

## 【第5回・完】

## 自動車・物流業、海運業、運輸業

連載スケジュール	第1回	小売業①	2025年1月10日・20日合併号 (No.1732)
	第2回	小売業②	2025年2月1日号 (No.1733)
	第3回	建設業	2025年2月10日号 (No.1734)
	第4回	不動産業	2025年2月20日号 (No.1735)
	第5回	自動車・物流業、海運業、運輸業	2025年3月1日号 (No.1736)

## この記事のエッセンス

- 自動車業の特徴として、自動車業界特有の金型取引について契約にリースを含むかどうか論点になると考えられる。また、固定資産が貸借対照表に占める割合が一般的には大きいと考えられ、使用権資産を計上した場合の減損会計が論点となることが想定される。
- 物流業の特徴として、自社所有の他、他者が所有する倉庫などの不動産や、船舶、航空機、車両などの輸送手段を使用して事業を営んでいる点があげられる。それらに関連した取引にリースが含まれるかの検討やリース期間の見積りが、中心論点として想定される。
- 海運業の特徴として、従前リース範囲外とされていた定期傭船契約がリースに含まれるという点が大きな影響となる。海運企業が借手側で定期傭船する場合、リース資産／負債が計上されるが、製造業等が製品／原材料輸送で定期傭船を利用する場合も同様の影響が生じることとなる。
- 旅客運輸業（鉄道業）の特徴として、運輸事業に加えて、流通事業、不動産事業、レジャー事業といった多種多様な業種を営んでいる点があげられる。共通して重要なリース契約になり得るものは不動産に関する契約が想定され、それぞれの事業に特有の論点が存在する点がポイントとなる。

EY新日本有限責任監査法人  
公認会計士

小川 春樹

EY新日本有限責任監査法人  
公認会計士

奥山 浩平

EY新日本有限責任監査法人  
公認会計士

内田 聡

EY新日本有限責任監査法人  
公認会計士

塩崎 智也

## はじめに

企業会計基準委員会（以下、「ASBJ」という）から2024年9月13日に企業会計基準34号「リースに関する会計基準」（以下、「本会計基準」という）、企業会計基準適用指針33号「リースに関する会計基準の適用指針」（以下、「本適用指針」という）。また、本会計基準と合わせて「新リース会計基準」という等公表された。

適用時期は2027年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首から原則適用となっており、2025年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首から早期適用することが認められている。

新リース会計基準は、2023年

## 自動車・物流業

## 自動車

## (1) セクターの特色

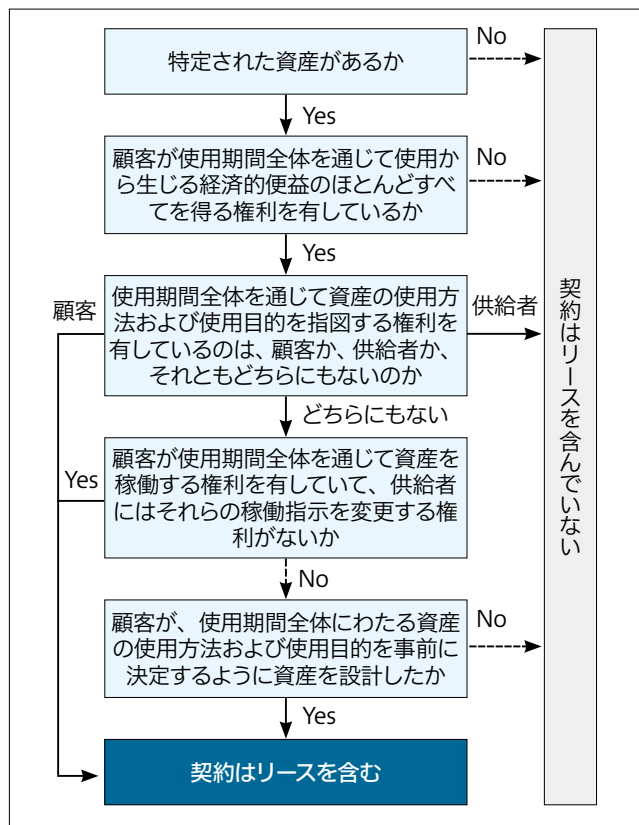
一般に、自動車（四輪車）は2万～3万点の部品から構成されていると

5月2日に会計基準等の公開草案（以下、「本公開草案」という）が公表されてから、2023年8月4日まで本公開草案へのコメントが募集され、複数回の審議を経て公表にいたっている。現行の会計基準における借手のオペレーティング・リースについてもオンバランスされることになり、自動車・物流業、海運業および旅客運輸業（鉄道業）において大きな影響がある可能性がある。

