

国際会計基準審議会 御中

2002年9月13日

IASB公開草案「国際会計基準の改善」に対するコメント

企業会計基準委員会（ASBJ）は、「国際会計基準の改善」の公開草案に対するコメントを提出させていただきます。本レターに記載した見解については、当委員会の国際対応専門委員会が作成したものであり、当委員会のデュー・プロセスに基づいた公式の見解ではないことを、あらかじめお断り申し上げます。

当委員会は、公開草案のうち同意できない部分についてのみコメントしております。当委員会のコメントがIASBの最終的な意思決定に貢献できることを希望します。

西川 郁生

企業会計基準委員会 副委員長

国際対応専門委員会 専門委員長

国際会計基準 公開草案

IAS 第1号 (200X年改訂) 財務諸表の表示

その他の項目：損益計算書の表示について(パラグラフ76)

損益計算書の表示についてパラグラフ76で「最小限」の表示項目が記載され、改訂前のパラグラフから営業損益が削除されているが、営業損益は一般に有用な業績情報と考えられており、改訂前と同様に記載を要求すべきである。

国際会計基準 公開草案

IAS 第 2 号 (200X 年改訂) 棚卸資産

質問 1

棚卸資産の原価の決定に後入先出法(LIFO)を使用するという認められる代替処理(IAS 第 2 号のパラグラフ 23 及び 24 に基づく) を削除することに賛成するか?

コメント

提案に同意しない。

LIFO が合理的と考えられる局面があることから、単に棚卸資産の物理的な流れを忠実に表していないというだけでは、削除の決定的な理由とはいえないと考える。損益計算の面から必要と考えられる局面もあることから、選択肢として排除すべきではないと考える。

質問 2

IAS 第 2 号は、棚卸資産を原価以下に評価減する原因となった状況がもはや存在しない場合には、評価減の戻れを行うことを要求している(パラグラフ 30)。また、IAS 第 2 号は、棚卸資産の評価減の戻れ額はすべて損益計算書に認識することを要求している(パラグラフ 31)。これらの規定を残すことに賛成するか?

コメント

提案に同意しない。

過年度に評価減を行った棚卸資産がいまだ売却されずに残存しているという状況では、時価の回復による利益の認識は販売の事実を待って行うほうが適切と考える。また、戻し入れすべき額の算定が困難な場合がある点も考慮すべきである(特に平均法を採用している場合)。

国際会計基準 公開草案

IAS 第8号 (200X年改訂) 会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬

質問1

会計方針の自発的変更及び誤謬の訂正に関する認められる代替処理を削除する案、すなわち会計方針の変更についてはあたかも新たな会計方針が過去においても用いられたかのように、あるいは誤謬の訂正については過去において誤謬が起きなかったかのように遡及的に会計処理するという案に同意するか（パラグラフ20、21、32及び33参照）？

コメント

同意しない。

日本のように法制度上遡及的な会計処理が困難な国もあり、そのような国の企業が積極的に国際会計基準を利用できるよう認められる代替処理を残すべきである。

質問 1

すべての有形固定資産項目の交換取引について、交換する資産の双方の公正価値をいずれも信頼性をもって測定できない場合を除き、公正価値で測定するという案に同意するか(パラグラフ 21 及び 21A 参照) ?

コメント

提案に同意しない。以下の観点から、現行の IAS16 号 para.22 における取り扱いを維持し、その取り扱いの中で公正価値にて測定する交換取引の適用範囲をより狭めることを提案する。

(1 . 資産の性質及び価値の類似性)

提案のように例外なくすべての交換取引について公正価値で測定することとすると、同一の(または類似の)資産について特定の第三者と交換取引を繰り返すことにより、経済実態が変わっていないにもかかわらず、保有する資産の価値の上昇分をいつでも利益として計上することができるため、裁定的な利益計上を容易にするおそれがある。我々は、交換取引を公正価値で測定することを原則としながらも、ほぼ同一の資産の交換取引については現行の IAS 第 16 号 para.22 のように例外とすることが望ましいと考える。

(2 . 信頼しうる公正価値)

「公正価値を信頼性をもって測定できる」の定義を明確にする必要があると考える。その資産について活発な市場があり、観察可能な市場価格がある場合、または市場参加者の期待に基づいた市場価格が算出可能である場合に限り、信頼性をもって測定しうる公正価値が存在することを明確とすべきである。それらの価格が利用可能ではなく、例えば企業固有価値しか算出できないような場合には、それをもって交換取引を測定すべきではない。事業用資産の場合には、企業固有価値の算定にあたり企業の主観的なものが含まれることから、測定に当たって企業の裁定が働く可能性が高い。したがって、「双方の公正価値を信頼性をもって測定できない場合を除き」の文言を「観察可能な市場価格がある場合、または市場参加者の期待に基づいた市場価格が算出可能である場合に限り」とするべきである。

