

『IFRS実務記述書：重要性の適用』の検討
—重要性のプロセスを中心に—

深 谷 和 広

愛知東邦大学

『IFRS実務記述書：重要性の適用』の検討 —重要性のプロセスを中心に—

深谷和広*

目次

はじめに

- I. 実務記述書のEDとは？
- II. 実務記述書のEDのコメントに関する審議結果
- III. 重要性のプロセスの概略とその意味

おわりに

はじめに

国際会計基準審議会（International Accounting Standards Boards：IASB）は、2015年10月公開草案「国際財務報告基準の実務記述書：重要性の適用」（Exposure Draft：IFRS Practice Statement：Application of Materiality to Financial Statements）（実務記述書のED）を公表した。これは開示に関する取組み（Disclosure Initiative）の懸案であった開示問題を解決すべく重要性概念の適用方法のガイダンスを提供するものである。2016年2月まで実務記述書のEDへのコメントレターを募集した。また2016年10月～12月のIASB会議において実務記述書のEDのコメントレターが再検討され、2017年6月「実務記述書」最終版を提案することが決定された。同時に実務記述書のEDの前提である国際会計基準第1号「財務諸表表示」（IAS1：Presentation of Financial Statements）と国際会計基準第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」（IAS8：Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors）の重要性の定義を修正する公開草案の提案も決定した。

本稿はコメントレターの回答を受けてIASBが進めた実務記述書のEDの再検討のプロセスをフォローしたものである。はじめに実務記述書のEDの提案背景とその概要について簡単に述べている。次に、実務記述書のEDの再審議内容を簡単に整理し、再審議内容の中核となる部分と位置付けられる「重要性のプロセス」の提案内容を概観している。最後に、実務記述書の最終版の内容は重要性のプロセスを基軸として再構築されることになることを明らかにしたい。

* 愛知東邦大学経営学部

I. 「実務記述書」EDとは？

1) 背景

2013年1月財務報告開示討議フォーラムの議論、2014年12月IAS1修正への回答、その他の情報源を通じ、IASBは開示問題として重要性の適用に実務上の困難があることを認識した。これを受けてIASBは重要性の適用ガイダンスの開発に取り組むことを決定した。意見聴取のためアウトリーチ活動を通じて財務諸表への重要性概念の適用について理解不足に問題の原因があると認識された。この活動の間に、このガイダンスの開発に当たって2つの困難な領域があることが明らかになった。経営者は重要性の定量的側面を重視しすぎることで、また財務諸表本体での表示と注記での開示において重要性の判断の相違に明確さに欠けることであった。

IASBは2014年3月開示に関する取組みにおいて重要性適用プロジェクトを設定した。この取組みの成果として2015年10月実務記述書のEDを提案した。2016年2月末期限のコメントレターを募集し、95通の回答を回収した。IASBは2016年10月～12月のIASB会議で公開草案の内容の再検討を実施し、2017年6月に実務記述書の最終案を提案することを決定した。同時に重要性の定義の改訂の公開草案の提案も決定した。これは開示原則プロジェクトで取り扱う予定であった重要性の定義改訂の検討を前倒しで促進することを目指すものである。

IASBは2016年11月「2015年アジェンダ協議のフィードバックステートメント (Feedback Statement on the 2015 Agenda Consultation)」の中の4つのテーマの一つに財務諸表作成者と利用者のベターなコミュニケーションの促進を掲げ、その一つの取組みとして開示に関する取組みにおける重要性適用プロジェクトを設定した。これらは開示原則プロジェクト、財務報告概念フレームワークプロジェクト、基本財務諸表プロジェクトと密接に連動するものである。

図表1：開示に関する取組みと関連プロジェクト

開示に関する取組み							
完了プロジェクト		重要性適用プロジェクト		調査プロジェクト		関連プロジェクト	
IAS1の修正	IAS7の修正	実務記述書	定義改訂 (IAS1, IAS8)	開示原則	開示基準 の再評価	財務報告概念 フレームワーク	基本財務諸表

