

プロジェクト	「見積りの不確実性の発生要因」及び「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に採用した会計処理の原則及び手続」に関する開示
項目	「見積りの不確実性の発生要因」に関する開示

本資料は、第 409 回企業会計基準委員会（2019 年 5 月 28 日開催）における資料から一部変更している。

本資料の目的

1. 本資料は、基準諮問会議からの提言に基づき当委員会の新規テーマとされた「見積りの不確実性の発生要因」に関する開示の次の論点について、審議を行うことを目的としている。
 - (1) 開示目的
 - (2) 基本的な考え方
 - (3) 開示の対象範囲
 - (4) 開示対象項目の識別
 - (5) 注記事項
2. なお、本資料において、「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（企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 24 号」という。）第 4 項(3)）。

検討の背景

3. 本検討は、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 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、日本基準においても開示を求めることを検討するよう要望が寄せられたことに端を発している。

125 企業は、報告期間の末日における、将来に関して行う仮定、及びその他の見積りの不確実性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額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。当該資産及び負債に関して、注記には次の事項の詳細を記載しなければならない。

(a) その内容

(b) 報告期間の期末日現在の帳簿価額

4. ASBJ 事務局において、IFRS 基準に基づく財務諸表及び関連する IFRS 基準の定めを調査したところ、次の理由から、IAS 第 1 号第 125 項のような定めをそのままの形で日本基準に導入することは必ずしも適切ではないと考えられた。
- (1) 実際の IFRS 基準に基づく財務諸表では、開示のどの部分が IAS 第 1 号第 125 項の定めに対応したものであるのかが必ずしも明確ではない。
- ① IFRS 基準では、日本基準ほど開示の様式が定まっていない。
- ② IAS 第 1 号第 122 項で要求されている「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」と区別されずに開示されている事例が見られる。
- ③ IFRS 基準では、見積りに関して、IAS 第 1 号以外の会計基準において既に多くの開示が要求されており¹、IAS 第 1 号第 125 項に準拠することのみを目的として開示される項目が限定的である。
- (2) IAS 第 1 号第 125 項(b)について、実際の IFRS 基準に基づく財務諸表では、財務諸表上の行項目の全額が見積りを含む項目によって構成されていない場合であっても、行項目の全額が開示されていることがある。
- (3) IAS 第 1 号第 129 項は、IAS 第 1 号第 125 項の開示の例として、「方法、仮定及び見積りに対する感応度（その感応度の理由を含む）」を挙げているが、その有用性について疑問がある。
5. そこで、ディスクロージャー専門委員会では、IAS 第 1 号第 125 項による開示の目的を検討し、そのうえで日本基準を高品質で国際的に整合性のあるものとするとの観点も踏まえ、慎重に基準開発を行うこととしている。

¹ 例えば、IAS 第 37 号「引当金」第 85 項(b)では、将来の事象に関する重大な仮定の開示が要求されている。また、IFRS 第 13 号「公正価値測定」第 93 項(d)では、公正価値で測定される金融資産及び金融負債（レベル 2 及びレベル 3）について、公正価値測定に用いた評価技法及びインプットの開示が要求されている。

開示目的

6. 財務諸表に計上される金額は、会計上の見積りによるものも、そうでないものも区別されずに表示される。財務諸表に計上されている金額が会計上の見積りによるものかどうか明らかでない場合、財務諸表利用者は財務諸表を理解することができない可能性がある。
7. 特に、会計上の見積りの開示の対象は、翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高い資産及び負債や収益及び費用である。どの資産及び負債や収益及び費用が開示対象となるのかは、企業によって異なる（企業固有の情報である）と考えられるため、これらを識別し、開示の充実を図ることは財務諸表利用者にとって有用であると考えられる。
8. このため、次の2つのことを開示目的とすることが考えられる。
 - (1) 翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高い資産及び負債や収益及び費用を識別して示すこと
 - (2) (1)において識別した資産及び負債や収益及び費用の合理的な見積金額に対する財務諸表利用者の理解可能性を高める情報を示すこと
9. このような開示を行うことにより、財務諸表利用者は、例えば、識別された資産及び負債や収益及び費用について調整するか否かを検討したうえで財務分析を行うなど、企業固有の情報を踏まえて財務諸表を理解することができるようになると考えられる。

(ASBJ 事務局の提案)

10. 開発する会計基準において、次のように開示目的を定めることが考えられるがどうか。

1. 会計上の見積りの開示は、次の2つのことを目的とする。
 - (1) 翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高い資産及び負債や収益及び費用を次のとおり識別して示すこと
 - 会計上の見積りを行うことにより当年度の財務諸表に計上する金額（以下「合理的な見積金額」という。）を算出した資産及び負債や収益及び費用のうち、当該金額の算出に用いた仮定とその将来における実績との間に差異が生じ得ることにより、翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高い資産及び負債や収益及び費

