プロジェクト　ASAF 対応

項目　開示に関する取組み－開示原則 DP の内容－

## 本資料の目的

1. 本資料は、開示に関する取組みについて2015年7月開催のASAF会議で予定されているアジェンダのうち「開示原則ディスカッション・ペーパー（以下「開示原則DP」という。）の内容」（アジェンダ・ペーパー5A）の内容について、ASAF会議のアジェンダ・ペーパーに沿ってご紹介するとともに、ASAF会議における発言案について、ご意見をいただくことを目的としている[1]。

## ASAF 会議の目的

2. 今回のASAF会議では、次のことが予定されている。
   (1) 開示原則DPに含められる論点の項目を示す。
   (2) 開示原則プロジェクトの一部として議論された開示に関する論点の概要と、開示原則DPに記載されるIASBの暫定的見解を示す。
   (3) 開示原則DPに記載すべき他の論点がある場合に、ASAFメンバーの見解を得る。

## 開示原則 DP における主な内容

### 開示原則 DP の範囲

3. IASBでは、開示に関する取組みとして多くの検討が行われている（開示に関する取組みの全体については、別紙参照）。このうち、開示原則プロジェクトでは、基準レベルのプロジェクトの基礎とし得るIFRSにおける開示に関する原則を識別し開発することが目的とされている。

4. 開示原則プロジェクトにおける調査研究の主要な焦点は、関係者から財務報告の開示討議フォーラムやこれまでの公表物で示されてきた改善提案に置かれている。このため、IASBは、開示原則プロジェクトにおいて、他の基準における具体的な開示要求の削除又は追加の提案を開発することは意図していない。

### 開示原則 DP の章だて

5. 開示原則DPの章だては、次の内容を予定している。
   (1) イントロダクション

[1] 7 月開催の ASAF 会議では、開示に関する取組みに関するアジェンダとして、「IFRS タクソノミのデュー・プロセスに対するフィードバック及び提案の概要」（アジェンダ・ペーパー5B）も示される予定であるが、これについてはご説明を割愛する。



財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(2) 一般的な開示基準(general disclosure standard)の内容
(3) 財務諸表の構成
(4) 開示原則の改善
(5) 会計方針の開示
(6) 非IFRS情報
(7) 改善提案の含意[2]

## 一般的な開示基準の内容

6. 開示原則プロジェクトでは、IAS第1号「財務諸表の表示」を置換える一般的な開示基準を開発することを検討している。

7. IAS第1号を置換える全般的な開示基準が必要とされる理由として、次のようなIAS第1号の問題点が挙げられている。
   (1) IAS第1号には、全般的なガイダンスと詳細な要求事項が混在している。
   (2) IAS第1号の一部の文言は、財務諸表のセット全体に適用されるのか、基本財務諸表における情報だけに適用されるのかが不明確のように見受けられる。
   (3) 一般的な目的と具体的な要求事項の関連付けが明確ではない。

8. そこで、上記の問題点の解決を図るため、財務諸表のすべての構成部分（すなわち、基本財務諸表及び注記）に適用される一般的開示原則を提供することを目的としている。

9. IAS第1号の置換えとして、IASBは次のことを計画している。

| 現在のIAS第1号 | |
|---|---|
| 下記の開示ガイダンス<br>・第1項から第53項<br>・第112項から第124項、 第138項 | 下記のガイダンス<br>・第54項から第111項<br>・第125項から第137項 |
| ⇩ | ⇩ |
| 一般的な開示基準の一部<br>・ 財務諸表の目的<br>・ 財務諸表の内容と特定<br>・ 一般的な開示原則<br>・ 会計方針の開示のガイダンス | 一般的な開示基準の一部としない<br>・ 基本財務諸表についての具体的ガイダンス[3]<br>・ 具体的な注記開示[4]<br>・ 自己資本 |