(出所) : Accounting Standards Advisory Forum meeting March 2017, ASAF agenda paper 8

2) 「実務記述書」EDの概要

IASBは非強制ながら正規の検討プロセスを課す実務記述書の形式で重要性の適用に関するガイダンスを提案した。従って、IFRS適用企業は実務記述書の適用を強制されることになるわけではない。しかしながら、IASBは実務記述書が重要性の役割及び財務諸表作成の際に重要性の適用方法の理解の促進に資するものとする。実務記述書案の主要な内容は以下の点にある。

- ✓ 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IAS1の重要性の定義を前提としている。情報は、そ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、重要性があると定義している。
- ✓ 重要性の概念は、どの情報を財務諸表に含めるべきか否か？どのように財務諸表上の他の情報と集約すべきか否かなどを経営者が決定する上で助けとなるものである。また重要性の概念は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重要性の一般的な特性
 - 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の評価方法
- ✓ 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諸要因の例示を提供している。しかしながら、これは完全なリストを提供することを意図するものではない。

なお、実務記述書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）と注記の部分からなる。

図表 2：実務記述書の概略

① 重要性概念の一般的な特性
(a) 定義 (paras.7-10) (b) 重要性の浸透度 (para.11) (c) 判断の行使 (para.12) (d) 財務諸表の利用者と彼らの意思決定 (paras.13-23) (e) 定性的評価と定量的評価及び単独評価と全体評価 (paras.24-29)
② 情報の表示・開示への重要性の概念の適用方法
(a) 重要性のない情報 (paras.34-36) (b) 情報の集約と分解 (paras.37-39) (c) 基本財務諸表か注記か (paras.40-48) (d) IFRS基準において定められた開示要件の適用 (paras.49-53) (e) 報告日における注記開示の再評価 (paras.54-55) (f) 中間報告への重要性の適用 (paras.59-60)
③ 脱漏及び誤表示の評価方法
(a) 認識及び測定 (paras.61-66) (b) 誤謬及び誤表示 (paras.67-79)

(出所)：「実務記述書：重要性の適用」のEDの目次を基に筆者が作成した。

II. 実務記述書EDのコメントに関する審議結果

IASBは実務記述書のEDに対するコメントレターの内容を集約して、2016年4月IASB会議重要性プロジェクトの議題資料（Feedback Summary on Exposure Draft：IFRS Practice Statement）の要点が報告されている。また2016年10月～12月のIASB会議においてその内容を詳細に再検討している。そこでは以下の図表3におけるテーマの検討が行われた。

図表3：重要性適用ガイダンスのテーマ

〈2016年10月IASB会議〉	〈2016年11月IASB会議〉
〈読者、焦点、定義〉〈AP11B〉	〈誤謬〉〈AP11A〉
〈主要な利用者ニーズと期待〉〈AP11C〉	〈融資特約条項〉〈AP11B〉
〈重要性のプロセス〉〈AP11D〉	〈受託責任〉〈AP11C〉
〈基本財務諸表vs注記、情報の合算分解〉〈AP11E〉	〈認識と測定〉〈AP11D〉
〈会計方針の開示〉〈AP11F〉	〈IFRS for SMEs基準適用企業〉〈AP11E〉
〈法律領域内の法規則との矛盾〉〈AP11G〉	〈ガイダンスの地位と形式〉〈AP11F〉
〈中間報告〉〈AP11H〉	〈2016年12月IASB会議〉
〈公的に利用可能な情報〉〈AP11I〉	〈過年度情報〉〈AP11B〉

（出所）：2016年10月～12月のIASB会議の議題11の議題資料を基に筆者が作成した。2016年10月IASB会議AP11Bの記号は2016年10月IASB会議における議題11番（開示に関する取組み）の資料Bを示す。

