

意見募集

我が国の財務諸表の表示・開示に関する検討について

平成 27 年 4 月 16 日
日本公認会計士協会
会計制度委員会

現在、世界各国の会計基準設定主体等において財務諸表における開示に関する議論¹が行われている。国際会計基準審議会（IASB）は、「財務報告に関する概念フレームワーク」の改訂の一環として表示及び開示を検討しており、この「概念フレームワーク」プロジェクトの検討作業を補完するため、2013年に開示に関する取組みを開始している。この取組みの成果の一つとして、2014年12月に財務諸表の表示における重要性や表示すべき情報、注記及び会計方針の開示等についてIAS第1号「財務諸表の表示」（以下「IAS第1号」という。）の一部内容を修正する「開示に関する取組み（IAS第1号の修正）」を公表している。また、米国会計基準審議会（FASB）は、2014年3月に公開草案「財務報告のための概念フレームワーク第8章：財務諸表注記」を公表している。FASBは、ここで開発された概念について、将来、開示規定を設ける場合に限らず、既存の開示規定を評価するためにも用いることを意図している²。

2014年7月に英国財務報告協議会（FRC）が公表したレポート「会計方針及び関連する財務情報の統合」³では、財務諸表の開示について財務諸表利用者の視点からのコメントを分析している。このレポートによれば、財務諸表利用者は、重要な会計方針の開示を改善し、開示の質を高めることに関しての様々な意見を持っており、例えば、重要な会計方針の開示に関しては、国際財務報告基準（IFRS）における会計方針の選択やその選択に当たっての重要な判断、経営者の重要な見積りが必要とされる分野⁴について、開示が行われるべきとしている⁵。

我が国においても、2014年6月に公表された「「日本再興戦略」改訂2014-未来への挑戦-」⁶を受け、企業の情報開示の在り方に関連する幾つかの議論が行われている。まず、2014年8月から金融庁・株式会社東京証券取引所を共同事務局とする「コーポレートガバナンス・コードの策定に関する有識者会議」が開始され、2015年3月に「コーポレートガバナンス・コードの基本的な考え方 コーポレートガバナンス・コード原案～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～」⁷が公表された。ここでは、実効的なコーポレートガバナンスの実現に資する主要な原則が示されており、この基本

¹ 会計制度委員会研究資料「我が国の財務諸表の表示・開示に関する調査・研究」（以下「研究資料」という。）「開示に関する議論の国際的動向について」参照

² 川西安喜「FASBの公開草案「財務報告のための概念フレームワーク：財務諸表に対する注記」（会計・監査ジャーナル2014年5月号）22頁

³ FRC “Accounting policies and integration of related financial information” 2014 July[Online] <https://www.frc.org.uk/News-and-Events/FRC-Press/Press/2014/July/FRC-publishes-Lab-report-on-Accounting-Policies-an.aspx>（閲覧日：2015年4月3日）

⁴ 本レポートに関連し、外国のIFRS適用企業の経営上の重要な見積りについて、研究資料「資料編 4. 英国企業の開示例」参照

⁵ 脚注3 スライド5頁 「project observation」参照

⁶ 首相官邸「「日本再興戦略」改訂2014 -未来への挑戦-」（2014年6月24日）
<http://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/>（閲覧日：2015年4月3日）

⁷ 金融庁 コーポレートガバナンス・コードの策定に関する有識者会議「コーポレートガバナンス・コード原案～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～の確定について」（2015年3月5日）
<http://www.fsa.go.jp/news/26/sonota/20150305-1.html>（閲覧日：2015年4月3日）

原則の一つとして「適切な情報開示と透明性の確保」が掲げられており、「上場会社は、会社の財政状態・経営成績等の財務情報や、経営戦略・経営課題、リスクやガバナンスに係る情報等の非財務情報について、法令に基づく開示を適切に行うとともに、法令に基づく開示以外の情報提供にも主体的に取り組むべきである。」とされている。

