

## 公表基準等の解説

### 企業会計基準公開草案第 68 号

### 「会計上の見積りの開示に関する会計基準（案）」の概要

ASBJ アシスタント・ディレクター みやじ 宮治 てっし 哲司  
ASBJ 専門研究員 はやし 林 よしお 良生

## I. はじめに

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、2019年10月30日に、企業会計基準公開草案第68号「会計上の見積りの開示に関する会計基準（案）」（以下「本公開草案」という。）を公表<sup>1</sup>した。コメント募集期間は2020年1月10日までとなっている。本稿では、本公開草案の概要を紹介する。なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であり、ASBJの見解を示すものではないことをあらかじめ申し添える。

## II. 本公開草案公表の経緯

2016年3月及び2017年11月、公益財団法人財務会計基準機構内に設けられている基準諮問会議に対して、国際会計基準審議会（IASB）が2003年に公表した国際会計基準（IAS）第1号「財務諸表の表示」（以下「IAS第1号」という。）第125項において開示が求められている「見積りの不確実性の発生要因」について、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注記情報として開示を求めることを検討するよう要望が寄せられた。

その後、2018年11月に開催された第397回企業会計基準委員会において、基準諮問会議より、見積りの不確実性の発生要因に係る注記情報の充実について検討することがASBJに提言された。本公開草案は、この提言を受けて審議を行った結果、公表に至ったものである。

## III. 本公開草案の概要

### 1. 本公開草案の開発にあたっての基本的な方針

ASBJは、本公開草案の開発にあたっての基本的な方針として、個々の注記を拡充するのではなく、原則（開示目的）を示したうえで、具体的な開示内容は企業が開示目的に照らして判断することを提案している。また、本公開草案の開発にあたっては、IAS第1号第125項の定めを参考とすることとしている。

なお、本公開草案の名称は「会計上の見積りの開示に関する会計基準（案）」であり、「見積りの不確実性の発生要因の開示に関する会計基準（案）」ではない。これは、本公開草案の検

1 本公開草案の全文については、ASBJのウェブサイト（[https://www.asb.or.jp/jp/accounting\\_standards/exposure\\_draft/y2019/2019-1030-2.html](https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2019/2019-1030-2.html)）を参照のこと。

討の過程において、IAS 第1号第125項は「見積りの不確実性の発生要因」の表題のもとに定めが記述されているものの、注記が要求されている項目は会計上の見積りの対象となる資産及び負債に焦点を当てていると分析されたためである。このため、本公開草案の開発にあたっては、IAS 第1号第125項と同様の内容の開示を求めたうえで、内容をより適切に表す会計基準の名称として「会計上の見積りの開示に関する会計基準」を用いることを提案している。なお、「会計上の見積り」の定義に関しては、企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準<sup>2</sup>」（以下「企業会計基準第24号」という。）第4項(3)で定める定義<sup>3</sup>を本公開草案においても踏襲することを提案している。

## 2. 会計上の見積りの開示目的

財務諸表を作成する過程では、財務諸表に計上した項目の金額を算出するにあたり、会計上の見積りが必要となるものがある。会計上の見積りは、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて合理的な金額を算出するものであるが、財務諸表に計上する金額に係る見積りの方法や、見積りの基礎となる情報が財務諸表作成時にどの程度入手可能であるかは様々であり、その結果、財務諸表に計上する金額の不確実性の程度も様々となる。したがって、財務諸表に計上した金額のみでは、当該金額が含まれる項目が翌年度の財務諸表に影響を及ぼす可能性があるかどうかを、財務諸表利用者が理解することは困難である。

ここで、これまでに企業会計審議会又はASBJから公表されてきた会計基準においては、個々の会計基準ごとに具体的な開示項目が規定され、当該規定を受けて制定された法令等に基づく開示がなされるという実務が行われてきたと考えられる。しかし、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高い項目は企業によって異なるため、個々の会計基準ではなく、会計上の見積りの開示について包括的に定めた会計基準において原則（開示目的）を示し、開示する具体的な項目及びその記載内容については当該原則（開示目的）に照らして判断することを企業に求めることが適切と考えられる。

このため、本公開草案では、当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高い項目における会計上の見積りの内容について、財務諸表利用者の理解に資する情報を開示することを目的とすることを提案している。

ここで、提案されている開示目的では、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高い項目を開示することを提案している。これについて、本公開草案に基づく開示は将来予測的な情報の開示を企業に求めるものではないが、開示する項目の識別に際しては、財務諸表利用者の理解に資する情報を開示するという開示目的を達成するために、翌年度の財務諸表に及ぼす影響を踏まえた判断を行うことを企業に求めることを提案している。また、考慮すべき将来の期間については、翌々年度以降の財務諸表に

2 企業会計基準公開草案第69号（企業会計基準第24号の改正案）「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準（案）」において、企業会計基準第24号の名称を「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（下線を追加）に変更することを提案しており、ここでは提案されている名称で記載している。

3 「『会計上の見積り』とは、資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出することをいう。」と定義している。

