

個々の会計基準における検討例

2011年までのコンバージェンス(既存の差異:強制適用判断前)が求められる基準【包括利益、開発費、のれん】

企業会計基準委員会(ASBJ)による、前回企業会計審議会総会での説明内容等を踏まえた検討例

※ 以下は、連結財務諸表と単体財務諸表に係る会計基準のあり方について、これまでのヒアリング等を通じて把握した、スナップショットでの連と単の一致・分離に伴うコスト等を踏まえ、想定可能な検討例を示したもの。

個々の会計基準については、経済界、日本公認会計士協会、投資家等によって設立された民間団体であるASBJが決定するものであり、その決定を拘束するものではない。

利用者・投資家の理解を確保するとともに、我が国企業の競争力を支え、国際会計基準への対応を戦略的に行う観点から、より良い解決を期待するものである。

H22.6.8 企業会計審議会総会【資料1】(抜粋)①

～企業会計基準委員会作成資料～

「包括利益の表示」に関するケース

想定する連結財務諸表上の会計処理：（注）仮に連結財務諸表においてそれらの会計処理や表示が改正された場合を仮定してのものであり、今後のASBJの会計基準開発の方向性を示すものではない。【以下同様】

▶二計算書方式又は一計算書方式により、包括利益及びその他の包括利益（以下「OCI」という。）の表示を行う。

<連結財務諸表と個別財務諸表に同一の会計基準を適用した場合の懸念>

- 包括利益及びその他の包括利益を表示する場合、その意義が周知されないと、重要な業績指標であるとの誤解を与えかねない。また、例えば、OCIノンリサイクリング処理などが行われた場合、当期純利益の意義を変質させる可能性があり、会計処理と関連づけて導入を議論すべきである。（連結財務諸表にも共通する懸念）
- 会社法上の「損益計算書」と「損益及び包括利益計算書」及び「包括利益計算書」の関係を整理する必要がある（「損益計算書」に「損益及び包括利益計算書」（一計算書方式の場合）、「包括利益計算書」（二計算書方式の場合）が含まれるか。）。

<ダイナミック・アプローチ(連結先行)をした場合の懸念>

- 財務諸表の有用性の観点からは、連結財務諸表と個別財務諸表で異なる表示とする理由がない。また、連結財務諸表と単体の比較分析上、個別財務諸表の包括利益も利用すると考えられ、表示されない場合、財務諸表利用者自身で算定する必要がある。
- 貸借対照表の純資産の部において、連結財務諸表で「その他の包括利益累計額」と表示する一方、個別財務諸表では現行の「評価・換算差額等」の表示にした場合、投資家に理解しづらい情報となる。
- 作成者は一定の連結修正の作業を要することになる。利用者は、連結財務諸表と個別財務諸表の関連性を分析する上で、個別財務諸表の数値を調整する作業が必要となる）。
- 個別財務諸表のみを開示している会社の包括利益は開示されず、上場会社の中に包括利益を開示している会社としていない会社が混在し、投資実務に混乱を招く。コンピューターによって全上場会社をスクリーニングする投資家は多いが、包括利益という重要な指標を企業間比較に用いることができなくなる。

包括利益の表示に関する会計基準(抜粋)

(企業会計基準委員会 H22. 6. 30)

H22. 6. 30 「包括利益の表示に関する会計基準」を公表

- 連結財務諸表への適用(平成23年3月期以後終了する連結会計年度～)
- 個別財務諸表への適用については、公表から1年後を目途に判断

適用時期等

39. このような状況の中、当委員会では、当該審議の状況も踏まえて対応することが適切であると考え、本会計基準の個別財務諸表への適用を求めるかどうかについては、本会計基準の公表から1年後を目途に判断することとした。本会計基準で求めている包括利益の表示のための情報は、現行の財務諸表からも集計することが可能と考えられる。このため、財務諸表利用者の情報ニーズやコンバージェンスの加速化を重視する観点から、平成23年3月31日以後終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から適用することとした。また、同様の観点から、対応が可能な企業がより早期に適用することも妨げないこととした。(以下略)

包括利益の表示に関する会計基準(抜粋)

(企業会計基準委員会 H22. 6. 30)

