

「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」について

いしはら こうじ
公認会計士 石原 宏司

1. はじめに

企業会計審議会は、2013年6月19日付で「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」（以下「当面の方針」という。）を公表した。

当面の方針は、連単分離を前提に、IFRSの任意適用の積上げを図りつつ、IFRSの適用のあり方について、その目的や日本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とされた、2012年7月公表の「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）」（以下、「中間的論点整理」という。）^{*1}に基づいて、企業会計審議会が議論を行った成果である。当面の方針では、「IFRSへの対応のあり方に関する基本的な考え方」を示し、適用公表企業を含む2013年5月末時点のIFRS任意適用企業が20社^{*2}である現状を踏まえ、IFRSの任意適用の積上げを図ることが重要であると考えられること、IFRSへの対応の当面の方針として、「任意適用要件の緩和」、「IFRSの適用の方法」及び「単体開示の簡素化」の3つについての考え方を整理したものである。

本稿では、当面の方針の概要を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見である。

2. IFRSへの対応のあり方に関する基本的な考え方

(1) 「単一で高品質な会計基準の策定」という目標

当面の方針では、2008年のワシントンサミットの首脳宣言における「単一で高品質な国際基準の策定」という目標のグローバルでの実現が、世界経済の効率化・活性化の観点から有効であり、日本の主体的な取組みが、日本の企業活動・資金調達に有益であるとともに、日本市場の国際的競争力確保の観

点からも重要と考えられるとされている。また、会計基準の国際的な調和への努力の継続として、日本基準を高品質化する基準の変更による高品質な日本基準の維持が重要であるとされている。

その上で、IFRS策定への日本の発言権の確保が特に重要であり、IFRS財団への人的・資金的貢献を継続するとともに、IFRS財団モニタリング・ボードのメンバー要件である「IFRSの使用（強制又は任意の適用を通じたIFRSの顕著な使用）」^{*3}を勘案しながら、日本のIFRSへの態度をより明確にすることを検討していく必要があることが示されている。ただし、現在のIFRSの内容には、基本的考え方として受け入れ難い項目や、日本の企業経営や事業活動の実態にそぐわず導入コストが過大であると考えられる項目が一部存在すること、IASBが開発中の項目の存在を念頭に置く必要があるとされている。また、米国の動向など国際情勢の不確実性を十分に勘案する必要があるとされている。

(2) IFRSへの対応の当面の方針

当面の方針では、企業会計審議会が、「単一で高品質な会計基準の策定」というグローバルな目標に向けた日本の関わり方という観点から、今後数年間日本にとって重要な期間となるという認識に基づき、IFRSの任意適用の積上げを図ることが重要であると考え、IFRSへの対応の当面の方針として、「任意適用要件の緩和」、「IFRSの適用の方法」及び「単体開示の簡素化」についての考え方を整理している。

当面の方針では、これらの課題の詳細な規定の整備等は、行政当局等において適切に対応すべきであること、関連して、金融商品取引所が新たに開発することとされている新指数の対象企業の選定に、IFRSの適用の考慮が期待されること、その他の関係者による任意適用の積上げを図るための他の措置の検討を期待することも示されている。

*1 中間的論点整理については、本誌2012年8月号（Vol.432）「『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）』について」を参照いただきたい。

*2 2013年5月28日 企業会計審議会資料1「IFRS 任意適用要件の緩和について」p3も参照。なお、IFRS 任意適用済企業12社と適用予定公表企業8社の合計である。

*3 金融庁ウェブサイト 2013年3月1日 国際会計基準（IFRS）財団モニタリング・ボード・プレスリリース「モニタリング・ボード、メンバー要件の評価アプローチを最終化し、議長選出を公表」（仮訳）を参照いただきたい。
(<http://www.fsa.go.jp/inter/etc/20130301-1/01.pdf>)

(3) IFRSの強制適用の是非の判断

当面の方針では、日本におけるIFRSの強制適用の是非等については、諸情勢を勘案し、未だその判断をすべき状況にないものと考えられ、今後、任意適用企業数の推移も含め、今回の措置の達成状況を検証・確認する一方、米国の動向及びIASBの基準開発の状況等の国際的な情勢を見極めながら、関係者が議論することが適当であるとされている。

