

わが国の企業会計におけるグローバル化への対応

松 本 康一郎

わが国の企業会計におけるグローバル化への対応

松本 康一郎

目次

- I. はじめに
- II. IFRS 適用までの経緯
- III. IFRS の全般的特徴
- IV. 連結財務諸表の実例
- V. IFRS 適用における課題

I. はじめに

今日わが国の株式公開会社の会計は、金融商品取引法(金商法)の下で、金融庁が設けた電子サイト EDINET に、年次報告として有価証券報告書(有報)を掲載することが義務づけられている⁽¹⁾。とくに企業集団の親会社は、有報の第5「経理の状況」において、連結財務諸表およびそれらの注記等を、親会社の個別財務諸表に先立って掲載する。

ただし、このときの連結財務諸表は、3種類の会計基準のいずれかに基づいて作成されている。すなわち、日本基準、米国基準および国際財務報告基準(IFRS: International Financial Reporting Standard)の3種類である。もっとも、米国基準またはIFRSを適用できるのは、金商法が定める一定の要件を充たす会社に限定されている。とは言え、一見すると同じく日本語で記述され日本円で金額表示されている連結財務諸表であるにも拘らず、異なる会計基準に基づくものが制度上混在しており、その結果、企業間の比較可能性に問題があると考えられるのが現状である。

本稿では初めに、こうした現状のうちIFRSに基づく連結財務諸表の作成・提出が認めら

れるまでの経緯を整理するとともに、IFRSの全般的特徴を明らかにする。次に、適用基準を日本基準からIFRSへと変更した企業の実際の連結貸借対照表・損益計算書を観察することによって、日本基準とIFRS各々の適用上の差異の所在を検討する。それによって、会計基準の策定基礎が日本基準と根本的に異なるIFRSを適用することによる、グローバル化への対応上の課題を検討する。

II. IFRS 適用までの経緯

IFRSは、2001年に組織された非営利財団法人(IFRSF)の内部組織である国際会計基準委員会(IASB)によって策定・公表される会計基準であり、120以上の国・地域において「何らかのレベル」で適用されている⁽²⁾。

IFRSF・IASBは民間組織であり、会計制度においてIFRSの適用を決定するのは、各国・各地域の行政機関である。例えば欧州連合(EU)は、加盟国内に本拠を置く上場親会社に対して、2005年1月以降開始する事業年度について、EUの認めるIFRSに基づいた連結財務諸表の作成を義務づけた⁽³⁾。

わが国では、1977年4月以降開始する事業年度において、証券取引法に従って提出する財務諸表のうちに連結財務諸表が加えられた⁽⁴⁾。その際の会計基準として、『連結財務諸表原則』が企業会計審議会(現在は金融庁所管の審議会)によって1975年に公表された⁽⁵⁾。したがって、金商法(証券取引法)が有報の提出を求める当該会社は、原則として

日本基準に基づいて連結財務諸表を作成することになる。ただし、1977年度以前に米国基準に基づいて作成した連結財務諸表を米国において開示している日本企業に対して、米国基準に基づいた連結財務諸表を有報に提出することを特例として認め、2002年以降は、上記当該会社に限定することなく、米国基準に基づいた連結財務諸表を有報に提出することを認めた⁽⁶⁾。いわゆる特例の恒久化であり、eol データベースによれば、2011年度において33社が米国基準を採用している。

さらに2009年には、企業会計審議会より「我が国における国際会計基準の取扱いについて(中間報告)」が公表され、連結財務諸表についてのみIFRSの任意適用を2010年3月期より認める方針が示された。この中間報告を受けて、金融庁は関係規則を改定し、一定の要件を充たす上場会社について、金融庁が認めるIFRSに基づいて作成した連結財務諸表を有報に提出することを認めた⁽⁷⁾。

以上の経緯を経て、わが国における今日の連結決算制度では、会計基準についてトリプル・スタンダードの状況にあると言える。なお、東京証券取引所のHPによれば、2012年3月期までにIFRSに基づいて連結財務諸表を開示しているのは、日本電波工業・HOYA・住友商事・日本板硝子・日本たばこ産業の5社である。このうちHOYAと日本板硝子は日本基準からIFRS適用への変更であり、他の3社は米国基準からの変更である。

Ⅲ. IFRSの全般的特徴

現行のIFRS(広義)は、それぞれ2種類の会計基準と解釈指針から構成される。すなわち、IFRSFの前身である国際会計基準委員会(IASC)において公表されてきた国際会計基準(IAS)のうち現在も有効な28の基準と、IASBによって公表されてきた13のIFRSと、IASCにおいて公表され現在も有効な8

の解釈指針と、IASBによって公表されてきた16の解釈指針から構成される⁽⁸⁾。これらの基準・解釈指針の策定には、特定の会計テーマを取り上げる、いわゆるピースミール・アプローチがとられており、包括的基準はない。ただし、基準・解釈指針すべてに共通する前提や基礎概念を体系化した『財務報告に関する概念フレームワーク』(概念フレームワーク)が、1989年より公表されている。

現在のIFRS(広義)に共通する全般的特徴としては、以下の6点が挙げられよう⁽⁹⁾。

1. 原則主義に基づく基準策定
2. 演繹的アプローチによる基準策定
3. 連結財務諸表作成のための基準策定
4. 比較可能性の重視
5. 経済価値の開示を志向
6. 包括利益を最終的業績指標とする

1. 原則主義に基づく基準策定

上記6つの特徴のうち、日本企業がIFRSを採用する際に最も大きな影響を与えうるのが、原則主義に基づく基準(Principles-based Standards)策定である⁽¹⁰⁾。原則主義の下で策定される会計基準では、個々の会計テーマについて原則的な考え方が示され、例外的処理が認められない。また、解釈指針や数値基準もほとんど示されない。

