

解説



IFRSをめぐる動向（前編）

—会計基準設定主体等の動向—

日本公認会計士協会 常務理事

きしがみ けいこ

岸上 恵子

1 はじめに

今号、次号の2回にわたって、この数年の国際財務報告基準(IFRS)をめぐる動向を紹介する。前編では、会計基準設定主体等における直近の状況について、日本公認会計士協会(以下「協会」という。)が提出した公開草案へのコメント、及び基準設定主体等における議論の状況にも触れつつ説明する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

2 IFRS財団の動向

IFRS財団及び国際会計基準審議会(IASB)の活動を監督するIFRS財団の評議員会は、IFRS財団の組織体制とその有効性に関して、5年ごとに意見募集を行っている。2015年7月に「体制とその有効性に関する評議員会のレビュー：レビューにあたっての論点」¹を公表し、戦略目標に沿ってコメントを求めた。以下では、主な質問内容を説明するとともに、それに対する協会のコメントや他の関係者によるフィードバックにも触れていきたい²。

(1) IFRSの有用性

① IASBの業務の範囲

IASBの現在の業務の範囲は、民間の営利企業及び中小規模の企業(SMEs)が使用する会計基準の策定であるが、その範囲を、公共セクターや民間の非営利セクターにおける国際会計基準の開発や統合報告への積極的な関与にまで拡張すべきかどうかの質問がなされた。一部に需要が高まっているという声が存在するためである。

協会は、中長期的な視点としての民間の非営利セクターの国際的な会計基準策定への拡張の検討は否定するものではないが、IASBの活動に係る人的及び財務的な資源面から困難が予想されること、現状の範囲でも、基準開発の拠り所となる概念フレームワークが未完成であること(その後に、概念フレームワークと個別基準との整合性の検討も想定される。)等³の懸念を示し、現時点では拡張すべきではなく、また、拡張を検討する際は、その必要性のリサーチが出発点であるべきとコメントした。統合報告については、現行の協力形態の維持を支持している。協会と同様に、他の関係者からも、人的資源の確保の懸念から、既存の範囲での課題解決に注力するべきとの意見

が多く寄せられている。

② IFRSタクソノミ

IFRS財団が開発を進めているIFRSタクソノミについて、その戦略への支持を問う質問もあった。協会は、その戦略自体に反対しないが、IFRSタクソノミが潜在的に有すると考えられる標準化の性格と、原則主義に基づく企業固有の情報開示の考え方が相反する可能性があることを示し、議論を深めてほしい旨をコメントしている。

(2) IFRSの首尾一貫した適用

IASBは、IFRSの首尾一貫した適用に強い関心を示しており、それを確保するために、移行リソース・グループ(TRG)の設置、規制当局等の関係者との連携、IFRS解釈指針委員会(IFRS-IC)による活動、教育イニシアティブによる活動、適用後レビューなどを行っている。今回は、これらの活動への意見も広く求められた。

協会は、監査実務を通じて会計に詳しい監査人との継続的な対話の重要性、任意適用国における強制適用国と同様の「IFRSの引用」に関する包括的契約の締結の容認、非英語圏にも配慮したIFRS教育(特に、思考過程を学ぶフレームワークベース研修など)の継続的な実施などを求めるコメントを行った。他の関係者からは、IFRS-ICの対応のスピードや審議内容への懸念、簡潔な教育マテリアルの開発などの要望が寄せられている。

