

会計上の見積りの開示

～企業会計基準第31号の解説を中心に～

企業会計基準委員会（ASBJ）

副委員長 川西 安喜

本資料中の意見にかかる部分は、発表者の個人的見解であり、企業会計基準委員会の公式見解ではありません。

本研修は2021年2月12日に収録しています。

会計上の見積りの開示に関する内容に限らず、今後、2021年3月期決算に向けて企業会計基準委員会より議事概要等が公表される可能性がありますのでご留意ください。

1 会計上の見積りとは

2 会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方

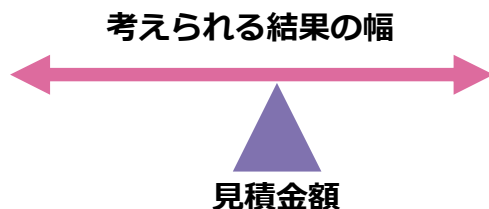
3 企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」

1 会計上の見積りとは

「会計上の見積り」とは、資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出することをいう。

(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」第4項(3))

- ❖ 不確実性があるとき、複数の結果が考えられる
- ❖ 会計上の見積りは、考えられる結果の幅から金額を合理的に算出する



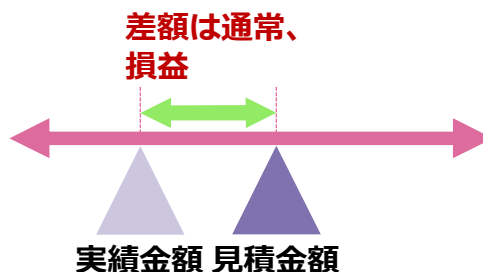
- ▶ その際、それぞれの結果が生じる発生可能性（確率）を考慮する
 - ▶ 結果が2つしかない場合でも、発生可能性によって見積りは異なる

例えば、

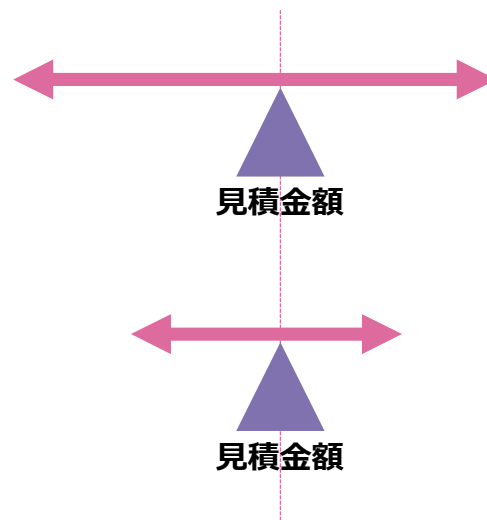
結果①：発生可能性50%	と	結果①：発生可能性90%
結果②：発生可能性50%		結果②：発生可能性10%

- ▶ 必ずしも発生可能性（確率）の分布を特定する必要はない

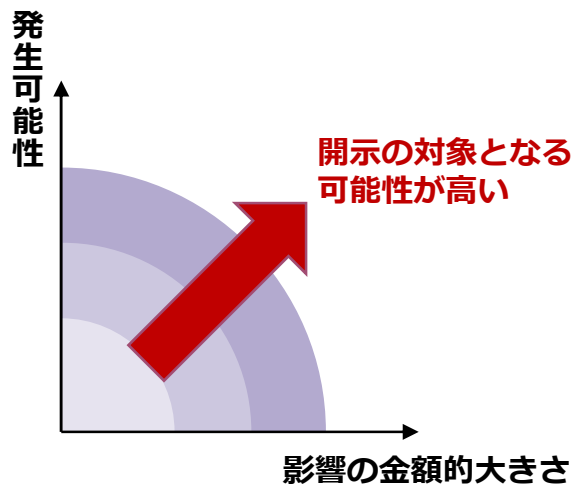
- ❖ 会計上の見積りを行った後、結果（実績金額）が出た場合、見積金額と実績金額の間に生じた差額は通常、損益として会計処理する
 - ▶ 差額が生じることは、通常、会計上の誤謬とはならず、過年度の財務諸表の訂正が求められることにはならない



