

IFRSと会社会計

飯名 皓作

IFRS and corporation accounting

Kosaku IINA

Abstract

It is an urgent and important problem how to adopt the IFRS to the present accounting system in our country. On this occasion, the most important matter seems to indicate a theoretical relation clearly between IFRS and Japanese corporation act especially through the historical observation on its accounting system. If the IFRS is to be adopted by domestic legal force only for the open and registered company, the fundamental reason for it should be clarified. Furthermore, the reason why the other enterprises are not under the application of that law should be explained logically. In this paper, the characteristics of these two accounting systems and a tendency to approach each other are going to be examined in terms of both calculation of divisible profit and the disclosure of management.

Key-words

IFRS, divisible profit, disclosure of management.

1 企業調整部会「中間報告」について

企業会計基準委員会（ASBJ）は、現在国際会計基準審議会（IASB）との合意のもと会計基準のコンバージェンスを進めている。2007年8月における東京合意にもとづくコンバージェンスの第一段階（重要な差異26項目）については、2008年12月に完了し、ここ数年来懸案であった同等性評価問題は解消した。そしてコンバージェンスの第二段階（その他の既存の差異）について、目標期日2011年6月を目指すこととなっている。

しかし、IFRSを連結財務諸表に採用してはどうかという意見がここにきて高まった。その背景には、2008年8月末、米国証券取引委員会（SEC）が自国企業に対し、IFRSを段階的に適用する方向を示したことがあげられる。2008年11月には、同SECは、自国企業に対するIFRS適用のための工程表案を公表した。

米国証券取引委員会（SEC）は、2008年8月27日の公開審議で、米国内に上場する米国発行企業体に対し、

国際財務報告基準（IFRS）の使用を推進するためのロードマップと、所定の適格要件を備えた米国の発行企業体に対し、IFRSの早期適用を認める規則案を承認した。SECは民間発行企業体に対しては、2007年11月15日以降に終了する会計年度よりIFRSの適用を容認していることから、米国の発行企業体に対するIFRSの適用の容認案はこのIFRS容認策から連続したものと考えられる。

SECは、2008年11月14日にIFRS適用ロードマップ案とIFRS早期適用容認規則案を取り込んだ「米国の発行体がIFRSに準拠して作成した財務諸表の使用可能性についてのロードマップ（規則案）」を公表したのである。

IFRS適用ロードマップ案においては、まず米国資本市場におけるIFRSの役割について論じており、その後米国企業に対してIFRSに準拠した財務報告を容認するロードマップ案を取り上げている。

ロードマップ案には、7つの重要な課題が設定され

ている。その7つの課題中4つまでは、米国企業に対するIFRS強制使用までに対応すべき課題であり、米国企業に対するIFRS使用義務づけに向けた移行計画についての課題2つが含まれている。

またIFRSの早期適用容認規制案については、上記ロードマップ案5点目、つまり米国の投資家の比較可能性を向上する場合のIFRSの早期適用の容認としてなされたものである。つまり米国企業の2014年からの3段階のIFRS使用義務づけに先立って、1. 米国の企業が、帰属する産業部門において株式時価総額の上位20社に該当していること、2. 各産業部門の株式時価総額の上位20社のほとんどが、他の会計基準ではなくIFRSを使用していること、以上2点を適格要件としている。

このところの状況を、企業会計審議会企画調整部会は、次のように記述・報告している。米国においては、EUにおいて域内上場企業に対するIFRSの適用が義務づけられたこと等を踏まえ、証券取引委員会（SEC）が、2005年4月に、米国市場に上場し、IFRSを使用している米国外企業の数値調整の廃止などを目指した「ロードマップ」を公表した。SECは、この「ロードマップ」を前倒して、2007年12月に、米国企業に対し、IFRSの使用を数値調整なしに認める最終規則を公表し、2007年11月15日以降に終了する会計年度に関する財務報告から適用している。また、SECは、米国企業については、2008年11月に米国企業に対してIFRSを容認（任意適用）・強制適用するための「ロードマップ案」を公表し、一定の要件を満たす企業については、2010年初以降に提出される財務報告についてIFRSを容認するとともに、2014年から財務報告を提出する全企業にIFRSを段階的に強制適用することの是非について2011年までに決定する案を提示している^(注1)。