結論の背景

目的

- 21 包括利益を表示する目的は、期中に認識された取引及び経済的事象(資本取引を除く。)により生じた純資産の変動を報告することである。包括利益の表示によって提供される情報は、投資家等の財務諸表利用者が企業全体の事業活動について検討するのに役立つことが期待されるとともに、貸借対照表との連携(純資産と包括利益とのクリーン・サープラス関係)を明示することを通じて、財務諸表の理解可能性と比較可能性を高め、また、国際的な会計基準とのコンバージェンスにも資するものと考えられる。
- 22 包括利益の表示の導入は、包括利益を企業活動に関する最も重要な指標として位置づけることを意味するものではなく、当期純利益に関する情報と併せて利用することにより、企業活動の成果についての情報の全体的な有用性を高めることを目的とするものである。本会計基準は、市場関係者から広く認められている当期純利益に関する情報の有用性を前提としており、包括利益の表示によってその重要性を低めることを意図するものではない。また、本会計基準は、当期純利益の計算方法を変更するものではなく、当期純利益の計算は、従来のとおり他の会計基準の定めに従うこととなる。

H22.6.8 企業会計審議会総会【資料1】(抜粋)②

～企業会計基準委員会作成資料～

開発費の資産計上のケース

想定する連結財務諸表上の会計処理:

▶一定の条件を満たす社内開発費の資産計上を行う。資産計上の判断基準は、基本的に、IAS38と同様のものとする。

<連結財務諸表と個別財務諸表に同一の会計基準を適用した場合の懸念>

- IFRSにおける方法で開発費の資産計上を行った場合、資産計上の要否及び計上のタイミングが企業により異なることが想定され、比較可能性が担保されない可能性がある。(連結財務諸表にも共通する懸念)。
- また、恣意性が高くなる可能性があり、保守主義の観点からは、資産計上に懸念がある。(連結財務諸表にも共通する懸念)
- 会社計算規則第158条に定められるのれん等調整額(のれんの額の1/2及び繰延資産の金額)の分配制限との関係を整理する必要がある。
- 法人税法上の取扱いに特に重要な影響を与える可能性がある。

<ダイナミック・アプローチ(連結先行)をした場合の懸念>

- 投資家の意思決定に関する有用性の観点からは、連結財務諸表と個別財務諸表で異なる会計処理とする理由がない。連結財務諸表上の利益や株主資本の金額と個別財務諸表上の利益や株主資本の金額が資産計上の有無により、大きく変わる可能性があり、場合によっては投資家に誤解を与える可能性がある。
- 原価計算の観点からは、開発費は、有形資産よりも製品との結びつきが強いと考えられ、償却費は一對一に近い形で個別財務諸表においてヒモ付けるべきである。連結財務諸表上のみ資産計上して、償却費を何らかの規準で棚卸資産と売上原価に配分するなどの調整で対応することは、実務的には可能としても、企業の経営においてよいかどうかは疑問である。
- 連結財務諸表作成上、ケースによっては在庫の原価計算を再計算する必要が生じ、原価計算に関するシステム対応を含め、実務負担が生じる可能性がある。

H22.6.8 企業会計審議会総会【資料1】(抜粋)③

～企業会計基準委員会作成資料～

のれんの償却に関するケース

想定する連結財務諸表上の会計処理:

➤のれんを非償却とする。

<連結財務諸表と個別財務諸表に同一の会計基準を適用した場合の懸念>

- のれんは、投資原価の一部であり通常はその価値が減価するため、投資から得られる成果と関連づけて償却されるべきである。非償却にした場合には、利益計算に重要な影響を与える。また、経営管理上も、のれんの償却を行うべきである(連結財務諸表にも共通する懸念)。
- 会社計算規則第158条に定められるのれん等調整額の分配制限の見直しについて整理する必要がある。
- 法人税法上の取扱いに影響を与える可能性がある。

<ダイナミック・アプローチ(連結先行)をした場合の懸念>

- 投資家の意思決定に関する有用性の観点からは、連結財務諸表と個別財務諸表で異なる会計処理とする理由がない。
- 連結財務諸表と個別財務諸表で償却の有無が異なる場合、場合によっては投資家に誤解を与える可能性がある。
- 連結財務諸表と個別財務諸表で異なる減損会計の適用が必要となる可能性があり、その場合、実務上の負荷が生じる。

