

IFRS 早期適用までの エピソードと会計基準等への要望

HOYA(株) 財務部会計統括担当アシスタント・ゼネラル・マネジャー 兼 連結アカウントンググループリーダー (元IFRSプロジェクト・リーダー)

たなべ
田邊 るみ子



1 IFRS 早期適用までのエピソード

(1) 2003年にIFRS導入を意識、動機は同じ「ものさし」と海外投資家の反応

当社が国際財務報告基準（IFRS）の導入を意識し始めたのは8年前の2003年です。その動機は2つ、①同じ「ものさし」で各社の経営成績を評価し、意思決定に資すること、②海外の投資家に日本基準の財務諸表ではなくIFRSベースのアンニュアル・レポートを提出することです。

(2) 同じ「ものさし」

8年前の連結財務諸表は、同一環境下で行われた同一の性質の取引等について会計処理を統一すべきとしながらも、海外子会社については現地基準のまま連結財務諸表に取り込んでいました。製造子会社は減価償却に使用する耐用年数、償却方法も各国の税法、確定給付の退職給付も各国の会計基準に準拠していました。「各社バラバラの会計処理では各社の経営成績が公正に評価できず、また、経営意思決定にも支障が出る。何か良い方法はないか」。方法を模索した結果が日本基準を採用する親会社も含めてIFRSを採用することでした。当社のIFRSマニュアル（ガイドライン）の冒頭で「IFRS

（International Financial Reporting Standards; 国際財務報告基準）の導入にあたって当社が目指しているのは、『事業活動の成果を同じものさしで計り、その結果をもって、次の事業活動に結びつけられるような意思決定を促進するための、経営のための会計』であると記載しています。

(3) 将来から現在を見る視点

IFRSの導入を意識し始めた2003年の時点において、日本でIFRSベースでの財務諸表の提出が認められていない、という「現在」の状況に基づいて「将来」のあるべき姿を限定することはありませんでした。10年後、20年後に当社がどうあるべきか、そのために今何をすべきか、という、「将来」から「現在」を見る視点が重要です。こうした当社のマネジメントの意思決定はIFRS導入に限定されたものではなく、個別財務諸表が主体であった時代から連結重視の経営を行い、四半期連結財務諸表も、東証で四半期決算開示が始まる前から、四半期決算を行っています。また、10年以上前に会計システムを統一しています。

「現在から将来を限定しないこと」、「先を読むこと」、「将来どうあるべきかを考え、現在の体制を将来に向けて、セットし続けていくこと」及び「将来の明確なビジョンと方向性を示しな

から IFRS 導入の旗を振り続けること」の重要性を、IFRS 導入を通じて、改めて認識し直しました。

(4) 過去から将来を見る視点と同じ「ものさし」

過去の時代から、経済は「度量衡」（単位のこと）の統一とともに発達してきました。物を計る単位がまちまちだと公正な取引はできません。アケメネス朝 ペルシャの時代から、通貨の統合と合わせて、度量衡の統一は、経済振興策の基本ともいえるものです。中国の秦の始皇帝や日本の織田信長なども度量衡の統一を重要施策として、真っ先に取り組んでいます。

当社も、会計における「認識・測定・評価」を同じ「ものさし」で統一することが一番良いと考え、その「ものさし」は IFRS であるべきだ、と考えて IFRS 導入を推進してきました。当社グループは固定資産（有形・無形）を約 1,300 億円、棚卸資産を約 600 億円（2011 年 3 月末現在；IFRS ベース）保有する製造業であり、固定資産・棚卸資産の認識・測定・評価に関する方針は大変重要です。同じ製品を複数の国の工場で製造しています。「同じものさし」で比較するため、固定資産・棚卸資産の認識・測定・評価を統一しています。

(5) IFRS 導入に関する帳簿体系方針と税務上の制約

親会社及び連結子会社は、現地基準に基づいて作成した決算書を現地当局に提出します。IFRS における「認識・測定・評価」を同じ「ものさし」で統一するにあたり、現地基準と IFRS に関する帳簿の整理が重要です。当社は、IFRS 導入にあたり、連結子会社に対し、「税務上の制約がない限り、各社の現地帳簿に IFRS と同一の基準を採用すること」を強く推奨しました。税務上の制約とは、税務帳簿が現地基準の帳簿をベースにしており（確定決算主義等）、

