

2018年7月27日

国際会計基準審議会 御中

公開草案「会計方針の変更」(IAS第8号の修正案)に対するコメント

1. 当委員会は、2018年3月に公表された国際会計基準審議会 (IASB) の公開草案「会計方針の変更」(IAS第8号の修正案) (以下「本公開草案」という。) に対して我々のコメントを提供する機会を歓迎する。
2. 我々は、アジェンダ決定により生じる会計方針の変更について、遡及適用により企業に多大なコストが生じる懸念や、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の問題など、IASBが現行の実務において生じている問題を認識し、その解決に向けた取り組みを行うことを支持する。
3. しかしながら、我々は、アジェンダ決定により生じる会計方針の変更について問題が生じている根本的な原因は、アジェンダ決定の「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」という曖昧な位置づけにあるものと考えている。そのため、問題の根本的な解決にはアジェンダ決定の位置づけを再検討する必要があると考えている。
4. 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)引き続きアジェンダ決定を強制力のないものとしつつ、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2つの方法が考えられる。いずれの方法を採用する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。
 - (a) 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も整理することが必要と考えられる。また、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を得る必要もあ

る。

(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。

5. 上述のとおり、我々は、アジェンダ決定により生じる会計方針の変更に関する問題は、本来的には IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の修正ではなく、アジェンダ決定を含め、IFRS に付属する設例や結論の背景などの他の規範性のない文書の位置づけを再検討することを通じて解消すべき問題であると考えている。
6. 一方で、アジェンダ決定を含む規範性のない文書の位置づけの再検討を行う場合には、長期的な対応が必要となると考えられる。IASB が当面の対応として IAS 第 8 号の修正を通じて現状の問題に対処する場合には、本公開草案について追加で検討を要する事項があると考えており、その点については個々の質問に対する回答として別紙に記載している。
7. 我々のコメントが、IASB の審議に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

小野 行雄

企業会計基準委員会 委員長

<p>質問 1</p> <p>当審議会は、IFRS 解釈指針委員会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。</p> <p>修正案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、修正案の中で賛成又は反対する特定の側面があるか。提案する代替案があれば、理由とともに説明されたい。</p>

1. 我々は、アジェンダ決定により生じる会計方針の変更について、会計方針の変更の遡及適用が企業に対する重い負担となっており、その解消に向けた取り組みを IASB が行うことには同意する。しかしながら、会計方針のアジェンダ決定により生じる会計方針の変更便益とコストの閾値を導入するという提案には問題があるものと考えている。
2. 具体的には、(a)新しい閾値の適用範囲、(b)便益とコストの閾値の実行可能性、(c)個々の企業が便益とコストを評価することの運用コストの観点から、問題があるものと考えている。

新しい閾値の適用範囲について

3. 我々は、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 号で定義したうえで 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同一の閾値を適用すべきと考えている。
4. 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。
5. 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実行可能なものでなければならないと考えている。

便益とコストの閾値の実行可能性について

6. 我々は、本公開草案では、便益に関するガイダンス及びコストに関するガイダンスは示されたものの、便益とコスト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企業が立証するのは困難と考えている。
7. また、我々は、便益とコストを比較するための具体的なガイダンスがないことから、本公開草案の提案を通じて、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を意図しているのかが明らかではないと考えている。その結果、便益とコストの閾値を適用した場合の遡及適用の要否の判断が企業毎にバラつくことを懸念している。
8. 我々は、これらの問題を解決するためには、本公開草案の A7 項に記載されているような「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)。」との記載では不十分であり、IASB が便益とコストを比較するための、より具体的な判断規準を示す必要があると考えている。
9. しかしながら、我々は、便益とコストの比較のための判断規準を作成することは困難であると考えており、便益とコストの閾値については実務上の実行可能性に問題があるのではないかと考えている。

