

# わが国の会計基準の行方

制度調査部  
吉井 一洋

2008年をにらんで

## 【要約】

わが国会計基準については、IFRSや米国基準とのコンバージェンスに向けて、今後も更なる改訂が想定されている。

本稿ではこのうち、2008年初旬までに会計基準等の見直しや設定などが必要とされる項目を中心に解説をする。

## 1. 公開草案・論点整理公表済みのもの

EUのCESRが2005年7月に調整が必要と指摘した26項目のうち、現時点でわが国での対応が完了しているのは、ストック・オプション会計及び注記(適用済)、在外子会社の会計方針統一、棚卸資産の低価法強制(いずれも適用は2008年4月1日以後開始事業年度、早期適用可能)である。

会計基準はまだ完成していないが、既に改正に着手し、論点整理や公開草案が公表されているものとしては、工事契約、資産除去債務、金融商品の公正価値開示などが挙げられる。

### (1) 工事契約

現行のわが国の会計基準では、長期の工事契約の収益について工事進行基準と工事完成基準の選択適用が認められている。「工事進行基準」とは、工事契約で請け負った工事の決算日における進捗度(以下「工事進捗度」という)を適切に見積り、これに応じて当期の工事契約に係る収益(以下、「工事収益」という)及び原価(以下、「工事原価」という)を認識(「計上」と同義に用いるものとする。以下同じ)する方法をいう。これに対し、「工事完成基準」とは、工事契約に関し、工事が完成し、その引渡が完了した時点で、当該工事契約に係る工事収益及び工事原価を認識する方法をいう。

国際的な会計基準と現行の日本基準における、工事契約の収益認識基準は次頁図表1のとおりである。

図表1 工事契約の会計処理

国際会計基準 (IAS11)	米国基準 (ARB45、SOP81-1)	現行の日本基準
<p>1) 工事契約の結果が信頼性をもって見積ることができる場合には、貸借対照表日現在の工事の進捗度に応じて工事収益、工事原価を認識する(工事進行基準)。</p> <p>2) 工事契約の結果が信頼性をもって見積ることができない場合には、収益は発生した工事原価のうち回収可能性が高い部分に対応する部分のみを認識し、工事原価は発生時に費用処理する(以下、かかる収益認識基準を「工事原価回収法」という)。</p>	<p>工事進行基準が望ましい処理であるとした上で、</p> <p>1) 工事契約の結果が信頼性をもって見積ることができる場合には、工事進行基準を適用する。</p> <p>2) 工事契約の結果を信頼性をもって見積ることができない場合には、工事が完成した時点ですべての工事収益及び工事原価を認識する(工事完成基準)。</p>	<p>1) 短期の工事契約については工事完成基準を適用する。</p> <p>2) 長期の工事契約においては、工事進行基準と工事完成基準の選択適用が認められている。</p> <p>ただし、法人税法では一定の要件に該当する長期大型工事契約については工事進行基準の適用を強制している</p>

この工事契約の会計処理に関して、ASBJは2007年1月に専門委員会を設けて検討開始し、同年8月30日に企業会計基準及び適用指針の公開草案を公表した。2007年末までに企業会計基準(及び適用指針等)を最終的に公表する予定である。

公開草案では、工事契約と受注制作のソフトウェアを適用対象としている。工事契約は「仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うもの」と定義されている。

公開草案では、「工事収益総額」、「工事原価総額」、「決算日における工事進捗度」の各要素について、信頼性をもって見積もることができる場合は工事進行基準、見積もることができない場合は工事完成基準によることとしている。

公開草案ではさらに、工事契約から損失が見込まれることとなった場合、即ち、工事原価総額等がその工事契約の工事収益総額を超過する可能性が高い場合には、超過見込額のうち、既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金として計上することとしている。現行では、引当金の要件に該当した場合、即ち、「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合」に引当金として計上することになると考えられていた。公開草案では、IFRSなどと同様に、予想される工事損失をその見込まれた期の費用として認識しなければならないことを明確にした。

