

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）（案）

企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議においては、昨年6月以降、国際会計基準について、会計基準に関する技術的議論に限定することなく、より広く、会計基準が多様な企業の経済活動や税法・会社法など周辺に存在する制度、金融・資本市場に与える影響等を勘案しつつ、約一年間にわたって審議を重ね、昨年8月に提示された主要検討項目に係る議論が一巡したところである。

現時点において、いくつかの論点について委員の意見になおかなりの隔たりがあり、最終的な結論が出ているわけではなく、さらに審議を継続して議論を深める必要があるが、これまでの主な議論を整理すると、以下のとおりである。

概括的に整理すれば、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、会計基準の国際的な調和に向けた努力を継続していく必要がある。

その際には、引き続き、以下で述べる連単分離、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、国際会計基準の適用のあり方について、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。また、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。

1. 会計基準の国際的調和

日本基準は、2007年8月の東京合意以降、コンバージェンスを進めてきており、2008年12月に、欧州より同等性評価を受けた。また、わが国では、2010年3月期からIFRSの任意適用を開始しており、2012年3月期までに5社が適用している。このような現状に

において、会計基準の国際的調和に関して、審議会では以下のような意見が出された。

日本は現時点で同等性評価はクリアし、コンバージェンスも着実に進めている。単に I F R S との差異が縮まったことから同等性評価を得たのではなく、これから着実に I F R S と更に近づけていく意思を示したから同等性評価を得たものである。

今後も、わが国が、高品質かつ国際的に統一された会計基準の設定に向け、真摯に取り組む姿勢を明確にすることが重要である。ただし、その際には、理論上、実務上の検討が不可欠であり、わが国としての主体的な対応（是々非々のコンバージェンス）を行うべきである。

企業側でも、昨今の事業環境のグローバル化に伴い、グローバルスタンダードの重要性は十分に認識されており、国際的な会計基準の統一を目指した I F R S の開発あるいは普及に積極的に関与していくべきであるという意見も多い。

日本は国際化を進めなければ生きていけない国であり、日本の制度を国際水準から遅れないように、I F R S の良いところを取り入れて、絶えず改革を進めることが重要である。

これらの意見を踏まえると、国際的な市場であるわが国資本市場で用いられる会計基準は、国際的に通用する高品質なものであることが必要である。また、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。ただし、その際、2011年11月に行われたアジェンダ・コンサルテーションへの意見発信でも示されたような、当期純利益の明確な位置づけ、公正価値測定の適用範囲の整理等の視点は重視していく必要があると考えられる。

2. 国際会計基準の適用

わが国の経済、企業活動等の観点から、また、海外調査の結果等を踏まえ、わが国にはどのような会計基準がふさわしいかについて議論がなされ、審議会では以下のような意見が出された。

(経済活動に資する会計)

戦後、日本経済、特に物作りがここまで来たことの一因には、日本の企業会計基準の下で、会計実務の充実が図られてきたことがあり、グローバルの時代だからといって、それを軽視していいということにはならない。

少子高齢化が進む中で、わが国が今後とも経済成長を確保していくためには、高付加価値が期待できる製造業の存在が引き続き重要である。わが国は欧米主要国と比べて製造業の割合が高く、金融に重きを置いている国とは事情が異なる。会計基準の検討に当たっては、産業構造や雇用構造に配慮することが必要である。わが国において今後も技術開発、研究開発投資が促進されることによって、産業競争力の強化と雇用の創出が図られていくことが重要であり、わが国の会計基準もこれに資するものでなければならない。

わが国で成熟した労使関係を持つ企業においては、企業収益等の情報を労使で共有して、それに基づき賃金等の労働条件を協議・決定している。I F R Sのような会計基準の下、資産・負債の増減で利益が決められるようになると、労使の努力が財務情報に適切に反映されず、労働者は生産性向上の意欲を失いかねない。これは、国益にとって望ましくないことである。

日本基準や日本的なものを温存しなければならないということであれば、どのようなものが日本的なものなのか、何が具体的に問題となるのか等を明確に議論する必要がある。

わが国の経済活動や企業経営が他の国々と比べて特異であるから、会計基準はそれに関連付けて作成されるべきである、という立場はとるべきでない。経済活動を忠実に描写するためのルールが会計基準であり、会計が描写した経済活動の結果を、経営者がどう判断するかということは会計基準の問題ではない。

(会計基準における基本的概念)

