

Title	ASBJに対するコメントレターの記述的検討
Sub Title	A descriptive study of comment letters to the ASBJ
Author	中山, 重穂(Nakayama, Shigeho)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2024
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.67, No.5 (2024. 12) ,p.103- 116
JaLC DOI	
Abstract	企業会計基準委員会（ASBJ）は，会計基準を開発する際に，公開草案および論点整理を公表する。ASBJには，これら公開草案および論点整理に対する外部関係者の意見が，コメントレターとして投稿される。本稿では，ASBJに投稿された2,122通のコメントレターについて，記述的に調査し，その意義を検討している。
Notes	友岡賛教授退任記念号 論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20241200-0103

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

ASBJ に対するコメントレターの記述的検討

中山 重穂

<要 約>

企業会計基準委員会（ASBJ）は、会計基準を開発する際に、公開草案および論点整理を公表する。ASBJには、これら公開草案および論点整理に対する外部関係者の意見が、コメントレターとして投稿される。本稿では、ASBJに投稿された2,122通のコメントレターについて、記述的に調査し、その意義を検討している。

<キーワード>

会計基準開発、外部関係者、企業会計基準委員会（ASBJ）、企業会計基準等、公開草案、コメントレター、デュープロセス、論点整理

I はじめに

会計基準開発におけるデュープロセスとは、会計基準の開発にあたって遵守すべき適正な手続をいう。企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan: 以下、ASBJ）が、企業会計基準等¹⁾を開発する際のデュープロセスは、財務会計基準機構（Financial Accounting Standards Foundation: 以下、FASF）から公表された「企業会計基準及び修正国際基準の開発に係る適正手続に関する規則」（以下、FASF（2023））において定められている。具体的には、デュープロセスにおける透明性、十分かつ公正な審議および説明責任を求める適正手続の原則のもと（FASF 2023 第2条）、①審議テーマの決定、②論点整理ないしは公開草案の公表、③企業会計基準等の公表、④適正手続監督委員会への報告、⑤適用後レビューの計画および実施（企業会計基準のみ）とといった手続をとる旨が示されている。

このように会計基準の開発手続をデュープロセスとして明示的に定めることは、会計基準の迅

1) 企業会計基準等とは、企業会計基準およびその実務上の取扱いに関する指針をいい（FASF 2023 第1条）、具体的には、企業会計基準、企業会計基準適用指針、実務対応報告および移管指針が該当する（FASF 2023 第11条）。

速な開発に役立つと考えられる。くわえて、FASF (2023) では、ASBJ による議事の一般公開および審議資料、議事映像、議事概要、公開草案や論点整理に寄せられたコメントレーター等、各手続における関連資料のウェブサイトでの公開もデュープロセスとして定められている。このように、会計基準の開発プロセスを可視化することで、会計基準開発の透明性を確保するとともに、説明責任の履行も果たしうるものとしている。

また、FASF (2023) において、ASBJ は、外部関係者の意見を十分かつ適切に聴取することが求められている。具体的には、企業会計基準等を開発する際に、公開草案あるいは場合によっては論点整理を公表し、広く一般からの意見を募集すること、および ASBJ の審議のために必要と認めた場合、財務諸表作成者、財務諸表利用者、監査人といった外部関係者から意見を聴取するアウトリーチを実施することが定められている。

このような外部関係者の関与機会をデュープロセスに取り入れることで、それら関係者の見解や合意を取り込んだ公正な会計基準開発が期待でき、ASBJ および企業会計基準等の正統性の確保も可能となる。国外の先行研究では、会計基準設定主体としての正統性を向上させるためには、会計基準開発への外部関係者の参加が重要であることが指摘されている (Tandy & Wilburn, 1992; Durocher *et al.*, 2007; Larson, 2007)。

一方、外部関係者の立場からすれば、デュープロセスに関与し、自らの意見を発信することは、公正な会計基準の開発に寄与するだけでなく、自らの利害と合致した会計基準の開発を促すことにもなる。ある会計基準の開発が、特定の外部関係者にとって有用であっても、他の外部関係者には不利な影響を及ぼすこともあり、そのため、外部関係者間で利害対立が生じる場合もある。先行研究では、外部関係者が、会計基準開発のデュープロセスを活用し、自らの利益を誘導するロビーイング活動の一手段としていることが指摘されている (Sutton, 1984; Buckmaster *et al.*, 1994; Georgiou, 2010; Hansen, 2011; Orens *et al.*, 2011)。ただし、国際的な会計基準の開発に対するコメントレーターの影響に関する先行研究では、その影響は限定的であることも示されている (Cortese & Irvine, 2010; Chapple *et al.*, 2010; Hansen, 2011; Giner & Arce, 2012; Bamber & McMeeking, 2016)。

