

## 解説

# 国際会計基準審議会（IASB）の 開示に関する取組み

国際会計基準審議会（IASB） 客員研究員 かわにし やすのぶ 川西 安喜



## はじめに

概念フレームワーク・プロジェクトを補完するため、国際会計基準審議会（IASB）は2013年、開示に関する取組みを開始した。開示に関する取組みは、財務諸表における開示の有効性を改善することを目標に着手する複数のプロジェクトの総称であり、適用プロジェクトや研究プロジェクトだけではなく、既存の会計基準を改善するプロジェクトを含むものである。

2014年12月、IASBは、この開示に関する取組みの一環として、国際財務報告基準「開示に関する取組み（IAS第1号の改訂）」（以下「本会計基準」という。）及び公開草案（ED/2014/6）「開示に関する取組み（IAS第7号の改訂案）」（以下

「本公開草案」という。）を公表した。本稿では、本会計基準及び本公開草案について解説する。

IASBのボード・メンバーやスタッフが、個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では、筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関するIASBの公式見解は、厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限定されている。

## 国際財務報告基準「開示に関する取組み（IAS第1号の改訂）」

### (1) 概要

本会計基準によるIAS第1号「財務諸表の開示」の主な変更点は以下のとおりである。

- ① 重要性の明確化
- ② 貸借対照表の表示項目
- ③ 小計の表示
- ④ 持分法投資に関連するその他の包括利益の持分相当額の表示
- ⑤ 注記の表示順序
- ⑥ 例示の削除

### (2) IAS第1号の変更点

#### ① 重要性の明確化

本会計基準は、IFRSに基づく財務諸表（注記を含む。）において情報をどのようにまとめるのかを決定

するに当たり、すべての関連する事実及び状況を考慮することを要求している。また、本会計基準は、重要性のある情報を重要性のない情報で覆い隠したり、異なる性質又は機能を有する重要性のある項目をまとめたりすることにより、財務諸表の理解可能性を損ねることを禁止している。

#### ② 貸借対照表の表示項目

従前の会計基準では、最低限、貸借対照表において別個に表示しなければならない項目を規定しており、重要性がないものについても、貸借対照表において別個に表示しなければならないと解釈されることがあった。例えば、「棚卸資産」はそのような項目の1つであるが、棚卸資産の残高に重要性がない場合であっても、棚卸資産は別個に表示しなければならないと解釈されることがあった。

本会計基準は、「最低限」という表現を削除し、それぞれの項目について、重要性がない場合には別個に表示しなくてもよいことを明確化している。

#### ③ 小計の表示

従前の会計基準では、追加の行項

目、見出し及び小計を表示することが企業の財政状態又は財務業績を理解する上で目的適合性がある場合には、これらを貸借対照表及び損益計算書において表示することを要求していた。このとき、貸借対照表及び損益計算書において別個に表示しなければならないと規定されていた項目については、分解表示することができないと解釈されることがあった。例えば、「棚卸資産」については、「棚卸資産」として表示しなければならないと規定されていた項目については、分解表示することができないと解釈されることがあった。

本会計基準は、貸借対照表及び損益計算書において表示しなければならない項目を分解表示することができることを明確化している。

また、本会計基準は、追加的に小計を表示する場合には、次の条件に従うことを要求している。

- (a) 追加的な小計が、IFRSに従い認識及び測定された金額により構成される行項目により構成されていること
- (b) 追加的な小計を構成する行項目が、明確かつ理解可能になるように表示し、見出しを付けること
- (c) 追加的な小計は、期間を通じ、整合的に表示すること
- (d) 追加的な小計は、会計基準が要求する小計及び合計よりも目立つ形で表示しないこと

さらに、本会計基準は、損益計算書において追加的な小計を表示する場合、これと、会計基準が要求する小計及び合計との差を表す行項目を表示することを要求している。

- ④ 持分法投資に関連するその他の包括利益の持分相当額の表示  
従前の会計基準では、その他の包

括利益項目について、その性質別に分類し、事後的に純損益にリサイクルされる項目とリサイクルされない項目とにグルーピングして表示することを要求していたものの、持分法により会計処理される関連会社及びジョイント・ベンチャー（以下「持分法投資」という。）に関連するその他の包括利益の持分相当額について、どのように表示すべきかが明確ではなかった。

本会計基準は、持分法投資に関連するその他の包括利益の持分相当額について、事後的に純損益にリサイクルされる項目とリサイクルされない項目とに分けて表示することを明確化している。

