

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）」に対するコメント

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

- 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）」（2019 年 10 月 30 日公表）（以下「本公開草案」という。）

2. コメント募集期間

2019 年 10 月 30 日～2020 年 1 月 10 日

3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

- 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」（2020 年 3 月 31 日公表）（以下「本会計基準」という。）

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL1	日本公認会計士協会
CL2	一般社団法人 日本貿易会
CL3	公益社団法人 日本証券アナリスト協会
CL4	EY 新日本有限責任監査法人
CL5	有限責任あずさ監査法人
CL6	PwC あらた有限責任監査法人
CL7	有限責任監査法人トーマツ
CL8	一般社団法人 日本経済団体連合会

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL9	田淵 隆明	公認システム監査人、特定行政書士 IFRS・連結会計・公共政策コンサルタント

5. 主なコメントの概要とその対応

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会（以下「委員会」という。）のそれらに対する対応です。

「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、委員会で分析を行っています。

（総論）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
1) 改正の必要性及び背景について十分に説明すべきである。	本会計基準の改正の必要性や背景に関する説明が不十分であるため、会計基準として公表する際には、その点について事実即して十分に説明が行われる必要がある。	本会計基準の結論の背景の第28-2項を修正し、本会計基準開発の必要性及び背景について以下の記載を追加する。 『経営者が会計方針を適用する過程で行った判断』に関する注記情報の充実への対応について、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からの依頼に基づきディスクロージャー専門委員会において検討を行った。この過程で、我が国の会計基準等においては、取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまる会計基準等が存在しない場合の開示についての関する会計基準上の定めが明らかではなく、開示の実態も様々であるといった違いがあること

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		が見出された。検討の結果、ディスクロージャー専門委員会は基準諮問会議に対し、『会計処理の対象となる会計事象等（取引及び事象）に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の開示上の取扱いを明らかにして、財務諸表利用者にとって不可欠な情報が提供されるようにすることは有用であると考えられる。』旨の報告を行った。」
2) IASB における議論の結果を待つべきではないか。	現在IASBで、国際会計基準（IAS）第1号「財務諸表の表示」及びIFRS実務記述書第2号「重要性の判断の行使」の修正（公開草案、2019年）が検討されている。ここでは、「具体的に当てはまるIFRS基準がない場合に、IAS第8号『会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬』に従って策定された」会計方針を、重要性があり開示すべき会計方針の例として挙げることが提案されているなど、本公開草案の内容と重なる部分がある。IFRSとの整合性の観点から、本件はIASBの結論を待つ必要があるのではないか。	本公開草案は、我が国の財務諸表の開示の枠組みにおける注記情報の充実に関する基準諮問会議からの提言により検討されているものである。また、抜本的な改正を意図するものではなく、基本的には企業会計原則の定めを引き継いだものとなっている。よって、IFRSと整合性を図ることを目的としていないため、IASBの検討の内容を採り入れる必要はないものとする。

(質問 1) 開示目的に関する質問

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
(全体を支持するコメント)		
3) 提案内容に同意する。	同意する。 同時に公表された公開草案第 66 号「収益認識に関する会計基準(案)」第 80-4 項、本公開草案第 4-2 項、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)」第 4 項では、「財務諸表利用者の理解に資する」という共通した基本観に基づく開示目的が示されている。この様な利用者目線に立って、画期的な開示目的を明記した新たな会計基準が提案されたことを非常に高く評価している。	本公開草案の提案を支持するコメントである。
(その他のコメント)		
4) 「重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる」と明記することに反対する。	本公開草案第 4-4 項の「重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる」には同意しない。何故なら、我が国の会計基準の一連の寛恕規定・緩和規定が悪用される恐れがあり、透明度を低下させることに繋がるからである。近年、会計を巡る不祥事が頻発しており、従前の「性善説」で制度設計を行うことは限界に達していると考えられる。 システム監査の実情を鑑みると、ERP システムの普及により、上場企業の多くは高性能の会計システムを保有しており、詳細なデータは把握できているので、システムの設計の精緻化により、従来では煩雑であったデータの開示も以前よりは容易になっているため、極力、こうした寛恕規定・緩和規定は排除されるべきである。	重要性に関する言及は、企業会計原則注解（注 1）の重要性の原則が（注 1-2）の重要な会計方針の開示にも適用されることの確認的な記載であると考えられる。本公開草案第 29-2 項においても「重要な会計方針の開示における従来の考え方を変更するものではない」としていることから、本記載の修正は行わない。