- ❖ 財務諸表に計上された見積金額だけでは、その金額が含まれる項目が見積った後の財務諸表に影響を及ぼす可能性があるのかどうかを財務諸表の利用者が理解することは困難である⇒**開示が必要**
 - ▶ 影響には、有利な影響と不利な影響の双方が含まれる
 - ▶ 見積もった後の**影響**が重要である
 - ▶ 見積金額が小さい場合であっても見積もった後の影響が大きいことがある



- ◆ 開示の対象とする項目は、影響の金額的大きさと発生可能性を総合的に勘案して判断する



2 会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方

- ❖ **2020年3月31日、企業会計基準委員会は企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」を公表**
 - ▶ **2021年3月31日以後終了する年度の年度末に係る財務諸表より適用**
 - ▶ **早期適用可**
- ❖ **新型コロナウイルス感染症の拡大を受け、2020年4月3日、「新型コロナウイルス感染症の影響を踏まえた企業決算・監査等への対応に係る連絡協議会」が設置され、企業会計基準委員会もメンバーとして参加した**
- ❖ **この連絡協議会において、新型コロナウイルス感染症の影響により将来キャッシュ・フローの予測等を行うことが極めて困難な状況である中、会計上の見積りはどのように行うのかとの問題提起をいただいた**

- ❖ **企業会計基準委員会は緊急的に委員会を開催し、2020年4月10日に審議の結果を議事概要として公表した**
 - ▶ 2020年5月11日に議事概要の追補版を公表した
 - ▶ 2020年6月26日に議事概要を更新し、四半期決算における考え方を明らかにした
- ❖ **2020年4月に議事概要を公表してから約10か月経過するが、現状においても、新型コロナウイルス感染症に関する今後の広がり方や収束時期等を予測することが困難である状況に変化はなく、会計上の見積りを行う上で、特にキャッシュ・フローの予測行うことが極めて困難な状況であることに変わりはない**
 - ▶ したがって、これまでに公表した議事概要の考え方を引き続き周知するとともに、現状における論点を審議し、これまでに公表した議事概要を更新する形で議事概要を公表することとした
 - ▶ 2021年2月10日に公表

- ❖ **議事概要は、会計基準などの規範性のある文書ではないが、国際会計基準審議会（IASB）の教育文書と同様に、実務を支援するために、企業会計基準委員会の考え方を明らかにするものである**

① 新型コロナウイルス感染症の影響のように不確実性が高い事象についても、一定の仮定を置き最善の見積りを行う必要がある。

❖ 不確実性が高い事象についても、「最善の見積り」は常にできるとの考えに基づいている

② 新型コロナウイルス感染症の影響について、一定の仮定を置くにあたり、外部の情報源に基づく客観性のある情報を用いることができない場合、企業自ら一定の仮定を置くことになる。

❖ 新型コロナウイルス感染症の今後の広がり方や収束時期等については、外部の情報源に基づく客観性のある情報が入手できないことが多いと考えられた

③ 企業が置いた一定の仮定が明らかに不合理である場合を除き、最善の見積りを行った結果として見積もられた金額については、事後的な結果との間に乖離が生じたとしても、会計上の誤謬にはあたらない。

- ❖ 会計上の誤謬にあたらないということは、過年度の財務諸表の訂正が求められないということであり、見積りと実績の差額は通常、損益に計上される
- ❖ 「明らかに不合理である場合を除き」会計上の誤謬にはあたらないとする考えは、通常、見積りについて合理性を求める場合と比べ閾値が低いと考えられるが、これは新型コロナウイルス感染症の今後の広がり方や収束時期等に関する仮定の合理性を判断することが一般には困難であると想定されたためである
- ❖ 審議の過程では、「明らかに不合理である場合」の例として、新型コロナウイルス感染症の影響が大きいにもかかわらず、そのような影響を無視した場合が挙げられた

