

# IAS E32 と同趣旨書に関する考察

狩野 一久

## 1. はじめに

第二次世界大戦後、企業の国際的活動の増大は、一国の会計制度が他国に導入される機会を増大させてきた<sup>1)</sup>。ことに国際的な経済提携が急速に展開してきた現代では、国際間の取引および投資の増大、これに伴う国際的な規模の企業が数多く出現した。具体的には貿易の自由化を契機に、外貨の導入、海外での資金調達、海外証券投資、海外直接投資、外国企業の買収・合併、外国企業との合併事業、技術提携、開発協力、証券市場のグローバル化、天然資源の確保や労働力の交流など、諸国間の経済協力や相互依存により緊密化するとともに、一方では競争による国家間、企業間等の相克をも生み出してきている。

このような国際的交流が著しく増大する一方で、各国の文化・社会・経済・法律などの制度の違いは、会計基準や会計制度において各国で異なった基準により行われる原因となっている。

しかしながら、前述した経済的背景の変容は国際的な会計制度の比較研究や国際的な財務報告および監査の実施、統一的な会計・監査基準の設定の必要性を現実化させてきた。会計理論と会計実務の中に国際化という新しい研究領域である国際会計の誕生は、その後の国際会計基準を作り出し、国際的な統一化あるいは国際的な調和化が図られてきた<sup>2)</sup>。

会計基準の国際的な統一化は、財務諸表が広く国際的に利用されることを促進し、さらにその理解や比較可能性を向上させてくれる。

1973年6月29日に国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee, 以下「IASC」という) が設立され、1974年3月に第1号の公開草案 (Exposure Draft) において会計方針の開示に関する事項の提案が行われた。1975年1月1日にはじめての国際会計基準 (International Accounting Standards, 以下「IAS」という) 第1号 (会計方針の開示) を

公表した。その後今日まで、30の基準（IAS 1.～30.）と35の公開草案を公表してきたのである。

現在に至る経過をみれば、本質的に IASC は世界の会計基準を調和化し、様々な異った環境による説明できない多くの相違を排除しようとしている。国際基準はすべての会社を対象として作成されているが、特に多国籍企業の目的に適合したものである<sup>3)</sup>。

IASC は理事会によって IAS を承認する前に、公開草案を6ヶ月間意見聴取のために公開し、すべての IASC 加盟団体からの解答・意見を得ようと試みている。IASC が IAS を強制する権限をもたない任意的な基準となっているが、IASC の支援や IAS の承認は、世界的に拡大しているのである。

上述した経緯の中で、IASC は現行 IAS の改善を図るために、また比較可能な財務情報を利用者に提供することを目的として、国際ビジネスに重要な取引の会計処理の統一と調査を目指す公開草案第32号「財務諸表の比較可能性」(Exposure Draft 32, *Comparability of Financial Statements*, 以下「E 32」という) (1989年1月1日)を公表した。そしてその後、各加盟団体の意見等を聴取し、寄せられた意見の検討結果に基づき、1990年6月21日、IASC 理事会は、決議事項を「財務諸表の比較可能性」の趣旨書 (*Statement of Intent Comparability of Financial Statements*, 以下「E 32 趣旨書」という) として発表した<sup>4)</sup>。

本論稿は、現行 IAS に対して上述の E 32 と E 32 趣旨書がどのように改訂していったのか、またその理由をそれぞれ考察するつもりである。

まず第一に E 32 と E 32 趣旨書の一般的事項について論及し、第二に個別事項として、次の12の各号の29項目について考察している。

E 32 並びに E 32 趣旨書による改訂案は、以下第2号(取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示)、第8号(異常損益項目、前期修正項目および会計方針の変更)、第9号(研究および開発活動の会計)、第11号(工事契約の会計)、第16号(有形固定資産の会計)、第17号(リースの会計処理)、第18号(収益の認識)、第19号(事業主の財務諸表における退職給付の会計)、第21号(外国為替レート変動の影響の会計処理)、第22号(企業結合の会計処理)、第23号(借入費用の資産化)、第25号(投資の会計処理)の29項目に及んでいる。以上の項目が E 32 の改訂案として公表されたがそのうち趣旨書には8号(第8, 11, 16, 18, 19, 21, 22, 25号)の改訂案がほとんど変更されずに通過した。しかしながら、3号(第2, 9, 23号)が変更され、2号(第17, 25号)が保留となった。

また、当該 E 32 の改訂案にのらなかった項目は、次の 15 の各号(前改訂の号も含む)である。

IAS 第 1 号(会計方針の開示)、第 3 号(連結財務諸表—第 27 号、第 28 号により改訂)、第 4 号(減価償却の会計)、第 5 号(財務諸表に開示すべき情報)、第 6 号(物価変動に関する会計上の対応—第 15 号により改訂)、第 7 号(財政状態変動表)、第 10 号(偶発事象および後発事象)、第 12 号(法人税等の会計—ED 33, 1989 年 9 月 30 日)、第 13 号(流動資産および流動負債の表示)、第 14 号(セグメント別財務情報の報告)、第 15 号(物価変動の影響を反映する情報—第 6 号の改訂版)、第 20 号(国庫補助金の会計および政府援助の開示)、第 24 号(特別利害関係の開示)、第 26 号(退職給付制度の会計と報告)、第 27 号(連結財務諸表並びに子会社に対する投資の会計処理—第 3 号の改訂版)、第 28 号(関連会社に対する投資の会計処理—第 3 号の改訂版)は、現行のままである。

本論稿は、E 32 並びに E 32 趣旨書の一般的事項に続き 29 の個別事項の改訂項目について論及しており、さらに IAS とわが国の会計基準や制度の問題点を明らかにするつもりである。

## 2. IAS E 32 と E 32 趣旨書における一般的事項

IASB は E 32 を 1989 年 1 月 1 日付けで公表した。E 32 は国際会計基準(以下「IAS」という)で認められたいくつかの代替的な会計処理の選択によって、企業の財務諸表における収益、費用、資産、負債及び持分に関する定義、認識、測定及び表示に重大な影響を及ぼすであろう 29 の会計事項について取扱っている。

現行 IAS では、会計処理の選択適用の許容範囲が大きすぎるものがあげられ会計基準としての問題性の指摘を受けていた。このような自由な選択は過去において IAS のそれぞれのある基準が受け入れられるようにするためのステップとして必要であったことを述べている<sup>5)</sup>。E 32 は、その改善過程の第一歩として現行 IAS で認められている会計処理の自由な選択を除去することを目的とした提案であった。E 32 の標題となっている財務諸表の比較可能性のとおり、比較可能な財務情報は、統一した尺度で会計処理された会計数値により投資家への有用な情報開示が可能となるであろう。一方情報開示する作成者側の要求を満たすためにも、IAS が重要な財務報告事項を網羅したものでなければならない。たとえば金融商品などの会計処理に関する新しい IAS の必要性、現行基準の指針の十分性や整合性あるいは表示及び開示規定

の完全性に関して基準設定してゆかねばならないであろう。

E 32 は IAS の便益について次のように記述している。

- (a) 財務報告の質を改善することができる。
- (b) 各国の企業の財政状態、経営成績及び財政状態の変動をより容易に比較することができる。
- (c) 多国籍企業が、現在のところ、各国の異なる基準に準拠しなければならないために生じる費用を低減することができる。
- (d) 多くの国にまたがる有価証券売出しに関する目論見書の相互承認方式が容易となる。

以上の便益は、特に国外の証券市場で取引される債券又は持分証券の発行企業に対して有益に働くであろう。

現在、上述した企業の多くは、それらの証券が取引される各国の会計規定に準拠して、財務諸表を修正表示又は調整した情報を提示しなければならない。この場合における規制監督者あるいは、情報作成者側にとっても、統一的に IAS によって要求される会計処理又は優先される会計処理に準拠すれば、純利益の計算や株主持分の情報がそれぞれの立場で有用性をもっていると思われる。

当然今回の E 32 の提案した選択基準の縮小、統合は、IAS の内容と各国の規定（特に法制面において）との間に不一致が生ずるわけであるが、ことに多国籍企業や資本市場の国際化に伴う企業にとって解決してゆかねばならない問題である。

