

〔論文〕

EDINETにおけるIFRSタクソノミの導入とその課題

坂 上 学

1 はじめに

EDINET (Electric Disclosure for Investors' NETwork) は、金融庁によって2001年より稼働がはじまったわが国初の電子開示システムである¹⁾。正式には「金融商品取引法に基づく有価証券報告書等の開示書類に関する電子開示システム」といい、2005年5月の証券取引法（現在は金融商品取引法に取って代わられている）の改正により、従来は紙媒体によってのみ行われていた有価証券報告書等の書類の提出・受理といった一連の手続を、電子情報処理組織を用いて行うことが可能となった。この電子情報処理組織を具体的に実現したものがEDINETである。当初はEDINETの利用は任意であったが、2004年6月1日以降は一部の書類を除き、電子データによる提出が義務づけられるようになった。現在ではすべての書類についてEDINETを介しての提出が義務付けられている。

EDINETは当初、財務情報を記述するためにHTMLというWebページで使われるマークアップ言語を用いていた。HTMLを採用することによって、従来は紙媒体でしか入手できなかった有価証券報告書を、自宅に居ながらにしてインターネットを介してWebブラウザを使って簡単に閲覧できるようになったわけである。しかしながら、紙媒体と同様にデータの二次利用が難しく、財務データの整合性の検証を自動化できないといった点については、データが電子化されても問題は解決されなかった。記述言語としてHTMLを用いている限りは、この問題は根本的に解決されないという運命を持っていたのである。

21世紀に入り、この問題を一挙に解決できる

技術が登場した。それは、XML (eXtensible Markup Language) と呼ばれるマークアップ言語の応用言語として開発されたXBRL (eXtensible Business Reporting Language) である²⁾。このXBRLは、EDINETシステムの高度利用を促進するために導入されることになり、証券取引法に取って代わった金融商品取引法の施行令が2008年3月に改正され、それに伴い2008年3月17日よりEDINETは新システムへと移行することになった。そして2008年4月より始まる会計年度の決算から、提出書類の財務諸表部分についてはXBRL形式による提出が義務化されることとなったのである。

このEDINETのXBRL対応のため、金融庁はEDINETタクソノミを開発し、またEDINETシステムにおいて提出されるXBRLインスタンス文書(EDINETでは「報告インスタンス」と呼んでいる)の仕様を定めた。EDINETシステムに提出される報告インスタンスは、EDINETタクソノミの利用を前提とし、その拡張である企業別拡張層タクソノミに対応させてその拡張タクソノミと共に提出することが要求されている。

一方、2010年3月期の決算より国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards: 以下IFRS)が任意適用となりEDINETにおいてもIFRSベースの決算書類を提出できるようになった(金融庁2010)。2002年3月期決算より、海外向けのアニュアルレポートにおいてIFRSベースの連結財務諸表を公表してきた日本電波工業株式会社は、日本で初めてIFRSベースの財務諸表を公表した(垣内2010)。当然ながらEDINETを通じて提出した書類のうち、財務諸表部分についてはIFRSタクソノミに対応した

報告インスタンスを提出している。一見すると EDINET システムは、その報告インスタンスの要件から EDINET タクソノミと不可分であり、それ以外のタクソノミに対応するためには大幅なシステム変更が必要なのではないかと思われたものの、比較的スムーズに IFRS タクソノミに対応できたことになる。

そこで本稿では、EDINET システムにおいてどのように IFRS タクソノミを導入することができたのか、その仕組みを明らかにするとともに、具体的な事例として日本電波工業の報告インスタンスを分析することにより、現時点において EDINET システムにおいて IFRS タクソノミの導入における課題を明らかにすることにした。この問題を考えるにあたっては、EDINET タクソノミと IFRS タクソノミの構造とその相違点を知る必要がある。また EDINET システムにおける報告インスタンスとタクソノミの関係についても知る必要があるだろう。具体的には IFRS タクソノミの導入において、エントリー・ポイントと呼ばれる新たな仕組みの導入についての理解が不可欠であり、その役割・機能について明らかにする。その上で、実際の報告インスタンスの内容を分析することにより、何ができていて何ができていないのか、また不十分な点についてはどのようにすれば解決ができるのか、その課題を探ることにした。

2 XBRL に関する予備的考察

EDINET タクソノミと IFRS タクソノミの比較をする前に、まず XBRL についての簡単な仕組みを説明しておこう。

XBRL 形式の財務諸表データは、インスタンス文書 (instance documents) と呼ばれる。EDINET システムにおいては、このインスタンス文書のことを「報告インスタンス」と呼んでいるため、以下、このインスタンス文書について、EDINET システムについて言及する場合は報告インスタンスと呼ぶこともあるが、両者は同じものを指す。このインスタンス文書は、対応するタクソノミ (taxonomy) とペアで利用することが前提となっている。日本の会計基準で作成された財

務諸表を読みこなすためには、企業会計原則や財務諸表規則についての知識が必要であると同時に、IFRS で作成された財務諸表を読みこなすためには、IFRS についての知識が必要であることは自明であろう。これと同じく、日本の会計基準をもとに作成された財務諸表のインスタンス文書 (すなわち報告インスタンス) は、日本の会計基準をもとに作成された EDINET タクソノミがなければ正しく扱うことができないし、IFRS で作成されたインスタンス文書は IFRS タクソノミがなければ正しく利用することができない。それは、インスタンス文書中に記述される財務データのタグは、対応するタクソノミに記述されているものでなければならないという制約があるからである。別の言い方をすれば、タクソノミの中に定義されていないエレメントをインスタンス文書の中で使うことは許されないのである。

しかしながら XBRL のインスタンス文書とタクソノミの関係は、もう少し複雑である。それは「拡張タクソノミ」という機能の存在である。拡張タクソノミは、あらかじめ用意されているタクソノミの中に、利用したい項目 (要素名) が見つからない場合に、企業が独自に新たなタクソノミを作成し、元のタクソノミを拡張することによって、その企業独自の項目を使えるようにするための仕組みである。その特徴ゆえに、XBRL は自身の名前の中に「拡張可能」(extensible) という表現を持つ。なお本稿では SEC が公表しているマニュアルの記述 (Security Exchange Commission 2010, p.218) に倣い、規制当局等によってあらかじめ用意されているタクソノミを「基本タクソノミ」(原語は standard base taxonomy) と呼び、企業独自の項目を拡張した部分についてのみ「拡張タクソノミ」(同様に、原語では company extension taxonomy) と呼ぶことにすることにした³⁾。この拡張タクソノミについては、後述する実際の報告インスタンスを分析する上で不可欠な知識となるため、ここでやや詳しく説明をしておく必要があるだろう。

