

## 2015 年上期 会計基準設定主体国際フォーラム（IFASS）会議報告

### I. はじめに

会計基準設定主体国際フォーラム（International Forum of Accounting Standard Setters: IFASS）は、毎年春秋の2回会合が開催される、各国会計基準設定主体およびその他の会計基準に関連する諸問題に対する関心の高い組織による非公式ネットワークである。議長は、元カナダ会計基準設定主体の議長であり元国際会計基準審議会（IASB）メンバーであるトリシア・オマリー氏が務めている。

今回の会議は、2015年3月23日と24日の2日間にわたりアラブ首長国連邦のドバイで開催された。参加者は、英国、ドイツ、フランス、イタリア、オーストラリア、日本、韓国、香港、インド、米国、カナダなどの各基準設定主体からの代表者に加えて、欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）からの代表者およびその他の地域グループの代表者、国際公会計基準審議会（IPSASB）からの代表者など総勢69名であった。IASBからはイアン・マッキントッシュ副議長他が参加した。

企業会計基準委員会（ASBJ）からは、小野委員長、小賀坂副委員長、関口常勤委員が出席し、太田専門研究員がオブザーバーとして参加した。なお、本文中の意見に関わる箇所は、筆者の個人的な見解であることを予めお断りする。

### II. 今回の会議の概要

今回の会議は、次の予定表に沿って行われた。

No	議 題	担 当
2015年3月23日		
1	IASB ワークプランおよび IFRS 財団の最近の状況について ープロジェクトの状況に関する議論	IASB、カナダ <sup>1</sup>
2	地域グループからの報告 (1) アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ (AOSSG) (2) 欧州財務報告諮問グループ (EFRAG) (3) ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ (GLASS) (4) 全アフリカ会計士連盟 (PAFA)	各地域グループ
3	国際公会計基準審議会からのアップデート	IPSASB

<sup>1</sup> 本報告書中、便宜的に、国名は各国基準設定主体を指すものとしている。

4	国際会計基準 (IAS) の規制についての EU エキスパート・グループ	ドイツ
5	IFRS 第3号「企業結合」の適用後レビュー －今後の取組み	IASB
6	メンバーによるプロジェクトの報告	
	のれんの減損及び償却に関するプロジェクト	日本、EFRAG、イタリア
7	IFASS 会議の運営について	IFASS 議長
<b>2014年3月24日</b>		
8	概念フレームワーク	
	(1) 純利益と OCI の表示及び事業モデル	日本、FASB
	(2) 測定	英国
	(3) 報告企業	オーストラリア
	(4) 負債の定義及び認識	FASB
9	時事的な問題	
	(1) IFRS 第10号「連結財務諸表」の適用 －第4項 (a) (iv) への懸念	香港
	(2) 債務不履行事象による非流動負債への分類 －IAS 第1号「財務諸表の表示」及び負債の分類についての公開草案	インド
10	メンバーによる新たなプロジェクト	
	(1) 韓国の作成者の観点による IFRS の適用のコストと便益	韓国
	(2) IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の適用に関する開示 (IASB の開示に関する取組みの一部)	イタリア

## 1. IASB ワークプランおよび IFRS 財団の最近の状況について

### (1) プロジェクトの状況に関する議論

IASB 及びカナダ会計基準審議会 (AcSB) から、IASB の作業計画について、主に次の項目について各プロジェクトの状況が説明された。

- ・ 基準設定プロジェクト (保険契約、リース)
- ・ 概念フレームワーク、開示に関する取組み
- ・ リサーチ・アジェンダ (共通支配下の企業結合、持分法等)
- ・ IFRS 第3号「企業結合」の適用後レビュー
- ・ 収益の移行リソース・グループ (TRG)

会議参加者から示された見解及び IASB 関係者からのコメントの概要は次のとおりで

ある。

#### (開示に関する取組み)

- ・ 開示に関する取組みに関しては、どのように修正すべきか、全体像を示すことが重要であると考え。 (EFRAG、オランダ)

