

# 非財務情報開示における XBRL 導入の現状と課題

—GRI と WICI の取り組みを題材として—

坂上学（法政大学）

## 1. はじめに

XBRL (eXtensible Business Reporting Language) とは、「財務情報の作成・流通・利用が容易となるように、XML (eXtensible Markup Language) を用いて標準化された財務報告・事業報告用のコンピュータ言語」(XBRL Japan 監修 2003) であり、わが国の EDINET や米国 SEC の EDGAR といった電子開示システムに導入され、事実上の世界標準としてその地位を確立しつつある。

XBRL は「事業報告」(Business Reporting) という名称が示すように、単に財務情報のみを視野に入れたものではない。当初から非財務情報も含む広範な情報を取り扱うことができるように開発が進められており、柔軟性に富み、巧妙に作り込まれた仕様を持っている。それゆえ、どのような情報を XBRL 化できるかという問いについては、おそらく、ありとあらゆる情報を XBRL 化することができるかと、一応は回答することが可能である。

しかしながら XBRL は技術的な難解さもあり、その仕組みが十分に理解されず、様々な神話 (myth) が存在しているように思われる。財務情報・非財務情報を XBRL によって記述するという事は、それらの情報に対する XBRL タクソノミを作成することを意味する。しかし、XBRL タクソノミを作成できることと、XBRL 形式によって記述されたデータが十分に活用できることとは、同じことではない。情報を単に XBRL 化しただけではだめなのである。「何」を XBRL 化するのか、「どのように」XBRL 化するのか、ということが十分に吟味されなければ、おそらく十分な成果は得られないだろう。それどころか、無駄なコストが増えるだけで、誰もその恩恵を受けることができないといった結果となってしまふことにもなりかねない。

そこで本稿では、非財務情報開示における XBRL の意義について、XBRL の基本的な仕組みを示しながら、非財務情報として「何を開示すべき」なのかについて近年の GRI や WICI などの動向と統合的レポーティング (Integrated Reporting) の取り組みなどを参照しながら検討することにしたい。これらの検討を踏まえた上で、非財務的価値を財務的価値と結びつけた企業情報開示を進めるための課題を示すことにしたい。

## 2. 非財務情報開示と XBRL への期待

冒頭にも述べたように、XBRL は当初から非財務情報を含む広範な企業情報の開示を意図して開発されている。その淵源をたどればアメリカ公認会計士協会 (American Institute

of Certified Public Accountant : 以下 AICPA) が 1994 年に公表した『ジェンキンズ報告書』(AICPA 1994) ということになるだろう。本報告書では、事業報告の包括モデルとして以下の 10 の要素を提示している。

**【財務データおよび非財務データ】**

1. 財務諸表および関連する開示
2. 経営者が企業経営に利用する高度の営業上のデータおよび業績測定値

**【財務データおよび非財務データについての経営者の分析】**

3. 財務、営業および営業関連データの変動の理由および主要な動向の実態および過去の影響

**【将来指向的情報】**

4. 主要な動向の結果生じたものを含む事業機会およびリスク
5. 重要な成功要因を含む経営者の計画
6. 実際の企業の業績と以前開示された事業機会、リスクおよび経営者の計画との比較

**【経営者と株主に関する情報】**

7. 取締役、経営者、報酬、主要な株主ならびに関係当事者間の取引および関係

**【企業の背景】**

8. 広範な目標と戦略
9. 事業と所有資産の範囲と説明
10. 産業構造が企業に及ぼす影響

このジェンキンズ報告書が公表された当時は、まだ XBRL は開発されておらず、Web を記述するために用いられる HTML (Hyper Text Markup Language) あるいはそのメタ言語である SGML (Standard Generalized Markup Language) といった一般用途のためのマークアップ言語しか存在していなかった。この包括モデルにもとづく Web ベース開示の具体例として、FauxCom Inc. という架空企業を仮想的に設立し、包括モデルのすべての要素を網羅した開示をおこなったが、これはすべて HTML を用いて記述されたものである。

