

議題	「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
項目	ディスクロージャー専門委員会における検討の結果

I. 基準諮問会議への検討要望の内容

- 第 26 回基準諮問会議（2016 年 3 月 4 日開催）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。

<p>(テーマ)</p> <p>「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）</p>
<p>(提案理由)</p> <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。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。</p>
<p>(具体的内容)</p> <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る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ことを検討すべきである。なお、上記の注記情報の検討においては、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。</p> <p>(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。)</p> <p>(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。)</p> <p>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。</p> <p>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</p>

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) 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) をご参照いただきたい。

2. また、第 31 回基準諮問会議（2017 年 11 月 13 日開催）では、日本証券アナリスト協会より、以下の提案があった。

<p>(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）</p>
<p>(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。</p>
<p>(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。</p>

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。

II. 議論の背景

IAS 第 1 号の概要

3. 本資料の第 1 項に記載のとおり、本件は、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）

122 企業は、重要な会計方針又は他の注記とともに、見積りを伴う判断（第 125 項参照）とは別に、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、財務諸表に認識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（IAS 第 1 号第 125 項）

125 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額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。当該資産及び負債に関して、注記には次の事項の詳細を記載しなければならない。

- (a) その内容
(b) 報告期間の期末日現在の帳簿価額

4. 国際会計基準審議会（IASB）は、2003 年に、代替的な会計処理や会計基準間の重複又は矛盾を削減又は削除したうえで、一定の改善を図ることを目的とした IAS の改善プロジェクトにおいて、12 本の IAS¹を改訂した。「経営者が会計方針を適用する

¹ 具体的には、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」、IAS 第 2 号「棚卸資産」、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」、IAS 第 10 号「後発事象」、IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 17 号「リース」、IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」、IAS 第 23 号「借入コスト」、IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」、IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」、IAS 第 28 号「関連会社に対する投資」、IAS 第 33 号「1 株当たり利益」である。

過程で行った判断」及び「見積りの不確実性の発生要因」は、当該改善プロジェクトにより 2003 年に IAS 第 1 号が改訂された際に設けられた定めである。

国際的な動向も含めた開示全体の動向

5. 本件に関連する開示の動向としては、現在、次のようなものがある。これらについては、概要を取りまとめたものを第 15 回ディスクロージャー専門委員会（2018 年 8 月 22 日開催）の参考資料として専門委員に配付している。
 - (1) 金融審議会「ディスクロージャーワーキング・グループ」において審議された有価証券報告書の非財務セクションの充実
 - (2) 監査基準の改訂による「監査上の主要な検討事項」の導入
6. また、開示に関する国際的な動向としては、現在、次のようなものがある。これらについては、適宜、ディスクロージャー専門委員会で議題として取扱っている。
 - (1) IASB の開示原則プロジェクト
 - (2) IASB の公開草案「会計方針及び会計上の見積り」（IAS 第 8 号の修正案）
 - (3) IASB の公開草案「会計方針の変更」（IAS 第 8 号の修正案）
7. なお、本資料の第 5 項に記載した我が国における開示関連の取組みについては、次の理由から本件の検討に直接的な影響を及ぼすものではないと考えられる。
 - (1) 一般に、財務諸表は 1 つのパッケージとして提供されるものであり、それだけで機能するものでなければならぬと考えられる。よって、有価証券報告書の非財務セクションの充実が図られる場合であっても、財務諸表の開示の改善には直接的にはつながらぬと考えられる。
 - (2) 監査基準の改訂により導入される「監査上の主要な検討事項」については、企業による開示との関係が監査基準の改訂上の論点となっていることは理解しているが、本件は、日本基準に基づく財務諸表の改善を目的として行うものであり、「監査上の主要な検討事項」を導入しやすくするためを行うことを目的とはしていない。

Ⅲ. ディスクロージャー専門委員会における検討の結果

8. ディスクロージャー専門委員会では、2018年3月28日開催の第11回専門委員会において、基準諮問会議から本件について依頼があった旨を報告し、次のとおり6回の専門委員会にわたって議論を行った。

