

企業会計基準委員会御中

公益社団法人 日本証券アナリスト協会
企業会計研究会

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)」について

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『公開草案』)について、当協会内の企業会計研究会で検討した結果、下記のとおり意見を申し上げます。

なお、12月5日に企業会計基準委員会(以下ASBJ)の川西副委員長と島田アシスタント・ディレクター、宮治アシスタント・ディレクターを講師に招き、『公開草案』についての勉強会を開催した。勉強会には62人の日本証券アナリスト協会認定アナリスト(CMA*)が参加し、うち32人(52%)は勉強会後のアンケートに回答した。当意見書は、このアンケート調査と当研究会の委員による議論を踏まえている。アンケートの集計結果は、付録として添付した。

記

はじめに

国際会計基準(IAS)第1号「財務諸表の表示」第125項で開示が求められている「見積りの不確実性の発生原因」を、注記情報として日本基準に導入することは、2016年3月に日本公認会計士協会から財務会計基準機構内の基準諮問会議に提案され、2017年11月に当協会が再提案したものである。この提案が具体化された企業会計基準公開草案第68号の公表は、財務諸表の利用者にとっては極めて喜ばしいことであり、基準諮問会議、ディスクロージャー専門委員会、ASBJで審議に参加された関係者には大変に感謝している。

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。

財務諸表利用者にとって有用な「重要な影響を及ぼす可能性が高い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」という開示目的

に照らして、企業自身の判断で注記する具体的な項目と記載内容を定めるという提案に同意する。勉強会参加者へのアンケート調査でも、『公開草案』の基本的な考え方と開示目的の内容に、回答者の78%が同意している(付録 Q11 参照)。

会計上の見積りの内容は企業による個別性が強いいため、事前に一律の注記項目を定めるのは難しい。このため、開示目的に照らして重要な影響を及ぼすと経営者が判断した項目を注記する「包括アプローチ」の導入を高く評価する。当然、同様の見積りでも、開示の有無を含めて、開示内容が企業によって大きく異なることが想定される。むしろ、開示内容の見劣りする企業に対して、財務諸表利用者が積極的に改善を求めれば、両者の建設的な対話が促進され、『公開草案』の実務への定着と開示内容の充実につながると期待している。

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。

『公開草案』第4項の開示目的に、基本的に同意する。ただし、「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可能性が高い項目を識別する」は、「当年度の財務諸表に計上した帳簿価額が会計上の見積りによるもののうち、翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のあるリスクを識別する」という表現への修正を提案する。

我々のアンケートで「同意しない」「どちらともいえない」回答者のほとんどが、開示目的の内容には基本的に同意した上で、現在の表現では『公開草案』の画期的な開示目的が正確に伝わらないことを懸念しているためである(付録 Q11 参照)。

会計上の見積りに幅があることを承知した上で、証券アナリストや投資家が最も知りたいのは、将来に起こりうるリスク要因が、収益やキャッシュ・フローに対して、どの位のボラティリティ(変動幅)で、どの様な影響を与えるのかという情報である。このため、「重要な影響を及ぼす可能性が高い項目」よりは、IAS 第1号第125項の「重要なリスク」に近い、「重要な影響を及ぼす可能性のあるリスク」の方が、財務諸表利用者にとって有用な開示目的がより明確になると考えている。

また、「財務諸表に計上した金額」という表現では、例えば退職給付に係る負債の様に相殺後の純額で開示されている場合、財務諸表にある純額の開示金額だけで判断され、相殺前で見積りに潜むリスク要因が見過ごされる危険性を心配する意見もあった。「財務諸表に計上した金額」を、IAS 第1号第125項の「帳簿価格」と同じ意味の「財務諸表に計上した帳簿価額」へ変更すれば、この様な心配も杞憂に終わるであろう。

我々のアンケートで「同意しない」「どちらともいえない」回答者の多くが、理由として「翌年度」の1年間に限定した表現を指摘している。『公開草案』第18項の「考慮すべき将来の期間については、翌々年度以降の財務諸表に影響を及ぼす可能性のある項目は、一般

