に、中間の貸手は、サブリースを次のようにしてファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類しなければならない。

- (a) ヘッドリースが、企業が借手として第6項を適用して会計処理した短期リースである場合には、サブリースはオペレーティング・リースに分類しなければならない。
- (b) それ以外の場合には、サブリースは、原資産（例えば、リースの対象となっている有形固定資産項目）ではなくヘッドリースから生じる使用権資産を参照して分類しなければならない。

【参照：

**結論の根拠BC232項からBC234項
設例20及び21】**

【IFRS 第16号がサブリースの表示に関する要求事項を含んでいない理由について、結論の根拠BC235項及びBC236項にリンク】

付録C

発効日及び経過措置

この付録は本基準書の不可欠の一部であり、本基準書の他の部分と同じ権威を有する。

発効日

- C1 企業は、本基準書を2019年1月1日以後に開始する事業年度に適用しなければならない【参照：結論の根拠BC268項からBC271項】。早期適用は、IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」を本基準書の適用開始日【参照：C2項】以前に適用している企業について認められる【参照：結論の根拠BC272項】。企業が本基準書を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。
- C1A 2020年5月公表の「Covid-19に関連した賃料減免」により、第46A項、第46B項、第60A項、C20A項及びC20B項が追加された。借手は当該修正を2020年6月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められ、これには、2020年5月28日現在で発行が未だ承認されていない財務諸表が含まれる。
- C1B 2020年8月公表の「金利指標改革フェーズ2」（IFRS 第9号、IAS 第39号、IFRS 第7号、IFRS 第4号及びIFRS 第16号を修正）により、第104項から第106項及びC20C項からC20D項が追加された。企業はこれらの修正を2021年1月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業がこれらの修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。
- C1C 2021年3月公表の「2021年6月30日より後のCovid-19に関連した賃料減免」により、第46B項が修正され、C20BA項からC20BC項が追加された。借手は当該修正を2021年4月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められ、これには、2021年3月31日現在で発行が未だ承認されていない財務諸表も含まれる。

経過措置

- C2 C1項からC19項の要求事項の目的上、適用開始日は、企業が本基準書を最初に適用する事業年度の期首である。

リースの定義

- C3 実務上の便法として、企業は契約がリース又はリースを含んだものであるかどうかを適用開始日現在で見直すことを要求されない。その代わりに、企業には次のことが認められる。
- (a) 過去にIAS 第17号「リース」及びIFRIC 第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」を適用してリースとして識別された契約に本基準書を適用すること。企業はC5項からC18項の経過措置をそれらのリースに適用しなければならない。

- (b) 過去にIAS 第17号及びIFRIC 第4号を適用してリースを含んでいるものとして識別されなかった契約に本基準書を適用しないこと。

【参照：結論の根拠BC273項及びBC274項】

- C4 企業がC3項の実務上の便法を選択する場合には、その旨を開示し、実務上の便法をすべての契約に適用しなければならない。その結果、企業は第9項から第11項の要求事項を、適用開始日以後に締結（又は変更）された契約のみに適用しなければならない。

借 手

- C5 借手は、本基準書をリースに次のいずれかにより適用しなければならない。
- (a) IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を適用して、表示する過去の報告期間のそれぞれに遡及適用
- (b) 遡及適用し、本基準書の適用開始の累積的影響をC7項からC13項に従って適用開始日に認識

【参照：結論の根拠BC275項からBC277項】

- C6 借手は、C5項に記述した選択を、自らが借手であるリースのすべてに首尾一貫して適用しなければならない。
- C7 借手が本基準書をC5項(b)に従って適用することを選択する場合には、借手は比較情報を修正再表示してはならない。その代わりに、借手は本基準書の適用開始の累積的影響を、適用開始日現在の利益剰余金（又は、適切な場合には、資本の他の内訳項目）の期首残高の修正として認識しなければならない。

【参照：結論の根拠BC278項、BC279項及びBC281項】

過去にオペレーティング・リースに分類していたリース

【参照：結論の根拠BC282項】

- C8 借手が本基準書をC5項(b)に従って適用することを選択する場合には、借手は次のようにしなければならない。
- (a) 過去にIAS 第17号を適用してオペレーティング・リースに分類したリースについて、適用開始日にリース負債を認識する。借手は、当該リース負債を、残りのリース料を適用開始日現在の借手の追加借入利率を用いて割り引いた現在価値で測定しなければならない。
- (b) 過去にIAS 第17号を適用してオペレーティング・リースに分類したリースについて、適用開始日に使用権資産を認識する。借手は、リース1件ごとに、使用権資産を次のいずれで測定するのかを選択しなければならない。
- (i) 本基準書が開始日から適用されていたかのように帳簿価額で。ただし、適用開始日現在の借手の追加借入利率を用いて割り引く。
- (ii) リース負債と同額で。ただし、適用開始日の直前に財政状態計算書に認識した当該リースに係る前払リース料又は未払リース料の金額の分だけ修正する。