税務上のメリットを十分に享受するためには、現地基準の帳簿を税務基準ベースとしておく必要がある場合のことです。

税法の目的は公平な課税所得の計算と国の政策（産業政策等）です。会計とは目的が異なります。

確定決算主義を採用している日本では、日本基準の会計帳簿で、法定耐用年数より長い耐用年数を実際使用年数として定額法により減価償却費を計上した場合、税務上損金として認められる金額が小さくなります。この結果、企業は投下資本の早期回収等が実現できず、企業の税務メリットだけでなく、国の産業政策も実現できないこととなります。

したがって、当社においては、日本基準・税法基準（減損した固定資産がある場合等）・IFRS の 3 つの固定資産台帳をもつことが、たとえ煩雑であっても必要不可欠なことだと考えています。

現在、単体財務諸表への IFRS 導入の動向が、まだ明確にされていません。現状では、日本基準と IFRS の 2 種類の帳簿を整備せざるを得ませんが、単体の動向によって、システムの構想は大きく変わってきます。仮に、単体に IFRS が導入され、アメリカ・イギリスのように、税務会計が分離する制度になった場合、IFRS 中心に記帳すればよいこととなります。固定資産台帳についても、確定決算主義が放棄されるか、損金経理要件が緩和された場合には、日本基準と IFRS の固定資産台帳を統合する予定です。

(6) 当社の IR 情報、有価証券報告書等の経営指標の推移と継続事業

当社は、2011 年 3 月期・6 月期の決算短信とは別に、短信補足資料をホームページに掲載しています。決算短信では、IFRS の規則に則り、継続事業を中心に包括利益計算書を作成し、非継続事業の税引後利益を 1 行で表示しています。

一方、短信補足資料では、包括利益計算書を、全事業、継続事業及び非継続事業に分けています。また、IR で使用する、過去からの売上の推移等については、全事業で表示しています。継続事業だけの売上の推移をとることは現実的ではありません。

ある事業が非継続事業に分類された場合、前期の、比較年度の包括利益計算書を前期に公表した継続事業から、非継続事業に組替えた上で、遡及修正しますが、前期より前の数値は通常組替えません。また、規模の大きな事業を譲渡した場合、全事業では増収でも、継続事業では減収に見ることがあります。

継続事業を包括利益計算書で表示することは、財務諸表の利用者に、将来の業績を予測しやすくするためだといわれていますが、企業は、事業を買収・譲渡、新たに開始または廃止して、事業のポートフォリオを変えながら存続しています。事業全体が企業活動の成果です。買収したときは、プロフィール情報として、期首から買収したと仮定した場合の損益の情報を開示します。包括利益計算書を全事業で表示して、非継続事業を注記で表示したとしても、財務諸表の利用者は、将来の業績を予測できるのではないのでしょうか？ 一方で、買収した事業はプロフィールによる注記が必要です。買収する前の損益は包括利益計算書には含まれませんが、事業のポートフォリオとして依然存在している事業（非継続事業）の損益を各損益項目から除外しなくても良いのではないかと思います。全事業により表示された包括利益計算書から、買収した新規事業について、プロフィールの注記を利用して来年度の損益の追加要因を加味し、譲渡・廃止した事業の損益を非継続事業の注記を利用して除外すれば、将来の業績予測はできると思います。

また、日本基準は全事業で売上や損益が表示されているため、日本基準の会社と IFRS で開

示する当社のような非継続事業を有する会社を比較するには、日本基準の会社の金融収益・費用等を除く営業外・特別損益を営業損益に組替えるだけでなく、IFRS を採用する会社の包括利益計算書の継続事業の損益と、注記に記載する非継続事業の損益を合算して全事業の損益を計算する必要があります。

さらに、継続事業の遡及修正は、財務諸表作成者側にとって、前年度に監査を受けた包括利益計算書および注記のすべてを作り直すことになり、作成者・監査人にとって大きな負担となるだけでなく、終了した会計年度の事業活動の成果を包括利益計算書の各損益項目だけでは説明しづらくなっています。そのため、当社では IFRS の規定に縛られない IR 資料において、全事業を中心に包括利益計算書を作成し、IR の売上推移等についても全事業の売上に基づいて作成しています。

