

I 統一論題報告

国際会計研究学会第 34 回研究大会 統一論題報告・検討会の概要 テーマ「IFRS 導入後のわが国会計プロフェッショ ンの役割と課題」

加藤 厚

はじめに

2017 年 9 月 3 日（日）に、青山学院大学において国際会計研究学会の第 34 回研究大会が行われた。この研究大会の統一論題が「IFRS 導入後のわが国会計プロフェッションの役割と課題」であり、この統一論題についての報告と討論会が下記の会員によって行われた。

報告者：小野行雄（企業会計基準委員会）

同：杉山晶子（東洋大学）

同：中野貴之（法政大学）

同：米山祐司（北海道大学）

座長：加藤 厚（公認会計士）

本稿は、この統一論題報告・検討会の概要を報告するものである。

1. 統一論題報告・検討会の趣旨と目的

まず、座長から次の様な統一論題報告・検討会の趣旨と目的が説明された。

日本においては、2010 年 3 月決算期から国

際会計基準（IFRS）の任意適用が開始され、適用会社数の増加には目覚ましいものがあり、東証上場会社の時価総額の 30%以上を占めるまでになった。一方では、企業会計基準委員会（ASBJ）が進めている IFRS とのコンバージェンス及びエンドースメントの観点から、国際会計基準委員会（IASB）が今後どのようなプロジェクトを進めていくのか、更には、日本と関わりの深い米国基準の動向にも関心が持たれている。

その米国では、過去の共和党政権時代に「ロードマップ」を公表して、IFRS 採用に大きく踏み出したが、その後の民主党政権によってその方針は覆された。今年、共和党が政権に返り咲いたので米国はまた IFRS 採用に前向きになるかと期待されたのもつかの間、トランプ大統領は極端なナショナリズム政策を打ち出し、グローバル化に背を向けている。

一方、ヨーロッパでは、英国が EU から離脱することにより、IASB の本部が存在する英国がリーダーシップを発揮してきた IFRS の将来に新たな不確定要因が生まれたことになる。また、IFRS 発展の地盤となって来たヨーロッパ

においては、英国以外の国々にもナショナリズムの嵐が吹き荒れており、経済活動のインフラの一つである会計基準にもこのような反グローバルライゼーションが影響するのではないかと心配される。

上述のように、IFRSを巡る内外の動向には大きな動きがある。そこで、このような状況において、わが国会計プロフェッションは、どのような役割を果たしていくべきか、その場合の課題は何なのか、について議論し考察することは、日本の会計フレームワークの将来像を描く上で非常に有意義なことと思われる。

具体的には、財務報告（開示、ディスクロージャー）の在り方に大きな関心が寄せられている。例えば、ベターコミュニケーションをどのように達成すべきか、それらの達成を図るほど増してくる複雑性への対応をどのようにすべきか、財務報告の信頼性を担保する内部統制の有効性をどのようにして高めるべきか、等の論点が浮かび上がってくる。

更には、前述のように任意適用が大幅に広まってくると、次のターゲットとしては強制適用が考えられる。強制適用に関するエビデンスと政策決定の考察も興味深いテーマとして挙げられる。

本統一論題報告及び討論会においては、上述の諸論点について、日本のみならず、IASBや米国も含めた観点から取り上げて行くこととする。

2. 各報告者からの報告の概要

(1) IASBの新作業計画と会計プロフェッションの課題

小野行雄（企業会計基準委員会）

小野先生は、まずIASBの新作業計画について次のように解説した。IASBは、2015年にアジェンダ協議を実施し、2016年11月にフィー

ドバック文書により新作業計画（2017年から2021年）を公表している。その中で、主要な活動として（1）仕掛中の主要会計基準等を完成させること（保険契約、概念フレームワークの2017年完成目途）、（2）財務報告におけるベターコミュニケーションの促進、（3）既存のIFRSの維持と新しいIFRSの導入支援、（4）焦点を当てたりサーチプロジェクトの推進を挙げている。

それらの中でも、IASBは新作業計画の下で、財務諸表利用者のニーズを満たす財務報告におけるベターコミュニケーションを促進するための基本財務諸表、開示原則及びIFRSタクソミーの3プロジェクトを進めていることを強調した。