新リース会計基準は、このように多くの企業に影響を与える可能性があり、早期に検討する必要があると考えられるため、新リース会計基準が企業に与える影響について借手の会計処理および論点を中心に解説する。なお、文中意見に係る部分は筆者らの私見である旨、あらかじめ申し添える。

いわれており、完成車メーカーではこの部品の大半をサプライヤーから調達している。また、完成車メーカーに直接部品を納入するサプライヤーだけではなく、その委託先となるサプライヤーや素材を提供する素材メーカーなど、サプライチェーン

(図表1) リースの識別のフローチャート



(出所) 本適用指針設例1をもとに筆者作成

が複雑かつ多岐にわたる点が自動車産業の特徴である。

完成車メーカーによって製造された自動車については販売会社（ディーラー）を通じて消費者に販売されることが一般的であり、購入時には金融機関や完成車メーカーの金融子会社によって自動車ローンや残価設定型ローン、リースなどの金融サービスが提供されるケースも多く見受けられる。

## (2) セクター特有の論点

### ① 金型取引

自動車業界において、サプライ

ヤーは、完成車メーカー（あるいは委託元のサプライヤー）から要求された仕様を満たす部品を製造するために、専用の金型を取得または製作する場合がある。

このとき、完成車メーカー（あるいは委託元のサプライヤー）が、当該金型の代金を支払うことがあり、支払にあたっては、毎月定額払するケース（たとえば、24カ月均等払い）や一括払いするケース、部品代に上乗せして支払うケースなど、さまざまなパターンがみられる。

現行の会計実務においては、専用金型を取得したサプライヤー側にお

いて、金型に対する支配の移転状況に応じて、金型の売却として会計処理するケースが広く見受けられ、他方、完成車メーカー（あるいは委託元のサプライヤー）側においては部品代として費用処理するケースが見受けられるが、新リース会計基準の適用にあたって、当該金型取引がリースを含むかを判断する必要があると考えられる（本会計基準25項）。

具体的には、本適用指針5項から8項、および本適用指針設例1に記載のフローチャート（図表1参照）に沿って、契約にリースを含むか否かを検討することとなる。

金型取引がリースを含むと判断される場合、リースの貸手となる委託先のサプライヤーにおいては、一般に金型取引は中途解約不能、かつフルペイアウトのリース契約のケースが多いと考えられるため、ファイナンスリースの会計処理を行うことになると考えられる。また、完成車メーカー（あるいは委託元のサプライヤー）はリースの借手として、リース開始日に使用権資産およびリース負債を計上することとなる。

### ② 減損テストへの影響

自動車業界は車両や部品の製造・

組立に多数の機械装置等の設備が必要であり、貸借対照表に占める固定資産の割合が高いケースが多く見受けられる。また、電動化や競合他社との競争激化による事業環境の変化や、サプライチェーンの混乱等が販売・生産台数に大きな影響を及ぼすことから、固定資産の減損会計が重要な検討事項となる可能性がある。

新リース会計基準の適用によって、減損テスト対象となる帳簿価額、また、回収可能価額として多く用いられる使用価値それぞれに影響がある。帳簿価額への影響としては、従来はオペレーティング・リース取引の借手として資産を計上していなかったリース取引も含め、使用権資産として貸借対照表に計上されることから、固定資産の帳簿価額が増加することとなる。また、使用価値への影響としては、将来キャッシュ・フローにおいて将来のリース支払額はリース負債の返済に係るキャッシュ・アウトフローとなるため、資産グループに係るキャッシュ・アウトフローには含まれないこととなり、使用価値がリース支払相当額分増加することになる。

結果としては、固定資産の帳簿価額と使用価値それぞれが増加するこ

となり、減損テストの結果に重要な影響を及ぼさない場合も考えられる。一方、減損テストの使用価値の算定に用いられる割引率は一般的にはWACC(加重平均資本コスト)が用いられる一方、使用権資産の算定に用いられる割引率については貸手の計算利率を知り得る場合には当該利率、知り得ない場合には借手の追加借入に適用されると合理的に見積られる利率であるため、両者の割引率に差異があることから、減損の測定額に影響を及ぼすケースもあるので留意が必要である。