なお、仮に強制適用を行うこととなった場合には、十分な準備期間を設ける必要があること、日本のIFRSに関する意見発信の強化のための取組みや、IFRSの適用に際しての実務的な不確実性を緩和するための取組みは、引き続き、関係者が協力して適切に対応する必要があることが示されている。

(4) 連単分離、中小企業等への対応の方針

当面の方針でも、中間的論点整理で示された連単分離、中小企業等への対応の方針は、引き続き維持すべきであるとされている。

3. IFRS任意適用要件の緩和

現在、以下の要件を全て満たす「特定会社」のみが、連結財務諸表にIFRSの任意適用が可能である(連結財務諸表規則第1条の2)。

- ① 上場していること
- ② IFRSによる連結財務諸表の適正性確保への取組・体制整備をしていること
- ③ 国際的な財務活動又は事業活動を行っていること
 - ③の要件に関しては、具体的には以下のいずれかを満たすことが求められる。
 - (a) 外国の法令に基づき、国際会計基準に従って作成した企業内容等に関する書類を開示していること

(b) 外国金融商品市場の規則に基づき、国際会計基準に従って作成した企業内容等に関する書類を開示していること

(c) 外国に資本金の額が20億円以上の連結子会社を有していること

これに対し、当面の方針では、以下のような点を踏まえ、①と③の要件を撤廃し、②の要件のみ維持すべきであるとされている。

- 近年、IFRSの適用により国際的な同業他社との比較可能性を高めることへのニーズが高まっている。
- 任意適用要件を満たさない企業の中に、海外からの投資を幅広く受けている企業が存在する。
- IFRSに基づく適正な財務諸表を作成する意欲と能力がある企業がIFRSを適用できるような、制度上の改善を図るべきである。このことは、日本として単一で高品質な会計基準を策定するという目標に向けて着実に歩みを進めていることを示す意味でも、有意義なことであると考えられる。
- 任意適用要件の緩和により、IFRSを任意適用する企業数が増加することが見込まれ、国際的にも、IFRS策定への日本の発言力の確保等に資することになる。
- 上場準備段階からIFRSの適用を希望するIPO企業の負担が軽減される等、新興市場の育成という観点からも有用である。
- 任意適用要件のうち、①と③の要件を満たさなくとも、②の要件が満たされているのであれば、財務諸表の質が低下することはないと考えられる。企業会計審議会における議論の過程においては、IFRSの任意適用が可能な企業数は、①と③の要件を撤廃することで、図表1の通り大幅に増加することになるとされていた*4。

図表1 IFRSの任意適用が可能な企業数

有価証券報告書提出 企業数 4,061社	上場企業数 (①の要件) 3,550社	外国に資本金20億円以上の連結 子会社を有する企業数(③の要件) 621社
	非上場企業数 511社	外国に資本金20億円以上の連結 子会社を有しない企業数 2,929社

(出所：2013年5月28日 企業会計審議会資料1「IFRS 任意適用要件の緩和について」)

*4 IFRSの任意適用要件緩和後は、現在有価証券報告書を提出していない企業も、上場等により有価証券報告書を提出する際にIFRSの任意適用が可能となるため、今後IFRSが任意適用可能となる企業は、現在の有価証券報告書提出企業に限定されない。

4. IFRSの適用の方法

(1) エンドースメント手続の必要性

現行制度では、IFRS任意適用企業が適用するIFRSは、金融庁長官が「指定国際会計基準」として定めることとされている（連結財務諸表規則第93条）。指定国際会計基準は、一部の基準を指定しないことも可能な枠組みであるが、一部の基準を修正する手続を念頭に置いたものではない。現時点では、指定国際会計基準は、IASBが策定したIFRS（「ピュアなIFRS」）をすべて指定しているが、当面の方針では、「ピュアなIFRS」を適用する意図で既に任意適用済の企業の存在を踏まえ、「ピュアなIFRS」は維持する必要があり、日本における「ピュアなIFRS」の指定方法について再検討すべきであるとされている。