2017年4月IFRS諮問会議資料を参考にして、2017年6月に公表される実務記述書の最終版の主な内容を推測するならば、以下のように整理することができる。

＜実務記述書の目的＞

実務記述書の最終版は、報告企業にIFRS基準を順守して財務諸表を作成に際しての重要性の判断の行使のガイダンスを提供することを目的としている。しかしながら、本ガイダンスは企業がどのような判断を行使するかを理解するためには他の関連団体にも有用であるかもしれない。なお、本ガイダンスはIFRS for SMEs基準の適用企業は対象としていない。

＜実務記述書の効果＞

実務記述書の最終版は以下の点の効果を想定している。開示問題の根幹にあった基準を順守するだけのチェックリストアプローチから企業が独自に重要性の判断を行使するポジティブな行動の変化を促進するものである。この結果として、パターン化した定型句の開示や過剰に余分な情報の提供を削減することになる。実務記述書は財務諸表の情報ニーズを評価する判断のフレームワークを提供する（重要性のプロセス）。また重要性の評価に際して、企業と監査人との間の開示に関する合意を促進する上で有用なものとなる。

<実務記述書の形式>

実務記述書の最終版は基準ではなく非強制のガイダンスを設定するものである。IFRS基準適用企業はIFRS基準の順守を宣言する際には実務記述書の順守を求められることはない。国内の法規則と矛盾するリスクの可能性を想定し、ガイダンス内容は現行のIFRS基準の要件変更又は要件追加のないことを前提すれば、非強制のガイダンスが適切であると考えた。

<実務記述書の全体像>

実務記述書の最終版の内容としては以下の点を提案するものである。

- ✓ 重要性の一般的特徴の全体像
- ✓ 財務諸表の作成時の重要性の判断の適用の4段階のプロセス（重要性のプロセス）
- ✓ トピック別のガイダンス（過年度情報、誤謬、融資特約条項、中間報告）

この最終版では財務諸表の作成時に重要性の判断を適用する4段階のプロセス（「重要性のプロセス」）を中核に据えて各トピックスの議論を展開するところに特徴がある。以下の主要なトピックスの審議結果を確認するならば、誤謬と中間報告にみられるように「重要性のプロセス」の適用が組み込まれている。

図表4：主要なトピックス

<過年度情報>
過年度情報への重要性の適用ガイダンスを議論し、以下の点を暫定決定した。 <ul style="list-style-type: none">● 過年度情報への「対応数値アプローチ」と「比較財務諸表アプローチ」を記述しないこと。● 記述や説明的な過年度情報は、IAS1の要件に沿って、当期の財務諸表の理解の目的適合性によって評価されること。● IFRS基準で求められる最低限の過年度情報に加えて追加情報の表示を選択できること、又は要求される場合があること。この場合、IFRS基準は追加情報の開示を禁じているわけではないが、情報はIFRS基準で作成されること、また重要性のある情報を隠蔽しないことを求められる。
<誤謬>
誤謬への重要性の適用ガイダンスを議論し、以下の点を暫定決定した。 <ul style="list-style-type: none">● 企業は誤謬の重要性の評価のために「重要性のプロセス」の適用を提言すること。● 累積的な誤謬の重要性の評価は当期の財務諸表の状況のベースで行われるべきであること。● 重要な累積的誤謬の修正方法のガイダンスは取り扱わないこと。● 特定の表示や結果の達成を意図的に行う誤謬は必ず重要性とするガイダンスを削除すること。
<融資特約条項>
融資特約条項へ重要性の適用ガイダンスを議論し、以下の点を暫定決定した。 <ul style="list-style-type: none">● 融資特約条項の内容、違反に関する情報への重要性の適用ガイダンスを記載すること。
<中間報告>
中間財務報告への重要性の適用を議論し、以下の点を暫定決定した。 <ul style="list-style-type: none">● 中間財務報告に重要性の評価を適用する場合、企業は年次評価と同様の要因の検討が必要であることを強調すること。● 中間財務報告の文脈と目的が異なることに配慮し、「重要性のプロセス」を適用する必要があることを示すこと。● 中間報告の測定尺度は年次報告よりも幅広く見積もりに依拠するかもしれない。しかしながら、この事実だけで中間情報をより重要性あるものとしなないことを示すこと。

