



## 新会計基準の適用とその影響

神戸大学 経済経営研究所  
准教授 榎本 正博

1990年代末から2000年代にかけてわが国の会計基準は大きな変革期にあった。わが国の会計基準に基づいた会計情報が、国際的な会計基準を用いた会計情報と同等の評価を得るために、多くの会計基準が新設、改訂されていった<sup>1</sup>。この動きは会計ビッグ・バンといわれている。

会計基準の新設や改訂では、適用による影響額が開示される。それにより情報利用者は従前の会計基準による数値との比較ができる。ではその開示額を見れば、会計基準の影響がすべて把握できるのであろうか？

企業は新しい会計基準をただ受け入れたわけではない。会計基準によっては利益を大きく減らす。会計基準の変更によるものとはいえ、巨額の赤字を一時に計上すれば、証券価格や利害関係者との契約にも相当な影響を及ぼしかねなかった。従って企業によっては適用の影響を緩和することに苦勞することになった。

2001年3月期から導入された、「退職給付に係る会計基準」(企業会計審議会)はその中の一つである<sup>2</sup>。この会計基準は、従来大部分がオフバランスとなっていた従業員の退職一時金や年金に関する負債を表面化させるものであり、多くの企業が対応に苦慮した。

この会計基準に対して、一時の巨額の損失を回避するために企業が行った行動は、岡部(2002)によれば、以下のように整理される。(1)従来から負債計上されていた額(退職給与引当金)を、会計処理の変更を通じて適用前に引き上げておく。(2)年金資産の額を適用前に積み増しておく。(3)退職給付に関する規定を変更し、そもそもの負債を引き下げる。(4)適用後に負債の認識を遅らせる。(1)と(4)は会計上の処理であるが、(2)は資産の積み増し、(3)は人事や労務政策の変更を伴う。例えば、森永製菓では適用期である2001年3月期には前期と比較して、退職給付に関する負債が19億円増加している。しかし、その前年(2000年3月期)に会計方針の変更で退職給与引当金を32億円増加させており、(1)の方策と整合する<sup>3</sup>。さらに適用年に(4)で200億円の影響を緩和

<sup>1</sup> 「国際的な会計基準」という用語は国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board, IASB)が作成する会計基準、米国の会計基準を指すことが多い。

<sup>2</sup> 後の改訂を経て現在では企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」(企業会計基準委員会)となっている。

<sup>3</sup> 2000年3月期に会計方針の変更により、32億円の退職給与引当金繰入額を計上し、その分の利益の減少を開示している。(1)の対応と整合的であるとの判断は著者であり、森永製菓がそのように開示しているわけではない。

している<sup>4</sup>。言い換えると貸借対照表の勘定科目への影響額として把握できる額はその一部に過ぎない。

また2006年3月期から強制適用された「固定資産の減損に係る会計基準」(企業会計審議会)も同様である。固定資産に収益性の低下がある場合に、従来簿価のままでは据え置かれていた資産に対し、その収益性の低下に見合う分の簿価の切り下げが求められた。例えば三菱地所では、適用した2006年3月期に353億円もの損失を計上している(経常利益は1,212億円であった)。この減損損失の計上についても多くの企業で対策が取りざたされ、石橋(2003)では、減損会計の対象資産についてオンバランスを継続した状態での事前の対応策として(1)臨時償却、(2)棚卸資産への転化、オフバランスする際の対応策として(3)単純売却、(4)セール・アンド・リースバック取引、(5)事業再編が説明されている。

さらに減損損失の計算に用いる将来キャッシュ・フローの推定や割引率には幅があるため、そこに経営者の裁量が介入することがあり、減損損失額を調整することも可能になる。先述した退職給付債務の計算でも多くの仮定が必要なため、負債の計上額が低く抑えられているかもしれない。言い換えると事前の対応策とは別に、経営者の裁量の行使で影響を緩和することも可能である。つまり会計基準の変更の影響額について、財務諸表から単純に把握するのは難しく、基準適用前後の企業行動を分析しないと把握できない。

それでは、現在導入する企業が増えている国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards, IFRS)の影響はどうであろうか?前に紹介した退職給付や減損損失に関する会計基準の導入は1つの範囲の会計事象にかかわるものであるが、IFRSを導入すると依拠すべき会計基準が全体的に変更になり、多くの勘定科目に影響を及ぼす。そこで、IFRSについては最初の適用(初度適用という)時に調整表を開示しなければならない。例えば、2014年3月期からIFRSを適用した武田薬品工業では、適用する基準により前期の当期利益で171億円の差があったことを報告している<sup>5</sup>。ただし、調整表は会計基準の相違のみに基づくものである。よって、IFRSの会計情報への影響を考慮するとき、事前の対応や経営者の裁量については別途観察しなければならず、会計研究者を含む会計専門家の分析が期待される。

IFRSを適用あるいは適用が決定している上場企業は、日本取引所グループによれば2015年8月現在で91社存在し、統計分析にのせられるサンプル・サイズが確保されつつある<sup>6</sup>。IFRSの適用期には、IFRSに従った過年度の財務諸表も比較のため開示する。すると前年度についてはわが国の会計基準による財務諸表とIFRSによる財務諸表

---

<sup>4</sup> 2001年3月期に会計基準変更時差異の未処理額が200億円あることを開示している。また退職給付信託設定益も20億円計上されている。

<sup>5</sup> IFRSによる当期利益1,506億円と日本基準による少数株主損益調整前当期純利1,335億円の差額である。利益への影響では、適用の直近期における包括利益からIFRSを適用した場合の包括利益への調整表が開示される。

<sup>6</sup> 日本取引所グループ「IFRS適用済・適用決定会社一覧」<http://www.jpx.co.jp/listing/stocks/ifrs/>を参照されたい(2015年11月5日最終アクセス)。また山口(2015)ではIFRS企業の増加について平易に解説されている。

が2通り開示されたことになる。この2つの財務諸表の比較から、企業の事前の対応が推測できるかもしれない。こういった点を手がかりとして、IFRSの導入の影響を把握していきたいと考えている。

【参考文献】

石橋俊英. 2003. 「固定資産の減損会計への事前対応」『企業会計』 55 (3): 116-123.

岡部孝好. 2002. 「退職給付会計基準の適用における裁量行動の類型」『国民経済雑誌』 185 (4): 51-66.

山口朋泰. 2015. 「IFRSを任意適用する潜在的理由ーのれんの会計処理の相違がもたらす会計基準の選択行動ー」『会計人コース』 50 (7): 78-80.