この FauxCom プロジェクトはその後、財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: 以下 FASB) に引き継がれることになるが、当時の国際会計基準委員会 (International Accounting Standard Committee : 以下 IASC) が 1999 年に公表した討議資料『インターネット上での事業報告』(IASC 1999) において議論されているように、HTML は「表示のための言語」(presentation language) であって、「データを記述するための言語」(data description language) ではないことが問題点として指摘されることとなった。そして、望ましいのは当時登場したばかりの XML ベースの言語を用いることであり、AICPA によって開発が進められていた XFRML (eXtensible Financial Reporting Markup Language) への期待が述べられている。この XFRML が XBR L の前身であり、2000 年にその名称を現在の XBR L へと変更し、今日に至っている<sup>1</sup>。

<sup>1</sup> XBR L の原型が Charles Hoffman によって開発されたのは 1998 年 4 月であり、XFRML

ジェンキンス報告書が示した事業報告の包括モデルは、その後 EBR (Enhanced Business Reporting) という形で継承され、2003 年に AICPA の中に特別委員会が設置された。2 年間の議論の後、2005 年には EBR コンソーシアム (EBRC) が発足し、2006 年には新たな報告モデルとして、以下のような EBR フレームワーク (Version 2.1) が提示されている<sup>2</sup>。

A. 事業の概観

事業概況の要約、経済、産業分析、技術動向、政治、法律、環境、社会

B. 戦略

企業の戦略の要約、見通しとミッション、強み、弱み、機会、脅威、目標と目的、企業の戦略、事業単位の戦略、事業ポートフォリオ

C. 資源とプロセス

資源とプロセスの要約、資源の形態 (金融資本、物的資本、関係 (社会的) 資本、組織 (構造的) 資本、人的資本)、主たるプロセス (見通しと戦略の策定、内部資源の管理、製品・サービスの管理、外部関係の管理、ガバナンスとリスクの管理)

D. 業績

業績の要約、GAAP ベース指標、GAAP 派生指標、産業別指標、企業特有の指標、資本市場ベースの指標)

我が国では、ジェンキンス報告書や EBR フレームワーク等の事業報告モデルのうち、いくつかは制度会計の枠組みの中に取り入れられている。2004 年 3 月期決算の有価証券報告書より、「事業等のリスク」、「財政状態および経営成績の分析」、「コーポレートガバナンスの状況」といった項目についての開示が求められており、前述した事業報告モデル示されている非財務情報のうち、かなりものが制度として取り入れられていることが分かる。したがって、明確な形で制度化されておらず、企業が自主的に開示している非財務的情報としては、大きく「サステナビリティ情報」と「無形資産情報」の 2 つが残されているということになるだろう。

サステナビリティ情報の開示については、GRI (Global Reporting Initiative) による取り組みが知られており、2006 年には『サステナビリティ・リポーティング・ガイドライン』第 3 版が公表されている (GRI 2006)。サステナビリティ報告書の取り組みは、近年、財務報告との統合を目指した「統合レポーティング」(Integrated Reporting) という形で継承され、世界中の公的機関をメンバーとする IIRC (International Integrated Reporting Committee) が発足し、統合化への取り組みが続けられている。

また無形資産情報の開示については、主として知的財産経営に焦点を当てた議論がなさ

---

プロジェクトを経て XBRL へと展開していった過程は、XBRL International Inc. の Web ページ「XBRL's History」(<http://www.xbrl.org/history.aspx>) に詳しい。

<sup>2</sup> EBR フレームワークの Version 2.1 が公表された当時は、EBR360 という EBRC の Web サイト (<http://www.ebr360.org/>) 上で公開されていたが、本稿の執筆時点では AICPA のサイト内の EBR Consortium のページ (<http://www.aicpa.org/InterestAreas/AccountingAndAuditing/Resources/EBR/Pages/EBRFramework.aspx>) に移動している。

れており、我が国では経済産業省による『知的資産経営の開示ガイドライン』（経済産業省 2005）が公表されている。この取り組みはその後、OECD を事務局とし世界中の民間機関と公的機関をメンバーとして 2007 年に発足した WICI (World Intellectual Capital/Assets Initiative) へと引き継がれており、2008 年には WICI Framework とこのフレームワークに対応した XBRL タクソノミが公表されている<sup>3</sup>。この WICI フレームワークは、前述の EBR フレームワークとの統合が予定されており、精力的な議論がなされている。