的に、翌年度の財務諸表にも影響を及ぼす可能性があると考えられることから、…翌年度とすることにした」という説明では、「結論の背景」が非常に解り難い。「翌年度」に限定した表現によって、「財務諸表利用者の理解に資する情報」の開示の範囲が制限されるという無用な誤解を避けるためにも、「翌年度以降の」への表現の見直しを検討していただきたい。

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。

同意する。ただし、質問2の回答と同じく、「翌年度」に限定した表現によって、「財務諸表利用者の理解に資する情報」の開示の範囲が制限されるという無用な誤解を避けるためにも、『公開草案』第5項の「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」は、「翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のあるリスク」へ修正を提案する。

また、「結論の背景」第21項の「なお、翌年度の財務諸表に…当年度の財務諸表に計上しないこととした負債（引当金など）を識別することを妨げない。」を、「…ができる。」など、もう少し前向きな表現への変更を検討していただきたいという意見があった。事業を国際展開する企業では偶発損失の金額が年々拡大しており、投資家の関心が高いためである。なお、IFRS採用の日本企業の中には、偶発事象が起こった後の偶発損失の可能性を開示している事例もある。

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発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るため、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。

『公開草案』第6項の「注記は独立の注記項目とする。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」という提案に同意する。日本基準へIFRSを取り入れる際に、「日本の実情に合わせて極力、開示負担を減らすべし」という主張が根強い中で、IAS第1号第125項では求めている第6項を設けたASBJの英断に敬意を表したい。半面、「財務諸表利用者の理解に資する情報を開示する」という開示目的から見て、最も自然な開示形式の提案であり、わざわざ質問項目を設けるほど重要とも思えない。

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。

『公開草案』第7項の「当年度の財務諸表に計上した金額」と、第8項に例示された「当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法」「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」「翌年度の財務諸表に与える影響」など、会計上の見積り内容を注記する提案に同意する。我々のアンケート調査でも、回答者の91%が同意している（付録 Q12 参照）。ただし、質問2の回答と同じ理由により、「当年度の財務諸表に計上した金額」は「当年度の財務諸表に計上した帳簿価額」へ、「翌年度の財務諸表に与える影響」は「翌年度以降の…」へ修正を提案する。

さらに、「結論の背景」第23項は全文の削除を含めて、抜本的に見直していただきたい。第4項の開示目的に照らして各企業が識別すべき適切な項目数は、企業の規模や事業の複雑性によって異なるはずである。一律に「比較的少数の項目を識別する」様な消極的な開示を後押しすると受け取られかねない記述は、「財務諸表利用者の理解に資する情報を開示する」という開示目的と相反する印象を与える。第23項がこのまま最終基準化されると、財務諸表利用者を失望させるだけでなく、本公開草案の基本観について誤解される危険性があるためである。

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。

連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表の注記では、原則的な取扱いの他に、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、③その金額の算出方法の3つに簡素化された開示を容認するという提案に同意する。我々のアンケート調査でも、回答者の91%が同意している（付録 Q13 参照）。

ただし、質問2の回答と同じ理由により、『公開草案』第9項の「個別財務諸表に計上した金額」は、「…に計上した帳簿価額」へ修正を提案する。

また、『公開草案』第9項はあくまでも容認規定であることを、財務諸表の作成者が忘れない様に、「結論の背景」で補足説明することを検討していただきたい。

例えば、同一の項目に関する会計上の見積りの内容や方法が、連結財務諸表と個別財務諸表で異なる場合は、原則的な取扱いに従って、「当年度の財務諸表に計上した帳簿価額」と第8項に例示された注記が、個別財務諸表に必ず開示されるものと理解している。当然、関係会社株式の評価減など個別財務諸表に固有の会計上の見積りも、原則的な取扱いに従った開示が必要であろう。