第12回専門委員会 (2018年4月24日開催)
第13回専門委員会 (2018年5月30日開催)
第14回専門委員会 (2018年6月29日開催)
第15回専門委員会 (2018年8月22日開催)
第16回専門委員会 (2018年9月28日開催)
第17回専門委員会 (2018年10月12日開催)

9. ディスクロージャー専門委員会における議論では、仮にIAS第1号第122項及び第125項を日本基準に導入することとした場合の論点を整理したのちに、基準諮問会議に対して行う現実的な提案を検討することとし、議論の結果によっては、現行基準を変更しないことを提案することもあり得ることとした。
10. 以下は、「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」に関する注記情報の充実について、ディスクロージャー専門委員会における検討の結果をまとめたものである。

現時点で本件について検討することの必要性

11. ディスクロージャー専門委員会における議論では、本資料の第5項から第7項に記載したように、現在、国際的な動向も含め、開示全体について様々な議論が行われているため、それらの方向性が定まってから本件に着手した方が、慎重かつ効率的に検討を行うことができるのではないかとの理由で、本件を現時点で検討することの必要性について疑問を呈する意見が聞かれた。
12. ここで、本資料の第5項に記載した我が国における開示の議論については、仮に本件について基準開発をすることとされた場合には、企業等の負担に配慮することが考えられるものの、本資料の第7項に記載したとおり、本件の検討に直接的な影響を及ぼすものではないと考えられる。

13. 一方、本資料の第 6 項に記載した IASB の取組みについては、その結果を踏まえたうえで本件を検討することも考えられるが、現在 IASB が行っている作業は完了まで数年がかかることが見込まれているうえに、IASB の検討結果が本件の検討にあたり参考になるか否かは定かではないこと、本件を検討する目的は国際的な会計基準と同一の会計基準を開発することにあるわけではないことから、IASB の取り組みの結果を待つことの便益は大きくないと考えられる。
14. 本件については、ディスクロージャー専門委員会において、財務諸表利用者のニーズが高まっている旨の意見が聞かれている。このことを踏まえると、現時点で本件の検討を行うことが適切であると考えられる。

検討の進め方について

15. ディスクロージャー専門委員会では、基準諮問会議に対して寄せられた提案に対応した形で検討することが適当と考えられたため、IAS 第 1 号第 122 項及び第 125 項のような開示要求を日本基準に導入することとした場合に検討しなければならない論点を識別することから始めた。
16. この点、一部の専門委員から、日本基準における開示全般に対する包括的な会計基準を開発し、その文脈において本件について検討すべきであるとの意見も聞かれた。

IAS 第 1 号第 122 項及び第 125 項に対する評価について

17. 本件では、IAS 第 1 号において開示が求められている「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」について、日本基準においても導入することが提案されているが、例えば、次のような理由から、IAS 第 1 号第 122 項及び第 125 項のような開示要求をそのままの形で日本基準に導入することは適切ではないと考えられる。
 - (1) 日本基準と IFRS 基準の「会計方針」の定義は概ね同じであるものの、開示される会計方針が異なっている。現行の日本基準に基づく財務諸表では、会計基準において代替的な取扱いが認められている会計方針を中心に重要な会計方針が注記されるが²、IFRS 基準に基づく財務諸表では、会計基準において代替的な取扱いが認められている会計方針に限らず、「財務諸表を作成する際に使

² 企業会計原則注解（注 1-2）

用した測定基礎」及び「財務諸表の理解に関連性のある使用したその他の会計方針」から構成される重要な会計方針が開示される³。したがって、「会計方針」の定義を変えることなく、IFRS 基準の要求事項と同様の要求事項を日本基準に導入した場合には、結果として開示される情報が IFRS 基準に基づく情報と異なる可能性がある。

