



新会計基準の 適用予定時期一覧

制度調査部
齋藤 純

「会計ビッグバン」後の会計基準の見直し

【要約】

現在、ASBJ(企業会計基準委員会)では、「会社法」制定に伴う会計基準等の見直しや国際的な会計基準のコンバージェンス(収斂)を背景に、数多くの会計基準等の新設・見直しが進められている。

本稿では、現在検討が行なわれている会計基準等について、その適用時期を一覧にまとめるとともに、新会計基準等の概要を整理する。

「会社法」の制定や国際的な会計基準のコンバージェンス(収斂)を背景として、現在、ASBJ(企業会計基準委員会)では、数多くの会計基準の新設又は見直しが行われている。会計基準の大規模な改正としては、金融商品会計や退職給付会計が導入された、いわゆる「会計ビッグバン」¹が思い出されるが、新設又は改正される会計基準等の数で言えば、現在行われている見直しは「会計ビッグバン」をも凌ぐものとなりつつある。

現在検討中のものも含め「会計ビッグバン」後の会計基準の見直しは、次のように大きく3つに色分けすることができる。

- 「会計ビッグバン」後、「会社法対応」等以前の見直し
- 「会社法対応」を目的とする会計基準の見直し
- IASB(国際会計基準審議会)との会計基準のコンバージェンスを目的とする見直し

には、「固定資産の減損に係る会計基準」や「企業結合に係る会計基準」などが該当する。広い意味では会計基準のコンバージェンスを目的とするものとも言えるが、どちらかといえば、国際会計基準や米国会計基準へのキャッチ・アップが主眼とされたものと言える。

は、「会社法」の制定により企業会計上も対応が必要となったものであり、現在、ASBJの会社法対応専門委員会で検討されている会計基準等である。役員賞与の会計処理や株主持分等変動計算書に関する会計基準などが検討されており、概ね、2006年度以後又は会社法施行日²以後の適用が予定されている。

は、2005年からスタートした、IASBとの会計基準コンバージェンス・プロジェクト³において検

¹ いわゆる「会計ビッグバン」の範囲がどこまでを含むのかについて決まった定義はないが、本稿では、2002年3月期までに適用された「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」、「税効果会計に係る会計基準」、「退職給付に係る会計基準」及び「金融商品に係る会計基準」などを指すこととする。

² 2006年5月を目途に施行が検討されている。

³ ASBJ(企業会計基準委員会)とIASB(国際会計基準審議会)との間で進められている、会計基準の差異の縮小を目的とするプロジェクト。2005年3月に第1回会合が開催され、現在、第2回会合まで開催されている。次の6項目について、検討項目として取り上げることで合意している。

- ・ 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)
- ・ 新株発行費(IAS第32号)

討対象とされているものを指す。いずれも検討が開始されて間もないため公開草案等の公表には至っていないが、いわゆる「企業会計の2007年問題」⁴などの関係から、会社法対応等の見直しが落ち着いた後の主要なテーマになるものと予想される。

本稿では、「会計ビッグバン」以後の会計基準の見直しに関して、その適用時期(現在検討中のものについては適用予定時期)を整理した(下図参照)。また、各会計基準及び公開草案(公開草案の公表に至っていないものに関しては、検討状況又は論点)の概要については、3ページ以降にまとめている。

図表 新会計基準等の適用時期(3月決算会社から見た場合)

	04/3	04/9	05/3	05/9	06/3	06/9	07/3	07/9	
固定資産の減損会計									
企業結合会計の導入							2	2	
ストック・オプション会計の導入							3	3	(予定)
貸借対照表の「純資産の部」の表示							4	4	(予定)
役員賞与の会計処理の見直し							5		(予定)
株主資本等変動計算書の導入									(予定)
自己株式に係る会計基準の見直し							6	6	(予定)
「その他資本剰余金」からの配当に関する株主の会計処理							7	7	(予定)
EPSの会計基準の見直し							8	8	(予定)
在外子会社の会計処理の統一							(改正内容を検討中)		
棚卸資産の期末評価の見直し							(改正内容を検討中)		
関連当事者の開示の見直し							(改正内容を検討中)		
セグメント情報の見直し							(改正内容を検討中)		