④ 企業がどのような仮定を置いて会計上の見積りを行ったかについて、財務諸表の利用者が理解できるような情報を具体的に開示する必要がある。**重要性がある場合は、追加情報としての開示が求められる。**

(以下は2020年5月公表の議事概要により追加)

ここで、「**重要性がある場合**」については、当年度に会計上の見積りを行った結果、当年度の財務諸表の金額に対する影響の重要性が乏しい場合であっても、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある場合には、新型コロナウイルス感染症の今後の広がり方や収束時期等を含む仮定に関する追加情報の開示を行うことが財務諸表の利用者に有用な情報を与えることになると思われ、開示を行うことが強く望まれる。

❖ 企業会計基準第31号（後述）の考え方を一部先取りしている

- ▶ 当年度の財務諸表の金額に対する影響の重要性が乏しい場合であっても、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある場合には、開示対象になる

2020年6月公表の議事概要の骨子 (四半期決算における考え方)

前年度の財務諸表において④に関する追加情報の開示を行っている場合で、四半期決算において新型コロナウイルス感染症の今後の広がり方や収束時期等を含む仮定に重要な変更を行ったときは、他の注記に含めて記載している場合を除き、四半期財務諸表に係る追加情報として、当該内容の変更を記載する必要がある。

前年度の財務諸表において仮定を開示していないが、四半期決算において重要性が増し新たに仮定を開示すべき状況になったときは、他の注記に含めて記載している場合を除き、四半期財務諸表に係る追加情報として、当該仮定を開示する必要がある。

前年度の財務諸表において④に関する追加情報の開示を行っている場合で、四半期決算において新型コロナウイルス感染症の今後の広がり方や収束時期等を含む仮定に重要な変更を行っていないときも、重要な変更を行っていないことが財務諸表の利用者にとって有用な情報になると判断される場合は、四半期財務諸表に係る追加情報として、重要な変更を行っていない旨を記載することが望ましい。

2021年2月公表の議事概要の骨子

①企業会計基準第31号を適用する前の取扱い

- ◆ 年度決算及び四半期決算の取扱いについては、これまでに公表した議事概要の考え方が変わらないことを確認

- ◆ これまでに公表した議事概要と企業会計基準第31号（後述）との関係について、以下を確認
 - ▶ 議事概要で示した考え方のうち、①②及び③については、企業会計基準第31号の適用後も、会計上の見積りを行う上で新型コロナウイルス感染症の影響を考えるにあたり変わらない
 - ▶ 企業会計基準第31号は、重要な会計上の見積りとして識別した項目について、**当年度に財務諸表に計上した金額、及び会計上の見積りについて財務諸表の利用者に資するその他の情報**を開示することとしている
 - ▶ 後者には、例えば、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な仮定、及び翌年度の財務諸表に与える影響が含まれる
 - ▶ したがって、議事概要で示した考え方のうち、④において重要性がある場合に追加情報としての開示が求められる新型コロナウイルス感染症の今後の広がり方や収束時期等の一定の仮定については、企業会計基準第31号で求められる開示に含まれることが多いと想定され、上記の他の開示と合わせ、新型コロナウイルス感染症の影響について、より充実した開示になることが想定される

②企業会計基準第31号を適用した後の取扱い（つづき）

- ◆ これまでに公表した議事概要と企業会計基準第31号（後述）との関係について、以下を確認（つづき）
 - ▶ 企業会計基準第31号に基づく開示において、これまでに公表した議事概要で示した開示がなされる場合、改めて追加情報として開示する必要はないと考えられる
 - ▶ 新型コロナウイルス感染症の影響に重要性がないと判断される場合であっても、当該判断について開示することが財務諸表の利用者にとって有用な情報となると判断し、追加情報として開示しているケースが見られる
 - ▲ 企業会計基準第31号に基づく開示は、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目について求められるものであるため、このような開示は、企業会計基準第31号により求められる開示には含まれない
 - ▲ ただし、このような開示は、引き続き、追加情報を開示する趣旨に沿ったものになると考えられる