XBRL を採用する電子開示システムにおいて、この拡張タクソノミは標準化された手続きに従って作成することが求められる。アメリカの

EDGAR システムにおいても、わが国の EDINET システムにおいても、拡張タクソノミはファイル名の命名規則に至るまで細かく規定され、しかも必ずインスタンス文書と共に提出することを要求するというアプローチをとっている。

なぜこのようなアプローチをとるかという点、拡張タクソノミ扱いを統一することで混乱を未然に防ぐという意図があるからである。ある企業のインスタンス文書には独自の項目がないため、拡張タクソノミが添付されていないが、別の企業では添付されているとすると、ファイルの有り無しの妥当性について、ひとつひとつ検証をしなければならない。また拡張タクソノミのファイルの名称も、企業が勝手に命名していたのでは、システム側においてインスタンス文書から拡張タクソノミの情報を読み取って解釈する必要がでてくる。またその拡張タクソノミの中で、技術的に正しく「対象名前空間」(target namespace) が定義され、インスタンス文書より読み取った情報と一致していることも求められる⁴⁾。XBRL では、拡張タクソノミに target Namespace 属性を用いてこの対象名前空間を指定することになっているが、この属性に不適切な値が指定されていたりすると、インスタンス文書中に記述された企業独自の拡張項目を正しく解釈することができず、当該インスタンス文書の財務データを適切に扱うことができなくなってしまう。このような混乱を避けるために、拡張タクソノミの扱いが標準化されるのである。

たとえば、わが国の EDINET における拡張タクソノミの扱いは、「企業別拡張層タクソノミ」として細かい部分に至るまで厳密に定義されている。たとえば技術的に問題となりやすい対象名前空間の指定などについても、EDINET コード・文書番号・決算日・提出日を組み合わせるとほぼ自動的に決まるようになっており、そこに解釈の余地がないように工夫がなされている。このことは、アメリカの EDGAR システムにおいても、概ね同様の運用がなされている。

3 EDINET タクソノミと IFRS タクソノミの比較

以上の予備的考察をした上で、EDINET タクソノミと IFRS タクソノミの比較をすることにしよう。

EDINET ではさらに、前述したような拡張タクソノミの持つ役割、すなわち企業独自の項目を追加するという役割の他にも、いくつか特徴的な役割を持たせている。それは EDINET タクソノミの中に内包されている業種別タクソノミを指定するという役割と、パターン別リンクベースファイルを指定するという役割である⁵⁾。とりわけ後者のパターン別リンクベースファイルというのは、世界に存在する三大タクソノミ (EDINET タクソノミ、US-GAAP タクソノミ、IFRS タクソノミ) の中でも EDINET タクソノミにしかない大きな特徴となっている⁶⁾。

周知のとおり、わが国における上場企業は『有価証券報告』の提出が義務付けられてきたが、これまで多少のバラツキがあるものの、財務諸表規則などにおいて雛形が例示されていることもあり、企業によってその表示様式はそれほど大きな差はないものと思われていた。しかしながら金融庁が EDINET タクソノミの開発に着手すると、表示上いくつか簡単には解決できない問題が浮かび上がってきたのである。その一つが、有形固定資産に対する減価償却累計額の表示方法や貸出債権に対する貸倒引当金の表示方法である。

たとえば有形固定資産に対する減価償却累計額の表示方法について見てみると、いくつかのカテゴリーごとに減価償却累計額を分けて計上する方法が存在する一方で、償却資産に対して一括して計上する方法も存在している。この時、減価償却累計額の階層構造が異なるため、タクソノミでの扱いが問題となるのである。報告項目をタクソノミ化するということは、ある意味、報告項目をどのような階層構造として捉えるかという問題に等しい。いわゆるデータモデルというところの「階層モデル」では複数の親要素を持つことができないため、それぞれの場合の減価償却累計額の親要素を1つに決めなければならない。建物に対する減価償却累計額と、機

械設備に対する減価償却累計額とに分けて計上している場合、減価償却累計額は償却資産価額に対する評価勘定として意味づけられるため、それぞれの親要素は、建物や機械設備といったように別々の親子関係で定義されることになる。しかしながら減価償却累計額が一括計上されている場合、親要素を複数持つことが許されないため、何か1つに決定しなければならない。この場合は建物と機械設備とを合わせた償却性資産全体が、その親概念ということになる。

問題は、このようないくつかのパターンが存在するなかで、タクソノミをどのように構築していくかである。一番安直な方法は、それぞれのパターン別にタクソノミをそっくりそのまま作り上げてしまうことである。ただ表示および計算上で、財務諸表の中に登場するたった数個の項目の扱いが異なるということだけで、数千(EDINET タクソノミでは4,000を超える項目が定義されている)にもおよぶタクソノミ全体を複数セット用意するというのは、あまりにも不効率である。このため表示方法が異なるほんの一部の項目、すなわち貸倒引当金や減価償却累計額等の評価性勘定を設定しなければならない数十の項目のみを抽出し、いくつかの表示パターンに分けて作成したリンクベースファイルを用意し、それらのファイルを部品として後から追加指定するようになれば、効率的にタクソノミを作成することができる。このパターン別リンクベースファイルという複数の部品のうち、どのパターンを使うかを指定するために、拡張タクソノミ(EDINET で言うところの企業別拡張層タクソノミ)を使うところに、大きな特徴を有しているのである。

報告インスタンス(インスタンス文書)と一緒に提出する企業別拡張層タクソノミが持つ、このような特徴は極めてユニークであるため、EDINET システムにおいて、異なるアーキテクチャのタクソノミ(たとえば IFRS タクソノミ)をそのまま利用することは、かなり困難なのではないかと思われていた。この問題は、後述するようにエントリー・ポイントというものを設け、企業別拡張層タクソノミをある意味二重構造にすることより解決したのである(金融庁総