影響を及ぼす可能性がある項目は、一般的に、翌年度の財務諸表にも影響を及ぼす可能性があると考えられることから、本公開草案の開発にあたって参考としたIAS第1号第125項の定めも踏まえ、翌年度とすることを提案している。

なお、会計上の見積りは企業の置かれている状況に即して行われるものであることから、会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資する情報を開示するためには、当該企業の置かれている状況について財務諸表利用者が理解できるような情報を開示する必要があると考えられる。さらに、企業の置かれている状況に加えて、企業による当該状況の評価に関する情報を開示することも財務諸表利用者が財務諸表を理解するために有用であると考えられる。

### 3. 開示する項目の識別

#### (1) 項目の識別における判断

本公開草案は、当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高い項目を開示する項目として識別することを、企業に対して求めることを提案している。このため、例えば、固定資産について減損損失の認識は行わないとした場合でも、翌年度の財務諸表に及ぼす影響を検討したうえで、当該固定資産を開示する項目として識別する可能性がある。ここで、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高い項目の識別については、翌年度の財務諸表に及ぼす影響の金額的な大きさとその発生可能性を総合的に勘案して企業が判断することが考えられるが、本公開草案では判断のための詳細な規準は示していない。これは、すべての状況において有用な情報を開示することが可能となるように当該規準を定めることは困難であること、及び会計基準において判

断のための規準を詳細に定めなくとも、各企業で行っている会計上の見積りの方法を踏まえて開示する項目を識別できると考えられたことによっている。

#### (2) 識別する項目

本公開草案では、識別する項目は、通常、当年度の資産及び負債であると提案しているが、これは、当年度の財務諸表に計上した収益及び費用（一定の期間にわたり充足される履行義務に係る収益の認識や、ストック・オプションの費用処理額の見積りなど）、並びに会計上の見積りの結果、当年度の財務諸表に計上しないこととした負債（引当金など）を識別することを妨げることを意図していない。また、金融商品や賃貸等不動産の時価情報などのように、注記において開示する金額を算出するにあたって見積りを行ったものについて、開示する項目として識別することを妨げることを意図していない。ただし、直近の市場価格により時価評価する資産及び負債の市場価格の変動は、会計上の見積りに起因するものではないため、項目を識別する際に考慮しないこととしている。

なお、本公開草案では、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高い項目を識別することを提案していることから、識別される項目数は比較的少数となるものと考えられる。

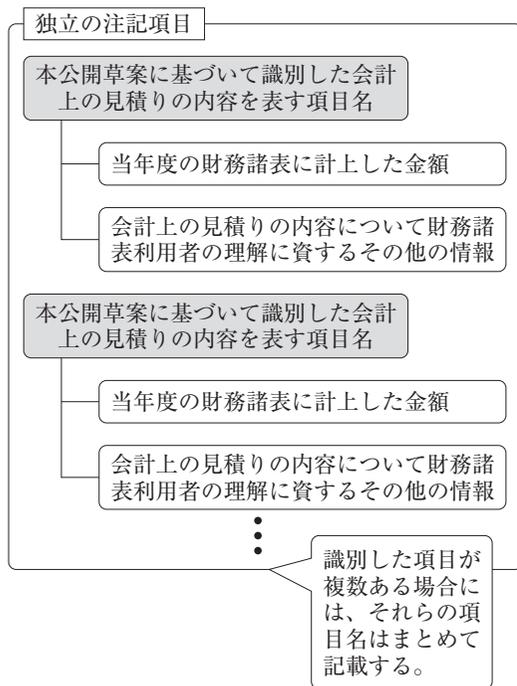
### 4. 注記事項

#### (1) 本公開草案で提案されている原則的な注記事項

本公開草案では、本公開草案に基づく注記を独立の注記項目とすることを提案している。また、注記事項として、本公開草案に基づいて識別した項目に関する項目名及び当該項目のそれぞれについて、項目名に加えて次の事項を注記することを提案している（【図表1】参照）。

##### ① 当年度の財務諸表に計上した金額

【図表 1：本公開草案における注記事項の提案のイメージ】



② 会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報

本公開草案の検討の過程では、会計上の見積りの開示については、本公開草案に基づき開示された情報であることが明瞭にわかるようにすることが有用、かつ、従来の日本基準の開示の枠組みに基づけば、通常はまとめて注記されることが多いと考えられたため、本公開草案の開発にあたって参考としたIAS第1号第125項では求められていないものの、当該注記は独立の注記とし、識別した項目が複数ある場合には、それらの項目名はまとめて記載することを求めることを提案している。

(2) 本公開草案で提案されている注記の内容

本公開草案は、(1)①及び②の事項の、具体的な内容や記載方法（定量的情報若しくは定性的

情報、又はこれらの組み合わせ）については、本公開草案に基づく開示は、企業の置かれている状況に即して情報を開示するものであると考えられることによることから、「2. 会計上の見積りの開示目的」に記載した開示目的に照らして判断することを提案している。

また、本公開草案では、会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報としては、例えば、次のようなものがあると提案している。

