



# 会計基準を巡る国際的動向と ASBJの会計基準開発

企業会計基準委員会 副委員長

**新井 武広**

## 1. はじめに

我が国では、東京市場をニューヨーク、ロンドンに比肩する金融資本市場に構築すべく金融市場を改革する一環として、1990年代後半から「会計ビッグバン」と呼ばれる大改革を実施し<sup>(注1)</sup>、国際的な会計基準にキャッチ・アップしてきた。そして、2001年7月に企業会計基準委員会（ASBJ）が設立し、会社法や金融商品取引法等における制度改革への対応に加え、2005年3月からの国際会計基準審議会（IASB）との定期協議の開催を契

### 〈目次〉

1. はじめに
2. IFRSを巡る国際的な動向
3. IASB及びIFRS財団の取組み
4. ASBJにおける日本基準の開発状況
5. おわりに

機に会計基準の国際的なコンバージェンスに向けた取組みを本格化させ、2007年8月にはIASBと東京合意を締結して日本基準と国際会計基準（IFRS）とのコンバージェンスを加速化する形で積極的に取り組んできた<sup>(注2)</sup>。その結果、EUの欧州委員会は、米国基準とともに日本基準をIFRSと同等であると認め、2009年以降も、欧州市場において日本基準で作成された財務報告が認められてきた。

そのような中、国際的には、会計基準のコンバージェンスからIFRSのadoption（採用）へという潮流が勢いを増し、日本でもこのような情勢を踏まえて、2009年6月の企業会計審議会から公表された「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」に基づき内閣府令の改正が行われ、2010年3月期から、一定の条件を満たした上場会社の連結財務諸表にIFRSの任意適用が認められてきた<sup>(注3)</sup><sup>(注4)</sup>。

折しも、2008年9月のリーマン・ショック

以後に継続的に開催されてきたG20の首脳会合時の首脳声明では、金融資本市場のグローバル化を反映して、一組の高品質でグローバルな会計基準の構築を目指して取り組むようにという提言が継続して出されている。

本稿では、このような状況を踏まえて、会計基準を巡る最近の国際的動向とASBJの会計基準開発について述べることとする。なお、意見にわたる部分は、筆者の私見である。

## ■ 2. IFRSを巡る国際的な動向

現在、G20のうち、EU諸国（イギリス、ドイツ、フランス、イタリア）、南アフリカ、トルコ、オーストラリア、ブラジル、韓国、カナダ、ロシア、インドネシア、メキシコ、アルゼンチンの14カ国がIFRSを自国の会計基準として採用し、主に上場会社に適用している。しかし、ほとんどの国ではIASBが公表する個々の会計基準ごとに承認する手続き、いわゆる「エンドースメント手続き」を採用している。以下では、主要地域の状況について説明する。

まず、EUでは、2005年から規制市場に上場するEU域内を本拠とする会社（約8,000社）に対してIFRS準拠の連結財務諸表の作成を義務付けた。EUでは、現時点においてはIFRSのfull adoptionではなく、金融商品の一部（ポートフォリオ・ヘッジの部分）を採用しておらず、EU版IFRSとなっている<sup>(注5)</sup>。

カナダでは、2006年にIFRSへの移行を表

明し、2011年1月から上場会社に対して、原則としてIFRSが適用されている。ただし、米国市場に上場しているカナダ企業には、IFRSと米国基準の選択適用が認められている。また、IASBにおける審議状況を踏まえ、投資会社には2014年から適用し、料金規制業種には2015年から適用予定としている。

韓国では、1990年代後半のアジア通貨危機時に、IMFの要請に基づき、当時の国際会計基準に沿って国内基準を改正してきた。しかし、実務面も含めると緩い対応であったため、韓国の市場関係者の間では、韓国基準では国際的にディスカウントされているのではないかという懸念が持たれていた。そこで、韓国政府は、2007年にIFRSを導入する意思決定を行い、2011年から上場会社の連結財務諸表だけでなく個別財務諸表にハングル語に翻訳したIFRSを適用した。そして、円滑な導入に向けて、質疑応答制度（プリクリアランス）を導入し<sup>(注6)</sup>、また、税制面では申告調整を拡大するなどの対応を図っている。なお、韓国では、財務諸表利用者のニーズや証券取引所の上場廃止基準等との関係で損益計算書上での営業利益の表示の義務付けや、会社法の規定による剰余金計算書の開示という韓国独自の追加開示も行っている。