新しい工事契約の会計基準は、2009年4月1日以後開始する事業年度以後に着手された工事契約につき適用する。この場合、2009年4月1日より前に開始する事業年度で締結した契約でも、2009年4月1日以後開始する事業年度に工事損失が見込まれる場合は、工事損失引当金を計上することとしている。2009年4月1日以後開始する事業年度の期首に存在する全ての工事契約に一律に新基準を適用することも認められている。この場合、過年度に対応する損益修正額は、特別損益とし

て計上される。

## (2)資産除去債務

資産除去債務については、米国基準や IFRS(国際財務報告基準)では、負債に計上する。しかし、わが国ではそもそも資産除去債務の会計処理を定めた会計基準が無い。そこで、ASBJ では専門委員会を設けて検討し、2007 年 7 月に論点整理を公表した。

論点整理では、まず、資産除去債務を「有形固定資産の解体、撤去等の処分及び原状回復であり、有形固定資産の取得、建設、開発又は使用により生じる」事象に関連する債務としている。通常の稼働によらないもの、有形固定資産の使用期間中に実施する汚染浄化等の環境修復や修繕は資産除去債務の対象となる事象からは除外している。法令又は契約で要求される法律上の義務だけではなく、それらとほぼ同等の法律上の義務に準じるものも含まれる。

論点整理では、除去サービス(有形固定資産の解体、撤去等の処分又は原状回復のサービス)に係る費用について、次の二通りの会計処理を示している。

引当金方式：除去サービスに係る費用を、対象となる有形固定資産の使用に応じて期間配分(費用処理)し、それに対応する金額を負債として計上する。

資産負債の両建処理：有形固定資産の除去に係る支払は当該資産の取得時ではなく、除去時に行われる。このように除去サービスに係る支払が後日であっても、債務として負担している金額を負債計上し、同額を有形固定資産の取得原価に反映させる。即ち、有形固定資産の取得に付随して生じる除去費用の未払いの債務を負債計上すると同時に、対応する除去費用を当該有形固定資産の取得原価に含める。

わが国では、資産除去債務の例としては、電力業界で原子力発電施設の解体費用につき発電実績に応じて解体引当金を計上している例があるくらいである。これは の引当金方式で処理されている。一方、米国基準や IFRS では、 の方法を適用している。論点整理では、いずれによるべきか明確な方向性は示していないが、 の方式によった場合についての論点を整理している。 の方法によることになった場合は、税務上の取扱いとの調整も必要となる。電力業界では、電力料金に影響が及ぶことなども懸念されている。

## (3)金融商品の開示

現行の制度では、金融商品の時価等の開示について、時価のある有価証券、ヘッジ会計が適用されていないデリバティブ取引を対象を限定している。一方で、国際財務報告基準(IFRS)や米国会計基準では、すべての金融商品について、時価の見積もりが困難な場合を除き、開示を求めている。そこで ASBJ では、金融商品専門委員会を検討を行い、2007 年 7 月 20 日に会計基準案及び適用指針案(以下、本公開草案)の公表に至った。

現行の金融商品会計基準では、「市場価格の無い」有価証券は時価評価の対象から除外されている(JICPA の実務指針では、「時価のないもの」を時価評価の対象から除外している)。これを受けて、

財務諸表等の注記における時価の開示についても、「市場価格の無い」有価証券を時価情報の開示対象から除外している。会計基準案・適用指針案では時価評価や時価の開示から除外される有価証券の範囲を、「市場価格の無い」有価証券ではなく、「時価を把握することが極めて困難と認められる」有価証券に限定している。これにより、現在は時価評価及び時価の開示の対象から除外されている有価証券(一部の私募債など)も、時価評価及び時価の開示対象に加わるものが出てくる。具体的にどのようなものが時価評価及び時価の開示対象に加わるかについては、JICPAの適用指針やQ&Aの見直しにより明らかにされていくものと思われる。

現行の会計基準では売掛金・受取手形、貸付金、借入金、自社発行社債は時価評価の対象外である。この点について変更は無い。ただし、注記における時価の開示は求めていく。どのような時価を開示するかは、公開草案の開示例で例示されている。

現在、デリバティブについては、ヘッジ目的以外のものに限り、定量的情報(契約額、時価、評価損益等)の開示を求めている。適用指針案では、ヘッジ目的のデリバティブについても同様の定量的情報の開示を求めることとしている。

