

平成23年3月9日

企業会計基準委員会 御中

(社) 日本船主協会

「リース会計に関する論点の整理」に対するコメントについて

平成22年12月27日に貴委員会より公表された「リース会計に関する論点の整理」に対して、下記の通り意見を提出致します。

記

1. 総論

日本船主協会(以下“当協会”)は、IASB/FASBの公開草案(以下“公開草案”)において提案されている使用权モデルの基本的な考え方には同意するものの、公開草案におけるリースの定義付けが十分に明確でなく、解釈の相違や恣意的な会計処理を生じさせる可能性があると認識しており、特に、海運業にとっては、定期傭船契約の会計処理が問題になることが懸念される。

定期傭船契約については、当協会では、その主たる取引実体はサービス契約であると考えるが、公開草案で規定されているリースとサービスの混合契約に関する取扱いに基づいて、仮にリース部分或いは全体がバランスシートに計上される場合は、当該取引の経済実態が正しく財務諸表に反映されない結果となり、企業の財務活動や会計実務にも大きな悪影響が生じる可能性がある(定期傭船契約に関わる問題の詳細は別紙をご参照願う)。

2. 各論

1) リースの定義(論点1-3-1)

リースの定義と資産・負債の基本概念との整合性を強める為に、公開草案で示されたリースの定義及び判定指針をより明確にすることが必要であると考える。

即ち、以下の点を明示することが必要と考える。

- ・ 特定資産(原資産)を使用する権利は“無制限”の権利であること。(第43項)
- ・ 使用权の移転に伴う対価とは、“借手の現在の債務(確定債務)”であること。(第43項)
- ・ リースとみなされる契約が、“特定資産からの経済的便益の享受が貸手の能力に依存しない範囲において”合意された期間にわたって特定資産の使用权を移転するものであること。(第44項)

2) サービス要素の区分(論点1-3-5)

公開草案は、契約にリースとサービスの双方の要素が含まれているが区別できない場合に全体をリースと扱うことを提案しているが、サービス部分の金額的重要性が高いと想定される場合でも全体がリースとして会計処理されてしまうことは、バランスシートが必要以上に大きくなり、情報の有用性や比較可能性の観点で適切でない。当協会は、リースとサービスの区別ができなくても、当該取引の主たる経済的機能がサービスである場合には、全体をサービスと扱うことが適当と考える。(第91項)

3) 更新オプション及び解約オプション〈論点3-1-1〉

当協会は、不確実なオプション部分をリース期間に含めることは、負債の認識要件に反するものであり、オプション行使の可能性が確実であると合理的に判断できる場合のみ、リース期間に含められるべきであると考えている。又、オプション行使の判断に影響するマーケットが、海運マーケットのように短期であつても大きく変動する場合等、オプション行使の蓋然性を合理的に見積もることが実務上困難である場合があることを踏まえても、公開草案が提案している「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高くなる最長の起こり得る期間」という規準によりリース期間を算定することは適当ではなく、より高い蓋然性の閾値を設ける必要がある。(第158項)

以上

<別紙>

定期傭船契約の会計処理について

1. 要約

我々は、典型的な定期傭船契約における船舶は2010年8月にIASBによって公表されたリース会計公開草案に規定されたリース契約の主要な特徴を備えておらず、また定期傭船契約は役務提供締約と解釈すべきと考える。そして、その様に会計処理を行うことが定期傭船契約の経済実態を最も正しく表すことになる。しかしながら、公開草案はリースの範囲を十分明確には定義づけておらず、リースの定義を曖昧なままにしておくと、海上輸送産業及びその監査人において一貫性のない解釈と恣意的な会計慣行を許す結果になりかねない。

又、定期傭船契約が船舶のリースを含むものとして会計処理される場合、海運会社に下記の影響が懸念される。

- i) 財務活動への影響 --- 企業が抱える財務的なリスクを含め経済実態が変わらず、むしろ経営者が船舶調達に伴う価値変動リスクを隔離することでマネージしようとしているものが他の借入金等の直接的な現在の債務と同列に負債計上されることで、財務制限条項抵触、財務指標悪化による将来の調達能力低下を招く結果となる。
- ii) 会計実務への影響 --- 件数が多く（特に短期リースまで対象になると）、実務負担は大きく、システム改修も必要となるが、定期傭船契約にリースが含まれるものとして会計処理することで計上される資産（使用权）、負債は、後述の通り他の資産、負債とはその性質が異なるものであり、これらを同列に財政状態計算書に計上することで得られる財務諸表読者のメリットは、そのために必要となるコストを下回るものとする。

2. 定期傭船とその他の傭船契約の概要

海運会社が顧客に海上運送サービスを提供するに当たり、それに必要となる船舶の調達方法としては、自己で所有する方法（社船）と他者から借りてくる方法（傭船）がある。傭船形態には、大きく分けて裸傭船（BBC）、定期傭船（T/C）、航海傭船（V/C）がある。

BBCがリースの定義に該当し、V/Cが純粋なサービス契約にあたると我々は考える。我々の疑問は、新しいリース規定においてT/Cがリースとサービスの混合契約であるのか、純粋なサービス契約であるのかという点である。T/Cにおいては、本船の航海は船主の使用人である船長・船員が行い、航海の指図は傭船者（船会社）によって船長に対して出される。本船の堪航性を維持し、船舶のメンテナンスや、適格な船長・船員の起用等を行うことは船主の責任である。B/Cは、単純な資産の賃貸であり、本船の堪航性を維持して支配する責任は傭船者（レシー）側にあり、T/Cの特質とは明らかに異なる。

従って、我々はT/Cは輸送サービスを提供する役務提供契約であると考えている。

V/Cは、貨物の輸送契約であり、どこ（積地）からどこ（揚地）へ、何（貨物の種類）を何トン（数量）、いつ、運ぶかを定める契約である。報酬は、運賃として、実際に積んだ貨物の量に対して1トンいくらというように決められる。

