

ニュージーランドにおける連結財務報告

Consolidated Financial Reporting in New Zealand

吉 田 洋
Hiroshi YOSHIDA

本稿は、再度、ニュージーランドの財務報告制度の検討を行い、最近の財務報告制度の現状を会計基準設定構造から把握し、さらにニュージーランドの連結財務報告基準に焦点をあてて、連結財務諸表の作成基準について国際会計基準との収斂と乖離について若干の検討をすすめた。従来、ニュージーランドの連結財務諸表の作成は、1987年10月公表（1990年10月改訂）のSSAP-8「企業結合の会計」に従って行われていた。その後、2001年10月に3つの財務報告基準（FRS-36, 37, 38）がASRBによって承認されたため、IASとの相違点について検討を行った。その結果、細部において若干の乖離が見られたもののほぼ同様な内容となっていることが判明した。したがって、SSAP-8からFRS-36, 37, 38の公表によって連結会計においても法的効力が付与されたため、一層、IASへの収斂が進んだものと考えられる。

キーワード：ニュージーランド、財務報基準、連結財務諸表、国際会計基準、国際財務報告基準
New Zealand, Financial Reporting Standards (FRS), consolidated financial statements, International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS)

1. はじめに

すでに別稿において、「ニュージーランドの財務報告制度」を検討した。ここでは次のようなことが判明した。

- ① 会計基準は、英連邦諸国における会社会計制度規制の伝統として、ニュージーランドでも法制化されなかった。しかし、1993年財務報告法で、ニュージーランド勅許会計士協会（以下：協会とする）からの独立性が高められ、財務報告基準に法的効力が付与された。このような動向は、隣国のオーストラリアでも見られるように、今後、時代の趨勢になりつつあるのではないかとと思われる。
- ② 財務報告法と財務報告基準（以下：FRSとする）が私的部門のみならず公的部門においても適用されるように設定されている点に特徴がある。
- ③ 規模別報告のフレームワークを適用し、諸実体の財務報告をとりまく環境に応じて、採用されるべき会計実務や外部報告で行われるべき開示の多様性を認めている。
- ④ ニュージーランドは国際会計基準審議会（以下：IASBとする）の加盟国であり、国際会計基準（以下：IASとする）、現在の国際財務報告基準(IFRS)の遵守と会計基準の国際的調和化に対する責任を明確に認識している。また、オーストラリア会計研究財団（以下：AARFとする）とニュージーランドの会計基準検討審議会（以下：ASRBとする）は、オーストラリアとニュージーランドの会計基準の調和化を支援するものであり、新基準の作成について、できる限り矛盾のないものとしなければならないとしている。

⑤ アニュアル・レポートを分析すると、財務報告の作成基準については、1993年財務報告法に従って作成されているものの、IAS への準拠について記載されている会社はなかった。しかし、米国において資金調達を行っている会社については、US GAAP への準拠ならびに US GAAP との差異やそれによる影響額を注記しているものが見られた。FRS では、財務諸表の様式を一応、FRS において例示しているものの細部においては特に指示していないため、財務業績計算書や財政状態計算書における様式の多様性が認められた^{#1}。

本稿においては再度、ニュージーランドの財務報告制度の検討を行い、最近の財務報告制度の現状を会計基準設定構造から把握する。さらに、ニュージーランドの連結財務報告基準に焦点をあてて、連結財務諸表の作成基準について国際会計基準との収斂と乖離について検討すめる。

2. 会計基準設定構造

ニュージーランドにおける会計基準設定を規定する法律は1993年財務報告法である。同法第27条では ASRB を設立し、その機能と権限を定めており、さらに第25条では財務報告基準はしかるべき団体によって ASRB に承認のため提出されるとされる。しかし、ウェストウッド (Mark Westwood) によれば実際のところ、協会の財務報告審議会(以下:FRSB)のみによって提出されているとのことである^{#2}。このことは非常に重要な問題であって、ウェストウッド見解に従って会計基準の設定に係る二つの審議会の重要な違いについて見ておかなければならないであろう^{#3}。