長期的な投資、収益を重視する日本のゴーイングコンサーンの経営は世界に誇れるものであり、今後とも堅持されるべきである。

企業会計においては、企業売買ということ的前提にするよりも、ゴーイングコンサーンとして長期的に利益をあげるという視点を重視すべきである。

保守主義、実現主義、発生主義、費用収益対応の原則等は、長期的な視点からの企業経営には非常に役立っている。

企業経営の視点から見ると、重要なのはフローの業績を明確に位置づけた損益アプローチであり、I F R Sのような資産負債アプローチを採ることには懸念がある。

投資者であれ、経営者であれ、包括利益ではなく、営業利益や純利益、すなわち企業の業績利益に対して関心が高い。

税という観点からは、確定決算主義を捨てる実務上極めて困難が伴う。特に、包括所得という概念は税務になじまない。

これほど長くデフレが続く日本において時価会計を導入することは問題である。会計制度が企業の行動に影響を及ぼす可能性がある。

危機のときに B/S を時価で作ることが透明性の確保に資するという話と、日常の会計としてそれが正しいということは別の問題である。

取得原価会計をベースとする会計基準の下で、会計的な操作が行われ、バブル崩壊による不良債権の実態が適切に開示されなかったという苦い経験があって、2000 年からの会計ビッグバンにつながっている。財務情報の透明性が一番重要で、それに基づかないで金融の安定性は維持できない。

(わが国資本市場のあり方)

わが国企業が世界と伍して戦うためには、企業経営の透明性及び適切性を確保するとともに、より信頼される資本市場の構築に向けて一丸となった取組みを進めることが必要であり、この資本市場のインフラの一翼を成すものがグローバルな視点で受け入れられている IFRS である。

確かに日本には立派な技術があるが、事業を行うには資本が必要であり、高い資本コストではいかに技術があっても競争力が落ちる。現状では、ある程度のロットの資金調達を行う場合や多様な投資家を見つけるためには、海外の市場に行く必要がある。

会計制度が経営者の実感に合わないということであれば、MBO 等により企業が非上場に移行してしまうという危険がある。

企業を対象とした強制適用は、グローバルに一般的ではないし、対象をどう区切るか、などの点で問題も多いのではないかと。欧州は規制市場・非規制市場というマーケットを対象に会計基準を強制しており、企業がどの市場に上場するかの選択は原則的には企業の自由である。

会社が事業運営にあたって、どのような資本政策をとるのか、どの市場で投資家との接点を持つとするのかという選択権は、会社に持たせてよいのではないかと。

(その他)

会計は社会システムの中のサブシステムであり、会計というものも多様性があった方が安全である。

会計基準を海外の制度に合わせるには、会計基準と補完的な関係にある周辺的制度や規制を同時に変えていくことが必要である。それが実現する見通しがなければ、少なくとも中期的には、すぐに変えられないという前提で会計基準改革のセカンドベスト解を追求すべきである。

会計基準はその国の文化を反映したものであることが必要である。国際文化としての I F R S と地域文化としての各国会計基準とは本来は相容れないはずである。フルアドプションという形をとると、新基準が産業等に非常に大きな影響を与える場合でも、受け入れざるを得なくなる。自国開発でない基準を入れるという恐ろしさをもう少し考えるべきである。

I F R S の適用方法を判断するに当たっては、国際的なプレゼンス、I A S B に対する影響力を保持・強化し得るものであることが非常に重要である。

会計基準として I F R S は完全、最高のものではなく、これから改善していく努力をしなければならないが、このことは、わが国が I F R S にコミットしないことの理由にはならないのではないか。

コミットメントが自己目的化するのはいかかなものか。ニーズがあるからコミットするのであって、コミットメントが目的となるのは本末転倒である。

わが国における I F R S の受け入れ方についての判断基準の第一は米国の動向である。

I F R S について、任意か強制か、強制の場合に対象企業をどこまでに限定するかなどを議論するためには、今後、わが国として、どのような会計基準の姿を国際的に重視していくべきか、仮に I F R S を取り入れるとしても、ピュアな I F R S とどの程度の差異をとったものとするか、ということを検討する必要がある。

I F R S を日本で使用する場合には、任意適用であっても、金融庁長官による告示指定を通じて、日本の法的なスキームの中で個々の基準ごとに準拠性が与えられている。この枠組みを基本として I F R S の取り入れ方を検討すべきであり、また、今後、指定の対象はピュアな I F R S に限定されるべきでない。

