

## IFRSにおける適用上の論点 第7回

# IFRIC4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」

有限責任 あづさ監査法人 IFRS本部 パートナー  
 有限責任 あづさ監査法人 IFRS本部 シニア

西野 聰人  
 島田 謙子

### 1. はじめに

本連載では、これまでに、「原則主義」であるIFRSを適用する際に、基準書には詳細に記載されておらず、判断に迷うようなケースについて解説してきました。第7回となる今回は、IFRIC解釈指針(IFRIC)4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」をテーマに、実務上判断を要する、「使用権の移転」に関する論点を中心に、現行規定の考え方及び適用上の論点を整理するとともに、現在基準の改訂作業が進められているリース・プロジェクトの動向も含めて解説します。

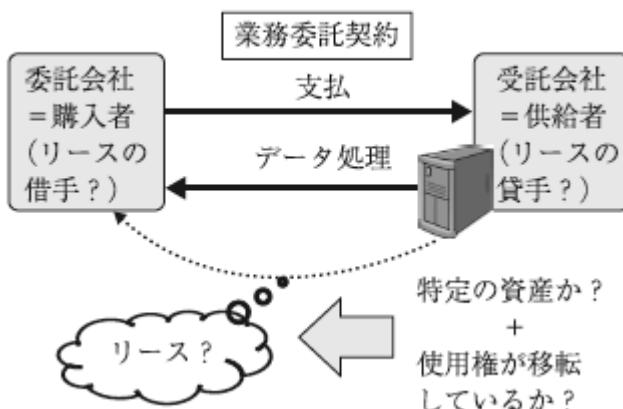
なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であること、及び当法人の見解については隨時見直しが行われる可能性があることをあらかじめお断りいたします。

### 2. 背景

法的にはリースの形態をとらない場合でも、ある企業(供給者)から別の企業(購入者)に特定の資産の使用権が移転されるケースがあります。

例えば、データ処理を外部に委託する契約において、サーバーは受託会社(供給者)が占有しているものの、そのサーバーが特定の委託会社(購入者)のためだけに使用されているケースなどが挙げられます。

図 1



IFRIC4号は、この様な契約がIAS17号「リース」に定義されるリースであるか、またはリースを含んでいるかどうかを判断するための具体的な指針を定めています。

日本基準においても、リース契約、レンタル契約、賃貸借契約などの名称に関わらず、リース取引の定義を満たすものはリース取引として取り扱うこととされていますが、IFRIC4号の様な詳細なガイダンスはありません。

### 3. IFRIC4号の判断基準

IFRIC4号のもとでは、企業は、契約の開始時に次の2つの条件を評価し、両方を満たす場合に、その契約がリースであるか、またはリースを含む契約であるかを判断します(IFRIC4.6)。

- A 契約の履行が、「特定の資産(資産群)の使用」に依存しているか否か。
- B 契約により、当該資産の「使用権が移転」するか否か。

Bの使用権の移転は、購入者が特定の資産の使用を支配する能力または権利を取得する場合に生じます。具体的には、以下の条件が1つでも満たされた場合、原資産の使用権が移転されることになります(IFRIC4.9)。

- B-1 購入者が資産を操業する(または購入者が指定した方法で他者に操業させる)能力または権利を有しており、かつ、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または支配している。
- B-2 購入者が、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おり、かつ、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または支配している。
- B-3 契約期間中に、他者が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可能性がほとんどなく、かつ、購入者がアウトプットに対して支払う価格は、契約上のアウトプット単位あたりで固定されておらず、またアウトプットの引渡時点におけるアウトプット単位あたりの市場価格でもない(下線筆者)。

### 4. IFRIC4号の論点

契約にリースが含まれているか否かの判断結果によって、会計処理が大きく異なりますので、この判断が非常に重要です。しかしながら、この判断は、法的形態ではなく契約の実質に基づいて行う必要があることから、実務上、個々の取引に上述の判断を適用することは難しいとされており、主に以下のような論点が生じています。

#### ① 特定の資産とは何か？(A)

IFRIC4号3項には、リースの対象となる原資産がより大きな資産の一部であるケースもある(例:工場の生産ラインの一部、データ・ケーブル容量の50%)との記載があります。ただし、IAS16号「有形固定資産」及びIAS38号「無形資産」の会計単位を表すことになる契約は、IFRIC4の対象であると明記されているものの、より大きな資産の一部がリースとなるかの決定方法については取り扱っていません。ただし、今後予定されているリース基準の改訂において、一定の明確化が図られる予定です(後述の「6. 今後の方向性」を参照)。

