

2018年3月

IFRS®基準
公開草案

ED/2018/1

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

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

Exposure Draft ED/2018/1 *Accounting Policy Changes* (Proposed amendments to IAS 8) is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of comments received before being issued in final form. Comments need to be received by 27 July 2018 and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our 'Open for comment' page at: <http://go.ifrs.org/open-for-comment>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

ISBN: 978-1-911040-84-2

Copyright © 2018 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our web shop at <http://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the Exposure Draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the 'IASB® logo', 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'IFRS Taxonomy®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

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

公開草案 ED/2018/1「会計方針の変更」(IAS 第8号の修正案)は、国際会計基準審議会(当審議会)がコメントを求めることのみのために公表したものである。提案は、最終の形となる前に、寄せられたコメントに照らして修正されることがある。コメントは、2018年7月27日までに到着する必要がある。下記の宛先に文書で提出するか、commentletters@ifrs.org への電子メール又は我々の 'Open for comment' ページ (<http://go.ifrs.org/open-for-comment>) を用いて電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト (www.ifrs.org) に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

注意書き：適用される法律が認める範囲で、当審議会及び IFRS 財団(当財団)は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害(直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む)に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

ISBN: 978-1-911040-84-2

コピーライト © 2018 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団の licences@ifrs.org に連絡されたい。

IASB 公表物のコピーは当財団の出版部から入手できる。公表物及び著作権に関する事項については、publications@ifrs.org に照会するか又は当財団のウェブショップ <http://shop.ifrs.org> を訪問されたい。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、'IAS®', 'IASB®', 'IASB® ロゴ', 'IFRIC®', 'IFRS®', 'IFRS® ロゴ', 'IFRS for SMEs®', 'IFRS for SMEs® ロゴ', 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'IFRS Taxonomy®' 及び 'SIC®' がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社(会社番号: FC023235)として活動し、主たる事務所を 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH に置いている。

目 次

	開始ページ
はじめに	6
コメント募集	7
[案] 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	9
審議会による 2018 年 3 月公表の公開草案「会計方針の変更」（IAS 第 8 号の修正案） の承認	18
IAS 第 8 号の修正案に関する結論の根拠	19

はじめに

本公開草案において、国際会計基準審議会（当審議会）はIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を修正することを提案している。当審議会は、これらの修正が特定の会計方針の任意の変更の適用を容易にし、財務報告の全体的な質を改善すると期待している。

背景

IAS第8号を適用する場合、企業が会計方針を変更するのは、その変更がIFRS基準で要求されているか又は財務諸表の利用者に提供される情報の有用性の改善となる場合のみである。企業が会計方針を任意に変更する一般的な理由の1つが、IFRS解釈指針委員会が公表するアジェンダ決定（アジェンダ決定）に含まれている説明資料を反映することである。アジェンダ決定に説明資料を含めること
の目的は、IFRS基準の適用における首尾一貫性をさらに促進することである。アジェンダ決定には強制力はなく、したがって、それにより生じる変更はIFRS基準で要求されたものではない。

アジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更の適用は、状況によっては困難な場合がある。これは、IAS第8号が、実務上不可能である場合を除いて、新しい方針をずっと適用していたかのように会計方針の任意の変更を適用することを企業に要求しているからである。

アジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更を促進するため、当審議会は、そうした変更の遡及適用についての実務上不可能の閾値を下げるように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。

コメント募集

当審議会は、公開草案「会計方針の変更」(IAS 第 8 号の修正案)における提案、特に下記の質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問にコメントしている。
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 提案の中で翻訳が困難な文言を識別している。
- (d) 当審議会が考慮すべき代替案があれば、それを含んでいる。

当審議会は、本公開草案で扱っている事項についてのみコメントを求めている。

コメント提出者への質問

質問 1

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。

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。

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。

期限

すべてのコメントは 2018 年 7 月 27 日までに到着しなければならない。

コメントの方法

コメントを電子的に受け取ることを希望しているが、コメントは次のいずれかの方法で提出することができる。

電子的に 'Open for comment' ページ (<http://go.ifrs.org/open-for-comment> にある) に
アクセス

電子メール 電子メールでのコメントの送付先 : commentletters@ifrs.org

郵 送 IFRS Foundation
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

すべてのコメントは公開の記録とされ、回答者が秘密扱いを求める場合を除き、我々のウェブサイトに掲載される。秘密扱いの要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

[案] 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

第 5 項、第 23 項、第 24 項、第 25 項、第 26 項、第 27 項、第 28 項、第 29 項及び第 47 項を修正し、第 25A 項、第 25B 項、第 27A 項及び第 54G 項を追加する。第 54 項の前の見出しを修正する。新規の文言に下線、削除する文言に取消線を付している。第 19 項及び第 22 項は修正していないが、参照の便宜のため掲載している。

付録 A 並びに A1 項、及び A6 項から A10 項を追加している。これらの各項は、読みやすさの便宜のため下線を付していない。第 50 項から第 53 項を削除する。第 50 項から第 53 項の要求事項は削除しておらず、修正なしに A2 項から A5 項に移している。

定 義

5 ...

アジェンダ決定とは、特定の事項を基準設定アジェンダに追加しない論拠を説明する、IFRS 解釈指針委員会が公表する決定をいう。

アジェンダ決定により、会計方針の任意の変更、会計上の見積りの変更又は過年度の誤謬の訂正が生じる場合がある。企業は、アジェンダ決定により生じる変更の性質及び要求される会計処理を決定するために、本基準の要求事項を適用しなければならない。

...