E 32 の背景には、アメリカの証券取引委員会（Securities and Exchange Commission, 以下「SEC」という）が、アメリカ、カナダ、イギリスの三国間の会計基準等に対する共同歩調をとっていることや、証券取引委員会国際機構（International Organization of Securities Commissions, 以下「IOSCO」という）の有価証券の売出し等について、それぞれが IAS の世界的な基準の必要をうたっていることがあげられる。IASC 自体の、真に国際的な会計基準を達成するために、代替的な会計処理方法を狭めるという必要性の提唱は、SEC や IOSCO からのイニシアティブを受けた背景があるといわれている<sup>7)</sup>。その背景のもとに、IASC の各国メンバーにより、E 32 が起草されたのである。

自国の会計基準を国際的水準で一致させる方向に向かわせるために、IAS の認められた代替的な会計処理から次の優先的会計処理の決定の規準が採用されている<sup>8)</sup>。

- (a) 現在の世界的な実務並びに各国の会計基準、法律及び一般に認められた会計原則のすう勢
- (b) IASC の「財務諸表の作成表示に関する枠組み（案）」の準拠
- (c) 規制監督者及びその代表団体、例えば、証券取引委員会国際機構などの見解
- (d) 同一の国際会計基準の中での首尾一貫性と他の国際会計基準との首尾一貫性

以上の規準の中で、特に(b)の「財務諸表の作成表示に関する枠組み」(*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 以下「フレームワーク」という)<sup>9)</sup>が、優先的処理方法を決定する基本になってくるとと思われる。IASC は、このフレームワークで、(1)財務諸表の目的、(2)財務諸表での情報の有用性を決定する質的特徴、(3)財務諸表を構成する諸要素の定義・認識測定、(4)資本と資本維持の概念、(5)その他、基礎的前提として発生主義とゴーイング・コンサーンをあげている<sup>10)</sup>。

この IASC のフレームワークは、E 32 及び E 32 趣旨書に対しての概念規定を行っており、IAS の骨格を形成するものである。

E 32 では、各号、各項目について、①規定又は優先的処理、②認められた代替的処理、③除去された処理、そして E 32 趣旨表においても①規定処理又は標準的処理、②認められた代替的処理、③除去された処理の三分類により改訂案を行っており、自由な選択適用の中から1つの会計処理を選択し、認められた代替的な処理によって補完をしている。

以上のように E 32 及び E 32 趣旨書の一般的事項の理解のもとに、次節の各個別事項について論及してゆきたい。

### 3. IAS E 32 と同趣旨書の個別事項

- (1) IAS 2 (取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示)<sup>11)</sup>

同号の改訂案は、棚卸資産の原価配分として、通常互換性を持たないもの、又は特定のプロジェクトのために製造されかつ区分されているものは、個別法を用いて処理しなければならない、その他のすべての棚卸資産の原価配分の優先処理は、先入先出法と加重平均原価法を採用しなければならない。また製品評価上の標準原価法又は商品評価上の売価還元法のような技法については、これによる数値が原価と正味実現可能価額の低価法に基づく価額と每期

継続して類似する場合には、便宜上採用することができる(E 32, Para. 30)。

また後入先出法は、第5号(財務諸表に開示すべき情報)の情報開示を条件に、認められた代替的处理として採用することができるが、基準在高法は最新の貸借対照表に最新の原価を配分しないため、多くの国で認められておらず、廃棄されている(E 32, para. 29, 30)。

[E 32 要約表]

| IAS | 項 目       | 改 訂 案           |            |         |
|-----|-----------|-----------------|------------|---------|
|     |           | 規定又は優先的处理       | 認められた代替的处理 | 除去された处理 |
| 2   | 棚卸資産の原価配分 | ・先入先出法及び加重平均原価法 | ・後入先出法     | ・基準在高法  |

しかしながら趣旨書では、後入先出法を認められた代替的处理からはずし、基準在高法と同じく除去された处理として、採用を認めないことを提案した。そして本理事会はその見解を変更したことに伴い、意見を求めるために公開され、寄せられた意見を考慮してこれらの事項を再検討することになっている。

[E 32 趣旨書要約表]

| IAS | 項 目       | 改 訂 案                   |            |                       |
|-----|-----------|-------------------------|------------|-----------------------|
|     |           | 規定处理又は標準的处理             | 認められた代替的处理 | 除去された处理               |
| 2   | 棚卸資産の原価配分 | ・先入先出法 (FIFO) 及び加重平均原価法 |            | ・後入先出法 (LIFO) 及び基準在高法 |

日本公認会計士協会(以下「JICPA」という)では、E 32 が提案する後入先出法の取扱いには作成者側の経済的負担が大きいことから反対の意見を表明しており、結局、趣旨書からは除去された。わが国では、原則適用は原価法であり、例外適用に低価法が容認されている。また原価法として個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法、最終仕入原価法、売価還元法の評価方法が採用されているが、実務の多くは、法人税法(法第29条、令第28条～31条、基本通達第5章)等によって処理している<sup>12)</sup>。その中でも平均原価法の採用が多いので、実務的に調和化にはさほど問題にならないと思われる。

ところでここで注意しなければならないこととして、低価法における時価の取扱いがあり、取替原価と正味実現可能価額の双方が認められているため、取替原価に係る調整が課題として残ってくることになる。

## (2) IAS 8 (異常損益項目、前期修正項目及び会計方針の変更)<sup>13)</sup>

前期修正項目及び会計方針の変更の結果生じる修正額は、当期の財務諸表

の留保利益の期首残高に加減したうえ財務諸表中に比較表示されている過年度の情報を修正するか、また代替的处理として、当期の損益計算書の純利益の計算の一部として別個に開示し、提示された期間の数値比較を容易にしなければならない (E 32, para. 31)。

ほとんどの国においては、会計方針の変更の影響を財務諸表に別個に開示することが、実務貫行となっている。わが国では、期首の剰余金(留保利益)を修正することは、商法上採用できず、また過年度情報の修正表示は行われていない。前期修正項目は、当期の損益(特別損益の部)として処理され、会計方針の変更による修正額は注記するにとどまっている。

[E 32 要約表]

| IAS | 項 目                         | 改 訂 案  |  |         |
|-----|-----------------------------|--|--|---------|
|     |                             | 規定又は優先的处理  | 認められた代替的处理   | 除去された处理 |
| 8   | 重大な誤謬及び脱漏の訂正並びに会計方針の変更による修正 | <ul style="list-style-type: none"> <li>・留保利益の期首残高を修正する。</li> <li>・比較表示されている情報を改訂する。</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>・当期の損益に含める。</li> <li>・改訂後の仮定計算による比較可能な情報を表示する。</li> </ul> |         |

趣旨書は、E 32 の提案と同じ内容であるが、過年度に関する情報は、実行不可能であり、かつその旨の開示がなされる一定の例外を除き、前期修正項目及び会計方針の変更による修正金額を留保利益の期首残高に加減修正して報告しなければならない。

また同様に、認められた代替的处理として当期の純利益に含め、比較可能な表示のため、改訂後の仮定計算に基づいて表示しなければならない (付録 1, 19 頁)。

[E 32 趣意書の要約表]

| IAS | 項 目                         | 改 訂 案  |  |         |
|-----|-----------------------------|--|--|---------|
|     |                             | 規定处理又は標準的处理  | 認められた代替的处理   | 除去された处理 |
| 8   | 重大な誤謬及び脱漏の訂正並びに会計方針の変更による修正 | <ul style="list-style-type: none"> <li>・(一定の例外を除き)留保利益の期首残高を修正する。</li> <li>・比較表示されている情報を改訂する。</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>・当期の損益に含める。</li> <li>・改訂後の仮定計算による比較可能な情報を表示する。</li> </ul> |         |

第 8 号は、わが国の商法等の規則との差異が大きいため、今後検討を要する必要がある。特に前期修正項目は、過年度の財務諸表作成における重大な誤謬及び脱漏の訂正に限定しており、わが国における概念規定のあり方から

