

■ Article ■

修正国際基準 (JMIS) の公表

東洋大学経営学部准教授 金子友裕

一 はじめに

最近新たな企業会計基準の公表もなく、適用指針にしても2015年12月に企業会計基準適用指針第26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」が公表された程度であり、数年前の多量の新会計基準公表という状況からは落ち着きを取り戻した感がある。

国際的な会計基準の設定では、これまでアメリカの財務会計基準審議会 (FASB: Financial Accounting Standards Board) と国際会計基準審議会 (IASB: International Accounting Standards Board) の共同で行っていた概念フレームワークの修正作業をIASB単独で行っている等、状況に変化が生じている。我が国の会計基準の設定においても、このような状況の変化を見守っているという部分もあろうかと思われる。

このような状況の中、修正国際基準 (JMIS: Japan's Modified International Standards) が公表され、我が国の新たな会計基準として位置付けられることになった。修正国際基準は、単に新たな会計基準というだけでなく、国際財務報告基準 (IFRS: International financial Reporting Standards) を我が国において修正を行ったうえで一連の会計基準として適用するものであり、従来の会計基準とは大きな差異がある。このため、修正国際基準の公表の経緯等を含め、修正国際基準の概要を説明する。

二 我が国の会計基準の多線化の現状と修正国際基準の公表

企業会計においては、会計基準の多線化が進んでいる。大企業向けの会計基準では、いわゆる日本基準 (企業会計原則や企業会計基準等) 以外にも、米国基準、指定国際会計基準の適用が認められている。また、中小企業向けの会計基準¹として、「中小企業の会計に関する指針」(以下、「中小会計指針」とする) と「中小企業の会計に関する基本要領」(以下、「中小会計要領」とする) も公表されている。

このような中、企業会計基準委員会は、2015年6月30日付で修正国際基準²を公表した。修正国際基準は、国際財務報告基準を公表している国際会計基準審議会により公表された会計基準及び解釈指針 (以下、「会計基準等」とする) につい

1 中小企業の会計に関しては、「会計基準」の名称は付されていない。このため、会計制度等の別の名称とするべきであろうが、本稿では、表記の明瞭さの観点を考慮し、会計基準として統一して表記している。

2 正式には、「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)」とされている。

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」したものである。なお、この「削除又は修正」は、エンドースメント手続により行われるとされており、個々の会計基準等を「削除又は修正」するかの判断は企業会計基準委員会が担うものとされ、この「削除又は修正」を金融庁において指定する仕組みとされている³。

ここで、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されている。これまでの我が国における国際財務報告基準の適用は、国際会計基準審議会が公表した国際財務報告基準について、指定国際会計基準として指定を行ったうえで適用を認める方法によってきた。そして、指定国際会計基準では、国際財務報告基準の全ての基準を指定していたという実態があり、ピュアな国際財務報告基準（国際会計基準審議会が公表した国際財務報告基準そのもの）というものである。

これに対し、修正国際基準では、エンドースメント手続として個々の会計基準等の「削除又は修正」を実際に行うことを前提に新たな会計基準として公表されたことに特徴がある。

三 修正国際基準の適用

修正国際基準の適用については、「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、別紙1に記載した当委員会が採択したIASBにより公表された会計基準等の規定に別紙2に記載した企業会計基準委員会による修正会計基準における『削除又は修正』を加えた規定に準拠しなければならない。」⁴とされている。

ここでは、連結財務諸表に適用されること及び国際会計基準審議会が公表した会計基準等に「削除又は修正」を加えた規定として適用されることが示されている。そして、別表1では、2012年12月31日現在で公表されている会計基準等が列挙されており、別表2では、修正会計基準第1号「のれんの会計処理」と修正会計基準第2号「その他の包括利益の会計処理」が列挙されている。

ちなみに、「削除又は修正」の取扱いについては、日本独自のものではない。2005年に国際財務報告基準をEU域内で適用するときにも、国際会計基準（IAS: International Accounting Standards）第39号「金融商品」のうち、公正価値オプションとヘッジ会計の一部をカーブアウト（curve out、離脱）した経緯がある。このように、エンドースメント手続により「削除又は修正」（カーブアウト）を設けることは日本だけではないが、ピュアな財務報告基準とカーブアウトした財務報告基準の両者が認められるというところに日本の制度の特徴があるといえよう。

このような取扱いをした背景には、国際財務報告基準採用企業数を増加させる

3 企業会計基準委員会（2015）「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」第6項

4 企業会計基準委員会（2015）「修正国際基準の適用」第3項

必要に迫られていることが考えられる。国際的な会計基準作成の場に日本からもメンバーを送り出し続けることは、日本の影響力を維持するために重要と考えられている。しかし、国際会計基準審議会では、日本は国際財務報告基準の（強制）適用国ではない等の理由で、現在 1 名確保しているメンバーの枠を失う可能性があるといわれている。このため、「モニタリング・ボードのメンバー要件として求められている『IFRS の顕著な適用』を実現するために、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明確な中期目標を立て、その実現に向けてあらゆる対策の検討とともに、積極的に環境を整備すべきである。」⁵との取り組みが示されており、一定数以上を国際財務報告基準適用企業とすることで、「わが国の発言権の確保」⁶する必要があると示されている。