会計方針

...

会計方針の変更の適用

19 第23項を制約条件として、

- (a) 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。
- (b) 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。

...

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

なければならない。ただし、次の範囲のものは除く。

(a) 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。

(b) 会計方針の変更がアジェンダ決定により生じる場合には、企業にとっての当該変更の期間固有の影響又は累積的影響のいずれかの算定のコストが、利用者への便益を上回る範囲。A6項からA10項は、予想される便益とコストの評価に関する指針を示している。

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、企業は次のようにしなければならない。

(a) 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する。七、そして

(b) 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行う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である場合には、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。

25A 第23項(b)を適用して、表示する1期又は複数の過去の期間に係る比較情報に対する当該期間固有の影響の算定の企業にとってのコストが、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を上回ると判断される場合がある。この状況においては、企業は次のようにしなければならない。

(a) 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が企業にとっての変更の影響の算定のコストを上回る最も古い期間の期首の資産や負債の帳簿価額に対して新しい会計方針を適用する。

(b) 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行う。

25B 第23項(b)を適用して、当期の期首において、新しい会計方針をすべての過去の期間に適用することの累積的影響の算定の企業にとってのコストが、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を上回ると判断される場合がある。この状況においては、企業は、変更を将来に向かって適用することによる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最も古い日から将来に向かって新しい会計方針を適用するように、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、又は、第23項(b)が適用される場合には、遡及適用による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。同様に、第23項(b)が適用される場合に、過去の期間に遡及適用することによる利用者への予想される便益が、企業にとっての変更の累積的影響の算定のコストを上回るのは、その便益が当該期間の期首と期末の両方の財政状態計算書における金額に対する累積的影響の算定のコストを上回るときのみである。財務諸表に表示する期間よりも前の期間について

会計方針の変更 (IAS 第 8 号の修正案)

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、又は、第23項(b)が適用される場合には、利用者への予想される便益が企業にとっての当該修正のコストを上回る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 A2 項から A5 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。

27A 第25B 項を適用する際に、企業は、資産、負債及び資本に対する累積的修正のうち、変更を将来に向かって適用することの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最も古い日の前に生じた部分を見捨てる。会計方針の変更は、たとえ利用者への予想される便益が当該方針を過去の期間について将来に向かって適用することの影響の算定の企業にとってのコストを上回らない場合であっても、認められる。

開 示

28 あるIFRSの適用開始が、時に企業が会計方針を変更する当期又は過去の期間に影響を与える場合、そのような影響があるが修正額の算定が実務上不可能である場合、又は将来の期間に影響を与えるかもしれない場合には、企業は次の事項を開示しなければならない。

...

29 企業が会計方針を任意に変更するの任意の変更が、当期又は過去の期間に影響を与える場合、当該期間に影響があるが修正額の算定が実務上不可能である場合、又は将来の期間に影響を与えるかもしれない場合には、企業は次の事項を開示しなければならない。

- (a) 会計方針の変更の内容
- (b) 新しい会計方針の適用が信頼性のある目的適合性の高い情報を提供するという理由
- (c) 当期及び表示する過去の各期間について実務上可能な範囲で、又は、第23項(b)が適用される場合には、利用者への予想される便益が企業にとってのコストを上回る範囲で、次の事項に関する修正額
 - (i) 影響を受ける財務諸表の各表示項目
 - (ii) IAS 第33号が企業に適用される場合には、基本的及び希薄化後の1株当たり利益
- (d) 表示する期間よりも前の期間に関する修正額（実務上可能な範囲で、又は、第23項(b)が適用される場合には、利用者への予想される便益が企業にとってのコストを上回る範囲で）

- (e) 遡及適用が、特定の過去の期間について又は表示する期間よりも前の期間について、実務上不可能である場合、又は、第23項(b)が適用される場合には、利用者への予想される便益が企業にとってのコストを上回る範囲内には、その実務上不可能又は企業にとってのコストが利用者への予想される便益を上回ることのいずれか状態が存在するに至った状況、及び会計方針の変更がどのように、そしていつから適用されているか。

...

誤 謬

...

遡及的修正再表示の制限

...

- 47 過去のすべての期間について誤謬の金額を算定することが実務上不可能である場合（例えば、会計方針の適用誤り）には、企業は第45項に従って、実務上可能な最も古い日付から将来に向かって比較情報を再表示する。したがって、企業はその日付以前に発生した資産、負債及び資本の累積的再表示部分については無視する。第50項から第53項 A2項から A5項に1期又は複数の期間について誤謬を訂正することが実務上不可能である場合の指針が提供されている。

...

