

会計基準コンバージェンス の現状

制度調査部
齋藤 純

会計基準の「統合」と「相互承認」

【要約】

EUによる国際会計基準の採用や、FASB(米国財務会計基準審議会)とIASB(国際会計基準審議会)との会計基準の統合に向けた合意以降、国際的な会計基準の収斂(convergence)が着実に進行している。国際会計基準の採用国は増加し、FASBとIASBとの会計基準の統合に向けた検討も具体的な成果を挙げ始めている。

他方、わが国の会計基準をめぐるのは、2007年以降、日本企業がEUで資金調達を行う際に国際会計基準と同水準の開示が必要とされる、いわゆる“2007年問題”が目前に迫っている。そんな中、IASBとの間で差異の縮小に向けた共同プロジェクトが立ち上がるなど、新しい動きも出始めた。

本稿では、国際会計基準を中心に進む会計基準の収斂について、その現状をまとめる。

1. 国際的な会計基準の収斂とは

経済活動のグローバル化に伴って、国際的な会計基準の収斂(convergence)が進んでいる。会計基準の収斂が進めば、資金調達を行う企業側では、クロス・ボーダーで資金調達を行う場合でも本国の会計基準に準拠して財務諸表を作成でき、異なる基準により財務諸表を作成するという二重の負担を回避できる。外国企業に投資を行う投資家においては、国内企業と外国企業の準拠する会計基準が異なる点を考慮する必要がなくなり、財務諸表の比較が容易になる。

もっとも、会計基準の収斂と一口に言っても、その概念は大きく次のように整理できる。

- ・会計基準の「統合・調和」
- ・会計基準の「相互承認」

会計基準の「統合・調和」は、まさに、会計基準の内容を共通化する試みであり、複数の国の会計基準を一つにすることが最終的な目的となる。現在、FASB(米国財務会計基準審議会)とIASB(国際会計基準審議会)の間で進められている会計基準の統合に向けた共同プロジェクトは、これに該当する。

他方、会計基準の「相互承認」は、外国企業が自国の資本市場で資金調達を行う場合に、自国以外の会計基準に準拠して作成された財務諸表の仕様を認めることである。必ずしも会計基準の完全な一致を求めるのではなく、多少の差異があっても投資家保護などの観点から問題がないと判断されれば、自国以外の会計基準に準拠して作成された財務諸表の使用が容認される。相互承認は、会計基準間の差異がある程度解消されていることが前提になると考えられ、会計基準が統合されるまでの中間段階と位置付けることができる。

現在、EUで進められている日米加の会計基準に関する「同等性評価」(後述)は、国際会計基準を本国基準とするEUが、日米加の会計基準に基づく財務諸表の使用を容認するかを判断するための作業であり、「相互承認」の一環と言える。

2. 会計基準の「統合・調和」の現状

(1) 国際会計基準採用国の増加

EU では、2005 年から域内企業に対し IAS/IFRS に準拠した連結財務諸表の作成が義務付けられている。会計基準の統合というと、複数の国が協議を通じて互いの会計基準の差異を解消していくことを想像しがちだが、多数の国が IAS/IFRS という 1 つの会計基準を自国基準に採り入れることは、その是非は別として、究極の会計基準の収斂と言えるだろう。

EU 以外においても IAS/IFRS を自国の会計基準とする国は増えている。オーストラリアでは 2005 年から、ニュージーランドでは 2007 年から IAS/IFRS を採用することとしており、2005 年時点で IAS/IFRS を採用する国は 90 ヶ国¹を超えると言われている。

また、カナダに関しては、5 年間の経過期間後に自国の会計基準を廃止し、カナダ国内の上場企業が準拠すべき会計基準を IAS/IFRS 又は米国基準とする方針を打ち出している²。

(2) 米国基準と IAS/IFRS との統合・調和

FASB と IASB は、2002 年 10 月の会計基準の統合に関する合意(いわゆるノーウォーク合意)以降、統合に向けた具体的な検討を続けている。両者の統合は、大きく、短期統合化プロジェクトと、中長期プロジェクト、に対象を区分して進められている。

