

Accounting SQUARE

IFRS 導入の準備体制

日本公認会計士協会 会長
やまざき しょうぞう
山崎 彰三



はじめに

我が国で会計基準に関する議論というと、国際財務報告基準（IFRS）とのコンバージェンスという目先の命題があったせいも、基準の内容に関するものが多いが、会計基準を開発していくプロセスや、そもそもどのような基準をどういう時期に開発しなければならないかという基本戦略について公開で議論されることは少ない。会計基準が資本市場の重要なインフラである以上、基準開発のプロセスや基本戦略に関する議論はより広範にかつ十分に行われる必要があると思う。現在我が国では、昨年6月に公表された企業会計審議会中間報告により、IFRSの任意適用から将来の強制適用の検討と舞台が変わった。この時点で、会計基準開発のプロセスとして次に何が必要か改めて考えてみよう。なお、文中意見にかかわる部分は筆者の個人的見解である。

1. 米国における IFRS 導入のインフラ整備

我が国と同様、IFRSを国内市場に導入することを予定している米国は、2010年2月に、米国証券取引委員会（SEC）がワークプランとして導入に当たり検討すべきことをリストアップした¹。今後、それぞれのテーマごとに順次検討結果が公表されていくことが予定されているが、そこではかなり網羅的な問題意識が示されている。すなわち、IFRSは米国の国内報告として採用するに十分な品質と網羅性を備えているか、国際会計基準審議会（IASB）は基準設定主体として十分独立しているか、投資家の理解や教育のレベルはどうか、異なる会計基準を採用するに当たって米国の規制環境はどのような影響を受けどのように対応すべきか、大企業と中小企業の発行者への様々な影響や既存の財務制限条項やコーポレートガバナンス、あるいは訴訟環境における影響はどうか、さらに人的資源は準備できるかといった6つの大きな枠組みの中で22の課題ごとに米国の直面するテー

1 Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers, US SEC 2010

マが示されている。

米国では、すでに 2008 年に公開草案の形で米国における IFRS の使用に関するロードマップ²が示され、ワークプランはより個別具体的な問題に焦点を当てたものである。一方、前述のように我が国企業会計審議会は、2009 年に我が国における国際会計基準の取扱いに関する中間報告³を公表し、IFRS の任意適用および将来の強制適用に関する同様な問題を提示した。しかし、その後我が国では、任意適用に関する開示の実務的対応や若干の確認（たとえば金融庁の『国際会計基準（IFRS）に関する誤解』）はあるが、メディアの断片的記事以外に包括的な問題提起はあまり行われていない。

SEC のワークプランと我が国の中間報告を比較すると、ほぼ似通っているが、SEC のほうがより実務的かつ網羅的、さらに制度として取り入れるための前提条件の整備としてのテーマが多い。我が国のものは、制度的なこともあるが、ともかく導入の促進にかかわる技術的な側面が強いといえる。これは、前述のとおり、米国では導入のロードマップの公開草案が別途示されており、今回のワークプランはそのプロセスの一環であるということの違いであろう。

さらに、SEC は IFRS に関してアドプション（適用または導入）という言葉は使っておらず、Incorporation としている。これをどう解釈するか、ネイティブでない者にとって難しい。自国の法制に IFRS を取り込むに際して単にアドプションという言葉を使いづらいということだけのことかもしれない。あるいは、ひょっとすると今後の IFRS 基準開発に米国が一定の主導権を持つという意味の表れと見るのは考え過ぎだろうか。一方、我が国の大きな問題意識は、IFRS とのコンバージェンスまたはアドプションの過

程およびその後において、どのように我が国が IFRS 基準設定プロセスへの参加可能性を維持するかということになっている。ちなみに、米国は IFRS 導入後の米国財務会計基準審議会（FASB）の役割に言及し、「IASB とともに基準を改良するために存続」とし、欧州にみられるような国内基準設定主体の縮小化は一切考えていない。これは、我が国の企業会計基準委員会（ASBJ）の将来の在り方に関する重要な示唆である。