用を識別する。

(2) (1)において識別した資産及び負債や収益及び費用の合理的な見積金額に対する財務諸表利用者の理解可能性を高める情報を示すこと

基本的な考え方

11. 本資料の第2項に記載したとおり、定義上、会計上の見積りの範囲は、財務諸表に計上する資産及び負債や収益及び費用に限られないと考えられるが、以下では、まず、財務諸表に計上する資産及び負債や収益及び費用を念頭に、「見積りの不確実性の発生要因」に関する注記情報の充実を図るための方針について、基本的な考え方を検討している。

(翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高いもの)

12. 財務諸表を作成する過程では、財務諸表に計上する資産及び負債や収益及び費用等の金額を算出するにあたり、不確実な将来の事象の影響を期末日において見積ることが必要となるものがある。例えば、直近の市場価格が観察できない場合には、このような会計上の見積りが必要となるものと考えられる。
13. 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き、期末日現在の様々な仮定を用いて資産及び負債や収益及び費用等の合理的な見積金額（会計上の見積りにより当年度の財務諸表に計上された金額をいう。以下同じ。）を算出するものである。一般に、合理的な見積金額の算出に用いた仮定が多くなれば、将来における実績が仮定から乖離する可能性が高まり、翌年度以降の財務諸表に及ぼす影響も大きくなる傾向にあるものと考えられる。
14. このため、「見積りの不確実性の発生要因」に関する注記情報の充実を図るにあたっては、当年度の財務諸表に対して合理的な見積金額に重要性があるものについての情報を示すよりも、翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼすものについての情報を示す方が、当年度の財務諸表に関する有用な情報を提供し得るものと考えられる。
15. ここで、会計上の見積りに不確実性があるということは、将来、発生する事象について複数のシナリオが想定されるということであり、また、それぞれのシナリオについて発生可能性（蓋然性、発生確率）があるということであると考えられる。このため、「翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす」というだけではなく、その「可能性」も踏まえて開示対象を識別することが有用と考えられる。この点、IAS

第1号では、「翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる」ものであり、かつ「重要なリスクがあるもの」に関する情報を提供することを求めており、同様の構造となっている。

16. しかしながら、企業が会計上の見積りを行うプロセスは、必ずしもすべてのシナリオとそれぞれのシナリオの発生可能性の組み合わせを特定するものであるとは限らず、将来の事象が発生する可能性が低いため金額を見積ることもなく財務諸表に計上しないと判断する場合や、シナリオとその発生可能性が組み合わせられた価値算定モデルを用いて合理的な見積金額を直接的に算出する場合もあると考えられる。
17. 一方、どのように合理的な見積金額を算出したとしても、会計上の見積りは、本質的に、仮定に基づくものであり、将来においてその実績が確定した時点で財務諸表に影響が生じるものであるため、開示対象を「翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高いもの」とすることにより、企業によって行われている様々な見積りのプロセスに対処できるものと考えられる。
18. したがって、「見積りの不確実性の発生要因」に関する注記事項の充実を図るにあたっては、翌年度以降の財務諸表に及ぼす影響とその発生可能性を組み合わせで判断することを基礎としつつも、それらを特定することを求めるのではなく、合理的な見積金額の算出に用いた仮定とその将来における実績との間に差異が生じ得ることにより、翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高いものを識別し、それについて開示の充実を求めることが考えられる。

(ASBJ 事務局の提案)

19. 上述の考え方にに基づき、会計上の見積りの開示は、「当年度の財務諸表において合理的な見積金額に重要性があるもの」を識別するのではなく、翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高いものを識別し、注記情報の充実を図ることが考えられるかどうか。

開示の対象範囲

20. 本資料の第18項のように、「翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高いもの」を識別して開示とした場合、基本的には「翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高い資産及び負債や収益及び費用」が開示対象になると考えられる。
21. 一方、次のものの取扱いが論点となるものと考えられるため、以下ではこれらを開

示対象に含むように基準開発を行うのか、これらを開示対象から除外するように基準開発を行うのかについて、それぞれ検討を行う。

- (1) 注記として開示する金額が会計上の見積りによるもの
- (2) 直近の市場価格により時価評価されている資産及び負債

(注記として開示する金額が会計上の見積りによるもの)

