

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

「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」という。）（2015年6月30日公表）

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
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

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。

「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。また、以下の「コメントの概要」には、文章表現に関するものについては、記載していません。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
総論		
1) 修正国際基準の導入等に異論はあるものの、ASBJ 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。	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 ASBJ の取組みを支持する。	本来は修正国際基準の導入をすべきでないとしながらも、現状を踏まえた場合、IFRS のエンドースメント手続の実施を支持するコメントである。
	我々は、IFRS の設定主体である IASB 及び IFRS 財団の活動、並びに、IASB が策定した IFRS が「削除又は修正」されることなくアドプシヨンされることを支持している。 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」とであると位置づける点に我々は同意する。	「削除又は修正」のないピュアな IFRS のアドプシヨンを支持するとしながらも、我が国における IFRS の適用を促進するための取組みとして、IFRS のエンドースメント手続の実施を支持するコメントである。
	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。 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、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 ASBJ と関係者との間で慎重に検討することを希望する。	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最善の策であるかについて疑問があるものの、我が国の発言力の強化、IFRS の任意適用の積上げを図る観点から、IFRS のエンドースメント手続の実施を支持するコメントである。 また、「削除又は修正」項目を必要最小限とした修正国際基準の開発に取り組む当委員会の方

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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「削除又は修正」する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 ASBJ の方針に賛同する。	針を支持するコメントである。
	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。 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、ASBJ 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。	IFRS の任意適用の積上げを図る観点から、IFRS のエンドースメント手続の実施を支持するコメントである。
	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、そのうえで我が国における 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 ASBJ 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うえ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うえ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」は行われないものとするのが望ましいと考える。 しかしながら、IFRS 適用の拡大に向けた過渡期における取組みとして、「削除又は修正」する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 ASBJ の方針に賛同する。	究極的には「削除又は修正」のないピュアな IFRS のアドプションを支持するとしながらも、IFRS の任意適用の積上げを図る観点から、IFRS のエンドースメント手続の実施を支持するコメントである。
	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	IASB への意見発信の強化、IFRS の任意適用の積上げの観点から、IFRS のエンドースメント手続の実施を支持するコメントである。また、本公開草案で提案した「削除又は修正」の内容、

