

# 修正国際基準に関する公開草案と今後の方向性

## Exposure Draft of JMIS and the Future

(2015年3月31日受理)

橋本和久

Kazuhisa Hashimoto

Key words : 修正国際基準, JMIS, アドプション, IFRS

### 概 要

わが国の企業が利用可能な4つ目の会計基準となる修正国際基準の公開草案が公表された。国際会計基準のうちわが国の会計の考え方になじまない部分をエンドースメントされた会計基準であるが、国際会計基準の任意適用企業の積上げ、わが国の発言力の確保、あるべき国際会計基準の意見発信といった目的・役割が期待されている。本稿では、公表された公開草案とこれに寄せられたコメントなどにより、これらの目的・役割を果たすことができるのかを検討し、今後の方向性を考察している。

### 1. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) 等から公表されてきた国際会計基準 (国際財務報告基準; IFRS) へのコンバージェンス (収斂) ないしアドプション (強制適用) は順調に進展してきたかに思われたが、この流れは2011年ころより減速してきている。このような状況の下、2013年6月に企業会計審議会から「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」) が示され、これを受け企業会計基準委員会 (ASBJ) に「IFRSのエンドースメントに関する作業部会」(以下、「作業部会」) が設置された。

ASBJでは17回の作業部会を経て、2014年7月、「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」) の公開草案が公表された (コメント締切は2014年10月31日)。

本公開草案が正式に基準化されることになれば、わが国には日本基準、米国基準、ピュアIFRS (IASBが策

定したIFRS) に加えて修正国際基準 (Japan's Modified International Standards : Accounting Standards Comprising IFRSs and the ASBJ Modifications ; JMIS) という4つの基準が並存することになる。

本稿では、IFRSのアドプションという方向性からJMISが策定されるに至った経緯を概観することにより、JMISの意義を検証し、今後の方向性を探る。これらを考察することは、これからのIFRSの動向およびわが国の会計制度の行方を考える上でも重要であろう。

### 2. これまでの経緯

まずは、JMISの公開草案が公表された経緯を概観することにより、わが国の状況およびJMISの目的と期待される役割を明らかにしておく。

2002年9月にIASBと米国財務会計基準審議会 (FASB) との間で交わされた「ノーワーク合意」、2007年8月にIASBとASBJとの間で交わされた「東京合意」、2010年3月期からのIFRS任意適用<sup>1</sup>などを経て、IFRSへのコン

バージョンないしアドプションは急速に進展を見せてきた。また、2008年11月のG20ワシントン・サミットにおいて「世界の主要な会計基準設定主体は、単一の、質の高い国際基準を創設すること」を目標に努力することが表明された<sup>2</sup>。

しかしながら、2011年6月に自見金融担当大臣は「少なくとも2015年3月期についての強制適用は考えておらず、仮に強制適用する場合であってもその決定から5-7年程度の十分な準備期間の設定を行うこと、2016年3月期で使用終了とされている米国基準での開示<sup>3</sup>は使用期限を撤廃し、引き続き使用可能とする」との考えを示した<sup>4</sup>。このように順調に進展してきたかに思われたIFRSへのアドプションへの潮流は、急速に減速した。

この頃のIFRSについては「トゥイデー議長のとときは、基準設定の方法や公開草案で出てきた内容も含めて、市場のニーズとはかなりかけ離れた、ある意味トゥイデー議長の頭の中にある全面公正価値を目指しているとうかがわせるような形で、市場の声を全然反映させないやり方をとっていた印象<sup>5</sup>」と「企業会計」（2015年1月号）の座談会（以下、「座談会」）で万代勝信教授が発言したとおりネガティブな評価を受けていた面もある。その後2011年7月にフーガーホーストがIASB議長に就任し、その直後IASBは今後の作業の方針について意見を求める「アジェンダ協議2011」を開始した。これは、今後のIASBにおける作業計画の戦略的方向性と全体的バランスに関する意見を求める公開協議である。これに対して、ASBJは2011年11月に「意見募集『アジェンダ協議2011』に対するコメント」を公表し、重要性が高いと考えられる項目として、(a)OCIとリサイクリング、(b)公正価値測定の適用範囲、(c)開発費の資産計上、(d)のれんの非償却、(e)固定資産の減損の戻入れ、(f)機能通貨を掲げている（4頁-5頁）。

