

会計基準の国際的統合とわが国の対応

田中 建二

早稲田大学

要 旨

資本市場のグローバル化を背景に、会計基準の国際的統合を加速化する動きが強まっている。このような状況下において、日本基準の独自性または優越性をことさらに主張しても、それは実りある対応策とは言い難い。むしろ、これを機会に、「日本の会計基準に共通する考え方」といわれているものを総点検する必要があるだろう。

国際的な会計基準と日本の会計基準の基本的な考え方の相違は、資産・負債アプローチと収益・費用アプローチの対立、あるいは、価値評価対会計的配分の対立にあるとみてもあながち間違いとはいえないであろう。両アプローチは、もともと、互いの欠陥を補い合う相互補完的な関係にあるはずのものであり、対立よりもむしろ補完関係を重視していくべきであろう。

そのためには、一方の極に偏りすぎた議論ばかりでなく、バランスのとれた議論を喚起することができるような場を醸成していくことが不可欠であろう。そこにこそ、学界の果たすべく重要な役割があるだろう。

1. はじめに

資本市場のグローバル化を背景に、会計基準の国際的統合を求める声が増しに高まっている。日本においても、政界、官界、産業界などから、会計基準の国際的統合を加速化し、欧米との相互承認を実現するよう積極的な働きかけがなされている。そこでは、日本の会計基準を国際的な会計基準と共通なものとするとともに、日本の見解が国際的な会計基準に反映されるよう努めることが強く求められている¹⁾。

これに対して、会計研究者の間では、会計基準の国際的統合に対して批判的な意見も少なくない。批判的な見解の主たる論拠としては、たとえば、次のようなことが挙げられている。すなわち、各国の経済的・制度的状況の違いを無視して会計基準を国際的に統合したとしても、比較可能な情報は生まれにくいということが、しばしば指摘されている。また、国際会計基準（国際財務報告基準）の方向性が一部の特定の国またはその代表者によって決定されてしまう傾向がみられ、各国または各業界の主張が必ずしも十分に反映されていないことも懸念されている。

しかし、すでに、国際会計基準審議会（IASB）と米国の財務会計基準審議会（FASB）の間では、両者の会計基準の重要な差異を2008年末までに解消することをめざした共同プロジェクトが着々と進められており、会計基準の国際的統合は、ますます現実味を帯びてきている。それでは、こうした会計基準の国際的統合という抗しがたい流れに対して、日本はどのように対応すべきなのであろうか。

2. 会計基準の国際的統合

会計基準を国際的に統合するということは、具体的にどのようなことを意味するのであろうか。この解釈については、緩やかな統合から厳格な統合まで論者によってかなりの幅があるように思われる。

IASBの目的は、投資家に質の高い、比較可能な、透明性のある情報を提供するため、各国の機関と連携して、一組の会計基準を作成することにあるとされている。このように、会計基準の国際的統合を、単一の高品質の会計基準の形成と解すると、会計基準を持続的に長期にわたって国際的に統合することはかなり難しい作業となるであろう。

というのは、たとえいったん会計基準の統合がなされたとしても、次々と新しい課題が登場するであろうから、会計基準の統合は継続的な作業とならざるを得ないからである。また、各国の異なる環境は、それぞれ異なる課題を提起することにもなる。

IASBは原則ベースの会計基準を謳っており、詳細な指針は作成しない方針である。したがって、会計基準の解釈と適用については、それだけ企業や監査人の判断に依拠する度合いが大きい。このため、基準の解釈と適用のレベルまで国際的に統合することはきわめて困難であろう。米国証券取引委員会（SEC）が懸念するのも、国際財務報告基準（IFRS）が世界中で首尾一貫して適用されるかどうかにあるという⁴⁾。

会計基準を開発する作業のすべてをIASBのみに委ねてしまうことは、現時点では想像しにくい。今後も各国の会計基準設定機関の果たす役割は、その程度は国によって異なるではあろうが、大きいのではなかろうか。

3. 日本基準の独自性

欧州証券規制当局委員会（CESR）は、2005年に、米国、カナダ、日本の会計基準が国際的な会計基準と同等であるか否かの同等性の評価を行った。その結果、これらの国の会計基準は全体としては国際的な会計基準と同等ではあるが、国際的な会計基準と重要な差異があるとみなされた項目については補完的な措置が求められた。

