
プロジェクト **ASAF 対応**

項目 **開示に関する取組み（重要性-IASB 公開草案「IFRS 実務記述書
- 財務諸表への重要性の適用」）**

I. 本資料の目的

1. 本資料は、IASB が 2015 年 10 月 28 日に公表した公開草案「IFRS 実務記述書-財務諸表への重要性の適用」（コメント期限は 2016 年 2 月 26 日）（以下「本 ED」という。）について概要を説明するとともに、2015 年 12 月 22 日開催の第 37 回 ASAF 対応専門委員会で頂いたコメントを受けて修正したコメントの方向性（案）についてご意見をいただくことを目的としている。

II. 本 ED の形式

重要性に関するプロジェクトに着手した背景

2. IASB は、2013 年 1 月の財務報告開示に関する討議フォーラム及び関連したアンケート調査、2014 年に公表した公開草案「開示に関する取組み-IAS 第 1 号の修正案」に対するコメントなどを通じて、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実務上困難とされていることを認識した。また、一部の関係者から、重要性の概念の適用の困難性が財務諸表に目的適格的ではない（すなわち重要性のない）情報が多く開示されたり、重要性のある情報が省略されたりする結果となっている可能性があり、原因の 1 つとして、IFRS における重要性に関するガイダンスの欠如（特に財務諸表注記における開示にどのように適用すべきかに関して）があるという旨が指摘された。
3. こうしたフィードバックを踏まえ、IASB は、追加的なガイダンスを提供する目的で重要性に関するプロジェクトに取り組むことを決定した。IASB スタッフは、IASB の決定を踏まえ、2014 年中にアウトリーチを実施し、多くの関係者との協議を行った。なお、IASB は、重要性に関連して、本 ED の公表のほか、次の取組みを行っている。
 - (1) 現在の IFRS の重要性の定義¹を、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」及び財務報告に関する概念フレームワークの間で整合させるよう変更すること。なお、2016 年第 1 四半期に公表を予定している開示原則に関するディスカッション・ペーパー（以下「開示原則 DP」という。）には、現行の重要性の概念を概ね維持するとした根拠を記述したうえで、これについてフィードバックを求める予定である。

¹ IASB は 2015 年 4 月のボード会議で、現行の記述である“could”を維持する暫定決定をしている。

- (2) 重要性の主要な特性を明確化するパラグラフを IAS 第 1 号に挿入²するとともに、開示原則 DP における議論にも含めること。
- (3) 現行基準における開示要求及び目的について、今後、開示イニシアティブの一環において、レビューを行うこと。

実務記述書の形式によるガイダンスの公表

4. 本 ED は、経営者が財務諸表を作成する際に重要性の概念の適用において判断を行う助けになることを目的としたガイダンスを示している。また、本 ED は、基準における強制力のあるガイダンスではなく、強制力のない (non-mandatory) ガイダンスとなる実務記述書 (Practice Statement) の形式で公表されている。IFRS を適用する企業は、各国における当局がこれに従うことを別途要求しない限り、本 ED が提案している実務記述書に準拠することは要求されない。
5. IASB が、本 ED の公表にあたって、基準における強制力のあるガイダンスとして公表しなかった理由としては、次の様な点が説明されている。
 - (1) 一部の法域には重要性に関する法律上又は規制上の要求事項があるため、強制力のあるガイダンスを公表した場合、各国における法的枠組みとの矛盾を生じさせるという懸念が示されたこと。
 - (2) 強制力のあるガイダンスを公表した場合、重要性の適用において、却って経営者による判断の行使を阻害することになってしまう可能性があること。
6. 他方、実務記述書の形式は、教育文書 (Education Material) の形式と比較して、次の理由で望ましいと考えられた旨が説明されている。
 - (1) 実務記述書によって公表する場合、公開協議を含む完全なデュー・プロセス³が要求されること。
 - (2) IFRS の製本版の基準集 (Bound Volume) の一部となるため、教育文書よりもアクセスし易く、かつ公式な文書となること。
7. 本 ED では、ガイダンスの形式に関して、以下の質問項目が設けられている。

質問 1—本ガイダンスの形式

実務記述書は基準ではない。IASB が財務諸表における重要性の概念の適用に関するガイダンスを強制力のない (non-mandatory) 実務記述書の形式で公表した理由は、BC10 項から BC15 項に示している。
--

² 2014 年 12 月に公表された IAS 第 1 号の修正に反映。

³ デュー・プロセス・ハンドブック 第 6.39 項において、次の記述がされている。

実務ガイダンスは、IASB が作成した強制力のないガイダンスであり、通常、基準が扱っていないトピックに関するもの (例えば、経営者による説明に関するガイダンス) である。IASB は、それにより財務報告の改善となると考える場合には、実務ガイダンスを作成することができる。IASB は、文書の書面投票も含めて、基準の開発に用いるのと同じ手続に従う。