#### ⑤ 注記の表示順序

本会計基準は、従前の会計基準を踏襲し、注記について、体系的に記載することを要求しているものの、その表示順序について厳格に定めないこととしている。ただし、本会計基準は、企業がその体系を決定するに当たり、財務諸表の理解可能性及び比較可能性に与える影響について考慮することを要求している。

また、従前の会計基準では、注記が、通常、表示される順序について記述していたが、これが事実上の原則であり、稀な場合にしか乖離することができないと解釈されることがあったことから、本会計基準は、記述されている順序が1つの例にすぎないことを明確化し、他の例も追加している。

#### ⑥ 例示の削除

従前の会計基準では、注記に関する例示を含めていたが、この例があるために、会計基準がその注記を要求していると解釈されることもあった。例えば、従前の会計基準では、

「法人所得税の課税対象となる企業は法人所得税に関する会計方針を注記する」と記述しており、多くの企業が法人所得税に関する注記を行っていたものの、その有用性が疑問視されていた。本会計基準は、このような例示を削除している。

#### (3) 発効日

本会計基準によるIAS第1号の改訂は、2016年1月1日以後開始する事業年度より適用しなければならない、早期適用が認められる。本会計基準は、既存の会計基準の明確化であると位置付けられるため、早期適用した場合にその旨を開示することを要求していない。同様に、本会計基準は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」における会計方針の変更に関する開示を要求していない。

**公開草案 (ED/2014/6)**  
**「開示に関する取組み (IAS第7号の改訂案)」**

#### (1) 概要

本公開草案は、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」を改訂する目的は、以下を改善することにあるとしている。

- ① 財務諸表の利用者に提供される、企業の財務活動（資本項目を除く）に関する情報
- ② 財務諸表の利用者が、企業の流動性を理解する上で役立つ開示

#### (2) IAS第7号の変更点 (案)

- ① 企業の財務活動（資本項目を除く）に関する情報

本公開草案は、その項目に関連するキャッシュ・フローが、キャッシュ・フロー計算書において財務活動に分類されるもの（資本項目を除く）について、貸借対照表における期首残高から期末残高への調整表を開示す

ることを提案している。具体的には、調整表に以下を含めることを提案している。

- (a) 貸借対照表における期首残高
- (b) 期中の変動
  - (i) 財務活動より生じるキャッシュ・フローによる変動
  - (ii) 子会社その他の事業の支配の獲得又は喪失による変動
  - (iii) その他のキャッシュ・フローを伴わない変動（外国為替レートの変動、公正価値の変動等）
- (c) 貸借対照表における期末残高

この提案により、資金調達性の負債の残高及びその残高の期中の変動に関する開示が改善されることになる。下記の【図表】は、本公開草案において示されている開示例を示している。

【図表】 本公開草案の提案に基づく開示例

| 財務活動の構成要素（資本項目を除く） | 20X1  | キャッシュ・フロー | キャッシュ・フローを伴わない変動 |       | 20X2  |
|--------------------|-------|-----------|------------------|-------|-------|
|                    |       |           | 取得               | 新規リース |       |
| 長期借入金              | 1,040 | 250       | 200              | -     | 1,490 |
| リース負債              | -     | (90)      | -                | 900   | 810   |
| 長期資金調達性負債          | 1,040 | 160       | 200              | 900   | 2,300 |

ている。

② 企業の流動性を理解する上で役立つ開示

本公開草案は、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」の流動性に関する開示を拡大し、現金及び現金同等物を企業が使用する意思決定に影響を与える制約を開示することを提案している。このような制約の例として、外国の現金及び現金同等物を送金する場合に課される税金に関する負債の開示が挙げられている。

(3) 発効日（案）

本公開草案による改訂の発効日は、本公開草案に対して寄せられたコメントを踏まえて決定することとしている。

また、本公開草案は、早期適用を

認めることを提案しており、早期適用した場合にはその旨を開示することを提案している。

おわりに

IASBにおける初めての試みとして、本公開草案には、IAS第7号の改訂案に合わせたXBRLのIFRSタクソノミの改訂案が含まれている。IASBは、IFRSタクソノミの改訂案に寄せられたフィードバックを踏まえ、IFRSタクソノミの更新書の様式、内容及び公表時期を評価する予定である。

[参考文献]

International Accounting Standards Board, *Exposure Draft (ED/2014/6) "Disclosure Initiative (Proposed amendments to IAS 7),"* December 2014.

International Accounting Standards Board, *International Financial Reporting Standard "Disclosure Initiative (Amendments to IAS 1),"* December 2014.