

**IFRSをめぐる動向 第96回 「開示イニシアティブ」の進展～重要性の適用プロジェクトなど（2017年2月までの動向）**

PwC あらた有限責任監査法人 公認会計士 三浦 朱美

（20頁）

**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、「開示イニシアティブ」プロジェクトについて、2016年6月以降、2017年3月までの主な動きとして、2016年10月、11月、12月のIASBにおける議論を中心に解説します。（「開示イニシアティブ」プロジェクトについて、本連載の第87回「開示イニシアティブ」プロジェクト（第3265号）にて2016年6月までの動きを解説しておりますので、あわせて参照ください。）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. 「開示イニシアティブ」プロジェクトの背景**

財務報告における開示の質と量を改善していくためのIASBのプロジェクトである「開示イニシアティブ」は、図表1に示すような複数のプロジェクトから構成されています（2017年3月現在）。

**【図表1】 開示イニシアティブを構成する主なプロジェクト**

開示イニシアティブ		
完了したプロジェクト	重要性の適用プロジェクト	リサーチプロジェクト
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ IAS 第1号「財務諸表の表示」の修正（2014年12月公表）</li> <li>・ IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」の修正：純債務調整表の開示</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 重要性の適用に関する実務記述書</li> <li>・ 重要性の定義の明確化</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 開示原則</li> <li>・ 基準レベルでの開示要求見直し</li> </ul>

(2016年1月公表)		
-------------	--	--

図表1にあるように、財務諸表の表示に係る規定について明確化するためのIAS第1号の限定的な修正および純債務調整表の開示に関するIAS第7号の修正については、既に完了しています。その他、第87回「開示イニシアティブ」プロジェクト（第3265号）で解説したIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の見直しについても「開示イニシアティブ」の一部（もともとはIFRS解釈指針委員会関連プロジェクト）として検討されてきましたが、2017年の第2四半期の公開草案公表に向けて、IASBで起草作業が進んでいます。

### **（1）重要性の適用プロジェクト～「IFRS実務記述書：財務諸表への重要性の適用」**

IASBは、2013年1月の財務報告の開示に関する討議フォーラムなどの結果から、経営者の一部が、重要性の概念の適用に確信が持てないために、基準の開示要求について判断を行うのではなく、基準の開示要求をチェックリストとして使用して単純に従おうとするという問題を認識していました。（こうしたアプローチを通称「チェックリスト・アプローチ」といいます。）このようなチェックリスト・アプローチにより、重要性を適用して適切に判断しない場合、①過剰な開示により重要な情報が覆い隠されて財務諸表の理解可能性が低下する可能性、②逆に有用な情報が十分に開示されない可能性があります。こうした問題への対応の一部として「重要性の適用プロジェクト」が進められ、2015年10月に、公開草案「IFRS実務記述書：財務諸表への重要性の適用」が公表されました。

この公開草案は、経営者が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を目的としており、以下のような点について記載されています。（ガイダンスは「実務記述書」のかたちをとり、強制力はないものを予定しています。）

(a) 重要性の特性

(b) 財務諸表における情報の表示・開示について決定する際の重要性の概念の適用方法

(c) 情報の脱漏・誤表示が財務諸表にとって重要性があるか評価する方法

この公開草案に対して受領したコメントへの対応として、2016年10月、11月、12月のIASB会議において議論が行われ、各論点について仮決定が行われました。これらの仮決定は実務記述書の最終化にあたって反映される見込みのため、以下にて主要な点を解説します。

#### **①重要性の定義、読者や焦点**

実務記述書においては、財務諸表を作成する際の重要性の適用を扱うものであることが明確化されます。（たとえば監査人が監査上使用する重要性の検討などを扱うものではありません。）ただし、実務記述書は、財務諸表の作成に関与する人々に加えて、他の関係者にも便益を与える可能性はあります。なお、公開草案では「経営者」という用語が使用されていましたが、「企業」という用語に置き換わる予定です。

## ②財務諸表を作成する際に重要性の判断を適用する目的における主要な利用者、情報ニーズ、期待の識別に関するガイダンス

財務諸表の「主要な利用者」には、潜在的な投資者、潜在的な融資者および潜在的な他の債権者が含まれることが実務記述書で強調される予定です。また、主要な利用者の中には、さまざまなニーズを持つ部分集合やクラスがありますが、実務記述書の中で「主要な利用者の共通の情報ニーズの最大量を満たす」という考えを伝える予定です。その他、主要な利用者の定義などについては「概念フレームワーク」と整合的にすることが確認されました。

## ③重要性のプロセス

公開草案では定量的情報や企業固有の要因を含む定性的要因による重要性の判断について説明されていました。重要性の判断のプロセスの概要は、実務記述書に記述される予定であり、特に、以下のような点も説明されます。

