

プロジェクト IFRS 適用課題対応

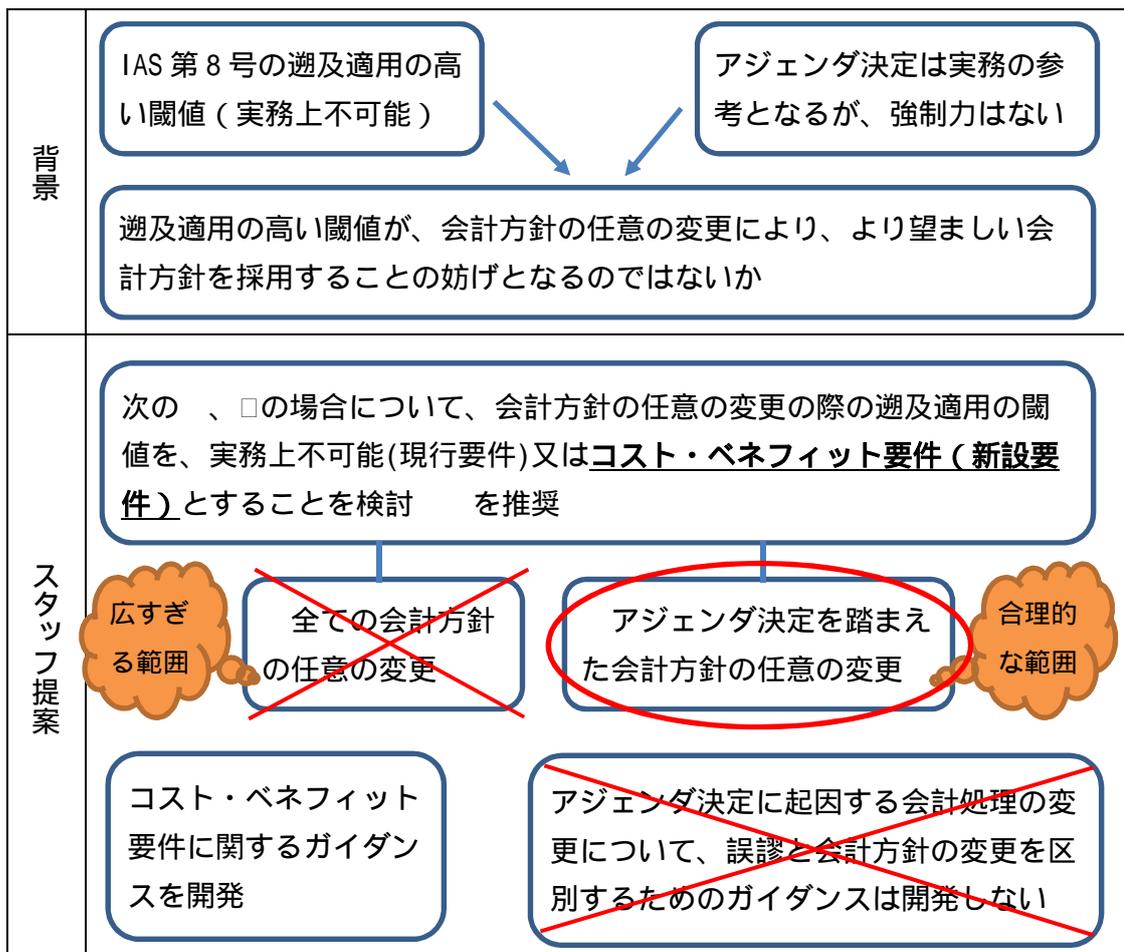
項目 【報告事項】IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」 - アジェンダ決定による会計方針の変更

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2017 年 6 月開催の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議及び同月開催の IASB ボード会議において議論された、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」 - アジェンダ決定による会計方針の変更について、議論の概要をご説明することを目的としている。

II. アジェンダ・ペーパーの概要

2. アジェンダ・ペーパーに記載の、議論の背景並びにスタッフの提案は次のとおり。



背景

(IAS 第 8 号の要求事項)

