

IASB『実務記述書：重要性の適用』の検討

深 谷 和 広

愛知東邦大学

IASB『実務記述書：重要性の適用』の検討

深谷和広

目次

はじめに

- I. 「IFRS実務記述書：重要性の適用」の位置づけ
- II. 「IFRS実務記述書：重要性の適用」のガイダンス内容
- III. 「IFRS実務記述書：重要性の適用」の主要な論点

おわりに

はじめに

2013年1月、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Boards : IASB）は、「財務報告開示の討議フォーラム」を開催し、このフォーラムで提案された「開示フレームワーク」の開発プロジェクトがスタートした。このプロジェクトを「開示に関する取組み（Disclosure Initiative）」と呼ぶ。これは国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards : IFRS）と国際会計基準（International Accounting Standards : IAS）の財務報告の開示内容を改善する一連の取組みを意味するものである。このプロジェクトは同時に概念フレームワークの表示・開示の議論と並行して進められてきた。

「開示に関する取組み」の成果の1つとして2015年10月に公開草案「IFRS実務記述書：重要性の適用（IFRS Practice Statement : Application of Materiality to Financial Statements）（以下実務記述書案）が公表された。本稿は、実務記述書案の内容とその意図を解明すべく検討を進めたものである。はじめに、開示に関する取組みにおける実務記述書案の位置づけに触れ、実務記述書案の内容を簡単に整理した上で、実務記述書案の主要な論点を紹介している。

I. 「IFRS実務記述書：重要性の適用」の位置づけ

1) 開示に関する取組みの概要

2012年12月IASBは財務報告の開示に関する取組みのプロジェクトをスタートさせた。開示の有効性を高めるべく財務報告の開示に関する議論を進めてきた。開示に関する取組みの目的は開示の有効性を高めることにあり、図表1（開示に関する取組み）のように、複数のプロジェクト

から構成される。このプロジェクトは2011年のアジェンダ・コンサルテーションに端を発する。2013年1月「財務報告開示の討議フォーラム」で開示フレームワークの開発要請が伝えられた。また同年5月討議フォーラムの内容をまとめた「フィードバック文書」が発表された。開示に関する取組みは「概念フレームワーク」のプロジェクトと同時並行で行われてきた。開示に関する取組みは、当初は短期の適用プロジェクト、長期の調査研究プロジェクト、また継続的な活動から構成された。2013年6月Hans Hoogervorst（ハンス・ホーヘルフォルスト）IASB議長はプロジェクトの運営指針として「10ポイントプラン」を公表し、この指針に沿って現在プロジェクトが進められている。

図表 1：開示に関する取組み

完了したプロジェクト		適用プロジェクト		調査プロジェクト	
IAS1の修正	IAS7の修正	IAS8の修正 (会計方針と見積り変更の区分)	重要性	開示原則	開示の基準レベルの見直し

開示に関する取組みは図表1のように、完了・適用・調査の3つのプロジェクトからなる一連の取組みである。2016年3月末の時点ではIAS1「財務諸表表示」とIAS7「キャッシュ・フロー計算書」の修正作業が完了した。今後、適用プロジェクトとして、IAS8「会計方針と見積り変更の区分」の修正、「IFRS実務記述書：重要性の適用」の完成、また調査プロジェクトとして「開示の原則」と「開示基準レベルの見直し」の実施が予定される。

本稿で取り上げる実務記述書案は企業経営者がIFRS財務諸表を作成するに当たり、どのように重要性の概念を適用するかを判断を助けるガイダンスを提供するものである。これは強制力のない実務記述書として提案されている。2016年前半には、「開示原則」プロジェクトの討議資料が公表されて、重要性の定義を変更すべきか否か、IAS1の重要性の概念を明確化するガイダンスを追加するか否かを議論する予定である。

