

「上場会社の連結財務諸表への IFRS アドプションの意義」

The Significance of IFRS Adoption on Listed Companies' Consolidated Statements

杉 山 晶 子

1. 序論

現在の日本市場においては、連結財務諸表の作成基準として日本基準、国際財務報告基準 (IFRS)、そして米国基準の3つの会計基準が適用されている。IFRS は2010年3月期より任意適用となっており、2012年3月期までに5社が適用している。任意適用には、いわゆるピュア IFRS が連結財務諸表の作成基準となっている。適用予定の会社はわずかずみられるものの、先行事例として適用後レビューの対象となるには任意適用会社の更なる増加が期待される。

2012年7月に企業会計審議会から公表された「国際会計基準 (IFRS) への対応のあり方についてのこれまでの議論 (中間的論点整理) (以下、「中間的論点整理」とする)」の「1. 会計基準の国際的調和」の総括において述べられているように、国際的な市場であるわが国資本市場で用いられる会計基準は、国際的に通用する高品質なものであること、会計基準の国際的な調和に向けた努力は継続する必要があること、そして、日本基準を高品質化するような会計基準の変更については前向きに対応することが求められている (企業会計審議会, 2012, p.2)。

IFRS とのコンバージェンスを継続してきたこれまでの過程において、日本の議論において受け入れが困難であるとされる項目についてアジェンダ・コンサルテーションに関する協議会^①としてとりまとめ、2011年11月末に国際会計審議会 (IASB) に提出された。これらの項目は、(1) OCI リサイクル、(2) 公正価値測定の範囲、(3) 開発費の資産計上、(4) のれんの非償却、(5) 固定資産の減損の戻入れ、そして(6) 機能通貨である (西川, 2012, p.11)。

日本から寄せられる意見の質は高いと評価されており (Michel Parada 他, 2012, p.20)、IASB においてこれらの項目が議題として取り上げられ、審議されることになれば、コンバージェンスがさらに進展することが期待される。また、双方の基準の品質向上につながるものと考えられる。

IASB が IFRS のアドプションを最終目標に掲げる中で、コンバージェンスの作業は今後も継続され、その道のりは長期にわたるものと解される。「中間的論点整理」においても、IFRS の強制適用の時期については示されていない。本稿においては、これまでの議論および財務諸表作成者である会社の考え方や対応状況にもとづいて、IFRS の任意適用後2年余りを経過した時点における連結財務諸表への IFRS アドプションの意義について考察する。

2. IFRS の適用を巡るこれまでの議論

2.1 「中間報告」における論点

2009年6月30日に企業会計審議会より公表された「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）（以下、「中間報告」とする）」においては、「今後のコンバージェンスを確実にするための実務上の工夫として、連結財務諸表と個別財務諸表の関係を少し緩め、連結財務諸表に係る会計基準については、情報提供機能の強化及び国際的な比較可能性の向上の観点から、我が国固有の商慣行や伝統的な会計実務に関連の深い個別財務諸表に先行して機動的に改訂する考え方（いわゆる「連結先行」の考え方）で対応していくことが考えられる。」とされた（企業会計審議会, 2009, p.3）。連結財務諸表への任意適用の時期については、「IFRS の国際的な広まりを踏まえると、企業及び市場の競争力強化の観点から、できるだけ早期に容認することが考えられ、具体的には 2010 年 3 月期の年度の財務諸表から IFRS の任意適用を認めることが適当である。」とされ（企業会計審議会, 2009, p.13）、これを受けて法制度が整備され現在の任意適用に至っている。

そして、連結財務諸表への IFRS の強制適用の判断時期については、「具体的な決定の時期を検討するに当たっては、特に、作成者・監査人等の体制整備に必要な期間、任意適用の適用状況の見極めに必要な期間、欧米等の国際的な動向の見極めに必要な期間等を考慮する必要がある。」としたうえで、諸事情を総合的に判断すると「とりあえず 2012 年を目途とすることが考えられる。」とした（企業会計審議会, 2009, p.14）。また、「強制適用に当たっては、実務対応上必要な期間として、強制適用の判断時期から少なくとも 3 年の準備期間が必要になるものと考えられる（すなわち 2012 年に強制適用を判断する場合には、2015 年又は 2016 年に適用開始）。」とした（企業会計審議会, 2009, p.15）。強制適用の判断の目安および判断された場合の適用時期の目安が示されたことで、図らずも様々な解釈ないしは誤解が生じ、物議を醸すこととなった。

「連結先行」の考え方は、2009 年 8 月の企業会計審議会「会長発言（骨子）」においても踏襲された。連結財務諸表と個別財務諸表の関係については、「個々の基準毎に、連と単を一致することに伴う諸々のコスト・ベネフィット、連と単を分離することに伴う諸々のコスト・ベネフィットを考慮した上で、最終的に ASBJ が判断（個々の基準で、会計処理の選択適用を許容することもあり得る）。連結と単体のズレの期間、幅は、経営や内外の会計を巡る諸状況（税、会社法を含む）により大きく異なる。」とされ（企業会計審議会, 2010）、連結財務諸表への IFRS の適用の議論と並行するかたちで、個別財務諸表および連結財務諸表と個別財務諸表の関係に係る議論が重ねられた。

