

平成 28 年 2 月 16 日

国際会計基準審議会 御中

公開草案「IFRS 実務記述書-財務諸表への重要性の適用」に対するコメント

我々は、国際会計基準審議会（IASB）が「開示に関する取組み」プロジェクトの一環として公表した公開草案「IFRS 実務記述書-財務諸表への重要性の適用」（以下「本 ED」という。）に対してコメントを提供する機会を歓迎する。我々は、IASB の開示に関する取組みは、市場参加者から示されている様々な懸念に対処するとともに、IFRS に準拠して作成される企業の財務情報の質を高めることを支援するものと考えており、当該取組みを支持している。

しかし、我々は、関係者との議論を行った結果、多くの関係者が、本 ED の記述の殆どは単に現行の会計基準の要求事項を繰り返しているか、現行実務をまとめたものにすぎず、本ガイダンス案を特に有用とは考えていないことが判った。多くの関係者は概して、本ガイダンス案は財務諸表に対する重要性の概念の適用のあり方について一覽性をもって示すことができる点で一部の者を「教育する」助けになるかもしれないと考えていた一方で、本 ED の記述の多くが財務報告の実務が十分に発達している環境において財務諸表作成者や監査人が実務において直面している問題を解決しうる有用なガイダンスを提供していないと考えていた。こうしたフィードバックを踏まえ、我々は、特に、財務報告の実務が発達し、厳密な監査、監督及び施行の実務が行われている法域では、本 ED が財務報告の実務の改善に与え得る追加的な便益は相対的に限定的と考えている。

我々は、本文書案が実際に生じている実務上の問題に取り組むことには有用でないだろうという本 ED に関する全般的な評価を踏まえ、本ガイダンスを実務記述書の形式で公表することを支持しない。むしろ、我々は、本 ED の記述のうち IASB が財務諸表作成者及び監査人に遵守することを期待していると考えられる部分を強制力のあるガイダンスの一部として IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」や今後予定されている一般的な開示基準に組み込むとともに、それ以外については本文書の性質をより反映するよう「教育文書」の形式で公表することを提案する。我々は、この方法により、本文書案の性質がより明確となり、理解が容易になると考えている。

また、本文書案による現行の財務報告の実務に対する効果が限定的だろうという評価を踏まえ、我々は、IASB が本文書案を早急に公表する必要はないと考えている。我々は、IASB が本文書を、開示に関する取組みにおける他の関連する作業を検討した後に最終化した方がより有用と考えている。このため、我々は、IASB が本文書案を開示に関する取組みにおける他の関連する作業が最終化するまで公表しないことを提案する。

我々は、こうすることによって、本文書を相対的に短期間で複数回改訂するリスクを最小化できると考えている。

我々は、IASB が、開示要求事項をどのように適用すべきかに関する企業の判断の改善に資するような取組みを開示要求事項そのものの見直し（個別の基準に開示目的を明確に記載することを含む。）と並行的に最終化することによって、財務諸表利用者に対する財務報告の情報提供価値にプラスの影響を、より効果的にもたらすことを期待している。

本 ED における個別の質問に対する回答については、本コメント・レターの別紙をご参照いただきたい。

我々のコメントが、当プロジェクトにおける IASB の今後の審議に貢献することを期待する。

企業会計基準委員会 副委員長
ASAF 対応専門委員会 専門委員長
小 賀 坂 敦

本公開草案における個別の質問への回答

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。

- (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思えるか。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思えるか。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。

1. 本文書の形式について、我々は、次の理由により、本文書案を実務記述書の形式でなく、教育文書の形式で公表すべきと考えている。
 - (1) 本レターの本文に記載した通り、実務記述書の形式は本文書の内容を反映していないこと。我々は、教育文書の形式の方が本文書内容及び想定される用途をより適切に反映すると考えている。
 - (2) 本文書は、IASB による実務記述書の唯一の先行事例であり、財務諸表外に開示される情報の表示について経営者を支援するために公表された「経営者によるコメント」と内容が著しく異なっていること。「経営者によるコメント」は、財務諸表の一部ではなく、多くの場合、これに関する開示要求は証券規制当局によって規則が定められており、IFRS の要求事項の対象とされていない。一方、本文書案の内容は、財務諸表における情報に関するものである。
 - (3) これまでに聞かれている範囲では、仮に本文書案が実務記述書の形式で公表されたとしても、本文書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。
 - (4) 仮に教育文書の形式で公表したとしても、IASB は、広範囲の利害関係者からインプットを得るために協議プロセスを行うことが禁じられていないこと。したがって、我々は、協議プロセスの必要性が文書の適切な形式を判断することにはならないと考えている。
2. また、本レターの本文に記載した通り、本 ED における記述の一部は IASB が財務諸表作成者及び監査人に遵守することを期待している事項を示していると考えられ

