
プロジェクト	ASAF 対応
項目	公開草案「会計方針の変更」(IAS 第 8 号の修正案)に対するコメントへの対応

I. 本資料の目的

1. IASB は 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。)を公表しており、当委員会は 2018 年 7 月 27 日に本公開草案に対してコメント・レターを提出している。
2. 2019 年 4 月に開催される会計基準アドバイザー・フォーラム(ASAF)会議で議論される項目のうち、IASB スタッフによるアジェンダ決定により生じた会計方針の変更の遡及適用についてコストと便益を考慮した新たな閾値を設ける提案に寄せられたコメントへの対応案についてご説明するとともに、ASAF 会議における ASBJ 事務局の発言案について、ご説明することを目的としている。
3. なお、本公開草案に対して寄せられたコメントのうち、コストと便益を考慮した新たな閾値を設ける提案に寄せられたコメント、及び 2018 年 12 月に開催された IASB ボード会議における決定事項については、審議事項(3)-4 参考資料をご参照いただきたい。

II. ASAF メンバーへの質問事項

2019 年 4 月開催の ASAF 会議における IASB スタッフの提案

4. 2019 年 4 月に開催される ASAF 会議では、本公開草案におけるコストと便益を考慮した新たな閾値を設ける提案に寄せられたコメントを踏まえ、IASB スタッフからプロジェクトの方向性として、次の 2 つの案が示されている。
 - (1) 本公開草案で提案したコストと便益を考慮した新たな閾値が適用される範囲を、アジェンダ決定により生じた会計方針の変更に限定せず、すべての任意の会計方針に適用されるよう範囲を拡大し、IAS 第 8 号の修正を進める。さらに、コストと便益を考慮した閾値は、必ず検討すべき閾値ではなく、企業が任意で適用できる閾値とするように本公開草案の提案を修正する。
 - (2) IAS 第 8 号の修正を行わない。

IASB スタッフの提案を踏まえた ASAF メンバーへの質問

5. 前項に示した IASB スタッフの提案を踏まえた ASAF メンバーへの質問事項は次のとおりである。

・前項の(1)のアプローチと、(2)のアプローチのいずれが望ましいと考えるか、及びその理由。いずれのアプローチも望ましくないと考える場合、どのようなアプローチが考えられるか、及びその理由。

IASB スタッフの提案の理由

(提案された新たな閾値の適用範囲を拡大するアプローチ)

6. 本公開草案の提案の範囲をすべての会計方針の任意の変更に拡大することを求めるコメントとして、本公開草案に記載された理論的根拠¹に同意しない旨のコメントがあった。特に、本公開草案の BC 第 8 項(a)に対する反論として、次のコメントがあった。

(1) IAS 第 8 号第 14 項では、会計方針の任意の変更が認められるのは「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。」場合に限定していることから、会計方針の任意の変更が頻繁に生じることは想定されておらず、提案された新たな閾値をすべての会計方針の任意の変更に拡大したとしても、本公開草案 BC8 項(a)で懸念されるような情報の喪失が生

¹ 本公開草案 BC 第 8 項抜粋

しかし、当審議会は、提案している閾値の適用をアジェンダ決定から生じる会計方針の任意の変更に限定することを提案している。理由は次のとおりである。

(a) 提案している閾値は、すべての任意の変更に適用するとした場合よりも、会計方針の変更の中のより小さな既知の母集団に適用されることになる。新たな閾値をより幅広い母集団に適用すると、会計方針の任意の変更（アジェンダ決定により生じるもの以外）が頻繁に生じるとした場合に、例えば、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。

(b) 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、恣意的ではないであろう。

じるおそれは限定的である。

(2) 会計方針の任意の変更が行われるケースでは、IFRS の公表、IFRS の修正、アジェンダ決定による会計方針の変更とは異なり、複数の企業で同一の取引について一斉に会計方針の変更を行うものではないから、企業間の比較可能性が損なわれることによる情報の喪失のおそれも限定的である。

(3) 提案された新たな閾値は、企業に遡及適用を逃れる「フリーパス」を与えることにつながるほど、低い閾値ではないと考えられる。

7. IASB スタッフは、前項に示されたコメントに同意し、提案された新たな閾値をすべての会計方針の任意の変更に適用するように適用範囲を拡大することを提案している。
8. IASB スタッフはまた、このような提案は、提案された新たな閾値の実務における適用することの困難さ（コストと便益の評価の困難さや、コストと便益の評価を行うこと自体が企業に相応の負担を生じさせる等）について示された懸念に対処するものではないことを認識している。しかしながら、IASB スタッフは、本公開草案に寄せられた懸念への対応として、本公開草案で提案したコストと便益の評価に関するガイダンスを劇的に改善することは難しいと考えている。
9. そのため、IASB スタッフは、提案された新たな閾値を企業が任意で適用できる閾値と位置づけ、コストと便益を考慮した閾値が企業に生じる負担に見合うと考える企業のみが提案された新たな閾値を適用することができるように本公開草案の提案を修正することも提案している。

