

～資本市場調査本部情報～

2007年9月5日 全6頁

日本とEUの会計コンバージェンス、合意

資本市場調査本部
制度調査部
吉川 満

【要約】

- 2008年を目標に、日本が欧州、米国と進めている会計基準のコンバージェンスの動きの概要を説明する

【日本とEUの会計コンバージェンス、合意】

◎会計基準のコンバージェンス	P. 2
◎会計基準のコンバージェンスの考え方	P. 2
◎米国とEUのコンバージェンス	P. 2
◎2008年のコンバージェンスの姿(1)	P. 3
◎2008年のコンバージェンスの姿(2)	P. 3
◎企業会計基準委員会(ASBJ)とIASBのコンバージェンス合意(東京合意)	P. 3
◎米国SECとIASBのコンバージェンス作業	P. 4
◎2008年6月までに、日本が完了させねばならない作業	P. 4
◎コンバージェンス成立のために(1)	P. 6
◎コンバージェンス成立のために(2)	P. 6
◎企業結合会計の見直し・・・パーチェス法の採用	P. 6



◎会計基準のコンバージェンス

会計基準のコンバージェンスは、「会計基準の統合」と訳される。日本語で統合と言うと、会計基準が複数の国と地域にわたって全く同一になるイメージである。しかし「会計基準のコンバージェンス」とは、複数の国または地域で会計基準が全く同じになることを想定したものではない。複数の国または地域の間で相互に受け入れられるぐらい会計基準が接近すれば、それで会計基準のコンバージェンスは実現したとされるのである。現在広い視点から米国、欧州、日本が進めているとされるのは、こうした意味での「会計基準のコンバージェンス」である。

◎会計基準のコンバージェンスの考え方

会計コンバージェンスを考える場合には、絶対的なコンバージェンスと相対的なコンバージェンスの二つに分けて考えるのが、現実的かもしれない。絶対的なコンバージェンスとは、会計基準が微にいり細をうがって二国間で完全に共通化することである。しかし、各国とも定着した実務を持っているのであって、現実にはこうしたことはありえない。新興国ならば会計基準が整備されていないから、他の国とコンバージェンスできるだろうと思うかもしれないが、新興国は新興国としての例外を求めるニーズを持っているのであって、それを無視する事はできない。

しかし、各国の会計基準をそのままに放置したのでは、会計基準の比較可能性は実現されず、投資家にとって誠に不便な状況が続くこととなる。

そこで実務的には、会計基準の差を埋める努力が行われる事になる。中でも多くの国が採用を決めた会計基準の場合は、それだけ影響力も強いのでその会計基準設定者か、その会計基準を用いている国・地域の権限ある機関が各国の会計基準設定者との間で、相互に会計基準のコンバージェンスが達成されたと、認められるか、判断する事になる。世界で最も広く採用されている会計基準は国際財務報告基準であるので、現在は国際財務報告基準を中心に、コンバージェンスが進められつつある。国際財務報告基準を採用している主要な地域としてはEUがある。国際会計基準審議会はEUで用いられている国際財務報告基準と他の会計基準との同等性の判断を欧州証券規制委員会(CSER)に委ねているので、現在はポリティカルにはCSERが同等性評価(各国の会計基準が国際財務報告基準と同等であるかどうか評価するという意味)の名目で、会計基準のコンバージェンスのための中心作業をしているのである。

このように会計基準のコンバージェンスには、絶対的な意味と、相対的・ポリティカルな意味と二つがあると考えると、現在、相対的・ポリティカルなコンバージェンスを進めている中心者は、CSERであると言う事になる。

絶対的なコンバージェンスは各国が今後も努力を続けていく目標と言う事になる。しかし、会計実務は相対的なものである(少なくとも絶対的なものではない。)。従って一度はコンバージェンスが成立したと判断された事柄の中にも、その後事情が変わって会計基準の同等性を満たさなくなった、と判断されるものが出る可能性を残している。相対的なコンバージェンスは相対的であるがゆえに、今後、未来永劫にわたって努力を続けていかねばならないという宿命を持つのである。

