
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 公開草案「会計方針の変更」(IAS 第 8 号の修正案)

I. 本資料の目的

1. 本資料は、IASB から 2018 年 3 月 27 日に公表された公開草案「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。)の概要及び本公開草案に対する当委員会事務局の検討結果について説明し、ご意見をいただくことを目的としている(本資料の検討結果を踏まえたコメント・レターの文案については、審議事項(2)-2 参照)。

II. 本公開草案の概要

背景

2. 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。
3. 企業が会計方針の任意の変更を行う一般的な理由の一つに、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、従って、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。
4. 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。
5. 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。

提案の概要及びその理由

6. 事項以降では、本公開草案において提案された主な内容及びその理由について、次の

項目に分けて記載している。

- (1) アジェンダ決定により生じた会計方針の変更（本資料第 7 項から第 12 項）
- (2) 提案された閾値（本資料第 13 項から第 23 項）
- (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）
 - (a) アジェンダ決定により生じる変更の適用（本資料第 24 項から第 26 項）
 - (b) アジェンダ決定により生じる変更の適用の時期（本資料第 27 項から第 30 項）
- (4) 経過措置及び発効日（本資料第 31 項から第 32 項）

（アジェンダ決定により生じた会計方針の変更）

アジェンダ決定により生じた会計方針の変更に関する提案内容

7. 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。
 - (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囲に加えて、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。（事務局補足：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）
 - (a) 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。
 - (b) 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

¹ 本公開草案の提案のうち、関連する部分の抜粋を別紙 1 に記載している。

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。

アジェンダ決定により生じた会計方針の変更に関する提案の理由

8. 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。
9. 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）。
10. 前項に述べた問題点により、企業が、会計方針の変更を行うことや、IFRS-IC に検討を求める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。
11. IASB は、本資料第 9 項に示した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²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

² 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。

提供することが多いが、この同じ救済措置が、会計方針を任意に変更する企業には利用できない。

12. 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。

(提案された閾値)

閾値に関する提案内容

13. 本資料第 7 項に記載のとおり、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にとっての遡及適用の影響の算定の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³。
14. 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 A8 項では、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

³ 本公開草案の提案のうち、関連する部分の抜粋を別紙 2 に記載している。

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。

15. 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 A9 項及び A10 項では、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く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。

16. 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、本公開草案 A7 項において、「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 (A8 項から A10 項)。」とされている。

閾値に関する提案の理由—提案している閾値の適用範囲

17. 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。

18. 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づけを与えたものと見られる可能性がある。

19. 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。

閾値に関する提案の理由－提案している閾値の内容

20. 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。

21. 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。

22. 提案している閾値の適用により、アジェンダ決定により生じる任意の変更の一部が全面的には遡及適用されない結果となり、財務諸表利用者のための情報のいくらかの喪失となる可能性がある。したがって、IASB は次のことを決定した。

(1) 企業が遡及適用から乖離するのは、影響の算定のコストが財務諸表利用者への予想される便益を上回る範囲でのみとなる。企業は、遡及適用から乖離できる程度を評価する際に、IAS 第 8 号の第 23 項から第 27 項における実務上不可能の閾値に関しての枠組みと同様の枠組みを適用することになる。

(2) 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を評価するために要求される判断を企業が適用するのを支援するための枠組みを提供することが

重要となる。したがって、IASB は、予想される便益とコストに関する適用指針を開発した。

23. 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。

(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

24. 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。
25. 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。
26. 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

27. 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のかを扱うかどうか、また、どのように扱うのかを検討した。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。
28. 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。一部の審議会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。
29. 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。
30. 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のかを扱うように 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。

(経過措置及び発効日)

経過措置及び発効日に関する提案

31. 本公開草案では、IAS 第8号の修正を、「公開後に決定する日付」以後の会計方針の変更に適用しなければならないとする提案が行われている。

経過措置の提案理由

32. 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。

コメント提出者への質問内容

33. 本公開草案では、次の2点についてコメントを募集している。

(質問1)

次の提案に同意するか。

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。

(質問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。

III. 当委員会事務局による本公開草案の提案内容に関する検討

34. 当委員会事務局は、本公開草案の提案に至った IASB の問題意識は次の点にあると理解している。

(1) IFRS 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、IFRS-IC はアジェンダ決定に説明資料を含めている。アジェンダ決定に強制力はないものの有用な情報を提供するものであり、アジェンダ決定が関係者によって活用されることにより、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の任意の変更を行うことを IASB は期待している。

