
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 公開草案「会計方針及び会計上の見積り」(IAS 第 8 号の修正案)

I. 本資料の目的

1. 本資料は、国際会計基準審議会 (IASB) から 2017 年 9 月 12 日に公表された公開草案「会計方針及び会計上の見積り」(IAS 第 8 号の修正案) (コメント期限: 2018 年 1 月 15 日) (以下「本公開草案」という。) の概要及びこれに対する当委員会事務局の対応案について説明し、ご意見をいただくことを目的としている。

II. 本公開草案の概要

背景

2. IASB は、IFRS 解釈指針委員会から、企業が会計方針と会計上の見積りを区別する方法に関して、ばらつきが生じているとの報告を受けた。IASB は、IAS 第 8 号において、会計方針と会計上の見積りの変更の定義が十分に明確ではなく、両者の定義が重複していることに起因するものと判断した。
3. IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」(以下「IAS 第 8 号」という。) では、会計方針の変更と会計上の見積りの変更に対して、異なる取扱いを要求している (前者の変更は遡及適用、後者の変更は将来に向かって適用) ことから、会計方針及び会計上の見積りを区別することは重要である。
4. IASB は、企業が会計方針と会計上の見積りを区別することを容易にし、特に以下の点を明確化するため、IAS 第 8 号の修正案を公表した。
 - (1) 会計方針と会計上の見積りがお互いにどのように関係しているかを次の 2 点によって明確化する。
 - (a) 会計上の見積りは会計方針を適用する際に使用されることを説明する。
 - (b) 会計方針の定義をより明瞭かつ簡潔にする。
 - (2) 財務諸表上の項目が正確に測定できない場合に使用する見積り技法又は評価技法を選択することは、会計上の見積りを行うことになる。
 - (3) IAS 第 2 号「棚卸資産」(以下「IAS 第 2 号」という。) の適用において、代替性の

ある棚卸資産について、先入先出法（FIFO）又は加重平均法を選択することは、会計方針の選択となる。

5. 本公開草案の提案の詳細な内容については別紙1に記載している。

III. これまでの専門委員会で聞かれた意見

第17回IFRS適用課題対応専門委員会で聞かれた意見

6. 第17回IFRS適用課題対応専門委員会では、本公開草案の概要についてご説明し、主に次のような意見が聞かれた。

- ・測定基礎と、見積技法及び評価技法との区別について確認したい。
- ・測定基礎については、原則と並列的に記載されているが、原則の一部に含まれるものであると理解している。
- ・会計方針の要素として実務が挙げられており、これは原則が無い中で選択された会計方針を指すものと理解しているが、会計方針の範囲の明確化にあたっては、実務が指すものの範囲を明確化することが重要と考える。
- ・本公開草案の提案は、現行の実務を基準に落とし込んだものであり、本公開草案によって、実務上の問題が生じるおそれは小さいのではないかと考えている。

第6回ディスクロージャー専門委員会（2017年10月30日開催）で聞かれた意見

7. 第6回ディスクロージャー専門委員会では、本公開草案の概要についてご説明した上で、次の事務局提案をコメントの方向性として提示した。

- ・会計方針と会計上の見積りは定義のみによって区別することは困難と考えられるため、過去に議論となった論点に関するガイダンス（又は設例）を追加することや、何が会計方針に該当し、何が会計上の見積りに該当するのかを判断できるような分類表等をガイダンスとして追加することを提案すること。
- ・会計方針の定義については、「測定基礎」という用語が使用されている点及び「実務」という用語を維持する点について、引き続き検討を行い、コメントの要否を決定する予定であること。

8. これらに対し、主に次のような意見が聞かれた。

- ・測定基礎と、見積技法及び評価技法との区別が不明確な場合、会計方針と会計上の見積りの区別も不明確になると考える。
- ・会計上の見積りの定義においては、見積りの不確実性に言及しない方が良いと考える。
- ・会計方針と会計上の見積りの区別について、会計基準の定義だけで明確化を図ることは困難と考えており、議論となる論点については個別に明確化を図る必要があると考える。
- ・32 項の、「金融資産又は金融負債の公正価値」から「金融」という用語を削除する修正案に加え、資産又は負債という用語も削除して良いのではないかと考える。
- ・棚卸資産の原価算定方式の選択が、会計上の見積りに該当しないという消極的な説明ではなく、会計方針に該当するという積極的な説明がどのようになされるのかが、必ずしも明らかではないと考える。仮に例外的な取扱いなのであれば、その旨を明言した方が良いのではないかと考える。
- ・棚卸資産の原価算定方式の選択については、IAS 第 8 号ではなく、IAS 第 2 号「棚卸資産」に記載するという考え方もあるのではないかと考える。

IV. 当委員会事務局による分析

本公開草案の提案内容の整理

9. 事務局としては、本公開草案の提案を簡略化してまとめると、次のように整理できると考えている（各ボックス内に記載されている項目は、例示項目である。）。
 - (1) 会計方針の定義における「原則」は IFRS 基準の定めを指し、「実務」は IFRS に定めがなく、企業が IAS 第 8 号第 10 項に基づき策定した会計方針を指す。
 - (2) 判断の使用は会計方針の策定の際又は会計方針の適用の際に必要となる可能性がある（IAS 第 8 号の修正案 BC13 項）。
 - (3) 会計方針を適用する際に行われる判断は、財務諸表上のある項目を正確性をもって測定できない場合に行われるのであれば、会計上の見積りである（IAS 第 8 号の修正案 BC13 項）。