(3) ガバナンス及び資金調達

① 評議員の全体枠の増加

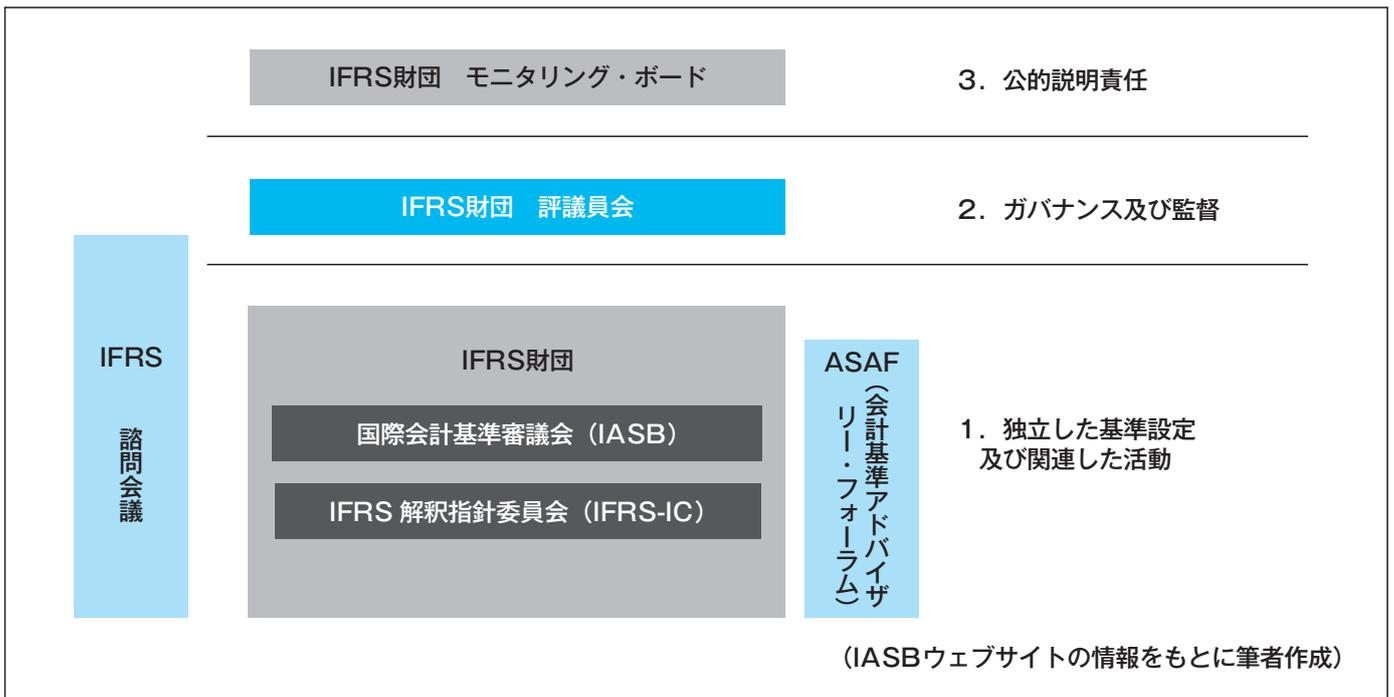
IFRS財団は、現行の3層構造によるガバナンスの有効性について意見を求めるとともに、評議員の総数を維持しつつも地域を限定しない「全体枠」の定員の増加、また、評議員のうち2名を著名な国際会計事務所のシニア・パートナーとする定款上の規定の見直しを提案している。

協会は、3層構造の維持や評議員の「全体枠」の増加に同意しつつも、評議員メンバーの安定化と資金拠出モデルの強化を目的として、継続的な資金拠出、金融資本市場の成熟性・先進性、及びIFRS開発へのコミットメントなどの選考基準を用いて(a)レギュラー(常任)・メンバー、(b)ローテーション・メンバー、(c)全体枠(選任数増加を前提)に分けて評議員を選出することを提案した。また、アジア・オセアニア地域の重要性、各地域・出身の定義の明確化についてもコメントした。

他の関係者からは、全体枠の増加について、選任の選択肢が広がり柔軟な対応が期待できる一方、選任時の都度、主観的・政治的な判断が迫られるとの意見も出ている。

会計事務所のシニア・パートナー2名の選任を定める規定の見直しは、監査人の過度な貢献が、IFRS財団やIASBの

<図> IFRS財団の3層構造



※ 現行の3層構造は、(a)モニタリング・ボードによる当組織の公的説明責任、(b)評議員会によるガバナンス及び監督、(c)IASBとIFRS解釈指針委員会による独立した基準設定及び関連した活動になる。

