

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

IFRS in Focus

主要な判断と見積りの開示にスポットライトを当てる

目次

なぜこの開示が問題になるのか

2つの主要なIAS第1号の要求事項

会計方針を適用する際に行われる判断(見積りを伴う判断を除く)

将来に関する仮定および見積りの不確実性の他の発生要因

がらくたを取り除く

年次報告書における他の開示との相互関連

本 IFRS in Focus は、経営者が会計方針を適用する過程で行った主要な判断の開示、および、財務諸表に計上されている金額の基礎となる仮定および見積りの不確実性の他の要因の開示に関連するIAS第1号「財務諸表の表示」の要求事項を取り扱っている。これらの要求事項は、投資家が注目する領域であり、規制当局が説明を求めてくる一般的な要因である。

なぜこの開示が問題になるのか

経営者は、財務諸表を作成するにあたり多くの判断と見積りを行う。そのうちいくつかは、報告される結果および財政状態に重大な影響をもたらすだろう。この主要な判断と見積りに関する情報は投資家にとって価値がある。なぜなら、その情報は、投資家が企業の財政状態および業績を評価し、仮定の変化に対する感応度を理解することに役立つからである。どのように見積りの変化が翌年度の結果に影響する可能性があるかについてのこの領域における高品質な開示は、感応度や可能性のある結果の範囲のような定量化された情報を含む可能性があり、経営者による会計方針の決定の質や将来の変化の蓋然性を利用者が評価することを可能にする。そのようなことは一般的な開示ではできない。

2つの主要なIAS第1号の要求事項

IAS第1号には、経営者が行った判断と見積りのうち、財務諸表に認識されている金額に最も重大な影響を与えているものに係る開示に関連して、2つの別個の要求事項がある。

会計方針を適用する際の判断

IAS第1号122項は、見積りを伴う判断とは別に、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、財務諸表に計上されている金額に最も重大な影響を与えているものに係る開示を要求している。

仮定および見積りの不確実性の発生要因

IAS第1号125項は、報告期間の末日における、将来に関して企業が行う仮定およ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および負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重大なリスクがあるものに関する情報に係る開示を要求している。

当該資産および負債に関して、財務諸表注記には次の事項の詳細を記載しなければならない。

- その内容
- 報告期間の末日現在のその帳簿価額

詳細は下記Webサイト参照

www.iasplus.com

www.deloitte.com

www.deloitte.com/jp/ifrs

これらの2つの要求事項が異なる点は、一方が判断の行使を伴うが他方はそうではない、ということにあるのではない。むしろ、IAS第1号122項で開示される判断からは見積りを伴う判断が明示的に除外されており、そうした判断はIAS第1号125項の要求事項によって対応されているのである。

ある事項に判断の行使が必要であるから、または、重大な仮定もしくは見積りを伴うからといって、それだけでその事項がこれらIAS第1号の開示の要求事項の範囲に含まれるわけではない。これらの要求事項は以下の2つの事項のみに関係していることを留意しておくことが大切である。

- 最も複雑または主観的な判断のうち、認識されている金額に最も重大な影響を与えているもの
- 仮定および見積りの不確実性の他の発生要因のうち、翌年度中に資産または負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重大なリスクがあるもの

これらの規準を満たさない場合、その事項は、主要な判断または見積りの不確実性の発生要因に係る開示に含めるべきではない。単純なケースでは、ある企業において、これらの開示の範囲に含まれる項目がないということもあり得る。

開示の目立たせかた

いったんある項目がIAS第1号122項またはIAS第1号125項の範囲に含まれるものとして識別されたならば、会計方針または他の財務諸表注記において開示することが必要になる。この開示の目立たせかたは考慮に値する。独立の注記または会計方針の注記の独立のセクションとして示し、必要に応じて他の注記と相互参照し、相互参照先の注記においてさらなる詳細を示すという方法が最善であることが多い。明確な見出しを使わなければならない。

会計方針を適用する際に行われる判断(見積りを伴う判断を除く)

