

議題	会計基準レベルの新規テーマの評価
項目	「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」及び「見積りの不確実性の発生要因」に関する注記情報の充実 (事務局作成資料)

I. 本資料の目的

1. 第 26 回基準諮問会議（平成 28 年 3 月 4 日開催）において、日本公認会計士協会から、「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」及び「見積りの不確実性の発生要因」に関する注記情報の充実について、新規テーマの提案がなされた。仮に本テーマに係る会計基準を開発することとなる場合、開示に関する会計基準を開発することになると考えられ、会計基準レベルの提案であると整理されている。
2. 本資料は、これまでの議論を踏まえ、ASBJ に新規テーマの提言を行うか否かを決定することを目的としている。

II. 基準諮問会議への検討要望の内容

(テーマ)

「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」及び「見積りの不確実性の発生要因」に関する注記情報の充実（提案者：日本公認会計士協会）

(提案理由)

当協会が 2015 年 4 月 16 日に公表した意見募集「我が国の財務諸表の表示・開示に関する検討について」において、主として①注記情報の充実 ②表示の統一の二つの観点から広く意見を求め、4 団体・8 個人から意見を受け取った。このうち、①注記情報の充実 については財務諸表の利用者を含め賛同の意見が複数得られている。

注記の充実は、実務対応レベルで対応可能な論点であり、我が国企業の財務諸表の有用性の向上の観点からも優先して改訂が必要な項目であると考えられる。

本資料は基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

(具体的内容)

我が国の会計基準と IFRS において注記情報の開示が要求される項目を比較すると、財務諸表利用者にとって有用性が高い情報として、日本基準においても開示を求めるべきと考えられる項目がある。

特に、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」において開示が求められている次の注記情報については、財務諸表利用者が、企業の財務諸表の作成の前提を理解し、重要な不確実性（リスク）を把握する上で有用であり、投資家と企業との対話を促進する基礎となる情報であると考えられる。このため、我が国の会計基準においても、こうした情報を注記情報として開示を求めることを検討すべきである。なお、上記の注記情報の検討においては、我が国の財務諸表の「重要な会計方針の注記」についても、企業の実態に即した、より具体的な記載を求めることも合わせて検討されるべきと考える。

(1) 経営者が会計方針を適用する過程で行った判断

（企業は、重要な会計方針又は他の注記とともに、経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示しなければならない。）

(2) 見積りの不確実性の発生要因

（企業は、報告期間の末日における、将来に関して行う仮定及び見積りの不確実性の他の主要な発生要因のうち、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価格に重要性のある修正を生じる重要なリスクがあるものに関する情報を開示しなければならない。）

例えば、収益認識の会計処理に関しては、企業の事業の性質や顧客との契約の内容等、様々な要素を踏まえ、実現主義の原則に照らして経営者の判断がなされており、その判断に関する説明を開示することは、財務諸表利用者にとって有用性が高いものと考えられる。また、売上の過大計上等の不適切な事例も見受けられることもあり、このような観点からも、収益が適切に認識及び表示されているかの理解に資する説明を開示することは、財務諸表利用者にとって有用性が高いと考えられる。

一方で、注記情報として開示する項目を追加するだけでなく、財務諸表利用者にとって有用性が低いと思われる注記情報については、開示の簡素化又は省略が可能となるよう検討することが考えられる。

なお、意見募集等の詳細については、日本公認会計士協会から公表されている意見募集

(http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1800.html) 及び「意見募集「我が国の財務諸表の表示・開示に関する検討について」に寄せられた意見」（平成 27 年 8 月 21 日公表：http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1827.html) をご参照いただきたい。

III. これまでの検討状況

3. 本テーマは、IAS 第1号「財務諸表の表示」において開示が求められている次の事項を、日本基準において開示を求めるかどうか論点である。
 - (1) 経営者が会計方針を適用する過程で行った判断（IAS 第1号第122項）
 - (2) 見積りの不確実性の発生要因（IAS 第1号第125項）
4. 本論点に関して、これまでに第26回基準諮問会議（平成28年3月4日開催）及び第27回基準諮問会議（平成28年7月4日開催）の2回にわたって議論を行ったほか、その間に市場関係者（財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人）に対するアウトリーチも実施した。現状では、以下のとおり、ASBJに新規テーマの提言を行うか否かについて、意見が大きく分かれている（基準諮問会議で聞かれた意見の概要は別紙を参照のこと）。