#### (持分法)

- ・ 未実現損益の消去は、概念的に検討が必要であるため、短期的な取組みにより対処することは難しいのではないかと考えている。 (ASBJ)
- ・ 個人的な意見としては、持分法を測定基礎と位置付けるのであれば、他の会計処理との整合性を踏まえ、未実現損益の消去の規定を削除し、減損モデルに依拠することになると考える。 (IASB スタッフ)

#### (収益の移行リソース・グループ (TRG) )

- ・ TRG へ今まで多くの質問が寄せられているがその大部分が基準の適用時に判断を用いることにより解決可能だと考えている。 (IASB 副議長)
- ・ 収益基準は、適用の遅延を防ぐためにも、致命的な欠陥がない限り修正すべきではない。 (ドイツ)
- ・ IASB は、6月の公開草案で提案する論点に対処した後は、致命的な欠陥がない限り修正することを予定していない。 (IASB 副議長)
- ・ ほとんどの論点が米国から示されているが、米国だけの問題ではないと考える。また、対処すべき論点は多くなく、基準を適切に理解するための論点である。 (FASB)
- ・ 適用日について米国では、比較情報が2期間求められることから、他の法域よりも適用が困難であるという側面がある。適用日については4月に議論を行うが、当初の適用日を維持するのは困難かもしれない。 (FASB)

## 2. 地域グループからの報告

アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ (AOSSG)、欧州財務報告諮問グループ (EFRAG)、ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ (GLASS)、全アフリカ会計士連盟 (PAFA) から、それぞれ、近況について説明がされた。とりわけ、EFRAGからは、新たに開発又は改訂された IFRS をエンドースメントするにあたって、新たに、次の点を考慮しつつ、それらが欧州の公益に寄与するか否かに関する検討を行うことが要求されることとされた旨が説明された。

- ・ IFRS により、財務報告が改善し、透明性が高まり、投資家保護が改善されるか
- ・ 便益がコストを上回っているか
- ・ ネガティブな副次的な影響がないか (例えば、経済成長や金融の安定性を阻害)

## 3. 国際公会計基準審議会 (IPSASB) からのアップデート

このセッションでは、IPSASB から、主なプロジェクトの状況のほか、次の新たに公表された国際公会計基準（IPSAS）の概要について説明が行われた。

- 他の企業に対する持分（2014年12月に承認、2017年1月1日に発効）
- 発生主義のIPSASの初度適用（2014年12月に承認、2017年1月1日に発効）

#### 4. IAS 規則のレビューについて

欧州委員会（EC）は、規則 1606/2002（通称「IAS 規則」という。）のレビューを実施している。EC は、レビューにおいて、すべての利害関係者から IAS 規則に関する経験についての意見を募集するためにアンケート調査を行っており、IAS 規則の目的適合性、IFRS の長所、エンドースメントのメカニズムと要件、IFRS 財務諸表の品質などについて質問をしている。このセッションでは、アンケート調査の主要な点に対して示されたフィードバックの概要が紹介された。

#### 5. IFRS 第 3 号「企業結合」の適用後レビュー、のれんの減損及び償却に関するプロジェクト

このセッションでは、IASB 関係者から IFRS 第 3 号「企業結合」の適用後レビュー（PIR）の概要が説明された後、ASBJ、EFRAG、イタリア会計基準委員会（OIC）がのれんの減損及び償却に関するプロジェクトの概要の説明を行った上で、各項目別に参加者による議論が行われた。

##### (1) 背景

##### ① IASB スタッフによる IFRS 第 3 号の適用後レビューに関する説明

IASB は、IFRS 第 3 号の PIR において公表された「情報要請」に対して寄せられたコメント・レター及びアウトリーチ活動において受けたフィードバック及び学術文献のレビューの結果を踏まえて、2014年12月会議においてリサーチ・アジェンダに追加することを暫定的に決定している。これに関して、IASB 関係者から、リサーチ・アジェンダとして、次の内容について取り組んでいく予定である旨について説明がされた。