- (a) 本ガイダンスは強制力のないガイダンスとして公表すべきだと考えるか。賛成又は反対の理由は何か。
- (b) 実務記述書というのは、重要性の概念の適用に関する強制力のないガイダンスのための適切な形式だと考えるか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

コメントの方向性 (案)

8. 実務記述書の形式で本ガイダンスを公表することを支持しない。本ガイダンスについて、仮に IASB が作成者に遵守することを期待する事項がある場合は当該部分を識別のうえ IFRS の一部に取り込み、それ以外の教育的な性質を有するガイダンスは「教育文書」の形式で取り扱う方が適切と考えられる。
9. 実務記述書の形式を支持しない理由は、次の通りである。
- (1) 本ガイダンスを実務記述書の形式で発行する場合、各法域が本ガイダンスを国内の財務報告要求事項の中に正式に採用することを選択できることから、本ガイダンスを IFRS の要求事項として取り扱わない法域と取り扱う法域の間で、結果的に異なる要求事項に準拠した財務報告が作成され得る。本ガイダンスは、IFRS やそれと同等の会計基準に準拠した財務報告の仕組みに長い歴史がない新興市場国における実務においては有用と考えられるが、この結果、本ガイダンスに準拠して財務諸表が作成されているか否かについて、関係者の間で異なる期待が醸成されてしまう可能性があること。
- (2) 実務記述書の先行事例である「経営者によるコメント」とは、主に次の点で、ガイダンスの性質が異なること。
- ① 「経営者によるコメント」は、本来、IFRS に準拠して企業が報告すべき情報の内容について定めるものであったが、証券規制当局の権限の程度が各国で相違している（国によっては、「経営者によるコメント」に相当する部分について証券規制当局が規則を定めている）ことから、これを IFRS 要求事項として一律に定めることが困難であった。他方、本ガイダンスは、企業が報告すべき情報を直接定めるものでなく、財務諸表作成における判断の行使のあり方に関する事項であるため、「経営者によるコメント」について指摘されていたような問題は存在しない。
- ② 一方で、本ガイダンスは IFRS の基準に準拠して経営者が財務諸表の作成を行うにあたって参照する可能性のあるものである。財務諸表を構成しない「経営者によるコメント」と比較すると、その取扱いは自ずと異なると考えられる。
- (3) これまでに聞かれている範囲で、本ガイダンスを国内において強制力のあるガ

イダンスとすることを予定している法域が殆どないこと。

10. なお、仮に本ガイダンスの一部を IFRS に組み込む場合、別途、所定のデュー・プロセスを経ることが必要となる。
11. また、教育文書について、広範囲の利害関係者からインプットを得る協議プロセスを経ることは禁止されていないため、協議プロセスの有無により適切なガイダンスの形式を判断することにはならないと考える。

III. 本 ED の概要

本 ED が提案するガイダンス

12. 本 ED は、経営者が IFRS に従って作成する財務諸表に対して、現行の概念フレームワーク、IAS 第 1 号及び IAS 第 8 号で定義されている重要性の概念を基礎として、これを適用する際の助けとするためのガイダンスの提供を目的にしている。
13. 本実務記述書では、次の 3 つの主要な領域に関するガイダンスを提供している。
 - (1) 重要性の特性
 - (2) 財務諸表における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のかどうかを評価する方法
14. 情報に重要性があるのかどうかは、判断の問題であり、個々の企業の関係する事実関係及び状況に依存する。本 ED で提案されている実務記述書は、財務諸表を作成する際に重要性に関する判断を行うための考慮事項の完全なリストの提供は目的としていない。
15. 本 ED では、ガイダンスを説明する例示に関して、以下の質問項目が設けられている。

質問 2—例示

本実務記述書 [案] において例示は有用と考えるか。何か追加の例示を含めるべきだと考えるか。その場合、どのようなシナリオを例示で扱うべきか。できるだけ具体的に述べ、そうした例示が企業に有用となる理由を説明されたい。

コメントの方向性 (案)

16. 本ガイダンスは基準に組み込む重要性の概念の適用に関する論点を概ね網羅的に記載していると考えられる。
17. しかし、仮に本ガイダンスの内容を切り分けた場合、基準に組み込まれるべき項目

