
プロジェクト IFRS のエンドースメント手続

項目 公開草案に対するコメントへの対応

本資料の目的

1. 企業会計基準委員会は、2014年7月31日に「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）」の公開草案の公表を行った。
2. 公開草案に対するコメント期間は3カ月であり2014年10月31日に締め切られた。公開草案に対しては、19通のコメント・レターが寄せられた。
3. 2014年12月22日及び2015年1月6日にIFRSのエンドースメントに関する作業部会を開催し、コメント対応表について審議を行った。本日は、当該作業部会における検討状況について審議を行う。

審議事項(3)-1
EI 2014-79

公開草案「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）（案）」に対するコメント

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

- ・ 公開草案「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）（案）」（以下「本公開草案」という。）（2014年7月31日公表）

2. コメント募集期間

2014年7月31日～2014年10月31日

3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

未定

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL3	一般社団法人 日本建設業連合会
CL4	株式会社プロネクサス プロネクサス総合研究所
CL5	公益社団法人 関西経済連合会
CL6	公益社団法人 日本年金数理人会
CL8	一般社団法人 日本貿易会
CL9	公益社団法人 日本証券アナリスト協会
CL10	新日本有限責任監査法人
CL11	あらた監査法人
CL13	有限責任あずさ監査法人
CL14	有限責任監査法人トーマツ
CL15	日本公認会計士協会
CL16	一般社団法人 生命保険協会
CL17	一般社団法人 日本経済団体連合会
CL18	日本公認会計士協会東京会会員有志一同

[個人（敬称略）]