- IAS 第 36 号「資産の減損」における減損テストを改善する方法
- のれんの事後の会計処理（減損のみアプローチと償却及び減損アプローチの相対的利点）
- 事業の定義を明確化する方法
- 顧客関係やブランド名などの無形資産の識別及び測定

##### ② のれんの減損及び償却に関するプロジェクト

IFRS 第 3 号の PIR の動向などを踏まえ、ASBJ、EFRAG、イタリア会計基準委員会（OIC）

は、リサーチ・グループ<sup>2</sup>を結成した上で、のれんの償却及び減損に関するリサーチを行っている。ASBJ、EFRAG 及び OIC は、2014年7月にディスカッション・ペーパー (DP) 「のれんはなお償却しなくてよいか」<sup>3</sup>を公表した後、2015年2月に寄せられた主要なコメントを記載したフィードバック・ステートメント<sup>4</sup>を公表した。

これらのコメント提出者の過半数は、のれんの償却を再導入すべきであるという見解に同意したが、同時に、コメント提出者は、減損テストを改善する分野があることが指摘していた。また、多数のコメント提出者は、のれんの償却を再導入する場合には、実質的にすべての無形資産に同様の要求事項を設けるべきであると考えていた。

リサーチ・グループは、受け取ったフィードバックを踏まえ、今後、次の点について検討を行っていくことを予定している。

- のれんの償却期間の見積方法
- 減損テストの改善 (テストの頻度、CGU の概念及び識別する方法、割引率など)
- のれんの償却が再導入される場合に必要と考えられる開示要求の変更点
- のれんの償却が再導入される場合に必要と考えられる無形資産の要求事項に関する変更点

## (2) 議論

上記概要の説明に対して、参加者からは主に次の発言がなされた。

### (プロジェクトの進め方について)

- まずは、減損テストを改善した上で、のれんの事後の会計処理を検討すべきである。(英国)
- 米国では、企業結合に関する適用後レビューの結果、IASB がリサーチ・アジェンダとして特定した項目と同様、4つの項目を最優先項目として特定した。我々は、出来る限り IASB とのコンバージェンスを維持したいと考えており、IASB に対して、リサーチにどのくらいの時間を要するかを確認したいと考えている。(FASB)
- FASB が、公開企業及び非営利組織へのれんの会計処理について、最終的な結論に至る前に予備的な投票を行った際には、4名の FASB メンバーが減損テストの簡素化を支持し、3名の FASB メンバーが償却を支持していた。しかし、FASB が減損テストの簡素化で進めるのかどうかについては現時点では不明である。(FASB)
- IFRS 第3号の PIR に対するフィードバックと DP に対するコメント数を踏まえると、のれんの事後の会計処理がリサーチ・アジェンダに追加されたからといって、改めてデ

<sup>2</sup> リサーチ・グループは、Tommaso Fabi (OIC のディレクター)、Marco Mattei (OIC のプロジェクト・マネジャー)、Filippo Poli (EFRAG のリサーチ・ディレクター) 及び関口智和 (ASBJ の委員) により構成される。

<sup>3</sup> [https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/iasb/discussion/discussion\\_20140722.shtml](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/discussion/discussion_20140722.shtml)

<sup>4</sup> [https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/iasb/discussion/feedbackstatement\\_20140722.shtml](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/discussion/feedbackstatement_20140722.shtml)

- ディスカッション・ペーパーを公表する意義は少なくとも乏しいのではないか。(ASBJ)
- 減損テストの改善とのれんの事後の会計処理を並行してリサーチを進めた上で、最初の成果としてディスカッション・ペーパーの公表を考えている。IASB は十分なフィードバックを受けているが、意見が 2 分されていることを踏まえると、ディスカッション・ペーパーへのフィードバックによって、プロジェクトをどのように進めるかについての有用な示唆が得られるものと考えている。(IASB 副議長)
- ディスカッション・ペーパーといっても大小があり、このトピックに関しては、今までの議論を取りまとめた上で、比較的短い期間で対応することが有用ではないか。(IFASS 議長)

