

特集2

「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）」の公表について

ASBJ 副委員長 こがさか あつし
小賀坂 敦
かみや たかお
(前)ASBJ ディレクター **紙谷 孝雄**

1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2015年6月29日に開催した第314回企業会計基準委員会において、「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）」（以下「修正国際基準」という。）（英文名称：“Japan’s Modified International Standards (JMIS): Accounting Standards Comprising IFRSs and the ASBJ Modifications”）の公表を承認し、2015年6月30日に公表した。

本稿では、修正国際基準の公表に至った経緯、エンドースメント手続の意義及び修正国際基準の概要等について解説する。

なお、本稿における意見に関わる部分については、私見であることをあらかじめお断りする。

2. 修正国際基準の公表の経緯

2013年6月19日に、企業会計審議会は、「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。）を公表した。「当面の方針」では、IFRSのエンドースメント手続を導入し、エンドースメントされたIFRSを作成することが記載されており、当該エンドースメント手続については、「会計基準の策定能力を有するASBJにおいて検討を行い、さらに、現行の日本基準と同様に、ASBJが検討した個別基準について、当局が指定する方式を採用することが適当である。」とされている。

この「当面の方針」の記載内容を踏まえ、ASBJは、2013年7月に財務諸表の作成者、利用者、監査人及び学識経験者から構成される「IFRSのエンドースメントに関する作業部会」（以下「作業部会」という。）を設置した。

その後、作業部会での検討状況を踏まえ、企

業会計基準委員会にて審議を行い、2014年7月31日に修正国際基準の公開草案を公表した。この公開草案のコメント募集期間3か月の間に、19通のコメント・レターが寄せられ、作業部会及び企業会計基準委員会にてこれらの公開草案に寄せられた意見について審議を行い、修正国際基準を公表するに至った。

3. エンドースメント手続の手順

エンドースメント手続は、「当面の方針」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。）について、我が国で受け入れ可能か否かを判断したうえで、必要に応じて、一部の会計基準等について「削除又は修正」し、金融庁において指定する仕組みとされている。

このエンドースメント手続のうち、ASBJが行う個々の会計基準等の「削除又は修正」は、次のような手順で行われる。

- (1) IASBにより新規の又は改正された会計基準等が公表される。
- (2) ASBJにおいて、(1)について「削除又は修正」せずに採択することができるかについて検討を行う。「削除又は修正」とは、会計基準等の全部、一部の条項又は条項の一部を適用しないこと及び会計基準等の一部の条項に追加又は修正を加えることをいう。
- (3) (1)について「削除又は修正」を行わずに採択する場合には、その旨の公開草案を公表する。「削除又は修正」を行って採択する場合には、「企業会計基準委員会による修正会計基準」の公開草案を作成し、公表する。
- (4) 公開草案に寄せられた意見を踏まえ、最終

的な採択を行う。

今回は最初のエンドースメント手続（以下「初度エンドースメント手続」という。）であったため、既存のIASBによる会計基準等について、一括してエンドースメント手続を実施した。具体的には、2012年12月31日現在でIASBにより公表されている会計基準等（国際財務報告基準13本、国際会計基準28本、IFRIC解釈指針17本、SIC解釈指針8本）を対象にエンドースメント手続を行った。

4. エンドースメント手続の意義

このようなエンドースメント手続を実施する意義について、「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）」の公表にあたって¹⁾（以下「公表にあたって」という。）では、以下の3点を記載している。

(1) IFRSの柔軟な受入れ

現在、任意適用において使用されている指定国際会計基準については、IASBにより公表された会計基準等の一部を指定しないことも可能な枠組みとなっているが、その一部を修正する手続を念頭に置いた規定とはなっていない。

エンドースメント手続を行い、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や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で、IFRSをより柔軟に受け入れることが可能となる。

(2) 意見発信力の強化

IASBにより公表された会計基準等につい

1 修正国際基準全体の背景を示すものとして、修正国際基準と同時にASBJより公表されている。

て、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において、「削除又は修正」して採択することにより、「削除又は修正」する項目についての我が国の考え方を意見発信することが可能となると考えられる。ここでいう我が国における会計基準に係る基本的な考え方には、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ことなどが含まれる。

今回実施した初度エンドースメント手続では、既存の会計基準等を対象に、我が国における会計基準に係る基本的な考え方等に照らして受け入れ可能か否かを検討しており、既存の会計基準等に対する我が国の考えを、適用可能な1組の会計基準として表明することになった。

また、今後、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。

(3) ガイダンス、教育文書の開発

初度エンドースメント手続において、実務上の困難さへの対応が検討されたが、その過程においてより我が国の実情に即した適用を可能とするために、ガイダンスや教育文書の作成について検討することが議論された。今後、指定国際会計基準に関する実務への影響を勘案し、さらに検討を行うこととしている。