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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、受け入れ難いと判断した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うえで修正国際基準(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。	ガイダンス及び教育文書の作成の検討を支持するコメントである。
2) 4 基準併存を行うべきではない。	「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」を行った点を高く評価する。 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いただきたい。 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いただきたい。 修正国際基準の任意適用が可能となることにより、我が国では4つの会計基準が並存することになる。 現状において日本基準を適用している企業は、ピュアな 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。 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。 多大な社会的コストを掛けて「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を開発することにその意義、有効性、ひいては公益性は認めがたく、むしろ、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。	本公開草案で提案した「削除又は修正」の内容を支持するコメントである。 我が国の会計制度に関するコメントである。当委員会は、企業会計審議会の「国際会計基準 (IFRS) への対応のあり方に関する当面の方針」(以下「当面の方針」という。)を踏まえ、修正国際基準の開発を行っている。なお、寄せられたコメントは制度を所管している金融庁に伝える。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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が、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。	
3) 今後の日本基準のあり方について検討すべきである。	仮にピュアな 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、日本基準のさらなる 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、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。 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。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、エンドースメント手続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している。 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ている。我々は ASBJ 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したい。 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。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。 ASBJ 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、ASBJ 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。 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	日本基準のあり方についてのコメントであり、修正国際基準に対するコメントではない。 日本基準のあり方については、別途、当委員会において検討を行う。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。 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の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、ASBJ の作業計画を見直し、我が国の会計基準の改善の取組みを再開することを希望する。 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。 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。 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 IFRS 第 9 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「削除又は修正」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。	
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。	修正国際基準の設定は、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、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。 この点に関連して、真にグローバルな展開を行う企業が、「削除又は修正」を行った 2 項目を理由にピュアな IFRS を選択せず、修正国際基準を敢えて選択して適用するためには、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。 また、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	修正国際基準の採用を行うか否かについては、企業の選択に委ねられるものと考えられる。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	として認められるか否かは重要な判断材料であり、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。	
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。	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、「削除又は修正」を行うリスクも十分に踏まえた対応をお願いしたい。 より具体的には、「削除又は修正」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。ASBJ が提案している 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、「削除又は修正」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。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 ASBJ がさらに検討を深化させることを期待している。	コメントにある「削除又は修正」するリスクは理解しており、そのリスクを踏まえて慎重に審議を行った。
6) 関係者のニーズや意見を収集し検討すべきである。	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し、また、利用者の視点を十分に考慮することが必要と思われる。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。	本公開草案を公表するにあたっては広く利害関係者からコメントを募集しており、寄せられたコメントにおける作成者及び利用者の意見を慎重に検討したうえで、最終化を行った。
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。	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が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。	諸外国から誤解を受けないように、本公開草案の英訳を行い公表したうえで、国際会議において今回の取り組みの趣旨について説明を行っている。
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。	我々が財務諸表利用者を対象に行ったアンケートにおいて、修正国際基準を新たな会計基準として制度化する必要があるかどうかについて質問した。これに対する回答者の比率は、「思う」と「思わない」で二つに割れ、どちらも過半数に達しなかった。これは、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。修正国際基準の意義や必	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、83)を参照のこと。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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と考えられる。 このような現状を踏まえて、我々は、財務諸表の核である純資産と純利益について、修正国際基準と IFRS の差異による影響額が一目瞭然でわかる様な調整表を注記で開示することを提案する。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、我が国の目指すあるべき IFRS の姿を国際的に発信し、修正国際基準への理解を促す効果が期待でき、修正国際基準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、修正国際基準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と考えられる。	
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。	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。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。	我が国の会計制度に関するコメントであり、2)を参照のこと。
各論		
質問 1：修正国際基準の構成について		
10) 提案内容に同意する。	「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は、論点を明確にするという点で妥当である。ただし、「削除又は修正」を行わなかった箇所について、IASB が基準を採択した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について、詳細な説明が必要である。	本公開草案について支持するコメントである。 なお、「削除又は修正」せずに採択する項目に関する説明については 74)を参照のこと。
	我々は、「削除又は修正」した箇所についてのみ、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高く評価している。企業会計基準委員会によ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、修正国際基準がこの方式を採用することが適当と考えている。 「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	本公開草案を支持するコメントである。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。	
	「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、特に異論はない。	
	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。	
	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、修正国際基準が国際的な意見発信としての側面を有すると位置付けるためには、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と考える。 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「削除又は修正」に至った理由を十分に記載されている今般の ASBJ の対応について、最終化の際においても堅持されることを希望する。	本公開草案を支持するコメントである。 国際的な意見発信の観点から、結論の背景も含め、本公開草案の英訳を行い公表している。最終化にあたっては、同様の対応を行った。
	(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企業会計基準委員会による修正会計基準を公表することで、「削除又は修正」した箇所が明確になり、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、一部の企業会計基準委員会による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。	本公開草案を支持するコメントである。 一部の企業会計基準委員会による修正会計基準の選択適用については、「修正国際基準の適用」第3項において、選択適用できないことが明確に規定されているが、今後、周知を図っていきたい。
11) 両方法の選択は技術的な問題である。	「削除又は修正」を直接行う方式と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、ASBJ 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	本公開草案において提案した方法に反対するコメントではない。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	点は達成可能であり、かつ、達成すべきであるとする。	
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。	概ね同意するが、「削除又は修正」した箇所のみを基準化したことにより、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ことを懸念している。このため、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する。	本公開草案の方向性を一定程度支持するコメントである。 IASB が公表した会計基準等と企業会計基準委員会による修正会計基準を組み合わせる方式は、全体像を把握する上でさほど困難とは考えられないため、特段の対応は行わないこととした。
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。	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、我が国における 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。	本来、意見発信はエンドースメント手続によることなく行われるべきとしながらも、我が国の IFRS 適用の拡大における過渡期の措置として、基本的に本公開草案を支持するコメントである。
	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、ピュアな 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。	本公開草案を支持するコメントである。
	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 ASBJ の見解に同意する。	
	IFRS の開発に対し我が国の意見発信力をさらに強化していくという方向性に賛同する。	
	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うえでも必要かつ重要なプロセスであるものとする。	究極的には「削除又は修正」を行うべきでないとしながらも、IFRS の適用を積み上げる観点から有用であるエンドースメント手続の意義を支持するコメントである。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	エンドースメント手続の意義に同意する。 ただし、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。 本公開草案で示さ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。	本公開草案を支持するコメントである。 エンドースメント手続の意義に関して寄せられたコメントへの対応については、16)を参照のこと。
14) エンドースメント手続の意義に同意しない。	エンドースメントは強制適用を前提とした手続であり、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であるため、本公開草案で示されたエンドースメント手続の意義に同意しない。または意義が認められるにしても極めて限定的である。	エンドースメント手続そのものに反対するコメントである。我が国の会計制度に関するコメントであり、2)を参照のこと。
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。	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得る。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。	エンドースメント手続に IFRS を我が国の公的制度に組み込む役割があることはコメントのとおりである。しかしながら、副次的に意見発信に関する意義を見出すことは、エンドースメント手続の本質的意義に反するものではないものと考えられる。
16) エンドースメント手続の意義の(1)(3)に同意しない。	エンドースメントの意義のうち(2)の「IASB への意見発信」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)の「IFRS の受入れ」と(3)の「ガイダンスや教育文書の開発」に疑問を感じる。 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が、修正国際基準を採用する場合には、①及び③の目的は達成できない。また、②についても、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、実務的な負担が大きくなることが想定される。そのため、修正国際基準を採用する企業があるのか疑問である。	本公開草案に反対するコメントである。 エンドースメント手続の意義に関して寄せられたコメントについて審議を行ったが、IFRS の柔軟な受入れ、国際的な意見発信、ガイダンス及び教育文書の開発のいずれについても意義が認められるため、原案どおりとした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	また、我が国の市場において、日本基準・米国会計基準・IFRS の 3 基準に、修正国際基準を加えた 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ョンを考慮すると、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おそれがある。 (1)の「IFRS の受入れ」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、またピュアな 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)の「IASB への意見発信」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)の「ガイダンスや教育文書の開発」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。	
各論：(1) IFRS の受入れ		
17) 「基本的な考え方」の背景が確認されたことを支持する。	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。	本公開草案において記載されている「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」を支持するコメントである。
18) 「基本的な考え方」の内容を明確にすべきである。	今後、「削除又は修正」される個別基準が増え、修正国際基準と 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と考えられる。 本公開草案の「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、より詳細な説明が必要がある。	「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、「企業の総合的な業績指標としての当期純利益の有用性を保つ」という考え方は、当委員会の基準開発において従来から用いられていたものである。当期純利益の有用性を保つことには、投資の性格に応じた資産及び負債の適切な評価から生じる利益計算などが含まれると考えられるが、抽象度が高いものであり、網羅的に簡潔に記載することは困難であると考えられ、公開草案における記載を変更せず原案どおりとした。
19) 我が国におけ	本公開草案の「公表にあたって」第 9 項では、我が国における会計基準に係	結果として、ピュアな IFRS には、我が国にお

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
る会計基準に係る基本的な考え方の記載に関して見直すべきである。	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。本公開草案の「公表にあたって」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。	ける会計基準に係る基本的な考え方と異なる会計処理が含まれ得るが、ピュアなIFRSの適用の拡大は従来どおり推進される。 ピュアなIFRSを選択するか、修正国際基準を選択するかは、各企業の判断によるものと考えられる。
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。	「IFRSの受入れ手続の明確化」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ため、下記の様に文言の一部を改善して頂きたい。 「(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。」	指定国際会計基準もIFRSの受入れ手続の1つであるため、IFRSの受入れ手続の明確化については記載しないこととした。
21) 「IFRSをより柔軟に受け入れる」という意義に同意しない。	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ASBJ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。	エンドースメント手続の意義に関して寄せられたコメントへの対応については、16)を参照のこと。 審議の過程では「柔軟に受け入れる」という表現が不明確であるという意見が聞かれた。この「柔軟に受け入れる」という表現は、指定国際会計基準では会計基準等ごとに指定するか否かの選択肢しかないのに対して、修正国際基準は会計基準等における一部の定めを「削除又は修正」することができるという点を指している。審議においては他の表現とすることも検討されたが、公開草案における表現を支持する意見が多く聞かれ、この表現を維持することとした。 また、「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」については、18)を参照のこと。
各論：(2)IASBへの意見発信		
22) IASBへの意見発信を維持・強化す	現在、IASBにおいて保険契約の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によって、我が国にとって受け入れ可能な会計基準とな	IFRSのエンドースメント手続のほか、国際会議への参加、コメント・レターの提出などを通

