

解説

金融庁総務企画局企業開示課 課長補佐 小倉 貴幸
金融庁総務企画局企業開示課 専門官 浜田 宰
元金融庁総務企画局企業開示課 専門官 榎本 洋介
金融庁総務企画局企業開示課 係長 中野 寛之

修正国際基準の制度化に係る改正の概要

(10頁)

1. はじめに

我が国によるIFRSに対する意見発信の一環として、平成27年6月30日、企業会計基準委員会(以下「ASBJ」という。)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)」(以下「修正国際基準」という。)の公表を行った。

これを受け、金融庁は、修正国際基準の適用が制度上、可能となるよう、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等に係る所要の改正等に向け、同日から7月30日にかけてパブリック・コメント手続を実施し、広く意見の募集を行った。

この結果、4団体・1個人から16件のコメントが寄せられた。これらのコメントも踏まえ、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令等が、9月4日に公布・施行されている。

本稿では、これらの改正等の概要を解説する。なお、本稿中意見にわたる部分は筆者らの私見であることを、あらかじめお断りしておく。

2. 改正の概要

今回、修正国際基準の制度化にあたり、下記内閣府令等において所要の改正を行っている。

- ・財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則(以下「財規」という。)
- ・連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則(以下「連結財規」という。)
- ・中間財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則(以下「中間財規」という。)
- ・中間連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則(以下「中間連結財規」という。)
- ・四半期財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則(以下「四半期財規」という。)
- ・四半期連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則(以下「四半期連結財規」という。)
- ・企業内容等の開示に関する内閣府令(以下「開示府令」という。)

・連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件(以下「企業会計基準指定告示」という。)

・その他の関連する内閣府令及びガイドライン

3. 連結財規等の改正

(1) 修正国際基準の制度化

今回、ASBJにおいて作成及び公表された修正国際基準について、「特定団体^①において国際会計基準を修正することにより作成及び公表を行った企業会計の基準のうち、公正かつ適正な手続の下に作成及び公表が行われたものと認められ、公正妥当な企業会計の基準として認められることが見込まれるものとして金融庁長官が定めるものに限る。」と定義を新設し、その任意適用が可能となるよう、一定の要件^②のもとに、修正国際基準に従うことができる旨を規定している([連結財規第94条](#))。

また、当該定義規定において、特定団体(ASBJ)^①によって国際会計基準^③を修正することにより作成及び公表が行われた企業会計の基準のうち、所要の手続(『連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則』の取扱いに関する留意事項について)94(以下参照))を経て、金融庁長官が告示で指定したものを修正国際基準とする仕組みとしている^④。

「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について(抄)

94 規則第94条に規定する公正かつ適正な手続の下に作成及び公表が行われたものと認められ、公正妥当な企業会計の基準として認められることが見込まれるものを定める場合は、次に掲げる手続によるものとする。

- (1) 当該企業会計の基準を定めるに当たっては、内容が明確なものとして企業会計の基準案が予め広く周知され、関係者間で適切な議論がなされており、多数の関係者が当該基準案を経済実態に適合した合理的な内容と評価し、公正妥当な企業会計の基準として受け入れられる程度にまで至るような手続を経て作成及び公表が行われたものかどうかを確認するものとする。
- (2) 当該企業会計の基準を定める場合は、当該企業会計の基準の公表が行われた日の翌日から1年以内(金融庁長官が当該手続を行うために必要と認めて延長する場合は、当該延長する期間を含む。)に行うものとする。

さらに、修正国際基準に準拠して作成した連結財務諸表には、以下に掲げる事項を注記することとされている([連結財規第94条の2](#))。

・修正国際基準に準拠して連結財務諸表を作成している旨

・修正国際基準特定会社に該当する旨及びその理由

これらの改正にあわせ、[中間連結財規第 88 条・第 88 条の 2](#) 及び [四半期連結財規第 94 条・第 94 条の 2](#) についても、同様の改正が行われている。

(2) 連結財規における修正国際基準の位置づけ

修正国際基準の制度化に際しては、現行の指定国際会計基準と同様に、連結財規「第 7 章 企業会計の基準の特例」に所要の整備（「第 2 節 修正国際基準」を新設）が行われている。これは、修正国際基準は我が国で作成及び公表された企業会計の基準ではあるものの、連結財務諸表等を作成するにあたり「適用の一般原則」となる「我が国において『一般に』公正妥当と認められる企業会計の基準」には該当せず、一定の要件^⑤を満たす株式会社が、「適用の特例」として任意に適用することができる企業会計の基準であることを踏まえての整備となっている^⑥。

