



## IFRIC第4号 – FAQ

IFRIC第4号「契約がリースを含むか否かの判定」が2004年12月2日に公表され、2006年1月1日以降に開始する会計年度に適用されます。Jan BuismanとKevin Kleinが、当解釈指針を実務で適用する際に生じる一般的問題を検討します。

リースの法的形式をとらない契約においても、合意された期間における資産の使用権が与えられるものが多く存在します。IFRIC第4号は、これらの契約がリースを含むか否かの判定に関する指針を提供します。当解釈指針は、契約が特定資産について、その資産の利用を支配する権利を移転する場合、契約はリースを含むと規定しています。最近の傾向からすると、企業はIFRIC第4号の広範な影響について十分に認識しておらず、また当経過指針を明確に理解していないようです。

### 使用権を含む契約とは、どのような契約ですか？

アウトソーシング契約(IT、物流およびケーターリングサービス等)、購買/売上契約、フランチャイズおよび小売契約等の様々な契約に関係します。多くの契約は、一定水準のサービスあるいは製品の提供に資産を使用することを求めます。要求されたレベルのサービスあるいは製品の提供に特定の資産が使用されているかどうか、また当該契約当事者のどちらが資産を支配するかを決定するため契約内容を詳細に検討しなければなりません。

### 経過指針の適用

当解釈指針を適用する企業は、以下のいずれかにより適用することができます(IFRIC第4号.17)：

- (a) 過去に遡って全面適用
- (b) 比較情報が表示される最新会計年度の開始日において存在する契約のみ(当該開始日において存在する事実および状況に基づく)

リースを含む契約は、IAS第17号の指針に基づいて会計処理します。IAS第17号は、リース開始時に遡って適用しなければなりません。

以下は、オプション(b)の実務における適用例です：

2006年12月31日を年度末とするある企業は、1990年から存在する契約を有しています。当企業はIFRIC第4号の規準を適用し、2005年1月1日(比較情報開示年度の開始日)における事実および状況に基づいて当契約がリースを含むかどうか判定します。契約がリースを含むと判定した場合、リースの分類は1990年における事実および状況に基づきます。2005年1月1日に計上した経過措置の調整額は、1990年のリース開始時からのIAS第17号の適用に基づきます。

### IFRIC第4号 – FAQ

当解釈指針の適用に関する、よくある質問(FAQ)とそれに対する回答は以下のとおり。

#### 特定資産

##### 特定資産とは、明確に識別される資産と同一ですか？

いいえ。明確に識別される資産は、IFRIC第4号における特定資産に該当しますが、IFRIC第4号で特定資産と認められるために資産が明確に識別される必要はありません。

##### 特定資産が正しく利用されない時にそれを別の資産に代替させる権利を供給業者が有する場合、契約の履行が特定資産の使用に依存する可能性はありますか？

はい。特定資産が正しく利用できない場合に類似資産あるいは同一資産と代替することを許可あるいは要求する保証債務があっても、リース処理が免除されることはありません。例えば、A社がB社へ航空機101を5年間リースします。航空機101が適切に利用できない

場合、A社はB社に対して同一の航空機を代替的に提供する権利を有するとします。この条項によりリース処理を免除されることはありません。

**契約の中で資産を明示することで、契約の履行が特定資産の利用に依存することになりますか？**

必ずしもそうではありません。契約の履行が特定資産の利用に依存しない場合です。例えば、供給業者が代替資産を利用する権利および能力に関する記述が契約に含まれない場合、当該契約が特定資産の利用に依存することはありません。

**供給業者が代替資産を利用できる場合、契約が特定資産の利用に依存することはありません。これは供給業者が代替資産を利用する可能性がなければならないということですか？**

いいえ。納入者は代替資産を利用する権利および能力を有している必要があります。代替資産を利用できるのは、経済的に実現可能で実質的利点がある場合です。

#### 資産を稼動するあるいは第三者に資産の稼動を指示する能力または権利

IFRIC第4号9(a)は購入者が、資産を稼動するあるいは第三者に資産の稼動を指示する能力または権利について言及しています。

**購入者は第三者に対してどのように資産の使用を指示できますか？**

第三者に対して特定の資産の使用を指示する能力または権利は、合意された契約条件とは明確に区別され、合意内容を超えます。資産の稼動を指導する能力または権利が付与される例は以下のとおりです：