1) ASRB

第一に、ASRB は政府の審議会であるということである。その委員は法曹、実業界および財政、経済、会計の学識経験者から成り、商務大臣によって任命されている。検討の過程で ASRB はニュージーランドとオーストラリアの会計基準を調和化させるという観点の

もとで、オーストラリア会計基準審議会と連携することが要求される^{#4}。これは1990年の経済緊密化協定 (Closer Economic Relations Agreement) の結果として、オーストラリアの影響を受け、ニュージーランドの会計基準をオーストラリアや IASB の基準に調整するための協調的努力がなされている。会計においては1994年6月に ASRB から公表された ASRB 通牒第2号「オーストラリアおよびニュージーランド間の会計基準調和化方針」がそれである。そしてウェストウッドによれば、決定的なことは商務省を通じて政府によって ASRB の資金が賄われているということである。

2) FRSB

FRSB は協会の理事会によって任命された委員による協会内の委員会である。任命規準は民間部門と公共部門の代表者と会計の学識経験者により構成することが基本となっている。FRSB は協会の規則のもとに FRS や会員による会計実務を拡大させるため、FRS やその他のガイダンスを作成することに責任を有している。これを実行するために IASB とオーストラリア会計基準を詳細に検討し、できうる限り調和化しようとしている。

FRSB は主に会員を通じて協会によって資金が拠出されているが、現在まで協会は FRSB の作業プログラムの費用に対して ASRB からわずかな毎年の寄付金を受け取っただけである。FRSB の作業プログラムとは会計実務基準書 SSAP から FRS, オーストラリア会計基準や IASC そして G 4 + 1 との調和化、緊急的問題の検討である^{#5}。また、1998年6月30日現在の ASRB の年次報告書に掲載されている ASRB からの寄付金は、財務業績計算書によれば1995、1996年はわずかに NZ\$15,000、1997年は NZ\$30,000、1998年 NZ\$40,000である。これに対して1998年6月30日現在の ASRB の年次報告書に掲載されている用役業務計算書によれば、財務報告基準の作成のために協会が負担する費用は NZ\$917,000にも及んでいる^{#6}。

注1 拙稿「ニュージーランドにおける財務報告制度」、『名古屋文理短期大学紀要』第23号、1998年4月、85～96頁。

注2 Mark Westwood, *Financial Reporting in New Zealand*, Third Edition, Pearson Education New Zealand limited, 2000, p. 2.

注3 *Ibid.*, p. 2.

注4 ASRB, *ASRB Release No. 2, Australia-New Zealand Harmonisation Policy on Accounting Standards*, June 1994.

注5 Mark Westwood, *op. cit.*, pp. 3-5.

注6 *Ibid.*, pp. 2-3.

3. 財務報告のフレームワーク

1) 一般目的財務報告の概念ステートメント

1993年6月公表(2001年11月改訂)の「一般目的財務報告の概念ステートメント」(Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting: SC)は、英米圏において一般に設定されている外部財務報告の基礎となる諸概念をまとめたものである。

① 一般目的財務報告

一般目的財務報告とは、自らの情報ニーズを満足させるように設計された報告書の作成を要求または契約するようなことができない外部ユーザーの情報ニーズを満足させることを意図した財務報告である(SC, Para. 1.5)。その目的はユーザーが(a)当該報告実体の用役業績、財政状態およびキャッシュ・フローを評価し、(b)用役業績、財政状態およびキャッシュ・フローが関連法規等に準拠していることを評価し、(c)当該報告実体への資源の提供または当該実体との取引に関する意思決定を行うことを可能にするような情報を提供するものである。したがって、(a)、(b)は会計責任の役割を有し、(c)は情報提供機能を有している(SC, Para. 3.1)。