#### (学術文献のレビューについて)

- IASB のスタッフによって行われたのれんの事後の会計処理に関する学術研究のレビューの結果は、次の理由により、学術研究の発見事項が過大評価されている可能性が高い。(FASB)
  - (IASB が示した) 学術研究の発見事項は、減損のみのアプローチにおいてのれんの減損が市場でどのように評価されるのかを示しているのであって、償却及び減損アプローチにおいてのれんが償却された上でのれんの減損が報告された場合の市場の評価と、いずれが価値関連性が高いかが示されていない。
  - 従前の会計基準から IFRS に移行したことにより、のれんに関して価値関連性が高まったとされているが、価値関連性が高まるかどうかは、執行又は監査の状況とも関連しているため、必ずしも会計基準の変更のみによる訳ではない。

#### (のれんの事後の会計処理について)

- 減損のみアプローチにおいては、購入のれんの帳簿価額と自己創設のれん及び購入のれんが比較されているため、減損損失の計上が遅れるのが当然であり、減損のみアプローチが概念的に優れているかどうかは不明である。(FASB)
- のれんの償却は、費用が二重計上されるという懸念があったため、廃止されたのではないか。(IFASS 議長)
- のれんの償却により、費用が二重計上されるとは考えていない。取得のれんが事後の期間において減価する費用とのれんを維持するための費用の 2 種類の費用が存在するため、これらの 2 種類の費用は区別する必要があると考えている。(ASBJ)
- のれんの償却は、理論的ではなく実用的な方法と考えている。(英国)
- のれんの償却は実用的なアプローチであり、慣習である。無形資産は元々、償却期間及び償却方法を決定することは困難である資産と考えられる。(ドイツ)
- 概念的な議論は別として、(市場への) シグナルとして情報価値があるのは、減損のみアプローチである。投資者は、一部の(識別可能な)無形資産を含めて、のれんを償却しないことを望んでいる。(英国)
- 投資によっては、最終的に成功する投資もあり、その場合には、のれんの償却を吸収

するという昔の学術証拠もある。(IFASS 議長)

- のれんを償却するにしてもしないにしても、実用的でシンプルな解決策がより良いと考えている。したがって、のれんが償却される場合の、償却期間の再評価や償却方法など複雑性が生じる可能性がある提案には同意しない。(FASB)
- のれんを償却する場合に、減損のみアプローチより複雑にしないことに留意する必要がある。(IFASS 議長)

#### (のれんの償却期間について)

- のれんの償却期間に関しては、最長 20 年以内の償却を求める各国基準があるが、取得のれんは、3 年から 7 年くらい、最長 10 年程度で減価すると考えられる。(FASB)
- CEO の交替時に減損損失が早く計上されるという証拠があるようである。CEO の在任期間が平均 5 年であることを踏まえると、償却期間も 5 年が妥当である可能性がある。(IFASS 議長)

#### (無形資産について)

- IAS 第 38 号「無形資産」の要件を満たす識別可能な無形資産は、減価せずに、最終的に売却できるものもあるため、全てを償却するように要求事項を変更することは妥当ではない。(IFASS 議長)

## 6. IFASS 会議の運営について

このセッションでは、次回会議の開催場所等について確認がされたほか、トリシア・オマリーIFASS 議長から、2016 年 3 月の IFASS 会議をもって、議長を辞任する意向が表明され、新議長の選挙のプロセスについての提案がなされた。

## 7. 概念フレームワーク

IASB は、2013 年 7 月に公表したディスカッション・ペーパー『財務報告に関する概念フレームワーク』の見直しに寄せられたコメントを踏まえ、2014 年 3 月より再審議を行っており、2015 年 5 月に公開草案が公表されることが見込まれている。このセッションでは、IASB による公開草案化に向けた暫定合意を踏まえ、各基準設定主体代表者から、公開草案へのコメント形成にあたって留意すべきと考えられる事項について説明がなされた上で、議論がされた。

