

## 解説



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

# IASBの公開草案「実務記述書『財務諸表への重要性の適用』」



## 1 はじめに

2015年10月28日、国際会計基準審議会 (IASB) は公開草案 (ED/2015/8) 「実務記述書『財務諸表への重要性の適用』」 (以下「本公開草案」という。) を公表した。本公開草案は、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困難であるとの市場関係者の声に応え、開発されたものであるが、会計基準の公開草案としてではなく、実務記述書という規範性のないガイダンスの公開草案として公表されている。コメント期限は2016年2月26日となっている。

本稿では、本公開草案の概要を解説する。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られている。

## 2 実務記述書とする理由

本公開草案は、財務諸表の作成に当たり重要性の概念を適用する上で経営者が行う判断に役立つことを目標にした、規範性がないガイダンスとして提案されている。IFRSを適用する企業は、IFRSに準拠していると主張するためにこの実務記述書に準拠することは要求されないものの、各法域における規制当局が実務記述書に準拠することを要求する可能性がある。

IASBが本公開草案を規範性がある会計基準の案としなかったのは、各法域の法律上の枠組みとの不整合が生じた場合に、本公開草案の開発が複雑なることを懸念したためである。しかし、IASBは、重要性に関する法律上又は規制上の規定がその法域において定めら

れている場合であっても、それらの内容は必ずしも本公開草案の提案と矛盾しないと考えている。例えば、米国では連邦最高裁判所によって重要性が定義されているが、IFRSに基づく財務諸表を米国証券取引委員会に提出する企業がIFRSにおける重要性の定義を用いて問題になることはないと理解している。

### 3 範囲

本公開草案の内容は、IFRSに従い一般目的の財務諸表(以下「財務諸表」という。)を作成する場合に適用されることが想定されている。

なお、財務諸表において、経営者による説明やリスク報告書等、財務諸表と同条件で同時に財務諸表の利用者に提供される他の文書との相互参照が行われることがあるが、本公開草案は、相互参照によって組み込まれる情報についても適用されることが想定されている。

### 4 重要性の一般的な特性

本公開草案は、重要性の一般的な特性について、以下のとおり提案している。

#### (1) IFRSにおける定義

「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下「概念フレームワーク」という。)のQC11項は、次のように重要性を定義している。

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場合には、重要性がある。言い換えれば、重要性は、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又は金額の大きさ(又はその

両方)に基づく、目的適合性の企業固有の一側面である。

この定義のうちの「意思決定に影響する可能性がある」について、IAS第1号「財務諸表の表示」の第7項は、重要性の評価については、利用者が財務諸表に基づいて意思決定を行うに当たり、合理的にみてどのように影響することが見込まれるのかを考慮しなければならないとしている。

財務諸表は、企業内部で記録された財務情報を外部の関係者のために要約した、一般目的の財務報告書の一種である。重要性の概念を適用することにより、財務諸表に基づき利用者が意思決定を行うに当たり、合理的にみて影響すると見込まれる財務情報が、基本財務諸表(財務諸表の本表)又は注記において別個に表示される。

また、重要性の概念は、フィルターとして適用されることにより、財務諸表が、企業内部で記録された財務情報の効果的で理解可能な要約となることが意図されている。財務諸表に含まれる情報が明瞭かつ有用な形で要約又は集約されていない場合、例えば、重要性がない情報が過度に開示されているか、重要性のある情報が覆い隠されている場合には、財務諸表は利用者にとって理解しやすいものではなくなる。

#### (2) 重要性の概念の広汎性

重要性は、財務諸表の作成に当たって適用される広汎な概念であり、IFRSの規定は、その影響が完全な1組の財務諸表において重要性がある場合には適用しなければならない。それを適用しないことの影響に重要性がない場合には、適用する必要がない。

