
プロジェクト ASAF 対応

項目 開示に関する取組み（重要性-プロジェクトのアップデート）

本資料の目的

1. 本資料は、2015 年 3 月のIASB会議のためにIASBスタッフにより作成された「実務記述書¹-財務諸表への重要性の適用」（案）に関するアジェンダ・ペーパー及びASAF会議向けに作成されたスライド資料（以下「本ペーパー」という。）について、概要をまとめたものである。今回の会議では、概要の説明を行うとともに、ASAF会議における発言案について、ご意見を頂くことを予定している。

ASAF 会議における議論の目的

2. ASAF 会議における議論の目的は、次のとおりである。
 - (1) 重要性プロジェクトの現在の状況についてアップデートを行う。
 - (2) 実務記述書（案）の内容についてコメントを求める。
 - (3) 実務記述書（案）に追加すべきその他の論点があるかについて確認を行う。

現在の状況

3. 重要性プロジェクトは、次の理由から取り組まれた。
 - (1) どのような開示を含めるのか、あるいは含めないのかについての判断が欠如しており、重要性が実務において十分に適用されていない。
 - (2) 開示の負荷が大きいほか、十分に目的適的な情報が開示されていないという指摘されている問題の解決に貢献できる。
4. 重要性プロジェクトの成果は、次のことを予定している。
 - (1) 財務諸表作成者の重要性の判断に役立てるため、実務記述書を公表する。なお、実務記述書は、強制力のない（non-authoritative）ものである。
 - (2) ディスカッション・ペーパー「開示原則」において、重要性を定義し、閾値の概要や利用者の定義を明らかにする。

これまでの議論

¹ 実務記述書は、ディスカッション・ペーパー「開示原則」とは別個の公開草案として公表される予定である。

5. 2014年11月のIASBボード会議において、IASBは、重要性プロジェクトの今後のステップを議論し、以下の事項を暫定的に決定した。
 - (1) IFRSにおける重要性の定義の変更は、IAS第1号「財務諸表の表示」、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」、「財務報告に関する概念フレームワーク」の定義を整合させる目的に限定して行う。但し、ディスカッション・ペーパー「開示原則」は、重要性の現在の定義を維持する論拠を記述し、この論点に関するフィードバックを求める。
 - (2) 重要性の主要な特徴を明確化するパラグラフをIAS第1号に挿入するとともに、これをディスカッション・ペーパー「開示原則」にも含める。
 - (3) 重要性の適用に関するガイダンスを提供する（これは実務記述書の形となる）。但し、公開草案のコメント募集において、「実務記述書」が、ガイダンスとして最も適した形態かどうかに関する質問を記載する。
 - (4) 基準見直しプロジェクトに関する追加的な作業を行うまで、各基準における不整合な文言又は過度に規範的な文言の使用を解消するための考え得る変更の検討は見合わせる。
 - (5) 要求事項が適用されるのは、その適用に重要性がある場合のみである旨の確認を各基準に含めることはしない。
6. 本ペーパーでは、上記のうち、実務記述書の内容を明らかにする(第5項(3)参照)ものである。
7. IASBスタッフは、2015年4月のIASBボード会議において、整合性を図った定義及び重要性の主要な特徴について明確化を図ったパラグラフについて議論することをIASBに依頼する予定である(第3項(1)及び(2))。2015年4月の会議では、IASBスタッフは、重要性の定義において、現行同様に、“could”を使用するかどうかについて、さらなる検討もIASBに依頼する予定である。当該議論は、実務記述書の一般的な内容に影響を及ぼすことは想定されていない。

実務記述書（案）

（なぜガイダンスが必要か）

8. ガイダンスが必要な理由は、次のとおりである。
 - (1) 「重要性」を考慮することの意義を強調する。
 - (2) 共通して誤解されている領域を明らかにする。特に、重要性は、単に定量的な概念ではなく、定性的な概念であることを明らかにする。
 - (3) 財務諸表作成者に適切な判断を行使することを促す。
 - (4) 基準設定主体及び各国の規制当局が公表するいくつかの既存のガイダンスを

組み合わせて構築し、IFRS の設定に目的適格的にする。

(なぜ実務記述書か)

9. 2014年11月のIASBボード会議において、重要性の適用に関するガイダンスを示す方法として、適用指針(application guidance)、教育文書(education material)、及び実務記述書(practice statement)の3つについて次のような比較がされた。
- (1) 適用指針は、基準書において強制される文書であり、通常のデュー・プロセスを経ることが要求される。
 - (2) 教育文書は、法的拘束力はないため、適用指針よりも範囲や内容が広範であり、各国の法体系と共存可能であり柔軟性を有する。
 - (3) 実務記述書は、適用指針と同様のデュー・プロセスを経ることが要求されるが、IFRSの一部を構成するものではない。このため、IFRSに準拠して財務諸表を作成するうえで遵守することが要求される訳ではないが、各国の規制当局等が追加的に遵守を要求することも可能である。

上記の比較検討を踏まえ、実務記述書がガイダンスの方法として暫定決定された。なお、実務記述書の例としては、「経営者による説明」のみであり、実務記述書の公開草案のコメント募集において、「実務記述書」という形態が最も適した方法かどうかについて質問を示す予定である。

(実務記述書の草案作成におけるIASBスタッフのアプローチ)

10. 本ペーパーの別紙において、実務記述書の草案に関するIASBスタッフの提案が示されている。
11. 多くの法域は、独自に、重要性に関するガイダンスを開発している。IASBスタッフは、実務記述書(案)を開発する過程において、プロジェクトの初期に実施したリサーチと同様に、これらの多くのガイダンスを検討した。さらに、IASBスタッフは、実務記述書(案)において、アウトリーチの過程で識別された、共通して混乱が生じている次の3つの領域に関する追加の内容を含めた。
- (1) 重要性の量的な側面に焦点を当て過ぎる傾向及び数値の閾値の使用
 - (2) 財務諸表の本体における重要性の判断と注記における重要性の判断の違い
 - (3) 財務諸表の作成における重要性の適用と監査の実施における監査人のツールとして使用する重要性の閾値の間の混同
12. IASBスタッフは、より実務的な例示を実務記述書に含めることを予定しており、含めるべき例示のタイプに関する見解を得ることを望んでいる。IASBスタッフは、関係者から、次の領域に関する重要性の判断に関する適用例が有用であろうとの

見解を聞いている。

- (1) 認識又は未認識の資源及び義務から生じるリスクの財務上のエクスポージャーとその不確実性（例えば、金融商品から生じるリスクの内容及びその程度に関する IFRS 第 7 号「金融商品：開示」の関連）
- (2) 企業の継続企業としての存続能力に対して重大な疑義を生じさせるような事象又は状態に関する重要な不確実性についての IAS 第 1 号「財務諸表の表示」における開示
- (3) 財務諸表において認識規準を満たさない資産及び負債の開示（例えば、ある開示が法廷における決定あるいは企業のその後の事業計画に悪影響を及ぼし得るような法的紛争に関する開示の関連）