(3 . Convergence)

多くの国において交換取引については現行の IAS 第 16 号 para.22 のような規定が存在しており、あえてこれを削除することは Convergence の観点から好ましくないと考える。むしろ、現行の IAS 第 16 号 para.22 の規定を改善することを提案する。

質問 2

すべての無形固定資産の交換取引について、交換する資産の双方の公正価値をいずれも信頼性をもって測定できない場合を除き、公正価値で測定するという案に同意するか（質問 1 に記載した提案の結果として、IAS 第 38 号「無形固定資産」パラグラフ 34 及び 34B の改訂案参照）？

（注：今回審議会は、IAS 第 18 号「収益」における、類似した性質及び価値を有する財または役務の提供の交換取引から生じる収益の認識については、改訂を行わないことを決定している。審議会は収益の認識に関する今後のプロジェクトの中でその方針について検討を行う予定である。）

コメント

提案に同意しない。

質問 1 と同様の理由から同意できない。IAS 第 38 号 para.35 は削除せずに残すこととし、さらに質問 1 に記載した回答のように改善すべきであると考えます。

質問 3

一時的に休止しているかまたは活発な使用を停止し処分目的で保有する有形固定資産については減価償却を中止しないという案に同意するか（パラグラフ 59 参照）？

コメント

一時的に休止している固定資産については減価償却を中止しないという案には同意する。一方で、「活発な使用を停止し処分目的で保有する有形固定資産については減価償却を中止しない」という提案には同意せず、現行の IAS 第 16 号 para.59 を維持すべきであると考えます。後者について提案に同意しない理由としては、今回の改訂 IAS 第 16 号公開草案 Para.A10 の記載にあるように、主として販売目的で保有する有形固定資産については費用の配分よりもむしろ評価のほうが重要であることが挙げられる。

なお、処分目的で保有する有形固定資産の評価方法については、IAS 第 36 号「資産の減損」の対象とすることにより、低価法の採用と同様の結果が得られると考えられる。

質問 2

報告企業（グループまたは単独の企業）が、財務諸表を自らが選択したいかなる通貨で表示することも認められることに同意するか？

コメント

同意しない。

通貨の選択を無制限とすることに十分な根拠がない。例えば企業グループ内で使用されている機能通貨や、重要な営業拠点の属する国の通貨に限定するといったように、選択の範囲を限定すべきである。

質問 3

すべての企業が、報告企業の財務諸表に含めるために在外営業活動体の財務諸表を換算する方法と同一の方法で、表示通貨への財務諸表の換算を行わなければならないことに同意するか（パラグラフ 37 及び 40 参照）？

コメント

資本の換算について、以下の点について同意しない。

我々は、提案されたパラグラフ 37 が資本項目の換算を決算日レートによるとしている点に同意せず、資本項目については発生日レートにおける換算を行うべきと考える。提案された方法に従えば、過年度に稼得された資本や剰余金等が每期決算日レートに換算換えされるが、前期末の決算日レートと当期末に生じた換算差額は資本や剰余金等に含まれてしまう。これに対し、資本項目について発生日レートにおける換算を行えば、そのような換算差額が為替換算調整勘定として処理され、より適切な表示がなされるものとする。

質問 5

在外営業活動体の買収時に生じた(a) のれんと(b) 資産・負債の公正価値修正を、在外営業活動体の資産・負債として扱い、決算日レートで換算することに同意するか（パラグラフ 45 参照）？

コメント

提案には同意しない。のれんを決算日レートで換算する趣旨は理解できるが、改訂前のパラグラフ 33(b)に規定されていた取得日の為替レートによる換算についても決算日レートによる換算と同様に選択肢として残すべきであるとする。取得日の為替レートの換算の選

択肢を残す根拠は以下のとおりである。

企業結合取引によっては、取得企業が自らの事業とのシナジー効果を獲得することを目的としたものもあり、その場合に生じるのれんは子会社の資産というよりはむしろ親会社の資産といえ、子会社資産と同様に取り扱うべきではない。また、多国籍企業の買収においては、のれんを割り当てる地域（機能通貨）の特定は不可能である。