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
べきである。	るように IASB への継続的な働きかけをお願いする。 「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。	じて、今後も IASB に対して積極的な意見発信を行っていく所存である。
23) 「より高品質な基準開発」の意味を明確化すべきである。	(2)の「より高品質な基準開発」の意味するところが不明である。「高品質」というキーワードは 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 ⇒ ピュアな 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、将来的にピュアな IFRS への移行が含意されているのか疑問である。	記載の趣旨としては、エンドースメント手続における議論を通じて、我が国の市場関係者における IFRS への理解が深まり、その結果、IFRS 及び日本基準の開発に関連する質の高い議論がなされることであり、基準間の品質の比較を意図していない。
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。	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、そのような目的（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。	修正国際基準の公表による国際的な意見発信は、一定の便益をもたらすものと考えられる。
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 の基準設定の過程において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る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「削除又は修正」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。	ご懸念の点に十分留意しながら、修正国際基準を国際的な意見発信に利用していく所存である。
各論：(3) ガイダンスや教育文書の開発		
26) ガイダンスや教育文書が指定国際会計基準においても使えることを	修正国際基準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上げには寄与しないと考えられる。	77) から 79) を参照のこと。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
明確に示すべきである。		
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。	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。	同上。
28) エンドースメント手続の意義に含めるべきではない。	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える。ガイダンスや教育文書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。	エンドースメント手続の意義に関して寄せられたコメントへの対応については、16)を参照のこと。
その他		
29) エンドースメント手続の迅速な運営が必要である。	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修正国際基準に含まれない個別基準の数が増え、他方で IFRS の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。このような事態を防ぐには、エンドースメント手続の迅速な運営が欠かせないと考えられる。	コメントのとおり、エンドースメント手続を適時に行うことは重要であり、今後の運営の参考としたい。 今後のスケジュールについては、92)を参照のこと。
30) エンドースメント手続を指定国際会計基準の指定手続の一部とすべきである。	エンドースメント手続が行われる前提として、本公開草案の「公表にあたって」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える。	我が国の会計制度に関するコメントであり、2)を参照のこと。
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ためには、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。	修正国際基準の「削除又は修正」の内容とその根拠となる基本的な考え方について、結論の背景において記載したうえで、国際的に理解されるように本公開草案の英訳を行い公表している。最終化にあたっては、同様の対応を予定している。
32) 修正国際基準の採用が「IFRS 任	公開草案で示されたエンドースメント手続の意義については同意するが、IAS 第 1 号第 16 項を考えた場合には IFRS に準拠して連結財務諸表を作成した	我が国の会計制度に関するコメントであり、2)を参照のこと。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
意適用」として扱われるか整理が必要である。	とは言えず、その場合、修正国際基準を採用する企業が「IFRS の任意適用」と言えるのかどうか整理が必要である。「削除又は修正」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 の任意適用」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。	
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」の判断基準に同意する。	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ていると考えている。	本公開草案を支持するコメントである。
	公開草案で「削除又は修正」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、可能な限りピュアな IFRS をそのまま受け入れ、「削除又は修正」を必要最小限とする ASBJ の提案に同意する。	
	「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、「削除又は修正」する項目を少数の項目に絞ることによって、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」する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。 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、ASBJ 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について検討し、「削除又は修正」を必要最小限とした ASBJ の提案に同意する。なお、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	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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べきである。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べきである。	
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。	公益および投資家保護の観点要素とすること、「削除又は修正」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える。 ・ 「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得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当または不明瞭である可能性がある。 ・ 「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することが理想的である。 ・ 「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基準の一部を構成することはあり得ると考えられる。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。	本公開草案で提案した「削除又は修正」を必要最小限とすることを支持するコメントである。 なお、「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」については、18)を参照のこと。 また、「実務上の困難さ」及び「周辺制度との関連」を判断要素とすることは「当面の方針」で示されているものである。今後、IFRSを我が国に受け入れていく際に、我が国固有の理由により「実務上の困難さ」が存在する可能性があり、その際には「実務上の困難さ」を理由に「削除又は修正」することはあり得るものと考えられる。
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。	「削除又は修正」を最小限にしたことに対して同意しない。これは、修正国際基準の存在理由が低いと考えられるためである。ピュアな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と考えられる。また、IASBの目標は、あくまでピュアな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。 さらに、ピュアな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、ピュアなIFRSをむしろ改正して	修正国際基準の採用を行うか否かについては、企業の選択に委ねられるものと考えられる。 また、多くの「削除又は修正」を行った場合、修正国際基準がIFRSから派生したものとは捉えられなくなる可能性があることから、意見発信力が弱まることが懸念される。 なお、今回「削除又は修正」を行わなかった項目についても、必要に応じ意見発信を継続的に行っていく所存である。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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いうおそれがある。 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。	
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。	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。 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ため、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。 我々の議論では、「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、修正国際基準と IFRS の差異が広がっていくことを懸念する声も多い。	「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」については、18)を参照のこと。 「実務上の困難さ」について「削除又は修正」を行うのは、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、なお受け入れ難いとの結論に達したものであるとしているため、容易に修正国際基準と IFRS の差異が広がっていくことにはつながらないと考えられる。
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。	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（少なくとも約 30 個の論点）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。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。	「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」については、18)を参照のこと。 「削除又は修正」の対象とならなかった項目に関する判断の根拠については、74)を参照のこと。
38) エンドースメント手続と意見発信の強化との関係を説明すべきである。	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。	コメントを踏まえ、今後、市場関係者に対し十分な説明を行っていく所存である。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
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。	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、たとえそれがあつたとしても、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。 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。 「実務上の困難さ」については、その内容が不明確かつ曖昧さを抱える判断基準であり、現状の実務の肯定や維持につながりやすい。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のは却って、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、「実務上の困難さ」は判断基準として適切ではない。 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のは当然と考える。	「実務上の困難さ」を判断要素とすることは「当面の方針」で示されているものである。また、今後、IFRS を我が国に受け入れていく際に、我が国固有の理由により「実務上の困難さ」が存在する可能性があり、その際には「実務上の困難さ」を理由に「削除又は修正」することはあり得るものと考えられる。
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。	本公開草案の「公表にあたって」第 20 項では、判断基準として、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、①会計基準に係る基本的な考え方と②実務上の困難さが掲げられており、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。	「当面の方針」ではエンドースメント手続における判断基準として「会計基準に係る基本的な考え方」「実務上の困難さ」「周辺制度との関連」が挙げられていたが、「実務上の困難さ」と「周辺制度との関連」は密接に関連するため、

