

2018年1月12日

国際会計基準審議会 御中

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)に対するコメント

1. 当委員会は、2017年9月に公表された国際会計基準審議会 (IASB) の公開草案「会計方針及び会計上の見積り」(IAS第8号の修正案)(以下「本公開草案」という。)に対して我々のコメントを提供する機会を歓迎する。
2. 我々は、IASBがIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を修正することにより、会計方針と会計上の見積りの区別を明確化するという方針を支持する。我々は本公開草案の提案のうち、(a)会計上の見積りの変更の定義を削除し、会計上の見積りを定義する提案、(b)見積り技法又は評価技法の選択は会計上の見積りを行うこととなることを明確化する提案、(c)代替性のある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提案に同意する。
3. 一方で、会計方針の定義及び会計上の見積りの定義については、次のように定義した方がより明瞭かつ簡潔になるものと考えている(削除を提案する文言に取り消し線を付している)。

会計方針とは、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、測定基礎及び実務をいう。

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。

4. また、会計方針の定義において使用されている実務という用語については、会計方針の対象となるものが何かに関する関係者の理解を深めるために、定義以外の箇所において、当該用語の意図するところを明らかにすることが必要と考えている。
5. 最後に、我々は、定義の改善のみによって、すべての関係者が会計方針及び会計上の見積りの区別について共通の理解をもつことは困難であると考えている。そ

のため、過去に議論となった論点をはじめ、具体的な事例にこれらの定義がどのように適用されるのかを、規範性のあるガイダンスの一部として追加することが必要と考える。

6. そのほか、個々の質問に係る我々のコメントについては別紙を参照されたい。
7. 我々のコメントが、IASB の審議に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

小野 行雄

企業会計基準委員会 委員長

<p>質問 1</p> <p>当審議会は、会計方針の定義の明確化を、「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行うことを提案している（第 5 項及び結論の根拠の BC5 項から BC8 項参照）。</p> <p>この修正提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのようなことを提案するか、また、その理由は何か。</p>

1. 我々は、本公開草案の提案のうち、会計方針の定義から「慣行」及び「ルール」という用語を削除する提案に賛成する。我々は、これらの用語が指すものは、「実務」の範囲に含まれるものと理解しており、この提案は会計方針の範囲を変更するものではないと理解している。
2. 一方で、我々は、「基礎」という用語を「測定基礎」に置き換える提案については、「測定基礎」の選択が会計方針の選択に該当する点は同意するものの、「測定基礎」という用語を「原則」という用語と並列的に記載することにより会計方針に関する関係者の理解を不明確にするのではないかと懸念している。我々は、基本的に「測定基礎」は「原則」の一部に含まれるものであり、会計方針の定義において必要な要素では無いと考えている。
3. 我々は、測定基礎と会計方針の関係については、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ことが明示されており、当該記述により十分説明されていると考える。また、実例において、会計方針の変更に該当する測定基礎の変更は、IAS 第 40 号「投資不動産」の原価モデルと公正価値モデルの選択など、極めて稀な状況でしか生じないのではないかと考えている。したがって、我々は、会計方針の定義を明瞭かつ簡潔にする観点から、会計方針の定義から「測定基礎」という用語を削除することを提案する。
4. また、我々は、会計方針の定義において「実務」という用語が維持される点に関して、「実務」という用語は取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまる IFRS が存在しない場合に、経営者が IAS 第 8 号第 10 項に従って策定する会計方針を指すことを意図したものと理解している。しかしながら、「実務」という用語はその対象が必ずしも明確ではなく、会計方針の対象について関係者の共通の理解を得ることを困難にする可能性があると考えられる。そのため、定義以外の箇所において、当該用語の意図するところを明らかにすることが必要と考える。

質問 2

当審議会は次のことを提案している。

- (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
- (b) 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
(第 5 項及び結論の根拠の BC9 項から BC16 項参照)

これらの修正提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのようなことを提案するか、また、その理由は何か。