安藤英義は、IFRS導入と我が国会計制度への考察にあたり、この企画調整部会「中間報告（案）」文中、必要な箇所として、次の諸点をあげている。

①日本企業へのIFRSの適用に向けた基本的考え方としては、わが国の会計学を取り巻く国際情勢には流動的な部分も多いことから、今後の状況変化に応じ柔軟に対応していくことが重要であるとする。以下の提言

は、すべてこの前提の下にある。②IFRSの連結財務諸表への適用については、まず任意適用が考えられる。その対象となる企業の範囲については、たとえば、上場企業のうち、IFRSに基づく財務報告について適切な体制を整備し、IFRSに基づく社内の会計処理方法のマニュアル等を定め、有価証券報告書等で開示しているなどの企業であって、国際的に財務活動を行っている企業や市場において十分周知されている一定規模以上の企業等が考えられる。③任意適用の時期は、たとえば、2010年3月期の年度の連結財務諸表からとすることが考えられる。その場合、連結財務諸表作成企業の個別財務諸表にはIFRSを適用しない。④IFRSの将来的な強制適用については、強制適用の是非を含めて、ある時期に最終的な判断を行うことが適当である。その判断の時期については、様々な考慮すべき要素の状況次第で前後することがあり得るが、とりあえず2012年を目途とすることが考えられる。⑤強制適用が適当であると判断された場合、その対象は、現時点では、上場企業の連結財務諸表とすることが適当であると考えられる。上場企業の個別財務諸表への適用については、強制適用の是非を判断する際に、幅広い見地から検討を行う必要がある^(注2)。

前述の安藤英義のIFRS導入と会計制度の展望からみた、中間報告（案）の要旨の第1点である我が国企業へのIFRSの適用に向けた基本的考え方としての、わが国会計を取り巻く国際情勢には流動的部分が多いことから、今後の状況変化に応じ柔軟に対応して行くことが重要であるとする見方については、何の疑念をはさむ余地はない。中間報告（案）においては、IFRSを適用している国や適応に向けた動きが米国をはじめEU以外の諸国においても徐々に広がっている状況を踏まえれば、今後、我が国を除く世界の全ての主要な金融資本市場において、IFRSが用いられることになる可能性があるとした上で、次のような観点を示している。

こうした動きの中で、我が国として、将来を見据え、コンバージェンスの推進のみならず、以下のような観点から、我が国企業に対してIFRSに基づく財務諸表の法定開示を認め、ないしは義務づける方向で検討し、

展望を示すべきとの指摘が各方面からなされている。

①金融市場がグローバル化し、投資資金の国際的な移動が加速化する中で、コンバージェンスの加速化に加え、IFRSを適用した財務報告により、投資者から見た財務諸表の国際的な比較可能性の一層の向上、ひいては我が国金融資本市場の国際的な魅力の向上に資するという観点 ②海外の投資者にとって我が国企業の作成する財務諸表の理解・分析がしやすくなることにより、企業にとっても資金調達関連コストの低減や国際的な資金調達の容易化を期待する観点 ③海外展開している企業にとって、海外拠点の財務経理面での経営管理の効率性向上やグループ・関係会社における会計基準の統一による財務報告の品質の向上、ひいては我が国企業の競争力の強化に資するとの観点 ④我が国監査人の国際的な地位の維持・向上に資するとの観点^(注3)

上記の指摘は、会計をとりまく国際情勢の流動的な側面を示すものであり、これら情勢はまさに制度会計への現時点的な社会的要請であると考えられる。

第2点目は、IFRSの連結財務諸表への適用については、任意適用が考えられるという点である。また第3点目は、任意適用の時期についてであるが、そこでは2010年3月期の年度の連結財務諸表からとするということであるが、この点について中間報告は、次のように述べている。

海外におけるIFRS導入の例をみると、投資者からみた財務諸表の比較可能性の確保等の観点を重視して、一定の準備期間を定めた後、一斉にIFRSを強制適用した方式を採用した国々がある。他方で、国際的に高品質な会計基準を有する米国では、前記のとおり将来の強制適用の時期及びその判断の時期を明示した上で、一定の企業について投資者からみた財務諸表の比較可能性の確保に配慮しつつ早期の任意適用を認める方式が提案されている。

IFRSの適用の場合には、前記のとおり、会計基準は投資者に信頼性の高い財務報告が現実届けられてはじめてその役割が果たされることになることから、IFRSに基づいて作成される財務報告がこれまで以上に