中国では、2007年1月から上場会社にIFRSの主要原則を反映した新企業会計準則を適用し、2010年4月にはIFRSと自国基準のコンバージェンスを継続する旨を公表し、IFRSとfully convergedであると表明をして

---

いる。しかし、IFRSとの相違点として表明している固定資産の減損損失戻入の禁止だけでなく、金融商品などの公正価値測定においても信頼性を持って測定できる場合に限定するなどの相違もみられ、実務面も加味したコンバージェンスの水準については注意して分析する必要があると考えられる。なお、中国の特徴としては、新企業会計準則は法律の一部を構成していることも要因として、IFRSの最近の改正には応用指南や講解というガイダンスで対応し、また、実務面の対応についてはCSRCからQ&Aも出されている。

インドでは、IFRSとコンバージェンスしたインド基準の開発を行ってきたが、インドの国情に合わない部分は独自の対応を図っている。現在は、会社法や税法との関係を調整中であり、当該会計基準の適用は開始されていない。

最後に、世界最大の金融資本市場を有する**米国**では、2002年9月から米国財務会計基準審議会（FASB）がIASBとコンバージェンス・プロジェクトを推進する中、米国金融資本市場の競争力の強化という観点から、IFRS導入に向けた取組みも行われてきた。具体的には、米国SECは、2007年11月に外国企業に対してIFRSに基づいて作成した連結財務諸表を、米国基準への調整開示なしで受け入れることとした。そして、米国企業についても検討を進め、共和党政権時の2008年11月には、2014年以降にIFRSを上場会社に段階的に適用するかどうかを、2011年に決定す

るという提案がなされ、あわせて、一定の要件を満たす上場会社には任意適用を認める提案がなされた。その後、民主党政権に移り、2010年2月に、リーマン・ショック後の米国経済、金融資本市場の状況も反映して、2015年または2016年以降からIFRSを米国企業の財務報告システムに取り込むかどうかを2011年に決定するという形に変更することが表明された。SECスタッフは、ワークプランに従い、2011年5月に「米国企業の財務報告システムへのIFRSの組込みに関する検討のためのワークプラン—考えられる組込み方式の探求」、同年11月に「実務におけるIFRSの分析」と「米国基準とIFRSの比較」という計3つのスタッフペーパーを公表し、2012年7月にはSECスタッフペーパーの最終報告書を公表した。しかし、注目されていた米国企業へのIFRSの組込みに関する具体的な提案は盛り込まれていなかった。ただし、この最終報告書では、IFRSをそのまま権威あるものとして指定するアプローチは、米国資本市場参加者の圧倒的多数により支持されておらず、他の法域の多くで採用されている組込み方法とも整合していないとし、エンドースメント手続きや継続的なコンバージェンスなどの、他の考えられる組込み方法に重点を置くことが示されている。そして、会計基準開発に対する影響力、転換に伴う負担、法律や規制での「米国基準」への参照という点を考慮して判断することとなるとしている。その後も、SEC関係者からは具体的な言及は行われてお

らず、近く就任予定のメアリー・ホワイト新議長の下での取組みを注視する必要がある。

### ■ 3. IASB及びIFRS財団の取組み

まず、IASBの今後の取組み方針についてである。IASBでは、2011年7月に、デービッド・トゥイーディー氏からハンス・フーガーホースト氏に議長が交代したことを契機に、IASBの今後3年間の戦略的方向性と議題選定に関する見解を広く募集した。ASBJからもアジェンダ・コンサルテーション協議会での審議を踏まえてコメントを提出した(注7)。ASBJからのコメントでは、我が国の市場関係者の意見を踏まえ、最近10年間のIASBは会計基準開発のラッシュであったことから、安定的なプラットフォームの構築を優先すること、既存のIFRSの維持管理、財務報告の開発では概念フレームワークの改善と開示フレームワークの確立、重要性の高いと考えられる項目としてはその他の包括利益とリサイクリング、公正価値測定の適用の範囲、開発費の資産計上、のれんの非償却、固定資産の減損戻入、機能通貨の6項目を掲げた。