については、過剰な記述がされる場合はチェックリスト的に使用されるおそれがあることから、例示を多く追加することには慎重であるべきと考えられる。

18. 他方、本ガイダンスが財務諸表における開示に関する実務を改善することが当初の目的とされていたことを踏まえると、教育文書的に取り扱われる項目については、財務諸表における開示に関する記載について一部例示を追加すべきと考える。具体的には、経営者は、どのように開示すべきかの検討を行うために、様々な文脈から情報の重要性を評価することとされているが、個々の状況において具体的な判断に資する例示を提供することは有用だと考えられる（具体的には、質問3(c)(1)のコメントを参照いただきたい。）

本実務記述書の目的及び範囲について

19. 本実務記述書は、経営者がIFRSに準拠して一般目的財務諸表を作成するにあたって重要性の概念を適用する際に助けになることが目的とされている。また、経営者によるコメントやリスク報告書に開示される情報のうち、相互参照によって一般目的財務諸表に含められる情報も対象とする。

重要性の一般的な特性

20. 重要性は、財務報告目的だけではなくそれ以外の目的（法的契約など）にも使用される一般的な概念である。しかし、IFRSは、経営者がIFRSに準拠して一般目的財務諸表を作成する際に重要性の概念を適用する助けとするために、定義を含めている。

（IFRSにおける重要性の定義）

21. IFRSでは、概念フレームワークにおいて重要性を次のように定義している（IAS第1号及びIAS第8号にも同様の定義がある）。また、重要性の定義における「影響する可能性がある(could influence)」という語句は、IAS第1号で明確化されている。

概念フレームワーク QC11 項

重要性

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(could influence decisions) 場合には、重要性がある。 言い換えれば、重要性は目的適合性の企業固有の側面であり、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大きさ（又はその両方）に基づくものである。したがって、当審議会は、重要性についての統一的な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性があるものとなり得るかを前もって決定することはできない。

IAS 第1号第7項

重要性がある 項目の脱漏又は誤表示は、利用者が財務諸表を基礎として行う経済的意思決定に、単独で又は総体として影響を与える場合には、重要性がある。重要性は、それを取り巻く状況において判断される脱漏や誤表示の大きさや性質により決定される。当該項目の大きさや性質、又はその両方が重要性を判断する要因となり得る。

脱漏や誤表示が利用者の経済的意思決定に影響を及ぼし、それゆえに重要性があるかどうかを評価するには、当該利用者の特徴を考慮しなければならない。「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」は第25項で、「利用者は事業、経済的活動及び会計について妥当な知識を持ち合わせており、合理的な勤勉さをもって情報を研究しようとする意欲を有していると想定される」と述べている。したがって、評価については、当該属性を有する利用者がその経済的意思決定において、合理的にみてどのように影響を受け得るか (could reasonably be expected to be influenced in making economic decisions) を考慮する必要がある。

(財務諸表の主要な利用者とその意思決定)

22. 現行の概念フレームワーク及び会計基準における重要性の定義では、一般目的財務諸表の「利用者」が行う意思決定に言及がされている。財務諸表の主要な利用者については、概念フレームワークで説明がされている。情報が主要な利用者にとって有用か否かを識別する方法には、次の事項が含まれ得る。

- (1) 利用者による期待を考慮すること。
- (2) 経営者がどのような意思決定を行おうとしているのかや、経営者が財務情報の利用者であったならば同様の状況においてどのような情報を望むのかを考慮すること。
- (3) 情報に対する利用者又は市場による反応を観察すること。
- (4) 同じ業界で営業している企業が提供している情報の種類を観察すること。

(重要性の定性的評価と定量的評価、情報の個別での評価と総体としての評価)

23. 情報に重要性があるかどうかの評価は、規模と性質によるほか、企業の置かれている状況において判断される。したがって、重要性の適用には、定量的要因だけでなく、定性的要因の評価も伴う。

24. また、情報に重要性があるかないかの評価は、個別と総体の双方で行うべきである。たとえ情報が個別には重要でないと判断される場合であっても、他の情報と一緒に考慮した場合には重要性があるかもしれない。

財務諸表の表示及び開示

(重要性を評価する文脈)

25. 情報に重要性があるかないかの判断は、一般目的財務諸表の目的の文脈で、かつ、

注記も含めた完全な1組の財務諸表の観点から判断されるべきである。また、経営者は、ある情報を財務諸表に含めるべきか否かを決定するためだけではなく、当該財務諸表において情報をどのように表示又は開示すべきかを検討する際にも重要性の概念を適用すべきである。

26. 経営者は、情報に重要性があるのかどうかの評価を、次のような異なる文脈の中でも行うべきである。
- (1) 情報を基本財務諸表⁴において区分表示すべきかどうか、また、どのように区分表示すべきか。
 - (2) 情報を注記に記載すべきかどうか、また、どのように記載すべきか。
 - (3) 上記(1)又は(2)の評価が、完全な1組の財務諸表をレビューした後に変化するかどうか。