次に、EUにおける活動を解説した。EFRAG（欧州財務報告諮問グループ）がIFRSの公表の都度、個別にエンドースメント手続を実施し欧州議会に対してエンドースメントアドバイスを行っている。このEFRAGには欧州主要国の会計基準設定主体が参加しているが、UKの会計基準設定主体であるFRCも参加している。FRCは、UK GAAPのメンテナンスもを行っているが、Brexitの成り行き次第で、IFRSのエンドースメントという難問に対応する必要が出てくる。

EFRAGは、リサーチ活動にも積極的で、のれん及び減損、資本性金融商品のリサイクル及び減損、低金利及びマイナスイ金利の会計上の影響、年金等が対象とされている。

また、米国における基準開発の状況について次のように述べた。FASBは、IASBとのノーウォーク合意（2002年）に基づきコンバージェンスを進め、企業結合、株式報酬、公正価値測定、収益認識でコンバージェンスを達成した。但し、金融商品の減損会計、リース会計の費用認識においては、部分的に差異が存在する。ま

た、共同プロジェクトを進めて来た保険契約については、途中から単独プロジェクトに変更している。

FASB は、戦略として米国における財務報告の改善と国際的な財務報告のコンバージェンスを目指すとしており、具体的には（１）高品質の GAAP の開発、（２）IFRS の開発への積極的関与、（３）各国基準設定主体との関係とコミュニケーションの向上を挙げている。

更に、日本の状況について次のように解説した。ASBJ は現在、2016 年 8 月に公表した中期運営方針に基づき、日本基準を国際的な会計基準と整合性のあるものとするための取組みを進めている。具体的には、IFRS 第 15 号をベースとした収益認識基準の開発に取り組んでいる。

また、IFRS のエンドースメント手続を実施し、2014 年に修正国際基準を公表しているが、新しい IFRS の公表に対して、修正国際基準の改訂を進めている。

修正国際基準で削除・修正とされたのれんの償却とその他の包括利益のリサイクルの必要性については、IASB の会計基準アドバイザリー・フォーラム (ASAF) において継続的に意見発信してきている。

最後に、小野先生は、このようなグローバルの環境の中で、わが国会計プロフェッションの課題として以下の項目が考えられると結論を述べた。

- （１） グローバル及び国内における IFRS の首尾一貫した適用
IFRS の首尾一貫した適用が比較可能性の観点から重要であるが、首尾一貫した適用は担保されているのであろうか。
- （２） IASB または IFRIC においてなされる IFRS の解釈

IFRS の解釈は、IASB または IFRIC (IFRS 解釈指針委員会) においてなされるが、新たに適用になる IFRS についても IASB 側の対応体制は適切であろうか。

- （３） 会計基準 (IFRS, US GAAP 等) の比較可能性

IFRS と US GAAP のコンバージェンスプロジェクトは実質的に終了しているが、今後、両基準の関係は如何にあるべきか。

- （４） リサーチ活動の推進・連携

IASB, FASB 及び他の国の主要会計基準設定主体はリサーチ活動に力を入れているが、会計基準設定主体、アカデミア等の連携は如何にあるべきか。

（２）財務報告の信頼性と内部統制の有効性の関係性に見るわが国の会計プロフェッションの役割と課題

杉山晶子（東洋大学）

杉山先生は、まず報告の趣旨を次のように述べた。近年におけるわが国の財務報告および内部統制を取り巻く状況としては、2010 年 3 月期からの IFRS の任意適用、2008 年度からの内部統制報告書の導入があげられる。会計実務においては、会計基準に導入された公正価値の使用が、Mark to Model に基づいた見積り値を用いた取引を拡大させている。本報告の趣旨は、このような状況下で 2015 年に報告された株式会社東芝の事例にみる内部統制の限界、とりわけ「非定型的な取引」に着目し、当該取引への対処のあり方に会計プロフェッションの課題と役割を検討することである。

その上で、わが国の内部統制制度の仕組みを解説した上で、「内部統制基準」における評価と監査に関しては、監査人により表明された無

限定適正意見は、内部統制報告書監査と財務諸表監査とは異なる意味を持つことから、内部統制の有効性と財務報告の信頼性の関係性が直接的には見えにくくなっているとの見解を述べた。