2.2 「中間的論点整理」におけるポイント

「中間的論点整理」においては、1. 会計基準の国際的調和、2. 国際会計基準の適用、3. わが国としての意見発信、4. 単体の扱い、5. 中小企業への対応、6. 任意適用、そして 7. 原則主義への対応等といった 7 つのテーマに沿って、これまでの議論のポイントが集約されている。また、前文においては「概括的に整理すれば、わが国の会計基準は、これまでの努力の結果として高品質かつ国際的に遜色のないものとなっており、欧州より国際会計基準と同等であるとの評価も受けているが、今後とも、国際的な情勢等を踏まえ、会計基準の国際的な調和に向けた努力を継続していく必要がある。」としたうえで、「その際には、引き続き、以下で述べる連単分離、中小企業等への対応を前提に、わが国会計基準のあり方を踏まえた主体的コンバージェンス、任意

適用の積上げを図りつつ、国際会計基準の適用のあり方について、その目的やわが国の経済や制度などにもたらす影響を十分に勘案し、最もふさわしい対応を検討すべきである。」と述べられている（企業会計審議会, 2012, p.1）。任意適用会社が増加すれば、IFRS 適用後のレビューが充実し、日本としての問題点の抽出に役立つこととなる。IFRS を実際に適用した結果生じる影響や新たに把握される問題点を明らかにするためには、IFRS をアドプションというかたちで適用することに意味があるといえる。上記 7 つのテーマの総括は、以下のように要約される。

1. 会計基準の国際的調和については、序論で述べたとおり、日本市場が国際的市場であること、そこで用いられる会計基準が国際的に通用する高品質であること、コンバージェンスの継続が必要であることに加えて、日本基準を高品質化するような会計基準の変更について前向きに対応することについて言及されている（企業会計審議会, 2012, pp.1-2）。
2. 国際会計基準の適用については、「諸外国の状況をみると、各国の制度や経済状況などを踏まえて、IFRS の導入に関しては様々な対応が模索されている。わが国においても、国際情勢を踏まえつつ、わが国の制度や経済状況などに最もふさわしい対応が検討されるべきである。」と述べたうえで、アジェンダ・コンサルテーション意見発信とそれに対する IASB の対応の実務的検討の重要性について言及している（企業会計審議会, 2012, pp.5-6）。
3. わが国としての意見発信については、「IFRS 財団（IASB を含む）に対しては、人的、資金的貢献を継続するとともに、欧州・米国のほか、アジア・オセアニア諸国と連携し、わが国の関係者が一丸となって意見発信の努力を継続することが適当である。また、わが国の意見発信に関連して、本年秋に設置される東京サテライトオフィスの有効活用が喫緊の課題である。」と述べて、アジア諸国との関係も視野に入れた意見発信を考慮している（企業会計審議会, 2012, p.7）。
4. 単体の扱いについては、「国際的には連結財務諸表がより重視される一方、単体財務諸表については、会社法、税法、その他の規制等との関連に配慮が必要となる。連単はあくまで一体が原則であるとの指摘もあるものの、既に連結での米国基準や IFRS の使用が許容されてきているように、連結会計基準の国際的な調和の過程において、いわゆる連単分離が許容されることが現実的であると考えられる。」として（企業会計審議会, 2012, p.9）、これまでの「連結先行」の考え方から「連単分離」^②へと方向転換とも解される変化がみられる。
5. 中小企業への対応については、「上場していない中小企業等の会計については、IFRS の影響を受けないようにするというこれまでの方針を維持することが適当である。」と述べており、IFRS の適用対象としないことが確認されている（企業会計審議会, 2012, p.9）。
6. 任意適用については、連結財務諸表への IFRS の強制適用の時期については言及されていない。総括の中で、「IFRS 適用に関しては引き続き審議を継続する一方、現行制度の下で、IFRS 適用の実例を積み上げるとともに、その中で、どのような点が具体的にメリット・デメリットとなるのかを十分に把握し、それに対応するための取組みを検討・実行していくべきであると考えられる。また、わが国において

は、ピュアな IFRS の任意適用を認めており、この点について、対外的にも積極的に発信していくことが重要と考えられる。」と述べられている（企業会計審議会, 2012, p.10）。

7. 原則主義への対応等については、比較可能性との関係・作成者・監査人・当局に対する要請について述べたうえで、各会計関係者における実務的な取組みの例を挙げている。そのうえで各関係者における適切な連携を行いつつ、任意適用企業において新たに把握される問題点を含めて検討を深めることの必要性が指摘されている（企業会計審議会, 2012, pp.10-13）。

なお、上述の 6 におけるピュアな IFRS の任意適用のくだりについては、「中間的論点整理」のとりまとめに関する審議の過程において賛否両論があった（企業会計審議会, 2012, 6 月）。反対意見の論拠は、カーブアウトしないで適用し続けると受け取れるような表現は適切ではなく、アジェンダ・コンサルテーションに検討議題を出していることと矛盾するという趣旨である。これに対して、賛成意見の根拠は、今後 10 年間における IFRS 財団の考え方はカーブアウトされたものではない IFRS の完全準拠が促進される見込みであることから、ピュアな IFRS の適用を認めているということは重要性が高いというものである。アジェンダ・コンサルテーションについては、そこにおける議題の改善のために国際的貢献の姿勢を示すことが重要であるというものである。