- 5. 我々は、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本公開草案の提案に同意する。我々は、当該提案により、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区別も容易になるものと考えている。
- 6. また、我々は、会計上の見積りは会計方針を適用する際に使用されるものであることを説明する本公開草案の提案にも同意する。しかしながら、提案された定義では、会計上の見積りを説明する際に、見積りの不確実性に言及していることから、必ずしも明瞭な定義になっていないのではないかという点を懸念している。具体的には、会計上の見積りにおいて見積りの不確実性へ言及することは、(a)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うち、見積りの不確実性が存在するという特定の状況のみを対象にしているのかという疑問や、(b)IAS 第 8 号第 32 項で言及されている「事業活動に固有の不確実性が存在する」という記述と同義なのかという疑問を生じさせるのではないかという点を懸念している。
- 7. 本公開草案の結論の背景において説明されているとおり、提案された定義において重要な要素は、(a)会計上の見積りが会計方針を適用される際に使用される判断又は仮定であること (BC9 項及び BC12 項)、(b)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 (BC11 項) の 2 点である。そのため、見積りの不確実性への言及は必ずしも必要なものではないと理解している。
- 8. したがって、我々は、会計上の見積りの定義を明瞭かつ簡潔にする観点から、会計上の見積りの定義から「見積りの不確実性により、」という記述を削除することを提案する。

質問 3

当審議会は、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ことを提案している(第32A項及び結論の根拠のBC18項参照)。

この修正提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのようなことを提案するか、また、その理由は何か。

9. 我々は、本公開草案の結論の根拠に記述された理由により、この提案に同意する。

質問 4

当審議会は、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ことを提案している(第32B項及び結論の根拠のBC19項からBC20項参照)。

この修正提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのようなことを提案するか、また、その理由は何か。

10. 我々は、本公開草案の結論の根拠に記述された理由により、この提案に同意する。
- しかしながら、本公開草案のBC19項における原価算定方式の選択は棚卸資産のフローを見積る試みではないという記述と、本公開草案のBC20項における後入先出法は非現実的な原価フローの仮定を課すものであるという記述やIAS 第2号第27項における先入先出法の原価フローの仮定に関する記述の関係を理解することは容易ではないと考えている。我々は、これらの記述は、IFRS基準において認められる原価算定方式は現実的な原価フローを反映したものでなければならないが、各企業がIFRS基準において定められた原価算定方式の中から一つの方法を選択する際には、棚卸資産の実際のフローとは無関係にいずれの方法も選択できることを意図した記述であると理解している。そうであるならば、その点が明らかになるよう、説明を補足した方が良いのではないかと考えている。
11. また、我々は、本公開草案の第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。従来から、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、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(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）、その方が基準としても使いやすいものと認識している。

12. 一方で、本公開草案の第 32A 項と第 32B 項の対比は、会計方針と会計上の見積りの区別についての理解の助けとなると考える。そのため、仮に本公開草案の第 32B 項の記述を IAS 第 2 号に移動する場合でも、財務諸表作成の過程で行われる判断又は仮定の使用を伴わない選択は会計方針の選択となることは、IAS 第 8 号にも引き続き記載されることを要望する。

質問 5

提案に対して他に何かコメントがあるか。

13. 我々は、定義の改善のみによって、すべての関係者が会計方針及び会計上の見積りの区別について共通の理解をもつ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など、過去に議論となった論点をはじめ、具体的な事例にこれらの定義がどのように適用されるのかを、規範性のあるガイダンスの一部として追加することが必要と考える。
14. なお、我々は、本公開草案の提案に従えば、過去に議論となった論点のほとんどは、会計上の見積りとして整理されることになるのではないかと考えている。したがって、具体的な事例に基づくガイダンスの追加にあたっては、棚卸資産の原価算定方式以外の任意の会計方針の変更の事例を追加することが有用ではないかと考えている。
15. また、我々は、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 項における測定基礎の例示）を IAS 第 8 号においても示すことを提案する。
16. 我々の議論において、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。

17. 最後に、本公開草案で修正が提案された IAS 第 8 号第 32 項(c)については、公正価値に関する例示を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。

以 上