遡及適用及び遡及的修正再表示が実務上不可能である場合¹

- 50 ~~[削 除] 当期との比較可能性を達成するために1つ又は複数の過去の期間について比較情報を調整することが実務上不可能である場合がある。例えば、過去の期間において、新しい会計基準の遡及適用（第51項から第53項により過去の期間における将来に向かっての適用を含む）又は過年度の誤謬を訂正するための遡及的修正再表示を可能とする方法でデータが収集されておらず、情報を再構築することが実務上不可能である場合である。~~
- 51 ~~[削 除] 取引その他の事象又は状況に関し認識されているか又は開示されている財務諸表の要素に対して、ある会計方針を適用するにあたり見積りを行うことがしばしば必要となる。見積りは本来、主観的なものであり、見積りは報告期間後に行われることがある。会計方針を遡及適用するときや過年度の誤謬を訂正するために遡及して修正再表示をするときに見積りを行うことは、影響を受ける取引その他の事象又は状況が発生してから長い期間経過しているかもしれないので、より困難なものとなる可能性がある。しかし、過去の期間に関する見積りの目的は、当期に関する見積りの目的と同じである。すなわち、取引その他の事象又は状況が発生した時に存在していた状況を反映することである。~~
- 52 ~~[削 除] したがって、新しい会計方針を遡及適用するか又は過年度の誤謬を遡及して訂正するには次の情報をその他の情報から区別する必要がある。~~
- (a) ~~取引その他の事象又は状況が発生した日において存在していた状況の証拠を提供する情報~~
- (b) ~~当該過年度の財務諸表の発行が承認された時に入手可能であったであろう情報~~

¹ 第50項から第53項は削除された。第50項から第53項の要求事項は削除されずに、修正なしにA2項からA5項に移されている。

会計方針の変更 (IAS 第 8 号の修正案)

ある種の見積りについて (例えば、重要な観察可能でないインプットを使用している公正価値測定)、これらの種類の情報を区別することは実務上不可能である場合がある。遡及適用や遡及的修正再表示においてこれらの2つの種類の情報を区分することが不可能な重要な見積りを行うことが要求される場合には、新しい会計方針を適用することや過年度の誤謬を遡及して訂正することは実務上不可能である。

- 53 [削除] 過年度について新しい会計方針の適用又は金額の修正を行う場合、過年度における経営者の意図が何であったのかの仮定又は過年度に認識、測定又は開示される金額の見積りを行う際に、事後的判断を用いるべきではない。例えば、企業が IAS 第19号「従業員給付」に従って従業員の累積の病欠休暇に係る債務を算定し過年度の誤謬を訂正する際には、当該過年度に係る財務諸表の発行が承認された後に入手可能となった翌期中のインフルエンザの異例の大流行に関する情報については無視する。過去の期間について表示する比較情報を訂正する際に重要な見積りが必要となることが多いという事実は、比較情報の信頼性のある修正や訂正を妨げるものではない。

経過措置及び発効日

...

- 54G [日付] 公表の [案] 「会計方針の変更」(IAS第8号の修正) により、第5項、第23項、第24項、第25項、第26項、第27項、第28項、第29項及び第47項が修正され、第25A項、第25B項、第27A項が追加された。企業は当該修正を [公開後に決定する日付] 以後の会計方針の変更に適用しなければならない。

