

あらた監査法人 公認会計士 井上 雅子

IFRSをめぐる動向 第58回 IAS第1号「財務諸表の表示」の限定的範囲の修正

1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会(IASB)の月次会議等での討議内容に基づき、最新のIFRSをめぐる動向を伝えることを目的としています。

今回は、9月の審議会から議論が始まった、IAS第1号「財務諸表の表示」の限定的範囲の修正を取り上げて解説します。

なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りしておきます。

2. IAS第1号の限定的範囲の修正の背景

(1)アジェンダ協議 2011

2011年7月、IASBは、「IASBの将来の戦略的優先事項」および「更なる改善のために最も優先すべき財務報告の領域」についてフィードバックを求めるために、意見募集「アジェンダ協議 2011」を公表しました。これには、240通以上のコメントレターが寄せられ、「概念フレームワーク」の改訂について強い要望が示されました。特に、開示については、現在の開示要求では、財務諸表作成者に重い負担を強いる一方で、財務諸表利用者の企業の業績に対する理解に資しない開示が目立つとして、財務報告書における開示の有効性に対して広く懸念が示されました。これに関連して、現行のIFRSの開示要求の見直しに加え、基準開発における表示および開示のフレームワークの開発を要望するコメントも多く寄せられました。

そこで、IASBは、これらのコメントを踏まえ、将来に向けて、概念フレームワークのプロジェクトを通じて、IFRSにおける開示原則を開発することを表明しました。

(2)開示フォーラム

2013年1月、IASBは、財務諸表利用者、作成者、監査人、規制機関を集めて、「財務報告開示に関するディスカッション・フォーラム」(以下、開示フォーラム)を開催し、財務情報開示の利便性と透明性の促進について議論しました。そこでは、表示および開示の一般的なフレームワークの他、重要性や注記の細かな論点についても議論されました。そして、IASBが、基準設定主体として主導権を執って開示の改善を進める任を負っていることが改めて確認されました。

同年5月、IASBは、開示フォーラムでの議論をまとめ、今後のIASBの開示改善のための短期・中期的戦略(以下、開示イニシアティブ)をフィードバック文書にて公表しました。さらに、6月

には、IASB の Hans Hoogervorst 議長が、この開示イニシアティブについて具体的な 10 ポイント・プランを表明しました(図表1を参照)。

【図表1】 開示イニシアティブ—10 ポイント・プラン

短期的戦略	中期的戦略
<p>IAS 第1号の限定的範囲の修正を検討する。</p> <p>①重要性の原則の意味の明確化</p> <p>②重要性の判断の適用範囲(注記を含む財務諸表全体)の明確化</p> <p>③開示の重要性の個別判定の明確化</p> <p>④財務諸表注記の順序に関する IAS 第1号の規定の削除</p> <p>⑤会計方針の開示箇所の柔軟性</p> <p>⑥純債務調整表の開示要求の要否</p> <p>⑦証券規制当局、監査人、作成者、財務諸表利用者と共同の統一的な重要性の見方に関する教育マテリアルまたはガイダンスの開発</p> <p>⑧新基準作成時に、開示目的や例示を重視し、開示要求の規範性は弱めた文言を使用</p>	<p>⑨IAS 第1号、IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」およびIAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の根本的見直しを図る調査研究プロジェクトの開始</p> <p>調査研究プロジェクトは、「概念フレームワーク」に関する作業と並行して進め、次回のアジェンダ協議までに完全な基準レベルの提案を開発</p> <p>⑩「概念フレームワーク」、IAS 第1号、IAS 第7号、IAS 第8号の調査研究プロジェクトの結果を踏まえた、すべての基準の開示要求の体系的な見直し</p>

3. IAS 第1号「財務諸表の表示」の限定的範囲の修正 – 2013年9月の審議の主な内容と仮決定

9月の審議会では、開示イニシアティブについて議論が行われ、IAS 第1号に対するいくつかの修正が仮決定されました。

(1)重要性

現行の概念フレームワークでは、重要性について、以下のように示しています。

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一側面であり、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で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(概念フレームワーク QC11)。

また、IASB は、2013 年7月に公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」の見直しにおいても、このような重要性の考え方を踏襲することとしています。

さらに、現行、IFRS では、通常、個々の基準で重要性について言及するのではなく、IAS 第1号において、以下のとおり、全般的な考え方を示すにとどめています。

情報に重要性がない場合には、企業は IFRS で要求されている具体的な開示を要しない(IAS 第1号 31 項)。

一方で、IAS 第1号では、重要性のない開示の取り扱いについては特に示されていないことから、開示フォーラムでは、財務諸表作成者から、個別の基準レベルでの開示要求に対して、IAS 第1号の重要性の考え方を適用できるのかを判断できないという指摘がありました。また、IFRS 第13号「公正価値測定」のように最近公表された基準では、詳細な開示が要求される傾向にあるため、重要性がない情報も含めすべての事項を開示した場合には、有用な情報が埋もれてしまう可能性があるという指摘もありました。これは、重要性によって目的適合性のない情報を排除すべきであるとの主張につながるものです。さらに、IAS 第1号 31 項の重要性が適用される範囲に注記が含まれるかが不明確である点も指摘されました。

