

国際会計基準——世界における適用状況

IFRS 各国別適用状況調査

Paul Pacter (PhD, CPA)

IASB元ボードメンバー。現在は、IFRS財団の各国別IFRS適用状況調査プロジェクトを統括。1973年から2010年までは、FASB、IASB、IASBのテクニカルスタッフを務めた。

自由民主党 日本経済再生本部が5月23日に公表した「日本再生ビジョン」において、日本再生のための金融抜本改革の一項目として、「会計基準、企業の国際化、ルールの国際水準への統一」が提案されている。

日本の経済成長の観点からも国際会計基準に対して注目が高まる中で、国際会計基準が世界でどのように利用されているのか、日本の関係者に理解をしていただくことは重要である。IFRS財団は各国におけるIFRSの適用状況調査を行っており、その概要を日本の関係者に理解していただくことは意義があると考えている。

1973年6月、資本市場の急速なグローバル化を踏まえ、日本公認会計士協会を含む9カ国の会計士協会は、国際会計基準委員会 (IASB) を設立した。IASBのミッションは、「公益の立場から、監査済み財務諸表の開示の基礎となる会計基準を設定し、公表すること」であった。9カ国の会計士協会は、新たに設定されることとなった国際会計基準 (IAS) が国際的に受け入れられ、また、将来自国で採用されるよう最大限努力することを表明した。

2000年までに、IASBは国際会計基準の基本的な開発を終え、国際会計基準は証券監督者国際機構 (IOSCO) および国際会計士連盟 (IFAC) により承認される事となった。これにより、IASBは当初期待されていた役割をおおむね果たすこととなったが、問題は、IASBの創設メンバーであった9カ国いずれも国際会計基準を実際には使用していないことだった。

当時、欧州連合 (EU) は、欧州全体の上場企業のための独自の会計基準を開発すべきか、それとも国際会計基準を採用すべきか議論して

いたが、最終的に国際会計基準を採用することを決定した。これを契機にして、オーストラリア、ニュージーランド、香港、南アフリカなど、ヨーロッパ以外の国や地域においても国際会計基準の採用が決定され、これらの国々の多くは、2005年に国際会計基準の強制適用を開始した。その後、国際的に単一の会計基準を使用するという国際会計基準のビジョンは、G20、世界銀行、国際通貨基金 (IMF)、バーゼル委員会等国際的な金融システムの監視にかかわる機関に支持されることになる。

IASBの設立

2001年、国際会計基準の基準設定基盤を強化するため、IASBは、国際会計基準審議会 (IASB) に改組され、その監視機関としてのIFRS財団が設立された。IASBの設立から13年、IASBは、IFRSの名称で多くの基準を新たに開発し、また、IASBから引き継いだIASの改善にも取り組んだ。現在、IFRSは世界100

以上の国又は地域で採用されている。

しかしながら、その間、IASBもIFRS財団も、実際に世界のどの国で、また、どのような形でIFRSが使用されているのかということについては、十分な注意を払ってきていなかった。IFRSの適用は、必ずしも白黒はっきりするものではなく、さまざまな面から検討する必要がある。たとえば、IFRSは、上場企業にだけ利用されているのか、非上場企業にも利用されているのか？非上場企業に対するIFRSの適用は、金融機関のような一部の非上場企業に限ったものなのか？非上場企業に対するIFRSは、強制適用されているのか、任意適用が認められているだけなのか？IFRSは連結財務諸表に対してのみ適用されているのか、個別財務諸表にも適用されているのか？IFRSの適用は国内の上場企業に対して認められているのか、あるいは、国内市場に上場する外国企業に対して認められているのか？IFRSは、法律上どのように扱われているのか？IFRSを自国で利用するにあたり、何らかのエンドースメントのプロセスが存在するのか、そのようなプロセスが存在する場合、エンドースメントはタイムリーに行われているのか？各国又は地域において、IFRSに修正が加えられているのか、また、追加の開示等を求められているのか？各国および地域において、基準の適用日に修正を加えているのか？IFRSの原文（英語）を翻訳している場合、翻訳プロセスは、翻訳が原文に忠実なものとなると信頼できるものなのか？