		取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまる IFRS が…	
		存在する場合 (IAS16 有形固定資産を例に)	存在しない場合
IFRS の 要求事 項	測定以外	交換部品、予備器具、及び保守器具などの項目は、有形固定資産の定義を満たす場合には有形固定資産とし、そうでない場合には棚卸資産として分類する	IAS 第 8 号第 10 項に基づき、経営者は会計方針を策定する (会計方針の策定にも判断を伴う)
	測定－ 測定の不 確実性に 関連しな い	試運転コストは、資産の取得原価に含める 原則	実務
	測定－ 測定の不 確実性に 関連	経済的便益の予想される消費パターンを反映して減価償却方法を決定する	原価モデル又は再評価モデルで事後測定を行う
会計方 針を適 用する 際の、 判断及 び仮定 等	測定以外	交換部品、予備器具、及び保守器具などについて、一会計期間を超えて使用すると予想する場合の判断規準 (過去の使用実績等)	経営者が策定した会計方針を適用する際に必要となる判断を行う
	測定－ 測定の不 確実性に 関連しな い	固定資産の取得原価に関して、当該資産の初期稼働コストが、試運転コストに該当する (原価算入) か、単なるフル稼働前のコストに該当する (費用処理) かの判断	
	測定－ 測定の不 確実性に 関連	経済的便益の消費パターン (一定か、遞減するか等) についての判断及びその判断結果に基づき選択された減価償却方法	再評価モデルの場合に公正価値見積技法、評価技法

会計方針

↑
遡及適用
の対象

↓
遡及適用
の対象外
会計方針
適用の際
の判断
(IAS 第 1
号第 122
項の注記
項目)

会計上の
見積り

会計方針及び会計上の見積りの区別の明確化について

(本公開草案の提案のうち、同意できると考えられる事項)

10. 事務局としては、本公開草案の提案のうち、次の点については、会計上の見積りと会計方針の区別の明確化につながるものと考えている。
- (1) 会計上の見積りの変更の定義を削除し、会計上の見積りの定義を新たに設けること。会計上の見積りの理解が容易になり、会計上の見積りと会計方針の識別も容易になる。
 - (2) 新設された IAS 第 8 号第 32A 項により、財務諸表上のある項目を正確性をもって測定できない場合の見積技法又は評価技法の選択は会計上の見積りであることが明確にされること。結論の根拠の BC13 項¹の記載等を総合的に判断すると、何が会計上の見積りに該当するかの判断は修正前の IAS 第 8 号に比して、容易に判断できるようになると考えられる。
 - (3) 新設された IAS 第 8 号第 32B 項により、これまで会計方針の変更に該当するか、会計上の見積りの変更に関する典型論点とされていた、代替性のある棚卸資産について、先入先出法 (FIFO) の原価算定方式又は加重平均法の原価算定方式のいずれかを選択することは、会計方針の選択となる旨が明確化されること。当該提案は、既存の実務と整合的であり、また、IAS 第 8 号の修正案に照らした IASB の分析にも特に問題は無いと考えられる。

(本公開草案の提案のうち、コメントが必要と考えられる事項)

11. 一方で、次の点については、依然として不明確な部分が存在するものと考えている。
- (1) IAS 第 8 号の修正案の会計方針の定義において、「実務」という用語が引き続き使用されており、当該用語については幅広く解釈される余地があると考えられる。この点については、IFRS 基準において明確なガイダンスが無い事項についても会計方針に含まれることを示すために、「原則」以外の用語が必要となる点については理解できるものの、会計方針に該当するか否かの判断を困難にさせる要因になり得ると考えられる。

¹ IAS 第 8 号の修正案 BC13 項

判断の使用は、会計方針の策定 (IAS 第 8 号の第 10 項で認識されているように) 又は会計方針の適用の際に必要な可能性がある。提案している定義を使用すると、会計方針を適用する際に行われる判断は、見積りの不確実性のためにある項目を正確性をもって測定できない場合に行われるのであれば、会計上の見積りである。

例えば、会計方針の定義から「実務」という用語を削除した場合、共通支配下の企業結合取引、非支配持分に係る売建プット・オプションの会計処理²、コモディティ・ローンの会計処理³など、IFRS 基準に明確な定めがないものについて企業が選択した会計処理の方針が、会計方針の範囲に含まれるかどうか明らかではなくなると考えられる。一方で、「実務」という用語は IASB が意図していると考えられる範囲（下表の実線）にとどまらず、企業が会計方針の適用に際して行った判断（下表の破線）の全部又は一部も含まれるように受け取れる用語であると考えられる。

仮に実務という用語を使用する場合には、定義以外の箇所において、当該用語が指す対象（例えば、IFRS の定めが無い事項について、IAS 第 8 号第 10 項に従い企業が策定した会計方針を指すことを意図しているなど）を明らかにする必要があると考えている。

【本資料第 9 項の分類を簡略化したもの】

	取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまる IFRS が…		
	存在する場合	存在しない場合	
IFRS の要求事項	・ 棚卸資産の原価算定方式の選択	・ 共通支配下の企業結合—具体的な IFRS の定めがないため、経営者が会計方針を策定する（取得法、持分プーリング法など）	実務（IASB が意図していると思われる範囲）
会計方針を適用する際の、判断及び仮定等	・ 退職後給付債務の割引に使用する優良社債の判断 ・ 公正価値測定における評価技法の選択	・ 仮にある共通支配下の企業結合に IFRS 第 3 号を類推適用し、取得法を適用する場合、IFRS 第 3 号に準じて必要となる判断（取得企業の決定、対価の測定、取得資産・引受負債の測定等）	実務（一般的な用法として、含まれ得ると考えられる範囲）