会計基準案・適用指針案の概要は次のとおりである。

- ・適用範囲：すべての金融商品。リース債権・リース債務も含む。
- ・定性的情報：すべての金融商品について定性的情報「金融商品の状況に関する事項」の開示を求める。開示項目は次のとおりである。現在は、デリバティブについてのみ定性的情報の開示を求めているが、これをデリバティブ以外の金融商品にも拡張する。

金融商品に対する取組方針

金融商品の内容及びそのリスク

金融商品に係るリスク管理体制

金融商品の時価等に関する事項の補足説明

- ・時価等の情報

原則、貸借対照表の科目ごとに、貸借対照表計上額、時価、及びその差額を開示する。時価については算定方法も記載する。さらに、下記の ~ も開示する。

有価証券は、保有目的ごとに貸借対照表計上額、時価、取得原価、売却額、売却損益等を開示する。

デリバティブは、対象物の種類(通貨、金利、株式、債券、商品等)ごとに、ヘッジ目的とそれ以外に区分して、契約額、時価、評価損益等を開示する。

金銭債権、満期がある有価証券(売買目的のものを除く)について、償還予定額の合計額を一定の期間ごとに区分して開示する。

社債、長期借入金、リース債務、その他の有利子負債について、返済予定額の合計額を一定の期間ごとに区分して開示する。

金銭債務については、貸借対照表日における時価の開示に加えて、次のいずれかを開示することができる。この場合は、算定方法と時価との差額を補足情報として記載する。

- ・約定金利に金利水準の変動のみを反映した利率で割り引いた金銭債務の金額 又は

・無リスク利子率で割り引いた金銭債務の金額  
公開草案では、金融商品のリスクに関する定量的情報、例えば VAR(バリュー・アット・リスク)やストレートテストの結果等、の開示は求めている。しかし、このような情報開示が必要か否かについて、コメントを求めている。

新しい基準・適用指針は、2009年4月1日以後開始する事業年度から適用するとしている。ただし、2009年3月31日以前に開始する事業年度からの早期適用も認められる。

## 2. 検討に着手している項目

### (1) 企業結合(持分プーリング法その他)

2007年10月31日付け制度調査部情報「合併等の会計処理の行方」を参照されたい。

### (2) 連結の範囲(SPEを含む)

持分プーリング法と共に、補完計算書の作成が必要とされた項目のうち、対応中の項目としては、連結の範囲(SPEを含む)が挙げられる。わが国では、ライブドアが投資事業組合を利用して不正な決算を行ったなどを受け、ASBJが2006年2月から、特別目的会社専門委員会を設け、ファンドやSPEの連結に関する検討を開始した。検討は次のような手順で検討を進められた。

- ・まず、喫緊の対応が必要とされている投資事業組合の連結問題を検討する。
- ・次に、連結対象から除外されている特別目的会社について注記で情報開示を求める。
- ・その後、特別目的会社の連結について本格的に検討する。

ASBJは、投資事業組合の連結については、2006年9月8日に「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い」を公表(2006年9月中間期から適用)、連結対象外の特別目的会社の注記に関しては、2007年3月29日に「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」を公表(2007年4月1日以後開始する事業年度から適用)しており、特別目的会社専門委員会で、特別目的会社の連結の検討に着手している。わが国では、特別目的会社が次の、両方を満たす場合は、出資者等の子会社に該当しないものと推定することとしている。

適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益をその特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されていること。

その特別目的会社の事業がその目的にしたがって適切に遂行されていること。

例えば不動産開発型の特別目的会社についても、上記の特例に該当するとして連結対象から除外されているものがあることから、このような取扱いが妥当であるか検討されるものと思われる。特別目的会社を含んだSPEの連結については、CESRが挙げた26項目に含まれることから本来的には、2008年までに作業を完了すべき項目である。しかし、この項目に関しては、IFRSでもまだ基準を検討中であることから、ASBJでは、IASBの検討状況をにらみながら検討を行う。IASBでは、2008年始めに討議資料を公表する予定である。ASBJでもこれに合わせて2008年始めに論点整理を公表する方針である。