1 は強制適用、 は任意適用を表す。

2 「企業結合に係る会計基準」の適用時期と「会社法」の施行日とが異なる可能性があるため、ASBJにおいて決算月に応じた経過措置が検討されている。

3 会社法の施行日以後に付与されるストック・オプション等について適用される。ただし、ストック・オプション会計基準の適用開始前に付与され、適用開始後に条件変更を行ったストック・オプションに関しては、条件変更によるストック・オプションの評価額の増加分について、条件変更日以後、ストック・オプション会計基準の適用対象となる。

4 会社法の施行日が2006年4月1日と異なる場合には、商法との関係で障害が生じないように、施行時期を考慮することが考えられるとされている。なお、適用初年度は、時系列比較を容易とするため、改正前の「資本の部」の合計に相当する金額を注記することが適当とされている。

5 会社法の施行日以後終了する事業年度に係る株主総会で決議される役員賞与から適用される。

6 会社法の施行日以後適用される。

7 会社法の施行日以後に認識される配当から適用される。

8 会社法の施行日以後終了する事業年度及び中間会計期間から適用される。

⁴ 2005年からEUでは上場企業に国際会計基準の適用が義務付けられており、2007年からは日本企業を含むEU域外企業にも国際会計基準又はそれと同等と認められる会計基準の適用が義務付けられる予定となっている。これに伴い、日本の会計基準を使用し続ける場合には、国際会計基準と日本基準との差異を調整するため、補完計算書の作成や追加開示が必要となる可能性が高い。これを「企業会計の2007年問題」と呼ぶ。

「企業会計の2007年問題」については、齋藤 純、制度調査部情報「企業会計の「2007年問題」待ったなし」(2005年8月31日)を参照。

新会計基準等の概要

「会計ビッグバン」後、「会社法対応」等以前の会計基準の見直し

1. 固定資産の減損に係る会計基準

[改正・設定時期]	2002年8月9日、「固定資産の減損に係る会計基準」 2003年10月31日、「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」 2004年3月22日、「固定資産の減損に係る会計基準の早期適用に関する実務上の取扱い」
[適用時期]	2005年4月1日以後開始する事業年度から強制適用。2004年度中間決算からの早期適用、2003年度本決算からの早々期適用も可。
[主な内容]	<p>➤ 固定資産の減損処理は、次の手順により行う。</p> <p>減損の兆候の判定 資産又は資産グループに減損の兆候があるか否か判定を行う。</p> <p>減損損失の認識の判定 減損の兆候がある資産又は資産グループのうち、「割引前将来キャッシュ・フロー」が「資産又は資産グループの帳簿価額」を下回るものについては、減損損失を認識する。</p> <p>減損損失の測定 減損損失の認識が必要と判定された資産又は資産グループについては、帳簿価額を「回収可能価額」まで減額し、その差額を「減損損失」として特別損失に計上する。 「回収可能価額」とは、「正味売却価額(資産又は資産グループの時価から処分費用見込額を控除した額)」と「使用価値(資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値)」のいずれか高い金額。</p> <p>➤ 減損処理を行った資産については、減損損失認識後の帳簿価額に基づいて減価償却を行う。減損損失の戻入れは行わない。</p>

固定資産の減損会計については、以下の制度調査部情報を参照。

- ・吉井 一洋、「固定資産の減損新基準完成(Q&A-1~3)」(2002年8月16日)
- ・齋藤 純、「減損会計の基礎」(2003年9月30日)
- ・吉井 一洋、「減損会計適用指針公表 産業界の要望に柔軟に配慮」(2003年10月31日)
- ・吉井 一洋、「減損会計の税務と繰延税金資産 事業用土地は繰延税金資産計上不可の場合も」(2004年5月6日)
- ・吉井 一洋、「決算短信で見る 51社の実例を分析」(2004年6月23日)
- ・齋藤 純、「強制適用迎える減損会計」(2005年3月29日)

2. 企業結合に係る会計基準(未適用)

[改正・設定時期]	2003年10月31日、「企業結合に係る会計基準」 2005年7月29日、「事業分離等に関する会計基準(案)」 2005年7月29日、「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針(案)」
[適用時期]	2006年4月1日以後開始する事業年度から適用
[主な内容]	<p>➤ 合併、株式交換・移転、会社分割等の企業結合については、原則としてパーチェス法で会計処理し、一定の要件を充たす企業結合は持分プーリング法で処理する。</p> <p>➤ 「パーチェス法」</p> <ul style="list-style-type: none"> ・被取得企業又は取得した事業の取得原価は、原則として、支払対価の時価で認識する(支払対価が市場価格のある株式である場合、企業結合の主要条件の合意公表日前の合理的な期間における株価を基礎に算定する)。 ・被取得企業から取得した資産・負債は、企業結合日の時価で認識する。 ・取得原価が取得した被取得企業等の純資産を超過する場合には、その超過額をのれんとして認識する。 ・のれんは、20年以内のその効果の及ぶ期間で償却する。

