

2017年9月

IFRS<sup>®</sup>基準  
公開草案 ED/2017/5

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

# 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

Exposure Draft ED/2017/5 *Accounting Policies and Accounting Estimates* (Proposed amendments to IAS 8) is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of any comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **15 January 2018** and should be submitted in writing to the address below by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or electronically using our ‘Open for comment’ page at: [go.ifrs.org/comment/](http://go.ifrs.org/comment/).

All comments will be on the public record and posted on our website at [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason; for example, for commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

**Disclaimer:** To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

ISBN: 978-1-911040-64-4

### Copyright © 2017 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at [licences@ifrs.org](mailto:licences@ifrs.org).

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation’s Publications Department. Please address publication and copyright matters to [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) or visit our web shop at <https://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including ‘IAS®’, ‘IASB®’, the ‘IASB® logo’, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, the IFRS® logo, ‘IFRS for SMEs®’, IFRS for SMEs® logo, the ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘IFRS Taxonomy®’ and ‘SIC®’. Further details of the Foundation’s Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

# 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

公開草案 ED/2017/5 「会計方針及び会計上の見積り」(IAS 第8号の修正案)は、国際会計基準審議会(当審議会)がコメントを求めることのみのために公表したものである。この提案は、最終の形となる前に、寄せられたコメントに照らして修正されることがある。コメントは、**2018年1月15日**までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか、[commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)への電子メール又は我々の‘Open for comment’のページ([go.ifrs.org/comment/](http://go.ifrs.org/comment/))を用いて電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org))に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

**注意書き：**適用される法律が認める範囲で、当審議会及びIFRS財団(当財団)は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害(直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む)に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

#### コピーライト © 2017 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団の[licences@ifrs.org](mailto:licences@ifrs.org)に連絡されたい。

IASB 公表物のコピーは当財団の出版部から入手できる。公表物及び著作権に関する事項については、[publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)に照会するか又は当財団のウェブショップ <https://shop.ifrs.org> を訪問されたい。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳はIFRS財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’, ‘IASB®’, IASB® ロゴ, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, ‘IFRS® ロゴ’, ‘IFRS for SMEs®’, IFRS for SMEs® ロゴ, ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘IFRS Taxonomy®’ 及び ‘SIC®’ がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社(会社番号：FC023235)として活動し、主たる事務所を 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH に置いている。

## 目 次

	開始ページ
はじめに	6
コメント募集	6
[案] 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	8
[案] IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に関する 適用ガイダンスの修正	11
審議会による承認	13
結論の根拠	14

## はじめに

---

IFRS 解釈指針委員会が、国際会計基準審議会（当審議会）に企業が会計方針と会計上の見積りとを区別する方法の多様性に関して情報を伝えた。当該区別が影響を有するのは、IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」が会計方針の変更と会計上の見積りの変更の会計処理方法について異なる要求事項を含んでいるからである。

本公開草案において、当審議会はIAS 第8号を修正することを提案している。本修正案は、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いる。より具体的には、本修正案は次のことを明確化するものとなる。

- (a) 下記によって、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
  - (i) 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。
  - (ii) 会計方針の定義をより明瞭かつ簡潔にする。
- (b) 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
- (c) 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

## コメント募集

---

当審議会は、本公開草案における提案、特に下記の質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問にコメントしている。
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 提案の中で翻訳が困難な文言があれば、それを識別している。
- (e) 当審議会が考慮すべき代替案があれば、それを含んでいる。

当審議会は、本公開草案で扱っていない事項についてはコメントを求めている。

コメントは**2018年1月15日**までに到着するよう文書で提出されたい。

## コメント提出者への質問

### 質問 1

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）。

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。

### 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。

### 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。

### 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。

### 質問 5

提案に対して他に何かコメントがあるか。



## 〔案〕 IAS 第8号「会計方針、会計上の見積り変更及び誤謬」の修正

第5項、第32項、第34項及び第51項から第53項を修正し、第32A項、第32B項及び第54F項を追加する。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。第33項、第35項から第38項及び第50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。

### 定 義

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。

...