高品質であることが確保される必要がある。わが国の会計基準は、前記一1に述べたとおり、関係者が一丸となったコンバージェンスの努力により、基準内容及びそれに基づく実務とが一体となって国際的に高品質のものとなっている。

したがって、これまでの実務の蓄積の上に立ち、更に高品質な財務報告を目指して我が国企業にたいしIFRSの適用を図っていく観点から、具体的なIASCFのガバナンス改革の状況や欧米等の国際的な動向を見極めた上で、IFRSの将来的な強制適用の展望を示し、IFRS適用の前提となる課題に着実に取り組みつつ、任意でIFRSの適用を認めることが考えられる。また、その際には、投資者の財務情報入手及び分析の便宜を損なわないよう配慮しながら、以下のような点を検討する必要がある^(注4)。

これらの記述から了解しうるとく、この先の検討事項である強制適用をも含め、会計理論的な諸点からの政策・立案ではなく、いかに諸外国との間で我が国が会計ガバナンスを展開すべきかの観点から議論されているということである。

次は④点、⑤点の、いわゆる強制適用についての検討である。IFRSの将来的な強制適用については、その是非を含めて、ある時期に最終的な判断を行うことが適当であるとしつつも、とりあえずは2012年を目途とすること、さらには、強制適用が適当であると判断された場合であっても、現時点では、上場企業の連結財務諸表とすることが適当であると考えられていることである。

また上場企業の個別財務諸表への適用については、その判断の際は幅広い見地から検討を行う必要があるとされている点である。この点について、中間報告では、将来的な強制適用の検討と題して次のように記述されている。

IFRSは、前期のとおり、世界各国で受け入れられつつあり、仮に米国も2014～2016年にIFRSに移行することが現実となった場合には、国際的な金融資本市場の大半においてIFRSに基づいて財務報告が行われるという状況も想定される。また、同一市場において複数の

会計基準が長期間にわたり併存することは、比較可能性の観点から望ましくないという意見も出されている。したがって、前記の内外の諸状況を十分に見極めつつ、我が国として将来を展望し、投資者に対する国際的に比較可能性の高い情報の提供、我が国金融資本市場の国際競争力確保、我が国企業の円滑な資金調達確保、我が国監査人の国際的プレゼンス確保、基準設定プロセスにおける我が国からの意見発信力の強化などの観点から、我が国においてもIFRSを一定範囲の我が国企業に強制適用するとした場合の道筋を具体的に示し、前広に対応することが望ましい。他方で、今後の諸情勢については不透明なところもあり、また、IFRSの強制適用については、前記の多くの諸問題について全ての市場関係者において十分な対応が進展していることが必要であり、前記（2）の諸課題の達成状況等について十分に見極めた上で、強制適用の是非も含め最終的な判断をすることが適当である^(注5)。

さらに、強制適用対象及び方法等、ならびに個別財務諸表の取り扱いについて次のように記している。

IFRSによる財務諸表の作成を強制する対象としては、現時点では、国際的な比較可能性を向上するという観点をふまえれば、グローバルな投資の対象となる市場において取り引きされている上場企業の連結財務諸表を対象とすることが適当であると考えられる。強制適用の開始に当たって、米国で示されている案のように時価総額で見た規模に応じて段階的適用を進める例もあるが、IFRSに基づき適正な財務情報を実際に投資者に届けられるかどうかは必ずしも時価総額による規模だけで判断できるとは限らないこと、段階的な適用を進める過程では一定程度比較可能性を損なう恐れがあることなどを踏まえれば、基本的には、海外の動向を踏まえつつ、IFRSへの移行が適当であると判断された場合に、実務対応上必要かつ十分な準備期間（少なくとも3年間）を確保した上で、上場企業の連結財務諸表を一斉にIFRSに移行することが考えられる。

IFRSが強制適用された場合の個別財務諸表の取り扱いについては、連結財務諸表が、個別財務諸表をベースに作成されており、企業の財政状態及び経営成績を

表わす基礎となる利益計算に基準が異なることにより違いが生じることは利害関係者の判断を誤らせる恐れがあることや、2つの基準で財務諸表を作成するコストに鑑み、個別財務諸表についても連結財務諸表との整合性を重視しIFRSにより作成すべきとの考えかたがある。