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		検討においては「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」と「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（周辺制度との関連を含む。）」の 2 つに整理した。
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。	本公開草案の「公表にあたって」の第 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、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か疑問である。	本公開草案の「公表にあたって」の第 22 項は、「当面の方針」からの引用である。
42) 「削除又は修正」項目が解消された場合について	「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な IFRS を受け入れる」とのアナウンスにもなってしまうと考えられる。	修正国際基準において「削除又は修正」した項目は、IASB が公表した会計基準等を改正するように意見発信を行っている項目である。そのため、IASB が公表した会計基準等を改正し差異が解消することは望ましいものと考えられる。
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		
総論		
43) のれんを償却するように「削除又は修正」することに同意する。	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。	のれんを償却するように「削除又は修正」する本公開草案を支持するコメントである。
	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」（本公開草案の「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。	
	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。	
	我が国は、ASBJ 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、米国会計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。 これらの状況を踏まえ、のれんの償却を「削除又は修正」の対象とすること	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	に同意する。 我が国の市場関係者は、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。 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。 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、米国会計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。 結論の背景に記載されているとおり、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。	
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。	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、この領域を「削除又は修正」の対象として ASBJ が取り上げたことを理解する。 他方、提案されている「削除又は修正」の方法やその採用の根拠は、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は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。このため、本領域に関する「削除又は修正」を最終化	のれんの耐用年数については、46)を参照のこと。 のれんを償却するように「削除又は修正」する理由については、のれんの償却の要否について両論が聞かれている状況において、我が国における会計基準に関する基本的な考え方に照ら

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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及び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。	して総合的に判断したものである。また、IFRS 第 3 号の適用後レビューの状況など国際的に聞かれている議論も踏まえて審議を行った。
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。	IFRS 第 3 号の適用後レビュー終了後、その帰結が企業会計基準委員会による修正会計基準第 1 号（案）の内容と異なる場合には、企業会計基準委員会による修正会計基準第 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。	IFRS 第 3 号の適用後レビューの帰結が修正会計基準第 1 号の内容と異なる場合であっても、「削除又は修正」の要否は、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検討するものであるため、修正会計基準第 1 号の内容を変更することにならないと考えられる。 なお、適用後レビューの結果、IFRS 第 3 号が修正国際基準と同一の内容となった場合には、企業会計基準委員会による修正会計基準第 1 号を廃止することとなる。
各論		
46) 耐用年数の上限を 20 年としたことに同意しない。	旧 IAS 第 22 号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が、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。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 IAS 第 22 号及び日本基準を踏襲する意義はない。 また、本公開草案の「公表にあたって」の第 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。 のれんの耐用年数を、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	のれんの耐用年数については、のれんの効果が及ぶ期間を信頼性をもって見積ることは、一定の困難さがあると考えられるため、耐用年数の上限を設けることの合理性はあると考えている。その上で、国際的に 20 年は長いのではないかという意見も聞かれるが、短すぎる年数を設定すると実態を反映することが難しくなる可能性もあることから、本公開草案では上限を 20 年とすることを提案した。 コメントについて審議を行ったが、のれんの耐用年数については国際的に議論が行われているところであり、本公開草案における会計処理の要求を変更するには至らなかった。結論の背