### 会計上の見積りの変更

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り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項で定められている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。

33 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。

## 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。

## 遡及適用及び遡及的修正再表示が実務上不可能である場合

- 50 当期との比較可能性を達成するために1つ又は複数の過去の期間について比較情報を調整することが実務上不可能である場合がある。例えば、過去の期間において、新しい会計基準の遡及適用（第51項から第53項により過去の期間における将来に向かっての適用を含む）又は過年度の誤謬を訂正するための遡及的修正再表示を可能とする方法でデータが収集されておらず、情報を再構築することが実務上不可能である場合である。
- 51 取引その他の事象又は状況に関し認識されているか又は開示されている財務諸表の要素に対して、ある会計方針を適用するにあたり会計上の見積りを行うことがしばしば必要となる。見積りは本来、主観的なものであり、会計上の見積りは報告期間後に行われることがある。会計方針を遡及適用するときや過年度の誤謬を訂正するために遡及して修正再表示をするときに会計上の見積りを行うことは、影響を受ける取引その他の事象又は状況が発生してから長い期間経過しているかもしれないので、より困難なものとなる可能性がある。しかし、過去の期間に関する会計上の見積りの目的は、当期に関する会計上の見積りの目的と同じである。すなわち、会計上の見積りが取引その他の事象又は状況が発生した時に存在していた状況を反映することである。

52 したがって、新しい会計方針を遡及適用するか又は過年度の誤謬を遡及して訂正するには次の情報をその他の情報から区別する必要がある。

- (a) 取引その他の事象又は状況が発生した日において存在していた状況の証拠を提供する情報
- (b) 当該過年度の財務諸表の発行が承認された時に入手可能であったであろう情報

ある種の会計上の見積りについて（例えば、重要な観察可能でないインプットを使用している公正価値測定）、これらの種類の情報を区別することは実務上不可能である場合がある。遡及適用や遡及的修正再表示においてこれらの2つの種類の情報を区分することが不可能な重要な会計上の見積りを行うことが要求される場合には、新しい会計方針を適用することや過年度の誤謬を遡及して訂正することは実務上不可能である。

53 過年度について新しい会計方針の適用又は金額の修正を行う場合、過年度における経営者の意図が何であったのかの仮定又は過年度に認識、測定又は開示される金額の見積りを行う際に、事後的判断を用いるべきではない。例えば、企業がIAS第19号「従業員給付」に従って従業員の累積の病欠休暇に係る債務を算定し過年度の誤謬を訂正する際には、当該過年度に係る財務諸表の発行が承認された後に入手可能となった翌期中のインフルエンザの異例の大流行に関する情報については無視する。過去の期間について表示する比較情報を訂正する際に重要な会計上の見積りが必要となることが多いという事実は、比較情報の信頼性のある修正や訂正を妨げるものではない。

## 発効日

---

...

54F [公開後に決定する日付] 公表の [案] IAS第8号の修正により、第5項、第32項、第34項、第51項から第53項が修正され、第32A項及び第32B項が追加された。企業は当該修正を下記についてのみ適用しなければならない。

- (a) [公開後に決定する日付] 以後に開始する最初の事業年度の期首、又は企業が選択したそれよりも古い事業年度の期首から適用する。
- (b) 上記(a)で決定した日以後に生じるすべての会計方針の変更及び会計上の見積りの変更に適用する。企業は、本基準の残りの部分をこれらの会計方針の変更及び会計上の見積りの変更に適用しなければならない。例えば、会計方針の変更については、企業は第14項から第31項を適用しなければならない。

## 〔案〕IAS 第8号「会計方針、会計上の見積り変更及び誤謬」に関する適用ガイダンスの修正

IAS 第8号に関する適用ガイダンスの設例3を削除する。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。