(重要ではない情報)

27. IFRS は、企業に重要でない情報(immaterial information)を開示することを禁止していない。しかし、IFRS は重要ではない情報の開示によって重要な情報が覆い隠される(obscurer)結果となるかどうかを考慮することを要求している。なお、場合によっては、ある事項が企業にとって重要でない旨に関する事実を開示することが財務諸表利用者の助けとなる可能性がある。

(情報の集約と分解)

28. 基本財務諸表における表示項目が個別に重要性がない場合、さらに分解表示を行う必要はないほか、たとえ IFRS が区分表示を定めている場合であっても、他の関連した項目又は類似した項目と集約することができる。しかし、基本財務諸表において区分表示を行う程の重要性のない項目についても、注記では区分して開示することが必要であるかもしれない。

(基本財務諸表と注記)

29. 基本財務諸表は、企業の認識された資産、負債、持分、収益及び費用、キャッシュ・フロー並びに持分請求権保有者からの拠出又は分配について、体系だった要約を提供するものである。財務諸表の目的を満たす上での基本財務諸表の役割は、企業の財政状態と財務業績の概観を与える情報を提供することである。こうした概観は、主要な利用者にとって次のように有用であるかもしれない。
- (1) 企業の資産、負債、持分、収益、費用、キャッシュ・フロー並びに持分請求権の保有者からの拠出及び持分請求権の保有者への分配に関する不可欠な情報を入手すること。

⁴ 「基本財務諸表」という用語は、開示原則プロジェクトの一環として定義される予定である。本実務記述書の目的上は、基本財務諸表は注記を除いた財務諸表で構成されている。

- (2) 正味のキャッシュ・インフローを予測し、トレンドを理解するために、企業の過去の財政状態及び財務業績を理解すること。
 - (3) 企業間および報告期間でのハイレベルな比較を実施すること。
 - (4) 利用者が注記の中に追加的な情報を発見することを期待できる関心のある領域を識別すること。
30. 経営者は、個々の表示項目を合算すべきか個別に表示すべきかを決定する際に、項目の相対的な規模や性質だけではなく、表示項目間の類似性又は相違の程度も考慮すべきである。また、ある表示項目に重要性があるかどうかの評価は、各計算書上の個別の表示項目、小計及び合計との相対的な関係だけではなく、各計算書との関係や計算書間についても考慮しなければならない。また、科目表示については、どのような名称が利用者にとって有用な道標となるかについて評価すべきである。
31. 一方、注記には次のような役割が含まれる。
- (1) 基本財務諸表に表示された情報を、更に詳細に説明すること。
 - (2) 基本財務諸表を、財務諸表の目的を満たすために必要な追加的な情報で補足すること。
32. 重要性の概念は基本財務諸表に適用される場合にも注記に適用される場合にも変わるものではないが、注記の役割と基本財務諸表の役割は異なるため、重要性の概念が適用される文脈は異なる。このため、注記における情報に重要性があるか、基本財務諸表の本表と比較して注記にさらに分解が必要かに関して、異なる結論を生じさせる可能性がある。

(完全な1組の財務諸表)

33. IAS 第1号では、情報が重要か否かについて、個別的及び集散的に評価することが要求されている。個々の情報が重要であるかどうかの評価は、個別の情報の評価だけではなく、完全な1組の財務諸表に含まれる他の情報との組合せにより重要性があるかについても考慮されるべきである。たとえば、経営者は、財務諸表において特に重要な事項が十分に目立つように表示又は開示されているかや、関連する情報との関連性が明確になる方法で表示されているかについても考慮すべきである。
34. 他方で、財務諸表の主要な利用者は、情報を財務諸表よりも幅広い文脈（財務報告書の他の章、産業動向や競合他社動向、全般的な経済情勢）において考慮している。したがって、情報を財務諸表で開示すべきか否か及びどのように開示すべきかの評価は、一般にアクセス可能な情報源から得られる他の情報の利用可能性に影響される場合もある。ただし、一般的にアクセス可能な情報源から情報を得られたとして

も、当該情報に重要性がある場合には、企業は IFRS で個別に要求されている情報を財務諸表に開示する義務から解放されるわけではない。

(期中報告について)

35. 期中財務報告書にも、年次財務報告書への重要性の適用に関する一般原則と同じものが適用されるが、当該概念が適用される文脈及び目的が異なる。これは、期中財務諸表は、直近の完全な一組の財務諸表についてアップデートを行うことを目的としたものとされているほか、IAS 第 34 号「期中財務報告」において、期中財務諸表における重要性は（年次データの見通しではなく）期中報告期間の財務データとの関連において評価されると定めているためである。