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	況により判断されるべきものである。年数の上限を明示する必要はないものとする。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。 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。 のれん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。のれんの耐用年数を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べきである。 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年の上限を設定することには同意しない。 一般には観念しにくい、のれんの効果の及ぶ期間が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おそれがある。	景には、現在行われている国際的な議論を踏まえた記載を追加している。 なお、のれんの耐用年数については、国際的な議論への参画が必要と考えられる。
47) 持分法に係るのれんについて「削除又は修正」することに関して十分な検討を行う必要がある。	企業会計基準委員会による修正会計基準第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「削除又は修正」がなされている(IAS第28号第32項の「削除又は修正」)。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べきである。	持分法に係るのれんについては、企業結合で取得したのれんとの整合性を重視し、本公開草案では関連会社及び共同支配企業に係るのれんについても「削除又は修正」することを提案するとした。 寄せられたコメントについて検討したが、企業結合で取得したのれんとの整合性を重視する観点を変更せず、原案どおりとした。
48) 関連する論点	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	本公開草案を支持するコメントである。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
について「削除又は修正」しないことに同意する。	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、「削除又は修正」は行うべきではないと考える。	なお、今後、企業結合会計における無形資産の取扱いについては国際的な議論が行われる可能性があり、国際的な議論への参画が必要と考えられる。
	「削除又は修正」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「削除又は修正」の対象としないとする方針に同意する。	
	「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。	
	「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。	
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。	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。	毎年におけるのれんの減損テストは、のれんを非償却とすることとの関係から導入されたもので、のれんの非償却と密接に関連した項目であり、のれんを償却するように「削除又は修正」する場合には、この項目についても「削除又は修正」することが考えられたが、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から公開草案では「削除又は修正」を提案しなかった。コメントについて審議を行ったが、他の関連する論点に関する取扱いの整合性と「削除又は修正」を必要最
	「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	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	検証が必要である。なお、「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する。	小限とする観点から、原案どおりとした。
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。	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と考えられる。 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。 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。 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ため、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「削除又は修正」すべきと考える。 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「削除又は修正」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。 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する。 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	耐用年数を確定できない無形資産の非償却については、一部のブランドなどの耐用年数を確定できない無形資産とのれんの区別は難しく、一方が非償却であり一方が償却の場合には、損益操作の余地を与える可能性があるとの意見や、一部のブランドなどの耐用年数を確定できない無形資産は、企業結合後に支出された広告宣伝費などによってその価値が維持されており、自己創設無形資産の計上になるため、のれんの会計処理と整合性を図るべきとの意見が聞かれた。しかしながら、のれんが残余として計算されるのに対し、耐用年数を確定できない無形資産については、関連するすべての要因を分析したうえでキャッシュ・フローをもたらず期間について予見可能な限度がないとされたものであるため、必ずしも同列で考える必要はないとの意見を踏まえ、本公開草案においては「削除又は修正」を行わないことを提案した。 コメントについて検討したが、耐用年数を確定できない無形資産とのれんは必ずしも同列で考える必要はないという見解を変更せず、原案どおりとした。 なお、今後、企業結合会計における無形資産の取扱いについては国際的な議論が行われる可能性があり、国際的な議論への参画が必要と考えられる。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	いことから、一方は償却し、他方を償却不要ということとした場合、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おそれがある。	
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		
総論		
51) ノンリサイクリング処理を「削除又は修正」することについて同意する。	我々はかねてからその他の包括利益項目（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。 ASBJ が 2013 年 12 月の ASAF 会議で提示したペーパーに照らすと、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、ASBJ による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。 我が国は、ASBJ などを中心に、従来、純利益を重視する考え方に基づき、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「削除又は修正」の対象とすることに同意する。 「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。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ます。 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	本公開草案を支持するコメントである。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。 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、「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ため、公開草案どおり「削除又は修正」することに同意する。 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。 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するのが「基本的な考え方」とであると理解される。	
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。	「会計基準に対する基本的な考え方」が具体的ではないため、この言葉を使うのは問題である。また、「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と考えられる。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。 議論を行う基盤となるべき「基本的な考え方」の具体的な内容について、より明確に示すべきである。	「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」については、18)を参照のこと。
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度ある検討を行うべきである。	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。	58)、61) 及び 62) における各個別項目に関する対応案を参照のこと。
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。	ASBJ 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	財務情報は、予想価値、確認価値又はそれらの両方を有する場合には、意思決定に相違を生じさせることができると考えられ、リサイクリング処理により認識される損益は確認価値があると考えられるため、目的適合的と考えられる。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	る。	また、すべての OCI 項目がリサイクリングされるという体系が保たれることによって、利用者が純損益を介して将来キャッシュ・フローを予測することが可能になるため、個別項目において目的適合性が必ずしも高くないと考えられる場合においてもリサイクリングすることが必要と考えられる。
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。	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、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。	財政状態の報告の観点からは公正価値による測定が目的適合的な場合において、財務業績の報告の観点からは未実現損益を純損益に含めるのが目的適合的でない場合がある。この場合、公正価値測定を反映した包括利益は、財務業績の報告の観点からは目的適合的でないと考えられる。
56) 本業の損益状況をわかりやすく示す工夫をすべきである。	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、本業の損益状況をわかりやすく示す工夫を求める声があった。	リサイクリングの要否ではなく、IAS 第 1 号の表示に関するコメントである。この点については、リサイクリングにより純損益に組替調整した金額は、IAS 第 1 号第 92 項により開示がなされるため、特段の対応を行わないこととした。
57) 関係者のニーズや意見を収集し検討すべきである。	これまでの国際的な意見発信との整合性の観点から、ノンリサイクリング処理を「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、企業会計基準委員会による修正会計基準第 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える。	寄せられたコメントを分析し、審議を行った。
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）		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
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。	資本性金融商品についてリサイクリング処理と併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 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「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 を適用している国においても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。	今回のエンドースメント手続は、2012 年 12 月 31 日現在で IASB より公表されている会計基準等を対象としており、IAS 第 39 号も対象に含まれている。今回のエンドースメント手続において IAS 第 39 号における減損規定を「削除又は修正」しないこととしており、その点との整合性から、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に係る減損については IAS 第 39 号をベースとする原案どおりとした。
	FVTOCI 区分に指定した資本性金融商品に関する「削除又は修正」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 年）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 年）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。	
	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 IFRS 解釈指針委員会で審議された際に、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。	
	企業会計基準委員会による修正会計基準第 2 号（案）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	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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、当該「削除又は修正」が実効性のある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。	
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。	「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、減損損失の認識は不要とすべきと考える。 リサイクル処理は認識の中止（投資の売却や償還等）時点で純損益認識するだけで十分であり、「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と考ええる。 （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。	IFRS においては、資産を原価ベースで測定する場合、回収可能価額を超える帳簿価額を付さないことを確保することが一般的に求められていると考えられる。そのため、減損損失の判定を要求する原案どおりとした。
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。	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るが、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つな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。	売買目的保有でない資本性金融商品の FVPL 処理に対するコメントの懸念は理解するものの、FVOCI 処理とするオプションが与えられていることから、「削除又は修正」しないこととしている。
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）		
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用リスクに起因する公正価値の変動につ	「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。 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しべきもの」とは考えられない。「削除又は修正」すべき項目は、「負債の公正価値オプション」ではないのかと考える。	金融負債の早期償還が行われた際に認識される損益は実際のキャッシュ・フローによって裏付けられているため、コメントの「踏み倒し可能益」には該当しないと考えられる。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
いて「削除又は修正」に同意しない。	「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。	IFRS 第9号の規定では、「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 OCI に計上されるため、その点では「基本的な考え方」と相違しないと考えられる（リサイクリングされない点を問題として考えている。）。
	本公開草案では、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「削除又は修正」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。例えば、本公開草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。	金融負債の早期償還が行われた際に認識される損益は、実際のキャッシュ・フローによって裏付けられていると考えられる。また、早期償還取引とその後における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の発行は、必ずしも一体と考える必然性はないと考えられる。そのため、特段の対応は行わないこととした。
	J-5.7.9A 項で「削除又は修正」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「削除又は修正」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。	本項目については多くの企業に幅広く影響する可能性は必ずしも高くないと考えられるが、すべての OCI 項目をリサイクリング処理するように「削除又は修正」する観点から、本項目についても「削除又は修正」する原案どおりとした。
	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。 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	IFRS 第9号の規定では、「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 OCI に計上されるため、その点では「基本的な考え方」と相違しないと考えられる。 金融負債の早期償還が行われた際に認識され

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	起因する価値部分を除いて公正価値認識するよう「削除又は修正」すべきなのではないか。 あるいは 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。	る損益は実際のキャッシュ・フローによって裏付けられているため、純損益に計上すべき（リサイクリングすべき）と考えられる。
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）		
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。	「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。	コメントを踏まえて検討を行い、本公開草案における考え方と従業員による勤務の提供に応じた期間配分をベースとした考え方に関する議論を、企業会計基準委員会による修正会計基準第 2 号「その他の包括利益の会計処理」の結論の背景に記載することとした。
	2011 年改訂以前の IAS 第 19 号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。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べきと思われるが、今回の提案はこれとは異なっている。また、今回の提案は、現行の日本基準とも異なっている。 このように 2011 年改訂以前の IAS 第 19 号とも現行の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。 さらに、現行の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、IAS 第 19 号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。	コメントを踏まえて検討を行い、本公開草案における考え方と従業員による勤務の提供に応じた期間配分をベースとした考え方に関する議論を企業会計基準委員会による修正会計基準第 2 号「その他の包括利益の会計処理」の結論の背景に記載することとした。 日本基準における重要性基準については、本公開草案の公表までに審議されたが、「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」を行っていない。
	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」にわたり費用処理することは、退職給付の支払期間を適切に反映するもの	コメントを踏まえて検討を行い、本公開草案における考え方と従業員による勤務の提供に応じた期間配分をベースとした考え方に関する議論を企業会計基準委員会による修正会計基準第 2 号「その他の包括利益の会計処理」の結論の背景に記載することとした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	とは言えないことなども考慮し、リサイクリング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える。 本公開草案では、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、次の観点から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う理由と論理的に整合しない部分が存在する。 まず、数理計算上の差異は長期的に収束するのであれば、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。 次に、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格的ではないとしている点については、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。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。 また、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格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。 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IAS 第19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。 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毎期振り替えることとする企業会計基準委員会による修正会計基準第2号（案）J-122A 項の「削除又は修正」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、同	コメントを踏まえて検討を行い、本公開草案における考え方と従業員による勤務の提供に応じた期間配分をベースとした考え方に関する議論を企業会計基準委員会による修正会計基準第2号「その他の包括利益の会計処理」の結論の背景に記載することとした。 リサイクリングによる費用処理の目的適合性については、すべてのOCI項目がリサイクリングされるという体系が保たれることによって、利用者が純損益を介して将来キャッシュ・フローを予測することが可能になると考えられるため、すべてのOCI項目についてリサイクリングすることが必要と考えられる。 コメントを踏まえて検討を行い、本公開草案における考え方と従業員による勤務の提供に応じた期間配分をベースとした考え方に関する議