	名前・所属等（記載のあるもののみ）	
CL1	服部 隆	CMA、CIIA
CL2	平田 宜則	公認会計士
CL7	橋上 徹	県立広島大学 経営情報学部 経営学科

審議事項(3)-1
EI 2014-79

CL12	小宮山 賢	早稲田大学 大学院商学研究科
CL19	兼田 克幸	岡山大学 大学院社会文化科学研究科

5. 主なコメントの概要とその対応

- このコメント対応表は、最終的には、各コメントを要約して公表する予定であるが、現段階では、各々のコメントの論拠をよく理解するために、全文を掲載している。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応（案）
総論		
<p>1) 修正国際基準の導入等に異論はあるものの、当委員会がIFRSのエンドースメント手続に取り組むことは支持できる。</p>	<p>我々は、国際的な統一基準である国際会計基準(IFRS)を設定する国際会計基準審議会(IASB)の活動を支持している。IFRSは、近年ではヨーロッパやアジアの企業を中心に世界中で適用されており、統一基準としての役割を果たしつつあるといえる。また、IFRSはその開発の過程において、我が国を含めた多くの国による国際的なデュー・プロセスを経ている。</p> <p>IASBの目的は、高品質で理解可能な強制力のある国際的な一組の会計基準を開発することであるが、これはIFRSが修正されることなく適用されることによって達成される。したがって本来は、IFRSは何らの修正も加えられることなく、企業に適用されるべきであり、この点からすると、修正国際基準の導入はIFRSの役割やIASBの目的とは相容れないものであるといえる。</p> <p>しかしながら、我が国では、IFRSを適用する企業は一部に留まっている。今回の修正国際基準に関する取組みは、それに伴う議論等を通じてこのような現状を変えるための方策のひとつといえ、この点においては貴委員会の取組みを支持する。</p>	
	<p>我々は、国際財務報告基準(IFRS)の設定主体である国際会計基準審議会(IASB)及びIFRS財団の活動、並びに、IASBが策定したIFRS(以下、「IFRS」又は「ピュアなIFRS」)が「削除又は修正」されることなくアドプションされることを支持している。</p> <p>企業会計審議会により2013年6月に公表された「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」(以下、「当面の方針」)に示されている通り、単一で高品質な国際会計基準を策定するというグローバルの目標のために我が国が主体的に取り組むこと、及びIFRSの任意適用の積上げをまずは図ることが重要である。究極的に単一で高品質な国際基準が達成されることを目指す中で、IFRSのエンドースメント手続は我が国におけるIFRSの適用を促進するための取組みである点、及び、本公開草案で提案されている限定的な「削除又は修正」を「当面の取扱い」と位置づける点に我々は同意する。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>当法人は、2008年のG20で提唱された単一で高品質な会計基準を策定するというグローバルな目標に対し、我が国がIFRSの策定に主体的に関与することが重要であると考えている。2013年6月に公表された「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」(以下「当面の方針」)にも掲げられていたように、IFRS策定において日本の発言力を確保するためには、我が国におけるIFRSの任意適用の積上げを図ることが重要であり、そのための方策の1つとしてIFRSのエンドースメントの仕組みを設けることは、前向きな取組みとして支持する。</p> <p>我々は、我が国として首尾一貫した意見発信を行うという観点から、修正国際基準の公開草案の公表は意義のあるものと理解している。ただし、任意適用の積上げと国際的な意見発信の2つの課題への対応は両者を同時に進めていくことが極めて重要であり、どちらか一方が欠けてしまってもいけないという考えに立つ場合、意見発信の方法として修正国際基準の開発を進めることが2つの課題の両立のための最善の策であるかについては、改めて貴委員会と関係者との間で慎重に検討することを希望する。</p> <p>なお、この取組みの結果、日本基準、米国基準、指定国際基準(ピュアIFRS)、修正国際基準の4つの会計基準が併存することとなった場合、そのような状況が制度として分かりにくいという意見もあるようだが、4基準の併存状態は、会計基準の収斂の大きな流れにおける1つのステップと位置付けられており、現在はその過渡期にあると理解している。修正国際基準が任意適用を前提としている点に鑑みれば、修正国際基準は、過渡期的に、作成者の選択肢を増やす措置であり、我々は修正項目を必要最小限とした「修正国際基準」の作成に取り組む貴委員会の方針に賛同する。</p>	
	<p>我々も、2013年6月に企業会計審議会が公表した「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」(以下、「当面の方針」という。)に記されているとおり、単一で高品質な国際会計基準を策定するというグローバルの目標に我が国が主体的に取り組むことが日本の企業活動・資金調達に有益であるとともに、日本市場の国際的競争力を確保する観点からも重要であること、そのために我が国におけるIFRSの任意適用の積上げを図ることは重要であると考えている。</p> <p>このため、我々はIFRSの任意適用の積上げを図ることを目的とした各種施策が推進されることは適当であると考えており、貴委員会が進めているエンドースメント手続もその目的に貢献することを期待している。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>当協会は、国際財務報告基準(IFRS)の設定主体である国際会計基準審議会(IASB)及びIFRS財団の活動に対し、IASBの前身である国際会計基準委員会(IASC)の創設以来約40年にわたり深く関与しており、その活動を継続的に支持している。また、IFRS財団の定款に掲げられている、高品質で容易に理解でき、かつ執行可能性を持ったグローバルに受け入れられる単一の財務報告基準を作成するというIFRS財団の目的を支持している。さらに、IFRS財団の究極の目的は、IASBが策定したIFRS(以下、「IFRS」又は「ピュアなIFRS」という。)が修正されることなくアドプションされることであるものと理解している。</p> <p>「当面の方針」に記された、単一で高品質な国際会計基準を策定するというグローバルの目標に我が国が主体的に取り組むこと、その上で我が国におけるIFRSの任意適用の積上げを図ることが重要であるという考えは、IFRS財団の目的と整合しており、我々はこれを支持している。その対応として今般貴委員会にて実施されたIFRSのエンドースメント手続は、国際ルールであるIFRSを我が国の制度として適用する上で必要な手続であり、また、IFRSの内容や影響のより深い理解につながることから、我が国におけるIFRSの適用を積み上げる上でも必要かつ重要なプロセスであるものと考え。ただし、そのエンドースメント手続の帰結は、IFRS自体が既に国際的なデュー・プロセスを経て設定されており、我が国もこれに深く関与しているものであることから、究極的には、「修正国際基準」の作成に至ることなく、基準の削除又は修正は行われたいものとするのが望ましいと考える。</p> <p>一方で、我が国におけるIFRS強制適用の是非に関する判断はいまだなされておらず、また、IFRSを任意適用している企業又は適用予定を公表している企業も現時点では一定数に留まっている。また、IFRSの中には貴委員会が従前より主張されている考え方と異なる規定や、IFRSの任意適用を検討している企業が大きな懸念を示している規定があることも理解している。このような状況において、IFRS適用の拡大に向けた過渡期における取組みとして、修正項目を必要最小限とした「修正国際基準」の公開草案を公表する貴委員会の方針に賛同する。</p>	
	<p>我々は、金融庁の「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」(2013年)に基づいて、ASBJによって行われたIFRSのエンドースメント手続を支持する。我が国における会計基準に係る基本的な考え方と合致しない場合及び実務上の困難さがある場合に、一部の会計基準等を「削除又は修正」して採択する仕組みを設けること、必要な</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>項目についてガイダンス及び教育文書の検討を行うことを明確化したことで、IASB への意見発信の強化、IFRS 任意適用の積上げにつながるものと考えている。</p> <p>修正国際基準(案)の内容についても、我が国における会計基準に係る基本的な考え方に照らして、受け入れがたいと判断した2点に限定して「削除又は修正」を提案しており、基本的に支持できる内容であると考えている。「削除又は修正」された2点については、国際的な理解が得られるように、関係者が一丸となって意見発信していく必要がある。</p> <p>今後は、市場関係者の意見を聴取の上で修正国際基準(案)を確実に最終基準化するとともに、任意適用の積上げのために、ガイダンス及び教育文書の検討・作成をお願いしたい。</p>	
2) 4 基準併存を行うべきではない。	<p>「のれんの非償却」及び「その他の包括利益(OCI)のノンリサイクリング」の2項目に絞って「削除又は修正」を行われた点は、高く評価されます。</p> <p>これらの2項目は現行のIFRSにおける最大の懸案事項であり、特にOCIのリサイクリングを認めないことは、当期純利益の本質を軽視する極めて問題のある会計処理であると言えます。我が国の要望がIASBに受け入れられるよう、諸外国の会計基準設定主体等との連携を大切にしながら、その実現に向けた戦略を練って頂きたい。</p> <p>なお、今回の公表がIFRSの適用に対する消極姿勢ないし後退として受け取られないよう、国際的発信に留意して頂きたい。</p> <p>「修正国際基準」の任意適用が可能となることにより、現行の「日本基準」、「米国基準」及び「ピュアIFRS」に「修正国際基準」が加わり、我が国では4つの会計基準が並存することになる。</p> <p>裏を返せば、現状において「日本基準」を適用している企業は、適用が限定されている「米国基準」はともかく、「ピュアIFRS」と「修正国際基準」のどちらか自社に都合の良い基準を選択して適用することが可能となる。</p> <p>こうした状況は、単一で高品質な国際基準を策定するという本来の趣旨に反するものと思われ、財務諸表の企業間比較の有効性の観点からも問題があると考えられる。</p> <p>IFRSの開発に際しては既に必要十分なDue-Processが存在し、ASAF等の場では我が国から発信される意見が高く評価されていると仄聞する。かかる状況下、多大な社会的コストを掛けて更に「我が国の考え方を適切に表明し、我が国において受け入れ可能な会計基準等の開発を促し」、「我が国の市場関係者におけるIFRSへの理解とより高品質な基準開発に向けた裾野の広い議論を深める」ことを主な目的とした、似て非なる会計基準</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>を開発することにその意義、有効性、延いては公益性は認めがたく、寧ろ、4基準併存により惹起される財務諸表利用者側の困難性や利便性の低下、国際的なレピュテーションの低下等、失うものの方が多いと考える。</p> <p>仮に「単一で高品質な国際基準を策定する」というグローバルな目標を達成するための過渡的な手段として、一定の意義は認められるとしても、本公開草案において修正国際基準は、当面の取扱いであると位置づけることが適当とされている。しかしながら、会計基準のコンバージェンスが容易ではないことは、昨今のIASBとFASBの共同プロジェクトの結果を見れば明らかであり、当面の取扱いとはならないことも考えられる。早急に4基準併存を解消する将来の道筋と時間軸を具体的に提示すべきである。</p>	
<p>3) 今後の日本基準のあり方について検討すべきである。</p>	<p>『「修正国際基準」の公開草案の公表にあたって』において、“将来的な我が国・IASBの議論次第では「修正国際基準」で修正する2項目に関する差異が解消され得るもので、修正・削除は“当面の取扱いであると位置づけることが適当”とされており、「ピュアIFRS」と「修正国際基準」が当面の期間の議論を経て、同等なものとなる可能性が想定されている。仮に「ピュアIFRS」が「修正国際基準」に同一化した場合、IFRSと「日本基準」の関係が曖昧となり、「日本基準」の更なるIFRSへの同一化が図られるのかどうかなどについて、不透明感が生じることとなる。これに関連し、下記項目の単体決算との関連も踏まえ「日本基準」の位置付けについて、方針が示されるべきものと考えられる。</p> <p>「ピュアIFRS」や「修正国際基準」についての議論が行われる場合、まず、我が国における単体の財務諸表の取扱い（金融商品取引法並びに会社法の双方）に対する方針が明確にされるべきであると考えられる。</p> <p>今後も単体財務諸表の作成ルールとして「日本基準」が維持されるとしても、連結基準が少なからず単体基準へ影響を与えてきたことを考慮すると、「日本基準」の将来の位置付けに対する不透明感・不安感が生じる。具体的には、エンドースメント手続きを経た「修正国際基準」が将来的に「日本基準」として置換されていくのではないかと懸念である。グローバル展開を行う企業が自らの意志でIFRS（「ピュアIFRS」または「修正国際基準」）を適用していくことは何ら問題ないが、それはあくまで強制適用ではなく、IFRSを必要とする企業の任意の選択による適用とすることが適切と考えられる。</p> <p>我が国においては上場企業3,500社はもとより、大多数の会社が「日本基準」に基づいて会計処理、決算、開示を行っており、「日本基準」は紛れもなく日本経済の屋台骨</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>を支える会計基準となっている。</p> <p>また、将来においても、相当数の我が国企業が、連結・単体の双方に「日本基準」を適用することを指向するであろうことが推察される。「日本基準」は今後もコンバージェンスを行いながら、高品質な会計基準の一つとして維持されるべきものと考えられるところである。我々は貴委員会に対し、「日本基準」の重要性について改めて十分な考慮を巡らせていただくようお願いする次第である。</p> <p>今後は国際的な会計基準との収斂に向けて我が国における議論をさらに活性化し、会計基準のコンバージェンスを達成することが必須であると考えている。これにより、会計基準の併存状態が解消され、比較可能性の向上が図られることを希望する。</p> <p>当面の方針においては、「会計基準の国際的な調和に向けた努力を継続する必要がある、日本基準を高品質化するような会計基準の変更については前向きに対応し、高品質な日本基準を維持していくことが重要である」とされていた。こうした取組みはそれ自体が意義あるものであると同時に、日本基準から IFRS への移行のハードルを下げることを通じて IFRS の任意適用の拡大にも貢献する可能性がある。また、すでに IFRS に移行した企業が親会社を含む国内のグループ会社を対象として実施している日本基準から IFRS へのコンバージョンの負荷を削減することを通じ、IFRS 適用の継続的コストを引き下げることに繋がる。さらには、こうした努力を通じた利用される会計基準の整合性の向上により、実務対応報告第 18 号に基づき作成される日本基準の連結財務諸表の有用性が増加することも期待される。</p> <p>このため、貴委員会が、修正国際基準の開発の取組みに加えて、日本基準に関する取組みの強化を進めるべく検討を行うことを期待している。検討の過程では、より費用対効果の高い施策に資源を割くような戦略的な方向性の検討も含め、貴委員会が注力する優先分野について、内外市場関係者の意見を透明性のある方法で募集することも期待する。</p> <p>特に、日本では包括的な会計基準設定が行われていない収益認識の分野においては、IFRS と米国会計基準でほぼ共通の包括的な新基準が公表されるに至っている。また、日本基準に基づく売上高と IFRS 及び米国会計基準に基づく収益に極めて重要な差異が生じることが認識されてから久しい。こうした点にタイムリーに取り組むことなしには、高品質な日本基準を維持していると内外の関係者に認められることは難しいと考える。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>IFRS のエンドースメント手続と並行して、我が国会計基準の改善を継続的に進めることを期待する。中でも、IFRS との差異を縮小するよう我が国会計基準を改善することは、それ自体が IFRS への移行を容易にするものである。初度エンドースメント手続終了後は、貴委員会の作業計画を見直し、我が国会計基準の改善の取組みを再開することを希望する。</p> <p>日本基準の高品質化の作業は重要であり、エンドースメント手続において「削除又は修正」しなかった項目のコンバージェンスにおける取扱い等、エンドースメント手続との関係を含めた今後のコンバージェンスの基本的な考え方を整理することを早急をお願いしたい。</p> <p>日本基準へのコンバージェンスの議論が行われる場合には、再度慎重な議論を行う必要がある。</p> <p>(理由)「当面の方針」においては、日本基準の高品質化に向けた前向きな対応の重要性も示されており、今後、日本基準において、IFRS とのコンバージェンスに向けた検討が進む可能性がある。生命保険会社は、長期にわたるリスクを引受け、これを確実に履行することが求められるビジネスであるが、IFRS、特に金融商品会計基準である IFRS9 号には短期的な時価や為替レートの変動を純損益で認識する点など、当協会として受け入れ難い項目が複数含まれている。仮に日本基準へのコンバージェンスの議論が行われる場合には、生命保険会社のビジネスモデルが適切に反映される会計基準となるよう、今回削除・修正しなかった部分についても、そのままコンバージェンスするのではなく、再度慎重な議論を行う必要があると考える。</p>	
4) IFRS の任意適用の拡大を促進する効果について懸念がある。	<p>「修正国際基準」の設定は、2013 年 6 月に企業会計審議会より公表された「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」の提言に基づく IFRS のエンドースメント手続により、我が国における IFRS の任意適用の拡大を促進することを目的とするものとされているが、以下で述べるとおり、期待される効果を達成し得るかについては、若干の懸念があると考えられる。</p> <p>すなわち、「修正国際基準」は、必要最小限の「削除又は修正」として、「のれんの非償却」、「その他の包括利益(OCI)のリサイクリング処理及び当期純利益(純損益)に関する項目」の2つの項目への修正を加えることにより、我が国企業へIFRSの任意適用を働きかけるものであるが、真にグローバルな展開を行う企業が、「ピュアIFRS」を選択せず、前記2項目を選択できることを理由に「修正国際基準」を敢えて選択して適</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>用するためには、「修正国際基準」の認知度・普及度が、相当程度以上に高まるなどの状況が必要となるものと考えられる。</p> <p>加えて、IASBが「修正国際基準」をIFRSとして認めるのか否かに関して、否定的な見解が示されているとの報道がある。企業が「修正国際基準」の任意適用を検討する上で、「修正国際基準」がIFRSとして認められるか否かは重要な判断材料であり、明確にされるべきポイントであると考えられる。</p> <p>仮に、「修正国際基準」がIFRSとして認められないのであれば、企業が相当な負担を行ってまで「修正国際基準」を適用するインセンティブが働かないのではないかと考えられる。</p>	