修正が必要となるであろう。

(3) IAS 9 (研究及び開発活動の会計)<sup>14)</sup>

第9号は、第17項 (Para. 17) の基準を満たす開発費の会計処理に関して自由な選択を認めている。開発費は、資産として認識され、将来の期間にわたって償却されるか、あるいは発生した期の費用として認識される。しかしながら、E 32 では、優先的処理として、開発費は発生した期間に費用として直ちに計上しなければならないことを提案した。そして代替的処理は第5号の18項 A で規定された情報を開示することを条件として、資産として認識することができるとしている (E 32, para. 47)。

現在、多くの企業は資産化の基準を満たす開発プロジェクト等の膨大な数の製品開発プロジェクトが失敗に終わる可能性があるため、開発費のすべてをその発生期間の費用として認識し、資産として認識したがない傾向にある。

わが国でも、商法は開発費を5年以内均等償却の繰延経理を規定しているが、実質的には、即時償却を行っている会社が圧倒的に多い (会社の利益が減った場合に資産計上しているケースがみうけられる)。

〔E 32 の要約表〕

| IAS | 項 目    | 改 訂 案          |                               |         |
|-----|--------|----------------|-------------------------------|---------|
|     |        | 規定又は優先的処理      | 認められた代替的処理                    | 除去された処理 |
| 9   | 開発費の認識 | ・費用として直ちに認識する。 | ・開発費が特定の基準を満たす場合には、資産として認識する。 |         |

しかしながら、趣旨書は E 32 の優先的処理の費用として直ちに認識する内容を破棄し、E 32 の代替的処理である開発費が特定の基準を満たす場合には資産として認識し、かつ満たさない場合には費用として認識することを規定処理にあげた。

〔E 32 趣旨書の要約表〕

| IAS | 項 目 | 改 訂 案   |            |                           |
|-----|-----|---|------------|---------------------------|
|     |     | 規定処理又は標準的処理   | 認められた代替的処理 | 除去された処理                   |
| 9   | 開発費 | ・開発費が特定の基準を満たす場合には、資産として認識し、基準を満たさない場合には、費用として認識する。 |            | ・特定の基準を満たす開発費を、費用として認識する。 |



E 32 の para. 45 の中に記述されているように、一定の認識基準を満足させる場合には、開発費を資産として認識することを要求する国もあり、また開発費が企業に流入する将来の経済的便益を発生させる可能性や測定の確定性が伴えば資産として計算することを望んでいる。

JICPA は、E 32 の提携に対して基本的に賛成していたが趣旨書では、特定の基準を満たす開発費を費用と認めない処理に変わった。

しかし、わが国では現行商法の 5 年以内均等償却の規定が実質的に現行実務の費用処理を認めているので現状に問題はないと思われる。

#### (4) IAS 11 (工事契約の会計)<sup>15)</sup>

E 32 は、工事契約に関する収益及び利益の認識において、現行の工事進行基準と工事完成基準の選択適用の規定を排除し、工事完成基準を除去した工事進行基準のみを採択した。

受け取るべき総工事収益、完成までの総原価及び決算日までの工事進捗度を実際に見積れることや、実際と従前が見積りが比較できるように当該工事に負担させるべき原価が明確に識別できる場合などには、工事進行基準を採用しなければならない。またこれらの条件が満たされないときには、収益は、回収可能な発生した原価の額まで認識しなければならない。

(E 32 の要約表)

| IAS | 項 目                | 改 訂 案  |            |   |
|-----|--------------------|--|------------|---|
|     |                    | 規定又は優先的処理  | 認められた代替的処理 | 除去された処理   |
| 11  | 工事契約に関する収益及び純利益の認識 | <ul style="list-style-type: none"> <li>・工事進行基準</li> <li>・利益の認識条件を満たさない場合には、関連する費用の額まで収益を認識する。</li> </ul> |            | <ul style="list-style-type: none"> <li>・工事完成基準</li> </ul> |

趣旨書は、同じく工事進行基準を規定しており、工事完成基準を除去している。ただし、工事契約の最終的な結果を実際に見積ることができない場合には、回収可能な発生した原価まで収益を認識しなければならないが、実際に見積ることができない場合には、収益を認識しなくてもよいとしている(付録 1-21 頁)。上記ただし書きでは、結局のところ工事進行の進捗の確実性を要求しており、収益と原価(費用)とが同じ額になり一応利益は生まれないことになる。

〔E 32 趣旨書の要約表〕

| IAS | 項 目                        | 改 訂 案   |            |   |
|-----|----------------------------|---|------------|---|
|     |                            | 規定処理又は標準的処理   | 認められた代替的処理 | 除去された処理   |
| 11  | 工事契約に関する<br>収益及び純利益の<br>認識 | <ul style="list-style-type: none"> <li>・工事進行基準</li> <li>・利益の認識条件を満たさない場合には、回収可能な発生した原価の額まで収益を認識する。</li> </ul> |            | <ul style="list-style-type: none"> <li>・工事完成基準</li> </ul> |

上記ただし書きは、工事完成基準を支持する各国の要望を受け入れた形になっており、いわゆる消極的容認といわざるを得ないであろう。

わが国の企業会計原則注解7において工事進行基準及び工事完成基準のいずれかを選択適用することが認められており、実務では後者の基準が圧倒的に多く採用されている。工事進行基準は例外的に一定規模以上の工事に用いられているにすぎない。

JICPA は、この規定処理に反対意見を表明し、現行 IAS の原則的方法として認められていることや、広く各国の実務慣行となっていることから、代替的処理として認めるよう働きかけてきた。

事実、工事完成基準は、収益認識のための実現基準を満たしており、未稼得の利益を認識するリスクを回避する。一方、工事進行基準は、工事進行度測定に関する技術的困難さ、見積り上の誤りの危険、特にわが国の場合竣工引渡しの時点で追加変更工事等の割増金により請負額が相当変わってしまうこと、あるいは、施工中における代金の請求は、必ずしも工事進行度に従っていないで、あらかじめ契約書に示された中間金払いのビジネス慣行があるため、適切性において問題があるといわねばならないだろう<sup>16)</sup>。現実には、日本の建設業会計の実態からは工事完成基準が妥当と思われる。工事進行基準による合理的見積りができなければ、工事収益と工事原価の対応関係がなくなり、したがって適正な利益計算ができず、税額計算や財務情報の信頼性が低いものになってしまう恐れが生じてくる。

結局のところ、趣旨書の規定処理は前述したように確実性の要求から、除去された工事完成基準の適用に近いものになるであろう。

#### (5) IAS 16 (有形固定資産の会計)<sup>17)</sup>

現行第 16 号では (para. 36) 有形固定資産の評価は、取得原価又は再評価額でなければならないとしている。ことに再評価額による測定は、取得原価よりも目的適合性を有する情報を提供すると考えられており、いくつかの国

の実務慣行となっている。

E 32 では、現行の選択適用から取得原価による測定を優先的処理とし、再評価額の測定を代替的処理とした提案を行った。

また、他の資産との交換によって取得した有形固定資産の測定は、同一事業において用途並びに近似した公正価値の類似性がない取得資産に関しては、公正価値で測定し、逆に類似性があれば、調整済みの譲渡資産の正味帳簿価額によって測定しなければならない。

それに伴って、類似性のない取得資産に関しては、譲渡資産の正味帳簿価額、類似性のある取得資産に関しては、公正価値による測定は除去された。

さらにまた、以前に損益に借記した有形固定資産の再評価額による減少額に関連して再評価額の増加額の認識は、優先処理として当期の損益に組み入れる。

〔E 32 の要約表〕

| IAS | 項 目                                  | 改 訂 案   |             |   |
|-----|--------------------------------------|---|-------------|---|
|     |                                      | 規定又は優先的処理   | 認められた代替的処理  | 除去された処理   |
| 16  | 有形固定資産の測定                            | ・取得原価で測定する。   | ・再評価額で測定する。 |   |
|     | 他の資産との交換によって取得した有形固定資産の測定            | ・類似性のない取得資産に関しては、公正価値<br>・類似性のある取得資産に関しては、譲渡資産の正味帳簿価額 |             | ・類似性のない取得資産に関しては、譲渡資産の正味帳簿価額<br>・類似性のある取得資産に関しては、公正価値 |
|     | 以前に損益に借記した再評価による減少額に関連する再評価による増加額の認識 | ・当期の損益に認識する。  |             | ・株主持分に認識する。   |