13. 本ペーパーの別紙に含めた実務記述書（案）には、結論の根拠を含めていない。
14. 実務記述書は、「財務報告に関する概念フレームワーク」に多くの参照をしている。重要性の定義を除いて、参照にあたっては、概念フレームワーク・プロジェクトが完了するまでの間、現行の概念フレームワークに対して行っている。しかし、概念フレームワークの公開草案の内容を踏まえると、参照するパラグラフの内容が多く改訂される可能性は低く、参照により実務記述書の内容に影響を与えることは想定されない。

（実務記述書の用途）

15. 実務記述書の用途は、次のとおりである。
 - (1) 実務記述書におけるガイダンスは、財務諸表を作成するにあたり、重要性を判断する際の包括的なリストを提供することを目的としていない。
 - (2) その代わりに、企業が考慮すべき要素を例示することを目的としている。
 - (3) 実務記述書は、IFRS に準拠した財務諸表の作成に適用される。しかし、企業が、その他の種類の財務情報を作成する際に、実務記述書が役立つと感ずるかもしれない。

（内容）

16. 実務記述書の内容は、次のとおりである。
 - (1) 重要性とは何か
 - ・ 定義の拡張
 - (2) 主要な利用者はだれか
 - (3) 重要性の主要な特性は何か
 - ・ 共通の概念である

- ・ 判断の行使が求められる
 - ・ 定性的評価を含む
- (4) 重要性を適用する際の考慮事項の類型
- ・ 主要な利用者の特徴
 - ・ 主要な利用者が行う意思決定の種類及び必要とする情報
 - ・ 重要性を評価するための適切な文脈
- (5) 財務諸表の本体、注記、及び財務諸表全体における重要性
- (6) 重要性のない情報の扱い
- (7) 情報の集約
- (8) 認識された誤り、脱漏及び誤表示の扱い方
- ・ 誤表示の種類（例えば、誤りと意図的な誤表示）
 - ・ 合計して評価する
 - ・ 未修正の過去の期間における誤表示について考慮する
- (9) IFRS の文脈における重要性と監査人が使用する重要性の閾値との違い

今後の予定

17. IASB スタッフは、2015 年 3 月の IASB 会議及び ASAF 会議において示されたコメントを踏まえ、2015 年 4 月の IASB 会議において、公開草案化に向けた承認を得ることを予定している。また、2015 年 4 月の IASB 会議では、重要性の定義に置いて、引き続き、“could” という用語を用いることが適切かについて審議が行われる予定である。
18. その後、2015 年 6 月に実務記述書の公開草案が公表されるほか、11 月の会議において開示原則の公開草案が公表されることが予定されている。

ASAF メンバーへの質問

19. ASAF メンバーへの質問は、次のとおりである。
- (1) 実務記述書において明らかにすべきその他の論点はあるか。
 - (2) 提案した実務記述書の内容に関して、その他のコメントはあるか。

ASAF 会議での発言案

20. ASAF 会議における発言案については、主に次の発言をすることを予定している。
- (1) 我々は、実務記述書が、開示に関する取組みにおける「開示原則」のプロジェクトや「現行基準の見直し」等の成果と一体として機能することにより、実務において「重要性」の概念が適切に運用されていないという懸念を解決

することに寄与することを期待している。

- (2) 提案されている実務記述書(案)は、財務諸表への重要性の適用に関する現行実務を問題ない程度に整理しているものと考えられる。このため、実務記述書が公表されることによって経営者、監査人、規制当局の間で共通の理解に基づくコミュニケーションが促進されることが期待できると考えている。
- (3) 但し、次の事項について、追加的に記載を行うことも考えられる。
 - ① 重要性(materiality)と重大性(significance)等との相違
 - ② 誤謬や脱漏が重要な誤表示を構成するか否かを検討するにあたって、合算をしなくてよい状況

専門委員会で聞かれた主な意見

21. 2015年3月16日開催の第23回ASAF対応専門委員会で聞かれた主な意見は、次のとおりである。

- (1) 重要性に関するガイダンスを示す方法として、実務記述書の形態には違和感がある。
- (2) 財務諸表作成における重要性と監査における重要性に関して、別紙の実務記述書(案)の第3項において監査における重要性は対象外としている以上、第74項から第78項における監査人が使用する重要性の閾値に関する記述は不要ではないか。
- (3) 実務記述書(案)のテーマは、財務諸表利用者が行う経済的意思決定に資するために、財務諸表作成がどのように重要性の適用を行うかについて明らかにすることであり、その点を草案の目的に織り込むのが良いのではないか。
- (4) 重要性プロジェクトは、開示に関する実務上の問題を解決するために取り組まれた経緯があり、表示及び開示の重要性に絞った実務記述書も考えられるのではないか。
- (5) 財務諸表作成者の立場のコスト及び便益だけを考慮するのではなく、財務諸表利用者にもコストが発生することを織り込んだ方が良いのではないか。

ディスカッション・ポイント

上記の ASAF 会議における発言案について、ご意見を頂きたい。

別紙-未定稿

IFRS 実務記述書——財務諸表への重要性の適用

はじめに

本実務記述書の目的

- IN1 IFRS 実務記述書「財務諸表への重要性の適用」は、主として、企業が 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のに役立てるためのガイダンスを提供することを意図している。しかし、他の考慮が適用される場合はあるものの、企業は、本実務記述書におけるガイダンスの一部が、財務報告書の他の部分（例えば、経営者による説明又はコーポレート・ガバナンス開示、及び規制上の提出書類又はプレスリリースなどの他の種類の財務情報）において重要性に関する決定を行う際に有用と考える場合がある。
- IN2 本実務記述書は IFRS ではない。したがって、IFRS を適用する企業は、自らの法域が具体的に要求する場合を除き、本実務記述書を適用することを要求されない。

IASB はなぜ財務諸表への重要性の適用に関するガイダンスを提供したのか

- IN3 IASB は、2013 年 1 月の討議フォーラム「財務報告開示」や、関連する調査及び他の情報源から、財務諸表を作成する際に実務において重要性の概念を適用することに困難があると聞かされた。一部の利害関係者の考えでは、こうした困難が開示の問題の原因となっている。すなわち、財務諸表には目的適合性のない情報が多すぎるとともに、目的適合性のある情報が十分でないという問題である。いくつかの要因が、重要性が実務においてうまく適用されていない理由として識別されている。その 1 つは、IFRS には、重要性（特に、財務諸表注記における開示に重要性をどのように適用すべきか）について、限定的なガイダンスしかないということである。

本実務記述書はどのように読むべきか

- IN4 財務諸表にどのような情報を含めるべきかを決定する際に重要性の概念を適用するには、経営者が次のことを判断することが必要となる。自らの財務諸表の主要な利用者は誰なのか、当該利用者が行っている意思決定の種類、それらの決定に影響を与える可能性の高い情報及び当該決定が行われる文脈である。
- IN5 重要性は、最終的にはすべての事実及び状況の十分な考慮に依存するので、特定の企業の所与のシナリオにおいて当てはまる考慮事項の完全なリストを示すこ