[2] IASB スタッフは、この含意をどのような形で示すべきか（独立の章、付録、 開示原則 DP の他の章の一部）について引き続き検討中である。

[3] 業績報告プロジェクトの一部として検討することを予定している。

[4] 当該ガイダンスを IFRS のどこに位置付けることが最善かについて、まだ IASB は議論していない。



財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

| | |
|---|---|
| | ・ プッタブル金融商品<br>・ … |

財務諸表の構成

10. 財務諸表には、次のものが含まれる。
    (1) 基本財務諸表（企業の認識した資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報の構造化された比較可能な要約を提供する役割を有する）
    (2) 注記（下記の役割を有する）
        ① 基本財務諸表に表示された情報を説明する。
        ② 基本財務諸表を追加的な情報（基本財務諸表では描写していないが、財務諸表の目的を満たすために必要な情報）で補足する。

（基本財務諸表）

11. 基本財務諸表については、次の事項が問題とされている。
    (1) 何が1組の基本財務諸表を構成するのかについて、明瞭性が欠如している。
    (2) 基本財務諸表及び注記において、「表示」又は「開示」という用語が一貫性なく使用されている。
    (3) 基本財務諸表の役割及び1組の基本財務諸表の一部であることの含意について、明瞭性が欠如している。

12. IASB会議における、上記に対する暫定決定は、以下の通りである。
    (1) 財政状態計算書、純損益及びその他の包括利益の計算書、持分変動計算書、キャッシュ・フロー計算書の総称が「基本財務諸表」であることを明記する。
    (2) 「表示」又は「開示」という用語を使用する際に、意図した記載場所を「基本財務諸表で」又は「注記で」のいずれかとして明記する。
    (3) 一般的な開示基準に、基本財務諸表の役割及び特定の計算書が基本財務諸表の一部を構成することの含意の記述を含める。

（注記）

13. 注記については、次の事項が問題とされている。
    (1) 基準において、開示目的が十分に明確に記述されていない。明確な開示目的がないと、重要性の適用が困難となる可能性がある。
    (2) 基準間の開示要求の関連付け又は明確な関係（IAS第1号と他基準との関係を含む）が欠如している。
    (3) 基準間の開示要求が重複している。

14. IASB会議における、上記に対する暫定決定は、以下の通りである。
    (1) 財務諸表の目的及び注記の役割を基礎とした開示目的の中心的なセットを記載する。



財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(2) このような目的の開発のために、次の2つの考え得るアプローチを示す。
① 表示項目及び未認識の取引又は事象について有用となる可能性の高い種類の情報をリストする。
② 企業の主要な活動の理解に関連性のある追加的な情報の目的を定義する。

**一般原則**

15. IASBは、開示原則DPにおいて、次の点に関する一般原則を含めることを予定している。
(1) 重要性と情報の集約
(2) 非IFRS情報
(3) 情報の相互参照
(4) 会計方針
(5) コミュニケーション原則
(6) 情報の様式
(7) 財務諸表において関連付けられた情報

**（重要性と情報の集約）**

16. 「重要性」については、当該概念の理解が不足していることから、次のような問題が生じている。
(1) 目的適合性の乏しい情報があまりにも多く財務諸表に記載されている。
(2) 目的適合性のある情報のいくつかが財務諸表から除外されている。

17. IASB会議における、上記に対する暫定決定は、以下の通りである。
(1) 基準間で重要性の定義を合わせる。
(2) 明確化する項をIAS第1号に挿入する。
(3) この概念の適用に関する実務記述書(Practice Statement)を作成する。

18. 「集約」については、重要性の概念を、次の事項の決定にどのように適用するかが問題とされている。
(1) 基本財務諸表又は注記における情報の表示
(2) 注記における開示のための情報の要約