続いて、IASBの運営母体であるIFRS財団は、アジア・オセアニア地域におけるリエゾン活動の強化のため、2012年10月、東京にサテライトオフィスを設置した（これは初めての地域オフィスである）。東京オフィスの役割としては、アジア・オセアニア地域のIFRS導入の支援の拠点となることであり、あわせて、これらの地域の声をIASBの基準開発に反映させるための拠点となることである<sup>6</sup>。

また、2013年3月、会計基準アドバイザー・フォーラム（ASAF）が設置され、わが国を含む12か国のメンバーが選出された<sup>7</sup>。ASAFの目的は次のとおりである<sup>8</sup>。

- ・公益に資するよう、高品質で理解可能な、執行可能な国際的に認められた財務報告基準の単一のセットの開発に貢献すること。
- ・基準設定プロセスにおける各国会計基準設定主体及び地域団体とIASBの基準設定に関する主要な技術的論点に関する広範囲の各国及び各地域のインプットが議論され考慮されることを確保すること。
- ・基準設定上の論点に関する効果的な専門的議論を促進すること。それは、十分な深度をもって、高水準の専門的能力と自国（自地域）について十分な知識を有する代表者により行われる。

このようにIASBとしては意見交換の場の強化がなされ、わが国からの意見発信の機会も広がった。また、モニタリング・ボードやトラスティアのメンバーおよびIASBの理事などにも日本人が就任しており、わが国の発言権も確保されている。しかしながら、アドプションの進展はみせず、IFRSを任意適用する企業もあまり増加しなかった。

2013年6月13日、自由民主党政務調査会金融調査会企業会計に関する小委員会から「国際会計基準への対応についての提言」が示された。ここでは、IFRSを強制適用していない主要国は米国、日本、インド等に限定されているとの現状認識から、「IFRSの適用に関する道筋（ロードマップ）を早期に明確にする必要」があり、「IFRSの適用については、会計基準を使用するのは企業や投資家であり、経済や企業経営にとって良いことかどうか、さらには、高品質で比較可能な財務情報を作成することができるかどうかという観点などから、民間関係者を中心にした議論がなされるべきである」（5頁）との基本的な考え方が示され、提言がなされた。

また、あわせて、「わが国の発言権の確保」のためIFRS財団モニタリング・ボードのメンバー要件である「IFRSの適用（強制または任意の適用を通じたIFRSの顕著な使用）」を満たすことが必要であることから<sup>9</sup>、「こ

の要件の審査が行われる2016年末までに、国際的に事業展開をする企業など、300社程度の企業がIFRSを適用する状態になるような目標を立てることなど「任意適用の拡大」を図ることにより、わが国の「姿勢を明確」にするよう提言がなされた（5頁－6頁）。

このような状況の下で2013年6月「当面の方針」が示され、①2008年のG20ワシントン・サミットの首脳宣言で示された「単一で高品質な国際基準を策定する」という目標の実現のため、②IFRS策定への日本の発言権を確保し日本のIFRSへの態度をより明確にするため、「まずは、IFRSの任意適用の積上げを図ることが重要」<sup>10</sup>とされている。そのため、「任意適用要件の緩和」、「IFRSの適用の方法」および「単体開示の簡素化」について、その考え方が整理された。また、「IFRSの適用の方法」において、「我が国においても、『あるべきIFRS』あるいは『我が国に適したIFRS』といった観点から、個別基準を一つ一つ検討し、必要があれば一部基準を削除又は修正して採択するエンドースメントの仕組みを設けることについて」<sup>11</sup>は有用であると考えられ、「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」<sup>12</sup>とされた。

以上のように、「当面の方針」では、エンドースメント手続きは、IASBにより公表された会計基準等について、わ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」を加えた会計基準等を修正国際基準として公表される枠組みとされ、その検討についてはASBJに付することとされた。

これを受け、ASBJでは17回の作業部会を経て、前述のとおり、2014年7月に「修正会計基準」の公開草案が公表された。

このように公開草案が公表された経緯を概観することにより、JMISの役割が「IFRSの任意適用の積上げを図る」ことにあり、「わが国の発言権の確保」と「あるべきIFRSの意見発信」を目的とすることが理解される<sup>13</sup>。

### 3. 公開草案について

前章で明らかにしたとおり、JMISの目的と役割は、わ

が国の発言権を確保し、あるべきIFRSの意見発信を行うため、IFRSの任意適用の積上げを図ることである。本章では、公表された公開草案を検討することにより、これらの目的と役割を果たすことができるかどうかを検証する。