以上のような流れは、議論の主眼がサステナビリティ情報にあるのか、それとも知的財産を中心とする無形資産にあるのか、といった違いはあるものの、いずれも財務情報と非財務情報の統合を目指したものであるという点で共通している。また、両者とも開示方法として XBRL 技術の活用が謳われている点も共通している。

WICI では、そのフレームワークの公表と同時に XBRL タクソノミもまた公表されているが、現在のところ、この WICI タクソノミを使って非財務情報を開示した事例というのは、寡聞にして知らない。GRI も XBRL タクソノミを公開しているが<sup>4</sup>、Radley Yeldar と GRI が共同で実施した 2009 年の調査(Radley Yeldar & Global Reporting Initiative 2009)では、CSR 情報について XBRL を活用して開示した事例はゼロであることが報告されている。

このことから、非財務情報の開示において、その開示フレームワークを策定している側からは XBRL の活用が不可欠であることが認識されている一方で、実際に非財務情報を開示する側から見ると、せいぜい Web 上で HTML ベースの開示（表示に主眼を置いた開示）にとどまっているという実態が浮かび上がってくるのである。これはサステナビリティ情報や知的財産情報等の非財務情報の開示が強制開示の対象となっていないことや、XBRL のもつ技術的な敷居の高さなどが主たる要因と思われる。非財務情報の開示において XBRL への期待は大きいものの、実態はまだ伴っていない、というのが現状なのである。

### 3. 非財務情報の XBRL 化のアプローチ

非財務情報の XBRL タクソノミの実際を検討する前に、非財務情報の XBRL 化、すなわち XBRL タクソノミの開発に対するアプローチについて検討することにしよう。

---

<sup>3</sup> WICI による知的財産を中心とする非財務情報の開示への取り組みと XBRL の活用については、花堂（2008）に詳しい。また WICI フレームワークに対応した XBRL タクソノミは WICI の Web サイト (<http://www.wici-global.com/taxonomies.php>) よりダウンロードすることができる。

<sup>4</sup> GRI のガイドライン(第 3 版)に対応した XBRL タクソノミは、GRI の Web サイト(<http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/56BCB12C-BC1F-4C56-97BC-FE96796FCE3A/0/XBRLTaxonomyG3BetaVersion.zip>) よりダウンロードできる。

### 3. 1 定量情報と定性情報

一般に、非財務情報は、定量情報と定性情報とに大別することができる。非財務情報における定量情報の例としては、たとえば「温暖化効果ガスの CO2 換算量」や「特許の取得件数」などを挙げることができるだろう。これに対し、経営者による将来の見通しなど叙述的な情報（narrative information）などは、基本的に数字に置き換えることは困難であるので、文字情報をそのまま開示せざるを得ない場合が多い。

定量情報として明確に認識できるタイプの情報については、「コンテキスト」（context）や「単位」（unit）をどのように設定するかといった多少技術的な問題があるが、それさえクリアできれば、比較的容易にタクソノミを開発することができるだろう。定性情報についても、データ型をどのようにするのか、単に文字情報をそのまま記述すればよいのか、それとも後述するようにカテゴリカル・データの形に落とし込めるように何らかの工夫を施すのかといった多少技術的な問題はあっても、叙述的な内容をそのままの形で開示せざるを得ないような情報の場合であれば、比較的単純にタクソノミ開発を進められるはずである。

ただ定性情報の中には、「大きい・小さい」や「多い・少ない」といった程度を示すようなものも存在しうるし、「ある・なし」や「はい・いいえ」といった 2 値で表現可能なものも存在しうる。あるいはいくつかのカテゴリに分類して表現することも可能なものもある。このようにある種の「カテゴリカル・データ」に落とし込めるようなものについては、その扱いが少々悩ましく、タクソノミを開発する際に特別の考慮が必要となるだろう。

### 3. 2 カテゴリカル・データに落とし込める定性情報

タクソノミを開発する際に、工夫が必要となるのが、カテゴリカル・データに落とし込めるような内容をもった定性情報である。定性情報をうまくカテゴリカル・データに落とし込むことができれば、最終的な情報の利用者の利便性は高まる可能性が高い。その一方で、人間にとっての可読性が損なわれる可能性があるなど、一長一短がある。

