

国際会計基準 (IAS) への収斂と展望

井 戸 一 元

キーワード：国際会計基準(国際財務報告基準), 収斂, 国際会計基準審議会, 証券監督者国際機構

Keywords : International Accounting Standards: IAS, International Financial Reporting Standards: IFRS, convergence, IASB, IOSCO

要 旨

2000年5月,証券監督者国際機構(IOSCO)は,国際会計基準(IAS)を承認した。これを受け,財務諸表の国際比較可能性を担保するために,会計基準の調和化(harmonization),統一化(uniformity)が一層,進められることとなった。それが収斂(convergence)である。だが,イギリスとアメリカといった同じアングロ・サクソン型会計システムをもつ国々においてさえ,未だに収斂をめぐる種々の問題点を残している。

そこで,本稿において2001年よりスタートした,IAS設定主体である国際会計基準審議会(IASB),新IASBの3つの目的,新デュー・プロセス(正規の手続),そしてIASBのこれまでの歩みについて検討する。その上で,IASの概要と各国会計基準のIASへの収斂,それに向けての残された課題,展望について検討を加える。

はじめに

規制緩和とグローバル経済の進展に伴い,国境を越えた企業活動,資金調達活動が活発化している。世界の株式市場の時価総額は,1990年代に9兆7000億ドルから26兆ドルへ急拡大した。その結果,資本市場に関わる者の情報ニーズが飛躍的に増大して

いる¹⁾。それは,伝統的な財務情報に留まらない。非財務情報を含む広範な情報にもとづいて意思決定を行うことが常となり,予測財務情報,業績指標,環境報告書,コーポレート・ガバナンス,財政赤字,インフレ率,融資額のほか,企業の将来の存続能力に影響を及ぼす要因が含まれるに至っている。情報ニーズは,目的に適合した情報

1) 藤沼亜起稿 橋本 尚訳『会計プロフェッションの調和化』『企業会計』2001年4月号(Vol. 53, No. 4) 115頁~116頁。

を適時に入手することを望み、上質で信頼性、透明性、比較可能性のある情報を重視している。こうした背景から、企業の会計基準を国家間で比較可能なものへ、そしてより透明性の高い財務報告へ移行させる動向が加速している。この役割を担っている代表的な機関が、国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee : IASC) であり、役割を担う会計基準が国際会計基準 (International Accounting Standards : IAS) である。IAS ではない、ある一国の会計基準にもとづく開示情報は、監査段階でローカル・ルールにもとづく開示であるとして、レジェンド(警句)を発せられ、結果的に発行体は資金調達段階で大きなペナルティを課されることになる。そのような情報を開示していたのでは、もはや国際的信頼が得られない国際環境に移行している。ゴーイング・コンサーン(一年以内の、企業の存続能力に関する開示)も監査対象とされる時代を迎えている。

本稿では、IAS 設定主体 IASC の新組織、3つの目的、新デュー・プロセス、IAS の歩みについて検討し、IAS の概要と IAS へ

の収斂(convergence)とそれに向けての残された課題、展望について検討を加えたい。

1 IAS 設定主体としての IASC

1.1 新 IASC

2001年1月25日にはIASCは新たに国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board : IASB)を発足させた。2000年8月現在、IASCは世界112カ国の153の会計士団体から構成される。

IASCは、評議会(Trustees)、IASB、解釈指針委員会(Standing Interpretations Committee : SIC)、基準諮問会議(Standards Advisory Council : SAC)等の機関からなる。(図表1、図表2参照)

評議会は、19名からなり、IASB、SICおよびSACのメンバーの指名、次期以降の評議員の指名、IASC活動の管理・監督、資金調達、予算承認、定款変更に対して責めを負う。評議会の構成は世界の資本市場、多様な地域・職業的背景を代表し、評議員は公共の利益のために行動する旨の誓約を求められる。

図表1 IASC の新組織

組織名	選任方法・構成・役割等
評議会	19名(一般11, 会計士5, 財務諸表の作成者・利用者各1, 学識経験者1。地理的配分: 北米6, 欧州6, アジア/太平洋4, その他3) 任期3年(再任は1回に限り可)。審議会, 解釈指針委員会, 基準諮問会議各メンバーの任命, 監督, IASC予算の承認, 定款変更の承認を行う。IASCの資金調達を行う。
審議会	14名(常勤12, 非常勤2: 会計士5, 財務諸表の作成者・ユーザー各3, 教育者1, その他2)。常勤理事は専任で任期5年。年間10回程度会合をもつ。7名は各国の基準設定主体と連携の責任を担う。IAS, 公開草案, 解釈指針の最終承認を行う。
基準諮問会議	約30名(会計士団体, 監督当局, 学識経験者, 国際機関, 基準設定主体等から審議会が指名する)。任期3年, 再任可。最低年3回公開の会合を行う。審議会と会計上の技術的問題等について討論し, 評議会にアドバイスする。
解釈指針委員会	従来の解釈指針委員会から変更なし。

(資料) IASC, "Restructured IASC".

IASB は、14 名からなる。その内訳は常勤12名、非常勤2名であり、常勤者のうち、7名はIASBと国内基準設定主体との相互連絡役(橋渡し役)を担当するリエゾン(liaison)メンバーからなる。新 IASC の中心的機関である。IAS、公開草案およびSIC作成の解釈指針の最終承認を含む IASC のすべての専門的事項にわたって責めを負う基準設定主体が IASB である。メンバーの最重要資格要件は、技術的・専門的知識であり、その選任に際しては地理的な配慮は一切行われず、任期は5年、再選は1回までとなっている。

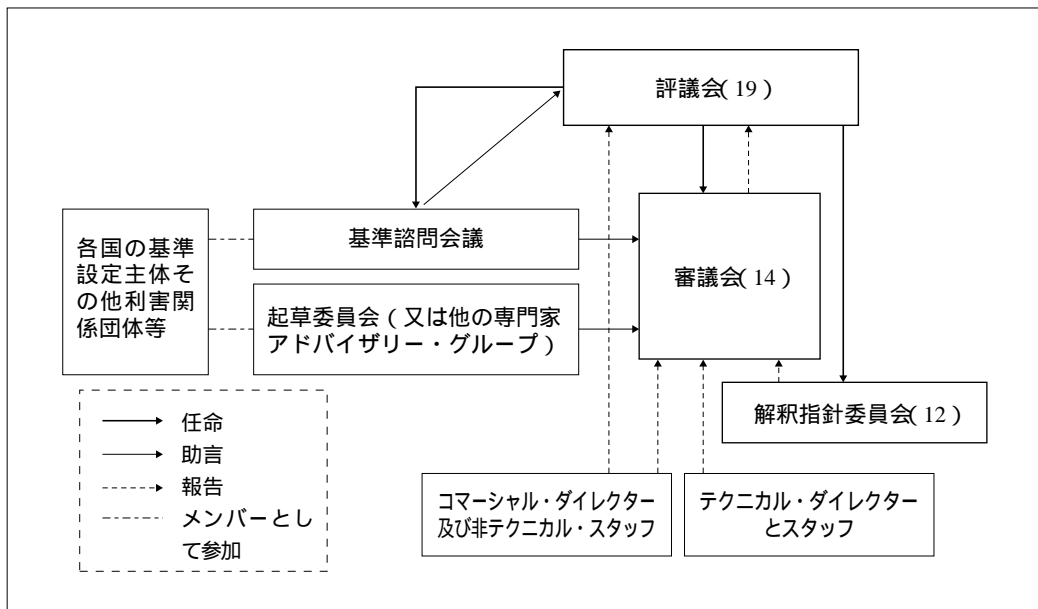
SICは、12名からなり、解釈指針の草案、最終案の作成を行う。

SACは、約30名からなり、さまざまな地域、さまざまな分野から構成される。評議会、IASBに対して、専門的およびその他の助言を与える。

1.2 IASC の3つの目的と新デュー・プロセス(due process)

2000年5月24日のスコットランド・エジンバラIASC総会において承認された定款・パラグラフ2によれば、IASCには3つの目的がある²⁾。

図表2 IASC の新組織図



(資料) IASC SWP, "Recommendation on Shaping IASC for the Future".

2) 日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準2001』同文館, 2001年, 1頁.

Constitution par.2

- to develop, in the public interest, a single set of high quality, understandable and enforceable global accounting standards that require high quality, transparent and comparable information in financial statements and other financial reporting to help participants in the world's capital market and other users make economic decisions;
- to promote the use and rigorous application of those standards; and
- to bring about convergence of national accounting standards and International Accounting Standards to high quality solutions.

