

〈研究ノート〉

PWC 国際会計基準の概要(Ⅱ・完)

ソ ヨン ダル
徐 龍 達
岡 田 恵

目 次

I. 財務諸表	30. 認識の中止 (124)
II. 企業集団	
III. 売 上	VII. 持分金融商品
IV. 資産 (金融商品を除く)	31. 新株発行費 (125)
—以上・本誌前号—	32. 自己株式 (125)
V. 負債 (金融商品を除く)	VIII. その他の財務報告領域
19. 引当金と偶発事象 (112)	33. 1株当たり利益 (126)
20. 法人所得税 (114)	34. 関連当事者取引 (126)
21. 従業員給与 (116)	35. セグメント別報告 (127)
22. 国庫補助金 (118)	36. 廃止事業 (127)
23. リース取引 (119)	37. 後発事象 (128)
VI. 金融商品	38. 中間財務報告書 (129)
24. 負債対資本 (121)	39. 退職給与制度 (129)
25. デリバティブ (121)	40. 銀行および類似する金融機 関 (130)
26. 金融資産 (122)	41. 農業 (131)
27. 金融負債 (123)	42. 国際会計基準に関する Price- WaterhouseCoopers からのそ 他の出版物 (132)
28. 相殺 (123)	
29. ヘッジ会計 (124)	

キーワード：国際会計基準 (IAS), 資金フロー計算書, 国際会計基準理事会 (IASB), 金融商品, 減損会計

43. 索引基準ごと (133) の訳語について (136)
 付記 1. IASB と Cash flow statement 付記 2. 国際的な会計基準統合化への動き (140)

V. 負債（金融商品を除く）

19. 引当金と偶発事象 (*Provisions and contingencies*)

引当金は、企業が過去の事象の結果として経済的便益を移す現在債務を有し、移譲が債務を決済するために必要となる可能性が高く（起こらない可能性よりも起こる可能性が高い）、かつその債務について信頼できる見積がでる場合にのみ認識します。引当金として認識する金額は、貸借対照表日における現在の債務を完全に決済するために要求される最少の支出の最善の見積額であり、リスクフリーレートで割り引いたものです。現在の債務は債務発生事象から生じ、法的債務あるいは推定的のどちらかの形式をとる可能性があります。債務発生事象は、債務を決済する以外に、企業に現実的な選択肢を与えないものをいいます。企業が今後の活動により将来の支出を避けることができるのであれば、企業には現在債務はなく、引当金の計上は必要ありません。

引当金を認識する以前に、債務が「法的」債務である必要はありません。企業が一定の支出を負担するほかに現実的な選択肢がないのであれば、企業は「推定的」債務を有することになります。基準のアプローチでは、引当金が認識される状況が制限されます。例えば、企業は将来において支出を負担する意図があるというだけでは引当金を認識することができません。

不利な契約

不利な契約を除いて、将来の営業損失に対する引当金は禁止されています。企業が不利な契約（契約において債務を満たすのに不可避の費用が契約のもとで流入が、期待される経済的便益を超過する場合）を保有しているのであれば、当該契約に基づく現在債務は引当金として認識します。

リストラクチャリング引当金

いつの時点でリストラクチャリング引当金が記録され、どのような費用が引当金に含まれるのか、特定の条件があります。企業実体は、リストラのための推定的債務を証明しなければなりません。まず第1に、企業はリストラの主要な特徴を記述した詳細な公式計画を有していなければなりません。第2に、企業はリストラ計画の実行を開始することにより、あるいはリストラの主な特徴に影響を受ける人々に公表することにより、企業がリストラを実行するであろうという妥当な期待を、影響を受ける人々に生じさせていなければなりません。

リストラ計画が貸借対照表日後に作成されれば場合、たとえ財務諸表が承認される以前に公表されたとしても、貸借対照表日においては現在債務を発生させません。企業が売却をコミットするまで、すなわち拘束力のある売却契約が締結されるまでは、事業の売却から債務は発生しません。引当金はリストラによって必然的に発生する増加費用のみを含み、企業の進行中の活動と関連づけられるものは含みません。リストラ引当金の測定の際、資産の売上に関する期待収益を考慮することは認められません。

補 填

引当金を決済するのに必要な支出の一部、または全部を第3者から補填されることが予想され、第3者が負担する部分の費用について企業がいかなる債務も有しない場合、企業は引当金と予想補填金を相殺し、純額を開示します。それ以外の場合はすべて、引当金および予想補填金はそれぞれ負債、資本として別々に表示します。しかしながら、企業が債務を決済すれば、補填金を受け取ることがほぼ確実な場合にのみ資産を認識することができ、補填金として認識される金額は引当金の金額を超えることは認められません。

偶発債務と偶発資産

偶発債務は、企業の支配可能な範囲外にある将来の不確実な事象が発生す

るか、または発生しないことよってのみその存在が確認される負債です。偶発債務は、経済的便益の移譲が過去の事象の結果生じ、かつ信頼できる見積額が測定できる確率が、そうでないケースよりも高い場合、負債として認識します。偶発資産は認識しません。収益の実現がほとんど確実になった場合、関連する資産は偶発資産ではなく、資産として認識します。認識基準を充たさない偶発事象は、財務諸表の注記で説明することが必要であり、潜在的な財務上の影響額等を開示します。

20. 法人所得税 (Income taxes)

認 識

繰延税金は負債法を用いてすべての一時差異 (temporary difference) について計上します。繰延税金はすべての一時差異、つまり資産と負債の税務基準額と、会計上の金額違いについて算定します。一時差異には取得した資産・負債の税務基準額と公正価値との差額や、会計目的で資産を再評価した場合の影響額が含まれます。

繰延税金をすべての一時差異について計上するという一般原則に対して重要な例外が四つあります。税務目的で償却されないのれん、繰延収益として取り扱われる負ののれん、会計上の利益にも課税所得にも影響を与えない取引における資産・負債の当初認識、そして未処分利益の留保や一時差異の取り崩しについて一定の要件を満たす場合の子会社や支店、関連会社、ジョイント・ベンチャーへの投資です。このような場合には、繰延税金を計上しません。

当期税金および繰延税金は、取得と分類される企業結合や資本の部で認識する取引や事象から生じる税金を除いて損益計算書で認識します。企業や支配株主、重要な株主の課税上の地位の変化に伴う税金の影響は、税金の影響が資本の部の金額の変化に直接関係する場合を除いて損益に含めます。資本の部の金額の変化に直接関係する税金の影響額は、資本の部に借記または貸記し、損益計算書には含めません。

測 定

繰延税金資産および負債は、貸借対照表日における法定税率、または実質的法定税率（及び税法）に基づいて、資産が実現する期、または負債が決済される期に適用されると予想される税率で測定します。繰延税金資産および負債の割引は認められません。

繰延税金負債および繰延税金資産の測定にあたっては、企業が貸借対照表時点で、資産および負債の帳簿価額の回収、または決済を行おうとしている方法から生じる、税務上の影響を反映しなければなりません。IAS 第16号に従って非減価償却資産（すなわち、土地）を再評価する際、再評価から生じる繰延税金は売却を通じた資産の帳簿価額の回収適用される税率に基づいて決定します。