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 「持分プーリング法」 <ul style="list-style-type: none"> ・すべての結合当事企業の資産、負債及び資本の適正な帳簿価額を引き継ぐ。 ・企業結合日を含む事業年度においては、期首に企業結合が行われたとみなして連結財務諸表を作成する。 ➤ 次の条件を充たす場合には、対象となる企業結合は「持分の結合」と判定され、持分プーリング法で会計処理することとなる。 <ul style="list-style-type: none"> ・企業結合に際して支払われた対価のすべてが、原則として、議決権のある株式であること ・結合後企業に対する(結合当事企業の株主の)議決権比率が等しいこと ・議決権比率以外の支配関係を示す一定の事実が存在しないこと
--	---

企業結合会計については、以下の制度調査部情報を参照。

- ・齋藤 純、「企業結合に係る会計基準(公開草案)」(2003年8月28日)
- ・吉川 満、「パーチェス法で変わる企業結合 企業会計適用指針は平成17年3月末までに完成見込」(2004年6月28日)

3. スtock・オプションに関する会計基準(検討中)

[改正・設定時期]	2005年10月19日、「ストック・オプション等に関する会計基準(案)」及び「同適用指針(案)」
[適用時期]	<p>会社法の施行日以後に付与されるストック・オプション等から適用予定。</p> <p>ただし、ストック・オプション会計基準の適用開始前に付与され、適用開始後に条件変更を行ったストック・オプションに関しては、条件変更によるストック・オプションの価値額の増加分について、条件変更日以後、ストック・オプション会計基準の適用対象となる。</p>
[主な内容]	<ul style="list-style-type: none"> ➤ スtock・オプションの付与日の公正な評価額を、従業員等からのサービスの取得に応じて費用計上する。費用の相手勘定は、「新株予約権」として「純資産の部」(下記「4.貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(検討中)」を参照)に計上する。 ➤ スtock・オプションが権利行使された場合には、新株予約権を資本金又は資本準備金に振り替える。 ➤ 権利行使されずに失効した場合には、新株予約権として計上した額のうち失効分に対応する額を利益に振り戻す。 ➤ スtock・オプションの公正な評価額は、ブラック・ショールズ・モデルや二項モデル等の一定の条件を充たす算定技法により算出する。 <p>[未公開企業の取扱い]</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 付与日の公正な評価額に代えて、付与日の本源的価値(自社株式の評価額 - 権利行使価格)により、当会計基準を適用することが認められる。

ストック・オプション会計については、以下の制度調査部情報を参照。

- ・中田 綾、「図説 スtock・オプション会計の費用計上 企業会計最前線 No.16: スtock・オプション会計を巡る動向」(2004年10月29日)
- ・中田 綾、「図説 スtock・オプション会計の費用計上 企業会計最前線 No.17: スtock・オプションの会計処理例」(2004年11月4日)
- ・齋藤 純、「ストック・オプション、費用計上へ ASBJ が会計基準の公開草案を公表」(2005年1月31日)

4 . 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(検討中)

[改正・設定時期]	2005年8月10日、「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(案)」及び「同適用指針(案)」
[適用時期]	2006年4月1日以後開始する事業年度から適用予定
[主な内容]	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 「資本の部」の呼称を「純資産の部」へ変更する。 ▶ 「純資産の部」の表示区分は、株主資本(資本金、資本剰余金、利益剰余金、自己株式)、評価・換算差額等(その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、土地再評価差額金、為替換算調整勘定)、新株予約権、少数株主持分(連結財務諸表の場合)とする。 ▶ 次の科目について表示箇所を変更する。 <ul style="list-style-type: none"> ・繰延ヘッジ損益：資産の部又は負債の部 純資産の部(税効果を認識) ・新株予約権：負債の部 純資産の部 ・少数株主持分：負債の部と資本の部の中間 純資産の部 ▶ 公開企業に限らず、すべての会社に適用される。

貸借対照表の純資産の部の表示については、以下の制度調査部情報を参照。

- ・吉井 一洋、「改訂版 資本が変わる！ROE が変わる！ 株主資本は、純資産の一部として定義 」(2005年8月19日)
- ・齋藤 純、「「資本の部」から「純資産の部」へ 純資産の会計処理に関する2つの変更点 」(2005年9月29日)