ここで、問題となるのが、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等の理由から適用を躊躇している企業が多くあると考えられることである。これらの企業の理解を得るためにも「削除又は修正」を行い、カーブアウトした国際財務報告基準である修正国際基準を公表し、適用企業の増加を期待しているものと思われる⁷。

四 「削除又は修正」の概要

修正国際基準でカーブアウトした項目は、前述のようにのれんの会計処理とその他の包括利益の会計処理の 2 点であり、それぞれ修正会計基準として公表されている。これらの会計処理については、国際財務報告基準と日本基準で異なる取扱いが定められており、本来であればこの背景にある理論的な根拠等の説明も必要であるが、紙幅の関係から具体的な差異と修正会計基準の記述の概要にとどめることとする。

のれんの会計処理については、国際財務報告基準では、のれんを非償却とする取扱いとなっている。つまり、のれんは、耐用年数や減価のパターンが一般的に予測不能である等の理由から、減損テストを行い、価値の減少を減損として認識する方法を採用している。これに対し、我が国では、のれんは 20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって規則的に償却することが定められている⁸。

このため、修正会計基準第 1 号では、のれんの会計処理について、減損テスト

5 自民党政務調査会・金融調査会・企業会計に関する小委員会（2013）「国際会計基準への対応についての提言」6 頁

6 自民党政務調査会・金融調査会・企業会計に関する小委員会（2013）「国際会計基準への対応についての提言」7 頁

7 なお、日本取引所グループのホームページによると、平成 27 年 2 月現在の国際財務報告基準の適用済会社数が 71 社、適用決定会社数が 31 社であり、合計 102 社あるとしている。（<http://www.jpx.co.jp/listing/stocks/ifrs/>（2016 年 2 月 26 日アクセス））

8 企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」第 32 項

ではなく、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却しなければならないとしている。また、のれんの耐用年数は、その効果の及ぶ期間によるが 20 年を超えてはならないとしており⁹、日本基準と同様の取扱いにされている。

その他の包括利益の会計処理については、国際財務報告基準では、その他の包括利益に計上した後に、純損益に組替調整（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が認められている。しかし、日本基準では、純利益を重要視しており、全ての項目を組替調整（リサイクリング）することにより包括利益の表示を求める以前の当期純利益と同様の業績指標が維持することとしている。

このため、修正会計基準第 2 号では、原則として、すべてのノンリサイクリング処理をリサイクリング処理するようにしている。

その他にも「削除又は修正」を検討した項目が示されているが、「削除又は修正」は最小限にとどめるという方針から見送られている。

五 おわりに

修正国際基準の公表により、我が国の会計制度の多線化はさらに進んでいる。パッケージとしての会計基準の選択ということであり、会計処理単位でのチェリーピッキングが可能になる訳でないが、選択が可能な状況になっている。特に中小企業では、「中小会計指針」や「中小会計要領」の選択も可能であり、多様な選択肢が生じている。

法人税法では、確定決算主義を採用しており、法人税法 22 条 2 項による公正処理基準により、企業会計で選択した会計方針が所得計算の基礎となることになっている。当然、企業会計の全てが会社法 431 条に定める「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に合致するとはいえないが、民間団体とはいえ会計基準設定団体である企業会計基準委員会が公表した企業会計基準や修正会計基準であれば、一定の利用の実績が生じれば慣行として認められることになるだろう。

しかし、このような会計制度の多線化の中で、会計基準の選択により課税所得に有利不利が生じるようでは、公平性の観点から問題となる。また、ビックカメラ事件（東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決）では、「法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』（税会計処理基準）に該当するといえるか否かについては、上記目的を有する同法固有の観点から判断されるものであって、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準（公正会計基準）とされるものと常に一致することを規定するものではないと解するのが相当である。」との判示もあり、この判示に従うとすれば、企業会計の処理が必ずしも税務上認められるわけではないということになる。

⁹ 修正国際基準第 2 号「のれんの会計処理」第 5 項。なお、規則的な償却を行った上で、減損の可能性が示唆される場合には、減損テストも行うこととされている。

会計基準の多線化の中で、個々の会計基準の特徴を理解し、適切に活用することが求められると同時に、税務上の取扱いについては会計基準とは離れて検討する必要が求められている可能性がある。予測可能性の観点から「見えざる税会計処理基準」というような状況を解消することが求められるものと思われるが、現状では、税理士等の専門家の能力に期待がされる状況になっているようである。

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

https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/endorsement/jmis/20150630.shtml

企業会計基準委員会「修正国際基準の適用」

https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/endorsement/jmis/20150630_02.pdf

以上