

国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

IFRS 実務記述書第 2 号「重要性の判断の行使」の概要

ASBJ 専門研究員 おおつ たかあき
大津 喬章

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2017 年 9 月 14 日に IFRS 実務記述書第 2 号「重要性の判断の行使」(以下「本実務記述書」という。)を公表した。本稿では、本実務記述書が公表された背景及び概要について解説する。なお、本文の意見にわたる部分は、筆者の私見であることを申し添えておく。

II. 本実務記述書の公表の背景

IASB は、2013 年 1 月に主催した財務報告開示に関する討議フォーラム、2014 年の公開草案「開示に関する取組み」(IAS 第 1 号の修正案)に対するフィードバックなどを通じて、企業が財務諸表を作成するにあたり重要性の判断を行う際に困難を有しているという情報を得た。

一部の企業は、重要性の判断を行う方法について確信を持つことができず、どのような情報を財務諸表において提供すべきかを決定する際に重要性の判断を行うのではなく、IFRS 基準の開示要求をチェックリストであるかのように使用する傾向があるということであった。ま

た、一部の利害関係者は、こうした困難と実務が開示の問題点(すなわち、企業の財務諸表において目的適合性のない情報の提供が多すぎ、目的適合性のある情報の提供が十分でない)の原因となっていると述べた。

これを受けて、IASB は IFRS 基準に従って財務諸表を作成する際の重要性の判断の行使に関する強制力のないガイダンスを報告企業に提供することを決定した。

III. 本実務記述書の概要

1. 概要

本実務記述書は、次の 4 つの項目について述べている。

- (1) 重要性の一般的な特性の概要
- (2) IFRS 基準の要求事項と国内の法規との相互関係
- (3) 企業が財務諸表の作成時に重要性の判断を行うにあたり従うことのできる 4 ステップのプロセス(重要性プロセス)
- (4) 個別の状況において重要性の判断を行う方法についてのガイダンス

2. 重要性の一般的な特性

(1) 重要性の定義

本実務記述書は、「財務報告に関する概念フレームワーク」(「概念フレームワーク」)を参照して、次の定義を示している。

情報は、それを省略したり誤表示したりしたときに、特定の報告企業に関する財務報告に基づいて利用者が行う意思決定に影響を与える可能性がある場合には、重要性がある。言い換えれば、重要性は目的適合性の企業固有の一側面であり、個々の企業の財務報告書の文脈においてその情報が関連する項目の性質若しくは大きさ(又はその両方)に基づくものである。¹

(2) 重要性の判断は広範囲に及び

重要性の判断の必要性は、財務諸表の作成において広範囲に及び、企業は、認識、測定、表示及び開示に関する決定を行う際に、重要性の判断を行う。IFRS 基準における要求事項を適用する必要があるのは、その影響が完全な1組の財務諸表(これには基本財務諸表と注記が含まれる)に対して重要性がある場合のみである。

企業が認識及び測定の要求事項を適用することを要求されるのは、それらの適用の影響に重要性がある場合のみである。また、企業は、IFRS 基準で定めている開示からもたらされる情報に重要性がない場合には、当該開示を提供する必要がない。これは、たとえ当該基準が具体的な開示要求のリストを含んでいる場合や、開示要求を「最小限の要求事項」として記述している場合であっても当てはまる。

(3) 判断

情報が財務諸表に対して重要性があるかどうかを評価する際に、企業は、主要な利用者が当該財務諸表に基づいて行う意思決定にその情報が影響を与えると合理的に予想し得るかどうかを決定するために判断を適用する。企業の状況は時とともに変化するので、重要性の判断は、そうした変化した状況に照らして各報告日に見直される。

(4) 主要な利用者とその情報ニーズ

① 主要な利用者

重要性の判断を行う際に、企業は、情報が財務諸表の主要な利用者に対して与えると合理的に予想し得る影響を考慮する必要がある。それらの主要な利用者は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者である²。

