

IFRS 基準の狭い範囲の修正「会計上の見積りの定義」(IAS 第 8 号の修正) の解説

ASBJ 専門研究員 さかいり とおる
坂入 透

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2021 年 2 月 12 日に「会計上の見積りの定義」(IAS 第 8 号の修正) (以下「本修正」という。) を公表した。本修正は、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。) において、会計方針の変更及び会計上の見積りの変更の定義を明確にすることで、これらの区分を容易に行うことができるようにすることを目的としている。本稿では、本修正が公表された背景及び本修正の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る。

II. 背景

IAS 第 8 号では、会計方針の変更は遡及適用を要求するのに対し、会計上の見積りの変更は将来に向かって適用を要求しており、取扱いが異なっていることから、会計方針と会計上の見積りを区別することは重要である。この点に関し、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。これを受け IASB は、2017 年 9 月に公開草案 (ED/2017/9) 「会計方針及び会計上の見積り」(IAS 第 8 号の修正案) (以下「公開草案」という。) を公表し、修正の検討を進め、本修正の公表に至ったものである。

III. 本修正の概要

1. 会計上の見積りの定義の定めの新設 (1) 会計上の見積りの定義

修正前の IAS 第 8 号は「会計方針」及び「会計上の見積りの変更」の定義を定めていたが、この定義の組合せは、会計方針と会計上の見積りとの区別を不明確にしていた。このため、IASB は、これらの区別をより明確にするために、IAS 第 8 号の「会計上の見積りの変更」の定義を削除し、「会計上の見積り」の定義に置き換えた。本修正で新設された「会計上の見積り」の定義は、次のとおりである (修正後 IAS 第 8 号第 5 項)。

会計上の見積りとは、測定の不確実性に晒されている財務諸表上の貨幣金額をいう。

IASB は、会計上の見積りを行う (develop) ために、測定技法及びインプット¹を使用するとしている。ここで、IASB は、測定技法には見積技法²及び評価技法³が含まれるとしている。

(2) 会計上の見積りの定義及び関連する要求事項を開発するにあたり考慮された主要な事項

IASB は、会計上の見積りの定義及び関連する要求事項を開発するにあたり、主に次の事項を考慮した。

- ① 会計方針と会計上の見積りとの関係—本修正は、会計方針と会計上の見積りとの関係を、企業が会計方針によって示された目的を達成するために会計上の見積りを作成する旨を定める⁴ことによって明確化している。
- ② 判断及び仮定—IASB は公開草案において会計上の見積りについて、ある項目が正確性

を持って測定できない場合に会計方針を適用するにあたり使用する判断及び仮定として定義することを提案した。しかし、会計上の見積りは企業に判断又は仮定の使用を要求する測定技法のアウトプットであり、判断又は仮定は会計上の見積りそのものではないと定める方が有用であろうと指摘した関係者からのフィードバックに IASB は同意し、IAS 第 8 号第 32 項を修正した⁵。IASB は、このアプローチは企業が財務諸表の作成にあたって行う他の判断及び仮定が会計上の見積りかどうかに関する混乱も回避すると考えている。

- ③ 測定の不確実性—IASB は、「測定の不確実性」という用語を会計上の見積りの定義に導入した。IASB は、この用語を使用することにより、定義がより明確になり、2018 年「概念フレームワーク」と合致するとしている⁶。
- ④ 貨幣金額—会計上の見積りの定義は、測定の不確実性の定義との一貫性を確保するために、貨幣金額に言及している⁷。IASB は、定義が非貨幣金額 (例えば、減価償却資産の耐

1 「インプット」について、IAS 第 8 号では定義されていないものの、IFRS 第 13 号「公正価値測定」では、次の定義が示されている。

市場参加者が資産又は負債の価格付けを行う際に使用するであろう仮定。次のようなリスクに関する仮定が含まれる。

- (a) 公正価値の測定に用いる特定の評価技法 (価格決定モデル等) に固有のリスク
- (b) 評価技法へのインプットに固有のリスク

インプットには観察可能なものも観察可能でないものもある。

2 IAS 第 8 号では、見積技法の例示として IFRS 第 9 号「金融商品」を適用して予想信用損失に係る損失評価引当金を測定するために使用する技法が示されている。

3 IAS 第 8 号では、評価技法の例示として IFRS 第 13 号「公正価値測定」を適用して資産又は負債の公正価値を測定するために使用する技法が示されている。

4 IASB は、IAS 第 8 号第 32 項を次のように修正した。

「会計方針が、財務諸表上の項目を測定の不確実性を伴う方法で測定することを要求する場合がある。すなわち、会計方針は、そのような項目を、直接には観察できずその代わりに見積らなければならない貨幣金額で測定することを要求する場合がある。そのような場合、企業は会計方針によって示された目的を達成するために会計上の見積りを作成する。会計上の見積りの作成は、最新の入手可能な信頼のおける情報に基づく判断又は仮定の使用を伴う。」

5 脚注 4 参照。

6 測定の不確実性は、2018 年「概念フレームワーク」の付録において、「財務報告書における貨幣金額が直接には観察できず、その代わりに見積らなければならない場合に生じる不確実性」と定義されている。