ASBJ が公表した公開草案および論点整理に対して、企業、業界団体、会計専門職、研究者、証券アナリストなどがコメントレーターを投稿し、公開草案や論点整理に対する賛否とその根拠を表明するとともに修正案を提示するなどしている。

例えば、2017年に公表された実務対応報告公開草案第52号「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い (案)」および企業会計基準適用指針公開草案第57号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理 (案)」には、253通のコメントレーターが投稿されている。実務対応報告公開草案第52号においては、権利確定条件付き有償新株予約権の従業員への付与を報酬とみなし、費用として処理する方法が提案されている。コメントレーターの多くは、この会計処理の採用に反対する企業、個人等からの投稿である。このように、当該公開草案に対しては、コメントレーターを通じて多数の反対意見が表明されているが、最終的には、公開草案での提案通りの会計処理を採用した実務対応報告第36号「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い」が公表さ

れている。

この事例からは、外部関係者は、コメントレターを通じて自らの意見を発信し、自らの利益と合致した会計基準が開発されるように試みるが、そのような試みは必ずしも成功しないことが示唆される。

ASBJ は、外部関係者の見解を十分に聴取するという会計基準開発のデュープロセスの一環としてコメントレターを募集し、外部関係者は、自らの利益と合致した会計基準が開発されることを期待してコメントレターを投稿する。このように、コメントレターに求める役割は、会計基準設定主体である ASBJ と会計基準の影響を受ける外部関係者とは異なる。ASBJ による会計基準開発において、コメントレターはどのような役割を果たしているのであろうか。本稿では、外部関係者が ASBJ に対して投稿したコメントレターの投稿状況を記述的に調査し、コメントレターの意義を検討する。

II 公開草案および論点整理の公表

FASF (2023) において、ASBJ は、企業会計基準等および修正国際基準の開発に関して、市場関係者の意見を十分かつ適切に聴取する必要があると定められている (FASF 2023 第19条)。ここである市場関係者の意見の十分かつ適切な聴取の一環として、前述のように企業会計基準等の開発を行う場合、ASBJ は、原則として、公開草案を公表、あるいは必要に応じて公開草案に先立って論点整理を公表し、広く一般からの意見を募集する旨が規定されている (FASF 2023 第20条、第20条2)。

ASBJ は、設立された2001年7月末から2024年7月末までの23年間において、公開草案および論点整理を155回 (1年当たり6.7回) にわたって公表している²⁾。図表1において示されているように、その内訳は公開草案が128回、論点整理が27回となっており、それらを年次別に整理すると、2001年7月末から2010年末までは合計102回 (1年当たり10.8回)、2011年から2020年末までの10年間では合計39回 (1年当たり3.9回)、2021年から2024年7月末までは合計14回 (1年当たり3.9回) にわたって公開草案および論点整理が公表されている。

また、公開草案については、1回の公表につき、関連する複数の企業会計基準の公開草案が公表されたり、企業会計基準と企業会計基準適用指針の公開草案が公表されたりするなど、複数の公開草案が公表される場合がある。2001年7月末から2024年7月末までに合計248本の公開草案が公表されている。さらに、それらの公開草案を種類別に整理すると、図表1で示されているように、企業会計基準が80本、企業会計基準適用指針が82本、実務対応報告が68本、その他が18本³⁾といった内訳となる。

2) 公開草案および論点整理の公表については、以下のウェブサイトをもとに集計している。

公開草案：https://www.asbj-j.jp/jp/project/exposure_draft.html (最終アクセス：2024年7月31日)

論点整理：https://www.asbj-j.jp/jp/misc/summary_issue.html (最終アクセス：2024年7月31日)

3) その他18本の内訳は、2006年の試案2本、2023年の補足文書1本、2024年の移管指針15本である。

図表 1 公開草案および論点整理の公表状況

種類 年次	公開草案 公表回数	各種公開草案の公表本数				論点整理 公表本数
		企業会計基準	適用指針	実務対応報告	その他	
2001	2	1	3			
2002	8	1	2	6		1
2003	6		1	5		1
2004	4	1		3		2
2005	12	8	8	4		3
2006	17	6	7	7	2	
2007	9	6	6	2		4
2008	8	9	4	2		2
2009	5	6	3	2		9
2010	7	8	12	4		2
小計	78	46	46	35	2	24
2011	2			2		2
2012	2	2	1	1		
2013	2	7	3	1		
2014	7	2	3	6		
2015	2		2			
2016	5	2	1	5		
2017	6	2	5	4		
2018	2	1	1	2		
2019	5	7	6	1		
2020	4	1	2	3		
小計	37	24	24	25	0	2
2021	3		1	2		
2022	2	2	1	1		1
2023	6	8	10	4	1	
2024	2			1	15	
小計	13	10	12	8	16	1
合計	128	80	82	68	18	27