企業は、将来減算一時差異を利用できる課税所得が生ずる可能性が高い範囲内で、すべての将来減算一時差異に対して繰延税金資産を認識します。同じ原則は、繰越欠損金に対する繰延税金資産の認識についても適用されます。

利益が分配されるか否かによって異なった税率を企業が適用する必要がある場合、当期課税税金および繰延税金資産・負債は、未分配利益に適用される税率で測定します。配当の支払いに対する税金の影響額は、配当による法人所得税の影響額が資本の部で直接認識される取引や事象、あるいは取得と分類される企業結合のいずれかから生じる場合を除き、配当の支払に関する負債が認識される期間の損益に含めます。しかしながら、株主に代わって税務当局に支払った、配当または未払配当に関連する税金（例えば源泉税）は、その額が企業が支払うまたは回収する法人所得税に影響しないのであれば、配当の一部として資本の部に課されます。

当期税金資産と当期税金負債は、企業が相殺する法律上強制力のある権利を有し、かつ純額で決済するか、または資産を実現させると同時に負債を決済することを意図している場合に限り、当期税金資産と当期税金負債は相殺されます。当期税金残高および同じ税務当局によって課される法人所得税に関連する繰延残高を相殺できる場合にのみ、繰延税金資産と負債を相殺する

ことができます。

21. 従業員給付 (*Employee benefits*)

従業員給付とは、従業員が提供した勤務と交換に、企業が与えるあらゆる形態の対価と定義されています。従業員給付には、給料関連の給付（例えば賃金、給料、利益分配、賞与、長期勤続休暇および株式報酬制度）や、解雇給付（例えば退職手当および余剰労働者退職手当）、そして退職後給付（例えば給付建および掛金建退職給付制度）が含まれます。これらの給付の多くは短期間という性質をもち、したがってそれらの会計処理は、費用および負債の認識という点で非常に容易です。しかしながら長期給付、特に退職後給付は、より複雑な測定問題をもたらします。

退職後給付は、掛金建て制度あるいは給付建制度のいずれかで従業員に提供されます。企業は既存の取り決めに開示します。退職後給付は年金や退職損害補償、退職後生命保険、退職後医療給付を含みます。給付建制度か掛金建制度かは、取り決めの形式よりも取引の実質によって決まります。例えば、退職損害補償制度で、退職の理由に関係なく従業員給付が支払われるような場合には、給付建制度として会計処理します。複数事業主制度には特別な考慮が必要です。

掛金建制度 (*Defined contribution plans*)

掛金建制度における費用は、その会計期間に対して事業主が支払う掛金の金額です。この費用金額は損益計算書で開示します。

給付建制度 (*Defined benefit plans*)

給付建債務の計算には、発生給付評価方式（予測単位積増方式）を適用することが強制されています。この方式は、貸借対照表日までに提供された従業員の勤務を考慮に入れますが、将来の給料の増加に関する仮定を取り入れています。給付建債務は現在価値で計上し、債務の予想支払期日と満期日が

一致する優良社債の利回りを使用します。社債市場が存在しない国においては、国債の利回りを使用します。約した給付の程度の変化から生じる損失は、そのような約定がなされた時点ですべて認識します。

給付建制度について外部拠出している場合、制度資産は公正価値で測定し、市場価格が利用可能でない場合には、資金フロー見積額の割引現在価値を使用します。制度資産は以下の条件によって厳しく定義されています：制度資産は、報告企業から法的に分離され、従業員給付の支払または積立を行うためだけに存在している事業体（基金）によって保有されており、かつ従業員給付を支払又は積立するためだけに利用可能であり、報告企業自体の債権者には、倒産の場合であっても利用できないものである必要があります。さらにその資産は、基金の残りの資産が当該制度または報告企業の関連する従業員給付債務を支払うのに十分である場合、あるいは当該資産、報告企業が支払った従業員給付の補填のために報告企業に返還される場合のいずれかでない限り、報告企業に返還できないものである必要があります。これらの要件を満たさない制度資産は、当該制度の給付建債務と相殺することはできません。

保険数理差損益は「回廊」アプローチを用いて認識することができます。給付建債務（給付建債務と関連する制度資産の両方から生じるもの）の現在価値の10%、あるいは制度資産（もしあれば）の公正価値の10%のいずれか大きい方の金額を超過する保険数理差損益は、従業員の残存勤務期間以内で償却します。しかしながら企業は、保険数理差損益をより早期に認識する結果になる規則的な方法は、すべての保険数理差損益を即時に認識する方法を含め、どれでも採用することができます。保険数理差損益の認識に関する会計方針は開示する必要があります。

年金制度修正で生じる過去勤務費用は、当該給付の権利が確定するまで平均期間にわたり定額法によって費用として認識しなければなりません。給付の権利がすでに確定しているのであれば、過去勤務費用はただちに費用として認識します。給付建制度の縮小または清算による損失は縮小または清算が

発生したときに損益計算書で認識します。

早期解雇給付

企業が通常の退職日以前に従業員の雇用を終えることが余儀なくされたことを証明できる場合、早期解雇給付を負債として認識します。企業は、解雇の詳細かつ正式な計画を有し、撤回する現実的な可能性がない場合にのみ、「解雇することを余儀なくされた」と証明できます。そのような給付が長期である場合、給付建債務と同様のレート（上記参照）を使用して割引く必要があります。「通常の」解雇給付については、過去の勤務から生じる債務として発生主義で計上します。

持分報奨給付 (Equity compensation benefits)

従業員持分（株式）報奨給付の会計方針、性格、金額、および条件に関する開示が要求されます。しかしながら、IASには測定規定がありません。

22. 政府補助金

政府補助金は、企業が付帯条件を満たし、かつ補助金を受けることについて合理的な保証が得られる場合に認識します。補助金は、それによって補償される関連費用と対応させるために必要な期間にわたり、定期的にまた合理的に損益計算書で認識します。損益計算書における認識のタイミングは、補助金に付帯する条件や債務の遂行に依存します。

資産に関連する補助金は、関連資産の帳簿価額と相殺するか、または繰延収益として貸借対照表に計上するか、いずれかで処理します。関連資産の帳簿価額と相殺する場合、補助金は減価償却費の減少を通じて償却可能資産の耐用年数にわたり実質的に収益として認識されることとなります。貸借対照表上繰延収益として認識する場合、繰延収益の金額は関連資産の耐用年数にわたって定期的に収益として認識されます。

23. リース

リースは、所有権に伴うリスクと経済価値（rewards）の大部分を借手に移転するのであれば、ファイナンス・リースとして分類されます。そうでなければ、オペレーティング・リースとして分類されます。リース取引がファイナンス・リースかまたはオペレーティング・リースに分類されるかは、契約の法的形式よりも取引の実質に依存します。

IAS 第17号のガイダンスには、リース取引が通常、ファイナンス・リースとして分類される状況が例示されています。リース期間終了までに所有権が移転する、割引購入選択権、リース期間が耐用年数の大半を占める、リース支払額（保証残存価値を含む）の現在価値がリース資産の公正価値に実質的に等しい、リース資産は借り手のみが大きな変更なしで使用できる、といった例が挙げられています。