3. コンバージェンスとアドプション

3.1 コンバージェンスの有用性

コンバージェンスは、狭義には自国基準と IFRS との主要な差異を縮小することなどによって自国基準を IFRS と類似した内容にしようとするあり方を指していると考えられる（山田, 2009, p.26）。これに対して、広義には狭義のコンバージェンスとアドプションとを含めた意味として、世界の会計基準が IFRS を中心に収斂されていくという文脈で用いられることが多い（山田, 2009, p.27）。

上述の意味に従えば、近年におけるコンバージェンスを巡る状況は、広義の意味に近いものと解される。アジェンダ・コンサルテーションのコメントレターに示されたように、鋭意コンバージェンスを継続してきた日本基準においても、受け入れ難くかつ重要性が高い項目が存在する。コメントレターは日本のみならず、世界各国から IASB に届けられる。IASB 理事の鶯地氏は、第 71 回日本会計研究学会での講演（2012 年 9 月 1 日、（於）一橋大学）の中で、2011 年 11 月末にコメントが締切られた IASB アジェンダ協議においては、246 通のコメントレターが寄せられ、4 度の円卓会議が開催されたと述べている。また、これらのコメントレターには共通性がみられるという（鶯地, 2012）。これらのことから、IFRS を中核とする世界的なコンバージェンスが進展していることがうかがえる。IASB にとっては、コメントレターをもとに計画的にフィードバックを進めることは、広義のコンバージェンスの進展には必要不可欠な作業といえるであろう。

また、IFRS との差異をできるだけなくしていくという目的のみならず、日本基準の品質向上の観点からも、コンバージェンスの有用性は認識されているものと解され

る。IASB に意見を発信し議論を重ねるとともに、IASB からのフィードバックに対応することで、IFRS と日本基準は品質を高めながらお互いに差異の縮小を図ることが期待される。そして、IFRS と日本基準の高品質化が進み、両者の差異について投資家の意思決定に重要な影響を及ぼす懸念がないと判断されるまでになっていれば、強制適用の判断がなされる素地は整ったといえると解される。

3.2 アドプションの意義

アドプションは、①自国基準を廃止し、これに代えて IFRS そのものを取り入れるか、または②自国基準を廃止しなくとも、たとえば上場会社には IFRS の適用を強制するなどによって、IFRS そのものを修正することなく財務諸表の作成基準として一定範囲の企業に強制適用しようとするものである（山田, 2009, p.27）。

IASB の目的は、「公益に資するよう、明確に記述された原則に基づく、高品質で理解可能な、強制力のある国際的に認められた会計基準の単一セットを開発すること。」

（IFRS Foundation, 2011, 6 (a), A16）である。IFRS 財団は、戦略レビューの報告において、IFRS の国際的なアドプション（全体を無修正で）を長期的な目標に掲げ、コンバージェンスは移行期間においてはアドプションを促進するかもしれないとしながらも、アドプションの代用ではないと述べている（IFRS Foundation, 2011, A2, p.4）。

アドプションといわれる IFRS の適用は、全体を無修正で適用するいわゆるフルアドプションが完全な形であるものの、国や地域によってはそれぞれの事情を反映して一部の規定を採用しないカーブアウトといわれる完全な形から逸脱したケースがみられる。前者は全面適用、後者は部分適用と呼ばれる場合もある。本稿においては、アドプションという用語をフルアドプションの意味で用いることとする。

日本にとってのアドプションのメリットとしてまずもって指摘されることは、IFRS の開発において現在以上に経済力に見合ったリーダーシップを発揮できる機会が拡大するというものである（山田, 2009, p.29）。IFRS 財団評議員会議長である Michel Prada 氏によれば、アドプションによって、日本と日本企業、そして日本の市場にとって極めて有益であるとともに、この分野における日本のリーダーシップも維持することができるといふ（Michel Prada 他, 2012, p.15）。

上述の鷺地氏の講演によれば、IFRS の使用が IFRS 財団モニタリング・ボードの常任メンバーの要件となっているものの、IFRS の使用についての定義はなされていないとのことである（鷺地, 2012）。したがって、自国の市場における IFRS の使用がアドプションのみに限定されるのか否か、強制適用か否かといった点については、現在のところは明らかな条件として提示されていないわけではないうである。それでも、IFRS 財団の考え方としては適用形式までは限定していないとはいえ、モニタリング・ボードの常任メンバーに対しては自国市場で IFRS を適用していることを重視していることは十分に想定される。

一方で、IFRS の導入については、国によって言語・慣習・文化・制度等が異なることから、アドプションの方法や解釈が一致していない場合が生じること、またそれによってアドプションの実態に違いが生じるケースが想定され得る。さらに、IFRS をアドプションする国々にとっては、アドプションに付随する課題も生じてくると推察される。

また、IFRS のアドプシオンについては、議論が対立するポイントが 2 つあるとの指摘がある。すなわち、第 1 に、海外で作られる基準と各国の事情や自国の周辺制度との関係で軋轢が生じないかという懸念や、長期的にみて制度的に本当に持ちこたえられるのかという問題、そして、第 2 に、IFRS が公正価値モデルという世界的に見ても非常に特異なモデルを用いようとしているという点である（辻山, 2012, p.70）。