これらの指摘を踏まえ、9月の審議では、重要性について、以下が仮決定されました。

- ・IAS 第1号に重要性に関するガイダンスを追加し、重要性の概念は基準または解釈指針に示されている具体的な開示要求に適用されるべきであることを明確化する。
- ・IAS 第1号の重要性に関するガイダンスに、重要性のない情報を開示すると有用な情報を不明瞭にする可能性がある旨を強調する文言を含める。
- ・重要性は、基本財務諸表と注記の両方について評価する。

(2) 財政状態計算書等に表示すべき情報

IAS 第1号では、財政状態計算書およびその他の基本財務諸表について、具体的な表示項目を示しています。これについて、開示フォーラムでは、財務諸表作成者から、表示項目を決定するにあたり、どの程度の自由裁量が認められるかが明確でない点が指摘されました。

これを受けて、9月の審議では、表示項目について、以下が仮決定されました。

- ・IAS 第1号の財政状態計算書の表示項目の規定(IAS 第1号 54 項)を修正し、同項に列挙されている表示項目は分解できること、および、分解により目的適合性のある情報が提供される場合には分解すべきであることを明確化する。

- ・同様に、純損益の部又は純損益計算書の表示項目の規定(IAS 第1号 82 項)についても修正する。

(3)表示の順序

IAS 第1号では、表示の順序について、以下のように規定しています。

企業は、実務上可能な限り、注記を体系的な方法で表示しなければならない(IAS 第1号 113 項より抜粋)。

企業は 通常、注記を、利用者が財務諸表を理解し、他の企業の財務諸表と比較するのに役立つよう、次の順序で記載する(IAS 第1号 114 項)。

* 下線は筆者が追加

これについて、開示フォーラムでは、財務諸表利用者は、現行の開示では財務諸表の表示の順序に統一性がないために関連性のある情報を結びつけることが困難になっている点を指摘しました。一方、財務諸表作成者は、基準(IAS 第1号 114 項)の文言に含まれる「通常」の程度を判断することができないために、重要度の順に説明的な注記を表示したり、関連する情報をまとめて表示したりすることができない点を指摘しました。

これを受けて、9月の審議では、表示の順序について、以下が仮決定されました。

- ・IAS 第1号の注記の順序の規定(IAS 第1号 114 項)を修正し、同項は要求ではなく、一般的に使用される順序であることを明確化する。
- ・IAS 第1号 113 項に、企業が財務諸表注記の順序を決定する際には理解可能性と比較可能性の両方に与える影響を検討すべきであることを強調する文言を含める。

(4)会計方針の開示

IAS 第1号では、重要な会計方針の開示を求めています。しかしながら、IAS 第1号には、代替的な会計方針が認められていない場合など、会計方針が重要でないと考えられる場合であっても、開示が必要と思わせる文言があります。例えば、企業に法人所得税が課されている場合には、IAS 第12号「法人所得税」が企業に会計方針の選択肢を認めていない状況であっても、会計方針の開示が求められるIAS 第1号 120 項の規定があります。そのため、開示フォーラムでは、財務諸表作成者は、企業が行っているあらゆる活動について会計方針の開示が要求されるものと解釈される可能性があることについて懸念を示しました。

これを受けて、9月の審議では、以下が仮決定されました。

- ・企業に開示すべき会計方針の内容の検討を求める、IAS 第1号 120 項の会計方針の識別のためのガイダンスを修正して、法人所得税に関する会計方針の例を削除する。

4. 今後の予定

IASB は、今後、前述3で説明した「開示イニシアティブ」に以下の3項目を加えて、IAS 第1号の限定的範囲の修正として議論を予定しており、2013年11月5日に更新されたIASBのプロジェクト計画(IASB Work Plan for IFRSs)では、2014年第1四半期に公開草案の公表を目標としています。

- ・IAS 第1号 負債の流動・非流動の分類
- ・持分法で会計処理する投資から生じるその他の包括利益の項目の表示
- ・ゴーイングコンサーン評価に関する開示要求

なお、2013年10月、IASBは、開示イニシアティブ対応のための、スタッフグループを結成することを公表しました。昨今の財務情報の電子ファイリングの重要性の高まりを受けて、このグループは、IASBの基準設定チームとXBRL(eXtensible Business Reporting Language)チームの両メンバーで構成されることとされています。

この文中の仮決定等は全てIASBのホームページ上で公表された情報に基づくものですが、今後の両審議会の審議内容によっては、最終基準において異なる結果となる可能性がありますのでご注意ください。