◎米国とEUのコンバージェンス

世界の企業会計に関する実務の世界では、米国、欧州、日本の三つの国と地域が、コンバージェンスを進めている。しかし、会合などの開催の都合もあるし、同時にコンバージェンスの作業を進めるのは、一度には二カ国と言う事になる。こうした中で米国は一足早く8月2日に「調整なしにIFRS財務諸表を受け入れる」と言う案を公表し、米国民を主たる対象として、パブリック・コメントを募っている(提出期限は9月24日)。これで受け入れる事に同意するコメントが多ければ、米国はIFRS財務諸表を無修正で受け入れることを決める。そのあとでIASBが米国基準の財務諸表を無修正で受け入れることを決めれば米国と欧州の間で、会計基準のコンバージェンスは成立する。

◎2008年のコンバージェンスの姿(1)

世界の会計基準のコンバージェンスを推進するのはあくまで、米英が中心なのであるが、それではその米英は、コンバージェンスのターゲットとされる2008年にどのような形で、世界の会計基準の体制を作ろうとしているのだろうか。

一つには、一定以上の水準に達した会計基準を持つ国が集まって、これらの国々でコンバージェンスを達成したから、今後はこれらの国々で共同管理していく国際財務報告基準を尊重して欲しいと訴えることを想定する人もいるかもしれない。しかし結論から言ってそういうやり方は採らない。

コンバージェンスは二国間の合意で成立させていくというのが、基本の考え方である。

現在、EUと米国の間で、相互の会計基準を無修正で受け入れるための手続が始まっている。現在は米国SECが、この受け入れ案に対してパブリック・コメントを求めている段階であるが、コメントの提出期限が9月なので、年内には米国側の扱いが確定するのではないと思われる。米国側の受け入れが決まれば次は、EU側の扱いを決定する番である、最後に、両者ともに、相手方の会計基準を無修正で受け入れる事に合意すれば、英米間のコンバージェンスは完成する。

日本が8月8日に国際会計基準審議会との間で発表した合意は、2008年にコンバージェンスの完成を目指して努力するという内容である。予定通りにコンバージェンスが完成すれば、一方で米とEU間のコンバージェンスが存在し、他方で日本とEU間のコンバージェンスが存在するという形になる。

◎2008年のコンバージェンスの姿(2)

今のところ、米国はEU以外とコンバージェンスを行なう事は考えていないようである。今後、コンバージェンスに参加する国・地域が増えていっても、米国自身はEU以外の国とはコンバージェンスを行なう事は予定していない。新たにコンバージェンスに参加する国々は、国際財務報告基準を通じてEUとコンバージェンスを行なう事が想定されているのである。

そうするとEUは各国と二国間の合意を通じて直接的にコンバージェンスを行なう事になるが、米国はEU以外とは直接のコンバージェンスは行なわず、ただ、そうした第三国のIFRS財務諸表は米国内で利用できる、という形になるわけである。

◎企業会計基準委員会(ASBJ)とIASBのコンバージェンス合意(東京合意)

○コンバージェンスに望む日本の姿勢

日本は米国とは別途に作業を進めなければコンバージェンスは進まない。そこで8月8日、日本の企業会計基準委員会(ASBJ)と欧州の国際会計基準審議会(IASB)との間で、従来から予定されていたスケジュールでコンバージェンスを実現すると発表し、コンバージェンス実現に向けて動く意思を再度示したのである。

○共同発表にあたって

企業会計基準委員会(ASBJ)の西川郁生委員長と国際会計基準審議会(IASB)のDabid Tweedie議長は、2005年3月から開始している日本基準と国際財務報告基準(IFRS)のコンバージェンスを加速化することの合意(東京合意)を、本日(8月8日)、共同で公表した。

○ASBJと国際会計基準審議会との合意(2007年8月8日)