日本における任意適用においては、IFRS をアドプシオンという形で導入している。任意適用に至るまでには様々な議論の積み重ねがあるものの、実際に適用した結果を分析することにより新たな問題点が明らかとなる場合も想定される。適用後のレビューの観点からは、アドプシオンは有効な方法であると解される。「中間的論点整理」においても示されているとおり、IFRS 強制適用の判断はあらゆる関連要因を考慮してもなお難しいものと推察される。また、強制適用の判断が下された結果仮に IFRS が強制適用されることになった場合には、さらにアドプシオンという形をとるのかそれとも別の形式を採用するのかといった判断が求められることとなる。

4. 財務諸表作成者の考え方

4.1 アンケート調査の概要

本章においては、連結財務諸表への IFRS の適用についての財務諸表作成者である会社の考え方を分析する。分析に際しては、2012 年 2 月に「連結財務諸表と個別財務諸表の関係が確定決算主義に及ぼす影響」をテーマに産業経理協会会員会社を対象として実施したアンケート調査の一部を用いることとする。本アンケート調査の実施状況は、以下のとおりである（杉山・石山, 2012, pp.175-213）。

対象会社 (財)産業経理協会会員 475 社

調査方法 ファクシミリによる質問項目の送付および回収

発送日 2 月 15 日

回収日 2 月 25 日

事前ヒアリング 2 社

回答会社数 141 社

回収率 29.7%

事後ヒアリング 3 社

ここにおいては、全 29 問から成る同アンケート調査の中から、主として以下に示す連結財務諸表への IFRS の適用に関連する 7 つの設問を取り上げて分析する。

問 8. 貴社が IFRS を適用する時期はいつですか。

1. 西暦（ ）年（ ）月期からすでに適用にしている。
2. 西暦（ ）年（ ）月期から適用予定である。
3. 強制適用となった場合、適用が義務づけられる時期に合わせて導入する。
4. 適用の予定はない。

問 9. 金融商品取引法適用会社の場合、連結財務諸表の作成基準についていずれを採用することが望ましいとお考えですか（問 1. の選択にかかわらずご回答ください）。

1. IFRS
2. 日本基準
3. IFRS、日本基準のいずれかを選択適用
4. その他（ ）

問 10. 問 9. における選択の理由をお聞かせください。（記述回答）

問 11. IFRS が連結財務諸表に強制適用されることとなった場合、どのような導入方法が望ましいとお考えですか。

1. ピュア IFRS を適用する（IFRS をそのまま適用する）。
2. カーブアウトした IFRS を適用する（問題のある箇所を除外した IFRS を適用する）。
3. その他（ ）

問 15. 財務諸表の作成基準として IFRS が適用された場合、「原則主義」（会計基準等において数値基準が示されず、原則に従い企業がみずから判断すること）に基づいて会計処理を行うことに支障はありますか。

1. 支障がある 2. やや支障がある 3. あまり支障はない
4. 支障はない

問 17. 貴社は、IFRS 対応のチームないしは部署等を設けていますか。

1. 設置している。
2. 設置していない。
3. 設置していたが廃止した。
4. その他（ ）

問 18. 貴社の IFRS 対応の具体的な施策があれば、お教えてください。（記述回答）

4.2 分析対象会社の特性

2010 年 3 月期より開始された IFRS の任意適用対象会社は一定の条件を満たす上場会社であることから、本アンケート調査の回答会社 141 社中「上場会社でありかつ連結財務諸表を作成している会社」という条件を満たす 113 社を抽出して分析する。

上記 113 社の規模については、「直近の連結財務諸表（年次）における資産総額」と「直近の連結財務諸表（年次）における営業収益（売上高）」に基づいて、便宜的に大規模会社（1 兆円以上）、中規模会社（1,000 億円以上 1 兆円未満）、小規模会社（1,000 億円未満）に分類している（表 1）。

表 1. 分析対象会社の規模

回答区分	大規模会社 (1兆円以上)	中規模会社 (1,000億円以上1兆円未満)	小規模会社 (1,000億円未満)	無回答	合計
回答社数	23社	54社	26社	10社	113社
回答率	20.4%	47.8%	23.0%	8.8%	100.0%

また、主な業務は【問 1】において以下に示す業種から選択されている。表 2 において、当該集計結果をさらに産業ごとに大別している（表 2）。業種別では、製造業が 113 社中 66 社を占めており最多である。

1. 農・林・漁業 2. 鉱業 3. 建設業 4. 製造業 5. 電気・ガス業
6. 情報通信・運輸業 7. 商業 8. 金融・保険業
9. 不動産・物品賃貸業 10. サービス業 11. その他

表 2. 産業別分布状況

回答区分	第 1 次・第 2 次産業	第 3 次産業	無回答	合計
回答社数	78 社	34 社	1 社	113 社
回答率	69.0%	30.0%	1.00%	100.0%

4.3 連結財務諸表の作成基準

まず、【問 8. IFRS の適用（予定）時期】については、すでに適用している会社は 0 社（ただし、本アンケート実施後の 2012 年 3 月期より適用を開始している会社が 1 社ある。）、任意適用を予定している会社は 9 社（8.0%）であり、87.6%にあたる 99 社は強制適用となった場合、適用が義務づけられる時期に合わせて導入すると回答している（表 3）。