② 概念ステートメント

概念ステートメントとは、一般目的財務報告の作成と表現の基礎とすべき諸概念を記述したものであり、一般目的財務報告の本質、主体、目的、および広範な内容を明らかにするものである。ここでいう「目的」とは、一般目的財務報告の目的を指すのであって、財務報告における情報の有用性を決定する「質的特性」と財務報告が構築される「構成要素」の定義からなる。「質的特性」は、財務報告の作成の基礎となる「仮定」と財務報告の作成に与える「影響」からなる。「構成要素」は、その「認識」と「測定」からなる(SC, Para. 1.4)。

2) 規模別報告のフレームワーク

1994年2月公表の「規模別報告のフレームワーク」(Framework for Differential Reporting: DIFF REP)は、諸実体の財務報告をとりまく環境に応じて、採用されるべき会計実務や外部報告で行われるべき開示の多様性を認めたものであると考えられる。その規模別報告免除に該当する実体の規準を設定し、FRS(後述するSSAPを含む)における規模別報告免除を確立するためFRSを作成する者を支援するという目的がある(DIFF REP, Para. 1.2)。そのような規模別

報告の容認は、具体的には、一定の条件を満足させる報告実体には、GAAPの全部または一部を免除することによって行われる点に特徴がある。大規模実体については、GAAPの真実かつ公正な概観を全面適用し、小規模実体については、GAAPの適用を一部免除し、簡易財務報告を容認するものである。なお、財務報告法の免除会社(資産合計NZ\$450,000未満、年間売上高NZ\$1,000,000未満、子会社でないこと、子会社を有しないこと)に該当する場合は、GAAPに基づいた報告を免除される(DIFF REP, Para. 4.7, Appendix 2)。

3) 財務報告基準

財務報告基準(FRS)は、取引その他の事象を一般目的財務報告で認識し、測定し、そして開示するための要件を定めたルールである。FRSも財務報告法と同様に、私的部門と公的部門に共通する設定になっている(財務報告法第27条)。なお、従来の協会によって作成された基準会計実務書(Statements of Standard Accounting Practice: 以下SSAPとする)は、逐次改訂され、ASRBにより認可されるとFRSに変換される。変換が行われるまでSSAPがそのまま適応される。後述する最近の連結会計に関する基準がこの例である。

4) 専門的実務支援

このほかに、FRSの公開草案や専門的実務支援(以下:TPAとする)が公表されている。TPAは協会の審議会が承認したものではないが、一般的な情報や指針として協会のARSBによって発行されたもので、「TPA-5 農企業の財務諸表における家畜の評価」、「TPA-7 競争馬企業の会計」のような農業国であるニュージーランド特有の問題も含まれている。

4. 財務諸表の内容

1993年成立の改正会社法と財務報告法では、財務諸表の開示内容および様式についての規定がないので、1995年2月公表(2001年10月改訂)のFRS-9「財務諸表で開示すべき情報」、FRS-10「キャッシュ・フロー計算書」に準拠することとなる。会計方針の開示についてはFRS-1「会計方針の開示」に示されている。以降、会計基準に関する点についてはニュージーランド勅許会計士協会発行の『ニュージーランド会計基準(New Zealand Accounting Standards)』(2003年7

月発行)を参照している^{注7}。

財務諸表とは実体の財務業績、財政状態、キャッシュ・フローに関する情報の伝達を行うために実体によって作成されたステートメントであり、その内容は次のようである。

- (i) 財務業績計算書 (FRS-9)
- (ii) 株主持分変動表 (FRS-9)
- (iii) 財政状態計算書 (FRS-9)
- (iv) キャッシュ・フロー計算書 (FRS-10)
- (v) 会計方針の開示 (FRS-1)

なお、株主持分変動表について若干の説明を加えておきたい。

株主持分変動表の作成義務はアメリカ、イギリスをはじめイタリアなど30ヶ国中7ヶ国に見られるだけである。しかし、その作成義務がなくても、オランダやベルギーでは、アニュアルレポートで株主持分変動表や総認識損益計算書が作成されている。ただし、カナダ、日本および韓国では連結剰余金報告書の作成を義務づけている^{注8}。