たとえば「〇〇を導入している」といった内容の情報について、この内容をそのまま文字情報として開示するのか、それとも「〇〇の導入」という内容を表すタグを用意し、その値として「1」ならば「導入している」を表し、「2」ならば「導入していない」を表すという形で標準化できるのであれば、情報開示をしている企業のうち「〇〇を導入している」企業を簡単に識別し、カウントすることができるようになる。しかし叙述的な内容のまま文字列で開示した場合、言葉の表現には多少の揺らぎがつきものであるため、前述のような分析が困難である。もちろんテキストマイニング技術が飛躍的に向上し意味解析が可能になれば、このような問題は解決されるのかもしれないが、現時点においては実用化の目処はたっており、現実的ではない。叙述的な内容を文字情報として開示する一方で、別途タグを用意するという方法もあるが、情報作成の手間が増えるといった問題もあるなど、一概にどの方法が優れているといったことが言えない。

### 3. 3 階層構造の記述

タクソノミの開発にあたって問題となるのは、前述した事の他に、階層構造をどのように記述したらよいかということである。これには2つの意味がある。1つ目は文字通り「項目をどのような階層構造を持つものとして記述したらよいか」という問題である。そして2つめは「階層関係をどのようなものとして表現するか」という問題である。タクソノミを開発するという事は、いわば開示項目の関係を階層構造の中に落とし込むという作業であり、それは「タクソノミ」(taxonomy: 分類学といった意味)という言葉が本源的に持っている意味からすれば当然のことであろう。

1つ目の問題は、情報の利用者にとって理解しやすい構造、探し出すことが容易な構造を持たせるためには、十分な検討のもとになされるべきであるが、開示項目を階層構造への落とし込むという作業は、それほど単純な話しではない。たとえば、どのレベルまで階層化するのか、大きな見出しレベルの階層構造にとどめるのか、もう少し小さな見出しレベルで階層化するのか、それともインスタンスで表現される内容を更に細分化してより詳細なレベルで階層化をするのか、といった議論が必要となる<sup>5</sup>。より詳細なレベルでタクソノミ化をすることにより高度な分析は可能になるかもしれないが、人間にとってのインスタンスの可読性はそれに伴って難しくなり、何らかのツールを使わない限りうまくハンドリングできないデータとなる可能性もある。

また2つ目の問題は、技術的な問題と関連しているもので、項目間の関係としてどのようなリンクロールを設定するかという問題でもある。項目間の関係について標準的なリンクロールを使うこともできるが、よりきめの細かい機能を実現するためには十分ではないかもしれない。そのような場合は新たなリンクロールを設定することになるが、インスタンスの扱いがそれだけ複雑となり、適切なツールがなければ利用できないといった別の問題も出てくる。

## 4. GRIのXBRLタクソノミの構造

まずはサステナビリティ情報の開示に関連して、XBRL化がどのように進められているかを、GRIのXBRLタクソノミを題材に検討してみることにしよう<sup>6</sup>。GRIのG3ガイドラ

---

<sup>5</sup> 現在、EDINETでは財務諸表の注記情報についてタクソノミ化されていないが、注記項目についてのタクソノミ開発においても、同様の問題が存在している。たとえばXBRL Japan 監修(2009)のpp. 62-65の議論を参照されたい。

<sup>6</sup> XBRLタクソノミを読み解くためには、ある程度のXBRL技術の基礎について知っていなければならない。タクソノミ・スキーマには財務諸表上で使用する項目(語彙)の定義のほか、項目間の関係やリソースの場所を定義するリンクベースの設定情報、対象名前空間の宣言、名前空間プレフィックスの宣言、使用するリンクロールの宣言、等々が記述される。またリンクベースには定義リンクベース、表示リンクベース、計算リンクベース、名称リンクベース・参照リンクベースの5つがあり、それぞれ項目間の階層構造(定義)、

インの XBRL タクソノミは、ベータ版（正式リリース前のサンプル版としての位置付けがなされているもの）として公表されており、タクソノミをダウンロードしてその中身を見てもと、g3 というフォルダー以下の 4 つのファイルが置かれている。