出所：ASBJ ウェブサイト⁴⁾に基づき著者作成

4) https://www.asb-j.jp/jp/project/exposure_draft.html（最終アクセス：2024年 7 月31日）
https://www.asb-j.jp/jp/misc/summary_issue.html（最終アクセス：2024年 7 月31日）

図表 2 コメントレター投稿状況

	公開草案	論点整理	合計
コメントレター公表回数（回）	126	17	143
コメントレター投稿総数（通）	1,803	319	2,122
1 回当たり平均投稿数（通）	14.3	18.8	14.8

出所：ASBJ ウェブサイト⁵⁾に基づき著者作成

Ⅲ コメントレターの投稿状況

FASF（2023）では、公開草案および論点整理に対して寄せられた意見については、提出者名も含めてすべて FASF のウェブサイト上で公開するとともに、ASBJ において適時に検討を行い、その結果も FASF のウェブサイト上で公開するものとされている（FASF 2023 第20条4）⁶⁾。

2001年7月末から2024年7月末までに公開草案および論点整理が155回にわたって公表されているが、これらのうち、コメントレターがウェブサイト上で公開されているものは、公開草案126回分と論点整理17回分の合計143回分となっている⁷⁾。

公開草案および論点整理へのコメントレターの投稿状況をまとめたものが図表2である。

全体としては、143回のコメント募集に対して、2,122通のコメントレターが投稿されており、1回当たりの平均投稿数は14.8通となっている。次に、公開草案と論点整理とを分けてみると、まず、公開草案に対しては、合計で1,803通のコメントレターが投稿され、1回当たりの平均投稿数は14.3通となっている。なお、投稿数の最も多い公開草案には253通のコメントレターが、最も少ない公開草案には1通のみのコメントレターが投稿されている。次に、論点整理に対しては、合計で319通のコメントレターが投稿されており、1回当たりの平均投稿数は18.8通となっている。投稿されたコメントレターが最も多い論点整理には47通、最も少ない論点整理には10通が投稿されている。

投稿されたコメントレター数の多い公開草案および論点整理を示したものが図表3である。

最も投稿数が多かったのは、2017年5月に公表された実務対応報告公開草案第52号「従業員等

5) https://www.asb-j.jp/jp/project/exposure_draft.html（最終アクセス：2024年7月31日）

https://www.asb-j.jp/jp/misc/summary_issue.html（最終アクセス：2024年7月31日）

6) 実際には注4) に示した ASBJ のウェブサイトにおいて公開されている。本稿では同ウェブサイトを利用してコメントレターに関するデータを取得している。

7) コメントレターが公開されていない公開草案は、2006年公表の①実務対応報告公開草案第22号「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い（案）」、②試案「リース取引に関する会計基準（案）」および試案「リース取引に関する会計基準の適用指針（案）」の2回分である。一方、コメントレターが公開されていない論点整理は、2002年の「ストックオプション会計に係る論点の整理」、2004年の「不動産の売却に係る会計処理に関する論点の整理」他1本、2005年の「『事業分離等に関する会計基準』の検討状況の整理および『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』の検討状況の整理」他2本、2007年の「資産除去債務の会計処理に関する論点の整理」他3本の合計10回分である。

図表3 投稿されたコメントレター数の多い公開草案および論点整理（上位10本）

公表年	公開草案ないしは論点整理の名称	投稿数	割合
2017	実務対応報告公開草案第52号「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い（案）」他1本	253	11.9%
2006	実務対応報告公開草案第21号「厚生年金基金に係る交付金の会計処理に関する当面の取扱い（案）」	141	6.6%
2017	企業会計基準公開草案第61号「収益認識に関する会計基準（案）」他1本	69	3.3%
2006	企業会計基準公開草案第17号「リース取引に関する会計基準（案）」他1本	67	3.2%
2010	「リース会計に関する論点の整理」	47	2.2%
2003	「『固定資産の減損に係る会計基準の適用指針』の検討状況の整理」	45	2.1%
2023	企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準（案）」他13本	45	2.1%
2001	企業会計基準公開草案第1号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準（案）」他2本	34	1.6%
2006	実務対応報告公開草案第24号「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い（案）」	32	1.5%
2003	企業会計基準適用指針公開草案第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（案）」	28	1.3%

