

企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」の概要

ASBJ 専門研究員 やまだ てつや 山田 哲也
 ASBJ 専門研究員 きはら わか 桐原 和香

I. はじめに

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、2020年3月31日に、企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」（以下「本会計基準」という。）を公表¹した。本稿では、本会計基準の概要を紹介する。なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であり、必ずしもASBJの公式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. 本会計基準の公表の経緯

2016年3月及び2017年11月に、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。この提言を受けて、ASBJは、2018年12月より審議を開始し、2019年10月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「公開草案」という。）を公表して広く意見を求めた。本会計基準は公開草案に寄せられた意見を踏まえて検討を行い、公開草案の内容を一部修正したうえで公表するに至ったものである。

III. 本会計基準の概要

1. 本会計基準の開発にあたっての基本的な方針

ASBJは、本会計基準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とした。また、本会計基準の開発に

¹ 本会計基準の全文については、ASBJのウェブサイト（https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2020/2020-0331-02.html）を参照のこと。

あたっては、IAS 第1号第125項の定めを参考にした。

なお、本会計基準の名称は「会計上の見積りの開示に関する会計基準」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」ではない。これは、本会計基準の検討の過程において、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、本会計基準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²」（以下「企業会計基準第24号」という。）第4項(3)で定める定義³を本会計基準においても踏襲している。

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、財務諸表に計上する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。

このため、本会計基準では、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リスクがある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している。

開示目的に関して、公開草案では「リスクがある項目」ではなく、「可能性が高い項目」とすることを提案していた。しかし、この提案に対しては、項目の識別の閾値が相当程度高く、記載の意図が正しく伝わらないというコメントや、IAS 第1号第125項を参考に項目の文言を見直すべきというコメントが寄せられた。これらに対応し、発生可能性の閾値の解釈について混乱が生じることを避けるため、及び本会計基準で識別される項目はIAS 第1号第125項により識別される項目と異なるものとするを意図していないことを明確化するため、公開草案の「可能性が高い」との記載を削除し、「翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目」と記載を変更した。また、リスクに関する解釈の明確化を図るため、リスクには有利となる場合及び不利となる場合の双方が含まれることを明記した。

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リスクがある項目は企業

2 2020年3月31日に公表された改正企業会計基準第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」において、企業会計基準第24号の名称が本文のとおり改正された。

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。

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注記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。

また、開示目的に関して、本会計基準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としている。この公開草案における考慮すべき将来の期間を翌年度とする提案に対し、翌年度以降の財務諸表に影響を及ぼす可能性がある項目とすべきというコメントが寄せられた。しかし、本会計基準の開発にあたって参考としたIAS第1号第125項に係る結論の根拠では、「開示に係る期間が長くなればなるほど、開示が必要な項目の範囲は広がり、特定の資産又は負債について行われる開示は具体的なものではなくなっていく。期間が翌事業年度中を超える場合には、その他の開示によって最も目的適合性のある情報を不明瞭なものにしてしまうことがある。」とされている。そのため、IAS第1号第125項の定めも踏まえた検討の結果、翌年度とする公開草案の提案を維持することとした。

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

本会計基準は、当年度の財務諸表に計上した金額に重要性があるものに着目して開示する項目を識別するのではなく、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うち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目を開示する項目として識別することを、企業に対して求めている。また、本会計基準は、翌年度の財務諸表に与える影響を検討するにあたっては、影響の金額的大きさ及びその発生可能性を総合的に勘案して判断している。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重要な影響を及ぼすリスクを検討したうえで、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。一方、本会計基準では、項目の識別について、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る。

(2) 識別する項目

本会計基準では、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、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の識別を妨げることを意図していない。また、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も意図していない。これについて公開草案では、会計上の見積りの開示対象として識別する項目の例示として、一定期間にわたり充足される履行義務に係る収益の認識、ストック・オプションの費用処理額の見積り、引当金及び金融商品や賃貸等不動産の時価情報を示していたが、公開草案に寄せられたコメントにおいて、公開草案で示した例示がチェックリスト化してしまうことに対する懸念が示されたため、例示を削除した。本会計基準の基本的な考え方は、開示目的に従って開示する項目を識別するということであり、これにより企業の実態に合った開示がなされるとともに、重要性のない開示が行われないうことで企業におけるコスト負担が過度なものとならないことが期待される。

なお、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としている。

また、本会計基準では、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目を識別することから、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) 本会計基準における注記事項

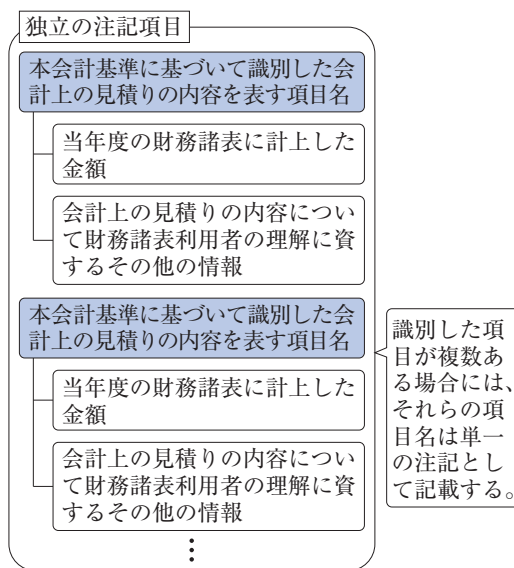
本会計基準では、本会計基準に基づく注記を独立の注記項目とするとしている。また、注記事項として、本会計基準に基づいて識別した項目に関する項目名及び当該項目のそれぞれについて、項目名に加えて次の事項を注記するとしている。