わが国の文化の特徴として、外国のものをすべてそっくり受け入れるというよりも、咀嚼して取り入れるというのが日本民族には向いている。この咀嚼する機会がわが国の人材養成の上でも重要である。

アジェンダ・コンサルテーションでコメントした基準が、仮に I F R S を取り入れる場合に、その具体的内容を検討する際の参考となるのではないか。

諸外国の状況を見ると、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。

また、わが国における I F R S 適用のあり方についての議論を深めるためには、まず、I F R S のどの基準・考え方がわが国にとって受け入れ可能であり、どの基準・考え方は難しいかを整理することが必要である。そのことは、国際的にわが国の立場を明らかにすることにも資するものである。この点については、アジェンダ・コンサルテーションへの

わが国の意見発信で示された内容やそれに対する I A S B の対応を踏まえて、さらに実務的に検討を進め、今後の審議会の検討に際してそれを参考にしていくことが重要であると考えられる。

なお、I F R S の適用に関しては、投資する際の利便等を踏まえ、市場開設者において、I F R S を適用する市場と日本基準を適用する市場とを区分することについて検討してほしいとの要望が聞かれた。

3. わが国としての意見発信

I F R S に関するわが国としての意見発信のあり方について、審議会では以下のような意見が出された。

I F R S 採用について日本が前向きな対応をする限りにおいては、日本の意見はかなり I A S B の議論の中に反映されていく。

I F R S に対する影響力を保持・強化するために一番大事なことは、各関連組織における日本の発言権を維持していくことである。アジア諸国の立場から見ると、I F R S の世界で日本の発言力が強くなりすぎており、日本優遇に偏りすぎているという不満がある。

単に発言権を維持・強化するためのアプローチをとることは本末転倒であり、日本基準の国際的地位をどう確保すべきかという視点で考えていくべきである。

感情的なイデオロギーの議論ではなく、しっかりとした説得性、見識、論理構成の下で意見発信を行い、世界の会計基準作りに大いに貢献していくべきである。その際、世界経済の持続的発展のために役立つ重要な経営思想は堂々と主張するとともに、世界のサークルの中で常に立ち位置を慎重に見計らいながら、過去のレジェンド問題にも思いを巡らせつつ、適切に対処していくべきである。

対外的な情報の発信戦略の基本として、日本は I F R S と正面から向き合っていくという姿勢を崩さず、その姿勢を背景に発信力を担保してほしい。

日本としては、I A S B に対して、会計基準関係者が個々にやるのではなく、一丸となって強く意見発信していくことが必要である。

国際的な意見発信だけではなく、I A S B との対話をもっと増やすべきではないか。

共通の課題を抱える国、地域との連携を図り、I A S B に対して共同で意見発信をしていくことにこれまで以上に積極的に取り組んでいくべきである。

日本は金融資本市場の世界における立場が相対的に弱くなっているため、アジア・オセアニアとして米欧の勢力に対抗していくような関係をつくっていかないといけない。

東京サテライトオフィスを有効に活用することが喫緊の課題である。

これらの意見をまとめると、IFRS財団（IASB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。

また、わが国によるIASBに対する意見発信の取組みとして、直近では、IASBが行ったアジェンダ・コンサルテーションへの対応の例があげられる。その際には、わが国の関係者が可能な限り整合性のとれた意見を発信することによって、IASBに対する影響力を高める観点から、財務会計基準機構、企業会計基準委員会、日本経済団体連合会、日本公認会計士協会、日本アナリスト協会、東京証券取引所、金融庁、法務省、経済産業省をメンバーとする協議会を通じた検討が行われ、わが国の主要な関係者の意見を幅広く反映するものとして、企業会計基準委員会から以下の意見が提出された。

- ・ 今後三年間は、新規の基準開発よりも、既存のIFRSの維持管理に重点を置く必要がある。
- ・ 当期純利益を概念フレームワーク等で定義づけるべきであり、リサイクリングが必要である。
- ・ 公正価値測定の適用範囲について、現状の基準には見直すべき点がある。
- ・ 開発費の資産計上、のれんの非償却処理及び機能通貨の決定について、現状のIFRSの規定に問題がないか適用後レビュー（実態調査）をすべきである。
- ・ 固定資産の減損の戻し入れについて、理論上、実務上の懸念がある。