とは不可能である。本実務記述書におけるガイダンスは、財務諸表を作成する際に重要性に関する決定を行うに当たっての考慮事項の包括的なリストの提供を目指すものではない。むしろ、企業が考慮に入れるべき要因の種類を例示しようとするものである。

IFRS 実務記述書——財務諸表への重要性の適用

目 的

- 1 経営者が重要性の概念を国際財務報告基準 (IFRS) に従って作成する財務諸表に適用すること及び当該財務諸表の利用者が経営者が重要性に関する判断を下す際に行ったアプローチを理解することに役立つためである。

範 囲

- 2 本実務記述書は、IFRS に従った財務諸表の作成に適用される。しかし、企業は他の種類の財務情報を作成する際に本実務記述書を有用と考えるかもしれない。
- 3 監査人は、重要性に関する判断を下す際に経営者と同様の原則を使用する。しかし、監査人は、監査中に、経営者が財務諸表の作成中に行うのとは異なる目的で、重要性に関する判断を下す場合がある。本実務記述書は、監査における重要性の適用を直接的には扱っていない（これは監査基準の対象となる）。

重要性とは何か

定 義

- 4 「財務報告に関する概念フレームワーク」（「概念フレームワーク」）[案] では、重要性を次のように定義している。

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一般目的財務報告書の主要な利用者（1.5 項参照）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。²

- 5 「概念フレームワーク」では、財務情報が有用であろうとするならば、目的適合性がなければならず、表現しようとしているものを忠実に表現しなければならないと述べている。目的適合性のある財務情報とは、一部の利用者が利用しないことを選択する場合や、すでに他の情報源から知っている場合であっても、利用者が行う意思決定に相違を生じさせることができる情報である³。

² 「概念フレームワーク」[案] の 2.11 項参照

³ 「概念フレームワーク」の QC4 項から QC6 項参照

- 6 重要性は、目的適合性の企業固有の側面である。企業についての理解に重要な情報はすべて、当該企業の活動にとって目的適合性があることになるが、目的適合性のある情報のすべてに重要性があるわけではない。例えば、特定の取引に関する目的適合性のある情報が、当該取引が企業の全体的な業績及び財政状態にとって明らかに瑣末であるなどの理由で、企業の財務諸表にとって重要性がないかもしれない。重要性の評価は、どの情報が企業にとって目的適合性があり、したがって企業の一般目的財務報告書において伝達しなければならないのかに関するものである。
- 7 重要性は、情報の性質及び規模に左右され、企業の特定の状況において判断しなければならない。主要な利用者が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可能性があるのかどうかを評価する際に、経営者は、当該企業に関するすべての情報を自動的に記載するのではなく、情報がそうした意思決定に影響を与えると合理的に予想できるのかどうかを評価するために判断を用いることが要求される。情報を記載するのは、報告企業に固有の理由によるべきであり、単に過去に報告しているとか、企業の同業者が財務諸表にとって重要性があると考えているからといった理由によるべきではない。さらに、情報に重要性があるのかどうかの評価は、個別ベースと集合ベースの両方で行わなければならない。例えば、それ自体では重要性がないと判断される情報が、個々には重要性がないと判断される他の情報と組み合わせると、重要性がある場合がある。
- 8 重要性のある情報が財務諸表から除外される場合には、財務諸表の利用者が行う意思決定に不利な影響を与える可能性がある。しかし、主要な利用者が行う意思決定に影響を与えると合理的に予想できるのかどうかを考慮せずに、財務諸表の中に過剰な情報を記載した場合、重要性のある情報を不明瞭にし、企業の事業及び企業が直面する問題についての明確な理解を妨げるおそれがある。
- 9 実務的なレベルで、財務諸表の作成に責任を有する人々は、財務諸表の内容の変更又は情報の表示の仕方が、当該財務諸表の主要な利用者が行う意思決定に影響を与え得る可能性を評価する必要がある。

主要な利用者

- 10 一般目的財務報告書（財務諸表を含む）の主要な利用者は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者のうち企業に情報提供を直接に要求できず、一般目的財務報告書に依拠しなければならない者である⁴。
- 11 他の関係者（規制機関や一般社会の構成員など）も、一般目的財務報告書を有用と考える場合がある。しかし、それらの財務報告書は、これらの他のグループに

⁴ 「概念フレームワーク」のOB5項参照

主として向けられているものではない。

主要な特性

共通の概念

- 12 重要性の概念は、財務諸表の作成に共通のものである。IFRS のすべての要求事項の根底にあり、完全な 1 組の財務諸表におけるすべての情報に適用される。
- 13 情報に重要性がある場合には、IFRS に従って、適宜、認識、測定、表示及び開示を行うことが要求される。重要性の概念は、ある項目に帰属する金額において許容可能な誤謬の幅や、ある項目の金額を見積る際に要求される正確性の程度の指針ともなる。また、誤謬が訂正を要するかどうかや、情報の集約の適切なレベルを検討する際にも適用される。

判断

- 14 IFRSは、経営者がIFRSにおける具体的な要求事項を超えて思考し、財務諸表の理解に目的適合性のある追加的な情報を提供することを要求している⁵。財務諸表の作成時に重要性の概念を適用するには、企業の特定の事実及び状況を考慮する際及びある情報を記載又は除外すべきかどうかを決定する際に、経営者が判断を適用することが必要となる。最終的には、判断は、個々の情報が主要な利用者が行う意思決定に単独で影響を与える可能性が高いのかどうかではなく、財務諸表全体に照らして当該意思決定に影響を与えると合理的に予想できるのかどうかである。これには、当該情報が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローの全体像にどのように寄与するのかに関する判断が伴う。
- 15 重要性の判断には、関係する情報の十分な考慮と、当該情報が財務諸表の主要な利用者にどのように使用されるのかの理解が必要とされる。

定性的評価

- 16 重要性は、企業の特定の状況において判断される情報の性質及び大きさに左右される。言い換えると、重要性の適用には定性的評価が伴う。定量的情報、例えば、項目の大きさ又は金額（他の金額とどのように関連するのかを含む）は、考慮すべき特性の 1 つでしかない。これは特に注記開示について当てはまる。注記開示には、数値的金額とともに、説明的記述や説明が含まれることが多い。したがって、IFRS が重要性についての統一的な定量的閾値を明示することや、特定の状況において何が重要となり得るのかを事前に決定することは、適切ではない。
- 17 経営者は、財務諸表の作成における重要性に関する決定の助けとするための定量

⁵ IAS 第 1 号の第 112 項(c)

的閾値を使用することができる。例えば、定量的閾値の使用が、所定の比率よりも低い金額は重要性がある可能性が低いという予備的な仮定の根拠を提供する場合がある。例えば、他の要因がなければ、経営者は、利益の一定率又は収益の一定率よりも低い収益又は費用は、財務諸表に重要性がある可能性が低いであろうという予備的な仮定を行うかもしれない。