(出所)：2016年10月～12月IASB会議の議題資料、「IASB Update」を基に筆者がまとめた。

Ⅲ. 重要性のプロセスの概略とその意味

最後に、実務記述書の最終版のトピックスの中核を担う重要性のプロセスの概略を示し、実務記述書がフレームワークのもとに重要性の適用のガイダンスを展開しようとする実務記述書の目指す方向性をみることにしたい。

実務記述書の目指す方向性は開示問題の根幹にあったチェックリストアプローチから企業独自に財務諸表の作成において重要性の適用を積極的に行う行動変化を促進するものである。この結果、パターン化した定型句の開示や過剰に余分な情報の削減を実現させるものである。実務記述書の最終版は財務諸表の情報ニーズを評価する際の判断のフレームワークを提供する。これが重要性のプロセスである。また重要性の評価に際して、企業と監査人との間の開示に関する合意を促進する上で有用なものとなる。

以下では、2016年10月IASB会議の議題資料11D（AP 11D）「開示に関する取組み：重要性プロジェクト：重要性プロセス（Project Disclosure Initiative：Materiality：Materiality Process）」から抜粋し、重要性のプロセスの概略を示している。

1) 重要性のプロセスとは？

まず実務記述書の最終版の内容について次のように位置付けている。重要性の適用と企業の判断の実務的ガイダンスを提供するものである。このガイダンスによって企業の行動変化を促すものである。このために財務諸表の作成に際して重要性の役割の全体像を提示するものである。これらを重要性のプロセスと呼ぶ。

実務記述書の最終版は財務諸表の作成への重要性の適用と企業の判断に関する実務ガイダンスを掲載する。現行のIFRS基準にある重要性の諸要件を集めるだけでなく、行動の変化を促進することに成功することになる。重要性を判断するには企業が検討する諸要因に焦点を当て、財務諸表の作成の際に重要性が演じる役割の全体像を記載することを勧告する。これらを「重要性のプロセス」と呼ぶ。重要性のプロセスは、財務諸表を作成する際における表示・開示、認識・測定、誤謬評価への重要性の適用ガイダンスを提供することに焦点を当てるものである（paras13-14）。