次に、内部統制の限界と非定型的な取引について考察した。具体例として取り上げたのは、東芝の事例において内部統制の限界としてその枠外に置かれていたと解される「非定型的な取引」である。東芝の経営者と監査人の内部統制報告書を巡る意見の対立点は、以下のとおりである。経営者は、指摘された S&W 社の特定の工事契約に関連する損失 652,267 百万円の計上は、WEC による S&W 社の買収に関連した非定型的な内部統制であり、WEC グループの連結除外に伴う損益を適切に把握するための内部統制であったとしている。これに対して、監査法人は、内部統制監査報告書において、前期決算の当時において利用可能であったすべての情報に基づく合理的な仮定を使用して適切な再評価が行われなかったことを指摘したうえで、当該損失のうち相当程度ないしすべての金額は前連結会計年度に計上されるべきであったと断じている。したがって、監査法人は、当該プロセスを内部統制の枠内の問題として認識し、開示すべき重要な不備があるとして不適正意見を表明している。

以上の考察より、杉山先生は次のような結論を述べた。会計プロフェッションに求められるもの、すなわち「役割」は、「非定型的な取引」の存在を認識し、職業的懐疑心をもって対応するとともに、内部統制の限界を踏まえたうえでその克服を可能とするような判断形成を行うことであると解される。そして、会計プロフェッションの「課題」は、会計監査報告書における情報の拡充、すなわち監査を実施する過程で重要な事項と判断した事柄について開示する

ことであると解される。会計監査報告書においては、監査人が着目した会計監査上のリスク等 (Key Audit Matters) に関する情報の開示が、監査報告書の情報価値を高め、会計監査についての財務諸表利用者の理解を深める意義がある。

したがって、わが国においても、監査上の重要な事項を開示するための制度の整備が望まれるところである。

(3) IFRS の適用に関するエビデンスと政策決定へのインプリケーション

中野貴之 (法政大学)

中野先生は、まず報告の趣旨を次のように述べた。2005 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度より、EU 諸国において IFRS の強制適用が開始されて以来、強制適用に踏み切る国々が増加し、IFRS は世界の 8 割近くの法域において適用されるに至っている (金融庁, 2016)。その一方で、大国の米国、中国は自国基準の適用を継続していることから、世界的には IFRS 適用国 (EU 等) vs. 自国基準適用国 (米国等) という構図が色濃くなっている。

こうした状況下、わが国上場企業の約 150 社が IFRS を適用済あるいは適用を決定し、かつ、これらの任意適用企業は総じて大規模企業であることから、わが国においては IFRS の存在感あるいは影響力が確実に増している。ただし、大部分の上場企業はいまなお日本基準を適用する他、米国基準および修正国際基準をも選択可能な状態にある。一国に所在する上場企業が、四つもの会計基準を選択できるという現状は国の規制として決して望ましいものではない。

こうした状況下、社会科学分野の研究者の役割の一つは、実際に実施された政策の有効性を検証し、政策に関係する当事者に対して、科学

的なエビデンスを提供することである。EU 等における IFRS の強制適用は、「一組の会計基準が多国間に同時に導入される」という前例のない政策 (De George et al., 2015), あるいは、ある種の「壮大な社会実験」が行われたと見ることができる。

EU 等における IFRS の強制適用はすでに 10 年以上の歴史を有しており、この間、世界中の会計研究者が当該政策の有効性や効果に関する研究を進め、数多くのエビデンスが蓄積されている。以上の問題意識に基づき、本報告では、IFRS の適用に関するエビデンスを系統的に把握し、それらを日本企業の現状に照らし合わせることによって、わが国会計プロフェッションの役割と課題についてのインプリケーションを得ることとしたい。

報告の要約として、中野先生は、IFRS の適用によって財務報告の質の向上があったかどうか、財務報告の比較可能性が向上したかどうかについて見解を述べた。また、IFRS 適用の経済効果について、国際投資の促進及び IFRS 適用に伴うベネフィットの大きい国々という観点から要約をした。最後に、それぞれの立場によって異なるインプリケーションを、例えば規制・監督期間、監査人あるいは、財務商標作成者、財務諸表利用者並びに研究者ごとに見解を述べた。

(4) 複雑性の低減と IFRS

米山祐司 (北海道大学)

米山先生は、まず報告の趣旨を次のように述べた。わが国においても IFRS はすでに開示制度における会計基準としての役割と機能を果たしてきている。しかし、法域において法定開示に IFRS を会計基準として受け入れる際には法域における財務報告の目的の明確化が必要となる。目的が明確化されていなければどのよ

うな会計情報を作成し、公表するかが確定せず、個々の会計基準の検討は不安定な個別対応となる。どのような会計基準を受け入れるかは法域がどのような財務報告を有用と考えるかによるが、各法域における財務報告の有用性を確保するためには会計基準のみならず開示を含めた財務報告制度の検討が求められる。