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	J-122A 項の後段にある再測定が発生額について、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、企業会計基準委員会による修正会計基準第 2 号（案）の結論の背景の第 31 項後段に記載のとおり、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える。	論を、企業会計基準委員会による修正会計基準第 2 号「その他の包括利益の会計処理」の結論の背景に記載することとした。
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。	本公開草案第 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、IAS 第 19 号では廃止、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。 2011 年改訂以前の IAS 第 19 号では第 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る。	（縮小） 2011 年改正前の IAS 第 19 号では、縮小は、以下のいずれかの場合とされていた。 (a) 企業が制度の対象となる従業員数の大幅な削減を行うことを明白に確約（コミット）している場合 (b) 企業が、現在の従業員による将来の勤務の重要な要素がもはや給付に適格とはならないか、又は減額された給付にしか適格でないように確定給付制度の規約を変更した場合 2011 年改正により過去勤務費用が発生した時期に費用計上されることとなったことを受けて、(b)については縮小には含まれず、制度変更として取り扱われることとされた。 (a)については退職者に係る確定給付負債又は資産（純額）の再測定を遅延認識する理由が失われているものと考えられるため、関連する OCI をリサイクリングすべきと考えられる。一方、(b)は将来の勤務に関する制度変更であるため、OCI のリサイクリングには関連しないと考えられる。 このため、2011 年改正後の定義に基づく縮小の時点において関連する OCI のリサイクリングを行うとする原案どおりとした。 （清算）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		現行の IAS 第 19 号では、清算は「確定給付制度の下で支給する給付の一部又はすべてについて、すべての追加的な法的債務又は推定的債務を解消する取引（従業員又はその代理人に支払われる給付のうち、制度の規約に示されていて数理計算上の仮定に含まれているものを除く）」とされている。 本公開草案における提案では、清算が行われる時期において同時に支払われる「制度の規約に示されており、従業員又はその代理人に支払われる給付」に係る OCI について、リサイクリングを要求することを考えていたが、そのような状況は確定給付制度の廃止又は縮小にも該当すると考えられることから、当該会計処理の対象として清算を除くこととした。
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きである。	本公開草案第 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る。	過去の年度に発生した再測定に係るものを含めて、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範囲を開示することを想定している。
65) 過去勤務費用について今後も意見発信を行うべきである。	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ている。	「削除又は修正」を必要最小限にするという観点から、過去勤務費用については「削除又は修正」を行わなかったが、今後の意見発信のあり方については別途検討を行う。
66) 過去勤務費用について「削除又は修正」すべきである。	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。	のれんの非償却と過去勤務費用では、その効果の発現が将来にわたるという共通点を一部見出すことができるかもしれないものの、その他

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
る。	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。 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出せないからであると考え。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。 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。	の状況は異なるため、必ずしも両者を整合的に取り扱う必要はないと考えられることから、特段の対応は行わないこととした。
67) 利息純額アプローチの「削除又は修正」について再検討すべきである。	IAS 第 19 号における「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よいのかは慎重に検討する必要がある。	寄せられたコメントを受けてエンドースメント手続の意義を国際的な意見発信と整理した場合、「削除又は修正」を必要最小限とすることは維持する必要があると考えられるため、その観点から原案どおりとした。
68) 会計基準の改訂の都度、再検討すべきである。	将来、IAS 第 19 号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慎重に吟味し、所要の手当てが行われることを望む。	今後、IAS 第 19 号等が改正された場合には、改正内容が我が国に受け入れ可能かどうかという観点でエンドースメント手続を行うこととなる。
質問 6：その他の項目の「削除又は修正」の必要性について		
69) その他の項目で「削除又は修正」すべき項目はない。	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。 公開草案における「削除又は修正」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、「削除又は修正」を必要最小限とするという観点から、ASBJ の提案に加えて「削除又は修正」すべき事項はないと考える。 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に	本公開草案を支持するコメントである。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。 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。 「削除又は修正」を必要最小限とすることから本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」(本公開草案の「公表にあたって」第 38 項)ことに同意する。	本公開草案を支持するコメントである。 また、公正価値測定の範囲、開発費の資産計上、機能通貨等の項目については、今後も国際的な意見発信を継続的に行っていく所存である。
70) 公正価値測定の範囲、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。	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、ピュアな IFRS を改正していく観点から、以下の項目について、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」する項目に追加するべきである。 1. 公正価値測定の範囲 (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	本公開草案の「公表にあたって」の第 21 項に列挙した理由により、「削除又は修正」を必要最小限とすべきと考えており、コメントいただいた項目については「削除又は修正」しなかった。
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。	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。	同上。
72) 四半期キャッ	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	四半期キャッシュ・フロー計算書及び持分変

