

国際会計基準と日本基準との 相違点

制度調査部
齋藤 純

EU で進む第三国 GAAP の同等性評価プロジェクト

【要約】

EU で資金調達を行う日本企業は、2007 年以降、IAS/IFRS(国際会計基準 / 国際財務報告基準)又はそれと同等と認められる会計基準により連結財務諸表を作成することが義務付けられる。

これに伴い EU で進められている第三国会計基準の同等性評価では、7 月 5 日、CESR(欧州証券規制当局委員会)により報告書が公表された。その中では、日本の会計基準は IAS/IFRS と「総じて同等である」が、日本基準により作成された連結財務諸表については、多くの点で補完計算書の作成や追加開示を要求している。

本稿では、CESR が指摘した IAS/IFRS と日本基準との相違点の全項目をまとめるとともに、補完計算書の作成や追加開示を適用する際の考え方について解説する。

1. 会計基準の「同等性評価」とは

EU では、2005 年 1 月から、EU 域内企業に IAS/IFRS(国際会計基準 / 国際財務報告基準)による連結財務諸表の作成を義務付けている。2007 年以降は、その対象を EU 域外企業にも拡大する予定となっており、その場合、EU 域外企業は、IAS/IFRS 又は“IAS/IFRS と同等と認められる会計基準”に基づき連結財務諸表を作成しなければならないこととされている。つまり、日本企業にとっては、日本の会計基準が IAS/IFRS と同等と認められれば、日本基準により作成した連結財務諸表を EU でそのまま使用できることとなる。

EU 域外企業にも IAS/IFRS の適用を強制するにあたって、EU では、EU 域外の第三国の会計基準が IAS/IFRS と同等と認められるかについて検証(第三国会計基準の同等性評価)を行うこととなった。現在、日本を含む 3 ヶ国(他の 2 ヶ国は米国とカナダ)の会計基準を対象に、同等性評価が進められている¹。

EC が CESR に助言を要請

日本、米国及びカナダの会計基準と IAS/IFRS との同等性に関して、評価を行うのは EC(欧州委員会)である。EC では、2005 年末又は 2006 年初めまでに、日米カナダの会計基準と IAS/IFRS との同等性について最終決定を行うこととなっているが、その判断を行うための材料として、CESR(欧州

¹ 第三国会計基準の同等性評価に関しては、次の制度調査部情報を参照。

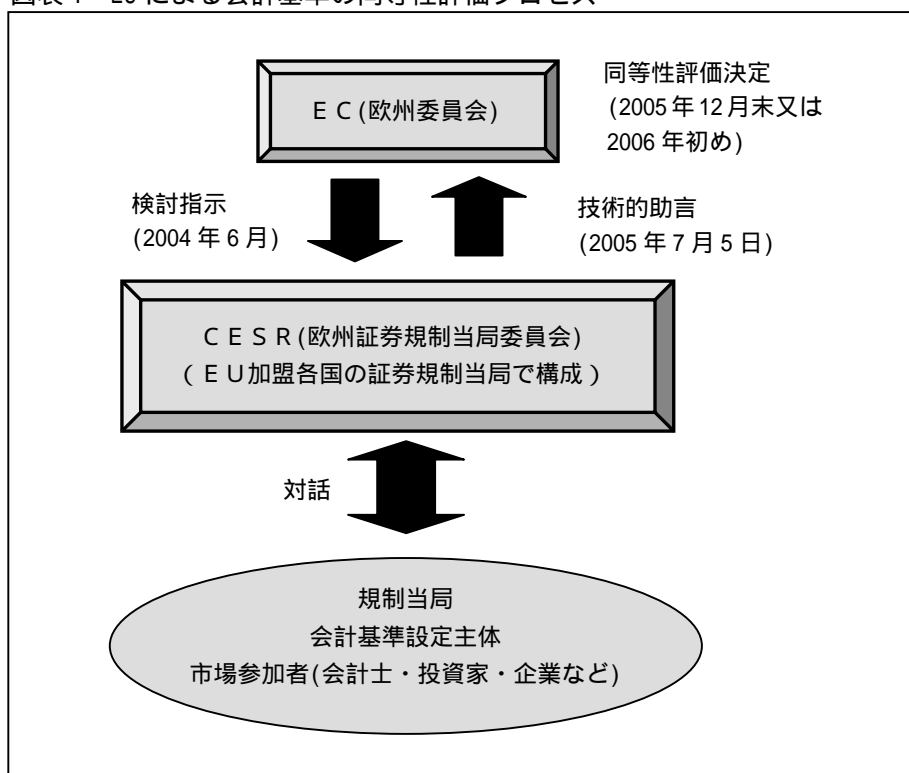
- ・ 齋藤 純「日本の会計基準は国際会計基準と同等か? EU で進む第三国 GAAP の同等性評価プロジェクト」(2004.11.18)
- ・ 齋藤 純「会計基準の同等性評価への金融庁等のコメント EU で進む第三国 GAAP の同等性評価プロジェクト」(2005.1.5)
- ・ 齋藤 純「EU: 日本基準による財務諸表に追加開示を求める EU で進む第三国 GAAP の同等性評価プロジェクト」(2005.5.9)
- ・ 齋藤 純「EU、日本企業に追加開示等を義務付け EU で進む第三国 GAAP の同等性評価プロジェクト」(2005.7.7)