ASBJが想定している、ピュアIFRSをJMISにエンドースメントする手続きが『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（Ⅱ．エンドースメント手続きの概要 6）に示されているので、概要を整理しておく。

IASBによって公表された新規又は改正された会計基準等をASBJにおいて検討し、「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修正会計基準の公開草案を作成し公表する。公開草案に寄せられた意見を踏まえてASBJで審議し、最終的な採択を行う。

今回公表された公開草案は、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<sup>14</sup>を対象にエンドースメント手続きを行っているが、「削除又は修正」が行われASBJによる修正会計基準の公開草案として示されたものは次の2つである。

公開草案第1号「のれんの会計処理（案）」

公開草案第2号「その他の包括利益の会計処理（案）」

なお、「公正価値測定範囲」「開発費の資産計上」なども対象として抽出されたが、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から見送られた。ここで抽出された項目は、「意見募集『アジェンダ協議2011』に対するコメント」とほぼ同じである。

（1）公開草案第1号「のれんの会計処理（案）」

企業結合により取得したのれんは、IAS改訂第22号「企業結合」（1998年）において償却するものとされていたが、IFRS第3号「企業結合」（2004年）では非償却とされ、減損テストの対象とされた。これに対し、本公開草案では「企業結合後の利益計算に与える重要性に鑑み、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の相違が大きい」との観点から償却を要

求し、「IAS第22号（1998年）や日本基準を参考にして」耐用年数の上限を20年としている（公開草案 結論の背景16 同18）。

のれんの償却については「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」として抽出されたものであるが、この点に関して2012年3月に金融庁あてポリシー・ディスカッション・ペーパーとして提出された「オックスフォード・レポート；日本の経済社会に対するIFRSの影響に関する調査研究」<sup>15</sup>（Suzuki, 2012）（以下、「オックスフォード・レポート」）をもとに、わが国における「のれんの償却」に関する認識を検討しておきたい。

Suzuki（2012）によれば、のれんの非償却は、IFRS採用の主要なメリットとしてほぼすべての企業で証言されたという。これは、東証一部企業のある財務課長の「それと、重要なのは『のれん』ですね。・・・国際比較をされる以上は、やはり同じ土俵で戦いたい。・・・理論的には、『のれん』の償却は定期的になされるべきだと思うんですけど、そこは現実でね、やはり、償却は厳しい」<sup>16</sup>のインタビューに端的に示されている。ここから読み取れるのは、「IASBの主張する公正価値による『透明性』の観点からのメリット」ではなく、のれんを貸借対照表に計上することによる欧米企業との「比較可能性と競争力が期待されている」<sup>17</sup>ということである。この点は、「座談会」で万代教授が「ピュアIFRSを使っている企業というのは、逆にのれんの非償却にメリットを感じて使っている企業が多かった」<sup>18</sup>と指摘していることと整合している。

## （2）公開草案第2号「その他の包括利益の会計処理（案）」

現行のIFRSにおいては、その他の包括利益項目に関してリサイクリング処理とノンリサイクリング処理が混在しているが、公開草案では、その他の包括利益に含まれる項目のすべてにリサイクリング処理が必要との認識を示している<sup>19</sup>。その理由として、ノンリサイクリング項目が生じることにより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になり、純損益の総合的な業績指標としての有用性が低下するなど、純損益を重視するわが国の会計基準に係る基本的な考え方との相違が大きい点を上げている（結論の背景17）。

その他の包括利益のリサイクリング処理については、

前記「結論の背景17」に示したとおり「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」として抽出されたものであるが、この点に関しても「オックスフォード・レポート」をもとに、わが国における認識を検討しておきたい。

この点に関しては「公正価値会計に基づく資産・負債アプローチの影響」の脈絡で述べられており、「私は、『包括利益』VS『当期純利益』という、わが国の議論での対立構図にも、あきあきしています。今後の収益を予測する利用者からすれば、一番重要なのは今後の予測が可能な本業の利益（営業利益？）であって、売却損益や評価差額など、予測不可能な要因の入った当期純利益や包括利益ではありません。当期純利益は、その期の結果として、包括利益は、リスク要因をどれだけ抱えているかの分析の手がかりとして、それぞれ役割があり、・・・、アナリストは営業損益を重視する旨がはっきりと現れています」<sup>20</sup>と大手証券会社系調査会社のダイレクターレベルの研究者が指摘するとおり、当期純利益および包括利益の双方の有用性を評価しながらも、ノンリサイクリング処理による純利益の変容を危惧している。このような観点からは、今回の公開草案は歓迎されるべきものと考えられる。