たとえば、日本基準に関しては、26項目（米国基準は19項目、カナダ基準は14項目）について追加開示（additional disclosure）や補完計算書（supplementary statements）の作成のような是正措置が必要であるとされた。とりわけ、差異が大きいとみなされた、企業結合における持分プーリング法、特別目的会社の連結、在外子会社の会計方針の統一、の3点については、補完計算書（仮定計算ベースの要約財務諸表）の作成が必要であると指摘された。

これに対して、2006年5月17日に公表された実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」は、日本の企業会計基準委員会（ASBJ）が日本基準と国際財務報告基準および米国基準との重要な差異をどのようにみているかが窺えて興味深い。

「実務対応報告第18号」では、「連結財務諸表を作成する場合、同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計処理の原則及び手続は、原則として統一しなければならない。」という「原則的な取扱い」を再確認するとともに、「当面の取扱い」が次のように示されている。やや長いが、その全文を引用しよう。

「在外子会社の財務諸表が、国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠して作成されている場合には、当面の間、それらを連結決算手続上利用することができるものとする。なお、ここでいう在外子会社の財務諸表には、所在地国で法的に求められているものや外部に公表されるものに限らず、連結決算手続上利用するために内部的に作成されたものを含む。

その場合であっても、次に示す項目については、当該修正額に重要性が乏しい場合を除き、連結決算手続上、当期純利益が適切に計上されるよう当該子会社の会計処理を修正しなければならない。なお、次の項目以外についても、明らかに合理的でない認められる場合には、連結決算手続上で修正を行う必要があることに留意する。

(1) のれんの償却

在外子会社におけるのれんは、連結決算手続上、その計上後20年以内の効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により定期的に償却し、当該金額を当期の費用とするよう修正する。ただし、減損処理が行われたことにより、減損処理後の帳簿価額が規則的な償却を行った場合における金額を下回っている場合には、連結決算手続上、修正は不要であるが、それ以降、減損処理後の帳簿価額に基づき規則的な償却を行い、修正する必要があることに留意する。

(2) 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理

在外子会社において、退職給付会計における数理計算上の差異を純資産の部に直接計上している場合には、連結決算手続上、当該金額を平均残存勤務期間以内の一定の年数で規則的に処理すること（発生した期に全額を処理する方法を継続して採用することも含む。）

により、当期の損益とするよう修正する。

(3) 研究開発費の支出時費用処理

在外子会社において、研究開発費を資産に計上する会計処理を採用している場合には、連結決算手続上、当該金額を支出時の費用とするよう修正する。

(4) 投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価

在外子会社において、投資不動産を時価評価している場合又は固定資産を再評価している場合には、連結決算手続上、正規の減価償却によって算定された減価償却費（減損処理を行う必要がある場合には、当該減損損失を含む。）を計上するよう修正する。

(5) 会計方針の変更に伴う財務諸表の遡及修正

在外子会社において、会計方針の変更に伴い、財務諸表の遡及修正を行った場合には、連結決算手続上、当該遡及修正額を当期の損益とするよう修正する。

(6) 少数株主損益の会計処理

在外子会社における当期純利益に少数株主損益が含まれている場合には、連結決算上、当該少数株主損益を加減し、当期純利益が親会社持分相当額になるよう修正する。」

このように、「実務対応報告第18号」では、在外子会社の財務諸表の連結にさいしては、原則として、親会社と子会社の会計基準を統一しなければならないとしながらも、当面の間、在外子会社の財務諸表が、国際財務報告基準または米国会計基準に準拠して作成されている場合には、それらを連結決算手続上利用できるとされている。

ただし、国際財務報告基準または米国会計基準に準拠している場合であっても、わが国の会計基準に共通する考え方と乖離するもの

であり、かつ連結上の当期純利益に重要な影響を与えるものについては、修正しなければならないとされている。これは、財務報告において提供される情報のなかで、特に重要なのは投資の成果を示す利益情報と考えられることによるとされている。

なお、ここでいう「我が国の会計基準に共通する考え方」としては、当期純利益を測定する上での費用配分、当期純利益と株主資本との連携、および、投資の性格に応じた資産および負債の評価などが挙げられるとされている。

「実務対応報告第18号」で修正を要するとされた項目について、以下において、簡単にみておこう。

(1)ののれんの償却については、持分プーリング法の容認と並んで、日本基準の特異性とみなされているところである。国際的な会計基準ではのれん以外の耐用年数が不確定な無形資産も償却不要とされているが、耐用年数がある程度正確に見積もることができるとみることが償却説と非償却説の分かれ目なのであろうか。あるいは、耐用年数や価値の減少パターンをある程度正確に見積もることができないという認識では共通しているが、一方が主観的な判断を排除するために規則的な償却を主張するのに対して、他方が減損テストによりできる限り実態を反映すべきと主張しているとみるべきなのであろうか。

