

公開草案 (ED/2015/8)

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

公益社団法人リース事業協会

当協会は、リースプロジェクトに関する審議に対して、これまで多くのコメントを提出してきたが、重要性の適用に関しては強く主張してきた。

実務上、経営者（財務諸表作成者）が重要性を適切に評価して、財務諸表の表示及び開示の内容、あるいは IFRS の認識及び測定に関する要求事項の適否を判断することは容易でない。

したがって、今般、IASB が、重要性の概念の適用に関して経営者の助けとなることを目的として本実務記述書 [案] を公表したことは、大いに意義があると考えられる。

しかしながら、経営者が重要性の概念を容易に適用できるようにするため、すなわち、本実務記述書が実務において実際に機能するために、当協会は、別紙のとおり、本実務記述書 [案] の改善を提言する。提言の要旨は以下のとおり。

<要旨>

- I. 重要性の概念の適用に関して経営者の助けとなり、チェックリストによる判断に依存せざるを得ない現状からの変化に影響を与えることに役立つという目的の達成のためには、ガイダンスに照らした経営者による判断を監査人が容認できるような実務記述書が必要である。
- II. 本実務記述書は、重要性がある場合と重要性がない場合の説明、ガイダンス及び設例が公平となるような内容とすべきであり、また、経営者が、ガイダンスを適切に理解し、重要性の概念を容易に適用できるように、ガイダンスを包括的かつ明瞭にまとめた要旨を本実務記述書の最初に記載すべきである。
- III. 実務においては、まず、認識及び測定の要求事項について重要性があるかないかの判断を行い、その後、表示及び開示の重要性の適用に関する検討を行うというステップを踏むことになるため、「認識及び測定」の領域の冒頭において、重要性がない場合には IFRS の認識及び測定の要求事項が適用されないことを明確に記載すべきである。
- IV. 認識及び測定について定量的な閾値を用いて重要性があるかないかを予備的に評価する場合、監査人から、実際に IFRS の要求事項に従って認識及び測定を行った場合と採用しようとする会計処理を行った場合との差異を完全に比較検討しなければならないといった、過度に厳密な判断基準を要求され、重要性の適用を阻害するような負担が生じることのないようにすべきである。
- V. 本実務記述書（案）には、重要性の概念の適用方法及び重要性の適用における判断方法に関して、経営者の意思決定に際して有用でかつ実務的な設例を含めるべきであり、一方、重要性の概念の適用に関して経営者の誤った判断を惹き起こす可能性がある設例は、削除、修正または他の設例に置き換えるべきである。

【別紙】

I. 重要性の概念の適用に関して経営者の助けとなり、チェックリストによる判断に依存せざるを得ない現状からの変化に影響を与えることに役立つという目的の達成のためには、ガイダンスに照らした経営者による判断を監査人が容認できるような実務記述書が必要である。

1. 本実務記述書は、重要性の概念の適用に関して経営者の助けとなることを目的としており、とともに（第1項）、本実務記述書〔案〕におけるガイダンスは、財務諸表を作成する際にチェックリストを厳格に固守することなどの行動上の問題における積極的な変化に影響を与えることに役立つことも期待されている（BC第24項）。
2. 実務上、財務諸表作成時において、重要性の概念の適用を困難にしている大きな要因は、経営者と監査人との間で判断が異なることである。本来であれば、財務諸表のすべての重要な側面において、監査人が監査意見を表明する際の重要性の概念の適用については、経営者と同じ原則を用いて判断を行うべきである。しかしながら、BC第7項のとおり、経営者は、自身と異なる見解の監査人に対して重要性がないことの正当性を説明することの費用と時間をかけずに、また、監査人と異なる見解を含む財務諸表を作成することのリスクを回避するために、重要性がない情報をも含めて財務諸表を作成せざるを得ないのが実情である。
3. したがって、重要性の概念の適用に関して経営者の助けとなり、チェックリストによる判断に依存せざるを得ない現状からの変化に影響を与えることに役立つという目的の達成のためには、ガイダンスに照らした経営者による判断を監査人が容認できるような実務記述書が必要である。
4. そのためには、例えば、BCのみならず本文（目的）において、本実務記述書は、重要性の概念の適用に関して経営者の助けとなることを目的とすることに加えて、財務諸表のすべての重要な側面において、監査人が監査意見を表明する際の重要性の概念の適用について判断を行う際の参考にもなることを明記することも一つの方法である。
5. 本実務記述書が可能な限り早期に発行され、また、財務諸表の作成者及び利用者、及び監査人その他の関係者を対象とした説明会の実施などによって、本実務記述書が広く普及することを期待する。