### (3) 関連会社の会計方針の統一

わが国では、連結財務諸表上、関連会社の会計方針は親会社の会計方針と原則として統一することが望ましいとされている。ただし、関連会社は、子会社と異なり、他に支配株主などが存在することがあるため、関連会社に親会社の会計方針を採用させるのが困難な場合もある。また、実務上煩雑であることから、連結原則でも、関連会社の会計方針の統一を義務付けてはいない。

一方、IFRS では、関連会社の会計方針の統一を求めている。この関連会社の会計方針の統一について、ASBJ では 2007 年後半には公開草案を公表する予定である。

## 3. 未着手の項目

現在のところ、下記の項目については未着手である。

### 棚卸資産の後入先出法

わが国や米国では、棚卸資産について、後入先出法が認められているが、IFRS では認められていない。ただし、米国の場合は、棚卸資産の評価に後入先出法を用いている会社に対し、先入先出法による評価額を注記するよう求めているため、CESR の 2005 年の評価では、重要な差異はないとされている。したがって、わが国においても同様の対応をすることが考えられる。

### 固定資産の減損会計

わが国や米国の基準では、減損の有無を判定する際に、対象資産の割引前の将来キャッシュ・フローが帳簿価額を下回っていないかで判断する。一方、IFRS では、その資産の回収可能価額と帳簿価額を比較する。回収可能価額とは、公正価値(売却費用控除後)か、使用価値(将来キャッシュ・フローの割引現在価値)のいずれか高いほうによる。また、一旦計上した減損は、わが国や米国基準では戻し入れないが、IFRS では戻し入れる。この減損に関しては、米国の FASB と IASB の議論の動向を見ながら検討することになる。

### 退職給付

CESR の 2005 年の評価では、わが国の退職給付会計と IFRS との退職給付会計の間では割引率を含め、多くの点で違いがあると指摘しており、開示項目 A として調整を求めている。割引率に関しては、IFRS では期末の優良社債の利回りを用いることとされているが、わが国では概ね 5 年以内の債券(国債、政府機関債及び優良債)の利回りを考慮して補正を行うことができる。

### 投資不動産

IASB では投資不動産(賃貸収益もしくは資本増加又はその両方を目的として保有する不動産)については、次のいずれかの方法で会計処理することとしている。

公正価値モデル：公正価値で評価し、その変動を損益として計上する。

原価モデル：減価償却累計額を控除した帳簿価額によって測定する。ただし、すべての投資不動産についての公正価値を開示しなければならない。

わが国では投資不動産について公正価値による評価も公正価値の開示も行っていない。

米国の FASB では、投資不動産を含めた非金融資産への公正価値評価の選択について 2007 年 7～9 月に検討を開始し、2007 年 10～12 月に公開草案を公表する予定である。米国が投資不動産の公正価値による評価や注記による開示を導入した場合、わが国も同様の対応が必要となる。

#### 4. その他

EU の CESR が 2005 年 7 月に調整が必要と指摘した 26 項目には含まれていないが、IFRS とのコンバージェンスの観点から会計基準案が公表されているものとして「セグメント情報の開示」、論点整理が公表されているものとしては「過年度遡及修正」がある。企業はこれらへの対応も準備しておく必要がある。

##### (1) セグメント情報

わが国では、セグメント情報として以下の情報が開示されている。

所在地別セグメント情報(売上、損益、資産等)

事業の種類別セグメント情報(売上、損益、資産)

海外売上高別セグメント情報(国内売上高、海外売上高)

これに対して、米国ではいわゆる「マネジメント・アプローチ」により、セグメント情報を開示している。「マネジメント・アプローチ」とは、経営者による内部意思決定、資源配分、業績評価等の目的で決定された事業セグメントに関する情報開示をいう。マネジメント・アプローチには、財務諸表利用者が経営者と同じ視点で企業経営を見ることができるとのメリットがある。IFRS でも、セグメント情報開示について、米国基準に合わせる形で、マネジメント・アプローチを採用している。