公共の利益のために、高品質の、理解可能で、かつ実施可能な単一の国際的な会計基準を策定すること。その基準は、世界の資本市場参加者及びその他の利用者が適切な経済的意思決定を行うことに役立つように、財務諸表及びその他の財務報告において高品質で、透明で、比較可能な情報を要求する；それらの会計の利用と厳格な適用を促進すること；並びに各国の国内会計基準と国際会計基準の高品質解決策への統合をもたらすこと。

従前のデュー・プロセス(正規の手続)と異なる変更点は、各国国内会計基準設定主体との関わり方である。新デュー・プロセスはIASBと国内会計基準設定主体との共同作業を中心に進められる。その結果、最終的にIASCとの間で調和を図ることをめざしている。(図表3参照)

IASCと国内会計基準設定主体は、検討項目について調整を行って、IASCがその会計基準設定プロジェクトを開始する時、国内

会計基準設定主体も同じプロジェクトを開始する。IASC理事会であるIASBの国内会計基準設定主体との連絡・調整を担当するリエゾンを通じて連携をとりつつ、作業を進める。IASCが公開草案を公表する時には国内会計基準設定主体も同時に公開草案を公表し、必要に応じてIAS公開草案との相違についてコメントし、適用上の問題点を公表する。

このようにIASCと国内会計基準設定主体のデュー・プロセスを同調させて調和を図ることにより、新デュー・プロセスは、IASと国内会計基準が内容的に同一のものとなるよう配慮したものとなった。世界標準としてのIASが、デ・ファクト・スタンダード(de facto standards: 事実上の標準)として活用される真の国際会計基準となることが期待される。ただ、費用負担を含む設定の効率性などの点で問題点が残されている。

1.3 IASCの歩み

IASCは、1973年6月29日、アメリカ、

図表3 新たなデュー・プロセス

(2001年1月1日以降)

1. 審議会が議題・プロジェクトを決定する。
2. 審議会が起草委員会、アドバイザー・グループを組織する(審議会はプロジェクトの期間を通じこれらに適宜相談する)。また、調査等の作業を各国の基準設定主体にアウトソースする。
3. 審議会がIAS草案を作成し、パブリック・コメントを求める。
4. 審議会がパブリック・コメントを踏まえて公開草案を作成し公開する。
5. 審議会が公開草案へのパブリック・コメントを受けて最終IASを発行する。最終IASの採択には審議会メンバー14名中8名の賛成を要する。

イギリス・アイルランド、オーストラリア、オランダ、カナダ、旧西ドイツ、日本、フランス、メキシコの9カ国、16職業会計士団体の合意にもとづいてロンドンに設立された。IASCの設立は、ベンソン卿の提唱によるものであるが、会計における世界共通語を作ることが彼の理想であった。IASCのメンバーが職業会計士団体であることから、プライベート・セクター(private sector)の機関であり、法的な強制力は一切もたない機関となった。日本公認会計士協会(JICPA)は、IASCの創設以来のメンバーである。

設立当初、法的強制力をもたないという理由から、よほど不適切な内容でない限り、各国の基準を容認せざるを得なかった。各国会計基準はそれぞれ国内事情や政策上の意図によって、また、社会的・経済的・文化的背景まで関わって成立している。したがって、相互に優劣を主張できるものではなく、一国の会計制度を中心にすると、当然ながら他の国から反論ができることになる。その結果、各国において、強制力のないIASCのような機関による基準を簡単には受け入れることができなかつたといえる。そのような発足当初とはいえ、IASが2001年5月17日に証券監督者国際機構(International Organization of Securities Commissions : IOSCO)から世界標準(global standard)として承認されるまでの、設立以来の四半世紀の歴史を振り返ってみると、4つの転機を迎えてきたといえる。なお、IASCの系譜については、図表4参照。

1977年 「総会開催」

1981年 「諮問グループの発足」

1987年 「財務諸表の比較可能性」起草委員会発足とIOSCOの参加

1997年 “ harmonizationからuniformity ,そしてconvergenceへ ” 「戦略作業部会」(Strategy Working Party : SWP)の設置による組織改革の促進と新体制への移行

1973年から1977年まで、創立会員の9カ国のみで合意書、定款、趣意書にしたがってIASCは運営されていた。会計基準設定過程には、正会員のみが参加していたが、1977年10月に合意書をはじめとする諸改訂がなされ、IASCの設立目的を「公共の利益のために、世界で承認される会計基準を作成し、各国において現在採用されている多種多様な会計諸基準、会計諸方針を、可能な限り調和化すること」とした。各会員は、監査人の責務をもって、この目的を実現することに合意した。この会員総会において、IASCの運営、組織の両面で、創立会員と準会員の区別をなくした上でともに会員とし、全体委員会を理事会とした。理事会は創立会員9カ国と2団体を超えない会員の代表で形成することになった。その結果、理事会メンバーは拡大し、起草委員会にも従来の準会員も参加することが可能となった。

国際会計士連盟(International Federation of Accountants : IFAC)は、国際会計士会議(現在の世界会計士会議)が1977年10月、第11回ミュンヘン大会として開催された折、会計業務国際協調委員会(International Coordination Committee for the Accountancy Profession : ICCAP)を発展解消させて新たに設立させたものであった。IASCはICCAPの組織の一部として設立されていたものであるから、IFACの発足と同時に、IASCの

位置づけが問題となった。議論の末、1983年1月1日発効の「国際会計基準委員会・国際会計士連盟協約書」(IASC/IFAC Mutual Commitments)として両者の関係は確定した。IFACは会計基準以外にあたる監査基準、倫理規定等の諸基準を作成し公表している。IFACはこれ以降、自動的にIASCの正式メンバーとなった。

1981年10月の理事会がロンドンで開催されて以来、理事会は、会計士団体以外の利害関係者からIASについて意見を広く聴取するための諮問グループを発足させた。諮問グループ発足当初は、財務諸表の作成者および利用者を国際的に代表する国際証券取引所連合(FIBV)、国際商工会議所(ICC)、世界銀行、財務管理者協会国際連合などに加え、情報開示の立場から深く関わっている経済協力開発機構(OECD)、国際連合(UN)多国籍企業センターもオブザーバーとして参加した。その後、国際銀行協会、国際法曹家協会(IBA)、IOSCO、国際金融公社(IFC)、EC委員会、アメリカ財務会計基準審議会(FASB)、国際会計研究学会(IAAER)なども加わっている。

1987年3月の理事会が「財務諸表の比較可能性」起草委員会発足の採択を行った。その結果、公表済みの基準のなかで、13の基準について改訂を加えることとなった。改訂作業は、1989年1月の公開草案第32号「財務諸表の比較可能性」(Comparability of Financial Statements)の公表に始まり、これを基礎としてきた会計基準が次々と改訂され、1993年には理事会にて一括承認された。この改訂作業の特徴点は、従来まではプライベート・セクターのみで行われてきたが、

IOSCOが起草委員会にオブザーバーとして参加したところであった。1987年の第12回IOSCO会議において、各国の証券行政機関に対して、目論見書の作成にあたり共通の会計基準を適用することの重要性と、適用を推進するための現実的な有効手段を検討するよう勧告された。その結果、世界共通の会計基準となりうる存在として着目されたのがIASであった。IASCはプライベートな団体であることによって、監査人としてのIAS遵守の責務を自覚するだけでは十分な効果は望めなかったが、この改訂作業にIOSCOが参加することにより、IASが法的強制力をもつ第一歩を歩むこととなった。このことは、財務諸表の比較可能性の欠如を認めつつ、各国基準をIASで容認する「相互承認アプローチ」から、比較可能性を向上させた概念フレームワークにもとづく「理論的アプローチ」への、IAS設定方法の転換を意味する。これは先述したIASCの定款・パラグラフ2によるIASC目的³⁾のなかの第一目的「公共の利益のために、高品質の、理解可能で、かつ実施可能な単一の国際的な会計基準を策定すること」の「実施可能」を優先させた結果といえよう。

「財務諸表の比較可能性」完成後、IASCは、IOSCOの一括承認を得るために、コア・スタンダード(core standard)の完成を急いだ。その最後の会計基準が「投資不動産」であり、両者間で合意をしていた1999年に間に合った。2000年5月17日のIOSCOシドニー総会でコア・スタンダードは一括承認され、IASは会計の世界標準となった。事実上の標準への第一歩を歩むこととなった。今日では、「世界標準」と「事実上の標準」の

3) 日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準2001』同文館、2001年、1頁。

相違解消が新たな課題となってきた。

1997年、IASC理事会はコア・スタンダード完成後のIASCの戦略と組織のあるべき姿を検討するために、理事会に対してこの課題を報告する責めを負うSWPを設置した。SWPは、1998年12月7日には、ディスカッション・ペーパー「IASCの将来像」(Shaping IASC for the Future)を理事会に提出し公表された。このペーパーに対してさまざまなコメントが寄せられ、その結果、1999年7月、新たな提案が理事会議長と事務総長の連名でなされた。それは、理事会と基準開発委員会という事実上の二院制を採用せず、理事会のみの一院制をとるという新提案であった。これは、IASC設立以来の理事会と起草委員会という二院制でIAS設定を進め、最終責任は理事会が負うというシステムを、理事会だけの一院制に移行させるという組織改革提案であった。さらに、一組の世界的基準、一組の高品質の世界的な会計基準による調和化(harmonization)、統一化(uniformity)も展開されたが、今回の報告書からは、それらは払拭され収斂(convergence)という考え方が用いられる段階に入った。換言すれば、従来、各国国内の会計規制当局が行ってきた会計政策が、少なくとも証券取引法会計においては、IASCという国際組織の影響の下にすえられる方向に移行したことを意味し、このことは今後、日本企業にも多大の影響を与えることになる。

1999年11月30日、SWPは新提案にもとづき、最終報告書「IASCの将来像への勧告」(Recommendation on Shaping IASC for the Future)を公にした。この報告書のスケジュールに

そって、1999年12月には理事会で「IASCの将来像への勧告」が承認された。2000年5月、7名から構成される指名委員会が設置され(当初は2名)、新体制発足に向けて定款変更が行われ、評議員が選出された。同年6月、新理事会議長としてデービッド・トゥイーディー卿が指名され、2001年1月25日の新理事会メンバー公表に至った。2001年4月よりIASBは活動を開始している。なお、従来、公的部門の会計について、IFACが、現金主義あるいは発生主義のいずれかの基準によって、複式簿記による会計処理を行うとする「国際公的機関会計基準」の作成を行ってきた。だが、2000年6月、IASCに対して、同基準の作成、普及について協力を要請し、IASCも国際公的機関の会計基準に取り組むこととなった。その後、Accountant誌(2001年6月号)⁴⁾によれば、OECDはIFACの諸基準を採択することとなった。IASBは国際公的機関、保険業等をも含んで検討することとなり、企業会計の枠にとられないこととなった。

2 IASの体系

IASを各々、財務諸表と関連づけて表示すると図表5のようになる。

また、図表6は、「IOSCOのコア・スタンダード・リスト(1993年)とIAS」の体系図を示す。1995年、IASCとIOSCOは、1999年までにコア・スタンダードを完成させることで合意した。そして成功裡に完成した場合、IOSCOがIASをクロスボーダー(多国籍企業が本国以外で行う資金調達)の公募における基準として承認することで合意

4) “OECD adopts IFAC’s standards,” *Accountant*, June, 2001, p. 5.