認識及び測定

36. 本実務記述書案の記述の多くは、財務諸表の表示及び開示に関するものであるが、認識及び測定においても重要性の概念は適用される。

(実務上の便法)

37. IFRS は、企業内部における記帳手続について要求事項を定めていない。したがって、経営者によっては、財務報告目的で IFRS に準拠した情報になるための修正を行う事を前提に、棚卸資産の記帳には基準における要求事項を適用しないかもしれない。また、所定の閾値を超える資本的支出だけを資産化し、明らかに重要でない (clearly immaterial) と考えられる小さい金額は費用として認識するという会社内部の方針を有する企業もあるかもしれない。
38. こうした実務が財務諸表に重要な影響を有さず、企業の財務諸表が IFRS に従って適正に表示されているのであれば、情報が内部的にどのように記録されているかを定めることは IFRS の範囲を超えるものである。

脱漏及び誤表示

(識別された誤表示について)

39. 情報の脱漏 (omission)、誤謬 (error) 及び他の誤表示 (misstatement) (以下、総称して「誤表示」という。) は、それらが、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、重要である。経営者は、情報の誤表示が財務諸表にとって重要性があるかどうかを評価すべきである。
40. また、誤表示が重要か否かの評価にあたって、経営者はどの程度正確に測定をし得るかについて考慮すべきである。

(当期の誤表示)

41. 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誤表示のすべてについて、修正のコストに関係なく財務諸表を修正すべきである。また、誤表示が重要であるかどうかに関わらず、全ての誤表示を修正することは適切な実務と考えられる。しかし、状況によっては、重要性のない誤表示の訂正は過大なコストを生じさせたり、企業の財務諸表の公表を遅らせたりする可能性がある。
42. そのような場合、経営者は、識別されているすべての誤表示を評価して、財務諸表における個々の表示科目、小計又は合計に関して、それらの誤表示に対処しないことにより重要な誤表示が生じて IFRS に準拠しない結果となる可能性があるかどうかを検討すべきであり、財務諸表における誤表示の広がり（誤表示が多くの科目に影響を与えるものか）についても考慮することが必要である。

(過年度の誤謬)

43. 重要性のある過年度の誤謬が発見された場合、原則として、財務諸表に表示される数値を遡及的に訂正することによって修正することされている。また、経営者は、過年度の誤謬が当期の財務諸表に重要な誤表示を生じさせる可能性があるか否かについて考慮することも必要である。

(意図的な誤表示)

44. 経営者は、基準のある要求事項を適用しないことの影響が財務諸表に重要な相違を生じさせないと判断する場合、当該要求事項を適用しないという意図的な決定を行うことがある。経営者が特定の表示又は結果を達成するために項目を意図的に誤表示したものでない限り、このような実務上の便法は財務諸表が IFRS に準拠することの妨げとはならない。
45. しかし、経営者が特定の表示又は結果を達成するためにある項目について意図的な誤表示をする場合、当該誤表示には重要性がある。
46. 本 ED では実務記述書（案）の内容に対して、以下の質問項目が設けられている。

質問 3—本実務記述書[案]の内容

本実務記述書 [案] は、3つの主要な領域におけるガイダンスを提案している。

- (a) 重要性の特性
- (b) 財務諸表における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
- (c) 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のかどうかを評価する方法

また、認識及び測定の要求事項を適用する際の重要性の適用に関する短いセクションも含んでいる。

以下についてコメントするとともに、本実務記述書 [案] の改善のための提案があれば示していただきたい。

- (a) 何か追加の内容を本実務記述書に含めるべきだと考えるか。その場合、どのような内容を含めるべきか、また、理由は何か。
- (b) このガイダンスは、ビジネス・会計及び IFRS について合理的なレベルの知識がある財務諸表作成者にとって理解可能で有用なものとなるかと考えるか。そう考えない場合、どの項・セクションが不明確あるいは有用でないのか、また、理由は何か。
- (c) 同意しない項・セクションがあるか。その場合、それはどの項・セクションなのか。また、理由は何か。
- (d) いずれかの項・セクションが不必要と考えるか。その場合、それはどの項・セクションなのか。また、理由は何か。
- (e) このガイダンスのいずれかの側面が、回答者の法域又は回答者が財務諸表を提出する法域における重要性に関する法的要求事項と矛盾することになると考えるか。

コメントの方向性 (案)

47. 上記質問に対して、それぞれ、次のコメントをすることが考えられる。

(a) 追加すべき項目の有無について

特に追加すべき項目はない。

(b) ガイダンスが理解可能で有用なものであるかについて

本ガイダンスの記載は、全体として、明確であり、財務諸表作成者にとって理解が困難と考えられる内容はないと考えられる。但し、IASB が本ガイダンスを作成者に遵守することを期待する項目と、それ以外の教育的な内容を示す項目に切り分ける場合、後者については強制力があるかのような印象を与え得る表現（例えば、” management should…”）は、原則として使用すべきでないと考えられる。