務企画局企業開示課 2010)。

EDINET タクソノミになく、IFRS タクソノミにある大きな特徴としては、ディメンション(dimension)に対応しているということであろう。ディメンションとは、マトリックス構造の中にデータを表現し、さまざまな角度から分析ができるようにするための仕組みで、セグメント別情報等の記述を念頭に置いて開発されたものである。また持分変動計算書のように、縦横に複数の属性が記述され、マトリックス構造を持つ計算書もまた、このディメンション要素を使って記述することができ、実際の IFRS タクソノミにおいても持分変動計算書はこのディメンション要素を利用して記述することになっている。

ディメンション要素には大きく2つの軸により構成される。1つは Member と呼ばれるもので、もう1つが Primary item と呼ばれるものである。具体的に IFRS における持分変動計算書の記述を見てみると、純資産の勘定科目(資本の内訳)が Dimension 要素の Member によって記述され、その変動事由は Primary item によって表わされていることが分かる。なおこのディメンションは、連結財務諸表と個別財務諸表を区別する際に用いるコンテキスト情報のシナリオ要素を記述する場合にも用いられている(金融庁総務企画局企業開示課 2010)。

ディメンションへの対応は、アメリカの US-GAAP タクソノミでも導入されており、アメリカの US-GAAP タクソノミ、わが国の EDINET タクソノミ、そして IFRS タクソノミという三大タクソノミの中では、EDINET タクソノミのみが対応していないことになる(XBRL International Inc. 2009)。わが国においても、セグメント情報の開示は行われているし、株主資本等変動計算書のようにマトリックス構造を持つ計算書類も存在しているが、EDINET タクソノミにはディメンションが導入されていないため、これらのデータをさまざまな角度から分析するといった使い方ができない。もし EDINET タクソノミが他のタクソノミと比較して見劣りする部分があるとすれば、このディメンションに対応していないという点であろう。

4 IFRS タクソノミ導入の仕組みと制約

以上のようにEDINET タクソノミとIFRS タクソノミでは、とりわけディメンションへの対応という部分においては根本的にそのアーキテクチャに大きな違いが存在しており、またパターン別リンクベースファイルの存在により企業が独自項目のために作成する拡張タクソノミの役割についても大きく異なる部分があることが理解できた。

このようにアーキテクチャの異なる IFRS タクソノミを EDINET システムにおいて利用するためには、いくつかのハードルを越えなければならない。具体的には、異なるアーキテクチャのタクソノミを扱う上で必要となる情報(タク

ソノミの名前空間や拡張リンクロールに関する情報)を、何らかの方法で入手する必要があるのである⁷⁾。そして、その役割を担うのが、エントリー・ポイントと呼ばれるファイルであり、EDINET に提出される報告インスタンスは、その対となる企業別拡張層タクソノミからこのエントリー・ポイントを介して、IFRS タクソノミへの対応関係を構築することになる(図表1)。通常の EDINET システムでは、企業別拡張層タクソノミを介して EDINET タクソノミへと辿ることになるが、IFRS タクソノミの場合は、企業別拡張層タクソノミの他にエントリー・ポイントを経由して IFRS タクソノミへと辿り着くことになるわけである。

<ul style="list-style-type: none"> ■ エントリーポイントの対象名前空間の宣言 ■ IFRS タクソノミで用いるリンクベースに関する情報 <ul style="list-style-type: none"> 定義リンク 表示リンク 計算リンク 名称リンク (en, ja) 参照リンク (ias_1, ias_7, eifrs) ■ タクソノミ (スキーマファイル) のインポート <ul style="list-style-type: none"> ※スキーマファイルは以下の4つ ifrs-roles_2009-04-01.xsd rol_ias_1_2009-04-01.xsd rol_ias_7_2009-04-01.xsd ifrs-cor_2009-04-01.xsd

図表1 IFRS 用エントリー・ポイントに記述されている内容

EDINET システムは、異なるアーキテクチャの IFRS タクソノミを直接扱えるようにシステム全体を変更するのではなく、このエントリー・ポイントを扱えるようにシステムを変更したにすぎないが、このような軽微な変更をするだけで IFRS タクソノミを扱えるようにしたことは、スムーズな移行を考えれば妥当な選択であろう。また実際に IFRS タクソノミに対応した報告インスタンスが無事に提出されうまく利用できることが実証されたことは、高く評価されるべきであろう。

しかしながら、このエントリー・ポイントを介して、異なるアーキテクチャのタクソノミを利用できるからといって、無尽蔵に複数のタクソノミを扱えるということを意味するわけではない。エントリー・ポイントを介して他のタクソノミを利用する場合は、同時に EDINET タクソノミを使うことができず、排他的な利用に限定される。

この制約によってもたらされる問題は、大きく2つに分けることができる。1つは、連結財務諸表は IFRS タクソノミによって作成するが、

個別財務諸表については EDINET タクソノミを使うことになるため、1つの報告インスタンスの中に、連結財務諸表と個別財務諸表のデータを収容することができなくなりました。このため、それぞれ別々に報告インスタンスと企業別拡張層タクソノミを用意しなければならなくなったということである。またもう1つは、EDINET タクソノミには凡そ日本企業が使うであろう全ての報告項目が網羅されていたのに対し、IFRS タクソノミには必ずしも多くの日本企業が使う（しかし外国企業ではめったに使われることはない）報告項目が含まれていない可能性が高く、また実際に見つけることができない場合は拡張タクソノミにその項目を独自に定義しなければならないことになるが、その頻度が増すという点であろう。日本では各種の業種に対し細かい規制がなされており、業種独特の開示項目というものも多々存在している。しかしながら IFRS タクソノミには、そのような日本固有の事情に起因する報告項目が将来において追加される保証はない。仮に EDINET タクソノミに定義されていたとしても、IFRS タクソノミを利用する場合は、それらを利用することができず、すべて拡張タクソノミに各企業で独自に対応することになる。