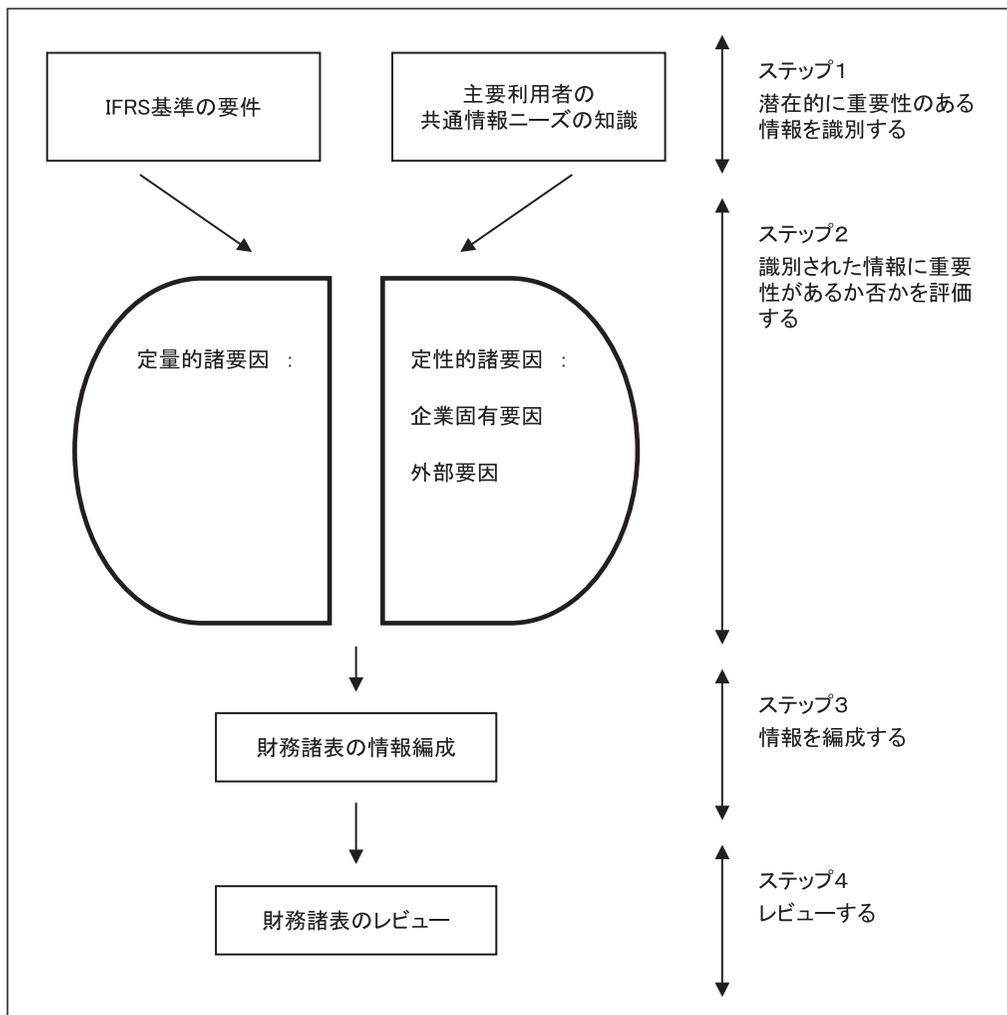
2) 4つのステップとは？

実務記述書の最終版では、重要性のプロセスとして財務諸表の作成に際して重要性の適用に係る4つのステップを識別している。4つのステップを以下のように整理している。また、このステップを解説するために重要性のプロセス（解説図）を示している。

- (a) (ステップ1) 潜在的に重要性のある可能性の情報を識別すること。
- (b) (ステップ2) ステップ1で識別された情報に重要性があるか否かを決定すること。
- (c) (ステップ3) ステップ2で識別された重要な情報を財務諸表の利用者に効果的・効率的に伝達できる方法で編成すること。
- (d) (ステップ4) 重要な情報を全て識別したかの判断のため財務諸表全体を再評価すること。

ここでは企業の評価対象に「情報」の用語を採用している。情報の重要性の評価とは、情報の潜在的な脱漏と潜在的な誤表示の両方の評価を意味するものとして読むべきである。表示・開示と認識・測定の両方に焦点を置く。財政状態、財務業績、キャッシュ・フローを理解する主要な利用者の能力に対する脱漏と誤表示の帰結の評価に焦点を絞っている (paras20-21)。

図表5：重要性のプロセス（解説図）



(出所)：2016年10月IASB会議の議題資料D11「重要性プロセス」から筆者が翻訳した。

3) 各ステップのポイント

最後に、各ステップのポイントを概観しておきたい。重要性のプロセス（解説図）の通り、まずステップ1において潜在的に重要性のある情報を識別する。ステップ2ではこの識別された情報に重要性があるか否かを評価する。情報の重要性の評価は定量的諸要因と定性的諸要因によって行われる。重要性の適用において最も判断を求められる部分である。さらにステップ3では財務諸表内に重要性ある情報を編成する。最後にステップ4で財務諸表の内容を再点検する。ここでは個別の情報の視点から財務諸表全体の視点からの情報の評価を意味する。