2) 開示に関する取組みと実務記述書案との関係

開示に関する取組みと運営指針である10ポイントプランとの関係を簡単に説明しておきたい。図表2（10ポイントプランとの関係）のポイント1-5はIAS1の修正として完了した部分である。そのうち、ポイント1-3はIAS1の重要性のガイダンスの明確化を意味する。ポイント4-5は注記の順番に関するガイダンスを明確化する。ポイント6は正味債務調整表の開示要件を検討し、IAS7の修正によって対応した。ポイント7が本稿の実務記述書案に関連する重要性のプロジェクトである。2015年10月に実務記述書案を提案し、現在はその回答を検討している段階にある。ポ

イント8以降については現在進行中のプロジェクトである。新たな開示基準の開発するための調査を実施し、現行の開示基準の大幅な見直しを予定する重要なプロセスを意味している。

実務記述書案は、現行の重要性の概念の前提の下に、重要性の概念の適用ガイダンスを提供するものである。しかしながら、開示原則プロジェクトや概念フレームワークプロジェクトの進捗によっては影響を受ける可能性が想定される。IASBはこれらのプロジェクトの影響は大きくないと判断しているようだが、実務記述書案へのコメントレターを概観すると、現状の実務記述書案をそのまま完成させることについては異論があることがわかる。

図表 2 : 10ポイントプランとの関係

10ポイントプランの概要	開示に関する取組みの進捗内容
<p>1-3 現行の重要性のガイダンスの明確化</p> <ul style="list-style-type: none"> ○重要性のない情報は有効な情報を損なう可能性があること。 ○重要性は財務諸表全体に適用すること。 ○重要性は基準の開示要件ごとに適用すること。 	<p>IAS1の修正プロジェクト完了</p> <ul style="list-style-type: none"> ○2014年12月完成公表済み
<p>4-5 注記の順番のガイダンスの明確化、会計方針を含む</p> <ul style="list-style-type: none"> ○IFRSから用語を削除すること。 <ul style="list-style-type: none"> ●注記の定められた順番を意味するもの ●注記での会計方針の配置の柔軟性を妨げるもの 	
<p>6 正味負債の調整</p> <ul style="list-style-type: none"> ○正味負債の調整の要件を追加する点を検討すること。 	<p>IAS7の修正</p> <ul style="list-style-type: none"> ○2016年1月完成公表済み
<p>7 重要性の追加指針の開発</p> <ul style="list-style-type: none"> ○一般指針又は教育資料などの設定を検討すること。 ○国際監査・保証基準審議会 (IAASB) と証券監督者国際機構 (IOSCO) と作業すること。 	<p>重要性プロジェクト</p> <ul style="list-style-type: none"> ○2015年10月公開草案「実務記述書：重要性の適用」公表済み
<p>8 新基準における開示目的</p> <ul style="list-style-type: none"> ○基準要件をより規範性の低い用語を用いること。 ○開示目的とその目的に対応する開示の事例に焦点を当てること。 	<p>新基準</p> <ul style="list-style-type: none"> ○良好な進展-IFRS14「規制繰延勘定」 ○ニュージーランド会計基準審議会の提案 – 開示要件の立案
<p>9 新しい開示基準設定のための調査開始</p> <ul style="list-style-type: none"> ○IAS1とIAS8を根本的に見直すこと。 ○基本財務諸表プロジェクトに追加されたIAS7を見直すこと。 ○財務諸表表示プロジェクトの以前の作業の再検討をすること。 	<p>開示原則プロジェクト</p> <ul style="list-style-type: none"> ○2016年前半「討議資料」公開予定 基本財務諸表プロジェクト ○アジェンダに調査項目として追加 <p>IAS8の修正</p> <ul style="list-style-type: none"> ○2016年Q1 公開草案公開予定
<p>10 現行基準の開示要件の全般的な見直し</p> <ul style="list-style-type: none"> ○新しい開示基準が完成した後の段階において実施する予定である。 	<ul style="list-style-type: none"> ○一部の開示要件の見直し ○開示要件の立案ガイダンス