なお US-GAAP タクソノミの扱いはどうなっていたのだろうか。2010年3月期決算の時点（すなわち EDINET のシステムがエントリー・ポイントを介して EDINET タクソノミ以外のタクソノミを利用できるようにシステムが変更された時点）においては、US-GAAP タクソノミはまだ正式版がリリースされていなかったため、金融庁からエントリー・ポイント・ファイルが用意されなかった。結果として SEC 基準で財務報告をおこなっている企業は、連結財務諸表については HTML ファイルによって作成し提出することとなった。

5 IFRS 対応の報告インスタンスの分析

それでは IFRS タクソノミを用いて作成された報告インスタンスの実際を見てみることにしよう。ここで取り上げるのは、わが国において

初めて IFRS 対応の財務諸表を提出した日本電波工業株式会社の報告インスタンスである。

日本電波工業株式会社は、1948年4月に東京日本橋において南部商工株式会社として設立された。設立当初より水晶振動子の製造・販売を手掛け、1950年に現在の日本電波工業株式会社に名称を変更して今日に至っている。1958年には人工水晶育成の工業化に成功し、業績を伸ばす一方で、積極的に海外展開もおこなってきた。1990年には東京証券取引所の2部上場し、1998年には1部上場を果たした。2010年3月31日現在において資本金は約106億円、IFRS ベースの連結売上は525億円となっている。

冒頭にも述べたように、日本電波工業株式会社は2002年3月期決算より、海外向けのアンニュアルレポートにおいて IFRS ベースの連結財務諸表を公表してきたという実績をもっており、IFRS 導入について最も積極的な企業のひとつである。IFRS の任意適用が決まって最初の決算期である2010年3月期の決算をIFRSでおこなうといっても、財務諸表に記述される個々の財務データを準備することについては、これまでの蓄積からはそれほど困難ではなかったものと思われる。わが国においては EDINET を通じた書類の提出が義務付けられているため、IFRS による財務諸表を提出するという事は、IFRS タクソノミに対応した報告インスタンスを作成し、EDINET システムを通じて提出するという事を意味するが、EDINET システムがIFRS対応となり、提出書類のファイル仕様案が公表されたのは、決算日も迫りつつある2010年3月1日という時期であった。おそらく現場では、IFRS タクソノミに対応した報告インスタンスを作成し提出するの可否か、ギリギリの判断が迫られていたはずであろう。いち早く導入を決断し、そのわずか数ヶ月後の2010年6月25日に、これまでどの企業も作成したことのない IFRS 対応の報告インスタンスを無事に提出できたということは、ある意味で快挙ともいえる出来事である。困難にあえて立ち向かった日本電波工業株式会社の関係者の英断を高く評価したい。

2010年3月期決算の財務諸表として日本電波工業株式会社が EDINET を通じて提出した報告

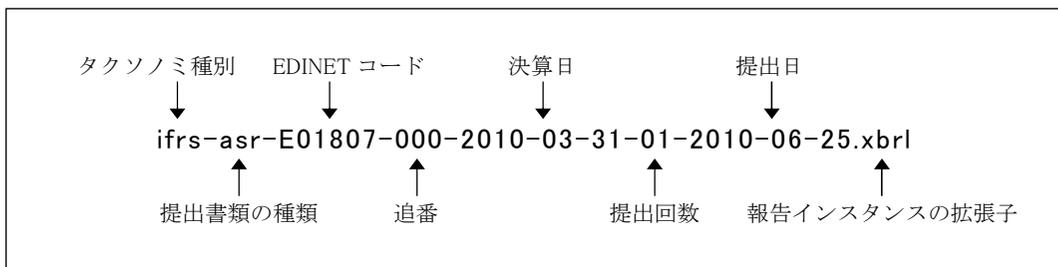
インスタンスは、以下の16のファイルである(図表2)。

このファイル群を理解するためには、EDINETの報告インスタンスにおけるファイル名規則について、いくつかの基本事項を知っておく必要がある。ファイル名は、大きく2つのパートから成り、幹の部分と、枝の部分とに分かれる。同じ財務諸表の場合、全てのファイルに共通

する部分が幹部分であり、異なるのが枝部分ということになる。たとえば日本電波工業株式会社の報告インスタンスの場合は、「ifrs-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25」(連結財務諸表の場合) および「jpfr-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25」(個別財務諸表の場合) が幹部分であり、その他の部分が枝部分となる。

<p>■ 連結財務諸表</p> <p>ifrs-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25.xbrl ifrs-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25-entrypoint.xsd ifrs-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25.xsd ifrs-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25-definition.xml ifrs-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25-presentation.xml ifrs-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25-calculation.xml ifrs-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25-label.xml ifrs-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25-label-ja.xml</p> <p>■ 個別財務諸表</p> <p>jpfr-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25.xbrl jpfr-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25.xsd jpfr-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25-calculation.xml jpfr-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25-definition.xml jpfr-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25-information.xml jpfr-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25-label.xml jpfr-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25-label-en.xml jpfr-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25-presentation.xml</p>
--

図表2 日本電波工業株式会社の報告インスタンス



図表3 報告インスタンスのファイル名の構造

まず幹部分のファイル名規則を見ていくことにしよう。最初の4桁の文字列には、タクソノミの種別を示す文字が入る。EDINET タクソノミの場合は jprf であり、IFRS タクソノミの場合は ifrs となる。続く3桁の文字列には、財務諸表の種別が入る。具体的には asr であれば有価証券報告書、q1r, q2r, q3r がそれぞれ第1四半期報告書、第2四半期報告書、第3四半期報告書、ssr であれば半期報告書、srs であれば有価証券届出書となる。続く6桁のアルファベット+数字で示される部分は、EDINET コードが入る。日本電波工業株式会社の EDINET コードは、E01807である。ここで注意しなければならないのは、EDINET コードと証券コードは異なるという点である。ちなみに日本電波工業株式会社の証券コードは6779 (2011年3月現在) である。続く3桁の数字は追番と呼ばれるもので、複数の報告インスタンスから構成される場合にそれらを区別するために用いられるもので000から始まり1ずつ番号が増えていく。特に何もなければ通常は000となっている。続く4桁-2桁-2桁と連なる数字は決算日の日付を示し、その後の2桁の数字は提出回数を示している。01から始まり再提出をするたびに1ずつ数字が増えていく。最後の4桁-2桁-2桁と連なる数字は報告インスタンスの提出日を示している。