実務記述書の最終版では、重要性の一般的特徴の全体像の認識のもとに、この重要性のプロセスを示すことによって、重要性の適用ガイダンスにおける各トピックスのポジションを明らかにし、個別のトピックのガイダンスを機能させる構造となっている。以下ではAP 11Dの抜粋によって4つのステップの各ポイントを概観しておきたい。

<ステップ1：潜在的に重要性のある情報を識別する>

ステップ1では、財政状態と財務業績を理解する上で必要となる企業の諸取引その他の事象又は状況の情報の識別を意図している。この結果、その脱漏や誤表示は重要なものかもしれない。

情報の識別に際して、企業はまず諸取引その他の事象又は状況に適用可能となるIFRS基準の諸要件を検討する。IFRS基準を開発する際は、IASBは「最大多数の主要な利用者のニーズを満たす情報セットを提供することを探求している（財務報告に関する概念フレームワークOB8項）」。

従って、適用可能なIFRS基準の要件が潜在的に重要性のある情報を識別する上での出発点を提供する。

企業は財政状態と財務業績の影響を理解できるように、必要な追加情報を識別するために主要な利用者の共通情報ニーズを検討する。IAS1第31項では「具体的なIFRSの要件を守るだけでは、諸取引その他の事象又は状況の企業の財政状態と財務業績への影響を財務諸表の利用者が理解できるようにするには不十分である場合、追加開示を提供するか否かを検討すること」を企業に求める（paras24-26）。

<ステップ2：識別された情報に重要性があるか否かを評価する>

ステップ2は、情報に重要性があるか否かを決定するために、企業はステップ1において認識された情報を評価する。この評価の際には、企業が財務諸表によって経済的な意思決定を行うならば主要な利用者がその情報から影響を受けると合理的に期待されるか否かを検討する。

ある情報項目を異なる理由によって重要性があると企業は結論を下すかもしれない。最終的に、企業が判断を行使するには明確な境界線は存在していない。重要性のプロセスでは、情報項目に

重要性があるか否かを識別する際には、いくつかの共通の重要性の「諸要因」を識別している。

分析の構成を有効なものとするためには、この諸要因は (a) 定量的諸要因 (b) 定性的諸要因 (企業固有の定性的諸要因と外部の定性的諸要因) の分類から編成される (paras.30-32)。

< 定量的諸要因 >

企業は財政状態と財務業績に関する諸取引その他の事象又は状況の影響のサイズを評価する。これらの「影響」を評価する際には、企業はすでに財政状態計算書で認識された諸取引その他の事象又は状況だけではなく、財政状態と財務業績の全体的認識に最終的に影響を与える可能性のある未認識の資産と負債も検討しなければならない。

評価する際には、企業は諸取引その他の事象又は状況の情報が主要な利用者に影響を与えると合理的に期待されるサイズを評価する。

ある企業がサイズの評価のための具体的な尺度を識別することは判断の問題である。この判断はどの尺度が企業の財務諸表の主要な利用者に最も関心があるかによって左右されるものである。事例には企業の収益、利益獲得能力、過年度の業績などがある (paras.35-37)。

< 定性的諸要因 >

定性的諸要因は、諸取引その他の事象又は状況の性質として検討されることになる。表示の場合、諸取引その他の情報又は状況の情報は企業の財務諸表の主要な利用者の経済的意思決定に確実に影響を与えるものである。

定性的諸要因があることだけでは、諸取引その他の事象又は状況を重要性あるものとはしないし、利用者の関心を高めることになるとは限らない。定量的諸要因と定性的諸要因との関係は以下において記述される。

ここでは定性的諸要因を2つの分類に識別している。企業固有の定性的諸要因と外部の定性的諸要因である。両方の分類は同じ方法で重要性の評価に影響を与える。しかしながら、明確化のために、また重要性の評価で外部の文脈の影響を検討するニーズを強調するために、2つの分類を別々に記述する (paras.38-40)。