#### ② アутプットのうち無視できない量とはどの程度を指すのか？(B-1～B-3)

この条件は、「使用権の移転」を判断する際の重要な条件ですが、明確な数値基準が定められていないため、実態を勘案し、慎重に判断する必要があります。

### ③ アウトプット単位あたりの固定価格、または市場価格とは？(B-3)

使用権の移転に関する判断基準のうち、特に判断を要するとされているのが、この条件です。以下の章では、この論点について詳しく解説します。

## 5. 使用権の移転に関する論点－アウトプット単位あたりの固定価格または市場価格の解釈

一般的にIFRIC4号では、購入者が特定の資産からのアウトプットを実質的にすべて取得する場合、購入者以外がその特定の資産からのアウトプットを入手できないため、購入者がその資産を支配し、使用権が移転すると考えられます。

ただし、支払いがアウトプット単位あたりで固定されているか、または市場価格である場合（以下「固定価格または市場価格」という）は、企業は原資産の使用権ではなく、財またはサービスに対してのみ支払いを行っていると考えられるため、使用権が移転しないとされています。

購入者が実質的にすべてのアウトプットを取得しているが、購入者が資産を操業しておらず（または購入者が指定した方法で他社に操業させておらず）(B-1)、または物理的アクセスも支配していない(B-2)ようなケースにおいては（【例示1】参照）、この固定価格または市場価格の判断が重要になります。

### 【例示1】

#### 〈前提〉

電力会社（供給者）はX社（購入者）に電力を供給する契約をX社と締結した。電力会社は、契約を履行するために特定の発電所を建設しており(A)、その施設の操業(B-1)と所有権(B-2)に関するすべての重要な面に対する支配を維持している。X社以外の企業が発電所から無視できない量のアウトプットを得る可能性はほとんどない。

このケースにおいては、契約上の支払いが固定価格であるかまたは市場価格であると判断されるか否かにより、リースが含まれているか否かの判断が異なることになります。

実務上、資産からのアウトプットに対する価格設定は様々であることから、どのような場合が「固定価格または市場価格」に該当するかが論点となっています。

当法人の見解では、固定価格または市場価格と判断されるケースは限定的であり、購入者が明らかに実際のアウトプットのための支払いを行うような契約のみが固定価格または市場価格に該当すると考えられます。

### 【例示1-1】

例示1のケースにおいて、契約上、1メガワット時(MWh)あたりの販売価格は、当該契約締結時における他の会社との供給契約と同じ、1MWhあたりの販売価格に基づくものとする。

この場合、アウトプット単位あたり価格が契約上固定されており、またアウトプット数量によって変動しないことから、固定価格または市場価格に該当し、使用権が移転していないと考えられることから、リースを含まない契約であると判断されると考えられます。

## 【例示 1-2】

例示1-1の条件を変更し、1MWhあたりの販売価格は、発電施設における月次の総操業費用の90%に、25%の利益を加算して決定されるものとする。

この価格は、電力会社の月次の総操業費用に基づいて設定されているため、販売価格は1MWhあたりの電力生産コストのみではなく、1MWhあたりの電力生産に配分される資産(発電所)のコストが含まれます。アウトプットの単位あたりの価格は変動的であり、1MWhあたりの現在の市場価格を反映しているものであるとも考えられないため、この契約は固定価格または市場価格には該当せず、使用権が移転していると考えられることから、リースを含む契約であると判断される可能性があります。

## 【例示 2】

Y社がある風力発電施設で発電された電力のすべてを購入することに合意している。実際に発電された電力が予測値の20%以下の場合、Y社は1MWhあたり10を支払い、予測値の20%超となった場合には単位単価が10%減少するとする。

当法人の見解では、この場合、1単位あたりのアウトプットの販売価格がリース契約の開始時において決定されておらず、固定価格にも市場価格にも該当しないと考えられるため、リースを含む契約と判断される可能性があります。

同様に、単位あたり価格に上限、下限があり、また、アウトプット数量に基づいて段階的に変動するような契約についても、固定価格または市場価格とは考えられず、リースを含む契約と判断されると考えられます。

なお、今後予定されているリース基準の改訂において、使用権の移転に関する判断基準は変更される可能性がありますので、ご留意ください(後述の「6. 今後の方向性」を参照)。