- 18 しかし、すべての事実の十分な分析も必要とされる。取引、事象又は状況の性質及びそれらを取り巻く状況はさまざまであろうからである。特に、一部の開示については、重要性の考慮はより微妙な問題である。例えば、比較的小さい金額であっても、取締役の報酬に関連したものである場合（特に、経営者の受託責任が周知の関心事である場合）には、重要性があるかもしれない。
- 19 小さな金額に重要性があるかもしれない状況の他のいくつかの例として、次の者がある。
- (a) 趨勢の識別を妨げる（例えば、剰余金を欠損金に変えるか又はその逆）か、又は特定の種類のコストの増加を覆い隠す場合
 - (b) 主要な比率（例えば、インタレスト・カバー）に影響を与える場合
 - (c) 企業がアナリストの予想又は企業が設定した目標を満たすかどうかが変わる場合
 - (d) 純損失を純利益に変えるか又はその逆である場合
 - (e) 規制上の要求事項に違反する契機となる場合又は企業が要求事項を満たす結果を生じる場合
 - (f) 融資特約条項若しくは他の契約上の要求事項への違反の契機となる場合又は企業がそれらを満たす結果を生じる場合。例えば、企業の借入枠が、財務諸表に基づくインタレスト・カバレッジ特約の遵守を条件としている場合がある。企業のインタレスト・カバーが当該限度に近付いている場合には、金利又は金利・税金前利益を増減させる比較的小さい金額であっても、重要性があるかもしれない。
 - (g) 企業の事業のうち、現在は比較的小さいか又は新規であるが、企業の将来の事業において重大な役割を果たすと見込まれる部分に関するものである場合。例えば、企業が収益の大半を他の製品から生み出しているかもしれない。しかし、技術の進歩により、最近開発された製品が今後数年間にとって代わると見込まれているかもしれない。
 - (h) 関連当事者間の独立第三者間条件ではない取引に関するものである場合

- (i) 経営者の報酬を増加させる効果がある場合——例えば、賞与又は他の形態のインセンティブ報酬の付与のための条件を満たすことによって
- (j) 違法な取引（違法配当など）に関するものである場合、又は罰金に関するものである場合
- (k) 当該取引を行うことについての経営者の理由付けの影響を主要な利用者が受ける可能性がある取引に関するものである場合。例えば、これは、商業的実質を欠いているか又は通常のものではない一部の取引に当てはまる可能性がある。

これは、状況の網羅的なリストではない。

20 さらに、場合によっては、定量的な金額に焦点を当てることが、重要性を判断する際に有用でないことがある。例えば、

- (a) 特定の会計方針を開示すべきかどうかを決定する際に、経営者は、自らの開示が、報告された財務業績及び財政状態に取引、他の事象及び状況がどのように反映されているのかを利用者が理解する際の助けとなる可能性が高いのかどうかを検討する。会計方針の記述は、主要な利用者が、その開示がないか又は不適切ならば財務諸表を意思決定目的に十分なほど理解することができないであろう場合には、性質上、重要性があることとなる。
- (b) 不確実性及び偶発事象の重要性を検討する際に、関係する潜在的な貨幣金額は未知である、したがって、経営者は、重要性に関する判断を行う際に、当該項目の性質を考慮し、関係する潜在的な定量的金額の最善の見積りを行う必要がある（実現の可能性を考慮に入れることを含む）。
- (c) 価格が課されない関連当事者取引の重要性を検討する際に、経営者は、関係する基礎となる定量的金額（例えば、独立第三者間取引における価格）を関連当事者との関係の内容とともに、考慮すべきである。

重要性を適用する際の考慮事項の類型

21 重要性の概念を財務諸表に適用する際に要する考慮事項には、次のものがある。

- (a) 一般目的財務報告書の主要な利用者（意思決定者）の特徴は何か。
- (b) 主要な利用者がどのような種類の決定を行おうとしているのか、また、情報が当該決定に影響を与える可能性は高いか（「影響を与える」は必ずしも「変化させる」を意味しない）。
- (c) 情報に重要性があるかどうかを評価するための適切な文脈は何か。

これは網羅的なリストではない。重要性は、最終的には、すべての事実及び状況の十分な考慮に基づく定性的な評価を必要とする。したがって、何らかの所与のシナリオに適用すべき考慮事項の完全なリストを提供することは不可能である。

主要な利用者の特徴は何か

- 22 重要性に関する判断は、最終的には、情報が一般目的財務報告書の主要な利用者（すなわち、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者）の意思決定に影響を与えると合理的に予想できるのかどうかによって左右される。
- 23 主要な利用者は、事業及び経済活動についての合理的な知識を有しているものと仮定され、情報を入念にレビューして分析するものと仮定される。時には、十分に情報を有している勤勉な利用者でさえも、複雑な経済現象に関する情報を理解するために（例えば、複雑な金融商品取引を理解する際に）助言者の支援を求めることが必要となる場合がある⁶。重要性に関する判断は、そうした属性を有する利用者が意思決定を行う際にどのように影響を受ける可能性が高いのかを考慮に入れるべきである。
- 24 個々の主要な利用者の情報ニーズ及び期待は異なっており、場合によっては相反することがある。企業に多数のクラスの利用者がある場合には、企業は最大人数のクラスのニーズを満たす方法で情報を提供することを目指すべきである。しかし、共通の情報に焦点を当てることは、報告企業が特定の種類の主要な利用者にとって最も有用な追加的な情報を含めることを妨げるものではない。
- 25 それでも、特定のクラスに多数の利用者がいる場合には、経営者は代表的な利用者を考慮すべきである。経営者は、報告される数値又は開示の小さな変動でも意思決定が変化するかもしれない単一の仮想的な利用者（特に、売買の意思決定を行う瀬戸際にいる者）に対応しようとするべきではない。

どのような種類の意思決定を主要な利用者は行うのか

- 26 「概念フレームワーク」の OB2 項から OB6 項では、主要な利用者が行う意思決定及び彼らの情報ニーズについてのハイレベルのガイダンスを提供している。

OB2 一般目的財務報告の目的は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することである。それらの意思決定は、資本性及び負債性金融商品の売買又は保有、並びに貸付金及び他の形態の信用の供与又は決済を伴う。

OB3 現在の及び潜在的な投資者による、資本性及び負債性金融商品の売買又は保有に関する意思決定は、当該金融商品への投資から彼らが期待するリターン（例えば、配当、元利支払又は市場価格

⁶ 「概念フレームワーク」の QC32 項参照

の上昇)に左右される。同様に、現在の及び潜在的な融資者及び他の債権者による、貸付金及び他の形態の信用の供与又は決済に関する意思決定は、彼らが期待する元利支払又は他のリターンに左右される。投資者、融資者及び他の債権者のリターンに関する期待は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性(見通し)に関する彼らの評価に左右される。したがって、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価するのに役立つ情報を必要としている。