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
シュ・フロー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。	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、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ない。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。	動計算書について「削除又は修正」した場合、ピュアなIFRSに基づく財務諸表と外観上、大きく異なり得ること及び「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、原案どおりとした。
73) 離脱規定について「削除又は修正」すべきである。	IAS第1号の第19項に規定されている離脱規定について、修正国際基準の「削除又は修正」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リング」の「削除又は修正」）が該当するとも考えられることから、IAS第1号の第19項から第24項に従った処理及び開示が必要になってしまうというおそれがある。これを回避するためには、IAS第1号の第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。	初度エンドースメント手続において「削除又は修正」した項目は、一般的には離脱規定が想定する状況に該当しないと考えられる。 また、当該離脱規定を使用することは非常に稀であると考えられ、また「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、離脱規定を「削除又は修正」しないとする原案どおりとした。
74) 「削除又は修正」せずに採択した項目について検討の経緯を説明すべきである。	本公開草案の「公表にあたって」では、「公正価値測定の範囲」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。この記載は「削除又は修正」せずに採択する理由はあまりにも簡素である。また、「特に懸念が寄せられた項目」の母集団についても、本公開草案の「公表にあたって」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。 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。そのため、修正国際基準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。 本公開草案の「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が優先された理由が明らかにされていない。「削除又は修正」を行った2項目以外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、詳しい検討過程を公表すべきである。	コメントを踏まえ、「検討が必要な項目」として抽出された論点の項目名を「公表にあたって」の別紙に記載した。 「検討が必要な項目」については、IFRSのエンドースメントに関する作業部会において、十分な審議を行った結果、「削除又は修正」する項目を2項目に絞っている。
75) 抽出された論点の数を記載すべ	本公開草案の「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。	コメントを踏まえ、「検討が必要な項目」として抽出された論点の項目名を「公表にあたって」

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
きでない。	「約 30 個の論点」という記載は、本公開草案の「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」を行うかどうかに関して説明している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える。	の別紙に記載した。
質問 7：ガイダンスや教育文書の開発について		
76) ガイダンスや教育文書の開発に同意する。	修正国際基準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。その意味において、ガイダンスや教育文書の開発は重要となる。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、研修会などが開催されることが有効と考える。	本公開草案を支持するコメントである。 本公開草案に寄せられた他のコメントを勘案した対応については 77) から 79) を参照のこと。
	我々は、有用なガイダンスや教育文書が開発され、修正国際基準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上げに役立つと考えている。	
	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。 これは、我が国において固有性が高く、海外での適用事例がな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うえでも、利用者が財務諸表を理解するうえでも有用と考えられるためである。	
	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える。 なお、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ごとにばらついており、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。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	実務上問題となりやすい事項については他国の対応状況を公表すると導入が円滑に進むと考えるため、「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。	
77) ピュアな IFRS の教育文書を開発すべきである。	修正国際基準のガイダンスが開発された場合、当該ガイダンスをピュアな IFRS を任意適用している企業が援用することも考え得るが、むしろピュアな IFRS を任意適用している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いただきたい。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。 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な IFRS を任意適用している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。	コメントを踏まえて検討を行った結果、ガイダンス及び教育文書の作成については、指定国際会計基準に関する実務への影響を勘案し、検討する対象を指定国際会計基準と修正国際基準の双方とするかも含めて、さらに検討を行っていくこととした。 その際、教育文書に関しては、実質的な解釈とならないように留意しつつ、IFRS の基準に対する実務的な対応方法などについて公表することを検討することとした。
78) ピュアな IFRS 任意適用企業への留意が必要である。	IFRS の適用に際して「実務上の困難さ」がある場合には、たとえそれがあつたとしても、IFRS の設定主体である IASB が対処している。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つたという例も多い。 このため、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。 ASBJ 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な 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な 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。	ガイダンスについては、実質的な「削除又は修正」とならないよう留意しつつ、国際的な議論と整合させるために、IFRS を採用している諸外国における取り組みを参考として、IFRS 解釈指針委員会への論点の提出や IFRS 解釈指針委員会で取り上げられなかった場合の対応を含めた具体的な検討プロセスのあり方について検討を行っていくこととした。 また、ガイダンスや教育文書の作成においては、指定国際会計基準に関する実務への影響を勘案することとした。 ガイダンスについては国際的な議論と整合させるために、IFRS を採用している諸外国における取り組みを参考として、IFRS 解釈指針委員会への論点の提出や IFRS 解釈指針委員会で取り上げられなかった場合の対応を含めた具体的な検

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	我が国において、すでにピュアな 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、ASBJ 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。	討プロセスのあり方について検討を行っていくこととした。 また、ガイダンスや教育文書の作成においては、指定国際会計基準に関する実務への影響を勘案することとした。
	ピュアな IFRS に係るガイダンスや教育文書は、修正国際基準を適用する企業のみならず、指定国際会計基準を適用する企業にも影響を及ぼすものと考えられる。そのため、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。 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。	ガイダンスや教育文書の作成においては、指定国際会計基準に関する実務への影響を勘案することとした。 また、ガイダンスについては国際的な議論と整合させるために、IFRS を採用している諸外国における取り組みを参考として、IFRS 解釈指針委員会への論点の提出や IFRS 解釈指針委員会で取り上げられなかった場合の対応を含めた具体的な検討プロセスのあり方について検討を行っていくこととした。
	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「削除又は修正」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。 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、IFRS の任意適用を拡大することに貢献するとは限らない。 さらには、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。 こうした理由から、「削除又は修正」の対象となっていない IFRS についてガ	ガイダンスについて実質的に「削除又は修正」とならないように留意することとした。また、教育文書について実質的な解釈とならないように留意することとした。 ガイダンスや教育文書の作成においては、指定国際会計基準に関する実務への影響を勘案することとした。その際、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が懸念されるという点については、ガイダンスや教育文書の対象の選定などにおいて十分に留意することとした。 また、ガイダンスについては、国際的な議論と整合させるために、IFRS を採用している諸外国における取り組みを参考として、IFRS 解釈指

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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、ASBJ 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 ASBJ の役割と認識している。 修正国際基準のガイダンスや教育文書を開発した場合、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する。 「削除又は修正」を行った箇所以外の規定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」に準拠した運用に従う必要がある。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。	針委員会への論点の提出や IFRS 解釈指針委員会では取り上げられなかった場合の対応を含めた具体的な検討プロセスのあり方について検討を行っていくこととした。 ガイダンスについては、国際的な議論と整合させるために、IFRS を採用している諸外国における取り組みを参考として、IFRS 解釈指針委員会への論点の提出や IFRS 解釈指針委員会では取り上げられなかった場合の対応を含めた具体的な検討プロセスのあり方について検討を行っていくこととした。
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。	「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。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か疑問である。 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段の対象に含まれる 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。 また「教育文書」の目的はどこに置かれるのか方針を明確にすることが必要である。 「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」などの文書において、位置づけが明示されることを期待する。 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」の別法と考えているのであれば、やめた	基準の適用にあたって遵守することが求められるものをガイダンス、基準の適用にあたって参考となるものを教育文書と整理し、その旨を「公表にあたって」に記載した。具体的には、ガイダンスは、金融商品取引法や会社法において遵守しない場合には虚偽記載に該当することになるものを想定している。また、教育文書は、IFRS 財団が公表している教育文書に相当するものを想定している。 ガイダンスについては、その内容が「削除又は修正」に該当しないように留意しつつ、IFRS 解釈指針委員会と論点を共有するプロセスを含めて検討を行うこととした。 一方、教育文書については、実質的な解釈とならないように留意しつつ、実務的な困難さを

