

2013 年 5 月

IASB ディスカッション・フォーラムー財務報告開示

フィードバック文書

訳注 (ASBJ) :

国際会計基準審議会 (IASB) は 2013 年 1 月にロンドンにおいて財務報告開示に関するディスカッション・フォーラム (以下、開示フォーラム) を開催しました。開示フォーラムは財務開示の利便性と透明性をどのように促進するのかに関して、作成者、監査人、規制機関、財務諸表利用者、そして IASB との間での対話を促進する目的で IASB が開催した公開フォーラムです。

この開示フォーラムを受け、IASB は 2013 年 5 月 28 日にフィードバック文書を公表しました。同文書は、次の 4 つのセクションから構成されています。

- The Discussion Forum [フィードバック文書原文 4～12 頁]
開示フォーラムにおける議論の概要説明
- The IASB Response (IASB の対応) [同 14～22 頁]
開示フォーラムでの議論を受け、今後 IASB が短期的又は中期的に行うことを考慮することが求められる 3 つのステップについての説明
- Recent work already undertaken (既に実施された最近の作業) [同 24～30 頁]
IASB 以外の諸団体 (各国の会計基準設定主体、規制機関、会計士協会等) が、これまでに実施している、開示に関する作業 (リサーチやディスカッション・ペーパーの公表) の概要説明
- Survey (調査) [同 32～40 頁]
IASB が開示フォーラムの開催に先立ち、開示に関する問題を把握するため、財務諸表の作成者および利用者に行ったアンケート調査の結果報告

次頁以降では、このうち”**The IASB Response (IASB の対応)**”部分の仮訳を掲載しています。次頁以降に記載された頁番号は、フィードバック文書原文の頁番号に対応しています。

なお、なお本稿は、公開された情報をベースに翻訳したものですが、正確性を保証するものではありません。より正確な理解のためには、以下の IASB のウェブサイトに掲載されている原文をご参照ください。

IASB ウェブサイト:

<http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Documents/2013/Feedback-Statement-Discussion-Forum-Financial-Reporting-Disclosure-May-2013.pdf>

IASB の対応

背 景

利用者、作成者、基準設定主体、監査人、規制機関は、すべて財務報告サプライ・チェーンの重要な当事者である。我々が討議フォーラムで聞いたメッセージにより、これらの各当事者が開示に関して認識されている問題点のうちの1つ又は複数の要因となっていることが明らかになった。これは、各当事者が開示の改善に貢献できるということも意味している。

こうした責任の共有はあるが、フォーラムの参加者が、開示の改善を主導するのに最も適した立場にいるのは IASB だと考えていることも明らかであった。基準設定主体として、IASB は税務報告開示要求の形成に責任を負っている。他の関係者は、それらの基準を手本にする。いくつかの明確であるが単純なステップを踏むことにより、IASB は開示の改善の触媒となる機会を有している。

フィードバック・ステートメントのこのセクションでは、IASB が短期的又は中期的に行うことを考慮することが求められるステップを示す。それらは以下に関するものである。

- **重要性**
- 現行の基準が判断を妨げているという **認識**
- 開示要求についての **より全般的な見直し**——「財務諸表表示」プロジェクトの再検討や基準ごとのレビューを含む

IASB は、まだこれらのステップの利点を検討しておらず、それぞれを分析して、IASB が公開の会議で議論する必要がある、その後で、我々の基準の考え得る変更について一般のコメントを求めるべきかどうかを決定することになる。

短期	中期
IAS 第1号「財務諸表の表示」の狭い範囲の修正を IASB が 2013 年後半に検討する。	2013 年に IASB は IAS 第1号「財務諸表の表示」、IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」及び IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」をレビューする調査研究プロジェクトを開始する。目標はそれらの基準を置き換えることであり、本質的には開示フレームワークの作成である。調査研究は「概念フレームワーク」に関する作業と並行して行い、次回のアジェンダ協議に間に合うように完全な基準レベルの提案を開発することを目標とする。
IASB は 2013 年後半に、重要性に関する教育マテリアル又はガイダンスの開発を検討するプロジェクトを、証券規制当局者、監査人、作成者、利用者と共同して開始する。	すべての基準の要求事項を、改訂後の「概念フレームワーク」及び IAS 第1号、IAS 第7号及び IAS 第8号に関して行われる作業を踏まえて、体系的に見直す。
新規の公開草案における開示要求を規範性の低い文言で作成する。	