以上のことから、2つの公開草案は、わが国の会計に対する基本的な考え方とは（当然ではあるが）整合的であると考えられており、その意味では「あるべきIFRSの意見発信」という目的は果たすことができると思われる。しかしながら、「削除又は修正」を最小限とするために2つの論点に限定したことにより、わが国の会計に対する基本的な考え方に反するIFRSも受け入れる結果となり、説得力の乏しいJMISとなるのではないかと危惧される。また、「オックスフォード・レポート」のサーベイから見取れることは、公開草案第1号が作成者側のニーズと相反しており、公開草案第2号は利用者側のニーズに適合しているということである。少なくとも短期的には、作成者側のメリットが大きくなければ、JMISを採用する企業はあまりないように思われる。今回公表された修正会計基準の公開草案では、（作成者側が重視していると思われる）IFRSのメリットを排除している点を勧告すると、現在IFRSを任意適用している企業はJMISに興味を示

さないであろうし、採用していない企業は大きな負担を行ってまでJMISに移行するとは考えにくい。本章での目的と役割の検証はこの程度にとどめ、第5章で詳しく分析することとしたい。

#### 4. コメントと今後の方向性

今回の公開草案に対して、14団体等と5個人からのコメントが寄せられた。本章では、これらのコメントをもとにJMISの意義について考察する。なお、「のれんの会計処理」と「その他の包括利益の会計処理」については、紙幅の関係からその傾向を分析するにとどめる。

「のれんの会計処理」に関してはおおむね同意の傾向にあるが、償却年数の上限を20年とした点については反対意見が多かった。例えば、「のれんの償却は・・・基本的に同意する。我々のアンケートでも、『同意する』回答が64%を占めた。ただし、我々の議論では、償却期間の確定できない無形固定資産が、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」（公益社団法人 日本証券アナリスト協会のコメント4頁）、「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」（株式会社プロネクサス プロネクサス総合研究所のコメント4頁）などである。

「その他の包括利益の会計処理」に関しては、肯定的なコメントが多いが、個別のリサイクル項目に関しては問題点を指摘するコメントも散見された。例えば、退職給付に係る処理（公益社団法人 日本年金数理人会のコメント1頁－2頁、株式会社プロネクサス プロネクサス総合研究所のコメント4頁－5頁）などである。

特徴的な点は、前章で見てきたような作成者側の論理がほとんど見受けられず、わが国の会計の基本的な考え方に即した理論的な側面からの肯定的なコメントが大勢を占めたことである。また、非同意の項目に関しても理論的な整合性を論拠としているコメントが多いという印象を受けた。

以上の点より、公開草案第1号「のれんの会計処理（案）」および公開草案第2号「その他の包括利益の会計処理（案）」の具体的内容に関しては、わが国の基本的

な会計の考え方との整合性により肯定的なコメントが多く、その意味では「あるべきIFRSの意見発信」という目的は果たせるのではないかと考えられる。

一方、JMISに関する公開草案に対しては、懐疑的なコメントも多かった。

（コメント1）

「修正国際基準」は、必要最小限の「削除又は修正」として、「のれんの非償却」、「その他の包括利益（OCI）のリサイクル処理及び当期純利益（純損益）に関する項目」の2つの項目への修正を加えることにより、我が国企業へIFRSの任意適用を働きかけるものであるが、真にグローバルな展開を行う企業が、「ピュアIFRS」を選択せず、前記2項目を選択できることを理由に「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。

加えて、IASBが「修正国際基準」をIFRSとして認めるのか否かに関して、否定的な見解が示されているとの報道がある。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として認められるか否かは重要な判断材料であり、明確にされるべきポイントであると考えられる。

仮に、「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。

本件エンドースメント手続の目的が、ともすればIASBに対する日本サイド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、そうした目的（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。

（一般社団法人 日本建設業連合会コメント1頁－2頁）

代表的なコメントとして（コメント1）を示した。JMISが受け入れられる環境として、JMISの認知度の向上とIFRSとしての承認を挙げている。この点に関しては次章で考察したい。