(2) アジェンダ決定には強制力が無いため、アジェンダ決定に基づく会計方針の変更は会計方針の任意の変更として取り扱われ、遡及適用の問題や適用時期の問題によって、企業がアジェンダ決定に基づく会計方針の任意の変更を容易に行うことが困難な状況が生じている。

35. 当委員会事務局は、前項に記載した状況が生じるそもそもの原因は、アジェンダ決定の位置づけが曖昧なことにあるものと考えている。当委員会事務局の問題意識は次のとおりである。

(1) IASB の公表物は、IASB が強制力を持たせないことを意図していたものであったとしても、関係者にとって規範性のあるものとして受け止められる可能性がある。特に、一定のデュー・プロセスを経て公表されるアジェンダ決定はその可能性が高く、実際に規制環境・監査環境によっては、アジェンダ決定は実質的には強制力があり、会計方針の変更が実質的には任意によるものではないものと受け止められている。この結果、アジェンダ決定の利用状況に法域により差が生じる可能性があり、比較可能性が損なわれる可能性がある。

(2) アジェンダ決定には強制力がないため、適用時期に関する取扱いが定められていない。IAS 第 8 号第 14 項(b)では、信頼性があり、より目的適合性の高い情報を提供する財務諸表となる場合には会計方針を変更しなければならないとされていることから、アジェンダ決定は直ちに適用されるものと解釈せざるを得ないと考えられる。

(3) アジェンダ決定が、IASB が本公開草案の結論の背景に記載したように、必ずしも

ただちに適用しなくてよいものとした場合であっても、適用時期の定めがない限り、企業が会計方針の変更を行う時期にばらつきが生じ、比較可能性が損なわれるものと考えられる。また、会計方針の変更を行う時期を企業が選択できることによる操作性が懸念される。

36. 当委員会事務局としては、問題の根本的な解決にはアジェンダ決定の曖昧な位置づけを見直す必要があると考えており、そのための方法としては、(a)アジェンダ決定を強制力あるものとし、IFRS 基準と同様に経過措置や発効日を伴う運用を行うか、(b)アジェンダ決定を強制力のないものとし、アジェンダ決定を利用するかどうかを企業が任意で選択できるようにするかのどちらかが考えられるが、いずれの場合であっても本来的には規範性のある文書を通じて IFRS 基準の適用の首尾一貫性を促進することを原則とすべきと考える。

(1) アジェンダ決定を強制力あるものとするためには、デュー・プロセス・ハンドブックにおけるアジェンダ決定の位置づけを含め、抜本的な見直しが必要となり、アジェンダ決定に求められるデュー・プロセスの見直し、IFRS に付属する設例や結論の背景等の規範性のないものとの関係など、包括的な検討が必要となるため、長期間のプロジェクトとして対応する必要性が生じる可能性が高い。現在アジェンダ決定が必ずしも強制力のあるものとは受け止められていない法域の関係者も含め、多くの関係者の理解が得られるかも疑問である。

(2) アジェンダ決定を企業が完全に任意で利用できるようにするためには、一部の法域においてアジェンダ決定が実質的に強制力あるものとして受け止められている現状を改善する必要がある。我々は、「IFRS に準拠して財務諸表を作成している」としながらも、各法域の規制等を含めたところで実際に企業が従うべきものが異なる場合には、IFRS を適用している企業間で財務諸表の比較可能性が低下するのではないかという点を懸念している。規範性がないガイダンスの適用状況を IASB がコントロールすることが難しい場合には、実務にバラつきがあり、そのバラつきを抑制するために IASB が解釈を示す必要があるような論点（当該論点に関するアジェンダ決定を公表した場合、アジェンダ決定による会計方針の変更が多くの企業で生じる可能性のあるような論点）については、原則としてアジェンダ決定のような規範性のない文書ではなく、基準設定プロセスを通じて対処すべきと考える。

37. 前項を踏まえると、仮に IASB に対して、アジェンダ決定の位置づけの見直しによる根本的な対応を求めるとしても、併せて、現状のアジェンダ決定が曖昧な枠組みの中

で、どのような解決が図れるかを検討することも必要な対応と考えられる。そのため、次項以降の検討においては、アジェンダ決定自体の位置づけは見直さないことを前提とした場合に、本公開草案の提案が現行の実務の改善につながるかどうかという観点から検討を行っている。

38. アジェンダ決定自体の位置づけは見直さないことを前提に本公開草案を検討する場合、当委員会事務局としては検討すべき点は、(1)アジェンダ決定の会計方針の任意の変更と、その他の会計方針の任意の変更を区別する合理性があるか、(2)コストと便益の閾値が機能するか、(3)適用時期の問題解決につながるかの3点と考えている。それぞれに関する事務局の検討結果は次のとおりである。