このことは、日本基準の策定思考と根本的に異なる。日本基準は、細則主義に基づく基準(Rules-based Standards)である。細則主義の下では、個々の会計テーマについて詳細な定めが示され、解釈指針等も多数公表される⁽¹¹⁾。さらに、重要性の原則を適用する際の数値基準も示される⁽¹²⁾。このことは、米国基準も同様である。したがって、有報提出会社のほとんどは、会計実践において規則の遵守を重視し、企業自身にとって適正な会計処理とは何かを企業自らが判断することが多くないと考えられる。

これとは逆に、IFRS 適用企業は、各基準等の設定目的を十分に理解した上で、適正な会計処理を企業自らが判断・決定しなければならない。その際、特定の IFRS 等に準拠することが概念フレームワークの目的に反すると企業が判断した場合には、当該 IFRS 等から離脱しなければならない⁽¹³⁾。この離脱規定の存在は、IFRS の適切な適用を企業自らが決定することを求める証しとも言える。

原則主義に基づく会計基準の適切な適用を保証するには、会計基準の適用事例の蓄積が必要となる。このことは、財務諸表作成会社だけでなく監督当局にも求められる。というのも当局は、企業が提出する財務諸表の適正性をレビューし、問題の有無を当局の判断に基づいて明らかにし、必要な改善指導を行わねばならないからである。このため EU では、加盟各国当局が行ってきた改善指導のうち他企業にも妥当しう事例をデータベースとして公開している⁽¹⁴⁾。

2. 演繹的アプローチによる基準策定

日本における戦後最初の会計基準である『企業会計原則』の前文に記されているように⁽¹⁵⁾、かつての会計基準は帰納的アプローチに基づいて策定されていた。しかし、このアプローチでは、新たな種類の取引・事象が数多く次々と出現する今日の経済社会に適時に対応することができない。IFRS・IAS を策定する IASB は、少なくとも1989年以降は『概念フレームワーク』に基づいて、財務諸表利用者（投資者）の情報ニーズを満たすための基準導出に努めている。先述の離脱規定の適用を企業が判断する際にも概念フレームが拠り所にされており、IFRS 適用企業にも演繹的アプローチが求められていると言える。

3. 連結財務諸表作成のための基準策定

わが国では、金融庁が連結財務諸表の様式を定めており⁽¹⁶⁾、企業はこれらの様式に基づ

いて作成した連結財務諸表を有報において提出する。ところが IFRS では、IAS 1号の適用ガイダンス（Guidance on implementing）において、財務諸表の例示を示しているだけであり、それらはいずれも連結財務諸表である⁽¹⁷⁾。このことは、IFRS が連結財務諸表作成のための基準であることを示していると言える。さらに、IFRS には例示が示されているに過ぎないので、IFRS 適用企業は、自らの判断に基づいて決定した様式で連結財務諸表を作成することができる⁽¹⁸⁾。なお、例示の連結財務諸表はいずれも表示項目数の少ない簡潔なものである。ただし、これら財務諸表項目と相互参照しうるように、体系的で詳細な注記の記載が求められている⁽¹⁹⁾。

4. 比較可能性の重視

IFRS・IAS では、IASC 時代の1987年に設けられた「比較可能性改善プロジェクト」以来、代替的处理方法をできる限り排除した規定が示されている。これによって、財務諸表の企業間比較や期間比較の高まることが期待されている。したがって、IFRS 適用へと変更する日本企業は、日本基準で代替的に認められてきた処理方法を使用できなくなるおそれがある。これに関連して、前期と異なる処理方法を適用する場合には、前期の財務諸表について遡及的な適用・開示が求められる。さらに IFRS の初度適用期には、各財務諸表項目について、前期に適用された基準に基づく金額、IFRS 移行に伴う影響額および IFRS に基づく金額が注記されねばならない⁽²⁰⁾。

5. 経済価値の開示を志向

現在の IFRS・IAS では、伝統的会計の枠組である取得原価主義から、資産・負債の経済価値をできる限り開示する方向へ移行しようとする諸規定が示されている。その結果、それが公正な価値（Fair value）と認められる限りにおいて、何らかの時価で期末評価さ

れる資産・負債項目が増加する。

IFRSでは、このときの公正な時価を評価する手法として、(a)市場アプローチ(正味売却価額など)、(b)原価アプローチ(取替原価など)、(c)収益アプローチ(割引現在価値など)の3つを挙げている⁽²¹⁾。

ここで注意すべきは、上記のごとき時価評価志向をもって、資産負債アプローチの反映と解することである。たしかに、概念フレームワークでは、「資産」(将来の経済的便益の流入)と「負債」(将来の経済的便益の流出)が定義された後に、資産と負債の差額として「持分(資本)」が定義され、「収益」・「費用」は、期中における(持分参加者との資本取引を除く)経済的便益の増加(資産の増価または負債の減少)・減少(資産の減価または負債の発生)として定義されている⁽²²⁾。資産負債アプローチとは、このような財務諸表項目の定義において資産・負債を支配的要素として捉えることを指す。しかし、このアプローチが公正価値(時価)評価とただちに結びつくもの、あるいは公正価値評価としか結びつき得ないものと捉えるべきではない⁽²³⁾。

6. 包括利益を最終的業績指標とする

資産負債アプローチは、米国会計基準設定主体である財務会計基準審議会(FASB)によって1976年に公表された『討議資料』において、株主資本の増殖分として利益を捉える従来の収益費用アプローチに対する利益観として示された⁽²⁴⁾。

資産負債アプローチの下での持分は資産と負債の差額(純資産)と定義され、期間損益は期首持分と期末持分との差額として算定され、さらに資産・負債には、公正価値評価に伴う評価差額等が含まれる。その結果、資産負債アプローチの下での期間損益は、収益費用アプローチの下での当期損益に、公正価値評価等ともなう純資産増減額を加減した結果として算定され、この最終利益は包括利益