<p>5) 「削除又は修正」することにより生じるリスクについて十分に考慮すべきである。</p>	<p>IFRSのエンドースメント手続は、IFRSを我が国の制度に組み込むための手続としての意義を有するが、我が国がIFRSの任意適用を拡大する最も本質的な意義と考えられるグローバルに比較可能な財務報告基準の国内市場での利用の拡大に反するものとならないよう、その手続を構成・運用することが重要である。特に、海外での利用に加え、我が国においてもIFRSの任意適用が着実に拡大しているなか、こうしたIFRSを用いる企業の財務報告が、我々が考えるエンドースメントの本質的判断基準であるべき公益および投資家保護に反していると考えられる証拠はなく、エンドースメント手続の過程でのIFRSの削除または修正は、極めて慎重に行なうことが適当である。IFRSのエンドースメント手続は、運用を誤れば、単一で高品質な会計基準の利用というIFRSを用いる本来的意義を喪失させるものであり、日本の市場や企業の財務報告に対する内外からの信頼性の維持・向上に反する作用をもたらす可能性もある。このため、貴委員会には、エンドースメント手続の意義に加え、削除または修正を行なうリスクも十分に踏まえた対応をお願いしたい。</p> <p>より具体的には、IFRSの削除または修正を行う領域の選定やその方法の慎重な検討が必要である。貴委員会の提案している2つの領域がこうした検討の対象となることに異論はないものの、修正として提案されている方法が、内外の関係者が最善の解決と認める方法であるか否かについては議論の余地もある。この2つの領域は、現在に至るまで長年議論が続いている領域でもあり万人の納得する解決は困難であるとも考えられるが、そうであればこそ、拙速を避けた対応が重要である。とりわけ、解決にあたっては、必ずしも内容が確立または受容されているとは考えにくい「我が国における会計基準に係る基本的考え方」のみに拠るのではなく、内外の会計基準設定における思考と実務上の</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>課題について情報を広く深く収集・検討し、国際的な基準設定を先取りするような削除または修正を立案することが、国際的な会計基準設定に対する我が国の影響力を高めるより有効な方策であると考えます。こうした観点からは、修正として提案されている方法については関係者からのコメントを踏まえて貴委員会が更に検討を深化させることを期待している。</p>	
<p>6) 関係者のニーズや意見を収集し検討すべきである。</p>	<p>「修正国際基準」の適用を検討している企業を把握し、どのような企業にニーズがあるのかを理解した上で最終基準を作成すること。また、利用者の視点を十分に考慮すること。今般の公開草案に対する意見募集の過程において、広く日本の利害関係者の意見を確認し、「修正国際基準」の利用がIFRSの任意適用の積上げに資するか否かも再度検討した上で最終的な結論に至ることが必要である。</p>	
<p>7) 修正国際基準の策定の経緯や目的等について国際的に説明を行うべきである。</p>	<p>修正国際基準に関してはその内容のみでなく、策定の経緯や目的、我が国において制度上適用することのできる他の会計基準とあわせて、十分に諸外国に説明がなされる必要がある。これにより、我が国の置かれている状況の理解を求めると同時に、仮に修正国際基準が導入された場合に生じるであろう海外からの様々な誤解を払拭することができる。例えば、修正国際基準が導入された場合に、従来から正規のIFRSを適用していた我が国の企業も修正国際基準を適用することになるというような誤解を諸外国に与えることがあってはならない。</p>	
<p>8) 修正国際基準を制度化することについて両論聞かれている。</p>	<p>修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準、以下JMIS）に対して、財務諸表利用者がどのような印象を持っているかについて述べたい。</p> <p>我々のアンケートでは最初のQ1で、「勉強会で本公開草案に関する説明を聞かれた上で、JMISを新たな会計基準として制度化する必要があると思いますか。」を質問した。これに対する回答者の比率は「思う」が43%、「思わない」が43%と真っ二つに割れ、どちらも過半数に達しなかった。</p> <p>「思う」回答者は、JMISによって我が国のエンドースメント手続が制度化される点に意義があると考えている。また、我が国の意見をJMISという具体的な代案の形で示すことにより、国際会計基準審議会（以下IASB）における国際財務報告基準（以下IFRS）の</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>開発に影響力を行使できる点も理由に挙げている。一方、「思わない」回答者は、日本基準、米国会計基準、指定国際会計基準であるIFRSに、4つ目のJMISが加われば、財務諸表の比較可能性が一段と低下する点を懸念している。また、我が国の資本市場が海外からの信頼を損なう危険性や、IFRS導入に後ろ向きと捉えられる危険性が高まる点、実際に適用する企業が少なく見られる点などの指摘もあり、財務諸表利用者にはJMISを導入するメリットがないか小さいと考えている。</p> <p>ただし、「思う」「思わない」「どちらともいえない」のどれを選択した回答者も、回答理由で挙げた上記のメリットおよびデメリットの双方を指摘しており、メリットとデメリットを勘案した結果、どちらを重視するかで最終的な回答が割れたと推測される。JMISの意義や必要性に関して、一部の財務諸表利用者はまだ明確な判断に至っていないのが現状であろう。</p> <p>この様な現状を踏まえて、我々は、財務諸表の核である純資産と純利益について、JMISとIFRSの差異による影響額が一目瞭然で解る様な調整表を注記で開示することを提案する。詳細については最後に述べるが、最終的に何がどれだけ異なるのかを内外の財務諸表利用者に明示すれば、我が国の目指すべきIFRSの姿を国際的に発信し、JMISへの理解を促す効果が期待でき、JMISの存在意義も高まると考えているからである。さらに、調整表は財務諸表利用者にとって、JMISと他の基準による財務諸表の比較可能性を大きく向上させるであろう。</p>	
<p>9) 修正国際基準がIFRSとして取り扱われるか明確にすべきである。</p>	<p>平成25年6月19日の「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」では、IFRSの任意適用企業数の積み上げを図ることが重要であり、修正国際基準(エンドースメントされたIFRS)導入による「4基準の並存状態は、大きな収斂の流れの中で一つのステップとして位置付けることが適切である」と述べられている。</p> <p>あるべきIFRSを示してASBJのポジションを明確化すること、IFRSを我が国に導入する際に受け入れ難い項目を修正・削除する方法を確立したという点では、一定の合理性があるという意見もある。しかし、ASBJのポジションを明確化するために修正国際基準を策定することが必須であるとは限らない。日本基準に基づく考え方を主張する従来の方法を継続することも可能であろう。また、我が国においてIFRSを修正・削除する仕組みが必要というのであれば、指定国際会計基準導入時にその仕組みを構築すべきであったのではないだろうか。指定国際会計基準導入後に自国の都合に合わせた修正基準を公表することは、単一で高品質な国際基準を策定するというIFRSの目的から後退する印象</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>が拭えない。</p> <p>基準を導入する企業側の視点では、修正国際基準の適用が”IFRSの適用”と呼べるか否かが重要となる。平成26年6月には、日本版IFRSはIFRSではないというIASB理事のコメントが報道されている。企業会計審議会にはIASBと協議の上、修正国際基準の位置付けを明確化することを求めたい。</p> <p>修正国際基準がIFRSとして認められるのであれば、一定の導入需要はあるかもしれないが、IFRSとして認められないのであれば、コンバージェンスが進む日本基準から修正国際基準に移行する企業側のメリットは乏しく、実質的にはピュアIFRSと日本基準の2択になると考えられる。</p> <p>この場合、修正国際基準は、「大きな収斂の流れの中での一つのステップとして位置付ける」ことはできず、その存在意義に疑念が生じる。</p> <p>したがって、修正国際基準は、同基準の適用がIFRSの適用と認められることを条件に制定し、IFRSの適用と認められないのであれば廃案とすることが適当と考える。</p>	
各論		
質問1：修正国際基準の構成について		
<p>10) 提案内容に同意する。</p>	<p>「削除又は修正」を行った箇所について、企業会計基準委員会による修正国際基準を公表する方式を採用したことは、論点を明確にするという点で妥当である。</p> <p>ただし、「削除又は修正」を行わなかった箇所について、IASBによる基準採択の根拠をそのまま受け入れたのか、「削除又は修正」の根拠となっている我が国独自の判断基準に基づいて適切なものと判断したのかの詳細な説明が必要である。</p> <p>我々は、「削除又は修正」した箇所についてだけ、ASBJが修正会計基準を公表する方式を高く評価している。修正会計基準は実質的に「削除又は修正」した部分のみで構成されており、IFRSを変更した箇所の識別が容易なため、JMISがこの方式を採用することが適当と考えている。我々のアンケートでも、この方式によって「削除又は修正」の内容が容易に識別できると「思う」回答者が81%を占めた。</p> <p>「削除又は修正」した箇所について、企業会計基準委員会による修正会計基準を公表する方式を採用することに賛成する。</p> <p>これにより、「削除又は修正」が行われた箇所が明確化され、その理由が詳細に説明されるため、IFRSの理解や高品質な基準開発に向けた議論が深まることになり、我が国の考え方を意見発信するという目的にも沿うと考えられる。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>「削除又は修正」を行った箇所について、企業会計基準委員会による修正会計基準を公表する方式を採用したことに、特に異論はない。</p>	
	<p>提案の記載の方式については、賛同する。</p>	
	<p>この方式は IFRS と「修正国際基準」との相違を明確にするものであり、「修正国際基準」の適用を経て IFRS の利用促進を図る目的にも適うものであることから、同意する。</p>	
	<p>提案されている方式は IFRS と「修正国際基準」との相違を明確にするものであり、「修正国際基準」の適用を経て IFRS の利用促進を図る目的にも適うものであることから同意する。</p> <p>なお、IFRS のエンドースメント手続は、国際的な意見発信をその目的の1つとしているが、IFRS のエンドースメント手続の結果公表される「修正国際基準」も国際的な意見発信としての側面を有すると位置付けるからには、「修正国際基準」の修正又は削除の内容とその根拠となる基本的な考え方との関係について、明確かつ国際的に理解可能なものとする、さらには代替する規定を単に現状の我が国会計基準の複製とはしないことが必要であると考え。なお、この点に関連し、「修正国際基準」の内容及び結論の背景を英語化し、かつ、その結論の背景には当該修正に至った理由を十分に記載されている今般の貴委員会の対応は、「修正国際基準」の最終化の際においても堅持されることを希望する。</p>	
	<p>(1)～(3)の理由を含め、提案内容に同意する。「削除又は修正」した箇所についてのみ修正会計基準を公表することで、「削除又は修正」箇所が明確になり、意見発信の強化にも資すると考える。但し、この方式を採用した場合、修正国際基準が1セットの会計基準であることが分かりづらくなり、一部の修正会計基準の選択適用が可能であるかの様な誤解を与える可能性があるため、ASBJ は、修正国際基準が1セットの会計基準であることについて、十分な説明をお願いしたい。</p>	
<p>11) 両方法の選択は技術的な問題である。</p>	<p>「削除又は修正」を直接行う方式と修正会計基準を公表する方式の間での選択は、修正国際基準の作成の本質に関連する点ではなく、技術的な事項であると認識している。このため、いずれの方法によっても、貴委員会が修正会計基準を公表する方式を採用した理由として挙げている点は達成可能であり、かつ、達成すべきであると考え。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
12) 概ね同意するが、基準の全体を理解するための利便性が損なわれている。	<p>概ね同意するが、以下の懸念事項を検討する必要があると考える。</p> <p><理由></p> <p>(1) 「削除又は修正」のみを基準化することでその個所を財務諸表利用者が容易に識別できることは肯定するが、各基準の全体を理解するための利便性が損なわれている。従って、ガイドラインなどとして各基準全体を理解できる工夫が必要であると考え。</p> <p>(2) 同意する。</p> <p>(3) (1)同様に IFRS の各基準の全体が理解できるための補足をすることで修正国際基準が IFRS から派生したものと示す事になると考える。</p>	
質問2：エンドースメント手続の意義について		
総論：公開草案への支持		
13) エンドースメント手続の意義に同意する。	<p>エンドースメント手続の意義について、基本的に同意する。我々のアンケートでも、「同意する」回答者が62%を占めた。</p> <p>(2)について、IASBに対する意見表明は、本来はエンドースメント手続によることなく、IASBがIFRSを開発する過程で行われるべきである。ただし、我が国のIFRS適用の拡大における過渡期の措置としては、市場関係者のIFRSへの理解を促し、より高品質な基準開発に向けた議論を深めることが期待されるため同意する。</p> <p>上記に挙げられたエンドースメント手続の意義が、「公表にあたって」の本旨に従って達成される前提であれば異論はない。なお、我々としては、エンドースメント手続を整備・運用することによってIASB への意見発信を適時・適切に行うことに資するものとなること、及び、その過程を通じて、「ピュアIFRS」の高品質化につながる「裾野の広い議論」が行われるものと考えている。</p> <p>「当面の方針」でも言及されていたように、現在、「指定国際会計基準」は実質的にはピュアIFRSのアドプションとなっている。このため、「修正国際基準」の枠組みにおいて実質的なエンドースメント手続を行い、我が国における会計基準としてIFRSを検討することは意義のある取組みであり、我々は貴委員会の見解に同意する。</p> <p>IFRSのエンドースメント手続は、国際ルールであるIFRSを我が国の制度として適用する上で必要な手続であり、またIFRSの内容や影響のより深い理解につながることから、我が国におけるIFRSの適用を積み上げる上でも必要かつ重要なプロセスであるものと考え</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>える。こうした観点から、貴委員会の示したエンドースメント手続の意義に同意する。ただし、そのエンドースメント手続の帰結は、IFRS自体が既に国際的なデュー・プロセスを経て設定されているものであることから、究極的には基準の削除又は修正は行われたいものとするのが望ましいと考える。</p> <p>IFRSの開発に対し我が国の意見発信力を更に強化していくという方向性に賛同する。</p> <p>(1)～(3)に掲げられたエンドースメント手続の3つの意義に、同意する。これらのエンドースメント手続の意義は、修正国際基準の国内的・国際的な理解促進のために、関係者皆でよく説明をしていくべきと考える。特に、(2)「IASBへの意見発信の強化」の視点が最重要であり、この点を特に強調すべきと考える。</p> <p>同意する。</p>	
<p>14) エンドースメント手続の意義に同意しない。</p>	<p>以下の点より、本エンドースメント手続の意義に同意しない(意義が認められるにしても極めて限定的)。</p> <p>エンドースメントは強制適用を前提とした手続きであり、既に3基準が併存している我が国の市場環境下で「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」を発信することが国内外の市場関係者に抵抗感なく受け止められるかどうか疑問。</p>	
<p>15) IFRSを我が国の公的制度に組み込むための手続としての意義のみを認めるべきである。</p>	<p>エンドースメント手続は、IFRSを我が国の公的制度に組み込むための手続として、本質的な意義を認めうる。それ以外の意義や効果をエンドースメント手続に期待することは、一概に誤りではないとしても、そもそもIFRSを利用する基本的意義やエンドースメント手続の本質的意義に反する結果を招く可能性があり、必ずしも賛成できない。</p>	
<p>16) エンドースメントの意義の(1)(3)に</p>	<p>エンドースメントの意義の(2)については同意するが、実際に採用する企業があるのかといった観点で(1)と(3)に疑問を感じる。</p> <p>また、我が国の市場において、日本基準・米国基準・IFRSの3基準に、修正IFRSを加えた4基準で作成された財務諸表が混在し、さらに、連結子会社等の会計基準のバリエーシ</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)										
<p>同意しない。</p>	<p>ヨンを考慮すると、様々な基準に基づいた会計処理が混在することにより、作成の困難性が生じる恐れがある。</p> <p>(理由)</p> <p>日本企業がIFRSを採用する目的としては、①海外企業との比較可能性を高め、海外投資家とのコミュニケーションを容易にする、②グループ企業の会計基準の統一化によりグローバルベースでの意思決定を容易にする、③のれんの償却を回避する等が考えられる。</p> <p>修正IFRSを採用する場合には、①及び③の目的は達成できない。</p> <p>②の目的を達成するためには、連結子会社等の採用する会計基準は、修正IFRSのみと考えられ(この点についても確認が必要か?)、現行の実務対応報告第18号よりも幅広い調整が求められ(注1)、実務的な負担が大きくなることが想定される。</p> <p>したがって、修正IFRSを実際に採用する企業があるのか疑問である。</p> <p>(修正IFRS導入後の連結財務諸表における会計基準)</p> <table border="1" data-bbox="436 831 1532 1023"> <thead> <tr> <th data-bbox="436 831 754 869">親会社の会計基準</th> <th data-bbox="754 831 1532 869">連結子会社等の会計基準</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="436 869 754 908">日本基準</td> <td data-bbox="754 869 1532 908">日本基準・米国基準(※)・IFRS(※)・修正IFRS(?)</td> </tr> <tr> <td data-bbox="436 908 754 946">修正IFRS</td> <td data-bbox="754 908 1532 946">修正IFRSのみ(?)</td> </tr> <tr> <td data-bbox="436 946 754 984">IFRS</td> <td data-bbox="754 946 1532 984">IFRSのみ</td> </tr> <tr> <td data-bbox="436 984 754 1023">米国基準</td> <td data-bbox="754 984 1532 1023">米国基準のみ</td> </tr> </tbody> </table> <p>(※)実務対応報告第18号及び第24号による調整を行う</p> <p>(注1)修正IFRSの採用に合わせて、実務対応報告第18号の修正も考えられるが、現状を前提にすると、修正IFRSにより下記の項目がIFRSに追加で修正される。</p> <ul data-bbox="436 1171 1532 1310" style="list-style-type: none"> ・その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資の公正価値の変動 ・純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動 <p>(1)は、コンバージェンス会計基準との差異がどこにあるのかが明らかでなく、またピ</p>	親会社の会計基準	連結子会社等の会計基準	日本基準	日本基準・米国基準(※)・IFRS(※)・修正IFRS(?)	修正IFRS	修正IFRSのみ(?)	IFRS	IFRSのみ	米国基準	米国基準のみ	
親会社の会計基準	連結子会社等の会計基準											
日本基準	日本基準・米国基準(※)・IFRS(※)・修正IFRS(?)											
修正IFRS	修正IFRSのみ(?)											
IFRS	IFRSのみ											
米国基準	米国基準のみ											

