

管理・事務系開発教材

「キャッシュフロー計算書の作成」(抜粋)



教材タイトル	国際会計基準
教材の分類	管理・事務S
教材区分	○テキスト ○演習課題
教材の目的	キャッシュフローを重視した経営とは一体どのようなものなのかを理解すると共に、キャッシュフロー計算書を正確に作成できる人材を育成する。
教材の概要	1. 国際会計基準制定の経緯 2. 国際会計基準とディスクロージャー 3. 国際会計基準のフレームワーク 4. 国際会計基準のわが国会計制度への影響
作成年月日	平成13年1月
作成者(所属施設)	小森 清久(北陸職業能力開発大学校石川短大校)

## 項 目

### 1. 国際会計基準を巡る動向

- (1) 国際会計基準制定の経緯
- (2) 国際会計基準とディスクロージャー

### 2. 国際会計基準とわが国の会計基準

- (1) 国際会計基準のフレームワーク
- (2) 国際会計基準のわが国会計制度への影響

## 1. 国際会計基準を巡る動向

### (1) 国際会計基準制定の経緯

#### a. 国際会計基準委員会の設立

世界中で容認される会計基準を設定することと、それを普及することを目的として、1973年に国際会計基準委員会（IASC）が設立されました。国際的な投資活動が盛んになっていく中で、企業の作成する財務諸表の国際比較可能性が求められるようになってきたわけです。とはいえ、当時は財務諸表の国際比較可能性確保のための各国の会計基準調和化の必要性は、今ほど強くは叫ばれてはいませんでした。今でこそ103カ国143以上もの組織・機関（1998年11月1日現在）が委員会のメンバーになっていますが、設立当初はたった9カ国の会計士団体でのスタートだったことをみても、そのことがよく分かります。

そのため、設立から15年間に設定された会計基準は、少しでも多くの国に受け入れられるよう幅広い代替的会計処理を認めたため、企業間の国際比較可能性を確保するという初期の目的からは大きくかけ離れる結果となってしまっていました。

#### b. 証券監督者国際機構の参加

大きな転機が訪れたのは1987年のことでした。その年、アメリカのSECや日本の大蔵省などの政府機関で構成される証券監督者国際機構（IOSCO）が諮問グループに参加したのです。

IOSCOの参加は、民間機関の組織活動に政府機関が加わったという点で大きな意義を持ちます。IOSCOのような政府機関の国際組織の支持が得られ、国際会計基準に基づく財務諸表がIOSCO加盟国に受け入れられれば、IASCが決定した国際会計基準（IAS）を各国政府が自国で普及させる道が開けるからです。そうなれば企業にとっては、大量の資金調達を世界各国で同時に行えるようになるばかりでなく、海外にある子会社も同一尺度で評価できるようになり、しかも連結決算も容易になるなどメリットは非常に多いわけです。また、資金を提供する側の投資家も、投資しようとする企業の国籍に関係なく同じ尺度で企業の経営成績や財政状態、資金状況を判断することができるようになるのです。

#### c. 国際会計基準委員会と証券監督者国際機構の取り組み

IOSCOは早速IASの検討を開始しました。その結果、それまでに公表されていた基準は代替的な選択肢を多く認めすぎており、IOSCOが加盟国にその採用を強制することはできないという結論に達し、IASCに対し内容の改善を求めました。そこで国際会計基準委員会が1987年にスタートさせたのが「財務諸表の比較可能

性」プロジェクトです。このプロジェクトは、それまでに設定されたすべての基準を全面的に見直し、同一の経済事象については最良と思える単一の会計処理方法しか認めないことを目的とする革新的なもので7年かけて1993年に完了しました。

こうした動きを受けてIOSCOは参加の翌年、IASCの活動を全面的に支持する声明を発表し、IASの制定に積極的に関与するようになりました。さらに1994年には、IOSCOとして国際会計基準を全面的に受理する条件を明らかにしました。「国際会計基準が最低限度カバーすべき骨格部分」ともいえるコア・スタンダード(核となる基準)の項目を発表したのです。

その後、不十分だった項目を追加して1998年12月の金融商品の会計処理基準の完成によってコア・スタンダードがほぼ完成しました。これを受けてIOSCOは2000年5月にIASの承認を行いました。

