

解説

重要性に関するFASBの公開草案

米国財務会計基準審議会（FASB）国際研究員 かわにし やすのぶ 川西 安喜



はじめに

米国財務会計基準審議会（FASB）は、2015年9月24日、重要性に関連する2つの公開草案を公表した。これらの公開草案は、財務諸表に対する注記の有効性を高めるための開示フレームワーク・プロジェクトの成果であり、コメント期限は共に2015年12月8日である。

開示フレームワーク・プロジェクトは、財務諸表の作成者である報告企業の意思決定プロセスと、会計基準を開発するFASBの意思決定プロセスを扱っており、このたび公表された公開草案も、それぞれの意思決定プロセスを改善するための提案を行っている。すなわち、報告企業の意思決定プロセスについては、特定の状況において、財務諸表に対する

注記の開示に重要性があるかどうかを判断するに当たり、裁量を発揮しやすくする提案を行っている。また、FASBの意思決定プロセスについては、FASBが会計基準を開発している環境を理解しやすくする提案を行っている。

本稿では、これらの公開草案について解説する。FASB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FASB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られている。

報告企業の意思決定プロセスにおける重要性

背景

FASBによる会計基準のコード化体系（FASB-ASC）Topic 105「一般に認められた会計原則」は、FASB-ASCの規定は重要性がない項目に適用する必要がないとしている。しかし、そのことを知らなかった人や、知っているも、それが開示にどのように適用されるのかがよくわからないという人がいることが判明した。

また、重要性がない項目について開示する必要がないとわかっているにもかかわらず、開示を省略する上で障害となる要因がいくつかあると指摘する人がいることが判明した。

重要性がない項目を省略するに当たっての障害としてよく挙げられている要因には、以下のようなものがある。

- ・ 重要性がない項目の開示を省略したことを監査委員会に誤謬として報告しなければならない規定
- ・ 訴訟に対する懸念
- ・ 開示において提供される情報の作成における裁量の発揮を裏付けるために必要となる内部統制の変更の可能性
- ・ 省略された開示について米国証券取引委員会（SEC）からコメント・レターを受け取る可能性

特に問題になったのは、最初の要因であり、多くの人は、監査委員会に誤謬として報告されるのであれば、重要性がない項目の開示の省略に消極的になると述べた。一部の人は、重要性のない項目を開示した方が、それを省略し、そのことを正当化するよりもコストや労力がかからないとも述べた。

また、開示においては定性的な要因も重要性の判断に当たって大切であるにもかかわらず、金額の多寡という定量的な要因のみで判断されることが多いことが判明していた。

さらに、財務諸表に対する注記において報告企業が裁量を発揮することをFASBは促進するとしながら、会計基準の開示規定の書き方は裁量を発揮できるように書かれていないことが指摘された。

提案の内容

会計基準更新書（ASU）案（公開草案）「財務諸表に対する注記（Topic 235）：開示に重要性があるかどうかの評価」は、重要性がない項目の開示の省略に関連して、以下を会計基準に記述することを提案している。

- 重要性は、財務諸表全体に照らして、定性的な開示と定量的な開示について、個別にまた、合算した上で適用しなければならない。したがって、会計基準の開示セクションの規定の一部又は全部の項目に重要性があることもあれば、全く重要性がないこともある。
- 重要性は法律上の概念である（後述）。
- 重要性がない項目の省略は会計上の誤謬でないことを明示する。
また、この公開草案は、裁量の発揮に関連して、以下を提案している。
- FASB-ASCの各Topicにおいて、要求される開示は重要性がある場合に提供しなければならないと記述する。
- 各会計基準の開示セクションにおいて、適切な裁量の発揮に関する

議論について、この公開草案によって改訂された後のTopic 235「財務諸表に対する注記」を参照することとする。

- 既存の会計基準に含まれる「企業は少なくとも以下の項目について開示しなければならない」という表現は、重要性がない場合であっても開示を省略することを正当化することが難しい場合があるため、より規範性の低い表現に置き換える。

なお、この公開草案は、この公開草案によって改訂される内容について、確定と同時に発効させることを提案している。また、報告企業が、これを直近年度から将来に向かって適用することも、表示するすべての年度に遡及して適用することもできることを提案している。

FASBの意思決定プロセスにおける重要性

背景

FASBの現行の概念フレームワークにおける重要性の記述は、以下のとおりである。

情報は、その省略や誤表示が特定の報告企業に関する財務情報に基づき利用者が行う意思決定に影響を与え得る場合に、重要性がある。言い換えれば、重要性は、個別の企業の財務報告書という文脈において、その情報が関連する項目の性質若しくは規模又はその両方に基づく、企業固有の目的適合性の一側面である。

この記述は、国際会計基準審議会（IASB）との共同プロジェクトの成

果として採用されたものであり、現時点では、FASBとIASBで同じ記述になっている。

現行の概念フレームワークにおける記述が、米国における法律上の重要性の概念と整合していないことが指摘され、この不整合により、潜在的な解釈や、会計上の重要性の評価と法律上の重要性の評価の間の調整について不確実性が生じると指摘された。FASBは、概念フレームワークにおける重要性の概念について、法律上の重要性の概念と異なるものにするを意図していなかったとして、概念フレームワークの改訂を提案することにした。

提案の内容

財務会計概念書改訂案（公開草案）「財務報告のための概念フレームワーク - 第3章：有用な財務情報の質的特性」は、重要性に関する記述を以下の記述と差し替えることを提案している。

重要性は法律上の概念である。米国において、法律上の概念は、立法、行政又は司法の措置により定められたり、変更されたりすることがある。FASBは重要性の定義を観察するものの、これを規定しない。現時点では、FASBは、米国証券法の不正禁止条項の文脈における米国連邦最高裁判所の重要性の定義は、省略されたか誤表示された項目が、情報の組合せ全体を著しく変更したと合理的な資源の提供者によって考えられる可能性が相当程度、高い場合に、情報に重要性があると一般的に述べていると観察している。

むすびに代えて

FASBが重要性に関する記述をこのように変更した場合に、これまでIASBと同じであった記述が同じではなくなることをFASBは承知している。記述が同じであることが望ましいものの、FASBは法律上の重要性の概念に合わせる必要があるとして、この乖離はやむを得ないと考えている。

現行の概念フレームワークの定義は、利用者の意思決定に影響を与え得る場合に重要性があることから、多くの項目に重要性があると判断される可能性があるといわれている。一方、米国の法律上の重要性の定義は、情報の組合せ全体が著しく変更されたと考えられる可能性が相当程度、高くなければならないため、重要性があると判断される項目は相対的に少ない可能性があるといわれている。

【参考文献】

Financial Accounting Standards Board, *Proposed Accounting Standards Update (Exposure Draft), Notes to Financial Statements (Topic 235): Assessing Whether Disclosures Are Material*, September 2015.

Financial Accounting Standards Board, *Proposed Amendments to Statement of Accounting Concepts (Exposure Draft), Conceptual Framework for Financial Reporting - Chapter 3: Quali-*

tative Characteristics of Useful Financial Information, September 2015.