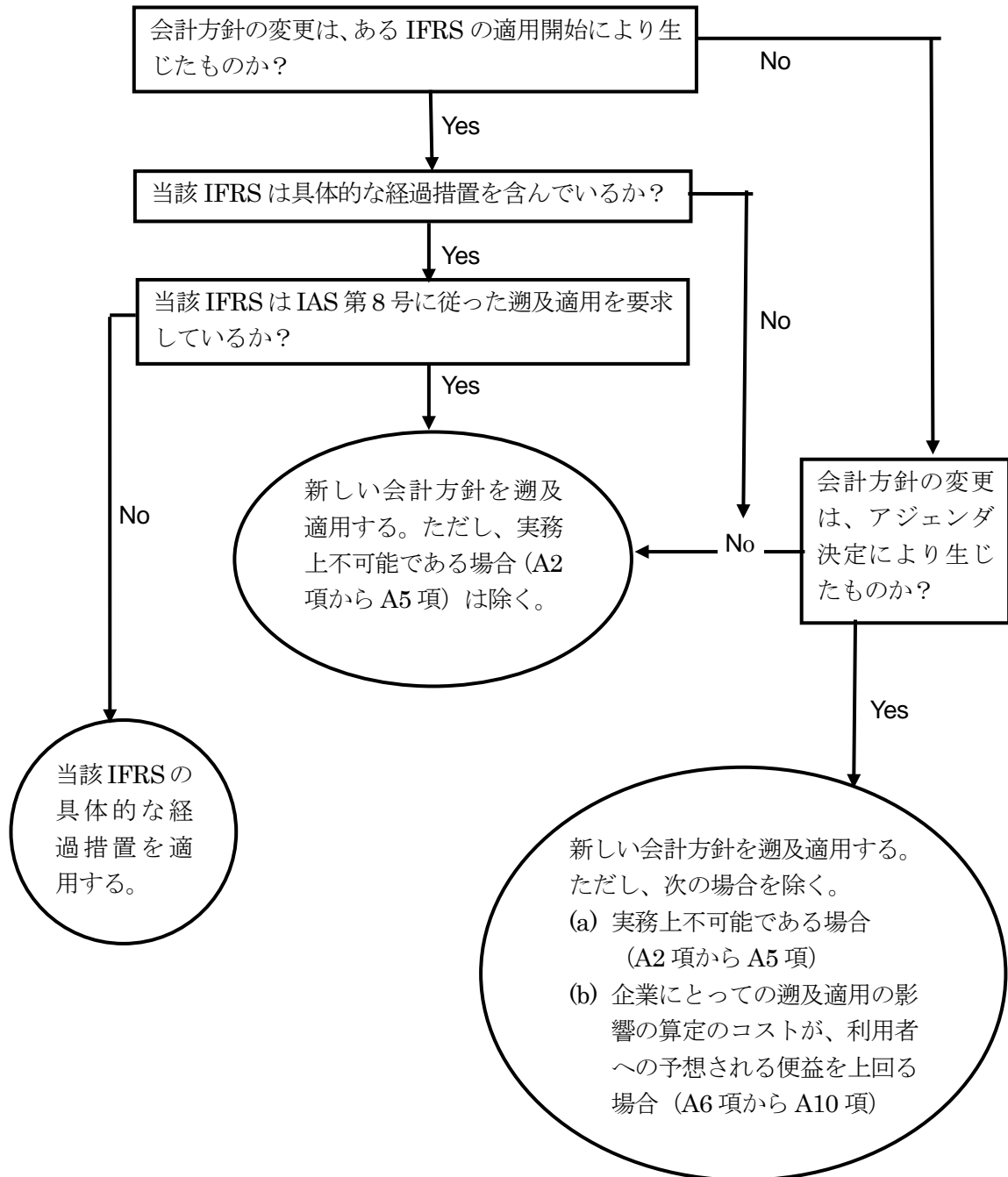
付録 A

適用指針

この付録は、本基準の不可欠な一部を構成するものであり、本基準の他の部分と同じ権威を有する。

会計方針の変更の適用（第 14 項から第 27A 項）

A1 下記のフローチャートは、企業が会計方針の変更を適用する際の助けとなり得る。



遡及適用及び遡及的修正再表示が実務上不可能である場合²

- A2 当期との比較可能性を達成するために1期又は複数の過去の期間について比較情報を調整することが実務上不可能である場合がある。例えば、過去の期間において、新しい会計基準の遡及適用（A3項から A5項により過去の期間における将来に向かっての適用を含む）又は過年度の誤謬を訂正するための遡及的修正再表示を可能とする方法でデータが収集されておらず、情報を再構築することが実務上不可能である場合である。
- A3 取引その他の事象又は状況に関し認識されているか又は開示されている財務諸表の要素に対して、ある会計方針を適用するにあたり見積りを行うことがしばしば必要となる。見積りは本来、主観的なものであり、見積りは報告期間後に行われることがある。会計方針を遡及適用するときや過年度の誤謬を訂正するために遡及して修正再表示をするときに見積りを行うことは、影響を受ける取引その他の事象又は状況が発生してから長い期間経過していることがあるため、より困難なものとなる可能性がある。しかし、過去の期間に関する見積りの目的は、当期に関する見積りの目的と同じである。すなわち、取引その他の事象又は状況が発生した時に存在していた状況を反映することである。
- A4 したがって、新しい会計方針を遡及適用するか又は過年度の誤謬を遡及して訂正するには次の情報をその他の情報から区別する必要がある。
- (a) 取引その他の事象又は状況が発生した日において存在していた状況の証拠を提供する情報
- (b) 当該過年度の財務諸表の発行が承認された時に入手可能であったであろう情報
- ある種の見積りについて（例えば、重要な観察可能でないインプットを使用している公正価値測定）、これらの種類の情報を区別することは実務上不可能である場合がある。遡及適用や遡及的修正再表示においてこれらの2つの種類の情報を区分することが不可能な重要な見積りを行うことが要求される場合には、新しい会計方針を適用することや過年度の誤謬を遡及して訂正することは実務上不可能である。
- A5 過年度について新しい会計方針の適用又は金額の修正を行う場合、過年度における経営者の意図が何であったのかの仮定又は過年度に認識、測定又は開示される金額の見積りを行う際に、事後的判断を用いるべきではない。例えば、企業が IAS 第19号「従業員給付」に従って従業員の累積の病欠休暇に係る債務を算定し過年度の誤謬を訂正する際には、当該過年度に係る財務諸表の発行が承認された後に入手可能となった翌期中のインフルエンザの異例の大流行に関する情報については無視する。過去の期間について表示する比較情報を訂正する際に重要な見積りが必要となることが多いという事実は、比較情報の信頼性のある修正や訂正を妨げるものではない。

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の予想される便益とコスト

- A6 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は、企業は新しい会計方針を、実務上可能な最も古い日から、又は、第 23 項(b)が適用される場合には、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最も古い日から、比較情報に