証券規制当局委員会)に技術的助言(Technical Advice)を行うよう要請した²。

EC から同等性評価に関する技術的助言を要請された CESR では、各国の規制当局や会計基準設定主体との協議等を経て、2005 年 7 月 5 日、技術的助言の最終報告書³を公表した。技術的助言では、日本の会計基準を IAS/IFRS と「総じて同等である」としているものの、日本の会計基準により作成された連結財務諸表に対し多くの項目で補完計算書の作成や追加開示といった是正措置を要求している。

EU が日本基準で作成された連結財務諸表に関して補完計算書の作成や追加開示を要求することになると、EU 域内で資金調達を行う日本企業にとって大きな負担となると懸念されている(企業会計の「2007 年問題」)。

図表 1 EU による会計基準の同等性評価プロセス



(出所)金融庁資料

² Formal mandate to CESR for technical advice on implementing measures on the equivalence between certain third country GAAP and IAS/IFRS. (2004 年 6 月 25 日)

³ Technical advice on equivalence of certain third country GAAP and on description of certain third countries mechanisms of enforcement of financial information.

2 . 技術的助言が求める是正措置の種類

技術的助言が求める是正措置には、補完計算書の作成と追加開示がある。追加開示は、差異の内容に応じて、Disclosure A 及び B に区分されている(図表 2 参照)。

Disclosure A の場合、第三国の会計基準に関する説明を追加することで足りるのに対し、Disclosure B では、IAS/IFRS により取引等を測定し直す必要がある点で決定的な違いがある。補完計算書は、IAS/IFRS により取引等を測定し直した上で、要約貸借対照表及び要約損益計算書等を作成する必要がある。

図表 2 日本基準により作成された財務諸表に求められる是正措置の概要

是正措置のレベル		求められる是正措置
補完計算書 (Supplementary statement)		収益又は費用の測定及び認識に関する差異が複雑又は数が多い場合や、開示が必要とされる特定の計算書類が開示されていない場合に、作成が求められる計算書。 要約損益計算書及び要約貸借対照表を作成し、可能であれば、要約キャッシュ・フロー計算書も作成。
追加開示	Disclosure B	IAS/IFRS に基づいて会計処理した場合の影響についての定量的な開示。
	Disclosure A	各国の会計基準による開示を補完するための追加的開示。次のような点についての定性的又は定量的な記載が必要となる。 ・各国の会計基準で規定されている会計処理の説明 ・各国の会計基準では開示が求められていない資産の公正価値 ・取引等の測定・認識において使用されている、会計上の見積り、評価方法、及び経済データ等の前提条件

Disclosure A は、主に、収益又は費用の認識・測定に関する原則が IAS/IFRS に類似しており、発生する差異が細部に関するものである場合が該当する。