² 親会社が、非支配持分株主が保有する自らの子会社の株式に係るプット・オプションを売り建てた場合に生じる金融負債の事後測定について、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」（以下「IAS 第 39 号」という。）と IFRS 第 9 号「金融商品」の要求事項、又は所有者の立場での所有者との取引についての IFRS 第 10 号「連結財務諸表」と IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」の要求事項のいずれを適用すべきか。

³ 企業が、代替可能なコモディティを借り受け、同時に自ら貸手となり、ほぼ同一の契約条件で代替可能なコモディティを貸し出す取引について、当該取引に関連する資産及び負債を認識すべきか否か。

(2) 会計方針の定義に関して、定義が不明確な用語である「慣行」及び「ルール」という用語を削除し、IAS 第 1 号第 117 項⁴や、IAS 第 8 号第 35 項の表現と整合させるため「基礎」という用語を「測定基礎⁵」という用語に置き換える提案のうち、「慣行」及び「ルール」という用語の削除については、それらの用語は「実務」の範疇に含まれると考えられることから、特段の問題は無いものと判断している。一方で、基礎という用語は、もともと測定基礎について言及することを意図していた用語では無いと考えており、基本的に測定基礎は原則の一部に含まれるものと考えられることから、会計方針の定義において必須の要素では無いと考えられる。

会計方針の定義に測定基礎という用語を含める提案は、他の定義と不整合を生じさせるものではないと考えているが、現行の IAS 第 8 号第 35 項で、測定基礎の変更は会計方針の変更であることが明示されていることから、測定基礎と会計方針の関係については当該記述で十分説明されていると考えられる。したがって、会計方針の定義を明瞭かつ簡潔にするという観点から、会計方針の定義に測定基礎という用語は含めない方が良く考えている。

(会計方針及び会計上の見積りの範囲について)

12. 本公開草案で提案された会計方針及び会計上の見積りの範囲に関しては、本資料第 11 項にて分析している懸念を除けば、次のとおり、実務上の問題を生じさせる懸念は低く、また、既存の IFRS で示されていた考え方との不整合は生じていないものと考えている。

(1) 本公開草案の提案によれば、財務諸表項目の測定の不確実性に起因して、当該項目を測定するために使用された企業の判断又は仮定（測定技法又は見積技法の選択も含む。）が会計上の見積りとして整理されることとなり、企業が行う判断のうち、広い範囲のものが会計上の見積りとして整理されるようにも受け取れる。しかしながら、当該判断又は仮定は、その時点における最新の入手可能な信頼のお

⁴ IAS 第 1 号第 117 項

企業は、重要な会計方針を開示しなければならない。これは以下で構成される。

(a) 財務諸表を作成する際に使用した測定基礎
(b) 財務諸表の理解に関連性のある使用したその他の会計方針

⁵ IAS 第 8 号第 118 項において、取得原価、現在原価、正味実現可能価額、公正価値又は回収可能価額が例示されている。

ける情報に基づくものと考えられることから、会計上の見積りとして整理し、その変更の影響を遡及適用しない取扱いも理解できるところである。

本公開草案の提案に従えば、本公開草案の開発の過程で実務上のばらつきが指摘されていたものについて、既存の実務において一般的であると考えられる整理と整合的な形で、次のとおり区別できるようになるものと考えている。

(a) 棚卸資産の評価手法の変更

本公開草案の第 32B 項で提案されたとおり、会計方針の変更となる。

(b) 公正価値評価の手法の変更

本公開草案の第 32A 項で提案されたとおり、会計上の見積りの変更となる。

(c) 資本性金融商品の減損の要件の変更⁶

財務諸表項目の測定の不確実性に関連するものであり、「公正価値の著しい下落又は長期にわたる下落も、減損の客観的証拠とする」（必要に応じて減損損失を認識する）という会計方針を適用する際に必要となる、「著しい下落又は長期にわたる下落」に該当するか否かの判断の変更となる。そのため、会計上の見積りの変更となる。

(d) 退職後給付債務の割引に使用する優良社債の変更

財務諸表項目の測定の不確実性に関連するものであり、退職後給付の割引に使用する率は優良社債の市場利回りを参照して決定するという会計方針を適用する際に必要となる、何が優良社債かの判断の変更となる。そのため、会計上の見積りの変更となる。

(2) 本公開草案で提案された内容は、例えば次のような、既存の IAS 第 8 号又は他の IFRS 基準において示唆されていた内容を改めて明確にしたものであり、従来の実務に与える影響は限定的となるのではないかと考えている。

(a) 本公開草案では、会計方針の定義において、「基礎」を「測定基礎」に置き換えることが提案されているが、IAS 第 1 号の第 117 項において、企業が開示

⁶ IAS 第 39 号第 61 項の「資本性金融商品に対する投資の公正価値の著しい下落又は長期にわたる下落も、減損の客観的証拠となる。」における、「著しい下落又は長期にわたる下落」の基準の変更

すべき会計方針として、測定基礎が示されている。また、現行の IAS 第 8 号の第 35 項において、測定基礎の変更は会計方針の変更であるとされている。なお、本資料第 11 項(2)に記載のとおり、定義を明瞭かつ簡潔にする観点から、事務局は当該提案に対してコメントが必要と考えるが、当該提案は他の定義との不整合を生じさせるものではないため、従来の実務に影響を与えるものではないと判断している。

(b) 本公開草案では、IAS 第 8 号第 32A 項の新設により、見積技法又は評価技法の選択は会計上の見積りとなることを明確化することが提案されているが、IFRS 第 13 号の第 66 項において、評価技法又はその適用の変更により生じた改訂は、IAS 第 8 号の会計上の見積りの変更として会計処理するとされている。