「会社法対応」を目的とする会計基準の見直し

1. 役員賞与に関する会計基準(検討中)

[改正・設定時期]	2005年9月7日、「役員賞与に関する会計基準(案)」
[適用時期]	会社法施行日以後終了する事業年度に係る株主総会で決議される役員賞与から適用予定
[主な内容]	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 実務対応報告第13号「役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い」に代わるもの(実務対応報告第13号は廃止の予定)。 ▶ 役員賞与の会計処理について、「未処分利益の減少」とする処理方法を廃止し、「(発生時に)費用処理」に統一する。

役員賞与の会計処理については、以下の制度調査部情報を参照。

- ・ 齋藤 純、「役員賞与の会計処理に関する改正案 会社法現代化に伴う会計処理の見直し 」(2005年9月22日)

2. 株主資本等変動計算書に関する会計基準(検討中)

[改正・設定時期]	2005年8月30日、「連結株主資本等変動計算書等に関する会計基準(案)」及び「同適用指針(案)」
[適用時期]	会社法施行日以後終了する事業年度から適用予定
[主な内容]	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(案)」(8月10日公表)で示されている「純資産の部」の表示区分に従い、純資産の部の各項目について、前期末残高、当期末残高、及び当期変動額を表示する。 ▶ 株主資本項目(資本金、資本剰余金、利益剰余金、自己株式)の当期変動額については、変動事由ごとに金額を表示する。 ▶ 株主資本以外の項目(評価・換算差額等、新株予約権、少数株主持分)の当期変動額については、変動額を純額で表示する(変動事由ごとに金額を表示することも可)。 ▶ 公開企業に限らず、すべての会社に適用される。

株主資本等変動計算書に関する会計基準については、以下の制度調査部情報を参照。

- ・ 齋藤 純、「株主資本等変動計算書等の作成に関する公開草案 会社法現代化に伴う会計処理の見直し 」(2005年9月16日)
- ・ 齋藤 純、「「資本の部」から「純資産の部」へ 純資産の会計処理に関する2つの変更点 」(2005年9月29日)

3. 自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準(検討中)

[改正・設定時期]	2005年8月10日、「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準(案)」、及び「同適用指針(案)」
[適用時期]	会社法の施行日以後適用する予定
[主な内容]	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 企業会計基準第1号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」、企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準適用指針」、及び企業会計基準適用指針第5号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準適用指針(その2)」を改正するもの。 ▶ 現物配当を行う場合には、配当する財産の時価と帳簿価額との差額を損益として認識する。ただし、次の場合には、帳簿価額で配当したもものとして会計処理する。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 配当財産が子会社株式又は関連会社株式である場合(比例的に配当する場合) ・ グループ内の企業に対して配当する場合 ・ 市場価格がないこと等により公正な評価額を算定することが困難と認められる場合 ▶ 自己株式取得において金銭以外の対価を支払った場合の自己株式の取得原価は、以下の通り。 <ul style="list-style-type: none"> ・ グループ内の企業から自己株式を取得する場合：対価として移転された資産及び負債の

	<p>適正な帳簿価額</p> <ul style="list-style-type: none"> ・対価として他の種類の自己株式を交付する場合(新株発行で対応する場合)：ゼロ ・対価として他の種類の自己株式を交付する場合(自己株式の交付で対応する場合)：交付した自己株式の帳簿価額 ・その他の場合：対価とする財の時価と取得した自己株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価
--	--

自己株式の会計基準については、以下の制度調査部情報を参照。

- ・吉井 一洋、「自己株式取得・現物配当の会計処理案公表 現物配当等は譲渡損益を計上 」(2005年9月29日)

4. その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理(検討中)

[改正・設定時期]	2005年9月7日、「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計基準(案)」
[適用時期]	会社法の施行日以後に認識される配当から適用予定
[主な内容]	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 企業会計基準適用指針第3号「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計基準」を改正するもの。 ▶ その他資本剰余金を原資とする配当を受けた場合には、対象となる有価証券を「売買目的有価証券」に区分している場合には、「受取配当金」として処理する(現在の規定と変更なし)。このほか、次のいずれかに該当する場合には、「受取配当金」として計上できる(「事業分離等に関する会計基準(案)」に対応し、 が企業再編全般を対象とする規定に変更された)。 <ul style="list-style-type: none"> 配当の対象となる有価証券を時価まで減損処理した期に受ける配当 投資先企業を結合当事企業とする企業再編が行われた場合で、結合後企業から分配された配当金に相当する留保利益が企業再編直前に投資先企業に存在していたときの配当(配当を受けた株主が、企業再編において投資先企業の株式の交換損益を認識していない場合に限る) 配当の対象となる有価証券が優先株式であって、払込額による償還が約定されており、一定の時期に償還されることが確実に見込まれる場合の優先株式に係る配当