国際会計基準 公開草案

IAS 第24号 (200X年改訂) 関連当事者の開示

その他の項目：関連当事者間取引における価格決定方針の開示の削除について

以下の理由で「価格の決定方針」の開示の要求を削除するとした提案に同意しない。

「価格の決定方針」の開示は、関連当事者間取引を理解する上で重要であり、また作成者に対する牽制効果もある。しかしながら、今回提案されている規定では、関連当事者間取引が独立第三者間取引と同等の条件で行われたことが立証できない場合には何も開示されないことになり、また、開示されたとしても公正価値か否かについて記載されるにすぎない。なお、日本基準や米国基準（明示的ではないが）では、価格決定方針の開示が要求されている。

国際会計基準 公開草案

IAS 第 27 号 (200X 年改訂) 連結財務諸表及び個別財務諸表

質問 2

連結貸借対照表において、少数株主持分を資本の部の中に、親会社株主の持分と区別して表示することに同意するか（パラグラフ 26 参照）？

コメント

提案には同意しない。

IASB において少数株主持分の取り扱いに関する包括的な議論がなされていない現状においては、現行の IAS 第 1 号における少数株主持分の規定を変更すべきではなく、少数株主持分の貸借対照表残高を負債と資本の中間に表示する取り扱いを変更してはならないと考える。

これまでの IASB における議論では、連結財務諸表の作成目的について、親会社説に基づくものか、経済的単一説に基づくものかといった点について結論が出ていないと我々は認識している。このような重要な問題の結論が出ていない中で、少数株主持分の貸借対照表残高のみフレームワークの負債の定義に合わないとして資本に区分することは理解し難い。

質問 3

親会社の連結財務諸表において連結、比例連結又は持分法で会計処理される子会社、ジョイント・ベンチャー、関連会社への投資は、親会社の個別財務諸表に取得原価で計上するか又は IAS 第 39 号「金融商品：認識と測定」に従って測定することに賛成するか（パラグラフ 29）？

親会社の連結財務諸表において IAS 第 39 号「金融商品：認識と測定」に従って測定されている子会社、ジョイント・ベンチャー、関連会社への投資は、親会社の個別財務諸表でも同じ方法で測定することに賛成するか（パラグラフ 30）？

コメント

親会社の個別財務諸表において子会社株式を IAS39 号に従って測定する選択肢は削除すべきである。子会社への投資は事業投資であり、市場価額で測定することは保有目的と整合しない。なお、パラグラフ 30 については同意する。

質問 2

希薄化後 1 株当たり利益の年初からの累計計算について、下記のアプローチ（付録 B の設例 7 及び 12 に例示されている）に同意するか？

- ・ 潜在普通株式数は、各中間期間の希薄化後 1 株当たり利益の計算に含まれていた潜在普通株式数の年初からの加重平均とし、発行済となっていた期間で加重した潜在普通株式数の年初からの加重平均（すなわち、各中間期間で報告された希薄化後 1 株当たり利益情報を考慮しない数字）とはしない。
- ・ 潜在普通株式数は、年初からの平均市場価格を用いずに、報告される中間期間中の平均市場価格を用いて計算する。
- ・ 条件付発行株式は、それらが希薄化後 1 株当たり利益の計算に含められた中間期間について加重するものとし、（条件が満たされている場合において）通年報告期間の開始日から（あるいは、条件付株式契約の方が後の場合には、その日から）希薄化後 1 株当たり利益の計算に含めるのではない。

コメント

提案に同意しない。

提案によれば中間財務報告の回数によって年間の希薄化後一株当たり利益の金額が変わる可能性があるが、そのような結果は不合理であると考える。また、分母となる株式数が各中間会計期間で異なれば、提案されている方式で計算しても各中間会計期間の希薄化後 1 株当たり利益の合計は、年間の計算結果とは一致しないので、提案されている方法に特に利点はないと考えられる。

質問 3

改善プロジェクトでは原価モデルと公正価値モデルの選択肢を削除しないが、そのうちに原価モデルを使用する選択肢を再考するという意図で当審議会が引き続き検討することに同意するか？

コメント

選択肢を残すことについては同意する。しかし、原価モデルの選択肢を将来において再考する意図を結論の根拠等に明記することには同意しない。

本基準は 2001 年に導入されたばかりであり、かつ投資不動産の定義を巡って議論が存在することから、まず投資不動産の定義について再考すべきであると考え。我々の考えでは、企業が長期の保有を意図している賃貸用不動産は、金融資産よりもむしろ有形固定資産と共通する性格を有しており、売買目的保有の金融資産と同様の公正価値モデルの会計処理を強制することは適切ではない。

以上