本テーマは有用な情報であり新規テーマとして検討すべきとの意見

- 経営者がどのような考え方にに基づき会計方針を採用したか、見積りを行ったかに関する情報は、利用者が財務諸表を分析する上で重要である。
- 企業固有の情報が開示されることは重要であり、企業の意識を喚起する点も考慮し、本テーマの検討を行うことが必要である。
- 監査実務において、経営者による会計上の見積りは重要な監査上のポイントとなっており、財務諸表の利用者においても必要不可欠な情報であると考ええる。

検討にあたっては慎重に対応すべきとの意見

- 我が国における開示のあり方を議論すべきであり、パッチワーク的な対応となることを懸念する。
- ボイラープレートの開示が多いというアウトリーチにおける意見に同意する。仮にそれ以上の開示を行う場合には、説得力のある根拠が必要になると考える。
- 不確実性をどのようにコントロールするかは経営の本質であり、開示において詳細に表現することは困難である。財務情報ではなく、投資家との対話を通じ

本資料は基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

て補完することでよいと考える。

IASB の検討状況を踏まえて検討すべきとの意見

- IASB では、開示原則プロジェクトにおいて「会計方針の開示」を検討している。そのため、IASB から公表される開示原則に関するディスカッション・ペーパーも踏まえ、結論を判断すべきである。
 - IASB における開示の議論を十分に踏まえた上で、我が国の開示の方向性を決めるべきであり、慎重に検討する必要がある。
5. 第 28 回基準諮問会議（平成 28 年 11 月 14 日開催）では、国際的な動向も踏まえ、新規テーマの提言を行うか否かについては次回の基準諮問会議において決定することとされた。

IV. 国際的な会計基準における動向

（開示原則に関するディスカッション・ペーパー）

6. IASB は、2013 年より開示に関する取組みを進めており、その一環として、開示原則に関するディスカッション・ペーパー (DP) を間もなく公表する予定である (2017 年 2 月 27 日現在における IASB のワークプランによると、2017 年 4 月に公表の予定とされており、コメント期間は 180 日間の予定とされている。)
7. 当該 DP では、論点の 1 つとして、本テーマとも関連する「会計方針の開示」が含まれる予定であり、次の内容を取り扱うことが予定されている。

- (1) 重要な会計方針の項目
- (2) 重要な会計方針として開示する内容
- (3) 会計方針の記載箇所

IASB は、DP に対して寄せられたフィードバックを検討した後に、既存の IFRS 基準における開示要求に的を絞った改善を行うためのプロジェクトを開始すべきかどうかを検討することとされている。

(以下は、IASB のボード会議で使用されたアジェンダ・ペーパーからの抜粋である。)

本資料は基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

重要な会計方針の項目

8. 会計方針の項目を分類すると、次のように3つに整理することができる。
- (1) 財務諸表を理解する上で欠かすことのできない会計方針（①前期から変更された会計方針、②IFRS で認められた代替的な方法から選択された会計方針、③IFRS にガイダンスがない会計方針、④重要な判断又は見積りを伴う会計方針）
 - (2) 金額や性質の重要性を踏まえ、財務諸表を理解する上で必要な会計方針
 - (3) その他の会計方針
9. 前項を踏まえ、一般的な開示基準（既存の IAS 第 1 号「財務諸表の表示」が想定されている。）には、次のガイダンスを記載する必要がある。
- (1) 会計方針を開示する目的を記載する。
 - (2) 会計方針の 3 つの分類を記載する。
 - (3) 財務諸表を理解する上で必要な会計方針を開示する必要があることを明らかにする。
 - (4) その他の会計方針（前項(3)）は開示が求められないが、開示することは妨げられないことを記載する。