(4) 公開草案に寄せられたコメント

公開草案に寄せられたコメントでは、以下の観点からIFRSのエンドースメント手続の実施を支持する意見が多く聞かれた。

- 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ること。
- 我が国におけるIFRSの任意適用を促進するための取組みであること。

一方、修正国際基準の導入はIASBの目的と

相容れないという意見や4基準併存によ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を懸念する意見が聞かれた。また、IFRSの任意適用の拡大を促進する効果についても懸念を示す意見が聞かれた。

加えて、以下の観点から今後の日本基準のあり方について方針を示すべきという意見が多く聞かれた。

- 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べきである。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1つとして維持すべきである。
- 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。

5. 「削除又は修正」の判断基準

前述のとおり、エンドースメント手続は、我が国で受け入れ可能か否かを判断したうえで、必要に応じて、一部の会計基準等について「削除又は修正」し、金融庁において指定する仕組みとされている。

ここで、「当面の方針」では、任意適用を前提としたうえで、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は、公益及び投資者保護の観点から、例えば、次の点を勘案すべきであるとされている。

- 会計基準に係る基本的な考え方
- 実務上の困難さ（作成コストが便益に見合わない等）
- 周辺制度との関連（各種業規制などに関連して適用が困難又は多大なコストを要することがないか）

また、これらの判断基準に従い、エンドース

メント手続を行ううえでは、主に以下の理由から、「削除又は修正」を必要最小限としている。

- IFRS は所定のデュー・プロセスを経て開発及び公表されたものであり、また、ASBJ 及び我が国の市場関係者も関与して開発されていること。
- 多くの「削除又は修正」が行われた場合、修正国際基準が IFRS から派生したものとして受け止められない可能性があること。
- 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われること。

6. 修正国際基準の構成

修正国際基準は以下から構成される。

- ① 「修正国際基準の適用」
- ② ASBJ が採択した IASB により公表された会計基準等
- ③ 「企業会計基準委員会による修正会計基準」

①の「修正国際基準の適用」は、修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成する場合に準拠すべき規定を定めている。「修正国際基準の適用」では、ASBJ が採択した IASB により公表された会計基準等のリストを示しており（上記②）、その一部を「企業会計基準委員会による修正会計基準」（上記③）により「削除又は修正」して採択をしている。

なお、修正国際基準の名称（「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）」）は、これらの構成を反映したものとなっている。

7. 初度エンドースメント手続の検討の概要及び結果

(1) 公開草案における提案

作業部会では、IASB により公表された会計基準等について「削除又は修正」を行わずに採択することが可能か否かを検討するために、2012年12月31日現在でIASBにより公表されている会計基準等と日本基準を比較することにより、論点の抽出を行った。また、同時に、どのような項目についてガイダンスや教育文書の作成が必要となり得るかについても論点の抽出を行った。

これらの検討の結果、30個の論点が抽出された²。これらの論点は、「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。）」に大別された。

「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、「公表にあたって」に記載しているとおり、「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ことなどが含まれる。」と整理している。

そのうえで、「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」の主たるものとして「のれんの非償却」「その他の包括利益のリサイクリング処理」「公正価値測定範囲」及び「開発費の資産計上」が識別された。

「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。）」については、「会計基準の適用、解釈に関する項目」「その他の重要な実務上の困難さを含む会計処理に関する項目」「開示に関する項目」に大別された。

「会計基準の適用、解釈に関する項目」につ

2 抽出された30個の論点の一覧は「公表にあたって」に別紙として添付している。

いては、例えば、減価償却方法（定率法、定額法）の選択、非上場株式の公正価値測定、子会社、関連会社の報告日が異なる場合の取扱いなどの論点が識別された。

「その他の重要な実務上の困難さを含む会計処理に関する項目」には、影響する業種や企業が一定程度限定されるものの、影響が生じる場合には、IFRSの適用そのものが極めて困難となるほどの重要性があるものが含まれる。具体的には、「機能通貨（IAS第21号「外国為替レート変動の影響」）」及び特定の業種において適用されている減価償却方法などの論点が識別された。

「開示に関する項目」については、年度の注記及び四半期の開示（第1四半期及び第3四半期の本表及び注記）について、コストと便益の観点から、一部の項目について懸念が聞かれた。

これらの審議を踏まえ、公開草案では「のれんの非償却」及び「その他の包括利益のリサイクリング処理」については、我が国における会計基準に係る基本的な考え方と相違が大きいため、「削除又は修正」を行っただけで採択することを提案した。