(質問2) 関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に関する質問

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
(全体を支持するコメント)		
5) 提案内容に同意する。	同意する。	本公開草案の提案を支持するコメントである。
	近年の金融技術の革新によって、新たな金融商品や取引形態が次々と誕生している。例えば、仮想通貨(暗号資産)を保有する場合に時価評価することは定められているが、資金決済法上の暗号資産である ICO トークンを発行、保有する場合の会計処理はまだ明らかでない。新たな経済事象の発生から会計基準の確定までの間、財務諸表作成者の裁量の余地が非常に大きい現状では、会計処理が歪められる危険性を否定できない。 「会計基準等の定めが明らかでない場合も同じである」と規定することにより、この様な危険性は大きく低下するであろう。併せて、規制業種や業界に特有な会計慣行についても、採用した会計処理の原則と手続きの概要が示される様になれば、財務諸表が一段と理解し易くなると期待される。	
(関連する会計基等の定めが明らかでない場合の取扱いに関するコメント)		
6) 代替的な取扱いがない場合でも、財務諸表利用者の理解に資するのであれば開示すべきである。	「関連する会計基準等の定めが明らかな場合」で代替的な取扱いがない場合の会計方針についても、財務諸表利用者の理解に資するのであれば開示することが適切である旨を結論の根拠に記載することを検討いただきたい。 (理 由) 「関連する会計基準等の定めが明らかな場合」に分類された場合に、代替的な取扱いがないときには、重要な会計方針であっても常に省略することができるように見える。しかし、重要な会計方針であれば開示することが	本公開草案第 4-5 項の記載は、省略することができることを提案しており、省略することを求めているわけではない。 また、本公開草案は重要な会計方針の開示に関する従来の考え方を変更するものではないとすることを提案しており(本公開草案第 29-2 項)、会計方針の開示の要否は本公開草案

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	原則であるため、例え代替的な取扱いがなかったとしても、財務諸表利用者の理解に資するのであれば開示することが適切であることを明らかにすることが適当であると考ええる。	第 4-2 項の原則（開示目的）に沿って判断されることは本公開草案の記載でも理解可能であると考えられる。 そのため、結論の背景への追加記載は行わない。
7) 関連する定めが明らかでない場合に、他の会計基準設定主体が定めた会計基準等をそのまま適用することについて。	本公開草案第 44-4 項では、「関連する会計基等の定めが明らかでない場合」として、対象とする会計事象等自体に関して適用される会計基準等については明らかでないものの、参考となる既存の会計基準等（他の会計基準設定主体が定めた会計基準等を含む。）がある場合には、当該既存の会計基準等が定める会計処理の原則及び手続きも含まれることとされている。このような場合においても、我が国の会計基準として、他の会計基準設定主体が定めた会計基準等をそのまま適用することを容認する趣旨ではないことについて明確に記載することをご検討いただきたい。 本公開草案第 44-4 項について、日本基準においては、IAS 第 8 号第 10 項から第 12 項に規定されたヒエラルキーが無い中で、提案された形で「他の会計基準設定主体が定めた会計基準」の適用を認めることは意図しない形で他の会計基準設定主体が定めた会計基準が準用されかねないと考えられる。このため、「(他の会計基準設定主体が定めた会計基準等を含む。)」という記述は削除すべきではないか。	コメントで指摘されたような混乱を避けるため、当該記載は削除する。 なお、本公開草案の提案は、他の会計基準等を参考にして会計方針を定める場合であっても、当該他の会計基準等の内容の妥当性を確認したうえで企業の会計方針とすることを想定している。また、実際の会計方針の記載は、会計基準等の名称ではなく、具体的な会計処理の原則及び手続きについて開示されていくものと考えられる。そのため、他の会計基準設定主体が定めた会計基準等をそのまま適用できるという趣旨ではない。
8) 関連する定めが明らかでない場合に、開示すれば会社	関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に、開示さえすれば会社が自由に会計方針を決定することができるとの誤解を与えないような要求事	本公開草案は採用した会計方針の開示の取扱いを定めることを提案し