独立性への潜在的リスクとなり得るとい
う見方に基づくものと考えられる。協会
は、会計事務所のシニア・パートナーは、
公共の利益に基づき行動する習慣があ
り、その会計・監査の実務経験は、IFRS
財団にとって有益であることを強調したコ
メントを提出した。

② IASBボードメンバーの削減

IASBのボードメンバーについては、
IASB会議の運営の円滑化、各メンバ
ーの貢献機会の拡大を目的に、総数の削
減が提案された。定款が示すIASBメン
バーの総数は16名だが、2014年7月より
暫定的に14名で運営されている。今回
の提案では、この現状より、さらに1名を
アジア・オセアニアの地域枠から削減し
て、13名とすることが提案された。この提
案について協会は、現在、14名で十分に
機能的に稼働していること、特に、アジア
・オセアニアについてはその多様な文化的
・地域的重要性があるため削減に強く反
対する旨のコメントを提出した。他の関係
者からは、総数削減による規模の縮小よ
りも多様性の確保を優先させるべきとの
意見や、よりグローバルな経歴を有するメ
ンバーを選出するべきとの意見が出てい
る。

③ 資金調達

昨今のIFRS財団における資金調達
水準の低下が、IASBの基準設定活動に
も影響を及ぼしている現状に鑑み、制約
を考慮に入れた上で、資金調達モデルの
機能を強化し得る方法について、提案が
求められた。

これに対して協会は、前述のレギュラー
(常任)・メンバー設置による資金提供の
促進を提案した。なお、IFRS財団が自ら
生成した収入(コマーシャル活動などによ
る財源調達)に過度に依存することは、
公益に資する団体としてのイメージを損
なうともコメントした。

3 IASBの動向

2014年に新収益認識基準(IFRS第
15号)、2016年に新リース基準(IFRS第
16号)が公表されたことで、残る大きなプ
ロジェクトは保険契約の最終基準の公表の
みとなっている⁴。間もなく、いわゆる静止期
間(period of calm)への突入である。

IASBは、現行では、作業計画に関す
る公開協議(アジェンダ協議)を3年ごと
に実施することになっており⁵、2011年7
月に第1回目の「アジェンダ協議2011」⁶、
2015年8月に「2015年アジェンダ協
議」⁷を公表した。「2015年アジェンダ協
議」は、将来の(2016年半ばから2020年
半ばまで)の作業計画の方向性を中心
に意見募集が行われた。以下で、主な質
問内容と協会のコメント、また、IASB会
議のアジェンダ・ペーパー⁸で公表された
フィードバックの内容にも触れていきたい。

(1) IASBの基準設定アプローチ

IASBは、証拠に基づく基準設定とい
う方針のもと、作業過程を、①リサーチ
・プロジェクト、②基準レベルのプロジェクト、
及び③維持管理及び適用に関するプロ
ジェクトの3つのフェーズに分類している。
①リサーチ・プロジェクトは、論点の所在
の有無を検証し、それに対処するための
考え得る解決策を識別できるかどうかの
評価を検討するもので、アウトプットにはデ
ィスカッション・ペーパーなどがある。②基
準レベルのプロジェクトは、新基準や現行
基準の修正を検討するもので、問題が適
切に定義され、かつ、考え得る解決策が
識別されているという証拠が存在する場
合にのみ実施される。そのため、リサー
チ・プロジェクトの追加には、比較的、低
いハードルが設けられているが、基準レ
ベルのプロジェクトに進むかどうかは、現行
基準の欠陥の有無、論点の重要性、解

決策の識別などが勘案される。したがっ
て、すべてのリサーチ・プロジェクトが自動
的に基準レベルのプロジェクトに進展する
わけではない。基準公表後は、③維持管
理及び適用に関するプロジェクトにより、
現行基準への小規模な修正(年次改善
や狭い範囲の修正)や解釈指針、適用後
レビューなど、実務上の問題への対応が
行われる。

(2) リサーチ・プロジェクト

① 現行のリサーチ・プロジェクト

2015年7月末時点で、9つの評価段
階のプロジェクト、5つの開発段階のプロ
ジェクト、3つの休止中のプロジェクトが
存在した。これらの大部分は前回の「ア
ジェンダ協議2011」で寄せられたフィード
バックに対応して決定されたものである。