3. IAS 第 8 号第 14 項は、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としている。
 - (1) IFRS 基準によって要求されている、又は
 - (2) 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。
4. 企業が会計方針を変更する場合、実務上不可能である場合を除き、遡及適用を行い、比較情報を修正することが求められている。
5. IASB が新しい IFRS 基準の開発又は既存の IFRS を修正する際には、経過措置の検討が行われ、多くの場合、コスト・ベネフィットを考慮し、企業に対して遡及適用に関する免除措置が設けられることが多い。
6. 一方で、企業が会計方針の任意の変更を行う場合にはこのような措置を受けることができず、企業がより望ましい会計方針に変更することの障害となっている。

(IFRS-IC が公表するアジェンダ決定案)

7. IFRS-IC はボードとともに IFRS 適用をサポートする活動を行っており、IFRS-IC は関係者から寄せられた要望書に記載された質問について検討を行い、基準開発のアジェンダに追加すべきかどうか評価を行っている。
8. IFRS-IC は、要望書に記載された質問に関して、IFRS 基準における原則又は要求事項が、企業が会計処理方法を決定するための適切な基礎を提供していると判断した場合、アジェンダ決定を公表する。アジェンダ決定には、一般的に、IFRS の適用に関する IFRS-IC の見解についての説明が含まれる。
9. デュー・プロセス・ハンドブック 5.22 項において、アジェンダ決定は規範性のあるものではないため、それに従うことを強制することはできないが、有益で参考になるものであるとされている。
10. 以上から、企業がアジェンダ決定を参考に会計方針を変更することは容認されてしかるべきと考えられるものの、アジェンダ決定に基づく会計方針の変更は、企業による任意の会計方針の変更として扱われることになり、実務上不可能でない限り、遡及適用を行うことが求められる。

11. また、アジェンダ決定は IFRS 基準そのものではないため、アジェンダ決定について特定の経過措置を設ける、又は適用日を設定することはできない。その結果、次のような局面で問題が生じると考えられる。
- (1) 会計方針を任意で変更しそれを遡及適用することのコストが便益を上回らない可能性があることに起因して、企業が要望書を提出するのをためらう可能性がある。
 - (2) IFRS の原則又は要求事項について追加又は修正が必要というよりは、むしろ経過措置を設けることを主たる理由とした基準開発を行う可能性が生じる。

IASB スタッフによる分析及び提案

12. IASB スタッフはアジェンダ決定による会計処理の変更に関して、次の事項を分析している。
- (1) アジェンダ決定による会計処理の変更は、誤謬の訂正か会計方針の任意の変更かという問題に IASB が取り組むべきか。
 - (2) 会計方針の任意の変更における遡及適用に関する解決策
 - (3) 仮に遡及適用の要否の要件にコスト・ベネフィットによる閾値を設けた場合の、コスト・ベネフィットの閾値に関するガイダンス

(アジェンダ決定による会計処理の変更は、誤謬の訂正か会計方針の任意の変更かという問題に IASB が取り組むべきか)

13. IAS 第 8 号第 5 項は過年度の誤謬を定義しており、仮に企業がアジェンダ決定を踏まえて会計処理を変更した場合、それが過年度の誤謬を訂正するものであるか、又は会計方針の任意の変更かを判断するための適切な枠組みを提供していると考えるが、一方で、実際の判断は困難を伴う可能性があることも認識している。
14. しかしながら、IASB スタッフは次の理由から、会計処理の変更がいずれに該当するかの判断は、個々の企業が行うべきであると考える。
- (1) 全てのアジェンダ決定による会計処理の変更を、一律に誤謬の訂正又は会計方針の任意の変更のいずれかとして取扱うことを、IASB があらかじめ定めることは適切でないと考えられること
 - (2) IFRS-IC が個々のアジェンダ決定毎に、想定される会計処理の変更が誤謬の訂正に該当するか又は会計処理の任意の変更に該当するかを定めることは、会計処理の変更がいずれに該当するかの判断が各企業に固有の事実と状況を踏まえてなされるべきであることを踏まえると、適切でないと考えられること

15. 以上を踏まえ、IASB スタッフはアジェンダ決定による会計処理の変更が誤謬に該当するか、会計方針の任意の変更が該当するかを評価するための基準開発には取り組まないことを提案している。

(会計方針の任意の変更における遡及適用に関する解決策)