(IAS 第 8 号の修正を行わないとするアプローチ)

10. 本公開草案の提案は、アジェンダ決定による会計方針の変更に係る実務上の問題に対処することにより、財務諸表利用者に提供される情報の有用性を高めることを目的として行っているものであり、IAS 第 8 号を修正しなければならない理論的あるいは概念的な必然性が必ずしも存在するわけではない。そのため、本公開草案に対して寄せられた様々な懸念を踏まえると、IAS 第 8 号の修正を行わないことも考えられるとしている。
11. 本公開草案の提案に対しては、様々な見解が寄せられており、一部の財務諸表作成者は既存の実務を改善するものとして歓迎する一方で、その他の財務諸表作成者は本公開草案の提案は適用が難しく、負担を生じさせるとコメントしていた。さらに、規制当局及び多くの監査人からは、本公開草案の提案は、規制の執行又は監査が困難であ

ると懸念するコメントが寄せられている。

12. しかしながら、IASB スタッフは、前項に記載した懸念への対処として、コストと便益を考慮した閾値自体、又は、関連するガイダンス等を劇的に改善することは難しいと考えており、IAS 第 8 号の修正を行わないとするアプローチを選択肢の一つとして提案している。

その他、考慮すべき事項（デュー・プロセス・ハンドブック（DPH）の改訂）－ASBJ 事務局による補足

13. 本公開草案に対しては、2019年4月のASAF会議で議論されることが予定されている、コストと便益を考慮した新たな閾値を設ける提案に対するコメントのほか、アジェンダ決定の位置づけやアジェンダ決定の適用時期に関する懸念を示すコメントが寄せられている。
14. 2018年12月に開催されたIASB会議では、IAS第8号の修正プロジェクトにおいては、これらの懸念に対応しないこととされたが、寄せられた懸念については、別途検討が行われているDPHの改訂の際に考慮することとされ、デュー・プロセス監督委員会（DPOC）に次のとおり報告することとされた。
 - (1) アジェンダ決定の位置づけについては、改めて検討を行った結果、見直す必要がないものとされた。
 - (2) アジェンダ決定の適用時期について寄せられた懸念については、デュー・プロセス・ハンドブックの改訂を通じて対処することを提案する。
15. 2019年4月に開催されるASAF会議では、IAS第8号の修正に関する議論とは別に、DPHの改訂についても議論²することが予定されており、DPHに関する議論のためのアジェンダペーパーに、次項以降に記載した内容が記されている（DPHの改訂案のうち、アジェンダ決定に関する議論に関連するもののみ抜粋している）。

（DPHのアジェンダペーパー：アジェンダ決定の位置づけ）

16. 現在、アジェンダ決定の位置づけはIFRS基準とは異なり、IASBはこのことが適切であることを確認している。

² DPHのセッションで議論することが予定されている内容は、DPHの改訂案の内容そのものではなく、DPHの改訂のための公開草案の公表に伴い実施予定のアウトリーチについて、焦点を当てるべき論点と、アウトリーチの対象とすべき関係者のグループについての見解が求められている。

- (1) アジェンダ決定は、IFRS-IC が、基準設定が不要である及び（又は）適切ではないと結論づけた後で公表される。
- (2) アジェンダ決定は、しばしば結論の根拠のような IFRS 基準に既にある情報を引用することがあり、仮に IFRS 基準と同様の位置づけを有するとした場合には、混乱を招くことになる。

仮にアジェンダ決定が IFRS 基準と同じ位置づけであった場合、IFRS 基準から引用した情報が基準における重複及び潜在的な混乱を生じさせる。結論の根拠や設例のような付属の記載から引用した情報の位置づけが実質的に変更されることになる。

(DPH のアジェンダペーパー：アジェンダ決定に関する改訂案)

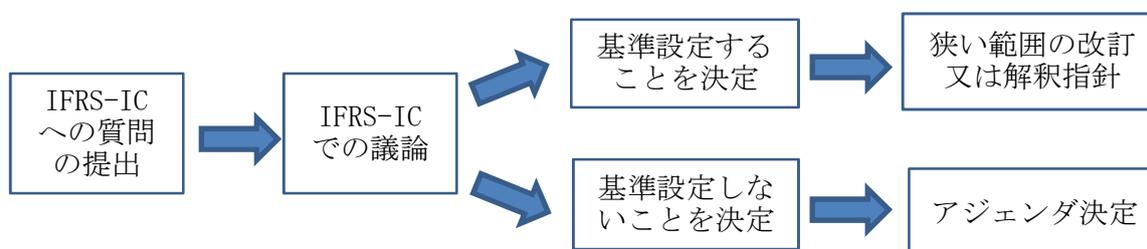
17. 現状、DPH の中でアジェンダ決定に関する情報は限られており、改訂案では以下を明確化している。