単体のコンバージェンスにあたって①

○日本基準(現行)とIFRS : 質の確保された2つの基準

○現状と問題設定

➤連結－国際的な投資情報提供機能を重視して、IFRSへコンバージェンス or アドプション

➤単体－既に実務的に定着している日本基準との関係(実務的に定着した会計実務、税、配当、商慣行等)

○(抽象的に、連単一致か分離かという切り口よりも、むしろ)単体会計基準の変更に伴う作成者・投資家のコスト・ベネフィットを、具体的・実務的に比較衡量することが重要

(注)この場合の、「コスト」には、企業における直接的なコスト(費用)に限定せず、経営上の重要な手法や考え方に与える経営コスト、市場や社会において何らかの費用が発生するという意味での経済・社会コストを含む。

➤単体と連結を一体として移行(コンバージェンス)するコスト(例)

1. (潜在的)税負担増のリスク
2. (リサイクリングが行われない場合など、)原価計算が(正しく)把握・情報提供されないといった、ビジネス実務に影響を与えるコスト
3. 経営管理に与える影響(コスト)(社内の経営管理にどのように会計情報が用いられているか)
4. 連結のみならず単体についてもコンバージェンスさせることにより、オペレーション、システム等に与える追加コスト

➤連単相違コスト(例)

1. 投資家を誤解させないための、整合的理解を支えるためのコスト
2. 修正仕訳など、連と単の会計基準が異なることに基づく修正・調整コスト(複数の基準の理解に係るコスト)
3. 経営管理に与える影響(コスト)(業績管理等)

単体のコンバージェンスにあたって②

○ 比較衡量の結果としての検討 — 個々の基準ごとに、ASBJにおいて、検討・結論

- 概ねすべての企業において単体と連結を一体として移行するコストが高いもの⇒連・単にズレ
- 個別企業ごとに異なる取扱い(選択適用)を認める基準を設定することも考えられるか(ドイツ、フランスも同様の例(開発費))

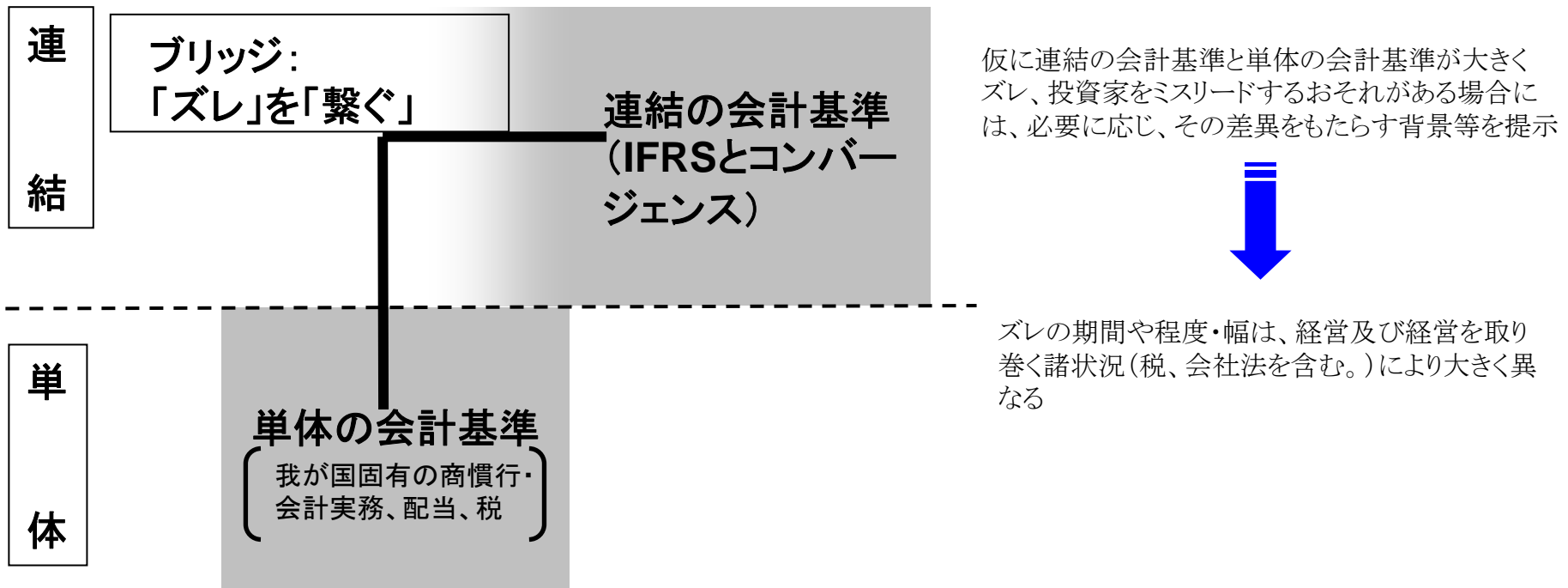
○ 経営やそれを取りまく状況(税制等を含む)の変化、それに伴う上記コストの変化の中で、連と単が一致することに伴うコストの減少する程度に応じて、連と単が一致の方向に向いていくこととなるか

