

平成 23 年 4 月 28 日

「単体財務諸表に関する検討会議」報告書（平成 23 年 4 月）

単体財務諸表に関する検討会議

議長 萩原 敏孝

1. 本検討会議の趣旨

連結財務諸表と単体財務諸表の関係については、企業会計審議会において、連結先行、ダイナミック・アプローチの考え方が示されており、単体財務諸表に関する検討会議（以下、「検討会議」）は、これを受けて行われたものである。

「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)(平成 21 年 6 月 30 日企業会計審議会)」では、「コンバージェンスの推進には、これまでの会計を巡る実務、商慣行、取引先との関係、さらには会社法との関係及び税務問題など調整を要する様々な問題が存在する。こうした状況を踏まえ、今後のコンバージェンスを確実にするための実務上の工夫として、連結財務諸表と個別財務諸表の関係を少し緩め、連結財務諸表に係る会計基準については、情報提供機能の強化及び国際的な比較可能性の向上の観点から、我が国固有の商慣行や伝統的な会計実務に関連の深い個別財務諸表に先行して機動的に改訂する考え方(いわゆる「連結先行」の考え方)で対応していくことが考えられる。」とされている。

このような状況の中、「今後、会計基準設定主体の独立性を確保しつつ、基準策定機能の強化及びそのための産業界を含む各ステークホルダーによるバックアップ強化のための方策を検討」する目的で、検討会議は設けられた¹。検討会議では、単体財務諸表のコンバージェンスを当面どのように取り扱うべきかについて、産業界を中心としたハイレベルな意見を聴取することとし、個々の会計基準毎に、関係者の意見を聴取検討の上、対応の方向性についての関係者の考え方を集約することとした。「単体財務諸表に関する検討会議の設置について（平成 22 年 9 月 28 日）」にあるとおり、企業会計基準委員会は、今後、検討会議の意見を十分斟酌し最終判断を行うこととしている。

なお、制度的な事項については、企業会計審議会でも面的に審議されることを期待する。

本報告書では、個々の会計基準毎の対応の方向性の考え方について「2. 個々の会計基準に関する検討」に記載しているが、検討会議では、必ずしも個々の会計基準に限定されない以下の意見も聞かれている。

¹ 企業会計審議会「会長発言（骨子）」平成 22 年 8 月 3 日を参照のこと。

- 会計基準を考える上では、従来、資産・負債の適切な評価とともに、収益・費用の適切な把握を重視してきており、今後も、この観点を十分に踏まえていくことが重要であると考えられる。
- 企業会計については、長年、商法（現会社法）との調整を図りつつ策定されてきており、また、法人税法の計算は企業会計を基礎として計算されている。こうして策定された会計基準が実務に定着してきており、会計基準の変更を行う場合には、会社法及び法人税法との関係に十分な配慮が必要であると考えられる。
- 会計基準の策定にあたっては、投資家に必要な情報を十分提供する観点が必要であるとともに、実務的に、ベネフィットに見合わないコスト負担を生じさせたり、管理会計との大きな乖離により効率性を低下させたりすることにより、企業活動に過度な影響を与えないよう留意する必要があると考えられる。
- 企業会計等の企業を取り巻く制度を考える上では、日本経済の国際競争力を視野に入れた対応が重要と考えられる。
- 単体財務諸表の会計基準がどういった観点から作成されるものであるか（株主、投資家のための情報開示、分配可能額、課税所得の基礎等）を改めて明確にすべきではないか、との意見があり、また、そもそも単体財務諸表については、廃止を含む大幅な簡素化が必要ではないかとの意見もあった。
この点については、金融商品取引法上の単体財務諸表については、投資情報としての重要性等から作成され、開示されるものであり、単体財務諸表一般の機能が、分配可能額算定や課税所得の基礎の機能のみ有するものではないとの説明が制度所管官庁からあった。
また、他の制度所管官庁から、会社法における分配規制は、一般に公正妥当と認められる会計基準に従って作成された計算書類を前提として、必要な調整を加えて分配可能額を計算するというものであり、新たな会計基準が公表される場合には、その内容を踏まえて分配規制の内容を検討することとなるとの説明もあった。
- 国際財務報告基準（IFRS）をすでに連結財務諸表に導入している欧州では、単体財務諸表との関係、関連諸制度との関係で様々な工夫がなされていると思われ、我が国においても、それらの事例を参考にすべきではないかとの意見が聞かれた。
- 連結財務諸表と単体財務諸表の関係については、基本的には、比較可能性の観点から連結財務諸表と単体財務諸表の会計処理は一致しているのが望ましいという意見とともに、両者が離れることが容認されるべきとの意見が聞かれた。
- 単体財務諸表は、作成者として、実務上のコスト負担の観点から、連結財務