重要性

IASB が「概念フレームワーク」を改訂した際に、次の項を含めた。

重要性

QC11 情報は、その脱漏又は誤表示により、特定の報告企業に関する財務諸表に基づいて利用者が行う意思決定に影響する可能性がある場合には、重要性がある。言い換えれば、重要性は目的適合性の企業固有の一側面であり、個々の企業の財務報告書の文脈においてその情報が関連する項目の性質若しくは大きさ（又はその両方）に基づくものである。したがって、当審議会は、重要性についての統一的な量的閾値を明示することや、特定の状況において何が重要性があるものとなり得るのかを前もって決定することはできない。

重要性の概念は、目的適合性の重要な一側面である。実務的には、重要性は 2 方向のフィルターと考えることができる。一方では、目的適合性のある情報の脱漏又は誤表示がないことを確保すべきである。他方、情報を覆い隠すような財務諸表利用者には有用でない詳細は除去すべきである。

「概念フレームワーク」は、重要性を個々の企業による目的適合性の適用として記述している。企業が重要性を評価しようとする際には、当該情報が自社の財務諸表の読者にとって目的適合性があるかどうかを評価する。ある企業について目的適合性のある情報が、別の企業にとっては、おそらく企業の活動の性質により、それほど目的適合性がない場合がある。

IAS 第 1 号は、第 31 項で、企業は「情報に重要性がない場合には、IFRS で要求されている具体的な開示を提供する必要はない」述べている。

他方、具体的な IFRS の開示要求がない目的適合性のある情報を捕捉するために、IAS 第 1 号の第 15 項は、「必要な追加の開示を伴った IFRS の適用により、適正な表示を達成した財務諸表が得られると推定される」と述べている。言い換えると、重要性のある情報は、明示的な開示要求があるかどうかに関係なく、開示しなければならない。

我々が討議フォーラムで受け取ったフィードバックにより、我々が多くの情報源から聞いてきたことが確認された。

- (a) 作成者、監査人、規制機関は重要性の概念を理解しているが、どのように適用すべきなのかに関しては、さほど確信がない。その結果、用心深くなりすぎる傾向がある。作成者は、自らの財務諸表の読者にとって目的適合性のない情報を排除することに消極的であり、監査人と規制機関はこうした省略を額面どおり受け入れることに消極的で、基準で「要求」されている開示を省略する作成者に異議を唱える。
- (b) 一部の基準の表現方法は、一部の読者にとっては、当該基準の要求事項が、企業は重要性のない情報を提供する必要はないという IAS 第 1 号の第 31 項の一般的な記述よりも優先することを示唆するものである。

重要性の適用

重要性の概念は「概念フレームワーク」で導入されている。IASB は現在、当該フレームワークを改訂中であるが、当該プロジェクトの一貫として、QC11 項における重要性の記述（15 ページ参照）を改訂したり、当該トピックに関する追加的な議論を含めたりする計画はない。追加的なガイダンスを開発するとすれば、基準レベルのものとなるであろう。

IASB は、重要性に関するプロジェクトを、全般的な適用指針又は教育マテリアルのいずれかを作成する目的で開始する計画である。こうしたプロジェクトは、重要性が実務でどのように適用されるのかや、IAS 第 1 号にもっとガイダンスを加える必要があるかどうかに注目するものとなる。

IASB がこのプロジェクトを主導すべきであるが、IASB は監査人及び証券規制機関と密接に協力する予定である。利用者、作成者、IASB、監査人、規制機関が重要性についての考え方を共有することが重要である。

このレビューは、1 つ又は複数の特定の基準に固有の適用指針を開発すべきかどうかとも検討する。IFRS はすでにいくつかの具体的なガイダンスを有しており、関連当事者についての開示要求は、重要性の文脈固有の適用（すなわち、特別な関係）の結果である。我々の考えでは、個々の基準に特別の重要性のガイダンスを追加すべきケースが多く見つかる可能性は低い、これを可能性として忘れ去るべきではない。