図表4 IASCの系譜⁵⁾

年	主要な事柄
1973	・ IASC 設立
1976	・ G10中央銀行総裁会議が銀行の財務諸表に関するプロジェクトにおいてIASCと協力し、IASC に対し資金提供することを決定
1981	・ IASC に諮問グループ設置
1985	・ 国際会計基準の初期案(31項目)の作成完了
1987	・ IOSCO が IASC 諮問グループに参加 ・ 「財務諸表の比較可能性」プロジェクト開始
1988	・ 米国財務会計基準審議会(FASB)IASC 諮問グループ及び理事会にオブザーバー参加 ・ IOSCO が IASC の活動に対する支持表明 ・ 「財務諸表の作成・提示のための枠組み」完成
1989	・ 公開草案 E32「財務諸表の比較可能性」公開 ・ IAS7「キャッシュ・フロー計算書」に改訂される
1990	・ EU が IASC 諮問グループに参加
1993	・ IASC と IOSCO が「コア・スタンダード」リストについて合意 ・ 「財務諸表の比較可能性」プロジェクト, 10 の IAS を改正して終了
1995	・ IASC と IOSCO , 1999 年までに「コア・スタンダード」を完成させること, 成功裡に完成した場合, IOSCO が IAS をクロスボーダーの公募における基準として承認することで合意 ・ 欧州委員会が IASC と IOSCO の合意, 及び EU の多国籍企業が IAS 使用を支持 ・ IASC にアドバイザー・カウンシル設置
1996	・ IOSCO が IASC 理事会にオブザーバー参加
1997	・ IASC に解釈指針委員会(SIC)設置
1998	・ IAS39「金融商品:認識及び測定」が理事会で承認され、「コア・スタンダード」完成
1999	・ IOSCO が「コア・スタンダード」の検討を開始
2000	・ 4月: パーゼル銀行監督委員会, IAS 支持を表明 ・ 5月: IAS40「投資不動産」が IASC 理事会で承認される ・ 5月: IOSCO が IAS を承認
2001	・ 6月: 欧州委員会, 2005年までにEU域内の上場企業にIAS使用義務づける方針を発表 ・ 4月: 国際会計基準審議会(IASB)発足

(資料)IASC, "IASC Chronology since 1973".(一部加筆修正)

した。図表7.1と図表7.2は、その結果完成

した「IAS等一覧」を示す⁶⁾。

5) IASCのインターネット上,ホームページ参照。

6) 監査法人トーマツ,萩 茂生・長谷川茂男共著『IAS(国際会計基準)』清文社,2000年,261頁~262頁。

図表 5 IAS の体系図

財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク

・表示と開示

- (1) 財務諸表の表示(IAS1)
- (2) 1 金融商品に関する開示及び表示(IAS32)
 - 2 1株あたり利益(IAS33)
 - 3 後発事象(IAS10)
 - 4 偶発事象(IAS37)
 - 5 関連当事者(IAS24)
 - 6 廃止事業(IAS35)
 - 7 物価変動の情報(IAS15)
- (3) 株主持分変動計算書(IAS1)
- (4) キャッシュ・フロー計算書(IAS7)
- (5) セグメント報告(IAS14)

・認識と測定

- (1) 1 企業結合(IAS22)
 - 2 連結財務諸表(IAS27)
 - 3 中間財務報告(IAS34)
 - 4 農業(IAS41)

(2) 貸借対照表関連

(借方)	(貸方)
金融資産(IAS39)	金融負債(IAS39)
棚卸資産(IAS2)	引当金(IAS37)
有形固定資産(IAS16)	繰延税金負債(IAS12)
のれん(IAS22)	リース負債(IAS17)
のれん以外の無形資産(IAS38)	退職給付債務(IAS19)
リース資産(IAS17)	ジョイント・ベンチャー負債(IAS31)
関連会社株式(IAS28)	(資本)
投資不動産(IAS40)	
繰延税金資産(IAS12)	
ジョイント・ベンチャー資産(IAS31)	

(3) 損益計算書項目

(借方)	(貸方)
製造原価及び仕入原価(IAS2)	収益の認識(IAS18)
減価償却(IAS16)	工事進行基準による収益の認識(IAS11)
減損(IAS36)	国庫補助金受贈益(IAS20)
研究開発費(IAS38)	非経常損益(IAS8)
退職給付等(IAS19)	為替差損益等(IAS21)
税金費用(IAS12)	持分法投資損益(IAS28)
利息費用(IAS23)	ジョイント・ベンチャー損益(IAS31)
非経常損益(IAS8)	ヘッジ会計損益(IAS39)
為替差損益等(IAS21)	
持分法投資損益(IAS28)	
ジョイント・ベンチャー損益(IAS31)	
ヘッジ会計損益(IAS39)	

図表6 「IOSCOのコア・スタンダード・リストとIAS」体系図

IOSCOのコア・スタンダード・リスト(1993年)	現行IAS	
		タイトル
一般		
1. 会計方針の開示	IAS1	財務諸表の表示
2. 会計方針の変更	IAS8	期間の純損益, 重大な誤謬及び会計方針の変更
3. 財務諸表において開示される情報	IAS1	財務諸表の表示
損益計算書		
4. 収益の認識	IAS18	収益
5. 工事契約	IAS11	工事契約
6. 製造原価および仕入原価	IAS2	棚卸資産
7. 減価償却	IAS16 IAS38	有形固定資産 無形資産
8. 減損	IAS36	資産の減損
9. 税金	IAS12	法人税所得
10. 非正常項目	IAS8	期間の純損益, 重大な誤謬及び会計方針の変更
11. 政府援助	IAS20	国庫補助金の会計及び政府援助の開示
12. 退職給付	IAS19	従業員給付
13. その他の従業員給付	IAS19	従業員給付
14. 研究開発	IAS38	無形資産
15. 利息	IAS23	借入コスト
16. ヘッジ活動	IAS39	金融商品: 認識及び測定
貸借対照表		
17. 不動産, 工場および備品	IAS16	有形固定資産
18. リース	IAS17	リース
19. 棚卸資産	IAS2	棚卸資産
20. 繰延税金	IAS12	法人所得税
21. 外国通貨	IAS21	外国為替レート変動の影響
22. 投資	IAS39 IAS40	金融商品: 認識及び測定 投資不動産
23. 金融商品 / オフ・バランスシート項目	IAS32 IAS39	金融商品: 開示及び表示 金融商品: 認識及び測定
24. ジョイント・ベンチャー	IAS31	ジョイントベンチャーに対する持分の財務報告
25. 偶発事象	IAS37	引当金, 偶発債務及び偶発資産
26. 後発事象	IAS10	後発事業
27. 流動資産および流動負債	IAS1	財務諸表の表示
28. 企業結合(のれんを含む)	IAS22	企業結合
29. 研究開発およびのれん以外の無形資産	IAS38	無形資産
キャッシュ・フロー計算書		
30. キャッシュ・フロー計算書	IAS7	キャッシュ・フロー計算書
その他基準		
31. 連結財務諸表	IAS27	連結財務諸表及び子会社に対する会計処理
32. 超インフレーション経済下の子会社	IAS21 IAS29	外国為替レート変動の影響 超インフレーション経済下の財務報告
33. 関連会社および持分法会計	IAS28	関連会社への投資に関する会計処理
34. セグメント別報告	IAS14	セグメント別報告
35. 中間報告	IAS34	中間財務報告
36. 1株当たり利益	IAS33	1株当たり利益
37. 関連当事者の開示	IAS24	関連当事者の開示
38. 廃止事業	IAS35	廃止事業
39. 重大な誤謬	IAS8	期間の純損益, 重大な誤謬及び会計方針の変更
40. 見積りの変更	IAS8	期間の純損益, 重大な誤謬及び会計方針の変更
IOSCOのコア・スタンダード・リスト(1993年)に掲載されていないIAS	IAS15	物価変動の影響を反映する情報
	IAS26	退職給付制度の会計と報告
	IAS30	銀行業及び類似する金融機関の財務諸表における開示

〔出所〕広瀬義州, 間島進吾編『コンメンタール国際会計基準』税務経理協会, 1999年。(一部変更)

図表 7.1 IAS 等一覧(1)