「あるべきIFRSの意見発信」という目的に関しても、他の方法によるべきだとして否定している。実際、アジェンダ協議、サテライトオフィス、ASAFを通しての意見発信などさまざまなチャンネルが存在している。ただし、この場合にはIFRSの導入に消極的であるとされる可能性もあり、今後「わが国の発言権の確保」に結びつくかは不透明である。

また、4つの会計基準が並存する状態については、「現状において『日本基準』を適用している企業は、適用が限定されている『米国基準』はともかく、『ピュア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」（2頁）として、否定的な見解を示している。

#### （コメント2）

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、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。

（株式会社 プロネクサス プロネクサス総合研究所コメント1頁－2頁）

ここで、質問2に示された「エンドースメント手続の意義について」を記載しておく。

- （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く。

これらの意義に関して、「あるべきIFRSの意見発信」は達成されると思われるが、IFRSを柔軟に受け入れ「IFRSの任意適用の積上げを図る」点に関しては採用する企業の多寡にかかっているとされている。しかしながら、企業がIFRSを採用する目的とする3つのうち少なくとも2つは達成されず、結果として採用企業数の問題により「IFRSの任意適用の積上げを図る」という役割は達成できないとの意見を表明している。

## (コメント3)

IFRSの開発に際しては既に必要十分なDue-Processが存在し、ASAF等の場では我が国から発信される意見が高く評価されていると仄聞する。かかる状況下、多大な社会的コストを掛けて更に「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、延いては公益性は認めがたく、寧ろ、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。

(一般社団法人 日本貿易会コメント1頁)

(コメント3)においては、「あるべきIFRSの意見発信」はASAF等の場で十分に示しており、JMISの策定は「IFRSの任意適用の積上げを図る」ことに資するものではなく、むしろ失うものの方が多いと断じている。論調としては「カーブアウトすることなくピュアIFRSを国内に受け入れる制度を確立すべき」(3頁)としている。

(公益社団法人 日本証券アナリスト協会のコメント)

では、「勉強会で本公開草案に関する説明を聞かれた上で、JMISを新たな会計基準として制度化する必要があると思いますか。」とのアンケート結果<sup>21</sup>を示しているが、これに対する回答者の比率は「思う」が43%、「思わない」が43%と、どちらも過半数に達しなかった。

肯定的な意見としては、

- ・JMISによってエンドースメント手続きが制度化されること自体に意義がある、
- ・わが国の意見をJMISという具体的な代案の形で示すことにより、IFRSの開発に影響力を行使できる、

などが挙げられ、否定的な意見としては、

- ・4つの基準が混在すれば、財務諸表の比較可能性が一段と低下する、
- ・わが国の資本市場が海外からの信頼を損なう危険性が高まる、

- ・IFRS導入に後ろ向きと捉えられる危険性が高まる、
  - ・実際に適用する企業が少なく見られる、
- などの点が挙げられている(1頁-2頁)。

ただし、どの回答者も「回答理由で挙げた上記のメリットおよびデメリットの双方を指摘しており、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。JMISの意義や必要性に関して、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であろう」(2頁)としている。これまでの分析から、作成者側よりも肯定的な意見が多いと思われた利用者側からのコメントでも賛否が分かれる結果となっており興味深い。

## (コメント4)

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きを支持する。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。

(一般社団法人 日本経済団体連合会コメント1頁)

一方、作成者側の意見を代表するのではないかと考えられる(コメント4)が最も肯定的な意見を表明しており、これまでの考察とは相違するが、そもそも日本版IFRSは経団連が主張してきたものであり、割り引いて考える必要があるかもしれない。「削除又は修正」された

2点について国際的な理解が得られるように意見発信する点に関しては、①この2点をピュアIFRSに盛り込むよう意見発信するのか、②この2点が「削除又は修正」されていてもIFRSとして認めるよう意見発信するのか不明瞭である。「エンドースメント手続の意義について」では「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」（2頁）としているので①を意図しているのかもしれない。いずれにしても、どちらかが達成されるならば「IFRSの任意適用の積上げ」につながるとは思われるが、そうでない場合はつながらない可能性が高いのではないかと考えられる。なお、JMISがIFRSとして認められるかどうかという点に関しては複数のコメントで指摘されており、次章で考察したい。

ここに全てのコメントを記載することはできないが、一般的な傾向として、程度・ニュアンスの差はあるが、JMISの意義には一定の理解を示しながらも、懐疑的な論調が幾分強く感じる。