- (1) アジェンダ決定の会計方針の任意の変更と、その他の会計方針の任意の変更を区別する合理性があるか

そもそもアジェンダ決定に規範性がないのであれば、それを IAS 第 8 号で定義した上で、IFRS の適用において特別な取り扱いを認めることは適切ではなく、本来的にはすべての会計方針の任意の変更に同一の閾値を適用すべきと考えられる。

また、アジェンダ決定以外にも IFRS に付属する設例や結論の背景などの規範性のない文書が他にもあるなか、アジェンダ決定のみに対して特別な取り扱いを認めることについても疑問がある。

それにもかかわらず、IASB が実務上の問題を解決するための便法として IAS 第 8 号を修正するのであれば、その内容はすべての企業にとって容易に理解可能なものでなければならないと考えており、その点から便益とコストの閾値には問題があるものと考えている。

- (2) コストと便益の閾値が機能するか

本公開草案では、コストに関するガイダンス及び便益に関するガイダンスは示されたものの、両者を比較するためのガイダンスが不十分であり、コストが便益を上回ることを立証するのは困難と考えられる。また、IASB が実務上不可能の閾値よりも低い閾値として便益とコストの閾値を提案していることは理解できても、閾値をどの程度まで引き下げることが意図しているのかが明らかではないと考えている。

そもそも、会計方針の変更の影響は、企業固有の状況に左右される側面は否定

できないものの、論点の性質自体に影響される側面が大きいと考えられる。そのため、各企業がコストと便益を比較するのは全体として不効率であり、また、企業によって遡及適用の有無が異なるのは比較可能性を損なう可能性があり、利用者が財務諸表を分析するにあたって調整を要することによる追加的なコストも生じさせる可能性があるものと考えられる。

IASB が、アジェンダ決定は IASB の考える望ましい IFRS 適用の方法を示唆するものであり、IFRS を適用する企業はそれに従うことが望ましいものと位置づけた上で、アジェンダ決定により生じる会計方針の変更について実務上の便法として特別の取扱いを認めることが有用と考えるのであれば、個々のアジェンダ決定毎に IFRS 基準における経過措置に準じたものとして遡及適用の要否を定める対応を行うことで、運用が容易で企業間の比較可能性も担保される結果となるのではないかと考えている。

(3) 適用時期の問題解決につながるか

IAS 第 8 号第 14 項は会計方針の任意の変更に関して、変更時期の猶予に言及していないため、IAS 第 8 号の要求事項に従えば、会計方針を変更すべき状況であれば、直ちに変更すべきと考えられる。アジェンダ決定を公表後直ちに適用しなくても良いとするためには、この IAS 第 8 号第 14 項の要求事項との関係を整理する必要があると考えられるが、規範性のない結論の背景で、アジェンダ決定を即時に適用しなくても良いものと考えられるとの IASB の見解を示しただけでは十分な対応とはなっていないものと考えられる。

適用時期の問題を解決するためには、IFRS 基準本文における明確な要求事項での対応が必要であると考えており、IAS 第 8 号本文の修正が必要と考える。

ディスカッション・ポイント

本公開草案の概要及び事務局の分析について、ご質問やご意見があればいただきたい。

(別紙1)

本公開草案の提案のうち、アジェンダ決定により生じる会計方針の変更に関する提案（削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。）

- 5 アジェンダ決定とは、特定の事項を基準設定アジェンダに追加しない論拠を説明する、IFRS 解釈指針委員会が公表する決定をいう。
- アジェンダ決定により、会計方針の任意の変更、会計上の見積りの変更又は過年度の誤謬の訂正が生じる場合がある。企業は、アジェンダ決定により生じる変更の性質及び要求される会計処理を決定するために、本基準の要求事項を適用しなければならない。
- 23 遡及適用が第19項(a)又は(b)により必要とされる場合には、会計方針の変更を遡及適用しなければならない。ただし、次の範囲のものは除く。
- (a) 当該変更の期間固有の影響又は累積的影響を測定することが実務上不可能である範囲は除く。
- (b) 会計方針の変更がアジェンダ決定により生じる場合には、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。A6項から A10項は、予想される便益とコストの評価に関する指針を示している。
- 25A 第23項(b)を適用して、表示する1期又は複数の過去の期間に係る比較情報に対する当該期間固有の影響の算定の企業にとってのコストが、変更を遡及適用することによる利用者への予想される便益を上回ると判断される場合がある。この状況においては、企業は次のようにしなければならない。
- (a) 変更を遡及適用することによる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最も古い期間の期首の資産や負債の帳簿価額に対して新しい会計方針を適用する。
- (b) 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それに対応する修正を行う。
- 25B 第23項(b)を適用して、当期の期首において、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の企業にとってのコストが、変更を遡及適用すること