(3) 適用対象

修正国際基準は、国際会計基準をベースに必要最小限の修正を施したプリンシプル・ベースの会計基準であると考えられることから、現行の指定国際会計基準の場合と同様に、その適切な適用を確保するため、任意適用にあたり一定の要件が定められている。

具体的には、現行上、指定国際会計基準を任意適用するためには、指定国際会計基準に基づいて連結財務諸表を適正に作成することができる体制の整備等、一定の要件を満たす必要があるところ（[連結財規第 1 条の 2](#)）、修正国際基準を任意適用する場合にも、同様の要件を求めるものとした。一方で、修正国際基準の任意適用にあたり、指定国際会計基準に係る体制の整備を求めることは適当ではないため、新たに「修正国際基準特定会社」を設け、修正国際基準を任意適用する場合には、修正国際基準に基づいて連結財務諸表を適正に作成することができる体制の整備等を要件とすることとした（[連結財規第 1 条の 3](#)）。

【指定国際会計基準の任意適用に係る要件（連結財規第 1 条の 2）】

(イ) 有価証券届出書または有価証券報告書において、連結財務諸表の適正性を確保するための特段の取組みに係る記載を行っていること

(ロ) 指定国際会計基準 に関する十分な知識を有する役員又は使用人を置いており、指定国際会計基準 に基づいて連結財務諸表を適正に作成することができる体制を整備していること

【修正国際基準の任意適用に係る要件（連結財規第 1 条の 3）】

(イ) 有価証券届出書または有価証券報告書において、連結財務諸表の適正性を確保するための特段の取組みに係る記載を行っていること

(ロ) 修正国際基準 に関する十分な知識を有する役員又は使用人を置いており、修正国際基準 に基づいて連結財務諸表を適正に作成することができる体制を整備していること

(4) 指定国際会計基準に係る改正

改正前の規定においては、指定国際会計基準に基づいて連結財務諸表を適正に作成することができる体制の整備等、一定の要件を満たす株式会社を「特定会社」と定義していたところ、今回の修正国際基準に係る改正により、新たに設けられた「修正国際基準特定会社」との区別を明確にするため、改正前における「特定会社」の名称は「指定国際会計基準特定会社」に変更されている（連結財規第1条の2）。

この変更に伴い、指定国際会計基準を任意適用する株式会社においては、実質的な内容の変更は生じないものの、連結財務諸表の注記における「特定会社 に該当する旨及びその理由」の記載を「指定国際会計基準特定会社 に該当する旨及びその理由」とする必要がある点に留意されたい（連結財規第93条の2）。

これら改正にあわせ、中間連結財規（第87条の2 等）及び四半期連結財規（第93条の2 等）についても、同様の改正が行われている。

(5) その他

指定国際会計基準の制度上、連結財務諸表を作成していない株式会社については、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に準拠した単体財務諸表に加えて、指定国際会計基準に準拠した単体財務諸表を作成することができることとされているが（財規第1条の2 及び 第129条）、修正国際基準についてはこうした手当ては行われていない。修正国際基準に係る単体財務諸表の規定の整備については、将来における修正国際基準に係る任意適用の状況やその需要等を踏まえ、検討されるものと考えられる^⑦。

4. 開示府令の改正

(1) 修正国際基準により連結財務諸表を作成した場合についての規定

今回の改正では、修正国際基準により作成した連結財務諸表を記載した有価証券届出書、有価証券報告書、四半期報告書及び半期報告書について、指定国際会計基準により作成した連結財務諸表を記載した場合と同様に、以下に掲げるものをはじめとして、一定の事項を記載することとされている。

① 主要な経営指標等の推移

日本基準による指標等に相当する指標の推移について記載するとともに、要約連結財務諸表を作成した場合には、当該要約連結財務諸表に基づく経営指標等の推移について併せて記載することとされている（第二号様式記載上の注意（25）等）。

② 業績等の概要

ア 差異に関する記載

有価証券届出書等の「業績等の概要」の項目において、修正国際基準により作成した最近連結会計年度に係る連結財務諸表における主要な項目(収益に関する項目等)と日本基準により作成した場合におけるこれらに相当する項目との差異に関する事項を記載することとされている(第二号様式記載上の注意(30)e等)。

この記載は、異なる会計基準を適用している会社の間での比較可能性の確保を目的とするものであり、修正国際基準への移行後も継続して記載が必要とされている。

なお、米国基準から修正国際基準へ直接移行した場合には、米国基準から指定国際会計基準へ直接移行した場合と同様に、差異に関する記載が免除される^③。

イ 要約連結財務諸表

最近連結会計年度に係る連結財務諸表について修正国際基準により連結財務諸表の作成を開始した場合は、最近連結会計年度及びその直前連結会計年度に係る要約連結財務諸表及び当該要約連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項の変更に関する事項を記載することとされている(第二号様式記載上の注意(30)f等)。