「修正国際基準の構成について」に関しては、おおむね賛同する意見が多く見受けられたが、「エンドースメント手続の意義について」は異論が散見された。特に「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」が不明確な点と「実務上の困難さがある場合」にも「削除又は修正」の対象にしている点に疑義が多い。

JMISはIFRS導入へ向けての過渡期的な存在だと理解されているが、この過渡期の期間をどのように捉えるかによって、コメント提供者の認識・論調の相違が生じているのではないと思われる。この期間を短期間と捉えれば肯定的な結論に傾くし、比較的長期間と捉えるならば否定的な結論に結びつくと考えられる。このあたりも含めて次章で考察したい。

## 5. JMISの意義と今後の展望

第3章および第4章で、JMISに関する公開草案、ASBJによる修正会計基準に関する2つの公開草案について整理・検討してきた。本章では、これらの公開草案（もしくは制度化されたのちのJMIS）が「わが国の発言権の確保」と「あるべきIFRSの意見発信」に寄与し「IFRSの任

意適用の積上げを図る」ことが可能かどうかを考察する。

最初に、コメントにおいても肯定的な意見の多かった「あるべきIFRSの意見発信」について考察する。「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」に合わない基準等を「削除又は修正」したJMISの公表により、わが国の考える「あるべきIFRSの意見発信」は果たされると考えられる。しかしながら、意見発信の目的は、ワシントン・サミットにおける首脳宣言で示された「単一で高品質な国際基準を策定する」という目標実現のため「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」ことであろうが、これに関しては懐疑的である。

（有限責任監査法人トーマツのコメント）においても「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である」（4頁）としている。

また、第4章で見てきたとおり「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」が不明確であり、なぜ「のれんの非償却」と「その他の包括利益のノンリサイクリング」の2つだけが「削除又は修正」の対象となったのか明らかではない。（早稲田大学大学院の小宮山賢教授のコメント）においても「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頁）として「約30の論点が抽出されたとの記述がある。・・・『削除又は修正』の対象とされなかった項目の全容が明らかにされていないことにも起因するが、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と。・・・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頁－2頁）との指摘があり、審議の透明性に疑問を呈している。このように、わが国の内部においても疑義の生じるようなプロセスを経て成立したJMISを示したところで、IFRSの開発に影響を与える意見発信がなされるとは思いがたい。

JMISによる意見発信に意味がないとまでは考えないが、それよりもIFRS策定の過程で、アジェンダ協議、サテライトオフィス、ASAFなどのチャンネルを通して意見発信をする方が有意義であろう。この点に関して、小賀坂（2014）では、アジェンダ協議、ASAFなどを通し



て、また他の会計基準設定主体と共同で、「ノンリサイクリングの会計処理」「のれんの非償却」「当期純利益の有用性」などについて意見発信を続けてきたとのことであるが<sup>22</sup>、いまだにIFRSに反映されていない。とすれば、JMISにより意見発信を強化しても、これまでの結果に変化があると考えするには疑問がある。後述するように、明確な基準と透明な審議が必要ではないだろうか。

第2に「IFRSの任意適用の積上げを図る」点に関して考察したい。これは、JMISが日本版IFRSとして正式に承認されるかどうかにかかっていると思われる。

この点に関して、日本経済新聞電子版は、2014年6月5日付で「国際会計基準（IFRS）をつくる国際会計基準審議会（IASB）は5日、都内で開いた収益認識基準に関する説明会で『日本版IFRSはIFRSではなく、日本基準の枠内の会計基準だと認識している』（鶯地隆継IASB理事）との見解を示した」という記事を掲載している<sup>23</sup>。これは、修正国際基準という名称で公開草案が公表されたことでも明らかである。また「座談会」における万代教授の「残念ながら、JMISはIASBからIFRSと認めない日本基準だということになっています」（153頁）という発言に対して、座談会に参加していた鶯地IASB理事が異議を唱えなかったことからIASBの立場としては現在（少なくとも本稿執筆時点）でも変更がないのであろう。JMISが日本版IFRSとして認められなければ、これを採用しようとする企業はほとんどないと思われるが、これでは「IFRSの任意適用の積上げを図る」という役割を果たすことは困難だと思われる。

