

# 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）の公開草案の概要

公認会計士 ふるうち かずあき 古内 和明

## I. はじめに

2014年7月31日、企業会計基準委員会（ASBJ）は、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）（Japan's Modified International Standard: Accounting Standards Comprising IFRSs and the ASBJ Modifications、略称「JMIS」）の公開草案（以下、「修正国際基準（案）」という。）を公表した。本稿では、修正国際基準（案）の概要について解説する。なお、文中意見にわたる部分は私見である。

## II. 公表の経緯

2009年6月に、企業会計審議会から、「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」（以下、「中間報告」という。）が公表され、国際会計基準（IFRS）の任意適用等に関する提言が示された。その後、企業会計審議会では我が国におけるIFRSの適用のあり方が継続的に審議され、2013年6月には、「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。）が公表された。

「当面の方針」では、単一で高品質な国際基準の策定という目標がグローバルに実現されていくことは、世界経済の効率化・活性化を図る観点から有効であり、我が国としてこの目標を実現していくために主体的に取り組むことは、日本の企業活動、資金調達に有益であるとともに、日本市場の国際競争力を確保する観点からも重要であるとされている。そのうえで、IFRSの任意適用の積上げを図ることが重要であるとされ、その方策の一つとして、IFRSのエンドースメント手続の導入が提言され、会計基準の策定能力を有するASBJにおいて検討を行い、ASBJが検討したIFRSの個々の会計基準について、金融庁が指定する方式を採用することが適当であるとされた。

この「当面の方針」の公表を受け、ASBJでは、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」を設置して検討を行い、今般の修正国際基準（案）の公表に至った。

## III. エンドースメント手続

### 1. エンドースメント手続の概要

「当面の方針」では、エンドースメント手続は、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、「ピュアIFRS」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」して採択する仕組みとされている。このエンドースメント手続は指定国際会計基準の指定とは別の制度として行われ、エンドースメント手続を経て「削除又は修正」を加えた会計基準等は修正国際基準として公表される。

具体的なエンドースメント手続は、以下の手順による。

- (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において当該会計基準等について「削除又は修正」せずに採択することができるか否かについて検討を行う。ここで、「削除又は修正」とは、会計基準の全部、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の一部の条項又は条項の一部に追加又は修正を加えることをいう。
- (3) 当該会計基準等について「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。また、「削除又は修正」を行って採択する場合には、ASBJによる修正会計基準の公開草案を作成し、公表する（「4. 修正国際基準の適用」参照）。
- (4) 公開草案に寄せられた意見を踏まえ、ASBJにおいて審議を行い、最終的な採択を行う。
- (5) 金融庁長官による修正国際基準に関する告示指定。

修正国際基準（案）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を対象にエンドースメント手続を行い（以下「初度エンドースメント手続」という。）、公表された。この初度エンドースメント手続終了後は、IASBにより会計基準等が公表される都度（又は一定の期間おきに）、それらの会計基準等について、エンドースメント手続を実施することとなる。

## 2. エンドースメント手続の意義

現在、IFRSの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、ピュアIFRS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。現時点では、IASBにより公表された会計基準等のすべてが指定されており、結果として指定国際会計基準はピュアIFRSと同一のものとなっている。「当面の方針」では、指定国際会計基準は、実態的にはピュアIFRSのアドプションとなっているとしたうえで、ピュアIFRSを適用する意図で既に任意適用している企業が存在することなどを踏まえ、ピュアIFRSの適用は維持する必要があるとされている。

それに加え、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とされている。

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。この基本的な考え方は、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との考えを背景とするとされている。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方を表明することとされている。

今後、IASBが会計基準等を公表する都度（又は一定の期間おきに）エンドースメント手続を行う段階においては、IASBによる会計基準等の公表後、ASBJが一定の期間内にエンドースメント手続を行うことになる。その際、IASBの審議が行われている段階から、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、適切な意見発信を行っていくことが必要となる。

なお、ASBJは、より我が国の実情に即した適用を可能とするために、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について、ガイドン

スや教育文書を開発することが考えられ、今後、これらの開発についても検討を行っていく予定としている。

## 3. ピュアIFRSとの関係

IFRSのエンドースメント手続は、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、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とされている。また、修正国際基準（案）で提案されているピュアIFRSに対する限定的な「削除又は修正」については、将来的な我が国及びIASBの議論次第では解消されうるものであると考えられ、当面の取扱いであると位置づけることが適当であるとされている。さらに、ピュアIFRSを適用する国内外の企業と修正国際基準を適用する企業との財務情報の比較可能性も考慮することが必要であるとされている。

## 4. 修正国際基準の適用

修正国際基準を適用する場合には、公表文書に含まれる「修正国際基準の適用」に従って基準を適用することになる。「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は、ASBJが採択したピュアIFRSの規定に、ASBJの修正会計基準による「削除又は修正」を加えた規定に準拠しなければならないとしている。