(c) 同意しない項・セクションの有無について

次に挙げる項目について、本ガイダンスの記述について、更なる明確化が望まれる。

- (1) 本 ED の第 46 項では、財務諸表本表の文脈における重要性と注記の文脈における重要性とで、その判断が異なるとされているが、具体的にどのよう

に異なるか、注記における誤表示をどのように合計して全体として判断すべきかについて必ずしも明らかでなく、追加的な設例等の提供が有用と考えられる。

- (2) 本 ED の第 57 項では、完全な 1 組の財務諸表における誤表示に関する重要性の判断について、「一般にアクセス可能な情報源から得られる他の情報の利用可能性に影響される場合もある」とされているが、他方で、これを否定する記述もされている。我々は、財務諸表における誤表示の重要性の判断において、一般にアクセス可能な情報源から得られる他の情報の利用可能性に影響されるべきでないと考えており、この点について明らかにすべきと考えられる。
- (3) 本 ED の第 60 項では、期中財務報告書における重要性の判断は年次財務報告書における重要性の判断と異なる旨が示されているが、具体的にどのように異なるかについて説明がされていない。特に、重要性に関する判断を定量的に行う場合、どのように異なり得るかについて更なる記述が有用と考えられる。
- (4) 本 ED の第 63 項から第 66 項では、認識及び測定に関する実務上の便法について示されているが、会計基準において明示的に提供されている「実務上の便法」（例えば、新リース会計基準における便法）との関係についても記述することが望まれる。
- (5) 本 ED の第 78 項では、意図的な誤表示と意図的でない誤表示とを区分して記載しているが、区分する理由が明らかにされていない。この点について、明示することが望まれる。

(d) **不必要な項・セクションの有無について**

特に不必要と考える項・セクションはない。但し、本ガイダンスを強制力のない文書として公表する場合には、IASB が作成者に遵守することを期待する事項がある場合、当該部分のうち、内容的に適切と考えられる箇所を識別するとともに、適宜記述を修正のうえ、IFRS のガイダンスの一部とすることが適切と考えられる。具体的には、たとえば、次の項目が考えられる。

(財務諸表利用者と意思決定)

14. 企業の一般目的財務諸表及び他の一般目的財務報告書の主要な利用者⁵を識

⁵ 我々は、公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」に対するコメントで連結財務諸表を作成する際に依るべき視点について以下のコメントを行っている。

29. 連結財務諸表を作成する視点について、我々は、最劣後の資本提供者（株式会社においては最劣後の資金提供者は親会社の普通株主であるため、以下では「親会社株主」と記載する。）からの視点で作成するのが適切と考えている。これは、最終的なリスクを負担する親会社株主は他の利用者よりも多く

別した後に、経営者は、それらの利用者の特性を考慮すべきである。(後略)

(重要性の評価の文脈)

32. 経営者は、情報に重要性があるかどうかを、財務諸表の異なる各部分の文脈の中においても評価すべきである。(後略)

(基本財務諸表)

42. どの表示項目を基本財務諸表の本体に表示すべきなのかを評価する際に、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。例えば、どの項目又は項目クラスを相対的な規模又は性質により区分表示すべきなのかを検討する。経営者は、個々の表示項目を合算すべきか区分表示すべきかを決定する際に、表示項目間の類似性又は相違の程度も考慮する。

43. 経営者は、ある項目に重要性があるのかどうかを、個々の表示項目、個々の計算書の本体上の小計及び合計とともに、全体的な個々の各計算書との比較で考慮することによって検討する。経営者は、各基本財務諸表間の関係も考慮すべきである。表示項目を表示する際に、経営者は、どの項目が、各計算書の本体を注記における詳細と結び付けて、主要な利用者が財務諸表の間を航行するのに役立つ有用な標識として機能するのかを評価すべきである。

(e) ガイダンスとコメント回答者の法域の要求事項との間の矛盾について

本 ED のガイダンスと我が国における財務諸表作成に関する要求事項との間では、特段の矛盾は生じないと考える。

IV. 本 ED の最終化の時期について

48. 本 ED では、重要性の定義自体の議論及び重要性の概念を適用する一般目的財務報告書のなかの「基本財務諸表」の定義については、それぞれ開示原則プロジェクトの一環として取り扱うために議論を行っていない。にもかかわらず、本 ED は開示原則プロジェクトの最終確定の前に最終化される計画である。