IASBでは、受領した243通のコメントを分析・検討し、2012年12月にフィードバック・ステートメントを公表し、IASBの今後の対応方針を明らかにした。具体的には、会計基準開発がほとんど絶えまなく行われた10年間の後では比較的平穏な期間をとるべきである

という意見が多く寄せられたことも踏まえ、①IFRS解釈指針委員会の役割の拡大・改善、会計基準の適用後レビューなどの会計基準の適用と維持管理、②会計基準開発のための首尾一貫した基礎となる概念フレームワークの再検討、③主要なプロジェクトとしては、今後3年間は幅広いリサーチ活動を行い、問題の所在が明確で、高品質で適用可能な解決策があると確信を持てる場合に会計基準開発のプロジェクトとするとともに、IFRSの新規採用国のニーズに対応するように対象を絞った改善を行うというものである。そして、優先するリサーチ・プロジェクトとしては、排出権取引スキーム、割引率、無形資産・採掘活動・研究開発活動など9項目を掲げている。また、基準開発レベルでは、FASBと共同して検討している4つの会計基準(収益認識、金融商品、リース、保険契約)の完成と、農業(果実生成型)、料金規制業種、個別財務諸表での持分法を掲げている。なお、ASBJでは、IASBがFASBと共同で検討しているテーマについても、外部の関係者を交えた専門委員会やワーキングを設置して、IASBやFASBの審議内容の分析を行い、適宜、意見発信を行っている。

次に、IASBの新たな諮問グループ「会計基準アドバイザリー・フォーラム(ASAF)」の設置である。これは、IASBの上部組織であるIFRS財団評議員会による2012年2月の報告書「戦略レビュー2011」での提言に基づき、今年4月からスタートするものである。

ASAFは、IASBと各国の会計基準設定主体や地域グループとの協力を正式なものとするにより、効果的に専門的な議論を行うために設けられるものであり、世界の会計基準設定主体や地域グループ12名（アジア・オセアニア3、米州3、欧州3、アフリカ1、世界全体2）から構成されるものである。ASBJもメンバーに選出されたことを受け、我が国の市場関係者の意見を踏まえつつ、国際的な会計基準開発への貢献という視点から積極的に議論に参加することとしている。

さらに、IFRS財団では、ロンドン以外の拠点として、2012年10月に東京大手町にIFRS財団アジア・オセアニアオフィスを開設した。今後は、ここを拠点として、アジア・オセアニア地域におけるIFRSの普及活動、IASBの会計基準開発でのアウトリーチなどの情報収集活動などに積極的に取り組んでいくこととされている。当財団及びASBJも、財政面、人的面でサポートしていく方針である。

#### ■ 4. ASBJにおける日本基準の開発状況

会計基準レベルでは、現在、企業結合（ステップ2）と無形資産などについて検討を行っている。また、実務上のニーズを踏まえた実務対応報告レベルの検討も併せて行っている。

#### (1) 企業結合関係

企業結合に関する会計基準については、2006年12月から会計基準のコンバージェンスに向けた作業を開始した。そして、2008年12月、日本基準に関するEUにおける同等性評価との関係で、短期コンバージェンス項目（ステップ1）として、持分プーリング法の廃止、負ののれんの一括利益処理、段階取得の会計処理の見直しなどを行った。