他方、個別財務諸表は、国際的な比較可能性の面からは、連結財務諸表程重視されないこと、前記のとおり会社法・税法との関係の整理のための検討・調整が必要となることから、個別財務諸表へのIFRSの適用には慎重な考え方もある。したがって、上場企業の連結財務諸表へのIFRSの適用に加えて、上場企業の個別財務諸表（連結財務諸表を作成していない企業のものを含む。）へ適用することについては、強制適用の是非を判断する際に、幅広い見地から検討を行う必要がある^(注6)。

2 IFRS適用上の諸問題

次に考察すべきは、これまで概観した企業調整部会「中間報告」に基づいて国内会計体系はどのようにそれに対処すべきかが問題となり、また現実にはそれはどの段階までに展開されているかという点についてである。

金融取引法が、IFRSにしたがった連結財務諸表の作成を一定の会社に認めれば、会社法も当然それに従うことになることは想像に難くない。それが発展し、個別財務諸表の作成を強制することとなると、会社法との関係は大きな問題を引き起こさざるをえないであろう。

弥永真生は、現行会社法上のいわゆる「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の解釈について、次のような理解を示している。

会社法431条などでは、会社の会計は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に「従うものとする」と規定されている。たしかに、「日本国外の慣わしとしたら」431条など「にいう慣行には含まれない」という解釈も可能であるが、IFRSなどは、少なくとも海外で上場する日本会社にとっては、慣行になりつつ

ある、あるいは近い将来に慣行となることが合理的に予想されるとすれば、日本国内における「慣行」に該当すると解する余地もありえないというわけではない。また、IFRSや多くの欧米あるいは英連邦の国々の会計基準で採用されている会計処理方法は「一般に公正妥当と認められる」会計処理方法である可能性が高いと考えることは必ずしも不合理ではないかもしれない。会社法上は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」は必ずしも1つとは限らないという見解が現在でも通説であり、企業会計審議会が公表した会計基準に従った会計処理によることが唯一の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」であるとされるのは、事実上はともかく、理論的には例外的な場合だからである。もっとも、現在のところ、金融商品取引法上、IFRSが定める会計処理方法によることが「事実上」認められていないことから、「会計慣行」という要件をみたさない可能性が当面は高い。しかし、会社計算規則3条は「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行」（圈点一筆者）と規定し、「企業会計の基準」であれば、当然に「企業会計の慣行」であるという解釈を前提としてしていると解するのが自然である。そして、たとえば、企業会計基準委員会の『会計上の変更及び過去の誤謬に関する検討状況の整理』（平成20年6月20日）の第4項（8）は、「会計基準等」とは企業会計審議会が公表した会計基準（企業会計原則等を含む）「その他の規範的に会計処理を明文化して規定するものをいう」と定義しており、IFRSが「規範的に会計処理を明文化して規定するもの」に該当することに異論はないであろう。そうであれば、IFRSが会社の財産及び損益の状況を適正に示すという目的に適合している限り、少なくとも、会社法は、「一般に公正妥当と認められる」という要件をみたすと解してよい以上、IFRSも、会社法上は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」にあたるという解釈の余地があることは否定できない^(注7)。

続いて、弥永真生は、金融商品取引法上IFRSが採用されるパターン毎に、そこで想定される4つのシナリオを示し、各々に検討を加えている。

シナリオの第1は、連結財務諸表についてののみ許容（個別財務諸表については不許容）というものである。シナリオの第2は、連結財務諸表についてののみIFRSの利用を強制（個別財務諸表については不許容）というものである。シナリオの第3は、連結計算書類については強制、計算書類については許容というケースである。そして、第4のシナリオは、連結計算書類についても計算書類についても強制という場合である^(注8)。

また同氏は、シナリオ1については、つまり、連結財務諸表についてののみIFRSの利用を許容し、個別財務諸表については許容しないという、『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）（案）』がとる立場を維持するのであれば、次の理由から会社法上、さほど大きな問題は生じないと観察されている。