による利用者への予想される便益を上回ると判断される場合がある。この状況においては、企業は、変更を将来に向かって適用することによる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ように、比較情報を修正しなければならない。

- 27A 第25B 項を適用する際に、企業は、資産、負債及び資本に対する累積的修正のうち、変更を将来に向かって適用することの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最も古い日の前に生じた部分を見捨てる。会計方針の変更は、たとえ利用者への予想される便益が当該方針を過去の期間について将来に向かって適用することの影響の算定の企業にとってのコストを上回らない場合であっても、認められる。

(別紙2)

本公開草案の提案のうち、提案された閾値に関するガイダンス（新規に追加が提案されたものであるが、読みやすさの便宜のために下線は付していない。）

A6 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は、企業は新しい会計方針を、実務上可能な最も古い日から、又は、第23項(b)が適用される場合には、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最も古い日から、比較情報に適用する。

A7 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（A8項からA10項）。

利用者への予想される便益

A8 利用者への予想される便益の評価は、企業固有の考慮事項である。財務諸表の利用者への予想される便益を評価する際に、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。考慮すべき要因には次のものがあるが、これらに限定されない。

(a) 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。例えば、

(i) 資産又は負債の当初認識又は認識の中止を生じさせるような新しい会計方針の遡及適用からは、利用者がより多くの便益を得る可能性が高い。資産又は負債の特定の原価ベースの測定の一つの側面のみに影響を与えるような新しい会計方針の遡及適用からは、利用者が得る便益がより少ない可能性が高い。

(ii) 財務諸表に数期間にわたり報告される取引に影響を与える新しい会計方針の遡及適用からは、利用者がより多くの便益を得る可能性が高い。

(b) 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。例えば、企業の負債の大きな増加を生じさせるような新しい会計方針の遡及適用からは、企業の負債の小さな増加しか生じさせないような新しい会計方針の遡及適用からよりも、利用者が多くの便益を得る可能性が高い。

(c) 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。例えば、企業が従来は連結していなかった子会社を連結することとなるような新しい会計方針の遡及適用からは、利用者がより多くの便益を得る可能性が高い。これは財政状態計算書、純損益及びその他の包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書に影響を与える可能性があるからである。資本の別々の内訳項目の中で報告される金額のみに影響を与える新しい会計方針の遡及適用からは、利用者が得る便益がより少ない可能性が高い。

(d) 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。例えば、性質の類似した頻繁な又は計上の取引に影響を与える新しい会計方針の遡及適用からは、利用者がより多くの便益を得る可能性が高い。頻度が低いか又は一回限りで発生する取引又は事象のみに影響を与える新しい会計方針の遡及適用からは、利用者が得る便益がより少ない可能性が高い。

(e) 遡及適用からの乖離の程度 — 遡及適用からの企業の乖離大きいほど、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。例えば、企業が新しい会計方針を将来に向かって適用する（第 25B 項に記述）ことから、企業が当期の利益剰余金期首残高を修正するが表示する 1 期又は複数の過去の期間に係る比較情報を修正再表示しないことによって新しい方針を遡及適用する場合（第 25A 項に記述）よりも、利用者が得る便益が少ない可能性が高い。

企業にとっての遡及適用の影響の算定のコスト

A9 企業にとっての遡及適用の影響の算定のコストを評価する際に、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

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であろう。追加的なコストとは、企業が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必要な情報を得るために生じると合理的に予想している、すでに生じたコストを上回るコストである。同様に、追加的な労力とは、企業が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必要な情報を得るために行うと合理的に予想している、すでに行った労力を上回る労力である。

A10 この評価を行うにあたり、企業は特に次のことを考慮する。

- (a) 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。
- (b) 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。

例えば、企業は当初に、表示する1期又は複数の過去の期間に係る比較情報に対する期間固有の影響の算定の企業にとってのコストが、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。コストが予想される便益を上回る状況においては、企業は新しい会計方針を遡及適用するが比較情報の修正再表示はしないとした場合（第25A項に記述）のコストと便益を評価する。追加的な評価が要求されなくなる時点は、利用者への予想される便益が企業にとってのコストを上回ると企業が結論を下す時点である。