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
が自由に会計方針を決定することができるわけではない。	項とすべきである。 関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に、どのように会計方針を決定すべきかに関しても基準において記載を行うべきであるとする。	ており、採用する会計処理方法自体の妥当性について取り扱うものではないため、公開草案を修正しない。
9) 開示負担が多大にならないような内容にするべきである。	関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に、重要な会計方針の開示が必要なケースは非常に限定的であると考えられる。作成者に多大な負担をかけることの無いよう、コスト・ベネフィットのバランスがとれた内容とすることが重要である。 例えば、多くの企業では本改正に伴う追加の開示が不要であることが明瞭になるように、「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」のより具体的な例や開示例について、適用指針等の中で明確にすることが考えられる。なおその場合、開示例がチェックリスト化してしまわないよう、あくまでも例示である旨を示す必要がある。	具体的な例や開示内容は、企業が開示目的に照らして判断すべきものと考えられる（本公開草案第 44-7 項）。また、本公開草案第 4-2 項で、原則（開示目的）として、財務諸表を作成するための基礎となる事項を財務諸表利用者が理解するために、採用した会計処理の原則及び手続の概要を示すことを示している。そのため、本公開草案では示さないことが適切であると考えられる。
（文言の修正に関するコメント）		
10) 本公開草案第 44-4 項及び第 44-5 項の記載の関係を整理して統合すべきである。	本公開草案第 44-5 項を削除し、第 44-4 項を次のように変更することを検討いただきたい。 「44-4『関連する会計基準等の定めが明らかでない場合』とは、特定の会計事象等に対して適用し得る具体的な会計基準等の定めが存在しないため、<u>会計処理の原則及び手続を策定して適用する場合をいう</u>（第 4-2 項参照）。<u>ここでいう会計基準等には、一般に公正妥当と認められる会計</u>	次のように対応する。 (1) 業界の実務慣行とされている会計処理方法の具体的な例を本公開草案に記載することについては、その記載により記載すべき項目を特定していると理解され、チェックリストのように運用され

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<u>処理の原則及び手続を明文化して定めたもの（法令等）も含まれる（適用指針第 5 項及び第 15 項）。これには、重要な会計方針の開示の対象となる『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は、例えば、関連する会計基準等が存在しない新たな取引や経済事象が出現した場合に適用する会計処理の次のような場合において、その原則及び手続に重要性があるものが該当すると考えられる。なお、</u> ① <u>関連する会計基準等が存在しない新たな取引や経済事象が出現した場合に適用する企業が策定した会計処理の原則及び手続を適用する場合</u> ② <u>対象とする会計事象等自体に関して適用される会計基準等については明らかではないものの、場合に参考となる既存の会計基準等（他の会計基準設定主体が定めた会計基準等を含む。）がある場合には、当該既存の会計基準等が定める会計処理の原則及び手続を適用する場合も含まれる。</u> ③ <u>業界の実務慣行とされている会計処理方法（企業が所属する業界団体が当該団体に所属する各企業に対して通知する会計処理方法）を適用する場合（例えば、日本証券業協会が公表している有価証券関連業経理の統一に関する規則（統一経理基準）や投資信託協会が公表している投資信託に関する会計規則など）</u> （理 由） 本公開草案第 44-5 項における「会計基準等」の説明は、第 44-4 項の内	る懸念がある。そのため、例示は行わない。なお、開示すべき会計処理方法は企業が開示目的に照らして判断すべきものと考える。 (2) 関連する会計基準等の定めが明らかでない場合の意味するところが本公開草案内で整合していないという指摘については、指摘の趣旨を踏まえて本会計基準第 44-4 項の修正を行う。 (3) 本公開草案で第 44-4 項及び第 44-5 項を分割しているのは、専門委員会において、「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」に「業界の実務慣行とされている会計処理方法」が含まれることが最も主張したいことであり、これが明確になるようにすべきというコメントがあったことに対応したものであり、項番の分割は維持する。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	容にも関係するため、同項の「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」の説明の後に記載する方が理解しやすいと考えられる。 また、「会計基準等」の説明における「法令等」に何が含まれるか必ずしも明確でないため、特定の業界団体が公表する会計処理基準や会計規則なども「法令等」が含まれ、「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」には該当しないといった解釈が生じるおそれもある。したがって、「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」の例示である「業界の実務慣行とされている会計処理方法」に具体的な業界の実務慣行とされている会計処理方法の例まで含めて記載することが適当である。 その他、第44-4項についての表現の変更案の理由は以下のとおりである。 ● 「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」という表現は、特定の状況（「特定の会計事象等に対して適用し得る具体的な会計基準等の定めが存在しない」場合）のみを表すものとし、企業の行動（「会計処理の原則及び手続を策定して適用する」）まで含めずに説明した方が、他の記載箇所（例えば、第25-3項の記載など）とも整合する。 ● 「原則及び手続に重要性があるものが該当する」という記載は、「<u>関連する会計基準等が存在しない新たな取引や経済事象が出現した場合</u>」という例だけでなく他の例示にも当てはまるため、変更案のように、例示を並列に記載する方が明確である。	