(2)の数理計算上の差異については、国際会計基準第19号「従業員給付」の2004年4月における一部改訂により、数理計算上の差異（保険数理上の差異）を発生時に全額損益計算書を通さずに持分の部に計上するという会計処理が選択肢として追加されたが、このような処理では、損益計算書に数理計算上の差異がまったく計上されないことになるので、

修正が必要ということである。次節で詳しくみるように、国際的な会計基準が積立状況というストックを明らかにすることに主眼を置いているのに対して、日本基準はむしろ純利益を算定するための数理計算上の差異の期間配分に注目しているということであろう。

(3)の研究開発費については、むしろ現行の支出時全額費用処理が日本基準に共通するとされる費用配分の考え方と整合しているのかどうか検討の余地がある。

(4)の投資不動産の時価評価については、「我が国の会計基準に共通する考え方」とされる投資の性格に応じた資産の評価からすれば、事業投資ではなく金融投資に該当するような不動産投資については時価評価もありうるのではなかろうか。

(5)の遡及修正については、期間的な比較可能性を確保するために、会計方針を変更した場合に新たに採用した会計方針をあたかも過年度から採用しているかのようにさかのぼって過年度の財務諸表を修正するものである。日本では、これまで株主総会で確定された財務諸表を遡及修正することはできないとされてきたが、今回の会社計算規則では過年度の財務諸表の遡及修正が可能となったので、日本基準側の再検討が必要であろう。

(6)の少数株主損益については、たんに表示レベルでの差異というよりも、むしろ親会社説と経済的エンティティ説の対立という概念レベルの差異に根ざしたものといえよう。

4. 退職給付会計における数理計算上の差異の処理

日本基準と国際的な会計基準の差異を明らかにするため、前述した項目の中から、退職給付会計における数理計算上の差異の処理の

問題を取り上げてみたい。「実務対応報告第18号」が対象としたのは、国際会計基準第19号「従業員給付」の2004年4月における一部改訂により選択肢として追加された、数理計算上の差異（保険数理上の差異）を発生時に全額損益計算書を通さずに持分の部に計上するという会計処理であった。

「実務対応報告第18号」が公表された後で、米国でも2006年9月には、財務会計基準書第158号「確定給付年金およびその他の退職後制度⁶⁾に関する雇用者の会計」が公表されている。これは、退職給付に関する積立状況を貸借対照表上で明らかにするため、これまで認められてきた遅延認識を見直そうとするものである。

2005年6月、米国証券取引委員会（SEC）は、オフバランス取引に関する報告書を公表した⁷⁾。その報告書では、特別目的事業体（SPE）、リース取引、金融資産の譲渡取引等と並んで、退職給付会計がオフバランス取引の1つとして取り上げられており、「年金資産と年金負債の相殺」や「遅延認識」が退職給付に関する情報の透明性を低めていると指摘されている。これを受けて、FASBは、2005年11月10日に第87号と第106号の指針を再検討するプロジェクトを審議課題に加え、そのプロジェクトの第1段階として、財務会計基準書第158号が公表されたのである。

財務会計基準書第158号の主な内容は、次のとおりである。

(a) 制度資産の公正価値と給付債務の差額として測定された確定給付退職後制度の積立超過と積立不足の状況を貸借対照表上で認識する。年金制度については、給付債務は予測給付債務（PBO）である。退職後医療給付のようなその他の退職後給付制度については、

給付債務は累積退職後給付債務（ABO）である。（従来は、年金給付債務については、PBOではなくABOが用いられていた。また、未認識の数理計算上の差異および未認識の過去勤務債務を調整した金額が貸借対照表に計上されていた。）

(b) 当期中に発生したが、基準書第 87 号と第 106 号に従って退職給付費用の構成要素として認識されない数理計算上の差異および過去勤務債務を税効果控除後の金額によりその他の包括利益の構成要素として認識する。その他の包括利益累積額に計上された金額は、基準書第 87 号および第 106 号の認識および償却の規定に従って退職給付費用の構成要素として認識されるにつれて、修正される。