3 企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」

これまで（規則主義）

- ❖ 会計基準に定められた詳細な開示項目を開示する
 - ▶ チェックリストになじむ
 - ▶ 該当がない場合は「該当なし」と記載することもある
 - ▶ 記載例に似たボイラープレートの開示になりやすい

これから（原則主義）

- ❖ 開示目的に照らして開示の内容や分量を決定する
 - ▶ メリハリのある開示をめざす
 - ▶ 開示目的に照らして開示する内容が決まる（省略されることもある）
 - ▶ 記載例はなく企業の実態にあった開示になる



企業会計基準第31号は原則主義の開示に関する会計基準となっている

- ❖ **公益財団法人財務会計基準機構（FASF）内に設けられている基準諮問会議に対して、国際会計基準審議会（IASB）が2003年に公表したIAS第1号「財務諸表の表示」第125項において開示が求められている「見積りの不確実性の発生要因」について、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注記情報として開示を求めることを検討するよう要望が寄せられた**
- ❖ **検討の過程では、IAS第1号第125項は「見積りの不確実性の発生要因」の表題のもとに定めが記述されているものの、注記が要求されている項目は会計上の見積りの対象となる資産及び負債に焦点を当てていると分析された**
 - ▶ **このため、企業会計基準第31号の開発にあたっては、IAS第1号第125項と同様の内容の開示を求めた上で、内容をより適切に表す会計基準の名称として「会計上の見積りの開示に関する会計基準」を用いることとした**

- ❖ 会計上の見積りは、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて合理的な金額を算出するものである
 - ▶ しかし、財務諸表に計上する金額に係る見積りの方法や、見積りの基礎となる情報が財務諸表作成時にどの程度入手可能であるかは様々であり、その結果、財務諸表に計上する金額の不確実性の程度も様々となる
 - ▶ したがって、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



企業会計基準第31号は、**①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、②翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目における会計上の見積りの内容について、③財務諸表利用者の理解に資する情報**を開示することを目的とする

❖ 当年度の財務諸表に計上した金額

- ▶ 識別する項目は、通常、当年度の財務諸表に計上した資産及び負債である

(企業会計基準第31号第5項)

- ▲ 当年度の財務諸表に計上した収益及び費用、並びに会計上の見積りの結果、当年度の財務諸表に計上しないこととした負債を識別することを妨げない

(企業会計基準第31号第23項なお書き)

- ▲ 注記において開示する金額を算出するにあたって見積りを行ったものについても、これを識別することを妨げない

(企業会計基準第31号第23項また書き)

❖ 翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスク

▶ リスクには、有利となる場合及び不利となる場合の双方が含まれる
(企業会計基準第31号第4項)

▶ **翌年度**の財務諸表に与える影響を検討するにあたっては、影響の金額的大きさ及びその発生可能性を総合的に勘案して判断する
(企業会計基準第31号第5項)

▶ 「翌年度」に限定している (IAS第1号に合わせることとしたため)

開示に係る期間が長くなればなるほど、開示が必要な項目の範囲は広がり、特定の資産又は負債について行われる開示は具体的なものではなくなっていく。期間が翌事業年度中を超える場合には、その他の開示によって最も目的適合性のある情報を不明瞭なものにしてしまうことがある。

(企業会計基準第31号第19項 (IAS第1号BC84項を引用したもの))