ここで、要約連結財務諸表とは、最近連結会計年度の直前連結会計年度において適用していた会計基準により作成すべき連結財務諸表について、その表示科目を要約して作成した連結財務諸表をいう。要約の程度については、指定国際会計基準への移行の場合と同様に^④、四半期連結財務諸表程度であれば十分であると考えられる。

この記載は、会計基準間の移行時における期間比較可能性の確保を目的とするものであり、移行初年度においてのみ記載が必要とされている。

なお、米国基準から修正国際基準へ直接移行した場合には、米国基準から指定国際会計基準へ直接移行した場合は異なり、要約連結財務諸表の作成が必要となる(第二号様式記載上の注意(30)f等)。これは、修正国際基準は我が国で新たに策定された一組の会計基準であり、これまで適用例がまったくないことを踏まえ、期間比較可能性をより確保すべく、移行前の会計基準にかかわらず要約連結財務諸表の作成を一律に求める方針としたものである。

③ 経理の状況

修正国際基準により連結財務諸表を作成している旨、連結財務諸表等の適正性を確保するための特段の取り組み、修正国際基準に基づいて連結財務諸表等を適正に作成することができる体制の整備内容等を記載することとされている(第二号様式記載上の注意(59)等)。

④ 連結附属明細表

修正国際基準により連結財務諸表を作成し、かつ、連結附属明細表に相当する情報を他の箇所に記載したときは、連結附属明細表の記載を要しないこととされている(第二号様式記載上の注意(65)等)。

⑤ 修正国際基準による連結財務諸表の修正に伴う記載

過年度遡及修正により前連結会計年度に係る連結財務諸表の修正があった場合には、有価証券届出書に記載すべき事項のうち、当該修正に関連する事項については当該修正後の内容及びその旨を記載することとされている(第二号様式記載上の注意(84-3)等)。

(2) 指定国際会計基準により連結財務諸表を作成した場合についての規定

今回の改正では、指定国際会計基準の任意適用に関しては基本的に現行の開示の規律を維持することとされている。

ただし、明確化の観点から、米国基準からの移行に係る差異の記載及び要約連結財務諸表の作成の免除が、移行の直前において米国基準を適用していた場合に限られる旨を明示し(第二号様式記載上の注意(30)c等)、連結財規と同様に「特定会社」の名称を「指定国際会計基準特定会社」へ変更するなど、幾つか形式的な修正を行っている。

また、修正国際基準から指定国際会計基準へ直接移行する場合については、日本基準から指定国際会計基準へ直接移行する場合と同様に、移行初年度において移行前の会計基準に基づき要約連結財務諸表を作成すべきとし、また、移行後も継続的に、日本基準との差異の記載をすべきとしている(第二号様式記載上の注意(30)c, d等)。

(3) 修正国際基準による連結財務諸表等の提出を開始する方法

修正国際基準による連結財務諸表等の提出を開始する方法としては、指定国際会計基準の場合と同様に、大別して以下の3つの方法がある。

① 年度末の連結財務諸表からスタートする方法

この場合は、適用初年度において修正国際基準に基づく連結財務諸表を作成し、当該年度末から3ヶ月以内に当該年度に係る有価証券報告書に記載して提出することとなる。

② 期中の四半期連結財務諸表からスタートする方法

この場合は、まず、適用初年度の期中の四半期のいずれかにおいて、修正国際基準に基づく四半期連結財務諸表の作成を開始し、当該四半期以降の各四半期報告書にそれぞれ記載して提出する。その上で、当該年度末において、修正国際基準に基づく連結財務諸表を作成し、当該年度末から3ヶ月以内に当該年度に係る有価証券報告書に記載して提出することとなる。

③ 第一四半期の四半期報告書に前年度の連結財務諸表を含めて提出する方法

この場合は、まず、第一四半期の四半期報告書に、修正国際基準に基づく四半期連結財務諸表とあわせて、修正国際基準に基づいて作成された当該四半期が属する年度の前年度に係る連結財務諸表を記載して提出する。このとき、初めて修正国際基準に基づいて連結財務諸表が作成された当該前年度が、修正国際基準の適用初年度となる。その後、第二四半期以降において、修正国際基準に基づく四半期連結財務諸表を各四半期報告書に記載して提出するとともに、年度末において、修正国際基準に基づく連結財務諸表を当該年度に係る有価証券報告書に記載して提出することとなる。