このように、IFRS の基準書の一部について、使いにくさを感じる部分も確かにあります。しかし、「同じものさし」で決算し、社内の数値が透明になったこと等、IFRS を導入したメリットの方が大きいと感じています。

2 会計基準等への要望

(1) 哲学を持って IFRS 導入を判断する

当社の IFRS 導入の経緯は先に述べたとおりです。2009 年 6 月に金融庁が公表した「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）」では、2010 年 3 月期から IFRS の任意適用が認められ、IFRS 強制適用の決定を 2012 年、決定後の準備期間を少なくとも 3 年としていました。2 年経過した 2011 年 6 月、「強制適用の決定から 5~7 年程度の準備期間」が設定され、IFRS 導入が義務付けられた場合にも、早くて 2017 年 3 月期以降から適用され

ることになるといわれています。

これから IFRS とどう向き合うのでしょうか。2010 年 3 月期に任意適用を決めた時の判断とプランはどのようなものだったのでしょうか。日本の国の制度設計者が、まず、既存の枠組みや他国の動きにとらわれることなく、10 年後、20 年後、50 年後の日本をどう描きたいのか、という視点から、日本の会計のあり方の設計図を描く必要があります。

当社が、日本で IFRS 導入が認められる前から IFRS に着手し、日本で認められるか否かにかかわらず、IFRS 導入の旗を社内で振り続け IFRS 導入をやりきることができたのは、「同じものさしが一番良い」、「当社においては、IFRS 導入について、コンバージェンスではなくアドプションを目指す」、「そのための障害は当面、複数目的の帳簿で対処する」、というマネジメントの明確で分かりやすいビジョンと方針があったからです。

1 国の方針を決めることは、1 社の経営方針や会計方針を決めることの何倍も複雑で難しい問題なのだと思いますが、明確なビジョンとそれに向かったの具体的な対処方針が示されるべきだと思います。それらが示されれば、IFRS 導入が大変であっても、日本企業各社は迷わずに進めるのではないかと思います。要は「哲学を持って事に当たる」ことです。

(2) 確定決算主義と損金経理要件

課税所得の計算が会計とは目的を異にするために、当社が、複数目的の帳簿を保有していることは先に述べたとおりです。日本企業の中には、(IFRS 導入を意識して?) 有形固定資産の償却方法を定率法から定額法に変更する会社や、設備の実際の使用可能年数に合わせて、耐用年数を延長する会社が出てきています。これは、複数目的の帳簿ではなく、税務のメリットを捨てても 1 つの帳簿にしたい、という日本企業の

意思の表れです。

確定決算主義や損金経理要件が障害になるのは、既に IFRS に限ったことではなくなっています。企業結合の基準では、識別可能な無形資産を特定することが求められます。企業を買収すると、取得原価の配分の過程で商標権の価値が特定されることは、よくあることです。税法では商標権の耐用年数は 10 年ですが、無形資産の公正価値を評価すると、商標権の価値の存続期間は 10 年より長く評価されることが多いものです。税法の無形固定資産は限定列举により定められており、単体の会計帳簿で、無形固定資産として商標権を特定し、10 年より長い耐用年数で償却すれば、税務メリットは現行の日本基準においても既に損なわれています。

たとえ IFRS 導入時期の確定が延期になったとしても、コンバージェンスや IFRS 任意適用の方針の過程で、税法等の対処方針が追い付いていないことが、日本企業が日本国内でオペレーションしていくことのメリットを失い始めている、と感じています。

(3) 任意適用すると四半期報告の簡素化が後退する現在の枠組み

当社の IFRS 担当は全員が「兼任」だったため、決算の度に作業が止まりました。制度で求められている決算や開示が最優先です。制度決算の合間に IFRS を進めました。20 日前後で四半期決算短信を発表すれば決算が終わった時代は、決算月の翌月後半には IFRS の対応に時間を割くことができましたが、内部統制報告制度と四半期報告制度により、四半期決算終了まで 1 ヶ月以上かかるようになったため、IFRS に現実的に取り組める日数は年間の半分以下になりました。その四半期報告制度は、2011 年度から簡素化されました。これにより特に兼任体制の会社の経理担当者は IFRS 対応準備の時間が以前より確保できるようになりました。