19. IASB会議において、次の事項に関する追加的なガイダンスを提供する暫定的な決定がなされている。
(1) 基本財務諸表又は注記での独立表示
(2) 具体的な開示要求に関して注記でどのくらいの詳細を開示すべきか

**（非 IFRS 情報）**

20. 「非IFRS情報」に関しては、これが何を意味するのか、及びそうした情報を財務



財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

諸表に記載することを認めるべきかどうかについて、混乱がある。

21. IASBは、2015年2月及び6月の会議において、開示原則のDPに次の予備的見解を反映させるという暫定決定を行っている[5]。

(1) 純損益の計算書におけるEBITとEBITDAの表示は、IFRSを満たす（但し、当該計算書が「性質別に」表示され、そうした小計がIAS第1号「財務諸表の表示」の第85項から第85B項に従っている場合に限る。）

(2) 企業が非IFRS情報として識別した情報を財務諸表に含めることを禁止しないが、IASBは、企業の財務諸表において、非IFRSとして識別された情報の表示に関するガイダンスを、新しい開示基準において提供する。

(3) 「代替的業績指標」という用語の使用は混乱をもたらすため、開示原則DPの中の議論では、どのようにすれば業績指標を財務諸表に適正に表示することがより一般的に可能となるのかについて焦点を当てる。

(4) 非反復的な通例でない発生頻度が低い項目に関するガイダンスを提供する。

**（情報の相互参照）**

22. 「情報」の相互参照に関して、次の事項が問題とされている。

(1) 情報の重複が開示の問題点の原因となっているが、相互参照に関する全般的なガイダンスが欠けている。

(2) 一部の基準だけが、現在、財務諸表外のどこかですでに表示されている情報を重複させない可能性を企業に与えている。

23. IASB会議における、上記論点に対する暫定決定は、以下の通りである。

(1) IFRSが要求する情報が財務諸表外で開示されている場合、当該情報を相互参照によって財務諸表に組み込むことが認められる状況について、次のような一般原則を設ける。

① IFRSの要求する情報が財務諸表の外ではあるが(企業の単一の報告パッケージとしての）年次報告書[6]の中に含まれていること

② 一般原則の適用により、年次報告書全体の理解可能性が高まると予想されること

③ 財務諸表が引き続き理解可能で適正に表示されること

[5] 2015年2月および6月のIASBのボード会議の暫定決定にあわせて、ASAF会議のAPの記載内容を更新している。

[6] 年次報告書について、財務諸表が含まれる文書と同一の文書内にすべきとまではされていない。



財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（会計方針の開示）

24. 「会計方針の開示」に関して、次の事項が問題とされている。

(1) 会計方針の開示は、一般に開示過多の典型的な例として挙げられている。

(2) IFRSには、会計方針の開示の内容及び場所に関する十分なガイダンスが記載されていない。

25. IASB会議における、上記論点に対する暫定決定は、以下の通りである。

(1) 判断、仮定及び会計上の見積りに関する開示は、関連する会計方針と一緒の場所に開示することを要求する（別の場所の方が適切な場合は除く。）

(2) 会計方針のうち、選択肢のあるもの、当期に変更したもの、企業が判断を適用するか又は仮定及び会計上の見積りを行う必要があるものについて、財務諸表において明確に識別する。

(3) 会計方針の開示の記載場所の代替案を記述する。

(4) 重要性のない会計方針については、企業の財務諸表から、財務諸表又は年次報告書の外のどこかへの参照を認める。

（コミュニケーション原則）

26. 表示及び開示は、コミュニケーションのツールである一方、これが適切になされていないことが開示に関する問題点とされている。

27. IASB会議における、上記に対する暫定決定は、以下の通りである。

(1) 開示原則DPに、有用な財務情報の特性（理解可能性、忠実な表現、比較可能性）を情報の効率的かつ効果的な伝達の達成のために適用する方法についての原則を詳述したセクションを設ける。