22. 「注記として開示する金額が会計上の見積りによるもの」には、例えば、財務諸表本表では取得原価又は償却原価に基づく金額を計上している金融商品や賃貸等不動産について、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」第 40-2 項(2)や企業会計基準第 20 号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」第 8 項(3)に基づき、会計上の見積りによる時価を開示する場合などがあると考えられる。
23. 「注記として開示する金額が会計上の見積りによるもの」を識別して示すことにも有用性はあると考えられるものの、「注記として開示する金額が会計上の見積りによるもの」を開示対象に含めた場合には、「注記されている金額に対する注記」という位置付けになると考えられ、財務諸表本表に表示されている金額に対する注記に比べると優先順位は低いと考えられる。
24. また、本検討において参考としている IAS 第 1 号第 125 項では、「翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重大なリスクがあるもの」について開示が求められており、注記として開示する金額に影響を及ぼすようなものを開示対象とはしていない。
25. 以上を踏まえると、「注記として開示する金額が会計上の見積りによるもの」は開示対象から除外するように基準開発を行うことが考えられる。

(直近の市場価格により時価評価されている資産及び負債)

26. 会計上の見積りの開示は、本資料の第 18 項に記載したとおり、合理的な見積金額の算出に用いた仮定とその将来における実績との間に差異が生じ得ることにより、翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高いものを開示対象に含めることが考えられる。
27. 直近の市場価格により時価評価されている資産及び負債の市場価格の変動は、事実に基づく変動であり、合理的な見積金額の算出に用いた仮定とその将来における実績との差異とは性質を異にするものであると考えられる。
28. また、本検討において参考としている IAS 第 1 号第 128 項においても、報告期間の

末日現在で、同一の資産又は負債についての活発な市場における相場価格に基づく公正価値で測定されている場合には開示が要求されない旨が定められている。

29. したがって、直近の市場価格により時価評価されている資産及び負債については、開示対象から除外するように基準開発を行うことが考えられる。

(ASBJ 事務局の提案)

30. 会計上の見積りの開示の対象範囲については、次のようにすることが考えられるかどうか。
- (1) 「注記として開示する金額が会計上の見積りによるもの」を開示対象から除外するように基準開発を行う。
 - (2) 直近の市場価格により時価評価されている資産及び負債を開示対象から除外するように基準開発を行う。

開示対象項目の識別

31. 本資料の第 8 項(1)に記載した開示目的を達成するために、企業は、開示対象となる資産及び負債や収益及び費用を自ら識別することが必要となると考えられる。
32. 本資料の第 13 項に記載したとおり、一般に、会計上の見積りを行うにあたり用いた仮定が多くなれば、将来における実績が仮定から乖離する可能性が高まり、翌年度以降の財務諸表に及ぼす影響も大きくなる傾向にあるものと考えられるが、企業は、会計上の見積りを行う過程で、将来における実績が仮定からどの程度乖離しそうなのかについて概括的には把握しているものと考えられる。
33. また、企業の事業モデルが大きく変わらない状況においては、識別される資産及び負債や収益及び費用が事業年度ごとに大きく変わるものでもないと考えられる。
34. このため、開示対象となる資産及び負債や収益及び費用の識別にあたり、詳細な判断基準がなくとも、各企業で行っている会計上の見積りの方法に照らして翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高い資産及び負債や収益及び費用を識別することはできるのではないかと考えられる。
35. したがって、開発する会計基準においては、開示対象となる資産及び負債や収益及び費用を識別するにあたっての詳細な判断基準を示さないことが考えられる。
36. なお、会計上の見積りの開示は、当年度の財務諸表に計上された合理的な見積金額

に重要性があるものを開示対象として識別するのではなく、本資料の第 18 項に記載したとおり、翌年度以降の財務諸表に及ぼす影響の重要性とその発生可能性に基づいて開示対象となる資産及び負債や収益及び費用を識別することが考えられる。

37. また、本資料の第 8 項(1)の開示目的に照らせば、識別される資産及び負債や収益及び費用の項目の数は、企業の規模及び事業の複雑性等により異なると考えられるため、翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高い資産及び負債や収益及び費用はすべて開示することが必要と考えられるものの、通常、翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼすような資産及び負債や収益及び費用が無数にあるというものでもないとも考えられることから、比較的少数の資産及び負債や収益及び費用が識別されることになるものと考えられる。

(ASBJ 事務局の提案)

38. 開発する会計基準において、開示対象となる資産及び負債や収益及び費用を識別するにあたっての詳細な判断基準を示さないことが考えられるがどうか。

注記事項

39. 会計上の見積りの開示は、本資料の第 8 項(2)の開示目的を達成するために、本資料の第 8 項(1)に基づき識別した資産及び負債や収益及び費用のそれぞれについて、次の事項を注記することが考えられる。

