

IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定案「IFRS 第16号『リース』－海上輸送契約」に対するコメント・レター

ASBJ 専門研究員 いとう せいじ
伊藤 清治

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）は、IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）から2019年9月に公表されたアジェンダ決定案「IFRS 第16号『リース』－海上輸送契約」に対して、2019年11月にコメント・レターを送付している。

IFRS-IC に提出された要望書の概要

IFRS-IC は、顧客が特定の契約について5年の期間全体にわたり船舶の使用を指図する権利を有し、リースを含むかどうかについて要望を受けた。この要望書に記載された事実パターンは、以下のとおりである。

- a. IFRS 第16号 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 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関連性のある決定の多く（全部ではないが）は、契約で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関連性のある決定を行う権利を有している。当該意思決定権は、船舶の使用から得られる経済的便益に影響を与え、関連性がある。
- 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。

IFRS-IC のアジェンダ決定案の概要

IFRS-IC 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ため、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 B24 項(a)を考慮するとしている。

また、IFRS-IC は、要望書に記載された事実パターンでは、顧客は5年の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している、としている（IFRS 第16号 B25 項及び B26 項参照）。理由は以下のとおりとしている。

- 契約で定義された使用権の範囲内で、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決定の多くが契約において事前に決定されていることは、顧客の使用権の範囲を定義するが、その範囲内で、顧客は、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のうち、すべてを決定する権利を有する。
- 船舶の運航及び維持管理は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（IFRS 第16号

B27 項参照)。

IFRS-IC 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 5 年の使用期間全体にわたり指図する権利を有しており、したがって、当該契約はリースを含んでいるとの結論を示すアジェンダ決定案を公表した。

当委員会が提出したコメント・レターの概要

当委員会が提出したコメント・レターの概要は以下のとおりである。

1. 当該アジェンダ決定案では、事実パターンに記載されている以下の点を所与としたうえで、要望書に記載された契約はリースを含むと結論づけている。

「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多く（全部ではないが）は、契約で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関連性のある決定を行う権利を有している。当該意思決定権は、船舶の使用から得られる経済的便益に影響を与え、関連性がある。」

2. しかし、我々は、アジェンダ決定案が以下のいずれを意図しているのか不明瞭であると考えている。

- (1) 顧客がいくばくかの意思決定権を有している場合は、この意思決定権は常に関連性があり、したがって、契約は常にリースを含むという結論が導かれることを示唆している、又は、
- (2) 顧客が、事実と状況に基づいて自らが有する残りの意思決定権が関連性があると判断した場合には、その判断によってこのような契約はリースを含むという結論が導かれることを示唆している。

3. もしアジェンダ決定案の意図が 2(1)の場合は、我々はこのアジェンダ決定案に同意できない。我々は、顧客に残る意思決定権の関連性に関して以下のとおり考える。

- (1) 顧客に残る意思決定権は、資産の使用から得られる経済的便益に影響を与えるために関連性がある場合もあれば、影響を与えないために関連性がない場合もある。
- (2) 関連性があるか否かは事実と状況により異なり、したがって、顧客は事実と状況に基づきその判断を要求されるべきである。
- (3) 契約がリースを含むか否かは、顧客に残る意思決定権の関連性に関する顧客の判断を踏まえて検討すべきである。

4. アジェンダ決定案の意図が 2(2)の場合、アジェンダ決定では、顧客に残る意思決定権が関連性があるかどうかを判断することを要求されることを明確化すべきであり、換言すれば、アジェンダ決定は、事実と状況によっては、顧客が契約はリースを含まないと結論づける場合もあることを明確化すべきであると考えている。