ワークプランと中間報告は立場が異なるものであるが、両者の取り上げたテーマを一覧表にして比べてみると別表のようである。（6 頁参照）

2. IFRS 適用における非上場会社や中小企業の問題と米国ブルーリボンパネル

非上場会社や中小企業の問題については米国でも議論されており、IFRS をそのまま使うことの困難さと二重の報告システム（米国）との二律背反を指摘している。なお、米国では連結と単体の適用の違いというような話はなく、配当規制や税法との調整への問題提起としてたとえば後入先出法の取扱い等具体的な論議が提起されている。一方、私的企業（株式等を公開していない企業）に IFRS を強制するかどうかの問題に関し、米国財務会計財団（FAF）、米国公認会計士協会（AICPA）、NASBA（米国各州会計審議会協会）の三者共同のブルーリボンパネルを設置し、広く各層の意見を聴取し始めている。ここでは明確に、2つの財務報告フレームワークまたは公的企業と私的企業の Dual Standard の存在はどうかという問題提案がなされ、認めるべきかどうかに関し様々な意見が

2 Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with international financial reporting standards by U.S. issuers, US SEC 2008

3 我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）、平成 21 年 6 月 16 日 企業会計審議会

ある。私的企業においても IFRS の任意適用を認めるべきではないかという強い主張もある。また、カナダの事例紹介もされている。ちなみにカナダでは、カナダとしての Private GAAP (私的企業の会計基準) はカナダ勅許会計士協会の基準設定主体 (AcSB) が開発することとされている。ここでは、GAAP は外部利用者のためのものであることが確認されており、税務や配当可能利益計算との関連は焦点となっていないようである。

総じて、米国での私的企業の基準の解決方向は次の3つのモデルのどれかに落ち着くとされている。

- ① 私的企業に関しては現在の USGAAP を使うが、私的企業特有の事項に関しては改良を加える、
- ② USGAAP を私的企業の基準の基盤とし、公開企業に関してはそれに必要なものを加える、または
- ③ 全く別な私的企業の基準を作る。

我が国においては、すでに ASBJ、日本税理士会連合会、日本商工会議所、日本公認会計士協会の四者によって、「中小企業の会計に関する指針」が作られ利用されている。これは、IFRS とのコンバージェンスが進行するにつれて適用が困難になる中小企業の問題を、関係者が共同して解決しようとして開発されたものであり、中小企業における会計基準の適用には十分幅広い選択が認められているが、零細企業への配慮がまだ不十分だという人もいる。このほかに、我が国では、単体財務諸表や非上場大会社 (会計監査の対象となる) の問題が提起されていることは周知のとおりである。

3. IFRS 導入のための制度の整備

我が国では、制度の整備に関し、企業会計審議会を除けば大きな方向性の議論が広範な場で行われることは少ない。ASBJ が今まで我が国の会計基準のコンバージェンスに十分貢献してきたことは正しく評価されなければならないが、舞台が大きく変わろうとしているときには、やはり次の舞台にふさわしい役割も求められると思う。米国の例を見ても、考えられる多くの課題に関して、広く関係者全体を含めた大きな場で検討している。ASBJ が我が国の唯一の会計基準開発機関として、今後ともコンバージェンスにかかわる個々の基準の整備は当然着実に進めるにしても、コンバージェンス以降に生ずるであろう様々な問題にも対応することが求められているように思える。

たとえば、前述の昨今大きな話題となった中小企業の基準の問題や連単ダイナミックアプローチをどう進めるかの議論は、米国の実例を見るにつけても、我が国でも中間報告が出ると同時に広範な関係者から意見を求めるプロセスを設けなければならなかったのではないかと。すでに、非上場会社の財務諸表の在り方に関する議論を行う場は設けられたが、米国の Incorporation の方向と日本のかかわり、「IASB を改良させるための協力」、あるいは一般投資家の理解と教育など、公益事業のような規制産業における影響、税法との関係等多くの課題がまだ山積している。

我が国において、IFRS とのコンバージェンスにおいて実務的課題が浮上してくるのはこれからである。基準開発にかかわる長期的なプロセスの一環として、IFRS を使うための制度整備という観点で見ても今後求められることには様々なものがある。1 つには IASB の開発プロセスへの対応でなく、積極的に問題のある分野

を取り上げ、IASB に働きかけていくことがある。たとえば、開発費の問題等いくつかの分野に関しては、我が国の考え方に十分な根拠があるものもあると思う。IFRS をそのまま適用すると困るから日本の実情を基準設定プロセスに反映させるということを超えて、世界の有力な経済大国として主張すべき普遍的な思考があるはずである。このことは IFRS の会計基準としての完成度を上げるためにも必要である。残念ながら、我が国はこれまでこのような貢献は少なかったのではないか。国際的に活躍できる人材の課題も、このような具体的問題意識を提示できる人材の育成として考えるべきであろう。なお、このような人材には多分かなりの海外経験が必須要件になるとと思われる。