前述のとおり、評価段階では論点の識
別と評価、開発段階では解決策を識別で
きるかどうかの評価が行われるが、評価
段階の結果によっては、開発段階に進ま
ず中断・削除される場合もある⁹。

② リサーチ・プロジェクトの優先順位

今後、これらの多種多様なリサーチ・プ
ロジェクトをどのように整理し、優先順位
を付けて進めるかが論点となる。

リサーチ・プロジェクトの優先順位に関
するフィードバックを見ると、①開示に関
する取組み(開示原則)が最も高く、次に
②のれん及び減損、③資本の特徴を有
する金融商品、④基本財務諸表(以前
の業績報告)、⑤共通支配下の企業結
合の順となっている。

(i) 優先順位についての協会のコメント内容

開示に関する取組みやのれんの会計
処理は、我が国でも共通して重要性の高
い論点と理解されており、協会も同様の
コメントを提出した。

a. 共通支配下の企業結合

協会は、そのほか、共通支配下の企業

結合に係る会計処理について、従来から問題視しており、継続的に開発を要望してきた。組織再編後の子会社のない会社の個別財務諸表(単体財務諸表と同様)などについての論点に絞るという考え方もあり得る。しかし、共通支配下の企業結合は、主に、個別財務諸表上の論点であるものの、我が国では、実務上、多く見られる取引であり、日本基準では、詳細な基準・適用指針が準備されている¹⁰。一方、IFRSでは、具体的に適用する基準はなく(当該取引は、同一の当事者が結合企業を支配していることから、IFRS第3号の範囲から除外されている¹¹)、将来的に各法域で個別財務諸表上もIFRSを適用することとなった場合、弊害となり得る可能性があるため、包括的な検討を要望するコメントを提出した。

我が国では、一部のIFRS任意適用会社から、金融商品取引法上の単体財務

諸表や会社法上の計算書類にIFRSを準拠することの容認を希望する声もあり、2016年4月に公表された『金融審議会「ディスクロージャーワーキング・グループ」報告—建設的な対話の促進に向けて—』では、単体財務諸表へのIFRS適用には、他の制度(配当等に係る財源規制や課税上の取扱いなど。)での手当てが必要となり得ることから、今後、関係省庁での検討を進めることが望ましいとの提言がなされている。

b.基準の相互関連性への配慮

例えば、非IFRS情報の表示が、開示原則プロジェクトと基本財務諸表プロジェクトの双方で論点となり得るなど、プロジェクトを横断する、相互関連性のある論点にも留意が必要と考え、コメントに織り込んでいる。のれん及び減損と無形資産、資本の特徴を有する金融商品と株式に基づく報酬にも相互関連性があると考え

られる。どのプロジェクトで検討するかを明確にすること、また、必要であれば、複数のプロジェクトを単一のプロジェクトに集約することも検討する必要があるとコメントした。

③ 「2015年アジェンダ協議」へのフィードバックを受けてIASBで検討されている新規プロジェクト

「2015年アジェンダ協議」へのフィードバックを受けて、IASBは①中小企業である子会社、②変動対価・条件対価、及び③IAS第26号の削除の3つの新規プロジェクトを、リソースがあれば検討するとしている¹²。

下記で、新たに議論されている、なじみの薄い①のプロジェクトを説明する。

(i) 中小企業である子会社のプロジェクト

本プロジェクトでは、IFRSを適用する上場企業の親会社の連結目的で、中小企業の子会社が財務数値を報告する場合、当該子会社が、認識及び測定はIFRSを適用し、開示には「中小企業向けIFRS」の要求事項を適用することの予備的調査を行うことが提案されている。

(3) リサーチ・プロジェクト以外

リサーチ・プロジェクト以外では、保険契約などの基準プロジェクト、基準横断的な「概念フレームワーク」や開示に関する取組みのプロジェクト、さらに、維持管理及び適用に関するプロジェクトなどについて意見が求められた。