第3の「わが国の発言権の確保」という点に関しては、これを確保する手段が「IFRSの任意適用の積上げ」だけだとするならば、JMISがIFRSとして認められない限り困難な状況になると想像される。しかしながら、これまでのIFRS財団に対する支援やIASBにおける実績を考慮すれば、「IFRSの適用に向けて進むこと、および、最終的な目標として単一で高品質の国際的な会計基準が国際的に受け入れられることを推進すること」というモニタリング・ボードのメンバー要件を満たさないとはいえないのではないかと思う。また、JMISの策定に関して、否定的な面だけではなく、IFRS普及への努力とみな

される可能性もなくはない。

以上、筆者の考察をまとめると、JMISは「あるべきIFRSの意見発信」には資するが、これがIFRS開発に与える影響は限定的であり、「IFRSの任意適用の積上げを図る」ことにはネガティブであるが、「わが国の発言権の確保」につながる可能性がなくはないということになる。これはJMISの使用を比較的長期と捉えた場合の考察であるが、この過渡期が短期的なものであるという前提に立てば、異なる結論が導かれるかもしれない。JMISの策定により「あるべきIFRS」の姿を具体的に提示し、これを強力な意見発信のツールとしてASAFなどさまざまなチャンネルを通してIFRSとの収斂を図ることができれば、JMISは国内的にはIFRSの啓蒙的なツールともなりうる。これにより「任意適用の積上げ」も可能であろう。金融庁においても、そのような将来図を描いてJMISの策定に臨んでいるのではないかと思われる。

しかしながら、そのためには「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」を明確にする必要があり、「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」<sup>24</sup>ており「会計基準は、企業経営に規律をもたらすべきもの」<sup>25</sup>という抽象的な表現では説得力に乏しくコンセンサスを得ることは難しいのではないか。今回の公開草案は2012年12月31日現在で公表されているIFRSを対象としているが、今後は「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」とは対立する事項に関する領域の会計基準の開発が進められよう。その際に、曖昧な基準により策定したJMISでは説得力がなく、わが国が受け入れがたいIFRSが策定される可能性が高い。

最後に、収斂の長短にかかわらず、JMIS策定のメリットとして、エンドースメント手続きを制度化した点が挙げられる。「指定国際会計基準」のエンドースメント手続きに関しても明確にすることができ、将来的にIFRSをアドプションした場合にも、一つひとつの基準を詳細に検証し最悪の場合にはカーブアウトする手続きを規定しておくことは必要なことである。

## 6. むすびにかえて

これまでの考察により、JMISとピュアIFRSの収斂が長期にわたる場合にはJMISの目的と役割を果たすことにあまり期待はできないが、比較的短期に収斂がなされる場合にはある程度の成果が期待されることを示してきた。JMISが目的・役割を果たすことができれば、連結はIFRSで単独は日本基準でという形に収斂することも考えられる（連単分離をどのように捉えるかは別の問題ではあるが）。そのためには、エンドースメント手続きに関する明確な基準と透明性の高い審議が求められよう。

なお、今回の考察では、「IFRSの原則主義の問題点」や辻山（2014）で指摘されている「JMISの制度的宿命」などの点にはほとんど触れていない。興味深い点ではあるが、後の研究に譲りたい。

2015年2月に22回目の作業部会が開催され、JMISの基準化が確認された。公開草案からの大きな修正はないとのことである。また2015年4月1日以降に開始する会計年度からの任意適用の方針も示された。本稿が公表される頃には、既に金融庁における審議も終了し、企業によっては任意適用を行っているかもしれない。JMISに関する明確な基準と透明性の高い審議を求めるばかりである。

## 注

<sup>1</sup>2009年6月に企業会計審議会から公表された「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）」（二二（三）④）による。

<sup>2</sup>翌2009年9月に行われたピッツバーグ・サミットにおいても同様の声明がなされている。

<sup>3</sup>2009年12月の内閣府令の改正により、米国基準採用企業にあっては、引き続き米国基準に提出が認められるのは2016年3月期までとされていた。

<sup>4</sup>このあたりの経緯については、橋本和久（2014）を参照いただきたい。

<sup>5</sup>座談会「IFRS導入促進への道筋—日本の会計制度の将来的展望—」における万代勝信一橋大学大学院教授の発言（131頁）

<sup>6</sup>島崎憲明（2011），12頁。

<sup>7</sup>アフリカ大陸から南アフリカ，アジア・オセアニア地

域から日本，オーストラリア，中国，香港（アジア・オセアニア会計基準設定主体グループの代表），欧州からドイツ，スペイン，英国，欧州財務報告諮問グループ，アメリカ大陸からカナダ，米国，ブラジル（ラテンアメリカ基準設定主体グループの代表）

