

企業会計基準委員会(ASBJ)御中

2014年10月31日(金)
(一社)日本経済団体連合会
企業会計委員会企画部会

ASBJから公表された「修正国際基準」(案)に関するコメント

総論

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。

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。

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。更に、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。

加えて、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。

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。）を直接「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】

(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。

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次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る。

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】

(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。但し、(1)の文言の一部を、下記の様に改善して頂きたい。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。

なお、「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。「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。

＜改善いただきたい点＞

「(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。」

(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。

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】

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考える。

なお、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。

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】

＜「のれんの非償却」の「削除又は修正」＞

まず、「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。

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える。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、のれんを規則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。

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。

＜関連する論点＞

- ✓ 「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える。
- ✓ 「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」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。

【回答】

＜「ノンリサイクリング」の「削除又は修正」＞

まず、「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。

「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える。

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。

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える。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って代替することが合理的であると考ええる。

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。

<関連する論点>

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考ええる。

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。

【回答】

「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、公正価値測定の範囲、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。

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。

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37 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】

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においては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。

質問8(その他)

<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>

「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。

<修正基準の選択適用(オプション)>

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。

＜その他の確認・要望事項＞

- 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。

(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

- 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。

以上