- g3-12-05.xsd（タクソノミ・スキーマ）
- g3-2006-12-05-label.xml（名称リンクベース）
- g3-2006-12-05-presentation.xml（表示リンクベース）
- g3-2006-12-05-reference.xml（参照リンクベース）

このように G3 ガイドライン用の XBRL タクソノミでは、定義リンクベースが存在せず、計算リンクベースも存在しない。定義リンクベースが存在しないのは、定義リンクベースの中で定義されるべき情報、すなわち項目の階層構造（親子関係）はすべて表示リンクベースのなかで定義されているため冗長性を排するために省かれているというのが、その理由であろう。現時点でサステナビリティ情報は強制的に開示されるものではないのにもかかわらず参照リンクベースが設定されているのは、その項目を開示すべきとした根拠となる文献を参照できるようにするための工夫であろう。

タクソノミ・スキーマには、対象名前空間として <http://www.grig3.org/XBRL/2006/> が宣言されており、これに対して `gri-core` という名前空間プレフィックスが定義されている。つまり `gri-core` というプレフィックスがついた要素が、この GRI の G3 タクソノミで定義されている項目ということになる。

GRI の G3 タクソノミで特徴的なのは、いくつかの項目について単純な `item` 型ではなく、`tuple` 型の要素が定義されていることである。たとえば `DMAEconomic`（Disclosure on Management Approach の Economic Performance に関する記述箇所）という要素には、子要素として以下の 3 つの要素がタプルとして連なることが `complexType` を使って定義されている。

- `DMAGoalsPerformanceEC` 要素
- `DMAPolicyEC` 要素
- `DMAAdditionalContextualInformationEC` 要素

このようなタプルとして表現される要素は、この他にも以下のようなものがある。

---

項目の表示順序（表示）、項目の集計方法（計算）、項目の言語ごとの表示ラベル（名称）、項目の開示根拠となる会計基準・規則等（参照）が定義される。これらの基礎知識については、たとえば坂上（2007）等を参照されたい。

- DMAEnvironmental 要素
- DMALabor 要素
- DMAHumanRights 要素
- DMASociety 要素
- DMAProduct 要素

それぞれについて、Goals Performance、Policy、Organizational Responsibility、Training Awareness、Monitoring Follow Up、Additional Contextual Information といった内容を記述するための要素がタプルで表現されることになる。

それ以外の部分についてはいたって普通であり、タクソノミの理解や利用については特に難しい点はなく、なぜ G3 タクソノミを利用したサステナビリティ情報の開示が進まないのかは不明である。

## 5. WICI の XBRL タクソノミの構造

続いて無形資産情報、とりわけ知的財産情報の開示に関連して、XBRL がどのように進められているかを、WICI の XBRL タクソノミを題材に検討してみることにしよう。WICI の XBRL タクソノミは、GRI に比べると格段に複雑で多層的な構造をもっている。タクソノミをダウンロードしてその中身を見てみると、wici というフォルダに以下の 6 つのファイルが置かれている。

- types-2008-09-30.xsd
- wici-2008-09-30.xsd
- wici-2008-09-30-def.xml
- wici-2008-09-30-lab.xml
- wici-2008-09-30-pre.xml
- wici-entry-point.xsd

前述の 6 つのファイルのうち、wici-entry-point.xsd というのは、このフォルダ以下に配置されている 6 つのフォルダに格納されているタクソノミへアクセスするための基本情報が記述されている。6 つのフォルダとは、以下のとおりである。

- dvfa/
- ebr/
- gartner/
- mda-bp/
- wicijp/
- wiki-kpi/

wici タクソノミは、wici-2008-09-30.xsd を中心に、定義リンクベース、表示リンクベース、名称リンクベースが用意されている。計算リンクベースが存在しないのは、非財務情報の項目同士を集計することがないからであり、参照リンクベースが存在しないのは、開示を要求する法令・規則が基本的に存在しないからである。

wici タクソノミのタクソノミ・スキーマには、対象名前空間として <http://www.wici.org/> が宣言されており、これに対して wici という名前空間プレフィックスが定義されている。ここで定義されている要素は極めて少数であり、以下のような内容のみとなっている。

