

国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

IASB 公開草案「IFRS 実務記述書—財務諸表への重要性の適用」の解説

あべ けんたろう
ASBJ 専門研究員 阿部 建太郎

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2015 年 10 月 28 日に、公開草案「IFRS 実務記述書—財務諸表への重要性の適用」(コメント期限: 2016 年 2 月 26 日)(以下「本公開草案」という。)を公表している。本稿では、本公開草案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. 本公開草案の背景

1. 重要性に関するプロジェクトに着手した背景

IASB は、2013 年 1 月の財務報告開示に関する討議フォーラム及び関連したアンケート調査、2014 年に公表した公開草案「開示に関する取組み—IAS 第 1 号の修正案」に対するコメントなどを通じて、財務諸表を作成する際に重要性の概念を適用することが実務上困難とされていることを認識した。また、一部の関係者から、重要性の概念の適用の困難性が財務諸表に目的適合的ではない(すなわち重要性のない)情報が多く開示されたり、重要性のある情報が

省略されたりする結果となっている可能性があり、原因の 1 つとして、IFRS における重要性に関するガイダンスの欠如(特に財務諸表注記における開示にどのように適用すべきかに関して)があるという旨が指摘された。

こうしたフィードバックを踏まえ、IASB は、追加的なガイダンスを提供する目的で重要性に関するプロジェクトに取り組むことを決定した。IASB スタッフは、IASB の決定を踏まえ、2014 年中にアウトリーチを実施し、多くの関係者との協議を行った。なお、IASB は重要性に関連して、本公開草案の公表のほか、次の取組みを行っている。

- (1) 現行の IFRS の重要性の定義を、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」及び財務報告に関する概念フレームワークの間で整合させるよう変更すること。なお、2016 年第 1 四半期に公表を予定している開示原則に関するディスカッション・ペーパー(以下「開示原則 DP」という。)には、現行の重要性の概念を概ね維持するとした根拠を記述したうえで、これについてフィードバックを求める予定である。
- (2) 重要性の主要な特性を明確化するパラグラフを IAS 第 1 号¹に挿入するとともに、開示原則 DP における議論にも含めること。

- (3) 現行基準における開示要求及び目的について、今後、開示イニシアティブの一環において、レビューを行うこと。

2. 実務記述書の形式によるガイダンスの公表

本公開草案は、経営者が財務諸表を作成する際に重要性の概念の適用において、判断を行う助けになることを目的としたガイダンスを示している。また、本公開草案は、基準における強制力のあるガイダンスではなく、強制力のない(non-mandatory)ガイダンスとなる実務記述書(Practice Statement)の形式で公表されている。IFRSを適用する企業は、各国における当局がこれに従うことを別途要求しない限り、本公開草案が提案している実務記述書に準拠することは要求されない。

IASBが、本公開草案の公表にあたって、基準における強制力のあるガイダンスとして公表しなかった理由としては、次のような点が説明されている。

- (1) 一部の法域には重要性に関する法律上又は規制上の要求事項があるため、強制力のあるガイダンスを公表した場合、各国における法的枠組みとの矛盾を生じさせるという懸念が示されたこと
- (2) 強制力のあるガイダンスを公表した場合、重要性の適用において、かえって経営者による判断の行使を阻害することになってしまう可能性があること

他方、実務記述書の形式は、教育文書(education material)の形式と比較して、次の理由で望ましいと考えられた旨が説明されている

- (1) 実務記述書によって公表する場合、公開協議を含む完全なデュー・プロセス²が要求されること
 - (2) IFRSの基準書の冊子(Bound Volume)の一部となるため、教育文書よりもアクセスしやすく、かつ公式な位置づけとなること
- なお、実務記述書の形式によるガイダンスの公表は、「経営者による説明」(2010年12月公表)に続く2例目となる。

Ⅲ. 本公開草案の概要

1. 本公開草案が提案するガイダンス

本公開草案は、経営者がIFRSに従って作成する財務諸表に対して、現行の概念フレームワーク、IAS第1号及びIAS第8号で定義されている重要性の概念を基礎として、これを適用する際の助けとするためのガイダンスの提供を目的にしている。

本実務記述書では、次の3つの主要な領域に関するガイダンスを提供している。

- (1) 重要性の特性
- (2) 財務諸表における情報の表示及び開示に関する決定を行う際の重要性の概念の適用方法
- (3) 情報の脱漏及び誤表示が財務諸表にとって重要性があるのかどうかを評価する方法