IAS 第17号はセール・アンド・リースバック取引についても規定しており、セール・アンド・リースバック取引の結果ファイナンス・リースとなる場合、利得はすべて繰延ベリース期間にわたって償却することを要求しています。また取引の結果オペレーティング・リースとなる場合には別の規則が適用されます。特別目的事業体が貸手として機能しており、借り手が当該特別目的事業体を連結しなければならない可能性がある場合、特別目的事業体については慎重に考慮する必要があります。

借り手

ファイナンス・リースの借手は財務諸表上資産と負債を計上し、類似資産に対して借手が採用する通常の減価償却方針に従って減価償却します。オペレーティング・リースの借手は他の規則的な方法が利用者の便益の時間的パターンを表す場合以外は、リース支払額を定額法により費用として計上します。

貸し手

貸手はファイナンス・リースで賃貸している資産を、正味リース投資未回収額と等しい金額で未収入金として貸借対照表上認識します。正味リース投資未回収額は、リース投資未回収額総額（貸手に発生する無保証残存価値を含む）から未獲得金融収益を控除した金額をいいます。金融収益は、貸手の正味投資額（税金除く）に対し一定の期間利益率となるような方法で認識しなければなりません。

貸手はオペレーティング・リースを有形固定資産として計上し、類似の所有資産に対して採用している通常の減価償却方針と同一の方法で減価償却します。賃貸料は他の規則的な方法がリース資産からの使用便益をより適切に示す場合を除き、リース期間にわたって定額法によって認識しなければなりません。

リース・インセンティブ

貸手がオペレーティング・リースの契約に際して借手に提供するインセンティブは、その性格や支払いのタイミングにかかわらず、リース資産の使用に対して合意された対価純額の一部として認識しなければなりません。そのようなインセンティブには借手に対する現金支払い、貸手が負担する借手の移転費用、無料のリース期間あるいは割引料金でのリース期間が含まれます。貸手はリース・インセンティブの原価を賃貸収入の控除として、リース期間にわたって通常定額法で認識します。

VI. 金融商品 (Financial instruments)

金融資産は、一方の企業にとっての金融資産と、他の企業にとっての金融負債または持分金融商品の双方を生じさせるあらゆる契約です。

金融資産とは、現金、現金または他の金融資産を受け取ることができる契約上の権利、他企業と金融商品を交換することができる契約上の権利、または他企業の持分金融商品をいいます。

金融負債とは、現金または他の金融資産を引き渡す契約上の義務、または他企業と金融商品の交換する契約上の義務をいいます。

24. 負債対資本

負債と資本の分類は、法的形式にかかわらず、現金または他の金融資産を証券の所有者に引き渡す契約上の義務が発行体にあるか否かに依存します。そのような義務が存在する場合は、変動数の自己株式を固定金額で発行する義務を含み、金融商品は負債として表示します。IAS 第32号では、例えば、強制償還が可能な優先株式は負債として表示すべきとしています。金融商品が持分に転換する権利を含んでいる場合（例えば転換社債）、発行体は証券の構成要素を識別して入金額を負債部分と資本部分に配分し、別々に処理します。

商品の決済方法が発行体が支配不可能な不確定な将来の事象または状況の結果に左右される場合、当該商品は負債として分類されます。しかしながら、発行の時点で発行体が現金または他の金融資産で決済することを求められる可能性が僅少な場合には、条件付決済事項は無視して、当該商品を資本の部に分類します。

25. デリバティブ (Derivatives)

すべてのデリバティブは、公正価値で計上されなければなりません。時にデリバティブは、結合された商品の資金フローの一部が、独立したデリバティブと類似の方法により変動する影響を有することがあります。これは「組み込みデリバティブ (embedded derivative)」であり、そのようなデリバティブの一部は主契約とは別に処理する必要があります。すべてのデリバティブから生ずる損益は損益計算書に計上しますが、資金フロー・ヘッジに相当する場合は資本の部で繰り延べます。

企業は、金融商品の契約条項の当事者となったときに当該金融商品を認識します。したがって、デリバティブに係るすべての契約上の権利あるいは義

務は、資産または負債として貸借対照表上認識されます。

26. 金融資産 (Financial assets)

金融資産は当初原価で測定しますが、原価は取引費用（顧問や代理人への報酬・手数料、規制当局による関税および賦課金）を含んだ対価の公正価値となります。IAS 第39号では金融資産のカテゴリーは4つのみです。

- (1) 「短期売買目的保有 (Held for trading)」——短期的な価格変動から利益を稼得する目的で取得した資産すべて、また短期的な利益獲得を行っているポートフォリオの一部。これらは公正価値で計上し、損益は損益計算書で認識します。
- (2) 「満期保有 (Held-to-maturity)」——固定されているかあるいは、決定可能な金額の支払いと満期を有する金融資産であり、企業がそれを満期まで保有する意図と能力を有するもの（このカテゴリーの条件は非常に厳しく定義されています）。満期保有資産は償却原価で計上し、公正価値で評価することはできません。
- (3) 「企業によって作り出されたもの (Originated by the enterprise)」——金銭、財貨またはサービスを提供することにより生じるもの。企業によって作り出された貸付金は償却原価で計上し、短期売買目的保有資産に相当する場合を除いて公正価値で評価することはできません。
- (4) 「売却可能 (Available-for-sale)」——残りすべてをいう。売却可能金融資産は公正価値で計上し、評価差額を損益計算書で認識するか、あるいは資本の部で認識して処分時に損益計算書で認識するか、企業は1回限りの選択をする必要があります。公正価値の利用に關す

る唯一の例外は、まれな場合において、資産の公正価値が信頼性をもって測定できない場合であり、そのような場合には当該資産は減損控除後の原価で計上します。

通常の方法による金融資産の購入または売却は、取引日（すなわち売買契約日）あるいは、決済日（すなわち引渡日）のいずれかの時点で認識します。決済日が用いられる場合、企業は、取引日と決済日との間に生じる購入資産の公正価値の変動について会計処理を行います。選択された方針は同じカテゴリーに属する金融資産の購入と売却の双方について継続して適用する必要があります。

27. 金融負債 (*Financial liabilities*)

金融負債は当初原価で測定し、原価は取引費用（顧問や代理人への報酬・手数料、規制当局による関税および賦課金など）を含んだ受領対価の公正価値です。

短期売買目的で保有する負債、および負債であるデリバティブを除くすべての金融負債は償却原価で計上します。短期売買目的で保有する負債、および負債であるデリバティブは公正価値で測定します。しかしながら、公表価格のない持分金融商品に連動しているデリバティブ、および公表価格のない持分金融商品の引渡しにより決済しなければならないデリバティブは、その公正価値が信頼性をもって測定できない場合は原価により測定します。

28. 相 殺

金融資産と金融負債の相殺は、厳しく制限されています。金融資産と金融負債は、企業が認識された金額を相殺する法的に強制力のある権利を有しており、かつ純額で決済する意図を有しているか、または資産と負債を同時に実現させる意図を有しているといった非常にまれな状況で相殺することが可能です。