その他資本剰余金からの配当の会計処理については、以下の制度調査部情報を参照。

- ・吉井 一洋、「「その他資本剰余金」からの配当の新会計基準案 企業再編の会計基準整備に併せた改正 」(2005年9月29日)

5.1 株当たり当期純利益に関する会計基準(検討中)

[改正・設定時期]	2005年9月22日、「1株当たり当期純利益に関する会計基準(案)」及び「同適用指針(案)」 2005年10月19日、「1株当たり当期純利益に関する実務上の取扱い(案)」
[適用時期]	会社法の施行日以後終了する事業年度及び中間会計期間から適用予定
[主な内容]	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」、企業会計基準適用指針第4号、及び実務対応報告第9号「1株当たり当期純利益に関する実務上の取扱い」を改正するもの。 ▶ 「役員賞与に関する会計基準(案)」(2005年9月7日)により、役員賞与の会計処理が「(発生時に)費用処理」する方法に一本化されることを受け、現行基準で「普通株主に帰属しない利益」として控除することとされている役員賞与の規定を削除。 ▶ 連結上の潜在株式調整後 EPS を算出する際に、子会社が発行するストック・オプションがある場合には、合理的に算出された子会社株式の株価を用いた簡便な方法を用いて、子会社が発行するストック・オプションを反映させる(現行の規定では、原則として子会社が発行するストック・オプションを、連結上の潜在株式調整後 EPS に反映させる必要はないとされている)。 ▶ その他語句修正。

EPSの会計基準については、以下の制度調査部情報を参照。

- ・吉井 一洋、「EPSの新会計基準案 BPSの算定に問題あり 」(2005年10月19日)

IASB との会計基準のコンバージェンスを目的とする見直し

1. 在外子会社の会計処理の統一(検討中)

[改正・設定時期]	ASBJ 実務対応専門委員会で検討中
[適用時期]	未定
[主な論点]	<p>▶ 連結財務諸表の作成上、在外子会社の会計処理を統一する。</p> <p>原則として、日本基準に統一 ただし、在外子会社が採用した国際会計基準又は米国基準に基づく会計処理を連結決算 手続上利用することは妨げない</p> <p>▶ IAS/IFRS 又は米国基準を採用する場合であっても、以下のようなわが国の会計基準と基本的な考え方が異なる項目については、原則として、日本基準との差異を修正する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ のれんの償却 ・ 退職給付会計における数理計算上の差異の処理 ・ 研究開発費の処理 ・ 過年度財務諸表の遡及修正 ・ 投資不動産の処理

2. 棚卸資産の期末評価(検討中)

[改正・設定時期]	2005年10月19日、「棚卸資産の評価基準に関する論点の整理」
[適用時期]	未定
[主な論点]	<p>▶ 主に、次のような論点が挙げられている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 原価法と低価法の選択制とされている現在の期末評価方法を、低価法に統一すべきか？ ・ 低価法で適用する時価は、「正味実現可能価額」か「再調達原価」か？ ・ 低価法適用による評価損を翌期首に戻し入れるか否か？ ・ 低価法に統一した際の低価法評価損の損益計算書上の表示区分は？

棚卸資産の期末評価については、以下の制度調査部情報を参照。

- ・ 古頭 尚志、「棚卸資産の評価基準に関する論点整理 ASBJ、低価法を強制適用へ」(2005年10月21日)

3. 関連当事者の開示(検討中)

[改正・設定時期]	ASBJ 関連当事者開示検討専門委員会で検討中
[適用時期]	未定
[主な論点]	<p>▶ 国際会計基準及び米国基準との比較や、日本企業の開示の現状などを調査した上で、次の項目を検討する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 開示目的 ・ 関連当事者の範囲 ・ 開示すべき取引の範囲 ・ 開示項目 ・ 重要性の判断基準 等

4. セグメント情報の見直し(ASBJ にワーキング・グループが設置される予定)