(2) 開示原則DPに、コミュニケーション原則に関する教育マテリアル又は強制力のある要求事項を示すべきかどうかの質問を設ける。

(3) 情報の様式、及び財務諸表における情報の関連付けに関する改善に向けて次の検討を行う。

① 情報の様式

- 開示原則DPに、IFRS全体にわたって適用可能な様式に関する議論を記載する。
- 情報の様式（表形式の使用など）についての教育マテリアルを開発する。

② 財務諸表における情報の関連付け

- 情報と報告書の関連部分とを理解可能になるように関連付けるための一般原則を設ける。



財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

- なお、財務諸表に関する「一体性原則」(cohesive principle)について検討を行う計画はない。

### その他の検討事項

28. その他の検討事項として、次のような事項がある。
    (1) 文案作成ガイドーニュージーランドの基準設定主体により検討中
    (2) 電子的報告
    (3) IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」－会計方針と見積りの変更の取扱い（別途、2015年第4四半期に個別に公開草案を公表することを予定）
    (4) 重要性の実務記述書

## 今後の予定

29. 2015年7月のIASBボード会議において残りの論点を議論し、開示原則DPの書面投票の許可を求める予定である。

30. 現在、IASBは、2015年第4四半期に開示原則DPを公表することを予定している。

## ASAF 会議での発言案

31. ASAF会議において、主に次の発言をすることが考えられる。

**（開示原則DPに含めるべき論点）**

(1) 会計方針の変更と会計上の見積りの変更の区分及びこれに関する会計上の取扱いの見直しについては、別個公開草案を公表するのではなく、開示原則DPに含めて検討すべきと考えている。これは、当該論点は、開示原則DPに含めることが予定されている会計方針の開示に関する論点と完全に独立して検討しうるものでなく、検討にあたっては両者の関係を考慮することが適切と考えられるためである。

**（開示原則に含めることが予定されている論点に対するコメント）**

(2) 注記の役割：IASBが暫定決定している「注記の役割（本資料の第10項(2)参照）」の記述は、財務諸表注記に含まれ得る情報の範囲を十分に識別することに十分に役立つものとされていない。仮に情報が開示されることが有用であるとしても、財務諸表注記に含めるべきか、その他の記載内容として財務諸表外で注記されるべきかについては議論がある。このため、我々は、これまで財務諸表外で開示することが適切と考えられてきた情報（例えば、将来志向の情報）が不適切な程度に財務諸表に開示されないようにする等の観点から、財務諸表注記の役割を明らかにすべきと考えている。注記の役割や範囲の明



財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

確化は、IASBが今後予定している現行基準の見直しの取組みにも寄与するものと考えられる。

(3) 相互参照：財務諸表から財務諸表外に開示されている情報への相互参照がされる場合、財務諸表利用者にとって情報の有用性や利便性が低下するばかりでなく、場合によっては、財務諸表外の情報について改竄される危険性もある。このため、財務諸表から財務諸表外に開示されている情報への相互参照については、財務諸表利用者による利便性の低下の程度や改竄のリスクを勘案しつつ、一定の要件を満たす場合に限って認められるようにすべきと考えている。その際、物理的に財務諸表が含まれている文書に開示されている情報と当該文書の外で開示されている情報とを区分して整理することも効果的と考えられる。

(4) 非IFRS情報の開示：わが国の財務諸表利用者からは、所謂「コア営業利益」等、IFRSにおいて個別に要求されていない情報でも特に有用と考えられるものがあるため、この点に関する検討は重要との見解が示されている[7]。このため、こうした情報を財務諸表本表と注記のいずれか（又は、双方）に表示又は開示することを認めるべきか、その場合における条件について、証券規制当局をはじめとする関係機関とも連携しつつ、十分な検討が必要と考えている。

| ディスカッション・ポイント |
| --- |
| 上記の ASAF 会議における発言案について、ご意見を頂きたい。 |

以 上

[7] ASBJ 事務局は、2015 年 7 月 1 日に証券アナリスト協会の企業会計部会のメンバー（10 名程度の財務諸表利用者）と IASB による開示イニシアティブについて議論を行った。議論において、非 IFRS 情報に対して特に高い関心が示されていた。



財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。