このように、ピュアIFRS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ASBJによる修正会計基準を公表することによって、財務諸表利用者が「削除又は修正」の内容を容易に識別することができるようになる。また、「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されている。さらに、IFRSを直接「削除又は修正」しないことにより、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されている。

## 5. エンドースメント手続の対象

### ① 修正国際基準（案）（初度エンドースメント手続）

修正国際基準（案）では、IASBにより2012年12月31日現在で公表されている次の会計基準等をエンドースメント手続の対象としている。

- (1) 国際財務報告基準13本
- (2) 国際会計基準28本
- (3) IFRIC解釈指針17本
- (4) SIC解釈指針8本

なお、IASBの「財務報告に関する概念フレームワーク」については、エンドースメント手続の対象に含まないこととされている。

## ② 初度エンドースメント手続終了後

初度エンドースメント手続終了後は、IASBにより会計基準等が公表される都度（又は一定の期間おきに）、それらの会計基準等について、エンドースメント手続を行うこととなる。IASBにより会計基準等が公表された後に、どの程度の期間でエンドースメント手続を行うかについては、IASBの公表する会計基準等の適用時期やエンドースメントする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が、詳細については、初度エンドースメント手続が終了した段階で定めることとされている。

## 6. 「削除又は修正」の判断基準

「当面の方針」では、任意適用を前提としたうえで、ピュアIFRS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）

上述の判断基準に従い、エンドースメント手続を行ううえで、次の理由から、「削除又は修正」を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されている。

- ▶ 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、市場関係者に修正国際基準がIFRSから派生したものであるとして受け止められない可能性があること。
- ▶ 各国又は地域におけるエンドースメント手続の状況を見ると、ピュアIFRSについて、「削除又は修正」を行っている国又は地域は限られており、「削除又は修正」を行っている場合においても、必要最小限にとどめていること。
- ▶ ピュアIFRSとの比較可能性に配慮すること。
- ▶ 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。

なお、必要最小限とする観点から「削除又は修正」を行わなかったもののうち、これまで国際的な意見発信を行っている項目については、今後も意見発信

を続ける必要があるとされている。

## IV. 初度エンドースメント手続における検討

### 1. 論点の抽出

ASBJでは、ピュアIFRS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日現在の会計基準等と日本基準を比較することにより、論点の抽出が行われた。また、同時に、どのような項目についても検討を行い、論点の抽出が行われた。このような検討の結果、約30の論点が抽出された。これらの論点は、「①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「②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。）」に大別される。

#### ① 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

「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」として、主として、次の項目が識別されている。

- ▶ のれんの非償却
- ▶ その他の包括利益（OCI）のリサイクリング処理及び当期純利益（純損益）に関する項目
- ▶ 公正価値測定範囲
- ▶ 開発費の資産計上

これらについては、財務諸表の利用者に対して企業の適切な財政状態や経営成績等を開示するにあたり、懸念が示された項目である。

#### (ア) のれんの非償却

IFRSではのれんの償却が禁止されており、減損のみが行われることとされている（IFRS第3号「企業結合」）。ASBJは、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、償却すべき資産としている。したがって、のれんの非償却については、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」を行ったうえで採択することを修正国際基準（案）において提案している。「削除又は修正」の内容及び「削除又は修正」を行うに至った詳細な理由は、ASBJ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）」の本文及び結論の背景に記載されている。

#### (イ) その他の包括利益のリサイクリング処理及び当期純利益に関する項目

IFRSでは、次の項目について、その他の包括利益に計上した後に、当期純利益に組替調整（リサイ

クリング処理)しない会計処理、いわゆるノンリサイクリング処理を採用している。

- ▶ 「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「金融商品」)」
- ▶ 「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「金融商品」)」
- ▶ 「確定給付負債又は資産(純額)の再測定(IAS第19号「従業員給付」)」
- ▶ 「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(IAS第16号「有形固定資産」及びIAS第38号「無形資産」)」

ASBJは、これらのノンリサイクリング処理によって、当期純利益の総合的な業績指標としての有用性が低下するとしている。したがって、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を除く、すべてのノンリサイクリング処理は、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」を行ったうえで採択することを修正国際基準(案)において提案している。「削除又は修正」の内容及び「削除又は修正」を行うに至った詳細な理由は、ASBJ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)」の本文及び結論の背景に記載されている。

なお、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もノンリサイクリング処理であるが、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、この項目以外のその他の包括利益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」を行わずに採択することが提案されている。