と呼ばれ、当期損益に加減される純資産増減項目は、その他の包括利益(OCI: other comprehensive income)と総称されている⁽²⁵⁾。

金融庁は、包括利益計算書に関する規定を設け、2011年3月期より、連結包括利益計算書を有報に提出することを義務づけた⁽²⁶⁾。このことに伴い、連結貸借対照表の純資産の部における従来の区分「評価・換算差額等」が「その他の包括利益累計額」と改称された。

包括利益計算書を作成する際には、資産・負債の範囲および株主資本の範囲をどのように決定するのかが重要である。とくに連結財務諸表では、連結子会社の持分のうち親会社(企業集団)による投資持分以外の少数株主持分を株主資本に含めるか否かが検討課題となる。わが国では、少数株主持分を株主資本に含めておらず、その結果、少数株主持分損益(連結子会社の純資産増減のうち少数株主に帰属する部分)は、当期純損益に含まれない。ところがIFRSでは、少数株主(非支配)持分が親会社持分と等しく持分として扱われ、その結果、少数株主持分損益は別区分表示されることなく当期純損益に含まれている⁽²⁷⁾。

個別のIFRS規定を観察する以前に既に、上記の全般的特点から、日本基準とIFRSでは、作成される連結財務諸表においてかなりの違いが生じうると予想される。次節では、日本板硝子(株)の有報に基づいて、そうした違いを明らかにする。

IV. 連結財務諸表の実例

日本板硝子は、連結売上高において世界トップの旭硝子(株)に次ぐ、国内業界第2位で世界的にもかなりのシェアを有する企業である。日本板硝子は、2012年3月期の有報において、前年までの日本基準に代えてIFRSに基づいて作成された連結財務諸表および注記を提出している。

連結財務諸表に含まれる関係会社のうち、

連結子会社は224社、持分法適用会社は27社であり、主要連結子会社には、32社の在外子会社が含まれる。とくに2006年には、欧州の名門企業である英国 Pilkington 社を、6,000億円を投じて完全子会社とした。このことは、「小が大をのむ」グローバル化戦略と期待されたようである⁽²⁸⁾。

こうした背景の下で日本板硝子が示した連結財務諸表とくに損益計算書と貸借対照表について、日本基準による場合と比較検討する。

図表 1
IFRS【連結貸借対照表】 単位：百万円

資産	
非流動資産	
のれん	105,018
無形資産	87,475
有形固定資産	260,597
投資不動産	675
持分法で会計処理される投資	50,359
売上債権及びその他の債権	6,676
売却可能金融資産	9,156
デリバティブ金融資産	1,356
繰延税金資産	61,248
未収法人所得税	1,130
	<u>583,690</u>
流動資産	
棚卸資産	106,112
未成工事支出金	576
売上債権及びその他の債権	109,493
売却可能金融資産	3
デリバティブ金融資産	2,354
現金及び現金同等物	43,346
未収法人所得税	2,090
	<u>263,974</u>
売却目的で保有する資産	1,088
	<u>265,062</u>
資産合計	<u>848,752</u>
負債及び資本	
流動負債	
社債及び借入金	110,375
デリバティブ金融負債	2,363
仕入債務及びその他の債務	109,269
未払法人所得税	3,477
引当金	14,896
繰延収益	2,493
	<u>242,873</u>

非流動負債	
社債及び借入金	283,565
デリバティブ金融負債	1,909
仕入債務及びその他の債務	1,151
繰延税金負債	37,849
未払法人所得税	1,600
退職給付引当金	87,306
引当金	15,733
繰延収益	6,231
	<u>435,344</u>
負債合計	<u>678,217</u>

資本	
親会社の所有者に帰属する持分	
資本金	116,449
資本剰余金	127,511
利益剰余金	30,793
利益剰余金	
(IFRS 移行時の累積換算差額)	△68,048
その他の資本の構成要素	△45,392
親会社の所有者に帰属する持分合計	<u>161,313</u>
非支配持分	9,222
資本合計	<u>170,535</u>
負債及び資本合計	<u>848,752</u>

図表 2
日本基準【要約連結貸借対照表】 単位：百万円

資産の部	
流動資産	263,197
固定資産	
有形固定資産	257,301
無形固定資産	170,718
投資その他の資産	128,106
固定資産合計	<u>556,125</u>
資産合計	<u>819,322</u>
負債の部	
流動負債	236,349
固定負債	400,025
負債合計	<u>636,374</u>
純資産の部	
株主資本	287,036
その他の包括利益累計額	△113,930
新株予約権	748
少数株主持分	9,094
純資産合計	<u>182,948</u>
負債純資産合計	<u>819,322</u>

図表 3

IFRS【連結損益計算書】	単位：百万円
売上高	552,223
売上原価	△420,033
売上総利益	132,190
その他の収益	7,932
販売費	△49,457
管理費	△66,156
その他の費用	△16,793
個別開示項目前営業利益	7,716
個別開示項目	△3,330
営業利益	4,386
金融収益	2,423
金融費用	△16,746
持分法による投資利益	5,115
税引前利益 (△は損失)	△4,822
法人所得税	3,073
当期利益 (△は損失)	△1,749
非支配持分に帰属する当期利益	1,066
親会社の所有者に帰属する当期利益 (△は損失)	△2,815
	△1,749

IFRS【連結包括利益計算書】	単位：百万円
当期利益 (△は損失)	△1,749
その他の包括利益：	
在外営業活動体の換算差額	△18,707
退職給付引当金の数理差異調整 (法人所得税控除後)	△24,454
売却可能金融資産の公正価値の純変動 (法人所得税控除後)	313
キャッシュ・フロー・ヘッジの公正価値の 純変動 (法人所得税控除後)	△1,432
持分法適用会社におけるその他の包括利益 に対する持分	△2,909
その他の包括利益合計 (法人所得税控除後)	△47,189
当期包括利益合計	△48,938
非支配持分に帰属する当期包括利益	633
親会社の所有者に帰属する当期包括利益	△49,571
	△48,938