今後とも、このような協議会の場を通じて、わが国の国際対応に関する連携を図ることが有効である

4. 単体の取扱い

IFRSの適用の議論に関連して、連結財務諸表と単体財務諸表の役割、それらのあり方についても議論が行われ、審議会では以下のような意見が出された。

単体については、会社法上の計算書類、それに基づく税法上の会計の基礎にもなっているという意味で、単体に I F R S を適用すると、非常に難しい問題を生じる。

目的が違うのであれば違った会計基準を取るということは十分にあり得る。単体は日本基準、連結は I F R S ということは一つの合理的な行き方である。

連結に米国基準又は I F R S を適用し、単体に日本基準を適用することで、現在、大変大きな問題が生じているとか、コストがかかるとか、ということは起きていない。

I F R S の導入を議論するにあたっては、市場関係者からグローバルな比較可能性を求められているのは連結であり、単体についてはその要請は小さいことから、連結に限定した上で、連結 I F R S、単体日本基準という連単分離を明確にすべきである。

連単はあくまでも一体が原則。I F R S を取り入れるなら連単ワンセットで取り入れるべきである。ただ、連結の基準が任意適用されていて、適用数からみて例外と言える範囲に留まっているのであれば、連単分離は比較的容易である。

最大限のコンバージェンスを行いながら日本基準の高品質化を図るというアプローチをとるのであれば、その際には、連単一致を維持するのが原則である。

単体については、日本の産業構造、企業活動の実態、雇用慣行などに照らして、適切な事項のみコンバージェンスすることが求められる。その結果、連結と単体の会計基準が異なることも許容されるべきである。

連結と単体は原則的に一致させることが必要であるが、ある程度限定的な差異はやむを得ない。

連単分離の場合でも、収益認識など、単体への任意適用を認めないと実務が大変になるものがある。

国際的な株式市場では連結開示が主流になっており、日本としては単体開示を廃止する方向で検討すべきではないか。

例えば、企業が経営難に陥った場合などには、法律的には個別企業の支払能力が問題となるので、単体財務諸表が有用な情報を提供すると考えられる。

労働条件は単体の財務情報で決まるものであり、連結の財務諸表で決まるわけではないことから、人件費率、労働分配率等の貴重な情報源として、単体情報は開示されるべきである。

単体開示は、会社法上の決算公告で発信されている。決算公告を参照することを原則としつつ、どうしても更に開示が必要とされる個別情報があるのであれば、それを追加的に開示させるというやり方が適当ではないか。

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

中小企業等の会計に関しては、審議会では以下のような意見が出された。

中小企業に適用される会計基準については、作成者の負担等を考慮した簡素なものとするのが適当である。

非上場、とりわけ中小企業については、税と会計の調和、確定決算主義を維持すべきである。

中小企業会計は国際会計基準の影響を受けない仕組みにしたほうが、中小企業にとっては望ましい。

中小企業と大企業、上場企業とは違いがあって、I F R S 適用の利点といえる国際的な比較可能性のメリットが少ないことから、中小企業を I F R S の適用外とすることは妥当である。

中小会計要領が策定されたので、これを広く中小企業に普及させることが、今後の課題となっている。

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

わが国では既に I F R S の任意適用が認められているが、任意適用に関して、審議会では以下のような意見が出された。

任意適用会社拡大の普及活動を充実させることが先決ではないか。その後の普及

状況を注視しつつ、一部の上場会社に絞った形での強制適用の是非を検討する選択肢もあるのではないか。

まずは、なぜ任意適用会社が増えないのか、その原因等についてよく吟味する必要がある。

必要なところは任意適用すればいいのではないかという議論もあるが、任意適用で I F R S にコミットしたことに本当になるのか、十分に議論が必要である。また、任意適用を拡大することにより、日本基準の高品質化のための作業が停止してしまうということにならないか。

現時点においては、上場企業や監査法人の実力・体制からみても、I F R S の強制適用の是非の判断対象となる企業は、相当絞られるべきである。一般の上場企業すべてにまで不要な負担を強いることがないよう配慮すべきである。

仮に強制適用するとして、適用時期については、段階的な適用など様子を見ながらやっていくのが適当ではないか。

- 仮に限定された企業に強制適用するとしても、その範囲を合理的に線引きすることは困難ではないか。

これらの意見を踏まえ、I F R S 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、I F R S 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 I F R S 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

