

IASB 公開草案「会計方針の変更」 (IAS 第 8 号の修正案) の解説

ASBJ 専門研究員 ほうがく みつはる
豊岳 光晴

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2018 年 3 月 27 日に、公開草案「会計方針の変更」(IAS 第 8 号の修正案) (コメント期限: 2018 年 7 月 27 日) (以下「本公開草案」という。) を公表している。本稿では、本公開草案が公表された背景及び概要について解説する。なお、本文の意見にわたる部分は、筆者の私見であることを申し添えておく。

II. 本公開草案の背景

IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を適用する場合、企業が会計方針を変更するのは、その変更が IFRS 基準で要求されているか又は財務諸表の利用者に提供される情報の有用性の改善となる場合のみである。

企業が会計方針の任意の変更を行う一般的な理由の 1 つに、IFRS 解釈指針委員会 (IFRS-IC) が公表するアジェンダ決定に含まれる説明資料の反映が挙げられる。アジェンダ決定に説明資料を含める目的は、IFRS 基準の適用における首尾一貫性を促進することにあるが、アジェンダ決定には強制力はなく、したがって、

アジェンダ決定により生じる会計方針の変更は IFRS 基準で要求されたものではない。

そのため、アジェンダ決定により生じる会計方針の変更は会計方針の任意の変更となり、実務上不可能である場合を除き遡及適用することが必要となるため、状況によっては変更を行うことが困難な場合がある。

IASB は、アジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更を促進するため、変更の遡及適用の閾値を下げるように IAS 第 8 号の修正を提案した。提案している閾値には、新しい会計方針を遡及適用することで期待される財務諸表利用者への便益と、企業が遡及適用の影響を算定することのコストの考慮が含まれる。

III. 本公開草案の概要

1. アジェンダ決定により生じる会計方針の変更

(提案の内容)

本公開草案では、アジェンダ決定により生じた会計方針の変更について、次の提案がなされている。

- (1) IAS 第 8 号においてアジェンダ決定を定義した上で、アジェンダ決定により生じた会計方針の変更について、実務上不可能である範

困に加えて、企業にとっての当該変更の期間固有の影響又は累積的影響のいずれかの算定のコストが、利用者への便益を上回る範囲についても、遡及適用の範囲から除くこと。

(2) 企業にとっての当該変更の期間固有の影響又は累積的影響のいずれかの算定コストが、利用者への予想される便益を上回る範囲については、次のとおり取り扱うこと（実務上不可能な範囲の取扱いに準じた取扱いが提案されている）。

① 比較情報について会計方針を変更する場合の期間固有の影響の算定コストが予想される便益を上回る場合、予想される便益が算定コストを上回る最も古い期間の期首の資産や負債の帳簿価額に対し新しい会計方針を適用し、当該期間について影響を受ける資本の各内訳項目の期首残高に対し、対応する修正を行う。

② 新しい会計方針をすべての過去の期間に適用することの累積的影響の算定コストが予想される便益を上回る場合、予想される便益が算定コストを上回る最も古い日から将来に向かって新しい会計方針を適用する。

(提案の理由)

IFRS-IC は、基準の適用における首尾一貫性の増大を促進するために、アジェンダ決定に説明資料を含めている。そのため、企業は、その説明資料を反映するために会計方針を変更するか又は変更することを期待される可能性がある。しかしながら、アジェンダ決定には強制力がないので、アジェンダ決定により生じる変更は IFRS 基準によって要求される変更ではない。

アジェンダ決定には強制力がないため、IASB も IFRS-IC も、アジェンダ決定により生じる会計方針の変更についての経過措置を定めていない。これは、次の理由により、状況によっては問題を生じる可能性がある。

(1) 会計方針の任意の変更の遡及適用による財務諸表利用者への予想される便益が、企業にとっての当該変更の影響の算定のコストを上回らない可能性がある（変更により財務諸表が全体としてより有用な情報を提供することとなる可能性があるとしても）。

(2) アジェンダ決定の中の説明資料は、公表時に直ちに発効していると思われる可能性がある。IFRS-IC はすでに発効している IFRS 基準の適用を扱うことが多いからである。しかし、企業は遡及適用の影響を算定するために必要な情報を入手することに困難を感じる場合がある（特に、企業の期中報告日又は年次報告日がアジェンダ決定の公表日に近い場合）。

このような問題点により、企業が、会計方針の変更を行うことや、IFRS-IC に検討を求めための質問を提出することを思いとどまる可能性がある。さらに、IFRS-IC が、IFRS 基準における諸原則及び要求事項の見直しのためではなく、移行に関する懸念だけのために、基準設定を行うことを提言することがあり得る。