図表 4

日本基準【要約連結損益計算書】	単位：百万円
売上高	553,163
売上原価	420,875
売上総利益	132,288
販売費及び一般管理費	139,939
営業利益 (△は損失)	△7,651
営業外収益	7,538
営業外費用	15,579
経常利益 (△は損失)	△15,692
特別利益	5,834
特別損失	9,164
税金等調整前当期純利益 (△は損失)	△19,022
法人税等	△4,905
少数株主損益調整前当期純利益 (△は損失)	△14,117
少数株主利益	1,066
当期純利益 (△は損失)	△15,183

日本基準【要約連結包括利益計算書】

日本基準【要約連結包括利益計算書】	単位：百万円
少数株主損益調整前当期純利益 (△は損失)	△14,117
その他の包括利益合計	△22,705
包括利益	△36,822
(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	△37,455
少数株主に係る包括利益	633

日本板硝子は、IFRSに基づいて作成した連結貸借対照表と連結包括利益計算書(二計算書方式)を有報の第5「経理の状況」において示すとともに(図表1・3)、同決算期について日本基準に基づいた場合の要約連結貸借対照表と要約連結包括利益計算書(二計算書方式)を有報の第2「事業の状況」において示している(図表2・4)。有報では、当期だけでなく前期(2011年3月期)の(IFRSに基づく)連結財務諸表が併記されており、連結貸借対照表については、前期末に加えて前期首のものが併記されている。

図表1と2を概観すると、貸借対照表項目の配列順序が異なっている。連規の様式では、いわゆる流動性配列法が規定されており、これとは逆にIFRS(IAS1)では、完全な固

定性配列法が例示されている。すなわち、貸借対照表借方では、通常の営業循環期間内または決算日後1年以内に減少・消滅しうる流動資産以外の非流動資産から先に表示し、貸借対照表貸方では、持分（資本）を表示した後に、負債を非流動・流動の順に表示するのが完全な固定性配列法である。図表1では、資産についてのみ固定性配列で表示され、貸方項目は、すべて流動性配列で表示されている。日本板硝子は、貸借対照表の配列についてIFRSの例示を参照しつつ独自の判断を下したことが分かる。

IFRSでは、損益計算書について、とくに費用項目の表示方法として2通りの様式が例示されている。すなわち、費用をその発生形態別に分類表示する性質別（by nature）分類と、企業経営において果たす役割別に費用を分類表示する機能別（by function）分類である⁽²⁹⁾。連規の様式では、図表4が示すように機能別分類が規定されている。図表3では、機能別分類に基づく表示方法がとられている。

連結包括利益計算書の作成方法については、IFRS・連規のいずれにおいても、一計算書方式と二計算書方式の両方が示されている。図表3・4では、当期（純）利益を最下行とする損益計算書と、包括利益を最下行とする包括利益計算書を個別に作成表示する二計算書方式がとられている。このことは、前期の日本基準に基づく連結包括利益計算書において、二計算書方式がとられていたこととの継続性を確保しようとするものと推測される。

図表1では、金額表示されている項目数が48であり、有報に併記されている前期末連結貸借対照表においても同数である。これとは逆に、前期の有報に示されている日本基準による連結貸借対照表では74の項目数に上る。IFRSに基づく連結貸借対照表の表示項目数は、日本基準に基づく場合に比べて明らかに少ない。このことは、連結損益計算書につい

ても当てはまる。図表2において金額表示されている項目数は19（当期利益の内訳を含む）であり、有報に併記されている前期連結損益計算書では18の項目数である。他方、前期の有報に示されている日本基準による連結損益計算書では34の項目数に上っていた。したがって、少なくとも連結貸借対照表・損益計算書について、IFRSでは、詳細性よりも概観性を重視して簡潔な作成が求められていると言える。

ただし、IFRSの下での財務諸表本体は簡潔であるが、数多くの注記による補足開示が求められている。当期（2012年3月期）の有報には、当期の連結財務諸表に関する注記だけでも、A4による印刷で87頁に上る注記が記されている。さらに、当期はIFRS適用初年度であるため、前期の連結財務諸表について、日本基準とIFRSの双方に基づく場合の差額分析に関する注記が、A4による印刷で10頁にわたって記されている。これに対して前期の有報では、日本基準に基づく注記が、A4による印刷で55頁にわたって記されている。IFRSにおいては、日本基準とは違って、財務諸表本体には簡潔明瞭性を求め、注記には詳細明瞭性を求めることによって、会計情報開示の必要十分な明瞭性を確保しようとする姿勢があると言える。しかし、IFRSを適用する日本企業にとっては、日本基準に基づく場合に比べてかなり多くの負担が生じるであろう。

図表1・2において、資本（純資産）区分の表示に注意が必要である。図表1では、親会社持分と非支配持分を合算して資本（持分）合計が表示されている。ところが図表2では、少数株主持分が株主資本合計とは区別して末尾に表示されている。こうした表示の違いにより、例えば株主資本利益率（ROE：Return on Equity）を算定する際、分母の株主資本額に違いが生じうる。したがって、親会社（に投資する）株主にとってのROEを算定

するには、図表1では「親会社の所有者に帰属する持分合計」を、図表2では「株主資本」を分母としなければならない。なお、図表1では、持分と呼ばれることが多いequityを資本と記している。このことは、わが国では一般に持分という用語に馴染みが薄いことを考慮したものと推測される。