重要な会計方針として開示する内容

10. 重要な会計方針を開示する場合、企業固有の情報が利用者にとって最も役に立つ。すなわち、会計方針について、IFRS で要求されている事項をそのまま記述したり、一般的な記述にとどまる情報を提供するのではなく、自社の環境に照らして IFRS の要求事項をどのように適用しているかを開示することが重要となる。
11. 開示原則に関する DP では、論点の 1 つとしてコミュニケーションに関する原則が含まれており、当該原則により、企業固有の情報を開示することが求められる。

重要な会計方針を開示する場所

本資料は基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

12. 一般的な開示基準（既存の IAS 第 1 号「財務諸表の表示」が想定されている。）には、次のガイダンスを記載する必要がある。
- (1) 重要な会計方針の開示方法
 - (2) IAS 第 1 号で求められている「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」及び「見積りの不確実性の発生要因」の開示方法
13. 企業は、重要な会計方針について次のいずれかの方法により開示するかを検討する。
- (1) すべての重要な会計方針をまとめて開示する。
 - (2) 個々の注記事項と関連付けて、重要な会計方針を開示する。
 - (3) 上記(1)及び(2)を適宜、組み合わせて開示する。
14. その他の会計方針（第 8 項(3)）を開示する場合、重要な会計方針とは区別する必要がある。例えば、末尾にまとめて記載する方法や、財務諸表外へ相互参照する方法で開示する。
15. 「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」及び「見積りの不確実性の発生要因」について、現在の実務では次のような開示がみられる。
- (1) 関連する会計方針と一緒に開示する。
 - (2) 関連する注記事項と一緒に開示する。
 - (3) 「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」及び「見積りの不確実性の発生要因」を一箇所にまとめて開示する。
16. これらの情報は会計方針と関連しており、会計方針の理解を高める観点からは、関連する会計方針と一緒に開示する必要がある。

(IASB 作業計画 2017-2021 年)

17. IASB は、2016 年 11 月に、「2015 年アジェンダ協議」に関するフィードバック・ステートメントとして「IASB 作業計画 2017-2021 年」を公表した。これは、IASB における今後 5 年間の重点領域を示した作業計画である。当該フィードバック・ステ

本資料は基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

ートメントでは、2021年までの活動の中心的なテーマの一つは、財務報告におけるコミュニケーションの改善（Better Communication）であるとされている。

18. 財務報告におけるコミュニケーションの改善の具体的な作業計画は以下のとおりである。

プロジェクト	説明
基本財務諸表	このリサーチ・プロジェクトは次のことを行う。 (a) 財務業績の計算書の構成及び内容（表示項目の小計や代替的な業績指標を含む。）を検討する。 (b) キャッシュ・フロー計算書及び財政状態計算書の構成及び内容を改善する必要があるかどうかを検討する。 (c) 基本財務諸表間の相互関係を検討する。
開示に関する取組み－開示原則	このリサーチ・プロジェクトで、IASB はすべての IFRS 基準に適用できる開示原則の開発を目指している。こうした原則の目的は、IASB がより適切な開示要求を設定する助けとなり、作成者が開示に関してより適切な判断を行えるようにすることである。 IASB は、2017 年前半に、議論とコメントを求めるためのディスカッション・ペーパーにおいて開示原則案を公表するつもりである。 この原則案に対して寄せられたフィードバックを検討した後、IASB は既存の IFRS 基準における開示要求に的を絞った改善を行うためのプロジェクトを開始すべきかどうかを検討する。
開示に関する取組み－重要性の実務記述書	この重要性に関するプロジェクトの目的は、作成者、監査人及び規制機関が重要性の概念を適用する際に判断を用いる助けとなることである。最終の実務記述書は 2017 年前半に公表の予定である。
IFRS タクソノミ	(略)