残念ながら、この簡素化はあくまで日本基準の枠組みの中での簡素化です。IFRS 任意適用の会社は IAS 第 34 号の規定により、要約版であってもキャッシュ・フローや持分変動計算書の作成、四半期会計期間（3 ヶ月）の開示が求められており、IFRS を任意適用した場合には四半期報告制度の簡素化メリットは限定されるようです。

欧州では、四半期報告制度はなく、また監査人のレビューも求められていません。各国の取引所の規則により、四半期決算書を開示し、各社の「任意」で監査人のレビューを受けています。IFRS 導入準備時期の会社にとって、並行開示期間に作成する日本基準の四半期報告の簡素化は歓迎されますが、現在の枠組みでは IFRS を任意適用すると、IFRS 任意適用の会社には簡素化のメリットが後退します。後退するのであれば、IFRS 導入の動機付けも弱まってしまいます。既存の枠組みにとらわれず、ゼロからもう 1 度、欧州の事例に倣って、四半期報告制度や監査人のレビューが見直され、IFRS 任意適用の会社にも簡素化と同等のメリットがあると、これから IFRS 任意適用を考える会社にとっても IFRS 導入のインセンティブにもなるのではないかと思います。

(4) IFRS に切り替えた後も日本基準との差異の開示が必要？

当社は 2011 年 3 月期まで、単体システム・連結システムの両方のシステムにおいて、日本基準から IFRS への「IFRS 差額」を別に管理していました。「IFRS 差額」を開示する必要があるため、日本の各社の連結パッケージを、ローカル基準と IFRS 差額というパーツに分け、また、日本基準に必要な、のれんを償却し、さらに IFRS 用の仕訳で戻し、日本基準の未実現利益の税効果仕訳をキャンセルし、IFRS 用に入力し直す、という作業を実施していました。並

行開示の間は、日本基準と IFRS の数字の両方が必要ですし、また、IFRS に切り替えて初めて公表する年度は、調整表の開示が必要です。これは決算書を 2 つ作るのと同じだけの負荷がかかりました。

任意適用後も日本基準と IFRS の連結財務諸表を 2 つ作ることにすると、IFRS 1 本にすることを目指して任意適用した意味がなくなってしまいます。差異の開示は、日本基準から IFRS へ切り替える時期だけで十分だと考えています。残念ながら、日本基準と IFRS との間の主要差異項目（例；収益等）について概算額を、任意適用後も毎年度末に継続的に求められるようです。

これらを踏まえ、当社では、2012 年 3 月期から連結財務諸表や収集する連結パッケージは日本基準を意識せずに IFRS 1 本にし、連結仕訳におけるのれんの償却等を廃止する予定です。そして、毎年度末に「のれんを償却したと仮定した場合の額」、「未実現利益の控除に関する税効果を日本基準に従い計算したと仮定した場合の額」等を概算で把握し、開示する予定です。

(5) IFRS 導入企業の増加への期待

当社は、(2)から(4)までに述べた「やりにくさ」を、様々な場面で感じながら IFRS 任意適用まで取り組んできました。

それでも、IFRS は同じ「ものさし」で各社の経営成績を評価し、意思決定するのに有効であると考えています。また、各国が同じ「ものさし」で決算されることは、日本市場の活性化にもつながるものだと信じています。

多くの企業が IFRS 導入を経験すれば、「やりにくさ」がもっと幅広く具体的にになり、改善に向けての発言も増えてくると思われます。IFRS の各規定を読んでも、実際に自ら具体的な事例に当たって作成してみなければ、本当のところは理解できません。立派な IFRS プロジェ

クト・プランをどんなに頭で描いても実際に実行に移してみても初めて気付くものも多いものです。先に述べた、非継続事業と継続事業の分離の不便さや IR のやりにくさは、当社も IFRS の規定を読んで理解しただけのときは、実感しませんでした。会計基準が施行され、実際にその規定に準拠して財務諸表を作成してみて、初めて不便さ・不具合に気付くこともあると思います。当社は、当社と同じように不便さ・不具合を感じる IFRS のユーザー（日本企業）の数が増え、それとともに、IFRS がより使いやすい基準に改定されるように働きかけていく力も大きくなって欲しい、と思っています。それにより、IFRS が、利用者にとっても作成者にとっても、より使いやすいものに改訂されていくことを期待しています。