同じく、図表3・4においても注意しなければならない表示項目のひとつとして、当期(純)利益がある。これら両項目は、たんに項目名の違いでもなければ、それまでの各収益・費用項目の認識・測定の違いによる結果だけでもない。それ以前に、当期利益と当期純利益の意味内容について根本的な違いがある。前節の第6(包括利益を最終的業績指標とする)で記したように、IFRSに基づく連結財務諸表は経済的単一体説の下で作成され、日本基準に基づく連結財務諸表は親会社説の下で作成される。したがって、IFRSに基づく連結損益計算書での当期利益には、親会社株主に帰属する当期利益だけでなく、非支配(少数株主)持分に帰属する当期利益が含まれている。他方、日本基準に基づく連結損益計算書での当期純利益には、親会社株主に帰属する当期純利益だけが含まれ、少数株主に帰属する当期純利益は、当期純利益算定に際しての減算項目として「少数株主利益」が表示される。このため日本基準では、IFRSの下での当期利益に相当する項目として、「少数株主損益調整前当期純利益」の表示を求めている。これによって、二計算書方式に基づく連結包括利益計算書について、IFRSの下では連結損益計算書最下位の「当期純利益」から表示が始められるが(図表3)、日本基準の下では、当期純利益でなく「少数株主損益調整前当期純利益」から表示が始められる(図表4)。

こうした表示の違いは、ROEの算定における分子の利益額に違いを生じさせる。したがって、親会社株主にとってのROEを算

定する際、図表3では、当期利益表示後の内訳に示される「親会社の所有者に帰属する当期利益」を、図表4では「当期純利益」を分子としなければならない。

連結損益計算書における表示項目の違いは、さらに図表3・4における営業利益に見られる。項目名はまったく同じであるにも拘らず、それに含まれる収益・費用項目がかなり異なることに注意しなければならない。IFRSに基づく連結損益計算書には、日本基準の下での特別利益・特別損失および営業外収益・営業外費用に属する費用・収益項目のための独立した表示区分がない。他方、日本基準の下での営業外収益(費用)に含まれる「持分法による投資利益(損失)」が、IFRSの下では、金融収益・費用の表示後に独立項目として示される。したがって、各収益・費用の認識・測定の違いを無視するならば、日本基準に基づく連結損益計算書項目とIFRSの下での営業利益との関係は、次のように表される。

売上総利益

- 販売費及び一般管理費
- + (持分法による投資利益および金融収益を除く営業外収益 + 特別利益)
- (持分法による投資損失および金融費用を除く営業外費用 + 特別損失)
- = IFRSの下での営業利益

こうした表示の違いにより、例えば売上高営業利益率や総資産営業利益率(ROA: Return on Assets)を算定する際、分子の営業利益額に違いが生じうる。したがって、いわゆる本業としての営業利益率を算定する際、図表4では営業利益を分子とすればよいが、図表3では、当期利益表示後の内訳に示される「その他の収益・費用」を営業利益から除外(逆算)した額を分子としなければならない。

IFRSと日本基準の各々に基づく連結貸借対照表・損益計算書について以上に記してき

た違いは、各財務諸表全体の構成や表示および特定項目の意味内容に関するものであった。しかしながら、例えば図表3では当期損失1,749百万円と表示され、図表4においてこれに対応するはずの少数株主損益調整前当期純損失が14,117百万円と表示されている。これとは逆に、図表4では当期純損失15,183百万円と表示され、図表3においてこれに対応するはずの親会社の所有者に帰属する当期損失が2,815百万円と表示されている。

このような違いは、当期純損益の算定に至るまでの資産・負債・収益・費用の認識・測定に関する各会計基準の相違に基づくものである。このことについて、日本板硝子は、有報の第2「事業の状況」において、主な原因を記している。

第1に挙げられているのは「売上高の認識基準」の相違である。日本基準では収益の認識について実現原則に基づいて認識することを求めているだけで、具体的な認識基準が示されていない⁽³⁰⁾。日本企業では、通常の売上高を「出荷基準」に基づいて認識するのが一般的である。ところがIFRSでは、物品販売における収益の認識基準として5つの要件すべてが満たされた時点で認識することを求めている⁽³¹⁾。日本板硝子の有報でも記されているように、これら要件のうち重要なのは、「物品の所有に伴うリスクと経済価値が買手に移転している」ことである。したがって、IFRSに基づく収益は、日本の会計慣行に比べて遅れて認識される場合があると考えられる。その結果、IFRSにおける売上高が日本基準に比べて940百万円減少することが有報に記されている。なお、このことに伴って、売上原価も日本基準に比べて減少することが推測される。

第2に挙げられている原因は、「のれんおよび耐用年数を特定できない無形資産に関する処理」の相違である。日本基準では、企業結合等において有償取得された（正の）のれ

んを無形固定資産に計上するとともに、20年以内のその効果の及ぶ期間にわたって定額法その他の合理的方法による「規則的償却」を求めている⁽³²⁾。なお、そのときの償却額は、損益計算書の販売費及び一般管理費に計上される。このことについてIFRSでは、無形資産に計上した後の規則的償却を行わずに定期的（少なくとも年1回）に「減損テスト」を行うことを求めている⁽³³⁾。したがって、減損テストの結果として減損なしと判断されれば、のれんは取得価額のまま無形資産に計上され続けることになる。

さらにIFRSでは、無形資産の耐用年数を確定できるものと確定できないものに区分し、後者については償却を行わずに、耐用年数を確定できないものか否かを毎期見直すとともに、定期的に（少なくとも年1回）「減損テスト」を行うことを求めている⁽³⁴⁾。日本基準では、無形固定資産に関するこのような区分がなく、すべて償却の対象となる。

その結果、IFRSにおける営業利益（販売費または管理費）が日本基準に比べて8,290百万円増加（減少）することが有報に記されている。

第3に挙げられている原因は、各期の退職給付債務・費用の算定に際して認識される「数理計算上の差異に関する処理」の相違である。日本基準では、数理計算上の差異によって生じる積立不足額（年金資産額が退職給付債務に満たない不足額）を、固定負債区分の「退職給付に係る負債」に追加計上するとともに、純資産の部において「その他の包括利益」の減算額として計上される。これによって遅延認識された数理計算上の差異は、平均残存勤務期間内の一定の年数で按分した額だけ毎期費用処理され、退職給付費用の構成要素として販売費及び一般管理費に表示される⁽³⁵⁾。これに対してIFRSでは、認識された数理計算上の差異は、非流動負債区分の「退職給付引当金」に追加計上するとともに、発

