

## 解説

# 国際会計基準審議会（IASB）の 公開草案「開示に関する取組み： IAS第1号の改訂案」

国際会計基準審議会（IASB） 客員研究員 かわにし やすのぶ 川西 安喜



## はじめに

2014年3月25日、国際会計基準審議会（IASB）は、公開草案（ED/2014/1）「開示に関する取組み：IAS第1号の改訂案」（以下「本公開草案」という。）を公表した。本公開草案では、国際会計基準（IAS）第1号「財務諸表の表示」の改訂が提案されており、改訂が提案されている項目の多くは開示に関する取組みの成果として提案されているものである。なお、改訂が提案されている項目には、国際財務報告基準（IFRS）解釈指針委員会に寄せられた要望書に基づき提案されているものもある。コメント期限は、2014年7月23日である。

本稿では、本公開草案について概説する。IASBのボード・メンバー

やスタッフが個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関するIASBの公式見解は、厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

## 開示に関する取組みの成果として提案される改訂

### (1) 背景

IASBは、アジェンダ・コンサルテーション2011において、既存の会計基準における開示規定を見直し、開示フレームワークを開発するよう要請された。これを受け、IASBは、「財務報告のための概念フレームワーク」の見直しにおいて表示及び開示について検討しており、その成果は、IASBが会計基準の新設又は改訂を行う際に役立つこととなる。

概念フレームワーク・プロジェクトを補完するものとして、IASBは開示に関する取組みを開始した。開示に関する取組みは、短期及び長期のものを含む多数のプロジェクトと、既存の会計基準における表示及び開示に関する原則及び規定をどのように改善できるのかを探究する継続的な活動とにより構成される。

本公開草案は、開示に関する取組みの中の短期プロジェクトの1つの成果である。既存の表示及び開示に関する規定について表明されている懸念に対処し、会計基準を適用するに当たり、判断を行うことを確実にしめるために、IAS第1号の明確化のための限定的な改訂を提案している。

### (2) 重要性

#### ① 改訂案の概要

本公開草案は、IAS第1号の重要性に関する規定を改訂し、以下の点を強調することを提案している。

- (a) 有用な情報をわかりにくくする形で情報の集約又は分解を行ってはならない。
- (b) 重要性に関する規定は、純損益及びその他の包括利益計算書、財政状態計算書、キャッシュ・フロー計算書、持分変動計算書並びに注記に適用される。
- (c) 会計基準が特定の開示を要求している場合に、その情報に重要性があるかどうか、また、その結果として、その情報を表示又は開示することが正当化されるかどうかを評価しなければならない。

## ② 改訂案の背景

重要性の概念が実務において十分に適用されていないとの情報が、IASBに寄せられていた。その理由として、さまざまなものが挙げられたが、会計基準における重要性に関する指針が不明確であることもその1つとされた。例えば、次のような誤解が生じている。

- (a) 重要性がない場合に情報を開示しなくてもよいという規定について、財務諸表の本表には表示しなくてよいものの、注記しなければならないと考える人がいる。
- (b) 会計基準が開示を要求している場合には、その項目については、重要性にかかわらず、開示しなければならないと考える人がいる。
- (c) 財務諸表の本表における金額に重要性がある場合に、その項目に関連する項目は全て注記しなければならないと考える人がいる。

そこで、本公開草案では、誤解を招く可能性のある表現を削除又は修正することが提案されている。

また、重要性がない情報で有用な情報を圧倒することは、有用な情報の可視性を損ない、理解可能性を損なう。本公開草案は、運用可能ではないとの理由から、重要性のない情報の開示を禁止することは提案していないものの、重要性のない情報の開示は、重要な情報をわかりにくくすることを強調することを提案している。

## (3) 財政状態計算書又は純損益及びその他の包括利益計算書において表示する情報

### ① 改訂案の概要

本公開草案は、以下のとおり、財政状態計算書並びに純損益及びその他の包括利益計算書における表示に

関する規定を改訂することを提案している。

- (a) 行項目の表示に関する規定は、その行項目を分解表示することによっても満たされることを明確化する。
- (b) 追加的に小計を表示する場合の規定を導入する。

### ② 改訂案の背景

IAS第1号は、財政状態計算書において表示することが要求される行項目を列挙している。この規定が規範的なものであり、これらの行項目については分解表示することができないと解釈する人がいる。また、会計基準に定めのない小計の表示が禁止されていると考える人がいる。

しかし、IAS第1号は、それを表示することが財政状態を理解する上で関連性がある場合に、追加的な行項目、見出し及び小計を表示することを要求している。したがって、関連性がある場合には、財政状態計算書において表示することが要求される行項目は分解表示しなければならない。追加的に小計を表示しなければならない。