² 第 50 項から第 53 項は削除された。第 50 項から第 53 項の要求事項は削除されずに、修正なしに A2 項から A5 項に移されている。

適用する。

- A7 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）。

利用者への予想される便益

- A8 利用者への予想される便益の評価は、企業固有の考慮事項である。財務諸表の利用者への予想される便益を評価する際に、企業は、新しい会計方針を遡及適用することによって提供される情報がなかったとすれば、企業の財務諸表に基づいて利用者が行う意思決定にどのように影響を与える可能性があるのかを検討する。考慮すべき要因には次のものがあるが、これらに限定されない。
- (a) 変更の性質 — 会計方針の変更の影響がその性質により重大であればあるほど、利用者の意思決定が、企業が当該変更を遡及適用しないことによって影響を受ける可能性が大きくなる。例えば、
- (i) 資産又は負債の当初認識又は認識の中止を生じさせるような新しい会計方針の遡及適用からは、利用者がより多くの便益を得る可能性が高い。資産又は負債の特定の前価ベースの測定の一つの側面のみに影響を与えるような新しい会計方針の遡及適用からは、利用者が得る便益がより少ない可能性が高い。
 - (ii) 財務諸表に数期間にわたり報告される取引に影響を与える新しい会計方針の遡及適用からは、利用者がより多くの便益を得る可能性が高い。
- (b) 変更の大きさ — 企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローの報告に対して会計方針の変更の影響が重大であればあるほど、利用者の意思決定が、企業が当該変更を遡及適用しないことによって影響を受ける可能性が大きくなる。例えば、企業の負債の大きな増加を生じさせるような新しい会計方針の遡及適用からは、企業の負債の小さな増加しか生じさせないような新しい会計方針の遡及適用からよりも、利用者が多くの便益を得る可能性が高い。
- (c) 財務諸表全体にわたる変更の広がり — 企業の財務諸表全体にわたっての会計方針の影響の広がりが大きいほど、利用者の意思決定が、企業が当該変更を遡及適用しないことによって影響を受ける可能性が大きくなる。例えば、企業が従来は連結していなかった子会社を連結することとなるような新しい会計方針の遡及適用からは、利用者がより多くの便益を得る可能性が高い。これは財政状態計算書、純損益及びその他の包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書に影響を与える可能性があるからである。資本の別々の内訳項目の中で報告される金額のみに影響を与える新しい会計方針の遡及適用からは、利用者が得る便益がより少ない可能性が高い。
- (d) 変更が趨勢情報に与える影響 — 会計方針の変更が趨勢分析に使用される情報に与える影響が重大であればあるほど、利用者の意思決定が、企業が当該変更を遡及適用しないことによって影響を受ける可能性が大きくなる。例えば、性質の類似した頻繁な又は計上の取引に影響を与える新しい会計方針の遡及適用からは、利用者がより多くの便益を得る可能性が高い。頻度が低いか又は一回限りで発生する取引又は事象のみに影響を与える新しい会計方針の遡及適用からは、利用者が得る便益がより少ない可能性が高い。

会計方針の変更（IAS 第 8 号の修正案）

- (e) 遡及適用からの乖離の程度 — 遡及適用からの企業の乖離が大きいほど、利用者の意思決定が、企業が当該変更を遡及適用しないことによって影響を受ける可能性が大きくなる。例えば、企業が新しい会計方針を将来に向かって適用する（第 25B 項に記述）ことから、企業が当期の利益剰余金期首残高を修正するが表示する 1 期又は複数の過去の期間に係る比較情報を修正再表示しないことによって新しい方針を遡及適用する場合（第 25A 項に記述）よりも、利用者が得る便益が少ない可能性が高い。

企業にとっての遡及適用の影響の算定のコスト

A9 企業にとっての遡及適用の影響の算定のコストを評価する際に、企業は、変更の期間固有の影響又は累積的影響を算定するために生じると合理的に予想する追加的なコスト及び行くと合理的に予想する追加的な労力を考慮するであろう。追加的なコストとは、企業が変更の期間固有の影響又は累積的影響を算定するために必要な情報を得るために生じると合理的に予想している、すでに生じたコストを上回るコストである。同様に、追加的な労力とは、企業が変更の期間固有の影響又は累積的影響を算定するために必要な情報を得るために行くと合理的に予想している、すでに行った労力を上回る労力である。

A10 この評価を行うにあたり、企業は特に次のことを考慮する。

- (a) 新しい会計方針を遡及適用すること、及び／又は過年度情報を修正再表示することのために必要な情報が、過大なコスト及び労力を掛けずに合理的に入手可能かどうか。新しい会計方針を遡及適用するために必要な情報を企業がすでに有しているか又は多大な追加的なコスト及び労力を掛けずに入手若しくは作成できる場合には、利用者への予想される遡及適用の便益は、企業にとっての変更の影響の算定のコストを上回る可能性が高い。
- (b) 遡及適用からの乖離の程度。遡及適用からの企業の乖離の程度が大きいほど、企業にとっての遡及適用の影響の算定のコストが変更の遡及適用による利用者への予想される便益を上回るかどうかを評価するために企業が行わなければならない分析の範囲が大きくなる。

例えば、企業は当初に、表示する 1 期又は複数の過去の期間に係る比較情報に対する期間固有の影響の算定の企業にとってのコストが、変更の遡及適用による利用者への予想される便益を上回るかどうかを評価する。コストが予想される便益を上回る状況においては、企業は新しい会計方針を遡及適用するが比較情報の修正再表示はしないとした場合（第 25A 項に記述）のコストと便益を評価する。追加的な評価が要求されなくなる時点は、利用者への予想される便益が企業にとってのコストを上回ると企業が結論を下す時点である。

審議会による2018年3月公表の公開草案「会計方針の変更」(IAS第8号の修正案)の承認

公開草案「会計方針の変更」(IAS第8号の修正)は、国際会計基準審議会の14名のメンバーにより公表が承認された。

ハンス・フーガーホースト	議長
スザンヌ・ロイド	副議長
ニック・アンダーソン	
マルティン・エーデルマン	
フランソワーズ・フローレス	
アマロ・ルイズ・デ・オリベイラ・ゴメス	
ゲイリー・カブレック	
陸 建橋	
鷺地 隆継	
ダレル・スコット	
トーマス・スコット	
徐 正雨	
アン・ターカ	
メアリー・トーカー	

公開草案「会計方針の変更」（IAS 第 8 号の修正案）に関する結論の根拠

この結論の根拠は、本修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。この結論の根拠は、国際会計基準審議会（当審議会）が本修正案を開発した際の検討事項を要約したものである。個々の審議会メンバーにより、議論での重点の置き方は異なっていた。