生期間の「その他の包括利益」の減算額として計上される。すなわち、日本基準のように遅延認識は認められず即時認識が求められている⁽³⁶⁾。その結果、IFRSにおける営業利益（販売費または管理費）が日本基準に比べて6,496百万円増加（減少）することが有報に記されている。

第4に挙げられている原因は、本稿で既に記した「営業利益」の表示範囲の違いである。日本基準では、持分法による投資損益・金融収益・金融費用以外のその他の営業外収益・費用、および特別利益・損失が営業利益に含まれないのに対して、IFRSでは、これらが「その他の収益・費用」として表示され営業利益に含まれる。その結果、IFRSにおける営業利益が日本基準に比べて2,749百万円減少することが有報に記されている。

日本板硝子が有報において記した上記4つの主な原因は、日本基準からの変更点に着目すると以下のごとく総括される。

1. 出荷基準からの変更による売上高の減少
2. のれん等の定額償却中止による販売費及び一般管理費の減少
3. 数理計算上の差異の定額償却の中止による販売費及び一般管理費の減少
4. 損益計算書項目の表示組替による営業利益の減少

以上の原因だけに基づいても、IFRSにおける営業利益は、日本基準に比べて11,097百万円増加する。

なお、第3に指摘したように、数理計算上の差異は、IFRSによれば、その発生期間の「その他の包括利益」に減算項目として計上される。その結果、IFRSにおけるその他の包括利益合計額が日本基準に比べて24,484百万円減少することが有報に記されている。

図表3と4との差異に関する上記の原因は、連結貸借対照表にも影響を及ぼしうる。例え

ば、上記の第1に挙げた売上高・売上原価の減少は、図表1における棚卸資産について、日本基準に基づく場合に比べて増加へと導き、売上債権については減少へと導くであろう。これとは逆に、IFRSと日本基準における資産・負債の定義の違いが、両基準における費用・収益の差異へと導くであろう。例えば優先株式（取得請求権付株式）について、日本基準では資本金の増加として処理されるのに対して、IFRSでは金融負債として処理される⁽³⁷⁾。その結果、日本基準では剰余金の減少として処理される支払配当金が、IFRSでは金融費用（支払利息）として処理される。

しかしながら、日本板硝子の有報では、当期の連結貸借対照表における差異の原因について記述されていない。

V. IFRS 適用における課題

ASBJは、これまでの会計基準策定に際して、コンバージェンス（Convergence, 収斂, 共通化）の名の下で、IFRSとの差異を埋めるべく基準の改定・新設を精力的に行ってきた。とくに、2007年8月に公表されたIASBとの「東京合意」に基づいて、それまでにEUによって指摘されていたIFRSとの差異については2008年末までに、その他の差異については2011年末までに解消することを目指して、2011年末までのプロジェクト計画表が公表された。

このプロジェクト計画表は、その後改訂が繰り返され、現在もなお進行中であるが、これまでに公表された各会計基準において、IFRSとの差異がかなり解消されたと思われる⁽³⁸⁾。しかしながら、本稿で取り上げた日本板硝子の連結貸借対照表・損益計算書からも明らかなように、現実には、いまだかなりの差異のあることが分かる。

したがって、日本企業においてIFRSの任意適用が今後拡大するかそれとも強制適用へ

と進むには、いくつかの課題を克服する必要がある。

第1に、日本・米国・IFRSの3種類の会計基準が許容されている現状においては、ASBJのさらなるコンバージェンスを目指した会計基準の策定を押し進め、それによって会計基準の実質的な差異をできるだけ少なくすることが求められる。ただし、その際のコンバージェンスは、日本基準をもっぱらIFRSに収斂させるのではなく、場合によってはIFRSを日本基準に収斂させるかもしくは日本基準をIASBに容認させることがあってもよいであろう。例えば、本稿でも指摘した連結基礎概念について、IFRSにおける経済的単一体説の問題点を、ASBJがIASBに積極的に提示することである。

第2に、グローバル化を追求する企業においては、IFRS適用のための十分な体制を整える必要がある。その際には、とくに原則主義の下でも混乱なく実務が進められるように、経営者レベルにおいて明確な会計方針が策定され、その会計方針に基づいて詳細な実務マニュアルが作成されなければならない。例えば、本稿で取り上げた日本板硝子の連結損益計算書にも見られた売上収益の認識について、いずれの販売取引までが出荷基準で認められるのかなどを企業において予め明確にルール化しておくことは、原則主義の下での適正な会計実践にとって必要不可欠なことであろう。

第3に、監督当局である金融庁において、IFRS適用の連結財務諸表について今後行われる改善指導に関するデータベースを構築・公開する必要がある。本稿で既に述べたように、EUにおいて公開されているデータベースは、原則主義に基づく企業の会計実践を、無用な選択肢を排除して適切な方向へと導くのに貢献しうる。しかしながら、先述の「中間報告」においてもこのことに関する言及が一切なく、金融庁においても、そのようなデータベースを構築する動きもない。

第4に、今後、すべての（または特定の）上場会社に金融庁がIFRSの強制適用を求めることがあるとすれば、その際に準拠すべき会計基準を「すべてのIFRSとするのか否か」が検討されねばならない。すなわち、第1に挙げた課題と関連して、ASBJないし金融庁が特定のIFRSを好ましくない会計基準と判断した場合には、EUのように一部除外したIFRSの適用を求めることも考えられる。その際には、本稿の注(7)で指摘した「指定国際会計基準」において当該IFRSを掲載しない方法が考えられる。この枠組を金商法において設けたことが、そのようなcarve outを将来意図したものであるのか否かは不明であるが、有効なひとつの方法ではある。

以上において、日本板硝子の有報を交えて、日本企業がIFRSを適用して連結財務諸表を作成する際の諸問題を論じてきた。ただし、日本板硝子の有報では、「経理の状況」の注記(IFRSの初度適用)において、前期(2011年3月期)の日本基準による連結財務諸表と、それら財務諸表をIFRSに基づいて作成した場合との詳細な差額分析が記されている。有報におけるこの注記については、稿を改めて検討する。