1983年1月 国際会計基準委員会 その目的と手続き

1989年7月 財務諸表の作成及び表示に関する枠組み

2000年5月31日現在

IAS No.	タイトル	発行または最終改訂年月	発効事業年度(下記の日以降に開始する年度)
1	Presentation of Financial statements (財務諸表の表示)	1997年8月改訂	1998年7月1日
2	Inventories (たな卸資産)	1993年12月改訂	1995年1月1日
7	Cash Flow Statements (キャッシュ・フロー計算書)	1992年12月改訂	1994年1月1日
8	Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies (期間純損益 , 重大な誤謬および会計方針の変更)	1993年12月改訂	1995年1月1日
10	Events Occuring After the Balance Sheet Date (後発事象)	1999年5月改訂	2000年1月1日
11	Construction Contracts (工事契約)	1993年12月改訂	1995年1月1日
12	Income Taxes (法人所得税の会計)	1996年10月改訂	1998年1月1日
14	Segment Reporting (セグメント報告)	1997年8月改訂	1998年7月1日
15	Information Reflecting the Effects of Changing Prices (物価変動の影響を反映する情報)	1981年11月発行 (1994年様式変更)	1983年1月1日
16	Property, Plant and Equipment (有形固定資産)	1998年7月改訂	1999年7月1日
17	Leases (リース)	1997年12月改訂	1999年1月1日
18	Revenue (収益)	1993年12月改訂	1995年1月1日
19	Employee Benefits (従業員給付)	1998年2月改訂	1999年2月1日
20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance (国庫補助金の会計および政府援助の開示)	1983年4月発行 (1994年様式変更)	1984年1月1日
21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (外国為替レート変動の影響)	1993年12月改訂	1995年1月1日
22	Business Combinations (企業結合)	1998年7月改訂	1999年7月1日

図表 7.2 IAS 等一覧(2)

23	Borrowing Costs (借入費用)	1993年12月改訂	1995年1月1日
24	Related party Disclosures (特別利害関係の報告)	1984年7月発行 (1994年様式変更)	1986年1月1日
25	Accounting for Investments (投資の会計処理:IAS40号発効時に失効)	1986年3月発行 (1994年様式変更)	1987年1月1日
26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans (退職給付制度の会計と報告)	1987年1月発行 (1994年様式変更)	1988年1月1日
27	Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries (連結財務諸表ならびに子会社に対する投資の会計処理)	1989年4月発行 (1994年様式変更)	1990年1月1日
28	Accounting for Investments in Associates (関連会社に対する投資の会計処理)	1998年7月改訂	1990年1月1日
29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies (超インフレ経済下の財務報告)	1989年7月発行 (1994年様式変更)	1990年1月1日
30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions (銀行業および類似する金融機関の財務諸表における開示)	1990年8月発行 (1994年様式変更)	1991年1月1日
31	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures (ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告)	1998年7月改訂	1992年1月1日
32	Financial Instruments : Disclosures and Presentation (金融商品 表示および開示)	1998年12月改訂	1996年1月1日
33	Earnings Per Share (一株当たり利益)	1997年2月発行	1998年1月1日
34	Interim Financial Reporting (中間財務報告)	1998年2月発行	1999年1月1日
35	Discontinuing Operations (廃止事業)	1998年6月発行	1999年1月1日
36	Impairment of Assets (資産の減損)	1998年6月発行	1999年7月1日 (早期適用奨励)
37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (引当金, 偶発債務および偶発資産)	1998年9月発行	1999年7月1日 (早期適用奨励)
38	Intangible Assets (無形資産)	1998年9月発行	1999年7月1日 (早期適用奨励)
39	Financial Instruments : Recognition and Measurement (金融商品: 認識と測定)	1999年3月発行	2001年1月1日 (早期適用可)
40	Investment Property (投資不動産)	2000年4月発行	2001年1月1日

3 IAS の概要

3.1 概念フレームワークと適用範囲・設定の趣旨

概念フレームワークとは、財務諸表作成の基礎となる概念を体系化したもので、基準を作成する際の理論的根拠となるものである。そこで、財務諸表の基礎となる概念を体系化するために、1989年3月、概念フレームワーク(以下、フレームワーク)が公表された。従来は財務諸表の作成の基礎となる事項は暗黙の了解事項とされてきていたが、当時の数多く認められていた複数の代替的会計処理を取り除くことにより、財務諸表の比較可能性を高めるというE32「財務諸表の比較可能性」プロジェクトを推進する上で、フレームワークの公表は必要不可欠な存在となった。フレームワーク自体がIASを構成するものではないが、比較可能性プロジェクトのみならず、その後のIAS作成・改訂作業を進める上で理論上の根拠となる大切な役割を果たすこととなった。フレームワークは、公的、私的セクターを問わず、すべての事業体の財務諸表に適用される。

フレームワークは、連結財務諸表を含む一般目的の財務諸表を対象とする。目論見書や税務目的のために作成される計算書類は、原則としてフレームワークの対象外となる。財務諸表には、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書及び中期、ならびに財務諸表の必要不可欠な部分をなす計算書、説明資料、補足明細表(supplementary schedules)が含まれる。しかし、年次報告書に含まれる社長による報告

書やマネジメントによる解説、分析などは含まれない。

外部利用者のための財務諸表の作成と表示の基本的枠組みを述べたのが、フレームワークであるが、フレームワークは設定の趣旨を7点掲げている⁷⁾。

IASC理事会が、将来のIASの作成と現行のIASの見直しを行うのに役立てること；

IASによって認められている代替的な会計処理の数を削減するための基礎を提供することによって、IASC理事会が財務諸表の表示に関する規則、会計基準及び手続の調和を促進するのに役立てること；

国内基準を作成する各国の会計基準設定主体の助けとなること；

財務諸表の作成者が、IASを適用し、また、IASの主題となっていないテーマを処理する際に役立てること；

財務諸表がIASに準拠しているかどうかについて、監査人が意見を形成する際に役立てること；

財務諸表の利用者が、IASに準拠して作成された財務諸表に含まれる情報を解釈するのに役立てること；

IASCの作業に関心を有する人々に、IASの形成に対するアプローチに関する情報を提供すること。

フレームワークは、財務諸表利用者として次の利害関係者グループを掲げ、各利用者は情報に対する各自の異なる要求のいくつかを満足させるために財務諸表を利用する、としている。投資家、従業員、貸付者、仕入先及びその他の取引業者、

7) 日本公認会計士協会国際委員会訳、前掲書 23頁。

得意先、政府及び監督官庁、一般大衆。こうした利用者の情報要求すべてに財務諸表は応えることはできないが、すべての利用者に共通する情報要求があり、その共通する情報要求を満たすことは可能である⁸⁾、としている。

3.2 フレームワークの概要

財務諸表の目的(par.12)

財務諸表の目的は、広範な利用者が経済的意思決定(economic decisions)を行うにあたり、企業の財政状態、経営成績及び財政状態の変動に関する有用な情報を提供する点にある。

また、財務諸表は経営者の受託責任(stewardship)、または経営者に委ねられた財産に対する会計責任(accountability)の結果も表示する。

財政状態、経営成績及び財政状態の変動

経済的意思決定には、現金及び現金同等物を作り出す企業の能力と、そのタイミング及びその確実性の評価が含まれる。こうした企業の能力の評価を通じて、賃金の支払、仕入先への支払、利息の支払、借入金の弁済、配当支払能力などが判定される。

企業が保有する経済的資源に関する情報は、将来の現金及び現金同等物を作り出す企業の能力を予測する際、有用となる。財務構造に関する情報は、将来の借入の必要性予測、将来の利益及びキャッシュ・フローが企業の利害関係者間にどのように配分されるかについて予測する際に、有用となる。流動性・支払能力に関する情報は、期

日到来時の債務弁済能力の予測に有用となる。

企業の経営成績に関する情報は、経済的資源の変動可能性を評価する際に必要である。現存の資源にもとづくキャッシュ・フローを作り出す企業能力の予測にあたり有用である。

企業の財政状態の変動に関する情報は、企業の投資活動、財務活動、営業活動を評価する際に有用である。現金及び現金同等物を作り出す企業能力とこれらのキャッシュ・フローの利用を評価するための基礎を提供する。

財務諸表の基礎となる前提

発生主義(accrual basis)(par.22)と継続企業(going concern)(par.23)を掲げている。財務諸表は、企業が予見し得る将来にわたり継続して事業を営むであろうことを前提に、発生主義にもとづいて作成される。発生主義による財務諸表は、利用者に現金の収支を伴った過去の取引だけではなく、将来の現金支払債務、将来の現金受領をもたらす資源についても情報提供する。また、財務諸表作成企業が仮に、清算あるいは事業の大幅な縮小を行うような状況下では、継続企業とは異なる認識、測定ベースで財務諸表を作成する必要がある。

財務諸表における情報の有用性を決定する質的特徴(par.24)

4つの財務諸表の質的特徴を掲げている。
i 理解可能性(understandability)
財務諸表が提供する情報は、情報利用者にとって理解しやすい情報である必要があ

8) 日本公認会計士協会国際委員会訳、前掲書 24頁～25頁。

る。ただし、利用者は、事業、経済活動及び会計に関して合理的な知識を有し、また、前向きに情報を研究する意思を有することを前提としている。

ii 目的適合性(relevance)

財務諸表が提供する情報は、経済的意思決定のための利用者の要求に適合するものでなければならない。利用者が、過去・現在・将来の事象を評価し、または利用者の過去の評価を確認もしくは訂正するのに役立つものであれば、目的適合性を有するといえる。情報が予測価値をもつためには、明確な予測形態をとる必要はない。が、財務諸表から予測する能力は、過去の取引及び事象に関する情報の表示方法によって高められる。例えば、損益計算書の予測価値は、異常ないし臨時的な収益や費用項目で区分表示されれば、高まる。また、情報は、その脱漏または虚偽表示が利用者の経済的意思決定に影響を及ぼす時、重要性(materiality)を有するといえる。つまり、重要性とは、有用性の有無の境界線を示すものであって、情報が有用であるために有していなければならないという特性の1つではない。

iii 信頼性(reliability)