29. ヘッジ会計 (Hedge accounting)

ヘッジ項目として指定される金融資産および金融負債はヘッジ会計規定に基づいて特別の測定を行います。

ヘッジの関係が、文書化とヘッジの有効性の基準を満たす場合にのみ、ヘッジ会計を用いることができます。一対一のヘッジ関係が存在している必要があります。つまり、ヘッジ会計は全体的な貸借対照表の持高に使用することはできません。資金フロー・ヘッジに相当する商品の損益は、資本の部に含めてヘッジ対象取引または残高が、損益計算書に影響するときにリサイクルするか、あるいは資産・負債を取得した際に帳簿価額に調整します。在外事業体に対する正味投資額のヘッジは、資金フロー・ヘッジと同様に会計処理します。公正価値ヘッジに関して、ヘッジ対象項目はヘッジされたリスクの再評価によって調整し、その要素はヘッジ手段の商品の損益計算書に対する影響と対応させるために損益計算書に含めます。

30. 認識の中止 (Derecognition)

認識の中止の規定は、金融資産および金融負債に対する支配が、他の当事者に移転されたかどうか焦点を当てています。企業が契約中に特定された便益に対する権利を実現した時、権利が失効した時、あるいは企業がその契約上の権利に対する支配を失った時に、企業は金融資産の認識を中止します。企業が公正価値以外の価格で資産を再取得する権利を有している、あるいは活発な市場で取引されていない資産を再取得する権利を有しており、売り手がトータル・リターン・スワップ、あるいは実質的なリスクと経済価値をもつ同様の権利・義務を有する場合、企業は金融資産の認識を中止すべきではありません。金融負債は、契約において特定された債務が免責、解除、または失効された場合、あるいは負債に関する主要な責任が他の当事者に移された場合にのみ、貸借対照表から除去されます。実質的デフィアンズは禁止されています。金融資産あるいは負債の一部が売却、または消滅した場合、帳簿価額は相対的な公正価値に基づいて配分します。留保された資産部分の

公正価値が信頼性を持って測定できない場合、当該資産はゼロで計上され、資産全体の帳簿価額は売却部分に充てられます。売り手が連結しなくてはならない可能性のある特別目的事業体に売却した資産については、特別に考慮する必要があります。

Ⅶ. 持分金融商品

持分金融商品は、企業の全負債を差し引いた後の資産中の残余持分を証する契約をいいます。資本の部（持分）の分類については上記「負債対資本」の説明を参照してください。

31. 新株発行費 (Share issue costs)

持分商品の発行あるいは再取得に際して企業が負担する費用は、SIC 第17号によって規定されています。外部の取引費用は厳しく定義され、資本取引（それ自体資本の部の純額での増加あるいは減少をもたらすもの）に直接起因する費用のみを、資本の部の控除として処理します。企業が負債と資本の両方の要素を含む複合金融商品を発行する場合、取引費用は入金額の配分と同一の方法で各構成要素に配分します。

32. 自己株式 (Treasury shares)

自己株式は資本の部へ一本で調整して表示するか、あるいは額面金額（もしあれば）を株式資本金から控除して、資本の部の他のカテゴリーにはそれぞれ調整を加えて表示します。その他の費用はすべて収益に課されます。取得後の株式の売却からは利得や損失は生じません、したがってその期間の純利益の一部ではありません。そのような売却の対価は、資本の部の増加として表示します。

Ⅷ. その他の財務報告領域

33. 1株当たり利益 (Earnings per share)

普通株式、あるいは潜在的普通株式（例えば転換社債や優先株式）を上場している企業は、基本的1株当たり利益、および希薄化後1株当たり利益（EPS）の両方を損益計算書の本体で、同等の重要性をもって開示することが要求されます。

基本的EPSは、期間損益を発行済普通株式の加重平均株式数（無償交付や引受権発行の調整後）で除して算出します。希薄化後EPSに使用する普通株式の加重平均株式数は、例えば転換社債やストック・オプションのような希薄化潜在的普通株式の転換も考慮に入れて計算します。

報告企業の普通株式の発行をもたらす可能性のあるすべての金融商品あるいは契約は、当該企業にとって潜在的普通株式となります。したがって、そのような種類の金融商品あるいは契約は、希薄化後EPSを算出する際に考慮されることとなります。

比較EPS数値（基本的と希薄化後の両方）は、資本化、無償新株発行、株式分割の影響に関して遡及的に調整します。当期および過去の期間のEPSの計算は、期末日後、財務諸表の承認前に発生する資本化、無償新株発行または株式分割（ただし、発行済普通株式数や潜在的普通株式数に影響を与えるものに限る）を考慮して行います。

34. 関連当事者間取引

関連当事者は持株会社や子会社、兄弟会社、関連会社およびジョイント・ベンチャー、主要株主や主要経営者を含みますが、例えば、企業と通常取引を行う融資機関や政府は除きます。関連当事者間取引が発生した場合、当該関連の性質や取引の種類、財務諸表の理解に必要な要素（例えば、取引量や金額、未決済額、価格設定方針）を開示する必要があります。性質が類似している項目（例えば取締役報酬合計）は、報告企業の財務諸表における関

連当事者間取引の影響の理解のために個別の開示が必要な場合を除き、総計で開示されることができません。

35. セグメント別報告

セグメント別報告は、有価証券を上場している企業、および上場準備過程にある企業に義務付けられています。セグメント別報告については「2層」のアプローチが要求され、企業は企業の事業リスクおよび収益率の主要な源泉に基づいて、基本的セグメントと補足的セグメント（つまり事業別セグメントまたは地域別セグメント、ただし混合セグメントではない）を決定します。

報告セグメントは、リスクと収益性の性質を個別に識別し、基準値テストを行って決定します。セグメントの収益の過半は外部顧客からのもので、そのセグメントは総収益、総利益または損失、総資産のいずれかの10%以上を占めていなければなりません。（少なくとも連結収益の75%が報告セグメントに含まれるまで、追加のセグメントを（たとえ基準値テストを満たしてなくても）報告する必要があります。）

開示は基本的セグメントを中心に行い、補足的セグメントに関しては限られた情報を開示するだけです。基本的報告様式における報告セグメントについては、セグメント別の収益、損益、資産、負債、資本的支出、減価償却費および償却費、そして重要な非資金的費用の総額を開示します。またIAS第36号では、基本的セグメントごとの減損損失の分析の開示が要求されています。補足的報告様式における報告セグメントについては、セグメント別収益、資産および資本的支出を開示します。セグメント別損益は、補足的セグメントについては要求されていません。

報告セグメントについて開示された情報と、財務諸表で表示された金額の総額との調整を開示する必要があります。

36. 廃止事業 (Discontinuing operations)

IAS第35号は、廃止事業に関連する表示と開示を規定していますが、測定

基準については特別に規定していません。廃止事業は、企業の構成部門で主要な事業分野または営業地域を表しており、事業目的上も財務報告目的上も他と分離することが可能であり、企業が処分あるいは終結させつつあるものを言います。