OB4 将来の正味キャッシュ・インフローに関する企業の見通しを評価するために、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が必要としているのが、企業の資源、企業に対する請求権、及び企業の経営者や統治機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたかに関する情報である。このような責任の例としては、企業の資源を価格や技術の変化などの経済的要因の不利な影響から保護することや、企業が法令及び契約条項を遵守することを確保することなどがある。経営者の責任の履行に関する情報は、経営者の選択に投票その他の形で影響を与える権利を有する現在の投資者、融資者及び他の債権者の意思決定に関しても有用である。

OB5 現在の及び潜在的な投資者、融資者及び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、必要とする財務情報の多くを一般目的財務報告書に依拠しなければならない。したがって、彼らは一般目的財務報告書が対象とする主要な利用者である。

OB6 しかし、一般目的財務報告書は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が必要とする情報のすべてを提供しているわけではなく、すべてを提供することはできない。それらの利用者は、他の情報源からの関連する情報を考慮する必要がある。例えば、全般的な経済状況及び予想、政治的な事象及び情勢、並びに業界や会社の見通しなどである。

27 財務諸表の主要な利用者が行う通常的意思決定の中には、資本性金融商品及び負債性金融商品の購入、売却又は保有、並びに貸付金及びその他の形態の与信の提供又は決済を伴うものがある。さらに、議決権のある株主は、取締役の選任又は解任などの会社事項について投票するために意思決定を行わなければならないことが多い。主要な利用者が行うその他の意思決定は、企業の形態に応じて異なる。

28 IFRS を開発する際に、IASB は、多様な企業について、最大限の数の主要な利用者のニーズを満たす情報セットを識別しようとしている。したがって、どのような情報を財務諸表において提供すべきかを決定する際に、IFRS における要求事項は一般的に適切な出発点を提供する。しかし、経営者は、関連する情報に重要性がなく、要求事項の適用の結果が主要な利用者が行う意思決定に影響を与える可能性が低い場合には、IFRS における特定の要求を適用しないことが必要である。

29 IFRS は、財務諸表の理解に関連性がある場合には、追加的な情報を財務諸表に含めることを要求している。どのような追加的な情報が利用者にとって重要なもの

か及びその理由を経営者が識別できる他の方法には、次のものが含まれる。

- (a) 利用者との議論
- (b) 利用者の期待に関する情報の協議（会社の企業統治手続の結果として収集したか又は公開されているもの）
- (c) どのような意思決定を経営者自身が行うのか及びどのような情報を経営者が同様の状況において財務情報の利用者として要求するのかの考慮（すなわち、主要な利用者の立場になって考える）
- (d) 企業又は外部の関係者（報道機関又はアナリストなど）が公表する情報が市場価格に与える影響の観察。例えば、特定の種類の開示に対応した企業の証券の価格のボラティリティは、投資者が情報を重要性があるとみなしているかどうかについてのガイダンスを提供する可能性がある。
- (f) 企業の同業者（例えば、同じ業界で営業している企業）が提供する情報の種類の観察。しかし、情報を同じ業界の他の企業が提供しているというだけのでは、それが当該業界のすべての企業にとって重要性があることを必ずしも意味しない。

30 財務情報は、予測価値、確認価値又はその両方を有している場合には、意思決定に相違を生じさせることができる⁷。情報に重要性があるためには、主要な利用者による意思決定を変化させる必要はないが、影響を与える能力を有していなければならない。特定の情報が、財務諸表においてすでに明らかな趨勢の追加的な証拠を確認又は提供し、主要な利用者が行う意思決定を強化する場合には、当該情報は有用性がある可能性がある。

31 例えば、ある企業の利益が予想に沿って増加していて、企業の収益性について財務諸表の主要な利用者がおこなった過去の予測の確認とともに、企業の利益の将来の動向の予測にも役立つという場合がある。このような結果は、企業に対する株式を購入、保有又は売却するという意思決定を単純に強化するかもしれない。

32 財務諸表の主要な利用者は、情報を財務諸表よりも広い文脈で考える。例えば、財務報告書の他のセクションや、企業が営業している業界や競争相手及び経済全般に関する情報との組合せである。したがって、財務諸表における所与の項目の重要性は、こうした他の公開されている情報源から利用可能な情報にも左右される場合がある。例えば、石油価格に関する情報は、市場において利用者に公開されているので、財務諸表において市場価格に関する詳細な情報を記載する必要はないかもしれない。

⁷ 「概念フレームワーク」の QC7 項

情報に重要性があるかどうかを評価するための適切な文脈は何か

- 33 情報を伝達する際の重要性の概念の適用には、事実を周囲の状況の文脈の中で検討して、情報を含めるべきか除外すべきかの決定と、それをどのように表示すべきかの検討の際に判断を用いることが必要となる。
- 34 財務諸表を作成する際に、情報の重要性に関する判断を異なる文脈の中で行うことが必要となる。例えば、
- (a) 財務情報の本体（「基本財務諸表」と呼ばれることがある）で
 - (b) 注記で
 - (c) 財務諸表全体に基づいて

財務諸表の本体

- 35 情報が財務諸表全体の文脈の中で重要性がある場合には、企業は個々の認識した項目を財務諸表の本体に独立して表示すべきか、それとも財務諸表の本体で他の項目とどのように合算すべきかを決定することが必要となる。言い換えると、企業は、個々の収益、費用、資産、負債及び持分の残高を基本財務諸表での表示のための主要な記録から集約する方法を決定する。例えば、どの資産又は資産クラスを独立に開示すべきか、あるいは例外的な費用項目を独立に開示すべきかである（情報の集約も参照——第 58 項から第 60 項参照）。
- 36 この評価を行う際に、経営者は、情報が個々の計算書上の個々の表示項目、小計及び合計並びに個々の各計算書全体との比較で重要性があるかどうかを、各計算書間の関連も考慮に入れて、検討すべきである。
- 37 第 16 項から第 20 項で論じたように、重要性の適用は定性的な評価を要するが、定量的な閾値の使用が、重要性に関する予備的な仮定の基礎となる場合がある。ある項目又は項目の集約が、財務諸表の本体の文脈の中で重要性があるのかどうかに関する判断を行う際に、項目の相対的な金額が有用な決定要因となる場合が多い。例えば、
- (a) 財政状態計算書では、重要性の評価を、関連する資産又は負債の合計とともに純資産合計との比較（当期と比較対象期間の両方を考慮）で行うことが適切かもしれない。例えば、営業債権が財務諸表の本体での独立表示を要するかどうかを評価する際には、重要性を流動資産及び純資産合計との比較で評価することが適切かもしれない。しかし、営業債権残高の誤表示の修正を要するかどうかを評価する際には、重要性を営業債権の合計との比較でも評価するのが適切かもしれない。