[注]

- ① 以下のいずれかに該当する株式会社は、各事業年度終了後3ヵ月以内の提出を義務づけられている。
 - ・金融商品取引所(証券取引所)に株式公開している会社
 - ・店頭登録している株式の発行会社
 - ・有価証券届出書提出会社
 - ・過去5年間に、事業年度末日時点の株券もしくは優先出資証券の保有者数が1000人以上となったことがある会社(ただし、資本金5億円未満の会社を除く)
- ② IFRSFは、International Financial Reporting Standard Foundationの略、IASBは、International Accounting Standard Boardの略であり、2001年に組織されロンドンに本拠を置く。

IFRSF・IASBのHPによれば、IASBの現在のメンバー(理事)は、個人の資格による15名から構成され、そのほとんどは常勤である。監査法人デロイト&トウシュのHPに示されている2012年1月の調査結果によると、国内上場会社にIFRSの適用を認めている国・地域は25、一部の国内上場会社に適用を義務づけているのは5、すべての国内上場会社に適用を義務づけているのは92、計122に上る。

- (3) 2002年に採択された「IASの適用に関する規則」(EC)1606/2002)による。EUにおける規則(Regulation)は、加盟国の国内法規の有無に関わらず、規則の内容が自動的に適用される強行法規である。ただし、その後の規則((EC)1725/2003)によって、IAS32号「金融商品:表示」と39号「金融商品:認識及び測定」およびこれらに関連する解釈指針を、準拠すべきIFRSから除外する(carve out)ことが定められた。
- (4) 1976年に公布された大蔵省令『連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則』(連規)に基づいて作成される。
- (5) その後『連結財務諸表原則』は、1997年に大改定が施され、2001年以降の会計基準策定主体である企業会計基準委員会(ASBJ)が2010年に公表した『連結財務諸表に関する会計基準』(連結基準)に代わられている。その間、1998年に『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』、2005年に『株主資本等変動計算書に関する会計基準』、2010年に『包括利益の表示に関する会計基準』が、連結財務諸表作成に関連する基準として公表されている。
- (6) 米国証券取引委員会に登録している日本企業について、米国基準に基づく連結財務諸表を有報において提出を認めることは、現行の連規第九十五条において規定されている。なお、2001年までの連規には、「附則」において、1977年4月以前の米国登録会社についてのみ「当分の間」認める旨が定められていた。ところが2002年以降の連規では、この附則が削除されるとともに、現行と同様の規定が連規八十七条に設けられた。
- (7) 連規第1条の2第1項において定められた要件を充たす会社は「特定会社」と呼ばれる。さらに、金融庁が認めるIFRSを連規第九十三条において「指定国際会計基準」と呼ぶことを定め、金融庁告示において当該基準の一

覧表が示されている。

- (8) IASC(International Accounting Standard Committee)は、各国・各地域の職業会計士団体から構成される民間の任意団体として1973年に組織され、2001年の解散時点で、112カ国153団体が加盟していた。IASCに代わって2001年に組織されたIFRSFは、個人の資格で集められた文字通りの民間組織である。

IFRSFの内部組織には、会計基準の作成・公表と解釈指針の決定・公表を主務とするIASB、解釈指針の作成を主務とするIFRS解釈指針委員会(IFRS Interpretation Committee)、IASBが策定すべき基準の優先順位等の助言を主務とするIFRS諮問会議(IFRS Advisory Council)がある。さらに、IFRSFを統括・運営し上記3つの内部組織のメンバーを指名する評議員会(Trustees)と、Trusteesメンバーを推薦・承認するモニタリング・ボード(金融庁・米国証券取引委員会・欧州委員会・証券監督者国際機構等)が参加する外部組織)がガバナンス組織として設けられている。なおSICとは、Standards Interpretation Committeeの略である。

- (9) 内容的に大きな差異はないが、論者によって挙げる特徴は異なる。例えば、橋本尚・山田善隆(2012)第2章第3節では、8つの特徴が挙げられている。
- (10) この英語表記は、H. I. Wolk, J. L. Dodd, J. J. Rozycki(2008)pp.315-317に従った。
- (11) これまでにASBJは、25の「企業会計基準適用指針」と29の「実務対応報告」を公表している。
- (12) 例えば、連結財務諸表に含める連結子会社の範囲決定について、日本基準では子会社としての支配要件について詳細な例示規定がある(連結基準 第7項)。ところがIFRSでは、3つの支配要件が示されるだけ(IFRS10号「連結財務諸表」の7)で、これら要件のすべてに該当するか否かの判定は、連結財務諸表作成会社に委ねられる。さらに日本基準では、上記支配要件に該当する小規模の子会社について、連結範囲から除外できるとする重要性の原則が示されている(連結基準 注3)。ところが、IFRSにはそのような除外規定がない。
- (13) IAS1号「財務諸表の表示」の19-24。
- (14) このデータベースのうち日本においても参考