Ⅱ. 「IFRS実務記述書：重要性の適用」のガイダンス内容

1) 背景

2013年1月財務報告開示の討議フォーラム、2014年12月IAS1修正へのフィードバック及びその他の情報源を通じて、IASBは重要性の適用には実務上の困難があることを認識するに至った。IASBはこの課題に取り組むことを決定し、意見聴取のためアウトリーチ活動を実施した。この活動の間に、2つの課題が明らかになった。経営者が重要性の適用に際し定量的側面に焦点を当てすぎること（重要性の判断の際、数値的閾値に過度に依存する傾向があること）と財務諸表の区分表示に関する重要性の判断と注記表示に関する判断の相違における明瞭性の欠如にあった。IASBは2014年3月開示に関する取組みに重要性プロジェクトを設定し、2015年10月に本実務記述書案を提案した。

2) 「IFRS実務記述書：重要性の適用」の概要

IASBは重要性の適用ガイダンスとして強制力のない実務記述書の形式を採用した。この結果として、IFRS適用企業に実務記述書の準拠を求められることはない。しかしながら、重要性の役割や財務諸表の作成の際の重要性の適用方法の理解のためには、このガイダンスは有用なものであるとIASBは判断した。実務記述書案の要点は以下のようにまとめることができる。

- ◆ 実務記述書の目的は、経営者がIFRSに従って作成する財務諸表に重要性の概念を適用する際に助けとなるガイダンスを提供することにある。
- ◆ 実務記述書は現行の重要性の定義を前提としている。情報の脱漏または誤表示によって、特定の企業に関する財務情報で利用者が行う意思決定に影響を与える可能性がある場合、その情報には重要性がある。
- ◆ 重要性の概念は、その情報を財務諸表に含めるべきか、財務諸表から除外すべきか、財務諸表上のその他の情報と集約すべきかなど、経営者が決定する際には助けとなるものである。また重要性の概念は、経営者が財務諸表における情報の表示方法を決定する上でも役立つものである。
- ◆ 実務記述書は以下の3つの主要領域に関する重要性の適用ガイダンスを提供している。
 - ① 重要性の特性
 - ② 財務諸表の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か否かを評価する方法
- ◆ その情報に重要性があるか否かは判断の問題である。実務記述書は情報の重要性を判断する際に経営者が検討すべき要因を例示することも目的としている。しかしながら、これは完全なリストを提供することを目的とするものではない。

なお、実務記述書案は対象範囲を一般目的財務諸表に限定している。本文では省略して財務諸表の用語を採用している。財務諸表は基本財務諸表（財政状態計算書、包括利益計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書から構成されるもの）と注記からなるものである。従って、重要性の適用対象はこの財務諸表となる。なお、財務諸表の構成要素と役割については開示原則プロジェクトにおいて定義される予定となっている。

3) 主要な3領域に関するガイダンス内容

<重要性の特性>

最初に、重要性の特性に関するガイダンスの重要ポイントを整理することにした。重要性の定義は、利用者が行う意思決定に影響を与える可能性がある場合、その情報に重要性があるとしている。実務記述書案はこの定義を変更するものではない。重要性の概念の適用は、財務諸表で行う利用者の意思決定に影響を与える可能性のある情報を基本財務諸表に区分表示するのか、注記で開示されるのかを選別する際に、その役割を果たすことになる。また、効果的で理解可能な情報の要約のフィルターの役割も想定されている（paras.9-10）。実務記述書案は重要性の特性について次のようなガイダンスを提供している。

(浸透性) 重要性の概念は財務諸表の作成に全般的に浸透しているものである。IFRSの要件はその影響が完全な1組の財務諸表にとって重要性のある場合に適用しなければならない。IFRSの要件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はない（para.11）。

(判断) 情報が財務諸表にとって重要性があるかどうかを評価する際に、経営者は財務諸表に基づいて行う意思決定に情報が影響を与えると合理的に予想できるかどうかを判定するために判断を適用する。判断を適用する際には、経営者は企業固有の状況とその情報を財務諸表利用者がどのように利用するのかの両方を考慮すべきである。（para.12）。