	裸傭船（BBC）	定期傭船（T/C）	航海傭船（V/C）
法律的分類	賃貸借	役務提供契約或いは運送契約	運送契約
傭船料（運賃）の意義	運送手段である本船の賃借料	運送能力を持った本船によって提供したサービスに対する報酬	運送したことに対する報酬
契約期間	数年（長期）	数ヶ月から数年（短中期）	1航海ないし複数連続航海（短期）
乗組員の配乗手配	傭船者	船主	船主
本船の占有	傭船者	船主	船主
堪航性保持義務	傭船者	船主	船主
オフハイヤー	無し	有り	無し
スピードクレーム	無し	有り	無し
船主負担費目 （傭船料の組成費目）	間接船費 （資本費）	間接船費（資本費） 直接船費（船員費、 修繕費等）	間接船費 直接船費 運航費
本船の支配	傭船者	船主 ※傭船者には船長に対する指図権があるが、その実現は船主の最終判断と役務履行能力に依存している。	船主

3. なぜ定期傭船はリースを含まないのか

① 資産の使用による便益は船主による役務の提供を通じてのみ実現される

契約上船舶が特定されていることで、一見、使用権が移転しているような印象を受けるが、後述の通り、傭船者が当該船舶から生じる便益を得るのは、船主が定期傭船契約に規定された役務提供を適切に行った場合のみである。本船は定期傭船契約において特定されている事実にも拘わらず、資産からの便益の享受は船主の能力に依存している（傭船者がコントロールできない）。従って、定期傭船契約においては本船の使用を支配する権利は常に船主に保持され、傭船者に移転しているとは言えない。

上記と同じ理由により、将来における傭船料の支払いは船主が船長・船員を通じた役務提供を履行するかどうかには依存している。さらに、定期傭船契約が船主又は傭船者により中途解約された場合、解約料は解約時の傭船マーケット状況を勘案して通常は船主と傭船者の交渉により合意される。つまり、解約が発生するまで、解約料は決定されない。従って、将来の傭船料債務は、「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク」における負債の定義を満たさないと考える。

② 使用の支配は船主にある

定期傭船においては、本船の船主は本船を使用できる状態に維持する責任がある。それらの責任は、旗国の法規と国際条約の規則と制限に従い、適格な船長と乗組員を雇用し、本船・機関を良好な稼働状況に維持することである。本船の船長は本船と航海の安全に十分責任を持ち、それには航路の選定、安全港の判断、貨物積み付けの監督、危険品積み取りの可否、輸送中の貨物管理が含まれる。傭船者はこれら運航に必須の点についての決定を支配することは出来ない。傭船者が船長に与えることが出来る指示は航海の目的のものに限られ、本船は定期傭船契約を通じて船主の利益の最大化ために常に船長と乗組員により運航・支配されている。傭船者は本船の所有権を持たず、占有もしていないことは法律的にも定説である。第三者が過失により本船に損害を与えた場合、傭船者は当該第三者に対して損害を請求する権利は通常持たない(The Mineral Transporter [1985] 2 Lloyd's Rep 303 (P.C.))。その事実上、定期傭船契約における利用の支配が実質的にも傭船者に移転していないことの証左と言えよう。

③ 対価はアウトプット/パフォーマンスに応じて支払われる

T/Cにおける対価は、船を稼働可能な状態に維持すること、及び運航をするという用益が提供されている期間にのみ、船主に対して支払われることとされている。傭船料は、その日数に応じて決定されるが、必要な船員が手配できなかったり、船級検査や修理のためにドック入りすることにより、堪航性を失ったり稼働可能な状態でなくなった場合には、当該期間における傭船料は支払われない(Off-Hire)。又、船体・機関・荷役機器の損傷や劣化によって船主の役務提供が低下すれば傭船料の減額調整(Speed Claim, Bunker Claim)、さらには、低下の程度が著しければ船主への補償なしに契約解除ということにもなる。すなわち、対価としての傭船料は船主が提供するサービスのアウトプット/パフォーマンスに応じて支払われているのであり、船舶が利用可能な期間に応じて定額が支払われているわけではない。

④ 本来的には船舶の特定が必要でない

傭船に求めるものは、必要な期間だけ、適当な時期に、適当な地理的場所において、貨物の輸送能力を傭船市場で確保することである。傭船された本船には傭船者固有の仕様が求められるわけではない。傭船者への経済的便益は船長と乗組員の役務の履行なくして実現されない。それ故、傭船者が定期傭船契約において本船を特定することは船型が同一である他船と代替可能でない特別な本船を求めているわけではない。

- ⑤ 定期傭船を使う目的は変動が大きい海運市場における本船所有のリスクを適切に回避することである

定期傭船を利用することにより、海運会社の経営は本船の残価リスクや収益と費用のミスマッチリスクを回避し、配乗と修繕のコスト競争力を保ち、さらに重要なのは貨物需要の変動に備えた輸送能力の調整を行っていることである。傭船には短期から長期までの活発な市場が存在し、傭船料は船型毎に市場の需給関係で決まり、本船の資本費や金利、人件費のコストで決まるわけではない。船舶調達市場の変動幅はかなり大きく、政治、経済、社会情勢などの影響を受ける。財務諸表において海運会社の定期傭船に関わる活動を最も良く反映するためには、定期傭船はその契約期間に関わらず輸送サービスとして会計処理され、新リース規定では定期傭船は所有船や裸傭船とは区別されるように基準化されるべきと我々は考える。

- ⑥ 役務提供・運送契約である

英国法においても、標準的な定期傭船契約は運送契約であるということが定説となっている。