

国際会計基準とその特徴



経営戦略研究科教授（会計専門職専攻） 山地 範明

1. 国際会計基準の必要性

近年における資本市場の国際化により、企業は国際資本市場においてクロスボーダーな資金調達および上場を行っている。国際資本市場で資金を調達するにあたって、原則として企業は資金調達先の会計基準に準拠した財務諸表の作成を要求される。この場合、企業は自国の会計基準とは異なる会計基準に準拠した財務諸表の作成コストを負担しなければならない、また投資者は異なる会計基準に準拠した財務諸表を比較分析しなければならないことになる。しかしながら、異なる会計基準に基づく財務諸表は投資者をミスリードすることがある。例えば、Daimler Benz社の1993年度の連結財務諸表は、ドイツの会計基準では615百万マルクの利益を計上したが、アメリカの会計基準（US-GAAP）によれば1,839百万ドイツマルクの損失であった。Daimler Benz社の1993年度の2つの連結財務諸表から、投資者は収益性に関する異なった財務情報が提供されていたのである。

各国の会計基準が異なることから生じる問題に対処するには、3つの方法が考えられる。第1は**相互承認**の導入である。これによれば、ある国の企業が国際資本市場で資金調達をする際に、自国の会計基準に準拠した財務諸表を作成すればよいことになる。企業にとって相互承認は、財務諸表作成の負担を軽減するという利点があるが、財務諸表の利用者は異なる会計基準で作成された財務諸表を比較分析しなければならないという欠点がある。

第2は、**調整表**の作成である。調整表とは、自国の会計基準と資金調達先の会計基準の相違による会計数値の差異を調整するものである。調整表を作成すれば、外国企業は自国の会計基準に準拠して財務諸表を作成すればよいことになる。ただし、企業にとって調整表の作成は、別個の異なる会計基準に準拠した財務諸表を作成する負担を軽減するというメリットがあるが、資金調達先の会計基準と自国の会計基準との相違が著しければ、企業にとっては多くの追加的コストが課せられることになる。

第3は、**国際会計基準**の利用である。各国の企業が国際的資本市場で資金調達をする際に、世界的に統一された国際会計基準に準拠して財務諸表を作成すれば、投資者は外国企業の財務諸表を比較分析するのが容易になる。この場合、企業は1つの会計基準で財務諸表を作成すればよいことになる。

したがって、上記の3つの方法のうち、国際会計基準を利用することが最も望ましいといえる。

2. 会計基準の国際化

(1) 会計基準の国際的調和（ハーモナイゼーション）

会計基準の国際化は、まず**国際的調和（ハーモナイゼーション）**として進められた。すなわち、**国際会計基準委員会（IASC）**が1989年1月に公開草案第32号（E32）「財務諸表の比較可能性」を公表したことを契機として、会計基準の国際的調和（ハーモナイゼーション）の潮流が形成されたのである。この背後には、証券監督者国際機構（IOSCO）の支援があるとされている。なぜならば、IASCはプライベート・セクターであるために、IASCが公表する**国際会計基準（IAS）**には法的強制力がなかったが、IOSCOがIASCを支援することにより、IASが法的強制力をもつことになったからである。IOSCOは、1987年6月にIASCの諮問委員会に参加し、その後1988年11月には、IASCの比較可能性／改善プロジェクトを積極的に支持する方針をとった。そして1993年8月にIOSCOは、コア・スタンダードについて満足できる措置をIASCがとった場合には、IASを一括承認する意図があることをIASCに通知した。その後、1995年7月にIOSCOとIASCは合意に達し、この合意に基づいて、IOSCOが1999年にIASを承認する見通しが開かれることになった。IOSCOが示した40の会計基準から成るコア・スタンダードをめぐるIASCのプロジェクトは、2000年3月に完了した。

これを受けて、IOSCOは2000年5月にIASを正式に承認した。また、IASCは2001年4月に新しい組織である**国際会計基準審議会（IASB）**に衣替えされた。これに伴い、IASBが新たに公表する会計基準は**国際財務報告基準（IFRS）**と称された。IASBはこれまでの法的強制力をもたないIASCとは異なり、各国の会計基準設定主体との連繋が図られているので、国際会計基準（IAS/IFRS）がグローバル・スタンダードとなる道が開かれた。

(2) 会計基準の国際的収斂（コンバージェンス）

IASBは、会計基準の調和から一步踏み出し、各国の会計基準と国際会計基準を高品質で**収斂（コンバージェンス）**させることを目指すことになった。IASBは各国の会計基準設定主体との連繋を基盤としており、国際的な会計基準の設定も各国の会計基準設定主体と共同で行う（ジョイント・アプローチ）がとられることになった。こうした状況において、2002年9月に、IASBとアメリカの会計基準設定主体である財務会計基準審議会（FASB）との間でノーウォーク合意がなされ中長期的に国際会計基準とアメリカの会計基準を統合することが宣言された。