❖ 翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスク（つづき）

▶ 直近の市場価格により時価評価する資産及び負債の市場価格の変動は、項目を識別する際に考慮しない

（企業会計基準第31号第5項なお書き）

▲ 当該変動は、会計上の見積りに起因するものではないため

（企業会計基準第31号第24項）

❖ 財務諸表利用者の理解に資する情報

- ▶ 識別した会計上の見積りの内容を表す項目名を注記
 - ▲ 独立の注記項目とし、識別した項目が複数ある場合には、それらの項目名は単一の注記として記載する
(企業会計基準第31号第6項)
- ▶ 識別した項目のそれぞれについて、次の事項を注記する
(企業会計基準第31号第7項)
 - ▲ 当年度の財務諸表に計上した金額
 - ▲ 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

例えば、次のような事項を注記することが考えられる

(企業会計基準第31号第8項)

- (1) 当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法
- (2) 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
- (3) 翌年度の財務諸表に与える影響

❖ 財務諸表利用者の理解に資する情報（つづき）

- ▶ 注記事項の具体的な内容や記載方法（定量的情報若しくは定性的情報、又はこれらの組み合わせ）については、開示目的に照らして判断する

（企業会計基準第31号第7項）

- ▶ 注記事項について、会計上の見積りの開示以外の注記に含めて財務諸表に記載している場合には、会計上の見積りに関する注記を記載するにあたり、当該他の注記事項を参照することにより当該事項の記載に代えることができる

（企業会計基準第31号第7項なお書き）

- ❖ 会計上の見積りが翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目は、経営上の重要な項目であり、会計基準において判断のための規準を詳細に定めなくとも、各企業で行っている会計上の見積りの方法を踏まえて開示する項目を識別できると考えられたことから、企業会計基準第31号では、項目の識別について、**判断のための詳細な規準は示さないこと**とした
(企業会計基準第31号第22項また書き)
- ❖ 開示目的に照らせば、識別する項目の数は、企業の規模及び事業の複雑性等により異なると考えられるものの、企業会計基準第31号では、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目を識別していることから、**比較的少数の項目を識別することになると考えられる**
(企業会計基準第31号第25項)