IAS 第 1 号の考え得る修正

IASB は通常、個々の基準では重要性に言及していない。その代わりに、IASB は IAS 第 1 号の第 31 項のより全般的な記述（15 ページ参照）に依拠している。

多くのコメント提出者が、このより全般的な要求を、より具体的でそれゆえ優先されるように見える他の基準での開示要求に対して適用する自信がないと述べた。一部のコメント提出者は、重要性への言及を個々の基準においてもっと明確にすべきだと提案していた。

背景

IAS 第 1 号は、異質な項目を集約することのリスクについて警告している。作成者は重要性のある情報を他の項目と合算することにより省略すべきではない。しかし、IAS 第 1 号の第 31 項の記述について、重要性のない開示はなぜ主要財務諸表や注記に含める必要がないのかに関して、背景又は理由を示す対応する説明がない。

より最近の基準は、詳細過ぎることと有用な情報を覆い隠す可能性があることを説明した記述を含めている。すなわち、重要性により個々の企業の財務諸表の利用者にとって目的適合性のない企業固有の情報を排除すべきだという理由の説明である。

IASB は、同様の説明を IAS 第 1 号に追加することを検討するよう求められるであろう。これは重要性の意味を変更したり解釈したりするものではないが、既存の文言がなぜ重要なのかを説明することにより、既存の文言にもっと焦点を当てるべきである。

主要財務諸表か注記か

IASB は、情報に重要性がなければ開示する必要がないという記述は、企業はある項目を主要財務諸表（包括利益計算書、財政状態計算書など）で開示する必要はないが、その代わりに注記で開示しなければならないことを意味していると考えている人々がいると聞かされている。

IASB は、重要性が財務諸表全体に適用されることの明確化を検討するよう求められるであろう。情報に重要性がない場合は、主要財務諸表に表示する必要はなく、注記で開示する必要もない。

基準の中での重要性

IASB は、重要性がなければ情報を開示する必要がないことに関する IAS 第 1 号の第 31 項の記述は、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ける何かに重要性があるかどうかに関するものであると考えている人々がいることを承知している。それが重要性のある金額であれば、それらの人々は、これが関連する基準で示されている項目に関するすべてを開示する要求を発動させると考えている。IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」が最もよく挙げられる例である。

他の人々の考えでは、IAS 第 1 号の第 31 項の意味は、ある基準の中で、個々の企業にとって、区分した開示を正当化するほどには重要でない特定の開示が一部にあり得るというものである。

IASB は、後者の考え方が第 31 項の適切な適用であることの明確化を検討するよう求められるであろう。

基準の文言

フォーラムへの参加者の多くが、一部の基準における開示要求の文言が、当該項目はすべての状況において表示しなければならないことを含意していると述べた。

ほとんどの基準が、「企業は、...を表示（又は開示）しなければならない」という用語を使用している。より最近の基準でさえ、明確な開示目的を有してはいるが、当該目的に続いて、「この目的を満たす上で、企業は...を開示しなければならない」と要求事項のリストとともに記述している。フォーラムで、IASB は、多くの作成者及び監査人が、そのリストを最低限の要求事項と見ていたと聞いた。また、具体的な開示要求は IAS 第 1 号でのより一般的な重要性の上張りに優先するよう見えると述べた人々もいた。

IASB は、いくつかの今後の提案において規範性のより低い文言を検討するよう求められるであろう。IASB は、監査人と協力して、IASB が行う変更が基準の監査可能性に影響を与えないようにする。フォーラムで行われたコメントは、明確な開示目的を有していることがこのプロセスに不可欠であることを示唆している。IASB は、最近の基準においてこの点でかなりの進歩を遂げてきた。

一部の現行の基準が判断を妨げているという認識

IASB は作成者から、フォーラムや小規模上場企業とのフォローアップ会合において、IAS 第 1 号の文言の一部が、作成者が財務報告書の表示に関する判断を行使することを困難にしていると聞いた。