#### wici-2008-09-30 タクソノミに定義されている項目

	要素名
1	CorporateOverviewAbstract
2	VisionAndMissionOrganization
3	VisionAndMissionIndustry
4	VisionAndMissionBusinessDomain
5	VisionAndMissionBusinessSegmentation
6	VisionAndMissionSegmentationOrder
7	VisionAndMissionDurationAndResultsPerBusinessUnit
8	VisionAndMissionBusinessCyclePerBusinessUnit
9	VisionAndMissionBusinessModelOverview
10	VisionAndMissionSegmentInformationByRegion
11	VisionAndMissionCompetitiveAdvantage
12	VisionAndMissionBusinessAndManagementPlan
13	CorporateOverviewTable
14	BusinessSegmentAxis
15	BusinessSegmentDomain
16	DomesticMember
17	NonDomesticMember
18	GeographicBusinessSegmentDomain
19	GeographicBusinessSegmentAmericasMember
20	GeographicBusinessSegmentEuropeAfricasMember
21	GeographicBusinessSegmentAsiaPacificMember
22	CorporateOverviewLineItem
23	GeographicAxis

上記の要素に対し、名称リンクベースにおいて英語 (en-US) および日本語 (ja) のレーベルが用意されているが、2008-09-30 版タクソノミの日本語レーベルには文字コードのエンコードのミスに起因する文字化けなどの不具合がメンテナンスされないまま存在しており、その完成度は低いと言わざるをえない<sup>7</sup>。

なお WICI フレームワークで開示することが提言されている項目は、もちろんこれだけではない。その他の項目については、wici フォルダ以下に存在する 6 つのサブフォルダ、

<sup>7</sup> これは wici-2008-09-30 タクソノミのみに言えることで、日本で開発された wikijp フォルダに格納されているタクソノミの日本語レーベルには、このような不具合は存在しない。

すなわち dvfa、ebr、gartner、mda-bp、wicijp、wiki-kpi の中に定義されており、これらを参照するためのエン트리・ポイント（wici-entry-point.xsd）が提供されている。サブフォルダの命名などからも分かるように寄せ集めの印象を否めず、ある程度体系化された構造を持った包括的なタクソノミの開発が望まれるところである。

現時点において WICI タクソノミを利用して開示をおこなうということは、以上のような問題点があるため、あまり現実的ではないと言えるだろう。

## 6. 統合レポートへの対応のアプローチ

近年、財務情報とサステナビリティ情報とを統合した統合レポート（Integrated Reporting）という形での情報開示が議論されるようになってきているが、財務情報部分のタクソノミと、非財務情報部分のタクソノミの開発について、どのように開発するかという問題は悩ましい問題をはらんでいる。現時点において世界には 3 大タクソノミと呼べるものが存在しているが<sup>8</sup>、電子開示システムにおいて活用されているものは実質的にそのうちの 2 つ、すなわちアメリカ SEC が運用している EDGAR で用いられている US-GAAP タクソノミと我が国の金融庁が運用している EDINET で用いられている EDINET タクソノミであるが、統合レポートの議論は進んでいないのが現状である。一方、現在の統合レポートの取り組みにおいては、IFRS タクソノミとの統合を推し進めている。

財務情報と非財務情報を統合して情報開示を推進するというのは、いわゆる情報パースペクティブに依拠するならば、フル・ディスクロージャーが実現されるという意味において極めて有用なことであろう（Scott 2006）。XBRL を採用することによって、財務情報のみならず非財務情報も絡めた高度な分析ができるようになり、近年減少傾向にあると言われる会計情報の有用性が再び増大し、情報利用者の意思決定を大きく向上させることになるかもしれない。

しかしながら現行の電子開示システムにおいて、非財務情報を含む統合レポートを実現するためには、いくつか乗り越えなければならない問題があり、それはどのように統合レポートを実現するかというアプローチによっても大きく異なる。