< 企業固有の定性的諸要因 >

企業固有の定性的諸要因の事例には以下のものが含まれる (para.41)。

- (a) 企業の関連当事者の関与
- (b) 法律、規則又は契約条件 (融資特約条項を含む) の非順守又は順守の見込み
- (c) 一般的ではない又は標準的ではない諸取引その他の事象又は状況
- (d) 予想外の変化又はトレンドの変動

<外部の定性的諸要因>

財務諸表の主要な利用者における情報の目的適合性は外部の定性的諸要因によって影響を受け
る可能性がある。外部の定性的諸要因は諸取引その他の事象又は状況の背景の特徴として検討さ
れるものである。これらは表示されるならば、諸取引その他の事象又は状況の情報は企業の財務
諸表の主要な利用者の経済的意思決定に確実に影響を与えるものである (para.42)。

<定量的評価第一主義>

重要性の諸要因間の階層性を想定するわけではないが、定量的評価第一主義の観点から情報項
目を評価することが重要性評価の有効なアプローチとなる可能性がある。情報項目を諸取引のサ
イズによって重要性があるものと識別する場合、企業はその他の重要性の要因で情報項目を評価
する必要はない (para.46)。

<定性的諸要因と定量的諸要因の相互関係>

ある情報項目が2つ以上の重要性の要因によって重要性があるものと識別される可能性がある。
一般論として、ある項目に適用する要因がより多く、その要因の重要性がより高い場合、この項
目には確実に重要性がある。

ある情報項目について定性的諸要因で重要性があるのか否かを評価する場合 (企業固有又は外
部の諸要因)、企業は諸取引その他の事象又は状況の財政状態と財務業績への影響を検討してい
る。定性的諸要因の存在に関係なく、主要な利用者の意思決定に影響を与える影響のサイズが非
常に小さい場合には、ある情報項目には重要性がないのかもしれない。この文脈からはサイズの
評価はしばしば定性的諸要因の評価を補完する (paras.47-48)。

<関連当事者取引の定性的評価>

定性的評価で関連当事者取引の情報における重要性を決定する際に目的適合性がある可能性の
あることに同意する。国際会計基準第24号「関連当事者開示 (IAS24 : Related Party Disclosures)」
第6項は次の点を指摘している。関連当事者は関連性のない当事者であれば実行しないであろう
取引を実行する場合がある。また関連当事者間の取引は関連のない当事者間の取引価格と同じ金
額で実行されないことがある (para.50)。

<ステップ3：財務諸表内の情報を編成する>

ステップ3では、適度な優先順位を提供する為に財務諸表内での情報の表示・開示の点を取り
扱っている。ある情報項目に重要性があるか否かの理由によっては財務諸表内での情報の表示・
開示の方法に影響を与えるかもしれない。効果的で効率的に伝達する方法によって、企業は財務
諸表内の情報を編成しなければならない。IAS1は財務諸表の基本構造について記述している。

しかしながら、IAS1は情報をどのように伝達するのがベストかを決定する際には企業の判断を求めている。企業は以下の方法で情報編成を判断しなければならない。

- (a) 重要な事項を強調すること
- (b) 情報間の相互関係をハイライトすること
- (c) そのタイプに適した情報の表示・開示を行うこと（例えば、表や記述など）
- (d) 財務諸表の別の部分での重複を回避すること
- (e) 重要な情報を重要性のない情報によって隠蔽しないこと

基本財務諸表において独立の情報項目として表示するのか？他の情報と集約するのか？又は注記で情報を開示するのか？を決定する場合には、企業は注記とは異なる基本財務諸表の役割、文脈、目的を検討しなければならない（paras.54-58）。

＜ステップ4：財務諸表のレビュー＞

ステップ4では、財務諸表が財務業績、財政状態、キャッシュ・フローの公正な表示を提供しているか否かを決定するために財務諸表をレビューする。レビューでは、全ての重要な情報が財務諸表内に記載されて適切な優先順位を持つことを識別するために、企業は諸取引その他の事象又は状況の知識や経験を記述する。