基準は、廃止事業に関して財務諸表で開示が必要となる判断基準として「最初の開示事象」を定義しています。「最初の開示事象」とは、法的拘束力の契約の締結、企業の監督機関による廃止についての詳細計画の承認および発表のいずれか早いほうを意味します。

以下の項目を開示します：廃止事業について概要、事業別または地域別セグメント、最初の開示事象の発生日と性質、廃止の完了予定日、処分される総資産と負債の帳簿価額、廃止事業に関連する経常活動からの収益・費用および税引前損益、並びにそれに関連する税金費用、営業活動・投資活動・財務活動に帰属する純資金フローの額、部分的に処分される資産に関する正味売却価格の金額および受取予定時期、そしてそれらの資産の帳簿価額。

企業が廃止事業を処分するか、あるいは拘束力のある売却契約を締結したときには、追加的开示が必要とされます。追加的开示には、廃止に関する税引前損益と関連税金費用、純資産の正味売却価格（あるいは価格の範囲）、関連する資金フローおよび関連純資産の帳簿価額が含まれます。

必要とされる開示は、財務諸表の本体あるいは注記のいずれかで行うことができます。ただし、廃止に関する税引前損益は、損益計算書の本体で示す必要があります。廃止事業は異常損益項目ではありません。

37. 後発事象

IAS 第10号は、修正を要する事象と修正を要しない事象とを区別しています。修正を要する事象は、貸借対照表日に存在した状況についての追加的な証拠を提供する事象です。修正を要しない事象は、貸借対照表日以降に発生した状況に関連するものです。貸借対照表における資産および負債の帳簿価額は、修正を要する事象あるいは、継続企業の前提が企業全体について適切

ではないことを示す事象についてのみ修正します。修正を要しない後発事象で重要なもの、例えば株式あるいは社債の発行などは開示します。

配当が貸借対照表日以降に提案または宣言された場合、企業は当該配当を貸借対照表日の負債として認識すべきではありません。しかしながら、そのような配当については開示が必要とされます。

38. 中間財務報告 (Interim financial reporting)

IASC は、企業が中間財務報告書を公表することを強制していません。しかしながら、IASC は上場企業に少なくとも半期の中間財務報告書を作成し、また中間期末日後60日以内に発行することを奨励しています。

IAS 第34号に従って作成される中間財務報告書は、要約貸借対照表、要約損益計算書、要約資金フロー計算書、要約持分変動表、および選択された説明的注記を含む必要があります。中間日における資産、負債、収益、費用、損益の認識と測定については、年度の財務諸表と同一の会計方針が一般に適切ですが、年間で計算される税金のような項目には、特別の測定規定が適用されます。

過年度の財務諸表で使用した会計方針からの変更は、開示する必要があります。当期と前期の対応額は次のように開示されます：当中間期末日のものと直近の会計年度末のもの。損益計算書——当中間会計期間のもの、当会計年度の年初からの累計期間のもの、直近会計年度の対応する中間期間のもの及び年初からの累計期間のもの。持分変動計算書および資金フロー計算書——当会計年度の年初からの累計期間、および前会計年度の対応する累計期間のもの。

39. 退職給付制度 (Retirement benefit plans)

IAS 第26号は、退職給付制度による会計と加入者への報告に関してガイダンスを提供しています。IAS 第26号は、退職給付制度に報告書を発行することを要求していませんが、そのような報告書がIASに基づいて作成される

場合には、それらはIAS第26号の規定に従わなければなりません。

掛金建制度に関する報告書には、以下ものを含める必要があります：給付のために利用可能な純資産の変動計算書、重要な会計方針の要約、その制度の説明および期中におけるその制度の変更による影響、および積立方針の説明。

給付建制度に関する報告書には、以下のものを含める必要があります：給付のために利用可能な純資産の計算書、約束された退職給付の保険数理による現在価値、および結果としての過不足、添付される保険数理報告書でのこの情報の参照のいずれか、給付のために利用可能な純資産の変動計算書、重要な会計方針の要約、その制度の説明および期中におけるその制度の変更による影響。また報告書では、約束された退職給付の保険数理による現在価値と給付のために利用可能な純資産との関係、および約束された給付の積立に関する方針についても説明すべきであるとされています。

すべての退職制度（掛金建か給付建かどうかに関わらず）によって保有される投資は、公正価値で計上します。

40. 銀行および類似する金融機関

銀行および類似する金融機関は、収入、費用、資産および負債を性質ごとに開示することが要求されています。損益計算書においては、収入および費用の主要な形態を開示しなければなりません。貸借対照表においては、資産および負債をそれらの相対的な流動性を反映する順に開示しなければなりません。以下の項目が特定されています：IAS第32号とIAS第39号で要求される金融資産および負債それぞれの種類ごとの公正価値、期日別の資産および負債の分析、地域別、取引先別もしくは産業別、あるいはその他のリスクの集中の観点からの資産、負債およびオフ・バランスシートの重要な集中、および貸倒損失の詳細。

その他の開示項目には、一般的な銀行リスクに対して設定された金額、偶発事象およびコミットメント、担保付債務の総額、および担保提供資産の内

容、および帳簿価額が含まれています。

41. 農 業

IAS 第41号は、2003年1月1日以降に開始する年度から適用され、農業活動に関する会計処理を規定しています。農業活動とは、生物資産（生きている動物および植物）を販売するため、農産物（生物資産の収穫された成果物）にするため、あるいは新たな生物資産を得るために生物的变化を管理することと定義されています。

すべての生物資産は、見積販売時費用控除後の公正価値で測定し、帳簿価額の変化は営業損益に含めなければなりません。企業の生物資産から収穫された農産物は、収穫時における見積販売時費用控除後の公正価値で測定し、その後はIAS 第2号、またはその他の適切な基準を適用します。

販売時費用には、ブローカーおよびディーラーに対するコミッション、政府当局および商品取引所による課金、および移転税や関税を含みます。販売時費用には、資産を市場まで運ぶのに必要な運賃やその他の費用は含みません。

公正価値は、利用可能な市場の相場価格です。しかしながら、生物資産および収穫された生産物に対して活発な市場が存在しない場合、IAS 第41号は、以下のものを公正価値の決定に用いる場合があるとしています。直近の取引価格（ただし取引日と貸借対照表日との間の経済的状況に重要な変化がないことが条件）、類似の資産の市場価格について相違を反映するために必要な修正を加えたもの、輸出用トレイ、袋またはヘクタール当たりとして表される果実の価値や、肉キログラム当たりで表示される牛の価値のような分野ごとの基準値。

IAS 第41号は、農業活動に関係する土地については、新たに原則を規定していません。その代わりに、企業はIAS 第16号、IAS 第17号あるいはIAS 第40号を状況に応じて適用します。

42. PricewaterhouseCoopers からの国際会計基準に関するその他の出版物
会計基準

PricewaterhouseCoopers によって出版された国際会計基準に関する以下の出版物は、読者の方の最も身近な PricewaterhouseCoopers 事務所から入手可能です。