情報が有用であるためには、信頼し得るものでなければならない。重大な誤謬や偏向があってはならない。目的適合性を有していても信頼性を有しなければ、判断を誤らせる可能性がある。仮に、損害賠償請求の妥当性とその金額が訴訟で争われている場合には、企業がその損害賠償請求の金額

と状況を開示することは適切であっても、貸借対照表上にその請求額のすべてを認識することは適切とはいえない。また、情報が信頼性を有するためには、表示しようとする取引ないし事象を忠実に表現しなければならない(忠実性: faithful representation)。貸借対照表は、決算日現在の企業の資産・負債・持分を構成する取引ないし事象を忠実に表現していなければならない。さらに、情報が表示しようとする取引ないし事象を忠実に表現するためには、取引ないし事象は法的形式にしたがうだけではなく、実質的に経済的実態に合致した形で会計処理され、表示される必要がある(実質優先主義: substance over form)。例えば、所有権の移転登記が成立していても、処分された資産が有する将来の経済的便益(economic benefit ⁹⁾)を享受し続けることを明記した契約を締結する場合がある。このような状況下では、当該資産の譲渡を、会計処理上、売却として処理することは、その取引内容を忠実に表現したことにはならない。さらに、財務諸表に記載される情報が信頼性を有するためには、中立性(普遍性: neutrality)を有するものでなければならない。財務諸表があらかじめ定められた結果や成果を引き出すために、意図的に情報を選択して表示することにより、利用者の意思決定あるいは判断の行使に影響を及ぼすことになる場合には、中立である、あるいは普遍性をもつとはいえない。しかし、財務諸表の作成者は、不良債権の回収可能性や工場・設備の見積耐用年数、製品保証請求の見積などの経済事

9) 企業への現金預金の流入に直接的にまたは間接的に貢献する潜在能力。その潜在能力は、企業の営業活動の重要な部分をなす生産能力であるかもしれないし、現金預金への転換可能性であるかもしれないし、あるいは代替的な生産工程が生産原価を低減する時のように、現金流出額を減少させる可能性であるかもしれない。(日本公認会計士協会国際委員会訳、前掲書 16頁。)

象に不可避免的に伴う不確実性に対処しなければならない。こうした不確実性は、その性質、範囲を開示することによって、それを財務諸表上認識させることは可能である。資産または収益の過大表示、あるいは負債または費用の過小表示とならないように、慎重性(prudence)は注意を促すものである。慎重であるために、秘密積立金や引当金の過大計上、資産、収益の故意の過小表示、負債、費用の故意の過大表示などは許されない。そして重要性、コストの制限はあるが、財務諸表における情報が信頼性を有するためには、必要な情報の脱漏があってはならない(完全性:completeness)。脱漏は、虚偽表示を通じて利用者に判断を誤らせる原因となり、結果的に信頼性と目的適合性を損ねることになるからである。

iv 比較可能性(comparability)

財務諸表利用者は、財政状態及び経営成績の趨勢を把握するために、財務諸表の期間比較をする。また、財政状態、経営成績及び財政状態の変動を評価するために、他の企業の財務諸表と比較をする。したがって、類似取引や事象の測定と表示は、同一企業内においても、また、期間を通して、さらに異なる企業間においても一貫した方法で対処されなければならない。財務諸表の作成にあたり、採用した会計方針、またその会計方針に変更があった場合の影響を、利用者に周知させるところに重要な意味がある。フレームワークで言及はしていないが、一度採用した会計方針が、目的適合性や信頼性の向上の妨げとなる場合には、取引ないし事象についてむしろその会計処理方法を継続的に用いることは適切であるとはいえない。改善のための検討を示すためには、仮に、1つの会計事実に対して複数の

代替的会計処理が存在する場合には、通常は最適と考えられる原則的な会計処理方法「標準処理(benchmark treatment)」に代えて、採用することが許容されている会計処理「認められる代替的処理(allowed alternative treatment)」の合理性を検討する必要がある。このことは実質的にイギリス流の離脱規定を念頭におく必要性を容認しているといえる。この場合、仮に、より目的適合性と信頼性を有すると認められる代替的処理がある場合には、会計方針の変更を行うことがむしろ適切な会計処理となる。この場合、標準処理と同じだけの追加情報を注記などの形で提供することになる。

なお、これら4つの財務諸表の質的特徴に対して、適時性(timeliness)、便益・コストのバランス(balance between benefit and cost)、質的特性のトレード・オフをめぐる、言及を要する。

《適時性》

情報の報告に遅延ある場合、その情報は、目的適合性を失う場合がある。経営者は、適時報告を発信した場合に利用者が得られるメリットと、より正確な情報を発信した場合のそれとの間で、バランスを図る必要がある。信頼性との関わりもでてくる。目的適合性と信頼性との間でバランスを図るためには、経済的意思決定を行おうとしている利用者の要求をいかに満足させるか、その一点と関わることになる。

《便益・コストのバランス》

情報から得られる便益は、情報を提供するコストを越えられない。両者間の評価は、実際には判断に委ねられるが、こうしたコストは、便益を享受する利用者には負担されるとは限らない。フリー・ライダーの存在である。便益は、情報提供者の意図した対

象外の利用者によって享受されることすらあり得る。

《質的特性のトレード・オフ》

確かに、適時性は求められるものの、未解決事象をめぐっては信頼性が損なわれる場合がある。逆に、報告時期が遅ければ信頼性は高まるが、目的適合性は少なくなる。また、比較可能性を重視すれば、信頼性や目的適合性が損なわれる場合もある。したがって、異なる状況における質的特性の相対的重要性の判定は、職業専門家の判断に委ねられなければならない。

真実かつ公正な概観(true and fair view : TFV), 適正表示(fair presentation)

フレームワークはTFVを扱うわけではないが、イギリスの会計基準に認められるTFVの影響を受けたIASは、これまでの財務諸表の質的特性を充足し、妥当な会計基準が適用されるならば、対象となる財務諸表はTFVを示し、適正表示を具備しているものといえる。

3.3 「財務諸表を構成する要素」の定義、認識及び測定

フレームワークでは、取引等の財務的影響を、それらの経済的特徴によって大項目に分類し財務諸表上で表示する。この大項目を「財務諸表を構成する要素(elements)」と称し、資産、負債、持分、収益、費用の5項目を掲げている。そして、資産負債を鍵概念として定義し、その変動額ないし差額によって他の構成要素を定義する、「資産負債アプローチ」を採用している。

A 貸借対照表(par.49)¹⁰⁾

資産：過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源

負債：過去の事象から発生した当該企業の現在の債務であり、これを決済することにより経済的便益を包含する資源が当該企業から流出する結果になると予想されるもの

持分：特定企業のすべての負債を控除した残余の資産に対する請求権

B 損益計算書(par.70)¹¹⁾

収益：当該会計期間中の資産の流入若しくは増加又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの拠出に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるもの

費用：当該会計期間中の資産の流出若しくは減価又は負債の発生形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるもの

このような広義の収益と費用から算出される利益を包括利益(comprehensive income)とよぶ。

《認識》

フレームワークでは、構成要素の定義をみたま項目は、次のすべての規準をみたま場合に、認識することとしている(par.83)¹²⁾。

《経済的便益の流出入の蓋然性》

当該項目に関連する将来の経済的便益

10) 日本公認会計士協会国際委員会訳, 前掲書 32頁。

11) 日本公認会計士協会国際委員会訳, 前掲書 35頁。

12) 日本公認会計士協会国際委員会訳, 前掲書 37頁。

が、企業に流入するか又は企業から流出する可能性が高く；かつ

《信頼しうる測定可能性》

当該項目が信頼性をもって測定できる
原価又は価値を有している場合

《測定(評価)》

構成要素の貸借対照表及び損益計算書記載額を決定する過程を測定という。測定ベースとして、取得原価(historical cost)、現在(再調達)原価(current cost)、実現可能(決済)価額(realizable(settlement)value)、現在価値(present value)のいずれかが使用されるとだけ述べ、どれを採用すべきかについては規範的な論理展開はない。

《資本維持概念と資本維持修正》

フレームワークでは、資本概念の選択は、利用者ニーズにもとづかなければならないとして、名目ないし貨幣資本(financial capital)維持または実体資本(physical capital)維持の選択を、利用者に委ねている(par.110)。いずれの資本維持概念を採るかによって測定ベースや利益が異なる。貨幣資本維持の観点からは取得原価主義会計が、実体資本維持概念からは実体生産力維持の観点から現在価値会計が選択される。

資産及び負債の再評価または修正表示は、持分の増加ないし減少をもたらすが、これはたとえ収益または費用の定義を充足していても、資本維持の概念下では損益計算書に計上されない。これらは、資本維持修正額(capital maintenance adjustments)または再評価剰余金(revaluation reserves)として持分(株主勘定)に計上される。

3.4 IAS とわが国会計基準の相違点

紙幅の都合で、詳細にはIASの内容にふれられないため、図表8.1から図表8.6において、「IAS とわが国会計基準の主な相違点」を示す¹³⁾。なお、解釈指針(SIC)は、IASを補っている。その概要を示すのが、図表9の「解釈指針一覧」である¹⁴⁾。