(質問3) 企業会計原則注解(注1-2)の定め of 引継ぎに関する質問

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
(全体を支持するコメント)		
11) 提案内容に同意する。	同意する。	本公開草案の提案を支持するコメントである。
	従来の考え方に変更のないことを示すため、企業会計原則注解（注 1-2）の定めを引き継ぎ、本公開草案第 4-2 項に会計方針として、①有価証券の評価基準及び評価方法、②棚卸資産の評価基準及び評価方法、③固定資産の減価償却の方法、④繰延資産の処理方法、⑤外貨建資産及び負債の本邦通貨への換算基準、⑥引当金の計上基準、⑦収益及び費用の計上基準を例示するという提案に同意する。	
	現行実務の継続を前提とするならば、その準拠法(会計基準等)を引き継ぐことが適切である。 なお、引き継ぐ基準について、一切見直し等は加えるべきではない。また引き続き、重要性の乏しいものについての注記の省略を「できる」規定とすべきであり、記載する／しないは企業の判断に委ねられるべきである。	
(注記を省略可能とした会計方針の取扱いに関するコメント)		
12) 代替的な会計方針が認められていない場合に当該会計方針の開示を省略できるとすることで、有用な会計方針が開示されなくなることを懸念する。	代替的な会計処理の原則及び手続が認められていない場合における会計方針の開示の取扱いについて検討いただきたい。 本公開草案第 4-5 項の「会計基準等の定めが明らかであり、当該会計基準等において代替的な会計処理の原則及び手続が認められていない場合には、当該会計方針の注記を省略することができる。」という定めを企業会計原則注解（注 1-2）から引き継ぐことにより、財務諸表利用者が財務諸表を作成するための基礎となる事項を理解するために有用な会計方針が開示されな	次の理由により、本公開草案の修正は行わない。 (1) 本公開草案第 4-5 項は省略することができるとすることを提案している容認規定であり、省略を求めることは提案していない。そのため、財務諸表利用者の理解のた

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	くなる可能性があることを懸念する。 代替的な会計処理の原則及び手続が認められていない場合の会計処理の原則及び手続についても、開示目的に照らして財務諸表利用者の理解に資するときには、開示することが適切である旨を本公開草案第 4-5 項に追加することを検討いただきたい。	めに有用であると判断される場合には、本公開草案第 4-2 項及び第 44-2 項の開示目的に従い当該会計方針も開示されることとなると考えられる。 (2) 本公開草案第 29-2 項において、従来の会計方針の開示における従来の考え方を変更するものではないことを明記している。
13) 「重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる」とすることに反対する。	「重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる」には同意しない。何故なら、我が国の会計基準の一連の寛恕規定・緩和規定が悪用される恐れがあり、透明度を低下させることに繋がるからである。近年、会計を巡る不祥事が頻発しており、従前の「性善説」で制度設計を行うことは限界に達していると考えられる。 システム監査の実情を鑑みると、ERP システムの普及により、上場企業の多くは高性能の会計システムを保有しており、詳細なデータは把握できているので、システムの設計の精緻化により、従来では煩雑であったデータの開示も以前よりは容易になっているため、極力、こうした寛恕規定・緩和規定は排除されるべきである。	論点の項目 4) に対するコメントへの対応を参照。
(例示に関するコメント)		
14) 経済環境の変化に応じた例示項目の見直しが必要で	基本的な考え方に変更がなくても、経済環境の変化に応じた具体的な例示項目の見直しが必要なことを理由に、「同意しない」回答者が居た。	具体的な連結の範囲及び持分法の適用範囲は会計方針に該当しないた