## (2) 国際会計基準とディスクロージャー

### a. ディスクロージャーとは

ディスクロージャーとは、企業の利害関係者、特に投資家向けに企業の事業内容、経営成績、財政状態、資金状況などの情報を開示することです。IASでは、会計の役割は「企業の業績や財政状態を公正に測り、記録し、利害関係者の意思決定に必要な情報を的確に開示すること」と規定しています。そして、企業の利害関係者のうち経済的なりスクが最も大きいのは投資家であるとしています。企業が倒産すれば投資家が保有している株式の価値がゼロになることもあるわけですから投資家が最も多くの情報を必要とするのです。

そのためIASでは、投資家が企業の実態を的確に把握できるような情報開示をめざしています。

### b. ディスクロージャーの充実

IASは、情報の透明度を高めるためにさまざまな点でディスクロージャーの充実を図っています。

#### <連結ベース>

IASは、連結決算書を基本と考えて会計基準を作成しています。それは企業の法的形態よりも経済的実態を重視しているからです。たとえば親会社と子会社は法律的には別法人で個別に決算書を作成していても、実質は親会社が支配する同一の企業グループなのでグループ全体でみなければその企業を正しく把握できないのです。

また連結子会社の範囲も持分基準ではなく実質支配力基準を採用しています。この点も経済的実態を重視している現れといえます。

#### <時価会計の導入>

IASでは、すべてに時価主義会計を取り入れているわけではありませんが、合理的に時価評価できるものについては導入しています。たとえば、デリバティブといった金融商品を日本の制度では従来、認識していませんでしたが、IASでは時価評価しています。

これらの金融商品を、時価評価するか取得原価で評価するかで企業の業績に大きな影響を与えます。時価評価することによって評価損益が損益計算書や貸借対照表に計上されるので、含み損益が入り込む余地はなくなります。

#### <オフバランスからオンバランスへ>

たとえばリースを例にとってみると、ファイナンス・リースは法律적으로는賃貸借取引で所有権が利用者に移転するわけではありませんが、経済的実態からみれば融資を受けての売買取引そのものです。従来、日本では賃貸借処理をしていたので、リース物件もリース債務もオフバランスで処理され、借り手の貸借対照表には資産、負債として計上されることはありませんでしたが、経済的実態を重視するIASは、借り手側の貸借対照表にリース物件は資産として、リース債務は負債としてオン・バランスつまり貸借対照表に載せることを要求しています。

リース以外にも、企業年金についても従来、日本では、拠出された時点で費用処理されるだけで、年金資産、年金債務が認識されることはありませんでした(オフバランス)が、IASでは年金資産、年金債務を比較して債務が資産を上回っている場合はその分だけ貸借対照表に負債として計上することを要求しています(オンバランス化)。

## 2. 国際会計基準とわが国の会計基準

### (1) 国際会計基準のフレームワーク

#### a. 国際会計基準の本質

国際会計基準の本質的に重要なポイントは次の3つです。

＜すべての利害関係者のうちで投資家をもっとも重視する＞

投資家は企業に対してリスク資本を提供しているのだから、投資家のニーズにかなう財務諸表の規定は、ほとんどの財務諸表の利用者のニーズを満たすはずであると考えて、基準作成にあたっては投資家が企業の実態を的確に把握できるような情報開示の枠組み作りこそが大命題となっています。

＜フローよりストックを重視＞

フレームワークでは、企業の経営実態を把握する上でフローよりストックを重視する姿勢が鮮明です。利益計算の方法には、損益法的アプローチと財産法的アプローチがあります。わが国では損益法的アプローチが重視されてきたため損益計算書上の利益が重視される半面、貸借対照表に表示される財産状態は軽視されることがありました。

これに対してIASでは財産法的アプローチを重視しています。したがって、貸借対照表に表示される財産の実在性・真実性が厳しく問われます。

＜法律的形式より経済的実態を重視＞

わが国の場合、これまではどちらかというとも経済的実態よりも法律的形式が重視される傾向がありました。連結財務諸表より単独財務諸表が重視されてきたのはその典型的な例です。しかし、企業グループの業績を見る場合、単独財務諸表だけ見てもその実態をつかむことはできません。IASは、経済的実態を重視して連結財務諸表を基本に考えています。