金融商品取引法における会計基準のアプローチ

～連結と単体の関係に係る“連結先行”“ダイナミック・アプローチ”～

※ 我が国固有の商慣行や取引関係等を背景に、連結財務諸表に係る会計基準と個別財務諸表に係る会計基準の双方がダイナミックに発展・変化していく中で、両者が整合的に作成・監査・理解できるような形で、両者の間のズレ(連結先行:ダイナミック・アプローチ)を時間軸の中で容認。

◆このイメージ図は、連単のズレの「ある瞬間」を捉えたもの(スナップ・ショット)



個々の会計基準は、民間・独立のASBJが設定 ← 作成者・監査人・投資者・学識経験者を含む幅広い関係者が参加

IFRS任意適用上の課題:(参考)「減価償却」について

IFRS基準

【IAS 第16号(有形固定資産)62項】

資産の償却可能価額を耐用年数にわたって規則的に配分するために、種々の減価償却方法が用いられる。そうした方法には、定額法、定率法及び生産高比例法がある。定額法では、資産の残存価額が変化しない場合には、耐用年数にわたり一定額の費用が計上されることになる。定率法では、耐用年数にわたり、逡減的な費用が計上されることになる。生産高比例法では、予測される使用や生産高に応じて費用が計上されることになる。企業は資産に具現化された将来の経済的便益の予測消費パターンを最も近く反映している方法を選択する。適用される方法は、将来の経済的便益の予測消費パターンに変更がない限り、每期継続して適用される。

➢ 定額法、定率法の挙証

→ 定額法と定率法のいずれにも明確には当てはまらない場合には、どちらの償却方法も任意に適用できるような解釈を示すのが適切との、我が国作成者等からのIASBへの要望(また、定率法にも様々なパターンがあるところ、経済的便益の予測消費パターンを反映している限り、当該方法は認められて然るべきではないか)

➢ 税務上の取扱いなど

- ・コンポーネント・アプローチ
- ・償却期間 など

開発費資産計上割合の企業間比較

	ルノー(単位:百万ユーロ)					加重平均
	2005	2006	2007	2008	2009	
開発費資産計上割合	36.8%	45.5%	52.3%	50.3%	35.7%	44.7%
開発費資産計上額	833	1,091	1,287	1,125	587	985
開発費支出総額	2,264	2,400	2,462	2,235	1,643	2,201

	MAN(単位:百万ユーロ)					加重平均
	2005	2006	2007	2008	2009	
開発費資産計上割合	17.0%	21.0%	9.9%	8.3%	13.5%	13.8%
開発費資産計上額	85	83	43	41	68	64
開発費支出総額	499	396	433	493	504	465

開発費資産計上割合の差(倍)	2.2	2.2	5.3	6.1	2.6	3.3
----------------	-----	-----	-----	-----	-----	-----

●先端的な研究に対する取組みの違いから、企業ごとに研究開発支出に占める資産計上割合は異なる。IFRSに基づき作成される財務諸表では、研究開発費用計上額、資産計上額ともに開示させることで研究開発支出額に占める資産計上割合が容易にわかるような開示がなされる。年次報告書前半パートで開示される企業の研究開発方針と合わせて読むことで、投資家は企業の研究開発状況を理解することができる。

●ルノー社は小型車を主に生産しており、研究開発の方針として、自動車業界のチャレンジに立ち向かい、技術的なトレンド、社会的なトレンドに合わせていくことが開示されている。

●これに対してMAN社は大型車両を主に生産しており、輸送車両に関する規制等の影響から長期的な環境対応(先進的な技術の研究)に力を入れていると開示されている。