(出所)大和総研制度調査部作成

3 . 技術的助言が指摘する日本基準と IAS/IFRS との相違点

(1) IAS/IFRS と日本基準の相違点

CESR が技術的助言で指摘した、日本の会計基準と IAS/IFRS との差異を是正措置の区分に従って整理したものが図表 3 である。

図表3 CESRの技術的助言が指摘するIAS/IFRSと比較した場合の日本基準の相違点

是正措置のレベル		該当する差異
補完計算書 (Supplementary statement)		<p>[企業結合会計]</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業結合の会計処理として持分プーリング法の適用が容認される点 <p>[連結財務諸表の作成]</p> <ul style="list-style-type: none"> 連結の範囲の判定において、一定の特定目的会社に対しては例外的な取扱いがなされている点 連結財務諸表を作成する際に、親子会社間の会計方針の統一が求められず、外国子会社の会計処理を所在地国の会計基準に従って行うことが容認される点
追加開示	Disclosure B	<p>[企業結合会計]</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業結合により生じる負ののれんが負債に計上され、20年間で定期的に償却される点 企業結合において、取得の対価として発行される株式の価格が、企業結合の合意公表日前の一定期間の市場価格に基づいて決定される点 企業結合においてパーチェス法が適用される場合、研究開発費等に配分された額は費用処理される点 <p>[ストック・オプション会計]</p> <ul style="list-style-type: none"> ストック・オプションが付与された場合、費用計上されない点(現行の会計処理の場合 1) <p>[棚卸資産]</p> <ul style="list-style-type: none"> 棚卸資産の期末評価として、原価法と低価法の選択が認められている点 後入れ先出し法(LIFO)の使用が可能とされている点 <p>[固定資産の減損会計]</p> <ul style="list-style-type: none"> 減損損失の計上に至るまでに2段階のアプローチを採用している点(減損の有無を割引前キャッシュ・フローと帳簿価額との比較により判定し、減損が生じている場合に、帳簿価額を回収可能価額まで減額する) <p>[研究開発費]</p> <ul style="list-style-type: none"> 研究開発費が発生時に費用処理され、詳細な開示が求められていない点 <p>[関連会社の会計]</p> <ul style="list-style-type: none"> 関連会社の会計処理が必ずしも統一されない点 <p>[農業会計]</p> <ul style="list-style-type: none"> 農業に関する特定の会計基準が存在しない点
	Disclosure A	<p>[企業結合会計]</p> <ul style="list-style-type: none"> 少数株主持分の測定が、取得した識別可能な純資産の買収前の帳簿価額に基づく方法も認められる点 段階的取得の場合に、各取得日ごとに過去の持分が再評価されず、異なる日の時価の累積となる点 <p>[ストック・オプション会計]</p> <ul style="list-style-type: none"> ASBJによる「ストック・オプション等に関する会計基準(案)」とIFRS第2号を比較すると重大な差異は認められないが、投資家が費用の根拠を比較できるような情報が提供されない場合には、Disclosure Aにあたる <p>[保険契約]</p> <ul style="list-style-type: none"> 保険会社に異常危険準備金の計上が求められている点 <p>[工事契約]</p> <ul style="list-style-type: none"> 長期の工事契約において、工事進行基準と工事完成基準の選択が認められている点 <p>[税効果会計]</p> <ul style="list-style-type: none"> 不良債権の繰延税金資産に与える影響の開示に関しては重大な差異はないが、投資家に十分な情報が提供されない場合には、Disclosure Aにあたる

		<p>[固定資産] ・解体や除却に係るコスト、及び原状回復に係るコストなどといった資産除却債務に係る見積費用が、固定資産の当初取得時に資産計上されない点</p> <p>[従業員給付] ・細部における様々な差異があり、Disclosure A にあたる ・給付債務の割引率について、一定期間の平均利率を参考に決定できる点</p> <p>[金融商品の開示及び表示] ・有価証券への投資及びデリバティブに限定して公正価値の開示が求められている点、並びにヘッジ目的のデリバティブについては公正価値の開示が求められない点</p> <p>[固定資産の減損会計] ・減損損失の戻入れが認められていない点</p> <p>[金融商品の認識及び測定] ・その他有価証券の時価変動による評価損を損益計算書に計上することも認められるなどの差異があり、Disclosure A に該当する可能性がある(後日、再検討することとされている)</p> <p>[投資不動産] ・投資不動産の公正価値の開示が求められていない点</p>
--	--	---