個々の企業が便益とコストを評価することの運用コストについて

10. 我々は、会計方針を変更した際に、その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と、企業が遡及適用の影響を算定するコストが、企業固有の要因によって企業毎に異なることは承知している。
11. 一方で、我々は、多くの場合、会計方針の変更を行った場合の遡及適用の有無による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は、企業固有の要因よりも、会計方針の変更の対象となる論点の性質自体に影響される側面が大きいと考えている。実際、新たな IFRS 基準を開発する際や、既存の IFRS を修正する場合、新たな IFRS の要求事項が適用されることによる影響は個々の企業毎に異なるにも関わらず、IASB はコストと便益の考慮を通じてすべての企業に対して一律に経過措置を設けている。
12. このような状況を踏まえると、我々は、アジェンダ決定のように同一の事象に起因して多くの企業の会計方針に影響を生じさせるようなものについては、個々の企業

において会計方針の変更に関する遡及適用の要否の評価を行うことは不効率である。

13. また、遡及適用の要否の判断結果がバラつく場合には財務諸表の比較可能性も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なども生じさせる可能性がある。

結論

14. 我々は、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、次のような形で個々のアジェンダ決定毎に取り扱いを定めることで、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。

(a) 個々のアジェンダ決定において、当該アジェンダ決定により会計方針を変更する場合の遡及適用の要否に関する取扱い (IFRS 基準における経過措置に準じたもの) を示す。

(b) IAS 第 8 号第 23 項で定めるアジェンダ決定による会計方針の変更の場合の遡及適用を要しない範囲について、本公開草案で修正が提案されている IAS 第 8 号第 23 項 (b) のようなコストが便益を上回る範囲とするのではなく、個々のアジェンダ決定毎に当該アジェンダ決定で示された範囲とする。

質問 2

当審議会は、IFRS 解釈指針委員会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、この点に関しての当審議会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。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような提案をするか、また、その理由は何か。BC20 項に示した当審議会が検討した代替案のいずれかを提案するか。提案する理由又は提案しない理由は何か。

15. 我々は、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不合理であろうとする IASB の見解には同意する。しかしながら、本公開草案の提案は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への対処として不十分であると考えている。
16. IAS 第 8 号第 14 項(b)では「企業は、会計方針の変更が以下に該当する場合のみ、会計方針を変更しなければならない。…(b)企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローに対して取引その他の事象又は状況が及ぼす影響について、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。」とされている。そのため、我々は、企業がアジェンダ決定により生じる会計方針の変更を行うことにより、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と考えているにも関わらず、当該企業がアジェンダ決定の公表後にアジェンダ決定により生じる会計方針の変更を行わずに財務諸表を作成することが容認される根拠は乏しいのではないかと考えている。
17. 我々は、IAS 第 8 号第 14 項(b)をはじめとする IAS 第 8 号における会計方針の任意の変更の要求事項は、アジェンダ決定のような外部要因により企業が会計方針の任意の変更を行うこととなる状況を必ずしも想定したものとはなっていないため、上記のような問題が生じるものと考えている。アジェンダ決定により生じる会計方針の変更を IAS 第 8 号で明示的に取り上げた上で、会計方針の任意の変更の枠組みで対処するのであれば、それに応じた IAS 第 8 号の既存の要求事項の見直しが必要であり、適用時期の問題については IFRS 基準本文における要求事項で対処すべき問題であると考えている。
18. 具体的には、次のような形で個々のアジェンダ決定毎に取扱いを定めることで、アジェンダ決定を早期に適用したい企業と、一定の準備期間を望む企業のニーズを満たしつつ、適用時期のバラつきを抑制することができるのではないかと考えている。
 - (a) 個々のアジェンダ決定において、当該アジェンダ決定により会計方針を変更する場合の変更の適用の時期に関する取扱い(IFRS 基準における発効日に準じたもの)を示す。
 - (b) IAS 第 8 号第 14 項(b)において、アジェンダ決定により生じる会計方針の変更の場合には、アジェンダ決定で示された期間まで会計方針の変更を要しない旨を追加的に定める。

以上