

「論点5 会計上の見積りの変更に係る取扱い」

(5 - 1) 「会計上の見積りの変更」に関する原則的な取扱いについて

1. 「会計上の見積り」、「会計上の見積りの変更」の定義について

現行規定の定義の比較

	国際財務報告基準 (IFRS)	米国会計基準	現行の日本基準
会計上の見積り	事業活動に固有の不確実性が存在するため、財務諸表項目には、正確に測定できず、見積りのみで測定される項目も多い。[IAS 第 8 号 Par.32]		会計上の見積りとは、将来事象の結果に依存するために金額が確定できない場合、又は既に発生している事象に関する情報を適時にあるいは経済的に入手できないために金額が確定できない場合において、当該金額の概算額を算出することをいう (監査実務指針の体系 (監査基準委員会報告書第 26 号))
会計上の見積りの変更	会計上の見積りの変更とは、資産や負債の現状の評価、及び資産や負債に関連して予測される将来の便益及び義務を評価した結果生じる資産又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や新しい展開から生じるものであり、従って誤謬の訂正ではない。[IAS 第 8 号 Par.5]	現存する資産又は負債の帳簿価額を修正する影響を有する変更、又は現存する若しくは将来の資産若しくは負債に関する後の会計処理の変更。会計上の見積りの変更は、資産及び負債に関連する現在の状況、並びに予測される将来の便益及び債務を期間ごとの財務諸表の表示とともに評価したことの必然の結果である。会計上の見積りの変更は、新しい情報から生じる。見積りが必要な項目の事例には、回収不能債権、棚卸資	会計上の見積りの変更とは、過去に特定の会計事象等の数値・金額が会計処理を行う時点では確定できないため、見積りを基礎として会計処理していた場合において、損益への影響が発生する見積りの見直しをいう。 (追加情報の注記について (監査委員会報告第 77 号))

	国際財務報告基準 (IFRS)	米国会計基準	現行の日本基準
		産の陳腐化、償却資産の耐用年数及び残存価額、並びに保証債務がある。[FAS 第 154 号 Par.2 d.]	

現行の日本基準において、会計上の見積りとは、「将来事象の結果に依存することなどから金額が確定できない場合に概算額を算出すること」とされている。

また、国際財務報告基準においても「事業活動の不確実性から生じるもの」とされており、これらの内容はわが国と同様と考えられる。

2. 「見積りの変更」の取扱いについて

現行規定の取扱いの比較

	国際財務報告基準 (IFRS)	米国会計基準	現行の日本基準
見積りを変更した場合の取扱い	<p>第 37 項が適用する変更以外の会計上の見積りの変更の影響は、次に示す期間損益に含め、将来に向けて認識しなければならない。</p> <p>(a) その変更期だけに影響を与える場合には、その変更の期間；又は (b) その変更が変更期及び将来の期間の両方に影響を与える場合は、当該の変更期及び将来の期間。[IAS 第 8 号 Par. 36]</p> <p>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、変更期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し当該変更を認識しなけれ</p>	<p>会計上の見積りの変更は、(a) 当該変更が変更期間のみに影響する場合には変更期間中、(b) 当該変更が変更期間及び将来期間に影響する場合には双方の期間に会計処理しなければならない。会計上の見積りの変更は、前の期間の財務諸表に報告した金額を遡及修正して再表示することにより、又は前の期間に関する仮定による金額を報告することにより会計処理してはならない。[FAS 第 154 号 Par.19]</p>	<p>過去に遡り、過年度財務諸表を修正することは行われていない。</p>

	国際財務報告基準（IFRS）	米国会計基準	現行の日本基準
	ばならない。[IAS 第 8 号 Par. 37]		

現行の日本基準において、会計上の見積りの変更が行われた場合に過年度財務諸表を修正することは行われていない。

また、国際的な会計基準（国際財務報告基準及び米国会計基準）においても、過去に遡り、過年度財務諸表を修正することは行われていない。

3. 「見積りの変更」に関するコメントについて

- 会計上の見積りの変更は、新たな情報（事実）によってもたらされるものであり、過年度財務諸表に遡って修正を行わない方法で検討することに賛成する。
- 会計上の見積りの変更については、過年度財務諸表に遡って修正を行わないことで問題ないとする。見積りの変更とは、過去における見積りを現時点の状況により修正するもので、これをそうした状況が生じていなかった過去に対して遡及適用する合理性が乏しいためである。
- 見積りは財務諸表の公表時までに財務諸表作成者が入手可能な情報に基づく最善の判断であり、その不確実性は財務諸表の限界として当然の了承事項である。よって、見積りの変更による遡及修正に基づく会計情報は、財務諸表利用者が切望するものとは考えにくく、遡及修正の必要性に欠ける。つまり、会計方針の変更と異なり、過年度財務諸表が当期財務諸表と同一の見積りに基づいて作成されることによって当期財務諸表の比較可能性が高まるとは考えがたい。