その後、ステップ2として、のれんの会計処理をはじめとするその他の論点に関する検討を行ってきた。のれんの会計処理については、減損テストに加えて規則的な償却を行うべきという考え方と、IFRSや米国基準と同様に定期的な減損テストのみとすべきという考え方があるが（注8）、我が国の市場関係者の意見が大きく分かれていることや、IASBにIFRS第3号「企業結合」の適用後レビューの必要性を提案していることから、当面の間、現行の規則的な償却処理を継続する方向性を事務局から提案している。そして、のれん以外の論点について審議を継続し、審議の過程で意見の集約が図れた項目を対象にして、2013年1月に企業結合に関する会計基準及び関連する他の会計基準等の改正案を公表した。主な改正提案は3点である。

1点目は、連結財務諸表上、子会社株式の追加取得及び一部売却等について、資本取引として扱うべきか、それに伴い、連結損益計算書上の当期純利益の名称等も変更すべきかどうかという点である。

(図表 1) 連結損益計算書及び包括利益計算書の表示例 (2 計算書方式の場合)

(改 正 案)		(現 行)	
〈連結損益計算書〉		〈連結損益計算書〉	
売上高	10,000	売上高	10,000
-----		-----	
税金等調整前当期純利益	2,200	税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	900	法人税等	900
当期純利益	1,300	少数株主損益調整前当期純利益	1,300
非支配株主に帰属する当期純利益	300	少数株主利益	300
親会社株主に帰属する当期純利益	1,000	当期純利益	1,000
〈連結包括利益計算書〉		〈連結包括利益計算書〉	
当期純利益	1,300	少数株主損益調整前当期純利益	1,300
その他の包括利益：		その他の包括利益：	
(以下略)		(以下略)	

会計処理としては、支配が継続している中での子会社に対する親会社の持分変動、具体的には、子会社株式を追加取得した場合や一部売却した場合のほか、子会社の時価発行増資等による持株比率が変動した場合の取扱いである。現行の取扱いでは、親会社株主と非支配株主ではリスク・リターンが大きく異なり、親会社株主に係る成果とそれを生み出す原資の情報が投資意思決定情報として有用であるという観点から、のれん又は持分変動差額を計上する損益取引としている。公開草案では、国際的な会計基準とのコンバージェンス、実務上の課題への対応という観点から、資本取引として取り扱うことを提案している。

また、表示面では、連結損益計算上の当期

純利益の表示等について、子会社株式の追加取得等を資本取引とすることに伴い、IFRS や米国基準と同様の表示に変更することを提案している。具体的には、連結損益計算書上の「少数株主損益調整前当期純利益」を「当期純利益」とし、これに伴い、現行の「当期純利益」を「親会社株主に帰属する当期純利益」などとし、連結貸借対照表上の「少数株主持分」を「非支配株主持分」と名称変更することを提案している (図表 1 参照)。なお、1 株当たり当期純利益は、従来と同じ考え方にに基づき、親会社株主に帰属する当期純利益を基礎として計算することとし、資本取引によって生じた親会社持分の変動による差額については、国際的な会計基準と同様、注記情報として開示を求めることを提案している。

(図表2) ヒアリングで聞かれた主なベネフィットとコスト

〈企業結合において識別する無形資産の取扱い〉

ベネフィット： 企業結合の取引の実態を反映する有用な情報の提供  
米国基準／IFRS採用企業との比較可能性が向上  
海外企業・国内企業の買収についての会計処理の整合性

コスト： 無形資産の識別・評価に関する追加的な負担  
負ののれんを計上する場合の利益操作の懸念

〈個別に取得した仕掛研究開発〉

ベネフィット： 企業結合時の処理との整合性（特に、製薬業界）  
IFRS採用企業との比較可能性の向上

なお、特定の研究開発目的で個別に取得する固定資産の会計処理との整合性や将来の収益獲得が不確実であるとして社内開発費を発生時に費用処理する現行の考え方との関係について整理が必要という意見も出されている。

2点目は、企業結合における取得関連費用のうち取得に直接要した支出（外部のアドバイザー手数料等）を企業結合の取得原価に算入すべきか、または、発生時に費用処理すべきかという点である。

現行の会計基準ではこれらの支出については取得原価に含めているが、国際的な会計基準とのコンバージェンス、実務上の課題への対応という観点から、発生した事業年度の費用として処理することを提案している。なお、個別財務諸表上の子会社株式については、従来通り、金融商品会計基準に従って算定することを提案している。