趣旨書では、同じ取得原価を標準的処理とし、再評価額は、認められた代替処理として用いられることになった。

また他の資産との交換によって取得した有形固定資産の測定並びに以前再評価によって生じた正味帳簿価額の増価額の処理についても E 32 と同様のものとなっている。

〔E 32 趣旨書の要約表〕

| IAS | 項 目                                  | 改 訂 案   |             |   |
|-----|--------------------------------------|---|-------------|---|
|     |                                      | 規定処理又は標準的処理   | 認められた代替的処理  | 除去された処理   |
| 16  | 有形固定資産の測定                            | ・取得原価で測定する。   | ・再評価額で測定する。 |   |
|     | 他の資産との交換によって取得した有形固定資産の測定            | ・類似性のない取得資産に関しては、公正価値<br>・類似性のある取得資産に関しては、譲渡資産の正味帳簿価額 |             | ・類似性のない取得資産に関しては、譲渡資産の正味帳簿価額<br>・類似性のある取得資産に関しては、公正価値 |
|     | 以前に損益に借記した再評価による減少額に関連する再評価による増加額の認識 | ・当期の損益に認識する。  |             | ・株主持分に認識する。   |

わが国では、原価主義を基調としているので当然取得原価で測定している。

また交換による取得資産に関しても趣旨書と同じ内容である。ところで自己所有の株式ないし社債等との交換の場合は、当該有価証券の時価又は適正な簿価をもって取得価額とする（連続意見書第三）。

次に、過年度に評価損を計上した資産の評価益は、わが国では現在再評価の制度がないので該当しないことになる。

#### (6) IAS 17（リースの会計処理）<sup>18)</sup>

リースの定義は、賃貸人がリース料を得て、契約期間中、資産の使用権を賃貸人に移転する契約をいい（現行第 17 号，para. 2），リースは、金融性リースであるか否かは取引の実態により異なり，所有にともなう危険と便益を実質的にすべて移転する場合には，ファイナンスリースに分類され，逆にそうでないものはオペレーティングリースとして分類される（現行第 17 号 para. 5）。

IAS は貸手によるファイナンスリースに関する金融収益の認識について，慎重性を配慮した上で，ファイナンスリースに関する貸手の正味リース投資未回収残高又は正味現金投資未回収残高のいずれかに対して一定の期間収益率となる方式に基づいて行うよう指示しており，また採用方法の継続適用の規定を行っている（現行第 17 号，para. 49）。

E 32 の改訂案では，レバレッジド・リース以外のファイナンスリースとレバレッジド・リースの性質が異なることを指摘し，特にレバレッジド・リース

は借手・貸手及び銀行等長期債権者の三者で契約を構成し、この長期債権者による融資をテコとするリース取引であるため、リース資産の法的所有権をもつ貸手が減価償却及びその他の課税控除や与信ローンの支払利子の課税控除によって大きな節税ができ、早い年度でリースの回収を図ることができる。それゆえにレバレッジド・リースに関する金融と収益の認識は、正味現金投資未回収額法に基づくよう提案している（ED 32, para. 81—(49 A)）。

〔E 32 の要約表〕

| IAS | 項 目                       | 改 訂 案   |            |   |
|-----|---------------------------|---|------------|---|
|     |                           | 規定又は優先的処理   | 認められた代替的処理 | 除去された処理   |
| 17  | 貸手によるファイナンスリースに関する金融収益の認識 | <ul style="list-style-type: none"> <li>・レバレッジド・リース以外のファイナンスリースに関しては、正味リース投資未回収額法</li> <li>・レバレッジド・リースに関しては、正味現金投資未回収額法</li> </ul> |            | <ul style="list-style-type: none"> <li>・レバレッジド・リース以外のファイナンスリースに関しては、正味現金投資未回収額法</li> <li>・レバレッジド・リースに関しては、正味リース投資未回収額法</li> </ul> |

リース契約に基づく使用資産を資産化する処理は、現在わが国における実務ではほとんど採用されていない<sup>19)</sup>（趣旨書の要約表は、E 32 と同じなので省略する）。

結局のところ IAS 理事会では、貸手の正味リース投資未回収残高が法人税等の要因によって大きく影響を受けるリースに関する金融収益の認識について、今後の研究課題として検討することになった。またリースの国際的定義を定めることから、レバレッジド・リースの用語を使用しないことをあげている（E 32 趣旨書、付録 3, p. 43）。

#### (7) IAS 18（収益の認識）<sup>20)</sup>

収益の認識基準の中で、役務の給付取引に関する収益の認識を完了基準または進行基準のうちいずれかの選択適用を容認していたが E 32 では、役務遂行の測定は、進行基準を採用して収益が遂行された作業によりよく関連するものでなければならないと提案した。

また給付から得られる対価及び役務を給付するに当たり発生した又は発生する関連原価に関して重大な不確実性が存在しない場合には業務を完了したとみる。

このような提案は、IAS 11 の工事契約の会計で工事進行基準を優先的処理とし、工事完成基準を除去した提案との整合性をもつものといわねばならな

い。

〔E 32 の要約表〕

| IAS | 項 目              | 改 訂 案     |            |         |
|-----|------------------|-----------|------------|---------|
|     |                  | 規定又は優先的処理 | 認められた代替的処理 | 除去された処理 |
| 18  | 役務の給付取引に関する収益の認識 | ・進行基準     |            | ・完了基準   |

趣旨書では、収益を進行基準により認識することは E 32 と同様であるが、進行基準の必要条件を次のように加筆訂正している。

(a) 役務の給付から得られる対価及び役務を給付するに当たり発生した又は発生する関連原価に関して重大な不確実性が存在しない場合には、収益は、各会計期間末までに遂行された作業に関連させて認識しなければならない。

(b) 役務契約の最終的な結果を確実に見積ることができない場合には、収益は、回収可能な発生した原価の額まで認識しなければならない。

(c) 役務契約の最終的な結果と既に発生した原価の回収可能性を確実に見積ることができない場合には、収益は認識すべきではない。

〔E 32 趣旨書の要約表〕

| IAS | 項 目              | 改 訂 案   |            |         |
|-----|------------------|---|------------|---------|
|     |                  | 規定処理又は標準的処理   | 認められた代替的処理 | 除去された処理 |
| 18  | 役務の給付取引に関する収益の認識 | <ul style="list-style-type: none"> <li>・進行基準</li> <li>・役務契約の最終的な結果を確実に見積ることができない場合には、回収可能な発生した原価の額まで収益を認識する。</li> </ul> |            | ・完了基準   |

JICPA の公式見解は、工事契約の会計で述べた理由と同一の理由によって、完了基準の主張を行っている。

わが国では、収益認識について実現主義を原則としており、完了基準が一般的となっている。また確実性を条件に進行基準が認められるだけである。

以上のような要望から趣旨書では、確実性の要求を規定処理に加筆することによって進行基準の内容を大きくゆるめることになった。これにより、わが国の実務では、不確実性の理由から一般的な完了基準の適用と大きくずれなくなったことになる。

(8) IAS 19 (事業主の財務諸表における退職給付の会計)<sup>21)</sup>

現行 IAS 19 では、退職給付コストの決定について発生給付評価方式と予

測給付評価方式の選択適用を認めていたが、E 32 は、発生給付方式を優先的処理と認め、予測給付評価方式を代替的処理とする提案を行った。

わが国では年金制度のような適格退職予測給付評価方式により掛金払込額を企業は費用計上しているが、アメリカやカナダなどでは、発生給付評価方式を採用している。

わが国の場合、代替的処理として認められているので実務上の混乱は生じることはないと思われる。

次に予測給与の採用については、発生給付評価方式と予測給付評価方式の定義の中で、予測給与に関する仮定の導入について、する場合としない場合を認めていたが、導入しない部分を定義から除去した。

