

解説

PwC あらた有限責任監査法人 公認会計士 井上 雅子

IFRSをめぐる動向 第100回 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

(28頁)

1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会（IASB）の月次会議等での討議内容に基づき、最新のIFRSをめぐる動向を伝えることを目的としています。そこで、今回は、2017年6月から、IFRS解釈指針委員会（IFRS IC）およびIASBで議論されている、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」における会計方針の任意の変更に関する問題について取り上げます。

IAS第8号では、企業に会計方針の変更が認められるケースとして、IFRSによって要求されている場合、または、より目的適合性の高い情報を提供する場合を挙げており、企業は、会計方針を変更する際には、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ます。

IASBが新基準の開発や既存のIFRS（基準に基づく会計処理方法）を修正する場合には、適用によるコスト・ベネフィットを考慮して経過措置が検討され、結果として、企業に対して遡及適用に関する免除規定が設けられることが多くあります。一方で、企業が会計方針の任意の変更を行う場合には、このような実務への配慮はなされておらず、結果として、より望ましい会計方針への変更の障害となっているという点が指摘されています。

このような指摘を受けて、現在、IFRS ICおよびIASBでは、会計方針の任意の変更に係る取扱いについて、検討を進めるべきか否かについて議論しています。

なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りしておきます。

2. 背景

(1) IAS第8号の要求事項と実務上の問題

IAS第8号では、企業は、会計方針として、取引その他の事象および状況について目的適合性があり信頼性のある情報を含む財務諸表になるよう、基準に基づく会計方針を選

択適用することが求められており、以下のいずれかに該当する場合にのみ、会計方針の変更が認められています。

- ・ IFRS によって要求されている

- ・ 企業の財政状態、財務業績またはキャッシュ・フローに対して取引その他の事象また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

また、IAS 第8号では、企業が会計方針を変更する場合、比較可能性を確保する観点から、実務上不可能である場合を除き、遡及適用して比較情報を修正することが求められています。IAS 第8号では、実務上不可能である例として、過去の期間において、新しい会計基準の遡及適用を可能とする方法で情報が収集されておらず、当該情報を再構築することが実務上不可能な場合を挙げていることから、遡及適用しないことが容認されるケースは、かなり限定的な状況であると考えられます。

そのため、IASB が新基準の開発や既存の IFRS（基準に基づく会計処理方法）を修正する場合には、適用によるコスト・ベネフィットも含めて経過措置の検討が行われ、結果として、企業に対して遡及適用に関する免除規定が設けられることが多くあります。一方で、企業が会計方針の任意の変更を行う場合には、特段の免除規定は設けられておらず、原則として、遡及適用が求められることから、企業がより望ましい会計方針に変更することの障害になっているとの指摘があります。

（2）IFRS IC が公表するアジェンダ決定と会計方針の変更

IFRS IC は、企業の IFRS 適用をサポートする活動の一環として、関係者から寄せられた実務上の問題に関する質問（要望書）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否かの評価を行っています。この評価の過程で、寄せられた質問に関して、既存の IFRS における原則または要求事項が企業の会計処理方法を決定するために適切な基礎を提供しており、基準開発のアジェンダに追加しないと判断されたものについては、一般的に、IFRS の適用に関する IFRS IC の見解とともにアジェンダ決定として公表されます。当該アジェンダ決定は企業にとって IFRS の適用において有益ではありますが、アジェンダ決定自体は規範性のあるものではないため、企業はこれに従うことを強制されるものではありません。しかしながら、アジェンダ決定が公表された後に、企業が会計方針を変更することがあります。その場合、企業が従前の会計方針を変更することについては容認されるものと考えられるものの、あくまでも、任意の変更となるため、IAS 第8号にしたがって、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こととなります。

さらに、アジェンダ決定は IFRS 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や適用日が設定されることはありません。そのため、アジェンダ決定に関する経過措置の設定を要望する意見があるものの、一方で以下のような問題も指摘されています。

- ・会計方針を任意で変更し、それを遡及適用することのベネフィットがコストを上回らない場合には、企業が IFRS IC への質問（要望書）の提出を見合わす可能性がある
- ・IFRS IC の検討過程において、基準開発が IFRS の原則または要求事項についての追加または修正の必要性からというよりは、むしろ経過措置を設けることを主たる目的として行われる可能性が生じる

3. IASB スタッフによる分析と提案

IASB スタッフは、アジェンダ決定による会計処理の変更について、以下の観点から分析し、6月のIASBの会議において対応を提案しています。

(1) アジェンダ決定による会計処理の変更は、誤謬の訂正と会計方針の任意の変更のいずれに該当するかという問題の取り扱い

①スタッフの分析

IAS 第8号では、過年度の誤謬について、以下のように定義しています。

下記に該当する信頼性の高い情報の不使用または誤用により生じた、過去の1つまたは複数の期間に係る企業の財務諸表における脱漏または誤表示をいう。

- (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
- (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

この定義から、IASB スタッフは、企業がアジェンダ決定を踏まえて会計処理を変更する場合、それが、過去の誤謬の訂正と会計方針の任意の変更のいずれに該当するかを判断するための適切な枠組みはすでに提供されているとしています。その一方で、当該判断には困難が伴う可能性があることについても認識していますが、当該判断については、各企業が固有の事情と状況を踏まえて行うべきものであると考えています。

