

日本企業に求められるIFRS (国際財務報告基準)への対応

IFRSの視点

二〇〇七年八月、日本会計基準委員会と国際会計基準審議会(IASB)の間で、日本の会計基準とIFRSの間の大きな差異を二〇一一年六月までになくそうという合意(東京合意)がなされた。これ以降、二〇一一年に向けて、日本の会計基準が細かく変化しているが、二〇一一年までに新設されるIFRSに対応しなければならぬ可能性が非常に高くなっている。

会計処理や技法については、現在の日本基準を理解していれば、IFRSの大部分の理解は困難ではない。二〇〇八年十二月、EUは「日本基準はIFRSと同等」と評価したし、日本基準とIFRSの差異は縮小する傾向にある。

では、何が違うのか。最大の違いは、「会計基準をつくる視点」にある。IFRSは財務諸表の利用者(キャピタル・プロバイダー)、つまり株主や投資家、債権者といった利害関係者の経済的意思決定を助けるためにつくられているのである。さらに、IFRSのベースには、原則主義の考え方が大きく横たわる。

そうしたIFRSの視点やベースにある考え方

を理解していけば、IFRS導入は日本企業にとって、決して難しいものではない。実務家の方々は、まずこのことを知っておいていただきたい。

IFRSを決めるIASBという組織

まずIFRSを検討している、IASBという組織について簡単に触れておこう。

IASBは二〇〇一年四月に設立。現在、一四名のボードメンバー(理事)からなり、このうち九名以上の賛成によって、公開草案や最終的なIFRSが決定される。二〇一二年をめどにメ

ンバー二名の増員が決まり、地域割り(北米、欧州、アジア・オセアニア各四、アフリカ、ラテンアメリカ各一)も行われた。残り二名の割り当ては決まっておらず、一名を日本から出すべく鋭意努力をしているところだ。

IFRS対応を行う

とき注視すべき重要な組織に、国際財務報告解釈指針委員会(IFRIC)がある。解釈指針“には”基準“と同様の権威がある。IFRICは、IFRSを適用する際に生じる文言を巡る疑問について解釈を行うとともに、IFRSに規定がない会計上の問題が生じた場合には、あらたに取り扱いを決定(新会計基準の作成)する機能を持つ。解釈指針の決定権はIASBが有し、各国におけるローカルなIFRSの解釈指針の公表は認められていない。



山田辰己 氏

国際会計基準審議会 理事
公認会計士

●プロフィール

中央監査法人(現中央青山監査法人)元代表社員。
1996年から2001年まで国際会計基準委員会(IASC)日本代表。
2001年4月より現職。現在、国際会計基準審議会(IASB)理事、
税制調査会委員でもある。



会計基準統合化への動き

ここでIFRSを巡る国際動向を概観しておく。二〇〇五年一月以降、EUでの連結財務諸表へのIFRSの強制適用(約八〇〇〇社に影響)に始まったIFRS準拠の流れは、二〇〇七年の東京合意、同年十一月米証券取引委員会(SEC)による外国企業のIFRS適用を容認、そして二〇〇八年八月SECがIFRSアドプション(採用)を決定したことにより、一挙に加速。二〇一六年以降は米国に上場するすべての企業にIFRSを強制適用するというスケジュールが発表された(最終決定は二〇一二年)。

こうした流れを受けて、二〇〇八年一月金融庁企業会計審議会は、上場企業に対して二〇一〇年三月期からのIFRSの任意適用と二〇一五年からの強制適用(決定は二〇一二年)を内容とするロードマップを示すに至る。日本もアメリカ同様、IFRSのアドプション(採用)へと大きく舵を切ったのだ。

こうした状況下で、日本企業、とりわけ経理・財務の現場にいる方々にとって、二〇一五〜一六年に向けてのIFRS対応が急務となつていたのである。

「財務諸表の表示」が大きく変わる

それでは、今後どのような会計基準の変更が起こりえるのか。ここでは、その可能性について言及しておく。

● 一体性の原則

まず、「財務諸表の表示」が大きく変わる。「財

政状態計算書」(B/S)、「包括利益計算書」(P/Lの拡大版)、「キャッシュフロー計算書」の三つの財務諸表を、串刺しするように区分を「事業(business)」「財務(financing)」に統一。「事業」には企業の行うすべての事業活動が区分され、「財務」には企業の資金調達活動のうち借入金や社債といったいわゆる「ライアビリティ」に当たるものが区分される。

● B/Sの表示

たとえば「財政状態計算書」で言えば、「事業(営業資産および負債、投資資産および負債)」「財務(財務資産、財務負債)」に区分され、法人所得税という区分が入り、資本(エクイティ)が「所有者持分」として区分される。事業の区分の中に「営業資産および負債」とあるように、ここではネット表示される。これが、今回の変更の大きな特徴である。これによって、従来の財務諸表では提供されなかった、たとえば「営業活動に拘束されているネットの資産(正味資産)」が表示されるようになるのだ。

問われる経営者の視点

ここで重要なのは、何を「営業資産」とし、何を「投資資産」とするかは経営者の判断による(会計方針として決定)という点である。たとえば、関連会社への投資について、ただ配当をもらうだけであれば「投資資産」に入れればよい。つまり、「営業資産」「投資資産」の区分は経営者が行うのである。経営者がその投資をどう見ているか、重要なはその点なのだ。当然、毎期変更さ

れては困るので、環境が変わらない限り同じ表示を続けていただくことになる。ちなみに、こうした表示になると従来の「総資産」や「総負債」は、財務諸表の本表ではつかめない。そうした情報は、財務諸表の注記で表示する。