2012年2月、IFRS財団の評議員会は戦略レビューを完了し、その報告書を公表した。そこで、評議員会は、国際会計基準のビジョンの達成に向けたコミットメントを再確認した。同時に、評議員会は、IFRSが各国ごとにどのように適用されているのかに関して詳細な情報が必要であるとの結論に至った。この点は、評議員会の報告書に以下のとおり記述されている。

評議員会は、単一セットの国際財務報告基準（IFRS）が世界経済にとって最適な利

益であり、IFRSへの移行が完了した後に、単一セットのIFRSから乖離した基準が使われるとしたならば、財務報告の信頼を損なうリスクがあると確信している。（「グローバルスタンダードとしてのIFRS：IFRS財団の次の10年に向けた戦略の策定」IFRS Foundation, <http://www.ifrs.org/Theorganisation/Governance-and-accountability/Strategy-Review/Documents/TrusteesStrategyReviewFeb2012.pdf>, p. 11）

さらに、評議員会の報告書では、次のように述べられている。

IFRS財団は、各国証券規制当局、監査監督当局、会計基準設定主体、会計基準設定に関与する団体、職業会計士団体、およびこれらの国際機関の協力を得て、IFRSが完全に適用されていない、又はIASBが公表したIFRSからの逸脱がある場合には、それに関する完全な開示が行われるようにすべきである。IFRS財団は、ある国がIFRSを完全に採用していないにもかかわらずIFRSに準拠しているといった主張をしている場合には、これを明らかにする仕組みを導入すべきである。（評議員会2012 p.11）

IFRSの適用状況調査

2012年後半、IFRS財団は、国際会計基準の目標達成に向けた進捗状況を把握するための包括的なプロジェクトを開始し、筆者が、そのプロジェクトを統括した。このプロジェクトには、3つの目的がある。

- ・単一セットの財務報告基準の世界における採用に向けた各国の進捗状況を把握するための中心的情報源となる
- ・世界中に各国版IFRSが存在するという主張に対する正確な情報を提供する
- ・IFRSの適用に向けて取り組む国々に対してIFRS財団がどのように支援できるか検討する

このうち、最初の目的を達成するために、IFRS財団は、個々の国又は地域におけるIFRSの使用に関するプロフィールを作成および公表している。各国基準設定主体からの調査票に対する回答など、さまざまな情報を用いて、IFRS財団は各国のプロフィールの草案を作成し、これを調査票への回答者や、各国証券規制当局、国際的な監査法人などにチェックしてもらっている。

現在、127カ国と国以外の3つの地域（欧州、香港、マカオ）のプロフィールが完成している（<http://go.ifrs.org/global-standards>）。それぞれのプロフィールには、回答者の詳細、グローバルな会計基準に対するコミットメントの有無、IFRSの適用範囲（適用対象企業、強制適用又は任意適用、連結財務諸表のみか、非上場企業の適用状況）、基準のエンドースメントプロセス、監査報告書上の記載方法、その国が会計上の選択肢の削除や要求事項の修正をしているか、IFRSの翻訳プロセス、中小企業向けIFRSの適用状況、といった情報が記載されている。この130の国又は地域のプロフィールから、次の10のポイントが読み取れる。

ほぼすべての国又は地域が、グローバルな会計基準へのコミットメントを公式に表明している

調査した130の国又は地域のうち、アルバニア、バミューダ、ケイマン諸島、エジプト、マカオ、パラグアイ、スリナム、スイスを除く122の国又は地域が、そのような公式表明を行っている。