3点目は、暫定的な会計処理の確定の取扱いである。企業結合においては、識別可能資産や負債への配分手続きは、企業結合日後1年以内に完了することを求めているので、暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合に、その影響額をどのように処理すべきかという点である。現行の取扱

いでは、当該確定年度において損益影響額を特別損益として計上しているが、改正案では、我が国においても既に会計方針の変更に遡及的な会計処理を導入しているため、国際的な会計基準と同様、企業結合年度に当該確定が行われたかのように遡及した会計処理を提案している。

適用時期については、子会社株式の追加取得等の会計処理、取得関連費用の取扱い、連結損益計算書上の当期純利益等の表示は、2015年4月1日以後開始する連結会計年度からとし、暫定的な会計処理の確定の取扱いは、2015年4月1日以後開始する連結会計年度に実施する企業結合から実施することを提案している。なお、早期適用の可否、遡及適用の可否も項目ごとに提案している。

## (2) 無形資産関係

「無形資産」についても、会計基準のコンバージェンスの観点から包括的な会計基準を

設けるべきかどうかを2009年から検討を行ってきている。主要な論点である「社内開発費」は、IFRSと同様に、一定の要件を満たした場合に資産計上するかどうかという点である。この点については、将来の収益獲得の蓋然性などの観点から、市場関係者のコンセンサスが十分に得られておらず、IAS第38号「無形資産」の適用後レビューの必要性を提案していることから、当面の間、現行の費用処理を継続する方向である。社内開発費以外の論点への対応については審議を継続し、2012年8月に行った参考人質疑を踏まえ、「企業結合時における無形資産の識別」と「個別に取得した仕掛中の研究開発」の個別論点に焦点を当てて検討を行っている。具体的には、実務上のニーズとコストをより詳細に把握するため、2012年9月から12月にかけて市場関係者（財務諸表作成者11社、利用者9名、監査法人3法人、評価機関3社）に現行実務に関するヒアリングを実施した（図表2参照）。現在は、ヒアリングで把握した主なベネフィットとコストを分析して比較考量している段階であり、この検討結果を踏まえ、関係する会計基準の改正の可否を判断していく予定である。

### (3) 連結・特別目的会社関係

連結の範囲に関しても、IASBの審議を踏まえつつ、会計基準のコンバージェンスの観点から2008年から検討を行ってきている。現時点では、検討が長期間にわたっていること

から、今後の会計基準の開発に向けた検討に資するよう、2011年5月に公表されたIFRS第10号「連結財務諸表」の支配の考え方を仮に我が国で取り入れた場合に生じる論点などについてのこれまでの検討状況を「特別目的会社の連結範囲等に関する検討の中間取りまとめ」として3月末に公表したところである。

### (4) 実務対応レベルの論点の検討

ASBJでは、実務レベルの問題への対応の強化を図るため、2012年8月に実務対応専門委員会を再構成し、実務対応報告の公表に向けた検討と、財務会計基準機構内に設置されているASBJへのテーマ提言機関である基準諮問会議からの依頼を受けて、テーマアップに関する評価を行っている。

実務対応レベルの論点の検討としては、「信託を利用した従業員への自社の株式の付与スキーム」、いわゆる、日本版ESOPについて対応策を検討している。具体的には、従業員持株会に信託を利用して自社の株式を譲渡するスキームと、受給権を付与された従業員に自社の株式を給付するスキームに分けて検討している。

また、テーマアップに関する評価の検討は、①日本公認会計士協会監査委員会報告第66号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」の中で示されている繰延税金資産の回収可能性の判断、②ASBJ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」



で示されている在外子会社がIFRSや米国基準を採用している場合に修正を要する項目の見直し、③連結納税制度と企業結合会計における税効果の整合性などであり、②と③は3月29日に基準諮問会議からASBJにテーマ提言が行われたところである。