4 残された課題

2000年は、IASCにとって2つの意味において画期的な年となった。すなわち、2000年が、各方面からIAS支持を拡大させることのできた年となった点、IASC組織改正のための定款変更を実現した年となった点であった。そこで本節では、を論じた後、2001年9月末現在においてIASBが検討している主なテーマに言及して、これにもとづいて残された課題と展望についてふれたい。

4.1 軌道にのるIAS

IOSCO、アメリカ証券取引委員会(SEC)、欧州委員会(EC)及びバーゼル銀行監督委員会から、2000年4月に品質向上のための作業計画を終えたIASへの強力な支持が表明された。IOSCOは、2000年5月のクロスボーダーの株式・債券の募集や上場の際に利用される財務諸表の作成基準として40のIAS及びこれに関連する解釈指針を使用することをIOSCOのメンバー国に勧告する決議(事実上のIAS支持表明)を行った。これを受け、IOSCOメンバー各国は2001年末をめどとして、起債等を希望する海外企業が当該国にてIAS準拠の財務諸表で資金

13) 監査法人トーマツ,萩 茂生・長谷川茂男共著 前掲書 265頁～270頁。

14) 監査法人トーマツ,萩 茂生・長谷川茂男共著 前掲書 263頁～264頁。

図表 8.1 IAS とわが国会計基準の主な相違点(1)

内容	IAS	わが国の会計基準
財務諸表 ・財務諸表の構成 ・継続企業の前提	・株主持分変動計算書を含む。 ・継続企業の評価を要求している。継続企業の前提に重大な疑義があれば、開示を要求している。	・株主持分変動計算書は含まれない。 ・継続企業の評価に関する規定はない。
金融商品 ・売却可能(その他)投資 ・組込デリバティブの区分処理の要件 ・デリバティブの測定 ・ヘッジ会計 ・為替リスクのヘッジ ・支配の移転 ・転換社債の表示 ・金融資産の減損 ・金融商品の開示	・公正価値の変動は「損益計算書に含める」または「資本の部の独立項目」のいずれかにより処理する。 ・経済的性質およびリスクが密接に関連しているか否かを基準としている。 ・時価算定が困難な極めて限られたケースを除き、時価評価を行う。 ・「公正価値ヘッジ」または「キャッシュ・フロー・ヘッジ」で会計処理を行う。 ・予定外貸借入等の為替リスクのヘッジも認められる。 ・経済的支配の移転を重視している。 ・負債と資本に区分する。 ・減損がある場合には、キャッシュ・フロー見積法による。 ・すべての金融商品の公正価値(公正価値評価の金融商品を除く)、金利リスク情報、信用リスク情報等様々な情報が開示される。	・公正価値の変動は「資本の部の独立項目」または「評価益は資本の部に、評価損は損益計算書に含める」のいずれかにより処理する。 ・リスクが現物の資産・負債に及ぶか否かを基準としている。 ・金利スワップ等、時価評価の例外がある。 ・原則、繰延ヘッジによる(時価ヘッジはその他有価証券のみ)。 ・予定外貸借入等の為替リスクのヘッジは認められない。 ・法的保全(倒産隔離)を要求している。 ・一体処理、区分処理のいずれも認められる。 ・キャッシュ・フロー見積法は、選択肢の一つである。 ・有価証券等を除き公正価値情報の開示はなく、金利リスクおよび信用リスク情報も開示は要求されないが、限られたものである。
たな卸資産 ・測定基準	・低価法による。	・「原価法」または「低価法」のいずれかによる。

図表 8.2 IAS とわが国会計基準の主な相違点(2)

内容	IAS	わが国の会計基準
<ul style="list-style-type: none"> ・ 低価法の時価 ・ 後入先出法 ・ 評価減後の原価 ・ 最終原価法 ・ 標準原価法, 売価還元法 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 正味実現可能価額 ・ 追加開示が要求される. ・ 洗替法 ・ 認められない. ・ 原価の測定法で原価と近似する場合にのみ認められる. 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 「正味実現可能価額」または「再調達価額」 ・ 追加開示の要求なし. ・ 「切放し法」または「洗替法」のいずれでもよい. ・ 認められる. ・ 原価配分法の簡便法として認められる.
有形固定資産 <ul style="list-style-type: none"> ・ 再評価 ・ 減価償却方法の見直し ・ 償却方法の変更 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 代替処理として認められる. ・ 要求される. ・ 会計上の見積りの変更 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 原則, 認められない. ・ 明文では要求されていない. ・ 会計方針の変更
国庫補助金 <ul style="list-style-type: none"> ・ 表示および処理 ・ 利益に関する補助金 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 「直接減額方式」または「繰延利益方式」 ・ 関連費用に対応させ収益認識 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 「直接減額方式」または「利益処分方式」 ・ 一括利益認識
リース <ul style="list-style-type: none"> ・ リースの判定 ・ ファイナンス・リースの処理 	<ul style="list-style-type: none"> ・ リスク・経済価値の実質による(量的基準は示していない). ・ 例外なく, 資産と負債に計上する. 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 考え方は同様であるが, 米国基準と同様に量的基準を示している. ・ 所有権が移転しない場合には, 注記による開示を条件に賃貸借処理できる.
無形資産 <ul style="list-style-type: none"> ・ 再評価 ・ 開発費 ・ 償却年数 ・ 償却期間と方法の見直し ・ 償却方法の変更 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 代替処理として認められる. ・ 一定の要件を満たす場合は, 資産計上が要求される. ・ 上限は20年 ・ 要求される. ・ 会計上の見積りの変更 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 認められない. ・ 費用処理 ・ 税法基準(5-55年)を採用する機会が多い. ・ 明文の規定での要求はない. ・ 会計方針の変更
投資不動産	<ul style="list-style-type: none"> ・ 公正価値または原価モデルのいずれかを選択する. 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 特定の規定はない.

図表 8.3 IAS とわが国会計基準の主な相違点(3)

内容	IAS	わが国の会計基準
資産の減損 ・減損の規定 ・評価減の戻入れ	・回収可能価額により判定する。 ・一定の条件で認める。	・特定の規定はない。
法人所得税 ・改正税率の適用 ・繰延税金資産・負債 ・連結グループ間の未実現利益 ・企業結合による一時差異	・貸借対照表日までに成立または実質的に成立が条件 ・非流動として表示 ・例外規定がなく、原則どおり購入した会社の税率による。 ・別途の規定あり。	・貸借対照表日までに改正税法の公布が条件 ・関連資産・負債区分により流動または非流動 ・例外処理として繰延法の考え方による(売却した会社の税率)。 ・規定なし。
従業員退職給付 ・過去勤務債務 ・前払費用の計上 ・保険数理上の差異 ・移行時差異	・権利確定分は即時費用処理、未確定分は定額償却 ・計上は認めるが、範囲についてはわが国の基準と違いがある。 ・回廊アプローチで償却 ・5年以内で定額償却	・従業員の平均残存勤務年数以内で均等償却(発生時一時償却も可) ・計上は認めるが、範囲についてはIASと違いがある。 ・従業員の平均残存勤務年数以内で均等償却(発生時一時償却も可) ・15年以内に償却
その他の従業員給付 ・有給休暇 ・持分奨励制度(ストック・オプション)の時価情報	・未払計上が要求される。 ・要求される(会計処理の特定の要求はない)。	・規定はない。 ・要求されない。
引当金 ・現在価値への割引 ・リストラクチャリングの引当	・重要であれば要求される。 ・規定している。	・要求されない。 ・具体的な規定はない。
収益 ・収益の測定 ・役務給付収益	・割引を考慮する。 ・取引成果の見積り可能の場合には進行基準、できない場合には費用の回収可能額の範囲で収益を認識	・金融会計基準により割引される場合もある。 ・原則、完了基準(進行基準も可)

図表 8.4 IAS とわが国会計基準の主な相違点(4)

内容	IAS	わが国の会計基準
割賦販売 ・収益認識	・販売基準	・「販売基準」または「回収期限到来基準」または「入金基準」
工事契約 ・収益・費用の認識 ・損失が予想される工事	・取引成果の見積り可能の場合には進行基準、できない場合には費用発生額の範囲で収益を認識 ・予想損失を計上	・「工事完成基準」または「工事進行基準(長期工事)」 ・明確な規定はなく、工事進行基準の場合は継続適用
借入費用の資産化 ・資産化の基準	・業種に係らず借入費用の資産化は代替処理として認められているが、一定の要件を満たす必要がある。	・規定なし(不動産開発事業を除く)
外貨建取引 ・振当処理 ・通貨の大幅な切下げの場合の為替差損の資産化 ・在外活動体の分類	・ヘッジ会計以外認められない。 ・代替処理として認めている。 ・報告企業の業務との不可分性により、換算方法が異なる。	・当面、認められる。 ・認めていない。 ・法的形態(子会社、支店)により換算方法が異なる。
異常損益項目 ・定義 ・会計処理	・災害や収用等極めて限定的なもの ・「期首剰余金の修正」または「当期損益」に含める。	・異常項目の概念はない。 ・通常は特別損益に含められる。
会計方針の変更	・「期首剰余金の修正」または「当期損益」に含める。	・当期損益に含め、当期の影響額を開示する。
一株当たり利益 ・開示 ・希薄化後一株当たり損失 ・新株引受権の調整 ・利益および株数の調整開示 ・資金の移動を伴わない株式数の変動があった場合(株式分割等)	・連結財務諸表のみ ・開示を要求 ・期末に未行使の新株引受権がなくても、期首・期中存在すれば調整 ・調整表が開示される。 ・過年度の一株当たり利益を修正再表示する。	・個別・連結ともに要求 ・開示は要求されない。 ・期末に未行使の新株引受権があれば調整 ・開示要求なし。 ・修正再表示は行なわれない。