### (1) 純利益と OCI の表示及び事業モデル

ASBJ 代表者から、2013 年 12 月の会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議に提出されたペーパー「純損益／その他の包括利益及び測定」<sup>5</sup>及び 2015 年 3 月の ASAF 会議に提出されたペーパー「会計基準の設定における『企業の事業活動の性質』の役割」

<sup>5</sup> [https://www.asb.or.jp/ash/ash\\_j/press\\_release/overseas/pressrelease\\_20131227.jsp](https://www.asb.or.jp/ash/ash_j/press_release/overseas/pressrelease_20131227.jsp)

<sup>6</sup> (以下、これらを総称して「ASBJのペーパー」という。)及び関連するIASBによる暫定合意について、概要の説明が行われたうえで論点の提起がされた。これに続き、FASB代表者から、これらを踏まえつつ、純損益及びOCIの表示について、次の点を含む論点が示された。

- 現在の測定方法により別個に認識した未実現の損益項目が、純損益の目的適合性を高めるか否かを決定する基礎は何か。
- どのような場合に、財政状態計算書において現在価値で資産又は負債を測定及び表示し、財務業績計算書における純損益から未実現の損益を除外することが財務報告の目的を高めるか。
- 経営者が、資産を売却するのではなく、保有することにより、受託責任を遂行しているかどうかを評価するため、財務諸表利用者は、現在経営者が回収するために保有している資産の公正価値を知る必要があるか。

ASBJのペーパーに対して、参加者から、次の意見が示された。

- 報告期間に発生した事象を純損益として認識すべきであり、事象が特定できないものは純損益として認識すべきではないのではないか。(英国)
- 過去に、特別損益項目を設けることにより財務業績が不明瞭となったという経緯がある。同様に純利益とOCIを分けることにより業績が不明瞭となるのであれば、実現利益の注記を検討した上で、OCIが必要かどうかを検討した方が良いのではないか。(香港)
- 事業モデルに関しては、資産又は負債が複数の使用を目的とした複数の選択肢を有する場合や資産の価値増加を目的として事業を行っている金融業等に適用することは困難である。(ドイツ)
- 経営者が、資産又は負債を複数の使用目的で保有する場合に、どのような測定基礎を選択するのか、及び、経営者が使用目的を変更した場合にどのように会計処理を行うのかを検討した方が良いのではないか。(米国)

## (2) 測定

英国財務報告評議会(FRC)より、概念フレームワークの測定に関して、取得原価、取得原価の限界及び取得原価の代替についての見解が示された。特に取得原価の代替については、検討し得る多くの代替的な現在の測定基礎があるが、各測定基礎の強みや弱みを議論するよりも、測定基礎の特徴(企業固有と市場の測定基礎、出口価値と入口価値を含む。)の識別がより重要であるとの見解が示された。

## (3) 報告企業

オーストラリア会計基準委員会(AASB)代表者より、「報告企業」の提案に関する含

<sup>6</sup> [https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/iasb/discussion/discussion\\_meeting/asaf20150305.shtml](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/discussion/discussion_meeting/asaf20150305.shtml)

意について議論をすることを目的として、次の項目の論点が示された。

- 一般目的財務報告を作成すべき企業を識別するため、概念フレームワークに報告企業の章が必要か
- 報告企業の章において、連結財務諸表が作成される観点や非連結の個別財務諸表が強制的に連結財務諸表に添付されるべきかについて明らかにされるべきか
- 報告企業の章において、持分法の概念が明確にされるべきか
  - 報告企業の章において、結合財務諸表が作成される状況が明確にされるべきか

これに対して、参加者からは次の意見が示された。

- 概念フレームワークには、IFRS を適用するかどうかを規制するのではなく、IFRS の適用することを許容するかどうかについて、記述した方が良く考える。また、概念フレームワークには、誰の観点から連結財務諸表が作成されるかを記載した方が良く考える。(ドイツ)
- 支配しているからといって必ず連結することが有用な情報を提供するとは限らないと考える。例えば、投資企業のプロジェクト等で検討したことがあるが、SPE で資産が特定の負債のために保有されている場合に、それを連結すると重要な条項に関する情報が失われるかもしれない。(FASB)