IAS第1号122項で開示される主要な判断に該当するためには、その主題となる事項が将来に関する仮定または見積りを行うことに関連したものであってはならない。したがって、通常、主要な判断に係る開示は測定を取り扱わない。測定を取り扱うこともあるが、それはその問題が適切な測定基礎(例えば、公正価値、償却原価など)の決定に関係する場合であって、認識されている金額に到達するためにはいかなる要素を含めるかに関係する場合ではない。通常、これらの開示は、会計基準の適用にあたっての重大な問題を扱う。それは、異なる判断がなされていれば会計上の取扱いに重要性のある相違が生じていたであろう状況にあって、経営者が判断を行使する必要があった場合についてである。

IAS第1号122項で開示が要求される判断が生じる可能性のある潜在的領域の例としては次のものが挙げられる。

- 収益認識(例えば、複数要素の取決めを伴う複雑なケースにおける収益認識)
- リースの分類
- ある資産または負債の認識の中止(を行うか否か)
- ある投資先が子会社かどうか
- ある取得が事業の取得なのか資産グループの取得なのか
- 別個の実業体を通じて組成されたある共同支配の取決めが、IFRS第11号「共同支配の取決め」の下で、共同支配事業なのか共同支配企業なのか
- IFRS第3号「企業結合」で、ある企業結合において、どの企業が取得者か(すなわち、その結合が取得なのか逆取得なのか)
- 優良社債の利回りに幅がある場合、または、そのような利回りに関連性のある市場において利用可能でない場合における、年金債務についての適切な割引率の決定

しかしながら、これらの領域であっても、IAS第1号で開示が必要になるほど重大な判断の適用を伴うとは限らない。例えば、収益認識は単純なものであるかもしれないし、ある企業結合が取得なのか逆取得なのかが詳細な検討なく明らかであるかもしれない。

他にも、基準の適用方法または基準が直接取り扱っていない状況(その場合、複数のアプローチが存在し得る)への対処方法について、経営者が検討する必要があるかもしれない潜在的状況は多数存在する。経営者が行う判断が財務諸表に重大な影響をもたらす場合、それらはIAS第1号で開示することが要求されるだろう。場合によっては、問題となっている項目がIFRSによって直接取り扱われておらず、会計方針を策定し適用するために、経営者がIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」におけるヒエラルキーを適用することが必要であるかもしれない。

何を開示するか

開示は、その影響を読者が理解できるような方法で、経営者が行った特定の判断を識別する必要がある。判断が行使された、という一般的な記述は避けるべきである。

他のIFRSsは、主要な判断または類似の事項の開示に関して特定の要求事項を含んでいる。例えば、

- IAS第40号「投資不動産」は、分類が困難な場合には、投資不動産を、自己使用不動産および通常の営業過程において販売目的で保有する不動産から区別するために開発された規準の開示を要求する。
- IFRS第12号「他の企業への関与の開示」は、企業が他の企業に対する支配、共同支配、または重要な影響力を有していること、および取決めが別個のビークルを通じて組成されている場合の共同支配の取決めの種類(すなわち、共同支配事業または共同支配企業)の決定に関して企業が行った重大な判断および仮定に関する情報の開示を要求する。

開示例

B社に対する支配

注記__は、当グループは45パーセントの所有持分およびB社における45パーセントの議決権のみを保有しているにも関わらず、B社が子会社であると記述している。B社は、A国における証券取引所に上場している。当グループは、2005年6月から45パーセントの所有持分を有しており、残りの所有持分の55パーセントは、当グループに関係の無い、何千もの株主によって保有されている。

