

2014年10月21日

企業会計基準委員会 御中

株式会社 プロネクサス  
プロネクサス総合研究所

## 「修正国際基準（案）」に関する意見

2014年7月31日に公表されました標記公開草案について、当研究所内に設置されている「ディスクロージャー基本問題研究会」で取りまとめた意見等を提出いたしますので、宜しくお願ひ申し上げます。

### 記

#### 1. 質問1

##### <コメント>

「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国際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による基準採択の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の詳細な説明が必要である。

#### 2. 質問2

##### <コメント①>

エンドースメントの意義の（2）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）と（3）に疑問を感じる。

また、我が国の市場において、日本基準・米国基準・IFRSの3基準に、修正IFRS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恐れがある。

（理由）

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。

修正IFRSを採用する場合には、①及び③の目的は達成できない。

②の目的を達成するためには、連結子会社等の採用する会計基準は、修正IFRS

のみと考えられ（この点についても確認が必要か？）、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（注 1）、実務的な負担が大きくなることが想定される。

したがって、修正 IFRS を実際に採用する企業があるのか疑問である。

（修正 IFRS 導入後の連結財務諸表における会計基準）

親会社の会計基準	連結子会社等の会計基準
日本基準	日本基準・米国基準(※)・IFRS(※)・修正 IFRS (?)
修正 IFRS	修正 IFRS のみ (?)
IFRS	IFRS のみ
米国基準	米国基準のみ

(※)実務対応報告第 18 号及び第 24 号による調整を行う

（注 1）修正 IFRS の採用に合わせて、実務対応報告第 18 号の修正も考えられるが、現状を前提にすると、修正 IFRS により下記の項目が IFRS に追加で修正される。

- ・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
- ・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

#### <コメント②>

（2）の「より高品質な基準開発」の意味するところはなんであるか？「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 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 IFRS への移行が含意されているのではないか？

### 3. 質問 3

#### <コメント①>

「削除又は修正」を最小限にしたことに対して同意しない。

（理由）

「修正国際基準」の存在理由が低いと考えられるからである。なぜならば、いわゆる「ピュア 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のではないか。また、IASBの目標は、あくまで「ピュア 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ことである。

さらに、「ピュア 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 IFRS」をむしろ改正して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ふ恐れがある。

#### <コメント②>

「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 IFRS を受け入れる」とのアナウンスにもなってしまうのではないか。

#### <コメント③>

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。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。

「会計基準に対する基本的な考え方」が具体的ではないと、どんな項目でも「削除又は修正」の対象になったりならなかったりする「魔法の言葉」のように見える。

#### <コメント④>

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。その一方で、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のか？質問 3 の用語を用いれば、「公益」と「投資者保護」が相反するとき、優先されるのはいずれになるのか？それらを明らかにすることによって高品質の基準開発は可能になるのではないか。

#### 4. 質問4

##### <コメント>

「のれんの会計処理（案）」の内容について、以下の2点について同意しない。

- (1) 償却年数の上限を20年としたこと
- (2) 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」としなかったこと

(理由)

- (1) 旧IAS22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。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。そこで、上限の年数を決めるのは現下の一般的傾向と基準設定の目的（趣旨）が考慮されるべきである。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IAS22及び日本基準を踏襲する意義はない。

また、「Ⅲ 修正国際基準のエンドースメント手続きの意義」の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。

- (2) 「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ではないのか。

#### 5. 質問5

##### <コメント①>

「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。

(理由)

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すべきもの」とは到底思えない。「削除又は修正」は、そもそも「負債の公正価値オプション」ではないのか。

#### <コメント②>

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、「その他の包括利益の会計処理（案）」で示された「純利益は包括的な指標であるべき」とする根拠（par. 17）には不明確な点がある。特に、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。「包括利益が企業の財政状態の報告の観点から目的適的な測定値に基づいて算定される」ことのどこに問題があるのか。財務報告の目的の1つとして企業の財政状態の報告があったはずであり、財政状態の報告がどのような点で業績指標と対立するのかがわからない。

#### <コメント③>

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。

#### <コメント④>

「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。

## 6. 質問6

#### <コメント>

「削除又は修正」を行わずに採択することを提案している項目のうち特に懸念が寄せられた他項目として、以下のものが列挙されている。

##### 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

上記の項目について、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」項目に追加するべきである。

（理由）

これらの項目については多くの懸念が寄せられていたにもかかわらず、「削除又は修正」を最小限とする観点から、「削除又は修正」を行わず・・・とされている。しかし、この観点は、むしろ「修正国際基準」の存在理由を低くするものと考えられるので、「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 IFRS」を改正していく観点から、これらの懸念項目を「削除又は修正」するべきである。

## 7. 質問7

<コメント>

「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。これらは、企業会計基準委員会が現在行っている実務対応報告の開発や公表物の出版と同じものと考えてよいのか。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のか。

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続の対象に含まれる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。企業に修正国際基準の適用を促すことに置かれるのか、あるいは、修正国際基準の適用会社をピュアな国際基準の適用に移行させることを目的とするのか。我が国の「基本的な考え方」を普及させることを目的とするのか、あるいは、ピュアな国際基準の考え方の理解を促すことを目的とするのか。方針を明確にすることが必要である。

## 8. 質問8

<コメント>

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のではないか。

以上