- 国際会計基準 — Illustrative Corporate Financial Statements
- 国際会計基準 — Illustrative Bank Financial Statements
- 国際会計基準 — Disclosure Checklist
- 国際会計基準 — Understanding IAS 29
- 国際会計基準 — Understanding IAS 39
- 国際会計基準 — IAS39 Financial Instruments Pocket Guide
- 国際会計基準 — IAS39 Essential Guide to the Q&As
- ヨーロッパの国際会計基準 — IAS 2005 or now?
- 国際会計 — IAS および、アメリカの GAAP とイギリスの GAAP の異同

国際的報告のより広範囲な領域に関するもの

- 監査委員会 — Good Practices for Meeting Market Expectations
- 報告の進歩 — Good Practices for Meeting Market Expectations
- 理事会の議題 — Good Practices for Meeting Market Expectations
- World Watch (newsletter) — Governance and Corporate Reporting

最新のニュース、議論、出版物は私どものホームページにて見ることができます。

<http://www.pwcglobal.com/corporatereporting>

以上に加え、国際会計基準に関する以下の出版物はホームページ上で pdf

format にて入手可能です。

- 国際会計基準 — Illustrative Investment Property Financial Statements
国際会計基準 — Illustrative Fund Financial Statements
(Open ended and closed ended investment funds)

43. 基準ごとの索引

基準書

- | | |
|--------|-------------------------|
| IAS 1 | 財務諸表の表示 |
| IAS 2 | 棚卸資産 |
| IAS 7 | 資金フロー計算書 |
| IAS 8 | 期間純損益, 重大な誤謬および会計方針の変更 |
| IAS 10 | 後発事象 |
| IAS 11 | 工事契約 |
| IAS 12 | 法人所得税 |
| IAS 14 | セグメント別報告 |
| IAS 15 | 物価変動の影響を反映する情報 |
| IAS 16 | 有形固定資産 |
| IAS 17 | リース |
| IAS 18 | 収 益 |
| IAS 19 | 従業員給付 |
| IAS 20 | 政府補助金の会計処理および政府援助の開示 |
| IAS 21 | 外国為替レート変動の影響 |
| IAS 22 | 企業結合 |
| IAS 23 | 借入費用 |
| IAS 24 | 関連当事者についての開示 |
| IAS 26 | 退職給付制度の会計および報告 |
| IAS 27 | 連結財務諸表および子会社に対する投資の会計処理 |

IAS 28	関連会社に対する投資の会計処理
IAS 29	超インフレ経済下における財務報告
IAS 30	銀行および類似する金融機関の財務諸表における開示
IAS 31	ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告
IAS 32	金融商品：開示および表示
IAS 33	1株当たり利益
IAS 34	中間財務報告
IAS 35	廃止事業
IAS 36	資産の減損
IAS 37	引当金，偶発債務および偶発資産
IAS 38	無形資産
IAS 39	金融商品：認識および測定
IAS 40	投資不動産
IAS 41	農業

解釈指針

SIC- 1	首尾一貫性 — 棚卸資産についての異なった原価算定方式
SIC- 2	首尾一貫性 — 借入費用の資産化
SIC- 3	関連会社との取引による未実現損益の消去
SIC- 5	金融商品の分類 — 条件付決済条項
SIC- 6	既存のソフトウェアの修正コスト
SIC- 7	ユーロの導入
SIC- 8	会計処理の主要な基盤としての IAS の初度適用
SIC- 9	企業結合 — 取得か持分の結合かの分類
SIC-10	政府援助 — 営業活動と個別活動の関係のないもの
SIC-11	外国為替 — 激しい通貨下落によって生じた損失の資産化
SIC-12	連結 — 特別目的事業体
SIC-13	共同支配の事業体—共同支配企業による非貨幣性資産の抛出

- SIC-14 有形固定資産 — 資産項目の減損または減失に対する補償
- SIC-15 オペレーティング・リース — インセンティブ
- SIC-16 資本金 — 再取得された自己の持分金融商品（自己株式）
- SIC-17 持 分 — 資本取引のコスト
- SIC-18 首尾一貫性 — 代替的処理方法
- SIC-19 報告通貨 — IAS 第21号および IAS 第29号による財務諸表の測定および表示
- SIC-20 持分法 — 損失の認識
- SIC-21 法人所得税 — 再評価された非減価償却資産の回収
- SIC-22 企業結合 — 当初に報告された公正価値およびのれんの事後修正
- SIC-23 有形固定資産 — 大規模な検査または修繕のコスト
- SIC-24 1株当たり利益 — 株式で決済される可能性のある金融商品またはその他の契約
- SIC-25 法人所得税 — 企業またはその株主の課税上の地位の変化

この「国際会計基準ポケットガイド」は、読者への情報のために作成されています。正確性の確保のためにあらゆる努力をしておりますが、含まれている情報が包括的でない可能性や、また特定の読者に関連する情報が省略された可能性があります。特にこの小冊子は、国際会計基準の全ての側面を研究したものの説明を意図しているのではなく、各基準書の開示規定は取り扱っておりません。この小冊子は、疑問点や困難な点を取り扱う場合に読むべき基準の代用ではありません。この出版物の内容の結果、行動する、あるいは行動を控えるいかなる人への損失についても PricewaterhouseCoopers は責任をもちません。本概要の読者は専門家の忠告を求めずに、この出版物に基づいて行動すべきではありません。

〔付記1〕IASBとCash flow statementの訳語について

本稿では、IASB（一般に、「国際会計基準審議会」と訳されている）を「国際会計基準理事会」と訳し、cash flow statement（一般に、「キャッシュフロー計算書」と訳されている）を「資金フロー計算書」と訳している。その理由は別紙要望書（添付）のとおりで、日本会計研究学会第60回大会（2001年9月、大阪学院大学）の会場で筆者が問題提起を行い、日本公認会計士協会には要望書を提出した。それはBoardの意味を「審議会」としたことに対する疑義と、漢字文化圏にある日本で英米用語のカタカナ文字の氾濫に賛同しがたいところからであった。ここでの「資金」概念をcash and cash equivalents（現金および現金同等物）* とし、漢字だけの「資金収支表」用語を採用しなかったのは、それが証券取引法に基づいた有価証券報告書と有価証券届出書の経理状況の開示で用いられており、それとの混同を避けたいからである。もっとも、cash flow statementは「資金収支表」に代わるものだともいわれている。

なお、同じ漢字圏の中国においては「現金流量表」とされているといわれ、また韓国では「現金流れ表」（直訳）と表現している。訳語は本来むづかしいものであるが、慎重でありたい。いずれ公認会計士協会などからの統一見解が表明されることを期待しており、それまでは徐用語の使用をご了承いただきたい。

* 「改正連結財務諸表規則」第2条14項によれば、「キャッシュ」概念は次のとおりである。

現 金＝現金および当座預金、普通預金、その他預金者が一定の期間を経ることなく引き出すことができる預金を含む。

現金同等物＝容易に換金することが可能であり、かつ、価値の変動のリスクが低い短期的な投資。

(これには、取得日から3か月以内に満期日または償還日が到来する短期的な投資である定期預金、譲渡性預金(CD)、商業・ペーパー(CP)、公社債投資信託等が含まれる。)

「資金フロー計算書」は、企業の経営成績や支払能力の評価に役立つ情報を提供する。しかも、比較性や透明性を兼備する計算書として、今後その重要性はいっそう高まることになろう。(徐記す)