V. テーマアップの要件への該当

19. テーマアップの要件を基にした、テーマアップの要否に関する分析は次のとおりである。

- (1) 広範な影響があるか。

本資料は基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

本テーマを取り扱う場合、開示に関する会計基準を開発することになると考えられるほか、本テーマは会計方針の開示と関連しているため、広範な影響はあるものと考えられる。

- (2) 作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。

本テーマは、監査人から提出されたものである。市場関係者に対するアウトリーチでは、本テーマに関して、利用者及び監査人からニーズが聞かれている。

- (3) 企業会計基準委員会が取り扱うべき内容か(他の規制当局等が取扱うことが適切であるものではないか)。

本テーマは開示に関する事項であるため、ASBJ が取り扱うべき内容であると考えられる。

- (4) 現行の会計基準の改善が見込まれるか。

仮に本テーマに係る会計基準を開発する場合、開示情報の充実によって財務諸表利用者に一定の便益をもたらす可能性がある。一方、貸借対照表及び損益計算書の勘定科目や関連する注記事項を分析することにより、現状においてもある程度は見積りの不確実性の発生要因を把握することができるため、有用性の程度は、開示される内容によると考えられる。

- (5) 適時に会計基準の開発が可能か。

仮に本テーマに係る会計基準を開発する場合、会計方針の開示全般についての見直しに関連する可能性があるため、基準開発には一定の期間を要するものと考えられる。

VI. 分析

20. 本テーマに関しては、第 19 項(2)に記載のとおり、利用者及び監査人からニーズが聞かれている。また、第 19 項(4)に記載のとおり、開示情報の充実によって財務諸表利用者に一定の便益をもたらす可能性がある。

一方、第 19 項(4)に記載のとおり、現状においてもある程度は見積りの不確実性の発生要因を把握することができるため、有用性の程度は、開示される内容によると考えられる。

本資料は基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

現状では、第4項に記載のとおり、ASBJに新規テーマの提言を行うか否かについて意見が大きく分かれており、この状況は、本テーマが提案された第26回基準諮問会議以降、大きな変化は見られない状況である。

21. ここで、第6項から第18項に記載のとおり、IASBは、今後の5年間は財務報告におけるコミュニケーションの改善に注力するほか、2017年4月には開示原則に関するDPの公表が予定されている。当該DPは、IASBにおける開示に関する取組みの中でも重要性が高く、当該DPの公表後は、我が国においても開示に関する活発な議論を行う必要があると考えられる。

これらの国際的な議論には、第8項から第14項に記載のとおり、論点の1つとして、本テーマとも関連する「会計方針の開示」が含まれており、本テーマに関連すると考えられ、我が国の市場関係者が開示DPに対する意見発信に向けた議論を行う中で、本テーマに関しても議論が深まるものと考えられる。

VII. 事務局による本テーマの評価

22. これらを踏まえ、本テーマに関しては次の対応が考えられるがどうか。

- 当面、我が国の市場関係者における、開示原則に関するDPへのコメント検討を通じた国際的な意見発信の状況を注視することとし、開示原則に関するDPへのコメント検討を終えた後(仮に当該DPが2017年4月に公表される場合は、コメント期間は2017年10月頃となる。)、本テーマに関する議論を再開してはどうか。

以上

別紙 基準諮問会議で聞かれた意見

(第27回基準諮問会議(平成28年7月4日開催)で聞かれた意見)

重要な情報開示であるとの意見

- 監査実務において、経営者による会計上の見積りは重要な監査上のポイントとなっており、財務諸表の利用者においても必要不可欠な情報であると考えます。
- 現状の開示では、例えば、売上の計上基準を開示している会社が少ない、のれんの減損においてグルーピングの方法が十分に開示されていないなど、分析のために十分な情報が開示されていない。経営者がどのような考え方にに基づき会計方針を採用したか、見積りを行ったかに関する情報は、利用者が財務諸表を分析する上で重要であると考えます。
- 企業固有の情報が開示されることは重要であり、企業の意識を喚起する点も考慮し、本テーマの検討を行うことが必要である。これらの開示がなされることによって、作成者と投資家の間での対話が促進されることがある。