#### (3) 判断

重要性があるかどうかを評価するに当

たり、経営者は、財務諸表に基づいて利用者が意思決定を行うに当たり、合理的にみて影響することが見込まれるかどうかについて判断を行わなければならない。経営者がこの判断を行うに当たっては、企業が置かれている具体的な状況と、その情報を財務諸表の利用者が利用する方法の両方について考慮しなければならない。企業が置かれている状況は時の経過とともに変化するため、重要性は、企業が置かれている状況に照らして、每期、評価しなければならない。また、この評価には、当年度の情報と過年度の比較情報を比較し、当年度の企業の活動又は状況の変化を評価することも含まれる。

#### (4) 財務諸表の利用者とその判断

概念フレームワークのOB5項は、一般目的の財務報告の主要な利用者を次のように規定している。

既存の及び潜在的な投資者、貸付者その他の債権者の多くは、情報提供を企業に直接に要求することができず、必要な財務情報の多くを一般目的の財務報告書に依拠しなければならない。したがって、彼らが一般目的の財務報告書が対象とする主要な利用者である。

経営者は、主要な利用者の特性(彼らの関心と、彼らが行っている意思決定の種類を含む。)を考慮しなければならない。主要な利用者は、事業及び経済活動について合理的な知識を有していることが仮定されているものの、財務報告の専門家であることを仮定することはできない。また、主要な利用者の中でも、合理的ではない、単一の型破りな利用者ではなく、典型的かつ合理的な利用者に着目しなければならない。

主要な利用者が複数の種類の利用者

により構成されることがあり、場合によっては、彼らの情報ニーズが異なることがある。このような場合、財務諸表はこれらの利用者の中の広い範囲にわたる共通のニーズを満たすように情報を表示又は開示しなければならない。

なお、IFRSの規定はIASBにより、財務諸表の利用者に対して情報を提供する便益と、その規定に従うためのコストのバランスを考慮して開発されているため、IFRSの規定を適用するコストは、情報に重要性があるかどうかを評価する上で経営者が考慮する要因にはならない。

### (5) 定性的評価及び定量的評価

情報に重要性があるかどうかの評価は、企業の置かれている具体的な状況に鑑み、その金額の大きさと性質により判断されるため、重要性の概念の適用には、定性的な要因と定量的な要因の評価が含まれる。

具体的には、項目の価値や帳簿価額等の定量的な情報は、項目に重要性があるかどうかを評価する上での唯一の要因ではなく、重要性があるかどうかの評価には、企業に固有の要因を含む、定性的な要因を考慮することも含まれるため、純粋に数値規準にのみ依存して企業がIFRSを適用することは不適切である。また、会計基準が重要性に関する統一的で定量的な閾値を設けたり、具体的な状況においてどのような場合に重要性があるのかをあらかじめ決めたりすることは不適切である。

一方、定量的な閾値は、それ自身では決定的なものではないものの、例えば、純損益又は純資産の一定割合等、その金額に重要性がある可能性が高いかどうかについての予備的な評価の基礎となることがあり、有用なツールとなることがある。ただし、重要性の最終的な判定に当たっては、項目の性質と、企業の置かれてい

る状況について考慮する必要がある。

### (6) 個別的評価及び集合的評価

情報に重要性があるかどうかの評価は、個別に行い、さらに集合的に行う。単独では重要性がないと判断された情報であっても、他の情報と合わせて評価した場合には重要性があると判断されることがある。

## 5 財務諸表における表示及び開示

本公開草案は、財務諸表における表示及び開示について、以下のとおり提案している。

### (1) 重要性を評価する文脈

財務諸表の主要な目的は、幅広い利用者が経済的な意思決定を行う上で有用な、企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに関する情報を提供することであり、情報に重要性があるかどうかの判断は、この文脈において、また、完全な1組の財務諸表における情報の組合せ全体を考慮して行わなければならない。経営者は、財務諸表に情報を含めるかどうかを決定する際に判断を行うだけではなく、財務諸表においてどのように情報を表示又は開示するかを考慮する際にも判断を行わなければならない。

### (2) 重要性がない情報

重要性がない情報を財務諸表において提供することは、重要性のある情報を覆い隠すことになる可能性があり、結果として財務諸表の理解可能性を損なうことがある。また、重要性がない情報を開示することは、財務諸表を冗長なものとし、理解可能性を損ない、主要な利用者が重要性のある情報を見つけるためにより多くのリソースを費やさなければならない。

