

議題	会計基準レベルの新規テーマの評価
項目	「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」に関する注記情報の充実 (事務局作成資料)

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、新規テーマの提案である「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」に関する注記情報の充実について検討することを目的とする。

## II. これまでの経緯(日本公認会計士協会からの提案)

2. 第 26 回基準諮問会議(平成 28 年 3 月 4 日)において、日本公認会計士協会より以下の提案がなされている。

### ○第 26 回基準諮問会議における提案

(テーマ)	「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」に関する注記情報の充実(提案者:日本公認会計士協会)
(提案理由)	<p>当協会が 2015 年 4 月 16 日に公表した意見募集「我が国の財務諸表の表示・開示に関する検討について」において、主として①注記情報の充実 ②表示の統一の二つの観点から広く意見を求め、4 団体・8 個人から意見を受け取った。このうち、①注記情報の充実 については財務諸表の利用者を含め賛同の意見が複数得られている。</p> <p>注記の充実は、実務対応レベルで対応可能な論点であり、我が国企業の財務諸表の有用性の向上の観点からも優先して改訂が必要な項目であると考えます。</p>
(具体的内容)	<p>我が国の会計基準と IFRS において注記情報の開示が要求される項目を比較すると、財務諸表利用者にとって有用性が高い情報として、日本基準においても開示を求めべきと考えられる項目がある。</p> <p>特に、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」において開示が求められている次の注記情報については、財務諸表利用者が、企業の財務諸表の作成の前提を理解し、重要な不確実性(リスク)を把握する上で有用であり、投資家と企業との対話を促進する基礎となる情報であると考えられる。このため、我が国の会計基準においても、こうした情報を注記情報として開示を求めるとを検討すべきである。なお、上記の注記情報の検</p>

討においては、我が国の財務諸表の「重要な会計方針の注記」についても、企業の実態に即した、より具体的な記載を求めることも合わせて検討されるべきと考える。

(1) 経営者が会計方針を適用する過程で行った判断

(企業は、重要な会計方針又は他の注記とともに、経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示しなければならない。)

(2) 見積りの不確実性の発生要因

(企業は、報告期間の末日における、将来に関して行う仮定及び見積りの不確実性の他の主要な発生要因のうち、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価格に重要性のある修正を生じる重要なリスクがあるものに関する情報を開示しなければならない。)

例えば、収益認識の会計処理に関しては、企業の事業の性質や顧客との契約の内容等、様々な要素を踏まえ、実現主義の原則に照らして経営者の判断がなされており、その判断に関する説明を開示することは、財務諸表利用者にとって有用性が高いものと考えられる。また、売上の過大計上等の不適切な事例も見受けられることもあり、このような観点からも、収益が適切に認識及び表示されているかの理解に資する説明を開示することは、財務諸表利用者にとって有用性が高いと考えられる。

一方で、注記情報として開示する項目を追加するだけでなく、財務諸表利用者にとって有用性が低いと思われる注記情報については、開示の簡素化又は省略が可能となるよう検討することが考えられる。

なお、意見募集等の詳細については、日本公認会計士協会から公表されている意見募集 ([http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized\\_field/main/post\\_1800.html](http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1800.html)) 及び「意見募集「我が国の財務諸表の表示・開示に関する検討について」に寄せられた意見」

(平成 27 年 8 月 21 日公表 :

[http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized\\_field/main/post\\_1827.html](http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_1827.html)) をご参照いただきたい。

3. 本提案は、主に IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(以下「IAS 第 1 号」という。)において開示が求められている次の事項について、日本基準においても開示を求める提案である。

(1) 経営者が会計方針を適用する過程で行った判断 (IAS 第 1 号第 122 項)

(2) 見積りの不確実性の発生要因 (IAS 第 1 号第 125 項)

4. 本論点に関して、これまでに第 26 回基準諮問会議 (平成 28 年 3 月 4 日開催) 及び

第 27 回基準諮問会議（平成 28 年 7 月 4 日開催）の 2 回にわたって議論を行ったほか、その間に市場関係者（財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人）に対するアウトリーチも実施した。現状では、ASBJ に新規テーマの提言を行うか否かについて、意見が大きく分かれている（基準諮問会議で聞かれた意見の概要は別紙を参照のこと。）。

5. 第 28 回基準諮問会議（平成 28 年 11 月 14 日開催）では審議は行われず、次回の基準諮問会議において引き続き審議することとされた。
6. 第 29 回基準諮問会議（平成 29 年 3 月 14 日開催）では、当面、我が国の市場関係者が行う、IASB から公表予定の開示原則に関するディスカッション・ペーパーへのコメント検討を通じた国際的な意見発信の状況を注視することとし、開示原則に関するディスカッション・ペーパーへのコメントの検討を終えた後、本テーマに関する議論を再開することとされた。