ほぼすべての国又は地域が、IFRSこそがグローバルな会計基準となるべきであると表明している

調査した130の国又は地域のうち6を除くすべての国又は地域が、そのような公式表明を行っている。例外の6の国又は地域は、バミューダ、ケイマン諸島、エジプト、マカオ、スリナ

ム、スイスである。スイスは、IFRSこそがグローバルな会計基準となるべきと公式に表明してはいないが、スイス政府は、（中小企業向けIFRS、米国会計基準、国際公会計基準、スイス基準に加えて）IASBが発行したIFRSを、スイス債務法に定める、認知された会計枠組みとして受け入れている。さらに、スイス証券取引所のメインボードに上場する企業の84%がIFRSを使用している。同様に、バミューダやケイマン諸島も、IFRSこそがグローバルな会計基準となるべきとの見解を公式には表明していないが、IFRSの使用を認めており、頻繁に適用されている。

ほとんどの国又は地域において、IFRSが上場企業に強制適用されている

130の国又は地域のうち、105の国又は地域（81%）において、IFRSが、国内のほとんどすべての上場企業に強制適用されている。なお、この中には資本市場を有しない国も若干含まれているが、これらの国又は地域においては、IFRSの使用が銀行等の社会的責任を有する企業に強制されている場合を強制適用として扱っている。

IFRSの適用が強制されていない、残りの国又は地域においても、IFRSが何らかの形で使用されている

すべての国内上場企業にIFRSを強制適用していない、残りの25の国又は地域においても、IFRSが何らかの形で使用されている。

- ・14の国又は地域が、少なくとも上場企業の一部に対してIFRSの任意適用を認めている。（日本、インドなど。）
- ・3の国又は地域は金融機関に対してIFRSの適用を強制している。（サウジアラビア、ウズベキスタンなど。）
- ・2カ国（タイ、インドネシア）は、IFRS強制適用への移行過程にある。
- ・7の国又は地域は、自国の国内基準を使用し

ている。(中国、米国など。)

上場企業にIFRSを強制適用する国 又は地域の多くが、非上場企業の一部 にもIFRSを強制適用している

上場企業にIFRSを強制適用する105の国又は地域の約60%が、非上場の金融機関や大規模な非上場企業にもIFRSを強制適用している。これらの国又は地域は、銀行、保険会社、その他の経済に重要な企業を社会的責任のある企業と位置付けている。

上場企業にIFRSを強制適用する国 又は地域のほとんどすべてが、非上場 企業にもIFRSの適用を認めている

上場企業にIFRSを強制適用する105の国又は地域の約90%が、非上場企業に対してもIFRSを強制適用又は任意適用している。

IFRSへの修正は限定的である

この発見は重要である。なぜなら、世界には多くの各国版のIFRSがあるという主張が正確であることが分かったからである。では、どのような修正が実際に発見されたのだろうか？

欧州：広く知られているIAS第39号のカーブアウト

欧州は、IAS第39号「金融商品の認識と測定」の一部をカーブアウトをしているが、それは暫定的なものであるとしている。このカーブアウト条項は、欧州に上場する8,000社のうち、20社程度にしか使われておらず、欧州に上場する会社の99.5%は、IASBが公表するIFRSを使用している。

適用日

いくつかの国又は地域において、いくつかの基準書、特に、IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第11号「共同支配の取決め」、そしてIFRS第12号「他の企業への関与の開示」の適用日を延期している。これらの適用延期の多く

は2014年1月1日で終了する。

IASBのプロジェクトが完了するまで、修正又は延期されている

いくつかの国又は地域（たとえば、アルゼンチン、ブラジル、台湾、ウルグアイ）では、単体財務諸表においても持分法の適用を認めている。また、いくつかの国（たとえば、チリやセルビア）では、金融機関の貸倒引当金の計算は監督会計に従うものとされている。カナダは、料金規制業者へのIFRSの強制適用を2015年まで延期している。これらの論点はすべて、現在のIASBのアジェンダに載っているアクティブなプロジェクトである。