また、2014年9月から経済産業省の「持続的成長に向けた企業と投資家の対話促進研究会」⁸が開始され、この分科会である「企業情報開示検討分科会」では、企業と投資家の対話を促進する上で望ましい企業開示の在り方を実現するための対策等の観点から、検討が行われている。

このように、我が国において企業の情報開示に関する議論が活発に行われる中で、財務諸表の表示・開示についての会計基準を検討する時機が来ているのではないかと考えている。

財務諸表の開示に関する国際的な議論においては、開示を更に充実すべきであるという意見がある一方で、会計基準から抽出した決まり文句（boilerplate text）の記述は使用すべきではないとする意見など、余りに増大していく財務諸表の開示の在り方について見直すべきという意見もみられる。また、我が国において求められている財務諸表の開示は、国際的な会計基準により作成される財務諸表の開示と比較して多くはないとする意見や、複数の法制度の下で異なる財務諸表の開示が求められる我が国の実務は現状でも極めて煩雑であるとする意見もある。後者に関して、我が国における財務諸表の表示・開示に関する取扱いは、企業会計原則、企業会計基準のほか、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財務諸表等規則」という。）会社計算規則等により定められており、財務諸表の作成者は制度ごとに複数の財務諸表を作成することになる。これにより、企業は財務諸表本表及びその注記情報について、同様の開示情報をそれぞれの制度の下で複数作成しなければならず、この点は、国際的な議論とは異なる観点から、我が国の開示の実務を煩雑にしているものといえる。このため、我が国の議論においては、国際的な議論をそのまま当てはめることは必ずしも適当ではなく、まず我が国の制度による開示の現状を分析する必要があると考えた。

日本公認会計士協会（会計制度委員会。以下「当協会」という。）では、財務諸表の表示・開示に関する会計基準の必要性の検討に当たって、我が国の会計基準に基づく財務諸表の表示・開示について調査・研究を行い、これまでの当協会における調査・研究の結果及びこれを踏まえた現時点における考えを会計制度委員会研究資料「我が国の財務諸表の表示・開示に関する調査・研究」（以下「研究資料」という。）として取りまとめた。この検討に当たっては、既に財務諸表の表示・開示に関する包括的な会計基準を

⁸ 経済産業省 <http://www.meti.go.jp/committee/kenkyukai/economy.html#zaimu>（閲覧日：2015年4月3日）

定めているIFRSを参考に調査・研究を行っている。具体的には、日本基準とIFRSの開示規定を比較し、比較の結果、重要な差異として把握された事項について、IFRSを任意適用している日本企業が財務諸表利用者に対してどのような情報を開示しているのかについて検討した。

こうした調査・研究を進めていく中で、当協会は、我が国の財務諸表の表示・開示の会計基準を検討する場合には、以下の事項について優先すべきであると現時点では考えている。

注記情報について

我が国の会計基準とIFRSにおいて注記情報の開示が要求される項目を比較すると、財務諸表利用者にとって有用性が高い情報として、日本基準においても開示を求めべきと考えられる項目がある。

特に、IAS第1号において開示が求められている「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」及び「見積りの不確実性の発生要因」に関する注記は、財務諸表利用者が、企業の財務諸表の作成の前提や重要な不確実性（リスク）を把握する上で有用と考えられ、投資家と企業との対話を促進する基礎となる情報であると考えられる。このため、表示・開示の会計基準としても、こうした情報を注記情報として開示を求めることを検討すべきと考える。なお、この注記の検討においては、我が国の財務諸表の「重要な会計方針の注記」について、企業の実態に即した、より具体的な記載を求めることも合わせて検討されるべきと考える。