この合意において、両者が、日本基準とIFRSの間の重要な差異(同等性評価に関する2005年7月欧州証券規制当局委員会(CESR)によるもの)について2008年までに解消し、残りの差異については2011年6月30日までに解消を図る。2011年という目標期日は、現在開発中であって2011年以後に適用となる新たな主要なIFRSについては適用しないものとしているが、両者は、新たな基

準が適用となる際に日本において国際的なアプローチが受け入れられるように、緊密に作業を行うこととしている。

○ASBJの西川郁夫委員長のコメント

ASBJの西川郁生委員長は、「我々は、コンバージェンスに対するコミットメントを再確認するとともに、国際的な基準設定プロセスにおいて、ASBJや日本がより広範に重要な係わりを拡大していくための機会を得たことを嬉しく思っている。この合意によって、今後も日本企業が日本基準によって作成された財務諸表を、補正措置なしで、EU及びIFRSを用いている他の資本市場において公表できるようになることを期待している。」と語っている。

○国際会計基準審議会 David Tweedie 議長のコメント

IASBのDavid Tweedie議長は、「我々は、世界第2位の経済圏にあるASBJが、日本基準と国際財務報告基準(IFRS)とのコンバージェンスを加速化することに合意したことを歓迎する。IFRSの今後の方向性に寄与するように積極的な参画を期待している。」と語っている。

◎米国SECとIASBのコンバージェンス作業

○調整なしにIFRS財務諸表を受け入れるというSECの提案を歓迎する(IASB)

国際会計基準審議会は、米国証券取引委員会の申し出を歓迎する。国際会計基準審議会(IASB)の認めた国際財務報告基準(IFRS)に従って作成された財務諸表をSECにファイルすることを認めるとSECは言っている。

IASBのDavid Tweedie議長はSECの決定の重要性について次のようにコメントしている。

○David Tweedie IASB議長のコメント

SECの提案は、一組の会計報告基準が世界の統合された資本市場において用いられることの、明確な利益、並びに、米国及び世界のその他の地域の経済のために、IASBとFASBの継続的なコンバージェンスが持つ意味の重要性を、認識していることを示している。もしこれが認可されれば、IFRSを全面的に使う国々と、米国との間の資本の移動に対する障害は、著しく減少するだろう。

我々は、我々の作業に対する、SECの継続的な支援に対して感謝する。我々IASB(国際会計基準審議会)としての最終的な目的は、一組の会計基準が世界大で利用されるようにすることである。SECの申し出は、この目的を達成する上で重要なステップとなるが、しかし目的達成までには未だ残っている作業は、まだ多くある。

◎2008年6月までに、日本が完了させねばならない作業

- ・ 欧と米、日と欧はそれぞれ2008年までにコンバージェンスを達成しようと、最後の努力にいそしんでいる。それでは2008年6月までに、日本が完了させねばならない作業とはなんだろうか。
- ・ 実は、国際会計基準審議会(IASB)の依頼を受けた欧州証券規制委員会(CESR)は、2005年に、各国とコンバージェンスを進める上で各国が今後、解消しなければならない、各国GAAP(各国で一般に受け入れられている会計基準)と国際財務報告基準(IFRS)との相違点を発表した。CESRはこの時点で26項目について改善が必要としていた。
- ・ 日本は絶対的なコンバージェンスを実現するためには、この時点で26項目の改善をする事が必要だったのである。
- ・ これまでのところ、すでに解消した相違点はないから、現在でも修正すべき項目の数(26項目)に変わりはない。

