

---

プロジェクト	IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の見直し
項目	会計方針の変更と会計上の見積りの変更の区別

---

## I. 本資料の目的

1. 2016 年 7 月の ASAF 会議では、会計方針の変更と会計上の見積りの変更の区別を明確にするための IASB スタッフによる IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の修正提案が議論される予定である。本資料は、当該修正提案及びそれに関する ASBJ の発言案を説明し、これらに関するご意見をいただくことを目的としている。

## II. 背景

2. IAS 第 8 号では、会計方針の変更と会計上の見積りの変更が区別されている。両者は会計処理の違い（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）、及び、変更を生じる要件の違い（前者の変更が生じるのは IFRS が要求する場合又は変更が信頼性のあるより目的適合性の高い情報を提供する場合とされているが、後者の変更にこのような明示的な要件はない）から、両者の区別が重要とされている。
3. 2014 年 9 月、IFRS 解釈指針委員会は IASB に IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の適用に関して、ある変更が会計方針の変更を構成するのか、会計上の見積りを構成するのかの評価に実務上のばらつきがある旨を伝えた。

会計方針の変更と会計上の見積りの区別の問題があった例として作成者から回答されたものには次がある。

- (1) 棚卸資産に用いられる評価手法の変更（例えば、先入先出法から平均法への変更）
  - (2) 公正価値評価の手法の変更
  - (3) 資本性金融商品の減損の要件の変更
  - (4) 確定給付債務の割引率の決定の変更
4. 2015 年初めのアウトリーチにおいて、作成者から、会計方針の定義は広すぎ、会計上の見積りの変更の定義と重複しているように見えるという意見が聞かれた。当該アウトリーチの結果から、作成者の多くは次のように考えていたとされている。
    - (1) 測定基礎の変更は遡及して表示すべきである。

- (2) 見積りに用いる手法の変更、測定に関連するインプットや仮定の変更、その他の変更は将来に向かって表示すべきである。
5. 前項の結果に基づいて、2015年5月IASBボード会議において、スタッフからIAS第8号の会計方針及び会計上の見積りの変更の定義を修正することが提案された。当該修正は、主に測定に関連して次の点を明確にすることが意図されていた。
- (1) 関連する基準で定めている測定基礎の変更は、会計方針の変更である。
- (2) 測定基礎の変更には、原価測定値の変更が含まれる。したがって、異なる原価測定値の算定のために使用する方法の変更は、会計方針の変更である。
- (3) 会計上の見積りを行うために使用するインプット、仮定及び方法の変更は、会計上の見積りの変更である。
6. 前項のIASBボード会議で、IASBは、スタッフ提案の方向性には同意するものの実務上機能するよう修正案の用語を改善すべきと考え、スタッフに更なる開発を求めた。それ以降、更に検討が重ねられ、本資料に記載の提案が開発された。

### Ⅲ. 修正案へのアプローチ

7. 修正案の焦点は、本資料第5項の測定基礎の変更の有無の識別から、今回はより原則に基づいた描写へと変更になっている。これは、現行の基準の表現が多様であるため、測定基礎は何かをすべての基準に有効に適用できる用語で描写することは困難であることが調査から判明したためである。
8. 今回、IASBスタッフは、会計上の見積りは会計方針を適用するための手段であること、換言すれば、会計方針は目的で会計上の見積りは当該目的を達成するための手段であることを明らかにすることにより、IAS第8号において両者の区別をより原則に基づいた方法で明確にできるとしている。
9. 様々なアプローチを検討した結果、IASBスタッフは、次のアプローチによりIAS第8号を修正することをIASBに提案している。
- (1) 会計方針と会計上の見積りの変更の定義をそれらがより簡潔で特徴的なものとなるよう明確化する（本資料第11項～第14項参照）。
- (2) 会計方針と会計上の見積りにどのような関係があるのかを明確化する（本資料第13項～第14項及び第18項～第19項参照）。
- (3) 評価技法の変更及び見積技法の変更が会計上の見積りの変更か否かに関するガイダンスを追加する（本資料第20項～第21項参照）。
- (4) IAS第8号の例示を更新する（本資料第18項～第19項参照）。