- 購入者が、使用する業者を雇用、解雇、あるいは交代する能力を有する場合
- 購入者が、契約の中に重要な利用方針および手続を設定する能力を有しており、納入者はその設定された方針および手続を変更する能力を有していない場合
- ジャスト・イン・タイムで(適時に)納品され、購入者が極短期間(例、毎日あるいは毎時)で納品を管理および変更する権利を有する場合

#### 価格の決定

**IFRIC第4号9(c)では、支払金額が産出物の単位当たりで固定されている(一定額である)場合、当契約はリースを含むと考えません。IFRIC第4号は、take-or-pay契約(すなわち、産出量にかかわらず毎期固定金額が支払われる場合)をどのように扱っていますか？**

固定金額が産出量により按分されるため、take-or-pay契約では産出単位の価格は変動するとしています。

**価格の算出において、その計算式に、供給業者および購入者がコントロールできない変数が用いられる場合、当価格を契約上、産出物の単位当たりの一定額とすることができますか？**

**価格が固定増分で増加する、あるいは一定の数式により確定する場合、IFRIC第4号の意図である、固定価格(一定額)は認められますか？**

いいえ。「契約上の産出物の単位当たりの一定額」という表現は文字どおりに解釈されます(すなわち、契約期間内には変更されることのない産出物の単位当たりに固定された金額と解釈されます)。数式(固定増分等)を用いて算定される価格は、用いられる産出量が固定されない限り、「契約上の産出物の単位当たりの一定額」となりません。例えば、インフレ率に基づいて価格が増減する条項は、「契約上の産出物の単位当たりの一定額」という要件を満たさないことになります。

支払金額が納品時の産出単位当たりの現行市場価格に等しい場合、IFRIC第4号9(c)は契約がリースを含むとみなしません。

**契約により現行市場価格に等しい価格が提供されるものの、下限(フロアー)あるいは上限(キャップ)がある場合、決定された価格は「現行市場価格」とみなされますか？**

いいえ。キャップ／フロアー等を含む契約は納品時の「現行市場価格」とみなされません。なぜなら、納品時の価格がスポット市場価格と異なる可能性があるためです。

#### 資産の配分、会計単位

一企業がある資産の産出量をすべて取得する供給契約は、価格が産出単位当たり、または現行市場価格で固定されていないことを条件として、IFRIC第4号.9(c)の適用対象となります。

2つの当事者がすべての産出量をそれぞれ50%ずつ取得した場合は、どのようになりますか？

IFRIC第4号は資産の配分について言及していません。この問題はIFRIC第4号の範囲からは意図的に除外されています。上記のケースは、当該契約がIFRIC第4号9(a)あるいはIFRIC第4号9(b)に該当しない限り、必ずしもリースに該当しません。しかしながら、原資産がIAS 16あるいはIAS 38における会計単位に相当する契約に対してはIFRIC第4号9(c)を適用しなければなりません。

(例)

ある発電所には2つのタービンがあり、顧客が2人います。それぞれの顧客は、指定のタービンからの発電量をすべて取得する契約を締結しています。

この2つの顧客は共にIFRIC第4号9(c)におけるリースを有しますか？

はい。この2つの契約には、それぞれリースが含まれています。ただし、2人の顧客が発電所全体(2つのタービン)において不可分な持分を有している場合には状況は異なります。

#### 結論

上記のよくある質問(FAQ)により、企業は、IFRIC第4号の規準に照らして契約を詳細に分析する必要があることが示されました。契約上、IAS第17号に従ってリースとして会計処理された資産を使用する権利を移転しているかどうかを判断する際、IFRIC第4号の規準を分析する必要があります。IFRIC第4号の活動が増加する一方で、様々な業界において、IFRIC第4号によるIFRIC第4号の分析が待ち望まれています。

お問合せ： あらた監査法人(広報)

あらた監査法人

〒108-0014

東京都港区芝浦4丁目2-8

住友不動産三田ツインビル東館13階

電話:03-6858-0179(直通)

メールアドレス: aaratapr@jp.pwc.com

あらた監査法人は、世界 148 ヶ国 771 の都市に 13 万人以上のスタッフを擁するプライスウォーターハウスクーパース(PwC)のメンバーファームです。PwC のメンバーファームとして、会計及び監査において PwC の手法に完全に準拠した国際的なベストプラクティスを採用し、PwC のグローバルネットワークで培われた経験、専門知識、リソースを最大限に活用し、日本において国内企業および国際企業に対して、国際水準の高品質の監査を提供していきます。

© 2006 PricewaterhouseCoopers Aarata. All rights reserved.

'PricewaterhouseCoopers' refers to the Japanese firm of PricewaterhouseCoopers Aarata or, as the context requires, the other member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.