- ・ 従ってこの 26 項目の改善を日本はまず図っていかねばならない事になる。以下、この 26 項目のリストを掲げる。

<26 項目の要改正項目>

1. 企業結合会計(持分プーリング法)
2. 連結の範囲(SPE を含む)
3. 在外子会社の会計基準の統一
4. 株式報酬(費用認識)
5. 企業結合会計(交換日)
6. 企業結合会計(『取得した研究開発』の資産計上)
7. 企業結合会計(負ののれん)
8. 棚卸資産の会計(LIFO)
棚卸資産の会計(低価法)
9. 関連会社の会計方針の統一
10. (固定資産の)減損テスト
11. 開発費の資産計上
12. 農業
13. 株式報酬(新基準で必要な開示が行われない場合)
14. 企業結合会計(少数株主持分の算定方法)
15. 企業結合会計(段階取得)
16. 保険契約(異常危険準備金)
17. 工事契約(工事完成基準)
18. 不良債権
19. 廃棄費用
20. 年金・退職後給付
21. 企業結合会計(外貨建てののれんの換算)
22. 金融商品の公正価値の開示
23. (固定資産の)減損会計(減損の戻し入れ)
24. 資産除去債務
25. 投資不動産
26. 金融商品

これら 26 項目のうち、次の 3 項目はそれぞれ掲げるように、当面は対応が見送られるのではないかと考えられている。

12. 農業

公開会社で農業を営む会社は非常に少ないので、当面の対応は不要と考えられている。

18. 不良債権

金融機関によっては一定の開示ルールが定められており、特段の対応は不要と考えられている。

26. 金融商品

会計基準が複雑で、IASB でも作業が終わっていないものがあるので、当面は対応なしの見込み。

◎コンバージェンス成立のために(1)

- さてコンバージェンス成立というためには、26項目全てを完成させなければいけないのだろうか。
- CESRによって、そう判断される可能性も絶対にはないとはいえない。しかし2ページ目で述べたとおり、コンバージェンスとは相対的なものである。(絶対的なコンバージェンスも存在するが、融通が利かないので実務界では力を得ることはないと思われる。)
- 従って26項目の要改善項目の改善の成否の判断についても、全てが改善されればOKである事は間違いないとしても、たとえば26項目中数項目のみは改善が完了しなかったということもありうる。この場合は、改善の終わらなかった項目については、次の①～③のうちのいずれかの修正を要求した上で、財務諸表を受け入れる事になると思われる。その場合であっても従来に比べ、開示の質は上がる事になるのだから、会計基準のコンバージェンスは進んだといっているのではないと思われる。

◎コンバージェンス成立のために(2)

- ①補完計算書：仮定計算ベースでの要約財務諸表を作成して提出する。(26項目の1～3)
- ②開示B：IFRSに従って会計処理した場合の定量的影響(損益または株主持分への税引き前後の影響)の表示。(26項目の4～12)
- ③開示A：日本基準ですでに提供されている開示を補強する定性的・定量的情報の開示。(26項目の13～25)

◎企業結合会計の見直し・・・パーチェス法の採用

26項目の中で日本にとって最も重要なのは、企業結合会計基準の差を小さくし、EUと米国が受け入れられるような会計基準とすることである。企業結合会計基準は論点も最も多いので26項目中7項目までを占めており、SECやIASBにとっては、何としても企業結合会計基準の差の縮小が望まれるところなのである。日本ではASBJ、日経団連の中にはパーチェス法を受け入れてもいいという考えの人が徐々に増えている。早ければ年内にもアンケート調査で国民の意思を確認し、2008年までに企業結合会計基準を改めようとの動きも始まるかもしれない。パーチェス法による場合次のような処理になる。

1. 被取得企業の取得原価を、取得の対価と取得に直接要した支出額の合計額として算出する。取得企業の株式を被取得企業の株主に取得の対価として交付した場合は、取得の対価は交付した株式の時価を基礎として算出する。
 2. 取得原価を、被取得企業の識別可能な資産・負債に配分する。配分はこれらの資産・負債の企業結合日の時価に基づいて行う。
 3. 取得原価と取得原価の配分額との差額(即ち、取得原価と識別可能な資産・負債の時価との差額)は「のれん」(又は「負ののれん」)として計上する。
- 「のれん」については、日本では20年以内のその効果の及ぶ期間にわたって償却するが、米国基準やIFRSでは償却せずに減損処理をする。この「のれん」の償却の廃止は26項目には入っていないが、2011年までに調整が求められるものと思われる。