

「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）」に対する意見

平成 26(2014)年 10 月 31 日
早稲田大学大学院商学研究科
小宮山 賢

2014 年 7 月 31 日に公表された標記公開草案（以下『公開草案』）について、以下のとおり意見を申し上げる。

「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。

（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 名程度のようなのである。「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と。

（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」を果たせているとは思われない。

(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。

以下は、コメント募集の質問項目に対するコメントである。

質問 1 について

提案の記載の方式については、賛同する。

質問 2 について

(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、またピュア 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どう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どうかも明らかでなく、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。

質問 3 について

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。

質問4について

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。

ただし、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るべきである。

質問5について

リサイクリング処理という大きな方向性には賛同するが、次のような事項は、さらに検討すべきと考える。

(1) もとになっている「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。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。

(2) 確定給付負債の再測定のうち過去勤務費用の会計処理は、のれんを償却すべきとしたこととの均衡上、期間償却ということになるのではないか。

(3) 「その他の包括利益の会計処理(案)」第31項に記述された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全く説得力がない。そもそも改訂IAS19の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。

(4) 「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。

質問6について

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。

質問7について

(1) 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。

(2) 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。あまり無理をせずに、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。

質問 8 について

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）任せにせずに、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。

以 上