表 3. IFRS の適用（予定）時期

選択肢	1. 西暦 x 年 x 月期からすでに適用にしている	2. 西暦 x 年 x 月期から適用予定である	3. 適用が義務づけられる時期に合わせて導入する	4. 適用の予定はない	無回答	合計
回答社数	0 社	9 社	99 社	1 社	4 社	113 社
回答率	0.0%	8.0%	87.6%	0.9%	3.5%	100.0%

【問 9. 連結財務諸表に適用する基準】については、回答会社 113 社中 60 社（53.1%）が「3. IFRS と日本基準のいずれかを選択適用」を選択しており、「1. IFRS」が 23 社（20.4%）、「2. 日本基準」は 19 社（16.8%）であり、IFRS と日本基準の選択適用が望ましいとする会社が半数以上を占めている（表 4）。これまで日本基準の IFRS とのコンバージェンスが相当程度進展しており、IFRS 適用へのニーズの度合は上場企業の間でも異なること、とりわけ適用初年度に多額のコストと手間がかかること等を前提とすれば、IFRS の任意適用に踏み切る会社は数年単位では微増にとどまることが懸念される。

表 4. 連結財務諸表に適用する基準

選択肢	1. IFRS	2. 日本基準	3. IFRS、日本基準 を選択適用	4. その他	無回答	合計
回答社数	23 社	19 社	60 社	7 社	4 社	113 社
回答率	20.4%	16.8%	53.1%	6.2%	3.5%	100.0%

また、【問 10. 問 9. における選択の理由（記述）】としては、次のような意見が記述されている。

① 【問 9】において「1. IFRS」を選択した理由

- ・金融商品取引法適用会社の場合、IFRS により連結財務諸表を作成することは、財務諸表の国際的な比較可能性を担保し、資金調達手段を確保するとともに、グローバルな連結対象会社に対する経営管理に有効である。
- ・日本基準は EU より同等制の評価を得ているとはいえ、海外で資金調達を行っているグローバル企業については海外投資家による財務諸表の比較可能性において十分でない。
- ・IASB の IFRS 設定プロセスへの参画の観点から、金融商品取引法適用会社の連結財務諸表は IFRS で作成することが望ましいと考える。

② 【問 9】において「2. 日本基準」を選択した理由

- ・国内取引が中心、海外金融市場から資金を調達しないという企業については、連結財務諸表は日本基準で作成することが望ましい。
- ・製造業にとっては、経営管理においても業務の開示においても、IFRS よりも日本基準の方が優れていると考えるから。
- ・IFRS は、導入時にかかる多額な対応コスト（人・IT システム）および導入後の運用コストの増加が想定されるのにもかかわらずメリットはほとんどないため、日本基準が望ましい。また、日本基準もコンバージェンスが進むものと期待しているので、日本基準で連結財務諸表を作成することを選択した。

③ 【問 9】において「3. IFRS、日本基準のいずれかを選択適用」を選択した理由

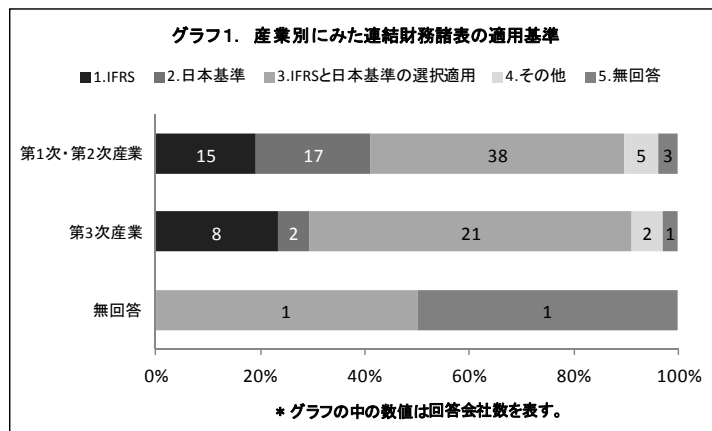
- ・金融商品取引法適用会社といっても様々な立場があることから、会社規模、海外での資金調達、事業展開等を勘案し、各企業が選択適用する形が望ましいと考える。
- ・株式を上場する市場を分けることも含めて、IFRS と日本基準の選択適用を認めることが望ましい。
- ・日本基準が IFRS にコンバージェンスされれば、どちらの基準を選択しても大きな問題にならないと考える。
- ・現在、日本では日・米・IFRS の 3 会計基準の連結財務諸表が公表されているが、このことによって比較可能性等支障があるというような声はほとんどあがっていない。
- ・強制適用後も議論を行う余地を残すべきであるから、IFRS と日本基準の選択適用が望ましい。

④ 【問9】において「4. その他」を選択した理由

- ・金融商品取引法適用会社の連結財務諸表へのIFRSの強制適用、コンバージェンスの継続にあたっては、日本企業への適合性が必要となる。
- ・連結財務諸表へのIFRSの適用は任意が望ましく、万一強制するとしてもグローバル企業に限定されるべきである。国内取引中心の企業については、コンバージェンスを継続している日本基準で十分である。

