

1.3 国際会計基準 (IFRS)

1.3.1 国際会計基準 (IFRS) に関する当協会对応について

わが国における国際会計基準(IFRS)の適用について、金融庁は平成24(2012)年中にIFRS導入の是非に関する結論を示す予定としていたが、米国の意思決定が遅れていることや企業会計審議会での議論がまとまらないことなどから、平成25(2013)年以降に先送りとしている。また、経団連をはじめとする産業界から上場企業への全面的な強制適用に対する慎重論が示されたことなどを受け、同審議会では「任意適用」案や「一定数の主要企業への強制適用」案などの意見に割れている。

当協会では、平成22(2010)年5月にIFRS勉強会を設置し、海運業界にとって影響が大きいと考えられる会計基準を取り上げて、既存の会計実務に対する影響の検討を行うとともに、国際会計基準審議会(IASB)が公表した基準案についても、海運業会計実務の立場からIASBに対し、必要に応じて当協会としての意見を発信するなど、関係方面への意見反映に努めた。IFRSに関する平成25(2013)年3月末までの動きは別紙(【資料1-3-1-1】)の通りである。

1. 新リース会計への対応

当協会は、新リース会計における定期用船(T/C)契約の会計処理について、T/Cは傭船者にとって貨物運送能力の利用を目的とするサービス契約であること等を国際会計基準審議会(IASB)など関係方面に対して意見反映に努めてきた。(【2010、2011 船協年報参照】)

IASBによる新リース会計の再公開草案の公表は当初予定から先送りとなり2013年1~3月とされているが、IASB関係者に対し十分な理解を促すためIFRS勉強会では、従来からの当協会主張に加え「追加的コメント」資料を取りまとめ、再公開草案の発表に先立ち、平成24(2012)年11月15日、Hans Hoogervorst IASB議長宛てに提出した。

IASB議長宛てのレターについては、T/Cは傭船者にとって貨物運送能力の利用を目的とするサービス契約であり、サービスとリースの混合契約と解釈されるべきではないとするこれまでの主張に加え、補強する追加的な内容としている。同レターの概要については、以下の通り。(IASB議長宛のレター本紙は本年報に掲載しない)

-----コメント概要-----

(1) 従来からの主張

- ① T/C 契約では傭船者が享受する便益は、船主の船舶管理能力(資格のある船員を配乗し、船級の維持・保険の手配など船舶を法的・物理的・商業的に利用可能な状態に維持する能力をいう。船主が船舶管理専門会社に船舶管理業務をアウトソースすることも多い。)に依存しており、それは傭船者がコントロールすることができない。又、運航者の運航指図権は、傭船の提供する貨物運送能力を利用することを目的とする制約・条件付きの船主に対する要求権にすぎず、船舶利用に対する支配的な権利ではない。つまり、傭船者からの一定の要求に応える為に、船舶を実際に運航することが船主の(契約期間に亘った)履行義務であり、その履行能力を傭船者はコントロールすることができない(B/C 契約の場合は、運航及び船舶管理の責任が傭船者にあるので、船舶の利用に関し船主の能力に依存しない。)

- ② T/C は、リース期間を通して船主側に重要な履行義務が残り、その履行義務が果されなければ傭船者は全く便益を得ることができない。(対照的に、B/Cにおいては、船舶の引渡し時点で、船主側の重要な履行義務は果たされるので、会計上は、将来傭船料の総額を現在の債務と見做すことは可能と思われる。)
- ③ T/Cにはオフハイヤー条項があり、船舶が十分稼働できないことによって時間にロスが生じた場合に、傭船料が支払われない。また Speed Claim 条項もあり、本船が契約上の運航速度を発揮できない場合、傭船者は傭船料の支払い停止や損害賠償請求する権利を持つ。即ち、運航や管理責任のある船主側の実際のパフォーマンスによって、支払額が変動するという点であり、このことはサービス契約の特質に他ならない。又、オフハイヤーの状態が長引いた場合には、傭船者は契約を解除することができる。(対照的に、B/C の場合には傭船者に船舶管理責任があるので、オフハイヤー条項はなく、傭船料は固定されている。)
- ④ T/C の傭船料は通常、T/C の傭船マーケットにおける需要と供給の影響を大きく受け、船主における船舶取得コスト、ファイナンスコスト、サービス関連コストとは無関係に交渉で決定されている。仮に、実際の傭船料決定においては使用されていない情報を用いて、一定の前提を置いた上で傭船料を分解した場合、その数値は、主観的判断にも左右された概算の推測値にすぎず、数値の信頼性や比較可能性の観点で問題がある。そして、何よりも、そのような会計処理は、傭船料が実際にはその一部になっていない構成要素に分解されてしまうという点で、明らかに経済実態を正しく反映していない。
- ⑤ B/C 契約は船舶というものを船主から傭船者が借りる契約であり、傭船者への船舶の引き渡しと同時に船舶の支配が傭船者に移転するところから、典型的なリース契約の一類型とすることができる。一方、T/C 契約では船主が船舶を支配し、独占的に船舶管理を行うので、船舶の傭船が開始されても一般に船舶の支配が船主から傭船者に移転することはない。リース会計基準で提案されているリースの要件の一つである支配の移転という事実を欠く点で、T/C 契約をリースと見ることは適当ではない。