(1) 財務諸表における表示科目の名称

(2) 合理的な見積金額に関する情報

① 合理的な見積金額

② 合理的な見積金額の算出方法

③ 合理的な見積金額の算出に用いた主要な仮定

(3) 翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高いと判断した理由

(財務諸表における表示科目の名称)

40. 本資料の第 39 項(2)①の財務諸表における表示科目の名称は、次のとおり記載することが考えられる。

(1) 資産又は負債を対象として会計上の見積りを行うことにより当年度の財務諸

表に計上する金額を算出した場合には、当該資産又は負債の表示科目の名称を記載する。

(2) 収益又は費用を対象として会計上の見積りを行うことにより当年度の財務諸表に計上する金額を算出した場合には、当該収益又は費用の表示科目の名称を記載する。

41. 前項(1)の例としては、固定資産について減損損失を認識する際の回収可能価額、繰延税金資産の回収可能性、退職給付債務の見積りがあると考えられる。また、前項(2)の例としては、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があると考えられる。

(合理的な見積金額)

42. 財務諸表に表示されている金額には、識別した資産及び負債や収益及び費用に関連した部分の金額とそうでない金額が含まれている場合もあると考えられる。
43. このため、本資料の第 39 項(2)①の合理的な見積金額は、識別した資産及び負債や収益及び費用に関連した部分の金額を記載することが考えられる。例えば、有価証券のうち、市場価格がない場合に市場価格に準ずるものとして合理的に算定された価額を用いて時価とした債券の金額を記載することが考えられる。

(合理的な見積金額の算出方法及び主要な仮定)

44. 会計上の見積りの定義(本資料の第 2 項参照)では、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、その合理的な金額を算出する旨が定義されている。ここで、合理的な見積金額の算出方法や合理的な見積金額の算出に用いた主要な仮定について理解できるような情報は、財務諸表利用者が合理的な見積金額について理解し、企業の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、企業が採用した会計上の見積りの方法は妥当かどうかについて判断するための基礎となる有用な情報であると考えられる。
45. このため、合理的な見積金額の算出方法及び主要な仮定について記載することが考えられる。
46. この際、本資料の第 39 項(2)②の合理的な見積金額の算出方法について、例えば、将来キャッシュ・フローの見込額に基づき計上しているなどのように、会計基準等における取扱いを記載することは、企業固有の情報とはならないものと考えられる。
47. また、本資料の第 39 項(2)③の合理的な見積金額の算出に用いた主要な仮定は、合理的な見積金額の算出に重要な影響を与えているものを記載することが考えられる。

(翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高いと判断した理由)

48. 本資料の第 8 項(1)に記載したとおり、会計上の見積りの開示では、翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性を判断して開示対象とすべき資産及び負債や収益及び費用を識別することが考えられることから、本資料の第 39 項(3)のように翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高いと判断した理由を記載することが考えられる。
49. 翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高いと判断した理由は、例えば、合理的な見積金額の算出に用いた仮定について、将来における実績の複数のシナリオを想定して合理的な見積金額を算出した場合にはその内容を記載し、それ以外の場合には翌年度以降の財務諸表に及ぼす影響について文章で示す方法により記載することが考えられる。
50. 合理的な見積金額に対する財務諸表利用者の理解可能性を高めるような情報は、企業や資産及び負債や収益及び費用によって異なる、企業固有の情報であると考えられることから、具体的な内容や、定量的情報若しくは定性的情報（又はこれらの組合せ）のいずれの方法によるべきかについては、開示目的（本資料の第 8 項参照）を踏まえ、各企業で判断することが適切と考えられる。
51. この際、例えば、将来キャッシュ・フローの見込額が減少した場合には損失が生じる可能性があるなどのように、会計基準等における取扱いを記載することは、企業固有の情報とはならないと考えられる。

(ASBJ 事務局の提案)

52. 開発する会計基準において、注記事項を次のように定めることが考えられるがどうか。

1. 開示目的を達成するために、識別した資産及び負債や収益及び費用のそれぞれについて、次の事項を注記する。
 - (1) 財務諸表における表示科目の名称
 - (2) 合理的な見積金額に関する情報
 - ① 合理的な見積金額
 - ② 合理的な見積金額の算出方法
 - ③ 合理的な見積金額の算出に用いた主要な仮定
 - (3) 翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性が高いと判断した理由

ディスカッション・ポイント

本資料に記載した「見積りの不確実性の発生要因」の開示に関する論点について、ご質問やご意見があればいただきたい。

以 上