会計上の見積りの変更は、新しい情報によってもたらされるものであり、その変更の影響は、過年度よりむしろ当年度以降に帰属すべき損益であるという論点整理の考え方を支持する意見が多数寄せられている。

検討の方向性

「会計上の見積りの変更」について、その定義や過年度財務諸表に遡って修正を行わないという点に関しては日本の現行実務と国際的な会計基準において相違点はなく、新たな情報によってもたらされる変更であるという点などから、現行の取扱いを踏襲し、過年度財務諸表に遡って修正を行わない方向で検討することでどうか。

（5 - 2） 開示項目

1．現行の開示に係る定め（国際的な会計基準と日本基準）

(1) 国際財務報告基準（IFRS）の定め

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。(IAS 第8号 Par.39)
 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。(IAS 第8号 Par.40)

要旨 (原則) 見積りの変更について、内容と金額を開示する(将来への影響を含む)。
 (例外) 実務上、影響額を見積れない場合、その旨を開示する。

(2) 米国会計基準（US GAAP）の定め（下線はASBJによる。）

償却資産の耐用年数の変更などのような、いくつかの将来期間に影響する見積りの変更に関して、当期間の継続事業からの利益、純利益（又は適用のある純資産若しくは業績指標における変動の他の適切な項目）及び関連する一株当たり金額を開示しなければならない。回収不能債権又は陳腐化棚卸資産などのような項目の会計処理の通常過程で毎期間行う見積りに関する影響の開示は不要だが、見積りの変更の影響が重要である場合には開示を要する（注）。事業体が会計原則の変更により見積りの変更を達成したときは、本基準書第17、18項の要求する開示（ASBJ注：会計上の変更に係る開示）を要する。見積りの変更が変更期間には重要な影響を有しないが、後の期間に重要な影響を有することが合理的に確実である場合には、変更期間の財務諸表を表示するときに、必ず見積りの変更の記述を開示しなければならない。（FAS 第154号 Par.22）

（注） 見積りの変更が重要である場合に影響額を開示する要求は、意見書第20号（APB20）から持ち越した。当審議会は、本基準書の発行をもたらしたプロジェクトでこの要求の必要性を再検討しなかった。要求される見積りの変更に焦点を当てる意見書第20号の後に当審議会は多くの基準書を発行した。当該基準書もまた、種々の開示要求を含んでいる。本基準書は新しい開示要求を課し、又はGAAPが要求する現存の開示を変更することを意図してはいない。（FAS 第154号 脚注7）

要旨 (原則) 見積りの変更について、継続事業からの利益、純利益、関連する一株当たり金額を開示を開示する(将来への影響を含む)。

(補足) 每期行うような見積りは開示不要。ただし、重要な場合を除く(波線)。
 会計原則の変更による見積りの変更(減価償却方法の変更など)は、
 会計原則の変更に求められる開示の定めを適用する(二重線)。
 翌期以降に影響するものは、記述を行う(点線)。

また、(注)にもあるとおり、FAS154 は見積りの変更の開示を網羅的に取り扱うものではないことにも留意が必要と考えられる¹。

(3) 日本基準の定め

会計上の見積りの変更は、会計処理の前提となる見積りが技術力の向上や経済環境等の変化等から、従来採用している見積方法が実態に適合しなくなったために最適な見積方法を採用するものであり、会計方針の問題ではなく、追加情報として、次のものを注記するものとされている。(日本公認会計士協会監査委員会報告第 77 号「追加情報の注記について」)

会計上の見積りを変更した旨
 当該変更の内容
 当該変更が財務諸表等に及ぼす影響

(4) (1)から(3)を踏まえた考察

IFRS と日本基準の開示に、大差はないものと考えられるが、IFRS には実務上不可能な場合の例外的な取扱いがある。

米国会計基準は他の 2 つの基準と比較をした場合、開示を求める項目が詳細であると考えられる。ただし、開示の定めは FAS 第 154 号以外にも存在するため、単純に比較はできない。また、(2)の要旨で挙げた、 から のような補足的な定めがある。

2. 検討の方向性

開示する項目については、会計基準のコンバージェンスの観点から国際的な会計基準におけるものと同様とすることでどうか。ただし、米国の会計基準は FAS 第 154 号が網羅的な開示の定めを置いていないという事情もあるため、IFRS をベースとすることでどうか。

また、IFRS の例外的な定めや、米国会計基準の補足的な定めについても、必要に応じて同様のものを設けることでどうか。

以上

¹ SEC 登録企業の Annual Report をレビューしたところ、「会計方針」の注記の部分に「見積りの変更」として記載を行う企業よりも、例えば固定資産の注記の部分に見積りの変更の内容を記載する企業の方が多いように考えられた(調査は途中段階である)。これを事実と仮定した場合、FAS 第 154 号以外の諸基準の定めによって、見積りの変更の注記が行われているということも考えられる。