さらに、IFRSの取り込み方法として、多くの国・地域でエンドースメント手続（自国基準へのIFRSの取込み手続）が導入されていること^{*5}も踏まえ、当面の方針では、日本にも、ピュアなIFRSのほかに「あるべきIFRS」又は「我が国に適したIFRS」といった観点から個別基準を検討し、必要があれば一部基準を削除又は修正して採択するエンドースメントの仕組みを設けることは、IFRS任意適用企業数の増加を図る中、世界金融危機のような非常時に日本の事情に即した対応を採る道を残すこととなる等、日本での柔軟な対応を確保する観点から有用であると考えられるとされている。

また、当面の方針では、「エンドースメントされたIFRS」は、日本が考える「あるべきIFRS」を国際的に示すこととなることから、今後引き続きIASBに対して意見発信を行っていく上でも有用であるとされるが、会計基準の国際的な調和を図る観点から、日本のエンドースメントが前向きな取組みであることの国際的な理解を得ながら進める必要性も示している。

(2) 4つの基準の並存について

日本基準、米国基準、「ピュアなIFRS」、「エンドースメントされたIFRS」という4つの基準が並存することに関して、制度として分かりにくく、利用者の利便に反するという懸念があるとの指摘がある。当面の方針では、IASBに対する意見発信やコ

ンバージェンスに向けた取組み等、単一で高品質な国際的な会計基準がグローバルに適用される状況に向けての努力は継続されるべきであり、4つの基準の並存状態は、大きな収斂の流れの中での1つのステップと位置付けることが適切であるとされている。

(3) エンドースメントの手続

日本で具体的に「エンドースメントされたIFRS」を検討するに当たり、「エンドースメントされたIFRS」を採用する意欲がある一定の企業にとって有用であるよう、そのニーズも勘案した上で検討する必要があるとされている。また、当面の方針では、「エンドースメントされたIFRS」は、強制適用を前提としたものではなく、あくまでも任意適用企業を対象としたものとして位置づけるべきであるとされ、IFRSのエンドースメント手続の導入後も、日本基準を引き続き高品質化しよう前向きに対応することの重要性も示している。

具体的なエンドースメントの手続について、当面の方針では、会計基準の策定能力を有する企業会計基準委員会（ASBJ）が検討を行い、さらに、現行の日本基準と同様に、ASBJが検討した個別基準について、当局が指定する方式を採用することが適当であるとされている。また、IFRSの個別基準をエンドースメントする際の判断基準としては、公益及び投資者保護の観点から、例えば、以下の点を勘案すべきであるとされている。

- 会計基準に係る基本的な考え方
- 実務上の困難さ（作成コストが便益に見合わない等）
- 周辺制度との関連（各種業規制などに関連して適用が困難又は多大なコストを要することがないか）等

これまでの企業会計審議会での議論の過程において、これらの判断基準を適用した場合に、検討対象となる可能性のある項目の例が示された（図表2参照）。ただし、以下の項目はあくまで議論のための例示であり、実際の判断基準を適用して削除又は修正する項目は、ASBJがエンドースメントの手続において検討し、金融庁が最終的に指定することとなる。

*5 2012年4月17日 企業会計審議会資料3-1「各国のIFRS適用状況調査結果」によれば、調査対象96カ国中、連結財務諸表へのIFRS適用国83カ国及び任意適用国5カ国のうち、63カ国にエンドースメント手続が存在するとのことである。

図表2 IFRSの個別基準をエンドースメントする際の判断基準を適用した場合に、検討対象となる可能性のある項目の例

判断基準	例
会計基準に係る考え方の相違	ノンリサイクリング
	のれんの非償却
実務上の困難さ（作成コストが便益に見合わない）	非上場株式の公正価値測定
周辺制度との関連等（各種業規制などと関連して適用が困難又は多大なコストを要する）	子会社、関連会社の報告日が異なる場合の取扱い