この方法は、特例的な方法であり、年度の連結財務諸表は当年度の一貫性を維持する観点から日本基準により開示しつつ、会計基準の早期移行を可能とするものである。なお、この方法を用いると、従前の会計基準に基づく連結財務諸表を適用初年度の有価証券報告書に記載して、3月決算の会社であれば6月末までに提出した後に、修正国際基準に基づく同年度に係る連結財務諸表を第一四半期報告書に記載して、8月15日までに提出すればよいこととなり、修正国際基準に基づく適用初年度に係る連結財務諸表の作成にあたり、スケジュール上の余裕を確保しやすくなる。

(4) 会計基準の移行時における差異の記載及び並行開示の要否

修正国際基準及び指定国際会計基準へ移行する場合における、差異の記載及び要約連結財務諸表の作成の要否についてまとめると、図表のとおりである。

〔図表〕修正国際基準と他の会計基準との間の移行に際しての並行開示及び差異の記載の要否

移行前の会計基準	移行後の会計基準	要約連結財務諸表 (移行初年度のみ)	差異の記載 (継続記載)
日本基準	修正国際基準	日本基準の要約連結 F/S	日本基準との差異
指定国際会計基準		指定国際会計基準の要約連結 F/S	
米国基準		米国基準の要約連結 F/S	なし
日本基準	指定国際会計基準	日本基準の要約連結 F/S	日本基準との差異
修正国際基準		修正国際基準の要約連結 F/S	
米国基準		なし	なし

5. 企業会計基準指定告示の改正

[連結財規第94条](#)の委任規定を受け、企業会計基準指定告示第4条が新設されている。同条においては、特定団体については、ASBJが告示指定され、また、金融庁長官が定める企業会計の基準については、修正国際基準が告示指定されている。

平成27年6月30日にASBJが公表した「修正国際基準の適用」において修正国際基準の構成が示されているところ^⑩、基本的には、ASBJが採択した国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）により公表された会計基準等のリスト i が示され、その一部を「企業会計基準委員会による修正会計基準 ii」により修正して採択されている。

上記構成を踏まえ、修正国際基準の告示指定にあたっては、基本的には、ASBJが採択したIASBにより公表された会計基準等につき一括して告示指定（上記 i 部分）を行い（企業会計基準指定告示第4条第1号）、そのうち「企業会計基準委員会による修正会計基準」について、個別に告示指定（上記 ii 部分）を行う仕組み（同条第2号及び別表三）とされている。

今回、IASBにより平成24年12月31日現在で公表された会計基準等に基づきASBJが作成した会計基準が修正国際基準として告示指定されているところであり、現時点においては、IASBにより平成25年1月1日以降に公表された会計基準等については、修正国際基準に基づく適用をすることができない点につき留意が必要である。

なお、現行の日本基準（又は指定国際会計基準）における告示指定と同様に、修正国際基準についても、今後、ASBJにより修正国際基準の改訂等が行われ公表されたもののうち、所要の手續（上記3.（1）参照）を経て、金融庁長官が告示で指定したものを修正国際基準とする規定としている^⑪。

6. 施行日

改正府令は公布の日（平成27年9月4日）から施行されている。

修正国際基準に係る改正の適用時期については、以下のとおりとなっており、また、指定国際会計基準に係る改正（上記3.（4）参照）についても、同じ適用時期となっている。

- ・連結財務諸表：平成28年3月31日以後に終了する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用。
- ・中間連結財務諸表：平成28年4月1日以後に開始する中間連結会計期間に係る中間連結財務諸表から適用。
- ・四半期連結財務諸表：平成28年4月1日以後に開始する連結会計年度に属する四半期連結会計期間及び四半期連結累計期間に係る四半期連結財務諸表から適用。

^⑩ [連結財規第1条](#) 第3項において定義。企業会計の基準についての調査研究及び作成を業として行う団体であって同項各号に掲げる要件の全てを満たすものであり、修正国際基準に係

る特定団体については、企業会計基準指定告示第4条において、ASBJが告示指定されている。

② [連結財規第1条の3](#) に規定。

③ 企業会計基準指定告示第2条及び3条において、国際財務報告基準(IFRS)等が告示指定されている。

④ 平成27年9月4日公表「『連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令(案)』等に対するパブリックコメントの概要及びそれに対する金融庁の考え方」(以下「パブリックコメントに対する考え方」という。)No15 参照。

⑤ [連結財規第1条の3](#) に規定。

⑥ パブリックコメントに対する考え方 No4 参照。

⑦ パブリックコメントに対する考え方 No6 参照。

⑧ パブリックコメントに対する考え方 No8 参照。

⑨ 平松朗・谷口義幸「IFRSの任意適用に係る連結財務諸表規則等の改正」商事法務 1887号 85頁(2010年)参照。

⑩ ASBJウェブサイト(https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/endorsement/jmis/20150630_02.pdf) を参照。

⑪ パブリックコメントに対する考え方 No15 参照。