49. IASB は、最終化された開示原則プロジェクトを踏まえて、重要性の概念に関するガイダンスの修正が必要かどうかを検討する予定である。

50. 本 ED では、本ガイダンスの最終化に向けたアプローチに対して、以下の質問項目が示されている。

質問 4—時期

IASB は、本実務記述書を開示原則プロジェクトの最終確定の前に公表する計画である。

の情報を必要としていると考えられ、これらの株主が必要とする情報を提供することにより、それ以外の利用者の要求は基本的に満たされると考えているためである。

IASB は、開示原則プロジェクトに関するディスカッション・ペーパー（2016 年前半に公表予定）に、重要性の定義に関する議論と、その定義を IFRS の中で変更又は明確化する必要があるかどうかの議論を含めることを暫定的に決定している。それでも、IASB は、重要性の適用に関するガイダンスへのニーズに対応するために、実務記述書を現時点で開発することが有用であると考えている。

IASB は、重要性の定義に関する議論や開示原則プロジェクトにおける他のトピックは、本実務記述書の内容に著しく影響を与えないであろうと考えている。それでも、IASB は、開示原則プロジェクトの完成後に、本実務記述書の結果的修正が必要かどうかを検討する。このアプローチに同意するか。

コメントの方向性（案）

51. IASB の提案するアプローチに同意しない。
52. 本ガイダンスは本来、議論を経て結論に至った重要性の定義があることを前提に、重要性をどのように評価するかという方法の提供が目的となる。したがって、本ガイダンスの一部を会計基準に組み込むか否かに係わらず、本ガイダンスに記載すべき内容は、重要性の定義に関する議論や開示原則プロジェクトにおける他のトピックに関する議論（例えば、個別基準における開示目的の明示のあり方）による影響を受ける可能性があると考えられる。
53. また、本ガイダンスの内容のうち IASB が作成者に遵守することを期待する項目は、開示原則プロジェクトの一環として議論された上で IFRS のガイダンスに組み込まれることが適切だと考えられる。一方で、本ガイダンスのうち教育文書的な内容については、強制力を有さない形式で公表することが想定されているため、必ずしも緊急かつ不可欠なものとは考えられない。
54. 仮に、財務諸表注記の要求事項のあり方が、現行の会計基準における定めから大幅に変更される場合、「重要性」の概念は一層重要になると考えられる。このため、開示に関する取組みで、財務諸表注記の要求事項のあり方を変更する場合、「重要性」の定義について、「かもしれない (could)」でなく、「だろう (would)」や「合理的に予測される (is reasonably expected to)」等に変更するよう、見直しを行うことも含め、検討を行うことが必要と考えられる。こうした重要性の定義に関する議論は、明らかに本ガイダンスの内容に影響を与え得る。
55. このため、短期間において複数回の改訂を行うリスクを排除する観点からも、開示原則における開示の要求事項のあり方や重要性の定義に関する議論を踏まえたうえで、本ガイダンスを公表すべきではないか。

ディスカッション・ポイント

コメントの方向性（案）について、ご質問やご意見があれば
いただきたい。

以 上

2015年12月ASAF会議における議論

2015年12月に開催されたASAF会議において、重要性の実務記述書(案)がIASBスタッフから提示され、ASAFメンバーによる議論がなされている。同会議において示されたASAFメンバーから示された意見、及び、ASBJによる発言、IASB関係者による発言の概要は、次のとおり。

ASAFメンバーから示された見解

(本ガイダンスを公表する形式について)

- (1) 実務記述書の形式であっても、重要性の原則自体は強制力のあるIFRSに記述されているものであるため、本ガイダンスは、実務において無視することは困難であり、強制力のある文書に準じた取扱いになるのではないか。この場合、必要な部分を識別したうえでIAS第1号やIAS第8号を修正し、ガイダンスを基準に取り込むことの方が理に適っている。(ドイツ、イタリア、南アフリカ)
- (2) 基本財務諸表と注記の役割、重要性を評価する文脈の違いに関する記述などは、基準に組み込むことを検討すべきではないか。(南アフリカ)
- (3) 本ガイダンスの形式については様々な見方があるが、現時点では、本ガイダンスを強制力のあるものとするべきでないと考えている。また、本プロジェクトの目的は行動様式を変えることであるため、本ガイダンスの対象は作成者だけではなく監査人や規制当局を含めた広範な者とするべきと考える。(EFRAG)
- (4) 米国においては、重要性の概念は、財務報告フレームワークの如何(例えば、米国基準とIFRSのいずれを適用しているか)に係わらず、米国の最高裁判所の判例をベースとしたものが適用されるとされている。また、本EDで示されている例示には、ある国における実務とは整合的であるが、他の国の実務とは整合的でない可能性があるものも含まれている。このため、本EDをIFRSにおいて強制力のあるものとするのは難しいのではないか。(米国)
- (5) 会計基準は中国では法律の一種と考えられているため、実務上、法律上の問題が生じ得ることを考慮すれば、強制力のないガイダンスとして公表される方が好ましい。しかし、本ガイダンスの一部は基準に組み込まれ得る内容であると考えている。重要性の概念は、財務諸表作成において極めて重要である一方で、作成者は実務記述書という形式に馴染みがないため、実務記述書を公表しても全体として無視される点が問題になる。(中国)