## IV. IASB スタッフによる分析及び修正提案

### 定義の変更

10. IASB スタッフは、IAS 第 8 号第 5 項における会計方針の定義及び会計上の見積りの変更の定義を修正することを提案している。

#### (会計方針の定義)

##### 文言案

11. 提案された会計方針の定義は、次のとおりである<sup>1</sup>。

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、~~基礎、慣行、ルール及び実務をいう。~~

#### 修正内容及び理由

12. 修正内容及び理由は次のとおりである。
- (1) 「基礎」、「慣行」及び「ルール」という用語は不明確であり、IFRS では使われていないので、削除した。
  - (2) 「実務」という用語は、上記(1)の理由に加え、企業が見積りをする際に使用する見積技法及び評価技法を含むと誤解されるかもしれないので、削除した。

#### (会計上の見積りの変更の定義)

##### 文言案

13. 提案された会計上の見積りの変更の定義は、次のとおりである<sup>1</sup>。

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、資産又は負債に関する会計方針を適用する際に使用する判断又は仮定の変更を引き起こす新しい情報（又は他の新しい展開）から生じる、資産又は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。~~

#### 修正内容及び理由

14. 修正内容及び理由は次のとおりである。
- (1) 現行の定義において、見積りが、何に対する調整かを説明した部分である、「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」の調整のうち鉤括弧の部分を削除した。

<sup>1</sup>二重取消線は、現行 IAS 第 8 号からの削除を、下線は、追加を示している。

当該個所は、具体的すぎであり、単に又は主に IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」に関連しているだけで、定義に多くを追加しないと考えられるためである。

- (2) 定義において、「新しい情報」又は「新しい展開」が指しているものを明確にするために、「資産又は負債に関する会計方針を適用する際に使用する判断又は仮定の変更を引き起こす」ものという修飾語を加えた。これは、会計方針と会計上の見積りの変更の関係（すなわち、会計上の見積りは、会計方針を適用する際に使われる。）を説明することも意図している。
- (3) 会計上の見積りの変更は、「誤謬の修正ではない」としている部分を削除した。この部分は、会計上の見積りの定義の帰結を指摘しているものであり、定義には必要ない部分だからである。しかも、IAS 第 8 号第 34 項及び第 48 項は既にこの帰結を明示的に指摘している<sup>2</sup>。

### (会計上の見積りの定義)

#### 文言案

15. IASB スタッフによると、会計上の見積りの定義としては、次のものが考えられる。

会計上の見積りとは、財務諸表の項目を正確に測定できない（すなわち見積りの不確実性が存在する）状況において会計方針を適用する際に使用する判断又は仮定である。

#### 修正を見送った理由

16. 会計上の見積りを定義することは、IAS 第 8 号を明確化し、変更はしないというこのプロジェクトの範囲外と考えられるため、IASB スタッフは、定義の追加を提案しないことにした。むしろ、会計上の見積りの変更の定義及び IAS 第 8 号第 32 項の修正による会計方針と会計上の見積りの関係の明確化を提案している。

---

<sup>2</sup>IAS 第 8 号第 34 項では、「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、見積りの修正が必要となる場合がある。見積りの修正は、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。」としている。

IAS 第 8 号第 48 項では、「誤謬の訂正は、会計上の見積りの変更とは区別される。会計上の見積りはその性質上、追加的情報が明らかになるに従って修正が必要となる概算である。例えば、偶発事象の結果認識される利得又は損失は、誤謬の訂正ではない。」としている。

## ガイダンスの修正

17. IASB スタッフは、現行の IAS 第 8 号第 32 項から第 35 項における両者の区別に関するガイダンスの修正を提案している。

### (第 32 項の修正)

#### 修正後第 32 項

18. 修正後の第 32 項は、次のとおりである<sup>3</sup>。

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、正確に測定できない~~ず~~、~~見積りのみで測定される~~項目も多い。したがって、企業は、これらの項目の一部に対して会計方針を適用する際に会計上の見積りを行う必要がある場合がある。見積りは、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) 同一の資産又は負債に関する活発な市場における（無調整の）相場価格により決定できない場合における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

#### 修正内容及び理由

19. 修正内容及び理由は次のとおりである。

- (1) 会計方針と会計上の見積りの関係を明確にするため、「したがって」で始まる第 2 文を追加した。
- (2) 見積りが必要となる場合がある状況の例示一つ（第 32 項(c)）を次のように修正した。
  - ① 公正価値のレベル 1 測定には見積りを伴わないことを明確にするため、条件付け（相場価格により決定できない場合）を行った。
  - ② この例示を「金融」資産及び「金融」負債に限定する理由はないため、「金融」という用語を削除した。