背景

- BC1 IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積り及び誤謬」を適用した場合、企業は、変更が IFRS 基準で要求されているか又は財務諸表がより有用な情報を提供することとなる場合にのみ、会計方針を変更する。IAS 第 8 号は、変更の影響を算定することが実務上不可能である場合を除き、会計方針の任意の変更を遡及適用（すなわち、新しい会計方針をずっと適用していたかのように適用）することを企業に要求している。IAS 第 8 号は、実務上不可能であることについて高い閾値を設定している。すなわち、第 5 項で「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」と述べている。したがって、IAS 第 8 号の要求事項は、財務諸表利用者に提供される情報の有用性を改善するであろう会計方針の変更を企業が採用することを思いとどまらせる可能性がある。
- BC2 IFRS 解釈指針委員会（委員会）は、利害関係者から提出された適用上の疑問点について議論して、IFRS 基準に変更が必要かどうかを評価している。基準における諸原則及び要求事項が、企業が適切な会計処理を決定するための適切な基礎を提供していると委員会が結論を下す時には、委員会はアジェンダ決定を公表する³。こうした状況において、アジェンダ決定には、適用される諸原則及び要求事項の適用方法に関する委員会の見解を示した説明資料が含まれることが多い。すべてのアジェンダ決定は、デュー・プロセス（コメントを求めるための公開を含む）の対象となる。アジェンダ決定の中の説明資料は、基準の要求事項を変更したり追加したりするものではない。IFRS 財団の「デュー・プロセス・ハンドブック」の 5.22 項は、アジェンダ決定⁴は「IFRS としての強制力を有するものではなく、したがって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」と述べている。委員会は、基準の適用における首尾一貫性の増大を促進するために、アジェンダ決定に説明資料を含めている。したがって、企業は、その説明資料を反映するために会計方針を変更するか又は変更することを期待される可能性がある。アジェンダ決定には強制力がないので、アジェンダ決定により生じる変更は IFRS 基準によって要求される変更ではない。したがって、誤謬の訂正である場合を除き、企業は IAS 第 8 号を適用して当該変更を会計方針の変更又は会計上の見積りの変更として会計処理する（BC15 項から BC17 項参照）。
- BC3 アジェンダ決定には強制力がないため、当審議会も委員会も、アジェンダ決定により生じる会計方針の変更についての経過措置を定めていない。これは、次の理由により、状況によっては問題を生じる可能性がある。
- (a) 会計方針の任意の変更の遡及適用による財務諸表利用者への予想される便益が、企業に

³ 委員会がアジェンダ決定を公表する理由は他にもあり得る。例えば、利害関係者から提出された疑問点に広範囲の影響がない場合である。

⁴ 「デュー・プロセス・ハンドブック」の 5.22 項は、アジェンダ決定を記述するのに「却下通知」という用語を使用している。

とっての当該変更の影響の算定のコストを上回らない可能性がある（変更により財務諸表が全体としてより有用な情報を提供することとなる可能性があるとしても）。

- (b) アジェンダ決定の中の説明資料は、公表時に直ちに発効していると見られる可能性がある。委員会はすでに発効している IFRS 基準の適用を扱うことが多いからである。しかし、企業は遡及適用の影響を算定するために必要な情報を入手することに困難を感じる場合がある（特に、企業の期中報告日又は年次報告日がアジェンダ決定の公表日に近い場合）。

BC4 BC3 項に述べた問題点により、企業が、会計方針の関連した変更を行うことや、委員会に検討を求めるための質問を提出することを思いとどまる可能性がある。さらに、委員会が、IFRS 基準における諸原則及び要求事項を変更又は追加する必要によってではなく、移行に関する懸念だけのために、基準設定を行うことを提言することがあり得る。基準の頻繁な変更は、利害関係者の負担となり、不必要な混乱を生じさせる可能性がある。

提案している閾値

BC5 当審議会は、BC3 項で識別した問題点の主要な原因の 1 つが、IAS 第 8 号が遡及適用以外の方法の使用に高い閾値（実務上不可能の閾値）を設定していることであると考えた。しかし、当審議会又は委員会が新しい要求事項を開発する際には、経過措置について検討し、主としてコストと便益の理由により、遡及適用の一部の局面について企業に救済措置を提供することが多い。この同じ救済措置が、会計方針を任意に変更する企業には利用できない。したがって、アジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更について、当審議会は、実務上不可能の閾値を企業固有のコストと便益と考慮に基づく閾値に引き下げることが提案している。当審議会の考えでは、本修正案は BC3 項に述べた問題点のいくつかを解決し、企業が財務諸表利用者に提供される情報の有用性を改善する会計方針の任意の変更を行うことを容易にする可能性がある。また、本修正案は、委員会がアジェンダ決定に説明資料を含める際の目的に沿って、IFRS 基準の適用における首尾一貫性の増大も促進するであろう。

提案している閾値の範囲

BC6 当審議会は、提案している閾値をすべての会計方針の任意の変更に適用すべきか、アジェンダ決定により生じる変更のみに適用すべきかを検討した。

BC7 一部の審議会メンバーは、提案している閾値をすべての会計方針の任意の変更に適用することを提案した。これは、彼らの考えでは次のようになるからである。

- (a) この閾値をすべての会計方針の任意の変更に適用することにより、企業が財務諸表利用者に提供される情報の有用性を改善する会計方針を自発的に適用することが容易になる。
- (b) 提案している閾値の適用をアジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更のみに狭めると、次のような可能性がある。
- (i) これらの任意の変更と他の会計方針の任意の変更との間に、一部の人が恣意的な区別と見るであろうものを作り出す可能性がある。これは、このような区別により、企業にとってアジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更を適用する方が容易となるからである。
- (ii) アジェンダ決定に権威ある位置付けを与えたものと見られる可能性がある。