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>ユアIFRSとの比較可能性の確保という観点が欠落しているため、これを採用する企業があるのかも明らかでなく疑問である。(2)は、今回ののれんの非償却とその他の包括利益のリサイクリングの問題を念頭に置くと、唯一同意できる。(3)は、採用する企業があるのかも明らかでなく、教育文書の性格付けもはっきりしないため、実行可能性の意味でASBJのリソースの無駄遣いになることが危惧される。</p>	
各論:(1)IFRSの受け入れ		
<p>17) 「基本的な考え方」の背景が確認されたことを支持する。</p>	<p>「公表にあたって」の9項に挙げられている通り、我が国における会計基準に係る基本的な考え方として、「純損益の有用性」が明確化され、その背景にある考え方として、「会計基準は、企業経営に規律をもたらすべきものであり、その結果、企業の持続的成長、長期的な企業価値の向上に資する役割を担う」ことが確認されたことも支持する。</p>	
<p>18) 「基本的な考え方」の内容を明確にすべきである。</p>	<p>我々の議論では(1)について、今後、「削除又は修正」される個別基準が増え、JMISとIFRSの差異が拡大する可能性を懸念する声が多く聞かれた。特に「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」が明確に示されていないため、「基本的な考え方」の内容をもう少し具体的に示して、曖昧さを払拭することが必要であろう。</p> <p>「修正国際基準(国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準)」の公開草案の公表にあたって」の第9項では、「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」として、「当期純利益の有用性を保つこと」、及びその背景として、「会計基準は、企業経営に規律をもたらすべきもの」であり、その結果、「企業の持続的成長」や、「長期的な企業価値の向上」に資する役割を担うことが挙げられている。これらは我が国の考え方の基礎となり、公開草案における修正の主たる根拠となるものであるため、より詳細な説明がなされる必要がある。</p>	
<p>19) 我が国における会計基準に係る基本的な考え方の記載に関して</p>	<p>「修正国際基準(国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準)」の公開草案の公表にあたって」の第8項～第11項に「エンドースメント手続の意義」が記載されている。第9項では、我が国における会計基準に係る基本的な考え方について、「企業経営の規律」などの表現が用いられている。第9項は第8項を受けた記載となっており、この文章構成においては、第8項で触れられているピュアなIFRSを適用する企業は第9項における我が国における会計基準に係る基本的な考え方を保持していない等、不適切な印象をもたらす可能性があることを懸念する。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
見直すべきである。		
20) エンドースメント手続の意義に関する文言を一部修正すべきである。	<p>(1)の文言の一部を、下記のように改善して頂きたい。</p> <p>「(1)・・・仕組みを設けることにより、IFRSをより柔軟に受け入れることができる。」 ⇒「(1)・・・仕組みを設けることで、IFRSの受入れ手続きを明確化するとともに、IFRSをより柔軟に受け入れることができる。」</p> <p>(理由)「IFRSの受入れ手続きの明確化」というエンドースメント手続の本来の意義を記載すべきと考える。</p>	
21) 「IFRSをより柔軟に受け入れる」という意義に同意しない。	<p>我が国がIFRSを利用する最も基本的な意義の一つは、我が国企業の財務情報の国際的な比較可能性の維持・向上であると考えられる。この点について「IFRSをより柔軟に受け入れる」という考え方自体が、IFRSを利用する基本的意義である国際的な比較可能性の向上と合致しない可能性が懸念され、加えて、そもそも柔軟な受け入れが意味する内容も明確ではない。更に、「我が国における会計基準に係る基本的考え方」は、極めて重大なテーマである一方、その重大さにふさわしい形、たとえば概念フレームワークなどの形で貴委員会における全てのデュー・プロセスを経る形で確立・公表され、基準設定や改訂において利用されるには至っていない。結果として、たとえばIFRSの概念フレームワークなどとは異なり、必要な場合に透明性のある形で見直される仕組みも存在しない。このため、こうした観点からの「削除又は修正」が、どの程度内外に説得力を有するのか懸念される。なお、エンドースメント手続のために、こうした重大な事項を拙速に確定することも懸念される。</p>	
各論：(2)IASBへの意見発信		
22) IASBへの意見発信を維持・強化すべきである。	<p>現在、IFRS保険契約会計基準が検討されているが、我が国の考えを適切に表明することで、我が国にとって受入れ可能な会計基準となるよう、IASBへの継続的な働きかけをお願いします。</p> <p>「純利益の有用性」を保つために、OCIの純利益へのフルリサイクリングが必要である旨が、IASBで開発が進められている概念フレームワークにおいて明確化されるように、オールジャパンでの意見発信を強化すべきである。</p>	
23) 「より高	(2)の「より高品質な基準開発」の意味するところはなんであるか? 「高品質」という	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
品質な基準開発」の意味を明確化すべきである。	キーワードはIFRS財団の目的に掲げられていることから、日本基準 ⇒ 修正国際基準 ⇒ ピュアIFRS (右へ進むほど高品質?) という展開を想定しているものとイメージすることができる。「高品質な基準開発」には、将来的にピュアIFRSへの移行が含意されているのではないか?	
24) エンドースメント手続以外の方法によって意見発信を行うべきである。	また、本件エンドースメント手続の目的が、ともすればIASBに対する日本サイドからの意見発信のための手段・方策でもあるかのように映る面があるが、そうした目的(日本からの意見発信)を実現するためであれば、会計基準の公表という社会並びに経済界への影響の強い方法でなく、他の方法により行われるべきと考えられる。	
25) コストを上回る意見発信の効果があるのか不透明である。	IASBの基準設定過程で適切な意見発信を行い、その品質の向上に我が国関係者が貢献することの意義に異論はない。加えて、こうした活動を通じて、指定またはエンドースメント手続において問題が生じないIFRSが公表されるようにすべきであるという点にも同意する。一方で、こうした意見発信は、IFRSの作成過程において行なうことが最も効果的かつ効率的なものであり、事後的なエンドースメント手続により意見発信が強化されるかどうかは疑問がある。仮に、修正国際基準の利用者が限定されるとすれば、修正国際会計基準においてIFRSからの削除又は修正が行われたとしても、その削除または修正の影響は限定的であり、結果としてコストを上回るIASBに対する意見発信の効果があるのか不透明である。更に言えば、我が国の市場関係者のIFRSの理解と広範な議論に意義は認められるものの、こうした事項をエンドースメント手続により達成しようと期待するのは、やや迂遠または費用対効果の点で疑問がある。逆に、我が国の市場関係者が、国内手続であるエンドースメント手続に過度の重点を置く場合、IASBによる基準の設定過程への直接的な注視や関与を行なう動機を害する可能性があることにも注意が必要である。	
各論：(3)ガイダンスや教育文書の開発		
26) ガイダンスや教育	(3)についても、JMISのために開発したガイダンスや教育文書が指定国際会計基準でも使えることを明確に示さなければ、IFRSの任意適用社数の積み上げには寄与しないであ	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>文書が指定国際会計基準においても使えることを明確に示すべきである。</p>	<p>ろう。</p>	
<p>27) ガイダンスや教育文書の開発は慎重に行うべきである。</p>	<p>修正国際基準に対するガイダンスや教育文書が開発されることは、我が国におけるIFRSの適用拡大に役に立つ可能性がある。ただし、IFRSに関する解釈や教育文書は必ずIFRS解釈指針委員会においてのみ検討されるべきものであり、独自に解釈したものが公表されてIFRSに関する混乱や誤解を生むことは避ける必要がある。</p>	
<p>28) エンドースメント手続の意義に含めるべきではない。</p>	<p>エンドースメント手続の意義と、ガイダンスや教育文書の意義とは全く別であると考えられる。前者の意義は上述のとおりであり、後者の意義は一貫性のある会計基準の適用を促進することであると認識している。</p>	
<p>その他</p>		
<p>29) エンドースメント手続の迅速な運営が必要である。</p>	<p>エンドースメント手続には適切な議論が必要なものの、手続に時間をかけ過ぎると、評価作業中のためにJMISに含まれない個別基準の数が増え、他方でIFRS個別基準の早期適用が認められる場合には、両者の差異が拡大する懸念がある。この様な事態を防ぐには、エンドースメント手続の迅速な運営が欠かせないであろう。</p>	
<p>30) エンドースメント手続を指</p>	<p>エンドースメント手続が行われる前提として、第8項に記された、我が国において制度上ピュアなIFRSの適用を維持する方針について同意する。その上で、IFRSのエンドースメント手続を指定国際会計基準の指定の手続の一部として制度上確立させるよう、関係</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
定国際会計基準の指定手続の一部とすべきである。	者との間で調整を図ることが必要であると考ええる。	
31) 「削除又は修正」の内容とその根拠について国際的に理解可能とすべきである。	IFRSのエンドースメント手続は国際的な意見発信をその目的の1つとしているが、IFRSのエンドースメント手続の結果として公表される「修正国際基準」も国際的な意見発信としての側面を有すると位置付けるからには、「修正国際基準」における削除又は修正の内容とその根拠となる基本的な考え方との関係について、明確かつ国際的に理解可能なものとする方針を堅持する必要があるものと考ええる。	
32) 修正国際基準の採用が「IFRS任意適用」として扱われるか整理が必要である。	<p>意義について同意するが、以下の点において実際にこの修正国際基準を採用する企業が「IFRS任意適用」と言えるのかどうか整理が必要である。そもそも、修正対象のその他の包括利益やのれん計上がない又は重要性がない多くの企業にとって修正国際基準を採用するメリットがなく、さらに「IFRS任意適用」とも呼べないのであれば、修正国際基準を実際に採用しようという企業はなく、掲げた意義のとおりの実現は困難だと考えるためである。</p> <p>IAS第1号の第16項「・・・財務諸表がIFRSのすべての要求事項に準拠していない限り、企業は当該財務諸表がIFRSに準拠していると記載してはならない」について、この規定によると、修正国際基準では「IFRSに準拠」と記載できないと思われる。その場合にどのような記載及び監査上の取扱いとなるのか。英訳版においても「IFRS」という用語の記載すらできないということか。</p>	
質問3: 「削除又は修正」の判断基準について		
33) 「削除又は修正」の判断基準	エンドースメントする際の判断基準について、基本的に同意する。我々は、『公開草案』が「削除又は修正」を『のれんの会計処理(案)』と『その他の包括利益の会計処理(案)』の2点に絞り込んだ点は評価できると考えている。我々のアンケートでも、「同意する」	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
に同意する。	回答者が64%を占めた。	
	判断基準について、特に異論はない。	
	我が国の基準として「あるべきIFRS」を示すという観点から、削除・修正を必要最小限にとどめることを最優先とすべきかについては様々な意見があると考えられる中で、公開草案で削除・修正の対象として提案されたのれんの会計処理とその他の包括利益の会計処理は、いずれも我が国が国際社会に向けて従来強く意見発信してきたものであり、我が国として首尾一貫した姿勢を堅持するという観点から、可能な限りピュアIFRSをそのまま受け入れ、削除・修正を必要最小限とする貴委員会の提案に同意する。	
	IFRSを削除又は修正することは、IFRS自体が既に国際的なデュー・プロセスを経て設定されているものであることから本来望ましくなく、究極的には我が国において削除又は修正は行われなことが望ましいと考える。そのような観点から、貴委員会が従来より主張されている考え方と異なる規定や、IFRSの任意適用を検討している企業が大きな懸念を示している規定について検討し、「削除又は修正」を必要最小限とした貴委員会の提案に同意する。なお、前文に記載のとおり、利用者及び作成者を含む利害関係者の意見を十分に考慮することを希望する。 初度エンドースメント手続終了後のエンドースメント手続においては、IASBが最終化する前から基準の検討を行い、「修正国際基準」による削除又は修正は、行わないか又は可能な限り最小限のものとすること。仮に今後、新たな項目が「修正国際基準」としてやむなく削除又は修正の対象となった場合においても、基本的な考え方とは何かを含め、その理論的な整合性については慎重に検討すること。	
	「当面の方針」の考え方に沿って、削除又は修正する項目を国際的に合理的に説明できる範囲に限定したことに賛同する。また、削除・修正項目を少数の項目に絞ることで、我が国の考え方をより強く表明することができると思う。	
	提案内容に同意する。「削除又は修正」項目を必要最小限に限定することで、IASBへの意見発信の強化に資すると思う。	
	「削除又は修正」を必要最小限とした判断基準に同意する。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>34) 「削除又は修正」の判断基準の方向性に同意するが、今後再考の余地がある。</p>	<p>公益および投資家保護の観点を要素とすること、および、削除または修正を必要最小限とする方向性に同意する。一方で、次の点については、今般のエンドースメント手続の成果も踏まえ、今後判断基準を再考する余地があると考える。</p> <ul style="list-style-type: none"> □ 質問2への回答のとおり、「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」は適切な形で確立され、透明性のある形で継続的に更新されうるような存在として機能するには至っていないと認識しており、判断基準として不適當または不明瞭である可能性がある。 □ 質問2への回答のとおり、「実務上の困難さ」を根拠とした「削除又は修正」には懸念があり、IFRSの作成過程でのエフェクト分析(コスト便益の分析を含む)への関与やインプットを通じて解消を図るようになることが理想的である。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 「周辺制度との関連を勘案」することは、公益の観点から判断規準の一部を構成することはありえると考えられる。しかし、仮にIFRSが会計基準としては適切なものの、会計基準と関係しない周辺制度とコンフリクトが生じるような場合、IFRSを削除又は修正すべきか、または、周辺制度の側で調整を図るべきであるのかは、極めて難しい判断となる。ここで、修正国際基準は強制適用されるものでないことを前提にすれば、こうした困難な要素を敢えて判断基準とはしないという位置づけも考えられる。 	
<p>35) 「削除又は修正」を必要最小限にしたことに対して同意しない。</p>	<p>「削除又は修正」を最小限にしたことに対して同意しない。 (理由)</p> <p>「修正国際基準」の存在理由が低いと考えられるからである。なぜならば、いわゆる「ピュアIFRS」と極めて近似するものであれば、いずれかを採用しようと考えている企業からすると、その国際的信認の高さ・知名度・普及の程度から考えて、あえて「修正国際基準」を選択しようとするインセンティブが小さく、採用企業が限定されるのではないか。また、IASBの目標は、あくまで「ピュアIFRS」の普及にあるので、「修正国際基準」の位置づけを厳しくすることは容易に予想されることである。</p> <p>さらに、「ピュアIFRS」の問題点を指摘し、それとは異なる「日本基準」の論理的優位性あるいは実務的有用性を主張して、「ピュアIFRS」をむしろ改正していく目的をもって相違点を「削除又は修正」するのであれば、その相違点の指摘を最小限にすることは、はじめから融和化政策の産物であって、独自の存在理由が低くなってしまふ恐れがある。修正国際基準が採用されない事態になると、「削除又は修正」が日本企業にとって受</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>け入れられない内容であるとの情報発信にとられる可能性があるのではないか。</p>	
<p>36) 「削除又は修正」の判断基準の具体的な内容を明示する必要がある。</p>	<p>修正国際基準を「我が国の考え方の発信」の手段と位置付けるのであれば、「削除又は修正」の判断基準である基本的な考え方、実務上の困難さ(を生じさせる要因)、および周辺制度の具体的な内容を明示する必要がある。</p> <p>修正国際基準を設けることの正当性は、その判断基準の内容に依存する。判断基準の内容が不明瞭なままで「削除又は修正」を行っても、国際的な説得力は持たないと考えられる。また、判断基準の具体的な内容が不明瞭なままでは、「削除又は修正」が裁量的なものとなり、修正国際基準そのものにも混乱が生じる危険性もある。</p> <p>「会計基準に対する基本的な考え方」が具体的ではないと、どんな項目でも「削除又は修正」の対象になったりならなかったりする「魔法の言葉」のように見える。</p> <p>我々の議論では、質問2でも述べた様に「基本的な考え方」の内容をもう少し具体的に示すべきという意見に加えて、「実務上の困難さ」という曖昧な表現を懸念する声が多く聞かれた。今後、新たな個別基準をエンドースメントする過程で、「実務上の困難さ」が拡大解釈され、JMISとIFRSの差異が広がっていくことを懸念する声も多い。</p>	
<p>37) 「削除又は修正」の対象とならなかった項目について、判断の根拠を記述すべきである。</p>	<p>わが国における会計基準に係る基本的な考え方が、具体的に述べられていないため、ある論点がどのような理由でこの判断基準が適用されて「削除又は修正」の対象とされなかったのかが明らかにされていない。作業部会での検討資料がWEB等で開示されていないことにも起因するが、すべての論点(すくなくとも約30の論点)について判断の根拠を最終基準で記述し、質問3への回答が可能なものとなるようにすべきである。(なお、このコメントは「約30の論点」の記述を安易に削除するという趣旨ではないので念のため申し添えたい。)このままでは、初度エンドースメント手続として何を実施したのかが不明であり、公開草案全体が、単に「必要最小限の観点から」2項目だけになったとしか読めない。</p>	
<p>38) エンドースメント手続と意見発信の</p>	<p>一部の会計基準等を「削除又は修正」して採択する仕組みを設けることが、なぜIASBへの意見発信の強化につながるのかという点については、ASBJが市場関係者に対して十分に説明していくべきと考える。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>強化との関係を説明すべきである。</p>		
<p>39) 「実務上の困難さ」を「削除又は修正」の判断基準とすべきでない。</p>	<p>投資家の意思決定に際して重要な役割を担う会計情報を作成するための会計基準は、投資家の利便性を考えれば可能な限り国際的に統一されていることが望ましい。したがって、会計基準に係る基本的な考え方の観点から、なお受け入れ難いという結論に達したもののみを削除又は修正の対象とする点に同意する。</p> <p>一方で、基準の適用に際しての実務上の困難さに関しては、たとえそれがある国に限定されたものであったとしても、IFRSの設定主体であるIASBが対処すべきものである。また、実務への適用に関してはIFRSの開発時にIASBにおいて既に検討されており、また多くの日本企業がIFRSを実際に適用している事実がある。したがって、実務上の困難さの観点からなお受け入れ難いものを削除又は修正の対象とする点には同意しない。</p> <p>既に極めて多くの内外企業が実際に用いているIFRSについて、「実務上の困難さ」を理由に削除又は修正を認めることとなれば、我が国における会計実務の水準や基準の適用状況に国際的な疑義を持たれる懸念がある。</p> <p>同意しない。</p> <p><理由> 判断基準として「実務上の困難さ」が挙げられている。</p> <p>「実務上の困難さ」については、その意味内容が不明確かつ曖昧さを抱える判断基準であり、現状の実務の肯定・維持に繋がりやすい。また、すでにIFRSを導入している国々ですでに実践していることからすれば、我が国だけ導入することが困難であるとする事は却って、後ろ向きと判断(批判)される。また、初度エンドースメント手続(「公表にあたって」第34項～39項)では、結果的に、実務上の困難さの観点から、「削除又は修正」を行ったものはないとされていることからしても、判断基準としては適切ではない。</p> <p>今後とも、「削除又は修正」を最小限とするため、「会計基準に係る基本的な考え方」に重要な差異があるもの(我が国が強く主張したい基本的な考え方)だけが「削除又は修正」するための判断基準として適切と考える。もっとも、周辺制度、例えば、我が国における法制度、税制などとの調整に多大なコストを要する場合には、別途慎重な検討が必要なことは当然と考える。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