純損益及びその他の包括利益計算書においても、同様の規定が存在する。したがって、本公開草案は、その規定についても改訂することを提案している。

財政状態計算書並びに純損益及びその他の包括利益計算書において、会計基準に定めのない小計を表示することについての懸念に応え、本公開草案は、そのような小計を表示するに当たって考慮すべき事項を示している。具体的には、小計について、以下の性質を要求することを提案している。

- (a) 理解可能である。小計の表示方

法及び見出しにより、その小計を構成する行項目に透明性がなければならない。

- (b) 期間を通じ一貫性がある。会計方針又は見積りの変更についてはIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従い評価した上で、小計は期間を通じ一貫して表示され、計算されなければならない。

- (c) 純損益及びその他の包括利益計算書に示される小計について、会計基準に従い要求される小計又は合計よりも目立つようには表示してはならない。追加的に表示される小計と、会計基準に従い要求されている小計又は合計の関係を財務諸表の利用者が理解できるように、両者を調整する行項目を表示しなければならない（重要性がない場合を除く）。

## (4) 注記

### ① 改訂案の概要

本公開草案は、以下のとおり、注記の構成に関する規定を改訂することを提案している。

- (a) 注記の規則正しい表示順を決定するに当たり、財務諸表の理解可能性と比較可能性を考慮しなければならないことを強調する。
- (b) 注記の規則正しい表示順には柔軟性が与えられ、IAS第1号に示されている順に従う必要がないことを明確化する。

### ② 改訂案の背景

IASBは、IAS第1号が、注記の順序を定めていると理解している人がいることを承知している。IAS第1号第114項は、「企業は、通常、注記を次の順序で記載する。」とした上で、具体的な注記の順序を示している。「通常」という表現が用いられ

るために、この順序に従わない場合には「異常」と理解される可能性があるため、企業が順序を変えることが難しいと考える人がいる。

IASBは、IAS第1号に示されている順序は例示にすぎず、この順序で注記を記載することを要求することは意図されていないとの結論に至った。したがって、本公開草案は、注記を表示する順序に柔軟性を与えることを提案している。

## (5) 会計方針の開示

### ① 改訂案の概要

本公開草案は、重要な会計方針を特定するための指針を定めたIAS第1号第120項を削除することを提案している。

### ② 改訂案の背景

IAS第1号は、重要な会計方針の開示を要求しており、IAS第1号第120項では、法人所得税に関する会計方針と為替差損益に関する会計方針が例に挙げられている。しかし、これらの会計方針のどの部分が重要な会計方針となり得るのかについて疑問が寄せられていたため、本公開草案ではIAS第1号第120項全体を削除することを提案している。

### IFRS解釈指針委員会に寄せられた要望書に基づき提案される改訂

### ① 改訂案の概要

本公開草案では、持分法により会計処理される関連会社及びジョイント・ベンチャー（以下「持分法投資」という。）のその他の包括利益（OCI）に対する持分相当額について、純損益に組み替えられる（リサイクルされる）ものとそうでないものに分類した上で、それぞれの分類における合計について、それぞれ、単一の行項目として表示することを提案して

いる。

### ② 改訂案の背景

2011年のIAS第1号の改訂において、OCI項目は、リサイクルされるものとそうでないものとに分けて表示することとされた。しかし、持分法投資のOCIに対する持分相当額に関する表示を定めたIAS第1号の規定が明確ではなかったため、実務において、次の3種類の解釈がされることが、IFRS解釈指針委員会から報告されていた。

- (a) 持分法投資のOCIに対する持分相当額は、報告企業のそれ以外のOCIとは性質が異なるため、単一の行項目として合計を表示すべきである。
- (b) 持分法投資のOCIに対する持分相当額は、性質別に別個の行項目として表示すべきである。
- (c) 持分法投資のOCIに対する持分相当額は、（性質別に表示されている）報告企業のそれ以外のOCIと性質が同じ行項目に含めるべきである。

IASBは、持分法投資についても、OCI項目は、リサイクルされるものとそうでないものとに分けて表示しなければならないことは、2011年のIAS第1号の改訂において明確であることを確認した。

同時に、IASBは、2011年のIAS第1号の改訂前の規定は、持分法投資のOCIに対する持分相当額について、性質別に分類することを要求しておらず、2011年の改訂によってこの規定を変更する意図がなかったことも確認した。

そこで、本公開草案では、持分法投資のOCIに対する持分相当額について、リサイクルされるものとそうでないものに分類した上で、それぞ

れの分類における合計について、それぞれ、単一の行項目として表示することを提案している。

## おわりに

本公開草案は、本公開草案によるIAS第1号の改訂について、発効日を明示していない。IASBは、本公開草案に寄せられたコメントを踏まえて決定することとなる。

なお、本公開草案は、早期適用を認めることを提案している。

### 【参考文献】

International Accounting Standards Board, Exposure Draft (ED/2014/1) *Disclosure Initiative: Proposed Amendments to IAS 1*, March 2014.