<sup>8</sup>企業会計基準委員会により作成された「第1回 会計基準アドバイザリー・フォーラム（ASAF）議事概要」による。

<sup>9</sup>2013年3月にIFRS財団が公表したプレスリリースにおいて、モニタリング・ボードのメンバー要件として、「IFRSの適用に向けて進むこと、および、最終的な目標として単一で高品質の国際的な会計基準が国際的に受け入れられることを推進すること」を明確にしている。

<sup>10</sup>「当面の方針」3頁。

<sup>11</sup>同上，6頁。

<sup>12</sup>同上，7頁。

<sup>13</sup>辻山（2014）では「Ⅲ. JMISの制度的宿命」（37頁—38頁）でIFRS導入に関するわが国のディレンマについて詳しく解説している。JMISの策定に関してはこれらの視点にも注力すべきではあるが、本稿では公表された文書等から考えられる、3つの目的と役割に焦点を絞り考察することとしたい。

<sup>14</sup>今回、エンドースメント手続きの対象とされたのは、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本であり，IASBより公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」は対象に含まれていない（『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）VI. エンドースメント手続きの対象）。

<sup>15</sup>「オックスフォード・レポート」については橋本和久（2014）で詳しく紹介しているが、著者のTomo Suzuki氏はオックスフォード大学・サイド・ビジネススクールの常任・終身教授である。このレポートはUNIAS研究プロジェクト（Unexplored Impact of International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards Phase I）の一環として行われた研究活動であり、「IFRSが日本の経済社会にどのような影響をもたらさうかについて、より広い視野か

ら考察を加えることにより、日本の政策討議 (Policy Discussion) の基礎を提供」(3頁)することを目的に作成されたものである。

<sup>16</sup>Suzuki (2012), 109頁。

<sup>17</sup>同上, 115頁。

<sup>18</sup>「座談会」, 153頁。

<sup>19</sup>ただし、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、実態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項目とは異なる側面が見受けられるため「削除又は修正」を行わないものとされた(結論の背景18)。

<sup>20</sup>Suzuki (2012), 65頁。

<sup>21</sup>2014年9月18日にASBJの小賀坂副委員長を招き公開草案に関する勉強会を実施したところ61名の検定会員が参加し、うち42人がこのアンケートに参加したとのことである(コメント1頁)。

<sup>22</sup>小賀坂 (2014), 27頁。

<sup>23</sup><http://www.nikkei.com/article/DGXNZ072344160V00C14A6DTA000/>

<sup>24</sup>企業会計基準委員会「『修正国際基準(国際会計基準と企業会計基準委員会に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」(2014年7月)、Ⅲ. エンドースメント手続の意義9

<sup>25</sup>同上

小賀坂敦, 「修正国際基準 (JMIS) の公開草案—エンドースメント手続の意義を中心として」『企業会計』Vol. 66 No. 11 (2014年11月号), 26頁—34頁。

自由民主党政務調査会, 「国際会計基準への対応についての提言」, 2013年6月。

島崎憲明, 「東京サテライトオフィスと日本への期待」『季刊会計基準』Vol. 33, 11頁—16頁, 2011年6月。

辻山栄子, 「修正国際基準をめぐる課題」『企業会計』Vol. 66 No. 11 (2014年11月号), 35頁—44頁。

橋本和久, 「国際財務報告基準の動向」『中国学園紀要』第13号 (2014年6月), 61頁—69頁。

Suzuki Tomo, オックスフォード・レポート: 日本の経済社会に対する I F R S の影響に関する調査研究 (The Impact of IFRS on Wider Stakeholders of Socio-Economy in Japan) 金融庁提出ポリシー・ディスカッション・ペーパー; 初度提出: 2012年3月30日 (Policy Discussion Paper; Submitted to Financial Services Agency, the Government of Japan; 30th March, 2012; Tokyo).

## 参 考 文 献

加藤厚ほか, 「座談会 IFRS導入促進への道筋—日本の会計制度の将来的展望—」『企業会計』Vol. 67 No. 1 (2015年1月号), 129頁—157頁。

企業会計基準委員会, 「意見募集『アジェンダ協議2011』に対するコメント」, 2011年11月。

——, 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)」, 2014年7月。

企業会計審議会, 「我が国における国際会計基準の取り扱いに関する意見書(中間報告)」, 2009年6月。

——, 「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6月。