### 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

#### 〔削除〕

- 3.1 ~~20X2年にデルタ社は、コンポーネント・アプローチをより完全に適用し同時に再評価モデルが採用できるように、有形固定資産の減価償却に関する会計方針を変更した。~~
- 3.2 ~~20X2年以前の年度について、デルタ社の資産記録は、完全にコンポーネント・アプローチを全面的に適用できるほどに詳細に分類されていなかった。20X1年末に、経営者は、保有している資産の構成部分と公正価値、耐用年数、残余価額の見積り及び20X2年期首の減価償却額に関する情報を得るための技術調査を委託した。しかしながら、当該調査で従前は個別には会計処理されていなかった資産の構成部分の取得原価を信頼性をもって見積るだけの基礎が提供されず、当該調査以前に存在していた記録からこの情報を再構築することはできなかった。~~
- 3.3 ~~デルタ社の経営者は、会計方針の変更の2つの観点の各々についてどのように会計処理すべきかを検討した。彼らは、遡及してより完全なコンポーネント・アプローチへの変更の会計処理を行う、又は20X2年の開始時点以前の日付から将来に向けて当該変更について会計処理を行うことは実務的ではないと判断した。また、原価モデルから再評価モデルへの変更は、将来に向けて会計処理することが要求されている。したがって、経営者は、20X2年の開始時点から将来に向けて新しい会計方針を適用すべきであるとの結論に達した。~~
- 3.4 追加情報

~~デルタ社の税率は30%である。~~

	CU
<del>20X1年期末時点の有形固定資産:</del>	
<del>—取得原価</del>	<del>25,000</del>
<del>—減価償却費</del>	<del>(14,000)</del>
<del>—正味帳簿価額</del>	<del>11,000</del>
<del>20X2年の想定減価償却費（旧基準）</del>	<del>1,500</del>
<del>技術調査結果:</del>	
<del>—評価額</del>	<del>17,000</del>
<del>—残余価額見積り</del>	<del>3,000</del>
<del>—平均残余耐用年数（年）</del>	<del>7</del>
<del>20X2年の有形固定資産の減価償却費用（新基準）</del>	<del>-2,000</del>

#### 注記からの抜粋

- 1 ~~20X2年の期首から、デルタ社は、コンポーネント・アプローチをより完全に適用し同時に再評価モデルが採用できるように、有形固定資産の減価償却に関する会計方針を変更した。経営者は、~~

## 公開草案—2017年9月

~~この方針であれば、有形固定資産の構成部分をより正確に扱うことになり、最新の価額に基づく、より信頼性が高く目的適合性が高い情報が提供され则认为している。当該方針は、当該方針を遡及して適用すること、又は実務上可能な最も古い日付から将来的に適用する影響を見積ることが実務上可能ではなかったため、20X2年の期首から将来的に適用されている。したがって、新しい方針の採用により過年度への影響は生じていない。当期への影響により、有形固定資産の期首の帳簿価額がCU6,000増加し、期首の繰延税金負債がCU1,800増加し、期首において再評価剰余金がCU4,200増加し、減価償却費がCU500増加し、税金費用がCU150減少する。~~

## 審議会による2017年9月公表の公開草案「会計方針及び会計上の見積り」 （IAS 第8号の修正案）の承認

---

公開草案「会計方針及び会計上の見積りの変更」（IAS 第8号の修正案）は、国際会計基準審議会の13名のメンバーのうち12名により公表が承認された。フランソワーズ・フローレス氏は、当審議会に最近着任したばかりであることを考慮して棄権した。

ハンス・フーガーホースト	議長
スザンヌ・ロイド	副議長
スティーブン・クーパー	
マルティン・エーデルマン	
フランソワーズ・フローレス	
アマロ・ルイズ・デ・オリベイラ・ゴメス	
ゲイリー・カブレック	
鷺地 隆継	
ダレル・スコット	
トーマス・スコット	
徐 正雨	
メアリー・トーカー	
張 為国	

## IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、本修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。国際会計基準審議会（当審議会）が本修正案を開発した際の検討事項を要約したものである。個々の審議会メンバーにより、議論での重点の置き方は異なっていた。