5. 企業結合の会計

子会社を有する報告実体は、連結(グループ)財務諸表を作成する義務がある。ただし、100%所有されている子会社は、連結財務諸表を作成する義務はない。また、ニュージーランドにおける最上層の親会社のみが、連結財務諸表の作成義務がある。また、連結財務諸表と個別財務諸表は同一種類の財務諸表である(財務報告法第9条)。連結財務諸表の決算日は、相当の理由がなければ、すべての会社について同一の決済日とする。さらに、その内容についても個別財務諸表と同様で、一般に認められた会計実務に準拠し、真実かつ公正な概観を提供しなければならない。

連結財務諸表の作成は、1987年10月公表(1990年10月改訂)のSSAP-8「企業結合の会計」に従って行われていた。その後、FRS-36「企業結合と運用から生じる買収の会計」、FRS-37「子会社の投資の連結」、FRS-38「組合における投資の会計」が2001年10月にASRBによって承認されたため、SSAP-8の一部は入れかわるが、FRS-36、37、38の適用を企業が選択するまで財

務報告法第27条第3項により一般目的財務報告についてはSSAP-8を適用してもよいことになっている。したがって、本章では、まずSSAP-8の基本的な処理を検討した上で、FRS-36、37、38の検討に入る。なお、FRS-36、38はIASとほぼ同様であるから、主要な相違点に限定して記述した。FRS-37についてはIASとの相違点はないので記述しない。

1) SSAP-8の概要

SSAP-8の概要はつぎのとおりである^{注9}。

SSAP-8の連結会計は、法的な所有権支配とは異なり「支配」と「重要な影響」の概念が基礎になっている。支配とは、便益の享受やリスクを負担する目的で他の実体の財務方針と経営方針を左右する力と定義され、実体が他の実質的な子会社であるかどうかにより決定される。重要な影響とは、被投資家実体の財務方針と経営方針に影響を与える投資家の能力と定義され、実体が他の関連会社であるかどうかで決定される。したがって、いずれの定義も法律によって定義されるものではなく、一般に認められた実務によって定義される。

連結財務諸表に使用される方法には、①パーチェス法、②持株プーリング法および③持分法がある。企業結合の当事者のうち一当事者が取得者として識別できるパーチェス法、どの当事者も取得者として識別できない企業結合には持株プーリング法が適用される。持分法は、関連会社、非連結子会社、および非連結実質子会社に適用されなければならない(SSAP-8, Paras. 4.23-4.26)。

企業結合の会計処理は一般にパーチェス法が用いられている。パーチェス法では、親会社ないし取得会社は取得した子会社株式を取得原価(取得時の公正価格)で記録する。取得対価として取得企業の株式を発行して交付した場合には、取得原価は発行株式の発行価額である。パーチェス法では、株式の発行価額が額面金額を超える額は株式プレミアムとして処理表示される。連結に際しては、子会社支配獲得日における子会社の識別可能資産・負債に公正価値を割り当て、つまり公正価値で評価し、取得原価が子会社の識別可能純

注7 Insitute of Chartered Accountants in New Zealand, *New Zealand Accounting Standards*, Insitute of Chartered Accountants in New Zealand, July 2003.

注8 武田安弘稿「総括と結論」武田安弘編著『財務報告の国際比較と分析』, 税務経理協会, 2001年, 570頁。

注9 拙稿「第20章 ニュージーランド」同上書, 392-393頁。

資産の公正価値のうち親会社の持分を超える額は暖簾、逆に取得価額が識別可能資産の公正価値より小さい場合には、「取得に基づく割引」として処理表示する。したがって、少数株主持分にも公正価値が割り当てられ、わが国における全面時価価値法が採用されていることになる (SSAP-8, Paras. 4. 27-4. 29)。