(c) 本公開草案では、IAS 第 8 号第 32B 項の新設により、棚卸資産の原価算定方式の選択は会計方針の選択となることを明確化することが提案されているが、IAS 第 2 号の第 36 項(a)において、企業が開示すべき、棚卸資産の測定にあたって採用した会計方針として、原価算定方式が示されていた

13. なお、事務局としては、現時点で、IAS 第 8 号の修正案が会計方針の変更と会計上の見積りの変更に関する既存の実務に問題を生じさせる可能性がある事例は識別していない。

V. コメントの方向性

14. 「III. これまでの専門委員会で聞かれた意見」及び「IV. 当委員会事務局による分析」を踏まえ、事務局としては本公開草案の提案について、基本的な方向性については同意出来るものと考えている。

15. ただし、質問 1 から質問 4 のうち、次の点についてコメントをしてはどうかと考えている。

(1) 「質問 1—会計方針の定義」に関する質問について、「測定基礎」という用語を削除する提案及び「実務」という用語について定義以外の箇所において内容の明確化を求める提案を行う。提案の理由については、本資料の第 11 項に記載している。

- (2) 「質問 2—会計上の見積りの定義」に関する質問について、会計上の見積りの定義における見積りの不確実性への言及を削除し、「会計上の見積りとは、見積りの不確実性により、財務諸表上のある項目を正確性をもって測定できない場合に、会計方針を適用する際に使用される判断又は仮定をいう。」と修正する提案を行う。見積りの不確実性への言及を削除しても、定義の内容は変わらず、表現がより明瞭かつ簡潔になるものと考えている。
- (3) 「質問 4—第 32B 項の修正案」に関する質問について、提案された内容には同意するが、第 32B 項の記述については、IAS 第 2 号に記載することを提案する。例えば有形固定資産についての償却可能額及び償却期間の変更（IAS 第 16 号第 51 項）や、減価償却方法の変更（IAS 第 16 号第 61 項）など、会計上の取扱いの変更を IAS 第 8 号に従って会計方針の変更として処理すべきか、会計上の見積りの変更として処理すべきかについての説明は、従来から、関連する各基準書においてなされているものと認識しており、その方が基準としても使いやすいものと認識している。
16. また、質問 5 のその他のコメントとして、次の点についてコメントをしてはどうかと考えている。
- (1) 本公開草案の提案内容について容易に理解することは困難であり、会計方針及び会計上の見積りは、特に定義のみでその対象を明確に区別することは困難であると考えている。そのため、例えば、確定給付債務の割引率の変更等、過去に議論となった論点に関するガイダンス（又は設例）を追加することや、何が会計方針に該当し、何が会計上の見積りに該当するのかを判断できるようなフローチャート又は分類表等をガイダンスとして追加することを提案する。
- (2) IAS 第 8 号の修正案においては、測定基礎と見積技法又は評価技法との区別が会計方針と会計上の見積りの区別において重要となるため、これらの用語を定義するか、少なくとも他の基準書で示されている例示（例えば IAS 第 1 号第 118 項の測定基礎の例示）を IAS 第 8 号においても示すことを提案する。
- 特に棚卸資産の原価算定方式について、測定基礎、見積技法又は評価技法との関係が良く分らないとの声が聞かれた。我々は、原価算定方式はこれらのいずれにも含まれないものであると理解しているが、その点を明らかにすることは有用と考えている。
- (3) IAS 第 8 号の修正案の第 32 項(c)の見積りの例示について、資産又は負債に限定

する必要も無いと考えられることから、これらの用語も削除し、「公正価値」とすることを提案する。

17. 以上を踏まえたコメント・レターの文案については、審議事項(3)-2に記載している

ディスカッション・ポイント

本公開草案の概要、事務局の分析及びコメントの方向性について、ご質問やご意見があればいただきたい。

以 上

(別紙1)

本公開草案の提案の概要及びその理由

1. 本公開草案において提案された主な修正内容及び提案理由は次のとおりである。なお、修正案については、削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。

(定義)**修正案**

2. 提案された修正案は、次のとおりである。

5	<p>次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。</p> <p><u>会計方針</u>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、<u>測定基礎、慣行、ルール及び実務</u>をいう。</p> <p><u>会計上の見積り</u>とは、<u>見積りの不確実性により、財務諸表上のある項目を正確性をもって測定できない場合に、会計方針を適用する際に使用される判断又は仮定</u>をいう。</p> <p><u>会計上の見積りの変更</u>とは、<u>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。</u>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。</p>
---	---

修正内容及び理由

3. 会計方針の定義に関する修正内容及び提案理由は次のとおりである。
 - (1) 「慣行」及び「ルール」という用語は意味が明確ではなく、IFRS 基準の他の場所では使用されていない。会計方針の定義をより明瞭かつ簡潔にするため、それらの用語を削除することを提案している。当該用語の削除により、会計方針の定義を狭くする又は広くすることは意図していない。
 - (2) 「原則」のみに言及するのでは、会計方針の定義を狭くしすぎるものと受け取られる可能性があるため、「実務」という用語を残すことを提案している。
 - (3) 現行の IAS 第 8 号の第 35 項は、適用する測定基礎の変更は会計方針の変更であると述べており、第 35 項と会計方針の定義を合わせるために、会計方針の定義において「基礎」に代えて「測定基礎」に言及することを提案している。