現在の EDINET では、企業別拡張層と呼ばれるレイヤーがあり、このレイヤーに対応する拡張タクソノミとペアとなって、企業の報告インスタンス、すなわち XBRL 形式データの財務情報が提出されることになっている。ここで問題となるのが、アーキテクチャの異なるタクソノミを複数指定することができないという現時点での技術的制約であろう。具体的には、2010 年度より EDINET では IFRS を適用した報告インスタンスの提出を認めたことにより、企業別拡張層タクソノミからエン트리・ポイントを介して、IFRS タクソノミをそのまま利用することが可能となったが、IFRS タクソノミを利用する場合は、

---

<sup>8</sup> ここでいう 3 大タクソノミとは、IFRS タクソノミ、US-GAAP タクソノミ、そして日本の EDINET タクソノミである（XBRL International Inc. 2009）。

EDINET タクソノミの語彙層および関係層に定義されている項目を利用することができなくなった。

たとえば IFRS タクソノミに対応した報告インスタンスをはじめて提出したのは、日本電波工業株式会社である。この報告インスタンスを分析してみると、報告インスタンスに記述されている項目の数は延べ 413 個となっている。ただし前年度の財務諸表データが含まれるため、単年度だけをみれば約半数の 200 前後が開示項目として記述されていることに注意が必要である。412 個の要素のうち、IFRS タクソノミに定義されている項目は 164 個に過ぎない。残りの 249 項目については、企業別拡張層タクソノミにおいて日本電波工業自身が独自に拡張した項目を使っていたのである<sup>9</sup>。EDINET タクソノミと IFRS タクソノミの両者を一緒に利用できる複数タクソノミに対応したシステムであれば、IFRS にない項目については、日本の EDINET タクソノミに定義されている項目を使うこともできるのであるが、両タクソノミは排他的な利用しかできないために、このような結果となってしまうのである。

このことから理解できるのは、EDINET タクソノミとは別に、サステナビリティ情報の開示項目を定義したサステナビリティ情報用のタクソノミを別途用意したとしても、それらを複数利用するということが困難であることを意味している。となると現行のシステムのもとでは、EDINET タクソノミの体系の中に、サステナビリティ情報の開示項目を定義するというアプローチをとらざるをえないのかもしれない。そうすると既存の財務情報に特化したタクソノミの中に、非財務情報に関する要素を統合的に定義していかなければならないわけであるが、現時点においては財務情報の一部とみなされる注記情報のタクソノミ化すら実現できていないのが現状であり、非財務情報のタクソノミ化に取り組むのは、もっと先のことにならざるをえないであろう。

あるいは EDINET のシステムそのものをアップデートし、アーキテクチャの異なる複数のタクソノミを複合的に用いることができるように更新しなければならないが、それを実現するためには更なる時間とコストが必要となる。既に GRI の G3 カイドライン用タクソノミがあるのだから、EDINET タクソノミを組み合わせれば統合レポートを実現することは簡単である、といった期待はあるかもしれないが、現実にはそれほど簡単なことではないことが理解できるだろう。

---

<sup>9</sup> なぜこのようなことになるかという点、2009 年度版の IFRS タクソノミに定義されている項目が極端に少なく (EDINET タクソノミが 4,000 を超える要素を定義しているのに対し、IFRS タクソノミに定義されている要素は数百にとどまっている)、日本において開示が要求される項目を IFRS タクソノミだけでは賄いきれないという事情があるためである。2010 年度版以降の IFRS タクソノミにおいては、定義される要素が増えるものと予想されるため、このような状況は徐々に改善していくものと思われるが、IFRS タクソノミの開発はコントロール外の事象であり、外部の基準設定機関に委ねることの危うさの一端を伺い知る結果となった。

## 7. まとめと今後の課題

本稿では非財務情報の開示について、まず現時点での状況について検討し、制度として要求されていない情報として、サステナビリティ情報と、知的財産情報を中心とする無形資産情報の2つを識別した。サステナビリティ情報に関してはGRIの取り組みがその代表的なものであり、また知的財産情報を中心とする無形資産情報についてはWICIの取り組みが代表的なものであろう。いずれにおいてもXBRLの活用が謳われており、開示フレームワークの策定のみならず、XBRLタクソノミの開発もなされている点が共通している。

GRIタクソノミについて見てみると、その構造は単純ではあるが無難なものとなっており、その利用において大きな障害はないものと思われる。しかしながら、少なくとも2009年における調査時点においてXBRLを用いた情報開示はなされていない。