<sup>3</sup>二重取消線は、現行 IAS 第 8 号からの削除を、下線は、追加を示している。

**(第 34A 項の追加)****第 34A 項**

20. 次の第 34A 項の追加が提案されている<sup>4</sup>。

34A 企業が会計上の見積りを行うに際して見積技法又は評価技法を用いる場合、当該技法の変更は会計上の見積りの変更である。見積技法又は評価技法の変更は、その状況において見積もったものを同程度又はそれ以上によく表す測定となる場合には適切である。例えば、次のいずれかの事象が生じた場合には、これに該当するかもしれない。

- (a) 新しい市場が出現する。
- (b) 新しい情報が利用可能となる。
- (c) これまで使用していた情報が利用できなくなる。
- (d) 見積技法又は評価技法が向上する。
- (e) 市場の状況が変化する。

**追加内容及び理由**

21. 見積技法及び評価技法の変更に関するガイダンスを提供するため、第 34A 項の追加を提案している。このガイダンスは、評価技法の変更に関する現行の IFRS 第 13 号第 65 項及び第 66 項のガイダンスと概ね整合している。なお、別紙 1 では、IFRS 第 13 号第 65 項-第 66 項と追加を提案している IAS 第 8 号第 34A 項の全文を比較している。

**会計上の見積りの変更の敷居**

22. 本資料第 2 項で述べたように、会計方針の変更は、当該変更が IFRS によって要求されているか、信頼性があり、より目的適合性の高い情報を提供する財務諸表となる場合にのみ許容されている。しかし、会計上の見積りの変更に関しては、IAS 第 8 号にこのような明示的な要求事項はない。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とされている。

23. 加えて、IFRS 第 13 号第 65 項は、評価技法又はその適用の変更は、その状況での公正価値を同程度又はそれ以上によく表す測定となる場合には適切であるとしている。

**(論点)**

24. このため、会計方針の変更や評価技法又はその適用の変更の場合に関して IAS 第 8 号や IFRS 第 13 号第 65 項に定められた敷居と同様の敷居を会計上の見積りの変更に関しても導入すべきか否かという問題が生じる。

<sup>4</sup>二重取消線は、現行 IAS 第 8 号からの削除を、下線は、追加を示している。

**(検討結果及び理由)**

25. 次の理由から IASB スタッフは、そのような敷居を会計上の見積りの変更に関して導入しないとした。
- (1) 見積りは合理的であるべきであり、最新の入手可能な信頼のおける情報に基づくべきであると既に IAS 第 8 号は述べている<sup>5</sup>。
  - (2) 敷居の導入は、現行の IAS 第 8 号のガイダンスの変更を意図していると思われる可能性があるが、それはこのプロジェクトの意図するところではない。
  - (3) 会計上の見積りの変更は、会計方針の変更より頻繁であるため、敷居の導入は、財務諸表の作成者に追加の労力を要求することになる。
26. ただし、次の理由から、IASB スタッフは、会計上の見積りの変更のうち、見積技法及び評価技法の変更については、「同等又はそれ以上によく表わす」規準を適用 (IAS 第 8 号第 34A 項) するとしている。
- (1) 評価技法の変更に関する IFRS 第 13 号との首尾一貫性
  - (2) 会計上の見積りのその他の変更は、より直接外部情報に由来するので、見積技法又は評価技法の選択は、会計上の見積りのその他の変更よりも企業によるより多くの判断を伴う。

**提案は十分な改善となるか**

27. IASB スタッフは、IFRS 解釈指針委員会のメンバー、主要な会計事務所の専門家及び規制当局に対して次の事項に関する非公式なアウトリーチを実施した。
- (1) 提案は実務の助け (すなわち、改善) になるかどうか
  - (2) 改善は公開草案の発行を正当化するのに十分かどうか
28. 要約すると、一部を除き、IASB スタッフが話したほとんどすべての人が、提案は IAS 第 8 号の現行のガイダンスより明快であるとした。回答者は特に次のことを歓迎した。
- (1) 会計方針と会計上の見積りの変更の関係がより明瞭になること
  - (2) 定義がより簡潔になること
  - (3) 提案された第 34A 項が、現行の IAS 第 8 号には存在しない、見積技法の変更及び評価技法の変更に関するガイダンスを提供すること