### (3) 今後の実務上の課題

自動車産業は製造のほかにも、運輸・販売・整備・資材など各分野にわたる広範な関連産業を持つことから、リース契約、賃貸借契約の形態をとる取引以外にもリースに該当する可能性のある取引形態が多岐にわたる可能性がある(リースの定義を満たす業務委託契約、社員寮等)。

そのため、新リース会計基準適用にあたっての影響度調査を行う場合には、本社の経理部に加えて、社内設備管理を行う部門や契約内容の管理する法務部門などさまざまな部署やグループ会社と連携しながら

リースとして判断される可能性がある取引を洗い出すことが必要となる。

### (4) その他

完成車メーカーのなかには、グループ会社の不動産管理会社がまとめて販売店舗の土地や建物を所有し、各販売会社とリース契約を締結するケースがある。このような場合において、販売会社でオペレーティング・リースの借手として会計処理を処理していた不動産の賃貸借契約について使用権資産およびリース負債の計上が必要となることや、貸手となる不動産管理会社においてはサブリース取引の会計処理の検討が必要となるケースが考えられる。また、連結財務諸表上はこれらのグループ間のリース取引を適切に消去するための連結調整仕訳の検討も必要となる。

また、完成車メーカーはサプライヤーや販売会社等、国内子会社や関連会社を多数有しているケースがある。新リース会計基準の適用により、リース負債が多額に計上され、最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が200億円以上となる場合、現行の会社法を

前提とすると、大会社に該当し会社法監査の対象となる(会社法26、328)。そのため、新たに会社法監査の対象となるグループ会社の有無について留意が必要である。

## 物流業

### (1) セクターの特色

物流業では、自社所有の他、他者が所有する倉庫などの不動産や、船舶、航空機、車両などの輸送手段を使用して事業を営んでいる。それらは、比較的多額となる取引が多く、新リース会計基準導入による影響が、一般的に大きい業種といわれている。

### (2) セクター特有の論点

#### ① リース期間

新リース会計基準では、借手のリース期間における借手のリース料を基礎として使用権資産とリース負債を計上するため(本会計基準33項、35項)、借手のリース期間がオンバランスする金額に大きく影響する。借手のリース期間は、解約不能期間に、借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプション

(図表2) 考慮する要因の例

●延長オプションまたは解約オプションの対象期間に係る契約条件(リース料、違約金、残価保証、購入オプションなど)
●大幅な賃借設備の改良の有無
●リースの解約に関連して生じるコスト
●企業の事業内容に照らした原資産の重要性
●延長オプションまたは解約オプションの行使条件

(出所) 本適用指針17項

ションの対象期間および借手が行使しないことが合理的に確実である解約オプションの対象期間を加えて決定することになるが(本会計基準15項)、実務上、延長オプションおよび解約オプションの行使見込みに関する判断は困難を伴うことが少なくない。

物流業ではリース料が多額となる取引が多く、リース期間も長期になりやすいため、その判定が財務諸表に与える影響も大きくなるものと想定される。図表2は、オプションの行使見込みの判断において考慮すべき要因の例である。たとえば、医薬品や精密機械など、温度や湿度など特別な状態での商品の保管・運搬が必要な場合、リース資産に設備改良



(図表3) 契約にリースが含まれるか判断する際の一例

取引内容	資産が特定されているか		資産の使用を支配する権利が移転しているか	
	YESの可能性が高まる	NOの可能性が高まる	YESの可能性が高まる	NOの可能性が高まる
倉庫を利用した保管サービスの提供	倉庫内において、顧客が使用する区画が特定されており、サプライヤーは、顧客が商品を保管する区画を変更できない。	倉庫内において、顧客が使用する区画が特定されており、サプライヤーが顧客から商品を預り、保管するスペースを自由に決定する。	顧客が、特定の区画におけるレイアウトの変更や、契約で定められた用途制限の範囲内で保管する商品や保管方法を決定できる。	保管する商品の更新や保管方法について、サプライヤーの承諾が必要である。
車両を使用した貨物輸送サービスの提供	使用する車両が特定されており、サプライヤーは使用する車両を変更できない。	使用する車両が特定されており、サプライヤーが輸送義務を果たすうえで使用する車両を自由に決定できる。	輸送する貨物の品目、輸送場所、輸送日を顧客が自由に決定できる。	輸送する貨物の品目、輸送場所、輸送日について契約であらかじめ定められており、顧客はそれらを変更する権利を有していない。

