

**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)」に対する意見**

2019年12月12日  
日本公認会計士協会

当協会は、このたび公表されました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。)に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

**質問1(原則(開示目的)に照らして開示項目を判断するという本公開草案の基本的な考え方に関する質問)**

本公開草案では、原則(開示目的)を示したうえで、当該原則(開示目的)に照らして、開示する具体的な項目の識別とその記載内容について判断することを企業に求めることを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

**【意見】**

同意する。

**質問2(開示目的の内容に関する質問)**

本公開草案における開示目的の内容に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

**【意見】**

以下の点を除いて同意する。

1. 第17項において、「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、(中略)、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…」とあるが、「会計上の見積りは、企業に固有の状況に即して行われるものであることから、(中略)当該企業に固有の状況を反映した会計上の見積りの内容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…」といった記載への変更を検討いただきたい。
2. 第4項における「翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性の高い項目」という記載について、「翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある項目」

といった記載への変更を検討いただきたい。

3. 第 27 項のなお書き以降の記載に関して、例えば以下のような例示の追加を検討いただきたい。

- ① 主要な仮定が変動する可能性（例えば、割引率に用いる 5 年後の国債金利について、当期は 0.1%と見積もったものの、翌年度には 0.0%から 0.2%の間で変動する可能性があると思える場合）
- ② 見積もりの前提となる状況が変化する可能性（例えば、経済成長が当面の間続くと考えていたものが、停滞する可能性がある場合）

（理 由）

1. 開示目的に照らして「企業の置かれている状況」（例えば、引当金の対象となる状況）を開示することも有用であると考えられるが、本公開草案における開示の焦点は、そのような状況において企業がどのように会計上の見積りを行ったか（例えば、引当金の算出方法やその際に使用した仮定など）を開示することであると考えられるためである。なお、「企業に固有の状況」という表現については、既に、例えば企業会計基準適用指針第 6 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」第 36 項及び第 118 項においても「企業に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積る」とされ、類似の用語が使用されているため、それを用いるのが理解しやすいと考える。

2. 「重要な影響を及ぼす可能性の高い項目」という表現については、第 19 項において「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」とされてはいるものの、日本の会計基準では「可能性の高い」という用語は金額の大きさではなく、発生可能性の程度を表す用語として用いられ、その発生可能性の程度も相当程度高いものとして使われることが多いため（企業会計基準公開草案第 66 号（企業会計基準第 29 号の改正案）「収益認識に関する会計基準（案）」第 143 項参照）、記載の意図が読み手に適切に理解されないおそれがある。また、見積りはその後の推移に関しても不確定要素が高く、「翌年度」に限定し、かつ「重要な影響を及ぼす可能性が高い」という限定までつけると、本基準に基づく開示の範囲が想定外に狭く解釈され、本基準が意図する情報提供を妨げることを懸念する。例えば、「固定資産等の減損」という項目を識別し開示した場合、以下の帰結を招くことが想定される。

- 1 年以内に（「翌年度に」）減損損失が生じる可能性が相当程度高い情報であると財務諸表利用者に受け取られる。
- その結果、固定資産等の額が大きい場合であっても、減損損失の発生可能性

が高い状況にはないとして開示が行われない実務が生じるおそれがあり、IFRS では重要なリスクがあるとして開示されているような項目が、本基準では開示されない実務となってしまう。

「重要な影響を及ぼす可能性のある項目」との記載でも、開示対象は重要な影響のあるもののみであることは明確であり、IAS 第1号第125項の取扱いとも特段不整合となることはないと考えます。また、第19項における「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」という記載とも結び付けやすいと考えられる。

3. 第4項及び第18項における「翌年度の財務諸表に影響を及ぼす可能性」の考え方について、第27項における「…なお、ここでいう翌年度の財務諸表に与える影響は、見積りの方法の変更を行った場合（新たに見積もることが可能となった場合を含む。）の影響ではなく、見積りの前提となる状況又は仮定が見直されることに起因するものである。」との関係が理解し難いため、例示を示すことが有用と考えるものである。

### 質問3（開示する項目の識別に関する質問）

本公開草案の開示する項目の識別に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

#### 【意見】

開示する項目の識別に関して、基本的な方向性には同意するが、以下の2点について検討いただきたい。

1. 第19項における、「…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…」という記載は、基準本文で記載すべきである。
2. 第5項において、「識別する項目は、通常、当年度の財務諸表に計上した資産及び負債である。」とされているが、貸借対照表に計上しないこととした負債（引当金）も含めるべきである。少なくとも「妨げない」という表現ではなく、「考えられる」（できれば「適当である」）といった表現が適当である。

#### （理由）

1. 項目の識別における判断の考え方そのものであり、「公開草案の概要」にこれらが記載されていることから、基準本文に記載が必要と考える。

2. 本公開草案は、IAS 第1号との整合性を重視していると理解しているが、「見積りの不確実性の発生要因」の開示を求めた本質的な問題意識は、IAS 第1号との整合性のみではなく、会計上の見積りの開示に関する事項全体についての開示の充実にあると考えている。偶発債務などについても、企業によっては十分な開示が必要なほど重要である場合もある。開示目的に照らして、重要であれば開示要否の検討が必要となることが分かるよう明確化することが適当と考える。