る。このため、我々は、本文書における関連する部分を、通常の基準設定のデュー・プロセスを経た後に IFRS の強制力のあるガイダンスの一部として IAS 第 8 号や今後予定されている一般的な開示基準に組み込むとともに、それ以外については各基準の会計処理及び開示に関する要求事項とのつながりを明確にしたうえで強制力のない教育文書とすることを提案する。

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。

3. 本レターの本文に記載した通り、我々は、本文書案の例示が財務報告の実務が十分に発達している環境において財務諸表作成者や監査人が実務において直面している問題を解決するためには、十分に有用ではないと考えている。例えば、我々は、本 ED の第 27 項に例示された内容に同意するものの、本例示が実務上の問題の解決に有用だとは必ずしも考えていない。これは、作成者や監査人は、当該例示を既に正しく理解していると考えられるためである。
4. 全般的に、我々は、本文書案は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おり、追加すべき論点は殆ど無いと考えている。また、本文書案が論点を網羅的に包含するものとするように IASB が多くの例示を追加した場合、「チェックリスト」として使用される可能性があるという懸念が利害関係者から寄せられている。このため、我々は、IASB が例示の追加を検討する場合、慎重に取り組むことを提案する。
5. 他方、本プロジェクトの当初の目的（すなわち、財務諸表における開示実務の改善）の観点から、IASB が財務諸表注記に対する重要性の概念の適用に係る議論を拡充する旨を検討することは有用である可能性があると考えている。例えば、本 ED の第 46 項では財務諸表本表と財務諸表注記では重要性の概念が異なるかどうか、異なる場合にはどのように異なるかについて記載されているが、IASB が本項の記述を充実させることは有用であるかもしれない。
6. 例示に関する具体的なコメントは、本レターの第 9 項を参照いただきたい。

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 of 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。

(a) 追加すべき項目の有無について

- 7. 本レターの第5項で記載した提案を除き、我々は、本文書案に追加されるべき内容は多くないと考えている。

(b) ガイダンス案の理解可能及び有用性について

- 8. 我々は、本文書の記載は、ビジネス・会計及び IFRS について合理的な知識レベルにある財務諸表作成者にとって、全体として十分に明確と考えている。しかし、本レターの本文で記載した通り、我々は、本文書の内容は、作成者が財務報告の実務

において直面している問題を解決するためには、十分に有用ではないと考えている。

(c) 修正すべき項・セクションについて

9. 我々は、本文書案の記述は、次に挙げる項目について修正すべきであると考えている。

本 ED の第 39 項(a)

本 ED の第 39 項 (a) では、多くの件数の類似したリースを開示目的で合算しても重要性のある情報を喪失することにはならないかもしれないとされているが、他方で、そのリースの部分集合に他とは著しく異なる特徴がある場合には当該部分集合に関する情報に重要性があるかもしれないとされている。こうした判断が実務上極めて複雑であろう旨が想定される点を踏まえると、当該事例については、開示の詳細さの水準を基準レベルで特定することがより望まれると考えられる。このため、我々は、当該事例を削除するか、当該事例を別の事例に置き換えた方が良いと考えている。

本 ED の第 45 項から第 48 項

本 ED の第 46 項では、重要性の概念は、注記に適用される場合でも異ならないが、当該概念が適用される文脈は異なるとされている。しかし、本 ED は財務諸表本表と財務諸表注記の目的が異なるとしている以外は、どの様な要素が判断の違いに影響するのか具体的に示していない。最近の開示に関する問題（多くの場合、「開示の過多」と称される。）に取り組むために、どのような要素が判断に影響し得るかとともに、可能であれば追加的な例示を提供することによって明らかにすることが有用と考えられる。

本 ED の第 57 項

本 ED の第 57 項では、財務諸表において開示をすべき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とされているが、他方で、情報が公開されていても、企業が IFRS で具体的に要求されている重要性のあ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とされている。本項における記述は相互に矛盾していると考えられることから、我々は、少なくとも同項は理解が困難と考えている。この点、我々は、財務諸表において開示をすべき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べきでないと考えている。これは、他の一般にアクセス可能な情報源を考慮することによって、財務諸表に対する経営者及び監査人の責任の範囲が曖昧になると考えられるためである。

本 ED の第 59 項

本 ED の第 59 項では、期中報告書において重要性の概念が適用される文脈及び目的は、年次報告書において適用される文脈及び目的とは異なるとされている。しかし、本 ED は、これらがどのように異なるのかについて具体的に（例えば、重要性を評価する際に参照すべき定量的指標が、期中報告書と年次報告書の間で異なるか、異なる場合、どのように異なるかについて）示していない。このため、こうした相違の性質について追加的な記述を提供することは有用と考えられる。