IASB は、前述の問題点の主要な原因の 1 つが、IAS 第 8 号が遡及適用以外の方法に実務上不可能¹ という高い閾値を設定していることであると考えた。IASB 又は IFRS-IC が新しい要求事項を開発する際には、経過措置について検討し、主としてコストと便益の理由により、遡及適用の一部の局面について企業に救済措置を提供することが多いが、この同じ救済措置

1 IAS 第 8 号第 5 項 抜粋

企業がある要求事項を適用するためにあらゆる合理的な努力を払った後にも、適用することができない場合には、その要求事項の適用は実務上不可能である。

が、会計方針を任意に変更する企業には利用できない。

IASBは、アジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更について、実務上不可能の閾値を企業固有のコストと便益の考慮に基づく閾値に引き下げることは、企業が財務諸表利用者に提供される情報の有用性を改善する会計方針の任意の変更を行うことを容易にする可能性があり、また、IFRS-ICがアジェンダ決定に説明資料を含める際の目的に沿って、IFRS基準の適用における首尾一貫性を促進することにもつながると考え、本公開草案の提案を行った。

2. 提案された閾値 (提案の内容)

本公開草案では、アジェンダ決定により生じる会計方針の変更に関する遡及適用に関して、利用者への予想される便益と企業が遡及適用の影響を算定するコストを考慮する閾値が提案されており、提案された閾値に関するガイダンスが示されている。

利用者への予想される便益に関するガイダンスとして、本公開草案では、企業は、新しい会計方針を遡及適用することによって提供される情報がなかったとすれば、企業の財務諸表に基づいて利用者が行う意思決定にどのように影響を与える可能性があるのかを検討することとされている。その際の考慮要因として、次のものが例示されている。

- (1) 変更の性質—会計方針の変更の影響がその性質により重大であればあるほど、利用者の意思決定が、企業が当該変更を遡及適用しないことによって影響を受ける可能性が大きくなる。
- (2) 変更の大きさ—企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローの報告に対して会計方針の変更の影響が重大であればあるほど、利用者の意思決定が、企業が当該変更を遡及

適用しないことによって影響を受ける可能性が大きくなる。

- (3) 財務諸表全体にわたる変更の広がり—企業の財務諸表全体にわたっての会計方針の影響の広がり大きいほど、利用者の意思決定が、企業が当該変更を遡及適用しないことによって影響を受ける可能性が大きくなる。
 - (4) 変更が趨勢情報に与える影響—会計方針の変更が趨勢分析に使用される情報に与える影響が重大であればあるほど、利用者の意思決定が、企業が当該変更を遡及適用しないことによって影響を受ける可能性が大きくなる。
 - (5) 遡及適用からの乖離の程度—遡及適用からの企業の乖離が大きいほど、利用者の意思決定が、企業が当該変更を遡及適用しないことによって影響を受ける可能性が大きくなる。
- 企業にとっての遡及適用の影響の算定コストのガイダンスとして、本公開草案では、企業は、変更の期間固有の影響又は累積的影響を算定するために生じると合理的に予想する追加的なコスト及び行うと合理的に予想する追加的な労力を考慮することとされており、すでに生じたコストを上回るコスト及びすでに行った労力を上回る労力を考慮することとされている。その際の考慮要因として、次のものが例示されている。

- (1) 新しい会計方針を遡及適用すること、及び／又は過年度情報を修正再表示することのために必要な情報が、過大なコスト及び労力を掛けずに合理的に入手可能かどうか。新しい会計方針を遡及適用するために必要な情報を企業がすでに有しているか又は多大な追加的なコスト及び労力を掛けずに入手若しくは作成できる場合には、利用者への予想される遡及適用の便益は、企業にとっての変更の影響の算定のコストを上回る可能性が高い。
- (2) 遡及適用からの乖離の程度。遡及適用からの企業の乖離の程度が大きいほど、企業に

とっての遡及適用の影響の算定のコストが変更の遡及適用による利用者への予想される便益を上回るかどうかを評価するために企業が行わなければならない分析の範囲が大きくなる。

なお、本公開草案では、予想される便益が算定コストを上回るかどうかの評価については、「企業は、利用者への予想される便益が企業にとっての変更の影響の算定のコストを上回るかどうかを評価する際に、判断を適用する。企業はこの評価を、すべての関連性のある事実及び状況を考慮して行う」こととされている。

(提案の理由—閾値の適用範囲)

IASB は、提案している閾値をすべての会計方針の任意の変更に適用すべきか、アジェンダ決定により生じる変更のみに適用すべきかを検討した。

一部の IASB ボードメンバーは次の理由から、提案している閾値をすべての会計方針の任意の変更に適用することを提案した。

- (1) 提案している閾値をすべての会計方針の任意の変更に適用することにより、企業が財務諸表利用者に提供される情報の有用性を改善する会計方針を自発的に適用することが容易になる。
- (2) 提案している閾値の適用をアジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更のみに狭めると、アジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更と、他の会計方針の任意の変更との間に、恣意的な区別と見られるであろうものを作り出す可能性がある。
- (3) 提案している閾値の適用をアジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更のみに狭めると、アジェンダ決定に権威ある位置付けを与えたものと見られる可能性がある。

しかしながら、IASB は次の理由から、提案している閾値をアジェンダ決定により生じる会

計方針の任意の変更に限定して適用することを提案した。

- (1) 提案している閾値をすべての会計方針の任意の変更に広げて適用する場合、企業間の比較可能性の喪失や財務諸表利用者のための情報の喪失が生じるおそれがある。
- (2) アジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更と他の任意の変更との間に作り出される区別は、アジェンダ決定の開発及び公表のプロセスを考えれば、恣意的ではないと考えられる。
- (3) 今回の提案は、アジェンダ決定の強制力のない位置付けを変更することにはならない。むしろ、単にアジェンダ決定を会計方針の任意の変更の源泉として識別することになると考えられる。

(提案の理由—閾値の内容)

IASB は、新たな閾値について、企業にとっての遡及適用の影響の算定のコストのみの考慮を含めるべきか、それとも、財務諸表利用者への予想される便益の考慮も含めるべきかを検討した。一部の IASB ボードメンバーは、企業が予想される便益を利用者の視点から評価することがどのくらい実務的となり得るのかについて、疑問を抱いていた。これらの IASB ボードメンバーは、一般的に、新しい要求事項の遡及適用の免除を設ける場合には、予想される便益とコストを評価するのは、企業自身ではなく、IASB 又は IFRS-IC であると指摘した。

IASB は、次の理由から、財務諸表利用者への予想される便益の考慮を、企業にとってのコストとともに含めることを提案している。

- (1) 近年公表された IFRS 基準又は修正された IFRS 基準のほとんどすべてにおいて、遡及適用の免除を設けるかどうかの検討の際の主な考慮事項は財務諸表利用者への予想される便益であった。したがって、IASB は、利用

者への予想される便益を考慮することを新たな閾値の一部とすべきであると決定した。

- (2) 予想される便益とコストを評価することを企業に要求するのは、全く新しいことではない。他の IFRS 基準がすでに便益とコスト又は他の類似した閾値に基づく要求事項を含んでいる。例えば、予想信用損失減損モデルを適用するにあたり、IFRS 第9号「金融商品」は、過大なコストや労力を掛けずに利用可能なすべての合理的で裏付け可能な情報を考慮することを企業に要求している。
- (3) 財務報告に関する意思決定を行う際に利用者の視点を考慮することは、企業にとって新しいことではない。例えば、企業は重要性を評価する際に利用者の視点を考慮する。
- (4) 財務諸表利用者への予想される便益と企業にとってのコストの評価は、具体的な事実及び状況に応じた判断を必要とする。しかし、判断を適用することは、原則ベースの枠組みの不可欠の一部であり、それ自体は、不整合な適用や不適切な会計処理につながるものではない。

IASB は、企業が遡及適用の影響の算定のコストを評価する際に考慮するコストと労力を記述するために「追加的な」という用語を使用している。これは、新たな閾値を評価するにあたり、企業はすでに生じているコストやすでに行った労力を考慮すべきではないと結論を下したからである。この評価の焦点は、生じるか又は行うと企業が予想する追加的なコスト及び労力に置かれており、これは遡及適用の影響を算定するために必要な情報を入手するために要求されるコストと労力の全体とは異なる可能性がある。

3. IASB が検討したその他の事項（検討の結果、修正を提案しなかった項目）

（アジェンダ決定により生じる変更の適用）

IASB は、アジェンダ決定により生じる会計

方針の任意の変更のみに適用される修正を提案するにあたり、アジェンダ決定により生じる変更が過年度の誤謬の訂正なのか、任意の会計方針の変更なのか、会計上の見積りの変更なのかを判定する助けとするためのガイダンスを提供すべきかどうかを検討した。IASB は、IAS 第8号はアジェンダ決定により生じる変更の性質を判定するための枠組みを提供しているため、修正は必要ないと結論を下した。

IASB は、アジェンダ決定の中の情報が、有用で情報価値がある説得力のある新情報を提供する場合があることに留意した。IFRS-IC に提出された事項は、一般的に複雑な性質のものであり、企業が異なる報告方法を適用する結果を生じさせている。IFRS-IC は当該事項に関するリサーチ、分析及び議論を経て暫定的なアジェンダ決定を公表し、それからアジェンダ決定を最終確定する前に、受け取ったコメントを検討する。このプロセスは、それ以外では入手可能ではなく他の方法では入手していると合理的に予想し得なかった情報を提供していることが多い。