[参照：結論の根拠BC283項からBC286項]

- (c) 適用開始日現在の使用権資産にIAS 第36号「資産の減損」を適用する。ただし、借手がC10項(b)の実務上の便法を適用する場合を除く。

C9 C8項の要求事項にかかわらず、過去にIAS 第17号を適用してオペレーティング・リースに分類したリースについて、借手は、

- (a) 原資産が少額であるリース（B3項からB8項に記述）のうち第6項を適用して会計処理されるものについては、移行時に修正を行うことを要求されない。借手は、それらのリースを適用開始日から本基準書を適用して会計処理しなければならない。
- (b) 過去にIAS 第40号「投資不動産」における公正価値モデル **[参照：IAS 第40号第33項から第55項]** を用いて投資不動産として会計処理したリースについては、移行時に修正を行うことを要求されない。借手は、適用開始日からIAS 第40号及び本基準書を適用して、当該リースから生じた使用権資産及びリース負債を会計処理しなければならない。
- (c) 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、適用開始日からIAS 第40号における公正価値モデルを用いて投資不動産として会計処理するリースについては、使用権資産を適用開始日現在の公正価値 **[参照：IFRS 第13号付録A（公正価値の定義）]** で測定しなければならない。借手は、適用開始日からIAS 第40号及び本基準書を適用して、当該リースから生じた使用権資産及びリース負債を会計処理しなければならない。

C10 借手は、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本基準書をC5項(b)に従って遡及適用する際に、下記の実務上の便法のうち1つ又は複数を使用することができる。借手はこれらの実務上の便法をリース1件ごとに適用することが認められる。

- (a) 借手は、特性が合理的に類似したリース（類似した経済環境における類似したクラスの原資産についての、残存リース期間が類似したリースなど）のポートフォリオに単一の割引率を適用することができる。 **[参照：結論の根拠BC287項（ポートフォリオ・アプローチ）]**
- (b) 借手は、減損レビューを実施することの代替として、リースが適用開始日直前においてIAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して不利であるかどうかの評価に依拠することができる。借手がこの実務上の便法を選択する場合には、借手は、適用開始日現在の使用権資産を、適用開始日の直前に財政状態計算書に認識した不利なリースに係る引当金の金額の分だけ修正しなければならない。 **[参照：結論の根拠BC287項（過去に認識した不利なリースに係る引当金）]**
- (c) 借手は、適用開始日から12か月以内にリース期間が終了するリースについて、C8項の要求事項を適用しないことを選択できる。この場合、借手は次のようにしなければならない。
- (i) 当該リースを第6項に記述している短期リースと同じ方法で会計処理する。
- (ii) 当該リースに関連するコストを、適用開始日を含む事業年度における短期リース費用の開示の中に含める。

[参照：結論の根拠BC287項（リース期間が12か月以内に終了するリース）]

- (d) 借手は、当初直接コストを適用開始日現在の使用権資産の測定から除外することができる。

【参照：結論の根拠BC287項（当初直接コスト）】

- (e) 借手は、契約にリースを延長又は解約するオプションが含まれている場合にリース期間を算定する際などに、事後的判断を使用することができる。**【参照：結論の根拠BC287項（事後的判断の使用）】**

過去にファイナンス・リースに分類していたリース

- C11 借手が本基準書をC5項(b)に従って適用することを選択する場合は、IAS 第17号を適用してファイナンス・リースに分類されていたリースについて、適用開始日現在の使用権資産及びリース負債の帳簿価額は、IAS 第17号を適用して測定した同日直前におけるリース資産及びリース負債の帳簿価額としなければならない。それらのリースについて、借手は適用開始日から本基準書を適用して使用権資産及びリース負債を会計処理しなければならない。

【参照：結論の根拠BC288項】

開 示

- C12 借手が本基準書をC5項(b)に従って適用することを選択する場合には、借手はIAS 第8号の第28項で要求されている適用開始に関する情報を開示しなければならない。ただし、IAS 第8号の第28項(f)で定めている情報は除く。IAS 第8号の第28項(f)で定めている情報の代わりに、借手は下記を開示しなければならない。
- (a) 適用開始日現在の財政状態計算書に認識されているリース負債に適用している借手の追加借入利率の加重平均
- (b) 次の両者の差額の説明
- (i) 適用開始日の直前の事業年度の末日現在でIAS 第17号を適用して開示したオペレーティング・リース約定（C8項(a)に記述した適用開始日現在の追加借入利率で割引後）
- (ii) 適用開始日現在の財政状態計算書に認識したリース負債