法令および規制によって、最新版ではないIFRSが採用されている

4つの国又は地域は、最新のIFRSを採用していない（マケドニア：2009年版、ミャンマー：2010年版、スリランカ：2011年版、ベネズエラ：2008年版）。これらの国又は地域は、最新版のIFRSを採用すべく作業を進めている。

その他のIFRSに対する修正

調査の結果、その他、次のような修正が見つかった。

- ・パキスタンは、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」、IFRS解釈指針委員会(IFRIC)第12号「サービス委譲契約」およびIFRIC第15号「不動産の建設に関する契約」を採用していない。また、パキスタンは、銀行に対してIAS第39号「金融商品：認識及び測定」、IAS第40号「投資不動産」およびIFRS第7号「金融商品：開示」を適用していない。銀行監督当局が独自の基準を設定している。
- ・セルビアでは、セルビア国立銀行が、銀行、保険会社、年金基金、その他の金融機関に対して、IFRSとは異なる会計処理を要求している。たとえば、銀行の貸倒引当金、および、保険会社の受取保険料の認識および減損は、IFRSと異なっている。
- ・スリランカは、IAS第34号「中間財務報告」、

IAS 第40号およびIFRS 第7号に、いくつかの修正を加えている。また、スリランカはIFRIC 第15号を採用しているが、適用日が延期されている。さらに、スリランカ版のIAS 第41号「農業」は、果実生成型生物資産（たとえば、紅茶、ゴム、ココナッツなどの多年生作物）を、スリランカ版IAS 第16号「有形固定資産」の有形固定資産として測定することを認めている。

・ウズベキスタンでは、銀行にIFRSが適用されているが、ウズベキスタン中央銀行が設定した、健全性（プルデンシャル）の観点からの会計処理が求められており、それらは関係するIFRSの会計処理とは異なる。

多くの国又は地域において、監査報告書は、IASBが公表したIFRSへの準拠を表明している

IFRSが強制適用又は任意適用されている76の国又は地域において、監査報告書は、IFRSへの準拠を表明している。その他の33の国又は地域では、「EUにより採用されたIFRS」への準拠が表明されている。残りの21の国又は地域では、監査報告書は、自国の国内基準に準拠している旨の表明が行われている。なお、この中には、香港やマレーシアのように自国の国内基準がIFRSと実質的に同一であるケースが含まれている。

多くの国又は地域が、IFRSの基準書を1つ1つエンドースしていない

欧州連合（EU）および欧州経済領域（EEA）では、欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）によるエンドースメントに関する助言および影響分析、会計規制委員会（ARC）による議決、欧州議会および閣僚理事会における同意、EU官報への掲載といったプロセスを含む、エンドースメント手続きが行われている。EU/EEAおよびEU加盟候補国は、合計で33カ国である。IFRSの強制適用および任意適用

を行っている、残りの88の国又は地域の多く（67%）は、新たに公表又は改訂されたIFRSのエンドースメントのためのプロセスを設けていない。

プロフィールが作成された130の国又は地域におけるエンドースメントプロセスの概要は以下のとおりである。

- ・59の国又は地域において、エンドースメントは要求されていない。
- ・33の国又は地域において、EUのエンドースメントプロセスが行われている。
- ・11の国又は地域において、職業会計士団体のみによるエンドースメントが行われている。
- ・12の国又は地域において、政府機関のみによるエンドースメントが行われている。
- ・6つの国又は地域において、職業会計士団体および政府の両者によるエンドースメントが行われている。
- ・9つの国又は地域においては、国内企業に対してIFRSの任意適用も強制適用も行われていない。