図表 8.5 IAS とわが国会計基準の主な相違点(5)

内容	IAS	わが国の会計基準
キャッシュ・フロー計算書 ・支払利息・受取利息・支払配当・受取配当の計上区分	・受取利息・受取配当金は営業活動または投資活動、支払利息・支払配当金は営業活動または財務活動に区分する。	・いずれかによる。支払利息・受取利息・受取配当金は営業活動、支払配当金は財務活動、受取利息・受取配当金は投資活動、支払利息・支払配当金は財務活動
企業結合 ・「取得」と「持分の結合」の区分 ・のれんの償却 ・負ののれん	・いずれかの区分により会計処理が決定 ・原則、20年以内だが、例外の可能性あり ・将来の損失と費用との関連から規定	・企業結合の会計基準はない。 ・連結基準では20年以内 ・のれんと同様の処理
連結財務諸表 ・連結財務諸表の公表 ・子会社の判定 ・特定目的会社 ・連結子会社に含まれない会社	・原則、連結財務諸表のみ公表される。 ・実質支配力基準 ・リスク・経済価値の観点から、実質で判断する。 ・一時的支配および親会社への送金の制限	・証券取引法の適用会社 ・実質は異ならないが、量的基準も考慮される。 ・適格特定目的会社であれば、子会社に含めない。 ・継続企業と認められない場合、一時所有および利害関係者の判断を誤らせる場合には、子会社から除く。
関連会社投資 ・持分法の対象 ・未実現損益の消去 ・持分法適用の中止	・関連会社 ・ダウン・ストリーム、アップ・ストリームのいずれの場合も持分割合により消去 ・連結上の簿価(持分法評価額)	・関連会社および非連結子会社 ・全額消去の場合もある。 ・個別財務諸表の簿価
ジョイント・ベンチャー	・共同支配の事業体の場合、比例連結または持分法のいずれかにより会計処理する。	・特にジョイント・ベンチャーの規定はなく、子会社が関連会社の判定により連結または持分法により会計処理する。

図表 8.6 IAS とわが国会計基準の主な相違点(6)

内容	IAS	わが国の会計基準
廃止事業	<ul style="list-style-type: none"> ・ 廃止事業の承認日等から開示が要求され、実際に処理等があった場合には損益計算書上、継続事業と区分して表示される。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 特別な規定はない。
セグメント情報 <ul style="list-style-type: none"> ・ マネージメント・アプローチの考え方 ・ 主たるセグメント報告と従たるセグメント報告 ・ 開示するセグメント情報 ・ 開示内容(持分法損益・投資総額の開示) ・ 報告セグメントの追加 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 採用(会計処理基準は財務諸表作成と同一である) ・ 区分あり。 ・ 事業別および地域別セグメント情報(いずれかを主たるセグメントとし、他方を従たるセグメントとする) ・ 主たるセグメント報告では要求がある。 ・ 報告セグメントの外部収益合計が全体の収益の75%未満の場合は追加して報告セグメントとする。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 採用せず(外部報告用に作成) ・ 区分なし。 ・ 事業別および所在地別セグメント情報、海外売上高 ・ 要求なし。 ・ 報告セグメントの要求のみであり、75%基準はない。

図表9 解釈指針一覧

2000年5月31日現在

SIC No.	タイトル	合意日	発効日または事業年度
1	Consistency—Different Cost Formulas for Inventories (首尾一貫性: たな卸資産の異なる原価配分方式)	1997年7月	1999年1月1日以降開始する事業年度
2	Consistency—Capitalisation of Borrowing Costs (首尾一貫性: 借入費用の資産化)	1997年7月	1999年1月1日以降開始する事業年度
3	Elimination of Unrealised Profits and Losses on Transactions with Associates (関連会社との取引における未実現損益の消去)	1997年7月	1999年1月1日以降開始する事業年度
5	Classification of Financial Instruments—Contingent Settlement Provisions (金融商品の区分: 条件付決済条項)	1997年10月	1998年1月6日以降発行される金融商品
6	Costs of Modifying Existing Software (既存ソフトウェアの修正コスト)	1997年10月	1998年1月6日発効
7	Introduction of the Euro (ユーロの導入)	1997年10月	1998年1月6日発効
8	First-Time Application of IASs as the Primary Basis of Accounting (IASを主たる会計基準として初めて適用する場合の取扱い)	1998年1月	1998年8月1日発効
9	Business Combinations—Classification either as Acquisitions or Uniting of Interests (企業結合: 取得または持分プーリングの区分)	1998年1月	1999年1月1日以降開始する事業年度
10	Government Assistance—No Specific Relation to Operating Activities (政府援助: 営業活動に特定の関係をもたない援助)	1998年1月	1998年8月1日発効
11	Foreign Exchange—Capitalisation of Losses Resulting from Severe Currency Devaluations (外国為替: 著しい通貨の引下げに伴う損失の資産化)	1998年1月	1998年8月1日発効
12	Consolidation—Special Purpose Entities (連結: 特別目的事業体)	1998年6月	1999年7月1日以降開始する事業年度
13	Joint Controlled Entities—Non-Monetary Contributions by Ventures (共同支配の事業体: ベンチャーによる非貨幣拠出)	1998年6月	1999年1月1日以降開始する事業年度
14	Property, Plant and Equipment—Compensation for the Impairment or Loss of Items (有形固定資産: 減損または喪失に対する補償)	1998年6月	1999年7月1日以降開始する事業年度
15	Operating Leases—Incentives (オペレーティング・リース: インセンティブ)	1998年6月	1999年1月1日以降開始するリース契約
16	Share Capital—Reacquired Own Equity Instruments (Treasury Shares) (資本: 再取得した自己株式)	1998年6月	1999年7月1日以降開始する事業年度
17	Share Capital—Transaction Costs (資本: 取引コスト)	1998年5月	1999年7月1日以降開始する事業年度
18	Consistency—Alternative Accounting Policies (首尾一貫性: 代替的会計方針)	1998年5月	2000年7月1日以降開始する事業年度

調達を行えるようにするための準備を行うものとして期待されている。

一方において、SECは、2000年2月中旬、IASに関するコンセプト・リリースを公表し、IASに準拠する財務諸表をアメリカ市場で受け入れるためには、どのような条件を設定すべきか、に関してコメントを求めた。この結果を反映させたSECの規則の公表が2001年末までには予定されている。SECによるIAS受入れへの方向は、動かないものとなっている。Accountant誌2001年6月号¹⁵⁾によれば、評議会議長のポール・ヴォルカー氏も、会計の収斂目標(goal of accounting convergence)にむけて、アメリカ企業にIASB支持を急ぐように促している。

他方、ECは、2000年6月、2005年までにIAS準拠の連結財務諸表の作成を欧州の上場企業(銀行及び保険を含む)に強制適用することを表明した。これを実現させるための戦略が2001年2月に公表され、IASを受け入れるためのエドースメント・メカニズムが明らかにされた。さらに、欧州連合(EU)各国は、IASを非上場企業へ適用すること、個別財務諸表へも適用することを独自に決定できる裁量権をもつこととされている。

バーゼル銀行監督委員会は、2000年4月、IASの内容を支持する旨のレビュー結果を公表した。このレビューは、IASのうち、銀行業に多大の影響を与えらるる15のIAS及び解釈指針のみに限定して行われたレビューで、IASに対して支持を強力に表明している。

IAS設定に際し、こうした強力な支持を各方面から得るためにIASCは運営資金の

確保等含め新組織が求められ、新しいIASC定款にその改革を反映させている。従来のIASCは各国の職業会計士団体からの拠出金や寄付で運営されてきたが、新IASCは独立した会計基準設定主体となるため、職業会計士団体との関係を裁ち、独立性を阻害しないようなくみで構築されている。運営が順調に行くか、注目する必要がある。このことは、わが国の会計基準設定主体にも影響している。従来のわが国企業会計審議会に替わって、会計基準設定主体も民間機関に移行した。2001年7月26日に、財団法人・財務会計基準機構(Financial Accounting Standard Foundation: FASF)としてスタートしたが、実際に会計基準の設定を行うのは、同財団の傘下にある企業会計基準委員会(Accounting Standards Board: ASB)である。日本版概念フレームワークの設定等において、今後、活躍が期待される。

4.2 IASBの検討課題

2001年8月、IASBは自社株購入権(ストックオプション)や企業の合併・買収(M&A)に関する会計を一年以内に厳格にする原案作りを行う方針を明らかにした。IASBは、両会計を、アメリカやEU、日本の株式市場に分散投資する機関投資家への配慮から、つまり株価への影響が大きいため、緊急性が高いと位置づけている。このような投資家は各国企業を業種別に比較し、成長力、収益性の有利な銘柄に優先的に投資する。比較の基礎となる利益の算出基準が異なるのでは、株式市場が混乱をきたす。両基準が一致していないため、基準の緩いアメリカでは、企業が利益を多く計上できる傾向が

15) “Volcker urges US companies to support IASB on accounting convergence,” *Accountant*, June, 2001, p. 4.