---

<sup>5</sup> IAS 第 8 号第 32 項は、「見積りは、最新の入手可能な信頼のおける情報に基づく判断を伴う。」としている。また、同第 33 項は、「合理的な見積りは、財務諸表の作成の不可欠な一部であり、信頼性を損なうものではない。」としている。

29. しかし、当該提案が、IASBが公開草案の公表に進むのに十分な改善かについては見解が分かれた。十分な改善をもたらすと考える理由としては、修正が多く状況で有用と考えられ、見積りの使用が実務に広く行き渡っているため、会計方針の変更と会計上の見積りの変更の区別が重要であること等がある。一方で、十分な改善をもたらさないと考える理由としては、修正が意図せざる結果をもたらすリスクがあること、改善のベネフィットが修正のプロセスで関係者が負担するコストを正当化するには小さすぎるなど挙げられている。

### 公開草案の発行方法

30. IASBが修正案を発行する場合、その方法は次の2通りある。
- (1) 別個独立の公開草案として発行する。
  - (2) 別個独立の公開草案であるが、例えば年次改善の次のサイクルにおける公開草案や開示原則 DP などの他の協議資料と同時に発行する。
31. (別個独立にではなく) パッケージとして協議資料をIASBが発行することを各国の基準設定主体及び他の利害関係者は望んでいる旨が聞かれている。各国基準設定主体は、とりわけ、回答者の協議疲れ (consultation fatigue) を懸念しているようである。

## V. ASAF メンバーへの質問事項及び ASBJ 発言案

32. ASAFメンバーへの質問事項及びそれに対するASBJ発言案は、次のとおりである。

<b>質問事項 1-改善提案の十分性</b>
------------------------

- |                              |
|------------------------------|
| 33. 修正提案は、公開草案の公表に十分な改善となるか。 |
|------------------------------|

### 発言案 1

34. 本資料で提示される会計方針の定義や会計上の見積りの変更の定義の改善提案は、さらに改善すべき点があると考え、我々は公開草案を公表するのに十分とはいえないと考える。



<b>質問事項2(1)-会計方針の定義</b>
-------------------------

35. 会計方針の定義の変更は適切か。
---------------------

**発言案2(1)****(会計方針の定義)**

36. 我々は、本資料 11 項で提示される会計方針の定義の修正案については、定義から「基礎」、「慣行」、「ルール」及び「実務」という用語を削除することにより、会計上の見積りの変更の定義と重複しているように見えるという懸念を解消しようとしていることは理解するものの、これらの用語を削除した結果として残る「原則」については、具体的にそれが何を指すのかが不明確であり、会計方針の定義としては不十分であると考ええる。

<b>質問事項2(2)-会計上の見積りの変更の定義</b>
-------------------------------

37. 会計上の見積りの変更の定義の変更は適切か。
---------------------------

**発言案2(2)****(会計上の見積りの定義)**

38. IASBスタッフは、本資料第16項に記載のとおり、会計上の見積りを定義することは、このプロジェクトの範囲外としているが、我々は、会計上の見積りの変更は、字義通り、会計上の見積りを変更するものであるため、それを理解するためには会計上の見積りとは何かを理解すること、すなわち会計上の見積りを定義することが必要であると考ええる。

**(会計上の見積りの変更の定義)**

39. また、本資料 13 項で提示される会計上の見積りの変更の定義の修正案については、定義から過剰又は余分な修飾語又は説明が削除され簡潔で理解しやすくなったともいえるが、定義に含まれる「資産又は負債に関する会計方針」や「資産又は負債の帳簿価額の修正」との表現については、収益認識に関する会計方針を適用する際に行う収益の認識金額に関する見積りの変更など、見積りの変更が損益項目に関連することもあるので資産又は負債に限定する必要はないと考ええる。

**(会計方針と会計上の見積りの関係)**

40. さらに、本資料第8項では、会計方針は目的で会計上の見積りは当該目的を達成するための手段であるとされているが、このように両者の関係を位置付けるだけでは、次項以降で説明する理由により、両者を明確かつ適切に区別することはできないと考ええる。

41. 本資料第56項に記載の棚卸資産の原価算定方式(先入先出法/平均法)に関するIASBスタッフの分析は、棚卸資産に代替性がある場合、どれが払い出されても違いは生じないという意味で実際の物の流れは重要ではなく、したがって、会計結果も物の流れに依存すべきではないので、原価算定方式の決定は物の流れの見積もりに基づくものではなく、現行実務どおり、会計方針の選択であるとしている。