IAS第1号第30A項は、重要性がない情報の開示を禁止していないものの、

重要性のない情報を開示することが、重要性のある情報を覆い隠すことにならないかを検討することを要求している。

なお、場合によっては、特定の論点が企業にとって重要性がないという事実を開示することが有用となることがある。

### (3) 情報の集約及び分解

基本財務諸表に含める行項目が単独で重要性がない場合、それをさらに分解表示する必要はなく、また、会計基準が別個に表示することを要求している場合であっても、他の関連する項目や類似する項目を集約することができる。

また、基本財務諸表の行項目は、その内訳に関する情報に重要性がある場合にのみ、注記において分解する。行項目の内訳が類似しており、単一の重要な内訳が存在しない場合、注記において分解することは有用な情報をもたらさない可能性がある。

さらに、情報を集約するという事は、情報が詳細でなくなることを意味するため、基本財務諸表又は注記において情報を集約するかどうかを判断するに当たり、経営者は、集約することにより失われる情報に重要性があるかどうかを評価しなければならない。

### (4) 基本財務諸表 vs 注記

#### ① 基本財務諸表

基本財務諸表は、企業の以下に関する構造化された要約を提供するものである。

- 認識された資産、負債、資本、収益及び費用
- キャッシュ・フロー
- 資本に対する請求権の保有者からの拠出又は彼らに対する分配

基本財務諸表において表示する行項目を評価するに当たり、経営者は、企業の財務情報を象徴する要約をどのように提供できるのかを考慮し、個別の行項目を

集約するか別個に表示するかを決定するに当たり、行項目間の類似度合いを考慮しなければならない。また、経営者は、項目に重要性があるかどうかを検討するに当たり、個別の行項目、各財務諸表における小計及び合計、各財務諸表全体、並びに完全な1組の財務諸表に照らし考慮しなければならない。さらに、行項目の表示に当たっては、主要な利用者が財務諸表を読み進める上で役立つように、財務諸表の本表から注記における詳細までを結び付ける、道しるべとなる項目がどの項目であるのかを評価しなければならない。

## ② 注記

その構造により、基本財務諸表に含めることができる金額及びその説明の種類は限られている。注記は、以下の役割を果たす。

- 基本財務諸表に表示された情報をより詳細に説明する。
- 財務諸表の目的を達成する上で必要な追加的な情報により基本財務諸表を補足する。

重要性の概念は、注記に適用する場合でも変わらないものの、基本財務諸表と注記では財務諸表の目的を達成する上で担う役割が異なるため、その概念を適用する文脈が異なり、したがって、情報に重要性があるかどうかについて、結論が異なることがある。

完全な1組の財務諸表における情報の組合せ全体に照らして重要性があるものの、基本財務諸表において別個に表示することに重要性がない情報は、注記において提供される。ただし、基本財務諸表において別個に表示することに重要性がある情報を注記において開示するだけでは不十分である。

なお、注記には、財務諸表の目的を達成する上で必要であり、かつ、主要な利

用者が意思決定を行うに当たり、合理的にみて影響を与えることが見込まれるその他の財務情報も提供される。

## ③ IFRSで要求される開示

IFRSの開示規定は、注記において開示すべきかどうかを経営者が判断する基礎となる。すなわち、ある会計基準に開示規定があり、その規定に従うための関連する情報に重要性がある場合、経営者はその情報をIFRSの規定に従い開示しなければならない。しかし、このことは、企業が置かれている状況及び主要な利用者のニーズを無視して、IFRSの開示規定をチェックリストとして扱うべきであるということの意味しない。

また、情報に重要性がない場合、経営者は会計基準が特定する詳細さで開示をする必要はなく、場合によっては、まったく開示をする必要がない。重要性がない情報は開示する必要がないためである。さらに、会計基準において開示の目的が示されている場合、経営者は重要性のある情報についてその目的が達成されているかどうかを総合的に評価しなければならない。