諸表とできる限り近づいたものであることが望ましいという意見も聞かれた。この観点を踏まえ、仮に一致しないものが生じるケースでは、単体財務諸表における選択適用が可能となるような仕組みを設けて欲しいとの意見も聞かれた。これに関して、制度所管官庁から、こうした選択適用は、比較可能性の観点から、非常に慎重に取り扱うべき課題であるとの説明があった。

なお、企業会計審議会における整理によれば、連結財務諸表と単体財務諸表の関係については、連結財務諸表と単体財務諸表を一致することに伴う諸々のコスト・ベネフィット、連結財務諸表と単体財務諸表を分離することに伴う諸々のコスト・ベネフィットを考慮した上で、個々の基準毎に企業会計基準委員会が判断することとなっているところである。

2. 個々の会計基準に関する検討²

(1) 開発費³について

(単体財務諸表に関する方向性の考え方)

開発費の単体財務諸表における取扱いについては、当面、現行の費用計上を継続すべきとの意見が多くみられた。その考え方は以下のとおりである。

- 開発費を費用計上から資産計上に変更した場合、課税関係が変更されることにより、税支出が増加する可能性があることから、単体財務諸表の会計処理は現状を維持すべきではないか。
- 平成 10 年に定められた現在の研究開発費の会計基準では、収益獲得の不確実さから費用計上することと整理されている。その当時と基本的に企業活動には変化がなく、むしろ、昨今、技術革新のスピードは上がっており、失敗するリスクが高まっているため、健全性の観点からも費用計上を維持すべきではないか。
- IAS38 に定められている開発費の 6 要件は抽象度が高く、幅広い解釈が行われ、比較可能性が確保されない可能性がある。また、この観点から費用処理を支持するアナリストも相当数いる。なお、IAS38 に定められている 6 要件については、ガイドラインを明確にすべきとの意見と、ガイドラインには限界がありこれ以上のガイドラインは不要との意見の両論があった。
- IFRS の処理と米国会計基準の処理が異なっており、現状で IFRS にコンバージェンスを図っても、再度変更する必要性が生じる可能性があるため、現時点

² 企業会計基準委員会の会計基準の開発状況を聴取の上、短期的な課題とされる開発費の資産計上、のれんの非償却、退職給付会計における未認識項目の負債計上、包括利益の表示に関する単体財務諸表における取扱いについて検討を行った。

³ 企業会計基準委員会では、現在、無形資産の会計基準の開発の検討を行っており、一定の要件を満たす開発費の資産計上の要否が論点となっている。

で変更することには慎重であるべきではないか。

一方、IFRS 同様に資産計上に変更すべきとの意見の考え方は以下のとおりである。

- 資産と認識すべきものがある場合にそれを一律に費用処理することは適切でないはずである。収益獲得が不確実であれば、資産計上の判断の中で織り込まれ、費用計上になるはずである。適切な期間利益を強調するのであれば、健全性について強調しすぎるのは適切ではないのではないか。
- IFRS との間の主要な差異であり、国際的な比較可能性の観点から、コンバジェンスを図るべきである。また、投資家の観点からは、連結財務諸表と単体財務諸表に異なる会計処理を採用することにより誤解が生じる可能性があり、両者はできる限り一致することが望ましい。