### 背景

---

- BC1 IFRS 解釈指針委員会が当審議会に、企業が会計方針を会計上の見積りと区別する方法の多様性について情報を伝えた。当審議会は、この多様性はIAS 第8号における会計方針及び会計上の見積りの変更の定義が十分に明確ではないことから生じていると理解している。この2つの定義は重複しているようにも見える。
- BC2 会計方針と会計上の見積りとの区別が影響を有するのは、IAS 第8号が会計方針の変更と会計上の見積り変更の会計処理方法について異なる要求事項を含んでいるからである。

### IAS 第8号の修正案

---

- BC3 本修正案は、IAS 第8号における会計方針及び会計上の見積りの定義に焦点を当てている。当審議会は、会計方針が会計上の見積りとどのように関連しているのかを明確化することを提案している。より具体的には、当審議会は、会計上の見積りは会計方針を適用する際に使用される旨を明確化することを提案している。
- BC4 本修正案は、下記のとおり、会計方針と会計上の見積りとの区別の他のいくつかの側面についても明確化するものとなる。

### 会計方針の定義（第5項）

- BC5 IAS 第8号における現行の会計方針の定義には、5つの用語が含まれている。「原則」、「基礎」、「慣行」、「ルール」及び「実務」である。定義をより明瞭かつ簡潔にするため、当審議会は、この定義から「慣行」及び「ルール」という用語を削除することを提案している。それらの意味が明確でなく、また、IFRS 基準の他の場所では使用されていないからである。
- BC6 「慣行」及び「ルール」という用語を会計方針の定義から削除するにあたり、当審議会は、定義を狭くしたり広くしたりすることを意図していない。むしろ、明瞭性を高めることを望んでいる。
- BC7 当審議会は、「実務」という用語を残すことを提案している。これは、「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と考えているからである。
- BC8 IAS 第8号の第35項は、現在、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いる。当審議会は、第35項とIAS 第8号における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。

## 会計上の見積りの定義 (第 5 項)

- BC9 当審議会が提案している中心的な明確化は、会計上の見積りは会計方針を適用する際に使用される旨を明記することである。言い換えると、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。
- BC10 さらに、IAS 第 8 号が会計方針と会計上の見積りの**変更**を定義しているが会計上の見積りを定義していないことにより、いくつかの実務上の問題が生じている。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ているために、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。その区別をより明確にするため、当審議会は、会計上の見積りの**変更**の定義を削除して、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。
- BC11 当審議会は、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 IAS 第 8 号の第 32 項に存在しており、そこでは、財務諸表上の多くの項目が、正確性をもって測定できず、見積ることができるのみであると述べている。当審議会は、会計上の見積りに関する正確性の水準は、さまざまであろうことに留意している。場合によっては、会計上の見積りが比較的高い水準の正確性を有する可能性もある。
- BC12 当審議会は、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。両方の用語が IFRS 基準に現れているからである。例えば、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」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。
- BC13 判断の使用は、会計方針の策定 (IAS 第 8 号の第 10 項で認識されているように) 又は会計方針の適用の際に必要となる可能性がある。提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。

## 会計上の見積りの変更 (第 34 項から第 38 項)

- BC14 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いる。当審議会は、それらの項を修正することは提案していない。
- BC15 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 IAS 第 8 号の第 32 項(d)及び第 38 項にも含まれており、当審議会は、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。
- BC16 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 項にも含まれている。当審議会は、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。



## 会計上の見積りの例示の修正（第32項）

BC17 IAS第8号の第32項は、見積りの例を示している。当審議会は、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。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からである。

## その他の明確化（第32A項及び第32B項）

BC18 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（第32A項）。当審議会が「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。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。

BC19 当審議会は、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（第32B項）。IAS第2号の第24項は、原価の個別特定は、通常は代替性のある棚卸資産項目が多数ある場合には不適切であると述べている。このような項目について原価の個別特定が認められるとした場合には、棚卸資産に残す項目の選択方法を、純損益に対して所定の影響を得るために使用できてしまう。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、当審議会は、本公開草案を開発する際に、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と結論を下した。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。