現行法の下でも、会社計算規則148条1項が「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則……第87条又は連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則の一部を改正する内閣府令……附則第3項の規定により、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法について米国預託証券の発行等に関して要請されている用語、様式及び作成方法によることができるものとされた株式会社の作成すべき連結計算書類は、米国預託証券の発行等に関して要請されている用語、様式及び作成方法によることができる」と定めており、……この規定自体がアメリカGAAPである会計処理方法により連結計算書類を作成することまでを意味しているのかどうかについては、議論がありうるものの……アメリカの証券取引委員会に提出する連結財務諸表のほかに日本基準に基づいた連結計算書類を作成することを要求しないという、この規定が設けられている趣旨に鑑みれば、仮に、「作成方法」には、実体的な会計処理方法が含まれないという解釈によった場合であっても、少なくとも連結計算書類との関係では、アメリカのGAAPが「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の1つであると解されているからである。アメリカGAAPにそのような法的地位を与えることができるのであれば、IFRSにそのような法的位置づけをあたえることはさほどに大きな飛躍とはいえ

ない^(注9)。

なおこれらシナリオ中、ことに会社法として最も注意すべき点は、分配可能額算定との関係であると思われる。

この関係でみると、ことシナリオ1については、会社計算規則186条4号は、単体ベースと連結ベースにより低い額を分配可能額とすることを選択できるので、IFRSによって作成された連結計算書類上の剰余金の額が日本基準によれば算定される剰余金の額よりも大きくなったとしても問題はないとみられる。

シナリオ2ないし3についても、相応の問題は生ずるものの、それが最も明確な形での混乱を予想されるのは、シナリオ4についてである。つまり、連結計算書類についても計算書類についても強制というシナリオである。このシナリオは、会社法上の分配規制に見直しをせまることとなるからである。弥永は、この点について次のように指摘している。

会社法上の分配可能額算定及び法人税法上の課税所得計算において、単体ベースの数値が基礎とされ続ける可能性は低いとはいえない。とりわけ、会社法上の分配規制との関連では、親会社の関連では、親会社の債権者は、その債権の実現のためには子会社の財産に、直接、強制執行することができないことに鑑みると、貸借対照表上の純資産額（剰余金額）を基礎とする分配可能額算定というスキームを維持する限り、単体の計算書類上の数値を全く用いることなく、適切な分配可能額算定を行うことは難しいといわざるを得ないであろう。もし、会社法上の分配可能額算定及び法人税法上の課税所得計算において、単体ベースの数値が基礎とされ続けるとすれば、……現在でも、適格組織再編成との関連では、このような状況が存在するが……会社は実質的に2つの帳簿価額を把握し続けなければならないということになりそうである^(注10)。

以上、弥永案を中心にみてきたが、これら諸条件を解決し、新たな地平を得ることは不可能であろうか。以下、安藤英義のいうIFRS導入と、ことに会社法会計のそれへの対応について考察してみたい。

前記、企画調整部会「中間報告（案）」におけるよ

うな、諸条件を満たす一定規模以上の上場会社において連結財務諸表上でのIFRS導入がなされる場合について、まず、金融商品取引法関係については次のように指摘している。

これまでの推移からすれば、連結財務諸表規則第1条によれば、「企業会計審議会」により公表された企業会計の基準は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当するものとする」ことは明らかであるが、「企業会計基準委員会」により公表されてきた企業会計基準への言及はないのである。その理由は、企業会計審議会は公の組織であるのに対し、企業会計基準委員会は民間組織であることに由来するものと思われるのである。そして企業会計基準については、個々の基準が公表されるたびに、金融庁による行政文書によるガイドラインを通じ、それが「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」であるとして取り扱われることになる。

またこの並びで行けば、国際的な民間組織である国際会計基準委員会財団（IASCF）が運営するIASBについても、連結財務諸表規則では扱わずに、金融庁のガイドラインで対応することが考えられよう。このような扱いに対しては、次のような意見もあり得よう。IFRS導入を機に、従来のやり方を変えて、連結財務諸表規則において、企業会計基準およびIFRSに言及してはどうか。制度的には、この方が分かりやすい^(注11)。

そこでもし、この通りに連結財務諸表規則において企業会計基準およびIFRSに関する規定が連結財務諸表規則上規定されたとすると、他方、会社法会計にはどのような対応が求められるかが問題となってくる。ここでも会社法431条にいう「公正妥当な企業会計の慣行」に関する解釈が問題となる。安藤英義は次のように述べている。