- (b) 包括利益計算書では、重要性の評価を、関連する収益又は費用の金額の合計とともに当期の純損益との比較（当期と比較対象期間の両方を考慮）で行うことが適切かもしれない。
- (c) 持分変動計算書では、重要性の評価を、関連する持分の内訳項目（例えば、誤表示について）、あるいは持分合計（例えば、持分の内訳項目の区分開示について）との比較で行うことが適切かもしれない。また、重要性の評価を、純損益及びその他の包括利益の計算書又は持分の他の変動（例えば、分配に関して）との比較（当期と比較対象期間の両方を考慮）で行うことが適切かもしれない。
- (d) キャッシュ・フロー計算書では、重要性の評価を、関連する営業、投資及び財務の各キャッシュ・フローの小計とともに、当期の現金の変動額の合計、並びに当期及び比較対象期間の現金及び現金同等物の残高との比較で行うことが適切かもしれない。

しかし、上記のガイダンスにかかわらず、表示項目の少額の誤表示も、例えば、趨勢や主要比率に影響を与える場合には、重要と考えられる場合がある。

- 38 それでも、計算書の本体で何かを表示するという決定は、必ずしも相対的な金額に依存するわけではない。例えば、項目が性質によって開示される場合がある。例えば、現金預金は、金額に関係なく、財政状態計算書の本体に開示されることが多い。主要な利用者が企業の流動性に関して行う評価及び企業の全体的な評価において重要であるからである。同様に、測定属性の異なる資産や性質の異なる費用を合算すると、基本財務諸表の情報価値を低下させる可能性がある。
- 39 財務諸表の本体に表示される情報は、通常、注記における情報よりも主要な利用者の注目を受けることになる。したがって、どの表示項目を本体に表示すべきかを評価する際に、経営者は、企業の最も目的適合性の高い全体的表現を提供するために財務情報をどのように要約するのが最善なのかも検討する。これは、相対的な価値は小さいが当該要約には重要な表示項目の記載につながる場合がある。財務諸表の本体と注記における詳細とを結び付ける最良の手がかりとなるからである。したがって、利用者を財務諸表を通じて案内するのに役立つ。

注 記

注記の目的

- 40 財務諸表は、個々の計算書と注記で構成される。各計算書の本体に記載できる詳細の分量と種類は限られる。したがって、注記の主要な目的の1つは、各計算書の本体上の項目を詳述し説明することである。この理由から、表示項目に関して財務諸表にとっての重要性があるが、計算書の本体では利用可能でない情報は、

注記において提供しなければならない。

- 41 例えば、企業が収益の合計金額を財務諸表の本体に開示する場合がある。しかし、注記では、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を主要な利用者が理解できるようにするための十分な情報をさらに開示しなければならない。
- 42 財務諸表の本体に区分表示される表示項目は、通常は、注記においてさらに分解及び説明が必要となる。これは、多くの場合、表示項目は集約された合計であり、経営者は、当該情報の重要性のある内訳項目への分解を、財務諸表本体での散乱を避けるために注記において行うことが必要となることがあるからである（第 58 項から第 60 項参照）。例えば、企業が、有形固定資産についての合計数値を財政状態計算書の本体で提供するが、有形固定資産のクラス別の内訳を注記で提供すると決定する場合がある。
- 43 財務諸表の本体上の項目の詳述及び説明に加えて、注記は、主要な利用者の意思決定に影響を与える可能性のある他の取引、事象及び状況に関する重要性のある情報も適用すべきである。例えば、注記に通常見られるいくつかの項目は、各計算書の本体上の表示項目に関連していない（例えば、後発事象）か、又は認識されていない項目に関連するものである（例えば、偶発負債）。重要性の決定についての同じ考慮が、これらの状況に適用される。例えば、リスク・エクスポージャーに関する情報は、企業が特定のリスクに対する重要性のあるエクスポージャーを有している範囲でのみ提供すべきである。
- 44 どのような情報を注記に開示すべきかを決定する際に、経営者は、どの取引、他の事象、及び状況が財務諸表の文脈の中で重要性があるのかを識別し、これらの項目に関するどのような情報に重要性があるのかを判断する。この評価を行うために、経営者は、どのような情報が、その規模又は性質により、当該取引、他の事象及び状況が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響を主要な利用者が理解できるようにするために必要なのかを判断する必要がある。
- 45 一部の取引、事象及び状況に関する情報は、他の情報よりも感応度が高く、主要な利用者が行う意思決定に影響を与える可能性が高い場合がある（事例については第 19 項参照）。したがって、重要性に関する判断は、情報の種類に応じて異なるであろう。例えば、比較的小さな金額は、設備の継続的な取得に関連するものである場合には、重要性がない可能性が高い。しかし、同様の金額でも、もっと異例、敏感又は高リスクの取引に関するもの（例えば、投機目的に使用されたデリバティブの公正価値変動に係る利得又は損失）である場合には、重要性があり、もっと徹底的な説明が必要となる場合がある。

IFRSにおける所定の開示

- 46 多くの状況で、IFRSは、それらの取引、事象又は状況に関する具体的な開示要求を示しており、第 28 項で述べたように、これらの要求事項は、一般的には、どのような開示を提供すべきかを決定する際の適切な出発点である。しかし、経営者は、関連する情報に重要性がない場合には、開示要求が財務諸表の本体に表示されている重要性のある表示項目に関するものであっても、IFRSで要求している具体的な開示を提供する必要はない⁸。
- 47 例えば、IAS 第 16 号は、固定資産についての具体的な開示を示している。しかし、たとえ有形固定資産が財務諸表にとって重要性がある場合でも、IAS 第 16 号で定めている開示のすべてに重要性があることを意味するわけではない。例えば、有形固定資産の取得に係る契約コミットメントの金額に重要性がない場合には、そうした開示を注記で提供する必要はない。さらに、経営者は、たとえ IFRS で具体的に要求されていなくても、有形固定資産に関する他の情報が、主要な利用者が財務諸表に基づいて行う意思決定に影響を与えると合理的に予想できる場合には、当該情報を提供しなければならない。

過年度の開示

- 48 ある項目が過年度において重要性があったが、当期においては重要性がない場合には、経営者は注記における開示が必要かどうかを検討すべきである。例えば、過年度において企業が重要な企業結合を行った場合には、企業はどのような情報が当期への影響を理解する上で重要なのかを検討することが必要となる。過年度の財務諸表で提供した詳細が、過年度にしか関連しないものである場合には、そのすべてを記載することは一般的には必要ないであろう。当該情報は、過年度の財務報告書で利用可能であろう。
- 49 それでも、重要性は報告日現在の状況だけを参照して評価すべきではない。企業結合に関する情報は、当期において重要性がある可能性がある。当報告期間に係る企業の業績に対する影響を利用者が理解できるようになるからである。例えば、取得企業は、過去の報告期間の企業結合に関する当報告期間に認識した重要性のある修正の財務的影響を財務諸表の利用者が評価できるようにする情報を開示することが必要となる。
- 50 ある項目が当期の財務業績又は財政状態に重要性のある影響がない場合であっても、過年度において重要性があった場合には、変化の理由を開示することが適切かもしれない。
- 51 例えば、ある資産について過年度に減損損失が計上されたが、当期には計上され