このレビューでは企業に「振り返り」の機会を提供するもので、集約の観点から表示された情報を再検討する。再評価の実施の際に、また企業は以下の点も検討する。(a) 目的適合性ある情報間の全ての関係が識別されているのか？情報間の新たな関係を識別することは重要性ある情報の識別を導くことになるかもしれない。(b) 個別の重要性のない情報項目の結合によって主要な利用者の意思決定に影響を与える情報をもたらすかもしれない。(c) 表示された情報が企業の財政状態、財務業績、キャッシュ・フローのバランスの取れた視点を提供するか？

再評価は財務諸表に記載される追加情報をもたらすかもしれない（大胆な分解で識別される重要な情報を含む）。また情報が再編成されるかもしれない（paras.60-62）。

この4つのステップからなる重要性のステップは重要性の適用ガイダンスとしての全体像を示し、財務諸表作成における重要性の適用に際して企業行動の変化を導くフレームワークの役割を担うものである。この重要性のステップを設定することによって個別のトピックスのポジションを明確にし、個々のガイダンスがより機能することになる。

おわりに

本稿で述べたポイントを簡単にまとめて結びとしたい。本稿はコメントレターの回答を受けてIASBが進めた実務記述書のEDの再検討プロセスをフォローしたものである。はじめに実務記述書のEDの提案背景とその概要について簡単に述べた。次に実務記述書のEDの再審議内容を整理し、以下の実務記述書の最終版のポイントを提示した。

- 実務記述書の最終版では、報告企業にIFRS基準を順守して財務諸表を作成するに際しての重要性判断を行使するガイダンスの提供を目的としている。
- 実務記述書の最終版は開示問題の根幹となるチェックリストアプローチから企業が独自に重要性を判断するポジティブな行動の変化を促進するものである。
- 実務記述書の最終版は基準ではなく非強制のガイダンスを設定するものである。IFRS基準適用企業はIFRS基準の順守を宣言する際には実務記述書の順守を求められることはない。
- 実務記述書の最終版の内容としては以下の点を提案するものである。
 - ✓ 重要性の一般的特徴の全体像
 - ✓ 財務諸表の作成時の重要性の判断の適用の4段階の重要性のプロセス
 - ✓ トピック別のガイダンス（過年度情報、誤謬、融資特約条項、中間報告）
- 実務記述書の最終版は財務諸表の作成時に重要性の判断を適用する4段階のプロセス（「重要性のプロセス」）を中核に据えて各トピックスを議論するところに特徴がある。

最後に実務記述書の最終版の中核となる役割を担う重要性のプロセスを概説した。重要性のプロセスを中心に据えた重要性判断を行使するガイダンスを設定する実務記述書の最終版の目指す方向性を検討した。この実務記述書の目指す方向性はチェックリストアプローチから企業独自に財務諸表作成において重要性の適用を積極的に行う企業の行動変化を促進するものである。この結果、パターン化した定型句の開示や余分な情報提供の削減を実現するものである。

4つのステップからなる重要性のプロセスは重要性の適用ガイダンスの全体像を示すことで、財務諸表作成における重要性の適用に際して企業行動の変化を導くフレームワークの役割を担うものである。この重要性のステップを設定することによって個別のトピックスのポジションを明確にし、個別のガイダンスがより機能することになる。

《参考文献》

- IASB : *Feedback Statement: Agenda Consultation 2011* (2012)
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 : *Feedback Statement on the 2015 Agenda Consultation* (2016)
IASB : *Conceptual Framework for Financial Reporting* (2016)
IASB : *IAS1: Presentation of Financial Statements* (2016)
IASB : *IAS7: Statements of Cash Flows* (2016)
IASB : *IAS8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* (2016)
IASB : *IAS 34: Interim Financial Reporting* (2016)

受理日 平成29年 3 月31日