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
ある。	我々の議論の中でも、例示にない重要な会計方針の開示として、現在の主要な子会社・持分法適用会社について、連結の範囲と持分法の適用範囲に含めた理由がわかる様に、会計方針として個社別に開示して欲しいという意見があった。連結財務諸表を作成するための最も基礎的な事項であり、財務諸表利用者が企業グループの実態を把握し、企業を比較する際に有用な情報であり、多くの企業が会計方針として積極的に開示することが必要である。	め、本公開草案の修正は行わない。 なお、具体的な連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する事項は会計方針とは別に企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」及び企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」で開示が求められている。

（質問 4）適用時期及び経過措置に関する質問

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
（質問 4-1）適用時期に関する質問		
（全体を支持するコメント）		
15) 提案内容に同意する。	同意する。 強制適用及び任意適用の時期が、本公開草案と補完関係にある公開草案第 68 号「会計上の見積りの開示に関する会計基準(案)」と同じになるのは当然である。	本公開草案の提案を支持するコメントである。
（質問 4-2）経過措置に関する質問		
（全体を支持するコメント）		
16) 提案内容に同意する。	同意する。	本公開草案の提案を支持するコメントである。

(質問 5) その他

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
(企業会計基準適用指針第 24 号の改正に関するコメント)		
17) 企業会計基準適用指針第 24 号を併せて改正することを求める。	本会計基準を公表する場合には、企業会計基準適用指針第 24 号についても改正を行い、改正の背景や「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」の例示、本会計基準を適用する上でのポイント等を適用指針の中で明確にして頂きたい。	改正の背景については、論点の項目 1) に対するコメントへの対応を参照。 例示及びポイントに関しては、論点の項目 9) に対するコメントへの対応を参照。
(文言の修正に関するコメント)		
18) 業界の実務慣行とされている会計処理方法で重要性があるものも定めが明らかでない場合に該当する理由を明確化すべきである。	本公開草案第 44-5 項において、業界の実務慣行とされている会計処理方法で重要性があるものも「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」に該当する理由を明確にしていきたい。 (理 由) 本公開草案第 44-5 項は、業界の実務慣行とされている会計処理方法（企業が所属する業界団体が当該団体に所属する各企業に対して通知する会計処理方法を含む）で重要性があるものは、「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」に該当するということが主旨と理解した。 第 44-5 項では、「また、会計基準等には、一般に公正妥当と認められる会計処理の原則及び手続を明文化して定めたもの（法令等）も含まれる（適用指針第 5 項及び第 16 項）。これを踏まえると、」と記載されているが、会計基準等に、一般に公正妥当と認められる会計処理の原則及び手続を明文化して定めたもの（法令等）が含まれることと、上記の主旨とは直接には対応し	指摘のとおり修正すると、「法令等により明文化されていない業界の実務慣行とされている会計処理方法で…」となるが、「法令等に明文化されていない」と「業界の実務慣行」は同じことを言っていると考えられる。そのため、左記の修正は行わない。 なお、本公開草案第 44-5 項の趣旨はご理解のとおりであり、その趣旨が明確になるように修正を行う。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	ない。そのため、「これを踏まえると、『関連する会計基準等の定めが明らかでない場合』には、前項に加えて、法令等により明文化されていない業界の実務慣行とされている会計処理方法で重要性があるものも該当すると考えられ、企業が所属する業界団体が当該団体に所属する各企業に対して通知する会計処理方法が含まれる。」等、上記の主旨の理由がより明確となるような記載とすることを検討いただきたい。	
(その他のコメント)		
19) 本会計基準の名称を変更することに同意する。	・ 基準のタイトルについて、「会計方針の開示」と明示したことについて、高く評価する。システム監査の立場からすると、基幹システム設計者にとって、ユーザ企業の採用している「会計方針」を踏まえて設計することの重要性を再認識させる上で有効と考えられるからである。 ・ 本公開草案第 71 項には、他の会計基準等についても、「会計方針の開示」と明示する旨の変更が示されているが、同様の理由で高く評価する。	本公開草案の提案を支持するコメントである。
20) その他	本会計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考えられる。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。	コメントの趣旨に沿って、周知に努める。

以 上