- (1) アジェンダ決定の説明資料の目的は、IFRS 基準の適用に関する一貫性を向上させることである。
- (2) 説明資料の性質は、IFRS 基準の適用可能な原則及び要求事項を、アジェンダ決定におけるファクトパターンにどのように適用するかを説明することであり、IFRS 基準の要求事項を追加したり変更したりするものではない。

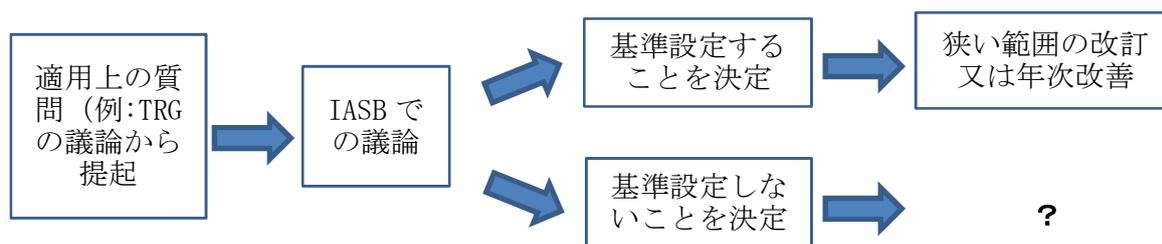
また、アジェンダ決定の検討、会計方針の変更の要否の決定、及び当該変更の適用に対して、十分な時間を企業に与えるべきであるという IASB の見解が改訂案に記載されている。

(IASB によるアジェンダ決定)

18. 質問が IFRS-IC に提出されると、IFRS-IC は以下のデュー・プロセスに従う。



19. IASB は現在、IFRS-IC のアジェンダ決定と同等のものを有していない。



20. DPHの改訂案では、IASBもアジェンダ決定を公表できることとしている。これにより、IFRS基準の一貫した適用をサポートするIASBの能力が向上すると考えられる。なお、IASBによるアジェンダ決定は、IFRS-ICによるアジェンダ決定のデュー・プロセスと同様のプロセスに従う。

21. DPHの改訂案では以下が強調されている。

- (1) IASBによるアジェンダ決定は、適用上の疑問を取り扱うIFRS-ICの現行のプロセスに取って代わるものではない。そのため、関係者は今後もIFRS-ICに直接質問を提出する。
- (2) IASBがアジェンダ決定を公表することは稀であることが予想される。

III. ASAF 会議における ASBJ 事務局の発言案

ASAF メンバーへの質問事項に対する発言案

22. ASAF 会議における IAS 第 8 号の修正に関する議論における、ASBJ 事務局の発言案は、次のとおりである。

- (1) 我々は、個々の企業がコストと便益を考慮した閾値を実務において適用することは非常に困難であると考えており、コストと便益の比較をどのように行うかに関する追加のガイダンス等の手当てがなされないのであれば、IAS 第 8 号の修正は進めるべきではないと考える。
- (2) 仮に IAS 第 8 号を修正しない場合であっても、IAS 第 8 号を修正せずにアジェンダ決定の適用時期について対応を行ったように、実務上の問題に対処することもできるのではないか。例えば、個々のアジェンダ決定において、一般論として、コストと想定される便益との比較評価を行った結果や、準備に要すると想定される具体的な期間を IFRS 解釈指針委員会の見解として記載することを検討しても

良いのではないか。IASB が IFRS 基準を開発する際に、これらについて検討を行った結果を踏まえて、発効日や経過措置を定めていることを踏まえると、IFRS 解釈指針委員会においても同様の検討を行うことは可能と考えている。

- (3) なお、我々は、実務上の問題が生じている根本的な原因は、アジェンダ決定には強制力がないにもかかわらず、その適用を IASB が強く推奨しているという、アジェンダ決定の曖昧な位置づけにあると考えており、DPH の改訂において、アジェンダ決定の位置づけの再検討が提案されなかったことを残念に思っている。問題の解決に取り組むのであれば、DPH におけるアジェンダ決定の位置づけの再検討も選択肢として検討すべきと考える。

ディスカッション・ポイント

ASBJ 事務局の発言案について、ご意見があればいただきたい。

以 上