以上の幹部分のファイル名の他に、拡張子もしくはハイフン+文字列+拡張子という形で枝部分がつく。単に拡張子がつくだけのものは2つあるが、.xbrl とあるのが報告インスタンスを指し、もう一方の.xsd は企業別拡張層タクソノミのタクソノミ・スキーマ・ファイルである。幹部分に続いて、-entrypoint.xsd とあるのがエントリー・ポイント・ファイルである。これは IFRS タクソノミを利用する際に用いられるものなので、当然ながら個別財務諸表の報告インスタンス (jprf で始まるファイル群) には存在しない。-definition.xml と続くのは定義リンクベース、-presentation.xml と続くのは表示リンクベース、-calculation.xml と続くのは計算リンクベース、-label.xml と続くのは英語の名称リンクベース、-label-ja.xml と続くのは日本語の名称リンクベースの各ファイルである。

これらのファイル群のうち、今回分析の対象としたのは ifrs で始まる IFRS タクソノミに対応した連結財務諸表のデータ (ifrs-asr-E01807-000-2010-03-31-01-2010-06-25.xbrl) である。この報告インスタンスには、全部で413個のエレメント (タグ付けされた財務データ) が記述されていた。この内訳をさまざまな角度から検討してみよう。

まず対応するタクソノミ別に分類してみると、IFRS タクソノミに定義されている項目が164個、日本電波工業が独自に拡張したエレメントが定義されている企業別拡張層タクソノミに対応する項目が249個となっている (図表4)。実に全体の60%強が、企業独自に拡張した項目ということになる。

	IFRS	企業別拡張層	合計
エレメント数	164	249	413
構成比率	39.7%	60.3%	100%

図表4 報告インスタンスにおけるタクソノミ毎のエレメントの構成比率

ところで報告インスタンスに含まれる項目が全体で413というエレメント数は、実際の財務諸表に記載されている項目からすると、やや多い印象を持たれるかもしれない。これは1つの報告インスタンスの中には、前年度の財務データと比較できるようにするために、前年度データも一緒に提供されているからである。したがって単年度のデータは、おおむねその半分程度 (200程度) と見積もられる。XBRL のインスタンス文書の場合、各年度毎に整然と区分されているわけではなく、1つのファイル中に混在している。このため一見ただけでは今年度のデータなのか、前年度のデータなのかを区別することができないが、これらは各エレメントに記述されるコンテキスト情報の属性値を見ることで区別することができるのである。EDINET では5種類のコンテキストを設定することが求められており、コンテキスト毎にどれだけのエレメントが存在しているかを以下に示してみよう (図表5)。

コンテキスト情報	IFRS	企業別拡張層	合計
CurrentYearDuration	51	100	151
CurrentYearInstant	27	21	48
Prior1YearDuration	51	101	152
Prior1YearInstant	27	21	48
Prior2YearInstant	8	6	14

図表5 コンテキスト別のタクソミ毎の
エレメントの構成比率

この表から分かるのは、今年度（コンテキストに CurrentYear とあるもの）の財務諸表データのエレメント数は、全部で199個であることが読み取れる。ちなみに前年度データは200個のエレメント、前々年度データが14個であった。

コンテキスト別の内訳を見て分かるのは、企業

別拡張層タクソミに定義されている項目が多いのは、CurrentYearDuration と Prior1YearDuration の2つのコンテキストに対応するエレメントであり、いずれも IFRS タクソミの項目数の約2倍にあたるエレメントが拡張されていることが分かる。両者のコンテキストに共通するのは Duration という表記が含まれていることであるが、この Duration とは開始時点と終了時点というように幅のある期間を指し、概ね損益計算書やキャッシュフロー計算書等の計算書類に記載される項目であることを示している。ただ、このコンテキスト情報だけでは、計算書類別の内訳を知ることができないので、続いて企業別拡張層タクソミにおいて拡張された項目について、計算書類別の内訳を調べてみることにしよう（図表6）。

コンテキスト情報	連結キャッシュ フロー計算書	連結財政状態 計算書	連結包括利益 計算書	連結持分変動 計算書
CurrentYearInstant	—	15	—	6
CurrentYearDuration	11	—	4	85
Prior1YearDuration	12	—	4	85
Prior1YearInstant	—	15	—	6
Prior2YearInstant	—	—	—	6
合計	23	30	8	188

図表6 拡張タクソミの計算書類内訳

これを見る限り、拡張されている項目は各計算書類に万遍なく渡っているが、他の計算書類にくらべ圧倒的にその数が多いのが連結持分変動計算書である。連結持分変動計算書は、縦横にいくつかの項目が配置されるマトリックス構造を持つ計算書類であり、縦の項目も、横の項目も、基本的には全て IFRS タクソミの中に定義されているはずである。しかしながら拡張項目が連結持分変動計算書に集中していることには、何か特別な理由があるはずである。

本稿の末尾に掲げた資料に列挙された独自拡張した項目のリストを見れば分かるが、項目名は2つの項目をコロンの(:)で結合したものがざらりと列挙されている。これは連結持分変動計算書の縦軸の項目が最初の部分、横軸の項目が後半の部分となっており、要するに IFRS タク

ソミではディメンションを用いて記述されるべき項目を、ディメンションを用いずに記述するために企業別拡張層タクソミに項目を追加して対応したということが分かる。

6 まとめ—IFRS タクソミ導入の課題

本稿では EDINET システムにおいて初めて IFRS 対応の報告インスタンスを提出した日本電波工業株式会社の事例をとりあげ、その仕組みを明らかにしながら、報告インスタンスを分析した。そこで分かったことは、報告インスタンスに記載されている419項目のうち249項目が企業別拡張層タクソミにおいて定義された項目であり、全体の約3分の2近くにも及んでいることが判明した。

IFRS を導入することのメリットとして喧伝されていたのは、「比較可能性」である。IFRS という国際的に通用する単一の会計基準を用いることにより各企業の財務報告の差異を無くし、その結果として比較可能性の向上を目指すというものであったはずである。しかしながら全体の60%を超える項目が企業独自の拡張項目で占められているとしたら、かえって比較可能性は損なわれてしまうことになるだろう。