IASB は、こうした懸念の一部に対処するために IAS 第 1 号の狭い範囲の修正を提案することを検討するよう求められるであろう。考慮されている問題点のそれぞれは比較的小さいが、それらの累積的影響は大きい可能性があり、報告の改善の触媒として機能する。

表示の順序

IASB のアンケートへの投資者である回答者及び討議フォーラムへの参加者は、開示がどのように関連しているのかが分かるようになることを望んでいると IASB に述べた。彼らは、財務諸表は統一性がなく、関連性のある情報を結び付けることが困難になっていると考えている。

IAS 第 1 号の第 113 項では、企業は財務諸表注記を体系的な方法で表示しなければならないと述べている。第 114 項ではさらに、表示の「通常」の順序は、会計方針の後に説明的な注記が続き、主要財務諸表に表示されている項目と同じ順序に従うものであると述べている。

一部の作成者は IASB に対し、この「通常」の認識により、企業が説明的な注記を重要度の順に表示したり、関連する情報を一体化したセクションと一緒に表示したりすることが困難になっていると述べた。この型を破った企業の例がフォーラムで識別された。ある企業は、会計方針を関連する説明的注記とともに表示し、包括利益計算書と財政状態計算書からの同じトピックについての説明的情報を統合していた。別の企業は、説明的情報を企業の考えにより最も重要なものから重要度の低いものへと並べ替えていた。

両方の財務諸表セットは市場で好意的に受け取られたと聞いている。しかし、これらは例外である。

IASB は、何が通常の順序の表示なのかについてのこの認識を除去するように IAS 第 1 号を修正して、企業がもっと状況に即した全体論的な情報を提供することを容易にすることを検討するよう求められるであろう。

会計方針

投資者は、財務諸表の会計方針のセクションは長大で有用でないとも述べた。重要な方針と IFRS の単なる説明（基準に示された要求事項を適用する以外に企業に選択肢がない）とが区別されていない。

IAS 第 1 号は重要な会計方針の開示を求めているだけである。しかし、IAS 第 1 号には、会計方針が重要でないと主張するのを困難にしている文言もある。例えば、企業が課税されている場合には、IAS 第 12 号「法人所得税」が企業に選択肢を与えていなくても、法人所得税の会計処理を開示すべきだと述べている。一部の作成者は、これを、企業が行っているあらゆる活動について会計方針を開示することを要求しているものと解釈している。

多くの作成者が、決り文句の会計方針の開示を削除するか、それらをウェブサイト又は会計方針の後方に委ねるかのいずれかを望んでいると述べた。

IASB は、IAS 第 1 号を修正して、会計方針を表示する方法に関してあまり制限的でないように見られるようにし、より重要な会計方針を財務報告書の中で強調することを容易にすることを検討するよう求められるであろう。

最低限の開示要求

IAS 第 1 号には、非常に具体的な開示項目で、一部の作成者が企業の具体的な状況に合わせることに消極的であるか又は合わせることを阻害されているように見えるものがある。それらは、無形資産（のれんを含む）、営業及びその他の債権、営業及びその他の債務の開示の要求などの単純なものである。

作成者と利用者との間で意見が一致しているのは、企業が、主要財務諸表の本体で、のれんを独立項目として表示してからその他の無形資産を表示することや、営業債権を独立項目として表示することができるようにすべきだということである。多くの作成者は、IAS 第 1 号はそうすることを妨げていると考えたり、IAS 第 1 号で使用している具体的な用語を使用しなければならないと考えたりしている。

IASB は、使用しなければならない正確な用語を明示するのではなく、いくつかの追加的な説明を、IAS 第 1 号の要求事項がどのように財務諸表を形成するように設計されているのかの例とともに加えることを検討するよう求められるであろう。

潜在的な論点の中には、EBIT（金利及び税金控除前の純利益）や EBITDA（金利、税金、減価償却及び償却控除前の純利益）などの IFRS 数値の小計を IAS 第 1 号において認知すべきかどうかという点がある。

一部の作成者は IASB に、これらの小計を損益計算書の本体に記載できるようにしたいと考えているが、監査人がそうさせないようにしていると述べている。

純債務

最近 5 年間にわたり、投資者は一貫して IASB に、企業が純債務の調整表を開示し説明しなければならないという要求を導入するよう要望してきた。これは、債務の情報をどのように開示すべきかについて定めることにより、要求の追加が混乱を軽減する可能性があるという利用者が考えている領域の一例である。

