

## 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

2020 年 1 月 10 日

一般社団法人スチュワードシップ研究会

代表理事 木村祐基

当研究会は、機関投資家とその関連業界のメンバーにより、機関投資家のスチュワードシップ活動を研究・支援している団体です。

財務諸表利用者の立場から意見を提出させていただきます。

#### 【質問 1】および【質問 2】について

近年、会計上の見積りに基づく金額が財務諸表に及ぼす影響が大きくなってきているため、このたび会計上の見積りの開示についての包括的な会計基準が設定されることは、財務諸表利用者として大変歓迎します。

本基準が、会計上の見積りにより「財務諸表に計上した金額のみでは、当該金額が含まれる項目が翌年度の財務諸表に影響を及ぼす可能性があるかどうかを財務諸表利用者が理解することは困難である」という認識（基準案第 4 項前段）に立って、利用者の理解に資する情報開示を開示目的として示したうえで、開示する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という基本的な考え方に同意します。このようなアプローチをとることで、財務諸表の作成者と利用者との間の対話を通じて、財務報告の質の向上に資するものと考えます。

ただし、「開示目的」の記述に関して、以下の懸念があります。

- 「開示目的」に含まれている「開示する項目の識別」に関する記述（第 4 項後段、「結論の背景」の第 14 項～第 16 項、第 18 項）については、質問 3 に対するコメントに記載しています。
- 「結論の背景」の第 17 項において、財務諸表利用者の理解に資する情報を開示するためには、「当該企業の置かれている状況」に関する開示が必要であり、加えて「企業による当該状況の評価に関する情報」の開示が有用とされていますが、どのような記述を想定しているのかがわかりにくいように感じます。会計上の見積りに関して、当該企業に固有の情報、つまり、会計基準に基づいて個々の企業が採用した見積り方法（用いられた主要な仮定やデータ及びその選定理由なども含む）とともに見積りの不確実性をもたらす主要要因を具体的に記述する必要があることを明記することを提案します。特に、「企業による当該状況の評価に関する情報」が、見積りの不確実性の程度、不確実性をもたらす要因が変動する発生可能性の程度、そのような要因の変動による見積額の変動の程度について、企

業がどのように考えているかの情報開示を想定しているのであれば、「有用」ではなく、そのような情報こそ、本基準の開示目的にとって「必要」なのではないかと思われます。「有用」という表現からは、任意の記載とも受け止められますので、どのような情報を想定しているのかの明確化が必要と思われます。

### 【質問3】について

第5項で「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」について識別、開示するとされている規定については、以下の懸念があります。

- 見積りの不確実性に関する注記を要する項目を「可能性が高い項目」に限定されると、企業が「高い」のレベルを自由に判断し、重要な影響を及ぼす可能性がある項目についての記載を行わない企業があるのではないかという懸念を感じます。第4項前段の開示を求める理由（金額のみでは、翌年度の財務諸表に影響を及ぼす可能性があるかどうかを財務諸表利用者が理解することは困難である）とも整合していないように感じます。したがって、「重要な影響を及ぼす可能性がある項目」とされるか、あるいは「重要な影響を及ぼす可能性がある項目について、その可能性が低い場合を除いて、」などの規定にさせていただく必要があるものと考えます。
- 見積りの不確実性に関する注記を要する項目を「翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性」とし、「翌年度以降の財務諸表」としていない理由については、「結論の背景」の第18項において、「翌々年度以降の財務諸表に影響を及ぼす可能性がある項目は、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、本会計基準の開発に当たって参考としたIAS第1号第125項の定めを踏まえ、翌年度とすることとした」と説明されています。

しかしながら、会計上の見積りの見積期間は長期にわたるものもあり、投資家は、当年度あるいは翌年度など単年度の財務数値のみでなく、長期的な企業業績の展望を踏まえて投資対象企業の評価を行っているため、「翌年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある項目」のほうが適切ではないかと感じます。

