

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

# IFRS industry insights

## リース・プロジェクト – 海運業の会計に関する最新情報

2011年の4月の間、国際会計基準審議会 (IASB) および米国財務会計基準審議会 (FASB) の両審議会は、リース・プロジェクトに関する検討を継続し、昨年公表された公開草案 (ED) の提案と異なる数多くの暫定的な決定を行った。特に、両審議会は、リースの定義、リース要素と非リース要素の分離、費用認識のパターンについての暫定的な決定に至った。また、両審議会は、変動リース料に関する以前の決定を覆した。海運業界からのコメント提出者は、コメントレターにおいて、本 ED に関するいくつかのトピックに対して懸念を示した。海運業に関するデロイトの「IFRS industry insights」シリーズの第 2 部として、我々はこれらのトピックと暫定的な決定が及ぼす可能性がある影響について検討する。

### リースの定義

本 ED は、リースを「特定の資産または資産群を使用する権利が、一定期間にわたり、対価と交換に移転される契約」と定義する。本 ED は、この定義に関連して、IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」における現行のガイダンスに基づく以下の 2 つの原則を含んでいる。

- ・契約の履行が特定の資産または資産群の提供に依存していること
- ・契約が合意された期間にわたって特定の資産の使用を支配する権利を移転すること

海運業からのコメント提出者は、ED におけるリースの定義には裸用船契約 (bareboat charter<sup>1</sup>) が含まれる可能性が高いことを認識した。しかしコメント提出者の中には、ED のリースの定義によると航海用船契約 (voyage charter<sup>2</sup>) または定期用船契約 (time charter<sup>3</sup>) がリース、サービス契約、またはその両方の要素を含むものであるのかについて混乱をもたらす可能性があるという懸

<sup>1</sup> 船舶だけを雇い入れ、人的及び物的要素の一切を用船者が負担し、同時に用船者が運航上のすべてにわたってこれを管理する契約

<sup>2</sup> 積地から揚げ地までの運送行為を船舶の一部または全部を利用して行うことを目的として、用船者 (荷主) と船主 (運送人) の間で締結される運送契約

<sup>3</sup> 用船者が、長期にわたって船舶を必要とするときに締結され、一定の期間を定めて船舶を用船し、用船料の支払は期間建てないしは日建てで行われる契約 (以上 独立行政法人 石油天然ガス・金属鉱物資源機構 WEB サイトより)

念を表明した。海運業からのコメント提出者は、定期用船契約、航海用船契約は輸送サービス契約と考えるべきとする見解を概ね支持した。

---

両審議会は、特定の資産を一意的に識別された資産ではなく、特定の仕様の資産として広く定義する見解を却下した。

2011年4月、両審議会は、「特定の資産」とは、契約において、明示的にまたは黙示的に識別されている識別可能な資産であるということを暫定的に決定した。所有者が、リース期間中に、原資産にかえて代替的な資産を提供することが実務上不可能または経済的に実行不可能である場合には、資産は黙示的に識別されている。反対に、資産の所有者が原資産を代替することが実務上可能または経済的に実行可能であり、置換えが顧客の同意なしにいつでも行われ得る場合は、当該契約はリースではない。しかし、特定の資産が適切に機能しない場合にのみ他の資産に交換する供給者の権利または義務は、顧客が当該資産の使用を支配することを妨げない。この暫定的な決定に達するにあたって、両審議会は、特定の資産を一意的に識別された資産ではなく、特定の仕様の資産として広く定義する見解を却下した。

両審議会は、また、顧客がリース期間にわたって特定の資産の使用を指示し、かつ、使用からの便益を受領する能力を有する場合に、当該契約は原資産の使用を支配する権利を移転することを暫定的に決定した。特定の資産の使用を指示する能力には、特定の資産の使用からの便益を顧客にもたらすにあたって、特定の資産をどのように、いつ、どの方法で使用するかを決定する能力や、他の資産や資源との関連でどのように特定の資産を使用するかを決定する能力を含む。顧客が資産の使用から享受するアウトプットや便益を特定できるが、そのアウトプットをもたらすためのインプットやプロセスについての決定ができないような場合には、アウトプットを特定できる能力のみでは、顧客が資産の使用を指示する能力を有しているかどうかを決定することはできない。対照的に、供給者が顧客の指示に従って資産を操業する場合、顧客は当該資産の使用を指示する能力を有している。