2001年11月1日

日本公認会計士協会
国際委員会 御中

桃山学院大学大学院
教授 徐^ソ龍^{ヨン}達^{ダル}

IASB 等の訳語の再検討に関する要望書

1. 要望の趣旨

国際会計基準「委員会」(IASC)は2001年4月からIASBに改組され、貴委員会の訳書『国際会計基準書2001』(同文館2001年6月刊)ではBoardが「審議会」に訳されています。本年9月、大阪で開催された第60回日本会計研究学会全国大会の配付資料にも、「審議会」等の訳語が用いられていました。訳語はコミュニケーションの手段であり、いちど一般化すれば改訳は難しくなりますので、私は上記の学会においても「審議会」と「キャッシュ・フロー」について問題提起をいたしました。

本要望書の趣旨は：

- (1) IASBのいうBoardの訳語は、「審議会」よりも「理事会」がベターではないか。
- (2) 漢字文化圏の日本において、なぜ殊更「キャッシュ・フロー」計算書と英米用語を使用されるのか。

の2点について、再検討を願いたいことであります。

2. 要望の理由

(1) 日本語の「審議会」は、ある機関が政策立案などについて、学識経験者や利害関係者に、事の可否を議論し検討させてその意見を反映させるために設置する合議制の諮問機関であり、組織上のラインよりもスタッフ的な機能をもつものとされています。

2001年11月1日

企業会計基準委員会
委員長 齊藤 静樹 先生

別紙（前掲）のとおり，日本公認会計士協会に対して「IASB等の訳語の再検討に関する要望書」を提出いたしました。貴機構においてもご検討下さり，学界と実業界に統一的な用語が定着するようおはからい下さい。

2001年11月1日

桃山学院大学大学院
教授 徐 龍 達

〔付記2〕国際的な会計基準統合化への動き

1. 国際会計基準理事会（IASB）創設の背景

- ①企業活動および資本市場のグローバル化は，世界的に統一化された会計基準を真に必要とする段階に到達したという認識の下に，各国の会計基準設定主体が協力し合って，IASBを中心に新しい会計基準の設定主体を作ろうという考え方に基づいた改革が進行中である。
- ②国際会計基準委員会（IASC）のメンバーは，各国の職業会計士団体であり，各国の会計基準の設定主体と同一ではなかったため，つぎのような批判があった。
 - ・国際会計基準委員会が作成・公表した国際会計基準（IAS）に各国会計基準の設定主体の意見が十分反映されない。
 - ・国際会計基準の承認のためには16名の理事会メンバーの4分の3（12票）の賛成を必要としていたため，IASの内容が妥協的になっている。
 - ・各国の会計基準の設定主体が，IASの作成に直接関与しないため，IASを尊重しない傾向がある。

- ③上記の批判を克服するために改革された IASB にとっては、各国会計基準の設定主体との緊密な関係を保持することが決定的に重要である。このため、IASB の 7 名の理事をリエゾンメンバーに指定するとともに、各国会計基準の設定主体の長との定期的会合（リエゾン国会議）を開催している。IASB とこれら 7 カ国の会計基準が IAS を軸に国際的に統合されると、実践的に世界のほとんどの市場の会計基準が統合されたことを意味する。

2. 国際会計基準委員会の組織改革

① 4 個の主要組織

国際会計基準委員会は、新たに米国デラウェア州に「IASC Foundation」が組織され、その下に、「評議員会 (Trustees)」、 「国際会計基準理事会 (IASB)」、 「基準諮問会議 (SAC)」 および 「国際財務報告解釈指針委員会 (IFRIC)」 という 4 個の主要組織を持つ。年間予算は約 19 億円 (1000 万ポンド) で、日本からの拠出 (産業界や監査法人等) は約 3 億円。

- ② 「評議員会 (Trustees)」 は 19 名のメンバーから構成され、IASB の活動資金の調達、国際会計基準理事会 (IASB) メンバーの選任、IASB の活動状況の監督等を行う。2000 年 5 月に初代のメンバーが選任され、日本からは福間年勝 (三井物産) および田近耕次 (監査法人トーマツ) がメンバー (福間は 2002 年 4 月に辞任) となった。

・評議員会のメンバー 19 名の構成 (二つの条件を共に満たす必要がある)

- a. 地域別：北米 6，欧州 6，アジア太平洋 4，その他 3
- b. 職業別：国際会計士連盟 5 (うち 2 名は国際的会計事務所から)、財務諸表作成者、財務諸表利用者および学者から各 1 名、残り 11 名は特定の選出基盤を持たない者

- ③ 「国際会計基準理事会 (IASB)」 は 14 名のメンバーから構成され、国際会計基準 (IAS) の設定を行う。

- ・職業別に、最低5名は監査実務経験者、最低3名は財務諸表作成者、最低3名は財務諸表利用者、最低1名は学者という割当がある。
- ・12名が常勤者（うち7名はリエゾンメンバーとして自国の会計基準の設定主体との連携を図るため自国に滞在）、残り2名が非常勤である。
- ・IASBの新メンバーは以下のとおりで、2001年4月から活動を開始した（米国5名、英国2名で、アングロサクソンが10名を占める）。なお、Robert H. Herz氏は、2002年6月で退任。

David Tweedie	議長	英	元 ASB 議長
Thomas E. Jones	副議長	米	元 Citicorp
Mary Barth	非常勤	米	Stanford 大学
Hans-Georg Bruns	独リエゾン	独	Daimler Chrysler
Anthony T. Cope		米	FASB ボードメンバ ー
Robert P. Garnett		南ア	Anglo American plc
Gilbert Gerlard	仏リエゾン	仏	KPMG
Robert H. Herz	非常勤	米	PwC
James Leisenring	米リエゾン	米	元 FASB ボードメ ンバー
Warren McGregor	豪・NZリエゾン	豪	元 AARF
Patricia O'Malley	加リエゾン	加	ASB 議長
Harry Schmid		スイス	元 Nestle
Geoffrey Whittington	英リエゾン	英	Cambridge 大学
Tatsumi Yamada	日本リエゾン	日	中央青山監査法人 (山田辰己)

(注) リエゾン担当とは、当該国に居住し、当該国の会計基準設定主体との連絡調整に当たるメンバーをいう。

④「基準諮問会議 (SAC)」は49名のメンバーと正式オブザーバー3組織

(日本の金融庁を含む)から構成される。

- ・ 理事会が検討項目を決定する前に相談を行い、勧告を受ける。世界から幅広い意見を聴取する。
- ・ メンバーは、理事会にメンバーを派遣できなかった会計基準の設定主体や地域の重要性等いろいろな理由に基づいて選任される。
- ・ 日本からは、八木良樹(日立製作所)、辻山栄子(武蔵大学)が参加している。