(2) 追加的な説明

① リース契約と見ることのできる T/C の存在

傭船料を船舶の資本費と船舶管理経費に明確に分けて合意されている契約例が存在する。このような例から、T/C をサービスとリースの混合契約と考える財務諸表作成者がいることを確認している。高額船かつ契約期間が長期のものを傭船の対象とする T/C では、契約上、船舶の支配が実質的に傭船者に移転していることを示唆する特約条項が合意されている例が多い。このような T/C ではリースの定義を満足するところからリースとされない純然たるサービス契約と解釈することは無理があると考えられる。

- 船主は傭船料を資本費と船舶管理経費相当に分解し、それを契約に記載する事を認めている
- 傭船者が傭船期間中に船舶を購入あるいは B/C への転換を選択することができる
- T/C 契約がプロジェクトファイナンスのスキームに組み込まれている(ローン債務が傭船料収入で保全されている)

- ・ 傭船者自身が当該船舶を直接又は間接的に保有又は部分保有している。

一方、海運会社が傭船者となる多くのケースにおいては、我々が認識している限り、その契約の多くは国際標準フォームが使用され、実態的にも船主側が船舶を常時支配しており、上述のような傭船者に船舶の実質的な支配が移転するような契約や状況は原則として存在しない。海運会社が船舶を実質支配する必要がある場合には、船舶を直接保有するか、あるいは B/C 契約により傭船すればよいからである。そして、これまで説明してきた通り、T/C の傭船料は各種コストの積み上げではなく、貨物輸送需要と船腹供給量によって決定される T/C マーケットの動向が斟酌されて合意されるという特徴がある。

② 傭船料のボラティリティ

標準的な T/C においては、船主がメンテナンスや運航の質を維持するための船員教育などを行い、分離不可能な一体のサービスを提供している。その傭船料は、貨物輸送の需要と船腹供給の相関関係の影響を大きく受け、船主における船舶取得コスト、ファイナンスコスト、サービス関連コストとは無関係に決定されており、そのボラティリティの大きさは、金利と船員の給与、船の残余価値では説明がつかない。

当協会による定量的データに基づき分析したところ、傭船料と船主におけるコストに相関は見られない。また、船とサービスが一体となった、T/C マーケットは存在しているが、サービスとしての要素がまったくない B/C マーケットは存在していない。これらの事実からも明らかな通り、T/C の傭船料は、資産の要素を無視した「輸送する能力」の供給とそのサービスに対する需要により構成されるマーケットで決まるため、資本的な要素で決まることはない。このことは、T/C の傭船料が場合によっては、資本コストを下回る水準で成約されることがあることから明らかである。

新リース会計基準の目的が使用権資産の公正価値を資産計上し、その金融コストを負債計上することで、財務諸表利用者の投資判断に資することにあるとすると、金利のボラティリティと連動性の認められない T/C 契約をリースとみなして B/S 計上することが、むしろ財務諸表利用者の判断を誤らせる結果に繋がるのではないかと考えられる。

同コメントに対し、IASB の一部には当協会主張内容に一定の理解を示す向きもあるものの、依然として長期間の T/C はリースであるとする理解が大勢であり厳しい状況のため、平成 25(2013)年 1 月 15 日に IASB アジア・オセアニアサテライトオフィス(東京)において IASB 理事と面談し、今後の意見反映方法などについて協議し鋭意対応した。

最終基準化のターゲットは再公開草案の公表に伴う意見募集後の IASB 内での検討を経た平成 25(2013)年以降とみられる。当協会は、これら動向につき注視し、必要に応じ関係者と意見調整の上、適宜対応することとしている。

2. 関係機関の動向

(1) 金融庁(企業会計審議会)

平成 24(2012)年 7 月 2 日、企業会計審議会は「国際会計基準 (IFRS) への対応のあり方についてのこれまでの議論 (中間的論点整理)」を取りまとめ公表した(【1-3-1-2】)。

本中間の論点整理は、企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議でのこれまでの主な議論を整理したものであり、概要について以下の通りである。