16. IASB スタッフは、本資料セクション . 背景に記載の通り、IAS 第 8 号の要求事項のうち、実務上不可能でない限り遡及適用を求める要求事項が、企業が会計方針の任意の変更により、より望ましい会計方針へと変更することの障害となっていると考えている。
17. 特に、IAS 第 8 号の要求事項が、IFRS - IC が公表するアジェンダ決定による、より望ましい会計方針への変更の妨げとなることは、アジェンダ決定に説明的記述を含めることにより実務の参考となるものを示すという有用性を損なわせるものであると考えている。
18. このように、会計方針の任意の変更に対して「実務上不可能」でない限り遡及適用を求めるという閾値が高すぎるのではないかという問題意識への解決策として、IASB スタッフは、次の二つの場合に分けて、遡及適用の閾値を変更するように IAS 第 8 号を修正することを検討している。
 - (1) 全ての会計方針の任意の変更を対象に閾値を変更する。
 - (2) アジェンダ決定による会計方針の任意の変更を対象に閾値を変更する。
19. 検討対象の解決策における遡及適用の閾値としては、従来の「実務上不可能」という要件のほか、「or 条件」として、遡及適用により財務諸表利用者が得られる便益をコストが上回る場合というコスト・ベネフィット要件を設けることを検討している。また、その場合、IAS 第 8 号の第 23 項から第 27 項(遡及適用に対する制限)に準じて、処理を行うことを検討している。
20. IASB スタッフは、検討の結果、全ての会計方針の任意の変更に対して遡及適用の閾値を変更した場合には、意図しない結果を招くリスクが高く、遡及適用を伴わない会計方針の任意の変更が頻繁に生じることにより、比較可能性を損なうことを懸念している。
21. そのため、アジェンダ決定による会計方針の任意の変更に限って、遡及適用の閾値を変更することを提案している。
22. この提案は、アジェンダ決定による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結果をもたらすが、アジェンダ決定が一定のプロセスを経て公表

されることを踏まえると、このような区別を設けることにも一定の合理性はあるものと考えている。

(コスト・ベネフィットの閾値に関するガイダンス)

23. IASB スタッフは、「解決策」として示した内容の IAS 第 8 号の修正を行う場合、企業が遡及適用の要否の評価を行うために、遡及適用によるコスト・ベネフィットの分析を行う必要が生じることから、コスト・ベネフィットの閾値に関するガイダンスを開発することを提案している。
24. 当該ガイダンスの内容として、次のようなものを検討している。
 - (1) コスト・ベネフィットの閾値は、低いハードルを設けることを意図したものではないこと。
 - (2) 企業は、企業固有の事実及び状況を考慮して、コスト・ベネフィットを評価すること。
 - (3) ベネフィットの評価にあたっては、次の点を考慮する。
 - (a) 遡及適用に関する情報を得られなかった場合に、財務諸表利用者の意思決定に与える影響
 - (b) 会計方針の変更による影響の大きさ
 - (4) コストの評価にあたっては、次の点を考慮する。
 - (a) 過大なコストや労力を掛けずに利用可能な、合理的な情報
 - (b) 遡及する期間の長さ

III.2017 年 6 月の IFRS-IC 会議及び IASB ボード会議における議論

IASB ボードメンバーへの質問

25. IASB スタッフは、分析結果を踏まえ、次の事項に関する賛否を IASB ボードメンバーへ問いかけている。
 - (1) アジェンダ決定による会計処理の変更が、誤謬の訂正に該当するか、会計方針の任意の変更に関連するかについて評価するための基準開発は行わない。
 - (2) IAS 第 8 号に関し、アジェンダ決定による会計方針の任意の変更については、実

務上不可能でない限り、又は遡及適用によるコストが財務諸表利用者の得られる便益を上回らない限り、遡及適用するように修正する。

- (3) 会計方針の変更について、コスト・ベネフィットを判断するためのガイダンスを開発する。
- (4) その他、コスト・ベネフィットの判断のためのガイダンスに関して、追加的な意見があれば伺いたい。