②スタッフの提案

上記分析の結果、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ます。

(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

①スタッフの分析

IASB スタッフは、IAS 第8号の実務上不可能でない限り遡及適用を求める定めが、企業の会計方針の任意の変更による、より望ましい会計方針への変更、特に、IFRS ICによるアジェンダ決定を踏まえた会計方針の変更の障害になっている可能性があるとしています。この点、IFRS ICがアジェンダ決定にIFRS ICの見解を含めて実務を支援しようとする趣旨に反することになるとも考えています。

そこで、IASB スタッフは、IAS 第8号の実務上不可能でない限り遡及適用を求めるといふ、閾値の高さがその理由ではないかとして、以下の2つの観点から、IAS 第8号の修正を検討しました。

- ・すべての会計方針の任意の変更を対象に閾値を変更する（閾値を低くする）
- ・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（閾値を低くする）

この場合の閾値として、従来の実務上不可能という要件の他に、遡及適用に係るコスト・ベネフィット要件を設け、実務上不可能な場合と同様に、遡及適用に対する制限を設けることとしています。

②スタッフの提案

上記検討の結果、すべ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、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が想定され、比較可能性を損なうことが懸念されました。

そこで、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ます。これにより、会計方針の変更について、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し、前者についてのみ閾値を低くすることになります。しかしながら、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、このように両者の取り扱いに区別を設けることにも一定の合理性はあるものとスタッフは考えています。

(3) 仮に、遡及適用の要否の検討について、コスト・ベネフィットによる閾値を設ける場合の、当該閾値に関するガイダンス

①スタッフの提案

上記(2)のとおり、IAS 第8号を修正して、コスト・ベネフィットの閾値を導入する場合、企業が遡及適用の要否の評価を行うためにコスト・ベネフィットの分析を行うことが必要になることから、そのためのガイダンスの開発が提案されています。

提案の内容は、以下のとおりです。

(a) 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

(b) 企業は、企業固有の事実および状況を考慮して、コスト・ベネフィットを評価すること

(c) コスト・ベネフィットの評価にあたって、以下を考慮すること

ベネフィットの評価	コストの評価
<ul style="list-style-type: none">・遡及適用に関する情報を得られなかった場合の、財務諸表利用者の意思決定に与える影響・会計方針の変更による影響の大きさ	<ul style="list-style-type: none">・過大なコストや労力をかけずに利用可能な合理的な情報・遡及適用する期間の長さ

4. 6月のIFRS ICおよびIASBでの議論

上記3のIASBスタッフの分析と提案を踏まえ、6月のIASB会議では、主に、以下が議論されました。

(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。

IASB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に関する問題を扱わないことを仮決定しました。

(2) IAS第8号について、アジェンダ決定による会計方針の任意の変更について、実務上不可能でない限り、または、遡及適用することによるコストが財務諸表利用者の得られるベネフィットを上回らない限り、遡及適用するように修正する。

IFRS ICの会議では、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ことを懸念する意見が主流でした。しかしながら、IASBの会議では、IFRS ICと同様、区別すべきでないとする意見に加え、見直し自体に反対する意見も聞かれました。しかしながら、議論の結果、スタッフの提案を受け入れ、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「実務上不可能」の閾値を低くするようにIAS第8号を修正することが仮決定されました。この場合の閾値は、変更を遡及適用することのコスト・ベネフィットの考慮を含むものとなります。

5. 今後の予定

9月のIASBの会議では、6月のIASBの仮決定を踏まえ、以下について議論されました。

(1) アジェンダ決定から生じる会計方針の変更の時期の問題

IASBは、アジェンダ決定によって生じる時期の問題に対処するためにはIAS第8号の修正は行わないことを仮決定しました。そして、当該対応の論拠として、アジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更には企業の個別の状況に応じた十分な時間が予定されていることを、修正案に関する結論の根拠の中で説明することを仮決定しました。

(2) アジェンダ決定により生じた会計方針の任意の変更を遡及適用すべきかどうかを決定する際の閾値

IASBは、以下の場合を除き、アジェンダ決定により生じた会計方針の任意の変更を遡及適用するよう、IAS第8号を修正することを仮決定しました。

- ・当該期間に固有の影響または変更の累積的影響を算定することが実務上不可能である
- ・当該影響の算定のコストが、新しい会計方針の遡及適用することによる財務諸表利用者にとっての予想されるベネフィットを上回る

上記の例外の状況に該当して遡及適用しない場合には、企業は新しい会計方針を適用する際に、IAS第8号の遡及適用に対する制限の規定(IAS第8号第23項から第27項)が適用されることになります。

また、IASBは、企業がアジェンダ決定により生じた会計方針の変更を遡及適用することのコストとベネフィットをどのように評価するかに関するガイダンスを示すことも仮決定しました。IASBは、今後の会議でデュー・プロセスのステップについて検討することを予定しています。

2017年9月22日に更新されたIASBのプロジェクト計画(IASB Work Plan)では、IAS第8号の修正に係る公開草案は2018年上半期に公表される予定となっています。

この文中のIASBの今後の予定等は、すべてIASBのホームページ上で公表された情報に基づくため、今後の両審議会の審議内容によっては、最終基準において異なる結果となる可能性がありますのでご注意ください。