【参照：結論の根拠BC280項】

- C13 借手がC10項に示した実務上の便法のうち1つ又は複数を使用する場合には、その旨を開示しなければならない。

貸 手

- C14 C15項に記述する場合を除いて、貸手は、自らが貸手であるリースについて移行時に修正を行うことを要求されず、当該リースを適用開始日から本基準書を適用して会計処理しなければならない。

【参照：結論の根拠BC289項】

- C15 中間の貸手は、次のようにしなければならない。
- (a) IAS 第17号を適用してオペレーティング・リースに分類され適用開始日現在で継続中のサブリースを見直して、それぞれのサブリースを本基準書を適用してオペレーティング・リース

又はファイナンス・リースのいずれに分類すべきかを決定する。中間の貸手は、この評価を適用開始日において同日現在のヘッドリース及びサブリースの残りの契約条件に基づいて行わなければならない。

- (b) IAS 第17号を適用してオペレーティング・リースに分類されたが本基準書を適用するとファイナンス・リースであるサブリースについては、当該サブリースを適用開始日に締結された新たなファイナンス・リースとして会計処理する。

【参照：結論の根拠BC290項からBC291項】

適用開始日前のセール・アンド・リースバック取引

- C16 企業は、適用開始日前に締結されたセール・アンド・リースバック取引を、原資産の譲渡が売却として会計処理されるためのIFRS 第15号の要求事項を満たしているかどうかを決定するために見直してはならない。

【参照：結論の根拠BC292項からBC294項】

- C17 セール・アンド・リースバック取引がIAS 第17号を適用して売却とファイナンス・リースとして会計処理されていた場合には、売手である借手は次のようにしなければならない。

(a) リースバックを、適用開始日現在で存在している他のファイナンス・リースを会計処理するのと同じ方法で会計処理する。

(b) 引き続き、売却に係る利得をリース期間にわたり償却する。

- C18 セール・アンド・リースバック取引がIAS 第17号を適用して売却とオペレーティング・リースとして会計処理されていた場合には、売手である借手は次のようにしなければならない。

(a) リースバックを、適用開始日現在で存在している他のオペレーティング・リースを会計処理するのと同じ方法で会計処理する。

(b) リースバックによる使用権資産を、適用開始日の直前の財政状態計算書において認識した市場の条件と異なる部分に関して繰り返し述べた利得又は損失について修正する。

企業結合に関して過去に認識した金額

- C19 借手が、企業結合の一部として取得したオペレーティング・リースの有利又は不利な条件に関して、IFRS 第3号「企業結合」を適用して過去に資産又は負債を認識した場合には、借手は、適用開始日において、当該資産及び負債の認識の中止を行うとともに、使用権資産の帳簿価額を対応する金額の分だけ修正しなければならない。

IFRS 第9号への参照

- C20 企業が本基準書を適用するが、まだIFRS 第9号「金融商品」を適用していない場合には、本基準書におけるIFRS 第9号への参照はIAS 第39号「金融商品：認識及び測定」への参照として読まなければならない。

Covid-19に関連した借手に対する賃料減免

- C20A 借手は、「Covid-19に関連した賃料減免」（C1A項参照）を遡及適用し、修正の適用開始の累積的影響を、借手が修正を最初に適用する事業年度の期首現在の利益剰余金（又は、適切な場合には、資本の他の内訳項目）の期首残高の修正として認識しなければならない。
- C20B 借手が「Covid-19に関連した賃料減免」を最初に適用する報告期間において、借手はIAS 第8号の第28項(f)で要求されている情報を開示することを要求されない。
- C20BA 借手は、「2021年6月30日より後のCovid-19に関連した賃料減免」（C1C項参照）を遡及適用し、修正の適用開始の累積的影響を、借手が当該修正を最初に適用する事業年度の期首現在の利益剰余金（又は、適切な場合には、資本の他の内訳項目）の期首残高の修正として認識しなければならない。
- C20BB 借手が「2021年6月30日より後のCovid-19に関連した賃料減免」を最初に適用する報告期間において、借手はIAS 第8号の第28項(f)で要求されている情報を開示することを要求されない。
- C20BC 本基準書の第2項を適用して、借手は第46A項の実務上の便法を、同様の特性を有し同様の状況にある適格な契約に対して整合的に適用しなければならない。これは、当該契約が実務上の便法に適切となったのが、借手が「Covid-19に関連した賃料減免」（C1A項参照）又は「2021年6月30日より後のCovid-19に関連した賃料減免」（C1C項参照）のどちらを適用した結果なのかを問わない。