特に、収益認識の会計処理に関しては、企業の事業の性質や顧客との契約の内容等、様々な要素を踏まえ、実現主義の原則に照らして経営者の判断がなされており、その判断に関する説明を開示することは、財務諸表利用者にとって有用性が高いものと考えられる。また、売上の過大計上等の不適切な事例も見受けられることもあり、このような観点からも、収益が適切に認識及び表示されているかの理解に資する説明を開示することは、財務諸表利用者にとって有用性が高いと考えられる。

一方で、注記情報として開示する項目を追加するだけでなく、財務諸表利用者にとって有用性が低いと思われる注記情報については、開示の簡素化又は省略が可能となるよう検討することが考えられる。

財務諸表の表示について

現在の我が国の制度では、財務諸表本表に区分して表示すべき勘定科目について、財務諸表等規則、会社計算規則等において個別に定めている。この結果、企業集団の財政状態及び経営成績を適正に表示するという連結財務諸表の目的が同じであるにもかかわらず、金融商品取引法の開示と会社法の開示において、表示する勘定科目等

に差異がある場合がある。法制度の違いによって表示される勘定科目等に差異があることは必ずしも否定されるものではないが、連結貸借対照表や連結損益計算書といった基本財務諸表の表示に関する会計基準の開発を検討することが考えられる。

この議論の中では、現行の財務諸表等規則等は開示すべき財務諸表の様式が定められていることから比較可能性に優れているという評価を踏まえる一方で、会社法の開示や外国人投資家が利用する財務諸表における開示も考慮して、表示科目の集約といった観点からの検討も必要になると考えられる。

当協会は、今後も我が国の財務諸表の表示・開示に関する調査・研究を進めていくため、現時点における当協会の考えについて、今般、当協会の会員だけでなく、財務諸表の作成者や利用者、市場関係者等から広くコメントを募集することとし、本意見募集と研究資料を併せて公表することとした。

当協会のこうした調査・研究が、日本基準の高品質化や財務諸表の理解可能性と比較可能性の向上に貢献し、また、企業と投資家の対話の促進の一助となることを期待する。

質問事項

当協会では、本意見募集において、現時点における当協会の考えのうち、特に重要と考える点についてのコメントを求めることとしました。なお、全ての質問にご回答いただく必要はありません。コメントや回答には、そのように考える理由も具体的にご記載ください。

(質問1) 財務諸表の表示・開示について検討すべき事項について

本意見募集では、我が国の財務諸表の表示・開示について、財務諸表の作成者や利用者、市場関係者等にとってより望ましい開示制度を支えるインフラとしての会計基準の検討を開始し、以下のような事項を優先して検討すべきであると考えています。

注記情報について

(主な論点)

- ・ 我が国の会計基準とIFRSにおいて注記情報の開示が要求される項目を比較すると、財務諸表利用者にとって有用性が高い情報として、日本基準においても開示を求めるべきと考えられる項目がある(本意見募集3頁参照)。例えば、「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」や「見積りの不確実性の発生要因」に関する注記がこれに該当する(研究資料18~20頁参照)。
- ・ 一方、財務諸表利用者にとって有用性が低いと思われる注記情報については、開示の簡素化又は省略が可能となるよう検討することが考えられる(本意見募集3頁参照)。

財務諸表の表示について

(主な論点)

- ・ 連結貸借対照表や連結損益計算書といった基本財務諸表の表示に関する会計基準の開発を検討することが考えられる(本意見募集3~4頁参照)。財務諸表の表示・開示に関連する会計基準としては、現時点では、「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」、企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」及び企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」があるのみである(研究資料3頁参照)。
- ・ 加えて、今日においては我が国の公開会社の株主に占める外国人株主の比率も相応に高いことから、開示される財務情報について言語にかかわらず一元化することが望ましいと考える(研究資料23頁参照)。

市場関係者にとってより望ましい開示制度を支えるインフラとしての会計基準を検討するに当たっては、これらの事項を検討することが適切であると考えますか。

(質問2) その他

本意見募集に記載の事項のほか、我が国の財務諸表の表示・開示において改善すべき事項があれば、ご記載ください。

以 上