① 概念フレームワーク

協会は、2015年5月公表の概念フレームワークの公開草案へのコメントのなかで、純損益の意義や負債と持分の区分など、本来、取り扱うべき重要な基本的概念の検討が先送りにされたことへの懸念、さらに、この後の議論をリサーチ・プロジェクト等で継続して行うことへの要望を述べている。

2015年7月末時点のリサーチ・プロジェクトの一覧

プロジェクトの段階	プロジェクト【フィードバックでの優先順位の高い順】
評価段階	事業の定義
	割引率
	のれん及び減損【②】
	法人所得税
	排出物価格設定メカニズム(以前の排出量取引スキーム)
	退職後給付(年金を含む)
	基本財務諸表(以前の業績報告)【④】
	引当金、偶発負債及び偶発資産
開発段階	株式に基づく報酬
	共通支配下の企業結合【⑤】
	開示に関する取組み(開示原則)【①】
	動的リスク管理
	持分法
休止中	資本の特徴を有する金融商品【③】
	採掘活動／無形資産／研究開発(R&D)
	外貨換算
	高インフレ

② 維持管理及び適用に関するプロジェクト

協会は、維持管理及び適用に関するプロジェクトについては、IFRSの不整合や実務上の論点の把握を継続して取り組むこと、年次改善や狭い範囲のプロジェクトでの検討のみでは問題の根本的な解決には至らない場合があること、TRGは基準の明確化という観点ではメリットがあるが、適用前の頻繁な改訂は早期適用企業を混乱させる原因になりかねないことを示している。「2015年アジェンダ協議」へのフィードバックでは、新たなプロジェクトに着手するよりも、既存の主要プロジェクトの適用維持活動に注力すべきとの意見が多く聞かれている。

(4) アジェンダ協議の頻度

リサーチ・プロジェクトと、それに続く基準レベルのプロジェクトの完了には、通常3年以上かかることから、アジェンダ協議の頻度を5年ごとなどに延長する提案がなされている⁵。

協会は、アジェンダ協議は関係者にとって貴重な意見発信の機会であることや、延期により急速な経済環境の変化への対応が遅れる可能性があることから、現行の3年の頻度を維持すべきとコメントした。これについて関係者の間では賛否両論あり、協会と同様に、重要で緊急的な論点への適切な対応への懸念がある一方、現行の基準設定活動の期間を勘案すると、3年の頻度は過剰だとの見方もある。

4 企業会計基準委員会 (ASBJ) の動向

次に、ASBJによる日本基準の開発のうち、IFRSとの関係で注目すべき点を説明する。

日本基準とIFRSは、細かい差異は残るものの、コンバージェンス作業を経て、

ほぼ同じ基準になったといわれている。しかし、最近、IASBが公表した新収益認識基準と新リース基準のような、日本の現行の基準や実務とは異なる基準が発効されると、日本基準とIFRSとの差異は、また広がることになる。特に、新収益認識基準は、IFRSと米国基準が、文言レベルでほぼ同一となっているため、現状の日本基準のままでは、国際的な比較可能性に大きく影響を及ぼすと再度指摘される可能性が予想される。

(1) 収益認識に係る包括的な会計基準の開発

ASBJは、その対応として、日本基準における収益認識に係る包括的な会計基準の開発の検討を行っており、「日本再興戦略」改訂2016」でも施策の1つに挙げられている。基準開発にあたっては、IFRS第15号を基礎として、日本企業が本基準を適用した場合に起こり得る適用上の課題を識別するため、2016年2月に、「収益に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」¹³が公表された。今後は、基準策定に向けて、さらなる議論が進むと見込まれる。現時点では、すべての企業(中小企業会計指針の適用対象は除く。)に対して、少なくともIFRS第15号の適用日(2018年1月1日以後開始する事業年度)に早期適用可能となることが想定とされている。

5 おわりに

IFRSの任意適用会社の積上げは着実に進められていくと考えているが、現時点では上場会社全体をみると、多くの企業が日本基準を適用している状況である。

任意適用の枠組みを前提とすれば、日本基準とIFRSとの差異が再び広がり、国際的に問題視される可能性が懸念される。このようなことのないよう、収益認

識基準のように、日本基準を改善する取り組みを加速する必要があると考える。また、合理性が示せる場合には、我が国の考え方がIFRSに取り入れられるように、引き続き意見発信することも重要である。