40) 「周辺制度との関連」と「実務上の困難さ」との関係を整理すべきである。	<p>「公表にあたって」第20項では、判断基準として、</p> <ul style="list-style-type: none"> ①会計基準に係る基本的な考え方 ②実務上の困難さ ③周辺制度との関連 <p>が例示されているが、同第21項において「削除又は修正」を必要最小限とするための判断基準として、</p> <ul style="list-style-type: none"> ①会計基準に係る基本的な考え方 ②実務上の困難さ <p>が掲げられており、第20項の③周辺制度との関連が抜け落ちているように読み取れる。但し、同第25項では、実務上の困難さのなかに、周辺制度との関連が含まれるとしている。</p> <p>このように「実務上の困難さ」について、その意義が整理されていないようにも読み取れるため、その意義を確認したい。</p>	
41) 「我が国の国益」に関する判断基準を明確にすべきである。	<p>第22項で「我が国の国益を勘案しつつ」との考え方が示されており、極めて重要な制約条件と思われる。その一方で、グローバル企業と国内志向型の企業とでは重視する国益も異なる可能性がある。ここでの「国益」とは誰がどのようにして判断することが想定されているのか？質問3の用語を用いれば、「公益」と「投資者保護」が相反するとき、優先されるのはいずれになるのか？それらを明らかにすることによって高品質の基準開発は可能になるのではないか。</p>	
42) 「削除又は修正」項目が解消された場合について	<p>「削除又は修正」を行う箇所を最小限とすることは、「仮にIASBの公表する会計基準等において当該箇所の差異が解消される場合には基準設定主体としてピュアIFRSを受け入れる」とのアナウンスにもなってしまうのではないか。</p>	
質問4：企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案第1号「のれんの会計処理(案)」について		
総論		
43) のれんを償却する	<p>のれんの償却は、ASBJを中心に我が国の多くの関係者の従来からの主張であり、のれんの非償却に関する規定の「削除又は修正」について、基本的に同意する。我々のアン</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>ように「削除又は修正」することに同意する。</p>	<p>ケートでも、「同意する」回答者が64%を占めた。</p> <p>のれんは「投資原価の一部であり、企業結合後の成果に対応させて費用計上すべきものであり、償却すべき資産」（「公表にあたって」第27項）として、償却が提案されている点について、特に異論はない。</p> <p>のれんの非償却が国際的に定着したのは、この10数年のことに過ぎず、投資の回収という観点からは償却することが適当と考える。</p> <p>我が国は、貴委員会などを中心に、従来、のれんの償却について国際社会に向けて主張してきている。現在、のれんの償却はIFRS第3号の適用後レビューにおける検討課題の1つとなっており、また、米国基準では非公開企業がのれんの償却を選択することが認められている。</p> <p>これらの状況を踏まえ、のれんの償却を削除・修正の対象とすることに同意する。</p> <p>我が国の市場関係者は、のれんを償却せず減損処理のみとするIFRSとは異なり、のれんを償却する会計処理こそが適切であるとして、アジェンダ・コンサルテーションなどを通じて主張してきており、この主張は国際的に広く知られているところである。この点は、貴委員会が欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）及びイタリア会計基準設定主体（OIC）と2014年7月22日付けで共同公表したディスカッション・ペーパー「のれんはなお償却しなくてよいか—のれんの会計処理及び開示」においても明確に示されている。</p> <p>また、現在、IASBはIFRS第3号の適用後レビューを進めており、その過程でのれんの会計処理も論点の一つとなり得ると考える。また、米国では、既に私企業（公開企業、非営利企業又は従業員給付制度以外の企業）については代替的処理としてのれんの償却を選択適用できるようになっている。</p> <p>以上の状況を踏まえれば、のれんの償却を削除又は修正の対象とすることについては意義あるものと理解している。</p> <p>「のれんの非償却」を「削除又は修正」する提案及びその結論の背景に同意する。IFRS、米国基準を含めた国際基準に「のれんの償却」処理が再導入され、「のれんの償却」処理による国際的なコンバージェンスが図られるように、オールジャパンでの意見発信を継続していくべきと考える。</p> <p>結論の背景に記載の如く、のれんを償却することで、企業結合の成果たる収益と、その対価の一部を構成する投資消去差額の償却という費用の対応が可能となる。また、企業はのれんを含めた投資を回収し期待利益を稼得できることを確認した上で投資の意思</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>決定を行っており、のれんをコストとして償却することは、企業の投資の意図を適切に反映した会計処理であると考え。加えて、のれんは、時間の経過とともに、自己創設のれんに入れ替わる可能性があるため、のれんを定期的に償却することで、非償却による自己創設のれんの実質的な計上を回避することができる。</p> <p>なお、関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんについても、連結子会社への投資に係るのれんと同様に、買収における「超過収益力」である点は相違ないことから、「削除又は修正」する提案に同意する。</p>	
<p>44) 「削除又は修正」の方法及び理由についてより深度のある検討をすべきである。</p>	<p>IAS第36号におけるのれんの処理については我々も問題意識を有しており、その考えの一端は、貴委員会も参画して公表したディスカッション・ペーパー「のれんはなお償却しなくてよいか—のれんの会計処理及び開示」へのコメント・レターとして提出したとおりである。この観点から、この領域を削除又は修正の対象として貴委員会が取り上げたことを理解する。</p> <p>他方、提案されている削除又は修正の方法(20年を上限とする耐用年数にわたり定額法その他の合理的方法により定期的に償却)やその採用の根拠は、修正会計基準公開草案第1号第12項や第15項に記載されている、のれんの非償却を支持する意見に対する完全な反論を構成しているとまではいえない部分があり、国際的主張としても論理の堅牢性や説得力に欠ける部分が存在することも懸念される。</p> <p>このため、本領域に関する削除又は修正を最終化するにあたっては、より深度ある検討を行い、今後の本領域の国際的な会計基準の設定・改訂をリードするような内容と根拠を得られた場合には、その方法を採用することを期待している。検討にあたっては、今後終了するIASBによるIFRS第3号の適用後レビューや、これを受けて検討を再開する可能性がある米国FASBの検討を十分に把握・検討することにも意義があると考えられ、検討の手続が拙速なものとならないよう配慮されることを希望する。</p>	
<p>45) IFRS第3号の適用後レビューの結果に基づき再検討すべきである。</p>	<p>IFRS第3号の適用後レビュー終了後、その帰結が修正会計基準第1号(案)の内容と異なる場合には、修正会計基準第1号(案)について改めて見直しの要否を検討することが望ましい。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
各論		
<p>46) 耐用年数の上限を20年としたことに同意しない。</p>	<p>旧IAS22及び日本基準を参照して償却年数上限を20年としたものと推察する。もとより、20年という年数には確定的な理由があるわけではない。そこで、上限の年数を決めるのは現下の一般的傾向と基準設定の目的(趣旨)が考慮されるべきである。近年の国際的経営環境を俯瞰してみれば、経営環境の変化、およびそれに対応するための企業経営の短期的変化により、取得したのれん価値の持続期間が以前よりも短くなっていることは誰もが認めるところであろう。したがって、過去に決定された旧IAS22及び日本基準を踏襲する意義はない。</p> <p>また、「Ⅲ 修正国際基準のエンドースメント手続きの意義」の9項には、「会計基準は、企業経営の規律をもたらすべきものであり・・・」と述べられており、この意義を考えると償却年数の上限を安易に長期とするべきではなく、最近の海外でののれんの償却を許容する基準の償却期間の設定状況を勘案すれば、例えば10年に短縮することを検討されたい。</p> <p>企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案第1号「のれんの会計処理(案)」J-58A項(b)では、のれんの償却を耐用年数にわたり定額法その他の合理的な方法により規則的に償却するものとし、その耐用年数を、その効果の及ぶ期間によるが20年を超えてはならないものとしている。この点については、のれんの効果が及ぶ期間は各企業の状況により判断されるべきものであるため、年数の上限を明示する必要はないものとする。</p> <p>また、20年という上限を規定することにより、仮に上限がなければより短い年数から検討が始められるところ、20年をベースに検討が開始される結果、企業の状況を反映した耐用年数での償却が実施されない可能性もあると思われる。</p> <p>このような観点から、償却限度年数については、さらに審議する必要があると考える。</p> <p>J-58A項(b)では、のれんの償却を耐用年数にわたり定額法その他の合理的な方法により規則的に償却するものとし、その耐用年数をその効果の及ぶ期間によるが20年を超えてはならないものとしている。他方、のれんの償却年数の決定は国際的にも判断が難しい領域とされており、のれんの減損の代替処理として償却を認めている米国の私企業の会計規定及びIFRS for SMEsにおいては10年を上限とする定めがある。これを20年とする提案は、旧IAS第22号や我が国会計基準の定めと同様にしたものと理解しているが、国際的な議論の動向や本公開草案に寄せられるコメントを十分踏まえて検討を行うこと。</p> <p>のれんについて償却を行うべきとする点については同意するが、耐用年数20年の上限</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>を設定することには同意しない。</p> <p><理由></p> <p>一般には観念しにくい、のれんの効果が及ぶ期間が20年を超えることは理論的にはありえる。また、客観的な証拠によって、20年を超える効果を測ることができるのであれば、耐用年数を20年までに限定することは、むしろのれんについて償却処理を行うことの正当性を歪めてしまう恐れがある。</p>	
<p>47) 持分法に係るのれんについて「削除又は修正」することに關して十分な検討を行う必要がある。</p>	<p>修正会計基準第1号(案)では、企業結合により生じたのれんと同様に、持分法に係るのれんについても20年を上限に償却するよう修正がなされている(IAS第28号32項の修正)。しかし、IFRSでは持分法に係るのれんについて区分処理を要求せず投資全体として会計処理する取扱いとなっており(IAS第28号及びIAS第36号)、持分法投資の全てについて当該修正を適用することは、実務上、IFRSとは異なる煩雑な処理を企業に要求することとなる。特に、我が国においては支配の獲得に至らないが共同支配又は重要な影響力を行使可能な性質を有する投資が多いことから、本修正を要求することの適否については、本公開草案に寄せられるコメントを十分踏まえて検討を行うこと。</p>	
<p>48) 関連する論点について「削除又は修正」しないことに同意する。</p>	<p>企業結合で取得した無形資産をのれんと区分することで、取得した資産が無形資産として適切に財務諸表に計上されることになるため、財務諸表の利用者にとって有用であるといえる。また、のれんと区別して識別される無形資産は、のれんとは償却年数が異なる可能性があり、無形資産をのれんと区別しない場合と比較し、企業結合後の財務諸表が財政状態及び経営成績をより適切に表すことになる。</p> <p>したがって、企業結合で取得した無形資産の識別に関しては、「修正又は削除」は行うべきではないと考える。</p> <p>削除・修正を必要最小限とする観点から、のれんの減損テストや企業結合における無形資産の認識(いわゆるPPA)等については削除・修正の対象としないとする方針に同意する。</p> <p>削除又は修正の箇所を最小限とする観点から、のれんの減損テストや、のれんから分離する無形資産等の、関連する重要な規定は削除又は修正の対象としないとする方針に同意する。</p> <p>「企業結合で取得した無形資産の識別」「耐用年数を確定できない無形資産の非償却」に</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>については、「のれんの償却」との目的適合性の観点、費用と収益の対応の観点からのれんを償却すべきことを強く意見発信する観点から、「削除又は修正」を検討すべき旨のコメントもあった。しかし、「削除又は修正」を必要最小限にする観点から、特段の「削除又は修正」を求めないコメントが多数であった。よって、「企業結合で取得した無形資産の識別」「耐用年数を確定できない無形資産の非償却」を「削除又は修正」しないという公開草案の提案には賛同するが、IASBに対して意見発信を行っていくべき項目であると考え。</p>	
<p>49) 「毎年におけるのれんの減損テスト」の「削除又は修正」について検討すべきである。</p>	<p>企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案第1号「のれんの会計処理(案)」によると、のれんを償却したうえで、IFRSに従った減損の処理を行うためののれんに関して毎期減損テストを実施することになる。この両方の会計処理を求めることに関しては、「削除又は修正」を必要最低限とすることが理由として挙げられているが、会計基準として両方を求める以上は、より積極的な理由が必要であると考え。</p> <p>「毎年ののれんの減損テスト」の「削除又は修正」を行うべきとのコメントが複数あったことから、再度の検討をお願いしたい。但し、「のれんの減損」について、基準の求める以上の実務対応が要求されている可能性があり、この点は検証が必要である。尚、「削除又は修正」を必要最小限とするために「削除又は修正」しない場合であっても、IASBに対する意見発信を行うべき項目であると考え。</p>	
<p>50) 耐用年数を確定できない無形資産の非償却についても併せて「削除又は修正」すべきである。</p>	<p>「のれん」の償却の場合には、耐用年数の限度がない「のれん」の存在を予定して上限が決められているのであり、無形資産についてのみ耐用年数が確定できないことを理由として非償却とするのは論理矛盾ではないのか。</p> <p>我々の議論では、償却期間の確定できない無形資産が、のれんとは異なる会計処理となることには同意できないという意見が出た。両者は企業買収などで同時に発生することが多いが、その際の両者の区分は非常に曖昧であり、恣意的に区分される危険性を排除するためには、両者に同一の会計処理を求めるべきという考えである。</p> <p>のれんの償却と非償却は、どちらの主張にも一理あるため、理論的にどちらが正しいとは言い切れないであろう。今後、のれんに対する我が国の考え方を内外に訴えていく過程で、償却期間の確定できない無形資産との関係も含めて、あるべきIFRSの会計処理について議論を深めていくことが必要であろう。</p> <p>今回の提案では、のれんは償却する一方で、企業結合によって取得された無形資産のうち耐用年数を確定できないものについては償却しないことになる。のれんの償却に関しては、「のれんは企業結合において資産及び負債を取得するために支払う投資原価の</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>一部であり、企業結合後における企業の利益は、投資原価を超えて回収された超過額であると考えられるため、当該投資原価と企業結合後の収益との間で適切な期間対応を図る観点から、投資原価の一部であるのれんについて償却を行う」という考え方が採られている。一方で、のれんから切り離されたブランド等の無形資産もその多くはのれんと似た性質をもつと考えられる。上記ののれんを償却する考え方に従えば、無形資産の価値も永続することなく、経済的便益は徐々に消費されることになる。</p> <p>したがって、のれんを償却するのであれば、耐用年数を確定できない無形資産の非償却に関する定めも修正すべきと考える。</p> <p>耐用年数の確定できない無形資産について、のれんとは異なり「削除または修正しないもの」とされているのは賛同できない。両者の発生原因は概念的には異なるものの、のれんの非償却の考え方を念頭に置きつつ決められていると考えられる。企業評価の実務では、両者の区分は曖昧であり、基準の悪用を防ぐためにも、同じ会計処理を求めべきである。</p> <p>無形資産の識別に関する論点については、のれんと同様に「削除又は修正」を行うべきであると考ええる。</p> <p><理由> ブランドなどの耐用年数を確定できない無形資産はのれんとの区別が難しいことから、一方は償却し、他方を償却不要ということにしてしまった場合、償却の要否の判断(のれんとすべきか無形資産にするべきかの判断)に恣意性が介在する余地を残すことになり、当基準の信頼性を損なう恐れがある。</p>	
質問5：企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案第2号「その他の包括利益の会計処理(案)」について		
総論		
51) ノンリサイクルング処理を「削除又は修正」について同意する。	<p>我々がかねてからその他の包括利益項目(以下OCI)についてフルリサイクリングを主張しており、当期純利益の有用性を維持するため、OCIのノンリサイクリング処理に関する規定の「削除又は修正」について、基本的に同意する。我々のアンケートでも、「同意する」回答者が62%を占めた。</p> <p>貴委員会が2013年12月のASAF会議で提示したペーパー「純損益/その他の包括利益及び測定」では、純損益と包括利益との相違は本質的には時点の相違であり、全会計期間の純損益の累計額と包括利益の累計額は等しくなるべきという意見発信がされている。これに照らすと、実態資本維持との関連により他の項目とは異なると考えられる有形</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>固定資産及び無形資産の再評価剰余金を除いて、その他すべてのノンリサイクリング項目についてリサイクリングをするよう削除又は修正を行うことは、貴委員会による前述の意見発信と整合したものであり、我が国関係者の理解を得やすいと考えられる。</p> <p>我が国は、貴委員会などを中心に、従来、純利益を重視する考え方にに基づき、その他の包括利益を通じて資本に累積された項目は最終的にはすべて純利益へリサイクリングされるべきという考えを国際社会に向けて発信してきている。この状況を踏まえ、事後の組替調整が禁止される一部のOCI項目を削除・修正の対象とすることに同意する。</p> <p>「その他の包括利益項目(OCI)のノンリサイクリング処理」に関する規定を「削除又は修正」する提案及びその結論の背景について同意する。</p> <p>「公開草案の公表にあたって」に記載の通り、我が国の会計基準に係る基本的な考え方として、「純損益の有用性」を担保することが非常に重要である。このことを踏まえると、OCIの純損益へのフルリサイクリング処理が必須である。これに対し、現行IFRSではノンリサイクリング項目があるため、純損益の概念が変質している。結果として、全会計期間を通算した純損益の合計額とキャッシュ・フローの合計額が不一致となり、企業内部で管理する損益と財務諸表で報告する損益との間で乖離が生じている。したがって、「あるべきIFRS」である修正国際基準において、OCIへの純損益へのノンリサイクリングを「削除又は修正」するのは相当であると考える。</p> <p>IFRS第9号5.7.5項の取消不能な選択を行った資本性金融商品への投資として、例えば戦略投資株が挙げられる。これは、投資先企業との一体での事業展開や共同研究等の成果を享受することを目的に保有しており、一時のキャピタルゲインを想定しているわけではない。したがって、経営戦略上、重要な相手先との関係を株式の売却によって解消する意思決定は企業経営上非常に重要な経営判断であり、経営判断を行って株式を売却した時点で、評価差額(OCI)を重要な業績指標の1つである純損益にリサイクリングすべきである。</p> <p>退職給付の数理計算上の差異(確定給付負債又は資産(純額)の再測定)についても、修正会計基準第2号の31項に記載の通り、個々の従業員ごとに退職金を支払った時点で実現するという性質を鑑みれば、純損益へのリサイクリング処理が必要であると考えられる。リサイクリング処理の方法についても、31項に記載される平均残存勤務期間にわたって期間配分する方法に同意する。個々の従業員の退職金の支払いに応じてリサイクリング処理する会計処理は現実的ではなく、平均残存勤務期間にわたって期間配分する方法によ</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>って代替することが合理的であると考え。</p> <p>なお、「純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動」については、事象の発生が稀であるため、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、「削除又は修正」の必要はない旨のコメントがあったが、ノンリサイクリング項目として一貫して「削除又は修正」すべき旨のコメントが多数であった。よって、公開草案通り「削除又は修正」することに同意する。</p> <p>すべてのOCI項目にリサイクリングが行われるべきであることに同意する。</p> <p><理由></p> <p>我が国においては、OCI項目はどこかのタイミングで当期純利益にリサイクルされ、その会計期間における業績等の重要な指標としての当期純利益の一部を構成するものと考えるのが、「基本的な考え方」であると理解される。</p>	