#### b. フレームワークの構成

フレームワークは、「前書き」を別にすれば、次の8つに区分されています。

＜序説＞

フレームワークの目的、その適用範囲、財務諸表の利用者としてどんな利害関係者を想定しているか、またそれらの利用者が必要とする情報の質などについて明示しています。

＜財務諸表の目的＞

財務諸表の目的、すなわち企業の財政状態、損益の状況、資金の状況に関する情報を財務諸表の幅広い利用者の意思決定に資する形で提供することを冒頭で確認し、財務諸表が提供できる情報の限界についても明らかにしています。

#### <基礎となる前提>

財務諸表はその目的を果たすために発生主義で作成されなければならないこと、そして継続企業を前提にしなければならないことを明示しています。

#### <財務諸表の質的特徴>

財務諸表によって提供される情報がその利用者にとって役立つものであるために備えていなければならない4つの質的特徴を明示しています。

- ・ Understandability  
(利用者がたやすく理解できるものであること)
- ・ Relevance  
(利用者の意思決定の目的にかなうものであること)
- ・ Reliability  
(情報の信頼性が高いこと)
- ・ Comparability  
(同一企業の期間比較、企業間の相互比較ができること)

#### <財務諸表の構成要素>

財務諸表の構成要素を、大きく貸借対照表の構成要素と損益計算書の構成要素に分けて定義しています。

- ・ 資産—過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、それによって将来の経済的便益が企業に流入すると期待される資源
- ・ 負債—過去の事象の結果として企業が抱える債務であり、その履行のために経済的便益を有する資産が企業から流出すると予想されるもの
- ・ 持分—企業のすべての負債控除後残余に対する所有主の請求権
- ・ 収益—会計期間中の経済的便益の増加で、持分参加者による拠出以外の原因によって持分増加をもたらすもの
- ・ 費用—会計期間中の経済的便益の減少で、持分参加者への分配以外の原因によって持分減少をもたらすもの

#### <財務諸表の構成要素の認識>

認識とは何を意味するかを定義し、認識するための条件も併せて明示していま

す。認識とは財務諸表の構成要素を貸借対照表あるいは損益計算書に組み入れる過程のことであるとしています。

#### ＜財務諸表の構成要素の測定＞

測定とは何を意味するかを定義し、測定のための尺度を併せて明示しています。測定とは財務諸表の構成要素を貸借対照表あるいは損益計算書に記載する金額を決定する過程のことであるとしています。その上で、測定尺度について次のとおり明示しています。

- ・取得原価
- ・現在原価
- ・実現可能原価
- ・現在価値

#### ＜資本および資本維持の概念＞

最も一般的な貨幣資本の概念の他に、実態資本の概念についても明示し、個々の企業がどちらの概念を選択すべきかは、財務諸表の利用者のニーズ次第であるとしています。

## (2) 国際会計基準のわが国会計制度への影響

1996年11月、政府は「わが国金融システムの改革」として、Free（自由）、Fair（公正）、Global（国際化）の3原則の下、2001年を目標とした金融市場の構造改革を打ち出しました。これが日本版ビッグバンと呼ばれるものです。この中で、会計基準の整備することが証券市場改革の前提であることが共通認識となっていき、ディスクロージャーの充実とそれを可能にする会計制度の国際標準化が叫ばれるようになりました。

IASを導入するといっても、そっくりそのままわが国の制度に取り込むわけではありませんが、下記のとおりわが国の会計基準を国際会計基準に調和化する動きが活発化しています。

会計は企業経営の基盤なので、会計ビッグバンによる会計基準の大変革はわが国の企業にとって大変なインパクトがあります。なかでも、いわゆる日本的経営を行ってきた企業にとって世界標準に対応していくためには、相当の痛みを伴うことになるでしょうが、それなしには生き残れない時代を迎えているといえます。

## 国際化する日本基準の適用時期

テーマ	企業会計審議会における公表	適用開始
連結財務諸表制度の見直し	1997年 6月	1999年3月決算以降段階的に実施
中間連結財務諸表	1998年 3月	2000年9月中間決算より
連結キャッシュフロー計算書	1998年 3月	2000年3月決算より
研究開発費等	1998年 3月	2000年3月決算より
税効果会計	1998年10月	2000年3月決算より（早期適用可）
連結財務諸表制度における子会社	1998年10月	2000年3月決算より（早期適用可）子会社及び関連会社の範囲の見直し
退職給付	1998年 6月	2001年3月決算より（この年は注記のみで2002年3月決算より実施可）
金融商品	1999年 1月	2001年3月決算より（「その他の有価証券の時価評価は2002年3月決算より実施」