- (2) IAS 第 1 号第 122 項及び第 125 項に基づく開示については、会計方針の開示が冗長となったり、重要な見積りについて、見積りの不確実性の程度を財務諸表利用者が評価するうえで必要な開示がされなかったりといった点で、国際的にも有用な情報を提供していないといった問題が指摘されている。よって、このような批判のある定めをそのままの形で日本基準に採り入れた場合、同様の問題が生じる可能性がある。
18. したがって、本件については、IFRS 基準における開示と同様の開示を行うべきかどうかを検討の起点となっているものの、日本基準の開発にあたっては、国際的な会計基準の要求事項に合わせることを目的ではないため、仮に日本基準に IAS 第 1 号第 122 項及び第 125 項に相当する定めを採り入れる場合であっても、日本基準における開示をより良いものとする観点から、必要に応じて定めを修正すべきであると考えられる。

開示の充実を図る場合のアプローチ

19. ディスクロージャー専門委員会では、「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」について、仮に日本基準において開示の充実を図る場合のアプローチとして次の 2 つのアプローチを検討した。
- (1) 会計基準において原則を定め、企業に当該原則に基づき開示すべき項目を選択し、開示の充実を図るよう要求するアプローチ (以下「包括アプローチ」という。)
- (2) 開示の充実を図る会計基準を個別に特定し、個別の会計基準の改正を通じて追加的に開示すべき内容を定めるアプローチ (以下「個別アプローチ」という。)
20. 開示の充実を図る場合のアプローチについては、「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」と「見積りの不確実性の発生要因」に分けて議論が行われたため、以下では、それぞれについて検討の結果をご報告する。

³ IAS 第 1 号第 117 項

経営者が会計方針を適用する過程で行った判断の開示

21. 日本基準においては、会計方針と「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」との境界が必ずしも明確ではなく、また、日本基準の開発にあたっての参考とするIFRS 基準においても、会計基準の構成上はこれらが明確に分けられていたとしても、現実的には必ずしも明確にこれらが区別されていない。
22. このような中で、「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」の範囲を定めることは困難であり、包括アプローチにより基準開発を行ったとしても、結果として企業から有用な情報が提供されることになるとは限らない可能性がある。
23. 個別アプローチを採用した場合に、現行の日本基準で対応が必要と考えられる情報についてディスクロージャー専門委員会で議論したところ、主として次の2点について対応が必要との意見が聞かれた。
 - (1) 連結の範囲又は持分法適用の範囲（以下「連結の範囲等」という。）を決定する際に行われた判断
 - (2) 収益認識の具体的な時期を決定する際に行われた判断
24. しかしながら、連結の範囲等を決定する際に行われた判断については、会計基準の開発に関する費用対効果を考慮した場合、基準開発による便益を正当化することは現時点では困難であると考えられる。
25. また、収益認識の具体的な時期を決定する際に行われた判断については、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」第80項において、企業の主要な事業における主な履行義務の内容及び企業が当該履行義務を充足する通常の時点（収益を認識する通常の時点）を注記する旨が定められている。
26. このように、日本基準の開示を改善するという観点からは、「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」について個別アプローチによる基準開発を行ったとしても、高い効果は挙げられないものと考えられる。
27. したがって、「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」の開示については、包括アプローチと個別アプローチのいずれによっても、日本基準に導入することの便益は高くはないと考えられる。

重要な会計方針の開示

(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)

28. 「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」について検討を行った過程で、IFRS 基準においては、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が存在しない場合においても会計方針を定めることが求められており⁴、当該会計方針が重要である場合には、重要な会計方針として開示することが求められているものの、日本基準ではそのような場合の開示についての会計基準上の定めは明らかではなく、開示の実態も様々であるといった違いがあることが見出された。
29. 日本基準における開示を効果的かつ効率的に改善するという観点からは、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。
30. この点、現行の日本基準では、会計処理の対象となる会計事象等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について、企業が任意に開示を行っていることもあると考えられる。
31. しかしながら、重要な会計方針であれば開示しなければならないことを明確化することによって、これまで開示されてこなかった会計方針が開示されるようになる可能性があると考えられる。特に、会計基準等の定めが存在しない業界固有の会計処理については、開示が充実することが期待されるものと考えられる。
32. また、今後、会計基準等の開発時に想定していなかった新たな取引や経済事象が出現した場合に、それらに関連する会計基準等の定めが明らかでないこともあり得ると考えられる⁵。会計処理の対象となる会計事象等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することは、そのような場合にも有用であることが期待されると考えられる。