このような問題が生じた背景には、IFRS タクソノミに対するスキルがまだ蓄積されていないという事情があるように思われる。本稿でも述べたとおり、IFRS タクソノミにおいてはセグメント別情報の他、持分変動計算書などについても、基本的にディメンションの機能を用いて記述することになっている。しかしながら EDINET タクソノミではディメンションがサポートされていなかったため、ディメンションの機能を使って報告インスタンスを作成するというスキルが醸成されずに来たという経緯がある。日本電波工業株式会社のように長年 IFRS 対応の財務諸表をアニュアルレポート上で公開してきた企業といえども、IFRS タクソノミの機能をフルに使うには、技術的な面で少々敷居が高かったのではないかとはいえこの問題は、新たな制度が導入されたり、新たな技術が導入されたりした当初に付きものであって、日本電波工業株式会社の対応に特に問題があるということではない。EDINET に XBRL が導入された当初を振り返ってみれば、「棚卸資産」という項目を拡張した企業があったことを思えば、制度的・技術的の両面において初めての試みであったことを考えれば、むしろ評価に値するものであろう。

IFRS タクソノミによる報告インスタンスの作成上、より深刻な問題は、IFRS タクソノミ自体がわが国の会計環境に必ずしも十分に対応できていないことである。2010年3月期の決算において、実際に利用した IFRS タクソノミは2009年度バージョンであり、最新の2010年度バージョンを使うことができなかった。2010年度バージョンの IFRS タクソノミが当初公表されたのが2010年4月30日であり、その修正版が公表されたのが2010年8月5日、このタクソノミ

が実際に利用可能となるのが、年を越した2011年1月1日といったスケジュールであるため、EDINET においては常に最新バージョンよりも1つ前のバージョンを使うことを強いられることになる。この2009年度バージョンの IFRS タクソノミは、定義されている項目が十分でなく、日本企業がこれを利用するにあたっては数多くの拡張を行わなければならないと言われており、実際に日本電波工業株式会社の報告インスタンスを見てみると、ディメンションを使わなかったために拡張をしなかった持分変動計算書の項目を除いても、61個の項目が拡張されていた。これは全体の約15%にも及び、決して少なくない数字である。IFRS タクソノミを利用するという事は、構造的に企業が独自で数多くの項目を拡張しなければならない状況をもたらしているのである。

わが国には各業種に対しさまざまな規制がなされており、業種特有の開示項目というものが存在するが、これら日本固有の項目をまとめて IFRS タクソノミを利用する場合に利用する日本用タクソノミといったものを、どこかで作成して共用するなどの工夫をしなければ、IFRS タクソノミの利用によって比較可能性が損なわれるといった状況が改善することはない。それらの項目は既に EDINET タクソノミの中に定義されているのだから、それを利用すればよいのではないと思われるかもしれないが、既に述べたとおり IFRS タクソノミと EDINET タクソノミは、現在の EDINET システムでは排他的な利用しかできないため、これを活用することができない。仮に共用の日本用タクソノミを用意したとしても、IFRS タクソノミは常に改訂作業が進められており、そのつど共用タクソノミを更新していかなければならないため、今度はメンテナンス上の問題が新たに出てくる。維持コストを抑えるために抜本的に改善をするためには、制度的な対応（たとえば会計基準として IFRS を全面的に導入しまうなど）も考えられなくもないが、それは本末転倒の議論であろう。この問題はかなり悩ましい。

また当座の US-GAAP タクソノミの対応についても、悩ましい状況がある。US-GAAP タク

ソノミの正式版が公表され、それに対応する EDINET 用のエントリー・ポイントが用意されたとしても、US-GAAP タクソノミには日本語の名称リンクが存在していないため、その扱いについては何らかの対策が必要となるだろう。EDINET 用に独自に日本語ラベルが記述された名称リンクを用意し、そのファイルを利用できる仕組みを講じるのか、それとも IFRS タクソノミのように US-GAAP タクソノミにも日本語の名称リンクを追加するように働きかけるか、思われるが、後者の実現可能性は限りなく低い。

IFRS による財務報告は、少なくとも電子開示上はタクソノミさえあればスムーズに移行できると一部で喧伝されていたようであるが、今回の事例を検証する限り、超えなければならない山がいくつもあることが分かった。またそれらを乗り越えるためには、技術的にもコスト的にも決して小さなものではなく、根本的な解決には制度的な対応も必要となるかもしれない。本稿を執筆時点において、強制適用になるのか任意適用になるのかはまだ確定していないものの、何らかの形でわが国に IFRS が導入されることは確実であろう。であれば、ここで判明したいくつもの問題をクリアしなければ、IFRS 導入の目的である国際的な財務情報の比較可能性の向上は達成できず、単に追加的なコストを強いるものとなりかねない。このような状況を適切に把握しておくことが、IFRS 導入といった制度設計の場面において不可欠な要素であると言えるだろう。

【注】

- 1) 世界初の財務情報の電子開示システムは、アメリカの証券取引委員会によって運用されている EDGAR (Electric Data Gathering, Analysis and Retrieval) システムであり、1985年よりパイロット・システムが稼働し、1996年の5月にシステムを全面的に更新して本格稼働し、EDGAR による書類の提出を全面的に義務付けられるようになった。わが国の EDINET は、世界的に見れば2番目の導入ということになる。
- 2) XBRL はアメリカの公認会計士の Charles Hoffman によってその基本的なアイデアが考案された(そ

れゆえ彼は XBRL の父と呼ばれている)。Hoffman がどのように XBRL のアイデアを発案したのか、その経緯については岩本・ホフマン (2010) を参照されたい。またその後、Hoffman のアイデアが最終的に XBRL として結実するまでの過程については、XBRL International の Web サイト (<http://www.xbrl.org/history.aspx>) に詳しい。