さらに、国際社会における競争力強化のためにも、4つの基準(日本基準、米国基準、IFRS、修正国際基準)が併存している点や、決算短信(取引所規則)、事業報告・計算書類(会社法)及び有価証券報告書(金商法)の情報開示のあり方¹⁴を、理解しやすく、効果的かつ効率的なものにすべく、見直す時期にきているのではないかと考える。

<注>

- 1 参照:IASB、意見募集「体制とその有効性に関する評議員会のレビュー:レビューにあたっての論点」
https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/ed/20150707.pdf
- 2 IFRS財団の評議員会は、2016年6月10日、2015年7月に公表した意見募集「体制と有効性に関する評議員会のレビュー:レビューにあたっての論点」に対するフィードバック・ステートメントを公表するとともに、その結果を踏まえた定款の修正案を公表した。定款の修正案では、主に以下の内容が提案されている。
 - ・ 評議員会及びIASBメンバーの地域的分布のうち、現行の「北アメリカ」と「南アメリカ」を結合し、単一の「アメリカ大陸(Americas)」とする。
 - ・ 評議員の選任数は、22名の総数を維持しつつ、「全体枠」を2名から3名に増加する。
 - ・ 評議員のうち2名は著名な国際会計事務所のシニア・パートナーとする記載を削除する。
 - ・ IASBメンバーの選任数を16名か

- ら13名に削減する(14人目のメンバーを「全体枠」で選任可能)。
 参照：IASB, Trustees conclude 2015 Review of Structure and Effectiveness of the IFRS Foundation; propose amendments to Constitution, 10 June 2016
<http://www.ifrs.org/Alerts/Governance/Pages/Trustees-conclude-review-of-structure-and-effectiveness-of-the-IFRS-Foundation.aspx>
- 3 概念フレームワークを改訂する公開草案は、2015年5月に公表されており、最終化は2017年以降とされている。
 参照：IASB, Work plan for IFRS as at 20 May 2016
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/IASB-Work-Plan.aspx>
- 4 保険契約の最終基準は、2016年5月末時点で草案作成中であり、最終化は2016年11月以降とされている。
 参照：IASB, Work plan for IFRS as at 20 May 2016
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/IASB-Work-Plan.aspx>
- 5 IASBは、「2015年アジェンダ協議」質問8で、個別の主要なプロジェクトの完了に必要な時間を考慮して、アジェンダ協議を、現在要求されている3年ごとではなく、5年ごととすることが適切であると提案している。
- 6 参照：IASB、「アジェンダ協議2011—意見募集」
https://www.asb.or.jp/asp/asp_j/iasb/press/20110726.pdf
- 7 参照：IASB、意見募集「2015年アジェンダ協議」
https://www.asb.or.jp/asp/asp_j/iasb/ed/20150811.pdf
- 8 参照：IASB Meeting May 2016, Agenda Paper 24A: Agenda Consultation: developing the draft work plan
<http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2016/May/AP24A-Agenda-Consultation.pdf>
- 9 参照：IASB、「2015年アジェンダ協議」第34項及び第35項
- 10 参照：企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」
https://www.asb.or.jp/asp/asp_j/documents/docs/ketsugou/ketsugou_1.pdf
 企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」
https://www.asb.or.jp/asp/asp_j/documents/docs/ketsugou/ketsugou_10.pdf
- 11 参照：IFRS第3号「企業結合」第2項及びB1項—B4項
- 12 参照：IASB Meeting May 2016, Agenda Paper 24A, Paragraph 66.
- 13 参照：ASBJ、「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」
https://www.asb.or.jp/asp/asp_j/press_release/domestic/shueki2016/shueki2016_01.pdf
- 14 参照：日本公認会計士協会、「開示・監査制度の在り方に関する提言—会社法と金融商品取引法における開示・監査制度の一元化に向けての考察—」
http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1837.html