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	方がよい。	低減させる目的で、IFRS の基準に対する実務的な対応方法などについて公表することを検討することとした。
80) ガイダンスや教育文書の開発により、細則主義から乖離することを懸念する。	修正国際会計基準も、原則主義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により細則主義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。	どのような項目についてガイダンスや教育文書を公表するか選定するプロセスのあり方について、今後、検討を行っていく予定である。
81) 他のリソースの活用を検討すべきである。	例えば教育文書については、JICPA に研究報告の作成を依頼するといった対応策も考えられる。	ガイダンスや教育文書の作成プロセスについて、今後、検討を行っていく予定である。
質問 8：その他		
本公開草案の作成過程について		
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。	以下の点に関して、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。 (1) 本公開草案の「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。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。 (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のにもかかわらず 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。根拠資料もなく 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。	(1) 抽出された「検討が必要な項目」に関する論点に関しては、第 278 回、第 279 回のほか、第 277 回及び第 281 回においても審議が行われており、約 30 個すべての論点について審議が行われている。 (2) 審議資料の公開に関しては、作業部会において、資料を公開する場合、資料の完成度をより向上させる必要があるとの意見が聞かれたため、公開していない。 また、「削除又は修正」を提案するに至った審議の過程は、本公開草案の「公表にあたって」において説明を行っている。 なお、コメントを踏まえ、「検討が必要な項目」として抽出された論点の項目名を「公表にあた

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	(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 (ES) のことではないかと思われる。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。 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については、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。	って」の別紙に記載した。 (3) 委員会当日における ES（エデュケーション・セッション）は、委員会において十分かつ公正な審議を行えるよう、審議資料の説明を行うものであり、審議資料に対する意見に関する部分は委員会において議論されている。ただし、明瞭さに欠けるという印象を与えたことに配慮し、今後、誤解されないように留意したい。 修正国際基準に寄せられたコメントを集約し、作業部会及び委員会にて、十分に議論を行った。
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い。	「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、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（ピュアな 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。	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は、金融庁により定められる事項である。
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。	適用初年度の注記として、修正国際基準と日本基準、修正国際基準と 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、修正国際基準と 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。修正国際基準と IFRS の相違点に関する詳細な開示があれば、修正国際基準が 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。 我が国の目指すあるべき IFRS の姿として修正国際基準を内外へ表明するからには、財務諸表の核である純資産と純利益について、修正国際基準と IFRS の差異による影響額を情報として提供するのは当然と考えられる。 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	同上。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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える。 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、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 の適用促進の観点からも、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考ええる。	
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。	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える。	同上。
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このことであるが、修正国際基準、日本基準及び指定国際会計基準の3基準間の差異を記載し続けることは実務負担が大きく、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)すべきと考えられる。	同上。
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、企業会計基準委員会による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、事実上何とおりの修正国際基準に基づく財務諸表が出来上がることに伴い、投資家にも混乱をきたす。	企業会計基準委員会による修正会計基準第1号と第2号は選択適用ではないことは、「修正国際基準の適用」第3項において明確に規定されている。
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了し	海外子会社がエンドースメント手続の完了していない IFRS の新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	2013年1月1日以降 IASB により公表された会計基準等のエンドースメント手続に速やかに着

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
ていない会計基準について検討すべきである。	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。	手することにより対応する。 今後のスケジュールについては、92)を参照のこと。
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。	「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が、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。 本公開草案では、「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。	IAS第8号第12項では「会計基準を開発するために類似の概念フレームワークを使用している他の会計基準設定主体の直近の基準等の文書」についても参照していることから、必ずしも概念フレームワークをエンドースメントの対象とする必要はないと考えられる。
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。	個別の会計基準に規定が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があるため、「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。	同上。
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。	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、対象とする会計基準の時点が古すぎるのではないかと。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と考えられる。	2013年1月1日以降IASBにより公表された会計基準等のエンドースメント手続に速やかに着手することにより対応する。 今後のスケジュールについては、92)を参照のこと。
今後のエンドースメント手続		
92) 今後のエンド	今後、実施されるエンドースメント手続について本公開草案の「公表にあた	初度エンドースメント手続終了後は、2013年

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
一スメント手続のスケジュールを提示すべきである。	って」は、「IASBにより公表される会計基準等の適用時期やエンド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」としたうえで、「詳細については、初度エンドスメント手続きが終了した段階で定める」としているが、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。 2012年12月31日後にIASBより公表された会計基準についても、エンドスメント手続のスケジュールを明確にしていきたい。	12月31日現在でIASBにより公表された会計基準等のエンドスメント手続を早期に完了し、その後、2013年12月31日後にIASBにより公表された会計基準等のエンドスメント手続に着手することを予定している。 新たにIASBにより公表される会計基準等への修正国際基準の対応については全体的な会計戦略の中で、時々状況の下で検討されるべきものであることから、「公表にあたって」においては記載しないこととした。
93) 初度エンドスメント手続終了後のエンド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。	初度エンドスメント手続終了後のエンド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。	今後のエンドスメント手続において「削除又は修正」を行うか否かは、今後のエンドスメント手続における審議によることになる。
その他		
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。	IFRS第1号第23項は「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。	日本基準から修正国際基準への移行については、IFRS第1号第23項の「従前の会計原則」は日本基準を指し、「IFRS」は「修正国際基準の適用」第4項により、修正国際基準に読み替えられるため、日本基準から修正国際基準への調整表を開示することになる。
95) ピュアなIFRSを受け入れる制度を確立すべきである。	ピュアな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スメント手続とは別に、カーブアウットすることなくピュアなIFRSを国内に受け入れる制度を確立すべきである。	我が国の会計制度に関するコメントであり、2)を参照のこと。
96) 適用後レビュー	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	日本基準においては、「企業会計基準等の開発

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
一を実施すべきである。	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。	に係る適正手続に関する規則」において適用後レビューを行うことが定められており、修正国際基準も同様の適正手続を経ることになると考えられる。
97) 個別財務諸表への適用についても検討すべきである。	修正国際基準は連結財務諸表を作成する場合が想定されているが、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。	我が国の会計制度に関するコメントであり、2)を参照のこと。

以 上