⑤「国際財務報告解釈指針委員会(IFRIC)」は、投票権を持たない議長と投票権を持つメンバー12名から構成される。

- ・ 国際会計基準(IAS)を適用する際に生じるIASの文言を巡る疑問等に対する解釈を行うとともに、IASに規定がない会計上の問題が生じた場合には、新たに取扱いを決定するという機能(新会計基準の作成)を有している。
- ・ 解釈指針の決定権はIASBが持ち、各国におけるローカルなIASの解釈指針の公表を認めていない。
- ・ 従来「基準解釈指針委員会(SIC)」(97年1月に設置)といわれていたが、2002年3月にIFRICへ名称を変更した(日本から1名がメンバーとして参加している)。

(山田辰己「IASBの最近の動向」, シンポジウム『日韓の会計制度改革』2002年8月24日, 福岡(パンフレット), 7~8頁を参照)。

3. アメリカ財務会計基準審議会(FASB)との統合

ヨーロッパで普及している国際会計基準(IAS)と、アメリカで使用されている会計基準とが世界の二大基準であり、これまで米国側はIASに対して否定的であった。国際会計基準理事会(IASB)では、米国側の意向を大きく反映させて統合をはかるべく、14名の理事のうち5名ものポジションを与えるなど、努力を続けた。最近にいたり、アメリカにおける「エンロン事件」という大不正事件が発生して、世界的な監査法人であるアンダーセンも

破綻することになった。そのため、アメリカの機関株主などから「会計の国際的な調和を目指すべきだ」との声が強まり、IASBとFASBとは2002年10月、ノーワーク（Norwalk, アメリカ, コネティカット州）で共同会議を開いた。その結果、企業会計の国際基準とアメリカ基準を将来に向けて統合（convergence）するように覚書を交換した。

第1の統合案は、研究開発費など短期的な統合が可能とみられる分野を対象に、米国の「一般に認められた会計原則」（GAAP）とIASB基準との相違を縮める作業が検討される。また覚書では、ストック・オプションなども長期的な基準統合を促しているのは、米国ではその乱用によって利益の水増しが指摘され、投資家の決算不信を招来しているという。（Cf. INSIGHT, The Newsletter of IASB, October 2002, London, p. 1~2.）

4. 日本の企業会計基準委員会の設立

日本の財団法人財務会計基準機構（以下、FASFという）は、その内部に、独立的機関である企業会計基準委員会（以下、ASBJという）を包含する形で、2001年7月に設立された。

ASBJが設置される契機となったのは、国際会計基準委員会（IASC）が衣替えし、常勤組織の国際会計基準理事会（IASB）となることを見込まれたこと（実際の発足は2001年4月）である。企業会計審議会（以下、BACという）のような諮問機関においては、委員はボランティアばかりであり、IASBのカウンターパートとしての機能が果たせないことが懸念されたためである。特に、新設されるIASB構想によれば、そのボード・メンバーの半数（7人）は、リエゾン・メンバーと位置付けられ、主要国（リエゾン国と通称する）の会計基準の設定主体と緊密な連携を取ることが期待されるものであった。その中で、日本が主要国の一角を占めるために民間の常勤組織であるASBJの設置は必要不可欠な対応と考えられた。

ASBJを内包するFASFの設立に関しては、設立の必要性、具体的な組織と運営等についていくつかの提言等が公表された後に、経済団体連合会、日

本公認会計士協会（以下、JICPA という）等を含む市場関係諸団体で設立準備が進められた。設置された ASBJ の目的には、国際対応の重要性を認識して、国内会計基準の開発と並んで、国際基準の開発への貢献が示されている。

日本の会計制度改革は、企業会計審議会（BAC）によって、連結重視、金融商品会計、退職給付会計等、重要かつ複雑な領域についての基準を短期間に完成させることで進められていた。これらの基準の完成で、国内基準は国際的な基準と遜色のないレベルに達したといえたが、国際的な基準自体が大きく動き出す中で、基準を作る主体を常勤化させるということも、日本の会計制度改革の新しい方向性だといえるであろう。

5. 企業会計基準委員会（ASBJ）の組織

委員会は、常勤3名を含む13名から構成される。委員については、財務諸表作成者、財務諸表利用者、公認会計士、学者のバランスを取ったメンバー構成となっている。

委員会での審議において、公表を伴うものは、基準等の最終成果物であっても、または途中経過の論点整理や公開草案であっても、委員総数の60%以上の賛成をもって可決とする。委員会で審議する原案は、専門委員会の議論を通じて形成される。

専門委員会はプロジェクトごとに組成され、現在、自己株式等専門委員会、1株当たり利益専門委員会、金融商品専門委員会、ストック・オプション専門委員会、リース会計専門委員会等が立ち上げられている。

これらの専門委員会は、プロジェクトの完了とともに解散となるが、これらとは別に常設の専門委員会が二つ用意されている。一つは実務対応専門委員会で、実務対応報告の原案を作成するための専門委員会である。もう一つは、国際対応専門委員会で、国内基準の作成に関わるのではなく、IASB の議論を月次にフォローし、日本のリエゾン・メンバーに日本の見解等をインプットし、必要な議論を行う場である。

なお、基準で取り上げるテーマについては、財団内で委員会から独立して

テーマ協議会が設置され、委員会に対し、提言を行うこととなっている。遅ればせながら、ASBJによってIASBに対応することになった。

(西川郁生「日本の会計制度改革」, 前掲シンポジウム『日韓の会計制度改革』パンフレット, 34~35頁を参照)。

6. 会計基準統合化の現状

前述のように、2002年の秋にみられたアメリカの財務会計基準審議会(FASB)と国際会計基準理事会(IASB)による会計基準統合への合意は、世界的な会計ビッグバンの流れをよりいっそう鮮明にしたものだといえる。それは、近年における証券金融市場のグローバル化と、金融派生商品(デリバティブ)を中心とする金融取引の増大、さらには長期的な不況ともなう不動産価格の低落と為替相場の激変などによって、新しい時価主義会計を招来するにいたった。

すでにヨーロッパ連合(EU)は、2002年6月にEUの上場企業約7千社をして2005年1月からIASによる連結財務諸表の作成を義務づけたし、時価会計・減損会計などもIASに従う国が増加している。このように国際的な統合化が進行するなかで、その統合に正式に参加していない国は、日本、サウジアラビア、スイス、アイスランドの4か国だけであるといわれている。

とりわけ日本は、国際的な流れに抗しきれずに「会計ビッグバン」にふみ切り、1999年4月には連結財務諸表における子会社と関連会社の範囲の見直し、連結資金フロー計算書の作成基準の設定、税効果会計などをスタートさせた。翌2000年春には退職給付会計の導入、金融商品(金融資産、金融負債、デリバティブに係る契約)の一部を時価評価させ、2001年4月には持ち合い株式の時価評価を決定した。さらに今後は、企業結合会計の公開草案と固定資産について含み損の処理を義務づける減損会計の導入(金融庁の実施予定は2005年から)が課題となっている。

しかし、長期にわたる景気の低迷と日本の商慣習の相違などにより、国際会計基準への統合に対する懸念もあり、日本が世界的な潮流から取り残され、

孤立する場合も考えられるが、それは日本にとって先進国らしからぬ新たな
選択を強いることになるかもしれない。(徐龍達・記)

(SUH Yong-Dal／経営学部教授／2002年12月10日受理)

(おかだ・めぐみ／大学院経営学研究科博士前期課程)