情報に重要性があるのかどうかは、判断の問題であり、個々の企業に関係する事実関係及び状況に依存する。本公開草案で提案されている実務記述書は、財務諸表を作成する際に重要性に関する判断を行うための考慮事項の完全なり

1 2014年12月に公表されたIAS第1号の修正に反映。

2 デュー・プロセス・ハンドブック第6.39項において、次の記述がされている。

実務ガイダンスは、IASBが作成した強制力のないガイダンスであり、通常、基準が扱っていないトピックに関するもの(例えば、経営者による説明に関するガイダンス)である。IASBは、それにより財務報告の改善となると考える場合には、実務ガイダンスを作成することができる。IASBは、文書の書面投票も含めて、基準の開発に用いるのと同じ手続に従う。

ストの提供は目的としていない。以下では、本公開草案の主な概要を説明する。

2. 本実務記述書の目的及び範囲

本実務記述書は、経営者が IFRS に準拠して一般目的財務諸表を作成するにあたって重要性の概念を適用する際に助けになることが目的とされている。また、経営者によるコメントやリスク報告書に開示される情報のうち、相互参照によって一般目的財務諸表に含められる情報も対象とする。

3. 重要性の一般的な特性

重要性は、財務報告目的だけではなくそれ以外の目的（法的契約など）にも使用される一般的な概念である。しかし、IFRS は、経営者が IFRS に準拠して一般目的財務諸表を作成する際に重要性の概念を適用する助けとするために、定義を含めている。

(1) IFRS における重要性の定義

IFRS では、概念フレームワークにおいて重要性を次のように定義している（IAS 第 1 号及び IAS 第 8 号にも同様の定義がある）。また、重要性の定義における「影響する可能性がある（could influence）」という語句は、IAS 第 1 号で明確化されている。

概念フレームワーク QC 第 11 項

重要性

情報は、その脱漏又は誤表示により、特定の報告企業に関する財務情報に基づいて利用者が行う意思決定に影響する可能性がある（could influence decisions）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。したがって、当審議会は、重要性についての統一的な量的閾値を明示することや、特定の

状況において何が重要性があるものとなり得るかを前もって決定することはできない。

IAS 第 1 号第 7 項

重要性がある 項目の脱漏又は誤表示は、利用者が財務諸表を基礎として行う経済的意思決定に、単独で又は総体として影響を与える場合には、重要性がある。重要性は、それを取り巻く状況において判断される脱漏や誤表示の大きさや性質により決定される。当該項目の大きさや性質、又はその両方が重要性を判断する要因となり得る。

脱漏や誤表示が利用者の経済的意思決定に影響を及ぼし、それゆえに重要性があるかどうかを評価するには、当該利用者の特徴を考慮しなければならない。「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」は第 25 項で、「利用者は事業、経済的活動及び会計について妥当な知識を持ち合わせており、合理的な勤勉さをもって情報を研究しようとする意欲を有していると想定される」と述べている。したがって、評価については、当該属性を有する利用者がその経済的意思決定において、合理的にみてどのように影響を受け得るか（could reasonably be expected to be influenced in making economic decisions）を考慮する必要がある。

(2) 財務諸表の主要な利用者とその意思決定

現行の概念フレームワーク及び会計基準における重要性の定義では、一般目的財務諸表の「利用者」が行う意思決定に言及がされている。財務諸表の主要な利用者については、概念フレームワークで説明がされている。情報が主要な利用者にとって有用か否かを識別する方法には、次の事項が含まれ得る。

- ① 利用者による期待を考慮すること
- ② 経営者がどのような意思決定を行おうとしているのかや、経営者が財務情報の利用者であったならば同様の状況においてどのような情報を望むのかを考慮すること
- ③ 情報に対する利用者又は市場による反応を観察すること

④ 同じ業界で営業している企業が提供している情報の種類を観察すること

(3) 重要性の定量的評価と定性的評価、情報の個別での評価と総体としての評価

情報に重要性があるのかどうかの評価は、規模と性質によるほか、企業の置かれている状況において判断される。したがって、重要性の適用には、定量的要因だけでなく、定性的要因の評価も伴う。

また、情報に重要性があるかないかの評価は、個別と総体の双方で行うべきである。たとえば情報が個別には重要でないと判断される場合であっても、他の情報と一緒に考慮した場合には重要性があるかもしれない。

4. 財務諸表における表示及び開示

(1) 重要性を評価する文脈

情報に重要性があるかないかの判断は、一般目的財務諸表の目的の文脈で、かつ、注記も含めた完全な1組の財務諸表の観点から判断されるべきである。また、経営者は、ある情報を財務諸表に含めるべきか否かを決定するためだけでなく、当該財務諸表において情報をどのように表示又は開示すべきかを検討する際にも重要性の概念を適用すべきである。