またさらに、過去勤務コスト、実績による修正額及び保険数理上の仮定の変更の影響額に関して、それが発生した時の損益に含めるか又は加入従業員の見積残存在職期間を超えない期間にわたって組織的に配分するという二つの自由な選択を認めていたが、前者の発生時の損益に含める項目を除去した。

〔E 32 の要約表〕

| IAS | 項 目                                    | 改 訂 案                                   |            |                    |
|-----|--|---|------------|--------------------|
|     |  | 規定又は優先的処理                               | 認められた代替的処理 | 除去された処理            |
| 19  | 退職給付のコストの決定                            | ・発生給付評価方式                               | ・予測給付評価方式  |                    |
|     | 退職給付のコストの決定に当たっての予測給与の採用               | ・予測給与に関する仮定を導入する。                       |            | ・予測給与に関する仮定は導入しない。 |
|     | 過去勤務コスト、実績による修正額及び保険数理計算上の仮定の変更の影響額の認識 | ・加入従業員の平均見積残存在職期間に近似する期間にわたって、組織的に認識する。 |            | ・その発生時に当期の損益に認識する。 |

超旨書は、退職給付のコストの決定と予測給与の採用については、E 32 と同様の提案を行っている。しかしながら過去勤務コスト、実績による修正額及び保険数理計算上の仮定の変更の影響額の認識については、退職給付制度の縮小、清算、改正及び類似する事項が生じる一定の修正額に関する例外項目を除くという項目を加筆訂正した。

〔E 32 趣旨書の要約表〕

| IAS | 項 目                                    | 改 訂 案   |            |                    |
|-----|--|---|------------|--------------------|
|     |  | 規定処理又は標準的処理                                       | 認められた代替的処理 | 除去された処理            |
| 19  | 退職給付コストの決定                             | ・発生給付評価方式   | ・予測給付評価方式  |                    |
|     | 退職給付コストの決定に当たっての予測給与の採用                | ・予測給与に関する仮定を導入する。                                 |            | ・予測給与に関する仮定は導入しない。 |
|     | 過去勤務コスト、実績による修正額及び保険数理計算上の仮定の変更の影響額の認識 | ・（一定の例外を除き）加入従業員の平均見積残存在職期間に近似する期間にわたって、組織的に認識する。 |            | ・その発生時に当期の損益に認識する。 |

各国の社会経済風土の違いがあるので、弾力的取扱いの必要性が求められるが、将来にわたって退職給付に関する費用（原価）の発生にという概念上のフレームを検討してゆかねばならないであろう。

(9) IAS 21（外国為替レート変動の影響の会計処理）<sup>22)</sup>

外貨建長期貨幣項目の換算は、原則的には決算日レートで換算し、換算差額は当期の損益に含めなければならない。E 32 では、さらに外貨建長期金銭債務と外貨建非貨幣資産との間にヘッジの関係がある場合、当該金銭債務に関する換算差損益は、ヘッジされている限りにおいて、負債が決済されかつ資産が売却されるまで繰延べることとし、ヘッジの関係がない場合の換算差額の繰延経理は認められないこととなっている。いわゆるヘッジされない限り、当期の損益として認識することになる。

E 32 において大幅な通貨切下げ又は通貨下落時の取扱いの優先的処理は、換算差額を発生時に損益に含めており、また代替的処理として関連する資産の帳簿価額が、再調達価額又は正味実現可能価額のいずれか低い額を超えない限り、換算差損を帳簿価額に算入できる。

在外事業体の損益計算書項目の換算は、現行 IAS の決算日レート又は取引日の為替レートの選択適用であったが、E 32 では、取引日レート（又は平均レート）を優先的処理の換算方法として提案し、決算日レートを排除した。また損益計算書項目を取引日のレートで換算し、貸借対照表を決算日レートで換算することから生じる差額は、株主持分として認識することとし、現行 IAS の規定であった当期の損益としての認識を除去した。

超インフレ経済下の在外事業体の財務諸表の換算は、現行 IAS が物価変動



修正後決算日レート又はテンポラル法のいずれかによる選択適用であったが、E 32 ではテンポラル法を除去する提案を行った。

次に親会社の営業と不可分である在外営業活動体の財務諸表の換算差額について、現行の規定はテンポラル法で換算し、一定の条件のもとに長期貨幣項目の差額を繰延る方式を認めていたが、E 32 の優先的処理は、ヘッジされない限り当期の損益に含めることにし、換算差額の繰延経理を除去する提案を行った。また代替的処理として大幅な通価切下げ又は通貨下落時の状況において生じた換算差額は開示を条件として資産の原価の一部に認識することになっている。

〔E 32 の要約表〕

| IAS | 項 目  | 改 訂 案   |  |                         |
|-----|--|---|--|-------------------------|
|     |  | 規定又は優先的処理   | 認められた代替的処理   | 除去された処理                 |
| 21  | 長期貨幣項目に関する外国為替の損益の認識                                 | ・ヘッジされない限り、当期の損益に認識する。                            |  | ・繰延べて当期及び将来の期間の損益に認識する。 |
|     | 大幅な通貨切下げに対してヘッジする実際的手段がないことから生じる、資産の取得に関する外国為替の損失の認識 | ・当期の損益に認識する。                                      | ・資産の原価の一部として認識する。  |                         |
|     | 在外事業体の損益計算書項目の換算に用いる為替レート                            | ・取引日の為替レート（又は平均レート）                               |  | ・決算日レート                 |
|     | 損益計算書項目を決算日レート以外の為替レートで換算することから生じる差額の処理              | ・株主持分に認識する。                                       |  | ・当期の損益に認識する。            |
|     | 超インフレ経済下にある子会社                                       | ・換算前に、IAS 第 29 号「超インフレ経済下の財務報告」に準拠して、財務諸表を修正表示する。 |  | ・事前の修正表示なしに財務諸表を換算する。   |
|     | 親会社の営業と不可分である在外営業活動体の換算差額の処理                         | ・ヘッジされない限り、当該期間の損益に認識する。                          | ・それらが、大幅な通貨切下げに対してヘッジする実際的手段がないことから生じる場合に、資産の原価の一部として認識する。 | ・繰延べて当期及び将来の期間の損益に認識する。 |

次いで趣旨書では、E 32 の内容とほぼ同じ内容となっており、改訂案の規定又は優先的処理の処理案を規定処理又は標準的処理と書き改めればよい（趣旨書の要約表は、E 32 と同じなので省略する）。

わが国の規定は、長期貨幣項目の換算は取得時又は発生時のレートいわゆる取引日レートで行うので、為替差額は生じない。一方では決算時の換算額を注記することになっている。

また大幅な通貨切下げ又は通貨下落時の扱いとしては、外貨建取引等会計処理基準の前書きにおいて別途適切な措置を講ずる必要を記述しているのみである。

次いで在外事業体の損益計算書の換算差額については、原則として在外子会社の損益計算書の各項目を取引日レート又は期中平均レートで換算し、当期利益を決算日レートで換算する。そしてこの換算から生じた差額を損益計算書の為替換算調整勘定として記載することになっている。また特定の貸借対照表項目（通貨、短期金銭債権債務及び期末留保利益）の決算日レートによって生じた換算差額は、為替換算調整勘定に計上し、資産又は負債の部に記載することになっている<sup>23)</sup>。

またわが国では超インフレ経済下の在外事業体の財務諸表の換算に関する会計基準は存在していないので、JICPA では未検討のために意見を留保している現況である。

外貨換算における貨幣項目は、短期、長期を問わず報告通貨における現在の等価額で計上・表示されるべきであり、決算日レートで換算した為替差額は、発生主義に基づいた為替相場の変動した期間の損益として報告することが望まれる<sup>24)</sup>。

E 32 は外貨表示財務諸表の換算には、在外事業体と親会社の営業と不可分の在外営業活動体に区分しており、前者には決算日レート法、後者には、すべての貨幣項目を除き（決算日レート法）、テンポラル法を適用する。わが国の場合、親会社の営業と不可分である在外営業活動体という取扱いはないが、在外営業活動体を在外支店と在外子会社等に区分し、長期貨幣項目（取引日レート適用）を除いた項目には、テンポラル法、後者には前述したような修正テンポラル法といったそれぞれ異なる会計処理方法が採用されている。