II. 本実務記述書は、重要性がある場合と重要性がない場合の説明、ガイダンス及び設例が公平となるような内容とすべきであり、また、経営者が、ガイダンスを適切に理解し、重要性の概念を容易に適用できるように、ガイダンスを包括的かつ明瞭にまとめた要旨を本実務記述書の最初に記載すべきである。

6. 本実務記述書は、経営者が財務諸表を作成する際に、重要性がある情報は記載し、重要性がない情報は必要に応じて省略するためのガイダンスとなるものと考えられるが、本実務記述書〔案〕の内容は、重要性がある場合の説明、ガイダンス及び設例に力点が置かれている。
7. したがって、本実務記述書は、重要性がある場合と重要性がない場合の説明、ガイダン

ス及び設例が公平となるような内容とすべきである。

8. 他方、本実務記述書〔案〕は、説明部分とガイダンス部分の記述が混在しているため、経営者が、本実務記述書に含まれるガイダンスに照らして、適切に重要性の概念を適用できるかどうか懸念される。
9. したがって、経営者が、本実務記述書に含まれるガイダンスを適切に理解し、重要性の概念を容易に適用できるように、ガイダンスを包括的かつ明瞭にまとめた要旨を本実務記述書の最初に記載すべきである。ガイダンスの要旨を盛り込むことによって、「重要性の概念の適用に関して経営者の助けとなる」という本実務記述書の目的達成の可能性は、高まるものと考えられる。

III. 実務においては、まず、認識及び測定の要求事項について重要性があるかないかの判断を行い、その後、表示及び開示の重要性の適用に関する検討を行うというステップを踏むことになるため、「認識及び測定」の領域の冒頭において、重要性がない場合には IFRS の認識及び測定の要求事項が適用されないことを明確に記載すべきである。

10. 本実務記述書〔案〕は、「重要性の一般的特性」、「財務諸表における表示及び開示」、「脱漏及び誤表示（「誤表示」）」の3つの主要な領域についてガイダンスを提供している（IN4項）。また、本実務記述書〔案〕の内容の多くは、表示及び開示を行う際の重要性の適用に関するガイダンスの提供に焦点を当てているが、同様の考慮は、「認識及び測定」についても適用されると記載されている（第61項）。

認識及び測定

- 61 本実務記述書〔案〕の内容の多くは、財務諸表において情報の表示及び開示を行う際の重要性の適用に関するガイダンスの提供に焦点を当てている。しかし、同様の考慮は、財務諸表において適用される情報の認識及び測定にも適用される。
11. しかしながら、「財務諸表における表示及び開示」の記載のうち「認識及び測定」の重要性の適用について関連する事項は、ごく一部（第30項、第31項、第34項及び第35項）である。
12. 当協会は、リースプロジェクトに関する審議に対して、欧州、米国及び日本におけるオペレーティング・リースの実態を提示し、リース会計基準を変更することによって財務諸表利用者のベネフィットとなり得る企業は僅かに過ぎず、多くの企業において、オペレーティング・リースの財務諸表に及ぼす影響は極めて小さいことを説明した。
13. IFRS 第16号（新リース基準）が施行されると、リースの金額が財務諸表に対して影響がないであろうと考えている多くの企業は、本実務記述書のガイダンスを参照して、IFRS 第16号（新リース基準）で要求される認識及び測定を行うか否かの判断を行うことになる。
14. このように、実務においては、まず、認識及び測定の要求事項について重要性があるかないかの判断を行い、その後、表示及び開示の重要性の適用に関する検討を行うという

ステップを踏むことになるため、「認識及び測定」の領域の冒頭において、重要性がない場合には IFRS の認識及び測定の要求事項が適用されないことを明確に記載すべきである。

15. 当協会は、第 61 項を以下のように修正するとともに、第 30 項、第 31 項、第 34 項及び第 35 項の記載内容を、認識及び測定の重要性の適用に合わせた内容に修正したうえで「認識及び測定」の記述の中に取り入れることを提案する。