- 3) タクソノミの解説書によっては、「基本タクソノミに対して、業種別タクソノミを拡張する」といった表現が見られる。たとえば XBRL Japan マーコム委員会編 (2010) の『FACTBOOK』においては、Japanese GAAP タクソノミが基本タクソノミであり、その基本タクソノミに対し業種別タクソノミを拡張し、さらに自社タクソノミを拡張するという例が図示されている (p.13)。この場合、基本タクソノミを起点とすれば、業種別タクソノミも自社タクソノミもともに拡張タクソノミという位置付けになる。しかしながら、少々ややこしいのは EDINET タクソノミにはコアとなる部分として財務諸表規則で規定されている項目を定義した基本タクソノミ (語彙層の cte および関係層の cai) と業種別のタクソノミが一体化して提供されており、両者を明確に区別することは XBRL に不案内な者にとっては困難であろう。SEC のように規制当局側があらかじめ用意した部分を「基本タクソノミ」とし、企業独自の項目を定義した部分を「拡張タクソノミ」として2つのカテゴリーに整理することは、説明上はそれなりに有用であるため、本稿でもそれに倣っている。
- 4) 対象名前空間とは、スキーマファイル内で定義されたエレメントが属する名前空間のことである。XBRL ではスキーマの記述に XML Schema を採用しているため、targetNamespace 属性を用いて宣言することになっている。企業が拡張タクソノミを作成するにあたって、この targetNamespace 属性を記述するのを忘れていたり、あるいは不適切な値を指定しまったりすると、インスタンス文書中に記述されている拡張項目を示すタグが、どのタクソノミに定義されているか辿ることができなくなり、結果としてインスタンス文書のデータを正しく扱うことができなくなってしまうのである。
- 5) この他にも EDINET タクソノミの特徴としては、タクソノミの階層化を挙げることができる。タクソノミの一般的な構造は、1つのタクソノミ・スキーマに対し5つのリンクベースが対応している。階層化されたタクソノミは、このリンクベースをその性質から2つのカテゴリーに分け、一つを「語彙層」(terminology layer) とし、もう一つを「関係層」(relationship layer) とし、それぞれ別々のタクソノミ・スキーマを用意し、関係層のタク

ソノミ・スキーマから語彙層のタクソノミ・スキーマをインポート (import) することで一体化するという方法をとる。なぜこのようにするかというと、語彙層部分は業種などによって大きくことなる部分がほとんどないため共通化が容易であるが、関係総部分については業種によって大きくことなるため (たとえばインフラ産業では固定性配列法をとるが、一般の商工業では流動性配列法をとるため、表示リンクベースに記述される order 属性の値が全く異なる等々)、共通化できる部分については分離して共用することによって、タクソノミ全体の体系を効率化するためである。この EDINET タクソノミの特徴については、たとえば坂上 (2009) を参照されたい。

- 6) この世界の三大タクソノミの特徴の比較については、XBRL International Inc. (2009) を参照されたい。
- 7) 名前空間とは同じタグでも違う意味づけがなされる場合に、それらを区別するために用いられるものである。XBRL における名前空間についての説明は、たとえば坂上 (2007) の記述を参照されたい。拡張リンクロールとは、項目間の関係を共通的に定義したり、計算書類の様式を指定したりする際に用いられ、さまざまな場面で用いられる機能を指す用語である。EDINET における拡張リンクロールの一覧については金融庁総務企画局開示課 (2007) 等の技術資料を参照されたい。

〔参考文献〕

Security Exchange Commission. 2010. *EDGAR Filer Manual (Volume II) EDGAR Filing (Version 16)*, Security Exchange Commission. (<http://www.sec.gov/>

info/edgar/edgarfm-vol2-v16.pdf)

XBRL Japan マーコム委員会編. 2010. 『FACT BOOK (2010年6月版)』 XBRL Japan (<http://www.xbrl-jp.org/download/pdf/factbook/2010/XBRLFACTBOOK100610.pdf>)

XBRL International Inc. 2009. Comparison Framework for EDINET, IFRS, and US GAAP XBRL Taxonomies 0.05 (Public Working Draft 31 March 2009). XBRL International Inc. (<http://www.xbrl.org/TCF-PWD-2009-03-31.html>)

岩本敏男・チャールズ・ホフマン 2010. 『IFRS 時代のレポーティング戦略—XBRL で進化するビジネスのしくみ』ダイヤモンド社.

垣内郁栄 2010. 「国内初の IFRS 任意適用, 日本電波工業が決算発表」『IFRS フォーラム』IT media Inc. (<http://www.atmarkit.co.jp/news/201005/13/ndk.html>) 2011年3月現在

金融庁. 2010. 「EDINET 概要書等の一部改正 (案) の公表について (国際会計基準の適用関係)」『金融庁 Web サイト』2010年3月1日 (<http://www.fsa.go.jp/news/21/sonota/20100301-3.html>)

金融庁総務企画局企業開示課. 2007. 『タクソノミフレームワーク設計書 (技術編: 文書情報)』金融庁. (<http://www.fsa.go.jp/singi/edinet/20071116/03-2.pdf>)

金融庁総務企画局企業開示課. 2010. 『企業別タクソノミ作成ガイドライン (その2: IFRS 適用提出者用)』金融庁. (<https://www.edinet-fsa.go.jp/download/ESE140049.pdf>)

坂上学. 2007. 『会計人のための XBRL 入門』同文館.

坂上学. 2009. 「EDINET タクソノミの構造と課題」『会計』Vol. 176 No. 4, pp.47-56.

【資料】日本電波工業株式会社の計算書類の拡張項目リスト

連結財政状態計算書の拡張項目

- | | |
|------------|---------------|
| ● 営業債権 | ● 新株予約権付社債 |
| ● その他 | ● 資産除去債務 |
| ● 無形資産 | ● 和解費用引当金 |
| ● 投資有価証券 | ● 政府補助金繰延収益 |
| ● デリバティブ資産 | ● その他 |
| ● その他 | ● デリバティブ負債 |
| ● 和解費用引当金 | ● その他の資本の構成要素 |
| ● その他 | |

連結包括利益計算書の拡張項目

● 販売費及び一般管理費	● 損益に振り替えられた売却可能金融資産の公正価値の変動
● 研究開発費	
● 営業利益又は営業損失 (△)	

