

2020年1月10日
有限責任 あずさ監査法人
会計プラクティス部

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）」に対するコメント

当監査法人 会計プラクティス部は、2019年10月30日に公表され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。）に関するコメントを検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

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。

（コメント）

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。

（コメント）

基本的に同意する。

ただし、以下に記載した事項につきご検討いただきたい。

1. 第4項において、開示対象は「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」とすることが提案されている。「可能性が高い」という記載を「重要なリスクがある」といった記載への変更をご検討いただきたい。
2. 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…」と記載され

ている。「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ご検討いただきたい。

3. 第27項において、「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。」と記載されている。「見積りの方法の変更」と「見積りの前提となる状況又は仮定が見直されること」の区分を明確にする記載への変更や、これらの区分を具体的に示す例示の追加をご検討いただきたい。

（理 由）

1. 開示対象を「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」とした場合、重要な影響を及ぼす「可能性が高い」と言い切れる項目のみが開示対象となると読める要求事項となることを懸念する。会計上の見積りは、その定義からも明らかとおり、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。このため、財務諸表作成時において翌年度に重要な影響を及ぼす「可能性がある」としても、重要な影響を及ぼす「可能性が高い」と言い切れるケースはまれであると考えられる。また、見積りの開示を行う財務諸表作成者の立場からも、開示対象が「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」とされている場合、見積りの開示を行うことは最善の見積りが行われていないかのような印象を財務諸表利用者に与えることとなることを懸念し、開示に対して消極的になることを懸念する。

このため、「可能性が高い」では無く、国際会計基準（IAS）第1号第125項で用いられている「重要なリスクがある」といった文言に変更する必要があると考える。また、「重要なリスク」という文言は我が国の会計基準ではこれまで使われてこなかった用語であることから、結論の背景において「重要な不確実性がある」という意味合いであることを説明すべきと考える。

例えば、のれんの減損損失が認識されなかった場合であっても、のれんの残高に重要性があり、将来キャッシュ・フローの見積りの変更等により翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす重要なリスクがあるのであれば、会計上の見積りに関する開示対象とすることが本公開草案において意図されていると考えられる。しかしながら、のれんの減損損失の認識が行わないとした場合、（当期、減損損失が計上されなかったことを踏まえると）通常、「翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼ

す可能性が高い」とまでは言えないと考えられる。このように考えた場合、本公開草案に基づき注記される項目が過度に狭く解釈されてしまうことを懸念する。

なお、本公開草案において IAS 第 1 号第 125 項の表現を用いなかった理由は、必要以上の開示を行うことが求められてしまうことに対する財務諸表作成者の懸念に配慮したと思慮される。上記の文言の変更に伴い、開示対象は不必要に広くなることは意図していないという趣旨を結論の背景で記載することにより、財務諸表作成者の懸念は払拭できると考える。

2. 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。
3. 「見積りの方法の変更を行った場合」は記載対象外との記載があるが、この範囲の解釈については実務でばらつきが生じると考えられるためである。例えば、固定資産の減損損失の判定にて使用される割引前将来キャッシュ・フローや割引率に対するリスク調整やコストに影響を与える価格の将来の変動等の仮定の見直しは、なお書きが想定する「見積りの方法の変更を行った場合」なのか、「見積りの前提となる状況又は仮定が見直されたことに起因するもの」なのかについては何らかの例示を示さない限り適用にばらつきが生じることが懸念される。

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。

（コメント）

同意する。

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。

（コメント）

同意する。

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。

（コメント）

基本的に同意する。

ただし、注記の内容に関する趣旨を明らかにしていただきたい。

（理由）

第21項において、「例えば、固定資産の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」とされている点について、本公開草案の開示目的を達成できないような実務が行われることとなることを懸念する。

例えば、のれんの減損について兆候が識別されて検討したものの減損損失が計上されなかった状況を前提として、本公開草案を適用すると、以下のような開示が行われうると考えられる。

- 会計上の見積り内容を表す項目：のれん（の残高）
- 当年度の財務諸表に計上した金額：のれんの償却後残高
- 当年度の財務諸表に計上した金額の算定方法：償却後の帳簿価額
- 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：償却期間に関する見積り
- 翌年度の財務諸表に与える影響：償却額

仮に上記が想定されている開示であるのだとすれば、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本公開草案の開示目的を十分に達成できない開示となってしまうことを懸念する。この点、例えば、以下のような開示が行われれば、上記の開示目的を達成する開示になると考える。

- 会計上の見積り内容を表す項目：のれん（の残高）
- 当年度の財務諸表に計上した金額：のれんの償却後残高
- 当年度の財務諸表に計上した金額の算定方法：減損損失計上の要否の判断において用いられた回収可能価額の算定方法
- 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：回収可能価額の算定にあたって、将来キャッシュ・フローの見積りに用いた主な仮定
- 翌年度の財務諸表に与える影響：仮に減損損失が計上された場合に、どの程度の影響があるか（想定される財務諸表へのインパクト）一定性的な記述など

このような開示が行われることとなるよう、注記に関する要求事項の趣旨を明確化すべきである。

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。

（コメント）

同意する。

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。

（コメント）

同意する。

質問7（適用時期及び経過措置に関する質問）

（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。

(コメント)

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。

(コメント)

コメントなし

以上