1 現在、ASBJ では、ストック・オプション等の会計基準が検討されており、「ストック・オプション等に関する会計基準(案)」が公表されている。CESR の技術的助言では、「ストック・オプション等に関する会計基準(案)」が適用されれば、ストック・オプションの会計処理に関して日本基準と IAS/IFRS との間いくつかの差異は残るものの、重大な差異は解消されるとしている。もっとも、「ストック・オプション等に関する会計基準(案)」によっても、ストック・オプションの付与から生じる費用の根拠に関する情報が開示されない場合には、Disclosure A による追加開示が必要になるとしている。

2 上記の他、中間財務諸表及び四半期財務諸表に関しては、今後の動向等も踏まえ、更なる検討が必要とされている。

(出所)大和総研制度調査部作成

(2)是正措置を適用する上での考え方

CESR が指摘する IAS/IFRS と日本基準との相違点は図表 3 の通りであるが、必ずしも日本基準を利用するすべての企業が、ここに挙げられた差異については是正措置を適用しなければならないわけではない。是正措置は、IAS/IFRS と日本基準との差異が自社の財務状態と関連性があるか、重要性を有する場合に必要とされる。つまり、自社の財務状態と関連性及び重要性が低い差異については、補完計算書の作成や追加開示は不要となる。

例えば、ストック・オプションを導入していない企業の場合、ストック・オプション会計に関する差異は関連性を有さないことから、是正措置を適用する必要はないこととなる。同様に、農業会計、保険契約に関する会計及び工事契約に関する会計など、特定の業種に適用されることが予定されている会計基準についても、関連性を有する企業は限られるだろう。

IAS/IFRS と日本基準との差異が自社の財務状態にとって関連性及び重要性を有するか否かは、各企業が判断を行う。

IASB と ASBJ とのコンバージェンスによる差異の縮小の影響

CESR の技術的助言は、2005 年 1 月時点で適用される会計基準等をベースにまとめられているが、今後、2007 年までの間に既存の会計基準等の改正や新しい会計基準等の設定が行われることが考えられる。また、IASB(国際会計基準審議会)とわが国の会計基準設定主体である ASBJ(企業会計基準委員会)との間では、会計基準のコンバージェンス(収斂)に向けたプロジェクトが進められてお

り、第1フェーズとして次の項目が検討対象に挙げられている⁴。

- ・ 棚卸資産の評価基準(IAS 第 2 号)
- ・ セグメント情報(IAS 第 14 号)
- ・ 関連当事者の開示(IAS 第 24 号)
- ・ 在外子会社の会計基準の統一(IAS 第 27 号)
- ・ 投資不動産(IAS 第 40 号)

このうち、棚卸資産の評価基準、関連当事者の開示、及び在外子会社の会計基準の統一に関しては、ASBJにおいて具体的な検討が開始されている。

こうした点を踏まえ CESR では、「早期通知メカニズム」(Early warning mechanism)⁵に基づき、少なくとも 2007 年 1 月には、同等性に関する再検証を行うべきとしている。CESR は、コンバージェンス・プロジェクトの進展等により、技術的助言に盛り込まれた重要な差異のいくつかは解消されるであろうとの認識を示している。

表示方法

IAS/IFRS では、前期以前の情報を少なくとも 1 年分、比較のための情報として開示することとされている。そのため、技術的助言に基づいていずれかの是正措置が必要となる場合には、2 事業年度分の開示(仮に 2007 年度に開示を行う場合は、2007 年度及び 2006 年度の情報の開示)が必要となる。

⁴ 9 月 23 日に開かれたコンバージェンス・プロジェクトの第 2 回会合では、本文中の 5 項目に加え、「新株発行費の取扱い」を検討対象に加えることで合意している。

なお、次に該当する基準は第 1 フェーズでの検討対象から除外することとされている。

- ・ IASB と FASB(米国財務会計基準審議会)との共同プロジェクトで検討中、あるいは検討予定の基準
- ・ 差異が概念フレームワークや基本的な考え方の相違に基因する基準
- ・ 最近開発した基準
- ・ 法制度の制約のある、または日本での適用が現状では考えられない基準

⁵ 第三国会計基準及び IAS/IFRS の改正等への速やかな対応を目的とする、会計基準を定期的に検証する仕組み。CESR が同等性評価を行うにあたって策定したコンセプト・ペーパー(2004 年 6 月 25 日)で、その必要性を訴えている。