なお、仮に連結先行を採用することとした場合について、以下の意見が聞かれた。

- 投資家が誤解することを避けるために、連結財務諸表と単体財務諸表の差異に関する十分な開示が必要ではないか。
- 欧州で見られるように、単体財務諸表においては、資産計上と費用処理の選択適用を検討すべきではないか。これに関して、制度所管官庁から、こうした選択適用は、比較可能性の観点から、非常に慎重に取り扱うべき課題であるとの説明があった。

(連結財務諸表に関する参考意見)

なお、検討会議においては、連結財務諸表における開発費の資産計上について、以下の両論の参考意見も聞かれた。

- 【単体財務諸表に関する方向性の考え方】にもあるが、収益と費用の対応を重視し、資産計上をすべきではないか。
- 開発費は、EU の同等性評価における 26 項目に含まれていたものであり、資産計上を行わない場合、今後、同等性評価を損なうリスクがあるとの説明が制度所管官庁からあった。
- 【単体財務諸表に関する方向性の考え方】にもあるが、健全性の観点、6 要件が明確でない点、米国会計基準と処理が異なっている点等から、費用計上を継続すべきではないか。
- 東京合意の期限があることは理解するが、意見が分かれている中では、結論を出すべきではないのではないかと（「(2)のれんについて」も同様。）。開発費については、米国の動向も見極め、議論を続けるべきではないか。

(2) のれん⁴について

(単体財務諸表に関する方向性の考え方)

のれんの単体財務諸表における取扱いについては、当面、現行の償却を変更すべきでないとの意見が多くみられた。その考え方は、以下のとおりである。

- 事業を買収するのは、主として買収した事業を通じ利益をあげることを目的としたものであり、売却を目的としたものではない。のれんは、事業買収に伴う将来収益に対応するコストである。のれんの償却後で利益が計上できるか否かが重要であり、収益と費用の対応の観点からも、のれんは償却すべき資産である。
- 非償却として減損のみとした場合、事業環境の悪化に伴い一気に損失が表面化し、景気が悪化した場合、不安定さが増幅する。
- 単体財務諸表におけるのれんはさほど重要性がない場合が多く、仮に連結財務諸表においてコンバージェンスを図る場合でも、単体財務諸表については、我が国におけるこれまでの考えを維持しても良いのではないかと。

一方、IFRS 同様に非償却に変更すべきとの意見の考え方は以下のとおりである。

- IFRS と米国会計基準のコンバージェンスは終了しており、我が国も国際的な比較可能性から、コンバージェンスを図るべきである。また、投資家の観点からは、連結財務諸表と単体財務諸表に異なる会計処理を採用することにより誤解が生じる可能性があり、両者はできる限り一致することが望ましい。

(連結財務諸表に関する参考意見)

なお、検討会議においては、連結財務諸表におけるのれんの非償却について、以下の両論の参考意見も聞かれた。

- 事業買収時に海外企業とイコール・フットイングであることが重要であり、連結財務諸表については、IFRS と米国会計基準のコンバージェンスが終了済みであることを考えると、非償却とすることに企業としてメリットがあるのではないかと。
- 【単体財務諸表に関する方向性の考え方】にあるように、収益と費用の対応を重視する観点からは償却を継続すべきではないかと。

⁴ 企業会計基準委員会では、現在、企業結合に関する会計基準の改正作業を行っており、現在償却を行っているのれんを非償却に変更するか否かが論点となっている。

(3) 退職給付（ステップ1）⁵について

（単体財務諸表に関する方向性の考え方）

未認識項目の負債計上の単体財務諸表における取扱いについては、連結先行も含め何らかの激変緩和の措置が必要ではないかとの意見が多くみられた。その考え方は、以下のとおりである。