また、経営者は、情報に重要性があるのかどうかの評価を、次のような異なる文脈の中でも行うべきである。

- ① 情報を基本財務諸表において区分表示すべきかどうか、また、どのように区分表示すべきか
- ② 情報を注記に含めるべきかどうか、また、どのように記載すべきか
- ③ 上記①又は②の評価が、完全な1組の財務諸表をレビューした後に変化するかどうか

(2) 重要ではない情報

IFRSは、企業に重要でない情報(immaterial information)を開示することを禁止していない。しかし、IFRSは重要ではない情報の開示によって重要な情報が覆い隠される結果となるかどうかについて考慮することを要求している。なお、場合によっては、ある事項が企業にとって重要でない旨に関する事実を開示することが財務諸表利用者の助けとなる可能性がある。

(3) 情報の集約と分解

基本財務諸表における表示項目が個別に重要性がない場合、さらに分解表示を行う必要はないほか、たとえばIFRSが区分表示を定めている場合であっても、他の関連した項目又は類似した項目と集約することができる。しかし、基本財務諸表において区分表示を行う程の重要性のない項目についても、注記では区分して開示することが必要であるかもしれない。

(4) 基本財務諸表と注記

基本財務諸表は、企業の認識された資産、負債、持分、収益及び費用、キャッシュ・フロー、並びに、持分請求権保有者からの拠出又は分配について、体系だった要約を提供するものである。財務諸表の目的を満たすうえでの基本財務諸表の役割は、企業の財政状態と財務業績の概観を与える情報を提供することである。こうした概観は、主要な利用者にとって次のように有用であるかもしれない。

- ① 企業の資産、負債、持分、収益、費用、キャッシュ・フロー並びに持分請求権の保有者からの拠出及び持分請求権の保有者への分配に関する不可欠な情報を入手すること
- ② 正味のキャッシュ・インフローを予測し、トレンドを理解するために、企業の過去の財政状態及び財務業績を理解すること

- ③ 企業間及び報告期間でのハイレベルな比較を実施すること
- ④ 利用者が注記の中に追加的な情報を発見することを期待できる関心のある領域を識別すること

経営者は、個々の表示項目を合算すべきか個別に表示すべきかを決定する際に、項目の相対的な規模や性質だけではなく、表示項目間の類似性又は相違の程度も考慮すべきである。また、ある表示項目に重要性があるかどうかの評価は、各計算書上の個別の表示項目、小計及び合計との相対的な関係だけではなく、各計算書との関係や計算書間についても考慮しなければならない。また、科目表示については、どのような名称が利用者にとって有用な道標となるかについて評価すべきである。

一方、注記には次のような役割が含まれる。

- ① 基本財務諸表に表示された情報を、さらに詳細に説明すること
- ② 基本財務諸表を、財務諸表の目的を満たすために必要な追加的な情報で補足すること

重要性の概念は、基本財務諸表に適用される場合にも注記に適用される場合にも変わるものではないが、注記の役割と基本財務諸表の役割は異なるため、重要性の概念が適用される文脈は異なる。このため、注記における情報に重要性があるか、基本財務諸表の本表と比較して注記にさらに分解が必要かに関して、異なる結論を生じさせる可能性がある。

(5) 完全な1組の財務諸表

IAS 第1号では、情報が重要か否かについて、個別的及び集合的に評価することが要求されている。個々の情報が重要であるかどうかの評価は、個別の情報の評価だけではなく、完全な1組の財務諸表に含まれる他の情報との組合せにより重要性があるかについても考慮されるべきである。例えば、経営者は、財務諸表にお

いて特に重要な事項が十分に目立つように表示又は開示されているかや、関連する情報との関連性が明確になる方法で表示されているかについても考慮すべきである。

他方で、財務諸表の主要な利用者は、情報を財務諸表よりも幅広い文脈（財務報告書の他の章、産業動向や競合他社動向、全般的な経済情勢）において考慮している。したがって、情報を財務諸表で開示すべきか否か及びどのように開示すべきかの評価は、一般にアクセス可能な情報源から得られる他の情報の利用可能性に影響される場合もある。ただし、一般的にアクセス可能な情報源から情報を得られたとしても、当該情報に重要性がある場合には、企業はIFRSで個別に要求されている情報を財務諸表に開示する義務から解放されるわけではない。