現在、債務に関連した開示要求は、財務諸表全体に散乱していて関連付けられていないと認知されている。IASB は、こうした要求を IAS 第 1 号に追加する提案を行うことを検討する。

開示要求の全般的な見直し

IASB は、多くの情報源から、最近 10 年間の新基準又は改訂基準で導入されてきた開示要求の累積的影響に関する懸念を聞いている。それらのコメント提出者の多くは、IASB が開示要求の全般的な見直しを実施すべきだと提案している。

IASB は、現在、開示の原則を「概念フレームワーク」プロジェクトの一環として検討中である。理想としては、IASB は、当該原則に関する作業を完了してから基準レベルの作業を開始したいという考えである。しかし、「概念フレームワーク」が完成するまで待つとすると、こうした見直しを少なくとも 2016 年まで遅らせることになる。

開示の改善について強い幅広い支持があることを認識して、IASB は、基準レベルの作業を加速化できる方法があるかどうかを検討する。

概念フレームワーク

「概念フレームワーク」は、ハイレベルの原則を記載することになりそうである。説明的注記に開示すべき情報の類型などである。

この原則は、基準において明確な開示目的を設定することの重要性も説明することになりそうである。

これらの原則は、IASB が具体的な開示要求を開発する際に役立つように設計されるであろう。作成者がこうした原則を直接的に適用することは意図されていない。したがって、「概念フレームワーク」は、現行の開示要求には直接の影響がない。具体的な開示要求の変更には、基準レベルの行動が必要である。

IAS 第 1 号、IAS 第 7 号及び IAS 第 8 号

2 つの主要な基準が、主要財務諸表を形成し、当該計算書の本体で開示「しなければならない」項目を特定することにより、全般的な開示要求を提供している。IAS 第 1 号と IAS 第 7 号である。これらは、報告すべき小計も明示している。

IAS 第 8 号は、IAS 第 1 号及び第 7 号で議論されている継続性と比較可能性の概念に関する追加的なガイダンスを提供している。

IAS 第 1 号と IAS 第 7 号は、財務諸表の表示に関する大規模なプロジェクトの焦点であった。当該プロジェクトは 2010 年 6 月に中断された。

IASB は、以前に財務諸表表示プロジェクトで行った作業が調査研究プロジェクトの基礎となり得るかどうかに関する検討作業の開始を検討するよう求められるであろう。IASB と FASB は、当初のプロジェクトに対して大量のフィードバックを受け取った。最初のステップとして、スタッフは当該フィードバックを、「概念フレームワーク」に関する作業や開示の活動から学んできたことを踏まえてレビューすることになる。このレビューは、改訂後のプロジェクトの範囲を設定するのに役立つであろう。

IASB は、その後に、財務諸表表示プロジェクトを、「概念フレームワーク」に関する作業と並行して、IAS 第 1 号、IAS 第 7 号及び IAS 第 8 号を置き換える目的で、進めることができるかどうか、また、どのように進めることができるのかを検討することができよう。こうしたプロジェクトの結果は、実質的に、IFRS にとっての開示フレームワークとなり得る。

他の基準

IFRS における開示要求の累積的影響を評価することは、困難な課題となるであろう。我々の予想では、重要性の適用の改善及び理解が、多くの基準の累積的影響への対処に大いに役立つであろう。作成者が、どの基準及び開示が自らの企業にとって重要性があるのかをより適切に評価できるようになるからである。

具体的な開示要求は、通常、関連する認識及び測定 of 要求事項とともに開発される。開示要求は、認識及び測定 of 要求事項が開発された文脈の中で考慮する必要がある。

これは、IASB が個々の基準の中 of 開示要求を見直すべきではないという意味ではない。

IASB は、開示をより全体的な視点で見直す調査研究プロジェクトを開始する予定である。基準間の矛盾点、重複、重なり合いを識別するためである。こうしたレビューの目的は、これらの矛盾点を文書化することである。この情報により、IASB が追加的な行動が必要となるかどうかを評価するためのもっと適切な位置に着けることになるであろう。