これに対しWICIタクソノミを見てみると、複数のタクソノミを寄せ集めただけの暫定的な印象を否めず、このことがタクソノミの構造を複雑なものにしており、一部には不具合もあるため、WICIフレームワークによる情報開示をXBRLによっておこなうことは、現時点においては現実的ではないと言える。

両者に共通するのは、仮に非財務情報をXBRLデータ形式で開示したとしても、それを有効に使えるツールが存在しないことであり、ツールが無いからXBRLデータが開示されないのか、XBRLデータが開示されないからツールが開発されないのか、という「鶏が先か卵が先か」といった古典的な議論の蒸し返しとなるが、非財務情報のXBRLデータを安価で手軽に使えるツールが登場しないことには、せつかくのXBRLデータも有効に活用されることはないであろう。

また財務情報と非財務情報の両方を取り入れた統合レポートを推進する動きが見られるが、既存の電子開示システムである我が国のEDINETにおいては、現時点においてアーキテクチャの異なる複数のタクソノミを同時に利用することができないという技術的な制約があるため、そのままでは実現できない。実現するためのアプローチとしては、複数のタクソノミを同時に利用できるようにEDINETのシステムを更新するか、EDINETタクソノミの中に非財務情報の要素を整合的に追加するか、といった方法が考えられるが、財務情報の一部とみなされる注記情報のタクソノミ化がまだ実現していない以上はプライオリティも当然ながら低く、時間とコストもかかるため、実現はまだ先のことになるものと予想される。

しかしながら財務情報と非財務情報を統合し、ワンストップで高度な分析ができるようになれば、情報パースペクティブの立場からはフル・ディスクロージャーの推進を意味し、会計情報を中心とする企業情報のディスクロージャーの有用性が高まることは大いに期待される。それを実現するためのツールとしてXBRLの活用が期待されており、またXBRLはその期待に十分に答えうる技術的な素性の良さを持っている。XBRL導入における技術的な背景を理解することにより、無駄な社会的コストを負担することなく、企業情報開示

システムの最適設計に寄与することとなるだろう。

## 引用文献

- American Institute of Certified Public Accountants (1994), *Comprehensive Report of the Special Committee on Financial Reporting: Improving Business Reporting – A Customer Focus*, AICPA. (八田進二・橋本尚共訳 (2001) 『アメリカ公認会計士協会・ジェンキンス報告書 事業報告革命』白桃書房)
- Global Reporting Initiative (2006), *Sustainability Reporting Guideline Version 3.0*, GRI. (URL: [http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/ED9E9B36-AB54-4DE1-BFF2-5F735235CA44/0/G3\\_GuidelinesENU.pdf](http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/ED9E9B36-AB54-4DE1-BFF2-5F735235CA44/0/G3_GuidelinesENU.pdf))
- International Accounting Standards Committee (1999), *Business Reporting on the Internet*, IASC.
- Scott W. A. (2006), *Financial Accounting Theory 4th Edition*, Prentice Hall. (太田康広・椎葉淳・西谷順平共訳 (2008) 『財務会計の理論と実証』中央経済社)
- Radley Yeldar & Global Reporting Initiative (2009), *Trends in Online Sustainability Reporting*, Radley Yeldar. (<http://www.sustainabilityreportingonline.com/>)
- 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. (URL: <http://www.xbrl.org/TCF-PWD-2009-03-31.html>)
- XBRL Japan 監修, 坂上学・白田佳子編 (2003) 『XBRL による財務諸表作成マニュアル』日本経済新聞社.
- XBRL Japan 監修, 白田佳子・坂上学編 (2009) 『XBRL が拓く会計情報開示 – IFRS 対応の切り札 –』中央経済社.
- 坂上学 (2007) 『会計人のための XBRL 入門』同文館.
- 花堂靖仁 (2008) 「非財務経営報告の世界的潮流と XBRL の活用 – World Intellectual Capital/Assets Initiative は何を行おうとしているのか」『経済産業構造審議会新成長政策部会経営・知的資産小委員会資料』(URL:<http://www.meti.go.jp/committee/materials/downloadfiles/g80404b04j.pdf>) .