※ いずれもYESの場合、リースが含まれると判断される。  
(出所) EY新日本有限責任監査法人「IFRS第16号『リース』が物流業に与える影響」(情報センター(2021年2月号))を筆者一部変更

が施されることがあり、そのようなリース資産はリース期間がより長期に及ぶと判断される可能性が高まるものと考えられる。また、会社の物流網の根幹となる配送センターなどは、その立地や機能に営業上の重要性がある場合が多いため、延長オプションを行使すると判断される可能性が一般的には高まるものと考えられる。これらはあくまで考慮すべき要因の1つであり、実務上は、さまざまな要因を総合的に勘案し、借手

に契約期間を延長する(または解約する)経済的なインセンティブがあるか否かを判断する必要がある。

② リースの識別

新リース会計基準では、契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合、当該契約はリースを含むものとされている(本会計基準26項)。この定めは、現行のリース会計基準(企業会計基準13号「リース取引に関する会計基準」)では置かれてい

なかつたもののため、これまでリース取引として会計処理されていなかった契約に、リースが含まれると判断される場合がある。物流業では、特定の資産を使用したサービス要素を含む契約が存在するため、当該判断が困難になる場合が想定される。

たとえば、倉庫を使用した保管サービスを提供する契約がある場合、当該契約は保管サービスの提供なのか、倉庫(の一部)のリースなのかの判断が必要となる。また、運送契約についても、輸送サービスの提供なのか、船舶、航空機、車両などの運送手段のリースが含まれるのかの判断が必要となる。

これらの判断に際して、考慮すべきポイントの一例は図表3のとおりである。ただし、これらはあくまで例示であり、その他の契約上の制限や要因も考慮したうえで、最終的な判断を行う必要がある。また、図表3は契約にリースが含まれるか否かの判断の際の要点のみを抜粋したものであり、実際に判定する際には、本適用指針設例1のフローチャート(前記図表1参照)等を参照し、慎重に検討する必要がある。

(3) 今後の実務上の課題

新リース会計基準への対応を考えるにあたり、大きな見直しが必要になる項目として主に次の3つが考えられる。

・ルール

会計処理方針、開示方針、業務マニュアルの整備

・プロセス

契約情報の収集・管理、リース判定プロセス(新規・継続)、連結パッケージによる情報収集、契約情報の棚卸・システム

リース会計システムの導入・改修、契約管理システムの導入・改修、データ連携・入力

これまでの会計基準の導入と比較しても、導入までに多大なコストと時間を要することも想定されるため、早期にプロジェクト化し、適用までのロードマップを策定していくことが望まれる。

(4) その他の論点

① 減損会計

使用権資産についても、固定資産の減損に係る会計基準の適用対象と

なることが予定されており、その検討が必要になる点についても、留意が必要である。

② 会社法監査対象となる可能性  
物流業は、新リース会計基準の影響が大きい業種とされており、会計

## 海運業

### セクターの特色

狭義の海運業は船舶を用いて旅客または貨物を海上輸送するというサービスを提供することで収益を得る事業体を指し、広義においては船舶を賃貸することによって収益を得る事業体（船舶貸渡業）も含む。いずれの事業においても船舶という資産を運用して収益を得ることは共通しており、使用する船舶を調達する方法として自社で船舶を建造・買船する以外に他社から備船（船舶を賃借すること）を行うことも歴史的に広く行われている。そのため、新リース会計基準導入による影響が非常に大きいセクターであるといえる。

また、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」2条に定義されているいわゆる「別記事業」

基準適用後、リース負債が多額に計上され、最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が200億円以上となり、会社法監査（法定監査）の対象となる可能性がある（会社法26、328）。

（水運業）に該当することから、対応する準則である「海運企業財務諸表準則」（以下、「海運業準則」という）と本会計基準および本適用指針に示された処理（勘定科目）との整合性をどのように図るかということも問題となり得る（2025年1月末時点において海運業準則は改訂がなされていない）。