認識及び測定

- 61 本実務記述書 [案] の内容の多くは、財務諸表において情報の表示及び開示を行う際の重要性の適用に関するガイダンスの提供に焦点を当てている。しかし、同様の考慮は、財務諸表において適用される情報の認識及び測定にも適用される。IFRS の要求事項は、それを適用しないことの影響に重要性がない場合には適用する必要はない。このことは、認識及び測定に関する要求事項についても該当する (第 11 項参照)。
16. 更に、現在の第 64 項は、第 63 項から第 66 項に記載されている「実務上の便法」というよりも、認識及び測定に関する重要性そのものに関する記載であるため、第 61 項と併せて記載すべきであると考え。また、以下のとおり、所定の閾値の例示を追加することを提案するほか、文章の流れをスムーズにするため、「それでも…定期的に見直すべきである。」を本項の最後に移動することを提案する。
 - 64 企業が、所定の閾値を超える資金的支出だけを資産化し、それより小さい当該閾値を下回る金額は費用として認識するという内部的な方針を有しているかもしれない。例えば、リースの総額が財務諸表に対して所定の閾値を下回るため、リースの借手は、IFRS 第 16 号 (新リース基準) に定める認識と測定の要求事項を適用しないと判断する。それより小さい当該閾値を下回る金額は明らかに重要性がないと考えられるからである。経営者は、IFRS からこの乖離が現在の財務諸表と将来の財務諸表の両方に重要な影響を与える可能性は低いと評価している。そのような支出が主要な利用者が行う意思決定に影響を与えると合理的に予想できないことが明らかだからである。それでも、このような方針は、これらの想定が依然として適切であることを確保するために、定期的に見直すべきである。このような慣行が財務諸表に重要な影響を有さないのであれば、企業の財務諸表が IFRS に準拠することの妨げとはならない。それでも、このような方針は、これらの想定が依然として適切であることを確保するために、定期的に見直すべきである (第 77 項から第 79 項も参照)。
17. なお、現在の第 62 項は、前段部分は認識及び測定の影響が重要性がある場合の記述、後段部分は表示の誤謬に関する記述であり、前段と後段に関連性が無いため、第 62 項の趣旨が理解できる内容に修正すべきである。
 - 62 IFRS の認識及び測定の要求事項は、影響が財務諸表に重要性がある場合には適用される。特に、IAS 第 8 号では、財務諸表が重要性のある誤謬を含んでいる場合、又は重要性はないが企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローの特定の表示を達成するために意図的に行われた誤謬のいずれかを含んでいる場合には、財務諸表は IFRS に準拠していないと述べている。

IV. 認識及び測定について定量的な閾値を用いて重要性があるかないかを予備的に評価する場合、監査人から、実際に IFRS の要求事項に従って認識及び測定を行った場合と採用しようとする会計処理を行った場合との差異を完全に比較検討しなければならないといった、過度に厳密な判断基準を要求され、重要性の適用を阻害するような負担が生じることのないようにすべきである。

18. 当協会は、第 26 項の「定量的閾値はそれ自体では確定的なものではないが、重要性の概念を適用する際の有用な道具となり得る。」との記載に同意する。また、同項の「定量的閾値は、ある金額に重要性がある（又は重要性がない）可能性が高いという予備的評価の基礎を提供する可能性がある。」との記載も理解できる。

26 しかし、定量的閾値はそれ自体では確定的なものではないが、重要性の概念を適用する際の有用な道具となり得る。定量的閾値は、ある金額に重要性がある（又は重要性がない）可能性が高いという予備的評価の基礎を提供する可能性がある（例えば、利益又は純資産の一定率を下回っている場合）。しかし、重要性の評価には、項目の性質及び企業の状況の考慮も必要となる。

19. しかしながら、認識及び測定について定量的な閾値を用いて重要性があるかないかを評価する場合、実際に IFRS の要求事項に従って認識及び測定を行った場合と採用しようとする会計処理を行った場合との差異を完全に比較検討しなければならないとなると、重要性がないことの正当性を説明するための新たな費用と時間がかかることになる。

20. その結果、BC 第 7 項のとおり、経営者は、自身と異なる見解の監査人に対して重要性がないことの正当性を説明することの費用と時間をかけずに、また、監査人と異なる見解を含む財務諸表を作成することのリスクを回避するために、重要性がない情報をも含めて財務諸表を作成するという現行実務と変わらない状態が続くことになる。

21. BC 第 23 項では、「本ガイダンス案の予想される影響は、重要性のより適切な理解と適用であり、経営者にとって大きなコストはない。」と説明されている。

22. したがって、認識及び測定について定量的な閾値を用いて重要性があるかないかを評価する場合、監査人から過度に厳密な判断基準を要求され、重要性の適用を阻害するような負担が生じることのないように、第 26 項に関連して、以下の趣旨を追加的に記載すべきである。