## ④ 各報告日における注記の見直し

ある開示が前年度の財務諸表において重要性があったものの、同程度に詳細な情報又は同種の情報が当年度の財務諸表において重要性がない場合、当年度の開示は同程度の詳細さで繰り返す必要がないことが多く、その情報は要約されたり、場合によっては、完全に省略されたりすることがある。例えば、前年度に有形固定資産の残高が大きく増減したため、前年度の財務諸表において詳細な増減分析を開示していた場合に、当年度の有形固定資産の残高がそれほど大きく増減していない場合には、前年度ほど詳細な増減分析を開示する必要がない可能性がある。

一方、重要性は当年度の状況のみを参照して評価されるわけではない。例えば、企業の主要な製品に関する、前年度の重要性のある売上金額から、当年度の重要性がない売上金額への落込みは、当年度において別個に開示すべき、重要性のある変化である可能性がある。

## (5) 完全な1組の財務諸表

IAS第1号の第7項は、情報に重要性があるかどうかについては、個別的に、また、集合的に評価することを要求している。したがって、ある情報が財務諸表において重要性があるかどうかは、その情報だけでは評価できず、完全な1組の財務諸表に含まれる他の情報と組み合わせで評価しなければならない。このより広い視点を持つことによって、経営者は、企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローについて、そのトレンドを含め、全体像を考慮することが可能になり、財務諸表に含まれる情報が効果的で理解可能な方法で伝達されているのかについての総合的な評価が可能になる。例えば、経営者は、このより広い視点を持つことにより、特に重要な事項が十分に目立って表示されているか、また、関連する情報とそのつながりが明確な形で表示されているかを考慮することができるようになる。

財務諸表の主要な利用者は、財務諸表以外に、財務報告書の財務諸表以外の内容、企業が属する産業及び競合他社、並びに一般的な経済状況等も考慮している。このため、財務諸表においてどのような情報をどのような形で開示すべきかは、一般にアクセス可能な情報源からの情報の入手可能性に依存することがある。しかし、財務諸表において開示することを会計基準が要求している情報を開示する義務は、その情報に重要性がある場合、一般に入手可能であることを理由に免除されない。

財務諸表は、主要な利用者が意思決定を行う上で有用な、企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに関する情報を提供する包括的な文書であることが意図されている。単にその情報が既にプレス・リリースや他に一般に入手可能な文書に含まれていたことを理由に、会計基準が具体的に要求している情報を省略することは適切ではない。

## (6) 期中報告

重要性は広汎な概念であり、年次財務諸表に適用される重要性に関する一般的な原則と同じ原則が、期中財務諸表にも適用される。ただし、期中財務諸表の目的と年次財務諸表の目的が異なるため、重要性の概念が適用される文脈及び目的は異なる。具体的には、期中財務諸表は、直近の年次財務諸表の情報を更新することが意図されているため、期中財務諸表は、新しい活動、事象及び状況に着目しており、既に報告されている情報は繰り返さない。また、IAS第34号「期中財務報告」は、期中財務諸表の重要性は、予測される年次データではなく、期中期間に係るデータとの関連で重要性を評価することを要求している。

## 6 認識及び測定

本公開草案は、認識及び測定について以下のとおり提案している。

### (1) 重要性の概念の認識及び測定への適用

重要性の概念は、財務諸表において提供される情報の認識及び測定にも適用し、IFRSの認識及び測定に関する規定は、その影響が財務諸表において重要性がある場合に適用する。IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第41項は、重要性のある誤謬を含んでいる場合、又は重要性がないもの

の、企業の財政状態、財務業績若しくはキャッシュ・フローについて特定の表示を達成するために意図的に誤謬を犯した場合には、財務諸表はIFRSに準拠していないと述べている。

### (2) 実務上の便法

企業は、閾値以下の金額は明確に重要性がないということを理由に、一定の閾値を超える金額の資本的支出のみを資産化し、閾値以下の金額は費用処理することがある。このような処理は、経営者が、閾値以下の金額の支出は、主要な利用者が意思決定を行うに当たり、合理的にみて影響を与えることが見込まれないため、このIFRSからの逸脱が現在及び将来の財務諸表において重要性のある影響を与える可能性は低いと評価した結果である。このような方針は、その仮定が引き続き適切であることを確認するため、定期的に見直さなければならないが、このような実務上の便法が財務諸表に対して重要性のある影響を与えない限り、IFRSに準拠していないということにはならない。