独立の注記項目

会計基準第31号に基づいて識別した
会計上の見積りの内容を表す項目名

当年度の財務諸表に計上した金額

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

例
え
ば

- ▶ 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

会計基準第31号に基づいて識別した
会計上の見積りの内容を表す項目名

当年度の財務諸表に計上した金額

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

⋮

会計上の見積りの開示
以外の注記に含めて
財務諸表に記載してい
る場合には、当該他の
注記事項を参照するこ
とにより左記の記載に
代えることができる。

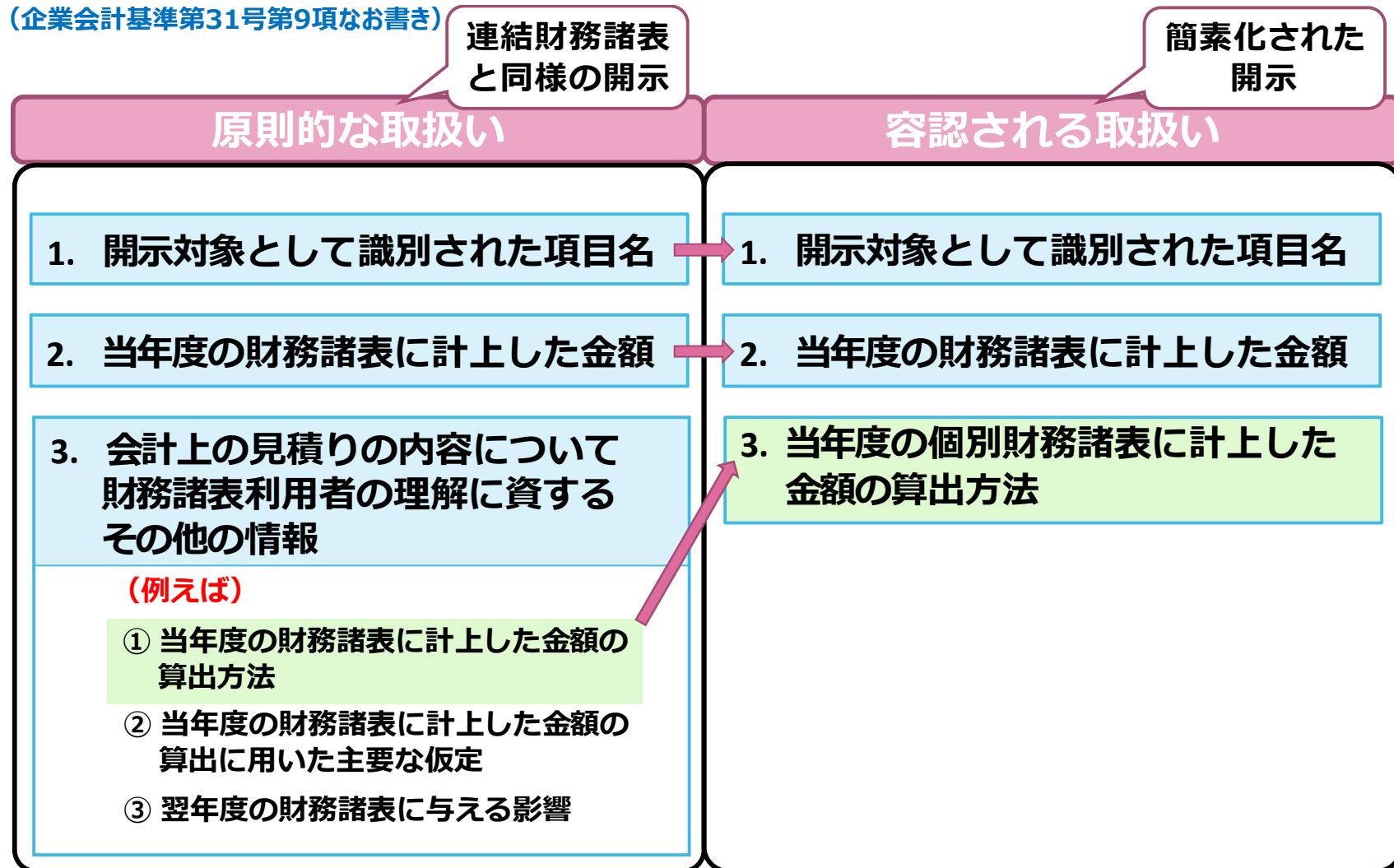
連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における開示

- ❖ 連結財務諸表を作成している場合に、個別財務諸表において企業会計基準第31号に基づく開示を行うときは、「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」の注記事項について連結財務諸表における記載を参照することができる
(企業会計基準第31号第9項)

(次スライドにつづく)

連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における開示（つづき）

❖ 識別した項目ごとに、次のいずれかの方法により開示する
(企業会計基準第31号第9項なお書き)



公表日以後終了する年度における
年度末に係る財務諸表から新会計
基準を適用することができる
(企業会計基準第31号第10項ただし書き)

2021年
3月31日

原則的な適用時期

早期適用

2020年
3月31日

2021年3月31日以後終了する
年度の年度末に係る財務諸表
から適用する
(企業会計基準第31号第10項)

適用初年度の取扱い

- ▶ 企業会計基準第31号の内容の適用は、**表示方法の変更として取り扱う**
(企業会計基準第31号第11項)
- ▶ 企業会計基準第31号に定める注記事項について、適用初年度の財務諸表に併せて表示される前年度における財務諸表に関する注記（比較情報）に記載しないことができる
(企業会計基準第31号第11項ただし書き)

「会計上の見積りの変更」に関する開示との関係

❖ 企業会計基準第31号が公表される前から、以下の定めが存在する

会計上の見積りの変更を行った場合には、次の事項を注記する。

(1) 会計上の見積りの変更の内容

(2) 会計上の見積りの変更が、当期に影響を及ぼす場合は当期への影響額。当期への影響がない場合でも将来の期間に影響を及ぼす可能性があり、かつ、その影響額を合理的に見積ることができる場合には、当該影響額。ただし、将来への影響額を合理的に見積ることが困難な場合には、その旨