● P/Lの表示

「包括利益計算書」については、今のP/Lとほとんど変わらない。これも、「事業(営業収益および費用、投資収益および費用)」と「財務(財務資産収益、財務負債費用)」に区分され、法人所得税(事業および財務にかかわるもの)の次に「当期利益」が入り、その下に「包括利益」がくる。これによって、従来どおりの「益出し」が可能になる。

● キャッシュフロー計算書の表示

キャッシュフロー計算書については、注意ポイントが二つある。一つは、キャッシュの概念は「現金」だけになる。従来の「現金同等物」という概念はなくなる、ということだ。もう一つ、従来、間接法で作成されていた「営業キャッシュフロー」について、直接法で作成していただくことになる。当然、直接キャッシュの動きで把握するのはむずかしいので、「簡便法」と呼ばれる方法をとる。

直接法への変更については実務家の方々から異論が多いところではある。なぜ、直接法が必要なのかと言えば、理由は「投資家からの要請」にある。アナリストを中心とした投資家が求めているのは、キャッシュフロー計算書と包括利益計算書との差異の説明である。キャッシュフロー計算書の項目は、当然のことながら現金が構成要素となっている。一方、包括利益計算書の項目は発生主



義で計上されている。この差異を注記で説明していくためには、キャッシュフロー計算書の数字は、何らかの形で直接つかんだ数字でなければならぬのだ。

この「財務諸表の表示」プロジェクトについては、現状ではデイスカッション・ペーパーの段階であるが、二〇一一年六月の完成を目指している。先の東京合意によれば基準の発効日(完成のほぼ一年後)までに、日本基準をIFRSの基準に移し替えることになる。そうすると、日本企業のIFRS適用の時期は、二〇一三年頃と考えられる。

アップデートされる基準

他にも二〇一一年までに完成すべく、複数のプロジェクトが進行している。

「収益認識」は、基本的に「顧客対価アプローチ」をベースとして収益認識のタイミングと測定の問題を扱う。このプロジェクトが実施されると、一点、日本の処理と異なる部分がでてくる。

たとえば、製品保証付きでテレビを売ったとする。本体は八〇〇円、二年間の商品保証部分が二〇〇円。現在の売上の認識では、テレビを渡したときに一〇〇〇円の売上を上げて、二〇〇円の製品保証引当金を積むという処理となる。

新しい考え方では、顧客との契約によって、テレビという物と製品保証というサービスを提供するという契約を結んだと考える。物とサービスという二つの債務があるわけだ。このうち、物は引き渡してしまえば完了する。そこで、引き渡した物に関する債務つまり、八〇〇円だけの売上が

認識される。では、残りの二〇〇円はどう考えるか。製品保証は「故障があれば修理します」と、二年間にわたって待機していることであり、時の経過とともにサービスを提供していることになる。そこで、一年経過後に二〇〇円の売上を上げる。

翌年分の一〇〇円はまだ債務が残っているので、負債に残る。残りの一〇〇円が売上となるのは、二年経過後に保証期間が終わった時点である。

「連結方針」は、連結の範囲を定めるプロジェクトである。特に証券化でよく使われたSPC(特別目的会社)も含めて支配概念でとらえようとしている。また、サブプライム問題に緊急に対応する開示(オフバランス企業に対して報告企業がある重要な関与の状況の開示)の強化を目指し、二〇〇八年十一月、公開草案を公表。少々過剰な公開ではあるが、金融危機を受けた対応として提案をしているところである。

「退職給付」については、「数理計算上の差異のPLでの即時認識」が、二〇〇九年一月に暫定ではあるが決まったばかりだ。今の日本の基準では、給付建年金の数理計算上の差異は、残存平均勤続年数で償却できることになっている。それがなくなると、すべてPLの当期利益にヒットするので、損益への影響が極めて大きくなる。

「リース会計基準」については、二〇一一年までに借り手の会計処理を完成させることになっていくが、貸し手の会計処理についても手をつけるように検討の範囲が拡大した。リース会計のポイントは、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分をなくし、リースの本質は「利用権」(無

形資産)にあると考えるところにある。利用権の現在価値を資産として上げて、それに対する賃借料の支払債務を負債として認識する。そうした両建て表示を現在検討中だ。そうすれば、航空会社のB/Sに航空機が一機も計上されないというような現状の不適切さは解消される。

さらに、現在、多くの金融商品がある中で、「資本と負債の区分」が難しいものがあり、この見直しが進んでいる。考え方の本質は、「現在の株主との取引にかかわるもの」「資本」と認識、「それ以外のもの」「負債」と認識するという点にある。この考え方でいけば、ワラント債のワラントは、おそらく「負債」となる。なぜなら、この取引は現在の株主との取引ではなく、将来株主になりた人との取引だからだ。この延長線上に、さらにやっかいなストックオプションがある。ストックオプションは現在、資本にすることになっているが、負債として認識しなければならない可能性がある。

先にも述べたとおりIFRSは原則ベースの会計基準であり、我々は細かいルールを決めるのではなく原則を明確にしようと考えている。リースを「利用権」と考えようとするのも、現在の株主との取引以外は「負債」と捉える考え方も、一つの原則をつくらうとしているのである。

日本企業に大きく影響する今後のIFRSの動きを二〇一一年の完成までにご注目いただきたい。見直された基準は数年後には日本に影響するからである。

※本稿は、二〇〇九年二月一日開催の「第6回FASSフォーラム」セッションの講演内容を編集部にまとめたものです。