当社の取締役は、当グループがB社に対して支配を有しているかどうか、当グループがB社の関連性のある活動を一方的に指図する実質上の能力を有しているかどうかに基づいて評価した。それらの判断を行うにあたり、取締役は、当グループのB社における保有の絶対的な規模および分散状況との比較における他の株主によって保有される株式保有の相対的な規模について検討した。評価の後、取締役は、当グループは関連性のある活動を指図するための十分に支配的な議決権持分を有しており、したがって当グループはB社を支配していると結論づけた。仮に取締役が、45パーセントの所有持分では、当グループが支配するのに十分ではないと結論づけた場合には、かわりにB社は関連会社として分類され、当グループは持分法を用いて会計処理することになる。

将来に関する仮定および見積りの不確実性の他の発生要因

IAS第1号125項の将来に関する仮定および見積りの不確実性の他の発生要因に関連した開示の要求事項の範囲に含まれる問題に関して、仮定および見積りに関しての主観性が必要である。また、単に将来の期間のいつかではなく、それがあるときはいつでも、翌年度中の仮定または見積りの変更の結果として、資産または負債の帳簿価額に重要性のある修正が要求される場合がある重大なリスクも必要である。このような状況は、例えば次のような状況で起こり得る。

- 合理的に可能な異なる仮定が、実質的に異なる金額での測定につながる
- 不確実な要因が、翌年度において資産または負債の帳簿価額の重要性のある変更を引き起こす
- 合理的に生じる可能性のある仮定の変更の発生が、認識された金額に関して結果的に重要性のある影響を及ぼす

特定のケースに関する個別の事実および状況により、開示が必要となる可能性のある領域の潜在的な例は、特に次のものが含まれる。

- 将来の訴訟の結果に関連する不確実性を有する引当金の認識および測定
- 不確実な税務ポジションに関連した負債の認識および測定
- 年金のような長期従業員給付に関する債務の測定
- 繰延税金資産に関して認識された金額に影響を与える将来所得の予想
- 減損テストに関する資産の回収可能価額の見積りの基礎となる仮定
- 重大な観察可能でないインプットによる公正価値測定

しかしながら、ここに挙げたような問題がIAS第1号の開示の要求事項の範囲に含まれるのは、翌年度中に資産または負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重大なリスクがある場合だけである。一例として減損テストを取り上げると、テストの結果が、合理的に生じる可能性があると考えられる仮定の変化によっても重要性のある減損がもたらされないような多額の余裕額(Headroom)が存在することを示している場合には、翌年度中に資産の帳簿価額に重要性のある修正が生じる可能性はほとんどないであろう。そのため、この場合には減損はこの開示の要求事項の範囲に含まれないこととなる。

財務諸表の構成要素の基礎となる仮定および見積りは他にも多数あるが、仮定および見積りの不確実性の他の発生要因の変化により翌年度中に重要性のある修正が生じるリスクが重大でない場合には、これらの仮定および見積りはIAS第1号の開示の要求事項の範囲に含まれない。

IAS第1号の開示は、同一の資産または負債の活発な市場での相場価格に基づいて公正価値が測定される資産または負債には要求されない。このことは翌事業年度中に帳簿価額に重要性のある変化を生じる可能性がある重大なリスクが存在する場合であっても当てはまる。その理由は、これらの変化が報告期間の末日における仮定または見積りの不確実性の他の発生要因から生じるものではないからである。同様に、資産または負債の測定に使用される観察可能な市場レートは、適切なレートの選択が会計方針を適用する際の主要な判断となる可能性があるが、それ自体では将来または見積りの不確実性の他の発生要因に関する主観的または複雑な仮定ではない。

対照的に、いくつかの見積りは、キャッシュ・フロー、企業の加重平均資本コストの決定、または給与や価格の将来の上昇に対するリスク調整に関する見積りのように、主観的な仮定を伴う。IAS第1号の結論の根拠では、企業がそのような見積りおよび仮定に基づいて資産または負債の帳簿価額をいかに入念に見積ろうとも、財務諸表に含まれる金額はそれ自体では金額を決定する際に考慮された見積りの不確実性または将来の業績に対してそうした不確実性が与える影響に関する情報を提供するものではないと述べている。IAS第1号の開示はこの問題に対処するためのものである。