⁸ IAS 第 1 号の第 31 項参照

ていない場合には、詳細な減損の開示は当期においては適切ではないかもしれない。しかし、通常、主要な製品の販売が当期において僅少な金額に低下することは、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ので、開示を要するであろう。

財務諸表全体

- 52 最終的には、判断は、個々の情報がそれだけで重要性があるかどうかではなく、財務諸表全体に照らして行われる。情報が財務諸表の本体の文脈及び注記の文脈の中で重要性があるかどうかの検討とともに、企業は、情報が財務諸表全体の文脈の中で重要性があるかどうかを評価しなければならない。特に、経営者は、財務諸表の内訳項目が、企業が経験した趨勢を含む全体像を適切に示すようにうまく組み合わせられているかどうかを検討すべきである。
- 53 例えば、注記において特定の取引の説明に不相応に焦点が当てられ、それらが全体像にどのように当てはまっているのかというより幅広い観点への考慮が不十分な場合がある。したがって、どのような情報が財務諸表の本体、及び財務諸表注記にとって重要性があるのかを判断した後に、経営者は、情報の重要性の全体的な評価を財務諸表全体に基づいて行うべきである（すなわち、財務諸表におけるすべての情報の集合的評価）。この全体的な評価は、経営者が一部の情報を財務諸表から削除するか又は追加的な情報を財務諸表に追加する結果となる場合がある。

重要性のない情報

- 54 取引、事象又は状況に重要性がある場合には、財務諸表において表示又は開示（適切な場合、IFRS に従って認識及び測定も）を行わなければならない。取引、事象又は状況に重要性がない場合、それを財務システムにおいて記録すべきではないことを意味するものではないが、財務諸表においてそれに関する情報を区分して提供する必要はないであろうことを意味する。
- 55 さらに、重要性のない情報を過度に提供すると、有用な情報を覆い隠す可能性があり、その結果、財務諸表の理解可能性が低くなることを意味する可能性がある。一例は、会計方針として、企業に関連性のある基準のすべてに係る要求事項の記述を開示する企業であろう。そうしたアプローチは、どの会計方針が重要なのか、企業が判断を行使する必要があるのかを利用者が理解することを困難にする。
- 56 IFRS は、企業が重要性のない情報を開示することを禁じてはいない。そうした要求は強制可能ではない可能性が高いからである。しかし、そうした開示で重要性のある情報が覆い隠される結果となるべきではない。

- 57 場合によっては、経営者は、情報が省略されている領域に関心を引くこと（例えば、主要な利用者に企業がリスクに晒されていないという安心感を与えること）を重要と考えるかもしれない。したがって、経営者は当該記述そのものに重要性があると考えているわけである。一例として、企業が営業を行うと見込まれる特定のセクター・地域において限定的な営業しか有しておらず、当該セクター・地域が困難を経験しつつある場合がある。例えば、国際的な銀行が、深刻な財政上の困難を生じている特定の法域において債券を保有していない旨を述べる場合がある。

情報の集約

- 58 IAS 第1号の第29項は次のように述べている。

企業は、類似した項目の重要性のある分類のそれぞれを財務諸表上で区別して表示しなければならない。企業は、重要性がない場合を除き、性質又は機能が異質な項目を区別して表示しなければならない。

- 59 各計算書の本体上の表示項目が個別的には重要性がない場合には、他の項目と集約することができる。しかし、当該計算書の本体での区分表示を正当化するのに十分なほどの重要性がない項目が、注記での区分表示を正当化する場合がある。例えば、企業は、区分表示に重要性があるとは考えられない場合には、公正価値で測定する金融資産のすべてを合算して財政状態計算書の本体上の1つの表示項目にまとめることを決定することができる。企業は、異なるクラスの金融資産の区分表示が、当該金融資産の異なる特徴により、注記の文脈の中では重要性があるのかどうかを検討することも必要となる。例えば、レベル1、レベル2及びレベル3の中に区分される持分投資に関する情報を、財務諸表の利用者が当該測定の実行に使用される異なる評価技法及びインプットを評価する助けとするために、開示する必要があるかもしれない。

- 60 各計算書の本体又は注記のいずれかにおいて情報を集約すべきかどうかに関する判断を行う際に、経営者は、情報の集約が、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情報が失われることを意味する（すなわち、重要性のある情報が合計の中に隠される）のかどうかを評価すべきである。例えば、企業が類似した資産の類似した500件のリースを有している場合には、それらを合算することが主要な利用者にとって重要性のある情報の喪失につながる可能性は低い。しかし、それらの500件のリースのうちの1件が、他よりも著しく大きく、他とは著しく異なる特徴を有する場合には、当該リースに関する情報を区分して提供することが適切かもしれない。

脱漏及び誤表示

- 61 企業が完全な1組の財務諸表を、何らかの情報を省略又は誤表示(この文書では、総称して誤表示と呼ぶ)しているのを知りながら表示する場合に、当該誤表示が重要性があると考えられるときは、当該財務諸表の修正が要求されなければならない。例えば、
- (a) 財務諸表を作成する際に会計記録を締め切った後に、経営者が簿記の誤謬を識別するかもしれない。例として、修正仕訳の数字の誤りや、実地棚卸の二重カウント又は脱漏などが考えられる。
 - (b) 財務諸表が書式化され印刷のために作成された後に、何らかの関連性のある情報が明らかになる場合がある。例として、会社の顧問弁護士が他者が企業に対して損害賠償を請求していることを示す企業の受取った書簡の詳細を伝えるのを失念した場合や、会計士が企業に該当のある新しいIFRSの最近の公表を伝えなかった場合などが考えられる。
- 62 経営者は、財務諸表を作成する際に識別される重要性のない誤表示を訂正するのに過大なコスト又は労力を生じないと見込まれる。逆に、それらの修正に伴うコスト又は遅延がほとんどない場合に、企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローの特定の表示を達成するために意図的に訂正しないことは、意図的な誤表示となる。誤表示の訂正のコスト及び労力は、企業が報告期限にどれだけ近づいているのかに影響を受ける可能性が高い。
- 63 脱漏(すなわち、データ・情報を含めないこと)、誤謬(すなわち、データ・情報を不正確に記載すること)及び情報の他の誤表示(例えば、情報を曖昧に記述すること)は、個々に又は集合的に、主要な利用者が財務諸表に基づいて行う意思決定に影響を与えると合理的に予想できる場合には、重要性がある。情報の誤表示が財務諸表にとって重要性があるのかどうかを評価する際に必要となる主要な考慮事項として、次のものがある。
- (a) 誤表示がどのようにして生じたのか。
 - (b) 当期中及び過去の期間における他の誤表示の影響はどのようなであったか。
- これは網羅的なリストではない。