会社法第431条は、すでに述べたように金融商品取引法会計の全面的な受入がその趣旨である。したがって、一定の会社の連結財務諸表に対するIFRSの任意適用が金融商品取引法会計で制度化されれば、その制度自体が「公正妥当な企業会計の慣行」に該当すると解釈されることになる、ということが考えられるかもし

れない。しかし、それでは話しが大まかにすぎるとい
うなら、一定の会社の連結計算書類については、日本
基準の他にIFRSも「公正妥当な企業会計の慣行」であ
ると解釈することになる。この後者の解釈が適当であ
ろう。前者の解釈を可とすると、金融商品取引法会
計制度そのものが「公正妥当な企業会計の慣行」であ
るということになるが、会社法会計の現実には金融商品
取引法会計を制度として全面的には受け入れていな
い。このことは、財務諸表（金融商品取引法会計）と
計算書類（会社法会計）の範囲等の違いからも明らか
である。したがって、「公正妥当な企業会計の慣行」
とは、まとまった会計の制度ではなく、個々の会計ル
ールを指していることになる。その証拠に、会社計算
規則には、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に
関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基
準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。」（3条）とある^{（注12）}。

そして現実には、後述のごとく、連結財務諸表規則
上はその通りとなったわけである。

但し、同上引用文中、「後者の解釈が適当であろう。
前者の解釈を可とすると、金融商品取引法会計制度そ
のものが「公正妥当な企業会計の慣行」であるという
ことになる……」のであるとするのは当を得たもので
あるが、それでは、金融商品取引法会計制度と、会社
会計制度の本質的差異が、これまで明らかに論ぜられ
ていたかといえ、必ずしも首肯し難い。これに関
連して、弥永真生は次のように述べている。

分配可能額算定目的と情報開示目的との分離が会社
法においても目指されているが、IFRSに従った会計処
理が会社法上認められると解すると、分配可能額算定
上の問題が生じてくる可能性がある^{（注13）}。

この記述はまさに会社法会計体系の本質は「分配可
能利益額の算定」を中心機能とするものであり、IFRS
に従った会計処理を「経営状況開示機能」を中心目的
とすると解するものと思われる。

上記視点は、筆者と同一のものであり、この観点か
らの解釈なしにはそれ以降の会社法のとるべき方向は
ありえないと考えるものである。

安藤英義は、今回のIFRSの任意適用に関して、それ
は会社法会計制度の再構築のためのよい機会であると
して次のごとく、まずもって会社法における大会社の
会計制度のいわば単純化を主張した。

企業規模別に関して、会社法（2条6号）は「大会
社」を定義している（資本金5億円以上又は負債合計
額200億円以上の株式会社）。IFRS任意適用が考えら
れているのは、諸条件を満たす一定規模以上の上場会社
（の連結財務諸表）であるから、このような会社は大
会社の一部ということになる。現在でも会社法で連
結財務諸表の作成が義務づけられているのは、大会社
であって金融商品取引法における有価証券報告書提出
会社である（444条3項）。有価証券報告書提出会社で
ない大会社には、連結計算書類の作成が認められてい
るに過ぎない（同条1項、328条1項）。このように、
大会社の会社法会計は、金融商品取引法との関係を考
慮して、すでに単一ではない。IFRS導入によって、大
会社の会計制度は複雑となる。

大会社の会計制度をすっきりするには、大会社と上
場会社ないし有価証券報告書提出会社の違いをなくす
ことである。その方法としては、大会社の定義を変え
て、大会社を上場会社ないし有価証券報告書提出会社
とするか、あるいは、大会社の定義はそのままとして、
大会社に上場会社と同等の会計開示を求めるか、が両
極として考えられる。要するに、財政状態・経営成績
等の情報提供において、大会社の会社法会計は、金融
商品取引法会計と全面的に一致させるのである。これ
によって、大会社の会計においても存在する会社法第
431条の立法趣旨と解釈のギャップは、解消できる^{（注14）}。

まさに弥永真生の危惧する会社法会計体系は、この
視点の導入によって解決されるはずである。

企業規模によって、「公正妥当な企業会計の慣行」
が異なるのは、その経済行動上の差異からして当然で
ある。我が国の株式会社の総数は約250万社といわれ
るが、その99%は中小会社であるといわれる。会社法
会計は、その1%の企業に適合する会計を他の諸企業に
適合させることは道理に合わないといわざるを得ない。