ASBJ から次の発言を行った。

- 概念フレームワークの目的を踏まえると、概念フレームワークにどの企業が IFRS に基づいた財務諸表の作成が必要かを記載する必要はないのではないかと。
- 企業の観点から財務諸表を作成するということが概念フレームワークに記載されていることを踏まえると、企業の観点と所有者の観定のいずれによるべきかについては、概念上の議論は生じないのではないかと。

#### (4) 負債の定義及び認識

FASB 代表者より、IASB による公開草案化に向けた暫定合意を踏まえて、負債に関する次の論点が提示された。

##### ① 負債の定義

- 未確定の年金給付と累積的優先株式の配当はともに、負債の定義を満たすと考えられるか。

##### ② 過去の事象の結果

- 負債の定義を満たすためにある義務が現在のものでなければならぬ場合、「過去の事象の結果として」との文言は不要ではないか。

##### ③ 負債／資本の区分

- 「経済的資源」に、企業自身の株式が含まれない場合、資本には、企業自身の株式で決済する現在の義務と、現在の義務でない請求権の両方から構成されないこととなるかが、この点について、どう考えるか。

これに対して、参加者からは、主に次の意見が示された。

- 未確定の年金給付の問題は、従業員がすでに勤務を提供しているため、無条件の債務か条件付き債務かという問題はあるが、負債は発生していると考えられる。(IFASS 議長)
- 特定の状況においては、認識の問題なのか測定の問題なのかを区別することは困難である。(FASB)
- 負債の認識で難しいのは、推定的債務の認識である。例えば、利益目標の達成の有無に左右されるボーナスを考えた場合、まだ利益水準に達していない場合であっても従業員が勤務を提供している場合には、負債が生じているのかどうか判断が難しい。(FASB)
- 資本を狭く定義するか広く定義するかによって、負債、特に推定的債務に波及効果があると考える。なお、資本に関しては、かなり狭く定義をすることは、支持されないと考えている。(ドイツ)
- ある企業の観点からは負債である場合がある一方、別の企業観点からは負債ではない場合があるため、負債かどうかは、どの企業の観点からみるのかを検討することが有用ではないか。(ドイツ)

## 8. 時事的な問題

### (1) IFRS 第 10 号「連結財務諸表」の適用—第 4 項 (a) (iv) への懸念

IFRS 第 10 号「連結財務諸表」では、親会社が同基準の第 4 項 (a) に示されている要件のすべてを満たす場合は、親会社が連結財務諸表を作成する必要がないと定められており、第 4 項 (a) の要件の 1 つに、親会社の上位の親会社が、IFRS に準拠した公表用の連結財務諸表を作成していることが挙げられている (第 4 項 (a) (iv))。

これについて、香港公認会計士協会 (HKICPA) から、第 4 項 (a) (iv) の要件についてなお必要と考えるべきかについて問題提起がされたうえで、議論がなされた。

### (2) 債務不履行事象による非流動負債への分類—IAS 第 1 号「財務諸表の表示」及び負債の分類についての公開草案

IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 69 項 (d) では、負債の決済を報告期間後少なくとも 12 か月にわたり延期することのできる無条件の権利を企業が有していない場合には、負債を流動負債に分類しなければならないとされている。

同要求事項については、2015 年 2 月に公表された公開草案「負債の分類」(IAS 第 1 号の修正案)において、主に同要求事項における「無条件の」という要件を削除することが提案されているが、インド勅許会計士協会 (ICAI) より、当該公開草案は、インドでの懸念に十分対処していないのではないかと問題提起があった。これは、インドでは、債務不履行事象が発生したとしても、企業が状況を修復する猶予期間が与えられ

ているため、債務不履行事象が財務制限条項に関連することとならない限り、銀行が直ちに債権を回収する段階に進むことはまれであり、インド関係者からはこの点について強い懸念が示されているためである。