(c) 確定給付制度資産および確定給付制度債務を貸借対照表日現在で測定する。（従来は、90 日を限度として測定日を繰り上げることが認められていた。）

(e) 数理計算上の差異、過去勤務債務および基準移行時資産または債務の遅延認識から生じる将来年度の期間給付費用への影響を財務諸表の注記に開示する。

以上のように、財務会計基準書第 158 号では、損益計算書上の退職給付費用の認識については従来どおりであるが、貸借対照表上の退職後給付債務の認識については遅延認識を認めないということである。すなわち、注記ではなくむしろ貸借対照表上で、積立超過か積立不足かという積立状況を明らかにしようとするところに主眼が置かれている。換言すれば、フローの計算よりもむしろストックの表示に重点が置かれているのである。

財務会計基準書第 158 号では、損益計算書上の退職給付費用の認識については従来どおりの遅延認識が認められているので、たとえ

貸借対照表上の認識は異なるとしても、「実務対応報告第 18 号」によれば、修正は不要ということになろう。国際的な会計基準が貸借対照表上のストックの認識を重視するのに対して、日本基準が純利益への影響を重視するという点で、両者はまさに対照的である。

さらに、財務会計基準書第 158 号では、これまで未認識とされてきた数理計算上の差異および過去勤務債務が、税効果控除後の金額によりその他の包括利益の構成要素として即時に認識されることになるので、貸借対照表の持分の部に計上されるその他の包括利益の金額は、大きく変動することになろう。また、将来的には、これらの数値が業績報告書に計上されることも予想されよう。

このように、欧米では、企業年金の積立不足が深刻な状況にあるということを経験として、積立状況を財務諸表本体で明らかにするために、これまで未認識とされてきた部分を財務諸表の本体において認識しようとしている。これに対して、日本では、積立状況が好転したこともあり、こうした問題はほとんど意識されていない。各国において会計上の課題が異なる証左の 1 つなのかもしれない。

5. 資産・負債アプローチと収益・費用アプローチ

これまでみてきたように、国際的な会計基準と日本基準の基本的な考え方の相違は、資産・負債アプローチと収益・費用アプローチの対立にあるとみてもあながち間違いないであろう。あるいは、価値評価対会計的配分の対立といえるのかもしれない。

たとえば、簡単な例として減価償却を取り上げてみよう。国際財務報告基準では、減価償却⁸⁾について、次のように定められている。

すなわち、有形固定資産の償却可能価額は、規則的な方法でその耐用年数にわたって配分されなければならない。使用する減価償却方法は、当該資産の経済的便益が企業によって消費されるパターンを反映しなければならない。これは、原価配分の計算手続に経済的便益の消費パターンを反映させることを要請したものであり、日本基準にはみられない考え方である。しかし、経済的便益の消費パターンを減価償却方法に反映させる仕方については、具体的な指針は示されていない。

耐用年数の決定にあたっては、資産の使用態様、予想される物理的減耗、生産技術の変化による技術的陳腐化、法的制約（たとえばリース期間等）などの要因を考慮しなければならない。耐用年数は、少なくとも各期末日に見直され、将来の見込みが以前の見積りと異なる場合には、当期および次期以降の減価償却費を修正しなければならない。

減価償却の方法としては、定額法、定率法、生産高比例法が挙げられており、日本基準と差異はない。しかし、減価償却方法についても、少なくとも各期末日に見直すものとされ、資産から期待される経済的便益の消費パターンに重要な変化がある場合には、その変化したパターンを反映するように減価償却方法を変更しなければならない。減価償却方法の変更は、耐用年数の変更と同様に、「会計上の見積りの変更」として処理され、当期および次期以降の減価償却費が修正される。これに対して、日本基準では、減価償却方法の定期的な見直しを要求する規定はなく、減価償却方法の変更も「会計方針の変更」として処理される。

このように、国際財務報告基準では、減価償却においても、固定資産の価値の減少をできるかぎり反映するような会計処理が求めら

れている。これに対して、従来は、むしろ固定資産の価値の減少を客観的に認識することは難しいことから、恣意的な評価を排除するために規則的な期間配分が求められてきたのであろう。

資産・負債アプローチは何らかの実体的な価値を表すことを求めるが、それは達成困難な目標である。何をもちて測定すべき価値とみるかについても、合意を得るのはなかなか難しい。収益・費用アプローチは規則的配分を信条とするが、たとえば、強制評価減や臨時償却のような手続きにみられるように、本来的に配分の結果と実態との照合もつねに求められてきたはずである。

両アプローチは、もともと、互いの欠陥を補い合う相互補完的な関係にあるはずのものであり、お互いに対立をことさらに強調すべきではなく、むしろ補完関係を重視していくべきであらう。

