

平成 26 年 10 月 31 日

企業会計基準委員会 御中

新日本有限責任監査法人

品質管理本部長 濱尾 宏

**「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）」の公開草案に対する意見**

貴委員会から平成 26 年 7 月 31 日に公表された「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、「修正国際基準」）の公開草案について、下記のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

記

新日本有限責任監査法人は、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。

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。

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。

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。

一方で我が国企業に対しては、修正国際基準を適用することによるメリットを理解できるように十分な説明がなされる必要がある。最終基準の公表に先立っては、我が国企業に修正国際基準を適用するニーズが十分に存在することについて、特に以下の点に留意して調査、確認される必要がある。

- ・ 企業が修正国際基準を適用することになると、我が国の証券市場において 4 つ目の会計基準が使用されることになるが、これによる決算書比較時の複雑性の増加がもたらすデメリットを、企業が修正国際基準を適用できることになるメリットが上回っているのかどうか。
- ・ 修正国際基準においては、修正会計基準公開草案第 1 号「のれんの会計処理（案）」と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）」の 2 点のみの IFRS からの修正が提案されている。企業はこの 2 点のみが修正された国際基準を適用する意義をどのように捉えているか。
- ・ 企業が修正国際基準を適用した後に IFRS を適用するのであれば、修正国際基準のための初度適用を行い、その後 IFRS に移行する際に再度 IFRS の初度適用を行うことになる。このような企業のコストと修正国際基準を適用することによる便益に関しては、企業が十分に理解しているのか。

## 質問項目

### 質問 1

修正国際基準の構成について（「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」（以下「公表にあたって」という。）第 14 項～第 16 項）

本公開草案では、国際会計基準審議会（IASB）により公表された会計基準及び解釈指針（以下、会計基準及び解釈指針を合わせて「会計基準等」という。）に直接「削除又は修正」することなく、「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しています。この方式を採用する理由は次のとおりです。

- (1) 財務諸表利用者が「削除又は修正」の内容を容易に識別できるようになる。
- (2) 「削除又は修正」を行った理由をより明瞭に示すために、主要な論点ごとに修正会計基準にまとめることが適切と考えられる。
- (3) 修正国際基準が IFRS から派生したものであることがより明らかになると考えられる。

このように「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関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

「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。

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。

### 質問 2

エンドースメント手続の意義について（「公表にあたって」第 8 項～第 11 項）

本公開草案では、「当面の方針」において示された内容を踏まえ、エンドースメント手続の意義として以下の事項を挙げています。

- (1) 我が国における会計基準に係る基本的な考え方と合わない場合及び実務上の困難さがある場合において、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により、IFRS をより柔軟に受け入れることができる。
- (2) エンドースメント手続の整備、運用を行い、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 に促すことが期待される。また、これらのプロセスを通じて、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が深まることが期待される。

- (3) 任意適用を積み上げていくうえで、より我が国の実情に即した適用を可能とするために、実務上の困難さがあるものに関するガイダンスや教育文書の開発について検討を行っていく

ここで挙げられたエンドースメント手続の意義に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(1)

「「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。

(2)

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。

(3)

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（質問 7 に対する意見も参照）。

### 質問 3

「削除又は修正」の判断基準について（「公表にあたって」第 19 項～第 23 項）

本公開草案では、IASB により公表された会計基準等をエンドースメントする際の判

断基準として、「当面の方針」に基づき、公益及び投資者保護の観点から、例えば、会計基準に係る基本的な考え方、実務上の困難さ及び周辺制度との関連を勘案しています。また、そのうえで「削除又は修正」は必要最小限とすること、すなわち、可能な限り受け入れることとしたうえで、十分な検討を尽くし、我が国における会計基準に係る基本的な考え方及び実務上の困難さの観点からなお受け入れ難いとの結論に達したもののみを「削除又は修正」することが適切であるとしています。

この判断基準に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

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。

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。

#### 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

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）」では、のれんの非償却に関する規定について「削除又は修正」を行うことを提案しています。

本公開草案で提案している「削除又は修正」を行う内容及び結論の背景に記載されている「削除又は修正」を行う理由について同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

また、企業結合で取得した無形資産の識別などの関連する論点については、「削除又は修正」を必要最小限にするなどの理由で「削除又は修正」を行わないことを提案しています。この点についても、同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

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に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える。

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。

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。

また今回の提案では、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ではなく、経済的便益は徐々に消費されることになる。

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。

## 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

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)」では、その他の包括利益項目のノンリサイクリング処理に関する規定について「削除又は修正」することを提案しています。

本公開草案で提案している「削除又は修正」を行う内容及び結論の背景に記載されている「削除又は修正」を行う理由について同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

また、確定給付制度債務に関する過去勤務費用などの関連する論点については、「削除又は修正」を必要最小限にするなどの理由で「削除又は修正」を行わないことを提案しています。この点についても、同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

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。

ただし、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。

- 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。
- 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。

## 質問 6

その他の項目の「削除又は修正」の必要性について

本公開草案で「削除又は修正」を行うことを提案している項目以外で「削除又は修正」を行うべき項目があるとお考えの場合には、「削除又は修正」を行う項目の内容及び「削除又は修正」を行うべきと考える理由をご記載ください。

該当なし。

## 質問 7

ガイダンスや教育文書の開発について（「公表にあたって」第 35 項～第 38 項）

本公開草案では、IFRS の任意適用を積み上げていくうえで実務上の困難さがあるもののうち、会計基準の適用、解釈に関する項目については、今後、我が国で IFRS の任意適用を積み上げていくために、IFRS を適用している諸外国での取組みを参考にするとともに、必要に応じて、IFRS 解釈指針委員会と論点の共有を図りつつ、規範性を有するガイダンスの開発を検討し、また、国内における議論を踏まえて規範性を有しない教育文書の開発を検討することを提案しています。

このようなガイダンスや教育文書の開発について、ご意見がありましたら、ご記載ください。

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。

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。

## 質問 8

その他

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

「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。

「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、修正国際会計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、修正国際会計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。

CL10

以 上