- ノンリサイクリングを IASB が提案している退職給付ステップ2よりは、退職給付ステップ1の未認識項目の負債計上のほうが比較的受け入れやすく、連結財務諸表上は採用することが可能である⁶。
- ただし、単体財務諸表への適用については、金融機関との財務制限条項への抵触等の観点、年金法制との関係の観点、分配可能額に影響を与える可能性⁷を踏まえ、慎重に対処する必要がある、未認識項目の負債計上にあたっては、連結先行も含め何らかの激変を緩和する措置を講ずるべきではないか⁸。

なお、負債計上に伴う上記の影響に鑑み、激変緩和の具体的措置については、十分な期間をとることが望まれるとの意見が聞かれた。

(4) 包括利益⁹について

（単体財務諸表に関する方向性の考え方）

単体財務諸表に関する包括利益の表示については、当面、財務諸表本表において表示すべきではないとの意見が多くみられた。その考え方は、以下のとおりである。

- 包括利益の問題については、表示の問題にとどまらず、リサイクリングや利益概念の問題と密接に関係する。すなわち、IFRS では、その他の包括利益におけるノンリサイクル処理など、当期純利益の内容が変質してきている可

⁵ 企業会計基準委員会では、現在、退職給付に関する会計基準の改正作業を行っており、2010年3月にステップ1の公開草案を公表している。ステップ1では、未認識項目の負債計上が主な論点となっており、ステップ2では、IASBで現在議論が行われている退職給付に関する会計基準の改正内容に関するコンバージェンスがテーマとなっている。

⁶ ステップ1とステップ2との間が非常に短くなり、頻繁な基準改正になるため、一度に改正したほうが良いとの意見も聞かれた。

⁷ ただし、会計基準と分配可能額の考え方については「1.本検討会議の趣旨」を参照のこと。

⁸ 親会社の単体財務諸表において未認識項目の一括負債計上を行うと、経営上子会社が負担すべきと考える退職給付債務及び退職給付費用について、事実上会計実務において親会社の負担とせざるを得ない部分がある場合、親会社における単体財務諸表の資産サイドにおいて、子会社株式を原価評価し子会社の純資産及び損益を取り込まないこととの整合性が取れないものとなるとの意見があった。

⁹ 企業会計基準委員会は、2010年6月に企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」を公表しているが、単体財務諸表への適用については、公表から1年後を目途に判断することとされている。

能性があり、リサイクルの問題の整理も重要である。これらの問題を整理することなく、包括利益の表示を行うことは時期尚早である。

- IFRS とのコンバージェンスという意味では、すでに連結財務諸表では方向性が明確にされており問題なく、当面は、連結先行で議論を深めていくべきはないか。
- リスクのある資産を可視化するツールとして包括利益は意味があるが、投資家の視点から、包括利益及びその他の包括利益がどのような意味を持つのかを十分に議論する必要がある。
- フランスやドイツでは、コンバージェンスを進めつつも、自国基準では包括利益の開示を求めている。これらの理由を、明確に把握し参考にすべきである。

また、上記に関連して、以下の意見が聞かれた¹⁰。

- 当期純利益を重視する観点から単体財務諸表におけるリサイクルは維持すべきであり、それを前提として、単体財務諸表では任意適用を認めることが考えられる。
- 投資家に対する情報提供の観点からは、単体財務諸表においては注記を行うことも考えられる。

一方で、単体財務諸表においても、財務諸表本表で包括利益を表示すべきとの意見の考え方は以下のとおりである。

- リサイクルの議論は重要であるが、リサイクルの議論と包括利益の表示の議論は、別の議論であり、包括利益を表示しない理由にはならない。
- IFRS とのコンバージェンスの観点、投資家の分析にあたり財務諸表の連繋が改善する観点、リスク情報としての観点から、包括利益の表示は有用である。利用者からすると、連結財務諸表と単体財務諸表の差異は最小限にとどめることが望まれ、単体財務諸表においても表示を行うべきである。
- 包括利益を単体財務諸表で表示しない場合、単体財務諸表のみ作成する会社との間の比較可能性が保てなくなる。仮に連結先行とする場合でも、これらの会社への対応は必要である。