以上のように IAS とわが国の規則との差異が大きいこともあり、JICPA も今後の検討課題として意見の保留をしている。それぞれの経済事情や法律上の形態の差異はあるが論理の一貫した合理的な会計処理方法を採用していく必要があるであろう。

(10) IAS 22 (企業結合の会計処理)<sup>25)</sup>

企業結合の会計処理の原則は、パーチェス法により、また企業結合が持分の結合と考えられる場合には、持分プーリング法を適用できる（現行 IAS, para. 36, 38）とした現行 IAS を E 32 は取得に対してはパーチェス法、持分の結合に対しては持分プーリング法を優先的処理として明確に提案した。それにより持分の結合には、パーチェス法に基づいた会計処理をすることができるとしていた内容を E 32 は会計処理から除去することになった。

企業結合によって生じた正ののれんは、E 32 では資産として認識しなければならない（有効期間にわたって償却し、損益として計上しなければならない（有効期間の原則；5 年以内最長 20 年まで））。

また負ののれんが生じた場合は、取得した個々の非貨幣資産に割合に応じて分配し、その後負ののれんが残っているときには、繰延利益として処理し、正ののれんと同様に、原則として 5 年以内に償却する。また代替的処理として繰延利益に計上し、一定の場合を除き 5 年以内に償却する方法が認められている。また正負ののれんとともに株主持分の直接修正は否定され、会計処理から除かれている。

企業結合から生じる少数株主持分は、原則として子会社の純識別可能資産の取得後の適切な割合によるに応じて計上した公正価値を（IAS, para. 45.）認められた代替処理として処理し、逆に選択適用可能な子会社の純資産取得前帳簿価額で測定することを優先的処理として扱っている。

〔E 32 の要約表〕

| IAS | 項 目       | 改 訂 案  |            |  |
|-----|-----------|--|------------|--|
|     |           | 規定又は優先的処理  | 認められた代替的処理 | 除去された処理  |
| 22  | 企業結合の会計処理 | <ul style="list-style-type: none"> <li>取得に対してはパーチェス法</li> <li>持分の結合に対しては持分プーリング法</li> </ul>  |            | <ul style="list-style-type: none"> <li>持分の結合に対してはパーチェス法</li> </ul> |
|     | 正ののれんの処理  | <ul style="list-style-type: none"> <li>資産として認識し、その有効期間にわたって組織的基準に基づき償却し、損益に計上する。</li> <li>より長期の償却期間（いかなる場合も、20 年を超えてはならない）が正当化されない限り、5 年を超えない期間で償却する。</li> </ul> |            | <ul style="list-style-type: none"> <li>株主持分を直接修正する。</li> </ul>     |

|                    |  |  |  |
|--------------------|--|--|--|
| 負ののれんの処理           | <ul style="list-style-type: none"> <li>個々の非貨幣資産に配分する。かかる配分後に、負ののれんが残っている場合には、繰延利益として処理し、正ののれんと同様に組織的基準に基づき認識する。</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>繰延利益として処理し、正ののれんと同様に組織的基準に基づき認識する。</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>株主持分を直接修正する。</li> </ul> |
| 企業結合から生じる少数株主持分の測定 | <ul style="list-style-type: none"> <li>取得前帳簿価額で測定する。</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>取得後の公正価値で測定する。</li> </ul>                     |  |

趣旨書は、E 32 と同じ内容であるが、要約表の企業結合の会計処理の項目の除去された処理欄の中に、取得に対しては持分プーリング法を禁じている内容が盛り込まれている。他の項目の各処理内容は全く同じなので、省略する。

〔E 32 趣旨書の要約表（一部省略）〕

| IAS | 項 目       | 改 訂 案  |            |   |
|-----|-----------|--|------------|---|
|     |           | 規定処理又は標準的処理  | 認められた代替的処理 | 除去された処理   |
| 22  | 企業結合の会計処理 | <ul style="list-style-type: none"> <li>取得に対してはパーチェス法</li> <li>持分の結合に対して持分プーリング法</li> </ul> |            | <ul style="list-style-type: none"> <li>取得に対しては持分プーリング法</li> <li>持分の結合に対してはパーチェス法</li> </ul> |

わが国企業結合の会計処理は合併会計や連結会計で異なる規定を定めているが、パーチェス法と持分プーリング法の適用に関する明確な会計基準をもうけていない。また一般的には法人税法との関係もあり、資産の評価換えは行われていない<sup>26)</sup>。

正ののれんに関しては合併会計において資産として認識し、5年以内に償却し、連結会計では、連結調整勘定として表示し、每期均等額以上を償却することになっている<sup>27)</sup>。

負ののれんは、合併会計では合併差益として資本準備金として認識するが、連結会計では正ののれんと同じ取扱いをしている。

少数株主持分の測定は、連結会計において連結子会社の資本勘定のうち、連結財務諸表提出会社の持分に属さない部分をいい、少数株主持分は、支配会社と少数株主の株式所有の比率（持分比率）により、従属会社の資本勘定（つまり純資産又は資本金及び剰余金）の総額を按分して、その金額を算定する<sup>28)</sup>。

JICPA では、IAS 22 の企業結合の会計処理については目下検討中のため

意見を留保している現況である。

(11) IAS 23 (借入費用の資産化)<sup>29)</sup>

現行 IAS では、借入費用が発生し、意図したように使用又は販売するまでに相当の期間を要する資産に対し支出が発生した企業は、当該資産についての借入費用を資産化する方針かあるいは資産化せず費用として認識するかのいずれかを採用しなければならない (IAS, para. 21)。しかし E 32 では、借入費用は、発生した期間の費用として認識することを優先的処理として掲げ、船舶や不動産開発などのようなプロジェクト又は熟成ウイスキーなどのように使用又は販売するまでに相当の期間を要する資産に関する借入費用は、資産の原価の一部として認識する代替的処理を認めている。

〔E 32 の要約表〕

| IAS | 項 目     | 改 訂 案          |   |         |
|-----|---------|----------------|---|---------|
|     |         | 規定又は優先的処理      | 認められた代替的処理  | 除去された処理 |
| 23  | 借入費用の認識 | ・費用として直ちに認識する。 | ・資産が意図したように使用又は販売するまでに相当の期間を要するものは、当該資産の原価の一部として認識する。 |         |

しかし、趣意書の方は、現行 IAS と同じく規定処理として、借入費用の中で、意図したように使用又は販売するまでに相当の期間を要するものは、当該資産の原価の一部として認識することを第一に掲げたのである。すべてをただちに費用として認識することを否定し、資産化規準を満たす借入費用をその発生した期間の費用とすべきでなく資産として認識しなければならないとしている。

〔E 32 趣旨書の要約表〕

| IAS | 項 目  | 改 訂 案   |            |                            |
|-----|------|---|------------|----------------------------|
|     |      | 規定処理又は標準的処理   | 認められた代替的処理 | 除去された処理                    |
| 23  | 借入費用 | ・資産が意図したように使用又は販売するまでに相当の期間を要するものは、当該資産の原価の一部として認識する。他の状況にあっては、費用として認識する。 |            | ・資産化規準を満たす借入費用を、費用として認識する。 |

わが国では、電気、鉄道の公益事業や不動産開発事業などでは、借入費用

の資産化処理を行っているが、通常、費用として処理されており、資産化は一般的に行われていない。わが国の現況と IAS の認識において同じ内容と思われるので問題は生じないであろう。

(12) IAS 25 (投資の会計処理)<sup>30)</sup>

投資には、短期投資（その性質上、随時現金化でき、かつ1年以内保有する投資）、長期投資（短期投資以外の投資）及び投資不動産に分類される (IAS, para. 3, 43, 44, 45)。

現行の長期投資の測定は、取得原価、再評価額及び市場性ある持分証券の場合、ポートフォリオ・ベースによる低価法のいずれかに選択適用できるとしているが、E 32 では、取得原価を優先的処理としながら、再評価額での測定を代替的処理として認めている（財務諸表の開示が必要）。