本基準案の策定に当たり参考とした国際財務報告基準には、IAS第1号第125項の他に、見積りの不確実性に関する注記を求める個別の会計基準（例えば、IAS第36号「資産の減損」の第134項や第135項）が整備されています。一方、我が国の会計基準は、国際財務報告基準に比べて、個別の会計基準により会計上の見積りの不確実性に関する注記を求める規定は少ないと認識しています。前提となる会計基準の整備状況が異なるなかで、IAS第1号と同じように「翌年度」に限定した規定とすると、会計上の見積りの開示についての包括的な基準としての本基準案の策定趣旨に合致しないのではないかと思われます。

#### 【質問4】について

第6項の「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注記する」の意図は、本基準案に基づく注記は、一つの注記番号の中にまとめて記載する（注記の番号を分けない）という意味と理解しており、その理解で正しければ、提案に同意します。

ただし、第5項に基づき識別した項目について「項目名」を付し、「項目名」は「会計上の見積りの内容を表すものとする」とされていることから、「それらの項目は一つの注記番号の中にまとめて注記する」と記載した方が分かりやすいものと考えます。

#### 【質問5】について

財務諸表利用者の理解に資するその他の情報として、(1) 算出方法、(2) 主要な仮定、(3) 翌年度の財務諸表に与える影響、を例示されていることは適切だと考えます。

ただし、(1) (2) (3) で想定されている注記内容について曖昧な点があるため、以下の点についての明確化を希望します。

- 「結論の背景」の第26項において、(1) や (2) の情報は、「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等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」と説明されています。これらの情報は、財務諸表利用者に有用な情報になることにまったく異論はありませんが、「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」を判断するためには、財務諸表に計上されている見積額の算定に用いられた主要な仮定の値が注記に含まれている必要があります。本基準において、状況に応じて、主要な仮定に用いられた値が注記されることも想定されていることを明示していただくことを提案します。
- (3) の「翌年度の財務諸表に与える影響」は、「何が」に当たる部分の記載が省略されているため、分かりにくいように感じます。(1) (2) を受けて (3) の記述がなされるものと思われます。「結論の背景」の第27項において、「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」との説明がありますので、第8項の(3)において「見積りの前提となる状況の変化又は仮定の変動により、翌年度の財務諸表に与える影響」とすることを提案します。なお、開示する項目について、【質問3】のコメントに記載のとおり、「翌年度以降の財務諸表」とする場合は、どのくらいの期間に重要な影響を及ぼすと考えているのか、時間軸に関する情報を併せて記載すると有用である旨を含めることを提案します。
- 「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」（特に、「翌年度の財務諸表に与える影響」）については、それぞれの企業の具体的な状況に応じて記載していただくことになるとは思いますが、企業により記載内容の質に大きな差が生じる可能性があると思われることから、具体的な例示（グッドプラクティス）をいくつか示していただけると有用ではないかと考えます。

**【質問6】** について

連結財務諸表を作成している場合も、本基準案の第5項に基づき、個別財務諸表において会計上の見積りに関する開示が必要な項目を識別することが前提になっているものと理解しています。連結財務諸表と個別財務諸表における見積りに関する開示項目が一致している場合は、費用対効果の観点より、個別財務諸表においては、「財務諸表利用者の理解に資するその他の情報」として、金額の算出方法のみの記載でも良いとすることには同意します。

連結財務諸表における記載を参照することができるということについては、参照しても、しなくてもよいという扱いではなく、例えば、連結財務諸表をIFRSで作成している場合に個別財務諸表から連結財務諸表に参照を付すことをどのように考えるかを含め、どのような場合に参照を付すことが適切であるのか（又は、適切でないのか）の考え方を示していただくことを希望します。

また、個別財務諸表のみで識別される見積りに関する開示項目については、個別財務諸表は親会社の信用リスクを判定するための情報として重要であること、及び個別財務諸表のみで識別される項目自体が限定的であり、作成負担が一律に増すとは考えにくいことから、基準案第8項をフルに適用を求めることとし、第9項の金額の算出方法のみの記載で可とする規定の対象外とすべきと考えます。

**【質問7】** について

適用時期について同意します。監査基準におけるKey Audit Mattersの適用時期より遅くなることを希望します。

以上