暖簾は、資産として認識され、規則的に見直され、恒久的な減損が生じている場合には、その減損額は当該期間の費用として処理され、未償却残高は便益の期間に亘って20年を超えない期間に償却されなければならない。取得に基づく割引は、割引額が除去されるまで、非貨幣性資産の公正価値を比例的に減じて処理されなければならない。取得した非貨幣性資産の記録額をゼロに減じたあとも割引残高に残額がある場合には、その額は利得として処理されなければならない (SSAP-8, Paras. 4. 58-4. 60)。

2) FRS-36とIAS22との主要な相違点

IAS22「企業結合」では、投資家が特定されない環境下においては、持株プーリング法の適用を要求している。同22では、暖簾の耐用年数は20年を超えないという反論ができる根拠を要求しているが、これに対してFRS-36では、20年を超える期間以上のアモチゼーションを認めていない。

さらに、FRS-36では取得に基づく割引については、識別可能な非貨幣性資産の公正価値を比例的に減じ、即座に収益として認識できる超過額を要求している。これに対してIAS22では、損失と費用が認識されたとき、収益として認識される将来の期待損失及び費用に関連する金額を要求している。また、将来の期待損失及び費用に関連せず、取得された識別可能な非貨幣性資産の公正価値に限定され、かかる資産の残存平均耐用年数を超える収益として認識される場合、即座に収益として認識される超過額を要求している。

3) その他の連結会計に関するFRSとIASの相違

IAS27「連結財務諸表と子会社の投資に関する会計」では同27が少数株主持分を資本と負債から分離した項目とする表示を要求しているのに対して、FRS-2「財務報告の表示」では少数株主持分を資本の一部としている。

FRS-38「組合における投資の会計」では市場価値会

計が適用される場合、持分法の適用が認められていない。

6. ジョイント・ベンチャーと組合の会計

連結会計に関連したジョイント・ベンチャーと組合の会計処理は、1989年8月公表(1992年11月改訂、2002年1月改訂)のSSAP-25「ジョイント・ベンチャーと組合の会計」に準拠する。なお、SSAP-25はIAS31「ジョイント・ベンチャーにおける財務報告」とほぼ同様であるから、主要な相違点に限定して記述した。

1) SSAP-25の概要

ジョイント・ベンチャーと組合の会計処理では、共同事業についてはその持分に対する比例連結法による。組合については、その持分に対して報告企業によって支配している組合に対しては完全連結が適用され、報告企業が大きな影響力を有する組合には持分法が適用される¹⁰。

2) SSAP-25とIAS31との主要な相違点

現行のSSAP-25では、組合についてはそれのみを扱っているのに対し、IAS31では、組合と他の形態との協定に言及し、共同した支配実体という意味で用いている。

7. むすび

1993年財務報告法で、協会からの独立性が高められ、財務報告基準に法的効力が付与された。このような動向は、隣国のオーストラリアでも見られるように、今後、時代の趨勢になりつつある。しかし、ニュージーランドでは会計基準設定構造に係る資金的な側面では協会に依存しており、独立性にはなお検討すべき課題がある。

ニュージーランドの財務諸表の内容では株主持分変動表の作成が義務づけられている点に特徴がある。この作成義務の有する国は比較的少ない。

連結財務諸表の作成は、1987年10月公表(1990年10月改訂)のSSAP-8「企業結合の会計」に従って行われていた。その後、FRS-36「企業結合と運用から生じる買収の会計」、FRS-37「子会社の投資の連結」およびFRS-38「組合における投資の会計」が2001年10月にASRBによって承認されたため、IASとの相違点に

注10 拙稿、同上書、392-393頁。

ついて検討を行った。その結果、細部において若干の乖離が見られたもののほぼ同様な内容となっている。したがって、SSAP-8からFRS-36, 37, 38の公表によって連結会計基準においても法的効力が付与されたため、一層、IASへの収斂が進んだものと考えられる。

付記：本稿は、平成15年度科学研究費、「会計基準の国際的統一に向けた欧州・北米・アジア・オセアニア諸国の対応と諸問題」（基盤研究海外(B)(1))の補助金を受けた研究成果の一部である。