4. 会計上の見積りの定義に関する修正内容及び提案理由は次のとおりである。
- (1) 本公開草案の修正提案は、会計方針が全体的な目的であり、会計上の見積りは当該目的を達成する際に使用されるものであることを明確化するためのものである。
 - (2) ある項目（会計方針）の定義と別の項目（会計上の見積り）の変更の定義とを組み合わせているために、会計方針と会計上の見積りとの区別が不明確になっているという問題に対処するため、会計上の見積りの変更の定義を削除し、その代わりに、会計上の見積りの定義を示すことを提案している。
 - (3) 会計上の見積りの定義に、財務諸表上の項目を正確性をもって測定できないことへの言及を含めることを提案している。この考え方はすでに現行の IAS 第 8 号の第 32 項に存在している。
 - (4) 会計上の見積りの定義において「判断」と「仮定」の両方を使用することを提案しているのは、両方の用語が IFRS 基準に現れているからである⁷。
 - (5) 判断の使用は、会計方針の策定又は会計方針の適用の際に必要となる可能性がある。提案している定義を使用すると、会計方針を適用する際に行われる判断は、見積りの不確実性のためにある項目を正確性をもって測定できない場合に行われるのであれば、会計上の見積りである。

(会計上の見積りの例示の修正及びその他の明確化)

修正案

5. 提案された修正案は、次のとおりである。

32 事業活動に固有の不確実性が存在するため、財務諸表の項目には、正確性をもって測定できない見積りのみで測定される項目も多い。したがって、企業が一部の項目について会計方針を適用する際に会計上の見積りを使用することが必要となる場合がある。会計上の見積りは、最新の入手可能な信頼のおける情報に基づくものである判断を伴う。例えば、次の事項についての見積りが要求されることがある。

⁷ 例えば、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」（以下「IAS 第 1 号」という。）は「判断」という用語を使用し、IAS 第 19 号「従業員給付」は「仮定」という用語を使用している。

	(a) 不良債権
	(b) 棚卸資産の陳腐化
	(c) 金融資産又は金融負債の公正価値
	(d) 償却資産の耐用年数又は包含される経済的便益の費消の予想パターン
	(e) 保証債務
32A	<u>ある項目を正確性をもって測定できない場合に、当該項目を測定するために見積技法又は評価技法を選択することには、当該項目について会計方針を適用する際の判断又は仮定を伴う。このため、当該見積技法又は評価技法を選択することは、会計上の見積りを行うことになる。</u>
32B	<u>通常は代替性のある棚卸資産について、IAS 第2号「棚卸資産」の第25項から第27項で定めている2つの原価算定方式のうちの1つを選択することは、当該棚卸資産を販売する順序を決定するための判断又は仮定の使用を伴わない。このため、当該原価算定方式を選択することは、会計上の見積りを行うことにはならず、会計方針の選択となる。</u>

修正内容及び理由

6. 会計上の見積りの例示の修正及びその他の明確化の内容及び提案理由は次のとおりである。
- (1) 公正価値に関する例示を金融資産と金融負債に限定する理由はないため、第 32 項(c)から「金融」という用語を削除することを提案している。
 - (2) 第 32A 項において、財務諸表上のある項目を正確性をもって測定できない場合の見積技法又は評価技法の選択は、会計上の見積りの選択となる旨を明確化することを提案している。「見積技法」と「評価技法」の両方の用語の使用を提案しているのは、両方の用語が IFRS 基準に現れているからである⁸。
 - (3) 第 32B 項において、通常は代替性のある棚卸資産について、IAS 第 2 号を適用する際の原価算定方式（すなわち、先入先出法 (FIFO) 又は加重平均法）の選択は、会計方針の選択となる旨を明確化することも提案している。通常は代替性のある

⁸ 例えば、IFRS 第 9 号「金融商品」は「見積技法」という用語を使用し、IFRS 第 13 号「公正価値測定」は「評価技法」という用語を使用している。

棚卸資産については原価の個別測定は不適切であり、そうした項目の個別特定はそれらの実際のフローの決定を伴うので、これら2つの原価算定方式のうちの1つを選択することは、当該棚卸資産の実際のフローを見積ろうとする試みではない。したがって、この選択は会計上の見積りを行うこととはならない。

(会計上の見積りの変更)

修正案

7. 提案された修正案は、次のとおりである。なお、第35項から第38項は参照の便宜のために記載しているが、修正の提案はされていない。

<u>会計上の見積りの変更</u>	
34	<u>会計上の見積りの基礎</u> となった状況に変化が生じたこと、又は新しい情報やより多くの経験により、 <u>企業が会計上の見積りを変更することの修正</u> が必要となる場合がある。 <u>会計上の見積りの修正変更</u> は、その性質上、過去の期間には関連せず、誤謬の訂正ではない。
35	適用する測定基礎の変更は、会計方針の変更であり、会計上の見積りの変更ではない。会計上の見積りの変更と会計方針の変更との区別が困難な場合には、その変更は、会計上の見積りの変更として処理される。
<u>会計上の見積りの変更の適用</u>	
36	第37項が適用される変更以外の会計上の見積りの変更の影響は、以下の期間の純損益に含めることにより、将来に向かって認識しなければならない。 (a) 当該変更があった期間（当該変更がその期間だけに影響を与える場合） (b) 当該変更があった期間及び将来の期間（当該変更が両方に影響を与える場合）
37	会計上の見積りの変更が資産及び負債に変更を生じさせる場合、又は資本項目に関係する場合には、その範囲において、変更があった期間において関係する資産、負債又は資本項目の帳簿価額を修正することにより当該変更を認識しなければならない。
38	会計上の見積りの変更の影響を将来に向かって認識することは、当該変更が見積りの変更日からの取引その他の事象及び状況に適用されることを意味する。会計上の見積りの変更は、当期の純損益だけに影響を与えることもあれば、当期と將