アメリカにおいては財務報告の有用性を担保する質と透明性を確保するために、広範囲な領域で「複雑性の低減」を図るためのプログラムが進行してきている。この試みはアメリカの「財務報告」の改善を目指し、会計基準、開示を含むアメリカの財務報告制度全体を対象としてきている。このアメリカの事例は、日本における財務報告への IFRS 受け入れを検討するにあたり必要な視点を提供していると考ええる。そこで、IASB とアメリカにおける「複雑性の低減」へ向けた活動の現状を確認し、そこから日本において IFRS を受け入れる際に考慮すべき論点を検討したい。なお、IFRS における「複雑性の低減」は公正価値の測定における混合属性測定を対象としたが、本報告での「複雑性の低減」は財務報告の有用性を検討するために測定を含むより広い範囲を対象としたい。

まず最初に、IASB における「複雑性」への対応については、過去の金融商品関係、現在の財務報告におけるコミュニケーションの改善を例にとって説明した。

次に、アメリカにおける「複雑性」への挑戦と対応に関して次に様に述べた。証券取引委員会 (SEC) と財務会計基準審議会 (FASB) が、2000 年代から、企業取引における専門性と複雑性の増大が会計基準の詳細化と複雑性を増加させて財務報告の質と透明性への懸念を生み出しているとの認識から会計基準設定への原則主義アプローチの採用を検討し始めた。SEC はサーベインス・オックスリー法の命じ

るところから調査を開始し FASB への勧告を行った。一方、FASB もすでに「複雑性」への対応として、原則主義アプローチによる会計基準の設定、会計基準の単純化とコード化のプロジェクトを開始しており、アメリカにおける開示制度を統括する SEC と会計基準設定機関である FASB が連携しながら財務報告の改善を目指して活動を継続することとなった。2008 年には財務報告改善諮問委員会 (CIFiR) が、

(1) 複雑性、(2) 会計基準設定、(3) 監査プロセスと規則遵守、(4) 財務情報の伝達の分野を対象として、SEC 向け財務報告の有用性を改善し、複雑性を低減することを目的とした勧告を SEC に対して行っている。これは会計基準設定の領域に止まらず開示制度全体からアメリカにおける財務報告の再検討を行ったものとなっている。

FASB は SEC との連携の中で、「複雑性」への対応として、現在までに 4 分野における活動を展開してきている。すなわち、(1) 公正価値測定の整備、(2) 会計基準のコード化と階層の再構築、(3) 会計基準の「単純化」プロジェクト、(4) 開示フレームワークの開発である。これは、SEC による FASB への勧告 (2003) や CIFiR の SEC への勧告 (2008) の具体化でもあり、試みは現在も継続している。

米山先生は、結論として次に様に述べた。わが国において IFRS を導入することは、わが国の開示制度における財務報告の目的を明確にした上での検討が必要と考える。IASB、FASB とともに財務報告の有用性を利用者の理解可能性の視点から考え、原則主義アプローチによる会計基準設定を目指している。そこでは財務報告の基本目的が重要であり、作成者・監査人・利用者の各々がこのような会計基準を受容可能かが問われることになろう。理解可能性を目指

した「複雑性の低減」は会計基準の単純化、混合測定属性アプローチの検討、開示に対する取り組みをも包括しながら、財務報告の「有用性」を追求している。わが国における IFRS 導入はわが国における開示制度の財務報告の目的と適合するかの視点から検討する必要があると考える。

3. 統一論題討論会

統一論題報告会の各報告者に寄せられたフロアーからの質問をベースに討論会が開催された。フロアーからは、各報告者に対して沢山の質問が寄せられ、活発な意見交換が行われた。

4. 総括

座長の力不足もあり、当日の討論会後に総括をすることが出来なかったため、この紙面を借りて総括したいと思う。

日本での IFRS 任意適用が開始されて以来、任意適用企業数は年々増加している中において、今回の討論会において一番フォーカスされたのは、IFRS による財務報告のあり方は如何にあるべきかという点であった。それは、上記の各報告者の報告内容にあるように、いろんな観点から考察された。さらには、任意適用後の方向性として、強制適用に向けた議論も行われた。これらの報告会及び討論会の結果として、報告者及びフロアー共に感じたのは、わが国会計プロフェッションは研究と実践の場において、財務報告を中心にした IFRS 適用に関わる課題を究明し、それらの解決に向けて更なる研究をしていくことこそが与えられた役割であるということではなからうか。

以上