- (6) 国内関係者との議論を踏まえた個人的見解ではあるが、本ガイダンスは米国市場に上場しているような大手企業にとっては既に行われている実務を記述しただけのものであろう。他方、中小企業の関係者は、本ガイダンスによってより多くの開示が要求されるのではないかと懸念を示しており、評価を未だ付けかねている。また、重要性の定義が IFRS と米国の実務とで異なることで特段の問題はないという記述 (BC11 項) については、削除した方が良いと考えている。(カナダ)
- (7) 本ガイダンスは強制力のないものにする方が好ましい。(オーストラリア・ニュージーランド、AOSSG)
- (8) 本ガイダンスは強制力のあるものにする方が好ましい。ブラジルで重要性のない情報の開示を禁止したところ、財務諸表の分量が 2 年間で 20%削減された。(GLASS)
- (本ガイダンスに含まれる内容について)
- (9) 本ガイダンスは他の基準への参照や引用、簡単な事例が多いため、分量が多すぎる。企業が財務諸表を作成する様々な過程で判断を行使することに役立つように、必要最低限の内容に絞るべきである。(EFRAG、オーストラリア・ニュージーランド)
- (10) 定性的な注記情報を含め、何が重要かについて、関係者の間で共通の理解を得ることはほぼ不可能ではないかと考えている。本 ED における記述は、明白なものしか記載されていないが、問題となるのは重要性があるかどうかの境目のケースであり、人により評価の結論は当然に異なり得る。このため、何が正しいのかについて記載しようと思わず、少なくとも重要性の考え方に関する共通のフレームワークが構築されるように議論がされるべきである。(ドイツ)
- (11) 本 ED における記載は、既に公表されているガイダンスの参照や繰り返しが多い印象があるため、これらを整理することが望まれる。(EFRAG)
- (12) 期中報告に関する記述は IAS 第 34 号「期中財務報告」から数項引用しているだけであるため、より多くのガイダンスが望まれる。(中国)

ASBJ の発言要旨

- (本ガイダンスを公表する形式について)
- (1) 本ガイダンスは、より説明的で教育的な性質を含むことから、強制力のある文書として公表するべきではないと考える。仮に財務諸表注記の要求事項の定めが、今後、より目的ベースのものに変化していく場合、財務諸表作成者において重要性の概念

の適用のあり方に関する考え方を共有することは、極めて重要と考えられる。

- (2) しかし、開示に関する問題は、重要性の概念の適用を改善するだけでは解消できないと考える。この点については、開示要求の見直しプロジェクトが極めて重要と考えている。

(本ガイダンスに含まれる内容について)

- (3) 現時点における個別論点に対する気付き事項は、次のとおりである。

- ① 本 ED の第 57 項では、財務諸表に情報を開示するかどうかは、一般にアクセス可能な情報源から得られる他の情報の利用可能性に影響されるとあるが、他方でこれを否定する記述もされている。我々は、一般にアクセス可能な情報源から得られる他の情報の利用可能性に影響されるべきでないと考えているため、この点について明らかにすべきと考えられる。
- ② 本 ED の第 46 項は、重要性の概念の適用は、財務諸表本表への表示の文脈と注記情報への開示の文脈では異なり得ると述べている。しかし、本 ED にはその差異がどのように異なるかについての明確な記述がない。注記の特性が多岐に渡ることから、この点に関するガイダンスの開発が困難であることは理解するが、例示を示すことは報告企業の判断だけではなく IASB の判断にも役立つと考える。

その他

- (1) 本ガイダンスを強制力のある形式にしなかった理由の 1 つは、重要性の概念は判断に基づくからである。我々は、会計基準が重要性の判断基準を詳細に規定することなく、経営者に判断を行使して欲しいと考えている。(IASB スタッフ)
- (2) 本プロジェクトは 2013 年 1 月の財務報告開示に関する討議フォーラムにおいて、重要性の定義に対する大いなる要望から始まった。この点を踏まえ、本ガイダンスの内容が適切ではないと考えるのであれば、その代わりに何を盛り込むべきか提案して欲しい。(IASB スタッフ)

以 上