3 会社会計制度の展望

日本の会社会計制度は、いわゆる会計ビッグバン後、しばらくの間は落ち着いていたといえる。しかし2005年からその静寂は破られ今日の状況に立ち至っている。その震源地となったのはヨーロッパでの会計状況の変化である。EUは、2005年に域内の上場企業に、連結財務諸表を国際会計基準で作成することを義務づけた。また、日本・米国・カナダの企業にも、域内で資本調達する場合、国際会計基準あるいは国際会計基準と同等の会計基準によって連結財務諸表を作成すべきことを要請した。2005年問題がこれである。

つまり、国際会計基準で連結財務諸表を作成しない企業には域内資金調達を認めないとするものであった。EU域内での資本市場からの撤退は、資金調達面に重要な影響を与え、場合によっては業績悪化ないしは資金不足に伴う倒産の可能性すら予見しうところである。これを契機に国際会計基準へのコンバージェンスが急速に展開されることになったことはいうまでもない。加えて、前述のごとき、米国でのIFRS導入の動きに対しては、日本企業はこれに抗すべくもない状況に立たされているわけである。

資金調達は、経営の根源的な機能であって、いわば経営にとっての絶対必要条件である。日本経済は、これに従うことになる。従って、会社法制もこれら状況にどのように対応するかは、喫緊の課題であるといわざるを得ない。前述のごとき、大会社・中小会社を分離し体制を整えなければならぬと思われる。

その際、重要な点は、大会社が置かれている経営環境とは異なる中小会社に対する「分配可能利益算定構造」を合理的・簡素的に制度化すべきであると考えられる。なんとすれば、大企業と中小企業とでは、おかれている経営環境が異なり、求められる経営状況表示と、それに伴う「分配可能利益額」自体もそれに応じて異なったものとならざるを得ず両者を同一の土俵内で計算することは困難であり、不合理ですらあると思われるからである。

企業会計審議会による「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（案））」は、平成21年

6月30日「中間報告」として取りまとめられた。その中で一定の条件を満たす企業に対し、平成22年（2010年）3月期の年度の連結財務諸表からIFRSによる会計書類の作成を容認する方針が示されたことを受け、連結財務諸表規則等関係府令および「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について」（財規ガイドライン）の改正案ならびに関係する告示案が公表され、平成21年6月30日から7月30日まで広く意見募集が行われた。それを受けての金融庁による今回の公布となった。平成21年12月11日付で行われた「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令」（平成21年内閣府令等73号）の公布と、関係する事務ガイドラインの公表であった^(注15)。

上記、IFRSの任意適用にかかわる連結財務諸表規則等の改正にともない、同じく「会社計算規則」においても一部改正がなされた。会社計算規則の一部を改正する省令（平成21年法務省令第46号）がそれであり、平成21年12月11日に公布、施行された。

すでに触れたごとく、改正前計算規則120条1項では、いわゆる連結財務諸表規則において、米国基準により連結財務諸表を作成することが許容されている株式会社について、会社法上の連結計算書類についても米国基準によって作成することが許容されていたのである。

今般、連結財務諸表規則において所定の要件を満たす企業は、平成22年3月期以降の連結財務諸表につきIFRSにしたがって作成・提出することを許容すべく改正がなされたのを機に会社計算規則が改正され、同じく平成22年3月期以降IFRSによって連結財務諸表を作成することが許容される株式会社につき、連結財務諸表と同様、連結計算書類を国際会計基準に従って作成することが認められたのである^(注16)。

以上のごとく、企業会計審議会による「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）」にはじまるIFRSの我が国会計制度への適用は確実な歩調で動きだした。

再三指摘の通り、この動きの背景にあるものは、企

業の資金調達の国際化と投資家の投資活動の国際化である。これら諸活動は、経済のグローバル化による必然的な結果であり、今後一層の展開がなされることは間違いのないところである。いわゆる財務会計ないし制度会計は、これに合理的に対応することが求められるのは当然であり、その制度的対応が、一国経済の浮沈にも影響することはいうまでもない。