### III. 今回の基準諮問会議における提案（日本証券アナリスト協会）

7. 今回の基準諮問会議において、日本証券アナリスト協会より、以下の提案があった。

#### ○第 31 回基準諮問会議における提案

（テーマ）

「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」に関する注記情報の充実（提案者：日本証券アナリスト協会）

（提案理由）

当該テーマは、第 29 回基準諮問会議において、IASB のディスカッション・ペーパー（開示に関する取組み－開示原則）へのコメント対応後に議論を再開することとされた。IASB は 2017 年 3 月 30 日に「開示に関する取組み－開示原則」のディスカッション・ペーパーを公表しており、当該注記情報は記載が必要な注記事項として提案されている。また、2017 年 6 月 29 日に金融庁から『「監査報告書の透明化」について』が公表され、監査報告書への「監査上の主要な事項（Key Audit Matters: KAM）」の記載に向けた、具体的な検討を進める方向性が示された。KAM の実効性の担保には、その参照元となる当該注記情報の開示が必要と考える。IASB のディスカッション・ペーパーの議論の方向性及び KAM 導入に向けた実効性を鑑みると、当該注記情報は、これまでの議論以上に必要性および優先度が高まっており、改訂に取り

組む必要があると考える。

(具体的内容)

当該テーマである注記情報の充実は、第 27 回基準諮問会議において、日本公認会計士協会から提案がなされた。同協会が 2015 年 4 月 16 日に公表した意見募集「我が国の財務諸表の表示・開示に関する検討について」に寄せられた財務諸表利用者の意見等を踏まえ、財務諸表の有用性の向上を理由としている。その後の審議を経て、第 29 回基準諮問会議では、IASB のディスカッション・ペーパー（開示に関する取組み—開示原則）へのコメント対応後に議論を再開することとされた。

2017 年 3 月 30 日に、IASB はディスカッション・ペーパー（開示に関する取組み—開示原則）を公表（コメント期限は 2017 年 10 月 2 日）している。IASB は、当該ディスカッション・ペーパーにおいて、企業が会計方針を適用する際に、IAS 第 1 号の第 122 項及び第 125 項に記述されている重要な判断及び／又は仮定をすることが要求される会計方針を、「財務諸表に含まれる情報を理解するために常に必要で、かつ、重要性のある項目、取引又は事象に関連する会計方針」（カテゴリー 1）の一つとして、当該注記事項は開示すべきであるということを提案している。

また、金融庁は 2017 年 6 月 29 日に、『「監査報告書の透明化」について』を公表した。今後、監査報告書に記載される KAM の議論が進むことが想定される。既に KAM を導入している欧州の事例を見ると、減損、税効果や収益認識等に関する記述が多い。しかし、現状の注記情報を振り返ると、減損については、減損損失が発生した会計期間のみしか減損の会計処理に関する定性情報が開示されない。また、収益認識についても、2017 年 7 月 20 日に公開草案が公表されているが、開示については当該適用時まで検討することが提案されている。

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であると考え。従って、IASB のディスカッション・ペーパーの議論の方向性および KAM 導入に向けた実効性を鑑みると、「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」に関する注記情報の充実は、これまでの議論以上に必要性および優先度が高まっており、改訂に取り組む必要があると考える。

#### IV. 国際的な会計基準における動向

##### (開示原則に関するディスカッション・ペーパー)

8. IASB は、平成 25 年（2013 年）より開示に関する取組みを進めており、その一環と

して、平成 29 年（2017 年）3 月 30 日にディスカッション・ペーパー「開示に関する取組み－開示原則」（以下「開示原則 DP」という。）を公表した。コメント期間は 180 日間（平成 29 年（2017 年）10 月 2 日まで）とされた。

9. 開示原則 DP には、論点の 1 つとして、本テーマとも関連する「会計方針の開示」が含まれており、次の内容を取り扱うものであった。

(1) 重要な会計方針の項目

会計基準において、会計方針を開示する目的を記載する。また、会計方針を 3 つのカテゴリーに分類したうえで、重要な項目等に関連する会計方針（カテゴリー 1 及びカテゴリー 2）の開示は求められる一方で、重要性のない項目等に関連する会計方針（カテゴリー 3）の開示は求められないことを明確にするなどの提案が含まれていた。

なお、企業が会計方針を適用する際に、経営者が会計方針を適用する過程で行った判断（IAS 第 1 号第 122 項）及び見積りの不確実性の発生要因（IAS 第 1 号第 125 項）に記述されている重要な判断又は仮定をすることが要求される会計方針はカテゴリー 1 とされていた。