連結持分変動計算書の拡張項目

● 包括利益：資本金	● 所有者との取引額合計：資本剰余金
● 所有者による拠出及び所有者への分配合計：資本金	● 非支配持分の取得：資本剰余金
● 子会社に対する所有持分の変動額合計：資本金	● 子会社に対する所有持分の変動額合計：資本剰余金
● 所有者との取引額合計：資本金	● 売却可能金融資産の公正価値の純変動：売却可能金融資産
● 包括利益：株式払込剰余金	● 包括利益：売却可能金融資産
● 包括利益：新株予約権付社債	● 所有者による拠出及び所有者への分配合計：売却可能金融資産
● 包括利益：株式報酬	● 子会社に対する所有持分の変動額合計：売却可能金融資産
● 所有者による拠出及び所有者への分配合計：株式報酬	● 所有者との取引額合計：売却可能金融資産
● 子会社に対する所有持分の変動額合計：株式報酬	● 包括利益：在外営業活動体の換算損益
● 所有者との取引額合計：株式報酬	● 在外営業活動体の換算損益：その他の資本の構成要素合計
● 当期利益又は当期損失 (△)：資本剰余金	● 売却可能金融資産の公正価値の純変動：その他の資本の構成要素合計
● 在外営業活動体の換算損益：資本剰余金	● 包括利益：その他の資本の構成要素合計
● 売却可能金融資産の公正価値の純変動：資本剰余金	● 剰余金の配当：利益剰余金
● 新株予約権付社債の消却：資本剰余金	● 所有者による拠出及び所有者への分配合計：利益剰余金
● 剰余金の配当：資本剰余金	● 所有者との取引額合計：利益剰余金
● 所有者による拠出及び所有者への分配合計：在外営業活動体の換算損益	● 子会社に対する所有持分の変動額合計：利益剰余金
● 子会社に対する所有持分の変動額合計：在外営業活動体の換算損益	● 新株予約権付社債の消却：親会社の所有者に帰属する持分合計
● 所有者との取引額合計：在外営業活動体の換算損益	● 当期利益又は当期損失 (△)：親会社の所有者に帰属する持分合計
● 所有者による拠出及び所有者への分配合計：その他の資本の構成要素合計	● 在外営業活動体の換算損益：親会社の所有者に帰属する持分合計
● 子会社に対する所有持分の変動額合計：その他の資本の構成要素合計	● 売却可能金融資産の公正価値の純変動：親会社の所有者に帰属する持分合計
● 所有者との取引額合計：その他の資本の構成要素合計	● 自己株式の変動額：親会社の所有者に帰属する持分合計
● 当期利益又は当期損失 (△)：その他の資本の構成要素合計	● 剰余金の配当：親会社の所有者に帰属する持分合計
● 自己株式の変動額：その他の資本の構成要素合計	● 新株予約権付社債の償還：親会社の所有者に帰属する持分合計
● 剰余金の配当：その他の資本の構成要素合計	● 所有者による拠出及び所有者への分配合計：親会社の所有者に帰属する持分合計
● 新株予約権付社債の消却：その他の資本の構成要素合計	● 非支配持分の取得：親会社の所有者に帰属する持分合計
● 新株予約権付社債の償還：その他の資本の構成要素合計	● 子会社に対する所有持分の変動額合計：親会社の所有者に帰属する持分合計
● 非支配持分の取得：その他の資本の構成要素合計	● 所有者との取引額合計：親会社の所有者に帰属する持分合計
● 所有者による拠出及び所有者への分配合計：非支配持分	● 自己株式の変動額：株式払込剰余金
● 子会社に対する所有持分の変動額合計：非支配持分	● 所有者による拠出及び所有者への分配合計：株式払込剰余金
● 所有者との取引額合計：非支配持分	
● 自己株式の変動額：株式払込剰余金	
● 所有者による拠出及び所有者への分配合計：株式払込剰余金	
	● 非支配持分の取得：非支配持分

- | | |
|--------------------------------|----------------------------|
| ● 所有者との取引額合計：株式払込剰余金 | ● 当期利益又は当期損失(△)：資本合計 |
| ● 子会社に対する所有持分の変動額合計：株式払込剰余金 | ● 在外営業活動体の換算損益：資本合計 |
| ● 自己株式の変動額：自己株式 | ● 売却可能金融資産の公正価値の純変動：資本合計 |
| ● 所有者による拠出及び所有者への分配合計：自己株式 | ● 自己株式の変動額：資本合計 |
| ● 所有者との取引額合計：自己株式 | ● 剰余金の配当：資本合計 |
| ● 子会社に対する所有持分の変動額合計：自己株式 | ● 新株予約権付社債の消却：資本合計 |
| ● 新株予約権付社債の消却：新株予約権付社債 | ● 新株予約権付社債の償還：資本合計 |
| ● 新株予約権付社債の償還：新株予約権付社債 | ● 所有者による拠出及び所有者への分配合計：資本合計 |
| ● 所有者による拠出及び所有者への分配合計：新株予約権付社債 | ● 所有者との取引額合計：資本合計 |
| ● 子会社に対する所有持分の変動額合計：新株予約権付社債 | ● 非支配持分の取得：資本合計 |
| ● 所有者との取引額合計：新株予約権付社債 | ● 子会社に対する所有持分の変動額合計：資本合計 |
| ● 自己株式の変動額：資本剰余金 | ● 期首期末残高：株式払込剰余金 |
| ● 新株予約権付社債の償還：資本剰余金 | ● 期首期末残高：新株予約権付社債 |
| ● 所有者による拠出及び所有者への分配合計：資本剰余金 | ● 期首期末残高：株式報酬 |
| | ● 期首期末残高：売却可能金融資産 |
| | ● 期首期末残高：在外営業活動体の換算損益 |
| | ● 期首期末残高：その他の資本の構成要素合計 |

連結キャッシュフロー計算書の追加項目

- | | |
|---------------|--------------------|
| ● 新株予約権付社債償還益 | ● 和解費用の支払額 |
| ● 和解費用 | ● 新株予約権付社債消却益 |
| ● 和解費用引当金戻入額 | ● 長期借入金の返済による支出 |
| ● 受取利息及び受取配当金 | ● 短期借入金の純増減額(△は減少) |
| ● 支払利息 | ● 新株予約権付社債の償還による支出 |
| ● 利息及び配当金の受取額 | |