26. また、IASB ボード会議に先立ち、IFRS-IC メンバーに対してスタッフ提案に関するフィードバックを求めている。

2017年6月開催のIFRS-IC会議の概要

27. 2017年6月のIFRS-IC会議では、IASBへのフィードバックを目的としているため、特段の意思決定は行われていない。

28. IFRS-IC会議で聞かれた主な意見は次のとおり。

- (1) 会計方針の任意の変更について、閾値を見直すことに賛成する。
- (2) コスト・ベネフィットの判断を実際に行うとなると、実務上の課題は生じると思う。特に、コスト・ベネフィットの判断結果を立証するのが難しいのでは。過大なコスト又は労力を基準に判断する方が良いのではないか。
- (3) アジェンダ決定による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ことについては、賛成しない(アジェンダ決定の位置づけ、適用時期、IFRS基準とのデュー・プロセスの相違等)。

2017年6月開催のIASBボード会議の概要

29. IASBボード会議における議論では、アジェンダ決定から生じる変更が誤謬の訂正なのか会計方針の任意の変更なのかを扱うべきか否かについては特段の意見は聞かれなかった。

30. 遡及適用の閾値の見直しについては、スタッフ提案のようにアジェンダ決定による会計方針の任意の変更についての見直しに賛成する意見、全ての会計方針の任意の変更について見直すべきとする意見、見直し自体に反対する意見が聞かれた。

31. 2017年6月のIASBボード会議の結果、次の内容のIASBアップデートが公表されている。

- (1) 審議会は、アジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更の遡及適用に関する

る実務上不可能の閾値を低くするように IAS 第 8 号を修正することを暫定的に決定した。提案する閾値は、変更を遡及適用することの便益とコストの考慮を含むものとなる。

- (2) 審議会は、アジェンダ決定から生じる変更が誤謬の訂正なのか会計方針の任意の変更なのかを扱わないことを暫定的に決定した。

以 上

(別紙1)

関連する規定

国際会計基準第8号

会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬

定義

5 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

会計方針とは、企業が財務諸表を作成表示するにあたって採用する特定の原則、基礎、慣行、ルール及び実務をいう。

会計上の見積りの変更とは、資産又は負債の現状、及び資産又は負債に関連して予測される将来の便益及び義務の評価により生じる、資産若しくは負債の帳簿価額又は資産の定期的な費消額の調整をいう。会計上の見積りの変更は、新しい情報又は新しい展開から生じるものであり、したがって誤謬の訂正ではない。

国際財務報告基準 (IFRS)とは、国際会計基準審議会 (IASB) が公表した基準及び解釈指針をいう。次のもので構成される。

- (a) 国際財務報告基準
- (b) 国際会計基準
- (c) IFRIC 解釈指針
- (d) SIC 解釈指針¹

重要性がある 項目の脱漏及び誤表示は、利用者が財務諸表を基礎として行う経済的意思決定に、単独で又は総体として影響を与える場合には、重要性がある。重要性は、それを取り巻く状況において判断される脱漏や誤表示の大きさや性質により決定される。当該項目の大きさや性質、又はその両方が重要性を判断する要因となり得る。

過年度の誤謬とは、下記に該当する信頼性の高い情報の不使用又は誤用により生じた、過去の1つ又は複数の期間に係る企業の財務諸表における脱漏又は誤表示をいう。

- (a) 当該期間の財務諸表の発行が承認された時に入手可能となっており、かつ

¹ IFRS の定義は、2010年の改訂後の IFRS 財団定款で導入された名称変更により変更された。

(b) 当該財務諸表を作成し表示する際に入手でき検討できたと合理的に予想できた。

これらの誤謬には、計算上の誤り、会計方針の適用の誤り、事実の見落としや解釈の誤り及び不正行為の影響も含まれる。

遡及適用とは、新しい会計方針を、その方針が過去から常に適用されていたかのように、取引その他の事象及び状況に適用することをいう。

遡及的修正再表示とは、財務諸表の構成要素の金額の認識、測定及び開示を、過年度の誤謬が発生していなかったかのように訂正することをいう。

実務上不可能 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。特定の過去の期間について、次のいずれかである場合には、会計方針の変更の遡及適用又は誤謬の遡及的修正再表示を行うことが実務上不可能である。