「認識及び測定について定量的な閾値を用いて重要性があるかないかを予備的に評価する場合、IFRS の要求事項に従って認識及び測定を行った場合と採用しようとする会計処理を行った場合との差異を完全に比較検討する必要はなく、例えば、重要性がないと判断する範囲、及び当該範囲に対して採用しようとする会計処理によって、財務諸表利用者の意思決定に影響を与える可能性がないことを合理的に説明できれば足りる。」

V. 本実務記述書（案）には、重要性の概念の適用方法及び重要性の適用における判断方法に関して、経営者の意思決定に際して有用でかつ実務的な設例を含めるべきであり、一方、重要性の概念の適用に関して経営者の誤った判断を惹き起こす可能性がある設例は、削除、修正または他の設例に置き換えるべきである。

23. 本実務記述書（案）には、重要性の概念の適用方法及び重要性の適用における判断方法に関して、経営者の意思決定に際して有用でかつ実務的な設例を含めるべきである。また、一つの設例の中に「重要性がある場合」と「重要性がない場合」の両方のケースを織り込むべきである。それによって、重要性が何を意味するかについて理解が深まり、経営者（財務諸表作成者）や監査人が合理的な判断を行うことができるはずである。本実務記述書（案）の記載は、重要性がある場合の設例や留意事項が明記されている反面、重要性がない場合の設例が不明瞭であるため、実務において監査人から前者のみが強調される懸念がある。
24. 一方、IFRS 基準書と矛盾している設例、あるいはガイダンスの理解を深めるものとして適さない設例は、重要性の概念の適用に関して経営者の誤った判断を惹き起こす可能性があるため、削除すべきである。削除しない場合は、修正または他の設例に置き換えるか、もしくは当該設例を提示することに妥当性があることを補足すべきである。
25. 例えば、第 39 項(a)は「質的特性」に焦点をあてた設例であるが、当該設例は、重要性の概念の適用に関して経営者の誤った判断を惹き起こす可能性がある。

39

- (a) 企業が類似した資産について 500 件の同様のリースを有している場合には、それらを開示目的で合算しても重要性のある情報の喪失にはつながらないかもしれない。しかし、その 500 件のリースの部分集合に他とは著しく異なる特徴（残価保証や延長オプションなど）がある場合には、当該部分集合に関する区分情報に重要性があるかもしれない。
26. IFRS 第 16 号（新リース基準）では、使用権資産及びリース負債を財政状態計算書に別個の科目で表示するか、または注記の中で開示することを要求している。また、残価保証や行使することが合理的に確実な延長オプションについては、これらを含めて使用権資産とリース負債を認識することとなっている。
27. このため、財政状態計算書の資産及び負債に含まれている使用権資産及びリース負債、または財政状態計算書に別個の科目で表示されている使用権資産及びリース負債の中で、残価保証や延長オプションが付されたリースが他のリースと著しく異なる特徴を有しているとは想定できない。
28. しかしながら、第 39 項(a)のような設例が示されると、企業は、財政状態計算書に使用権資産及びリース負債を別個の科目で表示したうえで、更に残価保証や延長オプションが付されたリースについては重要性があるかないかを判断し、重要性がある場合にはこれらを別個に表示するか、または注記で開示するかを検討しなければならないことになる。
29. 残価保証や延長オプションが付されたリースが他のリースと著しく異なる特徴を有しているとは想定されず、そもそも IFRS 第 16 号（新リース基準）では、残価保証や延長

オプションが付されたリースについて、注記においても明示的な開示が要求されていない中で、「質的特性」に焦点をあてた第 39 項(a)は、ガイダンスの理解を深めるものとして適さない設例であり、重要性の概念の適用に関して経営者の誤った判断を惹き起こす可能性があるため、削除すべきである。

30. また、「重要性がない場合」のケースとして、第 79 項に下線部分のような設例を織り込むべきである。

79 例えば、下記の 2 つの間には相違がある。

- (a) 経営者が、割引後の価値と割引前の価値との間に重要性のある差異がないため、負債について貨幣の時間価値を反映するための割引を行わないことを決定すること
- (b) 経営者が、負債の金額を減らすために不適切な割引率の使用を意図的に選択すること

企業が、著しい低金利環境下において割引計算を行う場合において、割引後の金融債務に重要性がないときは、その代替として、例えば、当該債務を割引かない金額で測定する方法が考えられる。あるいは、割引いた額で金融債務を認識した上で、利息法によらず定額法により利息計算を行うことも考えられるだろう。他方、不適切な割引率を使用するという経営者の意図的な選択は、重要性があるであろう。経営者がそうしているのは、おそらくは「企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローの特定の表示を達成する」ためであるからである。

以上