- ① 当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法
- ② 当年度の財務諸表に計上した金額の算出に用いた主要な仮定
- ③ 翌年度の財務諸表に与える影響

これらのうち、①及び②に関する情報は、財務諸表利用者が当年度の財務諸表に計上した金額について理解したうえで、企業が当該金額の算出に用いた主要な仮定が妥当な水準又は範囲にあるかどうか、また、企業が採用した算出方法が妥当であるかどうかなどについて判断するための基礎となる有用な情報である場合がある。

ただし、これらの情報は、単に会計基準等における取扱いを算出方法として記載するのではなく、企業の置かれている状況がわかるようにすることで、財務諸表利用者に有用な情報を開示することとなると考えられる。

また、③に関する情報は、当年度の財務諸表に計上した金額が翌年度においてどのように変動する可能性があるのか、また、その発生可能性はどの程度なのかを財務諸表利用者が理解するうえで有用な情報である場合がある。翌年度の財務諸表に与える影響を定量的に示す場合には、単一の金額のほか、合理的に想定される金額の範囲を示すことも考えられる。

ただし、これらの情報は、単に会計基準等における取扱いに基づく結果としての影響を翌年

度の財務諸表に与える影響として記載するのではなく、企業の置かれている状況がわかるようにすることで、財務諸表利用者には有用な情報を開示することとなると考えられる。

なお、本公開草案では、注記の詳細さ（開示の分量）に関して特段の定めを置いていない。これは、注記の内容は企業によって異なるものであり、したがって、開示の詳細さは各企業が開示目的に照らして判断すべきものと考えられたことによっている。これに関して本公開草案の検討の過程では、上記①から③の項目がチェックリストとして用いられることを懸念する意見が寄せられたことから、本公開草案では、これらの項目は例示であり、注記する事項は「2. 会計上の見積りの開示目的」に記載した開示目的に照らして判断する旨を明記している。

一方、本公開草案に基づき注記する内容については、個々の会計基準等により既に注記が求められている場合もあると考えられる。そのため、本公開草案は、会計上の見積りの開示以外の注記として財務諸表に記載している場合には、当該注記における記載を参照することができることを提案している。

### (3) 連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における取扱い

本公開草案は、本公開草案に基づく会計上の見積りの開示について、原則として、連結財務諸表及び個別財務諸表の双方で同様の取扱いとすることを提案している。

ただし、容認規定として、連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表においては、当年度の個別財務諸表に計上した金額の算出方法に関する記載をもって(1)②で示した会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報の注記に代えることができることを提案している。さらに、この場合、連結

財務諸表における記載を参照することができることを併せて提案している。

これは、2013年6月20日に企業会計審議会から公表された「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」で取り上げられた「単体開示の簡素化」を踏まえ、簡素化された開示を認めることとしたものである。

なお、この簡素化された開示は、識別した項目ごとに適用することができることを提案している。そのため、簡素化された開示を適用しなかった項目については(1)及び(2)の原則的な開示を行うこととなる。

## IV. 適用時期及び適用初年度の取扱い

本公開草案は、適用時期及び適用初年度の取扱いについて、【図表2】のように提案して

【図表2：本公開草案における適用時期及び適用初年度の取扱いの提案】

	原則的な適用時期	早期適用
時期	2021年3月31日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用する。	公表日以後終了する連結会計年度及び事業年度における年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することができる。
適用初年度の取扱い	<ul style="list-style-type: none"> <li>本公開草案の内容の適用は、表示方法の変更として取り扱う。</li> <li>過年度遡及会計基準第14項の定めにかかわらず、本公開草案に定める注記事項について、適用初年度の連結財務諸表及び個別財務諸表に併せて表示される前連結会計年度における連結財務諸表に関する注記及び前事業年度における個別財務諸表に関する注記（比較情報）に記載しないことができる。</li> </ul>	

いる。

企業会計基準第24号第14項では、財務諸表の表示方法を変更した場合には、原則として表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い財務諸表の組替えを行うことを求めている。また、過去の時点において判断した当年度の財務諸表に及ぼす影響と、当年度末時点において判断した翌年度の財務諸表に及ぼす影響を比較することは有用と考えられる。

しかし、適用初年度の比較情報を開示するために過去の時点における判断に本公開草案を遡及的に適用した場合、当該時点に入手可能であった情報と事後的に入手した情報を客観的に区別することが困難であると考えられる。

加えて、多数の子会社を有している企業において、本公開草案の適用初年度の比較情報として、すべての子会社から、本公開草案に基づく開示に必要な過去情報を入手し集計すること

は、実務上煩雑であり、特に、会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報について、翌年度の財務諸表に与える影響を定量的に記載する場合には、これを過去に遡って示すことが煩雑であると考えられる。

このため、本公開草案に定める注記事項について比較情報に記載しないことができることを提案している。

## V. おわりに

ASBJでは、本公開草案に寄せられた意見を参考に、本公開草案の最終基準化に向けた検討を続けていく予定である。引き続き、関係者のご理解とご協力をお願いしたい。