今般、新たに公表されるインド会計基準（Ind AS）では、報告期間後の財務諸表の発行の承認前に、貸手が返済を要求しないことに合意した場合には、流動負債ではなく非流動負債に分類することを求めるよう IAS 第 1 号第 74 項を修正しており、ICAI からこの点について説明及び問題提起がなされた。

## 9. メンバーによる新たな取組み

### (1) 韓国における作成者の観点による IFRS の適用のコストと便益

IFRS の適用の影響に関しては、利用者の観点から多くのリサーチが行われているが、作成者の観点からのリサーチは限定的である。このような状況を踏まえて、韓国会計基準委員会（KASB）は、IFRS の導入による作成者のコストと便益を識別するために、韓国の上場企業に対して、アンケート調査を実施している（回答者数：245、回答率：14%）。

このセッションでは、KASB より、アンケート調査の結果について、主に次のような報告がなされた。

#### ① 便益

- 韓国では、概ね、IFRS の適用による事前に期待された便益（会計の透明性や信頼性などの改善）が達成されていることを示している。
- しかし、資本コスト及び信用格付けへの影響は、肯定的ではなかった。これは、実証研究と反した結果となっている。

#### ② コスト

- IFRS の適用による一回限りのコストは主に、会計システムの構築（450 千ドル以下（80.8%））、外部コンサルティング会社への支払い（90 千ドル以下（69%））及び教育（2 年以下）に関連している。
- IFRS の適用による継続的なコストの増加は主に、注記開示及び連結財務諸表の作成に関連している（公正価値測定：45 千ドル以下、財務諸表作成時間：20%から 40%増加、外部監査報酬：10%から 20%増加）。

### (2) IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び 誤謬」の適用に関する開示（IASB の開示に関する取組みの一部）

イタリアの会計基準設定主体（OIC）は、開示に関する取組みの一部として IASB が行っている IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び 誤謬」のレビューを支援するため、作成者、投資者及び監査人等を対象として、アンケート調査を実施している。このセッションでは、OIC 代表者から、次のように、アンケート調査の概要が示されるとともに、アンケート調査への回答を踏まえて OIC スタッフの所見が示された。

(アンケート調査の概要)

① アンケート調査における質問事項

- ・ IAS 第8号に基づく会計方針の変更事例（よくあるか、実務上不可能な場合の遡及適用の免除が実務で使用されているのをみたことがあるか）
- ・ 会計上の見積りの変更（よくあるか、会計方針の変更と区別することが困難な状況があるか、IAS 第8号第35項（会計方針の変更と区別することが困難な場合に見積りの変更として処理される）が適切か）
- ・ 誤謬の訂正（よくあるか、実務上不可能であることによる遡及適用の免除が適用されているか、誤謬と会計上の見積りの変更とを区別することが困難であると発見したことがあるか）

② アンケート調査において示された考え得る代替的アプローチ

- ・ IAS 第8号への代替的アプローチとして、測定に関する変更とその他の変更を区別する方法についてどう考えるか。
- ・ 代替アプローチを適用するにあたって、測定基礎の変更とその他の変更について、どのような方法（完全遡及適用、将来に向かっての適用、限定的な遡及適用、キャッチアップ調整、将来に向かって適用し開示を拡充、その他）が変更を表現するための最善方法になるか。

(OIC スタッフの所見)

- ・ 会計方針の変更と会計上の見積りの変更を区別することが困難な場合が時々ある。
- ・ 投資者にとっては、財務諸表の過去の期間の修正再表示は重要と考えられる。
- ・ 代替的アプローチについては、作成者の過半数が次のような見解を示していたものの、投資者の見解は分かれていた。
  - 測定基礎の変更は、遡及適用すべきであるが、見積りを行うために使用するインプット及び仮定の変更、その他測定に関連する変更は、将来に向かって適用すべきである。
  - その他の変更は、将来に向かって適用すべきである。

以 上