特定の資産の使用からの便益を享受する顧客の能力とは、リース期間にわたる資産の使用から生じる潜在的な経済的便益のほとんどすべてを獲得する現在の権利に参照される。暫定的な決定では、購入者が原資産の使用を支配する権利を有しているかどうかを決定する際の考慮事項としてのアウトプットの価格決定について言及していない。

顧客が要求するサービスを遂行するために使用される特定の資産の使用を、供給者が指示するような状況では、両審議会は、顧客と供給者は、資産の使用が、顧客により要求されるサービスの分離不可能な部分であるか、または提供されるサービスの分離可能な部分であるかどうかを評価することが要求されることを暫定的に決定した（分離不可能な場合には、顧客は資産の使用を支配する権利を獲得していないので、契約全体がサービス契約として会計処理される）。両審議会は、文言を明確化し、この暫定的な決定により起こりうる問題点を理解するためにアウトリーチ活動を行うことをスタッフに指示した。そのため現時点においては、分離可能对分離不可能かのガイダンスが、供給契約がリースであるか、サービスであるかという結論にどのように影響を与えるかは不確定である。

---

提案されたリースの定義は、長期の定期用船契約を締結する海運業を営む企業に重大な影響を及ぼす可能性がある。

提案されたリースの定義は、現在リースとして扱われていない場合がある長期の定期用船契約を締結する海運業を営む企業に対して重大な影響を与える可能性がある。特に、特定の船舶が契約期間にわたって、用船主(charterer)の使用目的による利用が可能で、用船主がどのように、いつ、どのような方法で当該船舶を使用するかに関する意思決定ができる場合には、当該用船主が資産の使用を指示する能力を有しており、それゆえ、当該契約はリースと考えられる可能性が高い。定期用船契約がリースではなく、サービスであるとの結論に達するために、船舶所有者(vessel owner)または用船主は、もはや、船舶

が船舶所有者の従業員により管理されており、契約期間中、船舶所有者が所有権を保持しつづけ、契約に休航の取決め(off-hire provisions)があるという事実に依拠することはできない。提案された定義では、用船主が、契約期間にわたって使用により受け取る便益に重大な影響を与える特定の資産の使用についての意思決定を行うことができる能力を有している場合は、契約はリースと考えられることになる。たとえば、用船主が、原資産に対する使用を支配する権利を有していると結論付けるためには、特定の資産の使用からの便益を購入者にもたすために、(1)どのように、いつ、どの方法で、船舶を使用するのか、(2)他の資産や資源との関連で、どのように船舶を使用するかを決定する必要がある。

両審議会のために作成されたアジェンダ・ペーパーにおける設例を元に作成した以下の設例は、これらの暫定合意の適用に関するスタッフの見解を説明するものである。

用船主が、船舶所有者と、指定された船舶での貨物輸送を目的とした定期用船契約を 5 年間締結する。用船主は、この船舶を自らの貨物、または第三者が所有する貨物を運ぶためにチャーターする。用船主は、契約日の市場金利に基づき、船舶の使用と(船長、船員、船舶のクレーン、ローディングギアなどの設備の使用を含む)航法管理サービスおよび貨物管理サービスに対する賃料を日次または月次ベースで支払う。船舶所有者は、航法および船の状態に関する責任を維持する。用船主は休航時を除き船の燃料費を支払う一方、船舶所有者は、すべての営業経費を支払う。用船主は、港湾使用料(port cost)も支払う。定期用船契約では、船舶所有者が、メンテナンス、オーバーホール、貨物スペース関連の清掃サービス、保険および船舶の安全に関する法律遵守に関する責任を負う。さらに、船舶所有者は、船上の貨物と、貨物が自らの管理責任領域にある間は安全上の管理に対しても責任を負う。