誤表示がどのようにして生じたのか

- 64 誤表示は、以下のものを含むさまざまな道筋で生じる。
- (a) 人間の誤り
 - (b) 主要な利用者のニーズの不正確な判断
 - (c) 測定又は会計処理の方法の相違

(d) 意図的な誤表示

第 65 項から第 67 項では、ケース(c)から(d)の考慮の追加的な例を示している。

測定又は会計処理方法の相違

65 一部の取引及び残高は、精密な測定が可能である（例えば、現金預金や営業債務）。したがって、これらの取引の誤表示は、頻繁に生じるとは予想されない。一部の取引及び残高については、精密な測定は可能でなく、見積りが必要とされる（例えば、予想されるコストに係る引当金や、レベル 3 の公正価値測定）。見積りに固有の不確実性のため、誤謬又は脱漏が生じたのかどうかを評価することがより困難である場合がある（特定のリスクをレベル 3 の測定に織り込まなかったことなど）。これは、測定について実務の不統一が存在する場合にも当てはまる。こうした状況では、追加的な開示が要求される可能性が高い。利用者が情報の提供に伴う主観性を知ること確保し、経営者が特定の会計処理を選択した論拠を説明するためである。

意図的な誤表示

66 財務諸表は、企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローの特定の表示を達成するために意図的に行われた誤表示を含んでいる場合には、IFRSに準拠していない⁹。

67 経営者が特定の表示を達成するために財務諸表上の項目を意図的に誤表示した場合には、おそらく、結果として生じる金額及び趨勢が当該財務諸表の主要な利用者にとって重大となり得ると考えて、そうしているのである。さらに、経営者が特定の表示を達成するために項目を意図的に誤表示したという事実は、主要な利用者が経営者の受託責任に関して行う意思決定に影響を与えると合理的に予想できる。したがって、企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローの特定の表示を達成するための意図的な誤表示はすべて、重要性があるとみなされることになる。

その他の誤表示の影響はどのようなものか

当期の誤表示

68 経営者は、すべての識別された誤謬及び脱漏を評価して、財務諸表における個々の表示項目、小計又は合計に関して、それらに対処しないと財務諸表全体に重要な影響を与えることになるのかどうかを検討すべきである。これには、誤表示の広がり（すなわち、多数の財務諸表項目の表示に影響を与えているかどうか）の考慮も必要となる。例えば、棚卸資産の購入について記録された誤謬は、営業債

⁹ IAS 第 8 号の第 41 項参照

務、売上原価及び期末の棚卸資産にも影響を与える可能性がある。

- 69 経営者はまず、それぞれの誤謬又は脱漏に重要性があるかどうかを、他の誤謬又は脱漏と合算した場合の影響に関係なく、検討すべきである。個々の金額の誤表示が、財務諸表全体の重要な誤表示を生じる場合には、その影響を他の誤表示と相殺することはできない。例えば、企業の投資収益が財務諸表の文脈の中で重要性があり、その過大表示に重要性がある場合には、全体としての財務諸表は、たとえ純利益に対する影響がそれに相当する費用の過大表示で完全に相殺されているとしても、重要性のある誤表示がされている。
- 70 個々の金額の誤表示が、それ自体では、全体としての財務諸表の重要な誤表示を生じていなくても、他の誤表示と合算した場合に、全体としての財務諸表が重要性のある誤表示がされている可能性がある。例えば、いくつかの個々に重要性のない売上高に関して識別された誤謬は、合計で考慮すべきである。

過去の期間の誤表示

- 71 経営者は、過去の期間に行われた誤表示が当期の財務諸表に与える影響を考慮すべきである。企業は、重要性のある過去の期間の誤謬を、その発見後に公表のために承認する最初の1組の財務諸表において遡及的に訂正することが要求される¹⁰。しかし、経営者は、未修正の重要性のない過去の期間の誤謬が財務諸表の本体及び注記に与える影響も考慮する必要がある。これは、そうした未修正の誤謬により、たとえ当該修正が当期において重要性がなくても、当期の財務諸表の重要性のある誤表示が生じる可能性があるからである。これは、重要性のない誤表示が数年間にわたり再発して、累積的な影響が当期において重要となる状況で生じる可能性がある。
- 72 例えば、費用の未払計上が5年間にわたり毎年CU200だけ過大表示され、当期末ではCU1,000の過大表示を生じるという場合がある¹¹。経営者は、これまで、過年度の財務諸表（すなわち、第1年度から第4年度）にとって当該誤表示は重要性がないと評価してきた。しかし、経営者が費用のCU200の過大表示が第5年度において重要性がないと考える場合であっても、経営者は、CU1,000の未払計上が当期において重要性があるかどうかを評価することも必要となる。
- 73 過去の期間の誤謬に重要性があり修正再表示を要するのかどうかを決定する際に、経営者は、修正再表示が財務諸表の利用者が行う意思決定に影響を与えると合理的に予想できるかどうかを検討すべきである。誤謬が過年度の情報に関するものであるため、当期における同様の誤表示よりも、主要な利用者が行う意思決

¹⁰ IAS 第8号の第42項参照

¹¹ このガイダンスでは、貨幣金額を「通貨単位（CU）」で表示している。

定に影響を与える可能性が低いかもしれない。重要性に関する判断は、このことを反映すべきである。例えば、敏感な情報（例えば、関連当事者取引）に関係するものでない限りは、注記における追加的な説明は必要ないかもしれない。

監査人が使用する重要性の閾値

- 74 監査人の目的は、財務諸表が、すべての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに従って作成されているのかどうかについて意見を表明することである。
- 75 監査人は、重要性に関する判断を行う際に、経営者と同様の原則を使用するかもしれない。特に、情報が主要な利用者が行う意思決定に影響を与える可能性があるかどうかに関して作成者が行った判断を理解しようとするかもしれない。しかし、監査人は、監査中に、経営者が財務諸表の作成中に行う決定とは異なる重要性の決定を行う場合もあり得る。
- 76 例えば、監査人は通常、財務諸表全体が重要性のある誤表示がないかどうかについて合理的な保証を得るために行うべき作業の量を決定するために、重要性に関する判断を行う。監査人は、重要性に関する判断を、監査基準で要求されている伝達（例えば、企業の監査委員会への内部統制の弱点や監査中に識別した未訂正の誤表示の報告）を行うことを可能にする目的でも行う。
- 77 監査人は、低い重要性の閾値を意識的に設定することが多い。財務諸表における未訂正及び未検出の誤表示の総額が、財務諸表全体について及び特定の種類の取引、勘定残高又は開示についての重要性を超える確率を、適切に低い水準まで減らすためである。さらに、監査人の重要性の閾値は、企業についての理解や、過去の監査で識別された誤表示の性質及び程度にも影響を受ける。
- 78 監査人が、例えば監査委員会の関心のある問題を識別する目的で使用する重要性の閾値は、一般目的財務報告書の作成の基礎として使用される閾値よりも低い可能性が高い。

適用日

- 79 企業は、この実務記述書を、表示される財務諸表に 201X 年 X から将来に向かって適用することができる。