来の期間の純損益の両方に影響を与えることもある。例えば、不良債権の金額の見積りの変更は、当期の純損益だけに影響を与えるので、当期に認識される。しかし、償却資産の耐用年数の見積り又は償却資産に具現化された経済的便益の費消の予想パターンの変更は、当期及び当該資産の残存耐用年数にわたる将来の各期間の減価償却費に影響を与える。いずれの場合でも、当期に関連する変更の影響は、当期の収益及び費用として認識する。将来の期間への影響があれば、その影響額は将来の期間の収益及び費用として認識する。

修正内容及び理由

8. 会計上の見積りの変更に関する修正内容及び提案理由は次のとおりである。
- (1) IAS 第8号の第36項から第38項は、現在、企業が会計上の見積りの変更をどのように会計処理するのかを定めており、それらの項を修正することは提案していない。
- (2) 現行の会計上の見積りの変更の定義は、資産若しくは負債の帳簿価額の変更、又は資産の定期的な費消額の変更に言及している。それらの言及は、会計上の見積りの定義では必要とされない。それらは現行のIAS第8号の第32項(d)及び第38項にも含まれており、それらをそこにだけ残しておくことで十分であると結論を下した。
- (3) 会計上の見積りの定義は、IAS第8号における現行の会計上の見積りの変更についての定義における下記の2つの構成要素を引き継いでいない。
- (a) 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こと
- (b) 会計上の見積りの変更は、誤謬の訂正ではないこと
- これら2つの構成要素は、現在、IAS第8号の第34項にも含まれており、それらをそこにだけ残しておくことで十分であると結論を下した。

(経過措置)

修正案

9. 提案された修正案は、次のとおりである。

54F [公開後に決定する日付] 公表の [案] IAS第8号の修正により、第5項、第32項、第34項、第51項から第53項が修正され、第32A項及び第32B項が追加された。企業

は当該修正を下記についてのみ適用しなければならない。

- (a) [公開後に決定する日付] 以後に開始する最初の事業年度の期首、又は企業が選択したそれよりも古い事業年度の期首から適用する。
- (b) 上記(a)で決定した日以後に生じるすべての会計方針の変更及び会計上の見積りの変更に適用する。企業は、本基準の残りの部分をこれらの会計方針の変更及び会計上の見積りの変更に適用しなければならない。例えば、会計方針の変更については、企業は第14項から第31項を適用しなければならない。

修正内容及び理由

10. 経過措置に関する修正内容及び提案理由は次のとおりである。

- (1) 本公開草案では、企業が本修正を適用する最初の事業年度の期首以後に生じる会計方針の変更及び会計上の見積りの変更のみに適用すべきであると提案している。
- (2) 本修正を遡及適用することの便益はごく小さいと考えられるため、前述の経過措置を提案している。遡及的な組替えが提供する唯一の情報は、過去の期間における会計方針の変更が現在ならば会計上の見積りの変更として組み替えられていたであろうという事実（又はその逆）と、それら2つの取扱いの間の差額の影響であり、この情報には予測価値も確認価値もないと考えている。
- (3) また、本公開草案では、下記のような問題なしに企業が修正案を採用出来ると考えられることから、早期適用を認めることを提案している。
 - (a) 財務諸表利用者から有用な情報を奪うこと
 - (b) 本修正を早期適用する企業と発効日まで待つ企業との間の比較可能性を損なうこと
- (4) 企業が本公開草案の修正を早期適用した旨を開示するという要求を設けることを提案していない。この情報に重要性がある可能性は低く、さらに、現行の IAS 第 8 号の第 28 項が、基準の適用開始の影響（もしあれば）を開示することを企業に要求している。

(設例3の削除)

修正案

11. 提案された修正案は、次のとおりである。

[削除]

3.1 ~~20X2年にデルタ社は、コンポーネント・アプローチをより完全に適用し同時に再評価モデルが採用できるように、有形固定資産の減価償却に関する会計方針を変更した。~~

3.2 ~~20X2年以前の年度について、デルタ社の資産記録は、完全にコンポーネント・アプローチを全面的に適用できるほどに詳細に分類されていなかった。20X1年末に、経営者は、保有している資産の構成部分と公正価値、耐用年数、残余価額の見積り及び20X2年期首の減価償却額に関する情報を得るための技術調査を委託した。しかしながら、当該調査で従前は個別には会計処理されていなかった資産の構成部分の取得原価を信頼性をもって見積るだけの基礎が提供されず、当該調査以前に存在していた記録からこの情報を再構築することはできなかった。~~

3.3 ~~デルタ社の経営者は、会計方針の変更の2つの観点の各々についてどのように会計処理すべきかを検討した。彼らは、遡及してより完全なコンポーネント・アプローチへの変更の会計処理を行う、又は20X2年の開始時点以前の日付から将来に向けて当該変更について会計処理を行うことは実務的ではないと判断した。また、原価モデルから再評価モデルへの変更は、将来に向けて会計処理することが要求されている。したがって、経営者は、20X2年の開始時点から将来に向けて新しい会計方針を適用すべきであるとの結論に達した。~~

3.4 追加情報

~~デルタ社の税率は30%である。~~

	CU
20X1年期末時点の有形固定資産:	
— 取得原価	25,000
— 減価償却費	(14,000)
— 正味帳簿価額	<u>11,000</u>
20X2年の想定減価償却費(旧基準)	1,500
技術調査結果:	
— 評価額	17,000
— 残余価額見積り	3,000
— 平均残余耐用年数(年)	7

20X2年の有形固定資産の減価償却費用(新基準)