¹⁰ 企業会計基準委員会の「包括利益の表示に関する会計基準」では、名称が包括利益計算書とされているが、IASB の公開草案では、当期純利益の重要性を確認した上で、「純損益及びその他の包括利益計算書」としており、日本基準も、誤解を避けるために、名称の変更を検討することが望ましいとの意見もあった。

3. その他の意見

検討会議においては、会計一般について、以下の参考意見が聞かれた。

- 現在、多くの日本企業がコンバージェンスや IFRS の任意適用の準備を始めているが、単体財務諸表のみならず、連結財務諸表についても、将来的なイメージ、スケジュール感が示されることが望まれる。
- 2012 年を目途に判断がなされる IFRS の強制適用については、過剰な準備対応が存在すること等を踏まえ、範囲及び適用時期について早期に議論・決定が行われ周知されることが望まれるとの意見があった。また、範囲の議論とは別に、適用の判断が 2012 年を目途に行われた後、十分な準備期間を設けることが周知されることが、過剰な反応を引き起こさないために大事であるとの意見もあった。これについては、制度所管官庁より、適用の範囲等は、適用の具体的内容等とセットで検討されるものであること、十分な準備期間はとられるものであり、過剰な準備対応を促す動きについては望ましくなく、引き続き周知に努める旨の説明があった。

以 上

(参考)

■ 「単体財務諸表に関する検討会議」の議事内容

第一回（平成 22 年 10 月 4 日）

1. 議長、副議長の選出
2. 検討会議の運営について
3. 検討会議の設置の趣旨説明
4. 単体財務諸表のコンバージェンスに関する議論の経緯
5. 企業会計基準委員会における個々の会計基準の開発状況
6. 意見交換

第二回（平成 22 年 11 月 15 日）

1. 第一回議事概要の確認
2. 個々の会計基準（開発費）の検討
3. 個々の会計基準（のれん）の検討
4. 意見交換

第三回（平成 22 年 12 月 13 日）

1. 第二回議事概要の確認
2. 個々の会計基準（のれん）の検討
3. 個々の会計基準（退職給付ステップ 1）の検討
4. 意見交換

第四回（平成 23 年 1 月 14 日）

1. 第三回議事概要の確認
2. 個々の会計基準（包括利益）の検討
3. 意見交換

第五回（平成 23 年 2 月 14 日）

1. 第四回議事概要の確認
2. これまでの議論のまとめ

第六回（平成 23 年 4 月 15 日）

1. 第五回議事概要の確認
2. 報告書案の検討

■ 単体財務諸表に関する検討会議 名簿（平成 23 年 4 月 28 日現在）

（順不同）

議 長	萩原 敏孝	公益財団法人財務会計基準機構 理事長
副議長	増田 宏一	日本公認会計士協会 相談役
委 員	武井 優	東京電力株式会社 取締役副社長
	村岡富美雄	株式会社東芝 取締役代表執行役副社長
	谷口 進一	新日本製鐵株式会社 代表取締役副社長
	中村 豊明	株式会社日立製作所 代表執行役 執行役 専務
	野崎 邦夫	住友化学株式会社 常務執行役員
	岡田 譲治	三井物産株式会社 常務執行役員 CFO 兼財 務統括部長
	國部 毅	株式会社三井住友銀行 頭取（平成 23 年 4 月 1 日就任）
	久保田政一	社団法人日本経済団体連合会 専務理事
	山崎 彰三	日本公認会計士協会 会長
	岩熊 博之	株式会社東京証券取引所グループ 取締 役兼代表執行役専務
	萩原 清人	公益社団法人日本証券アナリスト協会 専務理事
オブザーバー	森本 学	金融庁総務企画局長
	河合 芳光	法務省民事局参事官
	井内 撰男	経済産業省大臣官房審議官（経済社会政 策担当）
	西川 郁生	企業会計基準委員会委員長