(6) 期中報告について

期中財務報告書にも、年次財務報告書への重要性の適用に関する一般原則と同じものが適用されるが、当該概念が適用される文脈及び目的は異なる。これは、期中財務諸表は、直近の完全な1組の財務諸表についてアップデートを行うことを目的としたものとされているほか、IAS 第34号「期中財務報告」において、期中財務諸表における重要性は（年次データの見通しではなく）期中報告期間の財務データとの関連において評価されると定めているためである。

5. 認識及び測定（実務上の便法の適用）

本実務記述書の記述の多くは、財務諸表の表示及び開示に関するものであるが、認識及び測定においても重要性の概念は適用される。

IFRSは、企業内部における記帳手続について要求事項を定めていない。したがって、経営者によっては、財務報告目的でIFRSに準拠した情報になるための修正を行うことを前提に、

棚卸資産の記帳には基準における要求事項を適用しないかもしれない。また、所定の閾値を超える資本的支出だけを資産化し、明らかに重要でない（clearly immaterial）と考えられる小さい金額は費用として認識するという会社内部の方針を有する企業もあるかもしれない。

こうした実務が財務諸表に重要な影響を有さず、企業の財務諸表がIFRSに従って適正に表示されているのであれば、情報が内部的にどのように記録されているかを定めることはIFRSの範囲を超えるものである。

6. 脱漏及び誤表示

(1) 識別された誤表示

情報の脱漏（omission）、誤謬（error）及び他の誤表示（misstatement）（以下、総称して「誤表示」という。）は、それらが、個別的に又は集合的に、主要な利用者が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できる場合には、重要である。経営者は、情報の誤表示が財務諸表にとって重要性があるかどうかを評価すべきである。

また、誤表示が重要か否かの評価にあたって、経営者はどの程度正確に測定をし得るかについて考慮すべきである。

(2) 当期の誤表示

経営者は、企業の財務諸表の最終公表が承認される前に識別された重要性のある誤表示のすべてについて、修正のコストに関係なく財務諸表を修正すべきである。また、誤表示が重要であるかどうかにかかわらず、すべての誤表示を修正することはよい実務と考えられる。しかし、状況によっては、重要性のない誤表示の訂正は過大なコストを生じさせたり、企業の財務諸表の公表を遅らせたりする可能性がある。

そのような場合、経営者は、識別されているすべての誤表示を評価して、財務諸表における

個々の表示科目、小計又は合計に関して、それらの誤表示に対処しないことにより重要な誤表示が生じてIFRSに準拠しない結果となる可能性があるかどうかを検討すべきであり、財務諸表における誤表示の広がり（誤表示が多くの科目に影響を与えるものか）についても考慮することが必要である。

(3) 過年度の誤謬

重要性のある過年度の誤謬については、原則として、財務諸表に表示される比較情報を修正することによって遡及的に訂正することとされている。また、経営者は、過年度の誤謬が当期の財務諸表に重要な誤表示を生じさせる可能性があるか否かについて考慮することも必要であろう。

(4) 意図的な誤表示

経営者は、基準のある要求事項を適用しないことの影響が財務諸表に重要な相違を生じさせないと判断する場合、当該要求事項を適用しないという意図的な決定を行うことがある。経営者が特定の表示又は結果を達成するために項目を意図的に誤表示したものでない限り、このような実務上の便法は財務諸表がIFRSに準拠することの妨げとはならない。

しかし、経営者が特定の表示又は結果を達成するためにある項目について意図的な誤表示をする場合、当該誤表示には重要性がある。

IV. 本公開草案における質問事項

本公開草案では、主に次の質問がされている。

- (1) ガイダンスを実務記述書の形式で公表することを適切と考えるか
- (2) 本公開草案で示されている例示は役立つも

のと考えられるか

- (3) 本公開草案で示されている内容に、追加（又は削除）すべき事項はあるか。ガイダンスは理解可能か。また、ガイダンスで示されている内容が法令と齟齬を来す箇所があるか
- (4) 開示原則プロジェクトが最終化する前に、本実務記述書案を最終化することは適切か

V. おわりに

わが国の関係者からは、これまで、IFRSに準拠して作成される財務諸表について開示の量が過剰であり、結果として企業と財務諸表利用者との間の効果的なコミュニケーションの妨げになっているという見解も聞かれており、当委員会も、開示が全体としてより効果的なものとなるよう、国際的な意見発信を行っている。当委員会は、重要性についてより適切な判断が行使され、これによって財務諸表の質が改善されるよう、本公開草案に対して意見発信を行うことを予定している。