#### 質問4（会計上の見積りの開示の対象とした項目名をまとめて注記することに関する質問）

本公開草案では、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と考えられたため、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ます。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

#### 【意見】

提案の方向性に同意する。ただし、以下の2点については明確化が必要と考える。

1. 第5項において識別する「項目」は資産及び負債であるとされている一方、第6項前段で「項目名」は会計上の見積りの内容を表すものとされており、整合していない。
2. 第6項後段について、「…当該注記は独立の注記項目とする。」との定めがあるが、「当該注記は」を「会計上の見積りに関する開示は」と明確に記載すべきである。

#### （理由）

1. 第5項及び第6項の定めによった場合、例えば、項目名として「固定資産」とすればよいのか、「固定資産に係る減損の検討」とすればよいのかが明らかでないと捉えられる可能性がある（第21項の記述からもどちらもあり得るように見える）。
2. 第6項後段は、項目名の注記について、「当該注記は独立の注記項目とする。」という記載がある。この文言では、「当該注記」が「項目名」のことを指しているように見えるため、「会計上の見積りに関する開示」であることを明確にすることが適当である。

## 質問5（項目名に加えて注記する事項に関する質問）

本公開草案の項目名に加えて注記する事項に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

### 【意見】

提案の方向性には同意する。ただし、以下の変更又は明確化を検討いただきたい。

1. 第7項(1)の「財務諸表に計上した金額」は、財務諸表本表に表示されている金額のみを指すのではなく、当該金額に含まれる個別の金額も含んだ表現であると理解しているが、その点がより理解しやすいよう結論の背景で明確化すべきと考える。

2. 第8項(2)の「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」について、「仮定」の内容を結論の背景でもう少し説明すべきと考える。

3. 第8項(3)の「翌年度の財務諸表に与える影響」について、第27項（結論の背景）に記載している説明を以下のように一部変更の上、基準本文に記載する方が適当である。

「第8項(3)の翌年度の財務諸表に与える影響を記載する場合は、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上で有用となる情報を記載するである場合がある。」

### （理由）

1. 第7項では、(1)の事項の「具体的な内容や記載方法については、第4項の開示目的に照らして判断する。」とされている。このため、開示目的に照らして必要と判断される場合には、財務諸表本表に表示されている金額に限らず、当該金額に含まれる翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある部分の金額の開示が必要となる場合もあると理解している。

2. 第26項（結論の背景）では、「…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上で、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。」と説明されているが、仮定がどのようなものかについての説明はない。

仮定は、入手可能な情報に基づき経営者の判断により選択された金利や割引率、将来の状況や事象などが含まれることを明確化してはどうか。また、「時価の算定

に関する会計基準」第4項(5)では、「「インプット」とは、市場参加者が資産又は負債の時価を算定する際に用いる仮定をいう。」と説明しており、そうしたインプットが含まれることを示すことも基準の理解が促進され则认为る。

3. 基準本文の記載の案では、翌年度の財務諸表に与える影響について、具体的にどのような内容の開示を行うのかを企業が判断する上で十分なガイダンスとなっていない。また、第27項(結論の背景)では、「…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上で有用な情報である場合がある。」と、影響を記載した場合に得られる場合もある効果の説明のようにも読め、影響として何を書くかを示していないように見えるためである。

#### 質問6 (個別財務諸表における取扱いに関する質問)

本公開草案の個別財務諸表における取扱いに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

#### 【意見】

以下の検討を前提に同意する。

第7項(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」が連結財務諸表に記載されている場合には、個別財務諸表において、当該記載を参照し、第7項(2)の注記に代えることができることには同意する。しかし、個別財務諸表に固有の第7項(2)の注記事項がある場合には、第7項(2)の注記をするべきである。

#### (理由)

個別財務諸表も、完全な一組の財務諸表として作成される限り、「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」の記載は必要であり、記載を免除する合理的な理由はない。企業によっては個別財務諸表固有の会計上の見積りも多く存在するためである。例えば、関係会社株式の評価減や関係会社に対する貸付金の評価などが挙げられる。

#### 質問7 (適用時期及び経過措置に関する質問)

##### (質問7-1) 適用時期に関する質問

本公開草案の適用時期及び早期適用に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

**【意 見】**

同意する。

**(質問7-2) 経過措置に関する質問**

本公開草案の経過措置に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

**【意 見】**

同意する。

**質問8 (その他)**

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

**【意 見】**

本基準の円滑な導入に向け、当協会と共に周知に努めていただきたい。

**(理 由)**

我が国における財務諸表の開示実務において、本公開草案において提案されているような、原則（開示目的）に照らして開示内容を判断するという定めはほとんど馴染みがなく、基準の適用に際して実務が混乱する場面もあると危惧している。このため、基準の円滑な導入に向け、当協会と共に周知に努めていただきたい。

以 上