<p>52) 「会計基準に対する基本的な考え方」を明確化すべきである。</p>	<p>もとなっている「会計基準に対する基本的な考え方」が具体的ではない。内容不明のまま、水戸黄門の印籠のようにこの言葉を使うのは問題である。WEBによると第291回の委員会で議論があったようであるが、「企業経営に規律をもたらすべきもの」などと言われても、誰も理解できないのではないかと。2013年以降公表分の今後の追加作業も控えており、具体的な考え方の明示を、企業会計審議会における審議を踏まえつつしておくべきである。</p> <p>我が国においては、OCI項目はどこかのタイミングで当期純利益にリサイクルされ、その会計期間における業績等の重要な指標としての当期純利益の一部を構成するものと考えるのが、「基本的な考え方」であると理解される。ただし、こうした議論の基盤となるべき「基本的な考え方」そのものの具体的な内容は、もっと明確に示すべきである。</p>	
<p>53) 対象項目のあるべき会計処理及び適切なリサイクリング処理の方法等について深</p>	<p>IFRSにおける純損益とOCIの関係については我々も問題意識を有しており、IASBが概念フレームワークの検討において取り上げることを促してきた。この観点から、貴委員会、本論点を削除または修正の対象として取り上げたことを理解する。</p> <p>他方で、提案されている方法はリサイクリングを一貫して実施するという点で純損益とOCIの関係に一定の画一的関係を与える意義があるが、そもそもの対象項目の会計処理の検討が十分に行われていないほか、提案されている方法に基づく情報の目的適合性や適用上の課題なども十分に検討されていないように思われる。このため、純損益とOCIの関係づけという課題の解決は表面的に実施されているにとどまっており、修正として提案されている処理がそのまま国際的に説得力を有する可能性は高くないとも思われる。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>度ある検討を行うべきである。</p>	<p>個別の会計処理分野の会計処理の決定にあたっては、対象項目のあるべき会計処理(隣接分野との会計処理の整合性を含む)の深度ある検討、および必要な場合の適切なりサイクリング処理の方法(その目的適合性を含む)について深度ある検討と論理を伴わない限り、これらの主張は内外の理論的な同意と有用性についての評価を得るに至らないものとなることを懸念する。</p>	
<p>54) リサイクリング処理がもたらす純損益情報の目的適合性について検討すべきである。</p>	<p>貴委員会が、純損益が包括的な指標であるべきであり、その他の包括利益に含まれた項目はすべてリサイクリング処理が必要であると考えていることは理解している。一方で、リサイクリング処理は、その他の包括利益に含まれた複数期間にわたる公正価値変動を一時に純損益に認識するという側面があり、その結果としての純損益の情報の目的適合性についての検討が必要であると考え。</p>	
<p>55) 包括利益が総合的な業績指標にならない理由を明確に示すべきである。</p>	<p>純利益を重視するのであればリサイクリングが必要であるという方針に同意する。 ただし、「その他の包括利益の会計処理(案)」で示された「純利益は包括的な指標であるべき」とする根拠(par. 17)には不明確な点がある。特に、純利益が総合的な業績指標であるうえで全会計期間を通算した純利益の合計額とキャッシュ・フローの合計額が一致することを求めているが、全会計期間を通算した合計額がキャッシュ・フローの合計額と一致する包括利益が「総合的な業績指標にならない」とする理由が不明瞭である。「包括利益が企業の財政状態の報告の観点から目的適合的な測定値に基づいて算定される」ことのどこに問題があるのか。財務報告の目的の1つとして企業の財政状態の報告があったはずであり、財政状態の報告がどのような点で業績指標と対立するのか分からない。</p>	
<p>56) 本業の損益状況をわかりやすく示す工夫をす</p>	<p>我々の議論の過程において、何点かの指摘があった。まず、OCI オプションを適用した株式等のリサイクリングによる売却損益や、公正価値オプションを適用した金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動などを除外した「営業損益」を損益計算書に表示するなど、本業の損益状況を解り易く示す工夫を求める声があった。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
べきである。		
57) 関係者のニーズや意見を収集し検討すべきである。	<p>我が国の市場関係者は、財務報告において純利益を重視する考え方にに基づき、その他の包括利益に含まれた項目は全て純利益へリサイクリングすることが適切であるとこれまで国際的に主張してきた。また、貴委員会は、純利益/その他の包括利益のリサイクリングに関するペーパー等を公表し、現在、IFRS 財団の会計基準アドバイザー・フォーラム(ASAF)を通じて概念フレームワークレベルでの検討が国際的に進められているところである。この点につき、これまでの国際的な意見発信との整合性の観点から、本論点を修正の対象とすることについては意義あるものとして理解している。</p> <p>他方、実務の観点からは、IFRSでノンリサイクリングとされている項目の純利益への修正及び組替は、財務諸表作成者に対しては複雑な調整計算を要求し、また、財務諸表利用者の観点からはピュアなIFRSの下で報告される純利益とどのように異なるかが不明瞭となることが想定される。このような観点から、国際的な意見発信の意義とは別として、修正会計基準第2号(案)の必要性については幅広く関係者のニーズや意見を聴取し、より合理的なものとなるよう慎重な検討を行うことが必要であると考えている。</p>	
各論：その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資の公正価値の変動ほか(IFRS第9号)		
58) IAS第39号ベースの減損に関する規定の導入に同意しない。	<p>資本性金融商品についてリサイクリング処理とあわせて減損処理を導入することに関して、IAS第39号の減損に関する定めを用いることは、以下の理由から適切ではないと考えられる。</p> <p>① IFRS第9号(完成版)が2018年1月1日から原則適用されるとIAS第39号は廃止され、IAS第39号の減損に関する定めも消滅する。IAS第39号の減損に係る定めを用いることの意義は、IFRSからの乖離を小さくすることであると考えられるが、近い将来に当該定めは消滅するため、これを用いることの意義は限定される。</p> <p>② IAS第39号の減損に係る定めに基づけば、公正価値の著しい下落と長期にわたる下落のいずれもが減損の客観的証拠となる(IAS 39.61)が、この「著しい」及び「長期にわたる」という要件は、日本の会計基準と比較しても厳しく、IFRS適用国の不況時には大きな問題となった。IFRS第9号の公表とそれに伴うIAS第39号の廃止によって、この問題の解消が図られているが、今回の修正国際基準において当該減損に係る定めが用いられることにより、再びこの問題に向き合う必要が生じることになる。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>FVTOCI 区分に指定した資本性金融商品に関する削除・修正は、IAS 第 39 号の「減損」の概念を用いている。この点に関し、IFRS 第 9 号 (2014) のエンドースメントに伴い、将来的には修正国際基準の枠組みにおいても IAS 第 39 号が廃止されることが想定される。IFRS 第 9 号における減損の概念は資本性金融商品にはあてはまらないため、IFRS 第 9 号 (2014) をエンドースメントしたのちも、現行の IAS 第 39 号に基づく減損の概念を引き続き適用する意図であるならば、現段階から体系的に整理しておくことが望ましいと考える。</p> <p>本領域についての検討は、リサイクリングのみならず、そもそも資本性金融商品への投資のあるべき会計処理のなかで、減損処理についても検討されるべきである。加えて、提案されている削除又は修正では、その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資の減損について、IAS 第 39 号に基づいて減損の客観的証拠の検討を行うとし、取得原価と比した公正価値の著しい下落又は長期にわたる下落も含まれるものとされている。しかし、この規定は、2009 年に IFRIC で審議された際に、実務上判断の多様性が存在することが指摘されていたものでもあり、この規準を改めて日本に導入する意義があるのか疑問である。</p> <p>J-5.7.6C 項において、その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資の減損については、IAS 第 39 号に基づいて減損の客観的証拠の検討を行うとし、取得原価と比した公正価値の著しい下落又は長期にわたる下落も含まれるものとしている。しかし、IAS 第 39 号の当該減損規定は曖昧であり、過去の金融危機の局面等においても実務上判断の多様性が生じることが指摘されていた部分であり、本修正が実効性のある修正規定であるか疑問がある。また、2014 年 7 月 24 日の IFRS 第 9 号の完全版の公表により IAS 第 39 号は廃止されることもあり、本論点については、基準の最終化までの間により慎重な検討が必要である。</p>	
59) リサイクリングによって減損損失を認識する規定は不要である。	<p>「その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資の公正価値の変動 (IFRS 第 9 号)」について純損益認識するのは当該投資の認識の中止を行う時のみとし、減損損失認識は不要とすべきと考える。(J-5.7.6A 項の「減損損失 (J-5.7.6B 項参照) を認識する場合及び」を削除すべき)</p> <p>(理由)</p> <p>結論の背景の第 16 項に「・・・IAS 第 39 号における売却可能有価証券に類する区分を設定することになり、これまで適用上の問題があった資本性金融商品の減損の有無の</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>検討が必要となる。売却可能有価証券に類する区分を設け減損を求めることは、金融商品に関する財務報告を大幅に改善することにも、複雑性を減少させることにもならない・・・」と記載あるように、結果として売却可能有価証券に類する区分を復活させて減損を求めることとなる修正は、IFRS9号の開発コンセプトの根幹を揺るがしかねないものではないかと懸念する。</p> <p>リサイクル処理は認識の中止(投資の売却や償還等)時点に純損益認識するだけで十分と考えますし、「削除又は修正」は必要最小限とする、という修正国際基準のコンセプトにも沿っているかと思う。</p> <p>もし(資本性金融商品の)減損損失の純損益認識にこだわるのであれば、そもそもIFRS第9号は全て削除し、売却可能資産区分を設ける旧IAS第39号のみを承認すべきなのではないか。</p>	
<p>60) 売買目的保有でない資本性金融商品のFVPL処理について「削除又は修正」をすべきである。</p>	<p>IFRS第9号では、売買目的保有でない資本性金融商品(株式)の公正価値の変動による評価差額を純利益として認識する方法を原則としていますが、未実現の評価差額を純利益として認識することは、当期純利益の変容に繋がる大きな問題であるといえる。「その他の包括利益(OCI)のノンリサイクリング」の問題に関連して、この点についても「削除又は修正」の対象とする方向で前向きに検討して頂きたい。</p>	
<p>各論：純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動 (IFRS第9号)</p>		
<p>61) 純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信</p>	<p>「純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動」の取扱いについて同意しない。</p> <p>(理由)</p> <p>金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動を認識することは、債務者の「踏み倒し可能益」を認めることなのであって、「企業経営の規律をもたらすべきもの」とは到底思えない。「削除又は修正」は、そもそも「負債の公正価値オプション」ではないのか。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>用リスクに起因する公正価値の変動について「削除又は修正」に同意しない。</p>	<p>「金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動」はリサイクリングの問題ではなく、のれんの非償却と同様に大きな「基本的な考え方」の相違であり、公正価値の変動を反映しないという考え方が適当ではないか。</p> <p>修正案では、キャッシュ・フローを純損益に反映することを理由として、早期償還などにおいて対象となる金融負債の認識が中止された際にリサイクリングを行う修正を提案しているが、こうした処理に基づく純損益が実際に有用性を有するか否かについては明確にされていない。たとえば、修正案に基づく処理を行えば、発行者の信用リスクに起因して金融負債の公正価値が下落しているときに、これを早期償還することで利得が純損益に計上される。しかし、その後、当該企業が低下した信用リスクを反映してより高い実効金利を伴う別の金融負債を発行した場合、当該企業においては将来期間においてより高い金利費用が計上されることになる。このような場合を考慮すれば、早期償還を行ったという事実のみをもって計上された利得を反映した純損益が、将来の企業のキャッシュ・フローの見積りに貢献する「総合的な業績指標としての有用性」を実際に有するかどうかは慎重に検討する余地のある課題である。</p> <p>J-5.7.9A 項で修正されている本論点は、理論的には他のノンリサイクリング項目と同様の性質を有する項目である。しかし、本論点は IFRS 第 9 号の下で企業が自ら発行する金融負債に対して公正価値測定の実行を行った場合に限った要求事項であり、実務上、多くの企業に幅広く影響するものではない。このような観点から、本論点を修正会計基準第 2 号(案)に加えるか否かについては、本修正に対するニーズも踏まえ基準の最終化までの間により慎重な検討が必要である。</p> <p>そもそも信用リスク悪化による(割引率上昇を起因とした金融負債公正価値減少による)純利益計上は直感に反し望ましくないためにノンリサイクル処理となった経緯もあり、あえてこれを純損益認識する必要はないのではないか。</p> <p>もし全てリサイクルすることにこだわるのであれば、純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の公正価値については、金融負債発行者自身の信用リスクに起因する価値部分を除いて公正価値認識するよう修正すべきではないか。</p> <p>あるいは上記と同様にそもそも IFRS 第 9 号は全て削除し、旧 IAS 第 39 号のみを承認すべきではないか。</p>	
<p>各論：確定給付負債または資産(純額)の再測定ほか(IAS 第 19 号)</p>		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>62) 確定給付負債又は資産(純額)の再測定のリサイクリング方法及び理由に同意しない。</p>	<p>「その他の包括利益の会計処理(案)」第31項の、確定給付負債または資産の再測定のリサイクリング処理方法の根拠に説得力がない。確定給付負債または資産の測定方法にたち帰った議論が必要ではなかったか。</p> <p>公開草案第2号第6項により削除または修正されたJ-122A項では、「その他の包括利益に認識し資本の独立の区分に累積していた確定給付負債又は資産(純額)の再測定は、原則として各期の発生額について、従業員の平均残存勤務期間で按分した額を、每期その他の包括利益累計額から純損益に組替調整額として振り替える」としている。</p> <p>2011年改訂以前のIAS19では数理計算上の差異の収益又は費用の認識について、いわゆる回廊アプローチを選択肢として示していたが、2011年改訂においては「IFRSでは純損益への振替に関する一貫した方針はなく、この問題を扱うのは時期尚早」としてノンリサイクリング処理を採用している。今般リサイクリング処理を検討するにあたっては2011年改訂以前の回廊アプローチを出発点とするべきと思われるが、今回の提案はこれとは異なっている。</p> <p>一方で現行日本基準(企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第25号「退職給付に関する会計基準の適用指針」とも異なっている(現行日本基準では、会計基準第24項において「数理計算上の差異は、原則として各期の発生額について、予想される退職時から現在までの平均的な期間(以下「平均残存勤務期間」という。)以内の一定の年数で按分した額を每期費用処理する」と、今回の提案の平均残存勤務期間ではなく、平均残存勤務期間以内の一定の年数と定められている)。</p> <p>2011年改訂以前のIAS19とも現行日本基準とも異なる処理を要求することは、果たして今回の基準開発の趣旨に合致しているのか、また実務上無用の混乱を招くのではないかと懸念する。</p> <p>現行日本基準ではいわゆる割引率の変更に関する重要性の基準が設けられているが、IAS19には同様の定めはなく今回の提案で特に手当てされていない点は、前述の差異と関連して留意すべきと思われる。</p> <p>企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案第2号「その他の包括利益の会計処理(案)」J-122A項では、「その他の包括利益に認識し資本の独立の区分に累積していた確定給付負債又は資産(純額)の再測定は、原則として各期の発生額について、従業員の平均残存勤務期間(予想される退職時から現在までの平均的な期間)で按分した額を、每期その他の包括利益累計額から純損益に組替調整額として振り替える」ことが提</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>案されている。この点については、たとえば、閉鎖型の終身年金制度を採用している場合には、「平均残存勤務期間」を採用することは、退職給付の支払期間を適切に反映するものとは言えないことなども考慮し、リサイクルの期間やその方法については、より慎重な議論が必要であると考え。</p>	
	<p>修正案では、確定給付負債又は資産(純額)の再測定を平均残存勤務期間で按分した額を毎期純損益に振り替えることとしているが、その論拠は即時の純損益での認識を否定していわゆる遅延認識を行なう理由と論理的に整合しない部分が存在する。</p> <p>①遅延認識の根拠の一つ目として、数理計算上の差異は長期的に収束することが挙げられているが、そうであれば再測定はリサイクルを行わずとも収束する筈であり、敢えて遅延認識したうえでリサイクルを行う処理の意義を見出し難い。</p> <p>②遅延認識の根拠の二つ目として、制度資産の公正価値変動を一時に純損益に認識することは目的適合的ではないとされている。この点、制度資産の経済的実質は将来の企業の負債の決済の原資となるという意味において、企業が自ら保有する金融資産と同様の経済的意義を有する。IFRS第9号は混合属性モデルを採用しており、全ての金融資産の公正価値変動が直ちに損益認識されることは求められていないものの、公正価値の変動額を期間配分して損益認識する処理も採用されていない。このため、制度資産の公正価値変動を期間損益として認識する処理は金融資産の会計処理モデルと整合性を欠いている(ただし、この点はIAS第19号が内在する本質的問題であるため、削除または修正により部分的に解決するのは難しい)。また、制度資産の公正価値変動と平均残存勤務年数には論理的関係がないことは明らかである。たとえば、制度資産の運用の失敗や不正による資産の消失が発生した場合、こうした損失は発生時点で企業に帰属するキャッシュ・フローとしても喪失されており、将来の勤務とは関係しない損益である。</p> <p>③遅延認識を採用した三点目の理由として、発生した見積りの差異を将来にわたって純損益に認識するかどうかについては、会計基準ごとに目的適合的な方法が選択されているとされている。しかし、IAS第8号は会計上の見積りの変更を変更が影響する期間において損益認識することを原則としており、会計基準ごとに方法を全く自由に選択するというのは、少なくともIFRSの原則とは整合しない。加えて、IAS第19号において計上されている債務は既に提供された勤務に対応する債務であることから、これに関する見積りの変更の影響は現在までの期間にのみ影響すると考えることが論理的である。公開草案は、決済が長期に及ぶことを理由として遅延認識の根拠としているが、長期の金</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>融資産投資や引当金の測定について見積りが変更された場合にも、そのキャッシュ化の時点が将来となることのみを理由として損益認識が遅延される論理が、会計に関する基本的考え方として通用するとは考えにくい。</p> <p>加えて、遅延認識とリサイクリングの組合せにより計上される損益が、利用者にとってIAS19号の処理に比べより目的適格的であるかどうかについて、公開草案では検討や論拠が示されていない。</p> <p>IAS第19号(2011年)でノンリサイクリングとされている確定給付負債又は資産に係る再測定額の純損益への組替調整については、確定給付制度の多い我が国企業にとっては重要な論点であることは理解している。</p> <p>しかし、純損益への組替調整を平均残存勤務期間で按分した額を每期振り替えることとするJ-122A項の修正の内容は、理論的に堅牢な根拠があるものではない。同様に、J-122A項の後段にある、再測定の発生額について、翌期から純損益に組替調整額として振り替える方法についても理論的に堅牢な根拠はない。これらについては、修正会計基準第2号(案)の結論の背景の第31項後段に記載の通り、代替的に定めた要求事項であることは理解するものの、より慎重な検討が必要であると考えます。</p>	