### セクター特有の論点

#### (1) 定期備船契約の本会計基準および本適用指針上の取扱い

貨物船の備船契約については図表4のように区分される。

4のように区分される。

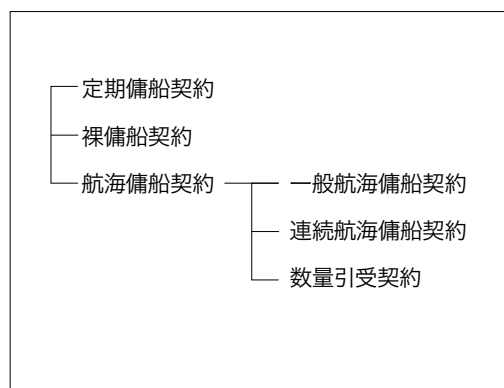
定期備船契約とは一定期間を定めて船主が船舶に船員を配乗させ備船者に貸与する契約である。裸備船契約との違いは船長含む船員の手配と

修繕、保険、船用品調達などの船舶管理を船主が行うのか、備船者が行うのかという点である。裸備船においてはそれらを備船者が行うが定期備船においては船主が行う形になる。

そのため、従前も裸備船契約はリース契約として会計上取り扱われてきたが、定期備船契約は船員手配や船舶管理という役務提供を船主が行うため、役務提供契約の一種であるとしてリース契約としての取扱いが実務上なされていなかった（オペレーティング・リースとしての注記もなされていなかった）。

新リース会計基準においては「リース」を「原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移

（図表4） 貨物船の備船契約



転する契約又は契約の一部分をいう」（本会計基準6項）と定義するとともに、「借手及び貸手は、リースを含む契約について、原則として、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行う」（本会計基準28項）とされており、定期備船契約に含まれる構成要素のうち、リースを構成する部分、すなわち、原資産を使用する権利部分を区分してリースとして取り扱うこととなった。そのため、定期備船契約に含まれる当該権利部分とそれ以外の部分をいかにして区分するかという検討が必要となる。

#### (2) 定期備船契約に類似する備船契約の取扱い

図表4の航海備船契約のうち、一般航海備船契約とは特定の船腹の全部または一部を船主が荷主に貸して物品の運送を引き受ける契約を指し、通常の不定期船における一航海当たりの運送契約である。また、連続航海備船契約とは一般航海備船契約を複数回（一定期間）行う契約を指す。数量引受契約とは物品の運送に関して運送量や運送期間を定めて行う備船契約であり、連続航海備船契約に類似はしているが、数量引受契

約は船舶の特定は行わないという点で異なる。

これらの契約をリース契約として取り扱うかどうかについては、契約上、原資産(船舶)の特定がなされているかどうか1つの判断基準となり得ると考える(本適用指針6項)。ただし、契約上は船舶の特定はなされていないものの、実質的には特定されている場合などケースバイケースでの検討は必要となるであろう。

なお、海運企業が連続航海備船契約や数量引受契約で船腹を調達するケースはほばないと考えられるため、これらの検討は主に海運企業とこれらの契約を締結することにより製品等の輸送を行う企業(自動車、鉄鋼などの製造業)でなされることとなる(借手側のリース契約に該当するかどうかの検討)。

### (3) リース期間(備船期間)の検討

新リース会計基準において、「借手のリース期間」については、解約不能期間に次を加えた期間とされている。

・借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプション

#### の対象期間

・借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間

なお、貸手のみがリースを解約する権利を有している場合、当該期間には借手の解約不能期間に含まれる(本会計基準31項)。

また、「貸手のリース期間」については、「借手のリース期間と同様に決定する方法」の他、「借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間(事実上解約不能と認められる期間を含む)」にリースが置かれている状況からみて借手が再リースする意思が明らかの場合の再リース期間を加えて決定する方法」のいずれかを選択することが可能である(本会計基準32項)。

備船契約においては延長オプションあるいは解約オプションが設定されていることがあり、当該資産の運用について経済的合理性を踏まえたうえでリース期間の検討が必要となる。

なお、外航海運業の場合、パナマやリベリアといったタックス・ヘイブン国等(便宜地国)に設立した子会社に船舶を所有させたうえで親会社

が当該船舶を備船するというスキームがあり仕組船(便宜置籍船)と呼ばれる。子会社であるため備船期間について契約上自由に定めることが可能である(当該期間終了後更新可能)。

しかし、仕組船は親会社で船舶を保有する代わりに、低コストの外国人船員の配乗、登記費用や固定資産税の負担の削減といった目的のために便宜地国に設立した子会社に船舶を保有させるものであり、通常は当該船舶の使用可能期間にわたって裸備船契約が継続する。そのため、個別決算上は当該船舶の経済的耐用年数などの予定リース期間を検討し、会計処理を行うことになると考えられる(連結上は連結子会社所有の船舶が連結貸借対照表に計上されると共に備船契約は相殺消去される)。