しかし、提案された会計方針と会計上の見積りの関係を考慮すると、原価算定方式は、棚卸資産価額を取得原価で測定するという目的(取得原価測定という会計方針<sup>6</sup>)を達成するための手段と位置付けられるため、原価算定方式の変更は、会計上の見積りの変更に該当するとも考えられ、その場合にはIASBスタッフの分析や現行実務と異なる結果となる。

42. 我々は、会計方針の定義における「原則」がどのレベルのものを「目的」として想定しているのかが明確になっていないことが問題であると考えている。例えば、次のようなレベルが考えられる。

- (1) 測定基礎レベル(投資不動産の事後測定における原価モデルか公正価値モデルかの選択)
- (2) 測定技法レベル(公正価値測定におけるマーケット・アプローチ、インカム・アプローチ又はコスト・アプローチの選択)
- (3) 測定技法における具体的な方法レベル(インカム・アプローチにおけるDCF法又はオプション評価モデルによる方法の選択)

43. 我々は、「原則」が想定している「目的」のレベルをどこに据えるかにより、会計方針の変更の範囲が変わることに留意し、ある変更が行われた場合、当該変更の前後で財務情報の比較可能性を担保すべき状況にあるか否かに焦点を当て、遡及適用が求められる範囲、すなわち会計方針の変更の範囲が適切となるような「目的」のレベルを設定すべきと考える。

#### 質問事項2(3)-見積技法及び評価技法の変更の取扱い

44. IAS第8号に第34A項を追加するのは適切か。この項は、IFRS第13号第65項-第66項に基づいており、見積技法及び評価技法の変更を取り扱うことに加え、当該変更が正当化されるために企業が超えなければならない敷居(すなわち、「同等又はそれ以上に良く表わす)規準)を導入している。

<sup>6</sup> IAS第8号第32項は、「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。」としている。また、IAS第1号第118項では、測定基礎の例示として、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を挙げている。

**発言案2(3)**

**(会計上の見積りの変更の敷居)**

45. 提案された第34A項に記載されているように、変更が正当化されるために企業が超えなければならない敷居があることに異論はないが、当該敷居の存在は当然のことであるので、わざわざ記載する必要があるのかは疑問である。

<b>質問事項3-公開草案の公表方法</b>
------------------------

- |   |
|---|
| 46. 公開草案を公表する場合、他の協議文書と同時に発行すべきか。賛成する場合、何か具体的な提案はあるか。 |
|---|

**発言案3**

47. 他の協議文書と同時に公開草案を公表した場合、関係者の注意が拡散し、本件が十分に検討されない恐れがある。したがって、会計方針と会計上の見積りの区別がもたらす重要性に鑑み、本件に関する公開草案は他の協議文書と同時に発行すべきではない。

以 上

## IFRS 第 13 号と IAS 第 8 号の修正案の文言比較

48. 新たに追加した項である IAS 第 8 号第 34A 項は、次のとおりである。なお、二重取消線及び下線は、IFRS 第 13 号第 65 項及び第 66 項からの削除及び追加を示している。

65 ~~公正価値を測定するために用いる評価技法は、首尾一貫して適用しなければならない。~~  
企業が会計上の見積りを行うに際して見積り技法又は評価技法を用いる場合、当該技法の変更は会計上の見積りの変更である。~~しかし、見積り技法又は評価技法又はその適用の変更（例えば、複数の評価技法を用いる場合のウェイト付けの変更や、評価技法への調整の変更）が適切な場合もある。それは、その変更により、その状況での~~において公正価値見積もったものを同程度又はそれ以上によく表す測定となる場合には適切である。例えば、次のいずれかの事象が生じた場合には、これに該当するかもしれない。

- (a) 新しい市場が出現する。
- (b) 新しい情報が利用可能となる。
- (c) これまで使用していた情報が利用できなくなる。
- (d) 見積り技法又は評価技法が向上する。
- (e) 市場の状況が変化する。

66 ~~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「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って、会計上の見積りの変更として会計処理しなければならない。ただし、会計上の見積りの変更に関する IAS 第 8 号の開示は、評価技法又はその適用の変更により生じた改訂については要求されない。~~