会計方針の変更 (IAS 第 8 号の修正案)

BC8 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応用するとした場合よりも、会計方針の変更の中で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⁵。
- (c) このようにすることは、アジェンダ決定の強制力のない位置付けを変更することにはならない。むしろ、単にアジェンダ決定を会計方針の任意の変更の源泉として識別することになるであろう。

便益とコストの評価

BC9 当審議会は、提案している新たな閾値を別の方法で決定していた可能性もあった。特に、当審議会は、新たな閾値に、企業にとっての遡及適用の影響の算定のコストのみの考慮を含めるべきか、それとも、財務諸表利用者への予想される便益の考慮も含めるべきかを検討した。一部の審議会メンバーは、企業が予想される便益を利用者の視点から評価することがどのくらい実務的となり得るのかを質問した。これらの審議会メンバーは、当審議会又は委員会が新しい要求事項の遡及適用の免除を設ける場合には、予想される便益とコストを評価するのは、企業自身ではなく、当審議会又は委員会であるとも指摘した。

BC10 当審議会は、下記の理由で、財務諸表利用者への予想される便益の考慮を、企業にとってのコストとともに含めることを提案している。

- (a) 当審議会が遡及適用の免除を設けたか又は設けなかった最近の IFRS 基準の又は修正のほとんどすべてについて、主要な考慮事項は財務諸表利用者への予想される便益であった。したがって、当審議会は、利用者への予想される便益を考慮することを新たな閾値の一部とすべきであると決定した。
- (b) 予想される便益とコストを評価することを企業に要求するのは、全く新しいというわけではない。他の IFRS 基準がすでに便益とコスト又は他の類似した閾値に基づく要求事項を含んでいる。例えば、予想信用損失減損モデルを適用するにあたり、IFRS 第 9 号「金融商品」は、過大なコストや労力を掛けずに利用可能なすべての合理的で裏付け可能な情報を考慮することを企業に要求している。
- (c) 財務報告に関する意思決定を行う際に利用者の視点を考慮することは、企業にとって新しいことではない。例えば、企業は重要性を評価する際に利用者の視点を考慮する。
- (d) 財務諸表利用者への予想される便益と企業にとってのコストの評価は、具体的な事実及び状況に応じた判断を必要とする。しかし、判断を適用することは、原則ベースの枠組

⁵ 委員会は、まず暫定的なアジェンダ決定を公表し、これがコメントを求めため 60 日間公開され、それからコメントを検討してアジェンダ決定を最終確定すべきかどうかを決定する。

みの不可欠の一部であり、それ自体は、不整合な適用や不適切な会計処理につながるものではない。

BC11 提案している閾値の適用により、アジェンダ決定により生じる任意の変更の一部が全面的には遡及適用されない結果となり、財務諸表利用者のための情報のいくらかの喪失となる可能性がある。したがって、当審議会は次のことを決定した。

(a) 企業が遡及適用から乖離するのは、影響の算定のコストが財務諸表利用者への予想される便益を上回る範囲でのみとなる。企業は、遡及適用から乖離できる程度を評価する際に、IAS 第8号の第23項から第27項における（実務上不可能の閾値に関しての）枠組みと同様の枠組みを適用することになる。

(b) 財務諸表利用者への予想される便益と企業にとってのコストを評価するために要求される判断を企業が適用するのを支援するための枠組みを提供することが重要となる。したがって、当審議会は、予想される便益とコストに関する適用指針を開発した。当審議会は、実務上不可能であることに関してIAS 第8号の第50項から第53項に従来含まれていた要求事項を、要求事項を変更せずに適用指針として含めることも提案している。これは、当該要求事項の性質が、予想される便益とコストについて提案している要求事項に類似しているからである。

BC12 当審議会は、企業が遡及適用の影響の算定のコストを評価する際に考慮するコストと労力を記述するために「追加的」という用語を使用している。これは、新たな閾値を評価するにあたり、企業はすでに生じているコストやすでに行った労力を考慮すべきではないと当審議会在が結論を下したからである。この評価の焦点は、生じるか又は行うと企業が予想する追加的なコスト及び労力に置かれており、これは遡及適用の影響を算定するために必要な情報を入手するために要求されるコストと労力の全体とは異なる可能性がある。

開示

BC13 IAS 第8号の第29項は、会計方針の任意の変更を適用する際に特定の開示を提供することを企業に要求している。当審議会は、アジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更について提案している閾値を導入したことの影響を反映するように、この項を修正することを提案している。当審議会は、IAS 第8号の第28項への導入の編集上の修正も提案している。これらの修正は、同項の要求事項を変更するものではない。

経過措置

BC14 当審議会は、企業がこの修正を修正の発効日以後に行われる変更に応用することを提案している。当審議会は、その日よりも前に行われた会計方針の変更の会計処理を変更することを企業に認める理由も要求する理由もないと結論を下した。

当審議会在が検討したその他の事項

アジェンダ決定により生じる変更の適用

BC15 アジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更のみに適用される修正を提案するにあ

会計方針の変更（IAS 第 8 号の修正案）

たり、当審議会は、アジェンダ決定により生じる変更が過年度の誤謬の訂正なのか、任意の会計方針の変更なのか、会計上の見積りの変更なのかを判定する助けとするためのガイダンスを提供すべきかどうかを検討した。当審議会は、IAS 第 8 号はアジェンダ決定により生じる変更の性質を判定するための枠組みを提供しているので、修正は必要ないと結論を下した。