BC20 2003年に、当審議会は後入先出法（LIFO）の原価算定式を廃止した。IAS第2号に関する結論の根拠のBC9項からBC21項は、当審議会がLIFOを廃止したのは、代替性のある項目について非現実的な原価フローの仮定を課すものであるためであると説明している。これと対照的に、当審議会は、本公開草案を開発する際に、FIFOも加重平均法も、通常は代替性のある項目について同等に現実的な原価フローを反映していることに留意した。

## 経過措置（第54F項）

BC21 当審議会は、企業は本修正について、企業が本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方針の変更及び会計上の見積りの変更のみに適用すべきであると提案している。

BC22 当審議会がこの経過措置を提案しているのは、BC21項に述べた日より前（すなわち、過去の期間）に生じた変更を組み替えるために本修正を適用することの便益はごく小さいであろうからである。そのような遡及的な組替えが提供する唯一の情報は、過去の期間における会計方針の変更が現在ならば会計上の見積りの変更として組み替えられていたであろうという事実（又はその逆）と、それら2つの取扱いの間の差額の影響である。当審議会は、この情報には予測価値も確認価値もないと考えている。さらに、遡及的な組替えは、結果として生じる修正をレビューし分析するためのコストと労力を財務諸表利用者に課すことになる。また、新しい定義及びガイダンスを適用する際に企業が組み替えなければならないであろう過去の変更を探す際のコストと労力を企業に要求することにもなる。

## 会計方針及び会計上の見積り (IAS 第 8 号の修正案)

BC23 当審議会は、早期適用を認めることを提案している。当審議会の意見では、早期適用により、企業が会計方針と会計上の見積りとのより明確でより首尾一貫した区別を、下記のような問題なしに、より迅速に採用することが可能になるであろう。

- (a) 財務諸表利用者から有用な情報を奪うこと
- (b) 本修正を早期適用する企業と発効日まで待つ企業との間の比較可能性を損なうこと

BC24 当審議会は、企業がそれらの修正を早期適用した旨を開示するという要求を設けることを提案していない。当審議会は、この情報に重要性がある可能性は低いと結論を下した。さらに、IAS 第 8 号の第 28 項が、基準の適用開始の影響（もしあれば）を開示することを企業に要求している。

### IG 設例 3 の削除

BC25 当審議会は、IAS 第 8 号に関する適用ガイダンスから IG 設例 3 を削除することを提案している。この設例は、有形固定資産についての 2 つの同時の変更を扱っている。

- (a) 再評価モデルの採用
- (b) 構成部分アプローチを減価償却目的でより全面的に適用すること

BC26 BC25 項(b)に述べた変更は、構成部分の識別方法、及び最終的には、構成部分の耐用年数の決定方法などの問題に関するものである。IG 設例 3 は、構成部分アプローチを減価償却目的でより全面的に適用することは、会計方針の変更であると述べている。当審議会は、この記述はいくつかの疑問を生じさせると考えている。例えば、

- (a) 過年度において構成部分アプローチを「より全面的に」適用できなかったことは、会計上の誤謬なのか。
- (b) 企業は過年度において、構成部分アプローチを「より全面的に」適用しなかったことの影響に重要性がないと適切に判断したのか。

BC27 IG 設例 3 はこれらの疑問に対処していないため、会計方針と会計上の見積りとの区別に関して（ことによると会計上の誤謬の識別方法や重要性に関しても）、混乱を生じさせるリスクがある。さらに、当審議会は、これらの疑問や他の疑問に対処するためには、設例の相当の書換えを要するであろうと考えている。下記の理由で、当審議会は、そのような書換えは IAS 第 8 号の読者への便益をほとんど又は全く生み出さないであろうと考えている。

- (a) この設例は、会計方針と会計上の見積りの区別に一般的に使用するには、特定の事実関係との関連が緊密すぎる。
- (b) IAS 第 8 号の第 23 項から第 27 項が、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を示している。

BC28 したがって、当審議会は、IG 設例 3 を削除することを提案している。