以上の記述回答は、次のように総括される。すなわち、連結財務諸表の作成基準としてIFRSは財務諸表の国際的な比較可能性、グローバルな連結子会社の経営管理、IFRS基準設定プロセスへの参画の観点から支持されている。日本基準は、主として基本企業との親和性、コスト・ベネフィットの関係から選択されている。IFRSと日本基準の選択適用は、個々の会社の状況を考慮する立場や、コンバージェンスの進展により両基準の間に重要な差異がなくなるという観点から、最も多く選択されている。

さらに、連結財務諸表の適用基準と業種との関係を分析したところ、全体として最も選択率の高い「IFRSと日本基準の選択適用」を除けば、第1次・第2次産業においては日本基準を選好する傾向がみられるとともに、第3次産業においてはよりIFRSを選好する傾向が強いことがわかる（グラフ1）。主な原因として、第1次・第2次産業には製造業が多く含まれていることから、IFRSの適用により会計処理・手続きの負担が大きいとされる固定資産の保有高が相対的に大きいことや、研究開発費の資産計上の影響等によるものと解される。なお、連結財務諸表の適用基準と会社規模との間には、相関関係がみられなかった。



4.4 IFRSの適用方法

現在の任意適用においては、IFRS そのもの（ピュア IFRS）を適用しておりいわゆるアドプションの状況にある。【問 11. IFRS が連結財務諸表に強制適用されることとなった場合の導入方法】では、回答会社 113 社中 75 社（66.4%）が「2. カーブアウトした IFRS を適用する」を選択しており、「1. ピュア IFRS を適用する」を選択した会社は 23 社（20.4%）である（表 5）。国外で開発・改正されている IFRS をそのまま適用することによって想定外の影響が生じる懸念や、原則主義をはじめとする会計処理

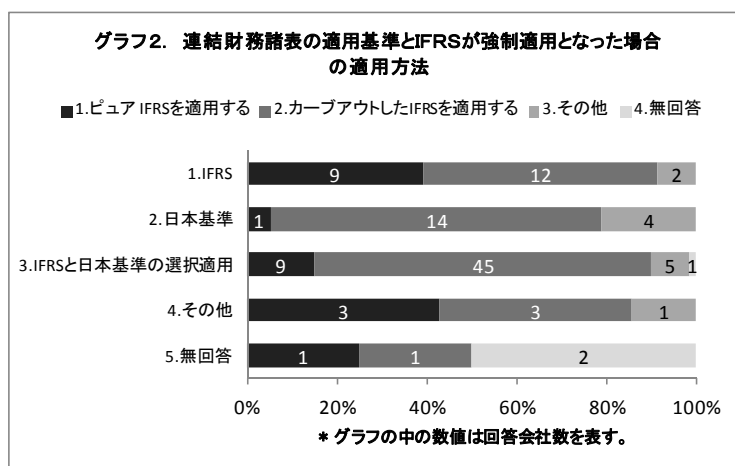
の違い等に対する不安の表れではないかと解される。アジェンダ・コンサルテーションのコメントレターに示されたように、日本においては受け入れ難くかつ重要性が高い項目が存在することも、ピュア IFRS の適用を躊躇する一因かもしれない。

IFRS 財団広報国際担当部長の Mark Byatt 氏によれば、ほとんどの国がエンドースメントの仕組みを設けているのは、これが各国が自らの会計基準を決める主権を維持するための重要な「遮断器」となるためであるという (Michel Parada 他, 2012, p.14)。現在のところ、日本においては当該「遮断器」が設けられていないことから、財務諸表の作成者である会社は上述のような不安を覚え、カーブアウトした IFRS を適用することを選択した可能性がある。

表 5. IFRS が連結財務諸表に強制適用されることとなった場合の導入方法

選択肢	1. ピュア IFRS を適用する	2. カーブアウトした IFRS を適用する	3. その他	無回答	合計
回答社数	23 社	75 社	12 社	3 社	113 社
回答率	20.4%	66.4%	10.6%	2.7%	100.0%

連結財務諸表の作成基準として選択された基準と、IFRS が強制適用となった場合の適用方法との関係を表したものが、グラフ 2 である (グラフ 2)。IFRS をアドプションするよりも、国内の事情を反映させたカーブアウトした形での IFRS の適用が支持される中で、【問 9】において連結財務諸表の作成基準として IFRS を選択した会社はつぎのような傾向がみられる。すなわち、これらの会社は【問 9】において日本基準や選択適用を選んだ会社と比べて、IFRS の適用方法としてピュア IFRS を適用すると回答した割合が高い。これらの会社は、会計基準のコンバージェンスよりもアドプションを採用することがより有用であると認識していると解される。



現行の規定によれば、特定会社が提出する連結財務諸表は金融庁長官が告示で指定する「指定国際会計基準」に従うことができるとされており、告示に際しては、指定

国際会計基準が公正妥当な企業会計の基準として受け入れられる程度にまで至るような手続を経て作成及び公表が行われたものかどうかを確認するものとされている（連結財務諸表規則第 93 条、同規則ガイドライン 93、金融庁告示第 69 号等）。ただし、ここで行うパブリックコメント手続きは、指定しようとする会計基準について直接的にその内容の是非に関する意見公募を行うのではなく、指定国際基準として告示しようとする金融庁長官の判断について意見を求めるものとなるであろうし、当該手続きは必須ではなく省略されることも想定される（平松他, 2011, pp.761-762）。