特に業績が悪化している局面では、会計上の見積りが翌年度以降の個別財務諸表に重要な影響を及ぼすことも多い。第9項を理由に会計上の見積りの内容が個別財務諸表で注記されない場合、「財務諸表利用者の理解に資する情報」が十分に開示されているとは言い難いであろう。

(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。

適用時期を2021年3月期以降とし、公表日以降の早期適用を認めるという提案に同意する。「監査上の主要な検討事項」いわゆるKAM(Key Audit Matters)の記載が、2021年3月期から義務付けられることを踏まえて、2017年11月の基準諮問会議で、我々は以下の提案理由を述べた。

KAMは、開示情報を受けて、監査人の観点から監査上の主要な項目を監査報告書に記載するものであり、その実効性を担保するには、「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」及び「見積りの不確実性の発生要因」が開示されることが必要である。さらに、これらの注記情報は、財務数値作成の前提となる重要な定性的情報であることから、「非財務情報」ではなく「財務情報」として開示されることが適当と考える。

我々は、『公開草案』とKAMの強制適用が、同じ2021年3月期に開始されることを高く評価している。今後、実務が定着する過程で、補完関係にある『公開草案』とKAMの相乗効果が発揮され、財務諸表と監査報告書の記述内容が充実し続けることを期待している。

(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。

適用初年度の財務諸表では、前年度の比較情報を省略できるという提案に同意する。我々のアンケート調査でも、回答者の88%が同意している(付録Q14参照)。重要な影響を及ぼす可能性が高い会計上の見積りに関しては、裏付けとなる証憑類が各社で適切に保管されているはずであり、前年度の比較情報を開示する会社も少なくないであろう。半面、『公開草案』の円滑な適用を図るため、適用初年度における作成者の作業負担の半減を可能にする妥当な提案であろう。

以上

付録：ASBJの公開草案に関するアンケート集計

12月5日(木)に開催した勉強会『「収益認識基準に関する会計基準(案)」等について』へ参加した日本証券アナリスト協会認定アナリスト(CMA*)62人に対し、12月6日(金)にアンケートを送付した。12月16日(月)の締切りまでに32人から回答があり、回収率は52%であった。

Q11：会計上の見積りの開示目的に関する質問

会計上の見積りによって当年度の財務諸表に計上した金額のうち、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を識別し、「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」という開示目的に照らし、企業自身の判断で注記する具体的な項目と記載内容を定めるという提案に同意しますか。

(質問1～質問2)

(a) 同意する。	25人	78.1%
(b) 同意しない。	5人	15.6%
(c) どちらともいえない。	2人	6.3%
合 計	32人	100.0%

Q12：対象とした項目名と計上した金額などを注記することに関する質問

会計上の見積り内容を表す項目名を示し、当年度の財務諸表に計上した金額と、例えば、①その金額の算出方法、②その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など、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注記するという提案に同意しますか。(質問4～質問5)

(a) 同意する。	29人	90.6%
(b) 同意しない。	2人	6.3%
(c) どちらともいえない。	1人	3.1%
合 計	32人	100.0%

Q13：個別財務諸表の簡素化された開示に関する質問

連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表の注記では、原則的な取扱いの他に、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、③その金額の算出方法の3つに簡素化された開示を容認するという提案に同意しますか。(質問6)

(a) 同意する。	29人	90.6%
(b) 同意しない。	2人	6.3%
(c) どちらともいえない。	1人	3.1%
合 計	32人	100.0%

Q14：前年度の比較情報の省略を認める経過措置に関する質問

適用初年度(2021年3月期から)の注記では、前年度(2020年3月期)の比較情報を省略できるという経過措置の提案に同意しますか。なお、適用2年目(2022年3月期)以降は、前年度の比較情報が全て開示される。(質問7-2)

(a) 同意する。	28人	87.5%
(b) 同意しない。	2人	6.3%
(c) どちらともいえない。	2人	6.3%
合 計	32人	100.0%

以 上