一方、「公正価値測定の範囲」及び「開発費の資産計上」については、多くの懸念が聞かれたものの、「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」を行わずに採択することを提案した。これらの項目については、「公表にあたって」の別紙において、懸念の概要を記載している。

また、「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。）」については、「削除又は修正」を必要最小限とする観点等から「削除又は修正」を行わないことを提案した。

(2) 公開草案に寄せられたコメントと対応

公開草案に寄せられたコメントでは、「のれんの非償却」及び「その他の包括利益のリサイクリング処理」についてのみ「削除又は修正」を行う提案については、「削除又は修正」を行う項目を必要最小限にする趣旨を支持し、この提案に同意する意見が多く聞かれた。

一方、これまでも多くの懸念が寄せられている「公正価値測定の範囲」「開発費の資産計上」「機能通貨」や、実務上の負担が予想される四半期キャッシュ・フロー計算書及び四半期持分変動計算書について「削除又は修正」を行うべきであるという意見も聞かれた。

これらの寄せられた意見を受けて審議した結果、「削除又は修正」する項目は必要最小限にすべきとの考えを支持する意見が多く聞かれたこと等により、「削除又は修正」する項目については、公開草案の提案どおりとした。

8. のれんの非償却に関する「削除又は修正」

(1) 公開草案における提案

IFRS第3号「企業結合」では、のれんについて非償却とし、減損のみを行うとされている。この点につき、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、以下を理由として、企業結合で取得したのれんは、耐用年数にわたって、定額法その他の合理的な方法により定期的に償却するように「削除又は修正」することを提案した。

- のれんは企業結合における投資原価の一部であり、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、償却を行うことが必要である。
- のれんの構成要素の一部が超過収益力を示すとすると、競争の進展によって通常はその価

値が減少するものであり、償却を行わないとその減価を無視することになる。

- のれんの耐用年数は一般に予測不能であるという見解に対して、企業は、通常、買収にあたり被取得企業の事業などについて十分な分析を行ったうえで買収するか否かを決定するため、耐用年数の見積りは可能である。また、耐用年数や償却されるパターンに関する見積りの難しさはのれんに限定されたものではなく、有形固定資産の減価償却についても同様である。
- 自己創設のれんの計上は、一般目的財務報告において目的適格的ではないと考えられる。
- 費用配分を行う償却と回収可能価額に着目する減損テストは、目的が異なっているため、減損テストによって償却を補うことはできない。

公開草案の公表に至る審議の過程では、企業結合で取得したのれんの償却を要求することに関連して、「毎年におけるのれんの減損テスト」「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」についても「削除又は修正」を行うかについて検討が行われたが「削除又は修正」を必要最小限とする観点などを勘案し、これらの項目については「削除又は修正」しないことを提案した。

(2) 公開草案に寄せられたコメントと対応

のれんを償却するように「削除又は修正」すること自体については賛成する意見が多く聞かれた。

一方、のれんの耐用年数の上限を20年とすることについて、上限を設けるべきではないという意見や20年が長いのではないかという意見も聞かれた。

また、関連する論点を「削除又は修正」しないことに対して、「毎年におけるのれんの減損テスト」については実務負担の観点から、「耐

用年数を確定できない無形資産の非償却」についてはのれんとの区別が難しいという点から、懸念を示す意見が聞かれた。

これらの寄せられた意見を踏まえて審議を行った結果、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ることを鑑み、公開草案における提案を変更しないこととした。

また、「毎年におけるのれんの減損テスト」については「削除又は修正」を必要最小限にする観点から、「耐用年数を確定できない無形資産の非償却」についてはのれんと必ずしも同列で考える必要はないという意見を踏まえ、原案どおり「削除又は修正」を行わないこととした。

9. ノンリサイクリング処理に関する「削除又は修正」

(1) 公開草案における提案

現行のIFRSにおいては、その他の包括利益に認識した後に、当期純利益に組替調整する会計処理（リサイクリング処理）と組替調整しない会計処理（ノンリサイクリング処理）が混在している。次のその他の包括利益に認識する項目については、ノンリサイクリング処理が要求されている。

- IFRS 第9号「金融商品」（2010年）（以下「IFRS 第9号（2010年）」という。）におけ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（2010年）における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
- IAS 第19号「従業員給付」における確定給付負債又は資産（純額）の再測定
- IAS 第16号「有形固定資産」及びIAS 第

38号「無形資産」における再評価モデルに係る再評価剰余金

この点につき、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、以下の理由により、上記の(a)(b)(c)について、ノンリサイクリング処理を「削除又は修正」することを提案した。