出所：ASBJ ウェブサイト⁸⁾に基づき著者作成

に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い（案）」および企業会計基準適用指針公開草案第57号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理（案）」への253通である。実務対応報告公開草案第52号は、権利確定条件付き有償新株予約権の付与を労働サービスに対する報酬とみなし、「ストック・オプション等に関する会計基準」を適用して、当該新株予約権の付与に伴い企業が従業員等から取得するサービスをその取得に応じて費用計上することを提案している（ASBJ 2017a 4-5 項）。

この提案に対するコメントレター投稿者の主要な内訳は、企業が⁹⁾165通（65.2%）、会計専門職が¹⁰⁾34通（13.4%）、その他専門職が24通（9.5%）、個人が24通（9.5%）となっている。これらのうち、企業、その他専門職および個人からの投稿のほとんどは、当該公開草案で提案された会計処理に反対するもの、または当該会計処理の未公開企業への適用除外を求めるものである。しかし、最終的には、公開草案で提案された会計処理が採用された実務対応報告第36号「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い」が2018年1月に公表されている（ASBJ 2018a 4-5 項）。

投稿数が2番目に多かったのは、2006年3月に公表された実務対応報告公開草案第21号「厚生

8) https://www.asb-j.jp/jp/project/exposure_draft.html（最終アクセス：2024年7月31日）

https://www.asb-j.jp/jp/misc/summary_issue.html（最終アクセス：2024年7月31日）

9) 本稿では、監査法人、公認会計士および日本公認会計士協会からのコメントレターを会計専門職からのものとしている。

10) 本稿では、司法書士、税理士、弁護士、弁理士および不動産鑑定士からのコメントレターをその他専門職からのものとしている。

年金基金に係る交付金の会計処理に関する当面の取扱い（案）」への141通である。当該公開草案では、厚生年金基金が政府から受け取ることとなった交付金を、交付される都度、退職給付費用から控除する会計処理が提案されている（ASBJ 2006a p.2）。

これに対して、全投稿数の78.0%に相当する110通のコメントレターが年金基金および年金基金関連団体から投稿されており、いずれにおいても提案された会計処理の採用に反対する見解が表明されている。しかし、ここにおいても、多くの反対意見とは裏腹に、公開草案において提案された会計処理をそのまま採用した実務対応報告第22号「厚生年金基金に係る交付金の会計処理に関する当面の取扱い」が2006年10月に公表されている（ASBJ 2006b p.3）。

投稿が3番目に多かったのは、2017年7月に公表された企業会計基準公開草案第61号「収益認識に関する会計基準（案）」および企業会計基準適用指針公開草案第61号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」への69通である。投稿者の主要な内訳は、業界団体が22通¹¹⁾（31.9%）、企業が21通（30.4%）、会計専門職が18通（26.1%）となっている。企業からの投稿は、ガス会社¹²⁾（10通）および自動車関連メーカー¹³⁾（6通）からのものが多い。

ガス会社からのコメントレターでは、いずれのものも、契約期間である月初から月末までのガス使用量をもとに収益を計上する方法ではなく、検針日に計測したガス使用量に基づき収益を計上する検針日基準を代替的な会計処理として認めることを要望している。この点については、日本経済団体連合（以下、経団連）およびガス会社の業界団体である日本ガス協会からも同様なコメントレターが投稿されている。これに対して、2018年3月に公表された企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」では、当該会計基準の定めに従った処理を行うことが実務上著しく困難な状況が市場関係者により識別され、その旨がASBJに提起された場合に、公開の審議により、別途の対応を図ることの可否を判断するものとされ（ASBJ 2018b 96項）、検針日基準を代替的な会計処理として認めていない。

次に、自動車関連メーカーからのコメントレターについては、いずれもが、公開草案で示されている有償支給取引の会計処理に関する設例（ASBJ 2017b 設例32）は、自動車製造業における有償支給取引の経済的実態を適切に反映していない場合があるため、不適当であるとの見解を示している。そして、当該設例を修正するとともに、有償支給取引に関する規定を追加するなどの修正を求めている。また、同様な見解が経団連および日本貿易協会からのコメントレターにおいても示されている。このような状況に対して、2018年3月に公表された企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」においては、当該設例を削除し、有償支給取引についての規定を追加するといった、コメントレターにおける要望に沿った対応がとられている（ASBJ 2018c 104項、ASBJ 2018d）。