(財務諸表の利用者) 概念フレームワークは、一般目的財務報告書の利用者として現在および潜在的な投資者、融資者及び他の債権者としている。規制機関など他の関係者を主たる対象者としていない。（para.OB5 and para.OB10）。重要性のある情報を識別するためには、経営者が主要な利用者を識別した後に、この利用者の特性を考慮すべきである（paras.13-14）。

(財務諸表の主要な利用者の特性) 概念フレームワークは財務諸表の主要な利用者の基本的属性を指摘する（para.QC32）。経営者は主要な利用者が事業及び経済活動に関する合理的な知識を有すると想定する権利はあるが、財務報告の専門家であると想定することはできない。経営者が焦点を置くべきは典型的で理性的な利用者である（para.16）

(財務諸表の主要な利用者が行う意思決定) 概念フレームワークは主要な利用者が行う意思決定に必要とする情報ニーズを指摘している (paras.OB2-OB4 and OB6) 主要な利用者は企業への資源提供に関する意思決定を行う際に有用となる財務情報 (意思決定に有用な情報) と将来の正味キャッシュ・フローの見通しを評価するのに役立つ情報 (受託責任評価に有用な情報) を必要としている (para.20)。

(定性評価と定量的評価) 情報に重要性があるか否かの評価は、企業の具体的な状況で判断するため、情報の性質 (定性的要因) 及び規模 (定量的要因) に左右される。従って、重要性の適用には定性的要因と定量的要因の両方の評価が伴う。定量的情報は重要性の評価における唯一の要因ではない。重要性があるか否かの評価は定性的要因 (企業固有の要因を含む) にも左右されるものである (paras.24-25)。

(単独での評価と総体としての評価) 情報に重要性があるか否かの評価は、単独の評価と総体としての評価の両方に対して行うべきである (para.29)。

<財務諸表における表示及び開示>

次に、財務諸表における表示及び開示に関するガイダンスの重要ポイントを整理することにした。その情報に重要性があるか否かの判断は、財務諸表の主要な利用者の経済的意思決定に有用な情報を提供する目的の文脈において、完全な1組の財務諸表 (基本財務諸表と注記) を考慮して行わなければならない。また財務諸表は経営者に委託された資源に対する受託責任を示すものでもある。

財務諸表を作成する際に重要性の概念を適用する場合には、情報を財務諸表に含めるのか否かを決定するだけでなく、財務諸表においてどのように情報を表示及び開示するのかの点を検討する際にも判断を行使しなければならない。

経営者が情報の重要性を評価するに際して、1) 基本財務諸表の表示に関する評価 2) 注記開示に関する評価 3) 完全な1組の財務諸表に関するレビューの3つのステップを通じて評価を行うべきであると指示する (paras.30-32)。実務記述書案はこの3つの評価ステップに関連する以下の重要なガイダンスを提供している。

(基本財務諸表) 基本財務諸表の役割は企業の財政状態及び業績についての概観を与える情報を提供することにある。基本財務諸表の本体にどの項目を表示するのかを評価する際には、経営者は企業の財務情報の代表的な要約を提供する方法を検討する。また、表示項目を合算するべきか区分表示するべきかを決定する際には、項目間の類似性と相違の程度も考慮する (paras.41-42)。

(注記) 注記の主な目的の1つは基本財務諸表における項目を詳述して説明することにある。基

本財務諸表における重要性の判断と注記における重要性の判断は異なる可能性がある。財務諸表全体として重要性はあるが、基本財務諸表における区分表示としては重要性がない情報は注記において提供される。他方、基本財務諸表として重要性がある情報は注記における開示だけでは十分なものとはならない。また、財務諸表の目的を満たすために必要であれば、主要な利用者の意思決定に影響を与えることが合理的に予想されるその他の財務情報も提供する。例えば、注記開示される非修正後発事象や偶発負債である（paras.47-48）。