カーブアウトが行われた場合には、IFRS を適用していることにはならない。したがって、前述のエンドースメントの仕組みを使用するか否かは重要な判断となる。一方で、当該仕組みが設けられていることは、自国の会計基準を決定する主権を維持するという観点からその必要性が認識されると解される。

4.5 IFRS への対応状況

【問 17. IFRS 対応部署等の設置状況】については、回答会社 113 社中「2. 設置していない」会社が 44 社 (38.9%) であり、「設置している」と回答した 40 社 (35.4%) をわずかながら上回っている（表 6）。

表 6. IFRS 対応部署等の設置状況

選択肢	1. 設置している	2. 設置していない	3. 設置していたが廃止した	4. その他	無回答	合計
回答社数	40 社	44 社	10 社	18 社	1 社	113 社
回答率	35.4%	38.9%	8.8%	15.9%	0.9%	100.0%

この集計結果は、【問 18. IFRS 対応の具体的な施策（記述）】の記述回答とあわせて分析することよりその実態が明らかとなる。以下に、【問 17】の選択肢に応じた記述の主な内容を総括する。

① IFRS 対応部署等を設置している会社

グループ会社内の決算日の統一、IFRS に対応した経理システムの構築、IFRS を適用した場合の影響度調査、連結子会社へのヒアリング調査等を実施している。監査法人とコンサルティング契約を締結しているケースも少なくないとみられ、IFRS 強制適用が決定された場合の対応は概ね整っていると解される。任意適用が決定している会社においては IFRS 適用による開示の比較年度に向けて、グループの会計方針策定・システム改修等の諸準備を行っているとのことである。

② IFRS 対応部署等を設置していない会社

IFRS 対応部署等は特に設置していなくとも、経理部門において IFRS の対応をしている。社内・グループ会社間での勉強会、監査法人との協議、IFRS 適用に関連した情報収集等を実施している。IFRS に対応できる人材の育成や採用を挙げている会社もあり、決算日の統一を進めているケースもみられる。一方で、IFRS 強制適用の決定がなされるまで、様子を見るといった状況もみられる。

③ IFRS 対応部署等を設置していたが廃止した

IFRS 対応部署ないしプロジェクトは一時中断しているものの、IFRS を見据えたシステム・業務の見直し、海外子会社の決算日の統一等、対応は継続している会社が少なくないとみられる。有形固定資産の会計処理については早めの準備を考えているというメーカーや、適用対象や時期が明確になってから子会社への対応を実施するという会社もみられる。

④ その他

強制適用の動向を注視しており、それに合わせて対応する予定という会社がみられる。IFRS 導入の影響が大きい項目のチェック、固定資産の減価償却の見直しを実施しているという回答もみられる。

上述のとおり、【問 17】および【問 18】の分析結果から、任意適用の判断および準備段階や程度に差異はあっても、連結財務諸表に IFRS が強制適用となることが明らかとなった場合には、スムーズに対応ができるように準備が進められているものと解される。

なお、IFRS の適用にあたって実務上の問題となっている原則主義については、【問 15】の集計結果によれば約 8 割の会社は支障がある（「やや支障がある」を含む）と回答している。原則主義の対応に関しては、これまでも議論が重ねられてきたところである。「中間的論点整理」においては、作成者・監査人・当局における実務的な取組みを例示するとともに、各関係者間において適切な連携を行いつつ、任意適用企業において新たに把握される問題点を含め、検討を深めていくことの必要性が述べられている（企業会計審議会、2012, pp.10-13）。

5. 結論

「中間的論点整理」においては、これまでの IFRS の適用を巡る議論の総括と、それに基づく今後の日本の対応のあり方についての示唆が盛り込まれている。「中間的論点整理」に示された 7 つの論点はいずれも大きなテーマであり、今後の課題を含んでいる。IFRS の強制適用の判断にあたっては、たとえば企業会計審議会や ASBJ をはじめとする各機関において鋭意重ねられてきたこれまでの議論を考慮してもなお、困難が残されていると解される。

アドプションを射程に収めたコンバージェンスの進展は、世界各国から IASB に寄せられたアジェンダ・コンサルテーションのコメントレターの多さが物語っている。世界的な会計基準の収斂の動向は、大きなうねりとなってそれぞれの国に影響を及ぼしているものと解される。IFRS と自国基準の相互作用として生じる品質向上は、透明性の高い金融市場の実現に貢献する一助となるであろう。IASB と各国の基準開発主体が、それぞれに多くの課題と向き合いながら、十分なデュー・プロセスとモニタリング機能に支えられることによって目指す方向へと一步一步進んでゆくことが期待される。

日本基準と IFRS の十分なコンバージェンスが達成され、投資家の意思決定に重要な影響を及ぼす懸念がないことについて概ね社会的なコンセンサスが得られた段階で、強制適用の判断がなされると想定される。当該判断の結果、仮に IFRS が強制適用さ

れることとなった場合には、エンドースメントの仕組みを設けた上でアドプシヨンの形を採ることが考えられる。アドプシヨンによるレビューの積上げから新たな問題を抽出し IASB に意見を発信することは、IFRS と日本基準の品質向上に貢献するとともに、IFRS 財団における日本のポジションを維持することにつながると考えられるためである。