【概括的整理】

- ・わが国の会計基準は、これまでの努力の結果として高品質かつ国際的に遜色のないものとなっており、欧州より国際会計基準と同等であるとの評価も受けているが、今後とも、国際的な情勢等を踏まえ、会計基準の国際的調和にむけた努力を継続していく必要がある。
- ・その際には、連単分離、中小企業等への対応を前提に、わが国会計基準のあり方を踏まえた主体的コンバージェンス、任意適用の積上げを図りつつ、国際会計基準の在り方についてその目的やわが国の経済や制度などにもたらす影響を十分に勘案し、最もふさわしい対応を検討すべきである
- ・国際会計基準の開発においては、国際的な連携も念頭に置きつつ、積極的に貢献するとともに、わが国としての考え方については的確に意見発信していくことが重要である。

【主要項目の検討】

① 会計基準の国際的調和

会計基準の国際的な調和に向けた努力は継続する必要がある、日本基準を高品質化するような会計基準の変更については前向きに対応することが適当である。

② 国際会計基準の適用

諸外国の状況をみると、各国の制度や経済状況などを踏まえて、I F R Sの導入に関しては様々な対応が模索されている。わが国においても、国際情勢を踏まえつつ、わが国の制度や経済状況などに最もふさわしい対応が検討されるべきである。

③ わが国としての意見発信

I F R S財団（I A S Bを含む）に対しては、人的、資金的貢献を継続するとともに、欧州・米国のほか、アジア・オセアニア諸国と連携し、わが国の関係者が一丸となって意見発信の努力を継続することが適当である。また、わが国の意見発信に関連して、本年秋に設置される東京サテライトオフィスの有効活用が喫緊の課題である。

④ 単体の取扱い

国際的には連結財務諸表がより重視される一方、単体財務諸表については、会社法、税法、その他の規制等との関連に配慮が必要となる。連単はあくまで一体が原則であるとの指摘もあるものの、既に連結での米国基準やI F R Sの使用が許容されてきているように、連結会計基準の国際的な調和の過程において、いわゆる連単分離が許容されることが現実的であると考えられる。また、単体開示のあり方については、会社法の枠組みをも活用して、企業負担の軽減に向け、どのような対応が可能かに関して検討を行うことが適当である。

⑤ 中小企業等への対応

上場していない中小企業等の会計については、I F R Sの影響を受けないように

するというこれまでの方針を維持することが適当である。

⑥ 任意適用

IFRS適用に関しては引き続き審議を継続する一方、現行制度の下で、IFRS適用の実例を積み上げるとともに、その中で、どのような点が具体的にメリット・デメリットとなるのかを十分に把握し、それに対応するための取組みを検討・実行していくべきであると考えられる。また、わが国においては、ピュアなIFRSの任意適用を認めており、この点について、対外的にも積極的に発信していくことが重要と考えられる。

⑦ 原則主義への対応等

原則主義への対応に関しては、各会計関係者における実務的な取組み等について、各関係者間において適切な連携を行いつつ、任意適用企業において新たに把握される問題点も含め、検討を深めていくことが必要であると考えられる。

(2)IFRS 財団(アジアオセアニアオフィス:東京事務所)

国際会計基準審議会 (IASB) の母体機関である IFRS 財団は、平成 24 (2012) 年 11 月 15 日に初の国際オフィス (アジア・オセアニア・オフィス) として東京に本拠を置くこととなった。同オフィスは日本や同地域諸国から挙がる IFRS についての要望を取りまとめて英国ロンドンの IASB に伝えることを目的としている。

当協会としても同オフィスを有効活用し、IASB に対する意見反映していく上で、IFRS 財団、IASB と近い関係を築くためのコミュニケーションを取ることとしている。

(3)経団連

経団連企業会計委員会では、新リース会計の対応として、産業界からこれまでオフバランスされてきたオペレーティング・リースに「使用权モデル」を採用してオンバランス化による財務指標の悪化や、わが国企業の成長を阻害し雇用問題にも併発する可能性がある旨の内容が多く寄せられたことを受け、釜企業会計委員長名で以下のような内容の意見書を平成 25(2013)年 2 月 7 日付で IASB 議長および FASB 議長に提出した。

- ・ 投資家のニーズやベネフィットと作成者の負担のバランスを考慮すべき
- ・ 平成 22(2010)年 12 月の公開草案で指摘した点の十分な見直しが行われていない
- ・ 取引実態が反映されず、財務諸表の有用性が失われるのではないか
- ・ 結果的に、単一で高品質な基準に至っていない
- ・ アジェンダ協議 2011 でも進捗状況によっては、検討の進め方を見直すべきと指摘
- ・ 日本の懸念を予め伝えることにより、IASB と FASB において、より慎重な検討を期待
- ・ 再公開草案が公表された場合には、あらためて正式なコメントを提示したい

(4)金融庁、企業会計基準委員会(ASBJ)との意見交換

当協会は、金融庁総務企画局および ASBJ 関係者と IFRS の適用問題等に関し海運業界への影響などについて継続的に意見交換等を行い意見反映に努めた。