「金利指標改革—フェーズ2」

- C20C 企業は、C20D項に定める場合を除き、これらの修正をIAS 第8号に従って遡及適用しなければならない。
- C20D 企業は、これらの修正の適用を反映するために過去の期間を修正再表示することを要求されない。企業は、事後的判断を使用せずに修正再表示が可能である場合に、かつ、その場合にのみ、過去の期間を修正再表示することができる。企業は、過去の期間を修正再表示しない場合には、従前の帳簿価額とこれらの修正の適用開始日を含む事業年度の期首現在の帳簿価額との差額を、これらの修正の適用開始日を含む事業年度の利益剰余金期首残高（又は、適切な場合には、資本の他の内訳項目）に認識しなければならない。

他の基準書の廃止

- C21 本基準書により、下記の基準書及び解釈指針は廃止される。
- (a) IAS 第17号「リース」
 - (b) IFRIC 第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」
 - (c) SIC 第15号「オペレーティング・リース——インセンティブ」
 - (d) SIC 第27号「リースの法形式を伴う取引の実質の評価」

付録D

他の基準書の修正

この付録は、IASBが本基準書を公表した結果である他の基準書の修正を示している。企業は、本修正を2019年1月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない。企業が本基準書を早期適用する場合には、これらの修正をその早期適用する期間にも適用しなければならない。

企業は、IFRS 第16号をIFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」を適用する前に適用することは認められない（C1項参照）。

したがって、2016年1月1日現在で発効していた基準書については、この付録における修正は、2016年1月1日現在で発効していた当該基準書の文言（IFRS 第15号による修正後）に基づいて表示されている。この付録におけるそれらの基準書の文言には、2016年1月1日現在で発効していなかった他の修正は含まれていない。

2016年1月1日現在で発効していなかった基準書については、この付録における修正は、当該基準書の当初の公表時の文言（IFRS 第15号による修正後）に基づいて表示されている。この付録におけるそれらの基準書の文言には、2016年1月1日現在で発効していなかった他の修正は含まれていない。

本基準書が2016年に公表された時にこの付録に含まれていた修正は、本巻に掲載されている該当の基準書の本文に組み込まれている。

審議会によるIFRS 第16号「リース」(2016年1月公表)の承認

IFRS 第16号「リース」は、国際会計基準審議会の14名の審議会メンバーのうち13名により公表が承認された。張氏は反対票を投じた。彼の反対意見は、結論の根拠の後に示されている。

ハンス・フーガーホースト 議長

イアン・マッキントッシュ 副議長

スティーブン・クーパー

フィリップ・ダンジョウ

マルティン・エーデルマン

パトリック・フィネガン

ゲイリー・カブレック

スザンヌ・ロイド

アマロ・ルイス・デ・オリベイラ・ゴメス

鷲地 隆継

ダレル・スコット

徐 正雨

メアリー・トーカー

張 為国

審議会による「Covid-19に関連した賃料減免」（2020年5月公表）の承認

IFRS 第16号を修正した「Covid-19に関連した賃料減免」は、国際会計基準審議会の14名のメンバー全員により公表が承認された。

ハンス・フーガーホースト 議長

スザンヌ・ロイド 副議長

ニック・アンダーソン

タデウ・センドン

マルティン・エーデルマン

フランソワーズ・フローレス

ゲイリー・カブレック

陸 建橋

ダレル・スコット

トーマス・スコット

徐 正雨

鈴木 理加

アン・ターカ

メアリー・トーカー

審議会による「金利指標改革—フェーズ2」(2020年8月公表)の承認

「金利指標改革—フェーズ2」(IFRS 第9号、IAS 第39号、IFRS 第7号、IFRS 第4号及びIFRS 第16号を修正した)は、国際会計基準審議会(審議会)の13名のメンバーのうち12名により公表が承認された。ガスト氏は審議会への就任が最近であるため棄権した。

ハンス・フーガーホースト 議長

スザンヌ・ロイド 副議長

ニック・アンダーソン

タデウ・センドン

マルティン・エーデルマン

フランソワーズ・フローレス

ザック・ガスト

陸 建橋

ダレル・スコット

トーマス・スコット

鈴木 理加

アン・ターカ

メアリー・トーカー

審議会による「2021年6月30日より後のCovid-19に関連した賃料減免」（2021年3月公表）の承認

「2021年6月30日より後のCovid-19に関連した賃料減免」（IFRS 第16号を修正している）は、国際会計基準審議会の13名のメンバーのうち11名により公表が承認された。アンダーソン氏とガスト氏は反対票を投じた。彼らの反対意見は結論の根拠の後に示されている。

ハンス・フーガーホースト 議長

スザンヌ・ロイド 副議長

ニック・アンダーソン

タデウ・センドン

マルティン・エーデルマン

フランソワーズ・フローレス

ザック・ガスト

陸 建橋

ブルース・マッケンジー

トーマス・スコット

鈴木 理加

アン・ターカ

メアリー・トーカー