

IFRS 財団公開草案 「IFRS 財団 デュー・プロセス・ ハンドブックの修正案」の解説

ASBJ 専門研究員 ^{まきの} 牧野 めぐみ

I. はじめに

IFRS 財団は、2019 年 4 月 30 日に、公開草案「IFRS 財団 デュー・プロセス・ハンドブックの修正案」（コメント期限：2019 年 7 月 29 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

IFRS 財団デュー・プロセス・ハンドブック（以下「ハンドブック」という。）は、国際会計基準審議会（IASB）及び IFRS 解釈指針委員会（IFRS-IC）に適用されるデュー・プロセス手続を規定している。IFRS 財団のデュー・プロセス監督委員会（DPOC）は、IASB 及び IFRS-IC によるデュー・プロセス手続への準拠の状況をモニタリングする責任を負う。また、デュー・プロセス手続をレビューし、必要な場合には、変化するデュー・プロセス慣行と

利害関係者からのコメントに照らしてデュー・プロセス手続を修正する。

IFRS タクソノミに関する修正を除けば、ハンドブックが最後に大幅に修正されたのは、2013 年であったため、DPOC は、IASB 及び IFRS-IC の活動に照らして、ハンドブックが目的に合致し、最善の実務を反映しているかを確認するためにハンドブックを見直すことを決めた。

III. 本公開草案の概要

DPOC は、本公開草案における修正について次の 4 つの質問（影響分析、アジェンダ決定、その他の事項、IFRS 財団「定款」の結果的修正）に対する意見を求めている。

1. 影響分析

影響分析とは、IASB が基準の開発段階において実施する、新基準又は修正基準から生じる可能性の高い影響の評価プロセスである。主要な基準が公表される際には独立の影響分析報告書が公表され、他の基準又は修正については、公表される結論の根拠に組み込まれている。

IASB は、2013 年のハンドブックの修正以降、影響分析の評価及び報告の開発を継続してきた。IASB の作業に対して、IFRS 財団の評議員会が設置した影響分析諮問グループが、影響分析の方法論の開発に関する提言を行ってきた。これらの開発及び提言を反映するため、DPOC は、影響分析のセクションについて、次の変更を提案している。

- (1) 基準設定プロセス全体を通じての影響評価プロセス（例えば、リサーチ・フェーズにおける影響評価プロセス又は基準設定フェーズにおける影響評価プロセス）について明記すること。
- (2) IASB の影響分析の焦点は、次のことの評価及び報告であることを強調すること。
 - ① 新しい財務報告の要求事項によって、どのように財務諸表が変化する可能性が高いか。
 - ② その変化が財務諸表の質を改善するかどうか。
 - ③ その変化はコストを考慮した場合に正当化されるのかどうか。
- (3) IFRS 基準は企業に関して高品質で透明性があり比較可能な財務情報を提供し、それが国際経済の金融の安定を増進することを踏まえ、IASB は、該当ある場合には、財務報告の透明性の増大が金融の安定にどのように影響を与える可能性が高いのかも分析する旨をハンドブックに反映すること。
- (4) 基準設定プロセス全体を通じての影響評価（例えば、リサーチ・フェーズ又は基準設定フェーズにおける影響評価）の報告方法を説明すること。
- (5) 基準設定プロセスのすべての開発段階において実施される影響評価プロセスと、主要な基準又は修正の公表時に公表される影響分析報告書を明確に区別すること。

2. アジェンダ決定

現在のハンドブックは、アジェンダ決定を、IFRS-IC が IFRS 基準の適用に関して提出された質問に対応する際に使用するデュー・プロセスのツールの 1 つであると定めている。提出された質問のそれぞれについて、IFRS-IC は公開の会議でプロジェクトを作業計画に追加するかどうか（IFRIC 解釈指針を開発することを含む）を検討する。IFRS-IC が、提出された質問に対して作業計画への追加を提案しないことを決定する場合には、その決定を説明するためにアジェンダ決定を公表する。多くの場合、IFRS-IC がアジェンダ決定を公表するのは、IFRS-IC の見解によれば、会計処理を決定するうえで十分な情報を IFRS 基準が提供しているからである。

DPOC は、アジェンダ決定に関して次の修正を提案している。

- (1) アジェンダ決定に含まれる説明的資料の目的と性質をより適切に説明すること（アジェンダ決定の役割と位置付け）。
- (2) IASB にもアジェンダ決定を公表する能力を付与すること（IASB によるアジェンダ決定の公表）。
- (3) アジェンダ決定による会計方針の変更に付いて、企業が十分な時間を与えられるべきである旨をハンドブックに反映すること（アジェンダ決定の適用時期）。

（アジェンダ決定の役割と位置付け）

現行のハンドブックでは、アジェンダ決定は、「IFRS 基準としての強制力を有するものではなく、したがって強制力のある要求事項を提供しないが、有用で情報価値があり説得力のあるものと見るべきである」（ハンドブック 5.22 項）と説明されている。

DPOC は、アジェンダ決定に関するデュー・プロセスの適切性を確認したが、現行のハンド

ブックがアジェンダ決定とアジェンダ決定に含まれる説明的資料に関して限定的な情報のみを提供していることから、次のことを明確化する修正を提案している。

- (1) アジェンダ決定に説明的資料を含める目的
一すなわち、IFRS 適用の首尾一貫性の向上
- (2) アジェンダ決定における説明的資料の性質
 - ① 説明的資料は、アジェンダ決定で記述されている取引又は事実パターンにおいて適用される IFRS の諸原則及び要求事項の適用方法を説明するものであること。
 - ② 説明的資料により新しい情報が提供されるが、IFRS としての強制力を有するものではなく、IFRS の要求事項を追加又は変更するものではないこと。