斎藤真哉は、これら一連の国際財務会計基準(IFRS)を中心とした収斂ないし統一化の動きに対して、次のような疑念を示している。

こうした会計基準の国際的収斂ないしは統一化は、資本市場における会計情報に関わる既述のコストの削減という観点からは、是認しうるものかも知れない。しかし、各国において会計基準が他の社会システムと有機的に結びついている場合には、情報開示とは異なる領域において問題が生じる場合が存在している。特に、日本やドイツ、フランス等のように、会計と税務とに密接な、あるいは大きな関わりを持たせている場合には、課税ベースの計算との関係が問題となる。また資本市場での情報開示を前提としている会計基準が、上場していない企業について合理性ないしは社会的必要性があるかについては、検討の余地があるように思われる^(注17)。

ここでの指摘の通り、IFRSによる資本市場での情報開示を前提としている会計基準が、果たして上場していない数の上では圧倒的に多くの株式会社にとって、合理性ないし社会的必要性があるとは思えないのである。

会社会計は、これまで営々として培ってきた「分配可能利益算定」を中心目的とした体制を合理的に維持しなければならない。99%を超える中小の株式会社のための、分配可能利益算定を中心とした確実な体制を維持すべきであろう。

それが、国内税務会計との合理的関係を強固に保つことにもなる。1%の大規模株式会社は、一層国際化されるであろう資本市場において自由な、合理性ある活動が確保されなければならない、その意味でIFRSの一層の展開が望ましい。

引用文献

- 1 企業会計審議会企画調整部会「我が国における国際会計基準の取扱について(中間報告)」3頁、2009年。
- 2 安藤英義「IFRS導入と会計制度の展望」『企業会計』中央経済社、第61巻、第5号、19頁、2009年。
- 3 企業会計審議会企画調整部会、中間報告、5頁、2009年。
- 4 同上、11頁。
- 5 同上、14頁。
- 6 同上、16頁。
- 7 弥永真生「IFRSと会社法」『企業会計』中央経済社、第61巻、第5号、62頁、2009年。
- 8 同上、62～65頁。
- 9 同上、62～63頁。なお、会社計算規則第148条第1項全文を参照。
- 10 同上、65頁。
- 11 安藤、前掲、22頁。
- 12 同上、23頁。
- 13 弥永、前掲、62頁。
- 14 安藤、前掲、23頁。
- 15 平成21年内閣府令第73号、金融庁告示第69号及び70号。なお、今回の内閣府令による改正内容は、次の通りである。

「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」(連結財規)

「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(財規)

「中間連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」(中間連結財規)

「中間財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(中間財規)

「四半期連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」(四半期連結財規)

「四半期財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(四半期財規)

「企業内容等の開示に関する内閣府令」(開示府令)

「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」(監査証明府令)

「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令」(内部統制府令)

「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則の一部を改正する内閣府令(平成14年内閣府令第11号)」

「中間連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則の一部を改正する内閣府令(平成14年内閣府令第12号)」

16 平成21年法務省令第46号。

17 斎藤真哉「経済活動の国際化が及ぼす財務会計の影響」『会計』森山書店、第177巻、第1号、11頁、2010年。

・武田隆二『最新 財務諸表論(第11版)』中央経済社、2008年。

・桜井久勝『財務会計講義(第9版)』中央経済社、2008年。

・斎藤静樹『資産再評価の研究』東京大学出版会、1984年。

・福井義高『会計測定の新評価』中央経済社、2008年。

参考文献

・企業会計基準委員会編著『企業会計基準 完全詳解』税務経理協会、2008年。

・阿部光成他『2008-2010 新会計基準の実務』中央経済社、2008年。

・International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2009. Including International Accounting Standards (IASs) and interpretation as at 1 January 2009, 企業基準委員会訳監修『国際会計基準委員会 国際財務報告基準(IFRSs) 2009』レクシスネクシス・ジャパン、2009年。

・佐藤信彦編著『国際会計基準制度化論』中央経済社、2008年。

・あらた監査法人編『IFRSの実務マニュアル』中央経済社、2009年。

・有限責任監査法人トーマツIFRSサービスセンター編『国際財務報告基準の実務(第4版)』中央経済社、2009年。

・監査法人トーマツ編『IFRSの経理入門』中央経済社、2008年。

・金子宏・斎藤静樹監修『会計全書(会計法規編)平成21年度』中央経済社、2009年。

・神戸大学会計学研究室編『第6版 会計学辞典』同文館出版、2007年。

・安藤英義他編『会計学大辞典 第5版』中央経済社、2007年。

・木村重義『会計総論』同文館出版、1976年。