11) 具体的には、全国銀行協会、日本ガス協会、日本経済団体連合、日本商工会議所、日本百貨店協会、日本貿易会、リース事業協会などが投稿している。

12) 具体的には、大阪ガス、京葉ガス、静岡ガス、西部瓦斯、中部ガス、東京ガス、東邦ガス、広島ガス、北陸瓦斯、北海道ガスからの10通である。

13) 具体的には、スズキ、ダイハツ工業、トヨタ自動車、日産自動車、日野自動車からの5通ならびにアイシン精機、デンソーおよび豊田自動織機の連名による1通である。

ここまでに取り上げた三つの事例では、いずれも公開草案において提案された会計処理によって不利な影響を受ける組織や業界の関係者が、不利な状況を改善するために、コメントレーターを投稿している。さらに、それら関係者から投稿されたコメントレーターを確認すると、指摘内容および文章表現が極めて類似しているものも多く、投稿文書について関係者間で事前に調整するなど、関連業界が組織的に協同してコメントレーターを投稿し、ASBJに提案内容の変更を働きかけていることがうかがえる。

一方、リース取引に関する公開草案および論点整理へのコメントレーター投稿においては、特定業界による組織的なコメントレーターの投稿行動に変化が見受けられる。

図表3で示されているように、2006年に公表された企業会計基準公開草案第17号「リース取引に関する会計基準（案）」および企業会計基準適用指針公開草案第21号「リース取引に関する会計基準の適用指針（案）」へは67通、2010年の「リース会計に関する論点の整理」へは47通、2023年の企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準（案）」等へは45通のコメントレーターが投稿されている。

2006年の公開草案に対するコメントレーター67通のうち、リース業界関係者からの投稿は、リース会社（40通）、業界団体（2通）およびリース会社従業員（6通）からの合計48通である。その投稿内容のほとんどは、公開草案で提案された所有権移転外ファイナンス・リース取引のオンバランス処理の不採用または適用時期の延期を求めるものである。先の事例と同様に、リース業界をあげて、公開草案における提案に反対する見解を投稿している。

しかし、その後の2010年の論点整理および2023年の公開草案においては、依然としてリース関連の業界団体からのコメントレーターの投稿はあるものの、リース会社からの投稿は大きく減少しており、2010年の論点整理への投稿は1社、2023年の公開草案へは5社となっている。

これは、意見発信の量により会計基準開発へ影響を及ぼす方針から、コストベネフィットを考量し、業界団体を中心とした意見発信へと方針を転換したためかもしれないし、あるいはコメントレーターの影響力に期待しなくなり、他の方法により、会計基準開発に影響を及ぼそうとしているためかもしれない。

なお、多くのコメントレーターを集めている公開草案や論点整理がある一方で、わずかなコメントレーターしか投稿されていないものもある。前述のように、コメントレーターの最少投稿数は、公開草案は1通、論点整理は10通となっている。図表4は、投稿されたコメントレーターが1通もしくは2通の公開草案の一覧である。

IV コメントレーター投稿者の状況

ASBJによって公表された公開草案および論点整理に対する2,122通のコメントレーターを投稿者の属性別に分類する。分類にあたっては、投稿者を以下の(1)から(6)までの属性で大別し、さらに、(1)から(6)までの投稿者を各括弧内の丸数字の属性に基づき細区分し、整理する。

- (1) 会計専門職〔①4大監査法人、②その他の監査法人（4大監査法人以外の監査法人）、③公

図表 4 投稿されたコメントレター数の少ない公開草案

公表年	公開草案の名称	投稿数
2012	実務対応報告公開草案第38号「改正法人税法及び復興財源確保法に伴い税率が変更された事業年度の翌事業年度以降における四半期財務諸表の税金費用に関する実務上の取扱い（案）」	1
2014	企業会計基準適用指針公開草案第52号（企業会計基準適用指針第25号の改正案）「退職給付に関する会計基準の適用指針（案）」	1
2014	実務対応報告公開草案第41号（実務対応報告第5号の改正案）「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その1）（案）」 実務対応報告公開草案第42号（実務対応報告第7号の改正案）「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その2）（案）」	1
2021	実務対応報告公開草案第62号（実務対応報告第40号の改正案）「LIBOR を参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い（案）」	1
2024	実務対応報告公開草案第68号（実務対応報告第44号の改正案）「グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い（案）」	1
2004	実務対応報告公開草案第13号「固定資産の減損に係る会計基準の早期適用に関する実務上の取扱い（案）」	2
2005	実務対応報告公開草案第15号「1株当たり当期純利益に関する実務上の取扱い（案）」	2
2006	企業会計基準公開草案第15号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準（案）」他1案	2
2007	企業会計基準公開草案第18号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正（その2）（案）」	2
2009	企業会計基準公開草案第34号（企業会計基準第12号の改正案）「四半期財務諸表に関する会計基準（案）」	2
2014	企業会計基準公開草案第57号（企業会計基準第1号の改正案）「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準（案）」他2案	2
2020	実務対応報告公開草案第58号「連結納税制度からグループ通算制度への移行に係る税効果会計の適用に関する取扱い（案）」	2
2023	実務対応報告公開草案第64号「グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い（案）」	2