-2,000

注記からの抜粋

1 ~~20X2年の期首から、デルタ社は、コンポーネント・アプローチをより完全に適用し同時に再評価モデルが採用できるように、有形固定資産の減価償却に関する会計方針を変更した。経営者は、この方針であれば、有形固定資産の構成部分をより正確に扱うことになり、最新の価額に基づく、より信頼性が高く目的適合性が高い情報が提供されると考えている。当該方針は、当該方針を遡及して適用すること、又は実務上可能な最も古い日付から将来的に適用する影響を見積ることが実務上可能ではなかったため、20X2年の期首から将来的に適用されている。したがって、新しい方針の採用により過年度への影響は生じていない。当期への影響により、有形固定資産の期首の帳簿価額がCU6,000増加し、期首の繰延税金負債がCU1,800増加し、期首において再評価剰余金がCU4,200増加し、減価償却費がCU500増加し、税金費用がCU150減少する。~~

修正内容及び理由

12. 設例3を削除する提案の理由は次のとおりである。
- (1) 設例3は、会計方針と会計上の見積りの区別に一般的に使用するには、特定の事実関係との関連が緊密すぎる。
 - (2) 現行のIAS第8号の第23項から第27項が、会計方針の変更の遡及適用が実務上可能でない場合について要求されるアプローチを示している。

コメント提出者への質問内容

13. 本公開草案では、次の5点についてコメントを募集している。

(質問1) - 第5項の修正案

会計方針の定義を、「慣行」及び「ルール」という用語を削除し、「基礎」という用語を「測定基礎」に置き換えることによって、明確化する提案に同意するか。

(質問2) - 第5項の修正案

会計上の見積りに関する次の提案に同意するか。

- (1) 会計上の見積りは会計方針を適用する際に使用される旨を説明することによって、会計方針と会計上の見積りが互いにどのように関連しているのかを明確化すること
- (2) 会計上の見積りの定義を追加し、会計上の見積りの変更の定義を削除すること

(質問3) – 第32A項の修正案

財務諸表上のある項目を正確性をもって測定できない場合の見積技法又は評価技法を選択することは、当該項目についての会計方針を適用する際に使用すべき会計上の見積りを行うことになる旨を明確化する提案に同意するか。

(質問4) – 第32B項の修正案

IAS第2号「棚卸資産」を適用する際に、代替性のある棚卸資産について、先入先出法(FIFO)の原価算定方式又は加重平均法の原価算定方式のいずれかを選択することは、会計方針の選択となる旨を明確化する提案に同意するか。

(質問5)

提案に対して他にコメントがあるか。

(別紙2)

(参考) 会計方針及び会計上の見積りの開示に関する規定

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

会計方針

28 あるIFRSの適用開始が、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。

- (a) 当該IFRSの名称
- (b) 該当する場合には、会計方針の変更が経過措置に従って行われた旨
- (c) 会計方針変更の内容
- (d) 該当する場合には、経過措置の概要
- (e) 該当する場合には、将来の期間に影響を与えるかもしれない経過措置
- (f) 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、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「1株当たり利益」が企業に適用される場合、基本的及び希薄化後1株当たり利益
- (g) 表示してい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）
- (h) 第19項(a)又は(b)で求められる遡及適用が、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には、その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の概要の記載

その後の期間の財務諸表でこれらの開示を繰り返す必要はない。

29 会計方針の任意の変更が、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、次の事項に関する修正額
- (d) 影響を受ける財務諸表の各表示項目
- (e) 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
- (f) 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）
- (g) 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には、その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。

その後の期間の財務諸表でこれらの開示を繰り返す必要はない。

会計上の見積りの変更

- 39 企業は、影響を見積ることが実務上不可能な場合の将来の期間に対する影響額の開示を除き、当期に影響を及ぼすか、又は将来の期間に影響を及ぼすと予想される会計上の見積りの変更について、その内容と金額を開示しなければならない。
- 40 将来の期間に対する影響額が、それを見積ることが実務上不可能なために開示されない場合には、その旨を開示しなければならない。

国際会計基準第1号 財務諸表の表示

会計方針の開示

- 117 企業は、重要な会計方針を開示しなければならない。これは以下で構成される。
- (a) 財務諸表を作成する際に使用した測定基礎
 - (b) 財務諸表の理解に関連性のある使用したその他の会計方針
- 118 企業が財務諸表に使用した測定基礎（例えば、取得原価、現在原価、正味実現可能価額、公正価値又は回収可能価額）を利用者に知らせることは重要である。企業が財務諸表を作成する基礎が、

利用者の分析に大きく影響を与えるからである。企業が財務諸表で複数の測定基礎を使用している場合、例えば、特定の種類の資産が再評価される場合には、それぞれの測定基礎が適用される資産及び負債の分類を示せば十分である。

119 ある特定の会計方針を開示すべきかどうかを決定するにあたって、経営者は、その開示が、取引、その他の事象及び状況が業績や財務状態の報告にどのように反映されているのかを利用者が理解するのに役立つかどうかを検討する。各企業は、自らの営業の性質及び財務諸表の利用者がその種類の企業に開示を期待するであろう方針を考慮する。特定の会計方針の開示は、当該方針がIFRSが認めている選択肢から選択される場合には、利用者に特に役立つ。一例は、企業が投資不動産に公正価値モデルと原価モデルのいずれを適用しているのかの開示である（IAS第40号「投資不動産」参照）。いくつかのIFRSは、特定の会計方針の開示を具体的に要求しており、その中には、IFRSが認めているさまざまな会計方針の中で経営者が行った選択も含まれている。例えば、IAS第16号では、有形固定資産の各種類について用いた測定基礎の開示を要求している。