定期用船主は、輸送予定の貨物と、引渡しの時期と場所を決定する(すなわち、定期用船主は、いつ、どの港に向け運航するかを決定する)。定期用船主は、休航中は、賃料を支払わない。船舶は、メンテナンスや修繕、船員の手配ができないこと、天候などの安全上の理由から休航する場合がある。定期用船主は、休航のための合意された条件が満たされた場合には、いつ休航とするかを指定することができる。休航時は、船舶所有者が船舶のコストを支払う。

スタッフは、以下の分析に基づき、本設例は、リースの定義を満たすものであることを暫定的に結論づけた。

#### **契約の履行が特定資産の使用に依存している。**

契約の履行は、特定の船舶の使用に依存しており、それは、契約において明示的に識別されている。船舶の所有者が契約において特定された船舶を他の船舶で代替することは、船舶所有者にとって、実務上可能なことではなく、経済的な実行可能性もほとんどない。

#### **契約が特定資産の使用を支配する権利を移転する。**

定期用船主は、契約期間にわたって、船舶を使用することによる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ので、船舶の使用を支配する権利を有している。当該船舶は、休航中を除き、契約期間にわたり、定期用船主が利用可能である。休航中は、船舶所有者は支払いを受けることはないの

で、船舶所有者は契約期間中の可能な限り最長の期間、定期用船主が当該船舶を利用可能であることを確保する。

さらに、定期用船主は、船舶の使用を指示する能力を有している。船長は、船舶所有者の従業員であるが、船長は、定期用船主の指示に従って、船舶を運航する。運航スケジュールと目的地の特定は、事実上、定期用船主が、どのように、いつ、どの方法で、当該船舶が使用されるかを決定することを意味する。船長は、運航する際の自由裁量権を有しているが、その自由裁量権も船舶の安全で適切な運航を確実にするための内容に通常限られている。船舶の運航時期、目的地についての定期用船主の決定は、運航上のスピードや目的地を間接的に決定するものであるため、船舶の使用から受け取る便益に重大な影響を及ぼすものである。船長は主体的に船舶を運航するが、それは定期用船主の指示に従ったものである。船舶所有者は、船舶を所有することに伴うリスクの過半数を保持し、船舶を運航するが、契約期間中の当該船舶の使用を支配しない。

### リースの要素とサービスの要素の両方を含む契約

本 ED は、リースをも包含する契約における「区別できる (distinct)」サービス要素に対しては、通常適用されない。企業または他の企業が、同一または類似のサービスを別個に販売している場合、またはサービスに区別できる機能があり、かつ区別できる利益マージンがあるため、企業が当該サービスを別個に販売可能な場合に、サービス要素は、「区別できる (distinct)」とみなされる。借手と貸手は、契約で求められている支払額を、各構成要素の単独販売価格の比率で、区別できるサービス要素とリース要素とに配分する。しかし、借手または貸手が支払額を配分することができない場合、契約全体が、リースとして会計処理される。サービス要素をリースの要素から区別することができない場合は、契約全体がリースとして会計処理される。

2011 年 3 月、両審議会はリース要素と非リース要素の両方が包含される契約において、借手および貸手は、契約における非リース要素を識別し、別個に会計処理をすることを暫定的に決定した。ED に含まれている区別・非区別のガイダンスは、最終基準書まで持ち越されることはない。

さらに、両審議会は、借手はリース要素と非リース要素との間で相対的な単独販売価格に基づいて配分を行うことを暫定的に決定した。リースを包含する契約において1つの要素の購入価格が観察可能である場合、借手は、観察可能でない購入価格である要素に価格を配分するために、残余法 (residual-method) を利用する。両審議会は、いずれの要素も観察可能な価格がない場合には、契約全体をリースとして扱うことを暫定的に決定した。

リース要素と非リース要素の分離を要求する暫定的な決定は、借手に対して、改訂されたリースの定義に基づき契約の要素を決定することを要求している。観察可能な購入価格に基づいて配分するという暫定的な決定は、借手に対し、貸手またはその他第三者から、当該要素の価格決定に関する情報の入手を要求する。海運業界において、第三者である船舶管理者の利用可能性は、サービス要素の購入価格が通常、観察可能であることを意味する。資産要素(すなわち、裸用船)のリースの購入価格も観察可能である場合もある。