I F R S は原則主義に基づく会計基準であるとされているが、原則主義への対応や、各関係者において求められる事項について、審議会では以下のような意見が出された。

(原則主義と比較可能性)

アナリストの立場からは、国際的に比較可能な会計基準が早期に導入されることを希望する。

原則主義における比較可能性は、狭い意味での財務の比較という意味では低下する可能性はあるが、マネジメントアプローチと言われるように、財務データに何を使っていくかということが経営者の意思としてあらわれる点で、広い概念で言

えば、比較可能性が高まるといえる。

原則主義においては、具体的な会計処理は個々の会社が自ら判断することになるので、比較可能性に限界がある。したがって、コンバージェンスされた日本基準と I F R S との比較可能性の問題と、I F R S 間の比較可能性の問題とは五十歩百歩ではないか。

時間が経てば業界ごとに会計処理が収斂していくのではないかという意見もあるが、実際には、どの企業も自社の実態に合わせて会計処理を選択しているわけであり、簡単に収斂していくとは考えにくい。

原則主義と細則主義は対立した概念ではなく、成熟した資本市場では、原則主義で会計基準の枠組みを決めても、様々なルールが必要になって徐々に細則的になっていく。原則主義・細則主義にかかわらず、新しい基準を採用すれば、企業、監査人等で十分に議論して解釈を考えていかなければならない。

(作成者に対する要請)

企業には、市場を支える投資家に対して真実かつ公正な情報を開示する社会的責務があるということを実感していただかなければならない。

原則主義のメリットは、取引の実質に基き会計処理の判断をすることで、会計人のマインドアップにつながる点、デメリットは、企業内の個別の会計処理が統一化されないおそれがあること。その対応としては、会計処理の意思決定プロセスに対する内部統制を強化することが重要である。

(監査人に対する要請)

I F R S を適用する場合はもちろん、日本基準においても、今後わが国の公認会計士は I F R S の知識が必須になってくる。

監査とセットで考えないと、会計基準が原則主義か細則主義かだけでは決着がつかないのではないか。監査のあり方、監査人がどのくらい原理原則に基づいて判断できるのかという、監査の成熟度に密接にかかわる問題ではないか。

現行の会計処理のほとんどは I F R S の下でも継続可能と考えるべきであり、監査人においても、費用対効果を踏まえたスムーズな導入を考えていただきたい。中堅上場企業においても I F R S の準備が必要になってくるとすれば、中堅監査法人も、対応を十分行っていく必要がある。

監査において会計処理の妥当性を判断するためには、取引の内容、その背景を適切に理解し、また、財務諸表の作成者の考え方についても理解することが重要である。監査法人においては、そうした対応ができるような人材を育成するための

研修も行っている。

I F R Sに基づく財務諸表監査は、日本基準に基づく財務諸表監査と同様の枠組みで監査意見を表明しており、監査意見形成は基本的に日本の監査法人の中で完結している。

(関係者間の連携)

何らかの形で適切な判断基準が共有されるべきであり、作成者と監査人などの関係者が一体となって共通理解を形成していくような取組みを行っていただければありがたい。

作成者と監査人で合意した、実務に照らしたベストプラクティスのようなものが必要になってくるのではないか。

(当局に対する要請)

原則主義のもとでは、作成者と監査人が会計処理方法について対立することがあり得ると思うので、事前質問制度、プリクリアランス、あるいは証券取引所ルールの適切な運用について、制度設計の面で一段の工夫をすべきではないか。

原則主義の下では、結果的に財務諸表の虚偽表示と認識されるようなケースが起こり得る。その場合、現行法では企業は無過失責任を問われるリスクがあり、理不尽な責任問題が発生しないような対応、法的セーフティネットが必要ではないか。

原則主義の下では、ある種の適用指針や、ルールベース的な考え方を盛り込む必要がある。

監査法人が会社の実態のプロセスを理解することが重要だが、その実現性がないのであれば、I F R Sの範囲内で、我が国独自のガイドラインを作ることはできないのではないか。

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、例えば、

- ・ 作成者における、経営としての主体的判断に基づく、会計方針の設定・会計処理
- ・ 監査人における、I F R Sの適切な理解・適用、わが国監査法人の主体的役割、企業との密接なコミュニケーション
- ・ 当局における、例えば、必要に応じたプリクリアランス制度の導入や執行上のガイダンスの策定など、適切な執行を確保するための方

策

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。

以 上