開示を検討するにあたって慎重に対応すべきとの意見

- 我が国における開示のあり方を議論すべきであり、パッチワーク的な対応となることを懸念する。
- 実質的に有用な開示を行うためには、導入初年度だけでなく、継続的にコストがかかるため、作成コストにも配慮が必要であると考えます。
- 不確実性をどのようにコントロールするかは経営の本質であり、開示において詳細に表現することは困難である。財務情報ではなく、投資家との対話を通じて補完することでよいと考えます。
- ボイラープレートの開示が多いというアウトリーチにおける意見に同意する。仮にそれ以上の開示を行う場合には、説得力のある根拠が必要になると考える。
- ASBJ では現在、多くのテーマを抱えており、優先順位を踏まえた上で慎重に議論すべきと考えます。

IASBの検討状況を踏まえて検討すべきとの意見

- IASB では、開示原則プロジェクトにおいて「会計方針の開示」を検討している。そのため、次回の基準諮問会議までに IASB から開示原則に関するディスカッション・ペーパーが公表されていなければ、結論は次々回の基準諮問会議で判断すべきである。
- IASB における開示の議論を十分に踏まえた上で、我が国の開示の方向性を決めるべきであり、慎重に検討する必要があると考えます。

本資料は基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

(第26回基準諮問会議(平成28年3月4日開催)で聞かれた意見)重要な情報開示であるとの意見

- 将来予測に対応した会計基準によって作成された会計情報を理解するには、「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」及び「見積りの不確実性の発生要因」の注記は非常に重要と考えられ、会計基準レベルの提案として検討すべきである。
- 一般の財務諸表利用者は、作成者ほど会計基準に精通していない。そのため、たとえ会計基準の表現をそのまま記載している情報であっても、有用な情報になり得ると考える。
- 会計処理に見積りの要素が含まれているが、その根拠に関して財務諸表利用者は知ることができないため、理解可能性を高めるために、提案に賛成する。
- 経営者が会計方針を適用する判断の開示であり、利用者にとって重要なものを開示するという視点で検討すべきである。

新規テーマとして提案することに反対との意見

- 以下の理由から、新規テーマとして提案することに反対であり、事務局において検討する必要はないものとする。
 - 提案は、有価証券報告書、四半期報告書等の定期開示、不定期の金商法の継続開示制度、単年度報告をベースにする会社法開示という大きく異なる2つの制度に直接的に影響を及ぼすため、IFRSの置かれている環境とは異なる。また、単体と連結の開示基準が異なることも念頭に置く必要がある。
 - 実務対応レベルの提案であるが、事務局の対応案のとおり、会計基準レベルの重要な内容である。
 - IASBは、開示の包括的な議論を進めており、それを踏まえずに、アドホックに検討することは適切ではない。
 - 提案されているIAS第1号の開示の実例を見ると、会計基準をなぞったような開示が多く有用でない。
 - IAS第1号の当該開示が行われていないので分析上支障があると財務諸表利用者から指摘されたことはなく、本テーマに関して緊急性はないのではないかと考える。
 - 長文監査報告書の導入が念頭にあると推測するが、それが底意にあるとすれば、そちらの提案をすべきである。
- 作成者が負うコストと利用者が享受するベネフィットを比較した場合に、十分なベネフィットが見られないため、優先度及び緊急度は高くないと考える。

開示を検討するにあたって慎重に対応すべきとの意見

- 作成者に負担があり、それが冗長な表現となると利用者にとって却って困惑すると考える。そのため、全体の開示の中で体系づけて慎重に検討すべきである。

本資料は基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

- 最終的にどのような開示内容になるのかによって有用かどうか意見が分かれる。コストとベネフィットを考慮して慎重に対応すべきである。

その他の意見

- 長文監査報告書の導入とは関係がなく、財務諸表の注記を充実させるという純粋な研究を踏まえた提案であると考えられる。
- 開示の充実による公開企業のベネフィットとして、一般に、資本市場からの資金調達コストにおいてベネフィットが享受されるものとする。
- 提案している内容は、将来に関して行う見積りの不確実性の発生要因のうち、重要なリスクのあるものに関する注記であり、紋切り型の注記にはならないと考えている。

以 上