② 主要な利用者が行う判断

主要な利用者が行う判断について、企業は、主要な投資者がどのような種類の意思決定を財務諸表に基づいて行うのか、及び、その結果として、当該意思決定を行うためにどのような情報を必要とするのかを考慮する必要がある。

企業の財務諸表の主要な利用者は、企業への資源の提供に関する意思決定を行う。こうした意思決定は、主要な利用者が当該金融商品に対する投資から期待するリターンに依存し、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者がリターンに関して有する期待は、企業への将来の正味キャッシュ・インフ

1 「財務報告に関する概念フレームワーク」(「概念フレームワーク」) QC11 項。ただし、公開草案 ED/2017/6 「重要性の定義」(IAS 第1号及びIAS 第8号の修正案)(重要性の定義 ED)では、重要性の定義を次のように精緻化することを提案している。「情報は、それを省略したり誤表示したり覆い隠されたりすると、特定の報告企業の一般目的財務諸表の主要な利用者が当該財務諸表に基づいて行う意思決定に影響を与えると合理的に予想し得る場合には、重要性がある」。重要性の定義 ED は、他の IFRS 基準の結果的修正(「概念フレームワーク」、IAS 第1号及びIAS 第8号における重要性の定義の修正を含む)も識別している。

2 「概念フレームワーク」OB5 項参照。

ローの金額、時期及び不確実性についての評価³とともに、企業の資源に係る経営者の受託責任についての評価に依存する⁴。したがって、企業の主要な利用者は、下記に関する情報を必要とする。

- (ア) 企業の資源（資産）、企業に対する請求権（負債及び持分）並びに当該資源及び請求権の変動（収益及び費用）
 - (イ) 企業の経営者及び統治機関が、企業の資源を使用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたのか
- ③ 主要な利用者の情報ニーズの充足

企業は、主要な利用者の共通の情報ニーズを満たすことを目指している。共通の情報ニーズの評価は、すべての現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者にわたり共有されている情報ニーズを識別することを必要とせず、識別された情報ニーズの一部は、3つの区分すべてに共通であるものも、それらの区分のうちの1つ又は2つのみに固有のものもあるかもしれない。企業が主要な利用者のすべての区分に共通の情報ニーズにのみ焦点を当てるとした場合には、1つの区分だけのニーズを満たす情報を除外する可能性もある。

(5) 一般に入手可能な情報の影響

財務諸表の主要な利用者は、一般的に財務諸表以外の源泉からの情報も考慮する。例えば、年次報告書の他のセクション、企業が営業している業種、競争相手及び経済状態に関する情報、企業のプレスリリースも、企業が公表して

いる他の文書とともに、考慮する可能性がある。

企業は、情報が財務諸表に対して重要性があるかどうかを、そうした情報が他の源泉からも一般に入手可能かどうかに関係なく評価する。また、情報が一般に入手可能であるからといって、重要性のある情報を財務諸表において提供する義務から企業が解放されるわけではない。

3. 国内の法規との相互関係

IFRS 基準に準拠している旨を記載したいと考える企業は、たとえ国内の法規が認めている場合であっても、提供する情報を基準が要求している情報よりも少なくすることはできない。

しかし、国内の法規が、どのような情報を財務諸表において提供するのかに影響を与える要求事項を定めている場合がある。そのような状況において、国内の法規の要求事項を満たす情報を提供することは、たとえ当該情報が基準の重要性の要求事項に従って重要性がない場合であっても認められるが、そうした情報は、IFRS 基準において重要性がある情報を覆い隠してはならない⁵。

4. 重要性の判断の行使（重要性プロセス）

(1) 4ステップの重要性プロセスの概要

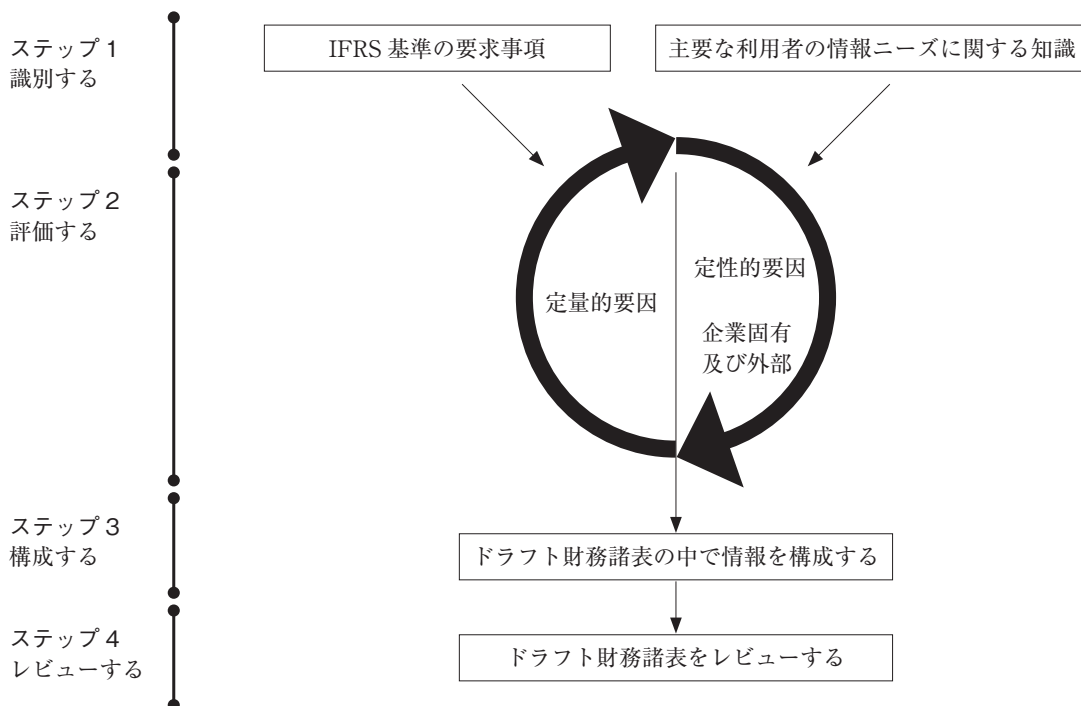
重要性プロセスは、企業が効率的かつ効果的な方法で判断を適用するための実務上の手引きとして設計されている。財務諸表の作成の際の重要性の評価に対する考え得るアプローチとして識別されたステップは、要約すると、次のとおりである。

3 「概念フレームワーク」OB3 項参照。

4 公開草案 ED/2015/3「財務報告に関する概念フレームワーク」（概念フレームワーク ED）の1.3項は、「受託責任」という用語を再導入すること並びに投資者、融資者及び他の債権者のリターンに関する期待が企業の資源に係る経営者の受託責任の評価にも依存することを明示的に説明することを提案していた。当審議会は、改訂「概念フレームワーク」に関する審議の一環として、これを確認することを暫定的に決定した。

5 IAS 第1号第30A項及びIAS第1号に関する結論の根拠 BC30F 項参照。

4 ステップの重要性プロセス



- ① ステップ 1—識別する。重要性のある可能性のある情報を識別する。
- ② ステップ 2—評価する。ステップ 1 で識別した情報が、実際に重要性があるかどうかを評価する。
- ③ ステップ 3—構成する。財務諸表ドラフトの中の情報を、情報を主要な利用者に明確かつ簡潔に伝達する方法で構成する。
- ④ ステップ 4—レビューする。財務諸表ドラフトをレビューして、すべての重要性のある情報が識別され、重要性が幅広い視点から完全な 1 組の財務諸表に基づいて全体で考慮されているかどうかを決定する。

(2) ステップ 1—識別する

企業は、取引その他の事象及び状況のうち、主要な利用者が企業への資源の提供に関する意

思決定を行う際に考慮する必要がある可能性のある情報を識別する。この情報を識別する際に、企業は、出発点として、取引その他の事象及び状況に適用される IFRS 基準の要求事項を考慮する。また、企業は、主要な利用者の共通の情報ニーズも考慮して、IFRS 基準で定められているものに加えて、企業の取引その他の事象及び状況が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響を主要な利用者が理解できるようにするのに必要な情報を識別する。

(3) ステップ 2—評価する

企業は、ステップ 1 で識別した潜在的に重要性のある情報が、実際に重要性があるかどうかを評価する。この評価を行う際に、企業は、主要な利用者が当該財務諸表に基づいて企業への

資源の提供に関する意思決定を行う際に当該情報の影響を受けると合理的に予想し得るかどうかを考慮する必要がある。企業は、この評価を財務諸表全体の文脈において行う。

企業はある情報項目がさまざまな理由で重要性があると結論を下す可能性がある。そうした理由には、企業の個々の状況に関して判断される当該項目の性質又は大きさ（又はその両方の組合せ）が含まれる。したがって、重要性の判断の行使は、定量的要因と定性的要因の両方を伴う。

① 定量的要因

企業は通常、情報が量的に重要性があるかどうかを、取引その他の事象又は状況の影響の大きさを企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローの指標との比較で考慮することによって評価する。企業がこの定量的評価を行う際の比較対象となる指標の識別は、判断の問題であり、どの指標が企業の財務諸表の主要な利用者にとって大きな関心があるのかに応じて決まる。

② 定性的要因

定性的要因とは、企業の取引その他の事象又は状況、あるいはそれらの内容の特性のうち、存在するならば、情報が企業の財務諸表の主要な利用者の意思決定に影響を与える可能性が高まるものである。重要性の判断を行うにあたり、企業は企業固有の定性的要因（企業の関連当事者の関与など）と外部の定性的要因（企業が営業を行っている経済の状況など）の両方を考慮する。

(4) ステップ3—構成する

情報は、それを分類し、特徴付けし、明瞭かつ簡潔に表示することにより理解可能となる⁶。

企業は、情報を明瞭かつ簡潔に伝達する方法を決定するにあたり判断を行使する。

財務諸表は、情報が不明瞭な方法で構成されていると、主要な利用者にとっての理解可能性が低くなる。同様に、企業が性質又は機能の異なる重要性のある項目を集約したり、重要性のある情報（例えば、過剰な分量の重要性のない情報）が覆い隠されたりすると、財務諸表の理解可能性は低下する⁷。

また、企業は、ある情報項目を基本財務諸表において区分表示すべきか、他の情報と集約するか、又は当該情報を注記で開示するかを決定するにあたり、基本財務諸表と注記の異なる役割を考慮する。

(5) ステップ4—レビューする

企業は、情報に重要性があるかどうかを、財務諸表全体の文脈において、個々に及び他の情報との組合せの両方で評価する⁸。情報がそれ単独では重要性がないと判断される場合であっても、完全な1組の財務諸表の中の他の情報との組合せで考えた場合には重要性があるかもしれない。

このレビューは企業に、提供される情報をより幅広い視点及び総体で考慮する機会を与える。これにより、企業が自らの財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローの全体像を考慮することが可能になる。

5. 個別の検討事項

(1) 過年度情報

企業は、財務諸表において提供する過年度の情報を含めた完全な1組の財務諸表について重要性の判断を行う。

過年度情報が当期の財務諸表に対して重要性

6 「概念フレームワーク」QC30 項参照。

7 IAS 第1号第30A 項参照。

8 IAS 第1号第7項及びIAS 第8号第5項参照。

があるかどうかの評価は、企業による次のような行動につながる可能性がある。

① 過年度の財務諸表で提供した情報よりも多くの過年度情報を提供する。

主要な利用者が当期の財務諸表を理解するために必要である場合には、過去に記載していなかった過年度情報の記載が要求されることになる。

② 過年度の財務諸表で提供した情報よりも少ない過年度情報を提供する。

企業は、過年度の財務諸表で提供した情報のすべてを当期の財務諸表において自動的に再掲するわけではなく、主要な利用者が当期の財務諸表を理解するために必要な情報を維持しつつ、過年度情報を要約することができる。

(2) 誤 謬

① 誤謬に関する説明

誤謬とは、入手可能であるか又は入手することを合理的に予想し得る信頼性のある情報の不使用又は誤用によって生じた、企業の財務諸表における省略又は誤表示である⁹。

企業は、重要性プロセスの記述において示したのと同じ考慮事項を適用して、誤謬に重要性があるかどうかを評価する。誤謬に関する重要性の判断の行使は、定量的考慮と定性的考慮の両方を伴う。企業は、誤表示又は省略されると主要な利用者の意思決定に影響を与えると合理的に予想し得る情報を識別し（重要性プロセスのステップ1とステップ2）、識別された誤謬が集合的に見て重要性があるかどうかを検討する（重要性プロセスのステップ4）。

誤謬が単独では重要性がないと判断される場合であっても、他の情報との組合せで考え

ると重要性があるとみなされる可能性がある。

② 累積的誤謬

企業は、複数の報告期間にわたり、個々の過年度とすべての過年度の累積の両方で重要性がなかった誤謬を累積している場合がある。複数の期間にわたり累積されてきた未訂正の誤謬は、「累積的誤謬」と呼ばれることがある。

累積的誤謬が当期の財務諸表に対して重要性があるものとなったかどうかを評価するために、企業は、当期に次のいずれかが生じたかどうかを検討する。

(ア) 企業の状況が変化し、当期について異なる重要性の判断を生じさせた。

(イ) 当期の誤謬が累積的誤謬にさらに累積された。

企業は、累積的誤謬が当期の財務諸表に対して重要性のあるものとなった場合には、累積的誤謬を訂正しなければならない。

(3) 特約条項に関する情報

企業は、融資契約条項（特約条項）の存在及び条件又は特約条項への違反に関する情報の重要性の評価を、当該特約条項に関する情報を財務諸表において提供すべきかどうかを決定するために行う。この評価は他の情報と同じ方法、すなわち、主要な利用者が企業の財務諸表に基づいて行う意思決定に当該情報が影響を与えると合理的に予想し得るかどうかを検討することによって行われる。

特に、特約条項が存在する場合には、企業は次の両方を考慮する。

① 違反が発生した場合の影響（特約条項への違反が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与えるであろう影響）：それ

9 IAS 第8号第5項参照（過年度の誤謬の定義から導き出したもの）。

らの影響が主要な利用者の意思決定に影響を与えると合理的に予想し得る方法で企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローに影響を与える場合には、特約条項の存在及びその条件は重要性がある可能性が高い。逆に、特約条項への違反の影響が、企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローにそのような形で影響を与えない場合には、当該特約条項に関する開示は必要ないかもしれない。

- ② 特約条項への違反が発生する確率：特約条項への違反が生じる可能性が高いほど、当該特約条項の存在及び条件に関する情報に重要性がある可能性が高くなる。

(4) 期中報告に関する重要性の判断

企業は、年次財務諸表と期中財務報告書の作成にあたって重要性の判断を行い、いずれの場合にも、重要性プロセスを適用することができる。期中財務報告書について、企業は年次の評

価と同じ重要性の諸要因を考慮するが、期中財務報告書の期間と目的が年次財務諸表とは異なることを考慮に入れる。期中財務報告書は、直近の完全な1組の年次財務諸表を更新することを意図したものである¹⁰。

同様に、企業は、期中財務報告書に対してのみ重要性がある情報を年次財務諸表で提供すべきかどうかを考慮することができる。しかし、情報が期中財務報告書に対して重要性がある場合でも、年次財務諸表に対して重要性がない場合には、その後に年次財務諸表において表示又は開示する必要はない。

6. 適用日

本実務記述書は、IFRS 基準の要求事項を変更したり新しい要求事項を導入したりするものではないため、本実務記述書を選択する企業は、2017年9月14日以降に作成する財務諸表にこれを適用することが認められる。

10 IAS 第34号第6項参照。