出所：ASBJ ウェブサイトに¹⁴⁾基づき著作作成

認会計士，④日本公認会計士協会]

(2) 業界団体 [①経団連，②金融業関連団体，③その他の業界団体（①と②以外の業界団体）]

(3) 企業 [①金融業，②その他の企業（①以外の企業）]

(4) 証券アナリスト [①証券アナリスト協会，②個人]

(5) 大学・研究所等 [①大学教員，②研究所・シンクタンク等，③教育機関その他]

(6) その他 [①個人，②年金基金，③弁護士等その他専門職，④官庁・地方自治体]

この区分に基づきコメントレター投稿者を分類し，その投稿数をまとめたものが図表5である。

投稿数が最も多かった区分とその投稿数は，会計専門職で646通（30.4%）であり，次いで業界

14) https://www.asb-j.jp/jp/project/exposure_draft.html（最終アクセス：2024年7月31日）

https://www.asb-j.jp/jp/misc/summary_issue.html（最終アクセス：2024年7月31日）

図表 5 投稿者区分別コメントレター投稿数

投稿者		小 計		合 計	
会計専門職	4 大監査法人	294	13.9%	646	30.4%
	その他の監査法人	42	2.0%		
	公認会計士	196	9.2%		
	日本公認会計士協会	114	5.4%		
業界団体	経団連	94	4.4%	483	22.8%
	金融業関連団体	176	8.3%		
	その他の業界団体	213	10.0%		
企業	金融業	99	4.7%	453	21.3%
	その他の企業	354	16.7%		
証券アナリスト	証券アナリスト協会	39	1.8%	57	2.7%
	個人	18	0.8%		
大学・研究所等	大学教員	30	1.4%	117	5.5%
	研究所・シンクタンク等	82	3.9%		
	教育機関その他	5	0.2%		
その他	個人	174	8.2%	366	17.2%
	年金基金	120	5.7%		
	弁護士等その他専門職	63	3.0%		
	官庁・地方自治体	9	0.4%		
合 計		2,122	100.0%	2,122	100.0%

出所：ASBJ ウェブサイトに¹⁵⁾に基づき著者作成

団体483通（22.8%）、企業453通（21.3%）、大学・研究所等117通（5.5%）となっている。区分として分けているが、業界団体と企業を合わせると全体の44.1%となり、産業界からの投稿が最も多い。

国際的な会計基準設定主体による会計基準開発の際に投稿されたコメントレターを対象とした先行研究では、企業、会計専門職および各国会計基準設定主体からのコメントレターの占める割合が多く、財務諸表利用者や研究者からのコメントレターは少ないことが示されている（Jorissen *et al.*, 2006; Larson, 2007; Larson & Herz, 2011; Jorissen *et al.*, 2012; Larson & Herz, 2013; Dobler & Knospe, 2016）。Larson & Herz（2011）では、2001年から2008年までに国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board）に対して投稿された6,760通のコメントレターのうち、企業および業界団体からのものが41%、会計事務所、会計士団体等の会計専門職からが28%、各国会計基準設定主体からが15%、研究者からが3%であったことが報告されている。

15) https://www.asb-j.jp/jp/project/exposure_draft.html（最終アクセス：2024年7月31日）

https://www.asb-j.jp/jp/misc/summary_issue.html（最終アクセス：2024年7月31日）

図表 6 コメントレター投稿回数の多い投稿者

投稿者	投稿回数	投稿率
日本公認会計士協会	114	79.7%
EY 新日本有限責任監査法人	105	73.4%
経団連	94	65.7%
日本貿易会	94	65.7%
あずさ監査法人	89	62.2%
全国銀行協会	66	46.2%
PwC Japan 有限責任監査法人	58	40.6%
監査法人トーマツ	42	29.4%
生命保険協会	41	28.7%
日本証券アナリスト協会	39	27.3%

出所：ASBJ ウェブサイト¹⁶⁾に基づき著者作成

ASBJ に対するコメントレターのうち、企業と業界団体からのものが44.1%、会計専門職からのものが30.4%であるから、前提条件は相違するものの、Larson & Herz (2011) と同様な傾向が ASBJ へのコメントレターにおいても観察されている。

次に、投稿回数の多い投稿者についてまとめたものが図表 6 である。

最も投稿回数が多かったのは、日本公認会計士協会であり、143回のコメント募集に対して114回（投稿率79.7%）にわたって投稿している。次いで、EY 新日本、経団連、日本貿易会と続いている。EY 新日本を含め、あずさ、PwC Japan、トーマツといった4大監査法人による投稿回数も多く、日本公認会計士協会からのものと合わせ、会計専門職による意見発信が活発であることがわかる。