何を開示するか

翌事業年度中に資産および負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重大なリスクのある不確実性が存在する場合には、財務諸表に次の注記を開示する必要がある。

- 将来に関する仮定についての情報
- 報告期間の末日における見積りの不確実性の他の主要な発生要因

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

- その内容
- 報告期間の末日現在のその帳簿価額

IAS第1号では、この開示は、経営者が将来についておよび見積りの不確実性の他の主要な発生要因について行う判断を財務諸表利用者が理解するのに役立つ方法で表示することとしている。開示されるべき情報の内容と範囲は、仮定の内容およびその他の状況に応じて変わってくる。IAS第1号129項では、行われるべき開示のタイプの例として、次のようなものを挙げている。

- 仮定またはその他の見積りの不確実性の内容
- 帳簿価額の、その計算の基礎となる方法、仮定および見積りに対する感応度(その感応度の理由を含む)
- 不確実性についての予想される解決、および翌事業年度中に合理的に生じる可能性のある結果の範囲(影響を受ける資産および負債の帳簿価額に関して)
- 当該資産および負債に関する過去の仮定について行った変更の説明(その不確実性が未解消のままである場合)

さらに複雑な状況では、財務諸表を作成する際に行われた見積りや判断を利用者が十分に理解できるようにするために、単にこれらの例示に基づく開示を行う以上の情報の提供が必要となる場合がある。

IAS第1号は、これらの開示を行う際の予算情報や予測を開示する必要がないことを確認している点に留意する。時には、報告期間の末日時点における仮定または他の主要な見積りの不確実性の発生要因が与える可能性のある影響の範囲を開示することが実務上不可能な場合がある。その場合には、IAS第1号は、企業に、既存の知識に基づいて、翌事業年度中に仮定と異なる結果が生じることにより、影響を受ける資産または負債の帳簿価額に重要性のある修正が必要となることが合理的に生じる可能性がある旨を開示することを要求している。すべての場合において、企業は、特定の資産または負債（または、資産または負債の種類）の内容および帳簿価額を開示する必要がある。

他のIFRSは、当該IFRSになればIAS第1号に従って要求される開示についての具体的な要求事項を含んでいる。例えば、

- IAS第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」では、特定の状況において、各種の引当金に影響を与える将来の事象に関する主要な仮定の開示を要求している
- IFRS第13号「公正価値測定」では、公正価値で計上している資産および負債の公正価値を測定する際に企業が使用する重要な仮定（評価技法およびインプットを含む）の開示を要求している

他の基準書における特定の開示要求に準拠することは、IAS第1号の要求事項を満たすには十分でない可能性がある。例えば、有形固定資産の減損テストが、IAS第1号125項の範囲に含まれる仮定を含む可能性がある。このような場合、たとえIAS第36号「資産の減損」が資産の減損テストにおいて明示的に要求しない場合であっても、IAS第1号の要求事項を満たすために、感応度の開示を提供する必要があるかもしれない。

開示例

不確実な税務ポジション

当グループの当期の税務ポジションの内CU_は、負債に関して関連の税務当局と議論中の税務ポジションに係る未払税金に関する経営者の評価に関連しています。CU_の引当金が認識されている不確実な税務項目は、主に当グループが締結した契約に適用される税法の解釈に関連しています。当該税務項目に関連する不確実性のため、未解決の税金項目の将来における帰結に伴い、最終的な結果が大きく異なる可能性があります。

合理的に生じる可能性のある結果の範囲の内、CU_の負債の増額からCU_の負債の減額が最も合理的に生じる可能性のある範囲となります。

減損テスト

当グループの資金生成単位(CGU)には、CU_ののれんが配分されているB部門を除き、多額の余裕額(headroom)が存在しています。部門Bに配分されているのれんの回収可能価額の評価は、2017年の予算の達成に最も影響を受けます。予算は、取締役会で検討し、承認された現在および将来の市況に基づく収益、従業員コストおよび間接費の予測で構成されています。当グループにおいては、部門Bのコストのほとんどが管理可能であるものの、部門Bのビジネスが短期間で変わりやすく、また、市況が不安定であるため、収益の予測は本質的に不確実です。部門Bの収益は、当該部門の製品がコモディティXの市場で事業を行う企業で使用されているため、コモディティXの市場価格の変動に最も影響を受けます。