（出所：2013年5月28日 企業会計審議会資料2「IFRSの適用の方法について」）

他方、削除又は修正する項目の数が多くなるほど、「エンドースメントされたIFRS」が国際的にIFRSとは認められにくくなり、IFRS策定に対する日本の発言力の確保等へ影響が生じる可能性があることや、日本の国益も勘案しつつ「単一で高品質な会計基準の策定」という目標を達成する観点から、削除又は修正する項目は国際的にも合理的に説明できる範囲に限定すべきであるとされている。さらに、当面の方針では、この方針を踏まえ、ASBJが速やかにエンドースメントの検討を行うことを期待することが示されている。

5. 単体開示の簡素化

日本では、上場会社が作成する財務書類は、「金融商品取引法（以下「金商法」という。）に基づいて作成する財務諸表」と「会社法に基づいて作成する計算書類」の2種類があり、それぞれに、単体財務諸表・計算書類と、連結財務諸表・連結計算書類が含まれる。金商法では連結財務諸表が主と位置づけられているが、会社法では、（単体）計算書類は全ての会社が対象であり、連結計算書類は大会社かつ金商法対象会社にのみ義務付けられている。

当面の方針では、連結財務諸表の開示を中心とすることが定着した現在では、制度の趣旨を踏まえ、金商法における開示制度での単体開示の簡素化を検討することが適当であること、会社法の要求と別の内容の金商法の単体財務諸表の作成を求めることは、金商法適用会社にとって二重の負担になると考えられること、さらに金商法による単体財務諸表は、連単倍率の低い企業や親子間取引が多い企業などにおいて、連結財務諸表と同様に重要であり、簡素化を図るに当たり、個別の項目ごとに慎重な検討が必要であるという指摘があることが示されている。

これらを踏まえ、当面の方針では、以下のような考え方で、金商法における単体開示の簡素化を図ることが適当であるとされている。なお、当面の方針には明記されていないが、この単体開示の簡素化は、IFRSの任意適用会社には限定されず、金商法適用会社全体に適用されるものと考えられる。

- 本表（貸借対照表、損益計算書及び株主資本等変動計算書）に関しては、大多数の企業が経団連モデルを使用し、金商法の財務諸表と開示水準が大きく異なるため、会社法の要求水準に統一することを基本とする。
- 注記、附属明細表、主な資産及び負債の内容に関しては、以下の通り。
 - ・金商法の財務諸表と開示水準が大きく異なる項目については、会社法の要求水準に統一することを基本とする。
 - ・金商法の連結財務諸表において十分な情報が開示されている場合には、金商法の単体ベースの開示を免除することを基本とする。
 - ・上記以外の項目は、有用性、利用者のニーズ、作成コスト、国際的整合性、監査上の観点等を斟酌した上で、従来どおりの開示の必要性を検討すべきである。
- 単体開示の情報が少なくなることへの懸念に対応しつつ、金商法の単体財務諸表と会社法の（単体）計算書類の統一を図る観点から、例えば、連結財務諸表におけるセグメント情報の充実や、注記等の記載内容を非財務情報として開示することなどを検討すべきである。
- 単体開示のみの会社については、連結財務諸表を作成している会社との間で情報量の格差が生じるおそれがあるため、基本的に見直しを行うべきではない。
- 規制業種については、所管省庁が法令において必要な財務情報の作成報告を義務付け、財務諸表等規則では、規制業種を別記事業と位置付け、各業法で要求している内容を優先して適用することを定めている。また、規制業種については、特に単体開示の有用性が高いとの意見がある。このような点を踏まえ、所管省庁の意見も聴取しながら検討を行う必要がある。

6. おわりに

当面の方針には、任意適用要件の緩和及び単体開示の簡素化に関して適用可能となる具体的な時期に

についての提案は含まれていない。また、単体開示の項目別の簡素化の方向性は示されたが、具体的な簡素化の内容の提案までは示されていない。これらの制度化は、財務諸表等規則、連結財務諸表規則等の規則・府令の改正によって施行されることとなるため、今後公表されることとなる規則・府令の改正案が注目される。

また具体的なエンドースメントの手続は、ASBJが、公益及び投資者保護の観点から設定された判断基準に基づいて個別基準を検討した上で、金融庁が指定することとなるため、今後の、ASBJにおけるエンドースメントの手続きに関する議論や個別基準の検討内容についても注目される。

以 上