そのため、IASB は、過年度の誤謬の定義を修正することも、その定義の適用方法に関する指針を提供することも提案していない。IASB は、アジェンダ決定により生じる変更の性質を評価するのに判断を要する可能性があることは認識しているものの、IAS 第8号の要求事項はその判断を行うための適切な基礎を提供していると判断している。また、IASB は、変更の性質が企業ごとに異なる可能性が高いため、アジェンダ決定により生じるすべての変更を、誤謬の訂正、会計方針の任意の変更、又は会計上の見積りの変更として性格付けることは、不適切であろうことにも留意した。

(アジェンダ決定により生じる変更の適用の時期)

アジェンダ決定の中の説明資料によって提供された新情報は、公表時に直ちに発効しているものと見られる可能性があり、企業は、状況によっては、この新情報を反映するために会計処理を変更することに困難を感じる可能性がある。そのため、IASB は、企業がアジェンダ決定により生じる会計方針の変更をどの時点で適用するかを扱うかどうか、また、どのように扱うかを検討した。IASB は、アジェンダ決定には強制力がなく、それにより生じる会計方針の変更は IFRS 基準によって要求されている変更ではないため、この問題を扱うための明らかな方法はないことに留意した。そのため、IASB が任意の変更の時期を扱うことは困難である。

IASB は、アジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更の適用を、翌事業年度（すなわち、アジェンダ決定の公表後に開始する最初の事業年度）の期首からのみ要求するように IAS 第 8 号を修正することを検討した。一部の IASB ボードメンバーはこのアプローチを支持した。アジェンダ決定により生じる会計方針の変更を導入するための若干の時間を企業に与えることになるからである。しかし、このアプローチは、企業がこのような変更を翌事業年度の前に適用することを妨げることにもなる。

前項に記載したアプローチの変型は、このような任意の変更の適用を翌事業年度の期首までには要求するというものであり、変更の適用をアジェンダ決定の公表日から認めることになる。しかし、このアプローチは、例えば、国内の規制により、変更を直ちに適用することを期待される企業が直面する困難を解決しない可能性がある。

IASB は、アジェンダ決定により生じる会計方針の変更を企業がどの時点で適用するかを

扱うように IAS 第 8 号を修正することは提案しないと決定した。その代わりに、IASB は、結論の根拠において、このような変更の導入に関する見解を、アジェンダ決定により生じる変更を企業が適用するのを助ける手段として示すことを決定した。当該決定を踏まえ、次の事項が結論の根拠に記載されている。

BC22 当審議会は、当審議会が新しい要求事項を開発するか又は既存の要求事項を修正する際に、「デュー・プロセス・ハンドブック」が、IFRS 基準を適用する企業に新規又は修正後の要求事項の準備をするための十分な時間があるかどうかを考慮することを要求していることに着目した。同様に、企業が会計方針を任意に変更する際には、一般的に新しい方針の準備をするための十分な時間を持つように計画するであろう。したがって、当審議会の考えでは、企業はアジェンダ決定により生じる会計方針の変更についても同様に準備のための十分な時間を与えられるべきである。変更を導入するための「十分な時間」とはどのようなものなのかを決定することは、判断が必要となり、変更の性質に左右される。しかし、当審議会の見解では、企業がアジェンダ決定により生じる会計方針の変更を当該アジェンダ決定の公表後直ちに適用することを期待するのは一般的には不合理であろう。例えば、具体的な事実及び状況にもよるが、事業年度が 12 月 31 日に終了する企業に、当該年度の期中財務報告書において、同年の 6 月に公表されたアジェンダ決定により生じる変更を適用することを期待するのは一般的には不合理であろう。

4. 経過措置及び発効日

IASB は、企業が本公開草案の修正を、修正の発効日以後に行われる変更に応用することを提案している。IASB は、その日よりも前に行われた会計方針の変更の会計処理を変更することを企業に認める理由も要求する理由もないと結論を下した。

IV. 本公開草案における質問事項

本公開草案では、次の質問がされている。

- (1) IASB は、IFRS-IC が公表したアジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更について、新しい閾値を導入するために IAS 第 8 号を修正することを提案している。提案している閾値には、新しい会計方針を遡及適用することで期待される財務諸表利用者への便益と、企業が遡及適用の影響を算定することのコストの考慮が含まれる。当該提案に同意するか。
- (2) IASB は、IFRS-IC が公表したアジェンダ決定により生じる会計方針の変更の適用時期を扱うための IAS 第 8 号の修正はしないことを決定した。修正案に関する結論の根拠の BC18 項から BC22 項は、この点に関しての IASB の検討事項を示している。

BC18 項から BC22 項に示した説明が、アジェンダ決定により生じる会計方針の変更を企業が適用するのに役立つと考えるか。

V. おわりに

当委員会は、本公開草案の提案内容について検討した上で、本公開草案に対して意見発信を行う予定である。