- (a) その遡及適用又は遡及的修正再表示の影響を確定できない場合
- (b) その遡及適用又は遡及的修正再表示が、当該期間における経営者の意図が何であったかに関する仮定を必要とする場合
- (c) その遡及適用又は遡及的修正再表示が、金額の重要な見積りを必要とするが、それらの見積りに関する次のような情報を、他の情報と客観的に区別することが不可能である場合
 - (i) 当該金額を認識、測定又は開示すべき日に存在していた状況の証拠を提供し、かつ
 - (ii) 当該過年度に係る財務諸表の発行が承認された時に入手可能であった。

将来に向かっての適用とは、会計方針の変更及び会計上の見積りの変更の影響の認識の際のそれぞれ次のことをいう。

- (a) 方針を変更した日の後に発生する取引その他の事象及び状況に新しい会計方針を適用すること
- (b) 当該変更により影響を受ける当期及び将来の期間における会計上の見積りの変更の影響を認識すること

会計方針の変更

14 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。

- (a) IFRSによって要求されている、又は
- (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。

- 15 財務諸表の利用者には、財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローの趨勢を識別するために期間をまたがって企業の財務諸表を比較できることが必要となる。したがって、同じ会計方針を各期間内及びある期間から次の期間に適用する。ただし、会計方針の変更が第14項の要件のいずれかを満たす場合は除く。

会計方針の変更の適用

- 19 第23項を制約条件として、
- (c) 企業は、ある IFRSの最初の適用により生じる会計方針の変更を、当該 IFRS の具体的な経過措置（もしあれば）に従って会計処理しなければならない。
- (d) 変更に応用される具体的な経過措置を設けていない IFRSの最初の適用時に会計方針を変更する場合、又は会計方針を任意に変更する場合には、企業は当該変更を遡及適用しなければならない。
- 20 本基準の目的上、ある IFRSの早期適用は会計方針の任意の変更ではない。
- 21 ある取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまる IFRSが存在しない場合には、経営者は第12項に従って会計基準を開発するために類似の概念的フレームワークを使用している他の会計基準設定機関の直近の基準の会計方針を適用することができる。当該基準の改訂に伴い、企業が会計方針の変更を選択する場合には、その変更は会計方針の任意の変更として会計処理され開示される。

遡及適用

- 22 第23項に従い、会計方針の変更を第19項(a)又は(b)に従って遡及適用する場合には、企業は、表示する最も古い過去の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及び表示する過去の各期間について開示するその他の比較対象金額を、新しい会計方針をずっと適用していたかのように修正しなければならない。

遡及適用に対する制限

- 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、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。
- 24 表示する1期又は複数の過去の期間に関する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を測定することが実務上不可能である場合には、企業は、遡及適用が実務上可能である最

も古い期間の期首(当期である場合もある)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、そして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しなければならない。

25 当期の期首において、過去のすべての期間に新しい会計方針を適用することの累積的影響を算定することが実務上不可能な場合には、企業は実務上可能な最も古い日付から将来に向かって新しい会計方針を適用するために比較情報を修正しなければならない。

26 企業が新しい会計方針を遡及適用する場合には、企業は実務上可能である期間まで遡って過去の期間の比較情報に新しい会計方針を適用する。過去の期間に対する遡及適用は、当該期間について財政状態計算書の期首と期末の残高に対する累積的影響を算定することが実務上可能である場合を除き、実務上可能ではない。財務諸表に表示する期間よりも前の期間についての遡及適用により生じる修正金額は、表示する最も古い過去の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計上する。通常、修正は利益剰余金に対して行われる。しかし、修正が資本の他の内訳項目に対しても行われることがある(例えば、あるIFRSに準拠するために)。財務データの過年度要約など、過去の期間に関するその他の情報についても実務上可能な期間まで遡って調整される。

27 企業が、過去のすべての期間に対し新しい会計方針を適用することの累積的影響を測定することができないため、新しい会計方針を遡及適用することが実務上不可能である場合には、企業は第25項に従って、実務上可能な最も古い期間の期首から将来に向かって、新しい方針を適用する。したがって、当該日付以前に発生した資産、負債及び資本に対する累積的修正分については考慮しない。会計方針の変更は、過去のいずれかの期間について将来に向かって当該方針を適用することが実務上不可能であっても、認められる。第50項から第53項は、新しい会計方針を1期又は複数の過去の期間に適用することが実務上不可能である場合の指針を示している。

以 上