（完全な1組の財務諸表）

経営者は、IAS1（para.29）によって、情報に重要性があるか否かの評価は個々の情報に重要性があるかだけでなく、完全な1組の財務諸表における他の情報との組み合わせで重要性があるかどうかにも考慮すべきである（para.56）。

＜脱漏と誤表示＞

最後に、情報の脱漏及び誤表示に重要性があるか否かを評価する方法に関するガイダンスの重要ポイントを整理しておきたい。情報の脱漏（関連情報の除外）、誤謬及びその他の誤表示（曖昧な記述と重要な情報の隠蔽）（以下では「誤表示」と総称する）には、単独でまたは総体として財務諸表の主要な利用者の意思決定に影響を与えると合理的に予想できる場合、重要性がある。企業は財務諸表における誤表示の重要性を評価しなければならない。誤表示に重要性があるか否かを評価する際には、経営者は取引がどれだけ正確に測定できるかも考慮しなければならない（paras.67-69）。実務記述書案は誤表示について次のような重要なガイダンスを提供している。

（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全ての誤表示について、修正のコストに関係なく、財務諸表を修正するべきである。まず、誤表示に重要性があるか否かを、他の誤表示と合算した場合の影響と関係なく、検討する。さらに、誤表示が全体として重要性があるかどうかを検討する。単独では重要性がないと判断されても、その他と組み合わせて考えた場合、重要性があるかもしれない（paras.71-73）。

（過年度の誤謬）経営者は、財務諸表に表示される比較情報を修正することで重要性のある過年度の誤謬の全てを遡及して訂正する。ただし、その誤謬の当期の具体的な影響また累積的影響を決定することが実務上不可能な場合を除く。過年度の重要性のない誤謬が当期の財務諸表に重大な影響を生じさせる可能性がある場合には、その誤謬の当期の影響を検討することも必要となる（paras.74-76）。

（誤解させるため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誤表示を行う場合、経営者が特定の表示又は結果が財務諸表の主要な利用者の意思決定に影響

響を与えると合理的に予想できる誤表示には重要性がある (para.78)。

Ⅲ. 「実務記述書：重要性の適用」の主要な論点

最後に、実務記述書案に関する主要な論点について概観することにした。2016年3月31日現在で実務記述書案に対して約100通余りのコメントレターが寄せられた。ここでは、これらコメントレターの中で、英国財務報告評議会 (Financial Reporting Council : FRC) のコメントレター (Comment letters on the Exposure Draft ED/2015/8) に注目することにした。FRCは英国の会計基準設定機関であると共に、EUを代表する見解としても傾聴に値すると考えるからである。

FRCのコメントレターでは、IFRS財務諸表の開示の品質と目的適合性を改善する触媒となるとの観点から実務記述書案を歓迎するものの、現在の形式ではその目的を達成することも、行動を変化させて開示の品質や目的適合性を改善することはできないと批判している。このためには、実務記述書案をより実務的なもので、意図した読み手がアクセス可能で、開示に焦点を絞った重要性のガイダンスを提供することが必要であると主張している。この観点からFRCのコメントレターでは実務記述書案の改善すべき諸領域について提案している。コメントレターの表紙では全体像を示し、付録では改善案について詳しく言及している。本稿では重要性の適用プロセスと実務記述書案の内容に限って紹介することにした。

1) 重要性の適用プロセス

コメントレターの表紙では、FRCは実務記述書案をより簡潔な実務ガイダンスとすることを提案している。このために、全体プロセスのステップを通じて、重要性の概念をどのように適用するのかを例示と共に説明するように勧告している。

現行のIFRSで設定される重要性の概念の引用又は説明よりも、実務記述書が実務的ガイダンスを提供するならば行動の変化をもたらせるものと信じる。焦点を絞った簡潔なものにする必要がある場合には、実務記述書の参照資料を相互参照することを提案するものである。