(IASB によるアジェンダ決定の公表)

アジェンダ決定は、現在のところ IFRS-IC のみが利用可能なデュー・プロセスのツールである。DPOC は、IASB もアジェンダ決定を公表できるようにハンドブックを修正することを提案している。

これは、IASB がアジェンダ決定を公表できれば、あるプロジェクトを基準設定アジェンダに追加しないことを決定した場合であっても、特定の取引又は事実パターンにおいて適用すべき IFRS 基準の諸原則及び要求事項の適用方法を説明する資料を公表することによって、基準の適用の首尾一貫性を改善することができるためである。

例えば、IASB が適用上の疑問を検討するのが、基準の公表後ではあるが基準の発効又は適用前の期間であり実務が進展する前に生じる可能性がある。IASB は、一般的に、こうした状況で適用上の疑問に対応するのに最も適した立場にある。

また、移行リソース・グループとの議論を通じて適用上の論点が識別される場合がある。

IASB は基準設定によりその論点に対処すべきかどうかを検討することになるが、基準設定の必要はないと結論を下す場合、現時点では、基準における諸原則及び要求事項の適用方法を説明する資料を公表する正式な仕組みはない。

IASB は、基準の要求事項の適用に関する有用な情報を広めるために、ウェブキャストなどの仕組みを使用する。現在の仕組みでは、IASB は利害関係者との協議を行うことができないが、IASB によるアジェンダ決定であれば協議ができることになる。

また、アジェンダ決定に含まれる資料は、現行の仕組みよりも、利害関係者に幅広く行き渡り、容易に検索でき、永続性が高くなる。

DPOC は、IFRS-IC が公表するアジェンダ決定に現在適用されているデュー・プロセスを、IASB が公表するアジェンダ決定にも適用することを提案している。

(アジェンダ決定の適用時期)

アジェンダ決定は、IFRS 基準の要求事項を追加したり変更したりすることはできないが、アジェンダ決定における説明的資料が新しい情報を提供する可能性がある。その結果、企業が従前の会計方針を変更する必要があると判断する可能性がある。

アジェンダ決定には基準のような発効日はないので、一部の企業は、公表時に直ちにアジェンダ決定が発効していると考えられる可能性がある。その場合、企業は、アジェンダ決定における情報を検討し、それを理由に会計処理を変更すべきかどうかを決定し、結果として生じる変更を適用することに困難を感じる可能性がある。

IASB は、2018 年にアジェンダ決定の適用時期に関して基準設定を行うべきかどうかを検討した。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 によって要求される変更ではないため、この問題を扱うための明確な方法はないと結論付けた。しかし、IASB は、アジェンダ決定により会計上の変更を行うべきかどうかの判断とそうした変更の適用の両方を行うための十分な時間が企業に与えられるべきであると述べた。

ハンドブックが、アジェンダ決定の役割に関して権威ある説明を提供していることを踏まえ、DPOC は、アジェンダ決定から生じる会計方針の変更の適用について、十分な時間が企業に与えられるべきである点についてハンドブックに織り込むことを提案している。

3. その他の事項

DPOC は、その他の事項について次の修正を提案している。

(1) 教育的資料を次の3つのカテゴリーに分類し、カテゴリーごとに要求されるレビューのレベルを特定すること。

- ① IFRS 基準の要求事項のハイレベルの要約（新基準の紹介的なウェブキャストなど）－1名以上のIASBメンバーによるレビュー
- ② IFRS 基準の要求事項を説明するより詳細な資料（基準の特定の側面に関するウェブキャストなど）－2名以上のIASBメンバーによるレビュー
- ③ IFRS 基準の要求事項が特定の取引又は状況にどのように適用される可能性があるかを説明又は例示する資料（要求事項が特定の事実パターンにどのように適用される可能性があるのかを示す新たな設例など）－3名以上のIASBメンバーによるレビュー

これは、現行のハンドブックは、教育的資料のデュー・プロセスに基づくレビューに関する要求事項を示しており、資料の性質に応じて異なるレベルのレビューを定めている

が、この中には、最近作成されているような資料（例えば、ウェブセミナー）を扱っておらず、また、すべての資料についてIASBメンバーのレビューを要求しているわけではないことへの対応である。

- (2) IASB がプロジェクトを作業計画に追加する前に IFRS 諮問会議（IFRS-AC）及び会計基準アドバイザリー・フォーラム（ASAF）と実施すべき協議を整理すること。
- (3) IFRS タクソノミのデュー・プロセスにおける DPOC の監視役割を明確にすること。
- (4) 次を含むその他の修正

- ① IFRS-AC の役割の修正－ASAF の設置以降、IFRS-AC は技術的な諮問機関としては活用されておらず、IASB 及び IFRS 財団の評議員会に戦略的事項に関する助言を行っている。この IFRS-AC の役割の変化を反映し、IFRS 財団「定款」の結果的修正が提案されている（「4. IFRS 財団「定款」の結果的修正」を参照）。
- ② IFRS 財団ウェブサイトの役割の明確化－IFRS 財団ウェブサイトが進行中のデュー・プロセスについての情報をどのようにして利害関係者に与えるのかをより明確にする。
- ③ ディスカッション・ペーパー－ディスカッション・ペーパーが結論の根拠や反対意見を含んでいないと述べていた一文の削除。

4. IFRS 財団「定款」の結果的修正

IFRS 財団の評議員会は、IFRS-AC の役割に関するハンドブックの修正案の結果として、IFRS 財団「定款」を修正することを提案している（「3. その他の事項 (4) 次を含むその他の修正 ① IFRS-AC の役割の修正」を参照）。

IV. おわりに

企業会計基準委員会は、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。