本 ED の第 63 項から第 66 項

本 ED の第 63 項から第 66 項では、経営者が内部の記帳手続を策定する際に考慮しうる認識及び測定における実務上の便法が示されている。しかし、「実務上の便法」という用語は、会計基準がコストと便益を理由に会計処理の簡素化（IFRS 第 16 号「リース」における適用除外など）を認めることの説明にも使用されている。このため、本文書案において、当該 2 種類の実務上の便法の違いを説明することが望まれる。

(d) 不必要な項・セクションについて

10. 前項で記載したコメントを除き、我々は、財務諸表への重要性の概念の適用を関係者に教育する目的において明らかに不要な項又はセクションはないと考えている。しかし、我々は、本レターの本文に記載した通り、本文書案の性質をより明確にし、理解し易くするため、IASB が財務諸表作成者及び監査人に遵守することを期待していると考えられる本 ED の一部の記述を強制力のあるガイダンスの一部として IAS 第 8 号や一般的な開示基準に組み込むことを提案する。具体的には、我々は、経営者の行動に関する本 ED 一部の記述を IFRS の強制力のある部分に組み込むことを IASB が検討する旨を提案する。個別の項目については、本レターの別紙 2 をご参照いただきたい。

(e) 法的な要求事項との矛盾するガイダンスの側面について

11. 本 ED における記述のうち、日本における重要性に関する要求事項と矛盾する記述は特にない。

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。

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。

12. 我々は、次の理由により、開示に関する取組みにおけるその他の関連する作業（開示原則プロジェクトを含む。）を最終化する前に本文書案を公表しようとする IASB の計画を支持しない。

- (1) IASB の評価と異なり、我々は、本文書案の内容は開示原則プロジェクトの一部として計画されている今後の議論に大きく影響されると考えている。例えば、本文書案の内容は、①概念フレームワーク又は個別基準における重要性の定義を修正すべきかや、②個別基準に開示目的を明記すべきか、及び、その場合、どのように明記するかに関する IASB の今後の決定に大きく影響されることが考えられる。また、IASB が開示要求の形式を経営者の判断の重要性を強調するために大幅に見直すこととした場合、我々は、本文書案の内容も重要性の概念の適用に関する位置づけが高まったことを反映するように修正すべきと考えている。
- (2) IASB が本 ED の記述の一部を IFRS の強制力のある部分に組み込むこととする場合、IASB は、当該部分を IAS 第 8 号と予定されている一般的な開示基準のいずれに含めるべきかについて慎重に検討すべきである。したがって、IASB が一般的な開示基準の開発を行うかどうか、開発を行う場合、その方法について決定するまで本文書の公表を待つことが合理的と考えられる。
- (3) 本レターの本文に記載した本文書案の内容に対する評価を踏まえ、我々は、実務において本文書案の公表が緊急に要請されている訳ではないと考えている。このため、我々は、本文書を早急に最終化する必要はないと考えている。むしろ、本件と開示に関する取組みにおける他の作業とで調整を図ることにより、比較的短期間において複数回の改訂が行われる旨を阻止することになるため、結果として、関係者が混乱するリスクが避けられるだろうと考えられる。

13. 上記の理由を踏まえ、我々は、本文書を開示に関する取組みにおけるその他の関連する作業の完了前に公表すべきでないと考えている。我々は、IASB が、開示要求事項をどのように適用すべきかに関する企業の判断の改善に資するような取組みを開示要求事項そのものの見直し（個別の基準に開示目的を明確に記載することを含む。）と並行的に最終化することによって、財務諸表利用者に対する財務報告の

情報提供価値にプラスの影響を、より効果的にもたすことを期待している。

(別紙 2)

IFRS の中で強制力がある部分とすることを検討すべきと考えられる記述

本レターの第 2 項に記載した通り、我々は、IASB は本 ED における特定の記述について、(必要に応じて修正した上で) IFRS の強制力のある部分にすることを検討すべきと考えている。例えば、我々は、次の項目を IASB が更に検討すべき対象として識別している。これは、(1) 該当する記述が必ずしも現行の IFRS で明示的に定められておらず、(2) 該当する記述が特定の経営者の行動に該当し、(3) 該当する記述に強制力を与えることにより、IFRS に準拠して作成される財務情報の質の向上に資することが期待されるためである。

財務諸表における表示および開示

- ・ 第 30 項：情報に重要性があるかどうかの判断は、財務諸表の主要な目的の文脈の中で、完全な 1 組の財務諸表を考慮することによって行うべきである。
- ・ 第 32 項：経営者は、情報に重要性があるか否かを、次のように、財務諸表の異なる部分における文脈において評価すべきである。
 - (a) 情報を基本財務諸表において区分表示すべきかどうか、どのように区分表示すべきか
 - (b) 情報を注記に記載すべきか、どのように記載すべきか
 - (c) 上記の評価が、完全な 1 組の財務諸表として見直した後に変化するかどうか

基本財務諸表か注記か

- ・ 第 43 項：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。

以 上