様々なシナリオで会社がこのプロセスをどのように実務上適用するのかを提供する詳細な事例と共に、重要性を判断し説明する場合に作成者が順守できる思考プロセスとステップに焦点を絞ることを勧告する。コメントレターの付録では思考プロセスの概略を設定している。重要性の適用が一般により困難で判断を必要とする場合、財務諸表の注記に絞ることが実務記述書の例示には有用である。

また、コメントレターの付録では、表紙の改善意見を踏まえて、以下の思考プロセスのステップを提案している。FRCは、この思考プロセスのステップを基礎として、重要性をどのように適

用するのかの点のガイダンスを提供することに焦点を絞ることを提案している。

1. 財務諸表の主要な利用者の人物像と彼らの情報ニーズを検討すること。
2. 表示科目を適切なレベルの詳細さで表示するように基本財務諸表の適切なレベルの合算を検討すること。
3. 会社の状況を前提として、会社のビジネスにとって目的適合性のある基準の開示要件や基準では具体的に求められない追加情報のうち、どの部分が主要な利用者の意思決定や受託責任の評価に影響を与える可能性があるのかを決定すること。
4. 主要な情報が曖昧にならないようにすると共に、情報コミュニケーションを明確に行うために開示ごとに提供される適切なレベルの詳細と説明を検討すること。
5. 情報の重要性に応じて（その性質、発生の頻度、その程度、効果の時間枠で）、情報の表示及び開示が適切に強調され、優先順位を付与されるために、財務諸表全体を再レビューすること。

IASBがこれらステップを実務記述書の事例の基礎として利用することを提案する。これはどのように作成者が各ステップを順守したか、どのように結論に達したのかを例示によって説明するものである。国際統合報告評議会（IIRC）「統合報告における重要性（Materiality in <IR>）」では、IASBの実務記述書案の対象範囲より広いが、会社はどの時点において重要性を適用するか？また検討すべき要因とは何かを設定し、どのように実務上は行うのかの例示を含めている点に注目している。これと同様な構造を持った実務記述書を再提案する方がより実務的なものとなるかもしれない。

2) 実務記述書の内容

FRCは、コメントレターの表紙部分において、重要性の適用が困難なために実務記述書にガイダンスを提供することが有用となる以下の諸領域があると主張している。

- ◇ 重要性の定性的観点をどのように実務に適用するか？定量的要因より定性的要因を重視する場シナリオをハイライトするもの。
- ◇ 基本財務諸表（合算と分解のレベル）と注記（この情報を含めるのか否か？適切なレベルの詳細の判断）の文脈で、どのように重要性を適用するか？の例示
- ◇ 最も重要な情報に十分な優先順位を付加しているか否かをどのように作成者は評価するか、また重要性を曖昧にする場合、これをどのように回避するか？
- ◇ 非数値情報の開示の場合、どのくらいの詳細が提供されるべきか？その情報には重要性がないのか？全体として削除できるのか？などをどのように決定するか？

- ◇ 経営者の受託責任の評価のニーズが重要性の判断にどのような影響を与えるのか？
- ◇ 意図的に行われた誤表示のポジションを明確化すること。
- ◇ 重要な仮定、見積り、不確実性について、どのように重要性を適用するのか？
- ◇ 中間財務報告について、どのように重要性を適用するのか？
- ◇ 重要性の表記で採用される用語の相互関係を明確にすること。

付録でも、重要性の判断が困難なために実務記述書案にガイダンスを提供すべき諸領域を検討している。以下では、特に重要であると思われる定性的評価の重要性の判断、注記への重要性の適用と情報の優先順位の検討及び重要性の判断と受託責任の部分のみを紹介する。

<定性的評価の重要性の判断>

FRCは、実務記述書に定性的評価の方法や定性的要因と定量的要因の関連の議論及びその例示を含めるように主張している。

意見として、実務記述書には、定性的評価における重要性をどのように判断するのか？また様々な状況で定性的要因と定量的要因とをどのように関連付けるのか？などの議論及び例示を含めるべきである。例えば、定性的要因の重視は以下の場合に増大するかもしれない。