## 2つの具体的な論点

49. 一般に、会計方針の変更と見積りの変更の区別が難しい論点として次の2つが挙げられている。

- (1) 確定給付年金債務の割引率の決定に使用する優良社債のバスケットの変更
- (2) 棚卸資産の原価算定方式（すなわち先入先出法及び加重平均法）の変更

IASB スタッフは、彼らの提案をテストするために当該2つの論点を検討した。

### **(確定給付年金債務の割引率の決定に使用する優良社債のバスケットの変更)**

50. 割引率は、IAS 第19号「従業員給付」における年金債務の測定に使用する数理計算上の仮定（したがって、見積り<sup>7)</sup>）の1つである。IAS 第19号第83項は、年金債務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しなければならないとしている。

51. ここでの論点は、企業が年金債務の割引率を決定するための優良社債のバスケットを変更した場合、それは、会計方針の変更又は会計上の見積りの変更のどちらになるかである。

52. IASB スタッフの見解では、IAS 第19号は割引率をどのように決定すべきかについてかなり具体的なガイダンスを提供しているが、通常企業が実務で使用できる許容可能な範囲（例えば、社債の異なるインデックス）があるので、適切な優良社債のバスケットは正確には決定できない。これは、例えば、中央銀行により公表された利率に基づき、それゆえに正確に測定できる割引率の場合とは状況が異なる。したがって、優良社債のバスケットの変更は見積りの不確実性を伴い、会計上の見積りの変更を構成する。

53. 2013年にIFRS解釈指針委員会は、企業は優良社債のバスケットをより低い率の優良社債に変更できるかという別の問題を取り扱った。換言すると、この問題はどの債券が優良社債と考えられるかに関するものであった。2013年11月の却下通知にて、IFRS解釈指針委員会は、どの債券が優良社債となる要件を満たすのかを明確にするプロジェクトをアジェンダに加えないとした。

---

<sup>7)</sup> IAS 第19号第76項は、数理計算上の仮定は、退職後給付を支給する最終的なコストを算定する変数についての、企業の最善の見積りであるとしている。

**(棚卸資産の原価算定方式の変更)**

54. 棚卸資産は原価と正味実現可能価額のいずれか低い方で測定される。事後測定において、IAS 第2号は、通常は代替性のない棚卸資産と代替性のあるものを区別している。通常は代替性のある棚卸資産については、IAS 第2号第24項は残存原価の決定に個別特定アプローチは適切ではないとしている。これらの棚卸資産については、IAS 第2号は原価算定方式として先入先出法と加重平均法の自由選択を認めている (IAS 第2号第25項)。
55. ここでの論点は、企業が使用した棚卸資産及び未使用のまま残した棚卸資産の原価算定方式を先入先出法から加重平均法に変更した場合又はその逆の場合、それは、会計方針の変更又は会計上の見積りの変更のどちらになるかである。
56. IASB スタッフの見解では、棚卸資産に代替性がある場合、ある棚卸資産を選んだか別のものを選んだかで違いは生じないという意味で、実際の物の流れは重要ではない。したがって、会計結果も実際にどれが選ばれたかに依存すべきではない。それゆえ、どちらの原価算定方式 (すなわち、先入先出法又は加重平均法) を使うかの決定は、棚卸資産の実際の物の流れの見積りに基づくものではない。当該決定は会計方針の選択である。
57. この結論は、IAS 第2号第36項(a)の開示要求によって更に支持されている。この項は、企業は「使用した原価算定方式を含む棚卸資産の測定にあたって採用した会計方針を開示しなければならない」としているからである。

**要約**

58. IASB スタッフは、このプロジェクトの一環としてこれら2つの具体的な論点にガイダンスを提供することを提案しない。理由は次のとおりである。
- (1) このプロジェクトの目的は、会計方針と会計上の見積りの区別を原則に基づく方法で明確化することである。
  - (2) IFRS 解釈指針委員会は、優良社債のバスケットに関する論点に対して却下通知を発行しているし、IASB スタッフは、優良社債のバスケットの変更は実務上会計方針の見積りの変更として扱われていると理解している。
  - (3) 棚卸資産の原価算定方式の変更に関する論点は、新しいものではなく、会計方針の変更として扱う実務が確立されている (これは IASB スタッフによる主要会計事務所の刊行物のレビューにより裏付けられている)。

以上