米国基準、IFRS 共に「マネジメント・アプローチ」を採用しているため、わが国もこれに合わせる必要があった。そこで、ASBJ では 2007 年 1 月から検討を行い、2007 年 9 月 4 日に、企業会計基準及び適用指針の公開草案を公表した。2007 年末までに企業会計基準(及び適用指針等)を最終的に公表し、2010 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度から適用される予定である。

現行の開示と公開草案での開示の概略を比較すると図表 3 のとおりになる。公開草案では事業セグメントの情報としては、マネジメントが用いる数値を開示することとしており、財務諸表上の数値を用いることは求めている。ただし、その差額を注記するよう求めている。財務諸表上の損益情報としては営業損益経常損益税金等調整前当期純損益(個別財務諸表の場合は税引前当期純損益)、当期純損益のいずれを用いてもよいこととされている。関連情報は財務諸表上の数値を開示する。

図表2 セグメント情報比較(現行 対 公開草案)

現行の開示		公開草案	
事業の種類別セグメント情報	売上高情報	利益情報	
	利益情報	資産情報	
	資産情報	負債情報	
	減価償却費情報	その他情報(売上げ等)	
	資本的支出情報	製品及びサービス情報	売上高情報
所在地別セグメント情報	売上高情報	地域情報	資産情報
	利益情報	主要顧客情報	売上高情報
	資産情報		売上高情報
海外売上高	売上高情報	減損損失	報告セグメント別
		のれん	報告セグメント別

## (2) 過年度遡及修正

過年度遡及修正とは、企業が会計方針や財務諸表の勘定科目を変更することに伴い、その企業の財務諸表を過年度に遡って修正することをいう。わが国では、決算のやり直しは認められず、過年度の財務諸表の修正についても認められていなかった。したがって、会計方針の変更などがあった場合には、変更に伴う影響額を変更のあった会計年度の財務諸表に注記する方法がとられている。しかし、2006年5月の会社法の施行に伴い、決算のやり直しは引き続き認められないものの、過年度の財務諸表の修正については、認められるようになった。

IFRSでも米国基準でも会計方針の変更に当たって、経過措置がない場合や自発的に会計方針を変更する場合については、その変更を遡及的に適用することとしている。このような点を踏まえて、ASBJは2007年3月には過年度遡及修正専門委員会を立ち上げて検討を重ね、2007年7月9日に「過年度遡及修正に関する論点の整理」を公表している。

論点整理では、「会計方針の変更」に関しては、現行の注記による対応から、過年度財務諸表への遡及適用による対応へと、転換することを検討する旨を示している。その他、減価償却方法(定率法、定額法等)の変更をどのように取り扱うか(わが国では会計方針の変更として取り扱っているが、IFRSや米国基準では、「会計上の見積もりの変更」として取り扱い、過年度遡及修正を適用しない)、「不正」や「誤謬」について過年度財務諸表の修正再表示を求めるかが論点となっている。

さらに、その企業において処分済み又は処分が予定されている事業(廃止事業)をどのように取り扱うかも論点となっている。IFRSや米国基準では廃止事業がある場合、廃止事業にかかる損益について、過年度の損益計算書を遡及修正することとしている。論点整理では、別プロジェクトで概念整理を含めて検討した後、改めて国際的な会計基準と同様に、過年度の損益情報を遡及的に修正するという方向で検討する旨が示されている。

## 5. 在外子会社への影響

2006年5月に公表された実務対応報告「連結財務省表作成における在外子会社の会計処理に関する

---

る当面の取扱い」により、2008年4月1日以後開始連結会計年度（2008年3月31日以前開始連結会計年度からの適用も可能）からは、在外子会社を連結する際には、わが国の会計方針は親会社と揃え、わが国の会計基準を適用しなければならない。ただし、海外子会社がIFRSや米国基準で財務諸表を作成している場合は、これらの基準によることもできる。その場合でも、のれんの償却、退職給付会計の数理計算上の差異の費用処理、研究開発費の支出時費用処理、投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価、会計方針の変更に伴う財務諸表の遡及修正、少数株主損益の会計処理に関しては日本基準に修正しなければならない。わが国の会計基準見直しに合わせて、これら修正項目の取扱いも再度見直されることになる。