

「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

2014 年 10 月 31 日

日本公認会計士協会

日本公認会計士協会は、企業会計審議会が 2013 年 6 月に公表した「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」）」で掲げられた IFRS のエンドースメント手続の実施に対する、企業会計基準委員会の継続的な努力に敬意を表すとともに、このたび公表されました「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」）の公開草案に対して、下記のとおり意見を申し上げます。

記

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ⁱ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ⁱⁱものと理解している。

「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ないものとするのが望ましいと考える。

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。

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」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する。

当協会は、「修正国際基準」の最終基準化及び IFRS のエンドースメント手続に関連し、今後、貴委員会及び関係者との間で以下の点を考慮していただくことを希望する。

- 「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。
- 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、関係者との間で調整を図ること。
- IFRS のエンドースメント手続に並行し、我が国会計基準の改善を進めること。
- 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。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。

公開草案に付された個別の質問項目に対する当協会の意見については、次頁以降に記載する。なお、意見については「修正国際基準」が任意に適用される会計基準であることを前提とする。

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。

（回答）

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。

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ます。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。

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。

（回答）

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、関係者との間で調整を図ることが必要であると考える。

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ないものとするのが望ましいと考える。

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る。

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。

（回答）

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。

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。

(回答)

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のか―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。

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）については代替的处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。

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。ただし、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。

また、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。

一方で、修正会計基準第 1 号（案）の以下の点については懸念があり、基準の最終化までの間により深い議論が必要であると考ええる。

(1) のれんの償却年数について

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。

(2) 持分法に係るのれんの会計処理について

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。

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。

（回答）

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リー・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。

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ます。

また、修正会計基準第 2 号（案）の以下の要求事項については、理論上及び実務上の双

方から賛同できない点もあり、基準の最終化までの間により深い議論が必要であると考え
る。

(1) 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
変動

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。

(2) 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

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を選択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。

(3) 確定給付負債又は資産（純額）の再測定

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。

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。

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。

(回答)

「修正国際基準」の内容は、我が国の市場関係者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。

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。

(回答)

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ュアな 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考え

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 そのものに係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」ⁱⁱⁱ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・プロセスであると考える。

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。

(回答)

1. ピュアな IFRS との差異の開示

「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るものとする。

2. 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

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ないものとするのが望ましい。

3. 基本的な考え方の記載

「「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。

4. 我が国会計基準の改善の取組みの再開

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。

以 上

ⁱ IFRS 財団の定款 (Constitution : 2013 年 1 月改訂)

(<http://www.ifrs.org/The-organisation/Governance-and-accountability/Constitution/Documents/IFRS-Foundation-Constitution-January-2013.pdf>) 2 項 (a) 参照

ⁱⁱ IFRS 財団トラスティの IFRS 戦略レビュー報告 (Report of the Trustee's Strategy Review 2012 年 2 月改訂)

(<http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Documents/TrusteesStrategyReviewFeb2012.pdf>) A 2 項参照

ⁱⁱⁱ IASB と他の会計基準設定主体との憲章「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」(https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/others/20140530.shtml) 47 項～52 項参照