## 7 脱漏及び誤表示

本公開草案は、脱漏及び誤表示(本公開草案ではまとめて「誤表示」と呼んでいる。)について、以下のとおり提案している。

### (1) 識別された誤表示

脱漏(すなわち、目的適合性のあるデータや情報の除外)、誤謬その他の情報の誤表示(例えば、情報を曖昧に説明したり、重要性のある情報を覆い隠したりすることは、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意思決定を行うに当たり、合理的にみて影響を与えることが見込まれる場合に、重要性がある。経営者は、情報の誤表示が

財務諸表において重要性があるかどうかを評価しなければならず、この評価に当たっては、過年度における比較情報の誤表示についても考慮しなければならない。

## (2) 当年度の誤表示

経営者は、そのコストにかかわらず、財務諸表を最終的に公表するために承認する前に特定された重要性のある誤表示は訂正しなければならない。重要性がない場合であっても、すべての誤表示を経営者が訂正することは、好ましい実務である。しかし、場合によっては、重要性がない誤表示を訂正することは、過度にコストがかかったり、企業の財務諸表の公表を遅らせたりすることがある。このような場合、経営者は特定されたすべての誤謬を評価し、財務諸表の個別の行項目、小計、合計に照らし、それらの誤表示を訂正しないことが重要性のある誤表示となり、ひいてはIFRSに準拠しないことになるかどうかを考慮しなければならない。

IAS第1号の第7項は、情報に重要性があるかどうかについて、個別的に評価し、集合的に評価することを要求している。したがって、経営者はまず、個々の誤表示に重要性があるかどうかについて、他の誤表示と組み合わせた場合の影響にかかわらず、考慮しなければならない。ある誤表示によって、重要性があるほどに財務諸表が誤表示されることになる場合、その影響は他の誤表示と相殺することはできない。例えば、収益が財務諸表において重要性があり、それが重要性があるほどに過大表示されている場合に、かりにその誤表示の利益への影響が、同額の費用の過大表示によって完全に相殺される場合であっても、財務諸表は重要性があるほどに誤表示されていることになる。

次に、経営者は誤表示が集合的にみて重要性があるかどうかを考慮する。誤

表示は、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、他の情報と合わせて検討した場合に重要性があることがある。

## (3) 過年度の誤謬

過年度の誤謬は、当年度まで発見されない場合がある。IAS第8号の第43項は、重要性のある過年度の誤謬は、各年度への影響又は累積的な影響を算定することが実務上不可能でない限り、遡及的修正再表示により訂正することを提案している。また、経営者は、過年度の重要性がない誤謬が、当年度の財務諸表を重要性があるほどに誤表示することになる可能性を考慮しなければならない。

## (4) 意図的に行われた誤表示

経営者が特定の表示又は結果を達成するために意図的に項目を誤表示している場合、経営者は、その表示又は結果が、財務諸表の利用者が意思決定を行うに当たり、合理的にみて影響を与えることが見込まれると考えてその誤表示を行っていると考えられる。したがって、そのような誤表示には重要性がある。

あると考えている。

## 【参考文献】

International Accounting Standards Board, *Exposure Draft (ED/2015/8) "IFRS Practice Statement: Application of Materiality to Financial Statements,"* October 2015.

## 8 おわりに

本公開草案の開発に先立ってIASBが行ったアウトリーチにおいて、一部の市場関係者は、重要性の概念はよく理解されており、問題はこの概念の運用に対する経営者の姿勢にあると指摘した。例えば、継続的にその情報に重要性があるかどうかをモニターし、開示から除外した場合にこのことを監査人や規制当局に対して正当化するよりも、重要性がない情報を含め、すべての情報を継続的に開示した方が容易であるとする経営者がいる。IASBはこのような経営者の姿勢がみられることを認めつつ、本公開草案の内容によってこの姿勢が変わる可能性が