あるため、不公平感の解消をめざすことになる。

自社株購入権は予め決まった値段で自社株を購入できる権利であるが、IASBは自社株購入権の支給を人件費として損益計算書に反映させたい意向であり、企業の利益が減る要因になる。自社株購入権の従業員への付与は、現金の給与と似た役割を果たしているが、権利の支給時には人件費には入らない。会計上の利益を多くするために自社株購入権で給与を代替させて、人件費を節約する企業もアメリカなどに多い。

M&Aに関する会計においては、買収先企業の実質的な価格、つまり純資産の総額などと、実際の買収価格の差額(のれん代)の償却を義務づける意向である。EUと日本の場合、買収価格が実質価値を上回ると5年から20年間で償却をすることが迫られるのに対して、アメリカ基準では償却の義務づけがない。かつては、最長40年の償却期間が設けられていた。M&Aを実施しても利益の減少要因にならないので、アメリカ企業はEUや日本企業よりM&Aが容易な環境にある。

ローカル・ルールとなったアメリカ基準ではあるが、デ・ファクト・スタンダードとしての機能はもっており、2001年7月からのアメリカのハイテク企業における直近(第3四半期)の決算で、相次いでM&Aに伴う巨額の評価損を計上した。アメリカ企業は貸借対照表の、のれん代を每期償却することはしない。業績不振などで買収先企業の価値が減った場合に損失を計上する。景気の良い時には現れない損失が不況期に一気に表面化するシステムとなっている。株

価下落で自社株購入権が魅力を失ったため、現金の給与に切り替える企業も増加している。従来、自社株購入権の支給により簿外(オフ・バランス)で処理していた人件費が、いきなり現金給与として損益計算書に現れ、減益要因となる。このような背景から、日本企業より強いと信じられて投資されてきたアメリカのハイテク企業が急に機関投資家の目には弱く映り、また、突然、巨額の費用や損失が現れるアメリカの会計制度への不信感が株式市場につのり、日米を中心とした株安傾向が続くものと考えられる。

このように、国際的に影響力のある機関がIASを一同に支持を表明し、IASのグローバル・スタンダードの地位は不動のものとなったように思われる。だが、2005年までに国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards: IFRS(IASを含む))を導入しようとするEUの動きなどに伴い、Accountant誌(2001年1月号)¹⁶⁾では、7大会計事務所による世界53カ国の会計基準とIASとの差異を20項目にわたり検討した結果を簡単に結論だけ紹介している。その結論として、国により大きな差異がある点、会計基準の差異解消は容易でない点を指摘している。この点について、イギリスの会計基準審議会(ASB)のKeegan委員長は、「会計基準は実際に実践されることが必要で、そのため政府、財界、会計士業界の協力による改善が必要であることをこの調査は示している。」と意見を表明している。この調査結果は、大会計事務所の協力のもとで実現できた調査であるが、比較的近い間柄のイギリスとアメリカの差異の調整だけでも

16) “Study by firms reveals significant differences between national rules,” *Accountant*, January, 2001, p. 3.

相当の開きがあり、ASB(イギリス)、FASB¹⁷⁾、IASCの調整だけでも数年を要する、と結論¹⁸⁾づけている。

Accountant誌(2001年7月号)によれば、アメリカにおける合併に関するプーリング法廃止は2001年6月に承認を受け、財務会計基準第141号、142号(SFAS141、SFAS142)に反映された。SFAS141は、2001年6月30日以後の合併についてプーリング法の適用を禁止するものである。SFAS142は、営業権について償却をせず、期末評価額により資産計上することになった。前者は、財界の強力な抵抗があったにも拘らず、先決のカナダの会計基準をアメリカが導入した例といえる。元来、カナダはプーリング法をあまり適用してこなかった経緯からカナダ国内で廃止反対勢力は弱かったとみられる。そしてカナダとの関係が深いアメリカは、統一基準とすることとした。SFAS141、SFAS142は、実務上、利益の期間比較において改正の影響を念頭におく必要性と、営業権を資産計上している会社は、毎期末にその時価を評価する必要と、簿価より下落している場合には評価減をする必要があることになる。

Accountant誌(2001年2月号)¹⁹⁾によれば、トゥウィーディーIASB議長は、IASBはむ

こう3年以内の、収斂への解決策(signs of progress)を示さなければならないとした。2001年9月27日(木)日本経済新聞朝刊において、「米国に限らず各国の進んだ点を持ち寄り、世界で最も公正な会計基準を作りたい。英国は過去3年、ストックオプション会計を真剣に議論してきた。米国はM&A会計を進化させた。……IASBの重要な論点は既に公開されている。日本の会計基準設定機関は議論を深めるためにどんな貢献をしたいのか。彼ら自身が判断し、名乗りをあげて欲しい。」と、今後のテーマは、ストックオプションを損益計算書に費用計上する点、M&Aに伴うのれん代の償却廃止・価値が下がった場合の、評価損計上時の価値測定方法といった技術論に移行している。

IASBの検討課題としては、次のものが掲げられている²⁰⁾。

IASBが、リーダーシップを発揮し、会計基準の統一を図ろうとするプロジェクト。保険会計、企業結合(持分プーリング法の存続の可否・のれんの会計処理の検討等)、業績報告(認識された収益及び費用の報告)、株式報酬制度FRSの適用を容易にするためのプロ

17) “FASB expresses faith in new IASB,” *Accountant*, February, 2001, p. 10. エドモント・ジェンキンスFASB議長がIASBへの期待表明。“The evolving IAS—a US perspective,” *Accountant*, February, 2001, p. 1, pp. 14–15.

18) “Study by firms reveals significant differences between national rules,” *Accountant*, January, 2001, p. 3.

19) “New IASB must show signs of progress within 3 years, says Tweedie,” *Accountant*, February, 2001, p. 1, pp. 9–12.

20) 山田辰己稿「IASB会議報告(第4回会議)」『JICPAジャーナル』2001年10月号(Vol. 13, No. 10)79頁～82頁。秋山純一稿「IASC解釈指針委員会 2001年第3回会議報告」『JICPAジャーナル』2001年10月号(Vol. 13, No. 10)77頁～78頁。山田辰己稿「SAC会議報告(第1回会議)」『JICPAジャーナル』2001年10月号(Vol. 13, No. 10)83頁～85頁。(財)財務会計基準機構訳「IASB, テクニカル・プロジェクトの検討テーマを発表」『JICPAジャーナル』2001年10月号(Vol. 13, No. 10)86頁～89頁。

ジェクト：適用初年度の取扱いのガイ
ダンス(見直し),金融機関の活動：開
示と表示(銀行業の開示を取り扱って
いるIAS30の見直し)

現行のIFRSを改善するためのプロ
ジェクト

IFRSの序文(趣意書)の改訂,現行の
IFRSの改善(図表4.10参照),IAS39
「金融商品：認識と測定」の改訂

IASが真の国際会計基準となるためには、
各国会計基準設定主体が自国の最も得意と
する領域において、それを反映させられる
形で、先進的な会計基準を提案し貢献をす
るといった方法で、世界の国々がIASを育
成する必要がある。その発想が、IAS設定・
改正には、求められているといえよう。た
だ、これまではアングロ・サクソン型会計
システムをもつ国々と、フランコ・ジャー
マン型会計システムをもつ国々との狭間で
真のIASを追究してきたが、2001年9月の
ニューヨークにおいて発生した同時多発テ
ロをきっかけとして、イスラム社会との接
点を求める真のIAS構築(所得の再分配シ
ステムの再構築)が、現実的には求められて
いると考える。

なお、IASCが設定してきたIASは、今後
IASBが設定するものからは、IFRSとよぶ
ことになる。

図表 10 改善プロジェクトとして取り上げられる IAS²¹⁾

IAS	IASのタイトル	代替案の削減検討項目
1	財務諸表の開示	
2	たな卸資産	原価配分方法 標準処理(先入先出法・加重平均法) 認められる代替処理(後入先出法)
8	期間純損益、重大な誤謬及び会計方針の変更	会計方針の変更・重大な誤謬の修正 標準処理(遡及修正し期首利益剰余金残高を修正する) 認められる代替処理(当該変更のあった期の損益計算書で認識する方法)
10	後発事象	
15	物価変動の影響を反映する情報	廃止する
17	リース	ファイナンスリースの貸手の初期直接費用 直ちに当該期の金融収益として認識 リース期間にわたり金融収益として認識
21	外国為替レート変動の影響	<ul style="list-style-type: none"> ・ヘッジを行う実際的な手段がない通貨で著しい通貨の価値下落等によって生じる為替差損の認識 標準処理(発生した期の損益として認識) 認められる代替処理(資産を購入している場合には資産の取得価額に算入する) ・在外事業体の取得によって生じるのれん及び取得によって生じる資産・負債の簿価を公正価値とするための調整額の取扱い 在外事業体の資産・負債とみなして期末レートで換算する 報告事業体において既に報告通貨で記帳されている資産・負債、又は非貨幣性外貨建項目(取得時の為替レートで換算する)とみなす
23	借入費用	借入費用の認識 標準処理(発生した期の費用として認識) 認められる代替処理(適格資産の取得価額に算入する)
24	特別利害関係の開示	
27	連結財務諸表並びに子会社に対する投資の会計処理	個別財務諸表上の子会社投資の会計処理 <ul style="list-style-type: none"> ・取得原価 ・持分法、又は ・売却可能金融資産として会計処理(公正価値で測定し、その変動は企業の選択により損益計算書又は資本の部で認識)
28	関連会社に対する投資の会計処理	個別財務諸表上の関連会社投資の会計処理 <ul style="list-style-type: none"> ・取得原価 ・持分法、又は ・売却可能金融資産として会計処理(公正価値で測定し、その変動は企業の選択により損益計算書又は資本の部で認識)
33	1株当たり利益	

21) 山田辰己稿「IASB 会議報告(第4回会議)」『JICPA ジャーナル』2001年10月号(Vol. 13, No. 10) 80頁。