---

両審議会は、借手は相対的な単独販売価格に基づきリース要素と非リース要素への配分を要求されることを暫定的に決定した。

## 借手の費用認識パターン<sup>4</sup>

本 ED は、賃借料が、償却費および利息費用に置き換えられ、全費用がリース期間のより早いうちに認識されることを提案した。本 ED に対する多くのコメント提出者は以下を理由に当該提案に賛成しなかった。

・リースの初期段階ほどより多くの費用となる。

・リース契約においてなされる現金支払からさらに乖離する。

さらに、従前にオペレーティング・リースとして会計処理されたリースについて、ある財務諸表利用者が、リース料は損益において賃借料として取り扱われることを好むことを表明した。

2011 年 4 月、両審議会は、貸手と借手にとって、2 つの種類のリース(ファイナンス・リースとファイナンス・リース以外のリース)があるべきであり、リースがファイナンス・リースかファイナンス・リース以外のリースかについては、IAS 第 17 号「リース」第 7 項―第 12 項の現行の指標に基づくべきであることを暫定的に決定した。

ファイナンス・リースおよびファイナンス・リース以外のリースの双方とも、リース料支払負債および使用権資産は、リース料の現在価値にて当初測定されることになる。しかし、ファイナンス・リースの費用認識パターンは、加速的に認識されるのに対して、ファイナンス・リース以外のリースに対する費用認識パターンは定額で認識される。リース料支払負債は実効金利法を使用して測定され、使用権資産の償却/減価償却費は、他の規則的な方法がリース費用総額の時間的パターンをより忠実に描写しない限り、定額法による金額と支払利息の差額に基づく。利息費用と償却費/減価償却費の額は、損益の中で賃借料として単一の表示科目で表示される。

2 種類のリースを持つ暫定的な決定は、使用権モデルでは、借手に資産および負債の認識を要求する ED における提案に影響を与えないが、定率的な費用認識パターンに関する懸念を和らげるであろう。

## 変動リース料

本 ED は、変動リース料、期間オプションのペナルティーおよび残価保証を含むリース料支払いの見積りに、確率加重期待値アプローチを使用することを要求している。本 ED に対する多くのコメント提出者は、本アプローチの導入にはコストがかかり、長期リースに対する信頼性のない見積りをもたらす可能性を指摘し、本提案に反対した。

2011 年 4 月、両審議会は、変動リース料が「偽装された(disguised)最低リース料総額」でない限りは、変動リース料は、借手のリース料支払負債および貸手のリース料受取債権の測定に含まれるべきではないということを暫定的に決定した。偽装された最低リース料とは、実質的には固定であるような構造である変動リース料である。最終基準書には、偽装された最低リース料総額を識別する際に役立つガイダンスが含まれる予定である。この暫定的な決定は、「合理的に確実(reasonably certain)」に借手から支払われる変動リース料を含むとしていた以前の決定を覆すものである。

<sup>4</sup> 「借手の費用認識パターン」について、5月の両審議会の暫定的な決定の内容は反映されていない。

変動リース料の認識を偽装された最低リース料に限定する両審議会の暫定的な決定は、海運業界のコメント提出者により表明された信頼性のない見積りに関する懸念を和らげるであろう。

## 今後の展望

両審議会は、依然として議論すべき数多くの論点を有しており、提案を再公開することが必要であるかどうかを決定する必要があるであろう。最終基準書は、2011 年末までに公表されることが予定されている。デロイトは、両審議会により重要な決定が行われる時には、定期的なアップデートを提供する。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファーム各社(有限責任監査法人トーマツおよび税理士法人トーマツ、ならびにそれぞれの関係会社)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザーサービス等を提供しております。また、国内約 40 都市に約 7,000 名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト([www.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)およびそのネットワーク組織を構成するメンバーファームのひとつあるいは複数指します。デロイト トウシュ トーマツ リミテッドおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。その法的な構成についての詳細は [www.tohmatsu.com/deloitte](http://www.tohmatsu.com/deloitte) をご覧ください。