- ◇ 企業資源に関する経営者の受託責任を評価する際に目的適合性がある場合
- ◇ 経営者報酬や関連当事者取引の理解のためにその情報に目的適合性があるか否かを検討する場合
- ◇ 当期にほとんど財務的影響のない事項で、将来にはその可能性がある場合（例えば、この事項が重要な風評リスクを構成する場合）
- ◇ 非数値情報に重要性を適用する場合

<注記への重要性の適用と情報の優先順位の検討>

FRCは実務記述書案における財務諸表への重要性の適用の論点について指摘している。基本財務諸表と注記とは異なる重要性の適用が必要になることを前提として、FRCは重要性を適用する上で困難が想定される注記についてより具体的なガイダンスを提供することを主張している。

実務記述書が情報の優先順位を評価する方法を説明するならば有用なものとなると信じる。情報を基本財務諸表では個別項目として表示すべきか？他の情報と合算するべきか？また注記に追加開示を提供するべきか？など、実務記述書は作成者がこれらを決定できる方法を説明しなければならない。

実務記述書の第46項の内容を歓迎する。これは基本財務諸表と注記では異なる重要性の適用を

説明するものである。それぞれ異なる目的を持つからである。意見として、作成者はどのように情報を適切に配置することができるかを説明するため、またそれぞれの文脈で重要性をどのように適用するのかの違いをハイライトするために、実務記述書はこの部分を拡張しなければならない。基本財務諸表に適用する場合、重要性は合算と分解のレベルに影響を与えるものである。他方、注記の文脈では、情報を含めるのか否か？適切なレベル詳細とは？などの問題がある。

重要性を適用する場合、ほとんどの困難は基本財務諸表よりも注記に関係するものである。従って、実務記述書がより具体的な注記のガイダンスを提供する方がより有用になる。様々なシナリオのもとで企業が注記で提供するために、実務記述書は適切なレベルの詳細をどのように決定するのかの点のガイダンスを含めることができる。ある会社では実務上の重要性がないために注記から全て排除する例が含まれる。

特に、IAS1第31項で指摘するように、開示情報に重要性がない場合、企業はある基準で具体的に求められる情報を提供する必要はないことを実務記述書で強調することが重要である。例えば、IASBの開示に関する取組みで、ニュージーランド会計基準審議会によって実施された調査は、有形固定資産が基本財務諸表の重要な表示科目である場合でも、自動的にIAS16「有形固定資産」の開示要件の全てが重要な情報を提供するわけではない点を強調した。実務記述書はこの事例を含めることが有用となる。

<重要性の判断と受託責任>

実務記述書案は、概念フレームワークの公開草案における財務諸表の2つの目的による情報提供を認識しているものの、ガイダンスとして経営者の受託責任の評価について記述がなされていない。FRCはガイダンスと例示に経営者の受託責任の評価の観点を含めることを主張している。

IASBの概念フレームワーク公開草案の第3.4項における財務諸表の目的の修正案において2つの目的による情報提供について言及している。すなわち、将来の正味キャッシュ・フローの観点を評価する目的と企業資源の経営者の受託責任を評価する目的のことである。実務記述書でも受託責任の評価について言及しているものの、主にガイダンスは将来の正味キャッシュ・フローの観点を評価する情報に関する重要性の判断に焦点を当てている。ほとんどの例示はこの文脈において記述されている。意見としては、このガイダンスと例示に経営者の受託責任の評価が重要性の適用を判断する際にどれだけの影響を与えるかも含めるべきである。また、実務記述書においては、2つの目的の相互関係を検討することも有用になる。

FRCは、実務的で、意図した読み手にアクセス可能で、開示に重要性の適用を絞ったガイダンスを提案する。このために全体のプロセスのステップ別にガイドすることを提案している。またFRCはガイダンス内容の改善点について重要なコメントを行っている。ここでは定性的評価の方法についての議論と例示を含めること、より具体的な注記に関するガイダンス及び例示を提供す