その後、2005年4月にアメリカの証券取引委員会（SEC）と欧州連合（EU）は、IFRSに準拠して作成された財務諸表について、アメリカ市場での調整表作成の免除に関するロードマップを公表した。これを受けて、IASBとFASBは、2006年2月に会計基準のコンバージェンスに

関する覚書（MOU）を公表した。MOUでは、2009年までにIFRSに準拠して作成された財務諸表については、調整表の作成が免除されることになった。

(3) 国際会計基準の採用（アドプション）

グローバル・スタンダードとなった国際会計基準を自国の会計基準として採用（アドプション）する動きがみられるようになった（現在では世界110か国以上において国際会計基準が採用されている）。EUは、EU域内で上場する企業に対して国際会計基準の採用を2005年1月（域外企業については2009年1月）から義務づけた。また、アメリカのSECは、アメリカ企業によるIFRS採用についてのロードマップ案を2008年11月に公表し、2014年からの段階的適用を念頭に、アメリカ企業に対するIFRSの採用（アドプション）を義務づけるどうかを2011年に決定することになっている。

我が国では、企業会計審議会が2009年6月に「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）」を公表した。同中間報告によれば、継続的に適正な財務諸表が作成・開示されている上場企業であり、かつ、IFRSによる財務報告について適切な体制を整備し、IFRSに基づく社内の会計処理方法のマニュアル等を定め、有価証券報告書等で開示しているなどの企業であって、国際的な財務活動を行っている企業または市場において十分周知されている一定規模以上の企業等の連結財務諸表を対象として、2010年3月期の年度の財務諸表からIFRSの任意適用を認めることが考えられている。また、IFRSの強制適用の判断の時期については、とりあえず2012年を目途とすることが考えられる。さらに、強制適用の開始に当たって、IFRSへの移行が適当であると判断された場合に、実務対応上必要かつ十分な準備期間（少なくとも3年間）を確保した上で、2015年または2016年に上場企業の連結財務諸表を一斉にIFRSに移行することが考えられる。

3. 国際会計基準の特徴

国際会計基準は、IASCが公表したIAS（IASBが改訂したものを含む）とその解釈指針（SIC）、およびIASBが公表したIFRSとその解釈指針（IFRIC）の総称である。国際会計基準では、従来の会計をめぐる考え方とは異なる考え方が重視されている。以下、その中でも特徴的な（1）概念フレームワーク準拠、（2）原則主義、（3）資産負債アプローチ、（4）経済的単一体説について述べる。

(1) 概念フレームワーク準拠

国際会計基準は、**概念フレームワーク**に基づいて演繹的に作成される。概念フレームワー

クとは、財務会計の基礎的な諸概念を体系的にまとめたものであり、個別のテーマごとに設定されている会計基準間の整合性をとるための1つの体系立った諸概念である。概念フレームワークでは、財務報告の目的を定義し、その目的を達成するための会計情報の質的特性を明らかにし、会計情報の質的特性から財務諸表の構成要素を確定した上で、その認識・測定基準が示される。

(2) 原則主義

詳細かつ具体的な規定を設ける**細則主義**（ルール・ベース）とは対照的に、国際会計基準は原理原則を明確にし、例外を認めないという**原則主義**（プリンシパル・ベース）に基づいている。したがって、会計担当者はこれまで以上に判断が求められることになる。まさに「考える会計学」が重要になっているのである。また、国際会計基準に準拠するとむしろ投資者をミスリードすることになり、概念フレームワークに定められている財務諸表の目的に反すると経営者が判断した場合には、会計基準から離脱しなければならないこともありうる。

(3) 資産負債アプローチ

国際会計基準では、会計利益観として資産負債アプローチが重視されている。従来は**収益費用アプローチ**（収益・費用を基本的な財務諸表要素とみなし、収益と費用の差額を利益（純利益）と定義するアプローチ）が重視されてきたが、**資産負債アプローチ**（資産・負債を基本的な財務諸表要素とみなし、資産と負債の差額である純資産の増減（資本取引による増減を除く）を利益（包括利益）と定義するアプローチ）がより重視されるようになってきているのである。その結果、将来キャッシュ・フローに影響を及ぼす取引や事象を認識するための会計が導入され、伝統的な取得原価をベースとした資産・負債評価から将来キャッシュ・フローをより重視した資産・負債評価（**時価評価**）が大幅に取り入れられることになる。

(4) 経済的単一体説

国際会計基準では、連結基礎概念である経済的単一体説に基づく会計処理がとられる。**経済的単一体説**は、連結財務諸表は親会社株主のみならず企業集団を構成する親会社および子会社のすべての株主のために作成されるべきであるという考え方である。連結財務諸表は、企業集団の財務諸表であり、親会社株主と少数株主は区別されず、親会社株主と少数株主はともに企業集団の株主とみなされる。