- ① 当年度の財務諸表に計上した金額
- 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

本会計基準の検討の過程では、会計上の見積りの開示については、本会計基準に基づき開示

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、本会計基準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、それらの項目名は単一の注記として記載することを求めるとしている。本会計基準で定める注記のイメージは【図表1】のとおりである。

【図表1：本会計基準で定める注記のイメージ】



(2) 注記事項の内容

本会計基準では、4. (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、本会計基準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としている。このため、例えば4. (1)①の当

年度の財務諸表に計上した金額の内容として、財務諸表に表示された金額そのものではなく、会計上の見積りの開示の対象項目となった部分に係る計上額が開示される場合もあり得ると考えられる。

また、本会計基準では、4. (1)②の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となる場合がある。なお、②の主要な仮定については、①の当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法に対するインプットとして想定される数値（定量的な情報）若しくは当該定量的な情報の前提となった状況や判断の背景の説明（定性的な情報）又は定量的な情報と定性的な情報の双方の場合もあると考えられる。

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の翌年度の財務諸表に与える影響に関する情報の開示は、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

で有用な情報となる場合がある。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理解でき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。

ここで、本会計基準では、開示の詳細さ（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る。これに関して、本会計基準の検討の過程では、上記①から③の事項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、本会計基準では、これらの事項は例示であり、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、本会計基準に基づき注記する事項については、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、本会計基準は、会計上の見積りの開示以外の注記に含めて財務諸表に記載している場合には、注記の重複を避ける観点から、会計上の見積りに関する注記を記載するにあたり、当該注記における記載を参照することにより当該事項の記載に代えることができるとしている。これについて、公開草案に寄せられたコメント及び審議の過程において、既存の会計基準等で会計上の見積りに関する開示が求められている場合には当該注記を参照することが想定されていることの確認を求める意見が聞かれた。この点、企業が識別した項目について、他の会計基準等

に従って開示している内容が開示目的を満たしている場合、結果的に追加で開示する情報はないと考えられる。

(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

本会計基準は、本会計基準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としている。

ただし、注記の重複を避ける観点から、連結財務諸表を作成している場合に、個別財務諸表において本会計基準に基づく開示を行うときは、4.(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」を参照することができるとしている。既存の会計基準等において個別財務諸表での開示が免除されている項目が開示対象として識別される場合が考えられるが、この場合は、連結財務諸表における記載の参照が可能な場合が多いと考えられる。

また、識別した項目ごとに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4.(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簡素化された開示を認めることとしている。さらに、この場合であっても、連結財務諸表における記載を参照することができるとしている。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」を踏まえたものである。

なお、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としていることから、簡素化された開示を適用しなかった項目については4.(1)及び(2)の原則的な開示を行うこととなる。本会計基準における、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のイメージについては【図表2】を参照されたい。

【図表2：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】

原則的な取扱い	容認される取扱い
1. 開示対象として識別された項目名	1. 開示対象として識別された項目名
2. 当年度の財務諸表に計上した金額	2. 当年度の財務諸表に計上した金額
3. 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	3. 当年度の個別財務諸表に計上した金額の算出方法
(例えば)	
①当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法	▶ 連結財務諸表における記載を参照することができる。 ▶ 容認規定(簡素化された開示)を適用しなかった項目については原則的な開示を行うこととなる。
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	

IV. 適用時期及び適用初年度の取扱い

本会計基準は、適用時期及び適用初年度の取扱いについて、【図表3】のように定めている。

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としている。本会計基準においても、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。

【図表 3：本会計基準における適用時期及び適用初年度の取扱いについての定め】

	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"> ● 本会計基準の内容の適用は、表示方法の変更として取り扱う。 ● 企業会計基準第24号第14項の定めにかかわらず、本会計基準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。 	

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会計基準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、本会計基準の適用初年度の比較情報として、すべての子会社から、本会計基準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、本会計基準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としている。

V. 未適用の会計基準等に関する注記における本会計基準の取扱い

ASBJは、本会計基準の公表と時を同じくして、改正企業会計基準第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」を公表し、未適用の会計基準等に関する注記に関する定めが、既に公表されているものの、未だ適用されていない新しい会計基準等全般に適用されることを明確化する改正を行った。

当該改正についての原則的な適用時期は2021年3月31日以後終了する事業年度の年度末に係る財務諸表からであり、原則的な適用時期より前の、例えば2020年3月31日に終了する事業年度の年度末に係る財務諸表において本会計基準を早期適用しない場合には、本来はこの明確化の適用対象にはならない。

しかし、専ら表示及び注記事項を定めた会計基準等が未適用の会計基準に関する注記の対象となることを明確化したという当該改正の趣旨を鑑みると、本会計基準の公表後、適用までの間は、企業会計基準第24号第22-2項（未適用の会計基準等に関する注記）を類推適用し、次の事項を注記することが適切と考えられ、強く推奨される。

- (1) 本会計基準の名称及び概要
- (2) 適用予定日に関する記述

VI. おわりに

本会計基準は、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リスクがある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という原則（開示目的）に照らして具体的な注記事項を判断するといういわゆる原則主義的な考え方で一貫しており、チェックリスト的な運用につながる可能性のある例示については極力排除している。そのため、本会計基準に基づく開示対象となる項目の識別及び具体的な注記内容を決定するにあたっては、各企業の実態に応じた判断が求められることとなることに留意していただきたい。