になると思われるものが、日本公認会計士協会のHPにおいて「ケース・スタディ」として紹介されている。

- ⁽¹⁵⁾「企業会計原則は、企業会計実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約した…」(「企業会計原則の設定について」の二-1)。
- ⁽¹⁶⁾連規の様式第一号-第八号。
- ⁽¹⁷⁾この適用ガイダンスにおいて例示されている財務諸表は、財政状態計算書(Statement of financial position, 従来の貸借対照表の改称)、包括利益計算書(Statement of comprehensive income, 従来の損益計算書に「その他の包括利益」(Other comprehensive income) 区分を加えたもので、複数の様式が例示されている)および持分変動計算書(Statement of changes in equity)であり、キャッシュ・フロー計算書の様式は、IAS 7号「キャッシュ・フロー計算書」の例示(Illustrative examples)において示されている。
- ⁽¹⁸⁾ただし、各財務諸表に区分表示すべき最低限の項目は、IAS 1号・7号において定められている。
- ⁽¹⁹⁾IAS 1号の112-138。
- ⁽²⁰⁾IFRS 1号「国際財務報告基準の初度適用」。
- ⁽²¹⁾IFRS 13号「公正価値評価」の62。
- ⁽²²⁾概念フレームワークの4.4および4.25。
- ⁽²³⁾このことを明確に述べている文献として、秋葉賢一(2011) pp.15-17が挙げられる。
- ⁽²⁴⁾『財務会計および財務報告のための概念フレームワークに関する諸問題の検討：財務諸表の構成要素およびそれらの測定』(An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement)。
- ⁽²⁵⁾IAS 1号の7によれば、その他の包括利益には、(a) 自己使用固定資産の再評価益、(b) 確定給付退職給付制度の数理計算上の差異、(c) 在外事業体の(個別)財務諸表についての換算差額、(d) 売買目的以外の資本性金融商品についてOCI計上を選択した場合の投資損益、(e) キャッシュ・フロー・ヘッジにおける繰延ヘッジ損益、(f) 公正価値測定対象とする負債に関する公正価値変動額が含まれる。
- ⁽²⁶⁾連結財務諸表規則第三章の二「連結包括利益

計算書」において、ASBJによる『包括利益の表示に関する会計基準』に基づいて、二通りの計算書のいずれかの作成が義務づけられた。

- ⁽²⁷⁾日本基準のように、少数株主持分・その変動損益を株主持分・当期純損益から切り離して捉える考え方は「親会社説」と呼ばれる。他方、IFRSのように、少数株主持分・その変動損益を株主持分・当期純損益に含めて捉える考え方は「経済的単一体説」と呼ばれる。
- ⁽²⁸⁾日本経済新聞の「会社研究 日本板硝子上・下」(2012年10月12・13日)において、日本板硝子におけるこの間の国際戦略に関する財務的検討が記されている。
- ⁽²⁹⁾例えば減価償却費について、性質別分類では当期発生が一括表示されるのに対して、機能別分類では売上原価・販売費・管理費等に配賦して表示される。したがって、機能別分類で表示する際には、減価償却費のように損益計算書において複数の費用項目に分散表示される項目について、性質別の追加情報の注記が求められている(IAS 1の104)。
- ⁽³⁰⁾『企業会計原則』第二損益計算書原則の一のA。
- ⁽³¹⁾IAS 18号の14において、(a) 物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと、(b) 販売された物品に対して、所有と通常結び付けられる程度の継続的な管理上の関与も実質的な支配も保持していないこと、(c) 収益の額を、信頼性をもって測定できること、(d) その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと、(e) その取引に関連して発生した又は発生する原価を、信頼性をもって測定できること、の5つの条件が示されている。
- ⁽³²⁾『企業結合に関する会計基準』の31・32、『連結財務諸表に関する会計基準』の24。
- ⁽³³⁾IAS 36号の10, 80-99。
- ⁽³⁴⁾IAS 38号の107-110。
- ⁽³⁵⁾『退職給付に関する会計基準』の24・27・28。
- ⁽³⁶⁾IAS 19号の54・93A・93B。
- ⁽³⁷⁾IAS 32号の15。
- ⁽³⁸⁾ASBJのHPに公表されている2011年6月10日付のプレスリリース「ASBJとIASBが公表した「東京合意」の達成状況」では、コンバージェンス・プロジェクトの遂行について「概ね目標が達成されている」と記されている。

なお、ASBJは、2005年より年2回IASBとの定期協議を開催している。

[参考文献]

- 秋葉賢一 (2011) 『エッセンシャル IFRS』中央経済社。
- 監査法人トーマツ監訳 (2012) 『国際財務報告基準 (IFRS) 詳説, 第1巻, 第2巻, 第3巻』, レクシスネクシス・ジャパン。
- 企業会計基準委員会監訳 (2011) 『2011国際財務報告基準 PART A, PART B』中央経済社。
- 河野明史・腰原茂弘・田邊朋子編著 (2011) 『完全比較 国際会計基準と日本基準 第2版』清文社。
- 古賀智敏監修 (2011) 『IFRS 国際会計基準と日本の会計実務 三訂補訂版』同文館出版。
- 杉本徳栄監修 (2010) 『ケーススタディでみるIFRS』社団法人金融財政事情研究会。
- 中央経済社編 (2002) 『会計法規集 第17版』中央経済社。
- 中央経済社編 (2002) 『会計法規集 第18版』中央経済社。
- 日本公認会計士協会編 (2010) 『IFRSの考え方と実務対応』日本公認会計士協会出版局。
- 橋本尚・山田善隆 (2012) 『IFRS 会計学 基本テキスト 第3版』中央経済社。
- 平松朗・金子裕子・柳川俊成・大橋秀樹 (2011) 『連結財務諸表規則逐条詳解』中央経済社。
- H. I. Wolk, J. L. Dodd, J. J. Rozycki (2008) *Accounting Theory*, 7th edit., Los Angeles.
- IFRS Foundation (2011) *2012 International Financial Reporting Standards, IFRS Consolidated without early application*, London.
- IASB (2012) *2012 International Financial Reporting Standards PART A, PART B*, London.

[Abstract]

The Correspondence of Japanese Accounting to the Globalization of Accounting Standards

Koichiro MATSUMOTO

The purpose of this paper is to examine the following points through the example of the consolidated financial statements prepared on the basis of IFRSs by a Japanese company. Firstly, the six principal characteristics that are common to all IFRSs are clarified, and the differences between IFRS and Japanese standards are clarified concerning business accounting. Secondly, the causes of the main differences between IFRSs and Japanese standards are analyzed concerning the statement of profit or loss and other comprehensive income and the statement of financial position by the Nippon Sheet Glass Company, Ltd. Finally, in order to correspond to the consolidated accounting based on IFRS, four problems that must be overcome are presented.