120 [削除]

121 当期及び過去の期間における金額に重要性がない場合であっても、ある会計方針が企業の営業活動の性質上重要となる可能性がある。IFRSで具体的に要求されていないが、IAS第8号に従って企業が選択し適用している重要な会計方針のそれぞれを開示することも適切である。

122 **企業は、重要な会計方針又は他の注記とともに、見積りを伴う判断（第125項参照）とは別に、経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に認識されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示しなければならない。**

123 企業の会計方針を適用する過程で、経営者は、見積りを伴う判断のほか、財務諸表に認識する金額に大きく影響する可能性のあるさまざまな判断を行う。例えば、経営者は、次の事項を決定する際に判断を行う。

(a) [削除]

(b) どのような場合に、金融資産、及び貸手について、リースの対象となっている資産の保有による重要なリスクと経済的価値のほとんどすべてが他の企業に移転されるのか

(c) 実質的に、特定の物品販売が融資契約であり、したがって収益を生じないものなのかどうか

(d) 金融資産の契約条件が所定の日元本及び元本残高に対する利息の支払のみであるキャッシュ・フローを生じるかどうか

- 124 第122項に従って行われる開示の中には、他のIFRSで要求されているものがある。例えば、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」では、企業が他の企業を支配しているのかどうかを決定する際に行った判断の開示を企業に要求している。IAS第40号「投資不動産」では、不動産の分類が困難な場合に、投資不動産を、自己使用不動産及び企業の通常の事業の過程で販売目的で保有している不動産と区別するために企業が設けた判断規準の開示を求めている。

見積りの不確実性の発生要因

- 125 企業は、報告期間の末日における、将来に関して行う仮定及び見積りの不確実性の他の主要な発生要因のうち、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重要なリスクがあるものに関する情報を開示しなければならない。当該資産及び負債に関して、注記には次の事項の詳細を記載しなければならない。

(a) その内容

(b) 報告期間の期末日現在の帳簿価額

- 126 資産及び負債の中には、その帳簿価額を算定する際に、不確実な将来の事象が報告期間の末日において当該資産及び負債に与える影響の見積りが必要となるものがある。例えば、直近に観察された市場価格が存在しない場合には、測定のために将来志向の見積りが必要となるものがある。有形固定資産の各種類の回収可能価額、技術的陳腐化が棚卸資産に与える影響、進行中の係争の将来の結果に左右される引当金、及び年金債務などの長期従業員給付債務などである。これらの見積りには、キャッシュ・フロー又は割引率に対するリスク調整、給与の将来の変動及び他のコストに影響を与える価格の将来の変動などの項目に関する仮定が必要となる。

- 127 第125項に従って開示される仮定及びその他の見積りの不確実性の発生要因は、経営者の最も困難な、主観的又は複雑な判断が必要となる見積りに関連するものである。不確実性の将来における考え得る解決に影響を与える変数や仮定の数が多くなれば、経営者の判断はより主観的で複雑となり、資産及び負債の帳簿価額への重要性のある修正の可能性も、通常はそれによって増大する。

- 128 第125項の開示が、翌事業年度中に帳簿価額が大きく変動する可能性がある重要なリスクを伴う資産及び負債について要求されない場合がある。それは、報告期間の末日現在で、同一の資産又は負債についての活発な市場における相場価格に基づく公正価値で測定されている場合である。こうした公正価値は翌事業年度中に大きく変動する可能性があるが、当該変動は、報告期間の末日現在の仮定又はその他の見積りの不確実性の発生要因から生じるものではない。

- 129 企業は、第125項の開示を、経営者が将来について及び見積りの不確実性の発生要因について行

う判断を財務諸表利用者が理解するのに役立つ方法で表示する。提供される情報の内容と範囲は、仮定の内容及びその他の状況に応じて変わってくる。企業が行う開示のタイプの例として、次のようなものがある。

- (a) 仮定又はその他の見積りの不確実性の内容
- (b) 帳簿価額の、その計算の基礎となる方法、仮定及び見積りに対する感応度（その感応度の理由を含む）
- (c) 不確実性についての予想される解決、及び翌事業年度中に合理的に生じる考え得る結果の範囲（影響を受ける資産及び負債の帳簿価額に関して）
- (d) 当該資産及び負債に関する過去の仮定について行った変更の説明（その不確実性が未解消のままである場合）

130 本基準は、第125項の開示を行う際に企業が予算情報や予測を開示することを要求していない。

131 時には、報告期間の末日時点における仮定又は他の見積りの不確実性の発生要因が与える可能性のある影響の範囲を開示することが実務上不可能な場合がある。その場合には、企業は、既存の知識に基づいて、翌事業年度中に仮定と異なる結果が生じることにより、影響を受ける資産又は負債の帳簿価額に重要性のある修正が必要となることが合理的に考え得る旨を開示する。すべての場合において、企業は、仮定の影響を受けている具体的な資産又は負債（又は、資産又は負債の種類）の内容及び帳簿価額を開示する。

132 第122項における開示（企業の会計方針を適用する過程で経営者が行った特定の判断の開示）は、第125項における見積りの不確実性の発生要因の開示には関連しない。

133 他の IFRS が、第125項に従って要求されるはずの仮定の一部について開示を要求している。例えば、IAS 第37号では、所定の状況において、各種の引当金に影響を与える将来の事象に関する主要な仮定の開示を要求している。IFRS 第13号「公正価値測定」では、公正価値で計上している金融資産及び金融負債の公正価値を測定する際に企業が使用する重要な仮定（評価技法及びインプットを含む）の開示を要求している。

以上