## ■ 5. おわりに

上述したとおり、ASBJでは、日本基準の開発と国際的な会計基準開発への貢献を2つの柱として取り組んできている。日本基準の開発に関しては、上場会社におけるIFRSの適用のあり方と会計基準のコンバージェンスのあり方は密接に関係することから、ASBJとしては企業会計審議会で出される大きな方向性を踏まえて個別に対応していくこととしている。また、国際的な会計基準開発への貢献については、我が国の市場関係者と緊密に連携して、IASBの基準開発プロセスの中に新たに設けられた諮問グループASAFへの参加などを通じて、積極的に対応していきたいと考えている。

最後に、IFRSへの向き合い方であるが、金融資本市場がグローバル化している今日、我が国市場関係者においては、中長期視点に立ち、IFRSに対して、真摯に、かつ、より能動的に取り組むことが望まれるところである。

(注1) 会計ビッグバンでは、①連結財務諸表におけ

る子会社の判定基準への支配力基準、関連会社の判定基準への影響力基準の導入(1997年)、②連結キャッシュフロー計算書(1998年)、③退職給付会計基準(1998年)、④税効果会計基準(1998年)、⑤金融商品会計基準(1999年)、⑥減損会計基準(2002年)、⑦企業結合会計基準(2003年)などが企業会計基準審議会から公表された。

(注2) 「東京合意」の成果については、2011年6月にASBJはIASBともにプレスリリースを行い、EUの同等性評価の関連項目(短期項目)及び既存の差異への対応については概ね目標は達成されている(企業結合ステップ2、無形資産は検討中)という形で総括した。

(注3) 日本経済団体連合会事務局による2013年2月末時点での推計では、IFRS任意適用会社(8社)、任意適用公表会社(8社)のほか、経団連IFRS実務対応検討会参加会社、その他最近の新聞報道等で適用が伝えられている会社の合計は約60社(時価総額は約75兆円)である。

(注4) 2009年6月の企業会計審議会の中間報告では、IFRSの使用を強制するかどうかは、任意適用期間での適用状況やIFRSの改善内容、IASBのガバナンス体制、米国などの海外の動向を踏まえて、取りあえず2012年を目途に判断するという形になっており、少なくとも3年間の準備期間を設けるということであった。その後、2011年6月、自見金融担当大臣が談話を発表し、少なくとも2015年3月期の強制適用は考えていないこと、仮に強制適用の場合も、5～7年程度の十分な準備期間を設定することなどが示された。その後、企業会計審議会での審議が進められ、2012年7月に「国際会計基準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)」が公表された。

(注5) この規定が実際に影響するEU域内企業は金融機関の約30社程度であると言われている。また、IFRS第10号「連結財務諸表」の適用開始時期など、IFRSで示された適用時期よりも遅れて適用する基準も見られる。

(注6) 原則主義へ対応するために導入された制度で

---

あり、金融監督院と韓国会計基準委員会（KASB）が中心となり、上場会社等からの質問に対して答えるというものである。

（注7） アジェンダ・コンサルテーション協議会は、財務会計基準機構と金融庁が事務局となり、日本経済団体連合会、日本公認会計士協会、東京証券取引所、日本証券アナリスト協会、ASBJ、経済産業省、法務省がメンバーとなり、我が国の関係者間で可能な限り整合性のとれた意見発信を行うことを通じてIASBに対する影響力を高めることを目指して設けられているものである。

（注8） 「減損テストに加え、現行の規則的償却を維持すべきであるという考え方」は、①企業結合の成果たる収益と費用との対応、②投資原価を超え

て回収された超過額を企業にとっての利益とみる考え方と首尾一貫する点、③規則的償却は自己創設のれんの実質的な資産計上を防止することができる点があげられている。一方、「減損テストのみに変更すべきであるという考え方」は、財務諸表の国際的な比較可能性に加え、①のれんを規則的に償却する場合、償却期間や償却パターンを経済実態に即して適切に決めることは難しく、結果的に恣意的になりがちである点、②取得のれんの価値を維持するために費やされた費用とのれんの償却費の双方が認識されることの有用性については疑義がある点があげられている。