⁴ IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第10項及び第11項

⁵ 例えば、実務対応報告第36号「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い」では、企業がその従業員等に対して新株予約権を付与する場合に、当該新株予約権の付与に伴い当該従業員等が一定の額の金銭を企業に払い込む取引が企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」（以下「ストック・オプション会計基準」という。）の公表時には想定されていなかったことから、当該取引が、ストック・オプション会計基準の適用範囲に含まれるのか、企業会計基準適用指針第17号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」の適用範囲に含まれるのかが必ずしも明確ではなかったことが開発の経緯として記載されている。

33. このため、会計処理の対象となる会計事象等に関連する会計基準等の定めが明らかでない場合についても、重要な会計方針に含まれる旨を明らかにする方向性で基準開発を行うことが考えられる。
34. 仮に会計処理の対象となる会計事象等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について充実を図る場合、企業会計原則注解の定めを引き継ぎ、原則として重要な会計方針の開示を求めたうえで、「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」に会計方針の注記の省略を認める方向性で基準開発を行うことが考えられる。
35. なお、前項に記載した検討結果は、これまで慣例的に開示が行われてきた場合や個別の会計基準等において会計方針として開示することが求められている場合に、そのような定めに優先して適用することを意図していない⁶。

(会計方針の開示における重要性の判断)

36. 企業会計原則注解や「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」では重要な会計方針の開示が求められているが、会計方針の開示における重要性の判断について、我が国の会計基準では特段明らかにはなっていない。このため、会計方針の開示における重要性の判断に関するガイダンスを会計基準において明らかにすることが考えられる。
37. この場合、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」について企業会計基準委員会から IASB に対して提出したコメント・レターにおいて示した考え方を基礎として、会計方針の開示における重要性は、企業の規模、会計処理の対象となる会計事象等（取引及び事象）の重要性、投資情報としての有用性等を十分に考慮して判断する必要があるという方向性で基準開発を行うことが考えられる。

⁶ 例えば、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」では、売買目的有価証券について、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損益として処理する旨が定められており、代替的な方法は認められていないが、これまで慣例的に重要な会計方針として開示が行われてきたものと考えられる。

見積りの不確実性の発生要因の開示

(見積りの開示の有用性)

38. 一般に、将来事象の結果に依存するために金額が確定できない場合や、既に発生している事象に関する情報を適時にあるいは経済的に入手できないために金額が確定できない場合、当該金額の概算額を算定する際に見積りが必要となるものと考えられる。
39. この場合、見積りを行うにあたって様々な仮定を置いたり、場合によっては、測定モデルに投入する入力数値（インプット）を選択したりすると考えられるが、そのような仮定等の組み合わせによって、見積金額には幅が生じるものと考えられる。さらに、見積金額にはそれぞれ生起する可能性（発生可能性）があるものと考えられる。このような見積りの性質は、一般に「見積りの不確実性」と呼ばれている。
40. 見積りは、最善の見積りによって「合理的な金額」を算定することであるものの、それは財務諸表作成時に入手可能な情報を用いた、財務諸表作成時点の企業の主観に基づく見積りであって、仮に財務諸表を作成した後に入手可能となった情報を財務諸表作成時に入手できていたとしたら、異なる「合理的な金額」が算定される可能性がある。特に、見積りの不確実性の程度が高い場合には、企業の算定した財務諸表計上額とは大きく異なる金額で実績が確定する可能性が相対的に高いと考えられる。
41. このため、財務諸表を作成する際に行った見積りのうち、見積りの不確実性の程度が高いものについて、見積りにより算定された金額（当該金額がゼロの場合を含む。）を財務諸表利用者がより適切に評価できるように、見積りにあたって企業が採用した仮定等を開示することが有用と考えられる。

(開示の充実を図るためのアプローチ)