この開示要求のレビューの一環として、個々の各基準に注目する。このレビューを今後 2 年間にわたり実施する予定である。ただし、一部の基準のレビューは、適用後レビューのプロセスの一部として、もっと早く行うことになる。

IASB は、IFRS 第 8 号「事業セグメント」のレビューの一環として、開示要求を検討している。次のレビュー対象は IFRS 第 3 号「企業結合」である。一部の人々は、この基準の開示要求は規範的すぎると述べてきた。IASB はこのレビューを開始している。

プロセス

多くのプロジェクトでは、開示要求は最後の方で議論されており、IASB は開示をあとからの思いつきと考えているとの認識を生じさせている。実際には、IASB は開示をパッケージとして検討したいと考えており、これが、開示の検討を一般に認識と測定 of 要求事項の決定後に行う理由である。フォーラムの参加者は、開示をパッケージとして検討することを支持した。

すべてのプロジェクトがこのように開発されるわけではない。共同支配の取決めと連結は、両方とも、この性質の投資に関する情報をどのように表示すべきか及びそれらに関するどのような情報が財務諸表の読者に有用となるのかの概観から開始された。

開示の議論の時期の変更が、IASB が行う決定に影響を与えるのかどうかは明らかでない。それでも、IASB が開示要求を十分に注意深く検討していないという認知に対処するのに役立つのであれば、こうしたレビューの実施により若干の便益が得られる可能性がある。

追加的な協議及びアウトリーチ

我々はこのフィードバック・ステートメントを追加的なアウトリーチ行事を行う基礎として使用する予定である。こうした行事の目的は、財務報告サプライ・チェーンの中のさまざまな関係者をさまざまな国々に一堂に集め、このプロジェクトの勢いを維持し、開示の質を改善するのに役立つ可能性のある他の方法を識別することである。

より広範囲の論点

テクノロジー

フォーラムへの参加者の一部は、テクノロジーが開示をもっと有意義にするのに役立つ可能性があると考えていた。そうした参加者の多くは、XBRL タグ付き文書を、利用者に大量のデータへの容易なアクセスを提供するものとして挙げた。他方、データ志向の XBRL 文書と財務諸表に「ストーリーを語る」ことを求める要望との間には対立がある。

IASB は最近、XBRL の取組みの根本的な見直しを行い、その結果、IFRS タクソノミの開発を基準設定の機能に統合し始めている。IFRS 諮問会議は、一般目的財務報告と財務情報の電子ファイリングとの関係について 2013 年後半に議論する計画がある。

中規模の企業

IASB の「SME 用 IFRS」の見直し、討議フォーラム及び上場会社連盟などの団体との議論により受け取ったフィードバックにより、一部の小規模上場企業が有している懸念が明らかになっている。開示要求の負担が、大企業よりも彼らにとっての方が重いというものである。彼らは、IASB は、差別化した開示の制度を創出して、小規模の上場企業が IFRS を適用している他の企業と同レベルの情報を開示しなくても済むようにすべきだと主張している。

IASB は、「SME 用 IFRS」と完全版 IFRS との間に開示の階層を設けることを検討する計画はない。しかし、IASB は、開示の負担を軽減する施策は、大企業よりも小規模の上場企業への便益の方が相対的に大きくなる可能性が高いことを認識している。

国別報告

IASB は、「国別」報告の要求をアジェンダに加えることを検討することへの要望も受けている。「2011 年アジェンダ協議」からのフィードバックは、これを IASB の優先事項とすべきではないことを強固に一貫して強調していた。このフィードバックを考慮して、IASB は、今後 2 年間はこの領域における積極的な作業を行わないと決定している。IASB は優先事項の見直しを 2015 年に再び行う。

統合報告

統合報告は、事業報告についてのより幅広い見方を取り、投資者が企業の事業モデルの持続可能性を評価するのに役立つ情報を企業が提供することの必要性を強調している。IASB は国際統合報告協議会 (IIRC) のメンバーであり、また IIRC のワーキング・グループにスタッフを出している。IASB はこの取組みを引き続きモニターしていく。