- 純損益は、企業の総合的な業績指標として1株当たり当期純利益など、各種の重要指標の基礎として使用されてきている。
- 企業価値を評価する際に、財務諸表利用者は、当該企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見込みを評価するために、フロー情報に依拠することが多く、純損益情報の完全性がキャッシュ・フローとの整合性で裏付けられていない場合には、純損益が有用でなくなると考えるかもしれない。
- ノンリサイクリング処理では、純損益に反映されないキャッシュ・フローが存在することとなり、純損益の総合的な業績指標としての有用性が低下すると考えられる。
- 純損益は過去の評価に関するフィードバックを提供する実際の成果情報であるため、確認価値を有すると考えられる。
- 受託責任の観点からは、純損益は包括的であるべきで、たとえ一部の取引又は事象が非反復的と考えられる場合であっても、経営者の能力の評価に影響が生じるため、純損益に含められるべきである。

(d)の有形固定資産及び無形資産の再評価モデルに係る再評価剰余金については、実体資本維持の概念に基づくものかどうか議論されているものであり、他のノンリサイクリング処理とは異なる側面が見受けられるため、「削除又は修正」を行わないことを提案した。

(2) 公開草案に寄せられたコメントと対応

ノンリサイクリング処理についてリサイクリ

ング処理を要求するように「削除又は修正」することに関して支持する意見が多く聞かれた。

一方、各論として、確定給付負債又は資産（純額）の再測定について平均残存勤務期間で按分した金額をリサイクリング処理することに関して、公開草案では個々の従業員への支払い時点をベースとした考え方を根拠としたが、この公開草案での説明は説得的ではないという意見が聞かれた。

これらの意見を踏まえ、確定給付負債又は資産（純額）の再測定のリサイクリング処理について、再審議が行われた。当該審議においては、公開草案における考え方に加え、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が示されたが、いずれも公開草案における会計処理の提案を支持するものであるため、最終的に、確定給付負債又は資産（純額）の再測定の会計処理については、公開草案における提案のとおり、「削除又は修正」することとした。

10. ガイダンス、教育文書の開発

「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。）」として抽出された論点のうち、「会計基準の適用、解釈に関する項目」については「削除又は修正」を行わず、ガイダンスや教育文書の作成を検討することを提案した。

この提案に対して、ガイダンスや教育文書を作成することを支持する意見が多く聞かれた一方で、修正国際基準としてガイダンスや教育文書を公表するのではなく、指定国際会計基準でも適用することができるようなガイダンスや教育文書を作成すべきという意見や修正国際基準としてガイダンスや教育文書を公表した場合における指定国際会計基準への影響を懸念する意

見が聞かれた。

これらの意見に対して、「公表にあたって」においては「寄せられた意見を踏まえて審議を行った結果、ガイダンスや教育文書については、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、今後さらに検討を行っていくこととした。」と記載している。

11. 適用時期及び今後のエンドースメント手続

「修正国際基準の適用」では、修正国際基準を2016年3月31日以後終了する連結会計年度に係る連結財務諸表から（四半期連結財務諸表に関しては、2016年4月1日以後開始する連結会計年度に係る四半期連結財務諸表から）適用することができるとしている。

また、修正国際基準を採用することを選択した企業は、企業会計基準委員会による修正会計基準第1号「のれんの会計処理」及び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」について、当該修正会計基準を2016年3月31日以後終了する連結会計年度に係る連結財務諸表から（四半期連結財務諸表に関しては、2016年4月1日以後開始する連結会計年度に係る四半期連結財務諸表から）適用するとしている。

今後、ASBJにおいては、2013年12月31日現在でIASBにより公表されている会計基準等のエンドースメント手続を早期に完了し、その後、2013年12月31日以後に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着手することが予定されている。

12. 修正国際基準の制度化

2015年6月30日に、金融庁より、修正国際基準の適用が制度上、可能となるよう、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等について所要の改正等を行うため、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令（案）」等が公表されている。

当該案では、指定国際会計基準における制度と同様に、修正国際基準に基づいて連結財務諸表を適正に作成することができる体制を整備しているなど、一定の要件を満たす企業について修正国際基準に従うことができることとする規定の新設が提案されている。また、一定の日までにASBJにおいて公表が行われた修正国際基準を、金融庁長官が定める企業会計の基準とすることが提案されている。パブリック・コメント期限は7月30日とされていた。

13. おわりに

今回実施したエンドースメント手続においては、適用可能な1組の会計基準として既存のIFRSに対する我が国の考え方を示すことになったことは、意義が深いと考えられる。これまでIFRSに対して種々の懸念が聞かれていたが、エンドースメント手続を実施することにより、我が国の関係者のIFRSへの理解がより深まったものと考えられ、今後の我が国のIFRSの適用の促進に寄与するものと考えられる。