(2) 重要な会計方針として開示する内容

重要な会計方針の開示は、IFRS で要求されている事項をそのまま記述したり、一般的な記述にとどまる情報を提供したりするのではなく、自社の環境に照らして IFRS の要求事項をどのように適用しているかといった企業固有の情報を開示することが利用者にとって最も役に立つといった提案が含まれていた。

(3) 会計方針の記載箇所

会計基準において、重要な会計方針や IAS 第 1 号で求められている「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」の開示方法を記載し、特に「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」は、関連する会計方針と一緒に開示し、明瞭に強調する必要があるといった提案が含まれていた。

10. 開示原則 DP に対し、企業会計基準委員会を含む、複数の我が国の市場関係者からコメント・レターが提出された。企業会計基準委員会は、主にディスクロージャー専門委員会において開示原則 DP に対する議論を行い、平成 29 年（2017 年）10 月 2 日に IASB に対してコメント・レターを提出している。
11. 本テーマに関して、企業会計基準委員会が IASB に提出したコメントの概要は、次のとおりである。なお、開示原則 DP が、企業が会計方針を適用する際に、経営者が会計方針を適用する過程で行った判断（IAS 第 1 号第 122 項）及び見積りの不確実性の発生要因（IAS 第 1 号第 125 項）をカテゴリー 1 としていることについては、特段のコメントは行っていない。
  - (1) 重要な会計方針の開示を行うためには、開示対象とする会計方針を、関連する項目等の重要性に基づき選定したうえで、目的適合性の高い情報を記載する一方、目的適合性の低い情報は可能な限り記載しないように会計基準に定めることが必要である。具体的には、次のようにすべきである。
    - ① IFRS 基準の要求事項を丸写しにしたような記述を重要な会計方針の開示に記載することは最小限に留めるべきであり、むしろ、IFRS 基準の要求事項を踏まえて企業が IFRS 基準を適用した具体的な方法（目的適合性の高い情報に限る。）を記述すべきである。
    - ② 重要性のない項目等に関連する会計方針は、原則として開示すべきではない。それでもなお、企業が開示することを選択する場合には、当該会計方針をあえて開示する理由の説明を求めたり、重要性のない項目等に関連する会計方針であることの明確な記載を求めたりするなどの制約を設けるべきである。
    - ③ 会計方針の開示については、企業が開示内容を判断する際に役立てるために、具体的な開示目的（開示される情報の想定される用途を含む。）を定めるべきである。
  - (2) 「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」は、上述した IFRS 基準の要求事項を踏まえて企業が IFRS 基準を適用した具体的な方法に含まれるものと考えているため、関連する会計方針の開

示に隣接して記載することが適切であり、その旨を会計基準において定めるべきである。

## V. 分析

12. 注記情報の充実に関する日本公認会計士協会の提案に対して、これまでの基準諮問会議においては、財務諸表作成者、監査人、財務諸表利用者間で、賛否が大きく分かれている。また、IASBの開示原則DPへの対応では、複数の我が国の市場関係者からコメント・レターが提出されたことから、「会計方針の開示」についての市場関係者の理解は深まったと考えられるものの、本件に関する直接的なコメントは行われていない。
13. 一方、今回の基準諮問会議において、日本証券アナリスト協会より監査報告書における「監査上の主要な事項 (Key Audit Matters: KAM)」の記載に向けた対応として新たにテーマ提案されている。日本公認会計士協会の提案は、一般的な開示情報の充実を求めるもので、KAMの議論とは関係ないものと説明されており、日本証券アナリスト協会の提案と提案に至った理由は異なる。ただし、両者の提案は関連する注記情報の充実という点では共通する部分があるため、これらの提案は合わせて議論を進めることが適切と考えられる。
14. ただし、日本証券アナリスト協会からの提案において参照されていた監査報告書へのKAMの記載については我が国においてまだ制度化されておらず、企業会計審議会にて議論が開始されたところであり、今後の議論の状況を注視する必要があると考えられる。

よって、当面、企業会計審議会における監査報告書へのKAMの記載の議論の状況を注視することとし、次回以降本テーマに関する注記情報の充実の議論を行うことが適切と考えられる。

以 上

**別紙 これまでの基準諮問会議で聞かれた意見****(第27回基準諮問会議(平成28年7月4日開催)で聞かれた意見)****重要な情報開示であるとの意見**

- 監査実務において、経営者による会計上の見積りは重要な監査上のポイントとなっており、財務諸表の利用者においても必要不可欠な情報であると考ええる。
- 現状の開示では、例えば、売上の計上基準を開示している会社が少ない、のれんの減損においてグルーピングの方法が十分に開示されていないなど、分析のために十分な情報が開示されていない。経営者がどのような考え方にに基づき会計方針を採用したか、見積りを行ったかに関する情報は、利用者が財務諸表を分析する上で重要であると考ええる。
- 企業固有の情報が開示されることは重要であり、企業の意識を喚起する点も考慮し、本テーマの検討を行うことが必要である。これらの開示がなされることによって、作成者と投資家の間での対話が促進されることを考える。