42. どの見積りが「見積りの不確実性の程度が高い見積り」であるかは、企業ごとに異なるものと考えられるため、仮に見積りの開示を導入する場合には、「見積りの不確実性の程度が高い見積り」がどの見積りであるのかを企業が選択し、選択した項目について開示の充実を図ることが有用であると考えられる。このように、見積りの開示において記載すべき内容は企業ごとに異なると考えられるため、個別アプローチよりも包括アプローチの方が適しているものと考えられる。
43. 仮に個別アプローチを採ろうとしても、引当金など個別の会計基準が存在しない場合に、会計処理（認識及び測定）に関する定めを開発することなしに、開示に関する定めのみ先行して開発することは適切でないと考えられる。

44. なお、ディスクロージャー専門委員会における議論では、開示の充実を図るためのアプローチとして個別アプローチを採用することを支持する意見も聞かれた。

(開示目的)

45. 仮に包括アプローチを採用する場合、実務において安定的な運用が図られるように会計基準において開示を行う目的（開示目的）を明らかにすることが不可欠であると考えられる。
46. 本資料の第38項から第41項に記載した見積りの開示の有用性に関する分析を踏まえると、「財務諸表を作成する際に行った見積りのうち、見積りの不確実性の程度が高いものについて、見積りにより算定された金額（当該金額がゼロの場合を含む。）を財務諸表利用者がより適切に評価できるような情報を開示する」といった表現により見積りの開示の目的を示す方向性で基準開発をすることが考えられる。

(開示対象となる見積りを企業が選択する際の判断基準)

47. 本資料の第46項に示した開示目的を踏まえると、どの項目が見積りの不確実性の程度が高い見積りに該当するのかを企業が判断する際に役立つように、次の2つの側面を考慮する旨並びにそれらの考慮の方法を明らかにするガイダンスを開発する方向性で基準開発をすることが考えられる。

(1) 財務諸表全体に対する見積金額の幅の相対的な大きさ

見積りの不確実性の程度は、一般に、財務諸表全体に対する見積金額の幅の相対的な大きさが大きければ大きいほど、見積りの不確実性の程度は高くなる傾向にあると考えられる。ただし、見積金額の幅が大きくとも、その幅が財務諸表全体に対して相対的に小さい場合には、見積りの不確実性の程度は低いものと考えられる。

(2) 見積金額に対する発生可能性

見積金額に幅がある場合、その発生可能性も含めて見積りの不確実性の程度を判断することになるものと考えられる。一般に、見積金額の幅と発生可能性には、次のような関係があるものと考えられる。

- ① 一般に、見積りの不確実性の程度を判断する際には、見積金額の幅のうち、発生可能性が合理的に見込まれる部分を考慮することになると考えられる。

- ② 見積金額の幅が比較的大きくとも、発生可能性が合理的に見込まれる部分を考慮した場合に、見積りの不確実性の程度が低くなる時があると考えられる。
- ③ 見積金額の幅が比較的小さくとも、発生可能性が合理的に見込まれる部分を考慮した場合に、見積りの不確実性の程度が高くなる時があると考えられる。ただし、見積金額の幅が比較的小さい場合には、その幅が財務諸表全体に対して相対的に小さくなりやすい点に留意することが考えられる。

(見積りの開示の記載内容)

48. 本資料の第 46 項に示した開示目的を踏まえると、見積りの開示は単一の注記としてまとめて記載する方法により、財務諸表を作成する際に行った見積りのうち、見積りの不確実性の程度の高いものについて、次のような事項を記載する方向性で基準開発をすることが考えられる。なお、詳細については、仮に本件について基準開発を行うこととされた場合に検討することが考えられる。

(1) 見積りの概要

(2) 見積りにより算定された金額（当該金額がゼロの場合を含む。）

(3) 見積りを行うにあたり企業が採用した主要な仮定等、及び主要な仮定等の変更又は変動が財務諸表に及ぼす影響の説明

49. なお、前項(1)及び(3)の開示については、定性的情報により行う方法と定量的情報により行う方法、又はその組み合わせによる方法が考えられる。どのように情報提供を行うことが適切であるのかについては、仮に本件について基準開発を行うこととされた場合に検討することが考えられる。

以 上