また長期投資として保有される市場性ある持分証券の測定は、取得原価で計上し、一時的でない価値の下落は、個々の投資ごとに認識し減額できる。代替的処理として市場性ある持分証券を再評価額で測定することを認めているが、現行のポートフォリオ基準に基づく取得原価と時価とのいずれか低い価額で測定する低価法を否定している。

投資不動産（自らの使用または営業の用に供するために保有することのない土地または建物に対する投資）の現行処理は、有形固定資産として減価償却すること、長期投資として取得原価据置きか定期的な再評価の自由な選択適用を支持していたが、E 32 は、減価償却後の取得原価の測定を優先的処理とし、代替的処理として再評価額を支持している。減価償却なしの取得原価据置きの測定は否定され除去された。

短期投資の現行の測定は、時価かポートフォリオ・ベース（全体もしくは一定の種類ごと）あるいは個々の投資ごとによる低価法のいずれかを選択適用できるとしているが、E 32 は、時価評価を優先的処理とし、代替的処理として個々の投資ごとの低価法を掲げている。しかしポートフォリオ・ベースに基づく低価法の測定処理を長期投資の場合と同様排除している。

短期投資の時価の増減の処理については、現行 IAS は、損益計算に算入するか、または再評価剰余金に貸借記するかのいずれかによっている。E 32 は、短期投資の時価の増減を損益計算に算入することを優先的処理とし、上記再評価剰余金の貸借記による処理は排除された。

次に以前に再評価剰余金に認識した投資の実現利得について、現行 IAS は損益を貸記処理するか、又は利益剰余金へ振替処理するかの選択適用であったが、E 32 は、利益剰余金に振替える処理を優先的処理とした。そして当期

の損益として認識し、貸記処理する方法は排除された。

〔E 32 の要約〕

| IAS | 項 目                      | 改 訂 案                                |                                  |                                      |
|-----|--------------------------|--------------------------------------|----------------------------------|--------------------------------------|
|     |                          | 規定又は優先的処理                            | 認められた代替的処理                       | 除去された処理                              |
| 25  | 長期投資の測定                  | ・取得原価で測定する。                          | ・再評価額で測定する。                      |                                      |
|     | 長期投資として保有される市場性ある持分証券の測定 | ・取得原価で測定し、一時的でない価値の下落は、個々の投資ごとに認識する。 | ・再評価額で測定する。                      | ・ポートフォリオ基準に基づく取得原価と時価のいずれか低い価額で測定する。 |
|     | 投資不動産                    | ・減価償却後の取得原価で測定する。                    | ・再評価額で測定する。                      | ・減価償却なしの取得原価で測定する。                   |
|     | 短期投資の測定                  | ・時価で測定する。                            | ・個々の投資ごとに、取得原価と時価のいずれか低い価額で測定する。 | ・ポートフォリオ基準に基づく取得原価と時価のいずれか低い価額で測定する。 |
|     | 短期投資の時価の増減の認識            | ・当期の損益に認識する。                         |                                  | ・再評価剰余金に認識する。                        |
|     | 以前に再評価剰余金に認識した実現利得の認識    | ・利益剰余金に振替える。                         |                                  | ・当期の損益に認識する。                         |

趣旨書は、E 32 の 6 項目のうち投資不動産の測定と以前に再評価剰余金として認識した実現利得の認識 2 項目について、同じ見解を示したが、長期投資の測定、長期投資として保有される市場性ある持分証券の測定、短期投資の測定及び短期投資の時価の増減の認識の 4 項目を金融商品のプロジェクトの今後の作業結果が得られるまで保留している。

〔E 32 趣旨書の要約表〕

| IAS | 項 目                     | 改 訂 案             |             |                    |
|-----|-------------------------|-------------------|-------------|--------------------|
|     |                         | 規定処理又は標準的処理       | 認められた代替的処理  | 除去された処理            |
| 25  | 投資不動産の測定                | ・減価償却後の取得原価で測定する。 | ・再評価額で測定する。 | ・減価償却なしの取得原価で測定する。 |
|     | 以前に再評価剰余金として認識した実現利得の認識 | ・利益剰余金に振替える。      |             | ・当期の損益に認識する。       |

わが国では、長期投資及び短期投資の測定は、原則として取得原価である。取引所の相場がある有価証券については、時価が著しく下落し、回復の見込みがない場合は、強制低価法が適用され、時価が下落している場合、子会社株式を除き低価法を採用することができる。この低価基準の適用は、個別の

投資ごとに決定する方法を原則としている。

また取引所の相場がない有価証券については、資産状態が著しく悪化した場合、強制低価法を適用することができる。

このようにわが国では、有価証券の下落に伴う評価損は計上できるが、評価益は未実現利益として認識することはできない現状である。

E 32 趣旨書では、短期投資の測定は、時価評価を支持しているが、現在のところ、多くの国が取得原価を超える価額（未実現利益を容認した）を採用することを認めていない。しかし、短期投資は市場性が高く、その時価は、財務諸表の利用者の要求に極めて目的適合性を有することも見逃せない部分でもある。

外貨建短期金銭債権・債務は決算日レートで換算し、その為替差額を未実現の損益ではなく当期の損益に計上している。

E 32 においても短期投資の時価の増減は当期の損益として計上を支持しているが、この結論に至る経過においては、実現するまで損益に認識すべきでないと主張するグループと、一方で貸借対照表において時価を認識した相関性から時価の増減を損益として認識すべきであると主張するグループの意見の中から提案されたものである。

収益の認識について実現基準が原則であるが、発生主義の観点から特にキャッシュ・フローに直接影響を与える時価変動額を変動時の損益として認識する必要が考えられる。けだし短期投資の目的は、財務活動による資金運用（利益をあげる目的をもつ）による収益獲得が主体であるため、かかる損益は発生時の期間に計上することが理論的である。

JICPA は、E 32 が削除提案した短期投資の代替的处理として、ポートフォリオ・ベースの低価法の採用を主張し、E 32 への反対意見として IASC への意見を行っている。

以上のように、12 の各号の 29 項目について、現行 IAS, E 32 及び E 32 趣旨書並びにわが国の会計基準や実務等に関する考察を行ってきた。

多くの会計処理が各国において適用されている中で、IAS の目的にそって単一的な会計基準を提案している E 32 及び E 32 趣旨書の規定は、世界の国々なかんずくわが国においても IAS に譲歩あるいは調和していかなければならないものと思われる。



## 4. おわりに

IAS E 32 並びに E 32 趣旨書の公表は、国際的な会計基準に調和化・標準化、さらに統一化を求めたものであり、各国が日本だけでなく IAS との間に多くの一致しない点をもっている事実は認めなければならないが、今後ますます国際化あるいは世界化する方向の中で妥協・調整してゆかねばならないであろう。けだしそれは、会計ディスクロージャーの国際的な調和化が進んでいるゆえんでもある。国際的な調和化の必要性はすでに述べたが、① 各国によって会計・報告基準が異なることは、財務諸表の比較可能性が失われ、利用者にとっても、作成者たる企業にとっても不利益となる。とくに多国籍企業の財務諸表については、信頼性が欠如し、誤解や不信を招く源となっている。また各国における差異は国際的な資本の自由な移動を阻害する。② 多国籍企業にとっては、各国の国内基準に合致する計算書類を複数作成しなければならないと、とくに連結財務諸表の作成にあたってはその修正が煩雑になる。③ 一国の政府にとっても、会計基準が統合されていなければ、外国投資のもつ意味を理解できず、マクロの経済政策または、法人課税の評価基準を適切に算定するための情報を入手することが困難である<sup>31)</sup>。

これは、OECD や国連筋から指摘されている点であり、多国籍企業の行動指針または規範を遵守させるという観点から、IAS への側面的援助になりうるものである。

わが国の会計界においても国内事情だけでなく次のような国際的事情による環境が大きく変化してきている<sup>32)</sup>。

- (1) 日本企業の国際化および日本経済の重要性
- (2) 証券市場のグローバル化
- (3) IOSCO の IAS 支持 (IAS の権威付け)
- (4) 経済関係の強い近隣諸国の IAS 国内基準化
- (5) 1992 年の EC 統合 (経済の地域主義化)
- (6) 世界の会計実践をリードしているアメリカの FASB あるいは SEC, AICPA の IAS 支持