## 6. 今後の方向性

これまで、現行のIFRIC4号において重要な判断を要する論点について解説してきました。リースの会計基準については、現在、国際会計基準審議会(IASB)と米国財務会計基準審議会(FASB)が共同で見直しを進めており、リースの定義等、契約にリースが含まれているか否かの判断に影響を及ぼす可能性のある暫定合意がなされています。以下では、IASBとFASBが2010年8月に共同で公表した公開草案「リース」以降の暫定合意の内容について説明します。なお、暫定合意の内容については、2012年8月10日時点で公表されている情報に基づくものです。今後、内容が変更される可能性がありますのでご留意ください。

### (1)「特定の資産」

公開草案公表後の再審議において、IASBとFASBは、「特定の資産」を「唯一のものとして特定可能(uniquely identifiable)なもの」と定義するとともに、より大きな資産のうち、物理的に区分できる部分(例:オフィスビルの特定階)が特定の資産に該当しうるが、物理的に区分できない部分(例:パイプラインの容量の特定割合部分)については、ほとんどの場合、顧客はその部分を支配できないため、原則としてリースの対象にはならないこととされました(前述の4.「IFRIC4号の論点」の①「特定の資産とは何か?」を参照)。

### (2)「使用権の移転」

IASBとFASBは、リースの定義の再審議において、契約がリースであるか、またはリースを含む契約であるか否かを、以下の両方に該当するか否かを判断することにより行うことで暫定的に合意しています。

- A 契約の履行が特定の資産(原資産)の使用に依存している。
- B 契約が、一定の期間にわたって特定の資産(資産群)の使用を支配する権利を移転している。

上記の条件は、現行のIFRIC4号をほぼ引き継いでいます。ただし、Bの「特定の資産(資産群)の使用を支配する権利」における「支配」の定義は、収益認識プロジェクトと整合させることで暫定的に合意されています。この提案のもとでは、顧客がリース期間にわたって「特定の資産の使用を指図する能力」を有し、かつ、その「使用による便益」を受けている場合に、支配が移転されることになります。収益認識における主要な要件である支配の概念との整合性を図ることにより、より明確な原則が提供されることが期待されるためです。

この暫定合意のもとでは、購入者が特定の資産の使用を支配しているか否かを評価する際には、特定の資産の使用に関する意思決定能力があるか否かを考慮します。購入者がアウトプットを生み出すためのインプットまたはプロセスを指図する能力を有していない場合は、購入者が「資産の使用を指図する能力」があるとはみなされない可能性があります。

例えば、【例示1】のケースでは、電力会社が電力を生産するためのインプットや発電所の操業に関する意思決定を有しており、電力会社が指定した方法で従業員が発電所を運営、維持、管理している場合は、購入者が特定の資産の使用を指図する能力を有していないと考えられます。

この変更により、前述のB-1～B-3の条件が置き換えられる予定であり、これにより現行基準と比べて契約にリースが含まれるかどうかの判断が変わる可能性があります。

例えば、【例示1】では、操業に関するすべての重要な面に対する支配を維持しているのは購入者ではなく電力会社ですが、【例示1-2】の通り、アウトプット単位あたりの固定価格または市場価格でもない場合は、現行規定では、リースを含む契約であると判断される可能性があります。他方、暫定合意によれば、購入者が「資産の使用を指図する能力」がないため、リースを含む契約ではないと判断される可能性があります。

### (3) サービスの提供に付随する資産

契約上、原資産がサービスの提供に付随するものである場合(例:ケーブルテレビ受信契約の一部として含まれるデジタルボックス)には、リース契約に該当しないことが暫定的に明確化されました。これにより、一部の契約においてリースと判断されるケースが少なくなると考えられます。

## 7. おわりに

本稿では、契約にリースが含まれているか否かを決定する際の判断基準のうち、「使用権の移転」を中心に、適用上の論点及び今後予想される改訂の内容について紹介しました。契約にリースが含まれているか否かの判断においては、今回取り上げた論点以外にも、適用上問題となり得る数多くの論点があります。また、現行のIFRIC4号と改訂後のリースの会計基準において、リースが含まれているか否かの判断が大きく異なる可能性があります。今後の動向に引き続き留意が必要と考えます。

## 編集・発行

### 有限責任 あずさ監査法人

### IFRS本部 IFRS Information Desk

e-Mail: AZSA-IFRS@jp.kpmg.com

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いますが、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。

©2012 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.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

[www.azsa.or.jp/ifrs](http://www.azsa.or.jp/ifrs)

この「IFRSにおける適用上の論点」は、『週刊経営財務』3080号(2012年9月10日)に掲載したものです。発行所である税務研究会の許可を得て、あずさ監査法人がウェブサイトに掲載しているものですので、他への転載・転用はご遠慮ください。