部門Bの製品の市場は、コモディティXの市場価格の下落により過去18ヶ月において重大な下落が観察されています。コモディティXの市場価格は、最近において安定し始めています。市場価格がさらに下落する場合、または、顧客が資本支出を減少させる場合には、2017年度中にさらなる下落が発生する可能性もあります。

最近の実績に基づき、部門Bの予算売上に対する_%の未達成が合理的に生じる可能性があると考えられ、それによりCU_の減損費用が発生します。

予算売上に対する_%の未達成により、B部門の余裕額がゼロに減額されますが、減損費用の発生には至りません。

がらくたを取り除く

提供された開示が、重要なメッセージを損なう関連性のない資料によって不明瞭にならないように、IAS第1号122項またはIAS第1号125項の開示の要求事項の範囲に含まれるかどうかを識別することも重要である。ただ単に関連する計算が複雑であるという理由だけで、特定の資産または負債の測定は、見積りの不確実性の主要な発生要因として説明されるべきではない。問題は、翌年度中の仮定または見積りの変更の結果として資産または負債の測定に重要性のある修正を生じる重大なリスクがあるかどうかである。さらに、IAS第1号に基づく主要な判断および見積りの不確実性の発生要因の開示が、議論された領域の会計方針に属する情報の代わりまたは繰返しであってはならない。

IASBIはIAS第1号の結論の根拠の中で、IAS第1号125項で要求されている開示は、最も困難で、主観的または複雑な判断にのみ関連するため、比較的少数の資産または負債、またはそのクラスに関して行われることになる述べている。同様に、認識した金額に最も重大な影響を及ぼす会計方針の適用に関する判断のみが、IAS第1号の主要な判断の開示に含まれる。

年次報告書における他の開示との相互関連

多くの法域において、年次報告書(経営者の検討および分析(MD&A)またはガバナンス報告書)の他の要素には、判断、リスクおよび不確実性に関連する情報も含まれている。このような年次報告書の他の構成要素と財務諸表との相互関連は、全体としてみれば年次報告書は単一の結合したストーリーを伝えているかどうかの評価において重要である。しかし、他の報告書において重要として認識または記載されている領域が、それをもって主要な判断および見積りの不確実性の発生要因に関連したIAS第1号の開示要求事項の範囲に含まれることを意味するものではないという事実に留意すべきである。

財務諸表作成者に対する重要な質問

- 財務諸表の開示は、以下について明確に区別しているか？
 - 会計方針の適用における主要な判断(見積りを含むもの以外)
 - 将来に影響を及ぼす仮定および見積りの不確実性の他の発生要因
- 開示により、特定の判断およびそれらの財務諸表に与える影響が明確に説明されているか？
- 見積りの不確実性の領域について、認識されていた仮定および見積りの不確実性の他の発生要因に変化が発生することにより、翌年度の資産または負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重大なリスクを識別しているか？
- 見積りの不確実性の主要な発生要因の対象として識別された、資産または負債の帳簿価額が記載されているか？
- 識別したそれぞれの領域について、開示により、見積りの不確実性の主要な発生要因が説明されているか？
- 財務諸表利用者が見積りの潜在的な影響を十分に理解できるように、開示には感応度または結果の範囲が含まれているか？
- 開示は、定量化せずに単純に会計方針や一般的な記述を繰り返すことを避け、特定の判断または仮定が企業の結果や財政状態にどのような影響をもたらす可能性があるのかについて焦点を当てているか？

Deloitte. トーマツ.

デロイトトーマツ

デロイトトーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人および DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイトトーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 9,400 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte (デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte (デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド (“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL (または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的な事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited