

# IFRS 基準の狭い範囲の修正「会計方針の開示」(IAS 第1号及びIFRS実務記述書第2号の修正)の解説

ASBJ アシスタント・ディレクター みやじ てっし  
宮治 哲司

## I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2021 年 2 月 12 日に「会計方針の開示」(IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(以下「IAS 第 1 号」という。)) 及び IFRS 実務記述書<sup>1</sup> 第 2 号「重要性の判断の行使」(以下「PS 第 2 号」という。)の修正(以下「本修正」という。)を公表した。本修正は、IAS 第 1 号及び PS 第 2 号に対する狭い範囲の修正であり、投資家その他の主要な財務諸表利用者により有用な情報を提供できるように、企業が会計方針の開示を改善することに資することを目的としている。本稿では、本修正が公表された背景及び本修正の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る。

## II. 背景

IASB は、2017 年 3 月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。開示原則 DP の公表の目的は、IFRS 基準を適用して作成される財務諸表における情報の開示に関連した論点を識別し対処することに役立てることであったが、当該論点の 1 つに会計方針の開示に関するものが含まれており、これに関して IASB は次のようなフィードバックを受け取った。

1. 企業がより効果的な会計方針の開示を行うのに役立てるために、IASB が要求事項及びガイダンスを開発することを提案する。その要求事項又はガイダンスは、重要性 (materiality) の概念を基礎とすべきである。
2. 会計方針の開示は、重要性がある取引、その他の事象又は状況に関連するものであり、かつ、企業が会計方針を選択し適用するにあたってどのように判断を行使したのかについての洞察 (insight) を提供する場合に、財務諸表利用者により有用である。
3. 財務諸表利用者は、次のような会計方針の開示よりも企業固有の情報の開示の方が有用

<sup>1</sup> IFRS 実務記述書は、IASB が開発する強制力のない指針であり、IFRS 基準ではない。そのため、IFRS 基準への準拠の旨を記載するために、実務記述書を適用することは要求されない (PS 第 2 号 IN6 項及び第 4 項)。

と考えている。

- (1) 内容が「決まり文句 (boilerplate)」とも呼ばれる定型化された情報である。
- (2) IFRS 基準の認識及び測定の要求事項の内容の繰返し又は要約に過ぎない。

IASB は、上記のフィードバックに対応し、2019 年 8 月 1 日に公開草案 (ED/2019/6) 「会計方針の開示」(IAS 第 1 号及び PS 第 2 号の修正案) (以下「公開草案」という。) を公表した。本修正は、IASB が公開草案に寄せられたコメントを踏まえて審議を行い、確定に至ったものである。

### Ⅲ. 本修正の概要

#### 1. IAS 第 1 号の修正

- (1) 「重要な (significant)」会計方針から「重要性がある (material)」会計方針への用語の置換え

本修正では、IAS 第 1 号第 117 項を修正し、「重要な (significant)」会計方針を開示するという要求を削除するとともに、「重要性がある (material)」会計方針を開示するという要求に置き換えている。修正後の IAS 第 1 号第 117 項は次のとおりとなる。

企業は、重要性がある (material) 会計方針情報を開示しなければならない。会計方針情報は、企業の財務諸表に含まれている他の情報と合わせて考えた場合に、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ならば、重要性がある。

- 2 「重要性がある」は、IAS 第 1 号第 7 項で「情報は、それを省略したり、誤表示したり覆い隠したりしたときに、特定の報告企業に関する財務情報を提供する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、当該情報が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。」と定義されている。

これについて、IASB は、「重要な (significant)」が IFRS 基準で定義されていないため、企業は会計方針が「重要」であるかどうかの評価に困難を感じる可能性があると考え、「重要な (significant)」の定義を開発することを検討した。しかし、「重要な」の文言は IFRS 基準の他の部分でも使用されていることから、ここで定義を行った場合には当該他の部分に意図せざる結果が生じる可能性があるとして結論付けた。そのため、IASB は、「重要な」の定義を新規に開発することをせず、既に IFRS 基準で定義されており、利害関係者によく理解されている「重要性がある (material)」を用いる<sup>2</sup> こととした。

この要求事項について、IASB は、会計方針を単独で考えた場合、重要性があると評価されることは稀であろうと考えている。これは、会計方針は、その開示が、財務諸表において重要性がある取引、その他の事象又は状況に関して提供される情報を利用者が理解するために必要とされる場合には、重要性があると考えられるためである。改訂された IAS 第 1 号第 117 項は、このことを明確化している。

- (2) 企業が会計方針に重要性があるかどうかを判定するためのガイダンスの提供

IASB は、会計方針情報 (accounting policy information) が財務諸表に対して重要性があるかどうかを企業が判定する際の助けとするとともに、開示原則 DP 及び公開草案に対して受領したフィードバックに対応するため、IAS 第 1 号第 117A 項から第 117E 項を新たに追加した。これらの追加された項目により、本修正では次のことが明確化されている。

- ① 重要性がある取引、その他の事象又は状況に関連する会計方針情報のすべてについて重要性があるわけではない。また、会計方針情報は、たとえ当該情報が関係している金額について重要性がない場合でも、関連する取引、その他の事象又は状況の性質により、重要性があると判断される可能性がある（第117A項）。
- ② 会計方針情報は、企業の財務諸表の利用者が財務諸表における他の重要性がある情報を理解するために必要となる場合には、重要性があると見込まれる。これについて、本修正では、会計方針情報が、重要性がある取引、その他の事象又は状況に関連していることを前提に、当該会計方針情報が財務諸表に対して重要性があると企業が考える可能性が高い場合の例示を図表1のように示している（第117B項）。

**(図表 1) IAS 第 1 号第 117B 項で示された例示の内容**

項番	内容
(a)	企業が当報告期間中に会計方針を変更し、この変更により、財務諸表における情報に重要性がある変動が生じた場合
(b)	企業が当該会計方針をIFRS基準で認められている1つ又は複数の選択肢から選択した場合
(c)	当該会計方針が、具体的に当てはまるIFRS基準がない場合に、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って策定された場合
(d)	当該会計方針が、企業が会計方針の適用にあたって重要な判断又は仮定を行うことを要求されていて、IAS第1号第122項及び第125項に従って当該判断又は仮定を開示している領域に関連している場合
(e)	要求される会計処理が複雑で、企業の財務諸表の利用者が、会計方針情報がないと、その重要性がある取引、その他の事象又は状況を理解しないであろう場合

- ③ 企業固有の会計方針情報は、定型化された情報やIFRS基準の要求事項の単なる繰返し又は要約だけの情報よりも、財務諸表利用者にとって有用である（第117C項）。
- ④ 重要性がないと評価される場合でも、定型化された会計方針情報やIFRS基準の要求事項の繰返し又は要約である会計方針情報を企業が開示することは認められるが、企業がそうした情報を開示する場合、重要性がある会計方針情報を覆い隠してはならない（第117D項）。
- ⑤ 本修正は、企業がIFRS基準の中の他の開示要求を満たすことを免除するものではない（第117E項）。

これらに対し、IASBは本修正により、IAS第1号第117項及び第118項を削除し、現行のIAS第1号第117項で財務諸表を作成する際に使用した測定基礎は重要な会計方針を構成する旨の記載を削除した。これは、測定基礎に関する情報であっても、場合によっては重要性がない場合もあるという認識のもと、作成者が判断を適用して重要性がある会計方針情報のみを開示することをより適切に可能にするためであるとされている。

### (3) 発効日及び経過措置

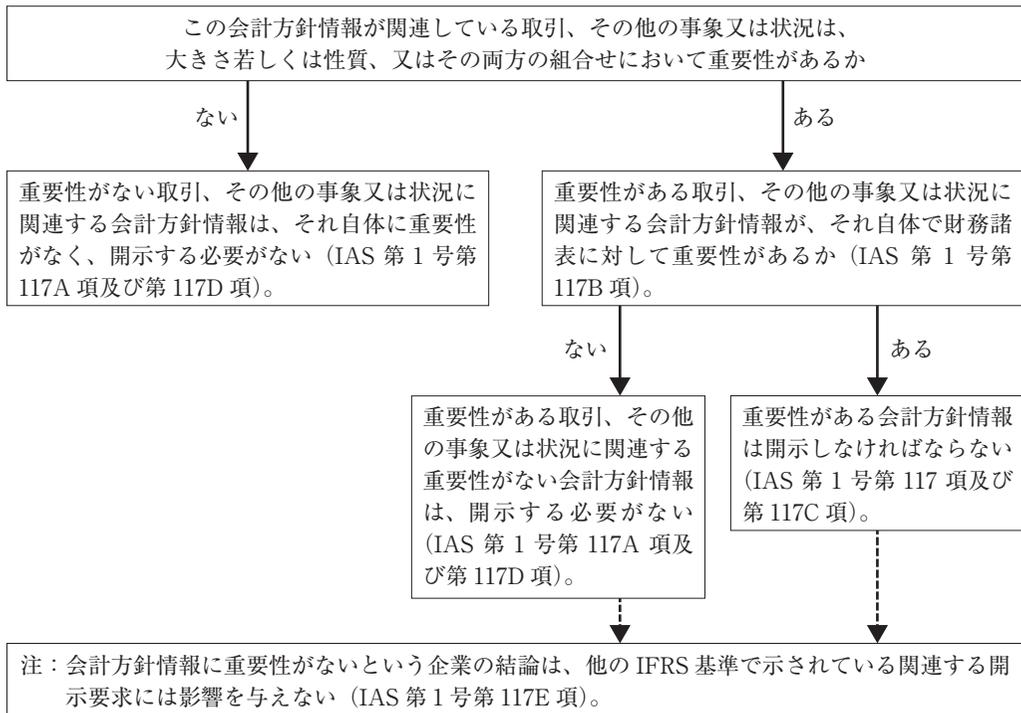
本修正の適用時期に関して、次のように定められている。

- ① 2023年1月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない。
- ② 早期適用は認められる。
- ③ 早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

## 2. PS 第 2 号の修正

IASBは、IAS第1号の修正を適用するための助けとすることを目的としてPS第2号を修正し、会計方針の開示に関する決定を行うにあ

(図表 2) 会計方針情報に重要性があるかどうかの判定フローチャート



たって重要性があるかどうかをどのように判断できるのかを示すガイダンス並びに設例 S 及び設例 T を追加している。

(1) 会計方針情報に重要性があるかどうかの判定

PS 第 2 号では、会計方針情報に重要性があるかどうかの判断に関し、図表 2 のフローチャートが追加された。

(2) 設例の追加

設例 S は、定型化された（「決まり文句の」）会計方針に関する開示を避けながら、重要性の判断を行って企業固有の情報に焦点を当てるた

めの設例である。設例 T は、IFRS 基準の要求事項の繰返し又は要約でしかない会計方針に対して重要性の判断を行う設例である。

(3) PS 第 2 号の発効日及び経過措置

本修正において、PS 第 2 号の修正に関する発効日及び経過措置に関しては定めが設けられていない。これについて、IASB は、PS 第 2 号の修正は会計方針情報への「重要性がある」の定義の適用に関する強制力のないガイダンスを提供するものであるため、これらの修正についての経過措置及び発効日は不要であるとの結論を下したとしている。