用年数)にも言及すべきかどうかを検討した。しかし、IASBは、例えば、企業は資産の耐用年数(非貨幣金額)を当該資産についての減価償却費(貨幣金額)を見積るにあたってのインプットとして使用することから、企業は非貨幣金額を財務諸表上の貨幣金額を見積るためのインプットとして使用すると考えた。会計上の見積りを作成するために使用するインプットの変更の影響は、会計上の見積りの変更であるので、IASBは、会計上の見積りの定義に非貨幣金額を含めることは不必要であると結論を下した。

- ⑤ 範囲—IASBは、定義が財務諸表上の項目の測定以外の事項に関する会計方針の適用にあたり使用する見積り(例えば、ある項目を財務諸表において認識すべきかどうかの決定にあたり使用する見積り)を取り込むべきかどうかを検討した。従前の会計上の見積りの変更の定義は、資産又は負債の「帳簿価額の修正」に言及していた⁸ので、財務諸表に認識した項目の測定の変更のみを捕捉していた。IASBは、今回の修正はIAS第8号の範囲を変更すべきではないと結論を下し、したがって、測定の不確実性に晒されている貨幣金額のみを捕捉するように定義を限定した。

2. 会計上の見積りの変更

IASBは、修正後のIAS第8号において会計上の見積りの変更について次のように定めている(修正後IAS第8号第34項)。

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、新しい

展開(developments)若しくは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が必要となる場合がある。会計上の見積りの変更は、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。

修正前のIAS第8号は、「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と定義していた(修正前IAS第8号第5項)。IASBは、従前の定義のこの側面を維持し、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場合があり、誤謬の訂正ではないと定めることが有用であろうと結論を下した。

公開草案に対するフィードバックには、測定技法が会計方針の定義に該当する可能性があるという懸念を示したものがあつた。例えば、評価技法は測定技法であるが、実務と見ることもでき、したがって、会計方針の定義を満たす可能性がある。そのため、測定技法の変更の影響は会計上の見積りの変更とも会計方針の変更とも見られるリスクがあるというものである。IASBは、このリスクを避けるため、公開草案の再審議において第34A項を追加し、測定技法の変更の影響は、過年度の誤謬の訂正から生じている場合を除き、会計上の見積りの変更であると定めた。この結果として本修正において追加された第34A項は、次のとおりである。

インプットの変更又は測定技法の変更が会計上の見積りに与える影響は、過年度の誤謬の訂正から生じる場合を除いては、会計上の見積りの変更である。

7 「貨幣金額」という用語は、IAS第21号「外国為替レート変動の影響」で定義されている「貨幣性項目」と同じ意味ではない。

8 会計上の見積りの変更は、従前はIAS第8号第5項において「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。」と定義されていた。

また、IASB は、IFRS 基準における「見積り」という用語が、会計上の見積りのみでなく、他の見積りも指している場合があると考えた。例えば、会計上の見積りの作成に使用されるインプットを指している場合がある。これについて、IASB は、本修正で追加した第 34A 項においてインプットの変更が会計上の見積りに与える影響は、会計上の見積りの変更であると定めた。したがって、IASB は、「見積り」という用語が会計上の見積りの作成に使用されるインプットを指している場合に、当該用語への言及も修正することは不必要であると結論を下した。

3. 設例の修正

IASB は、本修正において、公開草案に対して寄せられたコメントを踏まえ、従来の設例 3（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）の削除を行うとともに、会計上の見積りの定義の適用に関して設例 4 及び設例 5 の 2 つの設例を追加している。

(1) 設例 3 の削除

IASB は、IAS 第 8 号に関する適用ガイダンスの設例 3 が、有形固定資産の特定の会計処理の変更を例示している方法が原因で、混乱を生じさせる可能性があるとのフィードバックを受け取った。IASB は、この事項に対処するには、この設例の根本的な書換えが必要となるが、書き換えることによる便益はほとんど又は全くないと結論を下した。このため設例 3 を削除した。

(2) 設例 4 及び設例 5 の追加

公開草案には、本修正の適用を例示する設例が含まれていなかった。IASB は、公開草案に対するコメント提出者及びその後のアウトリーチからのフィードバックで寄せられた、設例の提供は企業が本修正を理解し適用するのに役立つであろうというフィードバックに対応して、2 つの設例（設例 4（会計上の見積りの定義の適用—投資不動産の公正価値）及び設例 5（会計上の見積りの定義の適用—現金決済型の株式に基づく報酬についての負債の公正価値））を追加した。

4. 適用時期

本修正の適用時期に関して、次のように定められている（修正後 IAS 第 8 号第 54I 項）。

- (1) 2023 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用しなければならない。
- (2) 早期適用は認められる。
- (3) 企業は、当該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上の見積りの変更及び会計方針の変更に、当該修正を適用しなければならない。

本修正は将来に向かって適用され、比較情報の修正再表示は要求されない。これについて、IASB は、過去の期間に生じた変更の本修正を要求することの便益はごく小さいであろうと評価するとともに、そのような変更は、一般的には非反復的であり、比較情報の修正再表示は、財務諸表利用者にとって有用なトレンド情報を提供しないことが多いであろうと判断したとしている（修正後 IAS 第 8 号 BC59 項）。