<p>63) 確定給付制度の廃止、縮小又は清算時の処理に関する「削除又は修正」に懸念がある。</p>	<p>公開草案第2号第6項により削除又は修正されたJ-122B項において、「確定給付制度の廃止、縮小又は清算(この項において「確定給付制度の廃止等」という。)が発生した場合」の取り扱いについて述べているが、IAS19では廃止、縮小、清算は同列で論じられている概念ではないため、「確定給付制度の廃止等」の示す範囲は必ずしも明確ではないと考える。</p> <p>2011年改訂以前のIAS19では第109項に縮小又は清算が発生した場合の会計処理についての記載がありJ-122B項と同様の会計処理を要求しているが、2011年改訂前後で縮小及び清算の定義が異なっているのでJ-122B項が意図したとおりの規定となっているかは慎重に検討すべきと考えます。</p>	
<p>64) リサイクリングを行う年数の開示について明確化すべ</p>	<p>公開草案第2号第11項により削除又は修正されたJ-144A項で要求される「その他の包括利益累計額から純損益に組替調整額として振り替える年数」の開示において、この「年数」が当該年度に発生した再測定に係るものなのか、あるいは過去の年度に発生した再測定に係るものまで含めてすべてを指すのかが、明らかでないと考えます。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
きである。		
65) 過去勤務費用について今後意見発信を行うべきである。	<p>関連する論点について、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、「削除又は修正」を行わない提案に同意する。しかしながら、過去勤務費用の発生要因である給付水準の改訂等が従業員の勤労意欲が将来にわたって向上するとの期待のもとに行われる面があることから、過去勤務費用を OCI に計上し、将来にわたってリサイクリングするという日本基準の会計処理が合理的と考えており、この点は、今後も意見発信を行っていくべきであるとする。</p>	
66) 過去勤務費用について「削除又は修正」すべきである。	<p>確定給付制度に関する過去勤務費用の即時費用処理に関しては、確定給付負債の再測定のうち過去勤務費用は、のれんを償却すべきとしたこととの均衡上、期間償却になるのではないかと考える。</p> <p>確定給付負債の再測定のうち過去勤務費用については、のれんを償却するならば、期間償却とする方が整合的でないかという声もあった。</p> <p>確定給付制度債務に関する過去勤務費用の処理は「削除又は修正」し、遅延認識項目とすべきものとする。</p> <p><理由></p> <p>日本基準において、過去勤務費用が遅延認識項目とされているのは、その効果の発現が将来にわたるものという考え方もあり、すべてを当期の費用として処理することには合理的な理由を見いだせないからであるとする。そして、この考え方は、効果の発現の時期やその効果の及ぶ期間が不明確であるという点において、のれんを償却すべきという論拠と通じているところがあると理解できる。</p> <p>したがって、過去勤務費用を即時費用処理するという考え方とは「基本的な考え方」が異なっていると理解され、整合性の観点からも遅延認識によりリサイクルすることが望ましいと考える。</p>	
67) 利息純額アプローチの「削除又は修正」	<p>公開草案第2号第32項及び第35項によると「利息純額アプローチ」についても「削除又は修正」を行うかについて検討を行ったが、「削除又は修正」を必要最小限とする観点からこれを行わなかったとのことである。しかしながら IAS19 における「再測定」の定義は利息純額アプローチの導入と密接な関係があるため、再測定のリサイクリング</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
について再検討すべきである。	処理を行う一方で利息純額アプローチを変更しないことでのよいかは慎重に検討する必要があると考える。	
68) 会計基準の改訂の都度、再検討すべきである。	将来、IAS19等の改訂が行われた際には、その改訂が修正国際基準に与える影響を都度慎重に吟味し、所要の手当てが行われることを望む。	
質問6：その他の項目の「削除又は修正」の必要性について		
69) その他の項目で「削除又は修正」すべき項目はない。	<p>我々の議論では、『のれんの会計処理(案)』と『その他の包括利益の会計処理(案)』の他に、現時点で「削除又は修正」すべき項目はなかった。</p> <p>他に削除又は修正を行うべき項目はないと考える。</p> <p>公開草案における削除・修正の提案は、従来、我が国がもっとも注力して国際社会に向けて発信してきた意見と一貫しており、また、削除・修正を必要最小限とするという観点から、貴委員会のご提案に加えて削除・修正すべき事項はないと考える。</p> <p>IFRSは既に内外の企業に広く利用されており、特にこれを利用している我が国企業の財務報告が公益または投資家保護に反すると考えられる事案は現時点で認識していない。このため、我々が考えるエンドースメント手続の本質(質問2への回答参照)に照らして、削除又は修正を行うべきと考える項目は存在しない。</p> <p>「修正国際基準」の内容は、我が国の市場関係者が従前より主張されている考え方と異なる規定や、IFRSの任意適用を検討している企業の多くが大きな懸念を示している規定に限定すべきであり、他に削除又は修正を行うべきと考える項目はない。</p>	
	<p>「削除又は修正」を必要最小限とすることから公開草案の内容に同意するが、公正価値測定範囲、開発費の資産計上、機能通貨等、「アジェンダ・コンサルテーション2011」から継続して意見発信を行っている項目については、IASBの規定を見直すよう、引き続き我が国としてIASBに意見発信を行っていく必要がある。</p> <p>また、今回の初度エンドースメント手続で「削除又は修正」しなかった項目についても、「今後のIFRS任意適用の進展に伴って、将来的に取扱いを見直す必要が生じる可能性も考えられる」(「公開草案の公表にあたって」38項)ことに同意する。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
70) 公正価値測定、開発費の資産計上、機能通貨について「削除又は修正」すべきである。	<p>「削除又は修正」を行わずに採択することを提案している項目のうち特に懸念が寄せられた他項目として、以下のものが列挙されている。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 公正価値測定 <ol style="list-style-type: none"> (1) 有形固定資産及び無形資産の再評価モデル (2) 投資不動産の公正価値モデル (3) 相場価格のない資本制金融商品への投資に関する公正価値測定 (4) 生物資産及び農産物の公正価値測定 2. 開発費の資産計上 3. 機能通貨 <p>上記の項目について、ASBJ(日本)が理想的と考える会計処理を提案し、「削除又は修正」項目に追加すべきである。</p> <p>(理由)</p> <p>これらの項目については多くの懸念が寄せられていたにもかかわらず、「削除又は修正」を最小限とする観点から、「削除又は修正」を行わず・・・とされている。しかし、この観点は、むしろ「修正国際基準」の存在理由を低くするものと考えられるので、「日本基準」の論理的優位性あるいは実務的有用性を主張して、「ピュアIFRS」を改正していく観点から、これらの懸念項目を「削除又は修正」すべきである。</p>	
71) 非上場株式の公正価値測定、開発費の資産計上について「削除又は修正」すべきである。	<p>すでに上に述べた耐用年数を確定できない無形資産と退職給付債務の再測定の過去勤務費用に加えて、実務上の困難さの観点から、非上場株式の公正価値測定と開発費の資産計上について「削除又は修正」を行うべきと考える。</p>	
72) 四半期キャッシュ・フロー	<p>四半期キャッシュ・フロー計算書及び持分変動計算書の作成を不要とすべきである。</p> <p>(理由) 四半期報告制度を採用している我が国では、期中財務諸表の作成の頻度が多く、かつ45日以内での開示が要求されている。日本においては、財務諸表利用者の経済</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>計算書及び持分変動計算書の作成について「削除又は修正」すべきである。</p>	<p>的意思決定への影響が少ないこと(重要性の観点)等を考慮し、2011年3月に公表された改正企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」において、四半期キャッシュ・フロー計算書の作成省略が認められるなど、作成者の負荷軽減への措置が取られている。また、持分変動計算書を四半期報告で作成する必要は無い。こうした日本の現状を踏まえ、第1四半期及び第3四半期におけるキャッシュ・フロー計算書及び持分変動計算書の作成に関する項目は「削除又は修正」する必要があると考える。具体的には、IAS34.5、IAS34.8、IAS34.20の記述を「削除又は修正」すべきである。</p>	
<p>73) 離脱規定について「削除又は修正」すべきである。</p>	<p>IAS第1号の第19項「IFRSの中のある要求事項に従うことが「フレームワーク」に示されている財務諸表の目的に反するほどに誤解を招くと経営者が判断する極めて稀なケースにおいて、関連する規制上の枠組みがそのような離脱を要求しているか又はそのような離脱を禁じていない場合には、企業は第20項に示す方法により当該IFRSの要求事項から離脱しなければならない。」について修正国際基準の修正対象の会計処理(「のれん非償却」や「その他の包括利益ノンリサイクル」の修正)は、我が国としてまさに「・・・IFRSの中のある要求事項に従うことが財務諸表の目的に反するほどに誤解を招くと判断する極めて稀なケース」で「関連する規制上の枠組みがそのような離脱を要求しているか又はそのような離脱を禁じていない場合・・・」に該当するとも考えられることから、第19項～24項に従った処理及び開示が必要となってしまうという恐れはないか。</p> <p>これを回避するためには、第19項について我が国の会計基準には該当規定がないことから、「削除又は修正」が必要なのではないか。</p> <p>あるいは(これは<質問1>へのコメントとなるが)この第19項を逆用、つまり、指定国際会計基準(ピュアIFRS)採用とIAS第1号の第19項の適用(「のれん非償却」や「その他の包括利益ノンリサイクル」の修正)の組み合わせ方式が可能であれば、修正国際基準採用と同様の効果が得られるのではないか。</p> <p>もしこの逆用が可能であれば、ピュアIFRS採用のため「IFRSに準拠」と記載でき、企業側のメリットははるかに大きいかもしれない。</p>	
<p>74) 「削除又は修正」せずに採択した項目</p>	<p>『公開草案の公表にあたって』では、「公正価値測定範囲」や「開発費の資産計上」を「削除又は修正」せずに採択する理由が、第32項と第33項に「「削除又は修正」を必要最小限とする観点から」としか記載されていない。10頁～12頁の別紙には「特に懸念が寄せられた項目」が詳しく示されているのに比べて、「削除又は修正」せずに採択</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>について検討の経緯を説明すべきである。</p>	<p>する理由は余りにも簡素である。また、「特に懸念が寄せられた項目」の母集団についても、第25項に「約30個の論点が抽出された」との記載があるのみで、『公開草案』には具体的な論点が示されていない。</p> <p>エンドースメント作業の検討が内外に及ぼす影響の大きさに配慮し、ASBJが議論の過程での情報開示を抑えてきたこともあり、『公開草案』の記述だけでは、議論が不十分なまま「削除又は修正」せずに採択したと誤解されかねないであろう。JMISを制度化する際には、「削除又は修正」せずに採択した理由についても、より詳細な開示を期待している。</p> <p>「公表にあたって」第26項から第39項及び別紙の記載からは、「削除又は修正」された2項目以外の項目が「削除又は修正」の対象とされなかった経緯、すなわち「削除又は修正」を必要最小限とする観点優先された理由が明らかにされていない。詳しい検討過程を公表すべきである。</p> <p><理由></p> <p>その検討対象と議論の過程を公表することにより「基本的な考え方」や「削除又は修正」の判断基準が示されるのではないかと考える。</p> <p>エンドースメント手続きを意見発信のための手段として位置づけるのであれば、このような根拠の開示がないまま2項目だけを「削除又は修正」の対象とすることにより、他の項目については問題視していないという誤ったメッセージを発信することにつながってしまうことを懸念するためである。</p>	
<p>75) 抽出された論点の数を記載すべきでない。</p>	<p>「公表にあたって」第25項の”約30個の論点が抽出された。”を、例えば”様々な論点が抽出された。”と修正することを提案する。</p> <p><理由></p> <p>”約30個の論点”という記載は、「公表にあたって」第26項から第39項及び別紙に記載されている「削除又は修正」を行う、行わない、の説明項目との対応が不明確であり、その結果、2項目の他に「削除又は修正」を行うべき項目の有無を検討する上で混乱を招くと考えるからである。</p>	
<p>質問7: ガイダンスや教育文書の開発について</p>		
<p>76) ガイダンスや教育文書の開</p>	<p>修正国際基準といえ、その導入は従来の会計基準からの転換となり、導入促進には環境整備が必要である。その意味で、ガイダンスや教育文書の開発は重要となる。</p> <p>ある程度共通した会計処理がある業界ごとにガイダンスや教育文書が開発され、研修</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>発に同意する。</p>	<p>会などが開催されることが有効と考える。</p>	
	<p>我々は、有用なガイダンスや教育文書が開発され、JMISだけでなく指定国際会計基準でも活用されるならば、IFRSの任意適用社数の積み上げに役立つと考えている。我々のアンケートでも、ガイダンスや教育文書の開発がIFRSの任意適用の積み上げに役立つと「思う」回答者が81%を占めた。</p>	
	<p>我が国の実情に即したガイダンスや教育文書を策定することは有用と考えられる。 (理由) IFRSは原則ベースであり、会計基準の詳細については、各社において監査法人等と協議の上で決定されるものと理解しているが、我が国において固有性が高く、海外での適用事例が無い論点等についてガイダンスや教育文書が示されることは、作成者が実務上の判断をする上でも、利用者が財務諸表を理解する上でも有用と考えられる。</p>	
	<p>ガイダンス及び教育文書の開発は、今後のIFRS任意適用の円滑な拡大のために、必要であると考えており、今後ASBJにおいて是非とも検討を進めていただきたい。特に、規範性を有するガイダンスの開発には、IFRS解釈指針委員会と論点を共有して検討を進めるべきであり、この点を含め、透明性の高いデュー・プロセスを構築すべきであると考えている。 なお、ガイダンス及び教育文書を開発する項目及びその内容は、財務諸表作成者のニーズ、ピュアIFRS適用企業に与える影響等を考慮しながら、十分に検討することが必要である。その際、ガイダンス及び教育文書が実質的にIFRSを「削除又は修正」したものと捉えられ、結果として修正国際基準がIFRSから派生したものではないと受け止められることのないように注意が必要である。 具体的には、「有給休暇引当金」の会計処理が大手監査法人毎にばらついており、早急に検討をお願いしたい。加えて、実務対応の円滑化のために、経団連「IFRS任意適用に関する実務対応参考事例」に記載のある、「減価償却方法の選択」「開発費の資産計上」「非上場株式の公正価値評価」等の論点について検討いただきたい。</p>	
	<p>「規範性を有しない教育文書の開発」として各国の具体的なIFRS適用事例等(例：減価償却方法として定額法・定率法の採用状況)を積極的に収集した上で文書として意見発信してほしい。 <理由> ピュアIFRSやJMISを会計基準として採用するにあたっての障壁をできる限りなくすためにも実務上問題となり易い事項については他国の対応状況を公表して頂けると導入</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	が円滑に進むと考えるため。	
77) ピュアな IFRS のガイダンスとして開発すべきである。	<p>修正国際基準のガイダンスが開発された場合、それをピュア IFRS 任意適用企業が援用することも考え得るが、むしろピュア IFRS 任意適用企業のための教育文書の開発を ASBJ が行うプロセスの策定を検討頂きたい。IFRS 自体のローカルガイダンスは IASB によって認められるものではない。しかしながら、日本の実情に適した教育文書の開発であれば、IFRS 任意適用企業のニーズを取り込むことができ、また IFRS 任意適用企業の増大の観点からも必須である。</p> <p>なお、「我が国の実情に則したガイダンス」が、例えば、海外に子会社を多く有するピュア IFRS 任意適用企業にとっても適したガイダンスになるとは限らない為、IFRS 適用企業への影響について留意して検討すべきである。</p>	
78) ピュアな IFRS 任意適用企業への留意が必要である。	<p>IFRS の適用に際して「実務上の困難さ」がある場合には、たとえそれがある国に限定されるものであったとしても、IFRS の設定主体である IASB が対処している。このため、IFRS に関するガイダンスや教育文書は IASB や IFRS 解釈指針委員会が作成している。また、当初はある国のみに限定された問題であると考えられていたが、検討を進めた結果、多くの他の国にも共通する問題であったという例も多い。</p> <p>一方で、修正国際基準に対するガイダンスや教育文書は、貴委員会で作成することが想定されていると思われるが、ガイダンスに規範性を持たせるならば、IFRS 解釈指針委員会と論点の共有をしたうえで、その審議を経ることが必要と考える。また、これらのガイダンスや教育文書が、我が国で IFRS を適用している企業にどのような影響を及ぼすかに関しても、整理をしておく必要がある。</p>	
	<p>貴委員会が「規範性を有するガイダンス」を作成し、そのガイダンスの対象となる基準が「ピュア IFRS」に係るものである場合には、すでに我が国内において「ピュア IFRS」を適用している企業の実務を阻害することを避けるため、事前に IFRS 解釈指針委員会に論点を提出して議論を確認することが必要と考える。</p> <p>我が国内において、すでに「ピュア IFRS」を適用した企業が複数存在し徐々に増加傾向にあることを踏まえ、貴委員会が作成するガイダンスや教育文書がこれらの企業へ及ぼす影響については、特に慎重に検討すべきと考えられる。</p>	
	<p>ピュア IFRS に係るガイダンスや教育文書は、修正国際基準の適用企業のみならず、指定国際会計基準の適用企業にも影響を及ぼすものと考えられる。</p> <p>貴委員会が公表する文書が、我が国で規範性を有するガイダンスとして取り扱われる</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>状況に鑑みれば、仮に我が国に固有の論点に関するガイダンスであるとしても、事前にIFRS 解釈指針委員会等に論点を提示し了承を得た上で開発を行うことが肝要と考える。</p> <p>まずは、IFRS 解釈指針委員会等と十分なコミュニケーションをとり、ガイダンス等の策定に関する明確なデュー・プロセスを確立されることを希望する。</p>	
	<p>貴委員会が、修正会計基準以外のIFRSに関する規範性を有するガイダンスや教育文書を開発した場合、実質的にIFRSへの追加的な削除または修正となるか、またはそのように内外から受け止められる可能性がある。</p> <p>IFRSの任意適用の積上げは、IFRSを形式的に適用している体裁・外観の達成を目指すのではなく、グローバルに比較可能な財務報告を我が国資本市場において拡大することが本質的な目的であると理解すれば、日本のみで通用するガイダンスや教育文書の開発は、比較可能性を阻害するという意味でIFRSの任意適用の積上げの本旨に反することとなる可能性がある。さらに、こうした対応が我が国におけるIFRS適用の一貫性や品質に内外から疑義を招く可能性もあり、ガイダンスや教育文書には負の影響が存在し、こうした対応がIFRSの任意適用を拡大することに貢献するとは限らない。</p> <p>さらには、海外のIFRS適用企業に加え、すでに国内でも相当の企業がIFRSの任意適用を開始しているなかで、こうした企業が採用している会計処理と異なる規範性のあるガイダンスや教育文書が開発された場合、先行してIFRSを適用した企業は処理の変更を迫られかねないリスクがある。このように、規範性を有するガイダンスや教育文書の開発は、IFRSの任意適用を行った企業にとって大きなリスクをもたらすものであり、IFRSの任意適用の促進に逆効果をもたらすことも懸念される。</p> <p>こうした理由から、修正会計基準に関するガイダンスや教育文書の開発を行うことは否定しないが、修正対象となっていないIFRSについてガイダンスや教育文書の開発の必要があると認識された場合、貴委員会が対応するのではなく、グローバルなIFRSの一貫性ある適用の観点から、IASBおよびIFRS解釈指針委員会とのコミュニケーションなどにより解決する対応を支持する。なお、IFRS解釈指針委員会とは論点の共有を図ることにとどまらず、その本来的機能を活用すべく、真に問題となる事項であれば議題の提出を促進するのが貴委員会の役割と認識している。</p>	