#### (ウ) 公正価値測定の範囲

公正価値測定の範囲については、当期純利益を計算するうえで密接に関連する項目であり、我が国では重要な論点と考えられている。ASBJは、基本的に、保有資産の値上がりを期待した投資に生じる価値の変動を除き、資産及び負債の価値の変動を当期純利益に含めて認識することは適切でないとしている。このような観点からは、次の論点について、適切ではない部分が含まれているとされている。

- ▶ 「有形固定資産及び無形資産の再評価モデル(IAS第16号「有形固定資産」及びIAS第38号「無形資産」)」
- ▶ 「投資不動産の公正価値モデル(IAS第40号「投資不動産」)」
- ▶ 「相場価格のない資本性金融商品への投資に関する公正価値測定(IFRS第9号「金融商品」)」
- ▶ 「生物資産及び農産物の公正価値測定(IAS第41号「農業」)」

しかしながら、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、ASBJはこれらの論点については、会計基準等の「削除又は修正」を行わずに採択することを修正国際基準(案)において提案している。

#### (エ) 開発費の資産計上

開発費の資産計上(IAS第38号)については、提供される情報の比較可能性への懸念から、開発局面での支出の資産計上の目的適合性について疑問が示された。しかしながら、同様に、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、ASBJはこの論点については、会計基準等の「削除又は修正」を行わずに採択することを修正国際基準(案)において提案している。

#### ② 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。)

「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、どのような項目について「削除又は修正」を行わずに採択することが可能か否か、及びガイダンスや教育文書の作成が必要かの観点から、論点の抽出が行われた。その結果、抽出された論点は、「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」及び「開示に関する項目」に大別された。

#### (ア) 会計基準の適用、解釈に関する項目

会計基準の適用、解釈に関する項目については、例えば、「減価償却方法の選択(定率法、定額法の選択)(IAS第16号)」、「相場価格のない資本性金融商品への投資に関する公正価値測定(IFRS第9号)」、「子会社、関連会社の報告日が異なる場合の取扱い(IFRS第10号「連結財務諸表」及びIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」)」などが抽出されたが、これらについては、「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が提案されている。

今後、我が国でIFRSの任意適用を積み上げていくためには、適用や解釈のあり方について、さらに検討を進める必要があるとされている。その際、規範性を有するガイダンスを開発する場合には、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、検討を進めることが適切とされている。

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を開発することにより、IFRSの適用を容易にすることも必要とされている。修正国際基準(案)には、ガイダンスや教育文書に関する提案を含めていないが、今後、それらのあり方も含め検討を行う予定とされている。

(イ) 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

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ついては、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。そのような論点としては、例えば、「機能通貨（IAS第21号「外国為替レート変動の影響」）」に関する論点が抽出されている。他にも主に業種固有の論点がいくつかあり、例えば特定の業種において適用されている減価償却方法に関する論点などが抽出された。

これらの項目については、現在の任意適用の状況及び「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」を行わないことを修正国際基準(案)において提案している。今後のIFRSの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とされている。

(ウ) 開示に関する項目

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。これらの開示に関する項目については、財務諸表における開示のあり方が外観上、大きく異なり得ることになること及び「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」を行わないことが、修正国際基準（案）において提案されている。

V. 適用時期等

修正国際基準（案）に対するコメントの募集は、2014年10月31日まで行われる。

なお、次の項目については、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である。

- (1) 制度の適用対象となる企業
- (2) 制度の適用時期
- (3) 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

以上

トーマツの概要

●有限責任監査法人トーマツ

主たる事務所 東京  
 その他事務所 国内29カ所  
 札幌、仙台、盛岡、新潟、さいたま、千葉、横浜、長野、金沢、富山、静岡、名古屋、岐阜、三重、京都、大阪、奈良、和歌山、神戸、岡山、広島、松江、高松、松山、福岡、大分、熊本、鹿児島、那覇  
 連絡事務所 国内9カ所  
 福島、高崎、松本、福井、浜松、滋賀、北九州、長崎、宮崎  
 海外駐在員派遣 約40都市  
 デロイト (\*1) / ニューヨーク、ロサンゼルス、ロンドン、北京 ほか  
 \*1 デロイト トウシュ トーマツ リミテッドとそのメンバーファーム

●グループ総人員数 8,500名

(2014年3月末日現在)

有限責任監査法人トーマツ

コンサルティング等関係会社

税理士法人トーマツ

パートナー	669名 <sup>*2</sup>	パートナー	110名 <sup>*4</sup>	パートナー	52名
専門職	4,671名	コンサルタント	1,785名	専門職	458名
事務職	515名	事務職	261名	事務職	89名
合計 <sup>*3</sup>	5,855名	合計	2,156名	合計	599名

\*2 特定社員115名を含む

\*3 有限責任監査法人トーマツ 合計のうち、  
 公認会計士 3,059名  
 公認会計士試験合格者等(会計士補を含む) 1,338名

\*4 有限責任監査法人トーマツのパートナー