(企業会計基準第24号第18項)

❖ 企業会計基準第31号によってこの定めは変更されていないため、この定めに基づく開示はこれまで同様に行うことが必要となる

- ❖ 2021年3月期の上場企業等の財務諸表監査から、監査報告書に「監査上の主要な検討事項（Key Audit Matters; KAM）」が記載されることになる
- ❖ 監査基準では、KAMとして決定した事項について、「関連する財務諸表における開示がある場合には当該開示への参照」を付すことを求めている
(監査基準 第四 報告基準 七 監査上の主要な検討事項 第2項)
 - ▶ 企業会計基準第31号はKAMのために開発された会計基準ではないが、ここでいう「関連する財務諸表における開示」が、企業会計基準第31号に基づく開示であることもあると考えられる

- ❖ 企業会計基準第31号は、IAS第1号「財務諸表の表示」の第125項等を出発点として開発されたが、異なる点もある

共通する点

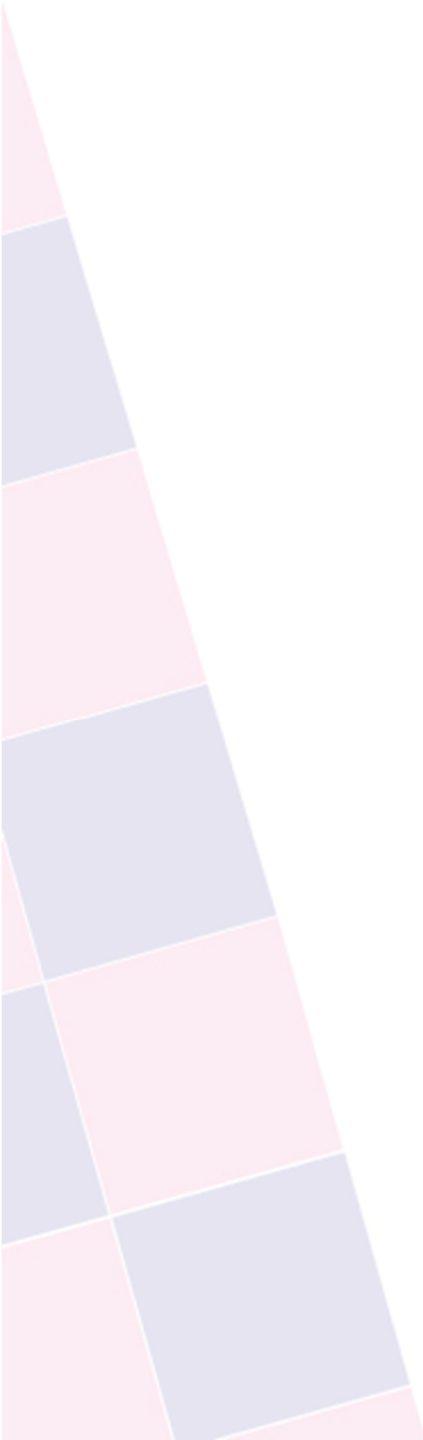
- ❖ 開示の対象として識別する項目は同じになると考えられる

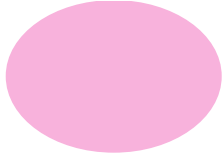
異なる点

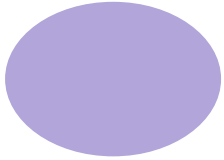
- ❖ 独立の注記項目とすることが要求されている
- ❖ 具体的な開示内容については、定めが異なる
- ❖ 連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における開示に関する定めを設けている



IFRS基準に基づく開示を参考にする場合には、定めの違いに注意する必要がある



ASBJ 

 FASF