短期統合化プロジェクトでは、比較的容易に統合できる差異が対象となる。次の基準は、短期統合化プロジェクトのこれまでの検討により新たに作成された³。

- ・ IFRS 第 5 号「非流動資産の処分と廃止事業の表示」を作成(SFAS 第 144 号との差異を解消)
- ・ SFAS 第 151 号「棚卸資産の原価」を作成(IAS 第 2 号との差異を解消)
- ・ SFAS 第 153 号「非貨幣性資産の交換」を作成(IAS 第 16 号との差異を解消)

一方、中長期プロジェクトでは、現在、次のプロジェクトが進められている⁴。

- ・ 企業結合
- ・ 収益認識
- ・ 業績報告
- ・ 概念フレームワーク

¹ 全上場企業に IAS/IFRS の適用を義務付けている国、一部の上場企業に IAS/IFRS の適用を義務付けている国、上場企業が IAS/IFRS に準拠することを承認している国を含む。

² カナダの IAS/IFRS の採用案に関しては、齋藤 純、制度調査部情報「カナダが国際会計基準への移行案を発表 公開企業を対象に 2011 年にも移行」(2005 年 4 月 19 日)を参照。

³ その他、短期統合化プロジェクトで現在検討中の項目としては、次のものがある。

- ・ 会計上の変更及び誤謬の修正(FASB が公開草案を公表)
- ・ 一株当たり利益(FASB が公開草案を公表)
- ・ 法人所得税
- ・ セグメント情報
- ・ 政府補助金
- ・ 引当金、偶発債務及び偶発資産

⁴ その他、次の項目についても順次検討対象とされる予定である。

- ・ 従業員給付
- ・ リース
- ・ 金融商品
- ・ 負債の消滅
- ・ 連結及び SPE
- ・ 無形資産
- ・ 負債と資本の区分
- ・ 保険契約

(3)日本基準と IAS/IFRS との統合・調和

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 IASB との間では、2005 年 1 月に、現行基準の差異を縮小するための共同プロジェクトを立ち上げることで合意に至った。このプロジェクトでは、2004 年 3 月 31 日時点で存在する会計基準を対象に、プロジェクトを複数のフェーズに分けて差異の解消を図っていくこととされている。

2005 年 3 月には第 1 回会合が開催された。プロジェクトを軌道に乗せるため、比較的着手しやすいところから取り組むとの方式が採用され、次の項目を第 1 フェーズでの検討対象とすることが明らかにされている⁵。

- ・ 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)

なお、着手する時期は未定ながら、会計基準の基礎となる前提や概念をまとめた「概念フレームワーク」の差異についても、今後、検討対象とされる。

これまで会計基準の収斂は、FASB と IASB 主導で進められてきた感があり、わが国はこうした流れから一定の距離を置く形となっていた。EU は IAS/IFRS を適用、カナダも IAS/IFRS を採用する方針を打ち出し、IASB のリエゾン国⁶の中で日本が一層孤立しつつあったが、ASBJ と IASB との共同プロジェクトの立上げにより、わが国も国際的な会計基準の収斂に第一歩を踏み出したと言える。

⁵ 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している。

- ・ IASB と FASB 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

⁶ IASB では、7 名の常勤メンバーにリエゾン(連絡窓口)としての役割を担わせている。リエゾンメンバーは、IAS/IFRS と自国の会計基準との統合を促進させるために、IASB と自国の会計基準設定主体との間で検討項目の調整などを行う。リエゾンメンバーが置かれるリエゾン国には、日本、米国、英国、ドイツ、フランス、カナダ、オーストラリア/ニュージーランドが指定されている。

3. 会計基準の相互承認の現状

EU・米国・日本における財務諸表の相互承認の状況(外国企業がEU・米国・日本で開示を行う場合)