IASBの負債概念や収益認識のプロジェクト等を見てみると、資産・負債アプローチが極端な形で適用される傾向が散見される。たとえば、条件付債務（conditional obligation）は現在の債務（present obligation）ではないので、負債ではないと解釈されている。しかし、多くの場合、条件付債務は無条件債務（unconditional obligation）を伴っており、この無条件債務は負債の定義を満たすとされている。

製品保証を行っている場合、保証期間中いつでも製品保証を行うという待機状態にいることは無条件債務（現在の債務）を負っていることを意味し、実際に製品の欠陥が生じた場合にそれを補修するという債務は、製品の欠陥の発生を条件として生じる条件付債務であるとされる。このような場合には、保証期間中いつでも製品保証を行うという待機状態

は、無条件債務に該当し、負債として認識すべきものとされ、この無条件債務を測定するさいに、将来製品に欠陥が生じる可能性が考慮される。

このような解釈については、一方において概念の精緻化に貢献しているとみることでもできるが、他方において概念遊戯に陥って迷走しているとの見方もありうる。これは、資産・負債アプローチの欠陥というよりも、むしろ定義を偏重しすぎる概念フレームワークの弊害といえるのかもしれない。概念レベルでの議論と個々のより具体的な問題レベルでの議論とがうまく連携しなければならないであろう。

6. むすび

以上のように、日本基準と国際的な会計基準とでは、それぞれの重視する側面がかなり異なるように思われる。会計基準の国際的統合が喫緊の課題とされている現実を踏まえると、日本基準の独自性（または優越性）をことさら主張する前に、まずは日本基準の基礎にある考え方とされているものの再検討が必要であろう。また、日本基準の独自性をあえて強調するよりも、むしろ国際的な会計基準との共通性を見いだす努力が肝要なのではなかろうか。

最後に、今後の課題として、次のような2つの点を指摘しておきたい。

第1に、会計基準をめぐる議論が一方の極に偏りすぎないように、さまざまな視点からの議論を喚起することが、とりわけ重要であろう。それは、国際会計研究学会に対して与えられた課題でもあろう。

第2に、国際的な会計基準設定の場で活躍できる人材を数多く育成することが、これま

で以上に求められよう。できるだけ若い時期に海外に留学や研修に行く機会を増やすことが望まれるが、国内においても会計専門職大学院がその一翼を担うことが、大いに期待されよう。

【注】

- 1) たとえば、次のような文書を参照されたい。
企業会計審議会企画調整部『会計基準のコンバージェンスに向けて（意見書）』2006年7月31日。
日本経済団体連合会『会計基準の統合（コンバージェンス）を加速し、欧米との相互承認を求める』2006年6月20日。
- 2) たとえば、次のような文献を参照されたい。
斎藤静樹「連続インタビュー 斎藤静樹 企業会計基準委員会委員長に聞く〈第1回〉〜〈第8回〉」『企業会計』2006年5月号〜12月号。
辻山栄子「会計基準のコンバージェンス」『企業会計』2006年10月号、4-14ページ。
Benston, George J., Michael Bromwich, Robert E. Litan, and Alfred Wagenhofer, *Worldwide Financial Reporting: The Development and Future of Accounting Standards*, Oxford University Press, 2006.
- 3) IASBとFASBの共同プロジェクトの詳細については、下記文献を参照されたい。
加藤 厚「IASBとFASBの共同プロジェクト」『企業会計』2007年1月号、53-68ページ。
- 4) ロバート・ハーズ、藤沼亜起、加藤 厚「座談会 FASB チェアマン、ハーズ氏が語る“コンバージェンスの現状と今後の見通し”」『JICPA ジャーナル』2006年8月号、34ページ。
- 5) CESRの同等性評価については、下記文献を参照されたい。
加藤 厚「会計基準の同等性評価とコンバージェンスへの日本の対応」『企業会計』2006年1月号、41-52ページ。
- 6) FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No. 158, Employers' Accounting for Defined Benefit Pension and Other Postretirement Plans: an amendment of FASB Statements No. 87, 88, 106, and 132*

- (R).
- 7) The Staff of the United States Securities and Exchange Commission, *Report and Recommendations Pursuant to Section 401 (c) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on Arrangements with Off-Balance Sheet Implications, Special Purpose Entities, and Transparency of Filings by Issuers.*
- 8) IASB, *International Accounting Standard No. 16, Property, Plant and Equipment.*