

IASB 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)の解説

ASBJ 専門研究員 ほうがく みつはる
豊岳 光晴

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2017 年 9 月 12 日に、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。) を公表している。本稿では、本公開草案が公表された背景及び概要について解説する。なお、本文の意見にわたる部分は、筆者の私見であることを申し添えておく。

II. 本公開草案の背景

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。IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」では、会計方針の変更については原則として遡及適用することが要求されるのに対し、会計上の見積りの変更による影響は将来に向かって認識することが要求されていることから、会計方針と会計上の見積りとを区別することは重要である。

IASB は、現行の 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ようにも見えることに原因があると判断し、両者の区別を明確化するため、IAS 第 8 号を修正することを提案している。

III. 本公開草案の概要

本公開草案では、企業が会計方針と会計上の見積りとを区別するのに役立つことを目的として、次の提案がされている。

- (1) 次の 2 点によって、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
 - 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ものであることを説明する。
 - ② 会計方針の定義をより明瞭かつ簡潔にする。
- (2) 財務諸表上の項目を正確性をもって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となる旨を明確化すること
- (3) 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
以下では、本公開草案の概要を説明する。

1. 定義

本公開草案では、会計方針の定義及び会計上の見積りの定義として、次の提案がされている (削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。)

5 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

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、慣行、ルール及び実務をいう。

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。

会計上の見積りの変更とは、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。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。

IASBによる会計方針の定義に関する修正内容の説明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。

また、IASBによる会計上の見積りの定義に関する修正内容の説明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¹。

(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

1 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。

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。

2. 会計上の見積りの例示の修正及びその他の明確化

本公開草案では、会計上の見積りの例示の修正及びその他の明確化として、次の提案がされている（削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。）。

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ず、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。

- (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 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。

32B 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。

IASBによる、会計上の見積りの例示の修正及びその他の明確化に関する修正内容の説明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²。
- (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。

3. 会計上の見積りの変更

本公開草案では、会計上の見積りの変更に関して、次の提案がされている（削除する文言に

2 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。

取消線、新規の文言に下線を付している。)。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。

会計上の見積りの変更

34 会計上の見積りの基礎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、企業が会計上の見積りを変更することの修正が必要となる場合がある。会計上の見積りの修正変更は、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。

会計上の見積りの変更の適用

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、当期と将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。

IASB による、会計上の見積りの変更に関する提案内容の説明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。

4. 発効日及び経過措置

本公開草案では、経過措置として IAS 第 8 号の修正案の発効日以後に開始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から適用することが提案されている。また、それよりも古い事業年度の期

首から早期適用することも認められている。なお、発効日は本公開草案の公表後に決定することとされている。

5. その他の提案

本公開草案では、遡及適用が実務上可能でない場合の会計方針の変更の将来に向けての適用を取り扱った、設例3の削除が提案されている。

IASBは、この設例は特定の事実関係との関連が緊密すぎるものであると考えており、当該設例が対象としている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については、IAS第8号の第23項から第27項に示されている内容で十分と考えられるため、設例の削除を提案している。

IV. 本公開草案における質問事項

本公開草案では、次の質問がされている。

- (1) 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（IAS第8号の修正案の第5項）。
- (2) 会計上の見積りに関する次の提案に同意するか（IAS第8号の修正案の第5項）。
 - (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
- (3) 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（IAS第8号の修正案の第32A項）。
- (4) IAS第2号を適用する際に、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（IAS第8号の修正案の第32B項）。
- (5) 提案に対して他に何かコメントがあるか。

V. おわりに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、本公開草案の提案により会計方針及び会計上の見積りの区別が十分に明確化されたかという点と、修正案における会計方針及び会計上の見積りの範囲が適切かという点について検討した上で、本公開草案に対して意見発信を行う予定である。