**開示を検討するにあたって慎重に対応すべきとの意見**

- 我が国における開示のあり方を議論すべきであり、パッチワーク的な対応となることを懸念する。
- 実質的に有用な開示を行うためには、導入初年度だけでなく、継続的にコストがかかるため、作成コストにも配慮が必要であると考ええる。
- 不確実性をどのようにコントロールするかは経営の本質であり、開示において詳細に表現することは困難である。財務情報ではなく、投資家との対話を通じて補完することでよいと考える。
- ボイラープレートの開示が多いというアウトリーチにおける意見に同意する。仮にそれ以上の開示を行う場合には、説得力のある根拠が必要になると考える。
- ASBJでは現在、多くのテーマを抱えており、優先順位を踏まえた上で慎重に議論すべきと考える。

**IASBの検討状況を踏まえて検討すべきとの意見**

- IASBでは、開示原則プロジェクトにおいて「会計方針の開示」を検討している。そのため、次回の基準諮問会議までにIASBから開示原則に関するディスカッション・ペーパーが公表されていなければ、結論は次々回の基準諮問会議で判断すべきである。



- 現在の日本基準の開示が不十分ということではなく、緊急性もないことから、IASBにおける開示の議論を十分に踏まえた上で、我が国の開示の方向性を決めるべきであり、慎重に検討する必要があると考える。

### (第26回基準諮問会議(平成28年3月4日開催)で聞かれた意見)

#### 重要な情報開示であるとの意見

- 将来予測に対応した会計基準によって作成された会計情報を理解するには、「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」の注記は非常に重要と考えられ、会計基準レベルの提案として検討すべきである。
- 一般の財務諸表利用者は、作成者ほど会計基準に精通していない。そのため、たとえ会計基準の表現をそのまま記載している情報であっても、有用な情報になり得ると考える。
- 会計処理に見積りの要素が含まれているが、その根拠に関して財務諸表利用者は知ることができないため、理解可能性を高めるために、提案に賛成する。
- 経営者が会計方針を適用する判断の開示であり、利用者にとって重要なものを開示するという視点で検討すべきである。

#### 新規テーマとして提案することに反対との意見

- 以下の理由から、新規テーマとして提案することに反対であり、事務局において検討する必要はないものとする。
  - 提案は、有価証券報告書、四半期報告書等の定期開示、不定期の金商法の継続開示制度、単年度報告をベースにする会社法開示という大きく異なる2つの制度に直接的に影響を及ぼすため、IFRSの置かれている環境とは異なる。また、単体と連結の開示基準が異なることも念頭に置く必要がある。
  - 実務対応レベルの提案であるが、事務局の対応案のとおり、会計基準レベルの重要な内容である。
  - IASBは、開示の包括的な議論を進めており、それを踏まえずに、アドホックに検討することは適切ではない。
  - 提案されているIAS第1号の開示の実例を見ると、会計基準をなぞったような開示が多く有用でない。
  - IAS第1号の当該開示が行われていないので分析上支障があると財務諸表利用者から指摘されたことはなく、本テーマに関して緊急性はないのではないかと考える。
  - 長文監査報告書の導入が念頭にあると推測するが、それが底意にあるとすれば、そちらの提案をすべきである。

- 作成者が負うコストと利用者が享受するベネフィットを比較した場合に、十分なベネフィットが見られないため、優先度及び緊急度は高くないと考える。

**開示を検討するにあたって慎重に対応すべきとの意見**

- 作成者に負担があり、それが冗長な表現となると利用者にとって却って困惑すると考える。そのため、全体の開示の中で体系づけて慎重に検討すべきである。
- 最終的にどのような開示内容になるのかによって有用かどうか意見が分かれる。コストとベネフィットを考慮して慎重に対応すべきである。

**その他の意見**

- 長文監査報告書の導入とは関係がなく、財務諸表の注記を充実させるという純粋な研究を踏まえた提案であると考えられる。
- 開示の充実による公開企業のベネフィットとして、一般に、資本市場からの資金調達コストにおいてベネフィットが享受されるものとする。
- 提案している内容は、将来に関して行う見積りの不確実性の発生要因のうち、重要なリスクのあるものに関する注記であり、紋切り型の注記にはならないと考えている。

以 上