- ・重要性の諸要因の間にはヒエラルキーはないが、企業がまず定量的観点から評価することが効率的となる可能性がある。
- ・重要性があるかどうかを定性的要因に基づいて企業が評価する際、定量的要因についても考慮すべきである。

## ④基本財務諸表の本表か注記かの決定、情報の集約・分解

実務記述書では、財務諸表に記載されるすべての情報に対して単一の重要性の評価を適用すべきである旨が記述される予定です。また、重要性のある情報を基本財務諸表の本表か注記のどちらで表示・開示すべきかについては、情報を効果的かつ効率的に伝達する方法を選ぶべきである旨が説明されます。その他、情報をどのくらい分解すべきか、また、どの程度の詳細を開示すべきかを定める際の重要性の評価についても記述する予定です。

## ⑤一般に利用可能な情報

財務諸表外で情報が一般公開されていることは重要性の評価には影響を与えない旨および情報が一般公開されていても重要性のある情報を開示する義務は免除されない旨が明記されます。

## ⑥期中報告

期中財務報告書に重要性の評価を適用する際、年次財務諸表における評価で考慮する要因と同じ要因を考慮する旨が実務記述書において強調されます。また、重要性の判断プロセスにおいて期中財務報告書の文脈や目的が、年次財務諸表とは異なることを考慮することが明記されます。

## ⑦誤謬

重要性ある累積的誤謬の訂正方法に関するガイダンスなどは実務記述書に記載しないことが確認されました。

## ⑧過年度情報への重要性の適用

過年度情報を提供すべきかどうかの重要性の適用に関する判断について、具体的アプローチまで実務記述書に記載せず、IAS 第1号「財務諸表の表示」に従って行う（当期財務諸表の理解への関連性に基いて行う）ことが確認されました。

## ⑨受託責任

重要性を評価する際、受託責任の評価のためにその情報が必要かどうかも考慮すべき点が明示されます。

## ⑩特約条項

特約条項（コベナンツ）の違反に関する情報の重要性を評価する際には、違反が財政状態、財務業績およびキャッシュ・フローに与える影響や、違反が生じる可能性を考慮する必要がある旨が実務記述書で強調されます。

## ⑪会計方針の開示

実務記述書には会計方針の開示に係る重要性の適用に関するガイダンスを含みません。この点は開示原則のプロジェクトで検討される見込みです。

## ⑫国内規制との関係など

重要性がない場合でも、国内の規制上の要求事項を満たすための追加的な情報の提供は禁じてはいないことを確認しました。ただし、こうした情報によって、他の重要性のある情報が不明確にならないようにすることは必要となります。

### （2）その他の動向

もともと「開示原則」プロジェクトにおいてディスカッション・ペーパーに含まれていた重要性の定義の明確化（IAS 第1号、IAS 第8号の修正案）については、作業の加速のため、「開示原則」プロジェクトと別のプロジェクトとして公開草案を出すことが2016年12月のIASB会議にて仮決定されました。

また、2014年9月に公表された公開草案「開示に関する取組み」（IAS第7号の修正案）に含まれていた現金の制約に関する提案について、これ以上は進めないことも、2016年12月に決定されました。なお、この提案に関して行った作業を、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」の適用後レビューでの考慮事項とすることは想定されています。

### 3. 「開示イニシアティブ」の今後の予定

2017年3月現在のワークプランおよび2017年3月までのIASBにおける仮決定によれば、開示イニシアティブ関連プロジェクトの主な予定・概要は以下のとおりです。

- 「IFRS実務記述書：財務諸表への重要性の適用」：2017年前半（6月見込）に最終化・公表予定です。
- 重要性の定義の明確化に関する公開草案（IAS第1号、IAS第8号の修正案）：2017年前半（6月見込）に公開草案を公表予定です。公開草案のコメント期間は120日を予定しています。
- 「開示原則」プロジェクト：2017年3月30日にディスカッション・ペーパーが公表されました（コメント期限：2017年10月2日）。ディスカッション・ペーパーには以下のような提案が含まれています。
  - ・ 効果的なコミュニケーションのための7つの原則（これらの原則は一般的な開示に関する基準もしくは強制力のないガイダンスの一部として含まれる可能性があります）
  - ・ 基準における開示目的や要求を改善するために取りうるアプローチ
  - ・ 業績指標と非IFRS情報の公正な表示と開示に関する原則

IASBは、今後、ディスカッション・ペーパーに対して寄せられるコメントを検討の上、IAS第1号の改訂か置換を提案する公開草案を開発すべきか決定する見込みです。また、得られたフィードバックは、基本財務諸表プロジェクトや、開示イニシアティブの一部である基準レベルでの開示要求見直しプロジェクトにも共有される見込みです。