- BC16 IAS 第 8 号を適用して、企業はまず、従来適用していた会計方針が第 5 項の過年度の誤謬の定義に該当するかどうかを評価する。状況によっては、従来適用していた会計処理が、利用可能であったか又は入手していると合理的に期待し得る情報を利用していないか又は誤用する結果となっていた可能性がある。しかし、別の状況においては、企業はアジェンダ決定により生じる変更を会計上の見積りの変更又は会計方針の任意の変更として扱うことが適切となる。当審議会は、アジェンダ決定の中の情報が、有用で情報価値がある説得力のある新情報を提供する場合があることに留意した。委員会に提出された事項は、一般的に複雑な性質のものであり、企業が異なる報告方法を適用する結果を生じさせている。委員会は当該事項に関するリサーチ、分析及び議論を経てアジェンダ決定を公表する。委員会はまず、暫定的なアジェンダ決定を公表し、それからアジェンダ決定を最終確定する前に、受け取ったコメントを検討する。このプロセスは、それ以外では入手可能ではなく他の方法では入手していると合理的に予想し得なかった情報を提供していることが多い。
- BC17 したがって、当審議会は、過年度の誤謬の定義を修正することも、その定義の適用方法に関する指針を提供することも提案していない。当審議会は、アジェンダ決定により生じる変更の性質を評価するのに判断を要する可能性があることを承知していた。しかし、BC15 項に述べたように、IAS 第 8 号の要求事項はその判断を行うための適切な基礎を提供しているというのが当審議会の見解である。また、当審議会は、アジェンダ決定により生じるすべての変更を、誤謬の訂正、会計方針の任意の変更、又は会計上の見積りの変更として性格付けることは、不適切であろうことにも留意した。1 つには、変更の性質が企業ごとに異なる可能性が高いからである。

アジェンダ決定により生じる変更の適用の時期

- BC18 BC3 項(b)で述べたように、アジェンダ決定の中の説明資料によって提供された新情報は、公表時に直ちに発効しているものと見られる可能性がある。そうだとすれば、企業は、状況によっては、この新情報を反映するために会計処理を変更することに困難を感じる可能性がある。例えば、委員会が特定の年の 6 月にアジェンダ決定を公表し、事業年度が 12 月 31 日に終了する企業が、そのアジェンダ決定の結果として会計方針を変更すると見込まれると仮定する。変更の内容によっては、企業が当該変更を同じ年度の期中財務報告書に適用することが困難である可能性がある。
- BC19 この理由により、当審議会は、企業がアジェンダ決定により生じる会計方針の変更をどの時点で適用するのかを扱うかどうか、また、どのように扱うのかを検討した。当審議会は、この問題を扱うための明らかな方法はないことに留意した。これは、アジェンダ決定には強制力がなく、それにより生じる会計方針の変更は IFRS 基準によって要求されている変更ではないからである。したがって、当審議会在任意の変更の時期を扱うことは困難である。
- BC20 当審議会は、アジェンダ決定により生じる会計方針の任意の変更の適用を、翌事業年度（すなわち、アジェンダ決定の公表後に開始する最初の事業年度）の期首からのみ要求するように IAS 第 8 号を修正することを検討した。一部の審議会メンバーはこのアプローチを支持した。アジェンダ決定により生じる会計方針の変更を導入するための若干の時間を企業に与え

ることになるからである。しかし、このアプローチは、企業がこのような変更を翌事業年度の前に適用することを妨げることにもなる。このアプローチの変型は、このような任意の変更の適用を翌事業年度の期首までには要求するというものであり、変更の適用をアジェンダ決定の公表日から認めることになる。しかし、このアプローチは、例えば、国内の規制により、変更を直ちに適用することを期待される企業が直面する困難を解決しない可能性がある。

- BC21 当審議会は、アジェンダ決定により生じる会計方針の変更を企業がどの時点で適用するのかを扱うように IAS 第 8 号を修正することは提案しないと決定した。その代わりに、当審議会は、結論の根拠において、このような変更の導入に関する見解を、アジェンダ決定により生じる変更を企業が適用するのを助ける手段として示すことを決定した (BC22 項参照)。
- BC22 当審議会は、当審議会が新しい要求事項を開発するか又は既存の要求事項を修正する際に、「デュー・プロセス・ハンドブック」が、IFRS 基準を適用する企業に新規又は修正後の要求事項の準備をするための十分な時間があるかどうかを考慮することを要求していることに着目した。同様に、企業が会計方針を任意に変更する際には、一般的に新しい方針の準備をするための十分な時間を持つように計画するであろう。したがって、当審議会の考えでは、企業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も同様に準備のための十分な時間を与えられるべきである。変更を導入するための「十分な時間」とはどのようなものなのかを決定することは、判断が必要となり、変更の性質に左右される。しかし、当審議会の見解では、企業がアジェンダ決定により生じる会計方針の変更を当該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は不合理であろう。例えば、具体的な事実及び状況にもよるが、事業年度が 12 月 31 日に終了する企業に、当該年度の期中財務報告書において、同年の 6 月に公表されたアジェンダ決定により生じる変更を適用することを期待するのは一般的には不合理であろう。