		資金調達を行う地域		
		EU	米国	日本
準拠する会計基準	IAS/IFRS	自国基準	不可 (調整表の作成が必要) 1	可
	米国基準	現在は可(2007年以降は条件付きで可)	自国基準	可
	日本基準	現在は可(2007年以降は条件付きで可)	不可 (調整表の作成が必要)	自国基準
	カナダ基準	現在は可(2007年以降は条件付きで可)	不可 (調整表の作成が必要)	3

- 2005年4月に、SECとEU間において、EU域内企業がIAS/IFRSに準拠して作成した財務諸表について、遅くとも2009年までには調整措置なしで受け入れることで合意している。
- で囲んだ部分は、EUによる同等性評価の対象となっていることを表している。2007年以降はIAS/IFRSに準拠して作成した連結財務諸表を開示するか、自国基準に準拠する場合には、各国ごとに必要な追加開示及び補完計算書の作成が必要となる可能性が高い。
- 金融庁長官が公益又は投資者保護に欠けることがないものとして認める場合には、その使用が認められる。米国基準及びIAS/IFRSに準拠して作成された財務諸表に関しては、これまでに受け入れられた実績がある。

(出所)大和総研制度調査部作成

(1)米国とEU間の相互承認

EUによる米国基準で作成された財務諸表の受入れ

現在EUでは、第三国会計基準の「同等性評価」が進められている。EU域内企業にIAS/IFRSの適用を義務付けることに伴い、2007年からはEU域外企業にも、IAS/IFRS又は「IAS/IFRSと同等と認められる会計基準」に従って連結財務諸表を作成することを義務付ける予定となっている。そこで、EU以外の国の会計基準がIAS/IFRSと同等であるか否かを判定する必要が生じており、その判定が「同等性評価」と呼ばれている⁷。現在進められている同等性評価では、差し当たり、日本基準及びカナダ基準とともに米国基準が評価の対象とされている。

日米加の会計基準がIAS/IFRSと同等か否かについては、2005年6月末までに、CESR(欧州証券規制委員会)がEC(欧州委員会)に対し、同等性評価に関する助言を行うこととなっており、2005年12月末までにECが最終決定する予定となっている。

2005年4月27日にはCESRから助言案が公表されており、その中で、米国基準は“条件付き”で

⁷ 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)

同等と判定された。つまり、EU では米国基準により作成された財務諸表を受け入れるものの、EU が求める点について追加的開示又は補完計算書の作成を行うことを必須条件としているわけである。必要な修正は、追加的開示及び補完計算書の作成を合わせて 19 項目に及んでいる。

米国による IAS/IFRS で作成された財務諸表の受入れ

現在米国では、EU 企業が米国市場で資金調達を行う際に、IAS/IFRS に準拠して作成した財務諸表をそのまま受け入れることを承認していない。米国基準と IAS/IFRS との差異に関する調整表の作成を求めている。

ところが 2005 年 4 月 21 日、SEC と EU は、遅くとも 2009 年までに、EU 企業が米国で資金調達を行う際に義務付けている調整表の提出を廃止することで合意に至った。これは、FASB と IASB との間で進められている会計基準の統合が、2009 年までには相当程度進んでいるであろうとの認識に立ったものと考えられる。米国が IAS/IFRS に準拠して作成された財務諸表を無条件で受け入れることとなれば、EU においても米国基準で作成された財務諸表を同様に扱うこととなると考えられる。

(2) 日本と EU 間の相互承認

前述のように、わが国の会計基準も米国基準とともに、EU での同等性評価の対象とされている⁸。4 月 27 日に CESR が公表した同等性評価の助言案では、米国基準と同様、“条件付き”で同等と判定された。

もっとも、CESR の助言案では、日本基準による財務諸表について、合わせて 27 項目の追加的開示又は補完計算書の作成を求めている。米国及びカナダを含めた 3 カ国の中で最も修正点が多い。助言案の内容がこのまま確定すれば、EU で資金調達を行う日本企業にとっては、新たな負担が発声することとなる。

⁸ 現在、日本企業が EU で資金調達を行う場合、EU では日本基準に準拠して作成された財務諸表の利用を認めている。