仮に IFRS が強制適用となった場合の適用範囲は、上場会社の連結財務諸表とすることが適当ではないかと思われる。上場会社の一部のみに強制適用するとすると、IFRS の適用範囲を決める際にどのような基準で線引きするかは難しいのではないかと思われるからである。財務諸表の作成者である会社の考え方を、アンケート調査により析出したところによれば、IFRS への対応の準備は概ね整っていると解される。また、9 割近くの会社が、適用が義務づけられる時期に合わせて IFRS を導入すると回答している。会社ごとの事情に応じて IFRS の適用ニーズにはばらつきがあるものの、これまでの新会計基準への対応状況を見る限りにおいて、ひとたび強制適用が決定されれば適切な対応がなされるものと解される。

1973 年に IASB の前身である国際会計基準委員会 (IASC) が設立されて以来、IFRS が世界に影響を及ぼすまでには長い年月が経過している。日本基準と IFRS とのコンバージェンスについても、IASB に提出されたアジェンダが示すように残された課題は少なくない。コンバージェンスの最終目標がアドプシオンであるとすれば、世界各国が当該ゴールに辿り着くまでの道のりは想定以上に長いものかもしれない。

【注】

- (1) アジェンダ・コンサルテーションに関する協議会は、IASB が実施したアジェンダ・コンサルテーションについて、各関係者が可能な限り整合性のとれた意見発信を行うことにより、IFRS に対する我が国の発信力を高めることを目的とする。参加団体等は、社団法人日本経済団体連合会、日本公認会計士協会、株式会社東京証券取引所グループ、公益社団法人日本証券アナリスト協会、企業会計基準委員会、公益財団法人財務会計基準機構、金融庁、経済産業省、法務省である。
- (2) 「連単分離」については、現在の任意適用にみられるように、金融商品取引法のもとで IFRS にもとづいて作成された連結財務諸表と日本基準に基づいて作成された個別財務諸表の両方を有価証券報告書において開示するケースと、金融商品取引法の目的に合わせて IFRS に基づく連結財務諸表を開示し、会社法ないしは法人税法の目的に合わせて日本基準に基づく個別財務諸表を作成・開示するというケースがある。後者については、徳賀芳弘 (2010) において詳述されている。

【引用文献】

- 企業会計審議会 (2009) 「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)」。
- 企業会計審議会 (2010) 「会長発言 (骨子)」平成 22 年年 8 月 3 日、企業会計審議会総会資料。
- 企業会計審議会 (2012) 「国際会計基準 (IFRS) への対応のあり方についてのこれまでの議論 (中間的論点整理)」。
- 企業会計審議会 (2012) 審議会議事録、2012 年 6 月。

- 薦地隆継 (2012) 第 71 回日本会計研究学会講演「IFRS のめざすもの (基準開発の新潮流)」
- 杉山・石山 (2012) 2012 年度法人税法に関する調査研究「連結財務諸表と個別財務諸表の関係が確定決算主義に及ぼす影響」『産業経理』Vol.72 No.3, (財)産業経理協会, pp.175-213。
- 辻山栄子 (2012)「わが国の会計基準はどこへ向かうのか—IFRS をめぐる対立軸の変貌」『企業会計』Vol.64, No.5, pp. 69-79。
- 西川郁生 (2012)「アジェンダ・コンサルテーションとにほんからの意見発信」『季刊会計基準』Vol.37, 財務会計基準機構, pp. 11-14。
- 平松・金子・柳川・大橋 (2011)『連結財務諸表規則逐条詳解』中央経済社, 2011 年 10 月。
- Michel Parada 他 (2012) 座談会「IFRS 財団評議委員会 Michel Parada 議長に訊く」『会計・監査ジャーナル』Vol.24, No.8, 日本公認会計士協会, pp. 9-21。
- 山田辰巳 (2009)「会計基準の国際的統一の意義と課題」『企業会計』Vol.61, No.8, 中央経済社, pp.26-32。
- IFRS Foundation (2011) “Preface to International Financial Reporting Standards”, 2011, A16 (IFRS 財団 「国際財務報告基準に関する趣意書」, 2011, A14)。
- IFRS Foundation (2011) “Report as the Global Standard: Setting a Strategy for the Foundation’s Second Decade”。

【参考文献】

- 古賀坂敦 (2012)「IASB のアジェンダ・コンサルテーションへの対応とその意義」『企業会計』Vol.64, No.4, pp.26-35。
- 斎藤静樹 (2007)「コンバージェンスの意義と IFRS への役割期待」『企業会計』Vol.59 No.8, pp.14-24。
- 徳賀芳弘 (2010)「国際財務報告基準への日本の対応」『別冊税経通信』, pp.1-9。
- 古澤・西川・山田・川村 (2010)「日本における IFRS に対する今後の対応—トライアングル体制変更の可能性—」『別冊税経通信』, pp.32-51。
- 山田辰巳 (2012)「日本は IFRS とどう向き合うべきか」『企業会計』Vol.64, No.1, pp.92-103。
- Stephen A. Zeff (2012) “The Evolution of IASC into the IASB, and the Challenges it Faces,” *The Accounting Review*, Vol.87 No.3, pp.807-837.

(2012 年 9 月 12 日受理)