また、産業界からは、経団連をはじめとした業界団体による投稿が多く、それらが数多の企業の意見を代弁していることがうかがえる。

V むすび

本稿では、ASBJ が公表した公開草案および論点整理に対して投稿されたコメントレターについて記述的に調査し、コメントレターの意義について検討している。

ASBJ は、会計基準開発のデュープロセスの一環として外部関係者の見解を十分に聴取するという目的でコメントレターを募集している。一方、外部関係者は、自らの利益あるいは見解と合

16) https://www.asb-j.jp/jp/project/exposure_draft.html（最終アクセス：2024年7月31日）

https://www.asb-j.jp/jp/misc/summary_issue.html（最終アクセス：2024年7月31日）

17) 旧称による投稿も投稿回数に含めている。ただし、朝日監査法人、中央青山監査法人、みずす監査法人による投稿は含めていない。

致した会計基準開発を誘導することを目的としてコメントレーターを投稿していると考えられる。

2001年7月末から2024年7月末までの23年間にわたって公表された公開草案および論点整理に対して、外部関係者から合計で2,122通のコメントレーターが投稿されている。投稿の内訳は、会計専門職が646通（30.4%）、業界団体が483通（22.8%）、企業が453通（21.3%）、大学・研究所等が117通（5.5%）、証券アナリストが57通（2.7%）、その他が366通（17.2%）となっている。

このように多様な外部関係者によってコメントレーターが投稿されており、くわえて、収益認識、リース取引、減損処理といった主要なテーマには多くのコメントレーターが投稿されている。このことから、外部関係者の見解を十分に聴取するというASBJが掲げる目的は、一定程度、果たされているといえよう。しかし、1回当たりの平均的なコメントレーター投稿数は15通程度であり、実際のコメントレーター投稿数が1通あるいは2通といった公開草案もあり、数字の上では、外部関係者の見解の十分な聴取という目的が十分には果たされていない場合もある。

一方、外部関係者によるコメントレーターの投稿については、以下のような特徴が指摘できる。

会計専門職からの投稿が全体の30.4%を占めており、また、日本公認会計士協会と4大監査法人による投稿頻度が高い。会計専門職は、特定の会計基準だけではなく、会計基準全般に監査人として携わることから、ほとんどの会計基準の開発と利害関係をもつ。そのため、会計専門職は、コメントレーターを頻繁に投稿するなど、会計基準開発に積極的に関与しているのであろう。

また、企業によるコメントレーターと業界団体によるコメントレーターを合わせると936通（44.1%）となり、産業界からのコメントレーターが最も多くなる。そこにおいては、特定の企業による投稿頻度が高いということはなく、経団連、日本貿易会、全国銀行協会、生命保険協会をはじめとした業界団体による投稿が多い。このことから、業界団体が各業界の利害を代表してコメントレーターを投稿していることがうかがわれる。

各公開草案ないしは論点整理へのコメントレーターに注目すると、コメントレーターがほとんど投稿されない公開草案がある一方で、特定の公開草案ないしは論点整理にコメントレーターが集中する事例も観察されている。このことは、外部関係者が、提案された会計基準の導入による不利益を解消するために、コメントレーターを利用していることを示唆している。

しかし、実際には、コメントレーターで表明されている多数意見が、必ずしもASBJによって取り入れられるわけではない。外部関係者が自らに有利な会計基準開発を誘導するために、コメントレーターを利用して意見発信をしても、その効果はないか、効果はあっても限定的であることが示されている。

ただし、多数意見であっても効果がないからといって、コメントレーターの投稿が無意味とも限らない。コメントレーターでの見解が適切であれば、少数意見でも受け入れられる場合もある。したがって、コメントレーターの会計基準開発への影響を確認するためには、コメントレーターの内容分析も行う必要がある。