ること、受託責任の評価に関するガイダンスと例示を提供することが指摘されている。

おわりに

最後に、本稿でのポイントを簡単にまとめて結びとしたい。本稿は実務記述書案の内容とその意図を解明すべく検討を進めたものである。はじめに、開示に関する取組みにおける実務記述書案の位置づけを示した。実務記述書案は開示に関する取組みの骨格部分を担う重要性プロジェクトの大きな1つの成果である。次に、実務記述書案の内容を理解するために重要な部分を中心に簡単な整理を行った。実務記述書案の特徴をまとめると以下のように整理することができる。

- ◆ 実務記述書の目的は、経営者がIFRSによって作成する財務諸表に重要性の概念を適用する際の助けとなるガイダンスを提供することにある。
- ◆ 実務記述書は現行の重要性の定義を前提としている。
- ◆ 重要性の概念は、情報を財務諸表のどの部分に配置するかを経営者が決定する為に助けとなるものである。また経営者が財務諸表における情報の表示方法を決定する上でも役立つ。
- ◆ 実務記述書は主に3つの主要な領域について重要性の適用ガイダンスを提供している。
 - ① 重要性の特性
 - ② 財務諸表の情報の表示・開示に関する決定を行う際の重要性の概念を適用する方法
 - ③ 情報の脱漏および誤表示が財務諸表にとって重要性があるか否かを評価する方法
- ◆ 実務記述書はまた情報の重要性を判断する際に経営者が検討すべき要因の例示も提供している。しかしながら、完全なリストを提供することを意図するものではない。

実務記述書案は経営者がIFRSによって作成する財務諸表に重要性の概念を適用する助けとなるガイダンスを提供することを目的とするものである。これは現行の重要性の概念の適用を前提として、財務諸表における情報の配置と表示方法を判断するためのガイダンスと例示を提供するものである。しかしながら、FRCのコメンタリーでの主要な論点を見るならば、実務記述書をより実務的で、意図した読み手がアクセス可能で、開示に重要性の適用を絞ったガイダンスとするにはまだ議論の余地があることを理解することができた。

実務記述書は非強制的ガイダンスの形式ではあるが、適用ガイダンスとして実務の改善に資するものと想定されている。実務記述書として公表されるならば、開示に関する取組みと概念フレームワークの進捗に応じて、必要があれば見直しが必要になるだろう。開示に関する取組みのプロジェクトの進展と共に、経営者の判断の重要性が高まる兆候が見えている。開示に重要性を適用する文脈で、実務記述書の果たす役割をより実務的に理解することが、IASBの開示に関する取組みの全体像を理解する上で一層重要である。

《参考文献》

- IASB : *Agenda Consultation 2011* (2011)
IASB : *Discussion Forum—Financial Reporting Disclosure Feedback Statement* (2013)
IASB : *Discussion Paper : A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting* (2013)
IASB : *ED : Disclosure Initiative : Proposed amendments to IAS1* (2014)
IASB : *ED : Disclosure Initiative : Proposed amendments to IAS7* (2014)
IASB : *Exposure Draft : Conceptual Framework for Financial Reporting* (2015)
IASB : *Exposure Draft : IFRS Practice Statement : Application of Materiality to Financial Statements* (2015)
IASB : *Conceptual Framework for Financial Reporting* (2015)
IASB : *IAS1 : Presentation of Financial Statements* (2015)
IASB : *IAS7 : Statements of Cash Flows* (2015)
IASB : *IAS8 : Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* (2015)
IASB : *IAS16 : Property, Plant and Equipment* (2015)
FRC : *Comment letters on the Exposure Draft ED/2015/8 IFRS Practice Statement : Application of Materiality to Financial Statements* (2016)
IIRC and IFAC : *Materiality in <IR> Guidance for the preparation of integrated reports* (2015)

受理日 平成28年 3 月31日