4. おわりに

会計基準は個々の企業や業界の短期的利便のために設定するものではなく、中長期の我が国経済の発展のために開発されるものである。基準がそのような様々な利害にとらわれることなく開発されるよう、基準設定の独立した機関を設けることが先進国の常識である。

IASB が設立されようとしていた 1998 年、FASB は国際的な会計基準の開発の在り方に関する重要なステートメントを発表した⁴。それによれば、高度な国際的会計基準は、必要な基本的機能と組織を備えたそれにふさわしい設定機構によって担われるべきとされている。基本的機能として、指導性、革新性、目的適合性、問題に即時に対応できること、客観性、関係各方面から受け入れられることと信頼性、同じく

関係者から理解されること、および、公共の利益に対するアカウンタビリティであるとされる。さらに基本的組織として、決定過程における独立性、適切なデュープロセス（手続き）、手続の公開等、適切な規模のスタッフ、独立した資金、特定の資金源に偏らないこと、および、独立した監視（オーバーサイト）を挙げている。

いずれも我が国で ASBJ が設立される時の議論において、十分参考にしたものである。ASBJ 設立後 10 年経つ現在、いずれもすでに当たり前のように思われるファクターである。この 10 年間、当初の資金的脆弱さや不動産の評価をめぐる議論等々様々な問題があったが、それぞれ関係者の努力によって何とか乗り切ってきた。ASBJ の設置の目的の 1 つであった、IFRS 設定プロセスへの関与または協力も、すべての人が満足できるかどうか議論のあるところであるが、一定の成果があって現在の高い国際的認知を勝ち得てきたものである。ASBJ は初期の目的を十分果たした。問題はこれからであろう。最近、官庁が会計基準そのものを作るべきとの主張が一部蒸し返されたようでもあるが、このような議論は既に 10 年前に十分行われ、独立した民間の設定主体（ASBJ）が担うべきということになったことを思い返すべきである。

大きな枠組みの議論が、我が国では公開で行われることは少ない。これだけ多くの関係者に影響を与える、または我が国経済の今後にもかわる、会計および制度に関する大戦略はどう作るべきかの議論が求められているのではないか。ASBJ には引き続き、我が国の会計基準開発のリーダーとしてがんばってほしい。

4 International Accounting Standard Setting; A vision for the Future, FASB 1998

別表 米国 SEC のワークプランと我が国「中間報告」で取り上げられたテーマの比較

SEC ワークプラン	企業会計審議会「中間報告」
<ul style="list-style-type: none"> a. IFRS の基準としての網羅性 b. 監査可能性およびエンフォース可能性 c. 国の中でおよび国を超えた比較可能性 d. IFRSF の監視 e. IFRSF と IASB のメンバー構成 f. IFRSF の資金 g. IFRS の基準設定プロセス <ul style="list-style-type: none"> • 投資家が優先 • 適時性 • 客観性 h. 投資家の理解と教育 i. SEC の規制の将来 j. 規制産業に対する影響 k. 税法との関係 l. 配当可能利益計算との関係 m. 監査規制と基準設定 n. 証券会社の役割 o. 非公開会社での対応 p. 発行者の経理システム等変更の必要性 q. 発行者の財務契約条件への影響 r. 発行者のコーポレートガバナンス s. 訴訟社会における会計の在り方 t. 中小企業に対する影響 u. 一般的な教育・訓練 v. 監査能力の十分性 	<ul style="list-style-type: none"> a. IFRS の品質と我が国の意見反映 b. 言語の問題 c. IFRS のデュープロセスの適正性 d. 実務対応、教育、訓練 <ul style="list-style-type: none"> • 投資家 • 作成者 • 監査人 • 当局 • 教育関係者 • 市場関係者 e. IFRS 設定やガバナンスへの我が国の関与 f. XBRL との関係 g. 早期任意適用の要件 <ul style="list-style-type: none"> • 対象 • 並行開示の在り方 • 適用する IFRS • 時期 • 個別財務諸表の問題 h. 強制適用の条件 <ul style="list-style-type: none"> • 判断の要素および時期 • 対象および方法 • 個別財務諸表 • 非上場企業の任意適用