多くの国又は地域において中小企業向けIFRSの任意適用を行っているか、又は、その検討を行っている

調査対象となった130の国又は地域のうち、63の国又は地域において、中小企業向けIFRSが強制適用又は任意適用されている。また、それ以外の16の国又は地域が、中小企業向けIFRSの適用に向けた具体的な検討を行っている。中小企業向けIFRSの強制適用又は任意適用を行っている63の国又は地域のうち、いくつかの国は、中小企業向けIFRSに対して修正（ほとんどが小さい修正であるが）を加えていた。63の国又は地域のうち、8つの国又は地域は、（完全版）IFRSの適用が強制されていないすべての中小企業に対して中小企業向けIFRSの適用を強制していた。38の国又は地域は、中小企業向けIFRSと（完全版）IFRSの選択適用を中小企業に認めていた。16の国又は

地域は、中小企業向け IFRS、(完全版) IFRS、自国の国内基準のいずれかの選択適用を中小企業に認めていた。1カ国は、中小企業向け IFRS を適用しない場合は、自国の国内基準を適用することを要求していた。

* * *

1973年の IASC の設立は、投資家が国境を越えた投資を行う際に投資先企業の比較をするために雑な調整をせざるを得なくなったり、もっと悪い場合には、誤った又は誤解を招くような比較情報のせいで、次善の意思決定すらできな

くなることのないよう、世界共通の会計基準を設定するというビジョンに基づくものであった。IFRS の適用に関する最初の130の国又は地域のプロフィールは、IFRS が財務報告に関する実質的な世界基準となっていることの強力な証拠となった。105の国又は地域は、すでにほとんどすべての国内企業に IFRS を強制適用しており、残り25の国又は地域の多くでも、少なくとも一部の国内上場企業に対して IFRS の適用を認めている。また、ごく限られた国又は地域のみが IFRS に修正を加えていることが分かった。

学会ニュース

アメーバ経営学術研究会第4回シンポジウム開催のご案内

アメーバ経営学術研究会は、『医療・介護組織の経営改革とアメーバ経営』というテーマのもとで、本年7月19日(土)にアメーバ経営学術研究会第4回シンポジウムを一橋大学大学院商学研究科と共催いたしますので、ご案内いたします。

- 日時 2014年7月19日(土)
13:30~18:00 (開場13:00)
- 場所 一橋講堂 (学術総合センター内、懇親会は同センター3階食堂)
- 参加費 3,000円 (懇親会費5,000円、当日申込懇親会費は6,000円)
- 参加申込 当日受付確認のためご所属、お名前、ご住所を明記のうえ、下記の口座にお振込みを願います。

口座番号 00190-4-263787

口座名称 第4回シンポジウム準備委員会

- シンポジウムプログラム (敬称略)

開会挨拶 13:30~13:40

挽 文子 (第4回シンポジウム準備委員)

三隅隆司 (一橋大学大学院商学研究科長)

- 第I部 講演「医療・介護組織の経営改革とアメーバ経営」13:40~16:10

基調講演「医療・介護組織におけるアメーバ経営 (仮題)」

森田直行 (KCCS マネジメントコンサルティ

ング株式会社代表取締役会長)

「医療・介護におけるアメーバ経営と収益配分 (仮題)」

尾畑 裕 (一橋大学大学院商学研究科教授)

「医療分野におけるアメーバ経営の実践事例 (仮題)」

古賀伸彦 (社会医療法人天神会理事長)

「介護分野におけるアメーバ経営の実践事例 (仮題)」

齊藤 淳 (社会福祉法人楽晴会理事長)

第II部 パネル・ディスカッション

16:30~18:00

「医療・介護組織のアメーバ経営から何を学ぶのか」

コーディネータ:

挽 文子 (一橋大学大学院商学研究科教授)

パネリスト:

荒井 耕 (一橋大学大学院商学研究科教授)

伊藤雅史 (社会医療法人社団慈生会等潤病院理事長)

古賀伸彦 (社会医療法人天神会理事長)

齊藤 淳 (社会福祉法人楽晴会理事長)

山下博士 (KCCS マネジメントコンサルティング株式会社取締役)

閉会挨拶 17:55~18:00

尾畑 裕 (第4回シンポジウム準備委員長)