参 考 資 料

- ASBJ（企業会計基準委員会）（2006a）「実務対応報告公開草案第21号『厚生年金基金に係る交付金の会計処理に関する当面の取扱い（案）』」（<https://www.asb-j.jp/wp-content/uploads/sites/4/kofukin-1.pdf>: 最終アクセス2024年7月31日）
- ASBJ（企業会計基準委員会）（2006b）「実務対応報告第22号『厚生年金基金に係る交付金の会計処理に関する当面の取扱い』」（https://www.asb-j.jp/wp-content/uploads/sites/4/kofukin_0.pdf: 最終アクセス2024年7月31日）
- ASBJ（企業会計基準委員会）（2017a）「実務対応報告公開草案第52号『従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い（案）』」（https://www.asb-j.jp/wp-content/uploads/sites/4/yusho2017_02.pdf: 最終アクセス2024年7月31日）
- ASBJ（企業会計基準委員会）（2017b）「企業会計基準適用指針公開草案第61号『収益認識に関する会計基準の適用指針（案）』の設例」（https://www.asb-j.jp/wp-content/uploads/sites/4/shueki2017_04.pdf: 最終アクセス2024年7月31日）
- ASBJ（企業会計基準委員会）（2018a）「実務対応報告第36号『従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い』」（https://www.asb-j.jp/wp-content/uploads/sites/4/yusho_2018_02.pdf: 最終アクセス2024年7月31日）
- ASBJ（企業会計基準委員会）（2018b）「企業会計基準第29号『収益認識に関する会計基準』」（https://www.asb-j.jp/wp-content/uploads/sites/4/20180330_02.pdf: 最終アクセス2024年7月31日）
- ASBJ（企業会計基準委員会）（2018c）「企業会計基準適用指針第30号『収益認識に関する会計基準の適用指針』」（https://www.asb-j.jp/wp-content/uploads/sites/4/20180330_02.pdf: 最終アクセス2024年7月31日）
- ASBJ（企業会計基準委員会）（2018d）「企業会計基準適用指針第30号『収益認識に関する会計基準の適用指針』の設例」（https://www.asb-j.jp/wp-content/uploads/sites/4/20180330_04.pdf: 最終アクセス2024年7月31日）
- FASF（財務会計基準機構）（2023）「企業会計基準及び修正国際基準の開発に係る適正手続に関する規則」（https://www.fasf-j.jp/wp-content/uploads/sites/2/due_process-asbj_20231115.pdf: 最終アクセス2024年5月31日）。
- Bamber, M., and McMeeking, K. (2016). An examination of international accounting standard-setting due process and the implications for legitimacy. *British Accounting Review*, 48(1), 59–73.
- Buckmaster, D., Saniga, E., and Tadesse, S. (1994). Measuring lobbying influence using the Financial Accounting Standards Board. *Journal of Economic and Social Measurement*, 20(4), 331–356.
- Chapple, S., Moerman, L., and Rudkin, K. (2010). IFRIC 13: accounting for “customer loyalty programmes”. *Accounting Research Journal*, 23(2), 124–145.
- Cortese, C., and Irvine, H. (2010). Investigating international accounting standard setting: the black box of IFRS 6. *Research in Accounting Regulation*, 22, 87–95.
- Dobler, M., and Knospe, O. (2016). Constituents’ formal participation in the IASB’s due process: new insights into the impact of country and due process document characteristics. *Journal of Governance and Regulation*, 5(3), 50–66.
- Durocher, S., Fortin, A., and Côté, L. (2007). Users’ participation in the accounting standard-setting process: a theory-building study. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1–2), 29–59.
- Georgiou, G. (2010). The IASB standard-setting process: participation and perceptions of financial statement users. *British Accounting Review*, 42(2), 103–118.
- Giner, B., and Arce, M. (2012). Lobbying on accounting standards: evidence from IFRS 2 on share-based payments. *European Accounting Review*, 21(4), 655–691.
- Hansen, T.B. (2011). Lobbying of the IASB: an empirical investigation. *Journal of International Accounting Research*, 10(2), 57–75.
- Jorissen, A., Lybaert, N., and Van de Poel, K. (2006). Lobbying towards a global standard setter – do national characteristics matter? an analysis of the comment letters written to the IASB. In Georgiou, G., and Gaber, M. (Eds.), *International accounting – standards, regulations, financial reporting* (pp.1–40). Amsterdam, Elsevier.
- Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., and van der Tas, L. (2012). Formal participation in the IASB’s due process of

- standard setting: a multi-issue/multi-period analysis. *European Accounting Review*, 21(4), 693-729.
- Larson, R.K. (2007). Constituent participation and the IASB's International Financial Reporting Interpretations Committee. *Accounting in Europe*, 4(2), 207-254.
- Larson, R.K., and Herz, P.J. (2011). The academic community's participation in global accounting standard-setting. *Research in Accounting Regulation*, 23(1), 34-45.
- Larson, R.K., and Herz, P.J. (2013). A multi-issue/multi-period analysis of the geographic diversity of IASB comment letter participation. *Accounting in Europe*, 10(1), 99-151.
- Orens, R., Jorissen, A., Lybaert, N., and van der Tas, L. (2011). Corporate lobbying in private accounting standard setting: does the IASB have to reckon with national differences? *Accounting in Europe*, 8(2), 211-234.
- Sutton, T.G. (1984). Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A.: a downsian analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 81-95.
- Tandy, P.R., and Wilburn, N.L. (1992). Constituent participation in standard-setting: the FASB's first 100 statements. *Accounting Horizons*, 6(2), 47-58.

[愛知学院大学]