以上のように経済の国際化が展開されるにともなって、企業の財務諸表がボーダレスに利用される機会は飛躍的に増加している。また異なる会計基準に基づいた財政状態および経営成績は、前述したように利用者にとって有用性や信頼性が欠如したり、誤解や不信を招くことにもなるであろう。このような意味においても IAS の発展・普及は非常に重要なものとならざるをえな

い。

今後共、継続的に改善されるべきであるが、特に会計測定並びに資本及び資本維持に関する適切な概念規定が必要となってくる。これらの概念規定によって、単なる法的形式ではなく経済的実態に基づいた記録並びに表示が会計情報を信頼性あるものにし、それゆえに有用性ある真実かつ公正な概観・表示を満たすことができるのである。

また E 32 趣旨書においても、取得原価主義と時価主義の取扱いが混在している現況であるが、損益計算の質的考察や財務諸表利用者に対する、より目的適合性を有する情報を提供しなければならない。かかる意味で能動的な立場で、IAS 並びに自国の会計基準を見直してゆかねばならないと思われる。

## 注

- 1) 菊谷正人稿,「国際環境とわが国会計制度」,『国際会計研究学会年報』,1990 年 3 月, pp. 16-17.
- 2) 染谷恭次郎編著,『国際会計論』, pp. 4-6.
- 3) Gerhard G. Mueller, Helen Gernon, and Gary Meek, *Accounting an International Perspective*.  
野村健太郎 平松一夫監訳,「国際会計入門」, p. 54.
- 4) 白鳥栄一稿,「IAS E 32『財務諸表の比較可能性』の確定」,『企業会計』,1990 年,第 42 巻第 9 号, pp. 113-114.

日本公認会計士協会は,「具体的には 160 通余に及ぶコメントレターの公開あるいはその要約の公開,ならびに 3 月の IASC 理事会で決定した趣旨書の草案の公開を要求し,それらについて各国,特に主要国からの意見を求めるべきであると主張することにした」。また,現在は,IAS 1.「会計方針の開示」の基準が公表(1976 年 6 月)された頃とは,国際経済社会に大きな変化が生じているが,当初各国制度の独自性やそれに基づく調和の困難性,また IAS 関連の開示例の少ないことがあげられる。さらに,IAS が充分普及しない理由として次のものをあげている。

- (1) 自己の制度が最良であるという偏狭な国家主義的優越感を各国が持っていること
- (2) 経済社会環境の相違と財務諸表の第一義的目的感の相違
- (3) 世界の会計実務における大きな拡散現象
- (4) 一国の基準設定における,(1)から(3)までに述べたと同様な障害の存在

IASC の活動目的を調和と統一のみに限定せず,改善と調和の結びつきを重要視する方針をうちだしてきた。(戸張喜一郎編,「国際会計基準と国内基準との調和を目ざして」,『企業会計』,第 35 巻第 9 号,(1983 年) pp. 49-50.)

- 5) International Accounting Standards Committee (IASC), *Exposure Drafts Issued Comparability of Financial Statements Proposed amendments to International Accounting Standards 2, 5, 8, 9, 11, 16, 17, 18, 19, 21, 22, 23*

and 25., (E 32), para. 1-17. 1989 年 1 月 1 日。

日本公認会計士協会 (JICPA), 「公開草案第 32 号『国際会計基準 財務諸表の比較可能性』」, pp. 9-14, (序説)。

(JICPA の英文, 和文対照表を参照)。

- 6) IASC, 『E 32』, para. 6. (JICPA, 『前掲書』, p. 9.)
- 7) JICPA, 「座談会 IAS E 32—財務諸表の比較可能性—をめぐって」, 『JICPA ジャーナル』, 1989 年 8 月, pp. 14-15.
- 8) IASC, *ibid.*, para. 18, 19, 20. (JICPA 『前掲書』, p. 21)。
- 9) IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 1989 年 7 月。
- 10) IASC, *ibid.*, para. 5, 22, 23.
- 11) IASC, 『E 32』, para. 24-30. (JICPA, 『前掲書』, pp. 27-30.)  
IASC, *Statement of Intent Comparability of Financial Statements*,  
(JICPA, 『財務諸表の比較可能性—趣旨書』 (E 32 趣旨書), pp. 39-40.)
- 12) JICPA, 「国際会計基準 (IAS) 公開草案第 32 号『財務諸表の比較可能性』に関する検討メモ (案)」, 『JICPA ジャーナル』, 1989 年 8 月 (Vol. 1. No. 5), p. 31.
- 13) IASC, 『E 32』, para. 31-41. (JICPA, 『前掲書』, pp. 31-34.)  
IASC, 『E 32 趣旨書』, (JICPA, 『前掲書』 pp. 19-20.)
- 14) IASC, 『E 32』, para. 42-47. (JICPA, 『前掲書』, pp. 35-38.)  
IASC, 『E 32 趣旨書』, (JICPA, 『前掲書』, pp. 41-42.)
- 15) IASC, 『E 32』, para. 48-55. (JICPA, 『前掲書』, pp. 39-42.)  
IASC, 『E 32 趣旨書』, (JICPA, 『前掲書』, pp. 21-22.)
- 16) JICPA, 「IAS E 32『財務諸表の比較可能性』に対する日本公認会計士協会公式意見」, 『JICPA ジャーナル』, 1989 年 11 月 (Vol. 1. No. 8.), p. 19.
- 17) IASC, 『E 32』, para. 56-68. (JICPA, 『前掲書』, pp. 43-46.)  
IASC, 『E 32 趣旨書』, (JICPA, 『前掲書』, pp. 21-24.)
- 18) IASC, 『E 32』, para. 69-81. (JICPA, 『前掲書』, pp. 47-52.)  
IASC, 『E 32 趣旨書』, (JICPA, 『前掲書』, pp. 43-44.)
- 19) JICPA, 『前掲書』, 1989 年 11 月 (Vol. 1. No. 8), p. 21.
- 20) IASC, 『E 32』, para. 82-84. (JICPA, 『前掲書』, pp. 53-54.)  
IASC, 『E 32 趣旨書』, (JICPA, 『前掲書』, pp. 23-26.)
- 21) IASC, 『E 32』, para. 85-116. (JICPA, 『前掲書』, pp. 55-64.)  
IASC, 『E 32 趣旨書』, (JICPA, 『前掲書』, pp. 25-28.)
- 22) IASC, 『E 32』, para. 117-151. (JICPA, 『前掲書』, pp. 65-76.)  
IASC, 『E 32 趣旨書』, (JICPA, 『前掲書』, pp. 27-34.)
- 23) JICPA, 『前掲書』, 1989 年 11 月 (Vol. 1. No. 8), pp. 20-21.
- 24) 菊谷正人稿, 『前掲書』, p. 15.
- 25) IASC, 『E 32』, para. 152-180. (JICPA, 『前掲書』, pp. 77-86.)  
IASC, 『E 32 趣旨書』, (JICPA, 『前掲書』, pp. 33-36.)
- 26) JICPA, 『前掲書』, 1989 年 8 月 (Vol. 1. No. 5), p. 39.
- 27) JICPA, 『前掲書』, 1989 年 8 月 (Vol. 1. No. 5). p. 39.

監査委員会報告第 29 号において「会社が連結調整勘定を 5 年間にわたって均等償却しているときは、監査上妥当な会計処理を行ったものとして取扱う」ことにしている。

- 28) JICPA, 『前掲書』, 1989 年 8 月 (Vol. 1. No. 5). pp. 39-40.
- 29) IASC, 『E 32』, para. 181-188. (JICPA, 『前掲書』, pp. 87-90.)  
IASB, 『E 32 趣旨書』, (JICPA, 『前掲書』, pp. 41-42.)
- 30) IASC, 『E 32』, para. 189-220. (JICPA, 『前掲書』, pp. 91-100.)  
IASB, 『E 32 趣旨書』, (JICPA, 『前掲書』, pp. 43-44.)
- 31) 協和銀行調査部編, 『海外企業会計の実務』, 1981 年, p. 52.
- 32) 菊谷正人稿, 『前掲書』, p. 8.