## 今後の実務上の課題

前記「セクター特有の論点」までに述べたとおり、リースとして取り扱う備船契約とそれ以外の備船契約をどう区別するか、備船契約に含まれるリースを構成する部分とそれ以外をどのように区別するか、あるいはリース期間をどのように算定するか

など契約形態に応じた判断のルール化が必要となる。また、システム導入の検討も必要となろう。

## その他

前記「セクター特有の論点」(1)の記載のとおり、別記事業として「海運業準則」が適用される場合、備船契約に関する収益費用は「貸船料」および「借船料」という科目を用いると規定されており、勘定科目と含まれる金額(利息部分をどう表示するかなど)の検討が必要である(海運業準則は個別財務諸表の開示のみを定めているため、連結財務諸表の科目の整合性をどう図るかの検討も含む)。

定期備船契約等、本会計基準および本適用指針適用前にはリースの範囲に含めていなかったものがリースとして取り扱われるため、リース注記の開示に含まれることは当然であるが、逆に企業会計基準29号「収益認識に関する会計基準」の対象ではなくなるため、収益認識関係注記などからは除かれる点に留意が必要である。



# 旅客運輸業（鉄道業）

## セクターの特色

鉄道業は、基幹となる鉄道事業に加えて、グループ会社においてバス、タクシーおよび貨物運送などの運輸事業、百貨店やスーパーなどの流通事業、不動産開発や商業施設などの不動産事業、ホテルなどのレジャー事業といった多種多様な業種を営んでいる点に特色がある。

いずれの事業においても、共通して重要なリース契約になり得るものは不動産に関連する契約であり、不動産についてはグループ会社間での賃貸借契約が多いことも特色として挙げられる。

以下では、各事業で特徴的な取引や契約を紹介したうえで、それぞれの論点について説明する。

## セクター特有の論点

### (1) 鉄道事業

鉄道業において特徴的な取引や契約は「車両使用」、「線路使用」および

「区分地上権」が挙げられる。

「車両使用」は、他社との相互乗り入れや直通運転をしている場合において、他社が有する鉄道車両を使用し、自社路線を運行することに対して、他社に車両使用料を支払う取引である。当該取引は他社の車両を使用する取引であるものの、他社も他社路線上では当該車両を使用しているため、本適用指針5項の要件を充足しリースを識別するか検討が必要となる。

また、「線路使用」は、第二種鉄道事業として、他社が有する鉄道線路施設を使用して自社路線として鉄道を運行する場合に、当該鉄道線路施設の使用料を他社に支払う取引である（いわゆる、上下分離方式）。当該取引は複数社で共同使用するケースもあり、取引実態や契約内容を詳細に把握したうえで、本適用指針5項の要件を充足しリースを識別するか慎重な検討が必要となる。なお、リースに該当することとなった場合、リース期間が長期となることも想定されることから鉄道事業において重要な論点を有する取引といえる。

さらに、「区分地上権」は、たとえば

鉄道線路などのために他者が有する土地の地下にトンネルを設置する際に、土地の所有者に利用料を支払うことで地下を使用する権利を得る取引である。地上権は鉄道事業会計規則で借地権として表示することが求められており、一般的には開示上は借地権に含まれるものである。ここで、本適用指針27項では「借地権」について例外的な処理を定めているものの、その対象は「旧借地権の設定に係る権利金又は普通借地権の設定に係る権利金等」と定められているうえ、本適用指針4項3号では「借地権」とは、建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権をいう」と定められており、旧借地法や借地借家法の範囲となることが前提となっている。この点、区分地上権が本適用指針における借地権に含まれるか明確ではなく、検討が必要となる。

### (2) 運輸事業

運輸事業において特徴的な取引や契約は「バスターミナル使用」や「備車契約」が挙げられる。

「バスターミナル使用」は、自社路線のバスがバスターミナルを使用することに對して使用料を支払う契約

である。当該取引はバスターミナルを使用する取引であるものの、一般的にはバスターミナルの乗降場は時間帯によって他社路線のバスも使用するケースが多い。そのため、取引の実態を考慮して本適用指針5項の要件を充足しリースを識別するか検討が必要となる。