	<p>貴委員会が「修正国際基準」のガイダンスや教育文書を開発した場合、修正会計基準第1号(案)や第2号(案)に係るガイダンスや教育文書は別として、その内容はピュアなIFRS(指定国際会計基準)を適用している企業にも、修正国際基準の適用を経てピ</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>フェアな IFRS へ移行する企業にも利点があり、結果として IFRS の利用促進にもつながるものとする。</p> <p>修正会計基準第 1 号(案)や第 2 号(案)に係るガイダンスや教育文書は別として、IFRS そのものに関するガイダンスや教育文書の公表に当たっては、IASB と他の会計基準設定主体で合意された憲章「グローバルな財務報告基準の開発及び維持管理のための協働」に準拠した運用(法域特有の論点であることや IFRS 内の解釈であるという合理的なレベルの確信等)に従う必要がある。特に、規範性を有するガイダンスについては、事前に IFRS 解釈指針委員会に論点を提示し必要な検討が行われることが、IFRS のグローバルな運用の観点からは必須のデュー・プロセスであるとする。</p>	
79) ガイダンスや教育文書の位置づけを明確にすべきである。	<p>「規範性を有するガイダンス」、「規範性を有しない教育文書」とは具体的にはどのようなものなのかを提示することを求めたい。これらは、企業会計基準委員会が現在行っている実務対応報告の開発や公表物の出版と同じものと考えてよいのか。特に「規範性を有しない教育文書」について、正式な公表物に規範性を持たせないことが可能であるのか。</p> <p>規範性を有するガイダンスの開発については、エンドースメントの手続の対象に含まれる IASB の解釈指針の「削除又は修正」との関係を明確にすることが求められる。</p> <p>また「教育文書」の目的はどこに置かれるのか。企業に修正国際基準の適用を促すことに置かれるのか、あるいは、修正国際基準の適用会社をフェアな国際基準の適用に移行させることを目的とするのか。我が国の「基本的な考え方」を普及させることを目的とするのか、あるいは、フェアな国際基準の考え方の理解を促すことを目的とするのか。方針を明確にすることが必要である。</p>	
	<p>ガイダンスや教育文書の位置づけを明らかにすべきである。上記の質問項目中には「規範性を有するガイダンス」及び「規範性を有しない教育文書」という記載があるが、「公表にあたって」などの文書にて、位置づけが明示されることを期待する。</p>	
	<p>ガイダンスあるいは教育文書と、規範性との関係が明らかではなく、規範性のない教育文書が実務にどのように機能するのかが不明である。また、ガイダンスや教育文書を、「削除又は修正」の別解(別法)と考えているのであれば、止めた方がよい。</p>	
80) ガイダンスや教育文書の開	<p>ガイダンス開発・教育文書等の積み上げが日本の実務家等により国際会計基準の原則主義からの乖離を主張することへの懸念</p> <p>① 日本は憲法で罪刑法定主義が掲げられている(憲法第 31 条、39 条等)ため、会</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>発により、細則主義から乖離することを懸念する。</p>	<p>計基準がソフトローであるからといって、会計基準の明確化は已む得ないことは理解している。</p> <p>しかしながら、当該、修正国際会計基準も、原則主義(principle-based)の基準であるにもかかわらず、日本の会計基準開発者・実務家(公認会計士を含む)がガイダンス開発を積み上げることにより細則主義(rule-based)の基準に当該会計基準が位置付けられる(あるいはそのように変貌する)ことを懸念する。</p> <p>② 例えば、第35項に記載されている、「減価償却方法の選択(定率法、定額法の選択)(IAS16号)」等に関しては、ガイダンス開発の問題というよりは、企業の固有の固定資産の利用実態に応じた将来の資産の有用性の評価の問題に尽きるものと考えられる。減価償却方法の選択に限るものではないが、ガイダンス等の積み重ねにより、日本基準の欠点の1つである例えば、税法耐用年数の使用の容認などと同じ、現象が、当該会計基準案の利用においても生じる可能性は否定できないのである。</p> <p>③ もっとも、ガイダンスの開発を否定するものではないが、例えば、“ガイダンス等に記載されているから”とか、「他社が同様な処理をしているから」とか、など決して、日本基準や米国基準が直面した、細則主義を利用した、会計不正・粉飾事件につながるように、しつこいくらい、原則主義の基準である点を、実務家(企業の財務諸表作成者、公認会計士等)等に強調されるような、当該会計基準案としてのメッセージを発信することを期待する。</p> <p>④ 一例として、「会計・監査ジャーナル Vol. 26 No. 11」p9-17の記事や、経済団体による、一部の元IASBスタッフの日本でのスピーチによる定率法・定額法優位論争へのコメント等を見ると、日本人に根付く、細則主義・ガイダンス等への依存症が懸念される。</p> <p>⑤ あくまで、最善の会計処理は、企業実態を的確に表現するということを含めた「目的適合性」にあり、ガイダンス等は、利用できる場合は、限定される点を強調していただきたい。</p>	
<p>81) 他のリソースの活用を検討すべきである。</p>	<p>最近1-2年で基準諮問会議提言を受けてテーマとしたものの検討が迷走してしまっているように見え、ASBJ自体の実務的取扱いのとりまとめ能力が低下しているように思われる。あまり無理をせず、例えば教育文書のようなものは、JICPAに研究報告の作成を依頼するといった対応策も必要ではないか。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
質問8：その他		
本公開草案の作成過程について		
<p>82) デュー・プロセス上疑義を生じさせる可能性のある事項が散見される。</p>	<p>「企業会計基準等の開発に係る適正手続に関する規則(以下、「適正手続に関する規則」という。)第2条では、適正手続を遵守するためには、「透明性、十分かつ公正な審議、説明責任」が必要となるとされている。企業会計基準委員会の適正手続の規則上の詳細は明らかではないが、本公開草案の作成過程について、外部者から見てデュー・プロセス上疑義を生じさせる可能性のある事項も散見されるため、冒頭に意見を申し上げたい。</p> <p>(1)「公開草案の公表にあたって」の第25項には、約30の論点が抽出されたとの記述がある。この部分がエンドースメント手続の実質的な中心と考えられるにもかかわらず、WEB配信を見る限り第278回と第279回にこの半分の15項目程度が紹介されただけであり、2回合計90分程度の討議で「十分かつ公正な審議」が行われたようには見えない。第283回でリサイクリングとのれんについて深掘りすることとされ、その後そのまま公開草案の結論へと議論が雪崩込んでいる。季刊会計基準第46号(2014年9月)で作業部会メンバーによる座談会が掲載されており、議論のあった点の一部が理解できるが、作業部会での論点が詳細に委員会で紹介されているような形跡が見られない。また、非常勤の委員の発言内容から推測すると、作業部会を傍聴している非常勤委員は1名程度のようである。「削除又は修正」の対象とされなかった項目の全容が明らかにされていないことにも起因するが、全委員でこれらが「十分かつ公正な審議」を行ったといえるのか確認しておく必要があるのではないか。</p> <p>(2)本件の審議では、作業部会での項目別検討資料が重要と考えられるが、委員会資料として使用しているにもかかわらずWEB開示されていないため外部者から見て議論の実質的内容がほとんど把握できない。同時並行的に審議が進められている税効果会計の検討において、詳細な論点リストが意欲的に公表されているのと比較すると好対照であり、バランスを失し、「透明性」を欠いているように思われる。適正手続に関する規則第9条第1項では、「委員会の審議資料は、公開草案の文案等を除き、原則として財務会計基準機構のホームページに公開」とあり、本審議資料がこれに抵触するとは思えない。米国SECのIFRS検討では2種の詳細な報告書が作成・公表されていたが、同様なことをASBJに求めるのは無理なのであろうか。根拠資料も無く2点だけに絞った公開草案だけにコメントを求めることだけでは、「説明責任」を果たしているとは思われない。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>(3)委員会をWEB視聴していると、委員の発言の内容から、公開されている委員会以外で審議の場があるような印象を受ける場合がある。これは委員会のルールには規定のない委員会当日のエデュケーショナル・セッション(以下、ES)のことではないかと思われる。ESは2009年秋頃から開始され、もともとは委員会審議を効率化するために、次回以降の審議事項のたたき台を議論したものと理解しているが、時の経過により内容が変質し、「透明性」に欠ける審議となったものではないかと思われる。適正手続に関する規則第9条第1項では、「委員会の議事は、原則として一般に公開し、・・・傍聴を認める」とあり、ESと名づければ、同一開催日で全員参加の審議・根回しの場が非公開で許容されるわけではない。委員会とESの区別の曖昧さは研究員を含め委員会関係者の多くが知っている事実でもあり、過去にとらわれず、委員長の責任において委員(特に非常勤委員)と協議の上で、透明性のある運営方法を明確にすべきではないか。また、審議公開の「不透明さ」を一掃するには、「午前委員会、午後ES」という方がより明瞭であるのではないかとも思われる。</p> <p>最近の公表物のいくつかについて、公開草案に対するコメントとコメント対応表を比較すると、その集約・対応が適切に行われていないのではないかと思われるものがある。本件は、特に重要なテーマであり、適切かつ十分なコメント集約と対応が行われることを期待している。なお、コメント集約と対応を専門委員長(あるいは作業部会長)任せにせず、他の常勤委員で相互チェックするような仕組みを取り入れれば有効ではないかと考える。</p>	
修正国際基準、日本基準及び指定国際会計基準の間の差異に関する記載		
83) 修正国際基準、日本基準及び指定国際会計基準の間の差異に関する記載を要求すべきではな	<p>「公開草案の公表にあたって」40項(3)における「修正国際基準、日本基準及び指定国際会計基準の間の差異に関する記載の要否」については、金融庁において検討されると記載されているが、まず、修正国際基準は、我が国の制度の枠組みの中にある基準であり、現行の日本基準と修正国際基準の差異を記載することは、制度の建て付け上考えられない。また、修正国際基準と指定国際会計基準(ピュアIFRS)との差異について、修正国際基準が日本としての「あるべきIFRS」を示している趣旨を踏まえると、定量的な、例えば調整表での情報の開示を一律に求めるのは適切ではなく、記載を求めるとしても定性的情報の開示のみとすべきである。定量的開示については、企業が投資家の対話の中で任意に対応すべきである。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
い。		
<p>84) 修正国際基準、日本基準及び指定国際会計基準の間の差異の記載を検討すべきである。</p>	<p>我々は、適用初年度の注記として、JMISと日本基準、JMISとIFRSの相違点に関して、定性的な説明と共に純資産と純利益への影響額が定量的に把握できる調整表の開示を提案する。同様に2年目以降も注記として、JMISとIFRSの相違点に関して、定性的な説明と純資産と純利益への影響額を定量的に把握できる調整表の開示は必須と考えている。JMISとIFRSの相違点に関する詳細な開示があれば、JMISがIFRSから派生した会計基準であることへの内外の理解も深まるであろう。従って、現行の日本基準と米国基準の差異に関する注記に比べて、相当に詳細な注記の開示基準を設けなければ、JMISの存在意義は薄れると考えている。</p> <p>エンドースメント手続の意義として「IASBによる検討過程において、IFRSの開発に対して我が国の考え方を適切に表明していくことにより、我が国において受け入れ可能な会計基準等の開発をIASBに促す」ならば、我が国の考え方を反映したJMISの財務諸表について、可能な限り詳細な注記を示してIFRSとの差異を説明すべきである。我が国の目指すべきIFRSの姿としてJMISを内外へ表明する以上は、財務諸表の核である純資産と純利益について、JMISとIFRSの差異による影響額を一目瞭然の情報として提供するのは当然であろう。どの様な開示を求めるかは最終的に規制当局の判断に委ねられることは理解しているが、最も適切と考えられる注記の開示基準について、ASBJが『公開草案』の最終基準において提言することを期待している。</p> <p>指定国際会計基準に対して、修正国際基準を採用した財務諸表がどの程度の差異があるかを開示することは、修正国際基準を採用する企業の財務諸表の利用者にとって有用なものと考えられるため、財務諸表の利用者の希望と作成者の対応のコストを把握したうえで適切に措置を講じることが適当であると考えます。</p> <p>「修正国際基準」は、IFRS適用の拡大に向けた過渡期における取組であり、中長期的にはピュアなIFRSと同一となるものと理解している。この点につき、財務諸表利用者の関心は、「ピュアなIFRS」を採用した場合と「修正国際基準」を採用した場合とで財務諸表にどの程度の影響があるかに集中することは容易に想定される。財務報告の観点からは、利用者の大多数が要求する情報は、それが信頼性があり有用な情報である限りにおいては開示が行われることが自然である。また、IFRS適用促進の観点からも、制度上、ピュアなIFRSを採用した場合との差異について理解可能性のある開示を担保する仕組みを導入することは、最終的にピュアなIFRSの採用を目標とする企業にとっても利点があ</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	るものとする。	
85) 指定国際会計基準の任意適用企業に追加的な開示を要求すべきではない。	公開草案においては、修正国際基準、日本基準及び指定国際会計基準の間の差異に関する記載の可否については、修正国際基準が金融庁により制度化される段階で定められる見込みとしている。しかし、修正国際基準の開発はIFRSの任意適用の積上げの一方策であるとされていることから、手段が目的を阻害することのないよう、修正国際基準の制度化に際しても、 ピュアなIFRS(指定国際会計基準)の任意適用企業に追加的な開示が課されることがない旨は、修正国際基準の制度化を待たずに明確化されるべきである と考える。	
86) 要否を含め開示規定について本基準で明らかにすべきである。	修正国際基準が金融庁により制度化される段階で定められる見込みとのことだが、 3つの基準間の差異を記載し続けることは実務負担大であり、修正国際基準の採用可否を検討する企業にとって判断材料の一つになり得るので、本基準案において開示規定を追加(要否も含め)すべきではないか。	
企業会計基準委員会による修正会計基準の選択適用		
87) 企業会計基準委員会による修正会計基準について選択適用を認めるべきではない。	修正国際基準は、「あるべきIFRS」を体現した1セットの会計基準であることから、 修正会計基準の選択適用を認めるべきではない 。選択適用を認めると、事実上何通りもの修正国際基準に基づく財務諸表が出来上がることに繋がり、投資家にも混乱をきたす。	
エンドースメント手続の範囲		
88) エンドースメント手続の完	海外子会社がエンドースメント手続の完了していない新IFRS基準を適用している場合に、 財務諸表の修正が必要となると、実務上大きな負担となるため、実務上の負担とならないように、何らかの対応をお願いしたい。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
<p>了していない会計基準について検討すべきである。</p>	<p>(例) IFRIC21(賦課金)を海外子会社が適用して債務計上している場合</p>	
<p>89) 「財務報告に関する概念フレームワーク」の参照についての考え方を整理すべきである。</p>	<p>「修正国際基準の適用(案) 別紙1 当委員会が採択したIASBにより公表された会計基準等」には、財務報告に関する概念フレームワークは含まれていないため、修正国際基準にはフレームワークが存在しない。しかしIAS第8号第11項やIAS第1号第15項等ではフレームワークが参照されているため、この点に関する考え方の整理が必要である。</p> <p>本公開草案は、初度エンドースメント手続として、2012年12月31日現在でIASBにより公表されている会計基準等を対象としているが、「修正国際基準の適用(案)」に示されるように「財務報告に関する概念フレームワーク」は採択されておらず、「修正国際基準」に適用される概念フレームワークは明確にされていない。このため、「修正国際基準」を採用した企業が、取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまる基準及び解釈指針が存在しない場合(IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第10項及び第11項)において、会計方針を策定し適用する際に判断に持ちうる対象となる概念フレームワークが不明瞭である、もしくは、存在しないと考えられ、この規定の適用方法を明らかにすることが必要と考える。</p>	
<p>90) 「財務報告に関する概念フレームワーク」をエンドースメント手続の対象とすべきである。</p>	<p>個別の会計基準に規定ない事象についての会計処理検討する際などに参照する必要あるかと思うので、「財務報告に関する概念フレームワーク」も対象にすべきではないか。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
91) 初度エンドースメント手続の範囲を拡大すべきである。	<p>初度エンドースメント手続対象として「2012年12月31日現在の基準等」では、さすがに時点が古すぎなのではないか。</p> <p>少なくともIFRS第9号は基準としての一体性の観点からもヘッジ会計や減損も含めた最終版を対象とすべきではないか。</p>	
今後のエンドースメント手続		
92) 今後のエンドースメント手続のスケジュールを提示すべきである。	<p>今回実施が図られる「修正国際基準」の設定は、初度エンドースメント手続きとして行われるものであるが、これ以降に実施される今後のエンドースメント手続きについては、『「修正国際基準」の公開草案の公表にあたって』において、「IASBにより公表される会計基準等の適用時期やエンドースメントを行うために要する期間を考慮して決定することになると考えられる」とした上で、「詳細については、初度エンドースメント手続きが終了した段階で定める」とされている。実務上の今後の基準の変更のイメージが見通しづらい状態となっており、より具体的な手順が提示される必要があるものと考えられる。</p> <p>2012年12月31日以降にIASBより公表された会計基準についても、エンドースメント手続のスケジュールを明確にしていきたい。</p>	
93) 初度エンドースメント手続終了後のエンドースメント手続においては「削除又は修正」を行うべきではない。	<p>初度エンドースメント手続終了後のエンドースメント手続においては、IASBが最終化する前から基準の検討を行い、国際的な基準策定の議論に積極的に関わっていくことに注力することを期待する。我が国は、国際的なデュー・プロセスを経たIFRSの設定に深く関与していることから、今後のエンドースメント手続においても、究極的には、基準の削除又は修正は行われたいものとするのが望ましい。</p>	
その他		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
94) 修正国際基準への移行時の調整表等の開示について明確にすべきである。	IFRS1号23項で、「企業は従前の会計原則からIFRSへの移行が、報告された財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローにどの様に影響したのかを説明しなければならない」と規定しており、初度適用時における資本や包括利益合計額への調整表等を開示しなければならない。ここで、日本基準から修正国際基準に移行する場合には、日本基準から修正国際基準への調整表を開示することでよいことを確認したい。	
95) ピュアなIFRSを受け入れる制度を確立すべきである。	ピュアIFRSを適用する意図で既にIFRSを任意適用している企業が存在することから、修正国際基準におけるエンドースメント手続きとは別に、カーブアウトすることなくピュアIFRSを国内に受け入れる制度を確立すべきである。	
96) 適用後レビューを実施すべきである。	貴委員会は、関係各界の参画も得て、相当の努力と資源を投じて初度エンドースメント手続を実施してきたほか、今後もIASBより会計基準が公表される都度(又は一定の期間おきに)こうしたエンドースメント手続を継続する予定であると理解している。こうした手続には、市場関係者の貴重な資源が投じられているほか、貴委員会の貴重な時間も相当使われることになる。このため、修正国際基準の完成後には、施策の適用後レビューを透明性の高い方法で実施し、そこで募集される内外関係者からのフィードバックも踏まえて将来的な対応を検討することが適当である。	
97) 個別財務諸表への適用についても検討すべきである。	「修正国際基準(国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準)」の公開草案の公表にあたって」の第15項では、修正国際基準は連結財務諸表を作成する場合が想定されている。これに関して、修正国際基準を個別財務諸表へ適用することも、企業に実務上の便益があることから、検討されることが有用である。	

以上