また、「備車契約」は、自社で請け負った貨物運送について協力会社に運送を再委託する契約である。当該取引については、配送ルートの指定のみでどの車両を使用するかは協力会社の裁量で決定できるケースや、車両ナンバーを特定したうえで長期にわたり自社の運送のためのみに使用できるケースなどが想定されることから、契約の詳細を把握して本適用指針5項の要件を充足しリースを識別するか検討が必要となる。

### (3) 流通事業

流通事業において特徴的な取引や契約は、第1回および第2回「小売業」で記載の内容と類似する。そのため、第1回および第2回「小売業」の記載を参照されたい。

### (4) 不動産事業

不動産事業において特徴的な取引

や契約は、第4回「不動産業」で記載の内容と類似するため、第4回「不動産業」の記載を参照されたい。

ただし、鉄道業は古くからの契約が存在し契約関係が複雑になることも多く、不動産物件についても共同で所有するようなケースもみられる。賃貸用物件や商業施設について共同で所有する場合では、自社以外の他者が所有する持分を借り受けて営業をすることもあるが、物理的に区分されていない共有持分を借り受ける取引が本適用指針5項の要件を充足しリースを識別するか検討が必要となる。

## (5) レジヤ事業

レジヤ事業のうちホテルに関連する特徴的な取引や契約は、「ホテル施設に関する契約」が挙げられる。ホテルの運営会社は、ホテル施設について「リース契約や賃貸借契約」により賃借するケースもあれば、「運営委託契約」によりホテルの運営を受託することで使用するケースもある。契約形態でリースか否かを判断するのではなく、契約においてどのような記載がされているか実態を把握したうえで本適用指針5項の要件を充足しリースを識別するか検討が

必要となる。

また、ホテル施設に関する契約では、ホテルの運営会社が施設の所有者に施設の利用率として「GOP (Gross Operating Profit)」の〇%を支払うことが記載されているケースもみられ、GOPのうち支払う割合が高い場合は本適用指針5項の「経済的利益のほとんどすべてを享受する」ことに該当するか検討が必要となる。検討の結果、リースと識別された場合であっても、指数またはレートに応じて決まるものの以外の変動リース料に該当する可能性があるため、使用権資産やリース負債についてオンバランスの対象とならないという視点では同じであるものの、リースと識別された場合は、変動リース料について注記が必要となる点で相違することとなる。

## 今後の実務上の課題

鉄道業では、グループ内の各業種において不動産に関する契約が多数存在することから、リース契約の管理および使用権資産やリース負債の算定のためにシステムの導入や改修を実施するケースが多くなることが想定される。システムの導入や改修

に期間を要することを踏まえると会計的な論点については早期に検討することが求められる。

また、前記のとおりグループ内の各業種においてリースの識別の論点が多数存在する。会計基準の継続的な運用のためには、契約所管部署が一次的にリースの識別を判断することも想定されることから、判断するための業務マニュアルやフローチャートの整備に加え、エラーを見するための統制の構築についても重要なものとなる。この点は、原則適用年度の前に契約所管部署への周知を念に実施するほか、トライアルを実施することで運用面の課題のつぶしこみを行うことが重要となる。

小川 春樹(おがわ・はるき)  
EY新日本有限責任監査法人 第5事業部所属  
シニアマネージャー  
公認会計士  
2012年に新日本監査法人(現 EY新日本有限責任監査法人)入所。自動車業を中心として上場会社の監査業務に従事。

塩崎 智也(しおざき・ともや)  
EY新日本有限責任監査法人 FAAS事業部所属  
パートナー  
公認会計士  
監査事業部に法定監査業務に従事したのち、現部門に所属。IFRS導入支援サービスをはじめ、さまざまな財務会計アドバイザリー業務を提供。現在、新リース会計基準導入支援業務に多数従事。

内田 聡(うちだ・さとし)  
EY新日本有限責任監査法人  
西日本事業部所属  
パートナー  
公認会計士  
1993年に太田昭和監査法人(現 EY新日本有限責任監査法人)入所。以後、海運業を中心に上場会社の監査業務に従事。日本公認会計士協会海運業研究部会会長などを経験し、現在、EY新日本海運セクターナレッジリーダーとして活動している。

奥山 浩平(おくやま・こうへい)  
EY新日本有限責任監査法人 第5事業部所属  
シニアマネージャー  
公認会計士  
物流業、建設・不動産業を中心に上場会社等の監査業務に従事。共著に、『Q&A固定資産の会計実務』、『不動産取引の会計・税務Q&A(第4版)』(いずれも、中央経済社)がある。